

査読論文

会計基準の国際化と税務との関係

藤田 敬司*

要 旨

わが国税務は、歴史的にも制度的にも会計に依存する一方、従来から会計に強い影響を与えてきた。最近の会計基準はIFRSに収斂するにもかかわらず、税務が会計に歩み寄ることなく、引続き会計を拘束すれば、個別財務諸表段階からのIFRS適用は難しい。

会計と税務が一体型であったドイツと、分離型であった英国（シンガポール・香港を含む）を比較すると、分離型のほうが原則主義と公正価値会計のIFRSを抵抗なく受入れている。欧州大陸系の法体系をもつわが国において、コモンロー系のIFRSを個別財務諸表段階から適用するには、会計と税務の緊密な関係を見直す必要がある。その場合、会計と税務は元々目的を異にするのであるから、まず税務の逆基準性を禁止する、将来予測や判断を必要とする固定資産の減価償却、将来の未確定債務に対する引当金、政策税制などは申告調整方式に移行する、それ以外の会計数値は税務も受入れることが必要である。

会計と税務の分離・拡大は避けられないが、そのギャップを埋める税効果会計は重要になる。ところが、税効果会計が税務とのギャップを埋めるには、企業収益力についての確かな将来見通しとともに、海外投資の成果をどう活用するかまたいつ親会社回収するかについての一貫性のある企業方針が不可欠になる。

税後利益や一株当たり利益を重視する米国の経営者と比較すると、わが国の経営者は税金コスト意識が低く、株主利益を重視することが少ない。しかし、会計が国際基準に収斂すればするほど、連結ベースの実効税率比較が容易となり、内外税制とIFRSの違いを充分視野に入れた合理的かつ合法的な節税行動が企業評価と競争力を左右するようになる。その基盤として、単なる税率差に注目した国際税務戦略だけではなく、新しい「国際税務会計」が必要になる。

目次

はじめに

第1章、わが国における会計・税務関係の推移

第2章、IFRSに収斂中のわが国会計基準と税務関係の現状

第3章、税務会計原則、企業会計原則、IFRS概念フレームワーク

* 執筆者：藤田敬司
所属/役職：立命館大学経営学部/客員教授
機関住所：〒525-8577 滋賀県草津市野路東1-1-1
E-mail：tafujita@ba.ritsumei.ac.jp

第4章、税効果会計がもつ「一時差異」調整力の限界

第5章、ドイツと英国における IFRS 会計と税務の関係
総括と展望

はじめに

会計と税務の関係は国や法域によって異なり、同一国内や法域内であっても時代の流れによって変化する。会計と税務は同じ簿記数字を使うが、それぞれの目的が異なるため、別々の概念・原則・ルールを使う。国際財務報告基準（以下、IFRS）は、会計と税務を別々のシステムとするアングロサクソン諸国、とくにコモンロー発祥の地・英国が中心となって推進してきた会計である。税務は国家財政を担い国家主権から離れ難いため、IFRS 会計と税務が疎遠になるのは止むを得ないことである。

税務と密接な関係にあった日本にあっても、財務会計（金融商品取引法適用企業が採用すべき会計）は、すでに IFRS にかなり収斂し、税務から乖離しつつある。2012年3月末現在の IFRS 採用企業は10社に止まり、これから先どのような形でわが国企業に浸透するかは予断を許さないが、会計と税務の関係がどう変化するかに左右されると思われる。

以下の第1、2章では、わが国において会計・税務関係が変わってきた経緯を概観し、IFRS に収斂中のわが国会計基準と税務関係の現状を分析する。第3、4章では、税務と会計の基礎概念の違いと、両者のギャップを埋める税効果会計の機能と限界を明らかにする。第5章では、IFRS 適用国のうち、会計と税務関係が最も対照的な一体型のドイツと分離型の英国（シンガポール・香港を含む）がどのような状況にあるかを参照する。総括と展望では、IFRS に対応できる税制のあり方および IFRS と国際税務会計の共通課題を考える。従来の「租税会計」は、金子宏（2012）によれば「課税所得計算の原理と技術」である（33頁）。国内・非公開企業の会計実務にとってはそのとおりであるが、多国籍企業や海外進出企業や海外取引が増えている公開企業には、多様な無形資産や公正価値測定に対応できる「国際税務会計」が必要となっている。

第1章、わが国における会計・税務関係の推移

1. 推移の概況

わが国においては、期間利益を計算する会計と適正な課税所得を計算する税務は、目的とするところは異なるにもかかわらず、かつては財務会計と会社法会計と税務会計は緊密な関係にあり、それはトライアングル体制と呼ばれてきた（武田隆二（2008）、24頁）。会計が税務の基準となっただけでなく、詳細で画一的な税務ルールや政策税制が逆に会計に大きな影響を及ぼ

してきた（金子宏（2012），34頁）。

ところが，国際金融市場を目指していわゆる会計ビッグバンが進み，新たに設定された会計基準にあっては，米国基準と国際会計基準に収斂する目的が強く働き，わが国税務から離れる傾向にある。ドイツ・フランスやわが国における会計・税務関係を「一体型」と呼び，英米のように会計は会計，税務は税務として扱う関係を「分離型」と呼ぶならば，英連邦諸国の主導で始まったIFRSは，一国の経済と密接な税務を無視し，会計・税務関係を「一体型」から「分離型」へと変えつつある。¹

わが国会計が従来の「一体型」から「分離型」への転換している原因は，IFRSへの収斂にのみあるわけではない。法人税率下げとともに，税収確保のために，会計上必要な引当金の税法限度額を引下げまたは無くし，課税ベースを拡大してきた税務側にも原因がある。

国際会計基準IASが次第にIFRSに置き換わりつつあるように，会計の目的は期間利益の計算から投資家など利害関係者への企業財務情報の提供へと変化している。IAS/IFRSを過去約40年にわたって開発してきた民間団体IASC/IASBは，政治的プレッシャーを受けることなく，しかも特定国の法的規制に捉われることなく，全世界のためのIFRSを開発してきた。²

そのようなコモンロー系のIAS/IFRSを，欧州大陸系の法体系をもつわが国企業に導入するにあたっては，会社法や税務との軋轢をどう解消すべきかが大きな課題となる。

本章は，上記のような概況を踏まえて，国際化する会計が税務とどのような関係に立つかを検討するための基盤を整える。わが国の会計・税務の関係が，明治期の法人税導入，戦後のシャウプ勧告と企業会計原則に始まった経緯，すなわち「一体型」の会計・税務関係の原点からスタートするが，税務を企業会計原則へ収斂させようとした「連続意見書第三」の意義を見直す。

2. 明治時代の税法導入からシャウプ勧告まで

明治維新によって成立した明治政府にとって近代的な租税制度の導入は安定した歳入の基盤として急務であったが，個人所得税法が創設されたのは明治20年であった。しかし，法人所得は，配当されないかぎり，免税とされていた。

明治27～8年の日清戦争を契機として法人の数と規模が大幅に拡大し，財政需要を賄う財源として法人税の重要性が高まった。明治32年の税制改正により税率2.5%の法人税が導入されたが（ちなみに個人所得税率は3%～1%），個人所得税の源泉税とみなされ，その役割は配当所得を源泉段階で確実に捕捉することであった（高橋（2011））。

明治37～8年の日露戦争後，個人企業の「法人成り」による合法的租税回避が懸念されるに至り，法人税独立課税が始まった（同上書）。

第二次大戦後の法人税改革は，まず昭和24年の「シャウプ勧告」によって行われた。それは「法人擬制説」に基づき，法人税の本質は株主個人所得の源泉税相当額であると位置付けた。

当時のわが国では、シャープ使節団によれば、適正な課税所得の計算に欠かせない会計処理や簿記の習慣が未発達で、税務官吏による賦課課税と脱税と恣意的な更正決定の悪循環が蔓延していた。こうした悪循環を断ち切り、納税者自ら課税所得を申告する制度へ移行するために、近代的な会計実務と会計慣行に向けて努力の必要性を指摘し、会計専門職の確立を提案した。昭和24年の「シャープ勧告」は、金子（2007）および高橋（2011）が指摘するように、わが国における近代的かつ恒久的な所得税制への改革のみならず企業会計制度にとっても近代化をもたらす一大原動力となった。

「シャープ勧告」の基本方針は、公平な課税制度の確立、租税行政の改善、地方財政の強化の3点であるが、金子（2012）第3章を参考に、本稿にとくに関係が深い内容を要約すると、次の5点にまとめることができる。

