

国際課税を巡る課題と展望



●参加者（五十音順）

筑波大学大学院ビジネスサイエンス系教授

関西学院大学法学部教授

財務省主税局参事官

税理士法人プライスウォーターハウスクーパースパートナー

青山 慶二
一高 龍司
大石 一郎
鬼頭 朱実

司会 早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授

渡辺 裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末「資料編97頁～143頁」に掲載されています。

はじめに

(渡辺) それではパネルディスカッション「国際課税を巡る課題と展望」を始めさせていただきます。パネリストの方は、こちらの4人の方々です。パネリストの方はそれぞれの組織に所属されているわけですが、本日はその組織の意見を言うていただくというよりは、それぞれの個人としての資格でご発言をいただきたいと思っていますので、その点、よろしくお願いを申し上げます。従いまして、このパネルでもお名前は肩書きなしのさん付けで呼ばさせていただきますので、この点もどうぞよろしくお願ひ申し上げます。

全体の構成は2部構成になっています。第1部は「最近の国際課税の動向と課題」についてです。本年度の税制改正でも移転価格税制、或いはタックスヘイブン対策税制の改正など、いろいろあったわけですが、OECDの方でも帰属主義への動きなど、いろいろな改正の動きがあります。これらについてパネリストの方が、疑問に思われている点等を中心に議論をさせていただきますと思っています。

第2部は「租税条約ネットワークの拡充等」についてです。リーマンショック以降、情報交換協定の締結が非常に進んでいますし、従来の租税条約の改定等にも主税局は大変なご努力をされているという状況ですので、それらのお話を伺うと同時に、相互協議が不調に終わったときの仲裁制度も、最近の条約には入っていますので、その点についても議論をさせていただきますと思っています。

それでは第1部の「最近の国際課税の動向と課題」についてのディスカッションを始めたいと思います。最初に大石さんからご説明をいただきまして、その後、青山さん、一高さん、鬼頭さんからご意見を頂戴し、さらに大石さんからお三方のご意見ないし質問に答えていただくという順番で進めていきます。それではまず、



大石さん、よろしくお願ひします。

I. 最近の国際課税の動向と課題

1. 国際課税の現状

〔国際課税の基本的な考え方〕

(大石) ご紹介いただきました、主税局参事官の大石でございます。それでは、まず第1部の「最近の国際課税の動向と課題」について、お話をさせていただきますと思います。国際課税資料の1(資料編99頁)をご覧くださいと思います。

ここは、我々の施策の基本になりますので、読ませていただきますと、「近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い税務執行も困難化」しています。「国際課税に関しては、こうした経済実態の変化を踏まえつつ、以下の政策目的実現に向けた施策を不断に実施していく必要」ということが書いてあります。下に3つほど矢印があり、1つ目が「我が国の適切な課税権の確保」、2つ目が「我が国経済の活性化」、3つ目が「国際的な二重課税の調整」とあります。この3つの点というのは、わが国のみならず、各国の課税当局或いは各国政府においても、特に上の2つ、適切な課税権の確保、それから投資交流等による経済の活性化、この



バランスを常に取りながら、さらに3つ目の二重課税の調整というのを図りながら、国際課税政策を行っているということでした、これはわが国の制度の考え方と書いていますが、各国政府の考え方でも、おそらくあるのかと思います。

下に天秤のような図があります。左の方に「我が国の適切な課税権の確保」、右の方に「我が国経済の活性化」というものが載っていますが、我々はまさにこの天秤のバランスを常にいい具合に取れるように考えながらの企画、立案ということを考えているわけです。ただ、このバランスというのは、時代、或いはその経済の状態や財政の状態によって、要請等があったら微妙に変化するものです。また、その適切な課税権の確保というのは、場合によっては、その国同士、各国間にとっては競争ということになることもあります。こうした、この2つのバランス、それから二重課税の調整という3つの要素を勘案しながら、我々は施策を企画、立案していますが、国を選ばず普遍的にわが国の国際課税ルールを考えると時には、基本的にはわが国の国内法による対応になるのかと思います。一方その2国間での調整や投資交流など、そういうことを図ることが適当だと考えた場合には、基本的には2国間の租税条約での対応ということになるのだと思います。

〔国内法に定める国際課税制度〕

国際課税資料2は、これまでの歴史といえますか「国内法に定める国際課税」ということで、

これまでどのような制度が導入されてきたか、或いは課税権の範囲をどのように定めてきたかということの歴史がクロノジカルに書かれています。

〔我が国の課税権の範囲〕

国際課税資料3には「我が国の課税権の範囲」というものを図で示しています。わが国は、居住者・内国法人に対しては全世界所得課税を、また非居住者・外国法人に対しては国内源泉所得課税を採用しているということが図に書かれています。

次に駆け足で恐縮ですが、国際課税資料4は「個人納税者の区分と課税所得の範囲」についてです。これは個人についての基本的な課税所得の範囲が納税者の区分に応じてこのような範囲であるということを示すものです。

それから法人については、国際課税資料5のような分類を行っているということです。

〔外国税額控除制度の概要〕

こうした基本的な所得に対する分類を踏まえ、冒頭述べました3つの政策目的を実現するための制度として、その3つのうちのいずれかが各制度の考え方の基本になっているのですが、例えばその一つに、国際課税資料6の「外国税額控除の概要」があります。外国税額控除、この制度自体は二重課税の調整ということが、当然ながら主眼にある制度です。

〔外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し〕

国際課税資料7は、外国子会社からの受取配当を益金不算入にするということです。これは比較的新しい、2年前に導入された制度ですが、外国子会社から親会社が受ける配当というのは、わが国で益金不算入としたという制度です。これも二重課税調整のためにやっているということです。

〔外国子会社合算税制について〕

国際課税資料8は、外国子会社合算税制です。CFC税制やタックスヘイブン（TH）対策税制などと言われる場合もありますが、これはわが

国の内国法人が税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことにより、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減回避し、結果としてわが国の課税を逃れる事態が生じ得るため、これに対応する税制となっています。これはむしろ適切な課税権の確保ということに着目した制度です。

〔移転価格税制について〕

国際課税資料9にある移転価格税制については、ここでご説明するのは差し控えたいと思いますが、これも企業の海外取引が活発化する中で、それぞれの政府が課税権をいかに適切に確保するかという観点から採られている制度です。

〔過少資本税制の仕組み〕

これについても、出資による資金調達と借入による資金調達とは税負担に差異が生じる、出資に代えて借入を多くすることによって税負担が軽減される、こういうことを防止するために設けられている制度です。これも適切な課税権の確保という観点から採られている制度です。

以上、国際課税資料10までが、わが国の国際課税の制度の非常に簡単な解説です。

2. 平成23年度税制改正の概要

(1) 移転価格税制の見直し

それでは、国際課税資料11以降で、平成23年度税制改正で何を行ったかということについてご説明したいと思います。国際課税関係の主な平成23年度税制改正の項目は、国際課税資料11に書いてあります。大きく分けて3つありまして、1つ目が先ほど渡辺先生からもご紹介がありました、移転価格税制の見直しということです。

〔独立企業間価格の算定方法の見直し〕

移転価格税制に関する国際的な指針であるOECDの移転価格ガイドラインというものがありますが、従来、独立企業間価格を算定する各種の方法については、適用上の優先順位が設けられていました。しかし、こうした優先順位が実態に沿わなくなっていることを背景として、

見直しがずっと議論されてきました。そして昨年7月ですが、事案の状況に応じ、独立企業原則の考え方に照らして最も適切な方法を選択するとの考え方を採用した改定が行われています。

わが国の移転価格税制においては、これまでOECD移転価格ガイドラインにおいて、独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位が設けられていたのと同様に、独立企業間価格の算定に当たって、基本三法を優先適用するとされていたところですが、OECDの移転価格ガイドラインの見直し、こうした国際標準との整合性を確保する観点から、わが国の移転価格税制においても、個々の事案の状況に応じて、最も適切な方法を選択する仕組みへと改正が行われたということです。

具体的には国際課税資料12の左側、【改正前】にありますように、独立価格比準法、原価基準法、再販売価格基準法といった、いわゆる基本三法を優先適用し、利益法はこれら基本三法を用いることができない場合に限り適用するという規定の廃止をしております。そして、右側の【改正後】ですが、個々の事案の状況に応じて、国外関連取引の内容、当事者が果たす機能、その他の事情を勘案して、独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に、支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法を選択することとされました。

ちなみに最も適切な方法の選択において勘案すべき事項としては、OECD移転価格ガイドラインでは、①各算定方法の長所・短所、②国外関連取引の内容や性質に照らした算定方法の妥当性、③各算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性、それから④国外関連取引と比較対象取引との比較可能性の程度、といった点を考慮するとされているところです。OECD移転価格ガイドラインで示されました、これらの基準の具体的な内容や、どのように考慮するのかについては通達、事例集等において明確化が図られるということです。

個々の事案の状況に応じて、最も適切な独立

企業間価格の算定方法を選択する仕組みに改正されたこと、今申し上げますが、利用可能な独立企業間価格の算定方法の選択肢というものを、可能な限り法令において一覧できることが望ましいと考えられます。従って、利益分割法の下位分類として、OECD 移転価格ガイドラインで認められている比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法については、これまでは、法令上は利益分割法として一括りで規定され、その解釈として運用されてきたのですが、今般の改正に伴いまして、それぞれ法令において規定するということといたしました（国際課税資料13）。

〔独立企業間価格幅（レンジ）の明確化（案）〕

平成23年度改正における移転価格税制の改正或いは明確化のもう一つのポイントは、独立企業間価格幅、いわゆるレンジの明確化と、シークレット・コンパラブルの運用の明確化です。これらは法令上の措置、新しい措置というものではありませんが、通達で明確化を図るというものです。

まず1点目のレンジの明確化ですが、OECD 移転価格ガイドラインでは、従来からレンジ内の取引は是正されるべきでないとされてきました。またレンジ外の場合に是正するポイントについての具体的な言及もこれまではありませんでした。しかし、比較可能性が高い場合はレンジ内のいずれも独立企業間価格たり得るとしつつ、比較可能性の欠陥が残るリスクを最小化するために、中心傾向というのは難しいのですが、平均値等の利用が適切な場合があるとされました。わが国における運用も、こうしたOECD 移転価格ガイドラインの考え方を踏まえた見直しを行うとしています。見直し内容は国際課税資料14の右側に書いてあるものです。

〔シークレット・コンパラブルの運用の明確化（案）〕

次にシークレット・コンパラブルですが、国際課税資料15をご覧ください。これも通達によって明確化を行うというものです。シークレ

ット・コンパラブルについては、OECD 移転価格ガイドラインは従来から税務当局がこれを用いる場合には、守秘義務の範囲内でその内容を開示して、納税者に反証の機会が与えられるようにすべき旨の指摘がなされてきました。わが国でもこれまでシークレット・コンパラブルの適用は、必要最小限の範囲で行ってきたところですが、どのような場合に適用を受けることになるのか等の具体例を通達で明確化します。またその適用に際しては、これまでも納税者に対しシークレット・コンパラブルの内容について必要な説明には努めてきた所存ですが、今後はこうした運用を徹底するということです。

(2)外国税額控除の見直し

次に外国税額控除関連の整備について、ご説明したいと思います。

〔税率が納税者と外国当局等との合意により決定された外国税に関する規定整備〕

国際課税資料16にあるこの規定の整備は、最高裁の判決を踏まえて改正を行ったものです。その最高裁の事案の内容を簡単に申し上げますと、外国に0%超、30%以下の範囲内で納税者と現地の当局との合意により税率が決定される税制がありまして、日本法人の現地子会社が26%の税率で当局と合意しました。これは当時のタックスヘイブン対策税制のトリガー税率である25%を少しだけ上回るという税率でした。そこで日本の税務当局は、税率という税の基本的な部分が当局との合意、ネゴシエイトによって決定されるようなものは、外国法人税には該当しないとして更正処分したことから争いになったという事案です。

最高裁では、争いとなった税というものは、その税率が納税者と税務当局との合意により決定されるなど納税者の裁量の範囲が広いものではありませんが、そのような税が外国法人税に含まれないものとする明文の規定がない以上、法令の規定から離れて、一般的、抽象的に検討して、わが国の基準に照らして法人税に相当する

税であるか否かを判断することは認められないとされました。従って、このような税であっても外国法人税に該当しないとはいえないという判示がありました。税務当局としては、このような最高裁の判決を踏まえまして、今回の改正においては、税率が納税者と外国当局等の合意により決定されるような外国法人税としてとらえるのが不適切な部分というものは、外国法人税に含まれない旨の規定の明確化を行ったものです。

〔外国法人税の範囲〕

具体的には複数の税率の中から、税の納付をすることになる者と、外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により、税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税が、外国法人税に含まれないものに追加されています（国際課税資料17の図下側の下線部分）。この複数の税率には、適用される税率が2つ以上ある場合のほか、幅をもって定められている場合などが含まれます。また合意という内容には、外国の法令の規定に基づいてなされる合意のほか、運用によりなされる合意などが含まれます。

従って、例えば5%、10%、20%、30%という合意可能な複数の税率の中から30%の税率で合意したような場合には、その複数の税率のうち最も低い税率である5%を上回る部分、つまり25%部分というものが外国法人税に該当しないものと考えられます。また20%の標準税率というものが存在するところ、運用上30%で合意したような場合には、その合意がないとした場合に適用されるべき税率、即ち標準税率である20%を上回る部分、つまり10%部分が、外国法人税には該当しないものと考えられます。

〔条約相手国における課税に係る二重課税の排除〕

次も外国税額控除関連の整備ですが、国際課税資料18の図は、左側が日本（居住地国）、右側が韓国となっています。韓国に本社のある法人の役員である日本の居住者が、日本で役員と

しての役務提供を行って役員報酬を受領する場合が例示されています。その役員の居住地国である日本で、この役員が受け取る報酬について課税がなされます。また日韓租税条約においては、その法人の所在地国である韓国においても、その役員報酬について課税するということが認められています。一方でわが国の国内法に照らすと、日本で役務提供が行われたことに基づいて受け取る役員報酬というのは、国外所得に該当しないことから、外国税額控除の控除限度額が設定されず、わが国において外国税額控除を適用することができないということになっていたわけですが、このような二重課税については、やはりこの役員の居住地国であるわが国において、外国税額控除の方法により調整すべきものと考えられますので、租税条約により相手国に課税権を認めた所得について外国税額控除が認められないことは、国際的な二重課税を適切に排除するという、租税条約の趣旨に照らしても適当でないことから、外国税額控除の控除限度額の計算上、この役員報酬というものは国外所得として取り扱うことによって、わが国において外国税額控除ができるようにしたというものです。

資料の一番下の改正事項という二重線の囲みに記述がありますが、外国税額控除の控除限度額の計算の場面において、役員報酬だけでなく、租税条約によって条約相手国に課税権を認めた所得一般について国外所得に該当するというようにしています。

〔外国税額控除制度の適正化（案）〕

これは昨年末の税制改正大綱には盛り込まれたものなのですが、法人税率の引下げとセットで実施することとされており、当該法案が国会において継続審議中扱いとなっておりますので未実施となっております。国際課税資料19のタイトルにも「(案)」と入っています。外国税額控除制度は、国際的な二重課税を排除するために、外国で納付した外国税額を国外所得に対し、わが国で納付すべき法人税の額、即ち控除限度額

の範囲内で控除するものです。しかし、現行制度上は現実には国際的な二重課税が発生しない部分についても法人税の額から控除が可能となる仕組み、いわゆる彼此流用と言われている問題や、日本に本店がある法人もほとんど日本で税を負担しない仕組みなど、制度上の歪みがあることから、これを適正化しようというのが、この上の囲みの中にある、①、②、③の改正案ということです。

①は高率な外国法人税の水準を現行の50%超から35%超に引き下げようとするもの、②は控除限度額の計算上、非課税の国外所得の全額(現行は3分の2)を、国外所得から除外しようというものです。③は、現在ある国外所得割合の90%制限、これに係る特例を廃止しようというものです。

(3)外国子会社合算税制の見直し

〔外国子会社合算税制の概要〕

続きまして、**国際課税資料21**は外国子会社合算税制の概要、いわゆるCFC税制やタックスヘイブン対策税制と呼ばれるものです。この制度は一定の税負担の水準以下(今は20%以下)の国、地域にある外国子会社の所得に相当する金額について、親会社である内国法人の所得とみなして、それを合算して課税するという制度です。但し、外国子会社等が実体ある事業を行い、かつその地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められるものとして一定の要件(適用除外基準)を満たす場合には、会社単位での合算課税の対象から除外することとされています。また一定の税負担の水準以下の外国子会社が得る資産運用的な所得については、適用除外基準を満たす場合でも親会社である内国法人等の所得とみなして、それを合算して課税するという制度が、これは昨年度(平成22年度)の税制改正において設けられています。

国際課税資料21の図は、適用除外基準、会社単位の合算課税、それから資産所得の合算課税

の関係について、フローチャートのようなイメージで、左から右へ流れていくというイメージで整理したものです。真ん中の点線で囲まれた部分がありますが、この①から④までの適用除外基準のすべてを満たす場合には、特定外国子会社の所得がすべて親会社に合算課税されるということはありません。すなわち会社単位の合算課税というものは行わないということです。しかしながら、適用除外基準をすべて満たす場合であっても、パッシブなどという言い方をされるときもありますが、一定の資産性所得を有する場合には、その資産性所得についてのみ合算課税の対象となります。

この外国子会社合算税制は昨年度(平成22年度)に大きな改正を行いました。この平成23年度改正では細部について、いわばメンテナンスのようなものを行っています。

〔外国子会社合算税制における適用除外基準の判定の取扱いの明確化〕

先ほど申し上げましたが、租税負担割合が20%以下の外国子会社であっても、その外国子会社が①から④の適用除外基準のすべてを満たす場合には会社単位での合算課税の対象からは除外されます(**国際課税資料22**)。この①の事業基準についてはその主たる事業が株式の保有等でないこととされています。株式の保有はその性格からして、わが国においても十分行えるというもので、その地に子会社を設けて株式の保有を行うことに、十分な経済的合理性を見出し難いことから事業基準を満たさないものとされています。他方、最近のわが国企業のグローバル経営の形態を見ますと、世界における地域経済圏の形成を背景に、例えばアジアや欧州など地域ごとに拠点を置いて、そのグループ会社を統括する、統括会社というものを活用した経営形態に変化しています。そうしたいわばミニ本社としての機能を有する統括会社は、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価することが適当であると考えられることから、平成22年度の税制改正にお

いて株式の保有を主たる事業とする外国子会社であっても、被統括会社の株式の保有を主たる事業とする統括会社については事業基準を満たすこととされました。これが①の点線で囲んだ部分になります。

このように被統括会社の株式の保有を主たる事業とする統括会社については、事業基準を満たすということになりましたが、残りの②、③、④の実体基準、管理支配基準、所在地国基準といった適用除外基準を満たすかどうかの判定というものを行う必要があります。この場合、②の実体基準や④の所在地国基準について主たる事業を株式の保有ということで判定しようとする、適用除外基準を満たすことができないのではないかという疑義が生じました。この点については被統括会社株式の保有を主たる事業とする統括会社について、①の事業基準において、統括業務に着目して適用除外の判定を行うのと同様に②の実体基準や④の所在地国基準についても、統括業務に着目して適用除外基準の判定を行うことが適当と考えられます。そこで、被統括会社の株式の保有を主たる事業とする統括会社については、統括業務を主たる事業として、実体基準及び所在地国基準の判定を行うことが明確化されました。

〔統括会社及び被統括会社の定義〕

統括業務の内容については、**国際課税資料23**をご覧くださいと思います。統括会社、それから被統括会社と書いていますが、上の統括会社の※印のところに、統括業務というものについて、「特定外国子会社等が被統括会社との間における契約に基づき行う業務のうち当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るものであって、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるもの」と書いてあります。ちょっと難しい言葉ですが、経営戦略、事業戦略の策定などがこれに当たるかと思いません。

〔特定外国子会社等の判定におけるトリガー税率の計算の見直し〕

それから、外国子会社合算税制の見直しの2つ目はトリガー税率の計算における非課税配当の取り扱いの見直しです（**国際課税資料24**）。トリガー税率とは、わが国に比べて著しく税負担が低いと判定される水準の税率をいいます。具体的には外国子会社が本店所在地国等で課される外国法人税がその外国子会社の所得金額に占める割合がどれだけかということで、判定を行っています。分子、分母ありますが、分母の所得金額は、外国子会社の本店所在地国の法令によって計算される所得金額を基礎として、その本店所在地国の法令で非課税とされる所得を加算することとされています。但し、諸外国の中には親子会社間の経済的な二重課税を排除するために、子会社からの受取配当を非課税としている国があることを踏まえて、図にある(1)外国子会社と同じ国に所在する法人から受ける内一内の配当や、(2)外国子会社の所在する国以外の第3国に所在する法人から受け取る配当で、一定の持株割合要件や租税回避スキームに係るものでないことを要件として非課税とされるものについては、この分母の所得金額に加算すべき非課税所得から除外されていたところです。

わが国でも平成21年度の税制改正で外国子会社配当益金不算入制度が導入されましたが、こうした外国子会社の配当の非課税制度は、諸外国でも近年一般的になりつつあります。その一方でその適用要件はそれぞれの国で別々となっているのが実態です。こうした中で持株割合要件等の一定の要件が課されることのみを二重課税調整措置として評価することは適当でないと考えられることから、今年度（平成23年度）改正では一定の要件の存在を問わず、外国子会社等の本店所在地国の法令により非課税とされる受取配当等はトリガー税率計算における分母の所得金額に加算すべき非課税所得から除外することとしました。

3. 税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」の概要

昨年度、国際課税の分野に関する諸問題に係る、理論的、学術的な側面などについて検討を行うために、税制調査会の専門家委員会に国際課税についての小委員会が設置されました（メンバーは国際課税資料26）。本日ご出席の青山先生も特別委員として参加されていまして、国際課税の分野に関して非常に重要な論点を整理、おまとめいただき、昨年11月に税制調査会に報告、公表されており、その論点整理のポイントについて、国際課税資料27-1～3でまとめております。

国際課税資料27-2のポイント②では、企業活動の国際化を踏まえた国際課税のあり方と、帰属主義への見直しがまとめられています。1では、strong fences policy と open doors policy の間で適切なバランスを取る必要があるという大原則が書かれています。

2では、今後、国内法を総合主義から帰属主義に見直す一方、適正な課税を確保するため、必要な法整備の検討を進めるべきであるということが書かれています。

国際課税資料27-3のポイント③では、国際的租税回避の防止に向けた今後の課題について、(1)無形資産の取り扱いと、(2)国際課税における手続法の課題、具体的には外国との間で租税徴収の共助を行うための仕組みについて検討を進める必要があるとされています。これらの論点整理にまとめられた事項というのは、昨年末の税制改正大綱にも大方反映されています（国際課税資料28-1、2）。

4. 国際課税の今後の課題

(1)恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

こうした種々の論点整理を経ながら税制改正大綱に盛り込まれた事項というものは、国際課税の今後の課題となります。例えば国際課税資料29の OECD モデル条約で PE の帰属所得に

関して検討が進められ、いわゆる AOA（Authorized OECD Approach）と呼ばれているものが採用されたのですが、これに対してわが国としてどう対応していくかという点があります。

(2)税務行政執行共助条約への対応

あるいは、国際課税資料31、32の税務行政執行共助条約、マルチの徴収共助条約と呼ばれていますが、わが国として、これにどのように対応していくのかということも、税制改正大綱を受けた今後の課題ということになっていくのかと思います。

<参考>OECD 租税委員会の概要

最後に参考ですが、OECD モデル租税条約や、OECD の移転価格ガイドラインと、OECD における国際課税のルールづくりというのは、ある意味国際課税のメインなルールづくりの場所になるのですが、この OECD の租税委員会とその組織の活動の概要図について、国際課税資料33に書いてあります。現在、その議長は財務省の浅川副財務官が行なっております。浅川議長は本年の6月に就任し、わが国からは初めての議長ということになります。ご存じのように、この租税委員会の下には、幾つかワーキングパーティーがありまして、モデル租税条約の改正、改定や移転価格ガイドラインの改定を行っています。わが国の財務省や国税庁も、こうしたワーキングパーティーには常に積極的に関与しているということです。

第1部に関する説明は以上です。

（渡辺） 大石さん、どうもありがとうございます。ありがとうございました。

それではパネラーの方々から、ご意見を順次うかがいたいと思います。最初に青山さんからよろしくお願ひします。



II. 最近の国際課税の動向と課題 についての意見、質問

〔移転価格税制上の無形資産取引に係る利益法の アプローチ〕

(青山) 丁寧なご説明、ありがとうございます。私の方からは、平成23年度改正について移転価格の関係を1点、それから先ほどご説明のありました、中長期の問題として国内法改正のテーマになっています帰属主義について2つ目の論点としてコメントして、そしてご意見をいただきたいと思います。

〔移転価格税制〕

まず、移転価格税制についてですが、先ほどのご説明にありましたように、OECDのガイドラインの改定を反映して、最適手法ルールを国内法上も整備されたということです。これは、特に多国籍企業による無形資産のグループ内活用が拡大する中で、無形資産取引の独立企業間価格算定に欠かせない利益法のヒエラルキーを引き上げていただいたということであって、これは納税者にとってのみならず、課税当局から見ても歓迎すべき改正ではないかと考えます。但し、利益法の活用に当たっては、無形資産の定義や、さらにはその評価方法についての詳細なガイダンスというものが求められることにな

ると思います。その際には、法的に保護されていないのれんや顧客リストなどのマーケティングの無形資産も対象になってくるわけですが、こういった無形資産に係る利益法の適用に当たっては、取引時点で予測し得ない無形資産の将来の収益性について利益法がどう対応するのかといったことが問題になってくるのではないかと考えます。この問題についてはご案内のとおり、アメリカやドイツでは、いわゆる所得相応性基準、結果的に生み出された利益から無形資産の価値を逆算して、課税所得を配分するという手法が議論されているわけです。

そこで、次の3点についてお尋ねしたいと思います。

〔所得相応性基準〕

まず1つは、今、申し上げましたような、無形資産取引に焦点を当てた利益法のアプローチのために必要とされる無形資産時価評価の問題です。比較可能な第三者取引というのは、無形資産の場合、通常見出し難いわけです。その場合、わが国では従来から取引時点のあらゆる条件や見通しに基づいて、その時点における擬制された時価評価を行なうというスタンスを取ってきたと考えます。今回の利益法のステータスのアップがあった後も、同様な考え方を継続されるのか、或いは場合によっては結果利益から事後的に無形資産価値を再計算するという、所得相応性基準の手法を例外的なラストリゾートとして留保する方向性も排除しないのか、この点について、もし検討されているのであれば、お聞かせいただければというのが1点目です。

〔OECDの無形資産取引取扱いに関する議論への 対応〕

2点目は、先ほどのご案内がありました、OECDで今、ガイドラインの改定の第2段階目として、無形資産についての議論が進展していると承っています。ただ、新しいガイダンスが出るまでに、しばらく時間がかかると思われるのですが、国内法での無形資産取引についての取扱いの整理は、OECDでの一定の結論の出

るのを待って行われるのか、あるいは部分的な改正については、わが国の実情に応じて先取りするお考えなのかというのが2点目です。

〔独立企業間価格幅の実務運用〕

3点目はレンジの取り扱いを明確化されたという、本年の改正です。これについては通達ベースで行うとされていますが、調査に基づいてレンジをどのように運用するのかということと、事前確認（APA）の中でレンジをどのように考えるのかという2通りの活用の方がレンジにはありますが、この今回の改正の中では、レンジについてAPAと調査事案を通じた共通のガイダンスをお考えになっているのか、あるいは別々に考えているのだとすると、その別々に考える理由は何なのかという点です。

〔総合主義から帰属主義への転換に際しての留意点〕

それから大きな2つ目の項目は帰属主義についてです。これについては、2点簡単にお尋ねしたいと思います。

1つは、OECDのモデル条約新7条のAOAに則して、従来の国内法の総合主義を帰属主義に、改正する方向性を伺いました。これを改正するに当たっては、従来の総合主義というのは、タックスヘイブンに設立されながら、専らわが国でビジネスをやっているような法人に対しては、有効な租税回避防止のシステムとして機能してきたのではないかと指摘もあります。そのため、あえて総合主義を残した方がいいのではないかという意見に対し、どうお考えなのかというのが1点目です。

〔帰属主義採用時のPE帰属国外所得の取扱い〕

2つ目は、帰属主義を国内法上も、今後採用することを考えていくと、PEに帰属する国外所得についても、国内源泉所得と見なすような規定の新設が予測されるわけですが、このような場合には、現在はPEを通じた海外投融資活動について、海外で法人税が課されていない場合に、国内源泉所得とするという、いわば免除

方式を組み込んだようなシステムが一部にあります。本格的にPEに帰属する国外所得を国内源泉所得として取り込んだ場合には、その場合の二重課税の調整方式をどのようにお考えなのでしょうか。

これらの問題は、まだ将来の問題ではありますが、各国が新しいOECDのモデル条約に基づいて国内法改定作業をスタートさせ、あるいは新しいモデル条約に基づく条約改定をスタートさせた場合には、わが国にとっても悠長に待たられない論点ではないかと思ひまして、お尋ねした次第です。

（渡辺） 青山さん、どうもありがとうございます。それでは次に、一高さん、よろしくお願ひします。

〔外国法人税の概念〕

（一高） 私からは外国税額控除とCFC税制、そして外国子会社配当益金不算入制度に関連してコメントを申し上げたいと思います。

まずは外国税額控除とCFC税制の両方に関連する問題として、外国法人税の定義に関するお話が本日ありました。ご用意いただいた資料では、**国際課税資料17と24**が関係しています。6月の改正で、外国法人税の範囲から除かれる項目に、税務当局との合意によって決まった税率で、納税者の選択可能な最低の税率を超える部分というのが加わったということです。これは先ほどご説明がありましたように、平成21年の最高裁の判例を受けて、これを施行令でいわば覆すような内容になっています。外国法人税からの除外であり、同時に外国税額控除の対象からも除外されるという関係にあります。そこで確認させていただきたいのは、今回の改正の狙いは、CFC税制と外国税額控除のいずれにあるのか、あるいは両方なのかということ、そしてそれぞれ具体的に何が問題なのかというこ



とです。

また、このような選択可能な最低税率を超える部分は、損金算入は少なくともできるのかどうかという点、これも一応確認させていただきたいと思っています。

ただ、この外国法人税からの除外というのは、議論もあり得ようかと思えます。と申しますのも、平成21年度の改正で、税逃れに加担して、あえて納付するような、そういうバックトゥバックローンに係る外国税などが、外国法人税からの除外という位置付けから、控除対象外国法人税の額からの除外に移し変えられたという経緯があります。これについての当局の解説は、このような税は本来的にやはり外国法人税に当たるからということであったかと思えます。平成21年のこの最高裁の判例も、読み方はいろいろあるかと思えますが、ガーンジーの問題の租税というのは、やはり形式的には、法人税法施行令141条1項の外国法人税に当たるといつているかと思えます。その意味では、むしろ控除対象外国法人税の額からの除外の方が、より首尾一貫するのではないかという印象を持たざるを得ません。ただ、これではCFC税制の強化ができません。

これは渡辺先生が平成21年の最判の評釈（ジュリスト1409号203頁（2010））の中で指摘して

いることですが、CFC税制と外国税額控除の共通の概念として、外国法人税という概念を使用し続けるというのは、なかなか無理があるのではないかとも思われます。やはり両税制は、一方は租税回避の対抗目的、そして他方は二重課税の排除の目的ということで、随分違う目的を持ったものです。特にCFC税制が適用されて、当該CFCに係る外国法人税の控除も同時に否定されてしまうという、いわばダブルパンチのような状況が起きてきますので、これは確かに酷なようにも思われるところです。また、仮にガーンジーが合意ではなくて、例えば法令上、日本法人の子会社であれば21%など、そういうことを合意ではなく決めてきたという場合にどうなるのか。これは今回の施行令改正による対処からは外れてしまうということだとして、仮にこれが問題ないということであれば、実は真の問題というのは、ぎりぎりの税率それ自体ではなく、やはり当局と合意で決まるという、当該外国の制度と行政の不透明さというところにあるのであろうと思われます。だとすれば、今回の対処というのは、いわば有害な税の競争に対する、国内的な対抗措置としての性格を帯びてくるという、こういう位置付けも不可能ではないのではないかと思います。もしそうであれば、例えば、租税情報交換協定を締結している国との間では、この対抗措置を解除するなど、そういった譲歩を与えるというような、そういう選択肢はあり得るのかどうかということもお聞きしてみたいと思います。

〔控除限度額の管理〕

次に、控除限度額管理に関して、現在の案として出ているところです。本日、ご紹介いただきました資料では、**国際課税資料19**の改正案の1ないし3のところに関して、コメントを申し上げたいと思います。改正案の1ですが、これは税率が変わればそういうことになるだろうと思われます。一方、改正案の2については従来3分の2除外であったものが、今回完全除外になる提案だということで、これまで1%でも課

税がある場合との課税のバランスという説明がなされてきたかと思いますが、その部分の問題意識がどのように解決されたのかということをご質問したいと思います。

それから改正案の3の部分ですが、これは90%制限を廃止するのではなくて、90%制限に対する特例を廃止するというものです。つまり国外使用人割合が90%超の法人や、国外での税負担が全世界所得の50%を超えるのが通例とされるような業種を救済するといえますか、そういうものに配慮した、それなりに合理性のある制度であったと理解していました。そのような業種の例として、石油採掘業等がよく紹介されていたかと思いますが、この特例を欠けば、そういったところに、場合によっては100%を超えるような課税を強いる結果になることも出てくるという説明も見られるところです。そうであれば、この廃止によって当該業種に国外退出を迫るような税制になってしまうのではないかとということも、少し懸念を覚えるところでして、この改正案の2と3のところの趣旨について、先ほどご説明もありましたが、今一度ご確認を申し上げたいと考える次第です。私見としては、特に使用人割合の方は、青山先生からのご説明にもありました帰属主義を徹底した暁には、国内の人的貢献が適切に課税ベースに取り込まれてくるということになってきますと、むしろ90%制限自体を廃止して簡素化するという方法もあり得るのではないかと考える次第です。

〔CFC 税制における追加的対応〕

最後に CFC 税制についてです。国際課税資料21以下のところで、今回、資産性所得課税制度が平成22年度の改正に織り込まれ、若干のメンテナンスがあったというご説明をいただきましたが、例えば米国の CFC 税制と比べると、まだ資産性所得のパラエティは限定されたものになっているようですし、昨日の増井先生のご報告の中でも、租税裁定取引の1つの例として、国内で借入で資金調達をして、海外で貸し付けるというような場面があり得るということがお



話にあったかと思いますが、今のところは、まだこのところ追加的な何か対処規定を定めていくというような、そういう問題意識というのは特にないという理解でよろしいのかということをご確認を申し上げたいと思います。

(渡辺) 一高さんどうもありがとうございます。それでは最後に、鬼頭さん、よろしくお願ひします。

〔総合主義から帰属主義への転換に向けたスケジュール〕

(鬼頭) 私の方からは一部、青山先生、一高先生のコメントと重複するところがありますが、実務家の観点から、帰属主義への見直しについて、外国法人の課税関係の見直しについて、タックスヘイブン対策税制のトリガー税率の見直しについて、お伺い及びコメントさせていただきます。

国際課税資料28-1、30のところに、先ほど青山先生の方からもコメントがありました、外国法人の所得課税のあり方を総合主義から帰属主義へ見直していこうというお話が挙げられています。実務の面では、特に金融業界の方々には記憶に新しいと思うのですが、昨年、この方面にフォーカスを当てた事案がありまして、大変

大きく話題になったところです。簡単に概要をご説明させていただきますと、東京証券取引所をはじめとする証券取引所が取引者に高速の取引環境を享受させるために、取引所内にサーバーを設置させることとし、そのサーバーの中に取引者が証券売買ができるプログラムを読み込み、それを動作させることによって海外から日本に人を介在させずに証券売買ができるというサービスを開始しました。証券業界ではサーバーを取引所の近くに置くというと、それだけ取引にかかる時間が短縮されるので、高速な取引環境が享受できるといった背景があります。

こういう取引に際して話題になりましたのが、先ほどもお話にありました、OECDのコメンタリーの中で、サーバーが単なる情報伝達の役割を超えるような重要な機能を果たしている場合には、日本国内には人がいなかったとしても、そのサーバーそのものがPE（恒久的施設）になり得るのだという記載のところ。取引者の中には海外の方が多いのですが、もしそのサーバーがPEになったとすると、海外取引者は、通常は海外から直接日本株のトレーディングをされたときの売却益には課税がされないところ、PE認定されることによって売却益が日本の法人税課税に服してしまうことになり、申告書も出さなければいけないということになります。何より今日の議題に関連することとしては、取引者の中にはファンド等をはじめとする租税条約締結国に所在していない方々も大変多くいらっしゃいましたので、サーバーがもし1号PEと認定されるとすると、総合主義によるPEの吸引力によりその取引者が日本に置いているサーバー以外から取引している日本の国内源泉所得、例えばオーストラリアやシンガポールのサーバーからの日本株トレーディングの売却益にまで課税がされてしまい、これは一大事ではないかと問題になったというものです。

実際、実務ではさまざまな工夫が凝らされていて、対応が図られてはいるのですが、こ

れと似たような事態が、私どもが実務に携わる中では、海外の投資家が日本国内に投資してきているいろいろな側面が出てきます。国際課税資料1のところでは、天秤で投資交流の促進と課税権の確保という2つのやりとりがあるということではあるのですが、実務家としてはどちらかというと、投資交流の方に目が行きがちです。投資交流促進の観点から見ると、ヨーロッパ諸国をはじめとする先進国が帰属主義をとる中で、わが国が国内法で総合主義を採用するのは、大変投資家に厳しい課税ではないかと、常々考えてきたところです。

ちょっと前置きが長くなったのですが、こういう前提を踏まえると、本日、国際課税資料26以降で議論をいただいているような、国内法を外国法人課税について帰属主義に見直そうという動きは、大変歓迎すべきところと思っています。実際、実務で総合主義による所得の吸引力が発揮される状況は、私どもが見る限りは、課税回避を図ろうとして国内に投資してきた方々に対してというよりも、「びっくりPEが認定されてしまいました」「うっかりPEが認定されてしまいました」というような偶発的な場合に発揮されるケースが多いと思われます。ですから、是非早急に総合主義から帰属主義への転換が図られてほしいと思っています。ちょっと率直すぎるコメントかもしれませんが、この帰属主義への転換の位置づけは中長期のものなのか、近々、例えば平成24年度税制改正にも入るようなものなのかといった感触を差し支えない範囲で教えていただければ、大変幸いです、というのが1点目の質問です。

〔PE認定時の所得の帰属の考え方〕

同じ帰属主義に関する2点目の質問としては、サーバーがPE認定されないには越したことがないのですが、万が一PE認定されるとき所得の帰属のあり方は、どのように考えたらいいかという点です。国際課税資料29のところに、恒久的施設への帰属利益の算定に関する報告書がOECDから出されている旨が記載されてい

ます。この報告書の中を見ますと、サーバーPEのことも議論されていまして、人の関与がない、サーバー近辺に人がいてケアするような状況にはないようなサーバーについては、そのサーバーに帰属する経済的所有権もリスクもほぼないと考えられることから、そのPEに帰属すべき所得というのも極めて少ない、又は全くないと考えていいのではないかということが示唆されています。

ただ、先ほど来の議論にもありましたように、わが国の現状は、必ずしもOECDで示されたアプローチのすべてを採用している状況ではない、と理解しています。そういう中で、分離企業の原則や独立企業の原則に基づいて、本支店間の取引を認識するところまで至らないまでも、PEが国内にある状況において、そのPEに帰属させる所得の考え方としては、このOECDの報告書で示された人の機能や、経済的所有権、リスクの帰属といった点を重視して配分する考え方が、今現在のわが国のPEへの所得の帰属の考え方に合致しているものと考えて良いのかどうかということも差し支えない範囲でコメントいただければ幸いです。

〔トリガー税率の計算式見直しにおける実務運用〕

3点目の質問としては、タックスヘイブン対策税制関連ですが、国際課税資料24でトリガー税率の計算式が、本年度見直されたところとご説明いただいています。特に本年(2)の②のところ廃止されました要件の「外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないこと」というワーディングについては、一体どういうことを意味するのだろうかということが実務家の間では、かなり話題になりました。こちらは本年廃止されたということなのですが、廃止された経緯等々伺えればということと、最終的には、受取配当については、すべて分母から除外して考えていいのかという質問をさせていただければ幸いです。

(渡辺) ありがとうございます。それでは今のお三方からのご意見、ご質問等につきまして、大石さんからご発言をお願いしたいと思います。よろしく願いいたします。

(大石) 大変、貴重なご意見、ご質問をたくさんありがとうございます。大きく分けて4つぐらいの分野に分かれるのかと思います。1つ目が移転価格税制に関連するもの、2つ目が一高先生からもありましたが、外国税額控除、外国法人税の分野のもの、3つ目がCFC税制、タックスヘイブン対策税制関連の話、そして4つ目が帰属主義ということでお答えさせていただければと思います。

〔移転価格税制について〕

まず移転価格税制については、青山先生から無形資産、それからレンジについてご質問あるいはご意見をいただいたと認識しています。1点目の無形資産についてですが、先ほど説明の中でも触れました、国際課税に関する論点整理においてもご議論いただきまして、多国籍企業グループが事業再編等を通じて無形資産を軽課税国に移すことで、税負担の軽減を図るリスクが高まりつつあって、わが国も無形資産の移転に係る国際課税のあり方について、今後のOECDでの国際的な議論の進展や経済活動の実態なども見極めつつ検討する必要があるとされています。

それから青山先生からご指摘のありました、無形資産の時価評価の困難性を論ずる中で、アメリカやドイツなどで導入された所得相応性基準についても紹介しています。他方、所得相応性基準の問題点についても指摘されていまして、その是非を論点整理では両面から論じているということです。ドイツが2008年に導入した所得相応性基準については、事業再編に伴い、国外に機能が移転した場合に適用されますが、企業側からは機能の移転という概念が漠然とし

すぎていると批判があるという点についても言及しています。現在 OECD の租税委員会においては、先ほどありましたが、WP6（ワーキングパーティーシックス）というところが、この無形資産の取り扱いの問題、具体的には無形資産の範囲をどう定めるか、どう定義するかなど、無形資産の帰属・所有をどう判断するか、そして無形資産の価値をどう判断するか、そういった論点について議論を始めていまして、2013年末までにディスカッションドラフトをまとめ、対外公表をするということを目指しています。政府としては、今後の OECD 等における、国際的な議論の進展や経済活動の実態を見極めつつ、今後検討していきたいと考えています。やはり難しい問題ですので、国際的な議論を踏まえることが大事かと考えているところです。

もう1つ青山先生からご質問いただきましたレンジについてです。いわゆる APA と調査事案、これが共通のガイダンスであることが予定されているのか、それとも別々なのかというご質問がありました。調査事案についてはレンジの考え方が存在するのか、あるいは国外関連取引の価格がレンジ内の場合には是正されないのかといったことが不明確という指摘があったことから、この度、これまでの判例や実務の取り扱いを踏まえて、レンジの考え方や国外関連取引がレンジ内の場合には是正されない旨を通達で明確化するというようにしています。

他方で事前確認事案、APA 事案については、従来からレンジが存在することが通達等で明らかにされていることから、今回特段の整備というものは予定していません。またその事前確認と調査事案を通じたレンジに関する共通のガイダンスのお尋ねについては、事前確認において生ずる独立企業間価格の幅というものは、将来の収益予測の変動幅から形成されるというものですので、納税者による申告や当局による調査事案において生ずる独立企業間価格の幅は、比較可能性が同等の複数の比較対象取引が存在す

ることにより形成されるものであり、その事前確認の事案と調査事案では発生原因や幅の性格というのがそもそも異なると我々としては考えていまして、共通のガイダンスということには馴染みにくいのではないかと考えています。

