



## Osaka Gakuin University Repository

Title	企業利益と課税所得 Corporate Income and Taxable Income
Author(s)	小倉 康三 (Kozo Ogura)
Citation	大阪学院大学 企業情報学研究 (OSAKA GAKUIN CORPORATE INTELLIGENCE REVIEW), 第 10 巻第 1 号 : 39-63
Issue Date	2010.07.30
Resource Type	ARTICLE/ 論説
Resource Version	
URL	
Right	
Additional Information	

## 企業利益と課税所得

小倉 康三

### Corporate Income and Taxable Income

Kozo Ogura

#### ABSTRACT

The first part of this paper will clarify the concepts of corporate income and taxable income.

Subsequently, in Part II, I will discuss the confirmed accounting principles of tax accounting information, basing my analysis on income calculation under Japanese corporation tax law. In Part III, I will discuss standards and reverse standards for accounting tax accounting. In Part IV, I will examine the differences between taxable income of confirmed financial income accounting and tax accounting. In Part V, I will consider the cause of the differences between corporate income and taxable income. In Part VI, I will discuss international accounting standards and confirmed accounting principles. Part VII will be about the separation between corporate accounting and tax accounting.

Finally, I will describe how cases of corporate accounting, often taking into consideration the issue of taxes, has over time become accounting based on the tax law standards, and how this reverse baseline type of problem has become a problem of confirmed accounting principles. I will also study problems related to tax systems and efforts to deregulate and adjust accounting requirements for the purpose of further improving the international comparability of financial reporting.

## I はじめに…企業利益と課税所得の概念

企業利益と課税所得とは、どちらもその概念は企業が一定期間内に得た付加的経済力であって、従来の純資産を損なうことなく処分しうる財の総額であると言われている（武田2004,1011頁）。この定義には、資本維持（純資産の保全）の考え方が基礎に横たわっている。

企業会計では『利益』といい、税法会計（『税務会計』とも称する。従来の慣習では『税務会計』という表現の方がよく使われている）では『所得』という言い方をするのは、両者が全く同じものといえない概念的な差異があるからと言われている<sup>1)</sup>。『利益』と『所得』の概念は、その金額算定の基礎となる概念が異なるために同義に扱かわれることはないのである。

企業会計も税法会計もいずれも会計である。会計に関する研究を行なう学問が会計学であると言われている。がんらい『会計（Accounting）』という語は、acとcountとの二つの語から成り立っている言葉であるが、それはその語源が語っているように、『計算を合計する』ことを意味しているので『計算学』であると言われている（阪本1993,1頁）。

『会計学』は、数学のように数を対象としてその計算の方法を研究するのではなく、社会に生じた経済現象を対象としてこれを会計特有の数字、記号、形式によって表現することによって、事物や事象を実際に観察するのと同じの知識が得られてこれについて適正妥当な判断に到達できるようにすることを目的とするものである。これによって、われわれが経済生活を営む上に必要な意思決定（判断）資料を得て、合理的な経済活動を営むことができるようにすることを目的とする社会科学の一つである。『会計学』は、経済学、数学、統計学などを応用した応用科学でもある（阪本1993,1頁）。

また、会計の語源は、『筆記する』とか『正確に写し取る』という意味の『スクリプト（script）』という言葉であるとの説もあり、そこでは、記録が中心で歴史的な事実を記録するのが会計の本質であったと言われている（井尻2003,講演<sup>2)</sup>）。

いずれにしろ、歴史的な事実を記録する会計は、財産計算目的ないし損益計算目的を中心とする伝統的な企業会計であり、『実測会計』または『伝統的会計』と称される。これに対して情報提供目的を中心とする現代会計は、『予測会計』であり『利用者指向型会計』といえる。

1) 企業利益という場合は企業会計の領域で用い、課税所得という場合は、税法会計の領域で用いる言葉の使い方である（武田2004,1011頁）。本稿でも、『企業利益』『課税所得』という場合、この使い方に従う。

2) 井尻2003講演については、浦野2010,1頁の紹介を参照。

『実測会計』というのは、歴史的事実を正確に写像すべしという会計である。『予測会計』というのは、予測もどんどん取り入れるべしという会計である。1929年の大恐慌からITバブル崩壊に至る会計の最大の変化は実測会計から予測会計に移ったことにあると言われている（井尻2003,講演）。

さらに金融ビッグバンとグローバル化の進行のもとに証券資本市場における資本調達をめぐって、連結会計報告を中心に会計基準の国際的調和、IASやUS-GAAP等の国際的会計基準への準拠、我が国会計基準もその国際会計基準IFRSへの収斂（コンバージェンス＝共通化）と採用（アドプション）が求められている。我が国は、コンバージェンスを進めながらアドプションの方向で動いている（郡司2009,6頁）。

伝統的会計である利害調整会計は、会計の生み出す情報が財の分配という利害関係調整のために役立たせる目的で行われる会計であり、利害調整目的のためには数字の歴史的事実に基づく信頼性が求められるので『実測会計』が適している。利用者指向型会計である意思決定会計は、財の生産にあたり意思決定に役立つ情報の提供のために役立たせる目的で行われる会計であり、意思決定目的のためには数字が予測数値であっても合目的性が適していると判断されるならばそれが良いとされるので『予測会計』が適している。利害調整会計も意思決定会計も、どちらが正しいかということではなく、どちらも会計の大事な分野である（浦野2010,1頁）。

『予測会計』の利益の先取りは、「表1」のように分けられている（浦野2010,2頁,井尻2003,講演）。

ここでの一次先取りは、費用収益対応の原則の観点から、伝統的会計の『実測会計』でも取り入れられている。二次先取り以降の『予測会計』は、国際会計基準のベースとして展開されており、国際会計基準が意思決定会計の領域から利害調整会計も巻き込んで世界で唯一のグローバルな会計基準としてそれへのコンバージェンスとアドプションを各国に迫っていることは周知の事実である。

税法会計は、意思決定会計でもなければ利害調整会計でもない、また国際会計基準のような『予測会計』でもない、税法会計は課税所得計算の為の会計であるので『実測会計』でなければならない。税法会計は、国際会計基準と切り離して考えるべきと思うが、確定決算主義を至上主義とする我が国の税法会計はそれとの整合性を保つことができるのだろうか。

表1 『予測会計』の先取り

先取り	予測会計の例
一次先取り	受取勘定における貸倒れを予測する。 伝統的会計の場合でも認められている。
二次先取り	未来の販売価額（＝『来価』）のうち当期の市価の中で『来価』に最も近いものを認識する。例えば、有価証券や金融商品等の時価である。その予測は実際の『来価』と異なったり、市場価格も市場によって異なったりする点に問題が残る。時価会計の場合に認められている。
三次先取り	『埋蔵物認識会計（Reserve Recognition Accounting：RRA）』 これは石油会社などで油田を掘り当てた時点でその油田の埋蔵量を推測し、それから将来上がるネット・キャッシュフローの予測額の現在価値を資産に計上し、また掘り当てた期間の利益として認識しようとする会計である。油田の現在価値計算、エネルギー契約など、市価の明確なものがない場合に認められている。
四次先取り	『企業価値』の計算で、例えば、有力なアイデアはあるが無形固定資産だけでその他の資産が無いような会社の場合、予測されたキャッシュ・フローの現在価値計算を行い、会社の株価に株数を掛けたマーケット・キャピタリゼーションの価額を推定し、マーケット・キャピタリゼーションの価額と資本勘定の簿価の差を『自己開発のれん』とし、それを資産に計上して同時に『利益剰余金』に計上して『のれん』の前期との差額を当期の損益に計上するような先取りである。 M&A（企業の買収・合併）、運用資金の利回りの最大化を図るビジネスモデルのような『利益の先取り』、株価等で表わされる資本を『企業価値』とする『予測会計』の場合に認められている。

