

# 税務会計論の当面の課題

井 上 徹 二

## 目 次

はじめに  
税務会計論の意義の明確化  
税務会計論の課題の再検討  
税務会計原則・税務会計基準を設定すべきである  
税務会計を制度会計の枠にとどめるべきでない  
税効果会計の提唱は税務会計論者が提唱すべきであった  
国際的税制比較研究の重要性  
法人擬制説の妥当性の吟味  
法人税と所得税の統合論  
確定決算主義の撤廃  
おわりに

## はじめに

税務会計論の課題と展望について、日本会計研究学会第60回大会において研究報告を行った。そこでは、税務会計論の研究状況について各論的業績には見るべきものが多いとはいえ、全体としての理論化・体系化が遅れており、多くの解決すべき課題が残されていることを指摘し、しかも、税務会計論の意義と課題についての合意あるいは通説といったものが、学界や研究者の間で確立していないということについて問題提起を行った。

本稿では、税務会計論の理論化・体系化のための提言、当面するいくつかの実践的課題について、先の研究報告を更に深め、同時に、研究報告でふれられなかった、確定決算主義の問題について考察を行いたい。

## 税務会計論の意義の明確化

税務会計論の理論化・体系化の遅れの原因のひとつは、税務会計論が極めて学際的な性格を持っているにもかかわらず、そのことを明示的に確認しないことにあるのではないか。すなわち、税務会計論は会計学の一領域として租税・税制を研究対象にしているが、実は租税・税制を研究対象にする学問は、経済学、財政学、法学分野などにも存在している。

経済学では、税制が経済成長や経済発展にどのように影響を与えるか、どのような租税制度が経済発展、経済的公正、国民の福祉にとって望ましいか等を研究する。財政学においては国や地方公共団体の財政収入を確保する財源としての租税を対象に、財政理論、財政民主主義、租税負担の公平原則などを基礎にして、租税制度、租税体系など税制のあり方を考察する。法学分野では、税法学として憲法に規定された租税法律主義を基礎に、租税制度を国民の権利と義務の明確化の観点から研究し、納税義務の成立や確定の要件の法学的考察などを行っている<sup>1)</sup>。さらに、タックスプランニング、国際租税計画と称される分野は経営学的な視角が必要となる。

しかも、経済学、財政学、法学分野などにおける租税研究の歴史は、会計学が税制、租税を研究対象とした歴史と比べてはるかに長く、従って、研究業績もまた深く広い蓄積があるといわざるを得ない。

こうした現実を出発点にして税務会計論の意義を明らかにする必要がある。結論的にいえば、

税務会計論は、経済学、財政学、法学分野での租税に関する研究業績を前提にして、課税標準、税額を算定する方法、及び、租税に関する情報の表示に関する研究をすることに意義をもつ。問題点のひとつは、他分野の学問業績を税務会計論の研究に積極的に取り入れるかどうか、取り入れるとして、何を、いかなる位置付けでか、という点の合意がないことである。例えば、税務会計原則論を確定する場合には、当然租税法主義、課税公平原則、応能負担原則などをどのように取り込むかが焦点になるがこうした考え方は財政学や税法学のものであり、こうした原則の評価で合意を得ることはかなり困難を伴うことが予想される。

### 税務会計論の課題の再検討

税務会計論の当面する課題を明確にすることが本稿の課題であるが、本来、税務会計の研究課題をどのように考えるかという点について、研究者の共通の認識になっていない現状を踏まえ、筆者の見解を明らかにしておきたい。

税務会計論の課題を要約的に示せば次のようになる。

- (1) 研究対象、研究素材は租税・租税制度・税務実務である。
- (2) 租税・税務について会計理論的な認識・測定・開示の研究。租税を財務会計上どのように認識・測定、処理・表示するかの研究。
- (3) 税制が会計制度や会計実務に与える影響について批判的な検討を行う。
- (4) 税制について会計理論の立場から研究し、批判、提言を行う。

これらの課題について、従来も、研究、議論してきたことは認められるが、こうした課題を明確にすることの重要性に対する認識がいまいきではないかというのが筆者の問題提起である<sup>2)</sup>。

