

# 經濟論叢

第103卷 第2号

岡部利良教授記念號

献 辞	堀 江 英 一	
会計学的費用概念の論理構造	酒 井 文 雄	1
アメリカ鉄道独占の形成と公表会計実務	西 村 明	14
アメリカ動態論の生成基盤	津 守 常 弘	37
自己株式の会計	菅 原 秀 人	60
部分的取替の会計	高 寺 貞 男	76
架空利益排除と貨幣価値変動会計	中 居 文 治	93
法人税法上の会計処理基準の創設	河 合 信 雄	115
批判会計学の課題	野 村 秀 和	132

岡部利良 教授 略歴・著作目録

昭和44年2月

京都大學經濟學會

# 法人税法上の会計処理基準の創設

河 合 信 雄

## I 問題の所在

法人税法第22条は内国法人の各事業年度の所得金額の計算を規定するものであるが、昭和42年の改正において、いわゆる会計処理の基準という一般条項を第4項として追加して明文化した。その文言は次のようなものである。

### 法第22条第4項

第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前各号に掲げる（注、原価、費用及び損失）額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。

この税法上の課税所得計算にかんする会計方法にかんする明文の規定は、アメリカ<sup>1)</sup>やドイツ<sup>2)</sup>においても類似のものが存在するが、わが国では明文としては存在しなかったものである。周知のように、わが国においても明文はなく

#### 1) 内国歳入法第466条会計方法に関する一般原則

- (a) 総則——課税所得は納税者が規則的にその会計帳簿を記録して所得を計算する基礎として採用する会計方法によって計算されなければならない。
- (b) 例外——納税者が会計方法を規則的に適用していない場合、または会計方法が所得を明確に表現するものでない場合には、課税所得の計算は、財務長官またはその代理官の意見にしたがい、所得を明確に表現すると考えられる会計方法により、行なわれなければならない。
- (c) 認められる方法——納税者は(a)および(b)の規定を条件として、次に掲げる会計方法のいずれかにもとづき、課税所得を算定することができる。
  - (1) 現金主義の方法
  - (2) 発生主義の方法
  - (3) 本章に定める他の方法（収獲主義の方法など5方法——筆者注）
  - (4) 財務長官もしくはその代理官の定める規則にもとづき認められる前掲の諸方法の混用
- (d)(e) 略。

- 2) ドイツ所得税法第5条 定期決算を行なう営業者は、事業年度末において事業資産を評価し、これを正規の簿記の商法上の諸原則に従って計上しなければならない。  
ドイツ法人税法第6条 所得の意義および所得の計算は、所得税法の規定及び本法第7条ないし第16条の定めるところによる。

でも、アメリカの現金主義、発生主義および両者の混合方式にみあうものとしては、わが国では発生主義を前提とすることは一般に承認されているところであるし、ドイツの商法上の正規の簿記の原則の内容をなす継続性、重要性の原則などの適用がないとはいえないものがあつた。しかし、強行法規たる税法上に会計処理の基準という一般条項が、わざわざ現在の時点で確認ないし創設されたのであるからして、税法学会第33回大会<sup>3)</sup> (昭和42年11月)は、これを統一テーマとして開かれた。また会計学界とくに企業会計原則を支持する伝統的な立場の人々は、ここ数年来、税法と企業会計との調整に関する意見書(企業会計審議会昭和41年10月——以下、税法調整意見書と称する)などで、法人税法に会計処理の基準なる一般条項の捜入を主張してきたところであるから、これを歓迎する議論がされている。

わが国の企業会計は、戦後アメリカ近代会計理論の導入以来、今日ますます企業会計の国際化、アメリカ化による近代化をおしすすめているが、それは、連結財務諸表問題<sup>4)</sup>、監査体制の強化<sup>5)</sup>、財務諸表規則の統一問題<sup>6)</sup>、世界企業に関連する外貨換算会計<sup>7)</sup>、コンピューターにつながる情報会計システム<sup>8)</sup>のごとくめまぐるしいものがある。そこで、法人税法上の会計処理基準という一般条項の明文がうまれたことは、会計学の伝統的な立場からは、アメリカ税法、ドイツ税法の会計方法の一般条項にみあう、国際化、近代化として歓迎されているわけである。税法調整意見書の各論は、税法には1会計方法の選択の自主性、2重要性の判断の弾力性、3画一的基準の緩和、4事実認定の自主性、5表示上の調整に欠けるところがあるとし、これらを税法に取り入れることを要求しているのであるが、それは、この会計処理基準という一般条項の捜入によって

3) 「日本税法学会第33回大会記録」税法学、第204、205、206号。

4) 拙稿「わが国の連結財務諸表問題」企業法研究、第120輯、など参照。

5) 桑原幹夫「最近における監査体制充実強化について」立命館経営学、第6巻5・6号、など参照。

6) 河合、居林次雄、荒川邦寿、桑原幹夫「特集——財務諸表統一と簡素・合理化」企業法研究、第156輯、参照。

7) 桑原幹夫「公表会計の国際化と世界企業」経済評論、昭和42年10月臨時増刊、など参照。

8) 拙稿「会計情報の豊富化と公開の制限」実務会計、第4巻第9号、など参照。

その素地ができていると考えているのである（同意見書総論）。したがって、商法上の財産法論者と損益法論者の論争点としてよく知られているとおり、近代会計学の経理操作、秘密積立金に寛大な論理<sup>9)</sup>を支持する伝統的な立場の人々は、この一般条項の明文化を歓迎しているのである。

