

〔論 文〕

フランス連結会計基準の国際的調和 (21)

- 税務会計の影響 ① -

大 下 勇 二

1. はじめに
 2. 国際的調和化に対するフランス会計制度のスタンス
 3. フランス連結会計基準
 - (1) 連結範囲の決定基準
 - (2) 作成免除 (連結免除)
 - (3) 連結禁止・連結放棄
(以上第 35 巻第 4 号)
 - (4) 連結範囲に関する事例
 - (5) 1998 年 12 月のプラン・コンタブル連結会計規定の改正
 - (6) 連結会計の基本原則
(以上第 36 巻第 2 号)
 - (7) 個別計算書類の再処理
 - (8) 個別計算書類の義務的再処理
(以上第 36 巻第 3 号, 第 37 巻第 2 号, 第 3 号, 第 4 号)
 - (9) 個別計算書類の選択的再処理
(第 38 巻第 1 号, 第 39 巻第 2 号, 第 3 号)
 - (10) 外貨換算会計
(第 39 巻第 4 号, 第 40 巻第 1 号)
 - (11) リース会計
(第 40 巻第 4 号)
 - (12) 連結計算書類の作成基準
(第 43 巻第 1 号, 第 44 巻第 3 号, 第 45 巻第 1 号, 第 2 号, 第 4 号, 第 46 巻第 2 号, 第 47 巻第 1 号)
 4. 連結の会計方針と国際的基準への対応
(第 49 巻第 1 号)
 5. 税務会計の影響
 - (1) 企業会計と税務会計の関係およびその特徴
 - ① 補完的計算システムとしての税務会計
 - 1) 会計インフラの共通化
- 本稿では、企業会計における税法の影響の問題を取り上げる。税法の影響の除去を目的として、個別貸借対照表・損益計算書を再処理した上で連結が行われるが、個別会計次元において税務会計の影響が生ずる制度的な要因を、企業会計と課税利益計算 (本稿では「税務会計」と呼ぶ) の関係を分析することにより明らかにしたい。
- フランスにおける企業会計と税務会計の関係の特徴を端的に表現するならば、会計インフラの共通化と相互的影響である。すなわち、所得税および法人税に共通の税務計算規則、企業会計と税務会計に共通の帳簿システム、これに基づく共通の会計原則、そしてこれらを通じたすべての商人 (個人および法人) にとっての会計インフラの共通化である。
- 会計インフラの共通化は、共通の帳簿システムをベースとしている。フランスでは、1917

年の種別所得税の創設当初から商法典の記帳・会計義務の税務利用が見られる。1965 年からは、フランスの会計原則たるプラン・コンタブル・ジェネラル (Plan Comptable Général; PCG) の税務利用が始まった。1982 年・1983 年には大規模な会計制度改革が行われたが、プラン・コンタブル・ジェネラルの税務利用は維持されている。また、1948 年の法人税の創設当初から基本的に個人所得税（商工所得課税）の計算規則が法人税課税に用いられてきた。

このように、フランスでは、商法典規制の企業会計（本稿では「商法会計」と呼ぶ）と税務会計に共通の帳簿システムおよび会計原則、所得税課税および法人税課税に共通の計算規則を通じて、会計インフラの共通化を実現してきたと見られる。プラン・コンタブル・ジェネラルの税務利用による会計原則の共通化は、会計標準化の考え方、企業会計、税務会計、社会会計、公益法人・非営利組織会計、公会計等の基軸としてのプラン・コンタブル・ジェネラルの位置づけに繋がるものである。

2) 「第Ⅰ系統の関係」と「第Ⅱ系統の関係」

フランスにおいて、課税利益は、商法典規制の記帳義務をベースとした商法決算制度の税務利用により、税務申告書上、商法計算書類における当期純利益を出発点にこれに税法独自の観点からの修正を加えて算出される。この意味で、課税利益の計算体系は商法会計の補完的な体系

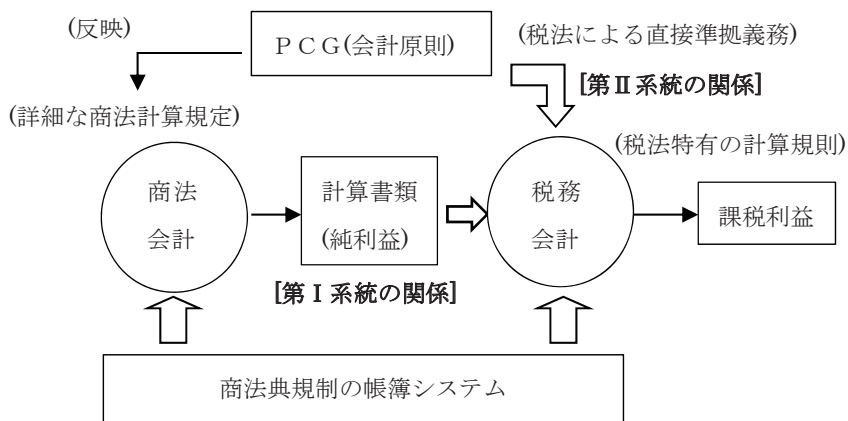
であるといえる。本稿では、税務会計の商法会計との当該関係を「第Ⅰ系統の関係」と呼ぶことにしたい。「第Ⅰ系統の関係」は商法典の帳簿規制の税務利用を基礎としていると見られる。

他方、課税利益計算は、税法独自の規定のあるものを除き、フランスの会計原則たるプラン・コンタブル・ジェネラルに準拠しなければならない。この意味では、課税利益の計算体系は会計原則に基づく利益計算の補完的な体系であるともいえる。本稿では、税務会計のプラン・コンタブル・ジェネラルとの当該関係を「第Ⅱ系統の関係」と呼ぶ。

第1図に示すとおり、フランスの課税利益計算は、一方ではその出発点としての純利益を通じて商法会計と、他方では直接的な準拠義務を通じてプラン・コンタブル・ジェネラルと密接に繋がっている。また、商法典の計算規則は、1983年にプラン・コンタブル・ジェネラルを取り入れる形で大幅な拡充が行われている。この点を考慮すれば、課税利益計算は純利益の算定に係る商法会計を通じてプラン・コンタブル・ジェネラルにも間接的に繋がっていると考えられることもできる。

これにより、プラン・コンタブル・ジェネラルを中心とした会計システムが構築される。当該システムでは、商法会計上の純利益と税務会計上の課税利益との差異を最小限に抑えること

第1図 第Ⅰ系統の關係と第Ⅱ系統の關係(1983年以降の現行システム)



(筆者作成)

ができるのである。

② 一系統システムと二系統システム

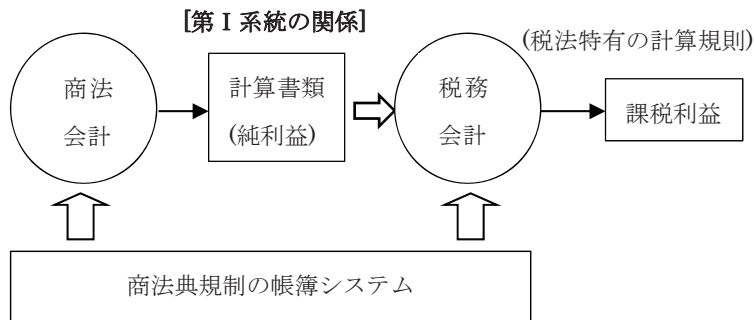
課税利益計算の体系は、歴史的にまず 1917 年種別所得税の創設とともに「第Ⅰ系統の関係」のみの一系統システムから始まった。当時の 1807 年商法典の記帳義務および 1867 年会社法の会計義務を税務利用する形で「第Ⅰ系統の関係」が生まれている。この一系統システムの時代においては、商法典・会社法に具体的な計算規則がないこともあり、商法会計の実務における税務会計の影響は極めて大きい。いわば、税務会計優位の時代である。

税務会計優位という形で、事実上、会計実務と税務の一元的システムが形成された。

1965 年になると、プラン・コンタブル・ジェネラルを反映した税務添付書類の作成規則とプラン・コンタブル・ジェネラルへの準拠義務規定が税務法令に創設された。これにより「第Ⅱ系統の関係」が生まれる。その結果、課税利益の計算体系は、「第Ⅰ系統の関係」のみの一系統システムから「第Ⅰ系統の関係」および「第Ⅱ系統の関係」を内包する二系統システムに移行した。プラン・コンタブル・ジェネラルの適用の一般化が当該移行の背景にあるものと考ええる。

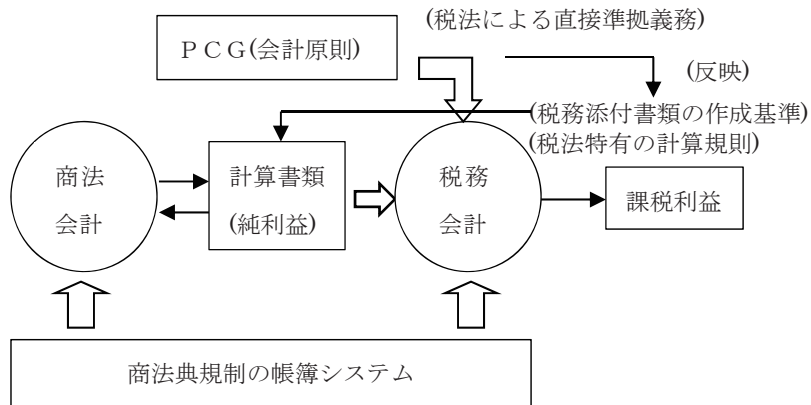
この時期、プラン・コンタブル・ジェネラルの適用の一般化と「第Ⅱ系統の関係」の形成に伴い、商法会計の実務における税務会計の影響は相対的に低下する。しかし、商法典・会社法

第 2 図 - ①「第Ⅰ系統の関係」のみの一系統システム (1965 年前まで)



(筆者作成)

第 2 図 - ②二系統システム (1965 年以後 1983 年前まで)



(筆者作成)

の改正は簡単な計算規定しか設けず、しかも1966年商社会社法上、計算書類はプラン・コンタブル・ジェネラルを反映した税務添付書類の作成規則に基づくものとしたことにより、税務処理を反映した貸借対照表等の計算書類が商法会計上公表されることとなった。この意味で、商法会計における税務会計の影響は依然として残る結果となった。また、プラン・コンタブル・ジェネラルを中心に、これに処理基準がない場合または複数の処理のうち特定の処理を税法が定める場合に、税務会計の処理基準が実務で用いられる形でその影響が見られた。

その後1982年にプラン・コンタブル・ジェネラルが大幅改訂され、これを反映する形で1983年にEC会社法指令第4号の国内法化に係る法律（調和化法）により商法典に詳細な計算規則が設けられた。その際に1966年商社会社法の上述の規定は廃止された。この点で、1983年以降の二系統システムはそれ以前の二系統システムとは異なるものである。1983年以降の二系統システムが現行システムである。当該システムの下では、商法典の詳細な計算規則とプラン・コンタブル・ジェネラルを中心として、これらを補完する形で税法の計算規則が位置づけられる。ただし、企業会計において、これに処理基準がないものまたは税法の定める特定の処理につき、税務会計の基準が実務で用いられた。

しかし、法務省管轄の法律である商法典が詳細な計算規則を有している点は、財務省令が承認する形で効力の生ずるプラン・コンタブル・ジェネラルとの関係を複雑なものにしている。最も強制力のある規則は商法典の計算規則であり、プラン・コンタブル・ジェネラルはその下に位置づけられるからである。

国際的な会計基準の調和化の流れの中で、プラン・コンタブル・ジェネラルの改訂が、一方では「第Ⅱ系統の関係」を通じて直接に、他方では「第Ⅰ系統の関係」を通じて間接的に税務会計に影響を与える。言い換えれば、プラン・コンタブル・ジェネラルの改訂は、常に商法会計および税務会計との関係を考慮する必要があるのである。共通の会計インフラに基づく一元

的会計を指向するシステムの課題がここに見られる。

会計規則の改変は、課税当局側に常に二つの選択肢をもたらすものと思われる。一つの選択肢は改変の影響をそのままストレートに税務上反映させるというものである。この場合、特に必要がなければ課税当局側では新たな税法規則は不要である。もう一つの選択肢は改変の影響を遮断するものである。この場合新たな税法規則の制定が必要となる。会計利益の修正はすべて会計外調整において実施される。

今日までの課税当局の一貫した考え方は、共通のインフラに基づき、PCGを中心とする二系統システムによる企業会計と税務会計の一元化である。これにより、企業にとって、両者の相違によって生ずる二重の記録・計算または修正計算を可能な限り回避することができる。このため、企業会計に係る計算規則を可能な限り課税利益の計算に用いる。フランスにおいて、「接続性の原則 (principe de connexité)」と呼ばれる考え方である。他方、課税当局は会計原則の改訂に積極的に参加して、その意見をこれに反映できるよう努めてきた。この意味での会計における税の影響も重要である。

(2) 企業利益課税制度の概要

① 所得税と法人税

まず、現行租税一般法⁽¹⁾(2012年版)の企業利益課税制度の概要を明らかにしておきたい。フランスにおいて、所得に対する税金として、個人に対する「所得税 (Impôt sur le revenu)」と法人に対する「法人税 (Impôt sur les Sociétés; IS)」がある。所得税は個人の所得を、不動産所得、商工利益、役員報酬、農業経営利益、給与・年金、非商業利益、有価証券所得等に分類して課税する。

企業利益に対する課税は商工利益 (bénéfices industriels et commerciaux; BIC) に対する所得税と法人税が中心となる。ただし、所得税の商工利益に対する課税は、個人事業だけでなく、合名会社、合資会社等の人的会社にも適用される。フランスでは、人的会社が法人税課税を選

第1表 所得税の商工利益課税 (BIC) と法人税課税 (IS) の特徴

	所得税の商工利益課税 (BIC)	法人税課税 (IS)
対象企業	個人企業 人的会社 (合名会社・合資会社)	(主に) 資本的会社 (株式会社・株式合資会社)
課税の特徴	事業主または社員の個人的課税	法人に対する課税
課税利益の決定のために適用される規定	商工利益 (BIC) に係る所得税の規定	商工利益 (BIC) に係る所得税 の規定 + 法人税特有の規定

(出所: Mallard, 1994, p. 32を一部改変)

択しなければ、持分に応じて社員個人に所得税の商工利益課税が行われる (租税一般法 (Code Général des Impôts; CGI) 第8条)。法人税は主として株式会社、株式合資会社等の資本的会社に課税されるが、人的会社が法人税課税を選択した場合にも当該会社に課税されることになる。

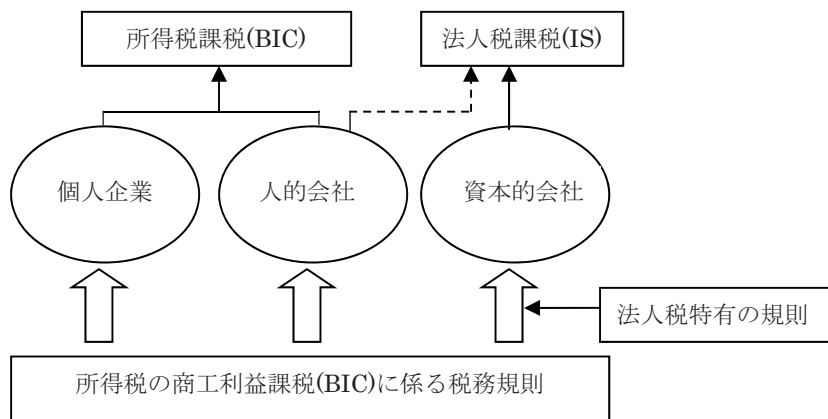
現行の租税一般法 (CGI) 第209条によれば、法人税の課税利益 (bénéfice imposable) は、個人の所得税の商工利益の算定に係る第34条から第45条、第53条Aから第57条および第237条terから第302条septies A bisまでに定める規則に基づき、フランス国内源泉所得のみを考慮して算定される。法人税特有の規定がある場合には当該規定が優先して適用される。第209条の規定は、法人税の課税利益の算定には、法人税特有の定めがあるものを除き、所得税の商工利益の算定に係る規則が適用されることを意味する。