現状は、税制や税法規定の解説に留まっているのが大半であり、会計理論を前提にして税制

を批判的に研究するという明確な観点が弱いことを指摘したい。税制の解説それ自体は税法学の分野であり、われわれが携わる税務会計論は、そうした税制を理解するための研究に留まることなく、更に進んで、そうした税制を会計理論の立場から批判的に検討し、また、税制がもたらす会計実務や会計制度への影響の有無と問題点の解明、特に、税の課税標準の計算上の問題点を研究・考察することなどが求められているはずである。

### 税務会計原則・税務会計基準を設定すべきである

会計学において、会計原則・会計基準の設定やその研究がきわめて重視されてきたことは周知のことである。すなわち、会計原則や会計基準が、会計学研究にとっても会計実務にとってもひとつの枠組みとして機能し、研究者、実務家の共通の規範として共有されることで、更なる研究や実務の発展・進化に役立ってきた。

税務会計を制度会計の枠にはめ込むことは正しくないのであるが、しかし、制度の影響が大きいことは明らかであり、実践的な側面が強いことが認められる。こうした税務会計の実践的性格に着目すると、税務会計原則、税務会計基準を設定する必要性は明らかであると考えられる。税務会計にかかわる問題についての是非の判断や、一定の見解の立論の是非を判断する場合に共通の判断基準がないと、それぞれの論者のものさしで甲論乙駁がなされ、生産的、前向きな議論が出来ない。まさに、現状の税務会計学界がそのような状況にある。こうした現状では、税務会計学が単なる法人税法の解説や祖述に甘んじてしまうのではなかろうか。

税法の規定を所与のものとして議論するに留まらず、税制や税法規定を会計学の立場から批判的に考察することに税務会計学の意義や役割を認め、それを実現するには、税務会計原則・税務会計基準の設定が不可欠であると考えられる。

税制調査会の答申などで、「公平・簡素・中

立」等の原則を税制改革の理念の中心にすえているが、こうした意見に対し会計学の立場から見解を明らかにする場合に、税務会計基準が、見解表明・理論展開の大きなよりどころとなるはずである。

なお、富岡幸雄教授が、税務会計基準、税務会計原則の設定を早くから提唱されており、それを参考に筆者も税務会計原則について考察している<sup>3)</sup>。

### 税務会計を制度会計の枠にとどめるべきでない

会計学の領域や研究分野の分類を行う場合に、税務会計が制度会計の一部として説明されることが多い。すなわち制度会計は商法会計、証券取引法会計、税務会計から構成されるという説明である。確かに、法人税、所得税、消費税はそれぞれ法人税法、所得税法、消費税法に規定されているために制度の規制を前提にする必要があり、税務会計を制度会計の一分野とすることは理由のないことではない。

しかし、税務会計は、自らを制度会計の枠に閉じ込めている限り、法人税や所得税の規定を単に解説する役割を果たすことに甘んじることになる。「会計学の一分野としての税務会計」という観点が薄くなり、例えば、税効果会計論の重要性を看過したりするという結果になる。残念ながら現状はこの状況なのではないか。

先に指摘したように、税務会計の課題を税制の解釈や解説にとどめず、税制を会計論の立場から批判的に考察するという観点を明確にすることが重要である。こうした観点を取れば制度批判が当然となり、結果として制度会計の枠からの脱却を果たし、真の学問としての税務会計学が成立するはずである。

### 税効果会計基準の提唱は税務会計論者がすべきであった

会計学は、会計情報の認識・測定・表示に関

する研究を課題とする学問であり、従って、税務会計論は会計情報の一部である税務情報の認識・測定・表示を研究する学問といえる。

ところが、これまで、法人税・住民税を損益計算書に計上する場合に、その計上金額を如何に算定するかという測定問題、損益計算書・貸借対照表のどこに計上するかという表示問題、また、事業税と法人税の表示方法が異なっていることについての妥当性など、租税の認識・測定・表示についての会計学的考察が極めて不十分であり、多くの課題が十分な検討がされないまま放置されてきたのではなかろうか。

