

賦課課税時代における法人課税所得計算の 商法準拠性について

糸 田 孝 一

1. はじめに

課税所得計算と企業会計の関心のありかたについては、国によって様々あるが、日本は、商法・会社法との結びつき方が強い確定決算主義を採用しているとされる。この法的根拠が法人税法 74 条 1 項であるとされている。しかし、国際会計基準とのコンバージェンスをはじめとする会計の国際化や逆基準性の問題により、確定決算主義の見直し論も唱えられるようになった。そのため確定決算主義を巡る多くの議論がなされているが、税法が極めて歴史的・政治的産物であることからすれば、その歴史的沿革を正しく認識・分析することが必須と考える。

法人課税が創設されたのは明治 32 (1899) 年である。法人課税創設期の税法・商法・会計の関係については拙稿 (糸田 2022, 23-42) にて子細に検討したが、当時課税当局に「損益計算書」を提出していたことをもって課税所得計算が商法の決算に依拠していた、と単純に結論することはできず、商法上の財産法利益算定概念と所得税法の所得算定概念が異なるため、理論上、商法に依拠して課税所得計算していたと考えることは難しいと結論付けた。

そこで今回は、前稿の分析以降の、つまり法人課税創設後について、税法・商法・会計の関係を検討することとする。分析に当たっては、昭和 22 (1947) 年に申告納税が開始される以前の賦課課税時代 (明治 32 年 (1899) 年の法人課税創設期は除く) について引き続き検討する。

2. 賦課課税時代における法人課税

2.1 大正 2 (1913) 年の改正

明治 32 (1899) 年に法人課税が創設されて以降は、明治 38 (1905) 年に改正がされたが特に大きな改正ではなかった。その後、大正 2 (1913) 年の改正では、政府への提出書類が、従来は損益計算書のみであったのが、財産目録、貸借対照表、損益計算書および所得の明細書の提出が要求されるようになった (所得税法 7 条。以下では単に所 7 とする)。

財産目録、貸借対照表、損益計算書は商法上要求されている決算書類であるが、そのほかにも所得の明細書を添付すべきことになった。財産目録および貸借対照表を追加していることは、商法の規定する決算書類にあわせたものであるが、課税所得計算方式は変わらず、総益金から総損金を控除するという損益計算方式である（所 4）。

また、所得税法施行規則 3 条の文言が「通常総会後七日以内ニ…提出スベシ」から「決算確定ノ日ヨリ七日以内ニ…申告ヲ為スベシ」に代わった。初めて「決算確定」という文言に変わったが、規定の内容からして、これは単に提出期限の起点を示すにすぎないと思われる¹⁾。また同条には「申告」とあるが、賦課課税であることは変わっていないのであるから（所 9）²⁾、現在の申告納税にいう申告とは違い、従来からの「提出」と変わらないと考えられる。

2.2 大正 9（1920）年全文改正

この改正は初めて法人を独立の課税主体³⁾とした重要な改正であり、第一種の所得について、5 種類に分類されることとなった⁴⁾。しかし、基本的な所得計算に係る規定については、従来からの規定と同じで、総益金から総損金を控除するというものである。

また、提出書類に関わる規定は、従来からの、財産目録、貸借対照表、損益計算書および所得の明細書以外に、「清算若ハ合併ニ関スル計算書」、「資本金額ノ明細書」が加わった（所 24）。提出すべき決算書類が増えたが、基本的な部分は変わっていない。

書類の提出に関しては、所得税法施行規則 16 条において、「決算確定ノ日…ヨリ十四日内、…申告スベシ」と従来の 7 日から 14 日になり、清算、合併の場合について付加されたが、規定の体裁からして提出期限の起点を示すにすぎないと思われる。

2.3 昭和 15（1940）年法人税法創設

従来の所得税法の一部であった法人課税が、初めて独立の法人税法として規定された。しかし、法人の所得計算の基本規定は、総益金から総損金を控除するという従来からの規定に変更はない（法人税法 4 条）。

また、提出書類の内容（法人税法 18 条）、提出期限（法人税法施行規則 18 条）についても従来とほとんど変わっていない。

その後昭和 22（1947）年の法人税法改正の際に全法人に申告納税制度が採用された。ここに明治 32（1899）年法人課税創設以降続いた賦課課税制度は終了した。

2.4 小括

賦課課税時代の昭和 15（1940）年改正まで見てきたが、課税所得計算が「総益金」から「総損金」を控除するという損益計算方式を採用している点では一貫しており、政府に提出

すべき決算書類は若干増えたが、提出期限の規定の仕方についても、条文上はほとんど変わっていない。

また、「決算確定」の文言が施行規則に規定されるようになったが、規定の体裁からして単に決算書類の提出期限の起点を述べるにすぎないと思われ、これを以て確定決算主義というには無理があると思われる。

3. 賦課税時代における商法・会計実務について

3.1 賦課税時代における商法

明治 32 (1899) 年に旧商法を改正し現行商法である新商法が制定されてから昭和 22 (1947) 年までには、大きな変更はみられない。すなわち、すべての商人に財産目録と貸借対照表の作成を要求し (商法 26 条 1 項。以下では単に商 26 (1) という。)、配当の際には財産目録と貸借対照表によることとし (商 27)、株式会社にあつては「財産目録、貸借対照表、營業報告書、損益計算書、準備金及ヒ利益又ハ利息ノ配當ニ關スル議案」を作成して総会の承認を得なければならない (商 190, 191) とされていた。

ただ、財産目録の資産評価方法については変化が見られ、明治 32 年商法が時価主義を採用していたのに対して、明治 44 (1911) 年に時価以下主義、さらに昭和 13 (1938) 年改正では、時価以下主義を原則としながら、營業用固定資産については取得原価以下主義を採用するようになった。また、いわゆる繰延資産については、昭和 13 (1938) 年改正において、創業費 (286 条)、社債発行差金 (第 287 条) の資産計上及び償却が認められた。資産の評価については、明治 32 (1899) 年以前から先進的企業は既に複式簿記を採用していたことからすると (糸田 (2022, 29 以下))、複式簿記を前提とする損益法は原価主義であつて、明治 32 (1899) 年商法の時価主義とは矛盾するものであつた。そのため商法の時価主義については批判が大きく、いわゆる評価論争が起きた⁵⁾。しかし、明治 44 (1911) 年に商法が時価主義から時価以下主義に移行した契機をとらえ、原価主義に理解を示したかということそうでもないと思われる。当時の商法学者である松波 (1923, 515) によれば、時価以下主義は商人の便宜を許し債権者等に何ら弊害が無いという理由であつた⁶⁾。つまり時価を都度調べるのは大変だという便宜性のためと、保守主義の観点に立ち時価以下なら債権者等に不利益はないということであつた⁷⁾。

ただ、昭和 13 (1938) 年に、營業用固定資産については取得原価以下主義を採用したことについては、当時の司法省民事局 (1937, 22) の理由書に依れば「固定財産ノ評價ハ清算ノ場合ハ格別ナルモ營業持續ノ場合ニ於テハ交換價值ニ依ルヨリモ寧ロ使用價值ニ從フヲ妥當トスベキヲ以テナリ」としている。なぜ「妥當」としたのかについては明確ではないが、当時の商法学者である田中 (1940, 120) によれば、「實際上は財産目録は營業の成績を明かに