第1、国税としては「所得税・法人税中心」の勧告をした。

第2、法人税については、「法人は個人の集合体」とであるという前提に立っていた。³

第3、戦後の激しいインフレに対処するため「事業用固定資産の再評価」を勧告した。

第4、「租税特別措置は公平の原則に反する」として排撃した。⁴

第5、納税者は帳簿を備え収入支出を正確に記帳し、それを基礎として納税申告する青色申告制度を採用した。

3. 商法会計と税務会計の基盤となった「企業会計原則」

企業会計制度対策調査会（現在の企業会計審議会の前身）が昭和24年に公表した「企業会計原則」は、その前文にあるように、企業の合理化、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化などを目的とし、会計実務の中から慣行として発達したものの中から一般に公正妥当と認められている会計慣行を集約したわが国初のGAAPであった。主要な狙いは、米国など先進国から資本を導入するために、米国のペイトン・リトルトンなどが体系化した取得原価主義・実現基準会計に合わせた面がある。⁵

企業会計審議会は、昭和27年には「税法と企業会計原則の調整に関する意見書」、昭和35、37年には「企業会計原則と関係諸法令との関係に関する連続意見書」を公表した。また、昭和38年には企業会計原則の一部修正を行い、その中で「税法は課税所得の決定に関する根拠を明らかにするために会計基準を規定しているが、会計原則はこれらの諸規定とは立場を異にするが、基本的にはその間に一致点が見出されなければならない。企業会計原則は企業会計に関係ある諸法令が将来において制定改廃される場合に、尊重されなければならない」と要望し、昭和40年の法人税法改正において「基準性の原則」として具体化した。すなわち益金の額および損金の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に基づいて計算するものとする」（法人税法22④）と税法に明記された。

わが国ではこの「基準性の原則」を以て会計・税務関係を「一体型」に分類することが多い。

しかし、それはあくまでも建前であり現実の関係は複雑化している。実は「分離型」の面も多くなっており、次項で見ると、固定資産の減価償却などでは税務が会計をリードする逆基準性も強い。

4. 「連続意見書第三」が呼び掛けた税務の企業会計原則への歩み寄り

企業会計審議会は、上記で述べたように企業会計原則と商法・税法との調整に関する意見書をいくつか公表してきたが、「連続意見書第三」（昭和35年）は、IFRS 会計に与える税務インパクトをいかに緩和するかを考えるうえで大変参考になる。企業会計原則は名前のとおり原則であって基準ではない。資産負債の分類・表示要領は示しているが具体的な会計処理要領はない。固定資産の減価償却についての〔注20〕はあるが、いろいろな方法をあれこれ並べるのみで、選択基準もなければ、将来の見積もりを必要とする耐用年数や残存価値についてのガイドラインもない。いつしか実務の現場では「財務省令耐用年数一覧表」とその別表10や法人税基本通達集などが重宝されるようになった。ある意味では自然の流れであったが、こうした流れに強く警告したのが「連続意見書第三」であった。

その第一項「企業会計原則と減価償却」では、まず減価償却とは取得原価の期間配分であることを明言し、自家建設の取得原価には稼働前の借入資本利息も算入できるとか、将来の解体・撤去・処分等の費用を残存価値から控除すべきと、当時としては斬新な意見を述べていた。IAS16 や資産除去債務会計基準と見まがうほどである。第三項「税法と減価償却」は、耐用年数について、物質的減価は過去の統計資料に将来の趨勢を加味して決定するだけでなく、めざましい技術革新による機能的減価の発生も予測して決定するよう要求していた。わが国では税法の立場から「一般的耐用年数」のみが使われているが、本来は「操業度の大小、技術水準、修繕維持の程度、経営立地条件の相違等」によってその耐用年数も異なるべきものであるから、すべての企業に一律の耐用年数を税務上強制するのではなく、企業の自主的判断を尊重し、企業を単位とする「個別的耐用年数」を認めるべきであると提言していた。残存価額についても取得原価の100分の10を一律に適用するのではなく、個々の資産の特殊性を考慮して実情に即するように税務規定を改めるべきであると要望していた。

連続意見書の要望は、昭和40年の法人税法改正において、「基準性の原則」として具体化し、益金の額および損金の額は GAAP に基づいて計算するものとするようになったともいえるが、皮肉なことに、個別資産の実態を考慮するよりも一覧表によって手っ取り早く処理する実務が定着し、税務基準が事実上 GAAP の重要な一部となったのである。

この意見書の意向に沿って、真実・公平な概観（True& Fair View）を強く求める IFRS をスムーズに導入するには、確定決算方式から申告調整方式に切り替え、減価償却の会計には実態重視の「個別的耐用年数」を、税務上は形式的な「一般的耐用年数」に分離して適用するほかないことになる。

5. 税務から離れる会計と会計を無視する課税ベース拡大

戦後の経済復興と安定成長への要因はいろいろあろうが、財務・経理面で揺るがぬ大地のように強力な基盤となったのは1ドル360円の「固定為替相場制」と取得原価・実現基準の「企業会計原則」であった。ところが、この2つは1971年のニクソンショックで徐々に崩壊し始めた。その後の為替変動相場制への移行と外貨取引の規制緩和に対応して、1979年(昭和54年)には旧大蔵省の企業会計審議会による「外貨建取引等会計処理基準」など個別会計基準作りが始まった。1990年前後からは、バブル経済崩壊による不良債権問題、金融ビッグバン、恣意的な連結外しに対応した新会計基準作りが本格化した。「連結財務諸表原則」の改訂に引き続き「金融商品会計基準」、「研究開発費会計基準」、「退職給付会計基準」、「税効果会計基準」、「固定資産減損会計基準」、「企業結合会計基準」などの新会計基準が矢継ぎ早に新設・公表された。

これらの新会計基準は、取得原価・実現基準の「企業会計原則」とは異なり、原価・時価の混合基準・発生基準へシフトし、権利義務確定主義の税務基準との乖離は次第に大きくなった。金融商品取引法が適用される公開・大企業にあっては、経済実態優先主義のほかに公正価値測定適用範囲が広がり、会計と税務の緊密な関係は徐々に崩壊しつつある。会計と税務の緊密な関係が崩壊する原因は会計サイドにのみあってわけではない。法人税率の引下げとともに、税収中立を図るための課税ベース拡大が進行し、引当金制度が次から次へと廃止または縮小された。

1998年1月現在51.6%だった法人税実効税率は、2009年には40.69%に引下げられたが、税収を確保するために、2002年から「退職給付引当金繰入」は全額損金不算入となったほか、賞与引当金、製品保証引当金および特別修繕引当金も廃止され、いまや残っているのは実績率による貸倒引当金と返品調整引当金に限定されている。

第2章、IFRSに収斂中のわが国会計基準と税務関係の現状

1. 連単分離か連結先行か

わが国の民営化された企業会計基準設定機関ASBJは2007年(平成19年)のIASBとの「東京合意」以降、IFRS/IASへ収斂を目指し、既存基準の見直しや新会計基準設定を行っている。IFRSを任意適用するわが国企業は2012年3月末現在では6社に止まり、製造業を中心としてIFRSの強制適用を嫌う企業は多い。理由は様々であるが、会計・税務関係が益々複雑化することが理由の一つであろう。その証拠に、IFRSの導入は連結財務報告に限定し、個別財務報告は今後とも税務一体型の取得原価主義の会計基準を適用する「連単分離」と、可及的速やかに個別段階からIFRSを適用すべきという「連結先行」が争点になっている。前者は個別段階での税務との一体性を重視する意見であり、後者は個別段階における税務との一体性よりも、いずれは個別段階からのIFRS適用に必然性があり、連結ベースのIFRS会計をとりあえず優

先する意見である。いずれが現実的な意見であろうか。

2. IFRS への収斂状況

わが国の最近の会計基準は、IFRS との距離が接近したグループ（図表1）と、いまだ距離が大きいグループ（図表2）に2分できる。

図表1 IFRS に近いわが国会計基準と税務法令の比較

IFRS/IAS	わが国の会計基準	わが国の税務法令
金融商品 IAS39 等		
金融商品の価値評価法は原価（償却原価を含む）と公正価値（時価を含む）の混合型		
・償却原価法には利息法を適用	利息法または定額法を選択	定額法
・有価証券の譲渡損益は契約日が属する事業年度に認識する		
・個別不良債権の公正価値測定	財務内容評価法またはキャッシュフロー見積法	財務内容評価法または50%基準
・デリバティブは公正価値測定し差額は当期損益処理が原則	実務指針では例外処理も認める（為替予約の振当処理など）	為替予約により確定させた外貨円貨換算を使う
・ヘッジ会計は公正価値法が原則、キャッシュフロー法（繰延法）も併用。	繰延法が原則、時価法の適用対象は狭い。	
棚卸資産 IAS2		
・低価法の強制適用 ・洗替法	・低価法の強制適用 ・切放法と洗替法の選択	・原価法と低価法の選択 ・切放法と洗替法の選択
・簿価と正味実現価額の比較	・簿価と正味実現価額の比較	・簿価と正味実現価額の比較（再調達原価は廃止）
・再評価と低価法損失戻入れ	・洗替法又は切放法の選択	・洗替法又は切放法の選択
・後入先出法（LIFO）を禁止	・LIFO を禁止	・LIFO を認めている
リース IAS17		
ファイナンスリースの定義： リース物件のリスクと便益が レシーに移転するリース	リース料総額の現在価値が取得 原価の90%以上又は耐用年数が 75%以上	原則としてリース料総額が取得 原価の90%以上（範囲は会計より 広い）
借手は、リース資産負債を公正 価値またはリース料総額の現在 価値いずれか小さいほうで認識 する	ファイナンスリースは通常の売買取引に準じて会計処理する。リース料総額の現在価値または貸手の取得原価のいずれか小さいほうで認識する。ただし、利息相当額の期間配分は、会計は利息法、税務は定額法。	

