

新版 稅務會計通論

武 田 昌 輔 著

新版 税 務 会 計 通 論

〈58 年 版〉

東 京 森 山 書 店 發 行

著 者 略 歴

1944年 中央大学卒。

国税庁，大蔵省を経て現在成蹊大学教授。(「税務会計」「税法」担当)，企業会計審議会臨時委員，前公認会計士試験委員，前税理士試験委員。

著 書

「企業会計と税法」「合併の法人税務」「会社分割の法人税務」「会社税務精説」「税金相談」「詳解会社税事例」「DHC法人税法コンメンタル」等。

著者との協定
により検印を
省略致します

新版 税務会計通論

定価 2,500 円

1970年 8月20日 初版発行

1983年 5月20日 58年版発行

著 者 ©武 田 昌 輔

発行者 菅 田 直 文

発行所 有限 森 山 書 店 〒101 東京都千代田区神田錦町
1-10林ビル

電話 東京 (03) 293-7061 (代表) 振替口座 東京 8-32919

落丁・乱丁本はお取りかえいたします。印刷・向上印刷 製本・永澤製本

1983年版 は し が き

本年の税制改正は、「増税なき再建」の立場を貫ぬき、みるべき税制改正はない。法人税法に関する税制改正もこれを反映しているが、わずかに、金融保険業の貸倒引当金の見直しと租税特別措置法における特別償却、準備金の整理合理化等が行われている。今回、これらの点についての修正を施し、附録としての諸統計を最新のものに改めた。

本書は、題名の示すとおり、税務会計の基本的な考え方を全体を通じて述べることを目的としたものである。したがって、本書を読んだ後で実務的な問題を研究すれば、よりよく理解できるであろう。

また各章の末尾に「研究問題」を付けておいたので、読者において、これをテーマとしてまとめれば、得るところが大きいと考えている。

1983年 4 月

著 者

目 次

第1篇 総 説	1
第1章 税務会計の学び方	1
第2章 税務会計の本質	5
第2篇 税務会計と企業会計	11
第3章 税務会計と企業会計の差異	11
第4章 税務会計の特殊性（実質課税）.....	27
第5章 税務会計と企業会計との調整	36
第3篇 課税所得計算の構造	41
第6章 課税所得	41
第7章 益金の額	47
第8章 損金の額	51
第4篇 各論 1 収益の額の計算	57
第9章 収益の計上の時期	57
第10章 割賦販売・延払条件付譲渡	61
第11章 長期工事	65
第12章 特殊販売	72
第5篇 各論 2 損費の計算	77
第13章 売上原価の確定	77
第14章 原価計算と税法	86
第15章 減価償却	95

第16章	繰延資産の償却	117
第17章	報酬・賞与・退職給与金等	125
第18章	寄付金・租税公課(罰科金)	132
第19章	引当金	140
第 6 篇	営業外損益.....	161
第20章	有価証券の譲渡原価(有価証券の評価)	161
第21章	固定資産の譲渡損益・国庫補助金等	172
第22章	評価損益	180
第23章	合併・分割に伴う課税問題	190
第 7 篇	租税特別措置	201
第24章	総 説	201
第25章	準備金制度	207
第26章	交際費等の損金不算入制度	219
第27章	土地譲渡益に対する課税の特例.....	222
第28章	特定外国子会社に対する課税	226
附 録		
1	法人税の概要	1
2	法人税務統計	6

第1編 総 説

第1章 税務会計の学び方

1 税務会計は企業会計を前提とする

税務会計は、企業の所得に対して課税する場合のその課税所得を算出するための会計である。しかし、この課税所得は、まず企業利益を前提としている。したがって、企業利益とは何であるかを知る必要がある。この企業利益を計算するためには、簿記及び会計学の力を必要とするのである。簿記、会計学の知識なくして税務会計を理解することは不可能である。

また、企業会計の理解のために、簿記、会計学の知識のほかに、会計法規特に商法の規定（主として計算規定）の理解もまた必要である。現実に行なわれている企業経理は、企業会計原則、会計理論を基準としているが、商法などの会計に関する諸法令に従って計算されている点を見逃してはならない。この意味で、商法などの規定がどのようなになっているかを知ることが特に必要である。税務会計は、すでにふれたように、企業会計を前提とし、これを種々の課税上の必要から修正、加工するのである。

この修正、加工は、租税のもつ特質から必要とされるのである。

企業会計の理解の上に立ち、他方租税のもつ特質によって、課税所得が計算されることを理解する必要がある。この租税のもつ特質とは、国家が主体となって、個別経済から租税を徴収することに内在するものであって、これは端的に言えば、租税原則に表象される。たとえば、租税の徴収を支えているものの一つは、課税公平の原則である。

