

法人税(特に税務会計)と企業会計の相互関係(統合か別の道か?)

メタデータ	言語: jpn 出版者: 明治大学大学院グローバル・ビジネス研究科 公開日: 2009-02-13 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 川田, 剛 メールアドレス: 所属:
URL	http://hdl.handle.net/10291/1495

法人税（特に税務会計）と企業会計の相互関係 （統合か別の道か？）

川 田 剛

目 次

はじめに

1. 法人税への公正妥当な会計処理基準規定の導入
2. その後の流れ及び最近生じている問題点
 - (1) リース取引
 - (2) デリバティブ取引
 - (3) 不良債権処理
 - (4) 金庫株
 - (5) 税効果会計
 - (6) 株式交換
 - (7) 連結納税制度の採用
3. 法人税と企業会計との今後の関係（あるべき姿を求めて）

はじめに

法人税の課税標準は、原則として各事業年度の所得である^(注1)。そして、その計算は、企業会計によって算出される利益をベースとしつつ、それに所要の調整又は修正を加えたところで計算することとされている。（法人税法21条、22条）^{注2}

また、各事業年度の収益及び費用、損失の計算にあたっては、「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こととなっている。（同法22条第4項）

このように、現行の法人税は、企業会計と密接な関係を持つ形で成り立っている。そのため、法人税の課税標準を計算する会計、いわゆる税務会計と称される分野も、企業会計をベースにしつつ、それを一部修正する形のものとして認識されてきた。

しかし、近年における商法改正及び会計ビッグバン等による企業会計の激変等により、両者の間に微妙なきしみが生じ始めている。

そこで、本稿では、両者の関係について従来の経緯、及び最近の動き等をふまえつつ、今後における方向等について若干の考察を加えてみることにしたい。

1. 法人税への公正妥当な会計処理基準規定の導入

法人税は、国税として国税が導入された明治32年（1899年）以来、長い間、個人所得税と同じく財産法的な考え方により課税標準の計算が行われてきた。特に、第二次大戦前においては、課税公平等の原則から、民商法に依存した「権利確定主義」的な考えがそのベースとなっていた。^{注3}

そのため、所得の算定にあたっては、例えば民法、あるいは商法など法律の分野でどのように取り扱われているかが、法人の所得計算においても極めて重要なポイントとされてきた。

しかし、第二次大戦後、公開企業を中心とした会計処理のあり方について、経済安定本部を中心に議論がなされ、昭和27年6月には同本部の企業会計基準審議会から、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」が公表された。^{注4}

そこでは、「企業の損益計算において算定される毎期の純利益と租税目的のために算定される課税所得との間に差異が生じずることは、実際においては免れない。」^{注5}としながらも、「公正妥当な会計原則に従って算定される企業の純利益」は、「課税所得の根幹」をなすものであり、「税法上における企業の所得概念」は、「企業の利益から誘導されたも

（注1） そのほか、①各連結事業年度の連結所得に対する法人税、②特定信託の所得に対する法人税、③退職年金等積立金に対する法人税、④清算所得に対する法人税がある。

注2 この調整過程は、法人税申告書別表4及び別表5によって行われている。

注3 この辺の経過の詳細については、税務研究会「戦後法人税制史」が要領良くまとめている。

注4 昭和26年6月16日付、経済安定本部企業会計基準審議会（企業会計審議会の前身）中間報告「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（小委員会報告）」

のであることを認めなければならない。」として、税法における所得計算の基本概念も、突極において一般に公正妥当と認められる会計原則に根拠を求めなければならない、との立場が明らかにされた。

そのうえ、「商法で税法と企業会計原則との調整は短時日には解決が困難であるが、将来とも更に関係者間で実際の調整について研究するよう求めたい。」との提案がなされた。⁵⁵

企業会計原則におけるこのような立場は、商法にも徐々に反映されるようになっていった。⁵⁶

他方、法人税法においては、連年にわたる改正で制度自体が複雑化し、その簡素化を求める声も強まっていた。

このような流れをふまえ、昭和41年10月17日に公表された「税法と企業会計との調整に関する意見書（大蔵省企業会計審議会中間報告）」では、例えば、法人税法の総則的規定として、「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算する旨の規定を設けることが適当である。」旨の提言がなされた。⁵⁷

また、これと並行して、税制調査会でも、税制簡素化に向けた検討が行われ、昭和42年2月の答申で次の様な提言がなされた。⁵⁸

税制簡素化についての第一次答申

第3、一、I、1(1)(ウ) 課税所得の計算の弾力化—商法、企業の会計慣行等との開差の縮小

「税法、通達の規定の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間に開差を生じていることに由来する税制及び税務調査上の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じな

