

法人税法と商法、企業会計の相互関係と
今後調整すべき課題について

原 省 三

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 育 官 〕

要 約

1 研究の目的、問題点等

法人税法と商法、企業会計の三者の間には、「三位一体」関係又は「トライアングル体制」と呼ばれる密接な相互関係があると考えられ、従来から三者間で調和が図られてきた。

しかしながら、平成9年に始まる「会計ビッグバン」と呼ばれる企業会計制度の国際会計基準化を皮切りに、商法、法人税法においても大規模な改正が行われるなど、近年において三者は大きく変容しており、「三位一体」関係と呼ばれる相互関係のあり方を見直すべき時期に来ていると言える。

この三者の相互関係のあり方については、従来から租税法、商法、会計学の研究者の間で多くの議論が行われてきたが、近年の三者の変容を踏まえ、今後の三者の相互関係のあり方まで言及した論文は、必ずしも多くはない。

そこで、本研究は、三者の相互関係を見直し、今後の相互関係のあり方を検討するとともに、法人税法が商法、企業会計と今後調整すべき課題について、調整の方向性を検討することとしたものである。

2 研究の概要等

(1) 「三位一体」関係の検証

三者の相互関係は、法人税法の「確定決算主義」及び「公正処理基準」を根拠として「三位一体」関係と呼ばれてきた。しかしながら、法人税法は、適正・公平な課税の実現という目的の下、同法第22条以下の規定により「所得の金額」を律しているのであり、「確定決算主義」及び「公正処理基準」を採用したことで、商法、企業会計に「所得の金額」の計算のすべてを依存しているわけではなく、また、三者が一体となることを指向しているものでもない。そもそも、三者の間には、「三位一体」と呼ばれるほどの密接な関係はないと考えられる。

(2) 法人税法と商法、企業会計の相互関係の現状分析

近年の企業会計の変革は、会計基準の国際的コンバージェンスへの動きの中で、投資家への情報提供という目的を重視して行われており、会社法の制定に至る商法の改正においても、定款自治を広く認める一方で、債権者保護という目的が確保されていると言える。

法人税法においては、近年の改正により、商法、企業会計と乖離する独自の取扱いが増加しているが、これは、近年の社会経済情勢の変化に対応するため、適正・公平な課税の実現という目的を重視して改正が行われた結果であると評すべきである。

(3) 今後の法人税法と商法、企業会計の相互関係のあり方

法人税法と商法、企業会計の間には「三位一体」と呼ばれるほどの密接な関係はなく、それぞれの目的のために必要とされる取扱いについては、それが合理的なものである限り、無理に調和を図るべきではない。

しかしながら、一方で、三者は、「会計」という共通の計算手段により健全な会計処理が行われること、つまり、会計上の事実が誠実に反映され、脱漏、重複その他の誤謬、虚偽又は粉飾などが行われていない会計記録が作成されることを前提として、法人の事業活動の成果を求めようとしている点では一致しているのであり、その意味で「トライアングル体制」は存在し、維持されるべきものである。

そして、三者間で共通であるべき健全な会計処理の考え方に差異が生じている場合や、それぞれの固有の目的のための取扱いが、他者の取扱いに影響を与えるような場合には、相互に調整を行うことが不可欠である。

つまり、三者の関係においては、健全な会計処理を共通の前提として、それぞれの固有の目的の達成のため、その立場を明確に主張した上で、相互に十分な調整を行うといったトライアングル体制を構築することが重要である。

したがって、法人税法においては、適正・公平な課税の実現という目的を踏まえ、健全な会計処理を基に算定される法人の事業活動の成果として

のあるべき「所得の金額」を追求し、商法及び企業会計と十分な調整を行っていくべきである。

(4) 今後調整すべき課題とその方向性

上記(3)の検討結果を踏まえ、法人税法が商法、企業会計と今後調整すべき課題について、調整の方向性を検討したところ、その概要は以下のとおりである。

イ 退職給与（給付）引当金・賞与引当金

これらの引当金は、債務の発生が確実であり、金額が客観的に確認できるものであると認められることから、費用収益対応の原則に基づき、その事業年度の収益に対応する金額を当該事業年度の損金の額に算入すべきである。

ロ 役員賞与

18年度税制改正において、定期定額でない役員賞与についても一定の要件の下で損金算入を認めることとされた。役員賞与のうち、職務執行の対価と認められるものについては、職務が行われた事業年度の損金の額に算入すべきであるが、利益（又は所得）の処分としての性格が強いものについては、従来どおり損金不算入とすべきである。

ハ 減損損失

取得原価主義を採用する法人税法は、資産の評価損については、従来から客観的に損失が実現していると認められる場合に限り損金算入を認めてきたのであり、減損損失が法人自らの判断で行う損失の見積計上であること等を勘案すると、現時点において減損損失の損金算入を認めることは難しいものとする。

ニ のれん

18年度税制改正において、「資産（又は負債）調整勘定」という税制上の新たな概念が導入されたが、当該「資産（又は負債）調整勘定」の金額の具体的な算定方法を示し、企業会計上の「のれん」との違いを明確にする必要がある。

ホ ストック・オプション

18 年度税制改正において、ストック・オプションの被付与者が給与所得課税を受ける場合には、その費用の額を損金の額に算入することが認められたが、役務提供の対価として損金性を認識したのであれば、被付与者である個人の取扱いの如何にかかわらず、すべての役務の提供に係る費用の額を損金の額に算入すべきであり、また、被付与者の役務の提供に係る費用の額は、その役務の提供を受けた事業年度の損金の額に算入すべきである。

ヘ ファイナンス・リース

賃貸借処理とされている所有権移転外ファイナンス・リース取引の経済的実質は、所有権移転ファイナンス・リース取引と本質的に異なるものではなく、法人税法上、ファイナンス・リース取引は、売買・金融処理に統一すべきである。

また、オペレーティング・リース取引の中にも、実質的にはファイナンス・リース取引と認められるものがあることから、これらの取引についても実態に即した処理が行われるよう、リース税制全体のあり方について見直すべきである。

目 次

はじめに.....	456
第1章 「三位一体」関係の検証.....	458
第1節 「三位一体」関係（「トライアングル体制」）とは.....	458
第2節 「三位一体」関係の検証.....	460
1 「確定決算主義」の検討.....	460
(1) 「確定決算主義」とは.....	460
(2) 「損金経理要件」と「逆基準性」.....	462
(3) 「確定決算主義」の疑問点.....	463
2 「公正処理基準」の検討.....	464
(1) 「公正処理基準」とは.....	464
(2) 「公正処理基準」創設の経緯.....	465
(3) 「公正処理基準」の疑問点.....	466
3 小括.....	468
第2章 法人税法、商法及び企業会計の 変革と現状分析.....	469
第1節 近年における法人税法、商法及び企業会計の変革の概要.....	469
第2節 法人税法と商法、企業会計の相互関係の現状分析.....	471
1 最近の法人税法改正と商法、企業会計への影響.....	471
2 最近の法人税法改正の方向性.....	473
(1) 最近の法人税法改正と「確定決算主義」.....	473
(2) 最近の法人税法改正と「損金経理要件」.....	475
3 小括.....	478
第3章 今後の法人税法と商法、企業会計の 相互関係のあり方.....	479
第1節 今後の法人税法と商法、企業会計の相互関係のあり方 (今後のトライアングル体制の再構築のあり方).....	479
第2節 今後の法人税法の調整のあり方.....	480

第4章 今後調整すべき課題とその方向性	482
1 退職給与（給付）引当金・賞与引当金	482
(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い	482
(2) 調整の必要性	484
(3) 調整の方向性	485
2 役員賞与	487
(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い	487
(2) 調整の必要性	488
(3) 調整の方向性	489
3 減損損失	490
(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い	490
(2) 調整の必要性	491
4 のれん	492
(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い	492
(2) 調整の必要性	494
(3) 調整の方向性	495
5 スtock・オプション	496
(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い	496
(2) 調整の必要性	499
(3) 調整の方向性	500
6 ファイナンス・リース	501
(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い	501
(2) 調整の必要性	504
(3) 調整の方向性	505
結びに代えて	507

はじめに

法人税法と商法、企業会計⁽¹⁾の三者の間には、「三位一体」関係又は「トライアングル体制」と呼ばれる密接な相互関係があると考えられ、従来から三者間で調和が図られてきた。

しかしながら、近年、企業会計においては、「会計ビッグバン」と呼ばれる会計制度の国際会計基準化が本格化し、新たな会計基準が矢継ぎ早に設定され、商法においても、平成9年の合併法制の整備等の改正以降、平成17年の会社法制の現代化に至るまで、抜本的な改正が行われている。また、法人税法においても、平成8年11月の政府税制調査会の「法人課税小委員会報告」における「課税ベースの拡大・適正化と税率の引下げ」の提案を受けて、平成10年度以降、商法、企業会計の改正への対応も含め、大規模な改正が行われている。

このように、法人税法と商法、企業会計の三者は、近年において大きく変容しており、「三位一体」関係又は「トライアングル体制」と呼ばれる相互関係のあり方を見直すべき時期に来ていると言える⁽²⁾。

この三者の相互関係のあり方については、従来から租税法、商法、会計学の研究者の間で多くの論議が行われてきたが、近年の三者の変容を踏まえ、相互関係を見直し、今後の三者の関係のあり方まで言及した論文は、必ずしも多くはない。

そこで、本稿では、法人税法と商法、企業会計の相互関係の現状を分析し、

-
- (1) 本稿において、「企業会計」とは、単に企業が行う会計という行為や技術を指すのではなく、「法人税法」、「商法」と並ぶ法規制的概念として、一義的には、企業会計審議会（又は企業会計基準委員会）を設定主体とする「企業会計原則」等の会計基準を指すものとする。
 - (2) 石川純治教授は、「法人税法もシャープ勧告から50年以上、現在の法人税法が制定されてほぼ40年が経ち、その本来のあり方（確定決算主義か分離主義か）が基本的に問われている。したがって、商法、税法、企業会計の「三位一体」関係の見直しと、それぞれの本来のあり方（より自立した関係のあり方）が本格的に問われる時代に入ってきたといえるだろう」と述べておられる（「企業会計の変容と企業会計原則の今日的課題（一）」会計166巻3号22頁（2004））。

三者の関係のあり方を見直すとともに、今後、法人税法が商法、企業会計と調整すべき課題と調整の方向性について検討したものである。

検討に当たっては、第1ステップとして、「三位一体」関係と呼ばれる従来の法人税法と商法、企業会計の相互関係について、その根拠とされる法人税法の「確定決算主義」及び「公正処理基準」を中心に検証するとともに、近年における三者の変革の動向を整理して現状を分析し、今後の三者の相互関係及び法人税法の商法、企業会計との調整のあり方を検討することとした。次に、第2ステップとして、現在生じている（又は今後生じるであろう）三者の相違点のうち、特に重要と認められるものについて、先に検討した法人税法の商法、企業会計との調整のあり方を踏まえ、今後の法人税法の商法、企業会計との調整の必要性及びその調整の方向性を検討することとした。

第1章 「三位一体」関係の検証

第1節 「三位一体」関係（「トライアングル体制」）とは

一般に、法人税法は適正・公平な課税の実現、商法は会社債権者の保護と株主、債権者等の利害関係者間の利害調整、企業会計は投資家の保護のための情報提供というそれぞれ異なる目的を持っていると言われている。

しかし、これらの目的の下、法人税法は課税標準である「所得の金額」の計算を、商法は「配当可能利益」の計算を、企業会計は「当期純利益」等の計算を行うために、それぞれが「会計」という共通の計算手段を必要としており、相互に密接に結びついていることから、その関係は、「三位一体」関係又は「トライアングル体制」と呼ばれ、従来から三者間で調和が図られてきた。特に、昭和40年代までの戦後の法人税法と企業会計との関係は、「蜜月の時代」であったと言われている⁽³⁾。

なお、この「トライアングル体制」と呼ばれる相互関係は、これら三者の法令（企業会計においては証券取引法）によって形づくられる商法会計、証券取

(3) 井上久彌教授は、「特に昭和27年税法と企業会計原則との調整意見書および昭和35年・37年税法と企業会計との調整連続意見書は、強い税制批判の役割を果たし、商法計算規定の整備に伴う昭和39年法人税法改正、昭和40年法人税法全文改正、会計慣行尊重を基礎理念とした昭和42年法人税法改正および昭和44年法人税基本通達制定等にも大きな影響を与えてきた。いずれにしても、この時代は、立場の差異はあっても、基本的には税法が伝統的に確立されてきた会計原理との接近を図るという理念をともに肯定しながら論議されてきたのであり、その意味で、いわば税法と会計の蜜月時代であったということが出来る。」と述べておられる（「企業会計原理と会計基準の交錯」企業会計42巻5号15頁（1990））。新井清光「企業会計制度小論」企業会計50巻11号22頁（1998）、品川芳宣「企業会計の変貌と税制」租税研究2001.1号69頁も同旨。

