

ミケル 税制改革と会計制度*

Miquel'sche Steuerreformen und das Kaufmännische Rechnugswesen

川 口 八 洲 雄¹⁾

Yasuo KAWAGUCHI

目 次

はじめに

I 近代税制の成立

II 近代税制と租税現象の変化

む す び

はじめに

よく知られているように、シュマーレンバッハの最初の原価理論が発表された1899年には、すでにドイツ全域において100パーセント減価償却実務が展開せられ、棚卸資産からこれを除外するという会計実務が進展しつつあった。したがって、このような100パーセント減価償却を中心とする会計実務が、商工業界選出の国会議員、議会多数派の保守党、およびカプリヴィ内閣の大蔵大臣ミケル、さらにプロイセン上級行政裁判所等の支持を得ることによって、なにゆえに1891年のプロイセン所得税法のなかにとり入れられたのかという点が明らかにされねばならない。

結局、この分析をつうじて明らかにされるべき問題は、いわゆる近代会計とプロイセンの租税制度との相互関係についてである。すなわち、近代会計の所得税制への導入が、プロイセンの国家財政と租税の構造に対し、どのような作用をうみだしたのかという根本問題が明らかにされねばならない。

こうした問題意識のもとに、以下、経済と会計との相互関係が成立する歴史的な原点を、1891年のプロイセン所得税制にもとめ、近代会計制度がプロイセンの租税経済現象におよぼした制度的な役割をうきばりにしたいと考える。

I 近代税制の成立

1891年6月24日のプロイセン所得税法における大改革までは、1851年5月31日の階級税および階層別所得税が重要な租税制度であった。1848年3月の革命とその直後の反革命をへて成立せしめられた「階級税および階層別所得税の導入に関する法律」においては、穀粉・屠畜税が83の大都市で維持され、1000ターレル以下の所得については、三つの主要階級を全部で12の階層に細分したものに課税していた。1000ターレル以上の所得については、全国一律に、① 土地、建物からの所得、② 利子、資本収益、家賃からの所得、③ 商工業、借地、労働、知的職業およびその他の収益をもたらす業務からの所得、という三つの主要源泉からなる総所得に課税していた。固定収入は、当該年度の所得金額にもとづいて、また変動する収入は、最近3ヶ年の平均にもとづいて、それぞれ査定せられ、税率は30階層で30ターレ

*昭和55年3月25日原稿受理

1) 大阪産業大学経営学部

ルから7200ターレルまであり、税額は所得の3パーセントを超えなかった。大都市の穀粉・屠畜税納付者が1000ターレル以上の納税義務所得者である場合、毎年、20ターレルの払戻しをうけることによって、二重課税を排除した。しかし、このような課税最低限の保証されていない大衆課税は、1891年まで基本的に変わらなかった。

しかるに、1879年から注目すべき転換がおこなわれた。つまり、全般的な経済政策の修正と関税政策の変更に関連して、奢侈税が著しく強化せられ、自由貿易政策への転回とあいまって、1879年から1891年までに最も重要な消費税が徹底的に施行された⁽¹⁾。1879年の煙草税、1883年の砂糖税、1887年の火酒税、1888年のビール税および醸造税である。下層階級ならびに貧困階層は、この新しい租税の著しい部分を負担せざるをえなかった。そのため、下層階級は、上層階級より相対的に税を著しく負担することになった。そのうえ、直接課税における租税負担の配分は、きわめて不均衡(sehr ungleichmäßig)な配分となった。新しく強化された間接税の負担の累増によって、不均衡がますます感ぜられるようになった。こうした不均衡は、とくに、上層階級より下層中間階級に厳しく適用される所得税および営業税についても見られたという⁽²⁾。

このような社会状況と、1879年のビター所得税草案や1883年のショルツ草案に示される改革の前ぶれのなかで、1890年の「ミケル税制改革」(Miquel'scher Steuerreform)と称せられる税制に関する政府草案が国会に上程されたのである。

1890年11月3日のプロイセン所得税政府草案の概要は次のとおりである。

第1に、階級税と階層別所得税とが所得税に一本化せられるとともに、その第1条第4項において、税制史上初めて、株式会社、株式合資会社、および鉱山会社ならびに登録済み組合などの法人に対し、自然人同様に納税義務が課せられた。

第2に、第7条において、① 資本財産、② 土地財産、借地、および賃貸料、③ 鉱業をふくむ商工業、④ 収入をもたらす勤労等からの年次総収入が納税義務所得とみなされた。

第3に、第9条において、所得からの控除項目が規定されるとともに、そのⅢにおいて、株式利息もしくは配当として構成員に分配せられる剰余金が第1条第4項にかかげる納税義務者(法人)の納税義務所得とみなされた。しかし、剰余金から株式資本金の3パーセントを控除することが最終的に認められた。

第4に、第14条において、鉱業をふくむ商工業からの所得は営業利益であるとされた。

以上のような政府草案に対するミケル大蔵大臣の草案理由書における趣旨説明は次のごとくである。

政府の目的に合致する改正の一層の発展と完成に関して、次の点が強調されねばならない。すなわち、改正は、いかなる事情にあっても、同時に、国家の全般的な財政状況に依存しているということである。財政の現状にかんする詳細なる説明は、別の点で国会においておこなうこととし、ここでは、それを諒解しているものと前提しなければならない。

そこで、本租税草案の評価のためには、二つの重要な点が結論づけられる。第1に、財政の現状において強制力は存しないことを十分に確認しているが、同時に、改正によって、直接税による国家収入の増大を追求すべきである。政府は、現状に適應し、とりわけ納税義務者の負担能力にかなりの程度合致する直接税負担のより公平な配分(gerechtere Verteilung)という狙いによって、政府の改正案が導かれうる状況にあることを重視している。改正の目的は、国家収入の増大ではないのであって、政府草案は、租税負担のより公平妥当な配分(gerechtere und zutreffendere Verteilung)と、そのために租税負担能力ある人に与えられた過剰給付に依拠して、超過負担の実際の軽減とを旨としている⁽³⁾。

さらに、大蔵大臣ミケルは、政府草案のポイントは次の点にあるとのべている⁽⁴⁾。すなわち、① 階級税と階層別所得税の所得税への一本化、② 税率の改善、とくに9500マルクまでの所得に対する

税率の引き下げ、③ 未成年子女の頭数を基準とする税額の控除、④ 自主申告の義務づけ、⑤ 査定機関の設置、⑥ 租税裁判所の創設。

ここでとくに注目すべき点は、政府草案の第14条において、商工業に対する課税所得計算が規定されているにもかかわらず、ミケルは、理由書のなかではまったく言及せず、特別規定の第12条、第13条、第15条、および第16条にのみ言及している点である。また、第16条の剰余金からの株式資本金の3パーセント控除について、ミケルは、「営利会社の特別な実情を配慮する⁽⁵⁾」ことを明らかにしている。そして、この3パーセントは、のちに国会の決議によって、3.5パーセントに引き上げられたのである。

