

税務損益の期間限定

飯岡透

一

近代会計において、期間損益は、期間収益から期間費用を控除することにより算定される。したがって、現在、企業会計の当面する諸問題のうち、最大の課題と考えられるのは、期間収益および費用として計上すべき項目と金額をいかなる原理にもとづいて確定すべきか、ということであり、就中、損益をいかなる基準にもとづいて期間的に限定すべきかが、その中心的課題をなしているものといえよう。

しかるに、近代会計における損益の期間的限定は、現金の収支にもとづいて測定・計上される現金主義から脱却し、原則として、発生主義が適用されているのに対して、課税所得の計算にあたっては、いわゆる権利確定主義が採られているため、これが企業利益と課税所得の間に重大な差異をもたらす最大の原因の一つをなしている⁽¹⁾。

発生主義によれば、収益・費用は、現金収支またはそれに準ずる資産の増減に係なく、収益・費用の発生の事実、すなわち、収益にあつては、経営成果稼得の事実発生に依りて、また費用にあつては、収益稼得のために直接・間接に要した財貨・消費費消の事実発生に依りて認識・計上される。もっとも、収益とは、経営活動にもとづく経営給付の増加を意味するので、発生主義をその字義通り解する場合には、経営給付の増加の過程で収益を認識する、いわゆる生産基準を適用しなければならぬが、それでは収益認識の確実性が得られず、企業の財政的安定性も保証されないとことから、通常は単に事実の発生だけ

ではなく、実現、つまり経営給付の販売ないし引渡しによって稼得すべき対価が客観的に確定した時点で認識する実現主義が、最も妥当な収益の期間限定基準と認められている。

他方、費用についても、もともと費用は、収益稼得のために消費した価値犠牲として、いわば、収益との対応関係で考えられる概念であるところから、そのすべてが、財貨・用役の消費の事実発生にもとづいて計上されるわけではなく、発生した費用のうち、実現収益に対応する部分を計上する費用収益対応の原則が適用されている。

このように、近代会計における損益の期間限定は、現金の収支に関係なく、収益をその稼得し、実現した期間に帰属させ、費用を収益との対応関係で計上するため、発生主義・実現主義および費用収益対応の原則が適用されるのに対して、税務損益の期間限定基準である権利確定主義のもとにおいては、収益は現金ないしそれに準ずる財産の取得すべき権利の確定した期間に帰属し、費用は現金ないしそれに準ずる財産の支出すべき義務の確定した期間に帰属するものとされる。権利確定主義は、このように権利・義務の確定という法的事実の発生に期間限定の根拠を求めるのであるが、発生主義会計においては、単に権利・義務の確定した取引のみならず、「会計期末において確実に権利・義務の成立が次期において予期される会計事実にして、すでに費用収益の発生の事実が証明されるものは、会計記録の対象」とされる結果、両者の期間限定には重大な差異が生ずるのである。

本稿は、昨年四月に法人税法が全面改正され、続いて、八月と十一月に改正法施行に伴う取扱通達が公表され、わが国税法における新たな課税所得の計算原理が相当明確に規定された機会に、税務損益の期間限定基準を吟味し、これが企業会計上の期間限定基準といかなる関連にあるかを検討しようとするものである。

註(1) 企業会計上の利益と課税所得との差異発生の原因については、「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（昭和二十七年六月十六日）総論第一、「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」（昭和四十年七月一日）総論二の三、渡辺進稿「税務会計と企業会計」体系近代会计学 第七卷 八頁、A・A・A 追補第四号（A・A・A Supplementary Statements No. 4 Accounting Principles and Taxable Income）等を参照。

(2) 「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」総論 第一の一

わが国法人税法は、課税所得を「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額」（法第二二条第一項）である旨規定し、さらに、その益金および損金の額に算入すべき金額について、収益・原価・費用・損失と関連づけて、つぎのように規定している。

まず、益金の額に算入すべき金額としては、「別段の定めがあるもの」を除いて、「資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けなどの取引で、資本等の取引以外のものから生じた収益の額をいう」（法第二二条第二項）と規定するにとどまり、「収益の期間帰属については、必ずしも明確にされているとはいえないが、その帰属は健全な解釈に委ねられているものといえよう。その解釈としては、売買契約の効力が発生しそれにもとづく対価請求の権利が完全に履行しうる状態になった期間に帰属すると解され、具体的には、契約が成立し、売上債権の確立をもつて収益の期間限定が行なわれるものと解されている」（4）。

