

動態論と租税的評価

鈴木 明 男

1.

動態論は商人実践たる複式簿記を基礎として誕生した。その論理論造の形式的側面は複式簿記を骨組として形成されている。また、損益を實際上左右する実質的側面たる評価も基本的には複式簿記的計算構造から導かれ、これに商人的要請を配慮して形成されている。シュマーレンバッハ動態論は、静態論的二元論を排し一元論を追求しながらも、商人的要請を受け入れていったため、実践に広く迎えられとともに評価における混乱が指摘¹⁾されている。いずれにせよ、動態論を貫いているのは商人的思考である。

商人的行動を租税に関してみると、ボルコフスキーが指摘するように、租税負担を回避する傾向にある。一方租税は、租税負担を通じて企業を国家政策が狙う方向に誘導しようとする²⁾。

対立的な思考を持つ動態論と租税には一致が見られるだろうか。本稿は動態論と西ドイツの租税との比較検討を評価論の論理構造を中心に行うことを狙いとしている。

注 1) Münstermann Hans : Dynamische Bilanz : Grundlagen, Weiterentwicklung und Bedeutung in der neuesten Bilanzdiskussion. Z. f. h. F. 18Jg. 1966 Heft 8/9 S. 520.

2) Borkowsky, Rudolf : Einige Probleme der steuerlichen Unternehmungspolitik. S. 1~2.

2.

動態論および租税の目的とその目的適合的計算論理構造を考えてみよう。

シュマーレンバ動態論においては、第一の目的は経営の指針たる利益計算であり、それ故、利益の内容は経済性（Wirtschaftlichkeit）を測定するものでなければならない。

この場合シュマーレンバッハは全体損益計算から出発し、これを各期間計算に切断する。各期間の損益計算と全体計算の計算構造的な一致のために一致の原則（Grundsatz der Kongruenz）が主張され、さらにそのためには、各期間計算の連続が必要であり、継続性の原則（Grundsatz der Identität）が主張される。また、これによって算出される利益は経営指針たる必要があり、比較可能性が保たれねばならず、比較可能性原則（Grundsatz der Vergleichbarkeit）が主張される。シュマーレンバッハが正確な損益計算を主張するときには比較可能性が保たれる範囲内での正確性を意味し、絶対的正確性を要求するものではない。若干の評価等の誤謬は各期間の連続によって以後の期間に吸収されてしまい、全体計算の視点からは全体損益に作用しない。一致の原則と継続性の原則が全体期間にわたる収支計算を支えているのである。

動態論の計算構造は複式簿記によって把握される収入・支出計算であり各項目は収入・支出計算から自動的に導かれた経過的項目としての色彩を強くする。シュマーレンバッハは貸借対照表項目を未解消項目（schwebende Posten）と呼び、これらの項目の収支的（pagatorische）性格は、¹⁾コジオールによって鮮明にされた。評価は勿論この収支的性格に左右される。

ミュンスターマンはリオン（Lion, Max）を引用してシュマーレンバッハの動的²⁾概念は次の前提から導かれることを指摘している。

1. 動的貸借対照表は基本的には正しい経営操縦を目的とする成果計算である。
2. 動的貸借対照表の意味の成果は収入・支出で測定された費用・収益差額である。

3. 貸借対照表は総括的にのみ結果としての成果を示すが、損益計算書は成果だけでなくその構成要素たる費用・収益をも示す。

これによれば、リオンは動態論で目的とする利益の内容、その収支的性格、さらに動態論が利益源泉を重視する立場をとっていることを示唆している。本論攻が目的とする評価はこれらの前提に左右される。

以上の計算構造的特徴の他、シュマーレンバッハは商人実践的要求を採用する。慎重の原則（Grundsatz der Vorsicht）がこれである。慎重の原則は将来損失を見越すというかたちであられる。動態論の収支的性格はこの原則によって混乱させられる。計算の形式的論理構造からは決して導かれないものである。この原則は利益を低く算出する方向に作用する。

