

法人税会計論（3）

鳥 飼 浩 正

（3） 損金処理の態様と原則

損金についても、益金と同様、その内容についての法人税法上の定義は存在していないが、益金に対応する概念である点については、法人税法22条の第1項の規定によって明らかである。さらに、同条3項では、損金の額に算入すべきものについて明確にしている。その内容は、概して、三つに区分されており、第一号は、収益に係る売上原価、譲渡原価などの原価、第二号は、販売費、一般管理費に類する費用、第三号は、資本等取引以外の取引に係る損失である。さて、このような損金内容を構成する主成分が三つに区分されて明記されたのは、昭和40年の法人税改正によるものであり、それより以前に用いられていた『総損金』概念内容に一定の税法的判断指標を導入したものであると言える。もとより、税法における損金処理では、基本的に、会計処理としての一般的公正妥当性を認知される会計基準に準拠する点が求められてきたことは当然である。法人税法22条第4項でも、それが明記されているし、ここでの損金処理に関わる会計基準では、主として、発生主義の原則、及び、費用収益対応の原則が、それに相当するものであると言える。40年の改正では、その点が損金処理に関わる税法的指針として確認され、その趣旨の基に、22条第3項での損金区分大綱として明文化されたことになる。そこで、次に、三つに区分されたその大綱の一つ一つについて詳細に取り上げ、損金処理の特性的要素について考慮していきたいと思う。第3項第一号では、当該事業年度の収益との対応可能な原価に相当する分が挙げられる。その代表的なものが、売上原価、完成工事原価などである。これらの原価に共通す

る特性としては、収益との個別的対応関係が財貨価値の費消等を介して明確に把握される点であろう。要するに、適性な期間利益計算を図るために、その期間収益に対応する期間費用の帰属関係を問い、両者間の直接的対応関係が明らかになった分が費用として計上されるという企業会計の論理に準拠して挙げられるところの原価であろう。第二号では、売上原価など以外で当該事業年度の販売費、一般管理費と称されるものに類する費用である。ただ、ここで留意される点は、この条文での括弧書き部分にあるように、この類の費用から、『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ていないものを除く。』点であろう。債務確定基準と称されるものであって、費用としての計上可能分が基本的には債務の確定分に限定されるという考え方を指針化したものである。ここにいう債務の確定分と判断されるためには、債務の存在自体を確認するための次のような三つの要件が求められることになる。その一つは、当該事業年度終了の日までに、費用として計上可能分に相当する債務が成立している点である。二つ目は、同日までに、債務内容である具体的給付行為の原因となる事実が発生している点である。三つ目は、同日までに、債務金額が合理的な算定基準でもって把握出来る点である。以上のように、ここでは先ず、債務の内容に関わる分が期間帰属の対象として明確に確認される得るかどうかの間われるのである。次に、その確認に当たっては、それが具体的給付行為に相当する内容であるかどうかが見極められねばならない点であろう。その事実内容が客観的に顕示しており、且つ、それが合理的に把握出来るという点は、その見極めに、最も基本的な条件である。さて、以上の趣旨からすれば、費用の見越し計上や引当金の設置に関わる処理は、基本的には、これらの要件を充たさない限り、許容されないことになる。税法的な取扱いでの引当金に関わる処理規定は、債務確定基準の例外的なものであって、その理念的意図からすれば、その計上については、その適格要件を充たすものだけに制約されたものであると言える。『別段の定め』がそれに相当するものである。このように、債務の確定分に限定される費用の計上額は当該事業年度に相当する分であると認められることになり、

ここに、期間帰属を前提にした収益との対応関係が見いだされると判断され、損金額計上の合理的根拠をなすものであると言える。

第三号では、損失の額に相当する分であるとしている。そもそも、損失という概念は事業活動との関連で発生する非経常性の高い出費的性格を有するものであって、経営目的との関連性を欠く点から、収益の対価としての損金扱いには問題があるという意見もあるわけである。しかしながら、税法では、当該事業年度の損失額も資本等取引以外の取引に係るものであれば、前項の原価、費用と同様、損金を構成する要素としているのである。それでは、その趣旨をどう解するべきであろうか。その一つは、損失が非経常性、あるいは、偶発性が高いものであっても、そのこと自体が経営目的と無関連で発生するものではないという考え方である。当然なことながら、偶発性が高いが故に、経営目的の除外要因として扱われることは、特に今日のような不確実性の高い環境下では、許容されるはずもないのである。高いロスの発生に対しては、計測可能な範囲において行なわれる処理が、経営目的関連の計画に組み込まれるのである。それを可能な限り回避していくのが経営であるから、ここで発生する損失は、通常発生する経営コストとして把握される必要がある。貸倒損失がその例である。その二つ目は、総じて、企業の経営成果をマイナスさせる大きな要素であるという考え方である。経営目的に類する損失であっても、なくても、実際の発生額が成果のマイナス要因として作用しているのであれば、損金としての把握対象にすべきであるという捉え方である。大ざっぱではあるが、企業の要請を組む考え方であろう。いずれにしても、ここにおける損失が、原価、費用のように、原価要素的に、あるいは、期間的に、その収益との直接的な対応関係が見いだせないものの、期間損益計算を前提にする会計処理では、その発生の事実と収益との間の相関関係が許容されることによって、損金としての扱いがなされるものと解される。具体的には、固定資産売却損、災害損失、あるいは、減価償却額などの修正に関わる前期損益修正などが、ここでの損失に含まれることになる。又、税法における資本等取引、即ち、『法人の資本等の金額の増加又は減少を生じる

取引及び法人が行なう利益又は剰余金の分配をいう』は、除外されるので、例えば、減資差損や配当などは、ここでの損失には含まれない。さて、これまでは、法人税法第22条第3項における損金処理に関わる基本的な規定について見てきたわけであるが、その処理については、各種の別段の定め依るものもあるわけである。ここでは、その主たる項目のみの羅列に留めて、その内容の説明については別項で扱うことにしたい。先ず、売上原価や譲渡原価の決定には、資産評価、あるいは、減価償却の問題が関わってくるわけである。法人税法29条、30条は、棚卸資産、あるいは、有価証券の評価について、又、31条、32条は減価償却資産、繰延資産の償却について、33条は評価損について規定したものである。損金性を有する各種の出費で規定される項目には次のようなものがある。役員報酬、退職金、役員賞与、寄付金、租税公課などに関わる出費。反対に、損金性を有するものではないが、その時点での課税負担の減免を図るための損金扱い措置が許容される項目として、圧縮記帳に関わるものがある。引当金についても、その基本的な規定では、これを許容していない訳であるから、ここでの損金扱い措置に相当する。この他にも、繰越欠損金、資産整理の際の資財提供に関わる欠損金、保険会社による契約者配当金などにおける処理での損金扱い措置がある。

以上、損金処理に関する税法での取扱指針となるものについて、その内容に関わる部分について述べてきたわけであるが、損金の内容についての本質的なものに関しては益金同様に税法においては、明確には述べられてはいないようである。ただ、基本通達（52）によれば、次のような説明があるので、その趣旨は明らかにされうる。即ち、『損金とは、法令により別段の定めあるものの外、資本等取引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』。前にも述べたと思うが、税法における所得の計算的概念は、資産実体の獲得、費消に裏づけられる価値の増減によって測られる純資産価値を顕現するものであって、把握される金額は、一定期間における価値実体に生じたところの結果的変動分である。純資産増加説と言われるものである。

これは、所得の源泉実態を見極め、当期業績分に相当するものだけが、そ

の成分として把握の対象とされる所得の概念（所得源泉説）とは区別されるものである。我国の税法では、純資産増加説の見解を受容しており、結果的に顕現される資産価値の増減分だけが、所得計測の対象とされるのである。従って、業績的、非業績的といった所得の源泉成分は問われずに、結果的価値顕現分を所得の構成要素として把握していくことになる。基本通達は、損金に関わる以上のような趣旨を説明したものであると解することが出来る。以下、損金の額に算入すべき費用、そして損金に関わる各種について主に、別段の定めが設定される規定の趣旨、論理を明らかにしながら、税法での取扱内容を見ていきたいと思う。ここで取り上げられる項目は次のようである。

（イ）売上原価、（ロ）減価償却費、（ハ）繰延資産の償却、（ニ）役員給与、（ホ）寄付金、（ヘ）交際費、（ト）租税公課、（チ）貸倒損失、（リ）引当金繰入などである。

（イ） 売上原価

法人税法22条第3項は、当該事業年度の損金の額に算入すべき金額についての大綱を示したものであるが、第一号において、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じる原価の額を挙げているのである。この内容では、収益費用対応の原則に照らして、費用計上額については、対応の趣旨に適う分だけに限定されるという会計基準の考え方が踏襲されたものであると言える。即ち、発生主義が第一次的なものであるとすれば、収益に係る対応処理は、さらに期間的な費用計上額の適正化を図るための二次的制約基準であると言える。税法における損金の対象になる売上原価の算入額計算も、基本的には、この一般的会計基準を前提にしている。さて、この売上原価などの算入額計算については、旧通達において、債務確定基準に依る計算上の制約が設けられていたが、昭和55年の通達改正で削除されることになったのである。それは要するに、法人税法22条における損金処理規定の大綱において、第3項第一号に見られるように、売上原価などに関して、収益に係る対応処理の原則が明らかにされている点から、その規定との調整が図られたものと解される。本来、売上原価などのコスト類は付帯費用を含

