九州大学学術情報リポジトリ
Kyushu University Institutional Repository

会計基準と法人税法の乖離と接近

平川, 茂
近畿大学産業理工学部 : 講師

https://doi.org/10.15017/26267

出版情報：經濟學研究. 79 (5/6), pp.203-216, 2013-03-28. 九州大学経済学会
バージョン：
権利関係：

会計基準と法人税法の乖離と接近

平　川　　茂

目　次

1．はじめに
2．議論の前提としての現状認識
　2.1　日本における会計基準の共有
　2.2　日本における会計基準と法人税法の計算構造
3．会計ビッグバン以後の会計基準と法人税法の動向
　3.1　会計基準と法人税法との乖離に関する議論の概観
　3.2　会計基準と法人税法との接近の概観
4．会計基準と法人税法の乖離と接近の類型化
5．法人税法の会計基準への接近の具体例
　5.1　公正価値評価の適用
　5.2　リース取引
6．おわりに

1．はじめに

周知のように、近年、日本の会計基準と国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards: IFRS）とのコンバージェンスが進んでおり、その結果、日本の会計基準は投資意思決定に有用な情報を提供するという目的を重視する方向に傾斜しつつある。そうした中、法人税法が会計基準の動向をまったく無視し、独自の方向性を追求するとすれば、会計基準と法人税法の規定とは乖離していくことになろう。確かに、いわゆる会計ビッグバン以降公表され施行されている会計基準と法人税法との比較において、両者の乖離を主張する論者は多い。

しかしながら、個別に会計基準と法人税法をみると、両者の変化の方向がほぼ同一であるといえるものもある。つまり、会計基準と法人税法との関係は、一方的に乖離するのではなく、接近する方向に進んでいる部分もあるとみるべきなのである[1)]。では、どのようなときに両者は乖離し、どのようなときに接近するのであろうか。

本稿では、上記の問題意識から、会計基準と法人税法との乖離と接近の問題を、とりわけ接近に焦点を当てつつ、個別基準に基づいて検討し、その背景にあるものは何かについて明らかにしたい。一

1）本稿において、乖離という用語は、会計基準と法人税法の規定の関係について、その変化が異なる方向に進むことを意味するものとして、接近という用語は、その変化の方向が同じことを意味するものとして用いている。

般に、法人税法と会計基準とが接近するという現象は、異なる規制目的をもつ法律が会計基準を共有することによって社会的コストが削減できるという点から説明されることが多いが、本稿が検討の対象とする事例では、それ以外の要因もあるように思われるのである。

なお、本稿の主眼は、日本における会計基準と法人税法の乖離と接近の「方向性」について検討し、その要因を明らかにすることであるため、両者の乖離と接近の「程度」については、検討の対象とはしない。

2．議論の前提としての現状認識

2.1 日本における会計基準の共有

日本においては、「トライアングル体制」という言葉に象徴されるように、これまで異なる規制目的をもつ法体系下にあるにもかかわらず、複数の制度が会計基準を共有してきた。大石［2012］は、日本ではそうした会計基準の共有によって、社会的コストが削減できるというベネフィットが得られる一方で、制度の目的が犠牲になる部分も出てくることから、一定のトレード・オフが必要とされてきたと指摘している（30頁）。

この点に関して、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（企業会計審議会［1952］）に見られるように、当初、企業会計審議会は、「企業会計原則」の立場から問題提起し、解決を図ろうとした。しかし、「企業会計原則の一部修正について」（企業会計審議会［1963］）と「税法と企業会計との調整に関する意見書」（企業会計審議会［1966］）では方向が転換され、その後は「企業会計原則」が商法・法人税法に譲歩する形でバランスをとるようになっていった。

たとえば、「企業会計原則の一部修正について」（企業会計審議会［1963］）では、「商法の計算規定は、いまだ企業会計原則と矛盾する部分を残しているので、この部分については、商法が強行法規たることに鑑み、企業会計原則を修正しなければならないことになったのである」（下線筆者）と述べられている。また、「税法と企業会計との調整に関する意見書について」（企業会計審議会［1966］）でも、「本意見書は、調整に当たっての立脚点を企業会計原則の立場にのみおかず、できるだけ税法における所得計算の原則をも考慮に入れ、また、企業会計原則自体に問題があると思われるものについては、これを指摘している」（二の三、下線筆者）と述べられている。

このように、日本においては、一定のトレード・オフのもと、投資意思決定の有用性という視点が、ある程度犠牲にされてきた面が強いといえるだろう。しかしながら、会計ビッグバン以降、国際的な潮流の中で投資意思決定の有用性という観点が犠牲にできないほど重要性が高まり、もはや複数の制度で会計基準を共有することが難しくなっているとすれば、究極的には、規制目的ごとに会計基準を作るということも選択肢としてありうる（大石［2012］、31頁）。