例えば、「法人税や所得税、住民税は損金不算入であるが、事業税は物税であるから損金算入が可能である」という説明が、特に吟味されることなく、多くの税務会計論の著書・論文で行われている。しかし、このように現行法人税法の規定をそのまま解説するのではなく、その論拠の妥当性について考察することが、本来税務会計に期待される役割なのではなかろうか。物税の定義自体があいまいであり、また、アメリカなどでは所得課税であっても、連邦所得税は損金不算入、地方所得税は損金算入の扱いであり、そうした税制比較を行うなど、吟味すべきことが多いといえる。

ところで、1998年10月30日付けで、企業会計審議会は「税効果会計に係る会計基準の設定に関する意見書」を公表した。この基準書の眼目は、「法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という）の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期利益と法人税等を合理的に対応させることを目的にする」という手続きを基礎付けたことにある。

従来の法人税等の損益計算書への計上は、当期に確定した額を計上すべきとされ、法人税等と当期利益との期間対応を無視した処理を、日本における公正な会計処理として認めていた。多くの会計学者も、この処理に対して疑問を提起することをしなかったのである。しかし、税効果会計の扱う領域は本来まさに税務会計が扱

うべきものであったはずである。残念ながら、税効果会計について、その重要性に気付いていた論者は極めて限られていた<sup>4)</sup>。もっと多くの税務会計学者が、税についての会計理論的解明を意識的に追求していれば、損益計算書に確定税額を計上するという慣行や実務を放置するようなことは起こらなかったはずである。

理論的には、法人税の会計学的性格についての考察が不十分であったことが、税効果会計への関心の希薄さの原因になったといえる。かつて、法人税の会計学的性格についての論争が一時期活発に行われた。「法人税は利益処分のひとつであるという利益処分説」と、「法人税は企業活動にとって必要なものであるとする費用説」が対立し、それぞれの論拠の提示と、相互の批判が活発に行われたが、議論がすれ違いのまま尻すぼみに終わってしまった。結局、損益計算書上は「税引前利益」「法人税・住民税控除額」「当期純利益」という表示形式を採用し、貸借対照表には「未払法人税等」を負債に表示するという、表示問題に矮小化したまま決着した。

こうした法人税の性格論争をあいまいのままにして、国際会計基準への接近という一種の外圧のもとに、また銀行の不良債権処理の手段として、税効果会計基準が設定され緊急に実施に移されたという経過をたどったことは極めて残念といわざるを得ない。

問題点の所在に気付きながら、異論を唱えたり、新たな見解の提示をすることに遠慮やためらいがあることが、真理を追究する学問の世界にあってはならないことであるが、現実にはそうした保守的な風潮がないとはいえないのが現状である。特に、会計学においては、基準設定や、基準の変更が経済界に大きな影響を与えるだけに、慎重な考え方に傾いているといえよう。しかし、会計基準の設定を考えると、会計理論上本来の処理は如何にあるべきかを考えることは別個のことであり、会計学者の役割は当然後者にあり、会計理論の考究の仕事を担うことであることを確認したい。

## 国際的税制比較研究の重要性

税務会計が税制比較を研究課題としてもっと重視する必要性を強調したい。具体的には外国の税制とわが国の税制とを比較検討し、学ぶべき点を明らかにすることである。財政学や経済学の分野では、税制比較を意識的に行っており、外国税制とわが国の税制の比較検討は当然のこととして行われている。しかし、会計学の立場から税制比較を行っている業績は少ない。

例えば、経済学において外国の税制を研究しわが国の税制と比較検討する場合には、主として、各国間の法人税や所得税の税率の違いや、直接税と間接税の構成比の違いに着目して、そのことが経済成長に与える影響を論じている。また、財政学の分野では、財政収入に占める所得税、法人税、消費税（付加価値税）の比率を各国と比較し、それぞれの特徴や問題点を論じるなど、いずれも税制のマクロ的な分析研究といえる。

