

税務会計論序説(1)

矢 内 一 好

目 次

- 第1章 本稿の分析視角
- 第2章 税務会計論前史（以上本号）
- 第3章 賦課課税制度時代の税法と企業会計の関連
- 第4章 シャウブ勧告における税法と企業会計の関連
- 第5章 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」
- 第6章 1965（昭和40）年法人税法全文改正
- 第7章 企業会計及び商法の動向
- 第8章 1962（昭和42）年「公正処理基準」創設

第1章 本稿の分析視角

1 時代区分に基づく分析方法

日本の税務会計（法人税の課税所得と税額計算領域）は他国に類のない独自に進展した領域である。本稿は、税務会計に関連する事項について、時代を区分して、それぞれの時代にあった事象を検討することで、法人税法と企業会計等の関係を分析することを目的としている。

これまでの税務会計の沿革を区分する場合、第1の変革をもたらした事象は、1950（昭和25）年前後のシャウブ勧告等と、1965（昭和40）年の法人税全文改正前後を第2の変革をもたらした事象ととらえ、所得税創設から第2次世界大戦終戦までの創成期を第1期、シャウブ勧告等前後の時期を第2期、1965（昭和40）年の法人税全文改正を第3期、それ以降の現代ま

で第4期とした。各時期における事象については、以下の年表にまとめた。なお、本稿は第3期までを対象としており、第4期の検討については他日を期したい。

(1) 第1期（所得税創設から第2次世界大戦終戦まで）

この期の動向については、次の章において詳述するが、この時期の特徴としては、会計分野では、吉田良三氏により『會計学』という著作が1910年に上梓され、この著書は、それまでの簿記論から会計学への転回点となったのである。

税務会計の分野では、1931年に大蔵省職員である片岡政一氏による『税務会計』が出版されている。

1887 (明20)	所得税創設
1890 (明23)	旧商法成立（日本で最初の法律学上の企業会計規定を設置）
1899 (明32)	新商法成立（すべての商人が毎年1回、すべての財産に関する財産目録と、貸借対照表を作成すべきことを要求）
同上	所得税法改正（第一種所得税として法人課税創設）
1910 (明43)	吉田良三『會計学』出版
1917 (大6)	『會計』創刊
1920 (大9)	(米国) マコンバー事案最高裁判決（株式配当は所得でない・実現概念）
1921 (大10)	純資産増加説の論稿：ヘイグの「所得概念—経済的及び法的諸側面」『The Federal Income Tax』, コロンビア大学出版局（1921年）所収
1930 (昭5)	米国・George O. May：米国会計士協会により組織されたニューヨーク証券取引所との協力特別委員会の座長となり、同委員会とニューヨーク証券取引所の株式上場委員会との間の往復書簡が1934年の「株式会社社会計の監査」の基礎となり、日本の企業会計原則に影響を及ぼした
1931 (昭6)	片岡政一『税務会計』（森山書店）

1934(昭9)	商工省財務管理委員会「財務諸表準則」公表
同上	米国会計士協会(AIA: Audits of Corporate Accounts)
1936(昭11)	(米国AAA: A Tentative Statement of Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements)
1938(昭13)	純資産増加説の論稿: シカゴ大学のサイモンズの「所得税」
1938(昭13)	AIA: SHM 会計原則 (A Statement of Accounting Principles)
1940(昭15)	法人税独立
同上	(米国) Paton・Littleton, An Introduction to Corporate Accounting Standards: 『会社会計基準序説』)
1941(昭16)	(米国AAA: Accounting Principles Underlying Corporate Financial Statements)
1942(昭17)	税務代理士法(1951年廃止)
1942(昭17)	企画院財務諸表統一協議会「製造工業統一財務諸表準則草案」公表

(2) 第2期(終戦からシャウプ勧告後)

この時期は、第2次世界大戦終戦後、日本の税制及び税務行政等がシャウプ勧告等により整備される一方、企業会計原則の制定、公認会計士制度の創設等があり、1952(昭和27)年に「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」(以下「第1次調整意見書」という。)が公表されたことで、税法と企業会計の関係が集中して検討された時期である。

また、終戦後の税制で、現在の財政状態から再導入が懸念されている財産税、富裕税、再評価税は、申告納税制度を所得税、法人税に先駆けて導入している。

1945(昭20)	連合国軍最高司令官総司令部(GHQ)設置(1952年4月廃止)
1946(昭21)	財産税法施行(昭和21年11月11日法律第52号)
1947(昭22)	所得税及び法人税に申告納税制度が導入
同上	経済安定本部「企業会計制度対策調査室」発足
1948(昭23)	証券取引法施行(5月6日施行)

1948 (昭23)	公認会計士法成立 (昭和23年7月6日法律第103号)
1948 (昭23)	経済安定9原則 (12月)
1949 (昭24)	ドッジ・ライン (Dodge Line) : 日本経済安定のための財政金融引締策をドッジ氏が立案・勧告した (2月)
1949 (昭24)	シャウプ使節団来日 (5月10日~1949年8月26日) 「日本税制報告書 (Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission)」巻1~4 (1949年9月)
1949 (昭24)	旧大蔵省の外局として国税庁が設置された (6月1日)
1949 (昭24)	経済安定本部の企業会計制度対策調査会が中間報告として「企業会計原則」を公表 (7月9日)。商法計算規則との調和を図り、昭和29年、38年、49年、57年と改正。同時に「財務諸表準則」公表
同上	日本公認会計士協会設立, 第1回公認会計士試験実施
1950 (昭25)	昭和25年証券取引法改正 (この法律の規定により提出される貸借対照表, 損益計算書その他の財務計算に関する書類は, 証券取引委員会 (後日大蔵大臣に改正) が一般に公正妥当であると認められるところに従って証券取引委員会規則 (後日大蔵省令に改正) で定める用語, 様式及び作成方法により, これを作成しなければならない。) (証券取引法193条)
1950 (昭25)	シャウプ勧告を受け入れた税制改正 (青色申告制度等)
1950 (昭25)	シャウプ使節団第2次日本税制報告書 (SECOND REPORT ON JAPANESE TAXATION BY THE SHOUP MISSION) (9月21日)
1951 (昭26)	税理士法施行 (7月15日)
1951 (昭26)	サンフランシスコ平和条約調印 (9月8日, 1952年4月28日発効)
1951 (昭26)	経済安定本部企業会計基準審議会中間報告「商法と企業会計原則との調整に関する意見書」
1952 (昭27)	経済安定本部企業会計基準審議会中間報告 (小委員会報告)「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」

