

# 現代税務貸借対照表論の基本的特徴

Der grundsätzliche Charakter der gegenwärtigen Steuerbilanzlehre

遠藤 一久  
Kazuhisa Endo

## 1. はしがき

税務貸借対照表上にいかなる項目が表示されるべきか、あるいはまた、税務貸借対照表と商事貸借対照表との関係は基本的にどのようなものであるのか。これらの問題をめぐって、現在、会計制度（実務、理論）の領域では根本的な転換が進行している。この転換は、今世紀初頭における近代会計制度への急旋回にも比すべき歴史的転回と考えられる。

本稿は、このような千載一遇の局面に遭遇して、会計制度における、この根本的転換の意味を究明しようと企図するものである。そのさい、上記の転換を最も典型的に示しているとおもわれるW. フレーリックスの学説を取り上げて考察することとしたい。

## 2. 税務貸借対照表における貸借対照表表示

フレーリックスは、まず、こんにち税務貸借対照表上にいかなる項目が表示されるべきかを問題にする。彼は、オ一に、この問題に関して法律上の規定がどのようになっているのかを検討する。そしてオ二に、所得税法、法人税法における経済財概念を取り上げ、この概念をどのようなものとみなすべきかについて論ずるのである。そして結論としてフレーリックスは次のようにいうのである。

「現行の所得税法および法人税法は、所得税法第5条第2項、第3項および第6 a条の規定以外に、何らの貸借対照表規定をも有していない。経済財概念は、決して規範的な意味内容を持っているものでもなくして、貸借対照表示能力のある目的物に関するひとつの上位概念であるにすぎない。税務貸借対照表に関する貸借対照表表示能力は、正規の簿記の諸原則から導き出さなければならない。このことは、商事貸借対照表についても、当てはまることである。そのことから、財産対象物概念と経済財概念とが、法体系上、その意味内容についていえば同義でなければならないということが、結論づけられるのである。」<sup>(1)</sup>

そこで以上を要約すれば次の通りとなる。

- (1) 「現行の所得税法および法人税法は、所得税法第5条第2項、第3項および第6 a条の規定以外に、何らの貸借対照表規定をも有していない。」
- (2) 「税務貸借対照表に関する貸借対照表表示能力は、正規の簿記の諸原則から導き出さなければならない。」
- (3) 「財産対象物概念と経済財概念とは、法体系上、その意味内容についていえば同義でな

ればならない。」

註(1) Freericks, Wolfgang; Bilanzierungsfähigkeit und Bilanzierungspflicht in Handels- und Steuerbilanz, Köln-Berlin-Bonn-München 1976, S. 307. 大阪産業大学会計研究室訳『現代の会計制度』オ2巻税法篇、昭和62年、407頁。

### 3. 積極側表示能力

次にフリーリックスは、積極側表示能力の問題について論及する。

#### I 積極的経済財

フリーリックスは、積極的経済的経済財に関して次のように説明する。

「経済財概念は、特有の概念となっており、その主要な意義は、こんにちでは貸借対照表との関連において考えられているのである。法定の定義あるいは法律上の解釈は、行われていない。経済財概念の内容を充填し、また、それを確定するについては、税法上の裁判が指導的な役割を果たしてきたが、それは、さらに経済財概念を発展させてきたのである。」<sup>(1)</sup>

##### (1) 経済財概念の史的展開

それでは、経済財概念は歴史的にみて、どのように形成され、発展させられてきたのか。この点に関しフリーリックスは、以下のように説明するのである。

「立法者は、1934年所得税法において、初めて経済財概念を用いた。これによって、1925年所得税法の対象物概念が取替られることとなったが、この対象物概念は余りにも狭いものとしてみなされていたものであり、そして税法が私法から分離していくという傾向に合致したものではなかった。この経済財概念の発展は、経済的観察法によって達成されたものであり、取引、正規の簿記および所得税法上の利益確定の要請に応えようとしたものである。」<sup>(2)</sup>

以上のように、1934年所得税法において経済財概念が登場することとなったが、その理由は次の点にあったという。

「より大きな意義を有したのは、税法と私法との関係の発展であった。経済財概念が形成された期間は、税法の自立化ということによって特徴づけられたのである。この税法の自立化ということと、新たな概念を創り出そうとする傾向が結びついていたのである。少なくとも、民法上の概念を税法上の目的設定に合致するように解釈しようという試みが行われた。経済的観察法は、この時期において、重要性を増大させたが、それは、こんにちにおいてもなおきわめて重要な意義を有するものである。」<sup>(3)</sup>

