

經濟論叢

第八十三卷 第二號

シュンペーター帝國主義論への補説
..... 静 田 均 1

急速税務減価償却と所得税の期間配分
..... 高 寺 貞 男 21

ロビンソンの資本蓄積観..... 入 江 正 39

林業労働の存在形態..... 林業労働研究班 52

昭和三十四年二月

京都大學經濟學會

急速税務減価償却と所得税の期間配分

——アメリカ「急速税務減価償却」研究(四)——

高 寺 貞 男

税務会計ではいわゆる急速税務減価償却(二倍定率法、算術級数遞減法など)が適用され、他方財務会計では定額法によつて減価償却計算がおこなわれる場合がある。このような場合には(法人)所得税の支払が一時的または永久的に延期される。所得税が利益処分として取扱われている我国では、右のような事態に直面しても一応問題のある余地はないが、所得税を費用として取扱うことが一般的会計実務となつてゐるアメリカでは、繰延べられた所得税をいろいろな方法(未払費用法、附加減価償却—評價勘定法)によつて期間配分すべきか否かという問題が必然的に生じてくる。

このような「急速税務減価償却と所得税の期間配分」問題についてまず意見を表明したアメリカ公認会計士協会(AIA)会計手続委員会の内部の見解が完全に二つにわれていることは、すでに本研究の第三部「急速税務減価償却と企業会計上の減価償却」(経済論叢、昭和三三年七月号、所載——以下「前稿」という)においてのべた通りである。すなわち、会計手続委員会は急速税務減価償却の公認後いちはやく「会計研究公報第四四号——定率減価償却」を

「会計士雜誌」一九五四年一二月号に発表し、その第四パラグラフにおいて、償却資産の規則的取替えと漸次的擴張がおこなわれる正常な状態の継続企業では所得税はかぎりなく繰延べられるから、所得税の期間配分をなす必要はないという見解（以下「正常状態不要論」または「例外状態必要論」という）を表明し、それは委員会の大多数のメンバーすなわち二一名中一九名の委員（リンドクウィスト、カルドウェル二世、コールマン、ソラットリー、ゴッドフリー、ハイムビュヒャー、ヒギンス、キーティング、マクレナン、マロイ、マククレヤー、ビーブルズ、ペエリー、キーンガン、スチュアート、ヴァーント、ウィルコックス、ウィリヤムズ、ブロー）によって支持されたが、他の二名の委員（スタンズ、バーンズ）は繰延べ所得税が重要となる場合には常に所得税の期間配分をおこなうべきであるという見解（以下「不要論」という）をもって、それに反対した。¹⁾

では、「急速税務減価償却と所得税の期間配分」問題についてアメリカ会計学会（A A A）会社財務諸表概念・基準委員会はいかなる見解をいっているのでしょうか。また、委員会内部の意見が一致しないとすれば、どのような見解の対立があるのでしょうか。この問いに答える手がかりとして、当委員会が「昨年（一〇月）に「会計学評論」誌上に発表した「会社財務諸表会計・報告基準——一九五七年改訂版」をまずひとくことにしよう。注意深く読んでみると、その中の「所得税」という節にはつぎのようなパラグラフがある。すなわち、財務会計と税務会計の間の損益の年度所属の重要な「相違は、時折（将来租税節減が期待される場合には）「所得税の」前払あるいは（期待が反対である場合には）未払として記録されて表示がなされる。しかしながら、これ等の項目は資産または負債の普通の性質を示すものではない。将来おこるかもしれない「所得税の」相殺はしばしば並外れて不確実なものとなり易い。そして「所得税の」発生主義にもとづく取扱いは多くの事例において甚だしく複雑である。したが

つて、発生（主義）による表示は、事実を明らかにするよりもむしろ混乱を与えるかもしれない。」²⁾

注記 会社財務諸表概念・基準委員会の総メンバー七名中ムウニッツ委員のみは、会社所得税の大巾の引下げまたは廃止はほとんど期待されないし、また会社企業が利益をうる見込は非常に高いから、所得税の相殺は充分確実になされるという論拠にもとずき、所得税の「未払または前払は勘定および財務諸表自体に反映されるべきであり、脚注というガラクタの放込場所へ移すべきでない」と反対意見をのべている。

