

動態論と租税的利益計算

鈴木 明 男

1.

ある学説は実践規範としての法とどのようなかたちでかかわり合うのだろうか。本稿はこの関連を、動態論と税法を対象として、その利益および所得の計算構造を中心に考察しようとする。

シュマーレンバッハはその著書「動的貸借対照表論 (Dynamische Bilanz)」六版への序文で「加之我等の専門外に於ても動的貸借対照表の根本思想が予期せざる程度に行渡って来た。最高税務裁判所の所得税や会社収益税に関する数多くの判決は何れも動的に方向づけられており、ここに論じている問題の深化に対し資料的並に思想的材料を提供している。新株式法改正も動的貸借対照見解の方向に断乎たる歩行を向けている」¹⁾と述べ、動態論の税法および商法への浸透を確信している。動態論が税法（その計算論造の商法への依存性の故に、当然商法も考察対象に含められる）に、はたしてどのようなかたちで、また、どの程度影響しさらにその限界はどうであろうか。

シュマーレンバッハは1931年株式新法 Aktienrechtsnovelle（ライヒ法務省草案 Reichsgesetzblatt）260条bに使用した文言「正規の簿記および貸借対照表作成の原則 (Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und Bilanzierung)」の解釈をめぐる論攻の中で、学説と商人実践の関連についてふれ、「ポスチュレートはまず実践に採り入れられ、実践において慣行 (Übung) として、少なくとも理想的貸借対照表観として展開される……。それがなされ、実践的承認を経てこの専門科学的原則が正規の簿記の原則になるのである」²⁾という。ここで言う正規の簿記の原

則は法的是認が得られることを意味する。しかし「……実践において慣行として展開されたすべてのものが、そのまま正規の簿記の原則になるということが是認されるものではない。」³⁾悪習 (mißbräuche) は実践として行われ慣行となっても正規の簿記の原則となるものではないのであるが、この場合悪習か否かの判断を、通常の尊重されるべき商人 (ordentlicher und ehrenwerter Kaufleute) の理性にゆだねる。このようにシュマーレンバッハは、学説が法として是認せられるに至る慣行になるか否かの判定を商人実践にゆだねる。

しかし、この場合には法の独自の判断はなされないのだろうか。

このシュマーレンバッハの見解に対し、やはり正規の簿記の原則形成をめぐるレフソン (Leffson, Ulrich) は、第1に正規の簿記の原則形成に当っては商人的判断よりむしろその実践を直視すべきこと、第2に演繹的に判断すべきであるという点から、商人的見解に学説判定をゆだねることを批判する⁴⁾。レフソンの所説を要約すれば、正規の簿記の原則は商人的慣行および見解、科学的考慮、法律的配慮の三側面から形成される⁵⁾。この三側面を批判的に吟味すると、商人は慣行や見解に正規の簿記の原則形成を委ねるとすれば、演繹的判断は不可能であること、法律的配慮に委ねるとすれば今や経営経済学は発展し、法律的判断はこれに大きく依存せざるを得ない。こういったことから結局は科学 (経営経済学) に正規の簿記の原則形成の任務を与えるのである。この場合注意すべきは、商人的慣行や見解とは実は今や会計的専門家 (租税専門家や経済検査士) の慣行や見解であって、その特色は理論的色彩を帯びた、理論と実践の中間的なものとなっているのであり、また、専門家すら一致した見解を持たず従って第三者の見解 (専門科学者) を問わざるをえないのである。こうして「正規の簿記の原則を普遍的に得るのがそれに適した専門科学としての経営経済的研究の任務である」⁶⁾ ことになる。しかし法は時代的要請を帯びた理念を実践の場にもちこむものであり、論理一貫性を追求する科学的認識と

必ずしも一致するものではない。そこでレフソンは、現実に採用される正規の簿記の原則には法律家、経営経済学者、実務家の協力が必要であると考へ正規の簿記の原則の「その法的妥当性のためには、論理的に矛盾のない経営経済的推論 (Deduktion) とならんで多数の合意 (consensus omnium) を必要とする」⁷⁾としている。

正規の簿記の原則解釈は法解釈の問題である。シュマーレンバッハが通常の尊重されるべき商人の理性に与えた法解釈上の指導性は、レフソンによって専門科学 (経営経済学) に代置された。しかし、法解釈は諸理念の錯綜する場として、「合意」という妥協に落着かざるを得ない⁸⁾。

周知のように、1861年一般ドイツ商法典の価値規定をめぐる端を発した貸借対照表論争は、シュマーレンバッハの動的貸借対照表により一応の完成を見た。それは商人実践を背景に構築され正しい経営操縦 (richtige Betriebssteuerung) のための正しい損益計算を第一義的目的としている。それに対し、税務貸借対照表は課税所得算出を目的とし、本来的にその目的を異にする。商人は通常租税負担をできるだけ回避しようとして課税所得を低く算出する傾向にあることはしばしば指摘されるところである。動態論で主張する正しい利益と、租税上で求める課税所得はどのように調和しているのかを考察しよう。

なお、本稿で取りあげる商法および税法は西ドイツのそれである。

注 1) Schmalenbach, Eugen : Dynamische Bilanz. 7 Aufl. 1938. 土岐政蔵 訳 昭和25年。序文

2) Schmalenbach, Eugen : Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, Z. f. h. F. 1933 S. 232.