立法の側の税制調査会や主税局の人々は、この会計処理基準の創設によって、税制簡素化の一環としてもっとも重要な、企業の会計慣行の尊重により、税法独自の計算原理を必要最小限度にとどめること（税法の簡素化）会計処理手続の事前確認制度をつくって、事後調査上の問題を少なくする方法を考へること（税務行政の簡素化）、に資するという意図をもっていったという<sup>10)</sup>（「税制簡素化についての中間報告」税制調査会税制簡素化特別部会、昭和41年9月、「税制簡素化についての第一次答申」税制調査会、昭和41年12月——以下、税制簡素化答申と称する）。

このように、伝統的立場の会計学者の期待する税法の弾力的適用、立法者側のこれに呼応する会計慣行の尊重ということが、今回の会計処理基準の創設によってストレートに可能となるというのであれば、「逆粉飾」<sup>11)</sup>すなわち利益の過小表示、秘密積立金、特定引当金によって資本蓄積に狂奔する独占資本の経理操作にとって、こんな便利な万能薬はないであろう。というのは、中小企業にとっては、同族会社の行為・計算の否認に関する法第132条の規定による推計課税がなお適用されるのであるから、法第22条の第4項の会計処理基準は大企業に多く適用されるであろうことは自明のことだからである。

ところで、法人税法第22条第2項の収益の額及び第3項の原価、費用及び損失の額は別段の定めあるものを除きとなっており、収益の額は資本等取引以外のものに係るとなっている。法人税法の課税所得計算は別段の定めが非常に多い。みる人によっては別段の定めだけで、法人税法の計算原理が完結的にできてお

9) 津守常弘「ドイツ静態論と秘密積立金」立命館経営学、第2巻第2・3号；拙稿「減価償却と法的規制—計画性・規則性と経理操作」立命館経営学、第3巻第2・3号。

10) 拙稿「税法と企業会計との調整について——会計慣行の尊重による課税所得計算の弾力化」企業会計、第20巻第6号。

11) 資料「利益留保性の引当金に関する大蔵省の照会」および拙稿「いわゆる逆粉飾の構造」以上の2つは企業法研究、第150輯に掲載。

り、それを除外したもののみに補足的に、会計処理の基準が適用されるものであるから、ここにいう会計処理の基準は企業会計の基準だとか会計の原則をいうのではなく、法人税法に特有な会計処理の基準であるという解釈もある<sup>12)</sup>。

そうだとすれば、このような第22条第4項の会計処理の基準の創設は、立法の側や伝統的な近代会計理論など体制側が期待したような効果は実際には発揮しえないのだろうか、と一見矛盾したことが問われなければならないようにもみえる。なるほど、会計処理に別段の定めが多い税法は、いまなお企業会計原則や財務諸表規則とは相当の開きがあり、一致しないものをもつ<sup>13)</sup>。また、商法の計算規定にたいしてもなお相違することによって、税法は商法違反を強要していると非難される余地も残している<sup>14)</sup>。したがって、この法第22条第4項の会

12) 新井隆一「法人税法第22条第4項に関する問題提起(概要)」 税法学, 第203号; 新井, 税法学会シンポジウム発言「第33回人会記録(1)」 税法学, 第204号, 2-7頁の要旨。

13) 税法調整意見書がいう、税法と企業会計の考え方の相違については、会計方法の選択の自主性など5点にわたって本文中に掲げたが、また、後述の第3節に具体的に説明するところである。ここには別段の定めのあるものを具体的項目として示すと次のような相違が生れる。(具体例は、近江亮吉「法人税法第22条第4項の規定の位置、機能及び適用について」 税法学, 第202号17頁の図による)。番号に○印を付すのは、近江教授が法人の会計処理に関係のある規定とされるものである。

益金不算入 1 受取配当等(法23・24), ②資産の評価益(法25), 3 法人税額等の還付金(法26), ④合併差益金のうち被合併法人の利益積立金(法27), ⑤割賦収益等の帰属年度の特例(法62-64)。

益金算入 1 法人税額から控除する外国子会社の外国税額(法28)。

損金不算入 ①減価償却資産・繰延資産の償却超過額(法31・32), ②資産の評価損(法33), 3 役員報酬・賞与等(法34-36), 4 寄付金の損金算入限度超過額(法37), 5 法人税等(法38-41), ⑥割賦費用等の帰属事業年度の特例(法62-64)。

損金算入 ①固定資産の圧縮額(法42-51), ②引当金(法52-56), 3 繰越欠損金(法57-59), 4 保険会社の契約者配当等(法60・61)。

このほか、近江教授が法人の会計処理に関係ある規定とされるもので、棚卸資産及び有価証券の評価の方法がある(法29・30)。法形式上は、法人の選択した評価の方法により算定される評価額を決算上の評価額とすべき義務を課し、損金算入、不算入の形式になっていない。