つぎに、損金の額に算入すべき金額は、「別段の定めのあるもの」を除いて、「原価・費用・損失の三つに分けて、比較的詳細につきのように規定している」（法第二二条第三項）。

(一)、当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

(二)、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く）の額

(三)、当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

右の規定のうち、(一)の売上原価、完成工事原価などは、収益と直接的関連において把握する、いわゆるプロダクト・コスト(Product cost)を規定したものであり、(二)の販売費や一般管理費などは、収益と間接的に対応するピリオド・コスト(Period Cost)を規定したものである。また、(三)の損失には、たとえば、災害などにより各事業年度の益金と対応しない資産の毀損にもとづく損失のように事実行為だけを伴うもののほか、不法行為にもとづく損害賠償金なども含まれると解される。この損金に關す

税務損益の期間限定（飯岡）

る規定で、まず、注目しなければならないのは、(二)の但書にみられるように、償却費以外の費用は、「債務の確定」をもって、損金の額に算入する要件としている点であって、ここに、税務費用の期間限定は、義務の確定という法的基準を原則とする権利確定主義が採られているということができよう。

このように、益金および損金に関する税法の基本規定の一応の検討からは、税務損益の期間限定は、原則として権利・義務の確定という法的証拠を基準としているといえるが、なお個々の規定を具体的に検討するとき、われわれは、そこに発生主義的思考が多分に導入されていることを見出すことができる。

まず、税務収益の期間限定については、前述のごとく、原則として資産の「売買契約の効力発生の日」を基準とすべきものと解されているが、双務契約たる売買契約においては、売主は、資産の所有権の移転⁷⁾により自己の債務を履行すると同時に、代金の支払を受ける権利を取得するのであるから、民法上の所有権移転により期間限定が行なわれることになる。税法が、「所有権移転」という法的基準を重視するのは、税務収益の期間限定の基準を法的に確定した課税的事実にのみ限定しようとするからにほかならないが、「所有権の移転は高度に技術的な事柄であり収益を日々記帳する便利な手続を設定するに当っては、法的な几帳面さを強調することは避けた方が賢明」⁸⁾なのであって、一般企業の収益の大宗をなす商製品の販売収益については、「注文を受け確認し、品物を生産し出荷準備を終り、引渡又は委託し、送り状を準備発送し、財の納品完了が報告され、顧客勘定への払込として現金が領収される」⁹⁾という一連の手続中で販売収益を記録するのに最も適当な機会が、実際に商製品を買手に引渡したときである。かくて、税務上の取扱いにおいても、商製品の販売にもとづく収益については、とくに「引渡しの時を含む事業年度の益金又は損金に算入することができる」¹⁰⁾と規定して、企業会計上の販売収益の認識基準たる「引渡基準」をそのまま認めているのであって、むしろ現実的には、この「引渡基準」が『一般的な適用基準として顕現し、「所有権移転基準」はその背後に潜在してしまっている』¹¹⁾といえるのである。このことは、販売収益のごとく継続的・反覆的な経営活動にもとづく成果の期間限定にあたっては、権利の確定という形式的な法律上の基準にもとづくよりも、むしろ引渡しという事実行為にもとづくほうが、より迅速・適確に経営成果を把握できるからにほかならない。

さらに、税法は、通常の販売契約によらない特殊な取引にもとづく収益については、その期間限定基準として、割賦基準

(法 第六二条) 延払基準 (法 第七三条) 工事進行基準 (法 第六四条) などを認めているのであって、ここに、われわれは税務収益の期間限定基準は権利確定基準を原則的な基準としながらも、実質的には、企業会計上一般に認められた認識基準が大巾に導入されおり、収益の認識基準に関する限り企業会計上と税務上の取扱いの差異は事実上解消していると解することができよう。

つぎに、税務費用の期間帰属については、固定資産や繰延資産の償却費および災害による資産の毀損にもとづく損失のごとく企業の外部取引にもとづかない費用を除いては、原則として「債務の確定」をもって費用認識の基準としているのであるが、損金の額に算入すべて金額を (一)、売上原価や完成工事原価など収益との個別的・直接的対応にもとづき把握される、いわゆるプロダクト・コスト (二)、販売費や一般管理費など収益との期間的・間接的対応にもとづき把握される、いわゆるピリオド・コスト (三)、収益との対応関連が認められない損失、に三区分して規定していることは、明らかに企業会計における費用認識基準である費用収益対応の原則の適用を予定した規定であるといえる。

