



Title	企業利益と課税所得との差異に関する一考察
Author(s)	佐藤, 涉
Citation	経理知識, 72: 165-180
URL	<a href="http://hdl.handle.net/10291/4659">http://hdl.handle.net/10291/4659</a>
Rights	
Issue Date	1993-06-30
Text version	publisher
Type	Departmental Bulletin Paper
DOI	

<https://m-repo.lib.meiji.ac.jp/>

# 企業利益と課税所得との差異に関する一考察

## On Differences between Corporate Income and Taxable Income

佐藤 渉

### I. はじめに

わが国において、企業利益と課税所得との差異に関して論じた公式見解としては、昭和27年6月と昭和41年10月に「企業会計基準審議会」によって公表された「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」がある。前者は、同意見書の前文によると、企業会計原則の理論を一貫した立場から税法と企業会計原則との不一致についての調整問題を述べたものであり、後者は、これを受け当該差異についての実際的な差異の調整方法の研究を展開したものであった。その間およびその後において各識者によって企業利益と課税所得との差異に関する研究が進められ、その差異の調整にも言及されてきたが、ますます複雑化する税法の改正によってその差異の調整が未解決のまま今日に至っている。

その理由については、以下の節に譲られるが、企業利益と課税所得との差異の調整に関して、わが国においては、むしろ所与のものとして会計実務が行われてきたのが一因であろう。これは、後述する確定決算主義の弊害と言えようが、貸倒引当金を例にとれば、損金算入割合が法定されているものは、現実に予測される貸倒率とは関係なく、損金算入の算定基礎として法定繰入率を使用して繰入限度額一杯に繰入れ<sup>1)</sup>ることが行われる。また、この引当金の他にも減価償却の費用配分、貸倒損失の認定等などについて、実務的には、その費用の認識時点が非常に難しく、その判定が会計担当者の判断に委ねられるケースが多い。したがって、経営者からすると、キャッシュ・アウトフローの観点から

税金を社外流出するコストとして考え行動する機会が多いのである。すなわち、その事実よりも税法の画一基準が会計判断を行使する際に使用されるといったことはある意味では、いたしかたない。しかしながら、逆に何らかの具体的な指針が会計の諸原則側に求められてしかるべきである。このような企業の現実的な行動は、経営実態を適切に表示しないことになりかねない。したがって、当該差異に関しては、今一度検討する必要があるのではないかと思う。

本稿は、以上の出発点をふまえ、わが国の確定決算制度の問題点を米国の独立課税所得計算との比較によって検討しながら、さらに税務会計のよってたつ基盤を考察して、最後に企業利益と課税所得との差異とその調整に係る疑問点についても考察を加えることとする。

## Ⅱ. 確定決算基準と独立課税所得計算

課税所得計算の構造について、わが国においては、益金から損金を控除して課税所得を算定する。この方式は、米国の連邦法人所得税においても基本的には同様である。すなわちこの点については、日米間に相違が見られない。しかしながら、一般に公正妥当と認められる会計原則と法人税法との間の関係が異なってくるのである。

わが国では、企業会計原則等と法人税法に基づく課税所得計算との関係は、次のように考えられるであろう。戦後の企業会計原則の設定時において「企業会計原則は、将来において、商法、税法……等の企業会計に関係ある諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならないものである。」と唱われていた。このような考え方を踏襲し、企業会計基準審議会の二度にわたる「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」においても、税法における課税所得計算が企業利益に基礎を置く以上、税法が企業会計に歩み寄るべきであるとの考え方が大勢を占めていた。

そこで法人税の立場が、昭和42年の税制改正によって明らかにされた。<sup>2)</sup>

すなわち、法人税第22条第4項によると、法人税の課税標準となる各事業年度の所得の金額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計

算されるものとするという条文である。

さて、この一般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」）については、具体的な企業会計原則のみを指すものではなく一般には、この基準は、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準といったものであるというのが通説である。しかしながら、現行会計上、規範としての会計原則が法人税法に影響を及ぼしていることは、否定することができない。このことから公正処理基準と企業会計原則とは、ほぼ同心円上にあると考えても差し支えないであろう。