図表2 IFRS から乖離しているわが国会計基準と税務法令の比較

IFRS/IAS	わが国の会計基準	わが国の税務法令
無形資産 IAS38		
・一定の要件を満たす開発費の 資産化	市場販売目的ソフトウェアの開発費に限り、一定要件を満たすときのみ資産化できる	
・ソフトウェアなど耐用年数ある 無形資産は経済的便益が期待 される期間に均等償却	・包括的無形資産会計基準はまだない。 ・上記ソフトウェアは見込み販売数量法、見込み販売 収益法、定額法で償却	・簡便な3年均等償却法又は5 年均等償却法で償却する
・コスト法と再評価法の選択	コスト法のみ	
退職給付 IAS26		

年金数理計算によって法的及び 衡平法上の給付義務について引 当金を設定する	退職給付債務の割引現在価値と 年金資産の時価評価差額を引当 金に計上による	2002年以降、「退職給付引当繰 入」全額損金不算入となる
固定資産の減損 IAS36		
回収可能額が簿価を下回るとき 差額を減損と認識する	回収可能額が簿価を下回るとき 差額を減損と認識する	償却限度額計算において償却不 足額が生じたときのみ（減損の 一部）を損金とする
減損の戻入れ可能	減損の戻入れは認めない	
企業結合 IFRS3		
のれんの償却は禁止し、減損テ ストを繰返す。減損の戻入れを 認める	20年以内均等償却プラス減損。 減損の戻入れはしない	連結のれんの償却は損金算入で きない。個別のれんは5年間均 等償却

図表1のグループの筆頭である金融商品会計基準は、その実務指針ではいくつかの例外処理や簡略化処理を認めているとはいえ、IFRSとほぼ同じ水準に達している。金融商品取引の税務ルールも会計基準と実務指針の内容を最大限尊重しており、最近の会計と税務の乖離状況を考えると画期的と評されている。

3. 固定資産の償却と減損に係る会計と税務

固定資産は企業にとって最も普遍的な資産である。また、固定資産の実態は費用の塊とも言われるように、その取得原価を費用化する減価償却費は、資産の耐用年数や残存価値を見積もって収益に見合わせるべき、将来予測と事業方針に基づく判断を要する重要な会計処理である。しかも、費用化時点では現金流出を伴わないため恣意性が働き易い。

「すべての企業に一律の耐用年数を税務上強制するのではなく、企業の自主的判断を尊重し、企業を単位とする「個別的耐用年数」を認めるべきである」と提言した「連続意見書第三」（第1章4項参照）の警告は非常に貴重であったが、結果的には無視され、耐用年数一覧表による会計数字がそのまま税務につながる実務が定着した。

今後、企業の自主的判断による「個別的耐用年数」やコンポーネント・アプローチを求めるIFRSに移行するうえで大きなネックになるのが固定資産の償却と減損であろう。

減損会計が2005年に導入されたときに税法は改正されなかった。その主たる理由は、わが国の費用や損失に係る税務では債務確定が前提になっているが、回収可能額による減損会計には将来キャッシュフローの見積もりや企業の主観的な判断が入るからである。また、減損テストの対象は個別資産ではなくグループとしての資産であるが、税務上は建物一棟、土地一筆といった個別資産である。税務でも技術進歩による陳腐化資産の一時償却や耐用年数の短縮もあり得るが、いずれも国税局長の承認を受けることが条件になっている。こうした事情から、減損損失は税務上損金算入できないケースが圧倒的に多くなる。

減価償却資産の減損では、以後の減価償却計算は、減損によって切下げた後の帳簿価額と残存価額との差額を残存耐用年数で期間配分して行う。したがって、会計上の減価償却費は小さ

くなる一方、税務上の償却限度額は従来どおりだから、企業としては会計上の償却計算システムと税務上の償却計算システムを同時に整備しておかなければならない。

わが国減損会計基準の特徴は、減損の測定は将来キャッシュフローの見積りに大きく依存するところから、減損の存在が相当程度に確実な場合に限って認識することである。そのために、第1ステップとして割引前の将来キャッシュフローと簿価を比較して減損の兆候を予測し、第2ステップで簿価と将来キャッシュフローの割引後現在価値との差額を減損損失と認識する。しかも、将来キャッシュフローの見積りに当たっては、対象物件の耐用年数が20年を超える場合も想定するなど、人知では見通すことが不可能なほど超長期間の回収可能額を許容している。これでは意図的に減損認識を避けることが可能であるとも見られかねず、一旦認識された減損は戻し入れ不可能であるから、主観の見積りによるとはいえ、事実上確実な損失である。

他方、IAS36号によれば、簿価と対比すべきは正味実現可能価額（Fair value less cost to sell）または使用価値（Value in use）のいずれか高いほうであるが、後者を見積もるために許容する将来キャッシュフローの期間は特別な事情がないかぎり最長5年である（par33）。

以上のような違いからみると、わが国会計基準による減損は税務上の損金として認めるべき損失である。

第3章、税務会計原則、企業会計原則、IFRS 概念フレームワーク

会計と税務も目的は異なるから、原則や概念も相違点のほうが圧倒的に多いことは比較するまでもない。しかし、企業の経済的成果を測定する機能には共通点もある。両者の共通点と相違点を原点に遡って明らかにしておくは、これからの両者の関係を考えるうえで有益と思われる。ただし、会計については、取得原価・実現基準によるわが国の「企業会計原則」と公正価値・発生基準に立つIFRS 概念フレームワーク（とくにIASBとFASBの共同作業によって改訂版）を比較すれば、目的も概念も大きく変化している。

1. 税務会計原則と会計概念の単純比較

税法の制度を担う憲法上の原則として「租税法主義」と「租税公平主義」がある（金子宏（2012）第4章）。ここでは税法と会計の比較を目的とするため、富岡（2010）が掲げる9つの税務会計原則を取り上げ、会計原則や概念と比較する。狙いは会計と税務の計算原利を明らかにすることである。9つの税務会計原則、①実質課税主義の原則、②計算恣意排除の原則、③損金控除規制の原則、④負担能力主義の原則、⑤資本剰余除外の原則、⑥計算明確性の原則、⑦計算簡便性の原則、⑧企業自主計算の原則、⑨公共政策配慮の原則は、いずれも会計原則と似て非なるものである。単純比較すると、図表3のように整理できるが、第3章で取り上げる税効果会計の存在理由となる。

図表3

税務会計原則	税務会計原則と会計概念の関係
①実質課税主義の原則	租税回避行動への対立軸である。国際主義と原則主義のIFRSが経済実態を重視するのは論理必然であり、現に会計基準の随所で活かされている。(本章第3節参照)。
②計算恣意排除の原則	企業情報の提供を目的とするIFRSは将来予測と見積もりと判断を多用する。税務は画一的ルールにより恣意性を排除する。
③損金控除規制の原則	課税所得計算上の消極的因子である損金を規制し引当金設定限度額を設け、納税者間の公平性を確保する。会計に適用すれば情報の中立性と目的適合性を損なうことがある。
④負担能力主義の原則	権利義務確定主義や現金基準は課税原則の一つであるが、発生主義と公正価値重視のIFRSにとっては無縁の原則である。
⑤資本剰余除外の原則	資本取引と損益取引の区分、資本維持の原則は伝統会計においてもIFRSにおいても会計利益決定の基本原則の一つである。ただし、新株発行費用が損益取引か資本取引かは会計基準や税務基準によって異なる(本章第4節参照)。
⑥計算明確性の原則	課税上の公平性を守るために、ルール主義会計と同様、法形式や数値基準を多用する。目的適合性を重視するIFRSも真実・公平な概観を前提とするが、画一的形式基準は避ける。
⑦計算簡便性の原則	満期保有目的有価証券の償却原価法やファイナンスリースにおける利息相当額の期間配分では、税務は簡単な定額法を許容するがIFRSは利息法適用を求める。
⑧企業自主計算の原則	納税申告では、IFRSと同様、企業の判断と責任に基づく自主計算を前提とするが、会計概念レベルのそれとは内容が違う。
⑨公共政策配慮の原則	税務は経済政策や社会政策の見地から、特定の所得を課税除外しまたは課税時期を繰延べる、ある費用については損金控除を許容し、逆に損金控除を否定することがある。IFRSにとって無縁の原則であるが、税効果会計では「永久差異」または繰延税金負債を認識すべき「一時差異」となる。

