

圧縮記帳における課税繰越趣旨の再吟味

大 野 新 二

(税 務 大 学 校)
(研 究 部 教 授)

目 次

序	4
1 圧縮記帳の生成と展開	7
1・1 圧縮記帳の生成	7
1・2 企業会計原則の設定と圧縮記帳に対する批判	8
1・3 税法調整意見書における批判に対する反論	10
1・4 税法調整意見書公表後における圧縮記帳を巡る主な動き	11
2 圧縮記帳の概要とその経緯	14
2・1 国庫補助金等の圧縮記帳	14
2・2 工事負担金の圧縮記帳	15
2・3 非出資組合の圧縮記帳	15
2・4 保険金等の圧縮記帳	16
2・5 交換の圧縮記帳	16
2・6 現物出資の圧縮記帳	17
3 圧縮記帳の概念と二面性	20
3・1 圧縮記帳の特質	20
3・2 圧縮記帳の類型	22
3・3 圧縮記帳の二面性	24
3・4 本稿における再吟味のための分類	25
4 課税回避型の圧縮記帳	30
4・1 課税回避型の圧縮記帳と課税時期	30
4・2 国庫補助金等の圧縮記帳の趣旨と再吟味	32
4・3 工事負担金の圧縮記帳の趣旨と再吟味	33
4・4 非出資組合の圧縮記帳の趣旨と再吟味	35
5 資産引継型の圧縮記帳	38
5・1 保険金等の圧縮記帳の趣旨と再吟味	38
5・2 交換の圧縮記帳の趣旨と再吟味	42

5・3 現物出資の圧縮記帳の趣旨と再吟味	45
跋	48

序

圧縮記帳は、法人に生じた特定の収益の課税を繰り延べるための手段として、税法上広く用いられており、各種の特別償却や準備金等と同様、毎年の税制改正の主要な課題ともなっている。それは、近年の金融機関の経営の健全性の確保や企業の再構築のための商法改正を踏まえた措置など圧縮記帳の手法が幅広く採用されていることから明らかであろう。

圧縮記帳は、戦前から税制上の措置として設けられており、企業会計原則との調和という観点から、その課税のあり方が議論されてきた。特に、昭和20年代半ばには、新たに企業会計原則が設定されたこともあり、国庫補助金（建設助成金）等の特定の収益は所得として課税すべきものか、資本剰余金として取り扱うべきかといった問題を中心として大きな議論が巻き起こった。その後、圧縮記帳は租税特別措置を中心として拡大してきたが、商法の改正に基づく積立方式の変更に関する見直しや政策税制としての改廃等を除くと大きな見直しは行われていない。この間、産業構造の面では製造業のウェイトが相対的に減少する半面、金融サービスをも含めた各種サービス活動の重要性が増すなど、企業を巡る社会経済状況が大きく変化している。こうした実物経済から金融経済への経済基盤の変化は、企業の収益構造のみならず、企業会計や税法のあり方にも多大な影響を与えている⁽¹⁾。

税法上新たな措置を設ける場合におけるその必要性等、制度創設の趣旨については、当然のことながらその当時の経済社会の状況や税制のあり方等を踏まえたものである筈である。また、現在までその制度が引き続き認められてきたということは、その間必要な措置として機能してきたということであり、仮にその趣旨が時代の変化に伴って事実上変ってきたとしても、現時点においてもやはり妥当性を持ったものである筈である。例えば、保険金等の圧縮記帳について、従来、名目所得を排除するための措置といった説明がなされることがあったが（そうした説明ぶりが現在も引き続き行われている例も見受けられるが）、これはまさに、当時の時代背景を色濃く反映しているものといえる。すなわち、圧縮記帳が創設された時期は戦前、戦後を通じてのインフレーション

が進行した時期と重なり、インフレーションによる貨幣価値の変動による所得は課税すべきではないといった考え方は一般的に認められており、制度創設の背景にあったものといえよう。

また、先に述べたとおり、国庫補助金等は資本剰余金であるとする企業会計の主張にかかわらず、税法は一貫して所得として課税する立場をとってきているが、その収益を一時に課税しないために課税繰延措置としての圧縮記帳という手法を採用している。この課税繰延は、本来当期において課税すべき所得を単に先送りすることだけでなく、繰り延べられた利益をどの時点で課税するかといった課税の時期の問題も含んでいる。この課税の時期を巡る問題は、収益及び費用の年度帰属の問題として、これまでも大きな議論を巻き起こしてきたが、近年も例えば、昭和40年の全文改正以後30数年ぶりの抜本的な改革とされた平成10年の改正における長期請負工事に対する完成工事基準の原則廃止や各種引当金の見直しなどの改正をみても、税制における重要な課題となっている。

本稿は、課税繰延の措置として長い歴史をもち、また、現在も幅広く採用されている圧縮記帳について、その繰延の趣旨について従来どういった説明がなされ、また、これまで大きな見直しが行われていない現状及び企業を取り巻く環境が大きく変化してきた状況の下で、そうしたいくつかの考え方のうち何れの説明が現時点においても適切なのか再吟味し、また、圧縮記帳という手法が、課税繰延の趣旨及び課税の時期をも念頭に置いた場合において問題は存しないのかといった点についてあらためて考察してみようというものである。

なお、圧縮記帳については、次に掲げる法人税法における圧縮記帳のほか、租税特別措置法においても、収用等の場合の課税の特例（措置法64）や特定の資産の買換え等の場合の課税の特例（措置法65の7）など多くの措置が認められている。本稿では、本法の圧縮記帳を俎上に載せ考察することとしている。これら本法の措置はそのほとんどが昭和20年代に設けられたものであり、先に述べた観点からの吟味を加えるに適切であること、また、措置法によって規定された措置は一義的には政策的に認められたものであり、政策的に適当かどうか

かの検討は、本稿では予定していないからである。ただ、これらの吟味を通じて全体を見通すことも、またできるのではないかと考えている。

国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法42～44）

工事負担金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法45）

非出資組合が賦課金で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法46）

保険金等で取得した固定資産等の圧縮額の損金算入（法47～49）

交換により取得した資産の圧縮額の損金算入（法50）

特定の現物出資により取得した有価証券の圧縮額の損金算入（法51）

〔注〕

- (1) 古賀智敏「金融化社会と現代会計の課題」会計第151巻第3号、1997年、16・17頁 / 武田隆二「会計パラダイム展開の回顧と展望」税経通信第50巻第1号、1995年、74頁

1 圧縮記帳の生成と展開

1・1 圧縮記帳の生成

圧縮記帳が我が国の法人税制として初めて採用されたのは、昭和17年の臨時租税措置法における「企業合同に因り出資又は譲渡資産の対価として交付を受けたる有価証券の受入価額に対する特例（第1条の18）」とされている⁽¹⁾。

この特例は、臨時租税措置法の規定により指定された法人が、事業の統制の必要上その事業に関する設備又は権利その他を出資し、その出資により取得した法人の株式等の価額として財産目録に当該出資資産の出資直前における価額に相当する価額を記載した場合には、当該株式等の交付価額と当該記載価額との差額は出資した事業年度における所得の計算上これを益金に算入しないというものであった。これは「その出資又は譲渡に因る益金は時局の要請に基く企業合同なかりせば、生ぜざりしものなるに、この益金に対し直に課税することとせば、法人に対し進んで評価益を計上せしめて課税した場合と同様の結果ともなるを以て、かかる特例を設け緩和する⁽²⁾」ために認められたものであった。

また、同年には、船舶が全損したことにより填補された保険金額が船舶の記帳価額を超過した場合には、代船対しいわゆる圧縮記帳を認める通牒が出されるなど取扱いによっても措置されてきた。

圧縮記帳が法人税法上規定されたのは、昭和22年の法人税法施行規則の改正によってであり、資本的支出に充てるために交付された国庫補助金等の圧縮記帳及び保険金等の圧縮記帳についてであった。ただ、この両者の規定ぶりは異なっている。国庫補助金等の圧縮記帳については、まず、法人が、資本的支出に充てた部分の金額は普通所得の計算上損金に算入することとし、資本的支出に充てた部分の金額を資産として計算したときはこれを資産として計算しなかったものとみなすとしている。一方、保険金等の圧縮記帳については、滅失した資産と同種の資産を取得した場合には、滅失した資産の被害直前の帳簿価額のうち被害部分の金額を財産目録に記

載することを条件にいわゆる圧縮記帳を認めている。これは、国庫補助金等により取得した資産については、企業としては取得価額そのもので経理することを前提とし、保険金等の圧縮記帳の場合には、新たに取得した資産は滅失した資産の帳簿価額を企業経理上も引き継ぐのが当然であるといった前提で規定が仕組みられたものと推測される。

1・2 企業会計原則の設定と圧縮記帳に対する批判

我が国における企業会計制度の改善、統一を図ることを緊急課題として「企業会計原則」が経済安定本部企業会計制度対策調査会から公表されたのは昭和24年である。戦前は、会計に関する法規範としての会計規範の主なものは商法と法人税法であった⁽³⁾から、企業会計原則が設定されるまでの間、圧縮記帳は税制の問題としてのみ生成、発展してきたといえる。

企業会計原則は、その前文に「企業会計原則は、将来において、商法、税法、物価統制令等の企業会計に係る諸法令が制定改廃される場合において尊重されなければならない」と明記し、これは商法、税法などの会計法令に対する立法指導性（指導理念性）を示したものであった⁽⁴⁾。こうした役割の現れとして、現実的には、昭和26年には「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」が公表された。そして、引き続き昭和27年には「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（以下「税法調整意見書」という。）」が公表され、企業会計原則の立場から税法に対し調整すべき問題点が提起された。

この税法調整意見書は経済安定本部企業会計基準審議会小委員会の中間報告として発表されたものであるが、このなかで「企業会計における最善の実務と商法及び税法における会計に関する諸規定との間の矛盾対立を調整することは「企業会計原則」設定の本来の任務の一つ（「税法調整意見書」前文）」であるとして、未収収益、割賦販売収益、棚卸資産の評価など広範な問題について税法と企業会計原則との不一致についての調整問題を論じている。

圧縮記帳との関連では資本剰余金の問題として、国庫補助金（建設助成金）、工事負担金及び保険差益の問題が取り上げられた。

この資本剰余金という概念は、企業会計原則で毎期の純利益以外の源泉から生ずる剰余から成るものとして取り入れられたもので、昭和25年には、この概念が商法では資本準備金として、税法では資本積立金として規定された。すなわち、昭和24年のシャウブ勧告を受けて昭和25年に改正された法人税法は、資本取引から生ずる所得については総益金に含まないものとし、額面超過金、減資益金、合併差益金の益金不算入を規定した（昭和26年改正で払込剰余金を追加）。これは、従来、法人税法上の資本には法定資本のみが該当すると考えていたが、経済的には投下資本といえる額面超過金などについては株主がそれぞれ法律上の手続きを踏んで会社に持ち込んだ拠出資本として考え、資本積立金の概念に盛り込んだものである⁽⁵⁾。したがって、資本積立金に該当するもの以外の資本剰余金は所得を構成するものとされ、国庫補助金等については損益取引として原則課税することとされた。そこで、税法調整意見書では原則として資本剰余金と資本積立金の範囲を合致せしめることが必要であるとの立場に立って、国庫補助金等の圧縮記帳について、次のような意見を展開している⁽⁶⁾。

