

企業税務所得概念としての純資産増加説
—税務会計における所得概念の変遷と形成—

上野 隆也

【要約】

本研究は、企業における伝統的な税務所得概念である純資産増加説を再考することにより、税務会計における現代的な意義を明らかにするものである。欧米では、19世紀から20世紀にかけて所得概念論争が展開され、所得源泉説や純資産増加説といった所得概念について活発に議論が行われた。しかし、現在、わが国の法人税法規定は、純資産増加概念を根本思考としながらも、課税所得に関する積極的な概念規定は無く、その本質は解釈に委ねられることとなっている。本研究の目的は、欧米で展開された所得概念論争の議論を踏まえ、わが国における企業税務所得概念の在り方を理論的に考究することにある。

本研究では、第1部「欧米における所得概念の変遷と形成」において、イギリス、ドイツ、アメリカにおける所得概念の変遷と形成過程について考察し（第1・2・3・4章）、第2部「わが国における純資産増加説の現代的意義」では、わが国における純資産増加概念の形成過程と財務会計・税務会計に内在する純資産増加概念（第5章）、企業会計上、時価評価が行われた場合における純資産増加説に基づく課税の問題（第6章）、現代社会において重要な役割を果たしているNPO法人に対する課税の問題（第7章）、そして租税優遇措置という課税所得の侵食化の問題との関連であるべき課税所得概念（第8章）、について論じている。

本研究では、以下のとおり結論づける。

純資産増加説は、欧米におけるさまざまな論争を経て、税務所得概念として、わが国をはじめ諸外国に強い影響を与えてきた。さらに、それは実際の税制として実務的に採用されてきたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きいといえることができる。

このような歴史的な発展を見るとき、「所得源泉説」は、19世紀初頭までの「個人」の所得概念論争が中心とされた時代における論点であり、19世紀後期から20世紀初頭にかけて、所得課税の中心が「企業体（法人ないし個人事業主）」を対象に考えられるようになるにしたがい、「純資産増加説」が所得理論の主流になっていったのではないかと筆者は考えている。

「法人ないし個人事業主」は、一般的に、複式簿記を基盤とする企業体であり、複式簿記原理には純資産増加概念が内在していることから、「法人所得ないし個人事業所得」概念、言い換えれば、「企業税務所得概念」が純資産増加説であることは理論的に当然の流れといえることができる。

しかし、わが国における現行の法人税法では、課税所得計算の基礎となる「益金の額」および「損金の額」の概念を積極的に定義せず、例示的に列挙する構成をとっている。したがって、「益金の額－損金の額」によって算定される「課税所得」については概念規定がなく、その本質は解釈に委ねられることとなっている。

これに対して、旧法人税基本通達においては、課税所得計算の基礎となる「益金」および「損金」は、純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられており、法人税法上の課税所得概念が「純資産増加説」であることを示していたが、「法令に規定されており、又は法令の解釈上疑義がなく、若しくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がない」という理由で廃止された経緯がある。

また、企業会計においても、IASB（国際会計基準審議会）の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」やFASB（米国財務会計基準審議会）の「概念フレームワーク」において、「収益＝純資産増加」、「費用＝純資産減少」、「利益＝期末純資産－期首純資産」ということが明確に定義されており、これら定義により、企業会計上の利益概念は「純資産増加説」を採用していることが明らかである。

「純資産増加概念」という明確なフレームワークたる企業税務所得概念を規定として盛り込むこと無しに、NPO法人に対する非課税措置や租税優遇措置など、適切な租税政策を判断することはできない。わが国における「あるべき課税所得概念」は、旧法人税基本通達および企業会計における概念フレームワークの中で明示されている「純資産増加説」であり、したがって、現行法人税法においても、「純資産増加説」における「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要である。

序

企業会計上の「企業利益」は、投資家の投資意思決定に役立つ情報開示を目的とするのに対し、税法上の「課税所得」は、税務当局に対する正しい税額計算を目的としており、その利用目的が異なる。その反面、わが国では、企業会計上の「企業利益」に基づいて、税法上の「課税所得」計算を行わなければならないとする「確定決算主義」を採っている。税法の規定にしたがった課税所得計算について扱う会計領域を「税務会計」といい、「税務会計学」においては、「あるべき課税所得とは何か」を明確にすることが求められる。「課税所得」は、「担税力（税の負担能力）」を測る最善の尺度とされており、「担税力をいかに確定するか」、すなわち、「課税所得概念」を確定することは、歴史的にも「最もむずかしい経済的基礎概念」とされてきた。

今日、市場経済の変容が、企業経営に対して大きな影響を与えている。市場経済の中心が、「プロダクト（有形財）型市場経済」から「ファイナンス（金融財）型市場経済」へ、そして、さらに「インタangible（無形財）型市場経済」へと大きく変容している。このように市場経済が変容する中、「企業における課税所得概念をいかに確定するか」ということは、重要な現代的課題である。

本研究『企業税務所得概念としての純資産増加説 —税務会計における所得概念の変遷と形成—』は、かかる問題意識のもとに、税務会計学的なアプローチにより、わが国における企業税務所得概念の在り方について理論的に考究することを目的としている。具体的には、欧米で展開された所得概念論争の議論を踏まえ、企業における伝統的な課税所得概念である「純資産増加説」を再考することにより、その現代的意義を明らかにし、「あるべき課税所得概念」を提言しようとするものである。

筆者は、本研究において、多くの先学諸先生のご教示とご指導をいただいた。

まず、指導教授である愛知工業大学大学院特任教授・野村健太郎先生に感謝を申し上げなければならない。筆者は、愛知工業大学大学院客員教授であった武田隆二先生にお誘いいただき本大学院への入学の機会を与えていただいた。しかし、武田先生は筆者が入学する直前に急逝されたため、筆者は入学を躊躇していた。その筆者を温かく迎え入れてくれたのが野村先生である。野村先生は、国際会計研究学会会長としてご多忙の中、非常に親身

にご指導くださった。特に、筆者が、遠方の和歌山県に在住していたため、電話による熱心なご指導をいただいたことは、筆者にとって忘れ難い思い出となっている。筆者の研究は、武田先生にお誘いいただいたことから始まったものであり、研究のきっかけをいただいた故・武田隆二先生にも感謝申し上げたい。

また、愛知工業大学大学院経営情報科学研究科長・鈴木達夫先生、同教授・岡崎一浩先生、同教授・小森清久先生、同客員教授・中田信正先生に感謝の意を表したい。鈴木先生には、論文報告会において温かい励ましのお言葉をいただき、岡崎先生には、ゼミナールにおいて、実証研究の重要性を、小森先生には、論文の作成形式の大切さを、それぞれご教示いただいた。また、中田先生には、筆者の研究領域である税務会計の大家として、論文全体の構成から細部にわたる議論に至るまで、非常に細やかなご指導をいただいた。

さらに、筆者の修士課程時代の恩師である甲南大学会計大学院院長・河崎照行先生、愛知工業大学大学院の先輩である税理士・坂本孝司先生にも感謝申し上げたい。河崎先生には、筆者が研究業績を積むにあたり、さまざまな共同研究や論文執筆の機会を与えていただき、坂本先生には、同じ職業会計人として、親身になって研究活動に関するアドバイスをいただいた。

最後に、本研究の第8章「課税所得の侵食化と純資産増加説 ―あるべき課税所得概念の提言―」は、2011年度愛知工業大学大学院高度化推進経費「課税所得の侵食化に関する研究」による研究助成の成果である。記して感謝申し上げる次第である。

本研究は、筆者が、職業会計人としての仕事をしながら、愛知工業大学大学院博士後期課程に在籍した、わずか三年間の研究成果である。浅学菲才の筆者にとって、「課税所得概念」という研究テーマはあまりにも広大かつ深淵であり、解明すべき課題は尽きない。そのため、論理の飛躍や錯誤、その他思わぬ誤りがあるかもしれない。先学諸先生方のご叱正とご教示をお願いするとともに、今後一層の研鑽に励む覚悟をお誓い申し上げたい。

2012年3月

上野 隆也

目 次

序 章 本研究の基本的視座	1
第 1 節 本研究の意義と目的	1
第 2 節 本研究の構成と各章の概要	3

【第 1 部 欧米における所得概念の変遷と形成】

第 1 章 イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説	9
第 1 節 はじめに	9
第 2 節 イギリス所得税制度の誕生	10
1 ピットによる所得税制度の誕生	10
2 アディントンによる所得税制度の改革	11
3 ピールによるアディントン税制の継承	14
第 3 節 イギリスにおける代表的所得概念	15
1 アダム・スミス	15
2 フィッシャー	16
3 ヒックス	17
4 セルツァー	18
第 4 節 所得源泉説と物財思考	19
1 物財思考の発現	20
2 貨幣計算と物財計算	23
3 物財計算の基本原則と所得源泉説	26
第 5 節 所得源泉説と複会計制度	29
1 複会計制度誕生の時代背景	30
2 複会計制度の基本原則と所得源泉説	34
第 6 節 むすび	41

第2章 ドイツにおける所得概念論争

— その対立構造と所得源泉説 — 43

第1節 はじめに／43

第2節 所得概念論争の対立構造／45

1 源泉思考と維持思考の原理的対極性／45

2 所得概念と収益・費用概念／47

3 収益費用概念と収入・支出概念／49

第3節 所得源泉説の第1類型 —経済活動説—／52

1 ロッシャーの経済活動説／52

2 シャンツによるロッシャー批判／53

3 フォッケの経済活動説／55

4 シャンツによるフォッケ批判／57

第4節 所得源泉説の第2類型 —規則的反復説—／60

1 コーン・グート・ワグナーの規則的反復説／60

2 シャンツによる規則的反復説批判／63

第5節 所得源泉説の第3類型 —継続的源泉説—／67

1 ノイマンの継続的源泉説／68

2 シャンツによる継続的源泉説批判／71

第6節 むすび／75

第3章 ドイツにおける純資産増加説の実務的發展 79

第1節 はじめに／79

第2節 純資産増加説の原型理論／80

1 ヘルマン説／81

2 シュモラー説／83

3 マンゴルト・ミットホーフ説／85

4 純資産増加説に至るまでの思考分析／85

第3節 所得概念と純資産増加概念／87

1 所得概念の方向性／87

2 純資産増加説への展開／88

- 3 「純資産増加」の定義／90
- 4 最適な所得概念たる純資産増加説／92
- 第4節 純資産増加説における2つのカテゴリー／94
 - 1 シャンツによる2つのカテゴリーの示唆／94
 - 2 ポピッツとリオンによるシャンツ理論の解釈／97
 - 3 期間的純資産増加説と時点的純資産増加説／99
- 第5節 純資産増加説の実務的發展／101
 - 1 1920年ライヒ所得税法による純資産増加説の準用／101
 - 2 1925年ライヒ所得税法による純資産増加説の準用／102
 - 3 ライヒ所得税法における純資産増加説の發展／104
- 第6節 純資産増加説と価値増加の所得性／105
 - 1 純資産増加概念と価値増加／105
 - 2 評価基準と価値増加／109
 - 3 純資産増加説の2つのカテゴリーと価値増加／113
- 第7節 むすび／115

第4章 アメリカにおける純資産増加説の展開 —————119

- 第1節 はじめに／119
- 第2節 純資産増加説が導入されるまでの課税規定の変遷／120
 - 1 アメリカ合衆国憲法における課税規定／120
 - 2 アメリカにおける連邦所得税法の制定／121
 - 3 1913年の憲法修正第16条と連邦所得税法／123
- 第3節 ヘイグの所得概念／124
 - 1 近代経済学の所得概念／124
 - 2 「満足」の測定困難性／125
 - 3 ヘイグの所得概念／126
 - 4 財産価値の増価の所得性／127
- 第4節 ヘイグの所得概念と所得計算／129
 - 1 所得計算の方法／129
 - 2 シャンツ理論との関係／130

第5節 サイモンズの所得概念／132

- 1 所得概念の必要条件／132
- 2 所得の定義／134
- 3 所得概念の限界／136

第6節 純資産増加説と会計的利益概念／137

- 1 純資産増加と経済的利益／137
- 2 アレキサンダーの利益概念／139
- 3 ヘンドリクセンの利益概念／141
- 4 アメリカにおける純資産増加概念の変遷／143

第7節 むすび／145

【第2部 わが国における純資産増加説の現代的意義】

第5章 わが国における純資産増加概念の形成と展開————— 151

第1節 はじめに／151

第2節 わが国における純資産増加概念の形成／152

- 1 イギリスおよびプロイセンにおける所得概念の意義／152
- 2 わが国所得税制度の形成に対する欧米の影響／153
- 3 シャウプ税制による純資産増加概念の定着／155

第3節 財務会計に内在する純資産増加概念／156

- 1 複式簿記原理の展開／157
- 2 財産法の計算構造／162

第4節 税務会計に内在する純資産増加概念／166

- 1 推計課税の概要と純資産増減法／166
- 2 純資産増減法の合理性に関する判例／168
- 3 純資産増加説と純資産増減法／174

第5節 むすび／175

第6章 純資産増加説と企業会計における時価評価 ————— 177

第1節 はじめに／177

第2節 純資産増加説と物価変動会計／178

- 1 取得原価主義会計の意義／178
- 2 取得原価主義会計の基本構造／178
- 3 取得原価主義会計の限界と物価変動会計／181
- 4 純資産増加説と再評価積立金／183

第3節 純資産増加説と利益測定アプローチ／184

- 1 純資産増加説の基本原理／185
- 2 純資産増加説による利益測定の事例検討／186
- 3 純資産増加説とリサイクリング法／190

第4節 むすび／196

第7章 NPO法人の所得概念

— 純資産増加説アプローチの提案 ————— 199

第1節 はじめに／199

第2節 非営利法人課税に関する先行研究／200

- 1 税制調査会による非営利法人課税の問題提起／200
- 2 非営利法人課税に対する一般的見解／202

第3節 NPO法人の概要と実態／204

- 1 NPO法人の概要／204
- 2 NPO法人が行う収益事業とその経理／205
- 3 NPO法人の実態と事業形態の多様性／206

第4節 NPO法人に対する課税／207

- 1 NPO法人に対する法人税法の取扱い／207
- 2 NPO法と法人税法の範囲の違い／209

第5節 NPO法人に対する収益事業課税の実務問題／210

- 1 経理技術的問題／210
- 2 収益事業の判定問題／210

- 第6節 NPO法人の所得概念／212
 - 1 普通法人の所得概念と課税方式／212
 - 2 NPO法人のあるべき所得概念／212

第7節 むすび／214

第8章 課税所得の侵食化と純資産増加説

— あるべき課税所得概念の提言 — 217

第1節 はじめに／217

第2節 業種別「修正実効税率」の実態／218

- 1 「修正実効税率」の概要／218
- 2 業種別「修正実効税率」の実態／223
- 3 「修正実効税率」が低い業種の分析／224

第3節 課税所得の侵食化／226

- 1 租税特別措置の適用状況に関する実態調査／226
- 2 課税ベースの拡大と租税優遇措置／226
- 3 課税所得概念と租税政策／227

第4節 あるべき課税所得概念の提言／228

- 1 現行法人税法による課税所得計算規定／228
- 2 旧法人税基本通達による課税所得概念／229
- 3 企業会計における概念フレームワーク／230
- 4 あるべき課税所得概念／231

第5節 むすび／232

終章 本研究の結論 235

第1節 はじめに／235

第2節 本研究の総括と結論／235

- 1 本研究の総括／235
- 2 本研究の結論／240

附属資料 245

業種別「修正実効税率」基礎データ（第8章第2節）

2000年基礎データ／247

2001年基礎データ／250

2002年基礎データ／253

2003年基礎データ／256

2004年基礎データ／259

2005年基礎データ／262

2006年基礎データ／265

2007年基礎データ／268

2008年基礎データ／271

参考文献

 275

序 章

本研究の基本的視座

第 1 節 本研究の意義と目的

租税法全体を支配する基本原理の一つである租税公平主義は、「同一の給付能力あるすべての人は同一の課税を受けなければならない」という意味で解されている。「給付能力」を測る基準としては、「所得」，「財産」，「消費」の三つがあげられ，このうち最善の尺度が「所得」とされている。すなわち，給付能力とは「税の負担能力＝貨幣を国家に提供しうる能力」，いわゆる「担税力」の意味で用いられてきた。

所得税は，すべての所得者が，自己の「給付能力 (Leistungsfähigkeit)」に応じて，公的負担を行うことを理想原則とする⁽¹⁾。したがって，所得課税において，「給付能力 (担税力)」を確定すること，つまり「所得とは何か」ということを確定することは非常に重要な問題であるが，税務上の所得概念は「最もむずかしい経済的基礎概念」であるとされている⁽²⁾。

また，現代においては，市場経済の変容により，所得概念の基礎となる「給付能力概念」の内包に以下のような変化が起こっている⁽³⁾。

(1) プロダクト型市場経済における利益の性格

プロダクト市場経済における会計学の理論体系は，「原価・実現アプローチ」を基軸としている。つまり，ストック評価としては「取得原価主義」であり，フロー認識・測定基準としては「実現主義」である。原価・実現アプローチによって求められる利

⁽¹⁾ Kuno Barth, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, Steuerrecht, Stuttgart 1955, S.92.

⁽²⁾ 武田隆二『所得会計の理論』同文館，1970年，3ページ；富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学学術図書，2003年，91ページ。所得（利益）概念に関する研究は，経済学，法学，会計学，税務会計学の各分野で，永きにわたって研究の対象となってきた。

⁽³⁾ 武田隆二『会計学一般教程（第7版）』中央経済社，2008年，142-156ページ。

益概念は「実現利益」であり、何らかの「資産実体を伴う利益」であるということができる。

(2) ファイナンス型市場経済における利益の性格

1970年代以降、金利・為替の自由化によって、為替等の金融商品が、それ自体、一つの取引対象となり、その取引量が増大し、大きく変化を遂げることとなる。そして、1990年代に入ると、デリバティブといわれる新しい金融商品が開発され、さらに変化が加速し、ここに「ファイナンス型市場経済」が成立する。

ファイナンス型市場経済においては、ストック評価は「時点における時価」で行われ、フロー認識・測定基準は「実現可能性」をもって認識される「時価・実現可能性アプローチ」（部分時価会計）が基軸となる。時価・実現可能性アプローチによって得られる利益概念は、必ずしも資産実体を伴う形の利益ではなく、リスクを含むという意味での「実現可能性ある利益」であるということができる。

(3) 知識情報型市場経済における利益の性格

ファイナンス型市場経済以降、バブルが崩壊し、「無形財」に価値を認めようとする世界が急速に浮かび上がる。すなわち、ブランドやノウハウといった他社に対する優位性を評価するような価値意識が一般化しはじめ、「知識情報型市場経済」に移行する動きをみせている。

知識情報型市場経済においては、ソフトウェアやビジネスモデルといった知的財産としての無形財は、それがもたらす「将来キャッシュ・フローの現在価値」を重要な評価尺度とする。ここでの利益概念は、無形財によって作り出された超過収益力による「のれん価値」とされる。

「給付能力概念」は、20世紀を象徴する実物経済、つまり製造業を中心にモノ作りを主体とした「プロダクト型市場経済」の産物であり、もともと実財産余剰とする考え方の上に成り立っているといわれている⁽⁴⁾。しかし、産業構造の重点が、「プロダ

⁽⁴⁾ 武田隆二「ファイナンス型課税制度における給付能力概念」『TKC』第374号、2004年3月、6ページ。

クト（有形財）」から「ファイナンス（金融財）」，さらに「インタンジブル（無形財）」へと推移している変化過程において，給付能力概念にも変化が起きているものと考えられる。そして，市場経済の形態変化が利益の性格にまで変化をもたらす結果，必然的に「課税ルールの変化」をもたらすことになる。したがって，所得概念の一般規定をいかに確定するかは重要な現代的課題であると言える。

かかる認識に基づき，本研究は，企業における伝統的な税務所得概念である「純資産増加説」を再考することにより，税務会計における現代的な意義を明らかにするものである。欧米では，19世紀から20世紀にかけて所得概念論争が展開され，所得源泉説や純資産増加説といった所得概念について活発に議論が行われた。しかし，現在，わが国の法人税法規定は，純資産増加概念を根本思考としながらも，課税所得に関する積極的な概念規定は無く，その本質は解釈に委ねられることとなっている。本研究の目的は，欧米で展開された所得概念論争の議論を踏まえ，わが国における企業税務所得概念の在り方を理論的に考究することにある。

第2節 本研究の構成と各章の概要

本論文は，如上の問題意識に基づいて，以下の2部8章で構成されている。

序章 本研究の基本的視座

第1部 欧米における所得概念の変遷と形成

第1章 イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説

第2章 ドイツにおける所得概念論争

—その対立構造と所得源泉説—

第3章 ドイツにおける純資産増加説の実務的発展

第4章 アメリカにおける純資産増加説の展開

第2部 わが国における純資産増加説の現代的意義

第5章 わが国における純資産増加概念の形成と展開

第6章 純資産増加説と企業会計における時価評価

第7章 NPO法人の所得概念

—純資産増加説アプローチの提案—

第 8 章 課税所得の侵食化と純資産増加説

—あるべき課税所得概念の提言—

終 章 本研究の結論

第 1 部「欧米における所得概念の変遷と形成」では、イギリス（**第 1 章**）、ドイツ（**第 2・3 章**）、アメリカ（**第 4 章**）における所得概念の変遷と形成過程について考察する。そして、**第 2 部**「わが国における純資産増加説の現代的意義」においては、第 1 部での考察を踏まえ、わが国における純資産増加概念の形成過程と財務会計や税務会計に内在する純資産増加概念（**第 5 章**）、純資産増加説と企業会計における時価評価の問題（**第 6 章**）、現代社会において重要な役割を果たしている NPO 法人に対する課税の問題（**第 7 章**）、そして最後に、課税所得の侵食化という租税優遇措置の問題について検討するとともに、あるべき課税所得概念について論じる（**第 8 章**）。

第 1 部は、第 1 章から第 4 章で構成される。

第 1 章では、イギリスにおいて所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして 18 世紀および 19 世紀初期の社会に根ざしていた物財思考を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにする。

第 2 章では、所得概念の基礎理論たる純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を明らかにし、さらにゲオルグ・シャンツ（Schanz, G.）の論述にしたがって、純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を浮き彫りにする。

第 3 章では、シャンツの論述に従い、ドイツの所得概念論争において「所得源泉説」の対極にあった「純資産増加説」の特徴を浮き彫りにするとともに、所得理論にとって最も重要な問題である「価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性」について考究する。

第 4 章では、まず、純資産増加説が導入されるまでのアメリカにおける所得税の課税規定を概観する。そして、シャンツの「純資産増加説」を受け入れ展開していったヘイグ（Haig, R. M.）およびサイモンズ（Simons, H. C.）の所得概念を検討するとともに、それ以降に発現した純資産増加概念と類似する会計的利益概念の形成過程について検討を行う。

第2部は、第5章から第8章で構成される。

第5章では、わが国における純資産増加概念の形成過程について概観するとともに、財務会計と税務会計に内在する純資産増加概念について検討を行う。具体的には、まず、わが国で創設された所得税制度に対して欧米で展開された所得概念がどのような影響を及ぼしたかについて、その変遷を辿る。次に、複式簿記の基礎原理の展開や財産法の計算構造を検討することにより、財務会計に内在する純資産増加概念を考察し、最後に、推計課税の方法の一つである純資産増減法に関する判例を検討することにより、税務会計に内在する純資産増加概念を考察する。

第6章では、企業会計において時価評価が行われた場合に純資産増加説をどのように考えるかについて検討を行う。ここでは、企業会計上、過去の事例である「物価変動会計」と将来の事例として考えられる「IFRS」が採用された場合、純資産増加説に基づく課税を行うことで公平な課税が実現できるかどうか検証する。

第7章では、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、NPO法人の所得把握方法として、「純資産増加説アプローチ」の提案を行う。

第8章では、理論的に望ましい純資産増加説による所得と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにするとともに、わが国法人税法にとってあるべき課税所得概念について検討を行う。具体的には、国税庁が公表している統計資料に基づいて、業種間にある「修正実効税率」の格差について分析を行い、さらに、現行の法人税法と旧法人税基本通達による課税所得計算規定および企業会計の概念フレームワークによる定義を比較検討し、租税公平主義の観点から「あるべき課税所得概念」の提言を行う。

そして、最後に**終章**では、本研究の議論を総括するとともに、本研究における結論を提示する。

第 1 部

欧米における所得概念の変遷と形成

第1章

イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説

第1節 はじめに

近代的所得税制の起源は、イギリスの所得税 (Income Tax) にあり、それ故に、所得税の母国はイギリスであると言われる⁽⁵⁾。所得課税において、何を所得と見るべきかを概念上明確にすることは非常に重要な課題であるが、税務上の所得概念は、誠に「最もむずかしい経済的基礎概念」と言われている⁽⁶⁾。

課税所得概念には、一般的に、「所得源泉説 (Quellentheorie)」と「純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)」という対立構造が存在する。この対立を発展史的に見れば、イギリスにおいて誕生した「所得源泉説」がドイツに影響を与え、やがてゲオルグ・シャンツ (Georg Schanz.) が「純資産増加説」を公表することによりドイツにおける所得概念論争が終結を迎える。そして、シャンツの影響を受けたアメリカのヘイグ (Haig, R.M) やサイモンズ (Simons, H.C) が純資産増加説を展開していくという構図が考えられる。

このような流れで発展してきた課税所得概念において、本研究の主題である「純資産増加説」の根本思考を浮き彫りにするには、まず、その対立軸にある「所得源泉説」の根本思考、すなわち、それが誕生した時代的背景や発展過程、さらに、その基本原理を闡明することが必要になる。

かかる認識に基づき、本章の目的は、イギリスにおける所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして 18 世紀および 19 世紀初期の社会に根ざしていた物財

⁽⁵⁾ 佐藤進『近代税制の成立過程』東京大学出版会、1965年、86ページ。金子宏『所得概念の研究 所得理論の基礎理論 上巻』有斐閣、1995年、40ページ。

⁽⁶⁾ 武田隆二、『所得会計の理論』同文館、1970年、3ページ；富岡幸雄『税務会計原理』中央大学学術図書、2003年、91ページ。

思考を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにすることにある。本章の具体的課題は、次の通りである。

- (1) 近代所得税制の起源とも言われるイギリスの所得税制度が誕生した歴史的背景とその発展過程を概説すること（第2節）。
- (2) イギリスを代表する論者の所得概念を検討すること（第3節）。
- (3) イギリスの所得税制度の根本思考である物財思考と所得源泉説の関係を明らかにすること（第4節）。
- (4) 物財思考に基づく計算の発展型と考えられる複会計制度を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにすること（第5節）。

第2節 イギリス所得税制度の誕生

1 ピットによる所得税制度の誕生

イギリスの所得税制度は、1799年、当時の大蔵大臣であったウィリアム・ピット（William Pitt）により初めて創設された。ピットは、1766年から1768年まで首相を務めたチャタム伯ウィリアム・ピット（William Pitt, 1st Earl of Chatham）の次男であり、父親と区別するため、父親が「大ピット」と通称されたのに対し、「小ピット（The Younger Pitt）」と呼ばれた。ピットは、1781年に22歳の若さで下院議員となり、1782年には大蔵大臣、さらに1783年に首相兼大蔵大臣となり、1801年までその地位を保った⁽⁷⁾。

ピットによる所得税制度創設の目的は、フランスとの間で行われたナポレオン戦争（1803年-1815年）における莫大な戦費の調達であった⁽⁸⁾。ピットの所得税制度においては、納税者の所得は次の4つの源泉に区分され、これらの所得をすべて自己申告することが義務付けられた⁽⁹⁾。

⁽⁷⁾ 佐藤進，前掲書，88ページ。

⁽⁸⁾ 木原孜「イギリスにおける所得税制度誕生の歴史について」『福岡大学商學論叢』第36巻第2・3号，1991年12月，401ページ。

⁽⁹⁾ 佐藤進，前掲書，107ページ。

- ①土地家屋からの所得
- ②商工業，自由職業，雇用からの所得
- ③海外財産ないし海外投資からの所得
- ④上記に属しない所得

ピットの所得税制度は，居住者の全所得を課税対象とし，その全所得につき詳細な報告書の提出を要求するものであったため，プライバシーを侵害するものとして民衆の反感を呼び起こした⁽¹⁰⁾。その結果，広範にわたる脱税が行われ，税収はあまりあがらなかったとされる。この点について，フォッケ（Vocke,W.）は，「富裕な資本家，産業者，商人による過少申告と無申告」に責任があると指摘している⁽¹¹⁾。

その後，1802年，フランスとの間にアミアン講和条約が締結され，平和が回復されるとともに，ピットの所得税制は廃止された。

2 アディントンによる所得税制度の改革

1803年，フランスによるアミアン講和条約違反などが原因となり，イギリスは講和条約を破棄し，再び，イギリスとフランスの間でナポレオン戦争が開始された。戦争再開による戦費調達のため，当時の首相兼大蔵大臣であったヘンリー・アディントン（Henry Addington）は，所得税制度を再開させた⁽¹²⁾。

アディントンによって導入された所得税制度は，「財産税（Property Tax）」の名称で施行されたが，その基本構造はピットの所得税制度を改革したものであり，一般的には「所得税」と呼ばれていた⁽¹³⁾。そして，このアディントンによる所得税制度こそが，多くの改正がなされつつも，その基本構造を維持しながらイギリスにおける現行所得税制度に引き継がれている⁽¹⁴⁾。

⁽¹⁰⁾ 金子宏，前掲書，51ページ；Harvard Law School, Taxation, in the United Kingdom, World Tax Series, 1957, p. 32.

⁽¹¹⁾ 佐藤進，前掲書，109ページ；Vocke.W., Geschichte der Steuern des Britischen Reichs, 1866, S. 524.

⁽¹²⁾ 木原孜，前掲論文，402ページ。

⁽¹³⁾ 佐藤進，前掲書，114ページ。

⁽¹⁴⁾ 金子宏，前掲書，40ページ。

アディントンの所得税制度には、次に示す大きな2つの特徴があった⁽¹⁵⁾。

(1) スケジュール制

1つ目の特徴として、スケジュール制 (schedule)⁽¹⁶⁾の採用が挙げられる。図表 1-1 は、アディントン税制におけるスケジュール制の分類と各スケジュール下における所得の内容を示したものである。

図表 1-1 アディントン税制におけるスケジュール分類と所得の内容

スケジュール分類	所得の内容
スケジュールA	土地地代（鉱山その他地代を含む）、家屋賃料
スケジュールB	借地農利潤（耕作地主を含む）
スケジュールC	国庫から支払われる公債利子
スケジュールD	貿易，商業その他営業からの収入 その他のスケジュールに含まれない収入
スケジュールE	官職からの俸給，年金

（資料出所）佐藤進，前掲書，114-115 ページを参考に筆者作成。

このように、スケジュール制においては、所得を種類または源泉によっていくつかのスケジュールに分類し、さらに必要に応じてこれらをいくつかのケース (case) に分類する⁽¹⁷⁾。そして、それぞれ異なる所得の計算方法と所得税の徴収方法とを規定していた。これにより、各スケジュールおよび各ケースにおいて定められている特定の種類または源泉の所得のみが所得税の課税対象となっていた。課税対象外とされていた具体的な所得としては、譲渡所得⁽¹⁸⁾、贈与や遺贈による収入、賭博や富くじの賞金

⁽¹⁵⁾ 同上書，51 ページ。

⁽¹⁶⁾ シェデュール制 (shedule) とも呼ばれ、イギリスの所得税制度は、アディントンのスケジュール制により定着したとされる。神野直彦「第2章 所得概念論」（金子宏編著『所得税の理論と課題』税務経理協会，2001年），20 ページ。

⁽¹⁷⁾ 辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店，1991年，33 ページ。

⁽¹⁸⁾ 同上書，33 ページ。譲渡所得については，1962年に短期譲渡所得が所得税の課税対象とさ

などといった臨時的・非反復的收入が挙げられる⁽¹⁹⁾。従って、所得概念としては、実定法上、所得源泉説（制限的所得概念）が採用されていた⁽²⁰⁾。

(2) 源泉徴収制

さらに、2つ目の特徴として、源泉徴収制（taxation of source）を大幅に取り入れたことが挙げられる⁽²¹⁾。源泉徴収制は、アディントンによる所得税制度改革の初年度において大きな成果を収めたとされる。図表 1-2 は、当時、源泉徴収の対象とされた所得と源泉徴収義務者を示したものである。

図表 1-2 源泉徴収制の対象所得と納税義務者

対象所得	納税義務者
土地・家屋	借地農・借家人
公債利子	イングランド銀行
俸給	俸給支払者

（資料出所）佐藤進，前掲書，115 ページを参考に筆者作成。

アディントンの所得税制度は、その後、実質的な変化もなく継続されたが、イギリスがワーテルローの戦いで勝利を収めた 1815 年に廃止された⁽²²⁾。

れた。また、長期譲渡所得も 1965 年に譲渡所得税（Capital Gains Tax）の創設によって課税対象とされた（金子宏，前掲書，42 ページ）。

⁽¹⁹⁾ 金子宏，前掲書，41-42 ページ。

⁽²⁰⁾ 一見，スケジュール D 「その他のスケジュールに含まれない収入」を広く解釈することにより，包括的所得概念として所得範囲を拡大することも可能であると考えられるが，当時の税務当局および裁判所ともにそのような解釈を行わなかったとされる（金子宏，前掲書，41・52 ページ）。

⁽²¹⁾ 佐藤進，前掲書，115 ページ。

⁽²²⁾ 木原孜，前掲論文，402 ページ。

3 ピールによるアディントン税制の継承

1815年にアディントンの所得税制度が廃止されて以降、イギリスの所得税は空白の時代が続いた。ところが、1842年、当時の宰相であったロバート・ピール (Robert Peel) によって、所得税制度は復活することとなる。その背景には、財政難や労働者階級の生活難、そして不合理な関税制度といった当時のイギリスの事情があった⁽²³⁾。ピールの所得税制度においても、スケジュール制および源泉徴収制が採用され、1803年のアディントン税制と内容的にはほぼ同一であった。図表 1-3 は、ピール税制におけるスケジュール分類とその所得の内容を示したものである。

図表 1-3 ピール税制におけるスケジュール分類と所得の内容

スケジュール分類	所得の内容
スケジュールA	不動産収入
スケジュールB	借地農収入
スケジュールC	利子・配当収入
スケジュールD	商工業所得，ABCで課税されない収入， Eで課税されない労働所得
スケジュールE	公務職員の俸給，年金

(資料出所) 佐藤進，前掲書，163-164 ページを参考に筆者作成。

このように、イギリスの所得税制度は、ピット (1799年) に始まり、アディントン (1803年) およびピール (1842年) に引き継がれていった。それ以来、多くの改正が行われてきたが⁽²⁴⁾、「スケジュール制」および「源泉徴収制」という制度の基本構造は維持されて現在に至っている。すなわち、イギリスの所得税制度は、ピット税制において、居住者の全所得を包括的に課税対象とし民衆の反感を買った結果、アディントンおよびピール税制においては、所得を制限的に課税対象とする制度へと変革せざ

⁽²³⁾ 1837年から1838年にかけてはイギリスにおいて恐慌が起こったとされる(佐藤進, 前掲書, 160-161 ページ)。

⁽²⁴⁾ 1918年にすべての関係法が統一されて「1918年所得税法」となり、さらに1952年に再度の統一がなされて「1952年所得税法」となった(金子宏, 前掲書, 51 ページ)。

るをえなかった産物であると考えられる。図表 1-4 は、イギリスの所得税制度の目的や特徴等について、その誕生からの変遷を図で示したものである。

図表 1-4 イギリス所得税制度の誕生の変遷

制定年	制度設定者	目的	特徴
1799 年-1802 年	ピット	戦費調達	納税義務者の全所得が課税対象
1803 年-1815 年	アディントン	戦費調達	スケジュール制と源泉徴収制の採用
1842 年-	ピール	財政難等	アディントン税制を継承

(資料出所) 筆者作成。

第 3 節 イギリスにおける代表的所得概念

イギリスにおける所得概念の代表的な提唱者としては、アダム・スミス、フィッシャー、ヒックス、セルツァーがいる。以下、それぞれの所得概念を検討する。

1 アダム・スミス

イギリスの所得税制度に影響を与えた所得概念としては、まず、アダム・スミス (Adam.Smith) が挙げられる⁽²⁵⁾。アダム・スミスは、1776 年、『国富論』のなかで、次のように述べている⁽²⁶⁾。

「一大全住民の総所得には、その土地と労働の全年生産物が含まれる。純所

⁽²⁵⁾ Study Group on Business Income, *Changing Concepts of Business Income*, Scholars Book Co., 1952, p. 11. (渡邊進・上村久雄共訳『企業所得の研究 ―変貌する企業所得概念―』中央経済社, 1956 年)。イギリスの所得税制度を創設したウィリアム・ピットは、アダム・スミスの門弟であった。

⁽²⁶⁾ Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations Volume I*, indianapolis, Liberty Fund, 1776, p. 286. (竹内謙二訳『アダム・スミス 国富論 上』千倉書房, 1981 年, 357 ページ。)。傍点は筆者。

得は第一にその固定資本の、第二にその流動資本の、維持費を差引いた後、彼等の手許に残り自由に使いうるもの、即ち彼等の資本を食うことなくして、直接消費のために取って置かれる貯えの方へふり向け得るもの、いいかえれば、その生活資料、便利品、娯楽品に費し得るものである。彼等の眞の富も亦その総所得に比例せずして、純所得に比例する。」

基本的に、アダム・スミスの所得概念はフローである⁽²⁷⁾。アダム・スミスに始まる古典派経済学者は、国民所得（national income, 国民生産物や国民分配分）に関心があり、この目的のためにはフローの概念が適切であった⁽²⁸⁾。

2 フィッシャー

アダム・スミスの所得概念は、その後、アービング・フィッシャー（Irving Fisher）の見解に影響を与えた。1906年、フィッシャーは、著書『資本および所得の本質』において次のように述べている⁽²⁹⁾。

「一定時点に存在する富（wealth）のストックは資本と呼ばれ、一定期間に富から得られるサービス（service）のフローは所得と呼ばれる。」

また、フィッシャーは、次のようにも述べている⁽³⁰⁾。

「社会全体としての所得は、当該社会の構成員があらゆる源泉から受け取っ

⁽²⁷⁾ 木原孜「所得概念と課税標準 ―所得源泉説と純財産増加説―」『商學論叢』第39巻第1・2号、1994年11月、185ページ。

⁽²⁸⁾ Study Group on Business Income, op.cit., p. 10.

⁽²⁹⁾ Irving Fisher, *The Nature of Capital and Income*, Macmillan, London, Macmillan, 1927, P. 52. フィッシャーは、所得概念を経済学的見地から接近しているが、さらに、貨幣所得や実質所得にも言及し、さらにまた、会計学的所得概念にも言及している（木原孜、前掲論文[1994]、187ページ。）。

⁽³⁰⁾ Irving Fisher, op.cit., P. 101

たすべてのサービスの貨幣価値総額である。」

フィッシャーは、アダム・スミスのフローの概念を発展させ、「資本と所得の区分」が最も重要な決定であるとした。これらの定義で明らかのように、フィッシャーは、所得を資本から流れ出るサービスのフローと考えている。このような「サービス・フロー概念」においては、所得は、所定期間内に個人が消費した財貨および役務の価値であるとされ⁽³¹⁾、一般に、「消費としての所得」と言われる⁽³²⁾。

また、フィッシャーの定義によれば、貯蓄について、将来の収入増をもたらす資本財に還流するフローと位置づけているため、所得としてのフローからは除外している⁽³³⁾。しかし、個人貯蓄が所得から除外されれば、高額所得者が所得税から逃避することとなるため、「消費としての所得」は課税所得概念としては妥当ではないとされる⁽³⁴⁾。

3 ヒックス

ヒックス (J.R.Hicks) は、1939 年、著書『価値と資本』において、次のように述べている⁽³⁵⁾。

「実務における所得計算の目的は、人々がその金額を消費しても従前より貧しくなることがない金額を知らせることである。この思考を追及していけば、我々は、ある人の所得とは、彼が1週間のうちに消費し、なお週の終わりにおいて、その週の初めと同様に裕福であるように期待できるような最大額であると定義すべきだろう。」

ヒックスの所得概念は、所得とは本来「行為の指針」として役立てるために測定さ

⁽³¹⁾ 富岡幸雄，前掲書，107 ページ。

⁽³²⁾ 辻山栄子，前掲書，23 ページ。

⁽³³⁾ 同上書，23 ページ。

⁽³⁴⁾ 富岡幸雄，前掲書，108 ページ；Brownlee and Allen, *Economics of Public Finance*, Second Edition, Englewood Cliffs, PRENTICE-HALL, 1954, pp.243-244.

⁽³⁵⁾ Hicks J.R., *Value and Capital*, Second Edition, Oxford, 1939, p.172.

れるべきものであるという認識から出発している⁽³⁶⁾。つまり、所得を測定する目的は、「人々はその金額を消費しても従前より貧しくなることがない金額を知らせる」という思慮ある行為の指針として役立たせることにある。

しかし、ヒックスの所得概念においては、「裕福とは何か」、また、その比較・測定はどのように行われるのかという問題が生じる⁽³⁷⁾。この点について、アレキサンダー (Sidney S. Alexander) は、ヒックスの所得概念によれば、将来のすべての期待の現在価値を期間的に決定する必要があると解し、さらに、所得には、規則的なフロー、そのようなフローによる資本価値の変動あるいはその他期待される資本価値の変動、そして、偶発的あるいは非反復的な利益も含むとした⁽³⁸⁾。従って、ヒックスの所得概念は、「包括的経済利益 (mixed economic income)」と称される概念を構成することになる⁽³⁹⁾。

4 セルツァー

セルツァー (Lawrence H. Seltzer) は、イギリスにおける課税所得概念の発展を論じたが、資本価値の変動分を除外して課税所得を考えるというイギリス的な所得概念について、1945年、次のように述べている⁽⁴⁰⁾。

「この目的のために発展してきた所得概念は、財産のほとんどが不動産から成り立っていた時代、従って、家・屋敷が財産そのものだと考える方が実情に合っていた時代に発生したものである。」

また、次のようにも述べている⁽⁴¹⁾。

⁽³⁶⁾ 辻山栄子、前掲書、16ページ。

⁽³⁷⁾ Study Group on Business Income, op.cit., p.8.

⁽³⁸⁾ Ibid, pp.8-9.

⁽³⁹⁾ 齊野純子「業績報告と利益概念の特徴と展開方向 — コンバージェンスの理論的淵源を求めて —」『会計』第173号第3号、2008年3月、93-95ページ。

⁽⁴⁰⁾ Study Group on Business Income, op.cit., p.11.

⁽⁴¹⁾ Ibid, p.11.

「所得と実現した「資本増加分」との区別に関して、法律家や裁判所が今もなおとっている考え方は、他の大部分の人々から見れば、現在では時代遅れの感がする。」

セルツァーは、所得と資本を区別する考え方は農業経済時代の所産であり⁽⁴²⁾、セルツァーの時代においても、そのような考え方に支配されていることについて、「時代遅れの考え方」であるとして所得源泉説を批判した。

所得源泉説において所得税の課税対象外とされるものに「譲渡所得」があるが、その所得源泉説を採るイギリスにおいて、1962年に短期譲渡所得が、また長期譲渡所得も1965年に課税対象とされている⁽⁴³⁾。私見では、1945年にセルツァーが行った所得源泉説への批判は、譲渡所得課税の萌芽であったのではないかと考える。

第4節 所得源泉説と物財思考

所得源泉説は、「基本財産」と「基本財産からの収益の流入」を明確に区分することを基本思考としている。このような基本思考から、所得源泉説の根本思考は「物財思考」にあり、従って、所得源泉説は「物財計算 (Güterrechnung)」と密接に関連して発展したと考えられている⁽⁴⁴⁾。本節では、物財思考が発現した歴史的経緯を概観するとともに、物財計算の基本原理と所得源泉説との関連性について検討する。

1 物財思考の発現

物財思考は、イギリスおよびヨーロッパ大陸諸国において、18世紀以前、そして19

⁽⁴²⁾ Lawrence H. Seltzer, *The Nature and Tax Treatment of Capital Gains and Losses*, New York, 1951, p. 25.

⁽⁴³⁾ 金子宏, 前掲書, 42 ページ。イギリスでは現在においても所得源泉説を採りつつ譲渡所得税を課税するという形式を採用している。詳しくは後述する。

⁽⁴⁴⁾ 木原孜, 前掲論文[1994], 190 ページ。; 川端保至「財思考の発現形態 —所得源泉説と複会計制の生成的背景—」『会計』第116巻, 1979年12月, 135 ページ。

世紀に入ってから部分的に所得概念として使用された⁽⁴⁵⁾。物財思考は、①農業中心の経済状況、②世襲財産制度の影響、③信託制度という3つの要因によって発現したものと考えられる。

(1) 農業中心の経済状況（重農主義）

まず、物財思考発現の要因の1つとして、当時、農業経済中心の時代であったことが挙げられる。この点について、セルツァーは次のように述べている⁽⁴⁶⁾。

「所得は、農業経営といった目的のある経済活動から生じ、・・・規則的に繰り返されるものである。それは、農場あるいは不動産のような固定的で継続的な源泉から生じる。一年間の収穫のように、所得は、このような固定的な源泉から区別されて生じ、また、その源泉を消耗することなく、自由に処分あるいは消費に利用することができる。・・・土地の販売だろうと、その他の資産の販売だろうと、偶発的で、臨時的な、期待されない利得（gain）は、この所得概念に適合しない。」

このように、当時は、土地の売却といった臨時的な利得は、「所得」とは見なさず、「資本の追加」と見なし、自由に処分したり消費したりすることを考えなかった。このような農業経済の本質的な思考から、所得とは「継続的または反覆的」なものであり、「臨時的または偶発的な利得」は所得ではないとする所得源泉説の会計図式が導入された。

(2) 世襲財産制度の影響

物財思考発現の2つ目の要因として、イギリスおよびヨーロッパ大陸諸国における「世襲（限嗣相続）財産制度（Fideikommiß, entailed estate）」の影響が挙げられる⁽⁴⁷⁾。

⁽⁴⁵⁾ Lawrence H. Seltzer, op. cit., p. 25..

⁽⁴⁶⁾ Ibid., p. 25.

⁽⁴⁷⁾ Barth, Kuno, *Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts*, Band II 1, Steuerrecht,

Stuttgart 1955, S. 121. なお、翻訳については、次の文献を参考とした。川端保至, 前掲

世襲財産とは、法律行為によって永久に処分を制限され、通常、一定の相続順位によって一定の者が相続すべき旨を定められた財産である⁽⁴⁸⁾。イギリスにおいても、同様の制度である「家族相続制度 (family settlement)」⁽⁴⁹⁾の下で、相続人が通常承継するのは「生涯権 (life interest)」つまり、「相続財産がもたらす年々の収益を彼の生涯を通じて享受する権利」のみとされていた⁽⁵⁰⁾。

従って、相続人には、当該相続財産を売却したり、他の財産と交換したり、彼の生涯を超える長期の賃貸契約を結ぶ権利はなく、収益は享受するが、その相続財産を自由に処分する権限を持たなかったのである⁽⁵¹⁾。

このため、相続財産 (資本) と生涯権 (所得) との区別についての争いが生じ、裁判所はこれについて決定をしなければならなくなった。つまり、相続人によって当然消費されてよい所得と、世襲財産本体に属するものとの間の争いに決定を下さなければならぬような状況が起こっていたとされる⁽⁵²⁾。

このように、世襲財産制度から「財産という資本」と「財産からの収益 (所得)」の区別という物財思考が発現し、所得源泉説の誕生に影響を与えたものと考えられる。

(3) 信託制度

最後に、3つ目の物財思考発現の要因として、イギリスにおいて何世紀にもわたって発展してきた「信託 (trust) 制度」が挙げられる。

信託制度とは、財産権を受託者に移転して、他人 (受益者) のために信託財産を管理運営せしめる制度であり、コモン・ロー (Common law)⁽⁵³⁾上の財産権と衡平法

論文, 135-150 ページ。

⁽⁴⁸⁾ 山田晟『近代土地所有権』有信堂, 1958年, 87ページ。

⁽⁴⁹⁾ 1853年に制定された「相続税法 (Succession Duty Act)」は、家族相続制度にその基礎を置くものである (土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税 一自由主義段階から帝国主義段階へ一』東京大学出版会, 1971年, 253ページ)。

⁽⁵⁰⁾ 同上書, 253-254ページ。

⁽⁵¹⁾ 同上書, 254ページ。

⁽⁵²⁾ Barth, Kuno, a. a. 0, S. 121 ; Seltzer, op. cit., p. 26.

⁽⁵³⁾ 普通法ともいう。イギリスにおいて、13世紀頃から一般的慣習法として、王裁判所が運用

(Equity)⁽⁵⁴⁾上の財産権とを別人に分離させるものである⁽⁵⁵⁾。

信託制度において、信託財産は「使用によって消費されない物」に設定され⁽⁵⁶⁾、信託設定者は、衡平法上の財産権を持つ「受益者」となる。他方、「受託者」はコモン・ロー上の財産権を譲り受けるとともに、当該信託財産を運用して得た収益を「受益者」に引き渡す義務を負うのである。

従って、受託者は、信託財産と収益を明確に区別する必要がある、その収益とは、当該信託財産を維持した余剰として収益でなければならなかった。すなわち、受託者は、信託財産としての「基本財産（資本）」を維持し、その余剰としての「基本財産からの収益」を明確に区分した上で、受益者に報告および分配する必要があったのである⁽⁵⁷⁾。

このように、イギリスにおいて古くから発展してきた信託制度においても、「基本財産（資本）」と「基本財産からの収益」を明確に区分する物財思考が根本にあり、所得源泉説誕生への大きな潮流になったものと考えられる。

(4) 物財思考と所得源泉説

以上のように、イギリスにおいては、古典派経済学者の時代以前もしくは所得課税がなされる時代以前、財産（特に土地）から得られる収穫（yield）に対する権利は、

した法をこのように呼んでいた（高柳賢三・末延三次編『英米法辞典』有斐閣，1952年，85ページ）。コモン・ローについては、次の文献が詳しい。松村勝二郎『中世イングランド王国の法と慣習 グランヴィル』明石書店，1993年。

⁽⁵⁴⁾ 最も広義には正義衡平を意味する。コモン・ローと相並ぶ英米判例法であり、その過程においては、法律家ではない大法官（Chancellor）が、正義の観念に基づいてコモン・ローの決定を補正（緩和）した。その間、独特の信託概念が生成し、諸方面に大きな役割を果たした（同上書，158ページ）。

⁽⁵⁵⁾ 同上書，474ページ。なお、衡平法と信託制度については次の文献が詳しい。豊浦與七『英国衡平法と信託制度』大岡山書店，1927年。

⁽⁵⁶⁾ Barth, Kuno, a. a. O, S. 126.

⁽⁵⁷⁾ 受益者への報告のための帳簿として、「財産目録」，「資本勘定」，「収益勘定」，「一般投資勘定」が作成されていた（川端保至，前掲論文，145ページ）。

相当期間、財産の所有者、あるいは、財産権を持つ者以外の人に付与されていた⁽⁵⁸⁾。

従って、明確に、「財産」と「財産からの収穫」を区分する必要があった。このため、資本 (capital) は「源泉 (source)」あるいは「樹木 (tree)」と考えられ、所得 (income) は「流れ (flow)」あるいは「果実 (fruit)」と考えられていた⁽⁵⁹⁾。このような物財思考が、イギリスをはじめとして、当時のヨーロッパでは支配的であった。

そして、所得を租税の基礎として使うことが、主として19世紀の間に、ヨーロッパ大陸諸国でしだいに導入されていった⁽⁶⁰⁾。その結果、概して、物財思考に基づいて課税所得が算定され、一般に継続的源泉からの収入だけが課税されるということになった⁽⁶¹⁾。これが、「所得源泉説」である。このように、当時支配的であった物財思考が、税務上の所得概念として所得源泉説を生み出したのである⁽⁶²⁾。

2 貨幣計算と物財計算

現代の市場経済において、「物財」の交換は、基本的に「貨幣」によって行われる。つまり、「物財」は「貨幣」を基準として測定されており、「貨幣」は「価格財」あるいは「計算尺度」としての機能を果たしている⁽⁶³⁾。

会計という人間行為が制度的なものとして確立される前提には、「交換経済的貨幣制度」の成立という事実（環境公準）がなければならないものであり、これに基づいて一切の経済活動を「貨幣」によって表示することにより、計算の統一性が期待されるに至るのである⁽⁶⁴⁾。

⁽⁵⁸⁾ Study Group on Business Income, op. cit., p.10. 「財産権」の原語は「reversionary interest」で、復帰権 (reversion) および残余権 (remainder) その他将来享有されるべき財産権の総称である。

⁽⁵⁹⁾ Ibid, p.10.

⁽⁶⁰⁾ 川端保至, 前掲論文, 143 ページ。

⁽⁶¹⁾ Barth, Kuno, a. a. 0, S. 123.

⁽⁶²⁾ 川端保至, 前掲論文, 143 ページ。

⁽⁶³⁾ 同上論文, 135 ページ。

⁽⁶⁴⁾ これを「貨幣的表示の公準」という。武田隆二『最新財務諸表論 (第11版)』中央経済社, 2009年, 84 ページ。

「貨幣計算 (Geldrechnung)」は、計算貨幣によって表示された「名目計算 (Nominalrechnung)」を基礎としている。名目計算においては、一般物価水準が上昇すると、これに伴って貨幣のもつ一般購買力が下落し、名目貨幣単位がその同質性を失い、従って、もはや統一的測定単位としての機能を果たせなくなるという欠点もある⁽⁶⁵⁾。

現代の所得課税においては、近代的会計制度に基づく「貨幣計算」によって所得の算定がなされている。バルト (Barth Kuno) は、「貨幣所得計算」について、次のように述べている⁽⁶⁶⁾。

「納税義務者が、計算単位としての貨幣で示されている開始有高 (Anfangsbestand) を超えて一定期間中に稼得するものすべてが、あたかも貨幣所得であるかのように、計算上、貨幣を媒介として扱われる。所得が貨幣という形態で存在しない場合でも、このことは妥当する。」

これは、貨幣所得計算においては、「貨幣資本余剰」、つまり、会計期間の期首における貨幣資本を維持してなお余りある余剰、を所得とすることを意味している。これは、言うまでもなく、現代の財務会計の方法論的基礎である。

このように、近代的所得課税のためには、すべての「物財」が「貨幣」によって測定され、そのことにより会計の目的のために、これら「物財」の共通評価尺度が得られるような「包括的市場 (Umfassender Markt)」が存在しているということが前提とされる⁽⁶⁷⁾。この点について、バルトは、次のように述べている⁽⁶⁸⁾。

「国民経済的な規模での貨幣経済ないし市場経済の成立によってはじめ、貨幣所得の計算が可能となり、所得課税が可能になると考えられる。」

⁽⁶⁵⁾ 加古宜士『物価変動会計論』中央経済社、1994年、9ページ。

⁽⁶⁶⁾ Barth, Kuno, a. a. O, S. 118.

⁽⁶⁷⁾ Ebenda, S. 67. 「Umfassender」は、「包括的」のほか、「広範囲の」とも訳することができる。

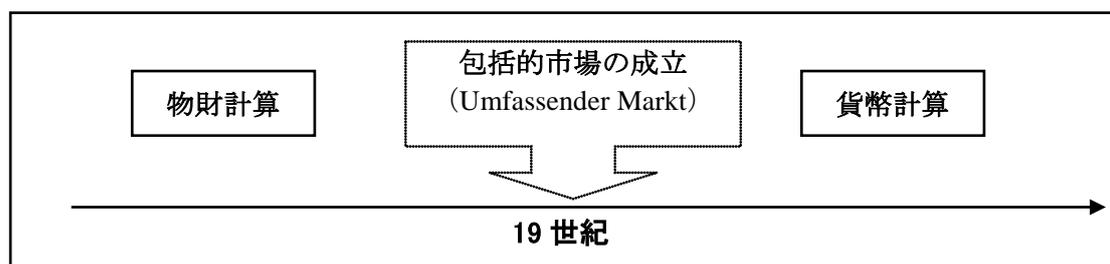
⁽⁶⁸⁾ Ebenda, S. 118.

この「国民経済的な規模での貨幣経済ないし市場経済」⁽⁶⁹⁾すなわち「包括的市場」の成立は、19世紀の過程で成立したとされる⁽⁷⁰⁾。そして、このような「包括的市場」が成立する以前に行われていた計算方法について、バルトは次のように言及している⁽⁷¹⁾。

「包括的市場が成立する以前には、貨幣計算ではなく、物財計算が行われていたであろうことは想像するに難くない。」

貨幣計算が行われる以前には、「物財計算」が存在したことが確認されている⁽⁷²⁾。図表 1-5 は、物財計算から貨幣計算への転換期を図で示したものである。図に示すように、「包括的市場」すなわち「国民経済的な規模での貨幣経済ないし市場経済」の成立した 19 世紀に物財計算から貨幣計算への転換がなされたものと考えられる。

図表 1-5 物財計算から貨幣計算への転換期



(資料出所) 筆者作成。

3 物財計算の基本原則と所得源泉説

貨幣計算と物財計算の違いを明確にするため、バルトが示している次のような具体

⁽⁶⁹⁾ このような市場経済の発展については、次の文献が詳しい。大塚久雄『欧州経済史』弘文堂、1958年、157-158ページ。

⁽⁷⁰⁾ 木原孜、前掲論文[1994]、190ページ；川端保至、前掲論文、140ページ。

⁽⁷¹⁾ Barth, Kuno, a. a. 0, S. 118.

⁽⁷²⁾ 木原孜、前掲論文[1994]、190ページ。

例⁽⁷³⁾をもとに検討してみたい。

- ① ある企業が1,000単位の商品が必要とし、開始時における商品1単位の価格が5マルクである（1,000単位は経営を維持していくための必要な最低有高）。
- ② 1単位の価格が20マルクに上昇したとする（これにより、この企業は、1,000単位の有高について、2万マルクの貨幣資本が必要になる。）。
- ③ この企業が、1,000単位の商品をすべて消費し、1万マルクの売上高をあげたとする。

(1) 貨幣計算

この事例について、「貨幣計算」により、貸借対照表の変動を見てみると、次のようになる。

貸借対照表の変動

期首	現金 5,000M	(貨幣)資本 5,000M
①	商品 5,000M	現金 5,000M
②	商品 5,000M	現金 5,000M
③	現金 10,000M	商品 5,000M 利益 5,000M
期末	現金 10,000M	(貨幣)資本 5,000M 利益 5,000M (資本余剰)

貨幣計算は、「貨幣の流れ」から所得を確定する。すなわち、資本として現金が出資されると、現金のまま置かれるわけではなく、それを原資として物財の購入に振り向けられる(①)。購入した物財について、増価は認識・測定されない(②)。そして、その物財が販売されることにより再び現金に還流し、損益が認識・測定されるのである。(③)。

⁽⁷³⁾ Barth, Kuno, a. a. 0, S. 121.