右に引用したように、会社財務諸表概念・基準委員会の大多数のメンバー（マウツ、ブラック、ダビッドスン、ヒル、スミス、ヴァッター）は、損益の年度所属の重要な相違が存在する場合といえども所得税の期間配分をなすことはのぞましくないとし、ムウニッツ委員だけがその必要を力説している。あらためてことわるまでもなく、彼らがここで表明している意見は、完全に対立しているが、あくまで一般的命題であるから、定額減価償却と急速税務減価償却とが併用されている場合にもそのまま妥当するといえるであろう。しかし、一般的命題といえども時としてモディファイされて特殊な事例に適用されることを考えると、右のように簡単に割切ることとは早急のそしりをまのがれない。ところが、幸いなことには、カリフォルニア大学教授M・ムウニッツ、マサチューセッツ工科大学准教授T・M・ヒルおよびジョン・ホプキンス大学教授S・ダビッドスン（いずれも会社財務諸表概念・基準委員会のメンバー）は、それぞれ「会社財務諸表会計・報告基準——一九五七年改訂版」と前後して「会計学評論」誌上に論文を発表し、定額減価償却と急速税務減価償却とが併用された場合の所得税の期間配分問題をめぐってはげしい論争をおこなって

いる。

そこです、本稿では、さきにのべた自らの問いに自ら答えるべく、右の論争のあとをたどることとしよう。もとより、これだけが本稿の目的ではない。AIA会計手続委員会の「会計研究公報」に考察の範囲を限定したので「急速税務減価償却と所得税の期間配分」問題の一角にたどりつくことしかできなかった前稿を補完し、さらに広範な視野から問題に接近するために、本稿は書かれているのである（前稿の続きでありながら、表題が改められたわけもここにある）。したがって、当然本稿の考察の焦点は右の論争の過程にあわされているが、紙数に余裕があれば参考のためカナダ公認会計士協会（CICA）会計・監査研究委員会の「研究公報第一〇号」にも一瞥をくれ、最後に私見をのべてむすびとしたい。

- (1) AIA, Committee on Accounting Procedure, "Accounting Research Bulletin No. 41—Declining-Balance Depreciation", *Journal of Accountancy*, Dec. 1954, pp. 757-758.

会計手続委員会の大多数のメンバーは「正常状態不要論」に賛成しているが、彼らとても急速税務減価償却と定額減価償却とが併用されている事実を脚注によって表示することまで否定しているわけではない。たとえば、AIA研究主任ブローは、税務会計のみにおいて償却法の変更すなわち急速税務減価償却の採用がおこなわれ、財務会計ではいぜんとして定額法にとどまっている場合に、もし租税引下げへの影響が重要であるならば、方法の変更に関する表示が要求される、と解説している。

(Carman G. Blough, ed., "Accounting and Auditing Problems", *Journal of Accountancy*, Feb. 1955, p. 61.)

語はかわるが、「必要論」者はそのすべてが、特別償却と急速税務減価償却のいずれでもそれらが企業会計上の減価償却といちぢるしく食違う場合には、常に所得税の期間配分を要求するという特徴を有している。たとえば、このことは、本文にあげている「必要論」者スタンズが以前に会計手続委員会の委員であった時に発表された「会計研究公報第二三号——所得税のための会計」の中に、特別償却と定額減価償却とが併用されている場合には所得税の期間配分をおこなうことをすすめたパラ

タイプがある」とから理解せよ。(cf. AIA, Committee on Accounting Procedure, "Accounting Research Bulletin No. 23—Accounting for Income Taxes", *Journal of Accountancy*, Jan. 1945, p. 75.)

(2) AAA, Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, "Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements—1957 Revision", *Accounting Review*, Oct. 1957, pp. 541-542.

(3) *Ibid.*, pp. 545-546.

二

「急速税務減価償却と所得税の期間配分」問題をめぐる論争の発端を作ったのは、ムウニッツが「会計学評論」一九五七年四月号に発表した「財務諸表における所得税」と題する論文であつた。彼がそこにおいて「必要論」を強力に主張したことは、すでに前稿の末尾で指摘したが、論争のあとをたどる第一歩として、まず彼の「必要論」の論拠を要約することからはじめよう。