(3) 第3期 (法人税の全文改正前後)

この時期は, 1965 (昭和40) 年の法人税法全文改正, 1967 (昭和42) 年の法人税法第22条第4項 (一般に公正妥当と認められる会計処理の基準: 以下「公

正処理基準」という。)を中心に、企業会計側からは、1965(昭和40)年日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」の公表、1966(昭和41)年「税法と企業会計との調整に関する意見書」(以下「第2次調整意見書」という。)の公表があり、商法も1962(昭和37)年と1974(昭和49)年に改正されている。

1960(昭35)	大蔵省企業会計審議会「企業会計と関係諸法令との調整に関する連続意見書」
1962(昭37)	商法改正：財産法的立場から収益法的立場へと転換。取得原価基準を原則とすることで実務的な負担の軽減を考慮・資産評価に原価主義を導入・繰延資産の範囲拡大・引当金の容認
1962(昭37)	原価計算基準制定
1963(昭38)	税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」
1965(昭40)	法人税法全文改正
1965(昭40)	日本会計研究学会税務会計特別委員会「企業利益と課税所得との差異及びその調整方式」
1965(昭40)	山陽特殊製鋼倒産
1966(昭41)	大蔵省企業会計審議会「税法と企業会計との調整に関する意見書」
1967(昭42)	法人税法第22条第4項創設
1974(昭49)	商法改正：初めて会計包括規定として「公正ナル会計慣行ヲ斟酌スベシ(第32条2項)」を規定。

(4) 第4期(平成における改正動向)

この時期の特徴としては、商法の度重なる改正から会社法への変化、証券取引法が金融商品取引法に改組されたこと、商法及び会計基準の改正に伴う法人税法の改正等が挙げられる。

1996(平8)	金融ビックバン
1996(平8)	税制調査会「税制調査会法人課税小委員会報告」

1998 (平10)	「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」(大蔵省・法務省)
1999 (平11)	商法改正：「商法と企業会計の調整に関する研究会報告書」を受けて金融商品の一部について時価評価を導入
2005 (平17)	「商法」から「会社法」へと全面改正。商法にあった包括規定は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従うもの(第431条)」として規定。会社計算規則第3条では「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行を斟酌しなければならない」とした。
2006 (平18)	金融商品取引法成立：「この法律の規定により提出される貸借対照表、損益計算書その他の財務計算に関する書類は、内閣総理大臣が一般に公正妥当であると認められるところに従って内閣府令で定める用語、様式及び作成方法により、これを作成しなければならない。」(金融商品取引法第193条)
2015 (平27)	BEPS (税源浸食と利益移転) 最終報告書公表 (10月)
2018 (平30)	法人税法第22条の2が創設

2 人的側面からの分析

1945年以降の法人税の課税所得計算を中心として分析を行う上で、本稿は、次のような視点からこれを行うこととした。

法人税の課税所得計算の進展に関与した者を次のようにして、各グループに区分した。それぞれのグループは、ある時代にメインプレイヤー（その分野における強い発言力を持つ者）として税務会計の進展に寄与したのである。

- ① 国税関係者：主として当時の大蔵省主税局に勤務経験のある者で、1965年の法人税全文改正及び1967年の「公正処理基準」創設あたりまで、税制改正に関する発言力を有していた。
- ② 会計専門家：1949年の企業会計原則制定から、第1次調整意見書等において、法人税法に企業会計の原則等を取り入れることを提唱した。この時期は、企業会計原則世代ということになり、1996年の会計ビックバン以降、国際会計基準の導入、新しい会計基準の制定は、企業会計新世

代の働きによるものである。

- ③ 税法研究者：シャープ勧告後、日本の大学に租税法の講座が開設され、税法を専門に研究する専門家が税制調査会等を通じて発言力を増した。
- ④ 税制調査会：税制調査会は、1959年を境に、それまで断続的であった活動が恒久化して、税制全般にわたり答申等を公表している。
- ⑤ GHQ：1945年から1952年までの間（いわゆる戦後混乱期）は、税制を巡る環境が錯綜した時期の主役であり、シャープ勧告を含めて、戦後税制の骨格形成に寄与した。

3 資料分析のルール

現在、戦後からの税務会計を研究するためには、その時代に活躍した者の著書、聞書等を参考にすることになるが、特に、連合国軍総司令部(GHQ)の管理していた1945年から1952年までの間のいわゆる戦後混乱期は、税制を巡る環境が錯綜した時期といえる。

例えば、シャープ勧告について、多くの研究が行われているが、その評価という点では、それぞれの立場によって大きな相違がある。

本稿では、上記2で述べたように、各分野にプレイヤーが存在し、それらの者がそれぞれ属している組織の立場から発言したものが記録として残された結果、同一の事項に対して異なる解釈が生まれる可能性が生じている。言い方を変えれば、一方の分野のプレイヤーと、他方の分野のプレイヤーの見解が結果として相違しているのである。その相違をどちらが正しい認識かという観点から評価するのではなく、異なる認識或いは見解が複数存在し、いずれも当時の認識としては正しいという理解をしないと、いずれか一方に偏した認識を支持すると、歴史の解釈として客観的に適正ということにはならないのではないかと思われる。

