

〔研究ノート〕

## 租税の会計学的一考察

—ペートンの所説を中心として—

酒 井 文 雄

は し が き

租税の問題が会計学の領域で漸く一個の重要な地位を占めるに到ったのは、第1次世界大戦を契機とする企業における租税負担の増大と原価計算制度の確立という歴史的背景の下においてであった。ところで、租税項目が会計学上理論的に提起されるのは、原価計算論や損益計算論における当該項目の原価性や費用性や利潤性をめぐってである。そして、問題を損益計算論に限定すれば、従来の論者達の見解は、大別して (1)租税利潤説、(2)租税費用説、(3)租税損益説の3種の見解に分たれ、通説は租税損益説<sup>(1)</sup>となっている。租税項目をめぐって、このように幾つかの相対立した見解が生ずるのは何故か。以下、このような点を、ペートンの所説について考察してみたい。

## I

ペートンは、租税の問題をつぎのように提起している。

「租税は、収益の生産に使用される消費すなわち費用か、損失か、一個の財産権への分配を表わすものか、あるいは如何なる一般的項目の下にもおこことの出来ない全く特異な項目を表わすものか<sup>(2)</sup>でなければならない。」

(1) 岡部利良「会計学上の租税の研究」, 企業会計, 昭和26年10~12月号, 昭和27年2~3月号。ここでは、この岡部教授の一連の論稿で示された分類に従っている。すなわち、すべての租税項目の利潤性を主張するものを租税利潤説、すべての租税項目の費用性を主張するものを租税費用説、一部の租税項目には利潤性を、残余の租税項目には費用性を主張するものを租税損益説とする。

(2) W. A. Paton, *Accounting Theory*, 1922, p. 181. ここにペートンのいう財産権とは、貸借対照表の貸方側の総称である。彼の勘定理論は、財産=財産権という物的2勘定系統説である。

ベートンは、何故このように多面的な問題提起をしなければならなかったのか。この理由は、つぎの2点にこれを求めることができよう。

第1に、彼においては、費用、損失、利益という損益計算論上の基本的な諸概念が固定的なごとく見えて、必ずしも固定的ではない。それぞれの概念のボーダー・ラインは、極めて変動性に富んでいる。

第2に、彼は租税を、企業組織の外部権力＝政府の立法機関によって管理された特異な項目として、この項目の控除なしには私的投資家のための所得が成立しない経営管理の圏外に属するものとして、認識している。

ベートンの租税項目についての考え方は、以上のような伏線を持っている。しかも、それは、1918～38年では租税利潤説の立場が、1940～48年では租税損益説の立場が、1949年～現在では租税費用説の立場が、それぞれ採られている。

<租税利潤説> 1918～38年のベートンの立場は、租税利潤説の立場である。<sup>(3)</sup> 彼は、租税項目における費用性の否定と利潤性の肯定という二つの見地から、租税利潤説に接近してゆく。しかし、彼のこの立場への接近は、租税項目における利潤性の肯定という積極的な見地よりも、むしろ租税項目における費用性の否定という消極的な見地にウェイトを置いているように、思われる。彼の主張は、費用性の否定という点ではこの期間を通じて一貫性を保持しているけれども、利潤性の肯定という点では幾つかのニュアンスの違った見解の交錯を示しているからである。

彼はまず、租税項目が費用でも財産権への分配でもない特異な項目であることを、つぎのように指摘する。

「租税の支払いないし発生は、費用項目として考えられない。費用賦課は、企業における用役や財貨の消費のために生ずる収益からの控除である。ところが、国家が企業に与る如何なる用役も、会計の見地から殆んど特別に価値ある対価とは考えられない。また他方、政府への支払いを全く穏当に一個の

---

(3) W. A. Paton, *ibid.*, p. 180.

特種な手数料や特許料や建設中の財産に賦課される財産税の費用性は、例外的に認めていたようである。

財産権への分配として考えることも出来ない。国家は、如何なるばあいにも、企業に資本を与えはしないからである。かかるばあいの論理に関する限り、租税のための控除を費用・収益勘定におくのと純益勘定におくのと、ともに正当であるように思われる。事実、唯一の完全に満足すべき報告書における租税項目の取扱いは、この項目を他の如何なる勘定科目とも区別したものとすることにある。<sup>(4)</sup>」