するものとなし財産評價は商人が具體的に財産取得又は製作に支出したる金額に依り且相當の減損額又は評價損を計上するを原則として居る。改正法は此の實際慣行を固定財産に付いてのみ認め」⁷⁾としている。つまり固定資産を取得原価で計上し相當の減損を行う慣行が普及し、その慣行に従ったことになるが、他に原価主義に依る期間配分を認める規定がない以上、時価以下主義同様、便宜性と保守主義の観点から実務を取り入れても支障がないと考えられたのではないかと推察される。

また、創業費、社債発行差金を新設した理由について、司法省民事局（1937、156-157）によれば、創業費について「本條ニ掲グル費目ハ所謂創業費トシテ貸借對照表ノ資産ノ部ニ計上スルノ慣例アリ現行法上其ノ適法ナリヤハ疑義ノ存スルトコロナルモ之ヲ是認セザルハ寧ろ當ヲ失スルヲ以テ本條ヲ新設シテ之ヲ肯定スルト共ニ會社ノ基礎ノ安固を圖ル爲適當ニ其ノ償却ヲ爲スベキモノトシタリ」とされている。社債発行差金についても「同一趣旨」（同（1937、157））としている。もう少し具体的には、松本（1939、194）が、「創業費の計上は之を許さざるときは、會社成立の初より右創業費だけの損失を生じ、其損失を填補し終る迄は利益配當を爲すことを得ない不便があるから之を認めたのである」としている。社債発行差金についても松本（1939、195）は、「此規定の立法理由は創業費の計上に付て述べた所と略ぼ同様である」とする。費用として一度に計上してしまうと当分の間配當できないのでそれを避けるという実務上の便宜から認めたということになるが、理論的根拠が薄弱ではある⁸⁾。いずれにせよ、商法が一貫して財産目録と貸借對照表を用いた財産法利益計算方式を採用していた点については変更がない。

その後は昭和 37（1962）年改正によって取得原価主義が原則として導入され（商 285 以下）、繰延資産の範囲拡大、引当金規定の新設等がされた。

3.2 当時の会計実務について

黒澤（1990、4-5）によると、「明治簿記史時代は、明治 6 年から明治 32 年前後にいたる前期と、その後大正初期にいたる後期とに區別することができる」とし、前期は「複式簿記の普及発展の時代に属する」とし、後期は、「明治中期にはじまる近代立法運動は、近代国家としての明治日本の新生面を聞いたものではあるが、明治初期以来旺盛な展開を示した明治簿記時代は、逆に沈滞の時代を迎えるにいたった。」としている。明治 32（1899）年というのは商法（明治 32 年 3 月 9 日法律第 48 号）が公布された年である。この商法というのは、ドイツ商法を模範とした財産法を基調とするものであった。安藤（2006、352）が言うように、「新商法として装いを新たにしたのが明治 32 年であります。この商法はドイツ系でありまして、全ての商人あるいは全ての企業にその会計として財産目録による貸借對照表の作成、いわゆる棚卸法あるいは財産目録法、それと純資産あるいは資本の期首期末比較による利益の計算、いわゆる財産法、及び時価主義による資産評価というものを含んでおりました。一

言で言えば、財産法の計理体系を持った商法が日本に導入されたわけです。」

糸田（2022，31）によれば、当時の先端企業は会計実務ではすでに英米系の複式簿記による損益法を採用していたので、財産法に依る商法の導入は、先述した黒沢の「沈黙の時代を迎えることにいたった」のである。

ただ、会計と税務との関係については、大正期に入ると、日本会計学会が設立され同学会が雑誌『會計』を発刊するようになって、議論が活発化されるようになった。大村（1977，6）によれば、「大正六年（一九一七年）には、日本会計学会が誕生し、雑誌『會計』が発刊されて、一つの転機が訪れた。それは、この雑誌が、所得計算の会計学的見地との論争の場となったからである。編集者の特別の意向もあって、これに税務職員が参加するようになると、税法の所得計算の解釈論、立法論を巡って華々しい論戦が展開された。そして、この論争を通じて、税務関係者と学者、実務家との間に意思の疎通が図られるとともに、結果として、税務会計（この言葉は昭和になってからできたものであるが）の発展に寄与することになった」としている。

また明治末期～大正にかけては、吉田良三・上野道輔らによっていわゆる「静態的会計思考」（英米会計系）が展開されていたが、大正末期から昭和初期にかけては、「動態的会計思考」が下野直太郎・太田哲三らによって展開された時期でもある⁹⁾。

その後、昭和9（1934）年に日本で最初の会計基準である財務諸表準則が、吉田良三・太田哲三・東爽五郎らが中心となって商工省臨時産業合理局の財務管理委員会によって発表された。ここにはそれまで不統一であった財務諸表の標準的な報告書式を提示するものであった。しかし、法制化されることはなかったため、啓蒙的な役割を持つに過ぎなかった。

その後は、戦後に入り、昭和23（1948）年に証券取引法の制定、昭和24（1949）年に企業会計原則が制定されるまでは、特に大きな変化はなかった。

4. 法人課税所得計算における所得計算の意義について

4.1 財産法利益計算と損益法利益計算

財産法を採用する商法と課税所得計算との関係において、課税所得計算が商法に依存していると考えられるのであろうか。法人課税創設期についての先般の糸田の研究では消極的に考えられるとした¹⁰⁾。この理由としては課税所得計算が財産法利益計算とは異なる損益利益計算である点ということであった。つまり、利益計算概念を全く異にする商法の利益計算体系に依存するというのは明らかに不都合であるからである。確かに複式簿記を前提とする会計システムのもとでは、総合損益勘定においてすでにその年度の利益は確定されているのであって、その利益が貸借対照表および損益計算書に反映されているに過ぎない。したがって、貸借対照表の利益と損益計算書の利益は同じ金額を表現しているにすぎないため、一致する

のが原則である¹¹⁾。したがって、どちらの利益に依存しようと同じことになる。

しかし、財産法上の利益、すなわち財産目録と貸借対照表により算定される利益と、損益法上の利益、すなわち会計帳簿から誘導的に算定される利益とは全くその本質を異にするものである¹²⁾。この点については、山下（1957, 16 以下）が子細に分析しているが、要約すると、財産法に依る貸借対照表利益は財産の実地棚卸ないし価値評価から直接的に算出されるものであるが、損益法に依る貸借対照表上利益は継続的な会計帳簿から誘導的に作成されるもので、特に費用財については支出未費用または支出未回収額としての性質を有し財としての性格を有しないものとする。つまり損益法における貸借対照表上の費用財について、「その大きさは財の価値としての評価過程からではなく、全く、期間収益に対応すべき期間費用の限定から自動的に規制をうけたものとして、期間費用限定計算の結果を素直にうけとった大きさとして現われるに過ぎないものである」。したがって、「同じく貸借対照表といつても財産法にみられる貸借対照表と本質的に異なるものがみられる。」とする。このような本質的に異なる性質を有する利益を前提にそこから誘導的に課税所得計算するというにはあまりに不都合ではないか。利益計算の本質を共通にしたうえで、それぞれの法目的によって修正を加えるというのが、本来の依存関係であると考ええる。そうであれば、利益計算が本質的に異なる財産法利益計算と損益法利益計算では依存関係は存しないこととなる。

