

課税所得の侵食化現象に対する税務会計学的視点

菅 原 計

目 次

はじめに

1. 税務会計学における課税所得概念
 - (1) 課税所得の真実公正性
 - (2) 「公正処理基準」における公正性の意味
 - (3) 課税所得概念定立のための税務会計認識
 - (4) 課税所得侵食化現象の認識
2. 租税特別措置による課税所得の侵食化現象
 - (1) 政策税制による特例措置
 - (2) 特例措置による免税所得
 - (3) 特例措置による償却費の増大
3. 税務会計処理に埋没する課税所得の侵食化現象
 - (1) 当為としての税務会計認識
 - (2) 税務会計学における真実性
4. 真実公正な課税所得概念の形成要因たる税務会計認識
 - (1) 税務会計認識の独自性
 - (2) 税務会計認識と税務会計原則

おわりに

はじめに

税務会計学研究の目的は、真実公正な課税所得概念を解明し、もって公正な課税制度を実現することにある。真実公正な課税所得概念とは、あるべき当為的所得概念であり、その当為的所得概念を明らかにするためには、先ず

実定租税法の基に実践されている実在的税務会計における課税所得計算の問題点を明らかにしなければならない。

法人課税所得を計算するためには、税務上いくつかの前提がある。第一に、会計制度に依存しなければならないこと、第二に複雑な計算はできるだけ避け、単純でなければならないこと、第三に商法との法的整合性をできるだけ保持する必要があること、第四に公共性の配慮が必要であることなどをあげることができる。これら、会計制度依存性、単純性、法的整合性、公共性などの諸前提は、税制上いづれも重要なものであるが、真実公正な課税所得概念からみれば、これらの前提に名を借りて本来あるべき課税所得が侵食されている事実も存在する。

課税所得変貌論研究は、課税所得の拡大現象と侵食化現象をその発生形態や発生要因について分析し、その原因を明らかにするものであるが、この変貌論研究を通してあるべき課税所得概念を解明することにその意義がある。ここでは、近年ますます変貌著しい課税所得の侵食化現象をとりあげ、かかる侵食化要因の分析を通して本来あるべき課税所得とは何かを明らかにし、もって理念的税務会計における税務会計認識及び測定を通して、あるべき真実公正な課税所得計算が実在的税務会計においてどのように形成されるべきかを理論的に検討する。

1. 税務会計学における課税所得概念

(1) 課税所得の真実公正性

税務会計学の目的は、公正課税を実現することである。一般に、公正課税における公正性とは次のように考えられている。「最良の所得課税システムの重要な目標は、公正性 (fairness) でなければならない。この公正性は、一般に水平的公平 (horizontal equity) と垂直的公平 (vertical equity) という二つの下位区分に分けられる。」¹⁾すなわち、所得課税における公正性とは、水平的公平と垂直的公平を共に満たす時に成立する目標概念である。水平的公平とは、租税がすべての納税者に公平に配分されることを意味し、垂直的公平とは、所得に応じて負担力が異なることを意味する。これらの要素を満たした公正な課税所得 (fair taxable income) とは、個々の負担能力に応じた所得でなければならないが、さらに他の納税者間との公平性が付加された真実な課税所得でなければならないことを意味する。

一般に、最良の租税とは、(1)公平 (equitable) 又は公正 (fair) であること、(2)経済的に効果的 (economically efficient) であること、(3)確実で恣意性 (certain and not arbitrary) のないこと、(4)徴税費が低コスト (low cost) であること、(5)税務行政と納税者の承諾 (compliance) の基にできるだけ単純であるという簡便性 (convenient) が要求されるという²⁾。

税務会計学においては、公平性及び税務運営配慮は税務会計公準として、経済的効果性、恣意性排除、簡便性は、それぞれ税務会計原則である公共政策配慮の原則、計算恣意排除の原則、計算簡便性の原則として捉えられている。もっとも、課税所得は、その他に実質課税主義の原則、損金控除規制の原則、負担能力主義の原則、資本剰余除外の原則、計算基準明確性の原則、企業自主計算の原則等が総合的に適用されることにより認識測定される。

しかしながら、一般に最良の租税とされる要素の中に含まれる経済的効果性、徴税費の低コストのための租税運営の簡素化、タックス・コンプライアンスに基づく租税計算の簡便性は、確かに重要な要素ではあるが、真実公正な課税所得概念から検討してみると、必ずしもプラス面ばかりでなく、むしろ課税所得がこれらの理由に名を借りて侵食化されているという事実も見出すことができない。

「真実公正な課税所得」(true and fair taxable income) という場合の「真実」という意味は、納税主体たる企業実体に帰属する正しい所得を意味し、それは資本取引を除く経済力の実現純増加額のすべてを源泉とする課税適状にある正しい所得を意味する。しかし、課税所得の真実性は、さらに公正性が付与されたものでなければならない。「公正」とは、個別の企業実体における特殊性を超えて、他の企業との租税負担の公平及び企業相互間の租税配分が公平に正しく行われることを意味する。

しかしながら、「課税所得概念」自体、極めて複雑な要素が絡み合っており、何が「真実公正な課税所得」を構成するかは、その依って立つ立場、理論、分析視点等によって異なる場合が多い。ここでは、税務会計学の原理論として形成された「真実公正な課税所得」概念を基礎として、現実の課税所得がいかに侵食化されているかを明らかにする。

(2) 「公正処理基準」における公正性の意味

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」

によるという規定は、公正妥当な会計に準拠することを確認した規定であるが、この「公正処理基準」とは、「企業会計原則」そのものではなく、「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、文章化された基準があることを予定しているわけではない⁽³⁾とされるが、具体的に客観的な規範性ある「公正妥当な会計処理基準」とは何かが明らかにされなければならない。