国庫補助金（建設助成金）

税法上、国庫補助金は、圧縮記帳にかかわらず常に所得として規定されており、課税が一時延期されるためには、帳簿上、圧縮記帳することが余儀なくされている。この圧縮記帳は、資産の現実の取得価額を財務諸表に記載することを阻止することとなり、公正表示の原則に反する好ましくない会計処理法である。税法上においても、財務諸表の記載方法に関する圧縮記帳の要求を廃止することが望ましい。

資本的支出の対象となった国庫補助金の会計理論上の本質は、明らかに営業利益ではなくて資本剰余金である。租税政策上これを非課税とすることが好ましくないとすれば圧縮額に相当する減価償却を否認するか又は分割課税の方法に改めるべきである。（税法調整意見書各論第二、六）

工事負担金

最も健全な会計慣行は、工事負担金の価額を貸借対照表の貸方に記載するとともに、取得した固定資産の価額を貸借対照表の借方に記載する方法であるとし、税法が圧縮記帳を強制することは、公正表示の原則に反し、正規の簿記の原則に干渉することとなるので、税法を改める必要がある。

工事負担金の本質については負債性引当金とする議論があるが、企業会計原則においては、資本剰余金に計上すべきとされ、特に企業会計の実務において、工事負担金を益金に算入し、配当その他に処分することは不健全な会計慣行である（同上七）。

保険差益

保険差益は、財産損失の補填である限り、会計理論上においても租税理論上においても、真の意味における所得を構成するものでないことは明らかであり、この種の保険差益は、固定資産に投下されている資本価値の修正を意味するにすぎず、会計理論上資本剰余金であることについては疑問の余地はない。ただ「不本意の財産転換」の生じた場合に、減価償却の計算の基礎を新帳簿価額に変更することが租税負担の公平を害するという租税政策上の理由があるとすれば、圧縮記帳を強制しない方法によるべきである。（同上八）

1・3 税法調整意見書における批判に対する反論

こうした企業会計原則の立場から提起された問題について、税務当局は税法調整意見書自体、公的な審議会の意見としての公正妥当と考えられる結論を要約するものとなっていない⁽⁷⁾といった総括的な意見のほか、次のような反論を行っている。

そもそも税法は企業主資本の実態を原価ベースによって観察しており、資本的支出に充てられた国庫補助金等のように、株主その他の出資者の持分に影響をもつと考えられるものは、経理上の観念的な操作によって

課税外に放置されることは、課税の公平を害することになる⁽⁸⁾。

資本的支出に充てられる国庫補助金等は資本剰余金としているが、資本的支出に充てられる国庫補助金等であっても、それによって取得される固定資産の耐用年数に応じて益金に算入することとすれば営業補助（経費補助）の場合と変わりはない。一期の費用に充てられる経費補助金と数期にわたる費用に充てられる国庫補助金等とが課否の扱いを異にするべき積極的理由は認められない⁽⁹⁾。

資本的支出に充てられる国庫補助金等といえども、究極には会社利益すなわち株主の利益となるもので、無条件に非課税とするのは困難である⁽¹⁰⁾。

保険差益が所得かどうかは保険差益の性質による。貨幣価値が安定しているときに生ずる保険差益は、概ね超過償却等の原因によるべきものであって、保険事故の発生によって保険差益という形で含み利益を吐き出したことにほかならない。したがってこのような利益は本来課税すべきであるが、含み利益の計上が不本意の財産転換に基づくものであるので税法上圧縮記帳を認めているものである⁽¹¹⁾。

保険差益の問題として、例えば、資産が火災によって焼失した場合、税法では、火災によって資産が焼失しなかったとすれば帳簿価額をもって減価償却していくこととなるのであって、焼けたことによって焼けなかった資産より減価償却を多く認める必要はない、つまり、実際の取得価額で減価償却を認めると、概ね減価償却済の部分を再度減価償却を認めることとなる。また、焼けなかったと同様であれば、それまでの減価償却によって投下資本は既に回収されているから経営にはさしたる影響は及ばさないであろう⁽¹²⁾。

1・4 税法調整意見書公表後における圧縮記帳を巡る主な動き

税法と企業会計の調整問題に関しては、昭和35年及び37年の「企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書」を経て、昭和41年には「税

法と企業会計との調整に関する意見書」が公表された。この「税法と企業会計との調整に関する意見書」では、その前文において「本意見書は、調整問題検討の立脚点を企業会計原則の立場のみにおかず、できるだけ税法における課税所得計算の原則をも考慮に入れて調整の可能性を検討」し、「税法と企業会計との間に存する差異の調整については、調整の実現が可能であると思われる主な事項を取り上げ」と述べ、圧縮記帳との関連では、資本剰余金と資本積立金の差異について、「今後さらに企業会計原則の考え方を検討することを要望するが、現状においては、企業が資本項目として「その他の資本剰余金」を計上している場合、少なくとも税務上は、その金額が関係資産の圧縮記帳に充てられているものとみなす取扱いをすることに税法を改めることが望ましい（各論五）」と述べている。

こうした議論を経て、税法と企業会計との調整問題に一応の終止符が打たれるのは、昭和44年の「企業会計原則修正案」であり、それが実現するのは昭和49年の「企業会計原則」の修正によってであった⁽¹³⁾。

この修正企業会計原則では、従来の「剰余金は…資本剰余金と利益剰余金とに区別しなければならない（「修正前企業会計原則」第三、四、(三)、B）と規定されていたのを「剰余金は、資本準備金、利益準備金及びその他の剰余金に区分して記載しなければならない（「企業会計原則」第三、四、(三)、B）」とし、いわば企業会計原則が商法に歩み寄った形で調整された。

昭和49年の修正において、企業会計原則においても国庫補助金、工事負担金などで取得した資産については公正な評価額をもって取得原価とすることとされているが（「企業会計原則」第三、五、F）、当該国庫補助金等に相当する金額を取得原価から控除することができる（「注解」注24）として、圧縮記帳が認められている。

企業会計と税法との調整については、こうした企業会計原則・同注解の修正等により、その後あまり大きな論争となっていない⁽¹⁴⁾。

〔注〕

- (1) 武田昌輔「譲渡損益」産業経理第21巻第2号、1961年、142頁 / 新井益太郎「法人課税における圧縮記帳制度」税務弘報第18巻第5号、1970年、16頁
- (2) 明里長太郎「法人税法講議案上巻」大蔵省税務講習会、1943年、126頁
- (3) 新井清光「我が国における会計職能の将来―主として会計規範の領域について（黒澤委員会REPORT）」JICPAジャーナル第405号4月号、1989年、35頁
- (4) 新井清光「会計基準の変遷と展望―企業会計原則」企業会計第51巻第1号、1999年、20頁
- (5) 忠佐市「企業会計座談会・「意見書」の問題点を衝く」企業会計第4巻第8号、1952年、66頁
- (6) 商法も、資本準備金として積み立てる項目は限定列挙しており、企業会計原則におけるその他の資本剰余金は含まれていないことから、経済安定本部企業会計基準審議会は「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を公表し（昭和26年9月28日）、そのなかで会計原則上認められる資本的支出にあてた国庫補助金、資本的支出にあてられた工事負担金、再建設資金に充当した保険差益等については、資本準備金とするよう要請した（「同意見書」第十二、五）。
- (7) 忠佐市「剰余金をめぐる税法と企業会計原則」税経通信臨時増刊号（税務調整解明）第7巻第13号、1959年、84・85頁
 なお、この税法調整意見書における審議のいきさつについて、泉美之松氏（当時大蔵省税制課長）は、次のように述べている。
 「（企業会計基準審議会）小委員においては、大蔵省主税局及び国税庁の関係者も随時参加して意見を述べていたのであるが、今回発表された意見書は、前文末尾にあるとおりの会計学者、商法学者及び会計実務家だけの見解によって起草され、率直にいて、税法の見地が無視ないし軽視され、会計理論の立場から税法に対して批判を加えられた感が強いようである」（「意見書の「総論」について」企業会計第4巻第8号、1952年、86頁）
- (8) 忠佐市「前掲稿」91頁
- (9) 吉国二郎「固定資産の再評価益・国庫補助金・工事負担金及び保険差益」企業会計第4巻第8号、1952年、98頁
- (10) 市丸吉左工門「固定資産の評価益及び圧縮記帳に関する評価益について」会計第62巻第3号、1952年、165頁
- (11) 市丸吉左工門「前掲稿」167頁
- (12) 明里長太郎「税務会計と企業会計の調整」日本租税研究協会第二回研究大会記録（税制合理化の理論と実際）、1951年、269頁
- (13) 神森智「商法・税法と「企業会計原則」との調整―「企業会計原則」における整合性について」産業経理第47巻第1号、1987年、16頁
- (14) 渡辺淑夫「法人税法―その理論と実務（平成3年度版）」中央経済社、1991年、457頁

2 圧縮記帳の概要とその経緯

法人税法に規定されている圧縮記帳について、その制度の概要と沿革について、本稿における検討の必要性等を前提に概観することとする。

2・1 国庫補助金等の圧縮記帳

国庫補助金等の圧縮記帳は、法人が、固定資産の取得又は改良に充てるための国庫補助金等をもってその交付の目的に適合した固定資産の取得又は改良をした場合において、その取得又は改良に充てた国庫補助金等の額相当額（圧縮限度額）の範囲内で圧縮記帳したときは、その圧縮記帳した金額相当額は、その事業年度の損金の額に算入するというものである（法42）。

国庫補助金については、最初から圧縮記帳が認められていたわけではなかった。昭和13年の臨時租税措置法第1条ノ4、同施行規則第1条ノ12では、その全部又は一部を益金又は収入金額に算入しないことを規定しており、その特例を受ける種類及び割合は大蔵大臣が告示することとされていた。例えば、昭和14年度一般会計歳出予算に計上された国庫補助金のうち、告示で指定されたものとして「木炭瓦斯発生機普及奨励金」、「船舶建造助成金」などの補助金収入があり、全額益金に算入しないとされていた⁽¹⁾。

昭和22年には、国庫補助金等を資本的支出に充てたときは、その金額は損金算入とし、その資本的支出に充てた金額を資産として計算しても資産として計算しなかったものとみなすという規定（法人税法施行規則第11条）が設けられた。この昭和22年の規定は、実質的には圧縮記帳といえようが、その規定は、会社計算上は資本的支出に充てた金額をもって資産として計算することをも前提としており、取得価額を圧縮して記載させることにはなっていない。実際に財産目録に資産の取得価額として、国庫補助金相当額を控除した金額を記載させることとしたのは、昭和25年である。

2・2 工事負担金の圧縮記帳

工事負担金の圧縮記帳とは、電気、ガス、鉄道等の事業を営む法人が、受益者から事業に必要な金銭又は資材の提供を受け、その金銭又は資材をもってその施設を構成する固定資産を取得した場合において、その交付を受けた金銭又は資産の価額相当額（圧縮限度額）の範囲内でその固定資産につき圧縮記帳をしたときは、その圧縮記帳した金額相当額は、その事業年度の損金の額に算入するというものである（法45）。

工事負担金とは、例えば、電気事業者についていえば、新規の顧客が特別な供給設備の施設を希望したり、著しく長距離にわたって配電線を延長しなければならない供給設備のない場所への電気の供給を希望する場合には、工事費がかさみ、所定の電気料金ではとうてい採算の見込みが立たないことがある。電力業者は正当な理由がない限り電気を供給する義務があるが、こうした特別の負担をすべての顧客に均等に負わせることは公平の原則に反することとなる。このように、電力業者の負担限度を超過する部分については、原因を発生させた顧客に負担してもらうのが工事負担金である⁽²⁾。