戦後混乱期から約70年以上が経過した現在、当時のプレイヤーでご存命の方がほとんどいなくなってしまうことから、当時を知るこれらの方々が過去に残した聞書等も貴重な資料であるが、これらもその者が属した組織等における見聞をベースにしていることから、その見聞の視野に広狭があり、その資料の裏付けをチェックする必要がある。例えば、申告納税制度を導入した理由を例とすると、各プレイヤーの立ち位置の相違から生じる各種の意見等があり、現在入手できる資料のうち引用する資料によっては周知されている認識と異なる結果となる場合がある。

誤解のないように繰り返すが、本稿は、税制自体がバラバラであったということではなく、税制を取り巻く環境がバラバラであったという認識であり、いずれが正しいものであるかという判断を避けて、すべて事実であったという立場から分析するということである。

第2章 税務会計論前史

1 本稿の対象となる時期

本稿は、主として、第2次世界大戦後から現代の時期までを対象としていることから、明治期から戦前の動向は、本論の前史に当たる。日本の法人税制は、第2次世界大戦を境に大きく変わったのではなく、1947年に申告納税制度導入で変わり、さらに、1965年の法人税法全文改正等で改正されたのである。

本稿は、所得税創設から第2次世界大戦終戦までを時代区分として第1章において第1期として掲げたものである。

2 第1期において検討対象となる事項

1887年に日本に所得税が創設され（以下「創設所得税法」という。）、12年後の1899年に創設所得税法のうちの第一種所得税として法人課税が創設さ

れた(以下「創設法人税」という)。

この創設法人税に関しては、次のような事項が検討対象となる。

- ① 創設所得税法と創設法人税の関連
- ② 法人税の導入が遅れた理由
- ③ 所得税法(明治32年2月10日法律第17号)第4条第1項に規定のある「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金前年度繰越金及び保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル(以下略)」にある、総益金と総損金はどこに由来する概念なのか。この所得を構成する2つの概念は、その後1965年の法人税全文改正まで継続して適用されたからである。
- ④ 法人税創設時の会社実務に影響を及ぼす法制は、商法ということになるが、当時の商法の税法への影響はあるのか。

3 創設所得税法と創設法人税の関連

創設所得税法に関する論稿は多い¹⁾。本稿は、法人課税と企業会計の関

1) 1887年に関連する文献等は年代順に並べると次のとおりである。

松方正義「所得税法之義」1887年、大内兵衛・土屋喬雄校正・大蔵省編『明治前期財政経済史料集成』第一巻「松方伯財政論策集」明治文献資料刊行会、1962年。阿部勇『日本財政論—租税—』改造社 1933年。汐見三郎他『各国所得税制論』有斐閣 1934年。藤田武夫『近代租税制度』河出書房 1948年。池田浩太郎「わが国所得税制の創設」『金融経済』22号 1953年。池田浩太郎「わが国所得税制の創設とその社会的条件」『経済研究』6号 1956年。高橋誠「初期所得税制の形成と構造」『経済志林』26巻1号 1958年。井手文雄『要説 近代日本税制史』創造社 1959年。前田正治「明治税制の成立」税法学7号 1961年。高橋誠『明治財政史研究』青木書店 1964年。林健久『日本における租税国家の成立』東京大学出版会 1965年。佐藤進『近代税成立過程』東京大学出版会 1965年。前田正治「明治税制の成立」税法学7号 1961年。高寺貞男『明治減価償却史の研究』未来社 1974年。藤井誠一「創設期所得税法の基本的性格」『経済研究』4集 1976年。大村巍「会計思考の発展と所得計算論争—大正年代の論争を中心として—」

係を焦点に検討することであることから、創設所得税法の概要を最初にまとめることとする²⁾。

- ① 納税主体は個人である。法人に対する課税はない。
- ② 総合課税方式で、同居家族の所得は戸主の所得に合算する。
- ③ 300円以上の総合所得に対して1～3%までの5段階で全額累進税率が適用となる。
- ④ 俸給、年金、恩給、公社債利子、株式配当金は全額が個人の所得となる。
- ⑤ 営業所得の場合は、総収入から必要経費を差し引いて所得とするが、前3年の所得の平均額を当年度の予測所得として申告する。
- ⑥ 所得税の納税義務者から選出された所得税調査委員は、提出された申告額について調査し決議する。
- ⑦ ⑥に基づいて郡区長は、税額を決定し納税義務者に通知する。納期は9月と3月である。

法人課税については、創設所得税法導入時に検討されたことは明らかである。

『税務大学校論叢』11号 1977年。山本洋・織井喜義「創世期の所得税制叢考」『税務大学校論叢』20号 1990年。井上一郎「安井・今村・鍋島による明治20年所得税法逐条解説」『税務大学校論叢』23号 1993年。末永英男「所得税法における所得計算構造—明治期初期所得税法を中心にして—」『近畿大学九州工学部研究報告(理工学編)』24 1995年。磯部喜久雄「創設所得税法概説—明治20年の所得税法誕生物語—」『税務大学校論叢』30号 1998年。大間知啓輔「明治20年の所得税法の由来・先発国の所得税の背景とその継受」『熊本学園大学経済論集』8巻3・4号 2002年。牛米勉「明治20年所得税法導入の歴史的考察」『税務大学校論叢』56号 2007年。能勢貞治「日本最初の所得税」(上)(下)。