とはいえ、少なくとも現在までのところは、日本の会計基準を取り巻く各法律、つまり、金融商品取引法、会社法および法人税法の規制目的が異なるにもかかわらず、おおむね会計基準を共有し続けているといえるだろう。そうした中、新設・改訂されてきた個別の会計基準をみれば、結果として、

その具体的内容が乖離するものばかりではなく、接近しているものがある。この点については後述する。

2.2 日本における会計基準と法人税法の計算構造の概観

日本における会計基準の計算構造は、「企業会計原則」が公表された1949（昭和24）年以降、会計ビッグバンによって一連の新しい会計基準が設定されるまでは収益費用中心観に基づいていたが、その後、会計ビッグバンが推進された1990年代後半から、資産負債中心観へと移行してきているといわれることが多い。しかしながら、松本［2005］が指摘するように、実際には資産負債中心観に分類される会計基準であっても、その計算構造は原価主義と実現主義によって構成された会計システムと、一部項目に限定して導入された公正価値会計との混合型[2)]である（48頁）。

一方、法人税法では、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準[3)]に従って計算されるものとする」（22条４項）とされている[4)]。この点、近年、日本の会計基準と IFRS とのコンバージェンスが進む中、日本の会計基準が IFRS と同様に資産負債中心観に基づくものが増えているという状況にあることに鑑みれば、公正妥当と認められる会計処理の基準は、資産負債中心観に基づいた基準を多く含んでいると考えるのが自然であろう。もっとも、法人税法が「資産負債中心観の理念型」（松本［2005］、48頁）である公正価値会計を全面的に採用しているわけではないのは、いうまでもない。

法人税法は、資産の評価益を原則益金不算入（25条１項）とし、資産の評価損を原則損金不算入（33条１項）と規定していることから、その計算構造は原価主義と実現主義によって構成された所得計算システムに、後述する一部項目について評価損益を損金・益金算入することとした混合型であるといえるだろう。このように、会計基準と法人税法の計算構造は、いずれも混合型を採っているという点では類似したものとなっている。

2）FASB［1976］は、会計観とある特定の測定基準とを結びつける連結環は存在しないと述べている（para.47）。しかしながら、佐藤［2005］は、両者の関係について、「収益費用利益観」と原価実現の会計システム、「資産負債利益観」と割引現在価値との間には結びつきがあることを主張している（37-38頁）。

3）立法関与者によれば、「この『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、具体的に何をいうのかというと、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るが、特に明文の基準があることを予定しているわけではない。企業会計審議会の『企業会計原則』は『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ものを要約した』といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではない。もちろん、税法でいっている基準は、この『企業会計原則』のことではない。むしろこの規定は、具体的には、企業が会計処理において用いている基準（ないし慣行）のうち一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものといえよう。したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準にのっとっているかどうかは、今後事例についての判断（裁判所の判決を含む。）の積み重ねによって明確になってゆくものと考えられる」（西原［1967］、75頁）と説明されている。

4）法人税法22条４項が設けられた理由として塩崎［1967］は、課税所得と企業利益とは一致し、税法独自の計算原理や規制が少ない方が企業にも税務当局にも簡便であり、また本来、税制は、税制以前に存在する企業や企業利益を前提として構成されているのであるから、この規定が設けられたのは、税制の当然の論理を追認することが目的である（５頁）と説明している。

３．会計ビッグバン以後の会計基準と法人税法の動向

3.1 会計基準と法人税法との乖離に関する議論の概観

上述のように、これまで日本においては、会計基準と法人税法とをできる限り一致させる方向で調整が行われてきた。しかしながら、近年は会計基準と法人税法との乖離が拡大してきたとの主張がなされるようになってきている。

そうした乖離を促す端緒としてしばしば指摘されるのが、税制調査会法人課税小委員会報告（税制調査会［1996］）である。そこでは、商法・企業会計原則との関係について、「法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える」（第１章四の３（ウ））としている。これを受けて、具体的には、1998（平成10）年の法人税法改正によって、法人税法上は貸倒引当金（52条）と返品調整引当金（53条）以外の引当金が廃止されることとなった。その後、「平成23年度税制改正大綱（財務省［2010］）においては、貸倒引当金については適用法人を銀行、保険会社これらに類する法人及び中小法人に限定されることとなり（81条）、これは平成24年４月１日から適用されている（平成23年12月２日法人税法改正附則１条）[5]。

会計基準と法人税法の乖離を主張する論者は、当該報告（税制調査会［1996］）の影響を指摘している（中田［2000］、菊谷［2008］、鈴木［2008］、原田［2010］）。ここで問題としたいのは、そうした乖離が必然的に生じるかどうかである。会計基準と法人税法との乖離を強調する論者がすべて、その必然性を明示的に主張しているわけではないが、両者の接近を考察するという本稿の目的を達成するためには、前提問題として乖離が必然的か否かを検討する必要がある。そこで、その手掛かりとして、以下では彼らの見解を取り上げて検討する。

