

# 法人税法第74条の一考察

## — 確定決算を中心に —

弓 削 忠 史

### 1. はじめに

最近、会計学者が「確定決算主義」に関して、企業（納税者）の立場からは、短期保有有価証券の時価評価を含む国際会計基準の公開草案（E 40, E 48）の国内への影響を考え、法人税の増額を懸念しての確定決算主義見直し論がある。課税庁（政府税制調査会）の立場からは、欧米に比べて高い法人税率を引下げる代わりに、課税ベースを拡大して税収を確保しようとして、引当金等の損金算入を見直そうとしているが、これは確定決算主義見直し論に近い。企業会計（企業会計審議会）の立場からは、企業会計に経営状態を反映しやすくするには決算と税務を分離する必要があるとして、確定決算主義見直し論がある<sup>1)</sup>と称されているが、本小論は、企業自体の基本権を基にした民主納税制の観点から、「確定決算主義」を展開することによって、その「確定決算主義」の「基準性」の在り方の一端を提起したい。

### 2. 「確定決算主義」の意義と基本的問題点

法人税法第74条によると、「内国法人（清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く。）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。」と規定することから、確定申告は「確定した決算」に基づき行うべきことになる。従って税法上の所得計算は確定決算主義（法人税法74条等）により、原則として商法上の利益を基礎として算定される（法人税法22条）。これが商法の税法に対する基準性である。したがって、税法の論理だけで所得計算をすることは困難であり、商法の規制は税法に大きな影響を与えている<sup>2)</sup>と称されている。

これに対し、税法学者は、確定決算主義を従来どおり維持するとしても、それについて、少

なくとも法的な観点からは、企業会計原則や国際会計基準を、日本における法人税の課税所得算定の準則として直接的に引き合いに出すことを内容とする原則であると理解すべきではなかろう。そのようなことは、憲法の租税法律主義の見地からいって許されようはずがない（会計的な議論の中には、このような基本的な点について無視したものが見られる場合がある。）日本の法人税法は、公正なる会計慣行、商法、法人税法という三段階の所得算定構造を採用している（トライアングルではない）のであり、会計原則が法人税法上意味を持つとしても、このラインに従って、商法のフィルターを通した上のことである。したがって、法人税における課税所得算定が今後どのようなようになっていくかは、形式的には商法のあり方に依存するということになろう<sup>3)</sup>と称された上で、そもそも、確定決算主義のような基本的方式がいつまで有効に機能するかという点については、重大な疑問がある。課税所得算定上重要なのは、いかなる方法を採用すれば最も課税理論上望ましいかという観点でなければならない。したがって、商法に依存するという方式自体も、租税法の観点から不都合であればいつでも放棄すべきものである。デリバティブやストラクチャード・ファイナンスの発展により、企業による「損失の飛ばし」や「利益の付け替え」が横行したにもかかわらず、企業会計は迅速に有効な措置を何ら打ち出すことができず、粉飾決算等を許したという点は、無視するわけにはいかないであろう。アメリカやイギリスのような、企業会計とは形式的に独立した所得算定法のあり方を考える時期が来ている<sup>4)</sup>。現に、アメリカやイギリスにおいて、そのような企業会計と課税所得算定の直接的な関連は存在しない。日本が、ドイツ的な確定決算主義を採用している（と考えられている）ために、企業会計が変化すれば、法人税の課税所得算定法も変化するということになっているだけにすぎない。アングロ・サクソンの制度がグローバル・スタンダード化しつつあるという点を正面から受け入れるならば、確定決算主義の放棄も、射程内のことになりつつあるのかもしれない<sup>5)</sup>と称されながらも、その確定決算主義の背後には、企業会計上の利益を前提として課税所得を算定すれば簡易である（二度手間を避けることができる）と同時に、一定程度の客観性を担保することができるという発想が存在したものと思われる<sup>6)</sup>と、一応は、その確定決算主義の意義を認められているが、結局、その所説は、企業会計において実現主義が一人歩きした結果、時価が客観的に把握できる金融商品のようなものについてまで、実現主義・取得原価主義が適用される（その結果、利益操作が自由に行われる）という不都合が発生したのである<sup>7)</sup>と、結果的に、確定決算主義の経済活動の表象になる現実の企業会計の在り方に関してもきびしく批判されている。勿論、現実には、それらの観点を否定できないが、確定決算主義の本質は、その「基準性」の在り方、つまり、課税所得の「基礎」に何を求めるのかが、「確定決算主義」の「基準性」の重要な意義であり、そこに課税所得の当為（Sollen）性を内包すべきものでないのだろうか、しかし、後述するように、現実の確定決算主義論は、課税所得の計算の技術論を強調することによって、確定決算主義の意義を一面的に捉ら得ているのでないのだろうか。そこに確定決算主義の基本的な問題点がある。