具体的な課税所得計算構造は、企業会計で行われている公正妥当な会計処理基準にしたがって算出された当期純利益に法人税法に規定されている「別段の定め」による税務調整を加えて最終的に課税所得を計算する仕組みである。この場合の当期純利益は、株主総会の承認等を経て、確定した決算に基づいて算定する。これを、「確定決算基準」と呼ぶ。この基準は、特に企業の内部的な意思決定によってのみ発生する取引に関して、損金とするためには、会計処理上で損金経理を条件とする。これがわが国の企業会計に前述したような歪みをもたらしてきた。すなわち、法人税法に基づく損金算入限度額がそのまま企業会計の費用計上における実質的な会計処理基準として位置づけられてきたためである。

これに対して米国では、課税所得は、企業利益を算定する際に適用される一般に公正妥当と認められる会計原則（Generally Accepted Accounting Principles : GAAP）から時々異なった目的や規則に基づいて計算される<sup>3)</sup>のである。すなわち、米国においては、納税者が用いる会計処理基準にしたがって課税所得計算が行われる<sup>4)</sup>。たとえば、次のような項目があげられるが、いずれもわが国で求められるいわゆる損金経理が要求されない（すなわち財務諸表上の計算に原則として拘束されない。）ものである。

イ. 減価償却の方法

ロ. 後入先出法以外の棚卸資産の評価<sup>5)</sup>

ハ. 割賦基準の採用

## 二. 法人の資本拠出への処理

### ホ. 全額貸倒損となる場合の貸倒損失等

しかしながら、連邦法人所得税において、初めから GAAP との分離を予定したわけではなく、一般規定では、課税所得の計算を GAAP 会計に基づくものとしているのである。ところが、個別の具体的な処理規定において上記のように必然的に分離することになってしまうのである。この点に関しては、ほとんどの会計処理規定が、GAAP 会計と連邦法人所得税とでは、異なっているのではないかという印象を与えかねない。しかしながら、基本的には、わが国と同様に多くの部分が一致している<sup>6)</sup>のであり、ただ形式が違うに過ぎないのである。

わが国と米国との税法に対する根本的な考え方の違いは、米国においては税法はその権利を主張する手段として有効に利用していこうといった考え方が内在しているが、わが国では反対に規定されているものにしたがおうとする考え方があり、そこでわが国の実務では、企業会計と税務会計の両者に同じような規定がある場合には、抽象的なものから具体的なものへと安易に移っていく傾向がみられる。すなわち証明が困難なものを避け、実体よりも簡便性を重視する形で会計処理が行なわれている。

## Ⅲ. 税務会計の目的観と企業観

企業会計との差異の原因は、税務会計の目的観に基づくものとして一元的に解明することが理想である。しかしながら、企業観を加えることによって、その違いがさらに浮き彫りにされることから、税務会計の目的観と企業観の二つから探究することにする。その理由は、個別事例に関しては、企業観の問題が複雑に絡んでくるからである。

一般に企業会計は、適正な期間損益計算を指向しており、またその企業観は、企業主体理論にみられるごとく企業をその出資者から独立し、そのような立場から判断を行う主体と考えている。一方税務会計においては、その目的が課税の公平であり、税法が企業の「経理自由の原則」に一種の歯止めをかける姿に

なっているところから、ある意味では、企業会計とは正反対である。またその企業観に関して、法人は、個人の集合体であるという法人擬制説をとっているといわれている。

ただ、企業に対して税を課す場合には、課税の公平<sup>7)</sup>のみならず、企業の担税力、徴税の簡便性も考慮されなければならない。これらが導き出される根拠は、アダム・スミスの租税原則に求められるが、公平の原則以外は、税務運営上の問題であって、従たるものである。しかしながら、米国においては、後述するように、多少の課税の不合理性には目をつぶって担税力および課税所得の把握が容易である等の理由から課税所得を現金主義で算定する方法を容認している。

