



財務諸表に対する税法規制の影響 : 序説(武田隆二 博士記念号)

黒田, 全紀

(Citation)

国民経済雑誌, 166(5):73-87

(Issue Date)

1992-11

(Resource Type)

departmental bulletin paper

(Version)

Version of Record

(JaLCD0I)

<https://doi.org/10.24546/00174884>

(URL)

<https://hdl.handle.net/20.500.14094/00174884>



財務諸表に対する税法規制の影響

一序 説^{*}

黒 田 全 紀

I は じ め に

国による表現の相違があっても、財務諸表は企業の業績及び状況について「真実な」(日本)、「適正な」(fair, アメリカ)又は「真実且つ公正な」(true and fair 等, イギリス他EC加盟国その他)報告を提供しなければならないものであるという要請に関しては広く国際的な合意がある¹。ところが、これら諸国の企業が作成・公表する財務諸表上の数値が程度の差はあっても税法所得計算規定の反映であるにすぎないことがあるのもまた事実である。

その場合、例えば、アメリカの内国歳入法典 (Internal Revenue Code) の一般ルールによると、課税所得は「……納税者が帳簿記入上正規に利益を計算するときに基礎とする会計処理方法に従って計算しなければならない」と規定され (第446条(a)), イギリスの所得・法人税法 (Income and Corporation Taxes Act) においても、税法に別段の定めがある場合を除き、所得は「……所得税の原則に従って計算しなければならない」と規定するが (第9条第1項), 「所得税の原則」とは制定法・判例法ルールのすべてを指し、しかも

* 本稿の研究に対しては、平成4年度現代経営学研究・教育助成金の援助を受けた。

1 財務諸表情報の基本的性格に関するこのような要請は各国のルールが求めるだけではない。多国籍企業の会計・報告基準に関する国連政府間作業グループの討議においても財務諸表が真実且つ公正な写像 (true and fair view) を与える情報を含むべきことが合意されている。United Nations Centre on Transnational Corporations: *Conclusions on Accounting and Reporting by Transnational Corporations, The Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting*, New York (United Nations), 1988, 12ページを見よ。

「商業会計の通常原則 (ordinary principles of commercial accountancy)」に従ってまず利益を確定し、次いで制定法の明文禁止規定を参照してこれに調整を加え所得を計算しなければならないという判例がすでに確立している³。又、日本の法人税法によると、益金及び損金の額は「別段の定めがあるものを除き」「……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」という通則が定められているのであり(第22条第4項)、更には、ドイツの所得税法 (Einkommensteuergesetz) の規定によっても、課税所得の算定にあたっては「……商法上の正規の簿記の原則 (handelsrechtliche Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) に従って表示しなければならない……」金額に依らなければならない旨が規定されている(第5条第1項)。

ここに例示した諸国の税法規定の基本ないし出発点が以上のような限り、財務諸表数値が税法所得計算規定を反映していても別に問題はないと思われる。ところが、税法の影響を受けた財務諸表には歪曲が見られこれが財務諸表の国際的比較可能性を著しく損ねるといふ国際的通念が存在する⁴。

本稿は税法規制が財務諸表に対して及ぼす影響に関する国際比較を企てるための研究の序説である。そこで、税法計算規定による財務諸表数値への影響のあり方及びその制度上のメカニズムのやや具体的な説明から始めることにしたい。

II 税法規定影響のメカニズム

A. 税法規定影響のあり方

例えば、OECD 会計基準作業部会報告によると、その加盟国企業の財務諸

2 Rankin, H. C. D./ Catterall, D. M.: *Corporation Tax*, 3rd ed., Basingstoke, Hampshire/London (MACMILLAN), 1989, 6 ページに依る。

3 "Recent Tax Cases: Odeon Associated Theatres Limited v. Jones", *The Accountant's Magazine*, Vol. 75, No. 786 (December 1971), 666-667 ページに依る。