むケースが多く、最終的な原価の算定（債務の確定）を待っている、売上金額との適正な対応関係を欠くことにもなりかねないのである。原価計上額の算定、ここでの、損金の額に算入すべき売上原価などの金額計算において、債務確定基準よりは収益費用対応の原則が優視される背景には、こうした理由が考えられる。さて、売上原価などの把握を、その売上収益分との対応関係に即して行なっていく場合に、個別の売上ごとに、そのコスト分としての対価を把握していくことは、実際面において煩雑さを伴うものであろう。そこで、その把握に当たっては、期間損益計算を前提として、その期間における取引内容ごとに、その売上収益に対応するところの原価分を総額的に計算していくという方法で行なわれるのが通常である。それは例えば、工企業での製品売上に関わる場合では、製品のインプット在庫分から期末残留在庫分（いずれも、製造原価で計算されたもの）を控除していく方法で計算される。要するに、 $(期首分 + 当期製造分 - 期末分)$ の式から製品のアウトプット原価、即ち、売上原価が算出されることになる。この際、製品のインプット在庫分については、既発生データに基づいて決定された原価であるが、期末分については、その時点で評価されべき原価であるから、期末分の評価額の程度によっては、売上原価が多少、変えられるという問題が生じるのである。場合によっては、それが、意図的に、あるいは、恣意的に操作されることにもなりかねないのである。そこで、法人税法29条では、『法人税法第22条第3項の規定によって当期の損金の額に算入される売上原価等の額を算定するために必要な棚卸資産の期末評価額の計算』に関わる許容される取扱の範囲などについて規定している。具体的には、棚卸資産の範囲、評価方法、原価の構成、低価法、評価方法の選定・変更等の手続き、などについてであり、以下、それぞれについて、その要旨を述べることにする。

a. 棚卸資産の範囲と評価

棚卸資産の範囲については法人税法施行令10条において、『商品、製品（副産物、及び作業くずを含む）、半製品、仕掛品（半成工事を含む）、主要

原材料、補助原材料、消耗品で貯蔵中のもの、これらの資産に準ずるもの』と規定されている。この類の資産に共通する特性としては、先ず、それらが、経営利益の主成分である販売成果の実現を目的として保有される財貨、用役であるという点であり、次に、その保有段階での各形態ごとに、その時点でその完成度や販売の程度などが測定されていくという点である。けだし、その測定は販売成果の実現を捉えていく場合には欠かせないものであるし、会計的把握を行なっていく場合にも、この見極めが重要になってくる。さて、以上のような特性によって、経営利益の主成分を成す販売成果の実現の程度を会計的利益の対象として把握していく必要が生じてくるわけであるが、それを目的とする会計を、ここでは、棚卸資産会計と呼び、その一つの課題として評価の問題を扱うことにする。そして、この棚卸資産の評価が、税法では、損金の額を構成するところの売上原価の計算に必要な期末棚卸資産の価額算定に置かれている点を、先ず、明確にしておかなくてはならない。法人税法29条には、この点、即ち、棚卸資産の評価視点が売上原価の算定にあることが明らかにされているし、それに即した評価の方法が選択出来るとしている。さらに、法人税法施行令28条第1項において、その評価方法の種類として、選択可能な原価法と低価法とが挙げられている。この28条第1項第1号は、この二つの方法の中の原価法について定めたものであるが、そこには、棚卸資産評価に関わる会計理念が伺えるので、それを書き出してみることにする。即ち、『当該事業年度終了の時にあって有する棚卸資産につき次に掲げる方法のうちいずれかの方法によって、その取得価額を算出し、その算出した取得価額をもって、当該期末棚卸資産の評価額とする方法をいう。』このように、その規定内容から、今扱う期末棚卸資産の評価額計算に必要な会計理念として最も基本的な二つの概念を抽出することが出来る。その一つは、期末棚卸品をその資産の取得価額で評価する点であり、あと一つは、その配分に関わる点である。前者は、原価の構成に関わる問題であり、後者は、原価の配分に関わる問題であらう。

b. 原価の構成

ここでの原価とは、棚卸資産の取得価額を意味する概念である、それは原価配分（評価）の基礎額になるものであり、その内容は資産の取得方法などによって異なってくるが、税法規定内容を概略的に把握すれば次のようである。

購入により取得した資産の原価

$$= \text{購入代価（取得のための直接費を含む）} + \text{その資産の消費又は販売のために要した直接費}$$

自己の製造等により取得した資産の原価

$$= \text{製造等に要した原材料費、労務費、経費} + \text{消費又は販売のために要した直接費}$$

（但し、製造等に要した原価要素の費消額算定のための税法独自の計算規定はなく、施行令32条第2項では、適正な原価計算に依拠するということを前提として、その計算数値を取得原価データとして利用出来る点が規定される。）

なお、当該棚卸資産の購入代価、あるいは、製造原価について、その額の3%程度以内で発生する特定の費用に関しては、その費用額の取得価額への不算入が許容されている。

以上のように、ここでの原価を構成するところの主成分は、購入棚卸資産については、その購入代価に相当する分であり、又、製造棚卸資産については、その製造原価に相当する分である。そして、それらの基軸原価に税法でその形状を許容される付随費用（消費又は販売のために要した直接費など）が加算されることになる。

『原価の配分』

原価の配分とは、棚卸資産の取得価額としての原価を、実現収益に対応する原価と、そうでないもの、即ち、実現収益に対応しえない原価とに区分す

ることである。ここに用いられる実現収益という概念は、棚卸資産の販売によって生み出される収益の会計的認識が販売の時点で行なわれるとする実現主義の趣旨から、当期収益の稼得分として計上出来る収益を意味している。原価の配分とは、その趣旨に基づいて、その区分、即ち、当該事業年度内に販売のため払い出された棚卸資産に相当する原価（費消原価あるいは、当期における対収益賦課分の原価）と、未販売の棚卸資産に相当する原価（未費消原価あるいは、次期以降における対収益賦課分の原価）とを明確にすることであろう。さて、税法では、この原価配分が当該期末棚卸資産の評価額算定を視点として行なわれ、なお且つ、その計算の目的が、当該事業年度における損金の額に算入すべき売上原価額の算定に向けられている点が特徴的である。このように、売上原価額の算定が、期末棚卸資産の評価額（あるいは、期末繰越額）計算を経由して間接的に行なわれるプロセスは、次の計算式に表わすことが出来よう。即ち、

$$\text{期首繰越額} + \text{当期受入額} + \text{期末繰越額} = \text{当期売上原価}$$

ところで、このような原価配分による棚卸資産の売上原価の計算、及び、期末棚卸資産の評価では、棚卸資産全部における個々の取得価額で計算していく方法（個別法）と個別法以外の方法とがあるが、個別法以外の方法では、棚卸資産が、その種類、品、質、型などの種類等の差異によって区分され、その評価は各種類等ごとに、次に挙げられる方法（ここでは、7つの方法の名称の記述だけに留めておく）のいずれかを選択、且つ、その選択された方法が継続して適用されることになる。その方法には、先入先出法、後入先出法、総平均法、移動平均法、単純平均法、最終仕入原価法、売価還元法、などがある。

以上、期末棚卸資産の評価に関して、その原則をなす評価方法としての原価法、そして、その方法の基本的な概念を取り上げ、その特性について述べてきた。

c. 低価法

法人税法施行令28条第1項第1号、第2号では、当該期末棚卸資産の評価額の方法として、原価法以外に、低価法による評価を採用出来る点が規定されている。この低価法とは、『取得価額による原価法により評価した価額と当該事業年度終了の時における、その取得のために通常要する価額とのうち、いずれか低い価額をもってその評価額とする方法をいう』。さて、近代的損益計算思考の普及に伴って、この低価法が許容される趣旨についても、原価配分思考の視点で捉えていく見解が見られるようになった。例えば、原価と比較される期末時価（再調達価額）の下落は、原価の有効部分を失わせるものであって、低価法の採用は、その非有効部分を画定することによって、残留有効原価を算定するためには欠かせないとするものであろう。

しかしながら、こうした見解に対して、異論が出るのもやむおえない点であろう。もとより、原価配分思考は、『棚卸資産による収益が販売によって実現すると見る限り、未販売の棚卸資産は原則として原価で繰り越すこと』（体系会計学辞典 P262編者木村重義）のように実現主義の原則と整合するものである。その意味では、期末時価の下落による有効原価の喪失分は、販売の時点で確定すべきであって、評価時点での時価の下落は、その見積りに過ぎないのである。このように、低価法が許容される背景には、見積り計上を是認しうる保守主義的会計慣行が支持される点にあるようである。

低価法を採用した場合に、その処理として、期末評価額が翌期首の評価額にどう反映されるかが問題になってくる。この場合、洗い替え方式では、期末評価額が翌期首では、原価法評価額に振り戻されるのに対して、切り放し方式では、期末評価額が、翌期首での新しい棚卸資産の評価額として繰り越されることになる。なお、切り放し方式に関して、この方式が後入先出法を原価とする低価法には採用出来ないとしているのは、それによる期末評価額が、そのまま維持され、回復されない可能性が高いという判断によるものであろう。

さて、当該事業年度末に、低価法による評価額まで減額させ、その際発生

する評価損を翌事業年度に戻し入れることによって、本来の原価（原初取得価額）に戻すことについては、低価法の趣旨である『原価の非有効部分』、『効用喪失分』が、本来、不確かに発生する損失の見積りに過ぎないという捉え方があるように考えられる。それは、翌期における時価の上昇をもって回復され得る性質のものであって、流動的なものに他ならない。従って、常に、判断の基点になるのは原初原価であって、当期末での『効用喪失分』としての評価損が計上されても、翌期においては、その見積り損失分については、修正が施されなければならない。税法が原則として採用している処理方式（洗い替え方式）であり、その要旨は次のようである。

（当期末）低価法適用による評価損	100	評価損調整処理	100
（翌期末）評価損再調整処理	100	評価損戻入処理	100

一方、原初取得価額を評価減した以上、その価額が次期以降における当該棚卸資産の原価として認められるべきであるという捉え方（切り放し方式）も考えられる。評価益の計上を否定する商法の趣旨に合うものであるが、税法では、一定の要件を充たす場合にのみ（例えば、後入先出法を原価とする低価法でないこと等）この方式の採用が認められる。（施行令28条）

