

松 山 大 学 論 集
第 24 卷 第 5 号 抜 刷
2 0 1 2 年 12 月 発 行

四つの税務会計論試案

—— 法人実在説的・資本主理論的，企業主体理論的，企業体理論的
およびキャッシュ・フロー的税務会計論 ——

神 森 智

四つの税務会計論試案

—— 法人実在說的・資本主理論的，企業主体理論的，企業体理論的
およびキャッシュ・フロー的税務会計論 ——

神 森 智

はじめに—現行税務会計論のもつ問題

今日、わが国において税務会計といえは、それは、主として会社に係る法人所得税務会計と考えられており、従って、これを論ずる税務会計論の内容が、もっぱら会社に係る法人所得税務会計論であることは、むしろ自明の理となっているといえるであろう¹⁾。

そして、その下で課税標準とされる所得金額の計算は、法人税法 22 条の規定の仕方としては、企業会計でいう損益法に従ってはいるが、しよせん、純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie) によっているものと解される²⁾。すなわち、法人税の課税標準である所得金額は、株式会社の株主に代表される企業の所有者・出資者に帰属する純資産額の一定期間における純増加額であり、益金・損金はその積極要素・消極要素である。そして、このことは、法人税の課税標準である所得金額の計算は、これを会計学上の用語で表現すれば、資本主理論 (proprietary theory) 的の利益概念に依っているということになるであろう。

また、こうした資本主理論的税務会計論は、わが国の現行所得税務会計論にあつては、所得税法における配当控除の制度や法人税法における受取配当の益金不算入制度にみられるように、法人擬制説 (Fiktionstheorie) 的の課税理論と結び付いている。すなわち、現行法人税制における課税標準である資本主理論的の利益概念は、法人をもってその所有者または株主の集合体であるとする法人擬制説と結び付いて行われているということである。

*

ところで、このような、法人擬制説的課税理論と一体となった資本主理論的利益概念をもって課税標準とするわが国の現行税務会計論には、今日あつては、次のように、二つの問題を孕んでいるものと思われる。

その問題の一つ。…上述のような、純資産額の純増加額をもって課税標準としたのは、明治20(1887)年制定の所得税法を一部改正した明治32(1899)年の改正所得税法に始まる「第一種」(3条1項)の所得に係る法人所得税においてである。それは、当初は、その財政収入に占めるウエイトは低かったとはいえ、土地という財産を課税対象にする地租に対して、元本に課税するのではなく果実を課税対象にする近代的な税制の導入であるという点で、当然のことではあるが、評価に値するものではあつた。

しかしながら、最近の慢性的な不況ともいふべき経済情勢の下では、法人税の実際の納税者数は、全法人数の30%にも満たない程度であるばかりか、好況期においてすら50%そこそこであるという現実をみると、租税の本来持つとされる職能の一つである「応益」という観点に照らして考えるとき、このような実態にある現行制度に対しては、いささか疑問とともに不信の念を禁じえないように思われるのである。さらに、このような結果をもたらす課税標準の決め方は、国の財政の安定という見地からみても、無能力ですでに綻びているようにすらみえるのである。

そして、このような結果をもたらしている現行制度は、それが合理的な課税システムとして、今後とも存続が是認されて然るべきものといえるのであろうか、という疑問が、一つの問題となりうるのではないか、ということである。——以下、本稿において「応益原則からする問題」ということとする。

(補1) なお、反対一揆まで伴った明治6(1873)年の地租改正によって、国の財政収入の60~80%ないし80~90%³⁾が地租によって占められることとなったという。その財政構造は、明治20(1887)年の所得税法による個人所得課税と同32(1899)年の同法の改正による法人の所得

を「第一種」の所得とする法人所得課税⁴⁾を合せても、明治32(1899)年度における所得税収入の租税収入の総額に占める割合は、わずかに3.5%に過ぎず、その後の明治44(1911)年度におけるそれはなお9.7%であり、さらに大正9(1920)年度に至っても、その比率は約23.4%に留まるという状況であった。それまでは、地租のウエイトは徐々に低下しながらも、第1次世界大戦後、所得税にその地位を譲るまでは、依然、租税収入中最高という国の財政構造が継続したようである。その後、法人税法が所得税法から独立した昭和15(1940)年の翌16年度において、租税収入に占める割合が所得税31%、法人税11.8%、併せて、ようやく43%弱に達した⁵⁾。

両者併せて50%を超えるのは戦後の昭和24(1949)年で53.5%、シャープ税制改正の翌年の昭和26(1951)年で55.6%、不況の後の昭和33~4(1958~59)年では47.7%~48.8%、第1次オイルショックの翌年の昭和49(1974)年は72%、第2次オイルショックの翌年の昭和55(1980)年は69.6%、ニューヨーク証券取引所における株価暴落(暗黒の月曜日)の翌年の昭和63(1988)年は69.7%、消費税スタートの翌年の平成2(1990)年は70.7%、バブル崩壊の翌年の平成3(1991)年は69.2%、以後、平成不況で税収は逡減を続け、平成10(1998)年は55.5%、同11(1999)年は53.1%となっている⁶⁾。

なお、地租は、昭和15(1940)年、国税のうちの地方分与税となったが、戦後の昭和22(1947)年に国税から外して府県税とされた。また、シャープ税制使節団の勧告を受け入れた昭和25(1950)年の税制改正において、地方税である固定資産税に吸収されて今日に至っている。

*

次に、もう一つの問題。…法人税の法定税率30%という現行制度の下にあって、資本金額50億円以上の大会社における実効税率は23%余、さらに資本金

額100億円以上の超大会社における実効税率は実に16%弱であるという実態がみられるのである⁷⁾が、この原因が、法人擬制説的課税理論に依る受取配当の益金不算入制度のもたらす結果であることを思うと——言うまでもないことではあるが——その昔、アダム・スミス (A. Smith) の租税四原則の最初に示された公平性 (equality)⁸⁾ 以来、租税原則の中心に置かれてきた課税公平の原則ないし理念に照らして、大きな疑問を覚えざるをえない。法人擬制説は、法人・個人を一体とした観念であるから、不公平という問題の生ずるはずはないという反論は承知しているが、素朴な庶民の感覚としては、この制度は、実情に合致しない——言葉遣いは悪いのだが——「屁理屈」であり、また、世間の大方もこれを一種の特典であるとししか認識していないことを考えると、やはり公平性の原則の見地から問題にされることは避けられない制度であるという他はない。

