

時価評価と税法会計

The Study on the Market Price Valuation under the Corporation Tax Law of Japan

相京 博士
(Hiroshi Aikyo)

【要 旨】

本稿は、税法会計が、証券取引法会計の影響を受け、売買目的有価証券に時価主義を採用したことの妥当性を検証し、商法会計が時価主義を容認していることから、税法会計が確定決算主義を維持しながら時価主義に対応すべき方式を明示することを目的とする。そのため、まず売買目的有価証券時価評価の根拠を考察し、次ぎに税法会計における所得概念を明らかにする。そして、税法会計と証券取引法会計および商法会計との関係を考察し、証券取引法会計との係わり方および税法会計が確定決算主義を採用している理由を明確にする。

時価評価の根拠は企業実体開示目的にあり、商法会計は計算の二重構造を利用し企業実体開示目的と配当可能利益算定目的とを同時に満足させている。税法会計上、企業実体の開示は不要であり、その所得概念から時価評価は認められない。この結果、税法会計は確定決算主義を維持しながら、商法会計の当期利益に含まれる評価益を別表調整で排除すべきことを明示した。

キーワード：時価評価、確定決算主義、税法会計の目的、純資産増加額、別表

1. はじめに

法人税法は、平成12年の改正により、その第61条の3において売買目的有価証券（短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的で取得した有価証券）の期末評価に時価評価を導入し、評価差額を益金又は損金の額に算入すると規定した。

上記時価評価の導入は、平成11年1月に企業会計審議会から公表された「金融商品に係わる会計基準」（以下「金融商品会計基準」という。）の影響によるものと考えられる。同基準はその「第三・二・1」において、売買目的有価証券の貸借対照表価額は時価によると規定している。

「金融商品会計基準」が公表されるまでは、我が国の証券取引法会計、商法会計及び税法会

計は原則として資産評価について原価主義を採用してきた。ところが「金融商品会計基準」が公表されるやいなや、商法会計においても売買目的有価証券等の期末評価に時価主義を採り入れ、税法会計までがこれに追従した。

原価主義会計は、まず証券取引法会計すなわち「企業会計原則」により提唱され、結果として税法会計および商法会計も原価主義を採用するに至ったと考えられるが、税法会計も商法会計もただ証券取引法会計に歩調をそろえることを目的としてこれを採用したのではなく、原価主義を採ることがそれぞれの会計目的に最も適合することを認識した上でしたことと考えられる。

ところが税法会計における時価評価の導入は、証券取引法会計との整合性を図るなど、税法会計本来の目的とは係わりのないことを理由として行われた観がある。

税法会計が時価主義を導入してからしばらくたつが、この間、この問題について税法会計本来の目的に照らした論議がほとんど交わされていないのはどうしたことであろうか。

以下、証券取引法会計が提唱した時価評価の根拠を考察し、次に税法会計の所得概念を明らかにする。そして、これまで税法会計は証券取引法会計及び商法会計の影響を受け、また逆に影響を与えながら発展してきたが、これら両会計と税法会計との係わり方を実証的に考察し、税法会計が証券取引法会計に追従することなくその要請にどう対処してきたかを、また商法会計との間に確定決算主義がなぜ維持されてきたかを考察する。これらをふまえ、最後に税法会計が所得計算の大半を依存している商法会計が、この時価評価にどのように対処したかを考察し、確定決算主義を維持しながら、時価評価に関し税法会計が採るべき方式を明示する。

なお本稿では、法人という場合代表的企業である株式会社を対象として論を進める。

また本稿では以下の略語を用いる。

法人税法 …………… 法
 法人税法施行令 …………… 令
 法人税法施行規則 …………… 規則
 40年改正前法人税法 …………… 旧法
 40年改正前法人税法施行規則 …………… 旧規則
 租税特別措置法 …………… 措法

2. 時価評価の根拠

「金融商品に係わる会計基準の設定に関する意見書」（以下「金融商品会計基準意見書」という。）は、金融資産の評価基準に関する基本的な考え方として、まず、金融商品の属性として①客観的な価額として時価の把握が可能であること、②時価により換金・決済等が可能であることをあげ、時価評価の必要性について次の三点を掲げている（Ⅲ・三）。

