

インフレーションと課税所得

鈴木 明 男

1.

周知の通り、今日、世界的なインフレーションの高まりにともなって、伝統的な会計システムに種々の問題が生じてきている。

そこで、研究上の関心は、インフレーションが現行の伝統的会計システムにもとづいて算定される企業利益に与える影響と、それをいかに中和化するかの問題に向けられている。

しかし、インフレーションの影響は単に企業会計上の利益に止まらず課税所得にも及んでいる。

会計上の利益は企業の活動とその成果を経済的に把握、集約したもので、その算出システムは情報伝達を主眼に構成されている。それに対し、課税所得は法的視点から強制的徴税を目的として算出される。それゆえ、課税所得の算出構造は所得の社外流出と、流出後残余としての可処分所得決定という実質的内容を持ち、その意味では、インフレーションの課税所得への影響は、会計上の利益への影響とは内容的に異なった重要性を持つ。

租税は広く国民的合意のもとに、法的強制力をもって法人及び個人領域での所得への課税を通じ、経済、社会の円滑な運営を意図する。そこで、租税の具体的表われとしての課税所得は次のような特質を持つ。

- (1) 費用配分の尺度として、公平性を保持し、また負担能力を保持すべきものであること。

(2) 上記を現実に法律規定し保障しうる要件として、法的規制の対象となしうるものであること。

(3) 政策目的のために左右されることのあることを是認しているものであること。¹⁾

公平性の保持、負担能力の保持は経済的意味とともに国民的合意の淵源である倫理性の確保という高い理念を持つ。法的規定のもとに公平性を保持し、持続的担税力を確保してはじめて、安定的歳入の確保、課税の強化・減免・猶予による経済の誘導が可能になる。

本稿では、このような特質を持つ、あるいは持っているはずの課税所得がインフレーションによってどのような影響を受けているかを中心に研究する。

注 1) 吉良実稿：法人の課税所得と企業利益、「税法学」1976年312号31頁～32頁参照。

2.

インフレーションが課税所得及び税額に与える実際的影響を把握しよう。¹⁾

個人に対しては収入から一定の控除額を控除した残額である課税所得に対して、超過累進税率が適用されて所得税額が算出される。

法人に対しては課税所得に対し、企業規模、同族会社の留保所得、配当所得の各別に、所得階層により税率を区分して適用され法人税額が算出されるが、基本的には比例税率に依っている。

累進税率は名目的課税所得額が上昇すればその所得上昇率以上に税率が高率になることから、税額に与えるインフレーションの影響は当然比例税率に対するよりも大きい。

それゆえ、ここでは個人所得を例にとる。個人所得は名目的所得額、控除額、税率が問題となる。次表では5年間ににおけるインフレーションが税額及び実質可処分所得等に与える影響を試算した。

対象期間は昭和49年から54年に至る5年間で、所得階層を6段階（第1階層は現実的に考えて年間収入150万円とした）に分け、この各階層が5年間で実質的に同一収入を得た場合の影響を考察するために、昭和54年の収入は昭和49年の収入に対象5年間の消費者物価指数の上昇率を乗じたものを採用した（日銀統計対象5年間で142.1%上昇）。なお、配偶者及び子供2人の給与所得者を想定し、所得税、住民税の双方を計算要素とした。

この試算の結果次が判明する。

(1) 税負担については税額そのものの上昇率は下位の階層は上位の階層に比して高く、全般的にこの対象期間の消費者物価指数の上昇率142.1%を超え、5年間ににおける税負担の実質的増加しかも不均衡な増加を示している。このことはまた、収入に対する平均税率の不均衡な増加によっても明らかである。

このことは、下位の階層では元来税負担の絶対額が小さく税額変化の影響を受けやすいとともに、この間の所得控除額の上昇率が所得税、住民税とも128.1~2%であり物価上昇率に及ばないと同時に、税率の適用は住民税では変化なく、所得税で若干の調整を行なったにすぎないことによる。また、上位の3階層で税負担上昇率の差は軽微に止まるが、それは上位所得層ほど同一税率適用の所得帯の幅が大きくなり、想定した所得階層がたまたま主として同一税率適用帯になったことによる。

(2) 5年間の実質的同一収入に対して、実質的に税負担が異なり、昭和54年度では実質的に税負担が増加し、その結果実質的可処分所得は減少（減価）し、その減少（減価）割合は所得階層の上位ほど高いこと。