さて、税務会計の目的は、上述のように課税の公平が第一義であるが、この公平性については、やはり適用されるその時代によって概念が変化することは否定できない。もちろん各納税主体がその能力に応じて、その稼得した所得に比例して税金をもって貢献しなければならないことはいうまでもない。そこで、直接税における累進税率、あるいは可処分所得を最低限は確保させることを目的とした非課税限度額の拡大、あるいは間接税における同一物品の同一税率等、その公平性の確保をめざして政府による施策が講じられている。やはりそこには、政府自体の恣意性が介入せざるを得ないのが現実である。しかしながら、税務会計は、究極的には、各納税者の租税負担を適正化することによって、納税主体たる個別経済と全体的な国民経済との利害を調整せんとするものである<sup>8)</sup>。すなわちこの「租税負担の適正化」こそが、課税の公平の概念ではないだろうか。

また、税務会計の企業観の問題は、法人擬制説と法人実在説との両者のかかわり合いを明かにすることが重要な鍵である。一般に法人擬制説が資本主理論と法人実在説が企業主体理論と軌道を一にするとされている。この両説は、法人税の自主申告制度のもとで、誰が誰のために所得計算を行い、誰が納税主体になりうるのかを問題としている。

すなわち、法人擬制説にあっては、法人が株主の集合体であるという観念から法人は、与えられた事業を行う擬制体であって、その株主のために所得計算

をすればそれで足りることになる。その後においてその法人所得を株主に分配し、最終的には個人株主段階で課税をすればよいことになる。このような観点から現実的、具体的に導きだされる課税規定は、たとえば、①法人税率の単一性（法人所得は、単に源泉徴収税を徴収する対象と見る。）、②他の法人から受領した受取配当金の益金算入、③留保金課税制度等があげられる。結果的に昭和25年のシャープ税制<sup>9)</sup>が目指した、法人擬制説も、現在では、上述した受取配当金の法人と個人の二重課税の問題を解決する手段としてあるいは法人税における「資本の範囲」に関する解釈する手段として便宜的に利用されるに過ぎなくなってしまった。ただし、この思考は、現在において経済的にも、株主から独立しえない中小法人であってなおかつ同族法人にのみ妥当するのではないか。その理由は、その法人の人格が法律的に別個に独立しているというよりも、経済的に同一であるからである。

法人実在説は、法人は株主とは別個の存在であり、その法人は、課税上、独自の課税主体となりうるといった考え方である。特に上場企業に限っては、安定株主工作による株式相互持ち合いが進み、個人株主は、単に配当を得る、あるいはキャピタルゲインを獲得するための投資対象としか企業を見ていない。個人株主は、このような地位に甘んじている、あるいはそれに満足せざるを得ない状態である。以上の観点からすると、法人実在説の立場にたてば、誰が真の課税客体であって、誰に課税したらよいのかが理解され、法人という課税主体の独自性が生まれ、この説を国家が支持してきた理由が明らかになる。

また、法人自体を株主個人とは別個の存在と考えるところから、上述のような受取配当金の二重課税の問題が生じないばかりか、税率についても累進税の導入も考えられ、税務会計の簡素化が現在よりも進むことにもなる。

#### IV. 差異の分類

なぜ企業利益と課税所得との間において、差異を生じるのか。これは、前述したような目的観や企業観の他にもう一つの重要な点である課税所得の算定に関する担税力の考慮といった問題をも挙げなければならない。本節においては、

その差異を二点にわけて検討する。

### (1) 現金主義に基づく課税思考

わが国の課税の変革の歴史は、1873年（明治6年）7月の地租改正条例の公布に始まった。すなわち、税の納入方法が物納から金納へと切りかえられたのである。その後1887年（明治20年）に所得税が創設され、さらに1899年（明治32年）に第一種所得税（法人税）が創設された。当時、不完全ではあるが、法人の所得に関して、今日のような課税所得計算方式である総益金から総損金を控除する方法がすでにとられていたことは興味深い。