- (1) 企業の財務活動の実体を適切に財務諸表に反映させ投資者に対する確かな財務情報を提供するため。

(2) 企業内部において取引内容の十分な把握とリスク管理の徹底および財務活動の成果的な把握に役立てるため。

(3) 我が国企業の活動および証券・金融市場のグローバル化の下、会計基準の国際的調和化が重要なため。

上記のうち(2)は経営者が企業内部において行うものであり、ことさら制度としての「金融商品会計基準」を必要とするものではないと考えられる。したがって(1)と(3)とをあわせ考察すると、「金融商品会計基準意見書」がいう時価評価の必要性とは、我が国内外の投資家に企業の財務活動の実体を財務諸表を通じて開示する、すなわち企業実体の開示ということになる。

平成9年6月「連結財務諸表制度の見直しに関する意見書」の公表を境にして、その後企業会計審議会が公表した一連の会計基準における変化について次の見解がある。

証券取引法会計は、伝統的な分配可能利益の算定を主目的とする会計基準から、企業実体の開示を重視する会計基準へとその設定目的をシフトさせている。その例として、「金融商品会計基準」において、「売買目的有価証券」についてはその保有期間中に生じた時価の変動分をも実現利益相当とみなして損益計算書に計上させ、さらに「その他有価証券」についても期末において時価評価を行い、その評価差額を未実現利益として損益計算書に計上させず、貸借対照表の資本の部に計上させる。現に保有中の資産について時価評価を行い、その評価差額を損益計算書または貸借対照表に計上させるという会計処理方法はかつてこの国では採られたことのない変化である(加古宜士「2000」P.2-3)。

確かに、「金融商品会計基準」公表前の証券取引法会計においては、資産の評価は期間損益算定を主目的として行われ、それ自体主役の座にはなかった。ところが「金融商品会計基準」における「その他有価証券」の期末評価でその評価差額を資本の部に計上させるという会計処理は、期間損益の算定目的で行われるのではなく、当該資産の時価情報をまず貸借対照表に表示することを目的として行われることに他ならない。そこでは評価差額の処理は二次的なものである。

「金融商品会計基準」においては貸借対照表における時価情報がまず重視され、時価評価の結果生ずる損益情報は前者に付随するものでしかないということは、「金融商品会計基準意見書」の次の表現からも明らかである。

すなわち「投資者にとっての有用な情報及び企業にとっての財務活動の成果は有価証券の期末時点での時価に求められると考えられる。したがって、時価をもって貸借対照表価額とすることにした。」(Ⅱ・四・(1)前段)とまず貸借対照表における時価情報の有用性について述べ、つぎに「また、売買目的有価証券は、売却することについて事業遂行上等の制約がないものと認められることから、その評価差額は当期の損益として処理することとした。」(Ⅱ・四・(1)後段)と評価差額について述べている。

また、「その他の有価証券」についても第一に時価評価の必要性に言及し、次に評価差額の

取り扱いに及んでいる（Ⅱ・四・（４））。

この考え方は、まず時価評価あり、次に評価差額をどうするかということである。そこでは評価差額の性質については明確にされておらず、「売買目的有価証券」の評価益が実現したのか未実現なのか定かでない。

この点について、企業会計審議会は「固定資産の会計処理に関する論点の整理」（平成12年6月）において次のごとく述べている。

「金融資産—特に自由に換金でき、換金が事業に制約されないもの—はそれ自体貨幣性資産であり、その価値の変動は換金を待つまでもなく実現利益を構成するキャッシュ・フローの要素とみることができる。当審議会が公表した「金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書」（平成11年1月22日）は、そうした観点から売買目的有価証券などの金融商品について時価による評価を定めるとともに、評価差額を当期の純損益に影響させることとしたのである。」

ここで問題となるのは、「売買目的有価証券」は「貨幣性資産」であり、その評価益は「実現利益を構成するキャッシュ・フローの要素と見ることができる。」という点である。

企業会計審議会は、他方で次のようにも述べている。

「『キャッシュ・フロー計算書』では、対象とする資金の範囲を現金（手元現金及び要求払い預金）及び現金同等物とし、現金同等物は、「容易に換金可能であり、かつ、価値の変動について僅少なりリスクしか負わない短期投資」であるとして、価値変動リスクの高い株式等は資金の範囲から除くことにしている。」（「連結キャッシュ・フロー計算書等の作成基準の設定に関する意見書」三・二・（１））。

