

「法人税に関する一考察」

小 坂 清 弘

目 次

序 文

第 1 節 企業活動に於ける会計の役割

第 2 節 企業経営に於ける利益目標と損益分岐点

第 3 節 企業所得と税法

結 論

序 文

経済の成長に伴なって産業活動も一般的に複雑，多様化して来た。特に各企業間の経営動行自体にも経済活動の需給に対処する意味もあってスピード化して来た。

今期上半期の経済情勢を見ても，活発な民間設備投資と例年に類例を見なかった堅調な個人消費に支えられ，景気は段階的ではあるが拡大基調に推移して来た。

反面価格の引上，高騰と円安による原材料価格の超異常とも言える高値，及び公定歩合の度重なる引上げ等の外部要因で，経済環境は一層厳しき増している状況であった。

以上の如き経済情勢下で，各企業は企業努力の一環として徹底したコストの削減，高率付加価値商品の研究開発，適正販売価格への価格修正，組織の合理化編成等に最大限の努力を行なって来た。その効果の徴候として，4月，5月と国内景気は幾分かげりを見せ始めたにもかかわらず，個人消費動行は，何ら衰えも見せずむしろ上昇基調にある。

しかしこれも国内的現情で、視界を一転海外に向けるに、石油を始めとするエネルギー源、鉱物資源の殆んど100%を海外に依存している我国経済にとって、長期的展望はおろか、一年先の予測すら困難な国際経済の環境下にある。特に中近東諸国の東西両陣営の緊迫した政治情勢を見る時、我々日本国民は対岸の火災を見ている如き平然とした気持ちではおられず、各国の動行一つ一つに不安を感じているのは現況ではなかろうか。

かかる意味から、政府も資源の安定供給政策の実現の為、種々なる外交政策を通じ努力はしている様であるが、資源有限化意識の高まった資源所有国は、無理を承知で強行な反対給付を要請し、今迄の如き、資源は意のままに入取出来る安易な経営方針では、とうてい80年代の荒波を乗り越える事は不可能になって来た。

企業は低成長時代に即応した経営方針を立て、各企業は一致団結して血の滲む企業努力が要請されて来た。

そこで、企業努力の一環として、実践会計を中心とした企業経営に於ける財務諸表の役割と法人税に付き記述する。

第1節 企業活動に於ける会計の役割

会計が企業活動に果している役割には大別して2つに分ける事が出来る。其一は外部広報的役割(Reporting)であり、他は内部経営意思決定資料提供的役割(Management Control)である。

企業が経営活動を営んで行く為に不可欠の生産要素は人的要素と資本である。この各生産要素を如何に結合させる事によって高率なる運営が出来るかを企画する作業は経営者にとって重要な問題である。特に資金面に関しては、これが調達不能になったり、運用の適性を欠いた場合は、企業経営に重大な影響を及ぼす結果となる。

以上の様な企業存亡に関する危険を回避する為にも無計画な借入、又は増資による安易な資金調達であってはならない。

資金調達の実施に際しては、現におかれている経済情勢を第一に考慮しなければならないが、調達の枠決め、返済方法、企業の其後の収益見透し等々重要な要素は事前に綿密に計画し管理体制を整える必要がある。

ここに財務管理（Financial management）の重要性が存在する理由がある。

財務管理をより有効にすすめる為には、財務に関する会計情報をより多くよく正確な資料として収集しなければならない。その為には、企業に於ける内部統制システムを正確に整理する事が大切である。一般に内部統制組織（Internal Control System）は内部けん制組織と内部監査組織に区分されている。

内部けん制組織（Internal Check System）とはいわゆる責任の分担を意味している。すべての取引について、その業務処理と計算処理とが全く別の人間によって担当され相互に点検が出来る如き仕組みになっている必要がある。

又、内部監査組織（Internal Audit System）は、内部統制組織の運用の適否を判定するためのもので、会計記録の信頼性の程度や不正誤謬の発生の防止、効果的な業務運営とその増進等を Check し、経営能率の改善を狙いとして実施されるものである。それ故、内部統制組織は、不正誤謬の発生を防止し、経営活動を正しく評価する為にも整備の必要があるが、それによって、管理会計Systemも併せて整備されることになるため、正しい会計情報の入手が早められ、財務管理に際してもその資料が大いに役立つのである。^(註1)

