

法人税制に及ぶIFRSの影響

立教大学経済学部 坂本ゼミナール

磯 賢次郎	持田遥佑	東条美和	奥山卓馬	関川貴也
中島愛実	桜木勇飛	金 舞奈	下嶋夏子	白井祐太
木田耕平	北島愛美	高橋 岳	松村 愛	古川 聡
安孫子礼奈	奥津直也	武田明理	木村一樹	林 優子
杉浦翔太	内田有紀	関口美咲	林 芙由実	

目 次

- I. はじめに
 - II. 予備的な考察
 - (1) IFRS導入フェーズの多様性
 - (2) アドプションに係る論点
 - (3) 連結先行スキームに係る論点
 - III. IFRS導入と税務の対応
 - (1) 確定決算主義の共時的分析
 - (2) 確定決算主義の意義
 - (3) 法的観点から見たIFRS
 - (4) IFRSと公正処理基準の諸問題
 - (5) 立法論による税務上の対応
 - (6) 損金経理要件
 - IV. 中小企業会計基準と税務の対応
 - (1) 問題の所在
 - (2) 税制の複雑化に伴う対応策
 - V. むすび
 - 参考文献
-

I. はじめに

国際財務報告基準（IFRS）/国際会計基準（IAS）（以下、併せてIFRSという）は、昨今、注目を浴びている。2005年にEU諸国がIFRSを適用したのを皮切りに、現在は120カ国以上で適用が行われており¹⁾、最近では2011年に韓国が適用を開始している²⁾。このように会計基準の統一化が進んでいる中、日本では2011年6月21日に金融相がIFRS適用への見直しを発表したのは記憶に新しい³⁾。この発表により、日本はIFRS適用に対する姿勢が一步後退したかのように思われるが、実際、適用の準備はかねてより着実に行われてきた。

日本の取り組みについては、2005年3月時点で企業会計基準委員会（ASBJ）がコンバージェンス⁴⁾を表明し、2009年6月30日に企業会計審議会が「我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（以下、中間報告という）を公表した。この内容としては、一定の上場企業（以下、特定会社⁵⁾という）の連結財務諸表を対象に2010年3月期からIFRSの任意適用を認めるとし⁶⁾、強制適用については2012年を目途に判断するとしている。さらに、2009年12月11日には連結財規や会社計算規則など関連諸法規の改正が行われたことから、日本でのIFRS導入の体制が整ったといえる。これを受け、すでに適用している会社⁷⁾が存在している。

そして、日本でもIFRSの適用が開始されたことにより、様々な問題が生じてくる。IFRSの任意適用の対象が特定会社の連結財務諸表のみであることから、適用が行われていない上場企業の単体財務諸表と非上場の財務諸表に対してどのような会計基準を用いるかという問題に繋がる。単体財務諸表に適用される会計基準（以下、単体基準という）のコンバージェンスが進行するにつれて、課税所得計算に多大な影響を及ぼすといったこ

とから税務上の対応が必要となる。また、非上場の財務諸表はIFRSと直接的な関係はないが、中小企業会計をどうするかという問題が生じる。そして、現在会計基準が複数並存しており、今後も会計基準が増えることが予想され、このような現状から課税の公平性をいかに担保するかという問題も考える必要があるだろう。さらに、アドプションとコンバージェンスといった想定される二つのフェーズについても考えていかなければならない。

本稿では、会社法制と法人税制との調整のあり方が難解な論点となっていることを踏まえ、前述の問題について税務の観点から論究していく。具体的には、Ⅱ章で税務への対応を考える上での予備的な考察を行い、Ⅲ章ではIFRSが税務へ与える影響とその対応について検討し、Ⅳ章では中小企業会計基準と税務の対応を論じていく。最後に、Ⅴ章でこれまで出てきた論点を整理する。

Ⅱ. 予備的な考察

(1) IFRS導入フェーズの多様性

日本の財務諸表には、単体財務諸表と連結財務諸表が存在する。日本は単体財務諸表に示される当期利益に、税法規定に従って加算・減算を行い、課税所得を算出する、いわゆる確定決算主義⁸⁾を採用している。よって、税務との関連が深いのは単体基準である。中間報告に「任意適用時においてIFRSを連結財務諸表作成企業の個別財務諸表に適用せず、連結財務諸表のみに適用することを認めることが適当であると考えられる。」(p.13)とあるため、任意適用時の単体基準にはIFRSは適用されず、単体基準のIFRSへのコンバージェンスについて税法がどのように対応するかが問題となってくる。

しかし、この問題を解決していくことを困難ならしめる点として、プリ

ンシブル・ベース、公正価値評価といった特徴を持つIFRSが課税所得計算の背景にある価値判断と整合性を有しないことがあげられる。また、それ以前にIFRSをめぐる状況として、コンバージェンスの進行には曖昧な点が多く、関係者間でもコンセンサスが形成されているとは言い難いこと、そして、将来的に単体財務諸表にIFRSが適用されるかどうかなど、今後の状況の不透明さもあげられる⁹⁾。このように、IFRSへの対応には多様なフェーズが存在し、会計上にどのようにIFRSが導入されるかによって、税務上の対応は異なってくる。よって、IFRSへの税務上の対応を見極めることは困難である。そこで、本章ではIFRS導入と税務上の対応を検討する上での予備的な考察を行っていききたい。

(2) アドプションに係る論点

日本は中間報告に従い、IFRSの導入についての方向性を示した。連結財務諸表については前述のとおりであるが、単体財務諸表に関しての最終判断は2012年に幅広い見地から検討するとしている (p.16)。中間報告では、連結財務諸表に強制適用をするか否かの決定を判断する材料として、①任意適用期間におけるIFRSの適用状況、②IFRS適用に向けた諸課題の達成状況、③EUやその他諸国のIFRS適用状況、④アメリカの強制適用の有無、をあげている (p.14)。