2 税務会計は特に法人税を中心とする

税務会計は、所得に対する課税についてその所得を算出するための会計である

から、法人税、所得税など所得を課税標準とする租税が中心となるが、わけでも法人税がその中心となる。

法人税は、いうまでもなく法人税法（特別の規定としては租税特別措置法等）において定められているものであり、その所得計算についても諸法令において定めているところであるから、その法令を十分に研究する必要がある。

すなわち、課税所得の計算に関する構造を検討すると同時に、税法固有の規定について、その内容はもちろんのことであるが、いかなる理由により、かかる特別の規定が設けられているかを知ることが大切である。

また、法人税法等の諸法令では、テクニカル・タームが用いられているほか、法律的特異な表現方法がとられている。したがって、諸法令の法文の読み方を勉強する必要がある。

わたくしは、企業会計原則を法律的に表現すれば、法人税法における所得計算規定のようなスタイルとなると思う。つまり、その表現方法としては、法人税法がもっとも企業会計原則を法律的に表わしていると思う。以上の点から、法人税法の表現方法、法令用語についても慣熟することも必要である。

こころみに、法第2条3号をみると、「内国法人 国内に本店又は主たる事務所を有する法人をいう。」と規定されている。

この本店又は主たる事務所というのは、法人の住所の意である。民法第50条においては「法人ノ住所ハ其ノ主タル事務所ノ所在地ニ在ルモノトス」とあり、また商法第54条第2項には「会社ノ住所ハ其ノ本店ノ所在地ニ在ルモノトス」と定めている。この点から本店というのは、支店に対する本店という俗語の意味でないことに注意を要する。

（注） 法令用語としての例を挙げると、次のようなものがある。

- (1) 以下・以上・未満・こえる・以後・後・以内
- (2) 又は・若しくは・並びに・及び
- (3) 著しく・不相当に
- (4) すみやかに・直ちに・遅滞なく
- (5) 場合・とき・時
- (6) 者・もの
- (7) その他・その他の

以上の点について、次のような参考書がある。

- ◇ 林 修三 「立法技術」(学陽書房)
- ◇ " 「法令用語の常識」(日本評論社)
- ◇ " 「法令解釈の常識」(日本評論社)
- ◇ " 「法令作成の常識」(日本評論社)
- ◇ 高辻正己 「立法における常識」(学陽書房)

3 税法上の用語

法令は、解釈上疑義を生ぜしめないことの必要性から、用語について厳格な意味、内容を与えている。さきに用いた用語が後に用いられる場合には、さきに意味したところと同一の意味をもたなくてはならない。かりに、用語としては同義語であっても、同一の内容を表わす場合に、それと異なる用語を用いることは、原則としてのぞましくないという制約が生ずる。

たとえば、「事業年度」といえば、法人税法のもとでは、法令、定款、寄附行為、規則若しくは規約に定める事業年度をいうのであって、税法上だけの事業年度を勝手に定めることはできない。この事業年度は、法人税法上しばしば出てくる用語であるが、これを別の箇所では会計年度といったりすることは、たとえ意味が同一である場合においても、異なった意味をもたせたかどうかの疑が生ずる。

この点から、上述したように、同一の意味内容を有する場合には、同一の用語が用いられる^(註)。

いま一つ別の例をとれば、「譲渡」という用語は、単に売却のほか、税法ではその物の所有権を移転する一切の行為をいうこととしている。もっとも、たとえば租税特別措置法第65条の7第10項においては、譲渡という語に贈与、交換及び出資が含まれないことを明らかにしている。

つまり、およそ譲渡といった場合には、売却のみを意味するのではなく、広く物の所有を他に移転することをいうものと解される。この場合、単に、物が消滅した場合には滅失といい、権利が失われた場合には消滅といっている。

以上のように、法人税に関する法令用語について吟味してみると、そのもつ意味、また、表現の仕方等について、立法技術上からくる特別の方式が存してい

ることがわかる。

(注) 「憲法を頂点に置く同一法体系の下においては同一の用語は同一の意味に解するのが原則であって租税法律主義もかかる原則を前提としてのみ成り立ち得るものである」(東京地判昭31.11.18判決)。

