

昭和後期・平成期における税務会計の発達

—税務会計の展開とゆらぎ—

高橋 志朗

目 次

- 1 はじめに
- 2 税務会計の展開期—昭和42年（1967年）～平成9年（1997年）—
- 3 税務会計の変革期—平成10年（1998年）～現在—
 - 3.1 「抜本的税制改正」と平成10年の法人税改正
 - 3.2 転換点としての「法人課税小委員会報告」
 - 3.3 「法人課税小委員会報告」の提言と近年の法人税改正
- 4 新たな税法批判の登場
- 5 おわりに—税務会計の針路のゆらぎ—

1 はじめに

周知のように、『シャープ勧告』にもとづく昭和25年の税制改正を端緒とするわが国税務会計の本格的な近代化の歩みは、いわゆる「公正会計処理基準」を定めた法人税法第22条第4項の規定の創設（昭和42年）によって、ひとつの頂点をむかえた¹⁾。その後の税務会計の発展は、税法の断片的整備を意味する改正がつづいた時期をへて、平成10年(1998年)以降の変革期をむかえる。

本稿では、この期間を「税務会計の展開期」と「税務会計の変革期」とに、とりあえず区分したうえで、それぞれの期間に実施された法人税改正の動向を、課税所得計算の変遷を中心として整理し、かつ、論者の批判等を手がかりに、税務会計の針路のゆらぎを指摘する。

2 税務会計の展開期—昭和42年（1967年）～平成9年（1997年）—

「公正会計処理基準」の確立をみた昭和42年の税法改正以降、昭和後期、平成初期の期間をつうじて実施された法人所得計算規定等のおもな改正は、下記のとおりである。

・昭和42年（1967年）

（減価償却資産の償却方法の弾力化）

減価償却資産の償却方法について、法定償却方法以外の方法でも、国税局長の承認をうけて選択することができることとした。

- ・昭和43年（1968年）
 - （棚卸資産の評価方法の弾力化）

棚卸資産の評価について、法定されたもの以外の方法について、国税局長の承認をうけて選択することができることとした。
 - （引当金設定についての青色申告要件の廃止）

法人税法上認められている引当金の適用については、その事業年度につき提出している申告書が青色申告であることを要しないこととした。

- ・昭和44年（1969年）
 - （法人税基本通達の全面改正）

法人税基本通達の前文（「法人税基本通達の制定について」）において、「企業会計慣行の尊重」、「条理、社会通念の勘案」等の重要性が強調された²⁾。

- ・昭和45年（1970年）
 - （完成工事保証引当金制度の創設）

建設業を営む法人が損金経理により完成工事補償引当金勘定に繰り入れた金額の一定額を損金に算入することとした。

- ・昭和46年（1971年）
 - （完成工事保証引当金制度の製品保証等引当金制度への改組）

上記の完成工事保証引当金制度を製品保証等引当金制度へ改組した。

- ・昭和49年（1974年）
 - （交際費課税の改正）

基礎控除のひとつである資本等（資本金と資本積立金の合計額）の金額の2.5%相当額を、その1%に引き下げた。

- ・昭和50年（1975年）
 - （中間配当の取り扱いの整備）

商法改正に伴って、中間配当も配当と同様に取り扱うこととした。

- ・昭和54年（1979年）
 - （交際費課税の強化）

損金算入限度額の計算の基礎となる定額控除額を、年400万円から年200万円に引き下げた（ただし、資本金1,000万円以下の法人については年400万円、資本金1,000万円超5,000

万円未満の法人については年300万円とした)。また、損金算入限度額の計算の基礎とされていた資本金基準額を廃止すると同時に、損金不算入割合を90%に引き上げた。

・昭和55年（1980年）

（退職給与引当金の改正）

退職給与引当金の累積限度額を、期末退職給与の要支給額の100分の50相当額から100分の40相当額へと引き下げた。

・昭和57年（1982年）

（交際費課税のいっそうの強化）

交際費等にかんする支出の全額を、原則として、損金不算入とした（ただし、資本金1,000万円以下の法人の定額控除400万円、資本金1,000万円超5,000万円以下の法人の定額控除300万円は存続した）。

・昭和61年（1986年）

（価格変動準備金の廃止）

価格変動準備金制度を全廃とした。

・平成6年（1994年）

（使途秘匿金課税の創設）

使途秘匿金の支出額の40%相当額の法人税を追加的に課税することとした。

これらの累次の改正によって、法人所得計算にかんする税法規定等の整備は進展した。もちろん、それらの改正のなかには、交際費課税の強化を意味する一連の改正や使途秘匿金課税の創設のように、問題をはらんだものも存在した³⁾。しかし、上記の改正の多くは、税法の断片的整備を意味するものであり、それらの改正をつうじて、税務会計の近代化は着実に進展した。その点で、この時期は、近代税務会計の展開期と呼んでよいだろう。ちなみに、この展開期は、平成10年の法人税法改正によって抜本改正が実施されるまでの間、30年余の長きにわたってつづいた。

