

中央大学 会計人会 会報

発行所 中央大学会計人会

〒116-0003 東京都荒川区南千住5-25-14

税理士法人 荻野会計事務所内

発行人 会長 荻野弘康



米国税務会計史・余話

中央大学商学部教授 矢内 一 好

手前味噌で恐縮ですが、中央大学から出版助成を受けて、米国の税務と会計の交差と企業会計と税務会計が分離している米国の税務会計の歴史的沿革を対象とする『米国税務会計史』を平成23年5月に上梓しました。また、中央大学から2度目の出版助成を受けて、『米国税務会計史』（中央大学出版部）の続編として、1954年内国歳入法典から1986年税制改革法までの米国税制史と会計等との関係を対象として『現代米国税務会計史』（中央大学出版部）を平成24年6月に出版することができました。

このような研究をすることができたのは、いくつかの理由があります。

1つ目は、私の恩師であります中央大学名誉教授渡部裕亘先生の御指導によるものです。先生はすっかりお忘れのようでしたが、学部の渡部ゼミ4年生の時に、当時の会計理論において著名であったベットフォード (Bedford, Norton M) の研究をするか、会計の歴史の研究をするのかということをご相談したところ、「歴史研究をする人は少ないから君はそちらを研究なさい」という御指導を戴いたので、卒業論文は、「初期アメリカ会計の考察」

を書きました。また、修士課程では、井上達雄先生のゼミで「会計史研究」というタイトルの下、損益計算発展史を中心に、15世紀のイタリア、17世紀のオランダ、19世紀の英国における会計の展開を研究しました。ちなみに、上記の卒業論文は、渡部先生が退職される際に、記念として私の手許にお戻し戴きました。

会計の歴史研究の際に、感じていた疑問は、税法がどのような影響を会計に与えたのであろうか、ということでした。しかし、この問題に関する研究を行うことができず、私は、修士課程を修了した後に、東京国税局に勤務しました。最初の3年間は税務署勤務でしたが、当時、「国際租税セミナー」という選抜方式の研修が部内にありまして、英会話でも教えてくれるのかという軽い気持ちでこの試験を受けて合格しました。ここで、初めて国際税務という領域が税務の世界にあることを知りました。

このセミナーの講師の一人が当時の亜細亜大学教授小松芳明先生でして、小松先生の講義の最初の発言は、前列の研修生に対して「PE」とはなんだというものでした。PEとは国際税務の恒久的施設という

基本用語のことですが、このときは何が何だかわからないまま3か月間の研修が終了し、その年（昭和54年）7月の人事異動で東京国税局調査二部外国人調査部門に移りました。同部門の総括主査が、大蔵省主税局国際租税課からその時に異動してきた小沢進先生でした。私は、その後先生とはご縁が続いて、平成17年3月に小沢先生がお亡くなりになるまで、研究会等を通じて、小沢先生から国際税務の指導を受けることになったのです。また、小沢先生が国際租税課に勤務していた当時の先輩が小松先生で、平成元年に小松先生の編著で出版されました『逐条研究 日米租税条約』の執筆陣に小沢先生の御推薦で入れて戴き、それ以降、私は、現在も引き続き国際税務を研究テーマとしていますし、国税庁税務大学校では、「租税条約」の講師をしています。

話を戻しまして、中央大学では、中途半端ながら会計史の勉強をし、国税では、国際税務の知識を得ることができました。そして、昭和61年7月から平成元年7月まで、税務大学校研究部教育官として、税務大学校において「本課研修」の講師と税務研究をすることができ、「外国税額控除の一考察」『税務大学校論叢』18号（昭和62年7月）、「米国租税条約の研究」『税務大学校論叢』19号（平成元年3月）、「国際連盟におけるモデル租税条約の発展」『税務大学校論叢』20号（平成2年3月）、の論文3篇を書き、平成元年7月に、19号と20号の論文に対して日本税理士連合会研究奨励賞を受賞しました。その後、論文を書いたことと、賞を受けたことを契機として、平成2年に国税局を退職し、大学時代の先輩の推薦等もあって大学の教員になりました。