それでは課税所得計算は損益法利益計算を採用していたのかが次に問題となる。もしそうであれば課税所得計算が商法の財産法利益計算に依存したとは言うことが困難になるからである。

損益法利益は複式簿記に依る会計帳簿から誘導的に計算されるものであるが、当時の所得税法もしくは法人税法は複式簿記に依る帳簿の作成を要求していない。したがって、課税所得計算が、直ちに損益法利益計算に基づくものとはいえない。では、財産法利益計算であったのか。

そこでまず、課税所得概念をその計算方式について、項を改めて分析を加える。

4.2 課税所得計算の計算方式算

法人課税においては、課税所得計算方式が基本的には「總益金」と「總損金」の差額計算であることは法人所得税創設以来一貫しているが、それぞれの用語についてはなら定義されていない。したがって解釈によらざるを得なかったが、初期の解釈は収入・支出額に資産の評価損益があればそれを加えるものであった。

たとえば当時の大蔵省国税局の職員であり政府委員でもあった若槻（1903, 282）によれば、「總益金トハ法人ノ受領シタル一切ノ収入ハ勿論其所有財産ノ價格増加ニ因リテ生シタル利益モ亦之ヲ包含スルモノニシテ總損金トハ其支出シタル一切ノ經費ハ勿論所有財産ノ價格減少ニヨリテ生シタル損失モ亦之ヲ包含スルモノナリ」とされていた。明治 40 年 6 月 26

日の行政裁判所判決においても「政府カ決定スヘキ法人ノ所得ハ一事業年度ヲ通シ総テノ収入支出及ヒ価格ノ増減ヲ加除シタル計算金額ナラサルヘカラス」(『行政裁判所判決録』第一八輯四八五頁)とされていた。これらは損益計算の方式をとりながら、資産の評価に関する商法の規定の考え方を取り入れたものと解釈できる¹³⁾。

さらに行政裁判所評定官であった関口(1911, 74)は、「損益ハ畢竟會社財産ノ増減ヲ云フモノナルカ故ニ、本法ニ於テモ亦此ノ意義ニ解スルヲ相當トス、從テ法人ノ所有ニ係ル資産ノ價額ノ其ノ事業年度内ニ於ケル増價額及其ノ事業年度内ニ於テ法人ニ歸屬セシ權利ノ價額ヲ益金トシ、法人ノ所有ニ係ル資産ノ價額ノ其ノ事業年度内ニ於ケル減損額及其ノ事業年度内ニ於テ其ノ性質上利益ノ有無ニ係ハラス負擔セル支拂フヘキ義務額ヲ以テ損金トス」(下線は筆者による。以下の引用文についても同様。)とする。また、大正に入ると大蔵属であった武本(1913, 93)は、「益金又は損金の性質に付ては税法中別に規定なしと雖、商法の規定に依れば損益は畢竟會社財産の増減を云ふものなるが故に、本法に於ても亦此の意味なりと解すべきものとす、故に其の事業年度に於ける總収入金、法人の所有せる資産價格の増加及其の事業年度内に於て法人に属せし權利の價額等は總て益金として計算すべきものにして其の営利の事業に属すると否と又一時の所得なると否とを問はざるなり、又法人の資産價格の減損額及其の事業年度内に於て其の性質上利益の有無に係はらず負擔せる支拂義務額を以て損金とすべきものとす。」とする。関口、武本によれば、損益は会社財産の増減を言うたされ、益金・損金の内容は二人ともほぼ同様に財産法的な発想が色濃い。この意味では、課税所得計算は商法の財産法に従っているようにも見える。

武本で注目すべきは「其の営利の事業に属すると否と又一時の所得なると否とを問はざるなり」とした部分である。この考え方は、それまでの所得概念である所得源泉説(制限的所得概念)を否定した純資産増加説(包括的所得概念)の考え方に非常に近い¹⁴⁾。「純資産増加説」の始祖であるシャントツ(Schanz, G. von)が論文「所得概念と所得税法」¹⁵⁾を著したのが明治29(1896)年であり、この理論をさらに展開したのが大正10(1921)年のヘイグ(Haig, R. M.)¹⁶⁾であり、昭和13(1938)年のサイモンズ(Simons, H. C.)¹⁷⁾であったことからすると、ほぼ同じ時期にこの「純資産増加説」と同じ考え方を武本はしていたと思われる。

大正2(1913)年以降は「所得ノ明細書」を添付するようになったが(所7)、この明細書の書き方について武本(1919, 210-213)は、損益計算書の表中において収入の部を「總益金ノ部」、支出の部を「損金(ママ)ノ部」として、その差額を「差引当期純益金」とし、そこから一定の非課税金額を控除した後の金額を「差引所得金」としている。当時の損益計算書には単純に収入の部と支出の部しかなく、現在のような区分表示はなされていない。武本はこのように、総益金・総損金について概念上は財産法的であるが、実際の計算においては損益利益計算により所得を算出していることが窺われる。

その後、東京税務監督局事務官であった中村(1920, 61)は「益金損金の意義」について

の説明を次のようにしていた。「益金とは正味資産の絶対的増加を來たすべき取引原因を謂ひ、損金とは正味資産の絶対的減少を來たすべき取引原因を謂ふ。而して益金又は損金と稱するは事實上増減する金銭又は金銭債権を有する財産其のものを指すが如しと雖も、事實上増減する金銭又は金銭債権を有する財産は、資産又は負債に外ならずして、損金又は益金にあらざるなり。即ち、會計學的言辭を以てすれば、益金とは、収益的收入にして損金とは収益的支出なりと稱するを得べし。詳言すれば價值なきモノ又は價值少きモノを與へて價值あるモノ又は價值多きモノを受取るとき其の正味資産の絶対的増加を生ずる取引原因を稱して益金または利益と謂ひ、價值あるモノ又は價值多きモノを與へて、價值なきモノ又は價值少きモノを受取るとき、其の正味資産の絶対的減少を生ずる取引原因を稱して損金または損失と謂ふものなり。」(ルビはママ。)として、益金を会計学的な収益的收入、損金を収益的支出として損益的に捉えるようになったことがわかる。中村の解釈の重要な点は、益金・損金を結果たる財産の増減ではなく、その原因である取引に着目している点である。財産法利益計算は財産の増減という結果だけを捉えて利益を把握するものであるが、損益利益計算はその原因たる取引に着目して利益を把握するものであるからである。

同時期の二宮(1920, 41)は、端的に益金・損金の意義を「會計學の解釋を基礎として税法上總益金及び總損金の意義を確定し持つて所得の算定に多くの疑義誤解なからしむることは極めて必要なことと信ずる。」としている。