税法上の「公正処理基準」とは、課税所得算定の前提となる会計制度依存性に基因したものであり、課税所得の算定基礎となる収益及び費用の認識処理基準が「公正処理基準」によることを確認したものである。しかし、真実公正な課税所得を認識測定すべしとする税務会計学からみれば、これは単なる収益及び費用の会計処理上の問題だけでなく、益金及び損金認識の問題として捉えなければならない。課税所得の認識は、税務会計認識として展開され、税務会計認識の認識対象は個別企業に生起する取引事象である。税務会計認識は、この個別取引事象を益金及び損金に分解し、認識し、統合することにより、課税可能な所得を認識しようとする。

税務会計におけるかかる課税所得の認識プロセスにおいて、会計及び商法が深く関係することから、税務会計認識は、財務会計認識と商法会計認識を前提としながら独自に展開される重層構造として捉えることができる。真実公正な課税所得は、税務会計公準及び税務会計原則によって形成されるものであるが、個別取引の具体的認識にあたっては、主体的認識要件たる不偏的中立性、客体的認識要件たる経済的実質性及び担税能力性を適用することにより判断することになる。

法人税法上の「公正処理基準」とは、直接的に「企業会計原則」を意味するものでなく、社会的一般通念に従って公正妥当性があると判断された広い意味の会計処理の基準を意味するものであり、「その中心をなすのは、企業会計原則や商法および証券取引法の計算規定であるが、それに止まらず、確立した会計慣行を広く含むと解すべきであろう⁽⁴⁾」としながら、この公正処理基準という用語の意義については次の三つの点に注意する必要があるという見解がある。

第一は、「企業会計原則」の内容や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当とは限らないこと、第二は、「企業会計原則」や確立した会計慣行が決して網羅的であるとはいえないこと、第三に、公正妥当な会計処理の基準は、法的救

済を排除するものであってはならないことの三点である⁶⁾。

第一の点は、「企業会計原則」や会計慣行が必ずしも公正妥当性があるとは限らないことから、一般に税法上の公正処理基準が「企業会計原則」を直接意味するものではないとされる。問題は、「公正」という意味が会計上使われる場合と税務上使われる場合とでは意味が異なるということである。会計上使われる「公正」は、一般に公正妥当と認められた会計原則又は会計基準に従って、企業自主経理の原則により個別企業の経営成績や財政状態が適正に表示されていることを意味するのに対し、税務上使われる「公正」は、租税負担の公平な配分を理念とする課税所得の真実な把握の意味で使われる。

税務会計は、財務会計上認識・測定された会計表現を対象に、いかなる認識基準がどのように適用されて処理されたかを分析し、その結果、税務会計上の認識としてそのまま受容できるか否かを識別しなければならない。このことは、財務会計認識を通して認識された収益及び費用・損失を益金及び損金として認識できるか否かを識別することであり、金額的に限定すべき場合には、限定すべき測定方法及び測定のための適確な処理を選択決定する必要がある。

第二の点の「企業会計原則」や会計慣行が網羅的でないことは、確かである。法人税法が対象とする法人は、内国法人に限らず外国法人にもおよび、株式会社、有限会社、合資会社、合名会社及び相互会社等の普通法人はもとより、協同組合、公益法人、人格のない社団等を含み、これらの中小法人から大法人までの全ての法人を含むから、税法の所得計算規定はいきおい網羅的であることを必要とする。

課税所得の認識にあたって、会計原則又は会計論理による基本思考を基にして、会計上一般に認められている公正妥当な処理をそのまま税務会計処理として是認する場合と、基本的には会計上の認識を是認しながら、所得測定において一定の限度を設ける場合と、担税力及び社会的公正の観点から、独自の税務会計処理を必要とする場合がある。網羅的に細部にいたる税務上の解釈として公表されているのが「通達」であるが、「通達」が税務運営上効力を有するためには少なくとも税務会計上の「公正処理基準」であることを満たす必要がある。これらを明確に識別するために、税務会計認識を必要とする。

第三の公正妥当な処理が、法的救済を排除する場合があってはならないこ

とはいうまでもない。この例として、土地の譲渡益を公正妥当な処理に基づき申告・納付したが、相手の代金未納に対して契約を解除した場合、後発的理由による更生の請求を認めて救済を図るべきとするが⁶⁾、更生の請求は課税所得の修正であるから、「公正処理基準」によって法的救済が排除される根拠的理由とされてはならない。

「別段の定め」は、租税法律主義の前提から、「公正処理基準」に優先するものであるが、この「別段の定め」には、「公正処理基準」の確認規定も含まれている。その意味で「別段の定め」は三つに分類されるという。「第一は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を確認する性質のものである。たとえば資産の評価益の益金不算入の規定(25条)、資産の評価損の損金不算入の規定(33条)、役員賞与の損金不算入の規定(35条1項)、法人税の損金不算入(38条1項)等は、この種の規定である。第二は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準を前提としつつも、画一的処理の必要から、統一的な基準を設定し、または一定の限度を設け、あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定である。たな卸資産の評価に関する規定(29条)、減価償却に関する規定(31条)、引当金に関する規定(52条以下)等がその例である。第三は、租税政策上または経済政策上の理由から、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に対する例外を定める規定である。たとえば、受取配当の益金不算入に関する規定(23条)、特別減価償却や準備金に関する規定(租特42条の5以下・54条以下)、交際費の損金不算入に関する規定(同62条)等がこれである。」⁷⁾

このように、「別段の定め」においても、「公正妥当な会計処理の基準」を確認するものとそれを前提とするものが含まれている。従って、税務会計学における「公正処理基準」の性格は、次のように特徴づけることができる。