2) 池田浩太郎「わが国所得税制の創設とその社会的条件」『経済研究』6号 32頁 1956年。

4 法人税の導入が遅れた理由

創設所得税法では、個人の所得のみが課税になり、法人所得への課税は1899年以降である。そのようになった理由は、法人を個人の集まりと考え、法人の利益がいずれ個人株主に帰属するとして法人に課税せず個人段階で課税することを方針としたからであるが、個人所得からの配当金の脱漏が多くあったことから、1899年に所得税法の改正が行われ、所得税法の一部に法人課税を規定したのである³⁾。

1899年改正の所得税法では、法人所得を第一種(税率2.5%)、公社債利子を第二種(税率2%)、その他の個人所得を第三種(税率1%から5.5%の累進税率)にそれぞれ区分して課税することになったのであるが、法人利益については、すでに述べたように、当該改正前では個人段階の課税としていたが、課税漏れも多かったことから、法人段階の課税に切り替えたのである。

しかし、個人の配当課税の代替措置として法人所得の課税を行うと、個人株主の所得の大小に拘らず配当に係る税額は一律になることから、1920年の改正により、配当を個人所得として総合課税するに至ったのである⁴⁾。

その結果、個人の所有する株式を出資して、これを管理する「保全会社」の設立が増加し、他の法人からの配当は、保全会社の所得となるという租税回避が行われたのである。これについて、矢部氏は、所得の総合課税を免れんがため同族会社を通じて種々なる合法的手段により、負担の軽減を図らんとする者が漸次多くなって到底これを放置することができなくなり、1923年の改正に至ったと述べている⁵⁾。

3) 匿名(一税務官吏)「脱税の総本山・保全会社物語」『会計』Vol. 17 No. 6 1925年 61頁。

4) 同上 61-65頁。

5) 矢部俊雄『会社の改正所得税・営業収益税・資本利子税とその実際』文精

結果として、同族会社とその出資者又は親族等の特殊関係者との間における行為により所得税遁脱の目的があると認められた場合、税務官庁は、所得審査会の決議を経た後に⁶⁾、その行為を否認して所得金額を再計算することになったのである。

5 創設法人税はどの国の法人税の影響を受けたのか

創設所得税法がどの国の所得税法を継受したのかということについて、創設所得税法が1877年導入、創設法人税が1899年創設であることから、19世紀末の西欧各国、特に、英米、ドイツ（当時プロシヤ）の3か国の当時の所得税法或いは法人課税についての比較法的視点が必要である。

米国の場合は、1861年から1872年までの間、個人を対象とした所得税が南北戦争の戦費調達を目的に導入され、1984年に法人税法法案が検討されたが、違憲判決の影響で廃案となり、1909年の間接税である法人免許税の創設があり、これを引き継ぐ形で1913年に法人税を含む所得税法が制定されている。したがって、日本の所得税・法人税と時期が合わず、米国の影響はないものと思われる⁷⁾。

プロシヤの個人の所得に対する税制は、1851年に創設され、1873年に改正されている⁸⁾。

この1851年法（プロシヤ財産等級税）は、明治政府の法律顧問であったルードルフ（Carl. Rudolph）によって1884年に提出された「収入税法律案」のモデルであった⁹⁾。

社 1927年 282-283頁。

6) 1923年改正所得税法73条の4。

7) 矢内一好『米国税務会計史—確定決算主義再検討の視点から—』中央大学出版部 2011年 第2章。

8) 池田浩太郎 前掲論文 36頁。佐藤進 前掲書 283-292頁。

9) 牛米勉 前掲論文 250頁。

プロシヤにおける法人所得税は1891年となっているが、配当金を標準にして調整する特殊な形態である¹⁰⁾。なお、日本の商法が創設時よりドイツ商法の影響を受けていたことについては、次項で述べることとする。

フランスは所得税が創設されたのは、1914年であり、日本への影響は少ないものと思われる¹¹⁾。

英国は、19世紀中の1844年の登記法、1856年及び1862年に会社法が成立している¹²⁾。法人税という名称で所得税から分離独立するのは1965年であり、それ以前は、所得税のスケジュール D として処理されていた。日本の創設所得税及び創設法人税の時期については、英国では1842年制定のピール (Robert Peel) の所得税法である。この当時の利益計算は、前3年の平均金額により算定されていたが、減価償却はすでに会計実務として行われており、法定化されたのは1878年法第12条である¹³⁾。この3年間の利益の平均額を課税標準とする方式は、1920年創設の法人利益税まで継続して適用されたのである¹⁴⁾。

以上のことから、日本の創設法人税に関しては、特定の国からの法の継受というよりも、当時の商法等の影響があったと考えるべきであろう¹⁵⁾。

10) 佐藤進『近代税成立過程』東京大学出版会 1965年 341頁。

11) 汐見三郎他『各国所得税制論』有斐閣 1934年 155頁。

12) 矢内一好『英国税務会計史』中央大学出版部 2014年 58-59頁。

13) 同上 56頁。

14) 同上 112-116頁。

15) 1899年法人税導入に関して次のような論稿がある。

堀口和哉「明治32年の所得税法改正の立法的沿革」『税務大学校論叢』28号 1997年。大間知啓輔「法人所得課税の発展段階(1)」『熊本学園大学経済論集』5巻1・2号 1998年。大間知啓輔「法人所得課税の発展段階(2)」『熊本学園大学経済論集』7巻1・2・3・4号 2001年。大間知啓輔「日本の所得税源泉課税型の法人所得税(1): 1899~1919年」『熊本学園大学経済論集』

6 商法の影響

商法については、前出の年表において1890年成立の旧商法と1899年成立の新商法があることは明記したとおりである。この税法と商法の関係を抜き出して再掲すると以下のようになり、税法が商法成立と同時期であることがわかる¹⁶⁾。