また、税務監督局事務官であった薄田・柴田(1925, 61)では、「法人ノ所得ハ各事業年度ノ總益金ヨリ總損金ヲ控除シタル金額ナリ(法四)故ニ總益金及總損金ハ所得計算ノ根基トス、總益金トハ益金ノ總計ナリ、而シテ會社ニ於テ益金トハ資本ノ拂込以外ニ所テ(原文ママ)純資産ノ増加スヘキ原因トナルヘキ一切ノ事實ヲ指スモノトス、資本ノ拂込ヲ除外スルハ資本ハ營業ノ元本ニシテ益金又ハ損金トハ畢竟此ノ元本ニ對スル純資産額ノ増減ニ外ナラス、故ニ資本ハ損益ノ問題外ナリト云フ義ナリ 純資産ノ増加ノ原因ハ資産(積極財産)ノ増加若ハ債務(消極財産)ノ減少ナリ、故ニ個々ノ取引ニ於テ取得シタル資産又ハ消滅シタル債務ノ額カ取得シタル債務又ハ消滅シタル資産ノ額ヲ超過スル場合ノ差額即益金ナリ、一切ノ事實ヲ指ストハ苟クモ純資産増加ノ原因タルヘキモノハ如何ナル種類ノ取引ト雖モ之ヲ除外スヘカラサルノ意ナリ 總損金トハ損金ノ總計ナリ、損金トハ純資産減少ノ原因トナルヘキ一切ノ事實ヲ指スモノトス個々ノ取引ニ於テ消滅シタル資産又ハ取得シタル債務ノ額カ取得シタル資産又ハ消滅タル債務ノ額ヲ超過スル場合ノ差額ナリ、會計學ニ於テ収益的收入ト稱スルハ即益金ニシテ収益的支出ト云フハ損金ナリ」として、原因に着目して益金・損金の概念を規定し、会計学上の収益的收入・収益的支出に対応するとして、損益計算による利益計算を示している。

これらの文献からすると、大正初期までは商法の財産法利益計算の影響を受けていたように思われるが、武本がいうようにほかに規定がないからという消極的な理由に過ぎなかった。

その後前述した雑誌『會計』が発刊されて会計学者と税務職員が活発に議論を交換するという経緯を通じて、課税所得計算の中にも損益法的思考が徐々に浸透し普及していったように思われる（この点についてはさらに次項で分析する）。つまり形式上は財産法の考え方に近い考え方、即ち所得を純資産の増減と捉えるが、実質的にはその増減を損益利益計算によって算出しようとしたのだと思われる。これは現在の会計学でも同じであり、損益法利益計算により損益が求められ（正確には総合損益勘定で損益が求められる）、貸借対照表利益は純資産の増減という側面から利益を表し、損益計算書利益は損益という観点から利益を表しているに過ぎない。これは複式簿記に基づく損益法利益計算を採用する以上は当然の帰結であろう¹⁸⁾。したがって、いわゆる日本での純資産増加説というのは損益法利益計算の下での貸借対照表利益（これは結局は損益法による利益である）としての表現に他ならないのではなかろうか。

このようないわゆる純資産増加説は、後の通達（昭和25年法人税取扱通達第二章第一の51項、52項）で定義されたのとはほぼ同じであった。これは昭和2年主秘第1号通牒の「総益金」について次のような記述にも現れている（下線は筆者による）。

「二五 法人ノ総益金トハ資本ノ拂込以外ニ於テ純資産増加ノ原因トナルヘキ一切ノ事実ヲ指スモノナルヲ以テ会社カ額面以上ノ価格ヲ以テ株式ヲ募集シタル場合ノ額面超過額及株式ノ消却又ハ切下等ノ場合ニ於ケル計算上ノ差益ト雖之ヲ益金ニ計算スヘキモノトス」また、「法人ノ資産ノ評価による増減差額ハコレヲ総益金マタハ総損金中ニ算入スルモノトス」

そしてこの解釈は昭和25年法人税取扱通達第二章第一の51項、52項にも受け継がれた（下線は筆者による）。

五十一「総益金とは、法令により別段の定めあるものの外資本の払込以外において純資産の増加の原因となるべき一切の事実をいう。」
五十二「総損金とは、法令により別段の定めあるものの外資本の払戻又は利益の処分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。」

これらの通達を根拠に、当時の課税所得計算については、財産法を採用していたとする考え方¹⁹⁾もある。しかし、それは必ずしも妥当ではない。この通達は、あくまで所得概念についての損益利益計算の結果としての貸借対照表利益を、総益金、総損金をもって定義したものであり²⁰⁾、所得算定方式が財産法によるというものではない。前述したように所得概念において貸借対照表利益をとりながら、所得算定方式について損益計算方式を採ることは矛盾することではないからである。例えば、渡辺（1959, 519）は、この旧通達について、「収益・費用を純資産（純財産）の増減にかかわらしめて理解せしめるかかる定義の仕方はしばしば税法が財産法による損益計算を前提としているものであるかのような印象を与える。しかし、

かかる定義は総益金は純財産の増加をもたらす原因であり、総損金は純財産の減少をもたらすものであるとの関連を明らかにしているのみであって、これをもって税法が財産法に立脚する損益計算を予定しているものであるとはいえない。」とする。また、武田（1999, 109）も、「規定上、総益金や総損金についての意義については、特段の規定がおかれていない。現行法では、益金の額や損金の額に算入すべき金額についての定めを設けて、個別項目から概念内容を明確にする行き方をとっているが、当時はそのような規定すら存在せず、解釈法上、総益金とは、法令により別段の定めのあるもののほか、資本の払込み以外において純資産の増加の原因となるべき一切の事実をいい、また、総損金とは、法令により別段の定めのあるもののほか、資本の払戻しまたは利益の処分以外において純資産の減少の原因となるべき一切の事実をいうものと解されていたにすぎなかった。つまり、『総益金－総損金＝課税所得』という損益法の算式によることを法文で明記し、その実体において、総益金や総損金の内容を財産法的側面から規定するという行き方がとられたのである。」としている。つまり課税所得計算は損益計算によりながら、総益金・総損金の概念については、財産法的側面（純資産増加説）を採用していることを意味するにすぎないと考えられるのである²¹⁾。

5. 法人課税所得計算と期間損益計算について

形式的な計算方式の解釈のみでは課税所得計算が財産法に依るのか損益利益計算によるのか未だ不明確であるため、つぎに課税所得計算の実態について検証する。財産法に依る利益計算と損益法による利益計算の大きな違いは、期間損益計算を認めるか否かの違いに存する。つまり財産法計算体系である商法では期末の在り高によって利益を計算するため、期間損益計算は無視される。一方で当時の先進的企業においては既に複式簿記に依る損益法が取り入れられていたが（糸田（2022, 29 以下））、損益法では期間損益計算が重視されている。そこで、当時の所得税法がこの期間損益について、どのような立場をとっていたかについて分析する。