4 例えば、OECD: *Accounting Standards Harmonization, No. 3, The Relationship between Taxation and Financial Reporting, Income Tax Accounting, Report by the Working Group on Accounting Standards*, Paris (OECD), 1987, 3 ページを見よ。↗

表には、(1)税法規定の影響を広範に受ける国（ノルウェイ）、(2)税法規定の影響を受けない国々に（デンマーク、オランダ、イギリス及びアメリカ）並びに(3)特別の税法規定の影響を受ける国々に（フランス、ドイツ、イタリア及びポルトガル等）という類型が概ね認められるという。

(1)のノルウェイ企業の財務諸表は、税法規定に反する帳簿記入が許されないもので、税法ルールの影響を広範に反映するのである。税法規定が会計基準と相違しすぎていても、企業には選択の余地がないという。

(2)に属する国においては、会計基準と税法規定という二組のルールが独立に適用され、それらが相互に干渉しないのが原則である。企業は財務諸表を会計基準に従って作成し、課税所得計算を財務諸表作成の枠外で行なうのである。

(3)に属する国々においては、財務諸表は会計基準に従って作成されるが、その財務諸表が課税所得計算に用いられるのが原則である。しかしながら、財務諸表と課税所得計算が密接に結びついているこれらの国々には大抵の場合この原則の例外がある。そのような例外の場合、税法規定が財務諸表作成の枠内でも会計基準に優先されるのである。

次に明確な規制を設けるドイツの場合を中心としてのこのメカニズムを明らかにしておこう。

B. ドイツ税法における基準性原則の内容、起源及び適用制限

既述のように、ドイツ所得税法の規定によると、課税所得の算定には「商法上の正規の簿記の原則」に従って算出される金額を基準としなければならない。この原則をドイツでは一般に「税務貸借対照表（Steuerbilanz）に対する商事貸借対照表（Handelsbilanz）の基準性原則（Maßgeblichkeitsprinzip）」と表現するが、ドイツでは税法固有の別個の貸借対照表ないし財務諸表の作成及び提出が規定されているのではなく、税法規定を遵守して修正した商法上の財務諸

5 以下の類型の説明については、*ibid.*, 9-10ページに依る。

6 例えば、Coenenberg, Adolf Gerhard unter Mitarbeit von Gingele, Rodolf/Haller, Axel/Mayer, Andreas/Ströhnlein, Peter: *Jahresabschluß und Jahresabschlußanalyse*, 13. Aufl., Landsberg/Lech (moderne industrie) 1992, 16ページを見よ。

表の提出で足りることを考慮すると、この基準性原則は課税所得計算に対する財務会計の基準性原則と表現することができる。ともあれ、この原則が、税法に別段の定めがない限り、財務会計上の数値をそのまま課税所得計算に引き継ぐべきことを要求するのである。

ドイツ税法において、1861年の普通ドイツ商法典 (Allgemeines Deutsches Handelsgesetzbuch) の施行後最初に課税所得計算を商法上の利益計算に関わらせたのは1874年のザクセン (Sachsen) 及びブレーメン (Bremen) の所得税法であり、それに続いたのが1891年プロイセン (Preußen) の所得税法であった。⁸しかし、基準性原則がこのプロイセン所得税法に明文をもって採り入れられたといっても、それは課税所得計算を別個に行なう義務を課さないという、換言すると商人の会計上の実行可能性及び簡素化という便宜的な根拠に基づくものであったという。¹⁰但し、当初その適用は包括的ではなく、固定資産に関する損益は課税所得計算の構成要素ではなかったのが、20世紀初頭のザクセン及びプロイセンの上級行政裁判所の判決によって初めて固定資産損益を含め包括的に基準性原則が適用されるようになり、これが現行法にまで引き継がれているのである。¹¹

ところで、現在、基準性原則が関わるのは最終の所得の利益又は数値に対してだけではない。それは個々の財務諸表数値にも関わるのである。したがって、商法上資産計上及び負債計上義務又はこれらの禁止が規定されているものにつ