〔外国税額控除、外国法人税について〕

次に、外国法人税、あるいは外国税額控除に関連して、一高先生からご意見、ご質問をいただいています。まず、今回の改正で外国法人税とされない部分については、損金不算入の対象となる控除対象外国法人税に該当はしません。従って、課税所得の計算上、損金算入されるのか、されないのかというご質問があったと思いますが、これはご指摘のとおり、損金に算入されるということです。それから外国税額控除と CFC 税制についてですが、そもそも外国税額控除と CFC 税制の目的や趣旨というものが異なるので、外国税額控除の対象となるべき外国法人税の範囲と CFC 税制の租税負担割合の判定における、外国法人税の範囲を同一にする必要がないのではないかと意見がありました。この点について、外国税額控除というのを、我々としては資本輸出の中立性を重視する観点から行うものでして、わが国の税収を用いて外国税額控除の対象とすべき外国法人税の範囲について、わが国の法人税に相当する税なのかどうかという判断は重要なポイントとなると考えています。

また CFC 税制の対象となる特定外国子会社等に該当するかどうかの判定というのは、本店所在地国における税負担が、わが国における税負担に比して、著しく低いかどうかということによって行うこととされており、わが国における法人税の負担との比較をするためには、わが国の法人税に相当する税を比較対象とすべきと考えています。

このように外国税額控除と CFC 税制とも対象とすべき外国法人税の範囲はわが国の法人税に相当するものを対象とすべきという点で一致すると考えられるところですが、税率が納税者

と外国の税務当局との合意により決定されたというような税は、納税者の裁量が広いものであって、税を納付したからといっても、その税がわが国の法人税に相当するものと捉えることが、我々としては適当でないと考えていまして、外国税額控除及びCFC税制の双方から除外するとしたものです。

それから、租税条約又は情報交換協定の締結国について、特段の扱いをどうするかということについてのご指摘、ご質問がありました。今回の外国法人税の範囲に関する改正は、外国法人税としてとらえるのが不適當なものについて、最高裁判決を踏まえて明確化のための改正を行ったものであり、タックスヘイブン対策の強化ということとはちょっと文脈が異なるものと考えていまして、条約締結国あるいは情報交換協定の締結国について、特段の取り扱いをすることとはあまり考えていません。

それからもう1つ、いわゆる彼此流用「まだこれは案のものです」とご説明したものについて、一高先生からご意見をいただいています。1%でも課税がある場合と非課税所得との取り扱いの均衡という観点からご質問がありました。現行制度上、外国税額控除の控除限度額というのは、法人税の額に全世界所得に占める国外所得の割合を乗じて計算された金額とされていますが、この計算となる国外所得から、外国で課税されない国外所得の3分の2を除外することとしています。これは外国で軽課税とされる所得について、その全額を国外所得として控除限度額が計算されることとのバランスに配慮して、非課税国外所得の3分の1については国外所得としてカウントすることを許容したものです。

しかし、外国で非課税とされた所得については、そもそも二重課税が発生していないために、その分を考慮して控除限度額を増やす必要はなく、これまでも彼此流用の余地を縮減する観点から、累次にわたって控除限度額の計算上カウントする非課税国外所得の割合を引き下げてきているところです。国際的二重課税の解消とい

う外国税額控除の本来の趣旨に照らした場合、そもそも二重課税が発生していない非課税国外所得については、控除限度額の計算上一切カウントする必要がなくて、この適正化(案)において、非課税国外所得の全額を控除限度額の計算の基礎となる国外所得から除外するとしているものです。

それから90%制限自体を廃止したらどうかというご意見もいただきました。この90%を上限とする原則というのは、法人活動の中心を国内に置いている以上は、少なくとも全世界所得の10%程度は、国内の本社等の貢献により発生したものと見ることが妥当であるとの考え方に基づくものです。但し、この原則については、現在廃止しようとしている特例があります。第1の特例として、90%超える場合には、当該国外使用人割合まで国外所得割合の上限が引き上げられること、第2の特例として、国外で全体として、全世界所得の50%を超えるような高負担の課税を受けている場合には、外国での税負担に応じて一定の算式に基づき算出した割合まで、国外所得割合の上限を引き上げるといこととされています。先ほど申し上げたように、本社を置く以上はこの10%程度は国内で発生しているという考え方がやはり合理的ではないかと考えていまして、特例措置というのは、ごく限られた企業のみを裨益させていますので、最近の租特の合理化の流れではないですが、これを変えていくのが適正と考えて廃止するということ案として、税制改正大綱にも盛り込まれているところです。

〔CFC税制、タックスヘイブン対策税制について〕

3つ目のCFC税制についてです。一高先生から、昨日の増井先生の講義にもあったということですが、例えば貸付を使った租税回避スキームなど、そういったものにどう対処していくかということです。確かに外国子会社を得る貸付利子が、この資産性所得、資産性所得合算課税制度の対象となっていないために、親会社

が直接貸付を行うのではなくて、グループ内の子会社を介して貸付を行う形にすると、日本の親会社を得るべき利子が、子会社に付け替えられることによって、わが国の課税を逃れることが可能になって、さらにその利益を配当として親会社に還流しても、親会社で課税されないといった状況も生じ得るということです。そのパッシブの所得の範囲に関しては、今いろいろな議論があることは認識してまして、平成22年度改正において入れた制度ですので、今後の事例の蓄積等を踏まえて、企業が行う通常の事業活動に影響を与えないように配慮しながら、租税回避的な事例に関しては適切に対処しなければいけないと考えているところです。

タックスヘイブン対策税制において、同様に鬼頭先生から1つご質問いただきました。改正の経緯ということです。先ほども少し説明の中で触れたのですが、わが国においても外国子会社配当益金不算入制度が導入されて、こうした外国子会社からの受取配当の非課税措置は二重課税排除の措置として、諸外国においても近年一般的になりつつあります。その一方で、その適用要件がいろいろな国でまちまちとなっているということですので、こうした中で持株要件等の一定の要件を課されているもののみを二重課税を排除するための措置として評価するということは、やはり適当ではないと考えられたことから、今回の改正では要件というものを問うことなく、外国子会社の本店所在地国の法令により非課税とされる配当などは、分母の所得の金額に加算すべき非課税所得から除くこととしたということです。

〔帰属主義について〕

最後の帰属主義について、青山先生から2つほど、それから鬼頭先生から2つほどご質問いただいていると思います。

青山先生の1点目ですが、総合主義の維持にも、やはり合理的な理由があるのではないかという意見があるがどうかということです。これも先ほど少し触れました、昨年の国際課税に関

する論点整理において、タックスヘイブンに本拠を置き、わが国でPEを通じて大部分の取引を行う納税者との関係では、PEに広範な吸引力 (force of attraction) を認める総合主義に基づく現行国内法の方が、わが国の課税権を適切に確保できると評価する見方もあります。しかし、総合主義から帰属主義へ見直す場合には租税回避リスクについては必要に応じて、外国子会社合算税制なども含めた法整備や、情報交換制度の拡充等、税制の透明化の促進によって対応すればよいのではないかと、このような意見もありました。従って、今、後段で述べました租税回避リスクについては、外国子会社合算税制や、そういった別の手立てで手当てしていくというのも1つの方法かと考えています。

それから、青山先生の2つ目、総合主義から帰属主義へ移管するに当たって、PE帰属の国外所得に対する取扱いをどうするのかというご指摘です。これも昨年まさに論点整理でもご指摘いただいております、先生のおっしゃるように、PEに帰属する国外所得を国内源泉所得とみなす方法もあるでしょうし、あるいはPEに帰属する利子、配当等については、PE帰属所得という属性を優先して、源泉地の判定を行う仕組みも考えられます。また、国内源泉所得として取り込んだ所得に係る二重課税調整をどのように行うのかというお尋ねについては、外国税額控除による二重課税調整を行うことなどが考えられると思います。いずれにしても、これも帰属主義に移管するにあたって、当然ながらご指摘のように検討していかなければいけない課題と考えています。

それから帰属主義について、鬼頭先生から2問ほどご質問いただいております。まず1つ目、その帰属主義について、いつ頃やるのかということです。昨年の論点整理、それを受けた税制改正大綱においても、帰属主義に沿った規定に見直すとともに、これに応じた適切な課税を確保するために必要な法整備に向け、具体的な検討を行うこととされています。この帰属主義の

見直しに当たっては、今まで総合主義をとってきたものですから、幅広い改正が必要となるということも考えられますので、今後はその大綱の方針を踏まえて、関連するさまざまな産業等における実態などを把握する作業を行った上で、幅広く検討した上で進めていきたいと考えているところです。

それから、最後に、サーバー PE について鬼頭先生からご確認のご質問がありました。電子商取引のサーバー PE に帰せられるべき所得については、ご指摘のように PE 帰属所得に係る OECD 報告書において「サーバー PE は企業のために行為する職員がいない状態では、資産の経済的所有権の帰属及び、又はリスクの引き受けに関する、いかなる重要な人的機能も遂行していないこととなろうことから、いかなる資産又はリスクも承認された OECD アプローチに基づき、当該 PE に帰属することはあり得ず、かかる PE にはほとんど、又は全く利得が帰属しないだろう」と記述されています。一般論としては、わが国としても、この基本的考え方というのは共有しているところです。但し、具体的事例に関する帰属所得の計算に当たっては、当該事例をめぐる個別具体的な状況を勘案して、個別具体的におそらく計算されるということになるということですので、それだけ申し添えたいと思います。

〔渡辺〕 大石さん、ありがとうございます。第1部は非常に理論的な話から実務でまさに直面していることまで、いろいろな問題についてかなり興味深い議論ができたように思います。

それでは次に第2部に入らせていただきます。「租税条約ネットワークの拡充等」についてのディスカッションです。それでは最初に、大石さんの方から、現状のご説明をお願いします。

Ⅲ. 租税条約ネットワークの拡充等

1. 租税条約の概要

〔大石〕 それでは第2部は租税条約ネットワークということで、**国際課税資料34**をご覧ください。

第1部でご説明した平成23年度税制改正、あるいは国際課税の基本的考え方というのは、基本的にはわが国の国内法として普遍的にどう手当てをするかというものでした。第2部の租税条約というものは、基本的には、2国間で二重課税の調整、あるいはその投資・経済交流をどう図っていくかという観点に基づいて行っているものです。**国際課税資料34**には、OECDモデル租税条約というものが書いてありますが、モデル租税条約の主な内容というのは二重課税の調整、それから脱税及び租税回避への対応、その他として紛争解決、租税に関する徴収共助などが盛り込まれています。大体、租税条約というのは、どのようなものを見ましても、30条ぐらいのモデル租税条約として基本的な形は一緒ですが、それに源泉地国で課税できる所得の範囲、上限が設けられています。その上限を何%にするかと、そういったことがそれぞれの個々の条約によって異なっているということです。わが国もちろん OECD 加盟国ですので、この OECD モデル租税条約というものをベースとして各国との交渉を行っているということになります。

2. 租税条約ネットワークの現状

租税条約は基本的には、**国際課税資料1**で述べさせていただいた天秤のどちらかという話がありましたが、今申し上げた源泉地国における課税の上限を設けるということに焦点を当てると、やはりネットワークを拡充してグローバルな経済活動をさらに円滑化して、経済や投資を

交流することで経済自体のパイを大きくしていこうという観点から改正されるということが多くなっています。

もちろんその反面、脱税や租税回避への対応というものも租税条約のコンポーネントとして入っていますが、やはり経済交流を発展させるため、特に日本の場合は資本輸出国ですので、租税条約を主な資本輸出国と結ぶことによって、二重課税の調整、それから投資の交流を図っていくというのが非常に大事かと思っています。国際課税資料35の2つ目の丸に「我が国の対外直接投資のうち、既に租税条約を締結している国に対するものが約9割を占めていること等を踏まえれば」と書いてありますが、既に9割の国については、こうした租税条約が存在するという事です。

その投資交流の促進という観点から、OECDモデル租税条約と日米条約、それから日ブルネイ条約の表が国際課税資料36の一番上に付いています。OECDモデル租税条約では、配当については源泉地国における限度税率というものを、親子間5%・一般15%、利子10%、使用料の免税となっていますが、現在の日米条約は、親子間配当については免税を設けていたり、金融機関等の利子については免税と、若干進んだものになっております。やはり先進国同士ですと、お互いにそういった共通の土俵に立って源泉地国における税率を大幅に下げましょうという合意が、新興市場国との間の条約に比べて成立しやすいということです。

その下の表は先ほど申し上げました、9割以上の国をカバーしているということを表していますが、やはり大事なことは条約があるからいいということではなく、古い条約について適宜改正していくというのも大事な作業であり、その方がむしろ新しい条約を締結するよりも大変な場合も多いです。日本の場合はまだ資本輸出国ですので、お互いに会社が直接投資し合って、会社が進出し合うような状況にあれば「お互いの税率を下げましょう」「限度税率を下げまし

ょう」という議論になりやすいのですが、一方向だけだと、源泉地国においてやはり税金を納めてほしいという国もまだ多いので、そういった場合にはなかなか交渉するにも時間がかかると思っています。

3. 相互協議に係る仲裁制度

国際課税資料37は相互協議に係る仲裁制度（イメージ図）ということです。企業の皆さまが海外に進出されて、現地において二重課税を受けるが、なかなか当局同士が話し合って相互協議しても解決できない事案というのが多くなってきたということで、わが国もこの相互協議に関して仲裁制度を設けて、納税者に二重課税の排除というものが、どのぐらいの時間でなされるかという予見可能性を与えるために、この仲裁制度というものを導入したところです。現在までのところ日本とオランダの改正条約に盛り込まれていますし、また日本と香港の新しい条約にも、この仲裁制度というものは入っています。

この仲裁制度というのは、下の図をご覧くださいなのですが、相互協議で解決すべきものはもちろん相互協議で解決するのですが、どうしても解決できず時間が経ってしまう事案についてだけ仲裁委員会というものを設けて解決してもらい、それをお互いの税務当局が受け入れて、二重課税の調整を図るというものです。長年、相互協議をやっている事案では、どうしても決着がつかないということになるので、そうすると納税者の方は二重課税の状態がずっと続いたままというのが放置されるのは良くないだろうということで、審判のような役割を仲裁委員会に担ってもらうことによって一定期間の間に解決していこうという制度です。

4. 情報交換を巡る最近の動向

国際課税資料38は、租税回避を巡る国際的な議論の動向になります。2008年ぐらいから、タックスヘイブンへの資金の流れというものが非

常に問題視されて、こうした資金の流れ、銀行機密というものはやめていこうではないかという動きが、国際社会の中で加速しました。リーマンショックとは直接は関係ないのですが、こうした不透明な資金というものが金融危機というものをより増幅させたのではないか、あるいはこうした不透明な資金というものが銀行の秘密口座のようなどろで見つかったという事案が2～3件あったということで、これを契機として税の情報交換ネットワークをより強めようではないかという動きがG20で議論され、その方向に各国が今、向かっているということです。

その方法として、当然ながら租税条約の中にも情報交換規定というものがありますので、それを最新のものにアップデートさせていきます。最新のものと申しますのは、情報交換規定というのは、銀行機密を理由にして情報交換を拒否することができません。それから、自国の課税利益がないものについても情報交換に応じるということです。その2つの要素を備えたものにしていこうという動きが、最近活発化しています。それと同時にタックスヘイブン、従来タックスヘイブンと呼ばれていた国とはミニ租税条約と言いますか、情報交換を主体とした条約を締結することによって、こうした情報交換ネットワークというものを強化していこうではないかという動きが、2009年以降起こっているところです。

さらにその条約というのは規定ですので、条約を入れたからといって、きちんと情報交換がなされるかどうかということが問題となるわけですが、これについては2009年9月に開催されたOECDのグローバルフォーラムという会議で、ピアレビュー（相互審査）を行おうではないかと、メンバー間で相手国の情報交換がきちんとされているかということの検証を行おうという動きがなされています。従って、条約あるいは情報交換協定を結ぶという制度面での手当てと、このピアレビューによって、きちんとした執行面での手当てがなされているかというの

が、今、国際的な動きとしてあります。

国際課税資料39、40は、その情報交換についての関連の資料です。

また、**国際課税資料41**は、わが国の租税条約ネットワークで、今52条約、63カ国と結んでいるということを表しています。

これは最近結んだ租税条約の現状ということ、新規のものもありますし、改正のものもあります。情報交換に主体を置いた租税協定というものも存在しているところです。

以上が第2部の説明になります。

IV. 租税条約ネットワークの拡充等についての意見、質問

(渡辺) 大石さん、どうもありがとうございます。それではお三方から、順次ご質問、ご意見をいただきたいと思います。最初に青山さん、よろしくお願ひします。

〔相互協議に係る仲裁制度〕

(青山) 大石さんのご説明で、わが国が特に近年、大変な精力を投入して、租税条約のネットワーク、しかも情報交換協定も含めた形で多様なネットワークを拡充されていることが分かりました。このことは、租税条約の趣旨・目的である、国際的な通商の促進ということにも大いに役立っていると思われまますので、大変心強く思います。

私からは条約ネットワークの拡充との関連で、問題になりそうな2点をコメントさせていただきたいと思います。1つ目は、租税条約の大きな使命とされる「二重課税の最終的な解消の必要性」です。先ほどの1部でも申し上げましたが、移転価格税制が各国の執行当局により活発に発動されるようになってきたため、全世界的に多国籍企業にとっての二重課税リスクが高まっています。その中でOECDが2008年改正で、

モデル条約の中に相互協議で決着がつかない場合に仲裁という新しいメカニズムを導入したということは画期的だと思いますし、わが国もその新しいガイダンスに沿って仲裁条項を含む租税条約を締結されているということについては、非常に心強く感じました。まず、大きな1つ目として、この仲裁に関して2点ほどお尋ねしたいと思います。1点目として、二重課税の解消を求める納税者の側から特に気になるのですが、相互協議はどちらかという当局間の協議ということで、納税者からそのプロセスが目に見えないという不満が聞かれました。仲裁というステージになると、納税者が、この仲裁プロセスに何らかの形で関与していくことができるようになるのかという点です。また、仲裁で答えを出すためには、パネルの議長になる第三者を選考する必要があります。紛争両当事国以外の第三者が議長になるというメカニズムが設定されていますが、その選考はどのような方法で行おうとされているのかというのが1点目です。

〔仲裁制度の導入対象国〕

2点目は二重課税を解消するためのこの仲裁のメカニズムは、今後、わが国が改定に取り組まれる租税条約の中では、一般的に仲裁条項として取り込む方針でお考えになっているのか、あるいは一定のカテゴリー、すなわち特に紛争解決が困難と目される特定の相手国との条約に焦点を絞って取り組まれようとしているのかという点です。

〔マルチ条約への参加（徴収共助）〕

大きな2つ目は、執行協力についての新しい展開についてご説明をいただきましたが、そのうち、徴収共助についてお尋ねしたいと思います。これはまだ、わが国は税務行政執行共助条約というマルチの条約に加盟していないわけですが、もしこのようなマルチの徴収共助条約に参加するということになると、従来の2国間での執行協力のメカニズムと、このマルチの条約との関係がどうなってくるのかという点です。

役割分担がどのように整理されるのかということについてお尋ねしたいと思います。

（渡辺） 青山さん、どうもありがとうございます。それでは次に、一高さん、よろしくお願います。

〔情報交換の効果的方策〕

（一高） 先ほど大石様から租税条約上の情報交換制度、あるいは租税情報交換協定（Tax Information Exchange Agreement：TIEA）についてもお話をいただきました。最近の国際的な動向について、**国際課税資料38**以下に詳しくご説明をいただきまして、よく理解ができました。

それに関連した国際的な動向として、OECDでも2002年にTIEAのモデル条約を公表して、2005年にはかなり大きなOECDモデル条約26条の改定がありました。この改定以降、情報交換の実施には自国利益を要するという日本の所見はなくなりました。さらに、2010年モデルの改定前までであった、要請国の情報公開制度が日本と同水準のものでないと提供しないという所見についても、その改定後は見当たりません。国内的にも2003年に個別通達で情報交換の手続きの実務を定めて、また平成22年度の改正では租税条約実施特例法の8条の2の定めを追加して、国際水準の情報交換の準備を行ってきたと、見受けます。**国際課税資料41、42**にあるように、バハマやバミューダ、マン島、ケイマンといった、よく知られたタックスヘイブんと、TIEAを締結し、あるいはその過程にあるということもご紹介をいただいたところです。

私からは2点、お伺いしたいと思います。ピアレビューの話もありましたが、OECDモデルの26条3項であれ、TIEAであれ、被要請国は、基本的に自国の法令あるいは行政慣行上の義務を超えるような義務を負わないということが明らかにされていますので、相手国の法令や

調査の水準が低いものであると、低水準の情報しか、やはり得られないという限界があります。また、その相互主義の観点から、日本の法令あるいは行政慣行で入手できないような情報を相手国に求めても、これも拒絶されるということです。情報交換を真に効果的にするためには、自国と相手国の双方の国内法の整備といえますか、執行の水準というものを上げていかねばなりません。これは秘密性を担保しつつ、やっていく必要があるわけですが、コスト負担の点を含めてなかなか難しい話だと思いますが、両サイドでのそういった水準の引き上げということについて、どのような見通しであるとか、方策というものを考えているのかということをご教示いただければと思います。

〔自発的・自動的な情報交換の導入〕

2点目ですが、日本のTIEAは、今のところ、個別的情報交換のみになっています。相手国からの要請ベースのもので、これは従来の租税条約の下でも、基本的にはそういった要請ベースが中心だったのかどうかということを教えてくださいたいと思います。個別通達の方では、いわゆる自発的情報交換の事務手続きについても定めていますし、新しく整備された実施特例法の規定では、特段、交換方法を限定しているように読めません。ただ、新しい国税庁レポートを拝見しますと、既に年間で大体25万件ないし50万件という膨大な数の情報のやりとりがされているということですので、かなりコスト面で大変なのだと思いますが、欧州などの議論を見ていると、租税回避への対処としての実効性をより高めるといった目的で、自発的、自動的交換の導入まで、どんどん進めていくべきだというような議論も見られるところ。この点に関する、わが国の現状あるいはスタンスについてもお聞かせをいただければと思っています。

(渡辺) 一高さん、どうもありがとうございます。それでは最後に、鬼頭さん、よろしくお願ひします。

〔租税条約の推進〕

(鬼頭) 私の方からは、実務家はいつも要望ばかり先にお出ししますので、今回はまず感謝の念から述べさせていただきたいと思います。頂いた資料を拝見しまして、租税条約がここ数年、拡大・拡充されてきたことが窺えます。私に関与している実務の中においても、アラブ諸国と租税条約を締結されたこと、また**国際課税資料20**にあります、イスラム金融の税制に関する措置が導入されることを鑑みますと、オイルマネーの導入という観点から、今後の取引の活発化が大変期待される場所です。また香港とは従来から、いろいろな取引がありましたが、その中で新たに香港と日本との租税協定が結ばれたということで、より取引の安定化と活発化が図られるものと思っていますので、こちらの面でも実務の観点から期待している場所です。

国際課税資料41、42のあたりを拝見していますと、ものすごいスピードで租税条約を改定してこられたということが窺えます。特に先進国との間の租税条約は、かなりの割合で改定がなされているので、かえって逆に、今まだ改定されていない国、例えばドイツなどは、今どのような状況なのだろうというのが素朴な質問としてあるのですが、もし交渉されている租税条約で、公表できるものがあれば、お伺いできれば幸いです。

〔情報交換ネットワークの充実〕

もう1つは情報交換ネットワークに関する質問です。**国際課税資料38**で、先ほど情報ネットワークの充実と、ピアレビューという形での執行面でのチェックのダブル体制で、情報交換が確実になされるようにする体制を整えられているとお伺いしました。また先ほどのご説明にも

ありましたとおり、情報交換規定が条約の中に盛り込まれてきていますので、今後、かなりこういった条約に基づく情報交換を活発に行われる方針なのかどうなのか。私自身の身近な例で言うと、あまり情報交換が租税条約でなされた事例を経験したことはないのですが、今後は、もしかして、そういった事例もより頻繁に出てくるのか、特にデーターのやりとりだけではなく、オンサイトの調査というのもあり得るのかどうかということところが素朴に疑問に思うところです。

平成23年度税制改正大綱の調査手続きという項目の中には、法人税、所得税の調査に合わせて、租税条約の情報交換規定に基づく調査も含めて整備することが挙げられています。こちらの項目はまだ国会で承認されていないと思うのですが、今もし、こういった調査等がなされたとしたら、ある程度その大綱に示されたような方向で調査がなされると期待していいのかという実務的な点についても、もしコメントが頂戴できれば、大変幸いです。

(渡辺) 鬼頭さん、どうもありがとうございます。それでは大石さん、今のお三方のご意見、ご質問等について、どうぞご発言をお願いいたします。

(大石) どうもありがとうございます。第2部の方についても、かなり多岐にわたって、ご質問、ご意見いただきました。これらの点につきましては、今回も主に4つに分けて整理させていただき、お答えさせていただければと思います。

1つ目は、わが国の租税条約ネットワークを今後どうするかというお話です。これについては鬼頭先生からいただいていると思います。2つ目の大きな分野として、相互協議に係る仲裁制度、3つ目として徴収共助、それから4つ目

として情報交換、この4つの大きな分野に分けてお答えさせていただきたいと思います。

〔租税条約ネットワーク推進について〕

1つ目は、租税条約ネットワークについて今後どうするかというご意見でした。例えば、ドイツなど古いけれどもどうするかというご指摘、ご意見でした。我々は2004年に日米租税条約の全面改定をしまして、それ以降、それが1つのモデルと言っては何ですが、先進国と日本との租税条約のひな型のようなものになっていまして、その後イギリスやフランスあるいはオーストラリア、オランダと、そういった国と改正をしているところです。ドイツについてはご存じのように、まだ古い条約のままであるのはご指摘のとおりですが、そういった大きな国との古い条約については、できるだけ早く改正していきたいというのは、我々も考えているところです。

もちろん、条約交渉というのは、当たり前ですが相手のある話ですので、いつできるなど、なかなか予断をもって申し上げづらいのですが、**国際課税資料42**をご覧くださいと思います。現在の正式交渉国ということで、アラブ首長国連邦、アメリカ合衆国、ポルトガル共和国ということが、今、交渉しているところです。アメリカ合衆国とありますが、2004年に改正しましたが、やはりそれから7年経っていまして、いろいろな状況の変化がありましたので、現在、交渉を行っているということです。ポルトガルについてはOECD諸国なのですが、意外にも今まで租税条約がなかったものですので、交渉を行っているということです。こうした大きな国については、これからも改正を続けていきたいと思います。

〔相互協議と仲裁制度について〕

次に、仲裁制度について、青山先生から2つほどご意見、ご質問をいただいております。大きな1つ目として、納税者がどう関与するかということと、パネルの議長はどうするかということです。仲裁というのは、相互協議手続きの

枠組みの中で行われるプロセスですので、1点目の納税者の関与については仲裁の場合であっても、現行の相互協議手続と基本的には同じように行われるということになります。具体的には既に公表されている日オランダ租税条約に係る、国税庁間の実施取決めというものがありまして、その中に何と書いてあるかと言いますと「仲裁の要請を行った者は、直接に又はその代理人を通じ、相互協議手続で許容されるのと同等の範囲で、仲裁人に対して書面により自らの立場を表明することができる。加えて、要請者は、仲裁手続において仲裁人の許可を得て口頭で自らの立場を表明することができる」とされています。

それからパネルの議長をどうするか、**国際課税資料37**の図で中心に女性の絵がりましたが、この選択方法をどうするかということですが、これも当局間と言いますか、国税庁間での実施取決めによって決めるということですので。例えば、日オランダ租税条約の実施取決めによると、両締約国の国税庁がそれぞれ任命した2名の仲裁人が、第3の仲裁人を任命するとされていて、このような実施取決めに基づいて、第三者の選考が行われるということになります。現在は2つの条約ですが、もちろんこれは条約によって、今後また別の条約に仲裁規定が入ったとする場合には、その都度その都度、国税庁の方で話し合っただけで決めるということですので、パリエーションが出てくる可能性もあるかと思えます。

また、青山先生からのもう1つのご質問で、今後、どのような国と仲裁規定を入れていくのかということですので。当然ながら、我々として仲裁規定を導入していきたいと思っている国というのは、特に相互協議の事案や、いろいろな当局間で見解の相違があったり、あるいはその納税者が二重課税の状態が解消されないような事態が続いている案件が多い国と結んでいくということが基本となるかと思えます。ただ、先進国の間、あるいはヨーロッパの国々では仲裁制度

は割と導入されていますが、新興市場国の間では、まだ仲裁制度というものを導入したことがないという国、日本も今回2つの条約で初めて導入したのですが、新興市場国の場合は、よりこれらに対して知見がない、準備が整っていないという国もあります。そういった国でも先ほど申し上げたような二重課税の事案といったものは当然ながら起きていますし、これからも起き得るであろうし、我々としては、基本方針として仲裁制度の導入、特にそういう二重課税の問題が起こっている国には粘り強く、導入していく交渉をしていきたいと思っています。

【徴収共助について】

続いて、徴収共助について青山先生から1問、ご質問いただいております。ご質問は、日本とある国が2国間条約を結んでいて、その2国間条約に徴収共助が盛り込まれているのみならず、多国間条約にもその2つの国が参加しているという場合には、その2国間条約と多国間条約の関係はどうなるのかということだと理解しました。

まず、原則的なことを確認しておく、日本とある国との間で2国間条約と多国間条約とが両方ある場合、必然的にどちらか一方のみが適用されるということはありません。多国間条約、先ほど少し触れましたマルチの条約には、このことが明記されています。従って、仮に多国間条約の規定内容と2国間条約との規定内容が全く同じということであれば、両条約がいわば重畳的に重なって適用されるということになります。両条約の役割分担のようなものは生じないということになるかと思えます。しかし、実際にはマルチ条約の規定内容と日本が締結している2国間条約の規定内容は少し異なりますので、いずれの条約かによって徴収共助が実施されるということも想定されます。

例えば日本が現在締結している2国間条約には、現在も徴収共助規定というのは一応入っているものもありますが、租税条約による恩典の濫用を防止するための徴収共助のみを対象とし



ています。現在入っているものはそういうものです。また、そもそもこれは努力義務を規定するものに留まっています。しかし一方、多国間条約の方は、このような目的の限定は付しておらず、また法的義務を規定しています。従って、必ずしも租税条約が濫用されていたというわけではないけれども、納税者が単に滞納処分を逃れるために資産を海外に移したという場合は、多国間条約によって徴収共助が実施されることになると思います。

結局、いずれの条約によって徴収共助が実施されるかということは、2国間条約の規定ぶり、今後の日本が仮に実効性のある徴収共助の規定を入れていくとした場合にはその規定ぶりや、多国間条約にその参加国が何らかの留保を付けているかどうか、そういったことを個別に見ていかないと判断できないということです。クリアカットなラインというのが引けるわけはありません。ただ、現存する租税条約においては、徴収共助規定は努力義務規定になっていますので、仮に多国間条約にこれから日本が、準備ができて参加するという場合には、そのイ

ンパクトはある程度大きくなるのかと思っています。

〔情報交換整備について〕

最後に情報交換について、一高先生から2つ、鬼頭先生からも2つほどご質問、ご指摘をいただいています。

まず一高先生からは、低水準の調査しかなされない相手国においてであれば、低水準の情報しか得られなくなるのではないかというようなご指摘だと理解しました。そのようなご懸念はごもっともかと思いますが、それに対する対応策としては、冒頭の説明の中で申し上げさせていただきましたように、グローバル・フォーラムにおいてピアレビューというものを行っています。これはOECD加盟国に加えて非加盟国を含む100以上の国、地域が参加して、情報交換に関する国内の、まず法律、法制や制度、きちんと当局が、例えば情報を取れるか、その情報が存在するかなど、そういうところから審査して、さらに執行状態がどうなっているか、実際これはピアレビューということで、お互いの国の税務当局者が他の国に行って、そう

いった執行体制がきちんとあるかというのをチェックするというプロセスが、今、行われています。そのような中で、調査あるいは情報の水準というものも、お互いに監視し合い、せっかく条約が入って情報交換できるようになったのに実際は全然駄目ではないか、全然低レベルでなされないではないかというのがないように、といったプロセスを100カ国以上で行っております。

それからもう1つが、一高先生からのご指摘で、自発的な情報交換、自動的な情報交換までやっていくのかということです。ご指摘がありましたように、日バミューダ租税協定等の情報交換を主体とした租税協定においては、要請に基づく情報交換についてのみ規定していますので、自動的、自発的情報交換については規定されていません。これはOECDのTIEAモデルも同様です。

しかしOECDモデル租税条約のDTA (Double Taxation Agreements) のモデルに則った日米租税条約、そういったものにおいては、要請に基づく情報交換か、あるいは、自動的、自発的情報交換かということは、特に予断せず、単に情報交換という規定になっていますので、これに基づいて自動的情報交換や自発的情報交換というのは実施することができますし、現に日本も自動的、自発的情報交換を実施しています。件数で見ますと、情報交換件数というのは年間数十万件に及びますが、そのうちほとんどがこの自動的情報交換であると聞いています。また先ほど申し上げた、日バミューダや、日ケイマン、日マン島など、そういった租税協定においてはOECDのTIEAモデルにならって、要請に基づく情報交換しか規定されていませんが、将来的に自動的、自発的情報交換についての規定を盛り込んだ租税協定を結ぶという可能性が、もちろん排除されたものではないとも理解しています。

さらに鬼頭先生からも情報交換について、2つほどご質問いただきました。独自調査と言

ますか、仮にわが国の税務当局が相手国に乗り込んで行って、情報交換のために相手国で質問検査権を行使して、税務調査を行うということを念頭に置かれるとすれば、これは主権の関係でなかなか難しいところがあるかと思います。そこで情報交換協定という租税条約を結んで、この条約に基づいて、相手国内では相手国の税務当局に調査してもらおうということになるかと思いますが。ただ、最近締結している日バミューダ租税協定等の情報交換協定においては、外国の税務当局への調査の立会というものについては規定が設けられています。これは日本の税務当局がバミューダ等の相手国において、税務調査そのものを行うということではなくて、相手国において相手国の税務当局が行う税務調査に立ち会わせてもらうことを認める規定です。情報交換の実効性を高める上では、こうした規定の活用も図られていくのかとも思います。

また、鬼頭先生のもう1つの質問で、先ほど、税制改正大綱には入っているが成立していない納税環境整備、あるいは調査手続きの明確化というものについてのご質問がありました。これが盛り込まれた平成23年度税制改正案というのは、その大綱には盛り込まれていますが、法案としては継続審議となっているところですので、実施するかどうかというのは国会次第ということで、私の方からはちょっと申し上げられないところです。租税条約に基づく情報提供のための調査を含む現行の通常税務調査においても調査開始前の事前通知などは、通達に基づいて、既に行われているところですので、これについては、もう既にやっているということだけ、付け加えさせていただきたいと思います。

おわりに

(渡辺) 大石さん、どうもありがとうございました。以上で第2部を終了させていただきたいと思います。

これまで租税条約の数は47というのがずっと

続いていたように思いますが、足下では52まできております。また、条約を結ばないということになっていましたタックスヘイブン国とも随分条約が結ばれ、一部の国との間では仲裁条項も入りました。さらに徴収共助にもどうも参加しそうな気配だということで、大変な勢いで動いていると思います。これらの動向について短い時間ではありましたが、ディスカッションができたことは大変良かったと思っています。

以上をもちまして、本日の国際課税についてのパネルディスカッションを終わらせていただきたいと思います。本日、主税局の方からいただきました資料は今までに出了ことのない新し

いものが結構入っており、皆さまご活用いただけるのではないかと思います。

それから、本日のパネリストの皆さま方、それぞれの体験、ご見識に基づきまして、大変活発なご意見、ご質問いただきまして、本当にありがとうございました。国際課税の世界は、私から申し上げるまでもなく、すごい勢いで動いています。ちょっと離れているとわからなくなってしまうという状況ですので、常にこれを注目していきたいと思っています。

それでは、本日の討論会「国際課税を巡る課題と展望」をこれで終わりにさせていただきます。ご協力、誠にありがとうございました。

企業会計基準のコンバージョンと 法人税法の対応



●参加者（五十音順）

公認会計士
立教大学経済学部准教授
早稲田大学大学院会計研究科教授
税理士
横浜国立大学大学院国際社会科学研究所准教授

小川 一夫
坂本 雅士
品川 芳宣
成松 洋一
吉村 政穂

司会 横浜国立大学大学院国際社会科学研究所教授

岩崎 政明

はじめに

(岩崎) 横浜国立大学の岩崎政明でございます。租税法を専攻しております。本日は午後の部の司会進行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。

午後の部は「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」というテーマで、日本租税研究協会において組織されております税務会計研究会の報告をさせていただきます。税務会計研究会は2008年12月に、壇上におられます早稲田大学の品川芳宣先生を座長として発足いたしました。これまで2年8ヶ月にわたりまして、IFRS（国際財務報告基準）とのコンバージェンス又はアドプションが行われた場合に日本の企業会計基準及び法人税の課税所得の計算の仕組みにどのような影響が及ぶかという問題を検討し、その検討結果の一部は、日本租税研究協会創立60周年記念租税研究大会で中間報告をさせていただきました。

その後も研究会におきましては、個別の勘定科目ごとの検討を進め、これまでの検討の結果は雑誌「租税研究」に順次発表してまいりましたが、このほどこれら研究成果を精査し、取りまとめた報告書が完成いたしましたので、本日はその報告書を基に報告をさせていただきますと思っております。

まず報告書の要旨につきまして、研究会の座長であります品川先生から、続いて研究会の主査であり、全体の取りまとめにあられました横浜国立大学の吉村政穂先生と立教大学の坂本雅士先生から報告をさせていただきます、その後、パネルディスカッションを行なっていきたいと思います。

パネルディスカッションは2部編成で行わせていただきます。第1部は報告書の内容につきまして、研究会のメンバーである専門家の先生から問題提起をしていただきます。小川一夫先生からは会計基準に関係することを中心に、成



松洋一先生からは法人税制に与える影響を中心として質問していただき、その後、報告書を取りまとめたご担当の方からお考えを示していただくということにさせていただきますと思います。

また、第2部はフロアの皆さまから提出された質問書を踏まえまして、第1部で触れられなかった問題や触れた問題であってももう少し深い議論が必要なものにつき、より時間を使って取り上げたいと思っております。

では、早速報告から始めたいと思います。まず全体につきまして、品川先生からご報告をお願いいたします。

I. 税務会計研究会報告書

1. 報告書の取りまとめにあたって

(品川) それでは、私の方から概要について簡単に説明させていただきます。この研究会は、2年8カ月にわたって延べ30回の議論を重ねてきたわけですが、それぞれの議論内容については、既に「租税研究」で報告させていただいております。いわばそのダイジェスト版として報告書をまとめたわけですが、**報告書目次**（報告書は、105～164頁に掲載）にあるとおり、3つの編に分かれております。

総論は、現状分析です。各論については、14項目を絞りまして、これに関するIFRSの現状、



わが国の企業会計基準の対応、そして、それらに対して法人税法がどう対応すべきかということについてポイントのみ示しております。第3編は、今後の課題と方向性ということで、これら各論の議論を踏まえて、その課題をまとめ、方向性を示唆するものとなっています。しかし、本報告書の前提となるIFRSのコンバージェンス自体は、ご案内のようにいろいろと揉めております。また、平成に入って既に着々とわが国の会計基準が国際化し、それらに対して何らかの法人税の対応がなされているということは皆様方もご存じのとおりです。

我々が30回にわたって議論したのは、ただ会計と税法の関係がどうあるべきかという部分的な問題のみならず、法人税の対応のあり方に関して、租税原則を中心とする政策原理に合わせてその妥当性をまず検討するという、そこに1つの特殊性があらうかと思えます。また、その対応については、それぞれの立場においていろいろな考え方があるわけであって、報告書という性格から言って、その議論の最大公約数的なものを整理したというのが現状です。もちろん、それに関してもいろいろな議論が残るところですが、これは後ほど方向性のところでまとめて説明させていただきます。

我々は、その限られた時間の中で1つの方向性を示唆したところですが、今後それらはさらに検討していく必要があらうかと思えます。幸

い、先ほどご紹介いただきましたように、本日は皆さん方からもご質問、ご意見をいただく時間を設けておりますので、その機会に皆様方のご意見を伺いたいと思えますし、今後ともさらなる建設的なご意見が租研等に集められることを期待したいと思います。

(岩崎) どうもありがとうございました。次に、報告書の個別の内容について概要を報告させていただきます。第1編の内容につきまして吉村先生からお願いいたします。

2. 第1編 総論

(吉村) 私からは、第1編・総論といたしまして、コンバージェンスが進められてきた結果として現在どのような状況にあるかを簡単に紹介したいと思います。こちらは皆さまが既にご存じのことが多く含まれているかと思えますので、簡単に説明をしていきたいと思っております。

(1)コンバージェンス作業の進展

国際的な動きとして比較可能性を確保するために高品質で統一的な会計基準を作成していこうという動き自体は、1973年以来進められてきました。これは、現在国際会計基準審議会によって担われている作業ですが、今のように日本にも大きなインパクトを与えるようになった転機となりましたのが、欧州連合によって相次いで出された規則或いは指令ということになるかと思えます。欧州連合が目論見書指令及び透明性指令により、域外の上場企業に対してIFRS又はこれと同等の会計基準の適用を義務付けたことは、世界中の主要な国々がIFRSの受入れを決定するきっかけとなりました。

アメリカにおきましてはIASB(国際会計基準審議会)とFASB(米国財務会計基準審議会)の間で覚書(「ノーウォーク合意」)が取り交わ



され、コンバージェンスに向けた取り組みが行われているところです。また、わが国におきましても2007年8月に「東京合意」が締結され、IFRSとのコンバージェンスを加速することが決定されたわけです。

現在までの作業状況につきましては、ASBJ（企業会計基準委員会）とIASBのプレス・リリースから抜粋した表を**報告書3、4頁**でお示ししております。**報告書3頁**で紹介しましたように、コンバージェンス・プロジェクトは、①重要な差異、②重要な差異以外の既存の差異及び③IASBが検討中の会計基準のうち2011年6月末以降に適用される会計基準の3つに分けられ、それぞれ基準開発が進められており、その状況がまとめられています。詳しい内容につきましては第2編の各論において取り上げられることになるかと思えます。

(2)IFRS 導入に向けた企業会計の対応

このように会計基準のコンバージェンスが進められる中で、わが国の法制度がどのようにそれを受容してきているか、或いは法制度としてどのような対応を進めているかというのが第2章の「IFRS 導入に向けた企業会計の対応」という章です。

〔金融商品取引法会計〕

まず、はじめに金融商品取引法会計ですが、

ご承知のとおり、企業会計審議会によって出された中間報告が1つの重要な方針ということになるかと思えます。そこで示されましたのは、会計基準のコンバージェンスを進めるだけではなく、わが国企業に対してIFRSに基づく財務諸表の法定開示を認める、又は義務付けるという点に関するロードマップを作成することの重要性を認識した上で、それに応える形で公表されたものです。

中間報告の内容として重要なものの1つ目が任意適用に関する決定です。既に内閣府令及び法務省令によって対応がなされておりますが、2010年3月期以降、一定の要件を満たす企業につきましてIFRSに準拠した連結ベースでの開示を認めるということで、法定開示の中にIFRSを取り込む動きが実現しております。

次の強制適用につきましては、後に紹介する大臣談話におきましてまた新たな動きがありましたが、中間報告の時点ではIFRSの強制適用の判断時期として2012年を設定し、そこに向けて議論を進めるということが示されておりました。また、これに合わせて連結先行という考え方が中間報告では示されていたところです。すなわち、従来固い結びつきの下にあった連結財務諸表と個別財務諸表との関係について、連結財務諸表はコンバージェンスを進める一方で、個別財務諸表についてはわが国の商慣行や伝統的な会計慣行、或いは他の諸制度との関係で議論を進めていくといったことが必要との考え方であり、連結基準を先行してコンバージェンスを進めるといった考え方が打ち出されたところです。

これを受けまして、個別財務諸表のコンバージェンスをどのように取り扱うかということにつきましてもこれまで議論が重ねられております。代表的なものとして、ここでは単体財務諸表に関する検討会議の報告書を挙げております。この検討会議はASBJの独立性を確保しつつ多様なステークホルダーによるバックアップ機能の強化を図るため、ステークホルダーの意見を

何らかの形で反映することを目的として設置されたものと認識しております。

さらに、今年6月の「IFRS適用に関する検討について」と題する金融担当大臣の談話において、幾つかの重要な方針が示されております。これも報道等で既にご承知かと思いますが、この大臣談話の中で、少なくとも2015年3月期についての強制適用は考えていないということが発表されました。その理由として挙げられた要因は大きく2つありまして、1つ目が国際的な状況の変化ということです。報告書5、6頁に箇条書きで掲げております。例えば上から2つ目にありますように、IASBとFASBとの間でコンバージェンスの作業の延期ということが発表されております。また、同じく5つ目には米国SECがIFRS適用に関する作業計画案を公表し、「コンドースメント」アプローチを提示するといったことがありました。米国がIFRSのアドプションに慎重な姿勢を示したといったようなことが報道されていたところかと思えます。