1861 (文久1)	普通ドイツ商法第1条に財産目録及び貸借対照表作成が規定 ¹⁷⁾
1862 (文久2)	英国の近代会社法成立
1887 (明20)	所得税創設
1890 (明23)	旧商法成立 (日本で最初の法律学上の企業会計規定を設置)
1899 (明32)	新商法成立
同上	所得税法改正 (第一種所得税として法人課税創設)

13巻1・2号 2006年。大間知啓輔「日本の所得税源泉課税型の法人所得税(2)：1899～1919年」『熊本学園大学経済論集』13巻3・4号 2007年。大間知啓輔「日本の独立課税型の法人所得税 1920～49年(1)：高橋是清と1920年の法人所得税の改革」『熊本学園大学経済論集』15巻1・2号 2008年。上野隆也「企業税務所得概念としての純資産増加説—税務会計における所得概念の変遷と形成—」第21回租税資料館賞入賞 2012年。

16) この分野については、安藤英義氏による次の著書及び論稿がある。

「商法貸借対照表規定の軟化とその要因：貸借対照表法に於ける債権者保護問題への第二步」『一橋論纂』第76巻第1号 1976年。「初期商法に於ける貸借対照表の系譜」『一橋論纂』第78巻第4号 1977年。「財産目録と貸借対照表：初期商法に見る両者の関係」『一橋論纂』第79巻第3号 1978年。「初期商法に於ける「計算書」の系譜：損益計算書の先駆」『一橋論纂』第83巻第1号 1980年。『商法会計制度論：商法会計制度の系統的及び歴史的研究』国元書房 1985年。なお、同書の新版は1997年に白桃書房から出版されている。

17) 安藤英義「初期商法に於ける貸借対照表の系譜」『一橋論纂』第78巻第4号 1977年 103-104頁。

(1) 旧商法と新商法における「計算書」

上記の年表に掲げた旧商法第218条では、「会社ハ毎年少ナクトモ1回計算ヲ閉鎖シ計算書、財産目録、貸借対照表、事業報告書、利息又ハ配当金ノ分配案を作り（以下略）」とあり、また、新商法第190条では、取締役は定時総会の1週間前に監査役に提出する書類として次のものが規定されている¹⁸⁾。

- ① 財産目録
- ② 貸借対照表
- ③ 営業報告書
- ④ 損益計算書
- ⑤ 準備金及び利益又は利息の配当に関する議案

(2) 正規の簿記の諸原則概念

日本の商法はドイツ商法の影響を強く受けたにも拘らず、ドイツ商法の中心概念である「正規の簿記の諸原則」概念を採用しなかった。「正規の簿記の諸原則」は、公正なる会計慣行という不確定概念である¹⁹⁾。

(3) 英国会社法の動向

日本の商法がドイツ商法の影響を受けたことは通説といえるが、創設所得税法に関して、ドイツ税法と英国税法が競合する関係であったことは創設所得税法の研究資料から窺うことができる。そこで、以下は、英国商法の沿革をまとめたものである。

18) 安藤英義「初期商法に於ける「計算書」の系譜：損益計算書の先駆」『一橋論纂』第83巻第1号 1980年 42頁。

19) 千葉準一「商法計算規定の形成」『経済志林』Vol. 77 No. 1 2009年6月 111頁。

1720 (享保5)	泡沫会社規制法 (Bubble Act) の成立
1844 (天保15) (弘化元)	「登記法 (An Act for the Registration, Incorporation, and Regulation of Joint Stock Companies)」(7 & 8 Vict, c. 110) (以下「1844年登記法」という。)の成立。この法律により英国では準則主義に移行したのである ²⁰⁾
1855 (安政2)	「有限責任法 (An Act for Limiting the Liability of Members of certain Joint Stock companies)」(18 & 19 Vict, c. 133) (以下「1855年有限責任法」という。)により初めて社員の有限責任が認められた ²¹⁾
1856 (安政3)	「会社法 (An Act for the Incorporation and Regulation of Joint Stock Companies and other Associations)」(19 & 20 Vict, c. 47) (以下「1856年会社法」という。)は、1844年登記法及び1855年有限責任法を廃止し、これに代えて制定された ²²⁾
1862 (文久2)	「会社法 (An Act for the Incorporation, Regulation and Winding-up of Trading Companies and other Associations)」(25 & 26 Vict, c. 89) (以下「1862年会社法」という。)は、英国の近代会社法成立といえる ²³⁾
1908 (明治41)	「会社総括法 (Companies Consolidation Act)」(1908 c. 69) は、1862年法制定後の改正等を総括統合した ²⁴⁾

20) The statutes of the United Kingdom of Great Britain and Ireland, 7 & 8 VICTORIA, 1844. pp. 807-844. 大隅健一郎『新版 株式会社法変遷論』有斐閣 1987年 82頁。

21) The statutes of the United Kingdom of Great Britain and Ireland, 18 & 19 VICTORIA, 1854-55. pp. 820-825. 大隅同上 83頁。

22) The statutes of the United Kingdom of Great Britain and Ireland, 19 & 20 VICTORIA, 1856. pp. 170-215. 大隅同上 85頁。

23) The statutes of the United Kingdom of Great Britain and Ireland, 25 & 26 VICTORIA, 1862. pp. 434-515. 大隅同上 87頁。

24) 同上 87頁。1982年以降1908年までの間、会社法 (Companies Act) というタイトルの法律としては、次のものがある (タイトルの異なるものは除いてある。)。① 1867年法, ② 1877年法, ③ 1879年法, ④ 1880年法, ⑤ 1886年法, ⑥ 1907年法, である。

