

Ⅲ. 報告論文

企業会計と税務会計

——租税論からの検討——

宮 島 洋

1. はじめに
2. 法人税とはいかなる租税か
3. 法人所得の基礎理論
4. 企業会計原則と税務会計
5. 法人税税務会計の修正

1. はじめに

本論文の目的は、租税論・税制論の立場から法人税の税務会計のあり方を検討し、税務会計と企業会計との分離可能性を論じることにあるが、予め本論文の主たる関心を述べれば以下の5つの論点となる。

第1は、そもそも企業会計と税務会計とに本質的な論理的関連性があるか否かを検討することである。租税論の観点からみれば、「企業会計と税務会計の調和と対立」という問題関心自体が存在するか否か、存在するとすればいかなる条件の下においてかを、まず明らかにしておかなければならない。

第2は、法人税の課税所得概念を規範的な視点から構成することである。法人税の税務会計のあり方を論ずるには、そして企業会計の問題点を指摘するには、その前提として、規範的な課税所得概念を明確にしておかなければならない。

第3は、規範的な課税所得概念を導く税務会計の現実性を吟味することである。税務会

計論はすぐれて実践的な性格を有しているため、規範分析から実証分析に移行するには、税務会計のフィージビリティを問わなければならない。

第4は、法人税における税務会計と企業会計との実際的な関係を論じることである。税務会計の実際的な課税上の影響を把握するには、税務会計と企業会計がいかなる相互規定関係にあるのか、実際の税務会計の基本的な仕組みが租税論の観点からどのように評価されるのかを明らかにする必要がある。

第5は、現行の税務会計および企業会計に対する改善策を提起することである。長期的な課題・方向性と当面の課題・対応策を論じつつ、最後に、すでに提起されているいくつかの改善案を租税論の視点から批判的に吟味しておきたい。

本論文は以上述べたようなサブ・テーマから構成されているが、もとより筆者は企業会計の専門家でも研究者でもなく、本論文の各テーマに関する会計学の研究蓄積や会計処理実態の資料にこれまで親しんだことがないた

め、筆者の企業会計への理解が浅薄に過ぎるとの批判は甘受せざるをえないし、それ以上に事実認識の誤りを恐れている。

本論文の狙いは、前述のように、企業会計の正面きった詳細な検討ではなく、租税論・税制論の基礎的な議論において、法人税がどのように位置付けられているのか、法人税の課税ベースはどのように構成されるべきか、実際に法人税の課税ベースがどのように構成されているか、それによって税制面にどのような問題点が生じているかを、企業会計と税務会計との基本的な関連において論じることにある。

したがって、取り上げる具体的なテーマが基礎的な問題に限定されていること、そして、検討方法が租税論を軸とした理論的なレベル、それも主として規範的議論にとどまっていることを予め断っておきたい。

2. 法人税とはいかなる租税か

(1) 企業会計と税務会計

決算調整主義、あるいは申告調整主義の是非といった「企業会計と税務会計の調和と対立」問題は、「所得」を課税ベースとする法人税（法人所得税）の存在を前提に初めて成り立つ問題意識である。ところが、租税論の世界においては、後にやや詳しく論じるように、法人税ほど存在理由が曖昧な租税はない。

そもそも、所得ベースの法人税が不要であれば、所得概念を巡る企業会計と税務会計の関係如何という問題関心自体が希薄化する。しかし、企業が納税義務を負う租税が存在する限り、企業に一定の税務会計が要求されるのは当然である。

例えば、主として税収の確保および税務行政の簡素化の観点から、今日世界的には法人

税よりもはるかに大きな存在となっている付加価値税（消費税）の場合、その税務会計に要求されるのは、課税売上高から課税仕入高（資本財購入額も含む）を控除した消費型付加価値額の算定であり、法人税とはおよそ異質の課税ベースである。この場合は、企業会計と税務会計は当初から異質のものとされ、その相互関係が問われることはない。

また、現行の所得ベース法人税に代わる租税として、英国のいわゆるミード報告(Institute for Fiscal Studies [1978])が提案し、主として経済的な中立性および税務行政の簡素化の観点から財政・経済学者に支持者が少なくない資金ベース法人税（キャッシュ・フロー法人税）の場合も、課税ベース（資金流入額から資金流出額を控除した残額）をミード報告提案のどの代替的な課税ベース、Rベース（財・サービス勘定）、Fベース（株式を除く金融勘定）、Sベース（株式勘定）に定めようと、その税務会計は企業会計と全く異質である。

以上のような例を挙げたのは、企業課税（企業を納税義務者とする租税）に関する租税政策のあり方、つまり課税ベースおよび課税メカニズムのあり方から税務会計の性格や方法は本来規定されるべきものであり、企業会計の性格や方法とは異質な存在であることを述べるためであった。にもかかわらず、現在、企業会計と税務会計の関連が問われているのは、まず法人税の存在が当然の前提とされ、次に、法人税の課税ベースとなる「法人所得」概念は企業会計上の「企業所得」概念と同一であるべきだとの観念が前提とされているからであろう。

ところが、前述のように、所得ベースにせよ、資金ベースにせよ、法人税の存在理由は

Ⅲ. 報告論文

極めて曖昧であり、また、所得ベース法人税の存在を前提としても、その「所得」概念が企業会計概念と同一である必然性はないのである。

(2) 法人税の2つの基本観

1949年のいわゆるシャウプ勧告（シャウプ税制使節団[1949]）は、法人税の改革を論じるに当たり、「日本のみならず多くの国においても、法人に対しては殆ど経済的な根拠または理論らしいものすらなくして、単に、それらが政治的にみても支配的（popular）であり、税務行政上も容易であるうえに、多くの収入を挙げるという理由から、重い課税が行われている」（p.74）と断じた。

シャウプ勧告に、また、より理論的にはサイモンズの議論（Simons [1938]）に、あるいは、より包括的な検討・提案としてはカナダのいわゆるカーター報告（The Royal Commission on Taxation of Canada [1966]）に代表される法人税観は、法人所得を最終的には株主所得とみなし、法人税を所得税の一環に位置付けている。かつては法人擬制説、今日では統合システム（Integration System）と呼ばれる考え方である。

これと対立する法人税観は、法人企業と株主をそれぞれ独立の経済的意思決定主体とみなし、所得税と法人税を別個の独立租税と位置付けている。かつては法人実在説、今日では古典ないし分離システム（Separate or Classical System）と呼ばれる考え方である。

よく知られているように、日本やEC加盟国では所得税と法人税の基本的仕組みにインピュテーション方式または配当税額控除方式という統合システムが採用されているのに対して、米国では今日でも珍しく所得税と法人

