

法人税法における財産法の影響について 長

穰

(税務大学校主任教授)

内 容 目 次

- 第一章 方法論的整理
- 第二章 分析道具概念として用いる財産法および損益法の定義ならびにそれらの定義と簿記定義との関係
- 第三章 財産法の影響に関する仮説命題とその検証
 - 一 仮説命題「日本法人税法における課税所得計算に関する基本原則は財産法である」
 - 二 観察命題の一の検証
 - 三 観察命題の二の検証
 - 四 観察命題の三の検証
 - 五 観察命題の四の検証
 - 六 観察命題の五の検証
 - 七 観察命題の六の検証
- 第四章 財産法から損益法への移行が実定税法上、いかになされているか
 - 一 分析道具概念としての純所得計算規則(H.E.)の定義
 - 二 法人税法における損益法の発展の仕方に関する仮説命題
 - 三 仮説命題の一の検証

四 仮説命題の二の検証

第五章 損益法が確定決算基準の原則の形を取って發展していることはいかなる現象を生んでいるか

一 仮説命題の一の検証

二 仮説命題の二の検証

第六章 むすび（米法との比較）

第一章 方法論的整理

実定法を論理的に矛盾のない体系として講述する法律学が、日本で現に支配的な法律学である。法、解、釈、学、といわれるのがそれである。法解釈学は実践的観点から出発しているから、解釈者が、自己の解釈上の決断を、実定法の意味から流出する論理必然の結果であると主張することによって自己の実践上の決断を正当化するための理論となる。したがって、その理論は、実定法の論理操作、その決断の論理必然性の主張に重点が置かれ、経験的世界の現象と関係のない単なる言葉の使用法に関する分析論理におちいる可能性が高い。他方、実定法は、経験的世界の現象を指示する言葉から成立しているから、経験的事実の発見という作業とも無関係であるわけには行かない。したがって、法解釈学では、「存在するもの」の認識と「存在すべきもの」の認識との原理的区別がされてい、特に、税法の分野でこの傾向が著しい。世上一般に行われている税法上の論争も、この原理的区別を頭に入れた方法的反省なしに行われている。そのため、多くの論争は、見解の相違として水かけ論に終り、建設的ではないのである。最近の論争を例に上げると、昭和四十二年度の改正で、実定法に加えられた法人税法二十二条四項（一般に公正妥当と認められる会計処理の基準）の所謂解釈をめぐる

法人税法における財産法の影響について

て、活発な論争が行われているが、^(註一)これらの論争を整理してみると、論者の主張には、いろいろニュアンスの差異はあるが、結局は、法二十二条四項を「確認規定と解釈すべきである」との実践的立場を背景にして解釈論理を展開している人々と、「創設規定と解釈すべきである」との実践的立場を背景にして解釈論理を展開している人々の間の論議である。これらの論者の論争は、それぞれの価値的立場からの自己の決断の表明であり、同条の解釈適用における実践に役立つという意味において有用であることは間違いない。しかし、「かくあるべし」の決断の表明は、それぞれの人々の価値選択であるから、論者の自由領域に属することであり、本稿での問題ではない。本稿での問題は、論者のそれぞれの価値選択は、いかなる価値体系を選択していることになるのか、その価値体系は、実定法のなかでいかなる地位を占めることになるのか、その価値体系は、いかなる経験的世界の現象を基礎に立てられた価値体系であるのか、解釈という名前でなされた現実の価値判断が、論者が無意識のうちに出発点としている価値体系と矛盾していないかどうか等々を明らかにすることである。すなわち、本稿は、解釈学的主張の立場からでなく、経験的世界の現象の説明の立場から、法人税法の基本は、財産法か損益法かという点に焦点を合わせて、若干の仮説を試みようと思うのである。経験的世界の現象の説明は、自然科学の理論にこれを見る。科学の理論は、観察された事実から、機械的に導かれるものではない。その仮説は、観察された事実を説明するために發明されるものである。それは、現象の基礎にある規則や型などについての推測によって構成され、その構成は、統計的、一般化として立てられる。したがって、その正しさは、確率的なものであって絶対のものではない。法解釈学は、実定法を一応、絶対として立てるものであり、この点においても本稿は、法解釈学の理論とその性質を異にする。また、税法の実体法の認識に関する仮説は、日本の場合には、どうしても行政慣習に対する仮説としての性格をおびざるを得ないから、^(註二)行政庁内の人々なら、現に起りつつある諸現象による仮説の検証が可能である。筆者は、そのような意味における反論を期待し、筆者の立てた一応の仮説を反省し一層事実近づけ訂正すべきものは訂正したいと願っている。

(註一) 税法字一〇四号および二〇五号第三十三回税法学会大会記事。

(註2) 行政慣習に対する仮説として立てられざるを得ないのは、日本では、ドイツ法学の影響によって立てられた行政法学が、税法の実体法の領域を公法関係として、司法裁判所から切断了ためである。英米法では、税法の解釈適用も、第一次的に、司法裁判所の管轄に属し、事実認定を行政府の専属事項として観念されていないから、実体法も議会の立法および裁判判決に対する仮説として立てられる。

第二章 分析道真概念として用いる財産法および損益法の定義ならびにそれらの定義と簿記定義との関係

この章では、三章以下の分析の基準となる財産法および損益法の概念を定義し、更に、それらの諸概念と簿記概念との関係について、概説して置こうと思う。

一 財産法の定義

定義 「財産法とは、企業の所得を、時の二つの時点における人の経済力の純増加の貨幣価値として計算しようとする方法である」。等式で示せば、次のとおりである。

$$\text{純増益} = \text{期末純財産} - \text{期初純財産} - \text{追加元入額} + \text{引出額}$$

又は

$$\text{純増益} = \text{期末資産} - \text{期末負債} - \text{期初資本} - \text{追加元入額} + \text{引出額}$$

この定義は、一般に、純資産増加説と呼ばれ、ドイツではシャーンツ (Schanz)、アメリカではヘング (Haug) によって唱えられたものである。この定義は、所得の貸借対照表計算を意味するもので、ドイツ税法はこの定義によっている。^(註2)

二 財産法の諸要素

(1) 財産法は、企業における純資産の有り高のみに着眼して所得を計算する。そのため、企業の取引活動は捨象され、営利の意思を以って取引活動を行う経営者の意思と関係なく、所得が計算されることになる。

(2) 財産法では、実地たな卸が中心となるから、継続記録は必要でない。そのため、評価損益が所得とされ、実現の概念は存在しないことである。

法人税法における財産法の影響について

(3) 財産法は、靜態的であつて、解散を予定するから、期間配分の問題を重視しないことである。
 (4) 財産法は、現金主義の用いられることを意味しないことである。現金主義は、収入支出の認識に關係する主義で、元來、損益法的発想であり、財産法とは直接の關係はない。

(5) 財産法には、経営者(店主)が所有を兼ねているとの前提があるから、店主の個人的費用を店から持出すことについて悪の意識がないことを前提する。したがつて、店主の不正計算ないし資産、いんたくの前提と結合することである。財産法と企業不正計算とは、つねに結合して存在していることは次の事実によつて検証できる。一つは、歴史的事実による検証である。泡沫会社が乱立し、閉業破産が常態であつた十九世紀後半の社会では、債権者保護のために、商法は、企業資産の売却時価を中心とする財産法の立場を堅持して来たという点である。^(註4) 泡沫会社では、つねに、資産をいんたくして債権者詐害を目的としたであろうことは、容易に想像ができることである。他は、アメリカ税法では、財産法(The net worth method)は、納税者の記録が所得を明確に反映しない場合に適用される点である。財産法の俥力を示すのは、脱税犯の場合である。一九三〇年代、暗黒界の顔役カポネ(Al Capone)が、一般市民にだかつの如く恐れられながら、警察も彼を有罪にするきめ手を持たず、白昼、堂々と大道をかつ歩していた。彼を監獄に送り込んだのは、税法における財産法概念であつた。^(註5) 上記の経験的事実から知り得ることは、財産法概念が、企業者の所得ごまかしとそれに伴う財産、いんたくの事実とつねに同居して存在していた事実である。この両者の結合關係は、日本税法のなかにも觀察できることは次章で検証するとおりである。

(6) 財産法は、上下關係を前提とした監査的立場と結合する要素が強いことである。その理由を次の二つの事実のうちに推定できる。第一は、財産法は、経営者と株主が同一人であることを予定していること、第二に、そのため、株主兼経営者に対する債権者の権利保護のみに着眼し、株主その他の利害關係人の権利保護が軽んぜられてきていることである。株主と経営者が同一人であるから、元入の引出しについて何らの罪悪感がなく、債権者の権利保護のためには、上下の監査的立場を、法は債権者に認めざるを得なくなる。

三 損益法の定義

定義 「損益法とは、企業の所得を、営業継続中の収益額の出費額を超過した部分として計算する方法である。」

等式で示せば、次のとおりとなる。

純利益＝ $\frac{\text{収益額} - \text{出費額}}{\text{期間}}$ (註c)

四 損益法の諸要素

(1) 損益法は、日々の売上等の収益額と収益を上げるための犠牲的失費に着眼し、財産法の如く、企業資産には着眼しないことである。収益と費用に着眼するから、期中の取引 (transaction) および事件 (events) のような経験的事実を基礎に所得が計算され、その必然の結果として納税者の目的意思が重ぜられることである。

(2) 損益法では、継続記録の存在が前提となるから、資産の評価価値でなく、取得価額が中心となり、実現の概念が重要となることである。

(3) 損益法は動態的であり、継続企業を予定するから、収益費用の期間配分の問題が重要となることである。

(4) 現金主義も発生主義と並んで、収益費用の認識に関する主義で、損益法的発想であることである。

(5) 損益法は、経営者の不正、所得のごまかしを前提にしては、成立しないことである。収益と費用の計上にごまかしがあつては、損益法の計算が成立しないことは自明であつて説明を要しない。収益費用の計上にごまかしがなければ、会社は、かくし資産を作ることは不可能であり、損益法では、いわば、資産のごまかしのないことが当然のこととして前提されていると言つていいのである。

