

わが国の税務会計史における
「課税所得と企業利益」調整論争の回顧と展望

福 浦 幾 巳

西南学院大学商学論集
第67巻 第3・4合併号 抜刷
2021（令和3）年 3 月 発行

わが国の税務会計史における 「課税所得と企業利益」調整論争の回顧と展望

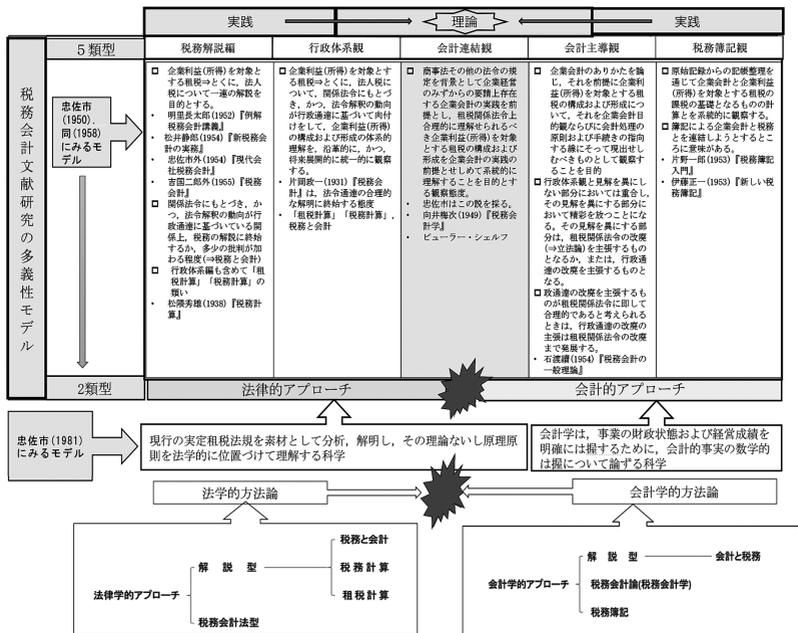
福 浦 幾 巳

I はじめに

本稿は、日本会計教育学会・特別研究プロジェクト(最終報告)：「税務会計教育における現状と段階的教育への試み」において、税務会計教育における「税務会計は、どのような意義と体系のものか」という根幹問題についての予備的考察として、筆者に与えられた課題を加筆・修正したものである¹。

上記特別研究プロジェクトでは、当該目的に資するために歴史的観察に基づいた先行研究の分類に従いつつも、その理論的考察については、以下の図表1のように、忠佐市(1950)、9-14頁、忠佐市(1958)、3-13頁にみる「5類型」モデル及び忠佐市(1973)、5頁にみる「2類型」を分析モデルとして採用している²。その骨子は、税務会計史にみる先達の著作の分析手法を試みるという視座に基づいている。その意味では、本稿は先行研究の「歴史の変遷からみた税務会計³」のうちから主たる所説を取り上げ、それらの著作が税務会計史における企業利益と課税所得との関連において、4つの史的な通時的観点からいかなる思潮のものであったかを確認することを目的とするものである^{4, 5}。

図表 1：忠佐市「5 類型モデル」と「2 類型モデル」



出所：忠佐市 (1950), 9-14頁及び
忠佐市 (1958), 3-13頁により筆者作成

II 黎明期（賦課課税制度の時代－1899～1947年改正前－）

「税務会計は、どのような意義と体系のものか」に関し、価値中立という器（形式）をイメージして、それに価値判断という内容を盛り込む作業を試みた場合、問題としてはいかなる視座を前提とすることになるかということになる⁶。

本稿は、その盛り込む視座について、シャープ勧告を契機とした国家と国民との租税法律関係による賦課課税制度と申告納税制度に立脚の上、戦前の賦課課税制度の著作、とくに、企業利益と課税所得の関連性を念頭において税務会計の制度上の意義を明らかにすることが当面の課題である⁷。

結論からいえば、当該期における税務会計は、その後の「形成期」（申告納税制度導入後—1947～1965年改正前—）の展開、税務会計の近代化を顕在するに至った価値判断の動静を勘案するとわかりやすいだろう。換言すると、当該期の立論の枠組みは、体系についての解釈適用の中核が制度の創設以来、税務当局固有の独立した価値判断による課税実務が慣習として形成されており、したがって上梓された税務会計の著作は、独自の慣習の解説を前提として位置づけられるものであった⁸。以下では、当時に上梓された数少ない文献に従ってその証左を試みるが、上記の結論については、多くの識者が指摘しているように、ここではその典型として片岡政一(1938)、片岡政一(1943)を挙げれば十分であろう⁹。

片岡政一(1938)、自序6頁は、「税務會計は税務当局の実務から成る税慣習の集積を骨子として其の原理を究むべきであるから、税務の体験を持合さずして之を説くことは許されない」と自らそのスタンスを記している。ここでは、企業利益と課税所得の関連性を意識する意味で、片岡の著作における注目すべき点を挙げておく。それは、税務当局の有権的解釈を記した課税所得概念の下位概念である総益金、総損金について、シャンツ理論、すなわち「純資産増加説」を基礎とした税務執行上の内規（例：1927（昭和2）年の「守秘第一号」）を所説において明らかにしているという点である¹⁰。

周知のように、「純資産増加説」については、経済理論、会計理論及び法学理論において、多くの者がその後において当該理論の研究に参加している¹¹。それは、税務当局の解釈適用が企業利益（所得）を対象とするも負担の公平に傾斜しがちな解説を目的に資するものであったことに対し、申告納税制度を契機としたシャープ勧告によって「形成期」においては、俄かにこれらが俎上に載せられているからである。これらの展開は、租税法、会計学領域の検討はいうまでもなく、当局内部にあってもその見直し論が展開された地下変動となって顕在化することになる。この点は、学界と官界との相互連携による先駆的な共同作業による税務会計研究といってもよいが、この点については、その後においては微妙に見解の相違がみら

れている。この点は、改めて「形成期」にて詳説するが、それは従来の税務会計の慣習による真摯な批判、反省を踏まえての新たな所得会計論の探索をもたらした一里塚であったと評価することも可能であろう。

Ⅲ 形成期（申告納税制度導入後—1947～1965年改正前—）

シャープ勧告を契機とする当該期は、沿革的には、申告納税制度の導入、1949（昭和24）年の企業会計原則の公表、税務当局による1950（昭和25）年の通達公開を経て、課税所得概念の意義と範囲、具体的な所得計算を論点とした1952（昭和27）年の「税法と企業会計原則の調整に関する意見書」をめぐる学界及び官界相互の華々しい議論の展開の時期といってもよい。その点では、税務会計の呼び名の百花繚乱の始まりといってもよいであろう¹²。本節では、当該期の著作を踏まえた企業利益と課税所得の関連性を念頭におき、税務会計の制度上の意義を明らかにするが、その盛り込む視座には「黎明期」で採用した国家と国民との租税法律関係とも間接的に関連するものでもあることを付言しておく。

ところで、わが国の所得課税制度は、所得税は1887(明治20)年、法人税は1899(明治32)年に発足し、今日に至っていることは周知のとおりである。その当初の立論は、「黎明期」において明らかにしたように、「純資産増加説」を伝承した税務官庁の税務執行上の内規が物差しであった。そうすると、その伝承は、財政学説視座による所得概念の影響のものであったということになる。わが国に輸入された当該学説の典型は、シャンツ・ヘイグ・サイモンズ理論であることは暗黙の理解であろう¹³。

ちなみに、その伝承されてきた「純資産増加説」による所得概念は、理論上の観念的な形式論に陥ったものであり、その属性が抽象的であったがゆえに、下位概念である益金、損金概念も抽象的なものとなり、したがって議論の多義性を醸し出すこととなった。その意味では、所得概念は、現実的、実務的及び常識的なものでなければならないという立場からは批

判的となることは予想されることでもあった¹⁴。ここでは、その構図として、租税理論上の所得概念がもたらす制度上の所得概念の確立の困難性に対し、各識者において、これらがどのように展開されているのかについて、「形成期」の著作を概観することにする¹⁵。

上記論点に対して、「形成期」における著作は、大別すると、伝承の守旧の系統と近代会計学による会計学説を中心とした改革系統の2つに区分することができるが、以下では、当該華々しく新旧理論が反映しているものを取り上げてみる。

まず、学界と官界との軋轢となった1952（昭和27）年の「税法と企業会計原則の調整に関する意見書（以下、「第一次税法調整意見書」という）」をめぐる第一次調整論争を確認することにする。第一次税法調整意見書は、「税法における所得計算の基本理念もまた究極において、『一般に認められた会計原則』に根拠を求めなければならない」と主張した。しかし、その内容は、企業会計原則と明確に称することなくして、税法上の課税所得は、独自にこれを決定すべきものではなく、一般に認められる会計原則に従って算定されるべきであるという立論のものであったため論争の火種を呼ぶものとなった。それは、価値中立という器（形式）に対し、価値判断という実質を同次元のものとして指向すべきことを主張したのであるが、その調整たる実質の対象の価値判断が官界伝承の「純資産増加説」に準拠したものなのか、それとも近代会計学の損益法原理に準拠した異次元の「純資産増加説」に準拠したものなのかが不明確であったことから、目的論争のものとなったのである¹⁶。その例証として、泉(1952)、88頁にみられるように、その論拠は、企業目的と租税目的とは異なるものであるという論拠に帰着している¹⁷。このような指摘は、明里長太郎(1950)、98-99頁、明里長太郎(1958)、54-55頁の著作にもみられ、それは「黎明期」にみられた官界出身の片岡解説の延長上の財政学説上の「発生所得」概念に準拠した「純資産増加説」の立論とも重なっているともいえよう。