3 税務会計の変革期—平成10年（1998年）～現在—

3.1 「抜本的税制改正」と平成10年の法人税改正

ところで、平成10年の法人税改正は、昭和61年10月に税制調査会から発表された『税制の抜本的見直しについての答申』（税制調査会 [1986]）の基本とされた「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」との改革構想を継承する点で、「抜本的税制改革」の一環であり、その仕上げを意味する改革のひとつにほかならなかった。

実際、『税制の抜本の見直しについての答申』は、上記の構想に立脚して、法人税率の引き下げと同時に、貸倒引当金、退職給与引当金、賞与引当金等の大幅な見直しによる課税ベースの拡大を提言したが、そうした見直しにむけて、税制調査会が本格的な検討作業を開始したのは、平成7年（1995年）になってからのことだった。その間に発表された税制調査会の答申は、法人課税の改革について、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」との基本構想を確認するにとどまり、法人税の課税ベース見直しのための具体的検討を先送りした。

いずれにしても、税制調査会は、平成7年10月にいたり、「法人課税小委員会」を設置し、法人税の課税ベース拡大を目的とした、本格的な調査・研究活動を開始した。平成10年の法人税改正は、こうした経緯のもとに設置された「法人課税小委員会」の活動の成果を集約した「法人課税小委員会報告」をもとに立案され、実施されたものであった。

3.2 転換点としての「法人課税小委員会報告」

「法人課税小委員会報告」は、課税ベースの見直しの「視点」として、下記の7項目をあげている⁴⁾。

- (i) 費用又は収益の計上時期の適正化
- (ii) 保守的な会計処理の抑制
- (iii) 会計処理の選択制の抑制・統一化
- (iv) 債務確定主義の徹底
- (v) 経費概念の厳格化
- (vi) 租税特別措置等の一層の整理合理化等
- (vii) 国際課税の整備

上記のような「視点」にたった課税ベースの見直しは、法人税の抜本的な見直しを意味するだけに、「法人課税小委員会」の検討の範囲は、税法と企業会計との関係にも及んでいる。「法人課税小委員会」は、この点について、つぎのような注目すべき見解を表明している⁵⁾。

法人課税の課税ベースの見直しの検討に当たっては、税法と商法・企業会計原則との関係にも及ぶ必要がある。……

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。これは、課税所得はその期に企業が稼得した利益の額を基礎とする基本的な考え方に加えて、企業の内部取引に経理基準を課すことによって恣意性を排除する考え方、さらには財務諸表を統一し、会計処理の煩雑さを解消するという考え方に立脚するものであった。こうした点は、基本的に評価されるべきものと考えられる。

しかし、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。すなわち、企業の

会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の「利害調整機能」と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」の二つの機能がある。商法会計は、株主及び会社債権者と利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。

一方、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、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。……

近年、国民の税に対する関心の高まりの中で、税の公正・中立や透明性の視点を踏まえ、実態に即して適時適切に課税を行う必要性が以前にも増して重要となっている。

しかしながら、現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みもたらされている面があることも否定できない。

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され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。

なお、この点に関して、商法・企業会計原則における保守主義や費用収益対応の考え方は、税法においても最大限尊重されるべきであり、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。

「法人課税小委員会」は、ここで、税法の方向転換を表明している。すなわち、「法人課税小委員会」によれば、税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を有している以上、税法において、適正な課税の実現という税法固有の見地から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があるのは当然のことである。しかも、現行税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果として、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みもたらされていることは、「法人課税小委員会」にとって、看過しがたい事実なのである⁶⁾。かくして、「法人課税小委員会」は、税法と企業会計との調整を重視する伝統的見解を踏襲せず、それを、参考意見のひとつとして掲載するにとどめている。

3.3 「法人課税小委員会報告」の提言と近年の法人税改正

税法のこうした方向転換は、「法人課税小委員会報告」のつぎの提言のなかに、具体的に反映されている⁷⁾。

・収益の計上基準

(工事収益)

長期工事については、工事進行基準を原則的な収益の計上基準とする方向で検討することが適当。

(割賦販売基準に係る収益)

割賦や延払いによる商品の販売等については、金利相当部分を除き、その引き渡し時に収益の計上を行うこととすることが適当。

・費用の計上基準

(短期の前払費用)