イ 1844年登記法における会計関連規定

同法第34条には会計帳簿 (Account Books) の規定, 同第35条には帳簿の締切及び貸借対照表の検査についての規定, 同第36条には取締役の貸借対照表の作成義務に係る規定がある。また, 同第38条以下は監査人に関する規定である。なお, 第36条に規定のある貸借対照表については, 完全かつ公正な (full and fair) な貸借対照表を作成すると規定されている。しかし, 同法末に同法条文に係る細則が添付されているが, 会計関連に関するものは見当たらない。

ロ 1856年会社法

1844年法登記法とは異なり, この法律では, 法律の表Bに貸借対照表の様式が添付されている。この貸借対照表は, 日本において使用されているものとは貸借が逆の英国式である。表Bの貸借対照表における資産項目は, 会社所有の財産 (不動産及び動産), 債券, 現金及び投資であり, 負債・資本項目は, 資本金, 債務, 積立金及び配当原資となる損益から構成されている。

1844年登記法とは異なり, 1856年会社法には, 最後に規則があるが, これについては, 次の1862年会社法において述べることとする。

ハ 1862年会社法

この法律は, 1844年登記法, 1855年有限責任法, 1856年会社法等を含むすでに制定された17の会社法関連法規を総括したものであり, その一覧表は, 同法の第3シエジュールに掲げられている。

そして, 1856年会社法と同様に, 1862年会社法の第1シエジュール・テーブルAの72から77までが配当に係る規則, 78から82までが会計帳簿等に係る規則, 83から94までが監査に係る規則である。また, 様式として添付されている貸借対照表は, 1856年会社法と同じものである。以下では, 配当と会計帳簿等に係る規則の内容について述べる。

(イ) 配 当

配当についての主たる規則は、次のとおりである。なお、文末の数字は、1862年会社法の第1シジュール・テーブルAにある規則の番号である。

- ① 取締役は、株主総会の承認を得てその持株数に応じて株主に対する配当を宣言することができる(72)。
- ② 配当は会社の事業から生じた利益(Profits)以外から支払うことはできない(73)。
- ③ 取締役は、配当宣言をする前に、偶発事象への対応、配当の平均化、会社の事業に関連する設備の維持管理等のために、利益を留保することができる(74)。
- ④ 取締役は、株主の会社への支払うべき金額と配当を相殺できる(75)。

(ロ) 会計帳簿等

会計帳簿についての主たる規定は、次のとおりである。なお、文末の数字は、1862年会社法の第1シジュール・テーブルAにある規則の番号である。

- ① 取締役は、会社の商品在庫、現金収支の金額と摘要、会社の債権債務について、真実の会計帳簿を記帳すること。会計帳簿は本店に保管し、株主が閲覧できるようにすること(78)²⁵⁾。
- ② 取締役は、株主総会3月前までに、前年度の損益計算書(Statement of the Income and Expenditure)を1年に少なくとも1回作成し、株主総会に提出しなければならない(79)。
- ③ 損益計算書の模範的な様式はないが、発生源泉別に区別した総収入金額(the Amount of Gross Income)、設備、人件費及びその他の事項に關す

25) 1856年会社法テーブルBの69では、当該各勘定は、複式簿記の諸原則により、現金出納長、仕訳帳、元帳が記帳されなければならない、と規定されており、1862年会社法の規定にはこのような規定はなく、両者は相違している。

る費用を区分して総費用の金額を表示し、年次の収入と対応する全ての費用項目は勘定記入され、株主総会に損益の残高が示される。数年にわたり支出すべき費用が、いずれの年度において支出されている場合、その処理を行った理由を付記する必要がある(80)。

- ④ 貸借対照表は、毎年作成され株主総会に提出される。貸借対照表に含まれるものは、会社の財産と債務の要約であり、その様式は、第1スケジュール・テーブルAに添付されている(81)。

(4) 小 括

株式会社の使命は、株主からの出資金を活用して営利活動を行い、その活動の結果生じた利益を株主に配当することである。このことは、特に論証する必要もなく、また、ドイツ、英国における商法或いは会社法に相違が生じる事項でもない。

日本の新商法の規定に、損益計算書が明記されていたことはすでに述べているが、普通ドイツ商法の1870年改正法には損益計算書を意味する年次計算書が規定されている²⁶⁾。

ドイツ商法に関する具体的な計算方法に関する資料は見当たらなかったが、英国の1962年会社法では、発生源泉別に区別した総収入金額(the Amount of Gross Income)、設備、人件費及びその他の事項に関する費用を区分して総費用の金額を表示し、年次の収入と対応する全ての費用項目は勘定記入され、株主総会に損益の残高が示される、としている。

翻って、19世紀末ごろの日本における会計事情は、簿記書が多く出版されていたが、会計学として理論化されるのには少し時間を要する状況といえよう。

26) 安藤英義「初期商法に於ける「計算書」の系譜：損益計算書の先駆」『一橋論纂』第83巻第1号 1980年 50頁。

7 総益金，総損金の由来

所得税法（明治32年2月10日法律第17号）第4条第1項に規定のある「第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金前年度繰越金及ビ保険責任準備金ヲ控除シタルモノニ依ル（以下略）」にある，総益金と総損金はどこに由来するのか，という点であるが，次の2つのことが想定できる。

- ① 新商法により作成が義務付けられた損益計算書の作成方法に基因したものである。この場合，新商法との関連は推定できるのか。
- ② 英国の1962年会社法にある the Amount of Gross Income が「総益金」，総費用が「総損金」としたものである。新商法がドイツ商法の影響下にあったからとはいえ，税法が必ずしも同様にドイツ商法等の影響下にあったとはいえないのではないかと。例えば，1871年に翻訳出版された何礼之訳『英国賦税要覧』（Baxter, R. Dudley. The Taxation of the United Kingdom. London, Macmillan, 1869. First Edition. pp. 180.）のように，当時の日本は，外国文献を広く収集して翻訳していたのである。