日本がアメリカの影響を受けることは、中間報告で「世界最大の資本市場国である米国においてIFRSが米国企業に強制適用されるか否かも、重要な判断材料になる」(p.14)と述べられていることから窺える。アメリカは、2008年10月に米国証券取引委員会 (SEC) によって公表された「米国上場企業によるIFRS適用に関するロードマップ案 (*Roadmap For The Potential Use Of Financial Reporting Standards By U.S. Issuers*)」において、2011年にはIFRSの強制適用をするかどうかを判断する (p.33)と述べている。この点に関しては、2010年2月の「コンバージェンスとグロ

ーバルな会計基準への支持声明 (*Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards*)」(以下、声明文という)においても変更はなかった (p.7)。そのため、アメリカがIFRSを強制適用した場合、日本も強制適用をする可能性がある¹⁰⁾という意見が存在する。

しかし、声明文では同時にIFRSの適用開始に少なくとも一年以上の遅れが出ており、その開始時期を2015年以降へと先延ばしにする (p.15)とも述べられている。他にも、2009年12月以降に一部の米国上場企業に認めていた早期適用を撤回する考え (p.23)を示すなど、IFRS導入について当初より後退しているような印象を受ける。仮に、アメリカがIFRSを適用しないと決定した場合、日本が適用を急ぐ最大の理由がなくなるため、アメリカと同じく日本もIFRSを適用しないという考え方¹¹⁾も存在する。一方、アメリカがIFRSを適用しないからといって日本も適用を取りやめるとなれば、日本は他の国々からの信頼を失い、全世界で企業としての地位を築くのは難しくなる。そのため、グローバル化していく日本企業のことを考え、国益を守る上で日本はIFRSを適用し、さらにはその主導権を握るべきであるという見解¹²⁾もある。

では、アメリカの決定に関係なく、日本が2012年に連結財務諸表にIFRSを強制適用すると決定した場合、その後の単体基準には、どのような影響が及ぶだろうか。これに関して、秋葉 [2011] は「IFRSを強制適用しなければならないとされた企業においては、『連単分離』ではなく、個別財務諸表についてもIFRSを適用するという『連単一致』の考え方が原則になる」(p.22)と述べている。一方で、島田 [2009] は「IFRSの受け入れ方ですけれども、諸外国と同じように、上場企業の連結財務諸表だけに適用することになると思います。個別財務諸表は、自国基準で作成するというので、連単分離になると思います。」(p.64)と述べており、今後の行方は予断を許さない状況にある。

さらに、強制適用の開始時期について少なくとも3年としている準備期間を、5～7年に延長することが金融相によって発表された。したがって、2012年に強制適用の判断がされても、2015年3月期からの強制適用の可能性はなくなり、適用開始は早くとも2017年からとなる。また、強制適用の判断がされなければ、適用開始時期はより一層遅れることになる。その他にも、海外で幅広く活動するグローバル企業だけに強制適用し、それ以外の企業には日本基準の採用を認めるべきだという産業界からの意見も踏まえ、IFRSを適用する企業の範囲を縮小する考えが検討されている¹³⁾。このように、IFRSの適用が延期されたことや適用範囲の縮小が検討されていることから、日本がIFRSを導入するフェーズはより曖昧になっているといえる。

加えて、2011年からIFRSの強制適用を決定した韓国の今後の動向も、日本の判断に影響を及ぼすことが予想される¹⁴⁾。韓国は、2011年1月1日から上場企業の連結財務諸表、単体財務諸表に対してIFRSを強制適用し、非上場企業に対しては任意適用とした¹⁵⁾。日本と韓国には、製造業や輸出に支えられた経済構造に加えて、連結財務諸表、単体財務諸表ともにコンバージェンスを行ってきたという類似点が存在する。このことを考慮すると、日本のIFRS導入に関してアメリカのみならず、韓国の動向も視野に入れるべきと考えられ、導入フェーズはさらに多様化し判断はより困難なものになる。

(3) 連結先行スキームに係る論点

コンバージェンスの継続・加速化について、中間報告では連結先行¹⁶⁾が示されている。これは「連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め、連結財務諸表に係る会計基準については、情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から、我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方」(p.3)

と定義づけられている。

前述の文言から、連結財務諸表に適用される会計基準（以下、連結基準という）が先行してコンバージェンスし、単体基準も追ってコンバージェンスするというニュアンスが伝わってくるが、中間報告において具体的なロードマップ及び内容が明確に示されなかった。この不明瞭さは、企業財務委員会 [2010] の「単体のコンバージェンスをどこまで進めるべきかについては、議論があいまいなままであり、…『連結先行』がどのような時間軸において進められていくのかということや、議論の軸足を日本基準におくのかどうかということについて明確化が必要である。」(p.20) という記述からも見受けられる。

加えて、2010年8月3日に企業会計審議会が、単体基準は連結先行と連単分離に伴うコスト・ベネフィットを考慮した上で最終的にASBJが判断すべきという会長発言¹⁷⁾を提示したことにより、連結先行をとりながらも、実質的な連単分離となる可能性さえ浮上した。そこで、単体財務諸表のコンバージェンスをどのように取り扱うべきかについて、高度な意見を聴取するため2010年9月28日に企業会計審議会が「単体財務諸表に関する検討会」（以下、検討会という）を公益財団法人財務会計基準機構内に設置した。現在（2011年6月）まで6回の検討会が開催され、4月28日に単体財務諸表に関する検討会議報告書¹⁸⁾が提示された。しかし、この報告書においても前述の会長発言と同様に、連結先行だけでなく連単分離のコスト・ベネフィットも考慮する意見（p.3）が見受けられた。また、連結基準にIFRSを適用する場合、単体基準の会計処理に大きな影響があるとみられる開発費・のれん・退職給付・包括利益の項目に対して、従来の日本基準を適用すべきとの意見が多くあったものの、具体的な結論が示されなかった（pp.3-7）。したがって、現在でも実質的な連単分離が進行していると考えられる。

