

松 山 大 学 論 集
第 26 卷 第 5 号 抜 刷
2 0 1 4 年 12 月 発 行

徴税者の税務会計と納税者の税務会計

—— わが国における歴史の変遷 ——

神 森 智

徴税者の税務会計と納税者の税務会計

—— わが国における歴史的変遷 ——

神 森 智

は じ め に

今日の、いわゆる税務会計は、多くの場合、現に行われている法人税制に基づく法人企業の課税所得金額の計算を対象とするものである¹⁾が、こうした税務会計については、その考え方の拠って立つスタンスとして、徴税者の立場を採るものと納税者の立場に依るものとの二つの税務会計があることを指摘するように思う。

ただ、これら二つの税務会計は、今日において併存または対立する二つの税務会計というより、税務会計に係る議論の歴史的な変遷の中に見られるものであって、当初は、税務会計といえば、もっぱら徴税者の立場からするそれであったものが、歴史の流れのなかで、部分的に納税者の立場も考慮されるようになり、さらには、全面的な納税者の税務会計へと変貌してきたという、時代を隔てた二つの税務会計であるところに、その特徴を見出すことのできるものである。

本稿では、このような認識に立って、これら二つの税務会計について、わが国における歴史的変遷を顧みようとする、文字通りの拙論を披露させて頂くことをお赦し頂きたい。

(補) いわゆる税務会計は、厳密には「税務計算」または「税務会計処理」と言うべきものであろう。すなわち、会計は、英語 (accounting) でも、独語 (Rechnung) でも、また仏語 (compte) でも「計算」と「報告」の

両者を内容として持つが、わが国において税務会計と呼ばれるものは、税務計算にのみ関するもので、税務報告に係るものは含まれていない（わが国の税法には税務貸借対照表（Steuerbilanz）は存在しない）からである。しかし、本稿では通例の言い方に倣って「税務会計」を用いることとする。因みに、現行の法人税法においては、「会計処理の基準」という表現が使われている（第22条第4項）。

I 上林敬次郎の「所得税法講義」

まずは、上林敬次郎の「所得税法講義」について。本書は、明治34年、当時の松江税務管理局長であった上林に依るものであって、平成11年、同書の復刻版の発行を演出された大阪学院大学の武田隆二教授および白井義雄助教授によって、「法人税法最古の文献」と評されたものである²⁾。

（補） わが国の最初の所得税法は、まだ大日本帝国憲法が存在しない明治20年に制定されたもので、そこには法人の所得に対する課税制度は設けられておらず、その所得は、それが当該法人の個人たる株主に配当された段階で当該株主個人の所得として課税されていた。完全な法人擬制説、というより法人否認説である（明治32年所得税法においても、所得税を課せられた法人からの受取配当は非課税とされた（第5条））。因みに、明治23年の「旧商法」のうち会社法は同26年1月から施行されたが、それ以前から、国立銀行条例（明治5年）に基づく株式会社をはじめ岩崎弥太郎の三菱会社とか日本鉄道会社をはじめ多数の会社が存在していた（明治18年には2,382社、同22年には5,116社という統計がある（歴史学研究会「日本史資料4」（平成9年）p.179））。

明治32年に、明治20年所得税法に代わって新たに帝国議会の議を経た所得税法が制定され、わが国の歴史上初めて法人の所得を対象とする課税制度が設けられた。それは明治32年に制定・施行された現行商法・会社法のルーツをなす商法に基づく会社制度の制定とタイミングを合わ

せたようにも見える。なお、民法上の法人は、明治29年制定・31年施行の、いわゆる明治民法の総則(物権・債権も同時制定・施行)による。因みに、法人税法が所得税法から独立するのは、明治32年の所得税法から41年後の昭和15年のことである。

この上林の「所得税法講義」は、法人所得課税を初めて制度化した明治32年所得税法の逐条解説を内容として、2年後の明治34年に出版されたもので、わが国で初めての法人を対象とする課税制度を解説しているところから「法人税法最古の文献」と言われるのであろう。ただし、この明治32年所得税法においては、所得は3種類に分類されていて、その第一種が法人所得、第二種が公社債の利子、第三種が第一種・第二種以外の所得とされており³⁾、上林の「所得税法講義」は、これら3種の所得の全てに亘っているから、その全体が「法人税法最古の文献」というわけではない。

本書の著者である上林敬次郎は、慶応3年の生まれ、憲法の定める「兵役の義務」に従って軍務に服した後、明治27年に文官高等試験⁴⁾に合格して内閣法制局に入り、その後、明治30年の松本税務管理局勤務に始まり、広島税務管理局、秋田税務管理局を経て、明治33年に松江税務管理局長に任命されている。上林は熱心な勉強家であったようで、広く租税論や会計学の知識についても詳しく、松江では、松江税務調査会と称する研究会の会長として、明治34年7月以降毎月のように調査研究の結果を公表している⁵⁾。

このように、上林の「所得税法講義」は、税務管理局長という税務当局者の立場から書かれた所得税法の解説書であって、文字通り徴税者の立場からする税法の解説書(法人の所得課税に係る部分については今日言われる税務会計の解説書)であった。

例えば、当時の税法は、固定資産の減価償却額は商法の時価主義との関係から制度的に評価損との二重計上になるとして、益金からの控除または損金算入を認めなかったが、これに関する上林の解説は、次のように行政裁判所の判決

を引用する形でなされている。すなわち、「建物、器械等ノ固定資本ノ減失毀損ノ償却ニ充ツル為メ毎事業年度ノ総益金ノ一部分ヲ割キテ蓄積スルモノ即チ普通ニ償却金ト称スルモノハ損金トシテ計算スベキモノナリトノ説アリ…コノ説理アルニ似タリト雖一事業年度中ニ於ケル固定資本ノ減失毀損ハ其ノ時価ノ算定ニ於テ既ニ損金トシテ計算セラレタル筈ナリ然ルニ尚総益金ノ一部ヲ割キテ償却金トシテ控除スルトキハ二重ニ計算スルモノト為ルベシ…」として、明治33年の行政裁判所の判決文を使って税法の解説としているのである⁶⁾

当時は、税法の専門家と言えば、税務官吏の他には居なかった。今日のように、講義科目として税法や税務会計論を設ける高等教育機関はないし、従って、税法や税務会計を専門に研究する学者も学生もない。また、税理士のような税法を専門とする実務家もいなかった時代である⁷⁾。従って、税法を取り上げた文献も税務会計を扱った書物も、税務官吏による徴税者の立場からする解説書以外のものは生まれ得なかったわけである。初期の税務会計が徴税者の立場からするものとなるのは、けだし当然の結果でもあった。