引法会計（企業会計原則）及び税務会計の三つの会計から成り立っている我が国の企業会計制度⁽⁴⁾にも当てはめられている⁽⁵⁾。

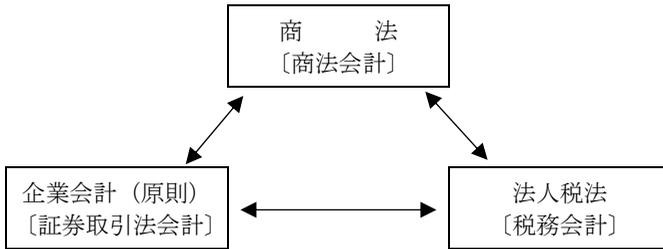
(4) 我が国の企業会計制度は、主として商法会計、証券取引法会計（企業会計原則）及び税務会計の三つの領域の会計から構成されていると考えられている。商法会計とは、債権者保護を目的とする商法の規定に従って、配当可能利益を計算するための会計をいい、証券取引法会計とは、投資家保護を目的とする証券取引法を基礎とし、企業会計原則をはじめとする諸会計基準等によって企業の財政状態、経営成績及びキャッシュ・フローの状況を情報提供するための会計をいう。企業会計原則は、証券取引法会計を支える会計基準として、証券取引法会計と一体的であると理解されている。税務会計とは、適正・公平な課税の実現を目的とする法人税法の規定に従って、課税標準である所得の金額を計算するための会計をいう。

(5) 新井清光・白鳥栄一両教授は、「日本における会計の法律的及び概念フレームワーク」(JICPA ジャーナル第3巻第10号29頁(1991))で、「日本では、企業会計制度を支える法令として商法、証券取引法及び法人税法の三つがありますが、注意すべき点は、これらの法令がそれぞれ別個・独立にあるのではなく、相互に強く密接に結びついているという点であります。(中略)我々は、このように三つの法令が、商法を中心として密接に結びついている日本の会計制度を、しばしばトライアングル体制と呼んでいます。」と述べておられる。

なお、「トライアングル体制」に反対の見解として、中里実教授は、「企業会計と商法の間には商法32条2項があり、また、商法と法人税法の間には、法人税法22条4項および法人税法74条1項があるが、企業会計と法人税法との間には直接的には何の関係もない。法人税法が直接的に課税所得算定の根幹を企業会計原則に委ねているとすれば、それは、憲法違反の疑い強い条文ということにならざるを得ない。ここは、金子宏名誉教授が述べられるように、「わが国の法人税は、企業所得の計算についてはまず基底に企業会計があり、その上にそれを基礎として商法の会計規定があり、さらにその上に租税会計がある、という意味での「会計の三層構造」を前提としている、と解してよいであろう」(金子宏『租税法〔第7版〕』(250頁))と解すべきであろう。すなわち、三者の関係は、トライアングルではなく、単線的な三重構造なのである。」と述べておられる(「租税会計の向かうべき方向」税研15巻90号99頁(2000))。

確かに、制度上、企業会計と法人税法との間には、直接的なつながりはないと言えるが、証券取引法を支える「企業会計原則」等の会計基準としての企業会計と法人税法との間には、実務上、密接な関係があると言えよう。また、金子教授の見解は、企業会計を「企業利益の算定の技術」と捉えた上で、「企業会計」、「商法の会計規定」及び「租税会計」の三者の関係について述べられたものであり、企業会計を「企業会計原則」等の会計基準を指すものとして捉えた場合には、「企業会計」と「商法」、「法人税法」の三者は、トライアングルの関係にあると言えよう。

〔トライアングル体制のイメージ図〕



第2節 「三位一体」関係の検証

このように、三者の相互関係は、従来から「三位一体」関係（又は「トライアングル体制」）と呼ばれてきたが、特に、法人税法の商法及び企業会計への依存関係を表すものとして、「三位一体」関係の根拠とされている「確定決算主義」と「公正処理基準」について検討を加え、三者の相互関係について検証することとする。

1 「確定決算主義」の検討

(1) 「確定決算主義」とは

商法上の確定した決算における当期利益に基づいて法人税法上の所得の金額を計算することを「確定決算主義」といい⁽⁶⁾、法人税法が商法に依存

(6) 吉牟田勲教授は、広義の確定決算主義として、①法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額は、確定した決算、すなわち、商事貸借対照表の当期純利益に基づいて計算する誘導原則（法法 74 条）、②減価償却費、引当金等の計上額、工事進行基準・延払基準の適用は、法人の確定した決算すなわち商法決算による計上額を税法上の計上額として所得を計算する損金経理等（法法 2 条 25 号ほか）、③税法に別段の定めのない益金（収益）、損金（費用等）については、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公正処理基準（法法 22 条 4 項）の 3 つを掲げておられる（「確定決算主義—最近の批判的論文を中心に—」日税研論集 28 巻『日税研創立 10 周年記念論文集』260 頁（税務研究センター、1994））。

している関係を表すもの⁽⁷⁾として、「三位一体」関係の根拠とされている。法人税法第74条(確定申告)第1項の「内国法人は、各事業年度終了の日の翌日から二月以内に、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」との規定が論拠の一つであると言われている。

「確定決算主義」は、日本以外にドイツやフランスでも採用されているが、特に、ドイツでは、所得税法第5条第1項の「営業財産は商法上の正規の簿記の原則に従って処理されたものでなければならない」との規定により、法人税の課税対象となる法人企業の課税対象利益は、原則として商法の正規の簿記の原則に基づき算定されることから、商法会計が税務会計の基準となるという意味で、「基準性原則」と呼ばれており、実務においても、法人税の申告に際して、通常は商法上の年度決算書(貸借対照表、損益計算書、附属報告書)を、商法上の監査の対象となる中規模会社以上の場合は、監査報告書を申告書に添付して提出することになっている⁽⁸⁾。

一方、税法が商法上の確定した決算とは別個に課税所得の計算を行うことを「分離主義」といい、アメリカやイギリスで採用されているが、アメリカが「確定決算主義」を採用していないのは、アメリカの会社法は、原則として州法であり全国的に統一されているわけではなく、さらに各州の会社法には日本の商法のような計算規定がないからであると考えられている⁽⁹⁾。

-
- (7) 武田昌輔教授は、「税法では、戦前、戦後及び現在を通じて一貫して確定決算基準主義を採用してきたところであって、これは、いわば商法依存主義の現れであるといつてよい。」と述べられ、(「確定決算主義」企業会計51巻1号102頁(1999))、武田隆二教授も、「確定決算主義とは、税法の課税所得計算の・商法決算に対する・原則的依存関係を表現したものとして受けとられなければならない。」と述べておられる(『法人税法精説〔平成17年版〕』43頁(森山書店、2005))。
- (8) 池田良一「ドイツにおける法人税・営業税課税の基礎知識①」国際税務25巻12号88頁(2005)。
- (9) 前原真一「法人税法の損金経理要件について」税務大学校論叢48号162頁(2005)。

(2) 「損金経理要件」と「逆基準性」

「損金経理要件」は、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理しなければ、所得の金額の計算上、損金の額に算入することを認めないものであり、「確定決算主義」の論拠の一つであると言われている。

法人税法第2条第二十五号では、法人がその確定した決算において費用又は損失として経理することを損金経理と定義し、減価償却費(法法31)、各種引当金(法法52, 53)・準備金(措法55~58)、評価損(法法33)等の内部取引について、損金経理することを損金算入の要件としている。

なお、この「損金経理要件」等の法人税法の規制が企業会計における指針として取り込まれることを「逆基準性」といい、これにより、企業会計上、適正な費用計上が阻害され、企業利益計算が歪曲されることになっているとの批判がなされ、「損金経理要件」を廃し、「申告調整方式」を導入すべきであるとか、「確定決算主義」を放棄し、「分離主義」を採用すべきであるといった「確定決算主義」の見直しの議論が行われてきた⁽¹⁰⁾。

-
- (10) 見直し積極説…加藤厚「国際会計基準と確定決算主義」租税研究1993・9号71頁、岡田依里「確定決算基準離脱に関する一考察」税経通信49巻7号23頁(1994)、中田信正「会計基準の国際的調和と税法上の諸問題」企業会計46巻1号60頁(1994)、山田暁『『確定決算基準主義』の問題点』税務会計研究6号76頁(1995)、中里・前掲注(5)95頁、平松一夫「国際会計基準の導入と税法への影響」税研16巻96号31頁(2001)、柳裕治『税法会計制度の研究』234頁(森山書店、2001)
- 見直し消極説…日本租税研究協会「確定決算主義と税務申告についての提言」平成6年1月、吉牟田勲・前掲注(6)278頁、醍醐聡「確定決算基準と逆基準性」JICPAジャーナル第6巻第5号45頁(1994)、斎藤葵「確定決算基準主義」の意義』税務会計研究6号76頁(1995)、安藤英義「会計の機能と会計制度」企業会計48巻5号22頁(1996)、浦野晴夫「税法におけるトライアングルを考える」企業会計48巻9号34頁(1996)、岸田雅雄「わが国企業会計法の基本問題」商事法務1443号12頁(1996.12.15)、金井繁雅「わが国の会計制度と確定決算基準」税経通信55巻4号187頁、品川芳宣「企業会計の変容と税制」税研17巻101号46頁(2002)、富岡幸雄『税務会計学原理』488頁(中央大学出版部、2003)、成松洋一『法人税セミナー〔三訂版〕』50頁(税務経理協会、2004)

(3) 「確定決算主義」の疑問点

前述のとおり、「確定決算主義」は、法人税法が商法に依存している関係を表すものとして、「三位一体」関係の根拠とされてきたが、以下の点からすると、法人税法は、「確定決算主義」を採用したことにより、「所得の金額」の計算のすべてを商法に依存したわけではなく、「確定決算主義」を根拠として「三位一体」関係と呼ぶことには疑問があると言える。

イ 法人税確定申告書別表四は、法人の確定した決算における当期利益の金額を基に、別段の定め等による申告調整を行って「所得の金額」を算定する仕組みとなっている。しかしながら、法人税法第 22 条第 1 項は、「各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とする」と規定しており⁽¹¹⁾、法律上、確定した決算における当期利益に基づいて法人税法上の所得の金額を計算すると規定しているわけではない。法人税法は、同法第 22 条以下の規定により、「所得の金額」の計算を自ら律しているのであり、申告書別表四において、確定決算における当期利益の金額を基に「所得の金額」を算定する方式を採用したのは、法人税法の課税標準である「所得の金額」が、企業の利益とほぼ共通する⁽¹²⁾ことから、実務上の便宜に配慮した⁽¹³⁾ものと考えべきである⁽¹⁴⁾。

(11) 昭和 40 年改正前の旧法人税法第 9 条第 1 項においても、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」と規定されており、この所得計算方式は、明治 32 年に法人に対する所得税が創設されて以来変わっておらず、同改正においても従来の法人税法の所得計算の変更が意図されているものではないとされている（国税庁「昭和 40 年改正税法のすべて」102 頁）。

(12) 金子宏教授は、「法人の所得というのは、基本的には法人の利益（profit）と同義であって、法人の事業活動の成果を意味する。」と述べておられる（『租税法〔第 11 版〕』278 頁（弘文堂、2006））。

(13) 「分離主義」を採用した場合には、申告書において益金の額となる売上等の収益や、損金の額となる原価、販売費・一般管理費等の金額を記載しなければならない。

(14) 忠佐市教授は、「法人税法上の各事業年度の所得の金額の計算については、法第 22 条以下の規定にしたがうのが本流であって、法第 74 条等の規定にもとづく所得金額計算明細書の形式によることは簡便法であると解されなければならない。」と述べて