### 3. 確定決算主義と「株主の会計関与権」等について

そこで、最近、会計学者が「株主の会計関与権」の観点から確定決算主義を問題にする所説がある。それによると、株主の会計関与権をとおして利害調整会計が健在である国では確定決算主義が行われ、他方、株主の会計関与権が失われて情報提供会計が独走している国では分離主義が採られている………後者の典型はアメリカであり、そこでは、いわば財務分析のための会計、企業の将来予測を指向する会計、さらに個別財務諸表に代えて連結財務諸表のみを公表する会計が行われているが、これはまさに情報提供会計の独走といって過言ではない。このようなアメリカの企業会計が確定決算主義に馴染まないのは明らかであろう<sup>8)</sup>（傍点筆者）と、確定決算主義を「株主の会計関与権」の観点から展開されているのは、単に、確定決算主義を計算の便宜性の観点から捉え得るのではなく、企業の所有者を意識させることになるが、しかし、それにしても、確定決算主義を「株主の会計関与権」とするのは、結局は、確定決算主義の「基準性」の基になる企業自体の在り方を株主の会計的観点から一面的に捉え得ることになると考える。

これに対し、企業の現実の在り方の観点から、「企業意思」を基礎に確定決算主義の必要性を展開される所説によると、確定決算基準主義の対象となるものは、きわめて限定されているということである。つまり、通常の客観的証拠のある取引、すなわち、売上高等の収益の計上、あるいは、給料等の費用には、確定決算基準の適用はない。これらは、客観的な事実であって、それが誤っている場合には、本来、確定決算において修正されなければならない事項だからである<sup>9)</sup>と称された上で、いわゆる内取引とされる減価償却費、各種引当金・準備金の繰入額、評価損益の計上等は、企業における意思決定が確定決算において表示されるという意味において、その企業の意思に依存するというのが確定決算基準の意向である<sup>10)</sup>と、企業の「意思決定」の観点から、確定決算主義を思考されるのは、非常に傾聴すべき所説であるが、そうすると、その所説の前段の対象も確定決算主義の問題として、「企業意思」の観点から、当然に内包されるべきもと考える。つまり、確定決算主義は、単なる計算上の便宜的な観点のみに存すのではなく、企業自体の経済活動全体を基に、確定決算主義の「基準性」は存在するのであるから、当然に、前説で除外する「通常の客観的証拠のある取引、すなわち、売上高等の収益の計上、あるいは、給料等の費用」は「企業自体の経済活動全体」を基に、論理的（その文派上）に、確定決算主義の「基準性」に内包されるべきもと考える。

ところが、周知のように現実の法体系の基で、「逆基準性」の問題を避けることが出来ない状況下にある。つまり、商法あるいは企業会計上の利益計算も税法上の規制に大きな影響を受けている。たとえば、退職給与引当金、減価償却引当金等、損金算入額は本来企業会計の論理で計算すべきであるが、税法上損金限度額が定められているときは、事実上商法上の損益計算、企業会計上の損益計算においても、課税を免れるために税法基準に従って損益計算が行われる