まず、中田［2000］は、国際的潮流に合わせる方向を目指す日本の会計基準を、本来ナショナルな性格を持つ税法に合わせるという発想には無理であるとして、そもそも会計基準と法人税法には本質的な違いがあることをその理由に掲げている（260-261頁）。しかし、国際的潮流が時価評価拡大の方向にあるのは事実としても、ナショナルな性格が時価主義以外、つまり取得原価主義であるといえるかは疑問である。国際的潮流とナショナルな性格との対立軸を時価対原価に求めることができないのであれば、必然的に乖離が生じるかどうかは定かではないことになる。さらに、会計基準を法人税法に合わせるのではなく、法人税法が会計基準に合わせるという方向もありうるので、両者の乖離は論理必然的とはいえない。

次に、「租税法は法的安定性・計算確実性あるいは課税の公正・中立・簡素のために取得原価主義及び簡便な計算方法を採らざるを得ないが、今後も作成・公表されるであろう新会計基準は、見積価値、割引現在価値、市場価値等を利用した計算方法を採用するものと思われる。（中略）このような財

5）なお、平成24年度から同26年度の間に開始する各事業年度については、現行法による損金算入限度額に対する経過措置（平成24年度は４分の３、同25年度は４分の２、同26年度は４分の19が講じられることとされた（平成23年12月２日法人税法改正附則13条）。

務会計上独自の会計方針の適用により、財務報告利益と課税所得は一層乖離していくであろう」（菊谷［2008］、309-310頁）とする論者もいる。しかし、近年の情報通信技術等の発達により、市場における時価情報の入手や、有価証券、短期売買商品の有高情報の入手および時価への評価替えが容易になっていることからすれば、「取得原価主義及び簡便な計算方法を採らざるを得ない」という問題は、相当程度緩和されているといえるだろう。

さらに、「税効果会計の導入によっても、財務会計と課税所得計算の一致志向は緩和されつつある。例えば、不良債権の有税引当は、債権の回収可能性に対する経営者の見通しを間接的に伝える情報となるので、情報提供の観点からは、その乖離が情報利用者によって歓迎される可能性もある。報告利益計算と課税所得計算の乖離化傾向は、税効果会計の介在によっても進行していくものと思われる」（菊谷［2008］、310頁）との主張もある。なるほど、税効果会計は財務報告に際して、法人税等[6)]を税引前損益と対応するように期間配分する方法であるから、会計基準と法人税法の乖離を促進する要因となるのは確かである。しかし、だからといって会計基準と法人税法との乖離が必然的であるとはいえず、両者が同じ方向に変化することもありえる。だとすれば、問題は、どのような場合に乖離が促進され、どのような場合に接近するのかである。

加えて、次のような指摘がある。会計基準が会計処理に際して将来事象の予測を要求したり、市場の価格機構を利用したりする傾向があるのに対し、法人税法が収益については資産の引き渡しよりも債権の確定をより重視する傾向があること、費用・損失については企業活動等による過去事象と、それに基づく組織的配分機構を利用してキャッシュ・フローを各年度に配分し、課税所得を計算する思考が強いことから、会計基準と法人税法の規定との乖離が拡大するというのである（鈴木［2008］、57-61頁）。

この点、後に売買目的有価証券や短期売買商品に関する箇所で述べるように、法人税法において、市場の価格機構における情報を取り込む動きもある。これらのことから、一概に会計基準と法人税法の規定との乖離が拡大するということはできないであろう。

3.2 会計基準と法人税法との接近の概観

前項では、会計基準と法人税法との乖離は論理必然的な帰結ではないということを指摘したが、事実の問題としても、近年の法人税法の改正には、新会計基準と軌を一にするものがみられる。具体的には、会計基準における公正価値評価の拡大に伴い、法人税法においても公正価値評価を適用するケースであり、評価損益を課税所得計算に算入するというものである。以下、いくつの具体的な法人税法の規定について概観する。

まず、売買目的有価証券の評価益又は評価損の益金又は損金算入（61条の３第２項）が指摘できる。この規定は2000（平成12）年改正において新設された。そもそも法人税法上は、資産の評価益を原則益金不算入（25条１項）とし、資産の評価損を原則損金不算入（33条１項）と規定している。にもか

6）「税効果会計に係る会計基準注解」（企業会計審議会［1998b］）によれば、法人税等には、法人税のほか、都道府県民税、市町村民税及び利益に関連する金額を課税標準とする事業税が含まれる（注１）。

かわらず、当該改正は、上記の原則を修正するものとなっている。なお、「金融商品に関する会計基準」（企業会計基準委員会［2008b］）は、売買目的有価証券は、時価をもって貸借対照表価額とし、評価差額は当期の損益として処理する（15項）と規定している。