財務管理を完全に実施する場合見逃してならないのは課税問題間である。

すなわち企業利益に対する課税が、其後の企業経営に如何なる影響を及ぼすかと言う事である。

最近の企業運営資金調達内容を見るに、数多くの企業は、外部借入が多く、自然金利対策が大きなウエイトを占めている。如何なる企業でも低金利による資金融通は企業側にとって有利である事は論をまたない。

低金利融資の最たるものは政府機関による融資を受ける事である。政府出資金融機関を利用する為には企業の過去に於ける経営成績はもとより、課税経過実績が大きなウエイトを占める。

企業経営に於ける会計上の役割は、資金融資に結んで、経営成績表示の上に大きくクローズアップされる。

前述した如く、財務会計本来の機能としては、取引開始から始まり、経営成績の結果を利害関係者に報告するまでであるが、その最終処理過程の報告を目的とする財務諸表の作成行為が会計担当者に与えられた責任である。これを外部に公告し、承認されることによって経営者の会計責任 (accountability) が解除される。(註2)

ここに作成される財務諸表は、種々なる企業の財産や役務を貨幣価値評価にあって、資産、負債及び資本と言った統一的会計概念によって把握する事が出来、複雑な企業活動が正確かつ明瞭に知り得る事が出来る。

しかし反面、貨幣価値評価不可能な企業の対外的信用や、技術水準等、経営成績に重大な影響を与える事項については知り得ない。又、会計の処理、作成に当っては会計公準と言う約定の上に種々なる会計基準や手続の選択によって作成されるものである。

ここに言う会計公準とは次の様に分ける事が出来る。

- | | | |
|---------------------------------|---|------|
| 1. 指標的公準 (Guidance Postulates) | } | 測定単位 |
| 2. 必要的公準 (Necessary Postulates) | | 測定基準 |
| | | 実 体 |
| | | 継続企業 |
| | | 伝達基準 |

上の指標的公準は、「社会における会計職能の達成の為の一般的な指針」であり又、必要的公準は「会計界が達成すべき、目的を遂行する為に必要とされる公準」である。(註3)

公準と選択の要素介入は、財務諸表が決して事実をありのまま記述しているものではなく、会計担当者の意見と判断の表示であることを示している。

要するに、財務諸表作成に当っては会計担当者の恣意性が介入している故、最終的課税所得計算数値に於いては理論と実践の矛盾が現われて来る。

実践会計に於ける会計諸手続又は基準は、企業会計原則を規範としており、この原則に於ける財務諸表は、損益計算書、貸借対照表、利益剰余金計算書、

剰余金処分計算書、財務諸表付属明細表の五つである。(註4)

この中で本来の企業経営成果の実態を表わす損益計算書は、企業の一会計期間に於ける経営成績を示すものであって、企業の課税対象利益を表示している。その内容については税務会計による最終的調整が必要になって来るが、経営者による企業努力の成果が、この時になって現実の数値として表わされる。

貸借対照表は、一定時点に於ける企業の資産、負債及び資本を表示し、企業の財政状態を明らかにする役割を帯びている。

動的貸借対照表観によれば、貸借対照表は当該期間に費用化されていない経済価値を一時集計して記載し、当該期間と次期以降の損益計算を結ぶ連結帯と考えられている。

利益剰余金計算書は、資本を構成する利益剰余金の増減の過程を記録したものである。利益剰余金の増減の結果は最終表示して貸借対照表に表示される事になる。

剰余金処分計算書は、繰越利益剰余金の期末残高と損益計算書から振り替えられた当期純利益の合計である当期末処分利益剰余金の処分案を記載した計算書で、株主総会の承認をもって確定する。剰余金処分の過程と処分後の繰越利益剰余金を明らかにする。

最後の財務諸表付属明細書は、貸借対照表及び損益計算書の中で重要な項目についての明細を記載した報告書である。

尚、ここに企業経営に対する会計的役割としてより貢献しているのは、剰余金処分計算書で、その存在価値は大きい。

最近企業の社会性が要求されている中で、その内容を具体的に表示しているものは、剰余金処分計算書である。

即ち、一般大衆に対する企業経営の価値判断は、具体的には利益剰余金処分計算書の内容が基準となっている。但し、企業の全体的管理又は価値基準は貸借対照表であり、かかる意味からも財務諸表は各々の有機的に結合していると言える。

