

〈論 説〉

近年の商法・税法・証券取引法の改正 と我が国の会計制度の考察

— トライアングル体制と確定決算主義 の関係を中心として —

金 山 剛*

目 次

1. はじめに	214
2. 近時の企業経営関連法制等の改正とその背景	216
2. 1 日本型資本主義の崩壊と商法の改正	216
2. 2 商法の改正と税法、証取法の対応および会計処理	217
2. 2. 1 商法における自己株式取得の原則自由化	217
2. 2. 2 税法における自己株式の取得	219
2. 2. 3 証取法と自己株式の取得	221
2. 2. 4 自己株式の会計処理	222
3. 我が国のトライアングル体制	224
3. 1 商法、法人税法および証取法による会計制度の目的	224
3. 2 トライアングルの本質と相互関係	226
3. 3 税法の会計実務に対する逆基準性の問題	228
3. 4 商法と税法との調和	229
4. トライアングル体制と確定決算主義の意義	231
4. 1 所得計算と企業会計	231
4. 2 トライアングル体制と確定決算主義	233
5. おわりに	235
参考文献	236

*旭川大学 経済学部経済法学科・大学院教授

1. はじめに

本稿は、2005年6月17日、本学大学院法学研究科において特別講義をした内容に加筆したものである。

近年の我が国の企業経営環境の変化には凄まじいものがある。企業経済活動の国際化や経済のグローバル化の進展という意味でのそれもさることながら、その進展に対応するためのインフラ整備としての商法（会社法）の改正や税法の改正、さらには国際的な会計基準の導入といった変化は実に目まぐるしい。それらは、法制度の現代化等を目的としたものや規制緩和を目的としたもの、あるいは適時適切な租税行政を実現する目的のものであったり、また、経済のグローバル化に伴う企業間の比較可能性の確保を目的とするものであったりと、いずれも我が国経済社会を市場競争原理が機能する開かれた社会に変革させるために、企業¹の経済活動の実態に合わせ、急速な構造改革が求められている現実に対応させようとするものである。

このような目的の企業経営に関する法制度や会計基準等の諸規範を含めて、ここでは、便宜上、「企業経営関連法制等」と呼ぶことにする。そうすると、この企業経営関連法制等のうち、商法と証券取引法（以下「証券法」という。）は、全ての会社を対象とするか大規模会社のみを対象とするかの相違はあるものの、株主と会社債権者への情報提供機能を果たすことで、間接的には国家経済の「繁栄」に貢献する側面を持つものといえる。

税法は、それらの企業の経済活動で稼得された成果の集積である、「繁栄」の一部を反対給付なしに国家へ直接的に移転させるための法的役割を果たすことで、国家が担うべき公共サービスの財源を充足させようとするものである。

そして企業会計は、それらの企業経済活動を写像するシステムとして、

¹ 本稿において、企業と法人および会社を、特に断らない限り、同義に用いている。

企業経済活動の成果を数値で測定、記録および報告することで、企業内外の関係者間の利害調整機能や情報提供機能を果たし、企業間における比較可能性を高め、投資家の適切な投資意思形成に資するとともに、企業自身の意思決定や経営管理にも役立たせようとするものといえよう。

これらの法制度等の間には密接なつながりが認められ、特に、商法(証取法)と税法に関して、後にも触れるように、法人税の申告に際しては、「確定した決算」に基づき申告書を提出することが求められる、いわゆる確定決算主義²が採用され³、商法(証取法)上の利益を基礎として税法上の所得が算定されることになる。その一方で、商法や証取法を含めた企業会計上の利益計算は、税法の概念に基づいた規制に少なからず影響を受けるものとなっている⁴。そして、企業会計上の「利益」や税法上の「所得」の計算過程においては、「公正なる会計処理の基準」に準拠することが求められているのである。

このように、商法(証取法を含む)と税法および会計は相互関係を有するところから、商法の改正は、税法、証取法および会計にも影響を及ぼし、税法の改正、とりわけ法人税法の改正は、企業経済活動や企業会計に影響を与えることが多い。

本稿は、「自己株式の取得」に関する近年の企業経営関連法制等の改正を通して、商法、税法および証取法から成る我が国の会計制度、いわゆ

² 確定決算主義の他に確定決算基準あるいは確定決算基準主義といわれる用語については、本稿では、ほぼ同義に解し、引用を必要とするもので、敢えて区別して使用するもの他、確定決算主義としている。

³ 法人税法 74 条 1 項

税制調査会『法人課税小委員会報告』「商法・企業会計原則との関係」1996年、および税制調査会『わが国税制の現状と課題(答申)』「法人税の課税所得」2000年では、「確定決算主義」の具体的内容として、「商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。」としている。

⁴ たとえば、固定資産の減価償却費は、法人税法に定める残存価格、耐用年数等に基づき、株主総会で確定した損益計算書上に費用として計上(損金経理)されていなければ、税法上は損金として算入することを認められず、大多数の企業は減価償却については税法基準に従っている。

る「トライアングル体制」を検証し、これと確定決算主義の関係およびその意義を考察することを目的としている。

2. 近時の企業経営関連法制等の改正とその背景

2.1 日本型資本主義の崩壊と商法の改正

戦後のGHQによる財閥の解体によって、財閥が保有していた大量の持株が市場に放出された。これにより所有と経営の分離は進展したが、反面、資本自由化に伴う外国資本による乗っ取り防止のための安定株主対策として、会社間、あるいは銀行と会社間での株式の相互持合いが盛んになり、金融機関を含めた法人の持ち株比率は、バブルの絶頂期である1989年には金額ベースで70%を超えていた⁵。また、終身雇用、年功序列、労使協調といった、いわゆる日本型雇用形態が根付き、資金調達も銀行借入による間接金融に集中し、これが銀行による会社支配を助長させることにもなっていった。このような法人株主が会社の支配権を握るところでは、個人株主の経営に対する関心は、相対的に弱まり、株主総会の形骸化は論理必然的な成り行きであった。

