

税務会計公準論序説

An Introduction to Tax Accounting Postulates

菅 原 計

(Kei Sugawara)

税務会計公準論序説

菅 原 計

はじめに

1. 公準の意義
2. 会計公準の史的発展
3. 税務会計公準の意義
4. 経済学上の租税原則
5. 富岡博士の税務会計公準論
6. 税務会計理論の基礎的前提
 - (1) 課税の公平性
 - (2) 租税法律主義
 - (3) 会計制度依存性
7. 税務会計一般原則
 - (1) 所得実質把握の原則
 - (2) 恣意性排除の原則
 - (3) 担税能力性の原則
 - (4) 測定基準明確性の原則
 - (5) 企業自主経理の原則
8. 理念としての課税所得概念
 - (1) 真実・公正な課税所得
 - (2) 実質主義の本質
9. 実質課税と異なる実質主義

おわりに

はじめに

会計は、「一般に公正妥当と認められる会計基準」に従って認識、測定、伝達が行われる。しかし、会計基準は経済状況の複雑な変化により、時代とともに常に新しい会計基準を必要とする。その場合、新しい会計基準の「公正妥当性」を検証するための「会計原則」が必要とされる。「会計原則」の「公正妥当性」をさらに検証するためには、より本質的で証明の必要のない基礎的前提が必要とされる。これが「公準」である。

会計基準が公正妥当性を根拠に定着するためには、論理的に「公正妥当性」を証明するための会

計公準の設定は必要不可欠となる。同様に、課税所得計算を対象とする税務会計理論においても、課税所得概念の真実性・公正性を検証するための税務会計公準を必要とする。租税は、税法によって規定されるものであるが、課税所得計算は会計制度に依存して初めて可能となる計算体系である。その場合、財務会計と税務会計との同質性と異質性を明確に識別するためには、そのよって立つ「公準」がどのように異なるかを理解することが重要である。

税務会計は、財務会計を前提としながらも、企業利益とは明確に異なる課税所得を公正に測定しなければならない。この課税所得計算は、租税法に基づきながらも税務会計理論という独自の計算理念に基づいて認識、測定、伝達される。この計算理念とは、当為的課税所得概念に基づいた税務会計原則であり、この計算原則の妥当性を理論的に検証するためには、税務会計原則の基盤として普遍的妥当性のある基礎的前提を税務会計公準として設定しなければならない。当為的税務会計原則は、現実の課税所得計算の不公平を分析する視点を提供するとともに、当為的課税所得の計算体系を制度上実現するための新たな税制改革の方向性を明示するものとして重要な意義を有する。

1. 公準の意義

会計原則は、制度上実践的指導原則として発展してきた。しかし、本来的に会計原則には実践的指導性と理論的指向性の両面があり、「その発展過程に照らしてみると、前者の性格は歴史的に徐々に薄れ、後者の性格が次第に強くなってきていることが認められる。」⁽¹⁾

会計原則が理論的指向性として意識されるようになるということは、評価基準としての時価主義の台頭、棚卸資産の保有損益の認識問題、発生主義会計の精緻化の必要性など、新しい会計理論を求めて、会計原則論研究が学問的に高度に発展することになる。「会計原則論研究の歴史的発展過程は、とりもなおさず、会計原則それ自体のみの再検討に止まることなく、会計公準論の本格的な研究へと導いてきたのである。いいかえれば、それは、会計原則論の研究から会計公準論への研究を必然的なものとしたのであり、また逆に、そのような意識に基づく会計公準論研究は、会計公準それ自体の研究に終始することなく、会計原則そのものを大きく変容させる重要な素因ともなっているのである。」⁽²⁾

会計基準が変化しても、会計の本質として変わらないもの、会計処理が変化しても会計理論の前提として普遍・妥当なものは何かを探究し、首尾一貫した理論体系を構築すべく、公準論研究が会計学研究として重要な位置を占めることになる。税務会計学においても、真実・公正な課税所得を認識、測定するための首尾一貫した計算原則を構築するためには、税務会計理論の基礎的前提としての税務会計公準論研究は十分意義がある。

2. 会計公準の史的発展

会計公準がどのように形成され、歴史的にどのように展開されてきたかを詳細に分析した文献として新井清光博士の『会計公準論』がある⁽³⁾。

会計公準として Accounting Postulates という用語が初めて使われたのは1922年のペイトン (W. A. Paton) だとされる。ペイトンは、会計は形式的には正確であるという印象を与えるがそれは誤解であり、多くの見積りや仮定にもとづいているとする。会計には基本となる前提があり、それを理解しなければ会計専門家は不当な会計処理を導いたり、誤った判断処理をすることになるとして次の7つの公準をあげる⁽⁴⁾。