ロ 法人税法第 74 条の規定は、その創設当時から確定した決算のないのみなし事業年度が存在していることからすると、確定した決算に基づかない申告書を直ちに無効とするものではないと考えられることや、外部取引である売上げ、仕入れ、経費等の金額は、確定した決算に拘束されず、客観的事実を根拠に益金又は損金となることからすると、同条は、法人税の申告は、原則的には商法上の確定した決算に基づいて申告書を提出すべきという基本的な考え方を示した規定であり、「所得の金額」の計算は、必ず確定決算の結果を基礎として行わなければならないとしたものではないと考えられる。

ハ 「損金経理要件」は、いわゆる内部取引とされる減価償却費、各種引当金・準備金の繰入額、評価損益の計上額等について、適正な課税の観点から、法人の「意思」を確定決算に求め、税法上の損金の額の限度額を決めるに際してそれを制限するために設けられているものであって、確定決算における損金経理額をそのまま税法上の損金の額としているものではない。

2 「公正処理基準」の検討

(1) 「公正処理基準」とは

法人税法第 22 条第 2 項に規定する「当該事業年度の収益の額（益金の額に算入すべき金額）」及び同条第 3 項各号に規定する「当該事業年度の損金の額に算入すべき金額」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」との同条第 4 項の規定を指す。法人税法が所得の金額の計算を企業会計に依存している関係を表すもの⁽¹⁵⁾として、旧商法第 32 条第 2 項の「商業帳簿ノ作成ニ関スル規定ノ解釈ニ付テハ公正

おられる（『税務会計法〔第 6 版〕』115 頁（税務経理協会、1978））。

(15) 金子宏教授は、「この規定は、（中略）法人所得の計算が原則として企業利益の算定の技術である企業会計に準拠して行われるべきこと（「企業会計準拠主義」）を意味している。」と述べておられる（前掲注（12）284 頁）。

ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ」との規定とともに、「三位一体」関係の根拠とされている。

(2) 「公正処理基準」創設の経緯

昭和42年に創設された「公正処理基準」は、昭和41年10月17日に大蔵省企業会計審議会が発表した「税法と企業会計との調整に関する意見書」や、同年12月に税制調査会が発表した「税制簡素化に関する第一次答申」を受けたものと考えられている。

「税法と企業会計との調整に関する意見書」においては、「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである。(中略)」とした上で、「以上の趣旨を明確にするため、たとえば、法人税法の課税標準の総則的规定として、『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ものとする。(中略)』旨の規定を設けることが適当である。」との提案が行われている。

また、「税制簡素化に関する第一次答申」においては、「税法、通達規制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に、次のような措置を検討することが必要である。」として、「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。」との提案が行われている。

これらの提案における「健全な会計慣行」が「企業会計原則」を指すものとする論者からは、いずれも「企業会計原則」に従うべきであるという意味であったはずであるから、「公正処理基準」の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」は、「企業会計原則」を指すことになると解されていた。

(3) 「公正処理基準」の疑問点

前述のとおり、「公正処理基準」は、法人税法が企業会計に依存している関係を表すものとして、「三位一体」関係の根拠とされてきたが、以下の点からすると、法人税法は、「公正処理基準」を採用したことにより、「所得の金額」の計算のすべてを企業会計に依存したわけではなく、「公正処理基準」を根拠として「三位一体」関係と呼ぶことには疑問があると言える。

イ 法人税法第22条第4項の趣旨は、「課税所得と企業利益とは、税法上別段の定めがあるものを除き、原則として一致すべきことを明確にすることとした」⁽¹⁶⁾もので、「税制の当然の論理を追認することが目的である」⁽¹⁷⁾とされており、東京地裁昭和62年12月15日判決（税資203号2219頁）は、「その趣旨は、課税所得の計算については、一般に行われている企業会計の原則や慣行について、税法独自の見地からこれに修正を加えるべきものは別段の定めを設けることによって対応しうるものと考え、別段の定めがないものについては、一般に客観的・常識的にみて規範性をもつと認められる会計処理の基準というものが存在する限り、それに従って計算するという従来からの税法の基本的態度を明らかにしたものであって、同項の新設によって、税法が独自の所得計算を放棄し

(16) 国税庁「昭和42年改正税法のすべて」76頁。

(17) 塩崎潤「税制簡素化の実施にあたって」税経通信22巻5号5頁（1967）。

たものでもなく、また、一般に行われている会計処理基準をすべてそのまま法人税法が容認するというものではなく、ましてや大蔵省所管の企業会計審議会が公表している「企業会計原則」が、そのまますべて法人税法において課税所得計算の基礎として規範化されたと考えるのは正当ではない。」と判示している。

ロ 「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、アメリカの企業会計における「一般に承認された会計原則」(generally accepted accounting principles)に相当する概念であって、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するものと解されており⁽¹⁸⁾、大阪高裁平成3年12月19日判決(税資187号419頁)は、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、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う意味であり、企業会計原則のような明文化された特定の基準を指すものではないと解される。勿論、企業会計原則が、企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから、一般に公正妥当と認められたところを要約したものとされていることから、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の一つの源泉となるものとは解されるが、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準は、企業会計原則のみを意味するものではなくて他の会計慣行をも含み、他方、企業会計原則であっても解釈上採用し得ない場合もある。」と判示している。

ハ 法人税法第22条第2項で益金の額に算入すべき金額とされる「無償による資産の譲渡」や「無償による資産の譲受け」に係る収益の額は、企業会計上、必ずしも収益と認識されるものではないことから、同項の「収益の額」は、企業会計上の収益とは別の税法独自の概念であると考えられる。

(18) 金子・前掲注(12)285頁。

3 小括

以上のことからすると、法人税法が採用する「確定決算主義」とは、単に「確定決算における当期利益に基づいて法人税法上の所得の金額を計算すること」を意味するだけでなく、「所得の金額」の計算に当たっては、確定決算において法人が選択した会計処理の方針を基準とするとの考え方を意味するものとして捉えるべきであろう⁽¹⁹⁾。

そして、三者の相互関係については、「確定決算主義」及び「公正処理基準」を根拠として「三位一体」関係と呼ばれてきたものの、法人税法は、「確定決算主義」及び「公正処理基準」を採用したことで、商法、企業会計に「所得の金額」の計算のすべてを依存しているわけではなく、また、三者が一体となることを指向しているものでもないと考えられる。

そもそも、法人税法は、適正・公平な課税の実現という目的の下、同法第22条以下の規定により「所得の金額」を律しているのであり、本来、三者の間には、「三位一体」と呼ばれるほどの密接な関係はないと言えよう。

(19) 忠佐市教授は、法人税法が各事業年度の所得の金額の計算において、法人の確定した決算に基づくものとしている趣旨について、法人のあるべき確定決算は、健全な会計基準を満足させるべきものであり、その健全な会計基準は会計処理の原則及び手続きについて個別法人の選択に委ねる余地を与えているところ、租税法令の規定は、そうした確定決算の会計処理の方針を基準とし、かつ、租税法令上の規整による差異を取捨して各事業年度の所得の金額を計算するという体制がとられているものと解する「確定決算基準説」によるべきである旨述べておられる（前掲注（14）45頁）。

第2章 法人税法、商法及び企業会計の 変革と現状分析

第1節 近年における法人税法、商法及び企業会計の変革の概要

冒頭で述べたとおり、近年、企業会計においては、「会計ビッグバン」と呼ばれる会計制度の国際会計基準化が本格化し、平成10年以降、新たな会計基準が矢継ぎ早に設定され、商法においても、平成9年の合併法制の整備等の改正以降、平成17年の会社法制の現代化に至るまで、抜本的な改正が行われてきた。また、法人税法においても、平成8年11月の政府税制調査会の「法人課税小委員会報告」（以下「平成8年報告」という。）における「課税ベースの拡大・適正化と税率の引下げ」の提案を受けて、平成10年度以降、商法、企業会計の改正への対応を含め、大規模な改正が行われてきている。

これら近年における三者の変革の概要をまとめると、次表のとおりである。

年度	法人税法	商 法	企業会計
平成9		合併法制の整備 ストック・オプション 制度の創設	連結財務諸表制度の見直し
10	法人税率の引下げ 退職給与引当金の縮小 賞与引当金制度の廃止 減価償却費の制限 収益・費用の計上の特例の 整備等		研究開発費等会計基準の設定 連結キャッシュ・フロー計 算書類等作成基準の設定 (以上、11.4～適用) 退職給付会計基準の設定 (12.4～適用) 税効果会計基準の設定 (11.4～適用)
11	法人税率の引下げ 株式交換・移転に係る課税 特例	株式交換・株式移転制 度の導入	金融商品会計基準の設定 外貨建等会計基準の改訂 (以上、12.4～適用)

12	有価証券の譲渡損益の計算と計上時期 売買目的有価証券の時価評価 デリバティブ・ヘッジ取引 外貨建取引等の換算	会社分割制度の導入	
13	組織再編成税制の創設	金庫株の解禁 法定準備金規制の緩和	
14	連結納税制度の創設 退職給与引当金制度の廃止	委員会等設置会社制度の創設	自己株式等会計基準の設定 (14. 4～適用) 減損会計基準の設定 (17. 4～適用)
15			企業結合会計基準の設定 (18. 4～適用)
17		「会社法」の制定 (18. 5～施行)	中小企業会計指針の公表 役員賞与会計基準の設定 純資産会計基準の設定 株主資本等変動計算書会計基準の設定 事業分離等会計基準の設定 ストック・オプション会計基準の設定 (以上、18. 5～適用)
18	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 同族会社の留保金課税制度の見直し		

第2節 法人税法と商法、企業会計の相互関係の現状分析

以上のとおり、法人税法と商法、企業会計の三者は、近年、大きく変容していると言えるが、特に、最近の法人税法の改正が、商法、企業会計との相互関係にどのような影響をもたらしており、また、どのような方向性で行われているのかについて検討を行い、三者の関係の現状を分析することとする。

1 最近の法人税法改正と商法、企業会計への影響

- ・ 平成8年11月・・・政府税制調査会「法人課税小委員会報告」（以下「平成8年報告」という。）

「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、適正な課税の実現という税法固有の観点から必要に応じ、商法・企業会計原則と異なった取扱いとすることが適切である」とのスタンスを示したものであり、法人税法が、所得の金額の計算の基礎とする会計処理は、基本的には商法・企業会計と共通するものであるが、適正な課税の実現という法人税法の目的のためには、商法、企業会計と乖離する取扱いをすることがある旨を明示したものである。

- ・ 平成10年度改正・・・退職給与引当金の縮小・賞与引当金制度の廃止、減価償却方法の制限、工事完成基準・割賦基準の廃止

いずれも、平成8年報告を受けて、法人税率の引下げ（基本税率：37.5%⇒34.5%）とともに、課税ベースの拡大を図って行われたものである。保守的な会計処理を抑制する視点から、退職給与引当金を縮小（累積限度額を期末要支給額の100分の40から100分の20へ引下げ）するとともに、賞与引当金制度を廃止した。また、会計処理の選択性を抑制・統一化する視点から、減価償却制度における建物の償却方法を定額法に一本化し、収益の計上時期の適正化の視点から、工事完成基準・割賦基準を廃止するなど、法人税法と企業会計との取扱いの乖離が拡大したもの

と言える。

- ・ 平成 11 年度改正・・・株式交換・移転に係る課税特例

平成 11 年の商法改正により導入された株式交換・株式移転について、一定の条件の下に、移転する株式の譲渡損益の計上を繰り延べるという法人税法独自の措置を規定したものである。
- ・ 平成 12 年度改正・・・有価証券の譲渡損益の計算と計上時期、売買目的有価証券の時価評価、デリバティブ・ヘッジ取引、外貨建取引等の換算

これらの改正は、金融商品会計基準の設定に合わせて行われたものであるが、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し、譲渡損益については約定日基準とし、期末評価の方法として売買目的有価証券に時価法を導入した。また、デリバティブ取引、ヘッジ取引に関する規定を新たに設け、為替差損益についての規定が整備された。基本的には金融商品会計基準の取扱いとほぼ共通するものであり、企業会計との調整が図られていると言える。
- ・ 平成 13 年度改正・・・組織再編成税制の創設

合併、分割、現物出資及び事後設立における移転資産等の譲渡損益と合併及び分割型分割における株主の株式の譲渡損益について、原則としてその計上を行うこととしつつ、特例としてその計上を繰り延べることとし、金銭等の交付のないみなし配当を廃止し、資本積立金額・利益積立金額の範囲を明らかにしたものである。