企業の社会性は、企業経営自体、経済主体としての各企業の責任の内に含ま

れているが、その成果の果す役割は、企業単独のものではなく、一般社会に対して与える影響は大きい。(註5)

例えば '49年のオイルショックの時に見られる様に、企業は単に利益追求にのみ焦点を合せた経営活動を行えば、経済は一時的とはいえ混乱を起し、社会に多大なる不安を与えるため、その結果として経済秩序は乱れ通常の経済活動は出来なくなる。

かかる意味においても経営者は、利己的経営観念を排し、経営道徳を遵守し、本来の企業努力に傾注すべきである。

正常なる企業活動の成果として作成された財務諸表はその価値に於いて、経済全体の分析資料としても高く評価される。

次にマネージメントコントロール的役割であるが、前述のレポーテング的役割とは別に、経営分析資料として重要視されるものである。特に経営者の意志決定を判断する基礎資料となる。要するに財務会計から離脱し、独自に基礎的資料を集合理整する管理会計が要請されるのである。

管理会計は、企業の事業内容や、又知ろうとする資料の種類、目的により様々な形態を持ち、財務会計の様に制度的な統制を受けていないから、その点弾力的な面がある。

要するに経営者が合理的な経済目的を達成する為に、その目的を選択し、意志決定を行い、計画を立て、その計画に基いて企業の内部過程を統制し、その統制の実をあげる為に各管理組織の責任を明らかにすると言う様な段階において要求されるのである。総体的意志の結合体として企業の未来活動の助けとなる体系的経済資料を作成する為の適切な技術と、諸概念を適用する事が管理会計の主な役割である。

管理会計に於ける計画機能は、企業の全体的活動を企画する予算決定機能、企業の一部の活動、例えば設備投資、資金繰りの方法、労働力の調達等を特別に企画する機能に分かれる。計画の設定に当っては、異った目的には異なった数字をと言うのが管理会計の原則である。

統制機能は、観察、記録、実際結果の報告、目標又は、予算と実際の比較及

1980年12月 小坂清弘：「法人税に関する一考察」

び訂正活動である。

最後に大変重要な機能として責任会計としての機能がある。(注6)

この機能は、企業の拡大や経営の複雑化と共に、企業の経営組織と密着した権限も分散化していく。その様々な経営管理組織の段階に於ける権限に見合った責任を明らかにするのがこの機能である。

以上が財務会計及び管理会計出現の必然性とその意義並びに企業経営に果す役割である。

注1. 高橋安昭著『実務財務』同文館刊。P 6～7。

注2. 森藤一男，染石恭次郎共著『講座財務諸表論』中央経済社刊，P 41。

注3. 新井清光著『会計公準論』中央経済社刊，P 186～187。

注4. 小山威倫著『近代会计学』由利書房刊P 59。

注5. Edward L. Summers, "An Introduction To Accounting For Decision Making and Control" Part IV Accounting in a Responsible Society. p.471～478.

注6. M. W. E Glautier & B. Underdown, "Accounting Theory and Practice" Corporate Reporting and Social Responsibility Accounting. pp.690—691.

第2節 企業経営に於ける利益目標と損益分岐点

企業経営に於ける経営計画を外部に公表する場合、売上高の規模や利益の絶対額で表示するケースが比較的多い。この様な傾向は社会的一般通念として、対外的に企業の社会的価値評価の一環としてその基準を売上高とか利益の絶対額に求めている。

売上高に対する規模、又は利益の絶対額は企業判断に於ける基準としては一般大衆にも分り易く最も適正な方法ではあるが、しかし企業利益計画立案に於いては、売上高とか、利益の絶対額だけの計画では不十分であり、特に複雑、且つ多様化している社会機構の下では、その計画自体、経済の多様化又は急速な変動に対処出来る合理的内容が要求される。

利益目標計画立案に必要な重要項目を列挙すると次の様なものがある。

①最高経営方針

これは経営者のビジョンであり、又基本姿勢である。要するに短期計画、長期計画を企て、その中に自己の経営する企業の理想像を創作する。

短期計画では、無理のない経営方針を内容に織込み、先ず社会的信用獲得に重点を置き、利益の絶対額にはあまりこだわらず、堅実な経営方針を企てる事が大切である。

長期計画では、三年、五年と言った段階的なものにし、短期間で挙げた実績を基礎として将来に対する会社全体としての動向の方向づけをする。

②売上予想高と売上利益率

最近の様に、消費者の嗜好や選択が変化し、商品自体もソフト化、カラフル化されて来ると、売上高の予想を立てる事は仲々困難であり、又利益率についても全く予想不可能な場合が多い。しかしその様な場合でも、これらの予想が経営活動を左右する結果となることを考えると、過去の実績を正しく把握した上で、成長率を達成可能な範囲で設定しなければならない。