Ⅱ 減価償却問題と税務会計

前節で述べた上林に見られるように、当時の税務当局は、商法の時価主義との関係から減価償却額の計上は評価損の計上との二重計上になるとする明治33年の行政裁判所の判断を基本的な立場として所得金額計算を考えるという姿勢を採ったが、それから間もない明治36年、定款の規定に基づいて減価償却を実施していた複数の会社からの提訴を受けた行政裁判所が、船舶と建物についてではあるが、商法の時価主義に基づく評価損の計上に代わるものとしての減価償却額の計上を是認する判決を下した⁸⁾ことから、税務当局もまた、減価償却額の損金算入についてその姿勢を変え、結果的にはあるが、会計学または企業会計すなわち納税者会計の考え方に対してドアーを開くことになった。

すなわち、政府は明治41年に「船舶…倉庫…機械ノ減価ハ…之ヲ経費ト看

做ス」とする税法の改正案を帝国議会に提出した。しかし、この改正案は衆議院において否決。その翌々年の43年には「固定資本ノ減価…ハ命令（現在の省令・府令＝筆者）ノ定ムル所ニ依リ之ヲ損金ト看做ス」とする改正案を提出しながらも財源不足を理由に撤回。その後も、その翌44年およびさらに翌年と2年続けて同様の法案を提出したが、財政上の理由によって衆議院において否決。減価償却額の損金算入は、容易には税法の認知するところとならず、納税者会計を税務会計に取り入れる途は足踏みを続けざるをえなかった。

（補） 上記の改正案にある「看做ス」という表現は、この当時では「減価償却額は当然の経費ではない」という認識が前提となっていることを示している。減価償却額が費用配分原則によって当然の経費または損金であると認められるに至る歴史的な過程の中での一つに通過点を為すものであったという点で興味深いものがあると言えよう。

（附記） なお、明治44年に、商法が改正されて、それまでの財産評価原則である時価主義がら時価以下主義へと改められたが、税法における上記のような動きに連動してというか、そのさいの政府原案には「継続シテ営業ノ用ニ供スル財産ニ付テハ前項ノ規定（時価以下主義＝筆者）ニ拘ラズ其ノ取得価額又ハ製作価額ヨリ相当ノ減損額ヲ控除シタル価額ヲ附スルコトヲ得」という減価諸却を認容する規定が準備されていた（第190条ノ2第2項）。しかし、この政府原案は、貴族院においては曲りなりにも可決されたものの、衆議院において否決されて日の目を見るには至らなかった。因みに、この規定が、商法に取り入れられるのは、初めて提案された明治44年から数えて、実に27年後の昭和13年のことである。

その後、大蔵省は、前記の法案が最初に提出された明治41年から10年後の大正7年に至って、租税法律主義から外れたいわゆる「通達行政」によって、損金として認める減価償却額を算出するための資産の種類別耐用年数と償却率

を定めた「固定資産堪久年数表」（現在の減価償却資産の耐用年数等に関する省令）を制定することとした。ここに、通達行政ではあるが、税制は、一般に認められた企業会計の基準すなわち納税者会計のルールである減価償却をようやく認知したことになる。因みに、このとき始まった減価償却に係る通達行政は、その後も永く続き、戦後の昭和22年に当時の命令（現在の施行規則）に取り入れられたが、法人税法そのものの中に「固定資産の償却」という用語が現れるのは、「シャウプ税制勧告」による税法改正が行われた昭和25年においてのことである。

この「固定資産堪久年数表」が現れるまでに、上林の「所得税法講義」から17年の歳月が流れたが、かつて100%の徴税者の税務会計であったものが、納税者の行う企業会計に顔を向け始めた引き金は減価償却問題にあったと言うことができるように思う⁹⁾。

Ⅲ 片岡政一の「税務会計」・「税務会計原理」・「会社税法の詳解」

片岡政一は「税務会計」という学術用語を作った人物として、つとに有名である¹⁰⁾。その第一作の「税務会計」は、昭和6年、日本会計学会編纂の会計学叢書の1冊として刊行されたものであった¹¹⁾。また、「税務会計原理（会社篇）」は、所得税法による第一種所得その他法人の所得や資本に係る税制についての解説書であって、昭和10年の初版が682ページ、同13年の「改訂増補 税務会計原理（会社篇）」は811ページという大著で、時の大蔵大臣石渡荘太郎の序文を載している。その後、片岡は、税務官吏を退官後、昭和15年に所得税法から独立した法人税法を対象として「会社税法の詳解」と題する本文・附録合わせて991ページに達する法人税法その他法人に係る税制の解説書を上梓している。

片岡は、永く大蔵省主税局に勤務した人物であって、彼の著書は上林と同様、徴税者の立場から税法を解説するという基本的なスタンスによっている。

上林は、前述したように、租税論や会計学の知識にも詳しい人物であった

が、片岡もまた、租税論や会計学を深く研究しており、「税務会計原理」に序文を寄せた石渡荘太郎は、その中で「所得及び純益の算定に当たりては独り税法の規定のみではなく実際問題として会計学の力を籍りねばならぬことは申す迄もないことである…本書の著者片岡君は…特に法人税税務に関する精通者で…会計学の理論と租税の実際との関係に付いては同君の熱心に研究するところである…」と述べて片岡を称賛している。

片岡の減価償却に関する説明は、「税務会計原理」においても、「会社税法の詳解」においても、まず、会計学の考え方の紹介から始めている。すなわち、「税務計算に於て総損金と認める減価償却金は、固定資産の使用及び時間的経過に伴う物理的並びに経済的効用価値の減耗額を測定して、資産価額から控除する金額である。即ち換言すれば、投下せられた固定資産の中の、死亡資本を芟除（サンジヨ＝筆者）して、之を新たに獲得した流動資本を以て補填するという觀念に立つものであるから、それは当為新らしく獲得した資金の代償として損失とみるのである」¹²⁾とある。

（補） 上記の減価償却の説明のうち、「使用及び時間的経過に伴う…減耗額を…資産価額から控除する金額である」の部分は費用配分論を述べたものであるのに対して、次の「投下せられた固定資産の中の、死亡資本を芟除して、之を新たに獲得した流動資本を以て補填する」は減価償却の財務的効果に係るものであって、両者は次元を異にする議論である。したがって、両論を結んでいると思われる「即ち換言すれば」という接続語は、ここでは使い得ないものとする。また、税務会計は税務損益計算であるから、費用配分論からのみ述べればよく、その財務的効果にまで言及する必要はあるまい。なお、こうした混同は上林が引用した行政裁判所判決文（Ⅰ節後半）にも見られる。

このように、上林が、商法の財産評価基準である時価主義との整合性に説明の根拠を求めていたのに対して、片岡の場合には、会計学的思考を十分に尊重

する姿勢が印象付けられる。そこには、上林に見られたような、いわば100%の徴税者税務会計から、減価償却額の損金算入問題については企業会計すなわち納税者会計の思考を受け入れるという、税務会計の基本的思考が新たな段階に進んだことが読み取れるのである。