一方、企業利益の算定に関しては、法人組織制度の発展により、静態論から動態論への変化にみられるように財産計算から損益計算に重点が移った。

しかしながら、課税所得の算定に関しては、企業形態が小規模、あるいは成熟以前では、現金主義によって課税所得の計算が行われていた。これは会計そのものの発展形態と結び付けて考えられるが、むしろこの現金主義は、課税当局が税自体の徴収を容易に行えることに起因するものであろう。現行のわが国の所得税法においても、その現金主義の計算の名残りが存在している。すなわち、青色申告者で不動産所得又は事業所得を生ずべき業務を行う小規模事業者<sup>10)</sup>に該当する人は、その選択により不動産所得の金額又は事業所得の金額（山林の伐採又は譲渡によるものを除く。）の計算上、その現実に収入した金額を総収入金額とし、その年に収入を得るために直接支出した費用の額及びその年にそれらの所得を生ずべき業務について支出した費用の額を必要経費としてその業務から生ずる所得の金額を計算することができる<sup>11)</sup>というものである。

一方、米国の連邦税（内国歳入法第446条(c)）において会計方法の選択肢<sup>12)</sup>について規定しており、当該法典は次の許容される四つの会計方法を定めている。

### (1) 現金主義

### (2) 発生主義

(3) 本法典によって許容されるその他の方法（例：工事完成基準、棚卸資産を評価するための後入先出法の使用等）

### (4) 財務諸表規則によって許容される上記の三つの方法の組合せによる方法



したがって、税務上では、現金主義が、許容されている会計方法の一つであることがわかる。これは、米国において20世紀初頭まで支配的であった正味財産増加説による貸借対照表的計算思考の名残りと考えさせられる<sup>13)</sup>ものである。すなわち、佐橋教授は、「アメリカ税務会計における所得概念は、受取の局面からみた「現金の流れ」をその基底に置くものであるといえる。<sup>14)</sup>」と述べており、言い換えれば、国の歳入面に重きをおいたものである。しかしながら、現金主義会計は、1986年後は、C株式会社<sup>15)</sup>、一つ以上の株式会社との共同事業を営む共同経営体とタックスシェルター事業体については、採用することができないこととなった。したがって、現時点では、この現金主義会計を採用できるのは、総受取高が5百万ドル以下の事業体<sup>16)</sup>に限られている。

## (2) 企業会計と税務会計との差異

当該差異に関して次に掲げるように企業会計の取扱いと税務会計の取扱いがはじめから異なるものが存在する。

第一には、企業会計と税務会計では「資本」の範囲が異なる。

すなわち、税務会計では、資本を株主が拠出したものだけと考えている。したがって、資本の範囲を企業の所有関係を法律形式的に重視し、上述のように資本の拠出者を株主に限定しているところから、資本的支出にあてられた国庫補助金及び工事負担金、貨幣価値の変動に基づき生じた保険差益<sup>17)</sup>、資本補てんを目的とする贈与剰余金又は債務免除益、自己株式の売却益、会社更生及び整理等による固定資産評価等に関しても法人税法上は、損益取引としている。

一方、企業会計では、資本取引を次のように考えている。<sup>18)</sup>すなわち、株主による広義の払込取引、維持拘束性を条件とする贈与取引、および貨幣価値変動にもとづく修正取引を資本取引と考えている。

この資本の範囲を広狭に考えるということは、本質的には、基盤となる企業観と会計目的に依存しているといえる。したがって、企業会計においては、企業それ自体を株主のみならず利害関係者一般と区別した実体として、その本質は、所有関係ではなく社会的給付関係を重視<sup>19)</sup>することになる。したがって、国庫補助金、工事負担金等の考え方が税務会計と異なる<sup>20)</sup>のである。

第二に企業会計の収益の範囲と法人税法における益金の範囲が異なる。

企業会計では、収益を構成するが、法人税法においては益金不算入となるものがある。これが、受取配当金である。受取配当金については既述したように現行の法人税法では、法人と個人との間の二重課税を調整する措置がとられているが、企業会計では、当然に収益として認識する。

第三に企業会計の費用の認識と法人税法における損金の認識が異なる。

寄付金は、企業会計においては、発生主義をとっているが、法人税法では現金主義をとっている。ただし、法人税法においては、その法人が寄付金の処理をしていない場合、たとえば資金の低額譲渡の場合の時価と譲渡価額との差額あるいは親会社の子会社等を整理する場合の貸付金等に生じた損失、さらには無利息貸付等については、原則として寄付金とする。