この工事負担金で取得した固定資産に係る圧縮記帳は、昭和26年改正により認められたものであるが、それ以前はすべて収入時の益金として全額課税され、提供した受益者については一種の贈与とみなされ寄附金として取り扱われていた⁽³⁾。

2・3 非出資組合の圧縮記帳

非出資組合の圧縮記帳とは、協同組合等のうち出資を有しないものが、固定資産の取得又は改良に充てるためにその組合員等に賦課した納付金をもって固定資産の取得又は改良に充てた場合において、その取得又は改良に充てた納付金相当額（圧縮限度額）の範囲内で圧縮記帳したときは、その圧縮記帳した金額相当額は、その事業年度の損金の額に算入するというものである（法46）。

協同組合には、すべての組合員が出資の義務を負う組合（出資組合）と組合員が出資の義務を負わない組合（非出資組合）がある。これらの組合が事業上必要となる固定資産を取得する場合には、出資組合であればその出資金によって取得できるが、非出資組合の場合には特別の賦課金を徴収することとなり、組合員から徴収した賦課金は課税の対象となるものであることから税制上差異が生じていた。この圧縮記帳は、こうした事情を背景に昭和36年の税制改正で認められたものである。

2・4 保険金等の圧縮記帳

保険金等の圧縮記帳とは、法人が、その有する固定資産の滅失又は損壊により保険金の支払いを受け、その保険金をもってその滅失した固定資産に代替する同一種類の固定資産を取得した場合において、保険差益の金額（圧縮限度額）の範囲内において圧縮記帳したときは、その圧縮記帳した金額相当額は、その事業年度の損金の額に算入するというものである（法47）。

この保険差益とは、保険金等の額が滅失等した固定資産の被害直前の帳簿価額のうち被害相当額を超える場合のその超える金額をいう（法令85条2項）

保険差益について圧縮記帳が認められたのは、昭和22年の税制改正においてである。法人が所有する建物、船舶、機械又は装置が滅失、損壊し、よって生じた保険差益をもって滅失した資産と種類を同じくする資産を取得した場合において、一定の記帳割合に応じた金額を財産目録に記載したときは、保険差益の損金算入を認めるというものであった（法規13条の2）。この特例は、船舶の全損の場合の特例（昭和17年取扱通達）から発展してきたものである⁽⁴⁾。

2・5 交換の圧縮記帳

交換の圧縮記帳とは、法人が、1年以上所有していた特定の固定資産を

それぞれ他の者が1年以上有していた特定の固定資産（交換のために取得したと認められるものを除く。）と交換し、その交換により取得した資産をその交換により譲渡した資産の譲渡直前の用途と同一の用途に供した場合において、その交換差益の金額（圧縮限度額）の範囲内において圧縮記帳したときは、その圧縮額をその事業年度の損金の額に算入するというものである（法法50条）。

交換の圧縮記帳が税法で認められたのは、昭和34年である。ただし、昭和24年以降取扱いで認められていた。すなわち、法人が所有する固定資産のうち種類を同じくする固定資産（土地、建物、機械等の種類別）を交換（買替えを含まない。）した場合において、当該資産の時価が記帳価額より高いため差額を生じる場合の当該交換により取得した資産に附する価額として交換により譲渡した資産の譲渡直前の帳簿価額を下らない価額を附したときは、これを認めるというものであった（昭和24年7月19日直法1-8）。

昭和25年には、この取扱いが基本通達として整備された（法人税基本通達「255」）が、内容は従前の通達とほぼ同様である。

昭和34年の法令化に当たっては、1年以上所有していた資産であること、交換譲渡資産と同一用途に取得資産を使用すること、交換差金等が取得資産の価額及び譲渡資産の価額のうちいずれか多い金額の2割以下（従前は交換資産の価額）であることといった一定の条件が新たに追加された（法人税法施行規則13条の6）。

このように通達から法令に規定することとされたのは、「この取扱は本来通達事項でないのみならず、最近いわゆる新築交換が広く行われることとなってかなり弊害を生じている状況⁽⁵⁾」を踏まえて行われたものである⁽⁶⁾。

2・6 現物出資の圧縮記帳

現物出資の圧縮記帳とは、法人が、各事業年度において新たに法人を設

立するためその有する金銭以外の資産の出資（その出資等により取得する株式の数等が、その新設法人の発行済株式総数の95%以上であること、その資産が国内にある不動産等である場合にはその資産により外国法人を設立するものでないこと等の要件を満たすものであること）をした場合において、その出資により取得した株式等につき、その出資により生じた差益金の額（圧縮限度額）の範囲内で圧縮記帳したときは、その圧縮記帳した金額相当額は、その事業年度の損金の額に算入するというものである（法51条）。

前述の通り、昭和17年の臨時租税措置法によって、企業合同によって出資等をした場合に、いわゆる圧縮記帳の特例が認められたが、これはいわば国の政策の実現のための特別の規定であって、一般論として会社が現物出資をしたことによって得た株式には適用されなかった。

昭和23年には、法人の分割について取扱いが定められ、これが昭和25年の法人税基本通達（「253」）に引き継がれたものである。これらの取扱いが法令に規定されたのは、昭和40年の全文改正においてであった。なお、現物出資資産に土地が含まれる場合の特例が租税特別措置法に平成3年に定められ（平成10年廃止）、平成10年には、国外への出資が対象外とされた。

〔注〕

- (1) 明里長太郎「固定資産の圧縮記帳について」企業会計第15巻第9号、1963年、57頁 / 湊良之助「国庫補助金・工事負担金及び受贈益について」産業経理第16巻第4号、1956年、98頁
- (2) 電気事業講座編集委員会編「電気料金」電力新報社、1997年、152頁

低高圧電力の需要者の一般供給設備については、昭和63年の料金改定以前は会社負担限度額又は限界投資額を超える部分を工事負担金として徴収していたが、その後は、工事こう長が一定の範囲を超える場合（架空の場合は1000m、地中の場合は150m）には、標準的な工事から1m当りの工事単価を設定し、これに超過工事こう長を乗じて算定した金額を徴収するようになっている。これは、低高圧需要については配電設備網の充実化等を背景に原則無償化することとしたものである。また、この一般供給設備の工事負担金のほか、需要者の希望や負荷の使用状態等により電

力会社が特別な供給設備を施設する場合の工事負担金、既設の需要者が契約負荷設備、契約容量等の変更をせずに供給設備の変更を希望する場合に徴収する工事負担金がある（同153頁）。

- (3) 湊良之助「前掲稿」98頁
- (4) 市丸吉左エ門「法人税の理論と実務（昭和37年版）」税務経理協会、1962年、178頁
- (5) 財団法人大蔵財務協会「国税速報（臨時増刊）－昭和34年度改正税法特集」71頁
- (6) 小宮保氏は、法令化の事情を次のように述べている（「資産の交換と税務上の取扱」税経通信第16巻第3号、1961年、60頁）

「（旧通達が）簡単、かつ、あいまいであったことも手伝って、実際の運用は相当濫りに流れ、これの收拾は、昭和30年ごろから始まった法人税総合通達編さん作業の一つの山であった。税務当局は、最近の法人税における企業会計の第一次的尊重の立場を前提とし、かつ、アメリカ税法の規定の趣旨も参しゃくして、実物資本の実質的な継続が認められる限り、交換に損益なしとする（一）の機能説を基軸とし、これに（二）の救済説を加味することによって、その收拾を計ることとし、それが現行規則に結実したのである。」

3 圧縮記帳の概念と二面性

圧縮記帳に共通する特質を明らかにするとともに、その特質を踏まえどのような類型に分類されるかをみることにより、制度全体を概観することとする。その上で、圧縮記帳における課税繰延の趣旨について再吟味するためには、益金と損金の取扱いという二面に分けて考える必要性について述べることにする。

3・1 圧縮記帳の特質

圧縮記帳とは、「補助金等の特定の収益をもって固定資産を取得しまたは改良した場合に、その資産に、実際の取得価額よりもその収益の額に相当する金額（またはその範囲内の金額）だけ減額した低い帳簿価額をつけ、この減額した金額を損金に算入する⁽¹⁾」ことをいう。

この圧縮記帳の特質としては、次の点をあげることができる⁽²⁾。

税制固有の制度であること

圧縮記帳は税法上の措置として生成し、発展してきたものであり、その意味で税制固有の制度といえる。しかし、前述のとおり、昭和49年に企業会計原則注解が修正された結果、企業会計原則においても法人税等関係法令との調整その他会計政策の見地から圧縮記帳が認められているといえる⁽³⁾。

何らかの益金の発生があること

これは当然のことであるが、圧縮記帳はあくまでも税法上益金としての収益が発生する取引が前提となる。しかし、企業会計上は資本剰余金とすべきとするなど、異論があるのは、前述のとおりである。

なお、交換については、企業会計上、取得資産の取得価額を譲渡資産の帳簿価額とする見解と公正な市場価額とする見解とがあるが、いずれの見解をとるかは交換取引の実態に応じ各企業が考えればよいこととしている⁽⁴⁾。いずれにしても、税法上は交換差益は益金として課税の対象とされている。

圧縮対象資産が限定されていること

圧縮記帳はあくまでも収益の一時課税を避けるためのものであるが、所得が発生するすべての資産の譲渡等について適用されるものではない。この点については批判もある⁽⁵⁾。しかし、圧縮記帳はあくまで課税を一時的に繰り延べるための特例的措置、あるいは課税上のテクニックであり、短命数の資産については圧縮記帳の対象から除外することが適当とされている⁽⁶⁾。

この点については、圧縮記帳をどのように考えるかによるのではない。課税上のテクニックといっても、税法上そうした措置をとることに何らか理論的位置づけを与えることができるものなのかどうかの問題になろう。すなわち、圧縮記帳による課税繰延をあくまでも政策的なものとする場合には、繰延べの必要性によって対象資産を選別することに理屈はあるが、圧縮記帳を行い、帳簿価額を引き継がせることが税法上理屈があるとする考え方をとる場合には、対象資産を選別することは必ずしも理論的でないことにもなる⁽⁷⁾。

取得資産の取得価額を圧縮減額すること

圧縮記帳においては、後述するように、資産を新規に取得した場合に圧縮記帳が認められるものと、従前の資産が滅失等し、それに代えて新規に資産を取得した場合に圧縮記帳が認められるものとの二つの種類がある。しかし、いずれの場合においても新たに取得した資産の取得価額から一定の金額を減額する点においては変わりがない。

こうした点をとらえて、圧縮記帳は一種の特別償却とする意見がある⁽⁸⁾。この特別償却とする意見に対しては、誤りとする考え方もある。すなわち、通常の減価償却であれば減価償却費を損金に算入することにより流動資産が留保されて企業の活動資金となり、又はそれが固定資産に再投資される場合にはそれ自体減価償却の対象となって、再び減価償却を通じて投下資本が回収されるが、圧縮記帳の場合には新たに取得した資産のうち記帳外におかれた部分については減価償却の対象になるこ

とがないとして特別償却又は一時償却と考えることは誤りであるとするものである⁽⁹⁾。しかし、本来であれば資産取得のための資金を別途手当てしなければならないところ補助金等を得たということは、結果的に流動資産を留保しているわけであり、また、圧縮損という形で回収されるわけであるから、圧縮記帳の対象が減価償却資産である場合には一種の特別償却と考えることができるのではないか。しかし、対象資産が土地や有価証券といった非減価償却資産である場合には、そもそも減価償却できないわけであり、特別償却というわけにはいかないであろう。逆にこれらの非減価償却資産が対象資産となっているからこそ、税法上、圧縮記帳という手法が考えだされたのであり、そうでなければ、特別償却という手法で十分対応できたのではない⁽¹⁰⁾。