前述のごとく、政府草案は、公平妥当なる課税と負担能力に応じた課税を提案の理由にして、所得税の改革を実施しようとした。

しかし、近代税制の原点ともいえるべきミケル税制改革の核心はなにかといえば、それは、第14条において、商工業からの所得の計算に対して、商法と正規の商人の慣行の準拠を導入した点である。

そこで、次に、この点に焦点をしばって、財政学者ワグナーと貸借対照表法研究者のバルトの見解を参照しながら、プロイセンの所得税法の立法過程を考察することにしたい。(以下ことわりのないかぎり、ワグナーとバルトからの引用である)。

政府草案が根底より否決されるという唯一の例外は、政府草案による租税裁判所の設立が国会の審議をつうじて、行政裁判所のそれに変更されたことであった⁽⁶⁾。しかし、大体において、政府草案は個々の条文の投票においても、また委員会がおこなった適切な修正動議に関する投票に際しても、大抵、多数派を擁する委員会 (Kommission meistens mit grösser Majorität) の草案という形であらわれた。法人の課税所得算定の基礎としての剰余金と控除に関する第16条も、保守党 (v. Jagow, Höppner, Genossen) の提案にもとづいて、政府原案もしくは委員会草案という形で (in der Form der Regierungsvorlage, bzw. der Kommissionsentwurf) 184対160でもって可決せられた。そして、この法律全部の採択は、308対37という圧倒的多数でもって可決された。こうした異常なまでに好意的な議会の結果 (ein ungewöhnlich günstiges parlamentarisches Ergebnis) は、この新立法の必要性が国会によっていかに普遍的に容認されていたかということ (wie allgemein die Notwendigkeit dieser neuen Gesetzgebung von der handesvertretung anerkannt worden war) を物語っていた。保守党、自由保守党、国民自由党、中央党は、一丸となって法案に賛成した⁽⁷⁾。以前から、帝国議会およびプロイセン議会で大きな体系的な法律に関していつもそうであるように、少数派は殆んどまったくドイツ自由思想党からなり、投票においては一部棄権した⁽⁸⁾。

以上は、1890年11月に始まったプロイセン下院における所得税政府草案の審議経過に関するワグナーによる簡単な紹介である。

では、問題の焦点ともいえるべき第14条に関する審議経過はどうであったか (以下、カギ括弧でくられた文は、ことわりのないかぎりバルトによる国会議事録からの引用文である)。

政府草案による第14条の第1文は、はじめ次のようであった。

「鋳業をふくむ商業および工業からの所得は、一般原則 (§ 6-11) にしたがって算定される営業利益 (Geschäftsgewinn) である」

租税委員会の審議において、政府草案につけ加えられたのは、次の条文であった。

「その場合に (Dabei), 商業および工業からの所得は、財産目録および貸借対照表に対し、商法によって定められ、かつ、そうでない場合には、正規の商人の慣習 (Gebrauch eines ordentlichen Kaufmanns) に合致しているような諸原則にしたがって計算されねばならない。とりわけ、これは、設備資本、ならびに債権および負債およびそれらの利子の増加について、他方ではその損耗に

「ついて適用される」

租税委員会によるこの追加提案は、下院の第一読会では否決されたが、第二読会において、「その場合」(Dabei)を、「その基準とともに」(mit der Massgabe)という文言に変えることによって、(最終的に成立したのは mit dieser Massgabe である—川口)、満場一致でもって採択せられた⁽⁸⁾。

委員会の審議において力をこめて強調された点は、「貸借対照表は査定のための 確実なる基礎であり⁽⁹⁾」、したがってこの提案を受け入れることによって、「多くの納税義務者の納税申告が容易になるであろう⁽¹⁰⁾」ということであった。何人かの議員は、商人の利益がこれとは別種の商法決算にもとづいて税務当局によって査定されるのではないかという懸念から、この提案に賛成した。さらに、委員会の詳細な理由書のなかで、税額の査定を商事貸借対照表の成果に連結させるために提案されたことは、「変動的要因の査定を納税義務者の手に委ね、税額査定委員会の影響をできるだけ排除する以外に商工業からの所得を判定することは実際において殆んど不可能である⁽¹¹⁾」(傍点原文隔字体—川口)ということであった。「株式会社の場合、正規の貸借対照表が租税申告の確実なる基礎であり⁽¹²⁾」、「税額査定委員会が株主に分配されたものとはまったく異なる所得を確定するということとを避けるためにも、この基礎を受け入れることが適当で⁽¹³⁾」あるとされた。最後に強調された点は、「提起された規定は、すでにザクセン、ハンブルグおよびブレーメンにおいて施行されている法律である⁽¹⁴⁾」ということであった。ここで特徴的なことは、政府の代表が、これら議員の提案に対し、「商法の規定は草案の第11—第16条にふくまれる原則」(源泉説)と一致しないので、「不明瞭な状態をもたらす⁽¹⁵⁾」とのべたことである。

1891年2月16日の下院の第二読会においても、商人の簿記による成果に税額査定を関連せしめる問題に関して、活発なる論議がおこなわれた。その論議の始めに、あとで採択されるのであるが、ティエデマン (v. Tiedemann) 議員が草案の第14条第1項に、「とりわけ、これは、一方では、設備資本の増加について、他方では、価値減少の相当なる考慮に合致するところのその時どきの年次減価償却について適用される⁽¹⁶⁾」という文言を加えることを提案した。それから、委員会決議の条文のなかに、1884年の株式法第185条のa項(流動資産および設備資産の最高価値として、取得原価を確定している規定)を引用することを弁護するゴルトシュミット (Goldschmidt) の提案によって、長々とした論議が始まった。同議員いわく、政府は委員会決議に反対の意向のようだが、委員会の決議が承認される場合には、大蔵大臣は、一般ドイツ商法典第31条にもとづいて、財産対象物に、「作成の時点で付与せられるべき」価値で貸借対照表を作成しなければならないと要求するであろう。「しかし、現在価値の考え方はまったくさまざまであり、それぞれ異なった性質のものである」。それゆえ、評価は「実際の経験に根拠づけられた個々の判断 (Ermessen des einzelnen) に委ねなければならない⁽¹⁷⁾」、と(傍点原文隔字体—川口)。ゴルトシュミットは、「慎重な商人は、その価値を貸借対照表において過大に計上しないように考慮しなければならない⁽¹⁸⁾」とのべた。だから、「誰もがその正直さを疑ったことのないような誠実なる商人が、貸借対照表を作成する場合に、その製品在高または価値対照物を評価するに際して、税額査定委員会の見解と対立⁽¹⁹⁾」(傍点原文隔字体—川口)し、「過小評価のために、刑法上、脱税により告訴される⁽²⁰⁾」ことはよくあることである。流行おくれの製品または技術発展のために減価が急速に生じた機械のことを考えてみるとよい。だが、国家財政当局の寛大さは期待できないであろう⁽²¹⁾、と。そこで、ゴルトシュミット議員は、価値対象物が貸借対照表に計上されうる最後の規範 (letzte Norm) を期待した。それは、株式法の評価規定である。ゴルトシュミット自身は、当時の株式法委員会のメンバーであり、「正確かつ正規の貸借対照表がそれにもとづいて作成されねばならないところの諸原則は、きわめて慎重かつ綿密に定められた⁽²²⁾」ことを確認している。こうしたゴルトシュミット議員の提案に対し、政府代表は、即刻反論し、個々の商人は貸借対照表を株式会社に対し適用される規定にしたがって作成することを強制されていないのに、商人は委員会決議の意図 (Absicht des Komm-

issionsbeschlusses) をぶちこわすような特別の商事貸借対照表を作成しなければならなくなると反駁した。ティーデマン議員も、この政府の見解に同調した。