会計学の見地からの税制比較は、所得の算定、課税標準の算定、税額計算などに着目し、税制をより細部にわたって比較研究する必要がある。

特に課税標準についての比較研究は極めて重要である。たとえば、わが国の法人税の課税標準の算定の基本原則とされている確定決算主義について、企業会計にマイナスの影響を与えていることについて有力な批判があるにもかかわらず、確定決算主義の擁護論の根拠として、税務行政の便宜であるとか、二重計算による企業の負担などを挙げているのであるが、外国の税制を少し研究すれば、アメリカやイギリスが確定決算主義をとっていないことが明らかになり、こうした論拠が国際的には通用しないことが自然に明確になるのである。国際税務を扱う実務家を除いて、意外に国際税制についての知識・研究が不十分な研究者が多く、特に課税標準の計算について、わが国との比較研究が極めて少ないのが現状である。

筆者は、ごく初歩的な水準ではあるが、アメ

リカやイギリスなどの税制について法人税・所得税を中心に税務会計学的観点を意識して研究を行い、「アメリカの法人税の構造と特徴」「イギリスの所得税・法人税の構造と特徴」「オーストラリアの税制の構造と特徴」等の論文を発表してきた<sup>5)</sup>。

国際的な税制比較を行う場合に注意しなければならないのは、次の表に示されているように各国の税制構造がかなり異なっていることを踏まえておく必要があることである。例えば、法人税の税率比較、所得税の各種の控除金額の比較などをする場合に、法人税がわが国では国税収入の21.2%を占めているが、ドイツではわずか4.8%であること、所得税ではアメリカでは72.7%に対し、フランスでは18.5%にすぎないこと等を意識しながら比較検討しないと、意味のない結論を引き出しかねないのである。それぞれの税がその国で占める重要性や税の成立の歴史的背景を考慮する必要性をあらかじめ示唆しておきたい。

#### 国税収入の内訳の国際比較

単位 %

	所得税	法人税
日本	31.9	21.2
アメリカ	72.7	18.0
イギリス	33.8	13.4
ドイツ	35.1	4.8
フランス	18.5	12.2

注) 日本は1999年度予算、他国は1997年実績・実績見込み額。

出所) 林健久 今井勝人 金澤史男『日本財政要覧第5版』東京大学出版会、2001年1月、146-147ページ。

#### 法人擬制説の妥当性の吟味

税務会計書において、法人擬制説を当然の前提として解説していることが多い。現行法人税の仕組みの説明として法人擬制説を紹介しているのであるが、会計学の観点からは、法人擬制説を無批判に容認するわけにはいかないと考える。

会計学においては、会計公準のひとつである

企業実体の公準、継続企業の公準を無視した議論は本来考えられないはずである。「企業実体の公準」を認めるということは、「企業や法人が株主・所有主とは独立した存在であることを前提にして会計理論・会計基準・報告基準等を吟味し議論する」ことを意味する。従って、会計学の一分野である、税務会計論もまたその観点から法人税のあり方を考え議論すべきであり、法人擬制説を無批判に受け入れている現状は理解できない。

法人擬制説は、「受取配当等の益金不算入」という課税特例計算を認めるか否かにつながるものであり、税務会計論にとっての重要な課題である。

法人擬制説の再検討をするためには、税務会計の原則の確定、税務会計の共通の枠組みなどが必要であり、そうした課題の探求を目的にした「税務会計原理論」が必要であり、逆にいえば、そうした「税務会計原理論」の欠如が、法人擬制説についての安易な妥協、容認を許してきたのかもしれないのである。

歴史的に見ても、わが国では、戦前においては法人を独立の課税主体として扱っていた。例えば、昭和14年発行の『会社所得税及営業収益税』という書の中で、筆者の志達定太郎は、大正9年・改正所得税は「法人を独立の課税主体と認め法人には法人として課税し、その配当金に付いて更に課税することとした点はわが国所得税制上特筆に価すべき改正である」と記述している<sup>6)</sup>。同様な記述や解説はほかにも多く、戦前の法人税が「法人実体説」によっていたことは通説といってよいと思う。

また、実経済社会の現実、すなわち大会社・大企業における最近の株式保有割合を見ても、個人の株式保有割合は4分の1にも満たないのであり、少なくとも大部分の上場企業では所有と経営の分離はほぼ完全に事実として成立しており、「法人は実体がなく、株主の集合体であり、法人税は所得税の前払いである」という法人擬制説の議論は、仮説としても成り立つものではない。