以上、アドプシオンとコンバージェンスについて論じてきたが、諸外国

の動向、強制適用に係る単体財務諸表への影響、コンバージェンスの進行速度など、様々な要因によって日本の動向は曖昧になっている。このようにフェーズが多様化し、どのような形でIFRSの影響が会計に及ぶかが明確でないことから、税務上の対応についても多くの可能性を考えていく必要がある。

Ⅲ. IFRS導入と税務の対応

(1) 確定決算主義の共時的分析

本章では、確定決算主義の視点からIFRSが税務へ与える影響と問題点、対応策について考察することとする。申告納税制度が導入されて以来、日本の税法において一貫して採用され、会計と税を密接に結びつけるという理由から、従来、日本の企業会計と税法との関係は確定決算主義との関連で論じられることが多い。しかし、IFRSは日本の法人税法の基本理念とは相容れない部分が多く、確定決算主義の維持により様々な問題が生じる。確定決算主義を廃止すれば、IFRS導入に係る諸問題は解決すると考えられるが、課税所得計算の簡便性など、確定決算主義のメリットは多い。そこで、日本よりも早くからIFRSへの対応を進めている諸外国は、確定決算主義をどのように扱っているかという点に着目して、共時的分析を行うこととする。

まず、成文法系の国であるドイツとフランスは、会計と税務の密接な結びつきからユニホーム・システム¹⁹⁾と呼ばれている。ドイツにおいては税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性原則が存在し、商法上の計算に含められた項目及び金額が、課税所得計算でも適用される²⁰⁾。フランスにおいても、商法・税法における会計規定はどちらもブラン・コンタブル・ジェネラルにより共通的に規制されている。すなわち、この二つの国においても我が国における確定決算主義的視点が存在していることが読み

取れる。

次に、慣習法系の国であるイギリスとアメリカは、会計と税務が分離している、いわゆるセパレート・システムの代表国と言われているが、イギリスにおいては財政法における、「課税所得計算は一般に公正妥当と認められる会計実務（UK GAAP）に基づく会計を基礎に計算しなければならない。」（FA2002 § 103）という規定を、日本の確定決算主義に相当する規定と捉えることも可能である。アメリカにおいても、内国歳入法（IRC）の「会計方法の総則」において日本より半世紀以上前から、課税所得計算の企業会計への準拠性を示す規定²¹⁾が存在し、限定的ではあるものの後入先出法の損金経理要件（LIFO Conformity Requirement（Reg. § 1.472-2（e）））が規定されている。

以上の考察から、成文法系・慣習法系の国を問わず確定決算主義的視点は存在すると考えられ、確定決算主義は、あくまで程度の問題である²²⁾。中小企業などへの会計と税務の乖離によってもたらされる重大な影響などを考慮しても、維持や廃止といった二者択一の問題として考えることは合理的ではない。したがって、IFRSへの税務上の対応は、確定決算主義を所与として考えるべきではないだろうか。

しかし、近年各国基準のIFRSへのコンバージェンスが進行したことによる、新たな動向もみられる²³⁾。こうした動向は日本も参考にすべき点が多く、引き続き注目していく必要がある。

（2）確定決算主義の意義

以下、確定決算主義の意義と内容について言及し、そこから考えられる問題点をあげることにする。確定決算主義の捉えかたについては様々な見解が存在するが、本章においてはその意義を広義の課税所得の算出方法と位置づけ、内容を税制調査会・法人課税小委員会〔1996〕に従い、次のように整理する。

- ① 会社法上の確定した決算に基づき課税所得を算定し、申告すること（法人税法第74条1項）。
- ② 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）等を要件とすること（法人税法第2条25号）。
- ③ 別段の定めがなければ、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準（以下、公正処理基準という）」に従って計算すること（法人税法第22条4項）。

これら三つのうち、①を「申告方法についての手続き的な規定」（中里 [1983], p.1557）と理解すると、①に関してはIFRSに係る問題との関連性は薄いと考えられるため、企業会計との関係で主要な論点となり得るのは②、③であると考えられる。つまり、本章で考察する確定決算主義的視点とは、会社法で確定した決算の利益を基礎とし、法人税法の別段の定めと租税特別措置法による一定の申告調整を行い、それらが適用されない範囲については公正処理基準に従って計算することと捉えられる。IFRSやコンバージェンス後の日本基準が公正処理基準に当てはまるかどうか、今後の課税所得計算を行う際の重要な問題点となる。

公正処理基準の具体的な内容には企業会計原則・同注解、企業会計基準委員会の会計基準・適用基準等、中小企業の会計に関する指針、会社法、金融商品取引法、これらの法律の特別法等の計算規定・会計処理基準などに加えて、その他確立した会計慣行が含まれる（金子 [2010], p.274）とされている。以下、IFRSが公正処理基準に当てはまるかどうか検討していく。

(3) 法的観点から見たIFRS

前述のとおり、IFRSが公正処理基準に当てはまるかどうかの検討を行う上で、現在、金融商品取引法と会社法、税法においてどのような位置づけになっているのか検討する必要がある。