この処で大切なのは、理想を実現化に近づける様努力する事が企業努力ではあるが、実現不可能な理想であってはならない。あくまでも達成可能な範囲で立案すべきである。

③仕入予想高と仕入量

売上高の計画は、並行して仕入政策との関連も考慮する必要がある。しかも業種によっては、値引や割戻し(リベート)が利益確保に大きな影響を及ぼす事もあって、商品別の仕入量と仕入高の方針の決定は特に大切である。

税務会計に於ける実践面では在庫高に対する利益調整を余儀無くされる場合が多く、理想としては決算期に在庫品の出来得る限り少ない方が望ましい。又資本の回転率においても仕入に対する計画が大きなウエイトを占める。

④目標利益

企業経営の為に必要な利益の内部留保や、配当、役員賞与の為に資源としての利益目標を決めるが、その内容は企業の実力に応じた無理のない範囲で決め

るべきで、実現性の不可能な目先理想計画であってはならない事は前述した通りである。

⑤設備計画の方針

事業の規模が大きくなると、設備投資の規模を如何様に展開して行くかは、極めて難しい課題となって来る。それはあくまでも利益計画との関係でその方針を決定すべきであって、あくまでも経済情勢にマッチしたものでなければならない。時期を選択するタイミングが必要である。他社を模倣するより企業自体の個性を発揮させるべきである。

⑥資金調達計画

資金調達が企業経営に於ける最も重要な計画と言えよう。売上高や設備投資の方針がある程度決定されると、次にこれらを支える資金調達が問題となって来る。規模の拡大に比例して資金規模も大きくなって来るため、自己資金で賄うか、又は他人資本に依存するかその調達方法についても綿密なる計画が必要となって来る。^(註1)

以上6項目の内容を見ても、企業の組織体系により当然異ったものが要求されるが、如何なる点に企業の最重点を置くべきか、最高管理者によって慎重に充分検討すべきである。

利益目標に於いても対外的に公表する場合、裏付のある利益ならば保守主義とは反対に多少なりとも多額で公表する事は有利であるが、一般大衆には納得出来る方法で公表すべきである。

理想利益を公表する事により企業の信頼を失墜する様な事はあってはならない。

何時の時代でも消費者の目は厳しく光っている事を忘れてはならない。この点に関し、現実問題としては、最近新聞紙上で問題となった俳北商の如き、目先利益のみを考える利己的企業に対しては消費者の厳しい制裁がある。

以上の諸計画を立案する場合も常に過去の経営成果を正確に記載した財務諸表が基礎的資料となって来る点についても会計の果している役割は大きい。

次の課税問題も結む利益目標決定要因であるが、第一は「利益の絶対額」，

第二は「利益率」である。

①利益の絶対額

一般に大企業は目標に合致した企業整備は資金的にも可能であり、実現化する具体的経済的環境も揃っているが、中小企業の経営者の中には、利益率をデータより算出する方法は無視し、過去の経験から判断して、利益は如何程であるべきかを目測で考えている傾向が強い。このような粗雑で消極的な考え方は、利益の絶対額のみ確保出来れば企業の目標達成が完了したとしている為、今更無理な苦勞、努力を重ね販路を拡大する必要はないと言う、所謂、旧態依然とした企業体勢をとっている為、そこには何ら進歩がない。

確かに事業拡大を計画し、それを実践化して行く為には、労働者、資金面の確保等々苦勞する事が多く、経営者にとっては大変な事ではあるが、現状維持のみの消極的経営では、固定資産は漸増する反面、純利益は減少して行く傾向が強いため、企業経営を持続する事が困難となって来る。それ故、現実に即し、事業規模に応じた前向きな利益計画を検討すべきである。

一般に企業経営に必要な利益とは、株主に対する配当金や役員に対する賞与等の社外流出部分と、将来の企業リスクに備え、且つ、設備拡張に対処する為の内部留保等々の合計額を具体的に上げる事が出来る。これを一定の計算で算出する為には、或る一定の利益から法人税等の税率（中小企業45%程度、大企業50%程度）を控除したものである事が望ましい。