それでは、租税項目を他の項目から区別することが不便な事情がある時には、どうするのか。彼は上の見解に現実的な修正を加えることによって、会計実践から生ずるかかる疑問にも答えようとしている。それは、租税項目が費用よりも純益の性質をより多く持っているという、つぎのような見解である。

「もしも、租税賦課が他の項目から分離されないばあいには、この項目を純益からの控除部分の間に置くことが、最も合理的な方法のように思われる。というのは、租税の発生は経営者の立場から費用とは考えられず、また現行の所得税・超過利得税は明白に純益への賦課であり、決して収益からの控除分ではないからである。それが費用よりも純益の性質をより多く持っている限り、それは純益勘定のグループに置かれるのである。<sup>(5)</sup>」

彼はさらに、租税項目の特異性を背後にひそめることによって、租税利潤説への接近を凶ろうとする。問題は、租税項目の費用性を一層強く否定することと財産権の概念内容を拡大することである。

彼は、租税項目の費用性を徹底的に否定して、つぎのようにいう。

「もしも、われわれが政府を、企業を保護するものとして、競争の水準 (the level of competition) を設定するものとして、また不正行為を防止するものとして——かかるものとして考えるならば、租税はまず第1に価値ある用役の成分として価格を構成し、終局的には売上原価あるいは費用を構成するといふことが、論証されるだろう。しかし、人々は租税勘定の説明のための

(4) Paton W. A. & Stevenson R. A., Principles of Accounting, 1918, p. 145, p. 200.

(5) Paton W. A. & Stevenson R. A., *ibid.*, p. 200.

基礎としてのこのような概念を拒むために、無政府主義者たる必要はない。租税は、営業継続のために支払うべく企業によって要求される特定の財貨や用役や条件を表わすものではなく、最も広い見地から考えても、企業は直接に国家から与えられる恩恵に比例して租税を支払うという説明は不合理である。政府から与えられる基本的諸条件は、勿論、企業にとって測り知れない価値を持っている。しかし、これらの諸条件は、当然のこととして仮定されているごとき状態の一つの基本的な部分である。個別企業の継続に対する政府の寄与は、まったく市場法則外の一要素である。<sup>(6)</sup>」

彼はついで、国家の徴税権が一個の優越的な財産権であることを認め、租税項目の利潤性の根拠をここに求める。一個の概念の内容は、ここでは全く伸縮自在であるかのごとくである。さき限定された概念内容が、いまや拡大される。とに角、彼は租税利潤説への接近に成功したのである。彼は、これをつぎのようにいう。

「事情の最も合理的な説明は、租税は一般に純益に課される一つの強制的な賦課を構成するということである。国家は、本来一個の潜在的な優越する財産権をあらゆる企業の財産の中に持っている。その明白な会計的認識が考慮される限り、この財産権は絶えず繰返される一つの請求権と考えられてよいだろう。いうまでもなく、所得税や超過利得税が、明白な一個の具体例を提供する。ここでは、国家は、株主の立場から一般に抽出される純所得—純益の上に、これらの租税を賦課している。したがって、かかる賦課は、会計的見地から純益の分配を表わしている。租税取引は特異なものであり、同じような事情は他に存在しない。国家は、企業に資金を提供することなしに、また如何なる財貨や用役も企業に販売することなしに、一個の財産権を獲得す<sup>(7)</sup>る。」

彼の租税利潤説に関する理論的考察は、一応以上で終っている。彼の租税利潤説は、愈々ここで、企業の会計実践と対決すべき段階に入っていく。この道は、また、茨の道である。彼は、彼の租税利潤説と企業の会計実践に支

(6) W. A. Paton, op. cit., pp. 179-180.

(7) W. A. Paton, ibid., p. 180.

配的な租税損益説との矛盾を、辛くもつぎのように説明している。

「実務上、所得税や超過利得税を除く諸税は、通常、経費として取扱われ、それらは売上原価に含められる。かかる取扱いは、理論的な見地から批判されよう。しかし、これは疑いもなく、典型的な実務上の便宜というものである。<sup>(8)</sup>」

ペートンの租税項目に対する関心は、この項目の企業財務における重要性の増大とともに、便宜的な会計実務の説明の方向に移行してゆく。この段階で、彼の租税利潤説をしてようやく実践的な意義あらしめたものは「標準的な鉄道会計と若干の他の部門で、すべての租税が経費からしめ出されて、純益からの特種な控除として取扱われている<sup>(9)</sup>」という事実だけだったように、思われる。彼の租税利潤説は、こうして1938年をもって、終熄するのである。