税務会計においてある種の控除項目が早期計上された場合、損金が費用を超過する期間に節減された所得税は、損金が費用以下になる期間に欠損が生じ、しかもその繰戻しができない(できる)ならば、決して支払われず、相殺されない。(さらに所得税は節減される)反対にその期間に利益をあげたが、税率が引下げ(引上げ)られるならば、以前に節減された所得税は、一部のみが支払われて部分的にしか相殺されない。(完全に相殺されるばかりでなく、さらに所得税は増える)しかし、ほとんどの場合、(a)将来所得税の税率は現行水準に大体維持されると期待されるし、また(b)企業は将来、課税所得を稼得することも期待されるから、所得税は完全にあるいはその大部分が相殺されるとみてよい。

同様の事態はある償却資産にたいし納税申告書では急速税務減価却が適用され、財務会計では定額減価償却がおこなわれている場合にも生ずる。すなわち、右のような場合に生ずる合衆国からの借入れ（租税債務）はいつか支払わねばならない。もっとも、付加的に前と同様の償却資産を企業が取得するならば、新しい借入れ（租税債務）の契約を政府と結ぶことができることもまた真実である。しかし、継続企業がその負債が満期になると返済するかわりに借換えたり、または新たに別の負債を借入れたりして、決して現実に返済されることのない負債を常に有しているという事実から、財務諸表から負債を排除するという主張は成立たないように（あたかも、地球は常に太陽のまわりを廻転しているが、この永続的な廻転のある時点における地球の位置がわれわれにとってきわめて重要であるように）、租税債務が繰延べられても、その時々刻々の状態は勘定において記録され、報告されねばならない¹⁾と。

(1) Maurice Moonitz, "Income Taxes in Financial Statements", *Accounting Review*, April 1957, pp. 179-180.

ムウニッツは、他の「必要論」者と同じように、特別償却と急速税務減価償却のいずれが採用されてもそれが企業会計上の減価償却といちぢるしく食違¹⁾うかぎり、常に付加減価償却——評価勘定法によって所得税の期間配分をなすべきであると主張している。このことは、会社財務諸表概念・基準委員会の「会社財務諸表会計・報告基準——一九五七年改訂版」の「所得税」という節を批判して、ムウニッツの「必要論」に同調したワシントン州立大学准教授 E・S・ヘンドリックセンの場合もまったく同様である。つぎに参考のためヘンドリックセンの論文の中から「急速税務減価償却と所得税の期間配分」に関連する箇所を抜出して、その要点のみを記しておく。

会社財務諸表概念・基準委員会は租税の期間配分がのぞましくない理由としてつぎのような三点をあげている。すなわち、(1) 所得税の「前払」または「未払」は資産または負債の普通の性格をあらわしていない。(2) 将来おこるかもしれない所得税の相殺はしばしば並外れた不確実性を蒙る。(3) 所得税の発生主義にもとづく取扱いは多くの場合において甚だしく複雑であると。しかし、第二・第三の根拠は弱く、かつ「純益²⁾」の決定は推定の使用ならびに判断を働かすことを要求する複雑な会計操作である」という委員会の見解と一致しない。会計における不確実性は租税の配分問題を無視することによって避けられるものでは

ない。また問題の複雑性は問題を無視したりまたは脚注でのみそれを取扱うことの充分な理由とはなりえない。ところで、第一の理由はより基礎的なものであり、詳細に考察されねばならない。当委員会は負債を「通常の場合その返還のために会社資金の支出を要求する過去の活動または出来事から生ずる（企業）実体」にたいする請求権である」と定義しているが、租税配分から生ずる負債はこの定義にはあてはまらない。それはむしろ期待される将来の活動から生ずることが予期される企業実体にたいする請求権である。

このようにみると、それが使用されまたは実現した時に、かつて支払をまのがれ節減された租税の追徴をうける資産は、それから引出される用役のすべての流れの現在価値から用役の実現にとって必要な将来の租税支払の現在価値を控除して表示されなければならない。なぜなら、将来租税支払をなす義務は資産の使用次第できまるからである。たとえば、かりに途中で資産の使用がやめられた時の損失は、原価マイナス減価マイナス租税節減額である。

このように資産評価を期待される実現価値マイナス実現過程を完成するために期待される費用をもって表現する考えは新しいものではない。たとえば、会計手続委員会の「会計研究公報の再表明と改訂——会計研究公報第四三号」によると、特別償却の所得税効果のための会計については、租税節減額を減価償却引当金勘定へ貸記するつまり資産の評価を引下げる方法が提案され（七九頁）、また、所得税の配分については、租税節減額が繰延べ費用勘定の中に残留している時は、それに等しい金額が繰延べ費用勘定に貸記さるべきであると主張されている（五〇頁）。