他方で、1985年9月の「プラザ合意」以降は、急速に円高が進行し、過剰流動性が発生し、景気は過熱し、いわゆるバブル経済といわれる状況が生じた。このバブルは、1986年11月から1991年2月までが拡大期とされ、日経平均株価は1989年12月29日に38,915円87銭と史上最高値をつけたが、その後一転、バブルは弾け、1991年2月から急落して1998年10月9日には、最高値から実に67%の下落の12,879円97銭となり、ポスト・バブルの後遺症を引き摺るところとなった。

バブル経済の崩壊後は、株価の下落、不動産価格の下落が進行し、金融機関、とりわけ銀行の不良債権問題が深刻化するところとなり、長く続いた日本型（閉鎖的）資本主義のシステムもここに崩壊の憂き目をみ

⁵ 全国証券取引所協議会『株式分布状況調査2000年』インターネット検索 <http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/sir.you/a07kai1.pdf> より。

ることになった。

有効な不良債権処理策を見出せないまま、規制緩和の潮流が幅広い分野で進行し、その中で、商法（会社法）改革が俎上に載せられ、また、金融ビッグバンも十分な議論を経ないまま 1998 年にスタートすることになった。

会計の分野にも大きな潮流が押し寄せ、会計ビッグバンの中核をなす時価会計のうねりは大量の株式を保有する銀行を直撃するところとなった。損切りのための持ち合い株の放出、銀行による大量の株式売却が行われた結果、株価対策の必要性から、それまで商法が、例外を除き、認めてこなかった自己株式の取得、保有、処分および消却を基本的に許容、自由化せざるを得ない状況となった。

また、金融ビッグバン（Free, Fair, Global）の原則の 1 つにもなっている、グローバル（化）とは、我が国の企業が競争力を回復し、熾烈な国際競争に打ち勝つことを目指すものであるところから、従来型の硬直化した企業を分割、あるいは再編して、合理化、効率化を図り易くすることが喫緊の要事とされ、それらを法制面からサポートするための商法の改正が行われることとなった。

商法の改正は、平成に入ってから十数回も行なわれ、それを受けて税法や会計の考え方や処理方法が改正をされたものも少なくない。

そこで以下では、近年に大きな改正が行われた「自己株式の取得」に関する商法、税法および証取法の対応、ならびにそれらに関連する会計処理について一瞥したい。

2. 2 商法の改正と税法、証取法の対応および会計処理

2. 2. 1 商法における自己株式（金庫株、treasury stocks）取得の原則自由化

会社自身が発行する株式を自己株式といい、改正前の商法では、会社が自己株式を取得することは、資本維持の原則違反、株主平等の原則違反、会社支配権の不正取得、株式の不公正取引および会社財産の健全性

の確保などを理由に、原則として、禁止されていた⁶。

原則的としてという意味は、取締役または使用人に譲渡するための取得、消却のための取得など一定の目的による取得以外は認められていなかったということである。しかも、こうして取得された自己株式も継続的に保有することはできず、原則として、相当の時期に処分すべきとされていた⁷。

また、法定準備金（資本準備金と利益準備金）の減少手続きに関する定めもなく、欠損填補または資本組入れの場合にしか取り崩すことができず⁸、資本の減少によって生じた減資差益⁹も、資本準備金として積み立てることが求められていたのである¹⁰。

しかし、バブル崩壊後の株価低迷への対策、企業再編、規制緩和などを目的に、議員立法を中心とする緊急経済対策として、それらの規定が全面的に見直され、原則として、それらは自由化されることになった。すなわち、2001年の商法および関連法規の改正で、定時株主総会の決議をもって、配当可能限度額ならびに当該株主総会の決議により減少した資本金および法定準備金の金額の範囲内で、次の株主総会の終結の時まで取得できる自己株式の種類、総数および取得価額の総額を定め、これに基づいて自己株式を取得することができるようになったのである¹¹。

法定準備金に関する改正としては、株主総会の決議をもって法定準備金の総額から資本の4分の1に相当する額を控除した額を限度として法定準備金を減少できるものとされ¹²、また、上述した減資差益の規定は削除され、配当可能限度額に含められることになった¹³。

⁶ 旧商法 210 条

⁷ 旧商法 211 条

⁸ 旧商法 289 条

⁹ 減資差益とは、減資に当たって、株式の消却や払戻に要した額および欠損填補に当てた額を超えて資本を減少した金額をいう。

¹⁰ 旧商法 288 条の 2 第 1 項 4 号

¹¹ 商法 210 条

¹² 商法 289 条 2 項前段

このうち法定準備金の減少手続は、緊急経済対策として配当可能利益の確保のために行われたものである。

これらの改正が行われることになった背景としては、合併や会社分割等の企業再編、あるいは新株予約権が行使されるに際して、新株発行に代えて、予め取得しておいた自己株式を交付すれば株式の増加を招かず、結果として、ディリュションの問題が回避できること、また、株主の株式売却による株価下落要因を会社の自助努力によって、ある程度防止し、需給調節を可能にすることなどが考えられる。なお、このような目的で、会社が継続保有をする株式は、その株券が会社の金庫に入れてしまっておかれるところから、金庫株とも呼ばれている。

この改正により、配当可能利益限度額の範囲内であれば、自己株式の取得目的を特定することなく、自由に取得および保有が認められ、処分¹⁴および消却¹⁵の規制も緩和されることになった。これに伴って、関連法規である商法施行規則においても所要の改正が行われている¹⁶。