ことが多い。これが税法の商法に対する逆基準性であって、税法が商法の規定を歪めていると指摘される<sup>10)</sup>と称されることから、結局は、確定決算主義の「基準性」の在り方を問題にすべきことになるが、この逆基準性は、現実の法体系（税法の）による税法の優位性によると考えるが、それを憲法的な視点から考えると、税法の「あるべき」当為（Sollen）性に、如何なるものを内包をさせるべきかを検討すべきものであり、それを前提にして「確定決算主義」の「基準性」を展開すべきものとする。

#### 4. 「逆基準性」と税法の「固有論」等について

税務会計学者によると、「逆基準性」の問題を回避するかのように、その逆基準性に関して、逆基準性というのは、簡単にいえば、税法の規制が企業会計（特に会計実務）における指針として取り込まれていることをいうのである。たとえば、この典型が減価償却、引当金等であろう。周知のように、税法においては、減価償却に関して、その取得価額、償却方法、耐用年数、残存価額等を定めて、税法上償却費として認容すべき限度額を定めている。これはあくまで最高の償却限度額を定めているのである。所得税法においては、減価償却について強制をしているが、法人税法では、減価償却の限度額を定めているに過ぎない。したがって、極端に言えば、法人税法の立場からいえば、その企業が減価償却を全く行わないことも何ら差し支えないことになる。反面、課税上、この減額限度額を超える額の減価償却を行った場合においては、その超過額は損金の額に算入されないことになる。以上のことは、あくまでも税法上の問題である。……この点は引当金についても同様であって、税法が限度額を設けたことは、それまでの損金算入を認めることとしたのであって、さらにその損金算入に関して確定決算基準を要求する必要は存しないのではないかとするのである。ただ、この点に関しては、企業が公正処理基準によっているのに課税上さらに償却費等を加算して認める必要性がどこにあるのかとする考え方も存する。つまり、税法は企業会計の手法によって算定された収益、費用・損失をできるだけ企業会計に委ねるべきであって、ただ、税法固有の必要性に基づき、これを制限する場合に限度額を設定すべきものとするからである。いいかえれば、償却額等について限度額を設ける理由としては、過度な償却費等であるかどうかを逐一個別企業に対して判断することは、税務行政上、労力を必要とするだけでなく納税者とのトラブルが絶えないことになるので、これを避けるために設けられているのである。いいかえれば、税法固有の論理を有しているわけではなくて、税務行政上の要請によるものである。引当金等の限度額も同様である。……以上述べたように、いわゆる逆基準性といわれるものは、詳細に検討すると無内容であることがわかる。端的に言えば、税法基準に固執することから生じた妄説であって、私見に従えば、税法を無視して企業会計を行い、しかる後に、たとえば、その減価償却費なり、引当金繰入額が、もし税法限度額を超過している場合においては、税務申告書において、これを加算して課税所得

を算定することによって事足りるとすれば、企業会計は税法の影響は何ら受けることはないのである。この意味において、いわゆる逆基準性といわれるものは、税法に対していわれのない主張であるとする（傍点筆者）<sup>12)</sup>と称されているが、しかし、その減額償却費、引当金繰入額が税法の限度額を超過している場合には、現実の法体系観の基で、税法の限度額内に是正されることになり、まさに、それが「逆基準性」の問題でないのだろうか。例え、その所説が、「税法は企業会計の手法によって算定された収益、費用・損失をできるだけ企業会計に委ねるべきであって、ただ、税法固有の必要性に基づき、これを制限する場合に限度額を設定すべきものとするからである。<sup>13)</sup>」と説明しても、その「税法固有の必要性」を遂行できる所に、現実の法体系の基において、「逆基準性」が許容されるのでないのだろうか。