14) 周知のように税法と商法の相違をあげる場合に—ばんど多く取り上げられる例は、無償による資産の譲受に係る収益(法第22条第2項)である。この無償取得額0と公正な評価額の差は、税法では課税所得となり、商法では取得価額0として、利益を認識しないとするのが通説である。企業会計原則では贈与のうち資本的支出に充てたもの、および資本補填の目的のものは資本剰余金として、利益とはしない。このほか、思いつくものをあげると次のような相違がある。

1 低価法の適用の時は税法では再調達価額であるが(法人税法施行令第28条第2項)商法では処分価額が通説である。2 税法では減価償却は法定償却範囲内では自由とするが(法第31条第1項)、商法の相当の償却は強制であり、償却不足は認めない。3 税法の貸倒引当金は法定の率によっているが(法第62条第1項、施行令第97条)、商法の取立不能見込額は実際の見積による。4 繰延資産の範囲について、税務の取扱では商法の限定列举以外に、公共施設負担金、広告宣伝用固定資産、借家の権利金、バス路線使用权の取得費用、ノウハウ頭金、プロ野球の契約

計処理の基準は税法解釈ないし法適用としてみるときには、ストレートには立法主旨が生かされにくい問題点を多くかかえている。そこで、会計原則論者の期待するようには、すぐには企業会計原則の処理をもとにして課税所得計算が行なわれるようにはならないようでもある。

このようにみえてくると、この法人税法第22条第4項の会計処理の基準は、立法主旨や会計原則論者の主張にかかわらず、出来上ったものは実効のうすいものだといわねばならないのだろうか、この一般項創設の意味は何らかの伏線としてしか考えられないものであろうか。資本蓄積に狂奔する独占資本の会計は今日より多くの経理操作、経理の自由を要求している。この体制に順応する会計理論はこの要求をうけて、経理の自由を容認しうる体系をなす近代会計理論をさらに補強して、租税特別措置法の特別償却や商法の特定引当金までも正当化しようとする方向に動いている<sup>15)</sup>。また、会計制度や法人税制はこれをうけて系統的に経理の自由への道を開きつつある。この一連の動きのかなめとして、この法人税法第22条第4項の会計処理基準が創設されたのである。それゆえ、この創設の意味が、上記の論者のいうように単純に戯画化してしまうことができるものであろうか。以下、本稿では、この法人税法第22条第4項の会計処理の基準の一般条項創設の意味を、このような、法的規制と経理の自由という問題のなかで考えようとするものである。

金、炉体温しや(灸)費用などを認める(昭和34年直法1—150 通達、昭和40年改正通達番号125 など、通達による)。5引当金の範囲については租税特別措置上のものなどを商法上の特定引当金として取扱うことには有力な異論がある。6合併差益のうち被合作法人の積立金からなる部分は、税法では益金に算入しないが(法第2条第17号、施行令第9条)、商法上は被合併法人の利益準備金、任意準備金に相当する金額は資本準備金としないことができるとしている。したがって、資本準備金とすることも、利益準備金、任意準備金にすることも、いづれをも選択できる。

- 15) 租税特別措置法上の特別償却を商法上の相当の償却に入るとして合理化する論は、経理実務研究グループ「商法の相当の償却について——その解釈と会計処理に関する意見」(昭和38年9月)が最初である。このグループの代表者は番場嘉一郎、構成員は浅地芳年、新井益太郎、武田昌輔、樹田精一、矢沢惇の諸氏である。このあと、特別償却を技術革新や陳腐化の速度にかかわらして正当化する議論が続々とあらわれてくる(詳しくは、拙著「財務諸表新論」昭和40年7月、東洋経済新報社、33—37頁)など参照。

特定引当金を正当化する論についてはすでに「引当利潤論」のなかで、諸規制の交通整理——現状肯定論の内容として明らかにしたとおりである。参照されたい(拙稿「引当利潤論」岡部利良教授還暦記念論文集「企業利潤論」昭和43年9月、ミネルヴァ書房刊所収)。

## Ⅱ 税法と企業会計との調整における従来の経過

昭和25年シャップ税制改革にもとづき法人擬制説が導入されたが、同時に棚卸資産評価、減価償却に各種の処理方法を容認し、貸倒引当金、資本積立金を新しく認めるなど近代会計理論による多彩な自主的経理の方法への道を開いたのである<sup>16)</sup>。しかしながら他面、税法はなお企業会計原則などにくらべれば、権利確定主義の厳格な適用、損金計上の画一基準、益金、損金の額の別設の定めなど、経理の自由にたいして税法独自の枠をはめようとするものであった。