3) Schmalenbach, Eugen : G. o. B. a. a. O. S. 232.

4) Vgl. Leffson, Ulrich : Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. 2 Aufl. 1970 S. 7~11.

5) Vgl. Leffson : a. a. O. S. 6.

6) Leffson : a. a. O. S. 43.

7) Leffson : a. a. O. S. 46.

- 8) 法学者の立場から田中耕太郎博士は次のように述べておられる。「勿論会計の理論と技術は貸借対照表法に対し批判を加へ、其の進歩に貢献するであろうが、然しそれは飽くまで法の目的の範囲内に於て行はれ得ることであり、従って会計の理論と技術とが当然法規となるわけではない…。」貸借対照表法の論理 昭和19年 211頁。

2.

動態論、商法、税法の利益ないし所得計算構造は基本的には貨幣計算であるところにその一致点を見ることができる。税法の計算構造に立入る前に、まず、動態論の基本構造を描いてみよう。

シュマーレンバッハの動的貸借対照表は、ワルプ (Walb, Ernst) による支払系統勘定と給付系統勘定の二勘定系統説を経、コジオール (Kosiol, Eich) の支払系統勘定のみの一勘定系統説によってさらに展開された¹⁾。これらの展開は部分的にシュマーレンバッハの形式構造を補い、動的論の基本的正当性を保証している²⁾。われわれはシュマーレンバッハの基本的思考に立戻ってみる。

ミュンスターマン (Münsermann, Hans) はリオン (Lios, Max) を引用してシュマーレンバッハ動的貸借対照表の基本的前提を次のように指摘している。

- (1) 動的貸借対照表は本来正しい経営操縦 (Betriebssteuerung) 目的の成果計算である。
- (2) 動的貸借対照表の意味での成果は、支出および収入で測られた費用と収益の差である。
- (3) 貸借対照表は成果を合成結果 (Resultante) として総括的にのみ表示するが、損益計算書は成果をその構成要素たる費用と収益ならびにその詳細によって表示する³⁾。

動的貸借対照表の形式的構造および実質内容はこの前提から出発する。

上述の分析は、シュマーレンバッハ動的貸借対照表の目的は正しい成果

計算であって、財政状態表示はこの目的の制約内でのみなされるのであること、さらに成果計算機能は本来損益計算書が担い、貸借対照表はこれを可能にするという役割を果していることを物語っている。この場合、継続的に秩序だてて記録が行われること（商人実践的には複式簿記を指す）を前提としている。この意味で複式簿記は動態論の論理構造の骨格となっている。

日々の取引は複式簿記によつて収入・支出として貨幣的にとらえられる。企業の設立から清算までの企業の全寿命（Lebensdauer）を一会計期間とすれば、全体収入（Gesamteinnahmen）から全体支出（Gesamtausgaben）を控除した全体利益（Tobalgewinn）が算出される。ところが、われわれは全寿命を期間ごとに切断した期間計算を行わざるをえない。期間計算においては期間利益（Periodengewinn）が算出され、この期間利益を企業の全寿命に亘って合計したものは全体利益に一致するはずである。期間利益計算においては、収入・支出は必ずしも収益・費用とならず、この不一致金額は後の期に収益・費用として解消されるのを待つことになる。動的貸借対照表はこれら未解消項目（Schwebende Posten）を集録した表であって、次の会計期間の損益計算にこれらの未解消項目を引継ぐことによって、会計期間の連続を可能とする。ここにおいて、期間利益の合計は全体利益に一致すべきとする一致の原則（Grundsatz der Kongruenz）が計算構造の第一の原則として登場する。そして、そのために期間利益は相互に連続せざるをえず、また連続に当ってある期の締切貸借対照表は次期の開始貸借対照表に一致すべきことから貸借対照表一致の原則ないし継続性の原則（Grundsatz der Bilanzidentität oder =kontinuität）が要請される。

さらに、損益計算は適切な経営操縦に寄与すべきであり、そのためには同一企業内での期間比較、他企業との企業比較が可能でなければならない。これを求めたのが比較可能性の原則（Grundsatz der Vergleichba-

rkeit) である。

ところが上記とは別に企業維持の観点から現実的会計処理が要請される。つまり、費用は発生時点で認識し、収益は実現時点で認識するといった保守的要請に基いた処理である。この不平等な取扱は正しい損益計算をそこない、また比較可能性をも阻害する。この保守的会計処理を求めたのが安全性の原則ないし慎重の原則 (Grundsatz der Sicherheit=order Vorsicht) である。この原則は評価原則 (Bewertungsgrundsätze) に大きく関わってくる。トムフォルデ (Tomfohrde, Klaus) シュマーレンバッハ動的論の利益概念を、一致および貸借対照表同一性の原則、比較可能性の原則、安全性及び慎重の原則の三原則の側面から吟味している⁴⁾。

