

企業會計と税法との交渉

番場嘉一郎

一 企業會計と税法との交互作用

企業會計と税法（法人税法のほか、その施行規則、施行細則、取扱通達を含む。以下同じ。）とは、事實上、相互に影響し合っている。税法は、その時代、その時代の、一般にみとめられた企業會計實務の上に乗ることが望ましい。善き會計實務が税法に取入れられる關係の存在が望ましいのである。しかし必ずしもそうはなっていない。税法には、一般にみとめられた會計原則から乖離した計算規定が少からず見出される。そのような規定は、ややもすれば會計實務の方を支配し、適正な企業會計實務の健全な發展を阻害する悪作用を發散するのである。税法に會計原則が適正に盛られ、それが會計原則に無知

な企業の啓蒙に貢獻するという功績も勿論大である。しかし税法の不當なる規定が、企業の妥當なる會計實務をゆがめるといふ事實があれば、それは、職業的専門家たる會計士、會計學者の重大なる關心事とならなければならぬ。

一般にみとめられた會計實務が法人税法の基盤として、ひろく取入れられた顯著な例は、一九一八年のアメリカ歳入法に見られる（後に詳述）。さらに最近では、一九五四年の改正アメリカ歳入法が引當損金を全面的にみとめるに至つたのも、税法が會計原則を導入した事例である。近年、各國の税法が、多かれ少かれ、資本剩餘金の概念を取入れるに至つたのも、正當なる會計實務の税法への反映と云い得るであらう。

企業會計と税法との交渉

わが國においても、税法は純資産増加説という利潤計算原理にちなながら、兎に角、會計實務が一般に認める資本剰餘金を否定しない態度をとるに至った。また収益・費用認識の時点に關してわが税法は權利確定主義を建前とするが、「商品、製品等の販賣については、(その賣買損益を)商品、製品等の引渡の時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる」(取扱通達二四九)として、會計實務を容認するのである。

これに對して、税法の規定が、課税目的外の財務諸表(特に株主に對する財務諸表)の作成に不當な影響を與える幾多の例は、會計専門家側からしばしば指摘されている。わが國では、現在の大藏省企業會計審議會(當時の經濟安定本部企業會計基準審議會)の小委員會が、この問題に關して、「税法と企業會計原則との調整に關する意見書」を提出している(昭和二十七年六月)。アメリカでは、アメリカ會計學會(AAAS)が「會計原則と課税所得」なる標題の意見書で、税法が企業會計に及ぼす不當な影響を指摘している(昭和二十七年八月)。アメリカ會計士協會(AIA)も、「稅務會計と一般に認められた會計

原則との喰違」と題する勸告書を國會の歳入委員會(Committee on Ways and Means)に提出し、喰違いを消去して、稅務會計の基準として一般に認められた會計原則を回復するために、税法の改正が必要であることを訴えている(昭和二十八年二月)。

税法の規定が企業の會計實務に不當な影響を與える例を、わが國の實際からみて、一、二擧げれば、その一つは價格變動準備金の規定である。價格變動準備金への繰入額は税法上損金とされるが、企業會計の原則から見れば、それは積立金への繰入額である。税法が價格變動準備金への繰入額を損金に認めることは、會計原則としては、積立金への繰入額に對する免税措置とみななければならぬ。そこで税法が、價格變動準備金への繰入額を企業の會計帳簿において損金に計上することを要求することとは不當な規定と云わざるを得ないことになる。税法は、繰入額を會社の帳簿に損金として計上しない場合には、課税所得の計算上これを損金に算入しない。會計原則的には、價格變動準備金への繰入は積立金の設定であるから、これを剩餘金處分を以て行うのが妥當であるが、

税法の規定から、これが妨げられるのである。企業としては、繰入額を會計帳簿上損金に計上し、價格變動準備金を棚卸資産からの控除科目として表示したり、負債の區分に表示したり、その本質觀（價格變動準備金は積立金であるとの解釋）とは齟齬した經理を行うことにせざるを得なくなるのである。従つて價格變動準備金の規定は企業會計に不當な影響を及ぼすと云わざるを得ないことになる。さらにまた價格變動の危険にさらされない企業でも、税法が價格變動準備金への繰入額を損金と認めざる限り、準備金繰入を行わないと損であるから、繰入を行う。これも企業會計實務に及ぼす悪影響の一つである。

貸倒準備金の規定も同様な悪作用を及ぼすのである。税法が貸倒引當金の制度をみとめることは企業會計實務をとり入れることであつて、誠に結構なことであるが、貸倒の發生する餘地のない企業が、税法上の貸倒準備を行い、それだけ損金を計上するに至るが如きは、税法規定が會計實務に及ぼす不當な影響と云うべきである。税法が餘り客觀的に貸倒準備を是認すること（特定の債權

額に對して何%という金額と所得に對して何%という金額との何れか低い金額に相當する貸倒準備を損金に算入するというのが如き）が弊害をもたらすのである。

原價差額の調整通達（昭和二八年）により、原價差額の期末調整を税法が要求したことも、企業會計實務に悪影響をもたらしている。これは税法が原價差額の調整を要求することが悪いという意味ではない。ただ調整通達の要求が煩瑣であるところから、期中において原價差額が消去されるような不當な處置を現に企業が行う傾向にある。このような傾向を助長している點が問題とならざるを得ないのである。