これは高位の所得階層ほど税額が高く、上昇した税負担額が大きいいた

昭和49年

単位：万円

所得階層	所得税		住民税				税額合計 A	可処分所得 B
	課税所得	税額	課税所得	道府県民税	市町村民税	税額計		
① 150	7	0.7	86	1.7	2.7	4.4	5.1	144.9
② 200	44.5	4.4	136	2.7	5.5	8.2	12.6	187.4
③ 300	119.5	13.4	236	6.4	12.3	18.7	32.1	267.9
④ 400	203.5	26.2	336	10.4	20.2	30.6	56.8	343.2
⑤ 500	287.5	41.6	436	14.4	28.5	42.9	84.5	415.5
⑥ 600	371.5	60.0	536	18.4	37.5	55.9	115.9	484.1

注1. 所得控除

	所得税	住民税
配偶者控除	232,500	180,000
扶養控除(2人)	440,000	280,000
基礎控除	232,500	180,000
計	905,000	140,000

2. 住民税の均等割額は少額につき無視した。

昭和54年

単位：万円

所得階層 49年分×142.1%	所得税		住民税				税額合計 C	可処分所得 D
	課税所得	税額	課税所得	道府県民税	市町村民税	税額計		
① 213.2	18.2	1.8	131.2	2.6	5.2	7.8	9.5	203.7
② 284.2	67.9	6.9	202.2	5.1	10.0	15.1	22.0	262.2
③ 426.3	180.0	21.6	344.3	10.8	20.8	31.6	53.2	373.3
④ 568.4	293.7	40.9	486.4	16.5	33.1	49.6	90.5	477.9
⑤ 710.5	418.5	67.4	628.5	22.1	46.2	68.3	135.7	574.8
⑥ 852.6	546.3	99.5	770.6	27.8	60.4	88.2	187.7	664.9

注1. 所得控除

	所得税	住民税
配偶者控除	290,000	210,000
扶養控除(2人)	580,000	400,000
基礎控除	290,000	210,000
計	1,160,000	820,000

2. 住民税の均等割額は少額につき無視した。

単位：万円

所得階層	税額上昇率 % C/A	収入に対する税率%		税/収入 上昇率	可処分所得		
		49年	54年		実質前年同一 BIX指数 E	減価額 F E-D	減価率 % F/E
①	186.3	3.4	4.5	132.4	205.9	2.2	1.1
②	174.6	6.3	7.7	122.2	266.3	4.1	1.5
③	165.7	10.7	12.5	116.8	380.7	7.4	1.9
④	159.3	14.2	15.9	112.0	487.7	9.8	2.0
⑤	160.6	16.9	19.1	113.0	590.4	15.6	2.6
⑥	161.9	19.3	22.0	114.0	687.9	23.0	3.3

め、減価額が大きくなったことによるが、低位の階層との減価率の差は、低位の階層が負担せざるを得なくなった平均税率の上昇率の高位の階層との差より大きくはない。

以上に例示した給与所得者に対するように、インフレーションの影響は結果的には税負担と可処分所得に不均衡かつ、納税者にとっては不利なものとして表われてくる。なお、対象期間における名目賃金は154.6%上昇(日銀統計)しており、以上のような影響は一層深刻なものと思われる。

租税の基本的理念の一つは公平性の確保と担税力の確保にある。インフレーションはひそかで不合理な増税を通じてこの理念を損ないつつある。

次に個人領域と企業領域とに分けてインフレーションの影響を概観しよう。

注 1) Vgl. Bierle, Klaus: Inflation und Steuer. 1974. S.65~S.71.

同著では企業家の所得の問題として同様の分析を行っており、本稿と同様の結論を得ている。実質的増税の原因は、インフレによる直接的な税の累進性と、所得控除額が一定であることによる間接的累進によるとしている。

3.

課税所得の算定及び税額決定へのインフレーションの影響の仕方は、個人と企業とでは異なっている。なぜなら、個人は消費及び生計の維持を目的として貨幣収入を得るのであり、したがって貨幣はその価値の交換・貯蔵機能を通じて消費及び生計維持に要する種々の財を得るための支払・貯蔵手段であって、あくまでも貨幣の財を得るための実質的購買力が問題にされる。それに対し、企業は営利を目的とした持続的再生産能力の維持を目的とし、貨幣はそのための財の流出・流入に対する回収、支払手段であ