7 例えば, Wöhe, Günter: *Bilanzierung und Bilanzpolitik*, 7. Aufl., München (Franz Vahlen) 1987, 204ページを見よ。

8 Haller, Axel: „Der Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz“, *Recht der Internationalen Wirtschaft*, 38. Jg. (1992), 44 ページを参照。

9 Barth, Kuno: *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts*, Band II, Steuerrecht, 1. Halbband, Stuttgart (Selbstverlag) 1955, 181ページを見よ。

10 Jacobs, Otto H.: *Das Bilanzierungsproblem in der Ertragsbilanz*, Stuttgart (C. E. Poeschel) 1971, 33ページを見よ。

11 Schneider, Dieter: „Die Anfänge der ‚Steuerbilanz‘ und die Entstehung des Maßgeblichkeitsprinzips. Ein Beitrag zur Betriebswirtschaftlichen Steuerlehre vor der akademischen Betriebswirtschaftslehre“, Herzig, Norbert (Hrsg.): *Betriebswirtschaftliche Steuerlehre und Steuerberatung*, Wiesbaden (Gabler) 1991, 186-190ページを参照。

いては税法上もそれら義務及び禁止がそのまま適用される。

しかし、商法上資産計上及び負債計上に選択権が認められるものについては、基準性原則は適用されないのが通例である。というのは、商事貸借対照表法を管轄する税務裁判所の最高裁である連邦財政裁判所（Bundesfinanzhof）¹²の判例により、商法上資産計上選択権が認められるものは税法上原則的に資産計上義務があり、商法上負債計上義務がないものは税法上負債計上禁止であるというルールが確立しているからである。¹³その限りにおいて、商法上の保守的規定を選択適用して課税所得の削減を図ることが制限されている。このルールについて連邦財政裁判所が挙げる根拠は、

所得全額（voller Gewinn）を捕捉するのが税法の所得算出規定の趣旨及び目的に一致するから、商法上資産計上が許される経済財を資産計上しないか、又は商法上計上が要求されない負債項目を計上することにより事実におけるよりも自らを貧しく表示することは商人の恣意に委ねることができない。

ということであり、さらに、これらの評価についても、税法が異なる評価を規定しない限り、商法上の評価額が税法上でもそのまま適用されるのである。

C. ドイツ税法における逆基準性とその効果

以上のような制限が加えられているものの、この基準性原則が存在するため、税法に別段の定めがない限りにおいて、商法上の、すなわち財務会計上の処理が課税所得計算に対しても基本的に拘束力を有するのである。問題は、税法が別段の規定を定めるときに、基準性原則が逆転することである。すなわち、税法はドイツにおいても主として経済政策上の理由により企業に対し追加的に一定額の損金算入（例：特別償却、非課税準備金繰入）を容認することが

12 Knobbe-Keuk, Brigitte: *Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht*, 5. Aufl., Köln (Otto Schmidt) 1985, 16ページに依る。

13 例えば、Budde, Dieter/Clemm, Hermann/Pankow, Max/Sarx, Manfred (Bearb.): *Beck'scher Bilanz-Kommentar*, München (C. H. Beck'sche Verlagsbuchhandlung) 1986, 113ページを参照。但し、貸借対照表借方に計上されていてもいわゆる擬制的貸借対照表項目（Bilanzierungshilfe）は、本来の資産（Vermögensgegenstand）ではないから、税法上は資産計上禁止である。

14 *Ebenda*, 17ページに依り引用。

あるが、この場合その損金算入は商法上も費用計上されていない限り税法上承認されないという方向に基準性原則が作用すると解釈されるのである。つまり、企業が税法規定を活用して租税の節減ないし延納を企てる限り（それが通例である）、財務諸表数値も影響を受ける。このような事態をドイツでは基準性原則の逆転、ないし商事貸借対照表に対する税務貸借対照表の基準性、又は単に逆基準性（umgekehrte Maßgeblichkeit）と呼ぶ。