次の発言者として、ブレーメル (Brömel, ドイツ自由思想党(左派少数野党)所属議員—川口) 議員は、次のごとく主張した。「商法の立場から貸借対照表の作成にたいしておこなわれる要求は、租税当局のそれとは著しく異なる⁽²³⁾」「一般ドイツ商法典は、貸借対照表が営利経営の営業状態を真実に表現するが、とくに実際以上に良好にそれをあらわさないようにきわめて慎重に作成されるという点に、最大の重点をおいてきた⁽²⁴⁾」、と。同議員は、商法の立場からは、「営利経営がその貸借対照表の作成に際して、法規定が要求する以上に慎重に行動するかどうか⁽²⁵⁾」は、「まったくどうでもよい⁽²⁶⁾」ことであるが、租税当局の立場からは、これとは反対に、「営利経営者は、商法の規定と堅実な商業界の慣習に合致する以上に慎重に行動しないように⁽²⁷⁾」という要求が出されるであろう、と主張した。

次にブレーメル議員は、その見解を次のようにまとめている。「商人が必要以上の慎重さで減価償却にみちびき、控除するところの一切のものを、租税当局は、その立場上、却下するのは至極当然であるし、この点で一年間におこなわれた誤りが翌年で再修正されるかどうかは租税当局にはまったくどうでもよいことである。というのは、すぐ次の年にこの同じ納税義務者から税金を全部徴収する状況にあるかということは確かではないからである。その商人は死んでいるかもしれないし、没落しているかもしれないのである。私がのべているこの両極端の中間が選択されねばならない。堅実なる商人は、営業の領域においても、ただちに中道をとるであろう。しかし、この中道をとる際に、法律が正確でない申告者を脅かすところの不利益から彼を守ってやるような規定を作ることが、立法において重要である⁽²⁸⁾」。

こうしたブレーメル議員のことばの中に、課税に際して、「一定の中道⁽²⁹⁾」を歩みたいという委員会多数派の思惑が明瞭に示されている。このような努力から、委員会の多数派は、「一面では、一般ドイツ商法典の第31条を参照するのみでは営利経営者を不安な状況⁽³⁰⁾」にみちびくにちがいないという確信をもつに至った。ともかく、「商人が租税申告に際して法の罰則規定に抵触することなしに貸借対照表作成においてとりうる⁽³¹⁾」ような「営業上の慎重に対する限界⁽³²⁾」が発見されねばならない。このような限界として、ブレーメル議員によって、1884年の改正株式法第185条a項の評価規定が提案された。そこで、ブレーメル議員は、ゴルトシュミット議員と協調して、この評価規定が、企業の法形態の如何を問わず、税額査定に際して、商人に選択的に認められねばならないという点に、力を注いだのである。

大蔵大臣ミケルは、こうしたブレーメル議員の提案に賛同することができなかったので、商人の意味には二種類の貸借対照表、つまり法規定にもとづく貸借対照表と租税当局にたいする貸借対照表とを作成する意味はないとの理由で、ブレーメル議員の提案を否定した。

そのあとで、大蔵大臣ミケルは、他の一議員によって、以前、提案せられた減価償却の問題に話題を変えて、その場合に、特別な規定は不要であるとのべた。というのは、「大抵の場合、減価償却は、大なり小なり、次年度に対して再び相殺される⁽³³⁾」からである。そのため、大蔵大臣は、「姑息な細工をしないように⁽³⁴⁾」(keine künstlichen Konstruktionen zu machen) もとめた。

つづけて、大蔵大臣は、多数派の議員が、納税義務者には少なくとも株式法の評価規定の選択的適用を認めてやるという彼等の要求を明確に固執しなくなる原因となった確約 (Versprechung) をしている。

大蔵大臣は次のような説明をおこなっている。

「すでにこのことは、以前、明らかにしたことであるが、私は、正規の商人の場合は、減価償却の金額に関しては、あまりこせこせと杓子定規に処理してはならないと考える。というのは、私は、この問題は、ほぼ、国家としては調整されうると考えているからである。正規の誠実なる人に

関するかぎり、彼がその機械を15パーセント減価償却するか、それとも10パーセント減価償却するかということについては、彼とあまり論議しないであろう。私は、少なくとも奉職しているかぎり、査定当局にたいする指導をつうじて、ものわりのよいやり方で (in verständiger Weise) 処理するよう努力してゆきたい⁽³⁵⁾」(傍点原文隔字体一川口)。

大蔵大臣のことは喜んで迎えられた。ハムマッヒャー (Dr. Hammacher) 議員は、こうしたミケルの確約を考慮に入れて、「政府の原案は、委員会から出されたものであるかのように、まったく心配なく、承認されるであろう⁽³⁶⁾」、とのべた。もちろん、それは、商法典の諸規定が基準になるばかりでなく、さらに、「正規の商人の慣行に合致する諸原則」が基準になるはずであった。

(補注) ハムマッヒャー議員は、プロイセン最大の規模を誇るヴェストファーレン鉱山地域の「ドルトムント上級鉱山監督局管区鉱山利益共同体連合」の初代会長を勤めた人であり、以来、1890年に至るまで32年間その要職にありながら、1868年から1873年および1875年から1898年まで、帝国議會議員として、また、1868年から1898年までプロイセン議會議員として、同利益共同体連合から出た他の議員とともに、「その議員活動においても非常に熱心にラインヴェストファーレン鉱山利益共同体の振興に奉仕し、かつまた、広範な専門知識をつうじて、しばしば議会の決議に決定的な影響力を行使しうる」(Festschrift zur Feier des 50 jährigen Bestehens des Vereins für die Bergbaulichen Interessen in Oberbergamtsbezirk Dortmund in Essen, 1858-1908, S. 170.) 有力者であった。ハムマッヒャー議員の所属する『利益共同体連合』は、1891年6月のプロイセン所得税法の改革に先だって、1891年4月16日に、プロイセン下院あてに請願書を提出して、鉱山会社にたいする各種の減免税措置を申入れている (Ebenda, S. 77-78.)。その後も、同連合は陳情におよび、貴族議院あての請願書のなかでは、2つの点について、政府草案を批判している。その第一は、納税義務所得の算定についてであり、第二は、二重課税の問題についてである (Ebenda, S. 84-85.)。