次に、短期売買商品[7]の譲渡損益及び時価評価損益の益金又は損金算入（61条）である。これは、企業が短期売買商品を有する場合には、時価法により評価した金額をもって、その時における評価額とし（同条２項）、時価評価額と帳簿価額の差額は益金又は損金の額に算入するというものである（同条３項）。なお、「棚卸資産の評価に関する会計基準」（企業会計基準委員会［2008a］）は、トレーディング目的[8]で保有する棚卸資産については、市場価格に基づく価額をもって貸借対照表価額とし、帳簿価額との差額（評価差額）は、当期の損益として処理する（15項）と規定している。

上に述べたもの以外で会計基準の時価評価の考え方に合わせた法人税法の規定を列挙すれば、以下のとおりである（金子［2012］、296-298頁）。

① 売買目的外有価証券のうち、償還有価証券については、帳簿価額と償還金額との差異額を、その取得時から償還時までの期間に配分して、益金の額または損金の額に算入する（法人税法施行令119条の14、同139条の２）。

② 有価証券の空売り（61条の２第19項）、信用取引等（同20項）で、事業年度終了のときに未決済になっているものについては、決済したものとみなして算出した利益または損失の額に相当する金額を益金または損金の額に算入する（61条の４第１項）。

③ デリバティブ取引のうち、事業年度終了のときに未決済となっているものについては、決済したものとみなして算出した利益又は損失に相当する金額を益金または損金の額に算入する（61条の５第１項）。

④ デリバティブ取引等がヘッジ対象資産等損失額を減少させるために有効であると認められるときは、そのデリバティブ取引等にかかる利益または損失の額は、ヘッジ取引の対象の損益の計上時期に繰り延べる（61条の６第１項）。

⑤ デリバティブ取引等が売買目的外有価証券の価格変動によって生じるおそれのある損失の額を減少させるために行った場合に、その取引が損失額を減少させるために有効であると認められるときは、売買目的外有価証券の時価と帳簿価額の差額のうちデリバティブ取引等にかかる利益または損失の額に対応する部分の金額は、その事業年度の所得の金額の計算上、損金の額または益金の額に算入する（61条の７第１項）。

7）短期売買商品とは、内国法人が取得した金、銀、白金その他の資産のうち、市場における短期的な価格の変動又は市場間の価格差を利用して利益を得る目的で行う取引に専ら従事する者が短期売買目的でその取得の取引をもの及びその取得の日において短期売買目的で取得したものである旨を財務省令で定めるところにより帳簿書類に記載したものをいう（法人税法施行令118条の４第１項）。

8）「棚卸資産の評価に関する会計基準」（企業会計基準委員会［2008a］）によれば、トレーディング目的とは、活発な市場が存在することを前提として、棚卸資産の保有者が単に市場価格の変動により利益を得ることを目的とする取引をいう（３項参照）。

⑥　外貨建取引を行った場合には、その取引の円換算額はそれを行ったときの外国為替の売買相場により換算した金額とする（61条の８第１項）。

⑦　期末時換算法により円換算する外貨建資産等を有する場合、その資産等の金額を期末時換算法により換算した金額とその資産のそのときの帳簿価額との差額は、その事業年度の益金または損金に算入する（61条の９第２項）。

⑧　先物外国為替契約等により円換算額を確定させる外貨建取引の換算をしたときは、先物外国為替契約締結の日の属する事業年度から外貨建資産等の決済による本邦通貨の受取または支払の日の属する事業年度までの各事業年度に為替予約差額を配分し、各事業年度の益金または損金の額に算入する（61条の10第１項）。

４．会計基準と法人税法の乖離と接近の類型化

本節では会計基準と法人税法の乖離と接近の問題を取り上げる。ひとくちに乖離といっても、いくつかのパターンに類型化することが可能である。

表１は、会計基準と法人税法の乖離と接近のパターンを類型化したものである。なお、この表１は、乖離と接近の方向性について示したものであり、乖離と接近の程度を示したものではない。

表１　会計基準と法人税法の相対的関係と基準の具体例

類型	両者の相対的関係	基準の具体例
1	会計基準が変化し、法人税法は変化しない。	固定資産の減損処理
2	法人税法が変化し、会計基準は変化しない。	建物の減価償却方法の定額法への統一、長期大規模工事の工事進行基準への統一、割賦基準の廃止、賞与引当金、特別修繕引当金、製品保証等引当金の廃止
3	会計基準、法人税法ともに変化する。変化の方向は異なる。	退職給付、役員賞与
4	会計基準、法人税法ともに変化する。変化の方向は同じ。	売買目的有価証券の処理、短期売買商品の処理、リース取引

類型１は、会計基準が変わり、法人税法は変わらないことで乖離が拡大するという関係である。この類型には、(1) すでに存在していた詳細かつ具体的な会計基準の内容が変わる場合のみならず、(2) これまで会計基準が抽象的であるか、または存在しなかった領域で、新たに設定される場合が含まれる。この場合、会計基準と法人税法がそれぞれ独立して適用され、しかもそれぞれの基準の内容が異なることとなる。具体的には、固定資産の減損[9)]が挙げられる。