会計学上の資本主理論は法学上の法人擬制説とは互いに独立した理論であるが、他の会計主体論である企業主体理論 (entity theory) と法人擬制説との関係および企業体理論 (enterprise theory) と法人擬制説との関係とは異なり、両者は互いに結び付きうる側面をもっている。そして、わが国の現行税制は、イギリスのインピュテーション方式のように完全ではないが、そうした結び付きの上に立っていることは事実である。

そしてまた、この法人擬制説的課税理論と結び付いた資本主理論的税務会計 (以下、「法人擬制説的・資本主理論的税務会計」という) は、とくに「応能」の見地からして、果たして公平にして合理的な課税システムとしては是認されるのか、という深刻な疑問があるのではないか、という問題がある。——以下、本稿において、「応能原則からする問題」ということとする。

(補2) なお、このことに関連して述べると、上にもふれたように、わが国の現行税制は、法人擬制説的課税理論によっているから、法人税は、最終的には、その法人の所有者または株主の納める所得税の、納税者側からいえば仮払い、徴税者側からいえば源泉徴収という位置付けにある。

それゆえ、上にふれたような法人税負担の公平性だけでなく、所得税負担の公平性についても併せて考える必要があることになるであろう。わが国の所得税の税率は、現在は最高限界税率40%で6段階構成になっているが、その直前（平成16（2004）年）には、最高限界税率37%で4段階であり、また、消費税導入と一体の「抜本的税制改革」（昭和62～63（1987～1988）年）では、「最高限界税率60%で12段階」～「50%で5段階」、その直前（昭和61（1986）年）には、最高限界税率70%で15段階、昭和57（1982）年には、最高限界税率75%で19段階構成であった。因みに、シャープ税制勧告に従った昭和25（1950）年の所得税法の改正では、最高限界税率55%で8段階であった⁹⁾。

「抜本的税制改革」以後、消費税導入・その税率引き上げとセットになった所得税の減税が行われたが、逆進性の強い消費税の導入・その税率引き上げとセットにするには、聊か疑問の多い内容の所得税減税ではある。また、現状がアメリカ連邦所得税の税率構成（2010年現在10%～35%で6段階）とよく似ているところからすると、レーガン（最高限界税率28%）以降のフラット税制論からの影響が感じられるのである。…なお、地方税のないイギリスでは税率40%と20%の2段階、同じく地方税のないフランスでは最高限界税率40%で4段階である。フラット税的発想はアメリカ共和党だけではない⁹⁾。

ところで、上記のように、わが国現在の所得税の最高限界税率は40%であるが、所得税の負担の実態は、合計所得金額が1億円までは、その負担率が28.3%であるのに対して、それが100億円に達する超高額所得者となると、所得税の負担率は実に13.5%であるという。この原因は、もっぱら、証券投資促進という政策から、株式等の売却益や配当等に対する課税が10%（うち国税は7%）の分離課税制度によっていることにある。そして、このような証券優遇税制による税収の漏れは年間約1兆円と試算されるという¹⁰⁾…現行所得税制には、このような

——法人擬制説に直接に由来するものではないが——法人擬制説に依る不公平を増幅する驚くべき事実が公然と行われているのである。

I 法人実在説的・資本主理論的税務会計論

前節においては、現行の法人擬制説的・資本主理論的税務会計は、財産に課税せず、果実に課税するという点で近代的税制であることに違いはない；しかし、①不況とはいいながら、全法人のわずか30%にも満たない納税者しかいないという現実、好況期においてすらその割合は50%前後であるという現実のもつ不合理性が存すること（＝応益原則からする問題）；また、②いわゆる法人擬制説的課税理論を根拠とする受取配当の益金不算入制度の故に、表面税率30%に対して、資本金額50億円以上の大企業の実効税率は23%、100億円以上になるとその実効税率は16%弱という課税公平の見地からみて納得され難い実態が存すること（＝応能原則からする問題）について述べた。

すなわち、現行の法人擬制説的・資本主理論的税務会計論には、「応益原則からする問題」および「応能原則からする問題」からして、その制度的限界を感じざるをえない思いを強いられるのである。

*

しかし、資本主理論とその利益概念は、つねに法人擬制説とのみ結び付くものではない。資本主理論による、企業の所有者または株主に帰属する純資産額の一会計期間における純増加額をもって課税標準とする税制にあっても、利潤税・企業税・事業税のように、その昔、オットー・ギールケ（O. F. Gierke）がその「ドイツ団体法論」¹¹⁾において唱えた法人実在説（Realismus）と結び付いた制度（以下、「法人実在説的・資本主理論的税務会計」という）が考えられるし、事実、わが国においても行われたことがあったからである。すなわち、大正9（1920）年の税法改正以降、部分的に（法人については実在説的、個人株主については擬制説的）、また、昭和19～23（1944～1948）年には、全面的に法人実在説による課税制度に依っていたという歴史がある。因みに、明治

20（1887）年所得税法ができてから大正9（1920）年に改正されるまでは法人擬制説によっていた¹²⁾

そして、前節で述べた二つの問題のうち、とくに二つ目の「応能原則からする問題」に係る法人擬制説的・資本主理論的税務会計論のもつ、個人株主を含む「公平性と合理性への疑問」は、法人実在説的・資本主理論的税務会計論を選ぶこととなれば、おのずから解消に向かうこととなるはずといえるであろう。

次の第1表は、「法人実在説的・資本主理論的税務会計のスキーム」である。表示を簡潔にするため当期純利益を出発点とのみしたが、当然、当期純損失が出発点となる場合がある。この点は、後掲する第2表および第3表においても同様である。