ここで重要な点は、所得税の商工利益課税 (BIC) にせよ法人税課税 (IS) にせよ、課税利益を決定するために商工利益課税 (BIC) の税務規則が適用される点である。つまり、個人事業、人的会社および資本的会社の課税利益の算定に係る基礎的な計算規則は共通化されているのである。

この制度的特徴は1948年12月9日デクレ (第48-1986号) にその起源を見出すことができる。個人所得税における商工利益課税は1917年7月31日法律によりすでに制度化されていたが、1948年12月9日デクレはそれまでの商工利益課税を個人所得税における商工利益課税 (BIC) と法人税 (IS) に分離した。その際、法人税における課税利益の算定は、一定の例外と特別規定を除き、商工業利益の個人所得税 (実額利益課税制度) の算定に係る規則を用いるものとされたのである (Obert, 2009, p. 145)。

なお、所得税の商工利益課税 (BIC) は全世界

第3図 課税利益の算定に係る税法計算規定



(筆者作成)

所得課税方式を採用し、国内源泉所得のみならず国外源泉所得をも含めた全世界所得を課税対象とする (CGI 第 4 条 A)。これに対して、法人税課税 (IS) はテリトリアル方式を採用し、国内源泉所得のみを課税対象とする (CGI 第 209 条)。ただし、後者の場合、フランス企業 (株式会社等の資本金会社) は全世界所得課税方式を選択することができる。フランスではこれを「世界利益制度 (régime du bénéfice mondial)」と呼ぶ。

② ミクロ企業制度と実額利益課税制度

商工利益の所得税課税と法人税課税を含めた企業利益の課税制度は、課税利益の決定方法の観点から、年間売上高の規模により、ミクロ企業制度 (régime des micro-entreprises) と実額利益制度 (régime de l'imposition d'après le bénéfice réel) に大きく分けられ、さらに実額利益課税制度は実額普通課税 (régime réel normal) と実額簡易課税 (régime réel simplifié) の二つに分けられる。なお、売上高に一定率を乗じて利益を見積り、これに課税する見積課税制度 (régime du forfait) は現在では廃止されている。

1) ミクロ企業制度

2012 年版租税一般法によれば、ミクロ企業制度の下では、課税利益 (再投資資産譲渡増価・減価の考慮前) は、商品・製品の販売について税抜売上高から当該売上高の 71% を控除した金額、サービス提供については当該提供高の 50%

を控除した金額とされる。すなわち、当該制度は年間売上高をベースに必要な経費をその 71% またはサービス提供高の 50% として概算的に計算して課税利益を決定する方式である。この結果、個々の事業者の実態にかかわらず、一律、商品等の税抜売上高の 29%、税抜サービス提供高の 50% が課税利益となる。

ミクロ企業制度は、商品・製品の税抜売上高が 81,500 ユーロ以下または税抜サービス提供高が 32,600 ユーロ以下の企業に適用される (CGI 第 50 条 -0)。会社 (法人税の対象となる法人) は当該課税制度から除外されるので (同条 2. d)、適用企業は大部分が規模の極めて小さい個人企業である。2002 年度のデータによれば、354 千事業者がミクロ企業制度の下にあった。

2) 実額利益課税制度

これに対して、実額利益課税制度は実額ベースで課税利益を決定する方式である。当該制度は法定の申告書類に基づく実額普通課税が基本であるが、一定規模以下の企業は簡便の申告書類に基づく実額簡易課税を適用できる。実額簡易課税制度は、商品・製品の税抜売上高が 777,000 ユーロ以下または税抜サービス提供高が 234,000 ユーロ以下の中小企業に適用される (CGI 第 302 条 septies A bis)。またミクロ企業制度対象企業や法人税課税対象法人も当該課税制度を選択することができる (同条 III a および IV)。ミクロ企業制度および実額簡易課税によらない企業、すなわち、商品・製品の税抜売上高が 777,000 ユーロ超または税抜サービス提供

第 2 表 ミクロ企業制度と実額課税制度

課税制度	年間売上高規準 (税抜・ユーロ)	利益の決定方法	オプション	企業数
ミクロ企業制度 (所得税)	商品等売上高: 81,500 以下 サービス提供高: 32,600 以下	売上高の 29% 提供高の 50%	実額簡易課税 制度を選択可	354 千
実額簡易課税 (所得税 / 法人税)	商品等売上高: 81,500 超 777,000 以下 サービス提供高: 32,600 超 234,000 以下	実際額に基づい て簡易計算	実額普通課税 制度を選択可	1,196 千
実額普通課税 (所得税 / 法人税)	商品等売上高: 777,000 超 サービス提供高: 234,000 超	実際額に 基づいて計算		739 千

売上高規準の数値は 2012 年度税法の数値、企業数は 2002 年度数値 (統計経済研究所 (INSEE) のデータ) (筆者作成)

高が 234,000 ユーロ超の企業は実額普通課税制度に従う。

この三つの制度のうち、どの制度が適用されるかによって、会計・記帳義務や付加価値税 (TVA) の支払方法等が大きく異なる。ミクロ企業制度および実額簡易課税制度における会計・記帳義務は大きく軽減されている。企業数 (2002 年度のデータ) から見ると、3 つの課税制度の適用を受ける企業の合計が 2,289 千、このうちミクロ企業制度の企業が 354 千 (15.5%)、実額簡易課税の企業が 1,196 千 (52.2%)、実額普通課税の企業が 739 千 (32.3%) となっており、会計義務の軽減措置がとられるミクロ企業制度および実額簡易課税の企業が 3 分の 2 以上を占めている。

(3) 商法典の帳簿規制とその税務利用

次に、企業利益課税制度を支える帳簿規制について見てみよう。フランスの商人 (個人・法人) は基本的に商法典の規定に基づき記帳・会計義務を有しており、租税一般法は当該商法典の記帳・会計義務を前提としている。

① 商法典の帳簿規制とその税務利用

1) 現行商法典の記帳・会計義務

現行商法典 L123 条 -12 によれば、商人の資格を有するすべての個人および法人は、a) その企業の財産 (patrimoine) に影響する変動の会計記録を日付順に行い (第 1 項)、b) 少なくとも 12 か月に一度棚卸によって財産の積極要素および消極要素の有高と価値を確かめ (第 2 項)、c) 決算日に会計記録および財産目録に基づいて年次計算書類 (貸借対照表、成果計算書および注記・附属明細書) を作成する義務を負う (第 3 項)。貸借対照表は企業の資産項目および負債項目を別個に記載して自己資本を明らかにし、成果計算書は収入または支出の日にとられず当期の収益および費用を記載する (L123 条 -13 の第 1 項および第 2 項)。年次計算書類は正規かつ真実なもので、企業の財産、財務状況および成果の誠実な概観を提供するものでなければならない (L123 条 -14)。

商人の資格を有するすべての個人および法人は、日記帳 (livre-journal)、総勘定元帳 (grand livre) および財産目録帳 (livre d'inventaire) を記帳しなければならない (R123 条 -173)。日記帳の仕訳は元帳に転記され勘定プランに従い振分けられる (R123 条 -175)。また、商人は補助簿を使用することができるが (R123 条 -176)、それを使用する場合には、当該補助簿の記録を月に一度日記帳および元帳に集計することが必要である (R123 条 -176)。財産目録帳は、棚卸時の財産の積極要素および消極要素の数量および価額、並びに年次計算書類の内容 (年次計算書類を商事裁判所書記課に提出する義務のある株式組織の会社および有限責任会社を除く) を記載したものである (R123 条 -177)。

このように、フランスでは複式簿記システムの採用を前提として、商人の資格を有するすべての個人および法人は日記帳、元帳および財産目録帳の記帳、棚卸の実施並びに年次計算書類の作成といった一連の会計義務を有している。この点はフランスの会計インフラの大きな特徴である。

しかも、日記帳および財産目録帳の様式および記帳形式は厳格に規制されてきた。取引の記録および財産目録に係る会計帳簿は白地を残さず、かついかなる改ざんもしないで、コンセイユ・デタ (最上級行政裁判所) のデクレ (命令) に定める条件で作成し保存しなければならない (L123 条 -22)。

2002 年までは、日記帳と財産目録帳は商事裁判所書記課で当該商人の登録簿において整理番号 (cote) を付し花押 (paraphe) をするものとされた (1983 年 11 月 29 日調和化法適用デクレ旧第 2 条)。商事裁判所での整理番号と花押による帳簿の義務的認証システムは現在では任意的制度になっているが (R123 条 -173)、伝統的に厳格な形式主義が帳簿等の真実性を担保するものと考えられ、厳格な形式に従い正規に記帳された帳簿は商人間の裁判上の証拠としての価値を有するものとされている (L123 条 -23)。

2) 商法典の帳簿規制の税務利用 - 共通の帳簿システム -

税法上、商法典の記帳義務とその厳格な形式

主義を前提として、課税利益計算の規制が実施されている。税務調査官には、商法典の定める帳簿の伝達・閲覧権が付与されている（租税手続編第 L85 条）。租税一般法 (CGI) 旧 58 条には、商人の帳簿が形式に則って正規に記帳されていない場合、申告利益は税務当局による職権更正 (rectification d'office) の対象となりうることで、これに対して、商人の帳簿が正規に記帳されている場合には申告利益は租税手続編 L55 条に定める手続きに従ってはじめて更正されることが規定されていた。

また、租税一般法第 1743 条によれば、商法典 L123 条 -12 から L123 条 -14 に定める日記帳および財産目録帳またはその代わりとなる書類において、故意に記帳しなかった者もしくは記帳させなかった者、または不正確もしくは虚偽の記帳を行った者もしくは行わせた者は、第 1741 条に定める刑罰を科するものとしている。当該規定は 1924 年 3 月 27 日法律を起源とし、商法典の記帳・会計義務を前提とするものである。当該罰則規定は罰金刑と 5 年の禁錮刑を含んでおり、商法典の定める帳簿の適切な記帳を税務面から支える役割を果たしている。

このように、税法は商法典の帳簿規制を前提としており、それを税務利用した形でいわば共通の帳簿システムをベースに課税利益の計算体系が成立している。

② 企業利益の課税方式と帳簿規制

帳簿システムの共通化の特徴は、一定の商人に対する記帳・会計義務の軽減措置にも見られる。商法典には L123 条 -25 から L123 条 -28 に中小商人の特例規定があり、これら商人に対しては記帳・会計義務が大きく軽減されている。当該特例措置は、税務上の実額簡易課税制度の適用を受ける商人（個人および人的会社の社員）（L123 条 -25 ～ L123 条 -27）とマイクロ企業制度の適用を受ける個人商人（L123 条 -28）に適用されるものである。つまり、商法典における記帳・会計義務の特例が企業利益課税制度と一体的に考えられている。

1) ミクロ企業制度における記帳・会計義務の軽減

第 3 表はマイクロ企業制度の記帳・会計義務を商法典と租税一般法とで比較したものである。当該義務に関して、租税一般法と商法典との間に差異は見られない。既述のとおり、マイクロ企業制度は年間売上高をベースに概算的に課税利益を決定する方式である。そのため、租税一般法第 50 条 -0 第 5 項は、記帳義務として、領収書等の証拠書類に基づき事業収入の詳細を示しかつ日々使われる日記帳を記帳する義務、およびその仕入の詳細を示しかつ年度ごとに要約した帳簿の記帳義務を定めているにすぎない。ま

第 3 表 ミクロ企業課税制度における記帳・会計義務 - 商法典と租税一般法の比較

会 計 義 務				
ミ ク ロ 企 業 制 度 適 用 企 業	期 中	商 法 典	租税一般法 (CGI)	差 異
		・ 収入の金額と原因を日付順に記載した頁つき帳簿の記帳 (L123-28)。その際、現金決済と他の決済とを区別し証拠書類への参照を指示 (R123-206) ・ 年度ごとに要約した帳簿の記帳 (L123-28)。これには販売業の場合には、仕入の詳細を表示 ・ 日記帳、総勘定元帳および財産目録帳の免除 (L123-28 及び R123-206)	・ 商法典と同じ条件で収入簿および日記帳の記帳：全証拠書類の保存 (CGI50-0 ⑤) ・ 取引ごとに 76€ を下回る個人への販売は 1 日の最後に総額を収入簿に記入できる。収入簿は 3 か月ごとに合計 (B0I4G-2-99)。	な し
	期 末	・ B/S および P/L (年次計算書類) の免除	売上高および当期中に実現した増価・減価は申告書に直接計上 (CGI 50 -0 ③)。	税務上の特有の申告上の義務なし

(Memento Pratique Francis Lefebvre, 2009, p. 125 を参考に、筆者作成)

た、事業者には税務当局の求めに応じてこれら帳簿を提示する義務を課している。

他方、商法典のL123条-28によれば、すべての商人の記帳・会計義務規定(L123条-12～L123条-23)全部の特例として、年次計算書類の作成義務を免除し(L123条-12の特例)、また、商法典R123条-206によれば、日記帳、総勘定元帳および財産目録帳の記帳免除(R123条-173～R123条-177の特例)を認め、事業収入額とその原因を日付順に記入した帳簿の記帳のみを義務付けているにすぎない。当該帳簿は現金決済と他の決済方法を区別し証拠書類への参照を指示するものである(R123条-205-1①)。

また、商品販売業等の場合、その仕入の詳細を表示しかつ年度ごとに要約した記録簿を記帳しなければならない(L123条-28)。当該記録簿は現金決済を区別し証拠書類への参照を指示して仕入の詳細を日付順に表示する(R123条-205-1②)。現金収支日として、銀行の明細書に記載された取引日を採用することができる(R123条-203)。

付随的な一般経費に関して、現金支払いの少額支出(チップ等)の証拠書類は、当該支出が税務上容認される一定金額(売上高の0.1%以内かつ150ユーロ以内(CGI第302条septiesAterA))

までであれば不要である(R123条-207)。乗用車の燃料費は毎年公表される早見表に従い見積り記入できる(R123条-207)。

以上のとおり、ミクロ企業制度の下では、年間売上高をベースに課税利益を概算的に算定する方式であることから、売上収入の把握を可能にする会計・記帳を最低限の義務とすれば十分となる。商法典は税法の当該課税利益算定方式を考慮して、一般の商人の記帳・会計義務を大幅に軽減し、日記帳と元帳の主要簿の記帳および年次計算書類の作成を免除している。当該義務は現金出納帳を中心とした単式簿記システムでも充足可能なレベルである。なお、既述のとおり、会社形態の事業体はミクロ企業制度を適用できない。

2) 実額簡易課税制度における記帳・会計義務の軽減

第4表は実額簡易課税制度の適用企業の記帳・会計義務を商法典と租税一般法とで比較したものである。当該義務に関しても、租税一般法と商法典との間に基本的な差異は見られない。

租税一般法第302条septies A terAによれば、実額簡易課税の適用企業は「超簡易会計(comptabilité super-simplifiée)」を採用するこ