企業會計と税法との喰違については、會計専門家としては、それが企業の公表財務諸表に及ぼす不當な影響を懸念すべきが當然である。或る種の會計士は、税法規定はやがて一般にみとめられた會計原則となるのであり、「税法規定とは異なる方法で會計帳簿をつけるべきである」というようなことを監査依頼者に教えようと努力する會計士には大變な重荷がかかってくる」と主張するが、これは良識ある職業的専門家たる資格に缺ける會計

士と評されねばならない。

會計士にとっては、納税者たる企業が幾つかの一般に認められた會計方法（例えば棚卸評價に關する先入先出法、後入先出法等の各種の方法）の中から、その一つを選ぶ場合に、これを選んだ方が、税負擔上、得であるからという理由で、會社固有の實情からすれば最も適當とは云えない方法を選ぶという事實も、大なる關心事とされねばならない。税負擔上の損得を勘案して、會計方法を選択することは、廣く行われる事實である。アメリカでも、このような建前から、棚卸評價に後入先出法を選択する會社が近年著しく増加しているといわれる。後入先出法を課税所得の計算に用いるならば、それを同時に公表財務諸表の作成にも用いなければならないということもアメリカ税法は要求している。そこで後入先出法は今日のような一般化をみたわけであるが、後入先出法が當該會社の實情に適當しない場合には、後入先出法の適用は、適正なる會計實務としては、差控えらるべきであり、従つてかかる會社が税負擔の損得から後入先出法をとつたとすれば、そこに税法の企業會計實務への悪作用

が看取されることになるのである。

二 アメリカにおける税法と企業會計との交渉の歴史

税法と適正な企業會計との交互作用に關する簡單な歴史を、アメリカの著名な長老會計士たるメイ（George O. May）が或る書物の序文に書いてゐる。それは、最初はアメリカ歳入法は一般に認められた會計原則の基盤の上に乗っていたが、時が移ると共に、乖離する面が殖えたことを述べ、一體どうしてそうなつたのかという理由を表明したものである。その概要は次の如くである（スミス・バッターズ著「課税所得と企業利益」に寄せたメイの序文より）。

稅務會計と一般財務會計との相違は、例えば、キャピタル・ゲイン及びロスが損益計算の要素であるか否かという問題に關する「概念」の相違から生ずる。或いは兩者の相違は、收益または費用が會計に取入れられるべき時點に關する見解の相違にもとづく。或いは最初の一般的な基準とはまったく異つた條文を採擇すること、最初の基準から漸次乖離した稅務取扱いがなされることか

ら、兩者の相違が生ずることもある。

一九〇九年の Corporate excise tax law (營利を目的とした會社に對し、五千ドルを超える所得に對し一%の稅率で課稅した營業稅法)は、商業實務を否認して現金主義會計すなわち現金受入又は現金支拂の時を以て諸項目を帳簿に計上すべき旨の規定をなした。しかしこの提案は餘りにも非實際的であつたから、企業純益の計算實務(企業の會計實務)には取入れられなかつた。右の法令がもたらしたものは、單に會計思考の混亂のみであつた。その影響は今日にも及んでゐるのである。

今世紀には、會社の財務會計に對して政府が強い關心を示す事實が各方面において現われている。連邦委員會は、一九〇七年の鐵道會社を手はじめとして、州際營業に従事するすべての公益企業會社の會計を規制する權限をもつに至つた。それ以外の會社で、その株式・社債を登録する必要のあるものの會計は、一九三三年及び一九三四年の證券法に基き、證券取引委員會により、廣汎に規制されることになつた。このような法規に従う企業會計は、會社自體の必要に適應したものであると共に、政

企業會計と稅法との交渉

府の必要にも應ずるものでなければならなかつた。そこで會社自體の會計が(それが規定された基準、すなわち認められた基準に準據している限り)、所得稅會計の規範としても認められるざるを得ないものとなつてきた。

このような状態は、先づ、一九一八年の歲入法に反映された。この一八年法は、有能な専門的顧問の助力を結集して起草されたものである。すなわち一八年法の制定に指導的役割を演じた三人は、優れた經濟學者で元稅務行政官であつたアダムス (T. S. Adams)、有名な會計士ステレット (J. E. Sterrett) 及び有爲の若き法律學者バラントイン Arthur A. Ballantine であつた。新しいドクトリンの基本は、一九一八年法の第二一二條 (b) と第二一三條に次のように表現されたのである。

「所得は、納稅者の會計年度(營業年度か、曆年度の何れかとする)につき、當該納稅者が會計帳簿を記録するに當り規則的に用いる會計方法に従つて、計算されねばならない。但しそのような會計方法がそのように用いられていない場合、または用いる會計方法が所得を明瞭に表示しない場合には、歲入廳長官が、純益を明瞭に表

示すると考ふる基準及び方法により、計算がなされねばならない」〔一九一八年法第二二二條(b)〕。

「このような項目(グロース・インカムに含めるべきものとして列擧した項目)の金額は、すべて、納税者がこれを受入れた課税年度のグロース・インカムに含めなければならぬ。但し第二二二條(b)により許された會計方法に基き、そのような金額が他の年度に所屬するものとして會計することを適正とする場合はこの限りでない」〔一九一八年法第二二三條〕。