(6) 損益法では、株主、経営者、債権者等会社の利害関係者間における平等の権利義務関係の存在が予定されていることである。その理由は次のとおりである。損益法では企業の価値計算が、取引 (Transactions) および事件 (events) 等経験的事実を基礎に行われるから、経営者が価値計算に当り、これらの取引および事件を企業の外部者との関係において処理する生ける規則 (Rule) の存在が重

法人税法における財産法の影響について

要となる。ルールは、会社の利害関係者間の平等の権利を保証するために存在する（このルールの内容については第三章でのべる）。会计学は、かかるルールを当然の前提とした上で、企業の価値計算の理論的基礎を明らかならしめるために存在する科学である。

五 両概念と簿記定義との関係

簿記の定義について、次の二つの定義を対照的に示すことができる。一つは、資本、主体、理論からする定義であり、他は、企業、主体、理論からする定義である。前者の定義によれば、「簿記とは、資本主に属する財産の構成とその全体を資本主の立場において計算する記録手段である」ということになる。この定義は、資本は、資本主の出資であり、利益は、企業の積極財産（資産）から消極財産（負債）の差額たる純財産に生じた増加額である、とする。後者の定義によれば、「簿記とは、企業が外部から委託された全財産について外部者に対する責任を明らかにする記録手段である」ということになる。後者の定義は、資本は、その源泉（払込金借入金）の如何を問わず、企業に活動する財産の合計金額であり、企業の利益とは、営業中の収益額から支出した出費額を超過した部分であり、企業活動の成果が利益となる^(註7)。前者の簿記概念は、株主と経営者の分離を前提としない財産法の思想と結合し、後者の簿記概念は、会社の利害関係者の平等な権利関係を前提とする損益法の思想と結合する。

(註1) Changing Concepts of Business Income (Report of Study group on Business Income) p. 7. 上掲の定義は、ヘーグの次の定義によった。

Income is the money value of the net accretion to economic power between two points in time.

(註2) 田中勝次郎「法人税法の研究」一〇三頁。

(註3) 検証とは、事実によって仮定（推定）の真偽を確かめることをいう。

(註4) 岡本愛次、ドイツ会計学史一頁以下参照。

(註5) William L. Ray, The Income Tax and Business Decisions p.16

(註6) これらの等式は、尾畑、青木共著「例解簿記会計」によった。

(註7) 片野一郎訳、リトルトン「会計発達史」の説明による。その二九二頁。

第三章 財産法の影響に関する仮説命題とその検証

さて、前章で、これから分析のため用いる言葉の意味を各要素に分解して述べたが、本章では、これらの定義した要素を用いて、法人税法規現象の分析を行なう。法人税法における所得計算に関する規定は、損益法を原則として構成されているのか、または、財産法を原則として構成されているのかの間に對し、恐らく、多数の人は、損益法を原則として構成されているとの答を出すためらわぬであろう。同名の法律およびその附属行政命令をみる限り損益法であり、最近特に、損益法への傾斜が著しくなっているからである。

法解釈学上の論争をみても、損益法的発想になる法人税法二十二条の解釈が取り上げられ、同条の解釈通達であるとされている基本通達五十一（註）および五十二（註）に言及することが殆んど見当らなくなっているからである。租税法律主義の立前上、通達は、解釈に値いせず、法律のみが、解釈の価値ある当の対象とされている論者の価値的立場の反映であつて、解釈学上、むしろ、当然の現象であり、この解釈学上の姿勢は、決して、間違つた姿勢ではないと思ふ。しかし、法人税法規を経験科学上の認識対象として見る限り、通達も、觀察視野から省略するわけには行かない。ことに、基本通達五十一および五十二は、所得計算に関する財産法のパターンを示しており、戦前の古い時代から、ほとんど、原形のまま存在し、損益法のパターンを示す法人税法二十二条と対照的位置にあるからである。法人税法では、一般に、法律が、損益法のパターンを示し、通達が、財産法のパターンを示している。通達は、法律の解釈という形で存在しているから、法律の規定の方が原則であると一般に理解されているのは、止むを得ないことであるが、解釈学上の主張は別として、それを、認識上の問題として提示する場合、果して、その認識が正確かどうかについて、筆者は、若干の疑問を持つてゐる。損益法的発想になる法律の背後に、財産法の思考が深く沈潜しているのではないか。筆者は、一般の世間の常識に反して、次の仮説命題を提示し、以下に、その検証を行なつてみたいと思ふのである。

一 仮説命題 「日本法人税法における課税所得計算に関する基本原則は財産法である」。

右の仮説命題を検証するため、次に、若干の觀察命題を上げて置く。

法人税法における財産法の影響について

法人税法における財産法の影響について

九〇

観察命題の一 「財産法は、規定の背後に沈潜し、当然の前提となつて存在しているから、言語的表明の形式を取っていない。」

観察命題の二 「実践的決断における規範的要求の立場から読まねばならぬ若干の規定は、財産法と結合して存在している。」

観察命題の三 「法人税法に現金主義が存在しないのは、財産法の影響である。」

観察命題の四 「財産法は、白色申告が原則で青色申告を例外とする現行税法の制度とも結びついている。」

観察命題の五 「日本法人税法における費用（損金）に関する諸規定は、財産法と結びつく推計課税の方法と同じ性質を持った

規定となつている。」

観察命題の六 「財産法と結びつく納税者のどんぶり勘定（公私混同）（店の勘定と個人勘定との混同）ないし資産いんどくを

前提として法人税法が構成されている。」

(註) 基本通達五十一「益金（総益金）とは、法令により別段の定めあるものの外資本等取引（資本の払込）以外において純資産の増加の原因となるべき一切の事実をいう。」基本通達五十二「損金（総損金）とは、法令により別段の定めあるものの外資本等取引（資本の払戻又は利益の処分）以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」（かつこ内は、昭和四十年改正前）。

二 観察命題の一の検証

観察命題の一 「財産法は、規定の背後に沈潜し、当然の前提となつて存在しているから、言語的表明の形式を取っていない。」

検証

この観察命題に合致する事実が検証されたとして、それがどうして、「財産法が原則である」との仮説命題の立証に役立つのか。「規定の背後に潜在し、当然の前提となつているものがほんどうの原則である」と、筆者は主張する。この主張も、単なる定義上の主張ではなく、事実によつて検証できるものである。潜在する原則は、行動を支配するからである。したがつて、この主張は、将来、発生する諸事実によつて検証可能である。その意味するところは、この定義上の主張は、将来の事実の予測に役立つと言ふことである。

財産法が、あたり前のこととして規定の背後に沈潜しているとすれば、法律等の条文となつて言語的表明の形を取っているのは何であるか。それらは、損益法的発想になる規定である。すなわち、法人税法では、言語的表明の形態で存在している損益法的諸規定は、財産法の特別規定として存在しているのである。特別規定とは、当然とされることの例外を定める規定で、その規定があつて、初めて、規定の内容が実現される規定をいう。若干の条文について、以下に検証してみよう（検証とは、觀察命題の真偽を事實に基いて確かめることをいう）。

(1) 評価損益に関する規定（法二十五条、三十三条および七十条）の分析。

(イ) 歴史的検証 先ず、初めに、評価損益は歴史的に如何に取扱われていたかを検討してみよう。過去が現在に影響を及ぼすことは、通常見られる現象であるからである。戦前は、幅広く評価損益が認められ、たな卸資産でも、時価主義によつていた。たな卸資産の評価が、原価主義になつたのは、シャープ勧告以降のことに属する。評価損益に関する戦前の古い教科書の言うところ聞いてみよう。「会社資産の評価益金及び評価損金も等しく資本の払込、払戻以外における資産の絶対的増減を来すものであるから、普通所得計算上総益金、総損金を構成するものである。然し、その性質上会社がその増減を計上しない限りは、税務官庁が進んで評価損益を計上するようなことはしないのである」と（註一）。この文章から分ることは、①評価損益は、純資産増減の絶対的事実であり、課税損益となること ② それ故に、会社が計上した評価損益を、行政府は、時価を基準にして財産法上の正しい計算に訂正するという二点である。昭和四十年全文改正前の旧法人税法施行規則十七条は、（時価等を超える評価益の益金不算入）なる表題で、「法人が資産の評価換をなし、その帳簿価額を増額した場合において、評価換後の帳簿価額が当該資産の価額（時価をいう）を超えるときは、当該評価換により生じた益金のうちそのこえる金額は、評価換をなした事業年度の所得の計算上、これを益金に算入しない」と定め、時価までは、当然、課税所得になるという前提で表現していた（評価損は旧十七条の二）。この歴史的な精神を心に止めて、現行実定法を読むと、これらの精神が、当然の前提として、言語的表明の裏面にかくれていることが分る。