出所：浦野2010, 2頁を参考に作成。

## II 我が国法人税法の所得計算と税務会計の確定決算主義

我が国法人税法の所得計算は、伝統的に確定決算主義が採用されている<sup>3)</sup>。それは、我が国法人税法が、いわゆる申告納税制度を採用し、内国法人の確定申告について、「内国法

3) 『確定決算主義』という言葉については、『確定決算基準』ないし『確定決算基準主義』という呼称も用いられる。『確定決算主義』は、税法会計の基準として用いられている。リトルトン教授によれば、基準は実務の構成要素である。『基準とは、ある状況における適切な実務に関する合意された規準であり、比較と判断の基礎であり、また状況によりバリエーションが正当化されかつそのことが報告される離脱点でもある。』（A. C. Littleton, 1953, p.143. 大塚1955, 212頁）。  
実務の構成要素としての『基準』は、リトルトン教授の説く理論の構成要素としての『原則』と密接な関係にある。『基準』は、理論の構成要素として会計観念間の重要な関係を短い言葉に要約して簡潔に表現した『原則』を実務の指針として役立つかたちに表現し直したものである（A. C. Littleton, 1953, pp.144-148. 大塚1955, 215-220頁）。

人は、各事業年度終了の日の翌日から2か月以内に、税務署長に対して、確定した決算に基づき、当該事業年度の課税標準である所得の金額および法人税額を記載した申告書を提出しなければならない（法人税法74条1項）」と規定していることによる<sup>4)</sup>。

この『確定した決算（法人税法74条1項）』とは、法人がその決算に基づく計算書類について、当該事業年度終了の日の翌日から2か月以内に開催された定時総会で承認決議のあった決算を指すものと解されている。このことから『確定した決算』は『確定した会社法（商法）上の決算』と読みかえられ理解されている。株式会社の場合は、取締役が計算書類を定時株主総会に提出し、承認を得たとき、その計算書類は確定したといわれる。ただし、大会社の場合は、会計監査人や監査役により計算書類について適法とする意見表明が付されたときに確定し、総会には報告をもって足りるので必ずしも承認を必要としないと理解されている（武田2000,38-39頁）。

したがって、法人税法にいう『確定した決算に基づく申告』とは、法人がその決算に基づく計算書類につき株主総会の承認、総社員の同意その他の手続きによる承認を得た後（または、大会社の場合は、会計監査人や監査役の適法とする意見表明があつて後）、その承認を受けた決算にかかる利益の計算に基づいて法人税法の規定により所得の金額の計算を行ない、その所得の金額および当該利益の計算と当該所得の金額との差異を申告書上において表現することを意味するものとされている（武田2000,39頁）。

制度会計を法律制度の枠組みのなかで営まれる会計行為の総称として解する場合、企業会計を現実に規制する法律である金融商品取引法（旧、証券取引法）、会社法（商法）、税法との関連で制度会計が識別される。我が国では、金融商品取引法会計、会社法会計、税法会計に識別される3つの制度会計がある。これら3つの制度会計は、それぞれの法の目

#### 4) 法人税法 第74条

「内国法人（清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く。）は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない。

- 一 当該事業年度の課税標準である所得の金額又は欠損金額
  - 二 前号に掲げる所得の金額につき前節（税額の計算）の規定を適用して計算した法人税の額
  - 三 第68条及び第69条（所得税額等の控除）の規定による控除をされるべき金額で前号に掲げる法人税の額の計算上控除しきれなかったものがある場合には、その控除しきれなかった金額
  - 四 その内国法人が当該事業年度につき中間申告書を提出した法人である場合には、第2号に掲げる法人税の額から当該申告書に係る中間納付額を控除した金額
  - 五 前号に規定する中間納付額で同号に掲げる金額の計算上控除しきれなかったものがある場合には、その控除しきれなかった金額
  - 六 前各号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項
- 2 前項の規定による申告書には、当該事業年度の貸借対照表、損益計算書その他財務省令で定める書類を添付しなければならない。」

的が異なるところから、そこでの『正しい（適正で適法）』という概念の意味内容が法目的に依存して変化するものと理解されている（武田2000,22-23頁）。

法人税法についてみれば、法人税は、法人の各事業年度の所得金額を課税標準として法人に課せられる税金であるから、法人税の骨格は課税所得にあるとされる。課税所得は法概念としての適法性が求められるが、その適正性は算定構造としての会計概念に求められている（武田2000,27頁）。

課税所得の『適正で適法なる確定』と言うことは、税法の規定にしたがい課税所得の計算を扱う税法上の会計領域、『税法会計』という会計領域があるのである。税法がその独自の成文規定だけでは所得を決定することができないので、税法会計は多かれ少なかれ企業会計に依存せざるを得ない状況にある。

制度会計は、法の『制定的目的』を実現するために、『公正なる会計慣行』を前提として、それに一定の制約を加え、あるいは法目的との関連で規制を補うことによって成り立つ。法人税法において『確定決算主義』が成文化されているのは、税法会計が生成的制度つまり『公正なる会計慣行』に対し、補完・規制的關係にあることを確認したものと見えよう（武田2000,20頁,38-43頁）。

また、法人税法22条4項<sup>5)</sup>は、法人の収益・費用等の額は『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に従って計算されるべき旨を定めている（企業会計準拠主義）。法人の利益と法人の所得の計算を別個独立のものとするのも制度上は可能であるが、法人の利益と法人の所得とが共通の概念であるため、法人税法は、二重の手間を避ける意味で、企業会計準拠主義を採用したと言われている（金子宏2007,249頁）。

### III 企業会計準拠主義における税法会計の逆基準性

#### 1. 企業会計の基準性

我が国法人税の確定申告で損金経理を認める要件は、企業会計上の費用計上が前提になっている。このような企業会計上の処理を前提にする企業会計準拠主義は、確定決算主義による課税所得の計算構造から来ている。このことは、我が国の商法がドイツ商法を母体として成立した背景から、大陸系法思想に由来するものではないかと言われている。

このことは、ドイツ税法の『税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性の原則』（Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz）による計算構造

5) 法人税法 第22条第4項

「4 第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準にしたがって計算されるものとする。」

に類似している（武田1974,49頁）。ドイツ税法では、ドイツ商法上の『正規の簿記の諸原則』GoB（Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung）に基づいて、事業財産すなわち純財産がまず確定され、次いで課税所得が算定されているからで、まさに企業会計準拠主義（確定決算主義）といえる（柳1995,187-188頁,189-190頁）<sup>6)</sup>。ドイツでは、法人税法の所得（Einkommen）計算が、商法会計に依存して課税所得を算定しようとするのは、『税務貸借対照表（Steuerbilanz）に対する商事貸借対照表（Handelsbilanz）の基準性の原則』（略して『基準性の原則（Maßgeblichkeitsprinzip）』）があるからである。この基準性の原則が貸借対照表計上能力および評価について適用され、税法上個別的・具体的な規定が存在しない限り、商事貸借対照表が税務貸借対照表の基準になるのである（柳1995,190頁）。