歳入法に附帶するレギュレーションは、さらに、収益費用の認識時點について次のように規定した。「グロース・インカム」の諸項目またはこれから控除する諸項目が會計記録さるべき時點は、基本的ルールすなわち計算は納税者の所得を明瞭に表示するような方法で行われねばならないというルールに照して決定されねばならない」(レギュレーション第四五、第二二條)。

またレギュレーションには次のような規定がなされた。「承認された標準的會計方法は、通常、所得を明瞭に表示するものと認められるであろう」(レギュレーション第

四五、第二三條)。

右の諸規定は現在の歳入法及びレギュレーションにも實質的變化なしに承継がれていたのである。

前掲歳入法第二二二條(b)の但し書に述べる如く、所得を明瞭に表現しない會計方法を拒否する權限を歳入廳長官に留保することが必要であったことは云うまでもない。しかし、長官が判断を行使する場合の精神も、よき會計實務にのっとるものであることは、一八年法の次掲條文にうかがうことができたのである。

「長官が、納税者の所得を明瞭に決定するために棚卸の利用が必要であると認めた場合には、長官が、國務長官の承認を得て、實務界の最善の會計實務になるべく一致するように、かつ所得を最も明瞭に表現するように規定した基準により、當該納税者は棚卸を行わねばならない」(第二〇三條)。この條文の規定も現在そのまま生きてゐる。

レギュレーションには、當時の認められた會計方法のアウトラインが盛られたのである。時が移って、それは、一般的會計實務とは別な、所得決定の法的ルールのコー

下であるとする者が生ずるようになった。しかし、規定の起り及び目的から云うと、それは、カーレントな會計基準を熟知しない者の便宜のために、法の意圖を傳える手段に過ぎなかつたのである。

一九一八年法の意圖は、稅務會計と一般企業會計とをなるべく密接に調和させることであつた。この點に關する態度の變更を物語る證據はその後の規定にも含まれていない。一九三八年に後入先出法を認めたとときも、納稅者が一般會計目的にもそれを用いることを條件として、これを認めたのである。すなわち現に行われる會計實務を法規に取入れたのであつた。

さてここで、一九一八年以降今日に至る三〇年間に稅務會計と一般財務會計との間に生じた喰違いとそれが如何にして生じたかを見よう。

疑いもなく、最も重要な喰違ひは、稅法規の基礎をなす一般的な利益概念を變更するような規定を逐次殖やして行つたことに原因する。何故そのような規定を導入したかといへば、會社に救済を與えるとか、その他の政策的な理田に基くのである。この種の最も顯著な例は、恐

らく減耗控除 (deductions for depletion) の規定である。もっとも、このような場合に、稅務上認められる控除が利益概念に基くアローワンスであるか、政策に基く控除であるかを明瞭に區別することは、時には困難なこともある。

その他、金額において比較的重要な喰違ひを生ぜしめる原因には次の如きものがある。

A 憲法上の制限 (國會の權限により非課稅收益を定め、非控除損金を定めること)。

B 單にポテンシャルな損失または費用に對する態度の相違。

C 語義の相違——特に「發生」、「リザーヴ」、その他これらから派生する用語に關連して。

D 或る問題に對する法律的解釋と會計的解釋の相違。

E 規定の明確さへの要望 (稅の規定が明確であることを要望するため、明細な規定を設けることから、會計實務との間に喰違ひが生ずること)。

一九二〇年當時、所得は現金の形で實現する以前に生

じうるか否かという点につき議論があつたが、完了取引及び現金等價物のドクトリンを採用することによつて解決されたのである。歳入廳長官は貸倒引當を認めることを拒否したが、一九二〇年の國會は、これを認めることに合憲性があり、一般に認められた會計實務に従うことが税法の一般的な意圖であることから、長官の意見をくつがえしたのである。ところで、賣上収益は、課税年度末に負債の返済に充て得る現金額その他の價額を以てこれを測定することが許されねばならぬ。従つて現金割引引當金や通い容器の代金に對する引當金も許容されねばならない理である。このように、税務取扱の多くの不合理が是正されないでいることは、納税者の顧問がそれを見逃すためであるか、税務取扱を受入れて、會社の會計手續の方をこれに合わせるように變更する方が、當局の取扱の變更を求めるよりも費用が少いためかであろう。

法律家と會計士の協力は或る分野では行われてはいるが、税務目的の分野においては、はげしい、見苦しい衝突がある。税の實務から會計士を全く締め出そうという企てが法律家の協會によりなされてはいる。會計士は税計算

の法的領域に侵入しようとする。この衝突の當然な特徴として、税の實務をいやが上にも法律的ならしめ、税法の會計的規定を骨抜きにしようとする法律家の企てが生じている。

法律家はこの會計的規定を正面から攻撃することはしないが、しかし會計的規定が當初もつていた支配的力は、特別な救済規定の累積により、また特別な問題に關する固定的ルールの設定によつて、害なわれている。この事態に對する責任は、時には納税者自體又はその法律顧問又は會計顧問の側にあり、時には稅當局の要員が判斷力を使用する能力を充分にもたないということにある。例えば下級の稅務裁判所が、細目の點について、税法の大綱規定とは調整し難いような決定をする。會計士はこれを不當として苦情を云うが、問題點の重要性が乏しいと、最高裁判所に提訴して取消を求めるための費用をかけるに値いしないのでそのままにしてしまうのである。裁判所が不當な決定を行う原因は、時には、會社の顧問辯護士が、自分らも裁判所もよくは判らない會計上の問題を提訴するということにある。これがまずい結果をうむの