第4表 実額簡易課税制度における記帳・会計義務 - 商法典と租税一般法の比較

	会 計 義 務			
		商 法 典	租税一般法 (CGI)	差異
実額簡易課税制度適用企業	期 中	・「現金会計」 ・補助簿の記録の日記帳および総勘定元帳への3か月ごとの集計可(R123-176及びR123-204)	・「超簡易会計」 (CGI 302septies AterA)	なし
	期 末	債権・債務の記録(L123-25)	同左 (CGI302septies AterA)	なし
		支払が定期的かつ周期が1年を超えない費用(仕入以外)の調整勘定の免除(L123-26)	同左 (CGI302septies AterA および B014G 1-91)	なし
		棚卸資産の簡易評価(L123-27 および R123-208)(売価還元法等)	同左 (CGIAnne. IV第4条 1A および B014G -3-96)	なし
		簡易B/SおよびP/L(一定規模の要件; L123-16 および R123-200)	同左 (書式集 2033A および税務別表 2033B)	あり
		注記・附属明細書の免除(L123-25)	規定なし	なし

(Mémento Pratique Francis Lefebvre, 2009, pp. 124を参考に筆者作成)

とができる。当該会計では、現金収支の詳細のみを日々記帳するが、債権・債務はこれを期末時に確認する。ただし、支払が定期的かつその周期が1年を超えない仕入以外の費用の未払費用・前払費用はその認識を免除され、その支払時に計上できる (Bulletin officiel des impôts (BOI), 4G-1-91)。棚卸資産および未完成工事は予算担当大臣の省令に定義する簡易な方法に従い評価され、業務用・私用共用の乗用車の燃料費は見積記入できる。収支の証憑書類は決済の性質、日付および金額により分類され注釈を付される。付随的な一般経費に関して、現金支払いの少額支出の証拠書類は当該支出が売上高の0.1%以内かつ150ユーロ以内 (CGI 302条 septies A ter A) であれば不要である。なお、所得税課税を受ける個人事業者はその貸借対照表を求められず、税務調査での帳簿の検証時にその提示を免除 (CGI 第302条 septies A bis VI) される。

他方、商法典のL123条-25によれば、L123条-12の第1項および第3項の特例として、実額簡易課税制度下の個人は債権・債務を期末時でのみ記録し、かつ注記・附属明細書の作成を免除される。また、商法典L123条-26によれば、L123条-13第2項(収入・支出の日にとられない収益・費用の計上)の特例として、実額簡易課税制度下の個人は、仕入を除き、その支払周期が1年を超えない費用をその支払日に成果計算書に計上することができる。さらに、商法典L123条-27によれば、L123条-18の第3項(代替性資産の総平均原価またはFIFOの評価)の特例として、実額簡易課税制度下の個人は、棚卸資産および未完成工事を会計基準局(ANC)の規則により定められた方法に従い簡易評価を行うことができる。また、商法典R123条-207によれば、租税一般法(CGI)302条 septies A ter Aに定める業務用・私用共用乗用車の燃料費の見積記入が可能であり、現金支払の付随的一般費(frais généraux)の証拠書類の免除(売上高の0.1%以内かつ150€以下のもの)もまた認められる。

一般に、商法典が定める収入・支出の日に基づく会計は「現金会計(Comptabilité de trés-

sorerie)」と呼ばれる(Mémento Pratique Francis Lefebvre, 2009, p. 124)。当該会計は単式簿記ではなく複式簿記をベースとし、収入・支出の相手勘定が常に示されなければならないが、債権・債務を期末時に計上することが可能である。現金収支の記入日として、金融機関からの明細書における取引日を採用することもできる(R123条-203)。

当該記録方式では、決済方法(現金、預金、郵便振替)と取引の性質(事業主の出資・引出、資金振替、貸付・借入、固定資産の取得・譲渡、費用、収益等)を区別して、現金収支が現金帳簿(補助簿)に毎日記入される。当該補助簿の記録は日記帳および元帳の主要簿に3か月に1度集計記録すれば足りるものとされ(R123条-176, R123条-204)、ミクロ企業制度とは異なり、主要簿の記帳義務は免除されない。また、簡易表示ながら貸借対照表および成果計算書の作成も求められており、注記・附属明細書だけが免除されるに過ぎない。商法典では、資産総額267,000ユーロ、売上高534,000ユーロ、従業員平均実数10名の3つの数値規準のうち、2つを充足する場合に簡易B/S・P/Lの採用が容認されるものの、その免除を認めるものではない。

商法典は、実額簡易課税の事業者に対して、複式簿記システムに基づく主要簿の記帳および当該帳簿組織から誘導的に作成される貸借対照表・成果計算書を義務付けるものの、現金帳簿の記録を中心として3か月ごとの主要簿への集計・転記、期末時での債権・債務の認識と一定の未払費用・前払費用等の認識の免除、棚卸資産の簡易な評価方法の容認、注記・附属明細書の免除など、商人一般の記帳・会計義務を軽減している。

このように、商法典の記帳・会計義務の特例は、租税一般法の課税制度を考慮してこれと関連づけて定められている。収入額の一定率を課税利益とするミクロ企業制度では大幅に記帳・会計義務が軽減され、また、簡易な申告書類に基づく実額簡易課税制度でも記帳・会計義務の軽減が図られているのである。

以上のとおり、商法典の記帳義務の税務利用

と帳簿システムの共通化、課税方式に応じた共通の帳簿システムの採用は、フランスにおける商法会計と税務会計の関係を規定する重要な特徴であり、「第Ⅰ系統の関係」の成立基盤である。

(4) 課税利益の計算体系とその補完的性質

① 課税利益の計算体系

所得税の商工利益に関する租税一般法 (CGI) 第 34 条から第 61 条 A の現行規定は、第 34 条から第 35 条 ter まだが「商工利益の定義」(第 35 条 bis から第 35 条 ter は課税免除)、第 36 条から第 44 条 quaterdecies まだが「課税利益の算定 (determination des bénéfices imposables)」、第 50 条 -0 から第 61 条 A まだが「課税利益金額の決定 (fixation du bénéfice imposable)」に関するものである。なお、第 45 条から第 49 条までの「貸借対照表の再評価」(révision des bilans) に関する規定は廃止されている。

商工利益の定義は第 34 条と第 35 条が中心の規定である。租税一般法第 34 条によれば、個人により実現されかつ商業、工業または手工業から生ずる利益は、所得税の適用につき、商工利益とみなされる。課税利益の算定に関する規定は、第 36 条から第 44 条 quindecies が中心の規定であり、これに、一定の新企業、特区に進出した企業等に関する規定が追加されている。

現行の租税一般法第 53 条 A によれば、実額課税制度の適用を受ける納税者は、毎年、3 月 1 日 (5 月上旬まで延長可) までに、前年度の課税利益を確定し検証可能ならしめる申告書を提出しなければならない。ただし、法人の申告は「事業年度終了後 3 か月以内」に行うものとする (法 223 条①)。

当該申告書の内容および添付書類のリストはデクレ (Annexe III 第 38 条～第 38 条 B、および 38 条 ter～38 条 quaterdecies) が定める。当該デクレは、企業が従わなければならない定義および評価規則を規定する。申告書および添付書類の印刷モデルは省令がこれを定める。

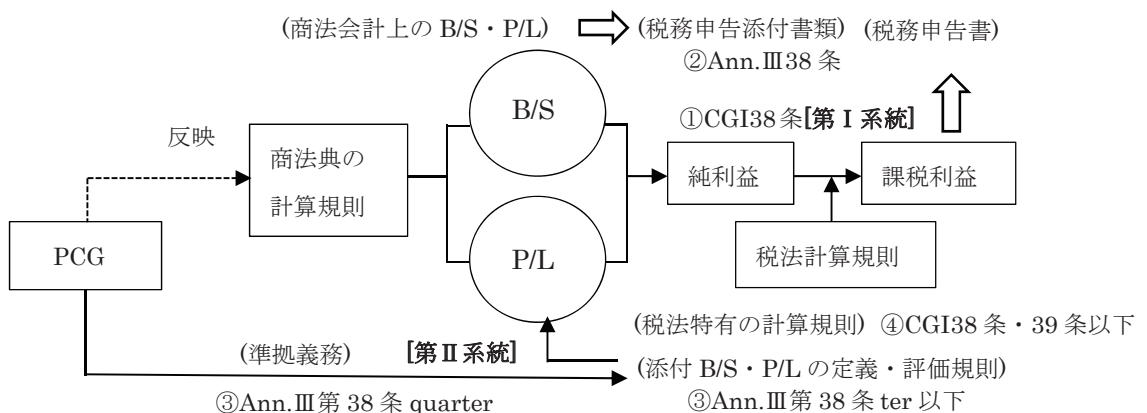
また、第 54 条によれば、第 53 条 A に定める納税者は、課税当局の請求に対してその申告書における成果 (利益または損失) の正確性を理由づけるすべての会計書類 (documents comptables)、財産目録、書簡の写し、収入および支出の証憑書類を提示しなければならない。第 4 図は、フランスにおける現行の課税利益計算体系の概要と二系統システムの仕組みを示したものである。以下、表中の①～④を順番に説明したい。

② 現行の二系統システムとその特徴

1) 課税利益計算の出発点としての商法会計上の純利益 (① CGI 第 38 条) - 第Ⅰ系統の関係 -

現行租税一般法第 38 条第 1 項によれば、第

第 4 図 課税利益の計算体系と二系統システム



(筆者作成)

33 条 ter、第 40 条から第 43 条 bis および第 151 条 sexies の規定を留保して、「課税利益 (bénéfice imposable) は、企業により行われたあらゆる性質のすべての取引の成果に基づいて決定される純利益である。」と定義される⁽²⁾。「純利益 (bénéfice net)」は商法会計上の純利益を意味しており、フランスの課税利益概念が商法会計上の純利益概念を基礎とすることを示すものである。本稿でいう「第 I 系統の関係」である。

他方、同第 38 条の第 2 項によれば、「純利益は、期首純資産額と期末純資産額の差額から当期中に事業主または社員により行われる増資額を減額し減資・配当等の引出額を加算した金額（それは課税の基礎として役立つ）により構成される。純資産は、資産合計額が債務、減価償却累計額および正当な理由のある引当金による負債合計額を超過する金額である。」とされる。当該規定は、第 38 条第 1 項の課税利益の定義を受けて、純利益（または純損失）が期首純資産と期末純資産の比較による純資産変動額（資本取引等を除く）により構成され、それが課税の基礎として役立つことを示すものである。この純利益の定義は 2 時点の貸借対照表の純資産の比較による財産法の利益計算を表している。純資産額は商法典の規定に従い作成される貸借対照表 (B/S) の資産合計額から負債合計額を差し引いた残額とされ、負債合計は債務、減価償却累計額および引当金から構成される。

歴史的に、フランス税法における最初の課税利益の定義は 1917 年 7 月 31 日法律第 2 条の「前年度に実現した商工業利益に基づいて確定される」あるいは「すべての費用を控除した後の純利益 (bénéfice net) に基づいて課税される」の条文にすでに見られたが、当該定義は会計上の「純利益」と税法上の「課税利益」を明確に区別することなく用いられたものであるとされる (Haddou, 1991, p. 56)。その後、1941 年 1 月 13 日法律による改正租税一般法第 7 条第 2 項は、上記第 38 条の第 2 項の定義と同一の定義を定め、純利益を会計的要素として、課税利益を会計外の修正（税務調整）により純利益から引き出される税務的要素として

示した (Haddou, 1991, p. 56)。このように、現行第 38 条第 2 項の課税利益の定義の起源は 1941 年まで遡ることができる。

2) 申告添付書類と商法決算上の計算書類 (②租税一般法 Annexe III 第 38 条)

租税一般法によれば、課税利益の決定に係る要素の要約等を申告書の内容として定め (Annexe III 第 38 条 I)、その添付書類として、貸借対照表、成果計算書、固定資産明細書、減価償却明細書、引当金明細書および債権・債務明細書、主要株主名簿、子会社・参加会社明細書、付加価値計算表、会計規則からの背馳および会計方法の変更に関する情報、未払費用・未収収益に関する情報、課税利益の決定表等を挙げている (同条 II)。

添付書類の貸借対照表と成果計算書は商法典の定める計算書類であり、それが税務申告書の添付書類として用いられる。当該添付書類は、申告書上の課税利益計算の出発点となる純利益を根拠付けるという役割がある。当該貸借対照表と成果計算書の作成規則について、租税一般法は、Annexe III 第 38 条 ter に棚卸資産の定義に関する規定、第 38 条 quarter にはプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) への準拠義務に関する規定、第 38 条 quinquies ~ 第 38 条 quaterdecie に評価に関する規定を設けている。

なお、フランス企業はその多くが暦年つまり 1 月 1 日 ~ 12 月 31 日の会計年度を採用しており、商法典 L225 条 -100 に従い年度終了後 6 か月以内、つまり 6 月末までに定時株主総会を開催しなければならない。このため、制度上、年度終了後 3 か月以内に行う税務申告は株主総会による決算承認前という意味での暫定的な年次計算書類に基づいており、株主総会での決算承認による確定した商法・会社法決算を前提としているわけではない。その意味で、わが国における決算確定の手続きを経た申告システムとは異なっている。

3) プラン・コンタブル・ジェネラルへの準拠義務 (③租税一般法 Annexe III 第 38 条 ter 以下) - 第 II 系統の関係 -

租税一般法によれば、「企業は課税標準につ

き適用される規則と矛盾することがないことを条件に、プラン・コンタブル・ジェネラル (le plan comptable général) により規定された定義を遵守しなければならない。」(Annexe III 第 38 条 quarter)。当該規定は、B/S・P/L における用語の定義に関して、プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の定義と一致しない税法独自の規定がある場合にはこれによるが、それ以外のものについては、直接、プラン・コンタブル・ジェネラルの定義を遵守しなければならないことを宣言する規定である⁽³⁾。

この意味で、課税利益の計算体系は、プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の存在を前提とした補完的な体系となっている。また、課税利益計算はプラン・コンタブル・ジェネラルと直接的な繋がりを持つ。本稿でいう「第Ⅱ系統の関係」である。

租税一般法 Annexe III 第 38 条 quinquies から第 38 条 undecies までの 7 つの条項は基本的な評価規則に関するものである。すなわち、固定資産の取得原価 (第 38 条 quinquies)、非償却性固定資産の減価引当金 (第 38 条 sexes)、一時所有有価証券の取得原価と期末評価 (第 38 条 septies)、有価証券譲渡原価の算定方法 (第 38 条 octies)、棚卸資産の取得・製造原価 (第 38 条 nonies)、棚卸資産の期末評価 (第 38 条 decies)、固定資産・棚卸資産の取得・製造に要した借入金の費用 (第 38 条 undecies) である⁽⁴⁾。

これら基本的な取扱いはほぼ商法典の計算規定およびプラン・コンタブル・ジェネラルと整合的なものである。一般に、プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) への準拠義務は定義のみならず、第 38 条 quinquies 以下の評価規則にも関わっているものと考えられている。つまり、添付書類の B/S・P/L は税法に独自の規定があるものを除き、プラン・コンタブル・ジェネラルに準拠して作成されるのである。なお、省令の定める B/S・P/L の様式も PCG の計算書モデルに基づいている。

4) 第Ⅱ系統の関係と接続性の原則

租税一般法 Annexe III 第 38 条 quarter 以下の規定は 1965 年 10 月 28 日デクレ第 65-968 号第

3 条～第 9 条を起源とし、1984 年 3 月 14 日デクレ第 84-184 号第 1 条を経て現行第 38 条 quarter 以下に収容されたものである。これら一連の規定は、B/S・P/L における定義および評価規則に関して、税法上の定義・評価規則がプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) と一致しない場合には税法独自にこれを定めるが、それ以外のものについては、直接、プラン・コンタブル・ジェネラルに委ねるという税法側のスタンスをも表している。