さらに、ハムマッヒャー議員は、貸倒れ債権の評価に関して、租税当局が支払保証準備金勘定 (Delkrederkonto) の一括計上に原則的に反対しないように期待する、とのべたのにたいし、大蔵大臣ミケルは、即刻、債権の一括償却 (kollektive Abschreibung von Forderungen) は、その減価償却が、「現実の必要」から生じた金額に合致しているかぎり、支払保証準備金勘定という方法が認められる、と確約した。

こうしたあらゆる大蔵大臣の確約にもかかわらず、ゴルトシュミット議員は満足しなかった。もっとも、同議員は、減価償却の問題は、今や十二分に解決されたことを認めていた。しかし、彼は、なかんずく、株式会社にたいする訴訟においてたびたび提起された主要な訴訟問題すなわち仕掛品および製品の評価は相変わらず未解決である、と主張した。この点においても、「納税義務ある商人は貸借対照表にたいする価値対象物を見積るに際して、一定の自由な判断の余地を与えられねばならないが、他方においては、査定委員会には一定の限界を引か⁽³⁷⁾」ねばならず、「たちの悪い過小評価の解釈はすべて阻止⁽³⁸⁾」されねばならない、と。

結局、一般ドイツ商法典第185条 a 項の評価規定に際し適用するかどうかの選択を認める動議は、投票において否決されたのである。しかし、この否決は、大蔵大臣が一般的に都合のよいとり扱い (allgemein kulante Behandlung) を納税義務者に確約したという点を斟酌したためである。これにたいし、ザクセン州の規定にもとづくティーデマンの動議は承認された。さらに、編集上の修正だけをおこなおうという委員会の動議も承認された。それは、商法の規定ではなしに、一般ドイツ商法典の規定の適用を目的としていた。

こうして、第14条は、下院総会の第三読会において、それ以上の論議もなく承認されたのである。

以上は、バルトによる国会審議に関する議事録の説明である。

このようにして、政府草案は、政府側の大蔵大臣ミケル (国民自由党議員) と、ハムマッヒャー、ティーデマン、ゴルトシュミットを中心とする商工業出身議員から成る保守多数派との合作をつうじて成

立せしめられたのである。

最終的に成立した規定は次のとおりである。

第14条「鉱業をふくむ商業および工業からの所得」

鉱業をふくむ商業および工業からの所得は、一般原則 (§ § 6-11) によって算定された営業利益である。この基準とともに (Mit dieser Massgabe) 商業および工業からの所得は、財産目録と貸借対照表のために一般ドイツ商法典によって規定され、そうでない場合には、正規の商人の慣習 (Gebrauch eines ordentlichen Kaufmanns) に合致するような諸原則にしたがって計算されねばならない。とくに、これは、一方では、設備資本の増加について、他方では、価値減少の相当なる考慮に合致するところの規則的な年次減価償却費について適用される。

第16条「株式会社等の所得」

第6条第1項の規定 (課税除外規定—川口) に関係なく、株式利息もしくは配当として社員に分配せられる剰余金 (Überschuß) は、その名称のいかんにかかわらず、第1条第4項および第5項にかかげる納税義務者 (株式会社、株式合資会社、鉱山会社、登録ずみ協同組合、消費組合—川口) の納税義務所得とみなされる。しかも、負債もしくは資本金の償還、改善もしくは営業の拡張、ならびに積立基金の設定 (保険会社の場合、保険金額のための準備金について定められていない場合) のために使用された金額をふくむ。ただし、払込み株式資本金の3.5パーセントを控除するものとする。

このプロイセン所得税法の成立した直後、大蔵大臣ミケルは、「1891年6月24日所得税法施行のための1891年8月5日の大蔵大臣通達」を発表している。とくに、その第14条ならびに第16条についてみることにしよう。

第14条に関して、うえの「施行通達」は、二つの部分に区別されてのべている。

まず、「商工業からの納税義務所得の計算」については次のごとくである。

「最近3ケ年で締切られた営業年度 (施行通達第5条第2項) ——1892年から1893年の査定の場合には2年——の平均で得られる利益が、商業と工業とからの納税義務所得とみなされる。商法の意味における商人ではない営利経営者の場合、営業利益は、毎年の経営の収入と支出との対比から明らかになる⁽³⁹⁾」。

これにたいして、「商人的簿記の場合における特別な利益計算」について、「施行通達」による説明は次のごとくである。

「納税義務者が、ドイツ商法第28条以下の規定にしたがって、商業帳簿を記録している場合、規定どおりに作成された貸借対照表をふくむところの、基準となる営業年度 (施行通達第5条第2項) の帳簿決算が利益計算とされる。……」

これにしたがって、棚卸に際して、財産物件と債権との評価、および一般に認められる減価償却費の限度にたいし、一般ドイツ商法典第31条の規定、商人の慣習、およびそれによって設定される限界内での納税義務者自身の判断 (Ermessen des Steuerpflichtigen selbst) が基準となる。それゆえ、この点で、納税義務者によって記帳に際しておこなわれる原則は、個々の場合に減価償却の金額が不当であっても、一般の慣習にしたがって (nach allgemeinen Gebrauch) おこなわれ、または、特別な事情のために正当化される限度を明らかに超えないかぎり、あるいはさらに、実際の純利益の作為的な引下げの意図が認められないかぎり、納税義務所得の計算にたいする基準となる。同じ原則にしたがって、不確実な債権の減価償却ならびに起こりうる損失を相殺するための積立金 (準備金勘定における) も処理されるべきである⁽⁴⁰⁾」。

このように、「施行通達」は、商工業の課税所得計算について、第14条に関する説明を二分し、一方では、商法に依拠することなく営業利益を収入と支出との比較から算出するところの営利経営者の場合と、他方では、一般ドイツ商法典ならびに正規の商人の慣習にもとづいて純利益を計算しなければならぬ納税義務者の場合とに、分けて解説している。すなわち、前者にたいしては、在来の収支計算に依拠する課税所得計算が強制せしめられ、後者の商工業所得にたいしては、会計による所得＝利益の計算が法制化されたのである。

ところで、「施行通達」による第14条に関する解説はきわめて詳細な解説であるが、第16条の株式会社等法人の納税義務所得計算にたいする解説は簡単なものである。ただ、しかし、「施行通達」の第27条第3項には、次のような解説がみられる。

「納税義務所得の確定は、基準となる営業年度にたいして作成せられる貸借対照表、年次決算書（損益計算書、管理計算書）ならびにそれに関する株主総会（鉱山組合総会）にもとづいて、施行通達第5条第2項による最近年の平均にしたがっておこなわれる。しかし、新たに納税義務の生じた法人にたいしては、『推測による年度収益にもとづく』事前の見積りは適用されない⁽⁴¹⁾」。

こうした不明確な第16条の剰余金に関する規定は、裁判所のあいだで意見の相違を生みだすに至ったのである。とくに、第14条の商工業にたいし商事貸借対照表を基準とする規定と、第16条の会社法人にたいする剰余金を基礎とする所得計算に関する規定とは、一体いかなる関係にあるのかという、剰余金の性格に関する解釈問題に発展し、ついに、プロイセン上級行政裁判所の判決を必要とするほどの社会問題にまでなったのである。