税を独立税として分離する古典システムが維持されている。

この2つの法人税観を巡っては、租税論、法律論、企業論等の視点から長い間論争が続いているが、今日では不毛な神学論争との評価に傾いている。ただ、租税政策上の実際の評価によれば、税収の確保および税制の簡素化（税務行政の容易さ）では古典システムに、所得税の負担の公平および法人税・所得税の経済的な中立性（企業組織や企業金融への中立性）では統合システムに軍配が上がる。そこで、以下では、公平および中立性を重視する経済学的租税論の観点から、統合システムの法人税を念頭に置いて議論を進めることにしたい。

(3) 法人税に固有の存在理由はあるか？

いわゆる包括的所得税（Comprehensive Income Taxation）の理論に立脚する統合システム論によれば、そもそも租税論的には所得ベース法人税に固有の存在理由はない。理由は単純であり、法人の所得は株主の所得であるから、株主段階での所得課税で課税が完結するからである（因みに、支出税理論に立脚する場合も、個人段階の支出課税で課税が完結するため、同様に、資金ベース法人税に固有の存在理由はない）。実際に法人税という名称の租税が存在するにしても、それは、後に述べるように、給与所得の源泉徴収税と全く同様に、株主所得の源泉徴収税にすぎない。

それでは、法人税固有の存在理由を否定し、法人税の廃止を前提にした理念的な統合システム論はどのような構想であったのか。その課税メカニズムは理論的には簡単である。実際、配当されるか、留保されるかの違いにか

かわらず、法人所得の全額を持株比率に応じて各株主に割当てればよい。この完全な統合方式は、通常、パートナーシップ方式（組合課税方式）と呼ばれる。この場合も、所得税法における「法人所得」の概念規定が企業会計に影響を及ぼすことにはなるが、法人税自体は存在しないため、税務会計と企業会計の調整という問題関心は希薄化する。

統合システム論者にとって、完全統合をもたらすパートナーシップ方式は理想ではあるが、次のような2つの理由から法人全体への適用は実際には不可能とされている。1つは、留保所得分の株主割当およびモニターに関して企業の実務上および税務当局の行政上の困難が避け難いこと、もう1つは留保所得割当分、すなわち未実現所得への所得税の納付に株主のキャッシュ・フロー制約が起ることである（後者のキャッシュ・フロー制約問題については、後に再び検討する）。

そこで、法人税の廃止を前提に、しばしば次善の策として提唱されるのが、留保所得は株式価格に的確に反映されるとの想定に立脚して、留保所得割当分の所得税を株式キャピタル・ゲインの所得課税によって代替するという考え方である。この留保所得と株式価格との強い相関関係に関する想定がどの程度正しいかは実証の問題であるが、少なくとも両者の金額が一对一で対応する、および両者の発生タイミングが一致するという想定には、最近の株価形成を巡る論争をみる限り、明らかに無理がある。法人税論の古典とされるグードの著作（Goode[1951]）においても、両者に一定で確実な関連はないとして、株式キャピタル・ゲイン課税による統合システムは不完全かつ不確実な概算統合方式と特徴付けられている。

（4）源泉所得徴収税としての法人税

このようにみえてくると、統合システム論においては、法人税に固有の存在理由は認め難いものの、株主所得課税の補完税、つまり源泉徴収税として法人税の必要性が示唆されることになる。この場合に注意すべきは、法人税の課税ベースとなる「法人所得」は、包括所得税の課税ベースの一構成要素であること、したがって、包括所得税概念から法人課税所得が規定されることである。これに対して、商法上の企業会計においては、企業会計固有の目的に沿って、包括所得概念とは異なる法人所得概念が採用されるであろう。3.で詳しく論ずるように、たとえ特別の租税政策上の要請がなくとも、企業会計と税務会計が乖離するのは当然であり、両者を分離して考える方がはるかに自然である。

前述のように、統合システムにおける所得税・法人税の従来の理念的な統合方式は、法人税の廃止を追求するタイプであった。しかし、実際問題として、所得税の源泉課税として法人税の必要性が認識されるようになると、法人税と給与・利子源泉徴収税との実質的な区別は薄れ、前者は納税義務者、後者は源泉徴収義務者といった税法上の形式的な区別だけが残ることになる。

この点で、源泉徴収税の持つ早期かつ確実な収収確保機能に企業組織および企業金融への経済的な中立化を結び付け、法人税の徹底した改革構想を提示した最近の米国財務省の報告（The U.S. Treasury Department[1992]）はまことに興味深い。財務省報告が長期課題として提案する企業課税システムは、法人税率と所得税最高税率を統一した上で、法人・非法人組織を問わず支払利子の損金算入を否認し、代わりに、所得税における利子、配当、

Ⅲ. 報告論文

キャピタル・ゲイン等を一律に非課税とするものである。一見すると企業課税の拡大を図っているようであるが、実は、所得税で課税されるべき企業源泉のあらゆる所得を源泉段階で課税する新たな統合システム構想なのである。

ただ、この財務省構想で最も弱い部分が株式キャピタル・ゲインの課税問題であることには注目する必要がある。財務省報告は、すでに述べたような留保所得＝株式キャピタル・ゲインという想定に立って、二重課税の除去という理由から、所得税段階での株式キャピタル・ゲインを非課税とするよう勧告している。ところが、財務省報告自ら認めているように、法人税の税務会計上、「法人課税所得」には計上されない「留保所得」部分が実際には存在する。1つは特別措置による優遇所得からの留保所得であり、もう1つは保有資産の未実現キャピタル・ゲイン（いわゆる含み益）である。

前者は税法上明確に把握できる所得であるため、特別法人税の課税で対処しうる。しかし、後者は実現ベース課税の方針をとる以上、実現時点までは所得金額を確定することができず、実現時点まで法人税の延期を容認せざるをえない。その間、「含み益」を反映した株式キャピタル・ゲインを株主は法人税、所得税ともに非課税のまま享受できるわけであるから、財務省提案の場合には、「含み益」課税が必要になる。

こうした課税の延期を避けるため、同時に、発生ベースの株式キャピタル・ゲインを所得税段階で全額課税した上で、二重課税を避けるため、課税留保所得の法人税負担分に税額控除を認めるか、または課税留保所得分を株式取得価格に加算するかの方が以前から提

案されてきた（例えば、McLure, Jr. [1979]）。確かに、未実現キャピタル・ゲインが所得税段階で全額課税されるのであれば、課税の延期は起こらず、「含み益」の課税は必要とされない。ただし、企業の「含み益」が不明確なままで、株式価格が合理的に形成されるとは思えないため、この場合には、企業会計上の「含み益」の的確な情報開示が不可欠な条件となる。

3. 法人所得の基礎理論

(1) 資産評価損益の発生ベース主義

統合システムの基幹税である所得税において株式キャピタル・ゲインの発生ベース課税（発生キャピタル・ゲインの全額課税と発生キャピタル・ロスの全額控除）が保証されるならば、法人税の課税利潤の定義、したがって法人税の税務会計に神経質になる必要はない（Musgrave and Musgrave [1989], p.376）。その代わり、株式価格の合理的な形成を促すため、企業保有資産の発生キャピタル・ゲインおよび発生キャピタル・ロスを的確に開示するよう企業会計には厳しい注文をつける必要がある。要するに、資産評価損益を発生ベースで正確に情報開示することである。

