



HOKKAIDO UNIVERSITY

Title	引当金 (2)
Author(s)	藤原, 雄三; FUJIWARA, Yuzo
Citation	北大法学論集, 19(2), 165-209
Issue Date	1968-11-28
Doc URL	https://hdl.handle.net/2115/16105
Type	departmental bulletin paper
File Information	19(2)_p165-209.pdf



引 当 金 (II)

藤 原 雄 三

まえがき

I 会計学における引当金

II 税法における引当金

III 商法における引当金

IV 諸外国における引当金

A イギリス (以上前号)

B アメリカ

C ドイツ (以上本号)

B アメリカ

I

まづ会計学および会計原則において、引当金がいかに理解され、処理されてきたかについて考察する⁽¹⁾。

アメリカにおいては、一九一七年に連邦準備局 (Federal Reserve Board) が、銀行から融資を受ける際に、独立した会計士による監査を受けた計算書類を銀行に提出する義務を、会社に課するよう勧告して以来、この種の慣習が発達した。その後一九三三年ニューヨーク証券取引所は、すべての上場会社にたいして、上場申請のとき、およびその後毎事業年度毎に、独立した会計士による監査を受けた計算書類を、監査証明書とともに提出することを要請した。このニューヨーク証券取引所が採用した方針は、その後各地の取引所によつて受け継がれ、それが原因となつて、アメリカの会計制度および会計理論は新しい局面を開くことになつた。それと対応して一九三三年には証券法 (Securities Act) が、翌一九三四年には証券取引法 (Securities and Exchange Act) が制定されて、証券取引所の監督機関として、証券取引委員が設立された。それ以来、有価証券を発行するすべての会社ならびに証券取引所のすべての上場会社は、証券取引委員会への登録が要求された。

そこで証券発行会社および取引所上場会社は、証券法または証券取引法の規定にしたがい計算書類作成義務を負うことになつたが、その作成の内容、形式などに統一がなく、諸問題が発生した。このような事態を背景として、証券取引委員会は、計算書類を統一することによつて疑問点を解消しようとして、証券取引委員会会計通牒 (Accounting Release) を公表した。この連続会計通牒に刺激されて、会計学界および実務界においては、いろいろと論争が生じ、「一般に認められた会計原則」の内容を問題とするようになつた。「一般に認められた会計原則」とは何かについて、一九三二年はじめて会計士協会は、「会計五原則」なるものを掲げて、それを例示した。しかし、この「会計五原則」は、まだ体系的構成という点で不充分であり、その内容にも欠けている点が少くなかつた。会計原則が、はじ

めて体系的に構成され、豊かな内容が与えられたのは、一九三六年アメリカ会計学会より公表された「株式会社報告書にかんする会計原則試案」であつたが、その公表後、会計学会による改正や、会計学者による会計原則が続々と発表された。

アメリカ会計士協会の会計五原則の要点は次のようなものである。

第一原則 未実現利益は通常損益勘定に賦課しえない価額を、未実現利益に負担させる方法によつて、直接あるいは間接に、会社の損益勘定に貸方記入してはならない。——いわゆる実現主義の原則——

第二原則 資本剰余金 (Capital surplus) は、その源泉の如何を問わず、当該年度または将来の年度の損益勘定にたいして本来賦課すべき費用と相殺するために使用してはならない。——いわゆる資本剰余金の原則——

第三原則 親会社の子会社の支配権を取得したときに既に存在していた子会社の剰余金は、連結貸借対照表上に記載してはならない。——連結貸借対照表における利益剰余金記載の原則——

第四原則 保有せる自己株式はその記載が適正である限り、資産として計上することを事情によつては認めるが、これに対する配当金は会社の損益勘定に貸方記入 (利益として記載) してはならない。——自己株式にかんする原則——

第五原則 役員、従業員または関係会社にたいする受取手形または売掛金は別個の項目で計上し、受取手形勘定あるいは売掛金勘定のような一般的分類のもとに包括してはならない。——明瞭性の原則のうち、役員等内部利害関係者にたいする債権の記載方法にたいしての原則——

ii

アメリカにおける最初の会計原則の体系的把握は、一九三六年に公表されたアメリカ会計学会による「株式会社報告書にかんする会計原則試案 (A Tentative Statement of Accounting Principles affecting Corporate Reports, 1936)」であつた。この会計原則試案は (A) 原価と価値 (Cost and Values) (B) 利益の測定 (Measurement of Income) (C) 資本お

よび剰余金 (Capital and Surplus) に分けられている。

いわゆる評価性引当金たる減価償却引当金については「(A)原価と価値(これは1から7までの七項目と、そのあとがきより構成されている)」のうち、(1)および(3)(4)(5)項目において扱われている。すなわち、

- (1) ある与えられた時点において有形資産を会計士が評価することは「取得原価のどの部分が消費消耗もしくは喪失した効用を反映するために償却されるべきか」また「どの部分が次期以降の営業活動に対応するものとして繰延べられるべきか」を決定すること意味している。
- (2) 省 略。
- (3) 固定資産減価、消耗性資産減耗、その他、すべての原価減少または消滅分¹にたいしては、その価額が正確には判定困難であり、見積りによらざるをえない場合であっても、常に認識しなければならぬ。後略
- (4) これらの諸原則によって償却された原価は、再償却可能資産として繰戻されるべきではない。ただし、当該各期間にたいする修正損益計算書中に必要な修正記入が表示される場合は除く。
- (5) これらの諸原則の適用は広義に解し、減価減耗および陳腐化にたいする引当金による固定資産の償却のみならず、次期以降に配分される価額として棚卸および投資原価の引き下げ額を含ましめねばならぬ。

ここでは要するに、厳密な意味における原価主義が要求されているのであり、価格変動による会計年度中における任意の資産再評価を防止することを意図している。

「(B)利益の測定(これは8から13までの六項目より構成され、あとがきも附されている)」においては、損益計算書がとりあげられており、その(1)において「発生した営業上の原価および費用の構成額中、減価償却およびその他の資産消却額で(原価および費用に)見合う分を含めたものを損益計算書の営業的計算の区分において表示しなければならぬ」旨述べている。さらに(1)において「損益計算書の営業区分の次の区分において……臨時の利得、損失ならびに償却額……を記載せねばならぬ」旨明ら

かにしている。この利益計算においては包括主義の原則がとられており、当期業績のみならず、資本利得、資本損失、臨時損益および前期損益の記載をも要求している点に特色がある。しかし、当期営業成績の表示が重視されていることは、次の記述から明らかである。

「一連の会計期間にたいする損益計算書が、実務においてとられている方法すなわちある期間に巨額の引当金を設定し、それ以後の会計期間において、公表していない損失を引当金に賦課する方法によって混乱させられたり、あるいは意識的に損失を平均化してはならない。偶発的損失のために、あるいはその他の目的のために設定した剰余金は、その剰余金としての同一性を失わない。そして最終的には剰余金勘定に繰戻すべきである。このように偶発的な理由により発生する損失は、リザーブ (Reserve) に反映せしめべきではなく、その損失が発生した期間の損益計算書中に含めるべきである。」

ここではまだ、偶発性損失をリザーブに賦課していない。リザーブの概念内容は、当時詳細に吟味されていなかった。ここで、「引当金」と「利益留保額いわゆる任意積立金」との両者を意味していたと思われる。そしてこの試案の見解は、偶発性損失にたいする引当金の設定を認めない趣旨と理解されるが、このほかに、利益から設定された任意積立金を取崩して損失を填補する場合には、その損失を損益計算書に計上することを主張している。

さらに「(C)資本金および剰余金」(これは14から20までの七項
目と、あとがきから成る)中、第一七項目において引当金について次のように述べている。

払込剰余金 (paid in surplus) も、剰余性リザーブ (surplus reserve) も、ともに損失の填補に充当してはならない。すべての費用償却額、確認された損失、その他の資産価値の消耗は、損益勘定を通じて利益剰余金に賦課する手続をとらねばならない。

ここでは、「株主が会社に払込んだ資本」と、「株主との資本取引以外の源泉から生じた利益」「営業活動から生ず

た収益の結果として留保された額（利益処分により設定された準備金、積立金）とを明確に区別しようとしており、資本取引と損益取引の区分が意図されている。

右に述べたアメリカ会計学会の会計原則試案は、会計学理論に基づいていたため、当時の会計実務とはかなり相違する点があつた。その後、アメリカの会計実務と伝統にしたがう会計原則が、一九三八年に、サンダース、ハットフィールド、モアリーの三人により公表された。これはアメリカ会計士協会の委嘱により作成された報告書（*A statement of principles*, 以下S・H・M会計原則と表現する）で、わが国の企業会計原則のモデルとなつたが、ここでとられている分類は形式的ではあるが、明確性をもつており、会計原則を網羅的体系的に把握している点に特色がある。それは次のように構成されている。

- (1) 一般原則 資本と利益との区分の原則、正規の簿記の原則、剰余金の原則、継続性の原則、保守主義の原則。
- (2) 損益計算書原則 実現主義の原則、発生主義の原則、期間的費用配分の原則など。
- (3) 貸借対照表原則 貸借対照表明瞭性の原則、比較性の原則、評価の原則など。
- (4) 連結計算原則 親子会社の計算書類連結の原則。
- (5) 財務報告における意見の表明と脚注事項。
- (6) 会計原則の要約。

引当金にかんする事項を抜萃すると次のようになる。

固定資産 これは有形の生産設備、無形資産、投資など永久的に企業が所有する財産であるとされている。

設備資産は、生産の過程において消費され、生産物の価格を通じて投下価値が回収される点を指摘し、資産の本質を将来の収益にたいする繰延費用にすぎないとみ、動態論に立脚することを明らかにしている。そしてある期間の純利益は、設備資産勘定にたいして、減価償却、消耗性資産減耗、資産消却などの適当な賦課がなされた後でなければ決定しえない旨明らかにしてい

る。

無形資産についても償却を要求し、特許権著作権のごとく一定の有効期間をもつものは、その一定期間内に償却せねばならぬ旨定め、法律上の有効年数より経済上の耐用年数が短い場合には、経済上の耐用年数にしたがい短期間の償却が要求されている。営業権については、それが有償取得された場合にのみ、資産性が認められ、可能な限り早期に償却することを求め、毎期の利益に賦課すべきであるが、剰余金に賦課することも認められている。

右に述べた資産の償却について、さらにS・H・M会計原則は、次の諸点を明らかにしている。

- 1 減価償却の目的の設定および減価償却費の算定。ここでは、種々の見解の対立があることを指摘しながら、次の要件をみたすことを要求している。
 - (a) 減価償却費計上の目的は、まず営業費用額を各会計年度に配分することであり、次いで、投下資本を維持するためであること。
 - (b) 実際原価を填補すべきか、取替原価を填補すべきかについては争いがあるが、取替原価の見積は不確定であるから、減価償却算定の基礎としては望ましくないこと。
 - (c) 固定資産の耐用年数決定に当っては、物理的消耗のほか、機能的消耗を考慮すべきこと。
 - (d) 償却方法はいかなる方法を採用するにしても方法の明示と継続的適用が必要であること。
 - (e) 減価償却についての除去法の採用は、Replacement Method減価償却費の計上を不適當ならしめる結果となる。
- 2 減価償却費が当期の収益にたいする控除額であることは争いはない。しかし、損益計算書上の記載方法については次のいづれでもよい。
 - (a) 減価償却費を営業費の分類に含ませる方法。
 - (b) 売上高から営業費を控除した後に、減価償却費を別個の項目として明示させる方法。