って、生産能力の維持は貨幣にのみ最終的に依存するものではないからである。

また租税の理念と関連させて、インフレーションの影響を次のように考えることもできる。

すなわち個人においては、(1)収入は支出を支えるためにあるが、支出はそれが企業におけるように生産財及び生産要素の取得とその売却による収入といった如く、収入と直結し支出—収入の循環をくりかえすものではない。そのことから、イ) 支出はまさに生計維持を目的するものであるから、この生計維持能力を超える収入をもって担税力とすべきものである。したがって生計をおびやかすが如きインフレーションによる貨幣購買力の減少を担税力侵害と理解すべきである。そのうえ、ロ) 個人は貨幣の購買力減少に伴う支出増加に、即時的、積極的に対処して収入増を計る方法を通常は持たない。それゆえにもっぱら生計費維持をおびやかす方向で担税力減少が生起する。

(2) 個人は最終的租税負担者であり、個人の権利・義務が平等であるかぎり、租税負担の公平(高い担税力のあるものは高い税を負担し、同一所得階層は同一の税を負担することが通常公平の内容と考えられている)が貫徹されなければならない。国民的合意なしのひそかな生計の侵害、蓄積した富の不合理的減価は租税負担公平性の侵害であり、個人は直接的に公平性侵害に対処する能力を通常持たない。

企業においては(1)収入と支出は、生産・販売活動を通じてリンクし循環している。この場合担税力は再生産能力維持を超過した収入分と考えられる。したがって再生産能力維持の内容つまり回収余剰計算の内容が決定的意味を持つし、一般的に財務活動等を通じ、個人よりもインフレーションへの直接的対処能力が高い。

(2) 企業は経済活動の担い手であり、租税政策的配慮をうけやすく、それゆえ、租税負担は法規制により業種、規模、業態等により異なったもの

となりがちである。そのうえ、法人企業に対しては原則的に比例税率を適用することから、財務構成の差に由来するインフレーションの影響の差を除き、租税負担の公平性確保は個人に対するほどには問題になりにくい。

以上のような観点から、個々の問題を取り挙げよう。

A. 個人領域では次が問題となる。¹⁾

(1) 給与、報酬：既述の通り「ひそかな増税 (heimlichen Steuererhöhungen)」にさらされている。なお、企業にとっては生計費の上昇—賃金上昇—生産費上昇—物価上昇—購買力減少といったスパイラルな悪循環をくりかえし、長期賃金契約締結が困難となり、経営計画立案に阻害要因となっている。

(2) 年金、恩給：インフレーションに照応した調整が行なわれないかぎり、年金・恩給による所得は、貨幣購買力の減少を通じて、実質的に減少する。なお、今後年金、恩給への増税が検討されていると報じられており、増税が実現すれば二重の意味で実質所得は減少する。また、企業内年金が徐々に比重を高めているが、個別企業の支給能力の限界及び受給者との契約内容に、インフレーションに対しどれだけ円滑に対応できるか等の問題が残されている。さらに生命保険会社による年金契約も同様の問題を抱えている。

(3) 預金、その他の財産

インフレーションは当然、預貯金、貸付債権、保険債権等金銭債権に対して不利益をもたらす。それは一方は債権そのものの貨幣購買力の低下による。固定利子率をその貨幣減価が上廻るだけ速やかに減価する。他方は、金銭債権の名目額が増加し、それに伴って受取利子が増加することを通じて税額が増加することによる。

それに対し、金銭債務は金銭債権とは逆にインフレーションにより利得を得る。債権・債務のもたらす損、益はどちらがより多額かによって決定されるが、通常債務は債権より利子率が高く、債権を得るため同額の債務

によりまかなえば損が生ずることは明白であり、益を得るには債務によって購入した財産そのものの名目価値が支払利子率以上に上昇することを要する。この意味では現物財産 (Sachvermögen) の取得がインフレーションによる貨幣購買力低下を補償する。但し、借入をするためには担保財産を有しておらなければならず、日々の消費を節約して貯蓄に励むような低所得者は必ずしも担保財産を有しているとはいいがたく、その意味では低所得者は、債務保有と現物財産取得により貨幣購買力低下から防衛する手段を持たないだけでなく、貯蓄の減価を見守るだけであり、高所得者は、防衛する機会を多分に持つことになる。かくしてインフレーションは課税の公平性を阻害するだけでなく、富の配分にも不平等な機会をもたらす。

(4) 個人としての企業²⁾

個人としての企業家は課税所得に関連して二つの面を持つ。第一は個人として事業所得を得ることによって所得税の適用対象となることである。諸所得控除や超過累進税率が適用されることとなって既述と同様の影響がある。第二は企業としての側面であり、企業としての再生産維持の計算、つまり課税所得計算の内容が決定的意味を持つ。