逆に、所得税において発生ベースの株式キャピタル・ゲイン全額課税が保証されないならば、株式キャピタル・ゲインの課税の延期を許さないためにも、あるいは、いわゆるロック・イン効果を抑えるためにも、株式キャピタル・ゲイン課税の源泉所得課税として、企業保有資産の発生キャピタル・ゲインを的確に課税できる法人税の税務会計が必要となる。この場合、同一課税年度に実現された株式キャピタル・ゲインの所得税には、売却株式に対応した資産評価益法人税部分の税

額控除を認めればよい。こうした課税方式においては、企業会計のあり方を問題にする必要はない。

日本に限らず、現在の統合システムの最大の欠陥は、所得税における株式キャピタル・ゲインの課税にせよ、法人税における保有資産キャピタル・ゲインの課税にせよ、ともに実現ベース課税に限定され、さらに、所得税では通常さまざまな部分課税制度または概算みなし課税が導入されていることにある。したがって、株主には株式キャピタル・ゲインの実現を延期する誘因が強く働き、所得税の長期に亘る租税回避とロック・イン効果をもたらすことになるが、これを法人税でカバーできる課税システムにも欠けている。法人企業にも同様に、保有資産の評価損益の実現を操作したり、オフバランス取引を拡大させる誘因が働いているからである。

この欠陥を是正するにしても、所得税で発生ベース課税を追求すべきか、あるいは法人税で源泉段階の発生ベース課税を追求すべきかの選択問題が生じる。一概にどちらがよいとはいえないが、よりプラクティカルに考えるならば、株主に比較して納税者数がはるかに少なく、しかも経理の専門知識・技術に優れた法人企業への課税段階で資産評価損益の発生ベース課税を追求する方が税務行政上は望ましいと考えられる。加えて、源泉課税としての法人税の発生ベース課税の方が税収の早期かつ確実な確保、または脱税や節税の防止という点でもはるかに優れている。

以上の検討手続きを経て、ようやく、統合システムにおける法人税の「課税所得」とは何か、それを導き出す税務会計の特徴は何かを吟味できる段階になったのであるが、すでに事実上繰返し論じたように、焦点は企業保

有資産の評価損益に対する発生ベースの認識にある。包括的所得税の所得概念がしばしば純資産増価説 (Net-Worth-Accretion Theory) と特徴付けられるように、統合システムにおいて所得税の不完全さを補正する源泉課税として位置付けられる法人税の課税所得概念も純資産増価説、すなわち発生主義、実質価値主義および純収益主義に則って構成されなければならない。

しかし、純資産増価説に基づく法人税の課税所得の構成、とりわけ焦点となる資産評価損益の認識には、Brown and Bulow [1977] が論じているように、従来から2つの大きな難点があると指摘され、実際問題として、法人税の税務会計に純資産増価説を採用するのは困難と考えられてきた。2つの難点とは、資産市場の不完全性と評価損益のインフレ調整の必要性である。

(2) 資産市場の不完全性

企業保有資産の評価損益、すなわち発生ベース (未実現) のキャピタル・ゲインまたはキャピタル・ロスを法人税の課税所得に益金または損金として算入すべきだとしても、資産市場が不完全な場合には、評価損益算定の手がかりとなる保有資産の時価 (市場価格) の決定が困難となる。確かに、一般の財・サービス取引市場に比べ、大量取引市場の整備、価格情報入手の確実性・安価性および取引規制からの自由という点で、資産市場の不完全性は否めない。

また、資産市場が不完全であると、資産の売却や資産担保の借入れによって必要な納税資金を機動的に調達するのが実際には難しくなり、未実現キャピタル・ゲインの課税に納税企業のキャッシュ・フロー制約が生じるこ

Ⅲ. 報告論文

ともなる。

しかし、今日では、資産市場の不完全性をあまり強調すべきではない。例えば、少なくとも上場有価証券については、証券取引市場の整備、取引規制の緩和、不正取引の排除措置などから、市場の不完全性が今日では大きく改善されており、発生ベースの評価損益の算定になお障害があるとはいえないし、未実現キャピタル・ゲインの課税に納税企業のキャッシュ・フロー制約が生じるともいえないであろう。

これに対して、市場取引価格のない非上場有価証券には発生ベース評価損益の算定の困難さが当然つきまとうが、時価評価の基準を類似の上場有価証券に求められる事情を考慮すれば、これも資産市場の不完全性が強調されるべきではない。非上場有価証券にのみ実現ベース評価を認めれば、代替性の強い上場証券と非上場証券との選択的な保有を通じて、法人税の課税タイミングや企業の期間損益算定に操作の余地を与えることになる。

確かに、非上場有価証券の評価損益も軽視できないが、日本の現状では、論者が揃って指摘しているように、おそらく土地市場の不完全性が最も厄介な問題であろう。例えば野口[1989]は、土地の場合は、もともと取引の対象となりうる土地が限定されている上に、取引コストが大きいため、市場自体が成立しにくいと指摘する。また西村[1990]は、「取引は分散され、不動産業者によって仲介されるのが普通である。不動産関係の価格情報も、株式の価格情報ほどには低廉な費用で十分に流通しているとはいいたい」(p.128)と、証券取引市場と異なる土地取引市場の特徴を描写する。

野口や西村の議論は現状ではもっともであ

るが、有価証券と異なり、土地の取引・利用および価格については、租税政策や公共投資政策の必要性から、政府がはるかに強い関心を抱いていることを軽視すべきではない。公共用地の取得や資産ストック税の執行には「土地価格」の情報が不可欠なだけに、政府の積極的なイニシアティブによって、土地価格情報の公共財化や土地価格評価制度の改善が進められる可能性も大きいのである。

なるほど、最近までは、政府の積極的な地価評価への関与はむしろ逆効果をもたらす傾向が強かった。税負担増に対する強力な政治的反発に対抗できなかったし、税率よりも評価率によって税負担を調整しようとする姿勢が明白だったからであるが、バブル経済の反省から、今日、流れは確実に変わりつつある。次の(3)で紹介するように、地価税の導入、固定資産税における土地評価の改善と評価額の公開など、土地公示価格への統一評価や税務評価情報の公共財化に向けた動きが一段と強まっているからである。証券市場と比較すれば、土地市場の不完全性の解消は容易ではないが、従来と比較すれば、不完全性の是正が着実に進んでいるのではないか。