まず、金融商品取引法における位置づけを検討する。2009年の改正以後、金融商品取引法第193条では、財務諸表は「内閣総理大臣が一般に公正妥当と認めるところに従って、内閣府令で定める用語、様式及び作成方法」により作成すると規定されており、この中にIFRSが含まれていることになる。また、特定会社のみにも適用が認められるという観点から、IFRSは連結財規第1条1項に規定される「一般に公正妥当であると認められる企業会計の基準」の「一般に」という文言に一致しない²⁴⁾。つまり、IFRSは金融商品取引法第193条には当てはまるものの、連結財規第1条1項には当てはまらないと解釈できる。

次に、会社法における位置づけを検討する。会社法は全ての会社を対象としているが、網羅的に規定を定めているわけではなく、会社法第431条ではその補充の役割として「株式会社の会計は、一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うものとする」と規定され、加えて会社計算規則第3条には「この省令の用語の解釈および規定の適用に関しては、一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行を斟酌しなければならぬ」と規定されている。これは「企業会計の基準」であれば「企業会計の慣行」であることを意味し、また、会社計算規則第3条の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」と、先ほどの連結財規第1条1項の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」は文言が同じであるため、つまり、「企業会計の慣行」の中の「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準」以外にIFRSが当てはまるかどうかを検討する必要がある。

会社計算規則第120条1項においては、連結財務諸表をIFRSに準拠して作成している特定会社は連結計算書類もIFRSに準拠して作成することを認めている。これは、連結計算書類におけるIFRSの使用が法的に明文化され、認められていることを示しており、連結計算書類においては当然に会計慣行であると判断できる。一方、単体の計算書類では会社計算規則第

59条1項は改定されていないことから、特定会社の連結計算書類以外にはIFRSの適用が認められず、単体の計算書類をIFRSに準拠して作成することはできないと解釈できる。

しかしながら、単体財務諸表においてIFRSの利用が認められている例も存在する。それは、子会社を持たない特定会社である。子会社を持たない特定会社は財務諸表等規則第127条2項、連結財規第1条の2の規定において単体財務諸表にIFRSの利用が認められており、会社法においてもIFRSに準拠して単体の計算書類を作成することができる可能性を考える余地もあるだろう。だが、これについてはあくまでも補足規定であるため、単体の計算書類においてIFRSが会計慣行と位置づけられるという解釈をとることはできないと考えられる。

つまり、IFRSは連結計算書類については会計慣行と認められ、単体の計算書類では会計慣行に認められないことが解釈できる。よって、このことから現時点ではIFRSは法人税法第22条4項に規定される、公正処理基準として認識されていないと考えられる。

(4) IFRSと公正処理基準の諸問題

IFRSをどのように導入するかは将来に幅広い見地から検討するとされているが、仮に単体基準にIFRSがアドプションされ公正処理基準として認識されると、租税法律主義²⁵⁾の課税要件法定主義に反するという問題が生じる。外国の民間団体である国際会計基準審議会（IASB）が設定するIFRSに課税要件の決定を委ねてもよいのかということであるが、ここでは金融庁長官によるエンドースメント手続きにより、IFRSから指定国際会計基準に限定して認めることにより解消しているように見える。しかし、現時点では基本的にカーブアウト条項が想定されておらず、IFRSと指定国際会計基準は同じ内容となり、結果的に外国の民間団体に課税要件の決定を委ねていることになる²⁶⁾。

また、IFRSは課税所得計算に不向きな点が多いことから、アドプシオンが行われた場合や、日本基準へのコンバージェンスが進行した場合は、そもそもそれらの基準を公正処理基準とみなすことができるかという問題も生じる。金子〔2010〕によれば、公正処理基準と認識されるかどうかの判断は、国税庁、国税不服審判所の任務であり、最終的な判断は、裁判所によって下されることになる。IFRS導入にかかる税務への甚大な影響を考慮すると、仮に、IFRSが一般に公正妥当と認められる会計慣行に含まれても、公正処理基準には該当しない可能性がある。これは、公正処理基準の中心を成す企業会計原則や会計慣行は必ずしも公正妥当であるとは限らないこと、決して網羅的ではないことが要因となる。しかし、コンバージェンスの加速化に伴い、IFRSが一定の範囲で、一定の条件のもとに、公正処理基準の内容になるとも考えられる (pp.274-275)。

(5) 立法論による税務上の対応

仮に、裁判所などによって解釈論の観点から公正処理基準であると位置づけられた場合は、立法論の観点から税務上の対応を検討する必要がある。税務上の対応は、別段の定めによって行われることになるが、金子〔2010〕によれば、別段の定めは大きく三つに分類することができる (p.276)。

- ① 公正処理基準を確認する規定。例えば、資産の評価益の益金不算入の規定 (法人税法第25条)。
- ② 公正処理基準を前提としつつも、画一的な処理のため、公正処理基準を補完、あるいは修正する規定。例えば、棚卸資産の評価に関する規定 (法人税法第29条)。
- ③ 租税政策上または経済政策上の理由から、公正処理基準に対する例外を定める規定。例えば、受取配当の益金不算入に関する規定 (法人税法第23条)。また、租税特別措置法の規定。

税務上の対応において、立法論の観点では二つの考え方が存在すると考えられる。それは、租税実体法のルールである別段の定めを変更してもよいという考え方と、変更するべきではないという考え方である。前者をとるならば、公正処理基準に変化が生じるたびに①の確認規定、②の修正規定を変更、又は新たに規定することで対応することになるだろう。若しくは、確認の規定においては定めないという選択も考えられる。後者をとるならば、IFRSに対応する別段の定めについては、①の確認規定から③の例外規定へと変更する必要があるだろう²⁷⁾。