そこで、企業会計審議会ではすでに昭和27年6月「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」をだして、税法の企業会計への歩みよりを期待したのである。しかしながら、税法の側は独占資本の要求たる企業減税にかんしては、租税特別措置法のごとき差別的傾斜減税というかたちで答えることによったのであって、企業会計の自主的経理を大巾に容認するような形で企業減税に踏み切るのは、昭和37年公布の商法計算規定改正の前後からである。このことは、既に示したように、租税特別措置法による特別償却や非課税準備金・引当金が大企業に一般化したために、いままで租税特別措置は企業会計原則や会計理論の枠外のものとして消極的に容認していた会計学の伝統的な立場が、自主的会計処理を拡大するにつけ、この租税特別措置なども組み込むべく積極的合理化論を展開しだす当時の動きに対応している<sup>17)</sup>。そして、はじめは、税法と企業会計を調整する基礎的な作業として、税法上の形式的処理の方法を企業会計に近づける作業がつづいた。たとえば、昭和39年従来の貸倒準備金の一部累積方式を廃し全額洗替方式として貸倒引当金名称としたり、40年全文改正に当り引当金名称のもの5つを特別措置ないし通達からはずし、法人税法本文に入れるなどである<sup>18)</sup>。そして、かかる作業の上に、税法の適用上の問題として国税庁は次のような取扱通達をだすことによって、企業会計の自主的措置の尊重をうちだ

16) 拙稿「シャップ法人擬制説の役割と廃棄提案」立命館経営学、第5巻第4・5号、参照。

17) 注9を参照。

18) 詳しくは、前掲拙稿「引当利潤論」68-78頁参照。

したのである。すなわち、「改正法人税法（昭40年3月改正）等の施行に伴う法人税の取扱いについて（直審〈法〉84通達）」は、税務行政の簡素化、能率化の一環として、従来の法人税法の通達の全般的整備を前提として、次のようにいうのである。

- (3) この通達による取扱いは、新法およびこれに基づく命令の規定の適用上準拠すべき基準を定めたものであるが、具体的な案件の処理にあたり、この取扱いを単に形式的に適用することにより、かえって法令の規定の趣旨を没却することのないような適当な処理を行なうこと。なお、この取扱いが想定していないような特殊な事情のある案件で、この取扱いによることが不相当であると認められるときは、署に対し当該案件の特殊性に応じた合理的な判断を指導することとし、さらに異例のものについては、事前に庁に上申するものとする。

上にみるように、独占資本の資本蓄積のための企業減税をはじめは租税特別措置という強引な傾斜減税策として、会計の借方、貸方という処理方法を利用はしたが、費用配分、費用収益対応などという会計理論はもちろん、企業会計という表示方法など形式的処理方法をもまったく無視するものであった。ところが、このような会計学の理論を無視する方法が大企業に一般化すると、もともと体制肯定から出発している近代会計理論による論者のなかには税法と企業会計の処理方法の形式的同一をはかったのちに、理論をまげても合理化し、実質的には費用配分、費用収益の対応を破壊するといわざるをえないものを受け入れようとするものもあらわれるにいたったのであった<sup>19)</sup>。そして、このような税法と企業会計との形式的調整の作業の上に、税法が企業会計慣行の自主的処理の尊重を受け入れるというのが、税法と企業会計の調整の経過であったし、

19) たとえば、わが国の特別償却は多くは初年度3分の1を普通償却にプラスして償却をゆるすものである。一般に平均耐用年数は10年とされているが、その普通償却額（定率法）は0.206であり、それに10年の定率0.333（3分の1）をプラスすれば、初年度に取得価額の2分の1強の償却が可能となる。特別償却を商法上の相当の償却や企業会計原則の正規の減価償却に入るとする既述の論者たちは、このようなものを合理化しようとするのである。初年度2分1強の償却を費用配分、費用収益対応の近代理論の枠内で説明する方法はないであろう。



またその経過を通ずる論理の筋道であるといつてよいであろう。

### Ⅲ 「税法と企業会計との調整に関する意見書」(企業会計審議会)の構想

叙上のように、税法が企業会計の自主的処理(経理の自由)を受け入れる気運が高まってくると、立法の側の税制調査会や企業会計の側の企業会計審議会はこれに呼応して、ついにわが法人税法上に会計処理基準という一般原則を成文化することを日程にのぼしてくるようになるのである。そして、それに答えて創設されたものが、法人税法第22条第4項の一般に公正妥当と認められる会計処理の基準という一般条項にほかならないのである。以下、企業会計審議会、税制調査会の意見書を発表の順序にしたがって、その内容を示そう。

「税法と企業会計との調整に関する意見書」(昭和41年10月、企業会計審議会)の総論Ⅰ税法における適正な企業経理の尊重、1企業会計に準拠する旨の基本的考え方の導入は次のようになっている。

- (1) 税法の各事業年度の課税所得は、企業会計によって算出された企業利益を基礎とするものである。すなわち、課税所得は、企業利益を基礎として税法特有の規定を適用され計算されるものである。
- (2) 略(継続性を前提とするかぎり、課税所得計算の弾力性を認める主旨)
- (3) 以上の趣旨を明確にするため、たとえば、法人税法の課税標準の総則的規定として、「納税者の各事業年度の課税所得は、納税者が継続的に健全な会計慣行によって企業利益を算出している場合には、当該企業利益に基づいて計算するものとする。納税者が健全な会計慣行によって企業利益を算出していない場合又は会計方法を継続的に適用していない場合には、課税所得は税務官庁の判断に基づき妥当な方法により、これを計算するものとする」旨の規定を設けることが適当である。