次に、「第一次税法調整意見書」について、官界内部において、忠佐市(1953)、15-26頁は、社会共同生活の規範としての論議の必要性から、当

該意見書が実践規範のものとして取り上げられているのか、それとも実践規範の基底にある理念、理論の次元のものとして取り上げられているのか、が不明確であるとの問題提起から、会計慣習ないし会計理論については、「社会通念」たる会計原則の確立の持続的探求が必要であると述べている。

けだし、このような立論は、会計学説を容認するものの、厳密に区別すると、それは2つの視座のものに分岐するようである。それは、企業利益と課税所得との関連において、企業会計原則に準拠した立場のものと当該原則に準拠しない、いわゆるドイツ流の税務貸借対照表に対する商事貸借対照表を基準とする健全なる簿記会計の慣行に準拠した立場のものである。このように概観してみると、税務会計という器（形式）に対し、多くの実質の価値論争が著作において果敢に展開されているのは喜ばしき光景にあるといえるだろう。しかも、その光景が学界及び官界相互間のみならず、官界内部においても、議論が学会かつ掲載誌上、華々しく平然として議論されている姿には驚かされる¹⁸。

おもうに、著作について、それを理論書、解説書のものとして位置づけるか否かの線引きを試みるならば、課税所得概念、企業利益概念のような上位の概念が統合的、集合的に吟味されているか、これまたこれを前提に益金・損金等の下位概念が系統的に構成されているか否かも一つの視座となろう。その文脈に従うと、これらの要件を充足した著作は理論書となり、ただ単に個別の下位概念のみをもってして解説する類のものは解説書となるといえるだろう。ここでは「形成期」に上梓されている著作を管見する限り、その多くは、これらの要件を充たしているといえよう¹⁹。それらは、価値判断の差異はあれ、従来の慣習による税務会計への真摯な批判、そしてそれへの反省を踏まえての新たな所得会計論を共通のものとして模索しているからである。

「形成期」の小括として、学界及び官界相互に対し、上記の伝承を継受した理念型の「純資産増加説」偏向の定立（テーゼ）、近代会計学を基礎とした一般に認められる会計原則論との反定立（アンチテーゼ）の二項対

立に対し、「社会通念」を背景とした法的昇華の観点から一石を投じ、その立論を規範としての理論、実践を統合（ジンテーゼ）しようと試みる忠佐市の展開と当該対立を前提とし「税務会計原則」の確立を目指した富岡幸雄の二人の巨星の著作をもって責めを果たすことにする。なお、富岡幸雄については、「形成期」のみならず、その後の「発展期」（法人税法全文改正後—1965～1998年改正前—）、「変革期」（課税ベース拡大期—1998年改正後—）を跨ぎ、いまなお学問も健在であることについて、その評価は他の者によって展開されることであろう。したがって、本稿においては、簡単に紹介するに留める。

まず、忠佐市(1980)の著作の課税所得概念の意義と範囲、具体的な所得計算について、前者については、伝統的な伝承を継受した理念型の偏向にある課税所得の経済概念を基礎として、これに実践的利用性を加味する実質性に着目しつつ、その前提から租税法令の目的的功能の観点から法概念としての所得概念が模索されている²⁰。それは、財政学説のヴィックリー（1947）に従い、「純資産増加説」に関する所得計算原理について成果計算原理に立脚したものとして位置づける。それは、期末の時価による「発生所得」説と期中期末の原価評価による「実現所得」説に所得を二分するものであるが、租税法はいずれの説に与して立法されているかについては、租税法令を通してこれが論証されるべきであるというものである²¹。その点の検証は、わが国の判例の分析の上、立証が可能であると結論づける。さらに、所得計算の論理構成についても、1947（昭和22）年の確定決算に基づく基準主義を念頭において、商法の規定と会計慣行と連携させているところに特色がみられる。したがって、1967（昭和42）年の「公正処理基準」の価値の内容はこの点で理解すべきということになる。

ちなみに、当該内容の充填は、ひとえに会計学説と法律学説との知見が共通の要件となった総合（ジンテーゼ）の価値判断のものということになるが、これは上記の定立、反定立のわが国のセクショナリズム化の傾向を鑑みながら、目的的功能による諸法における会計という形式の器の立論に対して、それらを統合する示唆に富んだ視座のものとして留意すべきであ

ろう²²。なお、忠佐市の著作は、「発展期」（法人税法全文改正後—1965～1998年改正前—）にも続くことになる。さらに、その足跡を追わねばならない。

次に、「形成期」のみならず、「発展期」（法人税法全文改正後—1965～1998年改正前—）、「変革期」（課税ベース拡大期—1998年改正後—）を跨ぐ「発展期」の富岡幸雄の著作について簡単に記しておく。

ところで、「形成期」の富岡幸雄(1950)、富岡幸雄(1952)の著作の特徴は、「税務会計とは、どのような意義の学問か」の性質、その方法論についての新天地の開拓途上のものであるとして理解すべきであろう。当該時期の富岡幸雄の著作は、税務会計の意義を確立するため、さらに、諸領域との関連性を線引きするために相当のエネルギーが注がれていることを知り得るからである。なお、当該著作には、税務会計の理念と現実を比較検討する視座から、企業利益と課税所得との差異を理由づける「税務会計原則」が模索されている²³。忠佐市(1950)と同様に、租税を会計学の観点から科学するという学問体系の形成と確立を意図された時期であるといえるだろう。これまた、その後の足跡を追わねばならないことになる。

IV 発展期（法人税法全文改正後：1965～1998年改正前）

税務会計史において、「形成期」の1952（昭和27）年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（以下、「第一次税法調整意見書」という）」に始まる税法と企業会計との第一次調整を図った会計主導型の献策見解は、その後の1965（昭和40）年の法人税法の全文改正、1967（昭和42）年の法人税法22条4項の「公正処理基準」の改正にも大いに影響を与えている。

以下では、「形成期」を経て「発展期」における制度化の途において、前掲の法人税法の全文改正及び「公正処理基準」の創設の契機となった1966（昭和41）年に公表された「税法と企業会計との調整に関する意見

書」(以下、「第二次税法調整意見書」という)」についての第二次調整論争を皮切りに、当該「発展期」が税務会計史において、学問としての税務会計がもっとも華々しく展開された時期でもあることを確認することにする。忠佐市(1973)、5頁の言を借りるならば、それはまさしく税務会計の成熟の時期であったといつてよい²⁴。

1. 第一次税法調整意見書の調整論争

前掲の第一次調整論争は、企業利益と課税所得をめぐって、「第一次税法調整意見書」の主張が両者について、税法における所得計算の基本理念も窮極においては、「一般に認められた会計原則」に根拠を求めなければならないことを主張したものである。それにもかかわらず、当該意見書は、肝心の税務上の所得計算の基礎となるべき「一般に認められた会計原則」について、企業会計原則と称することなく、「継続的に適用される一般に認められた会計原則」とか、「公正妥当な会計原則」というように多様な表現を用いていることから、課税当局者からの反論が展開されている²⁵。それは、企業会計原則を例にとり大綱的な抽象的な原則は取り上げられているが、具体的な内容が明らかにされていないというものである。

さらに、国家法規範の適用として、課税権者が納税者に対し税法によって要求しうる権利と、納税者が課税権者に対し税法によって守られるべきことを要求する権利とが、具体的に明確化されることが必要であるにもかかわらず、抽象原則を個別化された細原則に分化し、一連の系列のものとして具体的な明確性が保持されていない、かつ理論の純化を希求されているものでありながら、保守主義の考慮の残滓が企業経理の客観化、社会化を阻んでいるし、それが納税の公平という税法の理念に反するというものである。要するに、それは会計の慣習ないし会計理論そのものにおける客観的合理性への追求に対する不信感であり、税法には租税目的観が財政学の理論によって骨格づけられており、企業目的観に立つ会計原則または商法目的観に立つ会計原則に対する批判のものである^{26, 27}。その後においても、当該意見書は、一方で税法における課税所得計算上の不備や、非近代

的な面を衝いたものであったが、他方で企業会計原則を至上のものとしたきらいがあったことから溝は埋まらないまま、しばらく対峙の期間が続き、1966（昭和41）年の「税法と企業会計原則との調整に関する意見書（以下、「第二次税法調整意見書」という）」の公表までに四半期もの期間を要している。