もう1つの要因が国内からの要望ということになりますと、従来のわが国のさまざまな企業慣行に影響を与えます。それが結果としてわが国企業の競争力に影響を与えるのではないかと。また、連合が2012年度の重点政策として掲げたように、企業に対する投資家、株主のみならず、従業員のような企業に関係するステークホルダーに対しても影響を与えるのではないかと。このような意見表明があったことを受けまして、会社法、税制等の諸制度、或いは企業の国際競争力などを考慮しつつ、様々な立場からの意見を踏まえて慎重に検討を進めるといった内容が大臣談話として示されたということかと思えます。

報告書6頁の左側に一文を加えておりますが、わが国として慎重な議論を行っていくことは望ましいかと思えますけれども、国際的に見て、会計基準の国際的な統一化へ向けて進展してい

くでしょうから、わが国のみがその流れから外れることは考えられませんし、今後この報告書で示されているような研究を進めていく価値は変わらないかと思えます。

〔会社法会計〕

2番目が会社法会計について、報告書6頁の(1)「会社法の対応」という箇所です。会社法431条におきま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」ということが規定されておりますので、基本的には企業会計を前提として会社の計算が行われるのが現状かと思えます。しかしながら、会社法と企業会計の目的は完全に一致しているわけではありませんので、今後コンバージェンスが進む中で会社法がどの程度その調整を行っていくかというのは注目に値するところかと思えます。

また、(2)「中小企業会計」という章では、報告書6、7頁に幾つか例を示しておりますが、中小企業の会計のあり方がどのようにあるべきかということが様々な研究会等を通じて検討されていることを紹介しています。

(3)法人税法上の対応

第3章が法人税法上の対応ということになります(報告書7頁)。このようにコンバージェンスが進められた結果として法人税法にもさまざまな影響が及んでおります。1つ目には、法人税法は確定決算基準を原則としておりますので、会計基準が変更されたということになりますと、それが経済実体に合致したものである、経済的実質に合致した改定である場合には、法人税法もそれに沿った改正を行うといった具合にもちろん動きがあります。それが報告書7、8頁にかけて挙げております「企業会計との調和」という節の内容です。

ここでは中身に立ち入って細かな説明をしませんが、例えば「金融商品に係る会計基準」に対応した売買目的有価証券に対する期末の時価評価制度、或いは「リース取引に関する会計基準」の公表に伴うリース税制の見直しなどが行

われてきたところです。

しかしながら、法人税法上の対応はこのような調和の動きだけではありません。法人税法独自の要因によりまして、企業会計からの乖離の方向での改正も行われております。ここで法人税法独自の要因といった際には大きく2つのものが挙げられるかと思えます。1つ目は法人税それ自体が国際的な潮流の中でどのような位置付けを与えられるべきかという点です。代表的には報告書8頁の1998年度税制改正において示された方向性に示されているかと思えます。すなわち課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げることによって国際的な法人税の引き下げ競争に対応していくとの目的から様々な改正が行われているところです。

その内容として特に注目すべきは、債務確定基準を強調することにより各種引当金を縮減する、ないしは廃止するといった方向での改正が進められてきておりますので、企業会計のコンバージェンスが進んだところで、債務確定基準との関係では法人税法上認め難い会計処理が存在し、「企業会計からの乖離」が幾つか生じております。

また、企業経営におけるグループ経営の重視、又は柔軟な組織再編を進めるための商法改正、会社法改正などが進んだことに対応して設けられた税制上の仕組みというのがもう1つの乖離の要因かと思えます。すなわち連結納税制度、或いは組織再編税制の導入に伴いまして税法上の独自概念の整備が進められてきております。例えば、税法上の取得価額、或いは資本の部の整備ということがなされ、その結果として、さらなる企業会計との乖離が生じてきております。これらの中身につきましては、第2編の中で個別に取り上げられておりますので、そちらであらためてご確認いただきたいと思えます。

点に移ります。この点につきましては品川先生の方からお願いいたします。

3. 第2編 各論

(品川) それでは、第2編について報告させていただきます。各章については、いろいろな問題があるのを限られた時間の中で報告させていただきますので、極めて簡略的な報告であることをご理解いただければと思えます。第2編は14章に分かれていますが、章ごとにポイントだけ説明していきたいと思えます。

(1)収益認識

IFRSの動向では、収益の計上について履行義務充足時に収益を認識するという原則にしております。これは、着荷基準であるとも言われているわけですが、それがわが国の会計基準に対応した場合に、法人税がどう対応するかが問題になります。現在、わが国の会計実務は、法人税基本通達によって出荷基準であれ、検収基準であれ、それが継続適用であればいずれでも可ということになっているわけですから、そのこと自体からいけば、仮に着荷基準が検収基準を意味するというのであれば、継続適用さえしておけば問題がないようにも考えられます。

しかし、実際の商慣習上わが国における出荷基準は、最も定着した方法として採用されており、出荷基準が否定されるような事態になれば、法人税法は、便宜性の見地からただそれに従うというわけにはいかないであろうということが想定されます。そういう意味で場合によっては、会計と法人税の乖離の問題も生ずる余地はあろうかと思えます。

(2)工事契約

これも収益認識の1つですが、工事進行基準の適用範囲が問題になります。国際基準の方はどうしても抽象的な言い方ですが、税法上は統

(岩崎) ありがとうございます。続きまして、第2編の各論、個別の勘定科目ごとの問題

一的な取り扱いをせざるを得ないというような問題があって、その適用範囲について、おそらく今後検討過程の中でそれなりの差異が生ずるということも十分考えられます。

(3)有形固定資産

第3章の有形固定資産は、第4章の固定資産の減損と関係してきます。わが国の固定資産の処理については、税法における法定償却を基準にして、会計と税法の間で最も共通的な会計処理が行われてきました。しかし、IFRSに対応した会計基準において解体除去債務を固定資産の取得費に計上して、それをその耐用年数にわたって原価配分するという会計処理が既に適用されてきているわけですが、これについて、法人税法は今のところは対応していないわけです。今後それについてどう対応するかということについては、1つの検討課題であろうかと思えます。

この問題は、解体除去債務を資産の取得費として考えるか、或いは一種の将来のコストの見積り、すなわち引当金対応で考えるべきかというような問題に関しては、その見積りの確実性等に照らし、おそらく税法上も今後の検討課題であろうかと思えますし、即会計に寄り添うということは今のところは考えられないのではないかと思います。

(4)固定資産の減損

減損の問題に関しては、既に、減損会計はわが国においても定着しているのですが、ご案内のように、法人税法がそれに対応してきたわけではありません。法人税法の評価損を中心とする現在の規定では、法的整理とか、物的な損失とか、目に見える資産価値の下落があった場合にそれに対応してきたわけです。しかし、このような評価損の原因を限定すること自体については、減損の考え方が会計上定着するに従い、税法上も解釈上の弾力化等何らかの対応を考えざるを得なくなる時期が来るのではないかとい

う問題が1つあります。

それから、IFRSが徹底されれば、IFRSが認めている戻し入れの問題、すなわち、減損を計上した後、時価が回復してきた場合にそれを戻し入れとして認めるかどうかという問題がでてきます。これがわが国の会計ルールにも入ってきた場合には、法人税法も何らかの対応を検討する余地があるかと思えます。現行の法人税法は、資産の評価益については原則としてこれを認めていないわけですが、伝統的には、会計がそうであったから対応してきたわけであって、戻し入れによる評価益計上が会計上妥当であるということであれば、法人税法も特に否定する必要もなからうかと思えます。いずれにしても、今後の検討課題であろうかと考えられます。

(5)無形資産

この問題については、2つの問題があります。1つは、資産の名目が会計と税とでは変わってくる点です。会計上は、無形資産という資産名目で統一されて、長年親しまれてきた繰延資産という概念が既に消失してきているわけです。しかし、法人税法は、依然として繰延資産を明示し、かつ、企業会計上認められていない支出の効果が1年以上及ぶ費用については税法固有の繰延資産として対応してきたわけです。この資産の区分については、税法が繰延資産という名目をいつまでも維持するのかどうか、或いは繰延資産ではなくて、会計と同じような無形資産という概念に入れるのかどうかという問題があります。一部の説には、税法固有の繰延資産は廃止して、そのままそのときの費用として認めればいいではないかという見解もあろうかと思えますが、課税所得の計算原理からすれば、従来の税法固有の繰延資産については、資産名が無形資産に変わっても資産計上は余儀なくされるのではないかと考えられます。

また、試験研究費に関しては、かつてIFRSはそのときの費用処理をしてきました。しかし、

これは資産計上をすべきであるということになり、わが国の会計基準も、それに対応しているわけですが、税法上はその場合に損金経理をしていなければ、試験研究費の税額控除等が受けられなくなるのではないかと、というような問題があるわけです。その試験研究費の税額控除それ自体は、政策的な課題ですから、その場合には支出ベースで税額控除を認めればことが済むわけであって、その場合の損金経理うんぬんという議論については立法的な解決によって対応すればいいのではないかと考えられます。

(6)投資不動産及び関係会社に対する投資

投資不動産及び関係会社に対する投資に関しては、税法が直ちに対応するという問題ではなからうかと思えます。しかし、先ほどの固定資産における減損の問題で戻し入れ等の問題が生じた場合、将来的に特に戻し入れという問題が投資不動産に生じた場合にその対応について検討を重ねる必要があると考えられます。

(7)長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理

従業員給付会計と税務処理に関しては、1つは、IFRSにおいて従業員の有給休暇の不使用に対する買取債務を費用計上すべきであるとか、或いは債務計上すべきであるということが議論されているわけです。しかし、わが国の法人税法は、そういう将来債務に対して非常に厳格な対応をし、むしろそれを否定する方向できております。この買取債務それ自体よりも、賞与引当金のようなものを優先的に考えなければならぬ問題があらうかと思えますので、これに関してはやや否定的な対応をせざるを得ないのではないかと考えられます。

また、フリンジ・ベネフィットの中で、特にストックオプションの費用、或いは利益の給付問題をどう考えるかというような問題についても、既に法人税法、所得税法はそれなりの対応をしてきたわけですが、必ずしも会計と一致しているわけではないので、さらに一層の検討課

題となることが考えられます。

(8)引当金、偶発負債及び偶発資産

IFRSが時価評価を厳格にし、将来債務をできるだけ計上すべきだという傾向の中では、当然こういう債務計上については積極的であるわけですが、これに対して、法人税法は、平成10年の法人税法の改正以降、引当金について極めて制限的な対応をし、平成23年度の税制改正案では貸倒引当金までも廃止しようという傾向にあります。

しかし、引当金計上それ自体については、経済界をはじめ、或いは各税理士会等の専門団体をはじめ、法人税法でも、もう一度退職給与引当金等の計上を見直すべきであるとしております。かつて昭和のトライアングル体制時代は、法人税法も、企業会計との調整を図るべく6項目の負債性引当金、評価性引当金の計上を認めてきたところですが、今後会計と税のあり方をどう考えるべきかということについては、少なくとも将来的には検討材料として残されるべきテーマであらうと思われます。

(9)金融商品の会計

IFRSの方向性、或いはそれに対するわが国の会計基準は、金融商品の全商品について時価評価の強制の方向に向かっております。平成12年の法人税法の改正においては、そのときの金融商品に係る会計基準に対応して売買目的有価証券等の時価評価の対応に踏み切ったところです。しかし、会計基準に準じ、全金融商品に対する時価評価が法人税法の中で対応できるかどうかということについては、特に非中小企業をはじめ、非常に多くの問題があります。その時価評価は、非常に予測を伴う問題もあって、全商品における時価評価については技術的に困難な問題があるし、或いは税法上の必要性については疑問が呈される可能性はあります。

(10) 外国為替レートの変動の影響

為替レートの問題に関しては、会計の方は期末の時価評価を強制する方向に来ているわけですが、この問題は、金融商品と同じような対応にせざるを得ないと考えられます。

(11) 企業結合とのれん

わが国の組織再編税制については、平成13年の改正以降、一応の定着を見ております。しかし、会計が、特にIFRSがのれんの償却問題に関して消極的というか、のれんを非償却資産にするという傾向が強くなり、わが国の会計基準もいずればそういう方向に進む可能性はあるわけです。のれんの償却の可否をめぐっては、会計的にも、或いは税の上においても大きな問題を提起してくるのではないかと考えられます。

そもそも、会計基準ののれんと法人税法がそれに対応して設けてきている資産調整勘定や負債調整勘定の問題にしても、それがのれんとイコール的に対応しているわけではないわけです。法人税法も、調整勘定と営業権という無形資産の2つを設けているわけであって、それ自体が必ずしも整合性が取れているわけではありません。

また、のれんの償却問題に関しては、これを非償却として減損の対象にするということは、どうしても見積りの分野が非常に高まるわけであり、そのまま税に取り込むということについても、いささか問題が多いかと思われれます。今後この調整勘定、或いは営業権とのれんとの関係については、さらに検討していく必要があらうかと思えます。

(12) リース税制

リース会計に関しては、企業会計基準が定着する中で法人税法との一応の調整が取られてきた分野ですが、IFRSの中で、或いはわが国の会計基準もそうですが、将来のリースの未払賃料のすべての債務化が既に始まっております。それを税の上で費用なり、或いは資産の取得価

額と認めるということについては、なかなか難しく、調整が非常に困難な分野になってくるのではないかということが予測されます。

(13) 会計処理の遡及適用と税務処理

これについては、平成23年度の法人税法の改正で既にその会計基準の変更に対応した部分もあります。ただ、今までの臨時償却、すなわち陳腐化償却を廃止するということが果たして妥当かどうかということについては、今後の検証すべき問題です。

また、法人税法は、基本通達の2-2-16で遡及損は発生した年度の損金として処理をするということで、原則的に国税通則法が認めている更正の請求を否定してきたわけですが、今後の会計の対応に対して基本通達の2-2-16を中心として過年度損失について、法人税における更正の請求をどうすべきかということについては、今後具体的な検討を要するテーマになってくると思われれます。

(14) 非上場企業（中小企業）会計

最後に、非上場企業（中小企業）の会計の問題について簡単にコメントしておきたいと思えます。IFRSそれ自体については中小企業用のIFRS、いわゆるSMEsということの紹介がなされているわけですが、このSMEsに関してわが国もそれを直ちに採用するという傾向には全くありません。わが国においては、平成14年の商法改正に対応して中小企業の独自の会計のあり方が種々議論され、平成17年に現行の中小企業の会計に関する指針として確立されたかに見えたわけですが、その指針自体がIFRSが変われば、わが国の会計基準が変わり、さらに中小指針が変わるということに対して、中小企業団体の抵抗が強く、IFRSに対する対応は困難であるという声が強いわけです。

そのため、昨年ASBJと中小企業庁で2つの研究会が設けられ、その対応策を検討した結果、現行の中小指針とは別に、新たな中小企業のた

めIFRSを遮断した中小企業会計ルールを設定することになっています。現在、中小企業の会計に関する検討会が中小企業庁と金融庁の事務局の下で、既に作業部会だけでも8回の議論が繰り返され、ほぼその原案がまとめられようとしております。

わが国の会計基準は、金融商品取引法上の会社と会社法の大会社に対する規範となっていますが、それ以外の大多数の非上場企業、なかんづく中小企業に対する会計と二分化される可能性がだんだん出てくるわけです。それに対して、法人税法がどう対応するのが問題です。考え方の一つとしては、会計ルールの分離に対応して税制を2つに分けてもいいではないかという議論があるわけですが、それについてはまだ時期尚早ではないかという議論もあります。

以上、各論のポイントについて説明させていただきました。

(岩崎) ありがとうございます。それでは最後のとりまとめになりますが、第3編の今後の課題と方向性につきまして坂本先生の方からお願いいたします。

4. 第3編 今後の課題と方向性

(坂本) 立教大学の坂本でございます。第3編「今後の課題と方向性」について報告させていただきます。第3編は、問題の所在、解釈上の課題、立法上の課題の3つの章から構成されております。

(1)問題の所在

まず問題の所在について明らかにいたします(資料1、2)。周知のとおり、2010年3月期よりIFRSの任意適用が始まりました。対象となるのは一定の上場企業、すなわち特定会社の連結財務諸表についてです。このことはIFRSが適用されない企業の財務諸表にどのような会



資料1

問題の所在(その1)

2010年3月期、IFRSの任意適用開始
[対象]一定の上場企業(特定会社)の連結財務諸表

(問題提起)
⇒ IFRSが適用されない企業の財務諸表にどのような会計基準を用いるべきか

(問題の二面性)

① **上場企業の個別財務諸表に適用される会計基準**
→ 「単体財務諸表に関する検討会議」(財務会計基準機構)
2011年4月28日「報告書」を公表

② **非上場企業の財務諸表に適用される会計基準**
→ 「中小企業の会計に関する検討会議」
(中小企業庁及び金融庁)

資料2

問題の所在(その2)

○ 問題の所在

① 上場企業の個別財務諸表に適用される会計基準

- ・ 個別財務諸表のコンパジェンスは国際的には要請されていない
- ・ 配当可能額や課税所得の算定への影響
- ※ ただし、IFRSの影響がどこまで及ぶかには多様なフェーズが想定される

② 非上場企業の財務諸表に適用される会計基準

IFRSとは無関係な中小企業の会計・税務をどうするか

⇒ 会計基準の変容は、確定決算基準を採用している我が国では、法人税制に直接的に影響

○ 報告の目的

今後の課題(解釈上、立法上)と方向性を提示

計基準を用いるべきかという問題を提起しました。企業が上場と非上場、そして財務諸表が連結と個別とに区分されることを考えると、具体的には次の2つの財務諸表に適用される会計基

準が問題となります。

1つは、①上場企業の個別財務諸表です。そして、他の1つは②非上場企業の財務諸表です。このような問題意識に呼応して、上場企業の個別財務諸表については、財務会計基準機構内に「単体財務諸表に関する検討会議」が設置され、本年4月28日には報告書が公表されました。また、非上場企業の財務諸表についても、中小企業庁及び金融庁が共同事務局となり、本年2月に「中小企業の会計に関する検討会」が発足しました。現在、中小企業用の新たな会計ルール策定に向け作業が進められているところです。

〔上場企業の個別財務諸表に適用される会計基準〕

それでは、なぜこの2つの財務諸表に適用される会計基準が問題になるのかということなのですが、上場企業の個別財務諸表については、そもそも個別財務諸表のコンバージェンスは国際的には要請されていません。会計基準の国際的統合化が要請されているのは連結財務諸表についてです。また、個別財務諸表がIFRSに近づけば近づくほど、配当可能額や課税所得の算定に深刻な影響を及ぼすといった事情がその背景にあります。

〔非上場企業の財務諸表に適用される会計基準〕

次に非上場企業の財務諸表についてですが、IFRSは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、IFRSとは無関係な中小企業の会計と税務をどうするのかという問題が潜んでいるのです。このように2つの側面から会計基準が変容しているわけですが、いわゆる確定決算基準を採用しているわが国にとって、このような状況は法人税制にも直接的に影響することになります。

〔今後の課題－変容する会計基準と税制との調整のあり方〕

それでは、法人税制はどのように対応すべきかということなのですが、この点についての会計との調整のあり方は難解な論点となっております。その理由として、まずIFRSをめぐる諸情勢の不透明さが挙げられます。IFRSの影響

資料3

解釈上の課題

- 公正処理基準の判定に係る問題
 - ⇒ 日本の企業会計基準がIFRSにコンバージェンス(あるいはIFRSを適用)することにより、法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば、それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性がある
 - ⇒ IFRSの内容は公正処理基準として認めうるか
(例)収益認識(棚卸資産の販売)
国内会計基準・引渡基準(出荷基準、検収基準)
IFRS:着荷基準
- 個別規定の解釈に及ぼす影響
 - ⇒ 法人税法の個別計算規定には、解釈上、企業会計の処理と関連するものが多い
(例)時価の解釈

がどの程度、個別財務諸表に及ぶかによって法人税制へのインパクトや課題も当然に異なるからです。また、非上場企業に適用される会計ルールについては、今後は複数の会計基準や指針の並存が予想されますが、それに伴い課税の公平をいかに保つかといった問題も生ずることが予想されます。

以下、法人税制の対応について、今後の課題、具体的には解釈上の課題と立法上の課題、そして今後の方向性についてご報告いたします。

(2) 解釈上の課題

まず法人税法の解釈にかかる課題です(資料3)。法人税法22条4項では法人の収益及び費用等の額を公正処理基準に従って算定すべき旨を定めています。この規定は法人税制の簡素化の一環として設けられたもので、各事業年度の所得の計算が原則として企業会計に準拠して行われることを意味しています。なお、公正処理基準とは一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価され得る会計処理の基準を指します。租税法の解釈論の観点からコンバージェンス、或いはアドプションにかかる問題を俯瞰いたしますと、おおむね次の2つに論点を収斂することができるかと思います。

〔公正処理基準の判定にかかる問題〕

まず、公正処理基準の判定にかかる問題です。日本の企業会計基準がコンバージェンスするこ

とによって法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば、それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性があります。今後、わが国においてもIFRSの内容が一定の範囲で、一定の条件の下に公正処理基準になっていくことが予想されますが、それが公正妥当と認められるかどうかは絶えず吟味していく必要があります。この点、IFRSがいわゆるムービング・ターゲットであることも関係しています。

一例を挙げると、益金の計上時期に関する解釈の問題があります。わが国では棚卸資産販売の収益認識基準として引渡基準が妥当とされています。さらに引き渡しの日判定については、継続適用を条件に出荷基準や検収基準等が認められています。他方、IFRSでは着荷基準が重視されており、出荷基準との関係が問題になると考えられます。よく言われることですが、着荷基準がわが国の会計慣行として定着するかどうかは定かではなく、公正処理基準と認め得るかどうかについても、今後注視する必要があると思います。

〔個別規定の解釈に及ぼす影響〕

2点目として、企業会計基準の変容は法人税法の「別段の定め」における解釈にも影響を及ぼします。法人税法の個別計算規定には解釈上、企業会計の処理と関連するものが多いからです。例えば、時価の解釈があります。法人税法の解釈では「その時の価額」、すなわち時価が問題になることが多いのですが、IFRSにおける公正価値との関係が重視されると予想されます。もともと、税法上の時価評価では客観的なデータが重視されるのに対して、IFRSの公正価値評価では将来キャッシュフローの見積り等の主観的なデータが重視されるので、両者のギャップの調整は容易ではないものと考えられます。

(3) 立法上の課題

続きまして立法上の課題についてです。今後はIFRSの内容が一定の範囲で、一定の条件の下に公正処理基準になっていくことが予想され

資料4

立法上の課題① 一般原則的な対応

- **公正処理基準の変容と「別段の定め」**
公正処理基準の変容は、これまでの「別段の定め」との関係に鑑みると、法人税法の実体的規定のあり方にも影響を及ぼす
- ※ 「別段の定め」の内容
→ 公正処理基準に対する「確認規定」、「修正規定」、「例外規定」に分類
- **立法上の解決が求められた場合、法人税法がどのように対応すべきか**
⇒ 法人税の課税所得の決定要素に照らして論じるべき
- ※ 課税所得の決定要素
→ ・ 所得概念
 ・ 租税政策の原理(租税原則)

るわけですが、このような公正処理基準の変容はこれまでの「別段の定め」との関係に鑑みた場合、法人税法の実体的規定のあり方にも影響を及ぼします(資料4)。

〔公正処理基準の変容と「別段の定め」〕

なぜならば「別段の定め」には公正処理基準に対する例外規定だけではなく、公正処理基準の内容を確認する性質のものや、その内容を部分的に修正することを内容とする規定も含まれているからです。ベースとなる公正処理基準が変われば、それに応じて「別段の定め」の内容も変わるというわけです。ここでは従来の確認規定や修正規定について、コンバージェンスの内容に沿った改正をするかどうか論点となります。また、先ほどの解釈論の展開にもよりますが、例外規定の新設が求められることもあるでしょう。

〔立法上の解釈と法人税法の対応〕

立法上の解決が求められた場合に法人税法がどのように対応すべきかということなのですが、これについては法人税の「課税所得の決定要素」に照らし論じていく必要があります。

それでは「課税所得の決定要素」とは何かということですが、所得概念や租税政策の基盤となる租税原則が重要なものと考えられます。法人税法上の所得の範囲をどのように捉えるかについては伝統的に包括的所得概念が用いられています。包括的所得概念の下では担税力を増加

資料5

立法上の課題 -留意点-

- 解釈論と立法上の対応は密接に関連しており、IFRSの影響がどこまで個別財務諸表に適用される会計基準(個別基準)に及ぶかにより、その対応の方法論や課題は当然に異なる

⇒ コンバージェンスの場合にはその範囲が狭いほど法人税法の解釈や立法に対する影響が小さくなるのに対し、個別基準にIFRSを適用した場合には、検討すべき課題は山積する

(理由)

- ・ 公正価値評価やプリンシプル・ベースといった特徴を有すIFRSは、適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法とは相容れない局面が多い
- ・ これまでは、税務との関わりが大きい論点が必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかった(例)減価償却

させる経済的利得はすべて所得を構成することになります。しかし、これを実際の課税所得と比べてみると、両者が一致しているというわけではありません。課税所得の算定上、租税原則を含む租税政策上の理由から「別段の定め」による修正が加えられているからです。

ここで念頭に置くべき租税政策上の中核的な考慮としては公平、中立、簡素といった原則が挙げられます。また、租税の使命である租税収入の確保といった視点も当然重視する必要があります。いずれにしても、立法上の解決が求められた場合には課税所得の決定要素に照らしその妥当性について判断していく必要があります。むろん、このような判断は立法当局に一方的に委ねられるのではなく、そこには国民経済全体の見地からの検証が絶えず行われる必要があります。

【課題における留意点】

なお、解釈論と立法上の対応とは相互に密接に関連しており、IFRSの影響がどこまで、個別財務諸表に適用される会計基準、すなわち個別基準に及ぶかによってその対応の方法論や課題は当然に異なります(資料5)。コンバージェンスの場合にはその範囲が狭いほど、法人税法の解釈や立法に対する影響は小さくなるのに対して、IFRSを個別財務諸表に適用した場合には検討すべき課題は山積するでしょう。

その理由として、まず公正価値やプリンシ

資料6

立法上の課題② -確定決算基準との関係(1)-

○ 確定決算基準の意義

- ・ 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74①)
- ・ 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
- ・ 「別段の定め」がなければ、公正処理基準に従って計算すること(法22④)
(税制調査会・法人課税小委員会[1996]『法人課税小委員会報告』)

○ 損金経理要件に係る論点

外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出に係る金額を、法人の意思表示に従って確定させる必要から要請

※ 内容を異にする問題が混在

- ・ 従来からの問題 → (例) 逆差率性
- ・ 会計基準の国際的統合化を背景とする問題 → (例) のれんの取り扱い
- ・ 税法独自の改正による問題 → (例) 減価償却制度における250%償却

ル・ベースといった特徴を有すIFRSが適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法と相容れない局面が多いことが挙げられます。その他にも、個別に見た場合、税務との関わりが大きい論点がこれまでは必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかったことが挙げられます。例えば有形固定資産では減価償却にかかる項目です。日本では税法基準による処理が実務では定着しており、監査でもこれを容認しているため、IFRSが個別財務諸表に適用された場合には大きな変更となります。

【確定決算基準との関係】

企業会計基準のコンバージェンスに対する立法上の対応は、法人税法が伝統的に採用してきた確定決算基準のあり方にも問題を惹起します(資料6)。従来、日本の企業会計と税法との関係は確定決算基準との関係で論じられることが多く、また、今後のIFRSへの税務上の対応を検討する上でも確定決算基準に関する議論は重要な位置を占めてくると考えられます。

【確定決算基準の意義】

ここで確定決算基準の意義について確認しておきます。確定決算基準をどのように捉えるかは論者により見解の相違があるわけですが、本研究会ではいわゆる確定決算基準を広い意味での課税所得の算定方法と位置づけ、その内容として次の3つを挙げています。まず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。2点目に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。3点目に「別段の定め」がない場合には公正処理基準に従い課税所得を算定することです。

このうち3点目の公正処理基準と「別段の定め」との関係については、解釈論の展開を踏まえながら立法上で対応していくべきだと言えます。むしろ、かねて確定決算基準への批判の多くは損金経理要件に対するものであり、IFRS導入を機にあらためてその矛先が向けられた観があります。本研究会においても様々な意見があったところです。

【損金経理要件にかかる論点】

ここで留意すべきは、損金経理要件に対する批判には、その背景や内容を異にする問題が混在していることです。損金経理は、外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出にかかる金額を法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されています。その結果、企業会計は税法の影響を受けることとなり、このような現象は「逆基準性」などと呼ばれ、古くより確定決算基準の見直しの論拠とされてきました。この点、本研究会においても減価償却費の計上について趣旨を同じくする意見がありました（報告書57頁）。

また、会計基準の国際的統合化を背景とする問題として、損金経理要件が足かせとなり従来は税務上容認されていた処理が行えなくなるという点も指摘されました。例えば、のれんの取り扱いです。国内基準ではのれんを償却するのに対してIFRSではのれんを償却しません。他方、税法では損金経理を要件とするため、個別基準がコンバージェンスした場合には税務上のれんを規則的に償却できないこととなります。この点、個別基準をどうするかは「単体財務諸表に関する検討会議」でも議論されてきたところです。

さらに、税法独自の改正にかかる問題もあります。具体的には平成19年度の税制改正後の減価償却制度です。同制度は政策的な色彩が強い

資料7

立法上の課題② -確定決算基準との関係(2)-

- 確定決算基準について
 - ・ 確定決算基準については維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題として捉えていくべき
 - ・ 諸外国においても確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており、そのような状況を所与としてIFRSへの対応がとられている(日本租税研究協会・税務会計研究会[2010]『税務会計研究会報告』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」33-40頁)
- 確定決算基準のあり方
 - ・ コンバージェンスが会社法を含む企業会計全般に及ぶ場合
 - 法人税法もそれに沿って所得計算規定を整備すれば足り、確定決算基準を否定する理由にはならない
 - ・ コンバージェンスが上場企業の連結基準又は個別基準の範囲に止まり、非上場企業の財務諸表作成のために別途会計基準が用意される場合
 - 法人税法上の所得計算規定は、非上場企業のための会計基準との調整を図り、確定決算基準を維持すれば足りる

⇒ IFRSの影響がわが国企業会計基準に及んだとしても確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられる

にもかかわらず、損金経理を要件とすることで意図した政策効果を十分に達成できないおそれや、さらには逆基準性を拡大しているとの指摘がありました。

以上、損金経理要件には様々な問題が混在しているわけですが、これは法人の意思をどこで確認するのかという問題意識にもつながります。研究会においても損金経理要件を廃止すべきとの意見がある反面、当面は変更するまでの理由はないという意見、或いは項目を限定して見直すべきといった意見等が示されました。報告書でも両論を併記する形となっております（報告書57、58頁）。この点は今後も確定決算基準の理念に照らし検討を重ねていく必要があるといえます。

【確定決算基準のあり方】

それでは今後、確定決算基準をどのように考えていくのかということですが、2年前の本研究会における中間報告書の各論でも触れておりますとおり、確定決算基準については維持か、或いは廃止かといった二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題として捉えていくべきです（資料7）。これは、諸外国でも確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており、また、そのような状況を所与としてIFRSへの税務対応が採られていることから明らかです。

確定決算基準の意義や機能に鑑みた場合、

IFRS へのコンバージェンスが企業会計全般に及ぶのであれば、法人税法もそれに沿って規定を整備すればよく、確定決算基準を否定する理由にはならないと言えます。また、コンバージェンスが上場企業の範囲にとどまり、非上場企業には別途会計基準や指針が用意されるのであれば、法人税法の規定は非上場企業の会計との調整を図りながら確定決算基準を維持すれば足りるということになります。よって、IFRS の影響がわが国企業会計に及んだとしても、確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられます。

むしろ先ほどの損金経理要件に関する問題点でも触れましたが、会計基準の国際化という観点とは別に税法独自の改正によって確定決算基準の理念が無視されているとの批判があります。コンバージェンスによる会計基準の変容にあたり確定決算基準を論ずる場合にはこういった論点をも検討した上で今後議論を進めていくべきだと考えられます。

〔コンバージェンスに対する税制対応〕

ところで、IFRS への税制上の対応は、ASBJ がIASB とのコンバージェンス・プロジェクトを開始した2005年以降、生じていたことでもあります。それでは、税制はこれまでどのように対応し、また、そこからいかなる問題が派生しているのでしょうか。報告の結びに、立法上の課題としてこの点に触れたいと思います（資料8）。

近年の税制改正には、コンバージェンスに呼応している部分が見られます。しかし、その一方でコンバージェンスに呼応しない、或いは税法独自の改正により企業会計基準から乖離している項目もあります。結果として、企業会計と法人税法との関係は乖離と調和とが混在したものとなっています。これは1996年に法人課税小委員会報告が示した方針を踏襲するものです。ここで、これまでの立法上の対応を振り返ってみると、そこには必ずしも整合的な理論付けが行われているとは考えられません。そのため、

資料8

立法上の課題③ -税制改正の方向-

- **コンバージェンスに対する税制の対応**
 - 企業会計との調和項目と乖離項目とが混在
 - ※ 『法人課税小委員会報告』(1996)の方針を再現
 - 『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、税法・企業会計原則における会計処理と異なる取扱いとする。』(『法人課税小委員会報告』「附録四」(2))
 - ・しかし、必ずしも整合的な理論付けが行われていない
 - ・ 今後の税制改正では、明確な理論付けが必要
- **企業会計基準の変更との関係**
 - ・ 企業会計からの乖離項目の増大
 - ・ 調和項目における「確認規定」制定の傾向（例）金融商品取引税制

さらに今後、会計基準が階層化（IFRS、国内会計基準、中小指針、新たな中小指針等）した場合には...

- ⇒ 「別段の定め」による手当ての必要性
- ⇒ 税制の複雑化の可能性

今後の税制改正においては先ほどの課税所得の決定要素等に照らし、企業会計との関係について明確な理論付けが必要だと言えます。

〔企業会計基準の変更との関係〕

一般に、企業会計からの乖離項目は「別段の定め」の修正、或いは新設へとつながりますが、最近では調和項目についても企業会計上の処理を確認する規定を設ける傾向が見られます。例えば、平成12年度税制改正における金融商品取引税制では、平成11年に公表された金融商品会計基準を網羅するような「別段の定め」が設けられました。このような行き方を反映し、現在の法人税法の規定は膨大かつ複雑なものとなっています。

さらに、今後、企業会計基準が階層化した場合には、「別段の定め」による手当ての必要性が一層高まることが予想されます。複数の会計基準や指針の並存は、企業の基準選択によっては決算利益が異なる可能性を示唆しており、このような状況において課税の公平を担保する、すなわち同一の課税所得を導くためには、いきおい網羅的な「別段の定め」を設ける必要が生じるからです。研究会においても、今後何らかの対策を考えなければならないことが指摘されました。

以上をもちまして、第3編の報告、そして、税務会計研究会の報告とさせていただきます。

(岩崎) ありがとうございます。以上で第1部、報告の部を終了させていただきます。

II. パネルディスカッション

(岩崎) それでは、これから第2部、パネルディスカッションの部を開催させていただきます。最初に、壇上におります研究会のメンバーで先ほど取り上げました個別の勘定科目ごとの主要な問題点について、もう少し深い議論をさせていただきたいと思います。その後、皆さまからのご質問を取り上げさせていただきたいと思います。

まず、こちらの壇上の方々で個別の勘定科目ごとの議論をもう少し深めたいと思います。1つ目の論点は収益認識基準についてです。成松先生から問題提起をお願いいたします。

1. 収益認識基準について

(報告書第1編、第2編第1章)

[着荷基準]

(成松) 税理士の成松でございます。よろしく申し上げます。収益の認識基準につきましては、先ほど品川先生からお話がありましたが、報告書10頁の(6)で履行義務充足時に収益認識するということです。ここにありますように「財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転したと判断される」ということで、これはいわゆる着荷基準をIFRSは予定しているということですが、現在、法人税では出荷基準、或いは検収基準ということが取られております。

そもそも商品の販売損益といったようなものは、期間損益に属するものであって、遅かれ早かれいつかは計上されるべきものですから、抜けていくものではありません。特殊な年に1回しか取引がないようなものであれば、企業会計



と法人税の収益認識基準が違っていいのですが、毎日取引が行われる収益の計上基準が、企業会計は着荷基準、法人税は出荷基準というのは実務的に問題だろうと思われるので、もし企業会計が着荷基準を原則とするのであれば、法人税も着荷基準を原則とするということによろしいのではないかと考えていますが、いかがでしょうか。

[税制上の対応]

もう1つ収益認識基準につきましては、報告書11頁に「3. 税制上の対応」というのがあります。ここで「提案モデルと同様の基準が我が国でも採用された場合には、これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され、そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる」とあります。そうしますと、商品を100で売りまして、アフターサービスを付けますよとか、製品保証しますよという部分が5あれば、売上には95しか上げないということだろうと思います。これは実質的には引当金の計上ではないかと思われそうですが、現行法人税には債務確定基準というのがありますので、このような処理がそもそも認められるのかどうか、債務確定基準との関係はどのように考えたらいいかという点について、いかがでしょうか。

(岩崎) この点につきましては吉村先生と品川先生にお答えをしていただこうと思っております。では、吉村先生からどうぞ。

〔期間損益の問題〕

(吉村) まず1点目のご質問ですが、商品販売にかかる収益認識は期間損益の問題であり、遅かれ早かれいつかは計上される利益にすぎないと、そういった見方もできるのではないかというご指摘であったかと思えます。この点につきましては、まさにそのとおりであろうと思えます。期間損益の問題であり、その計上時期の問題をどのように納税者の決定に委ねるかという問題であろうかと思えます。

従来最高裁におきましては、権利確定、又は収益の実現という大枠となる基準を設定した上で経済的実体に合致しているならば企業の自主的経理を認めるということ述べてきておりますし、また、報告書の説明でも紹介しましたように、通達においても複数の収益認識基準を認めるという前提で課税実務も運用されております。ですから、出荷基準であるか、着荷基準であるかということにこだわる必要はなく、納税者の経済的実体に合致する場合には合理的な収益認識基準として認めてよいのだらうと思えます。

ただ、問題があるとすれば、納税者が期間損益を操作して、その期ごとに収益を多めに認識するとか、或いは低めに小さく認識するということが全く恣意的になされることとなれば税負担の公平という観点から問題が出てきますので、通達のように継続適用を要求することになるかと思えます。或いは工事進行基準に見られるように、一定の場合には特定の会計基準を強制するという形で恣意性を抑制するための工夫が必要であらうと思えます。

〔債務確定基準〕

2つ目の質問についてですが、全くご指摘の

とおりです。債務確定基準の考え方からしますと、付随サービス等につきましてはその収益を繰り延べるといった処理が行われることになりますと、法人税法の立場からは認め難いと判断されるかと思えます。もちろん債務確定基準の考え方からすれば、(特段の改正を要することなく)現行法の下において、そのような会計処理を否定することも解釈論としてはあり得るでしょう。

私個人の考えとしては、22条2項及び22条4項の規定ぶりを見た場合に、コンバージェンスの結果として収益の一部の繰延が認められたとか、或いは強制されるという場合に、これを公正処理基準には該当しないと断定してよいのかは少し悩むところです。そういった会計基準が設定された場合には、何らかの「別段の定め」を設けるとか、或いは22条の規定に修正を加えるといった形で対応した方が望ましいのではないかと考えております。もちろん、そこまでは要らないとの見方もあるかとは思いますが。

〔収益の認識〕

(品川) 私の方から若干補足して申し上げておきたいと思えます。収益の認識の着荷基準か、出荷基準かという問題については、基本的には今説明していただいたことが妥当です。ただ、IFRSの背景にある欧米における商慣習とわが国の商慣習の違いを考えた場合には、今後出荷基準が否定されることになるということについて非常に抵抗感があるというか、必ずしもわが国の商慣習に馴染まないのではないかと思います。

確かに、法人税の基本通達からいけば、いずれの基準でも継続適用すればいいではないかということになるのですけれども、IFRSが着荷基準を重視するということは、物を発しても相手方に着くかどうかということについて不確実ではないかという問題意識が多分あると思うのです。ところが、わが国の場合は、全国に物を発したら必ず99.99%は着くという商慣習が定着しているように、出荷基準の方が収益認識と

して客観性があるし、或いはその後の棚卸資産の管理の問題を考えれば、出荷基準の方がはるかに合理的であるということも考えられます。今後、法人税がどう対応するかということは政策判断もあるわけです。

〔中小企業の会計〕

もう一つは、先ほども説明しましたが、中小企業の会計の問題を考えると、一層出荷基準を重視せざるを得ないという簡便な会計処理の要請があるわけです。着荷基準に統一するというような方向では、おそらく中小企業側の会計処理としては追従できないのではないかと思います。

〔見積りコスト〕

それから、もう1点の付随費用の見積り計上に関しては、先ほどのご指摘のように、現行の債務確定基準、或いは売上にかかる収益をどう認識するかというような問題を考えた場合に、その見積りコストの問題があります。法人税の基本通達は、売上原価については相応に見積り計上を認めています。22条2項の「収益に係る原価」ということで「係る」という法律用語を弾力的に解釈して、見積り計上が認められるのではないかと考えれば、そちらの方からのアプローチも可能だろうかと思います。これらの問題は、いずれにしても有形資産の取得原価の問題があり、或いは片方では引当金が異常に制限されていくこともあり、それらも踏まえて税と会計のあり方がどうあるべきかということについて今後さらに検討すべきテーマであろうかと思います。

(岩崎) ありがとうございます。続きまして、論点の2番目に進めさせていただきたいと思いますが、第2編第2章の工事契約に関連する問題につきまして小川先生の方から問題提起をお願いいたします。



2. 工事契約について

(報告書第2編第2章)

〔引当金の概念〕

(小川) 公認会計士の小川でございます。若干今の収益認識とも関連するのですが、IFRSと税法の絡みで問題があるとしたら、引当金という概念をどう捉えるかという論点があると思います。成松先生からお話がありましたように、収益認識でもアフターサービスのものは「履行義務が別なものとして分けること」となっています。これを昔の製品保証引当金と同様だと考えれば、今は法律がないため駄目だということになるのですが、IFRSでは「別の売上として計上すること」が求められています。

2つの売上ということになりますと、果たして引当ということだけで解決できる問題なのでしょうか。先ほど来、皆さんからお話があるように、確かに債務確定基準というのがあるのですが、これは販売管理費とか、アフターサービス費について言っており、売上原価とか、収益について言っているわけではないですから、果たしてそういう切り口で解決できるのでしょうか。現在は確かにお話のように引当金なので、引当が今は法人税法上2つしかないことから、認められないということになると思います。翻って、将来的に売上のレスとか、売上分割ということになると、それは果たしてどうなのかな

ということです。

アフターサービスのものは、確かに税法上も将来的な話なので厳しいのですが、例えば皆さんも持っているポイントカードを考えてみて下さい。これは交付時の売上レスなのか、使用時の売上レスなのかと考えるか というのは非常に難しいです。もっと言えば、航空会社等が発行しているポイントカードがあります。ご案内のようにIFRSの基準でいけば売上を分割計上することになるわけで、ポイント引当金との違いが問題になります。これは確かに引当金であって、確定できないから駄目という簡単な話でいいのか というのが問題意識です。

【工事損失の引当金】

少しイントロが長くなりましたが、工事契約については報告書14頁に表があり、その中に工事損失の引当金というのがあります。日本のコンバージェンスは終わっており、そういう認識ができる時には直ちに計上しなければいけないということになっています。税法はどうなるかという、報告書内で「工事損失引当金の計上は不可」と表の一番右下に書いてあるとおり、現在はそうした処理がされているかと思います。しかし、会計上は、工事損失の引当金については、工事が進んでいるわけですから、資産の評価減という形の処理もある程度認めているわけです。税務も資産の評価減みたいな形で損金に入れていった場合に、税務上どんなことになるのでしょうかというのが品川先生ならびに税務の先生方へのご質問です。