貨幣計算においては、このような資本循環の過程から資本の増殖が図られるのであるが、この増殖された資本部分、すなわち「貨幣資本余剰」をもって利益として認識・測定する⁽⁷⁴⁾。この貨幣資本余剰は、貨幣資本を維持してなお余りある余剰としての性格をもち、一般に「貨幣資本利益」と呼ばれる⁽⁷⁵⁾。ここでは「貨幣計算—貨幣資本—貨幣資本利益」という図式が成り立つ⁽⁷⁶⁾。

(2) 物財計算

貨幣計算と比較する形で、この事例について、「物財計算」により貸借対照表の変動を見てみると、次のようになる。

貸借対照表の変動

① (期首)	商 品 1,000 単位	(実物) 資本 1,000 単位
②	商 品 1,000 単位	(実物) 資本 1,000 単位
③	損 失 1,000 単位 商 品 500 単位	商 品 1,000 単位 利 益 500 単位
期 末	商 品 500 単位 損 失 500 単位 (物財余剰)	(実物) 資本 1,000 単位

物財計算は、「物財の流れ」から所得を確定する。貨幣計算では「貨幣資本」が維持されるのに対して、物財計算では「実物資本」である 1,000 単位が維持されることになる (①)。また、貨幣計算と同様に、購入した物財について、増価は認識・測定されない (②)。

貨幣計算と物財計算との決定的な違いは、③についての計算 (思考) である。すなわち、本事例において、商品 1,000 単位は、経営を維持していくために必要な最低有高である。③の時点で、その実物資本を維持しようとした場合、5Mから 20Mに増価

⁽⁷⁴⁾ 武田隆二，前掲書，61 ページ。

⁽⁷⁵⁾ 同上書，62 ページ。

⁽⁷⁶⁾ 川端保至教授は、「貨幣資本利益」を「貨幣余剰」とされている (川端保至，前掲論文，137 ページ)。

した商品を「再調達原価 20M」で購入せざるを得ないが、手許にある現金（売上金）は 10,000Mしかない。従って、「10,000M（売上による現金）÷20M（再調達原価）=500 単位」しか購入できない。

物財計算においては、物財を売上げた場合には「物財の減少」により損失となり、物財を仕入れた場合には「物財の増加」により利益となる。従って、「商品仕入 500 単位（物財の増加=利益）—商品売上 1,000 単位（物財の減少=損失）」の計算となり、期末に「損失（物財余剰のマイナス）」が 500 単位発生することになる⁽⁷⁷⁾。

(3) 物財計算の根本思考と所得源泉説

貨幣計算が貨幣の面に注目するのに対し、物財計算ではもっぱら物財に注目する。物財計算では、生み出された成果としての物財が所得であり、貨幣はその所得を表示する手段にすぎない。

物財計算は、一定の実物資本を維持し、その実物資本の運用の結果生み出された物財を所得とする方法である⁽⁷⁸⁾。すなわち、維持すべき資本を実物資本とし、それを維持したのちの「物財余剰」をもって所得とする考え方が、「物財計算ないし物財思考（Güterdenken）」と呼ばれるのである⁽⁷⁹⁾。ここでは「物財計算（物財思考）—実物資本—物財余剰」という図式が成り立つ⁽⁸⁰⁾。

他方、所得源泉説は、「基本財産」と「基本財産からの収益」を明確に区分し、「基

⁽⁷⁷⁾ 商品が減価した場合には、当然、逆の関係が成立する。この場合、企業は、わずかな名目資本（貨幣資本）で、実物資本に食い込むことなくやっていくことができる（Barth, Kuno, a. a. O, S. 119.）

⁽⁷⁸⁾ このような物財思考の現代会計における発現形態の 1 つとして、棚卸資産原価配分法としての「基礎有高法（based-stock method）」がある。これは、一定量の棚卸資産は常に企業内において保持されていることが必要であり、恒久的に維持すべき、収益産出のための元本であると考えられる。基礎有高法においては、価格変動に関係なく一定の固定価額を付して評価し、每期その評価額を変更させない（渡邊進『棚卸資産会計（改訂版）』森山書店、1965 年、179 ページ。）。

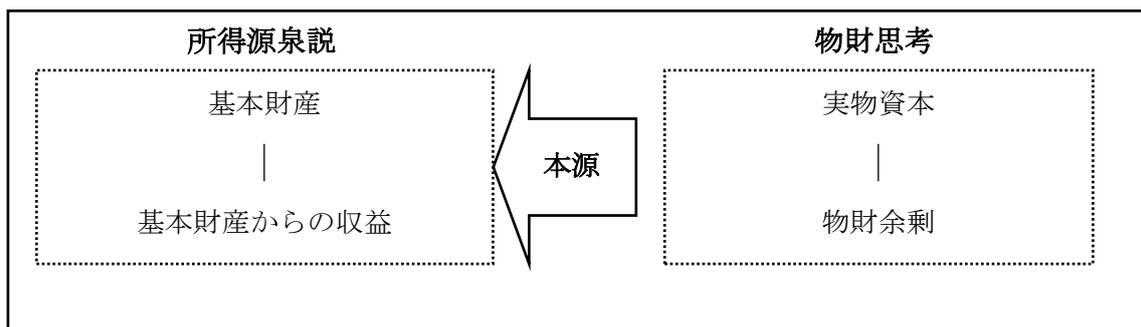
⁽⁷⁹⁾ 川端保至，前掲論文，137 ページ。

⁽⁸⁰⁾ 同上論文，137 ページ。

本財産からの収益」である規則的・反復的収入のみを所得とする基本思考である。また、所得源泉説では、当然、「基本財産」の増価・減価は、所得に影響を及ぼすことはない。もし「基本財産」の価値が増加しても、自由に処分しうる所得には全く影響せず、また基本財産の価値が減少したとしても、基本財産から流入する所得は減少しないのである。ここでは、「所得源泉説—基本財産—基本財産からの収益」という図式が成り立つ。

図表 1-6 は、物財思考と所得源泉説の関係を示したものである。このように、物財思考における「実物資本—物財余剰」と所得源泉説における「基本財産—基本財産からの収益」という図式の共通性により、その根本思考には本源的な関係が成立するものとする⁽⁸¹⁾。

図表 1-6 物財思考と所得源泉説の関係



(資料出所) 筆者作成。

第5節 所得源泉説と複会計制度

物財思考における「維持すべき実物資本」を「固定資産または資本的資産 (capital assets)」に置き換えた制度として、イギリスにおいて成立した「複会計制度 (Double Account System)」⁽⁸²⁾が挙げられる。従って、複会計制度は、物財思考の発現形態と

⁽⁸¹⁾ 同上論文，140 ページ。

⁽⁸²⁾ 物財思考と複会計制度の関係については、次の文献を参照されたい。渡邊進，前掲書，175—179 ページ。

位置づけられ⁽⁸³⁾，所得源泉説の原始的な形態としての意味を持つものと考えられるため，以下，検討していくこととする。

1 複会計制度誕生の時代的背景

(1) 複会計制度法制化の背景

複会計制度は，18世紀後半に運河会社，19世紀前半には鉄道会社によって会計実務として採用され，1868年，「鉄道規制法（The Regulation of Railways Act）」によって制度的に確立されたと言われている⁽⁸⁴⁾。その後，複会計制度は，「ガス事業法（The Gasworks Clauses Act,1871）」，「電気事業法（The Electric Lighting Act, 1882）」に伝播するとともに，水道会社においては，ガス事業法を参考にして自発的にこれが採用されていった⁽⁸⁵⁾。

また，黒澤清教授は，企業会計の制度史の上で時期を劃する4つの業績として，

- ①15世紀における複式簿記の成立
- ②17世紀における貸借対照表制度の成立
- ③19世紀における複会計制の制定
- ④20世紀における会計原則の統一

を挙げられ，また，複会計制度は，前近代的な企業会計を近代会計に転換せしめるに至った重要な契機をなすものとして，近代会計学の母体であるとされている（黒澤清「近代会計学と複会計制」『税経通信』第12巻第10号，1957年9月，10ページ。）。

⁽⁸³⁾ 川端保至，前掲論文，138ページ。

⁽⁸⁴⁾ 最初に採用したのは，London and Birmingham 鉄道会社と言われている。Edwards, J. R. (ed.), *The Origins and Evolution of the Double Account System : An Example of Accounting Innovation*, *Abacus*, Vol. 21, No. 1, pp19-43 ; 春日部光紀「アメリカ鉄道会社における複会計システム」『経済學研究』（北海道大学）第59巻第1号，2009年6月，55-57ページ；澤登千恵「19世紀英国鉄道会社における複会計制度の確立—L & B 鉄道会社の会計報告書を中心に—」『高松大学紀要』第38号，2002年9月，3ページ。

⁽⁸⁵⁾ *Ibid.*, pp. 160-161 ; Dicksee, L. R., *Advanced Accounting*, 3rd ed., London, 1907, pp. 111-126.

複会計制度が法制化された背景には、1840年代から1860年代にわたるイギリス産業革命期における「鉄道狂時代」があると言われている⁽⁸⁶⁾。当時、イギリスにおいては、株式会社の形態を利用して鉄道会社の濫設が行われたが、その鉄道株は、短見的な高率利益配当を要求する多数の株主群による投機の対象となり、証券市場の攪乱的な要因となっていた⁽⁸⁷⁾。

それに対応して各鉄道会社は、異常なまでの拡張競争に迫られ、不当または適性を欠く財政政策・会計経理⁽⁸⁸⁾を続けた。その結果、ついに鉄道株の暴落や会社の破綻を惹起し、ひいては鉄道恐慌のみならず、一般経済恐慌をも誘引することとなったのである⁽⁸⁹⁾。

そこで、政府当局は、1868年、鉄道会社における資本の食いつぶしや労力の浪費を制限し、企業財政の健全化をはかり、厳重な会計監査の制度と正しい会計制度を確立する目的で「鉄道規制法」を制定した。

図表 1-7 は、イギリスにおける主要な一般会社法と公益会社法について、成立年と法律名を示したものである。

図表 1-7 イギリスにおける主要な一般会社法および公益会社法

成立年	一般会社法	公益会社法
1719年	バブル会社禁止法 (Bubble Act)	
1825年	バブル会社禁止法廃止法	

⁽⁸⁶⁾ 黒澤清『近代会計学（改定増補版）』春秋社，1964年，85ページ。

⁽⁸⁷⁾ 上村久雄「「複会計制度」への一省察」『會計』第75巻第3号，1959年3月，81ページ。

⁽⁸⁸⁾ 当時、イギリスでは、「およそ会計上の問題は企業の健全な会計慣行に委ね、これを尊重することを基本的建前とするイギリス法曹の伝統的理念にもとづいて、・・・具体的・詳細な会計計算については大幅な自由が企業に許容せられ、また当時、かかる会計計算の適否について検査・報告すべきはずの監査にしても、多くの場合、多分に形式的なものであっていわば有名無実ともいふべき実情にあり、加えて所轄監督当局に対してはただ貸借対照表の写しを提出すれば足り、いわゆる行政監督的立場からする規制は会計面についてほとんど皆無とってよい状態にあった（同上論文，81ページ。）。

⁽⁸⁹⁾ 黒澤清，前掲書，85ページ。

	(Act to Repeal the Bubble Act)	
1844年	株式会社登記法 (Joint Stock Companies Registration and Regulation Act)	鉄道法 (An Act to Certain Conditions to the Construction of Future Railways)
1845年		会社条款統合法 (The Companies Clauses Consolidation Act)
1845年		鉄道条款統合法 (The Railways Clauses Consolidation Act)
1847年		ガス会社条款統合法 (Gas Works Clauses Act)
1847年		水道会社条款統合法 (Water Works Clauses Act)
1849年		鉄道会計監査特別委員会報告書 (Report of the Select Committee on Audit of Railway Accounts)
1855年	有限会社法 (Limited Liability Act)	
1856年	株式会社法 (Joint Stock Company Act)	
1862年	会社法 (The Companies Act)	
1867年		王立鉄道委員会報告書 (Report of Royal Commission on Railways)
1867年		鉄道会社法 (The Railway Companies Act)
1868年		鉄道規制法 (The Regulation of Railways Act)
1871年		ガス事業法 (The Gasworks Clauses Act)
1882年		電気事業法 (The Electric Lighting Act)
1911年		鉄道会社法 (Railway Companies Act)
1921年		鉄道法 (Railway Act)
1948年	会社法 (The Companies Act)	

(資料出所) 春日部光紀, 前掲論文, 56 ページに加筆・修正。

(2) 複会計制度の本質

当時の政府当局が複会計制度の主眼としたのは、鉄道会社をして、その固定資産の運用形態と、その資金調達の方法とを、資本的支出および資本的収入として対照表示

した財務報告を提供せしめることにより、資本運用を監督し、資本の食いつぶしを防止しようとするにであった⁽⁹⁰⁾。

複会計制度の目的をまとめれば、次の通りとなる⁽⁹¹⁾。

- ①「資本勘定」の独立により、所定の投資以外に資本が使用されていないことを明示する（逆に経営者には枠を課す）。
- ②「資本的支出」と「収益的支出」の区分の妥当性に関する株主や監査役の判断を容易にさせる。
- ③「資本勘定」に示す実体としての基本財又は基準設備を稼動状態にしたまま、これを蚕食することなしに配当可能利益を確定する。

このように、複会計制度は、単に固定資産・負債と流動資産・負債とを形式的に区分表示する制度ではなく、「元本としての資本」と「その他の資産・負債」との本質的な区分を可能にする制度であった⁽⁹²⁾。

複会計制度が誕生した特殊な時代的背景を見る限り、特に固定資本の比重の高い公益的事業で自主的・法制的に形成された「資本勘定」を主要な会計報告書とする計算書類制度であると言える。しかし、同時に、こうした固定資本概念の背後にはイギリスの伝統的な信託的基本財産（元本としての資本財）思考、つまり「物財思考」が存在しているものと考えられる⁽⁹³⁾。

2 複会計制度の基本原則と所得源泉説

(1) 複会計制度の定義

⁽⁹⁰⁾ 黒澤清，前掲書，85 ページ。

⁽⁹¹⁾ 山浦久「英国複会計制度の検討」『會計』第132巻第5号，1987年11月，24 ページ；
小野正芳「イギリスにおける固定資産と資本の関係」『千葉経済論叢』第37号，2007年12月，39-40 ページ。

⁽⁹²⁾ 千葉準一『英国近代会計制度 その展開過程の探求』中央経済社，1991年，153 ページ。

⁽⁹³⁾ 同上書，153 ページ。

ディクシー (Dicksee,L.R.)⁽⁹⁴⁾は、複会計制度を次のように定義している⁽⁹⁵⁾。

「単会計制度⁽⁹⁶⁾と複会計制度の違いは、貸借対照表の様式にある。・・・
事業の中には、固定資産と固定負債からなる部分と、流動資産と流動負債からなる部分とを区別することを適当とするものが存在する。貸借対照表をこの線で区別した事業は、複会計制度を採用していることになる。」

また、太田哲三教授は、複会計制度の特色は、「収入及び支出を資本 (Capital) と収益 (Revenue) とに2大別することである」とし、こうして次の4種の収支に分類されるとしている⁽⁹⁷⁾。

資本収入 (Capital Receipt)	資本支出 (Capital Expenditure)
収益収入 (Revenue Receipt)	収益支出 (Revenue Expenditure)

さらに、黒澤清教授は、複会計制度の特徴について、次の2点に帰することができる⁽⁹⁸⁾。

- ① すべての収入および支出を、資本的収入および資本的支出と収益的収入および収益的支出とに区分すること。
- ② 貸借対照表を2分して資本勘定と一般貸借対照表とすること⁽⁹⁹⁾。

⁽⁹⁴⁾ ディクシーは、世界で最初に大学で会計学を講義したことで知られる (澤登千恵「1868年鉄道規正法の再評価」『高松大学紀要』第39号, 2003年2月, 2ページ。)

⁽⁹⁵⁾ Dicksee, L. R., op. cit., p. 132.

⁽⁹⁶⁾ 当時のイギリスでは、「複会計制度」に対して、普通の会計制度は「単会計制度 (Single Account System)」と呼ばれた (太田哲三『会計制度論』千倉書房, 1932年, 117ページ。)

⁽⁹⁷⁾ 同上書, 117ページ。

⁽⁹⁸⁾ 黒澤清, 前掲書, 81-82ページ。

⁽⁹⁹⁾ 貸借対照表を2分するかどうかについては、「完全2分離説」と「2区分説」がある。

本稿では、「完全2分離説」、つまり貸借対照表を「資本勘定」と「一般貸借対照表」に分離する説を採るが、「2区分説」においては、貸借対照表内部の2区分方式でも複会計制度を

「資本勘定」においては、貸方に資本的収入を表示し、借方に資本的支出を対照表示させ、固定資本の調達とその運用を示す貸借対照表となる。これに対して、「一般貸借対照表」は、貸方に運転資本や流動負債を表示し、借方に流動資産を対照表示させ、運転資本の調達とその運用を示す貸借対照表となる。そして、「収益勘定」において、貸方の収益的収入と借方の収益的支出の差額として損益を算定する。

このように、複会計制度は、単会計制度における貸借対照表を2分割することにより、「資本勘定」、「一般貸借対照表」、「収益勘定」という3勘定に基づいて、維持すべき資本と収益を確定しようとする制度である。

(2) 複会計制度の具体的計算

複会計制度をさらに理解するために、以下、具体例に基づいて検討していくこととする。

- ① 資本金 100,000 を現金出資し会社を設立。
- ② 土地を 35,000, 建物を 30,000 で現金購入。
- ③ 商品を 35,000 で現金仕入。
- ④ 現金 5,000 を短期で借入。
- ⑤ 給与 3,000 を支払。
- ⑥ 商品を 30,000 で現金売上。

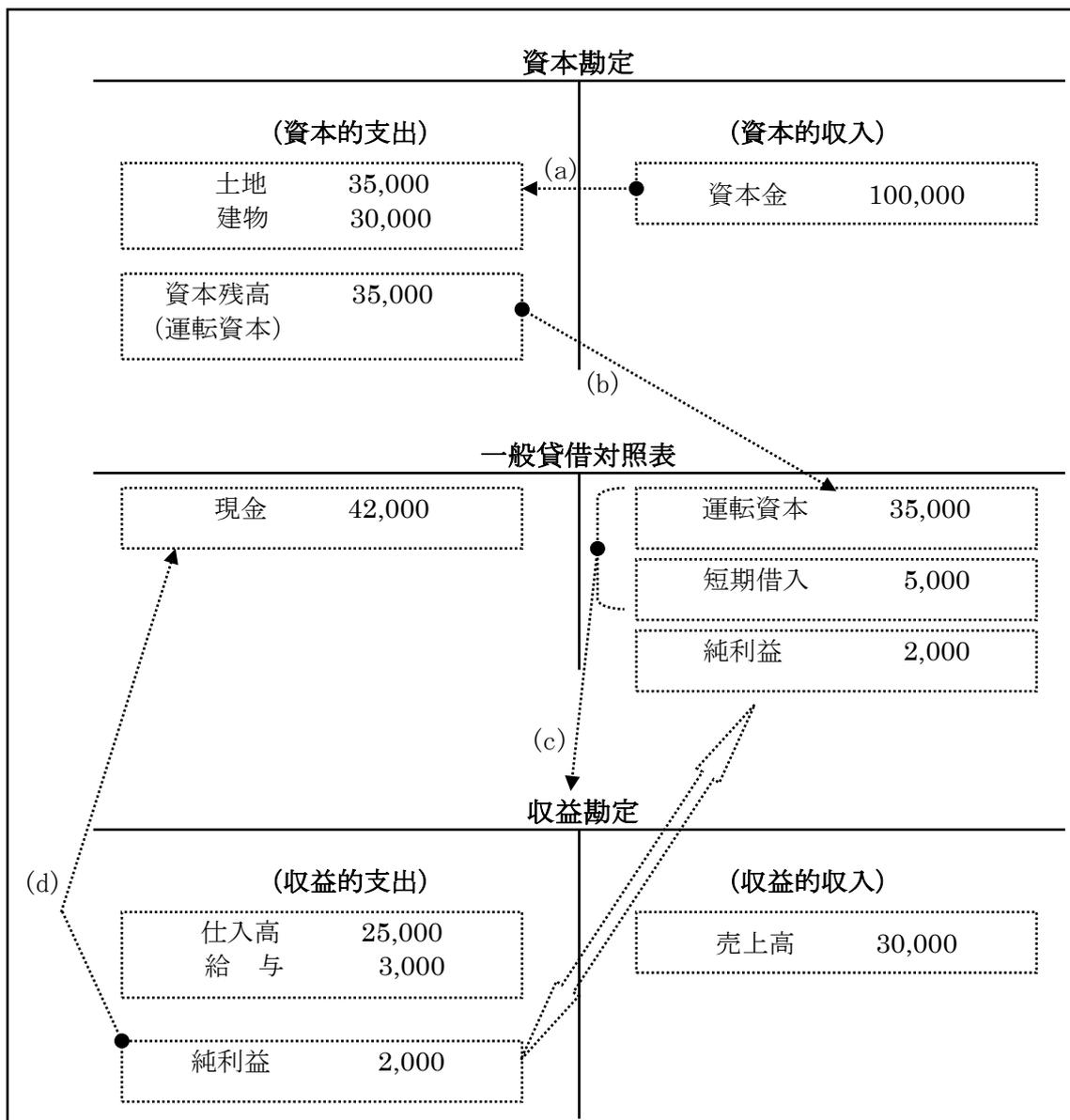
この事例について、個別の科目に複会計制度による3勘定（資本勘定、一般貸借対照表、収益勘定）を付して仕訳をすると、次のようになる。

①	現金（一般貸借対照表）	100,000	／	資本金（資本勘定）	100,000
②	土地（資本勘定）	35,000	／	現金（一般貸借対照表）	35,000
	建物（資本勘定）	30,000	／	現金（一般貸借対照表）	30,000

採用していることになるとされる（千葉準一『英国近代会計制度 その展開過程の探求』中央経済社、1991年、152ページ。）。「2区分説」においては、「貸借対照表を単純に2分する」と考えてしまった所に、この制度の本質を見失ってしまった所以があるように思えてならない」とする意見もある（新田忠誓「複会計制度と流動資産負債区分の意味について」『三田商学研究』（慶應義塾大学）第29巻第5号、1986年12月、142ページ。）。

- ③ 仕入高 (収益勘定) 35,000 / 現金 (一般貸借対照表) 35,000
 ④ 現金 (一般貸借対照表) 5,000 / 短期借入 (一般貸借対照表) 5,000
 ⑤ 給与 (収益勘定) 3,000 / 現金 (一般貸借対照表) 3,000
 ⑥ 現金 (一般貸借対照表) 30,000 / 売上高 (収益勘定) 30,000

さらに、これらの仕訳を3勘定に転記すると、次のようになる。



資本勘定においては、「固定資本の調達とその運用」、すなわち、資本金 100,000 の調達とそれを固定資産 (土地・建物) に 65,000 運用したことが示されている (a)。また、資本勘定の差額として資本残高 35,000 は、一般貸借対照表において運転資本とされ、さらに短期借入 5,000 を加えて (b)、収益勘定において純利益 2,000 を生み出

し(c), その結果, 純利益の2,000は一般貸借対照表の現金へと還流する(d)。

(3) 複会計制度における実物資本維持と所得源泉説

具体例で示したように, 複会計制度においては, 資本と収益が明確に区分される。すなわち, 「一般貸借対照表」は「収益勘定」の残高表としての機能を持つものに対して⁽¹⁰⁰⁾, 「資本勘定」には借方に「資本的支出(固定資産)」が計上され, 「収益勘定」および「一般貸借対照表」による損益の確定から除外される。そのため, 自動的に「実物資本」が維持される仕組みとなっている⁽¹⁰¹⁾。

複会計制度における「資本的支出」とは, 当該事業の運営のために欠くことのできない収益獲得のために緊要な施設(事業運営上必要な補完的施設を含む)の取得のためになされる支出であり, 従って, 資本的支出として取得された固定資産は, 収益を生み出すための物的な元本とされる⁽¹⁰²⁾。

資本的支出について, 太田哲三教授は, 次のように述べている⁽¹⁰³⁾。

「即ち, 資本(的)支出と称するは当初設備の買入に投じた金額であつて, 減価償却に依つて之を減額するものではない。仮令営業の方針が変更したために其の固定資産を廃棄しても, 尚ほ当初の支出額を減すべき手段はないのである。唯事業の能率を維持継続するために廃棄した固定資産を取換へるための費用は, 之を取換費として収益(的)支出に賦課すべきものである。其の金額が一般物価の変動によって仮令当初の原価の数倍に上つても, 之を資本化して資本勘定へ加へることは出来ない。」

これにより, 複会計制度における「資本的支出」の特徴をまとめれば, 次のようになる。

⁽¹⁰⁰⁾ 黒澤清, 前掲書, 82 ページ。前述した3勘定の矢印部分を指す。

⁽¹⁰¹⁾ 太田哲三, 前掲書, 130 ページ。

⁽¹⁰²⁾ 渡邊進, 前掲書, 176 ページ。

⁽¹⁰³⁾ 太田哲三, 前掲書, 122 ページ。カッコ書きは筆者。

- ① 減価償却は行わない。
- ② 廃棄しても資本的支出の減額は行わない。
- ③ 取換費は収益的支出として収益勘定に負担させる。
- ④ 固定資産の価値変動は資本勘定に影響させない。

これら4つの特徴⁽¹⁰⁴⁾から、複会計制度は、実物資本維持の損益計算を達成する制度であることが指摘でき⁽¹⁰⁵⁾、企業経営を継続するために必要な固定資産の維持、すなわち、実物資本の維持という考え方を見て取ることができる⁽¹⁰⁶⁾。従って、複会計制度は物財計算の典型的形態といえることができる⁽¹⁰⁷⁾。

(4) イギリスにおける所得源泉説の生成過程と時代背景

図表 1-8 は、本章の議論のまとめとして、イギリスにおける所得源泉説の生成過程と時代背景を図で示したものである。

図表 1-8 では、図表中央部の帯に時代を示し、①においては当時の経済状況と時代背景、②においては主要な所得概念とその影響を受けた所得税制、③では採用されていた所得計算や会計制度を、それぞれの関連で示している。

①「経済状況・時代背景」では、物財思考が発現した3つの要因である、「信託制度」、「世襲財産制度」、「農業中心の経済状況」、を示している。1840年代から1860年代の起こった産業革命を機に、「重農主義から重商主義」、すなわち、農業中心の経済から商業中心の経済へと変化していることがわかる。

②「所得概念・所得税制」においては、アダム・スミスの『国富論』が、イギリスにおける所得税制度の誕生に大きな影響を与えたことを示している。

⁽¹⁰⁴⁾ 複会計制度における減価償却理論については、次の文献が詳しい。手島勝彦「実質資本維持のための減価償却理論について」『広島経済大学経済研究論集』第5巻第4号、1983年1月、210-214ページ。

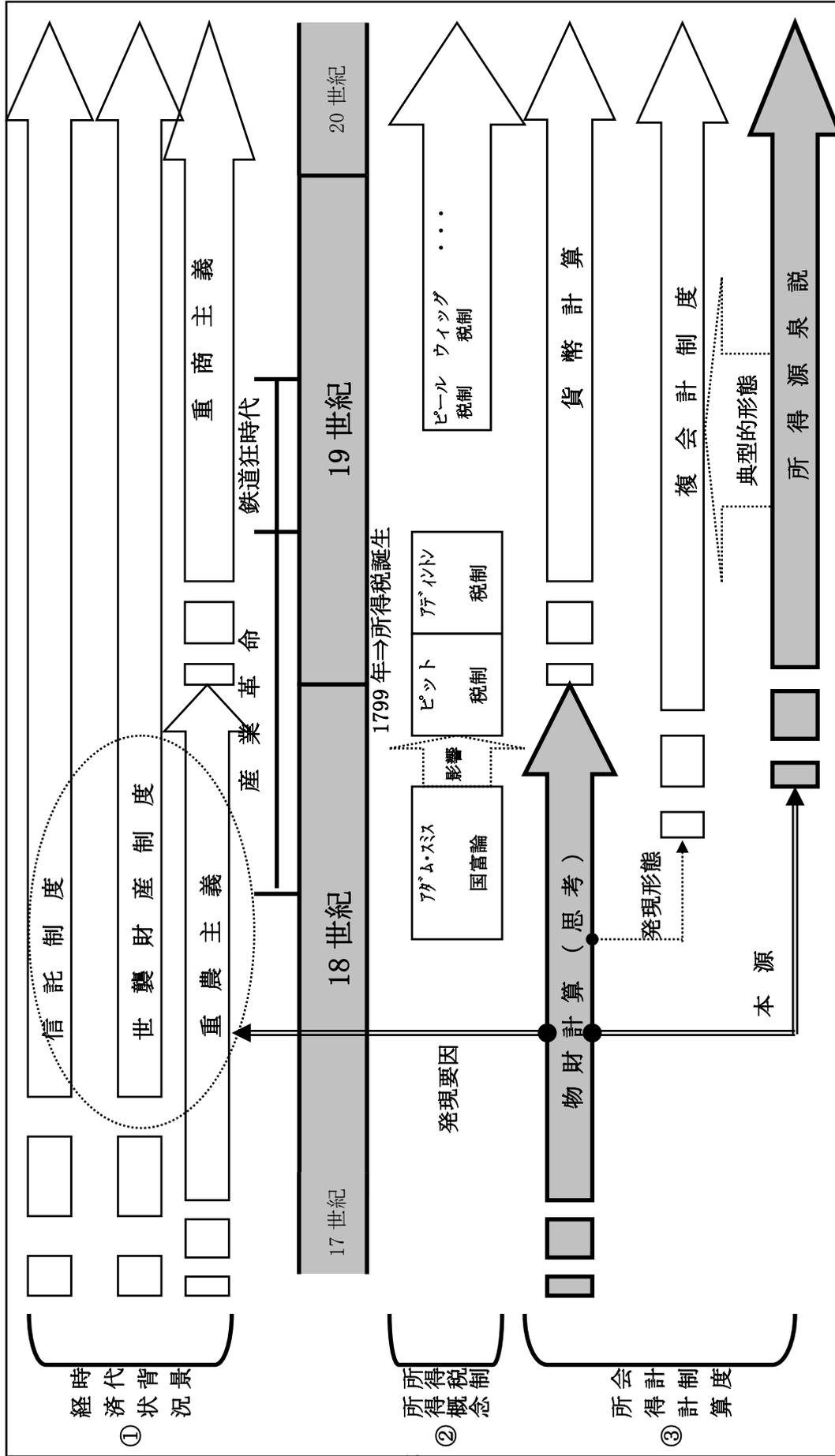
⁽¹⁰⁵⁾ 上村久雄、前掲論文、87ページ。

⁽¹⁰⁶⁾ 小野正芳、前掲論文、33ページ。複会計制度では、実物資本を維持するために固定資産全体の再調達価格等を用いた計算が行われるわけではなく、当初の取得価格が記録されているだけである。

⁽¹⁰⁷⁾ 川端保至、前掲論文、139ページ。

③「所得計算・会計制度」では、19世紀の包括的市場経済の成立によって、「物財計算」から「貨幣計算」へと変革を遂げたものの、「物財思考」は、「複会計制度」として発現し、「所得源泉説」の本源として根強く残っている。従って、「複会計制度」は、「所得源泉説」の典型的形態といえることができる。

図表 1-8 イギリスにおける所得源泉説の生成過程と時代背景



(資料出所)筆者作成。

第6節 むすび

本章の目的は、イギリスにおける所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして18世紀および19世紀初期の社会に根ざしていた物財思考を検討することにより、所得源泉説の根本思考を浮き彫りにすることにあつた。本章での議論は次のように要約できる。

- (1) イギリスの所得税制度は、1799年、フランスとの間で行われたナポレオン戦争における莫大な戦費の調達のために、当時の大蔵大臣であつたウィリアム・ピットにより初めて創設された。その後、所得税制は一旦廃止されるも、1803年、ナポレオン戦争再開による戦費調達のため、当時の首相兼大蔵大臣であつたヘンリー・アディントンが所得税制度を再開させた。アディントンの所得税制の特徴として、「スケジュール制」および「源泉徴収制」が挙げられるが、「スケジュール制」は、所得を種類または源泉によっていくつかのスケジュールに分類し、それぞれ異なる所得の計算方法と所得税の徴収方法を規定していた。この「スケジュール制」こそが、課税所得概念たる「所得源泉説」の原型と考えられる。
- (2) イギリスの所得税制度に影響を与えた所得概念として、1776年、『国富論』においてフローの所得概念を提唱したアダム・スミスが挙げられる。その後、アダム・スミスの所得概念に影響を受けたアービング・フィッシャーは、アダム・スミスの所得概念をさらに発展させ、「資本と所得の区分」が最も重要な決定であるとした。ヒックスは、所得を測定する目的について、「人々がその金額を消費しても従前より貧しくなることがない金額を知らせる」という思慮ある行為指針として役立てるために測定されるべきとの認識から出発し、「包括的経済利益」と称される所得概念を唱えた。また、セルツァーは、イギリスにおける課税所得概念の発展を論じたが、資本と所得を区別する考え方は農業経済時代の所産であり、「時代遅れの考え方」として所得源泉説を批判した。
- (3) 「物財思考」は、イギリスおよびヨーロッパ大陸諸国において、18世紀以前、そして19世紀に入ってから部分的に所得概念として使用されていた。現代の市場経済における貨幣計算が行われる19世紀以前には、物財思考に基づく「物財計算」が存在したことが確認されており、それは、農業中心の経済状況、世襲財産制度の影響、信託制度という3つの要因によって発現したものと考えられる。物

財計算は、一定の実物資本を維持し、その実物資本の運用の結果生み出された物財を所得とする方法であることから「実物資本—物財余剰」の関係が成り立つ。従って、物財思考は「基本財産—基本財産からの収益」の関係が成り立つ所得源泉説の本源をなす思考であると考えられる。

- (4) 「複会計制度」は、1868年、「鉄道規制法」によって制度的に確立されたが、その背景には、1840年代から1860年代にわたるイギリス産業革命期における「鉄道狂時代」が原因として存在した。つまり、公益的事業を営む鉄道会社等の資本運用を監督することにより、資本の食いつぶしを防止すること（実物資本維持）を目的として複会計制度が法制度化されたのである。複会計制度における計算書類としては、「資本勘定」、「一般貸借対照表」、「収益勘定」の3勘定が作成されたが、これは「資本勘定」を独立させることにより、所定の投資以外に資本が使用されていないか明示する役割を果たした。従って、複会計制度は物財計算の典型的形態ということができる。

第2章

ドイツにおける所得概念論争 —その対立構造と所得源泉説—

第1節 はじめに

「所得概念」をめぐる議論は、1832年⁽¹⁰⁸⁾から1896年にかけて、ドイツにおいて、いわゆる「所得概念論争」として活発に展開された。この所得概念論争は、当時、代表的な所得理論であった「所得源泉説 (Quellentheorie)」の中において、多様な概念構成に基づく議論が展開されていた。それらの議論は、「源泉」についての解釈をめぐる見解の対立であり、次の3説に分類することができる⁽¹⁰⁹⁾。

- ① 経済活動説・・・経済活動から生じる収入を所得とする説
- ② 規則的反复説・・・規則的に反复する収入を所得とする説
- ③ 継続的源泉説・・・継続的取得源泉に重点を置く説

しかし、1896年、シャンツ (Schanz, G.) が『所得概念と所得税法』⁽¹¹⁰⁾の中で、「純資

⁽¹⁰⁸⁾ Hermann, F.B.W., *Staatwirtschaftliche Untersuchungen*, 1832. ドイツにおける所得概念論争が、1832年のヘルマンの論文に端を発することは衆目の一致するところである。(篠原章「ドイツにおける所得概念論争 —シャンツの所説を中心に—」『成城大学経済研究』第95号, 1987年1月, 270ページ。)

⁽¹⁰⁹⁾ 武田隆二『所得会計の理論』同文館, 1970年, 9ページ。なお、金子宏教授は、この3説を「生産力説」「反覆説」「継続的源泉説」と表現している。(金子宏『所得概念の研究 (所得課税の基礎理論 上巻)』有斐閣, 1995年, 16-23ページ。)

⁽¹¹⁰⁾ Schanz, G., *Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, in *Finanz-Archiv*, 13. Jahrg., 1896, S.1-87. 篠原章訳「ゲオルク・シャンツ 所得概念と所得税法(1)(2)(3)(4)」『成城大学経済研究』第104号・第105号・第106号・第107号, 1989年3月・7月・9月・12月, 23-66

産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」を唱えたことにより、ドイツにおける所得概念論争は一応の終結をみることとなる⁽¹¹¹⁾。このシャンツ理論は、1920年のライヒ所得税法に採用され、その後、シャンツによる純資産増加説の影響を受けたヘイグ（Haig,R.M）やサイモンズ（Simons,H.C）によって、アメリカにおける所得概念の議論へと繋がっていくこととなる⁽¹¹²⁾。わが国における所得税法及び法人税法における所得概念についても、この純資産増加説の考え方に立っており⁽¹¹³⁾、シャンツ理論が租税論上もつ意義は非常に大きいといえることができる。

かかる認識に基づき、本章の目的は、所得概念の基礎理論たる純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を明らかにし、さらにシャンツの論述にしたがって⁽¹¹⁴⁾、純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を浮き彫りにすることにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) ドイツにおける所得概念論争の対立構造として、源泉思考と維持思考という2つのアプローチの基本的な違いを概説すること（第2節1）。
- (2) ドイツにおける所得概念論争を検討していく前提として、所得源泉説および純資産増加説における所得概念と収益・費用概念の関係、さらに収益・費用概念と収入・支出概念の関係を明らかにすること（第2節2・3）。
- (3) シャンツの論述に依拠しながら、所得源泉説の3類型である、経済活動説、規

ページ・127-144 ページ・95-135 ページ・121-142 ページは、シャンツ論文を完訳により紹介しており、本論文では翻訳にあたり参考とした。

(111) ドイツの所得概念論争が1896年に終結したとみることには若干の異論がみられる。詳細は次の文献を参照されたい。篠原章，前掲論文[1987]，270ページ；辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店，1991年，32ページ。

(112) 辻山栄子，同上書，31ページ。

(113) 税制調査会「第2．課税所得の範囲及び計算等に関する問題，1．課税所得の意義」『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』1963年12月。

(114) なお，シャンツの原典を翻訳するにあたり次の文献を参照した。武田隆二，前掲書，3-23ページ；清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」『税法学』第85号，1958年，8-13ページ；金子宏，前掲書，16-23ページ；篠原章訳，前掲論文[1989(1)]，1-45ページ；神戸正雄『租税研究 第1巻』弘文堂書房，1919年，125-151ページ。

則的反復説，継続的源泉説について，各所得理論の特徴を浮き彫りにすること（第3節・第4節・第5節）。

第2節 所得概念論争の対立構造

1 源泉思考と維持思考の原理的対極性

所得概念の議論においては，所得の把握の仕方に次の2つの見方があり，どちらのアプローチをとるかによって所得概念に差異が生じる。

- ① 源泉思考・・・所得の源泉に着目したアプローチ
- ② 維持思考・・・資本維持に着目したアプローチ

①の所得の源泉に着目したアプローチ，すなわち「源泉思考」をとるものが「所得源泉説」であり，他方，②の資本維持に着目したアプローチ，「維持思考」をとるものが「純資産増加説」である⁽¹¹⁵⁾。

図表 2-1 は，武田隆二教授の見解⁽¹¹⁶⁾に依拠し，所得源泉説と純資産増加説の原理的な相違について，(1)「所得概念の定義」，(2)「所得概念の特性」，(3)「所得概念の範囲」，(4)「所得概念の基準と損益計算思考」，(5)「重点を置く財務諸表」の各側面から比較形式で要約的に示したものである。

⁽¹¹⁵⁾ 武田隆二，同上書，6 ページ。

⁽¹¹⁶⁾ 武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』森山書店，2005年，51-52 ページ；同上書，6-8 ページ。

図表 2-1 所得源泉説と純資産増加説の原理的対極性

	所得源泉説	純資産増加説
(1) 所得概念の定義	基本財産からの収益の流入	純資産の増加分
(2) 所得概念の特性	臨時的・非反復的收入は 含まない	臨時的・非反復的收入も 含む
(3) 所得概念の範囲	狭義（制限的）所得概念	広義（包括的）所得概念
(4) 所得概念の基準 と損益計算思考	周期性基準 当期業績主義	資本維持基準 包括主義
(5) 重点を置く財務諸表	損益計算書	貸借対照表

（資料出所）武田隆二，前掲書[2005年]，51-52ページをもとに筆者が作成。

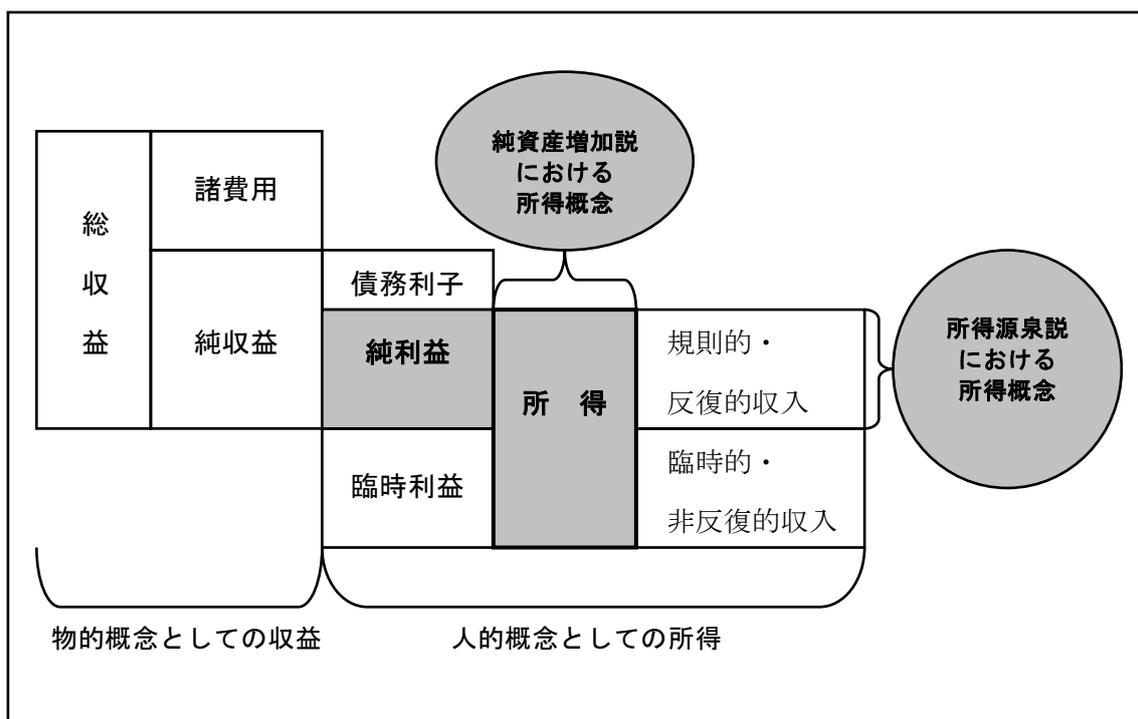
- (1) 「所得概念の定義」について、所得源泉説は、基本財産と収益を明確に区別し、収益がどこから流入したかを問題とする。これに対し、純資産増加説は、従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分を所得とする。
- (2) 「所得概念の特性」について、所得源泉説は、規則的・反復的收入のみを所得とし、臨時的・非反復的收入は所得を構成しないとみる。これに対し、純資産増加説は、規則性・反復性を持つかという点は問わず、臨時的・非反復的な収入も所得とする。
- (3) 「所得概念の範囲」について、所得源泉説は、経済的財の取得を規則的反復性に求めることによって取得の範囲を制限していることから狭義（制限的）所得概念をとる。これに対し、純資産増加説は、経済主体に独立した経済力として付加した純資産増加分はすべて給付能力あるものとして扱われることから広義（包括的）所得概念を基礎とする。
- (4) 「所得概念の基準と損益計算思考」について、所得源泉説は、周期性の基準を強調し、収益がどこから流入したかという所得発生の個別性を問うことにより所得概念を制限する立場をとるものであることから、今日的には当期業績主義の損益計算思考に一脈を通ずるものである。これに対し、純資産増加説は、資本維持の基準を強調し、従来の純資産を損なうことなしに処分しうる財の総額という結果的全体性を問うことにより所得概念を包括的に構成する立場をとるものであることから、今日的には包括主義の損益計算思考に類する考え方である。

(5) 「重点を置く財務諸表」について、所得源泉説は、収益がどこから流入したかということが問題となるのであるから、所得決定に際し損益計算書が第1の地位に立つことになる。これに対し、純資産増加説は、従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分を所得概念とするため、貸借対照表の成果が決定的となる。

2 所得概念と収益・費用概念

シャンツは、所得源泉説の基礎概念である「収益 (Ertrag)」の概念分析を行っている。シャンツによると、「収益」とは、企業が経済活動を通じて取得した財貨または用益の額を、その源泉にさかのぼって関連づけた概念である⁽¹¹⁷⁾。図表 2-2 は、シャンツの所得概念と収益概念の関係を図で示したものである。

図表 2-2 シャンツの所得概念と収益・費用概念



(資料出所) 武田隆二, 前掲書[2005], 55 ページに加筆・修正。

⁽¹¹⁷⁾ Schanz, G., a.a.O., S.1.

まず、収益は、その収益を稼得する過程で用いられた価値犠牲分である「諸費用」を控除するか否かにより、次の2つに区別される⁽¹¹⁸⁾。

- | | |
|---------------------------|----------------|
| ① 総収益 Roh-(Brutto-)ertrag | ・・・諸費用を控除しない収益 |
| ② 純収益 Rein-(Netto-)ertrag | ・・・諸費用を控除する収益 |

すなわち、下記の算式が成り立つことになる。

$$\text{純収益} = \text{総収益} - \text{諸費用}$$

次に、「諸費用」について、どのような項目が含まれるかについて、次の2つの見解の対立があった⁽¹¹⁹⁾。

- | |
|---|
| (1) 「諸費用」とは、収益稼得に関連する価値犠牲分として、費消された原材料、賃金・給与、修繕費はもちろんのこと、それ以外に債務に対する利子を含むとする見解。 |
| (2) (1)の見解で示された諸費用のうち、債務に対する利子を含めてはならないとする見解。 |

シャンツは、(2)の見解をとり、債務が「収益の債務」ということはあり得ず、「収益を稼得する人の債務」であるとして、諸費用のなかに債務利子を含めなかった⁽¹²⁰⁾。そこで、「純利益 (Reingewinn)」という概念が導かれることになり。下記の算式が成り立つことになる。

$$\text{純利益} = \text{純収益} - \text{債務利子}$$

⁽¹¹⁸⁾ Ebenda,S.2.

⁽¹¹⁹⁾ Ebenda,S.2-3.

⁽¹²⁰⁾ Ebenda,S.3-4.

所得源泉説における所得概念は、シャントツが言うところの「純利益」、つまり規則的・反復的収入のみが所得であり、臨時的・非反復的収入は所得を構成しないとする。

これに対して、純資産増加説では、「従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分」を所得とするため、「純利益（規則的・反復的収入）」だけでなく、独立した経済力（処分可能性）をもつ「臨時利益（臨時的・非反復的収入）」も所得を構成することになる⁽¹²¹⁾。したがって、下記の算式が成り立つことになる。

$$\boxed{\text{純資産増加説における所得} = \text{純利益} + (\text{臨時利益} + \text{臨時損失})}$$

3 収益・費用概念と収入・支出概念

収益は、原則として財貨の引渡しを基礎とする実現主義で認識され、当該引渡しをもって、「対価の確定＝現金の受領および／または債権の確定」が成立し、この事実をもって収益を測定する。収益の測定基礎は収入額であるが、これを貨幣の収入の時点での収益の認識と誤解してはならない⁽¹²²⁾。期間損益計算においては、「収益」と「貨幣の収入」の間に食い違いが発生するからである。しかし、全体損益計算（企業の成立から解散までを一会計期間とした損益計算）においては、「収益＝貨幣の収入（収益収入）」および「費用＝貨幣の支出（費用支出）」という関係が成立する⁽¹²³⁾。

図表 2-3 は、所得源泉説および純資産増加説における収益・費用概念と収入・支出概念の関係を示したものである。図表左側の図は、企業と購入・販売市場との外部取引過程を、図表右側の図は、財貨運動が行われた場合の運動貸借対照表⁽¹²⁴⁾と損益計算書の関係を、それぞれ単純化して示し、さらに所得源泉説と純資産増加説が重視する考え方を示している。

まず、所得源泉説では、販売過程では企業に「入り来る貨幣」がどのような源泉から生じたか、つまり、「出て行く財貨がどこへ行くか」が問題となる。「貨幣の増加」

⁽¹²¹⁾ 武田隆二，前掲書[2005]，54 ページ。

⁽¹²²⁾ 野村健太郎『現代財務会計（四訂新版）』税務経理協会，2008 年，14-15 ページ。

⁽¹²³⁾ 武田隆二，前掲書[2005]，80 ページ。

⁽¹²⁴⁾ 収益収入と費用支出から構成される貸借対照表のことを運動貸借対照表と呼ぶ。（武田隆二『最新財務諸表論（第 11 版）』中央経済社，2008 年，55 ページ。）

の源泉が規則的・反復的収入から生じた場合には、それを「収益」として認識する。また、購入過程では、企業から「出て行く貨幣」がどのような源泉から生じたか、つまり、「入り来る財貨がどこから来たか」が問題となる。「貨幣の減少」の源泉は、商品等の「資産の取得」であるが、直ちに「費用」として現金主義で認識するか、あるいは、販売によって払い出されるまで「資産」として維持し、販売により引渡しが行なわれたときに発生主義で「費用」として認識するかは、制度の取り決めを必要とした⁽¹²⁵⁾。このように、所得源泉説においては、具体的な財貨の流入と流出の「源泉（抽象的側面）」から所得を規定することから、「収益・費用計算」、すなわち、損益計算書を重視する所得理論であるといえる⁽¹²⁶⁾。

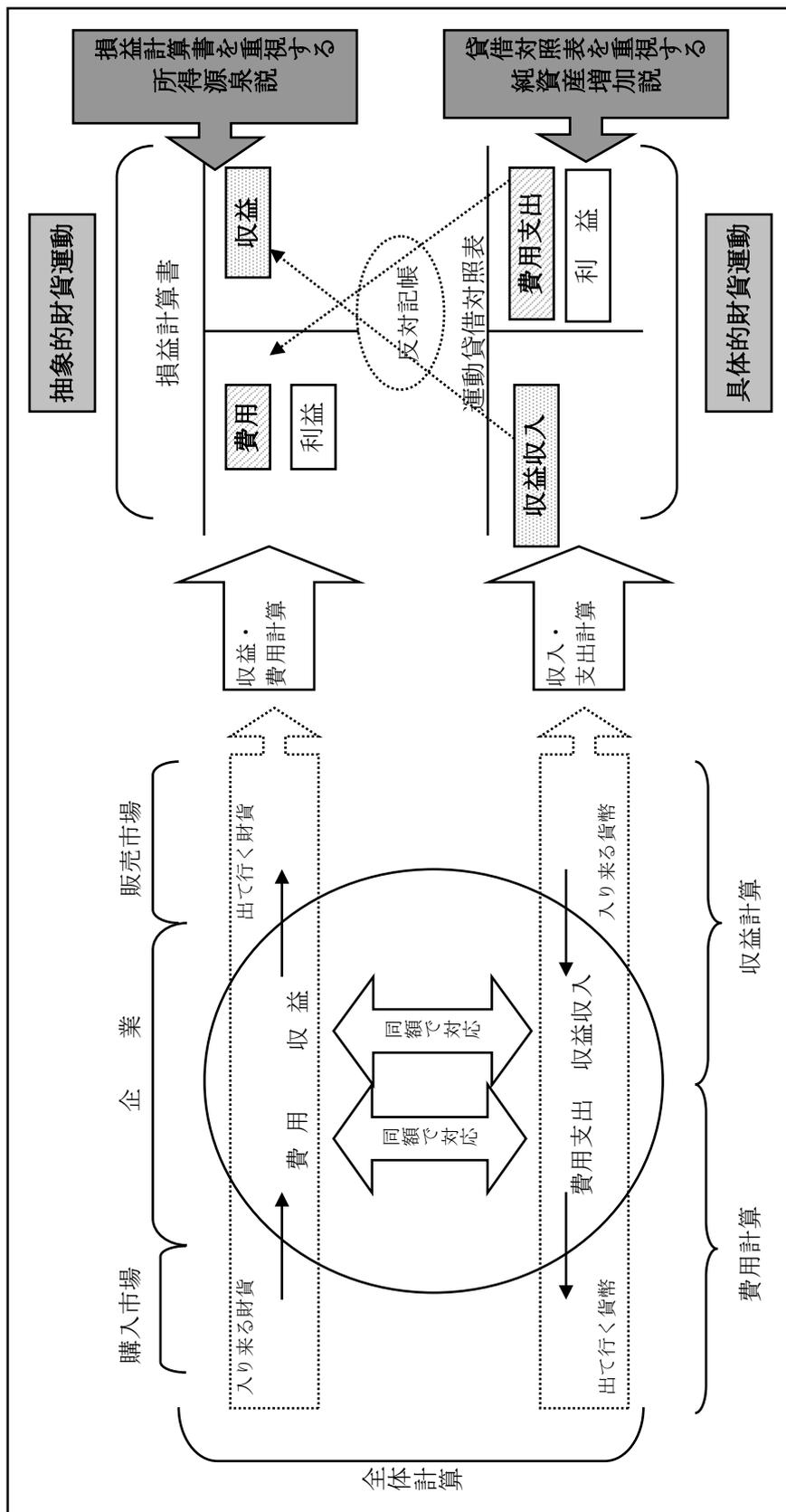
次に、純資産増加説では、企業から「出て行く財貨」、つまり「入り来る貨幣（収益収入）」の総体から企業に「入り来る財貨」、つまり「出て行く貨幣（費用支出）」の総体を控除する形で、期中にもたらされた「入り来る財貨の余剰分」をもって純資産増加分として認識する。このように、純資産増加説においては、具体的な財貨の流入と流出「そのもの（具体的側面）」から所得を規定することから、「収益収入・費用支出計算」、すなわち、貸借対照表を重視する所得理論であるといえる⁽¹²⁷⁾。

⁽¹²⁵⁾ 武田隆二，前掲書[2005]，82 ページ。

⁽¹²⁶⁾ 同上書，81-83 ページ。

⁽¹²⁷⁾ 同上書，82-83 ページ。

図表 2-3 収益・費用概念と収入・支出概念の関係図



(資料出所) 武田隆二, 前掲書[2005], 79 ページ; 同「純利益 VS 包括利益—論争の深層を探る[第 1 回]資産負債アプローチ VS 収益費用アプローチ」『企業会計』第 60 巻第 10 号, 2008 年 10 月, 120 ページに加筆・修正。

第3節 所得源泉説の第1類型 — 経済活動説 —

狭義の所得概念たる所得源泉説の第1類型に挙げられるのが経済活動説であり、これは経済活動から生ずる収入のみを所得とする説である。したがって、経済活動とは認識されない源泉、例えば、贈与物や富くじの当り、相続財産等からの臨時的・非反復的収入は所得としない。これに属する説として「ロッシャー (Roscher,W.) 説」と「フォッケ (Vocke,W.) 説」の2説を挙げるができる。

1 ロッシャーの経済活動説

ロッシャーは、まず、次のような方法で、収入 (Einnahme) と所得 (Einkommen) を区別することによって、相続財産等の臨時的・非反復的収入を所得から除外することができると信じたのである⁽¹²⁸⁾。

(1) 「収入概念」と「所得」の定義

「収入概念 (Begriff Einnahme) は、一定期間内に、新たに財産に組み入れられたあらゆる財を含み、したがって、贈与物、富くじ利益、相続財産等も含むことになるが、それに反し、所得は、経済活動 (wirtschaftlichen Tätigkeit) から生ずる収入のみを含むにすぎない。

ある年度の総所得 (rohe Einkommen)⁽¹²⁹⁾は、経済がその期間内に新たに生産した財の全体から成り立ち、純所得 (reine Einkommen) は、それから生産原価を控除した残りの部分、したがって、基本財産に食い込むことなく費消されうる部分である。」

このように、ロッシャーは、相続財産等の臨時的・非反復的収入について、収入概念には含むとしたのに対し、所得を「経済活動から生じた収入のみ」と定義すること

⁽¹²⁸⁾ Roscher,W.,*Grundlagen der Nationalökonomie*,§§144,145. In: Schanz,G.,a.a.O.,S.8.,Anm. 4).

⁽¹²⁹⁾ 他の原語訳としては、金子宏教授の「素所得」(金子宏, 前掲書, 16 ページ。)や、篠原章教授の「粗所得」(篠原章訳, 前掲論文[1989(1)], 30 ページ。)がある。

によって、所得からは除外したのである。

(2) 「経済」の定義

そこで、ロツシャーの言う「経済活動」とは何を指すのかが、所得概念を明確にするにあたり重要となってくる。ロツシャーは、「経済」について、次のように定義している⁽¹³⁰⁾。

「経済 (wirtschaft) とは、外部の財貨に対する需要を満足させるための人間の計画的活動 (planmässige Tätigkeit) を意味する。」

この点について、シャンツは、「持参金、相続財産、予期できない贈与の収入は、受け取る側からの観点から、この種の経済活動に基づかない、ということは認めざるをえないだろう。」⁽¹³¹⁾としている。

2 シャンツによるロツシャー批判

シャンツは、ロツシャーの主張する「経済活動から生じた収入のみ」を所得とする見解を、次のように、逐一、具体例を挙げながら批判した。

(1) ロツシャー説の矛盾

次の3項目は、シャンツが主張する「経済活動から生じると考えられる臨時的・非反復的収入」の具体例を筆者が要約したものである⁽¹³²⁾。

- ① 受贈者が贈与者に提供した価値ある経済的労務に対してなされる遺贈
- ② 相続人の発案、助言、協力に基づいて形成された財産の相続
- ③ きわめて計画的、用意周到に準備された活動に基づく金銭目当ての結婚や遺産横領

⁽¹³⁰⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.8.

⁽¹³¹⁾ Ebenda,S.8.

⁽¹³²⁾ Ebenda,S.8-9. 下線は筆者によるもので、シャンツが主張する「経済活動」を意味している。

前述したように、ロッシヤーは、臨時的・非反復的收入について、経済活動、つまり「人間の計画的活動」ではないことを理由として所得概念に含めないとしている。しかし、上記3項目の例に示すように、何らかの「計画的活動」を行った結果としての臨時的・非反復的收入も存在するため、それを所得に含めないとするロッシヤー説をシャンツは批判している⁽¹³³⁾。

図表 2-4 は、上記3項目の具体例を使って、ロッシヤー説に対するシャンツの批判を図に示したものである。①a・②b・③c は、具体例の中で、財産等の「譲渡者」であり、①a'・②b'・③c' は、財産等の「譲受者」である。また①d・②e・③f は、具体例の中で、①a'・②b'・③c' の「譲受(予定)者」から①a・②b・③c の「譲渡者」へ行われる経済活動(計画的活動)の内容である。また、①d'・②e'・③f' は、①a・②b・③c の「譲渡者」から①a'・②b'・③c' の「譲受者」へ行われる譲渡の内容を示している。**図表 2-4** の中央に示しているように、ロッシヤーは、①d・②e・③f の内容のような経済活動を想定せず、したがって、①d'・②e'・③f' を所得とはしない。これに対して、シャンツは、①d・②e・③f の内容のような経済活動が存在し、その結果、①d'・②e'・③f' を所得に含まれると考えたのである。

(2) シャンツによるロッシヤー批判の結論

シャンツは、最後に、ロッシヤー説に対して次のように結論づけている⁽¹³⁴⁾。

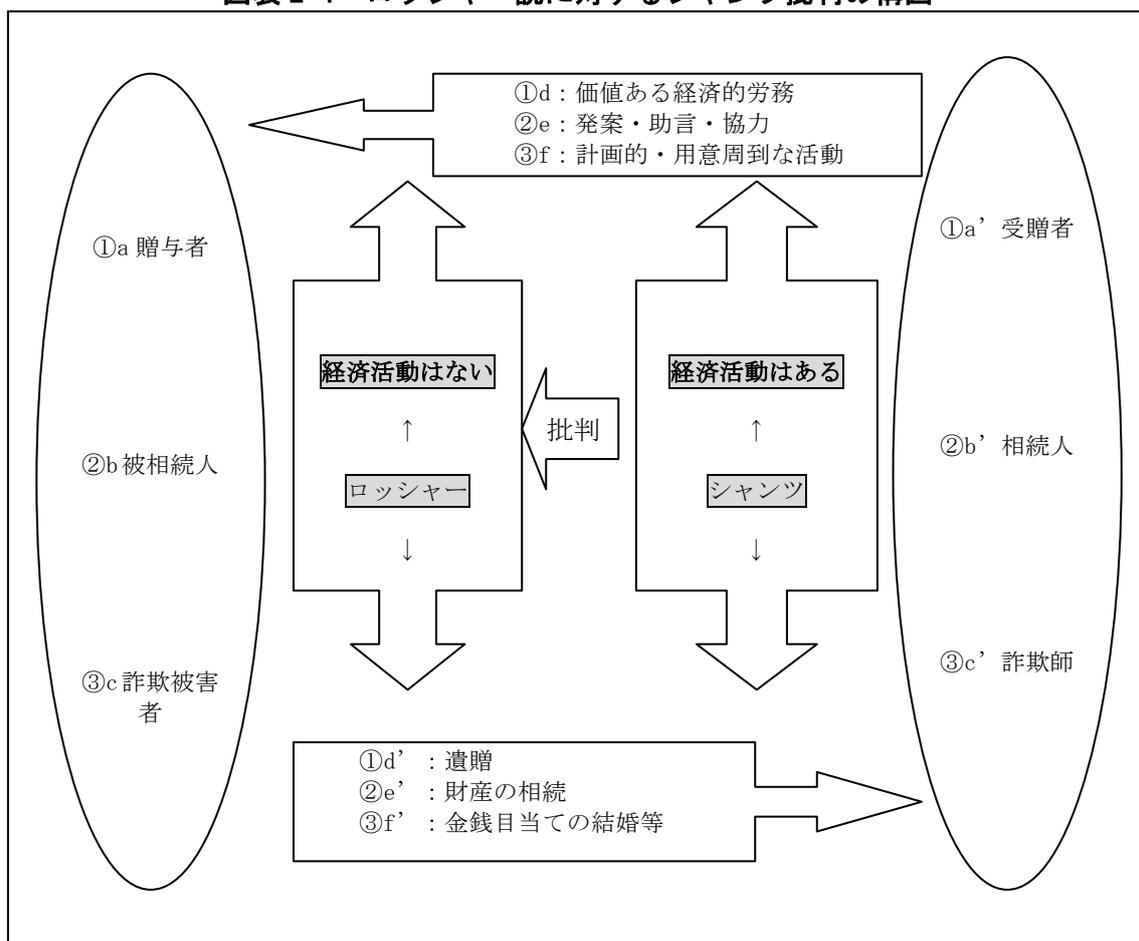
「ロッシヤーによって引かれた境界線は十分なものではあり得ない。その境界線は、明確ではなく、また、ある種のカテゴリーを欠いている。しかし我々はこのカテゴリーに対して、これに属する人は、その財産に食い込むことなくして、各期間にその総額を自分のために処分しようという特徴を与えなければならない。しかし、これこそ我々が知りたいことなのである。」

⁽¹³³⁾ 金子宏教授は、この点について、「レクシス (Lexis) のように、経済活動という基準の代わりに経済運営 (Wirtschaftsführung) という基準を用いても、事態は必ずしも改善されないように思われる。」と述べている (金子宏, 前掲書, 17 ページ)。

⁽¹³⁴⁾ Schanz, G., a.a.O., S.9.

このようにシャンツは、臨時的・非反復的収入の中でも、持参金や予期できない贈与による収入などは、そのほとんどが経済活動に基づかないことを認めながらも、遺贈や金銭目当ての結婚による収入などについては、経済的労務や計画的活動といった経済活動が行われる可能性もあり、これを所得としないことは不合理であるとの指摘をした。結論として、ロツシャー説は、経済活動というファクターで所得を定義しようとした理論の不完全さから退けられたのである⁽¹³⁵⁾。

図表 2-4 ロツシャー説に対するシャンツ批判の構図



(資料出所) Schanz,G,a.a.O.,S.8-9 をもとに筆者作成。

3 フォックケの経済活動説

フォックケは、ロツシャーとは若干違った所得概念を構築しているが、その立場は極

⁽¹³⁵⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，11-12 ページ。金子宏，前掲書，17 ページ。

めて類似している。

(1) 「所得」の定義

フォッケは、「所得」を次のように定義している⁽¹³⁶⁾。

「所得とは、消費された財産部分を補填し、経済行為と結びつく法的請求権を充足した後、かつまた、単なる財産移転による財産増加を控除した後、経営者にとって自己の使用のために残るものとなる。」

(2) 「所得」と「収益」との関係

また、フォッケは、所得と収益との関係について、次のように定義している⁽¹³⁷⁾。

「全体としての所得は収益 (Ertrag) からのみ構成される。つまり収益でないものは所得となりえず、また、所得でないものは収益とはなりえない。収益と所得にとって本質的な問題は、それらが常に新たに生じたもの (Neuentstandensein) であるということのみである。贈与物、富くじ利益、相続財産は、何ら収益ではなく、したがって、また所得たりえない。」

この点について、フォッケは、贈与物を例に挙げて説明している⁽¹³⁸⁾。例えば、贈与者が財産を贈与する場合、贈与者はその財産を自らが消費する代わりに、受贈者に消費させることになる。したがって、その財産は贈与によって贈与者の所得で無くなる訳ではなく、それは、ただ単に、受贈者が贈与者の消費を助けているだけである。つまり、その財産は「新たに生じたもの」ではないので、受贈者にとって何ら自己の所

⁽¹³⁶⁾ Vocke, W., *Die Grundzüge der Finanzwissenschaft*, Leipzig 1894, S. 278 f., vgl. dazu S. 232 f.