その算式を示すと次の通りである。(註2)

$$\text{目標利益額} = \frac{\text{内部留保} + \text{配当金} + \text{役員賞与}}{1 - \text{法人税等の税率}}$$

上記の目標利益額を定め、其後他の項目に係る計画を検討する事は少々理想化された目標利益となる可能性はあるが、この場合に於ても過去の財務諸表の実数分析は重要な基礎的手続である事を忘れてはならない。

②利益率

一般に利益率を問題とする時、総資本利益率を基礎とする。それ故、目標利益の大きさを投下した総資本に応じた利益率によって決定しようとするのが総

資本利益率である。

企業がその経営活動の結果獲得する利益は、経営規模に応じた前述の実現可能利益でなければ能率的な経営とは言い難い。それ故投下資本に対する利益額の増加、すなわち総資本利益率の上昇に向け懸命に努力する必要が生じ、この場合の総資本とは、貸借対照表の合計額すなわち、総資産＝総資本（負債＋資本）であり、総資本利益率の算式は次の通りである。^(註3)

$$\text{総資本利益率} = \frac{\text{純利益}}{\text{総資本}}$$

上記の式は次の様に展開する事も出来る。

$$\text{総資本利益率} = \frac{\text{純利益}}{\text{総資本}} = \frac{\text{売上高}}{\text{総資本}} \times \frac{\text{純利益}}{\text{売上高}} = \text{総資本回転率} \times \text{売上高純利益率}$$

以上の事から、総資本利益率を何％にするかで目標利益を計画し、次にその内容である回転率と利益率を如何に決定するかによって利益目標が異なって来る事になる。即ち、総資本回転率を高くするためには、売上高の増加に努力し、その反面利益率も低下せしめない様営業活動を維持しなければならない。

利益目標決定に於いては、とりもなおさず、売上高増大に努力する様配慮する事が先決であるが、単に売上高の絶対額上昇のみに力を入れると、そのリスクも大きくなり、結果的には利益目標計画の基本を覆す事になり、ひいては企業の存続すら危くするおそれを生じせしめる。それ故に、企業経営に当っては、部分的計画よりむしろ総合的見地から立案する事が大切である。

③損益分岐点に対する配慮

企業経営に対する会計処理の規範は企業会計原則であり、その一般原則の第一に真实性の原則と言う基本原則を規定している。すなわち、「企業会計は、企業の財政状態及び経営成績に関して真実な報告を提供するものでなければならない」と経理本来の原則を成文で規定している。

企業はこの規定に基き作成された財務諸表を基礎資料として経営の立案をする。この場合、総資本回転率や売上高利益率等が問題とされたが、売上高、利益額をその費用と関連させながら、如何程の売上高を実現させると損益比がブ

ラス、マイナス零となるかを判断する方法として損益分岐点による方法がある。

損益分岐点の意味を狭義に解する場合は、費用は丁度回収される売上高は如何程か、換言すれば、損益比を零にする売上高は如何程かと言う事を意味している。

狭義に対する広義の解釈は、費用 (Cost C で表わす)、売上高 (Volume V で表わす)、利益 (Profit P で表わす) の関係、すなわち採算の関係と言う意味を有しており、これを C・V・P の関係と言っている。

損益分岐点を算出するには、経営に於ける諸費用の内容を売上高の増減に応じて増減する「変動費」と売上高の増減に関係なく発生する「固定費」とに分解し、次の算式により計算する。(註4)

経営に対する諸経費
(総原価) $\left\{ \begin{array}{l} \text{変動費} \\ \text{固定費} \end{array} \right.$

$$\text{損益分岐点の売上高} = \frac{\text{固定費 } F}{1 - \frac{\text{変動費 } V}{\text{売上高 } S}}$$

上記の場合、売上高に対する変動費の割合は「変動費率」と言い、それを損益分岐点の売上高(分母の1を示す)から控除した数値で固定費を除した場合の答が損益零すなわち損益分岐点の売上高と言う事になる。