ところで、急速税務減価償却と定額減価償却とが併用されている場合には、特別償却の所得税効果と同様の取扱いが要求される。企業の成長状態が企業会計上の減価償却よりも税務減価償却を継続的に増大させることを認めるとしても、固定資産の適正な評価は、租税配分と一定のまたは増加する固定資産評価勘定を要求する（Eldon S. Hendriksen, "The Treatment of Income Taxes by The 1957 AAA Statement", *Accounting Review*, April 1958, pp. 218-220.）

右のようなハウニッツの「必要論」が公表されるや、ヒルはただちに「所得税の期間相互間の配分にたいする若干の反論」を「会計学評論」一九五七年七月号に発表し、つぎのような批判をあげせかけた。

租税の期間相互間の配分手続の下では、税務会計上急速減価償却を適用しながら、財務会計では定額法による減価償却をおこなっている場合に生ずる租税の繰延べ現象の表示と説明のためには、まず将来支払わねばならない租税債務を確定することが要求される。そして、その大いさは二つの未知数すなわち現在の税租支払の減少が将来支払が増加することによって相殺される期間の税率と企業所得水準とに依存する。ところが、ムウニッツはそれらは相当の正確さをもって予測しうると信じている。

また、E・D・ドナルド (Eusey D. Donar, "Depreciation, Replacement and Growth", *Economic Journal*, March 1953, pp. 1 ff.) によるまでもなく、課税所得は償却資産ごとではなく、企業全体の償却資産について算定されるから、拡張しつつある設備または合理的な基準にしたがい取替えられる設備に急速税務減価償却が継続的に適用されると、租税支払の増加は将来にかぎりなく引延ばされる。したがって、将来の税率および所得水準のみでなく、将来の償却資産の取得の型^{タイプ}もまた予測しなければならぬ。もちろん、もし急速税務減価償却が将来廃止されるならば、われわれの期待は急激に変るから、政府の租税政策もまた未知数のリストに加えねばならないであろう。しかし、現行税法の関係規定がそのまま維持されると前提すれば、税務上の効果からみて、償却資産取得型はつぎのように分類しうるのである。すなわち、(1)繰延べ租税が絶えず増加する拡張企業、特に大企業の場合。(2)急速税務減価償却採用後数年間に形成された繰延べ租税額が一定にとどまる大・安定企業の場合。(3)その額が予測困難なほど不規則に変動する、かなりの資本的設備を使用しているが、それを断続的に取替えるより小規模の企業の場合。(4)その額は減少するだろうが、課税所得もまた減少するため租税支払の増加はそれほど大きくならない規模縮小企業の場合。ところで、かりに以上のべた未知数の予測が相当正確になされたとして、なお打勝つべき障害がある。すなわち、現在のより少ない租税支払と将来のより大きい租税支払との間の時差が短くないならば、租税債務は予測される将来の現金支払の絶対額で表示することはできず、それにかえて現在価値で表示しなければならないのである。しかるに、ムウニッツはこのことを完全に無視している。かれのように割引率を零とすることは、租税の繰延では企業にとってなんらの利益にもならないという支持しが

たい仮定を必要とする。また、かれは普通の負債（たとえば社債）と租税債務とを混同し、前者から後者を類推するという誤りをおかしている。あきらかに両者は相異っている。なぜなら、満期の際に支払うべき金額（maturity amount）が与えられれば、前者の現在価値の第一次的決定要因は年々支払う利子（periodic coupon payments）であるが、後者の場合には、そのような中間支払はないから、その現在価値は満期日（maturity date）に依存する。したがって、借換えられる負債と繰延べられる租税債務とを同一視することはできない。

多くの場合、右の租税債務が相殺されるまでの期間は相当長い傾向にあるから、ある適当な割引率が適用されたならば、租税債務はとるにたらぬ金額（negligible quantity）に引下げられるであろう²⁾と。

右のように、ムウニッツの「必要論」にたいする批判を通じて、租税債務は多くの場合とるにたらぬ金額になるだろうが、いずれにしてもそれを確定する作業の多くの未知数の予測を前提としなければならぬことを明らかにしたヒルは、所得税の期間配分をなすに必要な予測はまったく予測者の主観的判断に依存するから、このような会計士または経営者の主観的解釈を歴史的事実（現実の租税支払）と置換える所得税の期間配分はのぞましい会計実務ではないという見解（以下「不要論」という）に到達した³⁾。