では、現行法人税法ではどのような対策をとっているか。2009年税制改正における棚卸資産の評価に関する会計基準について見てみると、2008年、企業会計がIFRSとの調整を行い、「棚卸資産の評価に関する会計基準」を施行、LIFOによる原価評価を廃止したことに伴って、法人税法も同じくLIFOを廃止した。これは前述した、租税実体法のルールを変えてもよいという考え方を採用しているとも解釈できるが、このような対応策は会計基準の変化に伴い随時行われなければならないため、公正処理基準の複雑化を引き起こす可能性がある。

(6) 損金経理要件

IFRSの税務上の対応としてもう一つ損金経理要件の問題があげられる。これは主に内部取引などを対象とし、法人の恣意性を排除して、課税の安定性・公平性を確保することが一般的な要点となる。

損金経理要件はASBJによって2011年6月30日に差異について公表される予定であるプロジェクト計画表の中期コンバージェンス項目と相俟って問題となり、例えばIFRS第3号「企業結合」におけるのれんの取り扱い²⁸⁾があげられる。日本基準では、のれんは20年以内にその効果が及ぶ期間にわたって定期的に償却すると定められ、それに加えて減損会計を併用することになっている。しかし、IFRSではのれんの定期的償却はせず

(para.54(a))、IAS第36号「資産の減損」により毎年一回以上は減損処理を行うとしている (para.90)。つまり、時価が著しく下落しなければ、半永久的にのれんを償却できず、損金経理が行えないという問題が生じることになる。さらに、日本基準がIFRSにコンバージェンスされるか、アドプションが決定されれば、減損処理のみにおいて損金経理を行うことができるが、一度に多くの損金が算入されるため、定期的な償却が行えず、課税の安定性・公平性を確保できないという問題も生じることとなる。II章で述べた、「単体財務諸表に関する検討会議報告書」の、のれんについての諸問題は当面のところ現行の償却を変更すべきでないとの意見が多くみられている。一方、IFRS同様に償却しないとすべき意見としては国際的な比較可能性の観点から日本もコンバージェンスを図るべき、また連結と単体の会計処理は一致していることが望ましいという意見も存在する (p.5)。

仮に、コンバージェンス項目の対象となっていなくても、損金経理要件に係る問題となる場合がある。例えば、IAS第16号「有形固定資産」における減価償却があげられる。現在の日本の減価償却については法人税法でのみ具体的な規定がされており、その規定に従うことは税務メリットを享受する方法として、従来から企業の実務慣行となっている。このことは企業会計が法人税法により制約を受けてしまうという逆基準性の問題として取り上げられてきた。ここで、IFRSが連結財務諸表にアドプション又はコンバージェンスされ、単体財務諸表にIFRSベースで算出した減価償却費が計上された場合、法人税法からもたらされる税務メリットを享受することができない。逆に、税務メリットを享受するために従来の基準で償却した場合、連結財務諸表を作成する際にIFRSの数値へ修正する手間がかかってしまう。そこで、日本公認会計士協会 [2010] は「損金経理を課さなくすれば、企業は申告調整で減価償却費を追加で損金算入できるので、これらの問題は生じなくなる。」 (p.11) と述べているが、このような従来

からの逆基準性の問題など異なる背景を持つ問題は、IFRSの問題に混在させるべきではない。

この章の始めに述べたように、確定決算主義自体の維持か廃止かという問題ではなく、あくまでそれを用いる程度の問題であり、また、損金経理要件を廃止すれば、帳簿の複数作成などによる事務処理の負担が大きくなり、さらに、申告時点による調整は恣意性を誘発させることから、課税の安定性・公平性を確保することができなくなる。よって、損金経理要件を廃止することは好ましくない。IFRSが介入してきた場合、減価償却費の値が大きく揺らぐことになるため、ここでは、税務上の対応が必要とならざるを得なくなることに注目し、対応としては特定会社に限定して、特例や例外的措置として損金経理要件を緩和するということが考えられるのではないだろうか²⁹⁾。

以上、課税の安定性・公平性の観点から、損金経理要件を緩和するという税務上の対応を示唆したが、次の章でもこの観点に基づき中小企業における税務上の対応を主に論じていく。

IV. 中小企業会計基準と税務の対応

(1) 問題の所在

前章までで、IFRS導入に際しての上場企業における税務上の対応を検討してきたが、本章では非上場企業、とりわけ中小企業へのIFRS導入による影響と税務上の対応について検討していく。

従来、中小企業は上場企業と同じ企業会計基準に従って算出された企業利益に応じて課税所得を計算していたが、中小企業の会計は、経営者の会計処理に関する理解や資金調達の態様、財務諸表に対する関係者のニーズが上場企業とは異なること、会計処理の選択の幅や利害関係者が限定的であるといったことなどから、2005年8月に四つの民間団体³⁰⁾により、「中

小企業の会計に関する指針」(以下、中小指針という)が公表された。

しかしながら、こうして作成された現行の中小指針は、大企業向けに作られた企業会計基準の要約・簡便化によって基準を形成するトップダウン・アプローチを採用しているため、自国基準のIFRSへのコンバージョンが進んでいる現在、企業会計基準の改正に伴って定期的に改定³¹⁾されている。つまり、間接的にIFRSの影響を受けていると言える。現在は、この内容が高度かつ複雑であることから普及状況が悪く、ほとんどの中小企業が中小指針に準拠せず³²⁾、従来の会計処理の方法を採用しているままである。

こうした状況を受け、中小企業関係者団体による様々な検討会や懇談会、研究会を経て、「新たな中小企業の会計処理のあり方を表すもの」(以下、新たな中小指針という)を策定するという報告書が公表された³³⁾。その中で、新たな中小指針には取得原価主義、企業会計原則等を踏まえつつ、中小企業の属性に則して積上方式で基準を形成するボトムアップ・アプローチを採用すべきとし、現行の中小指針とは別に、中小企業の身の丈に合わせた会計基準を新たに策定するとした³⁴⁾。これによって、中小企業の会計処理の方法には現行の企業会計基準や中小指針に加え、将来的に導入される新たな中小指針という複数の選択肢が生まれた。図表1、2に示したとおり、日本の会計基準が複数併存してしまうことは避けられず、これは後述するような問題を引き起こす要因となってしまうのである。