このS・H・M会計原則がとる見解には疑問がある。減価償却費計上の目的を、営業費用の配分であり、投下資本維持であるときながら、取替原価の見積は不確定であるから、確実な取得原価を填補すべきであると主張しているこ

とは妥当でないと思う。一見、費用配分の原則および動態論をとるかの如き態度を示しながら、理論的根拠に基づいて原価主義を採用するのではなく、単に把握が確實であることを理由として、取得原価を基礎とした減価償却法を採用しているのは曖昧にすぎると思われる。この点は徹底した原価主義を主張するペートン (Paton) によつても鋭く追求されている。⁽²⁾

このほかに S・H・M 会計原則は、流動資産にたいする引当金について言及し「流動資産にたいする引当金は、その価額が見積額であるとしても、実質上、それからの控除項目であるから、資産の側に、直接控除する形式で記載すべきであるとし、負債の側に記載する場合には流動性をもつことを明瞭に表示すべきである」としている。いわゆる評価性引当金について、直接控除法を主張しているのであるが、負債性引当金はその本質が債務であることから負債の側に計上されるのは妥当性をもつであろうが、しかしいわゆる評価性引当金の表示方法として、直接控除法をとる方が当該資産の取得原価の期間費用としての配分という見地から妥当性をもつていると思う。

S・H・M 会計原則は、いわゆるリザーヴについては、引当金を意味する場合と積立金とを意味する場合とがあることから次の四種類に分類している。

- 1 資産額からの控除を意味する評価勘定としての性質をもつ引当金——減価償却引当金、貸倒引当金など——
- 2 未払費用の性質をもっているが、その価額が確定せず、見積によつて計上されているもの——納税引当金など——
- 3 剰余金の処分、または特定の目的のための留保を意味するもの——この種のものとは特別の目的のために剰余金の部に記載すべきであり、引当金と区別されるべきである。
- 4 偶発性損失引当金、そのほか、さまざまな性質をもつ引当金、たとえば棚卸資産の価格変動準備引当金、保証債務にたいする引当金など——偶発損失が発生した場合には、この種の引当金によつて填補する。それが発生しなかった場合には、剰余金の戻入となる。したがって、この種の引当金は損失が発生したときは利益に賦課するが、「剰余金の処分または特定の目的のために留保し

た積立金」と同じ性質をもっている。ここでとりあげられている引当金は、剰余金と債務との中間的性質を混合させているので、S・H・M会計原則は、貸借対照表上に剰余金と債務とが混同した引当金である旨、明確に表示すべきである旨主張している。

このS・H・M会計原則におけるリザーヴは、その概念内容を明確にするよりはむしろその多義性を曝露する結果となつてゐる。ここでは「資産の取得原価の費用配分としての評価性引当金」と「概括的な利益留保額」と「将来の特定債務ないし損失のための留保額」とが、ひとしく、リザーヴという用語の概念内容となつてゐることを明らかにしている。このようなりザーヴの概念内容の多義性は、さらに問題を残し、その後公表された諸会計原則においても困難な課題としてとりあげられてゐる。

S・H・M会計原則が公表されて数年後に、ペートン・リットルトンの共著「会社会計基準序説 (An Introduction to Corporate Accounting Standards)」が公刊された。この書は一九三六年にアメリカ会計学会が公表した「会計原則試案」を説明するとともに批判を加え、一九四一年に同学会より公表された会計原則の基礎理論を提供したのであるが、この書において、ペートンおよびリットルトンは「リザーヴ」に触れて、それが剰余金から明確に区別されるべきであると主張し、次のように述べてゐる。

すべての剰余金は特定の目的に限定されない。一般的な緩衝物または準備と考えられ、この点に関連して変つた名前を用いてもうるところはない。もし返済すべき債務が存するならば、その額を、もし必要ならば見積つて負債として計上すべきである。もしその偶発性が単なる可能性にすぎなければ、そしてとくに損失となりうる額が不確定ならば、剰余金を細分する脚注の方がもっと役に立ちそうだ。いづれにせよ、未来に起りうる損失にたいするリザーヴが剰余金の一部分としてその本性を不明確にする形で報告されるべきでない。

一九四一年アメリカ会計学会は、主としてペートンおよびリットルトンの見解に基づき、新たに改訂した会計原則

論 説
を発表した。これが同学会常任委員会による「会社計算書類の基礎をなす会計原則 (Accounting Principles underlying Corporate Financial Statements)」である。この改訂の目的は、序言の中で「統一的にして客観的な、一般に理解された会計原則に基礎をおき、企業の財政状態と営業成績とについての正当な意見をもつことを可能ならしめる計算書類を作成することを目的とする」と述べていることから明らかのように、計算書類の客観的解釈を困難ならしめている原因を取除くことであつた。この会計原則は、「基礎的仮定」「A原価(1)より(8)と註釈」「B収益(1)より(7)と註釈」「C利益(1)より(5)と註釈」「D資本(1)より(7)と註釈」によつて構成されている。

この会計原則の特色は、原価主義に徹底している点にあり「企業の生産諸要素およびその他の資産は、その取得日に現金または現金等価物を基準として、費用額または投資額によつて測定される」とし、原価の配分については、費用収益対応の原則をとつて「A原価」のうち(3)において「会計期間について、原価のうち『収益を産出するために吸収され、あるいは、そのほかに消滅した額』と『次期以降の営業活動のために合理的に割当てることができる』とみなして差支えない額」とを決定しなければならない」とし、さらに「減価償却資産、または消却資産の各資産の原価を、その資産が生産に役立ちうる全期間にわたつて、できる限り統一的に配分することが最低限度の要件である」として費用配分としての減価償却方法を採用すべき旨明らかになっている。このことは「C利益」においても明らかにされており、その(2)において「損益計算書の当期営業区分には実現収益および営業費用ならびに当該期間に対応した減価償却その他の資産償却を表示せねばならぬ」としている。

このいわゆる評価性引当金たる減価償却引当金とは別に、さらに「C利益」の(4)において「利益または剰余金の利用、あるいは、ある期間の費用の過大表示によつて、恣意的に引当金を設定し、それ以後に属する費用および損失を、このような引当金に賦課することにより利益額を歪曲したり、人為的に平均化すべきではない。偶発的損失またはこれに類似する目的のために積立てた利益剰余金は、利益剰余金としての性格を失っていない。このように予想された偶発的費用または損失は、リザーヴの減少として表示されるべきではなく、それが認識された期間の損益計算書に表示すべきである」旨述べられている。ここでは、リザーヴの概念に利益からの積立金と引当金との両方が含まれているのであるが、「リザーヴの減少として表示されるべきでなく、それが認識されたその期間の損益計算書に記載すべし」という趣旨は偶然に発生する損失を恣意的に過大に見積る危険性が高いことから、偶発損失のための引

当金の設定を否定しているとみるべきなのであろう。このことは「D資本」の(3)においてもとりあげられており、「偶発的損失にそなえて設けられたリザーヴは、利益剰余金の内訳を示すものであり、費用または損失の填補あるいは有形・無形資産の評価切下のために用いるべきではない」としており、偶発的損失の引当金の設定は否定されている。偶発損失は利益剰余金に賦課すべきことを主張していると思ふ。

この一九四一年に公表されたアメリカ会計学会の「会社計算書類の基礎をなす会計原則」は、「リザーヴ」の設定にはかなりの配慮を示しているが、その概念内容について「利益の留保額」と「引当金」との区別を、まだ明確に区分しておらず、引当金の概念内容は依然として曖昧のままに残されてしまったといえるようである。

ペートンおよびリットルトンの「会社社会計基準序説」の影響をうけて、従来会計原則(Accounting Principles)なる用語を使用してきたのを改めて、アメリカ会計学常任委員会は一九四八年に会計基準(Accounting Concepts and Standards underlying Corporate Financial Statement)を公表した。この「会計基準」は、序文、資産(まえがき)、利益(まえがき、収益(1)より)、債務および株主持分(債務(1)(2)、株主持分(1)(2))、計算書類(り(1)よ)によつて構成されている。

まず「資産」にたいする基準のまえがきで徹底した原価主義をとることを明らかにし、収益の項の(2)においては貸借対照表に報告すべく計上された原価の部分は、将来の期間に割当てられるべき価額であるとし、その(4)において、原価基準にしたがう以上、現存する資産の原価が費用に配分される際、隠蔽ないし不当な配分がおこなわれてはならぬ旨要求している。したがつて、当然にいわゆる評価性引当金たる減価償却引当金の設定を認めていると考えられる。また、費用の項目中(6)において、収益にたいする賦課によつてリザーヴを設定し、あるいは、これを増額することは費用の認識の場合以外には、利益の認識を遅らせることになり、計算書類の意義を毀損すると述べている。これは引当金が確定した利益を源泉とするものでなく、利益確定前に引当金額が計上されるべきである旨主張しているものと思われる。

引当金は、特に「計算書類」の(4)においてとりあげられている。

(14) 貸借対照表は、リザーヴの分類について特別の区分を設けるべきではない。それぞれのリザーヴは、

- (a) 利益処分による留保利益の項目として表示する。
- (b) リザーヴを資産または負債の評価勘定として表示する。
- (c) 負債として表示する。

右のそれぞれの場合に応じて、リザーヴの貸借対照表上の位置が定められるべきである。

右のリザーヴにかんする基準は、リザーヴの記載方法にかんするものであるが、利益留保たるリザーヴ、評価性リザーヴ、負債性リザーヴの三分類がなされている点に注目すべきである。しかし、これはあく迄も「報告の原則」なのであり、それぞれのリザーヴの概念内容を明らかにしているのではない。ここでもリザーヴの概念内容は明確性を欠いたままとり残されており、したがって引当金の概念もまた厳格に吟味されることなく依然として困難な問題として放置されていた。

その困難性のゆえに、リザーヴという用語の使用は廃止されるべきであるという見解が一九五〇年に公表された「補足意見書(Supplementary Statement)」において表明された。補足意見書第一号は「リザーヴと留保利益(Reserves and Retained Income)」と題し、貸借対照表の記載方法にかんする見解を述べている。この補足意見書は「結論(ちか)」「討論(まえがきと(1)ないし(2)(3)(4))」「(3)および(4)が(5)および(6)が(7)」と題し、「貸借対照表上の分類」「留保利益の充用」「期間純利益への影響」より構成されて