4 立法技術上の問題

法人税法も法律である限り、立法上さまざまな問題が生ずる。

一般に、法人税法の改正に当たっては、現行税法の条文についてその意味するところの不明確な点、あるいは、実体上の問題として新たな事態に即応するための創設的規定、さらにその創設的規定にたいしよくする規定の改正点などについて慎重に主務官庁(税法については大蔵大臣)において検討される。この種のデータは、各種の団体、学界はもちろん、税務官庁自体からも集取される。政策的問題については主として税制調査会において検討され、その結果が税制調査会答申となって現われる。

主務官庁においては、この検討の結果に基づいて「税制改正要綱」を作成し、政府案として閣議の決定を受けることとなる(この要綱の前に予算編成と同時に「税制改正大綱」を発表するのが慣例である。)

「昭和〇〇年度税制改正要綱」といわれるものがそれである。

この要綱に基づいて、法律案、政令案が主務官庁において立案され(政府提案を前提として)、内閣法制局において事前に審査(予備審査)が行なわれる。内閣法制局においては、その立法が憲法に違反していないか、既存の法律等と矛盾している箇所がないか、また、その改正案自体において矛盾している点は存しないか、さらに、意味不明、表現上の適不適確等について慎重に審査が行なわれる。明瞭に、正確に、簡潔にというのが、条文作成の要諦であるといわれる(註)。

(註) 立法技術については、高辻正己著「立法における常識」(学陽書房)が参考となる。上記の点について同書223頁参照

第2章 税務会計の本質

1 所得に対する課税は近代のことに属する

租税は、さまざまなものを捉えて課税する。たとえば土地に対する租税がある。現在では家屋等を含めて固定資産税と呼んでいるが、昔は地租といって租税収入の大半を賄った。また酒に対する租税、つまり酒税も古い。

しかし、資本主義の発達とともに、次第にこのような物税よりも、所得に対する租税、いいかえれば所得課税が重視されるに至った。わが国の場合では個人に対する所得税が明治20年（1887年）に創設され、法人に対する課税は種々の事情によって12年ほど遅れて明治32年（1899年）に設けられた。

それにしても、所得に対して課税することは、それが物のように目に見えず、計算上算出することを要するものだけに、そこに会計することを必要とする。いいかえれば、所得は会計技術によって算出されなければならない。そこに、利潤の追求がいよいよ活発に行なわれることに伴って、何程の利潤を得たかを正確に示す方法が発達することもまた当然である。主として企業会計の発達がそれである。

いずれにしても、租税が所得に対して課税されることとしたことは、一つの革命であった。また諸外国においても、くしくも時をやや同じくして所得課税制度が生れているのも興味がある。たとえば、イギリスでは1799年（法人課税は1803年）アメリカは1862年（法人課税は1913）、イタリアが1864年とわが国よりも古い。

2 税務会計は課税所得計算のための会計である

所得課税は、所得という抽象的概念を設けて、それに対して課税することがもっとも租税負担能力に合致しているとする課税である。往年においては、土地・建物や、酒、たばこに対する課税のような目にみえるものに対して主に課税していた。資産税、消費税等がこれである。各個人、各企業の所得に対して課税することは、これらの者がより租税負担に堪える力をもっており、したがって、もっ

とも租税負担に適合する合理性をもっているものと認められたからである。

この所得を具体的に計算するためには、家計にあっては家計簿が必要であり、企業会計にあっては会計帳簿が必要である。

ここでは、企業（特に会社）を中心に述べるので、企業会計のための帳簿が必要となる。いうまでもないが、正確な企業利益を計算するために企業会計の原則が存するのであり、その企業会計の原則によって計算された利益を基礎として課税所得が計算されるのである。

この場合に、特に注意を要するのは、税務会計は全く企業会計から独立して別個に存在しているという関係ではなく、企業利益から課税所得が誘導されるということである。したがって、しばしば、税務計算と呼ばれる。

税務会計といえば、いかにも税務帳簿を備え、これに税務簿記を用いて記入し税務財務諸表を作成し、これを統一的に拠らしめるものとして税務会計原則が存するように思われるが、そうではなくて、企業の財務諸表に現われた利益を税法の要請によって修正、加工して課税所得を計算することを内容とする会計を税務会計というべきである。

税務会計という用語は、税法特有の一連の会計を想定する傾向があり、また税務計算といえば全く会計帳簿を離れた単なる課税所得算出のための計算を意味するうらみがある。要するに、税務会計は、企業会計を前提とし課税所得を計算するための会計である。