このようにヒルの場合には、損益の年度帰属の重要な相違が存在しても所得税の期間配分はのぞましい実務ではないという「会社財務諸表会計・報告基準——一九五七年改訂版」の一般的命題が急速税務減価償却と定額減価償却とが併用された場合にもそのまま貫徹しているわけであるが、かれとても納税申告書と財務諸表との間の減価償却の相違を付属明細表において報告することまで否定していない。いなむしろ、そのことを所得税の期間配分手続の複雑さにかわるより単純な直接的手段としてつぎのように強調さえしている。

課税所得と課税前企業利益との間の相違を財務諸表に報告することはきわめてのぞましいことであるが、それは租税の期間相互間の配分手続でおこなうべきではなく、それにかわりかかる相違をひきおこした原因を付属明細表に表示し、さらに右の相違を永久的なものとするものに分類し、後者のように年度所属の相違から生ずるものについてはそれが相殺される期間もまた報告すべきである、と⁴⁾

- (2) Thomas M. Hill, "Some Arguments Against the Inter-Period Allocation of Income Taxes", *Accounting Review*, July 1957, pp. 359-360.
- (3) *Ibid.*, pp. 360-361.
- (4) *Ibid.*, p. 361.

三

ムウニッツの「必要論」にたいする批判は、以上のべたように、まずヒルによって手がけられたが、続いてダビッドソンが追打ちをかけるかのように批判の第二の矢をはなった。

ダビッドソンは、A A A 研究主任として、ムウニッツの論文が掲載された「会計学評論」一九五七年四月号においてすでに研究課題として「急速税務減価償却と所得税の期間配分」問題を採上げ、かかる問題への接近方法として A I A 会計手続委員会の「会計研究公報」第四パラグラフの命題（正常状態不要論）の前提となっている設備の多かれ少なかれ継続的な取替えという仮定を吟味することの重要について言及していたが、このような研究方法にしたがった自己の研究がまとまったので、「会計学評論」一九五八年四月号に「加速償却と所得税の配分」と題す

る論文を発表し、そこにおいてつぎのようにムウニッツの「必要論」にたいする批判をさらに一步推進めると同時に、さらに所得税の期間配分を必要とする例外的状態を詳細に説明することによって「正常状態不用論」の内包と外延をより明確にえがきだした。

ムウニッツは納税申告書と財務諸表との間における減価償却の年度所屬の相違によってある期間に生じた税務上の効果はのちのある期間に相殺されるという立場から租税債務の存在を考えている。もし、所得税が個々の資産によって生みだされた所得にもとずくのであれば、この仮定は正当とされるかもしれない。しかし、それは企業全体の所得と関連するものであるから、継続企業にとってはほとんどの場合、右のような相殺効果はありえないし、したがって租税債務も存在しない。ムウニッツは、租税の期間配分は妥当かいなか、租税債務は存在するかどうかを決定する基準として、(a)将来税率は現行水準に維持されることが期待されるか、(b)将来課税所得をうることが期待されるか、ということをあげているが、それに先行する他の二つの基準が存在する。(1)減価償却法について規定している税法規が現行のまま維持されることが期待されるか、(2)償却資産にたいする規則的投資政策は維持されるか、という二つの問題にたいし肯定的な答えがえられたならば、租税債務は存在せず、ムウニッツが指摘している基準は採上げる必要はない。

また、ムウニッツによってなされた社債と急速税務減価償却による租税債務との比較は要点をはずれている。ほとんどの社債発行において認識される負債は、必要とされる将来の利子支払の割引現在価値から大部分なりたっている。事実、常に借換えられる社債の場合には将来の利子支払の現在価値が負債の尺度である。ところで、利子率零で永続的に借換えられる社債は現実にはありはしないが、もし発行されうるとすれば、その場合負債は存在するだろうか。答えは明らかに否である。このように取引は贈与 (Gift) の性格を持つものであり、継続企業が規則的な投資を続けてゆく場合に急速税務減価償却の適用によって生みださ