要するに「税法の自立化」という傾向が経済財概念の形成に大きな意義を有したというのである。

##### (2) 積極的経済財の指標

それでは、何をもちて積極的経済財の指標とみなすのか。すなわち、どのような指標が満たされれば、それが積極的経済財として積極的表示能力が肯定されるのか。この問題に関し、フリーリックスは次の諸指標を挙げている。

- 「1. 費消が行われていなければならない。
2. 費消によって取得されたものは、個別の評価が容易でなければならない。
3. 取得されたものは、個々の租税の区分期間をはるかに超える相当なる価値を企業に対して有していなければならない。
4. 個別の評価と会計期間を超える相当なる価値は、一般的取引通念に適合していなければならない。

以上の諸基準の、少なくとも初めの3点に妥当することであるが、これらの諸基準は、同時に満たされていなければならないものである。それでもって、積極側表示義務のある経済財が承認されるのである。ヤーコプスが指摘しているように、もし、この点が判決においてはどこに

も述べられていないとしても、裁判を全体として検討すれば、それを確認することができる。一つの指標が欠けていれば、積極側表示能力は否定される。」<sup>(4)</sup>

#### a) 費消の存在

上記の、積極的経済財の指標としてオーに掲示されているのが、費消の存在である。この費消という概念は、従来の動態論的費用概念とは異なったものである。そこでフリーリックスは、費消の判断基準として次の解釈ルールが認められているとして次のようにいうのである。

- 「1. 税務貸借対照表は、商事貸借対照表と同様に時点計算書である。このことから、経済財の概念指標としての費消は、同様に、ある時点における価値の大ききでなければならない。費消は、経営経済的な費用概念とは対照的に、期間に関連したものではない。
2. 税務上の裁判によってもちいられている「費消によって取得された」という表現は、費消が貸借対照表を提供する企業家の側に生じていなければならないということの意味するものではない。手元にある経済財が無償で譲渡されることによって、その経済財は経済財としての属性を失うものではない。いつか費消が行われているならば、それで足りるのである。連邦財政裁判所が次のように述べている点については、これに賛同すべきである。すなわち、費消は、経営所有者によってどうしても行われる必要があるのではなくして、外部の者によっても行うことができるというのである。したがって、これに関連して、擬制された費消について取り上げる必要はない。ただ所得税法施行第7条第2項が「みなす」という文言で明らかにしているように、もっぱら評価基準である「取得原価」が擬制されているだけである。以上の結論は、この問題をはっきりと取り扱っているのではないけれども、商事貸借対照表の積極側表示についての法学上のコンメンタールの文献とも合致している。同様にシュマーレンバッハは、その貸借対照表理論の考えを基にして、贈与された対象物は会計において顧慮さるべきであるという結論を主張している。
3. 費消は、常に支出に引き戻すことができる。支出は前期、当期および後期に行われる。経済財の交換のみを考えればよいのである。引き渡される経済財の支出は、前期に行われている。信用で経済財を取得する場合には、費消は債務の引き受けということで行われている。支払取引は、今期に行われる。
4. 費消概念は、取引原価あるいは製造原価より広い概念である。経済財の決定については、費消が生じているかどうかで十分なのである。取得原価あるいは製造原価は、ひとつの評価基準であり、費消を金額で表示するのに役立つものである。もしも所得税法第5条第2項ならびに株式法第153条第3項が無形経済財の貸借対照表表示を有償取得、したがって取得原価によって関連づけるのであれば、無形経済財の基礎に費消が存在するところ、その無形経済財のうち、取得原価が与えられている、まさにその部分のみが積極側表示されるのである。
5. 費消が企業にとって欠くべからざるものであるとか、目的にかなっているとか、あるいは経済的に必要であるかどうかというようなことは、意味のあることではない。通常、費消は便益と関連させられている。というのは、経済的取引を行っている主体は、費消が自己に便益を期待させる場合にのみ、費消を行うであろうからである。適格性の指標は、この点に表されている。
6. 費消が自発的に行われるか、あるいは自由意志によらずに行われるかは、決定的なことではない。自由意志によらない費消としては、例えば外部の事情によって強制されるものとして法命令、行政命令および法的救済手続の敗訴のようなものが考えられる。費消についての原因が決定的であるのではなくして、費消が現に存在するという事実が決定的なのである。」<sup>(5)</sup>