この 1965 年 10 月 28 日デクレ以降、課税利益の計算面の規制において、課税当局は会計利益計算に係る規則を課税利益の計算に可能な限り用いるという基本的考え方を採用してきた。当該考え方は、国家会計審議会の報告書「IAS/税務」(2005 年 3 月) にも見られるとおり (CNC, 2005, p. 2)、フランスでは「接続の原則 (principe de connexion)」あるいは「接続性の原則 (principe de connexité)」と呼ばれる。課税利益の計算規則において当該原則が採用されることにより、会計利益計算と課税利益計算の一元化が最大限図られ、企業にとり二重の記録・計算を回避することが可能となる。

5) 税法特有の計算規則 (④ CGI 38 条・39 条以下)

現行第 38 条第 2 項 bis 以下では、一定の取引についての税法上の取扱いを定めている。すなわち、債権・前受金に係る収益計上と引渡基準 (第 38 条の第 2 項 bis)、棚卸資産の期末低価評価 (第 3 項)、外貨換算 (第 4 項)、投資共通基金 (投資信託) 証券の譲渡 (第 5 項)、金融商品先物契約・ヘッジ取引 (第 6 項)、株式交換 (第 7 項)、合併・分割 (第 7 項 bis)、株式引受権 (第 8 項)、個別会計における持分法 (第 9 項) がこれである。

また、現行租税一般法第 39 条第 1 項によれば、「純利益はすべての費用を控除して確定される」として、損益計算書 (P/L) に基づく損益法的な純利益の計算方法が示され、これに続いて会計上のいかなる費用が税法上費用となるのかまたはならないのかの観点から、一定の費用について税法上の取扱いを定めている。

すなわち、税法上の費用に含まれるものとし

て、あらゆる性質の一般経費 (frais généraux)、人件費および不動産の賃借料 (第1項1号)、有給休暇手当 (1号 bis)、社債発行差金 (1号 ter)、社債発行費 (1号 quater)、減価償却費 (2号)、社員に対する借入金利息 (3号)、企業負担の租税公課 (4号)、引当金繰入 (5号)、連帯社会負担金 (6号)、博愛、教育、科学等関連費用 (7号)、賃金給料、従業員出張旅費等、車両運搬具関連費用、経営に充当されていない不動産の関連費用、贈答費用、歓迎費用 (飲食・観劇を含む) (以上第5項) が挙げられている⁽⁵⁾。

これに対して、税法上の費用に含まれないものとして、罰課金 (第2項)、賄賂等 (第2項 bis)、交際費・異動費のための幹部手当 (第3項)、狩猟・レジャー・観光等関連費 (第4項)、一定の記帳費用 (第7項)、一定の営業権・非償却性無形要素等の賃借料 (第8項)、一定の有給休暇手当 (第9項)、リース契約終了時の不動産譲渡価格の算定につき考慮された不動産賃借料部分 (第10項) 等が示されている。

当該規定の基本的な内容の一部は、すでに課税利益の定義に関連して前出の 1917 年 7 月 31 日法律 (第4条) および 1920 年代後半から 1930 年代前半の一連の法令に見られたものである⁽⁶⁾。これら税法独自の取扱いの多くは、申告付属書類 2058-AN「税務成果の決定」上で、会計上の当期純利益に対する加算項目・減算項目として記載されることになる。

以上のとおり、現在、租税一般法 (CGI) には課税利益計算に係る一定の規定が収容されているが、その計算規則は商法会計およびプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の存在を前提とし、これを税法独自の観点から補完・修正するものである。このように、フランスにおける課税利益の計算体系は二系統の補完的な性質を有するシステムである。

(5) 1917 年種別所得税の創設と一系統システムの誕生

① 1807 年商法典・1867 年会社法の記帳・会計義務の税務利用

1) 1917 年種別所得税の創設

フランスにおける課税利益計算の歴史は 1910 年代の所得税の創設による「第 I 系統」のみの一系統システムの誕生から始まる。1917 年 7 月 31 日法律第2条によれば、所得税は前年度に実現した商工利益に課税される。同法第4条によれば、イ) 登記所への貸借対照表の通知義務のある会社、ロ) 戦時追加利益の臨時税につき実際利益の申告済み納税者およびハ) 前年度の損益計算書の要旨を直接税検査官に委ねた個人または会社は、経営に充当した不動産の賃借料および各業界の慣行に基づいて一般に認められた減価償却費を含むすべての費用を控除した純利益に課税される。第4条に定める納税者の課税を行うために、税務検査官は必要なすべての情報を関係者に要求することができる。関係者による訴えの場合を除き、検査官が課税ベースを決定する (第5条)。

イ)～ロ) の納税者は実額課税である。商工所得課税は実際の純利益に課税され、純利益はすべての費用を控除して算定される。不動産の賃借料および減価償却費を除き費用の詳細がなく、収益への言及もない等不完全であるが、当時の商人および会社の記帳・会計義務に基づく会計実務を前提に規定されたものと考えられる。ここに「第 I 系統の関係」を見出すことができる。もっとも、当時は会計上の純利益と税務上の課税利益は明確に区別されていない。既述のとおり、両者の区別が明確にされるのは、純利益を期首・期末純資産増減額と定義した 1941 年 1 月 13 日法律からである。この場合、純資産額の算定は 1807 年商法典および 1867 年会社法に基づく貸借対照表の 2 時点間の比較により把握される。

ハ) の納税者は実額課税と見積課税の選択が可能であり、実額利益課税制度を選択する場合、4 月 1 日前までに税務当局に損益計算書の要旨を委ね、必要な証拠資料を提示することを約束しなければならない。損益計算書の要旨に関して、当該法律は特別の様式を課していないが、法案審議の中で「純利益の算定に資する主要な項目、つまり、総収益、一般経費および減価償却費を挙げることで十分である。」(1916 年 7 月 27 日上院での法案審議における M. Perchot 氏の追

加報告)(Gazette du Palais, 1916, p. 287) とされた。実額利益課税制度を選択しない場合または第4条に定める通知がない場合に、納税者は売上高に基づく見積課税制度の下で課税される。見積課税制度の場合、純利益は売上高に適切な係数を適用して見積られ、業種別の係数を決定するために委員会が設置される(第6条)。

2) 1807年商法典の記帳義務とその税務面からの強化

商法典の記帳義務の税務利用は所得税の創設当初から見られる。課税の公平性を担保する上で、すべての納税者に正規に記帳された帳簿が存在し、これにより課税利益が検証できることが不可欠であるからである。この意味で、課税当局は銀行と並んで商人の帳簿の主要な利用者である⁽⁷⁾。

所得税の創設当時、1807年商法典によりすべての商人に対して一定の記帳義務が課せられていた。1807年商法典は、日記帳(第8条)および年次棚卸に基づく財産目録帳(第9条)の記帳義務を定め、正規に記帳されたこれら帳簿が商人間の紛争解決のための証拠(第12条)となりうるものとした。1807年商法典の破産規定では、1838年5月28日法律による改正を加えて、支払停止(cessation des paiements)のすべての商人は破産(faillite)の状態にあるとされ(第437条)、当該商人には商事裁判所書記課への破産の届出と届出時の貸借対照表(bilan)等(損益の表を含む)の寄託が義務づけられた(第439条)。当該届出に基づき商事裁判所は破産を宣告するが(第440条)、その際、帳簿を記帳していない場合または正確に棚卸しを実施していない場合、不正がなくとも記帳または財産目録の作成が不完全または不正規である場合等に単純破産(banqueroute simple)(過怠破産)が宣告されると(第586条)、その帳簿の証拠としての価値は大きく低下する。また、帳簿に一定の不正がある場合または財産の横領・隠匿等の不正がある場合等には詐欺破産(banqueroute frauduleuse)を宣告され、刑事訴追される(第591条)。なお、破産宣告は日刊紙に公示されるとともに(第442条)、破産者はそのすべての財産管理の権限をはく奪される

(第443条)。

以上の1807年商法典の記帳義務は総勘定元帳の記帳を義務付けておらず、キュルマン(Culmann, 1979, p. 21)の指摘のとおり、単式簿記によってもこれを充足できるものであった。また、破産届出時の貸借対照表は実地棚卸に基づく財産目録をベースに作成されるものであった。すなわち、1807年商法典の記帳義務は、当期純利益が帳簿から誘導的に導出されるのではなく、実地棚卸に基づく2時点間の財産目録の比較により算出できる帳簿システムを最低限の義務として定めたものである。記帳義務に関する罰則は商人の破産を前提としたものであり、安藤(1985, pp. 21-24)によれば、過怠破産および詐欺破産の防止が日記帳および財産目録帳の帳簿義務付けの目的であったとされる。

さらに税務面からの帳簿規制として、1920年7月31日法律は5万フラン超の売上高の商人に対して、商法典に定める帳簿および証憑書類を申告内容の検査のために税務検査官の求めに応じて提示する義務を課した(第32条)。また、1924年3月27日法律が1807年商法典に定める日記帳および財産目録帳において、故意に記帳しなかった者もしくは記帳させなかった者、または不正確もしくは虚偽の記帳を行った者もしくは行わせた者に、罰金刑または最長5年の禁錮刑を科したことは既述のとおりである。なお、売上高税に関して、1920年6月25日法律が商法典の定める会計帳簿を有しない商人に対して売上日記帳の記帳義務を課した(第6条)。

3) 1867年会社法の会計義務

会社(株式会社)の会計規制に関しては、1867年7月24日会社法は、1807年商法典の上記帳簿規制を前提として、財産目録、貸借対照表、損益計算書および監査役報告書の株主総会への提出義務を定めた(第34条④)。財産目録は商法典第9条に従って作成されることから(第34条③)、貸借対照表は当該財産目録をベースとしたものを考えていたと見られる。損益計算書が併記されている点を勘案すると、会社経営について、複式簿記に基づき貸借対照表および損益計算書を誘導的に作成できる帳簿システ

ムを想定していたとも考えられなくはないが、この点は明らかではない。實際上、最低限の義務としての商法典の帳簿システムをさらに発展させて、企業（個人または会社）によっては、その経営の必要性に応じて複式簿記システムを採用していたと考える。

なお、法令上、複式簿記システムの採用が明確にされたのは1953年における商法典の改正によってである。1953年9月22日デクレによる改正商法典第9条によれば、商人の資格を有するすべての個人または法人は、「その貸借対照表および損益計算書を作成するためにすべてのその勘定を締め切らなければならない」と定め、締め切られた勘定から貸借対照表と損益計算書が誘導的に作成されるものとされた。事実上これが可能なのは、複式簿記に基づく帳簿システムである。また、総勘定元帳の記帳義務が明記されたのは1980年代に入ってからである（1983年4月30日調和化法の適用に係る11月29日デクレ第2条）。

以上のとおり、1917年種別所得税における「第Ⅰ系統の関係」は、すでに制度化されていた1807年商法典・1867年会社法の記帳・会計義務を税務利用する形で始まったものといえる。その後、共通の会計インフラである帳簿システムの記帳に係る罰則を税務面から強化している。

② 商法典・会社法の計算規定の欠如と税務会計実務の影響

1) 商法典・会社法の計算規定の欠如

1867年会社法は財産目録、貸借対照表および損益計算書の作成を義務付け、債権者保護の観点から配当規制を実施したものの、決算処理に関する具体的な基準を示さなかった。この法の不備を補って、架空配当とは何かの観点から判例や学説が財産目録上の各項目の評価、減価償却費、引当金計算などの処理基準を確立したことは一般に指摘されている（大下, 1998, pp. 14-49）。

ボードナによれば、分配可能であるためには「利益は獲得され (acquis)、実現された (réalisés) のでなければならぬ」(Beaudonnat, 1925, p. 40)。利益は即時に実現するという条件でのみ取得

されたものと見なすことができるとされ、特に固定資産の評価益の分配には否定的であった。架空配当は一つには資産の過大評価の結果であるが、資産評価の一般規則は存在せず、唯一、生命保険会社の監督および監査に関する1905年3月17日法律等に、動産は購入価格、不動産は購入価格または建設総原価等の評価基準が存するのみであった (Beaudonnat, 1925, pp. 58-59)。

資産の評価に関する学説には、売却を想定した実現可能価値 (valeur réalisable) に基づく市場価値システムの考え方と原価システムの考え方の対立があり、一般的な評価基準を設けることは不可能であると見られた。違法配当事件に関する判例では、相場のある有価証券等には市場価値システムの考え方が適用可能とされたが、実現可能価値の入手が困難な資産、特に固定資産には原価による評価を支持する傾向があった (Beaudonnat, 1925, p. 62)。また、ボードナは取得原価を基本的評価基準とし、財産目録日の相場が原価を下回る場合には補足的に相場を採用するシステムを支持し、判例も当該方向にあると指摘した (Beaudonnat, 1925, p. 79)。原価システムの長所として経営幹部による恣意的な評価の排除が挙げられたが、減価の生じた項目の価値の変動を考慮できない等の原価評価の欠点が認識され、減価償却と引当金は原価システムの欠点に修正もたらずものとされた (Beaudonnat, 1925, p. 64)。

減価償却 (amortissement) は1807年商法典および1867年会社法に定めがないものの、一般に正規の帳簿の考え方と決算書の真実性の考え方から、赤字・黒字に関わらず毎年度実施することが必要であると考えられた (Beaudonnat, 1925, p. 98)⁽⁸⁾。判例は、固定資産における時の経過・使用による減価分の資本の保全の観点から、減価償却のない純利益からの配当を違法配当とした (Beaudonnat, 1925, pp. 101-105)。また、引当金 (provision) と積立金 (réserve) との違いが一般に認識されていた (Chaveneau, 1926, p. 160, Beaudonnat, 1925, p. 112)。

所得税の創設前かつ会計原則の確立前の時代、企業の決算はこれら処理基準に影響を受けた各業界の慣行あるいは各企業の慣行・経営方

針等を基礎にして行われたと見られる。例えば、サン・ゴバン社の1907年度決算には、固定資産の原価評価と同社の伝統的な慎重な経営方針に基づく早期の減価償却、慎重性の観点から製造装置の更新の事前的準備に係る工業引当金、特定の危険に係る引当金、棚卸資産の原価評価と減価の認識、容易かつ確実に実現可能な価額（控えめな評価額）での一時所有有価証券の評価、回収可能性の疑わしい売掛金の即時償却等の処理が見られた。同社の株主総会は、経営者による個々の会計処理の説明と会計監査役によるこれら処理に関する監査報告に基づき、当該企業の決算を承認する場としての役割を有していた。その際、経営者の報告とその妥当性をチェックする会計監査役の報告は、業界の慣行や当該企業の慣行・経営方針等に鑑みて、個々の会計処理が妥当である旨が報告されていた（大下，1998，pp. 135-141）。

2) 企業決算の規制強化の動き

違法配当に係る判例は債権者保護のための「会社財産の保全」の観点から展開され、資本（資本金および法定積立金等）の配当による社外流出の規制に重点が置かれた。このため、決算書に不正確または不適切な点が見られても、実際の配当による資本の社外流出がなければ重大な問題にはならなかった。ランケ（Lanquest, 1908, pp. 94-95）は、架空利益による不正配当、不正または不完全・不正確な財産目録または貸借対照表、不備な監査役報告書が一般に見られたことを指摘した。

ボードナ（Beaudonnat, 1925, pp. 27-28）によれば、利益の決定を目的とする財産目録とその決定利益を表示する貸借対照表の不正行為を防止するために、1902年12月27日に1867年会社法の改革に関する院外委員会が特別法の法案起草を企てたが、「財産目録および貸借対照表を規制することは適切ではない。」として反対にあっている。

1921年にはラバラン（Ravarin）が株式組織の会社の貸借対照表に関する法案を下院に提出したが成立しなかった。この法案は、不明確な項目の計上禁止、支払期限に基づく資産・負債項目の区分表示、二年度比較表示、固定資産の減

価償却の継続的実施の必要性等を盛り込んでいたが、非常に厳しい規制であるとして産業界や法律家から歓迎されなかった。当時、会社決算の厳格な規制は商工業の発展にとって有害であると考えられたのである（Beaudonnat, 1925, p. 29）。