「結論」においては、リザーヴという用語の廃止および貸借対照表よりリザーヴの部の除去が主張されている。そして「資産より

の控除」「債務」「留保利益額」として明瞭に表示すべきこと、脚注を利用すべきことが述べられている。

(3)の(b)においては、「留保利益の充用で、法律または契約によって要求されているものは脚注で明示されるのが好ましい」とし、さらに(3)の(c)においては「留保利益の充用が、次期以降の損失の予想、あるいは推測にもとづく過去ないし現在の損失(既に損失は発生しているが、そのことを充分に客観的な証拠に基づいて確認していない場合)であることを示しているものならば、脚注

で示すべきである」との見解をとり、偶発性引当金の設定には否定的な態度をとり、脚注での表示を望んでいる。

「討論」においては、「リザーヴという用語の廃止により(1)計算書類の見出しの明確性が増大すること、(2)会計関係者以外の者が一般の用語法と異なる特殊な意味に処理しなければならぬ」と考えることから解放されること、(3)実務的思考の混乱の原因となっている概念内容の曖昧さから解放されること、以上の利点をもつ」ことを明らかにし、「リザーヴ」という用語の断念に伴う重大な不利益はないと思う」との見解を明らかにしている。

さらに「貸借対照表上の分類」において、異質的な貸借対照表項目を「リザーヴの部」の中に包含させているが、このことは望ましいことではなく、また誤解を招き易い。「リザーヴ」の用語の廃止とともに「リザーヴの部」を廃止し、もっと厳密に分類すべきであるとし、次のような表示方法を勧告している。

資産評価および資産消却の価額は、その関連する資産から控除すべきであること。

資産価値減少予想額のような損失の予想額は、当該資産よりの控除項目とせず、脚注事項として表示するのが望ましいこと。

その価額の確かな債務は、流動負債、非流動負債と同一部類に含ましめること、そして、その債務額が見積りによる場合には、その旨見出し、または脚注により示すべきであること。

実現性のない推定に基づく請求権で偶発的なものは脚注表示が望ましい。仮に貸借対照表上に計上するならば留保利益の部に含まれるべきである。

右に述べたことは、いづれも「報告の原則」にかんするものであるが、この補足意見書は「リザーヴ」という用語によつて表現されてきたものをそれぞれの本質に基づいて、個別的にそれぞれが関連性をもつ資産または債務に関係づけ表示すべきであり、偶発性引当金のごとく、直接関連する資産ないし債務がない場合には、脚注事項として表示すべきであるという見解を明らかにしている。そのために、まづ「リザーヴ」という概念は多義性をもっており、しかも、本来的に異質的なものが、「リザーヴ」という用語の概念内容となつていたために、「リザーヴ」の本質解明を困難ならしめていたのであると指摘して、従来「リザーヴ」の概念の内容とされてきたものを、それぞれの本質にしたが

説つて區別すべきであり、「リザーヴ」という統一的な用語の使用は廃止すべきであると主張している。このアメリカ

会計学会常任委員会のとる態度は充分妥当性をもつているといえると思う。

論 その後一九五七年に、アメリカ会計学会常務委員会は、一九四八年のステイトメントの改訂版を公表したが、この改訂版においては引当金は討論されていない。

(1) アメリカにおける会計原則については、黒沢清「近代会计学」一四五頁以下に詳説されており、アメリカ会計学会による会計原則については中島省吾訳編「増訂 A・A 会計原則」ベートン・リットルトンによる会計原則については、中島省吾訳「会社会計基準序説」がある。

(2) William Paton, Comment on "A Statement of Accounting Principles," *The Journal of Accounting*, March, 1938 pp. 196 et seq.

(3) ベートン・リットルトン著中島省吾訳「会社会計基準序説」一八一頁以下。

II

次に、税法上の引当金について考察する。

i

所得の意義は、内国歳入法第二十二條(a)項において規定され、同條項において、所得をもたらず諸種の行為が列挙されているが、(b)項において、課税所得から特に除外される諸項目が規定されている。もつとも、同條(a)項において「利得または利潤のいかを問わず、あらゆる源泉から取得する所得」というように一般條項が設けられているが、こ

のような一般条項が設けられたのは、事情変更に対応しうるように、法規定に弾力性をもたせる必要に基づくと同時に所得の源泉を網羅することの困難を示しているのであろう。

ある所得の課税所得への算入あるいは逆にある支出の課税所得よりの控除を認めるべきかという問題にたいする一般前解決は、内国歳入法第四一条、四二条、四三条によつて与えられているが、納税者が採用する会計方法は、所得を明瞭に反映するものでなければならぬ旨要求されている。したがつて、納税者は、現金主義会計、発生主義会計のいづれをも選択できる。一般に現金主義会計は小規模企業の経営者により採用されており、発生主義会計は、大規模企業の経営者により採用されている。現金主義会計をとる場合には、通常の収入および支出の認識、測定には困難が生じないが、現実の現金の收受を要するか否かが問題となる。これに反し発生主義会計をとる場合には、課税所得の所属期間について、前払い所得と見積り費用との処理が問題となる。所得の認識および測定の問題がこれである。判例は現金主義会計または発生主義会計をとる納税者⁽¹⁾にたいして、純粹に現金主義会計または発生主義会計に基づいて紛争解決をはからず、それらの折衷的な考えである権利確定主義に立脚している。

判例は、所得について純財産増加説をとつており、このことが発生主義会計を抑制し、適正な期間費用配分という計算方式の採用を制約する結果を生じさせている。したがつて貸借対照表上の資産額を費用の未消費額とみておらず、適正な期間費用配分および費用収益対応の原則に基づいてはじめて認められるような項目——たとえば繰延資産、引当金など——は、まだ税法上一般的には承認されていない。

所得について訴訟上争われた幾つかの事件において裁判所が示した判断の基礎におかれている純財産増加説は、二つの時点における財産額を比較し、その増加分⁽²⁾を所得とみる見解であるが、ここでは、所得増加額の認識および測定が困難な問題となつている。それに加えて税法においては、一方では、損益が実現する迄は、所得額への加算あるい

は控除を認めぬ、いわゆる権利確定主義を採用し、他方では相続および贈与の課税は別個に扱っているなどの問題があり、この点で税法は純財産増加説を完全に履行しているとはいえない。

このような税法の態度は、引当金の税法上の処理にも影響を与えている。発生主義会計をとる場合には、引当金の設定は当然に認められるべきである。発生主義会計が適正な費用配分および費用収益対応の原則による利益（税法上は所得）算定を意図する以上、当該期間において将来費用あるいは損失となる事実が発生した場合には、その費用あるいは損失に対応する金額は当該期間において控除されるべきであるという考えが、引当金設定を理由づけるからである。

しかし、判例においては、発生主義会計を採用している企業にも引当金を狭く限定的に認めているにすぎない。裁判所は将来における費用の発生が確実であり、当該期間に、その費用発生の原因となる事実が存在する場合にのみ、引当金を認めるにすぎない。この事實は、裁判所が権利確定主義に基づき、課税所得の減額を防止する意図をもっているためであると理解すべきであろう。

(1) George E. Lent, *Accounting Principles and Taxable Income*. The Accounting Review, July, 1962 pp. 479~480. ナント教授は、「財務省は、前払所得 (Prepaid Income) および課税年度に支払われなす特定の発生費用 (accrued expenses) の現金主義的取扱いからの変更に対抗した」と述べているが、権利確定主義に基づいていると理解すべきであると思う。

(2) 純財産増加説に基づく判決として、United States v. Kirby Lumber Co., (76 Law. ed. 136) がある。原告カービー木材会社は、券面額で発行した自社の社債若干を券面額以下で市場から買取ったが、その差額が課税所得になるか否かを争った事件で、裁判所は次の如く判示している。「一九二一年内国歳入法によると、総所得は利得、または利潤および所得源のいかんを問わず、あらゆる源泉から取得される所得を含んでおり、施行規則によると法人がその社債を発行価格、または額面以下の価格で買取償還するときは買取価格を超える発行価格、または額面の超過部分はその年度の利得または所得である。われわれ

れは、この施行規則が法の正しい記述として採用されてはならないという理由を見出しえない。……この事件においては資産の減少は存在せず、納税者は明らかに利得している。彼は今は消滅せる社債の債務により、以前相殺されていた一三七、五二一、三〇ドルの資産をこの取引によって取得したのである。……同年度に所得を取得したのである。」

ii

判例法においては、税務会計上の引当金設定は狭く限定された範囲内で認められていたに過ぎないのであるが、税法的概念としての引当金と、一般に認められた会計原則あるいは会計学理論における概念としての引当金とは、それらが設定される範囲を異にしているようである。このような差異が発生する原因は、税務会計が課税所得算定をその目的としているのに反し、一般に認められた会計原則にしたがう会計実務は、費用収益対応の原則に基づく期間損益計算を目的とし、発生主義会計をその内容としているからであろう。⁽¹⁾

アメリカにおいて税法上はじめて認められた引当金は、貸倒引当金 (Reserve for bad debt) である。一九五〇年の内国歳入法 (Internal Revenue Code) 第二三条(k)は、(I)課税年度内に無価値となつた債権額または(II)貸倒引当金に繰入れた合理的な価額および(III)貸倒金の一部のみしか弁済が確認されない場合、課税年度内に償却されない部分を超えない額を内国歳入局長官は貸倒金の控除として認めることができる旨規定している。この規定によつて貸倒引当金勘定を設定した場合には、課税年度中に不履行となつた債権額とは無関係に「引当金に繰入れた合理的な価額」は損金として計上することが認められている。この場合の「合理的な価額」の意義については施行規則^(規定二九、二五)は「合理的な繰入額は事実上照して決定せねばならない。業種あるいは業界の好況、不況によつても影響される。基本的には当該課税年度末に存在する貸倒の総額および現存する引当金の総額に依存する。貸倒債権の弁済状況が現存の貸倒引当金設定のとき見積つたよりも良好または不良であることが判明した場合には、貸倒引当金繰入額が既存の

引当金額の過大または過少を考慮して決定されねばならない」と規定する。このほか、営業用財産あるいは所得稼得のために所有している財産については減価償却費の控除が認められていた(一一四條)。しかし、土地「のれん」など無限の耐用年数をもつものについては減価償却は認められなかつた。取得原価を減価償却引当金算定の基礎としており、費用配分としての減価償却法がとられていた。資産の耐用年数の決定は合理的予測、推測によりなされ、償却方法としては定率法、定額法生産高比例法が採用されていた。内国歳入局公報(一九四二年一月改正)は、あらゆる資産の耐用年数の見積りを掲載しているが、強制力はなく、事情に応じて償却がおこなわれていたという。