大学勤務の履歴は、産能短期大学、日本大学商学部を経て、現職の中央大学商学部

に勤務することになりましたが、その間、国際税務の著書、論文等の作成に忙しく、歴史研究をすることができませんでした。

平成14年に中央大学勤務となり、6年後の平成20年に1年間授業を免除され、研究活動をしてよろしいという特別研究の許可を中央大学から戴きました。研究テーマは、国際会計基準（IFRS）の導入の副次的問題として、日本の法人税制における確定決算主義とIFRS導入をどのように考えるのかということ考察するために、日本と全く異なる法人税制を採用している米国の事情を歴史的観点から検討することにしました。また、同時に、学生時代から疑問に思っていた、米国における税務と会計の交差も取り上げることにしました。この特別研究による時間を戴いたことが第2の理由です。

そして、第3の理由は、中央大学における図書館における資料の充実と、スタッフによるサポートサービスの充実でした。これまで米国税制史という出版物或いは論文が数こそ僅かですがなかったわけではありません。しかし、税法の変遷だけでは、米国法人税の税務を語ることはできません。例えば、初期の所得税における納税申告書の様式はどのようなものであったのかとか、内国歳入局（現在は、内国歳入庁となっている米国の国税庁）は、どのような取扱通達を発遣していたのか、という点まで踏み込んだ研究はこれまでありませんでした。中央大学の図書館には、私が見たいと希望していた資料が揃っていました。Journal of Accountancyは、1905年の第1号からすべて揃っており、初期の頃は、税務関係の資料も多くあったことから、当時の税務実務を知る上で参考になりました。余談ですが、図書館の書庫は、カビ防止の

ため夏でも室温を下げています。長時間、書庫で調べ物をするとき、夏でも何か羽織るものがないと寒くてられません。この資料のコピーでは、共栄大学専任講師の秋山高善さんにずいぶんと助けてもらいました。また、米国所得税関連の過去からの通達等をまとめた資料のリプリント版を書庫で見つけたときは、これで研究の目途が立つことを確信しました。

米国の税務として、税法等の変遷と実務を検討する場合、租税判例も大きな領域です。米国租税判例の収集については、図書館のスタッフから指導を受けました。また、後編部分になる『現代米国税務会計史』の原稿作成に際しては、米国の議会資料等のデータベースへのアクセス方法についても教えて戴きました。この時に教えて戴いた資料収集方法が、単行本以降に研究した、米国の租税回避として、コモンロー（判例法）において確立した原則である経済的実質原則（Economic Substance Doctrine：以下「E S D.」という。）の判例研究等に大いに役立ちました。

ここまで、本題とは別の話が延々と続いて申し訳ありませんでしたが、米国税務会計史を研究した余話として感じたことがいくつかあります。

1つは、IFRS導入をした際に、日本も確定決算主義を廃止して、米国型の企業会計と法人税の課税所得計算を分離する方式に移行すべきであるという主張があることは承知していますが、米国の法人税課税所得計算が現行のような方式になった背景には、米国憲法における直接税（人頭税）を前提とした条文があり、これが長い期間、米国の所得税、法人税の展開に影響を与えてきたという歴史的事実に対して、上記の主張を行う人々は、どの程度の理解をして

いるのかという疑問があります。また、米国の場合、企業会計と法人税の課税所得計算が分離しているということは、企業会計における減価償却において定額法を利用し、課税所得計算において定率法を適用することが可能ということですが、米国では、法人税以外に、ミニマムタックスという税があり、法人が勝手に会計処理方法を操作することで、企業利益を極大にして、課税所得を極小化した場合には、ミニマムタックスによる追加の税負担という事態も生じるのです。したがって、日本の場合、極端な選択例を想定すると、今後の法人税では、現行の確定決算主義を原則として継続するか、または、米国のように確定決算主義を廃止して分離型を選択するのであれば、分離型＋ミニマムタックスという組み合わせを選択するのかということになりそうです。

2つ目は、強制力を持つ税法が米国の企業会計に大きな影響を及ぼしたのではないかという私の事前の思い込みが大きく外れたことです。米国においては、公認会計士が、企業会計と税務の双方に関与します。会計処理等において、両者が同一基準であることを希望する意見が1954年前に強く出され、米国内国歳入法典が1954年に全文改正されるのですが、結果として、これは失敗に終わっています。確かに、1920年代辺りは、税率が高くなったことで、課税所得を低くするために税法上の減価償却制度が広く米国の企業実務に取り入れられるという現象はありましたが、全般にいえることは、会計は会計、税務は税務という別の領域として、双方が、相互理解を示さなかったという歴史であります。その原因は、公認会計士の独立性の強さと、会計と税務の異なる論理或いは目的です。言い方を変え