図表1：現状の会計基準適用関係

対象企業	連結財務諸表	単体財務諸表
特定企業	IFRSまたは企業会計基準	企業会計基準
特定企業以外の上場企業	企業会計基準	企業会計基準
中小企業		企業会計基準、中小指針

図表2：新たな中小指針導入後の会計基準適用関係

対象企業	連結財務諸表	単体財務諸表
特定企業	IFRSまたは企業会計基準	企業会計基準
特定企業以外の上場企業	企業会計基準	企業会計基準
中小企業		企業会計基準、中小指針、新たな中小指針

Ⅲ章で述べたとおり、課税所得計算にはまず法人税法上の明文規定である別段の定めが適用され、それ以外については公正処理基準が用いられる。法人税法の実体的規定が、企業会計と乖離する、若しくは複数の会計処理の方法が混在することになった場合は、別段の定めによる調整の必要性が指摘されている³⁵⁾。

つまり、複数の会計処理の方法が并存し、それらが公正処理基準として認められた場合、企業の選択によって決算利益が異なってしまい、課税の重要な原則の一つである課税の公平性が損なわれるという問題がここで浮かび上がってきてしまうのである。成道 [2010] は仮に最も課税所得が少額になる会計処理の方法が選択された場合、そこに租税回避の余地が生じるのではないかと指摘している (p.66)。中小企業における課税の公平性をいかに担保するかという問題の対策としてとられたのは、税法を改正して所得を均一化させることであった。具体的には、別段の定めを会計基準ごとに網羅的に設けることである³⁶⁾。会計の処理方法ごとに別段の定めを設け、課税所得を均一化させることで、税額も均一化される。これによって、課税の公平性が保たれるのである。しかし、この対策には税制がより複雑化してしまうという重要な問題点がある。一つの例として、金融商品の多様化による税制の複雑化があげられる。近年の情報通信の急激な発達と金融革命により、新たな金融取引が展開されている。そして、このような金融取引が、従来の金融商品に関わる課税方法や執行制度に加え、新たな

な課税方法を生み出している。所得を均一化させるために別段の定めを変更、あるいは新たに規定し、また幾度もの法改正を行っているが、このことによって税制がより複雑化してしまっているのが現状である³⁷⁾。これは、結果として中小企業に多大な負担を強いることとなる。

(2) 税制の複雑化に伴う対応策

税制の複雑化は、中小企業にとって大きな負担を強いることになるとともに、税制の簡素化の要請に反するという問題へと発展する。これに対しては、今後慎重に対策を考えていく必要がある。

その対策の一つとして、法人の規模に応じて法人税制を区分するという対策があげられる。この対策は、法人が用いる会計基準や指針に着目し、それに対応した法人税法を構築していくことによって税制の簡素化に資するということである。これについては、背景や方法こそ様々であるものの、現在まで税制調査会を含め数々の場面で検討されてきた³⁸⁾。具体例として、大法人税法と中小法人税法を創設し、法人の規模を分割し課税所得を算出する、という方法がある。まず大法人税法については、大企業が適用可能な会計基準を図表1、2で示したとおり、①IFRSと②企業会計基準とするならば、別段の定めは創設規定のみで簡素化が実現できようし、課税所得が同額となるようにする別段の定めを追加する必要性もほとんどないと考えられる³⁹⁾。

次に、中小法人税法についてであるが、ここで問題が生じる。中小企業が選択可能な会計処理の方法は、企業会計基準、中小指針、そして将来的には新たな中小指針など、大法人が選択できる会計基準よりも多くなる。そのため、課税所得を均一化するために別段の定めを新たに規定しようとするとならざるを得ない。さらに、ここでどのような基準によって法人を区分するかという問題も顕在化してくる。つまり、上場企業と非上場企業の線引きをどうするか、また、約260万社ある非上場企業の中に

は、上場企業に匹敵する非上場企業から、極めて零細な企業まで様々な規模の法人が存在し、これらの法人をどのように区分すべきかという問題である⁴⁰⁾。このような背景で、前述のとおり、法人の規模に応じて法人税制を区分するという対策は現在も実現に至っていない。税制調査会・企業課税小委員会〔1980〕は、その理由を「商法等の組織法において同じ形態をとっているものを税制のみで区分する客観的基準を見出すことは困難であり、また、適当でないとも考えられる。」としている。つまり、税制において法人を区分する前に、商法において法人を区分する法整備が必要であるということなのである。したがって、会計基準や指針に着目し、法人の規模に応じて法人税制を区分する場合には、まず、前述した法人の規模をどのような基準で線引きするかという問題を解決しなければならない。

以上、中小企業へのIFRS導入による影響と税務上の対応について検討してきたが、これには解決することが難しい問題が内在している。しかし、新たな中小指針が将来的に導入される可能性がある以上、課税の公平性の担保という問題は必ず付きまってくる。この問題を解決するためには、別段の定めが網羅的になってしまうということ、つまり、税制が複雑化してしまうことはやむを得ないのではないだろうか。

V. むすび

国際的なIFRS導入の議論の中、日本においても着実に対応が進められている。IFRS導入に係る諸問題と対応策を検討するに当たり、本稿では、確定決算主義の視点から論究した。