いよう、次のような措置を検討することが必要である。⁵⁹」

また、そこでは、具体的提案として、次の様な提案がなされていた。

「課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えられるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣行にゆだねることの方がより適当と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするため、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して運用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。なお、これと関連して、納税者が事前に定めた会計処理手続について税務当局に確認を求め、これによる会計処理は税務調査上是認されることとすることによって、できる限り調査上の問題を少なくする方法を研究すべきである。」

その結果、昭和42年の法人税法改正時に、法人税法22条第4項に、次のような規定が新たに設けられることとなった。

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

注5 ちなみに、同意見書では、両者の間でこのような差異が生ずるのは、税法では、租税政策上、所得であっても免税とされるものがあること、また、会計上の非所得であっても課税されるものがあることなどによるものであるとして、その差異の諸原因を次の6つに要約している。

- ① 企業の損益計算においては、当然総収益を構成する要素たるある種の所得項目が、租税政策上の理由で課税を免ぜられる場合があること。
- ② 企業の損益計算においては、総収益を構成せずしたがって所得として計上されないある種の項目が、税法上課税の対象となる場合があること。
- ③ 収益の年度所属（タイミング）に関する判断について、企業目的のための会計と、租税目的のための計算との間に差異の生ずる場合があること。すなわち企業の損益計算上ある会計期間に繰延べられた収益項目に関して、税法上これと異なる年度所属の解釈が成立する場合である。
- ④ 企業目的上総収益に負担せしめるべき費用項目を、租税目的上総収益から控除することを否認する場合があること。
- ⑤ 企業目的上費用を構成しないある種の項目を、租税目的上総収益から控除することを是認する場合があること。

注6 同前意見書二

注7 その結果、例えば商法32条第2項に「商業帳簿の作成に関する規定の解釈については「公正なる会計慣行を斟酌すべし」という規定が新たに設けられた。

注8 同意見書 総論、一、1、(3)

注9 税制簡素化についての第一次答申（第3、税制簡素化のための具体的措置、一、I、1、(1)(ウ)）

2. その後の流れ及び最近生じている問題点

法人税法にこのような規定が設けられたことにより、課税所得の計算に関しては、企業会計の処理をベースにしつつ、課税の公平又は課税対策上の必要性等により規定された別段の定めがある場合にのみ所要の修正がなされることとなり、法人の所得計算事務負担が大幅に軽減された。

そして、法人税の課税所得の計算をする際、法人の確定した決算に基づいてそれを計算し、申告する方式、いわゆる確定決算基準方式が定着した。（同法74条第1項）¹⁰

しかし、確定決算基準については、課税所得の計算を企業会計に依存するといいつつながら、実際には税務縦横の制限があることによってかえって企業会計の自主性をゆがめているのではないかとし、その改善を求める意見がある。¹¹

他方、税務会計は本来税収の確保を前提とした制度であり、企業会計とはその目的を異にしているのであるから、両者に差があるのは当然であり、両者はそれぞれ独自であって差し支えないし、もし必要であれば企業会計サイドから歩み寄るべきであるとの意見も見られる。¹²

特に、両者の考え方に差が生じてくるのが、キャッシュ・フローに対する処理をめぐってである。

(1) リース取引

その契機となったのが、リース取引に対する取扱いである。周知のように、リース取引は、資産を購入することに代えて賃借し、資産の借手が貸手に賃借料を支払うという形で成立する。そして、リース期間を耐用年数よりも短くしたり長くしたりすることによって借手又は貸手のキャッシュ・フローを自由自在に変えることが可能である。

そこで、企業会計上、その会計処理及び開示をどのようにするかという点で議論があり、会計士協会から意見書及びそれをふまえた実務指針が公表された。¹³

税務サイドの問題意識と対応

税務の観点からすれば、リース契約に基づいた税務処理をそのまま認めることとした場合には、支払リース料を操作することにより、資産の借手又は貸手が利益操作（税務的にいえば所得操作）が自由自在にできる結果となってしまう。