基準性原則の逆転はドイツでは商事貸借対照表でもいわば受入準備が整えられている。例えば1965年株式法第154条第2項第2号及び第155条第3項第2号にも「所得税及び収益税の目的につき許容されるとき」より低い評価額で資産を計上することを許し、第152条第5項に非課税準備金をいわゆる「準備金部分を含む特別項目（Sonderposten mit Rücklageanteil）」として計上すべき旨が明文をもってすでに規定されていた。現行商法典上もこれと同趣旨の一般規定が存在するだけでなく（第247条第3項、第254条第1文）、資本金会社（株式会社、有限会社）についても制限付きながら同様の処理を許すのである（第273条、第279条第2項）。基準性の逆転は従来は解釈上の問題であったが、1985年の財務諸表指令法（Bilanzrichtlinien-Gesetz）による改正を通じて所得税法第6条第3項に特別償却額等の損金算入は商事貸借対照表におけるその費用計上を条件とする旨の明文規定が追加された。

その限りにおいて、ドイツ企業の財務諸表数値は課税所得計算上の数値と広範に一致することになる。実務上も従来は一組の税務目的の財務諸表しか作成せずこれを商法上の財務諸表とする中小企業が圧倒的に多かったという¹⁵。又、その限りにおいて、ドイツでは、財務会計上の税引前利益と課税所得との時間的差異に基づく税効果会計処理が問題化することがあまりなかった。

財務諸表に対する税法規定の影響が顕著である国の例としては、ドイツのは

15 Döllerer, Georg: „Handelsbilanz ist gleich Steuerbilanz“, Baetge, Jörg (Hrsg.): *Der Jahresabschluß im Widerstreit der Interessen*, Düsseldorf (IdW-Uerlag) 1983, 158-160 ページを参照。税務貸借対照表を商事貸借対照表とすると定める定款規定を有する企業も多かったという。

かに、フランス及び日本等が挙げられるのが通例である。そこでこれら両国における影響メカニズムについても通覧しておくことにしよう。

D. フランスの場合

課税所得の決定についてのフランス租税一般法 (Code général des impôts) の規定によると、「課税標準に対して適用することができる規則と矛盾しないことを条件として、企業はプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan comptable général) が規定する定義を遵守しなければならない」という基本原則を定める (第Ⅲ付則第38条の4)。

そのことから、次のような事態が生じる。¹⁶すなわち、

(1)税務書類の会計表 (tableaux comptables) (貸借対照表、損益計算書) は会計規則 (règles comptables) に従って作成しなければならない、

(2)課税所得算定表は1984年3月14日のデクレ (décret) が規定する定義及び評価規則に従って作成する。

(3)所得申告に添付すべき補充情報については、会計規則を適用するが、この情報は会計上の付属説明書で提供されるものと同一でなければならない、したがって、

(a)税法上それに反する規定がない場合、会計規則を適用することができる、

(b)税務規則と会計規則とが矛盾する場合、差異額につき課税所得算定表上加算又は減算を行なう、

ことになるのである。この場合会計規則を定めるプラン・コンタブル・ジェネラルの個別財務諸表作成ルールにおいて税法の規定による特別償却 (amortissement dérogatoire)、法定引当金 (provision réglementée) 等につきその処理が確定されていることに注意しなければならない。¹⁷すなわち、会計規則がすでに税法規則を含んでいるのである。したがって、その限り、フランス企業の個

16 以下の記述は、*Mémento Pratique Francis Lefebvre Comptable 1991*, Paris (Francis Lefebvre), 1990, para. 183-1, 29-30ページに依る。