以上から次が導かれる。1. 利益は経営の指針としてのものであり、利益計算の正確性はその目的に合致する程度が要求される。2. 比較可能性が重視される。3. 一致の原則および継続性原則が計算構造上の柱となっている。4. 収支計算であり、利益および貸借対照表項目は収支的に把握された経過項目としての性格を持つ。5. 利益源泉が重視され利益は収益と費用の差として算出される。6. 商人実践たる慎重の原則が実質的内容を変容させている。

次に租税上の目的とその計算構造を検討してみよう。

租税上の利益計算の目的はいうまでもなく課税利益の計算である。この場合利益は課税の基礎であり、シュマーレンバッハ的な経営指針としての意味を持たない。したがって比較可能性原則は特別な意味がない。また利益計算に当っては、租税は商人実践ほどの自由な処理を認めず、より利益を多く費用を少なく算出する方向に向う。また、後述のように、例えば損失の繰越や償却不足の繰越を一定期限をもって打ち切りにする規定があることから、商人実践以上に正確な損益計算が要求され、また、期間区分もそれにしたがって厳密さが要求される。

租税利益の計算構造を検討するに当り、若干の歴史的推移を追ってみよ

う。1891年プロイセン所得税法は一定の源泉からの利益のみに課税したがこの利益は商法にもとづいて算出することが規定された。商法は債権者保護を目的とした財産計算であり、商法にもとづいて算出される利益は期末財産と期首財産の差額として算出され純財産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）に基礎を置くことになる。そのことは本来的には、静態論的財産評価を前提とする。結局、租税利益は純財産増加説にもとづいて算出されることになり、以後この立場が影響を与え、1920年のライヒ所得税法も純財産増加説を採用した。トムフォルデ（Tomfohrde, Klaus）によれば、この推移の過程で慎重な決算への商人的要請と「絶対的真實性を」求める租税当局の立場が対立した。³⁾しかし財産計算は商人実践にとって非現実的なものである。1921年改正所得税法は経営財（Betriebsvermögen）に対し「減価償却控除後の取得価額ないし製作価額」を価値尺度として採用することを認めた。これは収支計算の導入を認めたことを意味し、租税計算にとって画期的なことといえよう。しかしいぜんとして租税貸借対照表の商事貸借対照表に対する基準性（Maßgeblichkeit）が存続しており、租税貸借対照表は静態的である。

ところで商法では、秩序簿記の原則（Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung）にもとづいて決算をなすことを商人に義務づけている。秩序簿記にもとづき利益計算を行った場合、実際上は必然的に収支計算的利益計算構造にならざるを得ない。前述のように所得税法が減価償却を容認したこととあわせて考えると、本来静態論の狙いである財産評価とはへだたってきているといえる。

ところで、租税は正確な利益計算を行うことを第一の目的としている。税法が静態論的な純財産増加を採用しても、それはあくまでも正確な利益算定の手段であって目的ではない。動態論は正確な利益算定を第一の目的とし、それ故に動的（dynamische）なる名称を付したものであり、租税が正確な利益算定を目的としていることと目的上では一致する。つまり租

税計算も目的は動的であることになる。しかし、手段は、本来的には静態的であり、その意味で目的と手段は概念上矛盾していることになる。概念上税法の利益計算構造は純財産増加法によっているが、実践上はすでに収支計算を基礎としており、実践上で考えるかぎり税法の目的手段は一致している。ドルネマンによれば「利益概念に関しては租税貸借対照表と動的貸借対照表との間には著しい形式的差異がある、といえる。本質的には、租税貸借対照表の「財産」概念は現実の財産つまり静的観とは一致せず、動的貸借対照表にもとづく貸借対照表のそれと一致するといえる。⁴⁾」

純財産増加説にもとづく利益を「利益の概念範疇」、この利益を財産評価にもとづく期末・期首財産比較によって算出するか簿記の収支計算構造にもとづいて算出するかを「利益算出の手續範疇」と考えると、歴史的には純財産増加説にもとづく利益——財産評価という範疇的結合が、純財産増加説にもとづく利益——収支計算という範疇的結合に変容したというべきであろう。このことは、1965年改正株式法が、秩序簿記の原則と、原則的には取得原価主義にもとづいた評価を規定し、評価の自由を狭めたこと、つまり収支計算的利益計算構造の色彩を強めたこととあわせて考えると首肯できるのではないか。