〈租税損益説〉 1940～48年のペートンの立場は、租税損益説の立場である。彼はいまや、租税利潤説を企業の会計実践とは程遠い一つの理想として、企業の会計実践という現実を直視しなければならなかったのである。彼は、大部分の租税項目の費用性の肯定と一部の租税項目における例外的な利潤性の肯定という二つの見地から、租税損益説に接近してゆく。しかし、彼のこの立場への接近は、大部分の租税項目の費用性の肯定という点にウェイトを置きすぎて、一部の租税項目の利潤性の論証を殆んど行なっていないように思われる。その上、彼はここで、租税項目が費用性を有するか損失性を有するかという問題提起を前面に押し出すことによって、租税項目の利潤性と損失性とを若干混同しているようにも思われる。

彼は、費用概念のより広い適用をもって、大部分の租税項目の費用性を認定する根拠を与えようとしている。彼は、これをつぎのようにいう。

「経営や収益への費用という概念の狭い適用は、避けねばならない。企業は理想的な条件の下で運営されるものでないから、経営の実状を正しく見ることが必要である。ある原価の消失が費用か損失かという疑問に対する妥当な一般的答案は、事情が経営の普通標準 (ordinary standards of management)

(8) W. A. Paton, Accounting, 1924, p. 136.

(9) W. A. Paton, Essentials of Accounting, 1938, p. 102.

に照らして全く不合理でない限り、かかる原価の消失を広い意味での営業費 (costs of operation) として、収益に賦課しようということである。<sup>(10)</sup>

彼は、いまや費用概念の内包の拡充に成功した。<sup>(11)</sup> 今度は、さきに否定された租税項目の費用性が、新しい形で肯定されねばならない。かくして、彼は、租税損益説へとつぎのように接近する。

「租税は、殆んど稀にしか、特種な寄与を受けることに対応して支払われない。しかし、誰も政府の一般的な有用性に疑問を持つものはない。広い意味で見ると、このような賦課は、普通の労働や原料のための出費と全く同様に企業経営の原価を表わすものである。なぜなら、企業がそのような条件の下で運営されねばならない政治的・社会的・法律的一般条件によって要求される支払いは、それに対応する財貨や用役をもたらさないという意味で、ある観点から損失として定義されるかも知れないが、現状ではそのような説明は殆んど不可能だからである。現在、多くの企業における主要な租税たる所得税や超過利得税は、期間所得からの控除分だと通常考えられている。これらの租税は、例外である。」<sup>(12)</sup>

<租税費用説> 1949年～現在のペー-tonの立場は、租税費用説の立場である。彼は、この時期に、法人所得税や超過利得税をも収益からの控除分とすることによって、これらの租税項目の利潤性を全面的に否定している。

彼は、すべての租税項目の費用性を、つぎのように指摘する。

「租税は、企業財政におけるやや特異な項目である。租税は強制的であり、その金額は経営統制の圏外にあり、価格傾向に密接に従うというものではない

(10) Paton W. A. & Littleton A. C., An Introduction to Corporate Accounting Standards, 1940, p. 98.

W. A. Paton, Advanced Accounting, 1941, p. 469.

(11) 1938年以前のペー-tonにも、部分的に損失の費用化を通じての費用の概念内容の拡大化はみられたが (W. A. Paton, Accounting, 1924, p. 560), 1940年以降の彼のばあい、このような費用の概念内容の拡大化が事実上すべての損失 (しかも、その中に従来は利潤の分配分と考えられていたものまでも含む) を包括した費用概念の定立であることが、その特徴である。

(12) W. A. Paton, Advanced Accounting, 1941, p. 469.

い。それは、生産において受取られ有効に働いた用役の価値を計測するものとは、殆んどいい難い存在である。租税は、それゆえ、厳密には通常の諸費用 (ordinary expenses) と適合するものではない。けれども、租税は明らかに、純益を決める過程における収益からの控除分ないし収益への賦課 (a deduction from or charge against revenues in the process of determining net income) <sup>(13)</sup> である。」

「一般に、すべての租税は費用 (expenses) とみなされねばならず、またそのように報告されねばならない。」<sup>(14)</sup>

「さまざまな種類の租税は、純益決定過程における収益からの控除分ないし収益への賦課である。だが、それらの租税は、原則として生産に受入れられ有効に働いた財貨や用役の原価を表わさないという意味で、通常の諸費用とは異なっている。租税は、その上、法律的要請に基づく政府の賦課であり、したがって経営統制の圏外にある (経営活動のパターンの適応が租税に影響を及ぼすかも知れないといった例外を除くと)。……租税諸項目 (tax costs) は、諸費用と同様に (like expenses), 期末には集合損益勘定に集められねばならない。」<sup>(15)</sup>