(5) 固定資産税、相続税の対象としての固定資産

固定資産税、相続税の課税標準である固定資産の評価額はインフレーションにより名目価額は絶えず上昇する。したがって評価額をたえず修正しなければならない。特に相続税については累進税であることから、控除額及び税率の適用を速やかに改訂しなければ、他の個人所得と同様、不公平と担税力の侵害をもたらす。

B. 次に企業領域に触れよう。法人、個人を含め企業は営利を目的とし、投下した資本を超える回収余剰をもって利益とする。したがって、課税の公平を確保し、担税力を維持するのに適した、再生産能力を維持しうる投下資本の回収と、回収余剰としての利益計算が問題となる。課税所得計算はこの利益計算に基本的に依存している。これらの問題については次節

で検討しよう。

ただ、インフレーションが与える課税やその他富の分配面への不平等は、単に課税所得計算の改善によっては解決されまい。計算方法等の改善は単に矛盾解決の一手段にすぎない。それはまさに、³⁾経済・政治を規定する法全体の問題である。

注 1) Vgl. Bierle, Klaus: a.a.O.S.26~36.

2) Vgl. Bierle, Klaus: a.a.O.S.65~72.

3) Vgl. Schneider, Dieter: Steuerbilanzen. 1978. S.94.

4.

課税所得算出構造の抱えている問題点に立入るに当り、まずわが国税法のそれを瞥見しよう。

個人企業においては事業所得が問題となるが、「事業所得の金額は、その年中の事業所得に係る総収入金額から必要経費を控除した金額とする。」(所得税法第27条2項)のものであって、収入金額は「別段の定めがあるものを除き、その年において収入すべき金額」(同法第36条)を、必要経費は「別段の定めがあるものを除き、これらの所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため、直接に要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用」(同法第37条)を意味する。必要経費についてより具体的には、棚卸資産の評価方法を原価法及び低価法によること(同法第47条, 同法施行令第99条), 有価証券の評価方法を取得原価による平均法にもとづくこと(同法第48条, 同法施行令第105条), 固定資産及び繰延資産についてはその取得価額を基礎として償却すべきこと(同法第49条, 50条, 同法施行令第120条, 第137条)を規定していることから、いわゆる歴史的原価にもとづく所得計算の方法を採用していることがうかがえ

る。

さらに商法においては、商人に商業帳簿作成を義務づけている（商法第32条）が、その作成の解釈基準を「公正なる会計慣行」にゆだねている（同条第2項）が、少くとも公正なる会計慣行の重要な部分を占めるであろうと推定される「企業会計原則」の計算体系が、収支計算にもとづく取得原価主義に立っていること。(2)財産評価の原則として取得原価主義及び低価主義が採用されていること、などから、商法の所得計算体系は収支計算にもとづく取得原価主義に依っていることが知れる。ところで、商人が作成すべき帳簿とは事実上税務上作成された決算書類と同一であり、このことから税務上の所得計算が取得原価主義に立っていることが知れる。

法人についても、所得計算方法をめぐる状況は個人事業についてと同様である。すなわち、「所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」（法人税法第22条）であって、「益金の額に算入すべき金額は別段の定めがあるものを除き……資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額」（同条第2項）、「損金の額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる金額とする」（同条第3項）として売上原価、債務の確定した販売費及び一般管理費、損失の額で資本等取引以外のを掲げている。そして売上原価等費用に係る問題としての棚卸資産及び有価証券の評価方法（同法第29条、30条、同法施行令第28条、第34条）、固定資産及び繰延資産の償却（同法第31条、32条、同法施行令第48条、第64条）、その他損失の取扱について詳細な規定があるが、いずれも歴史的な原価基準を逸脱するものではない。

また商法との関連については、法人についてはいわゆる確定決算主義を採用し（同法第74条）税務決算の商法決算への依存性を明確にしておき、さらに前述の通り商人一般への規定の他に、法人に対しさらに詳細に規定しているが、いずれも歴史的な原価主義に立脚している¹⁾。

前述の通り企業所得は個人及び法人のいずれに対しても基本的には、取

引価額である収入・支出を基礎として算出されている。つまり税法は期間帰属を配慮した収入余剰をもって原則的に所得とし、いわゆる名目貨幣資本維持をもって担税力、課税の公平の判定基準としていると考えられる。

この税法の課税所得算定の体系に立ったとき、現実のインフレーション及び個別物価上昇の結果としての貨幣購買力の減少は所得とどのように関連するだろうか。この問題を固定資産、棚卸資産、金銭債権・債務について立ち入ってみよう。