(第1表)

法人実在説的・資本主理論的税務会計のスキーム	
当期純利益	XXXX
純損益計算税務調整	
損金不算入・益金算入	+XXXX
損金算入・益金不算入	-XXXX
税務調整後法人実在説的資本主理論的課税標準	<u>XXXX</u>

そして、現行制度のように、法人擬制説的・資本主理論的税務会計論の下では、法人税は所得税の、納税者側からいえば仮払い、徴税者側からいえば源泉徴収という性格のものとなって、比例税率に依るのが原則となるが、法人実在説的・資本主理論的税務会計論に依る場合には、法人は、その所有者または株主とは独立した存在・実体とされるから、適用される税率は超過累進税率に依ることになるはずである。また、法人実在説と結び付くときには、法人擬制説と結び付いた場合に存する法人・個人間の二重課税という観念は、当然、生じない。

Ⅱ 企業主体理論的税務会計論

「はじめに」において取り上げたように、法人擬制説的・資本主理論的税務会計論は、不合理と不公平という「応益の観点からする問題」および「応能の観点からする問題」を抱えながら現に行われている税務会計論であるが、これに対して、会計理論上の文献にみられる企業主体理論による損益会計を基礎においた、企業主体理論的税務会計論なるものを考えることができるかもしれない。

たとえば、ペートン親子 (W. A. Paton & W. A. Paton Jr.) の著書にみられる、Net Income として「社債利子控除前利益」を表示する損益計算書のひな型は、利子の全てではなく、社債利子に限定してはいるが、一種の企業主体理論的利益概念によるものとみることができであろう¹³⁾ また、アメリカにみられるプロフォーマ (形式) 利益 (pro-forma earnings) の一つである EBIT (Earnings Before Interest and Tax 「利子および税金控除前利益」) もまた、その「税金」に対する扱いを除けば、上のペートン親子の「社債利子控除前利益」より一層企業主体理論的利益概念に近いものになるといえよう。なお、ペートン親子の場合にあっては、その Net Income は税引後のものとされている¹³⁾

これを言い換えると、わが国においては、伝統的なドイツ商法的な見地からか、固定観念となっているようにみえる資本主理論の下では、資本の提供者は出資者に限られるから、企業の純利益は、所有者または株主に帰属する純資産額の純増加額である。これに対して、アメリカ企業会計にあって比較的広く是認されているようにもみえる企業主体理論的思考の下では、債権者をも、企業に対する資金の提供者として、所有者または株主と同等に考えようとする¹⁴⁾ 上記のペートン親子の著書にみられるような、また、EBIT による利益概念にみられるような、資本主理論による純利益に社債利子などの負債に対する利子を加えた、いわば「総資本利益」(負債と純資産の合計額に対応する利益) をもつてするという考え方が現れることになる所以であろう。

*

そこで、企業主体理論的税務会計論においては、上のような「総資本利益」が法人所得課税における課税標準として選ばれることになるはず、ということになるであろう。そして、このような、企業主体理論的税務会計論に依った場合には、「はじめに」において指摘したような、現行の資本主理論的税務会計のもつ、不況期で30%とか、好況期でも50%そこそこといった割合の法人しか納税していないという「応益原則からする問題」がどの程度まで解消されるであろうかということは、手元の資料によっては、係数を明示して裏付けることは難かしいが、わが国企業における純資産対負債の比率の現状から推して、かなりの緩和が期待できるのではないかと推測しうると考えるものである¹⁵⁾

次に示す第2表は、「企業主体理論的税務会計のスキーム」である。

(第2表)

企業主体理論税務会計のスキーム	
当期純利益	XXXX
社債利子・支払利子割引料	+XXXX
社債発行割引料償却	+XXXX
社債発行割増料償却	-XXXX
企業主体理論的課税標準	XXXX
純損益計算税務調整	
損金不算入・益金算入	+XXXX
損金算入・益金不算入	-XXXX
税務調整後企業主体理論的課税標準	XXXX

また、企業主体理論的税務会計論に依ることによって、——資本主理論から外れるわけであるから——法人擬制説的課税理論と結び付く余地はなくなる結果、資本金100億円以上の大会社の実効税率が16%弱であるという現行制度のもつ著しく不公平な実態＝「応能原則からする問題」は、当然、解消できるはずである。また、所得税法における配当控除の制度も、もちろん、自動的に廃止されることになるはずである。

*

もっとも、企業主体理論的税務会計論に依った場合においても、既存の受取配当の益金不算入制度と同様に、受取利息・受取有価証券利息の益金不算入制度を新たに設けて、法人擬制説的観念を継承・拡大することができるのではないか、ということ、あるいは、考える人があるかも知れないが、資本主理論から離脱する以上は、こうした議論は成り立つはずはないものと判断される。そこには、法人擬制説的課税理論において特徴的な、法人税と所得税の二重課税という観念の生ずる余地は生じないはずだからである。

また、資本主理論から離脱し、したがって法人擬制説的課税理論と結び付く余地がないことになれば、現行法人税の比例税率は廃止されるはずであり、代わって、法人実在説的課税理論を基礎とする場合の超過累進税率が選ばなければならないことになるものと思われる。

Ⅲ 企業体理論的税務会計論

さて、資本主理論的税務会計論、企業主体理論的税務会計論と続けば、次なる税務会計論は、企業体理論的税務会計論ということになるであろう。そして、企業体理論に基づく会計システムは、わが国の阪本安一教授やアメリカのスジャーネン(W. Suojanen)などによれば、付加価値会計(value added accounting)に依ることとなるから、企業体理論的税務会計も、論理的には、付加価値会計システムにその依りどころを求める、すなわち付加価値税務会計に依ることになるはずである。

(補) 企業会計における企業体理論は、そもそも、アメリカにおける、企業のもつ社会性・公共性の認識にその基礎をもつものであって、その及ぼす影響は広く、企業体理論の論者ではないペートン・リトルトン(W. A. Paton/A. C. Littleton)の「序説」においても、「大会社は準公共的な制度(Quasi Public Institution)であって、…出資者から構成されている公衆に対して義務を負っている。…賃金労働者大衆に対して義務を負っている。…価格意識の強い公衆にも義務を負っている。…政府に対して