外国の税制を見てみると、イギリスなどで法人擬制説的な観点からの議論が優勢であるが、アメリカでは法人実体説を採用し、受取配当の控除を認めてはいるが、あくまで特例優遇としての制度として考えているに過ぎない。イギリスやドイツの法人税制において採用しているインピュテーション制度は、法人と株主を一体のものと考えて法人税と所得税の調整を行う仕組みであるが、この制度についても最近見直しが行われており流動的な状況といってよい。

わが国の企業課税のあり方を考える場合に、法人と株主の関係を事実に基づき検討をくわえ、また諸外国の税制との比較検討を行い、安易な法人擬制説の容認という現状からの脱却が必要である。基本的な方向としては、企業規模により法人と株主の関係が根本的に違っているという事実を重視し、中小法人については法人擬制説的状况を前提にする一方、大企業は法人実体説を前提にした制度を考えるという区分説によることが妥当と考える。

## 法人税と所得税の統合論

税務会計論の主たる課題は課税標準と税額の計算について、会計学の立場から考察、検討することである。そうであれば、所得税の課税標準と法人税の課税標準について比較検討を行い、両者の共通性と相違性を明らかにし、その妥当性や問題点を明確にすることは極めて重要である。

法人税は「益金」から「損金」を控除して所得を計算する。個人所得税は「総収入金額」から「必要経費」を控除して所得を計算する。一見すると、両者の所得計算は表現の違いはあっても本質的な相違はないかのごとくであるが、そうではない。法人税の所得は、「すべての益金」と「すべての損金」の差額として求めるが（ただし、別段の定めは除く）、所得税の所得は、「すべての収入金額」から「必要な経費（損費）」を差し引いて求めるのであり、両者の違いの眼目は損金・損費・経費の「必要性」概念の有無

にある。法人税の損金には「必要性」は要求されていないが、所得税の経費には「必要性」が条件とされている。もちろん、この「必要性」とは収入を得るために必要なものであるか否かということである。

いうまでもなく、所得税の規定にあるような「必要性」の要件を具備した支出や損失を収入額や益金から控除できるという規定が、所得計算をする場合の本来の規定の姿である。法人税の所得計算において、損金について「必要性」という制約条件を規定していないことの異常性と問題点について明らかにするため、以下詳細に検討していきたい。

### 1. 法人と個人の所得概念の違いによる影響

同じ経費としての支出が、所得税においては収入金額を得るために必要であるかどうかという条件でふるいにかけられるにもかかわらず、法人税上はそうしたふるいをパスすることができる。多くの場合は、結果として両者の間の相違は顕在化しないであろうが、損金の額が必要経費の金額より大きくなることは明らかであろう。すなわち、損金の範囲が必要経費の範囲より大きくなり法人に有利な結果となるのである。

問題は所得概念が個人と法人で異なっていることの是非である。所得概念の基本は同一であるべきで、企業課税としてみた場合、個人企業（事業所得、不動産所得）と法人企業（法人税）の所得計算の方法を基本的に同じにすることが、文字通り企業活動に対する税制の中立性の原則（この原則について議論の余地はあるが）に合致する。

課税の公平という観点からも、法人形態の企業を個人形態企業に比べて優遇する結果となっており、不公平な規定であるとのそしりを免れないことは明らかである。わが国において極端な「法人成り」（個人企業が税制上の理由から法人形態を選択する）により多数の法人が生まれ、その結果さまざまな副作用を生んでいる。

なお、法人と個人に対する税制の違いに関して、税率とその累進構造の違い、欠損金の控除の可否と期間の違いなどかなり重要な論点が存在するが、本稿では所得概念の違いに焦点をあわせており、こうした問題点があることを指摘するにとどめたい。

## 2. 法人税法における所得の定義

法人税の課税標準である所得について、法人税法第22条第1項「各事業年度の所得の金額は、当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額とする」と規定している。それをうけて、同条第2項で益金を定義し、3項において損金の額について、「別段の定めがあるものは除き、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 販売費、一般管理費その他の費用の額 損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの」と規定している。原価、費用、損失を広く損金と認め、「益金を得るための必要性」という限定はしていない。この規定が課税の公平、個人と法人の経済活動の中立性という観点から妥当であるか否かが問題である。