そこで以上をさらに要約すれば、次のようになるとおもわれる。

費消の存在—「費消行為の指標は、一般用語法を借りてきたものであり、経営経済上の費用概念と同一視することができないものである。経済財概念の指標としての費消は、時点における価値の大きさであり、他方、費用は期間における大きさである。費消の存在は、積極側表示にとっての第一の必要条件である。」

「『費消によって取得された』という表現は、費消が貸借対照表を提供する企業の側に生じていなければならないということの意味するものではない。」

「費消が現に存在するという事実が決定的なのである。」

「費消は、経営所有者によってどうしても行われる必要があるのではなくして、外部の者によっても行うことができる。」

#### b) 特定の評価可能性

フレリックスによれば、この指標は次の意味を有するという。

「この指標は、費消によって取得されたものが独立に評価可能であるということを要求する。評価は、他の経済財あるいは便益とは関わりなく行うことができなければならない。」

評価能力を有するという、あるいは評価可能であるということは、ある便益にある価値を測定して付与することを意味する。価値が経済財であるのではなくして、価値は経済財を前提とするのである。価値は、経済財の機能である。独立的な評価可能性の指標は、裁判によって要求されているように、経済財が「価値」を有しているかどうかを問題にしているのではなく、その経済財にある価値を帰属させることができるかどうか、すなわち評価をその対象としているのである。この問題は、実現可能な価値の計量を目的としており、そのさい、独立的に価値を測定して付与することに力点が置かれている。この価値の測定・付与は、個別評価の正規の簿記の諸原則と関連するのである。」<sup>(6)</sup>

#### c) 将来の効用

亦三の指標としての将来の効用は、フレリックスによれば、次の通りである。

「裁判は、第三の指標として、費消によって取得されたものが、企業に対して『個々の租税の区分期間をはるかに超える相当なる価値』を有することを要求している。企業にとって利益を得る可能性は、経済的便益によって高められねばならない。費消は、それが行われた年度を超える効用を期待させなければならない。」

まず第一に、効用をもたらすことは経済財概念に内在したものであるということが確認されねばならない。何らの効用も、もたらされないとすれば、追求されている目的が達成されないか、あるいは少なくともその目的が促進されない。その場合は、財が存在しないのである。」<sup>(7)</sup>

#### d) 一般的取引通念の顧慮

次に亦四の指標として、一般的取引通念の顧慮が行われなければならないとして、フレリックスは以下のように主張するのである。

「経済財概念を根拠づけている、連邦財政裁判所の裁判は、独立の評価能力および取引通念によって具体的に把握可能な効用の存在が確認されなければならないことを要求している。」

この取引通念への指摘によって、正規の簿記の諸原則への橋渡しがなされたのである。正規の簿記の諸原則は、クルーゼ (Kruse, Heinrich Wilhelm) が論証したように、取引通念、商慣習、さらにまた慣習法でもあり得る。ヤーコプスは、裁判が関連経済領域の意見として取引通念を経験的に確立し、これを参照したのではなく、経済財概念を演繹的に誘導したのでであると批判しているが、この批判は本質的な点を見落しているものである。取引通念に立ちかえることは、ひとつの解釈方法であり、クルーゼによれば、それは文法的に正しい解釈と本質を同じくするものである。裁判官がどのような解釈方法を用いるかは、裁判官に任されており、確定した順序は存在

していない。両方の解釈方法、すなわち貸借対照表表示の課題と目的に立ちかえった目的論的な解釈方法も、取引通念に立ちかえった解釈方法も、どちらも可能である。もし裁判が、いかなる場合でも取引通念に立ち戻るということではなかったとしても、それは誤りではなかったのである。」<sup>8)</sup>