も義務を負っており、また、政府の活動から利益を享受している…公衆に対する義務を負っている」、「それ故、すべての関係ある権益について釣合のとれた考慮に基づく決定を行うよう努めることは、経営者の至上の義務である」と述べて「会社経営の公共的性格 (Public Aspects of Corporate Administration)」を強調している¹⁶⁾

しかし、ペートン・リトルトンは、上記で引用したように「企業の社会性・公共性」を強調はしているものの、その話は、所詮それだけのことであって、会計システムの問題にまでは及ばず、議論は企業体理論に進むことはない。彼らは、「序説」の別の個所では、「会社の報告は、信託を受けた経営者からする不在出資者 (absentee investors) に対する報告である」と資本主理論に依っていると解される表現をしているからである¹⁷⁾

*

ところで、付加価値税務会計は現に存する税務会計でもある。わが国において、付加価値税務会計が最初に現れたのは、戦後のシャウプ (C. Shoup) 税制使節団による第1次報告 (昭和24 (1949) 年) で勧告された地方税たる事業税の課税標準として付加価値を導入するものである¹⁸⁾。これは、翌25 (1950) 年、地方税法の一部改正法に取り入れられたが、直ちには実施されないばかりか、昭和29 (1954) 年には廃止されるという経過をたどった。その後、昭和39 (1964) 年、政府税制調査会は、はじめて、事業税の課税標準を付加価値とする案を示した。この考え方は政府税調の答申に、昭和43 (1968) 年、同46 (1971) 年と続いたが、同63 (1988) 年には消費税との関連で消え、平成5 (1993) 年の答申で復活したのち、次第に機運が強まり、平成16 (2004) 年、付加価値を課税標準とする地方税制が日の目をみることとなった。現在では、法人事業税はその課税標準として、付加価値割・資本割・所得割の三者を対象としている (地方税法72の12)。

また、付加価値を法人税の課税標準として導入すべしとする意見もある。そ

れは、上記の昭和43(1968)年の政府税制調査会の議論の中にみられる¹⁹⁾し、また、平成21(2009)年6月に行われた日本税理士会の北陸会の研究会が、現行法人税制の限界を考えて、法人税の課税標準の一部に応益課税の導入の必要性を検証した結果、その意見として、法人税の一部に外形標準課税を導入すべしとする結論を得たという²⁰⁾

(補) 法人擬制説的課税理論は、元来、イギリスのものである(労働党の時代に一時、法人実在説的な利潤税が設けられたが、10年を出ずして、元に戻った=インピュテーション方式)が、ドイツでは、民法上の理論の影響からか、古くから法人実在説的課税理論が有力であり、また、いろいろな面でイギリスの制度を引き継いだアメリカにおいてすら、つとに、法人実在説的課税理論の主張がみられ、前世紀の60年代には法人税の代替税として付加価値税を意味する議論が少なからずみられたという²¹⁾

*

さて、企業体理論的税務会計論においては、減価償却額を含まない本来の付加価値をもって法人企業課税における課税標準とすることになるが、その結果は、現行制度における法人税の納税者が不況期では全法人の30%、好況期でも50%程度という状態は大きく改善されるはずである。すなわち「はじめに」において述べた現行税制のもつ「応益原則からする問題」および「財政収入の不安定性」の解決という点で貢献できる制度であるといえると思う。

次に掲げる第3表は、「企業体理論的税務会計のスキーム」または「付加価値税務会計のスキーム」である。付加価値額の計算は加算法によった。加算法に依る方が課税対象が何であるかについての理解が容易であると考えられるからである。地方税法72条の14も加算法によっているし、シャウプ税制勧告においても、文中に控除法の説明はあるが、勧告としては加算法を述べている。

なお、企業において創出された付加価値を課税標準とする税制は、マクロ的にみれば、GDPの構成要素であり国民経済的な見地からみて税負担の本源的な財源であるという点で合理性をもつものであるともいえるであろう。

(第3表)

企業体理論的税務会計のスキーム	
当期純利益	XXXX
費用に計上した；	
従業員賃金・給料	+XXXX
役員報酬・賞与	+XXXX
支払利子割引料および同等費目	+XXXX
地代・家賃・賃借料・リース料	+XXXX
寄付金	+XXXX
企業体理論的課税標準	XXXX
純損益計算税務調整	
損金不算入・益金算入	+XXXX
損金算入・益金不算入	-XXXX
税務調整後企業体理論的課税標準	XXXX

*

もっとも、企業の創出した付加価値をもって課税標準とするということは、既存の法人擬制説的課税理論において問題となった受取配当に係る二重課税問題が、そのテリトリを拡大して、取引の相手方法人の受取利息、受取賃貸料などとの間に同類の問題をもたらし、また、相手方個人の給与所得、利子所得、不動産所得などとの間にも同様の問題をもたらすことになるのではないか、ということ、あるいは、考える人がいるかもしれない。しかし、資本主理論から離脱する以上は、前節の最後で述べた企業主体理論的税務会計論の場合と同様、そうした議論は成り立たないものと思われる。そこには、法人擬制説的課税理論において特徴的な二重課税という観念の生ずる余地はないはずだからである。

また、「はじめに」において述べた現行制度のもつ「応能原則からする問題」は、企業体理論的税務会計論または付加価値税務会計論に依ることによって、大きく改善されるものと期待できるであろう。

そして、税率は、当然のこととして、現行税制にみられる比例税率ではなく、超過累進税率によることとなるはずである。

Ⅳ キャッシュ・フロー的税務会計論

前節までにおいては、会計理論においていわれる会計主体論に即して、資本主理論的税務会計論、企業主体理論的税務会計論および企業体理論的税務会計論の三者について、拙い議論を披露させて頂いたのであるが、いま一つ、——租税理論においても議論されている²²⁾——キャッシュ・フロー的税務会計論なるものを考えることができるように思う。本節では、この第4の税務会計論について拙い考えを述べさせて頂きたい。