(岩崎) まず、品川先生の方からご回答いただけますか。

【工事損失の問題】

(品川) 今ご指摘いただきましたようにごもっともなことで、税務上は見積り損の計上について非常に否定的です。そのことの是非は、十

分問われる問題であろうかと思います。他方、工事損失の問題に関しては、工事契約全体について工事進行基準をどの範囲まで認めるべきであるかということとの兼ね合いの問題があるかかと思っています。ご案内のように、かつて法人税法は、工事損失が見込まれる場合には工事進行基準の適用を認めていなかったわけです。

要するに、工事完成基準によってその損失が確定するまでは損金算入を認めないという方法を取ってきたわけですが、その後の法人税法の改正で損失が見込まれる場合にも工事進行基準の適用を認めるという方向に来ているのですから、見積り計上をすぐ当期に計上しないまでも、その工事進行基準の適用によって段階的に損失を計上していくという方向も考えられるわけで、そちらの方が妥当ではないかと思っています。

いずれにしても、法人税法が採用している債務確定基準とか引当金の縮小傾向がありますが、この引当金を縮小するという考え方について個人的には反対です。むしろ会計との関係の有機的結びつきを考えれば、この辺りの問題も場合によっては引当金で処理をするか、おっしゃるように在庫の評価減として計上するかというのは検討の余地があるかと考えております。

(岩崎) この点については成松先生も工事進行基準でよいのではないかというご意見をお持ちかと思いますが、この点について敷衍していただければと思います。

【工事進行基準の強制適用】

(成松) 工事契約についても先ほどの収益計上基準と基本的には同じように、会計が工事進行基準を原則とするというのであれば、収益計上基準として工事進行基準を全部強制適用していくというのも、それはそれでよろしいのかなという気は個人的にしております。

それから、先ほど小川先生からご指摘がありましたように、「工事契約は損失が出そうだから評価減をします」というのは、評価損の問題ではないかということですが、評価損の世界ということになりますと、現行法ではなかなか難しいと思われれます。現行税法上の評価損というのは、基本的にはその資産自体に疵があるとか、或いは台風で壊れてしまったとか、要するに物理的、客観的な事由がなければ評価損の計上はできません。ただ建値が変更になったり、或いは市場価格が下がったからといって評価損はできないということになっていますから、現行法の枠組みの中では棚卸資産の評価減というのはなかなか難しいのかなという気がします。

その一方で低価法というのがあります。今よく問題になっておりますのは、マンションを建設中で、それが完成して全部売ってしまっても赤字になるという場合には、公認会計士の方は「評価減をして評価損を計上しなさい」というようなことを言われます。それと同じ話で、工事が完成しても赤字になってしまうのであれば、工事請負も仕掛工事というのは棚卸資産でしょうから、低価法を取れば評価減というのは、あるいはあり得るのかなとは思われれます。

(岩崎) それでは、続いて、第3番目の論点に移らせていただきます。第2編第3章の有形固定資産に関連する問題ですが、この点については成松先生の方から問題提起をお願いいたします。

3. 有形固定資産について

(報告書第2編第3章)

[減価償却の問題—事業年度ごとの見直し]

(成松) IFRSと税を考えると一番頭の痛い問題は、有形固定資産の減価償却をどうするかという問題だろうと思います。それが凝縮されておりますのが、報告書17頁のところです。

この頁に「口減価償却」というのがあります。そこに、耐用年数、残存価額、償却方法、コンポーネント・アカウントング、事業年度ごとの見直しというのがありまして、これがIAS16号の減価償却の方向性だと考えられます。これを要約してみますと、1つ目として、耐用年数と残存価額というのは企業が自主的に見積りなさいということになっております。基本的には税法基準によるということではできないのではないかということになりましょう。2つ目として、耐用年数、残存価額、償却方法は事業年度ごとに見直しなさいということになっています。3つ目としては、コンポーネント・アカウントングということです。有形固定資産の個々の資産の重要な構成要素ごとに耐用年数、残存価額、償却方法を別にして償却をしなさいということになるようです。

これらの点について、企業は耐用年数などを毎年見直すとか、そういう事務負担に本当に耐えられるのでしょうか というのが素朴な疑問としてあります。例えば、耐用年数、残存価額、或いは償却方法を事業年度ごとに毎年見直して、その合理性なり、妥当性というのは誰がどのように担保するのでしょうかということです。公認会計士の方がこれは合理的だと言ったとしても、税がすぐそのまま受け入れられるかというのは、また次の問題としてあるのだらうと思います。

公認会計士の方が合理的に監査を行ったものは間違いはないと思いますが、税はもう1回、本当に見直しが正しいのかどうかというのを検証しなければなりません。税務にあっては、毎年大量の会社から申告がありますし、毎年繰り返されるということになりますと、税務職員がまたその合理性を検証していくというのも非常に難しいのではないかと考えられます。そもそもこういう減価償却制度が入ったとした場合に、税が追随するのはなかなか難しい問題だと思っておりますが、いかがでしょうか。

(岩崎) 理論と実務の両面から問題提起がなされました。まず理論的な観点を中心に坂本先生からお話しただけですでしょうか。

【コンバージェンスの対象】

(坂本) まず企業が実務上の負担に耐えられるかどうかといった趣旨のご指摘があったわけですが、私もその点は甚だ疑問に感じています。なぜIFRSがこのような内容になっているかを考えてみた場合、IFRSには資産・負債アプローチ、公正価値、プリンシプル・ベースといった基本的な思考があり、そういった考え方をベースに基準が作成されています。ですから、実務的な観点が考慮されていないといった指摘はまさにそのとおりであり、「企業側の声が反映されない」といった意見はかねて存在していたところでした。減価償却は、その象徴的な項目だといえるでしょう。裏から言うと、減価償却という論点は実務に与える影響が大きいゆえに、日本のコンバージェンス・プロジェクトの対象から外されているといった見方もできるわけです。

しかし、コンバージェンスの対象になっていないので全く影響がないのかというと、そうではありません。例えば、企業会計では2010年より「資産除去債務に関する会計基準」が導入されており、取得原価はおおむねIFRSと同様になっています。しかしながら、税務上は資産除去債務を見積もり帳簿価額に加算することを認めていません。よって、減価償却費について二重計算を行うこととなります。有形固定資産にかかる会計上と税務上の帳簿価額に差異が発生するというわけです。この点、実務上の負担は大きいと言えるでしょう。

今後、仮に減価償却がコンバージェンスの対象となった場合やIFRSが個別財務諸表に適用された場合の企業負担を考えると、おそらくIFRSの会計処理そのものに対する負担と税務との調整にかかる負担の2つが混在したもの

になってくると思います。前者については、耐用年数、残存価額、償却方法、コンポーネント・アカウントティング、事業年度ごとの見直しといった会計処理に伴う負担です。さらに、従来の税法基準を用いている場合にはそれらがIFRSに照らして妥当かどうかということも証明しなくてはなりません。

【コストとベネフィット】

このように企業は多大なコストを負担せざるを得ないわけですが、私が疑問なのはコストに見合うだけのベネフィットがあるのかという点です。では、ベネフィットとは何かと具体的に問われた場合、しばしば耳にするのはIFRSを用いると企業間の比較可能性が向上する、或いは資金調達が容易になるといった話です。そうであるならば、現在の任意適用の段階においてIFRSを選択する企業がもっと増えても良いのではないのでしょうか。果たして現状はどうか、さまざまな観点からIFRS導入という多大なコストに対するベネフィットについて今一度考えてみる必要があるでしょう。

本年6月21日の金融担当大臣の発言が端緒となり、IFRSの強制適用については連結財務諸表に関しても一歩後退との観があります。このような状況がどのような影響を及ぼしているのか、今後検討していく余地があるかと思います。少し範囲を外れましたが、このように考えています。

(岩崎) 小川先生、実務の観点について、よろしく願いいたします。

【出荷基準、着荷基準】

(小川) 実務上、多分每期詳細にチェックなんていうのは無理だというのが実情だと思います。

先ほどの話に少し戻って恐縮なのですが、出荷基準、着荷基準の話がありました。昔、私が

監査をやっている頃に受領書というのを全部集めてもらうことにしたのですが、出荷した受領書を全部集めるのに半年かかってしまいました。ですから、エビデンスを完璧に揃えるということは無理かと思います。また、私はセミナーの際に「宅急便を出して、相手に届いたかと聞いている人はいらっしゃいますか。」とよくご質問をしているのですが、着荷基準を徹底するのは容易ではありません。

先ほど品川先生からいみじくもお話があったように、日本では、今日送ったら次の日には届くので、実務的には1日分だけ売上をレスすればいいということです。実務的にはこのような処理をしているので、規模が大きくなればなるほど実際に1つずつ詰めていないというのが実情だと思います。

〔チェックの限界〕

先ほど坂本先生からお話がありましたが、IFRSを全部導入したときのカバレッジということになりますと、金融庁等が言っているのは上場企業三千何百社が対象になるとのことです。ところが、その傘下の関係会社というのは10万社に欠けるぐらいあるわけです。IFRSが導入ということになると、その会社全部が影響を受けるということになって、先ほどの成松先生のお話のように減価償却方法もチェックしなければいけない、耐用年数もチェックしなければいけない、残存価額もチェックしなければいけないということになります。ルール上は毎年これをやらなければいけないとなっていますので、果たして完璧にやれるのかという話です。あまりここで決定的なことは言えないと思いますが、基準ではやることになっていますので、そのやり方は、簡便な方法による確認等により捌かざるを得ないのではないかと実務的には思っております。

〔岩崎〕 では、続いて品川先生からどうぞ。

〔税と会計との関係〕

〔品川〕 そこに指摘されている問題は、会計学的に減価償却とは何かということが書かれているだけのことです。わが国の企業会計原則も、取得原価を耐用期間にわたって適正に原価配分をなさうということを決めているわけであって、そのことが具体的に書かれているだけだと思います。

今までも、法人税法上の耐用年数、償却方法、或いは耐用年数の変更等については税法に定めていることが結果的には会計的にも正しいのだということで、公認会計士の監査でもあえて限定意見を付さないという会計慣行が定着しているわけです。よって、耐用年数にしても、償却にしても、法人税法の規定ができるだけ会計の理念を反映するようにきちんと対応していれば、従来どおりに法人税の規定により「耐用年数は理論的にも整合できるように定められています」ということが言えれば、少なくとも連結以外の上場の個別財務諸表或いは非上場企業の財務処理に対応できると思うのです。

ところが、税と会計では違うのだということを上段に振りかざして、耐用年数でも、償却でも税固有で勝手に何でも決められるというような方向に行ってしまうと、その理屈が通らなくなるということを十分認識しておく必要があるかと思っています。したがって、税と会計との関係では、他の会計処理の問題も踏まえて今後のあり方を大いに検討していくべきではないかと考えております。

〔岩崎〕 ありがとうございます。続きまして、第4番目の論点に入らせていただきます。報告書の第2編第4章にまとめられています固定資産の減損の問題ですが、これにつきまして問題提起を小川先生の方からお願いいたします。

4. 固定資産の減損について

(報告書第2編第4章)

(小川) 減損については報告書21頁の辺りに書いてあるのですが、ちょうど中段の①、②、③と書いてある少し上のところに「固定資産の減損損失が損金算入される可能性は、将来とも想定できない」とあります。現在の税法で言えば確かにこういう話だと思います。

ご案内のように減損というのは将来のキャッシュフロー等を考慮しますので、かなり見積りの要素が強いのです。IFRS全体がそうなのですが、かなり見積りとか、経営者の判断が入ってくるので、税法上なかなか馴染めないということだと思います。

〔売却価額と簿価の差額〕

IFRSというのは、確かに将来キャッシュフロー概念により使用価値を計るのですが、これとともに売却価額も考慮しており、いずれか高い方を決めて、それと簿価との差額を把握するわけです。よくよく考えますと、売却価額の方が低い場合は使用価値を取りますので、少なくとも売却価額までの評価損の中には入ってくるわけです。その逆になりますと、売却価額と簿価の差額だけが損となります。いずれにしても売却価額と簿価との差額の中には減損損失というのが入ってくるのです。

そうすると、先ほどの資産の評価ではないですが、使用価値自体の計算は確かに曖昧なもの、ミニマムの金額というのはそれほど不正確ではないところに落ち着くような計算になっているわけです。いずれか高い価値と簿価の差額です。使用価値の方が低くて、売却価額が高いときに使用価値にするという意味ではないですから、決して計算に客観性がないというわけではないのです。少なくとも売却価額までは認める余地はあるのではないかという感じがしているのです。

先ほどの成松先生のお話のように日本の評価基準はかなり厳しくて、物理的に減損になって

いるので、実務上結構厳しいところがあるのですが、これから将来的なこととしても単なる見積りが曖昧だとか、経営者の判断が入るから税務上認め難いという理屈には必ずしもならないのではないかと考えているのですが、この辺りについていかがでしょうか。

(岩崎) では、品川先生どうぞ。

〔税と会計の減損〕

(品川) 私がかつて企業会計審議会の臨時委員を務めていたときに、減損会計基準の作成に携わって、議論したことがあります。その時も、会計と税との関係、或いは当時のIAS(国際会計基準)と米国基準との関係をどうするかということに相当議論してきたわけです。ご指摘のように、そもそも減損会計基準の損失計上それ自体が見積りの世界であるといわれます。使用価値と売却価値を比較するという余地は残っているのですけれども、この考え方自体と法人税法における客観的交換価値という客観的なデータによって時価を測定するというやり方にかなりギャップがあることは確かです。ただし、これもただ税と会計が全くそりが合わないというわけではないわけであって、むしろ税の方で考え直さなければならない問題もあります。

1つは、減損においては、時価すなわち公正価値と簿価とを比較して、その差額があれば必ず損失計上しなければならないのですが、税法の資産の評価損、或いは耐用年数の短縮等の問題も、その原因自体を特定しているわけです。法人税法施行令68条からいくと、一応は例示的に書かれていて、その他「特別の事実」によってフォローできる部分もあるのですが、法的な整理の問題とか、或いは物損がないと駄目だとかというように、非常に限定的に「特別の事実」を考えているのです。そもそも会計的に資産価値の有用性を失った場合には、当然法人税の課

税所得の担税力を減殺しているわけですから、今までのように、税は独自にやればいいというわけにはいかないと思うのです。自ずからそういう制限列挙的な規定、或いはその解釈については何らかの方向を考えざるを得ないというのが1つあると思うのです。

〔戻し入れの問題〕

それから、少し質問から外れるのですが、戻し入れの問題については、IFRSが積極的というか、それをするように言っているわけですから、いずれわが国の会計ルールの中にも入ってくる可能性があると思います。現行の減損会計基準で戻し入れを認めるべきかどうかということはいろいろ議論したのですが、当時は時期尚早ということで認められなかったのです。戻し入れ自体について、私はむしろ法人税法は歓迎していいのではないかと思います。戻し入れをすれば課税所得の中に取り込んでもいいのではないかとことは十分考えられると思います。

〔岩崎〕 この点につきましては、成松先生もIFRSの基準というのは現行法人税法の評価減という考え方と全然違うのではないかとこの観点からご意見をお持ちだと思うのですが、品川先生がご提案されたアイデア等について何かご意見がありましたらお願いしたいと思います。

〔税と会計の評価損の計上〕

〔成松〕 確かに法人税の評価損と企業会計の減損会計というのは、減損の徴候とか、評価損の計上事由というのは重なる部分ももちろんあります。用途変更した場合とか、1年以上遊休状態にあることというのは減損会計でも減損損失を認識しますし、法人税でも評価損は計上できるということになっています。そういう物理的な状況は減損会計でも、法人税でも一緒です。

ただ、決定的に違っておられますのは、先ほど品川先生からもお話がありましたように、減損会計では将来のキャッシュフローがマイナスになるといったこととか、市場価格が下がった場合には減損損失を認識しなさいということです。法人税ではそういう経済的な要因で価値が下がったという場合には評価損の計上はできませんということになっていますので、そこは決定的に違ってきます。

しかし、品川先生がおっしゃるように、経済的に価値がある土地を100で買っていて、それが暴落して50になっているというのであれば、価値は下がっているということで、経営に影響があるので、それは損失として認めるべきだというのは方向性としてあり得ると思います。

〔岩崎〕 ありがとうございます。それでは、続いて5番目の論点に移らせていただきます。第2編第5章の無形資産についての問題ですが、問題提起につきましては成松先生の方からお願いいたします。

5. 無形資産について (報告書第2編第5章)

〔自己創設のれんの評価方法〕

〔成松〕 無形資産に関しましては、報告書24頁に(5)自己創設のれんというのがあります。自己創設のれんを資産として認識してはならないというのは、ただ企業の中に蓄積されているのですから、それを積極的に事業年度末に評価して計上するというようなことは必要ないということだろうと思います。

この自己創設のれんを資産として認識してはならないという意味に関連して、例えば事業譲渡とか、企業組織再編という場面では、自己創設のれんを評価して事業譲渡をすべきなのか、それとも組織再編をやる時にそれを評価すべきなのかということが実務上は問題になってい

ます。ここで言っている「のれんを資産として認識してはならない」というのはそういう場面まで予定しているわけではないと考えられますが、仮に評価をするとすれば、自己創設のれんというのはどういう評価方法というのがあるのでしょうかという問題が1点目です。

〔無形資産の減価償却〕

それから、報告書24、25頁の国内会計基準の対応に(4)「耐用年数の査定」というのがありますが、わが国では無形資産の耐用年数は有限であることを前提としています。これに対して、IAS38号は耐用年数を確定できないことがあることを前提としております。そして、耐用年数の確定ができないのであれば償却を行わないということです。現行はこのとおりなのですが、私はむしろ無形資産というのはその性格とか特質からすれば、IAS38号の方が考え方としては合っているのかなという気がしています。特許権や実用新案権は、定期的に減価をしていくというものではなくて、大当たりすればものすごい価値があるし、大当たりしなければ価値は下がっていくというものですから、耐用年数とかいう概念はむしろないのではないかと思います。

少し話は違いますが、法人税では、著作権について減価償却を認めないことになっています。法人税法上、減価償却資産の中に著作権がないものですから、償却はできないのです。なぜ著作権は減価償却ができないのかという説明の一つに、著作権というのは耐用年数が測定できなくて、減価が定期的に生じるものではないので、そもそも減価償却に馴染まないというものがあります。むしろ著作権といったものは、減価償却ではなくて、評価損という世界で勝負をすべきだというような説です。そのため、減価償却資産に計上していないのだというような説明がされております。そういうことからしますと、無形資産というのは、そもそも本当に減価償却に馴染むのかというような本質的な問題があり、そこは検討すべき課題ではないかなという気が

します。

〔繰延資産〕

最後に、繰延資産についてです。先ほど品川先生にご回答いただきましたが、報告書26頁の下から11行目のところに「我が国が無形資産の会計基準を制定した場合は、繰延資産の当面の取扱いも廃止されることが考えられる」とあります。ご承知のように、繰延資産については、論点整理も企業会計基準委員会から出ていまして、繰延資産は廃止の方向性にあるということだろうと思います。法人税では税固有の繰延資産がありますから、会計上繰延資産という概念がなくなったときに、税法上はそれに対してどのような対処をすべきなのか、そして税固有の繰延資産というのをもし残すとすれば、どのような理屈を付けて残すのかということはどうなのでしょうか。

(岩崎) 多様な問題提起をいただきました。関連する質問として小川先生からもご意見をいただいていますので、まずそちらを伺って、それからお答えの方に移らせていただきます。

〔無形固定資産、のれんと組織再編との関係〕

(小川) IFRSの税法を巡る問題の中では今の成松先生の話はかなり大事なところですよ。特にIFRSが自己創設のれん的な開発費の部分を資産計上するという部分で、そうすると税法上どうなるのかというような話があります。今まで損金とされていたものが認められなくなるとか、或いは試験研究費の税額控除の額に影響するとか、結構大きな問題があるので、もしIFRSがそのまま導入になると、多分、税は手直ししないと企業にはかなりインパクトがあるのではないかと思います。

一方、会計の面に関しますと、大事なのは成松先生からお話がありましたように無形固定資産とのれんの部分です。これらの取り扱いはか

なり微妙なところがありまして、外から買収してきた時にはっきりわかっている無形固定資産なのですが、わからないとのれんにしてしまうということがあります。IFRSはご案内のようにのれんにしますと償却しませんので、かなり重要なインパクトとなります。税法もそのままのれんについて個別財務諸表上償却を認めないということになりますと、現行の規定とはかなり違うということで反対している団体もありますが、企業側にとっては大きなインパクトになるかと思えます。また、のれんに近くなれば、無形固定資産で耐用年数がわからないのは償却しないという形になってくるのではないかと思っています。

IFRSの基本的な考え方は、費用化するカーブがわからないようなものは放っておきなさいという感じなのです。なぜのれんを償却しないかという理屈について、もともとはかなり政治的な要素があり、のれんを償却してしまうと会社の損益が悪化するというのが本音だと思うのですが、IFRSにおいてはのれんというのは費用化するカーブが特定できないという理由があります。私はいろいろな再編にかかわっていますが、これはまさにそのとおりなのです。再編した途端に効果がすぐ発揮され利益が出るわけではなく、逆に最初は悪くなります。また当初はいろいろな無駄もありますので、確かにのれんを償却しないというのには理屈があります。

そういうことで、成松先生のお答えになるかどうかわかりませんが、無形固定資産、のれんならびに組織再編を絡めたときにどうなるのか、これら3つを全てミックスして解決していかないと税務上もかなり大問題になります。

〔のれんと引当金〕

少し話として関係ありませんが、先ほど来、話が出ている退職給与引当金も当然引当金は計上できないものの、非適格再編になったときには負債調整勘定ということで引き継いでしまうことから、減損が認められます。ですから、ある意味では理論として無理があるわけです。通

常は計上が認められないものが、組織再編が起こった途端に計上できることになってしまうわけです。

無形資産の話もそうです。自己創設の間は計上してはいけないのですが、どこかに売却した途端に、買収の大きな目玉は無形資産、のれんですから、急に計上されてしまうのです。

〔岩崎〕 では続きまして、品川先生どうぞ。

〔会社法との関係〕

〔品川〕 この3点のうち、自己創設ののれんの問題は、今までわが国の会計も税も、特に会社法との関係も否定してきたわけです。当該企業のゴーイングコンサーン中には自己創設が禁じられてきたわけですが、ご指摘のように、企業再編とか、そういう問題が生じてきている場合には、今の企業結合会計基準もそうですけれども、のれんの認識というのは必然的に生じてくる問題だろうと思います。

償却するか、しないかという問題に対して、税がどう対応するかというのは、むしろ会社法がどう受け入れるかが前提だと思います。

もともと、会社法は、配当可能利益の算定において目に見えない資産については非常に冷淡に扱ってきたわけで、早く償却しなさいという言い方をしてきたわけです。その考え方が、IFRS導入によって会社法がどう対応するかは会社法の対応いかんによって税法がむしろ対応していけばいいのではないかと思うのです。償却するか、しないかというのは、いわば企業の会計処理判断の問題で、税法はいずれにしても損金経理要件を盾にすれば償却しなくてはならぬわけですから、その分税金を払えばいいだけの話で、税金を払いたくなければ償却すればいいのです。

しかし、償却をすると会計基準に反するという問題は、確かに連結においてはそうかもしれ

ないですが、会社法と税との関係を考えれば、むしろ個別の方でそういう目に見えない資産に関しては、一定の償却を認めた方が合理性があると思います。確かに、定期的な償却ではなくて、減損でやればいいではないかというのも1つのやり方ですし、減損の方が1年で償却することも可能だろうから、そちらの方がむしろ損の早出しができるのかもしれない。しかし、それは1つの会計の処理方法で、それに対して配当可能利益の算定上、会社法がどのように受け入れることができるかということだと思いのです。

〔繰延資産の資産計上〕

次の繰延資産の問題について、私も先ほど端的に申し上げたところですが、かつて私が会計学の勉強を始めた半世紀近い前は繰延資産と引当金は近代会計学の真髄であるとされていました。この2つの概念が理解できなければ会計学を理解したことにならないということと言われた頃に会計学を勉強した者にとっては、まさに隔世の感があります。それはともかくとして、繰延資産と言おうが、無形資産と言おうが、支出した効果が1年以上に及ぶということであれば、それを資産として貸借対照表に載せるというのは、会計であれ、税であれ、私は普遍の原理だと思うのです。ですから、繰延資産という名称が相応しくないというのであれば、法人税法を直して、無形資産として資産計上を強制させればいいだけのことだとは思いますが。

(岩崎) 無形資産の内容は多様でありまして、本来は無形資産の中に含まれる個別の項目ごとにいろいろな問題が違うということもありますから、もう少し深く議論すべきではあるのですが、時間にも限りがありますので、個別の項目についてはとりあえず以上で終了させていただきます。

次に、非常に大きな問題として確定決算基準の損金経理要件を今後どのように考えるべきか

という問題について、ご意見を伺いたいと思います。小川先生の方から問題提起をお願いいたします。

6. 確定決算基準の損金経理要件について (報告書第3編)

(小川) 先ほどからお話がありましたように、確定決算というのは何かというのは結構難しいのですが、とりあえず手短かにということになりますと損金経理要件というのがあります。簡単に言いますと、減価償却については会社の帳簿で減価償却費として計上したものを限度として損金に算入できるということになります。逆の言い方をすると、会社の帳簿上、損金に費用として計上していないものは限度額があっても計上できないということになりますので、先ほど来のIFRSの話にありますように会社独自の基準によった場合には不利な場合が出てくるということで、会計士協会は見直しを検討されたらどうですかということです。見直してくれとは言っていないですが、検討されたらどうですかという提案は研究報告等を出してしているところです。

ただし、この場合には逆に言いますと、会社が費用に計上しなくて、申告調整で減算を認めるということになり、銀行等への報告では帳簿で利益がすぐ出ているように見えながら、実は減価償却を申告調整で減算して税金を納めていないという粉飾決算的なことがあります。したがって、会計士協会の報告書の中では、会計監査を受けているような会社についてはそういう危険がなく担保されているので、特に認めていいのではないかと申し上げているところです。

(岩崎) 租税法の観点からは、むしろ損金経理要件を残した方がいいのではないかとご意見を成松先生が書かれているので、まず成松先生からその辺りに触れていただいて、その後、

坂本先生からお答えの方をお願いいたします。

〔損金経理要件の廃止〕

〔成松〕 損金経理要件を廃止すべきだという議論は、確定決算基準をどうするかという話と一対になっていて大きな問題なのですが、IFRSが入ってきた際には確定決算基準ということも言っていられないということになるのかもしれませんが。先ほど、坂本先生から確定決算基準というのは維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題としてとらえていくべきだというお話がありました。私も損金経理というのはまさにそれではないかと思えます。

要するに、全部廃止すべきなのか、残すべきかではなくて、私はまず項目によって廃止すべきかどうかを判断するのがよいと考えます。例えば、減価償却費とか引当金の繰入額とか、税法で限度を定められるようなものについては、そこが限度になるわけで、損金経理するか、或いは申告書で減算するか、結局同じですから、金額が税法上明確に定められるものは損金経理要件を外すというのも1つの方法ではないかと思えます。一方、例えば評価損みたいな限度がないような抽象的なもの、これは損金経理要件というのを一応残すという選択肢もあるのではないかという気がいたします。

それから、もう1つ言えば、ご承知のように圧縮積立金や税法上の準備金の積立については、損金経理をするか、或いは剰余金処分の経理をするか、いずれか選択が認められています。公認会計士の方の監査が入るような企業では、圧縮積立金や準備金の積立額を損金経理するというのは問題があることとなりますので、剰余金処分を選択することで企業会計との調整を図っています。そして、剰余金処分経理を行った場合には、申告書別表四で、圧縮積立金や準備金の積立額を申告減算します。その意味では、現在でも既に損金経理をすべきようなものも、申

告減算を認めているともいえるのではないかと考えられます。

このように、損金経理要件を廃止すべきかどうかというのはオール・オア・ナッシングの議論ではなくて、例えば、まず剰余金処分経理と損金経理の選択が認められている項目は損金経理要件を外してしまうというのがあるでしょうし、次に、減価償却費や引当金の繰入額のように税法上限度が定められているようなものは損金経理要件を外すといったような、現実的、段階的な議論をしていくのがいいのかな と思っております。

〔損金経理要件の捉え方〕

〔坂本〕 損金経理要件につきましては、研究会の中でも見解が分かれたところです。減価償却を例に考えてみますと、問題になるのはIFRSによる減価償却費の計上額が税法の償却限度額に達しないケースです。この場合、損金経理要件があると償却不足額が損金にはなりません。

この点、申告書で減算を認めたらどうかという見解はかねて存在しております。日本租税研究協会の報告書をいくつか紹介いたしますと、1994年に『確定決算についての報告』が公表されております。当時は、いわゆる逆基準性の問題がクローズアップされていた時期でしたが、やはり減価償却費にかかる損金経理要件が論点となっていました。そこでの結論は、「別表四で直接減額する方式を認めることを考慮してもよい」というものでした。また、その10年後の2004年に公表された『減価償却制度の見直しに関する提言』においても同趣旨の意見が紹介されています。損金経理要件の廃止の議論は、法人の意思をどこで確認するのかといった問題意識にもつながるので、その点も併せて検討していくべきだといえます。

〔確定決算基準の見直し〕

さらに、今後の確定決算基準のあり方についてですが、こういった問題が俎上に上がる背景として、企業利益と課税所得とが乖離している

という事実があります。これはIFRSと税法が有する各々の特徴から容易に想像できることです。IFRSは投資家の意思決定のために有用な情報を提供することを目的としており、ここでは企業価値の評価が重視され、公正価値や将来キャッシュフローが用いられます。これに対して税法では企業の担税力に応じた公平な課税を行うことを目的とし、収益の実現や債務の確定を重視しています。このように、そもそもIFRSと税法は相容れない特徴を有しているのです。

最近の実証研究でも、企業利益と課税所得との乖離が進んでいることが明らかにされています。こういったことが背景となり、確定決算基準の見直し論が主張されるわけですが、所得を課税ベースとするからには企業利益とのリンクを断ち切ることはできないでしょう。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あるともいえます。まして、日本はかねて企業会計と税法とのリンクが強い国です。このような考え方が、報告書の「あくまでも程度の問題」という結論につながっています。

確定決算基準型の課税所得の算定方式を採用している諸外国、例えばドイツやフランスを見ても従来の方式を維持した上でIFRSに対応しています。それらの国々では、例えば、連単分離、或いは市場を規制市場と非規制市場に区分するといったかたちでIFRSを受入れています。税務上の対応の議論とは別に、会計領域におけるIFRSの受入れ方もあらためて検討していくべきです。

確定決算基準にかかる今後の課題については先ほど報告したとおりなのですが、補足すると、当期純利益を出発点とする考え方にも影響が及ぶ可能性があります。その他の包括利益(OCI)がノンリサイクリングになると、OCIが純利益に含まれないため課税漏れが生じるからです。このようなことも含めて確定決算基準のあり方を検討していくべきだと考えております。

(岩崎) では、品川先生どうぞ。

〔確定決算基準の実質的意義〕

(品川) この問題は研究会で最も揉めたテーマでありますし、揉めるからこそ、先ほどの個別問題にいろいろな議論が出てくることにもなるわけです。先般、公認会計士協会が確定決算基準のあり方等について報告書をまとめ、本研究会でも、その報告書の作成者から報告していただき、いろいろな議論をさせていただいたところです。私も、この10年来確定決算基準に関する論文を何本かまとめておりますが、今までご報告のあったのとは若干異なった意見を申し上げているところでもあります。

いろいろな議論の中で、私がやや違和感を感じているのは、確定決算基準の実質的意義が非常に揺れていることです。先ほど、坂本先生から3つの要件が説明されたわけですが、なぜ損金経理要件があるかという実質的意義については、従来から「企業会計上採用した会計処理が公正妥当なものであれば、税務上変更してはいけない」ということが言われてきました。すなわち、申告調整をしてはいけないということです。これが伝統的な理念なのです。しかし、その理念がほとんど最近の議論の中から放逐されています。それは、意識的にそうなっているのかもしれませんが。現に、公認会計士協会の報告書では、確定決算基準の実質的意義は法人税法22条4項を遵守することだとあります。それは結果論であって、実質的意義とは言わないのではないかということを私はあえてその報告者にも尋ねたところです。しかし、それは、見解の違いとなるわけです。

企業会計上採用した会計処理が公正妥当なものであれば、税務上申告調整をしてはいけないという理念を通すのであれば、先ほどの成松先生の減価償却のお話については限度額を定めているから、仮に会計が100の損金算入をして、

150の残りがあっても申告減算を認めてはいけないわけです。しかし、認めてもいいではないかというのも、最近の論調の中でよく見かけることです。これは、平成19年に250%償却を認めたころから盛んに言われ出したことです。しかし、それは本来の確定決算基準から外れるのです。企業会計で100が相当な償却であり、公正妥当なものであれば税務上も100しか認めるべきではないのです。会計は「利益を出したい、税金は払いたくない、だから150の申告調整を認めろ」と言うのは、結局は蟻の一穴で、確定決算基準をないがしろにする問題につながるのです。

確かに、程度の問題ということであれば、かつて企業会計上相容れない準備金や特別償却の問題とか、圧縮記帳の問題は企業会計上損金経理することが相容れないということで、先ほどのご指摘にもあるように積立金処理とか、特別経理の処理を認めてきたわけです。それと減価償却の枠があるから申告調整を認めていいではないかということとは、別の問題なのです。もっとも、確定決算をめぐる議論というのはまさにいろいろな議論が噴出しているところであって、1つの方向性の統一を求めるといってはなかなか困難な状況にあるということだろうとは思います。

(岩崎) この点について、吉村先生からもご意見をお願いします。

〔確定決算基準の廃止〕

(吉村) 確定決算基準の内容を大雑把に言えば、課税所得算定の出発点として企業の利益を位置付けるということです。確定決算主義は廃止すべきとする場合には、そのインパクトを考えなければならないと考えております。

具体的にどういうことかといいますと、今現在、確定決算基準を採ると言ったとき、これは

2つの場面で意味を持っていると考えております。1つ目は、これまでご指摘があったように執行の場面において企業の自主的な経理を尊重するとの原則を内容としていますので、確定決算主義を廃止する場合にこの自主的経理尊重という建前にまで影響が及ぶのではないかと懸念があります。

もう1つは、杞憂かもしれませんが、立法の場面における議論にも影響を与えるのではないかと考えております。例えば法人税率引き下げの原資として課税ベースを拡大する議論が行われるにあたり、諸外国のように減価償却費の損金算入を制限するとか、或いは支払利子の損金算入を制限する改正が提案されることもあるでしょう。所得課税という枠組みを維持しながらそういった改正を行うことが望ましいのかは疑問が残ります。確定決算主義を放棄することによって、法人税をめぐる議論のタガというか、枠組みが発散してしまうのではないかと考えています。

(岩崎) 今の確定決算主義等の問題について、小川先生どうぞ。

〔確定決算主義の問題〕

(小川) 会計士協会の研究報告、税制要望でも述べていますが、品川先生がおっしゃるとおり、「会計処理を税務上取り入れられるなら、なるべくそうしてください」という理論が基本なのです。そうしますと、減価償却費として計上している分だけが損金になればいいわけで、申告調整でそれに加えて減算ということになりますと、先ほどの話と矛盾してしまうわけです。もし税法が250の枠の200で、50というプラスアルファは政策的な問題としたら、特別償却的な考え方というのが理論だと思っています。

研究報告は確かに玉虫色というか、「いいところ取り」との批判もありますが、いいところ取り

のようで、基本は法人税法22条4項にありますように会計基準がしっかりしていれば税法もそのまま使ってくださいということです。4項ができた理由は簡便性にあり、いろいろなスタンダードがあると実務的に耐えられないということです。今のIFRSの問題も先行的に導入した企業の紹介が公表されていますが、減価償却の帳簿を三通りそろえなければいけないとか、かなり複雑になってしまいますので、その辺りからきているのが一本化の話です。ですから、品川先生に反論するわけではなく、私も内容としては矛盾しているようなところがあることもよく承知しています。

7. 質疑応答

(岩崎) ありがとうございます。それでは、ここでフロアからの質問書を取り上げさせていただきます。簡潔にこちらの方から質問内容を紹介して、壇上の方々から意見を申し述べさせていただきます。

Q 1. 会計処理の遡及適用

会計上特別損失等であまり重要性のない金額のものを費用として処理してしまった後の税務処理はどのようにすればよいでしょうか。

〔遡及適用の問題〕

(品川) 先ほど申し上げたところですが、遡及適用の問題については、平成23年度の税制改正の具体的な対応がどうなるのかということ等も含めて、必ずしも明確な議論ができていなかったかと思います。ご指摘のように、重要性のないものを当期の費用処理としてきた場合は、税務上は特に問題になることはないと思います。

ただし、会計基準の上でこれをどう扱うかというのはむしろ小川先生の方からご意見があればと思いますが、いかがですか。

〔決算書の見直し〕

(小川) ご質問の趣旨と若干外れるのですが、遡及適用の論点で、成松先生もお話されていた

のですが、例えば税務調査で売上高が否認されたとします。売上高が否認されたら会計処理が間違っているということなので、全部遡及適用で決算書を直さなければいけないのかという議論があるわけです。会計士の仲間にも聞くと、「小川さん、それは見積りの話だから直さなくていいのではないか。」とか言っていますが、そういった意味で悩ましい問題がたくさんあります。

それから、もう1つは報告書第13章でも取り上げていますが、税の話というのは単年度の話であり、遡及適用というのは過去の決算も直す話なのです。ここに誤解が生じるのですが、例えば有価証券報告書だと2期連記なので、前期の損益計算書も直っているわけです。ところが、税務上の決算書とか、会社計算法の決算書というのは期首の剰余金で調整していますので、前年まで特別損益でやっていたものを、期首の剰余金分だけ考慮すれば足りるということなのです。ですから、世間で言われている遡及制度で過去の場合は全部決算し直したのでイメージを作らなければいけないということと必ずしもそうではないということだと思います。

Q 2. 指定国際会計基準と米国基準

IFRSだけを国際会計基準とするのではなく、米国にも公正な基準があることから、米国基準も指定国際会計基準と考えることはできないのでしょうか。

〔米国基準とIFRSの連携〕

(小川) ご案内のように、IFRSとFASBは毎月会合をやっていまして連携を取っていますので、個人的な見解から申し上げますと、どこかへいずれ収束するのではないかという感じは持っております。確かにその途中の段階では米国基準も日本は認めるということとしており、さらに適用期限も延長になりましたので、現状では一応国際的な基準となっております。

また、これは会社法にも関係あるわけで、会

社法の妥当な会計基準かどうかという議論もあり、この辺りは結構難しい問題です。先ほどの中小企業の会計基準もありますし、ダブルスタンダード、トリプルスタンダードというのをどう考えていくかというのは結構これから難しくなるのではないのでしょうか。さらに、連結はまた別だということになりますと、下手すると4つぐらいになりかねないのです。

〔米国基準とIFRSの連携問題と本研究会との関係〕

〔品川〕 この問題と本研究会との関係について若干補足させていただこうと思っております。そもそもIFRS導入後の法人税の対応というテーマで研究し出したのは、アメリカがIFRSにもっと寄ってくるということが議論の背景にあり、2008年に東京合意ができ、そして、2009年に企業会計審議会が中間報告をまとめて、IFRS導入の連結先行を提言しました。連結先行というのは、個別も、非上場企業の会計もいずれはそれに右に倣えすべきであるというニュアンスで書かれております。おそらく、米国もIFRSに統一されるだろうという見通しの下で対応がされてきたわけです。

ところが、その後、アメリカは、ご承知のように態度を少し変えてきたのです。それに便乗するように、金融担当大臣が先ほどご紹介のような大臣談話を発表するに至り、今のご質問のように、「ならば、米国基準でもいいではないか。」という議論の蒸し返しが出てきているわけです。

一方では、会計ルールがどうなるかということがあり、税法の観点から見れば、IFRSでも米国基準でも、企業会計をどちらかで固めればいいわけです。固まった企業会計のルールに対して法人税法がどう対応するかということですから、この研究の段階では、とりあえず金融担当大臣の談話前の状況の中で議論したわけです。金融担当大臣も留任したこともあり、さらにIFRSがうやむやになるかどうかということに注目し、それに対して法人税がさらにどう対応

していくかということは今後の課題として議論していく必要があると考えられます。

Q3. 課税所得の計算

IFRSは会計基準であり、法人税法上の課税所得の計算を念頭に置いたものではないことから、会計基準としてのIFRSとのコンバージェンスが今後あったとしても、課税所得の計算とは別に、それぞれ独自の目的に従って計算をすればよいのではないのでしょうか。

〔課税所得の算定方法〕

〔品川〕 これはまさに基本的な問題提起です。私も、先ほど確定決算基準のあり方について個人的に研究してきたという話をしたわけですが、その根底にそもそも課税所得というのはどうやって算定すべきなのかということが問題になります。これを沿革的に見ると、3つの考えがあるわけです。

1つ目は、商事上の利益を課税所得として、それに税率を掛ければいいという考え方です。2つ目として、そのようなことをすると恣意的な利益計算が行われ、税金の支払いもいいかげんになってしまうため、商事は商事、税務は税務で、税法上課税所得のルールを税法にすべて書き込むべきだというものです。かつて、ドイツ税法では「税務貸借対照表説」というような説明をし、これが理論的に正しいのだという説明もあったわけです。この方法だと、企業は、商事と税務の2本立ての財務諸表の作成を強制されるわけです。3つ目としては、そのような無駄なことが国民経済上許されるのかという議論が背景にあり、商事上の財務諸表作成と税務上の所得計算をリンクさせようというのが古くから「結合説」と言われ、各国が採用している方法があります。

しかし、その結合説も日独型のできるだけ両者が結びつくやり方とアメリカ型のように両者について自由にやってもいいではないかという考え方に分かれています。アメリカ型の背景に

は、アメリカは連邦会社法がなく、州で自由に会社計算規定を設けていることから、連邦法である内国歳入法がそれに連動するということが非常に難しく、このようなばらばらなやり方を取らざるを得ないということがあります。

それに対して、日本の場合は、確定決算基準という命題の下に、会社の利益計算と法人税の所得計算をリンクすることで、減価償却とか棚卸資産のような同じものは同じにすればいいようにし、会計処理が簡便になるとともに、利益操作が非常に難しくもなるわけです。要するに、片方で定額法を採用したら、もう一方も同様に採用しなければならないわけですから、そのような確実性があるのです。確実性があるということは、租税収入も安定し、利益計算と所得計算の真実性も保証されるのです。そういうことを考えれば、むしろ両者をリンクさせた方が国民経済的にプラスの面が多いはずですよ。

しかし、そんな煩わしいことをやらないで、先ほどの議論のように、確定決算基準といった厄介なことはやめて、アメリカ型のようにばらばらにやればいいではないかというのも1つの議論です。したがって、どちらにメリットがあるか、デメリットがあるかというのは、まさに我々が考えればいいことで、どちらに説得力があるかということを大いに議論していけばいいと思うのです。

〔アメリカの動向〕

〔坂本〕 会計基準の国際的統合化と税務との議論については、IFRSに対して税務上どのように対応するかというよりは、むしろIFRSと税務との調整の目途がつかないことには、コンバージェンスにせよ、アドプションにせよ、個別財務諸表にIFRSを受入れることはできないと感じています。十分な議論がないままIFRSの影響が個別財務諸表に及んだ場合には、実体的には「別段の定め」を増やすこと等によって対応できるかもしれませんが、実務に大きな混乱を招くこととなります。もちろん、そのような事態は避けなければなりません。

それから、先ほどアメリカの動向についてお話があったので、それについて一言申し上げます。本年5月にSEC（米証券取引委員会）は、IFRS適用に関する作業計画表を公表しており、そこではIFRSに対してコンドースメント・アプローチを採ることが謳われています。これは、コンバージェンスとエンドースメントの双方の要素を持つアプローチであり、ペーパーを読んでもみるとアメリカがIFRSに対して積極的になったとも、或いは消極的になったとも、どちらにも判断できるものです。また、6月末には、SECは一部の企業にIFRSの「オプト・アウト（非適用の選択肢）」を認める可能性を示唆しました。

2010年2月のワークプランの公表以来、アメリカのIFRSへの対応に変化がみられるわけですが、その背景のひとつに公正価値会計を推し進めることに対する批判があると思います。もともとアメリカ国内には、IFRSを全面的に受入れること、すなわち自国の基準設定権限を放棄することに対して反対意見が多かったわけですが、ここきてアカデミズムにおける論調、例えば損益計算書の機能の喪失にかかる批判等がアメリカの意思決定に影響を与えている観があります。