一九五四年に改正された内国歳入法は旧法における貸倒引当金を第一六六條において承継するとともに、第一六七條ないし第一六九條において減価償却法の採用を認めている。すなわち、第一六七條は「営業もしくは事業の用に供する財産」および「所得稼得のために所有する財産」について、当該財産の損耗、磨滅、陳腐化による減価償却費の控除を認めている。そして、その方法として定額法、定率法、級数逓減法などが認められている。また、第一六八條は緊急施設の特別償却、第一六九條は穀物貯蔵施設の特別償却について規定を設けている。さらに同法第四六二條は、見積り費用についての引当金勘定の設定を認めている。その内容は、(a)課税所得算定に当つて、当該引当金勘定に合理的であると思われる限度での見積り費用の繰入を認めており、(b)その繰入額が過度であると決定された場合には(財務長官あるいはその代理官の定める規則によつて判断される)当該超過額は、当該課税年度の課税所得に算入する旨規定している。そして見積り費用の意義については同条Dにおいて、(I)その全部または一部が設定の年度後に費用の補填に当てられるものであり、かつ、(II)財務長官が承認する程度に合理的正確性をもつて見積られたものでなければならぬ旨規定している。この規定は引当金の設定およびその繰入額が企業の合理的判断にゆだねている点に特色をもっている。

しかし引当金についての第四六二条の規定は、前払い所得 (Prepaid Income) についての規定である第四五二条とともに、一九五五年六月に公法 (Public Law) 第七四一条一項により廃止された。その理由として、第四五二条および第四六二条の規定から生じた歳入上の損失は一九五四年になされた最初の予想額では、一九五五年度は四千五百万ドルであつたが、一九五五年の初期においては修正見積額は一〇億ドルの歳入損失となつた事実、および第四五二条および第四六二条が納税者によつて立法者の意思よりはるかに広範囲に解釈された事実とが指摘されているという。⁽²⁾ ジョージ・E・レント教授も指摘しているように、税務当局は税務会計に発生主義会計が採用されることを嫌悪しているようであり、一九一八年の所得税法は、発生主義会計の採用を認めたが、財務省は「前払い所得 (Prepaid income)」および課税年度に実際に支払われない特定の「発生費用 (Accrued Expense)」の現金主義的処理からの変更に反対であつたといわれている。⁽³⁾ 課税所得算定を目的とする税務会計にとつては課税所得が多額であることが要請される。したがつて課税所得を減少させる貸借対照表項目計上額および損益計算書上の費用項目計上額は、できるかぎり縮減することが望まれる。この要望に応ずるために引当金の設定を否定せざるをえないのが実情であるといえよう。⁽⁴⁾

その後内国歳入法には改廃がおこなわれたが、貸倒引当金および減価償却引当金にかんする規定たる、第一六六条および第一六七条ないし第一六九条は依然として存続している。第一六六条は(a)項において、全額回収不能の債権の控除を認めるとともに、一部回収不能の債権については財務長官もしくはその受任者の承認による控除を許しており、さらに(c)項において(a)項の控除の代りに、財務長官もしくはその受任者の裁量による貸倒引当金の設定を認め、評価損の控除方法と費用配分的減価償却方法とを選択的に併用している。また第一六七条は事業の用に供する財産および所得の生産のために保有する財産について減価償却を認め、費用配分的減価償却のみならず機能的陳腐化に

たいする償却も認めており、償却額算定方法として、定額法、定率法、級数逓減法などを認めているが、さらに第一六八条が緊急施設の特別償却、第一六九条が穀物貯蔵施設の特別償却を認めている。⁽⁵⁾

(1) したがって、税務会計上算定される所得と会計原則に基づく会計実務あるいは会計学理論上の純利益との間には差異が生ずる。ライターは両者の間には三一項目の比較的重要な相違があると指摘している。Reimer, Major Differences between Net Income for Accounting purpose and for Federal Income Tax, Accounting Review vol. 23 pp. 305 et seq. 1940.

(2) 害岡幸雄「税法上の引当金の特徵」会計八三巻一三四頁以下。

(3) George E. Lent, op cit., pp. 479 et seq.

(4) 貸倒引当金の設定は現在でも認められている。納税者は個別償却方式と引当金方式のいずれかを選択する。歳入局長官が納税者にその変更を認める場合を除き、その選択した方式を継続しなければならぬ。納税者は一つの方式しか採用できず、引当金勘定の一部を引当金方式で、他を個別償却方式であることは許されない。あらゆる場合に納税者がその方式を選択できるのではなく、たとえば売上を賦払方式で報告する納税者は引当金方式を採用できない。これは貸倒金控除は、『貸金により示される金額が——すなわち売上債権額が総所得に算入されている場合にのみ認められる』という原則の例証にすぎないといわれている。——富岡幸雄「貸倒準備金の研究」会計八一巻三号一二二頁。——減価償却については総合償却方法が採られている点に注目せねばならないと思う。歳入手続法六二―一二は資産を大きく区分し、その各々について 基準種別 *Guideline* を設定している。すなわち減価償却資産を七五に区分し、原則として一業種一つの総合耐用年数を定めるといふ極めて徹底した総合耐用年数を定める方式をとっている。アメリカ税法上減価償却法は製造設備全体を一つの償却単位として把握している点に特色がある。

——富岡幸雄「アメリカ新減価償却制度の研究」会計八七巻一号一〇三頁以下——

(5) 京大比較税法研究会訳「一九六四年内国歳入法」税法学一九七号一四頁以下。

III

法廷において争われた引当額と関連性をもつ事件の多くは、配当可能利益算定あるいは課税所得算定と関連をもつ

ていた。したがって、配当可能利益算定および課税所得算定にあたり、引当金の設定を認めるか。引当金の設定を認めるならば、設定を決定する権限を誰がもつか。引当金の内容をいかなるものとして把握するか。以上の諸点に焦点をしぼることができる。⁽¹⁾

裁判所は、かなり以前から引当金の設定を「健全なる会計慣行」として知っていたが、その設定許容には厳格な態度をとっていた。そして引当金設定を業務執行の問題として理解しており、引当金設定の可否およびその数額を決定する権限は取締役ないし取締役会に属すると判断している。会社の計算にかんする事項は、業務執行の一内容であり、したがって会社の計算については取締役が責任を負うと考えている。しかし取締役ないし取締役会が引当金を設定する権限をもっていることから、引当金設定およびその運用が恣意的になされ、放漫な状態を呈しているようである。引当金の概念内容の曖昧さは多くの学者が指摘しているが、その曖昧さのゆえに、貸借対照表の分析、理解を複雑ならしめていることを、既に、H・W・バレンタインが (First Industrial Lear Co., v. Daugherty 59 Pa. 2D, 921) 事件を引用して指摘しており、引当金は必ずしも剰余金の特定積立金を意味しているとは限らないと述べている。⁽²⁾

引当金 (II)

一般に引当金は評価性引当金、負債性引当金および特定目的のために留保された剰余金の一部とに分類されているが、引当金の内容を明確に説いた判決は珍らしく、他の概念と混同していると思われる判決も幾つかあり、誤解に基づいているのではないかと思われる判決もある。結局 G・S ヒルが指摘しているように、引当金なる用語の概念内容は、裁判所においても、あるいはまた会計実務においても多義性をもっており、裁判所においては、「利益あるいは剰余金のいづれかを留保したものであるかを問わず、引当金は、他から分離した基金の存在を表示しているのではない」と理解しているのであるが、しかしそれ以上には深く考察されていないのが現状であるといえるようである。

(1) G. S. Hills, *The Law of Accounting and Financial Statements*, p. 137.

(2) *Brown v. Helvering* (78 Law ed 725) 事件に於て、裁判所は、「保守主義会計方法として任意に設けられた引当金で、内国歳入法が認めるのは極めて少なく、貸倒引当金(税務当局の裁量による)減価償却引当金および減税引当金が認められているにすぎない。……慎重な実務家によって設定される多くの引当金は控除が認められない。」との判断を示している。偶発性債務のために設定された引当金については裁判所は否定的態度をとっている。

偶発性債務のために設定された引当金を否定した判決として *Lucas v. American Code Co.*, (74 Law. ed 538) 事件がある。裁判所は、「契約の履行を拒絶するのみでは、予想される損害賠償の損失の控除を正当化することはできない。被害者が気づき訴訟を提起しなければ、不履行は、損失を生じないからである。……本件においては、契約は不履行のときに、その先一八年間有効期間をもち、また不履行の賠償債務を否認して、強く争っており、損害賠償額は全く予想されていなかった。債務を決定すべき事実は不履行の年に発生したが、損害賠償額は未来の出来事にかかっていたのである。……慎重な実務家は、発生するかも知れない債務を弁済するために、屢々引当金を設定する。しかし、それは控除として認めることはできない。会社によって設けられた本件の引当金は、このような種類に属する。一九二二年に会社が現実に支払った損失は、一九一九年に蒙ったものであるとは、法律上も事実上も云えないことである……」と述べている。ここでは、偶発性債務が、確実に発生する債務であるか否かが不明であり、しかも債務が原因たる事実の発生した年度に属するか、裁判所より損害賠償の支払を命じられた年度に属するの不明なことが、引当金設定否認の理由となっている。係争中の債務のために引当金設定することをめぐる事件はほかに幾つかある。*Dixie Pipe Products Co. v. Commissioner* (88 Law. ed 270) 事件においては、次のような判断が示されている。「発生主義による納税者は、当該課税年度に現実に発生する債務を、総所得から控除できる……:……当該年度の所得を真に反映するためには、まだ支払われていないが、控除される債務項目について、納税者の債務額およびその存在を明確ならしめる事実が、当該年度内に発生していなければならぬと以前から考えられてきた。そして、その債務が不確定の事実にかんするもので、納税者により争われているときは控除項目に該当しない。」

納税引当金については、裁判所は設定を認めている。たとえば、*United States v. Anderson* (70 Law. ed 347) 事件において、裁判所は、「発生主義の採用は、納税者が科学的会計原則にしたがい、計算および申告をなし、当該課税年度に稼得した

過程において負担ないし帰属させるべき諸経費を記帳させることを可能ならしめるべきものである。……………一九一六年度の被告人の真実の所得は、同年度の総所得から同年度の所得稼得に必要な原価および費用の総計を控除しなければ決定できなかつた。一九一六年度に帳簿上設けられた軍需品納税引当金が、同年度に売却された軍需品にかんする受取勘定から控除することが必要であり、その控除によって、はじめて同年度にたいする營業の純利益あるいは純損益が確定できるのである。……この点から当該会計期間に真の所得を算定し、確認する目的のためには、当該軍需品税は被告人の帳簿にあらわれる他の発生費用と異ならない。……………一九一六年度に被告人の帳簿にあらわれた軍需品納税引当金は同年度の発生主義の所得税申告では控除されるべきであつた」と判示している。

(3) たとえば、*Collins v. Portland Electric Power Co.* (7F. 2D. 221, 225) 事件において、裁判所は「取締役は会社の業務執行を担当し、あるいは指示を与える責任を負っている。……………それで取締役会は、配当に先立って、合理的な範囲内で剰余金から引当金を設定できる」旨判示しており、同旨の判決が数多くみられる。*National Lock Co. v. Hogland* (101 F. 2D. 576), *Greene Country Nat. Farm Loan Assn. v. Federal Land Bank* (57 F. Supp. 783, 789) *Pardee v. Harwood Electric Co.*, (262 Pa. 68) etc.