(補) 減価償却額の損金算入の他、片岡の時代には、繰延資産について、課税上の弊害のない場合に、例外的に法人の計算を認めたが、原則は当該年度の損金であり、減価償却額の取り扱いとは違う。この問題については、片岡「税務会計原理」pp. 611 以下および同「会社税法の詳解」pp. 380 以下を参照されたい。

Ⅳ 「シャープ税制勧告」および「税法との調整意見書」

いわゆる「シャープ税制勧告」は、被占領下において連合軍総司令部 (General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers) が⁵ Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission として発表したもので、第1次勧告 (1949 (昭和24) 年) および第2次勧告 (1950 (昭和25) 年) がある¹³⁾「シャープ税制勧告」にGHQが関与しているところから、この勧告に基づく税制改正は占領政策の一環であったことがよく見てとれる。

さて、その第1次勧告は、税務行政執行面における会計の重要性について強調しており、「近代的な所得税および法人税の税務行政を成功させるためには、一定の資格を有する会計専門家を必要とする。…日本の当面する大問題の一つはこのような専門家がほとんどいないということである。…しかも、会計の基準は甚だしく退化してしまっている」¹⁴⁾と述べて公認会計士の活用と会計基準の開発を要求している。因みに、公認会計士法は昭和23年に制定され、昭和26年の改正で出題範囲に税法が含まれることになった。この改正の背後に「シャープ税制勧告」があることは、間違いのないことであろう。

元来、アメリカにおいても、イギリスにおいても、課税上の所得金額の計算すなわち税務会計は、企業会計すなわち納税者会計のルールと可能な限り一致

することが望ましいとする考え方が広く存在していた¹⁵⁾よく知られているように、アメリカの内国歳入法（Internal Revenue Code）が「課税所得は納税者の採用する会計方法に基づいて算定されなければならない」という意味の規定を置いているのも、こうした考え方に基づくものであろう。そして、「シャウプ税制勧告」はこうしたアングロ・アメリカン型の税法の考え方を、それまで、多くをドイツ型の税法の考え方に依拠してきた日本の税法に導入させようとするところに、その狙いがあったものと見ることができる。こうして、「シャウプ税制勧告」は、わが国税務会計に企業会計すなわち納税者会計の思考の導入を進める上において大きな役割を果たすこととなった。

また、当時の経済安定本部に「企業会計制度対策調査会」が設けられたのも、GHQのいわゆる「Instruction」（昭和22年、財閥解体目的の資料として求めた財務諸表作成の統一基準）とともに「シャウプ税制勧告」が言う「甚だしく退化してしまっている」日本の会計基準を改善するためのものである。そして同調査会による中間報告である昭和24年の「企業会計原則」および同年の「中小企業簿記要領」はそのための初期の作品である¹⁶⁾。因みに、この「経済安定本部企業会計制度対策調査会」は、その後名称も変わり、さらに大蔵省に移され、次いで内閣府の金融庁に移されたが⁸⁾、現在はFASBのような民間団体である「企業会計基準委員会」がわが国企業会計基準の設定・修正作業を行っている。

＊

ところで、上記の「企業会計制度対策調査会」は、昭和26年に「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」を、次いで、翌27年に「**税法と企業会計原則との調整に関する意見書**」を、それぞれ中間報告として公表し、さらに、「大蔵省企業会計審議会」となってから、昭和35年に3項目を、同37年に2項目を取り上げて「**企業会計原則と関係諸法令との調整に関する連続意見書**」（関係諸法令とは、商法および税法を意味する）を中間報告として公表、その後も、昭和41年には「**税法と企業会計との調整に関する意見書**」を中間報告

として、また、昭和55年には「商法計算規定に関する意見書」を公表している。これらは、ともにアメリカ型の「企業会計原則」の考え方を説明するとともに、商法の計算規定および税法の所得計算規定に対して、それらは、基本的に「企業会計原則」ないし企業会計の基準に従うべきであるというスタンスに立って「調整に関する意見」を述べている。

そして、税法の所得計算規定が「企業会計原則」ないし企業会計の基準に従うということは、企業すなわち納税者の用いる会計処理基準を税法が採用することになることから、元々徴税者の立場に立っていた税務会計が、納税者の立場に立った税務会計に、まさに180度転換するという画期的な変化を主張したものと言うことができよう。

前述のⅡ節で述べたように、減価償却問題が所得計算ルールの中に会計学的思考すなわち企業の側ないし納税者の側の計算思考を取り入れる途を開くこととなったが、「シャープ税制勧告」や上記三つの「税法との調整意見書」は、所得計算ルールの全般について、アングロ・アメリカン型税務会計思考を導入するための推進力となったわけである。

V 昭和40年の法人税法全面改正および同42年の改正

前節までに概観してきたように、いわゆる税務会計は、そのルーツを訪ねると、上林に見られるように、税務官吏が徴税者の立場からする所得金額の計算に係る税法の規定の解説を内容とするものであったが、減価償却問題が会計学上の費用配分思考を税法による所得金額の計算ルールの中に持ち込まざるを得ないこととなって、片岡の段階にあっては、一面においては、上林と同様に、なお税務官吏の立場からする税法の解説を内容とした税務会計ではあったが、減価償却額の取り扱いについては、会計学ないし納税者側の計算思考が税法の所得金額計算ルールの中に含まれることとなった。

さらに、戦後は、連合軍の占領政策の一環としての「シャープ税制勧告」という外圧によって、アングロ・アメリカン型の税務会計思考すなわち「税務会

計は可能な限り企業会計と一致させることが望ましい」とする方向へ進むこととなる。そして、その結果として、わが国の税務会計は、基本的に納税者会計の性格を持つことになるのである。昭和40年と42年に行われた法人税法の改正は、その総仕上げともいえるべきものであった。

＊

ところで、上林が「所得税法講義」の対象とした明治32年の所得税法においては、その第1種所得（法人所得）は「各事業年度総益金ヨリ同年度総損金…ヲ控除シタルモノニ依ル」（第4条第1項第1号）とあり、昭和15年、法人税法が所得税法から独立した際にも、同様に「各事業年度ノ所得ハ各事業年度ノ総益金ヨリ総損金ヲ控除シタル金額ニ依ル」（第4条第1項）とされていた。そして、この規定は、その後も変わることなく、昭和40年の全面改正の直前まで続いた。すなわち、その直前の法人税法でも、「各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額による」（第9条第1項）とされていた。

この計算スキームは、近代会計における損益法そのものである¹⁷⁾が、税務当局における解釈は、永い間、総益金については「資本の拂込以外において純資産の増加の原因となるべき一切の事実をいう」とされ、また総損金については「資本の拂戻又は利益の処分以外において純資産の減少の原因となるべき一切の事実をいう」とされてきた¹⁸⁾。