法人税法における財産法の影響について

(口) 法二十五条および三十三条の分析 法人税法二十五条一項は、「内国法人がその有する資産の評価換え(かっこ内省略)をしてその帳簿価額を増額した場合には、その増額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得金額の計算上、益金の額に算入しない」と定め、法三十三条一項は、「内国法人がその有する資産の評価換えをしてその帳簿価額を減額した場合には、その減額した部分の金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入しない」と定める。これらの規定は、資産の評価損益を税法上の課税所得から排除して、取得原価主義を実定法上貫徹しようとする損益法的発想にでる規定であることは明らかである。昭和四十年の法人税法全文改正における立法理由は、改正商法の原価主義に合せたとしているから、その点からも、上記の言明は正確である。しかし、これらの規定は、会社が資産の帳簿価額を増減して、その相手勘定たる資本勘定を増減しても、課税所得の計算には関係させないと言っているだけで、これらの規定が財産法の特別規定として置かれたものなのか、それとも、損益法を注意的に定める注意規定(注意規定とは、当然のことであるが、疑問を生ずる心配があるので、注意的に規定した規定をいう)として置かれたものなのか、規定の表面上からは、余り、はつきりしないのである。特別規定と認識すれば、これらの規定は、帳簿価額の増減による資本勘定の増減は、評価損益として、税法上は課税所得の増減となる損益取引であるとの前提で立法されているということになり、したがって、これらの規定を置かなければ、当然に課税所得となるから、これらの規定を置いて、課税損益から除外したものであるという説明になる。注意規定と認識すれば、税法は取得原価主義であることは法二十二条(所得計算を損益法で定める)乃至三十二条三十八条五十四条等(たな卸資産や減価償却資産の取得原価を定める)等の諸規定の存在をみれば明らかで、二十五条や三十三条(評価損益関係の規定)は、取得原価主義を注意的に明らかにするために設けられたに過ぎないという説明になる。これら二つの説明のうち、何れの説明が、実際の事実合っているのか。私は、前者の説明が事実合っているという認識を持っているのである。すなわち、これらの規定は、法人税法の背後には、評価損益も課税所得であるという財産法の原則が存在しているという認識である。これらの規定の言語的表明をみただけでは、「帳簿価額を増額した部分は益金に算入せず」、「帳簿価額を減額した部分は損金に算入せず」と記載

してあるだけで、「評価損益を課税所得とする」という積極的な言語表明は、何ら見当たらない。それでもなお筆者は、「評価損益に課税する」という潜在する原則が、この規定の背後にあると認識するのである。その事実を証明する若干の分析を左に行なってみようと思ふ。

(A) 法二十五条を取得、原、価、主、義が当然であることを示す注、意、規、定であると解すれば、組織変更、合併等の場合の評価益に課税することを当然の前提としている現行税法の説明ができなくなる。法二十五条一項かつこ書は、益金に算入しない場合の例外として、会社更正法の規定による評価換えおよび組織変更の場合の評価換えを定めているが、これらの評価換えは、課税上の損益取引として、当然、課税所得となるとの前提で設けられているかつこ書である。合併の場合も、被合併法人の資産の評価益は、清算所得その他として課税される制度になっている(法十九条、一一二条等)。これらの制度は、財産法の原則の現われであつて、取得原価主義とは、無縁のものである。その理由はこうである。取得原価主義は、取引または事件中心主義であり、そのため、損益法における取得原価は、契約によつてきまる相、對、的、概、念であつて、固定した絶、對、的、概、念ではないのである。会社更正や組織変更または合併は、必ず、会社の清算を伴うものであり、清算後清算法人の資産を引継ぐ存続会社の資産の取得原価は、存続会社の株主の代表者と清算法人の株主との平等の取引によつてきまる問題である。例え、資産が評価増されても、それは、契約によるものであつて、それがすなわち存続会社の取得原価となるのである。その考えがあるため、会計学の通説では評価増は、資本剰余金とされている。会計学が評価増を資本剰余金としているのは、会社解散の場合を、解散会社の株主の持分の清算関係として、とらえているためであり、解散の場合は、株主にキャピタル・ゲイン又はロス(Capital gain or loss)が発生するととも、資産引継会社における評価増は、契約による株主の投資勘定として、資本剰余金に貸記するのである(註2)。日本法人税法は、取得原価を絶、對、的、概、念のものとし、解散会社の取得原価即引継会社の取得原価と考えており(令五四④五)、その差額を清算所得又は合併会社の評価益として、課税しようとする基本原則を有する。この基本原則は、会社を自然人と同列に置いて権利義務の主体たる法的事实体と考え、合併は、両人格の合同(人格承継説という)と考えるところから来

ている。人格承継説は、会社の法的実体性に着眼するから、法人實在説と一連の内的関連を有するのである。税法は、その影響を受け、会社の法的実体は、法定資本、金の払込によって成立するのであるから、法定資本金の払込以外による会社資本の増減を課税損益取引とする基本的発想が、税法のなかにある。合併の場合に、たまたまこの考えが現われたのである。取得原価を絶対視し、市民相互間の契約による平等の取引を捨象して会社の価値計算する考え方や会社を株主から切断された法的権利義務の主体と見て評価益を課税所得とする考え方は、すべて、店主の持分計算を前提とする財産法の思想と密接に結合して存在する。日本税法では、株主と経営者を同一人とみているのであり、合併の場合も、意欲する人間の平等の取引は存在しないとみている。

(B) 評価損に関する法三十三条も、取得原価主義を表明する注意規定とは認識できない。なんとすれば、同条二項は原価主義とは無縁の問題を処理しているからである。ここでは、災害その他の事実で資産の価値喪失があつた場合の評価減を定めるが、取得原価主義の会計理論では、これは、価値実体の喪失の問題であつて、評価減のような表示の問題ではないからである。損益法における価値計算は、事件 (events) を基礎に計算され、表示は、その手段に過ぎない。法三十三条が表示の問題にこだわっているのは、貸借対照表計算の考えが背後に存在するからである。

(C) 時価までの評価減を認めた行政規則が存在する。時価までの評価減を認めることは税法の基本原則であるから、法三十三条の規定に拘らず、評価減を認めた行政規則がある。施行令一三八条は、借地権に見合う土地の帳簿価額の減額を規定する。借地権に見合う発生原価という損益法的説明がなされる場合が多いが、事実上は、土地の取得価額の時価評価である。通達にも事例がある(註3)。

(ハ) 法七十条の分析 法七十条は、会社が仮装経理して過大の税金を納めている場合の還付の規定であるが、この規定の背後には、先に、歴史的検証の項で述べた「「政府は時価を基準にして財産法上の正しい計算に訂正する」との原則がある。すなわち、更正処分により、仮装経理を訂正した場合の過納税額は、一時に還付しなければならなくなるが、本条により、五年間に分割還付することを定めたものである。

(2) 役員報酬、賞与、退職給与等の規定（法三十四条乃至三十六条）の分析

これらの諸規定も、純資産減となる給与を損益法的視点から規制している。例えば、役員の大報酬の損金不算入の規定（法三十四）は、役員報酬を役務の対価とみて、相場以上の部分を必要経費とみない規定となっており、賞与の損金不算入の規定（法三十五）は、賞与を必要経費とみない規定となっており。しかし、これらの規制も特別法的意味をもち、その後には財産法原則がある。損益法的視点から給料を考えた場合はどうなるか。分析に入る前に、初めにこの問題を考えて置こう。損益法的視点からの報酬規定を持っているのは、米法であるが、米法には、報酬について、次の規定がある。「コード一六二条（営業もしくは事業上の経費）

(b) 総則——営業もしくは事業の運営に関し次に掲げるものを含む課税年度内に支払いまたは負担したすべての通常且つ必要な費用は、控除として認められる。(1) 実際になされた人的役務に対する給料、その他の報酬に対する合理的控除……」（註4）。

この規定は、第一に、雇主と被傭者が平等の立場で労働する商品の売買契約を行なうことを予定していることである。第二に、したがって、それが会社の通常且つ必要な費用となるということである。そして、第三に、労働市場の存在を予定するから、その金額が合理的であること、すなわち、世間の相場以上であってはならないということである。米法の給料に関する規定は、ギヴ・アンド・テーク (Give and take) の契約関係、すなわち、取引中心の損益法的発想に出る規定である。日本では、一般に、会社の使用人の給与について、いかに考えられて来たか。使用人に対する労働の対価は、恩恵的給与であり、社長と使用人の平等な力の対向関係を設定したギヴ・アンド・テークの関係とは考えられていなかった。そのように考えることは、むしろ、けしからぬことと価値判断されていた。又、社長と株主との分離を予定されていないから、社長は、給与を会社の利益から受けるべきものと考えられていた。これらの考えは、財産法および財産法と結合する資本主主体説による簿記理論と結合する。法三十四条乃至三十六条の規定は、上記の報酬に対する日本における伝統的考え方と、それを基礎にした資本主簿記理論を背景にして存在している。その理由はこうである。① 法三十四条ないし三十六条の各規定は、会社の行なった仕事を修正するという立場から書かれている。修正される会社は、資本主主体理論に

よる簿記仕訳をしている会社である。税法上予定されている会社は、給料を契約に基く役務に対する対価として認識しそれを会社の必要経費と認識し仕訳している会社ではなく、会社の純資産減として仕訳している会社である。法三十四ないし三十六の各条のどこにも、役員および使用人の給与を課税所得の計算上益金から控除できることを積極的に書いてないが、資本主主体理論に基づき、純資産減の仕訳をしている会社仕訳を課税所得の計算上承認することを前提にして書かれているから、会社の損費となることが各条の背後にあたり前のこととして存在しているのである。

② 過大役員報酬の損金不算入を定める法三十四条一項は、損益法的観点からも説明できる規定である。なぜなら報酬が過大であるかどうかの判定基準は、報酬の相場に求めねばならぬからである。報酬の相場は、労働市場があつて初めて分るのであり、労働市場があれば、役員の提供役務に対する対価の決定は、雇用契約によつてきまつて来ることになり、会社は、それを通常且つ必要な費用として、課税所得の計算上控除できることになるからである。しかし、この規定は、そういう観点から書かれていたのではない。この規定は、会社が損費支出したものを税務計算上否認する立場から書かれているが、損費支出する会社は、経営者と株主が同一人で、資本主主体理論による簿記仕訳をするものである。重役は会社を自分の所有と思つているから、給料などお手盛でどれだけでも支出する危険がある。そこで税法は、その法人と同種の事業を営む他社との権衡をみて、不相当に高額な部分を否認する（令六十九条）という発想である。損益法につながる給料の相場という考えが、法人税法に存在しないことは、使用人の給与につき、過大給与の否認規定が存在しない事実によつて立証できる。相場の観点が本来存在するものなら、使用人についても、給料の相場がなければならぬからである。税法で役員についてだけ規定があるのは、上記の推理を正当づける理由となる。現に、米法では、「報酬の合理性」なるルールは、役員使用人を問わず、適用されている。米法には相場の観念があるからである。