第Ⅱ節において触れたプロフォーマ利益の中にEBITDA (Earnings Before Interest, Tax, Depreciation and Amortization「利子、税金、減価償却費および償却額控除前利益」という概念があるが、後段の「減価償却費および償却額控除前利益」は、いわば「キャッシュ・フロー的利益」の範疇に属する利益概念といってもよい概念であろうかと思う。

また、課税は、納税者に対して納税による資金の流出を強制するものであるから、課税標準の設定にさいしては、納税者の資金的な担税力についての配慮も必要となるはずである。発生主義のみによる課税標準の設定には、この点に関して、欠陥ないし要改善点の存することを免れえないものと考えられる²³⁾。キャッシュ・フロー的税務会計論は、こうした意味で、積極的な存在理由を是認されるルールではないか、といえるように思うのである。

もっとも、現行税務会計においても、各種の圧縮記帳制度のように、納税の時期を将来に延期かつ分散させることを是認する制度をもってはいるし、特別償却のように、設備投資のための借入金の返済に力を貸す制度も持っており、一定のキャッシュ・フロー効果を内蔵してはいる²⁴⁾。

なお、古い話ではあるが、国税庁からの通達の中に、国税滞納者の滞納管理のための手法として、所轄税務官庁において、資金運用表(今日のキャッシュ・フロー計算書のルーツをなす財務表²⁵⁾)を作成し、その示す「正味運転資本増加または減少高」を参考にして滞納者管理を行うべしとする通達があったこ

とを思い出す。たしか、「原価差額の調整について」と題する通達の出た昭和28(1953)年のことであったと記憶する。

*

このように、納税者の担税能力に配慮することは、課税標準の設定にさいして考慮すべき一つの条件であるといえるが、キャッシュ・フロー的税務会計論は、納税者の担税能力に対して、基本的に配慮した制度であるといえることができるであろう。

ただ、キャッシュ・フロー的税務会計は、キャッシュ・フロー計算の結果を、いわば丸飲みにして、キャッシュ・フロー計算書の末尾の「現金および現金同等物の増加額」をそのまま課税標準とするのではなく、その第1セクションの「営業活動によるキャッシュ・フロー」の結果に依ることを第一義的な課税標準として、これに第2セクションの「投資活動によるキャッシュ・フロー」のうちの減価償却資産の取得のための支出額を減算するとともに、減価償却資産の売却収入額を加算し、また、第3セクションの「財務活動によるキャッシュ・フロー」のうちの減価償却資産取得のための増資額、社債発行額・借入金額を加算するとともに、そのための社債の償還額・借入金の返済額を減算するという調整を行った上で課税標準を求めることとする、という考え方は如何であろうか。

次に掲げる第4表は、以上に述べたような「キャッシュ・フロー的税務会計のスキーム」である。

なお、この結果、税務会計からは引当金計算や減価償却計算等が消えることになる。納税者である企業としても、確定申告の度に必要とされた引当金や減価償却費等の「損金算入限度額計算」が不要となるとともに、企業会計にとっても、いわゆる税法基準を考慮せざるをえない、またはそれを強いられるという逆基準性から解放されることとなって、その自主性の確保という観点からしても望ましい結果がえられるのではないかとも思う。

また、このような、キャッシュ・フロー的税務会計論が制度化される場合に

(第4表)

キャッシュ・フロー的税務会計のスキーム	
営業活動によるキャッシュ・フロー	XXXX
減価償却資産の；	
取得による支出	-XXXX
取得のための増資，社債発行・長期借入収入	+XXXX
取得のために発行の社債償還・借入返済支出	-XXXX
売却収入	+XXXX
キャッシュ・フロー的課税標準	XXXX
営業活動によるキャッシュ・フロー税務調整	
損金不算入・益金算入	+XXXX
損金算入・益金不算入	-XXXX
税務調整後キャッシュ・フロー的課税標準	XXXX

は、現行税務会計の依っている資本主理論的・法人擬制説的課税理論から離れることになるはずであるから、税率も現行の比例税率から超過累進税率にシフトすることとなるはずである。

また、このキャッシュ・フロー的税務会計論は、「納税者の担税力」に配慮したものであるという点で特徴と特長をもつものであるが、同時に、「はじめに」で取り上げた現行税務会計論に基づく受取配当の益金不算入制度のもたらす、とくに「応能原則からする問題」について、現行税制のもつ問題点の解決に貢献しうるところがあると思う。

おわりに一まとめと結論

以上、この拙稿で述べてきたことは、現行の法人擬制説的・資本主理論的税務会計論は、今日にあっては、租税のもつ応益原則の見地からみても、また、そのもつ応能原則の立場からみても、不合理なものとなっており、また不公平なものとなっていると言わざるをえないという問題を抱えている（「はじめに」の節）ところから、これらの不合理と不公平を解決しうる税務会計システムを模索することを課題としようとしたものである。今、この拙論・思考をまとめれば、次のとおりである。

まず、法人実在説的・資本主理論的税務会計論によれば、法人擬制説的課税理論に依る受取配当の益金不算入制度および配当控除制度が消えることによって、個人株主を含み、法人企業のもつ「応能原則からする問題」はかなり改善されるであろう（Ⅰ節）。

次に、「総資本利益」を課税標準とする企業主体理論的税務会計論に依ることとすれば、上の法人実在説的・資本主理論的税務会計論と同様、「応能原則からする問題」が改善されるとともに、わが国企業における純資産対負債比率の現状からして、「応益原則からする問題」についても改善が見込まれるものと推測される（Ⅱ節）。

また、企業の創出した「付加価値」をもって課税標準とする企業体理論的税務会計論に依ることとすれば、「応益原則からする問題」の解決も、また「応能原則からする問題」の解決も、その蓋然性が高いと思われる（Ⅲ節）。