そして、こうした税務当局による法令解釈に対しては、主として会計学者の側から、税法の計算原理は財産法であって、近代会計のルールである損益法に叶っていないとの批判が相次いだのである。昭和40年・42年の法人税法の改正は、方向性としては「シャープ税制勧告」が強調した税法の会計学的思考への準拠という方向に向かうものではあったが、昭和40年という時代は、すでに占領下ではなく、「シャープ税制勧告」の神通力は消えていたから、この時の法人税法改正は、むしろこうした会計学者の側からする批判に応えるものとして行われたという側面をも持っていたと考えることができるであろう。

＊

さて、昭和40年に全面改正された後の法人税法による所得計算規定は次の通りである（現行第22条）。それは、明らかに近代会計における損益計算のルールに従った思考内容に依っている。従って、この改正が行われたのち、上述の、かねてから法人税通達にあった純資産の増減を以ってする総益金・総損金の説明は、「法令の解釈上疑義なし」または「条理上明らか」として削除されることとなった（昭和44年改正「法人税基本通達」末尾の「参考」）。

(1) 各事業年度の所得の金額は当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額による（第1項）。

(2) (1)の「当該事業年度の益金の額」に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、次の①～③の額とする（第2項）。

①資産の販売による収益の額 ②有償または無償による資産の譲渡または役務の提供による収益の額 ③無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外の取引に係る収益の額

(3) (1)の「当該事業年度の損金の額」に算入すべき金額は、別段の定めのあるものを除き、次の①～③の額とする（第3項）。

①当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額 ②①の原価のほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用の額 ③当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

(補) 上の②については「償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く」とある（第2号）。「債務確定主義」と呼ばれる法的安定性に依るルールであろう。企業会計上の発生主義ではないが、引当計上・繰延計上について「別段の定め」を設けることによって、結果として発生主義と合致するというスキームをなすものと解される。

- (4) 上記の(2)および(3)の資本等取引は「法人の資本金等の額の増加または減少を生ずる取引および法人が行う利益または剰余金の分配をいう（第4項＝42年改正後は第5項）。

(補) 法人税法の「資本等取引」は、企業会計の「資本取引」とはその概念および内容を等しくしない。現行税法の「資本等取引」は法人擬制説的課税理論の上に立っているのに対して、企業会計の「資本取引」は、いわば法人実在説を前提としていると言えるからである。また、「資本等取引」には「利益または剰余金の分配」取引が含まれるが、「資本取引」には含まれないのが通常解釈であろう。企業会計で言う「資本取引」とは「資本と損益の区分の原則」と直結した問題であり、「利益または剰余金の分配」取引は、この原則に照らして、両者の「区分」についての問題は存在しないと思われるからである。

- (5) なお、上の改正に続き、前節で触れた昭和41年の「税法と企業会計との調整に関する意見書」を受けて行った同年の政府税調の「税制簡素化に関する第1次答申」に基づく昭和42年の法人税法の改正において、第22条に「公正処理基準」と呼ばれる規定が追加された。この改正によって、「シャープ税制勧告」の趣旨および前節後半の「税法との調整意見書」の趣旨に則った法人税制の改正が完成したと見ることもできるであろう。その規定は次の通りである。

「第2項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額(原価・費用・損失の額＝筆者)は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」(第4項)¹⁹⁾…この結果、従前の第4項は第5項となる。

＊

この改正作業を担当した中心人物は、当時の大蔵省主税局の税制第一課課長補佐であった武田昌輔氏（のち成蹊大学教授となり税務会計研究学会の初代会

長)である。同氏は公認会計士試験の合格者でもあって、会計学および会計実務に造詣が深く、企業会計審議会の特別委員でもあったことから、IV節で触れた税制および税の執行面における会計学との関係に係る「シャープ税制勧告」の趣旨や、本節の第2セクション第3パラグラフで触れた会計学者からの批判を身にしみて理解した人物であった。また、同氏は「法人の課税所得は、企業利益を基礎として計算される。このことは、疑うことができない」²⁰⁾と述べている。昭和40年の全面改正案の作成業務を担当するには、また、42年の「公正処理基準」の規定を導入するには、まさに人を得た、最高の適任者であったといえるであろう。

筆者は、かつて「税務会計の概念フレームワーク」という僭越なテーマの拙稿²¹⁾において、税務会計には徴税者の側面と納税者の側面の両者が見られると述べたところ、同氏から「税務会計は納税者会計ではないのか」とのご意見を頂いたことがある。同氏の税務会計に対する基本的なスタンスは「シャープ税制勧告」が指示し、アメリカの内国歳入法が規定するようなアングロ・アメリカン型の納税者の税務会計にあることは間違いのないところであろう²²⁾。ただ、言い訳をさせて頂ければ、筆者の議論は現実論または存在論的な見地からのものであるのに対して、同氏のご意見は理念論または当為論的な見地からのものではないかと思う。

＊

ところで、昭和40年の法人税法全面改正に因んだことであるが、当時、大蔵省主税局長であった塩崎潤氏(のち衆議院議員)から、この改正に関して「会計学者の中には鬼の首でも取ったようなことを言う者がいるが、間違っている」といった趣旨の意見が表明されたことがある²³⁾。これは第22条の中の「別段の定めのあるものを除き」という規定を重視した考え方であろうかとも推察されるが、このような思考ないし認識からは、現実論または存在論的には、税務会計がなお伏流水的に持っていると感じる徴税者の性格のDNAが、図らずも露呈し強調されているようにも印象付けられるのである。

確かに、税法の規定としては、「別段の定め」を置かないわけにはいかない。前節で触れた「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」も「企業の損益計算…の純利益と租税目的…課税所得との間に差異の生ずることは…免れない」（総論第一）と述べているから、この点を強調すれば、税務会計の徴税者の側面が強く全面に出ることにはなる。しかし、税務会計の基本的なスタンスは納税者が継続的に採用する企業会計の処理基準への準拠にあることは、法人税法第22条の持つ理念であり、また当為論であると考えなければならないはずであると思う。

また、昭和40年の税法改正の後に行われた「税制簡素化」に関して、法人が重要性の乏しい経過勘定についてこれを計上しなかった場合（「企業会計原則注解1」において重要性の原則の適用例として認められている）には、所得金額の計算上これを是認することとしたのは、「当該年度において法人の会計処理を否認し、翌年度に自動的に認容するという税務官庁の内部で繰り返す事務処理を簡素化する趣旨である」²³⁾といった意味の説明が税務当局者の意見として伝えられたことがあった。ここにもまた、徴税者の観点というDNAが露呈しているように印象付けられるのである。

しかし、この簡素化措置は、上記の「企業会計原則注解1」が正規の簿記の原則に従った処理として認められるとしていることを税務会計上採用したところに意義があると解すべきであろう。こうした解釈による方が、企業会計すなわち納税者会計のルールを税務会計に導入するという歴史的な流れに沿った理解であり、また合理的な見方ではないかと考えるからである。