れる効果、すなわち永久的な所得税の支払節減はまさにその好例である。

(1) 減価償却法についての税務規定の維持

税務法規の歴史のすべてがおしえているように一度税務上の特典が公認されるや、その廃止は議会にとって非常に困難であり、ほとんどなされたことはない。従前の規定への逆戻りが租税負担を重くするような場合には特にそうである。このように、現行の減価償却規定はあまりにも寛大であるから元に戻そうと議会在が感していることを示すものはない。反対に、寛大ではないからもっと急速化したものとすべきであるという主張さえおこなわれている。現在おこなわれている税法上の論議はもっぱら税率の引下げ（ムウニッツのあげている基準^(a)）におかれているのであって、減価償却規定の旧規定への逆戻りは問題になっていない。急速税務減価償却が一九四〇年・一九五〇歳入法による六〇カ月特別償却と異なる点は、その償却規定の永続性と一般的適用性にある。特別償却は「必要証明書」を与えられた設備にのみ認められ、継続的投資が計画された場合といえども、新設備が証明をうけるという保証はない。したがって、それが財務諸表に表示された減価償却を超え、かつムウニッツのあげている基準に合致するならば、租税の相殺効果はおこるであろう。しかし、急速税務減価償却の場合はすべての資産に持続的に適用しうるものであるから、そのようなことは生じない。

(2) 規則的投資政策の維持

ほとんどすべての場合、資本的資産の年々の取得は前年度のそれと同じかまたはそれよりも大きいとみてよいであろう。もちろん、成長の歩みの間に相対的減少がないわけではないが、通常の状態では右のような仮定に包摂されるであろう。事実、一九四七年から一九五六年までの一〇年間に生産耐久財への総投資は平均して年六%の成長率をもって増加した。一九四九年と一九五四年には前年度以下に投資は低下したが、いずれの場合にもそれは五%以下にはさがらず、急速に回復した。したがって、経済全体としては、規則的なあるいは拡張的な投資は過去においてなされてきたといえよう。もちろん、このことは個々の企業の

投資がすべて成長し、または維持されたことを意味しない。資本的資産への投資が低下傾向にある瀕死の企業において、かりに死滅の年度に所得をうることが見込まれるならば、租税債務は存在するであらう。しかし、このような企業が所得をうるとはとうてい考えられない(②)の基準がみたされない場合には、(b)の基準がみたされる見込はない)から、租税債務は存在しないとみななければならぬ。

所得税を支払った企業のおそらく大部分は少くとも投資水準を維持したのであらうが、このような一般的な趨勢にたいする二つの例外がある。それは単一の、きわめて大きい、分割しえない資産を有している企業(たとえば、単一のオフィス・ビル、アパートまたは鉱山を経営している企業)と新設企業とである。前者では資本財投資の一定の流れはおこりそうもなく、償却基金は負債の返還または有価証券投資にあてられる。ここでは企業全体の所得と単一資産から生ずる所得は実質的に同じものである。したがって、かかる企業における租税債務の認識は、ムウニッツのあげている基準が満たされるならば、適切であらう。他方、後者の場合には、通常最初の年度に大きな投資がおこなわれるから、次年度以降において急速な拡張が例外的になされないかぎり、最初の年度のまま投資は据置かれるであらう。だから、ここでは規則的な投資に移行するまでは、所得税の期間相互間の配分が必要となる。

ところで、投資が不規則的に変動する場合には、特別な問題がおこる。この場合になしうる取扱い方は、償却資産への投資を継続的部分と臨時的な部分とに分け、後者についてののみ所得税の期間相互間の配分をすることである。たとえば、全国酪農品会社(National Dairy Products Corporation)では、財務諸表目的に定額法を使つたが、所得税目的には定率法を適用したので、一九五五年度連邦およびカナダ所得税は約二、八五〇千ドル減つたが、うち二、五〇〇千ドルは規則的反復的な投資の超過償却による租税引下げ額であるので、一九五五年度の利益(earnings)の増加として取扱われ、残りの三五〇千ドルは規則的にくりかえされる取替えをこえる投資の超過償却による減税分であるので、貸借対照表の「連邦およびカナダ所得税引当金」に繰入れ

られている。

ここでおこなわれた分析は、急速税務減価償却と定額減価償却との併用から生ずる租税債務は例外的状態においてのみ認識すべきことを明らかにしているけれども、納税申告書で承認を求めた減価償却と損益計算書に示されたそれとの間の相違の表示は、のぞましき報告実務であり、規則的に採用すべきである。²⁾

以上のべたように、ムウニッツの「必要論」批判から出発したデビットソンは、例外的状態においてのみ所得税の期間配分を認める「例外状態必要論」すなわち「正常状態不要論」に到達し、結局、損益の年度所属の重要な相違が存在しても所得税の期間配分はのぞましくないという一般的命題は、正常状態で急速税務減価償却と定額減価償却が併用される場合にはそのまま妥当するが、例外的状態で同様の会計手続がとられた場合には所得税の期間配分は必要であると修正されねばならないことを明らかにしている。

(1) Sidney Davidson "Accounting Research", *Accounting Review*, April 1957, pp. 276-278.