## 3. わが国の所得税と法人税の成立経過

日本でも歴史的に見れば、現在のアメリカやイギリスと同様、所得税法の中に法人税の計算規定が組み込まれていた。すなわち、所得税法で法人所得を第1種所得として課税することになっていた時期があったのである。昭和15年の税制改正により法人税という固有の租税が設けられ今日にいたっている。

現行の法人税法第22条第1項の「各事業年度の所得の金額は、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とする」という規定は、法人に対し初めて所得税を課した、明治32年所得税法の全面改正時に、「課税標準は、法人所得は総益金から総損金を控除した額とする」という規定をほぼそのまま受け継いでいるものである。一方、個人所得は総収入金額から「必要経費」を控除した額（利

子・配当・給与の所得は収入金額のまま）（所得税法4）とされ、このとき以来、法人と個人の所得算定方法に大きな違いを抱えてきたのである。なお、この改正ではじめて、「必要経費」の概念が取り入れられたとされる。

この明治32年制定にかかる必要経費に関する規定の骨子は、昭和40年に所得税法が全文改正されるまで施行規則又は本法で継承されていた<sup>7)</sup>。

## 4. アメリカの所得税と法人税の関係

アメリカには所得税法とか法人税法という個別法は存在しない。個人及び法人の所得に対する課税は、内国歳入法の中で規定されている。

内国歳入法63条において、「課税所得とは総収入から控除額を差し引いた金額をいう」と定義する。この規定は法人と個人に共通に適用される。その上で、個人と法人に共通に適用される控除項目を161条から196条に規定し、個人のみ適用される控除項目は212条から220条に、法人のみ適用される控除項目は241条から248条に規定するという構成をとっている。

内国歳入法162条において、必要経費の一般定義を「営業又は事業を行うために、課税年度に支払われ又は発生したもので、通常かつ必要な費用（all the ordinary and necessary expenses）が控除額として認められる」と規定している。この規定は個人であれ、法人であれ、営業・事業に関連する支出に適用されるのである。

アメリカの法人課税において注目されるのは、Sコーポレーションの扱いである。小規模な法人に対し、法人課税せずに株主に収益・費用・所得を帰属させ、所得税として課税することを選択的に認めるという制度である。法人と個人の間の課税の公平を出来る限り図った上で、なお、不公平が生じる場合を想定し、納税者に選択権を認めるという考えであろう。Sコーポレーションは、内国法人であること、関連グループに属さないこと、株主が75人以下であること、株主には法人を含まないことなどの条件を満たす必要がある。

## 確定決算主義の撤廃

確定決算主義はわが国法人税の課税標準を計算する場合の基本的規定であり、極めて重要な規定である。具体的には、法人税法第74条第1項「内国法人（清算中の内国法人である普通法人及び清算中の協同組合等を除く）は、各事業年度末の翌日から2月以内に、税務署長に対し、確定した決算に基づき次に掲げる事項を記載した申告書を提出しなければならない」という規定である。法人税の申告書の提出は「確定した決算」に基づいて行うことを要求し、法人税の計算と企業の決算との一体性を強制しているのである。

この規定だけであれば確定決算を基礎にして法人税の計算をするという一般的な原則を示したものにすぎず、課税標準の計算について会計処理の方法を規制したりすることまでは要求していないとも考えられ、特に問題にされることもないのである。ところが、法人税法において「確定決算において損金経理することを条件」にして、減価償却や引当金、貸倒損失の損金算入を認めるという規定が数多くあるために、先の法人税法74条の規定とこの損金経理要件がいま一つ、税法による会計への不当な介入などという批判、すなわち「確定決算主義の問題」が指摘され、そのことの是非が問われてきたのである。