例えば、リース期間を当該リース資産の耐用年数よりも著しく短く設定をすることにより、貸手は費用の前倒し計上が可能になる。他方、貸手にとっては、投下資金の早期回収が可能となる。それに対し、リース期間を法定耐用年数よりも著しく長く設定した場合には、貸手にとっては、通常のリース料よりも安い料金を当該資産のリースを受けることが可能になる。また、これを貸手サイドからみた場合には、所有資産について法定耐用年数による償却を行いながら、毎年受け取るリース料が少なくすることができるため、結果的に費用の前倒し計上ができるということになる。さらに、貸手は、これらの資産購入に要する資金を借入金でまかなうことにより、支払利子についても損金計上が可能になる。（いわゆるレバレッジ）

このように、リース取引については、租税回避手段として活用されるなど課税上弊害がみられた。そこで、昭和53年に個別通達により、耐用年数よりも著しく短いリース期間によっているリース取引について一定の規制が加えられた。すなわち、

イ、リース期間経過後にそのリース物件を無償又は名目的な対価により賃借人に譲渡することとしているものについては、当該リース物件を引き渡したときに売買があったものとみなす。

ロ、リース期間がリース物件の耐用年数よりも著しく短い（100分の30如何、ただし、耐用年数10年以上のものにあつては100分の50以下）ものについては、契約時に売買とすれかりース料の一部を前払い費用とする。

ハ、中古資産のセールス・アンド・リースバックについては、譲渡はなかったものとして取り扱う。

注10 ちなみに、法人税法74条第2項では次に様に規定されている。「法人は、各事業年度終了の日の翌日から2月以内に税務署長に対し、確定した決算に基づき申告書を提出しなければならない。」（下線部分：川田強調）ここでいう「確定決算」とは、一般的には、その事業年度の決算につき、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受けた決算をいうものと解されている。（個基本通達314）商法でも、会社の取締役は、決算書等の計算書類を株主総会に提出して、その承認を受けなければならないとされている。（商法283条の12、2項）ただ、実務上においては、株主総会の承認を経ることなく確定申告書が作成され、提出されている例も多い。したがって、これらの申告書についても、税務上は有効として取り扱われている。

注11 例えば、新税法調整意見書では、次のような提言がなされている。（同意見書総論、一、2、(3)）「税法の各種の規制は、企業会計をゆがめ、また企業の実体に即応しない結果を生ぜしめるので、これを大幅に緩和することとし、可能な限り課税所得の計算を継続性を重視した企業の自主的判断に基づく適正な会計処理にゆだねることとするのが適当である。」

注12 例えば、宮島 洋 「税務論からみた確定決算主義と申告調整主義」（租税研究 No.528（平成5年10月号、47頁））

注13 「リース取引に係る会計基準に係る意見書」（平成5年6月17日企業会計審議会第一部会）及び「リース取引の会計及び開示に関する実務指針」（平成6年1月18日日本公認会計士協会）

これに対し、納税者サイドでは、リース期間を法定耐用年数よりも著しく長い期間とするリース取引を開発し、これに対抗した。そこで、これに対しても、昭和63年の通達により一定の規制が加えられた。^{注14}

しかし、これらの規制は、いずれも通達レベルによるものであった。そのため、租税回避防止策としてどの程度まで法的拘束力を有するののかという点について疑問が呈されていた。

そこで、平成10年度の税制改正(法人税法施行法令136条の3)により、リース取引の規則について法的手当てがなされた。これにより、法令上リース取引の定義が明らかにされるとともに、そのうち売買取引として取り扱われるものと金融取引として扱われるものの範囲が明確となった。その結果、損金処理等の観点もあって、会計処理の面でもこれに準じた処理が一般化するようになった。

しかし、会計処理のオフバランス処理を認めないこととしているものについて、税務上特段の処理は求めている。したがって、これらの点をめぐって両者間で今後その取扱いについて再度問題が生じてくる可能性がある。

なお、リース資産をめぐっては、税務上一括損金算入が認められる少額資産(電話アダプター)を利用した租税回避事例があった。これについては、会計上は特に問題とはならなかったが、税務上問題とされ否認された。^{注15}

(2) デリバティブ取引

次に出現したのがデリバティブ取引である。この取引も、従来の取得原価主義及び発生主義の概念だけでは律しきれず、キャッシュ・フロー的な考慮が必要になってくる。

デリバティブ取引の特色は、それがオフバランスで行われるという点である。例えば、通常の借入であれば、その元本額がバランスシート上負債として表示される。これに対し、金利リスクヘッジのために行った金利スワップ取引等は、バランスシート上記載されない。このようなことから、企業としては、元になる資金の流れを変えることなく、リスクをコントロールするとともに、自由にキャッシュ・フローを作ることが可能になる。