（当期末）低価法適用による評価損	100	棚卸資産	100
------------------	-----	------	-----

以上は施行令28条第1項2における低価法適用の場合であり、次に、法人税法33条2項、施行令68では、『特定の事実』に相当する場合での、棚卸資産の評価替え処理が認められる。税法では、棚卸資産の評価は売上原価及び期末棚卸資産の価額を算定するために行なわれ、その取得価額による評価が原則になっている点から、評価替えによる評価損の計上及びその損金算入処理は認められていないのである。『特定の事実』に限定されるのも、そうした理由によるものであり、次のような場合である。要するに、棚卸資産にお

いて著しい効用喪失分が生み出される場合であり、税法ではそれに相当する価値減少の態様として、災害等による損傷、陳腐化、更生手続きに因る評価替え、などが示される。このような税務処理は企業の任意に依るものであるが評価損の計上には、確定した決算の段階での損金処理を前提としており、その趣旨での損金算入処理が行なわれることになる。要約すれば、評価損の損金算入可能枠については、当該資産の評価替え直前の帳簿価額と期末時価（譲渡価額）との差額を限度とするものであり、仮に、その額と『特定の事実』発生時点で計上された評価損との間で差異が生じる場合には、申告調整において、その税務的調整が為される。

d. 評価方法の選定、変更等の手続き

税法では、法人が行なう評価方法の選定については、事業の種類別に、且つ、資産の分ごとに、それらを区分単位として行なわねばならないとしている。（施行令29）ここでの棚卸資産区分では、商品又は製品、半製品、仕掛品、主要原材料、補助原材料の五つの区分が用いられているが、評価の実効を得るために、さらに、細分化された区分単位を用いることも認められる。

（基本通達5-2-18の趣旨）このような区分単位を設ける趣旨が、資産の個々に細分される特性を評価に反映させ、税法的要請に適う、その適正化を企てる点に置かれていることは言うまでもない。特に、棚卸資産は、その資産特性としての形状的なもの、質的なもの、価格的なものにおいて価値形態としての多様性が多く見られる資産である。そこで、個々の資産について、その特性において共通の要素を持ちうるグループごとに区分単位として設けておくことは評価の合理性を高める点からも当然なことである。要は、個々の動態が最も合理的に把握されるための条件を持つものとしての評価の類型化が図られることが重要であるから、それが事業の種類別に行なわれることで充たされれば、区分単位として、事業の種類別を用いることも適当であろう。

次に、基本通達5-2-9では、低価法を採用する場合の区分単位につい

て示しているので、ここで、その要旨を加えておくことにしたい。

この基本通達では、評価を行なうことによって、棚卸資産に生じた低価の実態を判明させるために、対象となる資産の区分単位が示されている。その単位としては、先ず、資産の種類において共通する要素をもつもの（売価還元法適用商品では、同程度の差益率を有する商品単位）、次に、今の区分単位とは別に、事業の種類ごとに、且つ、資産の区分ごとに、それらを区分単位とするものである。一般的に、法人が行なう区分単位の選定の場合には、区分単位が細分化される程、評価額が下方に算定され、その下方分だけ、評価損額を高めることになるので、この場合には、資産種類別評価の方が、資産区分別評価よりは、評価損が多く生じることになり、低価法の採用による特性と言えよう。前に述べた低価法の方式に関連させれば、切り放し方式は、種類別評価の場合に限って認められ、従って、区分別評価は、洗い替え方式を前提にしている。（基本通達5-2-9の趣旨）

次に、評価方法の選定についてである、施行令30では、法人によって選定された評価方法が継続して適用されるべき点が示される。これは、最も基本的な趣旨を示したものであって、特別な場合（例えば、既存方法の適用経歴が相当期間に及ぶ点、又は、そのことによって、所得計算に不合理な面が生じてきた点など）を除いて、方法の継続適用が遵守されるべきである点が明確にされている。この趣旨は、企業会計における継続性原則の起因理念を確認したものであって、要するに、恣意的な裁量による会計処理の原則や処理方法の変更が、企業会計の最も基本的な拠所とする会計的真實性の前提を歪めるとする配慮から醸成してきたものであろう。そして、この趣旨が税法の要請にも通うことは言うまでもない。基本通達5-2-20、そして、その注では、例えば、『相当の期間』という枠を3年に限定しており、その間の方法の変更を、特別の理由がある場合（合併に伴うもの等）を除いて、原則的に認められないものとしている。勿論、前に述べた趣旨に適えば、その変更によって会計的真實性の前提を保障していくという合理性が得られる結果が出るようであれば、こうした期間的制約は二次的なものであると解される。

このように、選定された評価方法は継続して適用されねばならず、変更する場合には、法人の納税地を所轄する税務署長に変更しようとする事業年度開始の日の前日までに、変更事由を届け出て、その承認を得なければならない。仮に、評価方法の選定が行なわれなかったり、あるいは、選定された評価方法が実施されなかった場合には、最終仕入原価法が税務計算面での決定的な評価方法として適用されねばならないとしている。(法29の1、施行令31の1の趣旨)又、このような場合でも、評価方法に原価法の中の一つが適用されており、所得計算面での適正性や合理性が維持されているとの判断を条件として、法人の評価方法が是認される場合もあり、是認されれば、税務署長によって更生決定が行なわれる。

e. 評価減に関わる問題

税法では、棚卸資産に関わる、その期末棚卸額を決定し、次に、その資産の当期払出分に相当する原価(棚卸資産費用とも言われる)の算定を行なうのである。ここに言う評価とは、この棚卸資産費用の算定に必要な期末棚卸額を決定することを意味する。又、近代における損益計算では、この評価は原価の配分計算という面を主成分としており、その内容は、当該棚卸資産の取得価額である原価の期間的帰属額を決定していく過程でもある。このように見てくると、ここでの評価とは、要するに、期末棚卸額の決定とは、原価の中でも当期の損益計算に含めない、次期以降における対収益賦課分として繰り延べられる額を決定することに他ならない。けだし、企業会計では、棚卸資産の売上時点で、その売上金額が収益を構成することになり、一方、当該収益の稼得のために費消された資産の原価分だけが賦課されることになるので、棚卸資産はそれが、未売上の状態にあれば、売上時点に達するまでは原価として繰り延べられるものと考えられるからである。そこで、ここでの評価減の問題では、今述べた損益計算面での原則的領域を外れて許容される低価法処理について、再考を企て見たいと思う。

さて、この評価減の問題では、先ず、商法の処理について、それに関わる

規定を見ておく必要があろう。商法の株式会社に関する計算処理での第285条の二では、流動資産の評価について次のように規定している。

第1項『流動資産については、その取得価額又は、製作価額を附することを要す。但し、時価が取得価額又は、製作価額より著しく低き時は、その取得価額又は、製作価額迄回復すると認められる場合を除くの外、時価を附することを要す。』

第2項『前項の規定は、時価が取得価額又は、製作価額より低き時は、時価を附するものとするを妨げず。』

この規定の要旨を解してみると、第1項では、本文において、原価法が評価の基調である点が、次いで、その但書では、一定の条件（時価の低落が著しく、取得価額等までの回復が認められない場合）に限って評価減が強制される点が示される。第2項は第1項但書のように強制されるものではないが、取得価額等以下への時価の低落を条件として、原価法と低価法との選択適用が認められるとするものである。

ところで、このように、商法では、評価減の処理を含む評価に関わる規定条文において、基軸点は明確にしているものの、例えば、用いられる概念の詳細などについては具体的な説明を施していないのである。そのために、文脈の解釈次第によっては本旨に統一出来ないと思われる不文明な点が出てきて問題点として残る場合があるが、ここでも、そうした点のいくつかを挙げてみることにする。第一には、価値把握の対象になる原価に化すところの時価レベルの推移の見極めが、大きな条件として捉えられている点であろう。即ち、時価レベルの著しい低落と、予測において、その回復の難しさが見極められた場合には、原価法を採っていても評価減処理が強制される点である。こうした処理としての対応は評価減を生じる一般的態様に対しては合理的なものと言えるが、これでもって、全ての対応に適当であるとは言えないであろう。例えば、損傷、品質低下、陳腐化などのような資産としての価値質に大きな減価を生じている場合は、この評価減は時価との関連で把握される性質のものでないことは明らかである。要するに、時価の低落のあるなしに拘

らず発生する評価減であって、その殆どが回収不能に近い原価部分として判断されるべきであって、そうした判断が先行して時価が附されるもの考えられる。第二には、原価法を基調にしながらも、一定の条件の下での時価の適用が強制される点である。この場合の時価の適用は、評価減としての未実現損失を当期の損益計算に算入させる結果になるから、その算入を基本的に排除する原価法の計算理念とは相容れないことになろう。第三には、時価の指標として何を選択すべきかという点である。ここでは、第1項但書と第2項における趣旨とが相違するものであるか否かの判断によって、時価の統一性を図り得るかどうかの問題とされるが、両項において、ことさら、時価を区別して適用しなければならない本質的差異があるとは考えられず、むしろ、文脈の整合性に照らして、統一的に解されるべきであろう。この場合、公正な会計慣行に照らして、実現可能価額あるいは、再調達価額が妥当な方法と言える。

以上、商法では、評価減の処理において、その処理が強制される場合と、低価法を選択適用出来る場合とが認められるが、税法においても、二つに区別される場合が想定されている。その一つは、低価法適用による評価減の処理であり、他は、評価替え処理による場合である。前者は、『取得価額による原価法により評価した価額と当該事業年度終了の時における、その取得のために通常要する価額とのうち、いずれか低い価額をもってその評価額とする方法』の適用による場合である。(施行令28、一、2)前にも述べたが、この規定は、基本的な点において、商法で許容される低価法の選択適用の場合に類するが、税法では、評価の対象になる棚卸資産の質的特性が多様に存在する点から、当該資産の属性に適合する合理的な方法を複数に規定しているわけである。制限的に列挙しているものの、会計理念と税法的要請との調和を図ったものであり、商法に比して、評価の実効性を高めるものであると言えよう。