17 野村健太郎『フランス企業会計』, 初版, 中央経済社, 1990年, 280-283ページ及び311-318ページを参照。

別財務諸表も税法規定の影響を反映するメカニズムを内包するものと特徴づけるのは正当である。

E. 日本の場合

既述のように、日本法人税法第22条第4項が規定する通則によると、別段の定めがあるものを除き、益金及び損金の額は「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」計算されることになっている。その場合、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」とは、日本商法第32条第2項により斟酌すべきことが規定されている「公正ナル会計慣行」と同一趣旨であると解される¹⁸。ところが、日本法人税法は「確定した決算に基づき」確定申告を行わなければならない旨も規定するのである（第74条第1項）。株式会社の場合、定時株主総会に報告されたか又はその承認を受けた確定した計算書類に基づき課税所得計算を行わなければならないとするこの要請を「確定決算主義」という。つまり、課税所得計算は商法利益計算に対して第二次的計算であるという性格を持つのである。¹⁹このように、日本法人税法は課税所得計算が確定決算主義に、すなわち商法決算に原則的に依存することを規定しているのである。ここで、諸国における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」と「商法上の確定決算」との関係に関する規制体系を整理しておくならば、(1)課税所得計算が、確定決算主義に基づき、商法を介して「公正なる会計慣行」ないし「正規の簿記の原則」に連係するという規制体系及び(2)課税所得計算が、直接的に、「公正なる会計慣行」を基礎として成り立つものとする規制体系の存在を認めることができる。その場合、(1)がドイツ型であり、(2)はアメリカ型の規制体系である。そして、日本法人税法は「確定決算主義」を規定することによりドイツ型を、又「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」という課税所得計算に関する通則を規定することによりアメリカ型を踏襲していると特徴

18 税法上の「一般に公正妥当と認められる会計処理」という概念の詳細な説明については、武田隆二『63年版法人税法精説』、63年度版、森山書店、1988年、35-38ページを参照。

19 「確定決算主義」の意味内容に関する詳しい分析については、同上書、39-44ページを参照。

づけることができる。²⁰

次に、日本法人税法により規定される「確定決算主義」が財務会計に対して及ぼす効果はどのように発現するのであろうか。「確定決算主義」がそのなかで示される当期利益に基づく課税所得計算を要求すること、そしてその規制体系がドイツ型であるということから、税法における別段の定めによる損金算入措置を活用することにはその額を確定決算においても費用計上しておかなければならないということになるはずである。ところが、日本法人税法によると、現在では租税特別措置法上の特別償却額又は非課税準備金繰入額等の損金算入には確定決算におけるその費用計上方式又は利益若しくは剰余金の処分方式（＝利益処分方式）との選択適用が認められる。²¹

したがって、利益処分方式によっても損金算入を認める限り、上で述べたドイツ所得税法の「基準性原則」と日本法人税法の「確定決算主義」との間には大きな隔たりがあるということができる。又この限りにおいて税効果会計処理についての原理的必要性が財務会計上出現するはずであることにも注意しなければならない。

F. 影響の態様

以上のようなメカニズムを通じて課税所得計算は財務諸表数値に影響を与えることがあるのである。そこで、上でも多少触れておいたが、影響が著しいと思われる具体的計算領域をここでまとめておく。

まず指摘することができるのは特別償却制度である。ドイツ税法の場合、特別償却額の損金算入は基準性原則の逆転のため財務会計におけるその費用計上を前提条件とする。例えば、ベルリン助成法（Gesetz zur Förderung der Berliner Wirtschaft, Berlinförderungsgesetz）第14条の規定によって企業が減価償却資産につき初年度及びそれに続く4年度において取得原価の75%までの特別償却額の損金算入可能性を活用するにはこの額の費用計上を財務会計にお

20 このような原理的特徴づけに関しても、同上書、42-43ページを参照。

21 同上書、316-317ページ及び546-551ページを参照。

いても実施しておかなければならないが、資本金の財務諸表では、その累積額は自己資本の部ではなくて、いわゆる「準備金部分を含む特別項目」として自己資本の後引当金の前に表示しなければならない（ドイツ商法典第273条）。したがって、その限りにおいて課税所得と財務会計利益とに食い違いは生じない。フランスの場合も、特別償却額は財務諸表への計上について損益計算書の特別費用の部に区分計上するが、累積額は自己資本内部において区分される特別項目としてのいわゆる「法定引当金」に表示することがプラン・コンタブル・ジェネラル上予定されている²²。更に、日本税法の場合企業が特別償却額の損金算入につき利益処分方式を選択すれば²³、損益計算書数値は課税所得計算の影響を免れるが、同時に課税所得と財務会計利益との間に食い違いが生じる。