片や、売買目的で保有する株式をも含め株式は価値変動リスクが高いがゆえに、キャッシュ・フロー計算においてはこれを除外し、一方では売買目的株式を貨幣性資産であるとし、その評価益は実現利益を構成するキャッシュ・フローの要素とみるとはいかがなものであろうか。実現利益とは金銭増加の裏付けを持つものでなければならない。例えば、信用販売の対価として受け入れた売掛金は、貸倒引当金の設定により金銭流入に係わるリスクを取り除く必要があるものの、金銭の流入が確実視されるため、かかる販売収益は実現利益を構成するとされている。近年、販売の対価の受領がなくとも、受領について相当の確実性があり、その金額の客観的測定可能性が認められるという要件が満たされれば利益を認識できる、というように実現概念が変化してきているということが指摘されているが（加古宜士「2000」P.4-5）、伝統的な実現概念からすれば、「売買目的有価証券」の評価益は未実現利益である。

以上のごとく、証券取引法会計においては、利益の算定は二次的なものとして取り扱われ、利益概念は多分に曖昧である。証券取引法会計の主目的は貸借対照表によるストック情報すなわち企業実体の開示にあり、従って時価評価の根拠はここにあるものと考えられる。

3. 税法会計の所得概念

我が国法人税法に於ける所得概念は、法人課税の根拠によって説明される。法人税課税の根拠は、法人税は所得税の前取りであるとする考え方と、法人税は法人自体の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方に大別され（金子「1997」P.225）、我が国法人税法は、昭和25年シャープ勧告以来前者、すなわち個人株主集合体説の立場をとっている。

シャープ勧告によれば、法人は個人の集合体（a particular kind of aggregation of individuals）であるから、法人税は所得税の前取りと考えられる。したがって法人がする利益の配当に対して、法人税と所得税を別個に課すと二重課税になるとして、所得税法における配当控除の制度を提案した（シャープ使節団「1979」P.74-75）。この制度は今日も存続している。

法人は個人の集合体とする法人観は、法人が稼得した所得を株主に分配している現実について、その分配額がとどのつまり個人株主に帰属し、その先分配されることがないという事実をとらえたものである。

昭和63年4月に公表された税制調査会中間答申にもあるように¹、シャープ勧告当時に比べ法人間の相互株式保有が増大している現状では、純粹に法人は個人株主の集合体とは言い難い面があるが、不完全ながら、受取配当益金不算入という法人間の、そして先に述べた配当控除という法人と個人間の二重課税排除方式が引き続き存在する以上、法人課税の根拠として個人株主集合体説を否定することはできない。

この考え方すなわち、法人税は所得税の前取りとする考え方に基づけば、法人税の所得概念は所得税の所得概念の制約を受ける。

所得税において、所得の範囲に係わる所得の考え方として、制限的所得概念と包括的所得概念とがある。前者は所得源泉説とも呼ばれ、経済的利得のうち反復的・継続的に生ずる利得たとえば利子・配当・給与等のみに所得を制限する考え方である。これに対し後者は前者が所得とする利得のみならず、キャピタル・ゲインのごとく一時的・偶発的利得をも含む、人の担税力を増加させる経済的利得の全てを所得とするもので純資産増加説とも呼ばれる（金子宏「1997」P.167-168）。純資産増加説は、シャープ勧告もキャピタル・ゲイン課税を重視していたごとくこの立場を採り（シャープ使節団「1979」P.194-196）、引き続き現行所得税法が採用している考え方である。ちなみに、現行所得税法は所得を10種類に区分し、キャピタル・ゲイン（譲渡所得）等一時的・偶発的所得をも課税の対象にしている。

純資産増加説によれば、特定の期間、現在我が国では各暦年間、において個人に帰属した経済的利得の全て、すなわち、純資産増加額を所得とするものであるから、そこには未実現キャピタル・ゲイン等も含まれることになる。しかし我が国においては、未実現キャピタル・ゲインは所得に含まれていない。包括所得概念に基づく限り、合理的理由なくして未実現キャピタル・ゲインを課税所得に算入しないということは、租税公平主義違反になるという指摘があるが（新井益太郎「2002」P.31）、後述のごとく、税に対する金銭納付の強制という観点から合