(3) 土地市場の不完全性の改善は可能か

周知のように、平成3年度および4年度の税制改正における土地保有税の整備に伴い、課税上の土地価格評価に大きな改正が加えられた。地価評価を税目の違いにかかわらず可能な限り公示価格に接近させ、税目の違いによる負担調整に評価率の操作を用いないという方向が確認されるとともに、課税土地の評価額の情報公開に従来よりも積極的な方針がとられているからである。公的土地評価に評価方法および評価時点の両面で改善が図ら

れ、その評価額情報が公的評価ゆえに公共財として広範に公開される意義は決して小さくない。そこで、以下、地価税、相続税、固定資産税の順にその改正の要点を紹介しておこう。

イ. 地価税の関係

- ① 土地等の価額は課税時期における時価による。時価は相続税評価額による。
- ② 税務署長は、地価税申告納税額が1,000万円超の者については、氏名または名称、納税地および地価税額を公示しなければならない。
- ③ 市町村は、国税庁長官、国税局長または税務署長の請求に基づき、固定資産課税台帳、土地名寄帳を閲覧させ、または記録させるものとする。
- ④ 相続税の土地評価審議会は相続税と地価税と併せて土地評価に関する調査審議に当たる。

ロ. 相続税・贈与税の関係

- ① 土地の相続税評価は、地価公示価格を基準として評定する考え方に立って、評価時点を地価公示価格と同じ1月1日（従来は7月1日）に合わせる。
- ② 現行の地価公示価格水準の7割程度の評価割合を8割程度に引き上げる。

ハ. 固定資産税の関係

- ① 宅地の評価については、平成6年度の評価替えにおいて、相続税評価との均衡にも配慮して地価公示価格の7割程度を目標に評価の均衡化・適正化を図る（7割程度という目処は、昭和50年代の地価安定期の割合を基準としたという。因みに、県庁所在地における平成3年固定資産税土地評価の対平成元年公示地価割合は、全国平均36.3%、最低は京都市

14.6%、最高は甲府市59.2%であった）。

- ② 固定資産税の評価の適正の確保と納税者の評価に対する理解の促進に資するため、標準地の評価額、路線価（路線価方式）ないし単位価格（宅地評価方式）をすべて公開（一般閲覧）できるよう、公開時点を計画的に拡大する。当該市町村（区）の中を、地形、小中学校区等を参考に区分し、その地区内の用途地区（繁华街、高度・普通商業地区、併用・高級・普通住宅地区、中小工場地区等）ごとに、公開基準地を選択する。
- ③ 固定資産税の土地評価標準地数が約40万地点であるのに対して、地価公示価格は20分の1の約2万地点（相続税は3.5万地点に増設予定）であるため、公示地価地点が絶対的に不足している。したがって、都道府県地価調査価格（2.5万地点）に加え、不動産鑑定士による鑑定評価も活用する必要がある。

以上のような課税上の土地評価の改善が土地市場の不完全性の是正に直ちに大きく寄与すると考えるのは楽観的すぎるであろう。未実現キャピタル・ゲイン課税の補完税と位置付けられるべき相続税や地価税の地価評価は、本来、期待収益を含んだ売買実例に基づく「市場取引価格」となるべきであるが、そもそも評価基準とされる地価公示価格自体がいかなる意味の「時価」なのか必ずしも明確ではない。他方、固定資産税の時価が収益（地代）還元価格とされるのはよいが、将来収益および割引率の推定に必ずしも客観性は保証されないし、地価公示価格の7割という目処も、経験的に4割から10割に分布する評価率の平均値にすぎないという。

しかし、前述のように、土地税制の抜本改

Ⅲ. 報告論文

革を契機に一段と改善が図られた地価評価のシステムおよび価格情報の公開の意義を軽視すべきではない。土地市場の不完全性の解消は困難としても、今後さらに公的なイニシアティブによって不完全性の是正が進むと考えられる。

(4) 実質評価損益の課税

法人税に対して、資金ベース(キャッシュ・フロー)法人税の優位性が主張される1つの有力な根拠は、実質化のためのインフレ調整を必要としない点に求められている。固定資産、金融資産の区別なく、購入額は全額損金として控除され、売却額は全額益金として算入されるからである。

これに対して、法人税の場合は、発生ベースの資産評価益を益金に算入すべきだといっても、評価益の全額が益金を構成するわけではない。純資産増価説の所得概念では、名目所得を排除した実質所得のみが「所得」と定義されるからである。所得税とは異なり、通常、法人税には課税最低限がなく、税率構造も比例税率であるから、名目所得で構成される累進税率構造に固有のブラケット・クリープ問題は起こらない。しかし、やや極端な例ではあるが、物価上昇率が資産価格上昇率を上回る場合には、実質的にはキャピタル・ロスが発生しており、本来は控除されて然るべきものが、名目的にはキャピタル・ゲインが発生しているため全額課税され、実効税率が100%を超えるという不合理な事態も起こりうる。

したがって、時価(市場価格)評価に基づいて保有資産の評価益が一応算定できたにしても、課税所得に益金として算入すべき金額を確定するためには、前評価時点から現評価

時点までの何らかの物価指数変動(企業の場合は、卸売物価指数またはSNAの中間投入デフレーターであろう)を用いて、時価(現時点評価額)をデフレートするか、あるいは取得原価(前時点評価額)をインフレートするかして、実質資産評価損益を算定しなければならない。

毎年、卸売物価指数または中間投入デフレーターを用いて、発生ベースの資産評価損益を実質化するインフレ調整作業が、企業の納税事務および税務当局の行政事務にどの程度の負担を求めるかは明らかではないが、おそらくかなり煩雑な事務になろう。物価が比較的安定している時期においては、毎年インフレ調整を行う必要性は乏しいし、費用対効果の面から得策ではない。そこで、この事務・行政コストを軽減する1つの手段として、特定の時点ないし数年間隔で行われる「資産再評価」が浮上することになる。

ただし、5.で指摘するように、日本のシャープ勧告による固定資産再評価をはじめ、世界的にも実際例が少なくない、いわゆる「資産再評価」の特徴が、実現ベース課税を前提に減価償却資産を主対象としたインフレ調整であったことに注意を喚起しておきたい。

4. 企業会計原則と税務会計

(1) 論理と便宜

すでに述べたように、企業会計と税務会計が統一されなければならない論理的な必然性は認め難い。原則として全企業を納税義務者とする付加価値税や資金ベース法人税を考えればよい。付加価値税に固有の消費型付加価値、あるいは徹底した実現ベースのキャッシュ・フロー純増額を導出・算定するための税務会計は、企業会計と全く異質な仕組みと