1) 固定資産

企業の担税力は少くとも再生産能力が維持されるだけの投下資本が回収されることによって確保される。この投下資本の回収計算は当然再生産能力維持の観点から、設備の更新・再投資に必要な額の回収を意味することになる。取得原価にもとづいた減価償却は、償却費計上（収益への負担による投下名目資本の回収）時点において、インフレによる貨幣購買力の下落分だけ回収不足、つまりそれだけ架空利益が生ずることになる。結局、架空利益は歴史的取得原価にもとづく減価償却額と再取得価額にもとづく減価償却額の差額²⁾ということになる。これは次式で表わされる。

$$a_t = \frac{WBK_t - WBK_{t-1}}{n} \cdot (t-1)$$

a_t : 再取得原価にもとづく取戻すべき年次償却額

WBK : 再取得原価ないし指数で換算された取得原価

t : 取得後の年数

n : 経済財の耐用年数

ただこの方法は、期間的費用配分原則が十分に認識されていないし、資産の再取得は将来行なわれるものであり、将来での評価が困難である点に問題が残されている。³⁾

2) 棚卸資産

棚卸資産についても、架空利益は歴史的取得原価と再取得価額の差ないし取得原価と貨幣価値下落率の産物である。棚卸資産については回転率が

問題となる。一回転当り架空利益は次式となる⁴⁾。

$$SG/U = \frac{GER}{UH} \cdot AK$$

SG/U：棚卸資産に投下された資本一回転当り架空利益

GER：一期間の貨幣価値減少率

UH：棚卸資産に投下された資本の回転数

AK：取得原価にもとづく棚卸資産額

架空利益の額を一定とすれば、売上総利益（名目）額の大きいほど、名目利益額当り架空利益の割合は小さく、インフレの影響の程度はそれだけ小さくなる。ところが売上総利益は棚卸資産利益率と回転率との積であることから、名目利益額当り架空利益の割合は、回転数が大きくなればなるほど、売上総利益率が高くなればなるほど小さくなる。さらに貨幣価値減少率が小さいほど架空利益は小さくなるが、企業の所有する棚卸資産構成により、この貨幣の商品への購買力は一様でない。かくして企業の売上と原価の関係、商品の回転率、商品構成等により架空利益は異なった影響を持ち、結果的に担税能力を侵害すると同時に、侵害の程度は一様でなく課税の公平を害する。

3) 金銭債権・債務

金銭債権は当然インフレによる貨幣価値減少を一様にこうむり、強制的かつひそやかな保有損失を受ける。これに対し金銭債務は逆の結果をもたらし、保有利得を得る。

この場合財務構成と、債務能力が決定的影響を有す。これらの違いによってインフレによって与えられる所得への影響が異なるのは、偶然的要素に企業の存在が左右されることになり、そのことは、勤勉な社会にとって望ましいとは言えない。また当然、保有している債権の回収額がその貨幣購買力を減少させていることは、企業の担税力に悪影響を与え、債権・債務への影響の偶発性は課税所得形成にとって公平とはいえない。

以上の総合的な結果、企業は架空利益を含んだ所得が課税標準となる可能性があり、その場合貨幣購買力を調整した実質的利益⁵⁾に対し次式のようにひそかな増税となっている。

$$SS = \frac{GN \cdot SN}{GS} \cdot 100$$

SS : 実質的利益に係る税率

GN : 名目利益

SN : 名目利益に係る税率

GS : 実質的利益

この式から名目利益またこれに含まれる架空利益が大きく税率が高いほど、実質的利益が小さいほど、増税となっているといえる。その増税は実質的利益を考えれば全ての企業に一樣ではない。また時には実質的には利益が生じない場合にも税負担の生ずることが考えられる。

わが国法人税法では、比例税率を中心としているが、資本金の額及び所得額により、一部累進的税率を適用し、さらに配当に充当した所得に対する軽減税率、同族会社の留保金課税等、所得額により適用される税率の異なる場合があり、これらを考えると、インフレーションは担税力を侵害し、課税の公平性を害しているものと考えられ、インフレーションが進行するだけこの影響は大きい。

注 1) 法人税法の課税所得概念について詳しくは拙稿：「わが国法人税法の課税所得概念について」千葉敬愛経済大学研究論集第13号，1977。

2) 再調達原価による費用の再評にもとづき架空利益を排除する考え方については Schneider 教授により財務不足 (Finanzierungslücke) が資産の再取得を不可能にするとの批判がなされている。これについては後述。

3) Bierle: a.a.O.S.48~49.

4) Bierle: a.a.O.S.49.