最後に、キャッシュ・フローを考慮した課税標準によるキャッシュ・フロー的税務会計論に依ることとすれば、「納税者の担税力」への配慮という点で、他の税務会計論にみられない特長を期待することができる。また、キャッシュ・フロー的税務会計論は、現行税務会計における税法基準への従属ないし逆基準性の支配から解放されて、企業会計の自主性を高める効果が期待できるというメリットが認められる（Ⅳ節）。

*

ところで、「はじめに」の節において述べた現行の法人擬制説的・資本主理論的税務会計論は、応益原則からしても、また、応能原則からしても、困難な問題を孕んだ税務会計論であって、それが、そのまま、今後とも存続が認められて然るべきものとは到底考え難いものと思う。

そこで、結論として、このような現行の税務会計論と置き換えることが望ましい税務会計論とは何かという問題が解決されなければならないことになる。それは、具体的には、本稿の第Ⅰ節ないし第Ⅳ節において述べた四つの税務会計論のうちの何れの税務会計論を選ぶかという問題である²⁶⁾

この点についての筆者の拙い考えに基づく結論から先に述べさせて頂くと、第Ⅲ節において取り上げた企業体理論的税務会計論すなわち付加価値税務会計論をもって、その答えとしたい。

とはいえ、第Ⅰ節において述べた法人実在説的・資本主理論税務会計を選ぶことも、法的制度との馴染みをもっとも良い選択かも知れないし、理解もされやすいかも知れない。その上、第Ⅰ節においてもふれたように、大正9(1920)年改正の所得税法——法人所得課税は昭和15(1940)年に法人税法が設けられるまでは、第一種所得税として行われていた——が、法人を独立した課税主体とみる法人実在説に基づく課税制度を部分的に導入(個人株主については法人擬制説的)し、とくに、昭和19~23(1944~1948)年の間は完全な法人実在説によっていたという事実もある。

また、キャッシュ・フロー的税務会計論は、租税理論においても取り上げられており、そのもつ「担税力への配慮」という点では、本稿で取り上げた他の税務会計論にはみられない魅力をもった税務会計論であることを失わないと思う。

*

しかしながら、企業体理論的税務会計論または付加価値税務会計論は、現に事業税の課税標準の一つとして行われているし、また、法人税の課税標準の一部に付加価値額をもってすべしとする税理士会北陸会による研究会の意見もある(第Ⅲ節で紹介)ことを考えると、「応能原則からの問題」には応えることができても、「応益原則からの問題」に対しては十分には応えることができないかと思われる法人実在説的・資本主理論(Ⅰ節)を選ぶよりも、国民経済的にも合理性があり、加えて、前向き志向でもある企業体理論的税務会計論または付加価値税務会計論を選びたいと思う。

また、企業会計においては、企業体理論または付加価値会計は、元来、現代社会における企業のもつ社会性・公共性の認識の上に、これに対応した会計システムとして考えられたものであることに思いを致すと、現代経済社会にマッ

チした税務会計論は、まさに、また、おのずから、企業体理論的税務会計論または付加価値税務会計論に向かうことになるのではないかと愚考するものである。

なお、企業体理論は、元来、大会社のもつ社会性・公共性に根ざす考え方であるが、この理論に基礎をおく付加価値税務会計は中小会社に対しても適用可能であるといえる。付加価値はGDPを構成する経済価値であり、本源的に担税力のある価値だからである。

それゆえ、付加価値税務会計は、個人の税務会計にも適用妥当性をもつものといえよう。ただ、個人所得の課税標準の計算に付加価値税務会計を導入するについては、現行の所得源泉説的課税体系は再検討の必要があるであろう。

(補) 以上のような拙論に対しては、税務会計なるものは、現存する租税制度の上にもみ成り立つものであって、存在しない租税制度に対応する税務会計制度を構築しようとしてもナンセンスではないか、とのご批判を受ける可能性を予想してはいる。確かに、そのような考え方も成り立つではあろうが、以上のような拙論のレゾン・デートルは、現行税制の批判にある。「はじめに」において述べたような現行税制のもつ「応益原則からの問題」とともに「応能原則からの問題」が解決されることこそが模索されなければならない問題であると考え、僭越ながら、拙稿はそのための、会計学的アプローチに基づいた、文字通り拙い試案であり、また私案である。

注

1) 富岡幸雄教授によれば、税務会計には3分野があり、①所得税務会計、②財産税務会計および③消費税務会計とされる。また、①の所得税務会計は法人所得税務会計と個人所得税務会計とから成るとされる（「新版税務会計学講義」平成20（2008）年 p.10）。

なお、本書においては、その内容の大部分が法人所得税務会計であって、他の税務会計については、税務会計の部門・体系を取り上げたところでのみふれている。

2) 法人の所得金額が総益金から総損金を控除して計算するという規定は、明治32(1899)年、所得税法が改正されて法人所得課税が始まったとき以来、今日まで継続してみられるところである(明治32年改正所得税法4条1項1号・上林敬次郎「所得税法講義」明治34(1901)年 p.53)。ただし、現行法人税法22条1項では、益金の額から損金の額を控除して計算するとして、「総」の字が外されている。

これらの総益金・総損金ないし益金・損金の定義については、税務執行当局は、公表された「法人各税の取扱」→「法人税法の総合取扱」→「法人税取扱基本通達」において、「…純資産の増加の原因をなすべき一切の事実」および「…純資産の減少の原因をなすべき一切の事実」と解釈してきた(同通達51・52)。この解釈通達は、法人所得の計算方式が財産法によっており時代遅れだという批判に応じて、昭和41(1966)年の法人税法の全面改正に伴う「法人税基本通達」の改正によって削除されたが、益金・損金の概念を資本等取引の概念と併せて考察すると、究極するところ、純資産額の増減という説明に求めざるを得ないようにみえる。

3) 「岩波日本史辞典」(平成11(1999)年)では60~80%とあり、河出書房の「日本歴史大辞典」第5巻(昭和49(1974)年)では、明治初年~10年代には80~90%とある。前者は年代について触れていないので、両者の比較はできない。