である。

三 課税所得と企業利益との喰違

企業會計原則に基いて計算される企業純利益と税法に基いて計算される課税所得との喰違いを研究した Clarence F. Reimer は、喰違いを、次のように、その原因別に分類した(會計上の純益と税法上の所得との相違、三三頁以下)。

- (1) 課税されない利益 (income not taxed)
- (2) 課税される非利益 (non-income taxed)
- (3) 利益の年度所屬の相違 (differences in year of incidence of income)
- (4) 課税目的上控除し得ない費用 (business expenses not deductible for tax purposes)
- (5) 控除し得る非費用 (non-expense items deductible)
- (6) 費用の年度所屬の相違 (differences in the year of incidence of expense)

課税されない利益としては、州債、市債及び一定の合衆國債の利子、被保険者の死亡により受取った生命保険

企業會計と税法との交渉

金(會社が役員等を被保険者として結んだ保険契約の場合)、固定資産のやむを得ざる換金 (involuntary conversion) による利益(但し災害により滅失した資産又は收入手續により收用された資産に對する受取保険金その他受取金の總額を、直ちに、原始資産に類似の他の資産又は用途の關連した資産に再投下した場合に限る)、特定の資産交換に基く利益などが Reimer により例示されている。これらは、税法上非所得と考えられているわけではないが、特に租税政策として、恩惠的な免税を認める立法により課税収益から除外されているのである。

もっとも受取生命保険金を非課税所得とする一面、これに對する保険料は課税所得計算上費用として控除されない規定になっている。また火災で焼失した固定資産から生ずる保険差益を類似固定資産に再投下すると非課税所得とする代りに、投下差益額に相當する減價償却費は税務上費用とされない。つまり、簿價五萬ドルの建物が焼失し、七萬ドルの保険金を得たとし、この七萬ドルを、(イ)類似建物の建築又は買入に再投下し、或いは(ロ)類似建物を所有する會社の株式を取得して子會社とする

に支出し、或いは(ハ)後日、前記(イ)又は(ロ)の目的で支出する建物取替資金として引當てた場合には、課税所得計算上保険差益の二萬ドルを所得に算入しないが、新建物の取得原價は、焼失建物の簿價たる五萬ドルとされ、これに基く償却がみとめられるに止まる。企業會計上七萬ドルを取得原價とすれば、税務貸借對照表上の建物勘定と會計帳簿上のそれとの間に二萬ドルの差異があらわれ、またこの二萬ドルに對應する減價償却費が會計帳簿上は記録されるが、税務上は控除され得ない費用となるのである。

保険差益については、企業會計原則上、それは利益にあらずして、資本剩餘金であるとの解釋がなされる場合がある。著しい貨幣價値の低落に基いて生じた保険差益の如きについてこの解釋が行われるのである。この見解にたてば、保険差益を非課税とすることは當然であり、これを課税されない利益の例とするのは當を得ないことになる。むしろこのケースは、保険差益の發生に關連して、保険差益に對應する償却費という課税上控除し得ない費用が生ずる場合の例として擧げらるべきである。

非課税利益の例をわが税法に求めるならば、受入配當收益、特定の輸出所得、特定の増資配當、企業會計上資本剩餘金と認められない保険差益等がある。會社が受入れた配當收益を税法が當該會社の課税所得に算入しないのは、税法が法人擬制説の立場にたつためである。従つて配當收益を非課税所得とするのは、租税政策としての恩惠的立法によると云うことはできない。むしろ法人實在説にたつ企業會計原則と法人擬制説にたつ税法との間における利潤概念の相違(法人擬制説か法人實在説かという立場の相違が生み出す利潤概念の相違)に起因すると云うべきである。

現行法人税法の據つてたつところの法人擬制説を、受入配當收益の益金不算入と關連させながら、漢良之助氏は次のように説明する(税務會計、一四八頁)。

「現行法人税法は、法人をその構成員たる個人の集合體とみなし、法人税を個人の配當所得の源泉課税とみなして體系がつくられている。従つて、法人が他の法人から受ける利益の配當等は、すでに源泉課税(法人税)を課税済のものであるから、これに更に課税することは、重複して法人税を課することとなるので、内國法人から受ける利益の配當、剩餘金の分配については、これを益金に算入しないこととしたのである。」

忠佐市氏は法人擬制説にたつ損益計算の原則を、企業主成果計算の原則とよび、企業主計算の理論を次のように説明する（課税所得の計算理論、現代會社稅務會計所載、一六頁）。

「法人稅法で想定せられている企業主は、法人という獨立した法人格者自體ではなく、法人の實體たる構成人の集合、しかも最終的には個人出資者にまで分解されたもの集合として、それを考えるという立場にたつものと解されている。法人は個人出資の集積であり、法人の經濟活動の成果は結局は個人の經濟的利益に歸着する。……法人稅は個人の納税する所得稅の代替的、前拂的な性格をもつ租稅である。……法人の課稅所得は、法人自體の課稅所得というよりも個人の課稅所得の集積である。會計理論が企業自體つまり法人自體という基調に立つて展開せられるとするならば、企業利益と課稅所得とは、最初の出發點がズれることによって、結果を同じくしない點もでてくる。」