In: Schanz, G., a. a. O., S. 10, Anm. 1).

⁽¹³⁷⁾ Schanz, G., a. a. O., S. 10. 傍点は筆者。この点について、金子宏教授は、「・・・なぜ所得が収益と同視されるべきなのか、・・・明らかにされていない。」としている (金子宏, 前掲書, 18 ページ)。

⁽¹³⁸⁾ Ebenda, S. 10. 傍点は筆者。

得となるものではないとされる。これに対して、景気利益 (Konjunkturgewinne), 相場の変動から生じる利益 (Gewinne aus dem Börsenspiel), 富くじ公債の利益 (Gewinne bei Lotterianleihen)⁽¹³⁹⁾は、「新たに生じたもの」であるため、所得とみなさなければならぬ、としている。

4 シャンツによるフォッケ批判

フォッケ説は、ロツシャー説と同様、経済活動に基づく場合にのみ所得を認めようとする点は明らかである⁽¹⁴⁰⁾。したがって、相続財産等を所得から除外しようとするフォッケ説に対しても、ロツシャー説に対する批判が当てはまるとして、シャンツは次のようにフォッケ説を批判している⁽¹⁴¹⁾。

(1) フォッケ説の矛盾

「確かに、贈与者が自己の所得から贈与を行う場合、自己の所得を（受贈者に）振り向けるのではあるが、しかし、そのことをもって受贈者が何ら所得を得るものではない、とすることはできない。ある人が自分の所得から商品を購入する場合、彼は自分の所得を消費しているのと同時に、それによって販売者も所得を得ている。・・・受贈者も販売者も給付能力 (Leistungsfähigkeit) を取得し、その総額を自己のために処分し得る、という点では同じであり、このことが本質的なものであるように思われる。」

図表 2-5 は、上記のフォッケ説に対するシャンツ批判の構図を示したものである。図の左側に、贈与者から受贈者に扶助費を引き渡す財産移転の例を、また図の右側に

⁽¹³⁹⁾ Ebenda, S.10. 富くじ公債の利益を所得とする理由については、「この場合、賞金が分配されるだけでなく、資本収益も分配されるからである」としている。

⁽¹⁴⁰⁾ 但し、景気利益などを所得に含める点でロツシャー説と異なる (武田隆二[1970], 前掲書, 13 ページ。)

⁽¹⁴¹⁾ Schanz, G., a.a.O., S.10. 括弧書きは筆者。

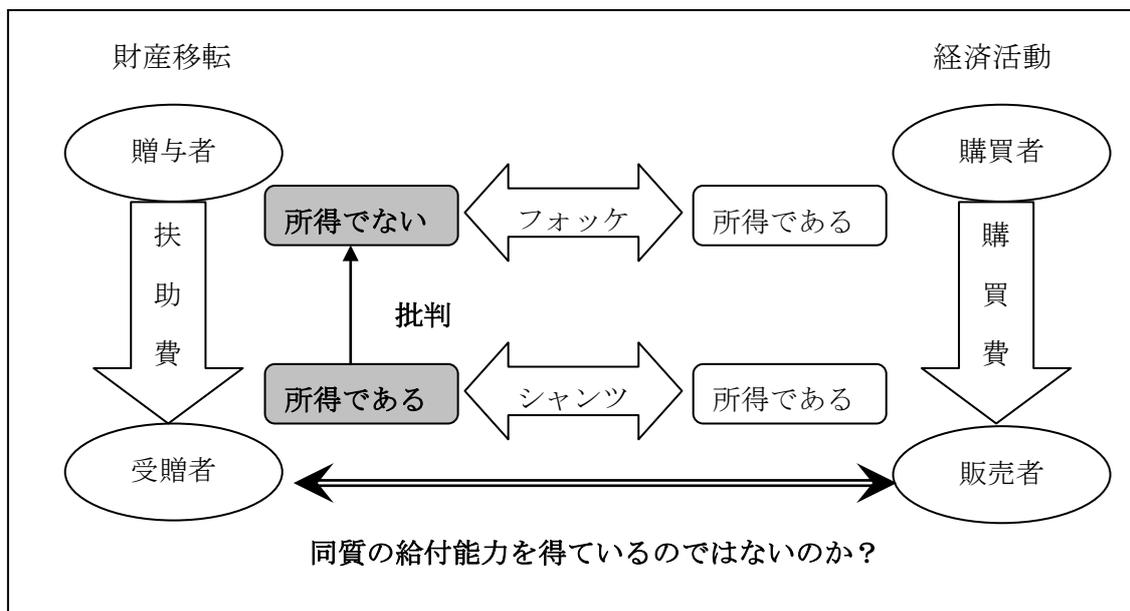
は、購買者が販売者に対して購買費を支払う経済活動の例を示している。図の中央上段には、フォッケ説、つまり、購買者から販売者に対して支払う購買費は「所得である」のに対し、贈与者から受贈者へ引き渡す扶助費は「所得でない」とする説を図で表している。また、これに対して、図の中央下段には、シャンツによる批判、つまり、購買者から販売者に対して支払う購買費、贈与者から受贈者へ引き渡す扶助費ともに、「同質の給付能力」を得ているから、双方とも「所得である」とする説を図で表している。

シャンツは、贈与を所得概念に含めないフォッケに対して、「何千とある贈与について、それがどの程度まで報償的な性格を帯びているのかを、たった一本の境界線を引いて区別しようなどと誰が欲するであろうか？」⁽¹⁴²⁾と批判している。このことから、シャンツは、あくまでも自己の財産に食い込むことなく自己のために処分することのできる資金額、つまり経済的な給付能力という点を所得概念のメルクマールとしていることが理解できる⁽¹⁴³⁾。

⁽¹⁴²⁾ Ebenda,S.11.

⁽¹⁴³⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，13 ページ。

図表 2-5 フォック説に対するシャンツ批判の構図



(資料出所) Schanz,G.,a.a.O.,S.9-11 をもとに筆者作成。

(2) シャンツによるフォッケ批判の結論

シャンツは、フォッケが「収益と所得についてその本質的をなすものは、常に新たに生じたものであるということのみであり、そこには既に発生要因が労働であるということが含まれている。」と述べている点について、次のように批判している⁽¹⁴⁴⁾。

「このように述べるフォッケは、この考え方をあらゆる景気利益に実際に適用させようとするのであろうか。」

このようにシャンツは、「労働が収益の発生要因」であるとするフォッケの主張に対して、労働を前提としない景気利益も所得概念に含めていることの矛盾を指摘した。結論として、シャンツは、フォッケ説が、ただ単に取得者の収益からのみ所得を導き出そうと試みていることを指摘し、その不明確さから所得概念を混乱に導くものであると痛烈に批判した⁽¹⁴⁵⁾。

⁽¹⁴⁴⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.11.

⁽¹⁴⁵⁾ Ebenda,S.11.

第4節 所得源泉説の第2類型 — 規則的反復説 —

狭義の所得概念たる所得源泉説の第2類型に挙げられるのが規則的反復説であり、これは規則的に反復して生じる収入を所得とする説であり、多くの学者によって支持された。

1 コーン・グート・ワグナーの規則的反復説

規則的反復説に属する代表的な説として「コーン (Cohn,G.) 説」、「グート (Guth,F.) 説」、「ワグナー (Wagner,Ad.) 説」の3説を挙げるができる。

(1) コーン説

コーンは、次のように所得を定義づけている⁽¹⁴⁶⁾。

「所得とは、規則的に反復して (in regelmässiger Wiederkehr) 家計に利用しうるようになる財の総額である。— 相続財産、偶然の利得のような規則的でない収入は、所得とは異なる。個人にとっても、また家計全体にとっても、このような規則的でない収入は、その反復を期待することができないから、異なった取り扱いがなされるべきである。」

このように、コーン説が、ロツシャーやフォッケの場合とは異なる境界線を引いていることは明らかである。ロツシャーやフォッケの場合には、経済活動から生ずる収入、つまり「有償性 (Entgeltlichkeit)」が重要であったが、それに対して、コーンの場合には、収入が「規則的に反復して」流入する否かが検討されることになる⁽¹⁴⁷⁾。所得概念画定のメルクマールを規則性に求める立場は、その後かなり一般化し、次第に活発に強調されるようになったのである⁽¹⁴⁸⁾。

⁽¹⁴⁶⁾ Gohn,G., *Grundlegung der Nationalökonomie*,1885,S.211. 傍点は筆者。

⁽¹⁴⁷⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.12.

⁽¹⁴⁸⁾ 武田隆二, 前掲書[1970], 16 ページ。

(2) グート説

グートは、次のように所得を定義付けている⁽¹⁴⁹⁾。

「所得とは、ある源泉 (Quelle) から、しかも一定の規則性をもって反復する財産増加のすべてである。所得者は、自分の基本財産 (Fonds) を減少させることなく、それを享受し、消費し、もしくは何らかの方法で処分することができる。それゆえ、富くじ賞金、不確実な施物および贈与物は所得ではない。しかし、一定の権原 (Titel) に基づく施物や贈与物は所得である。」

シャンツは、グートによる「一定の権限に基づく施物や贈与物は所得である」という主張は、明らかに全体の重点を「源泉」に置いているとしている⁽¹⁵⁰⁾。すなわち、終身年金の遺贈、保証された扶助、法的義務によって保証された義父からの金銭援助などは、「一定の権原」に基づくため所得とされるが、乞食が物乞いによって得たものなどは、「一定の権原」に基づくものではないため所得ではないとされる。したがって、「一定の権原に基づく源泉から生ずる規則的・反復的に流入」であるか否かが所得の判断基準となる。

(3) ワグナー説

ワグナー説は、主要な点でグート説に類似する立場をとるものであるが、「源泉」よりも「規則性」を強調し、規則性という要件が与えられた場合に「源泉」を擬制するという点で、若干、異なる性格をもつものである。ワグナーによれば、個人の所得は、次の2種の要件を包括するものとしている⁽¹⁵¹⁾。

「① 一定期間 (通常1年) 内に、規則的 (regelmässig) にしたがっ

⁽¹⁴⁹⁾ Guth,F.,*Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen*,1869.S.62. In: Schanz,G., a.a.O., S.12,Anm 2).

⁽¹⁵⁰⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.13.

⁽¹⁵¹⁾ Wagner,Ad.,*Grundlagen der Volkswirtschaft*,3.Aufl. In: Ebenda,S.13.

て固定した取得源泉 (Erwerbsquelle) からの純収益として、規則的な反復能力をもって、その個人に新たに財産として付け加わる経済財の総額。

この種の所得は、それ故に、経済遂行一般、個々の経済活動 (労働・事業)、もしくは所有権または債権 (奴隷所有権・土地所有権・資本財産権・信用取引からの債権)、最後に規則的な無償の収入 (施物・贈与物) から生じるものである。

② 個人の償却資産 (Nutzvermögen) が、そこで生じる消耗および市場性の低下を控除した後に、期間的に継続して提供する用益もしくは用益享受の可能性⁽¹⁵²⁾。」

ワグナーは、さらに次のように付け加えて述べている⁽¹⁵³⁾。

「まさに、継続的もしくは平均的關係が決定的である所得の国民経済的觀察にとって、少なくとも、規則性 (Regelmässigkeit) という要因に重点が置かれるべきである。時折生ずる贈与物、相続財産、遺贈のような偶然的・個別的に生ずる収入は、したがって、所得に含めるべきではない。しかし、このような収入が、例えば、規則的な施物の受領、規則的な扶助を形成する贈与物、・・・の場合には、それは所得に属する。」

このように、ワグナー説においては、明らかに、「反復 (Wiederkehr)」という要因、すなわち「規則性 (Regelmässigkeit)」が、所得概念にとって本質的なものと考えられている。

(4) 規則的反復説における所得定義の比較

図表 2-6 は、規則的反復説の 3 説について、その所得定義の構図を示したものであ

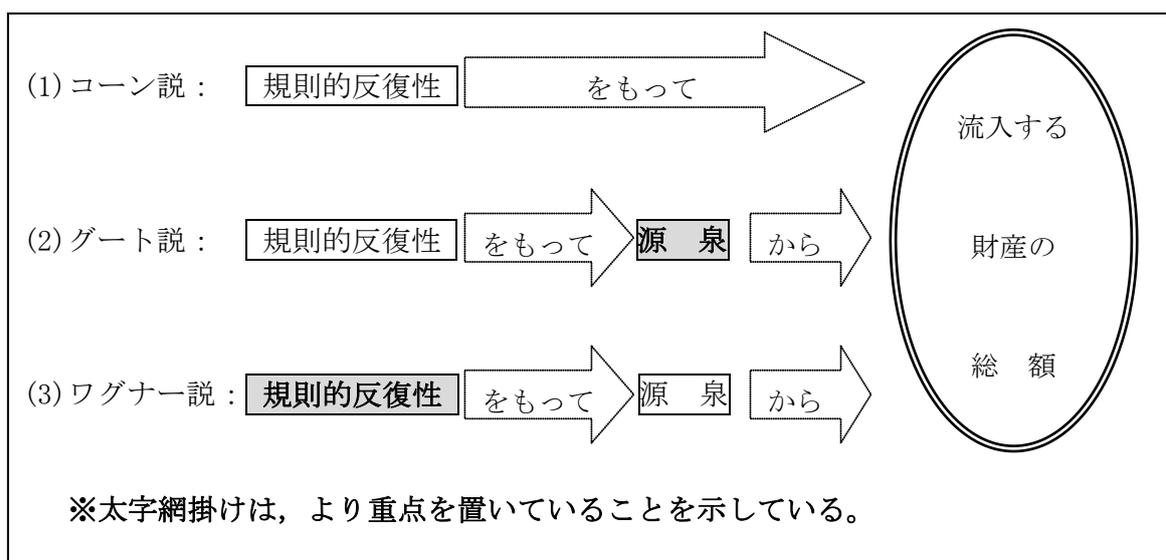
⁽¹⁵²⁾ 金子宏教授は、ワグナー説について、「財産の継続的使用によって得られる経済価値をも所得に含めている。これは、同じ反復性の基準を用いながら所得の範囲を拡大するものとして注目される。」と述べている (金子宏、前掲書、18 ページ)。

⁽¹⁵³⁾ Schanz, G., a.a.O., S.13-14.

る。図表左側には、これまで述べてきた各説の名称を示し、それぞれの説が図表中央に示すような異なる所得概念の要因を経て、図表右側の「流入する財産の総額」という定義に辿り着くアプローチを示している。また、図表中央の所得概念の各要因のうち、太字網掛けの表示については、その説において、より重点を置いた要因であることを示している。

この**図表 2-6**により、所得概念について、(1)コーン説は、「規則的反復性」のみを重要な要因としているのに対し、(2)グート説および(3)ワグナー説は、「規則的反復性」だけでなく、「源泉」という要因を重視していることがわかる。さらに、(2)グート説においては、「源泉」という要因を、(3)ワグナー説においては、「規則的反復性」という要因を、より重視していることが読み取れる。

図表 2-6 規則的反復説による所得定義の構図



(資料出所) Schanz,G.,a.a.O.,S.11-14 をもとに筆者作成。

2 シャンツによる規則的反復説批判

シャンツは、これまで述べてきた規則的反復説について、次のような2つの軸により批判を展開している⁽¹⁵⁴⁾。

⁽¹⁵⁴⁾ Ebenda,S.14-16.

(1) 規則的反復説批判①

「実際には、規則的な反復という仮定は、非常に表面的な観察法に基づくものであることがわかる。毎年の所得は、その種類についても、その総額についても同一ではなく、かつ、総額の規則的な反復は、それが固定した取得源泉からの純収益である場合でも保証されていない。景気によって変動する営業利益、賃金、利子、地代は、そのことを十分証拠立てている。」

シャンツは、この批判についての具体例として、商人が、ある年度に 20,000 マルクの利益をあげ、次年度には 3,000 マルクの損失を出し、第 3 年度に 5,000 マルクの利益を獲得した場合を挙げている。このように、たった数年間の所得の総額を任意に選び出して相互に比較する場合でも、同一にはならないのである⁽¹⁵⁵⁾。

そして、シャンツは、規則的的反復説に対して次のように問題を投げかけている⁽¹⁵⁶⁾。

「所得論 (Einkommenslehre) においては、常に所得の変動について、すなわち、所得の増加および減少を引き起こす諸要因について語られるのであるが、それにもかかわらず、所得は、規則的に反復して家計に利用しうるようになる財の総額であるべきなのであろうか。」

(2) 規則的的反復説批判②

「各人の自己保存本能のため、毎年収入を得ようと努め、また自己の所得の反復を確保しようとする事、そして国民経済全体がこのような傾向に支配されていることは、正しいことである。・・・人々が収入の規則的的反復性を得ようと努力し、それを確保しようとするからといって、規則的的反復が所得概念にとって決定的かつ本質的要因であるべきだ、と

⁽¹⁵⁵⁾ Ebenda,S.15.

⁽¹⁵⁶⁾ Ebenda,S.15.

いうことはできない。」

シャンツは、この主張に関する具体例として、次の2つを挙げている⁽¹⁵⁷⁾。

- ① 困窮家庭に毎週6マルクを与える場合と1回に200マルクを与える場合
- ② 乞食が物乞いをして毎日1マルクを集めた場合と気前の良い人から1回で365マルク得た場合

両具体例に示すように、規則的反復説によれば、前者は所得を得たことになり、後者は所得を得ていないことになる。シャンツは、規則的反復説が所得概念を狭く限定しているとして批判している。

(3) シャンツによる規則的反復説批判の結論

シャンツは、以上のような2つの批判を述べた後、次のように彼の所得理論を側面的に明らかにし結論付けている⁽¹⁵⁸⁾。

「我々が知りたいのは、ある人が、自己の資本を消耗することなく、または、債務を負うことなく、一定期間内にどれだけ経済的給付能力 (wirtschaftliche Leistungsfähigkeit) を取得するか、・・・である。その総額が反復するか、反復し得るものであるか、ということは、当該年度にとって重要ではない。」

さらに、所得の処分に関する問題について次のように述べている⁽¹⁵⁹⁾。

「自由に処分しうる範囲は、この金額（上記傍点部分）によって限定さ

⁽¹⁵⁷⁾ Ebenda,S.16-17.

⁽¹⁵⁸⁾ Ebenda,S.17. 傍点は筆者。

⁽¹⁵⁹⁾ Ebenda,S.17. 括弧書きは筆者。

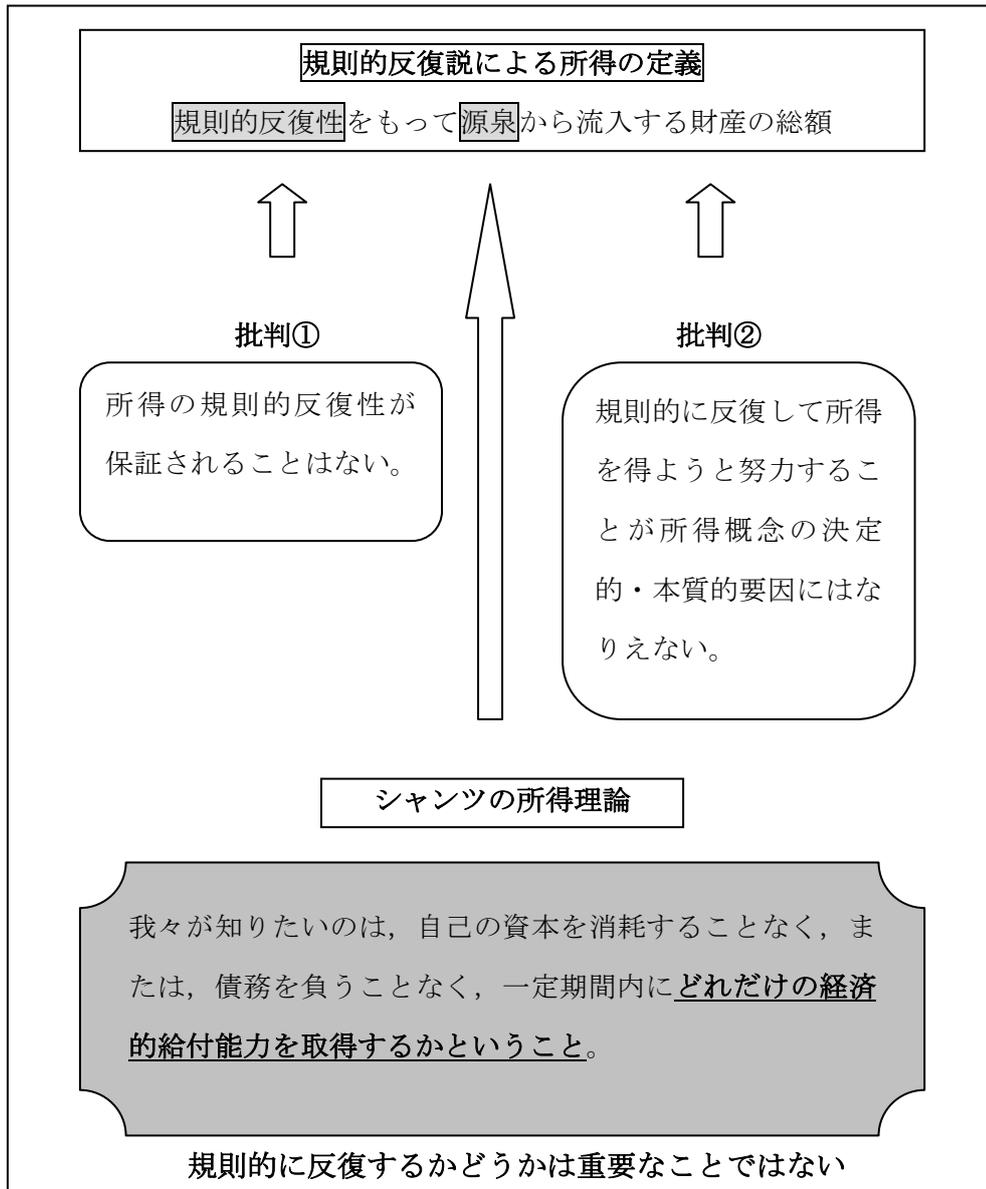
れる。各人は経済的に最善の方法でこの金額を処分するが、その方法は様々な思慮と諸関係に基づいており、そのことは所得概念とは無関係な問題である。」

このように、所得形成の問題と所得使用ないし利用の問題を明確に区別することにより規則的反復説を批判した。

図表 2-7 は、規則的反復説に対するシャンツ批判の構図を示したものである。この図表では、上部に規則的反復説による所得の定義を、図表中央には、それに対するシャンツの「批判①」および「批判②」の内容を、そして図表下部にはシャンツ自身が考える所得理論を示している。

この図表でわかるように、規則的反復説に対するシャンツの批判は、「源泉」という要因には触れることなく、「規則的反復性」という点に集中している。すなわち、「所得の規則的反復性が保証されることはないこと（批判①）」、また「規則的に反復して所得を得ようと努力することが所得概念の決定的・本質的要因にはなりえないこと（批判②）」、の2点を中心に批判を展開している。そして、所得概念にとって、重要なことは「経済的給付能力を測定すること」であるというシャンツ自身の所得理論を主張することにより、規則的反復説を退けている。

図表 2-7 規則的反復説に対するシャントツ批判の構図



(資料出所) Schanz,G.,a.a.O.,S.14-16 をもとに筆者作成。

第5節 所得源泉説の第3類型 — 継続的源泉説 —

狭義の所得概念たる所得源泉説の第3類型に挙げられるのが、ノイマン (Neumann,F.J.) によって主張された「継続的源泉説」である。

1 ノイマンの継続的源泉説

規則的反复説において「源泉」および「規則性」という要因によって満足な結論が得られなかったために、ノイマンは、この2つの要因を若干異なった方法で利用しようとした。

(1) 「所得」の定義

ノイマンは、所得を次のように定義している⁽¹⁶⁰⁾。

「一定期間に継続的取得源泉からの規則的結果として、ある人がそれを自己のために利用しうるように自己に割り当てた当該財貨、貨幣価値ある給付および他人の物の用益の総体として — もしくは、同時に生じた当人の財産の価値増加を含むかかる総体価値。」

このように、ノイマンは、収入自体が、継続的・反復的、あるいは完全に規則的に反復して現れるということが重要なのではなく、収入が「継続的取得源泉からの規則的にして通常の結果 (regelmässige übliche Folge Dauernder Bezugsquellen)」であることが重要と考えた⁽¹⁶¹⁾。財産の価値増加を所得に含めるという点が、経済活動説や規則的反复説にはない特徴とすることができる⁽¹⁶²⁾。ノイマンは、「継続的取得源泉」として、具体的に次の3つを挙げている⁽¹⁶³⁾。

- ① 土地所有権 (aus Grundeigentum)
- ② 資本および定期的徴収ならびに利用の権利 (Rechten auf periodische Hebungen order andere Vorteile)
- ③ 営業またはその他の利益をもたらす仕事

⁽¹⁶⁰⁾ Neumann, F.J., *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Tübingen, 1889, S.227.

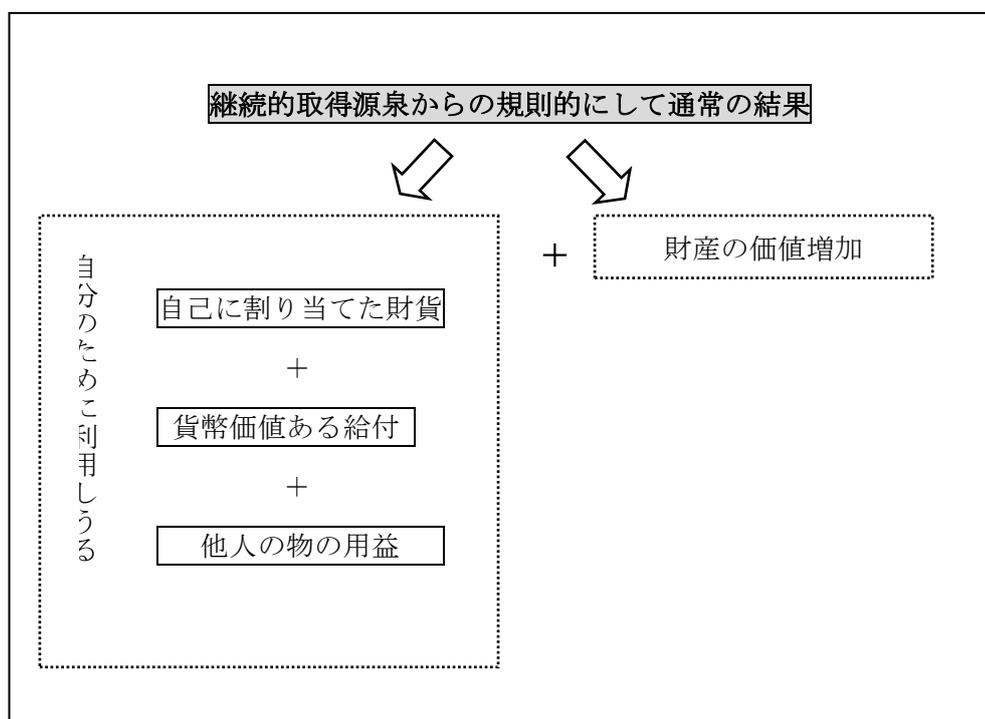
⁽¹⁶¹⁾ Schanz, G., a.a.O., S.18. 括弧書きは筆者。

⁽¹⁶²⁾ 武田隆二, 前掲書[1970], 20 ページ。

⁽¹⁶³⁾ Neumann, a.a.O., S.226.

図表 2-8 は、ノイマンの所得定義を図で示したものである。図表上部は、ノイマンが所得概念において重要と考える「継続的取得源泉からの規則的にして通常の結果」という要因を示している。また、図表左側には、「流入する財貨等」を、図表右側には、継続的源泉説の特徴の一つともいうことができる「財産の価値増加」を示し、両者ともに図表上部の「継続的取得源泉からの規則的にして通常の結果」であることが必要であることを矢印により示している。

図表 2-8 ノイマンによる所得定義



(資料出所) Neumann, a.a.O., S.227. をもとに筆者が作成。

(2) 継続的源泉説の長所

また、ノイマンは、この自分自身の見解の長所を2つ挙げている⁽¹⁶⁴⁾。

- 「① 投機業者、商人、建築家、芸術家が取得するような変動利益は、・・・所得である。というのは、これらの収入はすべて、結果的にまた規則的な結果としての一定の意味においても、営業や官職等の継続的

⁽¹⁶⁴⁾ Schanz, G., a.a.O., S.18.

取得源泉と結びつく収入だからである。これに反し、富くじ利益、遺贈、相続財産、贈与物、持参金等は、・・・所得ではない。というのは、継続的取得源泉から生じる規則的結果ではないからである。

- ② この所得概念は、所得分類の基礎とすることによって非常によい成果がもたらされうるであろうし、また同時に、通常その源泉に遡及する所得税に対して優れた役割を果たしうるであろう。」

ノイマンは、①について、例示されている自由職業者の報酬は、いずれも継続的取得源泉のタイプから生じたものであるもので、それが反復して生じるかどうかを問わず、自己の所得定義の下ではすべて所得に含められると考えた⁽¹⁶⁵⁾。また、②については、当時の所得税法上の所得概念が不明確であったため、自己の所得概念論が、所得税法上の所得を明確にし、同時に所得源泉を考慮して構成されている所得類型も明確にできることを自己の理論の利点と考えていたと思われる⁽¹⁶⁶⁾。

(3) 継続的源泉説の不確実な要素

ノイマン説は、「継続的取得源泉」および「規則的結果」という2つの要因を所得概念の基礎に置いたものであるが、やはり富くじ利益や相続財産等の臨時的・非反復的收入は所得を構成しないとみている。しかし、これらの要因は不確実な点が多く、ノイマン自身も、この説に対する異論を予想して次のように述べている⁽¹⁶⁷⁾。

「この概念には多くの不確実な要素が残されている。特に、「継続的取得源泉」とか「規則的結果」という言葉の中に、不確実な要素が存在していることは否定できない。科学的な概念規定を定める場合、できれば不確実な要素は一掃されるべきであろう。それにもかかわらず、かかる概念規定がなされうるということが、まさに議論されなければならない。

⁽¹⁶⁵⁾ 金子宏，前掲書，19 ページ。

⁽¹⁶⁶⁾ 奥谷健「市場所得説の生成と展開（一）」『民商法雑誌』第122巻第3号，2000年6月，338 ページ。

⁽¹⁶⁷⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.18-19. 括弧書きは筆者。

というのは、「規則的」ということに関して、場合によっては一般に解決できない困難さが問題となる。・・・境界線を引くことは困難である。」

このように、ノイマンは、継続的源泉説の不確実な点を認めている。

2 シャンツによる継続的源泉説批判

シャンツは、ノイマンの継続的源泉説について、主に次の3点を理由に批判を展開した。

(1) 継続的源泉説批判①

「継続的取得源泉」の名に値するものは何かと聞かれると、誰もが困惑するであろう⁽¹⁶⁸⁾。」

図表 2-9 は、ノイマンが、「継続的取得源泉」であるとしている項目について、シャンツが「継続的取得源泉」にあたらないとする理由を具体的に示したものである⁽¹⁶⁹⁾。

図表 2-9 「継続的取得源泉」に該当しない具体例

具体例	「継続的取得源泉」にあたらないとする理由
資 本	倒産や強制競売によって巨額の資本損失を蒙る可能性がある。
国債証券	ギリシャ等の国債証券は、取得源泉がほとんど継続せず、多額の利子や資本を失った経験がある。
家や土地	家は崩壊し、流失し、土地があらされたりすることもある。
機 械	技術の進歩により無価値になり、競争の中で無用になってしまうこともある。
労 働	労働を全く抽象的なものと考えたと、確かに継続的取得源泉であるが、労働力にまで遡ってみると全く継続的ではない。というのは、労働力があっても失業という現象が現れるからである。

(資料出所) Schanz,G.,a.a.O.,S.19.をもとに筆者が作成。

⁽¹⁶⁸⁾ Ebenda,S.19.

⁽¹⁶⁹⁾ Ebenda,S.19.

図表 2-9 の具体例のように、シャンツは、継続的取得源泉とはいっても、それ自体が消滅することさえあり、継続的取得源泉と非継続的取得源泉との区別の基準が明らかでなく、また真に継続的取得源泉と呼ぶものがあるかどうかも問題であるとして、このような不確実な概念を所得概念の基礎に置くことはできない、としたのである⁽¹⁷⁰⁾。

(2) 継続的源泉説批判②

「ノイマンは財産の価値増加を所得に含めているが、財産の価値増加は継続的取得源泉の「規則的結果」ではない⁽¹⁷¹⁾。」

その理由として、次のような具体例を挙げている⁽¹⁷²⁾。

- 在庫品や機械の価値の下落はきわめて頻繁に見られる。
- ノイマンが所得に含めている景気利益も、きわめて頻繁に景気損失が生じることがあるという意味で、継続的取得源泉の規則的結果ではない。

このように、シャンツは、継続的取得源泉からの「規則的結果」としては、「財産の価値増加」だけではなく「財産の価値減少」も起こりうるという意味で、「財産の価値増

⁽¹⁷⁰⁾ このノイマンに対するシャンツの批判について、金子宏教授は次のように反論している。

「この批判は、必ずしも正確ではないように思われる。たしかに、特定の個人にとっての収入の源泉という観点から見れば、いずれはそれを失う危険は常に存在するわけであるから、厳密な意味では継続的源泉は存在しないかもしれない。しかし、そのような個人を離れて類型として見れば、継続的に利益を生み出す源泉という観念は論理的には十分に成り立つ余地がある。もちろん、その場合にも何が継続的な源泉で何が非継続的なそれかを区別する基準は決して明確ではないが、立法上ある種の源泉を継続的な源泉として特定することは可能である。あとに残るのはその特定の可否の問題であり、それは結局は政策判断の問題に帰するといえよう。このように考えると、継続的源泉説は他の二つの見解に比較してより明確であり、実際的価値も高いと考えられる。」(金子宏、前掲書、20 ページ。)

⁽¹⁷¹⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.20.

⁽¹⁷²⁾ Ebenda,S.20.

加は規則的ではない、すなわち不規則な結果である」ことを指摘していると考えられる。

(3) 継続的源泉説批判③

「ノイマンの所得概念は徴税で実施されているような所得分類の基礎となりうる、という点も正しくない。新しい税法が、申告者に一層の正確さを要求し徴税業務を軽減するために、多様な所得源とそこから発生する収入の分類を規定しているという点だけは確かである。しかし、税法や租税統計が我々に対して、土地所有、営業、資本、営利活動からの所得を何らかの形で示してくれている、と考えるのは早計である⁽¹⁷³⁾。」

シャンツも、当時の所得税法が課税対象を不明確にしている⁽¹⁷⁴⁾、という問題があることは認識していた。しかし、その不明確な法を根拠として、ノイマンが自己の所得概念を構築し、そして自己の理論を正当化していることを批判した。

(4) シャンツによる継続的源泉説批判の結論

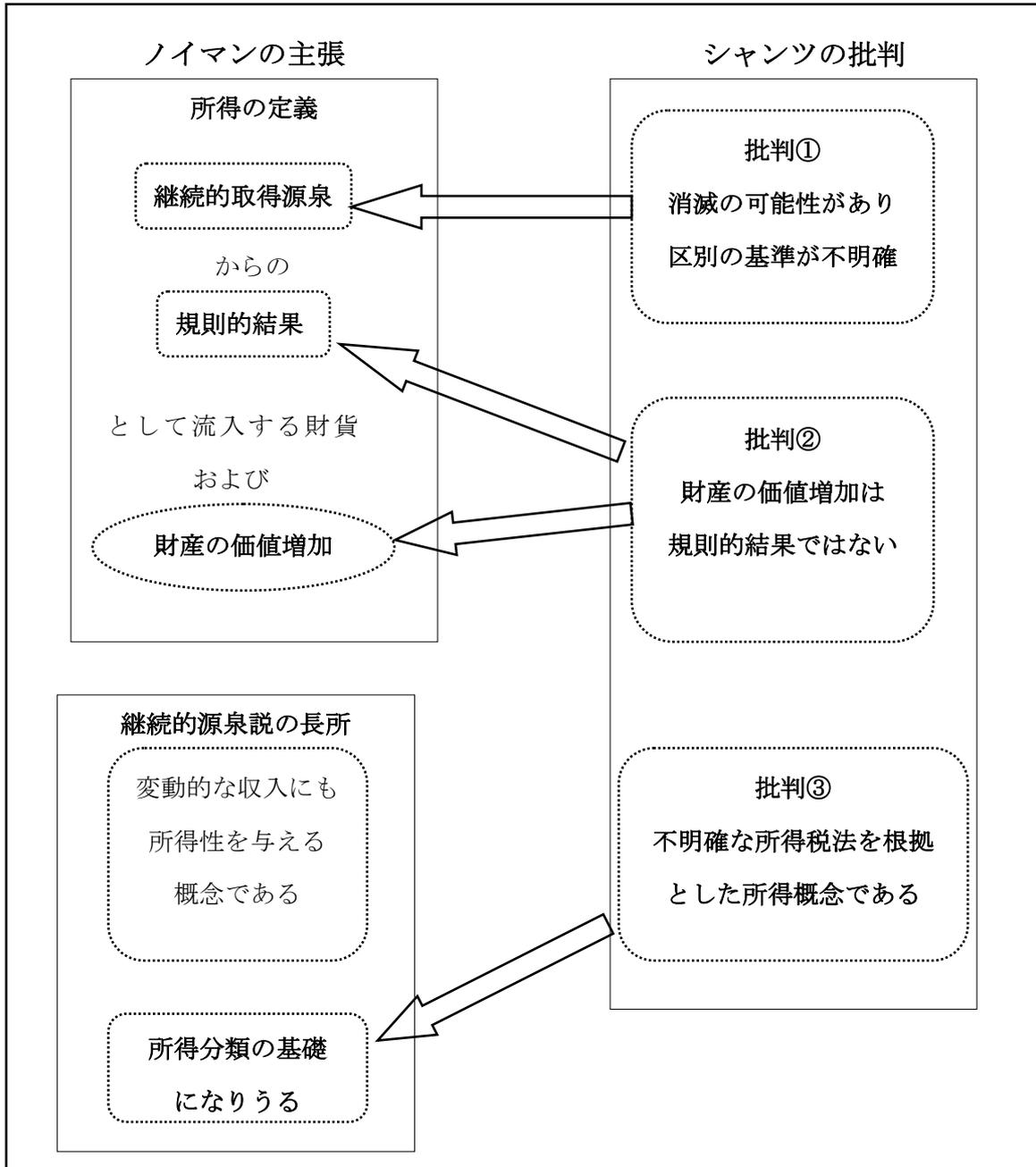
図表 2-10 は、これまで述べてきたノイマンが主張する継続的源泉説とシャンツの批判の関係を示したものである。図の左側は、ノイマンによる所得の定義およびその所得概念の長所、図の右側は、シャンツによる批判であり、矢印は、シャンツからの継続的源泉説への批判部分を示している。ノイマンの所得の定義について、「継続的取得源泉」という要因に対しては、「消滅の可能性があり区別の基準が不明確（批判①）」とし、また「規則的結果」および「財産の価値増加」という要因に対しては、「財産の価値増加は規則的結果ではない（批判②）」として批判している。また、ノイマンが継続的源泉説の長所とする点について、「所得分類の基礎になりうる」という長所については、「不明確な所得税法を根拠とした所得概念である（批判③）」として批判している。このように、継続的源泉説は、規則的反复説ほど所得を限定することはなかった

⁽¹⁷³⁾ Ebenda, S.21.

⁽¹⁷⁴⁾ 1851年および1892年のプロイセンの所得税法は、基本的には継続的源泉説の立場に立つものであるといわれる（金子宏，前掲書，23ページ。）。

が、所得以外の概念の不明確さによって、正当化されることはなかった⁽¹⁷⁵⁾。

図表 2-10 継続的源泉説に対するシャンツの批判



(資料出所) Schanz, G., a.a.O., S.18-22. をもとに筆者が作成。

(175) 奥谷健，前掲論文，338 ページ。

第6節 むすび

本章では、純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を検討し、さらに、ゲオルグ・シャンツの論述にしたがって純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を考究してきた。本章の内容は次のように要約できる。

- (1) 所得概念の議論においては、源泉思考と維持思考という2つのアプローチがあり、源泉思考をとるものが「所得源泉説」であり、維持思考をとるものが「純資産増加説」である。「所得源泉説」は、基本財産と収益を明確に区別し、収益がどこから流入したかを問題にするのに対し、「純資産増加説」は、従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分を所得とする。両説にとって最も対極的にあるのは、「臨時的・非反復的收入」についての考え方であり、「所得源泉説」はそれを所得に含めないとするのに対し、「純資産増加説」はそれを所得に含めるとする。
- (2) 所得概念と収益・費用概念の関係について、シャンツの考え方によれば、「総収益」から「諸費用」を控除したものが「純収益」となり、「純収益」から「債務利子」を控除したものが「純利益」となる。この「純利益」は、「規則的・反復的收入」に該当するものであり、「所得源泉説における所得」となる。さらに、「純利益」に「臨時損益」を加減したものが「純資産増加説における所得」であり、これは、「規則的・反復的收入」だけでなく、「臨時的・非反復的收入」をも含むものである。
- (3) 収益・費用概念と収入・支出概念について、所得源泉説では、「入り来る、あるいは、出て行く貨幣」の源泉、すなわち、具体的な財貨の流入・流出の「源泉（抽象的財貨運動）」から所得を規定するため、「収益・費用計算」を行う損益計算書を重視するのに対し、純資産増加説では、「入り来たる財貨の余剰分」、すなわち、具体的な財貨の流入・流出「そのもの（具体的財貨運動）」から所得を規定するため、「収益収入・費用支出計算」を行う貸借対照表を重視する。
- (4) 所得源泉説の第1類型である経済活動説は、「経済活動から生じる収入」のみを所得と考え、臨時的・非反復的收入は所得としないとして、ロツシャーとフォッケによって唱えられた。しかし、シャンツは、ロツシャー説に対して、「経済活

動（計画的活動）に基づく臨時的・非反復的收入」が存在するにもかかわらず、そのような収入を所得としない矛盾を批判した。またフォッケ説に対しては、「販売活動により収入を得た販売者」と「贈与により収入を得た受贈者」という具体例をあげ、双方ともに同質の給付能力を得ているにもかかわらず、前者は所得とみなし、後者は所得としないことの矛盾を批判し、シャンツは経済活動説を退けた。

(5) 所得源泉説の第2類型である規則的反復説は、「規則的反復性をもって源泉から流入する財産の総額」を所得と考え、経済活動説と同様に、臨時的・非反復的收入は所得としないとして、コーン・グート・ワグナーによって唱えられた。規則的反復説に対して、シャンツは、①所得の規則的反復性が保証されることはないこと、②規則的に反復して所得を得ようと努力することが所得概念の決定的・本質的要因にはなりえないこと、の2つを理由に批判をした。そして、シャンツは、自己の所得理論として、「我々が知りたいのは、自己の資本を消費することなく、または、債務を負うことなく、一定期間内にどれだけの経済的給付能力を取得するかということ」であり、「規則的に反復するかどうかは重要なことではない」として、規則的反復説を退けた。

(6) 所得源泉説の第3類型である継続的源泉説は、「継続的取得源泉からの規則的にして通常の結果として流入する財貨等および財産の価値増加」を所得と考え、これまでの2説と同様、臨時的・非反復的收入は所得としないとして、ノイマンによって唱えられた。継続的源泉説に対して、シャンツは、①「継続的取得源泉」は消滅の可能性があること、また区別の基準が不明確であること、②「財産の価値増加」は「規則的結果」ではないこと、の2つを理由に批判をした。さらに、ノイマンが、自己の所得理論の長所として「所得税法における所得分類の基礎になりうる」とした点について、「不明確な所得税法を根拠とした所得概念である」として、継続的源泉説をも退けた。

私見では、ドイツの所得概念論争における重要な問題は、「根本思考として所得の源泉と資本維持をどのような視点から捉えるべきか」ということであると考えられる。すなわち、「所得の源泉」という「所得を質的な視点（担税力の有無）で捉えるべきか」、「資本維持」という「所得を量的な視点で捉えるべきか」、あるいは「所得を質的・量

的両方の視点から捉えるべきか」ということが問題となる。本章では、「所得の源泉」を根本思考とする所得源泉説の特徴の一端を解明した。しかし、ドイツにおける所得概念論争について、その対立構造の本質を浮き彫りにするには、当然、対極にある「資本維持」を根本思考とする純資産増加説の特徴を解明する必要がある。

第3章

ドイツにおける純資産増加説の実務的發展

第1節 はじめに

ドイツにおける所得概念論争は、1832年に始まり、「所得源泉説」の中における「源泉」に関する諸説の対立の後⁽¹⁷⁶⁾、1896年にシャンツが「純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)」⁽¹⁷⁷⁾と呼ばれる理論を明らかにしたことにより終結したとされている⁽¹⁷⁸⁾。その後、このシャンツ理論は1920年のライヒ所得税法にも採用され⁽¹⁷⁹⁾、また諸外国の税制にも強い影響を与えたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きい。

シャンツは、『所得概念と所得税法』と題する論文において、まず、所得源泉説の3類型とされる「経済活動説」、「規則的反復説」、「継続的源泉説」について、具体例を

⁽¹⁷⁶⁾ この対立を武田隆二教授は、「源泉思考の枠内での精密化論争と特質づけることができよう。」とされている（武田隆二『所得会計の理論』同文館、1970年、26ページ。）。

⁽¹⁷⁷⁾ 「Vermögen」は「財産」あるいは「資産」と翻訳されるが、本章では、「財産」の翻訳に統一する。但し、「Reinvermögen」と表現される場合、「Rein（純）」および「Vermögen（財産）」となり、本来、「純財産」と翻訳されるべきところであるが、現代の会社法による計算規則においては、このような資産と負債の差額概念を「純資産」と表現しているため、本章においても「純資産」の表現を採るものとする。従って、「Reinvermögenszugangstheorie」は「純資産増加説」と表現する。

⁽¹⁷⁸⁾ ドイツの所得概念論争の流れについては次の文献が詳しい。篠原章「ドイツにおける所得概念論争 — シャンツの所説を中心に —」『成城大学経済研究』第95号、1987年1月、260-261ページ。

⁽¹⁷⁹⁾ 辻山栄子教授は、「・・・シャンツは、財政学者であると同時に現実の所得税制立案者として、・・・」としている（辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店、1991年、37ページ。）。

入れながら各説の批判をした後、自らの所得理論である「純資産増加説」を展開した。従って、シャンツの純資産増加説は、当時の代表的な所得理論であった所得源泉説の批判修正の上に築き上げられた理論であるといえることができる。

所得源泉説と純資産増加説において争点となる問題は、贈与物や相続財産のような「臨時的・非反復的收入」を所得と認識するかどうかにある。所得源泉説は、「臨時的・非反復的收入」を所得に含めないとするのに対し、純資産増加説は、それを所得に含める。しかし、このように所得を狭義（制限的）に捉える所得源泉説には、その所得概念に不明確な要因が多く含まれていた。シャンツは、所得を広義に捉える「包括的所得概念」として純資産増加説を打ち出すことにより、所得源泉説による所得概念の不明瞭性を除去しようとした。さらに、価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性を示唆する理論である点も注目すべきところである⁽¹⁸⁰⁾。

かかる認識に基づき、本章の目的は、シャンツの論述に従い、ドイツの所得概念論争において「所得源泉説」の対極にあった「純資産増加説」の特徴を浮き彫りにするとともに、所得理論にとって最も重要な問題である「価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性」を考究することにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) シャンツの純資産増加説の原型となった所得理論を概説するとともに、シャンツ理論に至るまでの思考を分析すること（第2節）。
- (2) シャンツが考える所得概念の方向性とそれに基づき展開される純資産増加説の根本思考を浮き彫りにするとともに、その中で示唆されている2つのカテゴリーの思考を明らかにすること（第3節・第4節）。
- (3) シャンツの論述に従って、純資産増加説に基づく価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性について考究すること（第5節）。

第2節 純資産増加説の原型理論

純資産増加説は、発展史的にみれば、所得源泉説の不明確な所得概念を除去すべく展開された所得理論である。しかし、系譜的にみれば、違う流れを見ることができる。

⁽¹⁸⁰⁾ 金子宏『所得概念の研究（所得課税の基礎理論 上巻）』有斐閣，1995年，26ページ。

1 ヘルマン説

シャントツの純資産増加説は、系譜的にみれば、ヘルマン（Hermann,F.B.W.）の所得理論の流れに属している。このヘルマン説こそが、シャントツの広義（包括的）所得概念たる純資産増加説の原型理論であるとされる⁽¹⁸¹⁾。シャントツによると、「ヘルマンは、所得概念を誤った見解と紛糾から解放した」⁽¹⁸²⁾とされる。ヘルマンは、ドイツの所得概念論争の始まりとされる1832年に、所得を次のように定義づけている。

「所得とは、一般に貨幣額で表わされるものではあるが、それは真に所得たる貨幣（そのもの）ではなく、個人が貨幣を入手しうるような経済財であることは明らかである。所得について語るとき、これらの経済財が一定の規則性をもって流入するということを、我々は当然のことと考えている。所得とは、個人が自己の資本を損なうことなく消費しうる個人の収入部分である。すべての支出が消費を表わすものでもなければ、すべての収入が所得を表わすものでもない。所得は、一定期間に個人が処分できるようになった財の総額である。これらの財は有形のものもあれば、無形のものであることもある。」⁽¹⁸³⁾

ヘルマンの所得定義には、所得概念の二面性に着目した次の2つの要因を見出すことができる⁽¹⁸⁴⁾。

① 「一定の規則性」・・・所得源泉の規則性（周期性）

(181) 武田隆二，前掲書，23 ページ。

(182) Schanz,G.,*Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze*, in *Finanz-Archiv*, 13.Jahrg.,1896,S.6.

(183) Hermann,F.B.W.,*Staatwirtschaftliche Untersuchungen*,1832,S.297.

In: Paul.H.Wueller,Concepts of Taxable Income I—The German Contribution, *Political Science Quarterly*,Vol.53 No.1,March 1938,p.90.傍点は筆者。

(184) 武田隆二，前掲書，24 ページ。辻山栄子，前掲書，35 ページ。

②「個人が自己の資本を損なうことなく消費しうる」・・・資本維持

しかし、この二面性は、シャンツによる評価に至るまで、十分な体系的検討がなされることなく⁽¹⁸⁵⁾、そのほとんどが「所得源泉」の性格をめぐる論争となってしまった。

ヘルマンは、所得に関して、次のようにも定義している。

「ある一定期間内に、食い込まず存続するある個人の基本財 (Stammgut) に新たに付け加わり、それゆえに、かかる部分を任意に使用することのできる経済財もしくは交換財の総額 (Summe der wirtschaftlichen order Tauschgüter) である。」⁽¹⁸⁶⁾

ただし、臨時的・非反復的収入について、ヘルマンは、次のように述べている。

「個人は新しい財貨を対価なしに他の者から得ることができる。しかし、これは単に分配における変更にすぎず、全国民所得の増加ではないから、我々はそれを無視することができる。」⁽¹⁸⁷⁾

この言葉に表れているように、ヘルマンは、臨時的・非反復的収入を所得から除外している⁽¹⁸⁸⁾。この点で、シャンツの純資産増加説とは異なる。すなわち、シャンツの純資産増加説は、所得を包括的に構成するために、ヘルマンが定義づけた「所得源泉の規則性 (周期性)」および「資本維持」という二面性の理論を補修して登場したものであると考えられる⁽¹⁸⁹⁾。

⁽¹⁸⁵⁾ 辻山栄子教授は、この二面性について次のように指摘している。「この定義はきわめて荒削りなものであって、ふたつのテストが具体的に何を含意しているかは必ずしも明らかではない。」(辻山栄子, 前掲書, 35 ページ。)

⁽¹⁸⁶⁾ Hermann, a.a.O., S.299. In: Schanz, G., a.a.O., S.6, Anm. 2).

⁽¹⁸⁷⁾ Hermann, F.B.W., a.a.O., S.299.

⁽¹⁸⁸⁾ 金子宏, 前掲書, 27 ページ。

⁽¹⁸⁹⁾ 神戸正雄『租税研究』第1巻, 弘文堂書房, 1919年, 125ページ以下。奥谷健「市場所得

このように、ドイツにおいて、初めに所得概念の正式な公式化を試みたのは、ヘルマンであった。当時、ヘルマンの所得定義およびこの定義に結びつく所得学説は、広く承認されていた⁽¹⁹⁰⁾。

2 シュモラー説

系譜的にみて、ヘルマンの所得定義を引き継ぐ所得理論を唱える者にシュモラー (Schmoller,G.v.) がいる。シュモラーは、1863年、「租税論の基本原則と関連せる所得の理論について」⁽¹⁹¹⁾と題する論文の中で、広範囲に亘る学説史に基づき、ヘルマンの所得定義を検討し、その定義を拡大した。シュモラーは、論文の中で次のように述べている。

「所得とは、個人が自己の財産に食い込まずに、自己および家族のため、精神的・物質的欲望のため、享楽と目的のため、これを端的に表現すれば、個人生活の向上のために、ある経済期間内に使用しうる資金総額である。所得とは、我々がヘルマンに従って把握するように、何ら収益範疇に属するものではなく⁽¹⁹²⁾、また任意の経済的計算例の産物でもない。それは生ける全体であって、欲望満足 (Bedürfnisbefriedigung) と関連ある個人生活の概念から結果的に生じるものである。このことは、我々の所得概念の真の基礎であって、かつ、所得概念は生産過程と間接的な関係に立つにすぎないものである。交換取引において現れる種々の財貨や種々の行為から生じる純収益のみならず、自己所有の家屋・馬・庭園を

説の生成と展開 (二)』『民商法雑誌』第 122 巻第 3・4 号, 2000 年 8 月, 619 ページ。

⁽¹⁹⁰⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.6.

⁽¹⁹¹⁾ Schmoller,G.v.,Ueber die Lehre von Einkommen in ihrem Zusammenhang mit den Grundprinzipien der Steuerlehre,*Zeitschrift für die gesamte Staatswissenschaft*,19.Jahrg. In: Ebenda,S.6,Anm.3).

⁽¹⁹²⁾ 所得はしばしば収益から説明されるが、しかし、それ自体何ら収益的性質のものではない。すなわち、総収益でもなければ、純収益でもなく、それ自体のカテゴリーである (Schanz,G.,a.a.O.,S.6,Anm.5.)。

利用する場合、あるいは、単にかかる利用の可能性を享受する際にも、存在するすべての直接的費消もまた所得に属するのである。数少ない浪費家の場合を除けば、すべての欲望満足は、所得に基づかなければならない。誰も所得なしに、継続的に自己のために支出をなすことはできない。それゆえ、我々は所得を個人の全経済的規模すなわち全経済力 (totale wirtschaftliche Kraft) を推し測るものであると考えている。—我々の所得概念において、最も多様性のあるものと可変的なものが問題となるが、しかしながら、あらゆる変化の中であって、一つのことが依然として残るのである。すなわち、それは種々の一切の諸要素を一つの公分母に還元する可能性、すなわち、我々が所得の全体性 (Totalität) と名づけるものの種々の構成要素と種類のすべてに対し、またその多様な源泉と現象形態に対して、少なくとも、接近せる一つの貨幣的表現を見出す可能性である。」⁽¹⁹³⁾

シュモラーの所得定義は次のように要約できる。

- ① 所得とは、自己の財産に食い込むことなく、個人生活の向上のために、経済期間内に使用しうる資金総額。
- ② 従って、所得は「個人の全経済力」を表現するものである。
- ③ これにより、多様な源泉と現象形態に対して、一つの貨幣的表現を見出す可能性が与えられる。

このように、シュモラーの所得概念は「資本維持」を重視する考え方である。しかし、当時のドイツでは、一般に、「資本維持基準」という表現が用いられることなく、ヘルマンとシュモラーの系列の所得概念は、「消費基金説 (Konsumtionsfondstheorie)」という呼称が与えられていた⁽¹⁹⁴⁾。ヘルマンにしてもシュモラーにしても、所得概念に

⁽¹⁹³⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.6-7. 武田隆二, 前掲書, 24-25 ページ。

⁽¹⁹⁴⁾ 「消費基金説」の概念上の特徴は、所得と消費を結びつけるというところにある。例えば、自分と自分の家族を扶養する手段が「所得」であり、これは彼が理性に従って「消費」して

ついて、これ以上の懐疑論的な分析は行われていない。

3 マンゴルト・ミットホーフ説

マンゴルト (Mangoldt) とミットホーフ (Mithoff)⁽¹⁹⁵⁾ は、本質的にはヘルマンの所得定義を支持するものであるが、「経常所得」と「経常外所得」とを次のように区別する考え方をとる。

「大多数のあらゆる経済にみられる規則的に繰り返される所得 (regelmässig wiederkehrende Einkünfte) は経常所得とし、僥倖的利得、相続財産、贈与物等のように、規則的に繰り返すことを期待しえず一時的にある人の収入となるような財貨を経常外所得として対比される。」⁽¹⁹⁶⁾

このように、マンゴルトとミットホーフは、富くじ利益のような僥倖的利得や相続財産のような臨時的・非反復的收入を「経常外所得」と定義づけた。これに対して、シャンツ理論においては、経常所得も経常外所得も区別することなく、ともに給付能力をもつ純資産増加分として所得概念に包括する考え方をとる。マンゴルト・ミットホーフ説は、シャンツの純資産増加説とは若干異なる考え方ではあるものの、「経常外収入も所得を構成する」という点で決定的な対立をなすものではなかった。

4 純資産増加説に至るまでの思考分析

図表 3-1 は、ドイツの所得概念論争における「思考」、すなわち、「源泉思考と維持思考」について、その強調の変遷を私見により図で示したものである。ドイツの所得概念論争における思考は、この図表に基づいて、シャンツの純資産増加説に至るまで次のような流れにまとめることができる。

よいものとなる。ただし、基幹財産を損なわないという条件が付される (篠原章, 前掲論文, 264 ページ)。

⁽¹⁹⁵⁾ Mangoldt, *Volkswirtschaftslehre*, 1868, S.300; Mithoff in Schönbergs Handbuch, 3. Aufl., I, S.576. In: Schanz, G., a.a.O., S.8, Anm.1).

⁽¹⁹⁶⁾ Schanz, G., a.a.O., S.8.

①論争初期 . . . ヘルマン・シュモラー等の消費基金説の時期。

ドイツの所得概念論争が始まる。所得概念の二面性、つまり源泉思考と維持思考の両方がとられる。思考の強調の程度は、源泉思考が「強」であり、維持思考は「中」程度であると考えられる。

②論争中期 . . . ロッシャー・コーン・ノイマン等の所得源泉説の時期。

多くの論者により、専ら源泉思考の側面から概念規定の精密化の方向をたどる。このことから、所得概念論争は、源泉思考の枠内での精密化論争として特徴づけることができる⁽¹⁹⁷⁾。従って、思考の強調の程度は、源泉思考が「強」となり、維持思考が「弱」程度であると考えられる。

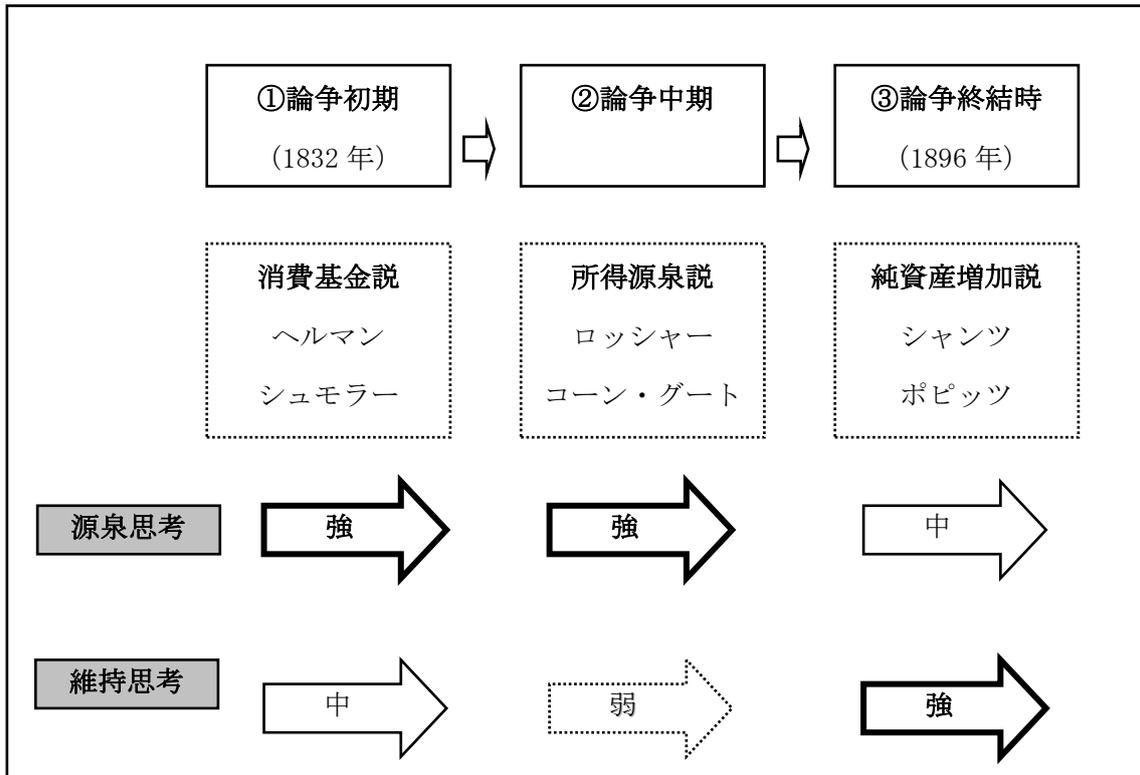
③論争終結時 . . . シャンツの純資産増加説の時期。

それまで見失われていた維持思考が復活し、更に補強される。この維持思考の復活こそが、近代的所得理論の母形となった⁽¹⁹⁸⁾。従って、思考の強調の程度は、源泉思考が「中」、維持思考が「強」となると考えられる。

(197) 武田隆二，前掲書，26 ページ。

(198) 同上書，26 ページ。

図表 3-1 ドイツの所得概念論争における思考分析



(資料出所) 筆者作成。

第3節 所得概念と純資産増加概念

1 所得概念の方向性

所得概念において、経済的发展全体の中で重要な役割を果たすのは、「個人(Person)」である。従って、所得概念においては「人的側面」が前面に立つということが出来る⁽¹⁹⁹⁾。この点について、シャンツは、次のように述べている。

「我々は、ある個人が一定期間内にどれだけの独立した経済力 (selbständige wirtschaftliche Kraft) を示すかを知りたいのであり、また、その個人が自己の財産を費消せず、あるいは、他人資金(債務)を調達することなしに、当該期間内にどれだけ資金を処分することができる状

⁽¹⁹⁹⁾ 同上書, 31 ページ。

態にあるかを知りたいのである。」⁽²⁰⁰⁾

このような方向性をもつ所得概念が、無条件に必要とされるのである。シャンツは、その理由としては、次の3点を挙げている⁽²⁰¹⁾。

- ① 利益社会の社会構成について認識するため。
- ② 財の配分における諸事象を正しく評価するため。
- ③ 個人はその給付能力に比例して国家を支えなければならないという思想が支配しているため。

武田隆二教授は、シャンツが意図する所得概念についての考え方を次の2点にまとめておられる⁽²⁰²⁾。

- I 所得概念は「独立した経済力」の把握という方向に確立すべきである（前記①②）。
- II 所得概念は「給付能力に比例した」公的負担をなすべきものであるという租税制度上の必要性がある（前記③）。

この所得概念に対する2つの思考は、シャンツの「純資産増加概念の根本思考」ともいうべき重要な方向性であると考えられる。

2 純資産増加説への展開

シャンツは、所得概念において必要とされる方向性を示したが、そこで示した方向性に基づき、所得について次のように述べ、「純資産増加説」を展開した。

「自己の（従来）の財産に食い込むことなく、自己の目的のために使用

⁽²⁰⁰⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.5. 傍点は筆者。

⁽²⁰¹⁾ Ebenda,S.5-6.