5.1 有形固定資産の減価償却費

減価償却とは、資産の取得原価を一定の方法により各事業年度に配分することである（企業会計原則第三・五参照）。これは期間損益を重視する損益法利益計算の考え方であり財産法利益計算では採りえない考え方である。特に財産法にあっては期末財産の評価が問題となるので期末ごとの時価評価が原則となる。

糸田（2022, 32-34）によると、先進的企業は減価償却を取り入れていたのに対して大蔵省も行政裁判所も当初はこれを否認していたが、その後日本郵船らに依る行政裁判によって船舶の減価償却が認められた。ただし、これは時価が不明という消極的な理由であり、いわ

ば時価評価の範囲で減価償却を認めたに過ぎないものであった。しかしその後大蔵省は減価償却の必要性を認め何度か減価償却を認める改正案を国会に提出していたが否決され立法化されなかったために、大正 7（1918）年に通牒という内規として減価償却を認めることとされた。

その理由として中村（1920, 154）は、「固定資産の評価の標準は原価を基礎とす。固定資産所有の目的は之を賣却して收利せむとするには非ずして、其の物理的效用を利用し以て收益産出の固定機關たらしめむとするに在るを以て、之等固定資産が其の物質的效用を發揮する間は、營業上より觀たる其の主觀的價值は何時にても相同じく其市場相場の騰落の如きは全然之を考慮するの必要なしと謂ざるべからず。故に固定資産がその效用を發揮する間の評價額は當初の評價額を變更するの必要なく永久に最初投入せる原價額を以て評價するを相當とす。然れども如何なる固定資産と雖、（土地はこの限りに非ず）その效用を發揮する年數には限りあるべく總ては廢滅に歸すべきを以て、固定資産中に包藏する效用の量は年々の使用により消費すと謂はざる可らざるが故に、年々の使用による效用の消費量に相當する原價額に對しては相當償却の方法を講ずべきこと勿論なり。」とする。つまり売買目的ではない固定資産にとって時価は意味がないことであるが、その効用が日々減価するのでそれは反映されなければならないということである。さらに雑誌『會計』において、端的に中村（1921, 116）は「詰り減價償却といふのは簡単に申しますと、一種の固定資産の使用料、賃借して居った使用料を佛ふのと違はぬだろうと思ひます。詰り事業年度の製品の『コスト』に割當てて行くべき使用料に外なりませぬから、其の額の計算に當りては矢張り其期間といふ事が問題にならなければならぬ」として、費用収益対応という期間損益を意識した表現をしている。商法が減価償却を認めたのは前述の通り昭和 37（1962）年になってからである。

したがって、商法が減価償却を認めるかなり以前から、商法の規定に反して税法では減価償却を認めていたのであった。

5.2 繰延資産

繰延資産は、対応原則に基づき、当期の支出額を将来の収益に対応させて適切な期間利益を算定する目的で計上される資産項目である（桜井 2022, 207）。繰延資産は現金価値を有しないため財産法上は評価されず、専ら期間損益計算の要請に基づくものである。

5.2.1 創業費

このうち創業費については、法人課税創設期からすでに主税局通牒（明治三十二年十月二日）において認められていたが、商法が創業費の繰延資産性を認めたのは昭和 13（1938）年になってからである（糸田 2022, 33）。創業費について中村（1920, 120）は、「創業費の實質は損金なりと雖其の支出は會社營業の全期間の爲にするものと稱し得べきを以て、創業費の損金たるべき所屬年度は必ずしも其の現實支出の年度に限らず之を會社の全營業期間とな

さざる可らず。換言すれば全營業期間の各年度に比例的に分擔せしむべき實質を有する損金にして、其の支出は恰も後年度の損金を立替前拂せるに等しきを以て之と資産として整理するの理由あるものなり。」としている。この中村の理由からは期間損益を重視していることが窺える。

また、主税局の片岡（1935, 560）は創業費について、「一般通説と認むべき説は、創立費は會社設立の爲に要したる基礎費用にして會社の存續中全期間の負擔すべき前拂經費なるも、其の實質無形資産に屬するが故に可及的速やかに三年乃至五年を限度として分割償却を爲し、配當平均政策に支障なからしむるを以て適當と爲すべしと云ふに一致してゐる。此の故に税務會計に於いては、創立費を繰延整理するや否及爾後幾年間に於て如何なる標準に基き之を償却するやは、全く會社の任意に委ね、創立年度に於て直ちに全額を損金に計上するも、乃至は繰延資産として如何なる不均一なる償却方法を採用も、總て此等の整理を認容することになつてゐる。」として、期間配分に理解を示しながらも会社の任意に任せている。

5. 2. 2 建設利息

また建設利息は、商法においても明治 32（1899）年創設時からその計上が認められている（商 196²²⁾）（ただし会社法制定時に削除された）。建設利息とは鉄道会社などが開業後利益がなくても金銭の分配をすることを認めることであるが、当時の商法学者である松本（1919, 37）は、この性質を「資本ノ一部ノ拂戻ニシテ」としている。しかし税法上は資本の払戻しとは見ずに、建設利息の支払いを損金と認めていたが²³⁾、中村（1920, 118）は「理論上は之を創業費と等しく數年度若しくは數十年度に割當て消却するを相當と認むる」としている。同様に薄田・柴田（1925, 85）に於ても「會社ハ創業費ト同一理由ノ下ニ費用ノ前佛即繰延資産ト爲シ利息配當年度ノミノ損金ニ計算セサルモノアリ、又ハ…何レニスルモ之ヲ否認スヘキ根據ナキヲ以テ會社計算ヲ其ノ儘認ムルヲ相當トス」として創業費と同じく繰延処理を認めている。商法上は期間損益によるものとはされていないが、課税庁側は期間損益により繰延処理を認めていたと解される。

5. 2. 3 社債発行差金

社債発行差金とは、「社債の額面金額と発行価額の差」（桜井 2022, 208）をいうが、大蔵省主税局の藤沢（1925, 55-56）によると、当期の損益とされ繰延資産とはされていないかった。

しかし、同じく大蔵省主税局の片岡（1935, 563）では、「社債割引發行に於ける較差金は、手形割引料と同様、利子前拂の性質を有し、償還期迄の全期間に於て、各事業年度に於ける経過日数の割合に依り同率の負擔を爲すべきである。従つて之が會計整理は社債發行當初に於て額面と発行価額との差額を繰延資産に計上し置き、會計に於ても右の繰延整理を認むるは勿論、爾後の各事業年度に割當たる償却計上額も亦経過日數按分額を超過せざる限り之を認容する。」として繰延資産計上を認めている。ここでの理由も期間損益を重視したものあ

る。

5.2.4 その他の繰延資産

その他の繰延資産については、当時の文献では特に触れられているものは見られなかったが、中村（1920, 116）の次の記述からすると、認められる余地はあったように解される。「故に事業年度に屬せしむべからざる損益は、税務署は常にそれを否認して行く、利益でも損金でも其通り、事業年度中心主義、随つて會計上の繰上、繰延資産負債の關係、是は余程重大であるのであります。詰り取引の實質は損益取引であっても、其の事業年度に屬せざるものは其の事等年度の損益と看ない」。