高等枢密行政官であると同時にプロイセン上級行政裁判所判事委員会委員長でもあるフィスティング(B. Fuisting)は、この問題について次のようにのべている。

「営利会社を納税義務あるものとして宣告するところの所得税法は、必然的に、自然人にたいして適用される前提とは別に、営利会社にたいして所得の標識^{メルクマール}を特別に規定しなければならない。所得税法は、この規定を第16条において行ったのである。しかしながら、そこでは、自然人の所得といゆる営利会社の所得との原則的な対比が完全には意識されていなかったのである。

とりわけ、この法律では、所得概念の一般的標識とそれにもとづく第7条―第9条の『一般原則』及び第12条―第15条の『特別規定』が株式会社等にも適用されるかどうか、またどの程度適用されるかについて、明確な表現をなすには至らなかったのである。これは根本問題であって、この問題の回答いかんによって、第16条の解釈が、数多くの点で左右されるのである。この問題を解決しようとする試みの結果、いわゆる株式プレミアムの納税義務性に関する特殊問題を機会に、上級の裁判所の判決に根本的な意見の相違が生ずるという事態にたち至った。この論争は、第16条で用いられた用語、すなわち『剰余金』の解釈をめぐるたたかわされた。上級行政裁判所は、このことを、剰余金の起源にこだわらずに、最も広い意味に解釈しようとしたのにたいし、帝国最高裁判所は、それを営業上の剰余金としてのみ理解した。上級行政裁判所がその最新の判決において帝国最高裁判所の見解に従って以来、このように解決された論争問題にたち入って論ずることは、もはや不要となったのである⁽⁴²⁾」(傍点原文隔字体―川口)。

こうして、上級行政裁判所の判事総会は、1902年6月21日、① 第16条の意味での剰余金は期末財産在高と期首財産在高との差異たる年度財産増加として解すべきか。② 増資における新株の発行に際して生ずる株式プレミアムは、納税義務所得の確定において考慮せられるべき商工業からの利益であるか、という二つの問題について、ほぼ満場一致に近い多数をもって否決したのである。この総会決議にしたがって、1902年6月25日、次のような第5評議会による根本的な判決が下された。

「第16条の意味における剰余金は、法律上認められた諸控除を超える第7条第1項から第4項でいう所得源泉からの株式会社およびその他の納税義務ある人的会社（第1条第4項および第5項）の収入の剰余金と解せられるべきである。——法律のI 2, とりわけ第7条から第9条における客体的納税義務に関する規定は原則的に前記会社にも適用される——したがって、『商工業』の所得源泉（第7条第3項, 第14条）のみが問題となるところの商工業の株式会社の剰余金は、第14条の意味における営業上の純利益（geschäftlicher Reingewinn）と同義である。また、株式会社が額面価額を超えて新株発行にさいして得る株式プレミアムは、新株主の投下資本の一部である。したがって、株式プレミアムは、商工業の株式会社の場合、営業利益の算定にさいして考慮せられるべき収入に所属しないのであり、それゆえ納税義務はない⁽⁴³⁾」（傍点原文隔字体—川口）。

こうして、第16条に定められる剰余金は、プロイセン上級行政裁判所が判決をつうじて第14条にいう商工業の純利益と同義である、と明確に規定されたのである。

しかも、第14条において、商工業の純利益は、財産目録および貸借対照表のために一般ドイツ商法典もしくは正規の商人の慣行に合致する諸原則にしたがって計算されねばならないと規定されていたために、貸借対照表ならびに年次決算に関して明文規定をもたない第16条は、第14条に準拠して、商事貸借対照表にもとづいて剰余金を計算しなければならないという判決が下されるに至った。

プロイセン上級行政裁判所が下した第16条に関する商事貸借対照表作成の判決は次のようである。

「確定している現在でも堅持せられるべき上級行政裁判所の判決にしたがえば、貸借対照表および損益計算書が剰余金を確定するための基準になる。しかも、それらは、証拠として役だつだけでなく、——当然のことながら、第16条の特別規定による修正を条件にして——株式会社に対して発令された商法規定に合致する場合には、税額査定に基礎にされるべきであるが、それらが商法規定にもとづいて作成されない場合には、商法にしたがって修正され、訂正されねばならない⁽⁴⁴⁾」。

「貸借対照表が商法規定にしたがって作成される場合、それは、たんなる補助手段だけでなく、第6条にもとづく納税義務ある剰余金を確定するための基準となる要因である。それゆえ、いかなる場合でも、貸借対照表が個々の査定に関して、商法の規定に合致しているかどうかを検証されねばならない。ただ、これがあてはまらない場合にのみ、貸借対照表は、それが納税義務所得の算定の基礎として使用される以前に、商法の規定にしたがって修正せられねばならない⁽⁴⁵⁾」。

このようにして、上級行政裁判所は、第16条の株式会社の剰余金は、第14条の商事貸借対照表の純利益を基準として算定されねばならない、と宣告したのである。

かくして、カプリヴィ内閣、保守党、国民党、中央党、自由保守党等を中心とする議会の多数派、および行政裁判所という、行政、立法および司法の三位一体の体制でもって成立せしめられたのが、ミケル税制改革と称せられる1891年のプロイセン所得税法である。このような公平妥当と応能原則をスローガンにした近代税制の本質は、所得税法の体系のなかへ会計制度を組入れることによって、租税経済現象をつらぬく矛盾を合理づけた点にある。

では、1891年の所得税法の成立によって、どのような事態を生じたであろうか。次に、この点を分析してみよう。

Ⅱ 近代税制と租税現象の変化

『プロイセン統計局雑誌』第57巻（1917年）におけるキューネル博士の論文、「1892—1916年の25年間におけるプロイセン所得税査定結果の回顧⁽⁴⁶⁾」をみれば明らかになるように、そこでは、1891年の税制によって生じた事態とその本質がきわめて明瞭にうきばりにされている。

この論文において、キューネルは次のように分析の結果についてのべている。

すなわち、1914年までに、900マルク以上の所得について査定された自然人の総数、ならびに納税義務純所得およびその税額は、間断なく著しい上向き (stetige erhebliche Aufwärtsbewegung) を示して