ただ、租税利益計算上いぜんとして疑問が残る。それは、損失繰越および償却不足を一定期限後には繰越を認めない等、動態論の一致の原則を破壊する規定や、期末・翌期首の貸借対照表の不一致を認め、動態論の継続性の原則を破壊する規定の存在である。それは計算構造上、税法上の利益計算が必ずしも企業が存続している全期間の有機的連続を前提としないこと、つまり、各会計期間では他の会計期間とは独立して利益計算すべきことを意味する。会計期間の独立は、財産評価を前提にした純産増加説になじみやすく、この点で、なお静態的思考の余地が残されていると考えられるのである。またそれ故に、複式簿記にもとづいて利益が計算される場合に一層期間区分が厳密に要求されることになる。

以上から租税上の利益計算の特徴として次が導かれる。1. 利益は課税上のそれを指し、動態論以上に正確さが要求される。2. 比較可能性原則は特別の意味を持たない。3. 計算構造上純財産比較計算であり、税法規定によっても一致の原則や継続性の原則は破壊されている。4. 理念的には財産評価を前提としたはずであるが、規定の変化や実践の要求で、実際上は収支計算になっている。5. 課税利益が生じた源泉そのものは、所得分類を行う以外に特別の意味を持たない。6. 慎重の原則は動態論より狭く解釈される。

3.

評価の内容を吟味しよう。

動態論の目的は第一に利益計算であり、その手段として複式簿記を採用し、それ故、算出された利益は本来的には収支計算から自動的に導かれたものとなるはずである。また、同時に損益計算に解消されていない、未解消項目として特徴づけられた貸借対照表項目も本来的に収支的性格を持つ。したがって評価基準は原則的には調達ないし製作価額となる。しかしシュマーレンバッハは、調達ないし製作価額以外の基準を認めている。

動態論においては評価は財産価値把握のために採用するものでないことはいうまでもない。評価は損益額を左右する目的で採用される。シュマーレンバッハは、貸借対照表作成は慎重の原則に支配されることを指摘しているが、⁵⁾ 商人的要請たる慎重の原則が、最終的には収支的基準から離脱して損益を決定することになる。慎重の原則によれば利益は少なく、つまり積極項目は小さく、消極項目は大きく表示されることになる。この方向は租税貸借対照表に本来求められる方向とは逆である。評価に当って、慎重の原則は低価主義の適用あるいは恒常有高法の採用としてあらわれている。

トムフォルデは収支的基礎からの背離として、経済財の簿価引上 (Wertzuschreibungen), 評価減 (Abwertungen), 恒常有高法 (Eisernen =

Bestandsmethode) の採用の3つをあげているが、⁶⁾ 動態論では簿価引上は否定している。

結局、動態論においては損益計算に当って「比較性は絶対の正当性よりも上位に行くことが重要である。」⁷⁾ のであって、比較性を害さないという条件付（この限界は明らかではないが）で、計算論理構造よりも実践的要請である慎重原則の介入つまり評価減の余地を相当程度認めているのである。

次に税法規定はどうなっているのだろうか。法人所得の算定は基本的に所得税法の規定によることになっており、所得税法の規定を見る。商法への税法の基準性の原則により、評価も商法の規定に従うが、所得税法第6条は評価方法を規定している。これによれば評価は次により行われる。

評価は貸借対照表日における個別評価にもとづく取得価額、製作価額および部分価額 (Teilwert) の3つの基準による。部分価額とは、全事業の取得者が、その事業の継続を前提としてその事業の購入総額の範囲内で、個々の経済財に付す金額である。部分価額については判例等による長い論争の結果、上限を再取得価額、下限を売却価額としている。部分価額については後述のように問題を含んでいる。