少額なものやごく短期の費用の前払いを除き、現行の取り扱いについては、何らかの制限が必要。

・資産の評価

(有価証券の評価)

上場有価証券については、低価法を廃止することが適当。

・減価償却

(償却方法)

建物については、定額法に限ることが適当。

・引当金

(貸倒引当金)

法定率制度を廃止し、実績率のみを用いることとする方向で検討することが適当。

(賞与引当金)

賞与は、たとえ賃金の後払い的な性格を有するとしても、課税の公平性、明確性を期する観点から、引当金による繰り入れによるのではなく、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とする取り扱いに改めることを検討。

(退職給与引当金)

現行の退職給与引当金を、退職が間近に迫っている年齢層の従業員に対する退職金に焦点を当てたものに改めることが考えられる。この考え方を引当金の累積限度額に反映させ、現行の水準を引き下げることとするのが適当。

(製品保証等引当金)

公平性、重要性等の点で問題があるので、廃止する方向で検討。

(返品調整引当金)

適用事業の実態等をふまえ、重要性等の観点から見直しをおこなうことが適当。

(特別修繕引当金)

特別修繕に要する費用が適用企業の期間損益に与える影響の程度や他の事業との比較においてこれを特別に取り扱うことの妥当性といった諸点について、更に検討を加え、

見直しを行うことが適当。

・法人の経費

(交際費)

現行制度は基本的に維持することが適当。ただし、中小企業の定額控除額内の支出交際費の損金不算入割合をさらに引き下げることが必要。

しかも、これらの提言は、『平成10年度の税制改正に関する答申』（税制調査会 [1997]）のなかに盛り込まれ、その後、法制化された。その結果、平成10年の法人税改正は、つぎのように抜本的なものとなった⁸⁾。

- ・貸倒引当金制度の法定繰入率の原則的廃止
- ・賞与引当金の廃止
- ・退職給与引当金の縮小（累積限度額を期末要支給額の100分の40から100分の20へ引き下げた⁹⁾）
- ・製品保証等引当金の廃止
- ・特別修繕引当金の廃止
- ・建物の減価償却方法の定額法への一本化
- ・有価証券の評価における切放し低価法の廃止
- ・工事完成基準の廃止
- ・割賦基準の廃止
- ・中小企業の交際費の損金不算入割合の引き上げ

これらの改正は、いずれも、税法の方向転換を具現しているという意味において、特筆にあたいしよう。

その後の期間においては、上記の平成10年改正に匹敵するような抜本改正はみあたらないが、新たな制度の創設や既存の制度の大幅な修正を意味する改正が相次いで実施された。ちなみに、近年における主要な法人税改正を改正年次順にあげると、つぎのようになる。

・平成11年（1999年）

株式交換・株式移転に係る課税の特例の創設

・平成12年（2000年）

有価証券の譲渡損益の計算と計上時期の変更

時価法の導入による有価証券の評価方法の変更

デリバティブ・ヘッジ取引にかんする規定の創設

外貨建取引等の換算にかんする規定の創設

- ・平成13年（2001年）
 - 組織再編成税制の創設
- ・平成14年（2002年）
 - 連結納税制度の創設
 - 退職給与引当金制度の廃止
- ・平成18年（2006年）
 - 会社法制定に伴う整備
 - 組織再編成税制の見直し
 - 役員給与の見直し
 - 新株予約権（ストック・オプション）を対価とする費用の帰属事業年度の特例の創設
 - 同族会社の留保金課税制度の見直し
- ・平成19年（2007年）
 - 減価償却制度の見直し

平成11年改正によって設けられた株式交換・株式移転に係る課税の特例（旧租税特別措置法第67条の9、同法第67条の10）は、従来の商法の一部改正に伴って創設された株式交換・株式移転制度への対応を目的としていた。具体的には、平成11年の商法改正によって導入された株式交換・株式移転について、移転する株式の譲渡損益の計上を、一定の条件のもとに繰り延べるという法人税法独自の措置が規定された¹⁰⁾。