9）会計基準上は、「固定資産の減損に係る会計基準」（企業会計審議会［2002］）が存在するのに対し、法人税法上資産の評価損は原則として損金に算入されず（33条１項）、災害による著しい損傷等により当該資産の価額が帳簿価額を下回ることとなった場合の評価差額の損金算入を認めている（33条２項）。

類型２は、法人税法が変わり、会計基準は変わらないことで乖離が拡大するという関係である。この類型には、(1) すでに存在していた詳細かつ具体的な法人税法規定の内容が変わる場合のみならず、(2) 法人税法の規定が抽象的であるか、または存在しなかった領域で、新たに規定が法人税法上に設定される場合が含まれる。この類型では、会計基準と法人税法がそれぞれ独立して適用され、しかもそれぞれの基準の内容が異なることとなる。具体的には、1998（平成10）年４月１日以降に取得された建物の減価償却方法の定額法への統一（法人税法施行令48条）、長期大規模工事の工事進行基準への統一（法人税法64条）、賞与引当金、特別修繕引当金、製品保証等引当金の廃止があげられる。

類型３は、会計基準、法人税法がともに変わり、その方向が異なることで両基準の乖離が拡大するという関係である。この類型には、(1) すでに存在していた会計基準、法人税法がともに詳細かつ具体的であり、その内容が変わる場合のみならず、(2) 両者が抽象的であるか、または存在しなかった領域で、新たに基準が設定される場合が含まれる。この類型では、会計基準と法人税法がそれぞれ独立して適用され、しかもそれぞれの基準の内容が異なることとなる。具体的には、退職給付[10]、役員賞与[11] が挙げられる。

類型４は、会計基準、法人税法がともに変わり、その方向が同一であるため、結果として両者の乖離が縮小するという関係である。もっとも、この場合、両者が「完全同時に」変わることはほぼありえない（どちらかの変化が時間的に先行する）ため、一方が他方に合わせて基準・規定が新設・改訂される形となり、両者が接近することになる。この類型には、(1) すでに存在していた会計基準、法人税法がともに詳細かつ具体的であり、その内容が変わる場合のみならず、(2) 両者が抽象的であるか、または規定が存在しなかった領域で、新たに基準が設定される場合が含まれる。この類型では、会計基準と法人税法がそれぞれ独立して適用され、しかもそれぞれの基準の内容が類似することとなる。具体的には、売買目的有価証券、短期売買商品、リース取引が挙げられる。

これまでなされてきた多くの主張は、類型１から３までの動向を捉えて、会計基準と法人税法の乖離を強調しているように思われる。しかしながら、その具体的項目をみる限り、類型４も無視できないほどの重要性を有しているといえるだろう。そこで、次節では類型４に着目し、特に法人税法の会計基準への接近の背景について探っていくこととする。

10)「退職給付に係る会計基準」（企業会計審議会［1998］）は、退職給付費用の処理として、当期の勤務費用及び利息費用は退職給付費用として処理し、企業年金制度を採用している場合には、年金資産に係る当期の期待運用収益相当額を差し引くものとする。なお、過去勤務債務及び数理計算上の差異に係る費用処理額は退職給付費用に含まれるものとする（三の１）としている。これに対し、法人税法上は、1998（平成10）年の改正において、退職給与引当金の繰入限度額が縮小され、2002（平成14）年度改正により廃止された。

11)「役員賞与に関する会計基準」（企業会計基準委員会［2005］）は、発生した会計期間の費用として処理する（３項）ことを定めているのに対し、法人税法は、役員賞与や役員報酬という概念ではなく、役員給与という概念を用いたうえで、定期同額給与、事前確定届出給与、利益連動給与に該当するものについて損金に算入することとした（34条１項）。

5．法人税法の会計基準への接近の具体例

5.1 公正価値評価の適用

類型４における具体的な基準の特徴としてあげられるのが、上述したように、一部資産に対する公正価値評価の適用である。こうした公正価値評価の適用は、法人税法においてもその範囲がさらに拡大する可能性を有しているという指摘もあり（金子［2012］、298頁）、それはまた1965（昭和40）年の法人税法全文改正における課税所得計算の骨格である伝統的実現概念を修正するものとなっている（福浦［2010］、133頁）。

平成12年度税制改正答申（税制調査会［1999］）は、売買目的の有価証券やデリバティブ等については、その特質に照らせば、公正価値評価を行うことによって、法人の各事業年度の活動成果を的確に所得に反映させることができるようになること、および、デリバティブの活用により、損益の発生時期を容易に選択し得るとの問題も指摘されていることから、所得を的確に捉える観点からすれば、法人税法でも時価評価を導入することが適当であるとしている（６頁）。

短期的な価格の変動を利用して利益を得るという、（短期）売買目的で有価証券の売買を行っている場合（いわゆるトレーディング目的）、有価証券の価格変動によって生じた評価損益は、会計上譲渡損益と同様に利益が生じたものと認識されている。したがって、トレーディング目的で取得した有価証券については、期末に時価評価を行い、その評価損益を所得に反映させることが実態にあっているとされる（吉牟田［2000］、121頁）。