2. 2. 2 税法における自己株式の取得

商法の改正を受け、2002年の税法改正においても、自己株式の取得、処分および消却に関する取扱いが改正され、商法と同時に施行された。

¹³ 商法施行規則 89 条

減資差益は、もともと株主の出資に対応する項目であり、配当原資とすることは適当ではなく、資本準備金として積み立てすべきものとされていた。しかし、債権者保護手続を経た減資によって、株主への払戻しが可能となったものを、そのまま配当控除項目として維持しておくことは不適当だと考えられるようになり、配当や自己株式取得のための原資となり得ることとなった。(関俊彦『新訂 版会社法概論』商事法務、2004年、435～436頁参照)

¹⁴ 商法 211 条

¹⁵ 商法 212 条

¹⁶ 商法施行規則は、88条において「資本の部は、資本金、資本剰余金及び利益剰余金の各部に区分」すべきこと、同89条において「資本剰余金の部には、資本準備金及びその他資本剰余金を記載し、その他資本剰余金は、資本金及び資本準備金減少差益、自己株式処分差益その他の内容を示す適当な名称を付した科目に細分」すべきことを規定している。

改正前の商法では、自己株式の取得および処分は、資産の取得および譲渡とされ、これに伴う損益を有価証券売買益として扱っていた。税法もこの取り扱いに準じ、自己株式の売買は一般の有価証券売買取引としての譲渡益課税が行われていた。

しかし、この改正で、発行法人が自己株式を取得した場合、当該株式に対応する取得時の資本等の金額を超えて株主に交付される金銭等の額、すなわち「みなし配当」の額に相当する金額は、利益積立金の減算項目とすることとされた¹⁷。これは、発行法人における会計上の自己株式の価額から税務上の自己株式の価額に修正することを意味するものである。結局、取得した自己株式の取得価額は、購入の代価から当該自己株式の取得により減少する利益積立金の額を減算し、購入手数料等の付随費用を加算した金額とされ¹⁸、これが税務上の自己株式の帳簿価額となる。

自己株式の取得の課税関係は、発行法人が自己株式を取得した時点で、原則として、譲渡した株主に対し「みなし配当課税」の規定が適用されることとなる¹⁹。一方、特例として、上場会社等（発行法人）が市場から自己株式を取得した場合、当該株式を譲渡した株主は発行法人が自己株式を取得したかどうかは不明であるところから、株主に交付した金銭等の額が当該株式に対応する取得時の資本等の額を超える場合であっても、その超える金額を利益積立金から控除しない（会計上の自己株式の価額と税務上の自己株式の価額とを同額とみる）こととされ、従って、「みなし配当課税」は適用されず、通常の譲渡益課税が行われることになる²⁰。なお、この場合、購入の代価に付随費用を加算した金額が自己株式の帳簿価額となる。

¹⁷ 法人税法 2 条 18 号ヲ

¹⁸ 法人税法施行令 119 条 1 項 1 号

¹⁹ 法人税法 24 条 1 項 5 号、所得税法 25 条 1 項 5 号

²⁰ 法人税法 24 条 1 項 5 号括弧書、法人税法 61 条の 2 第 1 項、所得税法 25 条 1 項 5 号括弧書、租税特別措置法 37 条の 10 第 3 項 5 号

他方、法人が自己株式を市場取引によらず相対取引で取得すると、株式を譲渡した株主において、みなし配当の取扱が適用され²¹、発行法人においては、利益積立金を減少させる処理を行うことになる。

また、法人が保有している自己株式を譲渡した場合の税務上の取扱は、2002年1月17日に閣議決定された「平成14年度税制改正の要綱」において、「自己株式の処分に伴って生ずる譲渡益、譲渡損に相当する金額については、資本積立金額の増加、減少とする」ものとされたことから、自己株式を譲渡した場合、当該株式の譲渡に対応する処分差損益は資本積立金の加減算項目とされ²²、発行法人において自己株式を実際に譲渡した場合の課税関係の取扱が、当該譲渡の直前の帳簿価額を譲渡価額とすると規定されているところから²³、譲渡による差損益は課税所得の計算に反映されないこととなっている。

2. 2. 3 証取法と自己株式の取得

2001年の商法の改正を受け、証取法も改正されているが、これは、発行人会社における自己株式の買受けが証券市場価格に影響を与え、投資家の投資判断や行動にも影響を与えることが予想されるからである。このため、改正は主として、開示規制と取引規制について行われることになった。

開示規制の改正は、従来、自己株式の買付けに関する定時総会等の決議後、3ヶ月ごとに「自己株券買付状況報告書」の提出が求められていたものを各月(1ヶ月)ごとの提出に改めるものである²⁴。この報告書は、買付けを行った場合だけでなく、行わなかった場合も提出が求められている。これにより、自己株式の買受けの有無、買受け状況が把握でき

²¹ 法人税法 24 条 1 項 5 号括弧書き、法人税法施行令 23 条 3 項、所得税法施行令 61 条 1 項

²² 法人税法 2 条 17 号ロ、ツ

²³ 法人税法 61 条の 2 第 5 項

²⁴ 証取法 24 条の 6

ることになり、投資家の投資判断や投資行動の利便性に資するものとなる。

取引規制の改正については、「自己株式の売買取引に関する公正の確保」として相場操縦規制が新設された²⁵。この規定は自己株式買受けに伴う相場を操縦する行為を防止するための具体的な規制事項を内閣府令で定めることができる旨を規定している。この他に、いわゆるインサイダー取引規制にも改正点がみられる。すなわち、従来から置かれていた証取法166条2項1号ニに定める決定事項の自己株式の取得に加え、新たに自己株式の処分の規定も置かれることになった²⁶。これらの改正により、自己株式取得の透明性、公平性を確保し、投資家の信頼を保護するための証券市場の形成が期待されている。なお、これら証取法本体の改正に伴い、「財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則」(以下、「財務諸表等規則」という。)においても、自己株式の取得に対する会計処理を変更すべく、所要の改正が行われている²⁷。