また、信用リスクが想定元本の一部にすぎないため、資本効率が高く、少額のコストで大きな収益を生むことが可能である。さらに、キャッシュ・フローと収益又は費用の発生を自由に調整できる。そのため、租税回避が簡単にで

きてしまうことになる。

この種の取引が最初に問題とされたのは、課税の公平を主目的とする税務においてである。すなわち、これらの取引については、法形成のいかんにかかわらず実質上同じ状況にあるものについては同一に取り扱うべしとするため、税務上統一した取扱いを示す必要があった。そこで、平成10年10月30日付のいわゆるデリバティブ取引通達(正式名称は「金融高値に関する法人税の取扱いについて」)により、次のような基本的な方針が示された。

- イ. 経済実態が同一の取引については同一の課税を行う。
- ロ. 国際的な課税との調和を図る。
- ハ. 課税者、納税者双方にとっての実行可能性に配慮する。
- ニ. 恣意的な期間損金操作を排除する。その結果、従来非課税とされていたもののうちのいくつかについて新たに課税対象に取り込まれた。

しかし、これについても、通達レベルで課税上の取扱いを変更するのは問題であるとの批判があった。そこで、平成11年の法令改正により、同通達の内容が法令に格上げされた。^{注16}

また、これと並行して、企業会計サイドでも、金融商品に係る新たな会計基準の設定等に向けて検討がなされ、その結果が「金融商品に係る会計基準」として公表された。^{注17}

このように、いくつかの問題点は生じていたものの、この辺までの段階においては、両者はそれなりに相互に相手の考え方等を受け入れる形で所要の調整がなされていた。しかし、商法改正及び不良債権処理に代表されるように、最近では両者がそれぞれ別の道を歩み始めるようになってきている。

(3) 不良債権処理

その先駆けとなったのが、不良債権処理にからむ、債権放棄と債務の株式化(D.E.S)及び一般債務の劣後ローン化(D.D.S)に対する税務処理と会計処理の差異の発生である。

イ. Debt Equity Swap (D.E.S)

不良債権処理との関連で注目され、実務上においても多用された手法に、債権を株式化する手法(Debt Equity Swap)がある。

この手法では、債権者サイドにとっては、不良債権化した債権を貸倒損失等のリスクを表面化させることなく

注14 昭和63年3月30日直法2-7

注15 少額資産リース、国税不服裁判所、平成6年8月25日付採決、平成5年12月15日付採決(採決事例集 No.46、156頁、及び No.47、288頁)

注16 具体的内容については、法人税法6条の6及び7参照。

注17 「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」(平成11年1月22日、企業会計審議会)
「金融商品に係る会計基準」(平成11年1月22日、企業会計審議会)

有価証券たる株式に転換できるという点で大きなメリットがある。特に、債権額が巨額にのぼり、債権者サイドで債権金額の一部についてしか放棄する体力がないような場合には、実質的な「飛ばし」（損失計上の先送り）が可能になる。このようなことから、つい最近まで、損失の先送り策として、大手金融機関を始め多くの債権者の間でこの手法が多用されてきた。^{#18}

他方、債務者にとっては、返済義務のある債務を自己資本に転換できる自己資本比率を引き上げることが可能になる。特に、債務者サイドが時価債務超過状態にあり、新規融資を受けることが不可能な状況下においては、この手法によるメリットは極めて大きい。

さらに、この手法は、税務上でいう資本等取引に該当するとされている。そのため、実質的には債務免除であるにも拘わらず、当該転換分について益金計上が求められず、繰越欠損がある場合には、それをフルに活用できるというメリットがある。

ロ. Debt Debt Swap (D.D.S)

不良債権処理におけるもうひとつの実質先送り手段は、通常の債権を他の債権よりも劣後する所に変換する手法である。この手法は、債務と債務を交換することから、Debt Debt Swap という名で呼ばれている。債権者サイドからすれば、不良債権化している貸付金等を永久劣後ローンの形に変更することが可能になる。しかも相手方は、当該変換分の2分の1相当額は会計上自己資本に組み入れることが認められているため、自己資本比率がアップする。したがってこの手法も不良貸付先隠しとして有効な手段である。

他方、債務者側にとっては、劣後化したローンについては返済義務は負うものの、他の債務（ローン）よりも劣後するため、通常の債務に比しその負担は軽減される。また、その2分の1相当額を自己資本とすることができるため、財務状況も大幅に改善される。然るに、この分についても税務上においては、益金計上は義務付けられていないため、所得課税を受けることもない。