組織再編成による移転資産等の譲渡損益の取扱いは、実質的な支配の継続の有無により、合併と分割型分割における株主の株式の譲渡損益の取扱いは、投資の継続の有無により、また、みなし配当や資本積立金額・利益積立金額は、株主の拠出部分の法人の稼得利益部分の峻別という税制固有の考え方により、体系的に整理したもの⁽²⁰⁾で、税法独自のみなし事業年度が増加するなど、商法、企業会計との取扱いの乖離が拡大した

(20) 朝長英樹「法人税法と商法・企業会計」租税研究 2004・3号 33頁。

ものと言える⁽²¹⁾

- ・ 平成 14 年度改正・・・①連結納税制度の創設、②退職給与引当金制度の廃止

①については、連結グループを一つの納税単位として申告納税を行う制度であるが、連結子法人に係る税法独自のみなし事業年度が増加したものである。②については、保守的な会計処理を抑制する視点から、課税ベースの拡大を図って行われたものであるが、これにより、商法、企業会計との乖離が更に拡大したものと言える。

- ・ 平成 18 年度改正・・・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、同族会社の留保金課税制度の見直し

これらの改正は、会社法及び新会計基準の内容を踏まえ、これまでの法人税法の取扱いの見直しを行ったものであり、商法、企業会計との調整を図ったものと言える。

2 最近の法人税法改正の方向性

(1) 最近の法人税法改正と「確定決算主義」

前述のとおり、法人税法が採用している「確定決算主義」に対しては、「逆基準性」を理由に見直しの是非が議論されてきたところであるが、上記 1 のとおり、最近の法人税法の改正の多くは、商法、企業会計との取扱いが乖離するものであると言え、法人税法が「確定決算主義」を放棄する方向にあるのではないかと疑問を抱かせるものである。

しかしながら、商法が法人に作成を要請している会計帳簿や財務諸表は、法人税法においても、当該法人の「所得の金額」の計算の基礎となるもの

(21) 渡辺徹也教授は、「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、組織再編成税制の分野では、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。」と述べておられる（「税法と商法の乖離—資本の部の取扱いを中心に—」租税研究 2004・6 号 71 頁）。

である⁽²²⁾ことからすると、法人税法が「所得の金額」を課税標準としている以上、「所得の金額」の計算は確定決算に基づくべきものとする「確定決算主義」を放棄すべき合理的な理由はないと考えられるのであり、また、最近の法人税法改正は、「確定決算主義」や「分離主義」を指向して行われたものではないとされている⁽²³⁾ことから、法人税法は、「確定決算主義」を放棄しようとしているのではなく、近年の社会経済情勢の変化に対応するため、適正・公平な課税の実現という法人税法の目的を重視して改正が行われた結果、商法、企業会計と乖離する取扱いが多くなったものと評すべきである。

ところで、前述のとおり、アメリカは「分離主義」を採用しているが、米国内国歳入法 446 条 (a) は、課税所得は、納税者がその所得の計算のた

- (22) 忠佐市教授は、法人税法の帳簿記録依存度について、「法人税法は、その創設以来、法人に同法上の記帳義務を課していない。法人の存立の根拠法に記帳義務が規定されているならば、その帳簿記録を実際上資料として利用し得る、と予定されているのに相違ない。(中略) 確定申告書には財務諸表を添付すべき旨を義務づけており、かつ、課税所得計算の内容が損益法原理を骨子としているわけであるから、財務諸表とその前提となる帳簿記録の存在を暗黙のうちに予定しているものと考えられなければならない。また、租税法令の個別規定のなかには、青色申告を要件とする場合の帳簿記載を要する規定はもとより、青色申告を要件としない場合においても帳簿記載を要する旨の規定（例えば帳簿価額によるとか、××勘定に繰り入れるとか）が少なからず見受けられる。これらの帳簿記録は、原則的にはその法人の存立の根拠法および法人の内部法によって設備されたものが予定されている、と考うべきことになるが、事項によっては法人税法の規定に適合させるためにその帳簿記載に付加しまたは補充する場合も起る。法人税法による特別な記帳義務こそ要求されていないが、法人が本来設備すべき帳簿記録の記載を資料として、それに対し相当高度の依存度を示している、と解されるべきことは明らかである。」(前掲注 (14) 87 頁) とされ、「前租税法的な商法上の決算は、その内容が唯一の信頼し得る会計記録にもとづいて、会計上の事実のすべてを誠実に反映させたものによって終結させられるべきである。しかも、その作成された財務諸表（貸借対照表および損益計算書等）は、租税法的には法人税の内容の基礎となるべきものである。」と述べておられる（『租税法要綱〔第9版〕』209 頁（森山書店、1979））。
- (23) 朝長英樹教授は、「近年の法人税法改正から確認しておかなければならない最も重要な点は、近年の法人税法改正がわが国の経済社会の大きな変化に対応すべく行われたものであり、「確定決算主義」や「分離主義」を指向して行われたものではない」と述べておられる（前掲注 (20) 36 頁）。

めに経常的に適用している会計の方法に従って計算されるべきものであるとされており、その会計の方法としては租税法に掲げられたものによる場合を除き、すなわち、会計の方法をもたないとき、又は、会計の方法が所得を的確に反映していないと認められるときは、税務行政機関において所得を的確に反映すると認められる会計の方法に従って所得を計算する、と規定している。そして、アメリカにおける「一般に承認された会計原則」が継続して適用されているときは、通常はこの規定による「所得を的確に反映すると認められる会計の方法」と言えるものと理解されている。したがって、決算上の会社利益と課税所得とは、その計算の動向が共通の基礎の上に立っていると考えられる⁽²⁴⁾。

また、実務においても、税務上の帳簿は、会計帳簿とは別個に二重帳簿として作成されるのではなく、会計帳簿と違う部分のみを記録したものを税務帳簿としているのであり、結果的に、課税所得の算出は、会計上の税引き後の所得を基として、これに加算・減算を加えることにより算出されることとなっているとすることができる。

このように、「分離主義」を採用しているアメリカでさえ、「確定決算主義」の思考が潜在的に存在している⁽²⁵⁾と考えられるのである。

(2) 最近の法人税法改正と「損金経理要件」

前述のとおり、組織再編成税制の導入等により、法人税法独自のみなし事業年度が増加するなど、確定した決算において損金経理を行うことができないケースが生じてきており、法人の意思表示を確認する手段としては、厳格な「損金経理要件」を採用するのではなく、「申告調整方式」により法人の意思を確認することで足りるのではないかとの意見もある⁽²⁶⁾。

しかしながら、法人税法が、「損金経理要件」を廃し、「申告調整方式」を導入することについては、内部取引に係る会計処理が、商法決算におい

(24) 忠・前掲注(22) 201頁。

(25) 金井・前掲注(10) 188頁。

(26) 前原・前掲注(9) 167頁。

て適正に行われた場合であっても、申告書作成の段階で、その会計処理とは異なる計算を行い、所得の金額を操作することが可能となる（例えば、商法決算において相当と認められる減価償却費を計上しているのに、申告調整においては損金の額に算入しないで、税法上の青色欠損金の繰越期間の制限を回避する⁽²⁷⁾）など、適正な商法決算を基礎として算定されるべき所得の金額が、申告調整において逆に歪められるおそれがあるため、問題なしとは言えない。

そもそも、法人税法は、商法及び企業会計と同様に、健全な簿記会計の慣習に従って行われた的確適法な確定決算を前提としており、内部取引に係る費用を計上するか否かは、法人の選択に委ねられているのであって、法人税法が採用する「損金経理要件」は、法人が自らの意思で内部取引に係る費用を確定決算に計上している場合において、法人税法が、適正・公平な課税の観点から、法人が的確適法な確定決算において費用計上した金額につき損金算入額の制限を加えたものと考えらるべきである。

例えば、法人税法が「損金経理要件」を課している典型的な費用科目である減価償却費は、商法上、「毎決算期において相当の償却をしなければならない」（旧商法施行規則 29）とされ、企業会計原則上も、「一定の償却方法によって、その取得原価を各事業年度に配分しなければならない」（貸借対照表原則五②）と規定されているように、本来、減価償却資産を事業の用に供した場合には、その事業年度において相当の償却を行うことが、健全な会計処理であると思われる。

また、17年8月の中小企業会計指針では、每期継続して規則的な償却を行うこととするとともに、法人税法の規定による償却限度額をもって償却

(27) このような行為は、税法上、青色欠損金の繰越期間が制限されていることに起因するのであり、この期間制限を廃止すべきとの意見もあるが、適正・公平な課税を確保するには、欠損金額を過去に遡って検証し誤りがあれば更正できるようにする必要があるので、帳簿書類の保存期間及び欠損金額に係る更正の期間制限も無期限とする必要があり、納税者、課税庁双方の負担を考慮すると、実現不可能なものと思われる。

額とすることを認めており、会社計算規則第5条においても、「償却すべき資産は、事業年度の末日において、相当の償却をしなければならない」と規定されていることからすると、法人税法が減価償却費について「損金経理要件」を課すこと自体の是非を問題とすることよりも、法人税法上の償却限度額の計算のあり方を問題とすべき時期に来ているものと思われる。

さらに、減価償却費については、本来、所得税法のように損金算入を強制適用（強制償却）すべきとの考え方もあるが、これについては、執行上の問題等も考えられ⁽²⁸⁾、現行の減価償却制度の見直しとともに検討すべき課題であろう。

なお、法人税法上のみなし事業年度など、確定した決算が存在しない場合や、損金経理を行うことができない場合については、これまでと同様、法令（法31②等）、通達によってカバーする必要があるだろう。

ところで、「分離主義」を採るアメリカと「確定決算主義」を採る日本との課税所得計算の決定的な違いは、アメリカでは損金経理要件等の確定決算における規制がなく、ほとんど申告調整が許されていることにあると言える⁽²⁹⁾。

本来、「企業の利益」と「法人の所得」は、法人の事業活動の成果を示すものとして、類似する概念であるはずであるが、これらを初めから別の概念として捉え、「損金経理要件」を廃し、極端な「申告調整主義」を採った

(28) 武田昌輔教授は、所得税法のように強制償却を徹底し、償却不足額につき課税庁が減額更正を行うことについて、「政策的な面からは、進んで限度額まで課税庁が認めることになると、第一には官庁としては手数を要すること、第二は、法人税の減収が生ずること、そして、第三としては、やや感情的な問題であるが、法人が企業利益を計上して配当しているのに課税の面では甚だしい場合には、納税がないことになるなどの問題がある。これらの点を考慮した上で、判断すべきである。税法としては、もともとは、企業における償却額が税法上の限度額を超えて計上することの制限に目的が存するのであって、逆にいえば、その限度額以内であれば、法人に対して、その額までは許容してよいと解されるからである。ただ、以上の強制償却では、企業の自主性を欠く結果となるものと考え。」と述べておられる（「税法と会計基準」企業会計54巻1号42頁（2002））。

(29) 前原・前掲注（9）161頁。

場合には、企業会計は黒字、税は赤字という財務諸表の作成が平然と行われることになり、ひいては、エンロン事件に象徴されるような粉飾決算が行われるなど、所得計算と利益計算における真実性の保障が困難となる⁽³⁰⁾と言えよう。

3 小括

近年の企業会計の変革は、会計基準の国際的コンバージェンスへの動きの中で、投資家への情報提供という目的を重視して行われており、会社法の制定に至る商法の改正においても、定款自治を広く認める一方で、債権者保護という目的が確保されていると言える。

また、法人税法においては、平成10年度改正以降、商法、企業会計と乖離する取扱いが増加しているが、これは、近年の社会経済情勢の変化に対応するため、適正・公平な課税の実現という法人税法の目的を重視して改正が行われた結果であると評すべきであり、法人税法が「確定決算主義」を放棄しようとしているわけではない。

このような状況からすると、三者の関係については、これまでのトライアングル体制における「確定決算主義」の見直しの議論から、今後のトライアングル体制の再構築のあり方を議論すべき時期に移行してきているものと思われる。

(30) 品川・前掲注(10)46頁。

また、浦野晴夫教授は、「昨今のアメリカの会計不信も、法人税の課税所得がそれに基づくはずの会計帳簿への依存（確定決算基準→IRC. Sec. 446 (a)）から著しく乖離してしまったことにも大きな原因があるように思われるのである。」と述べておられる（「時価会計－会計不信と確定決算基準主義－」税務会計研究14号76頁(2003)）。

第3章 今後の法人税法と商法、企業会計の相互関係のあり方

第1節 今後の法人税法と商法、企業会計の相互関係のあり方 (今後のトライアングル体制の再構築のあり方)