れば、それぞれ我が道を行くという観があり、米国には、この双方の領域の調整に尽力した熟練の公認会計士であるジョージ・オー・メイ（George O May）の活躍があったのですが、惜しむらくはその後継者が育たなかったことで、人材面からもこの方面の実力者が出現しなかったのです。

別の話題として、『米国税務会計史』、『現代米国税務会計史』において、その研究対象から外した領域がありました。それは、米国における租税回避対応策に関する領域です。米国税務会計史として正統2冊の本を書きましたが、その落ち穂拾いをする項目がありました。具体的には、米国における租税回避に係る判例研究とその判例等により形成された経済的実質原則（ESD）制定法化までの道のりの研究です。

日本においても、有名な「武富士事案」がありまして、この事案の内容は、相続人となる子弟を香港に住まわせて、武富士株式を所有する外国法人の株式をその子弟に贈与するというものです。この最高裁判決では、この事案が租税回避であることを裁判長が認めましたが、否認する規定がないことから、国側敗訴という結果になりました。

このような租税回避に対して、米国では長い間判例法における法理としての沿革を有し、制定法化されたESDが参考にならないか考えたのです。そして、その経緯を対象として論文3本と日米における租税回避対策を比較する論文1本を書きました。以下は、このESDに関する余話です。

米国の租税回避否認に対する判例法主義の動向として、米国法曹協会（ABA）の作成した資料は、租税回避に係る主要な判例を時系列に列挙していますが、このうち、特に有名な判決が1935年に最高裁判決がで

たグレゴリー事案です。

この事案は、エブリン・F. グレゴリー夫人（原告）が、その発行済株式のすべてを所有するUnited Mortgage Corporation（U社）に子会社であるMonitor Securities Corporation（M社）があり、M社株式に多額の含み益があったのです。一般的には、親会社であるU社がM社株式を譲渡して、その利益を夫人に配当することが考えられるのですが、課税面では、U社においてM社株式の譲渡益課税と夫人の個人所得として配当所得の課税が生じます。そこで、夫人は、1928年9月18日にデラウェア州法人としてAverill Corporation（A社）を設立しました。その2日後の1928年9月20日にU社は、M社株式1,000株をA社に現物出資してA社株式を受取り、U社は、A社株式を夫人に配分して、1928年9月24日に、A社は解散し、M社株式を含むすべての資産は、唯一の株主である夫人に分配されました。

その結果、多額の含み益を持つM社株式を、U社ではなく夫人の所有株式となり、夫人はそれを譲渡しましたので、法人所得としての課税はなく、課税上の軽減措置がある個人の長期譲渡所得による課税を受けることができました。適格組織再編に係る規定の適用を受けるために設立されたA社は、その存続した期間が1週間足らずでした。

この事案の最高裁判決は、後年のESD概念のうちの「事業目的」という要件を最初に判示したものとしてその後の判例に先例法として多く引用されているものですが、この事案の判決で興味のあるのは1934年の高裁判決です。なお、この裁判の第1審は、原告側の請求を認めています。

高裁判決において、ラーネッド・ハンド

裁判長が判示した要点は次の通りです。

① 高裁判決は国側勝訴としたのですが、判決の理由に、「事業目的」という文言は使用していません。

② 該当する取引が租税回避或いは脱税という意図を持って行われたか否かを基準として課税上の免除の適否を判定することはできないと判示しています。

③ 同判事は、誰もが、その税負担をできる限り低くなるように調整することが可能であり、納税者は、自らの納税額を増やすという愛国的な義務のないことを判決で述べています。これは、後日多く引用される有名なフレーズです。

④ 組織再編成は、事業として進行しているものを育てる理由から行われなければならないもので、株主が課税を逃れることは、法人の組織再編成として意図した取引の1つではないとして、これを国側勝訴の理由としています。

そして、高裁判決では、最高裁判決にある「事業目的」という要件を用いていません。この高裁判決の意義の1つは、当該取引が租税回避或いは脱税の意図を持って行われたか否かを否認の判断要素としていないことです。第2は、A社のような租税回避目的で設立された法人についても、その私法上の取引等についてはこれを認めていることです。

そして、否認した理由として、組織再編に係る規定の趣旨解釈に基づき、組織再編成は、事業として進行しているものを育てる理由から行われなければならないということであり、株主が課税を逃れることは、法人の組織再編成として立法の意図した取引の1つではない、という判断を示したのです。そして、続く、1935年最高裁判決において、裁判長であったサザーランド裁判