(4) *Ballantine on Corporations*, p. 541.

(5) *Ballantine, ibid.*

(6) とくに評価性引当金の概念を明らかにした判決として *Landesman-Hirschheimer Co. v. C.I.R.* (44 F. 2D 517) 事件がある。この事件は、内国歳入委員会がなした課税にかんする決定について、*Landesman-Hirschheimer* 会社が、再審査を税務当局に要求するために提訴したものである。この判決において、裁判所は「真正なる引当金とは予想された資本的支出のために分離され、資本的支出に充当された利益剰余金の一部である」と理解している。そして「減価償却または減税損のために引当金が設定されている場合、あるいは受取勘定——それは必ずしも全額が回収されるとは限らないが——を修正するために、引当金が設定される場合に、引当金が果す機能は、見積られた資本的支出のための留保ではなく、むしろ特定資産を、その真実の価値に限定づけることによって剰余金の不当な増加を防止することにある」と述べ、減価償却引当金、減税引当金、貸倒引当金を、すべて価値修正項目とみている点に特色がある。さらに受取勘定に言及し「受取勘定においては、蓋然性の高い真実の価値、あるいは実現が予想される価額が表示されねばならぬ」旨述べ、「真実の状態は、計算書額の資産の側に計上され

た受取勘定の総計から、引当金を控除する表示方法がよい」とし、「そのように表示してこそ、受取勘定を確定せる評価額とすることが可能となり、確実に回収しうる額となるのである」と判示している。

(7) その例として C. I. R. v. Strong M.F.G. Co., (124 F. 2D. 360) 事件がある。本件においては、債務の未払額が存在するので、利益の留保額が増大しているのを、裁判所は、未払金を引当金と判断しているので論理が混乱している。まず「我々が当面している問題は、会社が負担している債務の弁済が、未処分利益として課税の対象となりうるか、稼得した利益であるから貸方記入の資格をもつか、あるいは、債務の消滅を意図して、課税年度内においては不可避免的に利益が保留される (set aside) かということである」と問題点を指摘し、ついで「set aside」という語は多様な意義をもっている。その一つは Reserve である。Reserve は to keep back (ひき留めておく) to retain (保有する) to keep in store for future or special use (将来に備え、あるいは特定の用途に備える) to retain or hold over to a future time (将来の不特定時のために留保する)は処期する」と定義づけられる。しかし控訴人を支持するためには、制定法を解釈し、set aside が意味する内容を明らかにしなければならない。それは(1)積立金 (Fund) に計上されること、(2)個別的に記帳されるか、あるいは独立した勘定に記入されること、(3)受託者に振替えるか債務の支払のために物理的に分離するか、あるいは利益を処分すると同じ行為であること………が………要件である」として「未処分利益としての課税所得にならぬ留保金」に該当するためには右に述べた会計処理が必要であるとみている。アメリカの判例の紹介は、須貝修一「米國所得税法の会計的側面」税法学二六—三一号を参照している。

C ド イ ツ

I

ドイツにおいてはじめて国家が会計実務に関与したのは、一九三六年の経済性命令 (Wirtschaftlichkeitsklass) の制定であるが、翌一九三七年に、その追録である簿記指針原則 (Grundsätze für Buchhaltungsrichtlinien) が経済大臣省令として公布された。この簿記指針原則は、一九三九年の原価計算総則 (Allgemeinen Grundsätze für Kosten-

rechnung) をはじめあらゆる命令の基礎となつた。⁽¹⁾ 第二次世界大戦後は、戦前および戦時中存続していた命令は部分的に廃止あるいは改正されたが、現在でも会計制度の指針として貢献しており、⁽²⁾ ほかに制定法、⁽³⁾ 経済検査士協会の定める基準、慣習などが存在している。このうち株式法の規定が会計実務についても基本的役割を果しているように、⁽⁴⁾ 計算書類の形式についても株式法が規定し、実計実務が株式法の規定にしたがいながら、さらにその内容を詳細に分類している。このため引当金を考察するためにも、まづ株式法が引当金をいかに規定しているかを検討する必要がある。

- (1) 簿記指針原則の最も意義ある部分は「製造経営でのコンテンプランの例」と関連して、コンテンラーメンを受け入れている点にある。これはドイツコンテンラーメンまたはコンテンラーメン (Rechts-bzw. Pflichtkontenrahmen) として知られているが、後に、フランスの標準会計制度 (generalé comptabilité) に影響を与えた。Derhard Dorn, Die Entwicklung der industriellen Kostenernung in Deutschland, 1961. 平林喜博訳「ドイツ原価計算の発展」一四五頁以下。
- (2) 平林喜博訳前掲書一九四頁以下。
- (3) ドイツでは経済検査士 (Wirtschaftsprüfer) のほか Veridigle Buchprüfer, Steuerberater, Steuerbevollmächtigter が職業会計士となつてゐる。AICPA Committee on International Relations, Professional Accounting in 25 countries, pp. 5 et seq.
- (4) AICPA Committee on International Relations, op. cit., p. 10, p. 15.

i

ドイツ商法において、引当金が法的概念として使用されたのは、かなり以前のことである。一九三〇年に、公表された「株式会社および株式会社合資会社法草案」において、既に引当金にひとしい概念が使われていたようであるが、翌一九三二年九月の大統領の緊急命令により改正された株式会社法において明白にこの概念が採用されている。この改正された株式会社法は、計算書類の形式を詳細に規定している点に特色をもっているが、引当金およびそれ

論
説
と関連すると思われる事項について、次のように規定している。

まず、減価償却引当金について同法第二六一条第一項は「継続的に会社経営の用に供すべき設備その他の財産物件は、現在価額が減少していると、いなどを問わず、取得価額または製作価額にて評価される。しかし、価額の減少にそなえなければならぬから、これを使用する推定的全期間に価額減少を割当ててみて、当該貸借対照表期間に帰すべき額を、取得価額または製作価額から控除するか、または、価額修正項目の形式で計上することを要する」旨規定している。⁽¹⁾ここでいう価額修正項目に計上するとは、費用配分としての減価償却にかぎらず、減耗損や機能の陳腐化による減価をも含むものと思われる。また「時価の低落に拘らず、正規の簿記の原則によつて、取得価額より減価することが要求されない限り、取得価額での評価を認めている」^{(二)同条}。取得価格での評価を認めることは評価益の計上を肯定することになるので、若干疑問がないでもないが、正規の簿記の原則がとられていることから、費用配分としての減価償却が原則であることを明示した規定であると理解すべきであろう。

また、継続的に営業の用に供せられる有価証券その他の財産の物件、ならびに商品および自己の株式について、「取得または製作価額」以上の評価を認めておらず、さらに、この「取得または製作価額よりも、貸借対照表日における取引所価額または市場価額が——それが不明のときは、当該物件のもつ実質的価額——下落している場合には、それぞれ取引所または市場価額、あるいは実質的価額以上に評価することを許さぬ」旨規定し、低価主義を採用している。このように、流動資産については減価償却法を規定せず、実質価格・売却価値を重視しており、財産法的思考を根底においているようである。結局、この会社法においては、継続的に会社経営の用に供する設備その他の財産物件には減価償却引当金の設定を認めているが、それ以外の財産物件特に流動資産については減価償却引当金の設定は考慮されていないと理解すべきであろう。

減価償却引当金以外の引当金に関連性をもつものとしては、貸借対照表の形式を定めた二六一条aの規定がある。
この第二六一条aはいわば「報告の原則」^{レポートプリンシプル}を内容としているので、引当金の概念内容は、この規定からは明らかにされない。

第二六一条aは貸借対照表負債の部に次の諸項目を表示することを要求している。

I 資本額 各種の優先株式の総額を分別して表示すること。なお議決権株を発行したときは、議決権株ならびに議決権において優先しない株式の議決権の総数を表示すること。

II 準備金 (1)法定準備金 (2)その他の準備金。

III Rückstellungen 鈴木教授はこれを予備金と訳し、「準備金と異なり、純然たる債務であるが、まだ、その額が確定していないものであり、たとえば損害を与えたが、その額が不明なもの」と説明されている。^②

これが、いわゆる引当金である。

IV 価格修正項目 (Wertberichtigungsposten) この概念内容は、評価性引当金である。

V 債務 (1)社債(担保附なるときはその旨表示すること)。

(2)会社の不動産に設定された抵当権、ただし、保全抵当または社債担保のために設定したものは除く。土地債務、定期金債務。

(3)得意先よりの前受金

(4)商品供給および給付に基づく債務。

(5)従属会社およびコンツェルン会社にたいする債務。

(6)為替手形の引受および約束手形の振出により生じた債務。

(7)銀行にたいする債務。

VI 計算区分のための項目。^③

以上のほか特に次のことが規定されている。

- (a) 当該年度の純益、または純損失は貸借対照表の末尾に一括して、かつ前年度の利益または損失の繰越額と區別して表示すべきこと。
- (b) 債権、債務については、相殺は許されない。人的債権に基づかざる不動産上の権利および負担についても相殺は許されない。
- (c) 準備金、引当金、価格匡正項目額を会社の債務に含めて記載することは許されない。
- (d) 債権または債務が数種の項目に属する場合には、貸借対照の明瞭化のために必要なかぎり、それを掲げた項目に、他の項目にも共属することを附記すべきである。
- (e) 省略

(f) 保証、手形および小切手保証ならびに担保契約より生ずる債務は、その危険性があるから、同価値の求償権が対立しているときでも、その価額を貸借対照表に記載しなければならないとし、偶発性損失にたいする引当金に貸借対照表能力を認めている。

右は、いづれも貸借対照表の表示にかんする規定であり、特に明瞭性の原則が重要視されている。また、この会社法は第二六一条において損益計算書の様式について定めている。ここではいわゆる評価性引当金を認めて、設備にたいする控除(減価償却費、減耗損など)を認めており「社会的賦課金——これには退職給与引当金繰入額が考えられる——」や「その他の控除」の計上をも認めている。結局、一九三一年会社法は、引当金については、かなり慎重な注意をほらい、評価性引当金、負債性引当金、偶発性引当金の設定を認めており、当時としては進歩的規定であつたと評価できよう。

(1) 一九三〇年に公表されたドイツ株式法および株式合資会社法草案については、大隅教授の批評と紹介が法学論叢二六卷三号九〇頁以下にある。

(2) 注3参照。

(3) 鈴木教授は、計算区分のための項目は、繰延負債であるとみている。計算上は、今年度の分にして、支払が次年度に延びた費用であり、既にその額が定まっている点で Rückstellungen と異なると説明している。これは会計学上は未払金である。一九三一年の株式会社法の一部改正については、鈴木教授が「獨逸株式会社法の改正(一)」、「法学協会雑誌五〇巻一号七九頁以