動態論および商法、税法に見られる特徴は貨幣的に収入・支出としてとらえる損益、所得計算構造である。動態論では簿記を前提とした計算構造であり、基本的には貸借対照表の全ての項目の評価は簿記から誘導された数値である取得原価主義の構造となるはずである。この取得原価主義の構造は、コジオールによって支払価値 Zahlungswert (収支的価値 pagatorischer Wert) として、一層その支払価値への依存性が透徹して説明されている⁵⁾。本来的には簿記に誘導された取引数値に立って構築された動態論は、名目資本維持を計るものである。コジオールが公示準備金として資本維持準備金 (Kapitalerhaltungsrücklage) を提唱せざるを得なかったのも、コジオールの収支的計算構造が、きわだって名目資本維持にのみ役立つからなのである。シュマーレンバッハは、資産評価の段階で低価主義 (Niederstwertprinzip) を導入したりあるいは恒常有高法 (Eisernenbestandsmethode) などを導入し、収支的論理構造の破綻をまねきながらも、これらの方法によって直接実体資本維持 (Substanzkapitalerhaltung) に近づくようにしている。

商法、税法は実践規範として商人実践の実体資本維持への要求を取入れつつ、論理性の外形を形づくらざるをえない。また実践の場では、簿記も

動態論の論理構造の骨格としてでなく異なった任務が与えられている。

次に商法、税法の計算原理に立ち入ってみよう。

- 注 1) Münstermann, Hans: Dynamische Bilanz: Grundlagen, Weiterentwicklung und Bedeutung in der neuesten Bilanzdiskussion. Z.f.h.F. 18Jg. 1966 Heft8/9 S.518.
2) Münstermann: a. a. O. S. 519.
3) Münstermann: a. a. O. S. 513.
4) Tomfohrde, Klaus: Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht. 1955 S. 19~23.
5) Kosiol, Erich: Buchhaltung und Bilanz. 1967 S. 94.

3.

利益は二時点間の財産有高比較により、あるいは一定期間内の収入・支出額を基礎として算出される。一般に前者は財産評価を前提とし財産状態表示を第一義とした静態論と、後者は簿記的取引把握を前提とし成果算出を第一義とした動態論と関連づけて説明される。

商法においては債権者保護目的から、静態論的立場にかたむいていって来られてきた。しかし西ドイツ1965年改訂株式法は株主の地位強化をその方針の一つとしており、財産評価に対して取得原価主義を中心とした厳しい枠をはめている。さらに西ドイツ商法では、正規の簿記の原則 (Grundsätze der ordnungsmäßiger Buchführung) にもとづいて営業活動と財産状態を明らかにすることを全ての商人に義務づけており(商法38条), また商法から派生した株式法においても正規の簿記の原則が義務づけられ(株式法149条), これにしたがった貸借対照表と損益計算作成が求められている(同148条)。勿論、一定の範囲内での評価自由は認められてはいるが基本的には貸借対照表および損益計算書は簿記に誘導された数値となっている。ここでは債権者保護は公示準備金の設定と、一定の範囲内で許容された低価主義の採用(秘密準備金の形成)によって達成される。決算書が基本的に誘導され作成されることは、財産有高比較と収支を基礎とした計

算との両利益計算の結果が基本的に合致することを意味している。時価評価を実施しないものとすれば、両利益計算方法により算出される利益は原理的に合致する。つまり両方法とも収支計算に依存しており、利益算出のプロセスのみが異なるにすぎないことになる。このことはコジオールによって、運動差（Bewegungsdifferenzen）と有高差（Bestandddifferenzen）の理念上の一致として説明されている¹⁾。そこでは原理的に両計算方法の一致が求められるのである。

それでは時価評価が実施される場合はどうであろうか。評価の意味をバルト（Barth, Kuno）は貨幣循環（Geldwerdung）の点からとらえ、財の貨幣的運命の見越Antizipation（前取 Vorwegnahme）と考えており、その判断に当っては貸借対照表日での状態が決定的基準になると考えている²⁾。評価が将来の状況の予測であることは間違いなかろう。時価評価によれば、過去の取引数値を基礎とする収支的計算構造から離脱する。商法では低価主義に立ち見越費用の計上は許しても、未実現収益の計上は認めていない。その意味では商法の許容する範囲内で時価を付されて作成された貸借対照表は、静態的意味の財政状態を表わす貸借対照表ではなくなっている。評価に当ってのこの不平等原則（Imparitätprinzip）を説明するのは資本維持に由来する慎重の原則以外ではありえない。シュマーレンバッハによってこの慎重原則は肯定されている。