IFRS導入には様々なフェーズが存在しており、それぞれのフェーズを考慮した検討を行ってきた。しかし、2011年6月21日に金融相がIFRS適用への準備期間を「5～7年に延長する」という公表を行ったことを受けて、直後の6月30日の企業会計審議会総会においても、当初予定してい

た、2012年にIFRSをアドプションするかどうかという判断を先延ばしにする決定をくだす可能性が浮上したといえるだろう。これによって、IFRSの強制適用は従来よりもさらに現実的ではなくなったと考えられるのではないだろうか。

そもそも、税務上の対応が必要となるのは、IFRSと日本基準に差異が生じた項目がコンバージェンスの対象となる場合なのである。つまり、差異項目がコンバージェンスの対象とならない場合においては、税務上の対応は必要ないといえる。差異項目でありながら、コンバージェンスの対象となっていないものの例としては、Ⅲ章において有形固定資産の減価償却をあげている。また、仮にコンバージェンスの対象となっても、Ⅱ章で述べたように現在は、実質的な対応策として連単分離の方向性が示されており、IFRSの影響が単体基準に及ぶ範囲は限定的になると考えられる。したがって、現段階ではIFRS導入に係る税務上の対応はそれほど大きな問題とならず、本稿において検討した範囲内で対応を行うことが可能であるだろう。

むしろ、今後主要な論点となり得るのは、Ⅳ章で述べたように、日本企業の中で圧倒的多数を占める中小企業の会計が複数並存することによる、課税の公平性の担保の問題、それに伴う税制の複雑化の問題なのである。今後は、税制の簡素化を目指し、中小企業の実態を考慮した対応策を慎重に検討していく必要がある。

【脚 注】

- 1) デロイト・トウシュ・トーマツホームページ (http://www.tohmatsum.com/view/ja_JP/jp/knowledge/ifrs/basic/country/index.htm) を参照。
- 2) 韓国会計基準院ホームページ (<http://www.kasb.or.kr/>) を参照。
- 3) 「国際会計基準、見直し議論へ 適用企業の範囲縮小も」(日本経済新聞2011年6月22日)

(朝刊))を参照。

- 4) コンバージェンスは、自国基準とIFRSを近づけ、収斂することを指す。これに対して、アドプションは一般的にIFRSを適用することである。しかし、IFAD [2003] では、コンバージェンスにアドプションを含めているなど (p.7)、現在この二つには明確な定義が存在していない。本稿においては、一般的な用法を用いることとする。
- 5) 特定会社の定義については「連結財務諸表の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下、連結財規という)に詳しく記されている(連結財規 適用の特例 第1条の2)。
- 6) 日本で使用可能な基準は指定国際会計基準であるが(連結財規 適用の特例 第1条の2)、カーブアウト(適用除外)条項は基本的に想定されており、内容的にも一致するため、本稿では特に必要がある場合を除きIFRSで統一する。
- 7) 2010年3月期から日本電波工業がIFRSを適用しており、その他にも2011年3月期にHOYAが決算短信から、住友商事が有価証券報告書から適用を始めている。また、2012年3月期に日本板硝子が決算短信から適用を予定している。詳しくは東京証券取引所ホームページ (<http://www.tse.or.jp/rules/ifrs/info.html>) を参照。
- 8) 確定決算主義に関して、詳しくはⅢ章で述べていく。
- 9) この点については、坂本 ([2010], pp.122-123) を参照。
- 10) この点については、岩崎 ([2010], pp.47-48) を参照。
- 11) この点については、辻山 ([2010], pp.4-12) を参照。
- 12) この点については、平松 ([2011], p.11) を参照。
- 13) 詳しくは、金融庁ホームページ (<http://www.fsa.go.jp/>) を参照。
- 14) 詳しくは、ASBJ ホームページ「西川委員長—KASB Suh 委員長の対談」(https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/foreign_operation/others/110216/110216_1.pdf) を参照。
- 15) IFRSもしくは、既存の企業会計基準(韓国基準)を修正・補完した一般会計基準が適用される。
- 16) 金融庁からこのような考え方がはじめて示されたのは2008年8月13日の「会計基準の国際化。『連結先行』で改正へ」(日本経済新聞2008年8月13日(朝刊))である。
- 17) 詳しくは、金融庁ホームページ「会長発言」(http://www.fsa.go.jp/singi/singi_kigyousiryousoukai/20110224/03_a.pdf) を参照。
- 18) ASBJ ホームページ「単体財務諸表に関する検討会議報告書」(<https://www.asb.or.jp/asb/top.do>) を参照。
- 19) 課税所得の計算と企業会計の関係から、所得の算定方法はセパレート・システムとユニホーム・システムに分類される(OECD [1987], pp.43-45)。
- 20) 根拠条文は、所得税法(EStG)第5条1項1文である。
- 21) 「課税所得は、納税義務者が帳簿記入を行うに際し規則的に採用している会計方法によって計算しなければならない。」(IRC § 446(a))と規定されている。
- 22) この点については、坂本 ([2009], p.94) を参照。
- 23) 例えば、ドイツにおいては、2010年1月1日以降開始年度より逆基準性の原則が廃止された。詳しくは、高田 ([2010], p.185) を参照。