この点、法人税法上の基本的所得概念である包括的所得概念[12]に基づけば、評価益は所得に含まれる。もっとも、日本において未実現利益は、原則として課税対象から除外されている（法人税法25条）。これは、未実現利益が原理的に所得ではないというのではなく、実務上の便宜の考慮、伝統的会計慣行の考慮等によるとされる（金子［1975］、９頁）。この点について、金子［1975］は、未実現利益の把握と評価が著しく困難であって、納税者と税務行政の双方に過重な負担を強いることや、未実現利益に課税することで、その範囲が明確を欠き、納税者の地位を不安定にするおそれがあることを挙げている（21頁）[13]。

だとすれば、合理的な見積額を会計基準がそれを捕捉し、評価することができる場合には、その数値を利用することで、問題は解決されるはずである。つまり、法人税法の問題解決（この場合、未実現利益の捕捉、評価）に沿うように会計が情報を提供してくれるのであれば、法人税法としてはその情報を使うということが考えられるのである。そうした場合、法人税法としては、会計基準と平仄を合わせるという趣旨で、別段の定めに条文を設けるという方向に進む可能性がある[14]。それは、1996（平成８）年税制改正が、「会計処理方法の選択幅の縮小と課税の繰延べの抑制という特徴」（鈴木

12）包括的所得概念とは、所得概念をその発生源泉を問わず包括的に構成する概念である。包括的所得概念の学説を整理したものとして、金子［1966］を参照。
13）なお、金子［2012］は、未実現利益を課税対象とするか否かは立法政策の問題であると指摘している（177頁）。
14）売買目的有価証券や短期売買商品に関する基準はその典型であろう。

[2008]、58頁）をもち、「課税所得が相対的に早期に計上されることとなった」（同）ことと無関係でない。すなわち、公正価値評価の適用に関しては、税収の拡大という観点に合致する会計基準が制定されたことが、法人税法が会計基準に接近した要因だと考えられるのである。

5.2 リース取引

次に、類型４に属するもう1つの事例であるリース取引について考えてみたい。法人税法は内国法人がリース取引[15]を行った場合に、そのリース取引の目的となる資産の賃貸人から賃借人への引渡しの際に当該リース資産の売買があったものとして、当該賃貸人又は賃借人である内国法人の各事業年度の所得の金額を計算する（法人税法64条の２第１項）と規定し、リース取引の要件として、いわゆるリース会計基準におけるノン・キャンセラブル（同条３項１号）、フル・ペイアウト（同２号）と同様の要件を挙げている。

リース資産と負債をオンバランスすれば、初期段階ほどリース負債に関する利息相当額が多額に計上される。さらに、リース資産の償却方法次第では、初期に多額の償却費が計上されることもある。したがって、初期の利息相当額と償却費の合計額が、実際の支払リース料を超える場合が出てくる可能性がある。つまり、オフバランス処理をして支払リース料を損金算入する場合に比べて、オンバランスした方が損金算入額が大きくなるケースもありうるのである。これは、先に述べた1996（平成８）年税制改正の特徴、すなわち「会計処理方法の選択幅の縮小と課税の繰延べの抑制」という観点とは合致しない。にもかかわらず、こうしたリース取引に関する規定が法人税法に導入されたのは、どのような理由からであろうか。

立法担当者の説明によれば、リース取引について「税制においても、取引の経済的実態に合った処理とすべきという点では企業会計の考え方と異なることはありません。また、所有権移転外ファイナンス・リース取引は経済的実態が売買取引と同様であるという認識に相違はないことから、企業会計における見直しを契機として、所有権移転外ファイナンス・リース取引についても売買取引に準じた処理としたものです」（佐々木他［2007］、336頁。下線は筆者）とされている。このように、リース取引に関する法人税法の考え方は企業会計のそれと同じであること、すなわち経済的実態の計算表示を目的としていることに加え、会計基準の見直しを契機として改正を行ったのだとすれば、リース会計基準の設定経緯が法改正に影響を及ぼしたと考えるのが自然であろう。そこで、次に企業会計基準委員会（Accounting Standards Board of Japan; ASBJ）におけるリース会計基準の審議過程を検討して見る。

ASBJ においては、2002（平成14）年７月にリース会計専門委員会が設置され、リース会計基準の審議が開始された。この審議の過程でASBJは、所有権移転外ファイナンス・リース取引の扱いを巡って、産業界、特にリース業界の猛烈な反対を受けた。その結果、所有権移転外ファイナンス・リースの例外処理をなくす新たな会計基準「リース取引に関する会計基準」（企業会計基準委員会［2007］）が発表され、適用（2008年４月１日）されるまで、実に５年以上もの歳月を費やした。