課税の繰延べであること

圧縮記帳の対象となる取得資産のうち一定金額が損金に算入されることにより、発生した受贈益または譲渡益は一時的に課税所得から除外されることとなる。しかし、取得資産の帳簿価額が減額された後の金額とされることから、対象資産が減価償却資産である場合には減価償却が過小に行われることによってなし崩し的に課税されることとなり、また、対象資産が土地や有価証券のように非減価償却資産である場合にはその資産が譲渡されることによって課税される結果となることから、圧縮記帳は課税繰延措置と位置づけられている。

この課税繰延については、取得資産が減価償却資産であれ、非減価償却資産であれ、いずれ課税されるという点においては確かに両者に変わりはない。しかし、取引によって生じた利益がいつ課税されることとなるのかという点に着目する限り両者は大きく異なることとなる。この点については別途述べることとする。

3・2 圧縮記帳の類型

圧縮記帳には種々のものがあり、それぞれその趣旨は異なるものである。

しかし、これらの措置はある程度共通した考え方に基づくものでもあり、これまでもこうした観点から分類されている。

益金に着目した分類

圧縮記帳に係る収益が受贈益なのかキャピタル・ゲインなのかに従って、次のように分類するもの⁽¹¹⁾である。

ア 受贈益の圧縮記帳による課税延期型（国庫補助金等の圧縮記帳、工事負担金の圧縮記帳及び非出資組合の圧縮記帳）

イ キャピタル・ゲインの圧縮記帳による課税延期型

- ・ 不本意な財産転換（強制的交換－保険金等の圧縮記帳）
- ・ 任意的財産転換（任意的交換－交換の圧縮記帳）
- ・ 現物出資による財産転換（任意的交換－現物出資の圧縮記帳）

なお、キャピタル・ゲインの圧縮記帳による課税延期型を3つに分けているのは、譲渡損益の発生原因を自己の自由意思によるものとよらないものとに区分され税法上必要な措置が講じられていることを前提にして分類したものである⁽¹²⁾。

損金に着目した分類

圧縮記帳は新たに資産を取得することが前提となるが、その取得資産に着目して次のように分類するもの⁽¹³⁾である。

ア 旧資産がない圧縮記帳（国庫補助金等の圧縮記帳、工事負担金の圧縮記帳、非出資組合の圧縮記帳）

イ 新旧資産がある圧縮記帳（保険金等の圧縮記帳、現物出資の圧縮記帳）

旧資産がない圧縮記帳は、金銭等の供与を受けて新たに資産を取得する場合で、この場合には、取得資産の取得価額をその対価から供与を受けた金銭相当額を控除した金額とするものである。

新旧資産のある圧縮記帳は、譲渡した資産とそれに代わる新たに取得した代替資産とがある場合で、取得資産の取得価額を原則として旧資産の帳簿価額とするものであり、いわば取得資産を旧資産と同様にみると

いうものである。

したがって、この分類は、損金としての圧縮額をいくらとするかの視点からの分類ということで「損金に着目した分類」といえる。ただし、この分類は、の益金に着目した分類と結果としては同じである。それは、圧縮記帳の特質として述べたとおり、圧縮記帳が必ず益金としての収益が発生する取引を前提とするもので、旧資産がある場合にはその譲渡により生じた収益はキャピタル・ゲインであり、旧資産がない場合は受贈益により取得したことになるからである。

取引に着目した分類

圧縮記帳の対象となる取引に着目して、次のように分類するもの⁽¹⁴⁾である。

ア 贈与型（国庫補助金等の圧縮記帳、工事負担金の圧縮記帳、保険金等の圧縮記帳）

イ 交換型（交換の圧縮記帳）

ウ 売買型（買換えの圧縮記帳など）

この分類は、企業会計上の取引形態に着目した分類であり、取得原価をどう算定するかといった問題を考えるための分類である⁽¹⁵⁾。

3・3 圧縮記帳の二面性

法人税法上、課税所得は益金の額から損金の額を控除した金額として計算される。そして、益金の額、損金の額それぞれに別段の定めとして、所要の措置が講じられている。例えば、受取配当等については、資本取引等以外の取引によるすべての収益が益金の額に含まれることから、当然益金となるべきものであるが、法人所得に対し重複して課税することを避ける等の観点から、その一部を益金に算入しないこととしている。また、減価償却資産の償却費は普通償却費を限度として損金算入を認めているが、省エネルギーに資する等の特定の減価償却資産については普通償却費と特別償却費との合計額の損金算入を認めている。これらの受取配当等の特例、

特別償却の特例について、それぞれ逆に損金の特例、益金の特例として仕組むことが絶対不可能ではないにしても、それぞれ益金の特例、損金の特例として規定することは最も制度の趣旨に沿ったものであろう。

ところで、圧縮記帳の対象となっている会計取引は、その特質で述べたとおり、まず益金の発生があり、また、新たに費用性資産を取得していることからすれば、いわば益金に関する取引及び損金に関する取引の双方の性質を含むものであり、そういう意味で二面性を有している。この二面性を有する会計取引に対し何らかの措置を講じようとする場合に、法制的にどのような別段の定めを仕組むかが問題になる。現行法では、これを益金として直接繰り延べる仕組みをとらず、圧縮記帳という損金の特例として規定したものと見える。

このように圧縮記帳は二面性を有していることからすれば、また、圧縮記帳に係る収益を益金として課税すべきかどうかについて議論があるとしても、実体法上は課税すべきものとされていることからすれば、本稿では、圧縮記帳に係る課税繰延の趣旨がどのように説明されてきたか、そして、そうした説明が経済基盤の変化等の下でなお適切なのかについて、まずは益金の面と損金の面とに区別して再吟味することが必要と思われる。

また、益金の特例とせずに損金の特例としたことに対する検討も必要となろう。

3・4 本稿における再吟味のための分類

先の類型のうち、¹⁵の受贈益の圧縮記帳による課税延期型とキャピタル・ゲインの圧縮記帳による課税延期型は、利益の種類の違いを踏まえた分類であり、益金に着目した分類といえる。しかし、受贈益とキャピタル・ゲインとは税法上は益金という点において異なることはなく、また、税法上は資産の種類による非課税の規定は表面的にはない⁽¹⁶⁾ので、本稿における議論のための分類としては適切とはいえない。

また、¹⁶の旧資産がない圧縮記帳と新旧資産がある圧縮記帳とに分類す

る方法は、損金（取得資産の圧縮損）に着目した分類といえる。しかし、新旧資産があるものについては、新資産を旧資産の簿価まで圧縮する（資産が引き継がれたとみる）ということでは意味があるが、旧資産がない圧縮記帳とは単に旧資産があるものの反対概念に過ぎず必ずしも意味があるとはいえない。

の取引類型による分類は、あくまでも企業会計における取得原価のあり方等の説明・理論構成のための分類である。圧縮記帳が税法独自のものであることからすれば、圧縮記帳を俎上に乗せる場合の分類として税法上は課税対象とされる交換と売買を区分する必要性はない。

そこで、本稿では、圧縮記帳の特質としての益金、損金の両面に着目して次のような類型（分類される制度自体、上記、の類型と変わらないが）に分類した上で今後の議論を展開することとしたい。

具体的には、一つは、国庫補助金等の圧縮記帳のように、新たに取得した資産の取得価額を減額することについて、税務上の根拠を見いだせず、これらの圧縮記帳の役割はあくまでも発生した収益の課税を一時的に繰り延べるためにのみ採用された手法とみることができもの（課税回避型の圧縮記帳）であり、もう一つは、交換の圧縮記帳のように、もちろん発生した利益を一時に課税せず繰延べるために圧縮記帳という手法がとられているものであるが、同時に旧資産が新資産に引き継がれたものとして、旧資産の帳簿価額を新資産の取得価額とするもの（資産引継型の圧縮記帳）である⁽¹⁷⁾。ただし、資産引継型の圧縮記帳といっても、新旧資産が互いに類似している場合（同種資産型）と、全く異なる場合（異種資産型）とがあるといえる。

本法圧縮記帳を上記に従って分類すると次のようになる。

課税回避型の圧縮記帳

国庫補助金等の圧縮記帳、工事負担金の圧縮記帳、非出資組合の圧縮記帳

資産引継型の圧縮記帳

ア 同種型 保険金等の圧縮記帳、交換の圧縮記帳

イ 異種型 現物出資の圧縮記帳

以上のように分類した上で、課税回避型の圧縮記帳に分類されるものについては、益金としての収益につき課税繰延をすべき特段の理由が存するのか、また、その場合に圧縮記帳という手法によるべきものかどうか、そして、資産引継型の圧縮記帳については、益金としての収益につき課税繰延をすべき特段の理由が存するのか、また、旧資産が新資産に引き継がれたものとして帳簿価額を減額する特段の理由が存するのかを念頭において再吟味することとする。

〔注〕

- (1) 金子宏「租税法（第6版補正版）」弘文堂、270頁
- (2) 圧縮記帳については、上記にあげたもののほか、その特質としてあげるものはあるが、ここでは本稿における議論を進めるために特質としてあげることが必要と思われるものを中心にあげている。
- (3) 広瀬義州「財務会計（第2版）」中央経済社、2000年、344頁
- (4) 日本公認会計士協会「圧縮記帳に関する監査上の取扱い（解説）－監査第一委員会報告第43号」1983年3月
- (5) 湊良之助「総益金の具体的内容について」税経通信第7巻第3号、1952年、13頁 / 海野安美「交換をめぐる課税の特例」税務弘報第15巻第5号、1967年、83頁
- (6) 武田昌輔「譲渡損益」産業経理第21巻第2号、1961年、143頁
- (7) 渡邊進氏は、保険金等の圧縮記帳の趣旨を「資産の不本意なる転換が行われたる場合、恰かもその転換が行われず当初の資産がそのまま継続して使用されているものの如く取扱う」のであると解する限り、車輛、運搬具、備品等を除外することは合理的でないとし、また、棚卸資産についても税法が後入先出法を認めている以上、当該棚卸資産の記帳価額が時価を反映せざる場合があるので、固定資産と同様に圧縮記帳の対象とすることが適当であると述べている（「調整意見書における圧縮記帳」会計第62巻第3号、1952年、181・182頁）。
- (8) 明里長太郎「税務会計と企業会計の調整」日本租税研究会第2回研究大会記録（税制合理化の理論と実際）、1951年、270頁
- (9) 渡邊進「前掲稿」173・174頁
- (10) ただ、特別償却とした場合には、法人税法上の措置として仕組み得ないという問題もある。

なお、新井隆一氏は、「なるほど圧縮記帳を一種の特別償却とみる見解もないで

はないが（これを根拠とするときは非償却資産について説明し難いことになる）、それはむしろ課税上の特別ないは課税延期の恩典と見るべきものであって決して特別償却ではない。」といっている（酒巻俊雄・新井隆一「商法と税法（その接点の解明）」中央経済社、1966年、63頁）。

- (11) 武田隆二「法人税法精説（平成7年版）」森山書店、335・336頁
- (12) 武田昌輔「前掲稿」145頁
- (13) 吉牟田勲「新版法人税法詳説—立法趣旨と解釈」中央経済社、1990年、275・276頁

なお、吉牟田氏は、「その法人にとって同様の効果を持つ、同種同用途の新旧資産を交換または不任意に譲渡、取得せざるを得ないときには、税法ではその効用の持続性に着目して、資産の譲渡がなかったものとして取扱うこととしている」として、「圧縮記帳について、その適用要件等を参考にして考えると、交換の圧縮記帳や保険差益の圧縮記帳がもっともその純粋な形であると考えられる」といっている（同278・279頁）。