後者は、評価替え処理による場合である。税法では、資産の減価を生じさせる損傷等の『特定の事実』を起因とする評価替えに伴う評価減処理の方法

をも挙げているのである。（法33、二、施行令68、一）この場合の資産の減価は、災害等による著しい損傷、著しい陳腐化、あるいは、会社更正法による更生手続き面での評価替えなどによる特別な事象によるものであって、一般的に価格変動によってもたらされる減価とは区別される性質のものである。このように、現行では、評価減処理に関して二つの方法が許容されるわけであるが、その内容については旧来の施行規則の趣旨を前提にしながらも、規則間の調整を図る意味で精選化されたものである。簡潔に、その経緯を探ってみることにする。先ず、前者の方法、即ち、（施行令28、一、2）に定められる点は、旧来の施行規則第20条での低価法適用による評価減処理に相当するものである。次に、旧来では、この規則第20条の他に、施行規則第17条の二による評価減処理が認められており、その要旨は次のようである。ここでは、対象になる資産について、即ち、預金・貯金・貸付金・売掛金その他の債権、固定資産、企業支配株式等を除く資産について、その期末の価額が簿価より低い場合を条件として、期末の価額にまで評価減することが許容される点である。この場合の期末の価額とは、『当該資産が使用収益されるものとして期末において譲渡される場合において通常附せられるべき価額』

（基本通達131）であるから、実現可能価額を意味することになろう。さて、旧来においては、以上のように、二つの方法とも、その適用の条件として期末の価額に反映される一般的な価値低落の態様を示唆しており、その限りにおいては、適用の条件の精選化を図ることによって、各規定の内容的特性を明確にする必要があるだろう。要するに、これらの規定では、評価減の態様として、それらが資産の価値質と価値量とに発生する場合の区別を強いて行なわず、両者を包含している点に各規定の特性をあいまいにしている面があると推測されるし、そのことが、二つの規定の統合化を図るべきであるという意見にも出てきていると考えらる。例えば、（棚卸資産意見書第三、一）では、『税法は、施行規則第20条において低価法を認めるほか、さらに施行規則第17条の二において時価が簿価より低い場合には、評価切り下げをなしうることとしているが、特殊な場合を除き、施行規則第17条の二の評価の切り下げ

は低価法による評価切り下げと併合することが妥当である。』（税務資産会計論、渡辺進著、昭38年、P69）としている。こうして、適用面での合理化を図るための精選が行なわれることになるが、その視点の第一は、先ず、資産価値の相対的減価の発生要因を、構造的なものと、循環的なものとに区別して行なう法である。この方法は商法的取り扱いに例を見ることができる。即ち、既に見た規定の285条の二、一、但書において、構造的な価格低落によると判断される場合には、処理の基調が原価法にあっても、評価減が強制されるとする趣旨を示唆している。この趣旨は、価格低落事象のみに限らず、広く、構造的要因による物性的価値低落の場合を含むものであると解されるのである。それは、次のように整理できる。

構造的価格低落による減価 構造的要因による物性的減価	評価減の強制処理	施行規則17条二 商285条二、一
循環的価格低落による減価	評価減の任意適用処理	施行規則20条

視点の第二は、価格要因と物性的要因との区別による法である。これは、価格要因による評価減が、程度の差は見られても、相対的不確実性を伴うものであるのに対して、物性的要因によるものは、原価における回収不能分の発生が確実である点に相違する。

価格要因による減価	評価減の選択適用処理	施行令28-2
物性的要因による減価	評価減の任意適用処理	法33二、令68

さて、現在の税法上の評価減処理では、視点の第二に見られるように、価格要因による減価と物性的要因による減価とに区別され、前者については、商法での処理のように、ことさら、その要因の性質の相違によって区別されていない点が明らかである。又、価格要因による減価に関わる評価減処理で

は、原価法と低価法との選択適用が許容され、商法のように、構造的強い価格低落要因については、それによる原価の未回収度が高いという判断で評価減が強制されていない点にも留意しておく必要があろう。さらに、物的要因による減価の処理についても、損金経理を前提とする評価減の計上が任意的なものであることも、商法と相違する点であろう。以上は税法での評価減処理の特性的なものと言えるであろうが、これに関連していくつかの問題点を整理しておきたいと思う。まず第一には、評価減処理が減価の態様で二区分されている点である。これには、減価に作用する要因として本質的に異なるものについては、その処理についても区別しなければならないという判断があるものと考えられる。そして区別の基準になるものは、予測される原価の喪失に関わる実現程度であろう。こうした判断、そして、それによる区別は、特に、原価法を基調とする近代的会計理念での未実現損失排除の趣旨に照らして有意義なものであると考えられる。第二には、低価法の適用についてである。二つの方法で評価減された金額は、当該資産の未売上の段階で当期の棚卸資産費用として計上され、当該事業年度の損金に算入されることになる。物的要因などの『特定の事実』を起因とする評価減処理については、それによる商品としての市場性の欠如、原価喪失の現実性の高さから考えて、その処理の合理性が許容される。一方、低価法を選択適用した場合での処理については、価格要因の特性を考慮せざるを得ない。一般的には、その推移を見極めることの難しさからすれば、早計に期末時価の低落を根拠として評価減処理することは、未実現損失の計上を許容する結果になり、不合理と言わざるを得ない。第三には、低価法の位置づけについてである。近代的会計理念での評価の基調になるものは、原価法である。それは、期間的に適正な損益計算を保障していくための基本的制約に相当するものであって、理論を構築する場合の前提になるものであろう。そうした視点からすれば、低価法の位置づけには、曖昧な点があり、一般的には、『低価法による評価は、将来の損失に備える意味合いのもの』（前掲書 P73）という認識が多い。従って、許容される低価法は、原価法を基調として、その例外的なものだと判

断せざるを得ないのである。さて、その内容については繰り返しになるが、ここでは、原価と期末時価（再調達価額）との内での、いずれか低い方の価額で評価する方法の選択適用になる。この場合に、時価の選択が、その時点での低落した時価に限定されるかどうかが問題とされる。規定の文面からすれば、その時点での時価がここでの時価に相当すると考えられる。しかしながら、今述べた低価法の位置づけからすれば、その保守主義的処理の範囲を必ずしも、その時点での時価に限定する必要はないと考えられる。要するに規定の意味については、仮に、期末の時価が当該棚卸資産の原価を下回ようになった場合には、その時点での時価のレベルまでを範囲として評価減処理が可能であるというように解することが妥当であろう。第四には、時価の指標として選択される価額についてである。低価法の選択適用の場合には、選択される時価には再調達価額が採られる。（法令28）又、『特定の事実』を起因とする評価減処理には、当該資産が使用収益されるものとしての実現可能価額が採られる（基通九、一、三）一方、『税法と企業会計との調整に関する意見書』（各論一、1、3）には、次のような意向が示されている。『税法は、棚卸資産の時価については、低価法上の時価は、再取得価額によることとし、災害等による著しい損傷等の事実に基づいて資産の評価替えを行なう場合の時価については、実現可能価額によることとしているが、いずれの場合においても、実現可能価額又は正味実現可能価額によることが一般に認められているので、これらの時価によることをも認めることが望ましい。』会計の論理では、今挙げた指標の中から採択したものの継続適用を条件として、評価減の自主的処理が認められる。

（ロ） 減価償却費

減価償却費は固定資産の費用化に関わる会計処理で用いられる概念である。固定資産の費用化とは、その資産価値が物理的、機能的、偶発的な諸要因の発生によって費消され、減価を来し費用に転化していくことを言う。この減価を来す諸要因には、それぞれの固定資産に潜在する価値としての特性が反映されるのが一般的であって、そのために、減価の形態、期間的長さ等の減

価現象において多様な実態を生じることにもなる。減価償却費処理に関わる会計的視点としては、先ず、このような固定資産の費用化に伴う実態を如何に忠実に期間的損益計算に反映させるかが問題になり、そのことによって計算成果の真実性が保障される点が大きな課題になる。それは、企業の利害関係者に対する利益成果の還元、あるいは、そのための企業としての継続性を前提にするものであって、そうした意味において、計算成果の真実性は充分保障されるものでなくてはならない。しかしながら、この減価償却処理に関して、特に、減価現象を把握していく面においては、現象の特性から実体の減価を示す指標が客観的に捉えにくいところがあり、又、この処理が固定資産の費用化による資金回収機能を併せ持つという点があって、企業が恣意的に期間的損益を歪めるということにもなりかねないのである。このように、企業による政策的意図が余りに強く出過ぎるために期間的損益の真実性が歪められることは、まさに企業会計の意味での適正性を欠如するものであると言わざるを得ない。さて、税務会計的視点で、この問題を捉えるならば、期間的損益の適正額を計算すべしという要請は、税負担の公平性という税法理念に位置づけされるべきものであって、この減価償却費処理においても、この趣旨が充分組み入れられなければならないであろう。過大償却、過少償却、無償却などの企業による恣意的経理処理が極力排除されなければならないのも、まさに、この公平な税負担の理念にそぐわないからである。従って、税法では、その視点にたって、税務に画一的処理を促す統一的基準を設定することによって、恣意的に処理しうる範囲を少なくしている。それは、企業による自主的経理の範囲を全て許容しないというものではないが、税法において許容出来る自主的経理の範囲（法定償却限度枠）を、あらかじめ定めたものであって、その範囲を食み出す分については税務的処理の対象とはせず、企業によるコスト負担を強いるものである。又、この税務的処理では、その取り扱い範囲が確定決算データに制約されている点から、償却費としての損金算入可能分の算定に当たっては、先ず、損金経理データである点、次に、法定償却限度枠内でのデータであることが、その要件とされよう。このよう