計算構造的にこの評価はどのような影響を与えるだろうか。貸借対照表は正規の簿記の原則にしたがって作成される。正規の簿記の原則は形式的には継続的で秩序的な記録を意味する。評価結果は、この簿記によって把握されるはずであり、正規の簿記の原則によってこの評価数値が記録されているかぎり、全体成果計算の観点からシュマーレンバッハのいう一致の原則があてはまる。

ところでこのようにして低価主義にもとずく評価が付された貸借対照表利益は、比較可能性の点からどのように考えられるべきだろうか。比較可

能性を保証するものは、会計処理の継続性である。1965年株式法では評価不変の原則（Grundsatz der Bewertungsstetigkeit）を採用し（第154条）、比較可能性に寄与しようとしているが、一方で低価主義の一定の枠内で、評価に裁量の余地をのこしている。これも、将来への政策的配慮つまり慎重の原則によって説明されうるもので、比較可能性はその裁量の余地内での評価の変更によって阻害される。

結局、商法では債権者あるいは株主保護の点から簿記に取引過程把握の立証手段としての機能を持たせ³⁾、秩序的で継続的記録を要求するが、この継続的記録が二時点間の財産比較による損益計算と収益・費用比較による損益計算の原理的一致を可能にしており、さらにまた、一致の原則に合致させることになっている。しかし国民経済的配慮からの企業存続への要請が慎重の原則のかたちをとって商法上の利益計算構造の収支計算構造からの離脱をうながし、比較可能性の阻害をまねいているといえる。

全般的に商法の計算構造は動態論に一致する。収支計算から離脱する時評価も財産状態表示目的ではなく、シュマーレンバッハの指摘する慎重の原則の枠内にある。

注 1) Kosiol, Erich: Buchhaltung und Bilanz. S. 34.

2) Vgl. Barth, Kuno: Die Jahresbilanz der Unternehmung. S. 27, 28

3) Barth: a.a.O. S. 18.

4.

税法上、所得概念をめぐる問題として周知のごとく源泉説（Quellentheorie）と純財産増加説（Vermögenszugangstheorie）とがある。源泉説は所得の源泉を問題とし、したがって基本財産（Stammvermögen）と収益（Ertrag）の区分を問題とするのに対し、純財産増加説は財産の名目的増加が問題となり、基本財産から収益があったものか基本財産そのものの価値的あるいは計算上の増加であるかは問わない¹⁾。それゆえ源泉説

にとっては所得の由来を明白にする継続的記録と、したがってまた損益計算書が重要な意味を持ち、純財産増加説にとっては期首と期末の財産把握を可能にする貸借対照表が決定的となる。この所得概念をめぐる両学説は幾多の論争の後、現在純財産増加説が有力であるとされている。これら両説は西ドイツ所得税法に微妙に影響し現行法に至っている。西ドイツ法人税法ではその多くが所得税法の規定に依ることになっている。ただ法人はすべての所得が営業所得とされる。そこで所得税法の規定を瞥見しよう。

所得税法では所得を7種目に分けこの所得にのみ課税する。7種目とは
 1) 農林業からの所得 2) 営業からの所得 3) 独立的労働からの所得
 4) 非独立的労働からの所得 5) 資本財産からの所得 6) 賃貸からの所得
 7) その他の所得である。このうち農林業、営業、独立的労働の各所得（事業所得という）は利益（Gewinn）が所得とされる。その他4)～7)までの所得には必要経費を超える収入の超過額が所得とされる。ここでは利益算定を問題としよう。利益算定の方式は5種類が規定されているが大きく分けると第1に事業資産比較による方法と、第2に収支計算による方法とになる。事業資産比較による利益算定方法は、記帳義務ある者または記帳を行なっている者に対して適用され、収支計算による方法は、記帳義務のないあるいは記帳を行っていない者で、事業収入と事業支出しか記載していない（棚卸を行っていない）者に対し適用される。

法人は当然商法の正規の簿記の原則にしたがうことが求められており、それゆえ企業にとっては、利益計算上、事業資産比較が決定的である。一方、「税務貸借対照表への商事貸借対照表の基準性の原則(Grundsatz der Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für die Steuerbilanz)」により、税法上特別規定を除き商法にもとずいて決算が行なわれることになっている。われわれは商法の利益計算構造が基本的には収支的計算構造に合致し、慎重の原則がそこからの離脱をうながしていることを見た。税法上事業資産比較による利益計算はその計算構造が動態論のそれとどのように関連して

