

租税特別措置法にあらわれた通貨変動の 会計的処理法について

西 村 民 之 助

- I 租税特別措置法の性格
- II 通貨変動に対処する租税法規の姿勢
- III 措置法68条をめぐって
- IV 措置法68条ノ二をめぐって

I 租税特別措置法の性格

このごろの「法律」は、立法の過程が政治化している。もともと政治の産物である租税法が、産れながらにして政治化していることは、当然であるといえ、立法の過程であまりにも政治化していることに目をおうものがある。また租税法規はその適用に当って、民事法や刑事法のように直接裁判所と直結していない。政治を通じて、初めて法で定められたところが、技術的な適用の面に出てくる。その中で最も政治色が濃厚で、適用に当って極めて技術的な困難を伴うのが「租税特別措置法」(以下措置法という)である。この「措置法」の性格について、政府の諮問機関である「税制調査会」(以下政府税調という)の「答申」が次のように述べている。

「ここでいう租税特別措置は、基本税制をその時々¹の経済情勢に即して組織的に体系づけるための規定や措置をさすものではなく、同じ経済的地

1 税制調査会『当面実施すべき税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』政府刊行物サービス・センター、1961年、231—232ページ。

位にある者に対しては同じ負担という、いわゆる負担公平の原則を大なり小なり犠牲にしながら、経済政策的目的を特定の経済部門ないし国民層に対する租税の軽減免除という誘因手段で達成しようとする目的を持つ規定、ないし措置をさすものといえよう。」と述べ、更に語をついで、「負担の公平の原則を犠牲にしながら特別措置を講じなければならないという場合は、よほど特殊の場合となるであろう。—— (中略) —— このような意味の租税特別措置に対しては、基本税制のもつ負担公平の原則という面からの批判のほか、特別措置に期待される特別の政策目的は、国又は地方公共団体の予算を通ずる補助金ないし資金の貸付によって果たすべきであるという意見が強く述べられている。いわば「隠れた補助金」(太字は筆者)といわれる租税特別措置と予算上の補助金ないし資金の貸付との功罪は、むずかしい問題であり、過去の税制調査会においても常に指摘された問題点であった。

たしかに、年々の予算に計上される補助金や資金の貸付の場合には、その有する政策目的が総体的な経済政策目的に占める重要度の秤量、過年度においてその補助金が果たし得た実際の効果と将来におけるその予測等を年ごとに改めて行ない得ること、個々の企業の収益状況をみながら実際に即した補助金の交付ないし資金の貸付を行ない得ること、議会において批判の対象となること等のすぐれた長所がある。ただ、現在の行政の慣行のもとでは具体的な個々の補助金の支出や資金の貸付となると、行政面における干渉が必要となり、往々にしてそれが微細にすぎではん雑な手数を余儀なくさせる事例が多く、行政上の指示が補助金や貸付を受ける企業の創意を喪失させる結果となっていることもよく耳にするところである。

一方、租税特別措置には、行政の干渉が少ないこと、たとえば企業の合理化という努力によって利益があがった場合に有効に働くということ、特別償却や準備金、引当金について認められる場合のように、企業の会計経

理のしくみにそのまま乗って、しかも与えた利益を自然に後期に取りもどすという現在の補助金では容易に発揮できない点があること等の利点が指摘されている。

しかし、特別措置はすべて補助金又は資金の貸付におきかえるべしという批判が常に出るゆえんは、やはり、特別措置が国民の眼には「隠れた補助金」となって、しかも、その効果が不明確となるとともに既得権化(太字は筆者)、長期化してゆく傾向があることに対する厳しい批判であり、租税特別措置については、補助金や資金貸付による効果との優劣長短、経済効果、基本税制との関連等の観点からたえず反省検討を加える必要があることを意味するものといえよう。」