⁽²⁰²⁾ 武田隆二，前掲書，31-32 ページ。

することのできる資金の総額を得るためには、用益 (Nutzungen)、価値の増加 (Wertsteigerungen)、第三者の貨幣価値ある給付 (geldwerte Leistungen Dritter) を含む、先に述べた範囲における種々の純収益 (Reinertrag) のみならず、贈与、持参金、富くじ利益、相続財産等のごとき一切の収入および第三者からの援助もまた考慮しなければならない、というのは疑いの存しないところである。というのは、ある人が富くじ利益もしくは相続財産等を得て、それを消費するとしても、彼はその収入前にあったよりも貧しくなっていないからである。同様に、このような概念設定の必然的な結果として、債務利子 (Schuldzinsen) および財産損失 (Vermögensverluste) は控除項目である。ある人が貸付債権を失い、あるいは、無価値になった株式を所有する場合、彼の (従来) の財産は食い込みを生じたことになる。概念の首尾一貫した確定に際して、所得とは一経済における一定期間内に生じた「純資産の増加 (Zugang von Reinvermögen)」として現れる。」⁽²⁰³⁾

シャンツによる所得概念の定義は、次のような数式で表すことができる。

$$\text{所得} = \text{【純収益】} + \text{【相続財産等の臨時的・非反復的收入】} - \text{【債務利子・財産損失】}$$

また、**図表 3-2** は、この数式を図で示したものである⁽²⁰⁴⁾。このように、シャンツによれば、「所得」と「純収益」とは一致するものではなく、その範囲を広くとらえている。

⁽²⁰³⁾ Schanz, G., a.a.O., S. 7.

⁽²⁰⁴⁾ 純収益とは、総収益から諸費用を控除したものである。

図表 3-2 シャンツの所得概念と純収益の関係

純 収 益	債務利子・財産損失
相続財産等の 臨時的・非反復的收入	シャンツの 純資産増加説による 所得

(資料出所) 筆者作成。

3 「純資産増加」の定義

シャンツは、所得概念と収益概念とを明確に区別し、「人的側面」が前面に立つ所得概念は、純資産の増加として現れることを明らかにした。そこから、シャンツは「純資産増加」についての思考を次のように展開した。

「我々は、ある人が、従来の財産を減少させることなく、それについて自由に処分しうるようなものとして、一定期間内にその人に流入したものを認識させるような概念を、確かになお必要とする。この概念が所得である。それは、一定期間において、どれだけの給付能力 (Leistungsfähigkeit) が、その個人に導入されたかということを示すのである。この概念は、用益および第三者の貨幣価値ある給付を含む「一定期間の純資産の増加 (Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts) として示される。」⁽²⁰⁵⁾

また、シャンツは、自己の見解が商人の見解と類似するものである点を次のように強調している。

「秩序だった簿記を行っている事業家が、その年度の総利益 — もちろん、ここでは家計費が控除されていないということが前提される — を財産増加の観点 (Geisichtspunkt des Vermögenszugang) から観察するという、すでに今日行われていること、それがここで一般化されている。

⁽²⁰⁵⁾ Schanz, G., a.a.O., S.23.

このような方法で、統一的な見解に到達するのである。」⁽²⁰⁶⁾

さらに、シャンツは、「純資産増加」概念について、「基本財産の増加」概念および「財産状態」概念との関係について、次のように述べている。

「このような「純資産の増加」は、ある時点で存在する純資産部分を総括する「財産状態 (Vermögensstand)」と混同されるべきではなく、それは「基本財産の増加 (Zugänge zum Stammvermögen)」でもない。純資産の増加分が、それ自体再び利益もしくは用益を生み出す財産となるかどうかは、まずそれを使用するかどうかということに依存するのであって、それが使用されない場合にはじめて利益もしくは用益を生み出す財産になるのである。」⁽²⁰⁷⁾

そして、シャンツは、純資産増加としての所得の内容を次のように規定している。

「そこで、我々は、すべての純収益および用益、第三者の貨幣価値ある給付、すべての贈与物、相続財産、遺贈、富くじ利益、保険金、保険年金、各種の景気利益を所得に含め、あらゆる債務利子および財産損失を控除するのである。」⁽²⁰⁸⁾

このように、シャンツによる所得概念において、「給付能力 (Leistungsfähigkeit)」が重要な要因とされる。すなわち、「ある個人にどれだけの給付能力 (担税力) が付加し

⁽²⁰⁶⁾ Ebenda,S.23. 清永敬次教授は、シャンツの所得概念が商人の見解と類似する点を強調していることについて、「彼の所得概念と商人の見地の関連について、更にそれ以上の何ものかを引出そうとすることは無理のようである。」として、その主張に限界があることを指摘しておられる (清永敬次「シャンツの純資産増加説 (一)」『税法学』第 85 号, 1958 年, 15 ページ)。

⁽²⁰⁷⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.23.

⁽²⁰⁸⁾ Ebenda,S.24.

たか」ということが重要であり、それが、どのような性質のものであるかということとは関係なく、「純資産の増加 (vermögenszugang)」をもって「給付能力の増加」と判断するものとされる。

4 最適な所得概念たる純資産増加説

シャンツは、彼の論文の第一部後半で、所得概念の必要性について、次のように述べている。

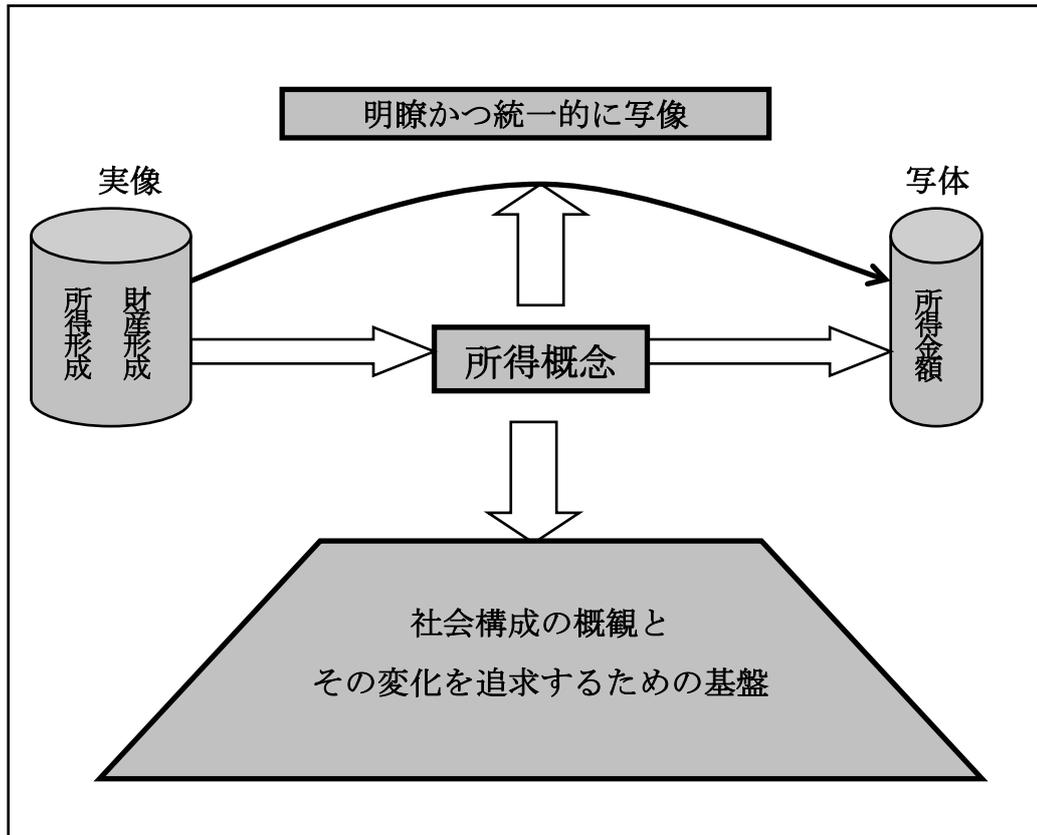
「所得概念は、所得形成や財産形成 (Einkommens- und Vermögensbildung) の種類について、明瞭かつ統一的な写像 (Bild) を得るために一つの意味をもつばかりでなく、それは社会構成を概観し、その変化を追求するための基準として役立つのである。」⁽²⁰⁹⁾

図表 3-3 は、シャンツの「所得概念の必要性」に関する思考と武田隆二教授の「測定行為」に関する思考に基づき、筆者が2つの思考を融合して図示したものである⁽²¹⁰⁾。この考え方によれば、所得概念は、現にある認識対象である「所得形成・財産形成」という「実像」を、「所得概念」というルールに従って明瞭かつ統一的に「写像」し、その結果、「所得金額」という「写体」を得るという重要性をもつのである。さらに、所得概念は、社会構成の概観とその変化を追求するための基盤（基準）となる。シャンツは、この2つを理由に所得概念は必要であるとする。

⁽²⁰⁹⁾ Ebenda, S.30.

⁽²¹⁰⁾ ここでは、「事実関係システム」が、「測定システム」(=会計システム)を通じて、最終的に「数関係システム」としての財務諸表にまとめられる関係(写像する過程)を参考にしている(武田隆二『最新財務諸表論(第11版)』中央経済社、2008年、2-5ページ)。

図表 3-3 シャンツによる所得概念の必要性



(資料出所) 筆者作成。

そして、シャンツは、所得概念の必要性を説いた後、彼の論文の第一部の締めくくりとして、次のように結んでいる。

「要するに、租税制度の観点から、我々によって確定された所得概念が最も適当なものである。他の定義とは異なり、我々の所得概念は、できるだけ明確な境界線を作り上げ、その境界線をできるだけ広くとり、しかし常に実際の新たな財の増加、つまり、取得者の実際の到富

(Bereicherung) と考えられるもののみを含むようにしている。それ故に、まさに、十分、この概念から出発し、かつ、この概念を基礎におくことができるのである。」⁽²¹¹⁾

⁽²¹¹⁾ Schanz, G., a.a.O., S.31.

すなわち、シャンツは、「実像」と「写体」を明瞭かつ統一的に「写像」し、社会構成の概観とその変化を追求するための基盤となり得る所得概念としては、「純資産増加説」が最も適当であるとしている。なぜなら、次の2つの理由が考えられる。

- ① 所得の「境界線が明確かつ広範」であることから、明瞭かつ統一的な写像が可能であること。
- ② 所得には「新たな財の増加（実際の到富）のみ」を含むものとすることから、社会構成の概観とその変化を追求するための基盤となり得ること。

この考え方は、**第3節1**で述べた、所得概念のあるべき方向性、すなわち、「独立した経済力の把握」（①に合致）と「給付能力に比例した公的負担」（②に合致）、の考え方にも合致するものと考えられる。

第4節 純資産増加説における2つのカテゴリー

1 シャンツによる2つのカテゴリーの示唆

シャンツの「純資産増加」概念については、**本章第3節3**において述べたところであるが、そこで検討した概念の中に、本質的に区別されるべき2つのカテゴリーを汲み取ることができる⁽²¹²⁾。次の2つの引用は、シャンツによって、当該2つのカテゴリーが示唆されている部分であり再掲する。

- ① 「我々は、ある人が、従来の財産を減少させることなく、それについて自由に処分しうるようなものとして、一定期間内にその人に流入したものを認識させるような概念を、確かになお必要とする。この概念が所得である。それは、一定期間において、どれだけの給付能力が、その個人に導入されたかということを示すのである。この概念は、用益お

⁽²¹²⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，34-35 ページ。

よび第三者の貨幣価値ある給付を含む「一定期間の純資産の増加
(Reinvermögenszugang eines Bestimmten Zeitabschnitts)」として示される。」⁽²¹³⁾

- ②「このような純資産の増加は、ある時点で存在する純資産部分を総括する財産状態と混同されるべきではなく、それは基本財産の増加でもない。」⁽²¹⁴⁾

上記①および②における下線部分が、純資産増加説の中に存在する2つのカテゴリーを示唆した部分である。

①の下線部分である「一定期間内にその人に流入したものを認識させるような概念」とは、具体的には、「財貨の流入（流出も含む）」を意味するものと考えられ、従って、「一定期間の純資産の増加」として示されるのである。

また、②の下線部分である「純資産の増加は、ある時点で存在する純資産部分を総括する財産状態と混同されるべきではなく」というシャンツの主張は、所得の把握の方法として、期末における純資産の増加分の時点的・一括的な把握を否定する理論構成であることが読み取れる⁽²¹⁵⁾。さらに、②の下線部分後半である「基本財産の増加でもない」について、シャンツによれば、基本財産とは、利益もしくは用益を生み出す財産とされ、純資産の増加が使用されない場合に基本財産になる⁽²¹⁶⁾。従って、シャンツの「純資産の増加≠基本財産の増加」の思考は、純資産の増加は「期中に使用されるもの」であることを示唆していると考えられる。

また、シャンツは、上記①および②に関連する商人の考え方について、次の2つの重要な主張をしている。

- ①' 「商人は彼の年度純利益 (ganzar Jahresverdienst) を財産増加

⁽²¹³⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.22. 下線部分は筆者。

⁽²¹⁴⁾ Ebenda,S.22. 下線部分は筆者。

⁽²¹⁵⁾ 武田隆二, 前掲書[1970], 37 ページ。

⁽²¹⁶⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.23.

(Vermögenszugang) の観点から見ている。」⁽²¹⁷⁾

②' 「商人の貸借対照表は、2つの異なる時点における財産評価およびその差額の確定によって純利益を算定する。」⁽²¹⁸⁾

ここで、シャンツの論述において、①と①' の理論構成は一貫しているが、②と②' の主張の間には、その理論構成に矛盾が存在する。

つまり、所得（純利益）⁽²¹⁹⁾の把握の方法としては、シャンツ理論①および商人の見解①' とともに、「(純) 財産増加」として見る点で一致しており矛盾はない。しかし、「時点的・一括的に所得（純利益）を把握する」方法について、商人の見解②' では、そのような方法が採られるとするのに対して、シャンツ理論②ではこれを否定するのである。

シャンツが、自己の理論が商人の見解と類似するものであると主張していることは先にも述べたとおりであるが（**本章第3節3**）、このような理論構成で矛盾が見られる。この点について、シャンツ理論の解釈を行ったリオン（Max Lion）は、次のように指摘している。

「シャンツの論述は、それが商人の貸借対照表（kaufmännische Bilanz）に関係するかぎり、それが特有の曖昧さや、まさに決定的な点で不確実さを含んでいる。」⁽²²⁰⁾

このように、リオンは、シャンツ理論においては、種々の異なった解釈の可能性があることを指摘した。このような理由から、シャンツ理論は、所得の把握の方法とし

⁽²¹⁷⁾ Ebenda,S.23.

⁽²¹⁸⁾ Ebenda,S.42.

⁽²¹⁹⁾ シャンツの理論では「所得」であるのに対し、商人の見解は「純利益」としているため、「所得（純利益）」と表現する。

⁽²²⁰⁾ Max Lion,Der Einkommenbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie. In: *Beiträge zur Finanzwissenschaft* (Festgabe für Georg von Schanz), Bd. II ,Tübingen 1928,S.284.

て、①および①'の理論，すなわち，「財貨の流入および流出」，従って「純資産の増加」を基礎として展開していると言うことができる。

2 ポピッツとリオンによるシャンツ理論の解釈

シャンツによる2つのカテゴリーを示唆する部分について，シャンツ理論の解釈を行ったポピッツ（Johannes Popitz）は，次のように述べている。

「従って，収入が消費に向けられるか，あるいは財産増加に向けられるか，ということは問題にはならないのであって，収入が期中において，期首に存在する（または全くなかった）財産に付け加わり，また，その収入によって事業支出および債務利子ならびに財産減少を補償しきれない，ということ十分である。もちろん，期中に付け加わる個々の収入が，期末においてなお財産の中に留まる必要はない。さもなければ，所得概念ではなく，財産増加の概念（Begriff eines Vermögenszuwachs）が問題となり，また，所得税ではなく，財産増加税（Vermögenszuwachssteuer）が問題となるであろう。ただ，期首と期末の財産が比較されるだけでなく，また，単に収入とそれに対応する支出とが意図されるだけでなく，個別経済内における財貨の流入および流出の全体が観察されるのである。所得とは，期首に存在する財産部分に食い込むことなく，期中に処分されうるであろうすべてのものである。本質的なことは，そうすることによって，所得概念が，事実また，期中に個人に実際に流入する収入以上のことを意味し，あるいは意味しうるという点である。」⁽²²¹⁾

シャンツは，財産増加を「Vermögenszugang」と表現してきたが，ポピッツは，これを「Vermögenszuwachs」と表現している（引用文下線部分）。ここに，純資産増加説の2つのカテゴリーが明確に表現されて登場することになる。ともに，翻訳としては，「財産増加」とする以外にないが，両概念の詳細な定義づけは，ここでは行われてい

⁽²²¹⁾ Johannes Popitz, Einkommensteuer. In: *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, 4. Auf., III

Band, Jena 1926, S. 414-415. 下線部分は筆者。

ない。

しかしながら、上記の引用文下線部分である「期首と期末の財産が比較されるだけでなく」という考え方と「個別経済内における財貨の流入および流出の全体が観察される」という考え方の間には、明らかに2つのカテゴリーが読み取られる。

ポピッツによって明確にされなかった「Vermögenszugang」および「Vermögenszuwachs」という2つのカテゴリーの明確な定義づけを行ったのがリオンである。リオンは、「Vermögenszugang」および「Vermögenszuwachs」について、次のように定義している。

「Vermögenszuwachs と Vermögenszugang とは同一のものではない。
Vermögenszugang とは、ただ「個々の項目」に着目し、増加 (Zugang)
の瞬間において、それ自体財産を増加しうる個々の取引の結果である。」⁽²²²⁾

「2つの異なる時点における財産状態の比較 (残高) は、Vermögenszuwachsの確定そのものを意味する。」⁽²²³⁾

リオンの定義において、「Vermögenszugang」は、期中において「個別経済に流入しあるいは流出する財貨の全体」、従って、「財産を増加しうる個々の取引の結果」を意味するのに対して、「Vermögenszuwachs」とは、期末において残留する財産が期首財産と比較して増加する部分を意味するとされる⁽²²⁴⁾。

さらに、リオンは、「Vermögenszugang」について、次のように述べている。

「従って、すでに観察したように、「Vermögenszugang」という概念は、つまり、「拡張された収入概念 (erweiterter Einnahmegriff)」にほかならない。所得の構成要素として、継続的もしくは計画的に流入し、もしくは得られる収入が考えられるばかりでなく、一時的かつ偶然的もしくは

⁽²²²⁾ Lion, M., a.a.O., S. 287.

⁽²²³⁾ Ebenda, S. 287.

⁽²²⁴⁾ 武田隆二, 前掲書[1970], 36 ページ。

は臨時のまたは第三者から得られた一切の収入が考えられるべきである。」⁽²²⁵⁾

このように、シャンツが「純資産の増加」および「時点的・一括的な所得の把握」という2つのカテゴリーを示唆し、これをポピッツが「Vermögenszugang」および「Vermögenszuwachs」と明確に表現し、そして、リオンがこれらを「一切の財貨の流入あるいは流出、従って財産を増加しうる個々の取引結果」および「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」と定義づけた。

3 期間的純資産増加説と時点的純資産増加説

シャンツが示唆した純資産増加説の中にある2つのカテゴリーは、ポピッツが明確に表現し、リオンによって定義づけが行われた。武田隆二教授は、さらに、この2つのカテゴリーを次のように名づけることで区別される⁽²²⁶⁾。

Reinvermögenszugangstheorie : 期間的純資産増加説

Reinvermögenszuwachstheorie : 時点的純資産増加説

「期間的純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)」は、所得を「一切の財貨の流入および流出」、すなわち「運動計算 (Bewegungsrechnung)」により把握しようとする方法であり、「期間関連的計算 (zeitraumbezogene Rechnung)」が行われることから、その名称が由来する⁽²²⁷⁾。

これに対して、「時点的純資産増加説 (Reinvermögenszuwachstheorie)」は、所得を「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」、すなわち「有高計算」により把握しようとする方法であり、「時点関連的計算 (zeitpunktbezogene Rechnung)」が行わ

⁽²²⁵⁾ Lion, M., a.a.O., S.288.

⁽²²⁶⁾ 武田隆二, 前掲書[1970], 38 ページ。

⁽²²⁷⁾ 同上書, 38 ページ。例えば、備品を現金により購入する場合、一方では備品というストックが増加し、他方では現金というストックが減少する。このような財貨の増加・減少を「運動量」とよぶ(武田隆二『簿記 I (第5版)』税務経理協会, 2009年, 49 ページ)。

れることから、その名称が由来する⁽²²⁸⁾。

図表 3-4 は、純資産増加説における 2つのカテゴリーについて、シャンツに始まり、ポピッツ、リオン、そして武田隆二教授の思考に至るまでの流れを示したものである。

シャンツが純資産増加説を唱える以前は、「有高計算」に着目した理論が主流であったが、シャンツの純資産増加説以後、「運動計算」を中心とした理論構成へと重点移動していくこととなる⁽²²⁹⁾。

図表 3-4 純資産増加説における 2つのカテゴリーに至る思考の流れ

名称 論者名	Reinvermögens <u>zugangs</u> theorie	Reinvermögens <u>zuwachs</u> theorie
シャンツ	純資産の増加	時点的・一括的な 所得の把握
↓	↓	↓
↓	↓	↓
ポピッツ	「Vermögenszugang」と表現	「Vermögenszuwachs」と表現
↓	↓	↓
リオン	一切の財貨の 流入あるいは流出、 従って財産を増加しうる	期首と期末という 2時点間の財産状態の 比較による増加
↓	↓	↓
↓	↓	↓
↓	↓	↓
武田教授	運動計算 (期間関連計算)	有高計算 (時点関連計算)
	↓	↓
	期間的純資産増加説	時点的純資産増加説

(資料出所) 筆者作成。

⁽²²⁸⁾ 同上書、38 ページ。有高計算の成果決定機能については、次の文献が詳しい。武田隆二『貸借対照表資金論』同文館出版、1962 年、281-289 ページ。

⁽²²⁹⁾ 武田隆二、前掲書[1970]、38 ページ。

第5節 純資産増加説の実務的發展

1 1920年ライヒ所得税法による純資産増加説の準用

シャンツの純資産増加説は、理論としてだけでなく、実務的にも支持された。1920年ライヒ所得税法（以下、「1920年法」と略称する）は、シャンツ理論を採り入れ、その理論は所得計算規定に現れている。1920年法第33条では、次のように規定されている。

「・・・事業から生じる課税所得は、営業利益（Geschäftsgewinn）によって査定される。営業利益は、事業収入（Betriebseinnahmen）と事業支出（Betriebsausgaben）との比較に、期末における事業の製品・商品および手持品、事業に供する建物（付属物を含む）、ならびに、動産としての固定資産（機械、タイプライターなど）の有高および価額と期首におけるその有高および価額との差額を顧慮して確定することを要する。」

この規定の趣旨は、次の2点に要約できる。

- ① 事業から生じる課税所得は、事業収入と事業支出の比較による総額計算から算定される営業利益により確定する。
- ② 営業利益は、商品や固定資産などの期末有高と期首有高との差額、すなわち個別有高の変動を顧慮する必要がある。

①は一定期間に流入あるいは流出する一切の取引事象について「総額（運動）計算」により利益を算出する方法であるのに対し、②は期首と期末における個々の資産・負債の差額から「有高計算」により利益を算出する方法である⁽²³⁰⁾。つまり、損益計算の方法としては、財産法のうち、①は総額計算法、②は個別有高差額計算法になると考えられる。従って、1920年法は、部分的に「総額計算法」を採用し、部分的に「個別有高差額計算法」を採用したものであり、両計算法の結合方式といえる⁽²³¹⁾。

⁽²³⁰⁾ 武田隆二，前掲書[1962]，283-286 ページ。

⁽²³¹⁾ このような方式の規定になった理由として、総額計算を行うには「組織的な簿記記録」が

上記の定義に従えば、シャンツの純資産増加説は、①の「総額計算法」としての財産法と一致すると考えられる。しかし、1920年法は、「総額計算法と個別有高差額計算法の結合方式」としての特徴をもつことから、シャンツの純資産増加説とは形式的に一致するものではない。しかし、個別有高差額計算法が総額計算法を変形したものにすぎないことを考慮すれば、シャンツ理論と1920年法は本質的には大きな差異はなかったと考えられる⁽²³²⁾。また、武田隆二教授が区分したカテゴリーに従えば、1920年法は、期中における一切の財貨変動を所得計算の基底に置く「Reinvermögenszugangstheorie（期間的純資産増加説）」に照応するものであると解釈することができる⁽²³³⁾。

2 1925年ライヒ所得税法による純資産増加説の準用

1920年は、事業収入と事業支出の比較による総額計算と個別有高差額計算の結合方式としての特徴があった。しかし、総額計算を規定する「事業収入および事業支出」の内容については、詳細な規定が設けられていたため⁽²³⁴⁾、税務行政の面でかなり煩雑であったとされる⁽²³⁵⁾。そこで、1925年のライヒ所得税法（以下、「1925年法」と略称する）において改正が行われ、次の2つの方式が認められた。

① 収支計算による方式（第12条）

収支計算による所得計算方式については、次のように規定されている。

必要になることが挙げられる。すなわち、あらゆる納税義務者に「組織的な簿記記録」を期待することには無理があり、簿記記録を行わない商人にも所得の把握が可能となる個別有高差額計算が必要であったと考えられる（武田隆二「財産法の技術的類型」『會計』、第84巻第5号、1963年、55-56ページ。）。

⁽²³²⁾ 武田隆二、前掲書[1970年]、42ページ。

⁽²³³⁾ 武田隆二「純財産増加説の根本思考 —シャンツ純財産増加説を中心として—」『研究年報』（神戸大学経営学部）、VIII、1962年、138ページ。

⁽²³⁴⁾ 内容については、次の文献が詳しい。武田隆二、前掲論文[1963年]、55ページ。

⁽²³⁵⁾ 同上論文、56ページ。

「利益（Gewinn）は、収入が支出を超える超過額に、期末における事業の製品・商品および手持品、事業に供する建物（付属物を含む）ならびに動産である固定資産と前年度末におけるその有高とを比較して、その増加額を加え、またはその減少額を差し引いたものである。」

1925 年法では、1920 年法にあった「事業収入と事業支出との比較」という文言が、「収入が支出を超える超過額」という文言に改正されている。この 1925 年法の「収入が支出を・・・」とは、「現金の収入・支出」を意味しており⁽²³⁶⁾、この規定が適用される納税義務者は、完全な商人⁽²³⁷⁾以外の者とされている。すなわち、1920 年法の「事業収入と事業支出」とは、掛取引などを含む財貨の流入・流出により所得を計算するよう規定されているが、1925 年法においては、「商業帳簿の作成ができない納税義務者」を想定し、現金の収入・支出により簡単に所得が計算できるよう規定されたと考えられる。このように、1925 年法は、1920 年法にあった「事業収入と事業支出」を簡素化した内容となっている。

② 財産比較による方式（第 13 条）

財産比較による所得計算方式については、次のように規定されている。

「商法典の規定に従い商業帳簿を実際に作成する義務がある納税義務者、または、その義務なくして商法典の規定に従い商業帳簿を実際に作成する納税義務者にあつては、利益は、正規の簿記の諸原則に従い、期末に決定された事業財産が前期末に査定の基礎となった事業財産を超える超過額である。」

この財産比較による方式は、事業財産（純資産）の 2 時点の比較によって所得を求める方法であり、「資本比較計算法」としての財産法である⁽²³⁸⁾。従って、時点的に確

⁽²³⁶⁾ 同上論文，57 ページ。

⁽²³⁷⁾ 完全な商人とは、「商法の規定に従い商業帳簿を作成する納税義務者」とされる。

⁽²³⁸⁾ 武田隆二，前掲論文[1963 年]，56 ページ。

定される純資産の比較による所得計算方式である「Reinvermögenszuwachstheorie（時点
 的純資産増加説）」に照応するものであるといえることができる⁽²³⁹⁾。この財産比較によ
 る方式は、「完全な商人（商法の規定に従い商業帳簿を作成する納税義務者）」に適用
 され、伝統的な商人の実務慣行である財産比較による所得計算の方式を法的に立法化
 した意義をもつものである⁽²⁴⁰⁾。

3 ライヒ所得税法における純資産増加説の発展

図表 3-5 は、ライヒ所得税法における計算規定とシャンツの純資産増加説の関係を
 示したものである。

図表 3-5 ライヒ所得税法と純資産増加説の関係

項目	1920 年法	1925 年法 収支計算方式	1925 年法 財産比較方式
①計算規定	事業収入と事業支出 の比較 + 期末と期首の個別の 有高差額を顧慮	収入が支出を超える 超過額 + 期末と前年度末の 個別の有高を比較	期末の事業財産が 前期末の事業財産 を越える超過額
②対象とする商人	全商人	完全な商人以外	完全な商人
③財産法としての 計算法	総額計算法 + 個別有高差額計算法	総額計算法（簡易） + 個別有高差額計算法	資本比較計算法
④純資産増加説の カテゴリー	期間的 純資産増加説	期間的 純資産増加説	時点的 純資産増加説

（資料出所）筆者作成。

図表 3-5 に示しているように、1920 年法の計算規定は、シャンツの期間的純資産増

⁽²³⁹⁾ 武田隆二，前掲論文[1962 年]，140 ページ。

⁽²⁴⁰⁾ 武田隆二，前掲論文[1963 年]，56-57 ページ。

加説を準用し、総額計算法と個別有高差額計算法の結合方式により所得を計算するものであった。その後、この計算規定は、1925年法において、より簡素化された収支計算方式として受け継がれる。さらに、1925年法では、資本比較計算法による計算規定として財産比較方式が採り入れられ、シャンツの時点的純資産増加説への転向という特徴がみられた。

このように、シャンツ理論は、1920年法において、期間的純資産増加説として準用され、その後、1925年法において、収支計算方式としての期間的純資産増加説に受け継がれ、さらに財産比較方式としての時点的純資産増加説へと発展していったのである。このような発展は、所得計算の確実性および客観性⁽²⁴¹⁾、そして、商人の実情に即した所得計算方式の必要性⁽²⁴²⁾によるものであったと考えられる。

第6節 純資産増加説と価値増加の所得性

1 純資産増加概念と価値増加

シャンツの純資産増加説において、「給付能力」を重要な要因とすることはこれまで述べてきたとおりである。そこで、重要な問題と考えられるのが、「価値増加には給付能力が認められるのか」、すなわち、「価値増加の所得性」という問題である。実際に価値増加に課税するかどうかは別として、価値増加が所得であるのか、すなわち、「未実現の価値増加」を所得として認識するかどうかは、所得理論上、極めて重要かつ現代的な問題である⁽²⁴³⁾。ここでは、シャンツの純資産増加説に基づき、「価値増加の所

⁽²⁴¹⁾ 山下勝治「利益計算法としての財産法の限界」『企業経営研究年報』第10号、1960年、148ページ。

⁽²⁴²⁾ 武田隆二、前掲書[1970年]、45ページ。

⁽²⁴³⁾ 筆者は、「未実現の価値増加を所得として認識すべきか」ということと、「実際に未実現の価値増加に課税するか」ということは、租税政策上、別の問題と考える。未実現の価値増加の所得性について、その現代的意義を説くものとしては次の論文がある。武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第3回・最終回]リサイクリングと会計のあり方」『企業会計』第60巻第12号、2008年12月、113-123ページ；木村弘之亮「所得税法における包括的

得性」の問題を検討していきたい。

シャンツは、収益について検討している箇所、「価値増加」の問題に関して、次のように述べている⁽²⁴⁴⁾。

「価値の増加額 (Betrag der Wertsteigerungen) も収益に含めるべきであるということは、また奇異には思われないだろう。ある営業において、1万マルクの財貨の増加を得ることができた場合であれ、あるいは、企業内にすでに存在した財貨の価値を1万マルクだけ増すことができた場合であれ、この営業の収益額にとっては同一の結果が生じる。ただ、実際に実現した価値増加および価値減少だけを評価に含めるべきか、または、単に見積もられた価値増加および価値減少をも評価に含めるべきかどうかという点についてのみ、しばしば、見解の相違があるであろう。」

シャンツによると、1万マルクを得たという「財貨の増加」つまり量的な増加も、1万マルクの価値が増加したという「財貨の価値増加」つまり名目的な増加も、収益に与える効果は同一であるとしている。ただ、「実際に実現した」価値増加・減少に限定して収益に含めるのか、あるいは「単に見積もられた (未実現)」の価値増加・減少についても収益に含めるのかについては、見解の相違があると指摘するにとどまっている⁽²⁴⁵⁾。

また、シャンツは、論文の別の箇所で、価値増加に関するフィリップヴィッチ (Philippovich) の見解⁽²⁴⁶⁾について、次のように批判している⁽²⁴⁷⁾。

所得説と発生主義の接点—包括的所得説は実現主義を排斥するか—『税法学』第562号、2009年11月、33-51ページ。

⁽²⁴⁴⁾ Schanz,G,a.a.O.,S.2. 傍点は筆者。

⁽²⁴⁵⁾ この点について、清永敬次教授は、「注意を払っておきたいと思う」として、その後の展開の重要性を示唆されている (清永敬次「シャンツの純資産増加説 (一)」『税法学』第85号、1958年1月、8ページ)。

⁽²⁴⁶⁾ Philippovich,E.von,Grundriß der politischen Oekonomie,Erster Band,Allgemeine Volkswirtschaftslehre,Tübingen,1893,S.220.

「例えば、フィリップヴィッチは、所得の本質を継続的取得源泉から生じる財の増加と考えるので、価値増加を所得には含めないようである。ある商人が、一口の商品を購入し、それが全く偶然の事情によって価値が2倍に騰貴した場合、彼はそれを利益（Gewinn）として計算する。ある私人が株式を所有し、それが予期せぬ出来事、例えば、競争企業が没落して株式の名目価値が2倍に騰貴し、かつそれを売却した場合、上述の商人のところで述べたのと同じ偶然的（zufällig）であるこの利益を、なぜ財産（Vermögen）であるというのであろうか。」

フィリップヴィッチは、継続的取得源泉からの財の増加を所得と考えるため、商人が所有する棚卸資産の価値が2倍になった場合は、それを「利益（所得）」とし、私人が持つ株式の価値が2倍に増加した場合には、それを「基本財産の増加」として所得とはしない（²⁴⁸）。ここで、シャンツは、同じような「偶然的な利益」にもかかわらず、所得性の有無に違いを生じさせるフィリップヴィッチの主張の矛盾を指摘している。つまり、フィリップヴィッチが「同じ偶然的な利益」について、「価値増加」と「基本財産の増加」に区別し、それぞれの所得性の有無、すなわち、前者を所得に含め、後者を所得に含めないことの理論構築が困難であることを主張しているものとする。リオンの解釈によれば、ここで、シャンツは、「偶然的な利益」ということが重要であるが、商人の場合には、商品の販売については述べていないで、単に景気利益を利益として計算すると言っているに過ぎないとされる（²⁴⁹）。

また、シャンツは、価値増加の所得性について、次のような具体例も挙げている（²⁵⁰）。

「建築用地投機業者の場合、場合によっては、彼の全所得は価値増加によって支えられている。彼は建築用地を買い入れ、それを数年後に、より高値で売却する。その目的物が価値的に騰貴する程度に応じて、彼は

⁽²⁴⁷⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.28.

⁽²⁴⁸⁾ Philippovich, a.a.O.,S.220.

⁽²⁴⁹⁾ Lion,M.,a.a.O.,S.276-277. 清永敬次, 前掲論文, 15 ページ。

⁽²⁵⁰⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.28-29.

借入金の調達により、既に売却前にその超過価値を彼の消費需要に役立たせることができ、彼はそれで生計を立てるのである。増加する地代自体や土地資本から得られる地代が彼の所得なのではなく、将来収入の現価見積計上で得られた増加価値が彼の所得である。おそらく、建築用地は全く利用されず、死んだように横たわっているだけである。同様に、株式の投機家は、彼の所得を価格差から得ており、商人や事業家も同様である。」

ここで、シャンツは、建築用地騰貴業者のような場合、その土地を売却することで価値増加による所得が現実化する前、すなわち、所得が「未実現の状態にある」⁽²⁵¹⁾にもかかわらず、その価値増加分を銀行等から借入れることによって生計を立てることが可能であると主張する。これにより、シャンツは、未実現の価値増加についても給付能力があるものと考え、所得を構成すると考えていたのではないかと推察される⁽²⁵²⁾。

また、シャンツは、未実現の価値増加の所得性に関して、別の箇所ですべて述べている⁽²⁵³⁾。

「ヘルマンの定義の観点から、所得の確定に際し、価値増加及び価値減少を考慮しなければならない。価値増加についても、他の所得を処分するのと全く同じ方法でなくとも、類似の方法で処分する可能性も存在する。毎年平均 3000 マルクほど価値的に騰貴する土地を所有する人の場合、彼はこの 3000 マルクを、従来 of 財産に食い込むことなく、借入金の調達によって消費することができる。また、ある年度に非常に騰貴した株式を所有する人の場合、彼はそれを抵当にして借入れを行うことにより、増加分の一部を吸収することができる。もちろん、彼は売却によってもその超過価値分を確定的に実現することもできる。」

⁽²⁵¹⁾ Lion,M.,a.a.O.,S.277.

⁽²⁵²⁾ 武田隆二，前掲書[1970年]，48 ページ。

⁽²⁵³⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.42.

このように、シャンツは、前述した建築用地投機業者の例と同様に、明瞭に売却による実現前の価値増加を消費することができる⁽²⁵⁴⁾。すなわち、価値増加および価値減少について、「借入金の調達」、「抵当による借入金の調達」、「売却」、いずれの場合においても、他の所得を処分するのと同じような方法で処分することができるとしている。従って、ここでも、未実現の価値増加について、その所得性を示唆している。

シャンツは、引き続き、価値増加および価値減少について、次のように述べている⁽²⁵⁵⁾。

「価値増加および価値減少は、商人の簿記が一般に認められており、また純利益の計算の基礎として認められている限りにおいて、租税制度上、所得確定の要素として、事実上、幅広く承認される。というのは、純利益は、商業諸原則に従い、2つの異なる時点における財産の評価および差額の確定によって得られるものであるからである。」

ここで、シャンツは、価値増加および価値減少について、商業帳簿が記帳され、それに基づき純利益が計算されている限りにおいて、その所得性を認めている、但し、それが実現したもののみを指すのか、未実現のものをも含むのかについては、ここでは明確に述べていない。この段階では、未実現の価値増加について、その所得性を断定することは避けるべきである⁽²⁵⁶⁾。

2 評価基準と価値増加

未実現の価値増加について、その所得性を見出すためには、当然、評価基準が取得原価ではなく、時価であることが必要になる。シャンツの論文には、評価基準に関する記述があり、この論述に依拠しながら、未実現の価値増加の所得性について明らか

⁽²⁵⁴⁾ Lion,M.,a.a.O.,S.277.

⁽²⁵⁵⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.42.

⁽²⁵⁶⁾ 武田隆二，前掲書[1970年]，49ページ。

にしていきたい。

シャンツは、時価評価の対象となる貸借対照表科目に関して、次のように述べている⁽²⁵⁷⁾。

「増加価値 (Mehrwerte) および減少価値 (Minderwerte) がすべての目的物 (Objekten) において発生すると信じることは、もちろん、間違いであろう。

貸借対照表の作成者は、すべての目的物を貸借対照表に取引価値 (Verkehrswert) で記載することを好まない。また、非常に漠然と定められている商法典第 31 条が、往々容認されるとしても、直ちにこのことを要求しているということも正しくない。」

ここで、シャンツは、価値増加および価値減少が、すべての貸借対照表科目について生じるものではないとし、また商法典第 31 条において規定されている「貸借対照表作成日における価値」という表現が⁽²⁵⁸⁾、直ちに、「取引価値」⁽²⁵⁹⁾すなわち「時価」による評価を要求するものではないことを指摘している⁽²⁶⁰⁾。

さらに、続いて、シャンツは次のように述べている⁽²⁶¹⁾。

「事業家は、経営財産 (Betriebsgegenstände) と販売財産 (Veräußerungsgegenstände) とを区別する。彼は、経営財産を調達価格 (Anschaffungspreis) で評価し、消耗および価値低下を考慮する。例えば、ある人がホテルを

⁽²⁵⁷⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.43.

⁽²⁵⁸⁾ 1861 年の普通ドイツ商法典第 31 条第 1 項によれば、「財産目録および貸借対照表の作成においては、すべての財産および債権を、作成時においてそれらに附すべき価値に従って記載することを要する。」とある (清永敬次, 前掲論文, 16 ページ。)

⁽²⁵⁹⁾ 「Verkehrswert」の日本語訳については、他に、「取引価格」(清永敬次, 前掲論文, 15 ページ。), あるいは「市場価格」(篠原章, 前掲論文 (3) 96 ページ。)がある。

⁽²⁶⁰⁾ 武田隆二, 前掲書[1970年], 50 ページ。

⁽²⁶¹⁾ Schanz,G.,a.a.O.,S.43.

購入する場合、その購入価格（Kaufpreis）を記帳の基礎とし、それによって営業利益（Geschäftsgewinnes）の計算に際し、自己の資本設備がどれだけの利子（verzinst）を生み出すかを知ることができる。たとえ、その間に、その価格が、例えば、ただその立地の関係から2倍になっても、彼は帳簿価額を変えない。」

シャンツは、まず、事業家が会社の財産を「経営財産と販売財産」、すなわち、「固定資産と棚卸資産」に区別するとしている。

そして、「経営財産（固定資産）」については、その評価は、「調達（購入）価格」を「帳簿価額」とし、消耗や価値低下といった減価を考慮するとしている。これは、未実現損失を容認するもの解釈される⁽²⁶²⁾。しかし、その後、例えば評価額が2倍に騰貴しても帳簿価額を評価替えることはない、としている。すなわち、経営財産については、取得原価主義を採用すべきとしている。

続けて、シャンツは、「販売財産」の評価について、次のように述べている⁽²⁶³⁾。

「事業家は、販売財産を取引価値（Verkehrswert）で評価する。しかし、大抵は、販売価値（Verkaufswert）ではなく、貸借対照表作成時の調達価値（Anschaffungswert）で評価するのである。堅実な事業家は、未実現の利益（noch nicht realisierter Gewinn）を既に確実に得られたものとしてみることを好まないからである。商品または資産が売却されたとすれば、売却価値（Veräußerungswerts）と最近の貸借対照表上、それらに付された（もしくは期中に製造された）価値との差額が、簿記組織に基づいて有効なものとなる。例えば、銀行家が10万マルクの株式を所有している。彼はそれを額面金額で取得したのであるが、次の貸借対照表作成に際して、それが80%になったとすれば、彼は株式をこの価値で貸借対照表に計上する。価値減少2万マルクの額だけ彼の所得は減少する。次の年度中に、株式が再び100%に騰貴すれば、価値増加は2万マルク

⁽²⁶²⁾ 清永敬次，前掲論文，16 ページ。

⁽²⁶³⁾ Ebenda,S.43-44.

で、彼の所得は2万マルク増加したことになる。第3年度に、彼がそれを110%で売却すれば、利益は1万マルクで、彼の所得の増加は1万マルクとなる。」

次に、シャンツは、「販売財産（棚卸資産）」⁽²⁶⁴⁾について、その評価は、「貸借対照表作成時の取引価値（時価）」で行うものとしている。その「取引価値（時価）」とは、大抵は、「販売価値（売却時価）」⁽²⁶⁵⁾ではなく、「調達価値（購入時価）」⁽²⁶⁶⁾で評価する。ここで、一般に、「販売価値（売却時価）」とは「正味売却価額」を、「調達価値（購入時価）」とは「再調達原価」を意味する。シャンツは、「販売財産（棚卸資産）」について、「再調達原価」による評価を採用すべきとし、「正味売却価額」で評価することによる未実現利益の計上を容認すべきではないとしている⁽²⁶⁷⁾。その理由は、「堅実な事業家は未実現利益の計上を好まないから」である。未実現の利益について、株式の具体例では、調達価格である10万マルクまでの未実現利益の所得性は認めているが、調達価格である10万マルクを超える未実現利益については何ら触れられていない。

⁽²⁶⁴⁾ 棚卸資産の評価については、2006年7月5日、企業会計基準委員会が「棚卸資産の評価に関する会計基準」を公表している。その中で、棚卸資産は、「販売目的棚卸資産」と「トレーディング目的棚卸資産」に区別し、前者については「正味売却価額」（同会計基準第3項・第7項）で、後者は「市場価値」（同会計基準第15項）をもって評価することとされている。

⁽²⁶⁵⁾ 売却時価とは、売却市場における時価（売価）から見積追加製造原価および見積販売直接経費を控除した金額をいう（同上書、519ページ）。

⁽²⁶⁶⁾ 購入時価とは、購買市場における時価（購買代価）に購入に付随する費用を加算した金額をいう（武田隆二、前掲書[2009]、519ページ）。

⁽²⁶⁷⁾ しかし、この場合、例えば、購入時価（再調達原価）が購入価格以上に評価されるようなことがあれば、売却時価（正味売却価額）によるまでもなく、未実現の利益が発生することになる（清永敬次、前掲論文、16ページ）。したがって、シャンツが示唆する販売財産（棚卸資産）の評価基準は、購入価格を限度とする購入時価（再調達原価）による評価を意味し、これは、すなわち「低価法」を採用するものであると解釈することができる（武田隆二、前掲書[1970]、51ページ）。

リオンによれば、「そこでは、実現した価値増加および価値減少への限定がなされている」⁽²⁶⁸⁾のである。

以上、述べてきたように、未実現の価値増加の所得性について、シャンツは、その純資産増加概念（**本章第1節**）としては所得に含めるべきとの示唆をしていたが、その評価基準（**本章第2節**）としては所得に含めるべきではないとの結論に達していると解釈できる⁽²⁶⁹⁾。この点について、リオンが次のように解釈している⁽²⁷⁰⁾。

「シャンツが、一般的・国民経済的所得概念に対し、実際、未実現の景気変動を取り入れることに固執しているものと考えうる。それに反し、私は、彼が所得課税における実際の利用可能性のために、この概念を絶対的なものとしてではなく、実現した価値変動に制限されたものとして理解しようとしている、と信ずるのである。」

このように、リオンの解釈に従えば、シャンツは、「一般的・国民経済的な観点」からは、未実現利益を所得に含めるべきであるが、「実際の利用可能性の観点」からは、実現した価値増加のみを所得に含めることに限定せざるを得なかったものと考えられる。

3 純資産増加説の2つのカテゴリーと価値増加

シャンツの純資産増加説は、未実現利益の所得性について、その純資産増加概念としては所得に含めるべきと考えられるが、評価基準としては、実際の利用可能性から所得に含めないとせざる得なかった。

前述したように、武田隆二教授は、シャンツの純資産増加説を「期間的純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と「時点的純資産増加説（Reinvermögenszuwachstheorie）」の2つのカテゴリーに区分された（**本章第4節3**）。シャンツ理論、あるいは、シャンツ理論の解釈を行ったリオンの思考は、この2つの

⁽²⁶⁸⁾ Lion,M.,a.a.O.,S.278.

⁽²⁶⁹⁾ 武田隆二，前掲書[1970]，52 ページ。

⁽²⁷⁰⁾ Lion,M.,a.a.O.,S.281-282.

カテゴリーによりどのように解釈されるのであろうか。

まず、期間的純資産増加説は、一定期間における経済活動を通じて、「入り来たる財貨総額」と「出て行く財貨総額」の運動計算による差額を所得として把握しようとする方法である。つまり、期間的純資産増加説の場合、所得をフローで確定する方法であるため、ストックの価値増加分である未実現利益が所得の中に入り込むことは考えられない⁽²⁷¹⁾。

これに対して、時点的純資産増加説は、所得を「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」、すなわち有高計算により把握しようとする方法である。つまり、時点的純資産増加説の場合、所得をストックで確定する方法であるため、期末時点での一切の財産について時価評価することで、価値増加分としての未実現利益を所得に入れ込むことは、原理的に可能である⁽²⁷²⁾。

この点について、リオンは次のように述べている⁽²⁷³⁾。

「個々の財産増加 (Vermögenszugänge) 以外に、なお未実現のものであろうとも、価値下落による財産損失または価値騰貴による財産増加を考慮しようとする場合、二つの必要な広範な処置、すなわち、期首・期末の純財産の現在高の確定および両時点におけるその評価によって、個々の財産増加を補充的に総括する以外に、決して首尾一貫した方法はないのである。」

このような思考は、アウフェルマン (Aufermann) にも見られ、論文の中で、次のような記述がある⁽²⁷⁴⁾。

⁽²⁷¹⁾ 武田隆二「キャピタル・ゲインと純資産増加説」『TKC』第375号、2004年4月、9-10ページ。

⁽²⁷²⁾ 同上論文、10ページ。

⁽²⁷³⁾ Lion, M., a. a. O., S. 288.

⁽²⁷⁴⁾ Aufermann, Der steuerliche Bilanzgewinn, *Der Wirtschaftstreuhand*, 3. Jahrg., 1934, S. 126.

シ ャ ン ツ 理 論	
時点的純資産増加説 (Reinvermögenszuwachstheorie)	期間的純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie)
規則的利益および非規則的利益の課税 但し、実現・未実現を問わない。	規則的利益および非規則的利益の課税 但し、実現したものに限る。

このように、リオンおよびアウフェルマンにおいても、ストックとしての価値増加分である未実現利益を所得に含めるには、時点的に純資産を捉える方法が必要であると考えられていた。しかし、シャンツが思考していた純資産増加説は、前述したように、「期間的純資産増加説」である。この点で、シャンツは、原理的に、価値増加の所得性を明確にすることができなかつたのではないかと考えられる⁽²⁷⁵⁾。

この結果、純資産増加説において、価値増加による未実現利益は度外視されるようになり、税法としては、1925年ライヒ所得税法以降、未実現利益への課税をはっきりと断念したとされている⁽²⁷⁶⁾。したがって、期間的純資産増加説と時点的純資産増加説は、原則として、把握する所得が一致する結果となったのである。

第7節 むすび

⁽²⁷⁵⁾ 武田隆二教授は、この理由について、次の3つを挙げている（武田隆二，前掲論文[1970年]，54ページ）。

- ①国民経済的視点に立っていること。
- ②当時の評価論争の過程で時価評価の思考が法的思想として根づよく残っていたこと。
- ③計算構造論に関する研究が未開拓であったこと。

⁽²⁷⁶⁾ Karl Kuhn, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1926, S. 173-174.

その理由としては、1920年以來、継続的な貨幣価値低落のために、時価での貸借対照表の作成が貫徹できないことがあったとされている（武田隆二，前掲論文[1970年]，54ページ）。

本章では、シャンツの論述に従い、純資産増加説の基本思考を明らかにするとともに、税法における準用という実務的な発展過程を浮き彫りにし、さらに価値増加の所得性についても理論的および実務的側面からシャンツ理論を検討した。本章での議論は次のように要約できる。

- (1) 純資産増加説においては、「給付能力」が重要な要因とされ、「純資産の増加」をもって「給付能力の増加」と考える。シャンツは、純資産増加説における所得の捉え方として、「財産増加」から捉える方法と「2時点間の差額」で捉える方法の2つのカテゴリーを示唆した。シャンツ理論の解釈を行ったポピッツが、これを「Vermögenszugang」および「Vermögenszuwachs」と明確に表現し、そして、リオンがこれらを「財産を増加しうる個々の取引結果」および「2つの異なる時点における財産状態の比較」と定義づけた。さらに、武田隆二教授は、「Reinvermögenszugangstheorie」を「期間的純資産増加説」、 「Reinvermögenszuwachstheorie」を「時点的純資産増加説」と区別された。
- (2) シャンツ理論は、1920年のライヒ所得税法においては、期間的純資産増加説として準用された。その後、より簡易な所得計算方式が必要とされたことにより、1925年のライヒ所得税法において、収支計算方式としての期間的純資産増加説に受け継がれ、さらに財産比較方式としての時点的純資産増加説へと実務的に発展していった。シャンツ理論が、このような実務的發展を遂げた背景には、所得計算の確実性および客観性、そして、当時の商人の実情に即した所得計算方式の必要性という要因があった。
- (3) シャンツは、未実現の価値増加の所得性について、純資産増加概念としては所得に含めるべきとの示唆をし、評価基準としては所得に含めるべきではないと結論づけていた。その理由としては、「実際の利用可能性」の観点から実現した価値増加のみを所得に含めることに限定せざるを得なかったことが挙げられる。そして、もう一つの理由として、理論的にストックとしての価値増加分である未実現利益を所得に含めるには「時点的純資産増加概念」が必要となるが、シャンツが思考していたのは「期間的純資産増加概念」であったため、原理的に、価値増加の所得性を明確にすることができなかったことが挙げられる。このような2つの理由から、1925年ライヒ所得税法以降、未実現利益への課税は明確に断念された

と考えられる。

第 2 章では、所得概念論争における重要な問題は、「根本思考として所得の源泉と資本維持をどのような視点から捉えるべきか」であるとして問題提起し、所得を「質的視点」で捉える「所得源泉説」について検討を行った。

本章では、所得源泉説の対極にある「純資産増加説」について検討を行い、シャンツは給付能力の把握という「量的視点」で所得を捉える思考が強いものの、それは「質的視点」で捉えることをも包含する思考であることを浮き彫りにした。すなわち、シャンツが示唆した純資産増加説の中の 2 つのカテゴリーをリオンが定義したように「財産を増加しうる個々の取引結果」および「2 つの異なる時点における財産状態の比較」と解釈するとき、それは武田教授が区別されたように、前者が「期間的（質的）視点」、後者が「時点的（量的）視点」の両面で所得を捉えることになると考えられるからである。私見としても、「財貨の流入と流出」を把握するために「期間的（質的）視点」は重要であり、また、所得の把握が容易であることを考えれば「時点的（量的）視点」も必要であることから、純資産増加説は理論的にも実務的にも優れており支持できる。このように、純資産増加説がドイツの所得概念論争を終結に導いたのは、シャンツが重視する給付能力の把握という「量的視点」だけではなく、所得源泉説が重視した「質的視点」をも包含した思考であったことが要因であると考えられる。

第4章

アメリカにおける純資産増加説の展開

第1節 はじめに

純資産増加説は、1896年にドイツの財政学者であったゲオルグ・シャンツ（Schanz, G.）によって公表された所得概念である。当時、ドイツにおける代表的な所得概念は所得源泉説であったが、このシャンツ理論の公表により、1832年から続いたドイツの所得概念論争は終結を迎えた。

シャンツの純資産増加説は、1920年のライヒ所得税法にも採用され、さら諸外国の税制にも強い影響を与えたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きいといえることができる。

純資産増加説は、一般的に「包括的所得概念」とも呼ばれ、シャンツが提唱した後、アメリカの経済学者であったヘイグ（Haig, R. M.）が1921年にこれを支持する論文を発表し、サイモンズ（Simons, H. C.）もヘイグの理論を継承する論文を1938年に公表した⁽²⁷⁷⁾。このようなことから、純資産増加説は、主唱者であるシャンツ・ヘイグ・サイモンズの頭文字をとって、「SHS概念」とも呼ばれる。

かかる認識に基づき、本章の目的は、純資産増加説が導入されるまでのアメリカに

⁽²⁷⁷⁾ この点について、栗林隆教授は、「まずシャンツが種を撒き育てた芽を、サイモンズが丹誠こめて花を開かせて、同時期にヘイグも同じような花を育てたと解されている」と表現している（栗林隆『カーター報告の研究 —包括的所得税の原理と現実—』五紘舎、2005年、79-80ページ）。その他、シャンツ、ヘイグ、サイモンズの関連性に言及する論文は、以下のとおりである。金子宏『所得概念の研究 所得課税の基礎理論上巻』有斐閣、1995年、24-26ページ；水野恵子「金融資産所得課税の理論的考察（1）—アメリカ連邦所得税を中心として—」『一橋法学』（一橋大学）第6巻第1号、2007年3月、259ページ。

における課税規定を概観するとともに、シャンツ理論を受け入れ展開していったヘイグおよびサイモンズの所得概念を検討し、さらに純資産増加概念に基づく会計的利益概念の形成過程について、その変遷を明らかにすることにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) アメリカにおいて純資産増加概念が導入されるまでの合衆国憲法および連邦所得税法による課税規定を概観すること（第2節）。
- (2) ヘイグの所得に関する根本思考を明らかにするとともに、ヘイグ理論に基づいて財産価値の増価の所得性について考究すること（第3節）。
- (3) ヘイグの所得概念に基づく所得計算を検討するとともに、シャンツ理論との比較検討を行うこと（第4節）。
- (4) サイモンズの所得概念を検討するとともに、サイモンズ自らが指摘する所得概念の限界について概観すること（第5節）。
- (5) 純資産増加説と類似する会計的利益概念を提唱したアレキサンダー（Alexander, S. S.）とヘンドリクセン（Hendriksen, E. S.）の利益定義を検討し、純資産増加概念の変遷を闡明にすること（第6節）。

第2節 純資産増加説が導入されるまでの課税規定の変遷

1 アメリカ合衆国憲法における課税規定

アメリカの課税制度は、1788年のアメリカ合衆国憲法の成立とともに始まった。アメリカ合衆国憲法第1条第8節第1項は、次のように定めている⁽²⁷⁸⁾。

「連邦議会は、次の権限を有する。合衆国の債務を支払い、共同の防衛および一般的福祉のために支出する目的で、税、関税、賦課金および消費税を課し徴収すること。ただし、すべての関税、賦課金および消費税は、合衆国を通して均一でなければならない。」

⁽²⁷⁸⁾ アメリカ合衆国憲法の翻訳については、次の文献を参考にした。松井茂記『アメリカ憲法入門（第4版）』有斐閣，2000年，321ページ。

アメリカ合衆国憲法においては、一般的禁止規定や権利章典に反しない限り、課税権は広く認められている⁽²⁷⁹⁾。ただし、「人頭税」⁽²⁸⁰⁾または「直接税」については、アメリカ合衆国憲法第1条第9節第4項において、次のように定めている⁽²⁸¹⁾。

「人頭税または他の直接税は、先にこの憲法の中で行われるよう定められた人口調査または人口集計に比例してでなければ課すことはできない。」

アメリカ合衆国憲法は、成立当時、「直接税」を課す権限を制限していた⁽²⁸²⁾。その理由は、憲法創案者たちが、自分たちに関係する特定の産業等に財産課税が行われることを懸念していたからとされている⁽²⁸³⁾。

2 アメリカにおける連邦所得税法の制定

(1) 1861年連邦所得税法

アメリカにおいて初めて連邦所得税法が制定されたのは1861年である。アメリカは、建国以来、所得税を避け、主として内国消費税と関税からの収入によって歳出を賄っ

⁽²⁷⁹⁾ 同上書，50 ページ。

⁽²⁸⁰⁾ 人頭税 (capitation, poll tax) とは、各個人に対してすべて同額を課する租税をいう。納税者の担税能力の差を考慮しないので、その額が大きくなると悪税になる (金森久雄・荒憲治郎・森口親司編『経済辞典 (新版)』有斐閣，1986 年，382 ページ。)

⁽²⁸¹⁾ 松井茂記，前掲書，322 ページ。

⁽²⁸²⁾ アメリカ合衆国憲法第1条第9節第4項は、後述する憲法修正第16条が1913年に制定されたことにより、所得税について修正が行われる。

⁽²⁸³⁾ それは、州および地方政府による財産課税を新政府が独占したり、あるいは、奴隷保有者が奴隷財産を対象に課税することを懸念していたのと同じであるとされている。

Brownlee, W. E., *Federal Taxation in America : A short history*, New York, Cambridge University Press, 1996, p. 14.