課稅される非利益は、會計原則と稅法とが理論鬭争を演ずる重要な對象となる。課稅非利益として、Reimerは、自己株賣却益、通常の發生主義會計法を割賦基準會計法に變更した場合における割賦金回収額に對應する既課稅利益などを例示する。自己株を資産と考へ、取得原價と賣却價額との差を賣却損益とするのは法律學者の通説であるが、會計實務としては、自己株の取得を一種の

企業會計と稅法との交渉

減資と見、賣却（再發行）を一種の増資と考へ、賣却損益は生じないと解するのが一般的である。法律學者が賣却損益と解する金額は、會計實務ではこれを資本剩餘金と解するのである。この立場から、自己株賣却益を課稅される非利益と解すれば、賣却損は非損費であり、當然、課稅上控除される非費用となるわけである。アメリカ稅法は、一九三四年以前には、自己株賣却益を課稅所得には算入しなかつた。その稅法がこのように態度を變更するに至つたことをペイトンは、「稅の領域における奇怪な進化」と評している。そして「財務省が自己株賣買差額は益金であるという誤つた考へ方をするに至つたことには若干の恕すべき理由がないではない。それは、自社の株式の多額な trading を行つた會社が用いた用語及び手續に見出される。これらの會社は、ある場合には、自己株式を市場性ある有價證券に含めて、資産として報告した。また自己株式取引を投資活動とよび、自己株式に配當を行つたり、この配當金を自己の財務諸表に収益として計上するというような非現實的なことまでやつた。このような悪戯を見て、遂に財務省が、このゲームに加わ

ることを決意したことは不思議でないと思う。勿論、この租税政策の變更には抵抗運動があった。しかし、不服の納税者も自己株式取引の本来の姿をよく表現するような會計方法をとらなかつた。そして忽ち税務のニュー・ルックは、裁判所の判決により、地歩を固めるに至つた。これは、悪いターミノロジーから生じた誤解に過ぎないところの事態が法律として確立されてしまつた顯著な例である。最近の立法にあらわれているような健全な基盤へ復歸しようという努力が成功することを祈つてやまない。」と述べている(會社會計及び財務諸表、二〇六―七頁)。

アメリカ税法では、割賦販賣利益は次のような場合に、從來、二重課税されていた。それは發生主義會計をとつていた會社が賣上利益の計算を割賦基準に變更した場合である。變更前の賣上に係わる利益はすべて課税されているのに、その割賦賣掛金が、變更後に回收されると、これに對する割賦賣上利益が再び課税所得に算入されるのである。すなわち販賣實現の時に課税され、賣掛金回收の時に再び課税されるという建前になっている。これは、會計基準の變更には罰を加えるという意味の二重課

税であつたが、一九五四年改正法で、販賣實現の年度における賣上利益への課税額の一部は、割賦賣掛金回收の年度における課税額から控除される扱ひになった。一部を控除するのであるから、二重課税が全くなつたわけではないが、これによつて「從來、割賦基準會計法の採用を嫌つていた多くの納税者は、これを採用しても不利でないと考えるようになり、財務諸表を割賦基準によつて作成することに變更するものが殖えるであらう。」(A・H・コーエン稿、新歲入法が會計に及ぼす影響、アカウソティング・レビュー、一九五六年四月號、二二二頁) 他にも税法が企業會計に影響力を與える一事例が見られる。

わが税法における課税非利益の例としては、自己株賣却益、合併差益の一部(評價益から成る部分)、壓縮記帳しなかつた保險差益(貨幣價值變動による)などを舉げうる。合併差益は、税法上、評價益から成る部分、資本剩餘金から成る部分及び利益剩餘金から成る部分に分けられ、受入資産の評價益から成る部分は合併會社の益金に算入されるのである。税法は人格合一説(人格承繼説)

に立ち、合併が被合併會社の資産負債をその帳簿價額で承継するという形で行われれば、合併差益に課税しない。被合併會社が資産の評價を引上げて受入れれば、その評價益を課税所得とするのである（淺良之助、前掲書、一四二頁）。

税法が人格合一説にたつのは商法學者の通説に従ったものである。これに對して「企業會計原則」は現物出資説にたち、合併差益を資本剩餘金と解している。會計學者の通説は現物出資説である。わが商法の規定（第二八八條の二）も、合併差益を資本準備金としている。この商法の規定は商法學者の通説に反した規定であるので、通説通りに改正しようとする意見が強いようである。「企業會計原則」としては「税法と企業會計原則との調整に關する意見書」で、税法に對して、現物出資説にたつ會計處理法を認めることを要望し、現物出資説を強く支持しているが、税法の據つてたつ人格合一説に對する反論が右の意見書には展開されていない。そこに弱點が見出されるのである。人格合一説の立場から現物出資説に有力な異議を唱える専門家も見出だされない。