一般的に企業の経営分析の基本としては先ずcostを分析する。これが所謂、費用曲線分析と言われるもので固定費、変動費を中心としてその内容が分析される。即ち、企業が効率の良い生産を行なっているか否かを示す指標は、これをもう少し数値の正確性を来する為にも1単位当り如何程の費用で生産しているかを算出する事である。

$$\text{この算式は } \frac{\text{総費用}}{\text{総生産費}} = 1 \text{ 単位費用}$$

と言う事になっているが、これを固定費、変動費の各々についての1単位当りの平均費用算出にも応用出来る。この費用と前述の目標利益による売上高を対

比させ企業経営方針を計画する事も出来る。この場合も平均売上高を算出させる必要も生じて来る。

一方損益図表を用いて損益分岐点を分析する方法がある。これは次の如き目的の為に使用される。即ち、基本的には将来に目標とする利益を得る為に必要とされる各商品の販売量を決定し、その為の資料購入や、又労務の調達についての基本的計画を立てる為に用いられる。その為、製造している商品や種類が多い場合には、各商品種類ずつについて個別的な損益図表を作成し、各商品の相対的収益性や、相対的な費用を知ろうとする。又別の商品に対しては、製造方法が各種ある場合、各種製造方法に基づいた損益図表を作成し、最も効率的に収益を得られる製造方法を選択する為である。その他、損益図表は、広告への投資が如何程収益の増加をもたらすかと言う様な分析や、販売に貢献したセールスマンへの報酬が、果して貢献度に見合った正当なものであるか否かと言った分析にも用いられる。

損益図表による分析は、利益計画や、収益対費用の分析に大いに貢献するものであるが、反面次の様な限界を有する。

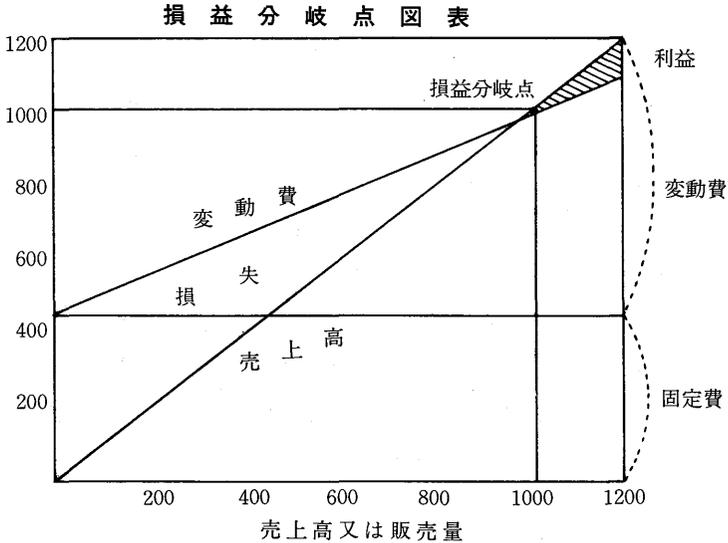
変動費、固定費と言った直接原価計算に基づいた分類は、多分に人為的なものであり、その正確さに問題がある。又かかる費用の計上は、過去のデータに基づいており、現実の状態を示すものではない。更に、操業度の変化によって固定費に計上される大きさは常に変化するが、その為に、操業度を考慮した幾種類もの損益表が当然必要とされる。

その他損益図表は、生産されたものが全部売却された場合の収益、利益を前提としており、現実問題としてそれを達成させる為には、在庫管理、経営管理等企業の組織に対する機能にかかって来る。

具体的数値で損益分岐点図表を説明すると次の様になる。(註5)

下記の長方形において左下角から右上角に売上高線を引く。同様に固定費と変動費線を引き売上高線と変動費線が交わった点が損益分岐点となる。

下図では売上高1000の点が損益0の値でそれ以上の売上高実現を図らないと、固定費をカバーして利益計画を企てる事は出来ない。



前述した様に、目標利益と固定費とが多くなればなる程目標とする売上高も多くなって来る。しかし現実問題として売上高は容易に増加しない上、逆に固定費が増加していく傾向である。

以上の様な場合、素直に販売方法を検討し直し、売上高の増加を図ることによって、これをカバーする努力が必要である。

この損益分岐点図表から言える事は、利益を多く期待する時は、当然売上絶対額を多くしなければならない事は論を待たないが、一般的常識として、固定費を減額させる努力と変動費の節約が大切である。

この点数値のみを追求する理論会計と実践会計との難しさがある。

次に、以上の様な諸要素の分析、管理体制の下で、各企業はより多くの所得を獲得するために経営活動を通じて最大の努力をする。しかし獲得された所得は、企業経営者は自分勝手に処理する事は出来ない。