前述のとおり、法人税法と商法、企業会計の三者は、それぞれ異なる目的を持っており、三者の関係は「三位一体」と呼ばれるほど密接なものではないと言える。

したがって、三者の固有の目的により必要とされる取扱いについては、それが合理的なものである限り、無理に調和を図り、それぞれの持つ固有の目的からはずれた取扱いをすべきではない。

しかしながら、一方で、三者が、それぞれの目的の達成のために、「会計」という共通の計算手段により健全な会計処理⁽³¹⁾が行われること、つまり、会計上の事実が誠実に反映され、脱漏、重複その他の誤謬、虚偽又は粉飾などが行われていない会計記録（確定決算書）が作成されることを前提として、法人の事業活動の成果を求めようとしている点では一致している⁽³²⁾であり、その意味

(31) これは、忠佐市教授が提唱された「健全な会計基準」に適合した会計処理（これにより「的確適法な決算」が行われる）をイメージしたものである。同教授は、「私の考えている健全な会計基準は、商法の関係法令の規定と健全な簿記会計の慣習から成り立つ実践会計上の基準であり、租税法では確定した決算が基準とされるべきことによって、健全な会計基準がその会計上の基調とされている。財務諸表等規則の基調もまた同様に考えられるべきものであって、証券取引法目的による法の規整が加わる部分に特異性を感じさせるだけである。」（前掲注（14）71頁）、また、「健全な会計基準を知るには、まず、会計の行動がいかんにして成り立ち、会計の慣習がいかんにして成り立ち、かつ、健全な会計の慣行がいかんにして社会的に成り立ち、また法令の規定がいかんにして設けられ、かつ、改廃が続けられるのかを、動的には握るところから出発しなければならない。もともと、会計理論が先験的に与えられているわけではなく、法則としての会計処理の原則および手続きが存在するわけでもない。それは、産業社会の進展とともに芽生え洗練の過程をたどっているものであるのに相違ない。」（同書74頁）と述べておられる。

(32) 忠佐市教授は、「租税法、商事法、証券取引法が、それぞれに健全な会計基準を基

で、三者の「トライアングル体制」は存在し、維持されるべきものである。

そして、三者間で共通であるべき健全な会計処理の考え方に差異が生じている場合や、それぞれの固有の目的のための取扱いが、他者の取扱いに影響を与えるような場合には、相互に調整を行うことが不可欠であると言える。

つまり、三者の関係においては、健全な会計処理を共通の前提として、それぞれの固有の目的の達成のため、その立場を明確に主張した上で、相互に十分な調整を行うといったトライアングル体制を構築することが重要であると言える。

第2節 今後の法人税法の調整のあり方

前述のとおり、最近の法人税法の改正は、適正・公平な課税の実現という目的を重視して行われていると言えるが、商法においても、会社法制の現代化により、最低資本金制度の廃止や剰余金の配当規制の抜本的な改正を行うなど、株主と債権者への情報提供（開示）機能と財源（配当）規制という会社法会計の目的を前面に打ち出している。

ただし、会社法では、会計処理と開示基準については、企業会計に委ねる立場を明確にしており、今後、トライアングル体制における商法と企業会計との距離は狭まっていく方向にあると言える⁽³³⁾。

底とし、背景としていることを実証的に論結することは喫緊の要請なのである。」と述べておられる（前掲注（14）55頁）。

- (33) 石川純治教授は、平成13年以降、会社法の創設までの「商法改正の一つの重要な点は、それまで商法本体で規定されていた財産評価と配当規制の一部が省令化（委任）というかたちで本体から切り離された点にある。これは、企業会計の今日的変容への柔軟な対応の一つのあり方であり、（商業帳簿の作成規定に関する）「斟酌規定」（32条2項）の一層の進展の形ともとれる。特に開示規制につき、その省令に委ねることの意味は、その面においてかぎりなく証券取引法に近づくということであろう（会社法の証券取引法化）」と述べておられる（「企業会計の変容と企業会計原則の今日的課題（二・完）」會計166巻4号123頁（2004））。

更に、同教授は、「三位一体関係（トライアングル体制）の一角を形成してきた商法会計と企業会計（証券取引法会計）の関係は、商法側からの公開株式会社法への

一方、企業会計は、今後とも、情報開示の目的に照らし、国際会計基準との整合性を重視する方向に向かっていくことが予想されるが、平成17年8月に公表された「中小企業の会計に関する指針」では、会社法における会計参与制度の創設を踏まえ、企業の大半を占める非公開会社について、情報開示の際の最低限の基準を示すなど、我が国の社会経済の実態に即した柔軟な対応を行っている。

このような近年の三者の変容は、三者の相互関係が、従来の相互に依存し調和を重視する関係から、それぞれの固有の目的を重視する関係に移行する方向にあることを示していると言え、第1節で述べたとおり、今後は、三者間における調整がより重要となってくるものと思われる。

したがって、法人税法においては、適正・公平な課税の実現という目的を踏まえ、健全な会計処理を基に算定される法人の事業活動の成果としてのあるべき「所得の金額」を追求し、商法及び企業会計と十分な調整を行っていくべきである。

なお、調整に当たっては、各界の学者及び実務家から構成する場を設けて議論し、調整に関する意見書等を公表することにより、透明性を確保すべきであろう。

分離・独立化にともない証券取引法会計へ一体化し、そのことでこれまでの二重構造はその基盤を失いここに「商法会計」の後退化が始まるということが出来る」と述べておられる（同書126頁）。

第4章 今後調整すべき課題とその方向性

これまで述べてきたように、法人税法は、今後とも、トライアングル体制の下、適正・公平な課税の実現に向けて、商法及び企業会計と十分な調整を行っていくことが、より重要となってくるものと考えられる。

そこで、以下においては、今後、法人税法が商法、企業会計と調整すべき課題と、その調整の方向性について検討することとする。

前述のとおり、近年における法人税法と商法、企業会計のめまぐるしい変容により、現在三者間においては様々な相違点が生じており、また、今後適用される新会計基準の取扱いとの間においても新たな相違点が生じることが予想される。

もちろん、法人税法と商法、企業会計との相違点の多くは、適正・公平な課税の実現という法人税法固有の目的のために生じているものであり、このような目的の違いによる差異については、無理に調和を図り、それぞれの持つ固有の目的からはずれた取扱いをすべきではないが、本稿においては、これらの相違点の中から、三者間で共通であるべき健全な会計処理の考え方に差異が生じているのではないかとと思われるものや、それぞれの固有の目的のための取扱いが、他者に多大な影響を与えているのではないかとと思われるものなど、特に重要と認められる相違点として、①退職給与（給付）引当金・賞与引当金、②役員賞与、③減損損失、④のれん、⑤ストック・オプション、⑥ファイナンス・リースの6つの相違点を抽出した。

そして、これら6つの相違点について、第3章で検討した法人税法の調整のあり方を踏まえ、今後の調整の必要性の有無を検討し、調整が必要と認められる課題については、その調整の方向性を検討したところ、次のとおりである。

1 退職給与（給付）引当金・賞与引当金

(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い

[法人税法]

賞与引当金制度は平成 10 年度改正により、退職給与引当金制度は平成 14 年度改正により廃止されている。

なお、平成 18 年 1 月 17 日に閣議決定された「平成 18 年度税制改正の要綱」（以下「18 年度税制改正要綱」という。）において、「非適格合併等により資産等の移転を受けた場合には、その非適格合併等に伴って引き継いだ従業員の退職給与に係る債務に相当する金額等を負債に計上する」との方針が示され、平成 18 年 3 月 31 日に公布された「所得税法等の一部を改正する等の法律」（以下「改正法」という。）においては、新たに法人税法第 62 条の 8（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等）を設け、内国法人が非適格合併等に伴い被合併法人から引継ぎを受けた従業員につき退職給与債務引受けをした場合には、その退職給与債務引受額を「負債調整勘定の金額」として取り扱い、退職給与引受従業員が退職その他の事由により当該内国法人の従業員でなくなった場合又は退職給与引受従業員に対して退職給与を支給する場合には、これらの退職給与引受従業員に係る負債調整勘定の金額を減額することとしている。

また、当該内国法人が当該非適格合併等により当該被合併法人から移転を受けた事業に係る将来の債務（当該事業の利益に重大な影響を与えるもの）で、その履行が当該非適格合併等の日からおおむね 3 年以内に見込まれるもの（短期重要債務見込額）について、当該内国法人がその履行に係る負担の引受けをした場合には、その金額を「負債調整勘定の金額」として取り扱い、短期重要債務見込額に係る損失が生じ、又は非適格合併等の日から 3 年が経過した場合には、当該損失の額に相当する短期重要債務見込額に係る負債調整勘定の金額を減額することとしている。

[商 法]

旧商法施行規則第 43 条では、特定の支出又は損失に備えるための引当金は、その営業年度の費用又は損失とすることを相当とする額に限り、貸借対照表の負債の部に計上することができるものとされていた。

また、平成 18 年 2 月 7 日に公布された会社計算規則第 6 条では、「負債

については、この省令又は法以外の法令に別段の定めがある場合を除き、会計帳簿に債務額を付さなければならない」とされ、退職給付引当金等のほか将来の費用又は損失の発生に備えて、その合理的な見積額のうち当該事業年度の負担に属する金額を費用又は損失として繰り入れることにより計上すべき引当金は、その時の時価又は適正な価格を付すことができるものとされている。

[企業会計]

企業会計原則注解【注 18】では、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り入れ、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され、賞与引当金、退職給与引当金がこれに該当するとされている。また、退職給付会計基準においては、退職給付債務に未認識過去勤務債務及び未認識数理計算上の差異を加減した額から年金資産の額を控除した額を退職給付に係る負債として計上することとされている。

なお、中小企業会計指針においては、確定給付型退職給付制度を採用している場合には、退職給付に係る期末自己都合要支給額を退職給付債務とする簡便的方法を適用することができるものとされている。

(2) 調整の必要性

退職給与引当金及び賞与引当金の損金算入制度は、平成8年報告を受けて、「公平性、明確性という課税上の要請から、不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制すべきである」との考え方により廃止されたものであるが、平成8年報告は、「税率の引下げ」とともに「課税ベースの拡大を図る」(法人税収の減少の緩和)という当時の政策的な目的の下で発表されたものであり、それ以前の「費用収益対応の考え方に基づき、その事業年度

の収益に負担させるべき金額を期間配分する等の見地」⁽³⁴⁾からすれば、各事業年度の収益に対応する金額については費用計上することが健全な会計処理に該当するものと言え、適正・公平な課税の実現という法人税法の目的からも、今後、見直しを行うべきであると考ええる。

(3) 調整の方向性

法人税法第22条第3項第2号かつこ書の「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないもの」は費用として計上できない旨の規定は、一般に、法人税法が特に定めている場合を除いては、費用の見越や引当金への繰入損を認めない趣旨であると解されている。

これについて、忠佐市教授は、「法第22条第3項の規定は、同条第2項の規定と相まち、かつ、同条第4項の解釈の示すところにより、一事業年度に帰属する損金としては、その事業年度に帰属することとなった益金に対応する損金を、その事業年度の損金とすることを原則とする趣旨を明確にしたものと解される。これは健全な会計慣習における費用収益対応の原則の考えかたなのである」⁽³⁵⁾とされ、同条第3項第2号の規定について、「私はこの規定は引当金経理の損金算入について法規整をする趣旨を出でないと解している。債務の確定が原価または費用の期間配分上の統一的基準と考えるべき理由はない。」⁽³⁶⁾と述べておられる。

また、金子宏教授は、「この規定はそのようにせまく解すべきではなく、「債務の確定」というのは、債務の発生が確実であり、かつその金額が確認できることを意味するものと解し、このような要件がみたされる限り、費用の見越は許される、と解しておきたい。」と述べておられる⁽³⁷⁾。

(34) 昭和55年9月「企業課税小委員会報告」(74頁)では、「引当金制度は、将来において確実に発生が見込まれる特定の費用について、費用収益対応の原則に基づき、その事業年度の収益に負担させるべき金額を期間配分する等の見地から法人税の課税所得を合理的に計算するために設けられているものである。」とされている。

(35) 前掲注(22)219頁。

(36) 前掲注(14)126頁。

(37) 前掲注(12)296頁。

さらに、法人税法が、創設当初から退職給与引当金及び賞与引当金の損金算入を認めていたことから、これらの引当金は、債務の発生が確実であり、金額が客観的に確認できるものであると認められることから、法人の事業活動の成果としてのあるべき「所得の金額」を算定する観点からすると、費用収益対応の原則に基づき、その事業年度の収益に対応する金額は、当該事業年度の損金の額に算入する方向で、今後、商法、企業会計との調整を行っていく必要があると考える。