〔法人所得税の議論〕

〔吉村〕 お二人からご意見をいただき、付け加えることは特になのですが、国際会計基準自体は国際的な比較可能性を高めることを目指しているわけですから、各国ごとの法制度や商慣習の違いは一定程度捨象せざるを得ないと思います。その結果として、税法が前提とする当事者間の権利義務を規律する法制度や商慣習とのギャップというのが大きくなることもあるでしょう。場合によっては、企業の利益という概念を出発点とすることの社会的コストが大きくなり、これ以上この制度（権利確定基準）は維持できないという事態も考えられるかと思えます。

やや極論ではあるのですが、もしそういう事



態に立ち至ったのであれば、そもそも法人税を所得に対する税として構成する必要もないといった議論も出てき得るところかと思えます。特に法人所得税自体は経済学的にはかなり批判が多い仕組みですので、その点も配慮した議論につながり得るのかなと思えます。

(岩崎) ありがとうございました。本当はもう少しフロアの皆さまからのご質問、ご意見も受けたかったのですが、お時間もまいりましたので、お一人ほどお受けいたします。それでは、お願いいたします。

Q4-1. 米国基準の採用

アメリカが IFRS のアドプシオンという方向を一時的に打ち出したことから、国内でも

内閣府令が出たわけですが、あれだけの基準と歴史を持ったアメリカがそのまま他の新興国同様にアドプシオンに踏み切れるのかは疑問です。簡単にアドプシオンに移行できるかはわからないということで、わが国としては、今後の経緯を冷静に見守り、和戦両様で構える必要があると思えます。

会計基準は国それぞれに環境を踏まえた上でいろいろ違うと思えます。先進国のもの、確立された法規を制定する能力のある国のもの、例えばヨーロッパであれば IFRS であるし、アメリカは1つの世界を形成するような国であり、日本もまた将来的にコンバージェンスを達成すればそれに準ずるような国になることから、これらの国の基準は指定国際会計基準と認めるぐらいの英断を持ってもいいのではないかと思います。

また、日本の場合には会社法で確定決算主

義を取れる体制になっています。ドイツやフランスはこれを上手に連単分離という形で吸収してきているわけであり、制度の安定性という見地からすれば何も躍起になって反対するものではないかと思いますが、いかがでしょうか。

〔国際基準のルール変更〕

(品川) ご指摘の点については、研究会でもさまざまな議論をしてきたところです。そもそも国際基準をどう受け入れるかというのは、国際基準とは何かという問題に根本があるのですが、私は、国際基準なるものはオリンピックルールだと思います。オリンピックに出場するという意味は株式を資本市場に上場するということで、その場合に企業に適用される基準です。だからといって、IFRSにしても、米国基準にしても、国際基準と称されるものが必ずしも理論的に正しいとは私は思ってはいません。現に、おかしなルールや日本に適さないものもあるわけですから。

最近、アメリカがIFRSによると言っておきながらそれからまた離れようとする事自体も、自分たちの都合が悪くなればそれをやらなくなることと同じです。時価評価の問題も、日本が不良債権処理で困っているときは「時価でやれ、時価でやれ」と言って債権を叩き買い取ったのに、自分たちが都合悪くなれば、時価評価はちょっと待ったと言うわけです。大体ルールというのは、そのような問題が根底にあるのです。ですから、おっしゃるように、それにわが国がどう対応すればいいかということは、是々非々で考えるべきだと思うのです。

ただし、この研究会の発足の前提は先ほども申し上げましたように、アメリカもIFRSによると、IFRSによらなければ株式市場に上場できないということであればそれに従わざるを得ないわけです。しかし、それは、上場企業の連結財務諸表がまずやればいわけであって、国内基準とか、ましてや上場とは関係のない中小

企業においては、別なルールが必要であればそれを設定するように十分検討すればいいということだと思うのです。確定決算基準の問題もむしろ是々非々で考えればいわけです。ただ、所得計算の真実性とか、簡便性を考えれば、アメリカがそうだからといって、何もアメリカのまねをする必要があるわけではなくて、伝統的な考え方の正しさをもう一度かみ締めるというのも1つのやり方だと思うのです。

Q4-2. 収益の認識基準

収益の認識基準の件について、着荷基準ということで決め打ちしてお考えのようですが、実際にはrisk and rewardsの移転やコントロールの移転という表現を使っているはずであり、例えば輸出の取引でFOBでも、C&Fでも、CIFでも船積み時点で支配権、所有権がすべてあることから、あながち否定するものではないと思います。検収基準の場合もあるでしょうし、今までのように簡単に船積みして出荷したら何でもかんでも計上するというのが駄目だというだけであり、完全に支配権が移転した時点で認識することかと思いません。したがって、着荷基準の場合もあるし、検収基準の場合もIFRSの上ではあり得るのではないかなと思いますが、いかがでしょうか。

〔着荷基準の問題〕

(品川) 着荷基準の問題に関しては、支配権の移転という問題は確かに輸出関係についてはあるかと思えます。しかし、輸出関連については、先ほども吉村先生の方からのご指摘のように最高裁判決で1つの先例があります。支配権の獲得の時期をどう考えるかという問題と現金等価物を受け入れたらどうかという問題を表裏一体的に考えれば、平成5年の最高裁判決の考え方も是認できるのではないかと考えられます。

Q4-3. 自己創設のれん

自己創設のれんの分については、相手勘定を考えてみた場合に収益認識するのか、或いは剰余金にそのままチャージするのか、そうしたただの利益認識に近い形というのはいかがなものかと思います。むしろ、IFRSで絶えず「時価評価、時価評価」と言いながら、これだけ外すというのはいかがなものかという捉え方をすることも必要なのではないかと思います。いかがでしょうか。

〔のれんの問題〕

(品川) のれんの問題については、おっしゃるように、詰まるところその価値の評価をどう

するかという問題です。評価が可能であれば資産計上をして、価値が下がれば損金処理をしていけばいいのですが、その種の評価をどうするかというのは永遠の課題かと思います。しかし、会計手法が熟練すればするほど、その評価に対する評価方法の収斂というか、アプローチも可能になってくると考えたいと思います。

おわりに

(岩崎) 長時間にわたりましてご議論いただきありがとうございます。これもちまして本日午後の討論の部を終了させていただきます。ご静聴どうもありがとうございました。

【税務会計研究会報告書】

企業会計基準のコンバージョンと 法人税法の対応

平成 23 年 9 月
(社) 日本租税研究協会
税務会計研究会

序 文

第 1 編 総 論

- 第 1 章 コンバージョン作業の進展…………… 2
第 2 章 IFRS 導入に向けた企業会計の
対応…………… 4
第 3 章 法人税法上の対応…………… 7

第 2 編 各 論

- 第 1 章 収益認識…………… 9
第 2 章 工事契約…………… 12
第 3 章 有形固定資産…………… 15
第 4 章 固定資産の減損…………… 19
第 5 章 無形資産…………… 23
第 6 章 投資不動産及び関係会社に対する
投資…………… 27
第 7 章 長期及び短期の従業員給付の会計
と税務処理…………… 29
第 8 章 引当金、偶発負債及び偶発資産…………… 32
第 9 章 金融商品の会計…………… 35
第 10 章 外国為替レートの変動の影響…………… 36
第 11 章 企業結合とのれん…………… 39
第 12 章 リース税制…………… 42
第 13 章 会計処理の遡及適用と税務処理…………… 45
第 14 章 非上場企業（中小企業）会計…………… 48

第 3 編 今後の課題と方向性

- 第 1 章 問題の所在…………… 51
第 2 章 解釈上の課題…………… 52
第 3 章 立法上の課題…………… 54

◆ 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、企業会計基準の国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）へのコンバージョンが進む中、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30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ョンの実態を調査し、そのコンバージョン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ョンが最終局面を迎えた現在、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、2009年9月、総論的な課題について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。そして、この中間報告を基にして、同月開催の租税研究大会においてシンポジウムを開催し、多くの参加者からの意見を拝聴することができた。

その後、本研究会では、企業会計基準がIFRSにコンバージェンスされる過程の中で、個別財務諸表に適用される会計基準（以下「個別基準」という。）の動向に対し、法人税法が如何に対応すべきかについて検討を重ねてきた。そして、重要と思われる個別基準と法人税法の関係について一通りの議論を尽くすことができた。そこで、今般、本研究会の報告書を取りまとめることとした。

もとより、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、それに関する様々な議論（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樣でなかったことによっても示されている。

特に、IFRS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隨して行くのか、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。

更に、金融商品取引法やIFRSに直接影響を受けることのない非上場企業（中小企業）においては、そのようなコンバージェンスとは無縁であるようにも考えられる。従って、このコンバージェンスに対し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、本報告書においては、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、本報告書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。

第1編 総論

第1章 コンバージェンス作業の進展

資本取引のグローバル化が進展する中、国際的には、比較可能性を確保した高品質な会計基準への統一化に向けた動きが進められてきている。1973年以来国際会計基準（以下「IAS」という。）の策定と公表を目的としていた国際会計基準委員会（以下「IASC」という。）は2001年に改組され、現在は、国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）が、国際的な会計基準の開発にあたって、中心的な役割を果たしている。

IASBによって策定されるIFRSは、欧州連合（EU）が域内上場企業に対して連結財務諸表にIFRSに準拠した開示を義務付ける（IASの適用に関する規則（2002年7月））とともに、域外上場企業にも「IFRS又はこれと同等の会計基準」の適用を義務付けたこと（目論見書指令（2003年7月採択）及び透明性指令（2004年12月採択））を契機として、世界中の主要な国々において受入れが拡大している。また、IASBは、2002年10月には、アメリカの会計基準設定の主体である米国財務会計基準審議会（以下「FASB」という。）との間で覚書き（「ノーワーク合意」）を取り交わし、コンバージェンスに向けた取組みが行われている。

こうした動きを受けて、我が国においても、

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）により国際会計基準へのコンバージェンスは進められていたが、2007年8月には、IASBとの間で、国内基準とIFRSのコンバージェンスを加速することを合意し、作業の具体的スケジュールを示した（「東京合意」）。

これに先立ち、EUは、欧州証券規制当局委員会（CESR）に委託して日本の会計基準のIFRSとの同等性評価を行い、補完措置の対象となる26項目の重要な差異を指摘していたところ、東京合意では、①重要な差異について、原則として2008年中に解消すること、②重要な差異以外の既存の差異について、2011年6月末までに解消すること、及び、③現在、IASBが検

討中の会計基準のうち、2011年6月末以降に適用される会計基準について、その新基準適用時に我が国において国際的なアプローチが受け入れられるよう緊密に作業を行うこと、が取り決められた。

これ以降、ASBJにより、多くのコンバージェンス関連の会計基準が開発・公表されてきた。その結果、2008年12月には、欧州委員会（EC）は、コンバージェンス作業の進捗状況及び東京合意に基づくコンバージェンス・プロジェクトを踏まえ、我が国会計基準がIFRSと同等であると最終決定している。なお、現時点における東京合意の達成状況は、次の通りである。

† 短期コンバージェンス・プロジェクト（上記①）

項 目	ASBJにおける基準開発
工事契約	2007年12月に会計基準を公表
関連会社の会計方針の統一	2008年3月に実務対応報告を公表
金融商品の時価開示	2008年3月に会計基準を改正
資産除去債務	2008年3月に会計基準を公表
退職給付債務の計算	2008年7月に会計基準を改正
棚卸資産の評価	2008年9月に会計基準を改正
賃貸等不動産の時価開示	2008年11月に会計基準を公表
企業結合（ステップ1）	2008年12月に会計基準を改正
企業結合時の仕掛研究開発の資産計上	2008年12月に会計基準を改正

出典：ASBJ=IASB プレス・リリース／2011年6月10日（以下同じ）

† その他のコンバージェンス・プロジェクト（上記②）

項 目	ASBJにおける基準開発の状況
セグメント情報に関するマネジメント・アプローチの導入	2008年3月に会計基準を公表
過年度遡及修正	2009年12月に会計基準を公表
包括利益の表示	2010年6月に会計基準を公表
企業結合（ステップ2）	2011年第3四半期に公開草案を公表予定
無形資産	2011年第3四半期に公開草案を公表予定

† (上記③)

項目	IASBにおける基準開発の状況	ASBJにおける基準開発の状況
金融商品	〈分類及び測定〉 2009年11月, 2010年10月にそれぞれ最終基準を公表 〈減損〉 2009年11月に公開草案を公表 2011年1月に補足文書を公表 〈ヘッジ会計〉 2010年12月に公開草案を公表 〈資産及び負債の相殺〉 2011年1月に公開草案を公表	2010年8月に金融資産の分類及び測定に関する検討状況の整理を公表 2011年2月に金融負債の分類及び測定に関する検討状況の整理を公表
公正価値測定及び開示	2011年5月に最終基準を公表	2010年7月に公開草案を公表
連結の範囲	2011年5月に最終基準を公表	2009年2月に論点整理を公表
リース	2010年8月に公開草案を公表	2010年12月に論点整理を公表
収益認識	2010年6月に公開草案を公表	2011年1月に論点整理を公表
退職後給付	2011年6月に最終基準を公表予定	2010年3月にステップ1として未認識項目の即時認識等に関する公開草案を公表
財務諸表の表示(フェーズB)	2008年10月にディスカッション・ペーパーを公表 アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	2009年7月に論点整理を公表
資本の特徴を有する金融請品	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	IASB及びFASBの議論を注視し検討
保険契約	2010年7月に公開草案を公表	IASB及びFASBの議論を注視し検討
引当金(IAS第37号)	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	2009年9月に論点整理を公表
排出量取引	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	IASB及びFASBの議論を注視し検討

第2章 IFRS導入に向けた企業会計の対応

1. 金融商品取引法会計

(1) 企業会計審議会中間報告

ECによる同等性評価がなされた後においても、東京合意の履行のため、コンバージェンス作業の更なる推進が求められた。また、IFRS受入れに向けた動きが、米国をはじめとする多くの国々に広がっている状況から、財務諸表の国際的な比較可能性の一層の向上、ひいては我

が国金融資本市場の国際的な魅力の向上に資するという観点、及び海外の投資家にとって我が国企業の作成する財務諸表の理解・分析がしやすくなることにより、企業にとっても資金調達関連コストの低減や国際的な資金調達の容易化を期待する観点などを考慮し、我が国として、コンバージェンスの推進のみならず、我が国企業に対してIFRSに基づく財務諸表の法定開示を認め、又は義務づけるためのロードマップ(工程表)を作成し、具体的な展望を示すべきとの指摘がなされるようになった。

そこで、企業会計審議会は、「我が国におけ

る国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（2009年6月30日）を公表し、IFRS適用の具体的な道筋を示した。まず、財務諸表の作成におけるIFRSの任意適用について、同報告書は、EU域内・米国で上場ないし公募による資金調達をしていること等によりIFRSで開示する企業、又は国際的に事業展開し、国際的な投資者等にも広く認知されているような企業を念頭に置いて、企業及び市場の競争力強化の観点から、「できるだけ早期に容認することが考えられ、具体的には2010年3月期の年度の財務諸表からIFRSの任意適用を認めることが適当である。」との判断を示した¹。

次に、強制適用についても、投資家に対する国際的に比較可能性の高い情報の提供、我が国金融資本市場の国際的競争力確保、及び我が国企業の円滑な資金調達の確保といった観点から、一定範囲の我が国企業に強制適用する可能性を示しつつ、「IFRSの強制適用の判断の時期については、とりあえず2012年を目途とすることが考えられる。」と述べるに至った。

また、企業会計審議会により公表された中間報告においては、「連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方（いわゆる「連結先行」の考え方）で対応していくことが考えられる。」と連結先行の考えが

打ち出されていた。

連結財務諸表においてコンバージェンス等に優先して対応するとともに、個別財務諸表のコンバージェンスをどのように取り扱うべきかについて、幅広い見地から、更なる議論が重ねられることが予定されていた。その代表的なものとして、「単体財務諸表に関する検討会議」報告書（2011年4月28日）が挙げられる。同検討会議は、2010年9月、「企業会計基準委員会（ASBJ）の独立性を確保しつつ、基準設定機能の強化及びそのための産業界を含む各ステークホルダーによるバックアップ強化の方策」を図るために財務会計基準機構（FASF）内に設置されたものである²。

同報告書においては、個々の会計基準の検討にとどまらず、例えば、単体財務諸表に係る会計基準の変更にあたっては、会社法及び法人税法との関係に十分な配慮が必要であること、会計基準の策定に伴うベネフィットに見合わないコスト負担を生じさせることのないよう留意する必要があるといった意見のあったことが紹介されている³。

(2) 金融担当大臣談話「IFRS適用に関する検討について」（2011年6月21日）

上記の中間報告が公表された後、国内外で生じた次のような様々な状況変化を理由として、金融担当大臣による談話が発表された。

- 米国ワークプランの公表（2010年2月）
- IASBとFASBがコンバージェンスの作業の数か月延期を発表（2011年4月）

¹ 2009年12月11日に公布された内閣府令及び法務省令により、2010年3月期以降、一定の要件を満たす我が国企業は、IFRSに準拠して連結ベースの開示を行うことが可能となった。

² これに先立つ2010年4月及び5月には、ASBJの委員、作成者、利用者から構成される「上場会社の個別財務諸表の取扱い（連結先行の考え方）に関する検討会」において、連結先行の適用の可否について、①我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務の観点、②会社法の観点、③法人税法の観点、④当期純利益の考え方のような基礎概念の観点、⑤実務上の実行可能性の観点から検討が行われていた。

³ 個々の会計基準に関しては、開発費及びのれんについて、当面、現行の取扱いを継続すべきとの意見、退職給付について、激変緩和の措置が必要ではないかとの意見、及び、包括利益について、当面、財務諸表本表において表示すべきではないとの意見が、それぞれ多く見られたことが明らかにされている。

- 「単体検討会議報告書」の公表（2011年4月28日）
- 産業界からの「要望書」の提出（2011年5月25日）
- 米国SECのIFRS適用に関する作業計画案の公表（2011年5月26日）
- 連合 2012年度重点政策（2011年6月）
- 未曾有の災害である東日本大震災の発生
- IFRSへの影響力を巡る、アジアを含む国際的な駆け引きの激化

大臣談話は、IFRS適用について、「会計基準が単なる技術論だけでなく、国における歴史、経済文化、風土を踏まえた企業のあり方、会社法、税制等の関連する制度、企業の国際競争力などと深い関わりがあることに注目し、さまざまな立場からの意見に広く耳を傾け、会計基準がこれらにもたらす影響を十分に検討し、同時に国内の動向や米国をはじめとする諸外国の状況等を十分に見極めながら総合的な成熟された議論が展開されることを望む。」としている。また、強制適用の可能性についても、「少なくとも2015年3月期についての強制適用は考えておらず、仮に強制適用する場合であってもその決定から5-7年程度の十分な準備期間の設定を行うこと、2016年3月期で使用終了とされている米国基準での開示は使用期限を撤廃し、引き続き使用可能とする」ことを明らかにした。

もっとも、世界的に会計基準の国際的な統一化が進展する中で、趨勢として、コンバージェンスの歩みが止まることはないと考えられる。

2. 会社法会計

(1) 会社法の対応

2005年に改正された会社法は、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」に従うべきことを定める規定（会社法431）を設け、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しん酌しな

ければならない」としている。また、2002年商法改正以降、計算関係規定を省令（会社計算規則）に委任することとし、計算関係規定のより機動的な制定・改訂を通じて、会計基準の改正等に弾力的に対応することが可能とされている。

そして、現在、会社法は、企業会計の慣行に従って作成される計算書類を前提として、配当規制という観点から必要な調整を加えて分配可能額を計算するという姿勢を採用している。もっとも、新たな会計基準が開発・公表される中で、資本提供者に対する情報提供機能に限定される国際会計基準と、利害調整機能も担う会社法との間の乖離は大きくなるものと予想される。分配規制という観点からの調整を必要とする会社法会計のあり方は、個別財務諸表をめぐる議論にも影響を与えると考えられる。

(2) 中小企業会計

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」（会社法431）にあたるものと解されている。しかしながら、利害関係者の範囲が限定され、規模も小さい中小企業の従うべき規範として適当であるかについては疑問があった。

このため、上記の2002年商法改正にあたっては、国会の衆参両院において、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、中小企業庁、日本税理士会連合会、及び日本公認会計士協会がそれぞれ研究報告書を公表した。2005年8月には、これらの報告書等を統合する形で、日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所及びASBJが、「中小企業の会計に関する指針」を作成し、その後見直しが続けられている。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。

また、IFRSとのコンバージェンスに向けた作業等を通じて国内基準の国際化が進展する状況を踏まえ、非上場企業、特にその大半を占める中小企業の実態に即した会計のあり方について議論が重ねられている。代表的なものとして、「非上場会社会計基準に関する懇談会」報告書(2010年8月30日)、「中小企業の会計に関する研究会」中間報告書(2010年9月)などが挙げられよう。更に、2011年2月以降、中小企業庁及び金融庁を事務局として、「中小企業の会計に関する検討会」において新たな会計ルールのあり方が検討されている。

第3章 法人税法上の対応

1. 基本的方向

1998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。その背景は、税制調査会・法人課税小委員会「法人課税小委員会報告」(1996年11月)で示された「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向であった。そして、課税ベースの見直し(拡大)にあたっては、企業会計とは一線を画し、税制の公正・中立や透明性を実現するために、企業の実態に即して課税所得を的確に把握することの重要性を強調するとともに、保守的な会計処理の抑制、債務確定基準の徹底といった視点が打ち出された。このような考え方の下、以後の税制改正においては、企業会計との関係において是々非々(調和と乖離)の改正が行われてきた。その概要は次のとおりである。

2. 企業会計との調和

① 2000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、自己完結的な規定が設けられている。

② 2007年度税制改正では、第一に、「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に改められた。

第二に、「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、2007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、いわゆる再調達原価から時価に改められ、また、短期売買商品の期末評価制度が創設された。

第三に、繰延資産については、会社法及び会社計算規則が企業会計に全面的に依存することとなり、かつ、「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」(2006年8月)(以下「繰延資産の当面の取扱い」という。)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、開業費及び開業費とするとともに、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。))ため、法人税法についても、これに対応する改正が行われた。

③ 2008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 2009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）。
- ⑤ 2011年「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」によって、企業会計基準24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）（2009年12月）導入に伴い、陳腐化償却制度が廃止されるとともに、耐用年数の短縮特例の適用を認めることとした。

3. 企業会計からの乖離

- ① 1998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を抑制するため、次のような改正が行われた。まず、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、その適用範囲の見直しが行われた。

- ② 2001年度税制改正では、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（税法独自の帳簿価額の引継ぎ、資本の部の整備など）に関する規定が整備されている。

- ③ 2002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、2004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、2006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、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。

- ④ 2006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の変容を踏まえ、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応して、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。

- ⑤ 2007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トイングを確保するため、減価償却制度の抜本的な見直しが行われた。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、次いで、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（2008年度税制改正）。
- ⑥ 2009年度税制改正では、上記の「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正により、期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には、当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とすることが求

められ、帳簿価額の切下げを行うことが強制（実質的には低価法の強制）されることとなったが、法人税法は、従来どおり、低価法の適用を任意としている。

第2編 各論

第1章 収益認識

1. IFRSの現状

(1) 提案モデル

国際会計基準の概念フレームワークの下では、収益とは、持分参加者からの拠出に関連するもの以外で、持分の増加をもたらす、期間における企業の通常活動の過程において生じる経済的便益の総流入と定義されるところ、将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く、かつ、これらの便益が信頼性をもって測定できる場合に、企業は収益を認識するものとされている。

具体的には、IAS 18号が、物品の販売、役務の提供及び企業資産の第三者による利用（利息、ロイヤルティ及び配当を生じるもの）から生じる収益の会計処理について、また、IAS 11号が、工事契約に伴う収益及び費用の会計処理について、それぞれ規定している。例えば、財の販売については、財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などが、収益認識の条件とされている。

しかしながら、IAS 18号とIAS 11号との矛盾を解消し、またより包括的な基準の開発を目指して、IASBとFASBが進めるコンバージェンス・プロジェクトにおいて、共同で収益認識に関する会計基準の見直しの検討を進めている。同基準は、IAS 17号（リース）、IFRS 4号（保険契約）、IFRS 9号（金融商品）又はIAS 39号（金融商品：認識及び測定）の範囲にある契約等を除き、すべての顧客との契約に適用されることが予定されている。2010年6月には公開草案「顧客との契約から生じる収益」が公表され、また、再検討の過程において、いくつか

の点で暫定的な決定に到達している。これらによる収益認識の提案モデル（以下、「提案モデル」という。）は、次の5つのステップを踏んで適用される。

(2) 顧客との契約の識別

契約とは、強制可能な権利及び義務を生じさせる2者以上の当事者間における合意である。企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するために、当該企業と契約した当事者が、顧客と定義される。

複数の契約がほぼ同じ時期に締結され、かつ、①契約が同時又はほぼ同時締結されている、②契約が単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されている、又は③契約における財又はサービスがデザイン、技術又は機能の点で相互に関連しているという要件の1つ以上を満たす場合には、同じ顧客との間の複数の契約を結合して、単一の契約として会計処理をしなければならない。

(3) 別個の履行義務の識別

履行義務とは、財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における（明示的であれ、黙示的であれ）強制可能な約束として定義される。企業が複数の財又はサービスを移転することを約束している場合に、財又はサービスが区別できるときには、それぞれを別個の履行義務として会計処理しなければならない。例えば、工事契約のように、企業が非常に相互関連の強い財又はサービスの束を約束し、それらの財又はサービスを統合する重要なサービスを提供する場合には、企業は、財又はサービスの束を単一の履行義務として扱うことになる。

その他の場合には、財又はサービスが区別でき、かつ、財又はサービスの移転パターンが契約に含まれる他の約束した財又はサービスと異なるときに限り、約束した財又はサービスを別個の履行義務として会計処理することが求められる。

(4) 取引価格の決定

取引価格とは、財又はサービスの移転と引き

換えに、企業が顧客から受け取る、又は受け取ると見込まれる対価の金額である。企業は、取引価格を合理的に見積もることができる場合に限り、履行義務を充足した時に収益を認識しなければならない。取引価格を合理的に見積もることができない場合には、企業は、履行義務の充足による収益を認識してはならず、状況が変化して、取引価格を合理的に見積もることができるようになった時点で、充足済みの履行義務について収益を認識することとなる。

取引価格の算定にあたり、契約に重大な財務要素が含まれている場合には、貨幣の時間価値が約束した対価の金額に反映するように調整される。しかしながら、顧客の信用リスクの影響は取引価格の測定に反映されない。結果として、企業は、約束された対価の金額を収益として認識することになる。

(5) 取引価格の履行義務への配分

企業は、個々の履行義務の充足と引き換えに顧客から受け取ると見込まれる対価の額、すなわち相対的な独立販売価格に比例して、すべての履行義務に取引価格を配分しなければならない。

(6) 履行義務充足時の収益認識

企業は、顧客に約束した財又はサービスを移転することによって、識別された履行義務を充足した時に、収益を認識しなければならない。財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転したと判断される。これは、顧客が、財又はサービスの使用を指図する能力を有し、かつそれらから便益を享受する能力を有するに至った時を指す。

企業がサービスを連続的に移転する場合、すなわち顧客が仕掛品を支配する場合にのみ、収益は連続的に認識される。企業の履行が、顧客の支配する資産を創出又は強化する場合か、又は、企業が他に転用できる資産を創出するものではなく、かつ所定の要件を満たす場合に、サービスの移転が連続的になされていると判断される。この場合、企業は、顧客へのサービス

の移転を最もよく描写する収益認識の方法を採用しなければならない。その方法には、アウトプット法、インプット法、及び時の経過に基づく方法が含まれる。

2. 国内会計基準の対応

我が国では、企業会計原則（1949年7月）において、「売上高は、実現主義の原則に従い、商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則 第二3B）とされ、収益認識については実現主義が原則とされている。

しかしながら、企業会計原則注解において、委託販売、割賦販売など特殊な販売契約に関する取扱いが示され、又、「工事契約に関する会計基準」、「金融商品に関する会計基準」、又は「リース取引に関する会計基準」等において、特定の契約又は取引の収益を対象とする会計基準等が定められるほかは、収益認識及び測定に関する包括的な会計基準は示されていなかった。

ASBJは、IASBとの「東京合意」（2007年8月）に基づき、IASBの上記収益認識プロジェクトに対応する会計基準の開発を進め、国際的なコンバージェンスに取り組んでいる。2011年1月には、上記公開草案を前提として、「顧客との契約から生じる収益の認識に関する論点の整理」を公表した。その中で、提案モデルが現行実務に影響を与える論点として、例えば、次のものが挙げられている。

第一に、履行義務単位での会計処理を求める提案モデルが、契約を収益認識の単位とすることが一般的な我が国の現行実務との軋轢を生じることを指摘する。例えば、一部の製品保証やカスタマー・ロイヤルティ・プログラムについて、その内容が別個の履行義務として識別される場合には、取引価格のうち当該サービスに配分された金額は、主たる製品の移転時には未だ収益として認識されないこととなる。履行義務を識別単位とすることの有用性を認めながらも、実務上可能な方法で行われるべく、検討する必

要があるとしている。又、これまで引当金として処理されてきた付随サービス等を別個の履行義務として識別することについては、個々の性質に照らして適切かどうかを検討する必要があるとする。

関連して、提案モデルは、返品権付きの製品販売において、返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず、その代わりに、返金負債を認識することを提案している。返品調整引当金を計上する我が国の処理と異なるが、引き続き検討を行うとしている。

第二に、取引価格の算定に際して、提案モデルが顧客の信用リスクを考慮することに反論している。ただし、提案モデルに関する暫定的な決定においては、回収可能性は考慮しないこととされた。

第三に、工事契約については、暫定的な決定において、企業が非常に相互関連の強い財又はサービスの束を約束し、それらの財又はサービスを統合する重要なサービスを提供する場合には、企業は財又はサービスの束を単一の履行義務として会計処理しなければならないとされたため、割愛する。

3. 税制上の対応（論点整理を含む）

(1) 収益認識の単位

提案モデルと同様の基準が我が国でも採用された場合には、これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され、そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる。

しかしながら、債務確定基準（法22③二）により、別段の定めによらない引当金計上を排除してきた法人税法において、返品調整引当金（法53）以外の付随サービス等について、このような会計処理が認められるかは疑問である。

(2) 履行義務の充足

税務会計における収益認識の基準については、法人税法22条4項が「一般に公正妥当と認めら

れる会計処理の基準」(以下「公正処理基準」という。)に従って益金及び損金の計算を行うと定めていることから、「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは、……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」ものと解され(最判1993年11月25日・民集47巻9号5278頁)、実現主義を採用したと考えられている。その上で、税務上は、収益認識の基準として引渡しが重視され(法基通2-1-1)、出荷基準も広く採用されてきた(法基通2-1-2)。

しかしながら、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時点を重視する提案モデルの下では、契約条件によっては、出荷基準は認められない可能性がある。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り(上記最高裁判決)、提案モデルと同様の基準が我が国で採用された結果が、収益認識の基準として検収・到着を重視す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)以上、特段の問題は生じないと考えられる。

(3) その他

我が国の現行実務では、商品の割賦販売について、割賦金の回収期限到来時や入金時に収益認識を行う方法も認められている一方で、現行のIAS及び提案モデルでは、このような取扱いは認められていない。そのため、我が国においても、こうした例外を認めず、履行義務の充足時に収益認識する方向で検討が進められている。

その結果として、法人税法上、長期割賦販売等について、確定した決算における経理を条件として認められている延払基準(法法63)は、再検討される可能性がある。

第2章 工事契約

1. IFRSの現状

IFRSでは、「工事契約」に関する考え方や会計処理は「IAS11号」が取り扱っている。その具体的な内容は、次のとおりである。

(1) 工事契約の意義

単一の資産又はその設計、技術及び機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の組み合わせの建設工事のために特別に取り決められる契約をいう。

(2) 工事契約の結合及び分割

イ 工事契約の処理は、個々の工事契約に個別に適用することを原則とする。その場合、複数資産の建設が一つの契約で結ばれている場合、次の条件のすべてに該当すれば、それぞれの資産の建設は個別の契約として取り扱う。

- ① 各資産について別途見積りが提示されていること
- ② 請負業者及び発注者は各資産に係る契約書について承諾若しくは拒否できる等、別途の交渉が可能であること
- ③ 原価及び収益が各資産別に識別可能であること

ロ 一方、複数の契約が次の性格を有する場合には、それら一連の契約を一つの工事契約とみなして取り扱う。

- ① 一連の契約が一括して交渉されること
- ② 複数の契約は密接に相互関連しており、事実上全体の利益率が定められた単一のプロジェクトの一部であること
- ③ 複数の契約は同時期又は連続して実行されること

ハ なお、次の追加資産の建設については、別個の契約として取り扱う。

- ① 追加資産が、その設計・技術・機能において当初の工事契約で建設される資産

若しくは一連の資産と大きく異なる場合

- ② 追加資産の価格が当初の契約価格と無関係に交渉される場合

(3) 工事契約の収益・原価の範囲

イ 工事契約収益は、次のものから構成される。

- ① 契約で合意された当初の収益
 ② 契約内容の変更、クレーム及び報償金のうち、収益となる可能性が高く、かつ、信頼性をもって測定可能なもの

ロ 工事契約原価は、次の費用から構成される。

- ① 特定の契約に直接関連する費用——作業現場の労務費、建設工事の材料費、工場及び設備の減価償却費、工場、設備及び材料の移設費、工場及び設備の賃借料、設計・技術援助料、調整・保証作業の見積原価、第三者からのクレーム費等
 ② 工事契約全般に起因する配賦可能な間接費用——保険料、直接関連しない設計・技術援助料、工事間接費等
 ③ 契約条件により発注者に個別請求可能なその他の原価

(4) 工事契約の収益・費用の認識

イ 工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができる場合には、その工事契約に関連した収益及び原価は、その請負業務の期末日現在の進捗度に応じて、収益及び費用として認識する。

ロ これに対し、工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができない場合には、収益は回収可能性の高い、発生済工事契約原価の範囲に限って認識され、また、工事契約原価は、発生した期間に費用として認識する。

(5) 予想される損失の認識

工事契約総原価が総収益を超過する可能性が高いときは、その見積損失は即時に認識しなければならない。

2. 国内会計基準の対応

「工事契約」に関する我が国の会計基準として「工事契約に関する会計基準」(2007年12月27日 ASBJ) が制定されている。その具体的な内容は、次のとおりである。

(1) 工事契約の意義

仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち、土木、建築、造船や一定の機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。受注制作のソフトウェアもこれに含まれる。

(2) 工事契約に係る認識の単位

イ 工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づいて認識する。ただし、実質的な取引の単位を適切に反映していない場合は、複数の契約を結合し、又は取引の一部を分離する。

ロ 工事収益及び工事原価は、工事契約に係る認識の単位ごとに、工事契約に係る認識基準を適用することにより計上する。

(3) 工事契約に係る認識基準

イ 工事契約に関して、工事の進行途上においても、その進捗部分について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、この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。

ロ この場合、成果の確実性が認められるためには、次の各要素について、信頼性をもって見積もることができなければならない。

① 工事収益総額

——工事契約において定められた、施工者が受け取る対価の総額

② 工事原価総額

——工事契約において定められた、施工者の義務を果たすための支出の総額

ハ 決算日における工事進捗度——原価比例法その他

(4) 工事進行基準の会計処理

イ 工事収益総額、工事原価総額及び決算日

における工事進捗度を合理的に見積もり、これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計上する。

ロ 工事進行基準を適用した結果、工事の進行途上に計上される未収入額は、金銭債権として取り扱う。

(5) 工事完成基準の会計処理

工事が完成し、目的物の引渡しを行った時点で、工事収益及び工事原価を損益計算書に計上

する。

(6) 工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積もることができる場合には、工事損失のうち既に計上された損益の額を控除した残額を、工事損失が見込まれる期の損失として処理し、工事損失引当金を計上する。

項目	IAS 第11号	工事契約会計基準	法人税
イ. 工事契約の意義・範囲	<ul style="list-style-type: none"> 単一資産又は複数資産の組合せの建設契約 特別仕様のソフトウェア開発を含む？ 	<ul style="list-style-type: none"> 仕事を完成する請負契約のうち、土木、建築、造船、一定機械装置の製造等、基本的な仕様や作業内容を顧客が指図するもの 受注制作のソフトウェアを含む 	<ul style="list-style-type: none"> 工事、製造・設計・監理等の役務の提供のみは含まず ソフトウェア開発を含む
ロ. 工事契約の結合・分割	<ul style="list-style-type: none"> 個々の工事契約ごと 契約内容からみて、工事契約の結合と分割 所定の追加資産の建設は、別個の契約 	<ul style="list-style-type: none"> 当事者間で合意された実質的な取引単位 適切でない場合は、工事契約の結合と分割 	<ul style="list-style-type: none"> 一の契約ごと 実質判断により、工事契約の結合と分割
ハ. 収益・原価の範囲	<ul style="list-style-type: none"> 収益は、当該契約金額、契約変更、クレーム報奨金 原価は、直接・間接の材料費、労務費その他の経費、発注者に個別請求可能な費用 	<ul style="list-style-type: none"> 工事収益額は、契約で定められた対価の総額 工事原価総額、契約で定められた義務を果たすための支出の総額 	<ul style="list-style-type: none"> 収益は、契約金額、値増金 原価は、原材料費、労務費その他の経費
ニ. 収益費用の認識基準	工事進行基準	<ul style="list-style-type: none"> 契約の結果を信頼性をもって見積ることができる場合は強制適用 進捗度は、原価比例法その他 	<ul style="list-style-type: none"> 長期大規模工事は強制適用、短期小規模工事は任意適用 進行割合は、原価比例法その他
	工事原価回収基準	<ul style="list-style-type: none"> 契約の結果を信頼性をもって見積ることができない場合—収益は回収可能性の高い発生済工事原価の範囲に限って認識 	<ul style="list-style-type: none"> 工事原価回収基準はなし
	工事完成基準	<ul style="list-style-type: none"> 工事完成基準は不可？ 	<ul style="list-style-type: none"> 進捗部分について成果の確実性が認められない場合に適用
ホ. 工事損失の処理	<ul style="list-style-type: none"> 工事損失は即時に認識 	<ul style="list-style-type: none"> 工事損失から既計上損益額を控除した残額を工事損失引当金に計上 	<ul style="list-style-type: none"> 工事進行基準又は工事完成基準により認識 工事損失引当金の計上は不可

3. 税制上の対応

(1) 工事契約に関する法人税の処理

イ 工事完成基準

請負による収益の額は、物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引渡しした日、物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度において、それぞれ益金の額に算入する(法基通2-1-5)。

ロ 部分完成基準

建設工事等について、工事が部分的に完成するつど引き渡して代金を収入する場合には、その建設工事等全部が完成しないときにおいても、その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収入をその事業年度の益金の額に算入する(法基通2-1-9)。

ハ 工事進行基準

- ① 長期大規模工事(工事期間2年以上、請負金額10億円以上)については、工事の進捗度に応じて損益を計上する、工事進行基準が強制適用される。
- ② 長期大規模工事以外の工事については、工事進行基準の適用は法人の任意である。
- ③ 工事進行基準の方法による未収入金は、売掛債権等として取扱い、一括評価貸倒引当金の設定対象とすることができる。

(2) IAS・国内会計基準・我が国法人税制の異同点

以上の工事契約に関するIAS11号、国内会計基準及び我が国法人税制の異同点などをまとめてみると、おおむね次のとおりである。

(3) 法人税の方向性

イ 工事損益の測定基準

基本的には、工事契約の契約金額によって工事損益を測定すべきである。将来の補修費やクレーム費などの見積額を収益から控除すること、工事代金の回収が長期にわたる場合の収益を割引現在価値額で評価す

ることなどは、債務確定基準、引当金・準備金の問題もあって、慎重な検討が必要と考える。

ロ 工事損益の認識基準

工事損益は、建設業者等にとって根幹となるものであるが、一方で期間損益に属することであるから、その認識基準は会計と税務とで一致することが望ましい。

その意味で、会計が工事進行基準を原則とするのであれば、税務もその方向性でよいと考える。

ただし、収益の範囲や確定性の判断基準、原価の範囲や金額の見積方法等の明確化、中小企業に対する配慮の要否など、検討が必要である。

第3章 有形固定資産

1. IFRSの現状

有形固定資産に関連する会計基準については、IAS16号で規定されている。IAS16号の目的は、財務諸表の利用者が企業の有形固定資産に対する投資及び投資変更に関する情報を把握できるように、有形固定資産の会計処理を規定することであり(1項)、また、ここでいう有形固定資産とは、財貨・用役の生産又は提供に利用する目的、外部への賃貸目的又は管理目的で企業が保有する有形資産であり、かつ、一会計期間を超えて利用すると予測される資産である(6項)。なお、有形固定資産の例としては、土地、建物、機械装置、船舶、航空機、自動車、器具・備品、事務用機器が例示されている(37項)。

有形固定資産の会計の原則的処理は、以下のとおりである。

(1) 当初認識

有形固定資産は、当該資産に関連する将来の経済的便益の企業への流入が期待でき、取得原価が信頼性をもって測定できる場合のみ認識する(7項)。「将来の経済的便益の蓋然性(prob-

ability)」と「測定の信頼性 (reliability)」の二つを要件としている。

(2) 当初測定

取得原価の構成要素は、①購入価格（値引き・割戻し控除後、輸入関税と還付されない取得税を含む）、②直接付随費用、③解体除去費用、敷地の原状回復費用、取得時又は特定期間に棚卸資産の生産以外の目的で当該資産を使用した結果生ずる債務の当初見積額である（16項）。

(3) 事後測定

当初認識後は、原価モデル（取得原価から減価償却累計額を控除）又は再評価モデル（公正価値を信頼性をもって測定できる場合に採用可能、再評価実施日における公正価値からその後の減価償却累計額・減損損失累計額を控除）のいずれかを用いる（29-31項）。減価償却については、企業が将来の経済的便益を消費するパターンを反映して、耐用年数にわたって行い（60項）、耐用年数・残存価額・減価償却方法は事業年度末に見直し、変更は見積もりの変更とする（61項）。また、金額的に重要な構成部分は別々に減価償却する（43項）。これは、いわゆるコンポーネント・アカウンティングのことである。減損損失の具体的処理には触れておらず、これについてはIAS36号（資産の減損）に委ねている（63項）。なお、有形固定資産は、処分時又は将来の経済的便益が期待できなくなったときに認識を中止する（67項）。

2. 国内会計基準の対応

(1) 当初認識

IAS16号が、「将来の経済的便益の蓋然性」と「測定の信頼性」を認識の要件としているのに対し、国内基準には明示的な認識規準は存在していない。ただし、企業会計原則には、「貸借対照表に記載する資産の価額は、原則として、当該資産の取得原価を基礎として計上されなければならない」（企業会計原則第三・五）とあり、これは客観的な測定を要件としている点で

共通しているとも考えられる。

(2) 当初測定

国内基準でも、購入価格に付随費用を加算し、そこから値引き・割戻しを控除する。従来は資産除去債務が含まれておらず、この点がIAS16号と国内基準の大きな差異となっていたが、2010年4月1日以後に開始する会計年度から「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準18号）の適用が義務付けられることとなった。付言すると、従来も有形固定資産の除去に関する規定が全くなかったというわけではなく、連続意見書には、「解体、撤去、処分等のために費用を要するときには、これを売却価格又は利用価格から控除した額をもって残存価額とする」（「連続意見書第三」第一・四）と明記されていたが、金額の合理的な見積もりが困難である等の理由から実際にはほとんど適用されていなかった。なお、現存する主要な差異として、以下の二点が挙げられる。

まず、有形固定資産の取得に関する登録免許税や不動産取得税等の還付されない取得税の取扱いである。IAS16号ではこれらの税目は取得原価を構成するのに対して、国内基準では費用計上も認められている。

次に、有形固定資産を取得するための借入金の利子の取扱いである。IAS23号（借入費用）では、適格資産（qualifying assets）の取得、建設及び製造に直接起因する借入費用は当該資産の取得原価に含めなければならない（8項）。ここで適格資産とは、意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を必要とする資産を指し、具体例として棚卸資産、製造プラント、発電設備、無形資産、投資不動産が挙げられる（5, 7項）。なお、特定の適格資産を取得する目的で借入を行った場合には資産化する借入費用を容易に識別できるが、借入を一括して行い、その一部を建設の資金繰りに充当するといった場合には、資産化する借入費用の識別が困難になることが予想される。この場合、当該資産に対する支出額に資産化率を乗ずることにより、