(2) Sidney Davidson, "Accelerated Depreciation and the Allocation of Income Taxes", *Accounting Review*, April 1958, pp. 173-180.

本文でのべた以外に、デビットソンは、企業の型を償却資産が年々同一単位づつ取得・廃棄されて、単なる取替えだけがおこなわれる「静態企業」と年々一定の成長率をもって拡張される「成長企業」との二つに分け、税務会計では算術級数通減法、企業会計では定額法を用いた場合のそれぞれの税務上の効果について、仮設例をもうけて分析を試みている。(Ibid., pp. 176-178.) しかし、彼のおこなった分析は、すでに本研究の第一部「急速税務減価償却の生成と本質」(経済論叢、昭和三年一月号、所載)で紹介したアイズナーの分析の亜流にすぎないので、ことあたらしく採上げる必要はないと判断し、ここでは割愛した。

なお、ダビッドソンは、(1)の論文発表後間もなく、一九五七年七月号の「会計学研究」に「減価償却・所得税と成長」と題する論文を発表し、その最後の章「会計上の効果」において、「急速税務減価償却と所得税の期間配分」問題に闡説している(Sidney Davidson, "Depreciation, Income Taxes and Growth," *Accounting Research*, July 1957, pp. 204-205.)が、そこで述べられている彼の見解は、(2)の論文で展開された論旨とまったく同じであり、その要約にすぎない。すなわち、所得税の期間配分は、利潤の継続が予測され、将来の税率が推定しうるところでは、適切であろうといわれているが、大多数の企業では、このような修正は超保守主義の典型となる。もし減価償却法についての税務規定が改正されないならば、成熟・静態企業は若干の移転利得をいつまでも保持するであろう。しかも、より典型的な場合である絶え間なく(すくなくとも貨幣的投資が)成長する企業では、かかる利得はいつまでも継続し、かつ年々増加する。税務規定が改正されず、規則的投資政策がとられるという二つの要件が満たされた時には、所得税の期間配分はやる必要はない、と。

四

カナダにおいても、アメリカの特別償却および加速税務減価償却と本質的に同じ制度が採用されていることは周知の通りであるが、一九五四年以前においては税務目的のための控除は企業会計における計上額に制限されていたため、減価償却が納税申告書と財務諸表との間で食違(くはだま)うことはなかった。しかるに、この制限が一九五四年にとりさられたので、減価償却の年度所属の相違が重要となる場合も出てきた。そこで、このような重要な相違をいかに取扱うべきかという問題について、CICA会計・監査研究委員会の「研究公報第一〇号」およびCICA研究主任L・G・マックファースンの解説論文「資本費用控除と所得税」が「カナダ公認会計士」誌上に発表され、さらに最近ではE・W・ネッターが「減価償却と租税——理論と実際」という論文を発表し、そこにおいてより理論的な接近を試みると同時に、カナダにおける実務の現況をも明らかにしている。

残念なことには、手もとに右の資料がないので詳細な紹介はなしえないが、アメリカにおいて同様の問題について実証的研究をおこなっているノース・ウェスタン大学助教教授 J・H・マイヤーズ⁴⁾によってそれぞれ「会計士雑誌」に簡単に紹介されているので、以下それにしたがって間接撮影をすることとしたい。

「研究公報第一〇号」によると、会計・監査研究委員会は、ある年度の租税支払額が企業会計上の減価償却といちじるしく相違した資本費用控除（税務上の減価償却）がおこなわれた後で計算される場合には、まず最低限度として、財務諸表の脚注に当該年度の租税節減額ならびに過年度の節減累積額を表示すべきことを要請し、つぎにより好ましい手続として、ある年度に資本費用控除によって節減された租税に相当する金額を収益から前受収益へ振替えることを推奨している。