なる。税務会計のあり方は課税目的、課税ベースおよび課税メカニズムによって規定されるものであり、本来、企業会計とは独立の存在である。

極論すれば、たまたま現行の法人税が所得ベース課税であるために、一見、同概念と観念されがちな「法人所得」の定義や導出方法を巡って、企業会計と税務会計の調和ないし統一が論じられているにすぎない。しかも、所得ベース法人税の存在を前提とした、そうした問題関心も実は租税論的には必ずしも支持できるものではない。包括的所得税の一環と位置付けられる法人税の課税ベースは、前述のように、負担の公平および経済的中立性の達成を最も重視する純資産増価説に基づいて構成される。すなわち、発生ベースの実質純所得と定義される課税所得概念が、目的を異にする企業会計の所得概念と同一である論理的必然性はなく、むしろ両者に相違がある方が自然である。ただし、税制の簡素化や納税・税務行政コストの最小化という現実的な条件、すなわち法人税のフィージビリティが考慮される場合、企業会計と税務会計とに実態面での調整が求められたとしても不思議ではない。

日本の法人税法には、課税所得算定の基本に企業会計原則を据えたとされる22条4項、および申告納税の基礎に確定決算を求めた74条1項が明文化されており、一般に企業会計原則に基づく確定決算主義こそが論理的にも税務会計の基本規定であると解釈されているようである。しかし、昭和42年の法人税法改正で新設された22条4項の税制調査会における審議・答申をみる限り、そうした解釈が必ずしも妥当とは思われない。

確かに、税制調査会[1966]は、課税所得計

算を「企業が継続して適用する健全な会計慣行による旨」の基本規定を設けるよう勧告し、企業利益と課税所得との間に差異のある現状を望ましくないとした上で、税法は「適正な企業利益の計算を妨げないこととする」と論じている。しかし、そもそもこの答申が標題のごとく「税制簡素化」の視点からなされた経緯・背景を忘れてはならない。納税事務および税務行政事務の負担増と納税協力意欲の減退につながる複雑な税制と煩雑な納税手続きの簡素化・緩和を図るのが答申の目的であった。前述のような基本規定を新設すべきとの勧告も、企業利益と課税所得との差異を解消すべきとの見解も、極めてプラクティカルな観点からなされたものと考えべきである。したがって、税務会計が企業会計原則に基づく「確定決算主義」をとらなければならない理論的根拠は依然として認め難いのである。

こうした考え方を一部の税法学者も肯定しているようである。例えば吉牟田・古市[1985]は、「日本では、便宜と簡便と安全(税額確保)の観点から、一定の社会的背景を前提に確定決算主義を選んでいくにすぎないのである」(p.97)と論じ、目的を異にする企業会計と税務会計の一致は不可能だと述べている。

また、企業会計と税務会計との関係を西ドイツ、米国および日本の国際比較研究から詳細に分析した中里[1983]も、「課税所得算定が企業会計に基づいているのは、必ずしも論理必然なことではなく、むしろ、そうすれば企業が計算の二度手間を省くことができるというきわめて実理的な理由に基づいているのである」(『(5)・完』、p.1607)と結論付けている。本報告の基調も、この中里論文によるところが大きい。

Ⅲ. 報告論文

(2) 日本の法人税の税務調整

日本の企業会計と税務会計との関係を如実に示しているのが、法人税の唯一の1次資料である国税庁企画課編「税務統計から見た法人企業の実態—会社標本調査結果報告」である。唯一の1次資料であるにもかかわらず、米国の同種資料、Internal Revenue Service, *Statistics of Income : Corporation Income Tax Returns*. とは違って、残念ながら法人税の断片的な資料にすぎず、法人税全体の分析にはおよそ利用できない。その理由は、企業会計とは異なる税務会計上の計算項目、すなわち申告調整を要する益金・損金項目(受取配当、減価償却費、寄付金、交際費、引当金、準備金、繰越欠損金、所得税・外国税額控除等)しか記載されていないからである。逆にいえば、この法人税資料からは、確定決算利益を導く企業会計上の損金経理項目、支払給与額、支払利子額、福利厚生費などの金額を知ることとはできない。

こうした日本の法人税資料の性格が、「税法においては、企業会計に関する計算原理規定は除外して、必要最小限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である」(税制調査会[1966])という確定決算主義の忠実な反映であることはいうまでもない。申告調整主義の典型とされる米国に比較すれば、日本の法人税法における税務会計は、企業会計原則に基づく確定決算を大いに尊重し、それに基本的に依拠しているのである。

因みに、EC加盟国の法人税統合、その一環として企業会計および税務会計の共通化の必要性を論じた最近のEC報告書、通称、Ruding Report (Ruding Committee [1992]、オランダの元大蔵大臣ルディング(O. Ruding)を委員長とする専門委員会がEC委員会の委

嘱を受けてとりまとめた報告書)によれば、ベルギー、フランス、スペイン、ドイツ、ギリシャ、ルクセンブルグ、イタリア、ポルトガルの8か国においては、税法での特別の定めがない限り、企業会計に従って課税所得額が決定される確定決算主義を採用しているのに対して、デンマーク、アイルランド、オランダ、英国の4か国においては企業会計と税務会計とに明示的な関係がなく、課税所得の算定には税法に従った所得調整、つまり申告調整主義が要求されているという。また、EC加盟国以外のOECD諸国において、北欧3国、スイス、日本では確定決算主義が採用されているものの、米国、カナダ、オーストラリア、ニュージーランドの4か国では申告調整主義が要求されており(OECD[1987]、p.45)、先進諸国全体をみても、確定決算主義が多数派、一般的とは必ずしもいえないのが現状である。

さて、問題は、税制の簡素化と納税・税務行政コストの最小化という極めてプラクティカルな観点からの要請とはいえ、日本においては企業会計に税務会計のベースを委ねる確定決算主義が採用され、企業会計原則の特徴がほぼそのまま法人税の所得概念の算定に持ち込まれていることである。なかでも、資産評価損益の認識を巡って、企業会計原則のいわゆる「保守主義」原則から導出される所得概念が、純資産増価説から導出される所得概念を真っ向から否定している点に、今日の深刻な問題点を見い出さざるをえない。

ところが、企業会計の専門家の一部には、税務会計によって企業会計本来のあり方が歪められているという批判が根強い。確かに、税収の確保、負担の公平、経済的な中立性を極めて重視する税務会計には、節税・脱税の

ループホールを塞ぐための詳細かつ厳密な規定が設けられ、罰則を伴う強制力が付与されているため、税務会計のあり方が申告調整のみならず、決算調整を通じても基本となるべき企業会計のあり方に逆に影響を及ぼしていることは否定できない。

しかし、租税論・税制論の研究者からみると、問題点の認識はむしろ逆である。純資産増価説的所得概念の最大の要点、資産評価損益（発生キャピタル・ゲインおよび発生キャピタル・ロス）の所得・損失認識において、企業会計原則の保守主義原則が税務会計を基本的に規定していることこそ問題なのである。