いるのだろうか。

動態論の目的は経営操縦に役立つ適正な利益算定であり、そのために比較可能性が重視された。一方、税務貸借対照表の目的は、課税公平の原則にもとづく適正な利益算定である。一般に企業は租税回避のためには利益を過小計上しようとする傾向にある。これを阻止し適正な利益を算定するには企業の恣意性を排し、形式的並びに実質的な意味での正規の簿記の原則が求められねばなるまい。実質的な正規の簿記の原則の判定には法令、健全な商人的慣行および判断、科学的考察が必要であるが、形式的それは秩序的継続的記録つまり簿記を意味する。簿記の課題は支払の統制（Kontrolle）であり価値の確定及び保持ではない²⁾。ことに税務上では簿記の持つ立証能力が重視されよう。商人実践から見ても税務上から見ても簿記が税務貸借対照表を含めた商人的計算制度に不可欠になっていることはいうまでもあるまい。そしてそれはまた計算制度の構造を規定することになるろう。

所得税法にとっては適正な利益算定が目的であり、財産税に対すごとく財産評価確定が第一義的重要性はない。その意味で税務貸借対照表は利益算出を重規する動態論と同じ立場に立つと同時に動態論同様その計算構造の内容を簿記が規定し、基本的に収支計算構造をとらざるを得まい。

ところで西ドイツ所得税法が事業利益算定に当って基礎としている事業資産比較は、簿記を内容とした利益計算構造とどのように関連するのか。

一般に事業資産比較つまり純財産増加説は財産評価と結びつけ、静態論との関連で述べられている。このような静態論・財産法・棚卸計算法・時価主義という図式に対し武田教授は「動的会計理論と静的会計理論は目的観の相違による理論範疇であり、損益法と財産法は利益計算の方法の相違による方法範疇であり、誘導法と棚卸計算法は財務諸表を作成する際の手続の相違による手続範疇であり、また原価主義と時価主義とは決算評価の相違による評価範疇とにそれぞれ対立しており、……³⁾」と述べ、一連の

図式が現実においては必ずしも妥当しないことを指摘しておられる。たしかに、現実にはむしろ動態論と静態論とは、並列的に適用され、たえず入り混って移行するものなのだろう⁴⁾。西ドイツ所得税法の求めている事業資産比較による利益計算と動態論の主張する収支計算によるそれとの違いを、利益計算方法による方法範疇の問題として技術的にとりあげるならばそれは単に同一計算対象を異なった方法によって計算したにすぎず、同一の結果が当然得られることになる。武田教授は、税法上の利益計算方法が動態的であるのか静態的であるのかを判例等を歴史的に研究された結果、上述の二つの計算方法の「無色の」性格と、財産が原価評価によっているということから税法の計算方法の動態的性格を認めておられる⁵⁾。たしかにわれわれが商法の計算原理でふれたように、二つの計算方法が原理的に一致することはコジオールによって説明されているし、また税務貸借対照表が、収支的計算構造を持つ商事貸借対照表に依存することからも理解できる。さらに、税法上では取得価額ないし製作価額にもとづく減価償却が規定されていること、評価の基準として原則的に取得価額ないし製作価額を規定しており、これらは当然に簿記による収支的把握を前提にしている。さらにまた武田教授は税法の法支自体に財産比較を行なう場合、事業支出に関する規定にしたがわねばならない規定があること、つまり、財産概念の基底に収支計算があることを指摘しておられる⁶⁾。これらのことから、利益計算の具体的内容は収支計算であることがうかがえる。

武田教授は西ドイツ所得税法の利益計算が純財産増加説による「第一の理由は、法的立法化を簡単化するためであり、第二に一般に錯綜せる経済諸関係を規制するためには、より具体的にして確実な所得認識の方式によらなければならない……」ことを挙げられ、さらに「ヘルペンシュタインは、立法者の保守主義（Konservetisum）によるものであるとしている」と述べておられる⁷⁾。トムフォルデはこの理由として、損益計算方式を持たないカメラル簿記の影響を指摘している⁸⁾。

このようにして算定された利益は、課税公平の目的から規定されたものであり、シュマーレンバッハの経営操縦のための比較可能性原則は問題とならないのはいうまでもない。

それでは、動態論の論理構造の支柱である一致の原則および継続性原則は税法上どんな意味をもつのだろうか。

時価評価を前提とした計算方法として純財産増加説を把えるならば、各事業年度はそれぞれが全体損益計算を意味しており、他の事業年度との相互的関連を想定していない。しかし、既述のように純財産増加説は実際には必ずしも時価評価を想定せず、その具体的数値は簿記的把握に依存している。しかも、税法では清算利益 (Liquidationsgewinnen) への課税を規定していることから見れば、一致思考が基本に存在していることがわかる。

一致思考実現の前提は貸借対照表同一性の原則 (Grundsatz der Bilanzidentität) である⁹⁾。貸借対照表は決算時点で作成されるがこの締切貸借対照表 (Schlußbilanz) は同時に次年度の出発点となる開始貸借対照表 (Anfangsbilanz) と基本的に一致するはずである。この貸借対照表関連 (Bilanzenzusammehang) が秩序的に保たれて、はじめて一致思考が実現する。ライヒ財務裁判所は判決によって貸借対照表同一性原則の両刃性効果 (Zweischneidigkeitseffekt) を主張することによって、税法所得計算の長期的視野と貸借対照表同一性原則を支持している。両刃性効果とは、ある年度で低くあるいは高く評価されることによって得られた所得は次年度では反対の方向に作用することを意味する。