2. 税務会計原則と会計概念の類似性

1) 上記9税務会計原則について「一体型」会計原則と共通するものを探せば、②計算恣意排除の原則と⑤資本剰余除外の原則である。計算恣意排除の原則は、継続性の原則、首尾一貫性の原則、重要性判断の原則を含むからであり、資本剰余除外の原則は資本取引・損益取引区分の原則と共通するからである。

2) 「分離型」会計のIFRS概念フレームワークと共通する税務会計原則はまったく見当たらない。むしろ原則主義のIFRSにとっては無縁もしくは相反するものがほとんどである。とくに政策を税法に持ち込み、税法が確定決算に織り込むよう求めると、財務会計は歪んだ数字を報告することになる。また、会計と税務を分けて申告調整する場合には、会計上と税務上の資産負債は不一致となり税効果会計が必要不可欠になる。

3. 実質課税主義の原則と形式よりも実態重視の概念

この税務会計原則は、納税者の実質的担税力に則して公平な課税を実現するために、課税所得の実質的な帰属者の決定や課税所得の概念構成および計測にあたっては、表見的事実にとらわれず、ときには仮装的事実を否定し、課税要件の法的形式よりも経済的実質に則して行うべきことを要請する原則である。この原則はまた、実質所得者課税の原則、所得実質把握の原則、および租税回避否認の原則の3つから成る（富岡（2019）42頁）。

他方、法形式よりも経済実態重視（Substance over form）はIFRS概念フレームワークの重要なコンセプトであったが、IFRS基準書2010年改訂版から削除されたものである。

削除される前のIFRS基準書2009年版の原文テキストは次のような例を挙げていた。

「企業の取引や事象を忠実に伝えるには、単に法的形式をとらえるのではなく、経済実態にしたがって処理し報告すべきである。たとえば、資産譲渡は売買契約によれば売却にみえても、引続き売手が経済的便益を享受できる取決めが存在することがある。そのような場合に資産の売却として扱えば忠実な会計報告にはならない」（par.35）。

このコンセプトは、細かなルールよりも判断を求める原則主義のIFRSでは、リース会計基準でも金融商品会計基準でもその他の基準でも盛んに使われている。ではなぜIFRS概念フレームワークの改訂版からこの概念は削除されたのか。斉藤・徳賀編著（2011）第6章で、「実質優先原則」の役割が軽視された理由を大日方は次のように解説している（250～251頁）。

「法形式を偽装して収益費用の計算を操作することを防止するために、実質に注目して、発生主義によって収益費用を計算するという原則である」。また「権利義務確定主義に対して発生主義が優位性をもつことは一般に理解され広く定着しているのであろう」。「ところが、会計基準の改訂をめぐる最近の動向をみると、（中略）会計処理の画一化、標準化の手段として権利義務確定主義が注目されている。（中略）会計基準の設定は、財務報告の目的に対する効率な達成手段の選択問題であるが、目的が不明確なことともなって議論は混乱し、右往左往しているようにみえる。」

上記解説の前半は「利益にかかわる発生、実現、対応の三つは、財務会計理論の中心に位置している」という伝統的な立場から、経済実態重視の原則を収益費用の発生主義と関連付けている。しかし、この原則は、上記解説の後半部分が指摘するように、権利義務確定主義による資産負債、すなわち形式的な資産負債の簿価評価と訣別し、FASBもIASBも目指している資産負債中心会計と公正価値会計に至るためには欠かせない大前提である。とくにIFRSにあつては、資産負債の認識基準を国によって異なる法律に基づいた権利義務確定主義に委ねるわけには行かない。契約形式は売買であっても取引の実態が賃借や融資であればその資産の消滅を認識するわけには行かず、売却益の認識もできない。そう考えると、「目的が不明確だから右往左往している」のではなく、実態重視が不都合な結果を招くことを恐れる強力な業界があるから、概念としても受け入れ難いように思われる。その証拠に、SEC勤務経験がある会計学

者パルムローズは米国財務報告の改善に関する助言委員会報告(CIFiR,2008)の内容をAccounting Review (Vol. 84, No.2 2009, 289~290頁)で述べている。以下はその論旨を筆者が意識したものである。

取引事象の形式ではなく経済実態を反映する会計報告が望ましいことは委員会に誰にとっても異論はないが、米国の現行会計基準はどれもそれを求めている。会計報告作成者は、高品質の会計原則に基づくよりも、GAAPが認める会計処理の中から誰もが受け入れている処理方法を選ぶのが実情である。経済実態を反映する方法を選択させる要求は、予見可能な将来において実現するとは到底考えられない革命的变化であろう。それは、GAAPに原則主義アプローチに全面的に適用され、均一的ルールがGAAPを支配することが無くなるまではまじめに考えるに値しないであろう。

実態重視に悲観的な報告であり、米国会計の“不都合な真実”の一つである。しかしながら、パルムローズのみるところでは、上記報告にもかかわらず、米国の会計基準設定者は、公正価値会計を目指し、ルール主義から遠ざかろうと努めている。

4. 資本取引と損益取引の区分

資本剰余除外の原則は、課税所得の概念構成および計測にあたり、資本および資本剰余を分離区分して租税負担能力ある所得を把握することを要請する原則である。会計利益の計算においても純資産の期末残高が期首残高を超過した差額のうち資本取引による増加分を差し引いた部分が当期純利益である。ところが、資本取引と損益取引の境界線は必ずしも一定ではない。その典型例が新株発行費用である。

企業会計原則の[注2]は、「新株発行による株式払込み剰余金から新株発行費用を控除してはならない」という。新株発行による株式払込み剰余金は資本取引であるが、新株発行費用そのものは損益取引によって発生した費用だから混同してはならないというわけである。

わが国税務上も新株発行費用は繰延資産として計上し償却費用化することになる。

しかしながら、アングロサクソン系の税法は会社設立後の増資時に発生した新株発行費用は税務上損金として認めないのが通例であるから、米国GAAPでは費用処理せず資本準備金から控除するのが一般的である。

5. 保守主義(安全性)の原則

上記図表3では比較の対象となっていないが、企業会計原則上の保守主義(安全性)の原則は、税務会計の実務では節税の精神的拠り所になっている。その意味では伝統的な会計・税務関係のエートスでもある。ドイツ商法会計でも改訂前のIFRS概念フレームワークでは慎重性の原則として存在した。改訂フレームワークでは削除された理由は必ずしもあきらかではないが、米国FASBの概念ステートメント第2号がいうように(par.93)、過度の保守主義はバイ

アスを生み、投資家をミスリードする情報提供につながるからであろう。

第4章、税効果会計がもつ「一時差異」調整力の限界

1. 税効果会計の目的と機能

上記第3章によって明らかになったように、会計と税務は共通の簿記数字を扱うが、目的とすることは異なる。したがって、会計上の収益・費用と税務上の益金・損金の間には「一時的差異」や「永久差異」が生まれる。「永久差異」は国によって異なるから、企業の多国籍化によって多様となるが、「一時差異」は会計と税務の関係が分離すればするほど増える傾向がある。

下記図表4のように、当期収益から（たとえば）「受取配当金」のような課税除外益金を控除し、会計上の負債である「前受け収益」を（仮に）坦税力の観点から入金時に課税するとすれば、そのとき益金として加算したものが当期の益金である。また当期費用から（たとえば）交際費や税法限度を超過する償却額のような控除不能損金を控除し、税務上控除許容な損金を加算したものが当期損金である。

下記図表4の課税所得に法定実効税率を掛けて算出した当期法人税等負担額は、会計上の税前利益とは期間計算上整合しない数字となり、税後利益は当期の業績を正しく表す数字ではなくなる。当期収益費用と当期課税所得の差異の中の「一時差異」に係る税額を繰延べ・繰り戻すことによって当期発生税金費用を適切に期間配分する。これが当期純利益を期間業績を正しく表す形に近づける税効果会計である。⁶