資産化適格借入費用額を算定することとなる。なお、資産化率は、当期中の借入金残高（特定借入金を除く）に対応する借入費用の加重平均率となる（14項）。他方、国内基準でも、固定資産の自己建設に係る借入に関する利息のうち、建設完了までに発生したものを資産計上することが可能である（「連続意見書第三」第一・四）。ただし、実務上はほとんどの企業が費用処理していること、そして自己建設以外の借入金の利子については取得価額へ算入できないこと等を勘案すると、実際には差異が生じていると考えられる。

（3）事後測定

IAS16号では当初認識後の再測定（期末評価）にあたり、原価モデルの他に再評価モデルを選択でき、この点が国内基準と異なっている。また、減価償却をみると、IAS16号が経済的便益を消費するパターンの反映、コンポーネント・アカウンティングの採用等を謳っているのに対して、日本では税法基準による会計処理が企業実務として定着しており、両基準には大きな差異がある。

イ 期末評価

原価モデルでは、有形固定資産は取得原価から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価する（30項）。これは取得原価に基づく期末評価であり、企業会計原則においても「有形固定資産については、その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする」（第三・五・D）とあり、原価モデルが用いられている。

再評価モデルでは、資産の当初認識後、公正価値を信頼性をもって測定できる有形固定資産について再評価実施日における公正価値から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価する（31項）。なお、公正価値とは通常、査定により決定される市場価値のことであり、市場価値が存在しない場合には現在割引価値等を用いて算定することとなる。また、公正価値の変動が大きい場合には毎年、再評価を実施し、

それ以外の場合にも三年から五年ごとの再評価が必要とされている（32-34項）。これに対して、国内基準では、会社更生や合併等の特殊なケースを除き、資産の再評価は認められていない。

ロ 減価償却

① 耐用年数

IAS16号では、耐用年数は、資産ごとに使用が見込まれる期間に設定しなければならない（57項）。国内基準をみると、連続意見書には「固定資産の耐用年数は、物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されねばならない」（「連続意見書第三」第一・八）とある。日本の会計実務では税法上の耐用年数表を利用する場合はほとんどであり、法人税法では「減価償却資産の耐用年数に関する省令」が定められているが、これがIAS16号における「使用が見込まれる期間」とは必ずしも一致しているわけではない。

② 残存価額

IAS16号では、残存価額とは、耐用年数到来時に見積処分費用を控除した後に当該資産から受領できると見積もられた価額をいう（6項）。なお、残存価額は、実務上は重要ではない場合が多く、減価償却費の計上にあたっては重要ではない（53項）。ここから残存価額をゼロにすることもできると考えられる。他方、国内基準では、「残存価額は、固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格である」（「連続意見書第三」第一・四）。法人税法では、2007年度税制改正により、2007年4月1日以降に取得した有形固定資産について、残存価額を備忘価額（1円）まで償却できるように変更されたので（法令48の2）、IAS16号とはほぼ同等といえる。

③ 償却方法

IAS16号では、減価償却方法は企業が将来の経済的便益を消費するパターンを

反映しなければならないとあり（60項）、具体的な方法として定額法、定率法、生産高比例法が挙げられている（62項）。それに対して、国内基準では「一定の減価償却方法によって、その取得原価を各事業年度に配分」（企業会計原則第三・五）することが求められており、減価償却の計算方法としては定額法、定率法、級数法、生産高比例法が挙げられている（同注解20）。そこには「経済的便益の消費パターンを反映させる」という思考は存在していない。なお、法人税法では、減価償却資産の種類別に納税者が選定する償却方法（定額法、定率法、生産高比例法、リース期間定額法等）を定めている（法令48、48の2）。

④ コンポーネント・アカウンティング

コンポーネント・アカウンティングとは、有形固定資産の個々の資産について重要な構成要素（コンポーネント）ごとに残存価額、耐用年数、償却方法が異なるべきものとして別途減価償却計算を行うことをいう。他方、日本にはこれに該当する規定はなく一括して償却することとなる。

⑤ 事業年度ごとの見直し

IAS16号は、少なくとも事業年度ごとに耐用年数、残存価額、償却方法の見直しを実施することを求めている。特に償却方法については、資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には、当該パターンを反映するように償却方法を変更しなければならない（51, 61項）。なお、これら見直しの結果は、会計上の見積りの変更として扱われるがIAS 8号（会計方針、会計上の見積りの変更及び誤謬）には、見積りの変更はその性質上、過年度に関連するものではなく、また、誤謬の訂正でもないため、将来に向けて

のみ会計処理し遡及修正を行わないと規定されている（34, 36項）。これに対して、国内基準では減価償却方法の定期的な見直しについては触れられていない。

3. 税制上の対応

有形固定資産に係る項目でコンバージェンスの対象となったものとして、資産除去債務が挙げられる。企業会計基準18号によると、原則的処理として、法令等により計上が義務付けられる将来の有形固定資産の解体、撤去等の費用については、取得・認識時点で資産・負債に両建て計上し、減価償却により費用計上を行うこととなる。ここで留意すべきは、コンバージェンスしたからといってIFRSとの差異が完全になくなったわけではないということである。例えば、適用要件をみると、国内基準では法律上の義務及びそれに準ずるものとされているのに対してIFRSでは資産除去債務の存在可能性が50%を超えることを要件としている。それ以外にも、割引率、資産除去債務の見直し、時の経過による調整費等の損益計算書上の表示等について内容が相違している。

それでは、税制がどのような対応を採っているかということ、法人税法では、資産除去債務を見積もり減価償却資産の帳簿価格に加算して償却することを認めていない。債務が確定していないため損金算入を認めないというわけである。見積もった場合には、減価償却費相当額及び資産除去債務について認識される利息費用を加算する申告調整が必要となり、その後、除去した事業年度において減算することとなる。なお、従来から特定のケースでは資産除去債務を引当金で計上し、税務上もこれを認めていた。例えば、電力業における原子力発電施設の解体に伴う債務（原子力発電施設解体引当金）やポリ塩化ビフェニル（PCB）やアスベストの除去費用に伴う債務（PCB処理引当金、環境対策引当金）等である。こういったものの中には、今後は資産除去債務として計上されるものもあると

想定される。ただし、有形固定資産の除去が企業の自発的な計画のみによって行われる場合には、先に触れた資産除去債務の適用要件に該当しないこととなるので、引き続き引当金による処理が行われるべきものと考えられる。

今後、コンバージェンスの対象が広がるか、あるいは個別基準にIFRSが適用された場合には、これまで用いてきた税法基準をそのまま使用することができなくなる可能性がある。会計基準と税法規定との差異が顕在化し多くの問題が生ずることが考えられる。減価償却を例に考えてみると、税法上の耐用年数については、それがIFRSの「使用が見込まれる期間」と整合しているかどうかを検証する必要が生ずることも考えられる。償却方法についても、IFRSに照らして妥当であること、すなわち「経済的便益の消費パターンを反映」していることとの整合性についても検討を要することも考えられる。

第4章 固定資産の減損

1. IFRSの現状

(1) IASB概念フレームワークにおける一般財務報告の目的の改善

2010年9月、「IASB概念フレームワーク」の一部が改正され、そこにおいて、一般財務報告の目的が改善された。「IASB概念フレームワーク」は、IASCが1987年に公表したものを、2001年4月に設立されたIASBが引き続き採用したものである。概念フレームワークは、IASBが会計基準を設定する際の基本概念になるもので、IFRSの憲法ともいわれている。IASBは、比較可能性を確保し、かつ、高品質な会計基準の開発に取り組んでいるが、その基盤となる概念フレームワークについて、現在、FASBと共同して、改善作業に取り組んでいる。2010年9月、概念フレームワークの改善プロジェクトの第1ステージとして、財務報告の目的、意思決定に有用な財務報告情報の特性及び制限に係る改善作業が完了した。これを受け

て、IFRSの概念フレームワークの「財務諸表の目的」及び「財務諸表の質的特性」が差し替えられ、米国の概念書においても同様に差し替えが行われた。

従来の「IFRSの概念フレームワーク」では、一般財務報告の目的は、投資家、従業員、貸手、仕入先及びその他取引業者、得意先、政府及び監督官庁、一般大衆等、広汎な利用者を対象に有用な財務情報を提供するものとされていた。広汎な利用者の中でも投資家ニーズに軸足がおかれてはいたが、主要な利用者を特に識別していなかった。

しかし、今回の改定概念フレームワークでは、「一般財務報告の目的は、現在及び潜在的な投資家、貸手及びその他の債権者による報告企業への資源提供に関する意思決定において有用な情報を提供することにある。このような意思決定は、資本性金融商品及び負債金融商品の購入、売却又は保有、貸付金及びその他の形態による信用の提供又は決済に関連している。」とし、一般財務報告の目的を、現在及び潜在的な投資家、貸手及びその他の債権者に特定している。その上で、投資家・債権者への財務情報の提供を目的とする一般財務報告は、それ以外の規制当局及び公衆等の利害関係者にとっても有用である旨記載するに留まっている。

IFRSは、グローバルな厳しい市場競争、企業活動の複雑化・高度化、著しい技術革新や情報化が進展する中、企業倒産も日常茶飯事となった「リスク経済」下において、企業リスクの最大の負担者である投資家・債権者の意思決定に有用な財務情報の提供に目標を絞っている。IFRSもUS-GAAPも、従来から投資家・債権者を対象とした会計基準として開発されてきており、実質的な基本理念が方向転換されたわけではないが、世界の会計基準に決定的な影響力を有しているIASBとFASBという2大勢力が、一般財務報告の目的を投資家・債権者に限定し、共通の基盤に立っていることを明確化したことに大きな意義があると考えている。

企業の将来の存続・発展に係る有用な情報提供を要求する投資家・債権者のための「将来志向の会計基準」の役割と、配当可能利益や課税所得計算のための純利益計算といった「過去志向の会計基準」の役割を、一つの会計基準に同時に期待することができなくなってきたということである。従って、今後、我が国にも導入されると予想されるIFRSと我が国会社法や税法との関係は、IFRSにおける一般財務諸表の目的を十分に踏まえて検討する必要があると考えている。

(2) IFRSと我が国の固定資産に関する減損会計基準の概要

IFRSの固定資産に関する減損会計は、今後とも、現行の会計基準が維持されるものと考えられる。IASBは、前ツイーディ議長を含むIASB理事の多くの任期が2011年6月末であったこと、米国が2011年後半には、米国国内企業に対するIFRSの取扱い方針を表明することから、本年6月末を目標に精力的にIFRSの主要論点について見直し作業を推進してきた。

そこでの見直し事項は、現在、リース会計、収益認識基準、退職給付会計、連結の範囲、金融商品、保険会計等にポイントが絞られており、減損処理を含む固定資産会計は、IFRSの検討課題になっていない。米国は、2011年6月以降、FASBとIASBとの会計基準のコンバージェンス作業のために新たなMOU計画の継続はないとしていることから、米国が何らかの形でIFRSを受け入れたとしても、IFRSとUS-GAAP間の固定資産に関する減損会計の差異の調整が図られないまま、併存する可能性が高いと想定される。

我が国の減損会計は、1990年代後半、我が国資本市場の国際化対応として、我が国の会計基準を国際水準並みに引き上げることを目標に、「会計ビッグバン」の下で2004年に公表され、2006年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。我が国の減損会計は、US-GAAPの減損会計と同様な内容の会計基準となってお

り、あくまでも、取得原価主義会計の枠内における会計基準である。

他方、公正価値会計であるIFRSの減損会計は、取得原価主義会計の枠内にある我が国基準とは、基本的な差異がある。IFRSの固定資産会計には、公正価値会計の下で「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用が認められている。「原価モデル」では、取得原価で当初認識・測定した固定資産の帳簿価額を、耐用年数にわたり、定額法又は定率法等の減価償却方法により、残存価額まで減価償却を行い、取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額を、当該固定資産の「公正価値」とみなすというものである。固定資産の取得原価を耐用年数期間にわたり収益に対応させて費用配分する取得原価会計における減価償却とは、考え方を基本的に異にしている。

IFRSの原価モデルにおける減損損失の算定プロセスは、我が国の減損会計とほぼ同様であるが、減損損失を計上した固定資産について、減損損失を認識した事由が消滅し、公正価値が増加した場合には、一定の範囲内で減損の戻入れが強制されている。また、「再評価モデル」では、再評価により帳簿価額が増加した場合には、評価益を再評価剰余金として、貸借対照表の「その他の包括利益」に計上する。時価が帳簿価額より低い場合には、評価損を損益計算書に計上し、当該資産について過去に計上した再評価剰余金がある場合には、その範囲内で「その他の包括利益」を取り崩すとともに、それ以上の評価損は損益に反映させるというものである。

原価モデルにおける減損損失の戻入れ及び再評価モデルは、公正価値会計の反映であり、取得主義原価会計の枠内にある我が国の減損会計では導入されていない。

2. 国内会計基準の対応

US-GAAPがIFRSの固定資産会計にコンバージェンスしていくかどうか、当期純利益を

重視する米国の会計基準の基本理念に関わる課題だけに簡単なものではないと考えている。US-GAAP 及び IFRS とともに、「当期純利益」と「その他の包括利益」及びその合計額である「包括利益」の必要性については、認識を共有している。しかし、金融商品の再評価に係る未実現利益である「その他の包括利益」の認識・測定については、金融商品の性格から当然なこととしても、事業用資産や投資不動産の再評価に係る未実現利益までも「その他の包括利益」に含めることは、当期純利益を重要視する US-GAAP にとって、相当な発想の転換を必要としている。US-GAAP と包括利益を重要視する IFRS との間の会計理念の違いは、IFRS サイドの譲歩がない限り、そう簡単に埋まりそうもないと判断している。

IASB は、従来、ロンドン本部のみで活動しており、海外に支部を置いていなかった。国際統一基準として IFRS がその機能を有効に発揮するためには、世界経済の中枢に台頭しつつあるアジア・オセアニア地域に支部を設け、アジア・オセアニア諸国の意見を聴取する等、関係強化を図る必要があることから、2011年に入って IASB 支部の東京設置が決まった。我が国が東京誘致に積極的に動いたという経緯を考えると、我が国が、一部カーブアウトした IFRS を導入するという中途半端な受入れを表明できる立場にないと考えられる。

現在、国際的な資本市場を有するアジア・オセアニア諸国は、IFRS を既に導入しており、我が国も IFRS を受け入れる際には、現行の我が国の減損会計基準を放棄し、IFRS の減損会計をそのまま受け入れることになるのではないかと想定される。

3. 税制上の対応

(1) 過年度遡及会計基準への対応

固定資産の減損会計は、企業の所有する固定資産が抱える含み損を財務諸表に計上し、その先送りを許さないというものであり、投資家・

債権者が企業の将来の存続・発展を判断する上で極めて有用な情報を提供する。

減損会計は、資産のグルーピング、減損の兆候、将来のキャッシュ・フローの見積り及び使用価値の見積り（現在価値への割引計算）等、経営者による見積りの依存度が高い会計基準である。現在の税法は、将来の見積りに依存した処理は、税法の要求する客観性、検証可能性、公平性の観点から、極力排除しており、固定資産の減損損失が損金算入される可能性は、将来とも想定できない。

会計上の減損損失を損金として受け入れる税法上の取扱いとしては、従来から、次の三つがある。

- ① 資産評価損の損金算入（法33①～④）
- ② 減価償却の耐用年数の短縮（法令57）
- ③ 陳腐化償却（法令60の2）

上記の①は、災害損失等の物質的損失の損金算入を認めるもので、これは会計上の臨時損失に該当するものであり、減損会計はこれを包含した会計処理である。上記②は、減価償却の耐用年数が標準的な資産を対象とし、かつ、通常の稼働状況等を基礎として定められていることから、法令に定める短縮事由に該当した場合には、納税地の国税局長への申請と国税局長の承認を要件に損金処理を容認する制度である。これは、将来に向けて損金算入額の増額を認めるものである。IFRS においては、耐用年数は会計上の見積りであることから、耐用年数が実態を反映しない場合には将来にわたって修正が要求されることから、IFRS と何ら矛盾する会計処理ではない。

問題は、上記③の陳腐化償却の会計処理である。陳腐化償却は、企業の保有する減価償却資産が技術的進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合に、納税地の国税局長への申請と国税局長からの承認を要件に、陳腐化償却として、臨時償却の損金処理を認めるものである。これは、過去の償却不足を一度に損金処理することを認めるものである。

過年度遡及会計基準が2011年4月1日以降開始する事業年度から適用されている。これに伴い、会計方針の変更や会計上の誤謬の訂正については、過去に遡及して修正することが要求されることになった。その遡及修正が長期間に及ぶ場合には、開示する財務諸表の最も古い貸借対照表の期首の資産・負債及び利益剰余金の残高に遡及修正累計額を反映することになる。

従来は、遡及修正が要求されていなかったことから、損益計算書の特別損益の部に「前期損益修正益」又は「前期損益修正損」を設け、一括処理が行われてきたが、企業会計基準24号の適用に伴い、会計上は「前期損益修正損益」の科目が廃止された。IFRSでは、減価償却方法、耐用年数及び残存価額ともに会計上の見積りであり、毎事業年度末に見積りの妥当性についての検証が要求されていることから、妥当性を欠いていることが判明した時点で将来にわたる修正が要求され、陳腐化償却の必要性はなくなった。

2011年度税制改正では、「過年度遡及会計基準」の導入に伴い、次の措置が講じられた。

- ① 陳腐化償却制度を廃止する（旧法令60の2）。
- ② 耐用年数の短縮特例について、国税局長の承認を受けた未経過使用可能期間をもって耐用年数とみなすことにより、その承認後は未経過使用可能期間で償却できる制度とする（新法令57）。
- ③ 確定申告書等の添付書類に過年度事項の修正の内容を記載した書類を追加する（新法規33②）。

税法上も陳腐化償却が廃止され、上記②の減価償却の耐用年数の短縮制度（新法令57）を利用し、将来の耐用年数の未経過使用期間において償却することで、企業会計基準24号との整合性が図られているものと考えられる。

(2) IFRS と税法の関係

一般論として、IFRS、会社法及び税法の3者間の会計目的が異なる以上、IFRSへのコン

バージェンスの進行に伴い、投資家等への開示を目的とした連結財務諸表の作成基準であるIFRSと、配当可能利益の計算や課税所得の計算の基盤となる個別財務諸表の作成基準との間の調整項目は拡大していくことになる。

確定決算基準を採用しているドイツやフランスでは、配当可能利益や課税所得の計算という、国民の権利義務や国民間の利害調整に関わる機能は、国家権限の問題であり、これをIFRSに委ねることはできないとの基本的な考え方に立っている。そのために、投資家や債権者への投資情報の提供を目的とする連結財務諸表と利益分配を目的とする個別財務諸表の会計基準が制度上分離している。確定決算基準をとらない米国やイギリスでも、同様な考えに立っている。

我が国では、金融商品取引法により、連結財務諸表と個別財務諸表の双方の開示が要求されており、連結財務諸表は個別財務諸表を基礎として作成するとされ、両者の会計基準は一体的関係にある。会社法も、ディスクロージャー機能が必要であるとして、金融商品取引法で連結財務諸表を作成している企業には、株主への連結財務諸表の送付を要求している。そのために、可能な限り、IFRSを個別財務諸表に取り込んでいくという「連結先行」方針が、企業会計審議会から表明されている。

IFRSと会社法・税法との関係については、今後とも個別調整で対応できるものなのか、あるいは、あまりにも、調整項目が増大し、制度面を含めて検討すべきか、広い視野からの検討が必要である。現在、包括利益の表示、研究開発費の資産計上、のれんの償却、あるいは、退職給付会計における未認識数理計算上の差異の貸借対照表への一括計上等の個別財務諸表への強制適用について、反対意見も強い。さらに、個別財務諸表においても、上場企業、中小企業、零細企業等の個別財務諸表の会計基準のあり方を巡って議論が展開されており、IFRSの導入を契機に、連単の会計基準のあり方の議論を避けて通れない時代を迎えている。

(参考) 中小零細企業における固定資産の減損処理について

コスト・ベネフィットの観点から、「固定資産の減損に係る会計基準（企業会計審議会）」を適用する必要はないが、中小零細企業といえども、経営管理、銀行融資及び法人税申告の関係から、外形基準の基づく最低限の減損処理は当然に行う必要があると考える。第1に、法人税法第33条第2項（法68①三）の規定する物質的減価（例えば、資産が災害により著しく損傷したこと、資産が1年以上遊休状態にあること等）は、税法上も臨時損失として損金算入されるが、会計上も当然に減損処理が要求される。これ以外の要因としては、税法が損金算入を認めていないが、地価が著しく下落し回復可能性がないと判断したときの評価損については、減損処理が必要と考える。

ということは、「中小企業の会計に関する指針」が示している固定資産の減損処理とほぼ同様な処理が、中小零細企業においても、会計、会社法及び税法の観点から必要と考えている。

第5章 無形資産

1. IFRSの現状

無形資産については、IAS38号で定めている。同基準は、他の基準を適用するものなど一定の無形資産を除き、広告、教育・訓練、開業準備、研究及び開発活動に関する支出を適用の対象とする。特徴的な規定は、次のとおりである。

(1) 無形資産の定義

資産とは、①過去の事象の結果としての企業の支配、②将来の経済的便益の企業への流入の期待の2つの要件を満たす資源をいう。

無形資産とは、資産のうち、物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう。

(2) 無形資産の認識基準

無形資産は、無形資産の定義を満たしたものにつき、次の①、②の認識基準を満たす場合に、かつ、その場合にのみ、認識しなければならない。

① 資産に起因する期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと

② 資産の取得原価を信頼性をもって測定することができること

(3) 無形資産の当初測定

無形資産は、取得原価で当初測定しなければならない。

例えば、無形資産を他から取得した場合は、

①購入価格（輸入関税や返還されない購入税を含み、取引による値引やリベートを控除後）と、
②意図する利用のために資産を準備するために直接起因する原価を合計したものになる。

(4) 研究、開発投資

イ 研究の定義

研究とは、新規の科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的及び計画的調査をいう。

ロ 研究活動の例

次のものがある。

- ① 新知識の入手を目的とする活動
- ② 研究成果又は他の知識の応用の調査、評価及び最終的選択
- ③ 材料、装置、製品、工程、システム又はサービスに関する代替的手法の調査
- ④ 新規の又は改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスに関する有望な代替的手法等についての定式化、設計、評価及び最終的選択

ハ 研究段階での支出の処理

研究に関する支出は、発生時の費用とし、無形資産の認識はしない。

ニ 開発の定義

開発とは、商業ベースの生産又は使用の開始前における新規の又は大幅に改良された材料、装置、製品、工程、システム又はサービスによる生産のための計画又は設計への研究成果又は他の知識の応用をいう。

ホ 開発活動の例

次のものがある。

- ① 生産又は使用する以前の試作品及び模型に関する設計，建設及びテスト
- ② 新規の技術を含む工具，治具，鋳型及び金型の設計
- ③ 事業上生産を行うには十分な採算性のない規模での実験工場の設計，建設及び操業
- ④ 新規の又は改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関して選択した代替的手法等についての設計，建設及びテスト

へ 開発段階での支出の処理

企業が次のすべてを立証できる場合に限り，無形資産を認識しなければならない。

- ① 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
- ② 無形資産を完成させ，さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
- ③ 無形資産を使用又は売却できる能力
- ④ 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ，企業は，無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在，あるいは無形資産を内部で使用する予定である場合には，無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。
- ⑤ 無形資産の開発を完成させ，さらにそれを使用又は売却するために必要となる適切な技術上，財務上及びその他の資源の利用可能性
- ⑥ 開発期間中の無形資産に起因する支出を，信頼性をもって測定できる能力

(5) 自己創設のれん

自己創設のれんを資産として認識してはならない。

(6) 自己創設無形固定資産の取得価額

無形資産が認識規準を最初に満たした日以降に発生する支出の合計である。

(7) 認識後の測定

無形資産は，当初測定後，原価モデルか又は

再評価モデルのいずれかを，会計方針として選択しなければならない。

① 原価モデル

取得原価から，償却累計額及び減損損失累計額を控除して計上する方法をいう。

② 再評価モデル

再評価日の公正価値から，再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した再評価額で認識する方法をいう。

(8) 減価償却，耐用年数等

① 耐用年数の査定

企業は，無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し，もし有限であれば，その耐用年数の期間，又は製品あるいは構成する同様の単位の数を検討する。

② 減価償却

耐用年数を確定できる無形資産は償却し，耐用年数を確定できない無形資産は償却しない。

③ 償却期間，償却方法の見直し

耐用年数を確定できる無形資産の償却期間及び償却方法は，少なくとも各事業年度末において，見直さなければならない。

(9) 減損損失

企業は，無形資産が減損しているかどうかを判定するために，IAS36号を適用する。IAS36号は，企業がその資産の帳簿価額を再検討する時期及び方法，企業が資産の回収可能価額を決定する方法，及び減損損失の認識又は戻入れの時期について説明している。

2. 国内会計基準の対応

現時点において，IAS38号に直接対応する国内基準はないが，関連する代表的なものとしては，研究開発費等に係る会計基準（以下「研究開発費等基準」という。），繰延資産の当面の取扱い（ASBJ実務対応報告19号。）がある。

さらに，ASBJにおいては，2009年12月18日に「無形資産に関する論点の整理」（以下「論

点整理」という。)を出して、国内基準の策定をめざしている。

次に、IAS38号と現行の国内基準の間の顕著な差異がある取扱いを比較する。

(1) 研究段階と開発段階における処理の差異

研究開発費等基準は、研究と開発の概念は区別している。しかし、いずれの段階で支出しても費用処理する。

これに対し、IAS38号では、研究段階での支出は費用処理し、開発段階での支出は無形資産に計上する。

従って、IAS38号の取扱いにアドプション又はコンバージェンスをした場合は、開発段階での支出は、資産に計上し、減価償却の手法で費用化することになるので、実務に多大な影響を与える。

論点整理は、IAS38号の取扱いに準じた取扱いを国内基準に導入することに対して積極論と消極論の両論があるとしており、前者による方向で検討している。

(2) 自己創設無形資産の会計処理

研究開発費等基準は、研究開発費に該当しないソフトウェア制作費について、受注制作の場合と市場販売目的の場合に区分して、その会計処理の方法を定めている。

これに対し、IAS38号はすべてのケースについて、同一の認識要件に基づき、統一的に処理する。

論点整理は、IAS38号の方が合理的であるとして、一般的な無形資産の定義及び認識要件に加えて、社内開発費もそれ以外の自己創設無形資産も同じ枠組みで計上すべき範囲を特定し、認識要件を定めることが考えられる、としている。

(3) 認識後の測定

IAS38号は、無形資産を認識した後、原価モデルと再評価モデルのいずれかを選択しなければならないとしている。

論点整理は、再評価モデルは採用しない方向で検討している。

(4) 耐用年数の査定

我が国では、無形資産の耐用年数は有限であることを前提としている。

これに対し、IAS38号は耐用年数を確定できないことがあることを前提としている。

論点整理は、無形資産は、原則として償却を行うこととするが、耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却を行わないことが考えられる、としている。ただし、そのような場合であっても、償却期間の上限を定めるなどして償却を行うべきであるという考え方もあることに考慮して引き続き検討を行う、としている。

(5) 繰延資産

IAS38号は、繰延資産の概念を持っていない。ただし、開業準備、開発費の概念は、IAS38号にあるので、国内基準における繰延資産の一部はIAS38号に含まれる。

IAS38号と繰延資産の当面の取扱いを比較すると、次のようになる。

項目	国内基準	IFRS	
① 株式交付費	繰延資産	金融商品の取引コスト	IAS32号「金融商品：表示」、IAS39号「金融商品：認識及び測定」
② 社債発行費等			
③ 創立費	繰延資産	発生時の費用	IAS38号
④ 開業費			
⑤ 開発費	繰延資産	無形資産、発生時の費用	IAS38号

論点整理は、今後、無形資産についての会計基準が整備される場合には、国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から、繰延資産実務対応報告を廃止することが考えられる、としている。

3. 税制上の対応

(1) 減価償却

減価償却は、無形資産が企業に対して正味の

キャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間を耐用年数として減価償却する。従って、耐用年数が確定できない場合は、減価償却をすることができない。

例えば、法人税において、その無形資産の耐用年数の定めがあったとしても損金経理をしないので、損金の額に算入することはできない。

このようなことから、企業においては無形資産の耐用年数を確定できる指標を見出す努力をしなければならない。

(2) 研究開発費

研究開発費等基準では、研究段階だけではなく、開発段階での支出も含めてすべて発生時に費用として処理する。

しかし、開発段階での支出を無形資産とすることにした場合は、法人税においても同様の取扱いに変更されると考えられる。従って、支出時の損金ではなく、耐用年数の期間に応じて減価償却費のメカニズムの中で損金の額に算入されることになる。

さらに、研究開発費は、法人税における税額控除の適用を受けることができる試験研究費に該当することが多い。

試験研究費とは、製品の製造又は技術の改良、考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用で政令で定めるものをいう、と規定されている。現行の試験研究費の税額控除の規定はその事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入される試験研究費の額でなければならない。

もし、この法人税の規定を改正しない場合は、無形資産として計上した金額を、税法適格の試験研究費部分と非適格部分に区分し、かつ、税法適格部分の減価償却費について税額控除を適用することになる。

しかし、このような事務処理は煩雑であり、かつ、研究開発費（試験研究費）の支出段階で税額控除を認めている現行の規定と比較すると、企業の研究開発に対する税務からの支援は大きく後退することになる。

その改善策としては、試験研究費の税額控除を研究開発費（試験研究費）の支出ベースで適用することが考えられる。

しかし、この場合でも、例えば、研究開発のために建物を建設したり、ソフトウェアを導入した場合、つまり、現行においても資産に計上し、その減価償却費を損金の額に算入することにより税額控除を受けている投資との調整を図る必要がある。

いずれにしても、試験研究費の税額控除により企業を支援するという政策効果が実現し、かつ、納税者及び課税庁における事務負担を最小限にとどめることができる仕組みに改正しなければならない。

(3) 開発費その他の繰延資産

繰延資産の当面の取扱いでは、開発費は、原則として、支出時に費用（売上原価又は販売費及び一般管理費）として処理するが、特例として繰延資産に計上することができる、と規定している。

同取扱いでは、開発費とは、新技术又は新経営組織の採用、資源の開発、市場の開拓等のために支出した費用、生産能率の向上又は生産計画の変更等により、設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をいう、と規定している。

従って、その一部は研究開発費と重複する。しかし、無形資産の会計基準を策定した場合は、重複した部分は同会計基準を適用することになる。

我が国が無形資産の会計基準を制定した場合は、繰延資産の当面の取扱いも廃止されることが考えられる。

その場合は、現在繰延資産とされている株式交付費、社債発行費等、創立費、開業費は、発生時の費用として処理されることになると思われる。その場合は、法人税も費用として処理した事業年度で損金の額に算入される。

繰延資産に関する法人税の取扱いは、上記の会計基準との関係で定められているもののほか、法人税が独自に定めているものがあるが、この

部分は、従来どおりとされる可能性は高い。ただし、繰延資産の名称を改める可能性はある。

第6章 投資不動産及び関係会社に対する投資

1. 投資不動産

(1) IFRSの現状

投資不動産に関しては、IAS40号で会計処理が規定されている。なぜ投資不動産という概念を設けたかといえば、投資不動産がその他の資産と独立したキャッシュ・フローを生み出すことに着目したためである（7項）。

IAS40号では、投資不動産とは次のようなものをいう。

- 賃貸収益若しくは資本増加又はその両方を目的として保有する不動産（5項）
- 将来用途未定の土地（8項）
- 建設中を含む（53項）

IAS40号の会計処理は次のとおりで、当初、投資不動産は取得原価で測定されるが、その後、公正価値で評価する方法と原価で評価する方法の選択が認められている。

	当初認識	事後測定	
会計処理	取得原価 (20項)	公正価値モデル… 公正価値の変動から生じる利得又は損失は発生した期の純利益に含める (35項)	原価モデル（後日、使用できる選択肢を再検討することになっている：BC12項） 投資不動産の公正価値を開示（79項）
留意点		算定不可能な場合を除きすべてに適用（33項）公正価値は処分費用を控除しない（37項）	公正価値の開示は要求される（79項）

原価モデルは、我が国の固定資産の会計処理と同様なので、ここでは公正価値モデルの設例を紹介しておく。

【設例：建物の取得（公正価値モデル）】

前提

取得価額 100 1年目の期末時価 90
耐用年数 10年

仕訳（1年後）

評価損 10 / 建物 10

（単位：10億円）

会社名	年度		BV	FV	評価方法	備考
三菱地所	22.3	賃貸不動産	2,615	4,549	鑑定評価基準 (自社)	
		賃貸不動産として使用される部分を含む	234	357		
三井不動産	22.3		1,845	2,599	鑑定評価基準 (自社)	
住友不動産	22.3	賃貸不動産	1,833	2,350	鑑定評価基準 (自社)	
		賃貸不動産として使用される部分を含む	65	107		
トラストパーク	22.6		1.6	1.5	不動産鑑定評価書（社外）	設備の状況：駐車場 BV1.6・・・ 駐車場も注記している
ニューオータニ	22.3		5.3	25.1	収益還元法	BS：建物22, 土地117・・・ホテルは注記なし

このように、公正価値モデルでは、毎期末に投資不動産を公正価値で評価するため、減価償却という概念がないことになる。

(2) 国内会計基準の対応

投資不動産について、我が国では、企業会計基準20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」及びその適用指針23号で規定がなされている。

なお、財務諸表等規則33条に「投資不動産」の定義があるので混同を避けるため「賃貸等不動産」の用語が用いられているが、内容的にはIASと同様なものである。

IASの基準と比較すると、我が国の基準では公正価値モデルを選択する余地はなく、賃貸等不動産は、取得原価で評価し、公正価値による金額は財務諸表への注記という形をとっている。財務諸表への注記の例を前頁に掲載しておくことにする。

(3) 税制上の対応

原価モデルによる場合は、税務上の問題はないが、将来、公正価値モデルへの移行などが行われ、税務上も課税の対象となるような場合は重要な問題が起こる。

第一に公正価値の増減を所得に含めていいかという点である。上記の開示例でも、収益還元価値が用いられており、このような方法で測定された金額を課税対象と考えることは困難だと思われる。

また、公正価値の算出も容易ではなく、客観性・公平性という点からも問題がある。

2. 関係会社に対する投資

(1) IFRSの現状

関連会社への投資は、IAS28号で規定されており、他の基準との関係は以下の表のとおりである（なお、2013年1月1日以後開始する事業年度から、IFRS10号及び11号が適用され、IAS28号もこれに合わせた改正が行われているが、以下では現行の基準に添った説明をしている。）。

議決権比率	支配・影響力	会計基準
50%超	支配あり	連結 (IAS27号)
	支配なし	関連会社投資 (IAS28号)
20%以上 50%以上	重要な影響あり	金融商品 (IAS39号)
	重要な影響なし（明らかな証拠ある場合）	
20%未満	重要な影響あり（明らかな証拠ある場合）	関連会社投資 (IAS28号)
	重要な影響なし	金融商品 (IAS39号)

連結財務諸表において関連会社に対する投資は、次の例外を除き持分法により評価される。持分法とは、投資を当初取得価額で認識し、その後被投資企業の純資産の変動額のうち投資企業に属する部分を加減する方法をいう。

例外（13項）

- IFRS 5号により売買目的に分類される場合（12か月以内の処分目的）
- IAS27号⑩により連結FSを作成しない場合
- 親会社が連結財表を作成している場合で一定の要件を満たす場合

IASにおける持分法によった場合の、関連会社投資の帳簿価額と投資企業の損益計上は次のとおりである。

関連会社投資の帳簿価額	投資企業の損益計上
当初の原価	
+ 純利益の持分相当	純利益
- 配当	
+ その他包括利益の持分相当	その他包括利益

(2) 国内会計基準の対応

関連会社の定義に関しIASと国内基準との違いは、次のとおりである。

国内基準	IAS
一時的所有の場合や利害関係者の判断を誤らせる恐れがある場合には適用無。	規定なし
非連子に適用	非連子の概念無
実質基準（15%以上）あり	規定なし

持分法の基本的な考え方は、両基準で差はないが、国内基準ではのれんを償却するのでその点では差があることになる。

IAS では、持分法の計算に用いられる被投資企業の財務諸表は、投資企業と同じ日に作成することが原則だが、実務上不可能な場合には3か月の差異が認められている（25項）。一方我が国の基準では、被投資企業の直前の財務諸表を用いることができる。

なお、被投資企業が債務超過の場合には、両基準とも投資企業は損失を認識しない。

(3) 税制上の対応

個別財務諸表で持分法が採用されることがなければ、税務上の影響はない。将来的には、グループ法人税制などが新設され、個別の法人だけで税制が完結しないような動きも起きているため、会計上の問題としてだけでなく税務上も、個別財務諸表における持分法の適用が俎上に上がる可能性もある。

第7章 長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理

1. IFRS の現状

従業員に対する諸給付に関する国際会計基準としては、現在のところ、IAS19号「従業員給付」と、この解釈指針である国際財務報告解釈指針委員会（以下「IFRIC」という。）14号「IAS19号—確定給付資産の上限、最低積立要件及びそれらの相互関係」がある。ただし、IAS19号の修正作業が行われており、2008年3月27日には、ディスカッション・ペーパー「IAS19号『従業員給付』の改訂に係る予備的

見解」が公表され、その後、2010年4月29日付で、IASB から、公開草案「確定給付制度—IAS19号の改訂」（以下、「2010年公開草案」という。）が公表されている（この2010年公開草案には、IFRIC14号の解釈指針が吸収統合されているため、同草案が基準化された場合には、IFRIC14号は廃止される。）。IASB としては、2010年公開草案を基準化する予定であるといわれてはいるが、改訂の発効日はまだ決定されていない。

現時点で基準とされるIAS19号に定める「従業員給付」とは、「従業員が提供した勤務と交換に、企業が与えるあらゆる形態の対価をいう」（7項）と定義されており、具体的には、①短期従業員給付、②退職後給付、③その他の長期従業員給付、④解雇給付が含まれる。ただし、2010年公開草案によれば、退職後給付とその他の長期従業員給付の区別は廃止され、両者を一体として「長期従業員給付」と区分する改訂が行われる予定である。ここにいう「給付」の内容は、金銭にかかわらず、様々なFRINGE・ベネフィット、有給休暇、利益分配などのいわゆる経済的利益が広く含まれる。

これらに対応する日本国内会計基準としては、「退職給付に係る会計基準」、「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」、「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」の改正について、「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」及び「退職給付に係る会計基準の一部改正」がある。

2. 国内会計基準の対応

(1) 退職後給付の種類

IAS19号によれば、退職後給付の種類としては、「確定拠出制度」と「確定給付制度」とが定められている。確定拠出制度（7項（定義規定）、25項、43-47項）とは、退職後給付のうち、企業が一定の掛金額を、従業員（加入者）が個別に契約している事業体（基金等）に支払うこととされているもので、企業としては、当該掛

金額の負担以外には債務（法的債務・推定的債務）を負わないものをいう。

日本における「確定拠出年金」（いわゆる企業型）、「中小企業退職金共済」等がこれに該当する。確定拠出給付の会計処理（IAS）は、国内基準における確定拠出年金（いわゆる企業型）の会計処理と同じで、企業が拠出金を拠出すべき時期に費用計上することとされている。法人税法上も、当該拠出金額は当該事業年度における損金に算入される。

これに対して、確定給付制度（7項（定義規定）、27項、48項以降）とは、確定拠出制度以外の退職後給付制度をいう（なお、確定給付に係る会計基準は、2010年公開草案により大幅な改訂が加えられる予定である。）。日本における「退職一時金」「厚生年金基金」「適格退職年金」「確定給付企業年金」などがこれに該当する。

確定給付制度の会計上の特色は、①将来の退職給付のうち当期の負担に属すると割引計算される金額を「確定給付制度債務」（国内基準における「退職給付債務」）として、当期の退職給付費用と認識すること、及び②「確定給付制度債務」（国内基準における「退職給付債務」）から「制度資産」（国内基準における「年金資産」）を控除した額を確定給付制度負債（国内基準における「退職給付引当金」）として貸借対照表に計上することにある。この計上にあたり、当期においてはまだ費用処理されていない未確定の金額があるときには、「未認識」の項目により貸借対照表に表示することとされている。確定給付制度は、確定給付制度負債（退職給付引当金）の計上が必要となる点で、確定拠出給付制度とは大きく異なる。

（2）確定給付制度債務（IAS）と退職給付債務（国内基準）の差異

確定給付制度債務の計算の手順は、①将来の退職給付見積額を算定し、②当該見積額を見積勤務期間に応じて各年度分に按分したうえ、③按分額についての割引現在価値を算定する、ということになる。この計算の手順については、

IASも国内基準も同じである。按分の方法は、IASでは、資産負債アプローチが採用されているため、原則が給付算定式方式（支給倍率方式）、例外が定額方式とされているのに対し、国内基準では、発生主義アプローチが採用されてきたため、原則が期間定額方式、例外が給与基準、支給倍率基準等となっており、原則と例外が逆転している。

（3）制度資産（IAS）と年金資産（国内基準）との差異

制度資産とは、長期の従業員給付基金が保有している資産や適格な保険証券等の資産をいい、この点では、IASも国内基準も違いはない。制度資産の評価については、いずれの基準でも、原則が期末日現在の公正価値（市場価格）による評価、例外として市場価格が不明の場合に、割引将来キャッシュ・フローの見積額による評価が採用される。

（4）確定給付制度債務（IAS）と退職給付債務（国内基準）との割引率の差異

割引率については、IASにおける原則は、期末日現在の優良社債の市場利回り、例外として、社債に関する取引市場がない国のような場合に、国債の市場利回りをを用いることとされている。国内基準においては、以前は、このような制限がなかったため、安定性の高い長期債券（多くの場合、国債）の利回りや、一定期間の社債平均利回りが利用されてきたようであるが、現在ではすでにIASと同程度の内容になっている。

（5）数理計算上の差損益、未認識の損益等について

数理計算上の差異は、事前の保険数理上の仮定と実際の結果との間に生ずる差異のことをいい（遅延認識ともいう。）、最終的には、実績による修正が必要となる。期間中の処理方法としては、IASでは、回廊モデル（前期末現在における未認識の数理計算上の差異の正味累積額が、①前報告期間の期末日における確定給付制度債務の現在価値の10%又は②前報告期間の期

末日における制度資産の公正価値の10%のいずれか大きい方の金額（これを「回廊」という）を超過する場合に、超過額を従業員の予想平均残存勤務期間で按分し、収益又は費用として認識する方法）、期間償却モデル（数理計算上の差異の正味累積額を従業員の予想平均残存勤務期間で按分し、収益又は費用として認識する方法）、一括償却モデル（数理計算上の差異の正味累積額を発生した期間に一括認識する方法）の3つの方法が定められている。しかし、2010年公開草案は、上記回廊モデルによる遅延認識を廃止し、制度資産の価値と確定給付制度債務の変動のすべてについて、それらが発生した期間において即時認識しなければならないとしている。

国内基準では、数理計算上の差異の発生額を、平均勤務期間内の一定の年数で按分した額を償却することとされ、その償却するタイミングは、発生の翌期からの償却も可能とされてきた。IASとされた回廊モデルが廃止されるとするならば、遅延認識の点では国内基準との差異は小さくなる。残される差異は、償却のタイミングで、国内基準としては、翌期からの償却を廃止し、期間中の即時償却に統一する必要が生ずることになる。

(6) 簡便法について

国内基準では、従業員数の比較的少ない小規模企業等に対して、退職給付会計の原則法を適用することは相当の事務負担になることを考慮して、簡便法が設けられているが、IASには、このような負担軽減措置は定められていない。この点は、実務上、極めて大きな違いである。

(7) 短期従業員給付の会計処理

IAS19号によれば、短期従業員給付とは、「従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12か月以内に決済の期限が到来する従業員給付（解雇給付を除く）をいう」と定義され（7項）、具体的には、①賃金、給料及び社会保障のための掛金、②短期有給休暇（年次有給休暇、有給疾病休暇等）、③利益分配及び賞与、④現