- (14) 企業会計審議会税制委員会「企業会計からみた現行税制の圧縮記帳のあり方について」1986年8月8日

なお、この分類に類似したものとして次の3類型に分類する見解もある（酒巻俊雄・新井隆一「前掲書」57頁）。

無償譲受類型又は贈与類型（国庫補助金等の圧縮記帳、工事負担金の圧縮記帳、非出資組合の圧縮記帳）

交換類型（交換の圧縮記帳、現物出資の圧縮記帳）

有償譲渡類型（保険金等の圧縮記帳）

- (15) これらの分類のほか、昭和25年当時の法人税法の下での分類であるが、忠佐市氏は、法人の名目所得については課税所得から排除するという考え方を踏まえ、圧縮記帳を次のように 名目所得排除型と 物の実体継続・人格の継続型に分類している（財団法人大蔵財務協会「租税法の基礎理論」1950年、148・149頁）。

法人の所得概念は、一定期間の純資産の増加を対象とするものであるが、貨幣価値の変動が起こっている場合には、貨幣価値の変動に伴う名目価値に対する課税が起こる。これは実質的資本維持を害することとなるので、この実質的資本維持のためには、名目所得を排除する考え方と、税率の決定について考慮するという方法がとられる。現行（昭和25年当時）の法人税法においては、原則として後者により、極めて例外的に前者の解決策を講じているとし、保険差益の圧縮記帳は名目所得の排除を目的として講じられている（名目所得排除型）とするものである。

もう一つは、例えば、自作農創設の実施に伴い、その所有田畑を譲渡して農地証券を受けた場合において、農地証券に田畑の帳簿価額を付けるとか、又は、合併その他人格の承継というような特殊な事情の存在が考えられる場合において、旧法人の帳簿価額を新法人の帳簿価額とするために認められる圧縮記帳で、物の実体の継続、又は、人格の継続と考えられる場合に課税を将来に延期するもの（物の実体継

続・人格の継続型)である。

- (16) 法人に対して課税が行われたのは、明治32年の所得税改正で第一種所得税が課されてからである。そして、法人の譲渡所得に対する課税は大正年代の当初から課税すべきものと考えられてきた。個人の譲渡所得については、明治20年に所得税が課せられて以降、課税の方法をも含めて大きな問題として議論が重ねられていると、いいが、法人の譲渡所得については、課税するようになった後も、資産の譲渡が有償であれ無償であることを問わず、一貫して課税するという立場に変わりはない(忠佐市「キャピタル・ゲイン課税の基本的課題」税務弘報第15巻第5号、1967年、28頁～30頁)

また、忠佐市氏は「現行法においても、資産の種類の違いによる非課税の規定は、表面的にはない。しかし、譲渡の原因による区別にしたがって、圧縮記帳、譲渡益からの控除その他の手段によって課税延期または減免税の結果をみせるに至るものが多数に存在していることは、個人の所得税におけるよりも、さらに輪をかけている状態にある」としている(同30頁)。

- (17) この分類における課税回避という考え方については、既に小宮保氏が次のように述べている(「資産の交換と税務上の取扱」税経通信第16巻第3号、1961年、61頁)。

「圧縮記帳制度といっても、国庫補助金等や工事負担金等における場合と交換差益における場合とでは、その性格が異なる。前者の場合には、とも角対価なしに外部から資産が流入して来て形式的には利益が認識され得る場合に、その課税回避策として圧縮記帳制度が適用されるわけである。後者の場合には、実物資本の実質的な継続が認められるため取得資産に譲渡資産と同様な簿記上の地位をそのまま継承させて損益が発生しないと同様な状態に置くことが適当であると認められる場合に、そのための技術的な手段として圧縮記帳制度が法制上援用されているに止まる。したがって、後者の場合には、圧縮記帳制度は必然的な性格をもっているともいえる」

4 課税回避型の圧縮記帳

4・1 課税回避型の圧縮記帳と課税時期

圧縮記帳は、課税繰延べである。この課税繰延べとは「ある所得を当面は課税の対象から除外するが、それによって取得した財産の取得価額をその金額だけ減額することによって、当面失った税収を後に回収する制度」であり、「一般的に課税の対象とされている物・行為または事実のうち、特定のを法令上課税の対象から除外する⁽¹⁾」物的課税除外とは異なる概念とされている。

この課税繰延べは、その繰り延べられた利益に対して、いつ課税するのかの問題も必然的に生じることとなる。この課税の時期の問題は、収益と費用の年度帰属の問題として税制にとって重要な問題である。すなわち、法人の課税所得は設立から清算までの期間における所得を課税するのではなく、企業会計と同様、事業年度を単位として所得を計算し課税するものであるからである。従って、圧縮記帳の問題は、その取引に係る収益の課税を繰り延べるべきかどうかという問題と、繰り延べた利益をいつ、どのように課税するのかの問題でもある。

課税回避型の圧縮記帳については、圧縮記帳という手法は単に課税を一時繰り延べるために採用された手法であるから、法人に生じた収益を課税繰延べする必要があるかどうかの検討がなされなければならないことはいうまでもない。その点については後で論ずることとして、ここでは、課税回避型の圧縮記帳に共通する問題として、法人に生じた収益について課税を繰り延べるとした場合に圧縮記帳という手法が適切かどうか、課税の時期の観点を踏まえ、検討する。

圧縮記帳に関する取引はいわば二面性を有しているから、益金の特例としても、損金の特例としても仕組み得るものと考えられる。しかし、益金に対し一時に課税することが適当でないという理由があるのであれば、益金の特例として仕組むのが一般的には考えられるところ、損金の特例として圧縮記帳という手法を採用している理由は何か。それは、益金の特例と

して仕組む場合には一体国庫補助金等は何年にわたって課税すべきか、工事負担金は何年分の収益をまかなうものとして賦課されたものなのかが明らかでない限り、税法上理論的に決定することはなかなか難しいことにもよるのではないか。そこで、取得資産の耐用年数にわたって順次なし崩しに課税することができる圧縮記帳の手法が採用されたものと推測できる⁽²⁾。

ここで、もし取得資産が減価償却資産のみであれば、特別償却という手法が取り得るところであるが、法人税法本法としては仕組み得ず、また、取得資産には土地や有価証券といった非減価償却資産があるため、圧縮記帳とせざるを得ないであろう。この圧縮記帳により、取得資産が減価償却資産の場合には、その取得資産の耐用年数により事業の用に供した事業年度からなし崩しに課税されるものであり、非減価償却資産にあってはその譲渡等の時点で課税が行われることとなる。これは、資産の相違ということからすれば当然生じることである。すなわち、減価償却資産については事業の用に供した時点から減価償却費として費用が発生し、非減価償却資産の場合には事業の用に供した場合にも費用の発生はないという違いはある。しかし、固定資産について、費用の計上ができるかどうかは、それが資産として減耗するかどうかで判断しているもので、その資産を取得するために、事業収入を充てたのか、国庫補助金等を充てたのかは無関係である。法人が、例えば、国庫補助金等として得た資金を法人の事業に投じたということでは機械であれ土地であれ違いはなく、いずれの資産も企業の収益獲得に貢献（国庫補助金等の支給が通常利益が生じにくい場合に交付されることがあるとしても）したのである。この点は、工事負担金として土地を取得した場合を例に挙げてもよい。すなわち、（仮に工事負担金は前受収益であるとする考え方によれば）、前受収益としての工事負担金を賦課したにもかかわらず、その土地が売却されるまで前受収益が収益として振り替えられないというおかしな結果となるのである。

圧縮記帳については、国庫補助金等の交付という経済的特典を賦与されながら課税の延期という実質的な税負担の軽減を受けるのは、一般法人に

比較して不平等であるといった批判がある⁽³⁾。ここではそうした企業間の不平等といった観点ではなく、課税すべき国庫補助金等に対する課税の時期の相違をどう考えるかかということである。

このように課税回避型の圧縮記帳に係る収益を繰り延べる手法として圧縮記帳という仕組みは、特に非減価償却資産に限っては適切とはいえないのではないか。

4・2 国庫補助金等の圧縮記帳の趣旨と再吟味

この圧縮記帳の趣旨については、国庫補助金に対し直ちに全額課税した場合には、補助金の資本的支出が阻害され、補助金交付の目的が達し得ない⁽⁴⁾といった点に集約される。また、こうした資産の取得に対する阻害や国庫補助金の効果といった観点に加えて担税面からみても酷であるといった理由をあげる見解もある⁽⁵⁾。これは、国庫補助金を支出してもその一部に税金が課せられたのでは、税の額だけ資金が欠乏することによってその取得の目的が達し得ないとか⁽⁶⁾、現物を国庫補助金として取得したときには別に税金分として資金を用意しなければならないということに配慮して圧縮記帳を認めるというものである。

こうした考え方は、戦時下における軍需産業や戦後における国策としての産業振興の必要性といった時代背景のもとでは理解しやすいであろう。また、製造業中心の多角的事業経営とはまだ無縁の経済状況の下では課税によってまさにその事業のための資本的支出が阻害されるであろう。しかし、事業の多角化、金融投資の肥大化が進行している経済状況や自由に事業展開しうる社会の下では国庫補助金の意義も変化しているのではないかと。特に国庫補助金を「国家に必要な産業であるにもかかわらず、利潤獲得の見込がないため、資本投下が行われないものについて、採算可能な程度までの国庫補助を行って資本投下を可能」にするもの、「通常は採算の合わないまたは採算の疑問である事業を助成するために交付される⁽⁷⁾」ものと捉えてきたものが、今や「補助金が不採算企業に対して与えられるケー

スはほとんど（おそらく全然）存在しない⁽⁸⁾」とまでいわれる最近の国庫補助金の実態への変化等を踏まえれば、国庫補助金の役割は企業の事業に対する自己資金軽減の役割を果たすものともいえよう。また、事業の多角化、金融投資へのシフトといったことを考慮すると、国庫補助金等をその交付の対象となった資産に充てたのか、その他の事業資金や金融資産の取得に充てたのか、資金と資産の対応関係は従来に比し希薄化しているのではないか。

なお、担税力に対する配慮といった観点については、一般的な買換えにしても無償譲渡にしても法人税法は納税資金が不足することのみをもって何らかの配慮することは、原則としてしていないといえよう。

したがって、国庫補助金等の課税繰延の必要性は従来に比べて薄れてきているといえるのではないか。ただ、国庫補助金等に一時に課税することによって、国庫補助金等の交付を受けようとする意欲を阻害する恐れがあるのかどうか、また、補助事業に企業を誘導するための政策に対しどこまで配慮するのかといった問題が残るであろう。

4・3 工事負担金の圧縮記帳の趣旨と再吟味

工事負担金の圧縮記帳の趣旨については、次のような見解がある。

施設の所有権は事業者に形式的に移転したに過ぎないとする考え方

工事負担金で取得された施設は、実質的には受益者の専用であり、ただ法令の制限等により所有権が形式的に事業者に移転したにすぎないとするものである⁽⁹⁾。

工事負担金はそもそも負担者（受益者）への返済がまったく約束されていない収益である以上、事業者の所有権が形式的とはいえないのである。この考え方を推し進めると実質的に課税の理由を失うことになる⁽¹⁰⁾。

前受収益とする考え方

工事負担金とは、前述のとおり、工事費がかさみ、所定の料金では到

底採算の見込みがたたないときに、あらかじめその一部を受益者から徴収するものであり、前受収益的な性質を有するものと考え、一時の課税を避けるために圧縮記帳を採用したというものである。