理性が保たれるものと考えられる。

シャープ勧告は、未実現キャピタル・ゲインに関し、厳格な課税理論に従えば、納税者の資産の市場価値の1年内の増加額は、毎年これを査定し課税すべきものとなるけれども、これは困難であるので、実際においては、かかる所得は、納税者が、その資産を売却して、所得を現金または他の流通資産形態に換価した場合に限って、課税すべきものとされる（シャープ使節団「1979」P.196）と述べているが、例えば相続税に係わる資産の時価評価規定が整備されている現在、上記毎年の査定は実現不可能とはいえない。

現行所得税法が未実現キャピタル・ゲインを所得に算入しない根本的理由は、所得税の金銭による納付が強制されている点に求められる。

国税通則法第34条第1項は、所得税も含め国税について金銭による納付を強制している。同項ただし書きは「証券」による納付を認めているが、「証券」とは持参人払いの小切手、支払期限の到達した国債証券の利札および郵便普通為替証書若しくは郵便定額小為替証書の3種のみであり（「歳入納付ニ使用スル証券ニ関スル件」第1条）、これらは何時でも直ちに券面金額で換金できるものである。これら金銭等以外による納付は、相続税について物納が認められているのみである（相続税法第41条）。

我が国では憲法の定め（憲法第30条）に基づき、国民は法律の定めによることなく、納税の義務を負うことはない旨が保証され（金子宏「1997」P.21）、従って、国民は、租税が法律に規定されているからこれを負担し、かつ法律に規定されている通りにのみこれを負担するのである（中川一郎「1961」P.148）。

しかしかかる納税義務は、一旦法律で定められると、所得税の場合もそうであるが、課税権者である国は、強権をもって²、年間に増加した純資産額に対応する金銭納付の履行を納税者に強制するのである。

したがって、納税の観点からすれば、純資産増加額とは金銭納付に耐えられる性質のもの、すなわち金銭の増加が約束されるものでなければならぬことになる。金銭の増加が必ずしも約束されない未実現キャピタル・ゲインはかかる見地から課税所得とはなりえないのである。従って現行所得税法は、評価益も含め金銭増加の裏付けを持たない未実現所得を原則として課税所得から除外している。

一方法人の所得は原則として金銭配当の形式で分配され、所得税の対象となる所得を構成する。法人税は所得税の前取りとするならば、当然に法人の所得は所得税における所得と同様、金銭納付に耐えられるものでなければならぬ。法人の所得に結果として金銭の増加を伴わない要素、例えば決算日後時価の下落により金銭の増加を伴わなかった評価益が含まれ、これに対し法人税が課され金銭納付が強制されると、当該金銭納付は、所得税の前取りではなく、架空の所得を想定しこれに課税するのと同じ結果となり、法律の定めを超えた税負担を納税者に強制するのと等しい結果となる。法人税における所得金額もまた金銭増加の裏付けをもった純資産増加額（資本等取引（法22錠5項）によるものを除く）でなければならぬ。

4. 税法会計と証券取引法会計および商法会計

4.1 税法会計と証券取引法会計

昭和25年、シャープ勧告に基づき新たな税制がスタートしたが、このときの法人税法は、棚卸資産の評価方法として、原価法、時価法および低価法の選択適用を認め（旧法9条の7、旧規則20条）ていた。棚卸資産の評価方法から時価法が削除されたのは昭和38年の改正においてであり、その主な理由はその前年商法改正により、商法が流動資産の評価に原価主義を採用し、時価評価を排除したこととされている（武田昌輔「2003」P.1538）。

しかしこの商法改正に影響を与えたのは証券取引法会計であり、従って税法会計もまた間接的ではあるが、証券取引法会計の影響を受け、上記時価法を破棄したといえる。

また税法会計は、「企業会計原則」に始まり、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和27年）（以下、「27年意見書」という。）、「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」（昭和37年）「税法と企業会計との調整に関する意見書」（昭和41年）等により、直接証券取引法会計の影響を受け、その意見・要請を受け入れてきた。