下、同巻一二号九八頁以下において、大隅教授が「独逸に於ける株式会社法の一部改正」法学論双二七巻三号一四〇頁以下において紹介している。「計算区分のための項目」が、未払金か繰延資産かについて検討する必要がある。

ii

会社法は一九三一年に緊急措置として大統領令によつて一部改正されたが、最初の意図であつた全般的改正は、一九三三年の革命のため達成されずに終つた。この革命によつて国民社会主義ドイツ労働党が政権を掌握すると、全法域にわたる改正を試みた。株式会社法についても同党が掲げた国民社会主義綱領に基づき「責任ある企業経営の原理」「指導者原理」などをとり入れた株式会社改正法案を公表した。この法案を基礎にして審議を重ね、一九三七年一月三〇日に「株式会社および株式合資会社にかんする法律(以下株式法という)」を公布した。この株式法においては、従来計算書類の確定を株主総会の権限としていたのを改め、原則として取締役および監査役の権限とし(五二条)、利益配当にかんする株式総会の決議も取締役および監査役の承認に拘束を受けることになつた(六一条)。また会社計算についても幾つかの改正がおこなわれた。

いわゆる評価性引当金である減価償却引当金は、評価規定と関連性をもつのであるが、評価にかんする一般的规定は第四〇条に設けられており、特に株式会社にかんしては第二六一条に規定が設けられていた。この評価規定は一九三七年に株式法が独立の法律として制定された際に、一部改正が加えられ、項目の類別および番号別に評価規定が設けられた。資産については株式法は「当該資産の継続的な会社経営への供用有無」を判断の基準として「固定資産」と「流動資産」とに分類し、さらに「固定資産」を「有形資産」と「その他の固定資産」とに分けていた(株式法一三〇一条四項)。そして第一三二条第一号は「土地」「機械および機械的設備」「工具および什器」の有形固定資産については取得原価

または製作原価以内での評価を認め、「価値欠額額を使用または利用の予定期間に割当て、各会計年度に生じたる価値欠額額の割当部分を控除しうる」旨定めており、費用配分としての減価償却法の採用を認めている。したがつて減価償却引当金の設定を当然に肯定している(株式法第一三二条参照)。また価値修正費の計上をも認めているが、これは減耗損の償却あるいは陳腐化損の償却を認めた趣旨と理解すべきであらう。

また「認可を受けた特権、特許権、特許実施権、商標権およびこれに類似の権利」である無形資産と「資本参加」および「その他の固有資産たる有価証券」については取得原価が評価基準となり、正規の簿記の原則にしたがい減価償却または価値修正費の計上が義務づけられている。ここでは減価償却 (Abschreibungen) と価値修正 (Wertberichtigungsposten) とが区別されているが、減価償却は費用配分に基づく償却費計上を意味しており、価値修正は減耗損、陳腐化損の計上を意味していると思われる。いづれにせよ、両者はともに貸借対照表負債の部に表示されねばならない(株式法一三二条)。

流動資産については、低価主義がとられ「取得原価または製作価額」か「取引所価額または市場価額のうち、いづれか低いもの」によつて評価すべき旨規定しており、取引所価額および市場価額を確定しえないときは「取得価額または製作価額」か「貸借対照表作成時における流動資産に附すべき価額——すなわち、再取得原価および再生産原価あるいは販売価額より販売費および利益を控除したもの」のいづれか低い価額によるべき旨規定している(第一三三)。

流動資産にたいして引当金たとえば貸倒引当金などの設定が認められるかが問題となる。この点について学説が対立しているが、流動資産について低価主義がとられていることから、法は財産の実質的価値、すなわち売却価値を重視していると考えられる。したがつて、流動資産について、費用配分という損益法的考えはとられていないとみるのが妥当であると思うので、流動資産については減価償却や価値修正は認められていないと理解すべきであらう。

このほかに、株式会社第一三三三条は第四ないし第七号において特殊項目について規定している。すなわち、第四号においては、設立および資本調達のために要した費用の資産化を禁じながら、経営組織の設備に要した費用の資産性を認め、しかも相当な減価償却を要求している。

同条第五号は「暖簾」を固定資産として貸借対照表能力を認めている。もつとも買入暖簾に限定しているが、その評価額は取得原価であり相当額の償却が強制されている。

第六号は社債および社債発行差金について規定し、社債発行費用に貸借対照表能力を認め、社債存続期間全体にわたつて償却することが認められている。

一九三一年の会社法に比較して、一九三七年の株式会社法は減価償却ないし価値修正を認める範囲を、かなり拡張している。また一九三一年の会社法に比し、項目が細分されており、規定の内容も詳細になつてゐる。このことは貸借対照表の形式を規定している第一三一条についてもいえる。引当金およびそれに関連する項目は負債の部に掲げられてゐるが、その内容は次のようになつてゐる。

- I 資 本 一九三二会社法と同じであるから省略。
- II 準備金 (1)法定準備金 (2)その他の準備金(任意準備金)
- III 固定資産の項目にたいする価値修正費 (Wertberichtigungen zu Posten des Anlagevermögens.)
- IV 不確定債務にたいする引当金 (Rückstellungen für ungewisse Schulden)
- V 債 務 (1)社債(担保付るときは、その旨表示すること)
 - (2)抵当権、土地債務および定期金債務
 - (3)労働者および被用者が提供した保証金
 - (4)工場貯金に基づく債務

- (5) 得意先よりの前受金
- (6) 商品供給および給付に基づく債務
- (7) コンツェルン会社にたいする債務
- (8) 為替手形の引受および約束手形の振出により生じた債務
- (9) 銀行にたいする債務
- (10) その他の債務

VI 計算区分のための項目

以上のほか、特に次のことが規定されている。

- (a) 当該年度について計上された減価償却費、価値修正費、準備金および引当金は年度貸借対照表に表示すべきこと。
- (b) 当該年度の純益、または純損失は貸借対照表の末尾に一括して表示すること。前年度の利益または損失の繰越金を注記すること。
- (c) 固定資産には決算日において継続して会社の営業の用に供すべきことが定まつた目的物にかぎり表示すること。減価償却費および価値修正費についても同様である。これらは年度貸借対照表に代え、営業報告書に注記することを得。
- (d) 債権債務については相殺は許されない。不動産上の権利および負担についても相殺は許されない。準備金、価値修正費および引当金は債務として表示しえない。
- (e) 明瞭な年度貸借対照表作成のために必要である場合には、目的物が教項目にわたるときは、その旨注記すること。コンツェン企業にたいする債権、債務は、原則として、コンツェルン企業にたいする債権および債務として表示すること、他の項目中に表示するときは、コンツェルン債権またはコンツェルン債務によることを注記すること、自己株式および支配会社の株式は、他の項目中に含ましめない。
- (f) 保証、手形および小切手保証ならびに担保契約より生ずる債務同価値の求償権が、対立しているときでも、その価額を貸借対照表に記載することを要す——。偶発性損失にたいする引当金に貸借対照表能力を認めている——

右はいづれも、貸借対照表の表示にかんする規定であり、明瞭性の原則が重要視されていることは、一九三一年の会社法と同じである。しかし一九三一年の会社法に比較してみると引当金にたいする認識を深めており、規定も一段

と詳細になつてゐる。すなわち評価性引当金たる減価償却引当金、価値修正額、負債性引当金、偶発性引当金の設定を認めているが、それに対応して損益計算書の表示方法を規定している株式会社法第一三二条は、減価償却費価値修正費の計上を認めており(同条一)、また社会的賦課金(これには退職給与引当金繰入金と考えられている)の計上をも認めている(同条二)。ここでは特に「価値修正費および引当金」と「債務」とを區別して表示すべき旨規定していることに注目すべきである。この負債性引当金と債務とを明確に區別することを要求している株式会社法第一三一条の貸借対照表の表示にかんする規定はすぐれた規定であるといえよう。しかし、一九三七年株式会社法においては引当金の概念内容は明らかにされておらず、会計慣行あるいは会計理論にその解釈をゆだねてしまつたようである。⁽²⁾

- (1) ゴーデンヴィルヘルムは、政府の立法趣旨は「流動資産にも認められるべきであり、ただ固定資産にたいする価値修正が個別的、明細的表示であるのに反し、流動資産については、一個の統一項目で表示されるという点にある」との見解を明らかにしてゐる。Godin-Willhelm, Aktiengesetz Ann. 33 zu §131, タイヒマン・ケラーは「固定資産にたいする価値修正とならんで、株式会社が流動資産にたいする価値修正を示すことは自由である」と述べてゐる。Teichmann-Koehler, Aktiengesetz, Ent 6 zu §131, バウムバッハ・ヒツクは「法が流動資産に言及しないのは、流動資産は純粹に評価によつて見積られるものであることに基じてゐる」と述べ反對説を主張してゐる。Baumbach-Henck, Aktiengesetz, Ann 9 zu §131.
- (2) Godin Wilhelm, a. a. O., Ann 34 zu §131.

iii

(II) 一九三七年の株式法の計算規定が、当時としてはすぐれたものであつたとしても、経済の成長に伴う大企業の出現、一般大衆の投資による運用資金の獲得、いわゆる所有と経営の分離などの諸現象が、ますます顯著となつてくるにしがたが、株式会社の経営業績内容の詳細な公開が望まれるようになった。特に計算書類の明瞭性公開性が必要とされるようになり、いわゆる「報告の原則」の要請が強まつた。また他方では、会社の継続性の保護が新たに問題とされ

説
るようになった。このため、一九三七年の株式法の改正が討議されるようになった。

一九三七年の株式法改正運動は終戦後ただちに取上げられたのであるが、一九五八年にまづ予備草案が公表された。この草案の検討を経て、一九六〇年に政府草案が作成された。

この政府草案においては、「年度貸借対照表の項目分類^(四四)」「年度貸借対照表の各項目についての規定^(四五)」「年度貸借対照表における評価^(一四)」「損益計算書の項目分類^(七四)」などが規定されており、一九三七年の株式法におけるより一段とその内容の精密さを増している。以下において引当金およびそれと関連する事項をとりあげる。

評価性引当金と関連をもつのは資産評価についての規定である。

固定資産の評価については第一四六条に規定があり、第一項の(1)は、「使用期間が限られている固定資産たる物件は取得価額または製作価額から、予定耐用年数による計画的減価償却または価値修正額を控除した額、あるいは、正規の簿記の原則により計上された減価償却額、または価値修正額を控除した額によって評価することができる」旨定めている。

一九三七年の株式法第一三二条は「価値欠損額を使用または予定期間に割当て、各会計年度に生じたる価値欠缺額の割当部分を控除した額」を評価額としているのであるが、その内容は「予定耐用年数による計画的減価償却額または価値修正額を控除した額」に相当するものであり、両者には、実質的な差異はないとみるべきであろう。したがって一九六〇年の政府草案は「正規の簿記の原則により計上された減価償却額または価値修正額を控除した額」という概念が導入された点に特色をもつていえるといえよう。「予定耐用年数による計画的減価償却」という概念は費用配分としての減価償却を意味している。これに反し、「正規の簿記の原則による減価償却」は減価償却による費用配分に