確定決算主義を擁護する場合の論拠は、次のようである。

企業利益と課税所得は本質的に同一であるべきである。

確定決算主義を廃すると二重に帳簿を必要とする。

税務行政を効率的に執行できる。

論者により表現や重点のおき方に違いはあっても、確定決算主義の必要性を説く場合の理由は上記の3点に集約できるのである。筆者はこの確定決算主義を批判する立場から、論文や学会での発表を行ってきた<sup>8)</sup>。そこでは、まず、確定決算主義の擁護論が根拠のないことを明ら

かにすることが重要であると考え、次のような点を指摘してきたのである。

「企業利益と課税所得は本質的に同一であるべきである」という主張は、次のように企業会計の目的と税務計算の目的の基本的相違を無視しないし軽視するものである。企業利益はその企業の業績を判断するための指標として計算されるべきであり、そのために、あるときは資産の評価は取得原価であるべきだという会計基準のもとで利益の算定を行ったり、最近のように時価主義会計こそ企業の実態を示す原則だという流れができると、時価主義基準で利益の計算が行われるという変化が生じてくる。会計の役割は、企業の業績や企業の体質や強さ弱さを貨幣数値で表現することである。そのための会計基準はその会計の目的に添って決められ時代の変化に即して変更されてよい。

ところで、法人税の計算、その課税標準である課税所得の計算にとって必要な基準は何を目的に設定されるべきであろうか。税は財政収入の確保のために、税の負担能力を計算して、所定の税率を用いて算定される。税は法律の規定によって強制的に徴収されるものであり、その課税対象や課税標準の計算に不公平があってはならず、客観性、明確性が強く求められる。法人税が企業の利益に担税力を見出し、利益を課税標準にして課税する税であることはいうまでもない。しかし、同じ「利益」という言葉を使っても先に示した企業会計で使う利益と法人税の課税標準となる利益とは、それぞれの目的の違いによってその内容に違いが存在するであろう事は容易に想定される。そこで、わが国でも課税標準としての利益は所得という言葉を経前から使用してきたのである。計算目的が違うのであるから、計算過程に共通性があったとしても、その計算結果としての会計利益と所得とは異質のものと考えらるべきである。

次に、「確定決算主義を廃すると二重に帳簿を必要とする」という主張は、まったく実務を知らない論者の空論によるものといわざるを得ない。歴史的に見た場合は、確かに記帳慣行自



体がなかったり記帳能力が劣っていたという制約があり、そうした時代環境においては、少しでも簡明な帳簿組織が求められたので、会計利益をそのまま課税標準とすることに意味があった。また、経済構造が単純であれば、会計利益と課税所得の数値の相違も少なく問題にする必要もなかったものであり、確定決算主義は合理性を持っていた。しかし、現在では記帳技術は格段に進歩し、特にコンピューター、パソコンの普及で、仮に会計利益と課税所得の計算を切り離れたとしても、計算の大部分は共通なのであるからその部分は、ごく簡単なプログラム処理で共用できるのであり、計算過程の一部を変更するだけで会計利益と課税所得を同時並行的に計算できる。仮に手書き処理であっても、期末の決算処理で減価償却や引当金の計算、費用収益の見越し繰り延べ処理などを行ってきたと同じように、課税所得計算のための期末修正処理を行うだけでよいのであり、確定決算主義を廃したからといって、すべての取引を別の帳簿に記帳することはまったく必要ないのである。

最後の「税務行政を効率的に執行できる」という主張は、実は上記の「確定決算主義を廃すると二重帳簿が必要になる」という誤解に基づいているのである。記帳慣行が不十分であったりする場合はこの主張も意味を持ち、古くはその根拠があったとしても、記帳技術の進んだ現在では、確定決算主義を採るかと採らないかということと税務行政の効率性との因果関係はまったく存在しない。確定決算主義を廃し、減価償却の損金経理要件を削除して、会計上は定額法で計算し、法人税の課税所得計算では定率法や特別償却を認めたとしても、そのことが税務行政の執行に何らかの妨げになるはずがない。

また、貸倒引当金の損金算入を現行法人税は確定決算において損金経理しない限り認めていない。しかし、個人事業者の場合の所得税計算上は、税務申告の添付書類としての青色申告決算書にその旨の記載をすればよいことを見ても、法人税も同じ処理で十分なはずであり、損金経理を強制する理由はないとい