第四に企業会計の費用の範囲と法人税法における損金の範囲が異なる。

役員賞与に関する取扱いに関して、わが国の会計慣行としては、役員の賞与に関しては成功報酬として利益処分される点である。そこで法人税法においても、当該役員賞与を損金経理をした場合には、その賞与の額は、損金不算入とされる。しかしながら、役員賞与が利益処分であるという根拠は希薄である。というのは、戦後の賞与は給料の補完支給分の実態をもつものであると等しく認められており、役員とはいえ役務提供の報酬として賞与が考えられるところから、当然その認識にあたっては収益貢献性があるものであり、費用と考えられる。<sup>21)</sup> また、米国における会計慣行においても、役員賞与を利益処分の対象とするものではなく、費用として認識しているのである。この日米の認識の差異は、海外進出企業の経営成績の開示といった場合に溝を広げることになりはしないかと危惧するものである。

第五に期間損益の計算の例外規定が法人税法に存在する。

青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越である。法人税法は課税年度独立の原則を貫く必要があるが、たとえば2年通算してみると同じ所得であるが、2年にわたり黒字が続いた企業と1年は赤字、2年目は黒字であるといった企業がある場合には、税金の負担については、後者の負担が重い。これを考

慮してこの税収の平準化の規定が設けられたものと思われる。

以上、特に差異が顕著な五点の問題について簡述した。

## V. 差異の調整方法

わが国では、確定決算の弊害が近年において顕著になっている。特に冒頭でも述べたように、企業が税金面での対策から、企業経営の実態よりも、流出することになる税金を中心とした調整に重点を置いてきたことにある。そこでは、法人税法、租税特別措置法、法人税基本通達の恩典を十分加味した会計処理が行われてきたのである。

さて、調整方法<sup>22)</sup>に関しては、次の点が問題となるであろう。企業会計と法人税法との基盤が初めから異なるものについては、調整の余地はない。たとえば、政策面から設けられている租税特別措置法（以下「措法」とする。）がそれである。すなわち、企業の会計処理にあたって費用性がないのにも関わらず、措法では、当然に損金経理をすることがありうる（たとえば「利益留保性の各種準備金」<sup>23)</sup>）。そこでは、企業会計と税法とのギャップが生じる。したがって、税法においては、他の経理方法を採用した場合、すなわち、利益処分の方法により積立金として積み立てる経理をした場合であっても、納税申告書上で、損金の額に算入して当期利益から減算し課税所得を減らす申告調整を認めるのである。

次に企業会計が税法に歩み寄る必要があるのではないかと考えるものがある。

井上久彌教授によると特に企業会計原則が税法でいう「公正処理基準」として機能するためには、次の二つの面から評価をすることになる<sup>24)</sup>としている。すなわち、第一には、企業会計原則には具体性の欠如があり、第二には、環境変化への対応性の欠如がある。

第一の問題に関しては、企業会計の階層の問題を別にするると税法の公正処理基準となるためには、具体的な内容をもつ基準のレベルまで降りてこなければならないとしている。たとえば、繰延資産に関して、企業会計原則では、商法に平仄を合わせ8項目を限定列挙している。ただし、連続意見書第五「繰延資

産について」では、これらの8項目以外の繰延資産についても、例示的に挙げている。たとえば、家屋等の賃借にかかわる権利金および立退料、公共的施設等の施設のための支出、製品の宣伝のために用いられる固定資産の贈与にかかわる支出等、あるいは固定資産の取得に当たって支出した移転等のための補償金等も一定の条件によって繰延経理されるとしている。本来であれば、企業会計原則では、適正な期間損益計算の立場から、商法とは平仄を合わせる必要はないといえる。しかし、制度上では、商法が強行法規としての性質をもつところから、これらの支出については繰延資産として計上することはできないと<sup>25)</sup>されている。反対に、税法上の繰延資産は、法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後1年以上に及ぶものとして企業会計原則の枠内を超え、法人税法が将来の収益に課すべき費用として繰延経理が妥当であると考え、公共的施設等の負担金に掲げる費用等を繰延資産として規定している（法人税法施行令第14条第1項第9号）。