この(3)にいう文言の例示は、既出のアメリカ内国歳入法第446条会計方法に関する一般原則に非常に類似している。会計原則論者の指向するアメリカ化の例をここにも如実にみる思いがするが、会計原則論者達はアメリカのこの規

定をもってアメリカでは自主的経理を大巾に認められるものであるとし、わが国にも導入すべしとするものである<sup>20)</sup>。しかしながら、税法学者によれば、通俗的にはこの規定はいかにも自主的経理を認める民主的規定のごとくされているが、実は納税者が記帳義務を負い、記帳の方法と申告の方法とが矛盾することなく、所得を明瞭に反映することを要するとする、きびしい命令規定であって、これらの義務に反する納税者にたいしては銀行勘定法、所得率法、純資産法ないし支出法による容赦なき推計課税が行なわれるのである、という<sup>21)</sup>。したがって、アメリカにおける内国歳入法の規定はきわめて限られた独占資本の自主的経理の自由を許すものであることは容易に想像されるところである。しかも、アメリカでは権利意識から多くの判例の上に法の適用があるが、わが国では嚴格に法を適用すれば限定規定や別段の定めが多く、それが裁判による抗議がほとんどない通達行政のなかで運用されているのである。そうだとすれば、わが国でアメリカの内国歳入法第446条に近似した規定が、租税法主義に逆行する税務官庁の判断による但書を付して、民主的に運営されようと考えているものがあるとするれば、白昼夢をみるものとして税法学者などから非難されても仕方のないところであろう。しかしながら、事実はこの企業会計審議会の意見書はかかる一般条項の成文化をもととして、既述の会計方法の自主性、重要性の判断の弾力性、両一基準の緩和、事実認定の自主性、表示上の調整の5つの要求をうちだし、その具体的項目として次のようなものをあげているのである。

- (a) 棚卸資産の評価方法の選択の拡大、それは、現物を基礎とする後入先出計算によらず、価格指数によるものとして、個々の品種の在庫喰い込み分や、数量による在庫喰い込み分をも無視して、もはや形式的にも原価配

20) たとえば、番場嘉一郎「税法と企業会計との調整に関する意見書総論について」 会計、第91巻第1号、その他参照。

21) 須貝修一「法人税法22条4項のはなし」 納税月報、第241号62頁；須貝「米国税法上の会計処理基準の意義」 税法学、第199号。また、近江教授も上掲須貝教授の税法学199号上の論文の4頁を引用されたのち、(内国歳入法第466条をもつアメリカの制度を——筆者注) この意味で納税者の自主的判断を尊重する制度であるとする通俗的な解釈は一面にすぎる、とされている。(近江亮吉、前掲論文の〈2〉、税法学 第203号、16頁)。

分の方法たる立場(理論)を踏みはずし、インフレ時に過小利益計上の便宜的手段に墮落したとされる、金額後入先出法(アメリカで1949年採用の悪名高いドル価値法<sup>22)</sup>)や後入先出売価還元償却法のごときものや、棚御の分類を極端に少なくして同じ効果を求める通算式後入先出法のごときものを認めよというのである。

- (b) 原価差額の調整についての総製造費用の1%以内、事業所毎の3%以内の制限の撤廃、ならびに計算方法の簡素化による適用の緩和。
- (c) 棚御資産の取得価額に算入しない付随費用の購入代価の3%以内の制限の撤廃。
- (d) 減価償却の耐用年数のガイド・ライン化(画一的適用の廃止)、耐用年数の短縮、増加償却の承認の弾力化。
- (e) 無形資産、繰延資産への逓減法の適用<sup>23)</sup>。
- (f) 少額多量資産の資産計上の緩和。
- (g) 貸倒引当金の算定基準の企業の自主性の承認。
- (h) 引当金の項目の拡大と繰入率の自主的決定と企業の特特殊性に応じる引当金の承認。
- (i) 資本的支出と修繕費の区分や、貸倒れの実事認定の緩和。
- (j) 資産の交換、低廉譲渡、無償取得のときの時価の算定の第三者による鑑定を尊重。

22) 拙著、前掲「財務諸表新論」第5章第5節価格変動と評価方法、を参照。

23) 無形資産、繰延資産の償却方法は、企業会計原則では一定の償却方法によるとし(第3貸借対照表原則4のB、C)、商法は均等額以上の償却とし、第285—287および第291条)、税務の取扱では、随時償却をみとめる項目もあるが、税法上一般的には定額法である(法人税法施行令第64条および第66条)。なお、商法の均等額以上という場合の均等額は定額法と同じであるから、これらの償却方法はすべて定額法を基礎とするものと考えてよい。英語では固定資産(fixed assets)は減価償却(depreciation)とし、無形資産(intangible assets、無形固定資産(intangible fixed assets)とはあまりいわない)および繰延勘定(deferred charges、deferred assets)もあまり用いない)は償却(amortization)として、資産の種類によって用語を異にし、depreciationとamortizationを混同することはない。ここにいう逓減法(定率法)は固定資産の減価償却の方法であるから、これを無形資産および繰延資産の償却に準用しようという税法調整意見書の見解は、慣習と理論を無視する、特異な償却加速化をすすめるものといわざるをえないであろう。