③ 役員賞与の損金不算入を定める法三十五条一項は、役員を平等の立場で締結される雇用契約によつて雇入れることを予想していない。なぜなら、平等の雇用契約によつて雇われた役員なら、利益の高に比例する賞与支払いの権利を、当初の雇用契約によつて取得

することも可能であるから、かかる契約のある場合なら、その賞与を当然会社の通常且つ必要な費用として控除できなければならぬからである。法三十五条四項は、利益に一定割合をかけ計算する給与を賞与の定義に含め、役員と会社の間に報酬の支払につき、上記のような契約があつても、すべて賞与として損費としないことを明らかにしている点から、法三十五条は、平等契約による報酬支払の場合を予想していないことが推測できる。その背後には、所有主即経営者を予定する資本主持分計算の簿記がある。又、報酬賞与の損費性を契約に基く役務 (service) の対価かどうかに着眼して決定するということであれば、報酬と賞与の外形的規制は不要となる。通達は、その規制を外延的定義 (註5) によつて行なつてゐることは周知の事実である (註6)。

④ 法三十五条三項 (利益処分による使用人賞与の損金不算入) は、使用人の賞与の支払いは、会社の純資産減で損費であるが、会社が利益処分で支出した分は、会社がその費用性を認識しなかつたものとして、その損費性を否認するため、特に置かれた特別規定である。(このような考え方を確定決算基準の原則という) この規定が、財産法の特例として損益法的視点から置かれたものであることは以上の説明で十分であらう。

註1 昭和十年賢文館発行鈴木保雄外共著会社税務精説二五六頁。

註2 米税法は、取引中心の考え方が基本原則になつてゐる (Boris, I. Bittker, Federal Income of Corporations and Shareholders p. 255)

註3 昭和四〇年直審法八四「九八」。

註4 Code Sec. 162. Trade or business expenses.

(a) In general. — There shall be allowed as a deduction all the ordinary and necessary expenses paid or incurred during the taxable year in carrying on any trade or business, including—

(1) a reasonable allowance for salaries or other compensation for personal services actually rendered: (以下省略)。

註5 外延的定義とは、言葉の指示する集合の各要素を数え上げてなされる定義をいふ。

三 観察命題の二の検証

法人税法における財産法の影響について

観察命題の二 「実践的決断における規範的要求の立場から読まねばならぬ若干の規定は、財産法と結合して存在している。」

検証

最近における法人税法の損益法的発展につれて、このような状況は、次第に変化して来てはいるが、なお、「存在すべきもの」と「存在するもの」とが実定法のなかで、区別されずに存在している。そして、それは、財産法と結合して存在していることは興味ある点である。

(1) 法二十二条二項における無償による資産の譲渡の場合の収益発生の規定の分析。

法二十二条二項および三十七条六項に対する解釈上の主張によれば、無償による資産の譲渡で、貸方収益が発生し、無償の資産供与で借方寄付金が発生する、とされている。この条項は、「かくあるべきである」との実践的主張の立場から読まれることを期待して書かれたもので、条項の表面の言語的表明だけでは分らないのである。なぜなら、この条項のこの部分の解釈は、財産法の時価主義と実践的主張とが無意識のうちに結合して出されている解釈であるからである。この規定の説明はいろいろなさされているが、一般に行なわれている説明は、時価で売って現金を収入し、直ちにそれを寄付した会社と権衡を欠くという説明である。^(注1) 監査的立場から説明すると、時価百万円の資産を簿価二十万円で譲渡したのは、正常な取引条件で行なわれた取引ではなく、売った人は、差額八十万円を、会社に弁償すべきものである。弁償すれば、借方現金八十万、貸方弁償益八十万となって、貸借平均するが、税法は、借方を寄付金とするということになる。不正常な取引を時価でみて正常な取引に直すという考えは、税法には、古くから存在している考え方である。この無意識の原則が、この条項のなかに含まれているに過ぎない。この条項では「存在するもの」と「存在すべきもの」の区別がなされていない。法二十二条二項の規定の方には、この原理的区別が現われていないが、借方の寄付金の規定の方は、若干、事実的な規定になっている。そこでは、「実質的に贈与又は無償の供与をしたと認められる金額」と書いてあるから、会社が与えた差額八十万円に対し、何らかの反対給付がある場合、例えば、役務の対価として支払うべき報酬の代わりに安く譲ったということになれば、寄付

金とはみないことになる。寄付金とみられると、限度計算の規定があり、法人に不利になるのである。このような場合の米法の考え方はどうなっているか。法人が株主に低額で資産を譲渡した場合は、代価と資産の公平な市場価額との差額は、株主に取っては、未実現利得になるから、報酬または利益の分配としてなされた場合のほかは、株主は、それを自己の総所得に含める必要がないことになっている。日本法のように、法人に収益を計上することは行なわれていない。^(注2) 財産法の考え方をしないからである。

(2) 法二十二条五項（資本等取引の定義）の分析

利益又は剰余金の処分を資本等取引と定義している法二十二条五項の規定も、財産法の考えと結合している。なぜなら「資本取引とは、株主の持分に関係する取引をいう」と定義すれば、会社解散の場合の蓄積利益に見合う会社の純資産を株主に分配する取引は、株主の持分清算となり、上記の定義上、資本取引となるからである。この場合は、会社財産を株主の立場から、静態的観点、すなわち、財産法的観点からみた場合の話であり、会社解散の場合は、株主に、資本損益(Capital gain or loss)をもたらず。継続企業として通常の営業過程における会社の蓄積利益の分配は、配当(Dividend)とよばれ、資本取引とはよばれない。また、この定義規定は、行政府の実践的決断と関係して存在している。「これは、いわゆる資本取引の概念からはやや遠いものですが、損益取引としない、という意味において、すなわち、配当は損金の額に算入しないということ(注3)を明らかにする意味で資本等取引に含められたものです」と説明される時、「行政府が調査して、会社の損費中に、その実質が、配当とみられるものがあれば、損費否認し課税する」という実践上の価値判断が、この定義のなかに含まれているのである。かかる規定が生れる背後には、資本主簿記の考えがある。資本主簿記では、資金以外の資本の増減を損益取引に区分しているから、配当も会社の純資産減として損失取引となる。従来は、かかる取引を利益処分だとして否認できる通達を有していたが、利益処分を資本取引に含めて、従来の通達の形態を維持しているに過ぎないものである。

(3) 施行令一三七条（借地権の規定）の分析

施行令一三七条は、借地権料を收受する慣行のある地域で、実際に借地権料を收受していなくても、貸した土地の時価に比べて、相

当の地代を受領しておれば、その取引は正常な取引条件でなされたものとして課税所得の金額を計算する旨を定める。この規定は、相当地代の收受がなければ、借地権を認定することを示す積極的な表現になっていないが、この規定の核心はその点にある。大切な点が、規定の背後にかくれたかたちになっているが、この規定は、資産を押えて所得を計算する財産法と関連があるためである。会社の土地を他人に貸した場合は、土地の時価は、著しく低下することになる。この低価に見合う借地料の受領権を、会社の資産として計上すべきであるとみるのである。そこで、借地権の認定が行なわれることになる。この規定も、実践的決断と財産法的考えが結合してできている規定のなかに入るのである。

註1 税法における権衡理論が財産法と結合して存在している事実があるが、本稿では、この問題に深入りしない。

註2 Charles John Gaa, the Taxation of Corporate Income, p. 130.

註3 国税速報「改正税法のすべり」一〇四頁。

四 観察命題の三の検証

観察命題の三「法人税法に現金主義が存在しないのは、財産法の影響である。」

検証

税法には、一般に現金主義会計が認められていないのは、周知の事実である。昨年改正で、所得税法に現金主義が導入されたが〔所法六十七条の二〕、至って限定的な例外規定であって、現金主義を認めないのが基本原則になっている。法人税法も同様である。その理由は、日本税法の内奥に、企業所得を、期首期末の資産負債を押えて計算しようとする考えがあるためである。現金主義は、収益と費用の認識に関する会計上の原則であって、会社資産の高低とは関係がない。例えば、消耗品を現金で仕入れ、期末になって持越品があっても、現金支出の時点で費用を認識するのが現金主義である。発生主義会計では、現金購入の時に、貯蔵品に計上し、消費の都度費用に計上するか、期末の残品をたな卸で押えることになる。発生主義会計は、期間費用の認識という点から現金主義会計を脱却して行ったのである。現金主義会計も発生主義会計も収益費用の配分期間認識に理論の着眼点があるので、会社の期首期末資産の高低

に着眼してゐるのではない。財産法は、期首期末の資産有高を押えるところに重点があり、しかも、税法の上では、純資産概念の内容が、現金有高より権利有高（税法における権利確定主義は、法的権利を資産とみる）に重点が移り、資産の意味が著しく抽象化されてゐるために、発生主義会計と類似する面を有することになつてゐるのである。期末資産を押えるという観点に立てば、現金という資産が減少して、消耗品という資産が増加した交換取引に属する部分は、正味財産の減少がなかつたものとして損費から除くという考えにならざるを得ず、この考えに立てば、現金主義会計の存在は必然的に認められなくなる。現金主義会計には、商品のたな卸は必要がない。商品のたな卸が行なわれるのは、仕入の時に流出した現金なる資産または買掛金なる負債に対応する期末商品の有り高を確認し、混合勘定のうちから、利益の発生に関係のない交換取引の部分を除くことに意味があるのであるが、日本税法では、資産の確認という点にウエイトがあつたから、たな卸は、昔から重視されてゐたのである。シャウプ勸告までは、時価たな卸が行なわれていた。そして、現金主義会計という発想は、存在しなかつたのである。前払費用と前受収益の日本税法における処理は、現金主義によらず、発生主義によつてゐるが、税法におけるこれらの項目に関する発生主義処理の発展は、収益費用の測定認識に関する発生主義会計の影響というよりは、多分に混合勘定分解の考え方から来してゐるのではないかと思う。すなわち、前払分を資産とみなし、前受分を負債とみなして、現金出入との交換取引を損益取引から分離するという発想からの影響ではないかと思う。^(世)