なお、前述の平成 18 年度税制改正は、これまで、退職給付引当金及び賞与引当金が、非適格合併や営業譲渡等の取引（以下「非適格合併等」という。）において、潜在債務として認識された場合の取扱い（譲渡対価の是非、譲受会社の税務処理）については法人税法上明確な規定がなく、適切な措置を講ずべきとの税制改正要望があった⁽³⁸⁾ことから、税制上の取扱いを明らかにしたものとして評価できる。

ただし、法人税法第 62 条の 8 において「負債調整勘定」とされた「退職給与債務引受額」については、法人税法施行令第 123 条の 10 第 7 項では、非適格合併等の時における従業者に係る退職給付引当金の額（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って算定され、かつ、その額につき第 9 項に規定する明細書に記載がある場合の当該退職給付引当金の額に限る。）に相当する金額とすると規定しており、「退職給付引当金」という語句を用いていることからすると、退職給付会計基準や中小企業会計指針等の会計基準に従って算定された金額を想定したものと考えられるが、かつこ書きで「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と規定したことにより、その算定方法が不明確なものとなっている。

また、「短期重要債務見込額」については、移転を受けた事業の利益に重大な影響を与えるものに限るとした上で、法人税法施行令第 123 条の 10 第 8 項では、その事業につき生ずるおそれのある損失の額として見込まれ

(38) 日本公認会計士協会「平成 18 年度税制改正意見・要望書」、日本経済団体連合会「平成 18 年度税制改正に関する提言」

る金額が、移転を受けた資産の取得価額の合計額の百分の二十に相当する金額を超える場合の債務の額に限るとしており、「退職給付引当金」についてはこのような制限を設けていないこととのバランスを欠くものと思われる。

いずれにしても、「退職給与債務引受額」や「短期重要債務見込額」の算定方法や判断基準については、法令等で明確にすべきであろう。

2 役員賞与

(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い

[法人税法]

内国法人がその役員に対して支給する賞与の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない(法法 35①)こととされてきた。

しかしながら、18 年度税制改正要綱においては、「法人がその役員に対して支給する給与のうち、1 月以下の期間を単位として定期的に同一の額を支給する給与のほか、次に掲げる給与の額は、原則として、損金の額に算入する。①利益を基礎として算定される給与以外の給与のうち、確定した時期において確定した額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与、②利益を基礎として算定される給与のうち、非同族法人が業務を執行する役員に対して支給する給与で、当該事業年度において損金経理がされていること、算定方法につき報酬委員会における決定等の適正な手続が執られており、かつ、有価証券報告書等で開示されていることその他の一定の要件を満たすもの」との方針が示され、改正法では、法人税法第 34 条(役員給与の損金不算入)において、役員報酬と役員賞与を「役員給与」として一括りにし、①支給時期が1月以下の一定期間ごとで、各支給時期における支給額が同額である「定期同額給与」と、②その役員の職務につき所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与(所轄税務署長にその定めの内容に関する届出をしている場合に限られ、定期同額給与

及び利益連動給与（利益に関する指標を基礎として算定される給与をいう。）を除く。）、③非同族会社がその業務執行役員に対して支給する利益連動給与で一定の要件を満たすもの、以外の給与は損金の額に算入しないこととしている。

〔商 法〕

役員報酬とともに職務執行の対価として株式会社から受ける財産上の利益として整理され、定款に役員賞与や役員報酬等に関する一定の事項を定めていないときは、株主総会の決議によって定めることとされた（会社法 361）。会社法では、会計処理についての定めはない。

〔企業会計〕

平成 17 年 11 月に公表された役員賞与会計基準により、役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理することとされている（平成 18 年 5 月 1 日以後終了する事業年度の間会計期間から適用）。

（2）調整の必要性

平成 14 年の商法改正により創設された委員会等設置会社においては、利益処分として役員賞与を支出することができないこととされ（商法特例法 21 の 31②）、会社法においても、利益処分としての支給から、報酬と同様に労務の対価として取り扱われることとなり（会社法 361①）、税制上、損金不算入とする根拠を失ったのではないかと言われていた。

企業会計においても、役員賞与会計基準により、今後、役員賞与は、発生した会計期間の費用として処理することとしており、法人税法においても損金の額に算入すべきであるとの意見が多く見受けられる⁽³⁹⁾が、商法、企業会計上の取扱いが変わったとは言え、役員賞与自体の性格が変わったわけではなく、適正・公平な課税の観点からも、利益処分としての性格が強いものについてまで、安易に従来からの取扱いを変更すべきものではない。

(39) 日本公認会計士協会・前掲注 (38)、全国法人会連合会「平成 18 年度税制改正要望書」、日本経済団体連合会・前掲注 (38)。

しかしながら、最近では、いわゆるサラリーマン役員が多くなってきていることを踏まえると、支給対象者が役員であること、又は、定期定額の支給ではないことといった形式的な判定のみにより、役員賞与を利益処分とみなし、損金の額に算入することを認めてこなかった従来の制度は、見直すべき時期に来ていたと思われる。

(3) 調整の方向性

平成8年報告では、「役員賞与は功労報償としての性格を有するものと考えられ、大企業の利益処分経理にみられるように、一般に利益の処分として認識されている。さらに中小法人の場合には、決算賞与の支払いによって法人の利益を比較的容易に調整することが可能となる」といった問題もある。以上のことから、現行の取扱いは維持することが適当である」とされていた。

しかしながら、平成8年報告から約10年が経過し、前述のとおり、役員賞与については、功労報償としての性格よりも、職務執行の対価としての性格が強く認識されるようになっており、従来の制度のままでは、法人の事業活動の成果としてのあるべき「所得の金額」を算定することができなくなると言える。

そこで、今後の見直しの方向性としては、職務執行の対価としての性格が強い役員賞与については、職務が行われた事業年度の損金の額に算入することとし、利益（又は所得）の処分としての性格が強い役員賞与については、従来どおり損金不算入とすべきであると考ええる。

問題は、どのような役員賞与を職務執行の対価としての性格が強いものとして、損金の額に算入することを認めるかであるが、例えば、予め法人と役員間で合意された賞与支給制度に基づく賞与であり、その制度における賞与支給額の算定方法が、支給対象役員の職務執行の対価を反映するものとして合理的なもので、かつ、賞与支給額がその算定方法に基づき適正に算定されていること、更には、法人と支給対象役員との間に同族関係がないことなどを要件とすることが考えられる。

なお、業績連動型賞与制度⁽⁴⁰⁾のうち、当期純利益などの法人の所得の金額に直結する業績指標を基に、その金額の大部分を支給額とするものについては、利益（又は所得）の処分としての性格が強く、職務執行の対価の算定方法としては合理的なものとは言えないであろう。

ところで、この問題については、前述のとおり、18年度税制改正において、役員に対する利益を基礎として算定されるもの以外の定時の給与（報酬・賞与）は、原則として、損金の額に算入することとし、利益を基礎として算定される給与であっても、非同族法人の役員に対する給与で一定の要件を満たすものについては、損金の額に算入することとしたものであり、定期定額でない役員給与を形式的に利益処分とみなし、損金の額に算入することを認めてこなかった従来の制度を大きく転換する改正と言える。

しかしながら、法人税法第34条では、「利益連動給与」を「利益に関する指標を基礎として算定される給与」と規定するのみで、その対象範囲が明確でなく、利益（又は所得）の処分としての性格の強いものまでが損金の額に算入されることにならないか懸念される。また、当該規定の適用は公開会社に限定されているが、職務執行の対価として損金性を認めたのであれば、非公開会社についても適用を認めるべきであろう。

さらに、同条では、「所定の時期に確定額を支給する旨の定めに基づいて支給する給与」について税務署長に対して事前に届出をしたものに限定しているが、届出の有無により、役員給与の損金性が変わるものではなく、「所定の時期に確定額を支給する旨の定め」の具体的な内容を明確に示すことによって、届出による制限をなくすべきであろう。

3 減損損失

(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い

(40) 会社の経常利益などの業績のデータを一定の計算式にあてはめて賞与の支給額を決定する制度。業績に関係なく決める基本額に前年度実績などの業績に応じて算出する金額を組み合わせる支給する企業が多い。

〔法人税法〕

減損損失の金額自体を損金の額に算入する取扱いはなく、「減価償却資産について計上した評価損の金額」に該当するものとして、「償却費として損金経理した金額」に含めることとしているとしている（法基通 7-5-1(5)（注））。

〔商 法〕

会社計算規則第5条（資産の評価）第3項では、事業年度の末日において予測することができない減損が生じた資産又は減損損失を認識すべき資産については、その時の取得原価から相当の減額をした額を付さなければならないこととされている。

〔企業会計〕

平成14年8月に設定された減損会計基準では、固定資産（又は固定資産グループ）について、これら資産の使用価値や市場価格が著しく下落した場合に、この下落価値等相当額を減損損失として認識することとしている。

（2）調整の必要性

減損会計基準は、原則として平成17年4月1日以後開始する事業年度から適用されており、企業会計上、法人が減損損失を計上するケースが生じてきているが、法人税法においては、固定資産について評価損による損金算入ができる場合は、災害による損傷など一定の場合に限定されていることから（法法33、法令68）、減損損失が計上されても、その全部又は一部が税法上損金の額に算入されないこととなるため、法人税法においても減損損失の金額自体を損金の額に算入すべきであるとの税制改正要望がなされている⁽⁴¹⁾。

減損会計基準では、企業は、減損（その収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態）の兆候がある資産又は資産グループについて、減損損失を認識するかどうかの判定を行うこととされ、その判定及び使用

(41) 日本公認会計士協会・前掲注(38)。

価値の算定において見積られる将来キャッシュ・フローも、企業に固有の事情を反映した合理的で説明可能な仮定及び予測に基づいて見積ることとされているなど、減損損失の計上は、法人の主観的な判断に委ねられていると言える。

一方、取得原価主義を採用する法人税法は、適正・公平な課税の実現という目的の下、資産の評価損については、従来から客観的に損失が実現している場合に限り損金算入を認めることとしてきたのであり、上記のとおり、減損損失は法人が自らの判断で行う損失の見積計上であること等を勘案すると、現時点において、減損損失の損金算入を認めることは難しく、調整の必要性は少ないものと考えられる。

ただし、減損会計基準は、固定資産の帳簿価額が価値を過大に表示したまま将来に損失を繰り延べているのではないかとの問題意識の下で設定されたものであり、棚卸資産の評価減、固定資産の物理的な滅失による臨時損失や耐用年数の短縮に伴う臨時償却などと同様に、取得原価基準の下で行われる帳簿価額の臨時的な減額であると位置付けられていることからすると、法人税法上もこれを無視し得るものではなく、資産の評価損の損金不算入規定及び減価償却制度の見直しを視野に入れて、今後の減損会計の動向を踏まえておく必要があると思われる。

4 のれん

(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い

[法人税法]

法人税法上、のれんについての定義規定はないが、一般に、無形減価償却資産（営業権）に該当するものとされ、耐用年数は5年として取り扱われてきた。

しかしながら、18年度税制改正要綱において、「非適格合併等により資産等の移転を受けた場合には、(中略)その資産及び負債の純資産価額とその移転の対価の額との差額を資産又は負債に計上し、これらの内容に応じ

た処理を行う」との方針が示され、改正法では、法人税法第 62 条の 8 において、内国法人が非適格合併等により被合併法人等から資産又は負債の移転を受けた場合において、当該内国法人が交付した対価の額（非適格合併等対価額）が、移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額（当該資産の取得価額の合計額から当該負債の額（「退職給与債務引受額」及び「短期重要債務見込額」を含む。）の合計額を控除した金額をいう。）を超える部分の金額を「資産調整勘定の金額」とし、非適格合併等対価額が資産及び負債の時価純資産価額に満たない部分の金額を、「(差額) 負債調整勘定の金額」とすることとしている。

そして、「資産調整勘定の金額」は、5 年（60 月）で均等に減額（損金算入）することとし、「(差額) 負債調整勘定の金額」も、5 年（60 月）で均等に減額（益金算入）することとしている。

なお、法人税法第 62 条の 8 の時価純資産価額の算定において、資産の取得価額として認識される営業権は、営業権のうち独立した資産として取引される慣習のあるものに限るものとされている（法令 123 の 10③）。