## 2. 税法会計の逆基準性

ドイツ税法には、「利益計算における税法上の選択権は、商法上の年度決算書と一致して行使されなければならない(1990年所得税法5条1項2段)」の規定がみられる。この規定は、『基準性の原則』に対し『逆基準性の原則』（Grundsatz der umgekehrten Maßgeblichkeit）といわれている。

この規定について、柳は、税務貸借対照表における選択権（割増償却、特別減価償却、非課税準備金等のすべての租税優遇措置特典を利用する場合の選択権）の行使を商事貸借対照表においても計上されている場合に限りこれを認めることを法的に明示したものであり、基準性の原則の逆転現象を法的に認めたことになると指摘している（柳1995,190頁）。

また、浦野によれば、ドイツでは、税務貸借対照表の商事貸借対照表に対する『基準性』と1990年に規定された『包括的な逆基準性規定』に対し、商法の継続性の原則を事実上無効にするものであるといった企業会計側からみた企業会計準拠主義（確定決算主義）への批判的見解がみられることを指摘している（浦野1995年,159頁）<sup>7)</sup>。

『基準性の原則』が企業会計を基礎にして税法上の修正を加えて課税所得を算定しようとするのに対し、『逆基準性の原則』は、税法上の基準を企業会計に反映させ一致させることを要求するからである。したがって、『逆基準性の原則』は、税法の基準を企業会計に反

6) この個所に関連して、つぎの文献が示されている（柳1995）。

Jacobs, O. : Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsteuerbilanz, Stuttgart 1971, S.30.

7) この個所に関連して、つぎの文献が示されている（浦野1995）。

Dieter Schneeloch, "Maßgeblichkeitsgrundsätze und Bewertungsstetigkeit," *Die Wirtschaftsprüfung*, 1990, S.231 f.

浦野晴夫稿「ドイツにおける所得税法の基準性原則の強化と商法上の継続性原則の後退」『産業経理』第50巻第3号、1990年10月、および、浦野晴夫著『確定決算基準会計一日・米・独の確定決算基準主義と国際会計基準の新たな視点』税務経理協会、1994年。

映させなければ、税法上の租税優遇措置が認められないということの指示になり、税法が企業会計に介入することを意味する。税法の企業会計への介入は、企業の財務諸表作成行動に直接影響を及ぼすことになるので企業会計上は好ましくないと考えられている（柳1995,190頁）<sup>8)</sup>。

税法上の規定を商法上の商事貸借対照表に一般的に要求する『逆基準性』のドイツ規定がEC財務諸表指令（EC-Bilanzrichtlinie）ならびにEC法（Europarecht）と整合できるか否かの問題（柳1995,190-191頁）<sup>9)</sup>があるように、我が国でも税法の規定が国際会計基準を取り入れつつある企業会計実務に影響を与えないとも限らない。

『逆基準性の原則』は、『基準性の原則』を前提に、税法上の選択権の行使が企業会計上の年度決算書にも一致して行使されていることを求めるのであるが、作成された企業会計情報が情報提供目的にそぐわなくなる恐れがでてくる。それは、企業会計上での費用処理が行われていなければ税法上の損金経理を認めない『確定決算主義』に危惧されることである。

なお、郡司によれば、ドイツでは、1985年の商法改正より、欧州共同体（EC: European Communities）会社法指令の国内法化がはかられており、現在の欧州連合（EU: European Union）諸国における会計基準との調和化がはかられてきているとのことである（郡司1998, 6頁,153-184頁）<sup>10)</sup>。国際会計基準（IAS: International Accounting Standards）やアメリカ会計基準（US-GAAP: Generally Accepted Accounting Principles）へ準拠する企業の出現や、国際財務報告基準（IFRS: International Financial Reporting Standards）への準拠を容認するような形での会計基準・会計法規の改正がなされてきているとのことである。そして、ドイツでも国際的調和化をめぐる、EC指令による国際的調和化およびIASあるいはUS-GAAPとの国際的調和化への進展がみられるとのことである（郡司1998, 6頁,153-184頁）<sup>11)</sup>。

そして2009年4月には、ドイツでは、会社法近代化法（Gesetze zur Modernisierung des

8) この個所に関連して、つぎの文献が示されている（柳1995）。

Knobbe-Koeuk, B.: *Bilanz-und Unternehmenssteuerrecht* Koln 1989, S.25.

9) この個所に関連して、つぎの文献が示されている（柳1995）。

Thiel, J.: *Bilanzrecht Handelsrecht · Steuerrecht*, Heidelberg 1990, S.100.

10) この個所に関連して、つぎの文献が示されている（郡司1998）。

郡司 健稿「会計ディスクロージャーの課題と展望—ドイツ商法会計・情報開示によせて—」『会計』第144巻第3号, 1993年。

11) この個所に関連して、つぎの文献が示されている（郡司1998）。

白鳥栄一稿「〈海外会計事情〉国際化に動き出したドイツ会計」『企業会計』第47巻第9号, 1995年。  
木下勝一稿「ドイツ財務会計制度の伝統と国際的調和化のなかでの対応」『会計』第149巻第3号, 1996年。

Bilanzrechts : BilMoG) が成立し、これに相応する商法典改正がなされた(郡司2010, 24頁)。これは、個別財務諸表における剰余金分配(配当)目的、基準性の原則による税務目的を堅持しつつ(利害調整機能重視)、また、連結決算書に関してもより国際的な基準に近い内容に改正された。このようなドイツの対応は、郡司によれば、国際会計基準とその中小企業版(IFRS for SMEs)に対し、国内基準を整備し、これまでの逆基準性を放棄するなど、ドイツの伝統的な会計を特徴づける会計処理をかなり廃止し、国際会計基準に相当歩み寄ったものとなっているとのことである(郡司2010, 27頁)。

#### IV 企業会計の確定決算利益と税法会計の課税所得の差異

企業会計ないし税法会計の事象を貨幣単位でもって表現しようとする、どの時点でそれを捉えるかという認識基準(『いつ』)と、どのような数量化手続をもって量的表現を与えるかという測定基準(『いくら』)が重要になる。なぜなら、複数の認められた認識基準ならび測定基準があるとすれば、そのうちのどの基準で認識し測定し、分類するかの違いによって、ある期間の利益ないし所得の大きさには差異が生じてくる。これらの基準が企業会計と税法会計で異なるところから、企業利益と課税所得との間の差異が生じてきているのである。

この差異は、シュマーレンバッハ(Schmalenbach)の『一致の原則(Grundsatz der Kongruenz)』に従えば、期間相対的差異にとどまり、企業の設立から解散に至る全体計算においては消滅する<sup>12)</sup>。この差異は、ある規定された資本量を維持した後に残留する資本余剰と一致するのである(武田2004, 1011頁)。このように考えれば、企業の利益計算も税法上の所得計算も基本構造としては同一であるといえる(武田2004, 1011頁)。

しかし、これら2つの会計領域(企業会計と税法会計)に要請される目的が異なるところから、企業利益と課税所得の間には差異が生じてくるのである。この差異は、個別期間的にも全体期間的にも差異として現われるのである(武田2004, 1011頁)。差異は、2つの会計の質的差異(目的の相違等に基づく差異)に基づくものなのか、量的差異(単なる数量的要因に由来する差異)に基づくものなのかに分かれる。この差異を明確化すれば、