企業會計と税法との交渉

アメリカ會計士協會の會計手續委員會では、合併を pooling of interests と purchase との二種類にわけ、合併が前者に該當する場合には、合併會社は被合併會社の資産をその帳簿價額のまま承継すべきであり、利益剩餘金もそのまま承継して差支えないものとし、合併が purchase に該當する場合には、合併會社は受入資産を交付現金額又はその他の對價の適正評價額で測定した原價で記帳し、或いは受入資産の適正評價額で記帳すべきである旨の意見書を發表した（アカウンティング・リサーチ・ブレティン、第四〇號、一九五〇年九月）。ここに pooling of interests とは、消滅會社の株主のすべて又は殆んど大部分が存續會社の株主として承継される等の條件を備える合併を意味し、他方、purchase とは、消滅會社の株主の一部又は全部が消滅し、合併會社に承継されない等の條件をもつ合併を意味する。合併が purchase に該當する場合に、合併差益を資本剩餘金にするのか否かについては前記委員會は明確に述べていないが、合併差益を資本剩餘金とする考えであることは疑いを容れない。

合併をこのように種類わけして、pooling of interests たる合併には人格合一説による計理を適用し、purchase たる合併には現物出資説による計理を適用することにするのが一つの解決策であるかも知れない。

とに角、會計原則の問題として現物出資説も是認されるのであり、従って税法が受入資産の評価益を課税所得に加えることは、この立場から、課税非利益の一例として指摘され得るのである。

わが税法では、保険差益を壓縮記帳しないと、これが課税所得となる。すなわち保険差益に相當する現金額を固定資産に再投下した場合に、その固定資産の取得原價から保険差益額だけマイナスしてこれを記帳すること（固定資産の壓縮記帳）が、保険差益を益金に算入しないことの要件とされているのである。アメリカ税法では、會社の會計帳簿における壓縮記帳を要求していない。會計帳簿における新設固定資産の取得原價のうち保険差益相當額は、稅務貸借對照表上の固定資産原價でなく、従ってこれに對應する減價償却額を損金に算入しないと、いうに過ぎない。この點は、わが税法とアメリカ税法の著

しく相違する點である。わが税法は、税法上固定資産の原價でないものは會社の會計帳簿に記帳してはならない、記帳すればそれを益金に算入すると云っているに等しい。稅務會計と企業會計とは各種の喰違い點をもつのに、税法が會計帳簿への記録方法を指圖することは、企業會計への不當な干渉として非難されるのである。Reimer が述べるように、課税目的上の固定資産コスト以外に、企業會計目的上の固定資産コストを明かにすることは、「經營者が經營方針を決定し、管理意思を決定する場合に、眞のコスト數字を知ってこれを利用するという意味において必要である。」（前掲書、四一—二頁）この意味において經營者に必要なインフォメーションを提供するため、保険差益額を以て取得した固定資産を企業がそのフル・コストで記帳すると、わが税法では貸方保険差益勘定が課税所得とされるのである。企業會計實務上、利益と解されない保険差益（貨幣價値の變動に基づく保険差益）がかく取扱われることは、税法と企業會計原則との正面衝突をもたらすのである。

課税目的上控除し得ない費用として、Reimer は、法

律違反に係わる罰料金及び費用、所得の一定率を超えた慈善的寄附金、資産贈與の全額、免稅所得に對應する費用、特定の條件をもつ未拂費用、法人の連邦所得稅（わが法人稅に相當）などを列擧する。費用の損金不算入は、一部は租稅政策上の喰違いである。罰料金の損金不算入は、經濟的・社會的規律保持のため罰を課する立法に基いており、寄付金の損金算入制限とか資産贈與の損金不算入とかは稅收保護のために制限を課する立法に基いている。免稅所得に對應する費用の損金不算入は免稅という租稅政策の反射である。

法人稅については、企業會計上、費用であるか否かの議論がある。わが國の會計慣行としては、法人稅を費用としない例が多いが、これは法人稅法が課稅所得の計算上法人稅を損金に算入しないことに起因するようである。つまり、稅法が企業會計に與えた影響である。法人稅の費用性について Reimer は次のように述べている。「法人稅はしばしば經濟學者により、會社の利益の政府に對する分配と考えられている。けれども會社の經營者にとっては、それは紛れもないコストであり、費用項目

企業會計と稅法との交渉

として損益計算書の最後に記載されるのが普通である」
（前掲書、一一〇頁）。

アメリカ會計士協會の前記會計手續委員會も、「法人稅は、他の費用と同様に、損益勘定、剩餘金勘定その他の勘定にアロケートされなければならない費用である——アロケートすることが必要かつ可能なる限り——。」と述べている。その意味するところは、損益計算書上の利益に對應する法人稅は損益計算書に費用として掲げ、利益剩餘金計算書に計上された利益に對應する法人稅は利益剩餘金計算書に費用として掲げるべきだと云うことである（アカウンティング・リサーチ・ブレティン、第二三號、一九四四年二月）。

法人稅を費用とみれば、法人稅の損金不算入は不算入費用の一例である。法人稅を剩餘金分配と見れば、稅法の損金不算入は當然の事理となる。湊良之助氏は、企業會計としては法人稅を費用と見る立場を肯定しながら、稅法において法人稅を損金不算入とする理由を次のように述べている。