1930年代には世界的な経済恐慌の影響を受けて、株主・投資者の保護を強化する目的から、1867年会社法改正第35条が評価・表示方法の継続的な適用を義務付け、改正第437条第2項は貸借対照表に関する新たな罰則を定めた。しかし、当該罰則規定は「会社の真実な状況をかくすために、株主に対して故意に不正確な貸借対照表を公示または提示した株式会社の社長、取締役または副社長」を処罰するものであり、利益配当の有無を問わないものの会社幹部の「悪意」をその適用要件とするものであった。

以上のとおり、違法配当に係る判例・学説による処理基準の形成は部分的かつ不完全なものであった。他方、経済活動の自由を重視する産業界の根強い反対により会計規制の強化は実現しなかった。会計原則の確立前の時代には、業界の慣行や個々の企業の慣行・経営方針等に基づく決算処理からの純利益を、株主総会が承認するという形での決算承認システムが重視されたのである。しかし、当時の企業決算の社会的な信頼性が高くなかったことはキュルマンも指摘するところである（Culmann, 1980, p. 29）。

3) 企業決算と税務会計実務の影響

1917年の種別所得税（商工利益課税）の創設は税務法令による一般的適用のルールを生み出した。1807年商法典および1867年会社法の帳簿および決算の規制の形式的枠組みを利用しながらも、税負担の公平性の観点から、税務の側で不正のない正確な帳簿および決算書の作成が求められるからである。前出1924年法による税務面の罰則を通じた帳簿規制の強化はその一つの表れである。また、経済政策的な観点から種々の税法上の減価償却制度および引当金制度が設けられた。これら税務会計実務の決算における影響の大きさを指摘することができる。

シャヴノー（Chaveneau, 1926, pp. 209-210）によれば、収益は販売商品の代金受取額と取得債権額および付随的な営利目的取引の収益を含み、

費用は1917年1月17日デクレ第1条列举の費用、すなわち経営に必要な不動産の賃借料、事業主からの借入資金の利子、従業員等への給料・賃金・現物給付等、原材料費、一般経費(frais généraux)および保険料、機械装置・設備の賃借料、維持費および減価償却費(価値を増加させる支出額、事業拡張の支出等を除く)を含むものとされた。

また、前出1917年7月31日法律第4条の「経営に充当した」の条文には、「事業関連性」または「必要経費性」に近い考え方が示されている。例えば、納税者の家計の支出、事業主の個人的な不動産または経営外の不動産の保険料、所得税および事業非関連のその他の税金、相続税、事業活動に関連しない登記料・訴訟費用、個人・慈善団体への寄付等の支出は、帳簿に計上されていても税法上の費用にならない(Chaveneau, 1926, p. 213)。

固定資産や棚卸資産の定義は税務判例や通達がこれを明確にした。例えば、顧客から回収可能な包装材料は固定資産であるが、回収不能包装材料は棚卸資産である。不動産業者が保有する転売目的の不動産、営業権、不動産会社の持分・株式等は固定資産ではなく棚卸資産とされ、固定資産の再評価の対象とならない(1958年2月17日最高行政裁判所(コンセイユ・デタ)判例)。工事の手付金は支払企業にとり固定資産ではなく債権である(1956年通達BODC)等である。

評価に関する税務判例としては、棚卸資産の原価評価の下で期末日の相場が原価を下回っている場合の低価評価、原価算定における総平均法、半製品・完成品原価の簡易な計算方法、付加価値税の税抜処理等がある。また、固定資産はその原価で記録され、当該原価は購入代価だけでなく輸送費、関税、据付費・組立費等の付随費用を含むものとされた。

減価償却に関しては、業界の慣行に基づき一般に認められた減価償却費に加えて、様々な税法上の特別措置が定められた。例えば、生産的投資および社会的投資の特別償却制度(1938年5月2日デクレ)、譲渡益の再投資の圧縮記帳(1939年2月3日デクレ)、一定の機械・装置の加速償却制度(1951年1月8日法律、1959年12

月28日法律)等である。また、税務当局は、赤字企業が会計上の帳簿に記帳しないことを条件に減価償却を実施しなくてもよいことを、従って償却を繰延べることを容認した。カレ(Carré, 1969, pp. 33-34)によれば、赤字(欠損金)の繰越は5年の期間に制限されるため、既述の減価償却に関する学説や違法配当訴訟の判例にも関わらず、一般に減価償却を実施しない選択肢が選好された。さらに、税務判例は償却率や償却の開始時点等を明確にした。これら税務上の減価償却実務は決算の実務に大きな影響を及ぼしたものと見られる。

さらに、税法上、引当金は1920年代末に法令(1928年12月30日法律等の一連の法令)に明記され、「明確かつ当期の出来事により蓋然性の高いものになる損失または費用に備えるために」様々なものが認められた。例えば、機械装置・工具器具更新引当金(1939年1月13日デクレ)、出版業引当金(1945年12月31日法律)、銀行等の中・長期信用取引引当金(1947年9月4日省令)、原材料加工業の相場変動引当金(1948年12月9日デクレ)、棚卸資産準備金(1951年3月8日デクレ)、鉱床再建引当金(1953年2月7日法律)、国外中期貸付引当金(1958年12月29日オルドナンスおよび1966年7月7日省令)、棚卸資産価格の一定幅の変動に備える価格騰貴引当金(1959年12月28日法律)等である。特に、1945年3月31日オルドナンス(第45-524号)は、引当金繰入を課税利益計算上の費用とするための条件として、引当金を当期に帳簿記入していること、税法上の明細書に記載していること、の二つの形式要件を課した。わが国のいわゆる「損金経理」の要件に相当するものである。このような設定要件を通じて、税法上の引当金制度は決算実務に大きく影響してきた。

例えば、サン・ゴバン社の決算を1907年度と1939年度とで比較すると、1939年度決算には1907年度の決算にはなかった特別償却や引当金の計上が見られる(大下, 1998, pp. 147-153)。すなわち、前年の1938年に制度化された税法上の特別償却制度と機械・設備更新引当金である。同社の営業利益に相当する工業経営利益は通常の減価償却費と特別償却費を費用計上して算定

されており、当該工業経営利益から機械・設備更新引当金繰入額 42 百万フランを控除する形で当期利益 44.7 百万フランを算定している。当該引当金の繰入額は当期利益とほぼ同額であり、純利益に対する税法上の引当金の影響がいかに大きいものであったかが窺われる。なお、工業経営利益計算の詳細は表示されておらず、特別償却の金額は把握できない。

1939 年度の同社の貸借対照表には、諸引当金 102 百万フラン、機械・設備更新準備金 70 百万フランが計上されており、これらは貸方合計額の 10.7% に上った（大下, 1998, p. 204）。1953 年度の貸借対照表には、税法規定から生ずる積立金 1,016 百万フラン、税法に基づく再評価特別積立金 16,611 百万フラン、必須棚卸資産準備金 1,667 百万フラン、原材料価格変動準備金 44 百万フラン、補充更新準備金 1,841 百万フランが計上され、これらは貸方合計額の 39% に達した（大下, 1998, p. 214）。

このサン・ゴバン社の事例からは、多額の税法上の特別償却および引当金・準備金が会社法決算に介在し、会計上の純利益の計算上これらが費用として計上され、貸借対照表に表示されたことがわかる。

(6) 1965 年に始まる二系統システム

① 1965 年税法デクレによる二系統システムの特徴

1) 「第Ⅱ系統の関係」の創設と「接続性の原則」の確立

・「第Ⅱ系統の関係」の創設

既述のとおり、現在のフランスでは、税務申告書に添付すべき貸借対照表、損益計算書等の作成は、税法独自の定めがあるものを除き、プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) に準拠しなければならない。本稿でいう「第Ⅱ系統の関係」である。この「第Ⅱ系統の関係」は 1965 年税法デクレにより創設され現在まで維持されてきた。これにより、税務会計の体系は 1965 年税法デクレ以降、一系統システムから二系統システムに移行した。

フランスにおけるプラン・コンタブル・ジェ

ネラル (会計原則) の展開は 1940 年代に始まり、その一般的な実践適用は 1960 年代に入ってからである。ここで重要な点は 1957 年プラン・コンタブル・ジェネラルの一般的適用が税法によって推進された点である。税務訴訟の改革および税務上の各種整備に関する 1959 年 12 月 28 日法律 (第 59-1472 号) 第 55 条は、当該法律の公布から起算して 5 年以内に 1957 年 PCG を業種別指針の形で漸次的に適用していくことを定めた。これを受けて業種別委員会が設置された (1962 年 4 月 13 日デクレ第 62-470 号)。財務・経済大臣と各業種の担当大臣との共同省令に基づき業種ごとに設置される業種別委員会は、PCG の規定を当該業種のニーズおよび手段に適合させた業種別会計指針を作成する。法務大臣を加えた共同省令が当該指針の全部または一部の適用を強制することになる。他方、「第Ⅱ系統の関係」を通じて、PCG は税務会計上の基準となる。1957 年 PCG はこのようなプロセスによりその一般的適用が推進されたのである。

1959 年 12 月 29 日オルドナンス第 15 条は、実額利益課税の工商企業に対して申告時に次の税務申告関係書類の提出を義務づけた。すなわち、税務当局がその形式を定める一般経営計算書および損益計算書の要旨、会計外調整の詳細な情報、貸借対照表、減価償却累計額および引当金の明細書である。貸借対照表等の税務申告関係書類の作成方法 (定義・評価基準・様式) はこれを 1965 年 10 月 28 日税法デクレが定めたことは既述のとおりである。

1965 年税法デクレは、税法上の回収可能包装材料の取扱いに違いがあるがゆえに棚卸資産を定義し資産の若干の評価規則を定めたが、特に定めのないものについてはプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) に直接準拠する。また、1965 年税法デクレの資産の評価に関する規則は 1957 年 PCG と同じものである (大下, 1998, pp. 68-69)。税務申告関係書類の損益計算書や貸借対照表等の様式は 1957 年 PCG の提示するモデルにほぼ一致する⁽⁹⁾。なお、当時、損益計算書は二計算書方式を採用しており、経常損益計算を内容とする一般経営計算書と純損益計算を内容とする損益計算書の二つに分かれていた。資産の評

価規則は、棚卸資産および自家建設の固定資産の製造原価の算定における金融費用の取扱いを除き現在まで維持されている。

・ 接続性の原則の確立

既述のとおり、1965年10月28日デクレ以降、課税当局は会計原則を課税利益の計算に可能な限り用いるという「接続性の原則」を採用してきた。国家会計審議会 (CNC) は1962年5月3日付要望書「PCGの規則との税務次元の規定の調和化 (Vœu, n° 3, Harmonisation des dispositions d'ordre fiscal avec les règles du plan comptable général)」において、「税務次元のいかなる規定も PCG の用語、規則および会計上の通常の記入に影響しない」という要望を出し、企業の作業を簡素化するためだけでなく、経済的・法的・社会的ニーズの充足という会計の本質的使命を達成できるよう、両規定の不一致は除去されるべきであるという要望書を出している (CNC, 1962)。

この要望では、経済的・財務的政策の手段として用いられる税務上の措置は課税に関わるもので

あり、会計的成果の決定プロセスに関わるべきではないという考え方が採用されている。1965年税法デクレはいわば当該要望の考え方を取り入れたものといえる。アドウ (Haddou, 1991, pp. 60-61) によれば、プラン・コンタブル・ジェネラルを中心とした一般会計の教育を受けた税務調査官の昇進は1966-1968年の昇進が最初であり、「接続性の原則」の考え方への方向転換が1960年代の後半に進展したとされる。税法の会計的次元の措置は常にプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) に対応する形で展開され、税法独自の会計次元の規制は主として PCG の側に十分な処理規定がないものあるいは産業政策的な観点からのものとなる。

2) 「第 I 系統の関係」に係る会計外調整

第5表は1965年税法デクレに定める会計外調整表の主要項目のみを示したものである。当該表はわが国の税務申告関係書類「別表四」に相当するものである。これによれば、課税利益は損益計算書の会計上の純利益・純損失を出発

第5表 税務成果 (会計外調整表)

(主要項目のみ)

		1	2
I - 会計純利益 (第1欄に計上)	金額	×	×
II - 会計純損失 (第2欄に計上)			×
III - 加算			
会計上は費用となったが税法上損金として認められない金額:	×		
その他の加算:	×	×	
小計 (第1欄に計上)			
IV - 全企業に関わる減算			
会計上は費用とならなかったが税法上損金として認められる金額:			
その他の減算:	×		
小計 (第2欄に計上)	×		×
合計			
差額・・・第1欄-第2欄 (a)			
第2欄-第1欄 (b)			
V - 法人税の課税対象となる法人にのみ関わる減算			
控除総額 (c)			
繰越欠損金			
繰越欠損金の合計			
特別の損金算入の合計 (d)			
VI - 税務純成果			
税務純利益 (a - d)			
税務純欠損 (c - a または b+c)			

(1965年10月28日税法デクレ)

点に税務上の加算・減算の調整を加えて算出される。本稿でいう「第Ⅰ系統の関係」を申告書上構造化したものである。

税務上の加算・減算の税務調整項目は会計上の取扱いと税務上の取扱いの相違に起因するものである。この税務調整は会計外調整と呼ばれる。加算項目は減価償却費、引当金繰入、租税公課、一定額超過社員当座勘定利息、過大役員報酬、奢侈的支出（狩猟・釣り、別荘、ヨット・レジャーボート、レジャー用車両）等に関わり、会計上の費用を税務上制限するものである。

税法上、減価償却費は経営に用いた固定資産に係るものだけが費用となる。減価償却方法には定額法の他に産業政策的な観点からの加速償却、特別償却、逓減償却等があり、税務上の減価償却費は一定の限度額に制限される。他方、税務当局は会計上の帳簿に計上しないことを条件に、赤字の場合の正常使用期間内での償却繰延べ（償却の非実施）を容認したことは既述のとおりであるが、1965年7月12日法律第24条（CGI旧39条B）はこの任意性を大きく変えた。

すなわち、企業は赤字・黒字にかかわらず、最低限の償却額として定額法償却額を会計上の帳簿に計上しなければならない。最低償却と損金経理のしほりである。当該義務を充足すれば、赤字期間の償却費は欠損金の5年の繰越期間を超えて繰延べることができる。しかし、実施した償却累計額が定額法償却累計額に満たない場合には、税務上、当該不足部分は費用計上の権利を最終的に失う。会計上の帳簿に計上していない、つまり会計上減価償却を実施しない場合には、当該年度分の償却費の次期以降の取扱いは会計上償却を実施していた場合に比べて不利なものとなりうる⁽¹⁰⁾。このように、当該制度は最低償却のしほりを課すことにより従来の償却の任意性を大きく制限するとともに、赤字年度の償却費の繰延べのメリットに相違を設けて会計上の帳簿、従ってB/S・P/Lへの計上を促すものである。

税法上の引当金は相場変動引当金、価格騰貴引当金、鉱床再建引当金等があるが、有給休暇引当金、統計的評価に基づき算定された貸倒引当金、顧客保証引当金等は税法上認められない。

また、引当金は会計上の帳簿、従ってB/S・P/Lへの計上という税務からの要件・しほりがある。

純利益からの減算項目としては、再投資の免税措置に係る固定資産譲渡増価、赤字年度に繰延べられたと見なされる減価償却費、繰越欠損金等がある。固定資産譲渡増価の再投資の免税制度は、1965年7月25日法律により、償却資産と非償却資産および短期と長期を区別した長期譲渡増価の免税制度に引き継がれた。