第1表 自然人の課税所得と税額

年 度	総 数	納 税 義 務 純 所 得	所 得 税	
			査 定 額	徴 収 額
		M	M	M
1892……	2, 435, 858	5, 704, 326, 767	114, 786, 105	114, 786, 105
1893……	2, 479, 778	5, 725, 338, 364	113, 797, 945	113, 797, 945
1894……	2, 519, 008	5, 784, 797, 517	114, 272, 317	114, 272, 317
1895……	2, 603, 292	5, 935, 233, 289	116, 516, 284	116, 516, 284
1896……	2, 652, 515	6, 086, 052, 635	120, 305, 978	120, 305, 978
1897……	2, 763, 995	6, 374, 601, 734	126, 901, 359	126, 901, 359
1898……	2, 907, 279	6, 774, 937, 505	136, 411, 925	136, 411, 925
1899……	3, 092, 166	7, 257, 813, 418	146, 581, 694	146, 581, 694
1900……	3, 377, 091	7, 841, 292, 865	158, 396, 772	158, 396, 772
1901……	3, 646, 527	8, 376, 057, 778	168, 127, 100	168, 127, 100
1902……	3, 759, 377	8, 559, 884, 832	170, 193, 484	170, 193, 484
1903……	3, 895, 184	8, 709, 252, 997	171, 388, 063	171, 388, 063
1904……	4, 130, 956	9, 122, 689, 561	177, 604, 750	177, 604, 750
1905……	4, 390, 608	9, 668, 607, 595	188, 036, 080	188, 036, 080
1906……	4, 672, 429	10, 331, 801, 769	201, 420, 066	201, 420, 066
1907……	5, 384, 556	11, 747, 799, 157	225, 656, 571	223, 036, 102
1908……	5, 876, 741	12, 795, 101, 910	244, 427, 323	241, 351, 196
1909……	6, 099, 422	13, 219, 615, 578	251, 514, 997	279, 805, 608
1910……	6, 241, 494	13, 710, 778, 103	260, 359, 548	289, 527, 988
1911……	6, 551, 705	14, 487, 258, 722	275, 448, 504	305, 811, 903
1912……	6, 906, 497	15, 239, 786, 675	293, 688, 312	325, 999, 977
1913……	7, 318, 382	16, 261, 974, 250	314, 358, 683	348, 183, 484
1914……	7, 684, 062	17, 560, 364, 655	341, 127, 363	378, 473, 875
1915……	7, 300, 619	16, 549, 637, 313	319, 058, 465	354, 579, 207
1916……	7, 508, 529	18, 246, 654, 593	362, 144, 818	498, 406, 377

いる⁽⁴⁷⁾ (第1表)。しかも、1916年に、査定人口が、1914年に比較して、175533名 (2.28パーセント) 減少しているから、反面において、所得および税額は以前より大きくなっている。つまり、1892年から1916年までは、所得は125.4億マルク (219.87パーセント) だけ増加し、所得税査定額は24736百万マルク (215.50パーセント) だけ増加し、徴収税額は24736百万マルク (334.20パーセント) だけ増加しているのに対し、1892年から1916年まで査定人口は、5072671名すなわち208.25パーセントだけ増加した。一般に、1892年以来、貨幣価値が著しく下落し、課税最低限の900マルクが持続する物価騰貴において殆んど時勢に合わなくなっていることを考慮するとしても、まさしく順調な所得の進展 (recht günstige Einkommensentwicklung) が存在することは明白である。個々の点でいえば、1905年から1910

年までのとくに注目すべき飛躍期において留意されるべき点は、かような増大の著しい部分が1906年の所得税法改正に起因しており、それまで税額査定当局により見過がれていた所得金額の捕捉をつうじて、査定の根本的な完成にみちびいたということである⁽⁴⁸⁾、と。

次に、キューネルトは、3000マルク以上の自然人の所得源泉別の構成についてのべている。(第2表)。すなわち、所得税法において定められているすべての主要所得源泉の基礎数字は、1892年から1914年の間に著しく増加しているが、なかでも最高に、かつ間断なく増加したのは、利益をもたらす勤労からの所得、すなわち主としていわゆる勤労所得であった。これは、全部で2138.32百万マルクすなわち360.0パーセントだけ増加した。はじめ、勤労所得は、四つの所得源泉のなかで最低であった。ところが、すでに、1898年に土地財産からの所得を、また1909年には資本財産からの所得を、さらに1910年にはそれまで最高であった商工業からの所得を追い抜いたのである。3000マルク以上の納税義務所得の全所得に占める勤労所得以外の三つの所得源泉の割合を考察するならば、それらは、勤労所得とは反対に、一般に減少傾向に (in allgemein in rückläufiger Richtung) あることが明らかになる。その場合に注目に価するのは、商工業からの所得の数値が、経済的好況の結果、1890年代の後半には著しく高くなり、1900年には最高になったことである⁽⁴⁹⁾。

他面、勤労所得の場合、それが全所得に占める割合は、1892年の約5分の1から、1914年には10分の3すこし、すなわち約12パーセントだけ増加している。したがって、3000マルク以上の納税義務所得の

第2表 自然人の源泉別課税所得（3000マルク以上）

年 度	総所得		資本財産		土地財産		商工業・鉱業		勤労所得外		諸 控 除		残余純所得	
	百万マルク	百万マルク %	百万マルク	百万マルク %	百万マルク	百万マルク %	百万マルク	百万マルク %	百万マルク	百万マルク %	百万マルク	百万マルク %	百万マルク	百万マルク %
1892.....	3,223,83	891,72 27,66		755,36 23,43		982,80 30,49		593,94 18,42		430,48 13,38		2,792,35 86,62		
1893.....	3,207,66	887,47 27,67		745,57 23,24		959,65 29,92		614,97 19,17		451,09 14,06		2,756,58 85,94		
1894.....	3,216,52	887,98 27,61		741,83 23,06		953,82 29,65		632,90 19,68		458,83 14,26		2,757,69 85,74		
1895.....	3,267,44	904,49 27,68		739,47 22,63		963,43 29,49		660,05 20,20		466,45 14,28		2,800,99 85,72		
1896.....	3,371,81	912,46 27,06		755,29 22,40		1,019,22 30,23		684,85 20,31		482,50 14,31		2,889,31 85,69		
1897.....	3,562,58	942,85 26,47		784,63 22,02		1,106,02 31,05		729,08 20,46		506,29 14,21		3,056,29 85,79		
1898.....	3,836,04	995,59 25,95		815,80 21,27		1,206,18 31,44		818,47 21,34		533,04 13,90		3,303,00 86,10		
1899.....	4,144,86	1,080,86 26,08		867,43 20,93		1,304,12 31,46		892,45 21,53		572,50 13,81		3,572,36 86,19		
1900.....	4,444,68	1,141,14 25,67		921,38 20,75		1,418,04 31,51		963,75 21,68		614,58 13,82		3,830,11 86,17		
1901.....	4,709,36	1,208,06 25,65		967,88 20,55		1,496,73 31,78		1,036,69 22,01		661,20 14,04		4,048,16 85,96		
1902.....	4,792,84	1,237,09 25,81		996,25 20,79		1,475,08 30,78		1,084,41 22,63		692,84 14,46		4,100,00 85,54		
1903.....	4,807,17	1,243,46 25,87		1,007,25 20,95		1,424,24 29,63		1,132,21 23,55		713,95 14,85		4,093,22 85,15		
1904.....	4,976,89	1,299,53 26,11		1,048,60 21,07		1,439,43 28,92		1,189,33 23,90		749,29 15,06		4,227,61 84,94		
1905.....	5,256,46	1,379,50 26,24		1,108,93 21,10		1,506,95 28,67		1,261,08 23,99		797,13 15,16		4,459,32 84,84		
1906.....	5,621,23	1,473,09 26,21		1,170,73 20,83		1,622,99 28,87		1,354,43 24,09		840,54 14,95		4,780,69 85,05		
1907.....	6,038,34	1,610,12 26,65		1,184,56 19,62		1,743,57 28,87		1,500,08 24,84		882,09 14,61		5,156,25 85,39		
1908.....	6,389,90	1,701,99 26,64		1,233,15 19,30		1,832,64 28,68		1,622,13 25,39		938,93 14,69		5,450,98 85,31		
1909.....	9,540,79	1,731,31 26,47		1,268,89 19,40		1,809,05 27,66		1,731,53 26,47		962,80 14,72		5,577,99 85,28		
1910.....	7,056,54	1,796,57 25,46		1,348,46 19,11		1,859,20 26,35		2,052,31 29,08		1,021,40 14,47		6,035,14 85,53		
1911.....	7,491,94	1,915,28 25,56		1,425,62 19,03		1,946,13 25,98		2,204,90 29,43		1,083,12 14,46		6,408,81 85,54		
1914.....	9,078,17	2,394,65 26,38		1,664,76 18,34		2,286,50 25,19		2,732,26 30,10		1,279,74 14,10		7,798,43 85,90		