図表4 収益費用アプローチによる課税所得と会計利益の関係

財務会計上の利益	税務上の益金・損金	課税所得の構造
当期収益（利得を含む） R	$\left\{ \begin{array}{l} \text{課税除外益金 } R_e \\ \text{課税加算益金 } R_t \end{array} \right\}$	当期の益金 $R - R_e + R_t$
-		-
当期費用（原価・経費・損失） E	$\left\{ \begin{array}{l} \text{控除不能損金 } E_{nd} \\ \text{控除可能損金 } E_d \end{array} \right\}$	当期の損金 $E - E_{nd} + E_d$
=		=
当期利益: 収益 - 費用		当期課税所得: 益金 - 損金

2. 資産負債アプローチの理論的弱点と実務上の複雑さ

税効果会計は複雑かつ難解といわれることが多い。上記「税効果会計の目的と機能」に関する図表4は収益費用アプローチによるものであり、比較的理解し易い。また、期中に発生した

過大なまたは過少な税金費用のうち、一時差異と見られるものを、繰延税金資産または繰延税金負債として期間調整する収益費用アプローチは理解し易い。しかし、それだけでは資産負債中心観による財務報告にはならない。フローとしての収益費用をストックとしての資産負債に転換して、会計上と税務上の資産負債を比較し、繰延税金資産の回収可能性や繰延税金負債の債務性を慎重に見極めるのは資産負債アプローチの長所であるが、次のような理由から複雑性・難解性を生む。

第1の理由は「実現仮説」にある。資産負債アプローチを採用するわが国の税効果会計基準やIAS12号は次のようにいう。

会計上の資産負債簿価（Book Value）と課税所得計算上の資産負債の金額（Tax Base）に差異があり、その回収時・決済時に過大なまたは過少な税金負担がほぼ確実に発生すると見込まれる場合、繰延税金資産または繰延税金負債を計上し、差異が解消するときに取崩すことによって、税引き前利益と法人税等を合理的に対応させる会計手続きである。

上記の税効果会計の定義のアンダーライン部分を、より分かり易く言い換えれば、「将来回収が見込まれる当期税金費用をあたかも実現したかのように繰延税金資産として繰延べ、将来発生する税金費用を繰延税金負債として見越し計上すること」である。将来の会計事象をいま実現・決済したかのように資産負債認識することを、西村（2001）は「実現仮説」と呼ぶように、理論的正当性には疑わしいところがある。わが国会社法は問題視していないが、ドイツ商法のように繰延税金資産相当額は配当可能剰余金から除外する法制もある。

第2は、IAS12号の表現は、わが国の「一体型」ではなく、「分離型」の会計・税務関係が前提になっている。そこで資産負債の簿価（BV）とタックスベース（TB）の大小関係を中心に、IAS12号による例（pars.7～10）を整理すれば下記図表5のようになる。

図表5 資産負債の簿価とTax Baseと税効果の関係

BV=TB のとき	資産 BV > 資産 TB	負債 BV > 負債 TB
一時差異ゼロ	将来課税所得が発生する。 繰延税金負債を認識する。注1	将来損金控除額が増える。 繰延税金資産を認識する。注2

注1：固定資産を会計上は定額法で償却する一方、税務上は経済政策としての加速償却をすれば資産 BV は TB を上回り、TB を超過する将来収益は税金負担を生む。

注2：キャッシュベースで損金となる未払費用は将来課税所得を減少させる。

注3：IAS12号は一時差異に加えて欠損金や税額控除の未使用枠も繰延税金資産認識の対象とする（pars.34～37）。

注4：いうまでもなく会計上のBVと税務上のTBの差異や欠損金・税額控除枠の有効期限は国によって異なる。

第3は、Tax Baseの資産負債価値が税効果会計上は重要であっても、外部者には一覧性のある形、たとえばタックスバランスシートの形で、または簿価との比較貸借対照表の形で外部に公表されないこと。Kager, R. et al. (2011)は、公開企業には、会計報告とは別に、納税申告書の電子開示を義務付けるべきという意見を紹介している。税務会計の透明性は格段に高まるという意見の根拠は、①利害関係者には税後利益の予測や財務分析が容易となる、②低税金負担については将来のタックスリスクの評価が容易になる、③過度なタックスシェルター利用を抑制できる、などの効果を挙げている。⁷

Tax Baseは、企業がタックスバランスシートを公表しないときにも、公表されたバランスシート上の繰延税金資産・負債から推測値として割り出すことができないこともない。Kager, R. et al. (2011)は図表6の計算式（記号の一部は便宜変更している）を使い、繰延税金資産・負債を回収時または決済時の予想税率で割り返すことによって算出している。なお、TBaとTBfは資産・負債のTax Base、DTAaとDTLaはTBa関連の繰延税金資産負債、DTAfとDTLfはTBf関連の繰延税金資産負債、 π は繰延資産を回収するときの、または繰延税金負債を決済する時の法定税率を表す。

図表6 繰延税金資産負債からTax Baseを割出す計算式

$$TBa = BVa + (DTAa / \pi - DTLa / \pi) \quad TBf = BVf - (DTAf / \pi - DTLf / \pi)$$

上記のように算出されたTax Baseは、それぞれ対応する資産負債のBVと比較することによって将来の税金負担を予測するために活用できないことはない。しかし、繰延税金資産そのものが税金費用を資産化した疑似資産である。そこから割り出されたTax Baseを使って資産負債と比較する迂遠な方法によって推計するよりも、繰延税金資産自体の回収可能性をケースバイケース吟味するほうが手っ取り早く目的を達成できる。

とくに繰越欠損金に係る繰延税金資産を認識するに当たっては、欠損金は収益力が低く赤字体質に起因するであれば回収可能性を強く疑うべきである。また投資の売却などによる一過性のものであれば、通常の収益力と比較するだけで済むことが多い。公開企業における過度な保守主義や慎重性は、会計情報の信頼性も目的適合性も損なうことがある。

第3は、海外子会社の繰延税金資産については所在国の税制に照らして回収可能性を検討するのは当然であるが、その累積剰余金について親会社が配当課税を予測して繰延税金負債を認

識するかどうかは親会社の税務戦略にかかっている。

IAS12号によれば、親会社が子会社・関連会社・ジョイントベンチャーの配当方針や時期をコントロールできるならば、繰延税金負債を認識しない。⁸

わが国の税効果会計基準にも、繰延税金負債の認識を不要とする実務指針がある。受取配当金の益金不算入制度の適用が海外子会社からの配当にも拡大されたため、この制度を利用すれば配当予想額等の5%と外国源泉所得税が対象となる(34項)。

税効果会計は会計と税務が分離すればするほど重要性を増す。ところが、上記のような複雑性と難解性を乗り越えた後であっても、税効果会計によって税務とのギャップを埋めるには、企業収益力についての確かな将来見通しとともに、海外投資の成果をどう活用するかまたいつ親会社が回収するかについての一貫性のある方針が不可欠になる。

第5章、ドイツと英国におけるIFRS会計と税務の関係⁹

1. IFRS適用前のドイツにおける会計と税務の一体関係

1978年にEC委員会が公布したEC会社法指令第4号は、英国会社法の最高規範概念である真実・公平な概観(True and Fair View, 以下“TFV”という)を採用した。コモンロー(判例法, 不文法, 慣習法)の永い伝統をもつ英国が、画一的な商法や税法のルールが会計報告のTFVを損なわないよう、会計と税務の分離を勧告したものである。Eberhartinger(1999)によれば、アイルランド・オランダ・英国は積極的に賛成し、他の国々も税と会計の一体性を放棄したが、ドイツだけは頑として勧告を受け入れず、会計の税務に対する基準性を維持した。

ドイツの基準性の原則(Massgeblichkeitsprinzip)とは、1874年のザクセン・ブレーメン州所得税法以来、税務の基盤を商法が規定する貸借対照表(正規の簿記の原則による)に求めるものであったが、分離型の英国などからTFVに反すると批判されてきた。その理由は、EberhartingerE.(1999)によれば、商法会計がもつ次のような4つの特徴である。

第1に慎重性の原則が支配的であること。ドイツ企業は会計処理の選択肢を利用して、資産価値は低め、負債(引当金)は高めに評価し、利益を抑えることによって節税を計る。慎重性の原則そのものは経営環境の急激な悪化などに備えるのが本来の目的であるが、隠れたりザーブ(引当金・準備金など)を生んでいると批判されてきた。

第2に、TFVを優先することなく、詳細なルールがTFVを高めると主張するドイツは、TFVを故意に歪曲していると批判されてきた。

第3に情報公開に前向きではないこと。TFVの歪曲は、EC指令第4号が求めてように、脚注開示によって償われるはずであった。しかし非公開有限会社(GmbH)が多いドイツでは積極的な情報開示に消極的であった。