この古典的な「答申」から、一步も改善されないまま今日に至っている。いま一つ「答申」は特別措置の重要な性格にふれていない。それは一たび、ある経済部門に特別措置がとられると、つぎつぎと連鎖反応を起して、果しなくつづくということである。特別措置の発端は昭和25年、金融機関の要請に対する「貸倒準備金」(旧法人税法施行規則14条)にある。現在は法人税法および所得税法の本則(法52条)に「貸倒引当金」として規定されているが、その性格は一般の会計慣行から離れた多分に政策的な性格をもつものである。金融機関にこの「特例」が認められると、

昭和26年、海運業、鉄鋼業、板ガラス製造業等に「特別修繕引当金」(法56条)が、昭和27年、電力業に「濁水準備金」(措法57条ノ2)が、更に商社や証券業者のために、価格変動準備金(措法53条)証券取引責任準備金又は商品取引責任準備金(措法57条)違約損失補償準備金(措法57条ノ3)株式売買損失準備金(措法56条ノ9)さては、保険会社の異常危険準備金(措法57条ノ4)等々……………圧力団体のプレッシャーに比例して、「特例」の連鎖反応を起して今日に至っている。

II 通貨変動に対処する租税法規の姿勢

さて、現在の通貨危機並びに石油危機は、資本主義制社会にとって、世界的大恐慌にも比せられる転換点に、さしかかったと指摘されている。国際通貨情勢が激しくゆれ動く中で、体制維持を念願とする法律も会計も、通貨価値の変動については、きわめて消極的である。貨幣価値変動会計について、みるべきものがないのも、その体質のしからしめるところにあるのか。

一定の貨幣単位で表される円・ドル・ポンド等の実質の価値は、対外的にも対内的にも、たえず動揺して、固定した価値をもたない。しかし「法」は金銭債権について、つねに名目主義を貫いて固定した貨幣量の支払で決済される。ために平価の切下げ・切上げが行われると、名目主義は動揺せざるを得ない。

さし当って、外貨の交換比率の変動によって生ずる為替差損益を如何に処理するか、これに対して、政府税調²は、すでに昭和38年租税法上取扱うべき基本姿勢を次のように述べている。

「外貨建債権、外貨等の為替関係の評価については、現行税法上特別の規定がなく、次のような諸点につき整備を図る必要があると認められるが、おおむね、外貨については期末における市場レート、外貨建債権及び固定資産については債権発生時ないし取得時のレートで評価(債権については評価減を認めるべきかどうか別途検討する)する方向で、なお、為替実務界の意見等を充分検討のうえ、整備を図ることとする。

- (1) 外貨建債権又は外貨の評価については、基準レート(例えば1ドル360円)、期末における市場レート又は債権等発生時のレートのいずれか

2 税制調査会『所得税法及び法人税法の整備に関する答申』(整備答申と略称する)、昭和38年12月10日、51ページ。

によって評価されている実情にかんがみ、法令上よるべき評価方法を明らかにすること。

なお、この場合生ずる評価増については、これを一般の資産の評価増とは別に、金銭債権計上の際のレートの問題と考える意見があり、特に税法上この点については商法との関連を考慮する必要はないものと認める。(側線は筆者)

- (2) 外貨建債務についても、その評価方法を法令上明らかにすること。
- (3) 海外支店等における固定資産又はたな卸資産等の帳簿価額、償却額等の計算につき必要な事項を明らかにすること。
- (4) 為替売買予約については、これを単なる予約として期末損益に関連させない経理方法と、たとえば買予約の附随している外貨債務を予約レートによって評価する等予約売買外貨を評価して損益を計上する立場に立つ経理方法と、二通りあると認められるが、その評価方法を明らかにすること。」

前掲(1)の末尾にあるように、税法は「商法との関連を無視して」税法固有の考え方や概念をもっている。したがって商法との交流はなかなか行われ難い。表面上は、調整が行われたように見えても、その本質においては同床異夢であることは銘記されなければならない。

上記の「整備答申」が発表された当時は、固定相場制を前提としたものであり、夢寐にもニクソン・ショック以後の変動相場制に移行することなど想像しなかったであろう。以下これに照応してその都度とられた会計処理法を列挙する。