- 1) 「企業会計原則」そのものを指すものではないが、「企業会計原則」を含めた公正妥当な処理の基準が含まれる。
- 2) 公正妥当な会計処理であるか否かは、会計理論によって公正妥当性が付与されたものでなければならない。
- 3) 真実公正な課税所得を認識するための基礎となる企業利益の算定基準として「公正処理基準」が要求されていること。
- 4) 会計上の公正概念と税務会計上の公正概念は類似概念ではあるが、異なる概念であること。

- 5) 何が公正妥当な会計処理であるかは、個々の取引における税務会計認識を通して具体的に判断され、その積み重ねにより公正妥当な税務会計処理基準が形成される。

(3) 課税所得概念定立のための税務会計認識

あるべき課税所得は、真实性及び公正性を満たすものでなければならないが、問題は個別企業における特定の経済取引において、何を所得に取込み、何を所得から除外すると真実公正性が満たされるかである。これは、税務会計認識の問題である。税務会計認識は、個別事象取引を分析することにより、課税所得の2つの構成因子たる益金及び損金を識別し、測定のための税務会計処理を選択することである。

税務会計認識は、税務会計準則及び税務会計原則を具体的内容とする税務会計原理論体系をその判断基準とする。税務会計原則は、課税所得を認識し、測定するための税務会計的原理思考の中心的役割を担うものである。税務会計的思考とは、「企業会計情報を基礎的データとしてそのうえに展開する租税目的のための会計の分野における課税的事実の認識および測定のプロセスにみられる税務会計特有の計算思考である。」⁽⁸⁾この税務会計原則は、実質課税主義の原則、計算恣意排除の原則、損金控除規制の原則、負担能力主義の原則、資本剰余除外の原則、計算基準明確性の原則、計算簡便性の原則、企業自主計算の原則、公共政策配慮の原則という九つの税務会計原則からなる。

これらの税務会計原則が、税務会計の計算原理的思考として作用することにより、真実公正な課税所得概念が形成されると考えられる。税務会計認識は、課税所得の原理的思考たる税務会計原則の理論的体系を判断の根拠として、現実の取引事象を税務会計事象として表現することである。税務会計認識は、個別経済取引事象を対象として、課税的事実があるか否かを識別し、課税的事実であれば、それを益金又は損金として認識すべきか否か、認識するとすれば、具体的にいかなる科目を適合させ、測定のためにいかなる処理基準を選択すべきかを判断するものである。

課税所得を認識するためには、税務会計認識を必要とし、税務会計認識は税務会計独自の認識要件を必要とする。この認識要件は、三つの要件から成り立つ。第一は不偏的中立性、第二は経済的実質性、第三は担税能力性である。不偏的中立性とは、認識するにあたっての判断主体者の拘束的要件であ

り、経済的実質性とは、認識するにあたっての判断主体者の実質的思考の必要性を強調した主体的要件と、認識対象を法的形式ではなく経済的実質に基づいて課税関係を認識しようとする客体的要件から成る。客体的要件としての経済的実質性は、経済取引そのものの客観性、合理性、正常性をその判断要素として、取引の実質に即して課税関係を認識することを意味する。担税能力性とは、課税所得の認識にあたって、課税適状にある真の負担能力ある所得であるか否かを判断する客体的要件であり、判断要素は課税適状性と益金・損金対応性から成る。

課税所得は、納税者に帰属する真に担税力ある所得でなければならず、それは、水平的公平 (horizontal equity) と垂直的公平 (vertical equity) を共に満たした真実公正な所得でなければならない。税務会計認識は、正しい益金認識と損金認識を通して、あるべき課税所得概念を明らかにし、これを実在的税務会計において実現しようとする税務会計学的基礎思考をもたらすものである。

(4) 課税所得侵食化現象の認識

税務会計学的視点からみると、現行法人所得税制における課税所得計算は、課税ベースが著しく侵食化されていると捉えることができる。課税所得変貌現象論の先駆的研究者である富岡教授は、課税所得侵食化現象の発生形態ないしは発生要因を次の六点に要約している⁹⁾。

- 1) 商法・企業の会計慣行との調整の名のもとになされた課税所得の侵食化現象。
- 2) 税制簡素化の名のもとになされた課税所得の侵食化現象。
- 3) 企業の自主的経理尊重の名のもとになされた課税所得の侵食化現象。
- 4) 一般に公正妥当と認められる会計処理の基準の尊重の名のもとになされた課税所得の侵食化現象。
- 5) 租税の公共政策配慮の名のもとになされた課税所得の侵食化現象。
- 6) 租税制度上の仕組みを建前とする名のもとになされた課税所得の侵食化現象。

これらの要因が複雑に絡み合って、課税所得の侵食化現象があらわれるが、具体的には、商法上の繰延資産に対する税法上の早期償却の容認、営業権の自由償却、資産計上すべき前払費用の現金基準による損金の許容、未収収益

の現金基準による益金認識の脱落、減価償却資産として計上すべき重要資産の少額を理由とする損金算入、重要性の原則適用による資産非計上、資産評価基準の恣意的な変更、租税特別措置法による税の軽減又は優遇措置などをあげることができる。

2. 租税特別措置による課税所得の侵食化現象

(1) 政策税制による特例措置

課税所得の侵蝕化現象 (erosion of taxable income) は、基本税制にも見られるが、なによりも租税特別措置による税の軽減措置及び優遇措置として表れている。租税特別措置法は、その第1条で法の趣旨を次のように述べる。「この法律は、当分の間、所得税、法人税、相続税、贈与税、登録免許税、消費税……を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付し、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき……特例を設けることについて規定するものとする。」

ある特定の経済政策や産業政策は、税制上特例を設けることにより、その経済的効果を実現することができるが、真実公正な課税所得概念からみれば課税ベースは包括的所得で例外のないものでなければならず、特定の政策税制は課税の公平性及び公正性を犠牲にして初めて達成されることになる。これらの政策税制は、補助金と異なり、法人にとっても制約がゆるいものになり、政府にとっても財政法あるいは国会での予算審議に制約されない隠れた補助金の性格を有する。