次に考えることができるのは、税法上の非課税準備金制度である。このような制度は各国税法に存在する²⁴。ドイツ税法の場合、その繰入額も財務諸表に費用計上することを損金算入の前提条件とする（基準性原則の逆転）。但し、資本金の財務諸表においては、その準備金は特別償却累積額と同じく自己資本の部ではなくて、「準備金部分を含む特別項目」として自己資本と引当金との間に表示しなければならない。フランスの場合は、その繰入額は損益計算書の特別費用の部に区分計上し、累積額は自己資本の部に区分して「法定引当金」に計上することがプラン・コンタブル・ジェネラルに予定されている²⁵。したがって、ドイツ及びフランス企業の財務諸表数値はその限り税法上の非課税準備金制度による数値をそのまま反映する。更に、日本税法の場合非課税準備金を利益処分方式により設定するときには、特別償却の場合と同じく、損益計算書における利益決定計算に対しては無影響であっても課税所得と財務会計利益と

22 *Mémento Pratique Francis Lefebvre*, 前掲, para. 1577, 375 ページに拠る。

23 武田隆二(編著)『商法決算<処理と開示>'89年版』, '89年版, 中央経済社, 平成元年, 127-131 ページの調査結果によると, 調査対象500社(昭和63年度)のうち特別償却制度を利用した212社はすべて利益処分方式を採用した。

24 これら非課税準備金のドイツ税法上の性格に関する体系化については, Wöhe, Günter: *a, a, O.*, 797-798 ページを参照。

25 *Mémento Pratique Francis Lefebvre*, 前掲, para. 3222, 846 ページに拠る。

の間に食い違いが生じることになる。

III 結びに代えて

A. アメリカ及びイギリスの場合

そのほかにも影響領域が存在するが（貸倒引当金、圧縮記帳等），以上明らかにした範囲においてもドイツ及びフランス企業の財務諸表数値には課税所得計算ルールをそのまま反映するメカニズムが内包されている。ところで，アメリカ及びイギリス企業の財務諸表は課税所得計算規定の影響をまったく受けないのであろうか。アメリカ内国歳入法典によっても課税所得計算において後入先出法を適用するにはこれを出資者に対する報告目的又は信用目的にも適用しなければならないものとする条件がつけられている（第472条(c)）。しかし，これが財務諸表数値に対して課税所得計算規定が影響を与える唯一の重要な例外である。²⁶アメリカ及びイギリス企業の財務諸表数値がこれ以外の場合課税所得計算規定の影響を受けることはない。

アメリカ及びイギリスにおいても税法計算規定が別段の定めを設け財務諸表作成上と異なるルールの適用を求めることがあるのは確かである。例えば，減価償却費は財務諸表目的上「適正」又は「真実且つ公正」とされる方法に従って計上されるが，これがそのまま損金算入を認められるわけではない。課税所得計算上損金に算入される減価償却額は財務諸表に計上した減価償却費と別個に財務諸表外でこれと無関係に専ら税法規定に従い計算されるのであって，これが財務諸表上の減価償却費と一致していることを求めるドイツ税法の基準性原則（その逆転を含む）のようなルールはアメリカにもイギリスにも存在しない。²⁷このように，アメリカ及びイギリス企業の財務諸表数値が課税所得計算規

26 例えば，Carsberg, Bryan: "Financial Reporting in North America", Norbes, Christopher/Parker, Robert: *Comparative International Accounting*, 2nd ed., Oxford (Philip Allan Publishers)/New York (St Martin's Press), 1985, 30ページを見よ。このような規定が1939年内国歳入法典に導入されるにいたった経緯については，渡辺進『棚卸資産会計』，初版，森山書店，1958年，253-273ページを参照。↗