第二の問題に関しては、税法それ自体が先進諸国に比較して極端に進んでいるのではなく、企業会計原則と比較すると少しばかり先行しているに入った程度である。それは、税法の構造自体によるところが大きい。すなわち、本法、施行令、施行規則、通達とおおまかにその階層が分かれており、ある程度柔軟に会計の変化に対応できるようになっているからである。具体的には、リース<sup>27)</sup>の取扱い、ソフトウェアの開発費の取扱い<sup>28)</sup>等に関して法人税法が企業会計原則に先行した例である。これらは、課税上弊害があるのではないかという当局の判断から出されたものではあるが、企業の判断基準として興味深いものである。

上記とは反対に、税法がむしろ企業会計側に歩み寄る必要があるのではないかと考えるものがある。それは、法人税法の引当金の6項目のみの限定列举である。これらの引当金に限定した理由は、昭和46年8月の税制調査会による「長期税制のあり方についての答申」に述べられている。すなわち、次の四つの理由が選択した基準である。

- ①利益の有無にかかわらず計上するという会計慣行が確立していること
- ②繰入率について客観的な経験値があること

- ③当期の収益に対応し、かつ、翌朝以降の支出が確実であること
- ④引当額が相対的に大きく企業経営に相当程度影響すること

以上から言えることは、費用計上に恣意性を排除しようとすることに第一主義的な理由があるように思える。その代替として、税法上の引当金とは認められないものあるいは租税政策的に認められたものを、上述のような措法上の準備金として幅広く認めようとしている。準備金は、政府の政策から設定されたものであり、また時限的なものでもあって、会計慣行とは言いがたいものである。企業会計の引当金概念のさらなる成熟が待たれるところである。

さらに寄付金の概念についてであるが、企業会計では、寄付金を含めて販売費および一般管理費として示される費用の大部分は、支払対価が役務の費消費に依存する性質の通常の役務費消にもとづくもので、製品の製造に要した費消費<sup>29)</sup>以外は、一般にその期間の費用として計上されることになる。したがって、売上との個別対応関係ではなく、期間対応関係が重視されることになる。そこでは、売上に貢献するといった概念では、一般管理費をとらえてはいない。したがって、企業会計では、簿記論のような個別勘定科目の検討といったことはあまり考えられてはいないように思われる。このような観点からは、税法上での、寄付金の概念は、とらえることはできない。

この寄付金の概念は、交際費等との関連から考えると理解しやすい。交際費等については税法上では、企業会計と同様に、営利追及の手段として企業の売上に直接・間接に結びつくものすなわち期間収益のみならず将来の収益獲得活動に結びつくことを期待されるものと考えている。しかしながら、冗費の節約あるいは社会的に不公正な支出として一定規模の法人を除き損金不算入と措法第62条は規定している。寄付金の場合、交際費とは違い、事業に直接関係のない者に対する金銭、物品等の贈与であって、個々の事実関係によって税法上で判断することになっている。このような寄付金を単に期間対応関係によってあるいは純資産の減少をきたすといった理由から費用計上することがはたして認めることができるであろうか。法人税法では、この意味から、企業がその寄付金の支出にあたって、利益又は剰余金の処分による経理をした場合には、そ

の經理した法人の意思にしたがい損金の額に算入しないとしている。すなわち、寄付金が費用の性質があるか、あるいは利益処分の性質があるかは企業の判断に委ねている。

本節では、企業会計と税法上での接点を探りつつ、そこで生起する問題点を指摘した。これらの問題は、早急に解決をはかるべきであるが、本来両者は、一致しないのが当然である。その理由に関して、長谷川忠一教授は、「税法は、税法なりの目的と体系のもとで課税所得の概念を構成し、企業会計原則が、一般に公正妥当であっても、課税目的に適法性をもたなければ無意味となる。」と述べ、さらに「税務会計における損益の認識は、いわゆる、リーガルテストに依るから、いくら一般に、公正妥当と認められた会計原則でも、実定法規に抵触するところは、健全な会計慣習や会計実践もその地位を譲らざるを得ない<sup>30)</sup>。」と述べている。すなわち、税法の理念から生じる差異に関しては、調整の余地はないことをあらためて喚起させるのである。