(3) 保守主義原則の特徴

「企業会計原則」および「企業会計原則注解」（いずれも昭和57年4月20日最終改正、大蔵省企業会計審議会）を読んで、租税論の観点から最も注目されるのは、企業会計原則の第一「一般原則」の六「保守主義（安全性）の原則」である。およそ、原則なるものの数が多くなればなるほど、相互の整合性が失われるのが原則であり、実際、企業会計原則注解の注4は「過度に保守的な会計処理を行うことにより、企業の財政状態及び経営成績の真実な報告をゆがめてはならない」とし、企業会計原則の一般原則の一「真実性の原則」や四「明瞭性の原則」との対立に注意を喚起している。

この原則相互の整合性の欠如という点ではもちろん租税原則も例外ではない。公平原則のうちの垂直的公平と経済的中立性は常に対立するといってよいし、これに簡素の原則が加わると、公平原則とも中立性原則とも対立することが多い。純資産増価説がしばしば机

上の空論と論難されるのも主として簡素化に逆行するからであり、すでに述べたように、発生ベースの実質純所得という所得概念が税務会計においても採用困難と一般に観念されているのも、煩雑な納税事務および税務行政事務を要するからである。

しかし、ここで指摘したいのは、原則相互の対立の危険性でなく、つまり「過度の保守主義」の危険性ではなく、醍醐[1990]が繰返し指摘している、保守主義原則から導かれる具体的な会計処理原則のまことに奇異な非対称性である。例えば、企業会計原則の第二「損益計算書原則」の一 A「発生主義の原則」における「ただし、未実現収益は、原則として、当期の損益計算に計上してはならない」という但書きがその典型である。

さらに、企業会計原則の第三「貸借対照表原則」の五「資産の評価原則」で取得原価原則を定めつつ、五 B「有価証券の評価・時価評価の適用」においては、「ただし、取引所の相場のある有価証券については、時価が著しく下落したときは、回復する見込があると認められる場合を除き、時価をもって貸借対照表価額としなければならない。取引所の相場のない有価証券のうち株式については、当該会社の財政状態を反映する株式の実質価額が著しく低下したときは、相当の減額をしなければならない」、そして、「取引所の相場のある有価証券で子会社の株式以外のものの貸借対照表価額は、時価が取得原価よりも下落した場合には時価による方法を適用して算定することができる」という例外規定を設けている。

やや乱暴な議論をすれば、費用は発生主義、収益は実現主義という非対称性、そして保有資産の評価損益のうち評価損が生じる場合の

Ⅲ．報告論文

み時価主義（低価主義）という非対称性、こうした非対称的な会計処理原則こそが保守主義の特徴と読み取れる（会計学に疎いため、あるいは誤った解釈かもしれないが）。

これが企業経営の健全性という観点から、あくまでも企業会計内部にとどまるならば、あえて「奇異な非対称性」と問題視することはないかもしれない。しかし、この非対称的な会計処理原則が確定決算主義の下に、税務会計まで規定している現状は、すでに述べた租税論の観点からは首肯できるものではない。

たとえ、本論文の租税論とは異なる立場、すなわち資金ベース法人税から評価しても、同様に保守主義原則は支持されない。一貫した実現主義の税務会計、キャッシュ・フロー法に従えば、費用（引当金を含む）の認識に発生主義が容認されないのは当然だからである。

（4）保守主義的な税務会計と問題点

企業保有資産の評価方法および評価損益の課税上の取扱いに関する現行法人税法の規定は、前述のような企業会計原則をほぼ忠実に踏襲している。資産評価損益（含み損益）の非対称的な会計処理原則を法人税法もほぼ全面的に合理的なものとし、税務会計の観点からの修正は要求していないのである（例外は、会社更正法や保険業法84条に従った資産評価益の計上と課税という特例措置であろう）。

つまり、資産評価損益については損金不算入・益金不算入を原則としながら、保有資産の評価替えによる評価損（時価との差額の範囲内）についてのみ、企業会計原則で述べられた一定の事実の発生を条件に、損金経理に

よる帳簿価額の減額を前提として損金算入を認めているのである。例えば、上場有価証券（企業支配株式を除く）では「価額の著しい低下」、上場企業株式と非上場株式では「発行法人の資産状態の著しい悪化」が発生した事実等であり、さらに固定資産（土地・建物等）の評価損にも「1年以上にわたる遊休状態」、「本来の用途に使用できないための転用」、「所在場所の状況の著しい変化」等の事実発生を条件にやはり損金算入を認めている。

ただ、発生した事実の解釈は、法人税法基本通達によればかなり限定的といえよう。

「価額の著しい低下」とは「期末時の価額（時価）が帳簿価額のおおむね50%相当額を下回り、かつ、近い将来その価額の回復が見込まれないこと」、また、「発行法人の資産状態の著しい悪化」とは「期末純資産価額が取得時純資産価額のおおむね50%以下となったこと」とされている。あるいは、固定資産評価損の損金算入条件となる発生事実「取得時の事情等により取得価額が同種の資産の価額に比して高いこと」は該当しないとされている。

このような厳しい条件が付されているとはいえ、保有資産の評価損（含み損）に限って損金経理に基づく損金算入を認める非対称的な税務会計では、もちろん発生ベースの正確な課税所得の算定は不可能となる。企業は保有資産の市場価格の動向、営業利益の動向、法人税改正の見通しなどを睨みつつ、資産売却益の益金算入、資産評価益の益金不算入、特定資産評価損の損金算入を一体として利用しつつ、さまざまな節税戦略と期間利益操作を図ることができる。この操作によって、法人税の経済的中立性、そして株主帰属所得の

負担の公平性が程度の差はあれ侵害されることは否めない。

5. 法人税税務会計の修正

(1) 発生主義・時価評価主義の原則採用は可能か

未実現収益の損益計算からの排除、すなわち未実現キャピタル・ゲインの益金不算入に象徴される保守主義(安全性)原則は、キャッシュ・フローに確実に裏付けられた配当可能利益の算定を最も重視していると考えられる。「配当可能利益」を「納税可能所得」といい換えれば、実は現実の租税論の世界においても、最も強力かつポピュラーな未実現収益課税反対論の根拠となっている。

未実現キャピタル・ゲイン(含み益)の所得・法人課税のみならず、固定資産税や相続税といった資産ストックの時価評価課税への強い否定論や納税者の反発に一致しているのは、納税に当てるべき現金支出の源泉となる実際の現金収入がない、というキャッシュ・フローないし流動性の制約問題であり、換言すれば、担税力とは実現キャッシュ・フローの流入であるとする直観的には極めて分かりやすい議論である。

固定資産税を擁護する野口[1989]は、この流動性制約論を誤りと断言している。その最も重要な論拠は「資産の保有者は、借入れによって流動性の制約から逃れ得る」(p.150)という点にあり、「なお、納税のために借入れするというのは、非現実的な仮定と思われるかもしれない。しかし、土地担保借入れは、特にわが国においてはかなり容易である」(p.151)と論じている。