4) 明治32(1899)年の所得税法の改正のさい、法人の所得には「千分ノ二十五」の税率によって「賦課」された(明治32年改正所得税法3条=注(2)で示した上林著前掲書 p.41)。因みに、この年の法人所得税の納税人員は5,846人、納税額は1,602,810円、所得税全体では、納税者は348,498人、納税額は4,894,939円であったという(注(2)の上林著前掲書 pp.24~25)。法人所得税は、納税人員で1.7%、納税額で33%であった。…法人税の納税者について「納税人員」としていること、それを含む所得税全体の納税者については「人」としてカウントされていることはプリミティブな法人擬制説を感じさせるものがある。…なお、明治20(1887)年、所得税法の設けられた年における所得税の納税者は118,594人、納税額は527,824円であったという(上林著同前)。

5) 上掲「岩波日本史辞典」項目→所得税・地租・地租改正・地租改正反対一揆および上掲「日本歴史大辞典」項目→所得税・地租・地租改正

6) 国税庁編「国税庁五十年史」平成12(2000)年 pp.730~741

7) 富岡幸雄教授稿「税金を払っていない大企業リスト」文芸春秋 平成24(2012)年5月号 pp.116以下

8) A. Smith; An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations 1776 BOOK V, CHAPTER II, PART II SECOND VOLUME p.423; Cannan 版では p.777

9) 森信茂樹「日本の税制—何が問題か—」平成23(2011)年 p.60, p.91, p.111, p.112 など。

因みに、アメリカにおける最高限界税率は、レーガン28%、父ブッシュ31%、クリントン36.9%、子ブッシュ35%と推移している。共和党対民主党の租税政策の差が歴然。

- 10) 注(7)の富岡幸雄教授稿 p. 122
- 11) Otto F. von Gierke ; Deutsche Genossenschaftsrecht 1868~1913 の第 4 巻で述べられているという(「世界名著大事典」第 4 巻 p. 397)。
- 12) わが国法人税制における法人擬制説および法人実在説との絡みについての経緯をコンパクトにまとめた最近の研究に、大淵博義教授の「法人の性格と法人税制」税務会計研究 23 号(平成 24 (2012) 年 9 月)がある(pp. 5 ~ 8)。
- なお、法人擬制説的課税理論に係る筆者の批判的意見については、次の拙稿がある。
「資本概念と所得概念—法人擬制説的課税体系について—」
松山大学論集第 5 巻第 5 号 平成 5 (1993) 年 12 月
「法人擬制説的課税システム批判」
「税務会計研究の現代的課題—富岡幸雄博士古稀記念論文集」平成 7 (1995) 年 3 月
- 13) W. A. Paton & W. A. Paton Jr. ; Corporation Accounts and Statements 1955 p. 382
本書においては、純利益 (Net Income) は「社債利子および優先株配当金控除前利益」となっている。これを逆にして、優先株配当金を社債利子とともに費用に計上する、すなわち優先株配当金を控除したのもをもって純利益 (普通株主純利益) することもできることになる。いずれも優先株を社債と同質視するという点に発する考え方によるものであるが、これらもまた、企業主体理論によって説明しうるものであろう。
- 14) アメリカにあっては、伝統的に負債と資本 (純資産) を同等に扱うという傾向があるようにみえる。すなわち、1930 年ころまでは、貸借対照表貸方の見出しを Liabilities とするものがみられたようである。年代はもっと前だが、資本 (純資産) を含めて負債というのは問題ありとして、ペートンがこれに代わって Equities という概念を主張したことは有名である。日本では、ドイツ商法の考え方の影響であろうか、資本主理論が支配的であるが、アメリカでは企業主体理論が、むしろ常識らしいとみることもできるように思う。アメリカでは、株主は、古い経済学のいう無機能資本家であり、ドイツにおけるように、株主と債権者との間に越え難い壁の存在を認識しない考え方が働いているためかもしれない。尤も、ドイツには自己資本・他人資本という用語があつて、負債と資本 (純資産) を「資本」という概念によって括る考え方がある。
- なお、アメリカにおいては、連結財務諸表の作成に関して、資本主理論によるか企業主体理論によるかという問題がある。それは、少数株主持分を負債として扱うか、資本 (純資産) として扱うかという問題である。負債とするのが資本主理論、資本 (純資産) とするのが企業主体理論である。(M. Moonitz ; The Entity Theory of Consolidated Statements 1944 本書の第 2 版 (1951) の白鳥庄之助教授による訳書「ムーニッツ連結財務諸表論」昭和 39 (1964) 年がある。)
- 15) 総資本利益を課税標準に変更した場合に納税者の割合がどれだけ上昇するかについては、手元の資料では、具体的な数値によっては説明できない。個別の例であるが、社債発行額の多い会社 (中国電力) の場合についてみると、平成 23 (2011) 年度決算による税引

前当期純利益が10,367百万円で同年度の支払利子が25,830百万円あり、したがって税引前当期総資本利益は36,197百万円と、およそ3.5倍に課税標準額が増加することになる。これは、僅か1例にすぎない計算ではあるが、資本主理論的税務会計から企業主体理論的税務会計に課税標準の計算を変更することによって、納税者割合の上昇にかなりの影響があるのではないかと推測できるように思われるのである。

- 16) W. A. Paton/A. C. Littleton ; An Introduction to Corporate Accounting Standards 1940 p. 2 中島省吾教授訳「会社会計基準序説」昭和28(1953) p. 3～4

なお、この一連の記述のなかには、債権者の名がみえないようである。社債権者は Investors の一部に含みうるであろうが、creditors という語はみられないようである。

- 17) Paton/Littleton ; op. cit. p. 97 訳書 p. 167

- 18) Report on Japanese Taxation 1949, Chapter 13A

- 19) 「産業経理」28巻10号(昭和43(1968)年10月号)座談会／税制調査会の構想を巡って—法人税の今後のあり方—「8 企業利潤税構想の経緯」のなかの松隈発言、とくに p. 195 左