2.2.4 自己株式の会計処理

2001年の商法の改正に伴って、自己株式の会計処理も大きく影響を受け、改正せざるを得ないものとなった。既に触れたように、企業会計の役割は、商法(証取法を含む)と一定の関係を保ちながら、企業の経済活動を写像し、その成果を数値で測定、報告することで配当可能利益限度額の算定等の利害調整機能や情報提供機能を果たすことにある。かくて、商法が貸借対照表の資産の部に自己株式を掲載していたものは²⁸、会

²⁵ 証取法162条の2

²⁶ 証取法166条2項1号ホ

²⁷ 財務諸表等規則68条の2の4

²⁸ 「株式会社の貸借対照表、損益計算書、営業報告書及び付属明細書に関する規則」(以下、「計算書類等規則」という。)計算書類等規則では、12条1項および22条の2に自己株式を資産の部に計上することを定めていた。その後、これらの規定は削除され、2001年10月1日に、新たに34条4項として、資本の部に自己株式の部を設け、控除形式で記載すべきとする改正省令が施行された。2002年4月に、この省

計も期末に保有する自己株式は貸借対照表上に、原則として、流動資産として計上し、例外的に、ストックオプション目的のものについては投資等の部に計上すべきものとしていた。

しかし、掘って立つ商法において自己株式の資産性を否定し、自己株式の取得は会社財産の払戻しであり、期末に保有する自己株式を貸借対照表上の資本の部における控除項目として計上するものとし、資本の部に自己株式の部を設け、そこに控除形式で記載しなければならないとする²⁹、従来の商法の考え方からすれば、コペルニクスの転回(改正)が行われた。

この改正を受けて、企業会計基準委員会は、平成14年2月21日付で企業会計基準第1号「自己株式及び法定準備金の取崩等に関する会計基準」(以下、「自己株式等に関する会計基準」という。)を公表した。

この自己株式等に関する会計基準で、自己株式の取得時の会計処理は、取得原価をもって資本の部から控除し³⁰、期末に保有する自己株式は、資本の部の末尾に自己株式として一括して控除する形式で表示することとした³¹。

また、これに関する開示の処理として、期末における発行済株式の種類および総数、期末に保有する自己株式の種類および株式数を、連結貸借対照表および貸借対照表に注記することとしている³²。

企業会計における資本の部の区分については、従来、資本金、資本準備金、利益剰余金およびその他の剰余金に区分されていた。これは、債権者保護の観点から資本金、法定準備金、剰余金に区分する商法の考え方と、払込資本と留保利益に区分する企業会計の考え方との調整によるものと考えられていた³³。

令が廃止されると同時に、新たに商法施行規則として施行されることになった。

²⁹ 商法施行規則91条1項5号、同条3項

³⁰ 自己株式等に関する会計基準19項

³¹ 自己株式等に関する会計基準20項

³² 自己株式等に関する会計基準37項

ところが、この改正によって、株主からの払込資本でありながら資本金(商法上は資本という。)、資本準備金としての処理がなされない項目、すなわち資本金および資本準備金の取崩によって生ずる、減資差益や剰余金および自己株式処分差益が生まれることになった³⁴。

そこで、自己株式等に関する会計基準は、これらに対応するため資本性の剰余金を計上する資本剰余金の区分を設け、商法で定める資本準備金とそれ以外のその他資本剰余金に区分することとし、資本金および資本準備金の取崩によって生ずる減資差益や剰余金および自己株式処分差益は、その他資本剰余金の区分に計上することとした³⁵。

かくて、自己株式等に関する会計基準においても、その他資本剰余金に区分される資本金および資本準備金の取崩によって生ずる減資差益や剰余金は、商法上の取扱いと同様、配当可能限度額に含められることになったものである。

以上、近年の企業経営関連法制等の改正の中から商法における「自己株式の取得」を取り上げ、これを受けて改正された税法、証取法および企業会計を概観してきた。次章ではそれらの3つの制定法から成る、我が国の会計制度である、いわゆるトライアングル制度についてみることにする。

3. 我が国のトライアングル体制

3. 1 商法、法人税法および証取法による会計制度の目的

我が国の会計制度は、商法、法人税法、証取法という3つの制定法規範に基づく3つの枠組みを有し、各々、商法会計、税法(税務)会計、証取法会計として存在している。これらは相互に影響を与え合いながら成り立ち、また、制定法規範に基づく会計であるという意味合いから、制度会計ともいわれることもある。この他に、法令ではないが、「公正ナ

³³ 自己株式等に関する会計基準 50 項

³⁴ 自己株式等に関する会計基準 52 項

³⁵ 自己株式等に関する会計基準 53 項

ル会計慣行」としての企業会計原則³⁶があり、準拠すべき基準として、3つの制定法規範による会計の枠組みを補完する役割を果たしている。

それらの制度会計のうち、商法会計は、債権者や株主の保護を主目的として、配当可能利益限度額の算定に関する会計を、税法会計は、法人税法に基づき課税の公平性を目的として、適正な課税所得額の算定に関する会計を、そして、証取法会計は、投資家保護のための情報提供を目的として、企業の財政状態や経営成績およびキャッシュ・フローの状況に関する会計をそれぞれ規制している。

このように我が国の会計制度は、目的の異なった3つの制度が鼎立しているが、外部財務情報を作成する過程における会社の会計帳簿に記載または記録すべき財産の評価方法などに関しては、商法³⁷および商法施行規則³⁸による規制を受けている。