「法人稅及び市町村民稅は、通常、利益處分であると考えら

れている。しかし法人税を損金に算入しなくなったのは昭和十五年改正以後のことであり、それまでは損金に算入していた。純財産増加説又は法人及びその株主からみれば、法人税はまさに損金以外の何ものでもなからう。法人税を非控除損金とした理由は、會計理論よりむしろ所得税との權衡、納税心理等の稅務行政理論によるものである。(前掲書、三二九頁)

アメリカ税法における未拂費用の損金不算入というのは、課稅年度内に又は課稅年度末から二ヶ月半以内に支拂われず、かつ一定の他の條件が存在する場合には、未拂費用及び未拂利子を損金に算入しないという規定を指しているのである。

一定の他の條件とは、(1)支拂を受ける者が、その採用する會計方法にもとずき、當該支拂わべき金額を、その支拂われざる限り、自己の課稅年度(納稅者の課稅年度がその期間内に終了するところのその課稅年度)の課稅所得に算入しない場合、(2)納稅者の課稅年度末又はその後二ヶ月半以内に、納稅者と支拂を受ける者との兩者が、損失の控除を認められない關係にある者である場合(控除を認められない損失とは主として家族のメンバー間の損失及び個人と會社間の損失を指す)を云う。

これは稅務當局が、損金に算入する費用を納稅者や會計士の解釋よりも狭く解するために生ずる喰違いであ

る。アメリカでは保險差益に相當する固定資産原價の減價却費が非控除費用となることは前述した。非控除費用をわが税法に求めるならば、アメリカ税法に基く例として挙げられた罰科金、寄付金、資産贈與、免稅所得に對應する費用、法人税のほか交際費を舉げることができ。引當費用の損金不算入は費用の年度所屬の解釋の相違に屬する。

控除し得る非費用として Reimer が舉げるのは、原價基準を超えるディブリーション(減耗控除)、純損失の繰戻控除及び繰越控除、自己株賣却損などである。わが國では原價基準を超えるディブリーションは認められないうが、その他はみとめられている。わが國独自のものとしては、價格變動準備金繰入額を追加することができる。控除可能非費用にも租稅政策的な理由に基くもの(減耗控除の如き)と、企業會計と税法との利潤概念の相違に基くもの(自己株賣却損の如き)とがある。この損金算入非費用と非課稅利益とは區別し難いこともある。例えば價格變動準備金繰入額は税法では損金とするが、これを非課稅利益とも考え得るからである。非課稅利益の例

として挙げた特定の輸出所得は、税務上、一定額を損金算入する方式によって免税されるので、損金算入非費用の例ともなる。

収益・費用の年度所屬の相違として、アメリカ會計士協會、アメリカ會計學會、Reiner などが挙げる例は、次の如くである（アメリカ會計士協會前掲勸告書、アメリカ會計學會前掲意見書、Reiner 前掲書による）。まず収益の方から見ていく。

(1) 前受収益 企業會計では前受収益として繰延べる収入額が、税務會計のルールでは収入したときに収益と認められる（但し一九五四年歳入法でこの喰違いは除去された）。

(2) 係争中の取得金 一般に認められた會計原則によれば、収入金はそれが収益項目であることが確定され、稼得されるまでは収益として認められない。しかるに判決例は、係争中の取得金 (earnings under a claim of right) を、その収入時に課税所得とみる傾向にある。

(3) 未收収益 財務省及び裁判所は、配當金を、収入した時に課税所得とみる見解をとる。一般に認められた會計

計原則によれば、配當を受取る権利が確定したときに、配當は収益として発生しているのである。

費用の年度所屬の相違する例は次の如くである。

(1) 引當費用 判決例は、費用につき、その支拂義務の金額及び事實が確定したときに損金として控除することを認めるが、會計原則によれば、費用はその關係収益と對應させられねばならない。収益に課する時に、費用の額が確實に決定できない場合には、合理的な見積りに基づいて費用を認識すべきである。課税目的のためにかかる會計原則を採用すれば、現に貸倒につき許されているような費用引當金の設定が許されるべきなのである（引當費用は一九五四年法で認めることに改正された）。

(2) 固定資産税の發生 財務省及び裁判所は、固定資産税 (property taxes) は特定の日（徴税日など）に一度に發生するというルールを固執するが、財務會計目的にとって、最も受容られる方法は、固定資産税は徴税官廳の會計年度にわたり月々發生するものとして扱うことである（この扱いは一九五四年法で認められた）。

(3) 前拂及び繰延費用 前拂費用については會計實務と

税務會計との間に大體、喰違いは存在しないが、將來の期間に對して効果をもたらす費用（廣告費の如き）について繰延費用の取扱をなすという會計實務と税務とが合致しない場合がある。

(4) 資本的支出と収益的支出 税務では収益的支出を資本的支出と解釋する傾向が強い。

(5) 創業費償却 アメリカ税法は會計の通説たる創業費償却を認めない。會社消滅の時に損金とされる（但し一九五四年法で、六〇ヶ月を下らない年限で償却することを認めた）。

(6) 營業權償却 アメリカ税法では營業權の償却を認めない。會社の全部又は一部が消滅するときに、讓渡價額と、營業權を含む資産のコストとの差を損益とすることが許されるに止まるのである。