各経済財ごとにいえば、(1)償却性固定資産は取得あるいは製作価額から減価償却額差引後の金額とし、部分価額がそれより低い場合には部分価額によることができる。つまり評価減は認めているが評価益は認められない。(2)非償却性固定資産は取得あるいは製作価額によるが、部分価額がそれより低い場合部分価額によることができ、さらに、取得あるいは製作価額の範囲内で評価益の計上が認められる。(3)流動資産については非償却性固定資産についてと同様である。しかし株式法は低価主義を採用しているので、商法の適用対象たる商人は低価主義によらねばならない。(4)債権については非償却性財産についてと同様であるが商法の適用対象となる商人は低価主義によらねばならない。消極側については格別な問題は生じない

ので割愛する。

なお、商法に対する税法の基準性の原則があるので、商法の規定を瞥見する。1937年株式法が商法から分離したが、それ以前の商法では恣意的過小評価とそれによる秘密準備金の設定を禁じた。しかし1937年株式法においては、評価は上限のみを規定し過小評価と秘密準備金の設定を認めた。租税上では過小評価を禁じたため、商事貸借対照表と租税貸借対照表に当然対立があった。1965年改正株式法は厳密な評価規定を採用し、過小評価と秘密準備金の設定を禁じた。この点で租税貸借対照表との対立は大幅に減少することになった。

租税上の評価の特徴は、取得価額を基礎とし、評価益、評価減を認めていることであり、また特に部分価額を採用していることである。

租税の純財産増加説の立場では、理念上は静態論の時価評価がなじみやすいが、実際上は収支計算になっている。評価益、評価増は収支的基礎に対するそれであって、損益計算が収支的基礎に立っていることを物語る。ところで、租税の利益計算が実際上収支的基礎に立つことを前提とすれば評価益、評価減とも、収支的基礎からの離脱であり、この点はやはり商人実践的要請が法を通じてあらわれたものと考えられる。評価益は、前期以前の評価減の当期における取消を意味し、納税者に行為の自由余地を認めたものと考えられる。勿論、動態論では評価益を禁じている。評価益、評価減とも商人的要請のあらわれであり、正確な損益計算を破壊するものといえる。しかし、これも時価評価そのものを目的としているわけではなく、利益額に作用することを狙いとしており、⁸⁾税法上の第一義的目的である損益計算に対立するものではない。その点で問題になるのは、売却価値的(静態論的)色彩を持つ部分価額である。それは実践上基本的収支的計算構造を持つ租税的利益とどのような関係があるのだろうか。

部分価額は事業継続を前提とし、その事業の購入総額の範囲内で、個々の経済財に付した金額をいい、上限を再取得価額、下限を個別売却価額と

している。個別価額を規定するに至る以前では、当初租税上の評価には一般価値 (gemeinen Wert) を採用していた。これは売却価額を意味した。次いで、一般価値が否定され、経営の持続を前提として企業の全体価値を測定しこれを各経済財に配分する方法を採用した。全体価値は個別の売却⁹⁾ 価値に代わり全体売却価値を基準にしたことが特徴的である。

この場合両者も売却価値を前提としており、明白に静態論的である。ところで売却価値は企業の清算を前提としており過小評価をまねくこととなり、課税上不都合である。

ドルネマンによれば、部分価額採用の理由は、一つは未実現損失の計上を認めることであり、他は過小評価をさけるという、きわめて租税政策的理由によるものであるという。¹⁰⁾

ところで、今や部分価額は実践上は基本的には取得価額を志向している。トムフォルデはブルーミッヒ・クライン・シュタイブリング (Blumich = Klein = Steinbring) が展開した一連の推測を引き合いに出している。¹¹⁾

1. 部分価額は取得ないし製作時点では、事実上取得ないし製作価額と一致する。
2. 非償却性固定資産については、以降の部分価額は事実上取得価額に一致する。
3. 償却性固定資産については、部分価額は償却額控除後の取得ないし製作価額に一致する。
4. 流動資産に対する部分価額は、一般に購入時価に一致する。

ブルーミッヒ・クライン・シュタイブリングの指摘通りであるならば、ドルネマンが部分価額採用の理由の一つにあげた未実現損失の計上という商人実践的要請とあわせ、実践上は動態論的であるといえることができる。