に、税務的処理として許容される損金算入可能分の範囲は、言ってみれば、税法的理念要請に照らして定められたものであるから、それが必ずしも企業会計的要請、あるいは、企業の内部的要請に適うものであるとは言い難い面もある。むしろ、企業によるコスト負担、例えば、有税償却を回避する点からすれば、企業会計的要請よりは税法的要請を優先させる結果、真実な計算成果把握に支障を来す面が出る点が懸念される。さて、ここに定められる統一的基準は、減価償却費の計算処理に欠かしえない主要な概念について、その適用許容範囲や選択可能な方法、計算的基準枠などについて明確にしたものであり、次のようなものがある。即ち、税務上償却をすべき資産の範囲、償却方法、償却限度額、償却費の経理、償却費の計算基礎となる取得価額などである。ここでは、これらに関わる規定の具体的詳細を羅列するのは省いて、その要旨を、主に、今回の税制改正事項（平成10年度の法人税改正の概要）での減価償却等に関する改正部分に関連させて述べてみたい。先ず、今回の改正に至る主たる検討課題は次のような点である。第一には償却資産の償却方法に関わる点であり、第二には、少額の減価償却資産に関わる点である。前者については、建物の減価償却方法などの改正、初年度2分の1間便償却制度の廃止、営業権等の償却方法の改正等の諸点が含まれる。さて、この改正に至るまでの当該期間による検討の過程では、減価償却の現行規定に関わる問題点が指摘されているが、その趣旨は、次の法人課税小委員会における答申によって明らかにされる。

小委員会報告（平成8年11月）によれば、『減価償却は、期間損益を適正に計算する観点から、固定資産の取得価額を使用期間に応じて費用配分することにある。』としているが、これは、減価償却費処理における原価配分の趣旨を述べたものであり、期間損益計算の適正性を図るためにも、この趣旨が生かされる点を確認したものであると言えよう。当然なことながら、税法的要請は課税所得計算面での適正性を維持していくことによって企業間に生じる税負担の格差を除く点にあるが、期間損益を適正に計算していく視点が、その要請に適う点を示している。本来、適正な期間損益計算を趣旨にする原

価配分思考は企業会計の論理（商法や企業会計原則）に一貫するものである。従って、ここでの減価償却費処理での目的理念ではその基本的な点が確認されているに他ならない。しかしながら、この『期間損益を適正に計算する観点』と言っても税法の論理と企業会計の論理とでは、それを保障していく計算理念や計算構造において大きな差異があると言わざるをえない。例えば、企業会計の論理では、減価償却費処理での選択制は企業実態に適う減価処理方法を選択出来るという点で合理性をもつのである。けだし、多様な減価現象があって、当該企業の保有する資産特性に合った処理方法を選択していくことで、利害者に対する開示情報としての、より適正な期間損益データを提供出来るからである。ところが、税法の論理では、このような企業による選択制を広げていくことは、反対に課税所得計算面での裁量性を容認していくことになり、処理面での透明度を下げ、税法的理念にそぐわない結果をもたらす不合理なものであると考えられる。このように、税法の論理では、期間損益の適正性という概念は、企業間における税負担の公平性という視点から、その理念的要請を充たすものでなければならない。今の例に見る相違点は、両者の間に存在する本質的な差異に拠るものであって、それ故に減価償却費処理における計算理念、計算構造にそれぞれの特性が出ていることになる。さて、今回の改正に向けての意見では、先ず現行税法で容認されている処理面での選択制について、その抑制、統一化を図るべきであるという点が示されている。けだし、企業による裁量性の範囲を抑制していくことが計算処理面での透明度を高くし、企業間における税負担の不公平性の是正に役立つとするからである。この意見は、利害者に提供される開示情報と税務用データとの間に存在する本質的な差異を認めた上で、計算処理面での両者の区別を明確にすることが税務用データとしての実効性を高めるという認識によるものであろう。要するに、税法的要請に基づく税務論理を、その独自の視点の下に統一化を図っていくことが合理性に適うとする見方である。他の意見としては、会計の論理との調整が税務処理の中で図られれば、例えば、逆基準性のような企業会計に生じる弊害点が是正されるとする点である。これ

は、税法での経理要件によって企業会計の論理が歪められる点を是正していくと同時に、費用収益対応の原則などの基本的な会計思考を税法でも取り入れていくことによって、会計的成果との調和を図る点が希求されているように考えられる。以上、減価償却費処理に関する規定の整備を図っていく視点として法人課税小委員会における主たる意見を取り上げてみたが、基本的には、『会計処理の選択制は、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、同様の条件下にある企業間に税負担の格差をもたらすことになる。』とする視点を明らかにしている。こうした視点は減価償却費処理に関わる主たる問題点の一つであることは確かである。適正に計算される課税所得額が企業間における担税力評価の指標をなすものであるから、その指標の客観性、信頼性が保障されることによって税務データとしての実効性が高められることは基本的に重要な点である。減価償却費処理に関する企業による裁量性の範囲の抑制、統一化は、そうした趣旨に添うものである。ただ、細部については個別に関わる改正の趣旨が見られるので、その点を含めて、次に取り上げたい。その内容は、a、建物の減価償却方法と耐用年数の改正、b、初年度2分の1簡便償却制度の廃止、c、営業権等の償却方法の改正等、d、少額の減価償却資産の取得価額の損金算入制度の整備などである。

5 税務会計の論理の特性

(1) むすびに代えて

今までの趣旨は、税務会計の主成分をなす幾つかの概念について、特に、課税所得概念に競合している法理論的特性と会計理論的特性との見極めを明らかにしていくことによって、税務会計の特性、本質を探る点に置かれていた。その端緒として、前号では、1、税務問題についての関心、2、法人税計算と税務会計、3、課税所得の計算原則 といった項目を設け、税務的計算概念を構成する基本的枠組みについて包括的に取り上げていた。法人税法

における所得計算に関わる基本的な方式は法人税法22条諸規定に網羅される通りであるが、そこでは、当該事業年度の総益金から総損金を控除した額が所得として把握される点が明示される。さらに、ここでの益金、損金としての概念が企業会計的論理に制約される収益、費用概念に比して広義の内容を有している点に特徴づけられる。又、法人税法取扱通達に照らして、この所得概念の内容を重ねていけば、その所得の裏づけとなるものが、純資産の増加分として顕現される点にあって、そのことによって対象物の価値事象の実態が所得に反映されることになる。このように、所得概念の内容を吟味してみると、今述べた所得計算の方式を例にあげても、一方では、期間的な損益成果の算定額を主成分とする捉え方と、他方では、価値実体に発生する評価増減額を所得の拠所としていく捉え方が混在していると言える。前者は、一般的には、継続企業的原資としての損益を重視する視点にたつものと考えられ、従って、その趣旨に添わない、非営業的、非期間的な発生要因は所得計算面では排除されることになる。企業会計論理の成分である。後者は、企業の保有する資源能力評価に資する視点である。この考え方では、営業性、期間性は二次的なものであり、所得把握に必要な純資産としての現有能力維持に向けての評価が重視される。一定時点での企業評価に関心を持つ利害層の要請を充たす論理ではあるが、近代的な企業会計の論理に添うものではない。以上のように、法人税法における所得概念に関して、主として、その計算に関わる規定を吟味してみても、所得が会計的論理に一貫する産物であるとは、言い難く、むしろ、複数の思考が混在しながら、その財政理念的な要請を充たしてきているといった方がいいであろうし、そのことが、法理念を会計的視点で体现していく税務会計の論理にも混在感をもたせている理由としてあげられる。要するに、税務会計理論の骨子が財政という法理論的要請に拠るものか、あるいは、企業会計的理論に拠るものなのかが不明瞭な点にある。一般的に、ここでの所得概念が計算的把握の対象として規定されている点からすれば、先ず以て、計算的要請が充たされなくてはならない。しかし、法人税法では、この要請が国家財政的視点に拠るものと、法人会計的視点に

拠るものとの両面をもっており、両者の調整の如何によっては、片方の論理の一貫性にもひびが入ってくるのは当然であるし、税務会計における複合的性格も宿命であるとも考えることも出来る。けだし、法人会計と国家財政的会計とが、その趣旨、目的を全く異にしているからである。ただ、会計的把握の対象になるものは収益、費用などの基本的概念に限定されるわけであって、それらは、いずれも会計の対象物の経済的実態を的確に反映させていくという前提があって設けられた概念であるから、前にあげた両者の区別によって相違するものではないはずである。要するに、会計事象であれば、その会計的把握という基本的要請点において共通する原理を有するという点であろう。しかしながら、税務会計では、その会計的把握の点で、両者のそうした相克する面を混在させていると言える。今回は、一般的に言われる『キャピタル、ゲイン』処理をテーマにしながら、この問題を診ていきたいと思う。

(2) キャピタル、ゲインの会計的性格

キャピタル、ゲインはキャピタル、アセット (capital assets) として企業が保有する固定資産 (土地、建物、投資資産など) の譲渡によって発生する利益 (譲渡価額 - 帳簿価額) を意味しており、資本利得に訳される。

このキャピタル、ゲインを生じさせる資産の範囲については、企業保有の固定資産の中でも資本的資産を対象としており、その資産の主たるものは、『事業用でない株式、債券、および不動産の如き投資財産と、その他の非事業用財産である。』ただ、『事業に用いられている不動産及び減価償却資産は資本的資産ではないのであるが、ある一定の周囲の事情のもとにそれらの売却または交換に基づく純利得をキャピタル、ゲインとして扱っている。』こうした扱いは、アメリカ税務会計における内国歳入法の規定例に拠るものであるが、基本的には、通常の事業の過程にある受取債権、棚卸資産、減価償却資産、不動産などは除外されるものと考えられる。このように、キャピタル、ゲインは、主として、転売収益を所有目的としない非事業用財産に発生する資本利得を意味しており、その性格は非期間的なものであると言える。