Ⅵ 平成10年の法人税法改正およびその後

前節で述べたように、昭和40年の法人税法の全面改正およびこれに続く2年に亘る税制簡素化をテーマとした改正並びにこれらを受けての昭和44年の基本通達の改正は、第Ⅳ節で述べたような、税務会計の基本的なスタンスを企業会計すなわち納税者会計による処理基準に置くとするものであった。それ

は、現実的また存在論的には、税務会計と企業会計とのいわば「蜜月」を醸し出したものであった。これを、言葉を変えて言えば、そこには、税務会計と企業会計との関係に係る理念と現実、当為と存在の一致が実現したと言えるものがあつた。

ところが、平成8年の政府税調の法人課税小委員会報告の「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をすることが適切と考える」に発する平成10年の法人税法の改正は、税率引き下げと抱き合わせの課税ベースの拡大によって、引当金の廃止・縮小など発生主義に基づく会計処理のルールに冷水を浴びせるような措置を打ち出した。これは現実的また存在論的には、税務会計が基本的に企業会計すなわち納税者会計による処理基準に従うという理念また当為からの乖離とともに税法と企業会計との「蜜月」の終焉を思わせる大きな変革であつた²⁴⁾

(補) もっとも、この逆、すなわち、税率の引き上げとともに課税ベースの縮小が行われたこともある。それは、朝鮮戦争の最中の昭和27年の税法改正においてのことで、それまで35%であつた法人税率が一挙に7%も引き上げられて42%になったときのことである。新たに退職給与引当金制度を設け、また、棚卸資産および有価証券について時価または簿価の10%の価格変動準備金の計上を認める制度（これは、土地以外の固定資産および流動資産について時価の10%の評価減の計上を認めていた旧税制の事実上の復活である）を設けることによって課税ベースの縮小が図られたのである。

ただ、これについては、税法の条文解釈面から言わせれば「別段の定め」にすぎないことかも知れない。しかし、この論理からすれば、税務会計の採る基本的なスタンスとしての企業会計すなわち納税者会計による処理基準に従うという原則は「別段の定め」によって無制限に侵されることにもなりかねないのではないか、という懸念を拭い得ない。所詮、前節までに述べてきたように、

永い年月をかけてようやく到達できた納税者の税務会計が、実際には、またもや、国庫主義に引きずられて徴税者の税務会計に逆戻りしたように見える。現実論また存在論としては、税法と企業会計との「蜜月」の終わったことが強く印象付けられるのを否定し難い思いである。

＊

ところで、平成 26 年に、政府は、法人税については、数年をかけて税率を 20% 台にまで引き下げるとともに、これを賄う財源として課税ベースを拡大するという方針、および法人事業税については、現在、資本金 1 億円超の企業を対象としている付加価値額への課税²⁵⁾の拡大を考えるという話が報道されている。これは、与党税制調査会の「法人税改革に当たっての基本認識と論点」（平成 26 年 6 月 5 日）および内閣府税制調査会の「法人税の改革について」（同年 6 月 25 日）を受けてのもので、これらの報告の中には「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」という文言が幾度となく出てくる²⁶⁾これを受けて 27 年度は 2.5% の引き下げ案が出ている。また、法人事業税に関して、「外形標準課税」の名の下に資本金 1 億円超の法人に適用されてきた付加価値割課税を「資本金 1 億円以下の法人についても…導入することが望ましい」という「改革の方向性」を唱えている。

後者の付加価値課税問題は、法人税に係る「課税ベースの拡大」問題とは次元を異にする問題であるので、本稿では取り上げないこととする。前者の「課税ベースの拡大と税率の引き下げ」問題は上述した平成 10 年の税法改正が持ち込んだと同じ問題の再来である。これによって税法と企業会計の乖離はますます進み、昭和 40 年および 42 年の法人税法の改正によって導入された所得金額の計算が基本的に企業会計の基準に従うという納税者の税務会計が骨抜きにされて、またもや徴税者の税務会計に戻るという、まさに時計の針を逆戻しするに等しい政策を採ろうとしていると言わざるをえない。税務会計と企業会計との「蜜月」は終わり、その「離別」が強く印象付けられるのである。

（補） 今日のアメ리카においても、税務会計と企業会計とは別物であると認

識されている。ただし、それは上記のわが国の場合とは質的に違い、企業会計の側からするもので、財務会計は投資家に対して、即時意思決定に資する会計情報の提供を目的とするものであって、税務会計と一致する必要はない、という考えによるものである。もっとも、わが国においても、IFRSsの導入問題に絡んで、同様の問題がありはする。因みに、この問題に関連して「会計基準の国際化と税務会計－IFRSsは税務会計基準になりうるか？－」と題する文字通りの拙稿がある²⁷⁾

こうした動きについて、徴税者側は「別段の定め」に過ぎないと言うかも知れないが、現実論また存在論としては、納税者の税務会計は、所詮、影の薄い理念論また当為論に変貌してしまったのではないかという危惧を否定しうべくもないように見えるのである。また、今後のことが思いやられるという印象を強くするものであるとともに、フェイド・アウトしつつある納税者の税務会計の復活が強く望まれるとの思い切なるものがある。

お わ り に

以上、本稿においては、いわゆる税務会計の「企業会計による処理基準への準拠」か、それとも税務会計は「所得計算目的のもので企業会計とは別もの」かに係る二つの対立する考え方、すなわち「納税者の税務会計」と「徴税者の税務会計」両者の考え方と制度の、わが国における歴史的変遷について拙い考察を試みた。

すなわち、この問題は、文献的には、先ず、明治34年の上林敬次郎の「所得税法講義」に見られる100%の徴税者の税務会計から始まった。

その後、明治36年の行政裁判所の判決結果を経て、政府は明治41年以後、減価償却額を損金と「看做ス」税法の改正案を帝国議会に提出するも不首尾に終わったが、大正7年に至って、通達行政により減価償却額の損金算入を認める措置を導入して、部分的ながら税務会計の中に企業会計すなわち納税者会計

を是認する考え方が生まれることになった。

片岡政一の「税務会計原理（会社篇）」および「会社税法の詳解」は、減価償却を会計学上の費用配分の原則に基づいて説明しており、徴税者側も減価償却に関する納税者会計の論理に理解を示すようになってきた。

戦後、昭和24年の「シャープ税制勧告」は、アングロ・アメリカン型の「企業会計に基づく所得金額計算の規則の採用」を勧告したが、被占領下であり、実際は強制されたものであった。

昭和40年の法人税法の全面改正に次ぐ42年の「税制簡素化」をテーマとした改正は、税務会計は企業会計に基づく会計処理に準拠するものとすることを明言した。これによって、税務会計は納税者会計にそのスタンスを置くことが法的に認知されたものと言える。

しかし、平成10年の税制改正は、国庫主義から、所得金額計算の規則が納税者会計から離れることとなる課税ベースの拡大策を取り、さらに平成26年、政府は将来の法人税率の引き下げと引き換えに、さらなる課税ベースの拡大を示唆して、税務会計が納税者会計から一層の乖離を来す途に進もうとしている。