## VI. おわりに

以上、企業利益と課税所得との差異について簡述してきた。両者の差異を明らかにすることでわが国における財務会計と税務会計の関わり合いが多少なりとも理解されれば幸いである。

今後、企業の国際化が進む中で、わが国の企業会計も国内の制度とは関わりなく米国のような税務会計から独立した立場で、企業の経営成績を開示しなければならないであろう。しかしながら、戦後一貫として行われてきた確定決算基準による税務所得計算構造を変更し、決算と税務申告を分離することは、大変難しい問題をはらんでいる。バブル経済の崩壊によって、企業がその規模をダウンサイジングし、また一方ではそれに伴って企業利益の確保が困難を極めることから、国の適正規模である歳入を確保することも難しい状況にある。そこで、決算と税務とを切り放した会計処理を企業が取り入れることを国が認めた場合、企業が経営実態を財務諸表に反映させるのではなく、企業防衛のためだけに財務諸表上の利益の極大化に走り、反対にこのような税務会計との独立

によって国が歳入面に関して、その規模の縮小を迫られるといった新たな問題を生じさせてしまうのではないかと危惧する。企業利益の適正な開示という理念と国による所得に対する適正な課税という一見矛盾した問題に何らかの一致点を見いだすことが、今後の課題ではないだろうか。

〈注〉

- 1) 法人税法によれば、期末貸金の帳簿価額の合計額に法人の営む事業に応じた一定の法定繰入率を乗じることによって、貸倒引当金の繰入限度額を算定するが、この法定繰入率に代えて貸倒れの実績率によることもできる（法人税施行令第97条第2項）。
- 2) この立法の背景については、品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局、昭和57年、11-13ページに詳しい。
- 3) Leroy F. Imdieke and Ralph E. Smith, *Financial Accounting* (New York: John Wiley & sons, 1987), p.743
- 4) 白須信弘『アメリカ法人税詳解〔第三版〕』中央経済社、昭和63年、20-31ページ。
- 5) この場合の会計処理に関して詳述すると、納税者が、税務目的上、棚卸資産の評価方法につき後入先出法を採用した場合には、企業会計上でもまた後入先出法を棚卸資産の評価方法として採用しなければならない。  
Ray M. Sommerfeld, *Federal Taxes and Management Decisions 1989-90 Edition* (Boston: IRWIN, 1989), p.97.
- 6) 加藤盛弘「税会計とGAAP会計の「一致論」—税会計とGAAP会計の相違とその意味—」『同志社商学』第39巻第6号、1988年、78-79ページ。
- 7) 課税の公平といった場合、具体的には、画一性、限度額の設定、根拠の確定性、換証可能性あるいは方法選択の法定性等となって現れる。津ノ国長四郎「税務会計論の展開と課題」（龍国大学経営学部編『現代産業社会における会計・情報の課題』中央経済社、昭和60年11月）；99-100ページ。
- 8) 長谷川忠一「近代科学としての税務会計—税務原則を基盤とした税務会計原則の生成—」駒沢大学商経学会『研究論集』第6号、1965年、102ページ。
- 9) シャウブ税制の法人擬制説（同書では、「法人個人一体課税説」）から法人実在説（同書では「法人独立課税主体説」）からへの歴史的な変遷（昭和25年から同36年まで）については、次の著書にまとめられている。北野弘久『増補税法の基本原理解』中央経済社、昭和37年9月、294-297ページ。
- 10) 小規模事業者とは、基本的には、次の要件に該当する人をいう。

その年の前々年分の不動産所得の金額及び事業所得の金額（青色事業専従者給与の額を必要経費に算入しないで計算した金額）の合計額が300万円以下であること（所得税法施行令第195条）。