さらに、「債務の確定」の内容としては、原則として、(一)、債務の成立 (二)、債務にもとづく具体的給付の原因発生 (三)、債務金額の確定の三つの要件のすべてに該当することが要求されているが、⁽¹²⁾ 従業員に対する賞与の未払計上に関連して、「未払金に計上した金額の計算方法に合理性があり、その金額と支払日において支払う賞与の額との開差が僅少である」⁽¹³⁾ 場合には、「債務が確定したもの」とみなして取扱うことを認めるにいたったことは、「債務の確定」の要件が必ずしも厳密に適用されず、経営活動の実態に適應した極めて弾力的な取扱いが認められることを示すものと解することができる。

註(1) 「別段の定めがあるもの」としては、受入配当金の益金不算入(法 第二三条・第二四条)、資産の評価益の益金不算入(法 第二五条)、還付金等の益金不算入(法 第二六条)、割賦基準(法 第六二条)、延払基準(法 第六三条)、工事進行基準(法 第六四条)などがある。

(2) 資産の販売にもとづく収益を益金の額に算入することは企業会計上も問題はないが、資産の譲渡による収益のうち無償譲渡による収益については、企業会計上の概念と異にするため議論のあるところである。また、無償による資産の譲受けによる収益も企業会計上は資本剰余金として取扱われている。座談会「法人税の改正に関する研究(1)」産業経理 二五卷六号 一六〇頁参照

- (3) 資本等取引とは、法人の資本金ないし出資金および資本積立金の増加または減少を生ずる取引および法人が行なう利益または剰余金の分配をいう（法 第二二条 第四項、第二条 第十六号）。
- (4) 法人税法取扱通達は、つぎのごとく規定している（基本通達 二四九）。「資産売買による損益は、所有権移転登記の有無及び代金支払の斉否を問わず売買契約の効力発生の日属する事業年度の益金又は損金に算入する」。
- (5) 「別段の定めがあるもの」としては、資産評価損の損金不算入（法 第三三条）、過大な役員報酬の損金不算入（法 第三四条）、役員賞与等の損金不算入（法 第三五条）、過大な役員退職給与の損金不算入（法 第三六条）、寄附金の限度超過額の損金不算入（法 第三七条）、特定の租税公課の損金不算入（法 第三八条）第四一条）、各種引当金の設定（法 第五二条）第五六条）などがある。
- (6) (一)の売上原価については、「債務の確定」を問題にしないとの見解もあったが、先般発表された取扱通達では、「債務の確定」を要する旨規定された（直法八四一一 昭和四〇年十一月三〇日）。
- (7) 民法上、所有権の移転は、「意思ノミニ因リテ其ノ効力ヲ生ズ」（民法 第一七六条）るのであって、登記（不動産の場合）や引渡し（動産の場合）は、第三者に対する對抗要件にすぎないとされている（民法 第一七七条）。したがって、特約のない限り、法的には売買契約と同時に所有権は買手に移転することになる。
- (8) W. A. Paton & A. C. Littleton "An Introduction to Corporate Accounting Standards", 1940. 中島省吾訳「会社会計基準序説」九四頁
- (9) 同右
- (10) 法人税法基本通達 二四九 但書、なお、この場合、「引渡し」とは資産が相手方の事実的支配内にあることをいうとされている。武田昌輔稿「新法人税法の重要問題研究(一)」産業経理 二五卷九号 一五〇頁
- (11) 富岡幸雄著「税務会計要論」上巻 一二六頁
- (12) 直法八四一二（昭和四十年十一月三十日）
- (13) 直法八四一十四（同 右）

権利確定主義によれば、課税所得は、各事業年度において取得すべき権利の確定した益金とその事業年度において履行すべき義務の確定した損金との比較において計算されるのであるから、過去に行なわれた支出額のうち当期の収益に対応するものとして計上される償却費、売上債権に対する貸倒予想額の見積計上および将来の支出に備えて見積計上される各種引当金などは否認されるはずである。しかるに税法はこれら項目を課税所得の計算要素と認めているので、つぎにこれらが権利確定主義といかなる関連を有するものであるかを検討してみよう(1)。