税法会計は、いわば商法の規制を取り込み、商法の規定に基づく株主総会で承認され、確定した計算書類をもとに、租税政策目的遂行のために特別に定められた事項や別段の定めなどについて計算、処理して課税所得を算出する「確定決算主義」を採用している。この意味において、商法と税法とは密接にリンクしているといえる。尤も、「確定決算主義」の意義をめぐっては、商法と税法の関係の捉え方につき数説が存在するように思われる³⁹。

また、商法と証取法とは、既に述べたように、前者が全ての会社を規制しているものであり、後者は大規模会社のみを規制の対象としている。

³⁶ 「公正ナル会計慣行」として、「企業会計原則」は唯一無二のものではなく、これ以外にも理論的には存在し得るが、今日では一般的に、「公正ナル会計慣行」に該当するものは、「企業会計原則」であると解釈されている。

³⁷ 商法 34 条、同 285 条

³⁸ 商法施行規則 27 条～33 条

³⁹ 法人税法 22 条の規定を根拠に、課税所得の算定に関して、商法上の確定決算に依拠するものではないとするもの、あるいは、企業会計原則と証取法を一体とした上で、これに依拠するものでなく、あくまで商法に依拠するものとしながらも、その依拠の度合を消極的に解する説などである。

会計の側面からは、商法は配当および情報開示規制を証取法は情報開示規制のみを行っている相違があるものの、開示、提供される情報の本質については同一と考えてよい。

上にみるように、3つの制定法規範からなる我が国の会計制度はそれぞれ固有の目的を持ち、そのいずれにも、基本的には、企業会計原則に準拠すべき旨の規定⁴⁰を有し、相互に影響を与え合う関係を構築している。

こうした3つの法令が規定する我が国の会計制度の体系をトライアングル体制と称する。

3.2 トライアングルの本質と相互関係

トライアングル体制による我が国のアカウンティング・システムが目指す方向性は、それぞれの目的が違う以上、一致することはない。しかし、それらは会計という共通の枠組みの中にあり、そこでは、いわば共通のメジャーが使用されることになるが、この共通の物差しとなるべきものが、後に詳述する、公正なる会計慣行（≒企業会計原則）である。

商法は、包括規定を置き、企業会計の具体的な処理基準を法令以外（公正ナル会計慣行）に委ねている。これは、商法における計算規定の全てを規制するものとはなっていないため、商法が想定している趣旨に反しない限りにおいては、実務を尊重すべきであるとの考え方によるものと思われる。

法人税法も、法人の収益、費用等の額を「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って計算すべきことを規定し⁴¹、法人所得の計算は、原則として、企業会計原則に準拠して行うべきことを求めている。

トライアングル体制とは、前章でもみてきたように、企業会計制度の

⁴⁰ 商法 32 条 2 項、法人税法 22 条 4 項、財務諸表等の用語、様式及び作成方法に関する規則 1 条 1 項

⁴¹ 法人税法 22 条 4 項

根幹をなす部分に商法が位置し、これに証取法による情報開示と法人税法による税務が密接、不可分にリンクし、三角形を形成し、それらの結び付きを強化、補強するために企業会計原則が接着剤の役割を果たしている制度会計体制ということができよう。

トライアングルの相互関係のうち、商法と税法との関係では、既に触れたように、商法の規定に基づく株主総会で承認され、確定した計算書類をもとに、法人税法上の租税政策目的遂行のための要素を加味して課税所得が算定されることになる。また、商法と証取法との関係では、商法施行規則に従って計算された資産、負債、資本、収益および費用の額は、その一部を組み替えるだけで財務諸表等規則に基づき作成された証取法上の財務諸表として開示される。当然のことながら、この証取法に基づく財務諸表における純利益と商法に基づく財務諸表における当期利益とは一致する。

一方、商法学と会計学という関係に眼を向ければ、我が国の現行商法は、1899年にその原形が作られたが、当時、模範とした1897年のドイツ商法は、決算期時点における会社の資産と負債の増減の状況を重視する財産法的思想の下に立法されていた⁴²。このため、我が国の商法も、決算期時点における純資産額の増減を把握するための貸借対照表を重視するものとなっている⁴³。

これに対し、現代の会計学は、一会計期間における企業活動の結果生じた収益と費用の増減の状況を明らかにする損益計算書が重視される傾向にある。その意味では、財産法⁴⁴から損益法⁴⁵への会計学のパラダイム

⁴² 近藤光男編『現代商法入門 第6版』有斐閣アルマ、2004年、119頁。

⁴³ 例えば、商法32条1項、同33条2項～4項、同33条の2第2項、同290条1項、同293条の5第3項等の規定にその名残りがみられる。

⁴⁴ 期首と期末における資本の比較を行い、期末資本が期首資本を上回る資本の純増加分を利益とする方法で、いわば、資本の増減を結果からみようとするものである。

⁴⁵ 資本の増加の原因たる収益から資本の減少の原因たる費用を差し引くことにより、利益または損失を計算する方法で、資本に増減をもたらした原因をみようとするものである。

変換に伴い、企業会計の役割は、従来の利害調整に偏重したものから、次第に、企業自身の意思決定や情報提供を含む複合的役割を果たすためのものにシフトしていく過程にあるといえる。

3.3 税法の会計実務に対する逆基準性の問題

税法固有の概念に基づく規制が、会計実務に影響を及ぼすといわれることがある。一般的には、固定資産の減価償却費や引当金、資産の評価損の例が挙げられている。すなわち、税法上の減価償却費は、法人税法に定める残存価格、耐用年数等に基づき、株主総会で承認され、確定した損益計算書上に費用として計上⁴⁶されていなければ、損金として算入することを認められず、大多数の企業は減価償却については税法基準に従っている。