＊

このように、わが国税務会計は、当初は、完全な徴税者会計としてスタートし、減価償却問題を引き金として納税者会計への扉が開かれ、「シャープ税制勧告」を経て、昭和40年代の初めに至って納税者的税務会計が完成するという歴史的経過を歩んできた。ところが、平成10年以降、再び徴税者的税務会計の支配する現実が復活してきた。

ただ、昭和40年代の初めに改正された法人税法の規定は、今なお生きているところから、理念論また当為論としては納税者的税務会計は死滅したわけではない。現状では、この「理念」が次第にフェイド・アウトし、これと対立する「現実」の急速なフェイド・インが見られると言わざるをえない。今後、この「理念と現実の一致」の復活が望まれること切なるものがあるのは独り筆者

のみの思いではあるまい。

＊

追記一次なる課題

本稿においては、「税務会計」対「企業会計」として、企業会計を一元的に扱ってきた。しかし、今日の企業会計の基準には「企業会計原則」型の原価主義を基調とする会計基準あり、また、IFRSs型の投資家の即時意思決定に資する会計情報の提供を目的とする会計基準あり、さらには、「中小企業の会計に関する基本要領」²⁸⁾に見られるような中小企業の特性的の上に立った独自の会計基準もあって、本稿において扱ったように企業会計を一元的に把握して税務会計と対比させることは実際的ではないのではないか、という問題が残されていることは否定できない。税務会計研究学会も、平成25年の研究大会において、「会計基準の複線化と税務会計」と題する統一テーマを掲げて研究報告および討論を行っている²⁹⁾。ただ、この問題については、紙面の都合もあり、稿を改めることとしたい。なお、わが国の税務会計とIFRSsとの関係については、サブタイトルを「IFRSsは税務会計基準になりうるか」とした拙稿²⁷⁾において取り扱ったことがある。

注

1) 富岡幸雄教授は、税務会計の部門を、所得税務会計、財産税務会計および消費税務会計とされており（『新版税務会計学講義』第3版（平成25年）p.9）、多くの場合に見られる法人企業の課税所得に係る計算をもって税務会計とする考え方より広い税務会計を考えておられる。なお、このルーツは、同教授の「税務損益論」（昭和30年）に由来するものと推定される。

序ながら、富岡教授は、税務会計は会計学研究の発展に伴う会計学の新たな領域の一つとされている（同上著p.3および「税務会計学原理」（平成15年）p.3）が、この考え方は、税務会計は本質的に納税者会計であるとの認識に基づくものと理解される。

2) 復刻版出版記念事業会世話人であった当時的大阪学院大学武田隆二教授・白井義雄助教授の「復刻版の意義」のタイトルに「法人税法最古の文献に思う」とある。

3) 明治32年の所得税法においては、第一種の法人所得に対しては千分の25、第二種の公社債の利子に対しては千分の20の分離課税、第三種の所得に対しては最低千分の10、最

高千分の 55 の 12 段階の超過累進課税制度を定めている（第 3 条第 2 項，上林 pp. 41～42）。

なお，上林は，「緒論」の「所得税の沿革」を説明するなかで，所得税法の制定された明治 20 年から明治 33 年までの納税人員（法人数についても「人」と表示していることは興味深い）および納税額を示している（pp. 24～26）。

当時は，今日とは税制およびいわばその与件を異にしているところから，今日において有意な資料にはならないであろうが，上林の示した統計の中から，所得課税の始まった最初の年の納税人員および納税額並びに法人所得課税が始まった明治 32 年および同 33 年の納税人員および納税額を取り上げて，これらと納税人員の人口との対比および納税額の租税収入額との対比を試みしてみる。なお，人口および租税収入額は「岩波日本史辞典」（平成 11 年）によった。

① 個人所得（明治 32・33 年は第 3 種所得）課税の納税人員

年 次	納税人員	人 口	納税者割合
明治20年	118,594人	38,703千人	0.306%
明治32年	342,652人	43,404千人	0.789%
明治33年	431,378人	43,847千人	0.984%

② 個人所得（明治 32・33 年は第 3 種所得）課税の納税額

年 次	納税額	財政収入	納税額割合
明治20年	527,824円	66,285千円	0.796%
明治32年	3,036,188円	126,035千円	2.409%
明治33年	3,835,566円	133,926千円	2.864%

③ 法人所得（第 1 種所得）課税の納税法人数および納税額（法人数は把握できず）

年 次	納税法人数	納税額	財政収入	納税額割合
明治32年	5,846	1,602,810円	126,035千円	1.272%
明治33年	7,431	2,244,038円	133,926千円	1.676%

4) 旧官吏制度について…文官高等試験は高級官僚になるための試験（今の国家公務員の一種試験に相当か）。この試験に合格して官僚になると高等官と呼ばれた。高等官には，明治 19 年にこの制度が設けられて以来，親任官を含む勅任官と奏任官とからなっていたが，明治 25 年の制度改正によって，親任官並びに 1～2 等の勅任官および 3～9 等の奏任官となった。なお，この制度は戦後の昭和 21 年に廃止された（「岩波日本史辞典」（平成 11 年）による）。

5) 「所得税法講義」の「緒論」および「第四条」の減価償却に関する説明など並びに巻末の「松江税務調査会規則」による。また，武田隆二教授他による「復刻版の意義」による。

6) 上林 pp. 60～61…明治 33 年 11 月 14 日行政裁判所判決（日本絹糸紡績株式会社対横浜税務管理局長訴件）を引用したもの。

7) 大学の講義課目として税法を設けよ，という話は「シャウプ税制第 1 次勧告」（昭和 24

年)にみられることはよく知られている(第四巻E.5.b.(3))。このことは、それまでは、そのような例がなかったことを裏付けるものとも言えよう。

なお、今日の税理士制度は、昭和17年に設けられた税務代理士制度に由来するが、税務代理業務そのものは、それ以前からも退職税務官吏によって行われていた。税務代理士制度の設けられた狙いは退職税務官吏の生活保障にあり、税務代理士になれる者は、事実上退職税務官吏に限られるという閉鎖的なものであった。こうした最初の税務代理士制度は、ドイツにおける1933(昭和8)年の法律に基づく *Steuerberater* (税務相談士) 制度をも参考にして設けられたものと思われる。なお、現在のドイツには、*Steuerberatungsgesetz* (税務相談法) に基づいて上記の *Steuerberater* の他に *Steuerbevollmächtigter* (税務代理士) という2種類の税務実務家がいる。