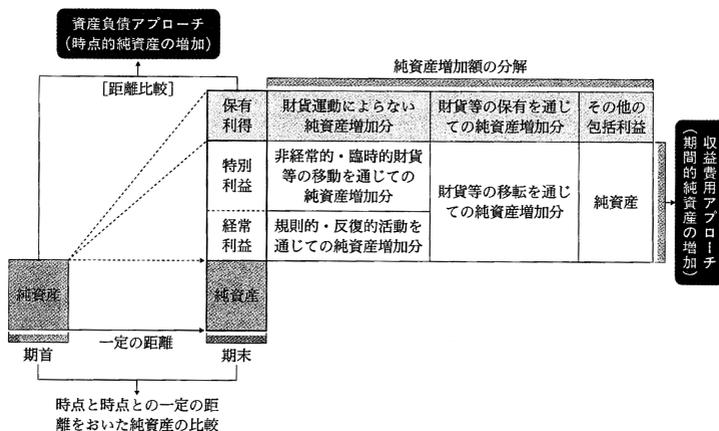
2. 第二次税法調整意見書の調整論争

「第二次税法調整意見書」は、「第一次税法調整意見書」が、それぞれ硬直的な企業会計原則至上の感を基盤としていたのに対して、1965（昭和40）年の法人税法全文改正等における税務当局からの企業会計への接近を踏まえて、税法と企業会計（企業会計原則とはしていない）との調整に焦点が当てられている。それに先立って、日本会計研究学会税務会計特別委員会（昭和40年～46年までの7回）による研究報告がなされている²⁸。

研究当初の第1回から第2回は、富岡幸雄(1950)、富岡幸雄(1952)、富岡幸雄(1955)による「税務会計原則論」であり、それは「形成期」の青木倫太郎(1950)と同様に、会計公準に類する展開のものであったが、第3回から第7回の後半は、武田隆二による「税務会計の基礎理論」の整理へとシフトしている²⁹。この点につき、武田隆二(1970)の著作である「所得会計の理論—税務会計の基礎理論—」は、「黎明期」にみたように、税務慣習として伝承されてきた「純資産増加説」としての所得概念の研究に労力を注がれている点には留意すべきであろう³⁰。その本意は、前掲「所得会計の理論—税務会計の基礎理論—」の序において、「税務会計は法人税法の規定にしたがって課税所得を計算するための会計であって、これをレックス・ラタ（現行の法律）の観点から説明するばかりでなく、レックス・フェレンダ（これから発布される法律）の観点から考察する必要がある。その中心は『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』にほかならない。この典型が図表2であるが、それは企業会計が『損益会計の理論』を中核とすることと対をなしている」と表現されることになる³¹。ここでは、制度会計として現行の法律の観点から課税所得の計算に関する研究を行うだけ

でなく、「これから発布される」法律の観点からも体系的に考察する必要があるが、その方法論は会計の論理が前提となって構想されている点に留意すべきであろう。

図表 2：時点的純資産の増加と期間的純資産の増加



出典：武田 (2008), 116頁。

おもうに、税務会計特別委員会による富岡幸雄の「税務会計原則論」からの離脱、武田隆二による制度会計への展開は、その後の「確定決算基準主義」を基底とした商法と法人税法との重層構造による税務会計の構成が試みられた変遷のものとして理解してよいようである。この点は、伝承された「純資産増加説」に対して、すでに「第一次税法調整意見書」の論争時点から、税務慣習も漸次発展を遂げているから税務の所得計算も従来のものから脱却し、法学論理における「社会通念」を背景とした成果計算思考を主張していた忠佐市(1953), 6頁³²、吉国二郎(1953), 61頁³³の主張とも次元においては軌を一にするものである³⁴。それは、方向性において、企業会計原則を前提とする企業会計、税務会計論ではなく、ドイツの商事貸借対照表の基準性による税務貸借対照表論として論じられるべきであるというものである。

以上のような税務会計特別委員会による周到的地盤固めを踏まえつつ公表された「企業利益と課税所得の差異及びその調整について」の第二次調整論争は展開されることになった。その経緯は、税法と企業会計原則との調整を論議するにあたっては、その前提として、税務会計についての理論的研究をすすめ、税務会計自体の立脚点、税務会計を支配する基本原則及び所得計算原則をまづもって解明しなければならないと考える。かくして、はじめて地に足のついた税法規定の批判と調整のための提案が可能となると信ずるという内容にも現れている³⁵。

ちなみに、「第二次税法調整意見書」の特徴を一覧しておく、以下のような内容のものである。当該骨子は、当時において、税制簡素化の要請が高まり、その一環として、税法上の課税所得計算について、できるだけ商法や企業の会計慣行等との間に差異を生ぜしめない「課税所得の計算の弾力化」と相俟って、「税法における課税所得は、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」旨の以下の3つの内容が税制調査会の『税制簡素化についての中間報告』に反映されている³⁶。

一つは、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ということである。二つは、本来、企業利益は、当該企業に妥当と認められて選取された会計方法によって算出されるものであり、その選択適用については継続性を前提とする限り弾力性が認められているものであるから、企業の業種、規模等が同一の状態にある企業にあっても、会計方法の選択が異なれば企業の期間利益もまた異なることは当然であるというものである。三つは、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というものである。

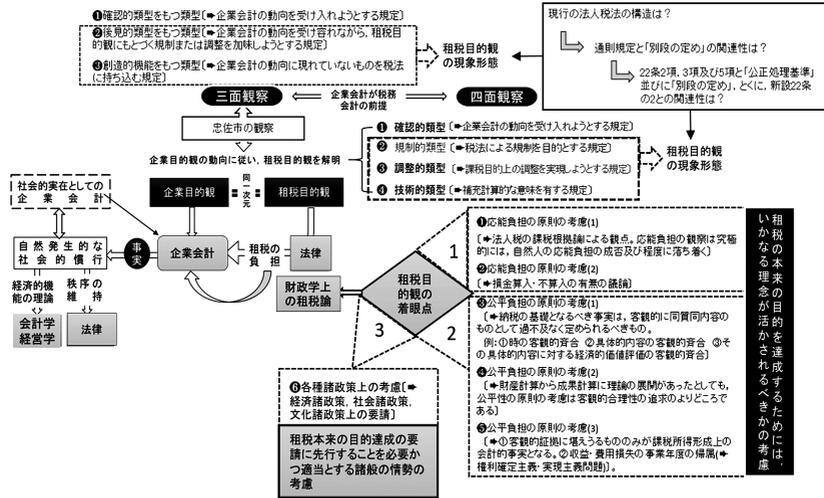
3. (健全な)会計慣行を尊重する旨の所得計算の基本規定の創設

企業会計と税務会計の理論的關係において、富岡幸雄(1974)、富岡幸雄(1978)による3つの類型化を試みたものがある。それは、「完全同一説³⁷⁾」、「相互独自説³⁸⁾」及び「依存関係説³⁹⁾」の3類型である。富岡幸雄は、「完全同一説」をさらに2種類、「依存関係説」を絶対、相対の2種類に区分し、絶対的依存関係説は前掲の第一次調整意見書の論理のものであり、その論争による経験からか、自身は「依存関係説」のうち、相対的依存関係説を採用している。

以上の富岡幸雄の企業利益と課税所得との関連による類型化に対して、忠佐市は、図表3のように、実定法規における企業目的観の動向に従い、租税目的観を機能別に類型化しようという試みを模索している(忠佐市(1958)、115-127頁、忠佐市(1973)、84-87頁、忠佐市(1981)、210-211頁)⁴⁰⁾。そこでは、機能的観察が単純ではなく、複雑であることを甘受の上、健全な会計慣行、健全な会計基準を前提にして、①企業会計の動向を受け容れようとする確認的類型、②企業会計の動向を受け容れながら、財政学上、経済学上の観点による租税目的観にもとづく規制または調整を加味する後見的類型、③企業会計の動向に現れていないものを税法に持ち込む創造的機能の類型の「三面観察」が展開されている(忠佐市(1958)、120頁、忠佐市(1973)、88頁)。

忠佐市は、その他の類型化の試みとして、①他の法令の個別規定または健全な会計原則の内容であると考えられることがらを、そのまま成文化する確認的類型、②税制による規制を目的とした規制的類型、③課税目的上の調整を実現する調整的類型、④補充的な技術的類型の「四面観察」の租税法令の機能別観察も展開している(忠佐市(1958)、119-120頁、忠佐市(1973)、87-90頁、忠佐市(1981)、210-211頁)。

図表3：忠佐市の企業利益と課税所得との関連



出所：忠（1958），115-127頁により筆者作成

翻って、税務会計と企業会計との調整をめぐる四半期を要した調整論争は、諸法の会計規整に会計論理を大幅に導入し浸透せしめるものとなった。しかし、一方で企業会計の原則が税務会計の改変に大きな影響を及ぼしたことにより、他方で両者においては「蜜月」の関係と叫ばれるに至ったが、果たして、それは価値中立という器（形式）に対し、価値判断の実質を伴うものであったかについては疑問の余地が残ろう。その理由は、1967（昭和42）年の法人税法における「公正処理基準」の創設に至って、その解釈においても一枚岩ではなく、それこそ「黎明期」以来の税慣習として伝承されてきた「純資産増加説」がいまなお亡霊のように解釈される余地があるといえるからである。換言すると、その後の通時的な租税判例においてこれを垣間見ることができるよう、ひとえにそれは、第22条第4項の「公正処理基準」が「不確定法」概念たる属性に端を発する。その動静の通時的な示唆として、忠佐市(1980)における客観的、実証的な論証として企業会計原則が発足以来、戦後の歩みの中に直接的に言及され