- | | |
|-------------|---------------------------------------|
| 昭和42年11月18日 | 英ポンド平価の切下げ |
| 〃 43年5月2日 | 企業会計審議会、意見第一「外国通貨の平価切下げに伴う会計処理に関する意見」 |
| 〃 46年8月16日 | ニクソン声明 |
| 8月27日 | 変動相場制へ移行、変動幅制限停止の措置 |

- 9月21日 企業会計審議会，意見第三「外国為替相場の変動幅制限停止に伴う外貨建資産等の会計処理に関する意見」
- 10月21日 国税庁，「外国為替相場の変動幅制限停止に伴う外貨建資産等の会計処理に関する法人税の取扱いについて」（昭46直法2-13）これを「意見第三通達」という。
- 12月19日 スミソニアン体制成立，大蔵省告示134号12月20日実施
- 12月24日 企業会計審議会，意見第四「基準外国為替相場の変動に伴う外貨建資産等の会計処理に関する意見」
- 〃 47年3月10日 同上第二次通達（昭47直法2-14）
- 7月7日 スミソニアン体制による拡大された変動幅，企業会計審議会，意見第五「現行通貨体制のもとにおける外貨資産等の会計処理に関する意見」
- 〃 48年2月14日 スミソニアン体制の崩壊，ドル10%切下げ，変動相場制へ移行
- 3月29日 企業会計審議会，意見第六「外国為替相場の変動幅制限停止中における外貨建資産等の会計処理に関する意見」
- 2月15日 「当面の国際通貨事情の下における税務執行上当面措置すべき事項について」（昭48直法1-17，直所1-1）

上記「意見第三」以後，会計処理の上で一貫してとられている考え方は，長期金銭債権・債務は，将来実現するものであるから，各決算期においては為替差損益を計上しない。短期金銭債権・債務は現に実現しているものとみて，各決算期に為替差損益を計上するという考えを基本原則としている。租税法上においては，昭和47年度の税制改正で，措置法に次のように規定した。

Ⅲ 措置法68条をめぐって

「通貨調整前に取得した長期外貨建債権等を期末為替相場で換算しなかつた場合の課税の特例」（措・法68条ノ二）

「通貨調整後に取得した長期外貨建債権等を有する場合の課税の特例」（措・法68条ノ三），（措・法28条ノ五）を創設した。この間の事情を当時の立

案者は(大蔵省主税局)³、次のように語っている。

「昭和46年も大分おしつまった12月18日、ワシントンでの10か国蔵相会議でドルは金に対して、7.89%の切下げ、円は金に対して、7.66%の切上げということで決着がつけました。これによりますと、円のドルとの交換レートは、これまでの1ドル360円から308円に切り上げられます。1ドル52円の切上げで、ドルに対する切上げ率は、16.88%となり、主要国中最大の切上げ幅となりました。この交換レートは、12月19日(1971年)の大蔵大臣告示により、12月20日から実施されたわけです。

— (中 略) —

これによって現に多額の外貨建債権を保有している企業は相当な為替損失をこうむることとなります。昭和47年度予算の編成を間近かに控え、造船会社などの関係業界からはこうした為替損失は国の政策によって生じたものであるから国家補償すべきであるといったような要望が強く打ち出されました。またそれが不可能であれば、法人税の面で損失の一定割合につき税額控除を認めるべきであるとする議論もみられました。

確かに従来かなり厳重な為替管理のもとで企業経営を続けてこざるをえなかったことを考えるとなんらかの形の救済措置を求めるのも無理からぬ点はあるかもしれませんが、しかし、交換レートの変更は一種の経済現象であって経済現象の変化のたびに国がすべて補償していたのではきりがありません。また、円切上げによる損失があったとすれば、造船業者だけでなく、中小企業者を含めたすべての輸出関連業者も影響を受けます。さらに、輸出関連業者だけでなく、輸入価格の低下によって国内産業全般がさまざまな影響をこうむることになります。こうした影響をすべて国が補償措置によって中和してしまつたら、そもそも円切上げをしないことと同じ