固定資産や繰延資産の償却費は、発生主義会計において認められる「費用配分の原則」にもとづき過去の支出額を収益稼得に貢献すると合理的に認められる期間に配分することによってはじめて認められる費用であって、「債務の確定」にもとづいて生ずる費用ではない。先にもふれたように、税法は、損金の額に算入される金額を規定するにあたって、償却費については「債務の確定」を要件としていないが、このことは、現代の複雑多岐にわたる経営活動の結果生ずる費用の期間限定を適確に行なうためには、もはや「債務の確定」という法的基準では不可能であり、費用収益対応の原則や費用配分の原則などの近代会計における費用認識基準を税務損益の期間限定にあたって、広く受入れなければならぬことを法文をもって明確に認めたものといふことができよう。

現行法人税法では、引当金として、(一)、貸倒引当金(法 第五二条)(二)、返品調整引当金(法 第五三条)(三)、賞与引当金(法 第五四条)(四)、退職給与引当金(法 第五五条)(五)、特別修繕引当金(法 第五六条)の五項目が制限列挙的に課税所得の計算要素として認められている。企業会計上、引当金は、評価勘定に属するものと負債的性質をもつものとが認められているが(2)、これらはいずれも過去・現在および将来における特定支出額のうち当期の収益に対応するものとして合理的な推定にもとづいて計上される見積額であって、「債務の確定」を基準として計上されるものではない(3)。

すなわち、「貸倒引当金」は、当期の売上債権に対する貸倒予想額を過去の経験や統計的確率によって当期の収益に対応させるために計上される費用見積額であって(4)、あくまでも費用収益対応の原則による合理的な期間損益の限定を目的とする

近代会計の要請から生れたものといふことができる。

「返品調整引当金」は、出版業等比較的返品が多い事業を営む法人が、常時販売する商品の大部分について販売先からの求めに応じて販売の時の価額によって買戻しをする特約を結んでいる場合に、その買戻しによる損失の見込額として一定の範囲内で計上が認められるものである。この引当金の性格に関しては、費用の見積計上ではなく売上高の修正を示すものであり、費用収益対応の原則から認められる性格のものではなく、収益自体の修正を示すものと解されているが⁶、いずれにしても権利確定主義の立場から認められるものではない。

つぎに、「賞与引当金」は、使用人（使用人兼務役員を含む）に対する臨時的給与である賞与に充てるために設けられた引当金である。元来、賞与は賃金の補充的性格を有する場合と成果配分的性格を有する場合とがあるが、わが国の現状では多分に賃金の補充的性格が強く、そのため定期的に支給されている場合が多いところから、期末に引当が認められる負債性引当金である⁷。従来、「賞与引当金」は支給することが確實であり、確定申告期限までに受給者ごとに分別され支給明細が作成されていることを条件として引当計上することが認められていたが⁸、前述のように今回の改正でこのような条件は未払賞与として計上する場合の条件とされるにいたったため⁹、「賞与引当金」は純然たる発生主義の立場から賞与をその労働の提供された期間の収益に対応させるために設けられた制度であるといえる¹⁰。

退職給与金は、従業員の退職にもとづき支給されるものであるが、その支給の原因は従業員過去の労働の提供にあるのであり、いわば過去の労働に対する後払い賃金と考えられる。したがって、退職給与金は費用収益対応の原則から収益の稼得に貢献した程度に応じて、労働の提供された期間の収益に対応させるのが合理的であり、ここに「退職給与引当金」設定の根拠がある。このように「退職給与引当金」は、費用収益対応の原則から計上が認められるものであって、就業規則や労働協約にもとづく企業の従業員に対する債務として認められるものではない¹¹。

最後に、「特別修繕引当金」は周期的に大規模な修繕を要し、しかもその周期が相当長期にわたる船舶その他特定資産についての修繕に備えてあらかじめ引当計上されるものである。「特別修繕引当金」は、このように将来に予想される支出に備えるもので、しかも引当額は推定にもとづくものであり、さらに修繕が実際に施行されてはじめて債務が発生するのであるから

債務の確定により設定されるものではない。船舶その他特定資産について、将来修繕を要するのはこれら資産の現在の使用にその原因があるのであるから、修繕費の見積額は当期の収益に対応させることが適正な課税所得の計算のためには要求されるのである。かくて、「特別修繕引当金」は費用収益対応の原則から資産を利用する各年度が前もって修繕費を引当計上する制度である⁽¹²⁾。