第4に税務ルールの影響を受け易いこと。税が会計に与える影響は逆基準性と呼ばれる。

逆基準性（Umgekehrte Massgeblichkeit）とは、税務ルールが会計に影響を与える規律をいう。基準性とはまるで逆の方向に働く現象であるが、基準性の論理的帰結であるともいわれる。たとえば、ある投資を奨励する政策税制やインセンティブ税制を利用するかどうかは企業のオプションである。会計との一体性を確保し、会計を拠り所とする税務としては、企業がそれを利用する条件として、特別引当金・準備金や特別償却を会計帳簿に反映するよう求める。したがって、逆基準性は基準性から導きだされる論理的帰結であり、基準性と裏腹の関係にあるといえる。

2. IFRS 適用後のドイツ公開企業と商法の現代化

ドイツの公開企業は2005年から IFRS によって連結財務諸表を作成し、個別財務諸表は概ね商法によって作成している。ドイツ商法は、かつてはわが国商法のモデルであったように、債権者保護と利害調整を目的とし、税務計算の基準とするのが伝統であった。したがって、連結に IFRS を適用する上場企業であっても、公表目的の個別財務諸表は IFRS でも商法でも良いが、配当・税金の計算には商法による個別財務諸表を作成しなければならない。これは引続き商法義務である。その意味では、IFRS 採用後の公開企業にとっては連単財務諸表作成に適用すべき会計基準はダブルスタンダードになっている（図表7参照）。

図表7 ドイツ公開企業に適用されるダブルスタンダード

財務諸表	連結	公表用個別	配当・税務用個別
公開企業	IFRS の強制適用*	IFRS と商法の選択*	商法の強制適用

* 海外子会社が少ない小規模公開は商法ベース帳簿に修正を加えて IFRS 連結財表を作成する。IFRS 適用の海外子会社が多い大規模公開会社は IFRS ベースで記帳し管理会計にも使うが、配当・税金用個別は IFRS から逆調整して作成する（出所：Haller, A. et al. (2010) に筆者加筆）。

2010年からは貸借対照表現代化法が適用開始され、商法と IFRS との距離が縮小している。たとえば、税法上の優遇措置を受けるためには、会計を税法に合わせる必要があった（「逆基準性」と呼ばれる）が、旧第247条の3項¹⁰を削除することによって、税金に引きずられる会計分野は限られてきた。形式的基準性は廃止し実質的基準性を残すことによって、商法上の年度決算書の情報機能を強化しようとしている。結果として、会計と税務の伝統的な一体性は緩和される方向にある。

3. 英国における会計と税務の分離した関係

英国に限らず、アングロサクソン諸国では、会計と税務は別物と考えられている。これは分

離型とも呼ばれるが、課税所得をドイツのように商法の定める正規の簿記に依存するのではなく、永年の慣習を重視する事例法 (case law) と独自の税法ルールに基き計算する。会計は、国によって異なる税務ルールの影響を受けることなく、企業情報を提供する。これが分離型の長所であり、グローバルスタンダードとしての IFRS を生む環境と受入れ易い環境を育んだ。

しかしながら、James, S. et al. (2011/12) によれば、課税所得計算が会計上の純利益から出発することには変わりはない。上記でいう永年の慣習が GAAP (一般に公正妥当とされている会計原則) を意味すること、また権利義務確定による実現収益と費用の差額が課税所得の大部分を構成することには変わりはない。英国の分離型が一体型と違うところは、固定資産の加速償却に使う Capital Allowance (初年度にプラントの取得原価の大部分を償却できるシステム) は納税申告において節税目的にのみ使用し、会計には公正な償却費を計上する点である。¹¹

4. コモンローの会計と大陸法の会計

会計と税務が分離した背景には、Eberhartinger (1999) によれば、英国では税法が先行し会計ルールが遅れて導入された経緯がある (所得税法：1799年、会計ルール：1844年)。因みに、フランスでは、1897年に会計ルールを組み込んだナポレオン商法典が成立し、税法導入は1917年であった。ドイツでは1862年に会計ルールを組み込んだ商法典が成立し、税法は1874年に導入された。分離型の国々では税法が会計に先行したが、一体型の国々では商法会計が先行したために税法はそれに依存するようになったというわけである。

この説明方法をわが国に適用すると、戦後ほぼ同時期にシャープ勧告によって法人税制が整備され、ほぼ同時に公表された企業会計原則から、会計と税務の一体型の歴史的根拠を理解できる。しかし、制度の歴史的経緯だけでは理論的説得力に欠ける。その点では、次のコモンローとローマ法の違いのほうが納得し易いように思われる。

Alexander, D. et al. (2010) は、欧州を2分するコモンローとローマ法に起源をもつ大陸法によって、英独の会計・税務関係の相違を説明している。コモンロー (判例法、慣習法、不文法) の英国では、変わる社会のニーズに合わせて法律を主観的に解釈する。会計報告は、したがって、目的適合性を重視し、公開会社と市場取引に向いている。これに対して、ローマ法の伝統が強い欧州大陸では法律を客観的に解釈するため、市場取引に不馴れな非公開会社に向いている。このほうが、戦前はドイツから商法を導入したわが国の一体型を良く説明できる。

5. シンガポール、香港の場合¹²

アジアの国際金融センターであり多数の日本企業がアジア・中国投資の窓口としている両都は、歴史的繋がりから英国の分離型会計・税務システムをもち、すでに IFRS を導入している。シンガポールにおける会計基準は、財務報告基準 (FRS) とその解釈指針 (INT FRS) から構成されており、IFRS と配列も番号も同一、内容もほぼ同一である。香港の会計基準

(HKFRS) と解釈指針 HK (IFRIC) についても同様なことがいえる。IFRS を短期間に、しかも個別財務諸表から強制適用（中小企業には IFRS の SME 版を適用）できたのは、伝統的な英国 GAAP の概念に慣れ親しんでいたからであり、IFRS および解釈指針を国内基準化するうえで有利だったと思われる。

シンガポールはいろいろな外資優遇税制をもち、香港税制はシンプルをモットーとしている違いはあるが、ともに低税率（シンガポール：17%、香港：16.5%）である。

分離型会計・税務システムでは、限られた主要な乖離項目を入替え調整する。たとえば、上記3項における加速度償却制度のように、会計上の減価償却費は加算し、税務上の capital allowance は減算して課税所得を算出する。このような方式では資産価値の推移を実態として表わす減価償却方法の選択や耐用年数・残存価値の見積もりにおいて税金を意識することがない。

6. 一体型と分離型の差が消える

IFRS を採用した EU 諸国でも、もはや「分離型」と「一体型」の区分は、次の報告によれば、ほとんど消滅している。英国とドイツの会計学者による共同研究報告（Haller, A. et al. (2010)）によれば、1996年以降の英国では税務ルールを会計に接近させることによって「一体型」へ変わり¹³、ドイツでは税務ルールを会計から切り離すことによって「分離型」が進んでいる。その結果、英独両国における上場企業にあっては、税務が会計に与える影響はほぼ収斂したと評価されている（図表8参照）。

図表8 英国とドイツにおける会計と税務の関係の収斂

	英国	ドイツ
会計と税の関係変化	分離型から一体型へ	一体型から分離型へ
1996年以降	税務ルールを財務報告に接近 ¹⁴	税制改正による基準性の緩和*
とくに IFRS 適用後	個別と連結の垣根を低くし、非公開会社も IFRS 適用可能に	商法現代化による逆基準性の廃止

* 長期性固定資産の減損、長期引当金の現在価値への割引率など基準性緩和（商法は商法、税は税へ）。

7. 変わる制度と変わらない実務

上記で報告したところから、会計と税務の関係を考えるとき、指摘できる第1の方向性は、減価償却のような大物は加算・減算する調整に委ねざるを得ないが、大勢において税収中立なマイナーな差異については、税務を IFRS に接近させ、ダブルスタンダードの垣根を低くするような制度改革が必要ということである。

英国では「分離型」から「一体型」へ、ドイツでは「一体型」から「分離型」へと変わり、両国間で収斂がみられるが、IFRS導入後の英国では、税と会計の垣根を低くする制度改革が行われており、ドイツでは基準性を緩め、逆基準性を撤廃した。この流れから分るように、わが国でもIFRSを導入するにあたっては、税務との柔軟な関係を築くには「会計と税の一体改革」が必要ということになる。しかし、制度は変わっても、実務がどう変わるかは別の話である。同じ英独会計学者による研究報告によれば、税への配慮は依然として陰に陽に連結財表に影響を及ぼしている。個別財表を商法に基づいて作るドイツ企業というまでもなく、商法とIFRSと平行に二種類の個別財表を作るドイツ企業においても、あるいは個別段階からIFRSを選択する英国の連結財表でも、税務への配慮が影響していると報告している。理由は、大きく分けて2つある。一つはIFRSそのものに明示的または黙示的オプション(選択肢)があり、経営者の測定・予測に依存する基準が多いこと。もう一つは、ドイツ企業にいえることだが、IFRSによって連結情報を提供するからといって、伝統的な会計と税務の一体感はそう易々と消えないのである。