また、片岡（1935, 557）は、「法人の各事業年度に於ける損金は假令之を繰延資産として整理したる場合に於ても、其の整理を認めず、當該事業年度の損金と認め、之を形式上資産の名義を附したる繰越欠損金なりと認めるのが原則である。」としたうえで、「然し乍らこれも程度問題にして、其の趣旨たるや單に損益金の所屬年度を紊ることに依つて生ずることあるべき課税上の弊害を排除せんとするにあが故に、斯る弊害なしと認めらるる事項に付いては、多くの例外と認むべきである。即ち現在に於ては損金繰延資産として整理した場合と雖も其の間逋脱の意思なく且つ之を認容するも著しき弊害なしと認めらるゝ場合に限り、例外として法人の計算を是認することとなつてゐる。」として当時の課税庁が柔軟な対応を示していたことが窺える。この記述は昭和 10（1935）年であり、商法が繰延資産を広げる昭和 13（1958）以前であることも注目される。

5.3 見越繰延

見越繰延とは、継続的役務提供契約において、時間の経過基準に基づいて費用・収益を計上することをいい、期間損益に計算に基づいた発生原則の現れである。発生原則とは、「すべての費用及び収益は、……その発生した期間に正しく割当てられるように処理しなければならない」（企業会計原則第二・一・A）であり、この費用・収益に対応した勘定が未収収益・未払費用・前受収益・前払費用という経過勘定である（桜井 2022, 76）。

この点について中村（1920, 69）では、「例へば、銀行が手形割引に依り受取る割引料の實質は利金にして、某の取引の発生は取引をなしたる事業年度なり。然れども割引料は利子と同じく期間の経過に應じ生ずるものなるを以て、該割引料中手形の期限が翌事業年度に互る場合に於ては、翌事業年所屬の期間相當する割引料は翌事業年度の利益にして、割引をなしたる事業年度の利益と認むべきにあらず。恰も翌事業年度の利益たる割引料を預かりたると同様のものなり。故に手形割引となしたる事業年度の損益計算に當りては、割引料總額より期限未経過分を除外したるものを以て、利益たる割引料となし、期限未経過割引料は之を期限の到來したる事業年度の利益たる割引料として計算すべものとす。」としている。つまり未経過分の割引料は前受収益とせよということである。事業年度を中心に考える中村の考

え方からすれば、見越繰延も当然認められることになる。

また、片岡（1938, 151-152）は、「總普通所得計算は『各事業年度毎』にこれを爲すを原則とするが故に時の経過に依り發生する損金、即ち利子、賃貸料、保険料等の支拂額は、當該事業年度に屬する期間に對する部分に限り之を損金と認むべきである。然れば年額を前拂したる場合に於ける半期決算に在りては普通未経過勘定を以て繰延整理すべきであるが、若し之を爲さざるときは稅務會計に於ては原則として、進んで右の整理を爲して未経過部分を否認する。但し、不變の慣行として、継続的に未経過勘定を繰り越さずして整理する場合は、其の間大なる負擔の變動を生ぜざる限り強いて之を否認しない。」として費用の繰延べを認めている。収入の繰延べについても、片岡（1938, 152）は「利子賃貸料その他定期金収入にして、時の経過に依り収入すべき権利の發生する場合に於て、前受金を収入したるときは、未経過勘定の要あること繰延資産の場合と同様であり、稅務取扱上何等容喙すべき限りでない。」として繰延べを認めている。

5.4 引当金

引当金とは、「将来の特定の費用又は損失であつて、その發生が当期以前の事象に起因し、發生の可能性が高く、かつ、その金額を合理的に見積ることができる場合には、当期の負担に屬する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ、当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。」（企業會計原則注釈 18）をいう。この点に関しては商法・稅法とも否定的で商法が引当金を認めたのが昭和 37（1962）年であり、稅法が引当金を認めたのは昭和 25（1950）年である。つまり商法は損益法に移行した年度に引当金を認めたが、稅法はそれ以前に引当金を認めているが当初は認めていなかった。つまり当時の會計実務上は積立金もしくは準備金の名目で計上されていたが、稅務上はすべて益金とされている。当時の文献もそのほとんどが益金としており、この点についての異論は見当たらない。

そして大正 9（1920）年の所得稅改正の際に、「本法ニ於テ積立金ト稱スルハ積立金其ノ他名義ノ如何タルを問ハス法人ノ所得中其ノ留保シタルモノヲ謂フ」が規定され、積立金等はすべて益金であることが明らかにされた。したがって、積立金等として計上されていた貸倒引当金、退職給与引当金等はすべて利益留保とみなされていた²⁴⁾。

ただ、この積立金・準備金がすべて利益留保という考え方は、ややもすると減価償却費を直接法なら損金として認めるが、間接法であれば損金として認めないという矛盾した結果を招く結果にもなっていた。これは、貸方に計上される引当金（当時は積立金又は準備金）は凡て利益留保である積立金であるという行き過ぎた考え方である。

この点について中村（1920, 132）は、減価償却引当金（積立金）を他の積立金と異なるものであることは認識しつつも、「資産の減耗に對する積立金は其の實質法人の活動費を増

大するに非ずして結局資産の減耗額と相殺せらるべきものなるが故に積立金の實質を有せず、当該年度の損金に計算する償却金等と毫も選ぶ所なきを以て税法上の積立金に非ずとなすものあらむも、資産の減價は觀念上相對的に之を計算し得るに止り其の絶対數を計算すること不可能なるを以て、減價補填積立金中其の幾何が当該年度に於ける絶対減價の補填に相當し幾何か將來の減價に對する補填準備（所得中の留保）に相當するや之を計算すること不可能なると、法人が其の絶対減價を認めたときは將來に於て現實に償却するの機會を有すとの理由に基づき、積立金を減少して現實償却するに至る迄は其の全額を所得の留保と見做ものなり。」として、最終的には損金としては認めていない。

ただ片岡（1935, 163）は、「税法上損金と認むべき減價償却金は、固定資産の使用及び時間の経過に伴ふ物理的並に經濟的効用價值の減耗額を測定して、資産價額より控除する金額である。而して其の償却額の會計整理の形式が損益計算書の損金に計上したると利益處分に項目を以てしたるとを問はず、其の性質が資産價額を減額整理するものなる限り稅務取扱に於ては等しく当該事業年度に屬す損金なりと計算する。但し利益處分項目を以てしたるものに就ては、翌期首於ける決算仕譯又は繰越記入に當りて、当該資産科目を減額整理することを條件として認容するのであって、若し翌期に至り資産科目の減額を爲さず負債科目に計上し、所謂間接表示を爲したる場合於ては利益の留保として否認する。」として、条件付きで間接法を認めている。