- 20) 「TKC タックスフォーラム 2009」TKC 会報 8月特別号 No. 23 平成21(2009)年8月 p. 34 以下

- 21) 吉國二郎氏・武田昌輔教授(お二方とも故人)「法人税法(理論編)」増補新訂版 昭和53(1978)年 第1章に詳しい。

また、田近栄治・油井雄二両教授「日本の企業課税—中立性の視点による分析」(平成12(2000)年)によると、アメリカ・ミシガン州では、1953～1967年および1975年から所得に代わって付加価値を対象とする事業活動税ないし事業税が実施されたという(pp. 224 以下)。

- 22) 武田昌輔教授編著「改訂版企業課税の理論と課題」平成12(2000)年 pp. 13 以下および pp. 31 以下並びに注(21)で紹介の田近栄治・油井雄二両教授「日本の企業課税」pp. 6 以下, pp. 49 以下, pp. 154 以下および pp. 168 以下。また、キャッシュ・フローという用語は、支出税や消費税問題に関連しても言われることがある(注(9)で紹介の森信茂樹教授「日本の税制」p. 34, p. 40)。また、この点では、問題はフラット税制に関わりがある。アメリカにおけるフラット税制の研究は、日本租税理論学会編「税制の新しい潮流と法人税」(平成21(2009)年)第1章(関口智教授稿)に見られる。

- 23) 今日のキャッシュ・フロー計算書のルーツをなす資金運用表に関連することであるが、資金運用表作成会計とは異なる資金会計を認識し、資金会計を発生主義会計に対するアンチテーゼと解する考え方があった。国税庁税務講習所教育官高橋格一氏の執筆した「昭和26年度通信教育教材 上級簿記会计学第2章」(全6分冊のうち第2分冊)がそれで、ここでは、資金会計をもって「損益計算の吟味」と位置付けている。当時は、資金会計といえば、もっぱら資金計算書論であったが、発生主義会計に対する批判として資金会計を位置付けた学問的功績は大きいと思う。国税庁の現場の税務職員のための通信教育教材とい

う限定された出版物であったために、学界に知られることなく歴史の彼方に消えたことは残念としかいいようがない。

なお、上記の「上級簿記会计学」の構成は次の通りである。第1分冊第1章損益計算、第2分冊第2章損益計算の吟味、第3分冊第3章棚卸資産会計、第4分冊第4章固定資産会計、第5分冊第5章資本金会計、第6分冊第6章監査。また、著者の高橋格一氏は旧東京商科大学の出身で、この教材の執筆にあたっては、太田哲三先生や岩田巖先生に相談されたようであった。これらのお三方は、すでに故人となられている。

24) 特別償却と引当金・準備金のキャッシュ・フロー税効果については、注(21)で紹介した田近栄治・油井雄二両教授「日本の企業課税」pp.6以下および同じく注(22)の武田昌輔教授編著「改訂版企業課税の理論と課題」のp.35に取り上げられている。

25) 資金運用表(Fund Statement)は、のち、財政状態変動表(Statement of Changes in Financial Position)と呼び方を変えた。そのいずれもが正味運転資本(流動資産マイナス流動負債)を資金概念とし、その当期中の増減高を求めることによって財政状態の前期末～当期末の変動を明らかにしようとする財務表である。経営分析における流動比率の発想と通ずる、いわば、動的流動比率(比率ではなく金額であるが)を示すものともいえる。

資金運用表または財政状態変動表は、上記のように、正味運転資本を資金概念とするものであるが、正味運転資本を含んで六つの資金概念が成立し、そのうちの現金預金をもって資金概念とする資金運用表または財政状態変動表を作成すると、それは現在のキャッシュ・フロー計算書にほぼ等しくなる。キャッシュ・フロー計算書における資金概念は、「現金預金」ではなく「現金および現金同等物」であるからである。資金運用表または財政状態変動表がキャッシュ・フロー計算書のルーツをなすというのは、このような経緯のゆえである。

また、これらの諸表は、いずれも前期・当期比較貸借対照表の比較増減欄の金額に所要の修正を加えて作成される。ただし、資金運用表ないし財政状態変動表の形式とキャッシュ・フロー計算書の形式には、外見上、大きな相違がある。

26) 本稿で取り上げた税務会計論は、キャッシュ・フロー的税務会計論を除き、いわゆる会計主体論に軸足を置いた税務会計論である。元来、会計主体論という議論の纏め方は、独得の日本的会計理論のようで、一般に認められた固有の英語はなさそうであるが、この会計主体論に属する議論には、ここで取り上げた資本主理論、企業主体理論および企業体理論の他にも、資金理論(fund theory)、代理人説(agency theory)、残余持分説(residual equity theory)、コマンドー理論(commander theory)といったものが挙げられている。

しかし、資本主理論および企業主体理論が企業に対する資金提供者の立場から会計を考え、また、企業体理論が企業活動の社会性・公共性の認識に基づいて、企業を取り巻く多くの利害関係者全体の立場から会計を考えるものであるのに対して、資金理論は、本来、非営利事業を前提とした会計単位の考え方「資産＝資産への制約」をもって「資金」とするものであり、代理人説は資本主理論の範疇内にあるといえるし、残余持分説における残

余持分は普通株主に属する純資産額を意味するから、これも資本主理論と同列・同類のものといえるであろうし、また、カマンダー理論は、資本主理論・企業主体理論をいわば裏側から見たというか、受託責任者（マネジャーといってもよい）の立場から会計を見ようとするものであって、何れにしろ、これらは税務会計を前提とした会計主体論には、結び付かない、または、やや距離感を感じる考え方ではないかと思考する次第である。

(2012. 9. 30)

(附記)

本稿は、筆者の記憶にある知識と手元にある文献・資料に基づいて執筆したもので、松山大学の図書館に向いて文献・資料の検索をする余裕のないままに執筆した充たされない思いの残る論文ですが、八木教授とは、同じ学部のスタッフとして長らくお世話になった誼から、賤別代わりにあえて書かせて頂いた拙稿また拙論です。