こうした考え方に対しては、受益者の異動があることを考慮すると理論的な難点を免れないとする意見⁽¹¹⁾や工事負担金には返還義務がないことなどからこの説はとれないとする考え方もある⁽¹²⁾が、どちらかというところ前受収益とする考え方が有力なようである⁽¹³⁾。

すなわち、工事負担金は、将来の利用料金との関連において負担する場合は圧倒的であり、それは利用料金等の前払いの実質をもつものと考えられる。また、その負担金等は、固定資産の支出に充てられ、かつ、その収益は長期にわたって細く長く獲得されるはずのものであるから、利用料金の前払いの実質をもち、その利用期間にわたって分散されることが実情に合致するというものである。そこで、税法上の技術的措置としては、減価償却資産であれば、減価償却方式に便乗してなし崩し的に解決しようとするものである⁽¹⁴⁾。

しかし、企業にとって前受収益かどうかは、本来、企業会計上の判断に委ねられるべきものである。また、前受収益ということであれば、時間の経過とともに次期以降の収益となるもの（「企業会計原則注解」注5(1)）であるから、企業会計上いつまでに、いくら収益として計上すべきか説明されなければならないが、企業会計上の性格については、資本剰余金とする説、利益とする説などがあり、必ずしも一致した説明はなされていない⁽¹⁵⁾。さらに、工事負担金として土地等の非減価償却資産を取得した場合には、その譲渡がなされるまで収益が計上されないこととなり、前受収益とする考え方では説明困難である。

次に、工事負担金自体の性格が変わってきたことをどうみるかである。すなわち、従来の電力会社の工事負担金は、「新規需要者から旧需要者が従来支払ってきたと同じ料金を徴収する際に適正利潤をうることができる投資限度額—それは旧需要者への供給のため建設した既設施設の平

均工事費に等しい一を企業負担限度額とし、新規需要者への供給に必要な施設の工事費がそれをこえる場合に、当該超過工事費を工事負担金として新規需要者から徴収する⁽¹⁶⁾」こととされていたが、前述のとおり、現在は工事こう長が一定範囲を超える場合にのみ徴収するようになったことである。こうした特別な場合にのみ徴収するという一種の機械的裾切りにより、均一料金体系を前提として説明される前受収益説の根拠が従来より希薄になったといえる。

公益事業に対する配慮とする考え方

この考え方は、利益を生じる余地のない場合にも一定の用益を供給することを強制される公益事業の特性に鑑み、供給施設に対する受益者の負担を直ちに事業者の益金として課税することを不相当とする特別な租税外の考慮によるもの⁽¹⁷⁾というものである。

確かに昭和20年代における一般企業の行う事業と公益事業とはある程度その意義が異なっていた面もあるうが、その後の社会の進展により、一般企業といえども、公害問題でも明白なとおり、単に利益追求が是認されるものではなく、社会に果たすべき公的役割が望まれ、実際にその面が重視されてもいる。こうした変化の中で、公益企業的な側面があるということで、特別な配慮が当然に必要なかは疑問である。

4・4 非出資組合の圧縮記帳の趣旨と再吟味

この圧縮記帳は、前述のとおり、昭和36年度の税制改正で認められたものである。

非出資組合が組合員から賦課金を徴収し、事務費に当てた場合には課税問題はまず生じないが、非出資組合がその事務に必要な事務所、什器備品等を取得するために、組合員に特別な賦課金を徴収した場合には、これらの資産は、すべて資本的支出として経理される結果、組合員から徴収した賦課金が全額その組合の利益として計上されることになる。こうした費用は本来出資によって賄うべき性質のもので、通常の出資組合であれば出

資金によって賄うことにより課税問題は生じないであろうといった事情を背景に設けられたものである⁽¹⁸⁾。

これは、非出資組合については組合法制上出資制度がないため、出資組合との衡平の見地から、税制上の措置を設けたということであるが、収益としては課税すべきものとして課税繰延措置としての圧縮記帳という手法を採用したということであろう。

この圧縮記帳は、国庫補助金等の圧縮記帳や工事負担金の圧縮記帳と同様、課税回避型に分類しているが、他の圧縮記帳とは若干性格を異にする。すなわち、本来その組合に出資制度があれば出資によって取得するところ、それがないために賦課金によっていること、そして、出資組合に対する課税が行われないことを前提として考えれば、必ずしも取得時から即課税しなくともよいといった考え方も成り立ち得る。しかし、いずれにしても出資とは異なり、将来出資者に払い戻されるものではないので、いずれかの時点で課税する必要がある。したがって、制度の簡便性を考慮すると、その課税時点を減価償却資産であれば耐用年数が尽きるときまで、土地等の非減価償却資産については譲渡するときまで課税を繰り延べるのもやむを得ないと考える。

〔注〕

- (1) 金子宏「租税法（第6版補正版）」弘文堂、1998年、153頁

課税繰延は、物的課税除外とは異なる概念であるが、中里実氏は、「課税繰延は、納税者に対して繰延べられた税額の利子分の利益を与える租税特別措置として非難されることが多い。これは、課税繰延が実質的に（部分的にはあれ）課税除外と同じ経済的効果を有するからに他ならない。実際のところ、純粋に経済学的に考えると、両者の限界線はかなり曖昧なものとなってくる」と述べている（「金融取引と課税—金融革命下の租税法」有斐閣、1998年、16頁）。

- (2) 湊良之助氏は、「（工事負担金の性格について）前受収益とした場合に、何年間で取り崩すかが問題であり、あるいは営業権なみに10年とすべきであるとか、支出した権利金なみに5年でよいとか、いろいろの見解が示されたが、圧縮記帳方式を採用することによって、これらの問題は一挙に解決された」と述べている（「国庫補助金・工事負担金及び受贈益について」産業経理第16巻第4号、1956年、99頁）。

また、市丸吉左エ門氏は、「圧縮記帳の方法によれば負担が非常に変わるということであれば別であるが、実際問題として分割課税にしても減価償却の否認にしても負担は殆ど変わらないわけであるから、一番簡単な方法を採用しているわけである」と述べている（「固定資産の評価益及び圧縮記帳に関する評価益について」（会計第62巻第3号、1952年、166頁））。

- (3) 酒巻俊雄・新井隆一「商法と税法（その接点の解明）」中央経済社、1966年、60頁 / 小池幸造「減価償却・圧縮記帳（日本税法体系租税実体法）」学陽書房、1979年、203頁
- (4) 松井静郎「国庫補助金（建設助成金）・工事負担金及び保険差益の圧縮記帳」税経通信臨時増刊号（税務調整解明）第7巻第13号、1959年、128頁 / 吉国二郎「固定資産の再評価益・国庫補助金・工事負担金及び保険差益」企業会計第4巻第8号、1952年、98頁 / 武田昌輔「新版立法趣旨法人税法の解釈」財経詳報社、1988年、200頁
- (5) 中村利雄「圧縮記帳と税務調整」税経通信第37巻第14号、1982年、360頁
- (6) 吉国二郎「法人税法（実務編）」財経詳報社、1974年、280頁
- (7) 湊良之助「前掲稿」97頁
- (8) 新井清光「新版財務会計論（第2版）」中央経済社、1993年、158頁
- (9) 吉国二郎「前掲稿」98頁
- (10) 吉国二郎「前掲稿」98頁
- (11) 吉国二郎「前掲稿」98頁
- (12) 新井清光「前掲書」162頁
- (13) 松井静郎「前掲稿」129頁
- (14) 忠佐市「税法上の後見的機能」企業会計第6巻第11号、1954年、116頁
- (15) 湊良之助氏は、前受金とすると、その前受金は一体収入としていつ計上するのか問題となるが、この点「前受収益説に固執するならば、工事負担金の圧縮記帳方法は、工事負担金により取得した資産の耐用年数で取り崩す前受収益であるといえよう」と述べている。（「前掲稿」99頁）
- (16) 高寺貞男「受入工事負担金「前受特別料金」説の擁護—前受収益説の整理をかねて」税経通信第19巻第1号、1964年、22頁
- (17) 吉国二郎「前掲稿」98頁
- (18) 財団法人大蔵財務協会「国税速報（昭和36年度改正税法総解）」1951年、123・124頁

5 資産引継型の圧縮記帳

資産引継型の圧縮記帳は、前述のとおり、法人に特定の収益が発生する一方、従前の資産に替えて新たな資産を取得するところに特徴がある。したがって、課税回避型の圧縮記帳と同様に、発生した収益に対し課税繰延することに特段の理由があるのかどうかを先ず吟味されなければならない。それと同時に、この圧縮記帳の特徴である資産の取得という実態を踏まえて、旧資産の帳簿価額を新資産の取得価額として引き継がせることが適当とされる特段の理由があるのかどうかについても吟味されなければならない。

5・1 保険金等の圧縮記帳の趣旨と再吟味

保険金等の圧縮記帳の趣旨については、次のような見解がある。

名目所得を排除するための方策とする考え方

この考え方は、法人の所得概念は、本来的には実質的価値の増加を対象としているものであるが、貨幣価値の変動が起こっている場合には、その価値変動の影響が必然的に所得に織り込まれてしまい、しかも、実質的な価値の増減と名目的価値との増減とを客観的に区別できないので、圧縮記帳という手法で解決している⁽¹⁾というものである。これは、益金の性格に着目した考え方といえる。

この圧縮記帳が認められた昭和20年代はまさに、インフレーションが進行した時代であった。昭和25年には「資産再評価法」による再評価が実施され、昭和32年の「中小企業の資産再評価の特例に関する法律」による再評価まで、数次にわたって実施されている。保険金等の圧縮記帳が設けられたのは、昭和22年であり、こうしたインフレ時代においては、名目所得を排除する必要性は、課税繰延の趣旨としては納得しやすい考え方であったと思われる。

保険差益は、一般に貨幣価値の変動による評価益部分と過大償却等による秘密積立金部分からなるものとされており⁽²⁾、税法上はキャピタル・ゲインとして課税することとしている。

キャピタル・ゲインに対する課税が適当かどうかについては、これまでも大きな問題として議論されてきた。その一つの論点は、まさに「キャピタル・ゲインは貨幣価値の下落ないし物価上昇による資産価値の名目的増加にすぎないから、それに課税するのは不合理ではないが⁽³⁾」ということである。

しかし、所得概念をどう捉えるかは別として、現在においても、物価水準の変動は当然見込まれ、それは土地や有価証券の価格に反映しているであろうし⁽⁴⁾、これらの譲渡益に対する課税がそうしたインフレ所得を排除することを前提としていないことは明らかである。

また、キャピタル・ゲインのうちいわゆるインフレ所得の部分は既に行われた資産再評価法に基づく再評価によって一応の解決があったものとみなして譲渡価額と帳簿価額の差額は他の営業活動による所得と合わせて課税する建前をとっている⁽⁵⁾といった考え方もあり、そうであれば保険差益について例外的に名目所得として特別に取り扱う必要性はないといえる。

焼失資産と同一目的に使用される資産を取得した場合には利益の実現とはみないとする考え方

この考え方は、保険差益は、焼失資産の中に含まれていた含み益が表面に現れたものであり、あくまでも利益が実現したもとして課税の対象になるが、この保険差益で焼失資産に代わるべき同一目的のために使用される資産を取得した場合には、利益の実現とはみないというものである⁽⁶⁾。また、同様に、固定資産の場合は商品のような流動資産と異なり、売却して換金することはこの種の資産の本来の任務ではなく、長く事業のために継続して使用するためのものであるから、たまたま他の同一目的の資産に変わったからといって直ちに利益が実現したとはみない⁽⁷⁾といった説明もある。