平成12年の一連の改正は、金融商品会計基準等の設定に伴って実施されたものであった¹¹⁾。まず、有価証券の譲渡損益の計算と計上時期の変更ならびに時価法の導入による有価証券の評価方法の変更については、有価証券の譲渡損益の計算規定と期末の評価規定を別途規定（法人税法第61条の3）し、譲渡損益については約定日基準とする一方で、期末評価の方法として売買目的有価証券に時価法を採用した¹²⁾。つぎに、デリバティブ・ヘッジ取引については、規定（法人税法第61条の5、同法第61条の6、同法61条の7）を新たに設け、法人が期末に有する未決済のデリバティブ取引について、期末に決済をしたものとみなして計算した利益または損失を、益金または損金に算入すること、また、資産・負債の価額変動等による損失を減少させるために行ったデリバティブ取引等のうち、一定の要件を満たすものについては¹³⁾、みなし決済による利益または損失の計上を繰り延べる等の、いわゆるヘッジ処理をおこなうこととした。さらに、外貨建取引等の換算についても、規定（法人税法第61条の8、同法第61条の9、同法第61条の10）を新たに設け、長期外貨建債権債務については、取得時の為替相場にくわえ、期末の為替相場による換算を認めることとした。これらの一連の改正の内容は、金融商品会計基準等の取り扱いとほぼ共通している¹⁴⁾。この点で、これらの一連の改正では、税法と企業会計との調整が重視されているものとみられよう。

平成13年に創設された組織再編成税制は、従来の商法による会社分割法制の創設に伴って実施

されたものであるが、その特色は、組織再編成を、税法上の要件にしたがって、いわゆる「適格組織再編成」とそれ以外の組織再編成（いわゆる「非適格組織再編成」）とに区分し、「適格組織再編成」に該当する場合に限って、資産等の移転に係る譲渡損益の繰り延べを認める点にある。こうした取り扱い、税法上の基準を税法が独自に定めているという意味において、注目されよう¹⁵⁾。

平成14年に創設された連結納税制度は、わが国の経済社会の構造変化への対応を目的としたものであり、この制度の実施によって、わが国法人税の体系は大きく変更されることになった。なお、同年における退職給与引当金制度の廃止が、税法と企業会計との乖離の拡大を意味するものであることは、言うまでもないであろう。

平成18年の改正は多岐にわたっている。まず、会社法の制定（平成18年5月施行）に伴う整備では、資本金等の額等にかんする規定をはじめとする各種規定の整備がはかられた。組織再編成税制の見直しでは、株式交換・株式移転について、組織再編成税制の枠組みのなかに位置づけるとともに、他の組織再編成と整合的な取り扱いとなるように、所定の整備がはかられた。具体的には、平成11年改正によって特例（旧租税特別措置法第67条の9、同法第67条の10）として設けられた株式交換・株式移転に係る税制が本則化されるとともに、株式交換等に係る完全子法人の株主については、その完全親法人の株式以外の資産が交付されなかった場合には、当該完全子法人の株式の譲渡損益を繰り延べる一方で、株式交換等に係る完全子法人については、企業グループ内での株式交換や株式移転および共同事業をおこなうための株式交換や株式移転のどちらにも該当しない株式交換や株式移転がおこなわれた場合には、その有する資産について、時価評価による評価損益を計上することとされた¹⁶⁾。また、役員給与の見直しでは、法人がその役員に対して支給する給与について、定期同額給与、事前確定届出給与および利益変動給与につき損金の額に算入することなど、損金の額に算入されるものの範囲の見直しがおこなわれた。この改正は、役員に対する報酬ならびに賞与を一律に費用とみる企業会計との乖離の拡大を意味する点で注目されよう。新株予約権（ストック・オプション）を対価とする費用の帰属事業年度の特例（法人税法第54条）では、法人が個人からうける役務提供の対価として新株予約権を発行した場合には、その個人において給与等課税事由が生じた日に、その役務提供をうけたものとするものとされた。さらに、同族会社の留保金課税制度の見直しでは、留保金課税の対象となる同族会社について、3株主グループから1株主グループによる判定へと緩和するほか、留保控除額を引き上げるなどの抜本的な見直しがおこなわれた¹⁷⁾。

平成19年における減価償却制度の見直しの基本目的は、設備投資の促進および生産手段の新陳代謝を加速させることに置かれた。具体的には、平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産については、償却可能限度額および残存価格を廃止し、耐用年数経過時点に1円（備忘価額）まで償却可能とすると同時に、新規取得資産について定率法を採用する場合、償却率を定額法の償却率の2.5倍とし、特定事業年度以降は残存年数による均等償却に切り替えて¹⁸⁾、1円まで償却することとした。この結果、税法上の償却限度額計算は、費用の適正な期間配分をおこなうとい

う企業会計の考え方とは異なる性格を帯びることとなった。

このように、平成11年以降の法人税改正の動向をみると、企業会計との調整を意味する税制改正が実施される一方で、企業会計とは異なる税法独自の制度が導入されるなど、その方向性は一定してはいない¹⁹⁾。結局のところ、平成10年の法人税改正でもたらされた企業会計と税法の乖離は、その後も修正されることなく、こんにちの税制に引き継がれている。