できていたが⁽²⁸⁴⁾、南北戦争による財政支出の増大のために、歳入財源として、国債発行および増税の他に、所得に対する一律課税を導入しようとする提案がなされた⁽²⁸⁵⁾。

この1861年連邦所得税法案は、当時の財務長官チェイス（Chase, C. P.）の反対によって一度は施行が見送られたものの⁽²⁸⁶⁾、翌1862年に3年間の期限付きで、「内国消費税」という名称により議会を通過し施行されることとなった⁽²⁸⁷⁾。当然、アメリカ合衆国憲法に対する合憲性をめぐって疑義を呈することとなり、結局、産業の発達を阻害する税であるとして1872年に廃止された⁽²⁸⁸⁾。

(2) 1894年連邦所得税法

しかし、19世紀後半における産業革命と未曾有の経済発展の結果、おびただしい富の蓄積と偏在が進行し、消費税の逆進性が高まるにつれて、労働者や農民の間から、公平な税負担の配分のために累進所得税を要求する声が強くなった⁽²⁸⁹⁾。このような状況に促され、1894年、クリーブランド大統領の下で、一種の改革立法として、連邦所得税が採用されることとなる⁽²⁹⁰⁾。

⁽²⁸⁴⁾ 金子宏、前掲書、42ページ。その他の税としては、財産税（奴隷を含む）と相続税が存在した（桑原正行『アメリカ会計理論発達史 資本主義理論と近代会計学の成立』中央経済社、2008年、252ページ。）。

⁽²⁸⁵⁾ この他にも、各州の財産に対する直接課税や新規の物品税も導入することが提案された（辻山栄子、『所得概念と会計測定』森山書店、1991年、157ページ。）。

⁽²⁸⁶⁾ 1861年の連邦所得税法は、極めて貧弱に創案されていたとされる（桑原正行、前掲書、252ページ。）。

⁽²⁸⁷⁾ 1862年連邦所得税法は、「内国消費税」として採用されたが、年600ドルを超える個人所得に対して3%を、1万ドルを超える個人所得に対して5%を課すという実際には所得税としての性格をもつものであった（辻山栄子、前掲書、157ページ。）。

⁽²⁸⁸⁾ 同上書、157ページ。

⁽²⁸⁹⁾ 金子宏、前掲書、42ページ。このような事情に加えて、関税率逡減による収入減の補填という目的もあった（辻山栄子、前掲書、157ページ。）。

⁽²⁹⁰⁾ 金子宏、前掲書、42ページ。1894年の所得税法は、1862年の所得税法の模倣であった（武田隆二『所得会計の理論』同文館、1970年、61ページ。）。

これに対して、最高裁判所は、1895年、Pollock v. Farmers' Loan and Trust事件において、直接税の賦課・徴収については、人口に応じて州の間に配分することを要求するアメリカ合衆国憲法に違反するとして、違憲判決を下した⁽²⁹¹⁾。

さらに、当該判決の再審においては、無効にされた制定法の部分は、全体の法律を無効にするほど重要であると結論づけられた。この結論は、アメリカ合衆国憲法を修正するか、あるいは裁判所が先の判決を覆すまでは、連邦所得税を課すことはできないということの意味した⁽²⁹²⁾。

3 1913年の憲法修正第16条と連邦所得税法

最高裁判所による違憲判決がきっかけとなり、所得税を採用するための憲法修正運動が盛んとなる。そして、1913年、アメリカ合衆国憲法修正第16条として、次のように定めるに至った⁽²⁹³⁾。

「連邦議会は、いかなる源泉に由来する所得に対しても、徴収額を各州に割り当てることなく、また人口調査や人口計算に関わりなく、税を課し徴収する権限を有する。」

この憲法修正第16条により、所得税の採用について、憲法上の障害は除去されたため、それに伴って、1913年に連邦所得税法が制定された。憲法修正第16条は、「いかなる源泉に由来する所得に対しても」の文言どおり、所得の範囲を限定せず、所得を包括的に捉える立場を採っていた⁽²⁹⁴⁾。

しかし、この立場は、測定問題をも射程に入れた厳密な定義とは程遠いものであった。したがって、判例は、「憲法修正第16条にいう所得とは何か」について、より厳

⁽²⁹¹⁾ 辻山栄子，前掲書，157-158 ページ。

⁽²⁹²⁾ 桑原正行，前掲書，254 ページ。

⁽²⁹³⁾ 松井茂記，前掲書，331 ページ。傍点は筆者。

⁽²⁹⁴⁾ 1913年連邦所得税法においても、「いかなる源泉から生じた利得・利益・所得であるかを問わず」という文言が盛り込まれている（金子宏，前掲書，43 ページ）。

密な定義を模索し始めることとなったのである⁽²⁹⁵⁾。

第3節 ヘイグの所得概念

前節のような時代背景の中で、ヘイグは、「所得とは何か」ということを問い直すことになる。ヘイグは、1921年、論文『所得概念—経済的および法律の見地—』⁽²⁹⁶⁾を公表し、経済学者としての自らの所得概念を展開した。

1 近代経済学の所得概念

ヘイグは、「所得とは何か」を模索するにあたり、まず、近代経済学における所得の概念について、次のように述べている⁽²⁹⁷⁾。

「近代経済学的分析では、所得 (income) とは、基本的に、満足の流れ (a flow of satisfactions) であり、無形の心理的経験の流れ (a flow of intangible psychological experiences) であると認識されている。」

当時の経済学者は、最も理想的な所得の定義として、この「心理的所得概念」を掲げており、ヘイグは、論文の中で、タウシグ (Taussig)、フィッシャー (Fisher)、エリー (Ely)、セリグマン (Seligman) など、それを裏付ける代表的な論者の所得概念に関するコメントを簡潔に紹介している⁽²⁹⁸⁾。

⁽²⁹⁵⁾ 辻山栄子，前掲書，159 ページ。

⁽²⁹⁶⁾ Haig, R. M., “The Concept of Income—Economic and Legal Aspects—”, in *The Federal Income Tax*, ed. by Haig, R. M., New York, Columbia University Press, 1921, pp. 1-28.

⁽²⁹⁷⁾ Ibid., p. 2.

⁽²⁹⁸⁾ 各論者の主張を要約すれば次の通りである。

タウシグは「経済財は欲望を満足させる手段であり，食物，衣服，家具は心理的所得をもたらす，持続する限り効用をもたらす。」

フィッシャーは「所得は便益からなる。一定期間内における便益の流れは所得と呼ばれる。」

エリーは「実質所得は，一定期間内における物または個人サービスの使用から得られる満足

ヘイグは、これらの論者の主張は一致しているとし、「満足の流れ」、すなわち、「欲求、便益、効用等の主観的、心理的な満足度」といった経済的所得概念が存在することを認めている。このように、ヘイグは、「所得とは何か」の問いに対して、その出発点を経済的所得概念である「満足の流れ」に求めたのである⁽²⁹⁹⁾。

2 「満足」の測定困難性

ヘイグは、近代経済学による心理的所得概念を基礎に置き、次に、「満足」について、次のような事例で検討を加えている⁽³⁰⁰⁾。

「確かに、ある個人が、パイプや本あるいは夕食について、彼にとっての相対的価値 (relative worth) を比較することはできるし、貨幣のよ
うな何か形式的な共通要素 (any formal common denominator) を使わな
くても、消費の順序を整理することはできる。けれども、この個人が、
彼のパイプあるいは本からどれくらいの満足を得るかを正確に言うこと
は非常に難しいだろう。さらに、他人が、何らかの共通単位 (common
unit) を用いることなく、彼の満足を測定することは、どれくらい難し
いことだろう。ある人の本に対する満足と他の人の夕食に対する満足を
比較することは不可能である。」

ヘイグは、「満足」を測定することは非常に困難であり、何らかの「形式的な共通要素」がなければ、他人はもちろん自分自身でも、その「満足」を正確に測定すること

である。」

セリグマンは「人は効用を得るために物を欲する。」

と主張している (Ibid., pp. 2-3.)。なお、要約については、次の文献を参考にした。原田満範「課税所得概念に関する考察 —R.M. ヘイグの所論を中心に—」『松山商大論集』第22巻第3号、1971年8月、94ページ；栗林隆「R.M. ヘイグの課税所得概念」『千葉商大論叢』(千葉商科大学) 第47巻第2号、2010年3月、6ページ。

⁽²⁹⁹⁾ 栗林隆、前掲論文、7ページ。

⁽³⁰⁰⁾ Haig, R. H., op. cit., pp. 3-4.

が難しいと主張している。したがって、ヘイグは、「満足」を測定するためには、何らかの「共通単位」が必要と考えている。

3 ヘイグの所得概念

それでは、ヘイグは、「共通単位」を何に求めたのであろうか。ヘイグは、所得について、次のように定義している⁽³⁰¹⁾。

「所得とは、ある人の能力が、(a) 貨幣そのもの、あるいは、(b) 貨幣単位で評価が可能なもの、から成る限りにおいて、一定期間における欲求を満足させる能力 (power to satisfy his wants) の増加あるいは増価 (increase or accretion)⁽³⁰²⁾である。」

さらに、この所得の定義をより簡潔に述べれば、次のようになるとしている⁽³⁰³⁾。

「所得とは、ある人の2時点間における経済力の純増価 (the net accretion to one's economic power) の貨幣価値である。」

ヘイグは、「満足」を測定する「共通単位」を「貨幣価値」に求めた。これが、ヘイグの代表的な所得概念である。ヘイグの所得概念は、それまでの経済的(心理的)所得概念の定義であった「満足の流れ」とは異なり、欲求を満足させる「経済力」の観点から定義づけているところに特徴が見られる。

そして、ヘイグは、自らの所得概念について、次のように述べている⁽³⁰⁴⁾。

⁽³⁰¹⁾ Ibid., p. 7.

⁽³⁰²⁾ 本章では、「accretion」について「増価」と翻訳した(同じ翻訳として、新井清光編『英和会計経理用語辞典』中央経済社、1994年、14ページ; 辻山栄子、前掲論文、349ページがある。)。他の翻訳として、「増加」(富岡幸雄『税務会計原理』中央大学学術図書、2003年、122ページ。), 「蓄積」(水野恵子、前掲論文、260ページ。), 「発生」(栗林隆、前掲論文、7ページ。)がある。

⁽³⁰³⁾ Haig, R. H., op. cit., p. 7. 傍点は筆者。

「この定義が、・・・真の所得の最も厳密な実用的近似値 (practicable approximation) を構成しているということは、容易に同意を得られるだろう。」

当時の経済的 (心理的) 所得概念が理念的・観念的概念であったのに対し⁽³⁰⁵⁾、ヘイグは自らの所得概念が実用的であることを強調している。

4 財産価値の増価の所得性

次に、ヘイグは、所得の実現概念を明らかにするために、「財産価値の増価は所得か (Are appreciations in property values income?)」と題する箇所では、次のように述べている⁽³⁰⁶⁾。

「現在、我々は、財産価値の増価を課税所得 (taxable income) と考えている⁽³⁰⁷⁾。しかし、棚卸資産を除く資産については何も評価していない。言い換えれば、事実上、売却されるまで (until it is sold) 価値の増価は無いということである。このことは、もちろん、経済的事実 (economic facts) とは一致しないが、会計実務 (accounting practice) とは完全に合致している。一定のいわゆる会計原則 (accounting

⁽³⁰⁴⁾ Ibid., p. 7. 栗林隆教授は、「ヘイグ概念をそのまま法令にすることはできないが、課税所得がヘイグ概念と異なっている限り、所得課税は不公平になるだろう。」と述べておられる (栗林隆, 前掲論文, 8 ページ)。

⁽³⁰⁵⁾ 原田満範, 前掲論文, 95 ページ。

⁽³⁰⁶⁾ Haig, R. H., op. cit., pp. 10-11.

⁽³⁰⁷⁾ この点について、ヘイグは、論文の注釈において、財産価値の増価を課税所得とする見解について、「この論文を書いた後に公開された判決である *Brewster v. Walsh, Collector* (法第 2133 号) 事件において、コネチカット州にあるアメリカ地方裁判所のトーマス裁判官 (Judge Thomas, J. D) は、貿易業者または販売業者ではない者による売却又はその他の処分によって実現した場合の固定資産の価値の増加は所得ではなく、このことにより課税をすることはできないとする判決を下した。」と述べている (Ibid., p. 10.)。

principles) は、相対的租税支払能力 (relative taxpaying ability) の正確な確定とは違う別の目的を第一に考慮して展開しているというのが現実である。」

ヘイグは、財産価値の増価について、棚卸資産以外の資産、つまり資本的資産の増価は売却（実現）するまで認識されておらず、これは会計実務に原因があるとしている。しかし、理想的な所得概念としては、「相対的租税支払能力」を正確に確定することが重要であると考えていることがわかる。

さらに、ヘイグは、このような見解を具体的に示すために、次のような事例を挙げている⁽³⁰⁸⁾。

「A と B は、それぞれ、1914 年に 10,000 ドルで家を購入する。両者の家は、それぞれ、1916 年に 20,000 ドルにまで価値が増価する。A は 1916 年に家を売却し、10,000 ドルの利益を得て課税されることになる。1916 年における付加税 (surtax) の最高税率は 13% である。A は 10,000 ドルを投資せず保有する。B は、家をそのまま保有し、1916 年以降、その価値は変動しないままである。B は 1920 年にその家を売却し、10,000 ドルの利益が実現する。1920 年における税率は 73% に上昇している。この例では、2 人の経済力 (economic strength) はまさに同じ方法で変動している。(しかし、) 2 人は、全く異なる金額の連邦所得税を支払うことになる。」

この事例において、A および B は、ともに、1914 年に 10,000 ドルで家を買ひ、1916 年にその価値が 20,000 ドルに上昇している。しかし、家の売却については、A は 1916 年に行い、他方、B は 1920 年に行っている。これにより、A は、1916 年の税率 13% に基づいて連邦所得税を 1,300 ドル支払うことになり、B は、1920 年の税率 73% に基づいて連邦所得税を 7,300 ドル支払うことになる。ヘイグは、同様の方法で取得した「同様の経済力」をもつ 2 人が、異なる税を支払う矛盾について指摘している。

⁽³⁰⁸⁾ Ibid., p. 11. 括弧書きは筆者。

そして、この問題についての解決方法として次のように述べている⁽³⁰⁹⁾。

「・・・この問題に関する満足な解決方法について、どのような提案をすることができるだろうか。両者の経済力の増加に関して、正確な公平性 (justice) を達成するためには、期間ごと (period for period) の測定を行わなければならない。」

すなわち、ヘイグは、A および B 両者の家の価値が 10,000 ドル増価した 1916 年に、両者が税率 13%に基づいて 1,300 ドルの税を支払えば、両者の公平性が達成されるとしている。そのためには、「期間ごとの測定」が必要であると結論づけている。

したがって、ヘイグは、純資産増加説による理論としては、財産価値の増価は「経済力 (相対的租税支払能力)」をもつため所得性が認められるとしながらも、会計実務の現実としては、その増価が販売により確定した「実現の時点での課税」を認めざるを得ないという見解であると解釈される。

第 4 節 ヘイグの所得概念と所得計算

1 所得計算の方法

ヘイグは、企業の純利益 (net profit) に関して、会計理論による定義を見つけ出すために、会計学者の文献を引用している。

まず、ヘイグは、ディッキンソン (Dickinson, A. L.) の著書から次のような定義を引用している⁽³¹⁰⁾。

「最も広い見解では、利益は、企業に投下された価値総額における実現増加 (realized increment) であり、逆に、損失は、実現減少

⁽³⁰⁹⁾ Ibid., p. 11.

⁽³¹⁰⁾ Ibid., p. 12 ; Dickinson, A. L., *Accounting Practice and Procedure*, New York, The Ronald press company, 1914, p. 67.

(realized decrement) である，ということが出来る。」

さらに，モンゴメリー (Montgomery, R. H.) の著書から次のような定義を引用している⁽³¹¹⁾。

「完全に正確な貸借対照表 (absolutely accurate balance sheet) が期首と期末に作成される場合，その差額が期間の純利益 (net profit) または純損失 (net loss) となる。」

ヘイグは，経済学者と会計学者は，「所得」および「資本，財産または富」との理論的な区別に関して完全に一致しているとして，次のように述べている⁽³¹²⁾。

「会計学者であるモンゴメリーの文章で使われている〈完全に正確な貸借対照表〉とは，経済学者であるフィッシャー (Fisher) が使う〈一定時点における資金 (fund relating to a given instant) 〉，あるいは，同じく経済学者であるセリグマン (Seligman) が使う〈一定時点における効用または所得の蓄積 (accumulation of...utilities or income at an instant of time) 〉と同義である。」

すなわち，ヘイグは，経済学者が定義する「所得」と会計学者が定義する「利益」は同義であり，したがって，経済学者が定義する「所得」は，会計学者が定義する「完全に正確な貸借対照表の期首と期末の差額」をもって計算できるものと考えている。具体的には，期首の経済力を示す「期首貸借対照表の純資産」と期末の経済力を示す「期末貸借対照表の純資産」の差額をもって所得計算を行うものと解釈することができる⁽³¹³⁾。

⁽³¹¹⁾ Ibid., p. 12 ; Montgomery, R. H., *Auditing*, New York, The Ronald press company, 1916, p. 206. 傍点は筆者。

⁽³¹²⁾ Ibid., p. 12.

⁽³¹³⁾ すなわち，所得計算方式としては財産法となる (原田満範，前掲論文，100 ページ)。

2 シャンツ理論との関係

ドイツの財政学者であったシャンツは、1896年、「純資産増加説」を提唱し、ドイツにおける所得概念論争を終結に導いた。この純資産増加説は、「期間的純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と「時点的純資産増加説（Reinvermögenszuwachstheorie）」に区分される⁽³¹⁴⁾。「期間的純資産増加説」は、「一切の財貨の流入および流出」、すなわち「運動計算」により所得を把握しようとする方法である。これに対して、「時点的純資産増加説」は、「期首と期末という2時点間の財産状態の比較による増加」、すなわち「有高計算」により所得を把握しようとする方法である。

前述したように、ヘイグは、所得を「ある人の2時点間における経済力の純増価の貨幣価値」と定義し、その所得は「期首貸借対照表と期末貸借対照表の純資産の差額」をもって算定することができるとしている。また、ヘイグは、所得の認識について、次のように述べている⁽³¹⁵⁾。

「・・・重要なのは、財貨および役務を貨幣で評価することが可能であるということであり、それらが実際に販売の過程（process of a sale）を経る必要はない。」

ヘイグは、所得の認識には「販売の過程」は必要でないとしている。これは未実現所得の認識を意図した記述であると同時に、シャンツの定義にある「一切の財貨の流入および流出」という運動計算の過程は、所得の認識には必要ないということをも意味しているものと解釈される。

したがって、ヘイグの所得概念は、「運動計算」による所得の把握ではなく、「有高計算」、すなわち距離比較による所得の把握であり、純資産増加説のカテゴリーのうち「時点的純資産増加説」に属する思考であると考えられる。図表 4-1 は、シャンツ理

⁽³¹⁴⁾ 詳細は、次の文献を参照されたい。拙稿「ドイツにおける純資産増加説の展開に関する考察」『経営情報科学』（愛知工業大学）第6号第1巻，2010年10月，57-58ページ。

⁽³¹⁵⁾ Haig, R. H., op. cit., p. 6.

論とヘイグ理論の比較を示したものである。

図表 4-1 シャンツ理論とヘイグ理論の比較

	シャンツ理論	ヘイグ理論
採用する純資産増加説 の категория	期間的純資産増加説	時点的純資産増加説
所得の把握方法	一切の財貨の 流入および流出 (運動計算)	2時点間における 経済力の純増価の貨幣価値 (有高計算)

(資料出所) 筆者作成。

第5節 サイモンズの所得概念

1 所得概念の必要条件

サイモンズが 1938 年に公表した著書『個人所得税』⁽³¹⁶⁾では、所得税や税制に対するサイモンズの考え方が示されている。サイモンズは、所得税に関する考え方について、次のように述べている⁽³¹⁷⁾。

「理想的な所得税は、明らかな不公平を最小化すべきであり、筆者は、一般に、最も広範で、最も客観的な所得概念が、最も公平に近い課税ベースを与えるものと信じている。」

サイモンズは、所得税の理想を「公平性」に求めており、その公平性を満たすには、

⁽³¹⁶⁾ Simons, H. C., *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, The University of Chicago Press, 1938. 翻訳にあたり、宮本憲一・鶴田廣巳『所得税の理論と思想』税務経理協会、2001年、131-192ページを参考とした。

⁽³¹⁷⁾ Ibid., pp. 30-31.

「広範かつ客観的な所得概念」が必要であると述べている。

また、サイモンズは、所得の定義が次のような条件を満たしている必要があると述べている⁽³¹⁸⁾。

「所得は定量的で客観的なものと捉えなければならない。所得は測定可能なものでなければならない。すなわち、所得の定義は、実際の測定の手続きを示唆または明確に含意するものでなければならない。さらに、定義に含まれる恣意的判断は最小限にしなければならない。・・・そして、課税ベースは、明らかな不公平と曖昧さを最小限にするように定義されるだろう。」

サイモンズは、所得の定義に必要な条件として、「定量的かつ測定可能」であり、「恣意性を排除」する必要があると述べている。

これらサイモンズの主張については、ヘイグも同様の主張をしている⁽³¹⁹⁾。所得概念の「客観性」については、満足の流れ、すなわち欲求、便益、効用等の主観的、心理的な満足度といった心理的・経済的所得概念では、満足を測定することが困難であると主張し⁽³²⁰⁾、また、「定量的かつ測定可能」については、貨幣そのものあるいは貨幣単位で評価が可能なものが共通単位として必要であると主張している⁽³²¹⁾。

このように、ヘイグとサイモンズの心理的・経済的所得概念に対する考え方は、同じように批判的であり⁽³²²⁾、両者ともに、所得概念に対して、「客観性」、「定量的」、「測

⁽³¹⁸⁾ Ibid., pp. 42-43.

⁽³¹⁹⁾ 詳しい検討は、下記を参照されたい。拙稿「アメリカにおける純資産増加説の展開（1）」『経営情報科学』（愛知工業大学）第6巻第2号，2011年3月，40-42ページ。

⁽³²⁰⁾ Haig, R. M., The Concept of Income—Economic and Legal Aspects—, in *The Federal Income Tax*, ed. by Haig, R. M., New York, Columbia University Press, 1921, pp. 3-4.

⁽³²¹⁾ Ibid., p. 7.

⁽³²²⁾ このような効用概念のもつ欠点については、サイモンズもヘイグと同じ考えであったが、サイモンズはヘイグとは異なり、効用理論を前提にした所得概念を提起しようとはしなかったとされる（宮本憲一・鶴田廣巳『所得税の理論と思想』税務経理協会，2001年，185ページ）

定可能性」を求めていると言うことができる。

2 所得の定義

次に、サイモンズは、個人所得について、次のように定義している⁽³²³⁾。

「個人所得の計算は、次の評価を意味している。(a) もしある個人が何も消費（または破壊）しなかった場合、期首から期末の間に、その個人の財産権の蓄積の価値が増加したことによる金額、あるいは(b) その個人が財産権の蓄積の価値を変化させることなく消費において行使した権利の価値。言い換えれば、個人所得とは、消費と蓄積の評価を意味している。数量としての消費は、ある一定の方法（経済財の破壊）で行使された権利の価値を意味し、蓄積は、期首から期末の間における価値評価が可能な所有権の変化を意味する。」

そして、この定義をより簡潔に、次のように表している⁽³²⁴⁾。

「個人所得は、(1)消費において行使された権利の市場価値、および(2)当該期間の期首から期末の間における財産権の蓄積の価値の変化、の算術和として定義される。言い換えれば、個人所得とは、単に、期末の「富」から期首の「富」を差し引いて、当該期間の消費を加えたことによって得られる結果にすぎない。」

この定義は、現代において、一般的に、次のように数式化される⁽³²⁵⁾。

ジ。)

⁽³²³⁾ Simons. H. C., op. cit., pp. 49-50.

⁽³²⁴⁾ Ibid., p. 50.

⁽³²⁵⁾ 馬場義久「包括所得税論と自由主義 —サイモンズの所説再考—」『経営と経済』（長崎大学）第72巻第2号，1992年9月，1ページ。また、栗林隆教授は、「サイモンズの定義を分解してみると、一般的な貨幣による受領，財及びサービスの受領といった非貨幣による受領，純資産の増加の三つからなる。この三つとも経済力を増加させるから，これらすべての合計

$$Y = c + \Delta W$$

Y : 所得, c : 一定期間の消費, ΔW : 財産権の蓄積

サイモンズの所得定義の内容を具体的に示せば、次の通りである⁽³²⁶⁾。

消費	要素所得および移転所得からの消費, 自家消費, 所有資産・耐久消費財の使用価値 (帰属サービス消費)
財産権の蓄積	純貯蓄の蓄積, 所有資産の価値増加

ここに示すように、財産権の蓄積には、「所有資産の価値増加」も含まれると解される。さらに、サイモンズは、所得の必須条件として、次のように言及している⁽³²⁷⁾。

「所得の必須条件は、利得 (gain) であり、・・・さらに、この利得は、消費と蓄積という二つの対象あるいは目的を設定することによって、最も容易に測定され定義される。消費と蓄積は、それぞれ、市場価格による共通単位で評価されるものである。」

サイモンズによれば、所得とは「消費プラス財産権の蓄積」であり、その本質は、客観的な市場の基準によって測定される個人の「利得」であると考えられる。これに対して、ヘイグの所得概念は、「ある個人の2時点間における経済力の純増価の貨幣価値」である。

が所得とされるわけで、理論的には一寸のすきもなくまさに完璧である。」としている (栗林隆『カーター報告の研究 一包括所得税の原理と現実一』五絃舎, 2005年, 86ページ)。

⁽³²⁶⁾ 石弘光『租税政策の効果 一数量的接近一』東洋経済新報社, 1979年, 17ページ。なお、「要素所得」とは、財・サービスの生産に用いられた生産要素が受け取る所得 (具体的には、雇用者所得や財産所得) をいい、「移転所得」とは、生産に直接寄与せずに個人が政府や企業から受け取る収入 (具体的には、失業保険給付や年金など) をいう (金森久雄他編『経済辞典 (新版)』有斐閣, 1990年, 21ページ・710ページ)。

⁽³²⁷⁾ Simons. H. C., op. cit., p. 50.

ヘイグの定義は、「満足の流れ」という所得の流入面に着目している点に特徴が見られる。サイモンズの定義は、「消費」という所得の支出面に着目している点でヘイグの思考とは異なっている。すなわち、ヘイグは所得の定義において、「消費」を排除している点でサイモンズの定義とは異なっているのである。しかし、本質的には、ヘイグも、その著書の中で、自家消費を所得項目として挙げていることから、ヘイグも消費を所得として捉えていたものと考えられる⁽³²⁸⁾。

3 所得概念の限界

サイモンズは、自らの所得の定義が、完全なものとは考えていなかった。所得を把握するにあたって、いくつかの難題があり、その解決は容易ではないことを指摘している。サイモンズの指摘をまとめると以下ようになる⁽³²⁹⁾。

① 帰属所得の問題（経済活動と非経済活動の区別）

例えば、個人が庭で野菜を育てている場合、その生産物の価値を彼の所得に加えることが明らかに適切であるように思われる。しかし、花や低木を育てている場合には、この点は不明確になる。

② 現物報酬の問題

例えば、通常の武官と宮殿の侍従武官が同じ名目の所得を受けているとしても、後者は宮殿内に住宅を持ち、宮殿で食事をとり、馬を与えられるなど、自分の負担無しに王家で生活をし、それによって所得のかなりの部分を節約できる。このような現物報酬をすべて無視することは明らかに不適切である。

③ 消費と経費の区別の問題

例えば、専門の芸術家は、絵の具と筆を生計のための使用目的で購入するが、そうでない者は、それらを子供の玩具か自分の趣味のために購入するかもしれない。すなわち、財は、ある場合には事業経費を表し、またある場合には単なる消費を表す。

④ 消費と蓄積の区別の問題

稼得能力を得るのに必要な訓練への投資を考えればわかるように、消費と異な

⁽³²⁸⁾ 宮本憲一・鶴田廣巳『租税論の展開と日本の税制』日本評論社、1986年、186ページ。

⁽³²⁹⁾ Simons. H. C., op. cit., pp. 51-56. 同上書、146-149ページ。

り、蓄積または投資は将来の経費控除の根拠となる点で区別が困難である。

⑤ 貨幣価値変動による影響の問題

サイモンズは、所得の定義が、貨幣価値の不安定性を無視していることへの批判を挙げた上で、消費の測定には深刻な問題は生じないとしている。その理由として、消費は財とサービスが実際に獲得または消費された時点の価格によって測定されるからである。物価変動時には、年を越えて別々に消費支出を行った個人間においては、所得の比較は部分的に無効になる。しかし、価格水準が当該年内に大きく変化する場合には、消費という所得は全体として歪められるとしている。

⑥ 完全競争市場の前提の問題

サイモンズによれば、所得の正確で客観的な測定は、完全な市場を前提としている。しかし、実際には完全な市場はほとんど存在せず、市場価格によって正確に評価できる財や資産もほとんどない。所得の計算は常に「推計的評価 (constructive valuation)」, すなわち、幅広い知識と健全な判断力を有する個人による高度な推測的評価に依存せざるを得ない。

⑦ 贈与の取扱いと二重計算の問題

サイモンズによれば、贈与、相続、遺贈を所得から排除することは、恣意的区別を増加させることになる。贈与は、与える側にとって消費であり、また受け取る側にとって所得とみなさない理由は見出せない。したがって、贈与については、贈与側と受贈側のいずれに対しても所得として税を課すべきである。そして、この二重計算の問題を通じて、個人所得を社会所得の一部にすぎないとする見解が明らかに誤っていると主張する。

第6節 純資産増加説と会計的利益概念

1 純資産増加と経済的利益

経済学上の所得概念には、基本的に二つの流れがあり、一つは、これまで検討してきたシャンツ・ヘイグ・サイモンズによる「純資産増加」説としての所得概念であり、他の一つは、ヒックス (Hicks, J. R.) による「経済的利益」としての所得概念である

⁽³³⁰⁾。そして、「純資産増加」説が、租税理論の分野で用いられ、「課税の公平」を目的とする所得を問題としているのに対して、「経済的利益」概念は、理論経済学の分野で用いられ、「行為の指針（意思決定）」としての所得を問題としている点で大きく異なる⁽³³¹⁾。

ヒックスは、1939年、著書『価値と資本』の中で、「ある人の所得とは、彼が1週間のうちに消費し、なお週の終わりにおいて、その週の初めと同様に裕福であるように期待できるような最大額である」と定義し、所得を測定する目的は、「人々がその金額を消費しても従前より貧しくなることがない金額を知らせる」という思慮ある行為の指針として役立たせることにあるとした⁽³³²⁾。

この「経済的利益」概念に対して、1960年代後半、会計的利益の基礎を経済学に求め、経済学的利益の観点から会計的利益に再検討を加え、あるいは経済学的利益をもって会計的利益にかえようとする研究が行われた⁽³³³⁾。その一つに、アメリカの会計学者であったアレキサンダーが公表した利益測定論がある。

「純資産増加」説と「経済的利益」概念とは、所得を測定する目的が異なる。したがって、もちろん、両概念における資産・負債の評価等は異なる。しかし、アレキサンダーの論文において検討されている利益測定アプローチには、純資産増加説と類似する思考が見られる。一般的にも、アメリカの会計学の分野においては、1861年以前から、期首の純資産と期末の純資産の差額として利益をとらえる純資産増加説の基本的思考が、利益測定アプローチの根本思考として採り入れられていたと考えられている。

⁽³³⁰⁾ 辻山教授は、ヒックスが、リンダール (Lindahl, E.) を中心とするスウェーデンのストックホルム学派の流れを汲んでいると主張している (辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店、1991年、13ページ)。

⁽³³¹⁾ 同上書、13-14ページ。

⁽³³²⁾ Hicks J.R., *Value and Capital*, Second Edition, Oxford, 1939, p.172.

⁽³³³⁾ このような研究には、外国文献では、Bierman, H. Jr. and Davidson, S., The Income Concept-Value Increment or Earning Predictor, *Accounting Review*, 1969, pp.239-246. 日本文献では、武田隆二「主観利益と実現可能利益の情報内容」『会計』第96巻第2号・第4号、1969年8月・10月、25-42ページ・80-98ページ、などがある。

る⁽³³⁴⁾。ここでは、その「純資産増加説」に基づく利益測定アプローチに着目して検討していきたい⁽³³⁵⁾。また、アレキサンダーと同様のアプローチを提唱したヘンドリックセンの利益測定アプローチについても検討していく。

2 アレキサンダーの利益概念

1950年、アレキサンダーは、論文「動的経済における利益測定」を公表した⁽³³⁶⁾。彼は、経済的利益をもって理想的利益概念とみなし、この純理論的な観点から会計的利益を検討・批判すると同時に、動的経済（不確実性）においても適用しうる彼自身の利益概念を提唱した⁽³³⁷⁾。

アレキサンダーは、利益測定に関して以下のように述べている⁽³³⁸⁾。

「我々が、第一に関心があるのは、事業の利益である。事業あるいは会社は資産とみなしてもよい。したがって、このように定義できるだろう。企業のある年の利益は、持分所有者に配当することができ、かつ、期末に期首と同様に裕福であることのできる金額である。この“期末に期首と同様に裕福である”とは、企業にとって、期末の株主持分の価値が期首の価値と等しいこと、すなわち“資本を毀損せず維持すること”を意

⁽³³⁴⁾ 武田隆二『所得会計の理論』同文館出版、1970年、71ページ。

⁽³³⁵⁾ ここでの検討については、下記の論文を参考とした。堀江優子「FASB1976年討議資料以前の諸学説における類似概念と資産負債アプローチの比較」『埼玉学園大学紀要（経営学部篇）』第10号、2010年12月、149-160ページ。

⁽³³⁶⁾ Alexander, S. S., *Income Measurement in a Dynamic Economy*, in *Studies in Accounting*, ed. by Baxter, T. and Davidson, S., Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1977, pp. 35-85. 本章での引用はこれによるが、原書は下記である。*The Five Monographs on Business Income*, Study Group on Business Income, American Institute of Certified Public Accountants, 1950.

⁽³³⁷⁾ 原田満範「アレキサンダーの経済学的利益」『松山商大論集』（松山商科大学）第23巻第2・3号、1972年8月、100ページ。

⁽³³⁸⁾ Alexander, S. S., *op. cit.*, pp. 44-45; 堀江優子, 前掲論文, 152ページ。

味している。したがって、利益の測定という問題は、株主持分の価値変化の測定という問題と不可分である。」

アレキサンダーは、利益測定にあたり、ヒックスと同様に「裕福さ」を重視し、「裕福さ」の尺度である「持分」の価値変化について、期首と期末との比較で測定することが必要であるとしている。

さらに、このような「持分」の価値変化を測定するためのアプローチについて、次のように言及している⁽³³⁹⁾。

「企業利益を期首の純資産と期末の純資産との差額とする一般的な利益概念は、持分変動概念と呼べるだろうが、この概念のもとでは、期首と期末における資産および負債の評価が重要である。持分所有者の立場からは、そのような資産と負債の評価を定期的に行うことにより、彼が期首と比べて期末にどのくらい裕福になったかわかる。個人の所得の概念に従えば、そのような評価により、彼がその期間にどれほど消費しえて、かつ、期末には期首と同様に裕福さを保つことができているのかわかると言えよう。この持分の変化に着目する利益概念アプローチを、『持分変動アプローチ (equity change approach)』と呼ぶ。」

アレキサンダーが言及している「資本を毀損せず維持すること」とは、シャンツが述べている「従来の財産を損なうことなく」に対応する概念であり、アレキサンダーによる「企業利益を期首の純資産と期末の純資産との差額とする一般的な利益概念は持分変動概念と呼べる」という利益概念アプローチは、まさに、シャンツの純資産増加概念によるアプローチと同じである。さらにアレキサンダーの「消費しえて」という言及は、サイモンズによる純資産増加説の定義にある「消費」にあたる。このように、アレキサンダーによる会計的利益概念は、利益測定のアプローチの観点からみれば、時点的純資産増加説のアプローチに類似しているといえることができる。

また、アレキサンダーは、持分変動アプローチに相対する概念について、次のよう

⁽³³⁹⁾ Ibid., p. 45 ; 同上論文, 152 ページ。括弧書きおよび傍点は筆者。

に述べている⁽³⁴⁰⁾。

「持分変動アプローチとは反対の特徴を持つ利益概念アプローチがある。それは、当該期間における営業利益または営業損失を分析するものであり、これを『営業利益アプローチ (profit from operation approach)』と呼ぶ。」

アレキサンダーは、「持分変動アプローチ」に相対する概念アプローチとして、営業損益、すなわち利益の源泉を分析するためのアプローチを「営業利益アプローチ」と呼んでいる。このアプローチは、期間的純資産増加説に類似した概念アプローチといふことができる。

3 ヘンドリクセンの利益概念

ヘンドリクセンは、1965年、著書『会計理論』⁽³⁴¹⁾を公表した。純資産増加説を主張したシャンツ・ヘイグ・サイモンズが経済学者であったのに対し、ヘンドリクセンは会計学者であったが、その著書の中で、純資産増加説に類似した利益概念を唱えている。

まず、利益測定のアプローチには、二つのアプローチがあることについて、次のように言及している⁽³⁴²⁾。

「期間利益の測定に対する二つの主なアプローチは、資本維持アプローチ (capital maintenance approach) と取引アプローチ (transactions approach) がある。資本維持アプローチは、しばしば貸借対照表アプロ

⁽³⁴⁰⁾ Ibid., p. 45 ; 同上論文, 152 ページ。括弧書きおよび傍点は筆者。

⁽³⁴¹⁾ Hendriksen, E. S., *Accounting Theory*, Homewood, Illinois, 1965. 本書は、会計理論の上級コースおよび大学院用の教材として、また利益に関する理論、資産の評価および会計思考の歴史に関するゼミナール用の教材として、理論体系を提示することを意図されたものである。

⁽³⁴²⁾ Ibid., p. 103 ; 堀江優子, 前掲論文, 156 ページ。傍点は筆者。

一チ (balance sheet approach) として取り上げられ、また取引アプローチは、損益計算書アプローチ (income statement approach) として取り上げられる。」

そして、「資本維持アプローチ」および「取引アプローチ」の定義とその関係について、次のように言及している⁽³⁴³⁾。

「前者 (資本維持アプローチ) においては、ある特定の期間の利益は、その期間の期末における純資産 (net assets) を期首における純資産と比較し、配当ならびに資本取引に対する修正を行うことによって決定される。取引アプローチにおいては、利益は、当該期間における特定の取引の結果である費用を、同じく取引の結果である『当期の収益 (revenues)』から控除することによって測定される。『利益測定 (income measurement)』に対する慣習的なアプローチは、取引アプローチと資本維持アプローチを組み合わせたものである。」

「資本維持アプローチ」は、一定期間における期末と期首の純資産を比較し、サイモンズの定義による「消費」に相応する配当や資本取引といった修正を行い、利益を測定するアプローチであり、時点的純資産増加説と類似概念といえることができる。

これに対して、「取引アプローチ」とは、取引の結果である収益から費用を控除して利益を測定するアプローチであり、所得概念たる期間的純資産増加説に類似した概念といえることができる。

ヘンドリックセンは、利益測定の慣習的なアプローチは、「この二つのアプローチを組み合わせたものである」と主張している点に特徴が見られる⁽³⁴⁴⁾。

⁽³⁴³⁾ Ibid., pp. 103-104 ; 同上論文, 156 ページ。括弧書きは筆者。

⁽³⁴⁴⁾ 堀江氏によれば、アレキサンダーによる「持分変動アプローチと営業利益アプローチ」の関係は「相互独立的」であるのに対して、ヘンドリックセンによる「資本維持アプローチと取引アプローチ」の関係は「相互併存的」と指摘している (堀江優子, 前掲論文, 157-158 ページ)。

4 アメリカにおける純資産増加概念の変遷

図表 4-2 は、これまで検討してきた所得概念と類似する会計的利益概念を示したものである。

図表 4-2 所得概念と類似する会計的利益概念

所得概念 主唱者	時点的純資産増加説 の類似概念	期間的純資産増加説 の類似概念
アレキサンダー	持分変動アプローチ	営業利益アプローチ
ヘンドリックセン	資本維持アプローチ	取引アプローチ

(資料出所) 筆者作成。

時点的純資産増加説に類似する概念として、持分変動アプローチおよび資本維持アプローチ、期間的純資産増加説に類似する概念として、営業利益アプローチおよび取引アプローチが挙げられる。

また、図表 4-3 は、「純資産増加」概念の変遷として、シャンツ・ヘイグ・サイモンズの純資産増加説、ヘイグが論文の中で引用した会計学者モンゴメリー (Montgomery, R. H.) の定義、そして純資産増加説の類似概念として検討したアレキサンダーの持分変動アプローチ、ヘンドリックセンの資本維持アプローチについて、それぞれの理論による所得 (利益) 概念の定義を公表された年代の時系列で示したものである。

図表 4-3 純資産増加概念の変遷

提唱者（国）	年代	学問分野	定 義
シャンツ （ドイツ）	1896 年	経済学	一定期間の純資産の増加
モンゴメリー （アメリカ）	1916 年	会計学	完全に正確な貸借対照表の期首と期末の差額
ヘイグ （アメリカ）	1921 年	経済学	2 時点間における経済力の純増価の貨幣価値
サイモンズ （アメリカ）	1938 年	経済学	期末の「富」から期首の「富」を差し引いて、当該期間の消費を加えたことによって得られる結果
アレキサンダー （アメリカ）	1950 年	会計学	持分所有者に配当したうえで、期首と期末の持分を比較した差額を利益と捉えるアプローチ
ヘンドリックセン （アメリカ）	1965 年	会計学	期間の期末における純資産を期首における純資産と比較し、配当ならびに資本取引に対する修正を行った結果

（資料出所）筆者作成。

図表 4-3 に示すように、「純資産増加」概念の変遷初期、すなわちシャンツが公表した 1896 年からヘイグが公表した 1921 年については「純資産増加」という定義づけのみであるが、純資産増加概念の変遷後期、すなわちサイモンズが公表した 1938 年以降、アレキサンダーやヘンドリックセンに至るまで、「純資産増加＋消費（配当等）」という定義づけが行われている。

したがって、「純資産増加」概念は、経済学の分野においては、シャンツがドイツで根本思考を発現させ、アメリカに渡り、ヘイグとサイモンズが、その思考を精微化していったものと考えられる。また、会計学の分野においても、同じ頃、この経済学的所得概念が会計学的利益概念として採り入れられていったものと考えられる。

第7節 むすび

本章では、純資産増加説が導入されるまでのアメリカにおける課税規定を概観するとともに、シャンツ理論を受け入れ展開していったヘイグおよびサイモンズの所得概念を検討し、さらに純資産増加概念と類似する会計的利益概念の形成過程の検討を行った。本章での議論は次のように要約できる。

(1) アメリカにおいて初めて連邦所得税法が制定されたのは 1861 年のことである。

しかし、当時のアメリカ合衆国憲法が直接税を課す権限を制限していたため、連邦所得税法は一旦廃止された。その後、未曾有の経済発展とともに累進所得税を要求する声が高まり、1894 年連邦所得税法が制定されたが、裁判所はこれに対して違憲判決を下した。この違憲判決がきっかけとなり、1913 年、アメリカ合衆国憲法修正第 16 条において、「いかなる源泉に由来する所得に対しても・・・税を課し徴収する権限を有する」と改正されることとなる。その結果、「憲法修正第 16 条にいう所得とは何か」ということについて、より厳格な定義の模索が始まった。

(2) このような状況の中で、1921 年、ヘイグは、所得概念に関する論文を公表した。

ヘイグは、所得概念を模索するにあたり、まず、近代経済学の所得概念である「満足の流れ」にその出発点を求めた。しかし、「満足」を測定することは困難であることから、その測定単位を「貨幣」に求めた。その結果、ヘイグは、所得を「2 時点間における経済力の純増価の貨幣価値」と定義づけた。

(3) ヘイグは、財産価値の増価は、「相対的租税支払能力」をもつため、理論的には、

「未実現の時点」においても課税所得になると考えた。しかし、会計実務の現実としては、その増価が販売により確定した「実現の時点」での課税を認めざるを得ないという見解であった。また、ヘイグは、経済学者が定義する「所得」と会計学者が定義する「利益」は同義であり、したがって、経済学者が定義する「所得」は、会計学者であるモンゴメリーが定義する「完全に正確な貸借対照表の期首と期末の差額」をもって計算できると考えた。具体的には、期首の経済力を示す「期首貸借対照表の純資産」と期末の経済力を示す「期末貸借対照表の純資産」の差額をもって所得計算を行うものとした。また、シャンツの所得概念が、運動計算により所得を把握する「期間的純資産増加説」であったのに対し、ヘイグの

所得概念は有高計算により所得を把握する「時点的純資産増加説」であった。

- (4) サイモンズは、所得税の理想を「公平性」に求めた。その公平性を満たすには、「客観性」、「定量的」、「測定可能性」が必要であるとし、その結果、所得を「消費＋財産権の蓄積」と定義づけた。しかし、サイモンズは、自らの所得定義を完全なものとは考えず、その限界として、帰属所得の問題や現物報酬の問題等、7項目の指摘を行った。
- (5) アメリカの会計学者であるアレキサンダーは、1950年、「経済的利益」概念を理想的な利益概念とみなし、時点的純資産増加説に類似した利益概念である「持分変動アプローチ」を公表した。持分変動アプローチは、「持分所有者に配当したうえで、期首と期末の持分を比較した差額を利益と捉えるアプローチ」である。同じく、アメリカの会計学者であるヘンドリクセンについても、1965年、時点的純資産増加説に類似した利益概念である「資本維持アプローチ」を公表した。資本維持アプローチは、「期間の期末における純資産を期首における純資産と比較し、配当ならびに資本取引に対する修正を行った結果」と定義される。「純資産増加」概念は、経済学の分野においては、シャンツがドイツで根本思考を発現させ、アメリカに渡り、ヘイグとサイモンズが、その思考を精微化していったものであり、会計学の分野においても、同時期に、この「経済学的所得」概念が会計学的利益概念として採り入れられていった。

一般に、「SHS概念」たる純資産増加説は、各論者の定義が同義あるいは近似の概念として解釈されているが、本章では、シャンツの所得概念が「期間的純資産増加説」であるのに対し、ヘイグが意図する所得概念は「時点的純資産増加説」であることが明らかとなった。また、サイモンズの所得定義には、「所有資産の価値増加」が含まれており、この点で、ヘイグと同様、純資産増加説のカテゴリーとしては、距離比較としての「時点的純資産増加」説を意図するものであったと考えられる⁽³⁴⁵⁾。したがって、経済学的には、シャンツ：「期間的純資産増加」説⇒ヘイグ：「時点的純資産増加」説⇒サイモンズ：「時点的純資産増加」説という思考の流れとなる。このことは、ドイツに始まった「期間的純資産増加概念」が、アメリカへと引き継がれる段階で「時点的

⁽³⁴⁵⁾ 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」『税研』第119号、2005年1月、35ページ。

純資産増加概念」へと変貌していったことを意味する。ヘイグおよびサイモンズの所得概念は、その後のアメリカにおける会計基準や会計理論の基礎になったと見る考え方が⁽³⁴⁶⁾ある。F A S B（アメリカ財務会計基準審議会）が「資産負債アプローチ」という概念を初めて公表したのは1976年の討議資料⁽³⁴⁷⁾においてである。筆者は、「資産負債アプローチ」が、ヘイグ・サイモンズによる「時点的純資産増加概念」に基づく利益測定アプローチとして発現したのではないかと考えている。

⁽³⁴⁶⁾ 原田満範，前掲論文，109 ページ；水野恵子，前掲論文，259 ページ。

⁽³⁴⁷⁾ FASB, Discussion Memorandum, “an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement” .

第2部

わが国における 純資産増加説の現代的意義

第5章

わが国における純資産増加概念の形成と展開

第1節 はじめに

欧米では、1799年のイギリス所得税制度創設に始まり、その制度の発展とともに、所得概念に関する議論も活発に展開してきた。特に、ドイツにおいては1832年から「所得概念論争」が行われたが、この論争に終止符を打ったのが、1896年にゲオルグ・シヤンツが提唱した「純資産増加説」であった。

シヤンツの「純資産増加説」は、アメリカにわたり、ヘイグ（1921年）とサイモンズ（1938年）に影響を与えたため、「純資産増加説」は、三者の頭文字をとって「SHS概念」とも呼ばれている。

他方、わが国では1887年に所得税が創設され、欧米の影響を受けながら、所得税制および所得概念を展開していった。現代のわが国における純資産増加概念を理解するためには、その前提として、課税所得概念がどのように形成され、展開されていったか、そして、純資産増加概念が財務会計や税務会計の中にどのような形で内在しているかについて、明らかにしておく必要がある。

かかる認識に基づき、本章の目的は、わが国における純資産増加概念の形成過程について考察するとともに、財務会計と税務会計の双方に内在する純資産増加概念について検討することにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) わが国における所得概念の形成に大きな影響を与えたイギリスとプロイセンにおける所得概念の意義を考察するとともに、わが国において純資産増加概念が定着するまでの過程を概観すること（第2節）。
- (2) 複式簿記原理と企業の損益計算としての財産法の計算構造の中に内在する純資産増加概念を浮き彫りにすること（第3節）。
- (3) 推計課税の方法としての「純資産増減法」の合理性に関する判例を検討すると

もに、純資産増加説との関連性を明らかにすること（第4節）。

第2節 わが国における純資産増加概念の形成

これまで、欧米における所得概念の変遷と形成過程について検討してきたが、わが国における初期の所得税に重要な影響を及ぼしたのは、イギリスとプロイセンの所得税であると言われている⁽³⁴⁸⁾。ここでは、イギリスおよびプロイセンにおける所得概念の意義について考察するとともに、わが国の所得税制度の形成過程において、欧米の所得概念やシャープ勧告からどのような影響を受けたかについて検討を行う。

1 イギリスおよびプロイセンにおける所得概念の意義

イギリスの所得税制度は、1799年、フランスとの間で行われたナポレオン戦争における莫大な戦費調達のために、ウィリアム・ピットにより初めて創設された。その後、一旦廃止されたが、1803年、ナポレオン戦争再開による戦費調達のため、ヘンリー・アデントンが所得税制度を復活させる。

アデントンの所得税制の特徴として、所得を種類または源泉によっていくつかのスケジュールに分類し、それぞれ異なる所得の計算方法と所得税の徴収方法を規定する「スケジュール制」が挙げられる。この「スケジュール制」が、イギリスの典型的所得概念たる「所得源泉説」の原型である。

イギリスの所得税が「スケジュール制」を特徴とするのに対して、プロイセンの所得税は「総合所得税」による申告納税制度をその特徴とする。プロイセンにおける所得税は、1851年、「階級税及び階級別所得税」という形態で創設された⁽³⁴⁹⁾。階級税は、身分階級に応じて定額税を徴収するものであり、階級別所得税は、個人総合所得に3%の比例税相当額を課税するものであった。そして、1891年、ミケル（Miquel, J.）が抜本的税制改革を行い、「階級税及び階級別所得税」を一本化して「所得税」となった。

⁽³⁴⁸⁾ 高木勝一『日本所得税発達史 一所得税改革の発展と歴史 創設期から現在まで一』ぎょうせい、2007年、10ページ。

⁽³⁴⁹⁾ この所得税法案は、1848年の三月革命を中心とするプロイセンの革命と反革命の時期に上程された。本法案は、進歩的な税制改革案として自由主義ブルジョアジーによる賛成を受けた（佐藤進『近代税制の成立過程』東京大学出版会、1965年、255ページ。）。

1891年のプロイセン所得税法の特徴は、「総合所得合算制度」と「申告納税制度」の堅持であった。

イギリスの所得税が「所得源泉説」を所得概念としたのに対し、プロイセンの所得税は「純資産増加説」を所得概念とした。具体的には、まず、イギリス所得税と同様に、所得の収入源を「資本収入」、「不動産収入および借地農収入」、「商工業・鉱山収入」、「給料生活者および官吏の労働収入」に分ける。そして、それぞれの収入に対する必要経費を控除して所得を算出し、各収入源の所得を合算して課税所得としたのである。

収入源を区別するという点ではイギリスの「所得源泉説」と変わらないが、各収入源の所得を合算して課税所得を算出するという方法の中に、プロイセンにおける「純資産増加概念」としての特徴が見られる。

2 わが国所得税制度の形成に対する欧米の影響

わが国の所得税制度は、1887年（明治20年）に創設されたが、イギリスの所得税制度とプロイセンの所得税制度のいずれが現代の所得税制度に近いかは議論が分かれている⁽³⁵⁰⁾。

所得の種類には、「分類所得税」と「総合所得税」がある。分類所得税とは、所得をその源泉ないし性質に応じていくつかの種類に分類し、各種類の所得ごとに別々に課税する方式であるのに対し、総合所得税は、課税の対象とされる所得をすべて合算した上で、それに一本の累進税率表を適用する方式である⁽³⁵¹⁾。

イギリスにおける初期の所得税制度のように、制度自体が原始的で比例税率が用いられていた時代においては、分類所得税が、担税力の相違に応じた課税を行うのに適切な制度であると考えられていた⁽³⁵²⁾。

現在、わが国では、その源泉あるいは性質に応じて、利子所得から雑所得までの10種類に所得を分類している。これは、各所得金額の算定にあたり、それぞれの担税力

⁽³⁵⁰⁾ 佐藤進，前掲書，321ページ。

⁽³⁵¹⁾ 金子宏『租税法（第16版）』弘文堂，2011年，176-177ページ。

⁽³⁵²⁾ 同上書，177ページ。比例税率とは、課税所得の大きさに関係なく一定割合である税率をいう（同上書，167ページ。）。

の違いを考慮する方法であり、「分類所得税」の名残りとも言える。しかし、他方では、当初のプロイセンと同様に、原則的として、各所得金額を合算し、それに対して一本の累進税率表を適用する方式であることから、基本的には「総合所得税」であるといえることができる⁽³⁵³⁾。

わが国における当初の所得税法はイギリス方式によって出発したが、最後は国家体制にふさわしいプロイセン方式によって終結したと言われている⁽³⁵⁴⁾。すなわち、わが国の所得税制度は、イギリスの「所得源泉説」の原型である「分類所得税」の影響を受けながらも、その形成過程で「総合所得税」へ変化していったものと考えられる。

図表 5-1 は、イギリス、ドイツ、アメリカ、そして、わが国における所得税制度と法人税制度の創設年を示している。所得税については、1799年のイギリスにおける創設に続き、1800年代前半にはドイツ（プロイセン）において階級・階層別所得税として導入されている。その後、1862年にアメリカ、続いて1887年にわが国において導入されている。

また、法人税については、1842年にイギリスで導入され、ドイツ（プロイセン）においては鉄道会社税として1853年に導入されている。その後、わが国が所得税法内において1899年に導入し、最後に1911年にアメリカが導入に至っている。

⁽³⁵³⁾ わが国の所得税法は、基本的には各所得類型間で損益通算がなされ課税標準が算出されるという点で総合所得税の範疇に属していると言える（新井益太郎監修『現代税法の基礎知識』ぎょうせい、2011年、36ページ。）。

⁽³⁵⁴⁾ 高橋誠「初期所得税制の形成と構造 日本所得税税制史論その一」『経済志林』（法政大学）第26巻第1号、1958年1月、64ページ。

図表 5-1 欧米および日本における所得税・法人税の創設年

	イギリス	ドイツ	アメリカ	日本
所得税	1799 年	1891 年（一般所得税）	1862 年	1887 年
	—	（但し、プロイセンでは、1811 年から 1851 年にかけて、階級・階層別所得税がすでに創設）	—	—
法人税	1842 年	1891 年（一般法人税）	1911 年	1899 年 （所得税法内）
	（2004 年から法人税として独立）	（1853 年にプロイセンで鉄道会社税として導入）	—	（1940 年法人税法として独立）

（資料出所）筆者作成。

3 シャープ税制による純資産増加概念の定着

シャープ勧告とは、「シャープ使節団日本税制報告書（Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, vol.1~4）」の通称である。1949 年（昭和 24 年）、かねてからの懸案であったわが国税制の全面的な再検討と改革のため、アメリカのコロンビア大学教授カール・シャープ博士（Shoup, C.）を団長とする租税理論ないし租税法の専門家によって編成された「シャープ使節団」が来日した。シャープ使節団が、約 3 か月半にわたる調査・検討の後に公表したのが「シャープ勧告」であり、本勧告がわが国の租税制度の近代化に大きく寄与したことは疑いがない⁽³⁵⁵⁾。

シャープ勧告により「青色申告制度の創設」と「複式簿記原則の導入」が行われた昭和 25 年税制改正を受け、同年 9 月には、「法人税基本通達」（昭和 25 年 9 月 25 日直法 1-100）が公表された。昭和 25 年の改正税法では、法人所得計算の通則規定として、「内国法人の各事業年度の所得は、各事業年度の総益金から総損金を控除した金額に

⁽³⁵⁵⁾ 高橋志朗教授は、近年、シャープ勧告が再評価されていることについて、「わが国戦後税制の原点、あるいは、包括所得理論にもとづくオーソドックスな税制改革案としての『シャープ勧告』の意義を認め、政策税制を多用した過去の歴史に対する反省と、原点への回帰をうながす」としている（高橋志朗『わが国税務会計の発達とシャープ勧告』同文館出版、2011 年、2-3 ページ。）。

よる。」(第9第1項)との規定があったが、「法人税基本通達」では、ここでいう「総益金」および「総損金」を下記のように定義づけた。

「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において、純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」

「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において、純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」

本通達では、「益金」および「損金」は、「純資産の増加原因ならびに減少原因」と定義しており、税法にて課税所得は総益金と総損金の差額としているので、本通達は、所得概念として、「純資産増加説」を採用していることに他ならない⁽³⁵⁶⁾。

このように、わが国では、創設期の所得税制において所得源泉説の影響を受けながらも、その後の所得税制の形成過程において、プロイセン所得税制による「純資産増加説」へと変化し、さらに、アメリカからのシャウプ勧告に基づく税制改正により、その「純資産増加概念」が確固たるものとして、わが国の所得概念に根ざしていったものと考えられる。その背景には、純資産増加説の主唱者である「シャンツ（ドイツ）—ヘイグ（アメリカ）—サイモンズ（アメリカ）」の影響が見て取れる⁽³⁵⁷⁾。

第3節 財務会計に内在する純資産増加概念

シャウプ勧告の提案の中には、「青色申告制度の創設」がある。シャウプ使節団は、戦後の混乱期にあって、「今日、日本における記帳は慨嘆すべき状況にある」と言及し、悲惨なまでの記帳回避から抜け出させる「誘い水」として「青色申告制度」を提案した⁽³⁵⁸⁾。本節では、その帳簿記帳たる「複式簿記」と純資産増加説との関係について検

⁽³⁵⁶⁾ 高橋志朗，前掲書，89-90 ページ。

⁽³⁵⁷⁾ シャウプ博士は，1924年，コロンビア大学大学院に入学し，ヘイグ博士のもとで財政学を学んでいる（同上書，v ページ）。

⁽³⁵⁸⁾ わが国の会計制度，特に「記帳の重要性」については，以下の文献が詳しい。坂本孝司『会

討を行う。

1 複式簿記原理の展開

複式簿記は、財務会計と税務会計の共通基盤としての役割を果たしている。法人税の青色申告法人は、「その資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引につき、複式簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づいて決算を行わなければならない。」(法人税法施行規則第 53 条)とされている。

また、事業所得等に関する個人所得税の青色申告者についても、「資産、負債及び資本に影響を及ぼす一切の取引を正規の簿記の原則に従い、整然と、かつ、明りように記録し、その記録に基づき、貸借対照表及び損益計算書を作成しなければならない。」

(所得税法施行規則第 57 条)とされており、企業体の税務申告において複式簿記を基盤とすることが明確に規定されている。

ここでは、「(1)資本等式」⇒「(2)貸借対照表等式」⇒「(3)取引の 8 要素」⇒「(4)仕訳原理」という等式を展開することにより、財務会計における複式簿記原理に税務会計における純資産増加概念が内在していることを証明したい。

(1) 資本等式

企業は社会的な経済活動を行う単位であり、「利益 (profit)」を追求することを目的として経営活動を行う。利益とは、投下された「資本 (capital)」を増殖することをいい、資本とは、企業の所有者 (株主) によって企業に投下された価値の総額、すなわち「資産 (assets)」から「負債 (liability)」を控除した金額となる。これは、**図表 5-2** に示すように、資本等式として表される。

計制度の解明 — ドイツとの比較による日本のグランドデザイン — 『中央経済社, 2011 年, 432-433 ページ。』。

図表 5-2 資本等式の展開

$$\begin{aligned} \text{資本等式：期首資産} & - \text{期首負債} = \text{期首資本} \\ \text{期末資産} & - \text{期末負債} = \text{期末資本} \\ & \text{※所有者持分の払込みおよび引出しが無い場合} \\ \text{期末資本} & - \text{期首資本} = \text{利益【純資産増加】} \end{aligned}$$

(資料出所) 中田信正『簿記概論』峯書房, 1965年, 6-7ページに加筆・修正。

(2) 貸借対照表等式

企業に投下された資本は、現預金・売掛金・商品・建物といった財貨や権利としての「資産」に形を変え、これらの資産を使用することによって企業の実際の経営活動は行われる。したがって、資本とは、企業に投下された価値の抽象的表現であり、資産とは、その具体的表現といえることができる。

資本の投下以外にも、資産に形を変えるものとして、企業の所有者以外から価値の提供を受けることがあり、これは将来的に返済する必要があるため、「負債」と呼ばれる。つまり、資産は、「企業の所有者からの価値提供」と「それ以外の者からの価値提供」に区別され、貸借対照表等式として、図表 5-3 のような算式で表される。