5) Bierle: a.a.O.S.58.

5.

着々と進行しているインフレーションに対して、一方は現実的対応が、他方は理論的対応が考えられる。前者は現行税制内でこれを利用しつつ最大限の租税節約を計る方向であり、後者は課税所得算定構造そのものに批判的検討を加える方向である。

前者の検討を別の機会にゆずることとし、本稿ではもっぱら後者を中心に論述する。

価格変動、より端的にはインフレーションと利益計算の関連は、維持すべき資本との関連において把握られ、今日では一般的に、維持すべき資本の概念として、名目資本 (nominelles Kapital) 概念、実質資本 (reales Kapital) 概念または購買力資本 (Kaufkraftmäßiges Kapital) 概念、物的資本 (materielles Kapital) 概念または実体資本 (substanzielles Kapital) 概念の三つの概念に集約される¹⁾。これらの概念は測定技術に関連させて把握すれば、(1)名目資本概念は資本は貨幣そのものと考えられ、取得原価主義に立脚する。(2)実質資本概念は貨幣の購買力を資本とし、実質的貨幣購買力測定尺度として取得原価に物価水準の変動を加味、調整する。投下した貨幣額を問題とする点では名目資本概念の一変形と見ることもできる。(3)実体資本概念では資本を具体的な財そのものと見、再調達原価を測定尺度とする。

昭和 55 年 5 月 29 日企業会計審議会答申の「企業内容開示制度における物価変動財務情報の開示に関する意見書」でも同様の立場に立つ。すなわち、「企業が現在公表している財務諸表の基礎となっている取得原価主義会計は、物価の高騰が及ぼす諸々の影響を的確に反映しておらず、その結果、そのような財務諸表は企業の経済的実態を正しく示していないのではないかという疑問が呈されている。」ことから取得原価主義（つまり名目

資本維持)の欠陥に対処して次が考えられている。つまり「物価の変動は、企業の財政状態と経営成績に影響を与えている」ことの結果として「取得原価と時価との乖離又は異時点間における貨幣購買力の差から生じる実態を企業会計上認識する」ため一般物価変動会計と個別価格変動会計が呈示されている。「一般物価変動会計は貨幣購買力の変動による影響を会計上認識しようとするもの」で「一般物価水準を示す指数の変動率を用いて取得原価主義会計の数値を修正する」(つまり実質資本維持)のであり「個別価格変動会計は、個別価格の変動による影響を企業会計上認識しようとするもので」、現在原価を測定尺度とし、現在原価として再取得価格等が用いられる(つまり実体資本維持)。かくして、企業会計審議会においても、比較検討の対象とする維持すべき資本及びこれに必然的に結びつく測定手段(損益計算方法)として、名目資本維持—取得原価主義、実質資本維持—物価指数による修正値、実体資本維持—再取得価格、を挙げている。

これに対しシュナイダー(Dieter Schneider)教授は、維持すべき資本概念と所得算定方法を一層広げたうえで、課税の公平性と支払能力の視点から検討を加えている。

資本概念としてまず次が挙げられる。

- 1) 技術的—経済的变化を伴う経済における所得概念：収益価値維持 (Ertragswerterhaltung)
- 2) 定常的経済における所得概念：名目資本維持 (nominelle Kapitalerhaltung)
- 3) インフレーションを伴う定常的経済における所得概念：実質資本維持 (reale Kapitalerhaltung)
- 4) 価格変動を伴う経済における所得概念：実体資本維持 (Substanzerhaltung)

結論的には以上の所得概念の検討の結果、次を導いている。

5) 期首財産維持による収入余剰としての所得概念 (Einkommen als Einnahmenüberschuß bei Anfangs-inventarerhaltung)

紙巾の都合上以下各所得概念の課税上の問題点を中心に指摘しよう。

1) 収益価値維持

収益価値維持は計画期間 (Planungszeitraum) 内の全会計期間を通じて、同一の所得を得ることを前提とし、一期間の所得は全計画期間を通じて平均的で平準化された収入余剰として算出される。所得概念として決定的欠点は、将来において所得が予測され得ないにもかかわらずあたかも過去同様得られると考えざるをえないことであって、このことから課税上次の欠点が挙げられる。

a. 価値評価が任意であり、検証可能な価値評価が与えられないかぎり、課税の公平性 (Gleichmäßigkeit der Besteuerung) が維持できない。

b. この所得概念には全計画期間を通じ一定の収入余剰を前提とし、従って等しい課税額が課されるが、実際上は収入余剰の変化があり、もし財務上の隘路が生じた場合均等課税額の支払は不可能となる。

c. いやしくも租税給付能力の尺度として、全計画期間を通じて同額の収入余剰²⁾というものを、どうして選択できるか。

2) 名目資本維持

既述の折々に論じた通り、インフレーション期において、名目資本維持にもとづいて算出された所得への課税は経済活動を縮小させ、実際には財産課税 (Vermögensbesteuerung)、部分的には財産差押 (Vermögensbeschlagnahme)³⁾を生じさせる。