また、税法上は適切な処理であるとしても、企業会計の立場からは適切とはいえない処理（税法上は損金不算入だからといって会計上の必要な引当金を計上しない、あるいは不良資産の評価損の計上を行わないなど）が現実に行われている。

このように、税法の規制が、企業会計（特に会計実務）における、事実上の基準として、企業会計に取り込まれている状況を、本来、税法会計の基準となるべき企業会計（原則）が、逆に税法の制約を受けているという意味合いから税法の「逆基準性」の問題といわれる。しかし、この問題は、企業会計と税法会計との目的に相違がある以上、企業会計と税法会計の概念を区別することで解決できるように思われる。すなわち、理論的には、税法の規定を敢えて考慮せず、先ず企業会計原則に則った会計処理をすることで、その処理の適正性が担保され、実務的には、その適正性が担保されたものを税法基準に従って一連の会計処理（そのように考えること）をすれば解決することであり、現実の実務においても、然程の負担増として捉えられることなく、こうした会計処理が行われて

⁴⁶ 税法上は、このことを損金経理という。（法人税法2条25号）

いるところでもあり、これを受動的に受け止めるか能動的に受け止めるかの精神論的問題に帰着するように思われる。

3. 4 商法と税法との調和

商法(会社法)と税法(法人税法)とは、その適用対象がいずれも企業である点において共通するが、既にみてきたように、別個の計算原理が働く。しかし、今日、税の問題は私的経済活動のあらゆる局面に関係を持っており、税法の私的取引法、なかんずく会社法への影響力は大きく、税の問題を度外視した企業活動はあり得ないところである。その一方で、近時の商法の改正も、既述したように、また税法に大きく影響を与えている。両者には目的に相違があるところから、計算実務上の完全な一致を図ることは不可能であるが、調和を保ちながらそれらの両立を図ることは、実務を複雑化させない上でも、意義があることといえる。このコンテキストから、曩に触れた、確定決算主義の意義に関する他説についてみてみたい。

確定決算主義の意義に関しての多数説は、おそらく、商法上の規定に基づいて確定した決算における当期利益の額をもとに、租税政策目的遂行のために特別に定められた事項について計算、処理して法人税法上の所得を算定するとするものであろう。事実、所得を算定する上では、その方が省力的であり、単一性の原則にも適い、また、実務における申告書別表の計算手順も当期利益の額に申告調整を必要とする金額を加算、減算する計算構造であり、このように解することには整合性がある。つまり、商法も税法も、「1つの会計事実を」目的の違う立場から規制していて、その基本は商法にあり、商法が確定権を有しているとする考え方である。

一方、少数説に止まりながらも主張されている説として、その根拠を法人税法22条の規定に求め、法人税法上の所得の金額の計算は商法に依拠するものではないとする考え方が存する。確かに、法人税法22条における所得の金額の計算に関する規定は、上述した多数説の計算構造とは

明らかに異なり、大要、以下の規定を置く。すなわち、同条1項では「所得の金額は、益金の額から損金の額を控除した金額とする」とし、同条第2項では「益金の額に算入すべき金額は、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外ものに係る収益の額とする」とし、同条第3項では「損金の額に算入すべき金額は、次に掲げる金額とする」とし、「原価の額、費用の額と損失の額」を列挙している。

この規定では、所得の金額の計算構造は、益金の額から損金の額を控除した金額とするとした上で、益金となるもの、損金となるものを挙げている。

ただ、仮にこの説によるとすれば、法人税法74条1項との関係をどう考えるかという問題が残る。すなわち、法人税法74条1項で規定する「確定した決算」に基づきとは、商法の規定に基づいて株主総会で承認され、「確定した決算」に基づくとし、法人税法上は、いわゆる「確定決算主義」を採用することをこの規定で明らかにしていると解釈するのが相当と考えられること。

また、課税庁もそのように考えていたことが1965（昭和40）年に削除された法人税基本通達314、315および316にみることができること⁴⁷。これに加えて、裁判例においても、一旦確定した決算の変更の是非が争われた事件で、「確定した決算」とは、「法人がその決算に基づく計算書類につき、当該事業年度終了の日の翌日から二ヶ月以内に開催された株主総会で承認決議のあった決算をさすものと解される」としたものがある⁴⁸。

ともあれ、商法会計と税法会計との取り扱いが、同一ないし近いもの

⁴⁷ これにつき、松嶋隆弘・松嶋康尚「株主総会決議の瑕疵と申告の効力に関する一考察」——法人税法74条1項に規定する「確定した決算」の意義——『日本法學』第66巻第3号、2000年、597-598頁に詳しい。

⁴⁸ 大阪地判昭和62年9月18日「昭和61年（行ウ）第52号法人税更正処分取消請求事件」（税務訴訟資料159号638頁）

であればあるほど、実務においては、法人税の申告に際しての申告調整を行わなければならない作業量が少なくなることを意味し、納税者の負担は減少することになる。

厳しい国際競争(mega-competition)の中で、我が国の企業が勝ち残っていくため、現在も商法（会社法）は一連の改正を推し進めている。租税の多くは企業の経済活動に正、負のインセンティブを併せ持つものであり、各国ともインセンティブ税制を国際競争力強化のために活用している。法人税法も、意図的な租税回避（tax avoidance）に相当する等の場合を除き、企業の健全な経済活動を支持、促進するため、例えば目的を限定した、課税の軽減、繰り延べ等の税務面での助力をすることで商法と調和を図ることができよう。