4 新たな税法批判の登場

ところで、転換点としての「法人課税小委員会報告」ならびに平成10年の法人税改正に対する論者の評価は、けっして一様ではない。たとえば、「法人課税小委員会」の専門委員のひとりでもあった平川氏は、その意義を、つぎのように指摘する²⁰⁾。

商法会計が目指しているディスクロージャーという領域と、課税所得概念を確立する税法というのは、調和を図ることは大変必要なことであるけれども、同時に目的性が大きく違っておりますので、そこに今回、多少思い切った距離を置いたということに大きな意味合いがあるのではないかと思います。その意味においては、税法が初めてひとり歩きをこれからするという思想の転換があると思います。今までは商法会計によりかかっていたのが、ひとり歩きをする時代を迎えたことに意義を見出していただければ大変幸いに思います。

平川氏は、ここで、現行税法の確定決算主義の放棄を支持する立場にたって、近年における税法の方向転換の意義を指摘している。同氏の見解によれば、そうした税法の方向転換は、税法の「思想の転換」にほかならず、「法人課税小委員会報告」は、税法の「思想の転換点」に位置していることになる。

これに対して、居林教授は、つぎのように述べて、平成10年の法人税改正のあり方を批判する²¹⁾。

……既に企業会計上で確立している公正な会計慣行に反するような形で、税制改正が行われて、税法自身が定めている公正妥当な会計処理の基準を自ら踏みにじる結果になることに、大きな疑問と驚きの念を禁じ得ない……

また、武田昌輔教授は、「税法が基本的な課税所得算定の基本として、公正処理基準に従って計算するということが明らかにされていることの根拠は、資本を侵蝕しないという基本原則を述べたものとして重視されるべきである。」²²⁾ との見解をもとに、つぎのような「法人課税小委員会報告」批判を展開する²³⁾。

最近においては、課税所得算定の独自性の主張がなされている。主として、法人課税小委員会報告に

現れている主張である。この報告自体が、法人税率を引き下げを前提として、課税ベースの拡大を図るという動機そのものが不純なものであり、もともとが、このようなバイアスの下での主張であるから、一つの課税技術論としての価値は有しているものの、本来の純粋な課税所得論の立場からは、取るに足らない内容のものであるといえる。

居林教授の批判は、税法と企業会計との重大な乖離をもたらした平成10年の法人税改正のあり方にむけられたものであるのに対して、武田昌輔教授の批判は、「課税ベースを拡大しつつ税率を下げる」との「法人課税小委員会報告」の改革構想の問題点を指摘したものとなっている。

一方、品川教授は、「法人課税小委員会」の審議手法に注目し、その問題点をつぎのように指摘している²⁴⁾。

……この審議会[「法人課税小委員会」のこと：高橋注]については2つの問題点があったのではないかと思います。

最初の問題点は、審議に「税収の中立」という綱を被せたことです。もう1つは、企業会計との関係です。従来、法人税の課税所得の問題等については、昭和30年代から40年代にかけて検討がなされてきましたが、主として企業会計との調整論議が非常に熱心に議論されて税制改革が多くなされてきたわけです。しかし、今回は、企業会計の関係者が小委員会にほとんど見当たりません。いわば最初から企業会計との調整を無視して新たな課税所得、いわゆる課税ベースの拡大を意図したものと見受けられます。

最初の問題点の税収の中立性の問題も、国際情勢の中で税率を引下げざるをえないことは、だれもが命題として理解しているわけで、結局税率の引下げを担保するために課税ベースを拡大したいという意図が、「税収の中立」という枠をはめたものと推測できるわけです。いずれにしても、こういう枠のはめかた事態は、そもそも法人税の税率であるとか、課税所得がどうあるべきかということについて、根本的な検討にいわば最初から水を差したといえます。

品川教授の見解によれば、「法人課税小委員会」の審議は、「税収の中立」と「企業会計との調整の無視」というふたつの前提を置いた結果として、不成功に終わっている。ちなみに、「法人課税小委員会報告」は、つぎのような見解を示して、「税収中立」を課税ベース見直しの前提とすることを明示している²⁵⁾。

現在の厳しい財政状況の下で、税収中立を前提として、課税ベースを点検した結果、その拡大の余地があるならば、法人税の基本税率を引き下げ、他の主要先進諸国並みに近付けることが望ましい。