3) 実質資本維持

実質資本維持は一般的な貨幣購買力の維持を阻んでいる。このため一般物価水準を反映した指数により取得原価主義を修正する方法を採用する。ところが企業の生産要素は多様であり、その価格はインフレーション率と個別生産要素価格双方の変動から決定される。したがってインフレーション

ン率が生産要素価格上昇を下廻る場合には、この方法による実質資本維持は、「インフレーションによる財務不足 (inflatorische Finanzierungslücke⁴⁾)」を生ずる。当然企業ごとにその生産要素の構成と個別価格の差異によって、課税の公平と担税力を害する。

4) 実体資本維持

実体資本維持は財貨量の維持として理解され、期末の再取得価格が測定基準とされる。これまでの資本維持計算は、費用を再取得価額で評価・修正することですませてきているが、この方法では財務的判断を欠いている。つまり、a) 期首と同一の財を期末に再取得するならば、値上り分だけ「インフレによる財務不足」を生ずるし、またさらに、b) 償却を問題にしてみれば、償却費の計上時と実際の資産更新取得の為の支出時点とはずれが生じ、少くともこの間のインフレ高進分だけは回収不足ならびに不足分が結局課税所得を形成し税支払として資金が流出する。その結果ここにも財務不足が発生する⁵⁾。

ところで以上の観点は資産の費消分についてのみ見ており、これを「総額実体維持 (Bruttosubstanzerhaltung)」と名づける。ここでは財務構造の観点が欠けている。つまり他人資本で調達された資産についてはインフレ中立的であり、この部分について再取得価格による費用再評価から排除しなければならない。このように自己資金で調達した資産費消分についてのみ費用再評価する方法を「純額実体維持 (Nettosubstanzerhaltung)」と名づける⁶⁾。実体維持計算はこの方法による方法が一層正確であるが、他人資本と取得した資産とのつながりの把握に問題があり恣意的あるいは近似値になりやすい。

いずれにせよ実体維持計算は次の欠点を持つ。

a) インフレによる財務不足が不可避である。

b) 課税の公平に反する。というのはこの方法は資産比較により利益算出をするものであるが、納税者はこの方法を利用しうるものだけが存在す

るものでなく、あらゆる納税者に同一の方法が適用されるべきだからである。⁷⁾

ただ、財貨量の維持思考そのものは所得概念に不可欠であり、計算的には収入余剰としてとらえられる。ところで、上記の財務不足の欠点は、収益・費用が時期・金額とも収入・支出に一致すればよい。そこで所得算定原則は、損益・収支額の時期・金額の一致性を確保することを基本的に配慮するものとなり、その結果、資産維持思考の下での収益・収入一致、費用・支出の一致計算が必要となる。これに合致するものとして次が考えられている。

5) 期首財産維持による収入余剰としての所得概念

インフレによる財務不足を完全に回避する唯一の方法は、期首財貨量の維持という副次条件下での収支計算 (Zahlungsrechnung) (収入余剰計算 Einnahmenüberschußrechnung) である。財貨量は財産目録 (Inventar) において把握される。⁸⁾

この場合問題は、収支計算の手段として複式簿記の性格づけ、財産目録の内容、所得計算の方法である。

複式簿記は自動的コントロールを内包していることから営業活動の証明用具として重要なのであって、課税可能及び支払能力ある額としての所得算出の為に用いられているのではないし、⁹⁾さらに、所得算出の為に修正計算として資本の払込、引出を記録し、期首財産維持を遂行するために要求されるものである。¹⁰⁾

ところで、財産目録は現物財産 (Sachgüter) だけでなく名目財産 (Nominalgüter) 及び名目負債 (Nominalschulden) 並びにその時の私法に基づき減価した貨幣で返済される項目を含む、¹¹⁾うえ当然損益計算をするための修正計算項目も含むことになる。

所得はこういった内容を持つ財産目録上の財貨量の期首と期末比較において計算される。

まず期首・期末財貨量が等しく、価格が上昇した場合、補充取得された (ersatzbeschaffte) 商品はその再取得価格で費用計上される。また補充取得された耐久生産要素は直ちに減価償却される。