戦後の昭和26年、税理士法が施行されたさい、既存の税務代理士制度は廃止され、試験制度を設けたが、税務代理士法の持つ退職税務官吏優遇の発想はなお引き継がれている。

(附) ドイツ税理士制度に係る参考文献：

Gablers ; *Wirtschafts-Lexikon* 9 Auflage, 1976 の次の3項目

Steuerberatungsgesetz, *Steuerberater* および *Steuerbevollmächtigter*

E. Kosiol ; *Handwörterbuch des Rechnungswesens*, 1970 の次の1項目

Steuerberater und Steuerbevollmächtigter

TKC「TKC 海外視察研修 ドイツ会計人業界視察レポート」(平成13年)の巻末資料 No. 10

- 8) 日本郵船株式会社対東京税務監督局長事件および東洋汽船株式会社対東京税務監督局長事件に対する行政裁判所の判決(明治36年7月)並びに大阪商船株式会社対大阪税務監督局長事件に対する行政裁判所の判決(明治36年12月)

これらについては、高寺貞男教授「明治減価償却史の研究」(昭和49年) p. 289 以下および p. 304 以下に詳しい。

- 9) 明治、大正、昭和期における会計、商法、税法における減価償却問題の歴史的経過については、筆者による次の拙稿がある。

「会計、商法および税法における減価償却－わが国におけるその歴史的変遷－」松山大学論集17巻2号(平成17年6月)

- 10) 因みに、日本会計研究学会編「近代会計百年－その歩みと文献目録」(昭和53年)によると、「税務会計」または「税務」「税法」若しくは「税」を冠する文献は次の通りである。これは一橋大学図書館および神戸大学図書館を始めとする主要大学の図書館並びに西川孝治郎氏の蔵書等を調査して作成されたもので、明治2年から昭和20年までに発行された文献を対象としたものである。

昭和6年 片岡政一「税務会計」…上記文献目録によると、同著の第4版が昭和7年に、第8版が同13年に発行されているが、2版、3版、5版、6版、7版

については記載がない。また 9 版以後の版があるのかどうかも分からない。

昭和 7 年 陶山誠太郎「税務会計と計理士」

昭和 8 年 原廣太郎「税法と商店の会計」

昭和 9 年 船田勇「税務会計」(会計学全集 21 巻)

昭和10年 片岡政一「税務会計原理 (会社篇)」

昭和12年 香嶋利四郎「税務会計実務」…上記文献目録によると、同年同月にページ数を異にする 2 種類の「税務会計実務」が発行されたことになっている。

昭和12年 松岡元三郎「(実用) 税務会計」

昭和12年 片岡政一「税務会計原理 (増補新版)」

昭和13年 片岡政一「改訂増補 税務会計原理 (会社篇)」

昭和13年 片岡政一「改訂増補 税務会計原理 (会社篇)」第 2 版

昭和13年 片岡政一「税法上の損益」

昭和13年 片岡政一「改訂増補 税務会計原理 (会社篇)」第 3 版

昭和14年 岸部幸助「会社税要領」および同第 3 版…第 2 版については記載なし。

昭和14年 片岡政一「会社税務会計原理」

昭和15年 片岡政一「会社税法の詳解」

昭和15年 田浦松盛「税務会計の実際 (商店会社篇)」

昭和16年 阿収平「(改正) 税法の解説」

因みに、年代的にこのあとの文献については、神戸大学会計学研究室編「会計学辞典」の第 4 版までの巻末に収録されている。

- 11) 片岡政一「税務会計原理 (会社篇)」(昭和 10 年) 自序の(附言)…因みに、この(附言)によれば、昭和 6 年の「税務会計」は、その後の 4 年間に 7,000 部の頒布を見たとある。また、他人によって盗作されたとの記述もあり、片岡は「寛大でありたい」と述べている。

なお、片岡の「税務会計」を会計学叢書の一冊として刊行した「日本会計学会」とは、現在の日本会計研究学会の前身で大正 6 年に設立され、昭和 12 年に日本会計研究学会が設立されて発展的に解消した学会である。

- 12) 片岡政一「会社税法の詳解」(昭和 15 年) pp. 267~268 および同「改訂増補 税務会計原理 (会社篇)」(昭和 13 年) p. 571 に同趣旨の記述があるが、その文章には若干の相違がある。
- 13) いわゆる第 1 次勧告のフル・タイトルは Report on Japanese Taxation, Volume I, II, Appendix Volume III, IV by the Shoup Mission, General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, Tokyo, Japan, September 1949 であり、いわゆる第 2 次勧告のフル・タイトルは Second Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission to General Headquarters Supreme Commander for the Allied Powers, 1950 である。
- 14) 第 1 次勧告の訳書 福田幸弘監修「シャウプの税制勧告」(昭和 60 年) p. 407 (第 4 巻 附録 D) の (E 付帯問題), (1 会計), (a 会計の重要性)…アメリカでは、税務に関す

るサービスは公認会計士の業務の一つとなっており、当時の日本における税務代理士のような税務のみについての職業的専門家はいない。「シャープ税制勧告」のこの部分はこのような日米間の相違を承知の上で読む必要がある。なお、この引用は、原本が手元にならないため原文との照合ができていない。

因みに、上記の(1 会計)に関する勧告は、このあとに続いて、(b 公認会計士法改正問題)、(c 会計基準および会計実務の改善)、(d 税務申告に係る公認会計士の証明)、(e 大学等における会計学授業の在り方)、(f 税務会計に関し会計士が国税庁の課税業務を援助する制度)、(g 会計基準の設定等に際しての諸外国の資料の利用)および(h これらの勧告を実施するためGHQに担当部局を設けること)について述べている(上記訳書 pp. 408~412。なお、原本が手元にならないため、原文には当たっていないが、「(c 会計基準…)」および「(g 会計基準…)」は訳では「会計標準」となっているが、原文はAccounting Standardsであると推定して、ここでは「会計基準」とした。

なお、この「勧告」における「会計の重要性」の強調を受けてであろう、国税庁は税務職員の研修科目として「簿記会計」を必須のものとし、所得税・法人税業務に携わる者はもちろん、間接税や国税徴収業務担当者にも、簿記会計の研修を課した。

税務職員の研修は税務講習所(現在の税務大学校)の業務である。筆者は、昭和23年度から同27年度まで税務講習所の教官として在職していたが、当初は、旧制中等学校~新制高等学校の卒業者を対象とする課程のみであったものが、昭和24年6月に国税庁が設置されてから、既存の課程を普通科と称し、加えて、短期講習および通信教育の課程を設けた。その短期講習の科目には、先ほども触れたように、担当業務の如何に拘らず、簿記会計が含まれていた。また、通信教育は簿記会計と各税法を含むものであったが、簿記会計については、初級簿記会計学と上級簿記会計学に分かれていて、前者の教材は、沼田嘉穂教授の通信教育の教材と同一内容であった。また、上級簿記会計学の教材は税務講習所本所(東京)の専任の教育官が執筆したものによっていた。

15) たとえば、Changing Concepts of Business Income, Report of Study Group on Business Income, 1952 p. 69 渡辺進・上村久雄訳「企業所得の研究」(昭和31年) p. 116

