

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

<http://chudai-kaikeijin.jp>

発行人 会長 荻野弘康

税務会計史の落穂ひろい

国際課税研究所首席研究員（元中央大学教授） 矢内 一好

1 2つの3部作

冒頭から私の話で申し訳ありませんが、60才になった時に、大学の特別研究制度の恩恵を受けて1年間授業が免除されました。この期間を利用して、長年、少しずつ資料を集めていた米国税務会計に関する歴史書『米国税務会計史』を出版し、それに続いて『現代米国税務会計史』と、2年続けて大学の出版助成金のおかげで本が出ました。さらに、1年おいて『英国税務会計史』を書くことができました。この3部作は、日本の企業利益から課税所得を誘導する統合型という法人課税の方式とは異なり、企業利益と課税所得計算が分離している英米型の背景を探ることが目的でした。

続いて、米英3部作から4年後に『日本・国際税務発展史』を出版し、翌年に、日本の税務会計の

歴史をテーマにした『日本・税務会計形成史』を書き、本年（2020年）夏ごろに、『税務会計基礎概念史』が出版されます。これで米英3部作に続いて、日本の税務会計3部作が完成します。別に、最初から3部作のプランがあって、それを実行したということではなく、結果として、そうなったということです。

2 歴史研究の意義

大学の税法の講義では、日本の法人税制の歴史については多くを話しません。それは、聞いている学生諸君にその時代背景を説明するのに時間がかかることと、昭和20年代についてうっすら記憶のある私と、平成生まれの学生諸君との間の意識に世代間格差があるからです。ゼミナールでは、国際税務の勉強はしますが、歴史研究は

取り上げません。

昔、ゼミ生からストレートな質問を受けたことがあります。「先生、税法の歴史の勉強をして役立つんですか？」私は、「すぐには役立ちません。しかし、いろいろなことが分かって面白くない。」と答えました。また、こうも言いました。「大学講義科目で、卒業後役立つ科目がいくつある？ 税法は結構役立つ科目ではないかな。」

少し正当な見方をしますと、税法学或いは税務会計という税務分野は、例えば、経済学と比較しても、歴史研究、学説研究（例えば、米国税法において重要な役割を果たしたスタンリー・サリー教授の学説研究等はありません。）は少ない代わりに、判例研究という分野に多くの論稿があります。また、米国の有名な株式配当に係る判決（1920年）である「マコンバー事件」で意見書を書いたコロンビア大学のセリグマン教授の旧蔵書が広島経済大学図書館に収蔵されています。誰かこの文献を調べて、20世紀初頭の国際税務に貢献した同教授の学説研究をして博士論文を書いてくれることを願っています。

歴史研究は、難しい理論は別にして、ある事象についてその過去がどうであったのかを知りたいというある種の興味本位に基づくものです。調べていくうちに、興味のある逸話にたどり着くと、なる

ほどと感心することがあります。そのためには、資料の完備した図書館の存在は欠かせません。その意味で、中央大学図書館は大変ありがたい存在でした。

3 米国税務会計史

米国税制史ではなく、米国税務会計史というタイトルの本を書いた理由は、米国の財務会計の進展と税務に関する著作がないことです。米国の会計史というタイトルの本はありますが、税務についての記述はわずかしきありません。税務会計史という名称は、税務と会計の2つの分野を複眼的な視点で見ることを試みたのです。

例えば、「税効果会計」については、多くの解説書が出版されていますが、1940年代から50年代にかけて、米国において減価償却の加速償却との関係で、税務会計と財務会計の乖離から生じたことを説明した文献は少ないと思います。このあたりの米国の文献が図書館にはなくて、探すのが大変でした。

4 『日本・国際税務発展史』に関する質問

『日本・国際税務発展史』は、私が中央大学の前に日本大学商学部勤務していた時、井上久彌先生

を介して、かつて日本大学商学部
に勤務されていた忠佐市先生所蔵
の資料を引き継いだことがきっか
けです。

特に、昭和 20 年代の資料（現在、
税務研究センターに寄贈済み）は、
大変貴重なもので、日本が昭和 29
年に署名した日米租税条約の前段
階で、当時の大蔵省が租税条約に
どのような知見を有していたのか
を知ることができる資料でした。