アメリカでは、この税の軽減及び優遇措置は、財政における租税支出 (tax expenditure) として論じられており、効果のあるものもあるが、「租税支出 (tax expenditures) は、租税節約 (補助金) が特定の行動を誘引する価値をはるかに超えるという理由から効果がない」⁹⁸⁾と批判されている。

租税特別措置による税の減免及び優遇措置は、負担の公平を犠牲にするだけでなく実は、「もっと本源的な租税目的である『収入調達』をも犠牲にしているのである。租税の減免ないし繰延べによって租税収入を犠牲にして、一種の補助金ないし貸付金に類する財政行為を行っているわけである。財政の『古典的』理論では、必要な収入は租税で調達することによって、財政支出において政策目的のために補助金等の支出を行うことになろう。ところが、ここでは収入を減少させることで給付を行っているのである。」⁹⁹⁾

租税特別措置による課税所得の侵食化現象は、第一に、本来損金として認識できないものを特例により損金算入することによる課税所得の侵食化、第二に、本来減価償却でないものを減価償却の特例として割増償却及び特別償却を認めることにより、正規の償却費を超える損金を許容することによる課税所得の侵食化がある。これらは、明らかに真実公正な課税所得概念からみれば所得として認識すべきものであり、損金性が認められないものである。

(2) 特例措置による免税所得

特例措置としての免税所得には、技術等海外取引に係る所得の特別控除、新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除、取用換地等の所得の特別控除、医療法人の所得の特別控除、農業生産法人の免税対象飼育牛の売却に係る所得の特別控除などがある。これらは、特別控除として損金算入額を拡大することにより所得の金額を減少させ、結果的にそれに見合う所得を免除しようとするものである。

技術等海外取引に係る所得の特別控除（措法58）は、自己の研究成果に基づき取得した工業所有権又はノーハウ等の譲渡又は提供、技術指導に係る役務の提供等の技術等海外取引から生じる収入金額の一定割合を損金として算入するというものである。損金算入できる金額は、工業所有権等の技術等海外取引による収入金額の8%と技術役務の海外取引による収入金額の16%との合計額か、その事業年度の所得金額の40%のいずれか低い金額である。このことは、本来損金性のないものを技術等海外取引を理由に、所得の40%を限度として、所得免除しようとするものであり、公正な租税配分を阻害する課税所得の侵食化といえる。

新鉱床探鉱費又は海外新鉱床探鉱費の特別控除（措法58の3）は、その前提として探鉱準備金又は海外探鉱準備金を有する法人であることが必要である。これらの準備金は、新しい埋蔵鉱物を探掘するための支出に備えるため、収入金額の13%又は所得金額の50%を限度として積立てたもので、積立時に損金として算入される。

これらの探鉱準備金を有する法人が、新鉱床探鉱費の支出又は探鉱用機械設備の償却をした場合には、これらの支出又は償却の損金額の他に損金算入額を特別控除として認めようとするものである。損金に算入できる金額は、当該新鉱床探鉱費の支出額と当該探鉱用機械設備の償却額との合計額、探鉱

準備金の取崩額、当該事業年度の所得の金額のうち、最も少ない金額による。新鉱床探鉱費それ自体は、損金性が認められるものであるが、準備金と連動しており、その取崩しによる益金を損金と相殺することにより、益金算入となる取崩益を所得から免除しようとするものである。

収用換地等の場合の所得の特別控除（措法65の2）、特定土地区画整理事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除（措法65の3）、特定住宅地造成事業等のために土地等を譲渡した場合の所得の特別控除（措法65の4）、農地保有の合理化のために農地等を譲渡した場合の所得の特別控除（措法65の5）等も、本来所得として認識すべきものを最高5,000万円を限度として損金に算入することにより所得を免除しようとするものである。

医療法人で、社会保険診療につき支払いを受ける金額が5,000万円以下の場合には、特定の経費率に基づき損金算入することができる（措法67）。2,500万円以下の報酬金額については経費率が72%、2,500万円を超え3,000万円以下の金額については70%、3,000万円を超え4,000万円以下の金額については62%、4,000万円を超え5,000万円以下の金額については57%となっている。これらの保険診療報酬による所得は、実際の損金額を超える所得部分についても経費率適用による損金額が認められ所得が免除されている。

農業生産法人の肉用牛の売却に係る所得の課税の特例（措法67の3）は、肉用牛の売却のうち、免税対象飼育牛（家畜改良増殖法により登録されている肉用牛又は売却価格が100万円未満）があるときは、当該免税対象飼育牛の売却による利益に相当する金額を当該事業年度の所得の計算上損金の額に算入するというものである。これは、本来損金として認識されえない売却利益を損金として算入することにより、当該利益に相当する所得を免除しようとするものであり、課税所得の侵食化現象はもとより、そればかりか、益金及び損金概念そのものを混乱させることにもなる。

(3) 特例措置による償却費の増大

特別償却及び割増償却は、損金性のある普通減価償却とは異なり、取得資産の一定率又は普通減価償却費の限度額に一定率を掛けたものを特別減価償却費又は割増減価償却費として損金算入ができるとするもので、課税の延期による利用資金の増大と合理化機械への投資刺激、投下資本の早期回収による投資リスクの減少などいくつかの利点がある。しかし、「特別償却は、一般