- ① 企業実体 (the business entity)
- ② 継続企業 (the going concern)
- ③ 貸借対照表等式 (the balance-sheet equation)
- ④ 財政状態と貸借対照表 (financial condition and the balance sheet)
- ⑤ 原価と帳簿価値 (cost and book value)
- ⑥ 原価の発生と利益 (cost accrual and income)
- ⑦ 賦課の順序 (sequences)

その後1939年、ギルマン (S. Gilman) が、会計は法律および経済の影響を強く受けながらコンベンション (convention) として形成されるものであり、そのコンベンションの中で最も基本的なコンベンションには次の3つの公準があることを指摘した⁽⁵⁾。

- ① 企業実体 (entity)
- ② 貨幣評価 (valuation)
- ③ 会計期間 (accounting period)

会計の対象は実体そのものにおける経済価値変動を扱うという「企業実体」、会計は全ての経済価値変動を貨幣で評価するという「貨幣的评价」、会計は継続活動を前提に期間ごとに成果を表示する「会計期間」という3つの基礎的コンベンションが前提となとした。

1940年、ペイトン (W. A. Paton) とリトルトン (A. C. Littleton) は、「会計基準を設定するためには広範な会計機能を分析する必要があるが、設定された基準がよく定着するためには、基礎的概念又は基礎的仮定によく適合したものでなければならない」⁽⁶⁾ として、会計基準形成に首尾一貫性を保障するために、会計基礎概念を明確にし、これら基礎概念を基盤に原則および基準を形成する必要があることを提唱した⁽⁷⁾。ペイトン=リトルトンは次の6つの基礎概念をあげる。

- ① 企業実体 (the business entity)
- ② 事業活動の継続性 (continuity of activity)

- ③ 測定された対価 (measured consideration)
- ④ 原価の凝着性 (cost attach)
- ⑤ 努力と成果 (effort and accomplishment)
- ⑥ 検証力ある客観的な証拠 (verifiable, objective evidence)

1952年の AIA 企業所得研究グループは、企業利益概念が少しずつ変化していることを踏まえて、利益の基礎概念を確認する意味で次の3つの公準をあげる⁽⁸⁾。

- ① 貨幣的公準 (the monetary postulate)
- ② 永続性の公準 (the postulate of permanence)
- ③ 実現性の公準 (the realization postulate)

アメリカ会計学会 (AAA) は、1957年に財務諸表の作成のための会計基準と報告基準を明らかにし、これらの会計基準の公準として基礎概念が必要であるとした。この中で、「実現」を基礎概念の中に位置づけ、実現とは「資産又は負債の変動を認識するための基準」であると定義して、その認識要件を客観性と確定性においた。これは従来の収益認識基準としての実現概念を大幅に拡大したもので、会計事象のすべての認識要件に客観性と確定性が必要であることを強調したものである。

AAA の基礎概念は、次の4つである⁽⁹⁾。

- ① 企業実体 (business entity)
- ② 企業の継続性 (enterprise continuity)
- ③ 貨幣による測定 (money measurement)
- ④ 実現 (realization)

アーサー・アンダーセン会計事務所 (Arthur Andersen and Co.) は、会計基準または会計処理の前提として公準を設定しなければ、それは砂上の楼閣に等しいとして、1960年に「公正性」が唯一の公準であると提唱した。会計基準および会計処理をめぐる意見の食い違いや、不適正な代替処理をなくすためにも、会計士会における信頼性を確保するためにも、「公正性」が根本的な目的基準になると主張した⁽¹⁰⁾。

アメリカ公認会計士協会 (AICPA) は、1961年、会計公準とは会計が実際に関連する環境分析を通して構成すべきものであるとし、先ず環境的公準を設定し、そこから会計特有の付随的公準を導き、付随的公準から当為的公準を設定する⁽¹¹⁾。

- ① 環境的公準 (the environmental postulates)
 - 量的表現 (quantification)
 - 交換 (exchange)
 - 実体 (entities)

期間 (time period)

測定単位 (unit of measure)

② 付随的公準 (additional postulates)

財務諸表 (financial statements)

実体 (entities)