## II 税務貸借対照表における具体的積極側表示能力

以上でまずフリーリックスは、積極的経済財の指標を示すことによって、それが抽象的積極側表示能力を有するかどうかを検証する。しかし、フリーリックスによれば、この抽象的積極側表示能力（積極的経済財の指標）を有するだけでは、そのまま現実の積極側表示とはならないというのである。すなわちその財に積極側表示禁止が存在しているかどうかは次に問われねばならないという。この積極側表示禁止が存在しない場合に、その財は、具体的積極側表示能力を有することとなる。フリーリックスは次のようにいう。

「ムツェ (Mutze, Otto) が抽象的積極側表示能力と称しているところの貸借対照表項目は、根本的には現実の積極側表示を内容とするものではない。それぞれの経済財に対して、経済的あるいは法的な根拠に基づく積極側表示禁止が存在していないかどうかを検証されねばならない。」<sup>9)</sup>

そこでフリーリックスは、各項目について検討を行う。

### (1) 個人財産の積極側表示

個人財産についてフリーリックスは次のようにのべている。

「すでに商事貸借対照表に関しては、個人財産の積極側表示は経済的考察に矛盾し、さらに商法典第38条以下から導き出すことができないということが確認されている。

この原則は、税務貸借対照表に関しても同様に妥当する。個人財産の経済財は積極側に表示することができない。それには、貸借対照表表示禁止が存在する。」<sup>10)</sup>

### (2) 無形経済財の積極側表示

無形経済財についてはどうか。フリーリックスはいう。

「所得税法第5条第2項の規定に立ちかえて推論できることは、固定資産たる自己創設の経済財あるいは有償取得でない経済財には、積極側表示禁止が存在しているということである。商事貸借対照表に関すると同様な考えが適用されている。それによって、商事貸借対照表と税務貸借対照表とは、この点においては相互に接近したものとなるのである。有償取得の判断基準は、経済財概念の区分指標に従って、純粹に理論的に検証さるべきものである。というのは抽象的貸借対照表表示能力は、限定されているからである。有償取得の判断基準は、実務上の貸借対照表表示にとって重要な意義を有するものである。既述の費消、独立の評価可能性および取引能力のような、経済財概念の判断規準は、それ自体の問題性という点からして重要なものではない。有償取得は、通常、以上の判断規準を前提にしているのである。」<sup>11)</sup>

### (3) 営業権の積極側表示

営業権の積極側表示について、フリーリックスは次のようにのべている。

「支配的見解によれば、買入営業権は積極側に表示されなければならない。自己創設の営業権については、積極側表示禁止が規定されている。

営業権には、経済財の概念指標としてここで主張されているような独立の取引能力が欠けている。営業権は、経済財としての資格を与えられるべきではない。所得税法第6条第1項第2号から別の見解を引きだすこともできるのである。というのは、この法規定によって、一定の経済財の評価が規定されているのであるが、そこでは、営業権あるいは暖簾が括弧内の補足において例示的に列挙されているのである。

買入営業権の積極側表示は、税務貸借対照表においても、貸借対照表表示副次項目である。これ

に対する明確な法的根拠は存在しないのである。所得税法第6条第1項第2号は、この要請を充たしていない。したがって、この場合、租税改革委員会の試みおよび1974年所得税法報告者草案に同意しなければならないが、これらは営業権について明確な貸借対照表表示の根拠を提示しようとしているのである。しかしながら、償却期間については、この点においても商事貸借対照表と税務貸借対照表とを調整するために、株式法第153条第5項に従って5年の期間が規定されている。10年より短期の償却可能性の場合に、操作可能性が余りに大きいという論議は、納得させるものではない。」<sup>(12)</sup>

#### (4) 開業費の積極側表示

開業費について、フレーリックスは次のようにいう。

「開業費は、株式法第153条第4項によって貸借対照表表示の可能性が規定されているのであるが、それは何ら経済財を表わしたものではない。開業費は貸借対照表表示副次項目と解釈されるべきものである。税務貸借対照表に関していえば、法的根拠が欠けているので、支配的見解によれば、貸借対照表表示禁止が有効なのである。また租税改革委員会も、1回きりの貸借対照表表示副次項目として開業費を積極側に表示することを将来にわたって否定している。」<sup>(13)</sup>