在の従業員に対する非貨幣性給付（医療給付、住宅、自動車及び無償又は補助金付きの財又はサービス等）が含まれる（8項）。

特に有給休暇費用は、従業員において有給休暇取得の権利が生じた時点で認識され、期末において休暇が消化されていない分があったとしても、当該有給分については将来の債務として認識される。IASでは、企業がこれらの短期従業員給付を付与したとき、費用計上することとされているが、これに対し、2010年公開草案によれば、短期従業員給付の金額を決済する期限について、上記7項における「決済の期限が到来する」日を、「決済されると見込まれる」日に変更するとの提案がなされている。この結果、公開草案どおり、基準の改訂がなされた場合には、現在よりも多くの場合において、数理計算上の仮定を用いて会計処理をしなければならないと予想される。

これに対して、日本においては、未消化の有給休暇について買取の慣行はないので、このようにキャッシュ・アウトを伴わない費用計上を行うことには疑問がある。それにもかかわらず、IASに準じた会計処理をするとするならば、未消化の有給休暇については、未払金を見積計上するしかないかもしれない。

(8) その他の長期従業員給付の会計処理

IAS19号によれば、その他の長期従業員給付という区分があったが、2010年公開草案によれば、その他の長期従業員給付は前述した「退職後給付」と合体して、一つのカテゴリーとする提案がなされている。国内基準においては、長期有給休暇について費用を認識することになっていないので、短期有給休暇の会計処理に係る問題と同様、IASとの間で大きな差異がある。

3. 税制上の対応

(1) 長期及び短期の従業員給付の損金性

法人税法による取扱においては、使用人・役員に対する①短期従業員給付（税務基準における給与・賞与の額）、②退職後給付（税務基準

における退職手当・一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与)、③その他の長期従業員給付(税務基準における賞与)、④解雇給付(税務基準における賞与又は退職手当)の金額について、IASが法人税法22条4項に規定する「公正処理基準」として認められるならば、法人税法に「別段の定めがあるものを除き」、損金に算入することが認められるであろうと思われる。

しかしながら、法人税法における「別段の定め」との関係で、上記の各種従業員給付の損金算入が認められるためには、まず、同法22条3項の解釈基準とされる、いわゆる債務確定基準を満たさなければならない。さらに、使用人賞与の損金算入時期については、同法施行令72条の3所定の特別な定めも満たさなければならない。そうすると、IASどおりに会計上処理すると、それが税務基準を満たすことは少ないものと考えられる。

(2) 短期従業員給付に関する問題点

短期従業員給付のうち、有給休暇等のように、IASによって新たに企業側で費用計上することとした場合、当該金額は従業員に対する給与と解されることになるため、給与所得の源泉徴収義務を負うことにならないかという問題があるが、有給休暇の買取という慣行がない状況においては、従業員側にキャッシュ・インがないことから、所得税法36条所定の「収入すべき金額」にそもそも該当せず、給与所得にもならないと解される。

また、その他のフリンジ・ベネフィットのうち、従業員側にキャッシュ・インがあるものであっても、所得税法9条所定の非課税所得に含まれる部分の金額については、仮に法人の側で従業員給付として損金に算入したとしても、所得税の源泉徴収義務が生ずるものではないと解される。そのほか、所得税法36条所定の「収入すべき金額」に含まないことと解することにより、所得税を課税しないこととされている経済的利益が、所得税基本通達36-21から同36-35の

2までに、多数列挙されている。このような取扱いの結果、IASにおいて短期従業員給付に含まれる様々なフリンジ・ベネフィットについても、企業側では所得税の源泉徴収義務を負わないものが多いと解される。

(3) 退職後給付ないし長期従業員給付に関する問題点

退職後給付ないし長期従業員給付に関する法人税法の処理については、注意が必要である。それは、退職後給付のうち、確定給付制度においては、IASでも国内基準でも確定給付制度負債(退職給付引当金)の計上が必要となるが、法人税法上は、2003年3月31日以降最初に終了する事業年度から、退職給与引当金制度が廃止され、退職給付費用も損金算入が認められなくなっているからである。

ただし、IASにおける「確定給付制度」に相当する、①確定給付企業年金の掛金については、拠出時に損金算入されることとされ(法令135)、②厚生年金の保険料又は厚生年金基金の掛金・徴収金については、掛金等の計算期間の末日の属する事業年度の損金算入が認められる(法基通9-3-2)。

また、特に役員給与(役員に対する報酬・賞与・退職手当を含む)については、法人税法上、①定期同額給与、②事前確定届出給与又は③利益連動給与のいずれかの要件に該当する給付だけが損金算入可能とされており(法法34①一～三)、そのほか、役員退職給与については、「不相当に高額」と認定された部分の金額は損金に算入されない(法法34①、②)ことに留意が必要となる。

第8章 引当金、偶発負債及び偶発資産

1. IFRSの現状

(1) IAS37号の下での整理

IAS37号の下で整理した場合、以下のようになる。

発生可能性	債 務	資 産
ほぼ確実 (95%以上)	引当金	未収収益
可能性が高い (50%超から95%)		偶発資産の開示
確率は低い が可能性はある	偶発負債の開示	開示は認められない
ほとんど可能性がない	開示は要求されない	

(2) IAS37号の下での引当金の認識

現在の債務であり、これを決済するために経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いため、負債として認識されるもの——信頼性をもって見積もることが可能であることが要件とされる。

以下のすべての要件をみたまつ場合には、引当金を認識しなければならない。

① 企業が過去の事象の結果として、現在の（法的又は推定的）債務を負っていること

法的債務とは、契約、法令の規定又は法令の適用により発生した債務をいい、推定的債務は、経験により確立された実務慣行、公表されている方針又はきわめて明確な最近の文書により、企業が外部に対し一定の責務を負うことを表明しており、その結果、企業が、当該企業が責務を果たすであろうという妥当な期待を外部の者に抱かせていることから発生した債務をいう。例えば、顧客への返金方針が一般に知られている場合や自社が原因となっている汚染はすべて浄化するという方針が広く公表されている場合が例示されている。

そして、ほとんどの場合、過去の事象が現在の債務を発生させたか否かを明確に判断できるとしている。ただし、訴訟のように、明確な判断が難しい場合もごくまれにはあるが存在すると指摘されている。このような場合、例えば専門家の意見など、利用可能な証拠を考慮した上で、過去の事

象が現在の債務を発生させている場合には、報告期間の末日時点で現在の債務が存在している可能性が高い。

「過去の事象」とは、「法的債務または推定的債務をもたらす事象で、当該債務を弁済する以外に企業が現実的な選択肢をもたないもの」と定義されており、弁済が法律によって強制される場合又は推定的債務の場合は、当該事象（企業自身の行為のこともある）が外部に対して、当該企業が当該債務を履行するであろうという妥当な期待を引き起こす場合にはこれに該当する。「企業の将来の活動とは関係なく、過去の事象から発生した債務のみが引当金として認識される」とされている点には留意しなければならない。

なお、企業は債務の相手方が誰であるかを識別する必要はない。債務は社会全体に対するものである場合もあれば、特定の相手方に対する債務であるにもかかわらず、別の当事者に対し支払いを行う場合もある。いずれにせよ、経営者又は会社の機関の決定により影響を受ける人々に対し、報告期間の末日前に十分に詳細な内容が伝達されていない限り、単に経営者又は会社の機関が決定しただけでは推定的債務は発生しない（例えば、リストラクチャリング引当金）。

② 当該債務を決済するために、経済的便益を有する資源の流出が生じる可能性が高いこと

債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が生じる可能性が高いというときの「可能性が高い」とは、どちらかといえば資源が流出する可能性が高い、すなわち、そのような事象が50%超の確率で発生することを意味する。そして、類似の債務が数多く存在している場合には、資源が流出する確率は、それらの債務全体を考慮して判断しなければならないとされている。

これは、保証などの一定の種類の債務の場合、個々の項目については資源が流出する可能性が50%を大きく下回ったとしても、保証債務全体で捉えたときには、確率が大きくなり、その確率は50%超となることがあるためである。

③ 当該債務の金額について信頼できる見積りが可能であること

企業が起こりうる結果について一定の範囲内で見積ることが可能な場合には、十分に信頼性における見積りを常に行うことができるといえるとしている。従って、信頼性をもって見積もることができないことを理由として引当金が認識されないことはきわめてまれであることになる。信頼性をもって見積もることができない場合には、このような負債は偶発負債として開示しなければならない。

(3) IAS37号の下での引当金の測定

引当金は税引前の金額で測定される。

引当金として認識される金額は、報告期間の末日における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積りでなければならない。すなわち、「報告期間の末日現在で債務を決済するため、又は同日において債務を第三者に移転するために、企業が合理的に支払うであろう金額」であり、保証債務など母集団が大きな項目については、期待値（加重平均値）の使用を推奨し、単一の債務の測定では、最も起こりうる可能性の高い見積値がこれにあたる。引当金は、各報告期間の末日時点で見直し、その時点における最善の見積りを反映するよう調整しなければならないが、割引現在価値を用いた場合には、時の経過を反映させるために、每期、引当金の帳簿価額を増加させ、その増加部分は借入費用として認識すべきこととされている。

(4) IAS37号と修繕引当金

自己所有の資産について修繕及び保守引当金を認識することは許容されない。

すなわち、企業の将来の行為とは関係なく存

在する債務についてのみ引当金を認識する。将来の行為、例えば、操業方法を変更することによって、将来の支出を回避することができる場合、企業は現在の債務を負ってはいない。財務諸表が示すのは、企業の期末日現在の財政状態であって、将来に起こりうる財政状態ではないので、将来の営業活動に関する費用に対しては引当金を認識しない。ある事象が債務発生事象となるには、その事象により発生した債務を決済する以外には、企業には現実的な選択肢がない状態でなければならない。

2. 国内会計基準と会社法の対応

(1) 企業会計原則注解注18

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も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。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については、引当金を計上することはできない。

(2) 会社法

一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に委ねているが、保証債務など法的債務を負債として認識することは許されるという前提なのではないかと推測される。すなわち、会社計算規則103条5号は、「保証債務、手形遡求債務、重要な係争事件に係る損害賠償義務その他これらに準ずる債務（負債の部に計上したものを除く。）があるときは、当該債務の内容及び金額」と規定しており、負債の部に計上されうることを前提としている。

なお、2005年改正前商法（2006年改正前商法施行規則）の下では、債務性のある引当金（法的債務）は当然に負債計上されるべきであり、債務性のない引当金は公正な会計慣行によって計上の要否・可否が定まると解されており、商法施行規則43条の（債務性のない）引当金につ

いては注記が求められていた。従って、法的債務性を有する以上は、発生の可能性が高くないという一事をもって、負債計上を要しないと解されていない。

3. 税制上の対応

法人税法は、当該事業年度に計上される費用の額（償却費を除く。）を債務の確定しているものに限定している（法法22③二）。そのため、債務の確定していない費用の額については、別段の定めである引当金の設定（法法52等）がなければ損金の額に算入されない。この引当金の設定については、かつては、企業会計との調整を図るために、6項目の引当金が認められていたが、1998年の法人税法改正以降、逐次引当金が縮減廃止され、2011年度税制改正案によれば、全廃される可能性もある。

しかし、企業会計との調整を図るため、退職給与引当金等の復活を望む声も強く、今後の政策課題となっている。

いずれにしても、法人税法においても、引当金の設定は無縁であると考えべきではない。

第9章 金融商品の会計

1. IFRSの現状

金融商品に関する会計問題は多岐にわたり、与えられた紙面ではそのすべてを網羅することができない。こうした事情からここでは、重要な論点のみに焦点を当てて検討を進めることとしたい。

金融商品に関する会計基準に関する主要な論点の第一は、金融商品をどう区分し、分類された商品のそれぞれをどう評価するのかである。公正価値の有利な変動を期待して保有することが多い金融商品は、原則として、公正価値による継続的な再評価が適う項目といえる。しかし保有目的次第では、技術的に公正価値評価が可能であっても、敢えて異なる評価基準を適用することで、投資の成果を適切に把握することが

可能となる場合もある。

こういう観点から、IFRS9号は、金融商品を、①契約にもとづくキャッシュの回収を目的として保有する項目と②それ以外の項目とに分け、後者については公正価値による継続的な再評価を求めるのに対し、前者については償却原価による評価を求めている。①のようなケースにおいては、公正価値の変動ではなく、時の経過によって生じたとみなされる計算上の利息収益が投資の成果を反映している、ということなのであろう。

また、公正価値による継続的な再評価を行う場合に生じる評価差額は、原則として、当期純利益に反映されるが、売買目的以外の銘柄については、評価差額をその他包括利益に含めることも容認している。現行会計基準でいう「その他有価証券」の一部については（売却に事業遂行上の制約が課されているという意味で）、評価差額が必ずしも投資の成果を反映しているといきれない事情を反映しているのであろう。この場合、当該評価差額は株式の売却によって事後に実現しても、当期純利益には振り替えない（リサイクリングの手続をとらない）こととされている。

第二の論点は、公正価値評価の範囲と公正価値の具体的な算定手法である。IASBは、市場価格の存在しない銘柄についても公正価値による評価を求めており、信頼性ある見積りが困難であることを理由とした例外を認めていない。

IASBは、また、2006年9月にFASBが公表した基準書第157号「公正価値による測定」と同様に、どれだけ客観的なデータにもとづいて公正価値を見積もりうるのかに応じて公正価値を「レベル分け」し、レベル毎の算定手法を指示した基準書の公表を試みている。直前に記した「市場価格が明らかでない場合」は、「レベル3」のケースとみなされ、市場価格が存在しない状況で公正価値をどう見積もるべきかが具体的に記されている。脱稿時点においては公開草案の状態にとどまっているが、近く、この基

準書は、IFRS13号として公表される見直しとなっている。

2. 国内会計基準の対応

日本の現状を簡単に紹介する。第一の論点（保有目的別分類のあり方）については、2010年8月16日にASBJより「金融商品会計基準（金融資産の分類及び測定）の見直しに関する検討状況の整理」が公表されている。そこでは、償却原価による評価に合理性が認められる「限られたケース」を除き、原則として、すべての金融商品を公正価値によって継続的に再評価することが求められている（「論点整理」15項を参照）。

また、継続的な公正価値評価によって生じる評価差額については、当期純利益に反映することが原則とされながらも、売買目的で保有しているもの以外（政策投資株式など）については、その他の包括利益に含めることも容認されている（「論点整理」28項から33項を参照）。「論点整理」が指示している上記の会計処理は、IASBのIFRS9号が求めているものと同一である。ただし公正価値による評価差額でいったんその他包括利益に算入したものについては、IFRS9号と異なり、当期純利益へのリサイクリングを行うことも視野に収められている。

こうした論点整理の存在は、IFRS9号と少なからず相違している現行の「金融商品に関する会計基準」が、近い将来IFRS9号に近い形で改訂される可能性を強く示唆している。

続いて、第二の論点（公正価値評価の範囲及び公正価値の具体的な算定手法）である。公正価値評価の範囲については、上記の「論点整理」において、①公表される市場価格のない株式についても公正価値による評価を求める方法と、②市場価格による評価が困難な項目については（信頼性ある測定ができないことから）取得原価による評価を容認する方法が両論併記されている（「論点整理」15項を参照）。一律の公正価値評価を求めているIASBとは、②の選択

肢が視野に収められている点で相違するものの、公正価値による評価が原則とされている点にIASBとASBJの違いはみられない。

また公正価値の具体的な算定手法については、ASBJが2010年7月9日に企業会計基準公開草案43号「公正価値測定及びその開示に関する会計基準（案）」を公表している。そこでは、日本に先駆けて公表された米国の会計基準、及び間もなく公表されるIASBによる会計基準と同様の「レベル分け」と、レベル毎に細かく定められた具体的な測定・開示手法への準拠が求められている。この公開草案の存在は、「論点整理」では両論併記されていたふたつの選択肢（直前の段落を参照）のうち、①への傾倒を示唆するものと考えられるが、ASBJの最終的な判断については会計基準の確定を待つて推察するしかないのが現状である。

3. 税制上の対応

法人税法61条の2以下に定めている有価証券の譲渡損益及び時価評価損益に関する規定（同法61条の5以下の関連規程を含む。）は、1999年に設定された「金融商品に関する会計基準」に対応して、2000年の税制改正において定められたものである。その点では、当該規程は、企業会計基準と親和性のある規定であるともいえる。

しかしながら、前述のように、IFRSが金融商品について全面的に公正価値（時価）評価を強制し、国内会計基準がそれに追随するようになった場合には、法人税法がそれをそのまま受容できるかについては多くの疑問が生じる。

結局、租税政策上の原理に照らし、是々非々の対応になるものと考えられる。

第10章 外国為替レートの変動の影響

1. IFRSの現状

(1) 目的と範囲

この基準の目的は、外貨建取引と在外営業活

動体（在外支店と在外子会社）を企業の財務諸表に含めるための方法と財務諸表を報告通貨に換算する方法を規定することである。論点は、その換算をするときにいかなる為替レートを用いるべきか。それから、その為替レートの変動の影響を純損益に計上するのか、その他の包括利益に計上するのかという点を扱っている。

範囲に関しては、IAS39号金融商品の認識と測定の内なるデリバティブ取引（為替デリバティブ取引及び在外営業活動体への正味投資額のヘッジ）は対象外である。企業の財務諸表に連結、比例連結、又は持分法によって含まれた在外営業活動体の業績と財政状態の換算と、機能通貨によって作成された企業の業績と財政状態の表示通貨への換算がこの基準の範囲である。

(2) 定義と解説

国内基準にはない概念である「機能通貨」とは、企業が営業活動を行う主たる経済環境の通貨をいう。従って、外国通貨は、企業の機能通貨以外の通貨と定義されている。また、表示通貨とは財務諸表が表示される通貨をいい、機能通貨でも、それ以外の通貨でもよい。

IAS21号を適用する場合には、在外子会社と在外支店からなる在外営業活動体の機能通貨が何か検討し決定する必要がある。

企業は、在外営業活動体からの未収金、又は未払金である貨幣性項目について、その決済が、計画されず、予見できる将来において発生しそうな項目はその企業の「在外営業活動体に対する正味投資額」の一部だと考える。その換算損益・決済損益は、在外営業活動体と報告企業を含む財務諸表上、その他の包括利益に認識することになる。

(3) 外貨建取引等の機能通貨への換算

外貨建取引は機能通貨による当初認識においては、取引日における機能通貨とその外貨間の直物が替相場を外貨額に適用して機能通貨で計上する。取引時の実際のレートに近似するレートとして一定期間の平均レートが、その期間に

発生した外貨建取引すべてに用いられることもよくある。

報告期間の末日において、外貨建の貨幣性項目は、決算日レートを用いて換算し、外貨建の取得原価によって測定されている非貨幣性項目は、取引日の為替レートを用いて換算する。外貨建の公正価値で測定されている非貨幣性項目は、公正価値が決定された日の為替レートで換算する。

貨幣性項目の決済、又は貨幣性項目を当期中の当初認識、又は過去の財務諸表において換算したレートと異なるレートで換算することによって生じる為替差額は、発生する期間の純損益に認識する。

非貨幣性項目に係る利得又は損失がその他の包括利益に認識される場合には、その利得又は損失の為替部分はその他の包括利益に認識する。逆に、非貨幣性項目に係る利得又は損失が純損益に認識される場合には、その利得又は損失の為替部分は純損益に認識する。

(4) 機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合に、財務諸表を作成するときの換算

企業が機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合、財務諸表を作成するときの金額は、当初から機能通貨で換算していた場合に生じる金額と同一の金額となるように換算する。

(5) 機能通貨から表示通貨への換算

機能通貨が超インフレ経済下の通貨ではない場合の表示通貨（在外子会社の親会社通貨若しくは在外支店の本店通貨、又は報告企業が選択した表示通貨）への換算については、次のとおりである。財政状態計算書の資産及び負債は、その財政状態計算書の現在の決算日レートで換算する。各包括利益計算書、又は分離した損益計算書の収益及び費用は、取引日の為替レート（著しい変動のない場合、平均レートも可）で換算する。この結果として生じるすべての為替差額は、その他の包括利益に認識する。

機能通貨が超インフレ経済下の通貨である場合には、比較可能金額（IAS29号に基づきインフレ調整後の数値）、すなわち前期以前の金額、それから、収益及び費用、これらすべてを当期の決算日レートで換算する。

(6) 報告企業の財務諸表に連結、持分法で含まれる場合の在外営業活動体の財務諸表の換算

報告企業の財務諸表に連結、持分法で含まれるような場合、上記(5)の換算方法に加えて、次の処理を適用する。企業集団内の残高と取引の相殺消去するために発生する換算差額は純損益に認識する。

在外営業活動体の財務諸表の決算日と報告企業の決算日が異なる場合、差異が3か月以内の場合には重要な取引、又はその他の事象をすべて修正して連結することができる。その場合には、在外営業活動体の報告期間の末日の為替レートで換算する。重要な為替相場の変動があった場合には、その他の事象に該当するものとして扱われている。在外営業活動体の取得により生じるのれんは、当該活動体の資産であるから決算日レートで換算する。

(7) 在外営業事業体の処分及び部分的処分

在外営業活動体の換算差額は、その他の包括利益を通じて資本の独立区分に累積されてきている。しかし、在外活動事業体を処分して処分損益を認識したときに、累積換算差額を資本からの組替調整額としてその他の包括利益を通して純損益に振り替える。

子会社に対する支配の喪失、関連会社に対する重要な影響力の喪失、共同支配企業に対する共同支配の喪失の場合には、まだ一部を保有しているとしても、処分として扱い、保有持分をすべて処分したものとして会計処理し、残った部分は、公正価値で記録する。また、在外営業活動体を含む子会社を部分的に処分した場合（当該処分後も子会社である。）には、企業はその他の包括利益に認識されていた為替差額の累計額に対する比例持分をその非支配持分に帰属

させる。これらは、連結の経済的単一説に基づく会計処理である。

2. 国内会計基準の対応

外貨建基準については、現在コンバージェンスの対象になっていない。部分的には差異はあるが、実質的に大きな差異はないと考えられているからかもしれない。もし、IAS21号と差異をなくすとすれば、対応すべき事項は、次の通りである。

(1) 機能通貨

外貨建基準には機能通貨という用語はもちろん概念もない。我が国にある企業の機能通貨は実務上円だと読み替えて対応することは、一般的には問題ないかもしれない。しかし、厳密には機能通貨という概念を導入し会計基準を再構成する必要がある。

外貨建基準では、在外子会社と在外支店に区分（法形式上の区分）して会計処理が異なるが、IAS21号では、在外子会社と在外支店とからなる在外営業活動体の機能通貨が何かを決定した上で会計処理を適用するので、機能通貨の概念を導入した場合、差異が出てくる可能性がある。また、在外営業活動体の取引通貨（主要取引が2通貨以上に及ぶ場合）及び位置付けによっては機能通貨の決定を慎重に行う必要がある。

(2) 表示通貨

機能通貨以外の表示通貨で財務諸表を表示できる規定を導入する必要がある。

(3) 在外営業活動体に対する正味投資額

企業は、在外営業活動体からの未収金、又は未払金である貨幣性項目について、その決済が、計画されず、予見できる将来において発生しそうな項目はその企業の在外営業活動体に対する正味投資額の一部とする必要がある。

(4) その他の対応事項

一定の会計期間の取引額に決算日レートを適用することの削除。

決算日前後に著しく為替相場が変動した場合には、決算日の前後一定期間の直物為替相場に

基づいて算出された平均相場を用いることの削除。

3. 税制上の対応

外貨建基準が機能通貨の概念を導入する場合に、在外支店の機能通貨が外貨のときには、為替換算調整勘定が発生することになるが、その場合の申告調整において、損益項目と貸借対照表項目を決算日レートで換算する方法を認めることが望ましい。また、在外支店の機能通貨が円貨のときも、換算のパラドックスを生じさせないため、申告調整により損益項目と貸借対照表項目を決算日レートで換算する方法を認めることが望ましい。

第11章 企業結合とのれん

1. IFRS の現状

企業結合に関する国際会計基準は、2004年3月にのれんの非償却、持分プーリング法の廃止等を規定したIFRS 3号が制定され、従来のIAS22号は廃止された。更に、IASBとFASB

のコンバージェンス・プロジェクトにより、2008年1月にIFRS 3号が改訂され、2009年7月1日以後開始する会計年度以降の企業結合に適用されている。ただし、コンバージェンスは完全ではなく、米国FAS141号（2007改訂版）とは、適用日や非支配持分（従来の少数株主持分）の測定方法等が異なっている。

改訂IFRS 3号と現行国内基準との主な差異は、以下の通りである。

改訂IFRS3号では、以下の(A)から(B)を控除した金額が「のれん」とされる。(A)から(B)を控除した金額がマイナスの場合は、「バーゲン・パーチェス（廉価取得）」となる。

(A) 以下の合計額

- 取得に要した対価
- 被取得企業における非支配持分
- 段階取得の場合における取得企業が取得前から保有していた被取得企業持分の公正価値

(B) 識別可能な取得資産・負債の取得日における公正価値純額

この結果、公正価値で測定した場合には非支

	改訂 IFRS3号	国内基準
のれんの償却	のれんの償却は行わず、IAS36号「資産の減損」に従い、毎期、若しくは減損の兆候がある場合はその都度、減損テストの対象となる。なお、のれんについては、減損損失の戻入れはできない。	原則として、のれんの計上後20年以内に、定額法その他合理的な方法により償却する。ただし、金額に重要性が乏しい場合には、当期損益として処理することができる。
企業結合に直接起因する費用	企業結合に直接起因する費用は、移転した対価に含めずに、発生した時点又はサービスの提供を受けた時点で費用処理する。	取得に直接要した支出のうち、対価性が認められるものは取得原価に含める。
非支配持分の測定	次のいずれかの方法による（個々の企業結合ごとに選択） ・非支配持分も含めた被取得企業全体を公正価値により測定し、のれんは非支配持分に帰属する部分も含めて認識する（全部のれんアプローチ）。 ・非支配持分は、被取得企業の識別可能資産の純額に対する非支配持分割合相当額により測定する（購入のれんアプローチ）。	子会社の資産及び負債のすべてを、支配獲得日の公正な評価額（時価）により評価し、少数株主持分に相当する部分については、支配獲得日における子会社の識別可能純資産の公正価値のうち、少数株主持分割合の金額で算定する（全面時価評価法）。

配持分からもれん又はバーゲン・パーチェスが認識され得ることとなる（全部のれん方式）。「のれん」は、取得企業の資産として認識し、当初認識後ののれんは償却せず、毎期及び減損の兆候がある場合に減損テストを実施し、必要に応じて減損損失を認識する。「バーゲン・パーチェス」は、すべての資産・負債の識別、非支配持分や譲渡原価の見直しを行ったうえで、なお残存する額については、利益として即時認識する。

なお、改訂前のIFRS3号におけるパーチェス法では、「のれん」は以下の(C)から(D)を控除して算定することとされていた。

(C) 以下の合計額

- 購入対価（取得企業が被取得企業を取得するために要した対価）
- 企業結合に直接起因する費用

(D) 被取得企業の識別可能純資産の公正価値のうち取得企業の持分割合相当額

すなわち、パーチェス法では、被取得企業のうち取得企業が取得した部分に焦点をあててのれんが算定されていたが、取得法においては、被取得企業全体に焦点をあてて、被取得企業全体を購入するために要する対価（非支配持分も含む）と被取得企業の識別可能純資産の全額とを比較することによりのれんを算定する。

2. 国内会計基準の対応

企業結合会計のIFRSへのコンバージェンスは、東京合意を受けた2007年12月6日のASBJのプロジェクト計画表では、EUの同等性評価対応を対象とするステップ1（持分プーリング法の廃止等）と、それ以外の既存の差異解消を対象とするステップ2に分けて進めることとされていた。

(1) ステップ1

ステップ1については、2008年12月26日「企業結合に関する会計基準」が公表され、2010年4月1日以後に実施される企業結合から適用されており、以下の項目についてコンバージェン

スが実現している。

- 持分プーリング法の廃止、取得企業の決定方法
- 株式を取得対価とする場合の対価の時価の測定日
- 少数株主持分の測定
- 企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の処理
- 株式交換における取得原価の算定方法
- 負ののれんの会計処理
- 段階取得における取得原価の会計処理

(2) ステップ2

一方、ステップ2については、2009年7月10日「企業結合会計の見直しに関する論点整理」が示されていたが、それ以降の作業は遅れている。「論点整理」では、改訂IFRS3号とのコンバージェンスを図るために、以下の項目が挙げられている。

- 論点1) 少数株主持分の取扱い
- 論点2) 取得原価の算定
- 論点3) 取得原価の配分
- 論点4) のれんの会計処理
- 論点5) 子会社に対する支配の喪失

* 企業結合に関する基本的考え方
親会社説 ⇒ 経済的単一体説

焦点となるのれんの会計処理（償却の是非）は無形資産に関する検討と関わるため、無形資産に関する会計基準の開発（IAS38号とのコンバージェンス）と同時並行で進めることとされているが、無形資産プロジェクトも一定の条件を満たす社内開発費についての資産計上が争点となっている。両者とも、東京合意では、既存差異のコンバージェンス項目として2011年6月末までが期限とされている。2010年12月17日に更新されたプロジェクト計画表では、2011年第2四半期に完了のため、第1四半期には公開草案が予定されていたが、ASBJでは、4月下旬より、のれん及び開発費をめぐる議論に入った段階であり大幅に遅れている。

(3) のれんの償却—連結先行論

企業結合会計のステップ2及び無形資産の検討が停滞した大きな理由は、連結財務諸表に適用される会計基準をIFRSにコンバージェンスあるいはアドプションした場合に、個別基準をどうするかという連単問題に、この2つが大きく関わっていることである。

財務会計基準機構（FASB）では、2010年10月より単体財務諸表に関する検討会議を設けて、連単問題の打開を図ったが、そこで挙げられた4テーマに、のれんの償却と開発費の資産計上が含まれていたために（他は、包括利益の計上と退職給付会計における未認識項目の負債計上）、この結論が出るまで、ASBJの検討は実質的に中断されていた。

2011年4月28日に単体財務諸表に関する検討会議は「報告書」をとりまとめたが、そこでは、のれんの償却については、「単体財務諸表に関する考え方の方向性」として、「当面、現行の償却を変更すべきでないとの意見が多くみられた。」とされ、その考え方は、以下のように整理されている。

- 事業を買収するのは、売却を目的としたものではなく、買収した事業を通じ利益をあげることを目的とする。のれんは、事業買収に伴う将来収益に対応するコストである。のれんの償却後で利益が計上できるか否かが重要であり、収益と費用の対応の観点からも、のれんは償却すべき資産である。
- 非償却として減損のみとした場合、事業環境の悪化に伴い一気に損失が表面化し、景気が悪化した場合、不安定さが増幅する。
- 単体財務諸表におけるのれんはさほど重要性がない場合が多く、連結と単体で処理を分けても、さほど混乱は生じないのではないかと考えられる。

一方、IFRS同様に非償却に変更すべきとの意見の考え方は、国際的な比較可能性からコンバージェンスを図るべきであること、また、連結財務諸表と単体財務諸表はできる限り一致す

ることが望ましいとするものである。さらに、連結財務諸表に関しても、非償却とすることの是非をめぐって両論が挙げられているが、あくまでも「参考意見」とされている。

(4) 今後の見通し

4月28日開催のASBJに示された「企業結合（ステップ2）のれんの償却処理の取扱いの検討」では、連結財務諸表については国際基準とのコンバージェンスのために、のれんを非償却とする方向で検討していくことが窺える。

連単一致でコンバージェンスする場合のコスト（デメリット）として3つの懸念を挙げ、連結先行した場合は、単体については当該懸念に一定の範囲で対応することができるが、連単一致とした場合は、連単ともに懸念が残ることとなるとしている。

- のれんを非償却とし減損処理のみとする方法は、企業結合後の利益計算の観点や自己創設のれんの計上の問題などに懸念がある。
- 企業は投資（企業結合）の成果を評価する際、投下金額を上回る収益をあげているかを見ている。のれんが投資した原価の一部であることを鑑みれば、のれんの償却費を投資の成果から控除することが経営管理の観点からも整合する。
- のれんを非償却とする場合、年1回、割引後CFで減損テストを行う方向の見直しを前提とすると、実務負担への懸念や、恣意性が介在する余地が大きくなるという懸念がある。

また、のれんを非償却とする場合には、以下の見直しを行うことが前提とされている。

- 減損会計の取扱い…仮にのれんを非償却とする場合、年1回の減損テスト、割引後CFによる1段階のテストを行う方向。対象範囲は「重要な」のれんとする方向。
- 既存のれんの取扱い…仮にのれんを非償却とする場合、経過措置として、既存のれんを期首に減損テスト（損失相当額は利益

剰余金に計上)したうえで、その後は償却しない扱いとする方向。

- ・無形資産会計基準の開発…定義、認識要件等を定めた包括的な会計基準の検討。

税制との関係については、「法人税法上の資産調整勘定は5年以内に償却することとされ、償却について損金経理要件は課されていない(法法62の8)。したがって、仮にのれんを非償却とした場合、現行の法人税法上の取扱いを前提にすれば、コストとなる可能性は高くないのではないかと考えられる。他方、法人税法の取扱いそのものに影響を与える可能性があるとの意見もある。」としている。

会社法上の分配可能額とのれんの関係については、「のれん等調整額(のれんの2分の1の額と繰延資産の合計額)が資本金・準備金・その他資本剰余金の合計額を超え、かつ、のれんの二分の一の額が資本金・準備金・その他資本剰余金の合計額を超える場合、その他資本剰余金及び繰延資産の合計額を分配可能額から控除する(会社計算規則158条第1号ハ(2))。仮にのれんを非償却とした場合、現行の会社法上の取扱いを前提に、非償却による利益剰余金の増加も加味すれば、分配可能額が多くなることでコストとなる可能性は高くないのではないかと考えられる。他方、分配規制そのものに影響を与える可能性があるとの意見もある。」とする。

3. 税制上の対応

現行法人税法では、減価償却資産の中に「営業権」(法令13ハル)が明示されているが、その詳細は定義されておらず、法人税法上の「営業権」と企業会計上の「のれん」との関係は定かではない。企業組織再編税制で考えられている「調整勘定」は、取得対価と取得事業・企業の純資産価値の差額であるが、企業会計における「のれん」は、事業取得時に様々な無形資産について認識した後の残余額であるとされる。

ちなみに、最判1976年7月13日(月報22-7-1954)では「営業権とは、当該企業の長年にわ

たる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在ならびにそれらの独占性等を総合した、他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係である。」とされており、のれんと同視されていると考えられる。

また、非適格組織再編で生じる差額資産調整勘定と負債調整勘定については、事業全体が一体として移転する場合に取得資産・負債の価額と交付対価の額との間に差額、いわゆる「のれん」=資産・負債調整勘定が生ずることが考えられると解説されている(「平成18年版改正税法のすべて」366頁)。資産調整勘定を税務上ののれんと考えた場合は、法人税法62条の8において、非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入が定められているため、企業会計上非償却とされても影響はないはずである。ただし、企業結合会計基準では、のれんの税効果を検討する上では、資産調整勘定は会計上ののれんと対になるものとは考えられていない。

一方で、税務上、無形固定資産に該当する一方、企業会計上は無形固定資産に該当しない場合には、損金経理要件のため(法31)償却費の損金算入ができない場合が生じる。この解決のためには、少なくとも個別財務諸表においては、「のれん」の償却を維持することが必要となるものと考えられる。

第12章 リース税制

1. IFRSの現状

国際会計基準での最初のリースに関わる基準は、1982年9月に公表されたIAS17号「リース」であり、最終改正は2003年12月に行われている。そして、2006年7月にIASBはリース会計基準の改正を表明し、FASBと共同でリース会計基準の内容の見直しに着手し、2009年3月に公開草案を公表している。

この公開草案によると、借手においてはファ

イナンス・リースとオペレーティング・リースとを区別することなく、その支払うリース料の総額をリース負債、その使用权をリース資産に計上することになる。ファイナンス・リースとオペレーティング・リースは、同じリースでありながら全く会計処理が異なれば、財務諸表利用者の比較可能性が損なわれることを理由としている。また、公開草案では、リースであっても実質的に売買であれば、リース取引ではなく売買取引として扱われることとなる。それゆえ、現行のリース基準よりも、その範囲が狭くなっている。貸手においては、リース期間中又はリース期間後における重要なリスク又は便益を受ける可能性が高い場合と低い場合に分けて、高い場合には原資産を引き続き認識し、さらにリース料受取債権とリース負債を認識する。低い場合には、リース期間中に借手に移転する権利の原価を表す原資産の一部の認識を中止し、移転しない権利について残存資産を認識することになる。前者を履行義務アプローチといい、その実質はオペレーティング・リースに該当し、貸手がリース料を受け取るたびにリース収益を計上することになる。後者を認識中止アプローチといい、その実質はファイナンス・リースに該当し、貸手がリース契約をした日の属する事業年度にリース期間全体のリース収益を計上することになる。貸手においては、借手と異なり、依然としてファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区別して処理している。

以上のように貸手においては、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを認識中止アプローチと履行義務アプローチに区別して処理しているが、借手においては、そのような区別をせず使用权をリース資産として資産計上している。

貸手が履行義務アプローチをとれば、借手はレンタル期間が過ぎれば順番に代わっていくので、それぞれの借手はリース資産を再評価し、また残存リース期間も見積もらなければならない、かなり複雑な処理を行う必要がある（最も短

期リースの簡易特例が用意されている)。さらに、公開草案では新たに期間延長オプションや変動リース料の処理が要求するために、一層難しい予想見積もりが要求されることになり、実現可能性という点からも問題があるように思われる。

2. 国内会計基準の対応

我が国では、2007年に公表された最終改正のリース会計基準によって国際会計基準とのコンバージェンスは一応完了した。しかし、上述したように、その一年前の2006年からIASBはリース会計基準の改訂に取り組んできており、その公開草案に注視しながら我が国のASBJも、「リース」を中長期プロジェクト項目に含めて基準改正の作業に着手してきた。そして、2010年12月に「リース会計に関する論点の整理」を公表している。我が国の論点整理での方向性として、まず第一に、公開草案は、借手でリース資産たる使用权とリース負債たるリース料支払債務を認識することになるが、我が国のリース会計基準では、所有権移転外ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分けて、オペレーティング・リースにおいては賃貸借処理をしていることからすると、公開草案は、より比較可能性に優れているゆえに、方向性としては基本的に公開草案の採用を検討していくこととしている。

第二に、貸手では、公開草案では、履行義務アプローチと認識中止アプローチとは会計処理が異なってくるが、リース取引の実質から売買取引と賃貸借取引に準じた取引とに分けることは合理的な取引として複数のアプローチを用いることに同調している。

第三に、リースの定義と適用範囲について、公開草案では対象資産が特定されていることの意味や、その特定された資産を使用する権利の支配の移転の意味について不明確であるとの意見もあることから、今後の重要な論点としている。また、原資産の売買について、公開草案で

は、たとえリース契約であっても実質的に売買であれば、それをリースの適用範囲から除外しているが、我が国の現行のリース会計基準では、たとえ実質的に売買であるとしても、所有権移転ファイナンス・リースとして、あくまでもリースの適用範囲に含める定めとなっている。公開草案のように、売買資産に類似しているということでリース取引の範囲から除外することによって会計処理が複雑になるのではないから、我が国では、リース会計基準の中で会計処理を定める検討が必要であるとしている。

第四に、短期間のリースについて、公開草案では簡便的な会計処理の提案がなされているので、コストと便益を勘案すれば同調できるとしている。さらに、追加条件のあるリースの会計処理については、例えば、更新オプションや解約オプションが付与されている場合には、リース期間の見積りにおいては公開草案よりも厳しく認識することによって借手に債務性の乏しい負債を認識しないようにすべきとしている。また、変動リース料の認識については、借手の将来の行動に依存しないことに限定することや測定の信頼性要件を借手に設ける必要性や、変動リース料の測定について、期待値だけでなく、最も可能性の高い金額を用いる手法の適用可能性について検討すべきとしている。

以上のように、総じて我が国のリース会計基準は、公開草案に同調しているが、公開草案のように実質売買取引といえるリース契約をリースの適用範囲から除外していることに疑義を唱えており、また、更新オプション、解約オプションのためのリース期間の改訂や変動リース料の見直しのためには厳格な見積りを要請しているので、そのような定期的な見積りが実施可能であるかについても、それに代替的な簡便法の整備が必要とされよう。

3. 税制上の対応

我が国のリース会計基準の、新国際会計基準（ここでは公開草案がおおよそ新会計基準に移

行するものと仮定する）へのコンバージェンスを考えると、我が国会計基準—所有権移転ファイナンス・リースの新国際会計基準—売買取引へのコンバージェンス、我が国会計基準—所有権移転外ファイナンス・リースの新国際会計基準—中止義務アプローチへのコンバージェンス、我が国会計基準—オペレーティング・リースの新国際会計基準—履行義務アプローチへのコンバージェンスが検討されよう。

そこで、法人税法では、我が国の所有権移転ファイナンス・リースの国際会計基準の売買取引へのコンバージェンスについては、リースの適用範囲からの除外について、法人税法の所有権移転ファイナンス・リースでのリース資産は自己所有の資産と同様の処理が認められていることから問題がないであろう。なお、我が国の現行のリース会計基準では、所有権移転ファイナンス・リースであっても、簡便法によって取得価額が300万円以下のものは賃貸借取引とみなしている。公開草案ではそのような簡便法による賃貸借取引を認めていないものの、リース取引は法的には賃貸借取引であることは事実であるので、便宜性の原則のもとに租税回避が行われないような措置を講じることによって、一定の要件の下に賃貸借取引として認めることも検討されるべきである。

次に、我が国のリース会計基準の所有権移転外ファイナンス・リースは、借手において自己所有の固定資産と同様に考えず、別個にリース期間を耐用年数として、残存価額ゼロでもって実態に合わせた償却方法（必ずしもリース定額法が使われるわけではない）を容認しており、それに対して国際会計基準の貸手の認識中止アプローチでは、使用权資産を有形固定資産と同様に扱い、また、リース期間と経済的耐用年数の何れか短い期間でもって償却している。そこで、国際会計基準に対しても所有権移転外ファイナンス・リースに対してと同様の取り扱いでよいかについては、国際会計基準では借手は使用权資産をリース期間のみでなく有形固定資産

の経済的耐用年数を適用して償却することもあることから、より売買取引に準じた処理を要請している。そこで、法人税法においてもそれに合わせることは問題がないように思われる。ただ、使用権資産は実態は無形資産であり、法人税法では無形資産であれば定額法（リース定額法）のみを認めているものの、その減価の耐用に合った償却を認めるべきといえる。国際会計基準では、使用権資産を有形資産として表示したのは、同様の自己所有の有形資産との比較のための投資家への有用情報の提供のためである。その点については、法人税法と考えが異なることは構わないといえよう。なお、上記の我が国の所有権移転ファイナンス・リースと同様に簡便法の採用については、所有権移転ファイナンス・リース以上に、一定の要件の下に賃貸借取引として認めることを検討すべきである。

さらに、我が国のオペレーティング・リースの国際会計基準の履行義務アプローチへのコンバージェンスがあれば、借手においてはオペレーティング・リースであっても使用権資産を資産計上することになるが、このことは国際会計基準の認識中止アプローチでも同様となっており、いわゆる財務諸表上での比較可能性のための配慮とされている。しかし、ファイナンス・リースとオペレーティング・リースは同じリースであっても、その実質はかなり異なるものであり、企業会計上リースといえばファイナンス・リースを指しており、オペレーティング・リースはむしろレンタルといった方が理解し易いであろう。それゆえ企業会計で比較可能性という点からファイナンス・リースとオペレーティング・リースとで表示上の一貫性を図ることはかなり無理があるように思われる。借手において使用権があるといっても、認識中止アプローチと認識中止アプローチの使用権では単なる期間の問題で異なるというものではないのではないか。借手においてオペレーティング・リースであっても使用権資産を再評価して、それを償却していくことはかなり複雑であろう

から、民商法を基礎としている法人税法においては、使用権資産の償却としないで単なる賃貸借取引として、引き続き処理していくことを基本とすべきである。すなわち、我が国においては現行のリース会計基準でオペレーティング・リースとされるものについては、それに即して税務上の取り扱いも平仄を合わすべきである。