いずれにせよ、ここまでの期間損益は、税法上は認めていなかったことになる。

6. 法人課税所得計算と商法・会計

商法は昭和 37（1962）年になるまでは創設当初から一貫して財産法利益計算を採用していた。財産法利益計算は期末における会社財産の在り高を財産目録で確定し、期首期末の貸借対照表の差額によって利益を確定するものである。一方会計学上は、すでに複式簿記に依る損益法利益計算が行われていて、貸借対照表利益も総合損益勘定の結果という意味でしかなかった。またそこでは期間損益が重視されていたが、これは財産法利益計算では重視されていないものである。

そして、これまでの分析の結果、法人課税所得計算については、当初は商法の財産法利益計算を受け入れていたと思われるが、大正時代以降は期間損益計算を取り入れる方向にあったことが窺われる。これは、当初はあまり期間損益が問題となることは多くなかったことも原因であろう。つまり、明治期の法人は鉄道・船舶を除いて大規模な設備を持つことはなく、また、複式簿記を実際に行っていた法人も少なかったであろうからである。大正以降は法人も増え、その規模も拡大してきた一方で、会計学も発展してきたため税法も期間損益を無視できなくなっていくたのではないと思われる。法人課税創設期の明治ではまだ複式簿記の

導入期でしかなかったが、大正 6（1917）年に日本会計学会が設立され同会発行の『會計』誌上で会計学者と課税庁職員が意見を交わしていたことが却って税法の解釈にも影響を与えたであろうことが窺える。当時東京税務監督局事務官であった中村継男や国税庁職員の片岡政一らの著作における記述から明らかなように「事業年度」を中心として所得を捉えるという方針からすると、税法が期間損益を重視することは当然の流れではなかったのではないか。むしろ債権者保護の観点から期末財産の確定を重視する商法（財産法）よりも、継続企業を前提とする期間損益の考え方を採る複式簿記を前提とした会計（損益法）の考え方により近いのではなかろうか。

しかし、税法が会計ほど幅広く期間損益を認めていなかったことは、繰延資産や引当金の扱いを見てもわかる。それはやはり所得の確実性という意味で不安があったからではないだろうか。会計上の利益とは異なり、課税所得は最終的には徴税という手続きを取らなくてはならない。そうであれば現実には所得に対応する現実の財産の存在が必要であるからである。その事業年度の所得としては事業年度単位の期間損益が望ましいが、完全にそれを認めるのは難しいというジレンマがそこには見えてくる。しかし財産法のように期末の財産だけで所得を決定していたとは思われない。

財産法上の利益概念と損益法の利益概念が本質的に異なるものであることからすれば、賦課課税時代において商法の財産法利益計算に依存していたと言い難いと考えられる。

7. おわりに

損益法利益計算は損益計算書によって利益計算されるのではなく、複式簿記による会計帳簿の決算手続きに於いて総合損益勘定に損益勘定が集計されることによって確定される。損益計算書と貸借対照表は総合損益勘定と残高勘定から誘導的に作成されるに過ぎない。したがって、損益計算書利益と貸借対照表利益は一致するのが原則である。これに対して財産法利益計算は棚卸により財産目録と貸借対照表を作成してから確定される。したがって損益法利益計算と財産法利益計算は全く異なるものである。

ところで、損益法利益計算では損益面の損益計算書利益と財産面の貸借対照表利益の両面を複式簿記という技術を使って同時に表すことができるため、ここに財産法利益計算との混乱が生じる。つまり損益法利益計算における貸借対照表利益として財産の増減を表現すると、これを財産法利益計算と解する誤解である。損益法利益計算における貸借対照表利益は財産の増減として利益を表したものになるが、これは前述した山下が述べていたように、そこにおける財産と財産法利益計算における財産とは全く異なる概念である。

これらのことを踏まえて、当時の通牒や課税庁側の職員の著作物を読み込むと、課税所得計算において財産法では採用しえない期間損益を取り入れようとしていることや、損益面と

財産面の両面から所得を把握しようとしていることからすると、課税所得計算における所得概念は、かなり会計学上の損益法利益計算における利益概念に近接しており、財産法上の利益概念とはかなり異なるものであったと思われる。そうであるならば、やはり課税所得計算が財産法利益計算に依存しているというのは無理があるように思われる。

注

- 1) 中村（1992，45）も同様に、「これは課税資料の提出期限の基準日の定めることに意義があり，確定決算基準までを定めたものとは言い難い。」とする。
- 2) 所9の規定は「第一種ノ所得金額ハ第七條ノ申告ニ依リ，申告ナキトキ又ハ申告ヲ不相當ト認ムルトキハ政府ノ調査ニ依リ政府之ヲ決定シ」とある。
- 3) 従来は，課税法人から受け取る配当金は非課税とされ（旧5条7号），法人も個人も所得を構成しなかったが，改正により同条項は削除され法人も個人も課税されることとなった。
- 4) 所3では，①超過所得，②留保所得，③配当所得，④清算所得，⑤外国法人に分類している。
- 5) この点についての詳細は，高寺（1964a，145-165）および（同1964b，451-472）参照。
- 6) ただし，松波自身は時価以下主義（低価主義）に対しては真実に反するというため反対である（松波1923，516）。
- 7) 1904（明治37）年の日露戦争後の恐慌により，未実現利益である評価益を計上することを避けるため「時価以下主義」が明治44年商法に導入されたとも考えられている（松尾（1996，131））。
- 8) 田中（1939，614）は「普通の營業費とその性質に於て異るところなく…特別の規定がなければ特に資産の部に記載せらるべき理由がない」として資産計上に反対する。
- 9) 友岡（2018，10-23）に詳しい。
- 10) この点については糸田（2022，26）参照。
- 11) ただし，現在では包括利益の関係で直ちに一致するとはいえない（桜井（2022，45））。
- 12) 財産法と損益法の類型的考察に就いては武田（1963，81-93）参照。
- 13) 以上については，糸田（2022，28）参照。
- 14) 高寺（1963，39）は，武本の「會社財産の増減」という部分を捉えて，純財産増加説的解釈とされる。同様に，星田（2013，36）も，武本は「権利確定主義に依拠しつつ，その課税所得概念は，純資産増加説に基づくものであった。」とする。ただし，田中（1952，17頁以下）は，多くの学説が「純資産」という用語を捉えてシャンツの純資産増加説だということを批判し，当時のドイツ所得税法は法人所得についてシャンツ以前から商事貸借対照表上の益金をそのまま課税所得にしているに過ぎず，シャンツ説によるのではないとする。
- 15) Schanz, G. 1896. Der Einkommensbegriff und die Einkommensteuergesetze, *Finanzarchiv* 13.
- 16) Haig, R.M. 1921. The Federal Income Tax, New York. *Columbia University Press*.
- 17) Simons, H.C. 1938. Personal Income Taxation, Chicago. *University of Chicago Press*.
- 18) 桜井（2022，44-45）によれば，「まず損益法は，次式（収入から費用を控除する式；糸田注）のように，資本を増加させる原因となる収益から，資本の減少をもたらす費用を控除する形で利益を算定する方法である。…1期間の利益額を，純財産の裏付けを伴って計算する方法は，財産法である。」としたうえで「したがって1期間の利益額を，その発生の源泉を明らかにするとともに，純財産の裏付けを伴った金額として算定するには，損益計算書に示された損益法のアプローチと，貸借