ここで、課税ベース見直しの目的は、法人税率の引き下げを実質的に担保することであり、課税所得概念の見直しにはない。

また、税法と企業会計との関係について、「法人課税小委員会報告」は、本章（第3節第2項）

ですすでに指摘したように、税法の方向転換を表明している。しかしながら、現行法人税において採用されている確定決算主義見直しの視点は、「法人課税小委員会報告」をつうじて、まったくあきらかにされていない。

いずれにしても、「法人課税小委員会報告」は、課税所得概念の見直しや確定決算基準の見直しといった基本的事項についての本格的な検討を棚上げにして、課税ベース拡大のための検討を先行させている。「法人課税小委員会報告」のこうした方法論上の問題について、品川教授はつぎのように述べている²⁶⁾。

現行の確定決算基準を全うしようというのであれば、企業利益との調整もそれなりに必要になってくるわけですし、アメリカのように、企業利益と課税所得とは別な計算をするというのであれば、潔く確定決算基準を放棄すればよいだけの話です。その辺の哲学というか、どちらを優先させざるべきかについて、今回の税制改革の論議の中では必ずしも明らかではなかったのではなからうかと思えます。

品川教授は、ここで、近年における税法の方向転換の根拠を問題としている。同教授によれば、近年における税法の方向転換は、現行法人税法の確定決算主義の見直しを伴っていないという意味において、「思想なき転換」²⁷⁾にほかならない。

こうした品川教授の指摘は、近年の法人税改革のひとつの限界を明示する点において、きわめて意義ぶかい。

5 おわりに—税務会計の針路のゆらぎ—

以上の検討では、いわゆる「公正会計処理基準」の誕生をみた昭和42年以降の法人税改正の動向を、筆者なりの時代区分にもとづいて整理し、つづいて、近年の法人税改正によせられている批判等を紹介した。

筆者の見解によれば、昭和42年以降の税務会計の発展は、30年以上の長きにわたる「展開期」をへて、平成10年以降の「変革期」をむかえ、こんにちにいたる。ここで、「展開期」とは、税法の断片的整備を意味する改正がつづいた時期をさしているのに対して、「変革期」とは、税法の方向転換を意味する平成10年の法人税改正以降の時期をさしている。

もっとも、税務会計のこうした発展に対する論者の評価は一様ではない。とりわけ、「変革期」にあたる近年の法人税改正に対する論者の評価は、税法の方向転換の意義の解釈をめぐる、対立している。たとえば、平川氏は、確定決算主義の放棄を支持する観点にたつて、近年の法人税改正にみられる方向転換を「思想の転換」と評するのに対して、品川教授は、この方向変換の根拠を疑問視する観点から、それを「思想なき転換」とみる。前者は現行税法の立場を代弁しているのに対して、後者は、現行税法の立場の再検討を迫っている。この点で、両者の見解の相違は決定的である。

しかも、居林教授による批判や武田昌輔教授による批判にみられるように、近年の法人税改正に対する批判は多様である。ちなみに、居林教授は、税法と企業会計との重大な乖離をもたらした平成10年の法人税改正のあり方を問題とし、それを、「公正会計処理基準」からの逸脱とみなすのに対して、武田教授は、「課税ベースを拡大しつつ税率を下げる」との「法人課税小委員会報告」の改革構想を、独自の立場から批判している。いずれにしても、こうした批判は、枚挙にいとまがない²⁸⁾。

すでに前章において指摘したように、わが国税務会計は、『シャープ勧告』にもとづく昭和25年の税法改正を端緒として、近代化の道をこれまで歩んできた。しかし、いま、その税務会計の針路は大きくゆらいでいる。