12) 『一致の原則』は、期間利益の総和が全体利益に一致することを要求する会計処理の原則である。期間利益計算をして全体損益計算の一部ならしめるためには、期間損益計算に用いられる会計記録の数値に継続性が存在しなければならない。このような一致の原則の成立を可能ならしめるものとして、継続性の原則の存在が要求せられるという(阪本1970, 205頁)。この一致の原則については、Schmalenbach; Dynamische Bilanz, 7Auf. を参照されたい(阪本1970, 12章)。

企業会計と税法会計との相違が明らかになると思われる。

差異の原因を明確化する手順は、武田によれば、次のようになる（武田2004,1012頁）。

- (1) 企業利益と課税所得との差異の原因を明確化する。
- (2) 差異の原因が、期間損益計算の面にどのような形で現われてくるかという問題、すなわち、差異の形態を明確化する。
- (3) 差異の形態からもたらされる税効果を明確化する。
- (4) 最後に、差異が所得に与える効果を明らかにすることによって、その差異が単なる量的差異か、あるいは質的差異かを所得概念との関連で明確化する。

## V 企業利益と課税所得との差異の原因分析

我が国の課税所得計算は、企業会計準拠主義を制度的準拠枠として『確定決算主義』がとられている。したがって、企業会計上の確定決算利益から第2次的に課税所得計算が誘導される。我が国の企業会計は、『会社法・金融商品取引法に基づく会計』である。さらに、会社法・金融商品取引法はより根本的には、『公正ナル会計慣行（それを要約した企業会計基準に基づく会計）』上に築き上げられているものである（武田2004,1012頁）。制度の枠組みからすると、『公正なる会計慣行→企業会計基準→会社法・金融商品取引法』という一連の関係で確定する決算が確定決算利益であり、それが課税所得計算の与件として存在しているのである（武田2004,1012頁）。

課税所得が企業利益と異なる原因は、課税所得の計算に対する各種の要請に基づくものでその要請から様々な差異が生じている。その差異については、次のAとBに類型化できる。ここでは、武田に従って示している（武田2004,1013頁）。

### A 財政的・租税政策的要請から生ずる差異

- (I) 行政上の要請から生ずる差異
- (II) 公平の要請から生ずる差異
- (III) 経済政策的要請から生ずる差異
- (IV) 社会的考慮から生ずる差異

### B 企業観の相違から生ずる差異

- (I) 課税の根拠から生ずる差異
- (II) 資本観から生ずる差異

これらの差異の原因・内容について、具体的項目は、「表2」のようになる（武田2004, 1014頁「表1」参照）。

表2 差異の原因

差異の原因	具体的項目
A 財政的・租税政策的要請から生ずる差異	
I 行政上の要請から生ずる差異	
1. 収益の年度帰属に関する規制 (リーガル・テストの厳格な適用)	割賦販売収益
2. 費用の年度帰属に関する規制	
イ) 費用項目へのリーガル・テストの厳格な適用	修繕引当金, 製品保証等引当金, 売上割戻引当金, 景品費引当金等 事業税の損金算入 長期大規模工事以外の工事(工事進行基準)で 損失が生ずると見込まれるもの
ロ) 税務執行上または徴税の便宜 からの形式基準の採用	減価償却資産の耐用年数および残存価額の法定 退職給与引当金の累積限度額の法定
ハ) 課税所得に重大な影響を与えない 重要性の低い項目についての形式基準の採用	少額資産の損金算入 棚卸資産の取得または制作に係る少額な付随費用の 損金算入 少額な原価差額の損金算入
II 公平の要請から生ずる差異	
1. 全体期間的租税負担の公平	欠損金の繰越し・繰戻し制度
2. 納税者間の租税負担の公平	交際費の損金算入 指定寄付金以外の寄付金で限度を超える額
III 経済政策的要請から生ずる差異	特別償却制度 輸入製品国内市場開拓準備金 海外投資等損失準備金 技術等海外取引に係る所得の特別控除等
IV 社会的考慮から生ずる差異	指定寄付金の全額損金算入 罰金・科料ならびに過料の損金不算入
B 企業観の相違から生ずる差異	
I 課税の根拠から生ずる差異	受取配当金の益金不算入
II 資本観から生ずる差異	その他の資本剰余金の益金算入

出所：武田2004,1014頁図表を参考に作成

## A 財政的・租税政策的要請から生ずる差異

## A-I) 行政上の要請から生ずる差異

税法の確実かつ円滑な運営により、歳入調達を確実化しようとする要請が『行政上の要請』である<sup>13)</sup>。これは、歳入調達を確実にするために、一方では収益面について規制を加え（収益項目へのリーガル・テストの適用をする）、他方で費用面について規制を加える（費用項目へのリーガル・テストの適用をする）要請である。これらの規制を加えることは、歳入の期間の後転位を防止する機能を果たすからである（武田2004,1013頁）。

例えば、貸倒引当金の繰入率が、措置法では中小法人（資本金1億円超の法人及び相互会社並びに資本金5億円以上の法人の完全子会社等以外の法人）に対するものとして、「表3」のような法定繰入率が適用されている（措法57の10，措令33の8）。

表3 法定繰入率（千分比）／平成22年度

事業区分 \ 事業年度	中小法人
卸・小売業	10
製造業	8
金融・保険業	3
割賦小売業	13
その他の事業	6

法定繰入率に示される行政上の要請は、費用の規制に一定の枠を設けることで、公平性への配慮も考慮していると思われる（武田2004,1017頁,1019頁）。

13) 例えば、(a)寄附金や交際費等のように、企業からの一方的な費用支出としての所得の絶対的減少を招来する費用や、(b)貸倒引当金の設定や減価償却費等のように、企業の内部的な意思決定により費用額に変動をきたし、それが所得の減少を通じて、所得の期間の後転位を招来する費用については、一方で、これに規制を加えることで歳入の確実化を図り計算の恣意性を除去するという行政上の理由、他方ではこれら費目の損金算入を全面的に納税者の判断に委ねることが租税負担の面からする納税者間の公平が期待できないこととなるので費用の期間帰属に関し一定の規制を加える（武田2004,1017頁）。

規制の方式については、国庫的な行政上の要請と公平の思考が作用する。すなわち、期間的にどれほどの費用を税務上損金として容認することが納税者間の公平を達成できるかという観点から、そして、その額が国庫にどの程度の影響を与えるかという観点から、量的な規制が行われる（武田2004,1017頁）。この目的を満たすために、税法上は、形式基準が採用される。この形式基準は、一方では徴税の便宜から、他方では重要性の観点から設けられるのである（武田2004,1018頁）。

- (1) 税務執行上または徴税の便宜のため、形式基準を採用する場合（武田2004,1018頁）  
このケースは、事実認定について、税務官庁と納税者との間に生じやすい摩擦を排除し、円滑な税務運営を可能にすることを目指したものである。

① 減価償却資産の耐用年数、その耐用年数に応じた償却率および残存価額について、『減価償却資産の耐用年数等に関する省令』を形式的・画一的に適用する場合がある（法令56，耐令1）。耐用年数等には、かなり主観的要素が介入し恣意的となりがちであるので、この形式基準がすべての企業に対し同様に画一的に適用される（武田2004,1018頁）。