3 水野勝「昭和47年度の税制改正について」『国税速報』(改正税法のすべて) 2602号, 昭和47年6月, 3-4ページ。

こととなります。こういった点から国家補償や税額控除といった措置はとられないことになりました。

しかし、多額の為替損失をかかえることになる企業については、一挙にその損失を計上することになると、企業経理に相当の混乱をみるようになります。といて損失を繰延べ経理することになりますと、それだけ企業は法人税を負担することになります。そこで、税制上の措置としては、企業が為替損失の繰延べを行なう場合には、法人税の納付の繰延べもできるような方策を講じることとされました。」

ところで、(1) 前掲の「損失を繰延べ経理することになりますと、それだけ企業は法人税を負担することになります」といっているが、未だ実現されていない長期金銭債権・債務について、その損失を繰延べるのは、当然のことであるまいか。

また、(2) 「企業が為替損失の繰延べを行なう場合には、法人税の納付の繰延べもできるような方策」とは、いかなる手法であるか、それはまず会社計算上では、取得時の相場のみまで記帳しておき、為替損失を計上しない。しかし、税務計算上では、決算日の相場によって、為替損失が実現したものとして、これを「申告調整」によって損金算入を認めるという手法である。もっともこの手法は、為替損失を補てんするというものでなく、損失を早期に繰上げて計上し、課税の繰延べを認めようというのである。その関係を例示すると次のようになる。

〔設例〕

1. 短期の債権、債務はないものとする。
2. 経常利益は各年次 100 とする。
3. 為替損失相当額は 300 とし、2 年次より 6 年次にわたって、実現するものとする。
4. 法人税等は（地方税を含む）昭和 48 年度実効税率 45% とする。

特例措置を適用した税務計算例

年次	会社利益			特例のない場合 法人の税等	特例の適用ある場合						法人税等
	経常利益	実現為替損失	税引前当期利益		税務調整						
					為替損失算入	益金の戻れ	欠損金控	繰越損金	繰越利益	税引前当期利益	
1	100		100	45	△300				△200	0	0
2	100	△100	0	0		30	△30	△170		0	0
3	100	△80	20	9		30	△50	△120		0	0
4	100	△60	40	18		30	△70	△50		0	0
5	100	△40	60	27		30	△50	0		40	17
6	100	△20	80	36		30				110	49
7	100		100	45		30				130	58
8	100		100	45		30				130	59
9	100		100	45		30				130	59
10	100		100	45		30				130	59
11	100		100	45		30				130	59
計	1,100	△300	800	360	△300	300	△200			800	360

かように特定の経済部門の企業に巨額の損失が発生すると、商事貸借対照表では、実現するまでこれを隠蔽して繰延べると同時に、税務申告書の面では、一抛に損金扱いすることを認め、これを長期（この場合10年）にわたって修正するというのが、措置法の手法である。

この企業にとっての優遇措置は、このたびの為替損失について甫められたものではなく、すでにこの規定の創設と、同時に廃止された「硫安製造業者の売掛金の損金算入による欠損金の処置等の特例」（措法66条ノ八、昭和36年—昭和47年）に見ることができる。この制度は、硫安製造業者（以下メーカーという）が外国市場で廉売（Dumping）によって生ずる損失を、国内消費者に転嫁していないことを装うため、国内消費者向けの販売価格と同一条件で日本硫安輸出会社に販売する。その結果メーカーの同輸出会社に対する売掛金の相当部分が架空売上となり、回収の見込のない不良債権となった（この金額が昭和35年7月末で115億、同36年7月末165億円に達した）。ため