【注】

- 1) この点については、高橋 [1998] を参照されたい。
- 2) 通達 [1969].
- 3) 使途秘匿金課税は、「使途秘匿金の支出がある場合の課税の特例」(租税特別措置法第62条)によって創設されたものであり、法人の使途秘匿金の支出に対して、通常の法人税にくわえ、40%の法人税を課税するという内容のものである。この制度の問題点について、大江 [1994] p. 25は、「……罰則的な課税であり、税法に倫理的な要素を持ち込むことには税の理論を逸脱するものであり、これは司法の世界で解決すべきものではないかと思われる。」と述べている。また、武田(昌) [2000] p. 241は、「これ〔使途秘匿金課税のこと：高橋注〕は、課税所得の算定の問題ではなく、支出税というべきものです。これが妥当な制度かどうかについては、私は疑問を持っています。」と述べている。
- 4) 税制調査会 [1996] pp. 22-23. なお、「法人課税小委員会報告」において個別的検討の対象とされた事項は、つぎの17項目に及んでいる。1 収益の計上基準、2 費用の計上基準、3 資産の評価、4 減価償却、5 繰延資産、6 引当金等、7 法人の経費、8 租税特別措置等、9 金融派生商品、10 欠損金の繰越し・繰戻し、11 法人間配当、12 企業分割・合併等、13 同族会社に対する留保金課税、14 公益法人等の課税対象所得の範囲、15 保険・共済事業の課税所得計算、16 国際課税、17 事業税の外形標準課税
- 5) 税制調査会 [1996] pp. 23-25.
- 6) たとえば、「法人課税小委員会」の委員のひとりでもあった宮島教授(宮島 [1994] pp. 96-97)は、つぎのように述べて、企業会計原則上の保守主義を強く批判している。
「保守主義というのは二重の意味で非対称的だと言っております。その1つは、原則として費用は発生主義、収益は実現主義という大きな非対称性があります。それからもう1つは、資産評価損についてだけはある条件を認めて低価主義を認めている。ところが、評価益については取得原価主義をとるということで、これもやはり非対称的な扱いになっている。
こういう非対称的な企業会計のあり方が先ほど申しましたように期間損益の操作を可能にしている。あるいは、企業の財務状態の公開についてもそれを極めて不透明にしている理由であろうと私は考えております。」
- 7) 税制調査会 [1996] 「『法人課税小委員会報告』要旨」より作成。
- 8) 戦後の企業会計と税法との関係について、品川 [2001] p. 69は、「……バブル崩壊を境に、いわば蜜月から離婚状態に移りつつあると言えます。それぞれの会計基準も、課税所得計算も、調整よりむしろ独自の道を歩みかけているというのが、実態であろうかと思えます。」と述べている。
- 9) 退職給与引当金は、平成14年(2002年)の改正で廃止されるにいたっている。
- 10) ここで「一定の条件」とは、金銭等交付の額が、交付をうける株式等すべての資産の総額の5%未満で、かつ、完全親法人における完全子法人株式の受入価額が、旧株主の簿価(株主50人以上であれば、子会社の純資産の帳簿価額)以下であることである。
- 11) ここで「金融商品会計基準等」とは、下記の基準をさしている。
「企業会計基準第10号 金融商品に関する会計基準」(企業会計審議会、平成11年1月22日)
「外貨建取引等会計処理基準」(企業会計審議会、平成11年10月22日)

- 12) これに伴って、上場有価証券の評価に、従来、選択適用されていた低価法は、廃止された。
- 13) ここで「一定の条件」とは、事業年度終了の時までの間において、ヘッジ対象資産等につき譲渡等がなく、かつ、そのデリバティブ取引等が、ヘッジとして有効であると認められることである。
- 14) 金融商品にかんする税法と企業会計の取り扱いの主な相違点としては、償却原価法の適用対象の相違と、「その他の有価証券」の評価方法の相違があげられる。まず、償却原価法の適用対象について、金融商品会計基準は、それを、満期保有目的の有価証券に限定しているのに対して、法人税法は、それを、売買目的外有価証券（転換社債を除く）のすべて（償却期限および償却金額の定めのあるもの）としている。一方、「その他の有価証券」の評価について、金融商品会計基準は時価評価を指示しているのに対して、法人税法は原価評価を指示している。
- 15) 渡辺 [2004] p. 71は、「法人税の課税所得計算が、商法および企業会計に基づいて行われることを、広く確定決算主義と呼ぶならば、組織再編成の分野では、事実上、この広義の確定決算主義が廃止されたといっても過言ではないでしょう。なぜなら、仮に商法が時価を資産の取得価額としても、税法は、適格組織再編成である限り、簿価を取得価額とするからです。反対に、商法が簿価を資産の取得価額としても、それが非適格組織再編成であれば、税法上は、時価による取引となります。」と述べている。
- 16) ただし、含み損益が資本等の金額の2分1または1,000万円のいずれか少ない金額に満たない資産については、評価損益の計上対象から除外される。
- 17) なお、平成19年改正によって、資本金等の額が1億円以下の会社は、留保金課税の対象から除外されることとなった。
- 18) ここで「特定事業年度」とは、償却中のある事業年度における残存簿価について、耐用年数経過時点に1円まで均等償却した場合の減価償却費が、定率法によって計算した減価償却費を上回ることとなった場合のその事業年度をさす。
- 19) ちなみに、日本税理士連合会 [2008] p. 11は、近年の法人税改正の動向について、「……法人税制をみると、企業会計に平仄を合わせる税制改正が行われる一方で、企業会計とは異なる税法独自の制度が導入されるなど、その方向性は必ずしも定かではない。」と述べている。
- 20) 「緊急座談会 課税ベースの拡大～大蔵省法人税改革見直し案を検証」『税理』Vol. 41, No. 1, January 1998, p. 87.
- 21) 居林 [1998] p. 18.
- 22) 武田(昌) [1999] pp. 2-3.
- 23) 武田(昌) [1999] p. 3.
- 24) 品川 [1998] p. 6.
- 25) 税制調査会 [1996] 「『法人課税小委員会報告』要旨」.
- 26) 品川 [1998] p. 9-10. なお、品川 [1998] p. 9は、課税所得と企業利益との関係について、つぎのように述べている。
「課税所得と企業利益との関係を根本的にどう考えるべきかということでは、従来は課税所得というのは企業利益を前提に成り立っているものであるから、企業利益に歩み寄った調整が必然的な課題であると考えられていたわけです。しかし、私は、前述の著書『『課税所得と企業利益』(税務研究会出版局、1982年)のこゝ：高橋注』の中で、法人税には、独自に課税所得はどうあるべきかを議論したうえで、企業利益との調整をどう考えるべきかについて考えないとおかしいのではないかということでもまとめたことがあります。」
税法と企業会計との関係を考えるうえでも、きわめて有益な示唆を含む発言であろう。
- 27) 同様の批判は、富岡教授からもよせられている。同教授の批判については、「シンポジウム 課税所得の基本概念の探求」, 税務研究会編『税務会計研究』No. 8, September 1997, p. 139を参照。
- 28) 近年の法人税改正に対する有力な批判としては、本章ですでにとりあげた論者による批判以外に、神野 [1997]; 武田(隆) [1997]; 山本 [1997] などがある。