(k) 価格変動準備金、特別償却引当金など明らかに利益剰余金と思われる非課税準備金・引当金の利益処分方式による調整の承認。

(l) 国庫補助金などその他の資本剰余金の計上を圧縮記帳とみなして非課税<sup>24)</sup>。

(m) 減価償却の償却不足の繰延の廃止。

以上のうち、(m)の償却不足の繰延は欧米各国にも額のない経理操作を許すものなので、さすがにその廃止を要求するのは合理的な提案であるといつてよいであろうが、そのほかは、経理の自由という観点からみれば、経理操作の中を大きくするもの、ないし利益の過少表示に貢献するものであろう。またすでに指摘したごときいわゆる通達行政のわが国では、このような経理の自由を大巾に認めることは限られた独占資本の資本蓄積のために経理操作の手段を提供するものにほかならない。このような要求をうけて、法第22条第4項の一般条項の創設の時期（昭和42年）に、以上の企業会計審議会の意見書の具体的内容は、減価償却の耐用年数のガイド・ライン化、無形資産や繰延資産に逓減法を適用、引当金の繰入率の自主的決定、その他の資本剰余金を圧縮記帳とみなすことを除いては、法人税法施行令の改正をともなったものもあるが、通達で補強することにより、文学通りの実現でなく暫進的なものもあるが、税務行政上を実現しているのが現状である<sup>25)</sup>（「特定の期間損益事項にかかわる法人税の取扱いについて」昭和42年9月30日、査調4—9、直法1—278〈法82〉通達などによる）。償却不足の繰延は廃止されたが（法人税法施行令附則—昭和42年）、特別償却については償却不足の繰延はいまなお温存されている。

24) その他の資本剰余金の計上を圧縮記帳とみなして非課税とするというのは、非課税という実をとる妥協のためとはいえ、会計原則論者たちの税法上の圧縮記帳を廃止せよという日頃の論旨からいえば、実に奇妙な、一貫性のない主張というほかはない（昭和27年「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」第2の6、7、8、以来の各論者の主張をみよ）。

25) 税法調整意見書の具体的な要求は、次節の税制簡素化答申にうけつがれて実現しているものが多いため、その実現の仕方については次節を参照されたい。

## IV 「税制簡素化についての第一次答申」(税制調査会)の構想

昭和37年施行の商法計算規定の改正にさいしても、会計処理については公正妥当な会計慣行(又は会計原則)に従わなければならない、というような原則規定をおくべきか否かが議論され、そのときは、すでに昭和35年第一次試案の段階で、明文にないような問題がでてきたとしても、このような原則規定にたよるのではなくて、明文の文言解釈の筋道に重きをおいて解決すべきものであって、一般原則をつくと会計慣行の側に意図的に利用されるとして上記のような原則規定は立法化されるにいたらなかったのである<sup>26)</sup>。既述のようにドイツでは商法上の正規の簿記の原則をうけて、所得税法ないし法人税法の一般条項としていのであるが、わが国では商法上にこのような原則規定がないのに、法人税法上に第22条第4項の会計処理基準の一般条項があることになる。アメリカでは商法が各州法としてそれぞれ違うので、連邦の内国歳入法が一般条項をもたざるをえないのであろう。そうだとすれば、一国を統一した商法があるのに、会計処理の一般条項を商法上に規定せず、税法上のみで成文化しているのは、わが国の特徴であるといわなければならない<sup>27)</sup>。それでは、わが国の法人税法が第22条第4項の会計処理の一般条項をあえて成文化したについては、どのような法律効果を期待しているのであろうか、立案者側の立法主旨から述べることにしよう。

税制調査会の「税制簡素化についての第一次答申」(昭和41年12月一同調査会税制簡素化特別部会の「税制簡素化についての中問答申」〈昭和41年9月〉も主旨はかわらない)は、第三税制簡素化についての具体的措置、一Iの1記帳手続の簡略化のなかで次のように記している。

(1) 企業ないし事業所得者(ウ)課税所得の計算の弾力化——商法、企業の

26) 拙稿「商法計算規定改正要綱法務省民事局試案について」立命館経済学、第6巻第4号、71-72頁、および104-105頁。

27) その他イギリス会社法第147条、149条も会計処理の一般原則を有するが、税法上は明文はなく、判例によっておこなっている。

## 会計慣行等との開差の縮小

税法、通達の規制の下に計算される課税所得と商法、企業の会計慣行等に基づいて算定される企業利益との間の開差を生じていることに由来する税制及び税務調査の複雑さを減少させるため、税法の課税所得の計算は、できる限り商法や企業の会計慣行等との間に差異を生じないように、次のような措置を検討することが必要である。