会計上の取扱いと税務上の取扱いの違いが大きければ、会計外調整の項目数や金額は大きくなる。従って、調整作業を最小限にとどめようとするならば、会計と税務の取扱いを一致させることが必要となる。また、減価償却や引当金には会計上の帳簿、P/L・B/Sへの計上という税務上のしほりがあり、税務上の処理が会計上反映される仕組みがビルト・インされている。

以上、「第Ⅰ系統の関係」に係る会計外調整表の導入は、最低限の税法固有の要請を会計外の調整において反映させ、税法上の費用算入制限を考慮することなく会計上費用であると考えべきもののすべてをその帳簿に計上させることができる。他方「第Ⅱ系統の関係」について、接続性の原則の考え方に基づくプラン・コンタブル・ジェネラルの税務利用は、申告添付決算書類の様式に1957年PCGのP/LおよびB/Sの構造および項目をほぼそのまま採用させ、会計上の取扱いに税務上の取扱いを一致させることにより、会計外調整作業を最小限にとどめている。このことは、企業にとって二重の作業を回避しその作業を促進することを可能ならしめる。また、会計標準化の枠組みの利用は課税の公平性や税務申告を通じたマクロ経済データの集計という統計上の点からも有効であると考えられた。

3) 商法典・1966年商事会社法規制と税務会計実務の影響

1957年プラン・コンタブル・ジェネラル（PCG）の漸次的な一般化と「第Ⅱ系統の関係」を通じたその税務利用により、会社決算における税務会計の影響は、PCGの側に十分な処理規定のない分野あるいは産業政策的な分野を除き、低下し

たものと見られる。しかし、商法典・会社法における十分な計算規定の不在の状況が継続したことを原因として、税務の影響は決して小さくない。

商事会社に係る 1966 年 7 月 24 日法律 (1966 年商事会社法) は会社規制を大きく改革するものであり、会社会計規制においては財務・会計情報の開示面を大幅に拡充している (大下, 1998, p. 72-84)。しかし、その計算規定は、減価償却および引当金の計上義務 (第 342 条)、一定の繰延資産の処理 (第 343 条)、純利益の定義 (第 344 条) 等を除き、包括的な規定も含めて具体的に定められなかった。純利益の定義は税法の規定に類似し、「会社の一般経費並びにすべての減価償却および引当金を含むその他の費用を控除した当期の純収益が純利益をなす。」といった一般的な表現である。

しかも、上場会社の計算書類の公示に関して、「1965 年 10 月 28 日デクレ第 1 条に定める様式に従い作成された貸借対照表」を法定公告公報 (BALO) に公示する義務を課した (1966 年商事会社法の適用に係る 1967 年 3 月 23 日デクレ第 294 条)。さらに、「標準貸借対照表の様式を遵守することを条件としてその細区分を任意に行うことができる。貸借対照表の各種項目への記入は 1965 年 10 月 28 日デクレ第 2 条に定める定義を遵守しなければならない。同デクレ第 4 条ないし第 11 条に定める評価規則に従わなければならない。」(1967 年上記デクレ第 295 条) とされた。

非上場会社の計算書類の作成もこれに従うものと見られ、1966 年商事会社法の計算書類の作成基準は 1965 年税法デクレに直接依存するものであった。既述のとおり、1965 年税法デクレは 1957 年 PCG に大きく依存しているので、商法・会社法決算の会計処理基準が税法を通じて間接的に 1957 年 PCG に繋がる。このため、税法目的の処理を反映した貸借対照表等の計算書類がそのまま商法・会社法会計上公表された。その意味で、商法・会社法会計における税務会計の影響は決して小さくない。また、1976 年 12 月 29 日法律 (76-1232 号) および 1977 年 12 月 30 日法律 (77-1467 号) に基づく税法上の固

定資産法定再評価制度は企業会計の実務に大きな影響を及ぼしている。

② 1983 年以降の二系統システムの特徴

1) 1982 年・1983 年の会計制度改革と税法の影響の除去の要請

フランスでは、1980 年代において大幅な会計制度改革が実施されている。まず、1982 年にプラン・コンタブル・ジェネラルが大きく改訂された。1983 年には、EC 会社法指令第 4 号の国内法化に係る 1983 年 4 月 30 日法律 (1983 年調和化法) および 11 月 29 日適用デクレは商法典に詳細な計算規定を設けこれを大幅に拡充した。この商法典の計算規定は前年に改訂済みの 1982 年プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の規定を反映したものである。

税務会計との関連で両者の改正の最も重要な点は、英国流の「真実かつ公正な概観」に相当する「誠実な概観 (image fidèle)」の概念を導入したことである。当該概念は企業の財産、財務状況および成果の誠実な概観を提供することを会計の目的とし、フランス的な制約を受けながらも経済的観点からの実態開示の考え方を重視するものである。この点から、税務目的の処理は除去されるべきものとされる。

また、商法典における計算規定の拡充は 1965 年税法デクレ以来の商法・会社法会計と税務会計の関係にも影響を与えた。前出 1966 年商事会社法の計算書類の公示における 1965 年税法デクレへの準拠義務の廃止である。1966 年商事会社法におけるこの廃止は商法典における計算規定の拡充と平行である。1983 年調和化法およびその適用デクレ以降、すべての商人は商法典の詳細な計算規定に基づいてその計算書類を作成しなければならない。

しかし、1982 年・1983 年の会計制度改革を経た後も、税務会計における 1965 年税法デクレ以来の二系統システムは不変である。すなわち、商法会計との「第 I 系統の関係」およびプラン・コンタブル・ジェネラルへの準拠による「第 II 系統の関係」と「接続性の原則」は今日まで堅持されている。減価償却および引当金の損金経理、軽減課税に係る長期増価積立処理等

の税法上の形式要件（しぼり）は維持されている。しかし、1982年PCGは税法上の特別償却の影響を明確化するために、経済的に正当化される償却費を超える部分をB/S上の貸方「法定引当金 (provisions réglementées)」に計上するとともに、成果計算書上、特別損益に表示するものとした。税法上の種々の引当金の「法定引当金」への計上とその繰入額の特別損益での表示も同様である。

また、1982年PCGにおける注記・附属明細書は税務上のしぼりから解放された税引後経常成果を提供するものとした。注記・附属明細書の第17～20の項目には、当期の成果がどの程度税務特有の処理により影響されたかを記載しなければならない。

商法典における計算規定の大幅拡充と「接続性の原則」の堅持は新たな難しい問題を惹起している。法令階層上、法務省管轄の法律である商法典の計算規定が財務省令のプラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の上位に位置づけられるからである。PCGの改正は商法典の計算規定の改正を伴わなければ法の優先を理由に実効性がない。また、PCGの改正は「接続性の原則」を通じて税務会計にダイレクトに影響する。国際的調和を目的とするPCGの改正は常に商法会計および税務会計との関係を考慮しながら進められる必要が生ずるわけである。事実、税法部 (Service des Legislation Fiscal; SLF) および租税一般局 (Direction Générale des Impôts; DGI) のスタッフが国家会計審議会 (CNC) におけるプラン・コンタブル・ジェネラルの改訂作業に参加し、その意見を当該作業に反映させている (Vargas, 1983, p. 17)。

2) 1982年・1983年の会計制度改革への税法側の対応

1982年・1983年の会計制度改革に対応して、1983年12月29日法律 (1984年度財政法) 第79条 (現行租税一般法第53条A) が現行システムの枠組みを定めている。税務会計の基本的なシステムは不変であるが、1982年PCGおよび商法典の新規定に対応して税法側でこれらに合わせて税務申告関係書類の内容・様式を改正する必要がある。1984年3月14日税法デクレが申

告書の内容および添付書類のリスト並びに企業が準拠すべき定義 (棚卸資産) と評価規則を定め、1984年3月14日省令が申告関係書類の様式 (2050～2059) を定める。これら申告書の内容、添付書類のリスト、企業が準拠すべき定義および評価規則並びに申告関係書類の様式は1982年プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) および商法典の新計算規定に対応して手直しされた。

租税一般局 (DGI) は会計と税務の会計書類の共通化、国立統計経済研究所 (INSEE)、国民所得会計、フランス銀行の統計および税務統計の時系列分析、税務調査の有効化等の観点から、1982年PCGの新様式の採用を表明している。また、1983年に租税一般局はその様式案を会計士協会 (OCCCA)、経営者団体連合税務委員会およびフランス銀行に提示しこれら組織から意見を聴取した。

第6表は1984年3月14日省令の定める申告関係書類 (2050～2059) を新旧比較したものである。会計的性質の書類は1982年PCGおよび商法典の新計算規定の求める情報に一致している。すなわち、会計的性質の書類 (2050～2057) は1982年プラン・コンタブル・ジェネラル (PCG) の基礎システムに基づいたものである。貸借対照表 (2050～2051) および成果計算書 (2052～2053) の構造は1982年PCGに一致している。

租税一般局 (DGI) は成果計算書の報告式表示を採用した。固定資産 (2054) および減価償却累計額 (2055) は新たな項目を設けているものの旧書類と同一のものである。貸借対照表計上の引当金 (2056) は税務上控除可能か不能かの分類に代えて、新PCGの性質別表示を採用した。すなわち、投資引当金等の法定引当金、退職給付引当金等の危険・費用引当金、減価引当金の3区分である。

年度末債権・債務支払期限別明細書 (2057) は追加的な会計的性質の明細書である。この内容は1982年PCGの注記・附属明細書における記載事項 (第4項) より詳細である。当該情報は国立統計経済研究所 (INSEE) の予測や財務分析にとって非常に有用であり、課税当局側では

第6表 申告関係書類の新旧比較

旧			新		
会計的性質の書類					
1	2050	貸借対照表（借方）	1	2050-N	貸借対照表（借方）
2	2051	貸借対照表（貸方）	2	2051-N	貸借対照表（貸方）
3	2052	損益計算書	3	2052-N	成果計算書（報告式）
4	2053	一般経営計算書（借方）	4	2053-N	成果計算書（続き）
5	2054	一般経営計算書（貸方）	5	2054-N	固定資産
6	2055	固定資産及び減価償却累計額	6	2055-N	減価償却累計額
6bis	2055bis	差異計算表	7	2056-N	B/S 計上の引当金
7	2056	B/S 計上の引当金 - 成果処分	8	2057-N	年度末債権・債務支払期限明細書
税務的・統計的性質の書類					
8	2057	税務成果の決定	9	2058-AN	税務成果の決定
9	2058	同一課税制度の増価・減価・その他	10	2058-BN	控除不能の欠損金及び引当金
10	2059	同一課税制度の増価・減価・その他	11	2058-CN	成果処分及び各種情報
		の処分	12	2058-AN	増価・減価の決定
			13	2059-BN	短期増価と合併・出資増価の処分
			14	2059-CN	長期増価・減価の処分

(Vargas, 1983, p. 21を参考に筆者作成)

税務調査のニーズと経営困難企業の財務状況の把握のために役立てられる。

税務成果の決定（2058）の構造は「Ⅰ加算」、「Ⅱ減算」および「Ⅲ税務成果」の3つの部分から構成される。加算の区分はさらに税務成果からの控除が認められない費用、人的会社の利益における持分部分、特別課税制度および繰延課税に、減算の区分はさらに人的会社の損失における持分部分、過年度課税済みで当期会計上の成果に戻入れた控除不能の引当金および未払費用、特別課税制度および繰延課税、促進的措置、各種控除に区分され、税務成果の区分において繰越欠損金および繰延減価償却を考慮して税務成果が算出される。

3) 企業会計における税務会計の影響

1984年3月14日税法デクレは、従前と同様、棚卸資産を独自に定義したが、包装材料に関する会計上の定義との相違は解消されている。これに対して、評価規則は、棚卸資産および自家建設の固定資産の製造原価における金融費用の算入（資産化処理）の可否をめぐり会計上の取扱いとの新たな相違を生み出した。すなわち、1983年調和化法適用デクレ（第7条②）および1982年PCG（第Ⅱ編一般会計第1章第1節注記

12）によれば、生産サイクルの期間が当年度期間を超えると、これら資産の製造に係る資金調達のために当期に生じた金融費用をその製造原価に含めることができるが、税法デクレはこれを認めなかった。実務上は、税務会計上の処理を優先して費用処理の採用が一般的であったが、もし企業が会社決算上資産化処理を採用した場合には、会計外調整による修正が必要であった（1984年12月17日税務通達）。

法的保護のない営業権に関して、新会計規則は最大5年の期間での償却を課したが、税法は非常に厳格な条件の下での減価引当金の設定を除き償却を認めない（租税一般法CGI, Annexe III 38条sexies）。長期契約に係る工事進行基準に関しては、1982年PCGは税務当局と異なる会計処理の条件を課した（1982年PCG, 特別規定, pp. 224-225, CGI第38条2bis）。外貨表示債権・債務の期末換算差額は、これを損益認識しない1982年PCGと損益として課税する税法とでは相違が見られた。これらは、企業会計上の処理を会計外調整において税法基準に従い再処理しなければならない。

組織費および研究開発費の償却に関しては、商法典の計算規定は最大5年での償却を要求

し、税務の取扱いも同じであったが、税務上有利なのは即時費用処理である。数年度配分費用の償却については、1982年PCGは期間を示すことなく一定の費用（かつては「組織費」に計上されていた）を複数年度に分割計上する可能性を付与した。税務では、これら費用は発生した期間に一括計上しなければならない。1984年12月17日税務通達は会計上の数年度配分費用を会計外調整で控除する必要性のあることを明確にしたが、会計外調整での再処理作業を回避したいならば、企業会計では税務基準に従い一括費用処理が採用される。

以上のとおり、企業会計における税務会計の影響は1983年前に比べて低下したとはいえ、企業会計上複数の会計処理方法が容認されている場合に、税務上有利な処理を採用したい企業や会計外調整での再処理作業を回避したい企業にとっては、依然として税法の処理基準が実務上影響を持ち続けている。また、一定の税務上の形式要件も存続している。

③ 個別貸借対照表に見られる税法上の引当金、長期増価積立金および再評価積立金

最後に、1970年代～1990年代半ばのフランス企業の年次報告書に基づいて、親会社個別貸借対照表から把握できる税法目的の処理を分析してみたい。ここで取り上げる企業は、2009年9月末現在のユーロネクスト・パリ証券取引所の株価指数「CAC40」を構成する16企業グループである⁽¹¹⁾。

税法目的の処理として、税法上の引当金、長期増価積立金および再評価積立金を取り上げる。税法上の引当金は企業会計では引当ての対象にならないが、課税利益の計算上費用として認められるために、いわゆる「損金経理」が必要である⁽¹²⁾。1982年プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)は税法上の引当金を「法定引当金(provisions réglementées)」と呼ぶ。

また、税法上の特別償却の場合、企業会計ではその償却費のすべてが経済的に正当なものとは判断されない。税法上は損金経理の要件を課しており、経済的に正当と判断される償却費を超えて計上したとき、1982年PCGは当該超過部

分を「特別償却(amortissements derogatoires)」と呼び、P/L上、経済的に正当と判断される償却費を経営費用にそれを超える部分を特別費用に計上し、B/S上、当該超過部分を法定引当金勘定で処理して自己資本の部に計上するものとした。

税法上の法定引当金は、評価性引当金としての性質を持つ減価引当金や発生の可能性の高い危険・費用に備えるための危険・費用引当金とは異なり、税務上の恩恵を受けるためだけに設定されたものであり、実質的に利益留保性の積立金の性質を有することから自己資本を構成するものとして位置付けられている。

長期増価積立金は、固定資産の長期譲渡益を利益処分により積立金計上することを要件として、税務上会計外調整において減算することが認められ、当該積立額に相当する長期譲渡益の課税が免除される。また、再評価積立金は、既述のとおり、課税当局により1976年および1977年に強制された法定再評価に係る積立金である。再評価から生じた評価益は課税免除され、貸借対照表の自己資本に直接計上される。