即ち、税法に準拠した税務処理手続を経て最終的に利害関係者に報告する義務がおわされている。

- 注1. 高橋安昭著『実務財務』同文館刊 P.71～72
注2. 高橋安昭著 前掲 p.73
注3. 小田切松義著『会計学』森山書店刊 p.330～331
注4. 高橋安昭著 前掲 p.76
注5. 小田切松義著 前掲 p.334～335

第3節 企業所得と税法

企業は取引の開始から決算までの一定期間に於ける所得を計算し、これを一定のルールに基き作成したものが財務諸表であり、会計の企業に対する役割をこの財務諸表を通じて大いに貢献している。

企業所得が最終的に企業に帰属するまでの過程で重要な手続の一つは税法との問題である。即ち、企業所得は企業がその経済活動によって稼得した成果であり、課税所得の計算はその稼得した経済的成果の量的測定に他ならない。

それ故、課税所得の算定に当っては、個々の取引行為の持つ法律形式の法律効果もさることながら、むしろ、その経済的な実態を重視して実質的な観察を行うべきであり、それが税法の解釈適用に関してより正しい立場である、と言う考え方が支配的となっている。この様な考え方は、税法に於ける「実質主義」又は「実質課税の原則」と呼ばれるものである。又、学者によってはこれを「経済的観察法」とも呼んでいる。

元来、税法には「課税の公平」と言う事が強く要請されるが、上記の様な実質主義的考え方は、この公平負担の理念から導き出されたもので、立法段階に於ける原則であると同時に、税法の解釈適用に関しても重要な役割を持っている。

現行税法の下では、この実質主義を中心に幾つかの具体的規定と解釈上の取扱いが定められている。(注1)

①企業所得の帰属

一般に所得課税を行う場合には原則として、その所得が形式的にも実質的にもその所得者に帰属する前提に立っているが、現実の経済社会では両者が必ず

しも一致しない例がある。しかし税法本来の趣旨からすれば単なる法律上の形式ではなく、実質的にその所得が直接帰属したと考えられる者に対して課税する事が最もその目的に合致するものと思われる。その意味で企業所得に帰属する課税客体は当然当該企業そのものである。

②課税回避行為の否認

法律上の形式を濫用して理由のなき不自然な迂回行為（例えば調査を回避する事を目的とした納税地変更又は虚偽の理由による調査回避等）したり、取引を変更したりする事による税負担回避等は、課税の公平負担の見地から絶対許容されるべきものではなく、悪質なものは嚴重なる態度で臨むべきである。

実践面にたずさわった私には良く耳にする事であるが、調査時に担当官に対して発見困難な税務誤認指導をしてくれる会計専門家は敏腕であり、正確にしかも真実性を素直に税務指導する専門家はその道では低く評価される、と言う事で、これは誤解も甚だしい例と思う。

そこで我国税法では、租税回避行為の否認に関する一般的規定は別段設けられていないが、具体的規定として「同族会社等の行為計算の否認」。^(注2)「特定外国子会社等の留保所得の課税の特例」。^(注3)の2特例を明文化している。

③企業所得と課税所得の関係

法人税法に於ける各事業年度の所得の金額の計算手続は、会計本来の企業会計計算から独立した税務会計計算ではなく、あくまでも企業会計計算を基礎にして所要の税務調整を行い、一定の税務会計規則により誘導的に算出される事になっている。

課税所得の計算は、税法上別段の定めある場合を除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って行われるべきであり、この限りにおいては、企業所得と課税所得とは当然に一致すべきである。^(注4)

法人税の確定申告は確定した決算（株主総会等の承認を受けた決算）に基づいて行わなければならない。^(注5)

以上の如き趣旨もこの様な前提に立脚していると言えよう。

ただ両者の計算目的が異なる点に問題がある。すなわち、企業会計は、績業

の報告と配当可能利益の計算がその主たる目的であるが、税法に於ける所得計算は、課税標準の決定、すなわち担税力の測定と言う特殊な目的の下に行われるものであり、しかもその性格上、種々の政策的な要素が濃く作用する面が多い為である。(註6)