これについて明確に述べているのが，吉国二郎氏の著書の記述である²⁷⁾。

創設法人税では，所得計算は総益金から総損金，前年度繰越金及び保険責任準備金を控除して計算するが，法人から税務当局に提出するのは損益計算書であり，総益金と総損金の概念は，損益計算書の利益と損失に照応している。その理由としては，大蔵大臣内訓第1条に所得計算に前年度繰越金を控除する，としていることから総益金と総損金は独自の解釈ではないと説明している。

そして，1927年に通達された主秘第1号では，「総益金とは，資本の払込以外において，純資産増加の原因となる一切の事実を指すもの（以下

27) 吉国二郎『法人税法講義』大蔵財務協会 1954年 12-13頁。

略)」といい、「法人の資産評価による増減差額はこれを総益金又は総損金に算入するものとす」といっている。

以上のことから、上記に掲げた2つの推論のうちの①について、新商法 ➡ 損益計算書の作成 ➡ 総益金及び総損金の用語の確立、という図式が見えるのである。

この吉国氏の説明を踏まえると、次の1950年に通達の由来が明らかになるのである。

総益金及び総損金に係る規定は、1950年9月制定の法人税基本通達（直法1-100）で次のように規定された。

137 総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払込以外において、純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。

また、総損金は次のように規定された。

138 総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本の払戻又は利益の処分以外において純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。

8 総益金、総損金に基づく所得計算

1899（明治32）年の法案段階では、当初案（第12回議會）第5条第1項第1号では、「前条第一種ノ所得ハ各事業年度総益金ヨリ同年度総損金及法律ニ依リ積立ツヘキ準備金最少額ヲ控除シタルモノノ前三箇年平均ニ依ル」であり、これが第13回議會で法律となったのである²⁸⁾。

創設法人税は、賦課課税制度であったことから、1899年所得税法第9条

28) 堀口和哉 前掲書 71頁。

では、法人所得金額は、損益計算書を調査し政府がこれを決定する、と定めている。

問題は、総益金及び総損金の内容は解釈に委ねられていたのである。

(1) 片岡氏の説明

大蔵省の職員であった片岡政一氏が出版した『税務會計』²⁹⁾では、次のように説明している。

総益金とは、その事業年度の一切の利益——詳しくいえば資本の払込以外において会社の純資産の増加を来すべき原因となる一切の事実である。また、総損金とは、その反対にその事業年度の一切の損失——正確にいえば資本の払戻及びその事業年度の利益金の処分により乃至は既往の積立金の減額によりて為す配当金又は利益割賦の賞与金の支出以外において会社の純資産の減少を来すべき原因となる一切の事実をいう、と説明している。

したがって、各会社の損益計算書が税法の定める計算方法で作成されていれば、その事業年度の純益金は直ちに総普通所得金額となるのであるが、総益金及び総損金の概念が不確定であることから会社の計算と税務署の計算との間に不一致となる。

この片岡氏の説明は、総益金及び総損金について、純資産の増減となる一切の事実としていることである。これは、前述の1927年に通達された主秘第1号にある記述を踏襲したものである。

(2) 1950年度における説明

総益金及び総損金の概念は1950年度のシャウプ勧告に基づく税制改正

29) 片岡政一『税務會計』4版(森山書店)1932年 44頁。

(以下「シャープ税制」という。)においても改正されていない。

シャープ税制における各事業年度の所得については、次のように説明が行われている³⁰⁾。

すなわち、総益金とは、資本の払込以外の純資産の増加の原因となる一切の事実であり、具体的には、商品の販売収入、手数料の収入以外にも、資産の評価益等計算上の利益も算入される。総損金とは、資本の払戻と利益の分配以外で純資産減少の原因となる一切の事実である。

何が総益金或いは総損金であるのかは、基本的に会計原則に従うが、法人税法は、課税の公平と負担の適正化を図るため、以下に掲げる特別の規定を設けている。

- ① 法人税の損金不算入
- ② 罰金又は料金の損金不算入
- ③ 寄附金の損金算入限度額
- ④ 前5年以内の青色申告繰越欠損金の繰越控除
- ⑤ 額面超過金及び減資益は益金不算入
- ⑥ 受取配当の益金不算入
- ⑦ 所定の保険差益、資本的支出に充てるため交付された国庫補助金の益金不算入
- ⑧ 所定の貸倒準備金の損金算入

(3) 「純資産の増減となる一切の事実」の意義

上記の片岡氏の著書と、シャープ税制の間には約20年の年月が経過しているが、シャープ税制の解説は、申告調整項目について述べているのみで、総益金と総損金の本質については、両者共に、「純資産の増減となる

30) 市丸吉左衛門「新法人税の概要」大蔵省他監修『新税詳解』所収 大蔵財務協会 1950年。

一切の事実」という共通する説明のみである。

このことから明らかのように、1950年の法人税基本通達の規定（純資産の増減となる一切の事実）は、すでに約20年前から大蔵省における解釈では、国税関係者の間で共有されていたことになる。

ここで商法との関係を整理すると、商法は、債権者保護の原則と共に、株主への配当金の分配のための原資である利益計算が必要である。

税法上の所得概念として、「純資産増加説」³¹⁾があるが、前出の片岡氏による法人所得についての「純資産の増減となる一切の事実」という解釈は、欧米においてすでに提唱されていた「純資産増加説」を参考にしたものであるのか、或いは、商法における計算規定をベースにした財産の増減という意味であるのかが不明である。