に昭和37年度の措置法において、財務諸表の面では、いまだ貸倒損失として計上しないが、税務申告面においては、「申告調整」によって損金算入を早期に繰上げて計上する措置を認めた。その結果生ずる欠損金については、為替損失と全く同様の手法で、10ヶ年の繰越しを認めるというものである。丁度この繰越しのできる最終事業年度に当る昭和46年度が来ると、この規定が削除されると同時に、今回の「為替差損の特例」となり、この欠損金も10年間の繰越しを認める税制上の優遇措置である。

サミュエルソン教授は⁴いう、「ことわざによれば Justice delayed is Justice denied, 延び延びにされた正義は不正義である。Equilibrium delayed is equilibrium denied. 延び延びにされた均衡は、不均衡の永続化である。」と、まことに至言というべきである。

IV 措置法68条ノ二をめぐって

次に、措置法68条ノ2は昭和46年12月20日以後に取得した長期外貨建債権等について、事業年度末の為替相場で換算していない場合には、その為替損失相当額を、準備金として積み立てたとき、その金額を損金に算入することを認めたものである(措置令39条ノ16参照)。この規定も創設ということになっているが、その手法は既に昭和42年度の税制改正において、利益処分方式として、商事貸借対照表では、剰余金の処分方式(課税済の益金処分)の表現をとるが、税制面では、損金算入を認めるという伝統的会計処理方法から逸脱した税法独自の優遇措置である。その立法理由として、税制の簡素化という理由から説明されているが、いままで、会社が、その確定した決算において、費用又は損失として経理しなければ、損金算入を認めない(損金経理、法2条25号)という軌道から脱してかかる偽装の措置に

4 サミュエルソン「日本、新しい均衡へ踏み出せ」講演より、『日本経済新聞』11版、1971年10月21日、6ページ。

出た次第である。おもうに、かかる措置に出でざるを得なかった事由は、固定資産について、「毎決算期＝相当ノ償却ヲ為スコトヲ要ス」という商法(285条ノ三①項)の規定を逸脱した過大、過速な減価償却、即ち割増償却や特別償却を認めんがために、為替損失と同一の手法で課税を繰延べると同時に、財務諸表を美化するためにとられた措置である。特別償却について立案者は次のように述べている。

「特別償却について損金経理を強制することなく、利益処分による準備金方式を認め、その金額は、それぞれの償却資産との関係をシャ断して、10年間に取りくずして益金に算入することとしている。

そもそもこれらの特別償却は税制プロパーの立場から税負担の軽減を図るための措置であって、これを一般の企業会計において損金経理を強制すること自体に問題があり、その特別償却の趣旨に沿った経理方法を認めることによって、企業経理の簡素化を図ることに狙いがある。しかも、翌期以降の取りくずしは、損金経理、利益処分のいずれの場合も、毎事業年度均等額を10年間で益金に算入する簡便法によることができることとしている。」と。なお、この特別償却については償却不足の繰越が認められている。

かように、官僚機構に癒着して圧力をかけ得る巨大企業には手厚い考慮が払われているが、中小企業に対してはどんな対策がとられたか、「臨時巨額の損失」の繰延経理といっても、彼等には無縁のものであり、輸出に重点をおく地場産業は、決定的な打撃を蒙った。これが対策として昭和46年10月、「国際経済上の調整措置に伴う中小企業に対する臨時措置に関する法律」を受けて、租税法に採られた特例は「指定業種」⁶に限って、「欠

5 大蔵省財務調査官結城義人「第55国会で成立した(昭和42年6月1日現在)改正税法の概要、第7租税特別措置法関係」『財政経済弘報』、46—47ページ。

6 輸出の減少等のため、相当数の中小企業の事業活動に支障を生じていると認められるものとして指定される業種に属している中小企業で、主務大臣の認可を受けたもの。

損金の過去三年の繰戻しの（一般の場合は一年，法人税法81条）措置を講じうる規定があるくらいのものである（措法28条ノ4）。欠損金の繰戻しといい，指定業種といい，それがどんな煩瑣な行政手続であるか，中小企業者が，これまで身を以て体験してきたところである。まことに上層育成，下層淘汰の槓杵をなすものが租税特別措置法である。