定の縛りを受けることは原則的にないのである。ドイツ、フランス又は日本の企業によって作成される財務諸表の数値が税法計算規定の影響を受けて歪曲されているという批判も実はアメリカ又はイギリス財務諸表の観点に発するものであるといえる。その批判に採りを入れるのに適切であると思われるので、アメリカ最高裁判所 (Supreme Court) の有名な判決文をここで引用しておく。²⁸

……財務会計及び税務会計が有する目標が広範に相違することに照らすと……(財務会計と税務会計との同等性という：引用者) その推定は支持することができない。財務会計の主目標は経営者、株主、債権者及びその他正当な利害関係者に対し有用な情報を提供することであり、財務諸表作成者の主な責任はこれら利害関係者を誤らせないよう防ぐことである。これに対して、所得税制度の第一の目標は公平な徴税であり、内国歳入庁の主な責任は国庫を守ることである。……このような目標の差異、ましてその不一致を所与とすれば、税務会計と財務会計との同等性をどのように推定してもそれは受け入れることができないであろう。

これは、アメリカ税法上、棚卸資産価額を一般に認められた会計原則に従って切り下げることを否認し、税法の明文規定に依る処理を求めた判決の根拠の一つを示すものであるが、原理的目標に照らして財務会計と税務会計との相違を端的に述べている。アメリカでは上でも触れたように、この場合の税法上の処理は財務諸表外部で行なわれるので、それが財務諸表数値に影響を及ぼすことはない。

B. ドイツ、フランス及び日本等の場合

27 Nobes, Christopher W.: "The Causes of Financial Reporting Differences", Nobes, C. W./Parker, R. H.: *Issues in Multinational Accounting*, Oxford (Philip Allan Publishers) /New York (St Martin's Press), 1988, 35-37 ページを見よ。

28 "Thor Power Tool Co. v. Commissioner of Internal Revenue", *United States Reports*, Vol. 439, Cases Adjusted in the Supreme Court at October Term, 1978, 542-543 ページ。この判決はドイツでも注目を惹いた (例えば, Raupach, Arndt: „Handelsbilanz und Steuerbilanz-Maßgeblichkeit und umgekehrte Maßgeblichkeit“, Mellwig, Winfried/Moxter, Adolf/Ordelheide, Dieter (Hrsg.): *Handelsbilanz und Steuerbilanz*, Wiesbaden (Gabler) 1989, 105-106ページ及び Döllerer, Georg: *a. a. O.*, 161ページも見よ)。

税法規制が上述のように財務諸表数値に影響を及ぼすメカニズムを備えるドイツにおいても「……いわゆる逆基準性は、それにより商法上の年度決算書の情報提供力が著しく低下させられるから、これを除去すべきであろう²⁹」とする見解の一致が経営経済学者の間に存在すると考えて間違いない。経営経済学者のみならず、税法学者にも、商法上の正規の簿記の原則に従うことを求めながら、商法上の正規の簿記の原則に一致しない場合につきこの基準性原則の逆転を認めるという「税法上の要求に対する商法の譲歩は商事貸借対照表の情報提供能力を損ねる³⁰」とする意見を主張する者がある。

フランスのプラン・コンタブル・ジェネラルも、連結財務諸表作成の枠内においてではあるが、専ら税法規定の適用のため行なわれた記入が財務諸表に及ぼす影響を除去するように求める³¹。

ノルウェーにおいても、専門家グループが英米型に改めるようにとの勧告を提出したという³²。

このようにして、税法規制の影響を受けた財務諸表数値が適正でないという理解については広く国際的な合意が存在すると受け取ってよいだけでなく、これに反論を加えることも困難である。この間にあって日本の商法には、ドイツ商法典と異なり、税法規定の適用に言及する規定がまったくない。にもかかわらず、日本企業の財務諸表作成実務が税法規定に大幅に依存しているという事実を確認することができるのは周知であり、それが商法上も問題化されることなくほとんどそのまま認可されてしまう。換言すると、確定決算主義が法人税