「純資産増加説」の提唱者であるシャンツ（Georg von Schanz）がその説を公表したのが1896年であることから、創設法人税が制定された1899年に「純資産増加説」に基づいて立法が行われたと説明するのは無理がある。また、片岡氏が著書を上梓した1931年には、すでに米国のヘイグも「純資産増加説」を提唱していたが、創設法人税の条文解釈として、後年の理論を引用するというのは矛盾することから、この推論も成り立たない。

以下はこれまでの資料に基づく筆者の推論である。

創設法人税導入時、一定の規模以上の法人では複式簿記が広く普及していたことは事実である。新商法が、取締役、財産目録、貸借対照表及び

31) 金子宏『所得概念の研究』有斐閣 1995年 24-25頁。金子教授は、純資産増加説を包括的所得概念と表現し、その最初の提唱者であるゲオルグ・シャンツは、所得を「一定期間の資産の純増」と定義した、と記述している。所得概念としては、制限的所得概念である所得源泉説と包括的所得概念である純資産増加説があり、これら以外に、市場所得説、消費型所得概念がある（吉村典久「第2章所得税法」33-34頁、『基礎から学ぶ現代税法』財経詳報社 2017年 所収）。

損益計算書等の監査役への提出を義務付けたことで当時の会計実務の水準を押し量ることができる。

創設法人税は、当時の会計実務（一定の水準の複式簿記）、商法の規制等をベースに、税法独自の所得計算の余地を残すために、総益金及び総損金という不確定概念により所得金額の計算を定めたもので、結果的に、この規定が、「純資産増加説」の内容と一致したという理解である。したがって、1965年の全文改正前の法人税における所得概念が「純資産増加説」に基づいているという解釈は、後知恵的なものといえよう。

9 創設法人税以降の分析視角

2018年度における法人税法第22条の2の創設は多くの注目を集めた改正であるが、企業会計と税務会計の関係についても、再度考える機会ではないかと思われる。その場合、1947年の改正により、所得税・法人税に申告納税制度が導入されているが、話の出発点はその辺りからということになる。

1947年に所得税・法人税に導入された申告納税制度は、1946年施行の財産税において導入済みであった。この申告納税制度の導入と1949年のシャープ勧告は、戦後税制史の税務会計分野と関わりのある重要な出来事といえる。これらを経て、企業会計原則の制定等に基因した企業会計原則と商法、税法との調整意見書の問題、1965年の法人税の全文改正、1967年の法人税法第22条第4項の公正処理基準の創設等の動きを経て現在につながることになる。このような一連の出来事の最後に、法人税法第22条の2の創設があるという捉えかたもできる。

そして、本稿では検討対象ではないが、1951（昭和26）年に署名されたサンフランシスコ講和条約以降、1972（昭和47）年5月までの間、米国の施政権下にあった沖縄の税制もある意味では戦後の税制史である。この件

に関して、当時の資料の存在を関係者に問い合わせをしたところ、埼玉県和光市にある税務大学校税務情報センター（租税史料室）に当時の沖縄の税制関連資料があることがわかった。

10 第2期の検討

この項の内容は、次章以降で述べることになるが、本稿で検討したように、法人の事業年度の所得金額は、総益金から総損金を控除して計算することになっており、創設法人税の時期から、戦後税制史である第2期へとつながるのである。

特に、日本がGHQの管理の下に置かれた1945年から1952年までの間（いわゆる戦後混乱期）は、税制を巡る環境が錯綜した時期といえる。ではなぜ錯綜した状況になったのかということであるが、次のような理由が考えられる。

① 強い権限を持つGHQ、これと対峙した日本政府及び官庁等に属する方々がある種のプレイヤー（その分野における強い発言力を持つ者）として新規の制度設計が同時多発的に行われ並行した形で種々の事項が進行したのであるが、各フィールドにプレイヤーが存在し、それらの者がそれぞれ属している組織の立場から発言してそれらが現在記録として残された結果、同一の事項に対して異なる解釈が生まれる可能性が生じたのである。

繰り返しになるが、一方のフィールドのプレイヤーと、他方のフィールドのプレイヤーの見解が結果として相違することになる。その相違をどちらが正しい認識かという観点から評価するのではなく、異なる認識或いは見解が複数存在し、いずれも当時の認識としては正しいという理解をしないと、いずれか一方に偏した認識を支持すると、歴史の解釈として客観的に適正ということにはならないのではないかと思われる。

- ② ①に記述した状況は現在も存続しているのかということであるが、①の状況は、その分野における強い発言力を持つプレイヤーが、独自の見識に基づいてバラバラに発言していたという見方もできるのである。この時期の特徴の1つは、税法の立法等に携わった方々(国税関係者)が多く発言していることである。その後、税制調査会等が整備されたことで、税制改正等の議論が収斂して多元化から一元化の方向に向かったこと、さらに、税法の研究者等が中心になって次第に発言力を持つようになったことで、いわゆる戦後混乱期のバラバラ状態を脱して、税法に関する議論のプロセスが整備されたといえる。
- ③ 戦後混乱期から約70年が経過した現在、当時のプレイヤーでご存命の方がほとんどなくなってしまったことから、当時を知るこれらの方々が過去に残したオーラル・ヒストリー(聞き書き)等も貴重な資料であるが、これらもその者が属した組織等における見聞をベースにしていることから、その見聞の視野に広狭があり、その資料の裏付けをチェックする必要がある。例えば、申告納税制度を導入した理由、シャウプ使節団に対する各プレイヤーの立ち位置の相違から生じる各種の意見等で、現在入手できる資料のうち引用する資料によっては周知されている認識と異なる結果となる場合がある。(続く)