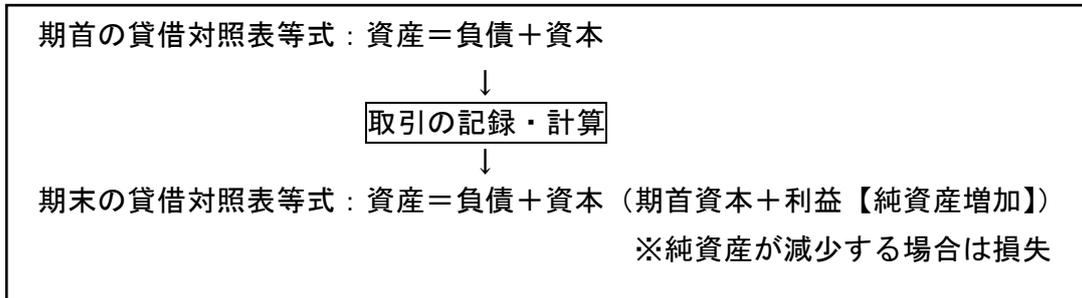
図表 5-3 貸借対照表等式

$$\text{貸借対照表等式} : \text{資産} = \text{負債} + \text{資本}$$

(資料出所) 中田信正, 前掲書, 7ページ。

簿記では、会計年度の期首における財政状態と期末の財政状態の変化の原因と結果を示すべく、継続的に一定のルールにしたがって「取引の記録と計算」を行う。つまり、図 5-4 に示すように、会計年度の期首の貸借対照表等式に対して取引の記録と計算が行われ、期末の貸借対照表等式が示される。

図 5-4 貸借対照表等式と取引記録・計算



（資料出所）中田信正，前掲書，8 ページに加筆・修正。

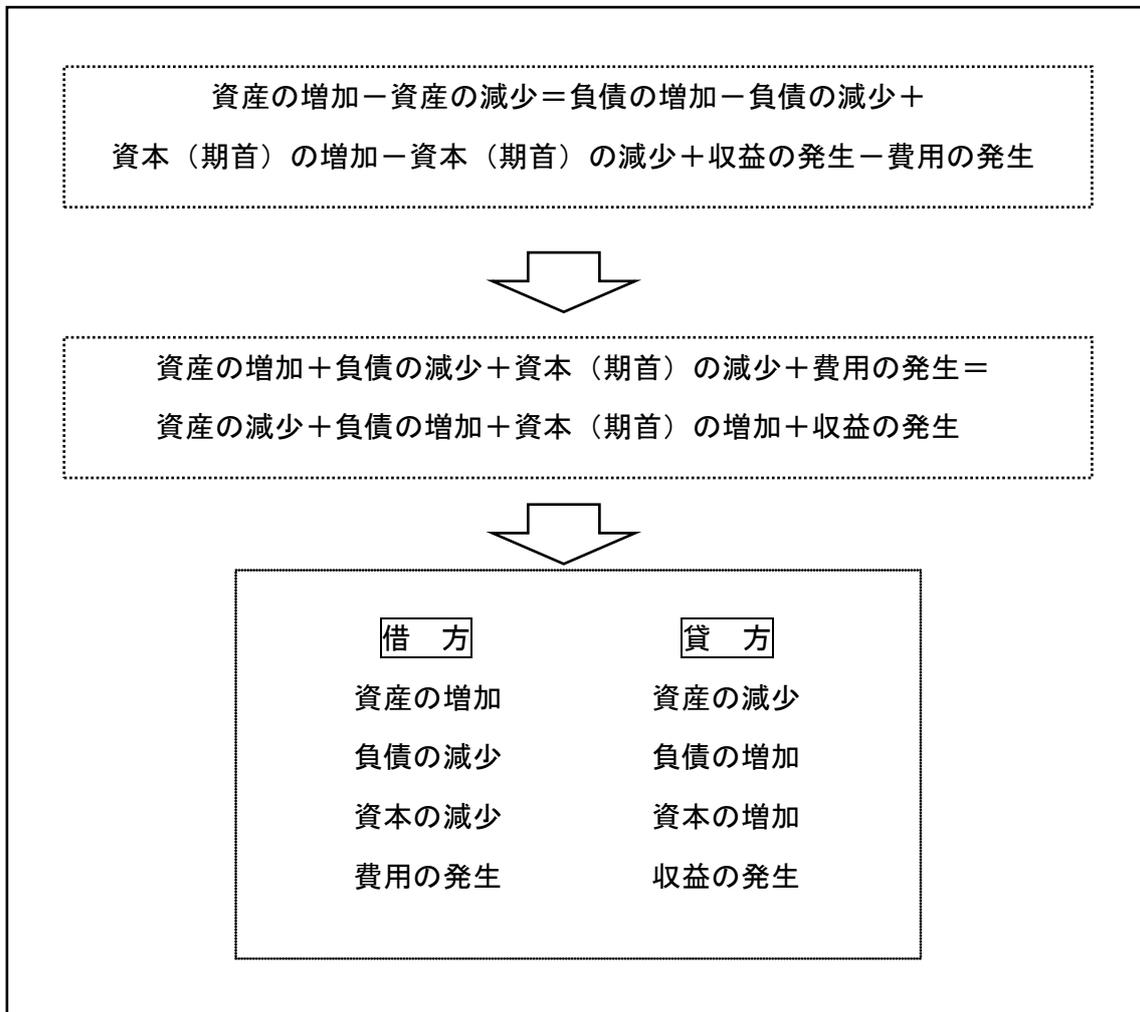
(3) 取引の 8 要素

会計年度の期中において記録・計算される「取引」は，その発生の要素を分解してみると，原因と結果の二面を有している。例えば，現金で借入金を返済する場合，現金という「資産の減少」と借入金という「負債の減少」が発生する。

また，例えば，家賃を受取るという場合には，現金の受領という「資産の増加」と「収益（revenue）の発生」が起こる。逆に，従業員へ給料を支払う場合には，現金の支払いという「資産の減少」と「費用（expense）の発生」が起こる。この収益と費用の差額が利益であり，期末の貸借対照表等式で示される利益と等しい「資本の純増加分」となる。

このような取引はすべて，「資産・負債・資本の増減」と「収益・費用の発生」に区分することができ，これらを「取引の 8 要素」と呼ぶ。取引の 8 要素は，**図表 5-5** のように，期末の貸借対照表等式から展開することができる。すべての取引は，左右 4 要素ずつの組合せであり，必ず，左右に同一の金額で把握される。

図表 5-5 取引の 8 要素への展開

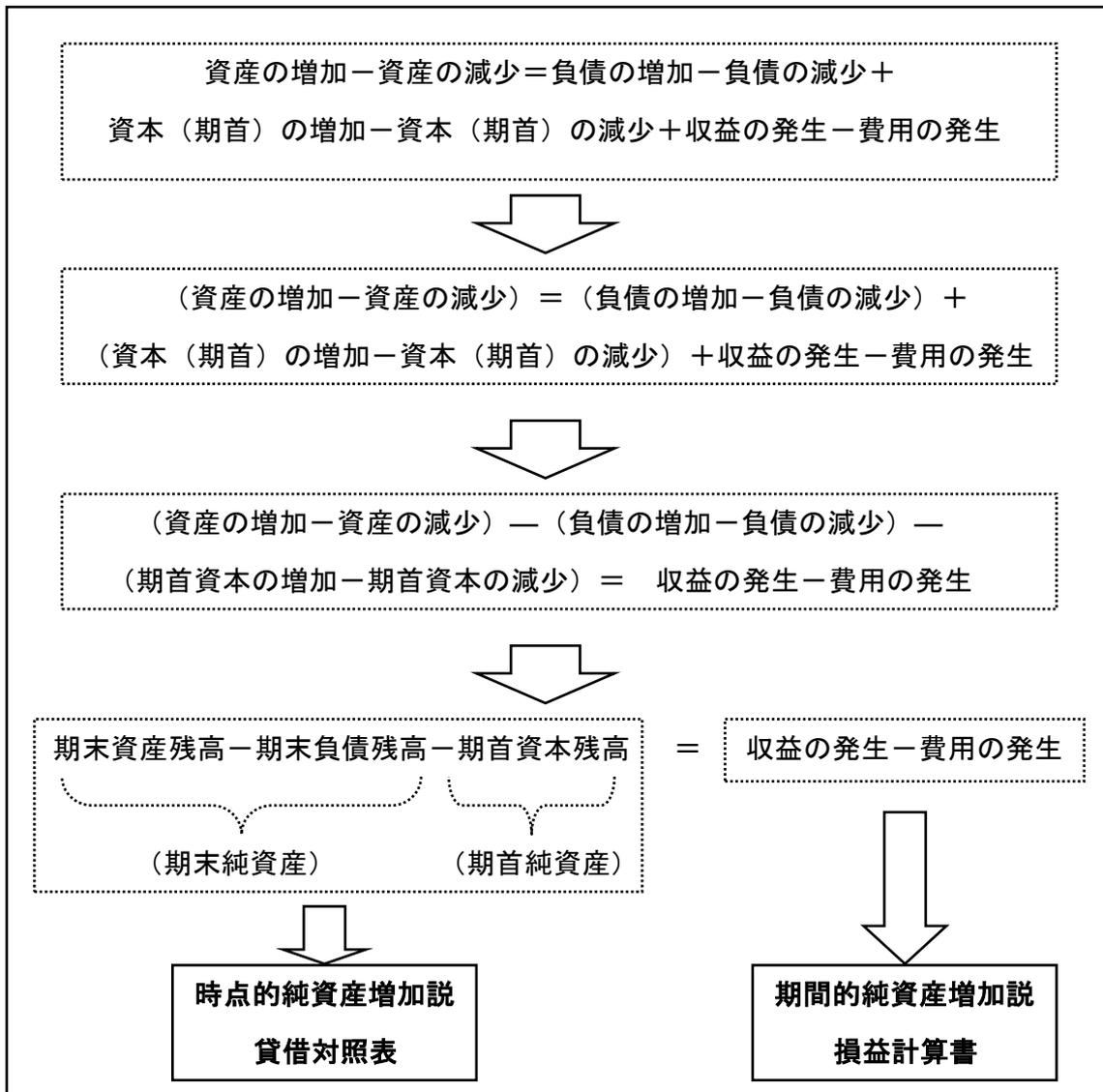


（資料出所）中田信正，前掲書，12-13 ページ。

（4）仕訳原理の等式展開

また，期末資本は，「所有者持分の払込み・引出しによる期首資本の増減」と「利益」で構成される。利益の増減は，「収益」および「費用」を反映するため，利益の等式は「利益＝収益－費用」となる。取引の 8 要素を仕訳原理として等式展開すると，**図表 5-6** のようになる。

図表 5-6 仕訳原理の等式展開



（資料出所）中田信正，前掲書，12-13 ページに加筆修正。

「資本等式⇒貸借対照表等式⇒簿記における取引の8要素⇒仕訳原理」の等式展開により，複式簿記では，資産・負債の増減記録，つまり「貸借対照表による利益計算」に止まらず，収益・費用の発生記録，つまり「損益計算書による利益計算」が行われていることがわかる。そして，貸借対照表上の「期末純資産－期首純資産」による利益は，損益計算書上の「収益－費用」による利益と合致する。この「期末純資産－期首純資産」の利益算定アプローチが「時点的純資産増加概念」であり，「収益－費用」の利益算定アプローチが「期間的純資産増加概念」である。このように，複式簿記原

理には純資産増加概念が内在している。

2 財産法の計算構造

企業の損益計算の方法には、一般に、「損益法」と「財産法」の二つがある。

「損益法」は、収益と費用の差として、企業の一定期間における損益を計算する方法である。損益法では、純資産の変動を、その源泉に遡って明らかにする方法を採る。

他方、「財産法」は、資産（積極財産）、負債（消極財産）および資本（純資産）が、企業活動（取引）により、どのように変化したかという財産変動の側面から、企業の一定期間における損益がどれほどあったかを計算する方法である。すなわち、期首における純資産の有高と期末における純資産の有高との比較を通じて、その純変動額が企業活動によってもたらされた損益を表すものとして把握される。したがって、所得概念としては、純資産増加説に対応する方法である。

このうち、財産法においては、どの財産部分に焦点を置いて期間的変動額を求めるかという観点から、さらに、次の四方法に区別される。

(1) 資本比較計算法

資本比較計算法は、資本の額（純資産額）の2時点（期首と期末）の比較によって損益を求める方法である。図表 5-7 は、資本比較計算法の具体的な損益決定過程を図示したものである。

図表 5-7 資本比較計算法

期 末 純 資 産	1,500
期 首 純 資 産	<u>△1,000</u>
純資産の増加	500
加算：引出額	<u>100</u>
	600
減算：追加元入額	<u>△400</u>
利 益	<u><u>200</u></u>

(資料出所) 武田隆二『簿記 I (第 5 版)』税務経理協会,

2009年、54ページに加筆・修正。

期中の「引出額」は純資産を減少させるが、損益に影響を与えるものではないので、純資産増加額の加算修正として扱われる⁽³⁵⁹⁾。また、期中の「追加元入額」は、純資産を増加させるが、引出額と同様、損益に影響を与えるものではないので、純資産増加額の減算修正として扱われる。資本計算法においては、必ずしも、貸借対照表形式により利益を算定することを予定していない。

(2) 資産・負債比較計算法

資本（純資産）は、資産と負債との差額として求められる。資本比較計算法はにおいて資本の期首と期末との比較により純利益が算定できるのであれば、資本算定の構成要素である資産と負債との期首・期末の比較によっても同一の結果が得られるはずである。図表 5-8 は、「資本比較計算法」と「資産・負債比較計算法」の具体的計算過程を比較したものである。

図表 5-8 資産・負債比較計算法

期末純資産	=	期末資産	—	期末負債
期首純資産	=	期首資産	—	期首負債
純資産増加分	=	資産の純増加分	—	負債の純増加分
(資本比較計算法)		(資産・負債比較計算法)		

(資料出所) 武田隆二, 前掲書, 56 ページ。

資産・負債比較計算法は、貸借対照表形式をとっても、とらなくても利益計算は可能であるが、財産法の類型としては、それ自体大した意味を持つものではない。

(3) 個別有高差額計算法

⁽³⁵⁹⁾ この「引出額」こそが、サイモンズの所得概念のうち、「消費」に当たるものと考えられる。

資産・負債の期首と期末の相互比較によって資本比較計算法と同一の結果を得ることができるということは、資産および負債を構成する「個々の項目」の期首と期末の比較によっても同様の計算結果が得られるということになる。このように、資産および負債の個別有高における期首と期末の差額から、純利益を計算する方法が個別有高差額計算法と呼ばれる。

個別有高差額計算法は、期首と期末の個々の有高を比較することにより、借方に「積極財産の増加」と「消極財産の減少」、貸方に「消極財産の増加」と「積極財産の減少」を表示し、借方超過をもって利益とする「変動貸借対照表」として構成される。

(4) 総額計算法

個別有高差額計算法を簿記的に考察すると、その変動の原因は、取引額の中に見出される。総額計算法とは、期中に生じた取引の総額（個々の資産・負債・資本の期中における増加額と減少額）を項目別にまとめて一表にしたものである。図表 5-9 は、個別有高差額計算法と総額計算法による計算過程の違いを示したものである。

図表 5-9 個別有高差額計算法と総額計算法の計算過程

前提条件：期首現金有高 100 期中家賃収入 800			
期中給与支出 700 期末現金有高 200			
個別有高差額計算法		総額計算法	
期末現金有高	200	期中家賃収入（現金収入）	800
期首現金有高	100	期中給与支出（現金支出）	700
利 益	100	利 益	100

（資料出所）筆者作成。

このように異なる計算過程から同じ利益が算出されていることから、「期中における取引総額」からも「個別有高差額計算法」と同じ利益が算出されることがわかる。したがって、まとめられた取引の総額は、期中の経済活動によって引き起こされた有高の増加・減少、すなわち、運動の経過を示すものであるから、総額計算法に基づく貸借対照表は「運動貸借対照表」と呼ばれている。図表 5-10 は、運動貸借対照表の中で

表示される取引総額を項目別に示したものである。

図表 5-10 運動貸借対照表

運動貸借対照表	
貨幣の増加	貨幣の減少
債権の増加	債権の減少
商品の増加	商品の減少
固定資産の増加	固定資産の減少
短期借入金の減少	短期借入金の増加
長期借入金の減少	長期借入金の増加
自己資本の引出	自己資本の元入
	利益

(資料出所) 武田隆二「財産法の技術的類型」『會計』第 84 巻第 5 号,
1963 年 11 月, 789 ページに加筆・修正。

簿記における取引記録の結果としての損益計算方法である「財産法」においては、「①資本の差額」、「②資産・負債の総額としての差額」、「③資産・負債の個別有高の差額」、そして「④個々の資産・負債・資本の期中における増加・減少額」として利益を把握することができる。①②③は、期首と期末という距離比較としての純資産増加説、すなわち「時点的純資産増加説」であるのに対し、④は期中の個別取引に着目する点で「期間的純資産増加説」であるといえることができる。

財産法のもつ計算的特徴は、それが現実に残存する財産の実地（棚卸）調査によって、その額が確認されるので、最も確実で具体的な算定方式ということが挙げられ、歴史的には、一般に、財産法的な計算思考が損益法的計算思考より先に芽生えたものと見られている⁽³⁶⁰⁾。

⁽³⁶⁰⁾ 中田信正他『現代簿記論』中央経済社、2001 年、35 ページ。

第4節 税務会計に内在する純資産増加概念

財務会計の中に純資産増加概念が内在していることについて検討を行ってきたが、本節では、わが国の税務会計に内在する純資産増加概念について検討を行いたい。具体的には、所得税法および法人税法において具体的に純資産増加概念を取り入れた制度として、推計課税の方法の一つである「純資産増減法」があり、ここでは、純資産増加説と純資産増減法の思考の類似性について検討を行う。

1 推計課税の概要と純資産増減法

推計課税とは、所得税および法人税において、税務署長が納税義務者に対して更正・決定を行う場合、直接資料によらず、各種の間接資料に基づいて所得を認定する方法をいう⁽³⁶¹⁾。所得税および法人税の所得は、本来、直接資料に基づいて把握すべきであるが、直接資料を入手できないことにより税務署長が課税処分を放棄することは、公平な課税を保証するという観点から適切ではないため、間接資料に基づく推計課税が認められている⁽³⁶²⁾。

但し、推計課税は、やむを得ず採られる補助的、技術的方法であり、十分な直接資料が得られないため実額計算が不可能な場合にのみ適用すべきである⁽³⁶³⁾。したがって、帳簿書類の記帳、保存がなされているとみられる青色申告者に対する推計課税は許さ

⁽³⁶¹⁾ 金子宏，前掲書，731-732 ページ。なお、「更正」とは、納税義務者による申告書の提出があり、その内容に申告漏れが判明した時、税務署長がそれらを正当な金額に直す処分をいい、「決定」とは、納税義務者による申告書の提出がないため、税務署長により税額等を決める行政処分をいう。

⁽³⁶²⁾ 浦東久男「推計課税の理論」芝池義一他編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房，1995年，171 ページ。

⁽³⁶³⁾ 田中治「推計課税の本質論と総額主義」碓井光明他編『公法学の法と政策（下）』有斐閣，2000年，105 ページ。

れていない⁽³⁶⁴⁾。具体的に、推計課税は、次の場合にのみ認められる⁽³⁶⁵⁾。

- ① 納税義務者が帳簿書類等を備え付けておらず、収入・支出の状況を直接資料によって明らかにすることができない場合。
- ② 帳簿書類等を備え付けてはいるが、誤記脱漏が多いとか、同業者に比し所得率等が低率であるとか、二重帳簿が作成されているなど、その内容が不正確で信頼性に乏しい場合。
- ③ 納税義務者またはその取引関係者が調査に協力しないため、直接資料が入手できない場合（質問に回答しない、あるいは、不正確な応答をする、検査の拒否または妨害する等の行為を含む。）。

上記三つの要件のいずれにもあたらないにもかかわらず、推計課税を行った場合には、その推計課税は違法になると解される⁽³⁶⁶⁾。

推計課税の方法は、できる限り実額に近い数値が算出されるように考えられた合理的なものでなければならず、かつ可能な限り直接資料に依拠したものであることが望ましい⁽³⁶⁷⁾。所得税法 156 条および法人税法 131 条では、推計の方法として、①財産若しくは債務の増減の状況、②収入若しくは支出の状況、③生産量、販売量その他の取引量、④従業員数その他事業の規模、の四つが例示されている。

税法上、例示されている推計方法に準拠する課税方法として、実務上採用され、判例においても合理性があると認められているのは、次の四つである⁽³⁶⁸⁾。

⁽³⁶⁴⁾ 畠山武道「推計課税」金子宏他編『租税法講座第3巻租税行政法』ぎょうせい、1975年、60ページ。

⁽³⁶⁵⁾ 金子宏、前掲書、733ページ；同上書、61-63ページ；浦東久男、前掲論文、177ページ；南博方「推計課税の本質—その前提要件と関連して—」『ジュリスト』第649号、1977年1月、87-89ページ。

⁽³⁶⁶⁾ 金子宏、前掲書、733ページ。「違法」な推計課税については、納税義務者が課税処分取消しを求め訴訟を提起し、多くのケースで、その違法性が認められている（浦東久男、前掲論文、177-178ページ。）。

⁽³⁶⁷⁾ 畠山武道、前掲論文、65ページ。

⁽³⁶⁸⁾ 南博方『租税争訟の理論と実際（増補版）』弘文堂、1992年、153-154ページ。四つの推計方法のうち、実務上、頻繁に用いられるのは③比率法と④効率法であり、①純資産増減法

- ①財産若しくは債務の増減の状況・・・純資産増減法
- ②収入若しくは支出の状況・・・・・・・・消費高法
- ③生産量、販売量その他の取扱量・・・比率法
- ④従業員数その他事業の規模・・・・・・・・効率法（単位当り額法）

「①財産若しくは債務の増減の状況」による推計課税の方法である「純資産増減法」は、（期末資産一期首資産）－（期末負債一期首負債）に、所得税の場合には消費金額を加え、法人税の場合には当該年度内の資本の増減を除外し、利益処分として法人が社外流出した金額を加えたものを課税所得とする方法である⁽³⁶⁹⁾。

純資産増減法を用いて所得金額を推計する場合、期首と期末の全資産・負債の捕捉とその正確な評価、そして納税義務者が当該課税期間内に現実に負担し支出した支出金のうち、いわゆる「所得の消費」に該当する生活費等の正確な捕捉が重要となる⁽³⁷⁰⁾。これらの捕捉と評価を正確に行うことが可能な場合、純資産増減法による推計の合理性は比較的高いものとされている⁽³⁷¹⁾。

2 純資産増減法の合理性に関する判例

ここでは、純資産増減法を用いた推計課税の合理性が認められた判例について、所得税および法人税の事案を検討する。

(1) 所得税更正処分等取消請求事件（東京地裁平成3年年3月27日判決）⁽³⁷²⁾

【事実の概要】

X（原告）は、所得税の青色申告承認を受けた飲食店経営者であり、昭和51年から

と②消費高法は、まれに用いられるにすぎないが（畠山武道，前掲論文，65ページ。），本研究では、純資産増加説との関係を明らかにすることを目的としているため、特に、純資産増減法を取り上げる。

⁽³⁶⁹⁾ 畠山武道，前掲論文，65ページ。

⁽³⁷⁰⁾ 吉良実『推計課税の法理—裁判例を中心として』中央経済社，1987年，85ページ。

⁽³⁷¹⁾ 同上書，224-225ページ。

⁽³⁷²⁾ 判例時報社『判例時報』第1392号，1991年10月，51-74ページ。

昭和 53 年分の所得税について申告期限内に青色申告書により確定申告をした。その後、税務署係官が X に対する所得税調査を行った際、X が帳簿書類提示要求に応じなかったとして、所轄税務署長 Y（被告）は、所得税法第 150 条第 1 項第 1 号⁽³⁷³⁾を根拠に昭和 51 年分以後の青色申告承認を取り消すとともに、昭和 51 年から昭和 53 年分の所得税につき推計により事業所得の額を算出して更正処分を行った。そこで、X が青色承認取消処分および更正処分の取消し等を求めて提起したのが本事案である。

【Xの主張】

X は、本件処分の違法性について多岐にわたる主張をしたが、特に、本件の更正処分に関し、純資産増減法を採用したことの合理性、また、資産負債項目のうち、預金額、借入金額、生活費の額、他の所得の額等の評価判定についての合理性を争った。

【判旨】

X の請求のいずれも棄却。

判決では、純資産増減法は、比率法を取り得ない場合の推計課税方法として合理的であるとし、また、X が争った資産負債項目の評価金額についても、その大部分を Y が主張するとおりの額と認め、本件の更正処分に違法性はないとした。

【事案の検討】

本事案は、飲食店を経営する個人所得税の納税義務者 X が、所轄税務署長 Y による税務調査の結果、青色申告承認の取消しおよび更正処分を受け、その処分の取消しを求めた裁判である。判決では、原告である X の請求は、すべて棄却され、被告である所轄税務署長 Y の主張が全面的に認められている。本事案における主な争点は、「純資産増減法を採用したことの合理性」であるが、その前提として、本事案において「推計課税を行う必要があったか」が問題となる。

この点について、判決では、X は、被告 Y の職員である O 係官による税務調査に際して、要求された帳簿書類の提示をせず、終始、非協力的な態度であったため、O 係官は X の事業所得の金額を実額で把握することができなかつたとされている。「帳簿書類の提示をしないこと」および「税務調査に非協力的な態度であること」については、

⁽³⁷³⁾ 青色申告承認を受けた納税義務者につき、帳簿書類の備付けが行われていない、税務署長の指示に従わない、隠ぺいまたは仮装した記録を行っている等の事実がある場合には、所轄税務署長は遡って、その承認を取り消すことができる、という規定である。

本節 1 で検討した推計課税の要件に合致するため、本事案において、推計課税が行われたことには合理性がある。

次に、本事案において「純資産増減法を採用したことの合理性」であるが、判決では「右の方法（純資産増減法）は、売上金額、仕入金額、必要経費の額等、事業所得の金額の算出において通常その基礎とされる項目を離れて事業所得の金額を算出する点において、やや観念的となるきらいがあるものの、考え方としては合理的であり、事業所得がその所得の大部分を占める納税者について、期首及び期末の資産及び負債中の各科目並びに調整項目加算額及び調整項目減算額中の各項目の金額が正確に算定され又は合理的に評価される限り、比率法により得ない場合の推計方法としては合理性を有するものといえることができる。」⁽³⁷⁴⁾としている。

特に、本事案では「期首及び期末の資産及び負債中の各科目並びに調整項目加算額及び調整項目減算額中の各項目の金額が正確に算定」については、具体的に、**図表 5-11** のような計算表により、事業所得の算定を行っている⁽³⁷⁵⁾。

⁽³⁷⁴⁾ 判例時報社，前掲雑誌，64 ページ。括弧書きは筆者。

⁽³⁷⁵⁾ 同じような計算表により事業所得の更正を行った事案として，所得税更正処分等取消請求事件（東京地裁平成 5 年 10 月 20 日判決）がある（判例時報社『判例時報』第 1507 号，1994 年 12 月，97-118 ページ。）。

図表 5-11 純資産増減法による事業所得計算表

資 産	期首金額 (a)	期末金額 (b)	増減差額 (b-a)
現金	188,154	183,184	△4,970
預金	13,390,657	10,007,508	△3,383,149
棚卸資産	128,880	160,421	31,541
前払金	0	186,996	186,996
建物	0	8,276,917	8,276,917
建物以外の減価償却資産	193,195	1,130,240	937,045
土地	18,206,894	18,206,894	0
未収利息	117,617	11,988	△105,629
出資金	10,000	10,000	0
資 産 合 計 (①)	32,235,397	38,174,148	5,938,751
負 債	期首金額 (a)	期末金額 (b)	増減差額 (b-a)
買掛金	258,410	553,573	295,163
借入金	19,000,000	22,130,000	3,130,000
負 債 合 計 (②)	19,258,410	22,683,573	3,425,163
調整項目加算額	/		金 額
生活費			3,373,927
家事関連費			953,749
住民税・所得税			14,700
固定資産税等			76,802
生命保険料			95,190
調整加算合計 (③)			4,514,368
調整項目減算額			金 額
預金利息			374,224
定期積金給付補填金			264,300
事業専従者控除額	400,000		
昭和 50 年分未収預金利息	117,617		
調整減算合計 (④)	1,156,141		
事業所得の金額 (①-②+③-④)			5,871,815

(資料出所) 判例時報社, 前掲雑誌, 73 ページ。

図表 5-11 のうち, ①は「資産合計」, ②は「負債合計」であり, したがって, ①-②が「純資産」となる。①および②はそれぞれ, 期首(a)と期末(b)の差額としての「増減差額(b)-(a)」が求められる。本事案のように個人所得税の場合, 「純資産」そのものが事業所得とはならず, 「純資産」に対して「消費金額」を加減算する必要がある。つまり, 所得税青色申告制度の貸借対照表における「事業主貸勘定」は「調整項目加算」とされ, 「事業主借勘定」は「調整項目減算」とされる。図表 5-11 は, 「資産合計」

から「負債合計」を控除した「純資産」に対して、「消費」としての「調整項目加減算」を行うことにより合理的な事業所得を算定するように構成されている。

(2) 法人税更正処分等取消請求事件（札幌地裁平成2年3月29日判決）⁽³⁷⁶⁾

【事実の概要】

X（原告）は、不動産賃貸・売買および地質調査等を目的とする資本金1,000万円の株式会社である。Xは、所轄税務署長Y（被告）に対して、昭和55年3月期（昭和54年4月1日から昭和55年3月31日事業年度分）の法人税確定申告書を白色申告により、法定申告期限の昭和55年5月31日に提出した。この申告書につき、昭和55年9月10日、税務署係官KがXの事務所に赴き、法人税調査を行った際、帳簿書類を提出するよう要請したところ、「決算書類は、自分の記憶のみに基づいて作成したものであり、帳簿書類等は存在しない。」と繰り返し述べるだけで、帳簿書類の提出に応じなかったため、Yは、昭和55年11月21日付で、法人税の更正処分等を行った。そこで、Xが、当該更正処分ならびに過少申告加算税および重加算税の賦課決定の取消しを求めて提起したのが本事案である。

【Xの主張】

Xは、Yが行った更正処分について、推計課税の必要性および純資産増減法の合理性が無いと主張し、当該更正処分ならびに過少申告加算税および重加算税の賦課決定の取消しを求めた。

【判旨】

Xの請求に関して、過少申告加算税および重加算税の賦課決定の一部取消しを認めただが、それ以外は棄却。

判決では、過少申告加算税および重加算税の賦課決定の一部について、Xの請求が認められたが、争点となった推計課税の必要性および純資産増減法の合理性については、Yの主張が全面的に認められた。すなわち、本事案においては、推計課税の必要性があったとされ、その際、用いた推計課税の方法である純資産増減法の合理性が認められた。

【事案の検討】

本事案は、不動産売買等を行う法人税の納税義務者である株式会社Xが、所轄税務

⁽³⁷⁶⁾ 法務省『訟務月報』第38巻第8号、1992年8月、1560-1579ページ。

署長Yによる税務調査の結果、法人税の更正処分および過少申告加算税等の賦課決定を受け、その処分等の取消しを求めた裁判である。判決では、原告であるXの請求は、一部が認められたが、それ以外の争点については、被告である所轄税務署長Yの主張が認められている。本事案における主な争点は、「推計課税の必要性があったか」ということ、そして「推計課税の方法の一つである純資産増減法には合理性があるか」ということの二点であった。

まず、「推計課税の必要性があったか」という点について、判決では、原告Xは、被告Yの職員であるK係官による税務調査に際して、再三にわたり帳簿書類の提示を求められながら、「決算書類は、自分の記憶のみに基づいて作成したものであり、帳簿書類等は存在しない。」との回答を繰り返したとしている。このような状況から、Yは、Xの昭和55年3月期における所得金額を取引実績額（総収入金額、必要経費の実額）⁽³⁷⁷⁾によって把握することができなかった。そのため、Yは、やむを得ず、法人税法131条に基づく推計課税を行ったものであり、推計課税の必要性があったことは明らかであるとされている。

次に、「推計課税の方法の一つである純資産増減法には合理性があるか」という点について、「XがYに提出した確定申告書に添付されている貸借対照表は、会計学上の等式（資産＝負債＋資本）にしたがっていない独自の方法により作成されたものであり、そのままの状態では採用できなかった」⁽³⁷⁸⁾とされている。そこで、「Yは、当該貸借対照表をもとに、反面調査を行い、純資産増減法、すなわち、Xの当期の期首および期末の純資産（資産の額マイナス負債の額）の額の増減を調査し、これに資本の増減があった場合には、その額を加算ないし減算して所得金額を求める方法により、Xの昭和55年3月期における所得金額を推計した」⁽³⁷⁹⁾とされている。

Yによる純資産増減法は、「Xの財産の増減状況を把握するにあたり、銀行・裁判所等の信用性のある機関により作成された客観的な資料に依拠し、また、Xの計算の誤りを会計学上の等式にしたがって修正したもので、Yの恣意が介入する余地がないも

⁽³⁷⁷⁾ ここでいう「総収入金額」および「必要経費」とは、正確には、「益金の額」および「損金の額」を指すものと考えられる。

⁽³⁷⁸⁾ 同上雑誌，1563 ページ。傍点は筆者。

⁽³⁷⁹⁾ 同上雑誌，1570 ページ。

のであるから、推計の基礎事実は正確に把握されているものであり、帳簿書類等の存在しない本件にあつては、真実の所得に近似した数字が算出されるような客観性を備えているものといえる⁽³⁸⁰⁾とされ、純資産増減法の合理性を認めている。

3 純資産増加説と純資産増減法

純資産増減法は、他の判例においても、比率法や効率法により所得の把握が困難な場合において、その適用の合理性が認められている。推計課税方法としては二次的な方法ではあるが、「資産および負債項目」と、所得税の場合には「事業主貸・事業主借勘定」、法人税の場合には「資本の増減」が正確に算定できる限りにおいて、その合理性は十分認められている。

特に、**本節 2 (2)**の法人税に関する事案では、会計学上の「資産＝負債＋資本」という貸借対照表等式にしたがっていない納税者独自の方法で作成した貸借対照表について、課税庁が、不備のある当該貸借対照表をもとに修正を加えて推計課税を行っている。これは、比率法や効率法による所得把握が困難である場合とは異なり、納税者による資産・負債項目の計上および評価を課税庁が積極的に活用した珍しい事案ということができる。

推計課税としての「純資産増減法」は、「一定期間の純資産増加」に「消費金額」を加減算する思考であるため、所得概念としては「純資産増加説」であることは言うまでもない。さらに言及すれば、これまで検討してきた純資産増加説のうち、サイモンズの所得定義「 $Y = c + \Delta W$ 」（所得＝一定期間の消費＋財産権の蓄積）を具現化したものといえる。したがって、「純資産増減法」は、「純資産増加説」とのうち、期首と期末という距離比較により所得の把握を行う「時点的純資産増加説」と同じ思考であると言えることができる。

また、「純資産増減法」と「時点的純資産増加説」の適用対象についても類似性が見られる。すなわち、所得概念としての「時点的純資産増加説」が、ドイツにおいて「商業帳簿を作成できない商人」の所得を簡便的に把握するために採用された思考であるのに対し、推計課税としての「純資産増減法」は、課税庁による税務調査等において帳簿書類等を作成していない、あるいは提示しない納税義務者に対して採用される方

⁽³⁸⁰⁾ 同上雑誌，1573 ページ。傍点は筆者。

法である。両者ともに、帳簿書類が作成できない納税義務者を適用対象にしている点で類似していることは興味深い。

第5節 むすび

本章では、わが国における純資産増加概念の形成過程について考察するとともに、財務会計と税務会計の双方に内在する純資産増加概念について検討してきた。本章での議論は次のように要約できる。

- (1) わが国の所得税制度は1887年（明治20年）に創設されたが、その初期においてはイギリスにおける所得概念である「所得源泉説」の影響を受けていた。その後、プロイセンにおける所得概念である「純資産増加説」へと変化し、1949年（昭和24年）には、アメリカによるシャウプ勧告により、その「純資産増加概念」が確固たるものとして、わが国の所得概念に根ざしていった。その背景には、純資産増加説の主唱者である「シャンツ（ドイツ）—ヘイグ（アメリカ）—サイモンズ（アメリカ）」の影響が見て取れる。
- (2) 「資本等式⇒貸借対照表等式⇒簿記における取引の8要素⇒仕訳原理」の等式展開により、貸借対照表上の「期末純資産—期首純資産」による利益は、損益計算書上の「収益—費用」による利益と合致し、この「期末純資産—期首純資産」の利益算定アプローチが「時点的純資産増加概念」であり、「収益—費用」の利益算定アプローチが「期間的純資産増加概念」であることが証明できる。また、企業の損益計算としての「財産法」においては、「①資本の差額」、「②資産・負債の総額としての差額」、「③資産・負債の個別有高の差額」、そして「④個々の資産・負債・資本の期中における増加・減少額」という利益の把握方法があるが、①②③は、期首と期末という距離比較としての純資産増加説、すなわち「時点的純資産増加説」であるのに対し、④は期中の個別取引に着目する点で「期間的純資産増加説」であるといえる。複式簿記原理および財産法の計算構造には純資産増加概念が内在している。
- (3) 推計課税方法としての「純資産増減法」は、「(期末資産—期首資産)—(期末負債—期首負債)」、すなわち「純資産」に所得税の場合には「消費金額」を加え、法人税の場合には当該年度内の「資本の増減」を除外し、「利益処分」として法人が社外流出した金額を加えたものを課税所得とする方法であり、所得概念として

の「時点的純資産増加説」と類似する思考である。判例では、他の推計課税方法を取り得ない場合の二次的な方法ではあるが、純資産増減法の合理性は認められており、所得概念としての純資産増加説を具現化した制度としての役割を果たしている。

第6章

純資産増加説と企業会計における時価評価

第1節 はじめに

近年、わが国の企業会計における変革はめざましいものがある。1999年以降、連結会計、税効果会計、金融商品の時価会計、退職給付会計などが導入され、さらに、2011年現在、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards, 以下「IFRS」と略称する。）の導入が検討されている。

わが国における法人の税務申告は、取締役が計算書類を定時株主総会に提出し承認を得たときに計算書類が確定し、その確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならない「確定決算主義」を採用している。

したがって、税務会計における課税所得計算は、企業会計における企業利益計算に対して第二次的計算としての性格をもつものであり、企業会計において時価評価が行われた場合、課税所得概念をどのように考えるかについては非常に重要な課題といえることができる。

かかる認識に基づき、本章の目的は、物価変動会計およびIFRSに着目し、企業会計の利益計算において評価替えが行われた場合に、税務会計の所得計算において純資産増加説をどのように考えるべきかについて検討することにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) 取得原価主義会計の意義とその限界を考察するとともに、インフレやデフレといった物価変動時において純資産増加分を所得とすることの問題を検討すること（第2節）。
- (2) 純資産増加説の基本原則と、それに基づく具体的な利益測定について事例検討を行うとともに、IFRSにより要求されている包括利益（未実現利益）の取扱いについて検討を行うこと（第3節）。

第2節 純資産増加説と物価変動会計

1 取得原価主義会計の意義

取得原価主義会計は、棚卸資産、有形固定資産等の非貨幣性資産の評価基準として取得原価基準を適用し、収益・費用の測定基準を収入・支出の額に求め、貨幣的測定の公準に基礎をおくものである⁽³⁸¹⁾。貨幣的測定の公準は、貨幣価値が一定性（ないし安定性）であることが前提であり、名目主義（nominalisme）の思考を生起する⁽³⁸²⁾。

取得原価主義会計を採用する有用性としては、財産価値を歴史的な原価で評価することにより、財務諸表に表示される価額を精密に確定できる点が挙げられる。これに対して、貨幣価値の変動等による財産価値の変化を斟酌して評価する方法は、その正確な評価額を算定することが困難となる。この方法によれば、収益の算定に際し、「実質的な資本維持」をはかることができるが、財産価値の評価に際して、評価を行う者による裁量の余地が残される点に問題がある。

このような問題点があることから、取得原価主義会計は、わが国のみならず、国際的にみても原則的基準として実際に行われてきており、十分な機能を果たしてきた。歴史的な原価という客観的証拠に基づき財務諸表に表示される価額を精密に確定できる利点は強固なものである⁽³⁸³⁾。

しかしながら、「貨幣価値の変動が起こらず安定している」という前提は虚構であり、歴史的にも、多かれ少なかれ、インフレやデフレの事実が見られてきた。このようなインフレやデフレの状況下における取得原価主義会計の採用は、大きな問題を投げかけることとなる。

2 取得原価主義会計の基本構造

今日、わが国のみならず、各国の公表財務諸表制度が、その基盤としている会計シ

⁽³⁸¹⁾ 野村健太郎『現代財務会計（三訂版）』税務経理協会，1998年，223ページ。

⁽³⁸²⁾ 野村健太郎「取得原価主義会計の課題」『税経通信』第49巻第1号，1994年1月，18ページ。

⁽³⁸³⁾ 客観的証拠能力に優れていることは、訴訟紛争処理の解決において大きく寄与するものである（野村健太郎，前掲書，224ページ。）。

システムは「取得原価主義会計」であり、その基本構造としては、次の三点に要約できる⁽³⁸⁴⁾。

- ① 会計の測定単位として「名目貨幣単位」を採用していること。
- ② 資産の評価基準として「取得原価基準」を採用していること。
- ③ 資本概念として「名目資本概念」を採用していること。

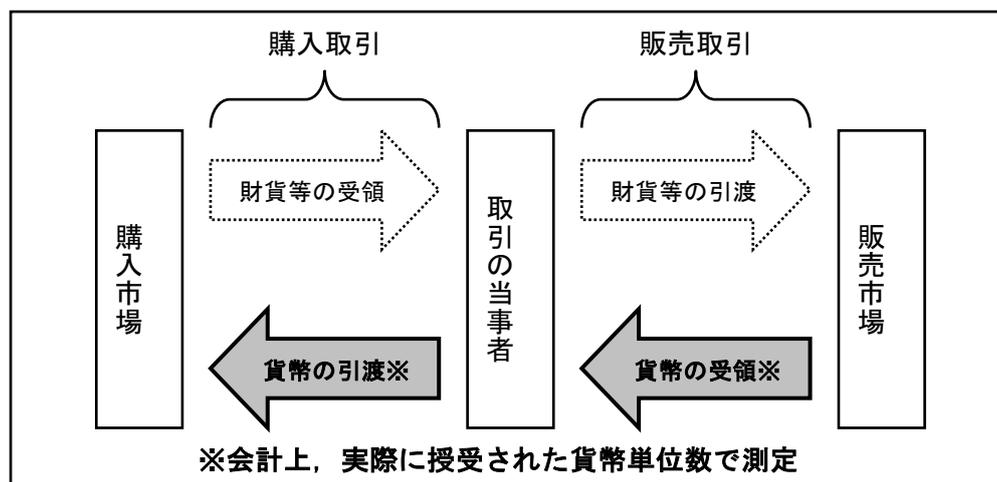
以下、それぞれの特徴について検討を行う⁽³⁸⁵⁾。

①「名目貨幣単位」

取得原価主義会計では、外部の者との「取引事実」が重視される。すなわち、取引の当事者が作成する財務諸表は、実際に成立した「取引価格」に基づいて作成され、当該取引価格は、取引の当事者と外部者との間で同意した、その取引時点における「貨幣単位数」で測定される。

図表 6-1 は、取得原価主義会計のもとで購入取引および販売取引を行った場合の測定方法について示したものである。このように、取得原価主義会計において測定単位として採用される貨幣単位は、取引の当事者と外部の者との取引が行われた時点での具体的に授受された貨幣の名目単位である。

図表 6-1 取得原価主義会計における名目貨幣単位



(資料出所) 筆者作成。

⁽³⁸⁴⁾ 加古宜士『物価変動会計論』中央経済社、1994年、2ページ。

⁽³⁸⁵⁾ ここでの検討は、同上書、2-5ページを参考とした。

この貨幣の名目単位は、異なる取引時点において、もし貨幣がもつ一般購買力が変動していたとしても、過去における実際取引時点の購買力をもつ貨幣単位がそのまま採用されるため、「名目貨幣単位」と呼ばれる⁽³⁸⁶⁾。

②「取得原価基準」

取得原価主義会計では、所有する資産は、当該資産を取得した際、実際に支出した貨幣単位数で評価する。すなわち、当該資産の取得に要した対価である貨幣支出額で測定し、その測定額をもって取得資産の評価額とするのであり、取得資産の「価値」を改めて評価し直す方法を採らない⁽³⁸⁷⁾。

そして、その測定額は「名目貨幣単位」を採るため、結果として、対価として支出した貨幣の名目単位数が、そのまま取得資産の評価額となる。実際に支出した貨幣額は、一般的に「取得原価」と呼ばれ、その資産の評価基準は「取得原価基準」と呼ばれる。

ここで、取得原価主義会計の問題点として、所有する資産を一旦「取得原価基準」で評価すれば、その「価値」の再評価は行われなことが挙げられる。つまり、取得原価主義会計においては、資産の取得時点、費消時点、そして期末時点のいずれの時点でも、「取得原価基準」により評価されることとなる。

③「名目資本概念」

取得原価主義会計における「資本概念」は、一定期間の期首における所有者持分を名目貨幣単位で測定した額とされる⁽³⁸⁸⁾。ここでいう「所有者持分」とは、資産および負債を「取得原価基準」で評価し、その両者の差額として求められる。この概念は、一定期間の名目貨幣単位数で評価されるため、「名目資本概念」と呼ばれる。

⁽³⁸⁶⁾ 白鳥庄之助「インフレーション会計の基礎」『企業会計』第32巻第8号、1980年8月、83ページ。

⁽³⁸⁷⁾ 新井清光『会計公準論（増補版）』中央経済社、1978年、334-346ページ。

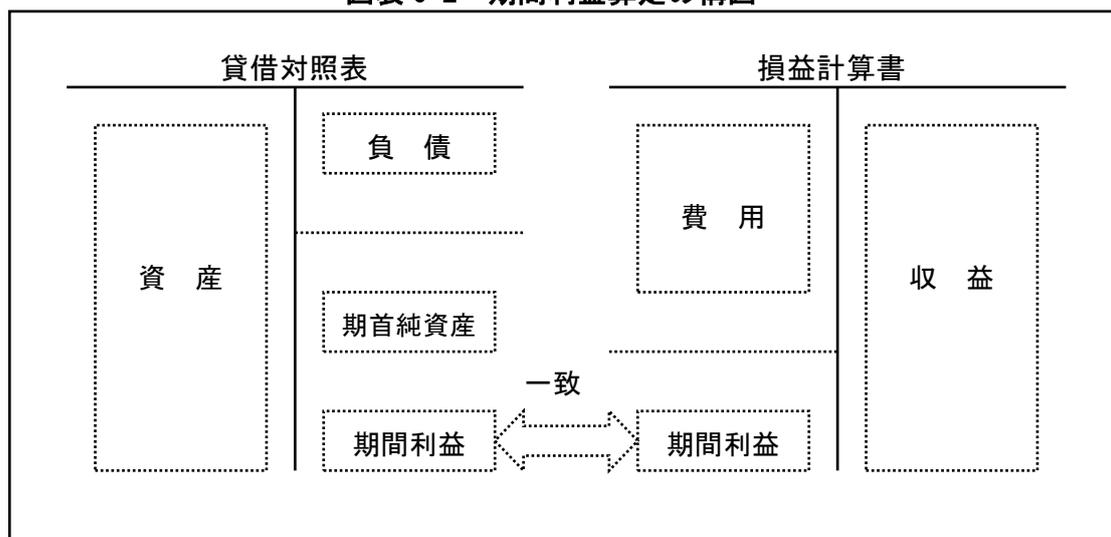
⁽³⁸⁸⁾ 加古宜士、前掲書、5ページ。本稿では、所有者持分について、「資本」とは呼ばず「純資産」と呼んでいるが、ここでは「名目資本」という名称が一般的であるため、そのまま使用している。

また、期末において「取得原価基準」で評価した「名目資本」が、期首における「名目資本」を浸食することなく処分しうる超過額として、「期間利益概念」が規定される。つまり、「期間利益」とは、期首と期末の両時点における所有者持分を、それぞれ名目貨幣単位数による取得原価基準で評価し、その差額として算定されるものである。

期間利益は、他方で、一定期間中における日常的な個々の取引事実に着目し、財貨等の流出によって獲得した貨幣の名目単位数として測定される収益から、当該財貨等を取得するために支出した貨幣の名目単位数として測定される費用を控除した超過額として算定することもできる。

図表 6-2 は、当然、「収益から費用を控除した期間利益」と「期末の名目資本から期首の名目資本を控除した期間利益」の算定の構図を示したものである。図で示すように、この両者によって算定される超過額は一致する関係にある。

図表 6-2 期間利益算定の構図



(資料出所) 筆者作成。

3 取得原価主義会計の限界と物価変動会計

取得原価主義会計は、「名目貨幣単位」および「取得原価基準」の思考に基づくため、貨幣価値変動および物財価値変動のもとでは、会計情報に次のような歪みが生じる⁽³⁸⁹⁾。

⁽³⁸⁹⁾ ここでの検討は、野村健太郎，前掲書，225-226 ページを参考とした。

(1) 損益計算上での歪み

取得原価主義会計では、損益計算において、原価は財貨等の取得時点における価額（取得原価）で記録される。この場合、財貨等の取得時点と完成した財貨等の売却による資金の回収時点との間に、長期的な時間のズレが生じた場合、当該財貨等の取得原価と現在原価との間には無視できない金額上の相違が現れる。

他方、収益については、実現主義による認識が原則とされているため、財貨等の売却の際、物価変動に伴う潜在的な名目増価分は、一般に利益に含まれることになる。

したがって、インフレ時の会計上の利益は、あるべき利益と比べて、過大測定をもたらす。したがって、課税所得を過大に測定する結果、税負担の過重化を生じることとなる。

(2) 貸借対照表上の歪み

取得原価主義会計によれば、インフレ時には、資産の諸項目について、過小評価されることになり、したがって、所有者持分（純資産）は企業の財務状況を反映したものとはならなくなる。特に、固定資産を比較的多く抱える企業にとっては、純資産の過小評価が及ぼす影響は非常に大きいものとなる。

また、インフレ時の貸借対照表においては、貨幣性資産としての現預金を保有している場合、過去に回収した現預金がインフレによって目減りしていることも考えられるため、会計情報の利用者の判断を見誤らせることになる。

これに対して、物価変動会計は、物価変動が企業の財政状態および経営成績に及ぼす影響を正しく把握し、その実態を開示することを目的とし、これにより、「実質維持資本」を把握することができる。インフレーション会計とも呼ばれる。

物価変動会計には、一般物価水準の変動を考慮する「指数修正取得原価法（一般物価変動会計）」、特定資産の価格変動を考慮する「現在価値法（個別価格変動会計あるいは時価主義会計）」、そして、これら二つの方法を結合した「結

合会計」がある。

「指数修正取得原価法」は、貨幣の一般購買力の変動を表す特定の指数を用いて、取得原価に基づくデータを指数修正していくものであり、「現在価値法」は、非貨幣性資産の評価について、取得原価ではなく、決算日時点の現在価値で行うことで、当期の成果に対する影響を引き出そうとするものである。そして、「結合会計」は、両者を結合した方法であり、自己資本に指数化を取り入れることによる資本維持と現在価値を重視する企業の給付能力維持の双方を達成しようとするものである。

4 純資産増加説と再評価積立金

一般的に、理論的に正しい財産の確定が可能となるためには、次の二つの前提が必要であるとされている⁽³⁹⁰⁾。

- ① 将来が不確実なものではないこと。すなわち、将来の財産からの流入を確実に予測できること。
- ② 将来の支払の現価を求めるための利子率が一定であること。このような単一の利子率は、完全な資本市場についてのみ与えられる。

「不確実性がないこと」および「完全な資本市場が存在すること」という二つの前提が欠ける条件下においては、純資産増加としての利益は、検証可能な大きさとして、経済的に意味のあるものとして定義されない。すなわち、理論的に正しいとされる純資産増加説による利益は、全体評価（量的評価）によって決定されるものであるが、前記の二つの前提条件が満たされない場合、現実には、名目利益によって代替するしかないことになる。

しかし、このような欠点をもつ名目資本維持による純資産増加説の利益概念が、現代に至るまで広く一般的に支持され、課税の基礎とされてきている。これまでも各国の租税制度は、名目資本維持に基づく純資産増加分としての利益をもって所得としてきた。その最大の理由は、「外部者による検証可能な数値として把握できる」ことにある。

⁽³⁹⁰⁾ 武田隆二「所得概念と利益課税」『ビジネスレビュー』第20巻第3号、1973年2月、36ページ。

る⁽³⁹¹⁾。そこでは、貨幣価値変動および物財価値変動に対処するため、税法上の特別措置を導入する方法が採られている⁽³⁹²⁾。

例えば、昭和 25 年 4 月 10 日施行のわが国法人税法における「再評価積立金」制度がある。この制度においては、「資産再評価法」に基づき固定資産等の再評価（貨幣価値修正）を行った場合、再評価額と資産の帳簿価額との差額について、貸借対照表上、「資本の部（現行の「純資産の部」）」のうち「資本剰余金」の部分に「再評価積立金」の勘定科目で計上することとされていた⁽³⁹³⁾。したがって、「再評価積立金」は利益にはならず、法人税法上の課税所得計算においても益金に算入していなかった。課税の公平性を特定の措置を通じて、名目資本維持に接合するという方式の中に所得課税の特質を求めうる⁽³⁹⁴⁾。

第3節 純資産増加説と利益測定アプローチ

IFRSは、資産負債アプローチを採用しているが、資産負債アプローチの淵源は、シヤンツの純資産増加説にあるとされている⁽³⁹⁵⁾。ここでは、1896 年に展開された純資産増加説の理論と現代の会計基準である IFRS の関係について検証するとともに、未実現利益としての包括利益を税務会計上どのように処理すべきかについて検討を行う。

⁽³⁹¹⁾ 同上論文，36 ページ。

⁽³⁹²⁾ 例えば、第一次世界大戦後のドイツにおいては、インフレ進行過程においても、税法は、名目資本会計に基づく課税所得計算を固持したとされる（中居文治「インフレーション下の税務会計」『経済論叢』（京都大学）第 106 巻第 4 号，1970 年 10 月，20 ページ。）。

⁽³⁹³⁾ 国税庁監修『税務簿記』大蔵財務協会，1950 年 12 月，310 ページ。

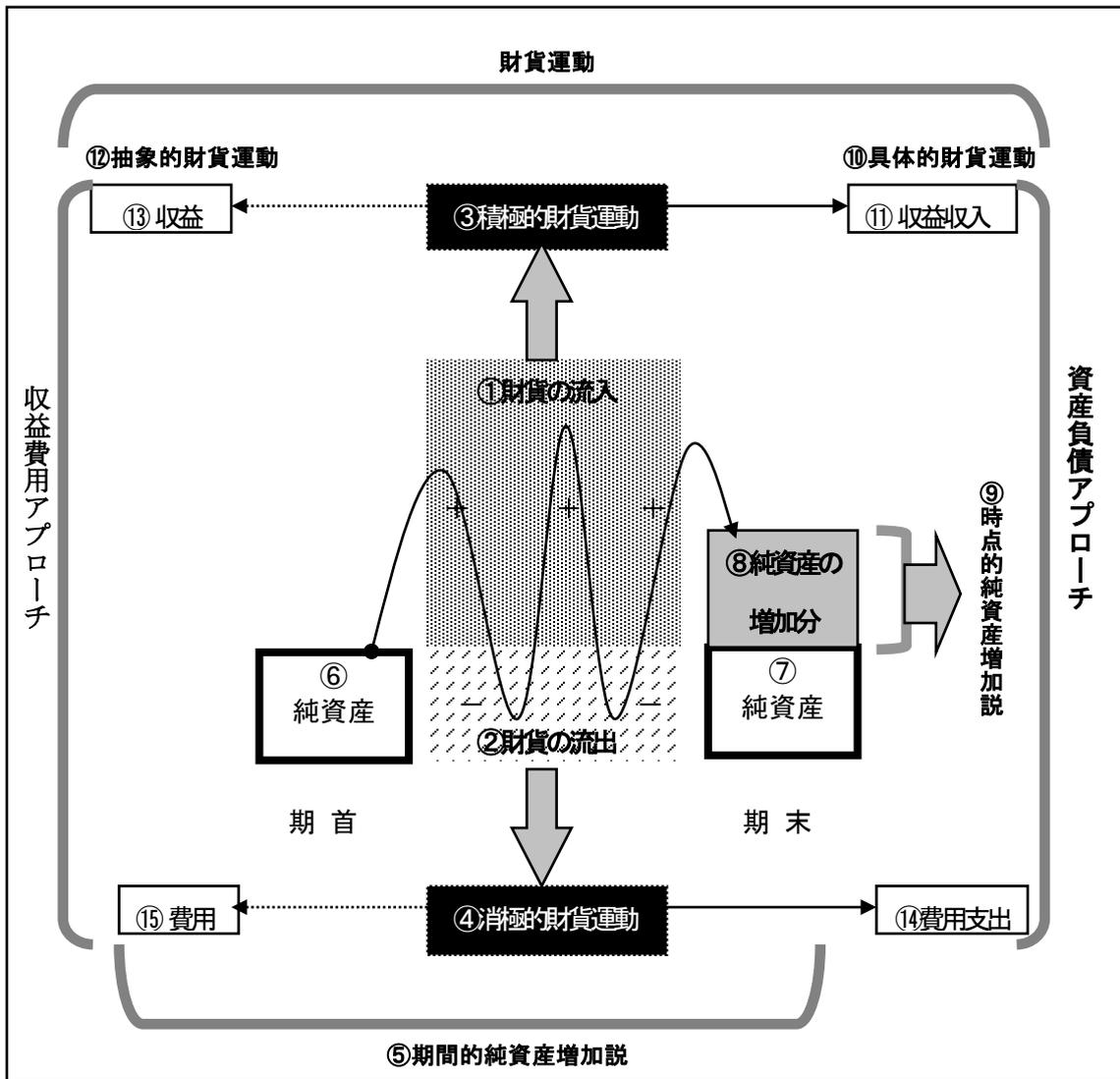
⁽³⁹⁴⁾ 武田隆二，前掲論文，36 ページ。

⁽³⁹⁵⁾ ホームズは、「1896 年，富の増加という観点から，所得について明確に定義し解釈したのがシヤンツであった。それから 25 年を経過して，アメリカにおいて，この論題についてヘイグが 2 番目の主要な論文を書いたのである。」としている（Kevin Holmes, *The Concept of Income—A Multi-Disciplinary Analysis*, IBFD Publications BV, February 2000, p. 55.）。

1 純資産増加説の基本原則

図表 6-3 は、武田隆二教授の見解に依拠し、純資産増加説の基本原則を図で示したものである⁽³⁹⁶⁾。

図表 6-3 純資産増加説の基本原則



(資料出所) 武田隆二，前掲書[2008年]，114ページに加筆・修正。

(1) 時点的純資産増加説の基本原則

「期首」という時点で求められる「⑥期首純資産」と、一定の時間的な距離をおい

⁽³⁹⁶⁾ 武田隆二『会計学一般教程（第7版）』中央経済社，2008年，113-115ページ。

た「期末」という時点で求められる「⑦期末純資産」との比較，すなわち，2時点間の距離比較により「⑧純資産の増加」を決定する方式が「⑨時点的純資産増加説」である。基本的には，「⑤期間的純資産増加説」としての所得と「⑨時点的純資産増加説」としての所得は一致する。

(2) 期間的純資産増加説の基本原則

これに対し，期首の純資産に経済活動が働きかけることにより，「入り来る財貨」（①財貨の流入）と「出て行く財貨」（②財貨の流出）とが相並行して発生する。例えば，商品の販売を考えた場合，一方で現金を受領するということによる「①財貨の流入」と，他方で商品を相手側に引き渡すという「②財貨の流出」とが生じる。

そして，ある一定期間における「①財貨の流入」と，それと同一期間における「②財貨の流出」との差額として所得が定義される。すなわち，当該期間中における「③積極的財貨運動」と「④消極的財貨運動」の結果として「財貨の純増加分」を決定する。この「財貨の純増加分」が「純資産増加分」として認識される大きさであり，このように一定期間における財貨運動をベースとして求められる「純資産増加分」を所得として規定するのが，シャンツの「⑤期間的純資産増加説」である。

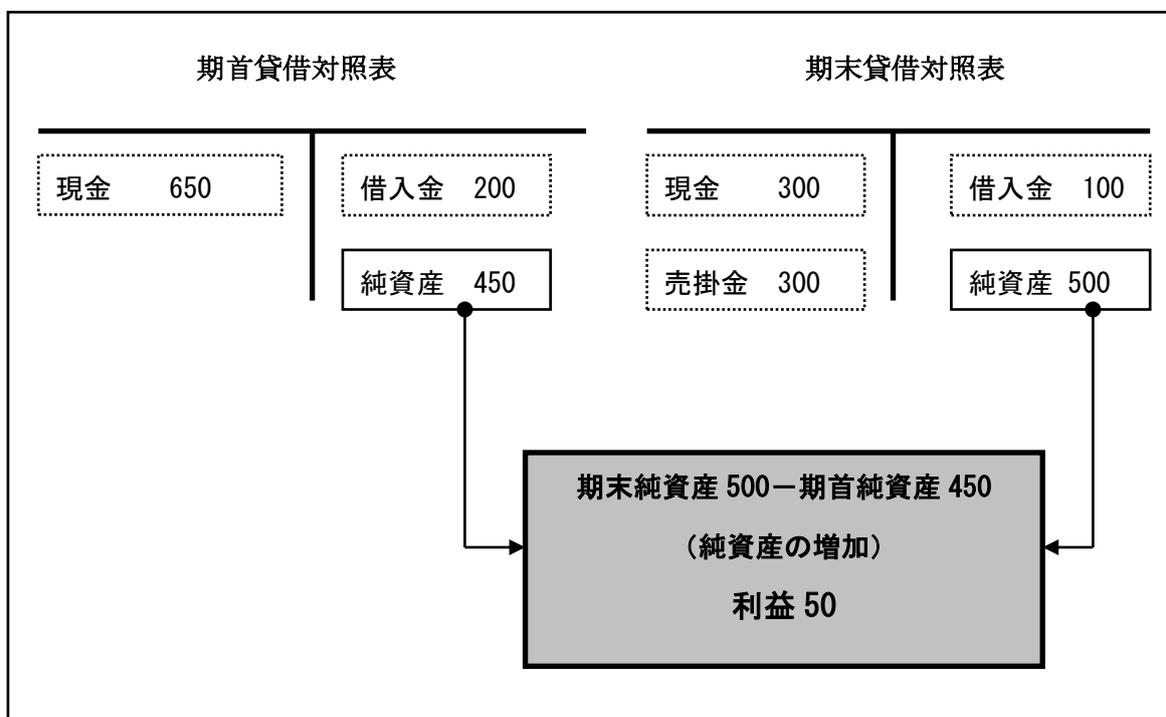
2 純資産増加説による利益測定の事例検討

ここでは，純資産増加説の具体的な計算原理を理解するため，事例に基づいて説明していくこととする。本事例の前提条件は，**図表 6-4** に示すとおりである⁽³⁹⁷⁾。