註 日本税法に現金主義がないのは、立法者に対する発生主義会計の影響によるのか、財産法的思考の影響なのか、確実な資料的裏付けがないので、ここで結論は、私の直観的推定によつてゐる。

五 観察命題の四の検証

観察命題の四 「財産法は、白色申告が原則で青色申告を例外としてゐる税法の原則とも結びついてゐる。」

検証

(1) 白色申告が原則で青色申告を例外としてゐる事実の検証

法人税法における財産法の影響について

この事実の検証は、簡単である。その理由は、青色申告が行政府の承認事項となっているからである（法二二一条）。承認を受けなければ、その法人は、自動的に白色申告となるので、自動的になる方が制度上の原則であることは明らかである。

(2) 財産法はなぜ白色申告と結びつく必然性があるのか。

財産法は推計課税と結びつく必然性があるが、この推計課税が法人税法上白色申告と結びついているから、結局、財産法が白色申告と結びつくことになる。白色申告と推計課税の方法が結びついている事実は、法一三一条に明記してある。推計課税とは、法一三一条によれば「財産若しくは債務の増減の状況、収入若しくは支出の状況又は生産量、販売量、従業員数その他事業の規模により課税標準を推計して更正又は決定ができる」と定める。財産法が外形的事実によって所得を推計する推計課税と結びつく理由は、次のとおりである。第一に、財産法でもうけを計算する納税者は、継続記録を持たないことが予定されているから、期中の継続的営利活動によって生ずる売上の把握は予定されていないが、それを計上しようとするれば、推計によるよりほか方法がない。第二に、財産法は、期末の純財産から期首の純財産をマイナスし、その残高から期中元入を更にマイナスし、それに、元入返還額をプラスして所得を計算するが、期中の元入返還は、店主の個人的消費にあてたもので、店主が、その内容を明らかにできる記録を持たない以上、推計できるより方法はない。このように、財産法は、必然的に推計と結びついて行くのである。収益と費用にごまかしがないことおよび継続記録を前提として理論を立てている損益法では、推計の問題は起り得ないから、この点からも、税法の推計課税が財産法と結びついていることを理解できると思う。

五 観察命題の五の検証

観察命題の五 「日本法人税法における費用（損金）に関する諸規定が、財産法と結びつく推計課税と同じ性質を持った規定となっている。」

検証

真実の収益および費用が分らないから、その近似値を、外形的事実から推計して算定するのが推計課税の方法である。推計課税の純粋形態は、標準率効率課税である。この方法による収益の推計は、白色申告の場合に行なわれるし、費用については実定法のなかに、標準率効率課税と同一性質の規定が多数存在しているのである。どのような性質が似ているのか。その似ている性質は、納税者に個別に法人税法上の費用規定を適用する場合、ある人は得になり、ある人は損になるという性質が似ているのである。効率ないし標準率は、標準的納税者の実額を基礎に定められているから、それを各納税者に個別化する場合、どうしても、人並以上に商売のうまい納税者の基本の実額（基本とは売上収入金額を言う）が五百万円である場合でも、効率による推計によれば、三百万円にしかならないとか、商売の下手な納税者の基本の実額が百万円であるのに、効率表によれば百五十万円になるといふことが起る。前者の納税者には得に後者の納税者には損になるという結果になる。実定法上、個別化を予定していない標準的な納税者を基準にして計算方法を定めている各種引当金、減価償却、交際費の限度計算のような諸規定は、すべて同様の結果になる。交際費について説明しよう。交際費は、外形基準によって規制されていることは周知の事実である（措置法六三条）その規制の方法によれば、会社の交際に支出した交際費金額が四百万円に、資本等の金額の千分の二・五をプラスした金額を超える場合は、その二分の一に課税する規定であるが、それは外形基準による規制である。損益法的理念に基づいて行動している納税者は、それを使うことによって、経済的返却の合理的期待がもてることを予測して交際費を使っているのであって、交際費は、営利という目的活動の必要経費なのである。損益法的理念による納税者にとっては、交際費は無駄使いではなく、商売の経路上、どうしても使わざるを得ない犠牲である。外形的規制の規定を損益法的観点に立つて行動している納税者に適用すると、ある納税者には得になり、ある納税者には損になる、という結果になる。売手の選択の余地のない買手市場の納税者は、限度を突破しても、交際費を使わなければ商売にならないから、税金を払ってでも交際費を使う。そのためこのような納税者には損になる。右に反し、売手市場の納税者は交際費がなくても商売ができるから、実際は限度以下しか必要のない交際費でも、景気がいいから、無駄使いし、税金がそれだけ安くなって得をするという結果になる。各種引当金でも、減価償却でも同様

法人税法における財産法の影響について

であるが、ここでは、その分析を省略する。

(註) 引当金について、以前に分析したことがある(信託協会機関紙信託六七号)。

七 観察命題の六の検証

観察命題の六 「財産法と結びつく納税者のどんぶり勘定(公私混同)(店の勘定と個人勘定の混同)ないし資産いんとくを前提として法人税法が構成されている。」

検証

公私混同ないし資産いんとくが財産法と結びつくことは、第二章ですでに検証したから、この命題の真なることが明らかになれば、法人税法と財産法の結びつきが証明できる。納税者の公私混同を前提としている法人税法上の事実について、左に、二つを上げて説明しよう。

(1) 外形基準の規定は、納税者の公私混同をも前提としている。

税法における外形基準の規定の存在は、税法が納税者の目的営利活動とそれに伴う取引を附従的にみて営利活動の結果たる増殖価値のみに着眼して企業所得を計算する財産法を基本原則とする結果、必然的に生れて来た現象である。外形基準の規定とは、外形的に確認の容易な事実を基礎に価値計算のできる規定で、日本税法における主要な計算規定はすべてこれによっている。減価償却、各種引当金等すべてこの性質を持っている。法人税法に用いられている言葉は、すべて、外延的定義によっていて、内包的定義によらないなど、言葉の定義上の特長も、外形基準の規定と内的連関を有するのである。外延的定義とは、言葉の指示する集合の各要素を数え上げてなされる定義であり、内包的定義とは、言葉によって指示される貨幣価値を生む人間行動の性質を述べる定義である。配当の定義について米法と日本法とを比較して、これら二つの定義の差異を見よう。米法では、配当は、次のように定義される。「配当 (dividend) とは、通常の営業過程において、法人が自己の株主に対してなす会社利得 (earnings or profits) からの分配である」。この定義は、

法人の行動に關係づけて配当を定義している。日本法では、配当は通達で定義されているが、配当でないものと配当となるものとを項目別に枚挙してなされている。^(註1)これらの定義は、納税者の現実の経済活動と切斷されたところで、財産法により課税所得の計算が行なわれている事実を示している。これらの外形的規定や言葉の外延的定義は、同時に納税者の公私混同が前提となっている。この点の理解について、読者は、外形基準によつて實際費規制の法律が、納税者一般の公私混同による無駄使用が前提となつて生れて来た公知の事実を思い浮かべられるならば、ほほ、公私混同と外形基準の規定の内的連関を理解されることであらうと思う。

(2) 利益積立金計算の制度の存在は、納税者の公私混同資産いんとくを前提としている。

法人税法二条十八には、利益積立金の定義があり、利益積立金は、申告書別表五で計算されることになっている。利益積立金とは、会社がもうけた利益を毎期積立てて何らかの資産として留保している純資産を法人税法は貸方科目として表示することになっているのである。したがつて、その内容は、会社の資本等の金額に対応する資産を除く、期末における正味資産の表示であり、別表五が税務貸借対照表と言われているのは、この点にその根拠がある。日本の会社は公私混同でかくし財産をする一般的慣習があるという前提がなければ、税法が、会社自身の判断による財務諸表上における蓄積利益の表示と別個に税法独自の立場から蓄積利益の計算をする制度は生れて来ないのである。会社利益に対し、売上除外や限度以上の引当を加算して課税所得を計算する四表から、五表の積立金が誘導されて作成されることから、このことが分る。「秘密積立金を作つてはならない」という規則 (No.1) を会社が一般にじゅん守していることを前提とすれば、蓄積利益を税法で計算しようと、会社で計算しようと、計算の結果は、相互に一致する筈であるから、税法で、特に積立金を計算する実益はない。米法では、良こは深く蔵す式のかくし資産の存在を前提しないから、税法上、利益積立金を別個に計算する制度はない。ただ、会社を個々に調べてみて、配当を押えて、株主の所得税の脱税を助けている不合理な蓄積をしている会社があれば、その会社の積立金の不合理な部分を否認して、課税する制度はある (内国才入法五三一条乃至五三七条)。会社の不合理な蓄積に対する税は、申告納税ではなく、行政府の調査官が、個々の会社の蓄積を調べて、營業の合理的積立を超えて蓄積されていると信