対照表を基礎とする財産法のアプローチの両方が必要になる。」としている。

- 19) 例えば、中里（1983, 1602）では、「我が国では、『益金』及び『損金』を純資産の増加ないし減少の原因となるべき一切の事実という概念を用いて定義していた旧法人税基本通達 51 及び 52 の存在のために、法人税法上は財産法原理も存在すると考えられてきたとする。
- 20) 品川（2008, 207）は、「これらの旧通達の各規定は、法人税法上の所得がいわゆる純資産増加説に依っていると一つの論拠とされていた。」としている。旧通達 51・52 が純資産増加説を表しているものとしてするのは、ほかに、星田（2013, 47）、木原（1994, 229）、高木（2005, 6）、山崎（1962, 312）参照。
- 21) 高木（2005, 6）も同様に、「わが国の課税所得の算定構造は、まず、総益金から総損金をマイナスすることによって課税所得を算定するという損益法思考からなっており、その構成要因たる総益金、総損金は、財産法的思考から、確定することになっていると解される。また、旧通達の文言からすると、その所得概念の基底にあるのは包括所得概念である。」としている。また、北野（1994, 66）は、「旧法の規定は簡単なものではあったが、その期間所得計算の構造は、明らかに損益法的思考に立つものであったといえることができる。」としながらも、旧通達 51・52 については、「これは、それぞれ益金および損金の性質を純資産の増減に関連して説明しているにすぎないのであって、税法が所得計算の方法として財産法的思考（論者のいわゆる純資産増加説）をとることを述べたものではない。」としているが、総益金・総損金の概念を純資産増加説で説明しながら、所得計算方式が損益法を採用することは矛盾するものではないであろうと思われる。
- 22) 「會社ノ目的タル事業ノ性質ニ依リ第百四十一條第一項ノ規定ニ從ヒ本店ノ所在地ニ於テ登記ヲ為シタル後二年以上開業ヲ為スコト能ハサルモノト認ムルキハ會社ハ定款ヲ以テ開業ヲ為スニ至ルマテ一定ノ利息ヲ株主ニ配當スヘキコトヲ定ルコトヲ得。」（商 196（1）本文）。
- 23) 明治 42 年 2 月 6 日に名古屋局からの建設利息の損金性の確認（「本來該利息ノ配當ハ定款ノ規定ニ依リ利益ノ有無に關セズ之ヲ支拂フヘキノ義務ヲ有スルモノナルヲ以テ該利息ニ充當シタル分ハ總テ之ヲ損金ト看做シ」）についての照会（直四〇〇號ノ一）に対して、主税局は同年 2 月 24 日の回答（往二一〇一號）に於てその損金性を認めている（武本（1913, 106））。
- 24) たとえば、積立金準備金一般については中村（1920, 125）、貸倒償却準備金については藤沢（1925, 56）、退職給与基金については片岡（1935, 166）、貸倒準備金については片岡（1935, 547）など参照。

参考文献

【書籍】

- 片岡政一. 1935. 『税務會計原理 第一』文精社, 昭和 10.
- 片岡政一. 1938. 『税法上の損益』第一書房, 昭和 13.
- 北野弘久. 1994. 『現代企業税法論』岩波書店, 平成 6.
- 桜井久勝. 2022. 『財務会計講義 23 版』中央経済社, 令和 4.
- 司法省民事局. 1937. 『商法中改正法律案理由書 総則会社』清水書店, 昭和 12.
- 薄田岩宝. 柴田辰平. 1925. 『第一種第二種所得税法講義』広島財務協会, 大正 14.
- 関口健一郎. 1911. 『現行所得税法要義』巖松堂, 明 44.
- 武本宗重郎. 1913. 『改正所得税法釈義』同文館, 大正 2.
- 武本宗重郎. 1919. 『実務参考所得税法詳解』帝国税務調査会, 大正 8.

- 田中耕太郎. 1939.『改正会社法概論』岩波書店, 昭和 14.
- 田中誠二. 1940.『改正商法要義』松華堂, 昭 15.
- 中村継男. 1920.『改正法人所得税法詳解』東京税務二課会, 大正 9.
- 中村継男. 1921.「所得税の計算に就て」會計 9 (1) 97-120, 大正 10.
- 二宮丁三. 1920.『改正所得税計算法』経済社, 大正 9.
- 藤沢弘. 1925.『最新所得税法義解』日本租税学会, 大正 14.
- 松波仁一郎. 1923.『日本商法総則』有斐閣, 大正 12.
- 松本丞治. 1919.『会社法講義 9 版』巖松堂書店, 大正 8.
- 松本丞治. 1939.『改正商法大意』岩波書店, 昭 14.
- 若槻禮次郎. 1903.『現行租税法論』和仏法律学校, 明治 36.
- 【論文】**
- 糸田孝一. 2022.「法人課税創設期における所得課税計算の商法準拠性について」プロフェッショナル会計学研究年報 (15) : 23-42.
- 大村巍. 1977.「会計思考の発展と所得計算論争」税大論叢 11 : 1-50.
- 木原孜. 1994.「所得概念と課税標準－所得源泉説と純財産増加説」福岡大學商學論叢 39 (1・2) : 183-237.
- 品川芳宣. 2008.「法人税の課税所得の本質と企業利益の関係」『税務大学校論叢 40 周年記念論文集』: 201-235.
- 高木克己. 2005.「法人税法における益金の概念」駒大経営研究 37 (1・2) : 1-30.
- 高寺貞男. 1963.「明治三十二年所得税法と会社税務会計」經濟論叢 91 (1) : 19-42.
- 高寺貞男. 1964a.「明治 32 年商法と評価損益論争-1-」經濟論叢 94 (3) : 145-165.
- 高寺貞男. 1964b.「明治 32 年商法と評価損益論争-2-」經濟論叢 94 (6) : 451-472.
- 武田隆二. 1961.「財産法と損益法の類型的考察」国民經濟雑誌 103 (3) : 81-93.
- 田中勝次郎. 1952.「税法と企業会計原則との調整意見書に対する批判」税法学 20 : 7-19.
- 友岡賛. 2018.「会計学の発展と財務諸表準則の意義－日本会計通史・序説 (4)」三田商学研究 61 (4) : 10-23.
- 中里実. 1983.「企業課税における課税所得算定の法的構造-5 完-」法学協会雑誌 100 (9) : 1545-1623.
- 中村利雄. 1992.「我が国における確定決算基準について (上)」税研 8 (44) : 41-50.
- 星田幸太郎. 2013.「わが国法人税法における課税所得概念, 制度史の視点から評価損益を中心として」熊本学園商學論集 18 (1) : 25-61.
- 松尾俊彦. 1996.「明治期における商法会計制度論」社会情報学研究 (2) : 123-135.
- 山崎佳夫. 1962.「純財産増加説と権利確定主義」富大經濟論集 7 (3) : 308-321.
- 山下勝治. 1957.「貸借対照表上の利益」国民經濟雑誌 96 (1) : 1-18.