ここで注意すべきは、これらのことは税法会計が証券取引法会計に追従して行われたのではなく、税法会計の目的に照らしこれに反しない場合にはそのまま受け入れ、また証券取引法会計の意向をそのまま受け入れると、課税所得算定上妥当性を欠く場合には、技術的配慮を施しこれを受け入れてきたということである。

前者の例としては、棚卸資産の評価方法あるいは減価償却の方法として、税法会計上選択適用が認められている方法以外でも、会計上一般に認められている方法の選択を認めるべきであるとする証券取引法会計の要請（「27年意見書」各論・第一・九）に対し、税法上支障のない限り、税務署長の承認を要件として、企業の実情にあわせ広く各種方法の選択適用を認めている（令28条の2、令48条の2）。

後者の例としては、圧縮記帳の会計処理があげられる。元来税法会計上、課税繰延の技術的方式である圧縮記帳方式の適用について損金経理のみしか認めていなかったが、証券取引法会計の要請（「27年意見書」各論・第二・六）により、利益処分方式をも認め、この場合法人税申告書・別表（以下「別表」という。）を用いることにより、圧縮額の損金算入という目的を技術的に解決している。

過去、税法会計が証券取引法会計と資産評価について、原価主義で原則的に一致していたのは、証券取引法会計に一致しなければならないという思考に基づくものではなく、基本的には原価主義会計が税法会計の目的に最も適合するものであったからにすぎない。過去もそうであったごとく、今後においても税法会計の目的を曲げてまで証券取引法会計に追従する必要性は見あたらない。

4.2 税法会計と商法会計

法74条に基づき、税法会計が確定決算主義を採用しているごとく、税法会計と商法会計との係わり合いは深いものがある。

すなわち、両者の関係は、明治32年法人課税開始時に始まり、以後昭和21年までは、法人の所得は商法における決算利益を基礎として賦課課税方式により課税され、昭和22年申告納税制度の採用を契機として、現行法と同じく「確定した決算に基き」なる文言が旧法第18条に規定され現在に及んでいる（中村利雄「1990」P.165）。

法人課税は、元来法人の計算した利益に担税力を認めスタートしたものであるから、課税所得の計算において、法人の利益計算を利用するのは合理的であり、特に我が国商法はそのスタートから、一貫して明文の規定により資本維持を宣言し今日に至っているため、税法会計として商法会計に依存するのは最も賢明な方式である。確定決算主義は日本、フランスおよびドイツにおいて行われているが、これらの国ぐにに共通していることは資本維持制度が確立していることである。ちなみに資本維持制度が曖昧なアメリカでは分離主義が採られ、税法会計は会社法会計と別個に行われている（安藤英義「1988」P.13、「1996」P.21）。

資本維持制度とは、商法上株式会社の資本に関する第一原則である資本維持の原則に基づくもので、株式会社は資本額に相当する資産を維持することを要するという趣旨である。そしてこの場合の資産とは、通説によれば、処分価値のあるものに限られ、この原則の表現として重要なのは配当制限に関する規定である（田中誠二「1988」P.112）。商法は、貸借対照表上の純資産額から維持すべき資本の額を超えて利益の配当をしてはならないという配当制限規定を設けている（商法290条）。

配当とは、原則として金銭配当を意味し、その限りにおいて反対給付を伴わない金銭という資産の一方的流出であり、純資産の減少をもたらすものである。従って、配当の原資たる利益金額とは金銭の裏付けをもつ純資産増加額でなければならない。

商法会計の利益概念と、税法会計に於ける所得概念とが、基本的に金銭の裏付けに基づく純資産増加概念で一致することが大きな要因となり、これまで確定決算主義が維持されてきたと考えられる。

かかる純資産増加概念に基づく利益は、資産評価に関しては原価主義会計によって保証される。商法会計が原価主義を採用したのは昭和37年改正においてであるが、商法会計はすでに昭和25年改正において、当時資産評価につき時価以下主義を採用していたため、評価益を資本剰余金として積み立てさせ（第288条の2）、評価益を配当の対象から除外していた。税法会計は、商法の時価以下主義を考慮してか、棚卸資産につき時価評価の選択適用を認めていたが、昭和37年の商法改正の影響を受け、棚卸資産評価規定から時価評価を削除し原価主義を明確にしたことはすでに述べたとおりである。