16) 「経済安定本部企業会計制度対策調査会」は、前記(注14)の第2パラグラフで紹介の「勧告」の中の(c 会計基準および会計実務の改善)が求める「会計基準改善委員会の設置」に応じて設けられた組織と思われる。なお、前記(注14)の第2パラグラフで触れたように、ここで「会計基準」としたものは、訳では「会計標準」となっている。

なお、「中小企業簿記要領」は、前記(注14)の第2パラグラフで紹介の(1 会計)に関する勧告の次の(2 帳簿と記録)の(c 中小企業)の(2)(注14の訳書ではp. 413)に応えたものと言うことができよう。なお、昭和25年の税法改正のさい導入された青色申告制度についても、このあとの(3)で勧告されている(注14の訳書ではp. 414)。なお、手元に原本がないので、原文との照合はしていない。

17) 明治32年の所得税法には、第一種所得(法人所得)に関して、「第一種ノ所得金額ハ損

益計算書ヲ調査シ政府之ヲ決定ス」(第9条第1項, 上林 p. 125) とある。また、この規定に関する上林の「所得税法解説」では「損益計算書ノ調査ハ或ハ其ノ法人ノ事業報告書、貸借対照表、資産勘定書等ニ対照シ又ハ其ノ法人ニ対シ事実ヲ質問シテ之ヲ為ス」(p. 127) とあって、税務会計もその調査も損益法に則して行われることを述べているように解される。そこには「質問」という言葉が一つだけ見えはするが、「計算と事実の照合」という原理的思考は影が薄いように見えるからである。

因みに、岩田巖教授は、近代会計は損益法一本に一元化しつつあるが、会計士監査はそうした損益法の妥当性を「計算と事実の照合」による財産法によって確かめようとするものであると述べている(「企業会計における会計士監査の意味」日本会計学会編「財務監査論」(昭和25年)に掲載、のち「利潤計算原理」(昭和31年)に収録)。

そして、上記の上林の「所得税法解説」における税務調査に係る説明では、また、明治32年所得税法の段階では、当然のことながら、岩田教授の理解するようなアメリカにおける貸借対照表監査に含まれる会計士監査の機能は意識されてはいない。

18) 戦時中までは部外秘であった当局内部の「取扱」が、昭和25年以降公開されるようになって、こうした税務当局による解釈(公開当初総合取扱のち基本通達51・52)が明らかになった。これは、シャンツ(G. Schanz)をもって代表される所得概念に係る純資産増加説に影響されたものかと思われる。因みに、シャンツの論文はDer Einkommenbegriff und Einkommensteuergesetz(所得概念と所得税法)と題するもので1896(明治29)年にFinanz Archivという専門誌に発表されたものである(吉國二郎・武田昌輔「法人税法(理論編)」(昭和43年) pp. 66~67)。この部分は吉國氏の執筆による。

19) 法人税法第22条第4項のいわゆる「公正処理基準」は「公正会計基準」ではないという点に注目する必要がある。すなわち「会計」と呼ばれるものは、本稿「はじめに」の(補)において触れたように「計算」と「報告」の二つの意味が含まれているが、わが国で言われる税務会計は税務計算のみであって税務報告は含まれていない。所得の申告書に添付する財務諸表は会社法による確定した計算書類であって、税務会計のルールに従って作成された税務貸借対照表・税務損益計算書ではない。このことに配慮して、「公正会計基準」ではなく「公正処理基準」としたものと思われる。

20) 吉國二郎・武田昌輔「法人税法(理論編)」(昭和43年) p. 154 本書のp. 151以下は武田氏の執筆による。

なお、武田氏の法人税法の近代化への貢献については、「税務会計研究」第25巻(平成26年)に掲載された富岡教授および筆者による武田昌輔先生追悼の辞の中で触れている。

21) 拙稿「税務会計の概念フレームワークーその可能性と試案ー」松山大学論集21巻5号(平成22年3月)

22) 昭和40年の法人税法の全面改正に因んだ税法と企業会計との関係に関する武田氏の興味深い回顧談が、同氏の「法人税回顧六十年ー企業会計との関係を検証するー」(平成21年)に掲載されている。

- 23) 昭和40年の法人税法改正に関する塩崎潤氏の意見および「税制簡素化」に係る税務当局者の意見については、手元に原資料（前者は、確か「税経通信」であったと思う）がないため、その出所を示すことができないが、記憶に間違いはないと思っている。
- 24) 拙稿「商法・税法と会計－その蜜月と離別そして今後－」「旬刊 速報税理」21巻19号（平成14年4月1日号）View Angle p.1…本稿においては、そのタイトルの通り、商法と企業会計との蜜月と離別についても取り上げている。
- 25) 付加価値税務会計に関しては、文字通りの拙稿ながら次のものがある。この中の「企業体理論的税務会計」が付加価値税務会計を意味する。
「四つの税務会計論試案－資本主理論的法人実在論的、企業主体論的、企業体理論的およびキャッシュ・フロー的税務会計論－」松山大学論集24巻5号（平成24年12月）
なお、付加価値税務会計に関連する拙稿として、「損益会計へのアンチテーゼ－付加価値会計の導入－」松山大学論集24巻4-1号（平成24年10月）がある。
- 26) 内閣府税制調査会の「法人税の改革について」（平成26年6月25日）には、「課税ベースの拡大」について、租税特別措置の見直し、欠損金の繰越控除制度の見直し、受取配当等の益金不算入制度の見直し、減価償却制度の見直し、地方税の損金算入制度の見直し、公益法人課税等の見直しを挙げている。
また、中小法人に適用されている軽減税率を「厳しく見直す必要がある」としている。
因みに、納税法人数は昭和の末期以来、好況期でも全法人数の5割、不況期には3割を下回ることもある（三木義一「日本の税金 新版」（平成24年）p.61掲載の国税庁「会社標本調査」）から、税率の引き下げによる恩恵に浴しうる法人は限られた一部の法人（実際には大法人）であり、多くの法人（実際には中小法人）は課税ベースの拡大によって今まで非納税法人であったものが、実態には変わらないのに、納税法人になるであろうし、また、中小法人に適用されている軽減税率が見直されることになれば、多くの中小法人にとっては、二重の負担増を強いられることになりそうである。
- 27) 拙稿「会計の国際化と税務会計－IFRSsは税務会計基準になりうるか？－」松山大学論集23巻3号（平成23年8月）
- 28) 「中小企業の会計に関する基本要領」は中小企業庁と金融庁が事務局となって、平成24（2012）年に公表した会計基準であって、河崎照行教授および坂本孝司氏によるGeneral Accounting Standard for Small and Medium-sized Entities in Japanと題する「基本要領」の翻訳および解説がある（2014（平成26）年）。…この訳文および解説は、IFRS for SMEやイギリスのFRSSE（Financial Reporting Standard for Smaller Entities）などとともに、中小企業会計基準の理解と開発のために大きく貢献することが期待される。
- 29) 税務会計研究学会誌「税務会計研究」25号（平成26年）

（平成26（2014）年11月）