わざるを得ない。

最後に、確定決算主義を早急に廃止すべきであるという論拠を明らかにしておきたい。その前提はすでに検討したように確定決算主義を存続させる理由がまったくないということの確認である。その上で確定決算主義を廃止した場合のメリットをあげておきたい。まず、法人税制を改正する場合に、会計処理や会計基準との整合性の検討などをしなければならないという制約がなくなるというメリットである。たとえば、収益の認識基準として工事進行基準が工事完成基準のいずれを取るべきかという判断も、会計慣行や会計基準の動向に関係なく、課税目的にしたがってより妥当な規定をすることが可能になる。逆にいえば、企業会計の側から見ても、法人税の規定がいかなるものであれ、会計上の妥当な処理を採用することができるのであり、より公正な会計慣行ができていく条件作りともいえるのである。

時価主義会計の導入が、経済構造の変化、経済のグローバル化などに対応して徐々に進んでいるが、現在のような確定決算主義の束縛下では、いちいち会計処理と法人税計算の調整に難儀せざるを得ないが、時価主義の処理は法人税計算になじまないという判断があっても、企業会計の処理と法人税の課税所得計算の連動性をはずしておけば、そうした調整に苦勞することはなくなるはずである。そのことは、会計基準の設定においては会計の論理だけを貫徹することになり、法人税の改正や再検討の場合にも、同様に課税目的、税の論理のみ貫徹すればよいことにもなる。環境変化の激しい現在においては、こうした柔軟性の確保が会計にとっても税務にとっても必要であり、確定決算主義を一刻も早く廃止することが強く求められていることを理解すべきであることを主張したい。

## おわりに

本稿は、税務会計論の当面する課題を提示し、それぞれの課題の重要性を指摘し問題点の所在

や論点の提起をすることを主眼としたものである。また、問題点や解決の基本的方向を明らかにし得たと考えている。特に、「法人税と所得税を統合すべき」という課題と「確定決算主義の早急の撤廃」については、かなり立ち入った考察と提案を行ったつもりであり、まさに緊喫の課題であることを強調したい。

### 注

- 1) 北野弘久『税法学原論』(青林書院新社, 1984年)の中で、税法と会計学の関係が詳細に検討されている。同書, 7-11ページ。
  - 2) 井上徹二『税務会計論の展開』(税務経理協会, 平成9年)第1章「税務会計の意義と体系」316ページ参照。
  - 3) 富岡幸雄「学としての税務会計研究 真の税制改革への役割」『税務会計研究』創刊号, 平成2年, 67-90ページ。  
井上, 前掲書, 6-9ページ参照。
  - 4) 中田信正教授は税効果会計の重要性を早くから指摘していた例外的研究者であったと思われる。公認会計士等の実務家の論文等、紀要などにも研究論文は散見される。筆者も1996年3月に「税効果
- 会計の形成と展開」(『阪南論集 社会科学編』第31巻第4号, 137-146ページ)という論文を発表した。
  - 5) 「アメリカの法人税の構造と特徴」「イギリスの所得税・法人税の構造と特徴」は井上前掲書『税務会計論の展開』の第4章と第5章として記載されている。「オーストラリアの税制の構造と特徴」は(『阪南論集 社会科学編』第36巻第2/3号, 2001年1月, 25-35ページに掲載されている。
  - 6) 志達定太郎『会社所得税及営業収益税』第一書房, 昭和14年, 22ページ。
  - 7) 以上の記述は、注解所得税法研究会編『注解所得税法』財団法人大蔵財務協会, 平成9年, 743-744ページを参考にしている。
  - 8) 井上徹二「会計規制としてのトライアングル体制 批判的考察」『年報 財務管理研究』第8号, 日本財務管理学会, 1998年6月, 70-74ページ。  
1997年日本財務管理学会第8回全国大会での報告をまとめたものであり、日本の会計規制がトライアングル体制下にあることを批判的に問題にし、確定決算主義を廃することが柔軟な会計制度を構築するための重要な鍵になることを主張した。

(2001年12月5日受理)