ていないという先行研究の示唆をいま一度確認する必要があるだろう。してみると、不文法体系からの立論を主張し、しかもその立論において会計慣行要約説との依存関係を保持するとしても、当該規定をめぐっての価値判断論争は今後においても続いていくだろう。それは「発展期」を経由し、グローバル化の途を歩んだ「変革期」においても同様のものとして映るだろう。そうすると、「蜜月」の時代から「乖離」時代へと変化したといわれる「変革期」においても、当該「公正処理基準」の属性の宿命は変わらないことになる⁴¹。

ちなみに、企業会計と課税所得との関連において、当該「公正処理基準」の属性をめぐる価値判断であるが、これを制度補完性のものとしてみるか、制度可塑性のものとしてみるかによっては、その評価も異なってくる⁴²。また、調整論争に照らしてこれを制度補完性のものとしてみるならば、それは昨今の会計基準の複線化議論も肯定的なものとして理解されよう。逆に、制度可塑性の立場からは、否定的なものとして展開されよう。この点については、今後も判例等の実証も確認する必要もあるということになる。

V 変革期（課税ベース拡大期：1998年度改正後）

「変革期」は、「形成期」における税務会計の近代化の幕開け、その後の「発展期」における所得計算の枠組みの確立の過程のものであった。しかし、1998（平成10）年度税制改正は、課税ベースの拡大とともに税率の引下げが図られたことも手伝ってか、法人税法と企業会計との「乖離」が進んだともいわれる。その典型が武田隆二の著作にみられる。武田隆二（1999）は、戦後半世紀の税務会計史について、3つの波に例えている。本研究と平仄をとるならば、第1の波は、「形成期」（申告納税制度導入後—1947～1965年改正前—）、第2の波は、「発展期」（法人税法全文改正後—1965～1998年改正前—）、第3の波は、「変革期」（課税ベース拡大

期—1998年改正後—)に相当する。この武田隆二の税務会計史の通時的な認識は、第1の波が「課税所得計算の精緻化」、第2の波が「公正処理基準の尊重」、そして、第3の波が明治以降、今日に至るまで、営々と培われ、育まれてきた発生主義会計の基本思考が、税務の世界から払拭された改正、すなわち、企業会計「重視」から「軽視」の方向へという認識のものである。この点の証左として、武田隆二(1999)も1998(平成10)年の税制改正に着目する。当該改正における武田隆二(1999)、133頁の経済実体的な会計論理からの分析は、「企業会計領域での期間損益計算は、現金主義から半発生主義(権利確定主義)へ、そして発生主義への潮流として100年余の年月を要した遅々とした発展であった。しかし、平成10年度税制改正では、引当金の縮小・廃止という規定改正に象徴されるように、発生主義会計から権利確定主義ないし現金主義への大きな旋回であり、『後戻り現象』を呈するに至った。かかる発生主義会計否定の背景には、二つの重要な環境変化があったことを見逃すわけにはいかない。その一つは『産業構造の変化』であり、いま一つは日本の『経済の逼迫現象』である。前者は経済の状況変化として『長期的性質』のものであり、後者は現におかれている経済の『短期的性質』の克服課題である」というものである。

そこで、以上の武田隆二(1999)の所説を通し学ぶべき視座は、およそ制度なるものは、「時空間」(クロノトポス)の概念の意義づけのものとして理解することができるということである。ここに「時空間」とは、制度が歴史のうちに実在する時間・空間を自らのものとして、制度化してきた時間的関係と空間的關係との連関であるが、空間はその時々において共時に集約され、時の流れ・話の筋の展開・歴史の動きのなかに組み込まれることになる。換言すると、武田隆二の場合、その視座において、時間系列と場空間系列とが交差し、双方の指標が融合するのが制度であるということになるが、その地理的・文化的な諸要件が時空間の中に挿入されることを意味している。

翻って、当該「変革」期についての先行研究は、史の変遷において、物事を変えて新しくする「変革」という呼び名で命名しているが、当該命名

が、果たして妥当であろうかということについては議論の余地がある⁴³。「変革」、「改革」の意義が、現状を否定したうえで変更を加えるという類語のものであるならば、理解によっては、奇異にもおもわれるからである。では、現行基盤を維持しつつ、制度を新たに加味する場合は、どうだろうか。前者は、すべてを刷新する「全体最適」の制度設計、後者は、従来の枠組みを踏襲しつつ、「部分最適」の制度設計を模索するものということになるが、一面において、両者に共通する知見は、物事を時宜に即した指向のものとして理解するかについては、結局は、評者の背景にある価値判断に依存するしかないということになる。価値判断基準によって、基準に対しその評価の方向性は、制度補完性の肯定的な見解、制度可塑性の否定的な見解のものとして判断が下されることになるからである。

この点につき法人課税小委員会は、「法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える⁴⁴」と記している。以上について、武田隆二の評価は、その一連の所説からして、それはこれまでの企業会計と課税所得との関連の歩みに反した制度可塑性のものとして理解してよいようである⁴⁵。その他、これらについては、会計基準の複線化の議論にも応用できるようである⁴⁶。いうまでもなく、会計基準の複線化とは、一方で会計基準の国際化、グローバル化のルールを対象とし、他方では国内の中小企業向けのルールを指向するものであり、理論上は、多元主義のものである。このような状況を反映したなかにあって、企業利益と課税所得との関係をどのように関連づけて理解したらよいであろうか。武田隆二の企業会計「重視」から「軽視」の方向へという認識は、これまでの「蜜月」から「乖離」という成道秀雄・坂本雅士(2019), 164頁以下の「企業会計と税法との乖離が進み、かつての蜜月時代は終焉を迎えた」という言説とも合致している。

しかし、当該立論は、企業会計と課税所得との関係において、「発展期」の第二次税法調整意見書の調整論争でみたように、両者の目的観の

違いを暗黙に想定した「乖離⇒蜜月⇒乖離」の論理のものである⁴⁷。当該「乖離」，「蜜月」は，企業会計と課税所得との関連性について，二項対立の次元のものとする立論のものである。この点については，過去においても試みられたように，目的観を全面的に顕わにせず，収斂の価値判断の「社会通念」を前提とした線引きは見いだせなかったのかという立論と軌を一にするものである。それは理解次第によっては，第74条「確定決算基準主義」との関わり，第22条第4項「公正処理基準」と関わる法人税法第22条第2項の「益金の額」，同3項の「損金の額」，そして，これらの諸規定と第23条以下の「別段の定め」との関連も異なってくるといえるだろう。とかく法学領域においては，成文法体系を前提にケルゼンの法段階説を意識して規定間に上下の序列がある場合には，下位の規定の解釈について，上位の規定との関連性を踏まえねばならない⁴⁸。上位の規定の解釈に適合させるか否かも重要となる点には留意する必要があるだろう。また，法学領域における不文法の系列と同様に，立論の出発を「公正処理基準」に求める企業会計領域においても，慣行要約説において価値判断のベクトルとして過去指向型のみを求めるか，将来指向型を包摂したものとして求めるか否か，さらに，それから派生して，将来指向型について，反復(模倣)，対立及び適応の要件を充足するか否かによる客観性の実質を議論として俎上に載せるかもあろう⁴⁹。前掲の伝承された「純資産増加説」に対しては，すでに「第一次税法調整意見書」の論争時から，税務慣習も漸次発展を遂げているのであるから，税務の所得計算も従来のものから脱却し，法学論理における「社会通念」を背景とした成果計算思考を主張していた忠佐市(1953)，6頁，吉国二郎(1953)，61頁を回想する必要があるのではなかろうか。

なお，創設時に立案当局者の「公正処理基準」論は，客観的な規範性をもつ基準であり，企業会計原則は規範性をもつものばかりではない。種々の事例については，今後における積み重ね(裁判所の判例を含む)によって明確にされていくというものであったが，これらの背景には，少なくとも，忠佐市，吉国二郎の法学論理における「社会通念」の価値判断基準が

あったのではないかということ想起させる⁵⁰。それにもかかわらず、当該「公正処理基準」論について、忠佐市の否定した伝承の「純資産増加説」は、奇しくも「大竹貿易事件」の最高裁判所の判断として再現された。税務会計史の観点からすると、当該判断基準の分水嶺は、「形成期」、「発展期」の論争は徒労に帰し、「黎明期」の価値判断基準に回帰したということになるであろう⁵¹。この例証としての「大竹貿易事件」の示した判断基準は、その後における法人税法の「別段の定め」の創設をいかに解釈するかの教訓ともなるといってよい。その意味では、戦後半世紀の税務会計史における前掲の3つの波は、武田隆二の目的観の相違、すなわち、その企業会計「重視」を起点とする論理のものが、昨今のような収益費用アプローチ、資産負債アプローチによる企業会計の議論の多様化を尻目にして、「黎明期」にみたかつての伝承された「純資産増加説」の回帰を到来させることにもなったといえる。