(7) 賣上債權償却及び貸倒引當 賣上債權を切捨てる時期につき税務當局と會社側の見解がしばしば喰違う。貸倒引當の適正額についても見解がしばしば喰違う。

(8) 減價償却 税法上の償却と企業側の償却との喰違いも費用の年度所屬の相違である。

(9) 棚卸資産評價 時價概念が税法と企業會計において必ずしも一致しない。

わが税法にも、収益・費用の年度所屬における大同小異の相違が見られる。引當費用は原則として認めない建前にある。創業費や營業權の償却はわが税法では認められている。棚卸資産評價については、豫定原價による評價を税法が認めないというところから生ずる喰違いが現在大きな問題になっている。

四 喰違いの根本原因

税法と企業會計とが喰違う原因については、必要に応じてすでに觸れた。企業會計原則との間の問題にはならない純然たる租稅政策上の喰違いは別として、損益の年度所屬に關する解釋や損益本質觀の相違は何處から生ずるのであろうか。

一つには、企業會計における傳統的な保守主義から來る（スミス・リッターズ、前掲書、一四頁）。企業會計では、疑わしい利益項目の計上は延期し、また疑わしい費用項目は計上して、當期の利益の過大表示を避けようとする。

課税目的の會計にあっては、保守主義は全く逆の扱いをうける。當期の収益を最大にし、納税者又は彼の資産が、將來、税源とならなくなる危険を最小ならしめるため、税務では、會計實務が是認するよりも早い時期に収益を計上させ、費用の計上の方は金額が確定できるまでこれを認めないという扱いをする。これが損益の年度所屬の相違を生む根本である。

前記、アメリカ會計士協會の勸告書には、「喰違ひ點は大部分損益認識の時點の如何にあり、かかる喰違ひの多いことは、益金の報告を不當に早めさせ、損金の控除を不當に繰延ばす結果となる。……益金を早めさせ、控除をおくらせることにより、政府は歳入を早く得ることになるが、これは歳入を殖やす意味にはならない。税率を高くしていく期間には、全く逆の効果が生ずる。現在の税務のルールに含まれる年度所屬についての見解は、少くとも一部は、歳入の確保ということに對する配慮に動機付けられていることは疑いもない。……」と述べられている。

ドイツでは、企業會計と税務との喰違ひの側面は、

企業會計と税法との交渉

商事貸借對照表と税務貸借對照表との乖離として論じられている（これとは別に損益項目の相違が論じられる）が、この點につきトルムブラーは次のように述べる。

「商法は過大な利益が分配されることを阻止しようとする。従つて、引當金による財産の低評價、秘密積立金の形成、稼得した利益からの公示積立金の設定を認める。税法は過少の利益が表示されることを阻止しようとする。従つて財産が正しい價額で表示されることが關心事となる。このために、商事貸借對照表は、税務の限界線内においてのみ税務貸借對照表の基準たりうるものとなる。納税者に對する限界線は、商法上許される低評價によつて、或いは留保ないし引當によつて利益を壓縮してはならないということである。税務當局に對する限界線は、商法上許されない過大評價によつて、利益を殖やしてはならないということである」（株式會社の貸借對照表、一四四頁）。田中耕太郎博士も税務貸借對照表と商事貸借對照表の相違の根本をここにおいている（貸借對照表法の論理、二二〇—二頁）。

第二に、年度所屬の喰違ひの原因を税法における現金

主義會計思想の強いことに求めるものもある(アメリカ會計學會の前掲意見書参照)。アメリカでは、税法が發生主義會計を認めたのは、一九一六年歳入法からであった。稅務當局が發生主義會計の理解において、企業會計に立違れているということが云えるのである。

第三には損益の年度所屬に關し、稅務では法律的解釋が尊重されることである。損益の發生を認識する上にリール・テストを適用する。これは權利確定主義と呼ばれる。企業會計ではリール・テスト以外にも種々のテストを利用して損益を認識する。

第四に、しばしば云われることは、稅務會計が純資産増加説にたつていて、この點について、良之助氏は概略次のように述べる。

「わが法人税法が純資産増加説を採用していることは明かである。純資産増加説は、所得を源泉別に區分(所得源泉説)しないで、一切の富の増加を包括的に把握して課税するキャッチ・オール・プロビジョンであるため、税法の要求とも完全にマッチしているの、各國税法でも廣く採用されている。純資産増

加説にたつ所得は、資本剩餘金、利益剩餘金、當期純利益を區分して當期業績を明かにしようとする企業會計理論の所得とは、かなり異つてくる。例えば、實現主義を原則とする會計原則では、評價益は所得でなく、利益剩餘金又は資本剩餘金として、稅法では課税所得に含めてゐる。また純資産増加説からみて評價益は所得であるという判決も繰返し下されてゐる。

もっとも、企業會計原則の資本取引ないし資本剩餘金の殆んどは、「法令による別段の定めにより」益金不算入の取扱を受け、また清算所得における殘餘財産等の計算についても、法定資本と全く同じ取扱を受けるようになったから、兩者の差異は殆んどなくなつた。しかしアメリカ税法における資本取引の概念に比較すれば、まだまだ問題が残されており、それだけ純資産増加説の尾をいまだに引いてゐることを示すのである。」(前掲書、一〇—一頁)。

第五には、法人擬制説と法人實在説との相違に基く損益觀の相違である。これについては既に述べた。

これら、喰違ひの根本原因については、さらに入念な研究を要するが、これは他日を期したい。

(一橋大學教授)