耐用年数については、『省令別表』において減価償却資産の種類・細目が定められ、償却率についても『省令別表』で、また、平成19(2007)年4月1日以降に取得した場合の残存価額0円（なお平成19(2007)年3月31日までに取得したものの残存価額は取得価額の100分の10と定められている）、無形減価償却資産ならびに鉱業権および坑道については0円と定められている。

② 退職給与引当金については、平成14(2002)年4月1日以後開始する事業年度からは税法上は廃止され、繰入れは出来ない（法人税法54条）。平成15(2003)年3月31日以降最初に終了する事業年度からこの制度は廃止され、その廃止前の退職給与引当金勘定の金額については次のように取り崩すという画一的処理をすることとなった。

- a. 中小法人及び協同組合等……10年間（毎年  $\frac{\text{各事業年度の月数}}{120}$  ずつ）  
b. a.以外の法人……4年間

- (2) 課税所得に重大な影響を与えない重要性の低い項目について、会計上の手数を省くため、形式基準を採用する場合（武田2004,1018頁）

このケースは、税務上許容しうる重要性の範囲を明らかにし、歳入の確実化（安定化）をもたらすことを目指したものである。

① 少額減価償却資産の損金算入……例えば、(a)取得価額が10万円未満の減価償却資産（法令133）や、(b)取得価額が20万円未満の減価償却資産（国外リース資産及び少額減価償却資産(a)の適用を受けるものは除く）を事業の用に供した場合において、その一括償却資産（法令133の2①）を、当期から3年間で損金に算入できる方法を選定することができる。(c)中小企業者等が平成15(2003)年4月1日から平成24(2012)年3月31日までの間に、取得価額30万円未満の減価償却資産を取得した場合には取得した事業年度において取得価額の全額（年間300万円を限度とする）を損金に算入することができる（措法67の5）。(d)支出額が20万円未満の繰延資産（法令134）については、資産に計上することなく、事業の用に供した日また

は支出する日の属する事業年度において損金に算入することができる。

- ② 棚卸資産の取得または製作に係る間接的付随費用（内部副費）が購入代価または製造原価のおおむね3%以内の金額である場合には、取得価額に算入せず、損金の額に算入することができる（法基通5-1-1および3）。
- ③ 原価差額が少額（総製造費用のおおむね1%相当額以内の金額）である場合には、原価差額の調整を行わず、原価外の費用として処理することができる（法基通5-3-3）。

#### A-Ⅱ) 公平の要請から生ずる差異

課税の公平とは、同一の課税事実がある場合に、ある課税主体には有利に、他の納税主体には不利となることのないような課税をいう。

課税の公平について、武田は、(1)全体期間的租税負担の公平と(2)納税者間の租税負担の公平との2つの公平思考に区別する（武田2004,1019頁）。

##### (1) 全体期間的租税負担の公平

例えば、欠損金の繰越し・繰戻し制度の『繰越し・繰戻し』については、時間制度が設けられているため、期限までに繰越控除で救済されなかった欠損金の額は行政上の理由から打ち切られる。この結果、企業会計上の全体利益と税法上の全体所得とに間に食違いが発生する。この食違いが全体期間的租税負担の公平からの差異である（武田2004,938頁,1019頁）。

##### (2) 納税者間の租税負担の公平

企業会計上は費用となる項目であっても、税法上、一定額を越える部分の金額について損金算入を認めない取扱いが設けられている。例えば、交際費や指定寄附金以外の寄附金の損金不算入規定がある。このような納税者間の租税負担の公平規定から差異が生ずる（武田2004,537頁,545頁,1019頁）。

#### A-Ⅲ) 経済政策的要請から生ずる差異

国家財政や地方財政を維持していくうえで、租税は大きな役割を果たしている。それゆえ、経済体制を確立して行く上でなんらかの経済活動に関連する租税政策を採用することは、経済政策の一環として経済活動に対する一種の国家的戦略であるといわれている。政府は、そのときどきの国民経済にとって緊要な課題を達成するために、各種の経済政策的立法を制定する。種々の経済政策目的から、固定資産に対する特別償却制度、各種特別控除、特別措置が認められている（武田2004,1020頁）。

経済政策目的に関連した租税政策立法により、企業会計上は費用性をもたない項目について、税法上は特別に損金性を認める。この企業会計上の費用性をもたない項目について損金性を認めることから企業会計と税法会計との間に差異が生ずるのである。

A-Ⅳ) 社会的考慮から生ずる差異

税法上損金性の与えられる項目は、事業活動に関連して発生した費用支出でなければならないことが原則であるが、社会的に望ましい企業活動については、企業の本来の事業活動との直接的関連性が認められなくとも、その支出した事業年度の所得計算上損金に算入することを認めている。その代表例として、指定寄附金があげられる（武田,2004,537頁,1020頁）。

これに反し、本来の事業活動に付随して発生した費用項目であっても、社会的に好ましくない活動から生ずる支出であれば、税法上その損金性を否定することによって、かかる活動に対しペナルティを与え活動を抑制するような措置がとられる。その代表例として、罰金および料料ならびに過料の損金不算入があげられる（武田,2004,562頁,1020頁）。

B 企業観の相違から生ずる差異

B-Ⅰ) 課税の根拠から生ずる差異

我が国法人課税の基礎には、法人税は法人の所得に対して課税されるものであるが、その本質は個人所得税の前払的性格のものであるとする考え方がおかれている。つまり、法人は個人の集合体であり（法人擬制説の立場）、法人の所得は本来個人の株主に帰属するものであるから、その法人所得に対して法人税を課税するのは、もともと個人が負担すべき所得税を法人段階において源泉課税的に前払いしたものと観念されている（武田2004,1021頁）。

このような考え方の上に立って、個人株主の受取った配当金については、源泉課税の意味をもつ法人税相当額を税額控除し、法人株主の受取った配当金については、究極的には、株主たる個人に分配されることになるから、それを益金に算入すると、当然に二重課税となるため、益金不算入の方式がとられている。かくて、受取配当金は、企業会計上は企業利益を構成するも、税法会計上は受取配当の益金不算入の取扱いにより所得を構成しないとされる点で、両会計に差異が生ずるのである（武田2004,1021頁）<sup>14)</sup>。

B-Ⅱ) 資本観から生ずる差異

企業観（所有主理論《法人擬制説》か企業体理論《法人实在説》か）の相違が、一方

---

14) 我が国税制は「法人擬制説⇒所得税の前払いとしての法人税の性格づけ⇒二重課税の排除⇒受取配当金の益金不算入」という一連の考え方の上に築かれている。法人擬制説に対するものとしては、法人实在説がある。この考え方によると、法人は個人とは別個独立の存在であるという立場をとり、法人は自ら独立の消極的租税主体（租税負担者）となりうると観念する。このような考え方のもとでは、個人に対する所得課税と法人に対する法人課税とは全く別のものとして扱われることとなるため、二重課税排除は問題とされない（武田2004,1021頁）。

では課税の根拠に差異を与えている（例えば、受取配当金の益金不算入）、他方で資本観の差異を導き出し。企業が維持すべき資本をどのように観念するかという資本観の相違が、直ちに、資本余剰として求められる利益観の相違となって現われてくる（武田2004, 1021-1023頁）。

税法および会社法は、株主の出資資本のみを資本とみる所有主理論である。したがって、株主資本の維持余剰を利益とみるのである。それに対し、我が国企業会計原則は、株主の出資資本だけでなく、企業に資本拠出された贈与をも含めた広義の資本をも維持すべき資本と考え、その広義資本の維持余剰を利益とみる考え方であるので企業体理論である（武田2004,1023頁）。