暫定性 (tentativeness)

③ 当為的公準 (the imperative postulates)

継続性 (continuity)

客観性 (objectivity)

一貫性 (consistency)

安定単位 (stable unit)

明瞭表示 (disclosure)

環境、付随、当為という立体的構造として公準を設定する思考は高く評価されるものであるが、環境的公準と付随的公準の関連性が明確でなく、当為的公準はむしろ公準ではなく一般原則に分類されるべきではないのかという批判がある。

パッティロ (Pattilo) は、1965年、会計理論を樹立し展開するためには、公準の設定が不可欠であると、その公準として唯一「公正性」が存在すると提唱した⁽¹²⁾。

パッティロは、公準を会計基準として性格付け、利害関係者に公正な情報を提供しなければならないという会計の本質観から、有用性概念を否定し、正義、真実、公正を検討し、公正性が正義にみられる公平性、真実性にみられる客観性又は相対的真実性のすべてを含む概念であるとして「公正性」を主張する。

アメリカ会計学会 (AAA) は、1966年、「基礎的会計理論」(ASOBAT) を公表し、会計理論の基礎となる前提は「有用性」であるとした⁽¹³⁾。この有用性を増大させる基準として、目的適合性 (relevance)、検証可能性 (verifiability)、公正不偏性 (freedom from bias)、測定可能性 (quantifiability) の4つの基本的基準を満たす必要があるとする。ASOBAT は、会計理論を情報理論として形成しようとしており、会計とは、過去の情報のみならず未来情報をも含めた有用な情報を利害関係者に提供するものであるという目的観から、統一的な規範として有用性概念を位置づける。

会計公準論の展開を歴史的にみても、1950年代までの会計公準は、ある特定の利害関係者を主眼としての計算構造的な公準設定に重点が置かれており、「会計理論の体系を統一的に編み上げるための基礎構造としてみる考え方が必ずしも十分ではなく、このために、会計公準→会計原則→会計手続という一連の理論構造を積極的・合理的に把握しようとする意図が十分に認められない」⁽¹⁴⁾

といえる。

これに対して、1960年代における会計公準では、「従来のように特定の利害関係者を対象として公準論を展開せずに、広く社会的・経済的な視野に立ち、また企業会計実務そのものの中からではなく、むしろ企業会計の諸環境の分析を通じて公準を展開し、しかも会計公準の役割を会計理論の基礎構造または会計原則の土台として強く認識し、これによって首尾一貫した会計理論を打ちたてようとする積極的な意図がみられるのである。」⁽¹⁵⁾ 新井博士によると、公準は構造的公準と理論的公準に分けられ、構造的公準としては企業実体、貨幣的評価、会計期間があり、理論的公準又は要請的公準としては公正性、有用性があるという。現代会計の公準論として展開される公準は当に理論的・要請的公準であり、いかなる理論を展開するかにより異なるが「公正性」、「有用性」が最も重要な公準として位置づけられる。最近の IASC の概念フレームワークにおいても、広範な利用者の情報要求に合致させるという目的を設定しているところから、公準としては「有用性」が選択されているという⁽¹⁶⁾。

3. 税務会計公準の意義

租税は、法律により国民に課せられ、法律に基づき計算されるものであるが、法人課税所得は、確定決算による企業利益から誘導的に算定し、申告書に記載すべきことが要求されている（法74）。税法に定められた計算規定は、会計の勘定科目および処理に準じたものとして規定され、課税所得は益金と損金の期間対応差額として計算される価値計算体系となっている。税務会計学は、税制上実践されている課税所得計算体系である税務会計を対象として、当為的課税所得概念を理論的に解明しようとするものである。

かかる税務会計理論を展開するにあたり、いかなる公準のもとに理論を確立すべきかが重要な出発点となる。すなわち、「税務会計公準は、税務会計の領域における課税所得概念の形成ならびに課税所得の計測についての特有な会計思考の体系の確立にあたり、その基礎的前提を形成する基盤となる概念である。」⁽¹⁷⁾

会計公準が、制度的公準として、企業実体、貨幣的評価、継続企業を設定し、要請的公準として有用性公準を設定する場合でも、税務会計は会計と関連しながらも明確に異なる計算体系を展開するものであり、税務会計の独自性を明確にするためにも税務会計独自の公準を必要とする。