ペイトンの租税費用説は、租税経済の税源はすべて個人所得であって法人所得ではないというある種の法人擬制説への彼の確信と彼の利益概念の税引前利益 (より正確にはこれと多少異なる総利益) から投資家利益への転換に、由来している。彼によると、戦後のアメリカ資本主義を憂慮すべき状態に陥し入れている最大の癌は、企業の資本蓄積を圧迫する株式会社の利益に対する二重課税であるという。また、彼によると、株式会社は所得税の対象となる独自の主体 (自然人) ではなく単なる株主の集団 (法律的・制度的実体) であるから、株式会社の利益に対する上のような二重課税を回避するには、(1) 法人所得税の全廃ないし (2) 株式会社に対する組合企業 (partnership) 方

(13) W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1949, Rev. ed., p. 99.

(14) Paton W. A. & Paton W. A. Jr., *Corporation Accounts and Statements*, 1955, p. 380.

(15) Paton W. A. & Dixon R. L., *Essentials of Accounting*, 1958, pp. 118-119.

式の課税の選択権の授与が、最も有力な方策であるという。<sup>(16)</sup>すなわち、彼によると「すべての租税負担が、究極的にそこ<sup>(17)</sup>にふりかからねばならぬのは、自然人としての個人 (human being) なのである。」かくして、彼<sup>(18)</sup>にあっては、費用としての一切の租税項目の明細区分が当面の問題となっても、租税利潤説が定立した「税引前利益」(profits before taxes) の概念はもはやここでは、「悪しき事業用語の一例」(an example of bad business semantics) と<sup>(19)</sup>してしか認識されないこととなる。

## II

ペートンの会計理論が、租税項目の利潤性や費用性の認定をめぐってどれ程動揺しなければならなかったかは、以上の考察から明白である。そして、このような租税項目についての彼の会計理論のめまぐるしい変化が、実は彼の損益計算論上の基本的諸概念の変動性と彼の租税経済についての素朴で表面的な認識に由来するものであることは、すでに冒頭で指摘した。租税項目を会計理論がその内に正しく位置づけることは、至難なことに違いない。だが、このことは、果して不可能事だろうか。われわれは、以下、ペートン理論の功罪を究明する過程で、この課題に答える若干の手がかりをえ度い。

第1に問題となるのは、ペートンの損益計算論上の基本的諸概念の変貌についてである。彼の租税利潤説から租税損益説へ、租税損益説からさらに租

(16) W. A. Paton, *Shirtsleeve Economics*, 1952, pp. 306-311 (この詳細は、山榊忠恕教授が紹介されている。山榊忠恕「ペイトン教授の税制観」, 産業経理, 昭和28年12月号。)

W. A. Paton, *Corporate Profits*, 1965, pp. 116-119.

(17) W. A. Paton, *Shirtsleeve Economics*, 1952, p. 305.

W. A. Paton, *Corporate Profits*, 1965, p. 116.

(18) W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1949, Rev. ed., pp. 99-100.

Paton W. A. & Paton W. A. Jr., *Corporation Accounts and Statements*, 1955, pp. 380-381.

Paton W. A. & Dixon R. L., *Essentials of Accounting*, 1958, pp. 118-119.

W. A. Paton, *Corporate Profits*, 1965, p. 16.

(19) W. A. Paton, *Corporate Profits*, 1965, p. 18.



税費用説へという租税項目についての目まぐるしい認識の推移は、そのまま彼の利益概念や費用概念の変動に密着したものである。<sup>(20)</sup>

1948年以前のペートンは、会計上の利益を「営業利益」(net operating revenue)と「投資家利益」(net profit to stockholders)の2段階に大別し、「営業利益」に受取利息を加えたものをさらに「総利益」(total net income)としている。つまり、1948年以前のペートンは、会計上の利益を2次元ないし3次元の立体的なものとして捉え、これに対応して会計上の費用を「営業利益」算出過程における「営業費」(operating expenses)に限定し、「投資家利益」算出過程にみられる「利益控除分」(income deductions, 支払利息, 損失, 所得税などがこれに含まれる)からこれを区分している。<sup>(21)</sup>したがって、1940年を転機とした彼の租税利潤説から租税損益説への移行は、これを彼の計算構造論から考察するとき、利益概念の変動に対応したのではなく、費用概念の内包の拡充にとまなうものである。