ここで租税節減額を未払費用として取扱わずに、前受収益として記録して表示すべきことが好ましい方法としてすすめられているわけは、節減された租税は将来支払わねばならない租税ではなくして、企業会計上の減価償却が資本費用控除よりも大くなる年度の損益計算に算入される収益であるとみられていたからである。いうまでもないことであるが、未払費用法と前受収益法のいずれによっても租税の期間配分がおこなわれることには変りはない。ではどうして、右のように風変りな「必要論」を「不要論」で薄めたような首尾一貫しない「研究公報第一〇号」が公表されたのであろうか。この間の事情は、ネッターおよびマックスファースンによると、つぎのように説明されている。すなわち、「正常状態不要論」が会計士によって強力に押出されたため、それに従って脚注によって年度租税節減額および過年度純累積額を表示することが要請され、また前受収益法による所得税の期間配分は各種の異論の折衷案として採用されたのである、と。

このように「会計研究公報第一〇号」の形成過程でどちらかというと「正常状態不用論」がかなりの勢いをもっていたという経緯は、そのまま実務の中にも浸透していることに注意しなければならない。たとえば、カナダ公認会計士協会がおこなった一九五五年度会社報告書の調査によると、調査会社中七〇％はいかなる報告もせず、八％は企業会計上の減価償却と税務会計上のそれとは同一であると報告していたが、両者が相違することを表示していた会社のうち半分は脚注表示をし、四分の一が未払費用法、残りの四分の一が前受収益法をそれぞれ採用し、所得税の配分をおこなっていた。

- (1) カナダでは、一九四九年の所得税改正により、改正所得税規則第一一〇〇(4)条に、税務上控除をうけるためには「資本費用控除は勘定帳簿〔元帳〕に表示され、〔財務〕諸表に反映されなければならない」という条項が設けられたが、会計士などが強力にそれに反対した結果、一九五〇年それは修正をうけ、一九五四年遂に廃止された。なお、右のような制限規定は、現在デンマーク、フランス、オランダおよびスウェーデンなどでおこなわれている。(Davidson, *ibid.*, pp. 202-203)
- (2) CICA, Committee on Accounting and Auditing Research, "Research Bulletin No. 10"; Lawrence G. Macpherson, "Capital Cost Allowances and Income Taxes", *Canadian Chartered Accountant*, Dec. 1954, pp. 349 ff. cited by *Journal of Accountancy*, March 1955, pp. 83 f.
- (3) Edward W. Netter, "Depreciation and Taxes—Theory and Practice", *Canadian Chartered Accountant*, Dec. 1957, pp. 543 ff. cited by *Journal of Accountancy*, April 1958, p. 94.
- (4) Cf. John H. Myers, "Accelerated Amortization of Defense Facilities in Annual Reports", *Journal of Accountancy*, Feb. 1955, pp. 52-55.

五

これまで長々とのべてきたことから、「急速税務減価償却と所得税の期間配分」問題については、「必要論」「不要論」および「正常状態不要論」という三つの解答がよせられていることがわかったが、ではそれらの中でいずれが正解なのであろうか。結論を先にいえば、それは「正常状態不要論」である。もちろん、「正常状態不要論」に賛成する論者が多いから、多数決にしたがう方が不難であると思つたからではない。与えられた紙数は残り少なかったが、以下簡単に「必要論」を吟味することにより「正常状態不要論」が正解たることの証明を試みてみよう。

「必要論」者は所得税の期間配分を必要とする根拠を償却資産の耐用年数の初期に節減された所得税は後期の追徴によってほぼ完全に相殺されるという点にもとめている。しかし、特別償却と事ちがい、急速税務減価償却はつぎつぎと取得されるあらゆる償却資産に永続的に適用しうる制度であるから、初期に節減された所得税は相殺されず、真の減税となる場合の方がかなり多くなる。もちろん、所得税が節減された時点において、将来それが相殺されるか否かを確定することは不可能に近い作業である。なぜなら、かかる仕事は推定以上に出るものではないからである。ここに将来にたいする主観的予測が入りこむことを排除する「不要論」が登場する理由がある。しかしながら、発生主義会計はそもそも過去の経験に裏付けられた予測を前提にしなければ成立しえないものであり、「客観的主観性」まで排除するものではないのである。したがって、所得税が将来相殺される見込がない正常状態では、その期間配分を排除し、相殺される期待が一応たしかな例外状態においてのみそれをおこなうべきである。

* 小論は昭和三三年度文部省科学研究交付金機関研究による研究成果の一部である。