かくして、伝承された「純資産増加説」を客観性の実質論議に当てはめた究極論議の顛末はあえて説明はいらないであろうが、以上のように考えると、伝承された「純資産増加説」が財政学の理論によって税法の基礎が制度設計された立論に対し、企業会計の理論、それも賢慮ある実践知に着目した武田隆二(1999)にみるパラダイム転換の著作は、企業会計と課税所得との関連を窺い知る上ではいまなお重要なものといえてよいであろう。また、伝統的自然法論に対して、忠佐市(1982)による目的に従って実証的に合理的にその論理が構成されるべきであるという現代的自然法論を彷彿させた著作については、大いに学ぶべきものがあるといえてよいであろう⁵²。

Ⅵ おわりに

本稿において筆者は、「歴史の変遷からみた税務会計」を基礎として、とくに企業利益と課税所得との関連性からその検討を試みてきた。ここで

も物事には現状を踏まえ、それには過去を回顧し、そして未来を見据える見取り図が必要であるとの観点から企業利益と課税所得との関連性を通したわが国における調整論争を概観しつつ、検討を行ってきた。

ここでは、その総括として我々がいつの間にか価値中立という器（形式）に対し、価値判断という実質に関する理論、制度及び政策の観点の線引き基準をただ単に疑念をもつことなく忘却し、一定の伝承された価値判断を自明のものとして盲従し、その上で現行の制度の解説に努めているきらいがあるのではないかと。理論研究もそうであるが、教育においても果たしてなぜなのか、我々はこのような自問自答を行ってきた先達の営みを知ることが再確認することができたかとおもう。そこでの先達の教示は、研究及び教育についても、真摯に両者を両輪のごとく意識し、その研鑽の作業過程を我々に示してくれているようである。

ただし、一連の税務会計史の研究を改めて振り返ってみると、「黎明期」の当初は、税法の規定にある価値判断を所与のものとして、これを会計実務上の租税計算に当てはめるといふ伝承の慣習上の税務会計の伝達の始まりであった。その後の「形成期」及び「発展期」においては、近代会計学の台頭により、価値判断の衝突が現れたことにより、改めて税務会計の意義・対象について、これを体系的に研究し、教育しようとする機運をもたらした点は明らかである。

租税制度について、従来、価値判断の見えにくかった「黎明期」に対し、「形成期」及び「発展期」は、所説の見える化によって格段の研究及び教育の題材を提供してくれた時期でもあったといえる。それは法学領域の「租税公平主義」と「租税法律主義」との対峙と調整論議とも合致するようでもある。

この点につき、「変革期」の現代にあっては、グローバル化の波はもちろんのこと、人工知能(Artificial Intelligence : AI)を手段としたテクノロジーによる影響のもとにある。この点についての税務会計の研究及び教育については重要であるものの、途上のようにも見える。税務会計を一種の技術手段とみて、これに対する会計思潮、法律思潮の実質的な価値判断を

加味することによって「税務会計は、どのような意義と体系のものか」としてどのような立論の方向付けが可能となるか否かについて、一例証を挙げるとするならば、すでに先学のなかにこれを観察しようとした忠佐市及び武田隆二の一連の著作にみられる洞察力には改めて考えさせられるものがある。それは、税務会計研究に並々ならぬ心血を注がれた著作にある価値判断がどのようなものであったかということを教示しているからである。

本稿を結ぶにあたって、税務会計研究に心血を注いだ先達の足跡は、税務会計教育においてもそれは出自に関係なく、車の両輪のごとくエネルギーを注いできた知見の検証としても疑う余地はないであろう⁵³。

注

- 1 金子友裕(2020), 30-36頁。
- 2 まず、忠佐市「5類型」モデルは、以下の5つの観察の視座から構成されている。
 - 1つめの「税務解説観」は、企業利益(所得)を対象とする租税を基礎として、その一連の解説を目的とするものである。
 - 2つめの「行政体系観」は、企業利益(所得)を対象とする租税関係について、関連法令、かつ法令解釈の動向について、行政通達にもとづいた肉付けを行い、その構成及び形成の体系的理解を行うことを目的とするものである。
 - 3つめの「会計主導観」は、企業会計の当為、存在を意識の上、そのありかたを論じる観点のものである。それは、ひとえに企業利益(所得)を対象とする租税の構成及び形成について、企業会計目的観ならびに会計処理の原則及び手続きを指向することを目的とするものである。
 - 4つめの「会計連結観」は、商事法その他の法令の規定を背景として、企業経営の要請上存在する実践を前提とした上で、租税関係法令について、企業利益(所得)を対象とする租税の構成及び形成を企業会計の実践を系統的に理解することを目的とするものである。
 - 5つめの「税務簿記観」は、原始記録からの記帳整理を通じて企業会計と企業利益(所得)を対象とする租税の課税の基礎となるものの計算を系統的に観察するものである。
- 3 次に、忠佐市「2類型」モデルは、その後、忠佐市(1973), 5頁においては、「法律的アプローチ」と「会計的アプローチ」の2類型に単純化がなされている。
 - 3 福浦幾巳・成宮哲也・中野貴元(2019)『第3章 歴史の変遷からみた税務会計』日本会計教育学会第10回(9月12日)大会中間報告書を参照のこと。なお、ここで

は、忠佐市モデルにおいては、会計的アプローチに関する識者を専ら抽出し、法的アプローチによる識者の所説は取り上げていない。

- 4 税務会計の時代区分による歴史観察としては、坂本雅士他(2016a), 4頁以下の研究グループによる優れた研究がある。この研究では、税務会計研究及び生成と発展過程は、(1)黎明期(賦課課税制度の時代-1899~1947年改正前-), (2)形成期(申告納税制度導入後-1947~1965年改正前-), (3)発展期(法人税法全文改正後-1965~1998年改正前-), (4)変革期(課税ベース拡大期-1998年改正後-)の4つの分けることができる旨を指摘している。したがって、本稿においてもこの区分に依拠することにする。

(1) 黎明期(賦課課税制度の時代-1899~1947年改正前-)

この期は、法人税の所得に対する課税は、第一種所得税として1899(明治32)年に始まり、その後、1940(昭和15)年に法人税として独立したこと、1947年(昭和22)年に改正されるまでは、賦課課税方式が採用されていた時期である。

(2) 形成期(申告納税制度導入後-1947~1965年改正前-)

この期は、申告納税制度が採用されたこと、1949(昭和24)年に企業会計原則の公表、そして、行政当局により1950(昭和25)年の法人税基本通達公表された時期である。当該期の特色は、税法と企業会計の双方を対象とする租税をめぐって、その後の税務会計の呼び名の百花繚乱の始まりとあってよい。それは、所得金額計算のあり方を主題とするものである。

(3) 発展期(法人税法全文改正後-1965~1998年改正前-)

この期は、制度化において、1965(昭和40)年の法人税法の全文改正、そして、企業利益と課税所得との関連性を問うた1967(昭和42)年に法人税法22条4項の規定が創設された時期でもある。その前提には「税法と企業会計との調整に関する意見書(1966(昭和41)年)などが影響を及ぼしているが、当該期の特色は、学問としての税務会計がもっとも展開された時期である。その意味で、成熟の時期であったとあってよいであろう。

(4) 変革期(課税ベース拡大期-1998年改正後-)

この期は、企業利益と課税所得において、発展期と比較して、形成期への傾斜の傾向がみられた時期でもある。その証左に、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向性の下に、各種引当金の廃止や減価償却制度の見直しなどが行われている。当時の所説にみる企業会計と税務会計との乖離の指摘はこれを如実に物語っているといえる。

- 5 矢内一好(2019), 1-6頁も前掲注4の坂本雅士他(2016a), 4頁以下の研究グループと同様の分析方法を挙げている。なお、鈴木一水(2013), 188-225頁も参照のこと。

- 6 税務会計の用語についての意義及び概念については、長谷川(1965), 99-101頁参照。税務会計の研究対象、方法論的示唆については、忠佐市(1950), 忠佐市(1958)が参考となる。また、近刊書では、濱沖(2015), 44頁以下も参考となる。

- 7 賦課課税制度と申告納税制度について、租税法学上の国家と国民との租税をめぐる租税法関係における権力関係説、債務関係説的見地からの分析については、神森(2014)参照。