昭和40年法人税法全文改正後、税法会計は、資産評価規定のみならず、例えば商法上の繰延資産の償却についても商法会計に歩調を合わせ任意償却にするなど（令64条）、両者の計算

規定は原則的に一致していた。これはすでに述べたごとく、税法会計の所得概念と商法会計の利益概念が基本的に一致していたことによると考えられる。

5. 時価評価と確定決算主義

平成 11 年改正において商法は、市場価格ある株式で子会社株式以外のもの（285 条の 6・2 項）、市場価格ある金銭債権（285 条の 4・3 項）および市場価格ある社債（285 条の 5・2 項）について、時価評価を認め、同時に評価益を配当の対象となる利益から除外した（290 条）。

元来商法の利益概念は、配当可能利益といわれているが、実際に配当可能とされる利益は商法第 281 条（計算書類）および同第 290 条（配当制限）により算定されるという二重構造になっている。

すなわち、損益計算書において期間利益が算定され、貸借対照表における利益準備金を除く利益剰余金が一応配当の対象となるが、次に第 290 条を適用することによって貸借対照表では排除できない評価益、繰延資産等が排除され実際の配当可能利益が確定するという構造である。

平成 11 年商法時価評価導入について立法担当者は「国際的な会計基準との調和をはかり、会計原則との整合性を確保するため、一定の資産について時価評価を可能とする」と説明している（法務省民事局参事官室「1999」P. 154）。

商法は、国内における全ての企業を対象とするため、企業のグローバル化を考慮し国際会計基準との調和をはかる必要があり、また対象企業の中には証券取引法会計の対象となる企業も当然に含まれるため、証券取引法会計との整合性を考慮し、上記資産につき時価評価を採用したものと考えられる。

商法会計において貸借対照表による開示は、配当可能利益の算定と同様重要な機能であり、これまでも行われてきたことである。

貸借対照表において時価情報を開示し、損益計算書に評価益を計上することそれ自体は、株主に対する報告として、また債権者保護の見地からも適切性を欠くものではないと考えられる。ここで重要なことは、すでに述べたごとく、商法は評価益を配当制限項目に加えることにより、商法会計の根幹をなす資本維持制度を厳守しているということである。

平成 12 年改正後も、法人税法は確定決算主義を維持しており、これを維持することは大切であるが、そのために時価評価を導入するというようなことがあれば、それは本末転倒である。

すでに述べたごとく、商法会計においては、時価情報の開示の必要性が認められるが、税法会計においては、かかる必要性は全くない。

売買目的有価証券につき時価評価導入の理由の一つに「金融商品会計基準」をあげている解説があるが（佐々木浩「2000」P. 98）、これもまた正当な理由にらないこと前節で述べたとお

りである。

法第74条は、確定申告書に添付する書類として貸借対照表等の添付を求めているが、これは確定決算の内容すなわち当期利益の計算過程を確認するためであり、その目的は証券取引法会計とは全く異なり、商法会計とも異なる。

税法会計においては、特定事業年度における財政状態および経営成績並びに将来キャッシュ・フローに係わる情報など全く必要とされない。極論すれば、貸借対照表における流動性配列法も、損益計算書における損益区分も本質的には必要とはしないのである。これら財務諸表の記載方法が証券取引法又は商法に違反しようとも、それは法人税法上係わりのないことであり、したがって税法上ペナルティを課されることもないのである。

確定決算主義に基づく課税所得算定は、商法会計で算出された当期利益を基礎として、「別表四」においてこれに税務調整を加え行われるのである。当期利益に資産評価益が含まれていても、これを排除しようとするれば「別表四」で評価益を控除すればすむことである。