以上、税法上認められている五項目の引当金の性格の検討を通じて、それらはいずれも権利確定主義の論理から認められるものではなく、近代会計における費用収益対応の原則からその設定が必要とされるものであることを明らかにしてきた。勿論、税法が引当金の設定を制限列挙的に五項目に限定し⁽¹³⁾、しかもこれを課税所得計算の基本規定においてではなく、「別段の定めあるもの」として特例規定として認めていることは⁽¹⁴⁾、税務損益の期間限定が権利確定主義からなお完全に脱却しきれないでいるともいえるが、法人の課税所得がこの特例規定によって計算されている現状では、税務損益の期間限定が実質的に費用収益対応の原則に大巾に依存しているといえるのであって、わが国税法は今や権利確定主義から発生主義への脱皮の段階にあるものと解することができるのである。

註(1) 税法にはこれ以外にも「別段の定めがあるもの」として規定しているものがあるが(前項註(1)および註(5)参照)、それらはいずれも企業会計上も特殊な収益認識基準とされているもの(割賦基準、延払基準行基準)や租税政策的見地から認められたもの(各種の益金不算入項目、損金不算入項目である)で本稿では取扱わない。

(2) 企業会計原則 註解十六

(3) 現にわが国税法においても昭和二五年のショウアップ勧告において、法人の課税所得は近代会計に立脚して計算すべきことが強調されたことに伴って、はじめて引当金の設定が認められるにいたったものであり、昭和二五年に貸倒準備金が認められ、ついで昭和二七年に退職給与引当金、特別修繕引当金が認められるにいたった。

(4) 貸倒引当金の税法上の引当限度額は、期末の貸金の帳簿価額にその法人の営む業種に応じて千分の十二乃至千分の二十の割合を乗じて算出した額である(法人税法施行令 第九七条)。

(5) 返品調整引当金の税法上の引当限度額は次に掲げる算式のいずれか一つを採用して計算した金額である(法人税法施行令 第一〇

一条）。

- (1) 当該指定事業に係る期末売掛金の帳簿価額×当該指定事業に係るたな卸資産の返品率×当該指定事業に係る売買利益率
- (2) 期末以前2月間の当該指定事業の売上高×当該指定事業に係るたな卸資産の返品率×当該指定事業に係る売買利益率
- (6) 武田昌輔稿「税法における引当金、準備金の問題」企業会計 十六巻六号 八七頁
- (7) 税法上の賞与の意義については、法人税法 第五四条第二項参照。
- (8) 法人税法基本通達二六五
- (9) 直法八四一十四（昭和四十年十一月三十日）
- (10) 賞与引当金の税法上の引当限度額は、前年に支給された賞与の額を基礎として、つぎの算式により計算した金額である（法人税法施行令 第一〇三条）。

$$\left\{ \frac{1 \text{人当たり前年度賞与支給額}}{12} \times \text{その年はじめから期末までの月数} \right\} - 1 \text{人当り当年賞与支給額} \times \text{期末使用人数}$$
- (11) 退職給与引当金の税法上の引当限度額は、使用人の自己の都合による退職の場合の退職給与の当期発生額を基礎とし、期末要支給額の二分の一を限度として計算する（法人税法施行令 第一〇六条）。なお、税務上の退職給与引当金について、中島省吾稿「退職金の会計基準」産業経理 二六巻一号七九―八三頁参照。
- (12) 特別修繕引当金の税法上の引当限度額は、設定の認められる資産の種類に応じて最近に行った特別修繕費を基礎として計算される（法人税法施行令 第一一二条）。
- (13) 「企業利益と課税所得との差異及び調整について」は、これら五項目の引当金以外に「特別修繕引当以外の修繕引当額、アフターサービス引当額（製品保証引当額）、売上割戻引当額、景品費引当額についても損金算入を認めなければならない」と規定している（各論一一の(6)）
- (14) 引当金を課税所得計算の基本規定では否認し、特例規定で認めていることに関し、武田氏はつぎのごとく述べている。「これは主として立法技術上の問題である。もちろん基本規定において広く引当金を認めるように規定し、特例規定において引当金は上記項目に限定するという表現方法もあろうが、それでは却って誤解を生せしめることにならう」。同氏稿「新法人税法の重要問題研究 ④」産業経理 二五巻 十二号 一二五頁

四

前項までの検討を通じて、現実の課税所得の計算における税務損益の期間限定にあたっては、企業会計上一般に認められている損益の期間限定基準が大巾に導入されていることを明らかにしてきた。