じた場合に、不足税額の決定通知が出されるので、蓄積が営業の必要を超えていることの最終的な立証責任は、調査官が負わねばならぬ。裁判所の判決によれば、同族会社への投資は、剰余金の正当な使用である^(註3)。得意先への投資も営業上の是認される使用である^(註3)。剰余金が、営業資産に化しているならば、剰余金の金額の異なる存在は、それ自身、客観的ではない。利益の蓄積があるということよりは、むしろ、会社が所得を増大させている工場設備の蓄積がある点を直視しなければならぬ」と判決は述べて、投資目的の留保は、合理的であると判示している^(註4)。判決によって合理的と認められている留保の理由には、沢山あるが、要するに、米法では、制度上、会社一般に対する公私混同の前提に立たないから、積立金の否認も個別化されている。日本税法では、税務計算上の積立金制度が一般化されているのは、日本の会社のすべてに対する公私混同が前提されているからである。以上の分析で、法人税法では、財産法が基本原則であること、しかも、そのことが基本通達五十一および五十二に明文化されているだけで、その他の法規には、この原則の言語的表明がないこと、などが明らかになった。言語的表明がないということは、経験科学の認識上は大切なことで、将来の行動の予測に役立つのであり、それだけ、財産法の考えが、制度の内部に深く沈潜しているということである。

(註1) 昭和三六年直法一―四六―「1」「2」「3」

(註2) Walkup Pravage & Warehouse Co. et. al, T. C. Memo. (1945)。判決を Holyman, The Tax on accumulated earnings(1956) 248。以下同。

(註3) Baker & Company Inc. T. C. Memo. 1943。

(註4) Kimbell Milling Co. T. C. Memo. 1952。

第四章 財産法から損益法への移行が実定税法上いかになされているか

日本法人税法における損益法のあり方の特長は、財産法の特別規定として、法律を以って発展していること、および、確定決算基準の原則と結合して発展していることである。財産法では、株主と経営者が同一人であることが前提され、会社債権者のみの権利保護が重点であるから、上下の監査的立場と結合するに反し、損益法では、「取引」中心であるから、会社の営利活動に利害関係を有する株

主、債権者、取引先、顧客、経営者等の人々の間の平等な権利関係を前提する。したがって、財産法には平等な権利関係を維持する規則 (rule) が予定されないのに反し、損益法ではかかる規則 (rule) が予定される。この規則 (rule) とは、次のようなものであり、かかるルールが存在して初めて所得計算を各納税者につき個別化することが可能となり、公私混同が制度の前提とされないこととなるのである。

一 分析道具概念としての純所得計算規則 (rule) の定義

定義 「企業の純所得計算規則とは、継続企業の経営に参加する独立主体者相互間の利益関係を明確ならしめるように作用する次の諸規則を含む人々の行為の生ける規範である。」

- ① 資本と所得を区別しなければならないとの規則
- ② 個人的支出は認めないとの規則
- ③ 通常且つ必要な費用の規則
- ④ 事実認定の合理性の規則 (報酬の合理性、引当金の合理性、減価償却の合理性、積立金の合理性)
- ⑤ 秘密積立金を作ってはならないとの規則
- ⑥ 期間配分における現金主義ないし発生主義の規則。

二 法人税法における損益法の発展の仕方に関する仮説命題

法人税法における財産法から損益法への発展の仕方は、次の仮説命題に示される。

仮説命題の一 「法人税法における損益法は、行政慣習によって立てられた財産法的基本原則の特別規定として法律を中心にして発展している。」

仮説命題の二 「法人税法における損益法は、確定決算基準の原則として発展している。」

三 仮説命題の一の検証

仮説命題の一 「法人税法における損益法は、行政慣習によって立てられた財産法的基本原則の特別規定として法律を中心にして発展している。」

法人税法における財産法の影響について

検 証

そこで先ず、財産法的基本原則とは何かを示さねばならない。先に、第二章で、財産法を基礎にする簿記理論は資本主主体理論による簿記の定義によって与えられていることを指摘したが、資本主主体理論では、簿記は、資本主に属する純資産の有高を資本主の立場で計算する技術であるとする。この簿記理論に基づく次の二原則が、税法上の基本原則になっているのである。その原則とは、次のとおりである。

第一原則 法人税法上の本勘定は、資産負債および資本、金に關する勘定であり、資本金以外の資本（正味財産）の増減取引に關する勘定は、資本の仮勘定（損益勘定）であるとする原則

第二原則 正味財産増減の事実を交換取引となる部分を除き、価値の増減、すなわち、評価損益、現金の出入または金銭債権債務（権利）の増減の事実を基準として認識する原則

法人税法に現われている損益法的発想から出る諸規定は、この二原則の特別規定として發展しているから法人税法上の諸規定は、この二原則によって要求される会社仕訳とそれに対する税法上の修正仕訳として示すことができる。左に、若干の規定について略述する。

(1) 法人税法二条十七号（資本積立金の定義規定）の分析

法人税法二条十七号は、税法の資本積立金を定義しているが、この規定は、上述した損益法上の規則（*net*）、すなわち「資本と所得を区別しなければならぬ」との規則から出る規定であり、損益法的発想に出る規定であることは明らかである。なぜなら、この条項は株式払込プレミアムや、減資差益を資本金に準ずる資本積立金として取扱ひ、損益取引から分離しているからである。会社が、例えば取締役会の決議により、額面五百円の株式を發行価額六〇〇円で發行し、現金六百元受取れば、

借方	現金	600 円	貸方	資本金	500
				資本準備金	100

と仕訳しても税法上も差支へはない。商法の規定に基き資本準備金として表示された百元は、税法上も、法二条十七号により資本積立

金とされるから、この仕訳は、税法上も是認される。ここまでは、何の変哲もなく読者の理解を得られるが、同条同号を、資本積立金として損益から除く項目の限定、挙とされている現在の一般的解釈は、プレミアムは本来会社の課税利益になるべきだとする税法上の規範的要求を基本に置かなければ、成り立たない解釈であると言ふとき、読者は、若干のとまどいを感ぜられるかも知れない。しかし、事實はそうなのである。税法では、本勘定は資本積立のみであつて、資本金の払込があつて、会社の純資産の増加するのは、損益取引とはしないが、プレミアムのような資本積立に貸記できない項目は、仮勘定として損益勘定に属するとする基本原則があり、その特別規定として、法二条十七号が存在するとすから、限定、挙とする解釈が成り立つのである。法二条十七号の資本積立金の規定を注意規定と解し、例えば自己株の売買益を「資本と所得を区別しなければならぬ」とする損益法のルールにより、裁判所に当然判定の自由があるとする解釈は実定税法の全く予想していないところであつて、法二条十七号を特別規定と解し、次のような予想される会社仕訳に対する税務仕訳が立つという基本的意識に立つて立法されている。

(1) 税法の予想している会社仕訳

借方 現金 600 貸方 資本金 500

(課税所得) 発行益 100

(2) 法二条十七号による税務修正仕訳

発行益 100 資本積立金 100

上述のことは歴史的にも検証できる。戦前の総益金の定義に関する通達には、「法人の総益金とは資本の払込以外において純資産増加の原因となるべき一切の事実を指すものなるを以て会社が額面以上の価額を以て株式を募集したる場合の額面超過額及株式の消却又は切下等の場合における計算上の差益と雖も之を益金に算入すべきものとす。」と定め、株式払込プレミアム、減資差益等も、会社の益金であるとしていたのである。資本金以外の資本の増減取引を損益取引とする基本意識は、今日でも変わらないことは、一人、資本積立金や利益積立金の本勘定に振り替えた勘定でも、合併の場合は仮勘定に転換され合併差益として、課税するという基本意識が復活している事実でもこのことは分る。すなわち、法二条十七号の(ハ)号は、合併法人に生ずる合併差益のうち、被合併法人の資本積立

法人税法における財産法の影響について

金や合併減資益からなる部分を資本積立金としているが、この規定も、本来、特別規定であって、注意規定ではない。それらの項目は、合併法人の益金になり課税所得となるという前提があつての(ハ)号の規定である(法人税法二十七条も同様である)。又、利益又は剰余金の処分を純資産減少の取引として損益取引とする意識があることはすでに分析したとおりである。この基本意識に対する特別規定として、法二十二条五項の資本等取引の定義が存在する。

(2) 第二十三条受取配当の益金不算入の規定の分析

受取配当の益金不算入を定める法二十三条の規定も損益法的思考と体系的関連があるとの推測を筆者は持っている。法二十三条は、法人を個人の営利目的の手段と考える(法的表現をすれば法人擬制説という)観点から設けられた規定であると一般に説明されているが、この説明は、市民社会における人々の営利活動に関係づけた説明であり、損益法は、正に肉体を持つている個人の営利活動のルールとして発展した企業所得の計算方法だからである。財産法的視点は、会社を権利義務の主体としての実在者とみるから、法人の受取配当は、当然、法人の純資産増として所得とされる。日本の税法で受取配当が、課税所得なりや否やを決するには、法二十二条二項記載の収益に該当すると説明しなければならぬのであろうが、収益なる言葉を持たなかった時代でも、法人の受取配当は、会社の純資産増として当然課税所得となるとされて来ている。法二十三条は、この財産法的基本原則に対する特別規定としてシャープ勧告以後発展したものである。受取配当の会社仕訳と、それを修正する税務仕訳は次のようになる。

会社仕訳	借方	現金 90	貸方	受取配当 100
		所得税 10		

税務の修正仕訳

(控除利子がないものとする)	借方	益金 100	貸方	△利益積立金 100 (社外流出)
		(利益の減少)		(資産の減少)

(税法では、資産の増減は、貸方科目利益積立金で仕訳することになるから、マイナスマ積立金減の仕訳(マイナスマのマイナスマ)が資産の増となり、マイナスマ積立金簿(マイナスマのプラス)の仕訳が資産の減となる)。

(3) 法三十八条(法人税額等の損金不算入の規定)の分析

法人税等の利潤税を損金としないとの考えは、肉体を持った個人の営利活動を基礎に所得を計算する損益法の考えから来ている。利潤に課せられる税を、通常且つ必要な費用とは見ないためである。社会を構成する市民の立場からみれば、政府は、自分達の公平な競走を確保してくれるために存在するのであり、政府は、自分達の営利手段として利用するため存在しているものではないという考えである。そのため、法人税を会社の損費だとは一般に考えられていない。日本で、法人税が損費でなくなったのは、法人税法が、所得税法から独立した昭和十五年の改正に始まるので、それまでは、法人税は現金支払時の会社の純資産減として損費とされていた。法三十八条にも次の税務の修正仕訳が成り立つ。