- 24) この点については、三井（[2010], p.25）を参照。
- 25) 租税法主義とは、日本国憲法第84条「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」を指す。
- 26) この点については、坂本（[2011], p.53）を参照。
- 27) この点については、日本租税研究協会・税務会計研究会（[2010], pp.12-13）を参照。
- 28) IFRS第3号「企業結合」は、IASBにより2008年に公表されている。日本においてもASBJにより2008年に企業会計基準第21号「企業結合に関する会計基準」として公表されており、持分プーリング法の廃止などIFRSと日本基準との差異の多くが解消されている。
- 29) この点については、齋藤（[2009], p.73）を参照。
- 30) 日本公認会計士協会、日本税理士会連合会、日本商工会議所、ASBJである。
- 31) 2006年4月の第1回目の改正に始まり、2009年4月の最終改正までに4回の改正が行われた。
- 32) この点については、新日本有限責任監査法人（[2010], p.25）を参照。
- 33) 主なものとしては、2010年2月の「中小企業の会計に関する研究会」、同年3月の「非上場企業の会計基準に関する懇談会」である。議論の結果、同年9月までにそれぞれの会議の報告書が公表された。そして2011年2月、ASBJと他民間5団体が「中小企業の会計に関する検討会」を設置し、「新たに中小企業の会計処理のあり方を示すもの」を策定する方向性を打ち出す報告書が出された。
- 34) 詳しくは、中小企業庁ホームページ「中小企業の会計に関する研究会 中間報告書」（<http://www.chusho.meti.go.jp/zaimu/kaikei/2010/download/100930IR-Z.pdf>）、ASBJホームページ「非上場企業の会計に関する懇談会 報告書・検討結果（概要）」（https://www.asb.or.jp/asb/asb_j/establishment/20100730/press_release/20100730.pdf）を参照。
- 35) 詳しくは、成道（[2010], pp.64-67）を参照。
- 36) この点については、坂本（[2011], p.54）を参照。
- 37) 詳しくは、国税庁ホームページ（<http://www.nta.go.jp/index.htm>）を参照。
- 38) 昭和43年7月、税制調査会の長期答申において、法人利潤税導入による実質的な大小法人区分の法人税制が検討された。詳しくは、坂本 [2005] を参照。
- 39) この点については、成道（[2010], p.66）を参照。
- 40) この点については、品川（[2011], p.126）を参照。

【参考文献】

- ・ ASBJ [2010], 「非上場企業の会計に関する懇談会 報告書・検討結果（概要）」
- ・ IFAD (International Forum for Accountancy Development)[2003], *GAAP CONVERGENCE 2002*, Research by Donna L. Street, University of Dayton.

- ・ OECD [1987], Working Group on Accounting Standards, Accounting Standards Harmonization No.3, *The relationship between taxation and financial reporting*, OECD, Paris.
- ・ SEC [2008], *Roadmap For The Potential Use Of Financial Reporting Standards By U.S. Issuers*.
- ・ SEC [2010], *Commission Statement in Support of Convergence and Global Accounting Standards*.
- ・ 秋葉賢一 [2011], 「わが国における今後の個別財務諸表」『企業会計』第63巻第5号, pp.18-25
- ・ 岩崎勇 [2010], 「国際財務諸表 (IFRS) を巡る米国の会計戦略」『税経通信』第65巻10号, pp.39-48
- ・ 金子宏 [2010], 『租税法 第15版』弘文堂
- ・ 企業財務委員会 [2010], 『会計基準の国際的調和を踏まえた我が国経済および企業の持続的な成長に向けた会計・開示制度のあり方について (企業財務委員会 中間報告)』
- ・ 企業会計審議会 [2009], 『我が国における国際会計基準の取扱いに関する意見書 (中間報告)』
- ・ 財務会計基準機構 [2011], 『単体財務諸表に関する検討会議報告書』
- ・ 齋藤真哉 [2009], 「税務法制とIFRS」『別冊企業会計』IFRS導入の論点 pp.72-79
- ・ 坂本雅士 [2005], 「大会社と中小会社の区分問題」『税務会計研究』第16号, pp.1-36
- ・ 坂本雅士 [2009], 「会計基準の国際的統合化と確定決算主義」『租税研究』第718号, pp.92-103
- ・ 坂本雅士 [2010], 「IFRS導入と税務法制—確定決算主義の視点から—」『税務弘報』第58巻第13号11月号, pp.121-128
- ・ 坂本雅士 [2011], 「個別財務諸表の税務論点」『企業会計』第63巻第5号, pp.51-56
- ・ 品川芳宣 [2011], 「非上場企業会計の新たな局面—ASBJ報告書と中小企業庁報告書の意味するもの—」『租税研究』第736号, pp.117-131
- ・ 島田眞一 [2009], 「会計基準の国際的統一化と会社法・税法との関係」『企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税の対応』pp.61-72
- ・ 新日本有限責任監査法人 [2010], 「平成21年度中小企業の会計に関する実態調査事業集計・分析結果」『報告書』
- ・ 税制調査会・法人課税小委員会 [1996], 「法人課税小委員会報告」
- ・ 高田正昭 [2010], 「会計基準のコンバージェンスと確定決算主義—日本公認会計士協会租税調査会研究報告第20号—」『租税研究』第733号, pp.169-187
- ・ 中小企業庁 [2010], 『中小企業の会計に関する研究会 中間報告書』
- ・ 辻山栄子 [2010], 「IFRSをめぐる6つの誤解」『企業会計』第62巻第12号, pp.4-12
- ・ 中里実 [1983], 「企業課税における課税所得算定の法的構造 (5・完)」『法学協会雑誌』第100巻第9号, pp.1545-1623
- ・ 成道秀雄 [2010], 「6つの会計基準と6つの課税所得」『企業会計』第62巻12号, pp.64-67

- ・日本公認会計士協会 [2010], 『会計基準のコンバージェンスと確定決算主義』
- ・日本租税研究協会・税務会計研究会 [2010], 『[税務会計研究会報告] 企業会計のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応』日本租税研究協会
- ・平松一夫 [2011], 「会計文化の衝突——わが国会計基準の国際化と国内化」『企業会計』第63巻第1号, pp.4-11
- ・三井秀範 [2010], 「IFRS導入を巡るQ & A」『別冊企業会計 IFRS導入の論点』, pp.24-28