しかし、先に述べたように、この圧縮記帳は益金に関する取引と損金に関する取引とからなるが、保険金という利益が資産取得の態様によっ

て実現したり未実現となったりと、その性格が変容するというのは適切な説明とはいい難いのではないか。もし同種の資産の取得が左程に重視されるのであれば、自らの意思で従前の資産を取り壊し従前と同種の新資産を取得した場合においても帳簿価額の引継を認めざるを得ないことにもなろう。また、同種の資産を取得した場合にのみ保険金が支払われるわけではなく、保険契約締結の効果として支払われるものでもある。したがって、保険契約を締結する行為と資産が焼失して同種の資産を取得することとは異なる行為であり、区別して考えるべきではないかと考える。

なお、この考え方は、保険は焼失資産に換えて同種の資産を取得するために契約されたものであり、保険と資産取得がいわば一体の行為と捉えることによって、すなわち、同種の資産の取得という条件が成就する場合に保険差益の未実現化が成り立つといっているようにみえる。

しかし、益金に関する取引と損金に関する取引とを一体化して考えるということはどういうことであろうか。確かに、従来、金融取引等は企業の生産活動、すなわち実物経済に附随するものと考えられていた⁽⁸⁾ことからすれば、保険もまさに企業の生産活動を支える前提となる建物等と一体のものとしてみるのが可能であったかもしれない。しかし、今や保険は、不慮の災害が生起する可能性を前提として掛金を支払うことの代わりに一定の条件が満たされた場合に一定の金額の支払いをさせる契約取引であり、金融取引の一つの形態にすぎず⁽⁹⁾、天災等のリスクに対応するための方策としては、保険契約を締結するのではなく、例えば、大地震が起きた場合には元本を償還しない債券を発行することにより対応することもあり得るのである⁽¹⁰⁾。したがって、保険事故の発生による保険金収入も債権を償還しないことにより生じる受贈益も益金としては同じと考えるべきであろう。また、保険金が同種の資産の取得の有無にかかわらず支払われることを指摘することもできるであろう。

自由意思に基づかない資産の転換とみる考え方

この考え方は、保険差益は天災等のいわゆる自由意志に基づかない（天災等によるものは自己の意思によって阻止することができない）資産の転換により発生したものであること、また、保険差益は強制的に利益を生ぜしめられたものであることから、何らかの課税上の配慮が必要⁽¹¹⁾というものである。

確かに保険事故（焼失）は、予測し得ない事象であり、自己の意思では阻止し得ない。しかし、先に述べたとおり、保険はあくまでも金融取引の一形態にすぎず、保険契約を締結する行為（そして保険事故の発生により保険金を受領する行為）と同種の資産を取得する行為とは区別すべきであろう。そうであるならば、保険差益は強制的に生ぜしめられたものというよりは、契約行為の結果当然に生じたものとなる。

保険契約の締結と新資産の取得は区別して考えるべきであり、自由意志に基づかないのは焼失による新資産の取得についてのみである。そこで、仮に不慮の災害による資産の転換に意義を認め、何らかの配慮をすることとした場合には、保険契約の有無にかかわらず、火災等により焼失した資産に替えて新資産を取得した場合にも従前の資産の帳簿価額を新資産の帳簿価額に引き継がせなければならないこととなる。

課税すると代替資産の取得が困難になるとする考え方

この考え方は、保険差益は、事業から生じた利益ではないばかりでなく、この差益を普通の利益として法人税を課税すると、保険金の相当部分が税金にとられ、災害によって滅失した資産に代わるべき資産を取得することができなくなる⁽¹²⁾というものである。

この「事業から生じた利益ではない」というのは、保険差益は企業の本来事業から生じたものではない保険金という臨時的な利益ということと解されるが、現在では事業収益が金融収益が課税上区別しておらず、取り得ない考え方であろう。ただ、保険差益に対して課税すると、実際上税金相当分の資金が再取得にあたって不足するということはある。

しかし、次の諸点を考慮すると課税繰延の趣旨としては説明し難いと考ええる。

ア 前述のとおり、法人税法は納税資金の確保のみを前提として制度を仕組んではいない。

イ 保険を掛けていない資産が焼失し、同一目的に使用する資産を取得する場合も何らか収益の一部（金融収益でもよいが）をそのために確保しなければならない。こうした問題は、取得原価主義による会計計算のもとではごく一般に生ずる問題である（したがって、特段の配慮をする必要があるとすれば、前述したとおり、保険契約の有無にかかわらず、帳簿価額の引継を認めざるを得なくなる。）。

5・2 交換の圧縮記帳の趣旨と再吟味

交換とは、当事者が互に金銭の所有権ではない財産権を移転することを約する契約である（民法586条1項）。民法上は、交換を売買と異なった取扱いをする必要は見出されない⁽¹³⁾、交換差金の額については売買の代金に関する規定を準用することとしている（民法586条2項）。

交換取引は、相互に金銭以外の財産権を移転させる取引であり、有償取引の一種である。経済的には所有する資産を売却し、その売却代金をもって相手方の資産を取得したと同様である。そこで、税法上は通常の譲渡と何ら変わるところがなく、交換によって生じた差損益、すなわち相手方から交換により取得した資産の時価と交換により譲渡した資産の帳簿価額との差額は通常の譲渡損益として取り扱われるのである⁽¹⁴⁾。

この交換の圧縮記帳の趣旨として、次のような見解がある。

交換差益は名目的な利益であるとする考え方

この考え方は、その交換が同種、同用途の固定資産に係るものである場合には、交換差益はいわば名目的な利益であり、直ちに課税するのは適当でない⁽¹⁵⁾というものである。また、交換差益には貨幣価値の変動による評価益部分や過大償却等による秘密積立金部分が含まれてい

る⁽¹⁶⁾からとする考え方もある。

この考え方は、保険金等の圧縮記帳の趣旨の の考え方と同様であり、今や名目的な利益ということをもって特別に取り扱う必要性はないであろう。

同種の資産を取得したときには利益の実現はなかったとする考え方

この考え方は、同種の資産が継続して保有されており、そこに損益の発生を考慮する余地はない⁽¹⁷⁾とするものである。また、法人としては、譲渡資産と同種の資産を再び取得したのであるから、その取引によって積極的に利益を実現しようという意思はなく、客観的にも同種の機能を有する資産が企業に留まっており、同一の実物資本が継続的に事業の用に供されているのに等しい。したがって、資産の移転という法律事実にかかわらず、実質的には利益の実現を認識すべき契機がない⁽¹⁸⁾とする考え方である。

この趣旨と同様のものとして、固定資産は棚卸資産と異なり、売却して換金することはこの種の資産の本来の任務ではなく、長く事業のために継続して使用するためのものであるから、例え、たまたま他の同一目的の資産と交換したからといって、直ちに利益の実現があったものとして課税の対象とすることは妥当ではない⁽¹⁹⁾との考え方もある。また、従来の資産がそのまま新しい資産になって、企業の中に同じような効用を働いているというようなことを主たる理由とする考え方⁽²⁰⁾もある。

なお、同一目的の資産と交換した場合や資産が継続的に事業の用に供されている場合に利益は発生しないとする根拠として、交換取引によって利益を計上させると、企業に対しいわば資産の評価益を強制的に計上せしめることと同一の結果になるからである⁽²¹⁾との意見もある。

しかし、「同種の資産が継続して保有されている」、「同一の実物資本が継続的に事業のように供されているに等しい」というが、この認識は形式的に過ぎるのではないか。従前の資産と新たに取得した資産が全く同じ状態におかれるということは、実際上はあり得ないと思われる。

それは、交換は取引両当事者が自発的に行う取引であり、あくまでも当事者双方が便益を求めて行う行為だからである。すなわち、「2人の間で自発的に行われた取引では、勝者も敗者もなく、2人とも勝者になる。もし取引の結果として一方が敗者となるならば、その人は取引を望んでいなかったのである。したがって、自発的交換のもたらす基本的な帰結は、関係するすべての人に便益を与えること⁽²²⁾」になるのである。また、「交換が行われるのは交換により譲渡する資産に比し取得する資産がより以上の収益を将来生み出すという価値判断に基づくもの⁽²³⁾」といえるからである。

交換という手段によって便益を得ようとする行為は、売買や圧縮記帳の対象とならない事業転換により利益を追求する行為と何ら変わらず、区別する必要性はないと考える。逆に区別することによって企業間の経済取引の中立性、課税の中立性を害することとなる。

なお、交換の場合には、保険金等の圧縮記帳の場合と異なり、益金に関する取引と損金に関する取引とがまさに一体化しているように見える。しかし、こうした一体化を前提にすることは先に述べたとおり、経済取引の中立性を害することとなる。

納税者に苛酷な負担を強いることとなるという考え方

この考え方は、交換の場合には、現金ないし現金等価物を全くあるいはほとんど収受していないだけでなく、取得資産が固定資産であるから、近い将来においてこれを流動化することは考えられないので、利益の実現を認識すると納税者に苛酷な税負担を課することになる⁽²⁴⁾というものである。

しかし、前述のとおり、一般的な買換えにしても無償譲渡にしても法人税法は納税資金が不足することのみをもって何らか配慮することは、原則としてしていないのではないか。したがって、このことのみをもって圧縮記帳を認める根拠とすることは難しいと考える。

5・3 現物出資の圧縮記帳の趣旨と再吟味

現物出資の圧縮記帳の趣旨については、次のような見解がある。

資産が子会社株式に変っただけであり、利益の実現はなかったとする考え方

この考え方は、会社分割方式での全株所有の子会社の設立にあっては、親会社の分割・出資財産を子会社株式への投資に置き換えたにすぎないものであり、投資の継続性が認められるので、当該出資による財産譲渡に当たりキャピタル・ゲインを認識し、それに課税を行うことは経済の実態に即しない面が認められる。また、当該子会社株式を第三者に譲渡しない限り、現物出資財産の含み益を第三者に移転することはないはずである⁽²⁵⁾というものである。

また、同様に、現物出資の実体は会社分割に過ぎず、取得した株式等を通じて出資資産を従来通り支配できるという側面も無視するわけにはいかない⁽²⁶⁾とする見解もある。

この考え方は保険金等の圧縮記帳や交換の圧縮記帳と異なり、同種の資産の引継とはいえないが、従前の状態が維持されているという点では同じ考え方であろう。しかし、投資の置換え、投資の継続性といった点では、株式の買換えも同様ともいえ、現物出資に配慮する根拠として絶対的なものとはいえないと考える。

ただ、現物出資の場合には、交換の場合と異なり、取引の当事者として第三者が介在しないこと、また、全株所有の子会社の設立をしようとする場合に、特段の事情がない限り、現物出資によらず現物（資産）をあえて換金した上で子会社を設立しようという企業行動は考えられないことから、経済取引の中立性を害することはないといえよう。

課税上弊害がないとする考え方

この考え方は、現物出資により減少した資産と増加した株式とが全く同価値であるから、当該資産を記帳価額で現物出資することを認めても何ら弊害がない⁽²⁷⁾というものである。すなわち、株式の帳簿価額を

出資資産の帳簿価額とする限り、現物出資の時点で課税しなくとも特に弊害がないということであろう。

しかし、この説明は、単に課税繰延の効果のことを述べているに過ぎないのではないか。減少した資産と増加した株式が全く同価値であるとしても、それは帳簿価額を引き継がせたことによる当然の結果であり、この説明では、交換の圧縮記帳の場合に同種のものといった限定をする必要性を否定するものとなり、また、一般的な買い換えに圧縮記帳を認めても差し支えないこととなる。