3 税務会計は企業会計のなかに実践されている

税務会計が重視されるのは、企業会計のなかに、税法における規制が浸透されているという点にある。現在、税法を離れて企業会計を論じようとしても、それは成り立たない位に影響力をもっている。たとえば、いかなる費用が資産の取得原価を構成するかは、本来会計の任務であるが、実践的には、税法において具体的に定められており、その定めによって企業経理が実践されているということが少くないのである。

この意味で、税務会計は企業会計のなかに実践されているといえる。

ところで、企業会計原則、商法及び税法が一致した姿で実践されることがのぞましいとはよくいわれることであるが、それぞれその目的とするところが異なっているから、むしろ一致しない面があるのである。この点については後述するが、企業会計が企業の経営成績と財政状態を適正に示すことによって収益力を測定するという目的を有し、一方商法は配当可能利益の計算を主眼とし、さらに税法は課税所得としての企業利益を把握しようとする。同じく企業利益を対象としながらも、それぞれニュアンスが異なっている。しかも、これらが結果として企業の会計を制約しているところに問題が存するのである。

わたくしのみるところでは、企業会計原則と現に行なわれている企業経理とは相当のへだたりがある。企業会計原則がより正確な期間損益を表示することが任務であるとした場合に、現に行なわれている企業経理は必ずしもこのような正確な損益を示していないのが現状である。ところで、税務会計は、課税所得の正確性を追及しすぎるといふ点においてしばしば批難される。

この点において企業経理の恣意性は、課税所得の現実的把握に当たって、できるだけ確実な証拠を求めようとする税法の立場に対立するのである。税務会計にあっては、法律的基準、あるいは、一定の経済的事実を前提として、これを税務会計上の事実とするのである。この基準が税法上一般的に検証しがたいときに、画一的基準を設けるといふ点にまで発展する（たとえば法定耐用年数制度）。これは主として税務運営上の問題である。

4 税務会計は租税原則によって修正加工される

税務会計は、企業会計を前提としているが、これは税法を支配している租税原則によって修正加工されたものであるといえるであろう。すなわち、租税原則のうちでもっとも重要とされるのは、課税公平の原則である。課税公平の原則は、租税負担能力のある所得に対してそれに応じて課税することもこの原則の現われであるが、このほか課税所得の計算に当たって差別を設けないというのが課税公平の原則である。同一の事情にある取引については同一に取り扱って課税するという原則である。

この原則からは、実質課税の原則などが生れる。

また、税務運営上の種々の要請から画一性の原則、重要性の原則などが生れる。

要するに、これらの税法固有の要請によって、企業会計が修正、加工されるところに、税務会計の本質が存するのである。

(注) 法人税法は、企業所得を対象として課される国税に関する法律であるが(周知のように企業所得及びこれに準ずるものを対象とするものに地方税として、事業税、道府県民税及び市町村民税等がある)、このほか、昭和36年において退職年金等積立金に対する課税が行なわれたので、厳密な意味では法人税は企業所得のみを対象とするということとはできない。もっとも、この退職年金積立金に対する課税は、本来個人所得税として徴収すべきものを法人段階において主として徴税の便宜上その法人に課税するものであるから、一種の源泉所得税たる性格を有するものとみることができよう。

この意味では、やはり本来の法人税は、企業所得を対象として課税することを本旨とする税であるといつてよい。

ところで、法人税は、企業所得をその対象とするが、法的には一定の計算方法によって算出された企業所得を前提とするのであって、企業の経理そのものを規制するという方式は原則として採らない。

原則として、というのは、税法では各種の償却、準備金の繰入れについて一定の限度を設け、税法にしたがって経理が行なわれた場合に、はじめて損金として計上するという規定も存するからである。

このような規定は、広い意味での企業会計に干渉するという立場からは、その調整がのぞまれているところであり、漸次その方向に向って進みつつある(昭和41年、42年の法人税法の改正は、特別償却等について利益処分方式を認めた。)

5 税務会計と租税原則の関係

税務会計とは、所得税課税において課税標準となる課税所得を計算するための会計である。

法人税を例にとると、この課税物件は、法人の所得であり、これを計算することによって所得金額が算定され、これに対して課税される(もっとも、このほか、清算所得に対する法人税、退職年金積立金に対する法人税があるが、ここでは問題としない)。

この所得は、税法が独自の計算規定を有してはいるが、その基礎は企業会計における利益である。

課税所得の決定については、租税が産業政策に参加し、種々の面から企業を助成し、他面ある種の事項を規制するなどの必要性から特別措置が設けられている。したがって、課税所得を計算する場合には、このような特別措置の理解も重要であるが、その根底をなす本来の課税所得、つまり特別措置を考慮に入れない課税所得を明確にする必要がある。この所得は、本来会計技術によって算出されるのである。いいかえれば、会計技術を用いることなくしては課税所得は計算しえないのである。しかし、さればと云って、会計技術のみによって課税所得の計算の基礎となる所得が計算できるかどうかは疑問である。