## (a) 課税所得の基本規定

課税所得は、本来、税法、通達という一連の別個の体系のみによって構成されるものではなく、税法以前の概念や原理を前提としているといわねばならない。絶えず流動する社会経済事象を反映する課税所得については、税法独自の規制の加えらるべき分野が存在することも当然であるが、税法において完結的にこれを規制するよりも、適切に運用されている会計慣習にゆだねられる方がより適切と思われる部分が相当多い。このような観点を明らかにするために、税法において課税所得は、納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに、税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である(会計処理の一般条項の勧告——筆者注)。

なお、これと関連して、納税者が事前に定めた会計処理手続について税務当局に確認を求め、これによる会計処理は税務調査上是認されることとすることによって、できる限り調査上の問題を少なくする方法を研究すべきである(事前確認制度の提案)。

上記(a)課税所得の基本規定にそって成文化されたのが第22条第4項であるというのであり、その一般条項の主旨にしたがって、下記(b)以下のことを具体的に勧告しているのである。この(b)以下に示すところは、税法調整意見書の具体的事項の要求にくらべると、引当金の項目の拡大やその他の資本剰余金を圧縮記帳とみなすなど、税法調整意見書の要求するもののうち、さすがに税

法独自の計算原理に関するようなものは避けているが、その他は、よく対応している（既述と対化されたい）。

- (b) 損益の期間所属の弾力化（例、未収収益の非計上、前払費用の当期計上を認める）。
- (c) 原価差額調整の手数の緩和。
- (d) 固定資産の取得価額に算入する費用の計算の簡素化、弾力化。
- (e) 減価償却、① 耐用年数の短縮及び増加償却の承認の弾力化、② 事業年度の途中で取得された資産の償却額の計算はハーフ・イヤーコンベンションの基準とする、③ 償却不足の3年繰延の廃止、④ 償却資産の分類を耐用年数、償却方法の異なるごととせず、管理単位ごとに通算する。
- (f) 少額多量資産の計上は企業の業務にとって基本的に重要なものに限る。
- (g) 総合償却による減価償却資産の除却価額の計算の簡素化、弾力化。
- (h) 営業権の償却期間10年を商法にあわせて5年とする。
- (i) 繰延資産の償却方法を商法にあわせるように努める。
- (j) 割賦販売基準適用の条件の緩和。

ところで、税制簡素化答申の具体的勧告は税法調整意見書の具体的要求にくらべると、一見細かい問題に見えるもの、ないし計算や手続の簡略化にかんするものが多いので、課税上の影響はさほどでないようにみるむきがあるかも知れないが、企業の損益計算は実はずっとした計算の弾力化や簡略化によって、いままで適用不可能であった重大な問題が実行可能になったりすることの多いものである。周知のように昨年(42年)法第22条第4項の具体的適用と称して、既述の「期間損益事項にかかわる取扱通達」がだされたが、この通達の適用の結果として、費用を発生主義から現金主義にかえただけで4億3,000万円、利益が少なくなった会社がある。したがって、上記の諸事項が累積的に適用されると予想外の経理操作も可能となるのである。この会社の公認会計士は通達の主旨にしたがって限定意見を付さなかったというが、大蔵省ならびに公認会計士協会監査委員会も、さすがにこのような重大な影響を与える会計処理の変更

につき意見を限定しないのは、適正な会計処理とは認められないとしているところである。したがって、この通達は商法の計算規定や財務諸表規則違反であり、租税法律主義をみだすものであるとする批判や<sup>28)</sup>、法人税法第22条第4項の主旨に違反するものであるとする批判も集中しているわけである<sup>29)</sup>。

## V 会計処理基準の役割

いよいよ法第22条第4項会計処理基準の法律効果について検討しよう。この条項の解釈論としては、既述の税法学会の発表をみても、税法特有会計処理説（新井隆一教授）、商事法規説（竹下重人弁護士）、会計慣行基準説（山田二郎広島訟務局長）、憲法違反説（清永敬次教授）と各人各様のものがある<sup>30)</sup>。そして会計処理の基準は、既述の新井教授の税法に特有の会計処理とする特別なものをのぞけば、会計慣行化している会計処理の基準であるとするのが普通である。しかし、それは企業会計原則ではなく、文章になっている必要もないというものであるから<sup>31)</sup>、内容が不明確<sup>32)</sup>で解釈上において疑義が多く<sup>33)</sup>、規範内容の予見性がない<sup>34)</sup>。それゆえ、税法上の課税所得計算は具体的に明文化すべきであって、不明確な法第22条第4項の規定は、憲法の租税法律主義の原則から考えて憲法違反であるという批判もでてくるのであろう。また、税簡素化答申や立案当局のいう<sup>35)</sup>、税法独自の計算原理規定の必現最小限への縮小は、法第22条第4項の成文化ののちにも実行はされていないで（法人税法の条文は1つも減って

28) 中川一郎、税法学、202号、巻頭言。

29) 松本茂郎「第33回大会記録（3）」税法学、第206号24頁、その他、同大会上では岩村一夫、石塚隆、大塚正民の諸氏も同主旨の発言がある。

30) 新井前掲論文、税法学、第203号；竹下重人「法人税法22条4項の問題点について（概要）」；山田二郎「法人税法22条4項と商法の計算規定の関係（梗概）」；清永敬次「法人税法22条4項の規定について」、それぞれ税法学、202号。および、前掲税法学会第33回大会記録上の上記諸氏の発言。なお、各説の名称は須貝修一「再び法人税法22条4項について」納税月報、第245号による。