的に償却を早めるという目的ではなく、特定の産業に対する特定の目的をもった差別的な償却制度であ」¹²⁾り、減価償却というよりもむしろ無利息貸付と同様な効果がある。

特別償却の主なものとしては、エネルギー需給構造改革推進設備等の取得価額の30%相当額を特別償却できるエネルギー需給構造改革推進設備等の特別償却(措法42の5)、取得価額の30%相当額を特別償却できる電子機器利用設備の特別償却(措法42の6)、同じく30%相当額を特別償却できる事業基盤強化設備の特別償却(措法42の7)、一定の青色申告法人が特定の設備等を取得した場合の特定設備等の特別償却(措法43)、特定施設の取得価額の13%相当額を特別償却できる民間事業者の能力の活用により整備される特定の施設の特別償却(措法43の2)、その他地震防災対策用資産の特別償却(措法44)、高度技術工業集積地域における高度技術工業用設備の特別償却(措法44の2)、産業構造転換用設備等の特別償却(措法44の4)、特定余暇利用施設の特別償却(措法44の5)、特定電気通信設備の特別償却(措法44の6)、商業施設等の特別償却(措法44の8)、中小企業者の機械等の特別償却(措法45の2)等がある。

割増償却の主なものは、普通償却限度額の20%相当額を5年間割増償却ができる中小企業構造改善計画を実施する商工組合等の構成員の機械等の割増償却(措法46)、障害者雇用割合が100分の50である場合その事業年度末に有する一定の機械装置の普通償却限度額の24%相当額の割増償却ができる障害者を雇用する場合の機械等の割増償却(措法46の2)、普通償却限度額の20%相当額を5年間割増償却ができる特定対内投資事業用資産の割増償却(措法46の3)及び農業経営改善計画等を実施する法人の機械等の割増償却(措法46の4)、その他新築貸家住宅等の割増償却(措法47)等がある。

これらのうち、エネルギー需給構造改革推進設備等の特別償却、電子機器利用設備の特別償却、事業基盤強化設備の特別償却、高度省力化投資促進税制、製品輸入額が増加した場合の製造用機械の割増償却は、税額控除との選択が認められる。損金算入は、課税所得の減少をもたらすが税額控除は税そのものの減少をもたらすものである。

特別償却及び割増償却を損金経理によって計上すると、資産の帳簿価額はその分減少することになるが、かかる償却が商法の相当の償却(商34)に低触する虞がある。そこで、税法は、準備金方式による特別償却の計上も認め

ている（措法52の3）。特別償却準備金を積立てた場合には、翌事業年度から7年間にわたって均等額を取崩して益金に算入することになる。

真実公正な課税所得概念を理念とする税務会計学からみれば、これらは明らかに返還を条件とする貸付金であり、それと同じ効果を減価償却の特例という特別償却又は割増償却によって税収を犠牲にして実現しようとするものである。その結果、設定時の課税所得は極端に侵食されることになる。それはまた、普通減価償却制度にも影響を与え、耐用年数の短縮承認及び増加償却の承認における基準の緩和化に結びつき、基本税制における課税所得の変貌現象として現れることにもなる。

3. 税務会計処理に埋没する課税所得の侵食化現象

(1) 当為としての税務会計認識

租税特別措置による課税所得の変貌現象は、是正しなければならず、例外又は特例によらない、同一所得に対して同一課税を実現する真の公平且つ公正な課税制度を実現しなければならない。ただ、租税の公共政策配慮の原則から、特に特例を必要とする経済的事情及び経済政策のもとに特定の刺激的誘因効果を期待して成立した特別措置であるから、それなりに一定の意義も認められる。

しかしながら、課税の公平性からみれば明らかに特定の企業又は業種に租税特恵をあたえるものであるから、その経済的效果を実証的に検討し、一定期間において経済効果が認められないもの又は一定の効果を達成したものについては積極的に廃止し、現在の特別措置を大幅に減少する方向性で整理統合し、基本税制のもとで真実公正な課税所得計算制度が形成される必要がある。

税制調査会の答申書においても、租税特別措置は、「税負担の公平等の税制の基本理念の例外措置として講じられているものであること、また、長期化、肥大化しがちなものであることを忘れてはならない。したがって、このような租税特別措置については、今後とも、政策目的・効果について絶えず吟味し、一層の整理合理化を推し進めていく必要がある。」¹⁸と述べている。

租税特別措置による準備金、特別償却、割増償却など、一連の特例措置は、不公平・不公正な課税所得の侵食をもたらすものであるが、課税所得変貌現象におけるより重要な問題は、税務会計処理のメカニズムに埋没された変貌

現象を摘出しそれを是正することがより重要であるとする次の提言は傾聴に値する。「これら租税特別措置のように極めて多くの問題を含みながらも正面から堂々と登場し、多くの国民的検討の対象とされて、その批判的洗礼の過程にさらされているものではなく、それは、企業の公表財務諸表のうえに顕現化することもなく、単に、税務会計処理のメカニズムを通じて問題点が埋没化されてしまい、一般には、統計的にも容易には捉えられ難い側面を有する点に最大の特徴がある事柄についてである。

これらは、例えば、試験研究費、開発費等の繰延資産や無形固定資産たる営業権の自由償却制度の導入にみられるように、課税所得の事実上の縮小化を現象せしめ、しかも、これらは、企業経理のうちに、潜在化せしめられ、一般には表現せしめられずに、租税負担の実質上の較差を形成せしめ、このことが租税における公平原理の著しい『衰退現象』をもたらしめているのである。」¹⁰⁾

課税所得の変貌現象を是正するためには、真実公正な課税所得概念を定立し、この当為的課税所得概念から現象として現れている課税ベースの侵食化を抑制し、是正することが必要である。真実公正な課税所得概念を定立するためには、課税所得の二つの認識要素たる益金及び損金の正しい認識を出発点としなければならない。税務会計認識は、課税所得の積極的因子たる益金と消極的因子たる損金を正しく認識することにより、租税実務上真実公正な課税所得概念を定着させ、もって課税所得の変貌現象を是正しようとするものである。