#### (5) 計算区分項目の貸借対照表表示

計算区分項目に関しては、フレーリックスは結論として次のようにいうのである。

「商事貸借対照表において、計算区分項目は何ら財産対象物に合致するものでないのと同様に、税務貸借対照表に関しても、経済財と計算区分項目の間に同一性は存在しない。

計算区分項目は、経済財概念の判断規準を充足する必要がある。計算区分項目の必要条件は、明文をもって確定されている。拡張解釈はできない。」

### Ⅲ 経済財の積極側表示義務

以上によって、積極側表示禁止の存在が検討されたが、それでは積極側表示禁止が存在しない場合、すなわち具体的積極側表示能力が存在する場合に、どのようなこととなるのであろうか。この場合には、積極側表示選択権と積極側表示義務とが問題となる。税務貸借対照表に関して、フレーリックスに次のように主張する。

「商業貸借対照表に関しては、本書において次のように結論が主張されている。すなわち、貸借対照表禁止が何ら妨げとなっていない財産対象物は積極側表示さるべきであり、さらに正確に言えば、たとえば株式法における定義が選択権を可能としている場合においてさえも、積極側に表示さるべきであるというのである。この点は、明文をもって規定化されている貸借対照表表示副次項目にも妥当する。

税務貸借対照表に関しては、文献において、とくに基準性原則との関連において、積極側表示義務が存在するのかどうか、あるいは商業貸借対照表において許されている貸借対照表表示選択権が、税務貸借対照表に関しても基準となるものであるかどうかについて、意見の相違がある。連邦財政裁判所の裁判は、積極側表示義務を主張したのである。大法廷の原則的な判決は、文献において反対の意見を引き起こした。株式法第153条第3項の意味における、有償取得でない無形経済財の積極側表示禁止は何ら正規の簿記の諸原則を表わしたものでないという見解があるが、これには賛成することができない。

これに対して、積極側表示選択権を否定するという結論には、賛同しなければならない。判決の根拠が所得税法第5条における指示をその拠り所としているという点では、その判決の根拠に対して同意する必要はない。というのは、商事貸借対照表に関しては、積極側表示義務はすでに肯定されているからである。

結論として確認すべきは、経済財について積極側表示禁止が何ら妨げとなっていないという限りでは、経済財に関して積極側表示義務が存在するという点である。貸借対照表表示副次項

目は、それが法において成文法上の根拠がある場合には、積極側に表示されなければならない。計算区分項目は、経済財に合致する必要はない。積極側表示義務は、所得税法第5条第3項の必要条件が存在する場合に、与えられるものである。そのさい、有効可能性が顧慮されなければならない。計算区分項目は、過度に厳密に取り扱われてはならない。」<sup>(15)</sup>

#### Ⅳ フレーリックス学説の要点

以上で取り上げてきたフレーリックス学説の結論を最後にまとめることにする。彼は、自分の主張を以下のように要約している。

「積極側の経済財概念についての裁判は不統一であり、そしてさまざまな判断基準に基づいている。最高裁の裁判は、その裁判によって発展させられた指標を部分的に用いている。次に、出発点となっているのは、シュマーレンバッハの動態論的貸借対照表観であり、そしてこの場合は、とりわけ費用配分と正しい期間区分である。ただ一期間にのみ帰属され得ない費消は、結果として積極側に表示されるということになる。つまり支出ないし支出残高が積極側に表示されるのであるが、そのさい、この問題に関しては経済財が重要であるということが前提にされているのである。

裁判によって明らかにされた区分指標は、きわめて稀な場合においてしか研究されていない。だが、その区分指標は、所与のものとして主張されている。裁判によって作成された、この経済財概念の指標すら、時を経るにしたがって、希釈化され、歪曲されてきたのである。

費消行為の指標は、一般用語法を借りてきたものであり、経営経済上の費用概念と同一視することができないものである。経済財概念の指標としての費消は、時点における価値の大きさであり、他方、費用は期間における大きさである。費消の存在は、積極側表示にとっての第一の必要条件である。というのは、実現された成果を表示するという目的は、この積極側表示の必要条件によってのみ可能であるからである。

独立の評価可能性の指標にさいしては、擬制的な取得者が拠り所とされるのである。この擬制は、経済財との関連においては誤ってはいない。一般には、この擬制を必要とするものではない。独立の評価可能性は、取引通念から決定さるべきものである。