税務と会計におけるこのような取扱いの差異の存在は、時間をかけた不良債権の処理を可能にした。その反面、処理に

時間がかかりすぎたという批判にもつながったわけである。

(4) 金庫株

次いで、会計と税務の間でねじれ現象が生じたのが、商法改正、なかでも金庫株の処理をめぐってである。

平成13年の商法改正で、それまで例外的にしか認められていなかった自己株の取引が、原則として自由に認められることになった。（商法210条）

それにともない、それまで資産の部に計上されてきた自己株については、実質的に資本の払い戻しに当たるという会計理論上の考え方にに基づき、商法上も会計上も資本の部への計上が義務付けられることになった。^{#19}

すなわち、商法及び企業会計上では、この種の取引を資本等取引として位置付けたわけである。しかし、税務上においては、これを資本等取引として扱った場合においては、低価買取又は高価買取により、株主と発行法人又は株主間で所得移転が可能になってしまう。

例えば、親と子が株式を所有する同族会社において、親の所有する株式についてのみ低価で買い入れた場合には、親(所有株) → 金庫株保有法人 → 子の資産増加 という形で無税で資産移転が可能になってしまう。

具体的には、親と個が50づつ出資して設立した法人で、資産額200の法人の株式を親が50で法人に譲渡したとする。その結果、当該法人の株主は子だけになる。そして、この手順を経るだけで親から子への資産移転が可能になるというわけである。

そのため、税務上においては、例えば低価買入れの場合であれば、買取側の法人に受贈益を認識させるとともに、売却側に対してもみなし配当及び譲渡益課税を行うことが必要となってくる。（所法25条①五、措法37条の10）

同様に、個人からの高価買入れの場合においては、買取法人側に寄附金課税(法法37条)、譲渡側に給与所得課税(所法28条)や譲渡所得課税等が必要になってくる。

(5) 税効果会計

税効果会計は、公開会社の平成11年4月1日以降に開始する事業年度から強制適用されている制度である。^{#20}しかし、ここでも会計と税務の処理が異なる。しかも、通常の差異と異なり、別表4における申告調整等による調整もな

注18 ちなみに、会計上の取扱いについては、次により処理されていた。「デット・エクイティ・スワップの実行時における債権者側の会計処理に関する実務上の取扱い」（平成14年10月9日、企業会計基準委員会実務対応報告第6号）

注19 商法計算規則第34条。これを受けて、会計上においてはつぎにより処理基準が明らかにされた。「自己株式及び法定準備会の取り崩し等に関する会計基準」（平成14年2月21日、企業会計基準委員会、企業会計基準第1号）

注20 税効果会計は、平成10年10月30日付で公表された企業会計審議会の「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」に基づくものである。この意見書を受け、同年12月21日付で財務諸会規則等の一部改正が行われ、公開会社については平成11年4月1日以降に開始する事業年度から強制適用となった。なお、平成10年6月に公表された「商法と企業会計の調整に関する研究会の報告書」では、すべての会社においてこれを適用することが適当である旨が述べられている。

されていない。したがって、たとえ企業会計士税効果会計を導入したとしても、課税所得には何ら関係してこない。

例えば、貸倒引当金の繰入超過等が100あった場合においては、税率が40%とすると、税効果会計の下では、40の繰越税金資産が生じることになる。しかし、税務上においては当期純利益を増加させるようなものではない。したがって、課税所得の金額には、税効果会計の適用をしたとしても、しなかったとしても、基本的には変化しない。

そもそも、企業会計及び商法でこの種の会計制度の導入が叫ばれるようになったのは、不良債権の増加等に苦しむ企業サイドから強い要望があったためである。そして、その理論的根拠となったのが、この種の項目は損益認識のタイミングの差に伴うものであり、将来の利益から回収可能なことから資産性があるという考え方である。

しかし、前述したように、これらの処理はあくまで会計上のものであり、税務的には課税所得を増減させる性質のものではない。このようなことから、法人税（税務会計）においては、税務会計を適用してもしなくても、課税所得の金額には影響されないこととしている。^{注21}