## 5. 所得の「目的」と「源泉」について

ところが、税法学者が、確定決算主義の背後には、企業会計上の利益を前提として課税所得を算定すれば簡易である（二度手間を避けることができる）と同時に、一定程度の客観性を担保することができるという発想が存在したものと思えられる。ところが、企業会計において実現主義が一人歩きした結果、時価が客観的に把握できる金融商品のようなものに、いつまで、実現主義・取得原価主義が適用される（その結果、利益操作が自由に行われる）という不都合が発生したのである<sup>14)</sup>と称された上で、企業会計に準拠した課税所得算定という確定決算主義の原則が存在したと考えられてきたが故に、日本の租税制度は、実現主義を濫用した租税回避に対して無力であったということができよう<sup>15)</sup>と、確定決算主義の問題点を指摘することによって、会計学は、少なくとも租税（それは、憲法84条により、厳格な法律のコントロールを受ける）に関する限り、法律により目的を設定された後の計算の技術であるにすぎない。技術が本質を決定することは許されないことである<sup>16)</sup>。従って、所得課税に関しては、計算の対象である所得の金額が企業会計における利益と類似していることから（そして、日本においては、確定決算主義が採用されていると考えられてきたことから）、会計的に課税理論を考えるとという誤解が発生してきたのであろう。しかし、確定決算主義が採用されている場合においても、租税制度は企業会計を手段として借用しているにすぎないのである<sup>17)</sup>と称されているが、しかし、確定決算主義は、単に計算の技術の観点から捉え得るのではなく、「企業自体」の「企業の経済活動」を基に民主納税制の観点から捉え得るべきものでないのだろうか。その観点を軽視されるから、その所説は、所得についても目的（すなわち、所得の定義）が手段（すなわち、所得の算定方式）に先行して存在するのであり、先に定義があって、その後に算定方法があるという単純な事実である。決して、（手段が目的を支配するようなかたちで）算定方法が先にあって、その結果として所得が定義されるというものではない。すなわち、租税理論における所得の定義があって、それを前提としてその算定の技術である会計が成立するのである<sup>18)</sup>と称

されているが、しかし、その「所得」自体は、「企業自体」の経済活動から生じたものでないのだろうか。それを「基準」にしてこそ課税所得は形成されるのであり、その「基準性」は納税者の憲法上の財産権等を基にしている。従って、例え、確定決算主義を「企業会計上の利益を前提として課税所得を算定すれば簡易である<sup>19)</sup>」としても、その所説が、「所得について目的（すなわち、所得の定義）が手段（すなわち、所得の算定方式）に先行して存在するのであり、先に定義があつて、その後に算定方法があるという単純な事実である。決して、（手段が目的を支配するようなかたちで）算定方法が先にあつて、その結果として所得が定義されるというものではない<sup>20)</sup>」と称されるのは、結局、確定決算主義を一面的（課税所得の計算技術の観点）に捉ら得ているのでないのだろうか。従って、その所説は、課税所得の源泉が如何なるものに基づくのであるのかの、その本質を軽視しているのではないのだろうか。そうすると、その手段たる計算方法は、その目的とする所得の写像でないのだろうか。つまり、所得の問題は、単に定義の問題でなく、その所得の「源泉」が如何なるものであるのかを問うことであり、そこに所得の「本質」があるといえる。