この資本観の相違は、具体的には『その他の資本剰余金』が資本か利益かの見解の相違を導くものである。武田は、これらの資本剰余金としての資本性を「表4」のように示している（武田2004,1022頁）。

受贈資本の資本性は『資本拠出』という点に、また、評価替資本は『資本修正』という点に本質が求められている（武田2004,1023頁）。

税法は株主資本のみを資本とみるので、株主以外の者（国または消費者等）からの増与は資本の拠出とはみない。また、株主資本を名目的に維持した余剰が利益であるとする立場から、資産の評価替による資本修正を資本剰余金とする見方はなじまない（武田2004, 1023頁）。

表4 その他の資本剰余金の資本性

		形態	資本剰余金となる論拠		
その他の資本剰余金	受贈資本	国庫補助金	国または地方公共団体から固定資産の建設の為に受けた贈与	資本助成（無償による資本拠出）	
		工事負担金	電気・ガス事業の公益企業が新規の供給設備の敷設にあたり、受給者から当該工事費の負担を受けた場合に生ずる贈与		
		債務免除益	資本欠損を補填することを目的とした債権放棄に基づく債権者からの贈与	資本補填（一種の追出資）	
	評価替資本	固定資産評価差益	会社更生法及び整理に基づき生じたもので、資本欠損を補填することを目的として行なわれた評価替	資本補填の為の資本修正	資本修正
		保険差益	保険事故が発生したことにより受け取った保険金の額が、固定資産の被害直前の簿価を超える部分で、貨幣価値の変動に基づき生じたもの	不本意な財産転換による部分的な資本修正	
			資本拠出及び資本修正という性格からみて資本剰余金を有する		

出所：武田2004,1022頁，図表を参考に作成。

## VI 会計基準の国際化の進展と確定決算主義

我が国会計制度の動きは、会社法、金融商品取引法および税法に、社会経済の変化と国際的調和化への新たな制度の導入をもたらした。企業会計制度がめまぐるしく変貌を遂げようとしている21世紀は、企業会計の確定決算を基礎に所得を算定しようとする税制の拠り所そのものが変身してきている。

我が国税法の確定決算主義は、企業会計準拠主義であるが、21世紀に入って、経済のグローバル化、企業活動のグローバル化の波を受けて、会計基準の国際化が急速に進展しているなかで揺らぎが生じてきている。IFRS（国際財務報告基準：International Financial Reporting Standards）の全面的採用（アドプション）を実施している国及び将来的な実施を表明している国は、100を超えるといわれている。このIFRSの全面的採用の動きは、平成14(2002)年の国際会計基準審議会（IASB）と米国財務会計基準審議会（FASB）との会計基準のコンバージェンス合意である、いわゆる『ノーワーク合意』を大きな転換点とし、平成7(1995)年EU域内上場企業へのIFRS強制適用により加速したといわれている。我が国においてもこのような全世界的なIFRSのアドプションの流れを受け、平成21(2009)年6月30日に企業会計審議会から『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）』が公表され、上場企業の連結財務諸表に対して平成22(2010)年3月期からのIFRS任意適用及び最速で平成27(2015)年からの強制適用が提示されている（税制調査会研究報告第20号(抄)138頁）。

一方、このようなアドプションの流れが顕在化する以前から、日本では、企業会計基準委員会（ASBJ）による個別会計基準のIFRSへの収斂・統合作業（コンバージェンス）が急速に進められてきた。その概要を「表5」に示す。

表5 IFRSへの収斂・統合

年 月	概 要
平成17(2005)年3月	ASBJとIASBの共同プロジェクトからIFRSとのコンバージェンスが本格化した。
平成17(2005)年7月	この共同プロジェクト発足後間もなく、我が国の会計基準は、欧州委員会（EC）のEU市場で資金調達を行う域外企業に対しても、IFRS又はこれと周等の基準の使用を義務付ける方針のもと、欧州証券規制当局委員会（CESR）による同等性評価が行われた。これによりCESRは、我が国の会計基準は『全体としてIFRSと同等』としつつも、26項目について追加開示等の補正措置が必要と助言した（CESRの技術的助言）。
平成18(2005)年1月	ASBJは、この技術的助言を踏まえ、『日本基準と国際会計基準とのコンバージェンスへの取組みについて—CESRの同等性評価に関する技術的助言を踏まえて』を公表。
平成18(2005)年10月	『我が国会計基準の開発に関するプロジェクト計画について—EUによる同等性評価を視野に入れたコンバージェンスへの取組み』を公表した。この中で、コンバージェンスに関する会計基準等の開発プロジェクトについて『プロジェクト計画表』が取りまとめられた（履行期限が不明確）。
平成19(2007)年8月	履行期限を明確にすべきだとの声が高まり、ASBJとIASBとの間でいわゆる『東京合意』が公表された。我が国は、平成23年6月までにIFRSと我が国会計基準の主要な差異のコンバージェンスを終了させると履行期限が明示された。
平成19(2007)年12月 平成20(2008)年9月 平成21(2010)年9月	東京合意後、ASBJは短期、中期及び長期の3段階コンバージェンス計画を公表。平成20年9月修正、平成21年9月修正を経て現在の計画に至っている。なお、ASBJによる短期コンバージェンス作業は既に平成20年12月に終了しており、同年同月に欧州委員会からコンバージェンス計画が予定通り進捗することを前提に、我が国の会計基準はIFRSと同等であるとの評価が下された。
平成21(2009)年6月	上場企業の連結財務諸表に対して平成22年3月期からのIFRS任意適用及び最速で平成27年からの強制適用が提示された。
平成23(2011)年6月	ASBJとIASBの間で識別されてきた差異の中期コンバージェンスが終了予定。我が国の会計基準とIFRSとの差異のほとんどが解消される予定。

出所：税制調査会研究報告第20号『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義(抄)』会計監査ジャーナル2010 August Vol. 22 No. 8を参考に作成。

平成20(2008)年12月に終了した短期コンバージェンスに対応して、法人税法の改正が行われた。税制調査会研究報告第20号『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義』では、そこでの短期コンバージェンス項目のうち法人税の取り扱いが関連する項目と税制の対応状況は「表6」のように示されている。