特に政策の変更、修正がある場合は、その差異は大きい。

この様にして両者の差異は、企業所得を起点として、決算及び税務申告を通ずる「税務調整」(実践面では別表四を利用)とう手続によって修正され、正確な課税所得が導き出される。最後にこの課税所得に対し額に応じ税率を乗じ当該企業所得に対する税額を算出する。

注1. 後藤喜一著『法人税法上の損益』東京税理士会刊 p.10～11。

注2. 黒澤清, 金子佐一郎, 松隈秀雄監修『会計全書』。「税務法規編」中央経済社昭和51年法人税第132条。

注3. 前掲, 租税特別措置法第66条6項。

注4. 渡辺淑雄著『要説法人税法』税務経理協会, 昭和55年 pp.40。

注5. 前掲 p.41。

注6. 前掲 p.40。

結 論

企業経営に於ける経営方針設定を定める基礎資料は財務諸表である点、前述した通りである。同時に会計学の経営に対する役割としては単に経営成績と財政状態を報告するだけではなく、数値管理的役割、要するにバランスシートに表示されている資産及び負債の財産としての価値を明らかにするため、財産管理とその保全を図らなければならない。

その為には帳簿に計上されている財産内容を明確にすると共に、その現物資産並びに債権の保全が同時に必要になって来る。

商法にも債権者保護を規定しているのは実に上記の内容を実行せしめる為に、法律的に明文化し、同時に企業の社会性も考慮しその価値を高めている。

この様に企業経営に於ける会計上の役割は、その要点のみを列挙しても限り

はないが、要は企業会計原則、一般原則にも規定されている真実なる実態把握の資料提供が一番重要な役割ではなかろうか。

特に現代の様に複雑、多様化している社会に対処するためにもその使命は大きい。

以上の様な意味もあって、現行会計諸規則、並びに商法等関係諸法令は会計学上その手続は一本化されるべきであって、現行の様に、会計学、法律学はその手続を異にしては何かと不都合であり、相互にセクショナリズムにとらわれてはいけないと思う。

昭和49年の商法改正に伴って、企業会計原則も、期間計算の基本原則である従来の当期業績主義を包括主義に改正した事自体、大きな進歩であり、この改正点は今後の段階的改正に対して高く評価されるものである。

次に実践会計との関係であるが、企業会計原則では会計処理に当たり、その処理手続は会計担当者の恣意性に委ねられており、この点、真実性の原則でも絶対的真実性はありえず、会計数値は全て相対的数値と、考え方によって正確を基本とする会計処理が、正確性を否定する様な感もある。

具体例としては、減価償却の場合、その処理の任意性、評価方法の選択等、結果的には最終的課税所得の差がかなり生ずる場合もある。勿論これは企業の種類とか内容により一本化するには無理はあるが、今後の問題点として検討に値する点ではなかろうか。

最終段階の税法に関しては、企業所得の帰属に関する点に問題がある。

法的解釈では実質所得者課税の原則をとっているが、この点においても形式主義にとられる事なく、字で示されている如く、実質所得者に正確に課税すべきである。

しかし、実務的には課税主体である税務当局は形式的名義に解釈の焦点を合わせ、ややもすると実質課税に対する狭義的解釈で、例えば契約無きを唯一の理由で真実の実質課税を否認しているケースも見られる。

私は税法一般に関する解釈はその内容を検討し、実質所得者課税に首尾一貫すべきと思う。

1980年12月 小坂清弘：「法人税に関する一考察」

課税対象者である納税者と税務当局は、利害関係者集団の中でも全く利害の相反する立場にあり、当事者間の意見対立は免れないとしても、現行の大企業中心となっている租税法体系を整理し、弱者救済的課税対策も大いに考慮しなければならぬ時期に来ているのではないかと思う。

特に社会的にも悪評高い租税特別措置法は少なくとも関係当局は早急に対策を講ずるべきである。

医師の優遇税制の如きは、税制が問題にされる度に悪評をかつている制度であるが、依然として手付かずに放置されている点、国民の一人として疑問を投げかけたい。

尚為政者は増収を図る場合、単に税率改正と言った安易な対策ではなく、税制の内容に立入った整備が必要である。しかる努力の後、止むを得ざる措置として税率を改正しても課税客体である各種納税者は理解を示すはずである。

問題となっている一般消費税の如きは、その実施は依然として時期尚早であり、大いに国民各層と議論をして、願わくば国民の誰もが納得出来る内容に整備ししかる後に実施を考えるべきと思う。