さて、この非期間的性格をめぐっては、次のような解釈が適当であると思われる。その一つは、キャピタル、ゲインが長期間にわたる価格上昇事由によって発生したものであるために、譲渡した事業年度の企業利益に限定されない点である。その二は、非事業用財産としての性格、要するに、企業利益として還元されない資本性資産に帰属する利得である点である。その三は、インフレ利得としての性格を強く有する点である。その四は、この利得が、その発生源泉において前期損益修正的性格を有する場合も有り得る点である。以上のようなキャピタル、ゲインの非期間的特性が基本的に当期業績的指標としての企業利益の理念にそぐわないとするのが企業会計の論理であるが、その企業会計的処理の指針には幾つかの見解が見受けられる。その主たるものは、これを期間的利益と区別して利益剰余金の調整として扱うものである。これに対して、資本剰余金として扱うことが適当であるとする見解もあるが、これは配当不能項目、あるいは、非課税項目としての拘束性をもたせることによって資本維持を図るという企業の財務的要請に基づくものである。又、この資本剰余金処理の理由にキャピタル、ゲインの資本更新的性格をあげる見解も見られる。しかしながら、一般的に利益剰余金の調整処理が適当とされる理由は、このゲインを生む取引の非資本的性格を指摘している。ただし、その内容は企業会計における資本取引の趣旨に相当しないからであり、あるいは、発生源泉の態様から言って、利益というよりは前期損益修正的な性格を併せ持つものであり、企業利益の構成要素として把握するのには無理があるからである。今あげたような理由によって、企業会計の取扱では、キャピタル、ゲインを当期の業績指標である企業利益と区別しており、商法では、これを原則として特別損益の範囲に含めるものとしている。

（3） キャピタル、ゲイン課税の税法的視点

法人税法では課税物件を所得に求めている点から、所得が担税力の顕現分を示すところの主たる指標であるとしている。しかしながら、担税力としての所得の算定基準として何を選択すべきかについては、所得概念自体が抽象

的であり、複雑であるだけになかなかその見極めが難しい面がある。そのためには、所得概念を規定するいくつかの視点の中から、ある特定のものを明確にしていく必要がある。そこで、先ず、所得の一般的、基本的特性を捉えるならば、その資源性、可処分性、を挙げることが出来る。資源性とは価値の源泉的特性であり、その形態は資産としての実体に顕現されるものであり、一方、可処分性とはその価値の費消的面を意味している。勿論、所得を得る主体者がどのような立場であれ、所得の本質はこの特性に共通するものである。しかしながら、この所得をどの程度まで所得として認識していくかについては、それぞれの立場によって、その源泉、費消など理念、意図、要するに、所得認識に向ける主体者のニーズによって異なってくるはずである。ここに、所得概念を規定していくいくつかの立場、あるいは、視点が現れることになり、それには、経済的、財政的、企業会計的などの各視点が考えられる。同時に、所得概念は、それぞれの立場理念要請を概念構成の条件として意味づけられることになる。それは、概念構成要因が制約、明確に限定されたものであって、所得算定基準に整合するものでなければならない。

しかしながら、ここでは、課税所得の税務会計の概念としての特性を把握していく点が先ず重要であって、そのためには、企業会計論理における企業利益と対照させて捉えてみる必要がある。けれど、この課税所得は、その内容が税法理論的要請に拠っているものの、『課税所得は、理論的につめてはつきりする客観的な事実ではなく、納得できる課税標準を制度上定める一つの尺度であるとするのが、現実的な解決方法である。』とする様に、その本質が解明されて設定された概念というよりは、むしろ、課税標準の算定に向けられた実際の基準として解されるからである。それは、『便利、公平、および経済的、財政的便宜という基準に照らして適当な法律的定義を一応作り上げることが出来る』という視点で構成されたものである。この、『便利』という意味は、会計の視点を明らかにしたものであって、会計データとして把握の対象になる所得の便利性を充たすためには、データが、『普通の会計記録を出来るだけ利用し、慣れない異常な新規の記録方法を避けることであ

る。』としている。このように、課税所得は、理念的に所得に求められる諸要請を包含する法律的定義として理解されると同時に、税務という会計的視点に根を下ろした計算的特性をもつ概念であると言える。そうした特性は、課税所得が計算的把握の究極的目的になるだけに、一貫する計算システムを包含していると言える。ここに、法律的定義に包含される他の諸要請と計算的システムとの整合性が問われることになるし、その把握如何によって、ここでの計算的システムとしての特性、あるいは、税務会計システムとしての特性が明らかにされる。言葉を変えれば、その会計的視点が、税務という特有の計算構造を前提したものであるかどうか、あるいは、企業会計論理との競合関係の中であって、その協調、調整が本質的に求められる性格のものであるのか、あるいは、基本的に企業会計論理に準拠したものであるかどうかという点である。そこで、課税所得の税務会計的概念の特性を把握していくために、課税所得の計算的概念について二つの立場からみていくことが必要になる。ここでは、それぞれ、財政的課税所得と会計的課税所得というように名称を付して、先ずそれについて見ることにする。

A. 財政的課税所得

これは課税所得算定を財政的視点に求めるものである。先ず、法人課税の財政的位置づけ、あるいは、その正当性が明確にされねばならないが、それを認める根拠には、利益説、社会費用配分是正説、支払能力説、社会統制説などがある。これらは、その正当性を、例えば、国が法人に賦与する特権の対価、特定の社会的費用の分担、社会的有用性、社会統制などに求めるものであるが、その課税理念においては、国の財政的要請に適う法人の寄与分を根拠にして、法人間における課税効果としての合理的な経済的平等の達成を図るものであると言える。こうした趣旨が、ここでの課税標準としての所得の算定にも向けられるが、一般的には、その方式として、次の二つが挙げられる。即ち、所得源泉説と純資産増加説である。

イ．所得源泉説

これは所得を源泉主体からの派生物として把握していくものである。元物と果実の関係からすれば、果実に相当する分をもって所得と見なすことになる。果実としての所得把握の特性は、期間的に収穫される量の大きさをもって把握の対象にする点であり、元物主体に発生する価値の損傷、利得分は、その計測の対象にならない点である。本来、元物主体に発生する価値の増減は、定期的なもの、不定期的なものを含むものであって、それ自体の算定をもってすれば、それらの全ての発生事由を含む価値の増減額を包含させることになる。源泉説では、これらの発生事由の中から不定期的なものは非業績的である点から除外される。即ち、算定されるべき所得計算は規則的に発生する源泉要素に限定して行なわれなければならないとする。これは、法人の期間的業績としての所得把握を前提にしたものであるが、同時に、法人に課する支出分の源資を経常性の高い所得分に限定するものである。所得源泉とは、所得発生の基本的原因であって、所得実体の価値の増減とは区別される計算方式がこの源泉説の特徴である。それでは、この所得源泉説における所得の把握にどのような財政的意味が求められるのであろうか。いくつかの点が考えられるが、第一点は、所得の本質を定期的な源泉である元物主体の使用収益に限定することによって、所得としての実現可能な範囲が明確にされる点である。源泉説を主唱するシュモラーによれば、この使用収益の範囲が個人の経済的生活向上のために消費出来る源泉額に限定されており、この部分をもって所得となし、元物主体の価値と区別される点としている。第二点は、所得が個人の使用収益力に継続して作用するところの源泉である点から財政的要請を充たすところの経常性を有する点である。前の例によれば、この場合の所得が周期的、循環的に発生する反復性の強い源泉であることが個人における消費可能な原資を提供できるとしている。第三点は、第一点と裏返しになるが、元物主体としての資本価値維持効果が得られる点である。それは、所得と区別される資本価値の浸食性を食い止め、個人の元物主体を減少させることなく、管理拘束機能を高めていく効果をもたらし、ひいては、

継続的に財政収入できる法人の使用収益源泉を確保していくことが可能になる。

ロ．純財産増加説

主唱者シャントツに代表される見解であって、所得計測の対象が、その源泉ではなくて、客観的に価値の増加として顕現される、その価値実体に向けられるものである。この価値実体と使用収益源泉との関係は、資産と収益との関係に置き換えられるが、実体としての資産には、結果的に、源泉としての収益事象の発生額を価値の増加分として顕現させることになる。しかしながら、源泉説では、所得としての収益事象の把握に一定の条件を課して、元物主体の価値に相当する分と所得との区別を明確にしている。シュモラーによれば、所得とは、そうした元物主体の価値に浸食を来さない部分であって、それは、個人の経済生活で費やされる消費に相当するものであるとしている。このように、元物主体の価値に関係なく、期間的に消費可能な収穫分を所得とする視点では、所得は、継続的に収入出来る財源と可処分性をもっており、それに適う所得要因だけが計測の対象とされればよいことになる。これに対して、シャントツは、財の価格上昇に伴う価値の増加分についても、これを所得として扱う論を主張するのである。それは、源泉説のように、所得源泉として継続的、規則的に給付される価値だけに所得を限定するのではなく、その源泉枠を、広く、個人のもつ収益権限の行使にまでも拡大し、それに相当する分も所得としての価値の増加事象と見なしている。この例には、土地収益、利息収益などがあるが、これらは、物的源泉ではあるが、それよりは、個人による収益権限に求める方が適当であり、キャピタルゲインも同様に考えられる。このように、個人としての収益権限の行使、即ち、個人の経済活動主体を視点にした所得概念の構成が、ここでは示される。しかしながら、ここでは、この所得の内容構成に関わる詳細な収益分析が試みられる。それによれば、所得概念は総括的に用いられる収益概念とは区別されるものであって、その計算時点で、収益には、その内容に相当する適当な概念が用いられなければならない。先ず、総収益としての概念では、個人の経済活動主体