貸借対照表同一性は形式的それと実質的それとがあるが、貸借対照表同一性は租税上では貸借対照表の実際の内容に関するもので、外形的形式に関するものではない¹⁰⁾。したがって実質的同一性が問題となる。例えばある年度の損失が自己資本で補填された場合、次年度開始貸借対照表は補填後で表示すれば良く、また、税法上ある年次で過年度の誤謬を訂正した数

値がある場合訂正後の数値で出発することが認められる。その場合に商事貸借対照表との背離が生ずる。いずれにせよ税務貸借対照表上では実質的な貸借対照表同一性が遵守されることにより、原理的には一致の原則が貫徹され、正しい清算利益算定に結びつき、過年度に形成された秘密準備金や計算誤謬はこれにより修正の機会が与えられるはずである。

次に比較可能性の問題に触れる。既述のように比較可能性は動態論と税法との計算目的に関連して述べられる。動態論では経営操縦に役立つ利益、税法上では課税公平の要請からの適切な利益であり、さらに商法上では債権者を保護したうえでの株主への正しい処分可能利益が問題となる。ところで、現実に計算の行われる場である商法は成果を可能なかぎりおそく開示し、税法ではこの傾向をより厳しく制限しようとする¹¹⁾。したがって税法では利益の年次毎の変動は商法のそれよりも大きいとされる。税務貸借対照表では動態論的比較可能性は問題とならないが、期間利益をより厳密に把握しようとすることから、同一会計処理の継続性が要求される。例えば一度採用した減価償却方法を每期継続して適用するなどがそれである。結果的に動態論が求める比較可能性を可能なものとするための会計処理の継続性と類似するが、元来は動態論的要請から結果するものではない。もっとも、以上の比較可能性は同一企業内での期間比較についてであり、他企業との比較は租税が企業の立場からは個別的なものであり、社会的比較を必要としないことから、企業間比較には関しない。

評価について動態論と税法との関係はどうだろうか。源泉税にとっては所得の源泉が重視される。そして企業家にとって財産とは所得の源泉であり、資本還元された所得を意味する¹²⁾。動態論は適切な経営操縦のために利益の源泉を重視する。この意味で動態論はこの財産観になじむ。したがって動態論のいう財産は基本的には簿記により収支的に把握された数値をもち、将来の利益への参加を待つことになる。そこでは元来時価による評価はなじまないが、動態論では慎重の原則に左右された低価主義を採用す

る。他方純財産増加説にとってはすべての財産が費用であり収益であると擬制されよう。したがって純財産増加説にとっては、清算を前提とした時価評価がなじみやすい。税法が事業財産比較による損益計算を採用していることから清算価値評価が採られるとすればそれは是認されよう。税法では取得価額、製作価額、部分価額（Teilwert）の三つを規定している。このうち部分価額とは事業の総購買価額の枠内で各財産に付与した評価額をいい、上限は再取得価額、下限を個別販売価額としている。しかし税法では商法の基準性を配慮して基本的には取得価額ないし製作価額を採用し、低価主義を、さらには各種引当金、準備金を導入している。このところは既にわれわれが見た税法的計算制度の収支的性格をもととしたうえで、商人的要請を法的に受容すれば当然生ずる帰結である。ここに動態論との基本的一致を見ることができよう。しかし、「商事貸借対照表とは別に、税務貸借対照表はできるかぎり『正確』な期間利益を得ようとしている。それ故、それは積極項目の任意の過小評価ないし消極項目の任意の過大評価を禁じ、任意秘密準備金の形成を禁じている。」¹³⁾ 商法ないし動態論が秘密準備金の形成を許しているかぎり、それらと税務貸借対照表は必ずしも一致したものになるとはかぎらない。

なお評価に関連して特殊な貸借対照表継続性ないし価値連続（spezielle Bilanzkontinuität oder Wertfortführung）が主張される¹⁴⁾。それは一たび採用された価値基準の連続的遵守を求めるもので、これによって利益操作の余地が排除され、正しい期間利益が算定されることになる。これには同時に価値を付される財産そのものの同一性の吟味が要求される。いたずらな財そのものの操作もやはり正しい期間利益をゆがめるからである。価値連続によって一方では価値の突然の飛躍や切断を除くことによって一致の原則を助け、他方で正しい期間利益に寄与することによって税務上算定される利益の比較可能性を助長することになる。