納税資金調達に関する流動性制約が資産担保金融によって解消されうるという野口の議

論はそのとおりであるが、納税資金のキャッシュ・フロー制約の解消を資産担保借入に求めるにせよ、資産の一部売却に求めるにせよ、すでに指摘したように、いずれも資産市場の不完全性の是正が前提になる。保有資産の売却から、あるいは資産担保の借入れから、必要に応じて必要な金額だけ納税資金が自由に調達できるためには、恒常的な資産取引市場の成立と市場価格情報の公開が不可欠だからである。

企業会計はともかく、税務会計が純資産増価説に従って発生ベース・時価評価課税を原則として採用できるか否かは、資産市場の不完全性がどの程度解消されるかにかかっている。前述のように、現状では上場有価証券を除き、資産市場の不完全性はまだまだ是正されていないが、問題の土地市場については公的なイニシアティブによって時価評価への接近と評価額情報の公共財化が今後積極的に推進される可能性がある。ただ、それが直ちに実現するとは考えられないため、土地市場の不完全性の改善は長期的な課題と考えざるをえないであろう。

その間、少なくとも上場有価証券だけは発生ベース・時価評価課税への転換を急ぐべきだとの主張もあるが、資産選択における土地や非上場有価証券との代替性を考慮すれば、むしろ租税回避や期間利益計算により操作性を高める結果にもなりかねない。土地取引市場や評価額情報の整備、非上場有価証券の時価評価方法の改善が筋と考えるべきであろう。

しかし、それが長期的な課題であるとすれば、現実的には、必要に応じて可能な限り、資産再評価の実施や先物取引への Mark-to-Market ルールの導入といった部分的かつ過

Ⅲ. 報告論文

渡的な改革を積み重ね、時価主義税務会計への移行を図るべきであろう。

(2) 資産再評価の目的と再評価益課税

シャウプ勧告に沿って実施された日本の資産再評価にしても、Lent[1976]によって詳しく紹介・検討されている諸外国の実施例、OECD加盟国ではオーストリア(1948～53)、フランス(1948～58、1959)、旧西ドイツ(1949)、イタリー(1946、1948、1952)、オランダ(1950)、スペイン(1961、1964、1974)の資産再評価にしても、再評価の対象は概ね固定資産、とりわけ減価償却資産に事実上、集中している。通貨改革時にあらゆる資産および負債の再評価を強制的に実施した旧西ドイツのケース、土地を含めた全固定資産の任意再評価(大企業は強制)を実施した日本のケース、そして、ほぼ全資産を対象に任意再評価を実施した1974年のスペインのケースはむしろ少数派である。

世界大戦(あるいは石油危機)によるハイパー・インフレの収束期において単年度に、または数年間隔に数度、主として企業の減価償却資産を対象に帳簿価額(取得価額から減価償却額を控除した残額)を再取得価額ベースに再評価する、というのが従来の実際の資産再評価にほぼ共通した仕組みと目的であったといえよう。ハイパー・インフレによる償却ベースの著しい減価、それによる置換(更新)投資の阻害とインフレ利益の課税(いわゆる資本課税)を避けるための資産再評価の実施であった。

この点で、シャウプ勧告の固定資産再評価の勧告は性格をやや異にしていた。むしろ、シャウプ勧告の主たる関心も法人企業の減価償却にあったが、勧告がわざわざ断っている

ように、再取得価額ベースの減価償却を当然視したわけではない(シャウプ税制使節団[1949]、p.90)。シャウプ勧告の資産再評価の狙いは、固定資産に関わる所得税(キャピタル・ゲイン)、法人税(減価償却費およびキャピタル・ゲイン)、固定資産税(評価額)、付加価値税(投資財価額ないし減価償却費)等の課税ベースを、著しく上昇した当時の物価水準に調整し、税制全体の共通課税ベースに合理的な基盤を構築することにあった。

したがって、資産再評価の対象には企業減価償却資産だけでなく土地や家屋等、すべての固定資産を含める必要があったし、実施主体も法人企業のみならず個人(住宅所有者、農民、個人事業者等)にも拡大する必要があった。また、当然、任意再評価ではなく強制再評価を求めた。そして、実質購買力の増加を体現しない、すなわち貨幣価値の下落による名目所得部分を課税ベースから排除するという目的に添って、再評価倍率の設定に特定資産種類の物価指数ではなく、一般物価指数(企業は卸売物価指数、個人は消費者物価指数)を用いるのが望ましいと主張したのである。

したがって、シャウプ勧告のいうように、帳簿価額(非償却資産は取得原価)と再評価額との差額である再評価益は名目所得部分であるから、非課税とされて然るべきである。そこをあえて6%の再評価益税を課税するという勧告したのは、再評価時点前にすでに課税されてしまった固定資産のキャピタル・ゲインおよび対象外とされた金融資産(債権)との均衡を図るためであった。

さて、ここで問題にしている資産再評価は、アド・ホックな方法とはいえ、企業保有資産の発生キャピタル・ゲインの実質課税に向けた課税ベースの物価調整であるから、固定資

産のみならず金融資産をも対象とした強制再評価でなくてはならないし、以下のような２段階の再評価を同時に実施しなくてはならない。

第１は、資産の取得価額（帳簿価額）を再評価時点の時価（市場価格）水準に合わせて時価再評価額を算定すること、そして第２は、卸売物価指数を用いて、資産の取得時点から再評価時点までの期間数に応じた再評価倍率を定め、これを取得原価に乗じて物価調整再評価額を算定することである。この物価調整再評価額と取得原価の差額は当然非課税となるが、物価調整再評価額と時価再評価額（市場価格）との差額は実質キャピタル・ゲイン（またはロス）であるから、法人税の課税ベースに全額算入（または全額控除）されることになる。

資産再評価といっても、取得価額の時価再評価を行い、そして再評価益は非課税とする、と単純に考えるわけにはいかないし、すでに述べたように、なお残る資産市場の不完全性、とりわけ土地市場の不完全性を考慮すれば、時価（市場価格）による再評価もそれほど容易ではない。BIS 規制を意識したやや安易な土地資産再評価論が浮上している現在、前述のような、非償却資産をも含む資産再評価の意義および方法ならびに再評価益の課税問題に改めて注意を喚起しておきたい。

しかし、資産再評価が発生ベース課税への、そして時価主義会計への過渡的な措置として明確に位置付けられ、資産市場の不完全性への実効ある改善措置と併せて実施されるならば、資産再評価の試みに積極的な意義が認められることはいうまでもない。

(3) 先物取引と Mark-to-Market ルール

米国において先物取引（ヘッジ取引は除く）に係わる損益の課税に適用されている、いわゆる Mark-to-Market ルールが資産評価損益の発生ベース課税に当たるか否かは、以下述べるように、やや微妙な問題である。