会社仕訳	借方	租税公課 100	貸方	現金 100
税務の修正仕訳	借方	△利益積立金 100	貸方	益金 100

その他の実体法の諸規定についても、税務の修正仕訳が成り立つのであるが、詳細は省略する。

四 仮説命題の二の検証

仮説命題の二 「法人税法における損益法は、確定決算基準の原則として発展している。」^(註1)

検証

損益法的思考と確定決算基準の原則とは、いかなる理由で相関性があるのか。損益法は、営利という商人の目的活動を中心にして所得を計算する考えであるから、取引関係者の意思ないし経営者の認識意思が重視されることになる。会社からの現金の流出が、投資目的のため流出したのか、貸付金として流出したのか、又は、会社の費用として流出したのかは、経営者の目的意思と相手方の取引によ

法人税法における財産法の影響について

って決せられることである。「確定決算基準の原則」が、我が国の税法で最近重視されるようになって来たのは、企業を確定決算に求めるないし企業の意味決定を尊重するという視点からだと言明されている。^(註1) これらの説明をみると、最近における税法の確定決算基準の原則は、損益法的立場から、説明されていることが分る。確定決算基準の原則は、実定法のなかで、二つの視点から発展している。一つは、社外流出項目を、会社がその費用性を確定決算で認識せず、利益処分で支出した場合にその確定決算の処分に基づいて、税を計算するとするもの(例えば、法三七条一項(利益処分による寄付金支出の損金不算入)、法三五条三項(利益処分による使用人賞与の損金不算入))。他は、内部取引にかかる項目で損金経理を要求しているものである。後者の諸条文、例えば、① 受領権の繰延をする割賦販売等(法六二条および六三条) ② 工事進行基準(法六四条) ③ 減価償却(法二一条) ④ 各種引当金(法五二条ないし五六条) ⑤ 資本利得(Capital Gain)を処理する各種圧縮記帳(法四二条ないし五〇条)等の条文の含むことがらが見れば明らかである。前者の条文が、損益法的視点と関連を有することは、若干の説明を要する。法三五条三項は、費用性を認識しない会社の意思を尊重して会社が利益処分で支出した賞与を損費としないことを定めるが、この反面として、使用人賞与は役務の対価として契約によって発生する支払債務であり、会社が必要経費としてその費用性を認識すれば、損費となるということになり、この条文は損益法的思考と結合していることが分る。

(註1) 確定決算基準の原則は法人税法では、法二条一六における損金経理の定義として与えられている。損金経理とは、「法人が確定した決算において費用又は損失として経理するということをいう。」とされる。

(註2) 税制調査会「所得税法および法人税法の整備に関する答申」七一頁。

第五章 損益法が確定決算基準の原則の形を取って発展していることはいかなる現象を生んでいるか

表題の問に対する答として、次の二つの仮説を準備し、次に、その検証を試みようと思う。

仮説命題の一 「法律解釈学上の言明と実際の行動との矛盾として現われている。」

仮説命題の二 「実定法を絶対基準とする法解釈学上の幻想の崩壊という現象として現われている。」

一 仮説命題の一の検証

仮説命題の一 「法解釈学上の言明と実際の行動の矛盾として現われている。」^(註一)

検証

この仮説命題の検証に入る前に、確定決算基準の原則は、税法上古い時代から存在した原則であったことおよびそれは財産法的思考をもとにして生れた原則であったことを開示して置く必要がある。税法上の伝統的考えによれば、課税所得は、会社の貸借対照表に表^(註二)示された決算利益に加算減算して計算されるものである。貸借対照表上の純利益から出発したのは貸借対照表計算の考えが背後に存在したためである。加算減算するのは会社の純財産の有り高を、税法上予定される客観的事実に基づいて、正しい有り高に訂正するためである。この考えが、制度として現われているのが、現行申告書別表四および五である。四表五表の構造は、古い時代から、決算書の様式として存在したものであり、戦後申告書に転用されたものである。申告書の様式となつてから、若干その存在意味が変質されて来ているが、決算書の様式としてそれをみると、その純財産有高の監査任務が最もよく理解できる。別表四の加算欄は、会社が税法の規範的要求に違反するとき記入されるのであり(売上除外、引当金の限度超過分等)、減算欄は、納税者の税法上認められる正当な利益(受取配当の益金不算入、会社の修正仕訳によつて発生した前期留保利益の当期洗替利益等)および純資産減少の客観的事実(仮払寄附金の認定損等)の発生したときに記入される。五表は、その結果を純財産の有り高として計算するために存在する。賦課々税時代は、決算利益への加算減算は、行政府の権限であった。したがつて、行政府には、別表四の書式により、財産法上の客観的事実(そのなかには、法上の所得除外項目、時価の低落による経済価値の変動、時効等による権利の客観的消滅、評価性又は負債性引当金の正当計算額、災害による損失の発生、現金の社外流出で利益処分とされないもの等)に基づいて会社計算を税法上の正當計算に直すため、認定損を立てるべき義務があるという考えであつたのである。(加算減算により税法上の絶対基準に訂正しなければ、税の公平を欠く

との考えである。現在でも、この考えは、行政府内に残っているが、確定決算基準の原則を、損益法的視点から、納税者の意思中心に説明するようになった現在では、認定損制度が、次第に制限されて来る傾向が生れている。この傾向は、如何なる現象を生んでいるか。上記仮説命題のような現象を生んでいる。次に若干の事実について、この仮説の検証を試みようと思う。

(1) 寄付金の規定の解釈に生じている自己矛盾

寄付金に関する法三十七条一項には、「内国法人が、各事業年度において寄付金を支出した場合において、その寄付金の額につきその確定した決算において利益又は剰余金の処分による経理（積立金額をその支出した寄付金に充てる経理を含む。）をしたときは、その経理をした金額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しない」と定める。伝統的な考えでは、寄付金は会社の純資産減として、例えば会社が利益処分でも、申告書で減算できる。つまり、認定損ができるという考えであった。現在でも仮払で支出した寄付金は認定損ができることになっている。この伝統的考えに対し、寄付金を会社の経理意思を尊重して確定決算の基準により損費にしないとしたのが、上記の規定である。日本税法は、財産法であり、そのため、「通常且つ必要経費控除のルールがないから、寄付金をこのルールに照して、損費となるか否かをきめるといふ考えは、存在しなかつたのである。しかし、この法三十七条一項の規定によって、会社が必要経費だと認識した寄付金だけは損費とするが、会社が費用性を認識せず、ギブ・アンド・テイク (give and take) の関係がない純然たる寄付（無償の資産供与）として、利益処分で支出したものは、損費としないとしたのである。寄付の一般的概念によれば、慈善的寄付のような対価関係のない資産の無償供与を指すのであり、法人税法における寄付の意義もこのことを言明している（法三十七条五項）。そこで起つている現象は、法三十五条五項による法律上の定義と、事実上会社に対し「通常且つ必要な費用と認識したのみを寄付金とする」と言わざるを得ない法三十七条一項との矛盾である。法律上の定義は、何らの反対対価のない資産の無償供与が寄付だと言っているのに、法三十七条一項は、ギブ・アンド・テイク (give and take) の何らかの反対対価のあるものでなければ寄付金としないと言っている。このような自己矛盾は、寄付による純資産減を正しい計算に訂正し

ていた財産法的確定決算基準の時代には、発生の余地のない矛盾であった。このような矛盾は、確定決算基準が損益法的視点から理解されるようになった戦後に生じた自己矛盾である。

(2) 引当金規定の解釈に生じている自己矛盾。

貸倒引当金の規定における損金経理の解釈について、次の三つの見解が考えられる。設例を設けて説明しよう。

A社の貸倒引当金の処理状況が次のようであったと仮定する。

- ① 決算書の貸金を基礎に計算した税法上の引当限度額五〇万円
- ② 会社の損金経理した引当額一〇〇万円
- ③ 差額五〇万円について会社は申告書で調整している。

右の会社を調査した結果、簿外貸金が発見され、それを加えて、限度額を計算すると一五〇万円となったとする。

右の場合の税法処理に関し次の三つの見解が考えられる。第一は、会社が自己否認した五〇万円だけ認容するという見解。この見解では、一〇〇万円までは会社が現実には損金経理しているからというのをその理由とする（文字解釈による折衷説）。第二は、一五〇万円に達するまで認容するとする見解。この見解では、貸倒引当金は、貸金の評価勘定であり、調査の結果、現実に貸金が増加した以上正しい引当額に訂正すべきであるというのをその理由とする（財産法による伝統的見解）。第三は、一切の認容はしないとの見解である。この見解では、申告納税制度であるから、申告所得の減殺項目の主張は、納税者の責任であるというのをその理由とする（申告納税制度を徹底させた説）。

以上の三見解のうち、多数意見は、第一見解となっている。法五二条の文字解釈上は、筆者も、第一見解を正しいと思う。ただし、この見解には、仮説のような自己矛盾がある。すなわち、法解釈学上は、法を守らねばならぬと主張しなければならぬのに、法を守らないで法の認められた限度以上を損金経理した会社が、実際上得になるという自己矛盾である。このような自己矛盾のある判断をすれ