以上、税務貸借対照表と動態論の一致点を商事貸借対照表に触れながら

述べてきたが、次に税務貸借対照表と動態論の背離状況に立ち入ろう。

- 注 1) Barth, kuno: Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts. Steuerrecht Band II, 1 S. 93, 94.
- 2) Borkowsky, Rudolf: Einige Probleme der steuerlichen Unternehmenspolitik. S. 59.
- 3) 武田隆二: 所得会計の理論 昭和45年 168頁。
- 4) Borkowsky, Rudolf: Bilanztheorien und Steuerveranlagung. Rechnungsführung in Unternehmung und Staatverwaltung. Festgabe für Otto Juji. 1946 S. 120.
- 5) 武田隆二: 上掲書 174頁参照。
- 6) 武田隆二: 上掲書 178頁参照。
- 7) 武田隆二: 上掲書 151頁。
- 8) Tomfohrde, Klaus: Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht. 1959 S. 42.
- 9) Tomfohrde: a. a. O. S. 45.
- 10) Tomfohrde: a. a. O. S. 45.
- 11) Borkowsky: Einige Probleme der Steuerlichen Unternehmungspolitik. S. 65.
- 12) Bowkowsky: Bilanztheorien und Steuerveranlagung. S. 121.
- 13) Tomfohrde: a. a. O. S. 62.
- 14) Tomfohrde: a. a. O. S. 63.

5.

税務貸借対照表と動態論との背離の状況を貸借対照表利益の意味、一致の原則、評価の三点から把える。

税務貸借対照表と動態論のそれぞれが算出する利益の意味が異なるのは当然であり既述の通りである。ここに問題となるのは税務上求めている継続的会計処理の結果算出される正しい期間利益である。というのはそれは動態論が比較可能性を得るための手段として求めた継続的会計処理と結果的に類似しているからである。

税務貸借対照表上算定される利益はまず国家政策的見地からの租税規定

により、次は計算技術的会計処理から動態論的经营操縦の為の期間利益と背離しよう。とりあえず直接的な評価問題からの背離は無視し、この点は評価問題の論述にゆずる。租税規定による背離は端的に租税特別措置にみられる。そこでは各種準備金、輸入商品の評価減、特別償却などの規定がみられる。さらに、租税特別措置以外にも交際費など特定支出の費用計上の制限、償却不足額の切捨等の規定がある。これらの規定を適用して算定した利益しては経営操縦に適したものといえまい。さらに計算技術的な背離と税務査定によって否認された過去の計算数値をある期で一挙に修正する場合にその期の利益は一挙に他の期との比較がみだされることになる。

動態論の論理的支柱となっている一致の原則における税務貸借人対照表と商事貸借対照の背離状況はどうであろうか。一致の原則は、税務上は締切貸借対照表と開始貸借対照表の一致という貸借対照表同一性の原則によって成立している。その場合、原理的には計算期間中には貸借対照表数値が喪失したり、あるいは算定対象以外の利益が計算に混入しては一致の原則は貫徹されないはずである。したがって一致の原則の成立のためには貸借対照表の同一性と同時に、期間中の貸借対照表数値自身の吟味が必要である。

貸借対照表同一性原則の破壊は決算に誤謬があってこの計算が否認され正された時に生ずる。修正は本来過年度の誤謬があった年度にさかのぼって修正されるべきであるが、それが不可能である場合修正を実施する年度の開始貸借対照表に修正をほどこすことが認められている。それによって新しい計算の出発点が与えられるのであるが、この場合には前年度の締切貸借対照表との修正後の開始貸借対照表には同一性がなく、明らかに貸借対照表同一性がうしなわれる。しかしこれによって一致の原則が研壊されるのだろうか。この修正が過年度の誤謬時点にさかのぼって修正されたと仮定しよう。これらの修正は累積されていっきょに修正された開始貸借対照表と同一の内容の前年度の締切貸借対照表を形成するはずであ

る。その意図で実質的同一性は失なわれず一致の原則が貫徹されていると思われる。むしろ問題はある期間中に貸借対照表数値が失なわれ、あるいは他の数値が計算に混入する場合である。

これらの問題に関しては減価償却と損失の繰越がとりあげられる。西ドイツの税法では減価償却を行うことは納税義務者の義務であって任意にまかされていない。したがって故意に償却を行なわなかった場合には以後の年度に償却不足額を繰越すことはできない。したがって償却不足額は失なわれることになる。ただそれが単なる誤謬にもとづく場合この費用回復は認められる。つまり故意にもとづく場合一致の原則が破壊される。