期末財貨量が期首財貨量より多い場合、その増加分への支出が所得であり、最終引渡しを増加分と考える。

期首財貨量が期末財貨量より多い場合、財貨量維持 (Inventarmengen-erhaltung) の為の年度末の計算支出 (Verrechnungsausgaben) (費用) を収入余剰から控除する。この決算日での不足量に再取得価格を乗じた額が損失である。

以上のように所得は期首財産 (財産目録有高として存在するもの) を維持するという条件の下で計算するが、所得計算は貸借対照表で行なわれるのではなく、計算費用ないし計算収益 (Verrechnungsaufwand bzw. Verrechnungsertrag) (財産目録における増加分) を修正するための収支計算書 (Zahrungsrechnung) で行なわれる¹²⁾。

そしてシュナイダー教授は以上のような期首財産維持を伴う収支計算 (収支的実体維持 pagatorische Substanzerhaltung ないし、実体維持的収支計算 substanzerhaltende Pagatorik) による所得算定は、それが唯一の、全ての所得形態に適用される所得計算形態であることから課税の公平性が確保されるとし、今日の財産比較を採る税務貸借対照表 (Steuerbilanz) ばかりでなく他の全ての所得税法上の所得計算形態にとってかわるべきであると主張している¹³⁾。

注 1) 森田哲彌：価格変動会計論，昭和 54 年 6 月国元書房，15 頁参照。

2) Vgl. Schneider: a.a.O.S.75.

3) Vgl. Schneider: a.a.O.S.80.

4) Vgl. Schneider: a.a.O.S.81.

5) Vgl. Schneider: a.a.O.S.84. ここでは数値例で証明している。

6) Vgl. Schneider: a.a.O.S.85~86.

この方法は「企業会計審議会特別部会物価変動会計小委員会参考資料」(諸外国における物価変動財務情報開示制度の概要)で紹介されているドイツ経済監査士協会専門委員会の1975年意見書と等しく、またBierle (a.a.O.)が実務例としてとりあげている Portland-Zementwerke Heiderberg 社及び Siemens 社の方法と同様である。

- 7) Vgl. Schneider: a.a.O.S.87.
- 8) Schneider: a.a.O.S.88.
- 9) Schneider: a.a.O.S.100~101.
- 10) Schneider: a.a.O.S.89.
- 11) Schneider: a.a.O.S.89.
- 12) Vgl. Schneider: a.a.O.S.89~90.
- 13) Vgl. Schneider: a.a.O.S.94.

6.

インフレーションは積極・消極財産の保有損失や保有利得を、それぞれの財産構成において異なった大きさでもたらす。それは時として担税力の侵害になると同時に、課税上最も忌むべき公平性阻害へ結びついている。しかもそれは「ひそかに」根強く侵透し、インフレーションへの防衛手段をわずかししか持たない貧しい者へ強くマイナスの影響を、富める者、あるいは企業へ比較的軽微に影響する。

仮に増税が行なわれるにしても、企業の継続的経済活動を阻害するものであってはならないし、ましてや、国民的合意もなしに、また、税負担に不公平を生ずる仕方で行なわれてはならない。

ところで課税は、個人間、企業間といった同種の水平的方向だけでなく個人と企業間にも公平(あるいは均衡)が維持されなければならぬ。したがって課税所得算定体系は全ての納税者を対象とし、等しく実行されるものが望ましい。

シュナイダー教授が提唱する、財産(目録)維持を条件とし収支的に把握する所得概念は、従来の表現で言えば、純資産増加説に立ち、純資産

の内容を名目財を含む財貨量と規定し、これを再取得価額で測定するものと解しうる。

また、簿記的把握を中心とすることから企業の営業活動分野には妥当しえても、簿記的把握を要しない例えば給与所得についてのごとく、それが生計維持を目的するものであって、営業の意味での再生産を目的としない分野にも妥当するか否かは検討を要する。

なお、いわゆるインフレーション会計ないし物価変動会計は法人のディスクロージャーを中心とし、会計上の利益を操業損益と保有損益に区別し、また、架空利益の排除を中心としているが、課税所得は全ての納税者の担税力維持と公平性とを重視すべきであって、課税所得算定構造の改善方向とインフレーション会計のそれとが一致するか否かさらに吟味しなければなるまい。

ところで、課税の公平性は税法だけの問題にとどまらず根源的には保有利得、損失を容認している法体系全体の問題であって、課税所得の検討は、このうちの一環に触れているにすぎない。