益金及び損金という概念は、税務会計固有の概念であるが、会計上の収益及び費用・損失という概念と密接な関連性を有する。そこで、収益概念と益金概念及び費用・損失概念と損金概念の共通性と異質性を明確にしなければならない。税務会計認識は、この両者の共通性と異質性を識別しながら、税務会計固有の益金及び損金概念の特質を明らかにするものである。この共通性と異質性の識別は、税務会計認識の三重構造を解明することであり、それは、財務会計認識と商法会計認識と税務会計認識の重複部分と非重複部分を識別することである。

ただし、税務会計認識は、現実の実務認識を解明しながら、あるべき認識すなわち真実な認識を実現するための高度な判断プロセスを提供するものである。従って、あるべき税務会計認識は、あるべき財務会計認識とあるべき

商法会計認識を前提に成立することになる。この当為概念は、通常、実在的行為に対してそれを当為理論によって修正することを意味する。その場合、税務会計認識の三重構造において、明確にされたあるべき財務会計認識及び商法会計認識は税務会計の認識論レベルでの当為概念であって、財務会計及び商法会計における当為概念そのものを意味するものではない。

(2) 税務会計学における真実性

FASBによれば、会計情報は、利害関係者の意思決定 (decision making) のために有用な情報 (useful information) でなければならず、それは信頼性 (reliability) と目的適合性 (relevance) に依存する。しかし、「信頼性 (reliability) は、必ずしも確実性 (certainty) や正確性 (precision) を意味するものではない。」¹⁰⁹⁾なぜなら、信頼性は意思決定目的に依存するからであるという。

わが国「企業会計原則」の一般原則における真実性の原則も絶対的真実性を意味するものではなく、相対的真実性を表すものとされる。これは、現在の会計が換価価格を評価基礎とせず、取得原価を評価基礎とするところから期間配分計算となり、この配分計算には経営者の将来に対する予測が混入するところから「今日の財務諸表は主観的な真実をあらわしているものであることを意味する。」¹¹⁰⁾

税務会計学上の真実性は、かかる主観的真実を前提としながらも、取引事実の客観的真実性を重要視し、課税関係を認識するにあたってはさらに取引の実質性をも加味しなければならない。財務会計は、個別企業の経営者が作成した財務諸表を利害関係者の意思決定に資するための情報として提供することを目的とするものであるのに対し、税務会計は、租税負担の公正な配分としての課税所得を計算するものである。したがって、税務会計学上の認識は、取引事実の真実性、実質性を基礎として、租税の公正な配分たる課税所得を正確に把握することを先ず基本としなければならない。

「企業会計原則」は、重要性 (materiality) の原則が適用された場合には簡便な処理が可能であり、その簡便な処理 (convenient methods) もまた正規の簿記の原則に従ったものと認められるとする。ここで財務会計の目的が「企業の財務内容を明らかにし、企業の状況に関する利害関係者の判断を誤らせないようにすることにある」(会原注解 [注1]) とすれば、重要性の乏しいものについて、厳密な会計処理によらなくても明瞭性を損なうものでは

ないことになる。

しかし、税務会計学的視点に立てば、重要性の原則が適用された簡便な処理によることが直ちに正規の簿記の原則に従ったものとして認められることにはならない。ここで、正しい処理とは、正規の簿記の原則に従った処理であるから、簡便な処理と正規の簿記による処理とは、自ずから異なる処理をもたらすことになる。税務会計上の計算簡便性の原則は、単なる重要性に乏しいという主観的判断によるものではなく、「租税負担の公平性および負担能力性を著しく阻害しない限りにおいて、……計算の経済性を配慮し、または計算の弾力化を配慮し、可及的に簡便化を期することを要請する原則である。」¹⁷⁾

「企業会計原則」は、重要性の原則の適用例として、消耗品、消耗工具器具備品その他の貯蔵品のうち、重要性の乏しいものについて、買入時又は払出時の費用処理、重要性の乏しい経過勘定項目について支出時処理、重要性の乏しい引当金の非計上、重要性の乏しい棚卸資産の付随費用についての費用処理、分割返済の定めがある長期の債権又は債務で1年以内に到来するもので重要性の乏しいものは固定資産又は固定負債として表示できることをあげる。

この重要性の原則が適用された財務諸表を前提として、課税所得の調整計算がおこなわれると、本来課税所得として認識しなければならないものが企業経理の処理の中に埋没してしまい、それが税務会計認識の認識対象にすらなくなってしまう。税務会計学的には、これらは企業経理の中に潜在化せしめられた課税所得の侵食化現象として捉えられる。ところが、税務上かかる処理が「一般に公正妥当と認められる会計処理」を理由として容認されている。これは、真実公正な課税所得概念からみて、明らかに問題であり、税務会計処理に埋没された課税所得の侵食化現象といえる。

減価償却資産で、使用可能期間が1年未満又は取得価額が20万円未満である資産については、その事業の用に供した日の属する事業年度において損金経理を条件に損金に算入することができる（法令133）。これは、使用可能期間と耐用年数を混同しており、使用可能期間と金額基準を同格に扱っているが、減価償却の損金認識からみれば明らかに両者は異なる。税務上の減価償却は、取得価額を耐用年数によって期間配分した当該事業年度分を損金として認識するものであり、金額で配分の適正額を認識するものではない。確か

に、少額な資産の非計上も計算簡便性の原則から必要な場合もありうるが、少額多量資産又は少額重要資産にまで拡大適用されるものではない。

同様の処理が繰延資産にもみられる。繰延資産で、その支出額が20万円未満であるものについては、その支出する日の属する事業年度の損金に算入できる（法令134）とされる。しかし、本来税務上の期間配分の基準は、益金との対応関係の中で、損金として認識されるものであって、金額によって損金認識がおきるものではない。このような損金経理が是認されることにより、課税所得の侵食化現象が助長される。