表6 コンバージェンス項目と税制の対応状況表

項目	税制の対応状況（平成21(2009)年12月末現在）	関係法令	企業会計基準等との差異など
企業結合 （持分ブ リング法の 廃止）	平成13(2001)年に創設された組織再編税制では、再編前後の経済的実態の継続性を軸とし適格概念を導入。適格要件を満たす組織再編は資産・負債の簿価を引継ぎ、満たさない場合には時価譲渡となる。この適格概念は、平成15(2003)年10月公表『企業結合に係る会計基準』の支配の獲得を基準とした『取得』及び『持分の結合』概念とは異なるものである。	法人税法62 ～62の5	組織再編を区分する基本概念が企業会計と法人税法で異なる。
企業結合 （負ののれ ん）	法人税法上は、負ののれんに類似するものとして、非適格合併等が行われた場合の『負債調整勘定（差額負債調整勘定）』がある。『負債調整勘定（差額負債調整勘定）』は、当初計上額を60か月（5年間）で月割償却を行い、償却額は益金に算入する（平成18(2006)年度改正）。	施行令62の 8③、⑦	法人税法は、『負債調整勘定（差額負債調整勘定）』の計上年度における一括償却は認めていない。
ストック・ オプション	法人税法上、ストック・オプション付与に伴う従業員等の役務提供の費用の額は、所得税法の課税時期との対応からストック・オプションの権利行使時に発行法人の損金に算入する（ただし税制適格ストック・オプションは、損金に算入することはできない）（平成18(2006)年度改正）。	法人税法54 施行令111 の2、措置 法29の2	役務提供費用の損金算入時期は、企業会計の費用計上時期と異なる。
棚卸資産の 評価方法	『棚卸資産の評価に関する会計基準』の公表及び改正に対応し、法人税を改正。 ① 棚卸資産に対する低価法の適用に際し、取得原価と比較する期末評価額を事業年度終了のときにおける価額（正味売却価額と解されている）とする。また、トレーディング目的で保有する棚卸資産は短期売買商品として、事業年度終了時に時価法により評価する（平成19(2007)年度改正）。 ② 棚卸資産の評価方法である後入先出法を廃止（平成21(2009)年度改正）。	施行令28①	企業会計基準『棚卸資産の評価に関する会計基準』に沿った改正が行われている。
減損会計	減損会計により計上された減損損失は、法人税法上は資産の評価損であるから損金に算入できない。 恣意性の排除及び債務の確定性の問題から企業会計に対する対応が行われていない。	法人税法33 ①	法人税法上、減損損失は減価償却費の計算上、償却費として損金経理した金額に含まれる（基本通達7-5-1）。

工事契約	『工事契約に関する会計基準』の公表に対応し、拡充措置が施されている（平成20(2008)年度改正）。 ① 工事進行基準の対象にソフトウェアが加えられた。 ② 工事進行基準が強制される長期大規模工事の範囲が緩和された。 ③ 長期大規模工事以外の工事請負で、工事進行基準が選択適用できる工事請負に損失が生じると見込まれる工事もその対象とされた。	法人税法64, 施行令129	法人税法上、工事損失引当金の計上は、債務確定性の観点から認められていない。 工事契約は、ほぼ企業会計基準に沿った改正が行われている。
廃棄費用・資産の除去債務	将来の有形固定資産の除去費用及び有害物質の除去費用は、実際の除去行為が行われるまでは法人税法上債務が確定していないものとされ、損金に算入することはできない。	法人税法22 ③二, 基本通達2-2-12	恣意性の排除及び債務の確定性の問題から対応が行われていない。

出所：税制調査会研究報告第20号『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義（抄）』会計監査ジャーナル2010 August Vol. 22 No. 8より作成。

税制調査会研究報告第20号『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義』では、中期コンバージェンス項目と税制との関連で重要と思われる点について、次の2点を指摘している。

第1に、会計上の（正の）のれんについて償却が認められなくなっても、（正の）のれんを非適格合併等が行われた場合の資産調整勘定（法人税法62の8①）として税務上認識した場合には、償却費は損金経理を要件とせずに損金として認識できるので（同④⑤）、会計上のれん償却を行わなくても税務上償却メリットを享受できる。ただ、会計上（正の）のれんに対し減損損失を認識した場合には、税務上は損金不算入であるから税務メリットを減損認識時に享受できない。なお、法人税法上の営業権（施行令13八ル）に該当するものとして、会計上（正の）のれんを認識した場合には、営業権の償却費について法人税法上損金経理が必要であるから（法人税法31①）、会計上償却費を認識しなければ税務上の償却メリットを享受できない（税制調査会研究報告第20号）。

第2に、法人の確定した決算に基づき確定申告書を提出することの定め（法人税法74条1項）に関連して、企業会計上、会計方針の変更等が行われ過年度の財務諸表へ遡及適用が行われた場合に、確定した決算も変更されたものとして、修正申告（通達19①）又は更正の請求（通達23①）若しくは制度外の行為であるが、更正の嘆願を行うか否かという点について、法務省の見解を述べている。法務省は、会社法上の想定として、会計上行われた過年度遡及修正は、過去の確定した計算書類の修正ではなく、確定手続という制度的制約がない財務諸表の過年度の遡及的修正であるという。この見解に従った場合、確定決算の修正が行われていなければ、過年

度に行った確定申告において会計上の当期利益は変更なく、したがって課税所得も変わらないことになる。したがって、修正申告や更正の請求等は必要ないことになる（税制調査会研究報告第20号）。

## VII 企業会計と税法会計との乖離ないし分離

### 1. 法人課税小委員会における税法会計と企業会計

税法は、国際的に調和化された会社法会計や金融商品取引法会計と異なった基準で税法会計をしていく傾向にある。このことは、日本公認会計士協会の『企業会計制度の再構築に関する研究プロジェクトチーム』が指摘する税制調査会法人課税小委員会から公表された『法人課税小委員会報告（平成8（1996）年11月）』の次の報告箇所（一章の四の3）にみいだせる（日本公認会計士協会1996、44-45頁）。

〔(ア) 法人の課税所得計算における、いわゆる『確定決算主義』の内容として、以下の点が挙げられている。

- a. 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。
- b. 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）等を要件とすること。
- c. 別段の定めがなければ、『一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する』こと。

法人の課税所得計算においては、これまで、商法・企業会計原則との調和が図られてきた。……（中略）……こうした点は、基本的には評価されるべきものとする。

- (イ) ……（中略）……税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。例えば、交際費の損金不算入、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額にみられるように、税法固有の取扱いが以前から存在している。
- (ロ) ……（中略）……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。
- (ハ) ……（中略）……今後とも、商法・企業会計原則と税法との調和を維持していくべきであるとの意見があった。

一方、法人税法で求めている所定の経理要件によって企業の会計が歪められている面があるので、企業の健全性、国際性を阻害しないためにも、中長期的には、経理要件を緩和し、申告調整の範囲を拡大する方向で検討すべきであるとの意見があった。」

税制調査会『法人課税小委員会報告』は、法人税の課税所得を会社法・企業会計基準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、適正な課税を行なう観点から、必要に応じ、会社法・企業会計基準における会計処理と異なった取扱いとすることもあつて考えている。このことは、税法会計と企業会計の乖離を容認するような姿勢にも受け取れるし、経理要件を緩和し、申告調整の範囲を拡大する方向で検討すべきであるとの調和説の姿勢とも受け取れるのである。

## 2. アメリカにおける税法会計と企業会計

1952年のアメリカ会計学会（AAA：American Accounting Association）の『会計諸概念および諸基準に関する委員会（Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements）』の文言に税と会計の分離に関する次の見解がみられる。

「税法が納税者の会計処理を認める前提として、納税者に会計帳簿上も同じ処理をしていなければならないとする会計帳簿との一致を求める要求は、税法の企業に対する不当かつ不必要な侵害であるから、立法によって一掃されるべきである。」（AAA 1952, 中島1964, 35頁, 99頁）

アメリカでは、財務諸表が税法規定と独立した会計原則・方法により作成される方式を採用している。この方式は、会計基準と税法規定を独立して適用し、原則として、相互に関連させないのである（中田1995, 171頁, 中田1989, 6-11頁, 須田1991, 18-19頁）。

アメリカ連邦最高裁判所（US Supreme Court）は、Thor Power Tool社と内国歳入長官（Commissioner）との間で争われた事件の判決でこのことを表明している。次の1979年判決である。