29 Kommission Rechnungswesen im Verband der Hochschullehrer für Betriebswirtschaft e. V.: „4. EG-Richtlinie: Reformvorschläge zur handelsrechtliche Rechnungslegung und 4. EG-Richtlinie mit den Gesetzestexten“, *Die Betriebswirtschaft*, 39. Jg. (1979), Tz. 11, 5 ページ。

30 Knobbe-Keuk, Brigitte: *a. a. O.*, 21 ページ。

31 *Plan comptable général*, 4 Édition, n° 230. 又、同じ規定を置く商事会社法財務諸表連結規定の適用に関する1967年3月23日デクレ (décret, 1986年2月17日のデクレにより挿入) 第248-6条 c) も参照。

32 OECD: *op. cit.*, 11 ページを参照。

法上根拠を有するのに対して、その逆転は事実上のものと特徴づけることができる。次に、特別償却額、非課税準備金繰入額の損金算入を利益処分方式により実施する場合の「準備金」は、日本における会計学上の通説によると、任意積立金として単純に留保利益、すなわち自己資本の性格を認めているように³³思われる。商法上この性格づけに問題がないとしても、税法の規定によってこのような「準備金」の将来の取崩額が益金に算入され課税対象となることを考慮すると、該当部分については将来の支払税額として会計的には他人資本の性格を有するものと考えるのが正当である。これを自己資本部分と他人資本部分とに金額的に厳密に区分することが不可能であっても、このような「準備金」はいうなれば自己資本と他人資本の混合項目とすべきである。上記のように、この批判はフランスのプラン・コンタブル・ジェネラルに対しても当てはまるが、ドイツ商法典にはいわゆる「準備金部分を含む特別項目」を自己資本でも他人資本でもないとしているので、該当しない。更に、利益処分方式による損金算入を行なう場合理論的には財務諸表上税効果会計処理が求められるはずであるにもかかわらず、³⁴ドイツ商法典第274条及び第306条並びにフランス商事会社法適用令1967年3月23日デクレ第248—11条（1986年2月17日デクレにより挿入）と異なり日本商法には明文の言及がいっさいなく、連結財務諸表規則第11条でもそれが強制されていないことを指摘しておかなければならない。

C. 今後の課題

以上、企業の財務諸表数値が税法の規制をそのまま反映している国ぐにがあること、その税法上のメカニズムがどのようになっているかということ、財務諸表数値が税法規制の影響を受けるのが財務諸表の目的に照らして望ましくないと国際的にも考えられていることを比較論的且つ序説的に明らかにしてきた。

事実、EC加盟諸国会社の個別財務諸表及び連結財務諸表の国際的調和化を

33 例えば、飯野利夫『財務会計論（改訂版）』、改訂版第32刷、同文館、平成2年、9-25ページ及び中村忠『新訂現代会計学』、初版、白桃書房、1982年、121ページを参照。

34 武田隆二、前掲書、655-656ページの例示を参照。

企図する会社法第4号指令及び第7号指令³⁵においても、ドイツの要求により³⁶税法規制の影響を排除することを一般的には求めはしていないものの、税法規定の適用に基づく金額の開示を規定するよう加盟国に対して命令するのである。

そこで、このような情報開示が要求されていない日本企業を含めて税法規制が財務諸表による企業の業績及び状況についての報告を歪めている程度を国際的に解明することを今後の課題としたい。

(1992年8月7日記)

35 EC第4号指令及び第7号指令の内容については、黒田全紀『EC会計制度調和化論』、初版第1刷、神戸大学研究双書刊行会（有斐閣発売）、1989年、109-163ページ及び195-236ページを参照、
36 Biener, Herbert: *AG-KGaA-GmbH-Konzerne*, Köln 1979, 124ページを参照。