- 11) 所得税法第67条の2，所得税法施行令第196条及び197条。
- 12) James W. Pratt and William N. Kulsrud, eds., *Federal Taxation 1993 Edition*, (Boston:IRWIN,1992), 5-13~5-14.
- 13) 忠佐市「税務会計の構成体系試案」『会計』第121巻第4号，昭和57年4月，107ページ。
- 14) 佐橋義金『税務会計の基礎構造』税務経理協会，昭和58年1月，111-114ページ。
- 15) C株式会社は，小規模以外の法人をいう。タックスシェルター事業体に関してはわが国にはない組織体であり次の書物に詳しい。  
白須信弘『前掲書』，24-25ページ。
- 16) Ray M. Sommerfeld, *op. cit.*, p.90.
- 17) 法人税法上では，これらの項目に関して損益取引とするが，その目的を考えて，一時に課税するのは適当でないところから圧縮記帳の制度が設けられている。（法人税法第42条～第45条，同法47条～49条）
- 18) 寫村剛雄『会計学一般原理』白桃書房，1989年，257ページ。
- 19) 『同上書』257-259ページ。
- 20) 従来，税法上の圧縮記帳は，企業会計の構成な会計慣行を損なうものと考えられていたが，昭和49年の改正の企業会計原則注解24では，「国庫補助金，工事負担金等で取得した資産については，国庫補助金等に相当する金額をその取得価額から控除できる。」と税法上の圧縮記帳の経理処理を容認した。
- 21) 川口順一他『外部報告会計—有用な会計情報とはなにか』中央経済社，昭和59年12月，178-179ページ。
- 22) 米国においては，企業利益と課税所得との差異に関しては，それぞれが別々に算定されるために，企業会計側において，税効果を認識し財務諸表上に表示し，当該差異を調整している（これを「税効果会計」と呼ぶ）。この税効果会計に関する公式見解としては，1967年に会計原則審議会（APB）が，意見書第11号「法人所得税の会計処理（Accounting for Income Taxes）」を発表し会計の中に取り入れられていたが，この見直しとして1987年に財務会計基準審議会（FASB）が，基準書第96号「法人所得税の会計処理（Accounting for Income Taxes）」を発表したものの，発効することなく1992年に同基準書第109号「法人所得税の会計処理（Accounting for Income Taxes）」が発表され今日に至っている。
- 23) 措法上の準備金がすべて利益留保性のものではないし，引当金に近いものも当然存在する。武田昌輔「修正企業会計原則注解について—特に税法の立場から—」



【会計】第122巻第2号，昭和57年8月，34-38ページ。

- 24) 井上久彌「法人税法と企業会計原則の見直し」【企業会計】第39巻第9号，36-37ページ。
- 25) 森川八洲男【財務会計論】税務経理協会，昭和63年2月，209ページ。
- 26) 本法の制定改廃すなわち立法は，国会の決議を要する。施行令とは，政令をいい，内閣が制定する命令である。また施行規則とは，省令をいい，税法においては大蔵大臣が発する命令をいう。この施行規則は，原則として手続き的事項や様式等を規定したものである。上記の具体的な判断を下す際に出されるものが各種の通達であるが，この通達は，本来上級官庁が法令の解釈や税務行政の運用指針として下級官庁に下す命令であり，税務上での解釈にあたって必要とするのは，解釈通達である。
- 27) 昭和38年に日本リース・インターナショナル（現・日本リース）が誕生し，今日のリース産業の礎となった（武田隆二『平成4年版法人税法精説』森山書店，1992年，459ページ）。その後，リース取引の会計処理のあいまいさから昭和53年7月20日付で「リース取引に係る法人税及び所得税の取扱いについて」通達（直法2-19）が発遣され，リース取引の統一が図られた。さらに昭和63年3月1日付で「リース期間が法定耐用年数よりも長いリース取引に対する税務上の取扱いについて」通達（直法2-7），昭和63年4月26日付で「リース期間が法定耐用年数よりも長いリース取引に対する税務上の取扱いについて」通達の運用について（直法2-8）が相次いで発遣されている。
- 28) 法人税基本通達8-1-7においてソフトウェアの開発費用について，繰延資産となるのかどうかの税務処理が述べられている。さらにその通達を中心として研究した論稿には次のものがある。井上久彌「ソフトウェア費用の税務処理の検討」【産業経理】第45巻第4号，昭和61年1月，122-130ページ。
- 29) 畷村剛雄「前掲書」，145-146ページ。
- 30) 長谷川忠一「前掲稿」，104-105ページ。