⁽³⁹⁷⁾ 本事例を作成するにあたり，次の文献を参考にした。武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第1回]資産負債アプローチ VS 収益費用アプローチ」『企業会計』第60巻第10号，2008年10月，120-121ページ。なお，本事例は，所得源泉説との対比で純資産増加説の計算原理を浮き彫りにすることが目的であるため，臨時的・非反復的收入は設定していない。したがって，所得源泉説よる利益と純資産増加説の利益は一致することとなる。

における「純資産 450」との距離比較（差額）により、「利益（純資産の増加） 50」を測定することとなる。

図表 6-5 時点的純資産増加説の計算原理



(資料出所) 武田隆二, 前掲書[2008年], 118ページを参考に筆者作成。

(2) 期間的純資産増加説による利益測定

期間的純資産増加説 (Reinvermögenszugangstheorie) は, 所得を「一切の財貨の流入および流出」, すなわち「運動計算」により把握しようとする方法であり, 「期間関連的計算」が行われることから, その名称が由来する。

図表 6-6 は, 期間的純資産増加説の計算原理に基づいて利益測定を行う過程を図で示したものである。

「期間的純資産増加説」の計算において作成されるのが「運動貸借対照表」である。「運動貸借対照表」は, 総額計算法⁽³⁹⁹⁾に基づく貸借対照表であり, 期中の経済活動に

⁽³⁹⁹⁾ 総額計算法は, 財産法の一類型であり, 期中に生じた取引の総額を項目別にまとめて一表にしたものである。総額計算法については次の文献が詳しい。武田隆二「財産法の技術的類型」『会計』第 84 巻第 5 号, 1963 年 11 月, 48-53 ページ。

よって引き起こされた有高の増加・減少（運動の経過）を示すものである⁽⁴⁰⁰⁾。

具体的には、「①商品仕入代金の支払 100」、「③人件費の支払 100」、「⑤借入金利息の支払 50」は、「現金の支出」であると同時に、損益に作用する支出⁽⁴⁰¹⁾であるため、「費用支出」⁽⁴⁰²⁾と呼ばれ、運動貸借対照表の貸方に記帳される。

また、「②商品の掛売上」は、「売掛債権の発生」であると同時に、損益に作用する収入であるため、「収益収入」⁽⁴⁰³⁾と呼ばれ、運動貸借対照表の借方に記帳される。

しかし、これら「収益収入」および「費用支出」といった損益に作用する収入・支出に対して、損益に作用を及ぼさないものもある。例えば、「④借入金元金の支払」の場合、「現金の支出」が発生すると同時に「借入金の減少」が同額で生じるため、損益に関係のない取引となる。

その結果、期間的純資産増加説の計算原理では、「収益収入（資産の増加）300」から「費用支出（資産の減少）250」を差し引いた運動差額として、利益 50 が導き出されるのである⁽⁴⁰⁴⁾。このように、運動貸借対照表は、「現金の支出」や「売掛債権の発生」といった具体的な財貨の運動⁽⁴⁰⁵⁾により利益を測定することのできるものである。

⁽⁴⁰⁰⁾ 武田隆二『簿記 I（第 5 版）』税務経理協会，2009 年，58 ページ。

⁽⁴⁰¹⁾ 同上書，59 ページ。

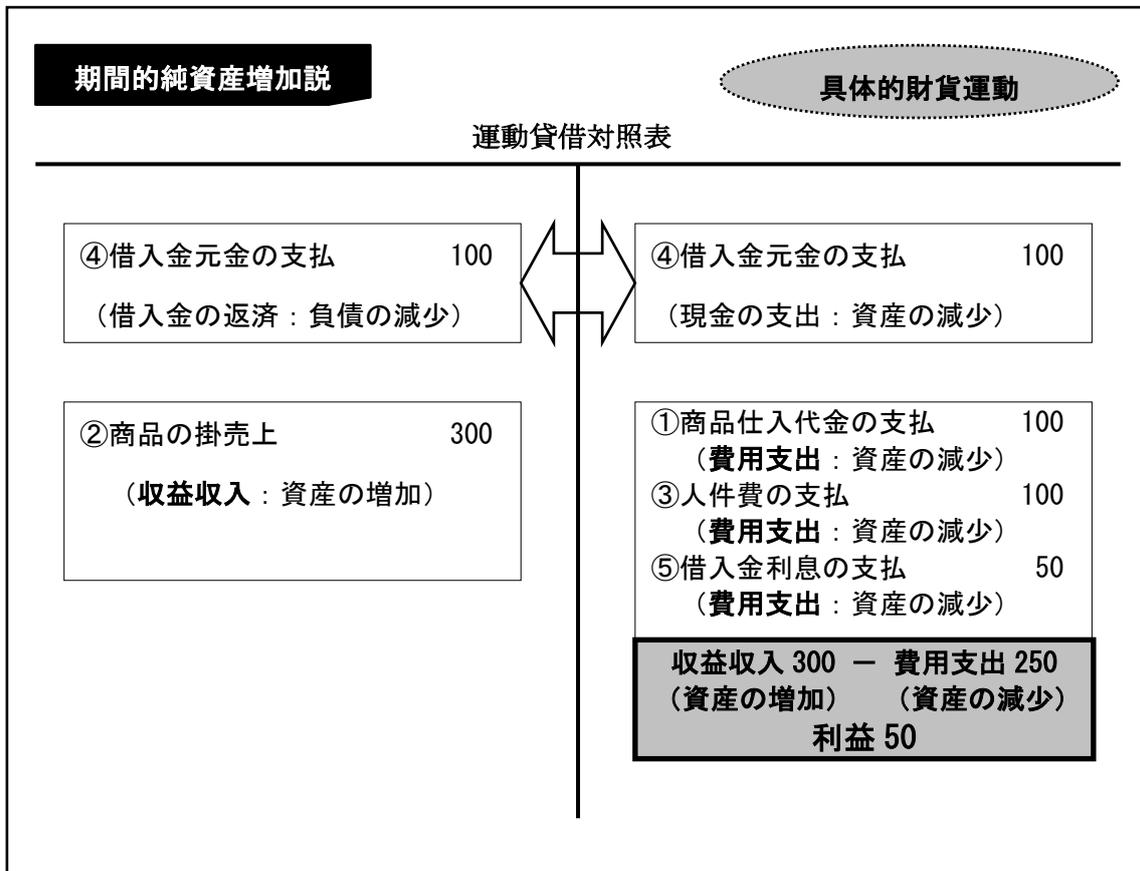
⁽⁴⁰²⁾ 同上書，60 ページ。

⁽⁴⁰³⁾ 同上書，60 ページ。

⁽⁴⁰⁴⁾ 菱山淳氏は、「これを損益法的利益計算方式として特徴づけることができるだろう。」としている（菱山淳「所得学説としての純財産増加説における利益計算の考察」『経理知識』第 76 号，1997 年 9 月，89 ページ。）。

⁽⁴⁰⁵⁾ 武田隆二，前掲論文[2008 年]，121 ページ。

図表 6-6 期間的純資産増加説の計算原理



(資料出所) 武田隆二, 前掲書[2008年], 118ページを参考に筆者作成。

3 純資産増加説とリサイクリング法

(1) 資産負債アプローチと収益費用アプローチの定義

企業利益の決定方式には、「資産負債アプローチ (Asset and Liability View)」と「収益費用アプローチ (Revenue and Expense View)」という2つの概念がある。この2つの概念は、アメリカの財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standards Board: 以下、「FASB」と略称する) が、1976年にその「討議資料」⁽⁴⁰⁶⁾の中で、会計学

⁽⁴⁰⁶⁾ FASB Discussion Memorandum, an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Elements of Financial Statements and Their Measurement, December 2, 1976. なお、翻訳については、次の文献を参考とした。津守常弘 監訳「FASB 財務会計の概念フレームワーク」中央経済社、1997年。

上、初めて明示したものである⁽⁴⁰⁷⁾。

まず、「資産負債アプローチ」について、FASBの討議資料は、次のように定義されている⁽⁴⁰⁸⁾。

「ある論者たちは、利益とは1期間における営利企業の正味資源の増分の測定値であるとみなしている。すなわち、彼らは主に利益を、資産・負債の増減額に基づいて定義するのである。正の利益要素—すなわち収益—は当該期間における資産の増加および負債の減少に基づいて定義される。そして、負の利益要素—すなわち費用—は当該期間における資産の減少および負債の増加に基づいて定義される。」

これに対して、「収益費用アプローチ」は、FASBの討議資料において、次のように定義されている⁽⁴⁰⁹⁾。

「ある論者たちは、利益が、儲けを得てアウトプットを獲得し販売するためにインプットを活用する企業の効率の測定値であるとみなしている。彼らは、何よりもまず、利益を1期間の収益と費用との差額に基づいて定義する。その支持者たちは、収益・費用の概念は、資産・負債の概念よりも正確に定義することが可能であり、したがって、当該各概念に基づき、適切な会計のあり方をよりいっそう明瞭に指し示すことができると主張する。」

ここで、資産負債アプローチおよび収益費用アプローチと純資産増加説との関係が問題となるが、以下、検討を加えていくこととする。

⁽⁴⁰⁷⁾ 北村敬子「利益概念と割引計算」『企業会計』第59巻第6号、2007年6月、6ページ。

⁽⁴⁰⁸⁾ FASB, op. cit. par34. 傍点は筆者。

⁽⁴⁰⁹⁾ Ibid. par38. 傍点は筆者。

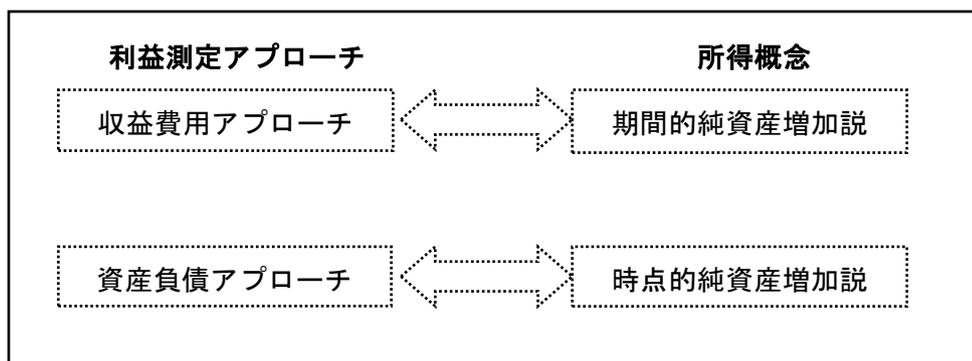
(2) 利益測定アプローチと所得概念

図表 6-7 は、利益測定アプローチと所得概念の関係を図示したものである。

FASB は、「収益費用アプローチ」について、「利益とは 1 期間の収益と費用との差額」と定義している。これまでの検討にしたがえば、収益費用アプローチは、運動貸借対照表における「収益収入・費用支出」から生まれる「収益・費用」を利益測定の基礎におく「期間的純資産増加説」と合致する思考であると考ええる。

他方、FASB は、資産負債アプローチについて、「利益とは 1 期間における営利企業の正味資源の増分の測定値」すなわち「資産・負債の増減額」と定義している。このことから、資産負債アプローチは、「純資産の増加」を利益とみなす「時点的純資産増加説」と合致する思考であると考ええる。

図表 6-7 利益測定アプローチと所得概念



(資料出所) 筆者作成。

(3) 包括利益と所得概念

IFRS「IAS第1号」の「財務諸表の表示」の項目において、次のような定義がなされている⁽⁴¹⁰⁾。

「純損益とは、収益から費用を控除した合計額（その他の包括利益の内訳項目を除く）をいう。

その他の包括利益とは、他の I F R S が要求又は許容するところにより純損益に認識されない収益及び費用をいう。

⁽⁴¹⁰⁾ IASC 財団編（企業会計基準委員会・公益社団法人財務会計基準機構監訳）『2010 国際財務報告基準（IFRS s）Part A』中央経済社，2010 年，A268 ページ。

包括利益合計とは、所有者の立場としての所有者との取引による資本の変動以外の取引又は事象による一期間における資本の変動をいう。

包括利益合計は、「純損益」及び「その他の包括利益」のすべての内訳項目からなる。」

「純損益」、つまり現行の財務諸表でいう「純利益」については、「収益から費用を控除」して算出するため、「収益費用アプローチ」を採用するものと解釈される。また、IFRS 最大の特徴ともいえる「その他包括利益」とは、「純損益に認識されない収益及び費用」、いわゆる「未実現損益」であり、この「その他包括利益」と「純損益」とを合算した「包括利益合計」は、「一期間における資本の変動」により算出するため、「資産負債アプローチ」を採用するものと解釈することができる。

図表 6-8 は、この IFRS の定義に基づいた「利益計算過程」と「利益測定アプローチ」および「所得概念（その主唱者）」の対応関係を示したものである。

図表 6-8 利益測定アプローチと所得概念

利益計算過程	利益測定アプローチ	所得概念	主唱者
収 益	収益費用アプローチ	期間的純資産増加説	シャンツ
費 用			
【 経常損益 】			
特別損益			
【 純 損 益 】			
その他の包括利益	資産負債アプローチ	時点的純資産増加説	ヘイグ・サイモンズ
【 包括利益合計 】			

(資料出所) 筆者作成。

図表 6-8 に示すように、利益測定アプローチについては、「純損益」の算定段階までは、「収益費用アプローチ」を採用し、その後、「包括利益合計」の算定については、「資産負債アプローチ」によることとしている。

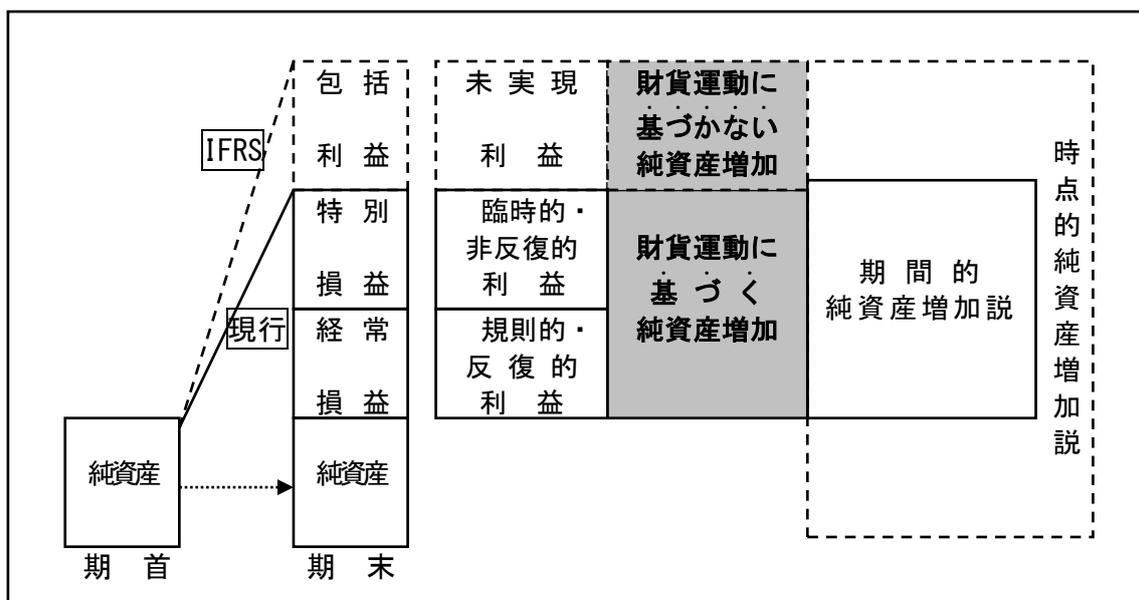
「収益費用アプローチ」に対応する部分の「所得概念」として、「純損益」について

は「期間的純資産増加説」（主唱者は「シャンツ」）による利益概念であると考えられる。これに対して、「資産負債アプローチ」に対応する部分の「所得概念」として、「その他の包括利益」を含んだ「包括利益合計」は、「時点的純資産増加説」（主唱者は「ヘイグ・サイモンズ」）による利益概念であると言えることができる。

このように、IFRSによる包括利益の利益概念は、「資産負債アプローチ＝時点的純資産増加説」という構図で表すことができ、ヘイグ・サイモンズが定義づけたように（第5章参照）、「財産の価値増価」つまり「未実現利益」は利益を構成するものと考えていることがわかる⁽⁴¹¹⁾。

図表 6-9 は、期首から期末にかけての「純資産増加」について、利益の性質ごとに区分して示したものである。

図表 6-9 IFRS による包括利益と所得概念



(資料出所) 武田隆二, 前掲書[2008], 123 ページを参考に筆者作成。

⁽⁴¹¹⁾ 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」『税研』第119号, 2005年1月, 35ページ。谷口勢津夫教授は、「期間的純資産増加説」を「損益法型純財産増加説」, 「時点的純資産増加説」を「財産法型純財産増加説」と表現し, 「未実現の利得は財産法型純財産増加説では所得に含まれるが, 損益法型純財産増加説（シャンツの純財産増加説もこの一種）では所得に含まれない。ヘイグ＝サイモンズの定式は, この点では, 財産法型純財産増加説とは共通性をもつが, 損益法型純財産増加説とは異なるのである」としている。

「純損益」は「規則的・反復的利益」および「臨時的・非反復的利益」を包含するものであり、その利益概念は「期間的純資産増加説」である。そして、IFRSによる「包括利益」は「未実現利益」を含むものとされており、その利益概念は、期末純資産から期首純資産を控除した距離比較としての「時点的純資産増加説」となる。したがって、IFRSによる包括利益の算定にあたっては、「期間的純資産増加説」による利益に「時点的純資産増加説」による利益を接合する形態を採らざるを得ないものとする。

また、「経常損益」と「特別損益」を合算した「純利益」は「財貨運動に基づく純資産増加」であるのに対し、「未実現利益」を含む「包括利益」は「財貨運動に基づかない純資産増加」である点に違いがある。

(4) リサイクリング法による未実現利益の処理

担税力とは、「各人の経済的負担能力」をいい⁽⁴¹²⁾、公正の諸原則または公正な租税配分の諸原則から見れば、「実現した所得」という担税力に応じた税負担によって課税の公平が求められるべきである⁽⁴¹³⁾。

IFRSによる包括利益は、具体的な財貨運動を伴わない、実体の無い利益（所得）である。担税力は、「経済的負担能力」に基づくべきであり、「経済的負担能力可能性」に基づくべきではない。したがって、包括利益に基づく所得に対して課税を行うべきではないと考える。

企業会計上、IFRSが採用され、時価評価による未実現利益が計上された場合に、当該未実現利益に対する課税を回避する具体的方法として「リサイクリング法」がある。例えば有価証券の場合、リサイクリング法では、期末に時価評価した「その他有価証券」の未実現利益について、損益計算書上は、当期純利益に含めず、「保有利得」として「その他の包括利益」として計上し、他方、貸借対照表上は未実現利益を「純資産の部」のうち「その他包括利益累計額」に計上する⁽⁴¹⁴⁾。そして、当該有価証券を売却

⁽⁴¹²⁾ 金子宏，前掲書，79 ページ。

⁽⁴¹³⁾ 品川芳宣「IFRS 導入と法人税法との関係」『商事法務』第 1891 号，2010 年 2 月，25-26 ページ。

⁽⁴¹⁴⁾ 武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第 3 回・最終回]リサイクリングと会計のあり方」『企業会計』第 60 巻第 12 号，2008 年 12 月，119 ページ。

して利益が実現したときに、貸借対照表の「純資産の部」に計上した「その他包括利益累計額」を「有価証券売却益」として当期純利益に反映させる⁽⁴¹⁵⁾。

このように、リサイクルリング法を採用すれば、たとえ企業会計上、IFRSによる時価評価を行った場合でも、未実現利益を当期純利益に反映させないことが可能であり、従来どおり、当期純利益に基づいて課税所得計算を行えば、法人税法上も益金に算入されることはない。これにより、企業会計上、IFRSによる時価評価を行った場合でも、純資産増加説に基づく課税を堅持することができる。

第6節 むすび

本章では、物価変動会計およびIFRSに着目し、企業会計の利益計算において評価替えが行われた場合に、税務会計の所得計算において純資産増加説をどのように考えるべきかについて検討してきた。本章での議論は次のように要約できる。

- (1) インフレによる物価変動時においては、昭和25年にわが国法人税法において導入された「再評価積立金」制度のように、純資産に対する貨幣価値修正を貸借対照表の純資産の部に計上するといった税法上の特別措置を導入することにより、名目利益に対する課税を排除することができる。
- (2) IFRSにおける所得概念と利益測定アプローチの関係は、「期間的純資産増加説」が「収益費用アプローチ」の思考に合致し、「時点的純資産増加説」が「資産負債アプローチ」の思考に合致する。IFRSによる包括利益（未実現利益）の算定にあたっては、「期間的純資産増加説」による利益に「時点的純資産増加説」による利益を接合する形態を採らざるを得ない。しかし、「時点的純資産増加説」による利益は、具体的な財貨運動を伴わない、実体の無い利益（所得）である。担税力は、「経済的負担能力」に基づくべきであり、「経済的負担能力可能性」に基づくべきではなく、包括利益に基づく所得に対して課税を行うべきではない。リサイクリ

⁽⁴¹⁵⁾ リサイクルリング処理については次の論文が詳しい。鈴木基史・藪下保弘「包括利益の特質とリサイクル処理の意義に関する検討」『富山経済論集』第54号、2008年7月、33-56ページ。

ング法を採用すれば、企業会計上、IFRSによる時価評価を行った場合でも、純資産増加説に基づく課税を堅持することができる。

本章では、企業会計上、評価替えが行われた場合の「過去の事例」である物価変動会計と「将来の事例」であるIFRSについて検証を行った。物価変動会計においては、再評価による貨幣価値修正を「再評価積立金」として貸借対照表の純資産の部に計上することで、名目利益課税を排除する措置が採られた経緯がある。他方、近い将来、IFRSが採用され、損益計算書上、時価評価による未実現利益が包括利益として計上された場合でも、貸借対照表の純資産の部に「その他包括利益累計額」として計上し、従来どおり、当期純利益に対応する課税所得計算を行うことで、未実現利益に対する課税を行わないことができる。本章では、たとえ企業会計上、評価替えが行われた場合でも、純資産増加説に基づく課税を堅持する手法があることが明らかとなった。

第7章

NPO法人の所得概念

—純資産増加説アプローチの提案—

第1節 はじめに

近年、特定非営利活動法人（Nonprofit Organization, 以下、「NPO法人」と略称する。）の役割が大きくなってきている。国や地方公共団体から打ち出される様々な施策事業について、公務員自らが運営することは、高額な人件費やその実行力の面から、効果を期待することができない場合がある。これに対して、NPO法人は、元来、ボランティア精神に基づく社会貢献活動を目的としており、人件費は無償あるいは低賃金で、かつ、意識の高い労働力が確保できることから、実行力についても大いに期待ができる。

NPO法人は、法人税法上、いわゆる「非営利法人」に区分され、「非収益事業」から生じる所得については非課税であるが、「収益事業」から生じる所得には課税される（収益事業課税）。そのため、NPO法人が税務申告を行う場合、運営している事業が、法人税法上「非収益事業」に該当するのか、あるいは「収益事業」に該当するのかを判断し、両事業を「区分経理」する必要がある。その「区分経理」は、損益計算書のみならず、貸借対照表についても必要とされており、そこでは、複雑な判断や配賦計算が行われ、脆弱な経理体制しか整えられないNPO法人にとって重い負担となっている。

ところで、NPO法人に対する「課税所得概念」とはどうあるべきだろうか。元来、課税の公平性を維持するため、同一の「租税負担能力（担税力）」を有する場合には、同一の課税を受けなければならない。そして、その「租税負担能力」の最善の尺度が

「所得」とされている⁽⁴¹⁶⁾。この基本概念に従えば、NPO法人の場合、「非収益事業」から生じる所得には「租税負担能力」はなく、「収益事業」から生じる所得は「租税負担能力」をもつことになる。実務的には、「非収益事業」から生じる所得が非課税であることは、納税義務者であるNPO法人にとって有利となる。しかし、それとは別に、多様な事業形態をもつNPO法人の「所得概念」を検討する必要がある。筆者は、19世紀のドイツにおける所得概念論争で活発に展開された議論の中に、その示唆があるものとする。

かかる認識に基づき、本章の目的は、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、現状のNPO法人における所得概念を浮き彫りにすることにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) 税制調査会による「非営利法人課税」に関する議論を参考に、非営利法人全体についての課税に関する先行研究をレビューすること（第2節）。
- (2) NPO法人の根拠法をもとに、その組織形態を概観するとともに、現在におけるNPO法人の実態を明らかにすること（第3節）。
- (3) NPO法人に対する法人税法上の取扱いを概観するとともに、NPO法と法人税法上の取扱い範囲の違いについて検討すること（第4節）。
- (4) NPO法人に対する法人税法上の課税方式である「収益事業課税」について、実務的な問題点を浮き彫りにすること（第5節）。
- (5) NPO法人に適用される収益事業課税と一般普通法人に適用される全所得課税について、その所得概念を明らかにするとともに、NPO法人にとって「あるべき所得概念」を提案すること（第6節）。

第2節 非営利法人課税に関する先行研究

1 税制調査会による非営利法人課税の問題提起

「非営利法人に対する課税」に関する議論は、2005年6月17日、税制調査会基礎

⁽⁴¹⁶⁾ 武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』森山書店、2005年、51ページ。

問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ（以下、「税制調査会」と略称する。）が『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』⁽⁴¹⁷⁾（以下、「基本的考え方」と略称する。）を公表したことで問題提起となり、活発に展開された。税制調査会が公表した「基本的考え方」のうち、本研究に関連する議論は、次のように要約できる。

- ① そもそも法人税は、事業の目的や利益分配の有無にかかわらず、収益および費用の私法上の実質的な帰属主体である事業体とその納税義務者とされるものであり、この点は営利法人も非営利法人も同様である。
- ② 「公益性を有する非営利法人」に対する課税については、その事業活動の公益性に鑑み、基本的にすべての収益を非課税とし、営利法人と競合関係にある事業にのみ課税すべきである（収益事業課税）。
- ③ 「会員からの会費を活動の原資とした共益的活動を行う非営利法人」に対する課税については、会費の収入時期と支出時期とのタイムラグにより一過性の「余剰」が生じることが避けられず、このような余剰に対する課税は、その活動実態に照らして合理的とは考えられないため、非課税とする方向で検討することが適当である。
- ④ 「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人」に対する課税については、利益分配を目的としていないが給与等の形で実質的に利益を分配したり、営利法人と同種同等の事業活動を行う法人も存在するため、その特性や実態等を踏まえれば、非営利法人、営利法人という法人形態の選択に対して中立的になるように、また租税回避手段としての濫用を防止するため、営利法人と同等の課税とすべきである。
- ⑤ 収益事業課税について、公益法人等の事業活動が拡大・多様化し、営利法人との間で課税のアンバランスが生じているのではないかという問題がある。収益事業の範囲を根本的に洗い直すとともに、課税対象を個別列挙により定めるのではなく「対価を得て行う事業」というように包括的に定めた上で一定のものを除外す

⁽⁴¹⁷⁾ 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』、2005年6月。

るという考え方もある。その制度的可能性について検討することも、今後の課題となろう。

2 非営利法人課税に対する一般的見解

「基本的考え方」に対する議論について、以下、上記①～⑤に対応して検討を行う。

①は、利益分配と法人課税との関係の議論である。法人課税の根拠としては、「法人擬制説」と「法人実在説」の二つの考え方がある。法人擬制説の考え方に基づけば、株式会社などの利益分配が行われる法人に対して法人税が課され、非営利法人のような利益分配が行われない法人については、法人税は課されない。これに対して、法人実在説の考え方に基づけば、営利法人であろうと非営利法人であろうと、利益分配の有無に関係なく、独立の納税義務者として法人税が課されることになる。現行の法人税法は、「法人擬制説」を採用しているが、税制調査会の「基本的考え方」をもって、わが国の法人税法が「法人実在説」の採用へと向かっているとは考えられない。基本的には、「法人擬制説」を採りながら、その中での多様性を認めるとの見解が一般的である⁽⁴¹⁸⁾。

②は、「公益性を有する非営利法人」に対する課税の議論である。この点については、「基本的考え方」が公表される前と同様、営利法人と競合関係にある事業のみに課税する収益事業課税を継続することが主張されている。これは、1949年のシャープ勧告にある「一般法人との直接競争関係からの課税」という収益事業課税の本質に由来する根拠であり⁽⁴¹⁹⁾、一般的に合意を得ているものと考えられる。

③は、「会員からの会費を活動の原資とした共益的活動を行う非営利法人」に対する課税の議論である。具体的には、会員からの会費を原資として、それが会員向けの共益的活動に専ら費消され、会員がその潜在的受益者になることが想定される法人を指している。「基本的考え方」では、このような法人の会費収入については非課税にすべきとされているが、会費だけではなく寄附金や補助金等についても非課税として取り

⁽⁴¹⁸⁾ 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人」『税法学』第553号、2005年5月、58ページ。

⁽⁴¹⁹⁾ 武田昌輔「総説」『非営利法人課税』日税研論集第60号、2011年3月、13ページ。

扱わなければ、整合性が取れないとの批判がある⁽⁴²⁰⁾。また、「基本的考え方」では、会費以外の共益的・公益的ではない活動から得る収入について言及されていないが、下記④の議論からすると、すべてを課税対象と考えているものと解されている⁽⁴²¹⁾。

④は、「公益性を有する非営利法人以外の非営利法人」に対する課税の議論である。この税制調査会の「基本的考え方」に対しては反論が多い。特に、利益分配を行わない法人に対する課税については、①の議論との関係で、理論的に認められないという見解⁽⁴²²⁾もあり対立している。また営利法人との競合性については、その事業に対して課税（収益事業課税）を行えば足りるのであって、競合事業を行っていない非営利法人にまで課税を行うのは過剰であって合理性がないとの意見もある⁽⁴²³⁾。

⑤は、収益事業の範囲の議論である。現行の収益事業課税による所得の把握方法は、34業種の収入を限定列挙し、全所得の中から課税対象となる所得を抽出する方式であり、1950年の立法当時、技術的・執行的に、この方法を採らざるを得なかったという経緯がある⁽⁴²⁴⁾。「基本的考え方」で提案されているのは、「対価を得て行う事業」からの全所得を一旦包括的に課税対象として捉え、そこから一定の非課税対象所得を除外することにより所得を把握する方法である⁽⁴²⁵⁾。「基本的考え方」では、いずれの方式が望ましいかについて今後の研究課題であるとしている。本研究では、この点を中心に検討していきたい。

⁽⁴²⁰⁾ 堀田力「公益法人税制改革の問題点とあり方」『税研』第21巻第4号，2006年1月，35ページ。

⁽⁴²¹⁾ 川端康之「財団法人・社団法人等の課税上の問題点」『税研』第21巻第4号，2006年1月，42ページ。

⁽⁴²²⁾ 赤塚和俊「公益法人制度改革の経緯と「議論の中間整理」の問題点～NPO法人課税を見据えて」『税理』第47巻第10号，2004年7月，11-12ページ。

⁽⁴²³⁾ 堀田力，前掲論文，34ページ。

⁽⁴²⁴⁾ 兼平裕子，前掲論文，67ページ。

⁽⁴²⁵⁾ この方法には、ブラック・リスト方式（定性的に「対価を得て行う事業」といった基準によって課税対象を包括的に定め、一定のものをそこから除外する方式）とホワイト・リスト方式（課税対象とならない公益活動を具体的な法人の目的や活動から特定し、それ以外のものに課税する方式）の二つがあるとされている（川端康之，前掲論文，42ページ）。

第3節 NPO法人の概要と実態

1 NPO法人の概要

NPO法人に関する根拠法としては、特定非営利活動促進法（1998年3月25日法律第7号，最終改正2008年5月2日法律第28号，以下、「NPO法」と略称する。）があり，この法律の目的は，次のように定められている。

第1条 この法律は，特定非営利活動を行う団体に法人格を付与すること等により，ボランティア活動をはじめとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動の健全な発展を促進し，もって公益の増進に寄与することを目的とする。

また，NPO法では，「特定非営利活動」および「特定非営利活動法人」について，次のように定義している。

第2条 この法律において「特定非営利活動」とは，別表に掲げる活動に該当する活動であって，不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするものをいう。

2 この法律において「特定非営利活動法人」とは，特定非営利活動を行うことを主たる目的とし，・・・この法律の定めるところにより設立された法人をいう。

NPO法第2条第1項において定義されている「特定非営利活動」とは，「保健，医療又は福祉の増進を図る活動」や「社会教育の推進を図る活動」など，次の17種類に限定されている（第2条関係別表）。

別表 （第二条関係）

- 1 保健，医療又は福祉の増進を図る活動
- 2 社会教育の推進を図る活動
- 3 まちづくりの推進を図る活動

- 4 学術，文化，芸術又はスポーツの振興を図る活動
- 5 環境の保全を図る活動
- 6 災害救援活動
- 7 地域安全活動
- 8 人権の擁護又は平和の推進を図る活動
- 9 国際協力の活動
- 10 男女共同参画社会の形成の促進を図る活動
- 11 子どもの健全育成を図る活動
- 12 情報化社会の発展を図る活動
- 13 科学技術の振興を図る活動
- 14 経済活動の活性化を図る活動
- 15 職業能力の開発又は雇用機会の拡充を支援する活動
- 16 消費者の保護を図る活動
- 17 前各号に掲げる活動を行う団体の運営又は活動に関する連絡，助言又は援助の活動

したがって，NPO法人とは，当該17種類のいずれかの活動を行い，かつ，不特定多数のものの利益の増進に寄与する法人である。

また，NPO法人のうち，その運営組織および事業活動が適正であること，ならびに，公益の増進に資することにつき，一定の要件を満たすものとして，国税庁長官の認定を受けた「認定NPO法人」の制度がある（租税特別措置法第66条の11の2第3項）。認定NPO法人となれば税制の優遇措置があるが，パブリック・サポート・テスト⁽⁴²⁶⁾等の要件を満たすことにより「公益性」が認定されなければならない。

2 NPO法人が行う収益事業とその経理

NPO法では，NPO法人が，前述した17種類以外の事業を行うことについて，次のように言及している。

⁽⁴²⁶⁾ パブリック・サポート・テストの要件を満たすには，総収入金額に占める寄附金等の金額の割合が一定以上であることが必要である。

第5条 特定非営利活動法人は、その行う特定非営利活動に係る事業に支障がない限り、当該特定非営利活動に係る事業以外の事業（以下「その他の事業」という。）を行うことができる。この場合において、収益を生じたときは、これを当該特定非営利活動に係る事業のために使用しなければならない。

NPO法では、NPO法人が「その他の事業」として収益を生じた場合には「特定非営利活動に係る事業」のために使用することを前提として、「収益事業」を行うことを認めている。そして、同条第2項において、収益事業を含む「その他の事業」を行った場合の会計処理について、次のように定めている。

2 その他の事業に関する会計は、当該特定非営利活動法人の行う特定非営利活動に係る事業に関する会計から区分し、特別の会計として経理しなければならない。

NPO法は、NPO法人が17種類の「特定非営利活動に係る事業」を行うことを原則としているものの、それ以外の「収益事業」を行うことは制限していない。但し、その場合には、「特定非営利活動に係る事業」に関する会計と収益事業を含む「その他の事業」に関する会計とを「区分経理」しなければならないと定めている。

3 NPO法人の実態と事業形態の多様性

NPO法人は、本来、「特定非営利活動に係る事業」が主たる事業であり、従たる事業として「その他の事業」が認められている。しかし、実態としては、「特定非営利活動のみを行う法人」、「特定非営利活動およびその他の事業の両方を行う法人」、または「その他の事業を中心に活動する法人」など、そこには多種多様な事業形態が見られる。このような実態をもつNPO法人は、次の四つに類型化できるとされている⁽⁴²⁷⁾。

①**ビジネス型**：会社などの一般企業と事業内容はほとんど変わらないが、事業を有利に展開するため、NPO法人という事業形態

⁽⁴²⁷⁾ 田中義幸「NPO法人の現状と今後」『税研』第21巻第4号、2006年1月、49ページ。

を選択したもの。

②**準ビジネス型**：ボランティアなどを用いることにより、低価格、低料金で事業を行うため、NPO法人という事業形態を選択しているもの。

③**法人格取得型**：大規模な会員型組織が法人格取得のためにNPO法人を選択したもの。

④**社会奉仕型**：会費、寄附金、助成金などを資金源に社会奉仕活動を行うもの。

NPO法本来の目的としては、④「社会奉仕型」あるいは③「法人格取得型」を想定しているものと考えられる。しかし、NPO法人制度ができたことによって、次々と登場してきたのが、①「ビジネス型」であり、この形態のNPO法人の活況が牽引車となって、わが国NPO界全体が活発に動いている印象がもたらされる⁽⁴²⁸⁾。

このように、NPO法人は、他の非営利法人とは異なり、その根拠法であるNPO法により、多様な事業形態で運営することが可能である。そして、その実態として、株式会社などの営利法人と全く変わらない事業形態をもつNPO法人の存在が認められる。

第4節 NPO法人に対する課税

1 NPO法人に対する法人税法の取扱い

法人税法第2条では、法人税の納税義務者を、「公共法人」、「公益法人等」、「協同組合等」、「人格のない社団等」、「普通法人」の5種類に区分している。また、法人税法では、「非営利法人に対する課税の取扱い」として、次のように定めている。

⁽⁴²⁸⁾ 同上論文，50 ページ。

図表 7-1 非営利法人に対する課税の取扱い

	公益社団・ 財団法人	学校法人・ 社会福祉 法人等	その他の 公益法人 等	認定特定 非営利活 動法人	特定非営 利活動法 人	非営利型 一般社団・ 財団法人	一般社団・ 財団法人
課税対象	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	収益事業 課税	全所得 課税
法人税率	30%	22%	22%	30%	30%	30%	30%

※但し、法人税率は、所得が年 800 万円までは 18% (2011 年 3 月 31 日現在)。資料出所：

http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/251.htm より一部抜粋。

図表 7-1 にあるように、非営利法人に対する課税対象としては、「収益事業課税」と「全所得課税」がある。NPO法人は、法人税法上、「公益法人等」に該当し、「収益事業課税」が採用される。これに対して、普通法人や図表 7-1 の「一般社団法人・一般財団法人」には、区分経理することなくすべての所得に課税される「全所得課税」が適用される。

また、法人税法第 2 条第 13 号では、「収益事業」について、「販売業、製造業その他法人税法施行令第 5 条第 1 項に掲げる事業で、継続して事業場を設けて行われるものをいう」と定義している。そして、その「法人税法施行令第 5 条第 1 項に掲げる事業」、すなわち、法人税法上、収益事業として課税される事業について、図表 7-2 示す 34 業種が特掲されている。

図表 7-2 法人税法上の収益事業

1 : 物品販売業	2 : 不動産販売業	3 : 金銭貸付業	4 : 物品貸付業
5 : 不動産貸付業	6 : 製造業	7 : 通信業	8 : 運送業
9 : 倉庫業	10 : 請負業	11 : 印刷業	12 : 出版業
13 : 写真業	14 : 席貸業	15 : 旅館業	16 : 料理飲食業
17 : 周旋業	18 : 代理業	19 : 仲立業	20 : 問屋業
21 : 鉱業	22 : 土石採取業	23 : 浴場業	24 : 理容業
25 : 美容業	26 : 興行業	27 : 遊技所業	28 : 遊覧所業
29 : 医療保健業	30 : 技芸・学力教授業	31 : 駐車場業	32 : 信用保証業
33 : 無体財産権の提供業	34 : 労働者派遣業		

また、収益事業課税の対象法人については、法人全体の会計を「収益事業から生じる所得に関する経理と非収益事業から生じる所得に関する経理とを区分して行わなければならない。」(法人税法施行令第6条)とされており、さらに、「非収益事業に係る損益計算書および貸借対照表も添付しなければならない」(法人税法基本通達15-2-14)とされている。したがって、NPO法人が、法人税の申告を行うには、NPO法同様、損益計算書(NPO法上は収支計算書)だけではなく、貸借対照表においても「区分経理」が必要となる。

2 NPO法と法人税法による範囲の違い

このように、NPO法においては、17種類の特非営利活動に係る事業以外を「その他の事業」とし、その中に「収益事業」を含めて定義づけているのに対し、法人税法上は、34業種を特掲することにより「収益事業」の定義を行っている。すなわち、NPO法上の「特定非営利活動に係る事業」および「その他の事業」に含まれる収益事業の範囲は、法人税法上の「非収益事業」および「収益事業」の範囲と異なっている。

NPO法人の理事は、基本的に、NPO法を念頭においてNPO法人を管理運営しているため、このようなNPO法と法人税法による事業区分の違いを理解していない

場合が多い⁽⁴²⁹⁾。したがって、会計専門家が関与していないNPO法人においては、税務当局からの調査により、意図していない過少申告等が指摘されるケースも見られる。

第5節 NPO法人に対する収益事業課税の実務問題

1 経理技術的問題

前述したように、NPO法人は、法人税の申告を行うにあたり、「非収益事業」と「収益事業」に区分経理しなければならない。例示すれば、会費や寄附金を原資として自主開催のセミナーを行う場合には「非収益事業」とされるが、地方公共団体等から請負うセミナーの開催については「収益事業」（請負業）と判定される。また、NPO法人が、有形固定資産を購入した場合などについては、原則として、按分計算により「非収益事業の貸借対照表」と「収益事業の貸借対照表」に区分経理する必要がある⁽⁴³⁰⁾。

法人税法上、収益事業課税が適用されている他の非営利法人、例えば、公益社団法人といった組織は、官公庁の外郭団体である場合も多く、人材も豊富である。このような組織において、収益事業課税を採用しても、その事務処理能力をもって十分対応できるであろう。しかし、NPO法人においては、そのような事務処理能力をもった人材を確保することが難しい法人も多い。区分経理を前提とする収益事業課税は、実務上、NPO法人に対して相当な負担を課す制度となっているというのが現実である。

2 収益事業の判定問題

収益事業課税において、法人税が課税される事業は、34業種に限定されている。つ

⁽⁴²⁹⁾ NPO法人に、「法人税の課税対象」という認識が無ければ、税務署に「収益事業開始届出書」を提出することはなく、これによって課税されていないNPO法人が多く存在するものと推測される。

⁽⁴³⁰⁾ その他にも、一般管理費の配賦計算の問題がある。NPO会計においては、どの事業にも負担させることができない費用を一般管理費に計上する。そして、この一般管理費を各事業部門に負担させるため、配賦計算が行われる。その際、当然のことながら、法人の恣意性が入り込む余地がある。

まり、NPO法人に対して法人税を課税するには、行われた事業が、34業種のいずれかに該当するか否かの判定が重要となる。

この判定については、税務当局における徴税事務上も、非常に困難な状況が起こっている。一般的な物品販売業や不動産貸付業など、判定が容易にできる事業であれば問題はない。しかし、国や地方公共団体からの請負業等については、次の新聞報道にあるように、税務当局でさえも判定が困難な場合もある。

【税務署ミス 実は課税対象 —介護サービス調査・公表事業—】

2006年に始まった介護サービス情報の公表制度の調査・公表事業をめぐり、大阪府の指定機関となった3法人が、税務署のミスが原因で2006年～2008年度の所得の修正申告を余儀なくされたことが・・・分かった。税務署側は当初、事業について独自の判断で「非課税」と伝えたが、半年後に課税対象であったことが判明。その後2年近く法人側に通知せず、事実上放置していた。

(産経新聞2010年6月6日夕刊)

この事例においては、介護サービス情報の調査・公表事業について、納税義務者である法人が「収益事業か否か」の判定を所轄税務署に確認したところ、「収益事業には該当しない」との回答を受け、法人税の申告納税を行わなかった。しかし、その後、国税庁のホームページ上で「収益事業に該当する」との見解が公表され⁽⁴³¹⁾、修正申告を余儀なくされた。

本事例のように、国または地方公共団体が発注する事業の中には、税務当局でさえも、「非収益事業」と「収益事業」の判定が難しいものもあり、NPO法人に対する収益事業課税については、その判定の困難性からも問題が多いと考えられる。

⁽⁴³¹⁾ <http://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/shitsugi/hojin/21/16.htm>

第6節 NPO法人の所得概念

1 普通法人の所得概念と課税方式

ドイツにおける所得概念論争は、1896年にシャンツ（Schanz, G.）が「純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」と呼ばれる理論を明らかにしたことにより終結したとされる⁽⁴³²⁾。シャンツは、所得を「一定期間に生じた純資産の増加」と定義し、所得概念を確定するにあたり「ある個人に対してどれだけの租税負担能力が付加したか（量的視点）」が重要な要因であり、「それがどのような性質のものか（質的視点）」は関係ないとした。

すなわち、純資産増加説においては、純資産を増加させる全所得に租税負担能力があるため、基本財産の売却益（キャピタル・ゲイン）といった「臨時的・非反復的收入」についても所得と見なす思考であった。純資産増加説は、所得源泉説の批判修正の上に築かれた所得理論であり、所得源泉説による所得をも包含する「包括的所得概念」として多くの学者に支持された。

わが国における現行の法人税法は、普通法人等の「全所得」に対して法人税が課税される「全所得課税」を採用している。「全所得課税」においては、「非収益事業」や「収益事業」といった区分をすることなく、純資産を増加させる全所得に対して課税を行う。

したがって、わが国における現行法人税法の所得概念は、基本的に、「純資産増加説」の考え方に立っているといえることができる⁽⁴³³⁾。すなわち、純資産増加説の思考は、現行法人税法による「全所得課税」に思考に合致しているのである。

2 NPO法人のあるべき所得概念

これに対して、NPO法人に対する法人税法上の課税方式は「収益事業課税」である。収益事業課税では、「非収益事業」と「収益事業」を区分経理し、「収益事業」に対してのみ法人税の課税を行う。現行の非営利法人税制において、「収益事業か否か」

⁽⁴³²⁾ 武田隆二『所得会計の理論』同文館、1970年、27ページ。

⁽⁴³³⁾ 税制調査会「第2．課税所得の範囲及び計算等に関する問題，1．課税所得の意義」『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』，1963年12月。

の判定は、「事業が継続して営まれるものであるかどうか」により行われている。その判断基準としては、「期間的継続性」、「回数的継続性」、「性質的継続性」が挙げられている⁽⁴³⁴⁾。しかし、実務的には様々な事例に基づいて枝葉末節の議論が行われている。それは、まるでドイツにおける所得概念論争で行われた周期性に関する精密化論争のようである。

現行の収益事業課税による所得の把握は、原則として全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法により行われている。これに対して、税制調査会の「基本的考え方」においては、原則として「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法が提案されている。本研究では、これを「純資産増加説アプローチ」と呼ぶ。

前述したように、NPO法人は、「認定NPO法人」と「それ以外のNPO法人」に区分される。「認定NPO法人」は、国税庁により公益性の認定を受けた法人であり、パブリック・サポート・テストにより、非課税収入が一定以上の割合となることが担保されている。したがって、収益事業による所得を抽出する現行のアプローチを採用することで、それほど問題は生じないだろう。

これに対して、「認定NPO法人以外のNPO法人」は、パブリック・サポート・テストのような公益性の認定を受けていないため、前述したビジネス型NPO法人のように、ほとんどの収入が収益事業で、かつ、その事業内容が多様化しているところも多い。これにより、法人税法上課税される特掲34業種には該当しないが、収益事業たる性質の所得が課税漏れとなっているケースもあり⁽⁴³⁵⁾、現行のアプローチを採用することは適当ではない。

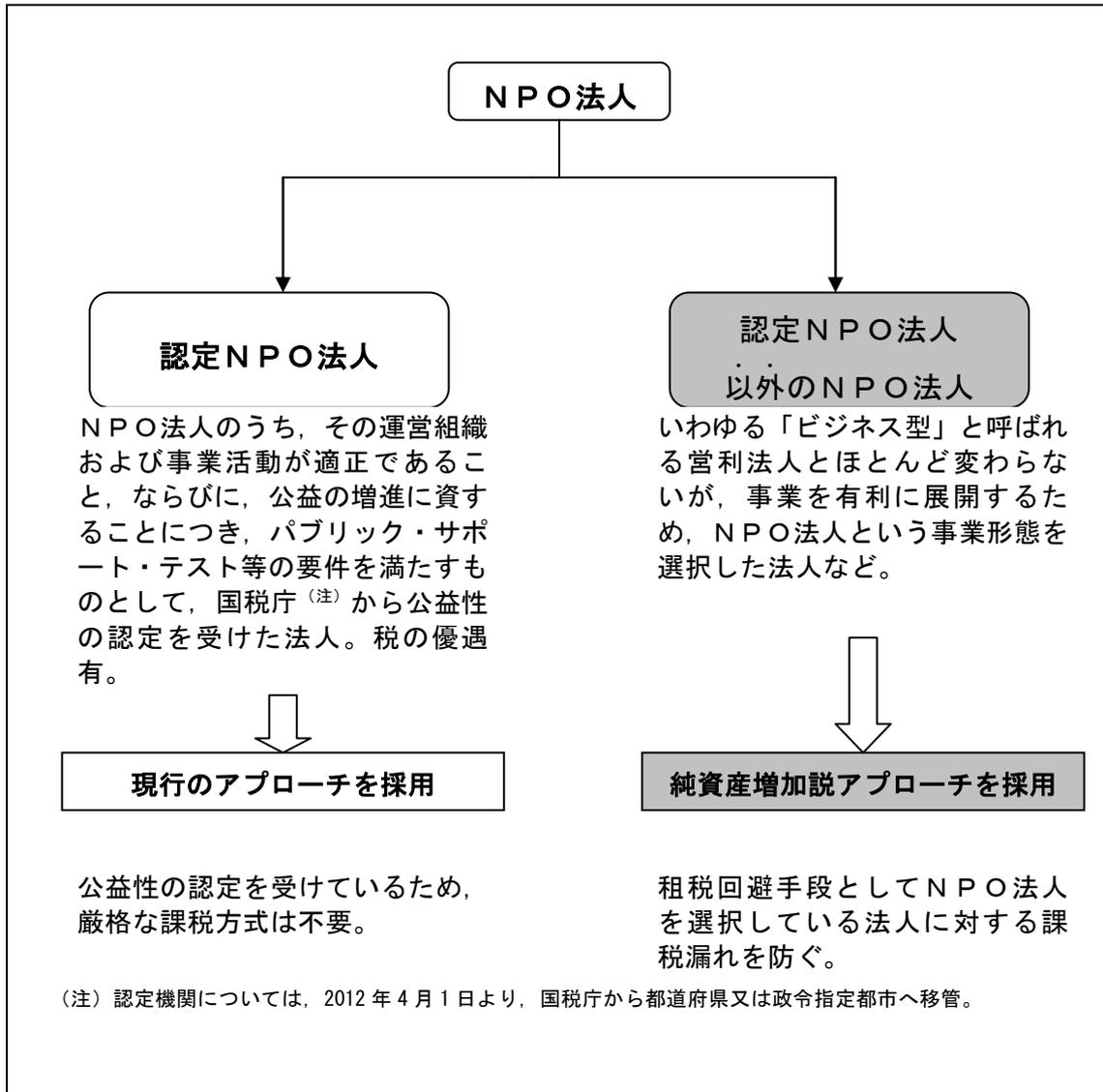
しかし、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対して「純資産増加説アプローチ」を採用すれば、一旦、「対価を得て行う事業」からの全所得が課税対象となるため、このような課税漏れを防ぐことができる。その結果、適正かつ公平な課税所得計算を行うことが可能となり、あるべきNPO法人税制が実現されるものとする。

⁽⁴³⁴⁾ 武田昌輔『詳解公益法人課税（新訂版）』全国公益法人協会，2000年，32-33ページ。

⁽⁴³⁵⁾ 例えば、収益事業とされる34業種の中に「技芸教授業」があり、洋裁や茶道等が特掲されているが、語学教室やパソコン教室は特掲されていないため収益事業に該当せず課税されない。

図表 7-3 は、筆者が提案する NPO 法人のあるべき所得概念を図で示したものである。

図表 7-3 NPO 法人のあるべき所得概念



(資料出所) 筆者作成。

第 7 節 むすび

本章では、NPO 法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、現状の NPO 法人における所得概念を浮

き彫りにしてきた。本章での議論は、次のように要約できる。

- (1) 税制調査会の「基本的考え方」においては、非営利法人課税に関する様々な問題提起がなされている。特に、課税対象を限定列挙している現行税制に対して、「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外するという考え方が示されていることは興味深い。
- (2) 現行法では、NPO法上の「特定非営利活動に係る事業」および「その他の事業」に含まれる収益事業の範囲が、法人税法上の「非収益事業」および「収益事業」の範囲と異なっている。そのため、NPO法を念頭において管理運営しているNPO法人は、その範囲の違いを理解できず、税務当局からの調査により、意図していない過少申告等が指摘されるケースもある。また、NPO法上、NPO法人は多様な事業形態をとることが可能であり、その多くは「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない事業形態がとられている実態がある。
- (3) NPO法人は、特定非営利活動に係る事業と収益事業を行う場合、NPO法上も、また法人税法上も、損益計算書（収支計算書）だけではなく、貸借対照表についても「非収益事業」と「収益事業」に区分経理しなければならない。収益事業課税は、全所得の一部に課税されるという税の有利性以上に、NPO法人に対して経理技術的な負担を課す制度となっている。
- (4) 収益事業課税においては、法人税が課税される業種として34業種が特掲されており、NPO法人は、運営する事業が34業種に該当するか否かについて難しい判定を行う必要がある。また、国や地方公共団体が発注する事業の中には、税務当局でさえも、「非収益事業」か「収益事業」かの判定が難しいものもある。
- (5) NPO法人は、「認定NPO法人」と「それ以外のNPO法人」に区分される。認定NPO法人の所得の把握方法については、現行のアプローチ（全所得が非課税を前提とし、そこから収益事業による所得を抽出する方法）を認め、それ以外のNPO法人には「純資産増加説アプローチ（「対価を得て行う事業」からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法）」を採用すべきである。

「認定NPO法人」に対する公益性の承認基準は非常に厳格である。そのため、「認定NPO法人」には、様々な税の優遇措置が認められている。これに対して、「それ以

外のNPO法人」は、「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない性質の法人が多く存在し、収益事業課税の適用を受け、営利法人においては課税されているような収益事業からの所得に対して課税されていないケースがある。

NPO法人税制において、適正かつ公平な課税を実現するためには、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対する「純資産増加説アプローチ」の採用が必要であると考ええる。

第8章

課税所得の侵食化と純資産増加説

— あるべき課税所得概念の提言 —

第1節 はじめに

租税の基本原則の一つに「租税公平主義（租税平等主義）」がある。租税公平主義は、租税負担の配分に関する原則であり、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法関係において国民は平等に取り扱われなければならないとする原則である。すなわち、租税公平主義の下では、同一の担税力あるすべての人は同一の課税を受けなければならない、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」が要請される。また、租税公平主義の下での「担税力」とは、「貨幣を国家に提供しうる能力」を意味し、担税力の基準としては、「所得」、「財産」、「消費」の三つが挙げられる。そして、担税力の最善の尺度として、多くの国の租税体系において採用されているのが「所得」である。

所得課税に際して、「何を所得とみるか」を概念上確定することは極めて難しい問題であり、歴史的に見れば、19世紀のドイツにおいて、いわゆる「所得概念論争」として活発に展開されたのが議論の始まりである。このドイツにおける所得概念論争を終結に導いたのが、1896年に「純資産増加説（Reinvermögenszugangstheorie）」を唱えたゲオルグ・シャンツ（Georg Schanz）であり、その後、シャンツによる純資産増加説の影響を受けたヘイグ（Haig, R. M.）やサイモンズ（Simons, H. C.）によって、アメリカにおける所得概念の議論へと繋がっていくこととなる。シャンツによれば、所得とは「一定期間における純資産の増加（Reinvermögenszugang eines bestimmten Zeitabschnitts）」であり、包括的所得概念として、現代においても「理論的に望ましい所得概念」とされている。

しかしながら、現代、実際の税制においては、理論的に望ましい所得概念である「純

資産増加説による所得」から大きく乖離しているのが実態である。その理由としては、日本の所得税制および法人税制に数多く存在する「租税特別措置」により失われる税額が挙げられる。これは「課税所得の侵食化 (tax erosion: タックス・イロージョン)」と呼ばれ、純資産増加説による「理論的に望ましい所得」を侵食し、税収を減らし続けている。

かかる認識に基づき、本章の目的は、理論的に望ましい純資産増加説による所得（包括的所得概念）と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにするとともに、わが国法人税法にとってあるべき課税所得概念を提示することにある。本章の具体的課題は次の通りである。

- (1) 国税庁が公表している統計資料に基づいて算定される業種別の「修正実効税率」を分析し、業種間にある「修正実効税率」の格差について、租税公平主義の観点から論ずること（第2節）。
- (2) 租税公平主義の観点から、あるべき課税所得概念とそれを侵食している租税政策について、その方向性を明らかにすること（第3節）。
- (3) 現行の法人税法と旧法人税基本通達による課税所得計算規定および企業会計の概念フレームワークによる定義を比較検討し、あるべき課税所得概念を提示すること（第4節）。

第2節 業種別「修正実効税率」の実態

富岡幸雄教授は、著書『税務会計学原理』において「真実実効税率」を定義され、国税庁が公表している統計資料を利用して、1991年と1992年における企業規模別の「真実実効税率」の詳細な分析を行い、大規模企業に対する優遇税制を指摘し、不公正税制の是正を提案された。

本節で使用する算式は、富岡教授による「真実実効税率」の定義に基づいているが、本研究において、その名称は「修正実効税率」としている。

1 「修正実効税率」の概要

本研究では、国税庁が公表している統計資料を利用して、わが国法人企業における

業種別の「修正実効税率」、すなわち、「企業が国内で実際に納めた法人税額の企業利益に対する割合」⁽⁴³⁶⁾について、2000年度から2009年度までの推移を算定し⁽⁴³⁷⁾、その業種間の格差や業種別の傾向を分析することにより、純資産増加説による「あるべき所得概念」と現行税制による乖離の実態を明らかにする。

国税庁は、毎年3月に、前年度分の「会社標本調査 ―調査結果報告― 税務統計から見た法人企業の実態」を公表している。本研究においては、このうち「第1表 総括表」を利用した。この「総括表」は、「資本金階級」と「業種別」に分けられ、例えば2009年度分については、申告所得金額や算出税額など、17項目にわたる調査結果が報告されている。本研究においては、これらの統計数値を利用して「修正実効税率」を算定する。なお、業種別の傾向を調査することが目的であるため、連結法人のデータについては除外する。

(1) 「法人税額相当額」の算定

「修正実効税率」の基礎データとなる「法人税額相当額」は、次のような計算式で求めている⁽⁴³⁸⁾。

$$\text{算出税額 (A)} + \text{留保税額 (B)} - \text{控除税額 (C)} = \text{法人税額相当額 (D)}$$

図表 8-1 は、2009年の国税庁統計数値を上記算式に当てはめ、業種別の法人税額相当額を算出したものである。法人税額相当額は、法人企業が実際に納付する金額を示すものである。

⁽⁴³⁶⁾ 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版、2003年、1484ページ。

⁽⁴³⁷⁾ なお、2009年度分の基礎データは本章にて示しているが、2000年度から2008年度分の基礎データは、紙面の関係上、省略している。

⁽⁴³⁸⁾ 富岡幸雄、前掲書、1484ページ。富岡教授は、「外国控除税額」を含めた金額と含めない金額を区別して算出されている。その理由は、外国税額控除を含めた法人税額相当額を算出することにより、法人税額相当額に占める外国で納められた税額相当分を示すことができるからである。本研究では、「外国控除税額」を含めた金額のみを算定している。

図表 8-1 法人税額相当額の算定表 (2009 年)

(単位：百万円)

業種別 区分	算出 税額	留保 税額	法人税額の特別控除								法人税 額 相当額	
			所得税 額	外国税 額	試験研 究費の 総額	中小 企業者 等の 試験研 究費	試験研 究費 (増額 等の場 合)	エネ ルギ ー需 給構 造改 革推 進設 備等	中小 企業 者等 の特 定機 械装 置等	情報 基盤 強化 設備 等		小 計
	A	B									C	D (=A+B-C)
農林水産業	20,000	92	1,867	59	5	101	0	0	119	0	2,151	17,941
鉱業	158,283	204	18,077	139,464	603	0	42	0	45	73	158,304	183
建設業	429,628	1,808	22,117	6,490	2,254	139	149	2	567	320	32,038	399,378
繊維工業	16,549	130	3,672	319	956	22	3	0	0	0	4,972	11,707
化学工業	842,572	2,553	76,577	23,169	72,270	4,744	7,445	21	500	837	184,563	660,562
鉄鋼金属 工業	159,122	1,100	20,188	7,203	2,620	682	221	0	703	170	31,787	128,435
機械工業	600,973	12,334	52,005	58,635	34,890	1,613	812	14	888	522	149,379	463,928
食品 製造業	325,097	403	30,685	7,976	8,586	1,107	346	0	860	220	49,780	275,720
出版印刷業	86,000	300	14,400	614	271	63	14	0	271	117	15,750	70,550
その他の 製造業	368,053	1,313	22,545	9,987	12,210	2,366	425	14	567	252	48,366	321,000
卸売業	876,143	5,349	69,071	20,611	11,817	961	1,982	8	1,055	1,210	106,715	774,777
小売業	683,730	4,807	27,841	1,577	368	87	41	13	584	276	30,787	657,750
料理飲食 旅館業	82,005	700	12,378	110	8	5	0	18	76	31	12,626	70,079
金融保険業	531,359	637	237,834	12,417	197	2	2	0	39	1,193	251,684	280,312
不動産業	405,250	3,107	75,460	477	4	5	0	9	27	153	76,135	332,132
運輸通信 公益事業	1,092,402	372	50,423	10,455	17,666	0	579	0	1,560	2,338	83,021	1,009,753
サービス業	1,197,239	4,484	110,485	10,446	3,691	507	261	32	1,329	1,679	128,430	1,073,293
医療法人 その他	211,781	0	37,254	10,223	0	19	0	44	292	343	48,175	163,606
合 計	8,086,166	39,603	882,879	320,232	167,416	12,413	12,322	175	9,482	9,734	1,414,663	6,711,106