長は、本件の取引が、事業上或いは法人としての目的のない行為であり、その実際の性格を隠すための偽りとして、組織再編成の外形を着せた単なる方策である、という判断から国側勝訴としました。

この事案は、租税法律主義に基づいた場合という仮定をすれば、グレゴリー夫人の勝訴となる可能性があります。高裁及び最高裁の判決も、租税回避のために設立されたと見ざる得ないA社を否認するという実質主義的な発想を採用していません。ここに米国司法独特の領域である判例法の存在があるものと思われます。

米国は、歴史的な経緯から英国法の影響下にありながら、租税回避については、英国と異なる司法関係にあります。英国は租税法律主義が徹底しており、個別的否認規定がない限り租税回避を否認できないことになっています。これに対して、英米法と一般に言われていますが、米国においては、コモンロー或いは判例法主義により形成された否認の法理に基づく否認が行われてきたのです。

米国がそのような状態に至った理由として、米国では私法が州法として、各州により異なっていることがあげられます。したがって、日本と異なり、税法における借用概念という考え方は米国にはないのです。そして、米国では、制定法の隙間を判例法により確立した法理が補う形で発展したといえるのです。

ここで取り上げたグレゴリー判決は、高裁、最高裁判決のいずれもが著名なものですが、米国における租税法の判例としても実現概念に係る判決として有名なマコンバー判決と同様に、判決の古典といわれるものです。

この高裁判決を出したハンド判事は、そ

の一生を高裁判事として務めたのですが、ハーバート・ロー・レビューの1冊全てにその生涯、業績をまとめたものが出版されていることから、米国では著名な判事であったことが窺えます。

グレゴリー事案の高裁判決は革新的(revolutionary)な原則を作り出したという法曹界における批判があったことは事実ですが、同判事は、従来の司法判断の通例であった文理解釈を離れて、当時としては大胆な判断を示したのです。その背景には、1930年代に入り、司法判断にある程度の自由な判断を認める風潮があったといわれています。

この判決では、組織再編成に係る規定の文理解釈上では適法であるとして、ハンド判事は、事業目的という用語をグレゴリー事案の判決において使用せず、組織再編成が事業活動と密接に関連していることを重視しています。この判決の背景には、ハンド判事以外の2人の判事らの意見が対立したために、同判事が妥協案として判決を書いたという見解を紹介したものもあります。しかし、この判決において、文理解釈

に固執せずに、その取引実態から判断して制定法の趣旨である事業と関連していないという見解は、ハンド判事自身によるものといえるでしょう。そして、このハンド判決の延長線上に最高裁判決があると考えるのが自然によようです。

グレゴリー事案最高裁判決(1935年)において「事業目的」が「みせかけ取引」の判定要素として判示され、ESDの判定要素である「事業目的」と「経済的実質」を2要素とする見解は、フランク・リヨン事案の最高裁判決(1978年)において、読み取れるとする解釈が、ライス・トヨタ社事案の租税裁判所において示され、その解釈を明確に述べたのが同事案の高裁判決(1985年)です。今後少し勉強してみようと思っている事項ですが、判例法では、先の判決を後の判決において解釈するという現象が起こるのです。前の判決文の行間を読むような解釈が後の判決に出てきます。これをどう考えるのかは、いまだペンディングの状態です。これは今後の課題として終わりにします。

■著者略歴

矢内 一好 (やない かずよし)
博士(会計学)(中央大学)

昭和49年中央大学大学院商学研究科修士課程修了後、東京国税局に平成2年まで勤務。その後、産能短期大学、日本大学商学部を経て、現在、中央大学商学部教授、国税庁税務大学校講師、専修大学大学院非常勤講師、慶應義塾大学大学院非常勤講師

■単著

『国際課税と租税条約』(ぎょうせい 平成4年)(平成4年、租税史料館賞受賞)、『租

税条約の論点』(中央経済社 平成9年)(平成10年、日本公認会計士協会学術賞受賞)

『移転価格税制の理論』(中央経済社 平成11年)、『詳解日米租税条約』(中央経済社 平成16年)『解説・改正租税条約』(財経詳報社 平成19年)、『Q & A 国際税務の基本問題～最新トピックスの検討』(財経詳報社 平成20年)、『キーワードでわかる国際税務』(中央経済社 平成21年)『米国税務会計史』(中央大学出版部 平成23年)、『現代米国税務会計史』(中央大学出版部 平成24年)。