けれども、1949年に始まるペートンの租税損益説から租税費用説への再移行は、これとは事情を異にしている。1949年以降のペートンは、従来とは一変して、会計上の利益を「収益」(revenue)と「収益控除分」(revenue deductions)との差額たる「純利益」(net income, 投資家利益)という1次元の平面的なものとして捉え、これに対応して「営業費」と「利益控除分」とを一括してともに「収益控除分」としている。<sup>(22)</sup>これを、彼の計算構造論から考察すれば、利益概念の変動に対応した費用概念の外延の拡大ということである。

しかも、ここにわれわれの見逃しえないのは、利益概念の変動の如何にかかわりなく、租税項目の包摂をめぐって費用の概念内容が一貫して拡大され、利益が相対的にも絶対的にもこれに平行して縮小表示されるという弾力的な計算構造である。このような計算構造の下では、租税項目もまた利益隠蔽の一翼を荷なうことになる。

(20) ペートンの費用概念については、つぎの拙稿を参照されたい。

拙稿「会計学上の費用概念に関する一考察」関大商学論集、昭和38年6月号。拙稿「会計学的費用概念の論理構造」京大経済論叢、昭和44年2月号。

(21) W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1938, p. 110.

(22) W. A. Paton, *Essentials of Accounting*, 1949, Rev. ed., p. 107.

第2に問題となるのは、ペートンの租税経済に関する認識の妥当性についてである。もともと経済学者として出発したペートンが、租税の会計学的研究において、財政学上の特定の租税理論をその前提として援用していることは、容易に推測される。だが、問題はそれらの租税理論が果して科学的なものかどうかということである。

ペートンの租税経済に関する認識の第1の誤謬は、その税源論にかかわるものである。彼によると、租税は究極的に個人ないし個人所得に帰着すべきものだというが、この表現はまったく曖昧である。資本制社会の税源は、本質的に労賃と利潤である。この二つの敵対的な税源は、個人所得という概念では表現できない特有の意味内容を持っている。その上、この二つの税源はその発現形態の複雑さのゆえに、今日の税制上、単に直接的に把捉されるばかりではなく、特定の課税標準を媒介として間接的にも二重三重に把捉される。かくして、労賃に対して源泉徴収の方法がとられるのと同様に、利潤に対しても法人税課徴の方法が併用される。

ペートンの租税経済に関する認識の第2の誤謬は、その租税根拠論にかかわるものである。彼は、租税根拠論をいわゆる租税義務説や租税利益説の枠内に矮小化し、租税経済がこんにち全体としては国民大衆からの収奪を強化し巨大企業の資本蓄積に奉仕する役割に、まったく目を掩っている。したがって、彼は、租税が外部権力によって管理された経営管理の圏外に属する特異な項目であることを繰返し強調しているが、同時にこの租税が巨大企業の価格政策を媒介として利潤から労賃へと転嫁される特有の存在でもあることには論及しようとなし。そればかりか、彼は、前述のごとき租税項目を包摂する費用概念の形成を通じて、事実上この租税転嫁の過程を会計制度の上で合理化している。だが、このばあい、租税は費用性あるがゆえに原理的に費用化されたのではなく、価格決定過程での転嫁性あるがゆえに政策的に費用化されたと、いわねばなるまい。

## 結 び に 代 え て

損益計算論上、一般に租税項目はどのように把えられており、またどのよ

うに扱えられるべきか。この問題は、極めて多方面の研究を必要とするし、一人の会計学者の見解を考察するだけでは多分に独断に陥る怖れもある。けれども、損益計算論の領域でも従来とかく看過されてきた盲点だという理由だけから、この問題をいつまでも回避することはゆるされまい。こうした意味で、アメリカの代表的な会計学者の一人であるペートンの、多年にわたるこの問題についてのユニークな思索のあとを追跡し、問題究明のいとぐちをえようとするのが、小論の意図したところである。租税項目についての最も科学的な会計理論は、租税利潤説でないだろうか。租税利潤説は、当然にまた、多元的な利益概念を中核とした計算構造論を前提とせざるをえないのではないか。かくして、筆者は、初期ペートンの租税利潤説に税源論にかかわる基本的な欠陥を認めつつも、なおかつそこに多くの共感を覚えるものである。