「一般に認められた会計原則（GAAP）は、経営者にその選択に一定の許容範囲を認めているが、その許容範囲による食い違いは企業会計では許されるかもしれないが、できるだけ“同じ状況下の納税者は同じ税額を支払う”ようにする税制度の下では疑問である」として、企業会計と税法会計との同等化を推定することは承認できない旨の判決を下しているのである（浦野1995, 158頁, 柳1995, 191-192頁）。アメリカにおいては、すでに、税法会計と企業会計との一致は無意味との結論がなされ、この種の論争にピリオドがうたれている。

## 3. OECDにおける税法会計と企業会計

経済協力開発機構（OECD：Organization for Economic Cooperation and Development）は、1987年に、税法が財務諸表の作成に影響を及ぼすべきでないとの立場から、会計基準ワーキング・グループ報告書として、会計基準調和シリーズ第3号『税法と財務報告との関係—法人所

得税の会計（The Relationship between Taxation and Financial Reporting－Income Tax Accounting－）を公表している（OECD 1987, p.3, pp.19-22.）。

OECDは、この報告書において、企業の経営成績と財政状態の『真実かつ公正な概観（true and fair view）』を提供するためには、財務諸表は税務的配慮（tax consideration）によって影響されるべきでないとの立場を表明している（中田1995, 170-173頁）。また、OECDは、税法が財務諸表の作成に影響を及ぼすべきでないとの立場を強調し、『税務・財務報告分離方式』を支持し、この方式を支持することによって、国内的にも国際的にも、財務諸表の比較可能性を高めるべきことを主張している。

## Ⅷ おわりに

企業会計の利益計算が税法会計の所得計算の基礎となっている確定決算主義では、企業の税金対策のために事実上、税法会計を考慮しながら行われることがある。企業が、有税を覚悟して企業会計の処理を選択し、節税のために企業会計の処理を断念して税法基準にしたがうことは、企業を取り巻く利害関係者にとって財務情報が税務的配慮によって影響を受け、税法処理によって財務報告の情報が歪められることになる。企業会計は、税効果会計の導入によって法人税等に関するディスクロージャーが進展したが、従来通り、税金を配慮して行われる企業会計の処理は、いつのまにか税法基準に基づく会計処理になってくる。この種の逆基準性の問題は、確定決算主義の問題点でもある。

我が国では、税法会計は、確定決算利益を出発点として課税所得を算定するという企業会計準拠主義を制度的準拠枠として、確定決算主義の手続的体系を維持している。損金経理を要件とする確定決算主義は、企業会計の国際的調和化および課税ベースが拡大することで、税法会計と企業会計との処理の差異が拡大し、ゆらぎは始めている。企業会計側では、相容れない部分での差異の影響拡大に対して、税効果会計の導入で対処された。税法会計側では、確定決算主義の検討は1996年11月の税制調査会法人課税小委員会報告書にみられた『経理要件を緩和し、申告調整の範囲を拡大する方向』で示され、そして、現行の確定決算主義と国際会計基準に対する見解として、税制調査会研究報告第20号『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義』（日本公認会計士協会2010, <http://www.hp.jicpa.or.jp/>）に我が国が抱える税制の問題点が見いだせる。財務報告の国際的比較可能性をさらに高めるために経理要件を緩和し申告調整の拡大の方向が考えられているようである。

## ＜参考・引用文献＞

- ・(AAA 1952, 中島1964) AAA, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, Supplementary Statement No.4, *Accounting Principles and Taxable Income*, 1952. (中島1964) 中島省吾訳編『A. A. A. 会計原則』中央経済社, 1964年。
- ・(A. C. Littleton 1953, 大塚1955) A. C. Littleton, *Structure of Accounting Theory*, AAA, 1953. (大塚1955) 大塚俊郎訳『会計理論の構造』東洋経済新報社, 1955年。
- ・(Ernst & Young, 2008, 新日本監査法人2008) Ernst & Young, International GAAP 2007/8. (新日本監査法人2008) アーンスト・アンド・ヤング, 日本語版監修 新日本監査法人『国際会計の実務【上巻】』レクシスネクシス・ジャパン, 2008年。
- ・(OECD 1987) Accounting Standards Harmonization No.3, OECD 1987.
- ・(井尻2003) 井尻雄士『米国会計基準とその環境: 変遷75年の二元論的考察』講演概要, 企業会計基準委員会・財務会計基準機構, 2003年6月。
- ・(浦野1995) 浦野晴夫稿「第8章 確定決算基準の意義と確定決算基準会計の提唱」『税務会計研究の現代的課題一(富岡幸雄博士古稀記念論文集)』第一法規, 1995年。
- ・(浦野2010) 浦野晴夫「国際会計基準の位置づけと税務会計の意義〈統一論題報告〉」『会計基準の国際化と税務会計《税務会計研究》』第一法規, No21, 2010年。
- ・(金子2007) 金子宏著『租税法第12版』弘文堂, 2007年。
- ・(郡司1998) 郡司 健著『現代会計報告の理論』中央経済社, 1998年。
- ・(郡司2009) 郡司 健著『最新財務諸表会計』中央経済社, 2009年。
- ・(郡司2010) 郡司 健稿『わが国における国際会計基準(IFRS)導入のインパクト』大阪学院大学通信 第41巻第6号, 2010年。
- ・(阪本1970) 阪本安一著『新訂 会計学入門【第二部 貸借対照表論】』中央経済社, 1970年。
- ・(阪本1993) 阪本安一著『基礎会計学《前訂版》』中央経済社, 1993年。
- ・(主税局税制第一課長監修・法令集) 大蔵省(現在の財務省)主税局税制第一課長監修『通達・判例 法人税関係法令集』第一法規。
- ・(須田1991) 須田 徹著『アメリカの税法—連邦税・州税のすべて—』中央経済社, 1991年。
- ・(税制調査会研究報告第20号(抄)) 税制調査会研究報告第20号『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義(抄)』会計監査ジャーナル August Vol. 22 No. 8, 第一法規, 2010年。
- ・(税制調査会研究報告第20号) 税制調査会研究報告第20号『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義』日本公認会計士協会, 2010年。 <http://www.hp.jicpa.or.jp/>
- ・(武田1974) 武田隆二稿「第三章 確定決算主義」黒澤 清主編『近代会計学体系Ⅷ 税務会計論』中央経済社, 1974年。
- ・(武田2000) 武田隆二著『法人税法精説』森山書店, 2000年。

- ・（武田2004）武田隆二著『法人税法精説』森山書店，2004年。
- ・（田中他編集・判例体系，（10））田中・雄川・塩野・園部編集『判例体系（第二期版）租税法（10）』第一法規。
- ・（中田1995）中田信正稿「第9章 国際化の方向における税法と会計基準との関係」『税務会計研究の現代的課題－（富岡幸雄博士古稀記念論文集）』第一法規，1995年。
- ・（中田1989）中田信正著『アメリカ税務会計論－連邦・州法人税の計算体系の解明－』中央経済社，1989年。
- ・（日本公認会計士協会）日本公認会計士協会編集，「企業会計制度の再構築に関する研究プロジェクトチーム」研究報告書，法人課税小委員会報告，1996年11月。
- ・（柳1995）柳 裕治稿「第10章 企業会計の国際化と確定決算基準」『税務会計研究の現代的課題－（富岡幸雄博士古稀記念論文集）』第一法規，1995年。