において収入される全ての収益源泉分が把握される。従って、これは、所得の原初的収益源泉の総枠を示すものであって、個人の経済活動としての業績分を測る指標である。この総収益から、その源泉分に対応する費用分が控除されたものが純収益である。シャンツは、さらに、債務利子という概念を用いて、これを純収益から控除し純利益を計算している。この債務利子は、個人の調達資本の維持に関わってくる費用であって、純利益計算には必要な要素であるが、その性格は収益計算の範疇には入らないものである。従って、ここでの、純利益と純収益とは区別されるべき概念であって、所得概念は、この純利益に臨時的、一時的収入を加算して算定されることになる。このように、ここでの所得概念は、その把握の視点が財の物的源泉よりは、営利活動としての経済的源泉に置かれるものであって、その限りにおいて、総収益、純収益、純利益の諸概念に比して広義に解されるのである。

前に挙げたシュモラーの内容では、所得が元物主体の価値に浸食を来さない点を限度として、しかも、その実態が消費可能な分に相当する収入、支出計算に拠る裏づけを重視するものであった。それによって、元物主体の価値に相当する分と所得との区別が明確にされたわけである。しかし、それと比較するならば、このシャンツの所得概念では、そうした消費可能な分に相当する収入、支出計算の枠を超える点が先ず指摘出来る。即ち、その範囲は、総収益、諸費用、目的物の使用収益、個人の財産に関わる営利運用面での資本提供収益、投資収益、価格上昇による評価益、あるいは、債務利子、財産の保有損などが包括される。それは、所得源泉として継続的、規則的に給付される価値だけに所得を限定するのではなく、価値実体としての給付能力に関わる変動分を基本的に所得源泉として認めていくというものである。従って、ここでは、会計事象の継続性、規則性は問われずに、非規則的に発生する取引であっても、それが価値実体としての給付能力に関わる変動分であれば、所得源泉の対象として扱われることになる。純財産増加説では、こうした期間的に発生する価値実体としての給付能力の増加分を純財産という概念で捉え、それは、期首の存在額を損なわない程度で期末に存在する処分可能

な給付能力の範囲を意味することになる。さて、以上のように、シャンツにおける所得の本質が元物実体としての給付能力に結実する変動分としており、その事によって、規則的で消費可能な収入範囲に限定されない対象をも所得に含めていくことで、シュモラーの所得範囲をさらに拡大していくものであった。なお且つ、このような視点で所得を把握することは、元物実体価値に生じる期間的な変動分としての増加額を見極めることが重要であって、同時に、それを引き起こす会計取引事象の把握は必要であるが、その事象の収入、支出に結びつく確実度（実現性）については考慮されないことになる。その意味では、会計取引事象としての性質、条件などを充たしており、それが、資源の給付能力を加算させる変動分として認識されれば、適当な所得源泉として把握の対象になるのである。しかしながら、一方では、こうした所得の把握は、その視点として包括的し過ぎるという批判が出ることもゆがめない。それは次のような点で指摘出来る。第一には、収入の裏づけのない所得の発生に伴う元物実体の増加処理によって、資本の食い潰しが危惧される点である。要するに、こうした場合に元物実体価値と所得の範囲を識別する基準が明確にされなければならない。第二には、損益計算成果を複数期間にわたって比較していく場合に期間的把握の一貫性を欠く点である。けれど、計算成果の期間的比較では経常的な発生損益の把握を主成分としたものでないと、その合理性は少ないからである。会計取引事象の把握では、経営管理の実効性から、その多くが期間的反复性の高い処理項目の比較に置かれるからである。その点からすれば、非期間的、非反复的のものを含む中での所得把握は比較のための一貫性を欠くと言わざるを得ない。第三には、実現性に関わる問題である。期間収益の測定原則である実現主義は、期一間収益を計上出来る条件として実現を課している点からすれば、ここでの純財産増加概念では実現としての許容域を越える包括的なものであると言える。さて、以上の批判点を含めて、この項の整理を行なうならば、要するに、シャンツに代表されるこの見解では、所得把握が経済的視点で行なわれている点が特徴的である。それは、財政的要請にも適うと考えられるが、その特性は次のようなも

のになろう。先ず第一には、貨幣的価値尺度を前提にした取引事象の把握である。それは、事象の価値を価格指標に結びつけて把握していくものであり、名目的に把握出来る価格の変動分が、その時点での財貨価値の増減分として把握されることになる。第二には、名目的に測られる価値の増減分が元物実体の価値に付加され、付加された分が実体規模の拡大を示す所得として把握される点である。従って、所得を合算する実体規模の拡大が出ていれば、それが顕在する実体価値の拡大分として、保有主体の現有能力と見なされる。第三には、その現有能力が経済的価値、即ち、潜在的に消費や投資に向けられる価値としての所得の大きさでもって測られる点である。従って、そうした所得としての要請を充たすものであれば、非期間的、非反復的なものも問われないこととなる。

B. 会計的課税所得

課税所得算定の基礎を企業会計論理に求めるものである。その論理は企業の継続的活動を前提にした期間的損益の適正な計算に向けられるものであり、その要請を充たすべく会計原則で構成されているわけであるが、この課税所得が、こうした会計原則の趣旨を多く組み入れて算定される視点を、ここでは、会計的課税所得と呼んでおくことにしたい。要するに、課税所得計算が、企業会計論理に基づく企業利益算定の趣旨を組み入れてきている視点にも考慮し、次に、その会計上の方式について財産法と損益法の二つを挙げてみることにする。

イ. 財産法

二つの時点における純財産額の比較によって企業利益を算定する方式である。この純財産額は、企業が現有する資源を実地によって把握する方法で計算されるので、ここで求められる利益額は時点的資源価値の増加分を意味することになる。この場合の時点的資源価値とは、その時点での貨幣価値尺度で測られる名目的なものであり、しかも、資源の処分を前提にして付される価値である。従って、資源価値の評価には貨幣価値変動差などを含むことに

なり、その結果、利益は経営に関わる業績的というよりは、包括的成果としての性格を強くすると言える。

ロ．損益法

費用、収益の期間帰属、対応を厳密に行ない、その結果としての企業利益を算定する方式である。企業の保有する資源の費消が収益に還元される場合、その費消の事実在即して、又、収益の実現を見極め、両者の期間的な対応関係が明確であることなどを条件にして、期間的に帰属させる費用と収益との計上額が決められる。こうした過程では、その会計処理が原価配分、発生主義、実現主義、費用収益対応の原則といった計算ルールに準拠して適正に成される点が求められており、ここに算定される企業利益には非業績的、非期間的、未実現的な要素などは排除され、期間的に企業の業績的成果を映す分だけが示されることになる。

以上、課税所得の計量的概念について二つの立場からみてきたわけであるが、この両者に区別される基本的な点は、一方が税務の準拠する法律的視点であり、他方が会計のあり方を決める企業会計的視点にあることである。前者は近代国家の財政的歳入制度を支える租税関係法令、通達などによって、その理念の正当性を実現していく視点であり、後者は、一般に公正、妥当と認められる会計基準に集約される企業会計論理を一貫していく視点である。さて、こうした視点での、それぞれの趣旨や要請が我国の税務会計における課税所得概念にどのような内容構成面での特性をもたらしめているかについては、今までにも多く議論されてきたところであるが、その内容は多義にわたっていると考えられる。忠佐市氏によれば、先ず、税務会計に見られる『計算の体系、および実施が会計の名をもって呼ばれる時は、企業利益を対象とする課税所得の金額の計算には会計が内包されることも当然の事理である。我国の法学畑においての伝統は、このへんの割りきり方が敬遠的であった。』としながらも、『我国では法と会計とが相互に引力を及ぼし合う関係を精細に意識してきていない。』としている。この意見に述べられる趣旨は、要するに、税務会計としての基本的性格が今だ混沌としたものであり、法と会計

とを併合する税務会計独自の体系が未整備状態にあるという点であり、同時に、『会計が内包される』視点に立ちながらも、両者の整合性を充たすまでに至っていない点であろう。今の意見を進めて、両者の整合性を図る関係をどう捉えていくかについては、おおよそ次の三点が考えられる。一つは、課税所得の算定には税務という特有の計算構造が用意されるべきであって、企業会計論理での利益計算構造とは区別される独自の体系を整備していく方向で両者の存在性が維持出来るとするものである。二つは、課税所得算定の計算構造は税務的要請に基づく独自のものを有するべきであるが、算定の合理性を図るためには、企業会計論理との協調、調整が求められるべきであるとするものである。三つは、課税所得算定の計算構造も基本的には企業会計論理に準拠すると考えるものである。

さて、課税所得の算定に関わる計算構造の特性を探る視点として、この三点の中のどれが適当であり、又、計算的概念として財政的、あるいは、会計的なもの、いずれの立場を選択すべきかについては、税務処理全般に関わる個別のケースと複合的に存在する課税所得論との見極めが必要になってくる。原則的にどのような立場が採用されているのか、それには、どのような理論の要請があるのか、それが他の理論とどのような関係にあるのかなどについて診ていく必要があるが、ここではテーマにしているキャピタル、ゲイン課税の税法的視点として明らかにしていきたい。

(4) キャピタル、ゲイン処理の税法的特性

前に述べた点を整理すれば次のようになる。キャピタル、ゲインについては、これを通常の商品、製品取引から生じる利益と区別して扱うというのが企業会計の考え方である。その理由としては幾つか考えられるが、その一つはキャピタル、ゲインが長期間にわたって醸成されてくる成果である点から、この全額を固定資産が譲渡された事業年度だけの利益として認識することは不適当であるというものである。あるいは、キャピタル、ゲインが本来、譲渡利益的性格のものではない点から、企業利益として認識することは不適当