昭和 20 年 8 月の終戦以降、昭
和 26 年のサンフランシスコ平和条
約調印までの間、GHQ の占領下
にあって、申告納税制度の導入、企
業会計原則の制定、シャープ勧告
等、まさに激動の時代でした。

この本に関するエピソードが 2
つあります。

第 1 は、GHQ の占領下におい
て、どのように米国の租税条約関
係資料を入手したのかということ
です。租税条約ではありませんが、
昭和 24 年に「企業会計原則」が公
表されています。この企業会計原
則作成の中心的な役割を果たした
黒澤清先生は、この作成に当たり、
できうる限りの外国の資料を収集
したと話しています。

この昭和 24 年にはシャープ使
節団が来日していますが、その下
交渉をしたのが、当時の GHQ に
おいて税務を担当していた元米国
内国歳入庁の職員であったハロル
ド・モス氏です。企業会計原則に

おいては、GHQ の担当者が誰か
は不明ですが、このように、GHQ
を通じて米国側資料は提供された
ものと思われます。実際に忠先生
の資料に、手書きで CCH（米国の
出版社名）と書かれていることか
ら、この種の資料を大蔵省は GHQ
を通じて入手したものと思われま
す。外国との通信・交通手段もな
く、外貨もなかったころの話で、
当時、外国の文献がいかに貴重で
あったかが窺えます。

第 2 は、私が引用した忠先生の
残された資料について、大学院生
から質問を受けました。私を含め
て同世代の国際税務に関わった者
は、租税条約に関して亜細亜大学
教授の小松芳明先生の薫陶を受け
ています。当時は、現第 3 次日米
租税条約の改正前の昭和 46 年署名
の第 2 次日米租税条約の解釈が中
心でした。この院生は、後日、彼
の論文の抜き刷りを送ってくださ
りましたが、当時の公文書等を資料に、
論文を作成しています。租税条約
という分野は、所得税法、法人税
法、相続税法、消費税法等の主要
な税目の領域外のもので、大変マ
イナーな領域です。このような領
域に、若い研究者が、これまでと
異なる資料に基づいた研究を進め
ることに新たな思いがしました。

5 日本の税務会計史（エピソード1： Peyton・リトルトンの翻訳）

日本の税務会計史については、中央経済社の『企業会計』に令和2年1月から7月までに計6回にわたり「税務と会計の水面下の戦い」というタイトルで連載をしています。以後に取り上げる話題は、この連載分と重複するものがありますが、その点をご容赦下さい。

エピソード1は、W.A. Paton, A.C. Littleton., An introduction to corporate accounting standards, (1940)の翻訳の件です。この本は、米国の会計基準研究の基本中の基本書で、翻訳は、『会社会計基準序説』中島省吾訳 森山書店 昭和28年というのが会計学を勉強した学生のほとんどが知っていることです。

しかし、論文としては、日米間が戦争状態となった昭和17年7月に刊行された『一橋論纂』第10巻1号に掲載された山崎三郎「 Peyton・リトルトン共著『株式会社基準序説』」が最も早くこの本を日本に紹介したものであることはほとんど知られていません。

この山崎三郎氏は誰なのか、また、戦時中に、当時の敵国である米国の文献を堂々と翻訳して大学紀要に掲載して問題が生じなかったのか等々、いくつかの疑問が生

じました。たまたま、税理士会の会議で、専修大学の安藤英義先生とお会いしました。先生は、ドイツ商法と会計について貴重な論文をお書きなっています。先生に母校である一橋大学の紀要の件でお尋ねしました。上記の話をお伝えしたところ、初めて聞きましたというご返事で、後日、お調べ頂いた結果、訳者の山崎氏は、当時の英語の教員で、その後会計に関する論稿はないということのご教示を頂きました。たぶん、山崎氏は、戦時下という状況で、英語教育の将来に不安を抱いたのではないかと思います。

もう一点の大学紀要に対する官憲の検閲のようなものはなかったのということです。これも安藤先生からお聞きしたのですが、当時は、それほどきつい締め付けはなかったということです。安藤先生は、リトルトンの『会計発達史』の翻訳で有名な片野一郎先生のゼミ出身ですが、昭和27年に『会計発達史』初版がでていますが、片野先生は、相当以前からこの翻訳作業を行っていたというお話を伺いました。