第7表は16企業グループの親会社個別貸借対照表の法定引当金、長期増価積立金および再評価積立金の対自己資本割合を、1982年・1983年会計制度改革前の1977年度および1982年度と、改革後の1995年度（または1984年度）について比較したものである。1995年度の数値は年次報告書に親会社個別貸借対照表を公表していない企業が多く、その場合1982年・1983年度会計改革による制度の適用初年度である1984年度の数値を表示した。

1977年度について、カルフルの約40%、ロレアルの7%を除き全体的に税法上の引当金の対自己資本割合は低い。1982年度の場合、カルフルが約30%、LVMH9%、ミシュランが約7%と高いが他の企業は1977年度と同様の傾向である。各社の税法上の引当金には、価格騰貴引当金（エール・リキッド、カルフル、CGE、デゾー、LVMH）、投資引当金（カルフル、CGE、デゾー、ラファルジュ、ロレアル）、特別償却引当金（デゾー、ラファルジュ、ロレアル）が見られる。1995年度の割合は、LVMHなどを除きい

第7表 親会社個別 B/S における税法引当金・長期増価積立金・再評価積立金の自己資本に占める割合 (%)

企業グループ	1983 年前の制度						1983 年以後の制度		
	1977 年度			1982 年度			1995 年度 (1984 年度)		
	税法 引当金	長期増価 積立金	再 評 価 積立金	税法 引当金	長期増価 積立金	再評価 積立金	税法 引当金	長期増価 積立金	再 評 価 積立金
エール・リキッド	1.9%	17.9%	18.9%	2%	11.2%	13.9%	n. d.	n. d.	n. d.
ダノン (BSN)	0.1	7.1	0	1.6	6	6.9	5.8%	4.3%	4%
ブイグ	n. d.	n. d.	n. d.	n. d.	n. d.	n. d.	0.3	6.8	0
カルフル	40.3	0.7	0	29.6	2.1	13.6	0.04	8.2	0
CGE	0.06	8.7	0.06	0.06	6.6	16.2	n. d.	n. d.	n. d.
デ・ゾー	2.8	0.7	41.6	2.3	0.5	14.7	0.004	0	0.8
ラファルジュ	0.1	5	0	0.1	7.2	22.7	n. d.	n. d.	n. d.
ロレアル	7	18.1	0	2.2	18.9	16.4	2.2	23.4	10.8
LVMH	0.9	1.5	0	9	10.7	25.1	7.3	8.7	20.3
ミシュラン	0	8	0	6.7	7.9	70	2.9	12.9	25.2
ベシネー	0	5.7	0	0	16.5	25	0.1	9.8	14
プジョー	0.007	7	0	0.03	19.6	17.4	0.8	30.5	7.5
ローヌ・プーランク	0	5.8	0	n. d.	n. d.	n. d.	n. d.	n. d.	n. d.
サン・ゴバン	0	1.4	30.2	0	4.7	22.2	0.1	6.2	3.8
シュナイデル	0	6.4	34.9	0	16.4	20.1	n. d.	n. d.	n. d.
トータル	0	0	38	0	0	32.7	0	0	n. d.

・1977 年度の数値は、エール・リキッドが 1978 年度、CGE (コンパニー・ジェネラル・デレトリシテ)、ミシュランおよびプジョーが 1976 年度、デゾー (コンパニー・ジェネラル・デゾー) は 1978 年度の数値を用いた。1982 年度の数値は、LVMH (ルイビトン・モエエネシー) が 1981 年度、ミシュランが 1979 年度の数値を用いた。1995 年度の数値は年度報告書に親会社個別計算書類のないものが多く見られ、これを公表していない企業については 1984 年度の数値を用い、これをイタリック表示した。n. d. は情報なし。

(各社の年次報告書に基づき筆者作成)

ずれも極めて小さくなっており、法定引当金の影響は全体的に大きく低下したといって良い。

カルフルの場合、1977 年度および 1982 年度の割合が約 40% と極めて高いが、その大部分が投資引当金である。しかし、約 40% ~ 30% に上った数値も 1995 年度には 0.04% にまで大きく低下しているのがわかる。ロレアルの場合、投資引当金が主要なものである。また、同社は減価償却に関する税法上の可能性を最大限利用したことを明らかにしている。

長期増価積立金の対自己資本の割合は 10% 以上の企業が多く、その影響は大きい。1995 年度にはこの割合はカルフル、ミシュラン、サン・ゴバンにおいて上昇している。その意味で、

税法上の引当金とは異なる傾向を示している。

再評価積立金の対自己資本の割合は、1982 年度におけるミシュランの 70% からダノンの 6.9% まで、いずれの企業においても極めて大きい。税法上の法定再評価制度の企業の財務構造に対する影響の大きさを認識することができる。再評価積立金の対自己資本の割合は 1995 年度では自己資本の増加に伴い相対的に低下したが、ミシュランのようになお約 25% の高さにある企業も見られる

以上、1970 年代 ~ 1990 年代半ばのフランス企業の年次報告書に基づいて、16 企業グループの親会社個別貸借対照表から把握できる税法目的の処理を分析した。税法上の法定引当金、

長期増価積立金および再評価積立金の対自己資本割合の変化の傾向から、税法上の法定引当金の影響は大きく低下したが、長期増価積立金および再評価積立金の影響は企業により依然として大きいことが明らかとなる。

[未完]

【注記】

- (1) 租税一般法は法(Code) (法律条項) の部分、附則(Annexes) (行政命令: 行政規則、デクレ、省令) の部分、租税手続(Livre des Procédures Fiscales; L.P.F.) の部分の3つの部分から構成されている。
- (2) 租税一般法第38条第1項の課税利益の定義は、課税利益概念が譲渡損益等の一時的・臨時的損益を含めた包括的所得概念を採用していることを意味する。この第1項の包括的所得概念は同条第2項の純資産増加説的所得概念と整合的である。
- (3) 当該規定の前の条項である第38条terには、棚卸資産の定義がなされており、プラン・コンタブル・ジェネラルの定義と相違する定義が規定されている。つまり、税法の棚卸資産の定義がプラン・コンタブル・ジェネラルと相違することから、税法独自に規定を設けてこれを定義したものである。従って、定義に関しては、第38条terの棚卸資産の定義がプラン・コンタブル・ジェネラルに優先して適用される。
- (4) これら評価規定も定義と同様、1965年10月28日デクレ第65-968号第4条～第9条を起源とし、1984年3月14日デクレ第84-184号第1条を経て租税一般法Annexe III第38条quinquies以下に収容されたものである。これら条項を個別に示すと次のとおりである。

第38条quinquies; ①固定資産は当初価値で貸借対照表に計上する。当初価値とは次のとおり算定する。a. 有償取得の固定資産について、取得原価、すなわち購入代価から値引き、割戻しおよび割引を控除し、利用に供するために直接要した費用および第38条undeciesに定める条件で借入金の費用を加算した金額。租税一般法第209条Ⅶの規定を留保して、所有権移転税、謝礼または手数料及び取得に係る証書費用は、企業の選択により、それが関連する固定資産の取得原価に加算し

て貸借対照表の資産に計上するか、即時に費用処理することができる。当該選択は、固定有価証券および一時所有有価証券とその他の取得固定資産とを区別して行われる。終身年金の支払によって取得した資産については、購入代価は約定価格であり、それがない場合には取得日に見積もられた当該資産の実際価値である。b. 無償取得の固定資産について、市場価値(valeur vénale)。c. 第三者により企業に出資された固定資産について出資価額。d. 自家建設の固定資産について消費した原材料または供給品の取得原価に、すべての製造直接費および製造間接費並びに第38条undeciesに定める条件で借入費用を加算した金額。管理費は、先に定義した取得原価および製造原価から除外される。②上記①に定義する固定資産の当初価値は、Annexe IIの第15条bisに記載された構成要素の取替えのために投下された費用を加算する。

第38条sexies; 不可逆的に減価しない固定資産とりわけ土地、営業権、参加証券の減価は、租税一般法第39条①5°に定める条件で引当金を設定する。

第38条septies; 一時所有有価証券をなす有価証券は、第38条quinquiesの①第4段落に記述した選択権を留保して、所有権移転税、謝礼または手数料および取得に係る証書費用を加算した当初価値で貸借対照表に計上する。毎年度末に、当該有価証券の見積りを行う。上場証券は年度末の最終月の平均相場で評価する。非上場証券は売買見込み価額で評価する。上場証券は規制市場での取引が認められている証券である。当該見積りから生ずる増価または減価は、同一性質の証券の範疇別に、これら証券の全体の当初価値総額と比較して算定する。増価は会計処理しない。これに対して、原価は引当金勘定に計上する。一時的と見られる一定の上場証券の異常な価格下落の場合、企業は、その責任において確認された減価の全部または一部を引当金に計上しないことができる。ただし、その他の証券において確認された正常な増価との相殺を行うことができる限りにおいてある。

第38条octies; 保有有価証券の譲渡は先入先出法による。譲渡から生ずる増価または減価は当

該証券の貸借対照表上の当初価値に応じて算定される。

第38条nonies; ①棚卸日の商品、原材料、消耗性材料および供給品、包装材料、製品、半製品並びに仕掛品は、原価(*coût de revient*)で評価される。原価とは次のとおり算定する。a. 有償取得の資産について、購入代価から値引き、割戻しおよび割引を控除し、輸送費、購入のために直接要したその他の費用および第38条undeciesに定める条件で借入費用を加算した金額。b. 企業が製造した資産については、製造のために直接要した費用および変動または固定の製造間接費並びに第38条undeciesに定める条件で借入金の費用を含む製造原価。操業度不足に対応する費用部分は製造原価に算入できない。管理費は、先に定義した取得原価および製造原価から除外される。②棚卸資産の原価は、分析会計によりそれがない場合には統計的な計算または評価により提供される個別の原価の特有の識別により決定される。

第38条decies; 商品、原材料、消耗性材料および供給品、仕掛品、半製品、完成品並びに商業用包装材料の棚卸日における相場が第38条noniesに定義する原価を下回る場合、企業はしかるべき限度まで減価引当金を設定しなければならない。

第38条undecies; 有形固定資産もしくは無形固定資産または棚卸資産項目の取得または製造のために要した借入金の費用は、企業の選択により、固定資産または棚卸資産の当初原価に含めるか、利息が発生した年度の費用とすることができる。第一段落の規定は、資産項目に割当て可能な借入金の費用で、使用できるまたは売渡すことができるまでに原則として12か月を超える準備または建設の期間を必要とする当該資産の最終的な取得または受取の日までに要したものに適用される。第一段落に付与された選択は撤回不能であり、固定資産、棚卸資産の取得または製造の資金調達のためのすべての借入費用に適用される。

なお、第38条terから第38条undeciesまでの9つの条項は実額所得制度(*régime de bénéfice réel*)に従い所得税を課税される商工企業(個人)および法人税(*impôt sur les sociétés*)の課税を受ける法人に適用される。

以上である。従来、租税一般法のこれら評価規

定は、固定資産および棚卸資産の取得原価の算定における金融費用の取扱いに関して、プラン・コンタブル・ジェネラルの評価規定と大きく相違していた。すなわち、税法はこれら資産の取得原価への金融費用の算入を認めていなかった。この点から、プラン・コンタブル・ジェネラルの評価規定とは別に、税法独自の評価規定が必要とされたわけである。しかし、現在の税法の規定(第38条quinquies、第38条noniesおよび第38条undecies)は、2005年12月28日デクレ第2005-1702号第1条による改正を経て、製造期間が「1年を超える」場合に原価への算入を認める立場に変わっている。ただし、事実上、その適用は建設、航空機製造、造船等の業種に限定される。

(5) 第39条A以下には、固定資産の減価償却、引当金あるいは譲渡損益等に関する規定が収容されている。減価償却に関しては、定額法償却が基本であるが、第39条Aには逓減償却システム(*système d'amortissement dégressif*)、つまり定率法が定められている。償却期間は各業界における慣行に従うものとされ、法定されていない。定率法償却システムにおける償却率は定額法償却率に正常使用期間に応じて一定倍率を乗じたものとなる。例えば、正常使用期間が3年または4年の場合1.75、5年または6年の場合2.25、10年超の場合2.75の倍数を乗じた率となる。当該倍率は年度または対象資産により政策的に決定されており、例えば、1996年2月1日から1997年1月31日の間に取得または製造された設備財の倍数はそれぞれ2.5、3、3.5(第39条AAbis)、省エネ・再生エネルギー関連等の機械装置の倍数は正常使用期間が3年または4年の場合2.5、5年または6年の場合2.5、6年超の場合3となる(第39条AA)。

フランス租税法における定率法の採用は1960年に遡る。企業をして設備財への投資を促すために、1959年12月28日法律(第59-1472号)第37条および1960年5月9日適用デクレ第60-441号は、1960年1月1日以降、定率法償却システムを任意的制度として設置した(Haddou, 1991, p. 57)。

また、省エネ・再生エネルギー機械装置の特別償却(第39条AB)、電気自動車等の特別償却(第39条AC)、電気自動車等のバッテリーの特別償却(第39条AD)、科学的・技術的研究開発目的での不動産

への投資を行う企業の特別償却(第39条quinquiesA)等いくつかの償却資産に対して特別償却が容認されている。これら特別償却制度は、一般に初年度取得原価の一定割合、例えば50%等の償却を認めるものである。特別償却制度の起源は1938年に遡ることができる。1938年5月2日デクレ第33条は、実額課税制度により課税される企業は、経営収益の拡大を狙った固定資産への生産的投資(生産設備の拡張等)や、社会的投資(従業員の住居、託児所の建設等)に対して、投資年度の利益額の20%を上限に一時的に特別償却を行うことを認めた(Haddou, 1991, p. 57)。

当該デクレにおいて、減価償却費が費用として認められるためには、「工業、商業または開発の各性質の慣行に基づき一般に認められた限度でかつ第39条Aの規定を考慮し第39条Bの規定を留保して企業により実際に実施された」(第39条第1項第2号)ものでなければならない。一般に、各業界の慣行に従った償却期間に基づき、定額法を用いて計算した償却費を、商法典に定める帳簿に減価償却費として記入し、貸借対照表(B/S)上減価償却累計額を計上することが要件とされる。

また、租税一般法第39条Bによれば、毎年度末に一定の項目の取得または製作以降に実際に実施された減価償却総額は定額法に従い計算されかつ正常使用期間にわたり配分される償却累計額を下回ることができない。当該義務に従わなければ、企業はこのように繰延べられた減価償却費部分を費用計上する権利を最終的に失う。

当該規定は、赤字年度に減価償却費の金額を少なくし黒字年度にそれを増やす等、減価償却を用いた利益操作を防止することを目的としたものと見られる。同条旧第2項では、「赤字の期間に正規に会計記入されかつ繰延べられたと見なされる減価償却は第39条第1項2号に規定する減価償却と同一のタイトルで費用に算入される。」とされたが、2004年度から当該規定は廃止されている。

これら定額法償却に相当する最低減価償却費の計上とその記帳の義務付け制度は1965年に遡ることができる。すなわち、1965年7月12日法律(第65-566号)第24条は、定額法償却に相当する最低減価償却費を記帳により確認する義務を企

業に課したのである(Haddou, 1991, p. 61)。

さらに、いくつかの業種について引当金の設定が容認されている。例えば、新聞社等に認められる引当金(39条bis, 39条bisA)、炭化水素探査・採掘企業における引当金(39条ter, 39条terA)、鉱物産出企業における引当金(39条terB)、解体費等に係る引当金(39条terC)、保険会社・再保険会社等に認められる引当金(39条quinquiesG, 39条quinquiesGA, 39条quinquiesGC, 39条quinquiesGE)、従業員設立企業への貸付を行う企業に認められる引当金(39条quinquiesH)、一定の不動産賃貸企業に認められる引当金(39条quinquiesI)、国外投資企業に認められる引当金(39条octiesA, 39条octiesD)(当初の5年間の損失に相当する金額の引当て)、一定の企業に認められる投資引当金(39条octiesE)等である。