4. トライアングル体制と確定決算主義の意義

4. 1 所得計算と企業会計

再三にわたって触れてきたように、我が国の法人税法は課税所得の算定においては、確定決算基準（確定決算主義）を採用している。これは、共通する大同部分で、且つ、株主や債権者等に公開されている企業利益を基礎として、小異部分の修正を行うことで簡便に企業利益から課税所得を導き出させようとするものであり、いわば、単一性の原則に由来し、これに関して「税法と企業会計との調整に関する意見書⁴⁹⁾」でも、次のように述べている。「税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用して計算されるものである。」

しかし、ここで問題となるのは、このようにして導き出された課税所得は果たして信憑性を有するか、換言すれば、適正な担税力に裏付けられた金額を表示しているかどうかということである。何故なら、適正な

⁴⁹⁾ 「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年10月17日、大蔵省企業会計審議会中間報告）

課税所得額が算定されるには、先ず適正な企業利益が算出されていることが前提条件となるからである。これにつき曩の「意見書」では、「課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上、企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り、企業利益を課税所得の基礎とすることが適当であると考えられる。」として、基本的には、企業経理を尊重するスタンスを取っている。しかし、その一方で意見書は、「納税者が健全な会計慣行によつて企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法によりこれを計算するものとする旨の規定を設けることが適当である」とする意見を表明している。ここに、企業会計審議会の意見書は、企業会計の果たす役割の重要性を認識し、企業が商法および関連法令を遵守し、健全な会計慣行によつて（一般に認められた会計処理の基準に準拠して）経理を行い、当期利益の額は的確、妥当に計算し、且つ確定しなければならぬことを求めるものとなっているのである。

次に、課税所得計算と企業会計との関係で、既に触れたが、法人税法 22 条 4 項の規定を再度みてみたい。各事業年度の所得の金額を計算するに当たっては、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算」することが求められている。この規定の趣旨は、法人税の課税所得計算は、従来から企業利益が前提とされていたところから⁵⁰、企業利益から課税所得が導き出される一連の計算プロセスは客観的規範性を持った会計処理の基準（企業会計原則と考えてよいように思われる。）に従つて計算すべきことを追認的に明らかにした、いわば確認的規定と考えてよいだろう。

⁵⁰ 株主総会で議決された損益計算書に基づいて政府が所得金額を決定する、いわば原初的「確定決算主義」採用は、明治 32（1899）年に既にみられる。なお、確定決算基準主義の変遷については、武田昌輔「確定決算基準主義」『企業会計』Vol.51、No.1、1999 年、100 頁以下に詳しい。

4. 2 トライアングル体制と確定決算主義

これまでに「自己株式の取得」に関する商法の改正を受けた税法、証取法および企業会計の改正、ならびにそれらに対応する会計処理を通してトライアングル体制を検証し、我が国の商法、法人税法、証取法という3つの制定法規範に基づく3つの会計システムと「公正ナル会計慣行」としての企業会計原則につき、それらの存在と役割を述べてきた。次に、以下でトライアングル体制と確定決算主義との関係を述べたい。

そこで先ず、確定決算主義について改めて定義をすれば、法人の各事業年度の所得の金額の計算の基礎となる益金の額および損金の額は、原則として、法人の確定決算における会計が、適正な会計基準に従ったものであり、且つ、税法が定める要件を満たすものである限り、当該確定決算の基礎となった損益の額によることとし、別段の定め等の事由により当該確定決算処理と差異のある事項については、申告書上で調整し、各事業年度の所得金額を算定する計算方式を指すということになる。そして、このような課税所得の計算構造が確定決算基準といわれることになる。

税法会計は、上記の確定決算の定義で示されるように、商法の規制を取り込み、商法の規定に基づく株主総会で承認され、確定した、商法会計による計算書類を基礎として課税所得を算出する「確定決算主義」を採用している。そして、この「確定決算主義」における企業の利益算出過程および所得算定過程のいずれにおいても、基本的には、上述の3つの会計システムに共通する「物差し」を用うべき旨の規定を置かれている。すなわち、文言に多少の違いこそあれ、商法会計上の「公正ナル会計慣行の斟酌」と税法会計上の「公正妥当と認められる会計処理の基準」および証取法会計上（財務諸表等規則1条1項）の「公正妥当と認められる企業会計の基準」に従う旨の規定である。尤も、これら3つの規定が共通の「物差し」を表すものではないとする積極的な理由が見つれば、格別、現在のところ、これを覆す理由は寡聞にして知らない。

かくして「物差し」は、それを接着剤としてトライアングル体制を内

面から補強し、さらに、これ自体が媒体となってトライアングル体制と確定決算主義とを実質的に結び付け、強固な繋がりを持たせる役割を担うことになる。

曩に、公正ナル会計慣行^ニ企業会計原則と述べたが、若干敷衍すれば、企業会計原則は会計公準に立脚し、社会的ルールとして形成されたものであり、企業が会計を行う上での規範や基準となり得るものである。よって、企業が作成した貸借対照表や損益計算書が社会的に信頼されて受け容れられ、その機能を十分に果たすためには、企業会計が、社会的に公正妥当と認められた会計基準を明文化したこの原則に従うことが求められるのである。蛇足ながら、企業会計原則の前文は「企業会計の実務の中に習慣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ところを要約したものであつて、必ずしも法令によつて強制されないまでも、すべての企業がその会計を処理するに当たつて従わなければならない基準である。」としている。この文脈からも、「公正ナル会計慣行」に該当するものは、企業会計原則であると解釈してよいように思われる。加えて、「公正ナル会計慣行」が、唯一無二ではないとしても、然う然う幾つも存在するとは考えられなく、現在ではこれを代替する「慣行」も見当たらないことから、そのように解釈しても実際には大きな問題になるとは考え難い。仮に存在したとするならば、その「慣行」も「公正ナル会計慣行」とすれば済むことであり、この問題に拘泥するあまり、不毛の議論にならないようにすることが肝要かと思われるところである。