[商 法]

旧商法施行規則 33 条では、のれんは、有償で譲り受け又は吸収分割若しくは合併により取得した場合に限り、貸借対照表の資産の部に計上できるものとされ、この場合においては、その取得価額を付し、その取得の後 5 年以内に、毎決算期において均等額以上の償却をしなければならないとされていた。

なお、会社計算規則では、第 2 節として「のれん」が設けられ、第 11 条では「会社は、この節に定めがある場合に限り、資産又は負債としてのれんを計上することができる」と規定している。償却についての規定は特に設けられていない。

[企業会計]

平成 15 年 10 月に公表された企業結合会計基準において、のれんとは、被取得企業又は取得した事業の取得価額が、取得した資産及び引受けた負

債に配分された純額を超過する額をいい、不足する額は負ののれんというものとし、のれんは、20年以内のその効果の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規則的に償却し、負ののれんは、20年以内の取得の実態に基づいた適切な期間で規則的に償却することとされている(18.4.1～適用)。

(2) 調整の必要性

企業会計においては、平成18年4月1日以後開始する事業年度から、企業結合会計基準が適用されることになるが、のれんが認識される可能性があるのは、取得と判定された企業結合が行われ、パーチェス法⁽⁴²⁾が適用される場合である。

一方、法人税法においては、前述のとおり、のれんについての規定はないが、無形減価償却資産である営業権に該当するものとして取り扱われている。

そして、法人税法上、営業権が認識される可能性があるのは、非適格な組織再編成が行われて資産及び負債が時価により譲渡されたものとみなされた場合や連結納税への加入時に法人の資産を時価評価する場合であり、企業結合会計基準におけるのれんの認識時期と必ずしも一致するものではない。

また、営業権は、一般に企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術およ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のできる無形の財産的価値を有する事実関係をいうものとし⁽⁴³⁾、超過収益力に対する対価として、無形減価償却資産として規定されていることから、負の営業権を認識する概念はない。

このように、企業結合会計基準における「のれん」は、法人税法上の「営

(42) 企業結合時に取得会社が被取得会社の資産及び負債を時価で引き継ぐ方法を「パーチェス法」といい、帳簿価額で引き継ぐ方法を「持分プーリング法」という。

(43) 最判昭50・8・28 税資89号173頁。

業権」とは異なる概念であり、この概念を法人税法が直ちに受け入れることは難しいと考える。

しかしながら、18年度税制改正において、「資産（又は負債）調整勘定」という税制上の新たな概念が導入されており、この内容も含め、企業会計において、のれんが認識された場合における法人税法の対応を検討しておく必要がある。

（3）調整の方向性

まず、組織再編成により、被取得企業又は取得した事業の取得価額が取得した資産及び引受けた負債に配分された純額を超過する額（以下「正ののれん」という。）又は下回る額（以下「負ののれん」という。）のいずれが発生した場合であっても、その組織再編成が、法人税法上、適格組織再編成に該当するときには、帳簿価額による引継ぎが強制されるのであり、この場合には、会計処理に対応した申告調整を行うこととなる。

次に、正ののれんが営業譲渡において発生した場合及び法人税法上の非適格組織再編成により発生した場合であるが、この場合には、その正ののれんの金額が、法人税法上の営業権（超過収益力の対価）として相当か否かを検討し、相当であると認められるときには、譲渡取引は正当な価額で行われたこととなり、相当と認められないときには、正当な価額との差額について、譲渡法人と取得法人間で、受贈益、寄附金等の認定課税が行われるべきであろう。

また、負ののれんが発生した場合についてであるが、法人税法上、取得した企業又は事業の価値が、それに対応する純資産額を下回るといったことを想定していないのであり、この場合には、むしろ譲渡される資産又は負債の価額が適切に評価されていないことに原因があるものと考えられ（上記1で述べた退職給付引当金等については適正な評価が行われるべきであることは言うまでもない。）、負ののれんを認識することが一般に行われていない現時点においては、譲渡される資産又は負債の価額が相当と認められる限り、それに対応する純資産額との差額について、譲渡法人と取

得法人間で、寄附金、受贈益等の認定課税が行われるべきであると考える。

しかしながら、この問題については、前述のとおり、18年度税制改正において、「資産（又は負債）調整勘定」という税制上の新たな概念が導入されている。

すなわち、法人税法第62条の8第1項に規定する「非適格合併等対価額」とは、当該内国法人が当該被合併法人に交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額で、当該内国法人が当該被合併法人から支出を受けた寄附金の額に相当する額を含み、被合併法人に対して支出する寄附金の額に相当する金額を除くものとされていることから、いわゆる第三者間における「適正な取引価額」を指しているものと考えられ、この「適正な取引価額」と「時価純資産価額」との間で正負の差異が生じる場合があることを認めたものである。

従来は、正の差異は「営業権」と認識され、負の差異が生じることは想定していなかったものと思われるが、今回の税制改正において、正負の差異を「資産調整勘定の金額」と「(差額)負債調整勘定の金額」として認識し、5年間で一律に償却することとしたことによって、グループ企業間においては、非適格合併等に当たり、これらの金額を恣意的に計上して利益調整を図ることも可能となることから、これらの金額については、より具体的な算定方法を示すとともに、企業結合会計基準における「のれん」との違いを明確にして、商法、企業会計との調整を図っておく必要があるだろう。

5 ストック・オプション

(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い

〔法人税法〕

ストック・オプション制度は、有能な人材の確保、取締役又は使用人の業績向上へのインセンティブ、株主重視の経営の促進、企業の活性化、ひいては、株式市場の活性化にも効果をもたらすことを期待して、平成9年の

商法改正により導入されたものである。

導入時におけるストック・オプション制度には、自社株方式（会社が購入した自社株式を取締役又は使用人に権利行使価額で譲渡するもの）と新株引受権方式（新株を発行して取締役又は使用人に権利行使価額で交付するもの）の二つの方式があり、このうち、新株引受権方式による株式の交付は、資本等取引に該当し、課税上も特に問題は生じないと考えられていたが、自社株方式による自己株式の譲渡の場合には、権利行使価額を権利付与時の自己株式の価額よりも低く設定することにより、役員賞与を自己株式の譲渡損として損金の額に算入するといった事例が生ずる懸念があったことから、内国法人が自社株方式によりその役員又は使用人に株式譲渡請求権を付与しこれらの者に権利行使価額で自己株式を譲渡した場合には、法人の所得計算上、その譲渡は正常な取引条件でされたものとするを明らかにするとともに（法令 136 の 4①）、権利行使価額が権利付与時の自己株式の時価を下回っている場合には、一定の所得加算を求めることとされた（法令 136 の 4②）⁽⁴⁴⁾。

一方、ストック・オプションを付与された取締役又は使用人の課税関係については、租税特別措置法第 29 条の 2 において、いわゆる「税制適格ストック・オプション制度」が設けられており、一定の要件⁽⁴⁵⁾を満たすストック・オプションの場合に権利行使時の課税を行わず、株式の譲渡時まで課税繰延べを認める措置が講じられている。

なお、平成 13 年 11 月の商法改正により、株式譲渡請求権及び新株引受権は、新株予約権として一本化されたが、新株予約権方式による株式の交付は、新株引受権方式と同様に、資本等取引に該当するものと考えられていた。

(44) 国税庁「平成 10 年改正税法のすべて」314 頁。

(45) 主な要件は、①無償付与、②取締役・使用人への付与、③権利行使期間が付与決議から 2 年～10 年、④年間権利行使限度額が 1,200 万円以下、⑤権利行使価額が契約時の時価以上、⑥譲渡禁止、である。

しかしながら、18年度税制改正要綱では、従来の考え方を変更し、「法人が、個人から受ける役務の提供の対価として新株予約権を発行した場合には、その役務の提供に係る費用の額は、特定の取締役等が受ける新株予約権等の行使による株式の取得に係る経済的利益の非課税等の特例制度の適用を受けるものを除き、原則として、その新株予約権が行使された日の属する事業年度の損金の額に算入する」との方針が示され、改正法では、法人税法第54条（新株予約権を対価とする費用の帰属事業年度の特例等）第1項において、「内国法人が、個人から役務の提供を受ける場合において、当該役務の提供に係る費用の額につきその対価として新株予約権を発行したときは、当該個人において当該役務の提供につき所得税法その他所得税に関する法令の規定により当該個人の同法に規定する給与所得その他政令で定める所得の金額に係る収入金額とすべき金額又は総収入金額に算入すべき金額を生ずべき事由が生じた日において当該役務の提供を受けたものとして、この法律を適用する」と規定し、同条第2項では、「前項に規定する場合において、同項の個人において同項の役務の提供につき給与等課税事由が生じないときは、同項の新株予約権を発行した内国法人の当該役務の提供に係る費用の額は、当該発行法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」と規定している。

[商 法]

ストック・オプションは、平成9年の商法改正で、株式譲渡請求権及び新株引受権として導入され、平成13年11月の商法改正により、新株予約権として一本化された。この新株予約権制度は、従来の株式譲渡請求権や新株引受権方式による制度と比べて、権利行使期間や株式数の上限等の制限がなくなり、活用しやすいものとなった。

会社法においては、更なる新株予約権制度の充実が図られ、会社計算規則第87条第1項では、株式会社が新株予約権を発行する場合には、当該新株予約権と引換えにされた金銭の払込みの金額、金銭以外の財産の給付の額又は当該株式会社に対する債権をもってされた相殺の額その他適切な価

格を、増加すべき新株予約権の額とするものとされ、同条第4項では、新株予約権の行使又は消滅があった場合には、当該新株予約権の帳簿価額を減少すべき新株予約権の額とするものとされている。

また、会社計算規則第108条では、新株予約権は、株式会社の貸借対照表において、純資産の部に区分しなければならないものとされている。

[企業会計]

これまで、ストック・オプションを含む新株予約権の会計処理については、明確な基準はなかったが、発行法人では、付与時に発行価額で負債として計上し、権利行使時には、新株予約権の発行価額と権利行使価額の合計額を資本金又は資本剰余金に振り替える処理が行われており、ストック・オプションは、通常、無償で付与されるため、付与時には何らの処理も行われず、権利行使時には、権利行使価額だけを資本に振り替える処理が行われてきた。

平成17年12月に公表されたストック・オプション会計基準では、これまでの取扱いを改め、ストック・オプションを付与し、これに応じて企業が従業員等から取得するサービスは、その取得に応じて費用として計上し、対応する金額を、ストック・オプションの権利の行使又は失効が確定するまでの間、貸借対照表の純資産の部に新株予約権として計上することとされている。

そして、各会計期間における費用計上額は、ストック・オプションの公正な評価額のうち、対象勤務期間を基礎とする方法その他の合理的な方法に基づき当期に発生したと認められる額とされている。

また、ストック・オプションが権利行使され、これに対して新株を発行した場合には、新株予約権として計上した額のうち、当該権利行使に対応する部分を払込資本に振り替えることとされている。

(2) 調整の必要性

以上のとおり、ストック・オプションの発行については、これまで、法人税法上も、企業会計上も、原則として損益を認識していなかったが、今後

は、いずれも、役務の提供に係る費用を認識するケースが生じることとなる。

しかし、法人税法では、ストック・オプションの被付与者が税制適格ストック・オプション制度の適用を受ける場合(個人の給与所得課税を受けない場合)には損金算入が認められないことや、企業会計では、当該費用の損金算入の付与日から権利確定日までの期間に応じて費用計上することとなるのに対し、法人税法では、個人の給与等課税事由が生じた日の属する事業年度において損金算入が認められること等の相違点があり、今後調整を行う必要があると認められる。

(3) 調整の方向性

ストック・オプション会計基準において、「ストック・オプション」とは、自社株式オプションのうち、特に企業がその従業員等に、報酬として付与するものをいうとされている。この「自社株式オプション」とは、自社の株式を原資産とするコール・オプション(一定の金額の支払により、原資産である自社の株式を取得する権利)をいい、新株予約権がこれに該当するものとされ、「報酬」とは、企業が従業員等から受けた労働や業務執行等のサービスの対価として、従業員等に給付されるものとされている。

法人税法第54条においても、個人から受ける役務の提供の対価として発行した新株予約権を適用対象としており、企業会計、法人税法ともに、「ストック・オプション」を役務提供の対価として付与されるものと位置付けている。