第39条duodecies以下には一定の資産の譲渡損益(短期・長期)の取扱いに関する規定が見られる。

- (6) すなわち、「それはすべての費用を控除して算定される。特に、1. 企業が賃借している不動産の賃借料、2. 各商工業の業界の慣行に基づいて一般に認められた金額を限度に実際に実施した減価償却、3. 社員の貸付資金の利子、4. 租税公課、5. 明確にされかつ当期中の出来事が蓋然性の高いものにする損失または費用に備えるために設定される引当金。一部または全部につき目的外使用の引当金または次年度以降に目的のなくなった引当金は当該年度の利益に戻し入れられる。
- (7) キュルマンによれば、1975年度において、所得税の課税対象所得の93.5%が帳簿により検証可能であり、これは全税収の94.2%に達したことが指摘されている(Culmann, 1979, p. 27)。
- (8) すなわち、借方の資産は減価のいかにかわらず原価で維持され、貸方には年度減価償却費に相当する金額を減価償却特別勘定に計上する。償却率は、作業の度合い、ビジネスの変化、技術の変化等により変わるため、定款等で事前に定めることはできないとされた。シャヴノーは、償却方法(Chaveneau, 1926, pp. 36-45)は、償却方法には定額償却、逓減償却、特別償却等複数の方法を解説しており、実務では構築物や無形固定資産には定額償却、使用に伴い修繕費が増大する機械装置等

には通減償却が望ましいと注釈している。また、判例により創立費等の繰延資産の計上および償却も認められた。

- (9) 会計外調整の出発点となる「会計純利益」または「会計純損失」は添付の一般経営計算書および損益計算書から導出される。これら計算書の様式は1965年税法デクレにより定められたが、1957年プラン・コンタブル・ジェネラルを大きく反映したものである。

第8表は1965年税法デクレおよび1957年プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)の一般経営計算書および損益計算書の要旨を比較したものである。これによると、両者は同一の構造であり、借方は項目も同一であることがわかる。唯一異なる点は一般経営計算書の貸方項目における回収可能包装材料販売高、借方項目の人件費における現物利益の取扱いのみであった。

第9表は、貸借対照表について、1965年税法デクレと1957年プラン・コンタブル・ジェネラル(PCG)を比較したものである。これによると、両者の構造は同一であり、項目もほぼ同じものであることがわかる。両者で異なる点は、借方側では、1965年税法デクレにおける回収可能販売包装容器および社員当座勘定、1957年PCGにおける戦災固定資産および投資有価証券(払込分・未払込分)のみである。貸方側では、純資産の構成項目が両者間で若干相違している他は、1965年税法デクレにおける社員当座勘定、未払込証券金額および銀行預金(貸方残高)に相違が見られるだけである。

借方側の回収可能販売包装容器に関しては、プラン・コンタブル・ジェネラルでは棚卸資産に含まれたが、税法デクレは固定資産として計上するものと考えており、これとの関連で1965年税法デ

第8表 P/L 項目－ 1965年税法デクレと 1957年 PCG の比較

一般経営計算書 借方		一般経営計算書 貸方	
1965年税法デクレ	1957年 PCG	1965年税法デクレ	1957年 PCG
期首棚卸資産有高 原材料及び商品仕入高 人件費 租税公課 外部作業・供給品・用役運賃及び旅費交通費 雑費 金融費用 減価償却費 引当金繰入 経営利益(貸方残高) 合 計	期首棚卸資産有高 原材料及び商品仕入高 人件費 租税公課 外部作業・供給品・用役運賃及び旅費交通費 雑費 金融費用 減価償却費 引当金繰入 貸方残高 合 計	期末棚卸資産有高 工事高・商製品売上高 用役提供高 経営助成金収入 ⁽¹⁾ 作業屑販売高 仕入値引・割戻し ⁽²⁾ 雑収益 金融収益 自家建設高 当期の経営活動に帰属しない工事高及び費用 経営損失(借方残高) 合 計	期末棚卸資産有高 商製品売上高 経営助成金収入 ⁽¹⁾ 作業屑及び回収可能包装材料販売高 仕入値引・割戻し ⁽²⁾ 雑収益 金融収益 自家建設高 当期の経営活動に帰属しない工事高及び費用 借方残高 合 計
損益計算書 借方		損益計算書 貸方	
当期経営利益 過年度損失 臨時提供助成金 臨時損失 当期経営外・特別引当金繰入 所得税 会計純利益(貸方残高) 合 計	当期経営利益 過年度損失 臨時提供助成金 臨時損失 当期経営外・臨時引当金繰入 所得税 会計純利益(貸方残高) 合 計	当期経営損失 過年度利益 臨時利益 設備助成金利益 経営均衡助成金収入 引当金補填の過年度損失・臨時損失 会計純損失(借方残高) 合 計	当期経営損失 過年度利益 臨時利益 設備助成金収入 経営均衡助成金収入 引当金補填の過年度損失・臨時損失 会計純損失(借方残高) 合 計

(1) 当期振替額 (2) 個別・期間仕入値引・割戻し

(1965年10月28日デクレおよび1957年PCG, pp. 138-139より筆者作成)

第9表 B/S項目－1965年税法デクレと1957年PCGの比較

B/S 借方		B/S 貸方	
1965年税務デクレ	1957年PCG	1965年税務デクレ	1957年PCG
(固定資産)	(固定資産)	(永続的資本)	(永続的資本)
組織費：	組織費	自己資本及び積立金：	自己資本及び積立金：
社債発行差金		会社資本金または出資金	会社資本金または出資金
その他の組織費			<u>払込資本金</u>
固定資産：	固定資産		未払込資本金
土地	土地	株式発行差金	株式発行差金
建物及び構築物	建物及び構築物	法定準備金	法定準備金
機械装置及び工具器具	機械装置及び工具器具	その他の積立金	定款上・契約上の積立金
車両運搬具	車両運搬具	<u>長期増価</u>	任意積立金
什器備品・造作整地・	什器備品・造作整地・付	<u>相場変動引当金</u>	<u>固定資産更新積立金</u>
付属設備	属設備	<u>価格騰貴引当金</u>	<u>棚卸資産更新積立金</u>
<u>回収可能販売包装容器</u> ¹⁾		19－ 19－ 19－	<u>再評価特別積立金</u>
無形固定資産	無形固定資産	<u>その他の免税特別引当金</u>	<u>戦時災害国家補償積立金</u>
その他の固定資産		繰越金	繰越金
建設仮勘定	建設仮勘定	純資産（当期成果前）	純資産（当期成果前）
	<u>戦災固定資産</u>	設備助成金	設備助成金
その他の固定資産；	その他の固定資産；	損費引当金：	損費引当金：
1年以上の貸付金	1年以上の貸付金	危険引当金	危険引当金
投資有価証券	<u>投資有価証券（払込分）</u>	固定資産更新引当金	固定資産更新引当金
	<u>投資有価証券（未払込分）</u>	数期間配分費用引当金	数期間配分費用引当金
預け金及び保証金	預け金及び保証金	従業員退職引当金	従業員退職引当金
(棚卸資産)	(棚卸資産)	中・長期負債：	中・長期負債：
棚卸資産：	棚卸資産：	1年以上の社債・債務証券	1年以上の社債・債務証券
商品	商品	1年以上のその他の債務	1年以上のその他の債務
原材料及び供給品	原材料及び供給品	(第三者勘定)	(第三者勘定)
半製品	半製品	短期負債：	短期負債：
製品	製品	仕入先	仕入先
仕掛品及び未仕掛工事	仕掛品及び未仕掛工事	得意先からの前受金・内金	得意先からの前受金・内金
非回収販売包装材料	販売包装材料	<u>社員当座勘定</u>	
(第三者勘定)	(第三者勘定)	<u>未払込証券金額：</u>	
当座資産：	当座資産：	投資有価証券	
仕入先への前渡金・内金	仕入先への前渡金・内金得	一時所有有価証券	
得意先	意先	<u>一時預り包装・機械</u>	
<u>社員当座勘定</u>		その他の債務	その他の債務
その他の債権	その他の債権	調整勘定－貸方	調整勘定－貸方
調整勘定－借方	調整勘定－借方	(財務勘定)	(財務勘定)
(財務勘定)	(財務勘定)	短期負債：	短期負債：
1年未満の貸付金	1年未満の貸付金	1年未満の社債・債務証券	1年未満の社債・債務証券
受取手形	受取手形	1年未満のその他の借入金	1年未満のその他の借入金
受取倉庫証券及びその他	受取倉庫証券及びその他	支払手形	支払手形
の担保付証券	の担保付証券	支払倉庫証券・担保付証券	支払倉庫証券・担保付証券
小切手及び利札	小切手及び利札	<u>銀行預金（貸方残高）</u>	
一時所有有価証券	一時所有有価証券	成果：当期利益	成果：当期利益
国庫債券	国庫債券		
銀行預金及び郵便振替	銀行預金及び郵便振替		
現金	現金		
仮払金勘定	仮払金勘定		
成果：	成果：		
当期損失	当期損失		
受取契約金額	受取契約金額		

1) 識別不能の販売包装容器は棚卸資産に計上される。

(1965年10月28日デクレ及び1957年PCG, pp. 142-143より筆者作成)

クレは税法上の棚卸資産の定義を定めている。貸方側の純資産の構成項目に関しては、PCGの固定資産更新積立金は正規の償却額を超える部分を任意の積立金として記入したものである(1957年PCG, pp. 86-87)。PCGの棚卸資産更新積立金は物価の騰貴時に棚卸資産を確実に取得するために設定する任意の積立金である(1957年PCG, p. 87)。再評価特別積立金は現行法規に基づく貸借対照表の再評価増価を計上したものである(1957年PCG, p. 87)。

税法上、固定資産売却益の処理方法として、当該年度の利益として計上する方法と新しい固定資産への投資を予定して再投資積立金に積み立てる二つの方法を定めた。前者の場合は課税対象となるが後者の場合は課税対象とならない。再投資の積立金はPCGでは任意積立金に含まれる(1957年PCG, p. 86)。

- (10) コジアン(Cozian, 1981, pp. 1-3)の計算例を参考にこの制度を説明してみよう。例えば、19×0年期首に機械装置(取得原価10万円、利用可能期間10年、減価償却率0.25(定額法償却率の250%)、残存価額ゼロ)を取得し、19×0年度100,000×0.25=25,000、19×1年度(100,000-25,000)×0.25=18,750の償却を実施・帳簿計上したと仮定する。①当期19×2年度が会計上赤字であり、会計上減価償却費を計上していなかったとすると、その時点での減価償却累計額は43,750、当期末時点の定額法減価償却累計額(最低償却累計額)は10,000×3=30,000であり、実際の償却累計額43,750>最低償却累計額30,000となるので、19×2年度分の償却費は繰延べられたと見なされる。この償却繰延部分は税務上次年度以降に通常の償却費にプラスして計上するか、残存使用期間にわたり配分することができる。②当期19×2年度が会計上赤字であり会計上減価償却費を計上していた場合、19×2年度の減価償却費は(100,000-25,000-18,750)×0.25=14,063であり、実際の償却累計額57,813>最低償却累計額30,000となるので、19×2年度分の償却費は繰延べられたと見なされる。この場合、税務上これを分離して欠損金の繰越期間(5年)を超えて期限なく繰延べることができる。③当期19×2年度が会計上黒字であり会計上減価償却費を計上していなかった場合、実際の償却累

計額43,750>最低償却累計額30,000となるので、税務上当期償却分は繰延べられたと見なされ残存使用期間にわたり配分される。

これに対して、19×2年度末時点の会計上の実際の償却累計額が最低償却累計額に満たない場合、税務上、その不足部分は最終的に費用として計上できなくなる。

- (11) 本稿では、CAC40の40社から金融・保険6社(AXA, BNP Paribas, Crédit Agricole, Dexia, Société Générale, Unibail-Rodamco)、外国企業3社(EADS, STMicroelectronics, Arcelor Mittal)、および新設企業スエズE(Suez Environnement)を除いた30社の中で、4企業を分割前の2企業に集約した上で、2004年度末仏基準ベース純資産額上位20企業のうち、長らく公企業として運営された企業4社(Fテレコム、EDF、ルノー、GDF スエズ)、1988年に第2市場に上場されたPPR(旧ピノーSA)を除いた15企業を選定し、この15社に、2002年に外国企業により吸収されたが1970年代より国際基準を採用したパシネー(旧PUK)社を加えて16社を分析対象とした。
- (12) 税法上の引当金は、1) 特定業種のために認められる引当金、2) 特別規則によって設定されるその他引当金、3) 棚卸資産に係る引当金の3つの種類に大きく分けられる。特定業種のために認められる引当金には、鉱床・油田再建引当金、出版印刷企業特別引当金、金融機関の長・中期貸付に係る危険引当金、国外販売・工事の融資のための引当金等がある。特別規則により設定されるその他引当金には、国外取引目的中期信用関連危険引当金、在外企業進出引当金、償却可能固定資産再評価特別引当金がある。棚卸資産に係る引当金には価格騰貴引当金、相場変動引当金がある。これら以外にも、租税一般法旧第40条により設定された再投資増価引当金(譲渡増価の再投資目的での引当金設定を認めるものであるが1977年で有効期限が切れた)および従業員の利益参加制度の関連で特別法により設定される投資引当金等がある。

【参考文献】

- Beaudoonnat(1925) Beaudoonnat,E.,*La Notion de dividende fictif*, Librairie de jurisprudence ancienne et moderne,1925.
- Carré(1969) Carré,E.,*Divergences entre fiscalité et comptabilité*,Dunod Économie,1969.
- Chaveneau(1926) Chaveneau,J.,*Les Bilan aux points de vue commercial,industriel & fiscal*,Rousseau & C^{ie},1926.
- CNC(1962) Conseil National de la Comptabilité(CNC),Voeu n° 3 Harmonisation du dispositions d'ordre fiscal avec les règles du plan comptable général,*Études et Documents 1958-1974*,p.187,1975.
- CNC(2005) Conseil National de la Comptabilité,IAS/Fiscalité,*Rapport d'étape présenté à l'assemblée plénière du 24 mars 2005*,2005.
- Cozian(1981) Cozian,M.,*Précis de fiscalité des entreprises*,Librairies techniques,1981.
- Culmann(1980) Culmann,H.,*Le Plan comptable révisé de 1979*,PUF,1980.
- Haddou(1991) Haddou, G.,Fiscalité et comptabilité évolution législative depuis 1920,*Revue Française de Comptabilité (RFC)*,n°225,Juillet-Août 1991.
- Lanquest(1908) Lanquest,P.,*Des Droits de l'actionnaire dans les sociétés anonymes*,Thèse(Université de Paris),1908.
- Mallard(1994) Mallard,J.-C., *Fiscalité des entreprises*, Les Éditions d'Organisation,1994,
- Mémento Pratique Francis Lefebvre(2009) Mémento Pratique Francis Lefebvre, *Comptable*,Édition Francis Lefebvre,2009.
- Gazette du Palais*,1916.
- Obert(2009) Obert, R.,*La Construction du droit comptable, droit comptable,comptabilité financière,audit analyse et evolution*,2008.
- Vargas(1983) Vargas,P.,Aspects fiscaux du nouveau plan comptable,*Économie et Comptabilité*,1983.
- 安藤(1985) 安藤英義『商法会計制度論』国元書房,1985年。
- 大下(1998) 大下勇二『フランス財務報告制度の展開』多賀出版,1998年。

(本稿は、平成22年度 法政大学経営学部「日本税理士連合会寄付講座助成金」による研究成果の一部である。)