31) 西原宏一「法人税法の一部改正」税務弘報、第15巻第8号、75頁、ほか大蔵省、税法学者の見解が一致する。

32) たとえば清永、前掲論文、28頁、その他。

33) たとえば、山田前掲論文、30頁、その他。

34) たとえば、新井「第33回大会記録（1）」税法学、第204号、6-7頁、その他。

35) 象徴的だが会計慣行の尊重による税法第三章説すらある。塩崎潤「税制簡素化の意味」企業会計、第19巻第12号。



いない)、かえって、上にあげた「期間損益事項にかかわる取扱通達」のごとく、奇妙なかたちの運用すら実際に行なわれているのである。そこで、これを皮肉ったような税法特有会計処理説のごときのものできたのであろうと考えられる<sup>36)</sup>。なお、税法学者の見解としては、事前確認制度、すなわち会計処理の方法につき企業と税務当局との事前に話し合いのもとに成立する確認の合法性は、法第22条第4項の規定のみから導き出されるとするものはないようである。かえって、一部の企業と税務当局の協定に合法性を認めることは憲法第14条第1項の法平等性に違反し、租税負担の公平を害するのではないかと疑われているのである<sup>37)</sup>。

それゆえ、はじめに問題提起したように、税法学者達の見解によっても、法人税法第22条第4項の会計処理基準の明文化は、法解釈上もその適用上も問題が多く、税法の体系に無用の混乱をもちこむにすぎないものともみえる。そして、これを厳格に解釈ないし適用すれば、税制簡素化答申が勧告し、現に実施されつつある事前確認制度は合法化しえないばかりでなく、企業の会計慣行の尊重も、別段の定めなどをのぞいた限られた範囲にしか法律効果の及ばない筈のものである。しかしながら、わが国の納税制度は既にしばしば指摘したごとく、納税者の権利意識にもとづく判例の積みかさねの上に税法が適用されるのではなく、国税庁長官の指示によるいわゆる通達行政として運用されている。そこで、税法調整意見書が要望し税制簡素化答申がこれに答えた、企業会計慣行の尊重という経理の自由化は、すでにみたごとく、法人税法施行令の改正をともなったものもあるが、通達によって補強することによって、税務行政の実際運用の上では実現されている。このような納税制度を前提とした場合に、法人税

36) 須貝教授は「新井氏はおそらく、このような解釈を本気で主張されるのではなく、4項を極端に戯曲化し、なんとでも解釈されうるような不明確な規定であることをあてこすられたものと思われまます」とされる(須貝, 前掲論文, 納税月報, 第245号, 76頁)。新井教授は会計学会にも所属し、そこでは伝統的立場に立つ人であるから、法第22条第4項が法上の現在の位置では、法解釈論としては税法調整意見書などの要求の実現が充分に生かされないとの不満を表明されているものであろう。

37) たとえば中川一郎「法人税法22条4項に関する問題の整理」 税法学, 第202号, 35-36頁, その他。

法第22条第4項の会計処理基準の規定は、法132条同族会社の行為・計算の否認に関する規定などや、会計担当者の会計処理の能力、法人の税務官庁との力関係から考えても、限られた独占資本に資本積蓄のための経理操作を許すものであることは、本稿の行論をもって、また具体的な事項を示して説明したとおりである。このようにみると、法第22条第4項の狙いとするところは、税法が経済事情の変遷に応じてスライドすることであり、これこそこの一般条項創設的な意味ではないかと思うと<sup>38)</sup>、いう見解が税法解釈としての当否は別として、すこぶる現実性をおびたものとなってくるようにみえるのである。

〔付記〕 批判的会計学を科学的に発展させる基礎を築きあげた岡部教授の会計学研究は、会計学の歴史に残る偉大な成果である。とりわけ国家独占資本主義における会計と税法の関連について、教授のはじめて明らかにされた批判的研究は、わが国ばかりでなく、国際的にみても先駆的な業績であると高く評価されるものである。例えば通説と全く質を異にする教授の研究は、東ドイツ、ソビエト、西ドイツなどの学者の研究よりも早く、しかもこれを超えているものとみられる（Günter Goll, *Bilanzen und Profite*, 1957；エ・ア・ビグレスカヤ「戦後日本の経済循環」1960年、邦訳、1962年；Helmunt Veihrauch, *Pensionsrückstellungen als Mittel der Finanzierung*, 1962. なお林栄夫「戦後日本の租税構造」1958年参照。以上と岡部教授の著作目録と比較されたい）。上記の文章は、君塚芳郎、角瀬保雄、篠原三郎「岡部理論の根本問題」前掲企業利潤論、248頁よりの引用である。

岡部先生の御業績をしのび、学恩に感謝しつつ、本稿をしるすものである。

38) 須具、前掲論文、納税月報 第241号、67頁。