【参考文献】

〈著書・論文〉

- 居林 [1998]；居林次雄「法人課税ベース拡大の問題点—税法の『企業会計原則』への優位性からの検討—」『税経通信』 Vol. 53, No. 4, April 1998, pp. 17-25.
- 大江 [1994]；大江普也「使途秘匿金をめぐる問題」『税研』 No. 55, May 1994, pp. 18-25.
- 品川 [1982]；品川芳宣『課税所得と企業利益』税務研究会出版局, 1982年。
- 品川 [1998]；品川芳宣「平成10年度税制改正の問題点と今後の課題—企業課税を中心として—」『租税研究』 No. 583, May 1998, pp. 6-17.
- 品川 [2001]；品川芳宣「企業会計の変貌と税制」『租税研究』 No. 615, January 2001, pp. 69-83.
- 神野 [1997]；神野直彦「課税ベースの適正化と税率構造」『税経通信』 Vol. 52, No. 15, November 1997, pp. 87-91.
- 高橋 [1998]；高橋志朗「わが国税務会計発達史の研究（下）—近代税務会計の誕生と確立—」, 東北学院大学学術研究会『東北学院大学論集 経済学』 No. 137, March 1998, pp. 31-69.
- 武田(昌) [1999]；武田昌輔「課税所得は公正な会計基準から離脱すべきでない」『産業経理』 Vol. 58, No. 4, October 1999, pp. 2-3.
- 武田(昌) [2000]；武田昌輔「法人課税の回顧と展望」, 税務研究学会『税務会計研究』 第一法規出版, No. 11, September 2000, pp. 231-246.
- 武田(隆) [1997]；武田隆二「法人課税の在り方」『税経通信』 Vol. 52, No. 2, February 1997, pp.17-24.
- 日本税理士連合会 [2008]；日本税理士連合会税制審議会『企業会計と法人税制のあり方について—平成19年度諮問に対する答申—』 2008年3月17日。
- 宮島 [1994]；宮島 洋「税務論から見た確定決算主義と申告調整主義」, (社)日本租税研究協会確定決算主義研究会『確定決算主義についての報告』(社)日本租税研究協会, 1994, pp. 89-98.
- 山本 [1997]；山本守之『検証 法人税改革』税務経理協会, 1997年。
- 渡辺 [2004]；渡辺徹也「税法と商法の乖離—資本の部の取扱いを中心に—」『租税研究』 No. 656, June 2004, pp. 67-80.

〈学会討論会・座談会記録〉

- 「シンポジウム 課税所得の基本概念的探求」, 税務研究学会編『税務会計研究』 No. 8, September 1997, pp. 117-208.
- 「緊急座談会 課税ベースの拡大～大蔵省法人税改革見直し案を検証」『税理』 Vol. 41, No. 1, January 1998, pp. 56-87.

〈政府税制調査会報告書〉

- 税制調査会 [1996]；税制調査会『法人課税小委員会報告』 1966年11月。

〈通達〉

通達 [1969] ; 「法人税基本通達の制定について」(昭和44年5月1日, 直審(法)25例規).