15）法人税法上は、リース取引とは、いわゆるファイナンス・リース取引を指す（法人税法64条３項）。

この間、ASBJ 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」（企業会計基準委員会［2004］）を公表した。それによれば、「リース取引を巡る我が国の会計問題は、リース契約を通じたビジネスの手法が確定決算主義をとる税制と密接に関連しているために、税務処理を考慮せざるをえない特異なケースであると考えられる。よって、本件については、会計上の情報開示の観点のみでは議論が円滑に進展せず、ビジネスの手法やそれに関連した税務処理との関係をも整理することが不可欠な状況となっている」（4. 今後の審議について）と述べて、当該会計基準の設定にあたっては、法人税法との調整が問題となるとの認識を示していた。この「中間報告」に対してリース事業協会は、「例外法存続論」を展開した（加藤［2009］、90-92頁）。

その後、ASBJ が2006（平成18）年７月５日に公表した「リース会計基準試案」で例外法の廃止が提案されたことに関して、リース事業協会は自らの見解を示し（リース事業協会［2006a］）、協会の意見として「税務との調整を考慮して幅広く議論すべき。税務との調整の問題について基準案に盛り込むべき。現行リース税制は維持。税務との調整がつかない場合は適用すべきではない」（６頁）として税務との調整を求めた。また、「試案」に対するコメント（リース事業協会［2006b］）でも、「リース会計基準改訂の必要性並びに合理性はないが、仮に試案を適用するとした場合、（中略）、現行リース税制の賃貸借扱い維持が絶対条件」と述べていた（２頁）。

ここでの「税務との調整」が意味していたのは、（1）賃貸借処理を規定した現行税制を維持すべきである、（2）会計（売買処理）と税務（賃貸借処理）が異なると企業に過重な事務負担が生じる、（3）したがって、例外法を廃止して会計処理を売買処理に一本化することはできない、ということである。こうした論法で、リース事業協会は会計基準における例外法の温存を主張したのである。

しかし、2006（平成18）年12月19日に出された平成19年税制改正大綱では、ASBJ の「試案」を受ける形で、税務上も所有権移転外ファイナンス・リース取引を売買取引とみなすことが示された。これによって、リース事業協会の例外法存続論はその根拠を失うことになったのである。その直後の2006（平成18）年12月27日、ASBJ は「試案」の内容をほぼ踏襲した「リース会計基準公開草案」を公表した。リース業界は「公開試案」に反対する姿勢を示したけれども[16]、平成19年度税制改正大綱に基づいて閣議決定がなされ、国会で法人税法改正法案が成立したことに伴い、リース業界の反対活動は終息していった。その後、2007（平成19）年３月30日に、ASBJ はリース会計基準を最終的に公表した。

このように、ASBJ によるリース会計基準の設定は事実上、法人税法の改正を前提とせざるをえなかった。1996（平成８）年税制改正の「特徴」に合致しないリース取引が法人税法上導入された背景には、そうした点に対する配慮があったことは明白であろう。こうした「調整」は、法人税法が社会的コストの削減を重視した結果かもしれないし、そうではないかもしれない。この点については現段

16）リース事業協会は「公開草案」へのコメント（リース事業協会［2007］）で、「『試案』を受けて、平成19年度税制改正大綱においてリース取引に関する税制面の整備を行うことが明記され、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、賃貸借取引を廃止し売買処理のみとすると、確定決算主義のもとでは税法上も同様の取扱いとなると強い懸念を表明してきたが、この懸念がまさに現実のものとなった」（２頁）として、「リース会計基準の変更が、現行の会計・税制のもとで成り立っているリースビジネスに与える影響の大きさを ASBJ が軽視したことの結果であり、その責任は極めて重大である」（３頁）と ASBJ を強く批判している。

階では確たることは言えず、今後の検討課題とせざるを得ないが、確実に言えるのは、リース取引に関しては法人税法が会計基準に歩調を合わせる形で改訂がなされたということ、つまり法人税法が会計基準に「接近」したということである。

６．おわりに

本稿では、日本の会計基準と法人税法との乖離と接近の問題を個別基準に基づいて検討してきた。

多くの論者が指摘しているように、1996（平成８）年の税制調査会法人課税小委員会報告と、1998（平成10）年の法人税法改正による引当金の縮小等から、会計基準と法人税法との乖離が目立つようになってきた。しかしながら、本稿での考察から、2000（平成12）年以降の法人税法改正において、会計基準と法人税法がほぼ同一の方向で基準が設定されているケースが散見され、一概に会計基準と法人税法とが乖離しているとはいえない状況にあることが明らかになった。

それは一面では、会計基準が公正価値評価を拡大する方向にあることの結果として生じたものである。それゆえ、今後もさらに会計基準における公正価値評価の適用範囲が拡大するとすれば、法人税法も会計基準と軌を一にするような改正がなされる可能性があることを本稿では示した。他方で、考察の結果、リース取引のように、会計基準に配慮してそれに合わせる形で法人税法の改正がなされたと考えられるケースもあることも明らかになった。