ある程度の弾力性を与えることを意味していると考えられる。これは内部留保額の増額や配当可能利益算定に操作を加えることを認めることによつて、会社自体の継続性を保護する趣旨に基づくものと思う。このことは固定資産について秘密準備金の設定を認めている同条第二項についてもいえると思う。いづれにせよこの改正草案においては、固定資産についての減価償却引当金および価値修正のための引当金（これは減耗損、陳腐化損にたいするものと考えられる）設定は当然に認めていると考えられる。

棚卸資産およびその他の財産物件については低価主義をとつており、さらに減損額の控除を認めている（同条一）。それに加えて最も近い将来における価値変動に基づく評価の変更を避けるために必要な範囲にかぎり秘密準備金の設定を認めている（同条第二項）。棚卸資産などの流動資産について財産の実質的価値を評価基準としているのであるが、この事實は財産法的思考に基づいて評価損や秘密準備金の設定を認めているとみるべきではなく、会社の継続性保護のために、内部留保額の増額を意図したものと理解すべきであると思う。そして、このことは同条第四項が引当金組入による秘密準備金の積立金を「理性ある商人」の判断において必要とする範囲内で認めていることについてもいえると思う。

なお右のほか、一九三七年株式法におけると同じく「設立および資本調達のために要した費用」の資産性を否定しながら「営業組織の設備に要した費用」には資産性を認めており、五年以内での減価償却を要求している（この点一）（同条一）。また買入暖簾についても資産性を認めており五年以内の減価償却（一九三七年株式法は相当な減価償却）を要求している。また十年以上の継続期間をもつ債務ならびに社債発行差金を計算限界項目に区分して表示することが要求される。全継続期間に割当て毎年度減価償却を必要とする旨定めている。したがつて、右に述べた減価償却が要求されている項目について、損益計算書における減価償却費計上と対応して、貸借対照表負債の部において減価償却引当金設

説 定が認められることになる。

論

iv

株式法は一九六五年に改正された。この改正株式法においては、秘密準備会の積立や恣意的な過小評価による会社の財産状況および収益状況の隠蔽を防止するための配慮がなされており、会社の計算書類の詳細な報告にかんする株主の利益が尊重されている。他方、改正株式法は、一九三七年株式法に比較して、減価償却を認める資産の範囲を若干変更し、正規の簿記の原則に基づく減価償却（一五四）以外に、計画外の減価償却または価値修正をも認めて（二）、減価償却費の算定に弾力性をもたせるとともに、秘密準備金制度の利用による、会社の内部留保金の増大を意図している。

改正株式法は、内部留保金の増大による会社継続性の保護を重視しているので、会社と株主との間に利害が対立する場合は予想される。それで、改正株式法は、詳細な報告による株主の利益保護を考えて、いわゆる「報告の原則」をとり入れ、貸借対照表の形式および内容と、損益計算書の形式（七五）および内容（八五）にかんする規定を設けている。既に一九五九年の「会社財産による資本増加および損益計算書にかんする法律（Das Gesetz über Kapitalerhöhung aus Gesellschaftsmitteln und über die Gewinn—und Verlustrechnung vom 23. Dezember 1959）」によつて、損益計算書の項目が詳細に規定されたが、改正株式法は、損益計算書の内容にかんしては同法の規定に接近している。貸借対照表の形式については、流動性が明白に表示されるように改正されており（一一五）、減価償却および価値修正が営業報告書に表示されないから、それらを貸借対照表の記載事項とするなど、公開性の原則が採用されている（一二五）。

貸借対照表の形式を規定した第一五一条は、第一項において、消極の部に、資本準備金、価値修正費、四年以上の継続期間をもつ債務、その他の債務、計算限界項目、決算利益とともに、引当金を表示し、退職年金引当金とその他の引当金とに区分することを求めている。さらに第一五二条六項は、価値修正費は、有形固定資産、資本参加および固定資産たる有価証券にたいしてのみ計上できる旨定め、各項目に対応する価値修正の区分表示を求めて、いわゆる区分計算の原則をとり入れている。また、債権にたいする総価値修正費の計上を認め、債権について信用の危険がある場合に、いわゆる偶発性引当金の設定を認めている。

引当金の概念内容については、従来明示されていなかったが、同条第七項が引当金は不確実な債務および決済未了の取引から生ずるおそれある損失についてのみ設定できる旨定めて、はじめて条文中において、当該会計期間における債務の発生原因あるいは取引行為の存在を前提とすることを明らかにした。しかも、次の営業年度に生ずると思われる修繕費もしくは除去費にたいする引当金および法律上の義務のない担保権設定物にかんする引当金の設定を義務づけている。この点、わが国の商法が引当金の設定をまつたく会社の任意にゆだねているとは対照的である。さらに同条第八項は、価値修正費および引当金を、債務とは別項目に表示することを要求している。そして損益計算書にかんする規定である第一五七条は第一項で、有形固定資産および無形固定資産(同項一、九号)、投資(二〇号)、棚卸以外の財産物(二二号)について、減価償却費および価値修正費の計上を要求している。

改正株式会社法は、引当金を不確実な債務および決済未了の取引から生ずるおそれのある損失にたいして設けるとして、旧法におけるより範囲を拡大し、しかも理性ある商人の判断によつて必要と認める金額まで計上を認めて(一五六条四項)引当金の設定許容にも積極的態度をとつている。しかし決済未了の経営費用についての引当金を認めないのは疑問がある。わが国の商法が、「特定ノ支出又ハ損失」にたいし引当金の設定を認めているのにたいし、改正株式会社法が

済の経常費用について引当金の設定を認めないのは、期間収益費用対応の原則に基づいて引当金を理解するにはまだ距離があることを示し、財産法的な思考が根強く残っていることを示しているといえよう。

(1) 計画外の減価償却 (außerplanmäßige Abschreibungen) は、物件が決算日に低落した価値を有するとき、および税法上許された低価法を採用するときに認められる。この計画外の償却を許容する税法上の規定として低価の固定財の評価自由性 (Abs. 2 EStG), §51 Abs. 1 Nr. 2 EStG の委任による特別償却、Stebener-Gruppe des Est G による特別償却がある。兼子春三「ドイツ新株式法計算規則の解説(二)」会計九〇巻五号一〇六頁。

(2) 改正法は、株主ができる限り詳細な報告を受けることにより利益を得ると考えており、この考えを基礎として、計算にかんして、高度の要求を役員に課することを意図している。Entwurf eines Aktiengesetzes mit Begründung S. 166.

II

所得にたいする課税には、「個人所得」と「法人所得」とがあるが、それらを課税対象として法的に規制する方法は、二種類に分けることが可能である。すなわち、その一つは個人所得および法人所得を同一の税法において規制する方法であり、他は所得税と法人税とに二分する方法である。

i

西ドイツの所得課税は所得税法 (Einkommen Steuer Gesetz) と法人税法 (Körperschaft Steuer Gesetz) とが規制している。所得税法は個人の所得を課税対象としている^(所得税法一条)。これに反し法人税法は株式会社、株式合資会社、有限会社、植民会社、鉱業会社、産業組合、相互保険会社、その他の私法上の法人の所得および公法人の収益事業の所得にたいして課税している。そして、例外的に権利能力なき社団と財団の所得をも課税対象としている^(法人税法一条)。

ところで、法人税法は、その多くを所得税法に依存しており、いわば、法人税法は所得税法にたいして、特別法的位置におかれている。所得税法は、その第五条において「事業資産を評価し、これを正規の簿記の商法上の諸原則にしたがつて計上しなければならぬ」旨規定し、さらに事業経費(所得税法四条四項ないし六項)、評価(六条および六条a)ならびに減価償却または減耗控除(七条)にかんする諸規定を遵守すべき旨要求している。この第五条は、商事貸借対照表と税務貸借対照表との関係についての規定であるが、ドイツ税法においては、商法上の正規の簿記の原則が採用されることを示している。¹⁾

正規の簿記の原則については、ドイツ商法第三八条に規定があり、同条第一項は、商人はその商業帳簿において、「自己の商行為および自己の財産状態を正規の簿記の原則により明白ならしめる」ことを要求している。この規定は、さらに同法第三九条によつて補充されており、その第一項は「商人は、その事業の開始にあたり、自己の財産状態を表示すべきである」旨定め、また「各事業年度末においても同様な表示をおこなう」ことを義務づけており(同条三項)、継続的に自己の財産の変化を明示することを要請している。正規の簿記の原則が、はじめて商法典に規定されたのは一八九七年であつた。そして商法の正規の簿記の原則が、税法に導入されたのは一九二五年のライヒの所得税法であり、同法第一三条は「正規の簿記の原則にしたがつて計算された当該会計年度の資産額と前会計年度末の資産との差額を所得となす」旨規定していた。正規の簿記の原則の概念内容については商法および税法ともに定義がなく、健全な会計実務の慣行であり、一般に認められた会計原則であつて、単なる複式簿記の記帳技術にかぎらず、広く貸借対照表ならびに損益計算書の作成にかんする諸原則をも含んでいると考えられていた。一九三一年改正商法は正規の簿記の原則を *Grundsätze Ordnungsmässiger Buchführung und Bilanzierung* としていた(二六条b)が、一九三七年株式法は *Grundsatz Ordnungsmässiger Buchführung* と表現を変更しているが、両者は内容を同じくし

説 ていると理解されている。正規の簿記の原則は当然に貸借対照表作成についての原則をも包含していると理解されるからである。

論 所得税法における所得算定は、納税者が当該期間内に稼得した所得額を明らかにすることである（所得税法）。そして

所得の意義は——それは課税対象となる所得を意味しているのであるが——「一定の各所得種類別に生ずる所得の総額より、各種類の所得について発生する損失を減額し、特別支出を控除した価額である」旨明らかにされている

（所得税法）
（二条二項）。

所得税法上、所得は(a)農林業所得、(b)営業所得、(c)独立労働所得、(d)非独立労働所得、(e)資本財産所得、(f)使用貸借所得および利益貸借所得、(g)その他第二二条に規定する所得に分類されており、(a)から(c)のグループにおいては、利益が所得であり、(d)から(g)のグループにおいては、所得とは、収入額が必要費用を超える価額である（所得税法）としてゐる。(d)から(g)のグループにおける所得算定法は、収入額から必要費用を控除しておこない、棚卸資産は考慮されておらず、収入額、必要費用は現実の収入および支出をそれぞれ認識測定するいわゆる現金主義の原則を採用しているのであるが、これに反し、(a)から(c)のグループの所得算定法は原則として資産比較方法を採用しており、当該会計年度末における企業資産と前会計年度末における企業資産との差額に「持出し額」を加え、かつ「持込み額」を控除したものである。なおここでいう「持出し額」とは納税義務者が自己のため、あるいは、家計のため、さもなくば企業活動以外のために、企業より持出したすべての資産であり、逆に「持込み額」とは、納税義務者が当該会計年度中に企業に提供したすべての資産である。²⁰²