- 8 この点については、高橋志朗(2011), 11-55頁、矢内一好(2019), 51-66頁は、当該

- 期を「企業会計前史」として当該期の検討事項として、(1)創設所得税法と創設法人税法の関連、(2)法人税が遅れた理由、(3)所得税法第4条第1項の総益金・総損金の由来、商法と税法との関連性を挙げている。
- 9 忠佐市(1950)、忠佐市(1958)、長谷川忠一(1965)、神森智(2014)参照。
 - 10 上林敬次郎(1901)、54-64頁、船田勇(1940)、12-13頁においても、前掲の守秘第一号における総益金、総損金について、片岡同様の解説が行われている。なお、矢内一好(2019)、60-63頁も参照のこと。
 - 11 Sahanz, G., *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, in Finanz-Archiv, 13.Jahrg., 1896, S.23-47. 邦訳として、篠原章(1989a)、23-66頁、篠原章(1989b)、127-144頁、篠原章(1989c)、95-135頁、篠原章(1989d)、121-142頁。その他、清永敬次(1958a)、清永敬次(1958b)、武田隆二(1970)も参照のこと。
 - 12 武田隆二(1999)、108頁は、「昭和25年のシャープ税制の導入であり、当時先進の課税所得計算規定をもつアメリカの制度の洗礼を受け、課税所得計算の精緻化をもたらしした。これによって、「税務会計」という学際的な新分野が台頭することとなるのである。」と当該期の特徴を「課税所得計算の精緻化」の時代であると述べている。
 - 13 当該原典については、参考文献を参照のこと。なお、わが国における当該原典に関する解釈について重要な観点を提供するものとして、武田隆二(1970)、清永敬次(1958a)、清永敬次(1958b)、谷口勢津夫(2014)、田中勝次郎(1951)を挙げておく。
 - 14 このような経緯を示す一端として、佐藤孝一(1953)、52-56頁、吉国二郎(1953)、60-98頁、湊良之助(1951)、21-25頁参照のこと。
 - 15 武田隆二(1970)、34-38頁、清永敬次(1958a)、17頁、谷口勢津夫(2014)、317-352頁は、忠佐市(1953)、295-301頁、忠佐市(1984)、75-77頁によるヴィックリーの「発生所得」、「実現所得」という観点に照準を合わせると「実現所得」概念のものとして位置づけることができる。これらは、税務官庁における伝承の「純資産増加説」が「発生所得」の次元のものであるのに対し、実践視座に着目した「実現所得」の純資産増加説の次元のものとして理解することができる。
 - 16 第一次調整意見書をめぐる忠・黒澤論争等については、忠佐市(1952a)、忠佐市(1952b)、忠佐市(1952c)、忠佐市(1952d)、黒澤清(1952a)、黒澤清(1952b)、黒澤清(1952c)、黒澤清(1952d)、黒澤清(1952e)、黒澤清(1952f)、黒澤清(1952g)参照のこと。
 - 17 泉は、「企業会計原則が唯一絶対のものであって、商法も税法もこれに調整するようにしなければならないと説くのは、まったくの独断に過ぎないものではあるまいか」と述べている。
 - 18 第一次税法調整意見書に関して、雑誌會計60巻2号における円卓討論参照のこと。
 - 19 本稿で取り上げなかった形成期に上梓された著作については、前掲の福浦他の先行研究「歴史の変遷からみた税務会計」を参照のこと。
 - 20 忠の著作は、税務会計史にもみるように、形成期から発展期に及んで展開されている。それは、1949(昭和24)年の『税務計算と会計原則』を皮切りに、1953(昭和28)年の『税法と会計原則』、1956(昭和31)年の『会計原則と商法・税法』、

1958（昭和33）年の『税務會計原論』というように精力的に世に問うている。その中であって、同上『税務會計原論』を原型とした1967（昭和42）年には、『税務会計法』第1版が上程されているが、当該著作は、忠の思想を知る上では重要な手掛かりを示すものとなっている。以下では、1958（昭和33）年の『税務會計原論』により会計連結型を展開した忠モデル「5類型」、それを継承した1977（昭和53）年『税務会計法』による同上を明確にした「2類型」の「法律的アプローチ」の一端を後者の著作を紹介しておく。ところで、忠の税務会計の特徴は、1977（昭和52）年の『企業会計法の論理』の上梓にみるように、商事法その他の企業法における会計との相互連携の上にその基礎が置かれている。その中であって、その内容について、第1版から第4版において「健全な会計原則」と謳っていた用語に対し、第5版以降においては、「健全な会計基準」とわざわざその呼び名が改められている。注視すると、第1版から第5版までに表現されていた「実質的財務諸表単一の原則」が第6版においては、「確定決算基準主義」という呼び名に置き換わっている。これらの呼び名の変更は、ひとえに同氏の法学上における体系構成を明確にしようとしたスタンスの表れであろう。いまま少しその趣旨を再確認おくと、それは同氏の叙述する「その法学上の論理の展開において、会计学上の領域で論じられてきた会計理論及び会計政策と、会計の実務が築きあげてきた過去数世紀にわたる実績とを会計の知見として、租税法令の立法の趣旨またはその法令の内容が会計実務で築きあげてきた実績に対していかなる関係にあるものとして理解すべきであるかを重視しようとしている。『税務会計法』の用語の出所がそこにある」と述べていることから明らかであろう。

21 忠佐市(1980a), 132-134頁参照。

22 忠佐市(1980b), 110頁参照。

23 税務会計原則の在り方については、湊(1951)を参照。

24 忠佐市(1973), 5頁は、当該期の著作を通して「開花期」と呼んでいる。

25 泉美之松(1952), 88頁は、「企業会計原則が唯一絶対のものであって、商法も税務法もこれに調整するようにならなければならない」と説くのは、全くの独断に過ぎないのではあるまいか」と述べる。

26 忠佐市(1952), 70-71頁。

27 武田昌輔(2009), 116頁。

28 忠佐市(1982), 118頁。

29 武田隆二(1970)、武田隆二(2004)及び武田隆二(2008)の著作をみると、同教授の見解は、法律的アプローチを指向しているようにも思われるが、その方法的アプローチについては、「本書は、法人税法の基本的に重要な内容を、主に会計学的観点から、全般にわたり解説したものであり、「法人税法の中核をなす課税所得計算の内容を会計学的見地から基礎づけ、かつ、その性格を明らかにしたことであり」と述べていることから勘案するならば、明らかに会計的アプローチのものとして位置づける必要があらう。したがって、ここでは、暫定的に、武田隆二の税務会計については、法律的アプローチを内包する会計主導型の会計的アプローチのものとして位置づけておく。

30 武田隆二(1970), 3-72頁。

- 31 武田隆二(1970)は、シャントツ(Schanz, G.)が示唆した純資産増加説の2つのカテゴリーを次のように名づけることで区別した。前者の「期間的純資産増加説(Reinvermögenszugangstheorie)」は、所得を「一切の財貨の流入及び流出」、すなわち「運動計算(Bewegungsrechnung)」により把握しようとする方法であり、「期間関連的計算(zeitraumbezogene Rechnung)」に、その名称が由来する。これに対して、後者の「時点的純資産増加説(Reinvermögenszuwachstheorie)」は、所得を「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」、すなわち「有高計算」により把握しようとする方法であり、「時点関連的計算(zeitpunktbezogene Rechnung)」に、その名称が由来する。この点については、シャントツが純資産増加説を唱える以前は、「有高計算」が主流であったが、それ以後は、「運動計算」を中心とした理論形成へと重点移動していくことを物語っている(武田(2008), 116頁)。
- 32 忠佐市(1953), 6頁は、社会共同生活上において一般にゆきわたっている考え方を「社会通念」と定義する。また、「社会通念」は、現段階においては、経済理論、財政理論、そして会計理論にその基礎をおいて形成されていると考えることが自然である旨を述べる(8頁)。さらに、忠佐市(1953), 6頁は、所得、総益金、総損金をまず「社会通念」に基づき、概念づけについても、それから個々の益金、損金を性格づけ、実践的には、税務の慣行及び裁判所の判決によってそれらが個別的に集積されたとした上で、所得概念、総益金と総損金、益金と損金については、三段構えで統一的に理解せられるべきである旨も述べる(同上, 7頁)。とすると、忠佐市の解釈論は、「社会通念」によって定立され、「社会通念」によって解釈されるべき前提の論理のものとなる(7-8頁)が、課税所得概念は、経済概念を基礎とし、それが変形されて実定法概念として確定されることになる(8頁)。
- 33 吉国二郎は、法は社会的経済的実体である所得を基礎として、法目的に応じ、その概念要素を選択加工して法概念としての所得を構成したといい得る。従って、法人税法の所得の解釈においては、このような社会的経済的実体(仮にこれを「社会通念」としての所得というとして)を法概念にかかわらず、適当に主張することは、法の独自法則性から、おのずから制限されることなることに注意すべきであると述べている。
- 34 武田昌輔の著作として、吉国二郎・武田昌輔(1968)の共著がある。武田昌輔の税務会計についてのアプローチには苦慮するが、少なくとも商法を基礎とし、これを税法の立場から修正するという論理のものとして明確に述べている点を考慮すると、それは会計的アプローチを内包した法律的アプローチのものとして理解することができる。
- 35 日本会計研究学会税務特別委員会(1966)『企業利益と課税所得との差異及びその調整について』の総論参照。
- 36 税制調査会税制簡素化特別部会(1966)「税制簡素化についての第一次答申」参照。
- 37 税法は独自の計算規定の定立をなすべきではなく、課税所得の算定もすべて企業経理にまかせ、企業の決算報告書面に示された所得金額をそのまま是認し、これに基づいて課税を行なうことをもって足りるものとすべきであるとする見解である。これには、2つの見解の余地がある。一つは、企業経理は、何らの規制ないし制約を受けず完全に無制限なる自由と自主性が尊ばれるものとするものである。