具体的に把握可能な効用の指標は、具体化できないものである。というのは、効用は企業の収益に現われるものだからである。しかし、その収益は結合過程の結果である。収益は、個々の要素に帰属させることはできない。経験の結果として出てくる推定のみが、設定され得るのであり、そしてこの推定によれば、費消によって取得されたものが収益に貢献し、つまり効用に寄与するのである。

裁判は、正規の簿記の諸原則と実質的に関連していない。この点が批判的に取り上げられるべきである。正規の簿記の諸原則が顧慮されるならば、独立の取引能力が根本的な指標として強調されねばならない。所有することができ、且つ移転可能であるところの、取引能力のある財のみが積極側に表示できるのである。取引能力という経済財の指標によって、不確定の法概念たる経済財と裁判によるその解釈に関し、それにつきまわっている法的不安定性が取り除かれるのである。

積極側表示禁止は、最終的に利用される経済財、有償取得でない無形経済財、税法上に規定されていない貸借対照表表示副次項目および所得税法第5条第3項の必要条件を充足していないところの計算区分項目について存在する。これによって具体的積極側表示能力が確定されるのである。

すでに商事貸借対照表について述べたように、具体的積極側表示能力のある経済財については、積極側表示義務が存在する。その点において、この結論は、裁判と一致するのであるが、その場合、根拠づけが異なるのである。」<sup>(16)</sup>

- 註(1) W. Freericks, a. a. O., S. 308. 訳書411頁。  
 (2) Ebenda, S. 308. 訳書411頁。  
 (3) Ebenda, S. 309. 訳書412頁。  
 (4) Ebenda, S. 312. 訳書415頁。  
 (5) Ebenda, S. 136-318. 訳書420-422頁。  
 (6) Ebenda, S. 318. 訳書422頁。  
 (7) Ebenda, S. 323. 訳書427頁。  
 (8) Ebenda, S. 332-333. 訳書436-437頁。  
 (9) Ebenda, S. 335. 訳書439頁。  
 (10) Ebenda, S. 336. 訳書439頁。  
 (11) Ebenda, S. 338. 訳書441-442頁。  
 (12) Ebenda, S. 339-339. 訳書442頁。  
 (13) Ebenda, S. 339. 訳書443頁。  
 (14) Ebenda, S. 341. 訳書445頁。  
 (15) Ebenda, S. 341-342. 訳書445-446頁。  
 (16) Ebenda, S. 342-343. 訳書446-448頁。

#### 4. フレーリックス税務貸借対照表論の論理構造とその特徴

以上に示したフレーリックスの税務貸借対照表論の論理構造とその基本的特徴を要約して示せば次の通りであると考えられる。

##### (1) フレーリックス税務貸借対照表論の論理構造

抽象的積極側表示能力（積極的経済財の指標）〔あり〕一貸借対照表表示禁止〔なし〕—  
 具体的積極側表示能力〔あり〕＝貸借対照表表示義務

##### (2) フレーリックス税務貸借対照表論の基本的特徴

- ① フレーリックスは、商事貸借対照表における積極側表示義務を自らの学説として主張したが、税務貸借対照表の場合には、法的な根拠に基づくものとして、これを主張している。「決定さるべき法律問題は、商事貸借対照表に関わる積極側表示選択権が税務上の積極側表示義務となるかどうか、であると思われる。ライヒ財政裁判所は、この点を肯定したのである。」<sup>(1)</sup>
- ② フレーリックスよれば、税務貸借対照表は正規の簿記の諸原則に基づかなければならない、という。「本書において主張されている所得税法第5条第1項の、この解釈は、商事貸借対照表ではなく、正規の簿記の諸原則を税務貸借対照表の基礎にしているのである。」<sup>(2)</sup>「所得税法第5条第1項は、税務上の利益確定に際して、商法上の正規の簿記の諸原則の考慮を求めている。所得税法第5条第1項は商事貸借対照表を要求しているのではない。」<sup>(3)</sup>「これが、フレーリックスの主張する基準性原則の内容である。従って、これを端的に表現すれば、「正規の簿記の諸原則の基準性」<sup>(4)</sup>ということになる。

註(1) W. Freericks, a. a. O., S. 311. 訳書415頁。

- (2) Ebenda, S. 282. 訳書374頁。  
 (3) Ebenda, S. 293. 訳書382頁。  
 (4) Ebenda, S. 289. 訳書378頁。