さらに、繰延資産については、商法との調整から、創業費、建設利息、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金の一部について自由償却が認められている（法令64）。これらは、営業権の自由償却とともに、課税所得が極端に侵食される要因をもたらしているといえる。税務会計学上の認識論からいえば、損金は単なる金額によって認識されるべきものではなく、損金認識にあたってより重要なのは質的認識なのである。

事務用消耗品、作業用消耗品、包装材料、広告宣伝用印刷物、見本品その他これらに準ずる棚卸資産の取得に要した費用の額は、継続してその取得をした日の属する事業年度の損金の額に算入している場合にはこれを認める（法基通2-2-15）とするが、これらは棚卸資産の取得に関連して生じた支出額に限定されているものであるから、基本的に棚卸資産であり、販売時に売上原価に含められて損金認識されるものである。継続適用している場合には、結局期間を超えて平準化されるが、単年度での真実公正な課税所得を認識するにあたっては損金算入額を増加させることになり課税所得が侵食されることになる。これも損金認識の問題となる。

未収収益となる貸付金、預金、貯金等の利子は、発生基準により益金認識が起きるものであるが、継続処理を条件として受取期日に益金算入することも認められる（法基通2-1-24）。これは、益金として既に発生している価値増加分を当該事業年度の益金ではなく、次期以降の事業年度の益金として認識することになる。これも真実公正な課税所得概念からみれば課税所得の侵食化現象として捉えられる。同じような例は、受取配当（法基通2-1-28）、受取地代、家賃等（法基通2-1-29）、工業所有権又はノーハウの使用料（法基通2-1-30）にも見られる。

逆に、前払費用は、支出が生じた事業年度の損金として認識することはで

きず、次期の事業年度における損金として認識すべきものであるが、「一年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合において、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、これを認める。」(法基通2-2-14)と、一年以内の全ての支出金額を当該事業年度の損金として計上できる。これは、本来当該事業年度の損金でないものを当該事業年度の損金に算入するものである。

なお、これらの処理が会計上の重要性の原則の課税所得計算への適用であるとするならば、前受収益及び未払費用の簡便処理の規定がないのは、真実公正な課税所得概念からみれば、首尾一貫性に欠ける認識である。重要性に乏しいという論理を前提に、資産のみの非計上により未収収益は益金に算入せず、前払費用は損金に算入するという処理は、一貫性に欠けると同時に課税所得の不当な侵食化をもたらすものと言えよう。

棚卸資産の付随費用(引取運賃、荷役費、運送保険料、購入手数料、関税その他当該資産の購入のために要した費用)は、原則として資産を構成する要素となるものであるが、間接付随費用(買入事務、検収、整理、選別、手入れ、移管費、保管費)が購入代価の3%以内である場合には損金算入として認められる(法基通5-1-1、法基通5-1-3)。取得原価とは、通常、購入代価にその棚卸資産を消費し又は販売の用に供するために直接要したすべての費用が含まれるものであるから、これを3%以内であれば重要性に乏しいという理由で、一般管理費又は販売費として損金算入を認めることは課税所得算定において必ずしも合理性があるとはいえない。

会計及び監査上においても、何が重要であり何が重要でないかの重要性(materiality)の判断基準については、未だ明確なものはない。すなわち、「重要性の決定に際して、質的要因と量的要因が二重に影響を及ぼすために、その概念を画一的に定めるのは難しく、また、単一の一般的に認められた量的基準を確立しようとする試みは無益である。」¹⁰⁾とさえいわれる。このように画一的に判断するのが難しい財務会計上の重要性の原則を税務上安易に適用することにより、本来あるべき課税所得が不当に侵食されていることを指摘しなければならない。問題は、会計上の重要性の原則と融合することにより、企業経理上潜在化され、課税所得が変貌する現象こそ、税務会計上課税所得の侵食化現象として捉えなければならない。重要なことは、課税所得の認識にあたって、量的測定(quantity measurement)の前にそれが益金又は損金

として認識できるか否かの質的認識 (quality recognition) を問題にしなければならないことである。

4. 真実公正な課税所得概念の形成要因たる税務会計認識

(1) 税務会計認識の独自性

課税所得 (taxable income) の変貌化現象を鮮明にし、これを是正することによりあるべき課税所得概念を定立し、これをもって存在的税務会計を理念的税務会計に近づける努力をしなければならない。税務会計認識は、正しい益金認識及び損金認識を通してあるべき課税所得概念を定立するための適正・妥当な高度な価値判断プロセスを提供するものである。

課税所得は、真に担税力ある所得でなければならない、それは真実公正な所得でなければならない。真実公正な課税所得概念を定立することは、税務会計の理念である国家と企業との租税利害の真の調和的解決を実現し、「租税をめぐる動的社会秩序の形成要因」¹⁸をもたらしことにつながる。

真に担税力ある真実公正な課税所得を測定するためには、課税所得を認識するための税務会計認識を必要とする。そのための認識要件として、ここでは不偏的中立性、経済的実質性、担税能力性をあげる。これらの税務会計独自の認識要件を適用することにより、所得そのものを正しく捉えようとする。税務会計は、財務会計及び商法会計という制度会計と密接な関係を有するから、税務会計認識もまた、財務会計認識及び商法会計認識と密接な関連を有する。適正な財務会計認識及び商法会計認識が行われたことを前提として、適正な企業利益をもとに、真実公正な課税所得を導出するために税務会計上の独自の認識が適用される。