ともあれ、商法 32 条 2 項は、包括規定として、企業会計の具体的な処理基準を法令以外（公正なる会計慣行、すなわち公正なる実務）に委ねた上で、この包括規定を通じて、企業会計原則に法的な効力を付与する重要な役割を果たしているといえる。これは、商法における計算規定が必ずしも網羅的なものとはなっていないため、商法が想定する趣旨に反しない限りにおいては、実務を尊重すべきであることによると思われる。

また、「確定決算主義」における商法上の企業利益は、我が国の商法が、決算期における純資産額の増減を把握するための貸借対照表を重視する

ものとなっているところから、財産法によって計算、算出されると考えられる。一方、そうして確定した企業利益をもとにして、租税政策目的遂行のために特別に定められた事項や別段の定めなどについて加減算して法人所得を算定する法人税法上の所得の計算構造は、明らかに損益法によるものといえる。つまり、商法会計による企業利益は財産法的計算過程を取って算出され、税法会計による課税所得は損益法的計算過程を経て算定され、我が国の法人税法は、財産法原理と損益法原理が混在する課税所得計算構造を有していることになる。

5. おわりに

ここまでみてきたように、商法、法人税法、証取法という制定法規範に基づき成り立つ我が国の会計制度は、各々、商法会計、税法会計、証取法会計といわれる3つの枠組みを有し、こうした我が国の会計制度の体系は、一般に、トライアングル体制と呼ばれている。

これら3つの制度は、戦後の混乱期の中から立ち上げられ、善かれ悪しかれ、相互に補完し合い、影響を与え合いながら、未成熟だった我が国の会計制度を今日のトライアングル体制といわれるまでのより進歩し、確固とした会計制度に発展させてきた。そのような状況の中において、この「体制」形成の中心的な役割を担ってきたのが、曩に述べた、「体制」間共通の「物差し」であり、その遵守を義務付けたのが、商法32条2項であり、法人税法22条4項であり、証取法193条および財務諸表等規則1条1項の規定である。そして、この「体制」を実質的に支えてきたのが、法人税法上の確定決算主義といえるのである。

ところが、近年の企業経営関連法制等の改正をみると、それぞれ固有の論理に執着する狭い視野からの議論が展開されるあまり、戦後の混乱期の中から今日の体制まで営々と努力が積み重ねられ、構築されてきたこの「体制」の足許がグラついているような印象を受ける。

無論、このトライアングル体制には多くの批判がある。そして、その批判の矛先は、時として、確定決算主義に向けられ、その最たるものと

して、いわゆる「逆基準性」や「損金経理」の強制が挙げられ、また、その他のデメリットとして強調されることになる。

しかし、大多数の法人が利便性を求め、安定的に採用している確定決算主義を改める必要があるかが問われることになる。確定決算主義を代替する大多数の法人が採用可能な妥当な企業会計と税法会計を調整し、それらを有機的に結び付ける方法が、現在のところ、見つかってはいない。

確定決算主義を放棄して、税法会計が企業会計から離脱して課税所得計算を行わねばならないとすれば、企業会計用の決算書および税務申告用の決算書と2種類の決算書が必要となり、これらを作成することは、申告法人の大多数を占める中小、零細法人にとって、少なからず負担ともなり得る。

仮にそうした方向に進むとすれば、大小を問わず、全ての法人に同一の基準を適用することには無理があるところから、税務的には、大小会社を区分して取り扱う確定決算主義を前提とした、中小、零細法人のための簡易な会計基準が求められることになる。

このように考えると、確定決算主義は、そのメリットを再認識した上で、トライアングル体制を再構築し、これを維持していくことが必要となろう。

参照文献

脚注で示したもののほか

金子宏『租税法』第10版2005年、弘文堂。

岸田雅雄『会社法入門』第5版2003年、日本経済新聞社。

品川芳宣『課税所得と企業利益』1982年、税務研究会出版局。

品川芳宣「提言」『T&A master』No. 004、2003年、新日本法規。

武田昌輔「確定決算基準主義」『企業会計』Vol. 51 No. 1所収、1999年、中央経済社。

武田隆二『法人税法精説』2003年、森山書店。

三木義一・山下眞弘『税法と会社法の連携』増補改訂版 2004 年、税務
経理協会。

札幌学院法学 (二二卷一号)

二二七 (二二七)

A Study of the Revision of Commercial Law, Tax Law and Securities Exchange Act in recent years and the Accounting System in our country — Mainly on the Relation between the “Triangle System” and the Definite-Settlement-of-Accounts Principle —

Summary

The environment of business management in our country has been changing rapidly in recent years.

The changes mean not only the progress in internationalization of business activities or globalization of economics, but also the corresponding development of infrastructure such as amendments to the commercial law (especially the corporation law), tax law and introduction of international accounting standards.

Those changes aim at the modernization of a legal system, at deregulation, at realization of appropriate tax administration and at securing comparability between the companies accompanying economic globalization.

And they correspond with the reality in which rapid structural reform is demanded of all companies, in order to change the economic society of our country to be an open society where the market competition principle is functioning.

Many norms about corporate management of this purpose, such as a legal system and accounting standards will be called “Legislation relevant to the Management of Company” for convenience.

I would like to consider the revision of legislation relevant to the management of company in recent years concerning “acquisition of own company’s stocks” at first.

Next, through the consideration I would like to verify the accounting systems of our country which consist of the Commercial Law, Tax Law and the Securities Exchange Act, so-called “Triangle System.”

And finally, I aim at considering the relation between the “Triangle System” and the Definite-Settlement-of-Accounts Principle.