さて、それでは各資産の評価額をわくづけている事業の購入総額は、事

業の継続を前提としてどのように測定するのだろうか。事業全体についての取引市場は存在しないし、また、継続を前提とした事業全体の価値は個々の財の価値のみでなく、顧客関係、従業員や経営者の能力、技術等の総合的關係で定まるものである。それは結局事業の収益力として結果する。

売買の当事者を想定した場合、合理的価格で当事者は売買に合意すると考えられ、合理的価格で事業の購入額と売却額は一致するものと考えられよう。とすれば、事業の合理的価値測定が、事業の購入総額決定の問題となる。事業の合理的価値測定法の想定される可能な方法は事業の収益性を測定しこれを資本還元する方法であろう。しかし、この方法はまず利益を算定することを前提としており、利益算定の方法が問題となろう。この場合、財産評価による利益算定は事業継続の前提に反し採用できず、当然に収支的計算による他あるまい。とすれば当然方法的に動態論の骨格をなす収支計算が、事業の購入総額算定に前提となっていると考えざるをえまい。

部分価額は下限として個別売却価値を採用してはいるものの、基本的には動態論的思考が前提とされざるを得ないと考えられる。

純財産増加説にもとづく計算構造では、部分価額を売却価値と考えた方がその計算構造になじみやすい。しかし結局、商人実践の収支的計算構造とは相いれないものであり、理念上の矛盾をはらみつつ、実際上は商人実践を重視した動態論の方向をとらざるを得なくなっている。

- 注 1) Kosiol, Erich : Der pagatorische Charakter des Anschaffungswertes in der Bilanz. Z. f. h. F. 1944.
- 2) Münstermann, Hans : Dynamische Bilanz. Z. f. h. F. 18Jg. 1966 Heft 8/9 S.513.
- 3) Tomföhrde, Klaus : Die dynamische Bilanzauffassung und das Bilanzsteuerrecht. S.62.
- 4) Dornemann, Richard ; Dynamische Bilanzauffassung und Steuerbilanz. Z. f. h. F. 1954. 6Jg. S.377.
- 5) Schmalenbach, Eugen : Dynamische Bilanz, 12Aufl. 土岐正蔵訳, 84~85頁参照。

- 6) Tomfohrde : a. a. O. S. 63~85.
- 7) Schmalenbach : 前掲邦訳書, 151ページ。
- 8) 低価主義について, レフソンはこれを単に将来損失の見越とは考えず, 利益留保目的の損失前取と考えている。Leffson, Ulrich : Die Grundsätze ordnungsmaßiger Buchführung. 参照。
- 9) 部分価額の歴史的推移は, 上掲書 (Tomfohrde) に詳しい。
- 10) Dornemann : a. a. O. S. 380.
- 11) Tomfohrde : a. a. O. S. 67.

4.

以上不十分ながら評価論を中心に動態論と租税の特徴をながめてきた。

動態論も租税も必ずしも純粋な計算構造にしばられることなく, 相当に商人実践的要求を容れていることがわかる。それは形式的には秩序簿記の原則にもとづく計算構造であり, 実質的には慎重の原則の採用となっており、そのために、目的とその手段との間には必ずしも形式的論理一貫性は見られなくなっている。

特に租税については混乱が相当に見られる。ファン・デル・ベルデ (Dr. van der Velde) は, 租税当局が何ら統一的利益概念を持たず, ある面は静的思考を, ある面は動的思考を持っており, そのような利益観は不合理であることを指摘している。¹⁾

たしかに租税上の利益計算は利益計算を目的としつつ理念的には財産的思考に立っており, それが実際上では, 基本的には動的計算構造になっていて, シュマーレンバッハがきらう二元論的で非科学的な様相がみられる。²⁾

付言すると, 動態論よりも租税上の方向がより利益の過小計上にきびしいことは, 規定上では必ずしも明らかでないが, 実際の利益計算の過程で納税者と租税当局の判断の相違として表われるものであろう。

注 1) Dr. van der Velde : Rückstellung für unterlassene Instandhaltung in der steuerlichen Erfolgsbilanz. Z. f. h. F. 1949. 1Jg. S. 170.

2) Schmalenbach, Eugen. Dynamische Bilanz. 土岐訳19ページ。