これまで、ストック・オプションの発行は、新旧株主間における富の移転を生じるだけの取引であると考えられてきたが、ストック・オプション制度が、一般的には、企業の業績向上・モチベーション増進等を目指したインセンティブ制度であり、ストック・オプションが従業員等への報酬であると認識されてきたことからすると、ストック・オプションの付与と、これに応じて提供されたサービスとが対価関係にあると考えることは相当であると言える。

しかしながら、前述のとおり、法人税法第54条では、ストック・オプション会計基準と異なり、ストック・オプションの被付与者が税制適格ストック・オプション制度の適用を受ける場合(個人の給与所得課税を受けない場合)には損金算入を認めないこととされ、また、役務の提供に係る費用の額の損金算入時期は、被付与者の権利行使時とされている。

今回の税制改正は、ストック・オプションの被付与者である個人の取扱いと付与者である法人との取扱いの整合性を重視したものであると思われるが、ストック・オプションを役務提供の対価として損金性を認識したのであれば、被付与者である個人の取扱いの如何にかかわらず、すべての役務の提供に係る費用の額を損金の額に算入すべきであり、また、被付与者の役務の提供に係る費用の額は、その役務の提供を受けた事業年度の損金の額に算入すべきであると考ええる。

ただし、付与時点から損金算入を認めることとした場合には、利益調整に利用されるおそれがあるため、これに対応した法整備を行う必要がある。

また、法人税法第54条において損金の額に算入される「役務の提供に係る費用の額」については、法人税法施行令第111条の2第3項において、「その新株予約権の発行の時の価額に相当する金額」とのみ規定している。当改正が、被付与者である個人の取扱いとの整合性を重視したものであることからすれば、この金額は、ストック・オプションの被付与者が給与所得課税を受ける場合の給与の収入金額と一致すべきものと考えられるが、この金額がストック・オプション会計基準における「公正な評価額」に相当する金額を意味しているのであれば、法人税法上もその具体的な算定方法を示すべきである。

6 ファイナンス・リース

(1) 法人税法、商法及び企業会計の取扱い

[法人税法]

法人税法施行令第 136 条の 3 では、資産の賃貸借で、①当該賃貸借に係る契約が、賃貸借期間の中途においてその解除をすることができないものであること又はこれに準ずるものであること（いわゆる「中途解約禁止」（ノンキャンセラブル）、②当該賃貸借に係る賃借人が当該賃貸借に係る資産からもたらされる経済的な利益を実質的に享受することができ、かつ、当該資産の使用に伴って生ずる費用を実質的に負担すべきこととされているものであること（いわゆる「フルペイアウト」）の二つの要件を満たすものをリース取引（企業会計における「ファイナンス・リース取引」と同義⁽⁴⁶⁾）と定義し、そのうち、売買取引又は金融取引として取り扱うリース取引以外の取引（企業会計における「所有権移転外ファイナンス・リース取引」）については、賃貸借取引として取り扱うこととしている⁽⁴⁷⁾。

[商 法]

旧商法施行規則第 66 条では、「リース契約により使用する重要な固定資産は、注記しなければならない。ただし、資産の部に計上するものは、この限りではない。」とのみ規定しており、リース取引の定義等についての規定はなかった。

一方、会社計算規則第 129 条（注記表の区分）では、リースにより使用する固定資産に関する注記を行うこととし、同規則第 139 条（リースにより使用する固定資産に関する注記）では、「リースにより使用する固定資産に関する注記は、ファイナンス・リース取引（リース取引のうち、リース契約に基づく期間の中途において当該リース契約を解除することができないもの又はこれに準ずるもので、リース物件（当該リース契約により使用する物件をいう。以下この条において同じ。）の借主が、当該リース物件からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じる費用等を実質的に負担することとなるもの

(46) この定義は、基本的に、リース取引に係る会計基準の定義を法制化したものとされている（前掲注（44）313 頁）。

(47) 前掲注（44）312 頁。

をいう。以下この条において同じ。)の借主である株式会社が当該ファイナンス・リース取引について通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行っていない場合におけるリース物件(固定資産に限る。以下この条において同じ。)に関する事項とする。」と規定している。

[企業会計]

平成5年6月に公表されたリース会計基準では、ファイナンス・リース取引を、リース契約に基づくリース期間の中途において当該契約を解除することができないリース取引又はこれに準ずる取引で、借手が、当該契約に基づき使用する物件(リース物件)からもたらされる経済的利益を実質的に享受することができ、かつ、当該リース物件の使用に伴って生じるコストを実質的に負担することとなるリース取引と定義し、原則として、通常の売買取引に係る方法に準じて会計処理を行うこととするが、ファイナンス・リース取引のうち、リース契約上の諸条件に照らしてリース物件の所有権が借手に移転すると認められるもの以外の取引(所有権移転外ファイナンス・リース取引)については、財務諸表に注記することを条件に、通常の賃貸借取引に係る方法に準じて会計処理を行うことができるものとしている。

ところで、企業会計基準委員会では、平成14年7月に「リース会計専門委員会」を設置し、所有権移転外ファイナンス・リース取引に関する例外処理の廃止について検討を行ってきた。平成16年3月には、「所有権移転外ファイナンス・リース取引の会計処理に関する検討の中間報告」を公表し、社団法人リース事業協会に対して検討を依頼した。リース事業協会は、平成17年3月29日に、「リース会計基準に関する検討について(検討状況の報告)」を取りまとめ、現行のリース会計基準を存続、維持することが最も望ましいものとしている。平成17年8月26日開催の第87回企業会計基準委員会及び平成17年10月14日開催の第90回企業会計基準委員会では、このリース事業協会の報告の内容の分析等が行われ、所有権移転外ファイナンス・リース取引の会計処理については、賃貸借処理について廃止の方

向で、現行基準の原則法である「売買取引に準じた会計処理」をベースに審議を行うこととされ、平成17年12月7日にリース会計専門委員会を再開し、具体的な検討を行っているところである。

(2) 調整の必要性

前述のとおり、法人税法は、ファイナンス・リース取引について賃貸借処理を原則としつつ、所有権移転ファイナンス・リースについては売買又は金融処理することとしている。一方、企業会計は、ファイナンス・リース取引について売買処理を原則としているが、所有権移転外ファイナンス・リースについて例外的に賃貸借処理を認めていることから、企業会計上、この例外処理を選択することにより、税制との整合性が確保されており、大多数の法人が、所有権移転外ファイナンス・リース取引について例外処理である賃貸借処理を採用している。

このように、ファイナンス・リース取引に係る法人税法の取扱いは、企業会計上の賃貸借処理を誘導する構造となっていることから、「逆基準性」の典型例とも言われてきたところであり、現在の企業会計における所有権移転外ファイナンス・リース取引の賃貸借処理の廃止を阻む要因の一つであると言われている。

しかし、仮に、企業会計が所有権移転外ファイナンス・リース取引について賃貸借処理を廃止し、売買処理に統一することとした場合には、直ちに、これに対応した税制改正が行われることは明白であり⁽⁴⁸⁾、法人税法の取扱いが、企業会計における賃貸借処理の廃止を阻む要因となるものではない。

ただし、今後、企業会計が、所有権移転外ファイナンス・リース取引について例外処理を廃止し、「売買取引に準じた会計処理」を行う方向にある

(48) 仮に、税制上は現在の賃貸借処理を維持するとした場合には、貸手において、リース資産に係る減価償却費について損金経理を行うことが不可能となるなどの不都合が生じることは明らかであり、税制上、これを放置することはあり得ず、相応の手当てがなされるであろう。

ことを踏まえると、早期に法人税法の対応を検討しておく必要がある。

また、法人税法は、ファイナンス・リース取引の会計処理について、リース会計基準が設定されるまで主導的な役割を果たし、リース産業の育成に大きく寄与してきたものであるが、企業会計における昨今の議論を踏まえると、賃貸借処理を原則とする現行税制の取扱いを再検討すべき時期に来ていると言える。

(3) 調整の方向性

リース取引については、企業会計においても議論が分かれているとおり、資産の賃貸借的側面と、売買的側面が混在しており、いずれか一方に性格付けることは、極めて困難な問題と言える⁽⁴⁹⁾。

しかしながら、ノンキャンセラブルとフルペイアウトという特徴を持つファイナンス・リース取引のうち、一般に資産の賃貸借として取り扱われている所有権移転外ファイナンス・リース取引と、売買・金融として取り扱われている所有権移転ファイナンス・リースとの主な相違点は、リース契約上、所有権移転条項又は割安購入選択権がないことであり、このような契約上の形式的な相違点のみをもって、両者の経済的実質まで異なるものとして取り扱うべき合理的な理由はないと思われる。

また、最高裁平成7年4月14日判決は、「いわゆるフルペイアウト方式によるファイナンス・リース契約は、リース期間満了時にリース物件に残存価値はないものとみて、リース業者がリース物件の取得費その他の投下資本の全額を回収できるようにリース料が算定されているものであって、その実質はユーザーに対して金融上の便宜を付与するものである」（民集49巻4号1063頁）と判示していることから、ファイナンス・リース取引については、賃貸借処理するよりも、売買・金融処理することが、適正・

(49) 江頭憲治郎教授は、「法的性質を決定することによりあらゆる問題が解決されるものでない以上、ファイナンス・リース契約の法的性質を論ずることは、あまり意味のあることではない。」と述べておられる（『商取引法〔第4版〕』188頁（弘文堂、2005））。

公平な課税の実現という法人税法の目的にも合致し、法人の事業活動の成果としてのあるべき「所得の金額」を算定する結果につながるものと考えらる。

したがって、法人税法の今後の方向性としては、ファイナンス・リース取引については、賃貸借処理を廃し、売買・金融処理に統一すべきであろう。

ところで、法人税法上、オペレーティング・リース取引は賃貸借取引として取り扱われているが、これらの中には、実質的にはファイナンス・リース取引と認められるようなものもあり⁽⁵⁰⁾、このような取引についても実態に即した処理が行われるよう、ファイナンス・リース取引のみならず、オペレーティング・リース取引の取扱いも含めたリース税制全体のあり方についても見直すべきであろう。

(50) 茅根聡教授は、「周知のように、「リスク・経済価値アプローチ」に基づく現行基準は、資本化の判定に恣意的な判断が介入するために、実質的にファイナンス・リースでありながら、オペレーティング・リースとして処理されている状況（いわゆる「疑似オペレーティング・リース」）が顕在化して、有効に機能していない基準の一つとして批判の対象に晒されている。」と述べておられる（「わが国リース会計基準の改訂問題をめぐって」會計 163 巻 4 号 78 頁（2003））。

結びに代えて

以上、本稿の前半では、法人税法と商法、企業会計の関係は、「三位一体」と呼ばれるほど密接なものではなく、従来の相互依存型の関係から、健全な会計処理を共通の前提として、それぞれの固有の目的の達成のため、その立場を明確に主張した上で、相互に十分な調整を行うといった目的重視型のトライアングル体制を構築すべき時期に移行しているのであり、法人税法においては、健全な会計処理を基に算定される法人の事業活動の成果としてのあるべき「所得の金額」を追求するとともに、適正・公平な課税の実現という目的を踏まえ、商法及び企業会計と十分な調整を行っていくべきであるとの筆者の見解を述べた。

ここでは、従来から商法、会計学、租税法の多くの研究者の間で議論されてきたトライアングル体制のあり方という深遠なテーマについて、法人税法の見地から私見を論じたものであり、極めて偏重なものとなったことは否めないが、トライアングル体制のあり方が改めて問われる時期に来ていることは明らかであり、今後、この議論が活発化することを期待したい。

次に、本稿の後半では、現在生じている（又は今後生じるであろう）三者の重要な相違点について、今後の法人税法の商法、企業会計との調整の必要性及びその調整の方向性についての筆者の見解を述べた。

ここでは、調整すべき課題について、三者の様々な相違点のうち特に重要と認められるものに限定するとともに、調整の方向性までの検討に止めたため、消化不良の感があるが、前半で示した法人税法の調整のあり方を踏まえた具体的な課題への調整の方向性の一例を掲げたものである。

もちろん、法人税法においては、本稿で採り上げた課題以外にも多くの調整すべき課題があり、また、会社法において認められた種類株式、現物配当や合併対価の柔軟化等への対応など、法人税法が未整備の分野においても重要な課題を抱えていると言えるが、今後の税制改正においては、これらの課題についても、適正・公平な課税の実現という目的を踏まえ、商法、企業会計と十分な調整が行われることを期待するものである。