しかし、税法は、これら企業会計上一般に認められた基準を単に特例規定ないし取扱通達において認めているにすぎず、課税所得計算の原則を定めた基本規定においては、なお債権・債務の確定という法的基準にもとづく期間限定をとり、少くとも法体系上は依然として権利確定主義から脱皮できないのは、いかなる根拠にもとづくのであろうか。

けだし、企業は法律によって人格を与えられた法的存在であり、その経営活動は、私法的秩序を背景として展開される以上、その経営成果たる課税所得を確定するための損益の期間限定は、権利・義務という客観的な事実の帰属関係を基準とすることによって、期間限定の法的安定性をはかることが第一に要請されるからにはかならない⁽¹⁾。

しかし、その法的安定性の故に、単に権利・義務の発生・消滅という法的事実のみに拘泥することは、必ずしも経営成果の実態を正しく把握しうることはならないことは前項までの検討から明らかである。

さて、税法学の分野では、税法解釈の方法的原理をめぐって屢々ドイツ租税調整法(Steueranpassungsgesetz)第一条に規定する「経済的観察法」(Wirtschaftliche Betrachtungsweise)の問題が論議されている。租税調整法第一条第二項は、「租税法の解釈にあつては、国民観、その目的及び経済的意義並びに事情の変遷を考慮しなければならない⁽²⁾」と規定し、税法の解釈にあつては、法的事実のみに拘泥せず、実質的・経済的意義をも充分尊重すべきことが主張されている⁽³⁾。この「経済的観察法」については、それが延いては、*“in dubio pro fisco”*の原理に立脚した恣意的解釈に合理的根拠を与え、歳入確保を目的とする、いわゆる国庫主義を正当づける危険もあるが⁽⁴⁾、単に法的事実のみに依存しては企業活動の実態を適確に把握することを困難ならしめ、租税の最高原則たる「負担の公平」が著しく阻害される結果をもたらすのであり、この傾向は経営活動が複雑多岐化するにつれて、ますます顕著になるであろう⁽⁵⁾。

税務損益の期間限定にあつてもなお幾多の不備な点は存するにしても経済的実質を反映した課税所得を把握するため次第

に法的基準のみに依存する権利確定主義から脱却し、近代会計上認められた損益の期間限定基準が導入されつつあるのである。この際、われわれは、アメリカの所得税法が税務費用の期間限定にあたって、債務発生の実事 (Fact of Incurrence) を尊重しながらも、つぎのように規定していることを見逃してはならない。「債務が確定しない場合は費用を計上できないが、その債務が確定できない事実について、課税年度内に発生したことを合理的な正確性 (Reasonable Accuracy) をもって計算できる部分については、発生したとみなすことを妨げない」⁶⁾。

註(1) 「企業利益と課税所得との差異及びその調整について」は、つぎのごとく述べている(総論の二の三)。「税務会計上収益及び費用の認識は客観的な事実によって行うものである。すなわち、収益及び費用が確実に発生したかどうかという法的安定性をまず問題し、次に、このようにして収益及び費用が認識されることが租税負担の公平よりみて妥当であるかどうかを判定するものである」。

(2) 田中勝次郎著「法人税法の研究」六八八頁

(3) ビュラーは、経済的観察方法について、つぎのごとく述べている。(田中勝次郎著前掲書 六頁)

「経済的観察方法を尊重するということは、先ず第一に法律上の形式主義に対する警告を意味し、民法上の概念に執着することに對する警告をも意味する。即ち、経済上の価値又は価値の移動がどこにあるかということによって課税の対象となるかどうかを決定すべきであって、法律上の外見がどこにあるかによって課税の対象となるかどうかを決すべきでない」。

(4) 中川一郎著「税法の解釈と適用」二七七頁—二九八頁および同博士稿「税法解釈の基本原理」税法学 七三号 二—三頁、なお、わが国税制調査会の「国税通則法制定に関する答申」(税制調査会 第二次答申 昭和三六年七月五日)は、つぎのような答申をしたが、中小企業連盟をはじめ各種団体の反対に会い、結局、成文化されなかった経緯がある。

「税法の解釈及び課税要件事実の判断については、各税法の目的に従い、租税負担の公平を図るよう、それらの経済的意義及び実質に即して行うものとするという趣旨の原則規定を設けるものとする」。

(5) 経済的観察方法と租税法主義との関連については、長谷川忠一稿「税務原則序説—租税法主義と実質課税の限界—」駒大研究論集 五号 二〇—三四頁 の労作がある。

(6) Income Tax Regulation § 1, 461—(a)(2)