(資料出所) 富岡幸雄, 前掲書, 1491 ページおよび国税庁の統計数値に基づき筆者作成。

(2) 「企業利益相当額」の算定

もう一つの「修正実効税率」の基礎データである「企業利益相当額」は、次のような計算式で求めている⁽⁴³⁹⁾。

$$\text{申告所得金額 (E)} + \text{加算項目 (F)} - \text{減算項目 (G)} = \text{企業利益相当額 (H)}$$

税務上の課税所得 (上記算式 E) は、企業が会社法の規定によって計算した当期純利益の金額に、所定の税務上の調整計算をして算定する。したがって、「申告所得金額

⁽⁴³⁹⁾ 同上書, 1485 ページ。

(E)」に対して、「税務上の減算項目 (F)」を加算し、「税務上の加算項目 (G)」を減算することによって、理論上、推定の「企業利益相当額」が算出されることとなる。この「企業利益相当額」は、会計利益上、「税引き前当期純利益」である。

図表 8-2 は、2009 年の国税庁統計数値を上記算式に当てはめ、業種別の企業利益相当額を算出したものである。

図表 8-2 企業利益相当額の算定表 (2009 年)

(単位：百万円)

業種別区分	申告所得金額	税務上の減算項目					税務上の加算項目					企業利益相当額
		海外投資等損失準備金	探鉱・海外探鉱準備金	受取配当の益金不算入額	租税特別措置法の償却の特例	小計	所得税額控除の所得金額へ加算分	業務主宰役員給与の損金不算入額	寄付金の損金不算入額	交際費の損金不算入額	小計	
	E					F					G	H (=E+F-G)
農林水産業	74,671	0	0	4,393	1,552	5,945	1,867	2,268	1,044	2,524	7,703	72,913
鉱業	529,323	158,174	154,324	79,401	1,249	393,148	18,077	648	241	2,623	21,589	900,882
建設業	1,565,436	0	0	72,582	13,249	85,831	22,117	44,415	10,633	133,321	210,486	1,440,781
繊維工業	58,177	0	0	15,713	599	16,312	3,672	1,473	1,373	3,148	9,666	64,823
化学工業	2,830,968	2,538	1,872	349,496	13,352	367,258	76,577	7,442	13,366	148,322	245,707	2,952,519
鉄鋼金属工業	550,438	1,349	0	83,368	17,857	102,574	20,188	18,155	2,714	32,038	73,095	579,917
機械工業	2,047,164	80	22,424	231,838	21,543	275,885	52,005	25,461	22,684	63,067	163,217	2,159,832
食料品製造業	1,105,326	0	0	138,433	9,124	147,557	30,685	7,613	4,486	44,227	87,011	1,165,872
出版印刷業	297,447	1	0	63,818	4,553	68,372	14,400	4,940	3,414	22,403	45,157	320,662
その他の製造業	1,255,501	0	0	88,162	7,802	95,964	22,545	14,232	7,090	32,550	76,417	1,275,048
卸売業	3,047,112	5,717	0	275,855	8,876	290,448	69,071	48,391	22,964	172,907	313,333	3,024,227
小売業	2,383,915	0	0	107,494	2,715	110,219	27,841	31,648	17,833	53,560	130,882	2,363,242
料理飲食旅館業	308,032	0	0	65,649	352	66,001	12,378	8,236	3,701	17,630	41,945	332,098
金融保険業	1,735,012	0	0	862,464	1,517	863,981	237,834	2,505	5,804	51,321	297,464	2,301,529
不動産業	1,470,955	0	0	188,118	821	188,939	75,460	29,165	7,158	35,130	146,913	1,512,981
運輸通信 公益事業	3,683,744	695	0	195,413	83,823	279,931	50,423	11,476	23,017	79,123	164,039	3,799,636
サービス業	4,256,692	0	0	422,142	13,143	435,285	110,485	67,946	31,180	134,292	343,903	4,348,074
医療法人 その他	767,407	0	0	215	3,389	3,604	37,254	446	2,835	30,251	70,786	700,225
合計	27,967,320	168,554	178,620	3,244,554	205,516	3,797,244	882,879	326,460	181,537	1,058,437	2,449,313	29,315,251

(資料出所) 富岡幸雄, 前掲書, 1490 ページおよび国税庁の統計数値に基づき筆者作成。

(3) 「修正実効税率」の算定

「修正実効税率」は、次のように算定することができる⁽⁴⁴⁰⁾。

$$\text{修正実効税率 (I)} = \frac{\text{法人税額相当額 (D)}}{\text{企業利益相当額 (H)}}$$

「修正実効税率」とは、企業が国内で実際に納めた法人税額の企業利益に対する割合である。図表 8-3 は、上記算式に当てはめ、2009 年分の業種別の「修正実効税率」を算出したものである。

図表 8-3 業種別の修正実効税率 (2009 年)

(単位：百万

円)

業種別区分	企業利益相当額	法人税額相当額	修正実効税率(%)
	H	D	I (=D÷H)
農林水産業	72,913	17,941	24.6
鉱業	900,882	183	0.0
建設業	1,440,781	399,378	27.7
繊維工業	64,823	11,707	18.1
化学工業	2,952,519	660,562	22.4
鉄鋼金属工業	579,917	128,435	22.1
機械工業	2,159,832	463,928	21.5
食料品製造業	1,165,872	275,720	23.6
出版印刷業	320,662	70,550	22.0
その他の製造業	1,275,048	321,000	25.2
卸売業	3,024,227	774,777	25.6
小売業	2,363,242	657,750	27.8
料理飲食旅館業	332,088	70,079	21.1
金融保険業	2,301,529	280,312	12.2
不動産業	1,512,981	332,132	22.0
運輸通信公益事業	3,799,636	1,009,753	26.6
サービス業	4,348,074	1,073,293	24.7
医療法人その他	700,225	163,606	23.4
合計	29,315,251	6,711,106	22.9

(資料出所) 富岡幸雄, 前掲書, 1492 ページおよび国税庁の統計数値に基づき

⁽⁴⁴⁰⁾ 同上書, 1484 ページ。

筆者作成。

2 業種別「修正実効税率」の実態

図表 8-4 は、2000 年度から 2009 年度までの直近 10 年間における業種別の「修正実効税率」について、その推移と平均の値を示したものである。

図表 8-4 直近 10 年間の業種別「修正実効税率」の推移

(単位：%)

業種別 区分	2000 年	2001 年	2002 年	2003 年	2004 年	2005 年	2006 年	2007 年	2008 年	2009 年	10年 平均
表面法人税率	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0	30.0
農林水産業	28.4	25.4	26.0	27.4	29.9	24.1	27.0	27.0	8.0	24.6	24.8
鉱業	8.0	8.9	4.1	5.4	7.4	7.3	7.4	2.1	1.8	0.0	5.2
建設業	35.1	32.7	34.7	31.8	30.8	30.1	28.7	28.5	29.8	27.7	31.0
繊維工業	23.7	26.6	25.6	27.4	24.4	23.8	26.5	20.2	15.4	18.1	23.2
化学工業	27.7	27.6	27.1	26.7	23.1	22.3	22.9	22.9	21.0	22.4	24.4
鉄鋼金属工業	25.2	25.9	26.7	28.3	26.1	27.3	26.6	26.1	25.2	22.1	26.0
機械工業	23.7	24.0	21.2	23.9	21.0	21.0	21.7	22.0	18.6	21.5	21.9
食料品製造業	29.9	29.9	29.6	28.8	27.2	25.9	25.9	26.8	22.4	23.6	27.0
出版印刷業	31.1	30.4	31.3	30.0	29.1	29.1	28.7	27.0	25.8	22.0	28.5
その他の製造業	28.0	29.0	27.0	28.0	27.0	26.0	26.0	24.4	22.0	25.2	26.6

	8	6	6	3	2	1	4		3		
卸売業	28. 6	28. 2	27. 2	26. 9	27. 4	26. 0	25. 7	23.9	22. 0	25.6	26.2
小売業	35. 1	30. 6	29. 7	30. 9	29. 3	28. 8	27. 6	28.6	27. 4	27.8	29. 6
料理飲食旅館業	31. 9	31. 5	34. 0	30. 4	29. 8	30. 4	30. 2	29.2	27. 3	21.1	29. 6
金融保険業	24. 7	21. 3	15. 1	22. 5	17. 5	6.7	3.6	10. 8	5.0	12. 2	13. 9
不動産業	28. 4	29. 0	28. 3	28. 6	27. 1	27. 2	27. 8	27.0	23. 6	22.0	26.9
運輸通信公益事業	29. 2	28. 3	28. 1	27. 6	27. 7	27. 7	25. 7	24.2	25. 8	26.6	27.1
サービス業	29. 6	29. 9	26. 9	27. 4	24. 8	24. 3	26. 6	27.1	25. 9	24.7	26.7
医療法人その他	26. 7	26. 8	25. 5	25. 1	27. 2	27. 2	27. 2	26.9	24. 0	23.4	26.0
合 計	28. 0	27. 4	26. 1	26. 7	25. 1	23. 8	23. 2	23.1	21. 5	22.9	24.8

(資料出所) 筆者作成。

図表 8-4 からは、次のような傾向が明らかとなった。表面法人税率の 10 年平均が 30.0%である中、全業種の平均は 24.8%であり、18 業種中 15 業種が 20%台の平均修正実効税率となっていることがわかる。しかし、30%台前後の平均修正実効税率となっている業種もあり、建設業 (31.0%)、料理飲食旅館業 (29.6%)、小売業 (29.6%) の 3 業種の平均修正実効税率が高い傾向にあることが浮き彫りになっている。これに対して、鉱業 (5.2%)、金融保険業 (13.9%) の 2 業種は、極端に低い平均修正実効税率となっており、何らかの優遇措置が影響しているものと推察される。また、金融保険業の推移を見ると、2000 年から 2004 年までは 10%台であったにもかかわらず、2005 年からは、2007 年・2009 年を除いて、一桁台にまで落ち込んでいる。

3 「修正実効税率」が低い業種の分析

本章では、修正実効税率が特に低い2業種、すなわち、「金融保険業」および「鉱業」に注目し、その要因を明らかにしたい。

(1) 税制改正

前述したように、金融保険業については、平均修正実効税率が低い上に、2005年からは極端に一桁台にまで落ち込んでいる。これは、2004年度（平成16年度）税制改正が影響したものと考えられる。2004年度の税制改正においては、法人税法について、「青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越控除制度の整備」として、「繰越控除の対象となる欠損金額が、各事業年度開始の日前5年以内に開始した事業年度において生じた欠損金額」とされていたものが「7年以内」に改正された（法人税法第57条）。また、適用時期については、2001年（平成13年）4月1日以後に開始した事業年度において生じた欠損金額とされた。

2004年度の税制改正がなされる前、2003年年8月に金融庁から出された「平成16年度税制改正要望項目」においては、「金融再生を推進するための税制措置」として、「金融機関の不良債権問題の早期解決を図る」こと、「金融機関の自己資本に係る懸念を払拭し、我が国金融システムの安定性に対する信頼を回復するため、必要な税制上の措置を講ずる」ことの一環として、「欠損金の繰越控除の延長（5→10年）」が要望されている。

これを受け、税制調査会は、2003年12月、「平成16年度の税制改正に関する答申」において、「欠損金の繰越控除については、金融機関に限った特例措置を認めることには課税の公平性の問題がある。また、一般的な欠損金の繰越期間の延長が産業構造の改革や不良債権処理の加速という政策課題に真に有効な措置となるかどうか、慎重に検討すべきである」としている。

すなわち、2004年度に行われた「欠損金額の繰越控除の延長」は、金融機関の不良債権問題の早期解決を図るために行われた施策である。**図表 8-4**を見る限り、その後2005年以降、金融保険業における修正実効税率は低い水準となり、その効果は金融保険業にのみ如実に表れた結果となっている。

(2) 租税特別措置

鉱業の平均修正実効税率は、「5.2%」と群を抜いて低い水準である。この原因は、**図表 8-2** で明らかなように、税務上の減算項目である「海外投資等損失準備金（2009年度は 158,174 百万円）」および「深鉱・海外深鉱準備金（2009年度は 154,324 百万円）」が大きく影響している。

「海外投資等損失準備金」は、青色申告書を提出する一定の内国法人が特定法人の特定株式等を取得し、その事業年度終了の日まで引き続き保有している場合に、その特定株式等の価格の低落又は貸倒れによる損失に備えるため、その特定株式等の取得価額に一定の積立率を乗じて計算した金額を準備金として積み立てたときは、その積み立てた金額を損金の額に算入するというものである（租税特別措置法第 55 条）。

また、「深鉱・海外深鉱準備金」は、青色申告書を提出する法人で鉱業を営むものが、各事業年度において、鉱業法第 3 条第 1 項に規定する鉱物に係る新鉱床探鉱費の支出に備えるため、損金経理の方法により探鉱準備金として積み立てたときは、当該積み立てた金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入するというものである（租税特別措置法第 58 条）。

このように、特定の業種に対する優遇税制は、たとえ政策目的であったとしても、「租税公平主義」の観点からは、本来、許されるべきではない。抜本的税制改革を最終的に決定した税制調査会の「税制改革についての中間答申」（1988 年 4 月）においても、「租税特別措置は、特定の政策目的を実現するために税負担の公平その他の税制の基本原則をある程度犠牲にして講じられているものである。したがって、個々の政策目的と税制の基本原則との調和を図る見地からそのあり方について吟味を行う必要がある」としている。

第 3 節 課税所得の侵食化

1 租税特別措置の適用状況に関する実態調査

2010 年度の法人税法の改正において、「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」が制定され、2010 年 3 月 31 日に公布された。この法律は、租税特別措置に関する適用の実態を把握するため、調査を行い、適用状況の透明化を図るとともに、

適宜、適切な見直しを推進し、もって国民が納得できる公平で透明性の高い税制の確立に寄与することを目的として制定された。

具体的には、2010年4月1日以後に終了する事業年度から、法人税の納税義務者は、申告書提出の際、「適用額明細書」の添付を義務づけられ、適用した租税特別措置法の条項および適用額等を記載することが必要とされている。「適用額明細書」の添付がなかった場合または添付があっても虚偽の記載があった場合には、法人税関係の租税特別措置の適用が受けられないこととなっている。

今後、「適用額明細書」に記載された租税特別措置の適用額等を集計することにより、租税特別措置の適用状況が明らかとなり、その効果が検証されることによって、適宜、適切な見直しが行われることが期待される。

2 課税ベースの拡大と租税優遇措置

『OECD Tax Policy Studies ; Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation』(2010)では、今後2、3年のうちに、多くの国が財政再建の一環として、税収を増やす必要性に直面することが指摘されている⁽⁴⁴¹⁾。税収を増やす方法としては、一般的に、次の二つの方法が挙げられる⁽⁴⁴²⁾。

- ①課税ベースを狭くして税率を高くする方法
- ②課税ベースを広くして税率を低くする方法

一概にどちらの方法が優れているとは言い難いが、①の方法には、「課税ベースを狭くするほど課税上不公平を招きやすい」、「税率を高くすることで労働意欲ひいては納税意識を阻害する」というデメリットがあると指摘されており⁽⁴⁴³⁾、②の方法、すなわち「課税ベースを広くして税率を低くする方法」を選択することが望ましいと考えられる。

⁽⁴⁴¹⁾ OECD, *OECD Tax Policy Studies ; Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation* No19, 2010, p. 3.

⁽⁴⁴²⁾ 石弘光「所得税の tax erosion —所得階層別にみた一つの計測—」『一橋論叢』(一橋大学) 第75号第1巻, 1976年1月, 71ページ。

⁽⁴⁴³⁾ 同上論文, 71ページ。

課税ベースを広げるためには、現在の租税政策のうち、いくつかの租税優遇措置を廃止・撤廃することが不可欠になるだろう。そのためには、理論的に「あるべき課税所得概念」を明確に定義づけた上で、「租税特別措置の適用実態」を把握し、租税公平主義の見地から、適切な租税政策を選択していくことが必要である。

3 課税所得概念と租税政策

これまで検討してきたように、現行の法人税制度においては、純資産増加説による理論的な課税所得と実際の課税所得には、相当の乖離がある。その原因は、現行の法人税法に定められている「別段の定め」であり、広義の意味での「租税優遇措置」によるものである。

租税優遇措置とは、特定の政策目的を実現するために、税制上の例外規定・特別規定をもって行われる税の軽減措置・優遇措置と定義づけられる⁽⁴⁴⁴⁾。租税優遇措置は、本来あるべき課税ベースから相当の部分の所得を侵食しており、これにより徴収すべき税収を実際に徴収していない。特に、大規模企業に対して租税優遇措置が有利に働いていることも指摘されている⁽⁴⁴⁵⁾。このように、現在の課税所得概念は、「修正された担税力ある所得」としての性格をもつものといえる⁽⁴⁴⁶⁾。

租税の基本原則の一つに「租税公平主義」がある。租税公平主義は、租税負担の配分に関する原則であり、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないとすならず、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないとする原則である。すなわち、租税公平主義の下では、同一の担税力あるすべての人は同一の課税を受けなければならない、「担税力に即した課税」と租税の「公平」ないし「中立性」が要請される。

租税優遇措置のような租税政策による課税所得の侵食は、それらが政策手段によるものであるからといって安易に看過すべきではない。それぞれの政策手段の当否について租税公平主義という租税原則の目的に照らして的確に吟味されるべきであり⁽⁴⁴⁷⁾、

⁽⁴⁴⁴⁾ 和田八束『租税特別措置—歴史と構造』有斐閣、1992年、6ページ。

⁽⁴⁴⁵⁾ 富岡幸雄、前掲書、1489-1498ページ。

⁽⁴⁴⁶⁾ 武田隆二『法人税法精説』森山書店、2005年、60ページ。

⁽⁴⁴⁷⁾ 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益の関係」『税大論叢』40周年記念論文集、

特に制度の長期化、既得権化は避けるべきである⁽⁴⁴⁸⁾。

第4節 あるべき課税所得概念の提言

1 現行法人税法による課税所得計算規定

現行の法人税法において、法人税の課税所得は、各事業年度の所得の金額とされており（法人税法第21条）、その「各事業年度の所得の金額」は、当該事業年度の「益金の額」から「損金の額」を控除した金額とされている（同法第22条第1項）。

そして、「益金の額」は、別段の定めがあるものを除き、資本等取引以外の取引による収益の額であって、次のような内容が例示されている（同法第22条第2項）。

- ・資産の販売
- ・有償又は無償による資産の譲渡
- ・有償又は無償による役務の提供
- ・無償による資産の譲受け

また、「損金の額」に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とされている（同法第22条第2項）。

- ・当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額
- ・前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額
- ・当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

このように、現行の法人税法では、課税所得計算の基礎となる「益金の額」および

2008年6月、218ページ。

⁽⁴⁴⁸⁾ 綱辰幸編著『現代財政の研究』中央大学出版部、1999年、166ページ。

「損金の額」の概念を積極的に定義せず、例示的に列挙する構成をとっている。したがって、「益金の額－損金の額」によって算定される「課税所得」については概念規定がなく、その本質は解釈に委ねられることとなっている⁽⁴⁴⁹⁾。

2 旧法人税基本通達による課税所得概念

現行の法人税法とは異なり、昭和 25 年制定の旧法人税基本通達では、「益金」および「損金」について、次のように定義していた。

「総益金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において、純資産増加の原因となるべき一切の事実をいう。」(同通達 51)

「総損金とは、法令により別段の定めのあるものの外資本等取引以外において、純資産減少の原因となるべき一切の事実をいう。」(同通達 52)

本通達は、昭和 44 年 5 月の現法人税基本通達制定の際、「法令に規定されており、又は法令の解釈上疑義がなく、若しくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がないと認められる」という理由で廃止された⁽⁴⁵⁰⁾。

旧法人税基本通達においては、課税所得計算の基礎となる「益金」および「損金」は、純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられており、法人税法上の課税所得概念が「純資産増加説」であることを示している⁽⁴⁵¹⁾。

3 企業会計における概念フレームワーク

税務会計における課税所得計算は、企業会計における企業利益計算に対して第二次的計算としての性格をもつ。その理由は、わが国における法人の税務申告が、計算書類を定時株主総会に提出し承認を得たときに確定し、その確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならない「確定決算主義」を採用しているからであ

⁽⁴⁴⁹⁾ 品川芳宣，前掲論文，206 ページ。

⁽⁴⁵⁰⁾ 同上論文，208 ページ。

⁽⁴⁵¹⁾ 泉美之松『法人税法の読み方 ―法人税法の基礎―』東京教育情報センター，1980 年，134・136 ページにおいても、同様の定義がなされている。

る。

企業会計においては、概念フレームワークとして、純資産増加概念に関連する用語について、さまざまな定義がなされている。例えば、IASB（国際会計基準審議会）は、「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」の中で、収益および費用について、次のように定義している⁽⁴⁵²⁾。

「収益とは、当該会計期間中の資産の流入若しくは増価又は負債の減少の形をとる経済的便益の増加であり、持分参加者からの出資に関連するもの以外の持分の増加を生じさせるものをいう。」

「費用とは、当該会計期間中の資産の流出若しくは減価又は負債の発生
の形をとる経済的便益の減少であり、持分参加者への分配に関連するもの以外の持分の減少を生じさせるものをいう。」

また、FASB（米国財務会計基準審議会）の概念フレームワークでは、「貨幣資本利益」について、次のような定義がなされている⁽⁴⁵³⁾。

「貨幣資本利益は、出資者との取引の影響額を除き、期末現在の純資産の財務（貨幣）額が期首現在の純資産の財務（貨幣）額を超過する場合に、はじめて生じる。」

このように、企業会計においては、「収益＝純資産増加」、「費用＝純資産減少」、「利益＝期末純資産－期首純資産」ということが明確に定義されている。この定義により、企業会計上の利益概念としては「純資産増加説」を採用していることが明らかであり、企業会計における利益計算に対して第二次的計算としての性格をもつ税務会計における課税所得計算についても「純資産増加説」を採用していることは明らかである。

⁽⁴⁵²⁾ IASC 財団編（企業会計基準委員会・公益社団法人財務会計基準機構監訳）『2010 国際財務報告基準（IFRS s）Part B』中央経済社、2010年、B1544 ページ。

⁽⁴⁵³⁾ 平松一夫・広瀬義州『FASB の諸概念（改訂新版）』中央経済社、1994年5月、233 ページ。

4 あるべき課税所得概念

現行の法人税法における課税所得は、明確な定義がないものの、旧基本通達による歴史的背景および企業会計に純資産増加概念が内在することから、純資産増加説を課税の基本原則としているとすることができる。

租税の基本原則には、「租税公平主義」が掲げられており、「担税力に即した課税」が要請されている。そして、その担税力を数値により写像する手段として「純資産増加説」が最善であると考えられる。しかし、現行の法人税制度は、理論的に望ましい「純資産増加説による所得」を租税特別措置などの優遇税制が歪めているのである。

確かに、純資産増加説にも、未実現のキャピタル・ゲインや帰属所得への課税といった現行税制とは合わない面もある。望ましい税制とは、「広く浅い課税」、すなわち、「幅広い課税ベースに低税率」であると考ええる。そのためには、租税政策といったタックス・イロージョンを極力排除し、課税ベースを広くすることが重要である。

租税特別措置を規制するための方策として、「包括的所得税（純資産増加説）の徹底」が叫ばれている⁽⁴⁵⁴⁾。現行法人税法の規定のように、明確な定義が存在しない「課税所得」に対して、適切な租税政策の判断が行われるかどうかは疑問である⁽⁴⁵⁵⁾。現行法人税法においても、旧基本通達の中で明示されていた「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要であると考ええる。

第5節 むすび

⁽⁴⁵⁴⁾ 畠山武道教授は、租税特別措置を規制する方策として、次の2つに分けて検討している。

- ① 特別措置の実体的規制 — ヘイグ・サイモンズ基準（包括的所得税の徹底）、公平基準、担税力基準、政策目標達成基準。
- ② 特別措置の手続的基準 — 租税支出制度の導入、サンセット法、予算立法考査局の設置（立法府における専門機関）。

畠山武道「租税特別措置とその統制」『租税特別措置を土地税制』（租税法研究第18号）、1990年10月、22-27ページ。

⁽⁴⁵⁵⁾ 品川芳宣、前掲論文、214ページ。

本章では、理論的に望ましい純資産増加説による所得（包括的所得概念）と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにするとともに、わが国法人税法にとってあるべき課税所得概念を提示してきた。本章での議論は、次のように要約できる。

- (1) 2000年から2009年の10年間にわたって業種別の「修正実効税率」を分析することにより、「税制改正」や「租税特別措置」という手段を使って、「金融保険業」および「鉱業」など、特定の業種への優遇税制が行われていることが明らかとなった。富岡教授は大企業への優遇税制を指摘されたが、本研究においては、「特定の業種」においてもタックス・イロージョンが起こっていることが浮き彫りになった。
- (2) 租税政策による「あるべき課税所得」の侵食は、安易に看過すべきではなく、租税公平主義の観点からの確に吟味されるべきである。現在、わが国においては、法人税の申告時点で租税特別措置の適用実態が調査されている。課税ベースの拡大へと向かう場合には、「あるべき課税所得概念」を明確に定義づけた上で、租税公平主義の見地から、適切な租税政策を選択していくことが必要である。
- (3) 現行法人税法では、課税所得について明確な定義はなく、例示でしかない「益金」と「損金」の差額として計算されることとなっている。これに対して、旧法人税基本通達では、「益金」および「損金」は、純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられていた。また、企業会計上の利益概念としては「純資産増加説」を採用していることが明らかであることから、企業会計における利益計算に対して二次的計算としての性格をもつ税務会計における課税所得計算についても「純資産増加説」を採用しているということができる。これらは、法人税法上のあるべき課税所得概念が「純資産増加説」であることを示している。

（本研究は、2011年度愛知工業大学大学院高度化推進経費「課税所得の侵食化に関する研究」の研究成果である。）

終章 本研究の結論

第1節 はじめに

本研究の目的は、欧米で活発に展開された所得概念論争の議論を踏まえ、企業における伝統的な税務所得概念である「純資産増加説の再考」を基本的視座にすえ、わが国における企業税務所得概念の在り方を税務会計の視点から理論的に考究することになった。

本章の目的は、本研究の議論を総括するとともに、本研究における結論を提示することにある。本章の具体的課題は、次のとおりである。

- (1) 本研究での研究成果を総括すること（第2節1）。
- (2) 本研究における結論を提示すること（第2節2）。

第2節 本研究の総括と結論

1 本研究の総括

第1部「欧米における所得概念の変遷と形成」では、イギリス、ドイツ、アメリカにおける所得概念の変遷と形成過程について考察し（**第1章から第4章**）、**第2部**「わが国における純資産増加説の現代的意義」では、わが国における純資産増加概念の形成過程と財務会計・税務会計に内在する純資産増加概念の問題（**第5章**）、企業会計上、時価評価が行われた場合における純資産増加説に基づく課税の問題（**第6章**）、現代社会において重要な役割を果たしているNPO法人に対する課税の問題（**第7章**）、そして租税優遇措置という課税所得の侵食化の問題との関連であるべき課税所得概念（**第8章**）、について論じてきた。

まず、**第1部の第1章**は、「イギリス所得税制度の誕生と所得源泉説」として、イギリスにおける所得税制度が誕生した歴史的背景やその発展過程、そして18世紀および19世紀初期の社会に根ざしていた物財思考を検討することにより、所得源泉説の根本

思考を浮き彫りにすることを目的とした。

近代的所得税制の起源は、1799年にイギリスのウィリアム・ピットが創設した所得税制度にあるとされ、したがって、イギリスは所得税の母国であると言われている。イギリスの所得税制度の最大の特徴は「スケジュール制」にあり、これは、当時、「世襲財産制度」によって、財産の所有者は、その財産を処分することが許されず、財産からの収益のみが権利として付与されており、そのため、「資本」と「資本からの収益」とを明確に区分する「所得源泉説」が誕生したことが明らかとなった。

第2章は、「ドイツにおける所得概念論争 ―その対立構造と所得源泉説―」と題し、所得概念の基礎理論たる純資産増加説を検討する前提として、ドイツにおける所得概念論争の対立構造を明らかにし、さらにゲオルグ・シャンツの論述にしたがって、純資産増加説の対立軸にある「所得源泉説」の特徴を浮き彫りにしてきた。

所得概念の議論においては、源泉思考と維持思考という2つのアプローチがあり、源泉思考をとるものが「所得源泉説」であり、維持思考をとるものが「純資産増加説」である。「所得源泉説」は、基本財産と収益を明確に区別し、収益がどこから流入したかを問題にするのに対し、「純資産増加説」は、従来の純資産に食い込まずに自由に処分しうる純資産の増加分を所得とする。

両説にとって最も対極にあるのは、「臨時的・非反復的収入」についての考え方であり、「所得源泉説」はそれを所得に含めないとするのに対し、「純資産増加説」はそれを所得に含めることが明らかとなった。

第3章は、「ドイツにおける純資産増加説の実務的発展」として、シャンツの論述にしたがい、ドイツの所得概念論争において「所得源泉説」の対極にあった「純資産増加説」の特徴を浮き彫りにするとともに、所得理論にとって最も重要な問題である「価値増加（キャピタル・ゲイン）の所得性」について考究した。

シャンツは、1896年、「所得源泉説」を詳細に批判した上で、自身の所得理論「純資産増加概念」を展開した。シャンツは、「規則的な収入か臨時的な収入か」とか、「反復的な収入か非反復的な収入か」といったことは一切考慮せず、「一定期間の純資産の増加」をもって所得とした。

シャンツの所得理論は、1920年のライヒ所得税法に採用されたが、未実現の価値増加への課税について、理論的には所得に含まれるとしながらも、実際の利用可能性の観点から、課税を断念した。

シャンツの「純資産増加概念」には「期間的純資産増加概念」と「時点的純資産増加概念」が含まれていたが、シャンツの根本思考には、個々の取引に着目する「期間的純資産増加概念」が根ざしていることが浮き彫りとなった。

第4章は、「アメリカにおける純資産増加説の展開」として、純資産増加説が導入されるまでのアメリカにおける所得税の課税規定を概観した後、シャンツの「純資産増加説」を受け入れ展開していったヘイグおよびサイモンズの所得概念を検討するとともに、それ以降に発現した純資産増加概念と類似する会計的利益概念の形成過程について検討を行った。

純資産増加説は、シャンツ・ヘイグ・サイモンズの頭文字をとって「SHS概念」とも呼ばれ、各論者の定義が同義あるいは近似の概念として解釈されているが、本研究では、シャンツの所得概念が「期間的純資産増加説」であるのに対し、ヘイグ・サイモンズが意図する所得概念は「時点的純資産増加説」であることが明らかとなった。

このことは、ドイツに始まった「期間的純資産増加概念」が、アメリカへと引き継がれる段階で「時点的純資産増加概念」へと変貌していったことを意味し、これにより、アメリカにおける会計学の分野では、「純資産増加説＝時点的純資産増加説」という構図で広く受け継がれていった可能性があることが明らかとなった。

第2部に入り、**第5章**は、「わが国における純資産増加概念の形成と展開」として、わが国における純資産増加概念の形成過程について概観するとともに、財務会計と税務会計に内在する純資産増加概念について検討を行った。

まず、わが国の所得税制度は1887年（明治20年）に創設され、その初期においてはイギリスにおける所得概念である「所得源泉説」の影響を受けていたが、その後、プロイセンにおける所得概念である「純資産増加説」へと変化していった。そして、1949年（昭和24年）には、アメリカによるシャープ勧告により、その「純資産増加概念」が確固たるものとして、わが国の所得概念に根ざしていった。

次に、財務会計に内在する純資産増加概念として、複式簿記原理を展開することにより、「期末純資産－期首純資産」の利益算定アプローチが「時点的純資産増加概念」であり、「収益－費用」の利益算定アプローチが「期間的純資産増加概念」であることが証明された。

さらに、「財産法」の計算構造には、「①資本の差額」、「②資産・負債の総額としての差額」、「③資産・負債の個別有高の差額」、そして「④個々の資産・負債・資本の期

中における増加・減少額」という利益の把握方法があり、①②③は、「時点的純資産増加説」であるのに対し、④は「期間的純資産増加説」であるということが検証できた。

最後に、税務会計に内在する純資産増加概念として、推計課税方法の一つである「純資産増減法」の合理性に関する判例の検討を行った。「純資産増減法」は、「純資産」に対して、所得税の場合には「消費金額」を加え、法人税の場合には当該年度内の「資本の増減」を除外し、「利益処分」として法人が社外流出した金額を加えたものを課税所得とする方法であり、所得概念としての「時点的純資産増加説」と類似する思考である。判例では、純資産増減法の合理性は認められており、所得概念としての純資産増加説を具現化した制度としての役割を果たしていた。

本章における検討により、財務会計および税務会計には、純資産増加概念が内在していることが浮き彫りとなった。

第6章は、「純資産増加説と企業会計における時価評価」として、「過去の事例」である物価変動会計と「将来の事例」であるIFRSに着目し、企業会計の利益計算において評価替えが行われた場合に、税務会計の所得計算において、純資産増加説に基づく課税は公平な課税が実現できるかどうか検証した。

まず、その前提として、未実現利益は、具体的な財貨運動を伴わない実体の無い利益（所得）であり、「経済的負担能力可能性」としての担税力しか伴わない所得に対して課税を行うべきではないことを提言した。

そして、物価変動会計においては、再評価による貨幣価値修正を「再評価積立金」として貸借対照表の純資産の部に計上し名目利益課税を排除する措置が採られた経緯があり、他方、IFRSが採用され、損益計算書上、時価評価による未実現利益が包括利益として計上された場合でも、貸借対照表の純資産の部に「その他包括利益累計額」として計上し、従来どおり、当期純利益に対応する課税所得計算を行うことで、未実現利益に対する課税を行わないことができる。

本章では、たとえ企業会計上、評価替えが行われた場合でも、純資産増加説に基づく課税を堅持する手法があることが明らかとなった。

第7章は、「NPO法人の所得概念 —純資産増加説アプローチの提案—」として、NPO法人に対する収益事業課税の諸問題を明らかにするとともに、第1部で行った所得概念に関する根源的な議論を手掛かりに、NPO法人にとってあるべき所得概念を検討してきた。

「認定NPO法人」に対する公益性の承認基準は非常に厳格であるため、様々な税の優遇措置が認められている。これに対して、「認定NPO法人以外のNPO法人」は、「ビジネス型」と呼ばれる営利法人と変わらない性質の法人が多く存在し、収益事業課税の適用を受け、営利法人においては課税されているような収益事業からの所得に対して課税されていないケースがある。

NPO法人税制において、適正かつ公平な課税を実現するためには、「認定NPO法人以外のNPO法人」に対して、「純資産増加説アプローチ（対価を得て行う事業からの全所得を包括的に課税対象として捉え、そこから非課税対象所得を除外する方法）」の採用が必要であることを提言した。

第8章は、「課税所得の侵食化と純資産増加説 —あるべき課税所得概念の提言—」として、理論的に望ましい純資産増加説による所得と租税特別措置に起因し発生している現行税制との乖離の実態を明らかにするとともに、わが国法人税法のあるべき課税所得概念について検討を行った。

本研究では、2000年から2009年の10年間にわたって業種別の「修正実効税率」を分析することにより、「税制改正」や「租税特別措置」という手段を使って、「金融保険業」および「鉱業」など、特定の業種への優遇税制が行われていることが明らかとなった。先行研究では、大企業に対する優遇税制が指摘されていたが、本研究においては、「特定の業種」においても課税所得の侵食化（タックス・イロージョン）が起きていることが浮き彫りになった。

また、現在、わが国においては、法人税の申告時点で租税特別措置の適用実態が調査されており、課税ベースの拡大へと向かう場合には、「あるべき課税所得概念」を明確に定義づけた上で、租税公平主義の見地から、適切な租税政策を選択していくことの必要性について論じた。

そして、最後に、現行法人税法の規定のように、明確な定義が存在しない「課税所得」に対して、適切な租税政策の判断が行われるかどうかは疑問であるとの問題提起を行った。結論として、企業会計上の利益概念としては「純資産増加説」を採用していることが明らかであることから、企業会計における利益計算に対して二次的計算としての性格をもつ税務会計における課税所得計算についても「純資産増加説」を採用しているということができ、したがって、法人税法上のあるべき課税所得概念が「純資産増加説」であると結論付けた。

2 本研究の結論

(1) 企業税務所得概念としての純資産増加説

近代的所得税制の起源は、1799年にイギリスのウィリアム・ピットが創設した所得税制度にあるとされ、その最大の特徴は「所得源泉説」を所得概念とするところにある（第1章）。「所得源泉説」は、「資本」と「資本からの収益」とを明確に区分し、「臨時的・非反復的收入」を所得とは見なさない所得理論であり、1832年から始まったドイツの所得概念論争においても、議論の中心となる代表的な所得理論であった（第2章）。

このドイツの所得概念論争に終止符を打ったのが、1896年にゲオルグ・シャンツが提唱した「純資産増加説」である。純資産増加説は、「一定期間の純資産増加」をもって所得とみなすため、「臨時的・非反復的收入」についても所得とみなす所得理論であり（第3章）、その後、純資産増加説はアメリカにわたり、基本的にシャンツの理論を受け入れたヘイグ（1921年）やサイモンズ（1938年）によって、理論的に発展を遂げていった（第4章）。

純資産増加説は、このような欧米におけるさまざまな論争を経て、税務所得概念として、わが国をはじめ諸外国に強い影響を与えてきた。さらに、それは実際の税制として実務的に採用されてきたという点で、租税論上、純資産増加説がもつ意義は非常に大きいといえることができる。わが国においても、シャープ勧告に基づく昭和25年（1950年）の法人税基本通達に「純資産増加・減少」という文言が入り、純資産増加説の採用が明確に定義づけられている（第5章第2節）。

このような歴史的な発展を見るとき、「所得源泉説」は、19世紀初頭までの「個人」の所得概念論争が中心とされた時代における論点であり、19世紀後期から20世紀初頭にかけて、所得課税の中心が「企業体（法人ないし個人事業主）」を対象に考えられるようになるにしたがい、「純資産増加説」が所得理論の主流になっていったのではないかと筆者は考えている。

したがって、所得源泉説と純資産増加説の関係は、決して対立関係として見るのではなく、所得源泉説は「個人所得」を対象とする所得理論、そして、純資産増加説は「法人所得ないし個人事業所得」を対象とする所得理論といったように、対象の異なる所得理論として理解すべきであると考えられる。

このように考えるとき、「法人ないし個人事業主」は、一般的に、複式簿記を基盤とする企業体であり、本研究（第5章第3節）で検討したように、複式簿記原理には純資産増加概念が内在していることから、「法人所得ないし個人事業所得」概念、言い換えれば、「企業税務所得概念」が純資産増加説であることは理論的に当然の流れといえることができる。

(2) 純資産増加説の課題

今日、企業を取り巻く環境は、急速なグローバル化によって激変している。企業会計の分野でいえば、企業の資産および負債について公正価値（時価）評価を求める「IFRS（国際財務報告基準）」を「採択（adoption）」するか、「収斂（convergence）」するか、その選択が迫られている。

サイモンズが言及した「純資産増加説の限界」として、「貨幣価値変動による影響」がある。つまり、物価変動等により資産および負債を時価評価した場合には、純資産増加説に基づく所得は課税所得として適切ではないということである。この限界は、企業会計においてIFRSを採択した場合にも同様のことが言える。

しかし、グローバルな投資者の投資意思決定に役立つ財務情報の開示を目的とする財務会計は、各国会計基準ではなく、グローバルに統一された財務会計基準に基づくことが不可欠であるが、他方、国別、地域別の税法に準拠する税務会計は、各国・地域別の税務当局に対する所得、税額の申告を目的とする⁽⁴⁵⁶⁾。

財務会計がグローバル化することにより、たとえ資産および負債の時価評価が標準化（グローバル・スタンダード）されることになっても、税務会計は「国内基準（ナショナル・スタンダード）」により、従来どおり、純資産増加説に基づく課税所得で税額計算を行うべきである⁽⁴⁵⁷⁾。

⁽⁴⁵⁶⁾ 中田信正「グローバル化と財務会計・税務会計の課題」愛知工業大学大学院経営情報科学研究科編『環境激変と経営・会計・情報』税務経理協会、2009年、60ページ。

⁽⁴⁵⁷⁾ 野村健太郎教授は、グローバル化の選択について、「グローバル化は、将来においても大きな潮流であるとすれば、グローバル化の特徴と弊害をよく見極めて、その特徴・利点と見られるものは、これを積極的に評価して、発展させていくことが重要である。しかし、その反面において、弊害と見られるものは、それを取り除くにはどうしたらよいか、を考えてい

その理由としては、公正の諸原則または公正な租税配分の諸原則から見れば、担税力は「経済的負担能力」に基づくべきであり、「経済的負担能力可能性」に基づくべきではないため、時価評価による未実現利益に対して課税を行うべきではないからである。本研究では、そのための複式簿記的技法として「リサイクリング法」の検討を行った（第6章）。

(3) 「純資産増加概念」定義の必要性

わが国における法人税の税務申告は、取締役が計算書類を定時株主総会に提出し承認を得たときに計算書類が確定し、その確定した計算書類に基づいて課税所得の計算を行わなければならない「確定決算主義」を採用している。したがって、税務会計における課税所得計算は、企業会計における企業利益計算に対して第二次的計算としての性格をもつものとされている。

企業会計においては、IASB（国際会計基準審議会）の「財務諸表の作成及び表示に関するフレームワーク」やFASB（米国財務会計基準審議会）の「概念フレームワーク」において、「収益＝純資産増加」、「費用＝純資産減少」、「利益＝期末純資産－期首純資産」ということが明確に定義されている。これら定義により、企業会計上の利益概念は「純資産増加説」を採用していることが明らかである。

他方、わが国における現行の法人税法では、課税所得計算の基礎となる「益金の額」および「損金の額」の概念を積極的に定義せず、例示的に列挙する構成をとっている。したがって、「益金の額－損金の額」によって算定される「課税所得」については概念規定がなく、その本質は解釈に委ねられることとなっている。

これに対して、旧法人税基本通達においては、課税所得計算の基礎となる「益金」および「損金」は、純資産を増加または減少させるすべてを包含することが明確に定義づけられており、法人税法上の課税所得概念が「純資産増加説」であることを示していたが、「法令に規定されており、又は法令の解釈上疑義がなく、若しくは条理上明らかであるため、特に通達として定める必要がない」という理由で廃止された経緯がある。

くのが建設的態度である。」と述べておられる（野村健太郎「グローバル化と企業経営の課題」同上書，19 ページ。）。

しかし、「純資産増加概念」という明確なフレームワークたる企業税務所得概念を規定として盛り込むこと無しに、NPO法人に対する非課税措置（第7章）や租税優遇措置（第8章）など、適切な租税政策を判断することはできない。

わが国における「あるべき課税所得概念」は、旧法人税基本通達および企業会計における概念フレームワークの中で明示されている「純資産増加説」であり、したがって、現行法人税法においても、「純資産増加説」における「純資産増加または減少」という明確な定義の復活が必要である。

参考文献

【外国文献】

- (1) Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations Volume I*, indianapolis, Liberty Fund, 1776. (竹内謙二訳『アダム・スミス 国富論 上』千倉書房, 1981年。)
- (2) Alexander, S. S., Income Measurement in a Dynamic Economy, in *Studies in Accounting*, ed. by Baxter, T. and Davidson, S., Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 1977.
- (3) Aufermann, Der steuerliche Bilanzgewinn, *Der Wirtschaftstreuhand*, 3. Jahrg., 1934.
- (4) Bierman, H. Jr. and Davidson, S., The Income Concept—Value Increment or Earning Predictor, *Accounting Review*, 1969.
- (5) Brownlee and Allen, *Economics of Public Finance*, Second Edition, Englewood Cliffs, PRENTICE-HALL, 1954.
- (6) Brownlee, W. E., *Federal Taxation in America : A short history*, New York, Cambridge University Press, 1996.
- (7) Dickinson, A. L., *Accounting Practice and Procedure*, New York, The Ronald press company, 1914.
- (8) OECD, *OECD Tax Policy Studies ; Choosing a Broad Base - Low Rate Approach to Taxation No19*, 2010.
- (9) FASB, Discussion Memorandum, “an analysis of issues related to Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting : Elements of Financial Statements and Their Measurement”, December 2, 1976. (津守常弘監訳「FASB 財務会計の概念フレームワーク」中央経済社, 1997年。)
- (10) Guth, F., *Die Lehre vom Einkommen in dessen Gesamtzweigen*, 1869.
- (11) Haig, R. M., “The Concept of Income—Economic and Legal Aspects—”, in *The*

- Federal Income Tax*, ed. by Haig, R. M., New York, Columbia University Press, 1921.
- (12) Harvard Law School, Taxation, in the United Kingdom, World Tax Series, 1957.
- (13) Hendriksen, E. S., *Accounting Theory*, Homewood, Illinois, 1965.
- (14) Hermann, F. B. W., *Staatswirtschaftliche Untersuchungen*, 1832.
- (15) Hicks J. R., *Value and Capital*, Second Edition, Oxford, 1939.
- (16) Irving Fisher, *The Nature of Capital and Income*, Macmillan, London, Macmillan, 1927.
- (17) Johannes Popitz, Einkommensteuer. In: *Handwörterbuch der Staatswissenschaften*, 4. Auf., III Band, Jena 1926.
- (18) Karl Kuhn, Das Einkommensteuergesetz vom 10. August 1925, Berlin 1926.
- (19) Kevin Holmes, *The Concept of Income – A Multi-Disciplinary Analysis*, IBFD Publications BV, February 2000.
- (20) Kuno Barth, Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd. II, Steuerrecht, Stuttgart 1955.
- (21) Lawrence H. Seltzer, *The Nature and Tax Treatment of Capital Gains and Losses*, New York, 1951.
- (22) Max Lion, Der Einkommenbegriff nach dem Bilanzsteuerrecht und die Schanzsche Einkommenstheorie. In: *Beiträge zur Finanzwissenschaft* (Festgabe für Georg von Schanz), Bd. II, Tübingen 1928.
- (23) Montgomery, R. H., *Auditing*, New York, The Ronald press company, 1916.
- (24) Neumann, F. J., *Grundlagen der Volkswirtschaftslehre*, Tübingen, 1889.
- (25) Paul. H. Wueller, Concepts of Taxable Income I – The German Contribution, *Political Science Quarterly*, Vol. 53 No. 1, March 1938.
- (26) Philippovich, E. von, Grundriß der politischen Oekonomie, Erster Band, Allgemeine Volkswirtschaftslehre, Tübingen, 1893.
- (27) Simons. H. C., *Personal Income Taxation: The Definition of Income as a Problem of Fiscal Policy*, Chicago, The University of Chicago Press, 1938.
- (28) Schanz, G., Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, in *Finanz-Archiv*, 13. Jahrg., 1896.

- (29) Study Group on Business Income, *Changing Concepts of Business Income*, Scholars Book Co., 1952, p. 11. (渡邊進・上村久雄共訳『企業所得の研究 一変貌する企業所得概念一』中央経済社, 1956年。)
- (30) Vocke, W., *Geschichte der Steuern des Britischen Reichs*, 1866.
- (31) Wagner, Ad., *Grundlagen der Volkswirtschaft*, 3. Aufl.

【日本文献】

- (1) 愛知工業大学経営情報科学研究科編『環境激変と経営・会計・情報』税務経理協会, 2009年。
- (2) 赤塚和俊「公益法人制度改革の経緯と「議論の中間整理」の問題点～NPO法人課税を見据えて」『税理』第47巻第10号, 2004年7月。
- (3) 新井清光『会計公準論 (増補版)』中央経済社, 1978年。
- (4) 新井清光編『英和会計経理用語辞典』中央経済社, 1994年。
- (5) 新井益太郎監修『現代税法の基礎知識』ぎょうせい, 2011年。
- (6) 石弘光「所得税の tax erosion 一所得階層別にみた一つの計測一」『一橋論叢』(一橋大学) 第75号第1巻, 1976年1月。
- (7) 石弘光『租税政策の効果 一数量的接近一』東洋経済新報社, 1979年。
- (8) 泉美之松『法人税法の読み方 一法人税法の基礎一』東京教育情報センター, 1980年。
- (9) 上村久雄「「複会計制度」への一省察」『會計』第75巻第3号, 1959年3月。
- (10) 浦東久男「推計課税の理論」芝池義一他編『租税行政と権利保護』ミネルヴァ書房, 1995年。
- (11) 太田哲三『会計制度論』千倉書房, 1932年。
- (12) 大塚久雄『欧州経済史』弘文堂, 1958年。
- (13) 奥谷健「市場所得説の生成と展開 (一)」『民商法雑誌』第122巻第3号, 2000年6月。
- (14) 小野正芳「イギリスにおける固定資産と資本の関係」『千葉経済論叢』第37号, 2007年12月。

- (15) 加古宜士『物価変動会計論』中央経済社，1994年。
- (16) 春日部光紀「アメリカ鉄道会社における複会計システム」『経済学研究』（北海道大学）第59巻第1号，2009年6月。
- (17) 金森久雄・荒憲治郎・森口親司編『経済辞典（新版）』有斐閣，1986年。
- (18) 金子宏『所得概念の研究 所得課税の基礎理論 上巻』有斐閣，1995年。
- (19) 金子宏編著『所得税の理論と課題』税務経理協会，2001年。
- (20) 金子宏『租税法（第16版）』弘文堂，2011年。
- (21) 兼平裕子「非営利法人制度改革とNPO法人・宗教法人」『税法学』第553号，2005年5月。
- (22) 河崎照行『情報会計システム論』中央経済社，1997年。
- (23) 河崎照行編著『ネットワーク社会の税務・会計』税務経理協会，2011年。
- (24) 河崎照行監訳『シンプルIFRS』中央経済社，2011年。
- (25) 川端保至「財思考の発現形態 —所得源泉説と複会計制の生成的背景—」『會計』第116巻，1979年12月。
- (26) 川端康之「財団法人・社団法人等の課税上の問題点」『税研』第21巻第4号，2006年1月。
- (27) 神戸正雄『租税研究 第1巻』弘文堂書房，1919年。
- (28) 企業会計基準委員会・公益社団法人財務会計基準機構監訳（IASC財団編）『2010国際財務報告基準（IFRSs）Part A』中央経済社，2010年。
- (29) 企業会計基準委員会・公益社団法人財務会計基準機構監訳（IASC財団編）『2010国際財務報告基準（IFRSs）Part B』中央経済社，2010年。
- (30) 北村敬子「利益概念と割引計算」『企業会計』第59巻第6号，2007年6月。
- (31) 木原孜「イギリスにおける所得税制度誕生の歴史について」『商學論叢』（福岡大学）第36巻第2・3号，1991年12月。
- (32) 木原孜「所得概念と課税標準 —所得源泉説と純財産増加説—」『商學論叢』（福岡大学）第39巻第1・2号，1994年11月。
- (33) 木村弘之亮「所得税法における包括的所得説と発生主義の接点—包括的所得説は実現主義を排斥するか—」『税法学』第562号，2009年11月。
- (34) 清永敬次「シャンツの純資産増加説（一）」『税法学』第85号，1958年1月。
- (35) 吉良実『推計課税の法理 —裁判例を中心として』中央経済社，1987年。

- (36) 栗林隆『カーター報告の研究 ―包括的所得税の原理と現実―』五紘舎，2005年。
- (37) 栗林隆「R. M. ヘイグの課税所得概念」『千葉商大論叢』（千葉商科大学）第47巻第2号，2010年3月。
- (38) 黒澤清「近代会計学と複会計制」『税経通信』第12巻第10号，1957年9月。
- (39) 黒澤清『近代会計学（改定増補版）』春秋社，1964年。
- (40) 桑原正行『アメリカ会計理論発達史 資本主理論と近代会計学の成立』中央経済社，2008年。
- (41) 国税庁『会社標本調査 ―調査結果報告― 税務統計から見た法人企業の実態』2000年～2009年。
- (42) 齊野純子「業績報告と利益概念の特徴と展開方向 ―コンバージェンスの理論的淵源を求めて―」『會計』第173号第3号，2008年3月。
- (43) 坂本孝司『会計制度の解明 ―ドイツとの比較による日本のグランドデザイン―』中央経済社，2011年。
- (44) 佐藤進『近代税制の成立過程』東京大学出版会，1965年。
- (45) 澤登千恵「19世紀英国鉄道会社における複会計制度の確立―L & B鉄道会社の会計報告書を中心に―」『高松大学紀要』第38号，2002年9月。
- (46) 澤登千恵「1868年鉄道規正法の再評価」『高松大学紀要』第39号，2003年2月。
- (47) 品川芳宣「法人税の課税所得の本質と企業利益の関係」『税大論叢』40周年記念論文集，2008年6月。
- (48) 品川芳宣「IFRS導入と法人税法との関係」『商事法務』第1891号，2010年2月。
- (49) 篠原章「ドイツにおける所得概念論争 ―シャントツの所説を中心に―」『成城大学経済研究』第95号，1987年1月。
- (50) 篠原章訳「ゲオルク・シャントツ 所得概念と所得税法(1)」『成城大学 経済研究』第104号，1989年3月。
- (51) 篠原章訳「ゲオルク・シャントツ 所得概念と所得税法(2)」『成城大学 経済研究』第105号，1989年7月。
- (52) 篠原章訳「ゲオルク・シャントツ 所得概念と所得税法(3)」『成城大学 経済研究』第106号，1989年9月。
- (53) 篠原章訳「ゲオルク・シャントツ 所得概念と所得税法(4)」『成城大学 経済研究』

第 107 号, 1989 年 12 月。

- (54) 白鳥庄之助「インフレーション会計の基礎」『企業会計』第 32 巻第 8 号, 1980 年 8 月。
- (55) 税制調査会「第 2. 課税所得の範囲及び計算等に関する問題, 1. 課税所得の意義」『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』, 1963 年 12 月。
- (56) 税制調査会基礎問題小委員会・非営利法人課税ワーキング・グループ『新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方』, 2005 年 6 月。
- (57) 高木勝一『日本所得税発達史 一所得税改革の発展と歴史 創設期から現在まで一』ぎょうせい, 2007 年。
- (58) 高橋志朗『わが国税務会計の発達とシャウプ勧告』同文館出版, 2011 年。
- (59) 高橋誠「初期所得税制の形成と構造 日本所得税税制史論その一」『経済志林』(法政大学) 第 26 巻第 1 号, 1958 年 1 月。
- (60) 武田昌輔『詳解公益法人課税』全国公益法人協会, 2000 年。
- (61) 武田昌輔「総説」『非営利法人課税』日税研論集第 60 号, 2011 年 3 月。
- (62) 武田隆二『貸借対照表資金論』同文館出版, 1962 年。
- (63) 武田隆二「純財産増加説の根本思考 一ジャンツ純財産増加説を中心として一」『研究年報』(神戸大学経営学部) VIII, 1962 年。
- (64) 武田隆二「財産法の技術的類型」『會計』第 84 巻第 5 号, 1963 年 11 月。
- (65) 武田隆二「主観利益と実現可能利益の情報内容」『會計』第 96 巻第 2 号, 1969 年 8 月。
- (66) 武田隆二「主観利益と実現可能利益の情報内容 (続)」『會計』第 96 巻第 4 号, 1969 年 10 月。
- (67) 武田隆二『所得会計の理論』同文館, 1970 年。
- (68) 武田隆二「所得概念と利益課税」『ビジネスレビュー』第 20 巻第 3 号, 1973 年 2 月。
- (69) 武田隆二「課税原理の認識基点」『TKC』第 373 号, 2004 年 2 月。
- (70) 武田隆二「ファイナンス型課税制度における給付能力概念」『TKC』第 374 号, 2004 年 3 月。
- (71) 武田隆二「キャピタル・ゲインと純資産増加説」『TKC』第 375 号, 2004 年 4 月。

- (72) 武田隆二『法人税法精説（平成17年版）』森山書店，2005年。
- (73) 武田隆二『会計学一般教程（第7版）』中央経済社，2008年。
- (74) 武田隆二『最新財務諸表論（第11版）』中央経済社，2008年。
- (75) 武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第1回]資産負債アプローチ VS 収益費用アプローチ」『企業会計』第60巻第10号，2008年10月。
- (76) 武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第2回]収益費用アプローチ VS 「ドイツ型」資産負債アプローチ —損益計算の「原型」と「派生型」」『企業会計』第60巻第11号，2008年11月。
- (77) 武田隆二「純利益 vs 包括利益—論争の深層を探る[第3回・最終回]リサイクリングと会計のあり方」『企業会計』第60巻第12号，2008年12月。
- (78) 武田隆二『簿記I（第5版）』税務経理協会，2009年。
- (79) 田中治「推計課税の本質論と総額主義」碓井光明他編『公法学の法と政策（下）』有斐閣，2000年。
- (80) 田中義幸「NPO法人の現状と今後」『税研』第21巻第4号，2006年1月。
- (81) 谷口勢津夫「税制における担税力の意義」『税研』第119号，2005年1月。
- (82) 千葉準一『英国近代会計制度 その展開過程の探求』中央経済社，1991年。
- (83) 辻山栄子『所得概念と会計測定』森山書店，1991年。
- (84) 綱辰幸編著『現代財政の研究』中央大学出版部，1999年。
- (85) 手島勝彦「実質資本維持のための減価償却理論について」『広島経済大学経済研究論集』第5巻第4号，1983年1月。
- (86) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学学術図書，2003年。
- (87) 豊浦與七『英国衡平法と信託制度』大岡山書店，1927年。
- (88) 中居文治「インフレーション下の税務会計」『経済論叢』（京都大学）第106巻第4号，1970年10月。
- (89) 中田信正『簿記概論』峯書房，1965年。
- (90) 中田信正『税効果会計詳解—基準形成と計算構造—』中央経済社，1999年。
- (91) 中田信正他『現代簿記論』中央経済社，2001年。
- (92) 新田忠誓「複会計制度と流動資産負債区分の意味について」『三田商学研究』（慶應義塾大学）第29巻第5号，1986年12月。
- (93) 野村健太郎「取得原価主義会計の課題」『税経通信』第49巻第1号，1994年1

月。

- (94) 野村健太郎『現代財務会計（三訂版）』税務経理協会，1998年。
- (95) 野村健太郎『現代財務会計（四訂新版）』税務経理協会，2008年。
- (96) 畠山武道「推計課税」金子宏他編『租税法講座第3巻租税行政法』ぎょうせい，1975年。
- (97) 畠山武道「租税特別措置とその統制」『租税特別措置を土地税制』（租税法研究第18号），1990年10月。
- (98) 馬場義久「包括所得税論と自由主義 —サイモンズの所説再考—」『経営と経済』（長崎大学）第72巻第2号，1992年9月。
- (99) 原田満範「課税所得概念に関する考察 —R.M.ヘイグの所論を中心にして—」『松山商大論集』（松山商科大学）第22巻第3号，1971年8月。
- (100) 原田満範「アレキサンダーの経済学的利益」『松山商大論集』（松山商科大学）第23巻第2・3号，1972年8月。
- (101) 土生芳人『イギリス資本主義の発展と租税 —自由主義段階から帝国主義段階へ—』東京大学出版会，1971年。
- (102) 判例時報社『判例時報』第1392号，1991年10月。
- (103) 判例時報社『判例時報』第1507号，1994年12月。
- (104) 菱山淳「所得学説としての純財産増加説における利益計算の考察」『経理知識』第76号，1997年9月。
- (105) 平松一夫・広瀬義州『FASBの諸概念（改訂新版）』中央経済社，1994年5月。
- (106) 法務省『訟務月報』第38巻第8号，1992年8月。
- (107) 堀田力「公益法人税制改革の問題点とあり方」『税研』第21巻第4号，2006年1月。
- (108) 堀江優子「FASB1976年討議資料以前の諸学説における類似概念と資産負債アプローチの比較」『埼玉学園大学紀要（経営学部篇）』第10号，2010年12月。
- (109) 松井茂記『アメリカ憲法入門（第4版）』有斐閣，2000年。
- (110) 松村勝二郎『中世イングランド王国の法と慣習 グランヴィル』明石書店，1993年。
- (111) 水野恵子「金融資産所得課税の理論的考察（1）—アメリカ連邦所得税を中心として—」『一橋法学』（一橋大学）第6巻第1号，2007年3月。

- (112) 南博方「推計課税の本質—その前提要件と関連して—」『ジュリスト』第 649 号,
1977 年 1 月。
- (113) 南博方『租税争訟の理論と実際 (増補版)』弘文堂, 1992 年。
- (114) 宮本憲一・鶴田廣巳『租税論の展開と日本の税制』日本評論社, 1986 年。
- (115) 宮本憲一・鶴田廣巳『所得税の理論と思想』税務経理協会, 2001 年。
- (116) 山浦久「英国複会計制度の検討」『會計』第 132 卷第 5 号, 1987 年 11 月。
- (117) 山下勝治「利益計算法としての財産法の限界」『企業経営研究年報』第 10 号,
1960 年 2 月。
- (118) 山田晟『近代土地所有権』有信堂, 1958 年。
- (119) 渡邊進『棚卸資産会計 (改訂版)』森山書店, 1965 年。
- (120) 和田八束『租税特別措置—歴史と構造』有斐閣, 1992 年。