二つは、企業経理は、会計原則の規制によって公正妥当な処理がなされることが要求され、企業経理をまったく放任して企業の自由な恣意性に委ねるような態度はとらないものとするものである。

38 完全同一説と正反対の見解を想定している立場である。当立場は、企業会計は企業会計、税法は税法というように、まったく独自の途を歩むべきものとする見解である。したがって、税法は、課税所得計算に関するすべての計算規定をその規範的法体系に包含せしめ、そこにおいては、企業会計理論あるいは民法、商法等の私法理論ともまったく無関係な理論体系を形成するとことを予定する立場のものである。

39 税法は何らかの形をもって企業会計理論に依存すべきであるとする見解である。以下の立場に分かれる。

(a) 絶対的依存関係説

租税目的の見地に属する課税所得の計算は、確立された企業目的からする企業利益の計算方式に対して完全なる依存関係におかれるべきであるとする見解である。この絶対的依存関係説によれば、企業会計原則が確立されることによって、その確立された企業会計原則にしたがう企業経理と税法の実践とは、全面的に一致すべきであるということになる。この立場は、租税政策目的の見地からする若干の修正を認めるものではあるが、それは、租税目的の見地においても、一般に認められた会計原則に従って算定された所得をもって、課税上においても所得と認め、ただそれに対する租税政策の見地からする修正を加えることで満足しなければならないとするものである。前掲の『第一次税法調整意見書』の見解に通ずる立場である。

(b) 相対的依存関係説

確立された企業会計の原則にしたがう企業経理は、税法の実践領域においても、これが基調とされ尊重されるべきことを建前とするものではあるが、税法の理念と、確立された企業会計の原則との間に合理的な理由に基づく差異が存在する分野には、その合理的にして妥当な理由が受け入れられる限度において、すなわち、企業会計に対する税務会計の独自性を明確にし得る限りにおいてその差異の介入を認め、したがって、当該差異については維持せられなければならないとする立場である。

40 忠佐市(1981), 233頁は、「規制」と「調整」の意義について、法人税法は確定した決算を前提とする。その決算は、法人存立の根拠法により規整され、かつ、健全な会計慣習にしたがうべきは必ずしも十分とはいえない。したがって、関係法令の明らかな規定または解釈によって、根拠法の規整または健全な会計慣習に依存しながらも、その適用の範囲や限界を明確にする必要がある場合もある。これを「規制」と呼ぶ。これに対して、根拠法の規整または健全な会計慣習の一部を否定し、または、それらの具体的適用が明らかでない場合において、その解決を打ち出す場合もある。これを課税目的上の「調整」と呼んでいる。

41 武田隆二(1999), 113頁は、これを「後戻り現象」と表現している。

42 制度補完性、制度可塑性については、福浦淺巳(2017), 224-226頁参照。

43 成道秀雄・坂本雅士(2020), 9-11頁。

44 税制調査会(1996)は、法人課税については、「我が国の法人税法は、昭和40年に全般的な整備がなされて以来、大幅な見直しが行われていない。今回の見直しに当たっては、近年の社会経済情勢等も踏まえ、課税ベースの適正化の観点から全般的な点検を行う必要がある。本小委員会では、このような問題意識を踏まえ、法人課税が財源、税体系に占める重要性にも留意しつつ、『課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる』という基本的方向に沿って、課税ベースの問題を中心に法人課税のあり方を検討した。」と述べ、以下のような答申を行っている（以下、一部抜粋）。

(2) 課税ベースの見直しの視点

① 課税ベースの全般的な点検の中で、その拡大の可能性を探っていく際には、社会経済情勢の変化や税制に対する新たな要請を踏まえつつ、公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から、望ましい方策を追求する必要がある。そのためには、企業業績を、その実態に即して、的確に把握し課税することが重要である。また、課税ベースの拡大に直ちに結びつくものでなくとも、その適正化の観点から改正すべき点は、併せて措置すべきである。

② 具体的には、以下の視点から課税ベースの見直しを検討する。

a. 費用又は収益の計上時期の適正化

税制の立場から、各年の企業業績を的確に把握するため、費用又は収益の計上時期の適正化が必要である。

b. 保守的な会計処理の抑制

商法・企業会計原則においては、いわゆる保守主義の観点から、企業の健全性に配慮した会計処理方法を規定している。これは、費用や損失の計上を収益の計上よりも優先させるものとなっており、法人税法においては、課税所得計算の適正化を確保する観点から、過度に保守的な会計処理を抑制する必要がある。

c. 会計処理の選択制の抑制・統一化

会計処理方法の選択制は、商法・企業会計原則の面からは合理性があるとしても、課税所得計算に差異をもたらし、同様な条件の下にある企業間に税負担の格差をもたらすことになる。課税所得計算の裁量性を抑制し、制度の透明性の向上と企業間の税負担の格差の是正を図る観点から、法人税法においては、会計処理の選択制の抑制・統一化が必要である。

d. 債務確定主義の徹底

費用の計上時期の適正化を図る場合においても、課税の公正・明確化の観点から、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上は、法人税法においては、これを極力抑制する必要がある。

e. 経費概念の厳格化

法人が支出する「経費」の中には、事業遂行上通常必要とされないものも含まれているおそれがあるので、法人税法においては、経費概念を従来以上に厳格に捉える必要がある。

f. 租税特別措置等の一層の整理合理化等

産業間・企業間の中立性の確保の観点から、租税特別措置等の一層の整理合理化が必要である。また、利用者が特定の者に偏在している措置については、これを極力抑制し、真に必要なものに限る必要がある。

- 45 前掲税制調査会(1996)は、企業会計と課税所得との関連については、以下のような認識に立脚している。「公正処理基準」の序列の理解については参考となろう。

3. 商法・企業会計原則との関係

法人課税の課税ベースの見直しの検討に当たっては、税法と商法・企業会計原則との関係にも及ぶ必要がある。

① 法人の課税所得計算における、いわゆる「確定決算主義」の内容として、以下の点が挙げている。

- a. 商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。
- b. 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること(損金経理)等を要件とすること。
- c. 別段の定めがなければ「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する」こと。

- 46 坂本(2015), 277頁以下参照。

- 47 以下の前掲税制調査会(1996)は、企業会計と課税所得との関連性について記している。

法人の課税所得計算においては、これまで、商法・企業会計原則との調和が図られてきた。これは、課税所得はその期に企業が稼働した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、企業の内部取引に経理基準を課すことによって恣意性を排除する考え方、さらには財務諸表を統一し、会計処理の煩雑さを解消するという考え方に立脚するものであった。こうした点は、基本的には評価されるべきものとする。

② しかし、税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。すなわち、企業の会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の「利害調整機能」と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」の二つの機能がある。商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。一方、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合は当然である。例えば、交際費の損金不算入、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額にみられるように、税法固有の取扱いが以前から存在している。

③ 近年、国民の税に対する関心の高まりの中で、税の公正・中立や透明性の視点を踏まえ、実態に即して適時適切に課税を行う必要性が以前にも増して重要となっている。しかしながら、現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得

は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。

- ④ なお、この点に関して、商法・企業会計原則における保守主義や費用収益対応の考え方は、税法においても大限尊重されるべきであり、今後も、商法・企業会計原則と税法との調和を維持していくべきであるとの意見があった。一方、法人税法で求めている所定の経理要件によって企業の会計が歪められている面があるので、企業の健全性、国際性を阻害しないためにも、中長期的には、経理要件を緩和し、申告調整の範囲を拡大する方向で検討すべきであるとの意見があった。

48 福浦幾巳(2017b), 30-31頁。

49 武田隆二(2005), 38-39頁。

50 藤掛一雄(1967), 75-76頁は、次のように記している。

「ここにいう『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』とは、客観的な規範性をもつ公正妥当と認められる会計処理の基準という意味であり、明文の基準があることを予定しているわけではありません。企業会計審議会の『企業会計原則』は、『企業会計の実務の中に慣習として発達したもののなかから一般に公正妥当と認められたところを要約したもの』といわれており、その内容は規範性をもつものばかりではありません。もちろん、税法でいっている基準は、この『企業会計原則』のことではないのであります。むしろ、この規定は、具体的には企業が会計処理において用いている基準ないし慣行のうち、一般に公正妥当と認められないもののみを税法で認めないこととし、原則としては企業の会計処理を認めるという基本方針を示したものであるといえましょう。したがって、特殊な会計処理について、それが一般に公正妥当な会計処理の基準ののっっているかどうかは、今後、種々の事例について判断（裁判所の判例を含む。）の積み重ねによって明確にされていくものと考えます。」

51 「輸出取引による棚卸資産の売却による収益計上時期〔大竹貿易事件〕：第一審神戸地裁（昭和61年6月25日）、控訴審大阪高裁（平成3年12月19日）、上告審最高裁（平成5年11月25日）参照。

52 伝統的自然法論、現代的自然法論については、田中茂明(2011), 137頁以下が参考となる。

53 忠佐市(1980a), 129頁以下に「税務上の計算と税務会計」という表題の下に、税務会計教育についての6つの筋書きが示されているが、先達の経験則による回顧と展望は参考となろう。

参考文献

Haig, R.M., *The Concept of Income—Economic and Legal Aspects—*, in *The Federal Income Tax*, ed. by Haig, R. M., New York, Columbia University Press, 1921.