さらに正規の簿記にもとずいて利益を算定する納税義務者には、前5年間に生じた農林業、営業および独立的労働からの損失を合算所得から控除することが認められている。この損失の繰越控除は特別支出とされている。問題は5年間という期限つきであること、合算所得から差引かれること、特別支出とされていることである。5年の制限内ではそれを超えた場合損失は失なわれ、明らかに一致の原則が破壊される。さらに損失の生じた所得の種類が二つ以上ある場合には上記三つの所得以外の所得源泉から生じた損失をまず通算し、また、この三つの所得源泉以外からの損失は繰越することができない。個人所得の立場からは、こういった所得ごとの相殺規定は当然に一致の原則を阻害する。ただ、法人にとってはすべての所得が営業所得とみなされることからこの阻害は生じない。なお、損失繰越が特別支出の一つとされていることは結果的には一致の原則を阻害することはないが、本来損失とは収支を対比した結果生じた利益に対応する概念であり、それを特別支出の一つとしてみることは比較可能性の阻害になろう。

最後に評価の問題に立入ろう。貸借対照表項目には取得価額ないし製作価額が基本となり部分価額がこれに加わり低価主義が適用される。この場合、部分価値は主として下限としての意味をもつ。また、非償却性固定資産（土地、持分、営業権）は取得価額の枠内で評価益を計上することが許さ

れている。

低価主義の適用は動態論の主張と一致しており，ここではそれ以外の評価益の計上と部分価値をとりあげる。

評価益の計上は，シュマーレンバッハが「……貸借対照表利益を決定するのではなく，財産状態のみを決定する立場にある場合増加が許されるべきである」¹⁾と述べているように，慎重の原則の立場からは，この評価益がたとえ過去に評価減したものの修正を意味するとしても許されないのである。評価益の許容は動態論からの背離を意味する。

部分価額とは，事業全体の取得者が，その事業を継続することを前提とし，その事業の購入価額総額の個々の財に付した価額である。事業を継続することを前提にしていることおよび企業全体の評価から出発していることは動態論の立場に一致する。しかし事業全体の購入価額を各財産部分に配分するに当たりただちに問題が生ずる。つまり事業全体の購入価額が利益の資本還元価値により決定されたものならば利益は単に具体的財産によってのみ決定されるのではなく人的その他の要因を含んで決定されるからであり，事業全体の価額が個々の財産の評価を集計したものとして決定されたものならば，それはただちに静態的財産評価を意味するからである。そこでトムフォルデは，「部分価額の取扱については今や事実上広範にわたって取得価額へ回帰している」と述べブリューミッヒ＝クライン＝スタインブリング（Blümich＝Klein＝Steinbring）の推測を展開する²⁾。それによれば部分価値は設備財や循環財にとっても取得価額と一致するのである。部分価額をこう解すれば，動態論の収支的計算構造と一致する。しかし判例や行政手続上での推定では，上限を再取得価額，下限を個別販売価額とする。そして非償却性固定資産の部分価額はその取得ないし製作価額に等しく，償却性固定資産のそれは減価償却控除後の取得ないし製作価額で再取得価額がそれより低ければそれにより，流動資産の部分価額は貸借対照表日の再取得価額によるものとする。部分価額がもっぱら税法上でいう評価

の下限とすれば具体的下限は個別販売価額となる。いずれにせよ税法では部分価額を下限とした評価減を認めあるいは強制しているが、これは動態論のいう慎重の原則に合致する。しかし評価減も評価益もともに動態論の収支的論理構造から離脱しているのはいうまでもない。

注 1) Schmalenbach, Eugen: Dynamische Bilanz. 12Aufl. 土岐訳 94頁。

2) Tomfohrde, Klaus: Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht. S. 67.

6. むすび

これまで専門科学としての動態論が、現実の会計の場としての税法へどのような影響を与えており、またその影響の限界はどのようなものであるかを見てきた。

ところで、貸借対照表の技術は個人的、智的且つ社会的技術である¹⁾。動態論にとっては本来貸借対照表は個人的なものであるし、租税にとっては課税平等の見地からする社会的な性格が強調されよう。

一方租税は次のような影響や役割を諸方面に与える。1) 企業はできるだけ租税負担を少なくしようとして防禦的態度に出ること 2) こういった企業反応を経済政策的に望ましい方向へ導くよう課税がなされるべきこと 3) 干渉主義 (Interventionismus) が発展するにつれ、また課税負担が大きくなるにつれ課税の経済政策的目的や作用が有効で重要になること²⁾、である。税務貸借対照表は租税のこのような影響や役割に左右される。そこでは企業の適切な操縦に役立つ貸借対照表を目指す動態論の論理と社会的要請とが衝突せざるをえない。そこに動態論が税務貸借対照表に与える影響の限界がある。

また動態論そのものも必ずしも論理一貫したものではない。それは動態論が歴史的社会的要請を帯びて、隣接諸科学の影響を受けつつ登場したことから当然ともいえる。

税務貸借対照表も刻々変貌している。それは歴史的社会的背景をになっていることによるが、動態論の与えた影響はたしかに大きなものが見られる。

- 注 1) 田中耕太郎：貸借対照表の論理 昭和19年 22頁～24頁参照。
2) Borkowsky, Rudolf: Einige Probleme der steuerlichen Unternehmungspolitik. S. 1～2.