8. 明示的・黙示的な会計処理オプションと測定・予測を求める会計基準

IFRSには、明示的または黙示的オプション(選択肢)と測定・予測を求める基準が多いことは周知の事実であるが、次の図表9のように整理すると、財表作成者の税務への配慮が働く余地が大きいことを改めて認識せざるを得なくなる。

図表9 税が税前利益に与えるIFRSのオプション・測定・予測

カテゴリー	基準	選択肢
明示的 オプション	IAS2 (棚卸資産)	FIFO または平均法
	IAS16 (プラントほか)	原価法または公正価値法
	IAS19 (従業員給付)	年金数理差額は一時処理または繰延処理
	IAS27 等 (関係会社投資)	原価法または公正価値・売買可能証券処理
	IAS39 (金融資産・負債)	原価法または市場価格法
黙示的 オプション	IAS11 (請負工事契約)	結果測定可能性が高いときのみ進行基準
	IAS17 (リース契約)	リスクと便益による数値基準なき分類
	IAS36 (減損)	混合基準による減損テスト
	IAS37 (引当金)	経営資源流出の高い可能性の測定と認識
	IAS38 (開発費の資産化)	種々の判断基準をすべて満たすとき
測定・予測	上記の黙示的オプションは公正価値測定や将来にわたる予測を求める	

(原文では明示的9基準、黙示的10基準、測定・予測については16基準指摘しているが、上の表では大幅に集約している。)

9. ドイツ企業の根強い税務志向

たとえば、図表9のトップ項目であるIAS2(棚卸資産会計基準)では、LIFOのように

IFRS が明示的に禁止していれば使えないが、そうでないかぎり、企業の会計方針として IFRS が認める選択肢からできるだけ節税になる方法を選ぶ。製品の価格上昇を想定すれば、FIFO よりも平均法を選ぶのは自然な流れともいえる。

IAS23 による「建設利息の資産化」は、2009年からオプションではなく、「強制」に変わったが、2005年の IFRS 適用後もドイツ上場企業はほとんど費用処理していたことが図表10から分かる。英国上場企業では、税と開示を切り離すことが定着していたことも明らかである。

図表10 税務への配慮についての独英企業比較

	ドイツ	英国
棚卸資産には FIFO のみ使う	0.0%	57.1%
建設利息は費用処理する	87.8%	52.5%

開発費の資産化に関する実態調査が追加されても、ドイツ企業の費用処理比率は高いパーセンテージを示すことに変わりはないであろう。

10. インタビューによる事実確認

研究者たちはドイツ上場企業の財表作成責任者や会計監査人とインタビューしている。その結果、税務への配慮が会計報告に影響するのは、単に IFRS の構造から推察されるだけでなく、意図的に作られた会計事実であることを確認している。ドイツが会計と税務を切り離そうと努めてきたのは、取引や会計事象を適正に表示するよう求める IAS8 号に反すと解釈したからであったはずだ。ところが、インタビューに応じた実務家たちが挙げた理由は、○IFRS と商法のダブルスタンダードによる実務効率の低下を最小限度に抑えること、○税と会計の分離によって複雑化・煩雑化する税効果会計の作業コストを抑えること、○税務上の固定資産の減損額が会計報告上の減損額を上回るような状況は税務調査官に説明困難なこと、これらが IFRS 枠内でぎりぎりのところまで税への配慮を続ける理由であったという。商法中心から IFRS へと開示のベースが変わっても、ドイツの税を考慮した永年にわたる会計処理の伝統は、容易に変わるものではないことが分かる。伝統的に「分離型」であった英国では IFRS 導入はスムーズであったが、「一体型」であったドイツでは、「分離型」へと相当果敢に転換しているが、それでもなお、税務を意識した会計処理が、IFRS 枠内ではあるが、行われていることが分かる。しかし、税務への配慮のみではなく、公正価値測定に関する考え方の違いや、収益認識の公開草案にみるように保守主義（慎重性の原則）も根強く働いている可能性がある。¹⁵

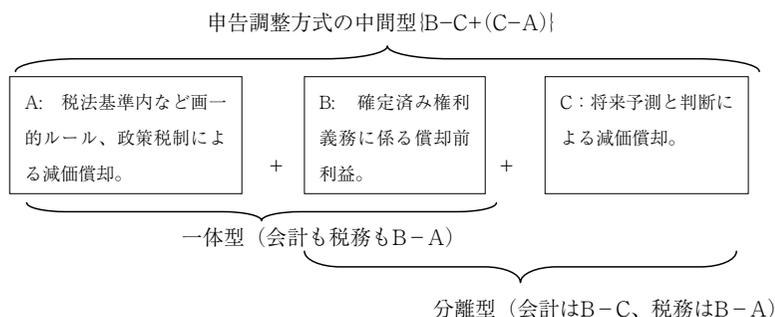
総括と展望

1. 会計を尊重する申告調整

コモンロー系のIFRSを、欧州大陸系の法体系をもつわが国企業に導入するには、会計と税務の緊密な関係を見直す必要がある。わが国の確定決算方式では「一般に公正妥当な会計処理の基準」を課税所得基準に据えている(法人税法第22条第4項)。この「基準性」は世界共通の原則であり、今後とも変わらないであろう。他方、わが国では損金経理要件と税法限度を守ってはじめて損金と認める、すなわち税務ルールが会計を縛る「逆基準性」が、IFRSにかなり収斂した今日でも健在である。この「逆基準性」は、ドイツの貸借対照表法現代化法が廃止したように、わが国でも消滅し、英国・シンガポールのような申告調整方式に移行するであろう。これはIFRS会計に移行するための単なる希望的予測ではない。そもそも、会計・税務関係に係る「一体型」とか「分離型」というカテゴリーは理念型であり、現実中存在するのは、下記図表11が示すように、「申告調整方式の中間型」である¹⁶。

申告調整内容は、①税務上の権利義務確定原則と将来予測による会計数値の調整、②政策税制とTRV(真実・公正の概観)の調整に大別できる。IFRS会計にあっては、申告調整内容②は、英国・シンガポールの例でみたように、会計上の償却費を加算し政策税制上の償却費を加算する形で存続するであろう。問題は調整内容①の存廃である。基準性の原点に立ち戻って、IFRSを「一般に公正妥当な会計処理の基準」として尊重し、権利義務確定基準と公正価値測定基準の乖離を埋める方向で課税所得計算の基準を見直すべきである。

図表11 減価償却費を中心とする一体型、分離型、中間型比較



2. 税効果会計と国際税務会計が重要になる

一体型を申告調整方式の中間型に変えるとき、会計と税務の乖離幅は増大する。会計と税務が分離するにつれ、両者のギャップを橋渡しする税効果会計の重要性は増す。税効果会計が税務とのギャップを埋めるには、企業収益力についての見通しと、海外投資の成果をどう活用するかまたいつ親会社が回収するかについての一貫性ある方針が不可欠になる。

売上高と営業利益を重視するわが国の企業経営者と対照的に、米国の経営者は税引後利益や一株当たり利益を重視する。理由は、株主重視の差であり、税金費用への関心にあるといわれている。本稿で検討した限り、伝統的に会計と税務が一体型であったドイツでも、IFRS適用後においても、IFRSが求める会計処理の中から節税につながるほうを選択している。アングロサクソン諸国ではどうであろうか。欧州投資はアイルランド(ダブリン)経由、アジア・中国投資はシンガポール・香港経由というように低税率国を拠点とし、剰余金を本国に配当することなく再投資に使う戦略をとっている。

会計が国際基準に収斂すればするほど、連結ベースの実効税率比較が容易となり、合理的な節税努力または租税回避行動が企業評価と競争力を左右する場面が増えてくる。他方、大胆な租税回避行動はタックスリスクを高め企業価値を損なうケースも増える。単なる税率差に注目した国際税務戦略ではなく、国際財務会計とグローバル管理会計を統合した国際税務会計が必要になろうとしている。以上

参考文献

- Alexander, D. & Eberhartinger E. (2010) "The European Union Endorsement Process for International Financial Reporting Standards: A Telos-Based Analysis" *Accounting in Europe* Vol. 7, 2010
- Burlaud, A. & Colasse, B. (2011) "International Accounting Standardization: Is Politics Back?" *Accounting in Europe* Vol. 8, 2011
- Eberhartinger E.(1999) "The Impact of Tax Rules on Financial Reporting in Germany, France and the UK" *The International Journal of Accounting* No.34
- Haller, A.and Nobes, C. (2010) "The Influence of Tax on IFRS Consolidated Statements: The Convergence of German and the UK", *Accounting Europe* Vol. 7, 2010.
- James, S. et al. (2012/3) *The Economics of Taxation*, Fiscal Publication
- Kager R., Shanz, D, and Nieman, R. (2011) "Estimation of Tax Values Based on IFRS Information: An Analysis of German DAX30 and Australian ATX Listed Companies" *Accounting in Europe*, Vol. 8, 2011
- Miller, A, et al. (2012) *Principles of International Taxation Third Edition*,
Bloomsbury Professional Ltd., U.K.
- OECD(2010a) *Review of Comparability and Profit Methods*.
- OECD (2011b) *Report on the Transfer Pricing Aspects of Business Restructurings*.
- Palmrose, Z. V. (2009) "Science, Politics, and Accounting; A View from the Potomac" *Accounting Review* Vol. 84, No. 2 American Accounting Association
- 金子宏 (2012) 『租税法第17版』 弘文堂.