であるという理由もあげられる。同時に、こうした性質のゲインは、インフレ所得を多くもつというものである。さらには、このゲインは、その発生源泉の態様から言って、利益というよりは前期損益修正的な性格を有するものであり、企業利益の構成要素として把握するのには無理があるというものである。さて、企業会計の取り扱いでは、こうした性質のキャピタル、ゲインを当期の経常損益計算の範囲には含めないで純損益計算の中の特別損益項目の内容として扱っている。このように、非期間的なものを損益計算の取り扱い区分において明確にすることは企業における経常損益指標としての動向を把握するには適当であり、当期業績的なものと非業績的なものとを見極めが可能になるが、結果的に算定される税引き前当期純利益や、当期末処分利益の計算には、こうしたゲインが含まれることになる。商法においても経常損益とは区分する特別損益の部を設けて、キャピタル、ゲインを後者に所属する項目としているものの、税引き前当期利益や当期末処分利益を算定していくためにはこのゲインを必要な項目として扱っている。以上のように、企業会計や商法ではキャピタル、ゲインを当期業績的要素として扱っていないものの、企業業績に関わる多面的要素を含めて算定される当期末処分利益の計算には必要なものとして扱っている。

さて、このような取り扱いに対して、税法に規定される内容がどのような条文構成の中で、どのような位置づけと理念要請をもって示されているかを見てもみる必要がある。先ず、このキャピタルゲインが課税の対象となる益金処理に関する基本的見解が法人税法22条第2項と第4項に見られる。第2項では、益金に算入すべき金額が別段の定めがあるものを除いて、基本的には、次に該当する取引に係る当該事業年度の収益の額に相当するとして、収益取引の内容に関わる態様を示されている。即ち、（イ）資産の販売、（ロ）有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、（ハ）無償による資産の譲り受け、（ニ）その他の取引で資本等取引以外のものである。第4項では、『一般に公正妥当と認められる会計処理の基準』に準拠した収益の取り扱いを定めたものであって、特に法令に明文の規定がない限り、その認識、計上が企業

會計的論理とルールに準拠して扱われる点を明らかにしている。こうして、益金の収益的性格が明らかになってくるが、益金の性格については、別に、法人税基本通達51においても定めがある。即ち、『益金とは、法令により別段の定めのあるものの外、資本等取引以外の取引により純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう』としている。以上、法令規定に定められる内容、主に、益金額が求められる計算的源泉に関わる内容について述べたが、次に、キャピタル、ゲインが当該事業年度の益金の額に算入される計算的源泉と、その処理が求められる要請がどのような論理に基づくものかについて検討してみる必要がある。

法人税法22条第2項では、『益金の額に算入すべき金額』の実体的なものが当該事業年度の収益の額であるとし、それに相当する収益取引の内容に関わる態様が例示的に、且つ、大綱的に挙げられているが、キャピタル、ゲインの計算的源泉が、その例示における『資産の譲渡』に関わる取引であることは明らかである。このゲインは、一般的に固定資産の譲渡によって生じる譲渡収益であるが、本来的には、利益成果を当てにして生み出された収益ではない。要するに、このゲインは、本来、譲渡利益的なものではなく、それ故、企業会計的には企業利益として認識することには疑念を抱かせる性格のものであるが、ここではそうした譲渡収益と販売収益との発生形態区分がなされているにもかかわらず、益金額が求められる計算的源泉という点では異同を認めていないのが、その内容である。それでは、この譲渡収益が収益として認識されうるに必要な条件を整理してみることにする。松井氏によれば、『税法においては、明らかに益金の概念に資産の販売と譲渡収益とを掲げて、むしろ広範な包括的販売収益の中に売上げを従属させるような表現が見られ、損金の概念においては、さらにこれを裏づけるように棚卸資産以外の資産の譲渡原価を売上原価等とともに原価に含めるなど、譲渡についても費用収益対応の原則の適用を明確にしている。』としている。これは、一つの条件がキャピタル、ゲインと譲渡対価分との対応関係が明確に把握出来る点を指摘したものであって、それが実際面では、『一般に会計上は、その資産の帳簿

価額の反対記入によって差損、差益が計算記録されて、営業外損失又は営業外収益として処理されるから、これは税務計算上の原価として、減価償却、評価方法の規制など、税務上の適正な処理を確認した上で計算されなければならない。』としている。要するに、資産の帳簿価額の反対記入に見合う、その対価分としての適正な原価が客観的に把握されることが税務的要請に適合する条件である点が指摘されるのである。キャピタル、ゲインの事例として今のような一般的なものの以外に次のような取引のケースが挙げられ、そこでは現金授受をゲイン認識の条件とする面が出ている。佐橋氏の例（アメリカ税務会計の事例）によるものであるが（注8）その内容は次のようである。ここでは、双方による不動産（アパート）の交換取引が引き合いに出され、それぞれ、調整基礎額、現在価値において異なる物件である。（A所有の物件

現在価値20万ドル、調整基礎額17万ドル、B所有の物件 現在価値18万ドル、調整基礎額13万ドル）そこで、先ず、両物件での現在価値の差額である2万ドルがBからAに現金として受領されている。この場合、Aの所得は3万ドルでなく、2万ドルと計算されるが、Bの場合、計算式【20万ドル－（13万ドル＋2万ドル）】では、差益を出しているが所得としては認識されないのである。以上のように、『このようなキャピタル、ゲインにおける所得の認識方法は、所得の認識とそれに伴う税を、財産が現金で処分される時まで延期するという効果を持っているのである。要するに、アメリカ税務会計における所得概念は、受取の局面からみた（現金の流れ）をその基底に置くものであるといえよう。』さらに、もう一つの事例として、佐橋氏のものを紹介するが、その内容は、会社の株主に対する分配に関わる取引あって、それがキャピタル、ゲインを形成するものかどうかについては、その分配取引が株主による株式の売却であるのか、あるいは、株主にとっての財産分配であるのかを見極めることが重要であって、その場合、ゲインとして扱われる条件として、『会社の利益及び株主の株式基準のいずれをも超える分配は、株主にとってはキャピタル、ゲインとして扱われる。』としている。ここでは、一般的に、株式の買戻し行為が株主への分配として扱われる傾向がある

ので、その買戻し行為の特性を見極めて、それが次のような内容に相当する場合には、キャピタル、ゲイン取引に当たるとしている。即ち、会社の清算行為（完全、部分的清算を含む）に関わる買戻し、会社が行なう配当にふさわしくないと判断される状況下での買戻し、特定株主に対して、その実態とは不均等になされる買戻し、利害関係の集結の結果行なわれる買戻し、などがそうである。以上、譲渡収益が収益として認識され得る条件をいくつかの例を引き合いにしながら見てきたわけであるが、これらに共通する要件として整理すれば、次のような点が挙げられる。先ず第一には、これらの条件が取引事象の価値評価に関わっている点である。例えば、潜在的配当と区別される株主による株式売却事象の発生（清算、株主利害関係の集結など）、資産の交換、非譲渡利益的取引などの事例では、その対象物としての株式、債券、不動産などの投資財産、あるいは、非事業用財産について、その時点で現存する全ての諸条件を含む価値換算がなされている点である。第二には、これらが、一連の取引事象を完結させる時点決済的な性格をもっており、キャピタル、ゲインはその成果である点である。第三には、これらが状況的要素を多く含む投機性を有するものであるだけに、その収益把握には、その時点での適度性を見極めが、取引事象内容、価格レベル、譲渡対価との照合などにおいて求められる点である。さて、こうして譲渡収益が収益として認識されうに必要な条件を整理してみたわけであるが、そうした条件の中で把握されるキャピタル、ゲインの、その非期間的、時点決済的、投機的性格にもかかわらず、資産価値の増加として顕現した分については、これを益金額が求められる計算的源泉として認めていくというのが、税法での取り扱いである。キャピタル、ゲインは、非譲渡性財産の名目的変化であるインフレ所得の実現分的性格のものであるが、それでも、納税義務者の下での期末に存在する所得価値としての給付能力に付加されるべき性格のものであると考えられる。こうした扱いは、純財産の増加分の把握対象を、日常的会計事象としての収益要素に限定するのではなく、課税対象として把握可能な会計事象まで、その範囲を拡大するものであって、課税理念である担税力として

の価値評価の視点に立つものであり、法人税法22条2項の内容は、その趣旨に適う益金源泉としての収益要素を広域に網羅している。又、法人税基本通達51では、益金の性格が、益金源泉と資産としての価値実体との関係の中で明確にされているが、益金を純資産増加の原因とする視点からすれば、財産法的処理を念頭においたものと考えられる。

参考文献

- (1) WILLIAM CLABAUGH, C.P.A., LL.B. 「INCOME AND PROFITS. TAXES」 1920.
- (2) Roseline Demt d'Acnuano 「ACCOONITNG PRINGCSPLES AND CONCEPTS」 1991.
- (3) 佐橋義金、「税務会計の歴史的展開」法律文社社、1978第2版
- (4) 木村重義、「体系会計学辞典」ダイヤモンド社、昭45年、2版
- (5) 忠 佐市、「決算利益と課税所得」森山書店、1973年.
- (6) 海野安美「法人の課税所得と事実認定」税務研究会出版局、昭54、2版
- (7) 忠 佐市、「税務会計法」税務経理協会、昭53、6版 (8) 渡辺淑夫「法人税法」中央経済社、平10
- (9) 忠 佐市、「税法と会計原理」中央経済社、昭28
- (10) 武田隆二「法人税法精説」森山書店、平9
- (11) 富岡幸雄「税務会計学」森山書店、1978再版