換言すれば、産業政策的な面を考慮しないところの課税所得と企業利益とは全く同一であるということとはできないのである。税務会計とは、実にこの点に大きな差異が求められるのである。その理由は、理論的な、また実地的な面を税務会計が有しているからである。しかれば、租税自体のもつ理論と実際は何から導き出されるか。

それは、租税原則であると思う。租税は多かれ少なかれ租税原則を背景として成立しているものだからである。

(注) 租税原則は、どのような租税政策をとるべきかについての指針となるものであるが、アダム・スミスの課税4原則といわれているものは次のとおりである。

- (1) 公平の原則 各国の人民は、できるだけ正確に各人の能力に応じて、すなわち各人が国家の保護において、それぞれ享受する収入にできるだけ比例して、政府の支持に貢献すべきである。
- (2) 明確の原則 各人の租税の支払義務は明確でなければならないのであって、けっして勝手気ままに決められるものであってはならない。支払の期日、支払の方法、支払わなければならない額、これら一切が納税者および他の人々にとって、はっきりしたものでなければならない。
- (3) 便宜の原則 それぞれの租税は納税者にとって、それを支払うに最も便利だと思われる時期に、最も便利だと思われる方法で課されるべきである。
- (4) 経費最小の原則 それぞれの租税は、徴税費が最小であって、できるかぎり少額を人民の懐から取出すように工夫されなければならない。

その後においてワグナーの9原則なる租税原則が生れた。これを掲げると、次のとおりである。

- (1) 財政政策上の原則 ①収入が十分であること(十分の原則)、②収入が可動的であること(弾力性の原則)
- (2) 国民経済上の原則 ③税源の選択を誤っていけないこと(税源選択の原則)、④租税の種類を選択を誤ってはいけないこと(税種選択の原則)

(3) 公正の原則 ⑤負担が広く一般人民に分配されるようにすること（普遍の原則）、⑥負担が公平に分配されるようにすること（公平の原則）

(4) 税務行政上の原則 ⑦租税は明確であること（確定の原則）、⑧手続が便利であること（便宜の原則）、⑨徴税費が少いようにすること（最小徴税費の原則）

要するに、スミスの課税四原則においては、公平の原則以外の三原則は、いわば税務運営上の原則であるといえよう。ワグナー租税原則は、新たに財政政策上の原則、国民経済上の原則が付け加えられている。

〔研究問題〕

- 1 税務会計と税務計算との差異を述べよ。
- 2 企業会計と税務会計の関係を述べよ。
- 3 税務簿記という用語があるがその内容いかに。
- 4 わが国では、所得税、法人税は租税収入に対しそれぞれどの程度占めているか。
- 5 わが国の法人数はどの程度か。また、会社の種類別の数はどうか。
- 6 法人税法において租税原則がどのような現われ方をしているか。

第2編 税務会計と企業会計

第3章 税務会計と企業会計の差異

1 総説

税務会計と企業会計との差異は、三つに区分される。その一つは、税務会計上の所得であるが企業会計では「企業利益」に属さないとするものである。この例としては、国庫補助金、保険差益等が挙げられる。これは所得概念の本質的差異である。

これに対して、その二は政策（社会政策、産業政策等を含めて）的な差異であって、租税を政策のためのテクニックとして用いようとするために生ずる差異である。現在、租税特別措置法において立法されている事項の大部分がこれに属する。第三は租税理論に基づく差異であって、配当益金不算入等がこれに該当する。

第二及び第三として掲げたものは、産業政策及び租税理論上の問題であって、税務会計の特徴をなすものではあるが、その政策自体の判断は税務会計自体から生れるものでないことはいうまでもない（ただ、所得に対して課税するという法人税の建前からは、批判される点の存することはいうまでもない）。

したがって、税務会計の理論として検討を要するのは、主として第一の所得の概念に関するものである。

税法の所得概念は、租税を負担させることに適するかどうかという点が問題となるのである。

税法においても資本と利益は厳密に区分すべきであるが、それは、資本に対して課税することが所得税の本質からみて適当でないという理由に基づいている。この意味では、企業会計原則においても、また商法においても、前者は経営成績を示すという点において、後者は配当可能利益を示すという点から、そのよって立つ立場に若干の相違を示しつつ、厳格にこれを区別するのである。