4. 経済学上の租税原則

租税はいかなる理念により、いかなる租税原則に基づいて課税すべきかについて、経済学及び財政学でも検討されてきた。以下は代表的な租税原則の例である⁽¹⁸⁾。

アダム・スミスは、公平の原則、明確の原則、便宜の原則、最小徴税費の原則という4つの原則をあげ、ワグナーは、財政政策上の原則（課税の十分性、課税の弾力性）、国民経済上の原則（正しい税源の選択、正しい税種の選択）、公正の原則（課税の普遍性、課税の公平性）、租税行政上の原則（課税の明確性、課税の便宜性、最小徴税費への努力）という4大原則をあげる。

マスグレイブは、十分性（税収は十分であること）、公平（租税負担の配分は公平であること）、負担者（租税は課税対象が問題であるだけでなく最終負担者も問題である）、中立（租税は効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にすること）、経済の安定と成長（租税構造は経済安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであること）、明確性（租税制度は公正かつ恣意的でない執行を可能にし、かつ納税者にとって理解しやすいものであること）、費用最小（税務当局及び納税者の双方にとっての費用を他の目的と両立しうる限り、できるだけ小さくすべきこと）の7条件をあげる。

これらの租税原則は、その時代特有の経済状況や財政状況等を反映したものとなっているが、課税の公平性、経済活動に対する中立性、租税の簡素化は現在でも適用可能な重要な租税原則といえる。税制は、常に変化するものであり、変化に応じた理論もまた必要であるが、当為的課税所得概念を展開する税務会計理論における普遍的命題として何を設定すべきか、という公準論の展開は必要不可欠である。

5. 富岡博士の税務会計公準論

富岡博士は、税務会計公準を税務会計理論の基礎的前提と位置づけ、次のように述べる。税務会計公準（Tax Accounting Postulates）とは、「税務会計における課税所得の概念構成ならびにその計測原理の形成と体系的な確立にあたり、その概念的基盤ないし基礎的前提となるものである。それは税務会計の基本的な目的ないし目標、基本的な要請ないし命題および、その基底をなすフレームワークを明示する。」⁽¹⁹⁾

税務会計理論の基本的公準として先ず要請的公準をあげ、この要請的公準として租税負担公平の公準と租税負担能力の公準の二つを設定する。さらに付随的公準として機構的公準と税制的公準を設定し各々2つの公準を内包させる。

- ① 要請的公準（租税負担公平の公準、租税負担能力の公準）
- ② 機構的公準（租税運営配慮の公準、会計制度依存の公準）
- ③ 税制的公準（納税主体設定の公準、公共政策配慮の公準）

税務会計理論形成の基本的且つ基礎的な前提を要請、機構、税制という三つの視点から検討し、具体的に六つの公準を設定する。これら六つの税務会計公準から九つの税務会計一般原則（実質課

税主義の原則、計算恣意排除の原則、損金控除規制の原則、負担能力主義の原則、資本剰余除外の原則、計算明確性の原則、計算簡便性の原則、企業自主計算の原則、公共政策配慮の原則)を演繹的に導出する。さらにこれらの九つの税務会計一般原則から24個の税務会計個別原則が展開される。

税務会計公準から出発した税務会計一般原則と税務会計個別原則との構造的思考体系が、課税所得計算における税務会計学の基礎理論を提供するものであるとする。課税所得計算の精緻な分析に基づき、租税に対する本質的要請と、課税所得計算の機能的構造および税制としての設定と配慮を税務会計公準の出発点とし、膨大な税務会計原則の体系を一貫した理論のもとに樹立したものととして高く評価される。

6. 税務会計理論の基礎的前提

会計公準が会計原則を演繹するための基礎的前提として必要とされ、会計が成立するための基盤、基礎、仮定、前提、要請として展開されてきた。同じように、税務会計理論が成立するための基礎的前提、思考基盤として税務会計公準が必要であり、要請的・当為的公準として設定される公準は、税務会計学が当為的目標とする理念又は現実の税制を理想に近づける目標的理念としても意義を有する。

税務会計理論は、税務会計において生起する現実の租税現象を対象として、そこに制度的秩序をもたらす判断基準を提供するとともに、現実が生起する租税争訟に租税利害を超えた調和的解決をもたらし、あるべき租税理念を現実の制度において実現するための理論を提供するものである。