そこで、会計学者が、商法は私法領域の法律であり、税法は、公法領域の法律であるから、法律上の性格を異にする。であつてみれば、税法は商法とは全く別個の規定をもつことが可能なはずである。それにも拘わらず、税法が商法決算を前提とするのは、これら両法律の適用される対象（商人の会計実践）が同一であるというところから、商法は、税法に対し基本的性格を帯びてくる。このような根拠から、税法の課税所得計算は、商法上の利益計算に原則的に依存して決定されなければならないことになる。かくて、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思考として受け取られなければならない<sup>21)</sup>と称された上で、税法の商法に対する原則的依存関係を表明した確定決算主義を採用する結果として、「課税の安定性」とか、「課税所得決定の便宜性」とかいう効果が生ずる。商法的に確定した決算数値を課税の基礎とすることは、課税面で安定性があるばかりでなく、そうするとことが便宜でもあるという利点がある<sup>22)</sup>と、「確定決算主義」を「課税の安定性」等に求められるのは、その概念の普遍性から、一応は、傾聴すべき所説であるが、しかし、仮にその「課税の安定性」を「商法上の利益計算」のみの観点から捉え得るなら、結局は、その所説が、「元来、商法は私法領域の法律であり、税法は、公法領域の法律であるから、法律上の性格を異にする<sup>23)</sup>」と称される文脈に帰結する「逆基準性」の問題に、如何に対処すべきことになるのだろうか。結局は、所得の「本質」の在り方、それは、何を基準として形成されたのかが問われないと、確定決算主義の文脈にある民主納税制度は確立できないものとする。

## 6. おわりに

前述したように、「確定決算主義」に関し、税法学者が、「商法に依存するという方式自体も、

租税法の観点から不都合であればいつでも放棄すべきものである。デリバティブやストライチャード・ファイナンスの発展により、企業による「損失の飛ばし」や「利益の付け替え」が横行したにもかかわらず、企業会計は迅速に有効な措置を何ら打ち出すことができず、粉飾決算等を許したという点は、無視するわけにはいかない<sup>24)</sup>と称されていることは、確かに傾聴すべき所説であるが、しかし、そのことから、「確定決算主義」の放棄論に帰結することは、その「確定決算主義」の「基準性」の意義の確立の観点から早計な所説と考える。

最近、「経済団体連合」が、「企業の財務情報は、投資家の判断情報であると同時に企業経営を遂行する上での重要なルールである。全面的な時価会計のような比較可能性を重視した会計基準整備が進められているが、企業の経営実態は様々であり、画一的な会計処理をしようとするれば、却って企業実態が反映できなくなる惧れがある<sup>25)</sup>」と提言していることは、企業自体の経済活動に基づく確定決算主義の「基準性」の在り方と、現実の税法の「逆基準性」の問題提起の一端とも考える。従って、「確定決算主義」の放棄論を展開する前に、はたして、「確定決算主義」が、現実の企業自体の経営活動を反映する「基準性」であるのかを検討した上で、その問題点を指摘するのが道理だと考える。

## 注

- 1) 安藤英義「会計の機能と会計制度」『企業会計』、第48巻第5号、1996年、21頁。
- 2) 岸田雅雄「わが国企業会計法の基本問題」『商事法務』、第1443号、1996年、12頁。
- 3) 中里 実「所得課税における時価主義」『税研』、第89号、2000年、42-43頁。
- 4) 同上論文、43頁。
- 5) 同上論文、43頁。
- 6) 同上論文、43頁。
- 7) 同上論文、43頁。
- 8) 安藤英義、前掲(注1)、21頁。
- 9) 武田昌輔「確定決算主義」『企業会計』、第51巻第1号、1999年、102頁。
- 10) 同上論文、102頁。
- 11) 岸田雅雄、前掲(注2)、12頁。
- 12) 武田昌輔、前掲(注9)、103-105頁。
- 13) 同上論文、104頁。
- 14) 中里 実、前掲(注3)、43頁。
- 15) 同上論文、44頁。
- 16) 同上論文、44頁。
- 17) 同上論文、45頁。
- 18) 同上論文、40-41頁。
- 19) 同上論文、43頁。
- 20) 同上論文、40-41頁。
- 21) 武田隆二「確定決算主義と会計基準」『企業会計』、第48巻第1号、1996年、28頁。
- 22) 同上論文、28-29頁。

23) 同上論文、28頁。

24) 同上論文、43頁。

25) (社)経済団体連合会(2001年3月27日)「企業会計制度に関する提言」『企業会計』、第53巻第6号(付録)、2001年、94頁。