子会社設立の阻害要因の排除措置とする考え方

この考え方は、現物出資による子会社設立に際し、出資財産の含み益が顕在化したとして課税することとなると、事実上会社を分離して経営の効率化を図るため子会社を設立することが困難になる⁽²⁸⁾ というものである。

確かに、現物出資に課税することにより、子会社の設立に悪影響を及ぼし得ることは事実であろう。しかし、課税した場合の悪影響というのは、いわば租税という性格上避けておれないものであり、法人税法上何故に子会社の設立の阻害要因を排除する必要があるのかどうかの説明が更に必要ではないか。この点については、法人税の課税単位の問題として捉えることができるのではないか。例えば、企業が新たな事業に進出する場合や事業の効率化等を図る場合において、事業部制を採用するのか子会社として分離させた上で実施するのかによって、課税関係が異なることとなる。これは、法人税が一法人を単位として課税することとしていることから生じる問題であり、中立性を欠く結果になっている。そこで、繰越欠損金の控除や欠損金の繰戻しの制度が、法人税が事業年度単位で課税することとなっていることを前提に設けられた⁽²⁹⁾ ことと同様に、圧縮記帳により解決を図っていると考えてよいのではないか。

〔注〕

- (1) 忠佐市「租税法の基礎理論」財団法人大蔵財務協会、1950年、148頁／前田文雄「自己の意思に基かない財産の移転に関する法人税の取扱について」税経通信第11巻第1号、1956年、161頁／渡辺淑夫「法人税法―その理論と実務（平成3年版）」中央経済社、1991年、455頁／武田隆二「法人税法精説（平成7年版）」森山書店、1995年、346頁
- (2) 注解法人税法研究会「注解法人税法」会計ジャーナル1974年4月号、191頁
なお、武田隆二氏は、保険差益の発生原因を 物財価値変動部分、 貨幣価値変動部分、 過年度の過大償却部分に区分し、物財価値変動部分がキャピタル・ゲインに対する課税であり、貨幣価値変動部分は資本課税としている（「前掲書」345・346頁）。
- (3) 金子宏「課税単位及び譲渡所得の研究」有斐閣、1996年、91頁
- (4) 金子宏「前掲書」92頁
- (5) 武田昌輔「譲渡損益」産業経理第21巻第2号、1961年、146頁
- (6) 田中勝次郎「法人税法の研究」税務研究会、1965年、290、292頁／吉国二郎「固定資産の再評価益・国庫補助金・工事負担金及び保険差益」企業会計第4巻第8号、1952年、98頁
- (7) 田中勝次郎「前掲書」292頁
- (8) 中里実氏は、「金融取引は、本質的に、実物取引を補完するために行われてきたものと考えられるが、今日においては、その重要性を否定するものは少ないであろう」と述べている（「金融取引と課税―金融革命下の租税法」有斐閣、1998年、267頁）。
- (9) 中里実氏は、「損害保険は、将来生ずるであろう事故等による損失に対処するために、複数のもので支払った保険料を保険会社にプールし、そこから、事故等により損失を被った者が保険金を受取る取引である。すなわち、金銭が、保険会社を経由して、保険料支払者から保険金受領者に流れているという意味で、保険会社は金融仲介機関なのである」と述べている（「前掲書」7頁）。
- (10) 日本経済新聞（平成11年5月24日）「21世紀勝者の条件（市場の魔術）」の記事によれば、東京ディズニーランドを経営するオリエンタルランドが「5年以内に千葉県舞浜の半径75キロ以内で直下型大地震がおきた場合、元本は償還しません」という債券を1億ドル発行したとのことである。その理由は、「保険だと物理的な被害に応じて支給額が変わり、審査に時間もかかる」、「通常の保険契約では保障が難しい入場者減少などの間接被害のリスクにも備えができる」からとのことである。
- (11) 武田昌輔「前掲稿」144頁・145頁／山本守之「体系法人税法（60年度版）」税務経理協会、1985年、600頁
- (12) 市丸吉左工門「法人税の理論と実務（昭和37年版）」税務経理協会、1962年、178頁／山本守之「前掲書」600頁／渡辺淑夫「前掲書」455頁
- (13) 来栖三郎「契約法（法律学全集21）」有斐閣、1974年、19頁

- (14) 武田昌輔「譲渡損益」産業経理第21巻第4月号、1961年、214頁
- (15) 渡辺淑夫「要説法人税法（昭和61年度版）」税務経理協会、1986年、286頁
- (16) 注解法人税法研究会「注解法人税法」会計ジャーナル1974年5月号、198頁
- (17) 吉国二郎「法人税法講義」大蔵財務協会、1954年、374頁 / 山本守之「前掲書」590頁 / 注解法人税法研究会「注解法人税法」会計ジャーナル1974年5月号、198頁 / 松井静郎「新訂税務会計の実務」中央経済社、1957年、232頁
- (18) 小宮保「資産の交換と税務上の取扱」税経通信第16巻第3号、1961年、60頁
- (19) 田中勝次郎「前掲書」290頁
- (20) 市丸吉左工門「座談会・固定資産の取得原価および譲渡損益をめぐって」税経通信第13巻第8号、1958年、162頁
- (21) 武田昌輔「交換損益に対する課税」企業会計第10巻第6号、1958年、92頁
- (22) J・Eステイグリッツ「入門経済学」東洋経済新報社、1996年、89頁。
- (23) 中塚誠一「資産の評価損益及び交換損益の取扱」税経通信第14巻第12号、1959年、96頁
- (24) 小宮保「前掲稿」60頁 / 松井静郎「前掲書」232頁。
小宮保氏は、「既往の税務の立場がいずれのもの（上記の考え方（機能説）かの考え方（救済説）のいずれか）であったかは、必ずしも明らかではないが、感覚的には、救済説の影響力が強かった」といっている（「前掲稿」60頁）
- (25) 武田隆二「前掲書」355頁 / 注解法人税法研究会「注解法人税法」会計ジャーナル1974年6月号、199頁
- (26) 山本守之「前掲書」590頁
- (27) 松井静郎「前掲書」230頁
- (28) 吉牟田勲「新版法人税法詳説一立法趣旨と解釈」中央経済社、1990年、288頁 / 金子宏「租税法（第6版補正版）」弘文堂、1998年、271頁
- (29) 武田昌輔「立法趣旨法人税法の解釈」財経詳報社、1984年、262頁

跋

圧縮記帳のうち法人税法に定めるものの多くは、昭和20年代前半に設けられたものであり、これらの制度が創設当時の社会経済状況や法人課税のあり方等を踏まえたものであることは当然である。また、これらの制度はそれぞれ一部改正が行われているものの、制度としてはこれまで存続してきているものであることから、制度自体の意義は引き続き認められてきたものといえよう。

近年、法人税の課税所得の算定の基礎となる企業会計について、金融商品

の会計基準の大幅な変更にもみられるように、そのルールが大きく変わってきている。その理由としていくつかあげられようが、その一つとして、実物経済から金融経済へのシフトを踏まえ従来実物経済中心として理論構築されてきた企業会計のルールの変更が余儀なくされたといった指摘がある。また、法人税制についても、昭和63年度、平成10年度と法人課税の抜本の見直しが行われ、これまで以上に、適正な課税の実現や企業間・産業間の中立性の確保といった観点が重視されるようになってきている。

本稿は、法人税法に定める圧縮記帳について、創設当時どのような考え方で認められ、また、現在どのように受け止められているかを明らかにした上で、近年の企業のおかれている状況や課税のあり方の変化等をも踏まえ、その課税繰延の趣旨について再吟味しようとしたものである。

本稿は、圧縮記帳に係る収益について課税すべきかどうかといった議論ではなく、その収益は当然に課税されるべきものという前提に立っている。また、圧縮記帳の課税繰延の趣旨といっても一つの理由のみによっているのではなく、いくつかの理由がいわば複合的に勘案され認められたものであろうが、本稿では、圧縮記帳が益金の特例と損金の特例という二面性をもっていることから、収益を益金として繰り延べる理由が存するのか、帳簿価額の引継に理由が存するのかといった点を念頭において、それぞれ個別の趣旨・考え方について考察している。

それぞれの検討結果については本文で述べたとおりであるが、ここでは以下の点について再度指摘することとしてみとめたい。

課税回避型の圧縮記帳については、非出資組合の圧縮記帳を除き、圧縮記帳という手法は必ずしも十全な手法とはいえないのではないかと。課税繰延は、特定の収益に対する課税を先送りするものであるが、それはいつ課税するかの問題も含んだものである。しかし、課税回避型の圧縮記帳については、その取得資産が非減価償却資産の場合には、譲渡等という事実が生じない限り課税されないことから、課税の時期の問題が残ることになるからである。例えば、国庫補助金という補助が企業の収益活動の進行

にもかかわらず（譲渡等という行為があるまで）計上されず、また、工事負担金を前受収益と考えた時には、いつまでも（譲渡等という行為があるまで）前受収益が事実上存在することとなり、圧縮記帳が認められることと矛盾することにもなりかねないからである。

資産引継型の圧縮記帳における「資産の引継」というのはあくまでも形式的なものであり、そのことのみをもって課税繰延の理由とすることは難しいのではないか。すなわち、保険金等の圧縮記帳における焼失資産から同種の資産への転換が重視されるのであれば、必ずしも保険金の有無にかかわらず取得価額の引継ぎを認めざるを得ない場合もあろうし、また、交換の圧縮記帳における交換後の資産は従前の資産が継続して保有されている状況に変わりがないというが、交換というものが交換当事者双方の便益追求の結果行われるものであること（後述）からすれば、従前の資産と同一視するのは難しいのではないか。

保険金等の圧縮記帳や交換の圧縮記帳における名目的利益を排除するという考え方は、制度が創設された昭和20年代のインフレーションが進行した時代を前提としたもので、今や採り得ないのではないか。

また、保険差益を焼失資産の含み益と認識し、その含み益は同種の資産を取得することによって実現したものとみなないといった考え方があるが、保険契約を締結する行為と代替資産の取得行為とは異なる二つの行為と認識すべきではないか。代替資産の取得によって保険差益という実現利益が未実現利益になるとする考え方は、保険は企業の生産活動を支える前提となる建物等と一体のものとする考え方に基づくもので、実物経済を重視し金融取引はそれに附随するものと考えられていた時代を背景にしたものであろう。今や保険は数多くの金融取引の一つの形態に過ぎず、保険事故の発生による保険金の受領（益金に関する取引）と代替資産の取得行為（損金に関する取引）とは区別して考えるべきではないか。

交換の圧縮記帳については、同種の資産が継続して保有されているといった考え方や、積極的に利益を実現させる意思はなく客観的にも同種の

資産が企業に留まっているといった考え方がある。しかし、交換という行為は交換による譲渡資産に比して取得資産がより以上の収益をもたらすものとして自発的に行われるものであること、また、交換という手段は当事者双方が便益を求めて行う行為であって事業拡張のための設備投資の変更等と変るところがなく、交換についてのみ利益の実現がないとすることは適当といえないのではないか。

法人税法に定められた圧縮記帳は、昭和20年代のインフレーションが進行していた時代背景の下でのインフレ所得に課税することは適当でないといった考え方や、企業の本来事業は棚卸資産の売買等を行うことといった実物経済中心の考え方を一部反映していたのではないか。それは、特に保険金等の圧縮記帳及び交換の圧縮記帳について特徴的に見られ、したがって、そうした経済状況の変化や産業間・企業間の中立性の観点に立って再吟味することも有効ではないかと考える。