資産比較法によつて所得を算定する農林業営業および独立労働に従事する納税義務者についての所得算定法は事情により若干異つてゐる。

説
きなのであろう。

論

しかし、これらの諸問題については「正規の簿記の原則」をその内容とする会計原則と税法との間に、間隙が生じているようである。なぜならば、正規の簿記の原則を基礎としながらも、税法は国庫の利益を判断の基準とし、課税所得の増大を意図しており、企業の利益と鋭く対立する面をもつていからである。所得税および法人税は、その課税対象たる所得を、課税所得額算定の基礎となる期間において稼得された利益であるとみている。したがつて、予想される将来の債務負担、損失の発生については消極的な態度をとつており、課税期間に実現した利益のみを課税所得として把握している。したがつて引当金もかかる観点から、その設定に制約をうけている。

ii

いわゆる評価性引当金たる減価償却引当金の計上は、所得税法第六条および第七条に規定がある。すなわち同法第六条第一号は、固定資産に属する経済財で、減価する性質をもつていものは、その取得原価または製造原価から、第七条に規定する減価償却額を控除した価額で評価すべき旨定めている。そして第七条は「一年以上の期間にわたつて使用または利用される建物その他の経済財については、取得原価または製造原価と、その使用または利用の全期間に均等に配分して得られる年額相当部分を毎年償却せねばならぬとし、この減価償却額は、当該経済財の事実上、通常利用しうる期間に基づいて算定する。」旨規定しており、定額法による減価償却を要している。しかし、固定資産に属する可動的経済財のうち、給付割合 (Massgabe der Leistung) に基づいて減価償却をおこなうことが経済上妥当である場合には、定額法による減価償却に代えて給付割合に基づく償却方法の採用を認めており、異常な技術上または経済上の減価にたいしては特別の償却が許されている。また同条第二項は固定資産に属する可動的経済財

については定率法による減価償却の採用を認めている。ただし同条第三項においては定率法による減価償却法から定額法による減価償却への変更を認めているが、逆に定額法による減価償却から定率法による減価償却の変更は認めない。さらに同条第四項は鉱業、採石業、その他実体の減耗を伴う事業における減耗控除を認めている（いわゆる生産高比例法⁽³⁾）。

負債性引当金については、僅かに所得税法第六の a 条が年金引当金 (Pensionsrückstellung) を規定しているにすぎない。ここでは、当該引当金が「保険数理の原則 (Versicherungs-mathematischen Grundsätzen)」に基づいて、退職年金債務の成立のときから、契約上予見される給付事由発生時までの期間に均等に配分される場合には、当該事業年度に帰属する金額を限度として、純利益を減少させることができる旨定めている。この第六の a 条以外には、一般的に引当金にかんする規定が税法にないが、第六の a 条が、年金引当金のみに税法上の引当金を限定しているとは解されないことから、いわゆる正規の簿記の原則の具体的適用として、幾つかの引当金が税法上認められている⁽⁴⁾。いかなる引当金が税法上認められるかが問題となるが、いわゆる「税務貸借対照表にたいする商事貸借対照表の基準性の原則」が存在するので、まづ商事貸借対照表において設定が認められる引当金でなければならず、そして、税法上の原則に基づいて、事業の経費として控除の対象とすることが要件となるから、税法上の引当金は、商法上の引当金より限定されるであろう。

(1) シュヌマーレンバツハヤヘルトラインによると、正規の簿記の原則とは、抽象的に述べるならば、誠実で尊敬に備える商人の実際においても正しいとされている慣行に基づく諸原則である。Schmalenbach, Grundsätze ordnungsgemäßer Bilanzierung. S. 232. Herlein, Buchhaltung und Gesetzgebung, Handwörterbuch der Betriebswirtschaft, Bd. 1, S. 1164.

(2) (a) から (c) のグループについては所得税法四一条一段、(d) から (g) のグループについては所得税法二一条、ただ固定資産につ

いては当該会計年度における償却額のみが必要費用となる（所得税法九条六号）

(3)

特に減価償却については、内部留保金の増大による企業育成のため初年度償却、特別償却、割増償却が認められている。

〔初年度償却〕八〇〇マルク以下の動産については全額事業の排他物の除去、減少のための汚水処理施設には30%、50%、空気汚染の防除施設には50%、騒音振動防止のために取得、改良した動産については50%、建物については30%、一九六五年～一九七〇年間の科学的研究開発投資については動産5%、建物30%、ドイツにおいて登録された航空機については30%の初年度償却が認められるが、いずれも五年間に分けて償却してもよい。

〔特別償却〕石炭および鉱山業における特定の固定資産については、最初の五年間に建物の原価の30%、機械装置の原価の50%の控除を認める。西ベルリンの企業は一九〇七年一月一日以前に取得製作した可動償却資産については原価の10%を控除し、90%を償却基準額となしうる。それ以外の償却資産については10%控除後の原価の75%を最初の3年間で償却できる。共産圏との国境に位置する企業については総額万20マルクを超えないかぎり動産の原価の50%不動産の原価の30%を最初の三年間で償却できる。

〔割増償却〕二交代制三交代制をとっている会社が定額法を採用している場合には通常償却の25%、50%の割増償却が認められる。定率法を採用している会社は、交代制のため耐用年数が短縮するとみて処理する。——Confederation of British Industry, Taxation in Western Europe 1966. 吉平田勲、房野夏明訳「西ヨーロッパの税制」六五頁以下。

(4)

たとえば、貸倒引当金についてみると、ドイツ所得税法第五条は「帳簿を現に作成しているか、あるいは帳簿を作成する義務を負う事業者は、所得計算を商法の正規の簿記の原則にしたがって算定すべき旨規定している。したがって償権の評価にかんしては、回収不能の償権は、これを償却すべきは勿論のこと、疑わしい償権はその貸倒予想額を考慮して回収見込額をもって評価しなければならぬ（商法第四〇条参照）」ことになるから、貸倒予想損失の計上は、税法上強制されているといわれている。しかし、判例は反対であり、たとえば一九三六年ライヒと財政裁判所判決は「将来の貸倒が貸借対照表日において見込まれるか、または、ありうる償権について、まず、額面金額で評価し、貸倒は損失が発生した都度はじめて記載するか、それとも、毎年発生が予想される損失に相当する貸倒準備金勘定を設定するかは商人の自由である」とし、貸倒の予想損失はその計上が強制されないという見解をとっているという。清水敬次「わが国税法の貸倒準備金制度の特色」法学論叢第六八巻第一号六一頁。

貸倒引当金以外に判例は次の引当金を認めている。(i)修繕引当金 (Rückstellung für unterlassene od. unterbliebene Instand-

haltung)。ただし原則として否認し (OFH, 2. 15. 1955)、限定的に認めているにすぎない (BFH, 2. 15. 1955) 学説は対立しているようである (G. Werninger, Ruckstellung in der Bilanz. 175ff, 295ff. O. Bühler, Steurrecht, Bd. II S. 72) (i) 鉱害に対する引当金 (Rückstellung für Bergschäden bei Kohlenzechen) (RFH, 11. 6. 1925.) G. Werninger, a. a. O. S. 267. O. Bühler, a. a. O. S. 72. W. Blümich u. L. Falk, Einkommensteuergesetz. Bd. 1. Anm 20 zu §5. このほかに、(ii) 取っ越し費用に対する引当金 (Rückstellung für Abbruchkosten) RFH. 1. 21. 1931, (iv) 土砂類除去残に対する引当金 (Rückstellung für Abrausrückstand) BFH 6. 26. 1951, (v) 決算、税務相談、監査費用に対する引当金 (Rückstellung für Abschluss-, Steuerberatungs und Prüfungskosten) RFH 8. 24. 1938, (vi) 保証人の保証に対する引当金 (Rückstellung für Bürgschaft) RFH 12. 4. 1935, (vii) 保証に対する引当金 (Garantierückstellung) BFH 11. 20. 1962, (viii) 自由業の責任に対する引当金 (Rückstellung für Haftung der freien Berufe) BFH 5. 22. 1958, (ix) 復帰負担に対する引当金 (Rückstellung für Heinfallasten) RBH 12. 22. 1931, (x) 賃借施設更新に対する引当金 (Rückstellung für Pachtanlagerneuerung) BFH 7. 19. 1955, (xi) 手数料に対する引当金 (Provisionsrückstellung) BFH 7. 21. 1953, (xii) 訴訟および法律相談費に対する引当金 (Rückstellung für Prozetz und Rechtsberatungskosten) RFH 4. 1. 1925, (xiii) 未履行取引による損失に対する引当金 (Rückstellung für Verlust aus schwebende Geschäft) RFH 1962, (xiv) 租税に対する引当金 (Steuerrückstellung) BFH 2. 4. 1958, (xv) 賞与に対する引当金 (Rückstellung für Tantieme—u. Gratifikation) RFH 10. 12. 1932, (xvi) 報償金に対する引当金 (Rückstellung für Bonus od. Rückvergütung) RFH 11. 23. 1937, BFH 3. 13. 1963, (xvii) 価格引下による引当金 (Rückstellung wegen Preisrückgewähr) BFH 6. 3. 1942. 清水敬次「ドイツ税法上の「正規の簿記の原則」と引当金の否認」税法学二〇〇号一〇一頁以下。判例は次の引当金を否認している。(i) 偶発性損失に対する引当金 (Rückstellung für Künftige Verlust) RStBl. 1936 S. 828, 1939 S. 358. (ii) 自家保険引当金 (Rückstellung für Selbstversicherung) RStBl. 1932 S. 290. 1930 S. 142. (iii) 価格変動引当金 (Rückstellung für etwaige künftige Währungsverluste) RStBl. 1934 S. 1368 (iv) 修繕引当金 (Rückstellungen für unterbliebene Instandsetzung) OFHv. 2. 28.1948, StBl. NRW 1950 S. 462.

- (5) 税法上、引当金は不確定債務と理解されている。引当金は利益の減少項目で、かつ非課税項目であるから、利益の一部にして、かつ課税所得である積立金とは区別される。O. Bühler, Einkommensteuer Körperschaftsteuer und die Gewinnbestimmungen aus der Gewerbesteuer. Anm 23 zu §5 EinStG. S. 102. O. Bühler, a. a. O. S. 73.

Reserves (II)

YUZO FUJIWARA

Lecturer of Commercial law
Faculty of Law
Hokkai Gakuen University

B. United States

1. As “reserve” has some essential heterogeneous meanings, it find difficulty to elucidate “reserve”.
2. Internal revenue code provides depreciation and reserve for bad debt. But the tax authorities control to set aside “reserve” in order to prevent a decrease of taxable income.
3. The court judges that “reserve” doesn’t mean the fund separated from other assets, but it doesn’t examine “reserves” at length.

C. Germany

1. The German stock corporation law provides that
 - (i) The costs of acquisition or construction of fixed and financial assets are to be decreased
 - (a) by methodical depreciation or provisions for diminution in value according with proper accounting principles,
 - (b) by extraordinary depreciation or provisions for diminution in value. (§154)
 - (ii) Provision for diminution in value and provision for accrued liabilities must be shown separately in the annual balance sheet (§151)
2. The tax law provides to set aside “reserve” in accordance with proper accounting principles.