アメリカの法人税法・所得税法でも、原則として未実現キャピタル・ゲインは課税上所得ないし損失とは認識されないため、先物取引についても差金決済時点をもって損益を認識し、課税する決済基準（いわゆる Close-out 法）が原則と考えられてきた。

こうしたキャピタル・ゲインの実現ベース課税が一般に課税の繰延べ等による租税回避への誘因となることは、すでに述べたとおりであるが、加えて米国のキャピタル・ゲイン税制においては、つい最近まで長期保有資産のキャピタル・ゲインに特別軽減措置（分離課税または特別免除）が認められてきたため、この特別措置が実現時点の延期に一層強い誘因を与えてきた。Straddle（両建取引）、Mixed Straddle（混合両建取引）といった精巧な先物取引手法が1970年代後半以降急速に発展し、代表的な租税回避手段（Tax Shelter）になったのは、こうしたキャピタル・ゲイン税制の抜け穴の存在にあった。

1981年の経済再建税法（Economic Recovery Tax Act of 1981）の先物取引税制の整備において導入された Mark-to-Market ルール（値洗基準）は、未決済の先物取引についても年度末に決済（手仕舞い）されたときみなして建玉の市場価格評価を行い、課税するルールである。その意味では、原則実現ベース課税の決済基準に対して、値洗基準が発生ベース課税であることは間違いない。

しかし、米国の先物取引においては、取引

Ⅲ．報告論文

所の会員間のみならず、会員と非会員（顧客）との間においても市場価格の変動から生じる建玉ごとの評価損益の値洗いが日々行われ、委託証拠金の受払いというかたちで損益が実現していると考えられるという（アンダーセンコンサルティング[1986]、p.136）。そうであれば、Mark-to-Market ルール（値洗基準）も実は実現ベース課税内部の変更、つまり実現時点を差金決済時点から年度末時点に設定し直したものと解釈できる。

その点、先物取引損益の認識および課税の税務会計に差金決済時点の決済基準が採用され、しかも日々の値洗いが取引所会員間に限定されている日本では、Mark-to-Market ルールの採用が文字どおりの発生ベース課税への接近を意味することになる。したがって、先物取引にかかる資産評価損益の情報開示および発生ベース課税を促すために、すなわち先物取引による期間損益操作や節税行動を封じるために、日本の税務会計においても Mark-to-Market ルールの導入を積極的に検討すべきであろう。先物取引の取引対象資産には市場の不完全性という制約がほとんど存在しないため、Mark-to-Market ルールの導入に実務的な障害はないと考えられる。

（4）情報開示と株式キャピタル・ゲイン課税

最後に、近年、次第に強化されつつある企業保有資産の評価損益（含み損益）のディスクロージャーについて、その意義と限界を指摘しておきたい。これについては、すでに述べたところであるが、企業会計に限った資産の評価損益額の情報開示が租税論上意味を持つのは、株主所得税段階で発生ベースの株式キャピタル・ゲイン全額課税が実施されている場合である。

この場合は、法人税段階での資産評価損益の発生ベース課税がなくとも、企業保有資産の評価損益は、その情報開示を通じて的確に株式価格に反映され、株主段階で発生ベースのキャピタル・ゲイン課税がフルに行われると考えることができる。

逆にいえば、株主段階のキャピタル・ゲイン課税が実現ベースであれば、ましてや、実際の所得税に多くみられる実現ベースの部分課税や概算課税であるならば、企業保有資産の資産評価損益の情報開示も、法人税段階の発生ベース課税には代替できない。したがって、企業会計における資産評価損益の情報開示の推進で十分とする立場に立つならば、所得税における発生キャピタル・ゲイン課税の徹底を同時に推進する必要がある、というのが租税論の立場からの結論となる。

この最後の結論は、企業会計と税務会計の立場の相違を如実に示しているといえよう。税務会計の議論は決して企業レベルにとどまるものではなく、常に企業発生所得の課税が企業段階と個人段階で整合的になしうるか、課税の空白、あるいは逆に課税の重複が生じないかを注意深く吟味しなくてはならないからである。

所得ベース法人税にせよ、資金ベース法人税にせよ、個人所得税または個人支出税との一体的関係において課税ベースや課税メカニズム、すなわち税務会計のあり方が議論されるのである。こうした税務会計論の特徴を突き詰めれば、繰返し述べてきたように、税収の確保、負担の公平および経済的な中立性という基準から課税ベースと課税メカニズムを導く規範的な租税論に帰着することになる。

以　上

[東京大学経済学部教授]

【参考文献】

- アンダーセンコンサルティング（監）、『先物金融取引の実務（改訂版）』、中央経済社、1986年
- シャープ税制使節団、『シャープ使節団日本税制報告書』、1949年
- 税制調査会、『税制簡素化についての第一次答申（昭和41年12月）』、1966年
- 醍醐 聰、『日本の企業会計』、東京大学出版会、1990年
- 中里 実、「企業課税における課税所得算定の法的構造(1)、(2)、(3)、(4)、(5)」、『法学協会雑誌』第100巻第1、3、5、7、9号、1983年
- 西村清彦、「日本の地価決定メカニズム」、西村清彦・三輪芳朗（編）、『日本の株価・地価』、東京大学出版会、1990年
- 野口悠紀雄、『土地の経済学』、日本経済新聞社、1989年
- 吉牟田 勲・古市 勇、『法人税総論』、財経詳報社、1985年
- Brown, E. C., and J.I. Bulow, "The Definition of Taxable Business Income," in J.A. Pechman, ed., *Comprehensive Income Taxation*, The Brookings Institution, 1977.
- Goode, R., *The Corporation Income Tax*, John Wiley & Sons, 1951.
- Institute for Fiscal Studies, *Report of the Committee Chaired by Professor J.E. Meade, The Structure and Reform of Direct Taxation*, George Allen & Unwin, 1978.
- Lent, G.E., "Adjusting Taxable Profits for Inflation : The Foreign Experience," in H.J. Aaron, ed., *Inflation and the Income Tax*, The Brookings Institution, 1976.
- McLure, Jr. C.E., *Must Corporate Income Be Taxed Twice?* The Brookings Institution, 1979.
- Musgrave, R.A., and P.B. Musgrave, *Public Finance in Theory and Practice* (Fifth Edition), McGraw-Hill, 1989.
- OECD, *The Relationship between Taxation and Financial Reporting : Income Tax Accounting*, OECD, 1987.
- The Royal Commission on Taxation of Canada, *Report of the Royal Commission on Taxation*, Queen's Printer, 1966.
- Ruding Committee, *Report of the Committee of Independent Experts on Company Taxation*, CEC, March 1992.
- Simons, H.C., *Personal Income Taxation*, The University of Chicago Press, 1938.
- The U.S. Treasury Department, *Treasury Department Report, Integration of the Individual and Corporate Tax System, Taxing Business Income Once*, BNA, 1992.