全所得中に占める勤労所得の割合

は、1892年から1914年の間に著しく増大した。しかも、それは、他のすべての所得源泉を犠牲にして (auf Kosten des jenigen aller übrigen Einkommensquellen) である。今世紀初頭の1902年と1903年において、商工業からの所得に関して、絶体的にも相対的にも数値の後退をもたらした不況期の時代にさえ勤労所得の割合を減少させる影響を認めることはできなかった⁽⁵⁰⁾、と。

さらに、キューネルトは、法人の査定の結果について、次のようにべている (第3表)。すなわち、これによれば、1892年から1906年の所得税改正までの期間に、法人数、所得金額、税額は、著しく変動しているが、1907年から1916年においては、若干の中断をのぞいて、査定の結果は上向き傾向にある (1907年の所得、査定額、徴収額の

第3表 法人税の課税所得と税額

年 度	総 数	納税義務所得	所 得 税	
			査 定 額	徴 収 額
1892.....	2,028	マルク 257,070,865	マルク 10,056,743	マルク 10,056,743
1893.....	2,059	242,429,618	9,392,186	9,392,186
1894.....	1,922	199,743,978	7,757,448	7,757,448
1895.....	1,891	178,350,582	6,917,182	6,917,182
1896.....	1,929	175,487,442	6,774,762	6,774,762
1897.....	2,001	207,513,073	8,053,613	8,053,613
1898.....	2,124	265,659,154	10,326,950	10,326,950
1899.....	2,262	331,982,990	12,974,028	12,974,028
1900.....	2,443	407,493,949	15,988,576	15,988,576
1901.....	2,661	478,124,483	18,761,584	18,761,584
1902.....	2,670	476,131,693	18,644,359	18,644,359
1903.....	2,598	382,285,139	14,970,248	14,970,248
1904.....	2,583	348,009,012	13,626,197	13,626,197
1905.....	2,611	352,212,877	13,732,817	13,732,817
1906.....	2,770	394,134,915	15,374,936	15,374,936
1907.....	6,967	604,131,173	24,307,759	24,066,353
1908.....	7,632	731,783,654	29,546,871	29,257,156
1909.....	8,199	811,325,091	32,560,869	47,069,354
1910.....	8,741	829,558,667	33,475,546	48,248,224
1911.....	9,387	829,018,895	33,293,756	47,899,057
1912.....	10,398	891,543,991	35,842,406	51,485,385
1913.....	11,610	991,245,453	40,157,174	57,559,625
1914.....	12,532	1,177,349,885	44,894,653	64,318,186
1915.....	12,087	1,148,821,825	46,356,539	66,360,956
1916.....	11,838	1,190,029,872	48,829,009	112,335,398

大幅増加は、所得税改正による有限会社<3259社>の激増によるもの。Ebenda, S. 36)⁽⁵¹⁾、と。

さいごに、キューネルトは、法人の納税義務所得が、査定に際して、どのように計算されたかを、所得税法第16条の剰余金に関する規定を考慮しつつ明らかにしている（第4表）。

第4表 法人の剰余金の推移

年 度	株式資本	剰 余 金 (Überschüsse)			3.5% 控 除	年度納税 義務所得
		総 計	利子・配当 として分配	債務償還・準備金・臨時償却 として処分		
法人 全 体	1892	4,231,28	466,02	・	148,35	320,50
	1896	4,257,72	421,51	・	148,80	272,72
	1900	6,273,87	843,97	・	219,32	624,65
	1905	7,091,93	805,01	650,20	248,26	556,75
	1906	7,899,75	884,85	730,47	276,44	608,41
	1907	8,656,73	1,063,69	832,18	302,88	760,81
	1908	9,772,91	1,175,10	966,83	341,99	833,10
	1909	10,339,17	1,177,45	954,67	361,82	815,63
	1910	10,376,50	1,119,79	902,63	362,80	756,99
	1911	10,627,41	1,219,97	986,17	371,97	848,00
	1912	11,465,68	1,424,44	1,111,91	401,00	1,023,44
	1913	12,026,08	1,486,35	1,190,32	420,44	1,065,91
	1914	13,285,43	1,759,27	1,346,63	464,35	1,294,92
	1915	12,962,56	1,616,83	1,208,21	408,62	1,163,97
	1916	13,151,24	1,486,06	1,028,78	457,28	1,028,08
	株式 会社・ 株式 合資 会社	1892	3,380,66	393,37	・	118,48
1896		3,931,68	395,12	・	137,22	257,90
1900		5,782,96	799,14	・	202,15	596,99
1905		6,500,16	741,48	603,68	227,55	513,93
1910		9,349,26	1,026,14	827,19	326,85	699,29
1911		9,663,19	1,127,99	911,76	338,12	789,78
1912		10,577,39	1,327,67	1,040,67	369,91	957,76
1913		11,154,87	1,386,51	1,115,85	390,12	996,39
1914		12,208,11	1,637,15	1,257,78	426,66	1,210,49
1915		11,741,77	1,481,33	1,118,59	410,15	1,071,19
1916	11,831,65	1,395,57	980,08	412,11	983,46	

そこで留意せられるべき点は、第16条に定める株式資本金からの3.5パーセント控除が、大体において、債務償還、改善または営業の拡張、積立金および臨時減価償却の設定などに処分せられる剰余金に見合う形で非課税扱いになっていることである。さらに留意せられるべき点は、第1表と第4表とを比較した場合に明らかとなるように、1915年から1916年の戦時下の緊急事態のもとでも、自然人に対する課税は急増しているにもかかわらず、法人に対するそれは、3.5パーセント控除に相当する非課税が依然として維持せられ、高水準にあるということである。

以上のようなキューネ

ルトの分析をつうじて、次の点が明らかとなった。

- (1) 1892年以来、確実に、勤労所得等による大衆課税は、著しく強化せられ、絶体的、相対的に、国家の租税収入に占める割合は第一位を占めるに至った。
- (2) それに対し、商工業および法人からの課税は、ミケル税制改革以後、国家の租税収入に占める割合において相対的に下落傾向を示している。