6 日本の税務会計史（エピソード2：申告納税制度の導入）

昭和22年に、所得税及び法人税に申告納税制度が導入されていま

す。素朴な疑問として、戦後の混乱期に賦課課税制度を切り替えた理由は何かということです。

この切り替えについては、多少準備段階のようなものがあったということです。武田昌輔先生の『法人税回顧 60年 企業会計との関係を検証する』（TKC出版）による説明では、戦時下においてインフレが進行して賦課決定が遅れて徴収金の価値が減少する事態となり、昭和20年9月に通達「法人各税の取扱い」が発遣され、その意図するところは、早期の税収確保ということで、「税金は決算確定後自ら納める」こととなったということです。この申告納税の対象となった法人は、公称資本金500万円以上の法人、資本金500万円未満でも大蔵大臣の指定した銀行、保険会社、信託会社、地方鉄道会社等でした。大蔵省は、この申告納付に必要な部分を公開通達で開示したのです。この制度は、申告納税制度とは異なることから、国税関係者の間では、申告納付制度（申告予納制度）と称されていました。

申告納税制度導入の背景として、次のような口述があります（平田敬一郎他共編『昭和税制の回顧と展望』（下巻）（大蔵財務協会））。

「所得税や法人税について申告納税制度が導入された契機となったのは、憲法の施行後にGHQの

命令で脱税犯を処罰することを目的にしたものであった。申告納税制度が導入された昭和22年のあと、東京国税局では昭和24年分から、他の局では昭和25年分から、「お知らせ」といわれる方式がとられ、税務署が「課税見込額をあらかじめ通知した。わが方の調査によりますと、大体これぐらいになります、……本人を呼び出して通知するという課税方式がとられた。これは、それまで、大量の更正決定で不服申立てがなされ、税務署の事務負担が大変だったことが主な原因だったようである。この「お知らせ」方式になってから更正決定が70%から一挙に5%以下に減ったといわれている。したがって、最初から目標額がきめられていて、それに基づいて不足すれば更正決定を乱発するという、賦課課税制度と変わらない徴税行政が続いていたことになる。したがって、申告納税制度が法定されたからといって、それが、当初から憲法の国民主権主義を税制面で支えるというようなものでなかったことは明らかである。」

上記の口述は、申告納税制度に改正された後も、当分の間、賦課課税制度と変わらない徴税行政が続いたことが述べられていますが、申告納税制度導入の理由としては、「GHQの命令で脱税犯を処罰することを目的にしたもの」と

いう説です。

これに対して武田昌輔先生は、昭和 22 年 2 月 1 日のゼネラルストライキが予定されたことから、当時の賦課課税制度では税務署の業務が停滞することから、同年 4 月施行の申告納税制度が慌てて導入され、また、早期の税収確保の観点から賦課課税制度では対応できないという意見です。

また、別の見解として、昭和 21 年導入の財産税において申告納税制度がすでに採用されていたこと、GHQ からの強い勧告等もあって、昭和 21 年末までに昭和 22 年分から実施することが決められていた、という見解があります（吉国二郎監修『戦後法人税制史（創立 50 周年記念）』（税務研究会））。

この 3 つの説について、昭和 22 年 2 月 1 日のゼネラルストライキを強権的に防止した当時の GHQ の行動からして、前述した GHQ 命令説は、当時の社会情勢からして否定できるものではありません。しかし、昭和 22 年 4 月から従前の賦課課税制度が急に申告納税制度に改正されたのであれば、多少違和感が生じますが、武田先生の指摘するように、昭和 20 年改正の「申告納付制度」がある種の準備的な制度であったと解するのであれば、申告納税制度が突然に導入されたとしても、大蔵省では、一定の準備はできていたこと

になります。この制度移行の背景には、戦後の日本におけるインフレーションも影響があったと思われます。昭和 20 年を基準としますと、昭和 24 年の物価は約 70 倍になっています。

7 日本の税務会計史（エピソード 3：シャウプ勧告裏話）

シャウプ勧告については、学術的な研究成果が多く公表されていることから、その類の話ではなく、シャウプ使節団に関する裏話です。

1 つは、コロンビア大学の財政学の教授であったカール・シャウプ博士が、使節団に当時の新進気鋭の学者を選びました。当時、シャウプ博士は 47 才、使節団の学者は、最年少が 34 才で年長が 41 才です。この使節団は 5 月 10 日に来日して、8 月 26 日に離日しています。約 3 か月の間に、日本中を視察し、報告書を作成したのです。