以上のように、法人税法においては表示上の要請はなく、確かにファイナンス・リースの実質から売買取引に準じた扱いをしてきたが、すなわち民商法から離れた扱いを容認してきたが、その実質が売買取引でないものまでも売買取引に準じての扱いを容認することは誤りであろう。そうであれば、民商法を基礎にして賃貸借取引とすべきであろう。それゆえ、国際会計基準のようにオペレーティング・リースをファイナンス・リースの範囲に取り込むような使用権モデルをそのまま法人税法に適用することには無理があろう。また、国際会計基準ではさらに会計処理が複雑となり、また毎期の見積りを厳格に要請してきているが、法人税法では便宜性の原則から、受け入れがたいことが多々あろう。それらのことに配慮しての法人税法上の取り扱いを構築すべきである。

第13章 会計処理の遡及適用と税務処理

1. IFRSの現状と国内会計基準の対応

(1) 遡及処理の対象となる範囲

過年度遡及会計基準及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」（以下「過年度遡及適用指針」という。）が、2011年4月1日以後に開始する事業年度の期首以降に行われる会計上の変更及び誤謬の訂正から適用されている。

過年度遡及会計基準の適用範囲は、次の表に示すように、「会計方針の変更」、「表示方法の変更」及び「過去の誤謬の訂正」であり、IFRS及び米国基準の取扱いと共通している。

IFRSについては、IAS 8号、米国基準については、FASB-ASC Topic25にそのルールが定められているが、我が国に導入された過年度遡及会計基準及び過年度遡及適用指針と基本的な考え方や範囲その他のルールは基本的には共通している。また、我が国における過年度遡及会計基準は、コンバージェンスを契機として導入されたものであるが、財務諸表の比較可能性を向上させることにより投資家等の財務諸表利用者に対して有用な情報を提供するという目的にも共通性が認められる。

過年度遡及修正基準における用語	会計上の原則的な取扱い	
会計上の変更	会計方針の変更	遡及処理する（遡及適用）
	表示方法の変更	遡及処理する （財務諸表の組替え）
	会計上の見積りの変更	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正	遡及処理する （修正再表示）	

なお、会計上の見積りの変更については、IFRSにおいては、IAS 8号において、会計上の見積りの変更は、資産及び負債の現在の状況の評価の結果行われる、又は、資産及び負債に関連して予測される将来の便益及び義務の評価の結果行われる、それらの帳簿価額の修正又は資産の期間ごとの消費額の修正をいうとされ、これは新しい情報や事業展開から生じるものであり、誤謬の訂正ではないものとされており、遡及処理の対象外であるとされている。また、米国基準においても、FASB-ASC Topic25資産及び負債に関する現在の状況並びに予測される将来の便益及び義務を評価し、これに関連して期間ごとの財務諸表の表示を行ったことの必然の結果であり、新しい情報からもたらされた結果であるとされており、遡及処理の対象外とされている。我が国の過年度遡及会計基準においても、このようなプロスペクティブ・アプローチの考え方同様に採用されている。

(2) 会計方針の変更

会計方針を変更した場合、原則として、変更後の会計方針を過去のすべての期間に遡及適用する。遡及適用とは、新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理することである。ただし、会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合は、会計基準等に特定の経過的な取扱い（適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう）が定められている場合には、その経過的な取扱いが優先される。

遡及修正により開示する財務諸表は、その開示制度の規定により定められたものでよい。表示期間（当期の財務諸表及びこれに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の、その表示期間をいう）よりも前の期間に関する会計方針の変更の累積的影響額は、開示する財務諸表のうち最も古い期間（有価証券報告書の財務諸表の場合は前期、会社法の計算書類の場合は当期）の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。

(3) 表示方法の変更

財務諸表の表示方法を変更した場合には、原則として表示する過去の財務諸表について、新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う。有価証券報告書の財務諸表は当期と前期の2期を開示するため、当期の財務諸表について表示方法の変更をしたときは、前期の財務諸表について変更後の表示方法に組み替えることが求められる。一方、会社法の計算書類は、もともと当期1期分しか開示しないため、そのような組替えは不要である。

(4) 過去の誤謬の訂正

過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には、表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は、表示する財務諸表のうち、最も古い期間の期首の資産、負債及び純資産の額に反映する。また、表示する過去の各期間の財務諸表には、当該各期間の影響額を反映する。

現行の会計制度においては、過去の誤謬の修正を当期の財務諸表のなかで「前期損益修正損益」を特別損益に計上する方法により行うが、このような処理は過年度遡及会計基準では認められない。過去の誤謬の修正再表示による影響は、当期の損益で処理するのではなく、過去に遡求して修正したものとして、(会社法の計算書類の場合は)当期の期首の資産、負債及び純資産(剰余金)の修正により行うことになる。ただし、重要でない誤謬については、当期の損益(その性質に応じて、営業損益又は営業外損益に計上)として処理するなど、本会計基準の定める処理によらない場合も考えられるものとされている。

2. 税制上の対応

(1) 遡及処理と確定決算との関係

過年度遡及会計基準の適用により、今後において会計方針の変更による遡及適用や過去の誤謬の訂正のための修正再表示が行われたとしても、過年度の計算関係書類の確定又は未確定とは直接関係なく、何ら影響を及ぼすものではない。

会社法の計算書類は、各事業年度において、当期の計算書類のみを開示し前期以前の計算書類は開示されないため、会計方針の変更による遡及適用や過去の誤謬の発見による修正再表示を行う場合は、例外的に前期末の残高に前期までの会計上の遡及処理の累積的影響額を加算(又は減算)した額を当期首の残高として用いて当期の会計処理を行うことが許される会計慣行が新たに成立したととらえることができる。

過年度遡及会計基準に従い、変更後の会計方針の遡及適用や修正再表示という遡及処理が行われたとしても、確定済みの過年度の計算関係書類自体を修正したり、手続又は内容の誤りのために未確定となっている過年度の計算関係書類を確定させるような効果を持つものとは決していない。この点は、次項で説明するように、過年度の税務申告との関係に関連した論点になる。

(2) 税務申告との関係

会計方針の変更や過去の誤謬の訂正により遡及処理を行う場合、過年度の税務申告に影響するわけではない。過年度の計算書類は確定しており、その確定した決算に基づいて税務申告が行われている以上、過年度の税務申告を修正することはない。過去の誤謬が発見され、かつ、過年度の税務申告上の課税所得に誤りがあることが発見された場合には、会計上の遡及処理とは別個の手続として、税務上は修正申告又は更正の請求(若しくは嘆願)等の従来どおりの手続により対応することになると考えられる。

また、過年度遡及会計基準に基づき遡及処理を行った事業年度の確定申告書に添付される計算書類は、会計方針の変更の遡及適用による影響額(又は過去の誤謬の修正再表示による影響額)が反映された各勘定科目の期首残高に基づいて作成されている。前事業年度の決算書の計上額と当事業年度の決算書の期首繰越額との間の連続性が確保されていないことになる。これについては、法人税申告書の別表5(1)において、期首現在利益積立金額に貸借対照表科目の入り繰りを調整することが考えられる。具体的には、資産又は負債科目と繰越損益金との間でプラス・マイナスの調整を入れることにより、会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額との対応関係が明確になるものと思われる。

例えば、過年度の売掛金及び売上の過大計上が発見された場合に、税務上は、減額更正の嘆願手続を行い、過大に納付した税金の取戻しを図ることが考えられるが、会計上は過年度遡及会計基準の適用により過年度の誤謬を訂正し、その影響額を当期の期首残高に反映する場面が生じうる。その場合に、別表5(1)の期首現在利益積立金額の欄に、「繰越損益金」マイナス、「売掛金」プラスの調整を入れることが考えられる。減額更正がなされたときに、減額更正のあった日の属する事業年度の期首現在利益積立金額の「売掛金」の調整が消えることになる。

2011年度税制改正により、確定申告書等の添

付書類のうち計算書類の添付要件の部分が、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書および株主資本等変動計算書（もしくは社員資本等変動計算書または損益金の処分表）、これらの書類に過年度事項の修正の内容の記載がないときはその記載をした書類を含むと規定された（法規33、35）点は評価できるが、遡及適用したときの会計上の累積的影響額を反映した期首の帳簿価額（会社法はその期首の帳簿価額をスタートとして当期の計算書類が作成される）と税務上の期首現在利益積立金額との関係を明らかにするような申告調整方法について別途検討が必要である。

(3) 仮装経理における修正経理等への影響

法人税法129条1項において、仮装経理した内国法人が仮装経理をした事業年度後の各事業年度において当該仮装した事実に係る修正の経理をし、かつ、当該修正の経理をした事業年度の確定申告書を提出するまでの間は、更正をしないことができることとされている。

また、過去の判例によれば、仮装経理における修正経理とは前期損益修正損として特別損失で経理することであるとのことであるが、過年度遡及会計基準を適用した場合の過去の誤謬の訂正の場合には、前期損益修正損として特別損失で経理することは認められなくなる。

過年度遡及会計基準による修正経理は、過去の誤謬の訂正による影響額を当期の計算書類の期首の資産、負債、純資産（剰余金）に反映する処理である。すなわち、修正経理における資産又は負債の増加（又は減少）の相手勘定は、期首の繰越利益剰余金となる。仮装経理があった場合に、過年度遡及会計基準に基づいて行われるそのような内容の修正経理が、法人税法129条1項のいう修正経理に該当する旨が通達等により明らかにされるべきである。

なお、現行の法人税基本通達2-2-16では、前期損益修正の取扱いを定め、事実上、過年度の損益修正についての更正の請求を認めないこととしているが、当該取扱いの検討も必要であ

ると考えられる。

第14章 非上場企業（中小企業）会計

1. IFRS の現状

IASBは、2009年7月、「中小企業用IFRS」（IFRS for SMEs, IFRS for Small and Medium-sized Entities）を公表した。これは、IFRSを簡略化したものであり、中小企業のニーズと能力に合わせて作成されたものである。また、中小企業用IFRSには、次のような役割が期待されている。

- ① 財務諸表利用者のために比較可能性を改善すること（比較可能性の改善）
- ② 中小企業の財務諸表の全体的な信頼性を高めること（信頼性の向上）
- ③ 会計基準の維持に伴う相当のコスト削減をすること（コスト削減）

このような中小企業用IFRSについては、IFRSの存在を前提としていて、その簡略化を図るということであるので、IFRSとの関係を常に注視する必要がある。そのため、後述するように、我が国の中小企業会計のルール作りに当たっては、直接参考にされることはない。

2. 国内会計基準の対応（中小企業会計基準）

(1) 中小企業会計問題の発端

中小企業会計のあり方が問題となった発端は、2002年の商法改正によって、会社の計算規則が法律から法務省令へ移行したことにある。これは、我が国の会計基準が国際基準との調和を進める中、会社法としてもそれに円滑に対応するためでもある。しかし、そのことは、国際基準との関係が薄く、かつ、会計処理能力が脆弱な中小企業に負担を課し、悪影響を及ぼすとの懸念を惹起した。

そのため、前期商法改正に際し、計算規則の省令化に伴い中小企業に過重な負担を課さないための特段の措置を講じるよう衆議院及び参議院の附帯決議があった。これを受けて、中小企

業庁は、「中小企業の会計に関する研究会」を発足させ、2002年6月、「中小企業の会計」という報告書を公表した。この報告書は、中小企業が直面する会計処理問題に対し網羅的かつ体系的な指針を示すものであった。しかし、より具体的な会計処理の指針については、実際に中小企業の財務諸表作成を指導する税理士及び公認会計士の各団体に委ねられることになった。

かくして、日本税理士会連合会（以下「日税連」という。）は、2002年12月、「中小会社会計基準委員会」の報告書に基づいて、「中小会社会計基準」を公表し、これを会員税理士の業務の指針とした。他方、日本公認会計士協会（以下「会計士協会」という。）は、2003年6月、「中小会社の会計のあり方に関する研究報告書」を公表した。両者の特徴は、前者が中小企業独自の会計ルールである（ダブルスタンダード）ことを強調していることに対し、後者が会計は一つである（シングルスタンダード）ということを強調して本来の会計基準の簡略法を認めることにある。

(2) 中小指針への統一とその問題点

2002年の商法改正を契機に中小企業の負担軽減を図るためにその会計のあり方が検討されたが、結果的には、3つの会計基準（指針）が併存することになった。このことは、かえって中小企業側を混乱させることにもなった。そのため、2005年8月、日税連、会計士協会、日本商工会議所及びASBJの4団体によって、「中小企業の会計に関する指針」（中小指針）が設定されることになった。

この中小指針の基本的な考え方は、「取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるよう、企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきである」というものである。これは、会計士協会側が主張していた「会計は一つ」（シングルスタンダード）に通じるものである。

このため、IFRSが変更されれば、日本会計基準が変更され、次いで中小指針も変更されるという連鎖関係が生じることとなった。また、

このことは、中小指針は、会計参与設置会社のためであるという論理には適うものとされた。

しかし、この考えにより中小指針を複雑化することは、国際基準の影響を遮断しようとした2002年商法改正の附帯決議に悖ることとなり、中小企業側の反発を招くこととなった。そのため、中小企業会計のための新たなフレームワークの必要性が指摘されるようになった。

(3) 2010年両研究会の成果

このような中小指針に対する批判は、IFRS導入が具体的化されることにより、中小指針も一層それに影響を受けるのではないかということで、一層高まることとなった。そのため、2010年に入って、中小企業庁は、「中小企業の会計に関する研究会」を発足させて、その報告書（中小企業庁報告書）を公表し、ASBJは、「非上場会社の会計基準に関する懇談会」を発足させて、その報告書（ASBJ報告書）を公表した。

両報告書とも、現行の中小指針とは別に、新たな中小企業会計ルールを設定することで一致した。その新ルールについては、国際基準の影響を受けないもので、中小企業の実態に即して理解され易く、税法との調整（親和性）を図りつつ、会社法431条に定める「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するものを取りまとめる、というものである。また、中小指針については、会計参与が拠るべきものとして一定の水準を維持しつつ、一層利用し易いものにするというものであった。なお、新ルールの作成主体は、中小企業団体が中核となることが望ましいとしつつ、今後、関係者にて検討することとされた。

(4) 新会計ルールの検討状況と活用（普及） 方法

前述の中小企業庁報告書及びASBJ報告書を受けて、2011年2月、中小企業庁及び金融庁が共同事務局となり、「中小企業の会計に関する検討会」が発足し、同検討会の下に、「中小企業の会計に関する検討会ワーキンググルー

プ」が設置された。そのワーキンググループでは、既に7回に渡って、具体的な新会計ルールのあり方が検討されている。

また、検討方法においては、従来は、中小企業庁等の官側からルール案が提示されて、それについて検討する方法がとられてきたが、この検討会では、中小企業側が自前の会計ルール作りを行うという趣旨もあって、中小企業団体の中核となっている日本商工会議所側から新ルール案が提示されてその是非が検討されている。

また、新ルール案の具体的な内容については、いわゆるボリューム・ゾーンにある中小企業が普遍的に利用するであろう勘定科目等について、簡潔な会計処理となるよう検討しているが、その主要項目は、次のとおりである。

- ① 収益・費用の基本的な会計処理
- ② 資産・負債の基本的な会計処理
- ③ 金銭債権・金銭債務
- ④ 貸倒損失・貸倒引当金
- ⑤ 有価証券
- ⑥ 棚卸資産
- ⑦ 経過勘定
- ⑧ 固定資産
- ⑨ 繰延資産
- ⑩ リース取引
- ⑪ 引当金
- ⑫ 外貨建取引等
- ⑬ 純資産
- ⑭ 注記
- ⑮ その他・様式等

これらの勘定科目等の具体的な会計処理については、前記(3)で述べた両研究会の報告書の趣旨に適合するように、かつ、中小企業の会計実務に沿うように検討が進められている。そのため、その内容においては、企業会計原則上の会計処理、会社計算規則の取扱い、法人税法との関係等が重視され、かつ、中小企業の会計実務の実態に配慮した簡潔なものが目途とされている。このような検討が進むと、IFRSとの関係が遮断されたもので、現行の中小指針よりも相

当理解し易い新ルールが出来るものと思われる。

以上のように、中小企業会計については、中小指針とは別に新たなルールがまとまろうとしている。そして、そのルールも、会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成するものと期待されている。

次に、もう一つの問題は、この新ルールをどのように普及させていくかである。新ルールの適用対象は、中小指針が会計参与設置会社等を対象とするというのであるから、それ以外のほとんどの中小企業になることが予定されている。

なお、新ルールの作成には、日税連及び会計士協会の代表の方も参加しているわけであるが、両団体とも新ルールの普及に努められるものと思われる。

3. 税制上の対応

(1) 総論

IFRSのコンバージェンス又はアドプションの影響を受けるによる国内の会計基準は、一次的には、金融商品取引法が適用される企業（主として、上場企業）及び公認会計士の監査が強制される会社法上の大会社に適用される。そして、その会計基準に対して、法人税法がどのように対応すべきかについては、前章までに述べてきた。本章では、それら以外の非上場企業、就中中小企業に対する会計基準（会計ルール）の設定又は会計慣行の明確化に法人税法がどのように対応すべきかをとりまとめる。このような対象企業は、量的には、企業の大部分を占めるものであるから、法人税法は、その会計基準等の設定等を一層尊重すべきであると考えられる。

(2) 具体的な対応

前述したように、我が国の会計基準とは別に、中小企業に対する会計ルールとして、中小指針ともう一つの新ルールが設定されることになった。前者は、主として、会計参与設置会社に適用されることが予定されているが、その設定と改正の経緯からみで、国内会計基準の簡略方式

が採用されているので、何らかの形でIFRSの影響を受けてきている。後者は、会計参与設置会社以外の大部分の中小企業に適用されることが予定されているが、IFRSと遮断することによるその特質がある。

ところで、従前の国内会計基準の変更に対する法人税法の対応は、良く言えば、租税政策上の要請を考慮しての是々非々の改訂が行われてきたが、悪く言えば、その整合性に疑問が残るような場当たり的な改訂が行われてきた。しかしながら、前述のように、現行の中小指針に加え中小企業のための新たな会計ルールが設定され、それらが会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成することが予定されているのであるから、今後はそれらに配慮した法人税法の対応が望まれる。

具体的には、まず、中小企業用の会計ルールについても、法人税法22条4項にいう「公正処理基準」に該当するものとして、法人税法の解釈において尊重されることである。次いで、立法上も法人税の納税者の大部分を占める中小企業のための会計ルールについても配慮されるべきである。特に、中小企業においては、税法と会計の共通処理の必要性が高く、確定決算基準の存続を希求しているのであるから、そのことも重視されるべきである。

もっとも、大企業用の会計基準と中小企業用の会計基準が分離するということは、従前から指摘されている法人税法の分離（分割）の必要性を増すことになる。すなわち、法人税制は、将来的には、IFRSが導入される大企業（公開企業）のための法人税法とIFRSの影響を受けることの少ないそれ以外の企業のための法人税法の二本建てにすることも考えられる。

しかし、このような法人税法二分論は、租税政策の原理に照らし、一層慎重に検討されるべきであろう。

第3編 今後の課題と方向性

第1章 問題の所在

2010年3月期から一定の上場企業（特定会社）の連結財務諸表について、指定国際会計基準⁴による作成が容認された。このことは、同時進行中のコンバージェンスに係るスキーム（連結先行）の曖昧さとも相俟って、指定国際会計基準が適用されない企業の財務諸表にどのような会計基準を用いるべきかという問題を提起した。一つは、上場企業の個別財務諸表であり、他の一つは、非上場企業の財務諸表である。昨今の新たな会計基準・指針策定の動き～「単体財務諸表に関する検討会議」による国内基準、会社法に対応した「中小企業の会計に関する検討会」が提唱する新たな中小企業向け会計指針～は、こういった問題意識に呼応したものである。

前者は、個別基準のコンバージェンスは国際的には要請されていないこと、そして、個別基準がIFRSに近づくほど配当可能額や課税所得の算定に深刻な影響を及ぼすといった事情がその背景にある。税の観点からは、個別基準の変容が法人税法の解釈にどのような影響を及ぼすのか、そして如何なる立法上の対応がなされるべきかが課題となる。後者は、IFRSとは無関係な中小企業の会計・税務をどうするかという問題でもある。この点、我が国企業の99%を占める非上場企業をも対象とする会社法及び法人税法においては、今後、整備されていく国内基準にどのように対応するかが重要である。

いずれも、法人税制と直接的に関連するわけだが、その調整のあり方は難解な論点となっている。就中、IFRSをめぐる諸情勢の不透明さはその要因である。IFRSの影響がどの程度、

⁴ 連結財務諸表規則では、IFRSそのものではなく、いわゆるエンドースメントの手続きを経た「指定国際会計基準」に準拠した連結財務諸表の作成を可能としている（連結財規第93条、金融庁告示第69号）。

個別基準に及ぶかにより法人税制へのインパクトや課題も当然に異なるからである。また、今後は複数の会計基準・指針の並存が予想されるが、それに伴い課税の公平をいかに保つかといった問題も生じることが予想される。

第2章 解釈上の課題

1. 企業会計基準のコンバージェンスに係る法解釈

法人税法22条4項は、法人の収益・費用等の額を「公正処理基準」に従って計算すべき旨を定めている。この規定は、法人税法の簡素化の一環として設けられたもので、法人所得の各事業年度の所得の計算が原則として企業会計上の企業利益の算定に準拠して行われるべきことを定めた基本規定である（金子宏『租税法 第16版』281-282頁）。ここに「原則として」とあるように、公正処理基準によってのみ法人の所得金額が算定されるわけではない。実際には、法人税法及び租税特別措置法によって、租税政策上の理由から多数の「別段の定め」がなされており、準拠すべき公正処理基準が大幅に制限を受けているからである。

公正処理基準とは、一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味しており、その中心をなすのは、企業会計原則・同注解、ASBJの会計基準・適用指針、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規則、中小企業の会計に関する指針、更には、判例上の解釈規範等であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むとされている。ただし、注意すべきは、これらの会計基準等や確立した会計慣行が必ずしも公

正妥当とは限らないこと、そして決して網羅的であるとはいえないことである。何が公正処理基準であるかを判定するのは、国税庁や国税不服審判所の任務であり、最終的には裁判所の任務である（前掲金子283-284頁）。

租税法の解釈論の観点から企業会計基準のコンバージェンスの問題を俯瞰すると、おおむね次の二つに論点を収斂することができる。

まず、公正処理基準の判定に係る問題である。個別基準がコンバージェンスすることにより、法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば、それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性がある。ここで問題になるのは、IFRS自体が改訂作業を継続的に行っていることである。今後、我が国においても、IFRSの内容が一定の範囲で、一定の条件のもとに公正処理基準になっていくことが予想されるが、企業会計基準が公正妥当と認められるかどうかは絶えず吟味していく必要がある⁵。

さらに、企業会計基準の変容は、「別段の定め」における解釈にも影響を及ぼすことが予想される。法人税法の個別計算規定には、解釈上、企業会計の処理と関連するものが多いからである。

なお、現時点（任意適用時）では、個別財務諸表には指定国際会計基準が適用されないため、IFRSの影響はコンバージェンスの範囲に止まり、公正処理基準の判定において指定国際会計基準の解釈が直接的に問題となることはないと考えられる⁶。もっとも、連結財務諸表を作成していない特定会社には、国内基準に加えて指定国際会計基準による財務諸表を作成することが認められているため（財規1の2、127②）、そのような会社については会社計算規則3条が

⁵ この問題は、法人税法のみならず会社法に定める「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」との関連でも生じ、そのような会計処理を行った企業の適法性が争われる可能性をも孕んでいる。

⁶ 公正処理基準の解釈とは別に、指定国際会計基準が課税所得計算の基礎となった場合には、租税法律主義の観点からの問題も提起される。公表期日による差こそあれ、内容的にはIFRSと指定国際会計基準は一致するため、結果的に、外国の民間団体であるIASBが設定するIFRSに課税要件の決定を委ねることになるからである。

定めるしん酌規定を通じて、会社法上も指定国際会計基準が個別計算書類との関係で「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一つとなる余地は残されており、課税所得計算にも影響を与え得るとの指摘もある。

しかしながら、これについては、指定国際会計基準による財務諸表が追加的なものであること、そして会社計算規則にはこれに対応する規定が新設されなかったことから消極的に解すべきであろう。

2. 解釈に及ぼす影響

(1) 公正処理基準の判定に係る問題

課税所得の算定では、まず租税法上の明文の規定（別段の定め）が適用され、そのような成文法が存在しない場合に法の空白を埋めるために法人税法22条4項が用いられる。よって、公正処理基準の解釈論の展開によっては、IFRSの内容が直接的に課税所得計算に及ぶこととなる。

例えば、益金の計上時期に対する影響である。収益認識の基準について、「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」（最判1993年11月25日・民集47卷9号5278頁）ものと解されている。

このような収益の実現の意義については、取引の種類や態様に応じて適切な基準が用意されている⁷。一例をあげると、棚卸資産の販売についての収益計上基準として引渡基準が妥当とされている（法基通2-1-1）。さらに、引渡しの日の判定については、継続適用を条件として出荷基準や検収基準等が認められている（法基通2-1-2）。他方、IFRSでは、顧客が財

又はサービスに対する支配を獲得した時点を重視しており、出荷基準は認められない可能性がある。

もっとも、「取引の経済的実態からみて合理的なものの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」り（上記最高裁判決）、提案モデルと同様の基準が我が国で採用された結果が、収益認識の基準として検収・到着を重視する程度にとどまるのであれば、問題はないとも考えられる。いずれにせよ、このような会計処理が公正処理基準として認め得るかについて注視する必要がある。

また、コンバージェンス・プロジェクトでは、返品権付きの製品販売において、返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず、その代わりに、返金負債を認識することが提案されている。この点、返品調整引当金を計上する我が国の処理と異なる。このような基準が我が国でも採用された場合には、これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され、そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる。

しかしながら、債務確定基準（法法22③二）により、別段の定めによらない引当金計上を排除してきた法人税法においては、返品調整引当金（法法53）以外の付随サービス等について、このような会計処理が公正処理基準として認められるかは疑問である。

なお、損金の計上時期については、原価については売上との対応関係が重視され（法基通2-2-1等）、費用については「債務の確定」（法法22③、法基通2-2-12等）が、また、損失についてはその確実性が重視されている（品

⁷ これについては、法人税基本通達2-1-1以下が詳細な定めをおいている。

川芳宣「IFRS導入と法人税法との関係」商事
法務1891号26頁（2010）。これらの計上基準に
ついては、IFRSが直ちに影響を及ぼすもの
とは考えられないが、今後の動向については注
視していく必要がある。

（2）個別規定の解釈に及ぼす影響

前述のとおり、法人税法の個別計算規定に
は、解釈上、企業会計の処理と関連するもの
が多い。例えば、評価損や時価の解釈である。

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）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33②）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33③）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」があげられている（法
令68①）。

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。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。こ
の場合、固定

資産については、「当該資産が災害により著
しく損傷したこと」などの四項目のほか、「
……に準ずる特別の事実」が評価損計上の
事由とされている（法令68①三ホ）。従っ
て、IFRSにおける減損処理が企業会計に
おいて容認されるようになると、上記「
……に準ずる特別の事実」のひとつとし
て解されることも考えられる。

資産の評価損の事由のほか、法人税法の
解釈においては、資産の評価額、役員給
与、寄附金等において、「その時の価額」（
時価）が問題となる場合が多いが、IFRS
における「公正価値」との関係が一層重
視されることが予想される。もっとも、
税法上の時価評価においては、課税時期
における客観的データが重視されている
のに対し、「公正価値」評価においては、
将来のキャッシュ・フローの見積り等の
主観的要素が重視されているので、両者
のギャップの調整が容易ではないものと考
えられる。

第3章 立法上の課題

1. 一般原則的な対応

（1）公正処理基準の変容と「別段の定め」

公正処理基準の変容は、これまでの「別
段の定め」との関係に鑑みると、法人税
法の実体的規定のあり方にも影響を及ぼ
す。「別段の定め」には、公正処理基準
に対する例外を定める規定だけでなく、
公正処理基準の内容を確認する性質のもの
や、公正処理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、又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し
る規定も含まれているからである（前掲
金子285頁）。つまり、法人税法が自
足的な定めを置かず、公正処理基準を
参照している限りで法人税法の実体的規
定も変容することになる。ここでは、確
認規定や修正規定についてコンバージェ
ンスを経た企業会計

⁸ これは企業会計と税法との乖離の拡大を意味しており、損金経理要件のあり方も含めた議論につながる。

基準の内容に沿った改正をするかどうか論点となる。また、解釈論の展開にもよるが例外規定の新設が求められることもあり得る。

前述の解釈論と立法上の対応とは密接に関連しており、IFRSの影響がどこまで個別基準に及ぶかにより、その対応の方法論や課題は当然に異なる。コンバージェンスはその対象が狭いほど法人税法の解釈や立法に対する影響が限定的になるのに対し、今後、個別財務諸表に指定国際会計基準が適用された場合には検討すべき課題は山積する。

その理由として、まず、公正価値評価やプリンシプル・ベースといった特徴を有すIFRSは、適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法と相容れない局面が多い⁹ことがあげられる。特に公正価値については、将来の見積りや時価の測定に恣意性が介入しやすいこと、そして包括利益の表示に代表されるように、未実現利益の計上にもつながる点が指摘されている。

次いで、これまでは税務との関わりが大きい項目が必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかったことにも留意すべきである。例えば、有形固定資産では減価償却に関する項目である。周知のとおり、日本では、税法基準による会計処理が企業実務として定着し、監査上もこれを容認している（日本公認会計士協会「監査・保証実務委員会報告第81号 減価償却に関する当面の監査上の取扱い」）。よって、個別基準として指定国際会計基準が適用された場合には、大きな変更となる。

(2) 課税所得算定の基本原則（租税政策の基本原則）

立法上の解決が求められた場合、法人税法がどのように対応すべきかについては法人税の課税所得の決定要素（基本原則）に照らして論じる必要がある（前掲品川25頁）。

法人税法は、その課税標準を「所得の金額」

（税法21）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。」（税法22①）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1995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、租税政策上（租税政策の原理である租税原則を含む。）の理由から、「別段の定め」（税法22②・③）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政策上の中核的な考慮として、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、第一は、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ふ水平的公平は、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、簡素があげられる。企業の税負担の計算が容易であること、納税コストが安

⁹ 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。

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⁹。

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、又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）、法人株主の場合には、受取配当の益金不算入制度（法法23）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。

なお、これらの諸原則とは別に、租税の使命である「租税収入の確保」という視点も何よりも重視せざるを得ない。

2. 確定決算基準との関係

(1) 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、次のように整理することができる（前掲「法人課税小委員会報告」第1章四・3ウ）。

- 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74①参照）。
- ② 課税所得計算において、決算上、費用又

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、公正処理基準に従って計算すること（法法22④）。

このうち①については、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））。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又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、又は、税務運営上の簡素化を図るために費用の損金算入額及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1975年6月13日・税資81号822頁）。

以上からも明らかであるが、確定決算基準を採用することの重要な論拠は実務上の便宜性に求められる。会社法会計により公正な会計慣行のもと計算された企業利益を基礎として、それに税法上必要な修正を行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る。また、課税所得の計算上、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。

(2) 損金経理要件

かねて確定決算基準への批判の多くは、損金経理要件に対するものであり、IFRS導入を機にあらためてその矛先が向けられた観がある。ここで留意すべきは、その背景や内容を異にする問題が混在していることである。

損金経理は、外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出に係る金額を、法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されている。その結果、企業会計は税法の影響を受けることとなり、このような

現象は「逆基準性」ないし「企業会計に対する税法の介入」等と呼ばれ、古くより確定決算基準見直しの論拠とされてきた。

この点、最近の論考をみても気脈を通じるものがある。例えば、減価償却について、逆基準性による財務諸表への影響（IFRSベースの連結財務諸表に組み替える際の連結修正仕訳の煩雑さ、ダブル・スタンダード等）を問題視する見解がある（日本公認会計士協会「租税調査会研究報告第20号 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」（2010））。これは、税務上のメリットを享受するために税法基準により償却費を計上すると財務諸表の適正性が損なわれる等の事態が生じ、他方、IFRSにより減価償却を行うと損金算入額が小さくなる場合があるため、損金経理要件を外し、申告調整を認めるべきという主張である。これに対しては、法人税法が損金算入限度額一杯の償却を奨励しているわけではなく、また、各企業が実態に見合った償却をすることを税法が妨げているわけではないので、基本的には法人の判断の自主性の問題であるとの指摘や、損金経理要件による償却費の計上は簡素な事務処理を実現し、恣意的な会計処理を抑制する観点から意義を有しており当面は変更するまでの理由がないとする意見があった。

同じく会計基準の国際化を背景とする問題として、損金経理要件が足枷となり、従来は税務上容認されていた処理が行えなくなるケースが指摘された。例えば、のれんの取扱いである。国内基準では、20年以内のその効果が及ぶ期間にわたって定額法その他の合理的な方法により定期的に償却するのに対して（企業結合会計基準三2(4)）、IFRSではのれんを償却しない。他方、税法では、5年間の均等償却を規定している（法令13八）。よって、個別基準がコンバージェンスした場合には、損金経理要件の存在により、のれんを税務上定期的に償却できないこととなる。この点、国内基準をどうするかは、「単体財務諸表に関する検討会議」におい

て検討されてきたところでもある。

税法独自の改正に係る問題としては、2007年度税制改正後の減価償却制度があげられる。同制度は、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トイ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できないおそれがある。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可能性もある。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があった。現に、組織再編税制における「みなし損金経理」のように法人が損金経理を行わなくても償却費として損金の額に算入することができるケースもあり、このような場合には確定申告書の記載によって法人の意思を確認することになる。

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)〕。

よって、損金経理要件については、確定決算基準の理念にも照らし、検討を重ねていく必要がある。

(3) 確定決算基準のあり方

企業会計基準のコンバージェンスに対する立法上の対応は、法人税法が伝統的に採用してきた確定決算基準のあり方にも問題を惹起する。従来、日本の企業会計と税法との関係は確定決算基準との関連で論じられることが多く、今後、IFRSへの税務上の対応を検討する上でも確定決算基準に関する議論は重要な位置を占めると考えられる。

前述の確定決算基準の意義、機能に鑑みた場合、IFRSへのコンバージェンスが会社法を含む企業会計全般に及ぶようであれば、法人税法もそれに沿って所得計算規定を整備すれば足り、確定決算基準を否定する理由にはならないと考えられる。また、コンバージェンスが上場企業の連結財務諸表又は個別基準の範囲に止まり、非上場企業の財務諸表作成のために別途会計基準が用意されるのであれば、法人税法上の所得計算規定は、非上場企業のための会計基準との調整を図り、確定決算基準を維持すれば足りるということになる。よって、IFRSの影響が我が国企業会計基準に及んだとしても確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられる(前掲品川28頁)。

諸外国においても確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており、そのような状況を所与としてIFRSへの対応がとられている(日本租税研究協会・税務会計研究会「[税務会計研究会報告] 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」33-40頁(2010))。今後も確定決算基準については維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題として捉えていくべきである。

他方、会計基準の国際化という観点とは別に、税法独自の改正によって確定決算基準の理念が無視されているとの批判もある。例えば、1998年度税制改正を端緒とする負債性引当金の廃止・縮小、2001年度税制改正の税法が定める「帳簿価額」引継ぎによる課税の繰延べ(組織再編税制)、2007年度税制改正の減価償却規定における250%償却率の導入等である。コンバージェンスによる企業会計基準の変容にあたり確定決算基準を論ずる場合には、これらの論点をも検討した上で議論すべきであると考えられる。

3. 税制改正の方向

(1) 基本的方向

1998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、大きく変化していった。会計慣行に多くを委ね、必要最小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。」（前掲「法人課税小委員会報告」第1章四・3（ウ））と明言している。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、「中期答申」においても改めて強調された。

もっとも、1998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。ここで

留意すべきは、企業会計における取扱いに対する例外規定のみを設けるというアプローチは採用されておらず、両者の取扱いが共通している部分についても、企業会計上の処理を確認する規定が設けられていることである¹⁰。このことは、法人税法と企業会計との調整を図ることも租税政策上の一つの重要な原理であることを示唆している。

（2）企業会計基準の改変との関係

企業会計基準の改変が法人税法の実体的規定に与える影響を考えると、企業会計からの乖離項目は、「別段の定め」の修正あるいは新設につながる。また、調和項目についても確認規定が設けられる傾向が指摘されている。

さらに、今後、会計基準が階層化した場合には「別段の定め」による手当ての必要性が一層高まることが予想される。複数の会計基準の並存は、企業の基準選択によっては決算利益が異なる可能性を示唆しており、課税の公平を担保する、すなわち同一の課税所得を導くためには、いきおい網羅的な「別段の定め」を設ける必要が生じるからである。昨今の新たな会計基準・指針策定の動きは、こういった傾向に拍車をかけるものといえよう¹¹。

いずれにせよ税制の複雑化は避けられず、これは中小法人に過重な負担を強いると共に税制簡素化の要請にも反することとなる。今後、何らかの対策を考えなければならない。なお、この点については、法人が用いる会計基準や指針に着目して、それに対応した法人税法を慎重に構築すべきとの意見があった¹²。

（3）個別規定の対応

IFRS に対して税制がどのように対応するか

¹⁰ 例えば、平成12年度税制改正における金融商品取引税制では、平成11年に公表された金融商品会計基準を網羅するような「別段の定め」が設けられた。

¹¹ 結果的に、従来の国内基準、「中小企業の会計に関する指針」とあわせて4つの基準・指針が、さらに、IFRSや中小企業向けIFRS（IFRS for SMEs）まで含めると将来的には6つの基準・指針が並存する可能性がある。

¹² このような考え方については、税制調査会等においても幾度となく取り上げられている。例えば、昭和43年7月の長期答申では大小法人区分の法人税制が検討されている。

は、ASBJとIASBがコンバージェンス・プロジェクトを開始した2005年以降生じた課題である。近年の税制改正をみるとコンバージェンスに呼応している部分が見られ、法人税法自体の改正を通じてIFRSの内容が反映されている。他方、コンバージェンスに呼応しない、あるいは税法独自の改正により企業会計基準から乖離している項目もある。結果として、企業会計と法人税制との関係は調和と乖離とが混在しているが、そこには、必ずしも整合的な理論付けが行われているとは考えられない。そのため今後の税制改正においては、企業会計との関係について明確な理論付けが必要である。

この点に関して、参考となるのは、2009年度の棚卸資産に係る改正である。この改正は、「棚卸資産の評価に関する会計基準」が後入先出法を廃止したことに対応したものである。同基準では、後入先出法を廃止し、実質的に低価

法を強制しているが、法人税法では、後入先出法の廃止には同調したものの、従前どおり低価法の選択適用を維持した。また、企業会計において認められていない最終仕入原価法についても変更はしなかった。結果的に、棚卸資産会計については、これまで企業会計と法人税法との間にほとんど差異がなかったが、コンバージェンスを機に両者の差異が拡大することとなった。

このような改正は、課税所得算定の基本原則に照らし、課税上の便宜性（簡素）、確実性等の観点から、低価法や最終仕入原価法が維持され、課税上重要性が乏しい後入先出法について会計基準との調和が図られたものと評価することができる。

むろん、このような判断は、立法当局に一方的に委ねられるわけではなく、そこには国民経済全体の見地からの合目的性、合理性の検証が絶えず行わなければならない。

その品質を、全世界へ。
鉄のグローバルプレーヤー。



先進の技術で、ますます世界で需要が高まる新日鉄の鉄鋼製品。日本の高品質をそのままお届けするために、世界の有力鉄鋼メーカーと提携・合併し、主要地域をカバーする生産・供給ネットワークを築いてきました。さらに現在は、メキシコ・インドでの自動車用鋼板・鋼管事業、ベトナム・アフリカでの建材・インフラ関連事業など、新たな海外プロジェクトも推進。求められる製品を、いち早く、最適に供給できる体制を強化しています。新日鉄は今後、日本・アジア・環大西洋圏の世界3極体制で、さらにグローバルにその存在感を高めていきます。

先進のその先へ、新日鉄

www.nsc.co.jp



「地球の平和」アリスタ スサント 8歳 インドネシア ©子供地球基金2011

未来を担う子どもたちのために。

住友化学は、未来を担う世界中の子どもたちが
笑顔で暮らせる社会や地球環境を実現するために、
化学の持つ無限の可能性にチャレンジしつづけます。

豊かな明日を支える創造的ハイブリッド・ケミストリー

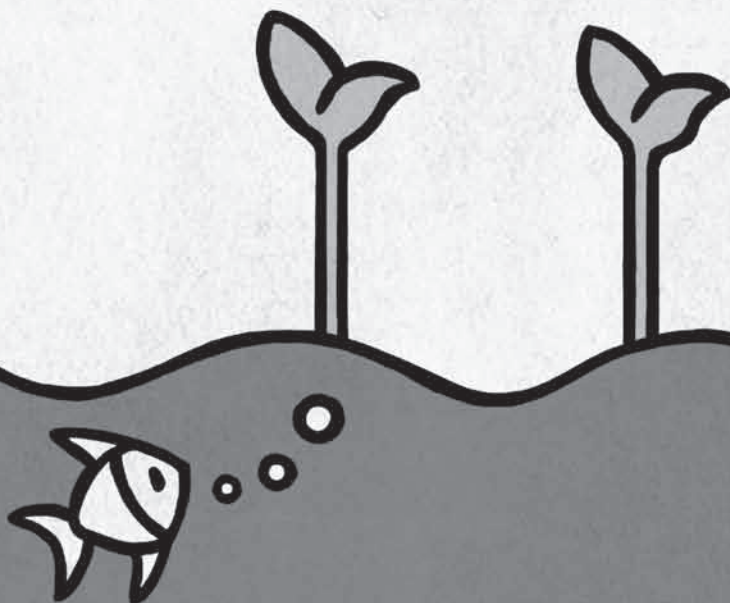
住友化学

Green Gift



JOC
GOLD INSURANCE
PARTNER

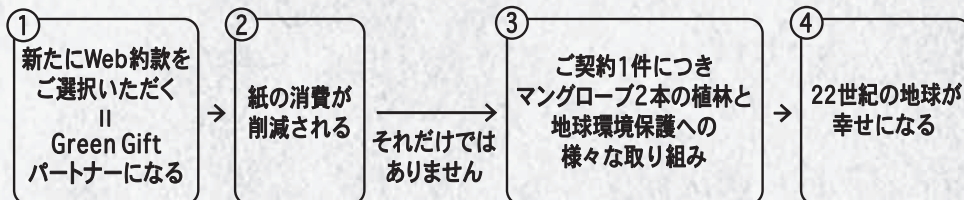
22世紀へ森を贈ろう。



マングローブで未来の森をつくりませんか。

「Green Gift」プロジェクトとは？

ご契約のしおり(約款)を冊子ではなく、ホームページで閲覧いただく方法(Web約款)にご賛同いただいたお客様を「Green Gift パートナー」として、アジア・太平洋の国々でのマングローブ植林をはじめ、地球環境保護への様々な取り組みを推進していくプロジェクトです。



東京海上日動は、2009年度の国内事業活動に伴うCO₂排出量が
実質ゼロである「カーボン・ニュートラル」を実現しました。




東京海上日動

TOKIO MARINE
Quality: 東京海上グループ

東京都千代田区丸の内1-2-1 〒100-8050

☎0120-868-100 午前9時～午後8時(平日、土日祝とも) <http://www.tokiomarine-nichido.co.jp/>



家庭用燃料電池を設置すると 3300m²の森が出現します。



今までと同じように生活するだけで、もっと環境に貢献できる、ゆとりのある生活って素敵だと思いませんか？

東京ガスの家庭用燃料電池は、高い環境性能を持った次世代のエネルギーシステム。クリーンな天然ガスを使って、水素と酸素で電気をつくると同時にお湯もつくれます。CO₂の排出量は従来のシステム^{※1}に比べて、大幅に削減が可能になりました。その削減量は、約3300m²の森林が一年間に吸収するCO₂量約1.5t^{※2}に相当します。それは家庭用燃料電池を使うと、森林ができるようなもの。みんなが心地よく過ごせる地球をサポートする企業であり続けるために、東京ガスはこれからも環境問題に取り組んでいきます。

※1 火力発電で作られた電力と給湯器を使用した場合

※2 プナを主体とする天然森林が1年間に吸収する量

プナ天然林のCO₂吸収量原単位=4.6[t-CO₂/ha・年] 出典:日本林業協会 資料

ますますやさしく。ますます快適に。

東京ガスは家庭用燃料電池をはじめとする、
環境に配慮した技術開発を、日々行っております。

環境を考える。暮らしを考える。東京ガス。