ば、税務調査での簿外発見を予想して限度以上を損金経理する会社が生れるかも知れないとの予測につながって行くのである。

(3) 通達の解釈にある自己矛盾

通達は、行政府職員に対する訓令であつて、法的拘束力がないという解釈は、行政府、裁判所および税法解釈学者の一致した解釈である。通達が公表される以前は、正に、内部訓令であつたから、例えば、通達に「……できる」と書いた場合は、行政府側で、「しなければならぬ」と読まれ、「取得価額に算入しないことができる」等の通達は、税の公平を保つため、行政府が、四表で、減算を立てねばならなかつたのである。現在では、「取得価額に算入しないことができる」等の通達は、できるのは、会社ができるので、会社が取得価額に入れ、当期の損金に算入する経理をしていない以上、行政府が進んで認定損は立てないとされている。それは、確定決算基準の原則について、会社の意思を中心にした損益的読み方が広く行われるようになっていたためである。こうなつて来ると、通達を内部訓令とする解釈学上の主張と、通達が、事実上法的拘束力を有する結果となつている実際上の処理とが自己矛盾におち入つていくことになる。

二 仮説命題の二の検証

仮説命題の二 「実定法は絶対基準であるという法解釈学上の幻想の崩壊という現象となつて現われている。」

検証

日本法人税法では、法解釈学、特に概念法学的思考の影響を強く受け、実定法は、絶対基準であり、その絶対基準を、財産法を基本として展開された実定法に求めていたのである。ここでは、減価償却の規定の変遷過程を例に取つて説明しようと思う。米法のように、納税者の自由償却を前提して、規定を設けている場合でも、耐用年数終了の時点で、償却の結果が次のようになれば、納税者の耐用年数および残存価額の見積りに誤りがなく正しい償却となるわけである。

取得価額＝償却引当金＋残存価額

日本税法では、減価償却に関する税法の規定が、課税所得計算上の正しい絶対基準とされているから、税法どおりの償却を納税者が行っている限り、耐用年数の終りには、右の等式が正確に実現することになっているのである。それは、日本税法では、残存価額を取得価額の一割と定め、法定されている耐用年数に應ずる償却率を予め計算し、別表十として示してあるから、耐用年数終了の時点で、必ず、右の等式に達する筈なのである。ただし、会社に、償却不足額や超過額がある場合、次期以降にそれらの金額を認容して行かなければ、耐用年数が終わっても、右の等式が成立せず、税法を絶対基準と考える基礎が崩れることになる。そのため、伝統的方法では、それらの金額はすべて認容されていたのである。最近に至り、確定決算基準の原則を損益法的視点から意識し、納税者の意思を尊重すべきだと言う考えが広がるにつれて、不足額を打切ること規定があらためられたから、法定耐用年数が終わっても、右の等式が成立しないこととなり、実定法を絶対基準とする伝統的原則が崩れるに至っている。減価償却については、すでに早くからこの解体が進行していた。償却可能限度額の設定もその現われの一つである。最近における減価償却に関する諸改正も、絶対基準の崩壊を象徴する現象に外ならない。

(註1) 多少の自己矛盾を有するのは、法の運命である。法の運命は、人類そのものの運命にそのえん源を有する。人間は、多少とも建前と内心が違ふ動物であり、その自己矛盾は全体と個の問題として永遠に解決不能の問題でもある。法はつねに全と個の問題に当面せざるを得ないのである。ただ、その自己矛盾が著しく高くない法制度を有する社会は、安定度の高い社会である。

(註2) 昭和三十八年までは、別表四に表示する決算利益は、会社の貸借対照表上の利益であった(旧法人税法施行細則別表二(所得金額の計算に関する明細書)記載心得「1」)。

第六章 むすび(米法との比較)

最後に、一言して置きたいことは、日本税法が申告納税制度の範とした米税法のあり方との比較である。米税法のあり方は、日本税法と対照的である。第一に、それは損益法を基本的発想とすることである。米税法は、収益とその費用のみに着眼し、資産に着眼しないのである。その意味するところは、納税者には、収益費用のごまかしがないとの制度上の大前提が存在していることである。この前

法人税法における財産法の影響について

提は、納税者の貸借対照表は、真実を述べているし又述べているべきであるとの実践上の決断とも結合する。納税者は、うそを言わないし又言うべきでないとの税法上の前提は、米国で、あたり前のこととされている前提であるから、米国人の書いた教科書には、このことをはつきり書いたものはない。税法のなかのさう、気ない規定のなかにそれを発見するよりほかはないのである。そこで、米税法が納税者に真実を要求していることがらの若干を上げて、日本税法と比較してみようと思う。第一に、損金経理に関する米法の規定は、日本税法のそれと全く逆の現われ方をしていることである。米法では、貸借対照表上の資産を真実に合致せしめるために、損金経理が要求されている。その一例が、債権の一部無価値(一部貸倒れ)の控除を求める権利を規定する条文の場合である。すなわち、内国歳入法一六六条a項(2)号は、次のように言っている。「(2) 一部無価値の金銭債権 (Deb) —— 金銭債権が一部分しか回収できないことが立証される場合、財務長官又はその代理人は、課税年度中に借記 (損金経理 Charge off) した部分を越えない範囲の金額で、かかる金銭債権を控除として認めることができる」と。裁判所は、この規定の解釈として「無価値の請求のある金銭債権の一部が、損金経理 (Charge off) されていないければ、いかなる控除も認められぬ」(Est. of Denton T. C. Memo. 1952) と述べ、更に、チャージ・オフは貸倒引当金と混同させるべきでないとし、次のように言っている。「二つの金銭債権の一部無価値を集合した金額が、引当金勘定 (reserve account) に附加される場合は、損金経理 (Charge off) は存在しない。最終の損益が測定できるように借記 (Charge off) された各々の債権の金額が示されねばならぬ」(International Proprietaries, Inc. 18 T. C. 133)。「借記が、その債権が売却された年度になされていても、売却前に借記したものであれば、一部無価値の控除は認められる」(Mitchell v. Corn. 187 F. (2d) 706)。米税法の意味するところは、資産たる金銭債権(売掛金等)を真実の姿で貸借対照表に表示させようということである。真実は、客観的事実および契約によつてきまる。日本法の場合には、債権の一部無価値は、客観的事実のみによつてきまり、(基通七八の五、七八の六を注意深く観察せよ)、貸方に債権償却特別勘定を立て、債権の貸借対照表上の表示は、元のままにして置くことになつている。このような処理は会社が簿外資産を作ることと心配することと結びついてくるのである。最近の改正(昭四十二、十二、二十一日

直審法一〇〇)による貸倒れの処理に関する通達は、契約による一部無価値の貸倒れを認め、次第に弾力化されてはいるが、米法ほどはつきりした契約本位の処理ではない。契約による一部貸倒れを認める場合でも、何らかの外形で明白なもの、例えば、債権者会議で定められたとか、金融機関のあつせんで定められた等の条件がついている(改正基通七八の二)。一部無価値でも、客観的事実で定められるのが原則であり、事実認定が著しく困難だから、債権の一部除却を認めず、引当金勘定で処理することにしてるのである。それは、結果的には、納税者の簿外資産作成の心配につながってくる。日本法の損金経理は、当期利益の不~~真~~実表示(各種の引当金をみよ)と結合して存在している事実を思い浮べるならば、日米税法の考え方の相違がはつきり分るであろう。第二に、米税法の納税者に対する真実要求が、前受所得の処理について、発生主義処理をする日本法とは違い、現金主義によつてゐる点が興味あるところである。米税法では、現金主義が認められているから、現金主義納税者が、前受所得を前受の年度の所得にすべきことは理解できるが、法律および裁判所は、発生主義納税者に対しても、現金受領の年度の所得とすべきことを要求する。このこととの関係上、損費処理による引当金、例えば、返品引当金、現金割戻し引当金、修繕引当金等会計学上認められる一切の引当金の設定を禁止している。広く引当の設定を認めれば、法が前受所得の現金主義による処理のルールを打ち立てても、そのルールが無効に帰する心配があるからである。前受所得を現金主義で認識し、引当金の設定は、貸倒についてのみ認め、その他の一切の引当を禁止しているのは、秘密積立金を認めないとする法の会社経理に対する真実要求の現われである。前受所得の課税性について、裁判所は、次のように言つてゐる。「用いられている会計方法の如何に拘らず、例え、稼得前に受領され、将来払戻さねばならぬものであつても、処分の自由がある以上、受領年度の所得である」と(Macoll B. T. A. Memo. (1941))。最高裁判所は、一九六一年の判決で、次のようにも言つてゐる。「米自動車協会は、受領した手数料を繰延べて、自己の課税所得を計算することはできない。例え、提供役務が十二月月に亘つており、健全な会計慣行が、契約期間に比例的に発生せしめることを要求してゐるとしても、その手数料は、受領の月に全額発生せしめねばならぬ」と。(American Automobile Association V. U. S. 367, U. S. 697)。このルールは、最高裁が立て、議会によつても守られている。

法人税法における財産法の影響について

秘密積立金を作つてはならないとのルールは、アメリカ社会の心臓であるから、前受所得や引当金を処理する現行の税法のルールに対し、会計学者の反対があるに拘らず、議会、行政府および裁判所によって、厳格にじゅん守されている。立法上認められている貸倒引当金でも、個々の会社の経験に基く引当が認められるだけであるから、裁判所の審査の対象とされる程厳格である。日本の場合と比べ対照的である。最後に、若干の予測について、筆者の認識を述べて置こう。高度成長の進行とともに、税法が益々損益法への傾斜を高めているが、現行法人税法を米法のような完全な損益法の体系にあらためることは、生やさしい問題ではないのである。それは、納税者自体の実体、行政府のあり方、大学における法律等や裁判所のあり方、日本人の計算の意識の程度等日本の伝統的あり方そのものの全体に関連しているからである。伝統的あり方からの脱却が果して可能なかどうかの問題も含めて「ある税法」の研究を進めることが大切なのである。この研究は、長期的視野からの政策決定における価値判断に対してのみならず、社会統制の手段としての税法を最も能率的に運営すべき社会的責任を負っている行政府の短期的な具体的実践における価値判断に対しても役立つものであることを最後に述べて置かねばならぬのである。(昭和四三、二、二六日)