(2) 税務会計認識と税務会計原則

課税所得の計算体系は、財務会計に依存して初めて可能となる計算体系であり、これを税務会計上明らかにしたのものとして企業自主計算の原則がある。企業自主計算の原則は、基本的に、課税所得の計算が企業経理を拘束してはならないことを前提とし、課税所得の計算にあたって企業の自主経理を尊重する税務会計原則である。重要性の原則は、財務会計上の原則であるから、それが会計上適正妥当である限り税務会計においても許容されるべきであるが、真実公正な課税所得概念からみれば、そこに質的重要性の認識が必要と

なる。

従って、真実公正な課税所得を把握するためには、企業経理における恣意性を排除しなければならず、そのための税務会計原則として計算恣意排除の原則がある。これは、「納税者間における課税所得の計算の公平性を維持するため、財務会計において認められている会計方法の採用、適用、変更等に特定の制約を加えることによって、課税所得の概念構成および計測において企業の恣意的な会計方法の介入を排除すべきであるとする原則である。」⁹⁹従って、この計算恣意排除の原則は、会計方法選択適用による継続性、首尾一貫性、重要性判断抑制がその構成要素となる個別原則を導くことになる。

税務会計原則における計算簡便性の原則は、課税所得の計算経済性及び計算弾力性¹⁰⁰の見地から、税務運営配慮及び納税者の計算複雑性からの解放という税制の簡素化から必要な原則であるが、「租税負担の公平性および租税負担能力性¹⁰¹の見地からする計算の適正性が確保される限りにおいて、特定の範囲と条件のもとに、本来の厳密な計算方法に例外を設け、経済性を配慮した簡便な計算方式を選択的に適用することを許容するもの」¹⁰²であって、租税負担の公平性が損なわれる税制の簡素化による課税所得の侵食化現象までも許容するものではない。

租税の特殊な機能として経済政策的役割と社会政策的役割とが期待されている。かかる公共政策が、課税所得に少なからず影響するところから税務会計上公共政策配慮の原則がある。租税特別措置による政策税制は、税務会計上はこの公共政策配慮の原則によるものであるが、これは、「政策目的の合理性、政策手段の有効性、附随して生ずる弊害を超越する政策効果が期待される合理的な論拠のもとに介入するもの」¹⁰³であるから、常に弊害と効果を分析しながら、是正していかなければならない。

おわりに

現実に計算される課税所得は、税法、会計慣行及び租税政策により形成され、その時々¹⁰⁴の経済状況を反映した複雑なものであり、一義的に定義することは困難な概念である。しかしながら、税務会計学的には、あるべき課税所得とはいかなるものであるかを明確にし、もって真実公正な課税所得概念とは何かを明らかにする必要がある。その意味で、税務会計公準を前提として展開される税務会計原則は、あるべき課税所得概念を解明する重要な判断基

準となる。

税務会計認識は、かかる税務会計原則に基づいて形成されるあるべき課税所得概念をもとに、具体的に課税所得の構成因子たる各事業年度における益金及び損金を正しく確定することにある。かかる理念的税務会計における税務会計認識は、現行税制における課税所得侵食化現象の形成要因を鮮明にすることにより、あるべき税務会計思考を実在的税務会計において実現するために必要となる。理念的税務会計が、実在的税務会計にインパクトを与えることにより、税務会計上の「公正処理基準」の具体的内容が明らかにされ、税制上あるべき課税所得概念に基づく計算原理思考が定着することになる。

かかる税務会計学の分析視点にたった課税所得認識の積み重ねは、課税所得の真実な把握という税制上の意義はもちろんであるが、それに加えて広義の法制度会計に対しても重要な意義を有するものとなる。 (1994.1.20)

(注)

- (1) William A. Klein & Joseph Bankman, *Federal Income Taxation* (Boston : Little, Brown and Company, 1993), p.19.
- (2) James W. Pratt & William N. Kulsrud, ed., *Federal Taxation* (1993 Edition) (Boston : Richard D. Irwin, Inc., 1992), p.1-31-1-32.
- (3) 中村忠, 成松洋一『企業会計と法人税』税務経理協会, 1992年, 104頁。
- (4) 金子宏『租税法』弘文堂, 1989年, 224頁。
- (5) 同書, 224頁。
- (6) 同書, 226頁。
- (7) 同書, 225頁。
- (8) 富岡幸雄『税務会計学』森山書店, 1986年, 81頁。
- (9) 富岡幸雄「税務会計の動向にみる課税所得の変貌化現象—法人所得税制におけるタックス・ベースの侵食化現象の検討—」, 『会計』(第105巻第1号) 森山書店, 1974年, 112頁。
- (10) Stanley S. Surrey & Paul R. McDaniel, *Tax Expenditures* (Cambridge, Massachusetts : Harvard University Press, 1985), p.83.
- (11) 和田八束『租税特別措置』有斐閣, 1992年, 9頁。
- (12) 同書, 134頁。
- (13) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」1993年, 11月19日, 第二, 一, II法人所得課税2(3)。
- (14) 富岡幸雄, 前掲書, 『税務会計学』, 161頁。

- (15) Financial Accounting Standards Board, *Statement of Financial Accounting Concepts No.2 - Qualitative Characteristics of Accounting Information*, May 1980, paragraph 72.
- (16) 飯野利夫『財務会計論』同文館, 1983年, 2-16。
- (17) 富岡幸雄, 前掲書, 『税務会計学』, 94頁。
- (18) Vincent M. O' Reilly, Murray B. Hirsch, Philip L. Defliese, and Henry R. Jaenicke, *Montgomery's Auditing* (New York : John Wiley & Sons Inc., 1990).
中央監査法人訳『モントゴメリーの監査論』中央経済社, 1993年, 237頁。
- (19) 富岡幸雄『税務会計論講義』中央経済社, 1993年, 3頁。
- (20) 富岡幸雄, 前掲書, 『税務会計学』, 86頁。
- (21) 同書, 95頁。
- (22) 同書, 98頁。