以上の考察結果をふまえて、今後検討すべき課題は、会計基準上、退職給付に係る会計基準や固定資産の減損に係る会計基準が設定されているにもかかわらず、法人税法上はそれに関連する規定がないケースがあるのはなぜなのか、という点である。この点については、とりわけ1996（平成８）年税制改正の「特徴」との関連において検討する必要がある。

【参考文献】

大石桂一［2012］「会計基準設定のアウトソースと会計基準設定機関の変化」『企業会計』64巻１号、26-32頁。

加藤久明［2009］「日本のリース会計基準改正に対する反応」、佐藤信彦・角ケ谷典幸編著『リース会計基準の論理』税務経理協会、85-106頁。

金子宏［1966］「租税法における所得概念の構成（一）」『法学協会雑誌』83巻９・10合併号、1-42頁。

金子宏［1975］「租税法における所得概念の構成（三・完）」『法学協会雑誌』92巻９号、1-63頁。

金子宏［2012］『租税法（第17版）』弘文堂。

企業会計基準委員会［2004］『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』。

企業会計基準委員会［2005］『役員賞与に関する会計基準』（企業会計基準第４号）。

企業会計基準委員会［2007］『リース取引に関する会計基準』（企業会計基準第13号）。

企業会計基準委員会［2008a］『棚卸資産の評価に関する会計基準』（企業会計基準第９号）。

企業会計基準委員会［2008b］『金融商品に関する会計基準』（企業会計基準第10号）。
企業会計審議会［1952］『税法と企業会計原則との調整に関する意見書』。
企業会計審議会［1963］『企業会計原則の一部修正について』。
企業会計審議会［1966］『税法と企業会計との調整に関する意見書』。
企業会計審議会［1998a］『退職給付に係る会計基準』。
企業会計審議会［1998b］『税効果会計に係る会計基準注解』。
企業会計審議会［2002］『固定資産の減損に係る会計基準』。
菊谷正人［2008］「会計の変容と租税法」本庄資編『関連法領域の変容と租税法の対応』財経詳報社、281-311頁。
齋藤真哉・鈴木一水・坂本雅士・古田美保・藤井誠［2008］『企業会計と税法等の調整に関する現状分析と課題』企業会計基準委員会。
財務省［2010］『平成23年度税制改正大綱』。
佐々木浩・椎谷晃・坂本成範［2007］「法人税法の改正」財務省『平成19年度税制改正の解説』。
http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/explanation/pdf/P247-P378.pdf
佐藤信彦［2005］「時価情報と業績報告」『會計』169巻１号、34-47頁。
塩崎潤［1967］「税制の簡素化にあたって」『税経通信』22巻５号、2-9頁。
鈴木一水［2008］「財務会計と税務会計の交流とその断絶」『會計』173巻１号、49-63頁。
税制調査会［1996］『法人課税小委員会報告』（平成８年11月）。
税制調査会［1999］『平成12年度の税制改正に関する答申』（平成11年12月）。
中田信正［2000］『財務会計・税法関係論－国内的調整から国際的調和へ－』同文舘。
西原宏一［1967］「法人税法の一部改正」『税務弘報』15巻８号、74-102頁。
服部勝［2008］『詳説リース会計基準（改訂版）』税務研究会出版局。
原田満範［2010］「税務会計の転向と企業会計の今後の対応」『會計』177巻４号、90-102頁。
福浦幾巳［2010］「時価評価における課税所得計算の論理―有価証券等の時価評価差額および『取引』の意味の証拠性・挙証性を中心に―」『日本簿記学会年報』25号、131-137頁。
松本敏史［2005］「二つの会計観とキャッシュフロー」『會計』169巻１号、48-62頁。
弥永真生［2007］「確定決算主義 - 税務と会計の乖離と接近」『税理』50巻10号、114-120頁。
吉牟田勲［2000］「有価証券の期末評価」『税務弘報』48巻11号、121-124頁。
リース事業協会［2006a］『リース会計基準　試案の公表にあたって―リース会計の審議状況、試案の概要、試案に対する協会見解―』（平成18年７月５日）。
http://www.leasing.or.jp/annnai/kaikei/lease2.pdf
リース事業協会［2006b］『試案「リース取引に関する会計基準（案）」及び試案「リース取引に関する会計基準の適用指針（案）」に対するコメントについて』（平成18年８月25日）。
http://www.leasing.or.jp/annnai/kaikei/comment.pdf
リース事業協会［2007］『企業会計基準公開草案第17号「リース取引に関する会計基準（案）及び企業

会計基準適用指針公開草案第21号「リース取引に関する会計基準の適用指針（案）に対するコメントについて』（平成19年１月29日）。http://www.leasing.or.jp/annnai/kaikei/comment2.pdf

Financial Accounting Standard Board［1976］, *Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement,* FASB, 1976.（津守常弘監訳［1997］『FASB 財務会計の概念フレームワーク』中央経済社。）

〔近畿大学産業理工学部　講師〕