(6) 株式交換

次に生じた両者の乖離問題は、株式移転及び株式交換をめぐってのそれである。

例えば、親会社が自社株を子会社株式と交換した場合、会計的には、資本等取引であるため、原則として次の様な仕訳になる。^{*}

子会社株式	資本金 資本準備金 株式交換交付金 自己株の帳簿価額
-------	-------------------------------------

^{*} 子会社の株主にとっては、これと逆の仕訳となる。これに対し、税務の処理は原則として次の様になる。^{*}

子会社株式	資本金 資本積立金 株式交換交付金 株式交換資産の帳簿価額 株式交換資産の譲渡損益 自己株式の帳簿価額
-------	--

^{*} この場合も子会社の株主にとっては、これと逆の仕訳と

なる。

ただし、親会社がその子会社株式の受入価額(取得価額)を子会社となる会社の法人株式の付していた帳簿価額以下としていること、その他の要件を充たすときは、取得した完全親会社株式の取得価額収益を喪失した完全子会社株式の帳簿価額(原価)と同額とすることが定められている。(措法67条9)

その結果、子会社の株式には譲渡損益の発生はなかったものとなる。すなわち、子会社株式は次の仕訳だけをすればよいということになる。

完全親会社株式/完全子会社株式(帳簿価額)

(6) 組織再編

平成12年の商法改正で組織再編を目的とした会社分割、合併制度が創設された。これを受けて、法人税法においても、組織再編税制が導入された(商法408条以下)。その結果、税制適格分割、合併が行われた場合には、被合併法人等の有する資産について減価引継ぎが認められるようになった(法人税法2条十二号、同法施行分4の2^(注))。

他方、企業会計においては、取得資産は時価により記帳される。そこで、両者のこのような差異に着目し、企業会計上は多額の益出しをしてみても良しなが、税務上は簿価引継ぎをして課税を免れるという事例が頻発するようになってきている。

(注) ちなみに、税制適格組織再編とは、次の要件を充足する再編である。

- ①株式以外の金銭等の交付がないこと
- ②分割型分割にあっては、分割法人の株主の持株数の割合に応じて分割承継法人の株式が交付されるものであること

(7) 連結納税制度の採用

両者間のズレをさらに大きくしたのが、法人税における連結納税制度の導入(平成14年7月)である。そもそも、企業グループを一体としてみるべしという考え方は、企業会計において発達したアイデアである。

しかし、我が国において導入された連結納税制度は、その対象を100%子会社である内国法人に限定している。その結果、連結財務諸表という連結対象会社とその範囲を大きく異にしている。これは、その対象を外国法人まで拡大した場合には、連結納税制度の導入の結果、本来国内にとどまるべき所得(及びそれらの所得に対して課される税)が

注21 ただし、企業会計と一致させるため、法人税申告書の別表4及び別表5でその調整が図られている。

注22 「固定資産の減税に係る会計基準の設定に関する意見書」(平成14年8月9日、企業会計審議会)

「固定資産の減損に係る会計基準」(同上)

「固定資産の減損に係る会計基準の適用指針」(平成15年10月31日、企業会計基準委員会、企業会計基準準備指針第6号)

国外に流出してしまうということを考えれば当然の処置である。

ただ、これによって企業会計と税務に基本的な差異が生じる結果となったことは間違いない事実である。

(8) 減損会計

国際会計基準における大きな流れをふまえ、企業会計の分野においては、平成18年3月期から減損会計が適用とされる予定となっている。^{#22}その結果、それらの減損処理が税務上損金として認められるか否かに拘わらず、減損処理をしなければならなくなる。他方、税務においては資産の評価損を計上したとしても、それが災害による減損等である場合などを除き、原則として損金算入は認められていない。（法人税法33条）

その結果、ここでも会計と税務が不一致となってしまう自体が生じることとなった。

3. 法人税と企業会計との今後の関係 （あるべき姿を求めて）

それでは、今後両者はどのような関係に変わっていくのであろうか。また、どのような関係が望まれるのであろうか。

戦後20年の歩みのように、今後両者を再び歩み寄らせるのであろうか。それとも米国などのように、両者は完全に別の道を歩むものとするべきなのであろうか。最近の動きをみると、両者は徐々にではあるが、独自の道を歩みつつあるように見える。

しかし、これまでの長い歴史をふりかえってみれば、米国のように両者が完全に別の道を歩むとは考えにくい。米国流の流れは、突極的に現行の確定決算主義の放棄にもつながりかねない。それは、最近におけるエンロン問題に代表される様な税務と会計の完全分離を利用した不正事案の発達からみても好ましいことではない。したがって、あるべき方向としては、現行の確定決算をベースにしつつ、例えば、減損会計のように企業会計の中で新たにスタートした制度については、公平性という税務の基本スタンスから会計分野における成熟度をみつつ、課税上弊害がないと認められた段階において税務に取り入れていくという方向が望ましい。

その意味でも、かつて行われていた「税法と会計の調整に関する意見書」のような形での両者サイドの意見交換が望まれる。