む す び

以上から明らかなように、一方での勤労所得を中心とする大衆課税による租税の増収と、他方での商工業を中心とする株式会社等の法人所得に対する軽課とは、プロイセンの租税収入に占める比率に関して、法人所得税から勤労所得税への序列の逆転をもたらした。税収入の、こうした事態をもたらした要因は、近代税制に導入された会計実務である。すなわち、政府草案のスローガンである公平妥当な租税負担ならびに負担能力に応じた課税という近代税制の原則を、会計的に合理づけた計算制度が近代会計である。1851年の「階級税および階層別所得税」以来の荷酷な大衆課税は、政府草案のスローガンのとおりに撤廃されたのではなく、むしろ、近代的合理性を装う会計制度をつうじて、一層巧妙に

合理づけられたのである。

こうして、法人に対する課税制度は、1891年のプロイセン所得税法において初めて成立したのであるが、法人所得ならびに商工業所得に対する課税所得計算を近代会計に委ねたという点に、プロイセン所得税法の最大の特徴があるのである。

このようなプロイセン所得税法の特徴を要約するならば、それは、会計制度として、一般ドイツ商法典第31条の一般規定、正規の商人の慣習に合致する諸原則、および納税義務者自身の判断をとり入れた点にあるといえるが、より具体的、現実的な問題として、株式法第185条 a 項を導入しないかわりに、減価償却実務を大幅に容認したことである。こうした減価償却実務の課税所得計算への導入は、法人課税所得の減少に決定的な作用をおよぼしたのである。

しかも、この減価償却実務の問題は、1891年のプロイセン議会におけるゴルトシュミット議員の発言にみられるように、商法の棚卸資産評価に関する規定に関連する問題であった。減価償却実務が進展するなかで、鉄鋼、石炭鉱業を中心とする大企業の棚卸資産評価は、材料費と賃金だけで評価されるようになったために、その評価の問題は、財政当局との対立点となって表面化し、ついに訴訟問題にまで発展していったのである。そのため、棚卸資産評価の問題は、プロイセン所得税法案の議会における審議のなかで、株式法第185条 a 項の評価規定を要求するほどの政治問題となった。しかし、大蔵大臣ミケルの確約するところから従う形で、棚卸資産の評価問題は、一応の決着をみたのである。

ゴルトシュミットの指摘したように、こうした未解決の棚卸資産の評価問題に関連して、商法第261条の製作価格 (Herstellungspreis) を、近代原価理論に依拠して合理づけた最初の人シュマーレンバッハである。すなわち、シュマーレンバッハは、『商学研究雑誌』第2巻 (1908年) の論文「株式会社の貸借対照表における生産原価としての一般経費」のなかで、1897年の改正商法第261条の評価規定に定められたいわゆる製作価格は、「直接的、間接的な生産原価の全体⁽⁵²⁾」 (Gesamtheit der produktionskosten, der direkten sowohl wie der indirekten) である、と主張したのである。そしてシュマーレンバッハは、直接原価と間接原価との総計としての生産原価を年次生産量にどのように配賦すべきかという問題、およびそのための配賦基準を設定することが、原価計算の原則の問題であって、「このような原則をとり扱うことが原価計算学説 (Kalkulationslehre) の問題である。というのは、私見では、貸借対照表価値を確定する場合の原則は、それ以外の目的のための原価計算と異なるからである⁽⁵³⁾」とのべている。このように、商法第261条の製作価格という用語を生産原価という経営経済学の用語におきかえ、生産原価の範囲についてはこれを原価理論に委ねるとした点に、シュマーレンバッハ原価理論成立の意義があるのである。

このように、棚卸資産の評価の問題は、たんに貸借対照表の棚卸資産の製造原価を確定する問題としてでなく、それ以外の原価計算目的の問題として展開されるようになったのである。以来、シュマーレンバッハ原価理論は、棚卸資産の製造原価の問題をとりあげるというよりは、むしろ、この問題を別の論理でもって合理づけるために、計算価値、経営価値、最適有効数などという時代ごとにまったく異なる内容から成る原価理論として展開されるようになったのである。

こうして、斬新な原価理論があいついで展開されながら、同時にそれが、棚卸資産の会計実務を合理づけるための論理として展開されるというところに、シュマーレンバッハ原価理論の歴史的な変化の役割があるのである。このような原価理論の成立する歴史的な原点こそ、以上において分析したプロイセンの所得税法の改革にはかならない。

(1) Heckel, M. V., Die Fortschritte der Direkten Besteuerung in den Deutschen Staaten (1880-1905), Leipzig 1904, S. 190-191.

(2) Ebenda, S. 191.

(3) Die neuen preussischen Steuerentwürfe: Entwurf eines Einkommensteuergesetzes vom 3. November

- 1890, Finanz-Archiv, 7 Jg, S. 264.
- (4) Ebenda, S. 265.
- (5) Ebenda, S. 280.
- (6) Wagner, A., Die Reform der direkten Staatsbesteuerung in Preussen in Jahre 1891, Finanz-Archiv, 8 Jg, S. 156.
- (7) Ebenda, S. 157.
- (8)(9)(10)(11)(12)(13)(14)(15) Barth, K., Die Entwicklung des deutschen Bilanzrechts, Bd I Steuerrecht, Stuttgart 1955, S. 199.
- (16)(17)(18) Ebenda, S. 200.
- (19) Ebenda, S. 200-201.
- (20)(21)(22)(23)(24) Ebenda, S. 201.
- (25)(26) Ebenda, S. 201-202.
- (27)(28)(29)(30)(31)(32) Ebenda, S. 202.
- (33)(34)(35)(36) Ebenda, S. 203.
- (37)(38) Ebenda, S. 204.
- (39) Anweisung des Finanzministers vom 5. August 1891 zur Ausführung des Einkommensteuergesetzes vom 24. Juni 1891, Finanz-Archiv, 8 Jg, S. 366.
- (40) Ebenda, S. 366-367.
- (41) Ebenda, S. 375.
- (42) Fuisting, B., Die preussischen direkten Steuern, Bd I, 6. Aufl., Berlin 1904, S. 227-228. 遠藤一久「原価計算論の成立」宮上一男編『シュマーレンバッハ研究』昭和53年, 第7章, 311-312頁参照。なお, 本稿は遠藤教授の前掲論文に負うところが大きい。
- (43) Ebenda, S. 228. 遠藤一久, 前掲論文, 312頁。
- (44)(45) Ebenda, S. 232.
- (46) Kühnert, F., Rückblick auf die Ergebnisse der preussischen Einkommensteuer-Veranlagung im für fünfzigjährigen Zeitraum 1892-1916, Zeitschrift des preussischen statistischen Landesamts, LVII Jg.
- (47)(48) Ebenda, S. 13.
- (49)(50) Ebenda, S. 16.
- (51) Ebenda, S. 36.
- (52)(53) Schmalenbach, E., Die Generalunkosten als produktionskosten in der Bilanz der Aktiengesellschaft, ZfhF, 2 Jg., S. 172.