第 2 は、シャウプ博士は、来日して GHQ においてマッカーサー司令官と会談しています。その際、司令官から「今までやったことのない課税手段を勧告して日本を実験台にする報告は困る。」と念を押されています。これについて、シャウプ博士は同意をしています。そして、シャウプ勧告に基づいて昭和 25 年に「シャウプ税制」といわ

れる改正が行われたのです。

第3は、シャウプ使節団を迎えて歓迎ムード一色という訳ではなかったということです。

シャウプ使節団が来日した時の大蔵大臣は池田勇人氏（1899 - 1965）、主税局長は平田敬一郎氏（1908 - 1992）です。国税関係者の見解として、平田敬一郎氏は、昭和22年度税制改正が重要で、実際のシャウプ勧告は、昭和22年に改正になった部分を補強し、次に権威づけるという点が多かったので、昭和22年の改正を昭和の税制の中で大いに重視したい、と述べています。

シャウプ使節団の来日については、減税を主張していた当時の池田勇人蔵相がGHQに対して減税を主張することができないために、GHQで税務を担当していたハロルド・モス氏が米国の学者に日本の実情を見てもらい減税を勧告してもらおうプランを池田蔵相に持ちかけて使節団来日が実現したという見解があります（武田昌輔前掲書 14頁）。

また、前述の平田氏の見解にあるように、税制の骨格は、昭和22年度税制改正により出来上がっており、国税関係者は、シャウプ使節団が日本の税制度を1から立て直すことを期待していなかったということです。

8 デジタル課税の歴史

古い話ばかりでは面白みがないと思いますので、以下はデジタル課税という現代のテーマについての話題です。デジタル課税は、大手IT企業であるGAF（Google, Apple, Facebook, Amazon）等が、利益を得ている市場国において、税負担の軽減を図っていることに対して、市場国であるEU諸国等がOECDを通じて、新たな課税方式を導入することを画策しているものです。2020年中に一応の方針がOECDから示されることになっていますが、コロナの影響等で遅れが出るのか心配しています。

デジタル課税の動向以前に電子商取引の課税という時代があったことは多くの方がご記憶だと思います。電子商取引とデジタル課税はコンピュータを中心としたIT関連の発展を基盤としていることでは共通です。

コンピュータが一般に使用されるようになったのは、1995（平成7）年のウインドウズ95の発売以降であり、電子商取引の時代は、インターネットの普及が進展したこの時期から始まったというのが私の認識です。現在における生活必需品ともなった携帯電話は、これよりも早く、1985（昭和60）年にNTTが初のポータブル電話機「ショルダーホン」を発売し、1987

(昭和 62) 年には、より小型化した携帯電話が発売されています。その後、携帯電話は、カメラ機能の搭載等の進化を続けて現在に至っていますが、両者は、ほぼ並行して進展を続けてきたといえます。

このような状況下において、新しいビジネスの出現、取引形態の変化等の出現により、ビジネスの世界は、従来からの取引形態等という伝統型とデジタル経済といわれる領域に 2 層化したといえます。さらに、この 2 層化に加えて、国境を越えたクロスボーダーの活動が拡大したことで、国内型とクロスボーダー型という分類から、①伝統型・国内型、②伝統型・クロスボーダー型、③デジタル経済・国内型、④デジタル経済・クロスボーダー型という 4 分類になり、

特に、④の領域について、租税回避という事象が顕在化したのです。今後、税法等の法制度が経済実態に追いついていかないと、経済実態と税務が乖離するという状況になります。私は、上記の③と④、そして、既存の税制では、クロスボーダー組織再編に係る税務の分野が進展するものと考えています。

最後に、このような掲載の機会を与えて頂いた荻野先生をはじめとして関係者の皆様に感謝致します。話のきっかけは昨年末、偶然に坂田純一先生と電車でお会いしたことです。その折に、坂田先生から原稿を書いたらというお話を頂き、荻野先生に売り込んだのがこの原稿です。有難うございました。