Simons.H.C., *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, The University of Chicago Press, 1938.

Vickrey. W., *Agenda for progressive taxation*, Ronald Press Company, 1947 : 塩崎潤訳(1955)『ウィリアム・ヴィックリー著 累進課税の指針』財政20巻5号。

青木倫太郎(1950)『会計原則と企業及び税務会計』企業会計第2巻第2号。

明里長太郎(1950)『税務と会社経理』産業経理協會出版部。

明里長太郎(1958)『例解税務会計精義—法人税篇—』白桃書房。

石渡讀(1954)『税務会計の一般理論』邦光書房。

泉美之松(1952)『意見書「総論」について』企業会計第4巻第8号。

泉美之松(1967)『「企業利益概念と課税所得概念との関連」に関する意見書について』会計第92巻第1号。

上林敬次郎(1901)『所得税法講義』松江税務署調査會。

金子友裕(2020)『税務会計教育における現状と段階的教育への試み』会計教育研究第8号。

片岡政一(1938)『改訂増補税務会計原理—会社編』文精堂。

片岡政一(1943)『会社税法の詳解』文精堂。

勝正憲(1940)『税』千倉書房。

神森智(2014)『徴税者的税務会計と納税者的税務会計—わが国における歴史的変遷』松大論集26巻5号:205-230頁。

黒澤清(1952a)『会計原則における法と経済との交渉』会計第61巻第1号。

黒澤清(1952b)『税法と会計原則(一)—税法と企業会計原則との調整に関する意見書の批判的解説—』財政経済弘報第328号。

黒澤清(1952c)『税法と会計原則(二)—税法と企業会計原則との調整に関する意見書の批判的解説—』財政経済弘報第329号。

黒澤清(1952d)『税法と会計原則(三)—税法と企業会計原則との調整に関する意見書の批判的解説—』財政経済弘報第330号。

黒澤清(1952e)『税法と会計原則(四)—税法と企業会計原則との調整に関

- する意見書の批判的解説一』財政経済弘報第331号。
- 黒澤清(1952f)『税法と会計原則（五）—税法と企業会計原則との調整に関する意見書の批判的解説一』財政経済弘報第332号。
- 黒澤清(1952g)『税法と会計原則（完）—税法と企業会計原則との調整に関する意見書の批判的解説一』財政経済弘報第335号。
- 清永敬次(1958a)『シャンツの純資産増加説(1)』税法学85号。
- 清永敬次(1958b)『シャンツの純資産増加説(2完)』税法学86号。
- 坂本雅士(2015)『会計基準の多様化に伴う税務論点』會計第187巻第3号。
- 坂本雅士他(2016a)『わが国の税務会計教育をめぐる現状と課題（上）』立教経済学研究第70巻第1号。
- 坂本雅士他(2016b)『わが国の税務会計教育をめぐる現状と課題（中）』立教経済学研究第70巻第2号。
- 坂本雅士他(2017)『わが国の税務会計教育をめぐる現状と課題（下）』立教経済学研究第70巻第3号。
- 佐藤孝一(1953)『損益計算総論』大蔵出版。
- 塩崎潤(1966)『「税務会計特別委員会報告」への若干の疑問』會計第90巻第1号。
- 塩崎潤(1966)『「税法と企業会計との調整に関する意見書」を税務の側から眺めて』會計第91巻第1号。
- 篠原章(1989a)「〈翻訳〉ゲオルク・シャンツ『所得概念と所得税法』(1)』成城大學経済研究104号
- 篠原章(1989b)「〈翻訳〉ゲオルク・シャンツ『所得概念と所得税法』(2)』成城大學経済研究105号
- 篠原章(1989c)「〈翻訳〉ゲオルク・シャンツ『所得概念と所得税法』(3)』成城大學経済研究106号
- 篠原章(1989d)「〈翻訳〉ゲオルク・シャンツ『所得概念と所得税法』(4)』成城大學経済研究107号
- 税制調査会(1996)『法人課税小委員会報告』。
- 鈴木一水(2013)『税務会計分析—税務計画と税務計算の統合』森山書店。

- 高尾忠男(1960)『税務会計の理論』有斐閣。
- 高橋志朗(2011)『わが国税務会計の発達とシャウプ勧告』同文館。
- 武田昌輔(2009)『法人税回顧60年 企業会計との関係を検証する』TKC出版。
- 武田隆二(1970)『所得会計の理論—税務会計の基礎理論—』同文館。
- 武田隆二(1999)『損金・益金の認識・測定』企業会計第51巻第1号。
- 武田隆二(2005)『法人税法精説(平成17年版)』森山書店。
- 武田隆二(2008)『最新財務諸表論(第11版)』中央経済社。
- 田中勝次郎(1951)『シャンツの純資産増加説と認定賞与』税法学第3号。
- 田中茂明(2011)『現代法理学』有斐閣。
- 谷口勢津夫(2014)『法人税法における評価損益と四層の包括所得概念』阪大法学第64巻第2号。
- 忠佐市(1950)『科学としての税務会計のありかた』産業経理第10巻第12号。
- 忠佐市(1952a)『税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)の批判(一)』財政経済弘報第324号。
- 忠佐市(1952b)『税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)の批判(二)』財政経済弘報第325号。
- 忠佐市(1952c)『税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)の批判(三)』財政経済弘報第326号。
- 忠佐市(1952d)『税法と企業会計原則との調整に関する意見書(小委員会報告)の批判(完)』財政経済弘報第327号。
- 忠佐市(1952e)『税法と会計原則との基本問題』會計第62巻第3号。
- 忠佐市(1953)『税法と会計原則(普及版)』中央経済社。
- 忠佐市他(1953)「課税所得の計算理論」『現代税務會計』税務経理協会。
- 忠佐市(1958)『税務会計原論』中央経済社。
- 忠佐市(1967)『税務会計法(第1版)』税務経理協会。
- 忠佐市(1973)『税務会計法(第4版)』税務経理協会。
- 忠佐市(1978)『税務会計法(第6版)』税務経理協会。

- 忠佐市(1980)『課税所得の概念論・計算論—課税所得概念論・課税所得計算論』大蔵財務協会。
- 忠佐市(1980a)『税務会計の回顧と展望(一)』會計第118巻第6号。
- 忠佐市(1980b)『税務会計の回顧と展望(二完)』會計第119巻第1号。
- 忠佐市(1981)『租税法要綱(第10版)』森山書店。
- 忠佐市(1982)『税務会計の構成体系試案』會計第121巻第4号。
- 忠佐市(1984)「第3章 課税所得の基本概念」富岡幸雄編集『税務会計体系 I』ぎょうせい。
- 富岡幸雄(1950)『税務会計原則序説—税務会計の理念と現実』税経通信第5巻8号。
- 富岡幸雄(1952)『税務会計論序説—税務会計の性格と方法』會計第61巻第4号。
- 富岡幸雄(1955)『税務損益論—会社税務損益論』白桃書房。
- 富岡幸雄(1974)『税務会計学総論(第2版)』森山書店。
- 富岡幸雄(1978)『税務会計学』森山書店。
- 成道秀雄・坂本雅士(2020)『現代税務会計論(第3版)』中央経済社。
- 長谷川忠一(1965)『近代科学としての税務会計』駒沢大学商経学会研究論集第6号。
- 長谷川忠一(1973)『近代税務会計論〈四訂〉』ダイヤモンド社。
- 濱沖典之編著(2015)『税務会計論』五絃舎。
- 福浦幾巳(2017a)『グローバル化による政策税制と税務会計への法的観点の影響』會計第191巻第2号。
- 福浦幾巳(2017b)『顕在化した『公正処理基準』の判断基準』税研第33巻第1号。
- 藤掛一雄(1967)「法人税の改正」『改正法人税法のすべて(昭和42年版)』大蔵財務協会。
- 船田勇(1940)『税務會計』東洋出版社。
- 湊良之助(1951)『税務会計原則の在り方』産業經理第11巻第7号。
- 向井梅次(1949)『税務会計学』巖末堂出版株式会社。

矢内一好(2019)『日本・税務会計形成史—法人税・企業会計・商法の関連性』中央経済社。

矢内一好(2020)『税務会計基礎概念史』中央経済社。

吉国二郎(1952)『税法と企業会計原則—両者の調整に関する企業会計基準審議会小委員会の報告を中心として—』産業経理第12巻第8号。

吉国二郎(1953)『税務損益計算—法人税における所得とその計算』大蔵出版。

吉国二郎・武田昌輔(1968)『法人税法 [理論篇]』財経詳報社。

渡邊進(1961)『税務会計総論』中央経済社。