平成11年商法が株式交換（商法352条）および株式移転（商法364条）制度を創設したことに伴い、措法はこれに対処するため、株式交換等に係わる課税の特例をもうけた（67条の9）。その際、商法は株式交換および株式移転後の株式の簿価として時価純資産額という概念を持ち込んだが、商法における適切な会計処理が行われると、税法上、株式交換等に際し譲渡益が生じ、課税繰延という特例の趣旨が生かされないおそれが生じた。結果として当該措法の解釈上、課税繰延は「別表」による調整により可能とされたが、「別表」上、資本積立金の増減を記載する場所がなかった。これに対し規則はすぐさま「別表五（一）」に「資本積立金の計算に関する明細書」を増設しこれに対処した。このように「別表」を増設してまで「別表」による調整をしたという実績があるのである。

確定決算主義は、我が国のごとく、資本維持制度が確立されている場合に可能な、そして納税者にとっても課税当局にとっても、負担の少ない便利な制度である。しかし税法会計本来の目的を忘れ、換言するならば、所得概念を曲げてまで、商法会計に同調する必要は全くない。「別表」計算という確立された計算技術方式を忘れてはならない。

6. むすび

以上考察した結果をまとめると次のごとくである。

税法会計が売買目的有価証券の期末評価に時価法を導入することになった直接の原因は、「金融商品会計基準」にあると考えられる。「金融商品会計基準」が時価評価を取り入れた目的は、貸借対照表を中心とする時価情報すなわち、企業実体の開示である。

一方税法会計の目的は、課税所得の算定である。税法会計における所得概念は、法人税の課税根拠に求められる。法人税は所得税の前払いであるという考え方を前提にすれば、税法会計の所得概念は、所得税における所得概念と同じく、金銭流入の裏付けのある純資産増加額（資本等

取引によるものを除く)である。

昭和 25 年シャープ税制スタート以来、税法会計は、証券取引法会計の要望又は意見を採用し入れ、特に昭和 40 年以降、両者は資産評価については、原価主義を共有してきた。これらのことは税法会計が証券取引法会計に追従したのではなく、税法会計の目的に照らし行われたことである。

また税法会計は、確定決算主義を採用していることから商法会計の影響を多分に受けてきたが、これは両者の所得概念および利益概念が基本的に一致しているからである。そして両者の相違する事項については、税法会計が「別表」により税務調整を行い、課税所得算定という目的を果たしてきた。

しかるに、税法会計は、売買目的有価証券について時価評価を採用した。その理由として、「金融商品会計基準」があげられ、また商法会計に追従した観がなくはないが、これは税法会計の目的を逸脱した行為としかいいようがない。

税法会計は、商法会計さらには証券取引法会計とも異なり、企業実体等を外部に報告又は開示することを全く必要としない。

税法会計は、確定決算主義を維持しながら、己の所得概念を曲げることなく、商法会計との相違を「別表」で調整するという本来の方式を堅持すべきである。

従って、税法会計は売買目的有価証券の評価基準を原価主義に戻し、商法会計との差違を「別表」で調整すべきである。

(注)

- 1、武田昌輔「2003」P.1211に掲載されている答申原文を参照
- 2、強権をもってとは、国税について、納付が当該国税の納付期限を一日でも遅れると、国は納税者に対し、年利 14.6%という高額な延滞税を課し（国税通則法第 60 条）、納付の督促を発してから 10 日以内に完納されないときには納税者の財産を差押さえる権限を有し（国税徴収法第 47 条）、とどのつまり公売という手続きにより差押さえ物件を売却し（同法第 94 条）課税権を満足させるのである。

参考文献

- (1) 新井益太郎 2002 「現代税法の基礎知識」 ぎょうせい
- (2) 安藤英義 1988 「商法会計制度の方向」 会計 133-1
- (3) 安藤英義 1996 「会計の機能と会計制度」 企業会計 48-5
- (4) 加古宜士 2000 「新会計基準と利益概念」 会計 159-3
- (5) 金子宏 1997 「租税法」 弘文社
- (6) 「シャープ使節団日本税制報告書」(復元版) 1979 日本税理士会連合会出版局
- (7) 佐々木浩 2000 「法人税関係の改正について」 税経通信 55-8
- (8) 武田昌輔 2003 「DHC コメントール法人税法」 ぎょうせい
- (9) 田中誠二 1988 「新版商法」 千倉書房
- (10) 中村利雄 1990 「法人税の課税所得計算」 ぎょうせい
- (11) 法務省民事局参事官室 1999 「商法の一部を改正する法律案要項の概要」 企業会計 51-4