- 菊谷正人（2003）「会計基準の国際化と課税所得」『税務会計学原理』中央大学出版会。
- 木下勝一（2010）「IAS/IFRSと税務上の利益計算」『会計』第177号第5巻。
- 久保田秀樹（2011）「日本における企業会計と課税所得計算との関係の過去と未来」『会計』第180巻第2号。
- 高久隆太（2011）「海外進出に当たっての国際税務戦略」『三田商学研究』第54巻第3号。
- 高橋志朗（2011）『わが国税務会計の発達とシャープ勧告』同文館出版。
- 武田隆二（2008）『最新財務諸表論第11版』中央経済社。
- 田村威文（2006）『わが国における会計と税務の関係』清文社。
- 千葉修身（2010）『ドイツ「貸借対照表現代化法」の論理』第69回日本会計研究学会自由論題報告
- 富岡幸雄（2010）『税務会計論』中央経済社。
- 富岡幸雄（2010）『税務会計学講義』中央経済社。
- 藤田敬司（2005）『現代資産会計論』中央経済社。
- 藤田敬司（2009）『M&Aの会計システム』中央経済社。
- 藤田敬司（2011a）「IFRSによる新保守主義会計の構造」『立命館経営学』第50巻第2・3号。
- 藤田敬司（2011b）「拡大する負債概念と収益および株主持分への影響」『三田商学研究』第54巻第3号。
- PWC（プライスウォーターハウスクーパース）（2011）「米国多国籍企業による無形資産の国外移転を含む企業再編」『国際税務』Vol. 31, No.11, 国際税務研究会。
- 本庄資（2007）『アメリカの租税政策』税務経理協会。
- 本庄資編著（2011）『国際課税の理論と実務』大蔵財務協会。
- 21世紀政策研究所（経団連）研究プロジェクト報告書（研究主幹：青山慶二）（2011）『国際租税制度の動向とアジアにおけるわが国企業の国際課税問題』。
- 西村幹仁（2001）『税効果会計の理論』同文館。
- 柳裕治（2004）『税法会計制度の研究』森山書店。
- 森田哲弥ほか（2001）『会計学大辞典第四版』中央経済社。

註

- 1 会計・税務関係に係る「一体型」と「分離型」の内容については第5章参照。
- 2 Burlaud, A. et al（2011）によれば、国の枠にとらわれることなく、国境を超越した国際的金融市場だけをレギュレーターとしてきた。国によって異なる財産法との関係においも独立し、国民経済の法規である税法からも自由な立場で開発してきた。ただし、その概念フレームワークは、筆者がみるところ、改訂版から慎重性や経済実態重視のドイツ会計のエトスが消え、株主と市場重視の米国会計へと傾斜している。
- 3 この企業観（法人擬制説）は、法人税とは何かを考えさせるだけでなく、法人実在説に立つわ

が国企業会計と株主重視の国際財務報告基準の相違を理解するうえでも参考になる。

- 4 経済政策目的の達成のために税制を利用しようとするのはどこの国でもみられることである。問題は、税制に歪みをもたらす不公平で複雑で非効率なものにする(高橋(2011)第8章)だけではなく、財務報告面では逆基準性の形で真実・公平な概観(True& Fair View)を損なうからである(詳細は第5章参照)。
- 5 詳しくは藤田(2005)第1章~第3章参照。『会計学大辞典』によれば、企業会計制度のアメリカーナイゼーションを通じて、課税の公正化、証券投資の民主化、産業金融の適正化などを計ろうとした(212頁)。
- 6 詳しくは藤田(2005)第8章参照。
- 7 わが国の公開企業は、① **Tax Base** そのものは開示しないが、「税効果会計に関する注記」において「繰延税金資産負債の発生原因別内訳」を開示している。しかしながら、繰延税金資産の回収可能性の評価基準は不透明であり利益操作の余地を残している。②や③は、規制のないタックスヘイブンに設立した **SPE** を利用して資産を運用する企業には受け入れ難いかも知れないが、低税率国をビジネス拠点とする企業には抵抗感は薄いであろう。
- 8 これは米国 **GAAP** には古くからある永久投資論であり、たとえば低税率または投資インセンティブ税制をもつシンガポールなどを中国アジア投資のハブとしている企業は、投資利益を本国に配当することなく再投資に振向ける方針を実行している企業は少なくない。この永久投資論は繰延税金負債の認識を逃れるための方便や仮構ではなく、タックスヘイブンを経由する投資によって現実化している。
- 9 英国・ドイツの会計・税務については筆者の1980~1990年代の現地勤務、その後の出張調査を参考している。
- 10 2009年に削除され **HGB247**条3項は、貸借対照表の負債または資本の部に、課税所得控除を目的とするものは「税務上の特別準備金」として表示することを認めていた。税務上の優遇措置を選択するために商法上の年度決算書上では追隨的に実施する必要はないからだ(千葉修身2010年度会計研究会報告『ドイツ貸借対照表現代化法の論理』より)。
- 11 **James, S. et al.** (2011/12) 第12章は、1970年以降の財政法見直しによって、プラント、産業用建物、社有車といったカテゴリー別の償却率がどのように変化してきたかを分析するとともに、企業の経理マンは税金を意識することなく公正な減価償却費を計上できると述べている(252~3頁)。
- 12 シンガポールは2011年12月、香港は2012年2月の筆者の出張調査による。
- 13 英国では、英国会計基準を **IFRS** に収斂させただけでなく、税務計算も英国会計基準または **IFRS** いずれを基礎とすることもできるように改訂した。 **IFRS** の初年度適用において課税所得が大きく変動する移行時も差異(ヘッジ損益など)は、10年で償却することも認められる。その代わりに、グループ内で異なる会計基準を採用することによって租税回避をそることを厳しく

防止する規定も設けられた。

- 14 無形資産の会計上の償却費は2002年より税務上も認められるようになった。
- 15 保守主義との関係については藤田(2011a)および(2011b)参照。
- 16 こうしたステレオタイプの分類は、その根拠に疑わしいところがある。一体型のドイツでも、会計監査人は自ら経済監査人(Wirtschaftspruefer)を名乗り、経済実態監査を職分と考えている。またドイツでの実務経験では、投資促進のインセンティブ税制である加速度償却については加算減算方式の申告調整が許された。分離型の米国では、会計はルール型であり、後入先出法による棚卸資産の評価を税務上認めるのは会計報告と一致することが要件である。

Globalization of Accounting Standards and its New Link with Taxation

FUJITA Takashi *

Abstract

The relationship between accounting and taxation varies over time and from one state or jurisdiction to another,

Before adoption of IFRS in 2005 by EU countries, the influence of taxation had been dominant in Germany and had been much weaker in the UK. However, after the adoption of IFRS for consolidated statements in Germany, certain disconnections were introduced through several revisions of the tax law and the Commercial Code. In the UK, accounting depreciation of some intangible assets is now allowed for tax purpose.

In Japan, immediately after the end of the 2nd World-War, both of accounting principles and corporate taxation system were modernized with strong linkage and influence on both sides: accounting became the basis of computation of taxable income, which is called as, “principle of congruency”, and, on the other hand, the detailed tax rules have taken the effect of “principles of converse congruency”.

Even after the recent convergence of the accounting standards to IFRS, tax rules still have some latent influence over financial reporting.

If IFRS is to be applied to unconsolidated financial statements of Japanese listed companies in near future, the same German type of change; the close changes to certain disconnections, shall happen. At the same time, the UK type change; concession of taxation to IFRS, is also necessary.

Keywords

IFRS, Tax Base, True and Fair View, Principle of Congruency, Principle of Converse Congruency

* Correspondence to : FUJITA Takashi
Visiting Professor, Faculty of Business Administration, Ritsumeikan University
1-1-1 Noji-higashi, Kusatsu, Shiga, 525-8577 Japan
E-mail : tafujita@ba.ritsumei.ac.jp