税務会計公準は、税務会計理論の基礎的前提であり、同時にあるべき税制を考える場合の制度目標となるものでなければならない⁽²⁰⁾。法人課税所得計算の前提として必要不可欠であり且つ、目標理念となるべきものとして次の三つの基本的命題をあげることができる。第1に租税は課税の公平性が貫かれなければならない。第2に租税は法律によらなければならない。第3に法人所得課税において、租税は会計制度に依存しなければならないことである。

(1) 課税の公平性

租税は国家事業の財源を確保するために必要とされるものであるから、国民が公平に負担するものでなければならない。公平負担の原則こそが租税の租税たる所以であり、税制は常に課税の公平性を理念として制定されなければならない。

公平性には垂直的公平と水平的公平がある。法人税はシャウプ税制以来、法人擬制説にたっており、垂直的公平になじまないともいわれるが、法人を個人とは別個の法的・社会的主体として課税単位を構成するものとして捉えることができれば、応能負担の原則に基づく垂直的公平も適用可能

となる⁽²¹⁾。

能力に応じた負担が垂直的公平であり、同一所得に同一課税を要求するのが水平的公平である。課税の公平性とは、基本的にこれらの垂直的公平と水平的公平が同時に満たされる必要がある。課税の公平性が損なわれる租税制度は制度として維持できないから、課税の公平性は、税務会計理論形成の出発点的思考となる。同時に、何が公平であるかは、税種の問題、直・間比率の問題、累進税率の問題など極めて複雑な問題があるが、究極的目標はやはり課税の公平性がその時点で満たされている必要があり、より良い公平性を求めて常に制度変革が必要とされる。

(2) 租税法律主義

租税は、国民の公共的福祉のために必要とされ、国民が公平に負担すべきものである。故に、租税は国民の合意により、国民の意思決定により、国民が納得する方法で徴収されなければならない。これを保障したものが、憲法上の租税法律主義である。租税は、国民の代表で組織される機関、すなわち国会でしか作れない。租税法律主義は課税要件法定主義、課税要件明確主義、合法性原則、手続的保障原則により構成される。

憲法第30条は、「国民は法律の定めるところにより納税の義務を負う」と定め、法律なければ課税なしとする原則を明確にうちだした。憲法第29条は、国民の財産権を保障したものであるが、租税は国民の財産権を公共の福祉の名において侵害する。そこで、財産権の侵害としての租税を容認する要件として法律によることを明言した。原則として、通達課税が禁止されるのもこの租税法律主義に違反するからである。

憲法第14条は法の下での平等を定めたものであるが、これを租税法律主義に適用すると租税公平主義となる。租税公平主義は、立法上の原則（担税力に応じて公平な負担を課すように定めなければならない）と解釈適用上の原則（解釈適用においても公平負担実現を図るよう運用されなければならない）の二つからなる⁽²²⁾。租税公平主義における立法原則は、公平課税を実現するための租税法改正を促す。税制は租税法に基づいて執行されるから、税制を変革するためには租税法を改正しなければならない。税務行政が公平に機能するためには、租税法の解釈適用にあたって、不偏性が貫徹されなければならない。

租税制度上、法令遵守は重要な概念であるが、タックス・コンプライアンスの真の実現は、単に納税者の法令遵守だけを求めるのではなく、課税庁の法令に基づく課税の公正性、裁判所における法令解釈の適正性、納税者の法令遵守性という三つの柱を基礎として初めて成立するものである。

(3) 会計制度依存性

法人課税所得は、法人税法の定めにより計算されるものであるが、法人税法は益金および損金に対するすべての計算規定をもっているのではなく、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」による会計利益を税法の定めによって加工・修正することにより算定把握しようとする。その意味で法人税法は自己完結機能を有しておらず、課税所得は会計制度に依存して初めて可能となる計算体系といえる。

「所得に対する租税は、その運営において、社会的制度としての企業会計制度に制度的に依存しながら、租税の理念を達成すべきであり、このために一般に公正妥当と認められる財務会計の原則および基準に準拠して計算された企業利益を基礎として、これから誘導的に課税所得の計算把握をなすべきことを建前とすべきである。」⁽²³⁾ 法人税法は第74条で「確定した決算に基づき申告書を提出しなければならない」と規定する。この規定が確定決算主義であり、これを公準として示したものが会計制度依存性である。

しかし、現行制度は決算調整項目として確定した決算での税務上の処理を要求しているものが多い。損金経理および特定経理が確定決算で強制されると、税法上の処理があたかも会計上の処理のごとく逆基準性として働くことになる。本来、会計理念と租税理念は異なるものであるから、その異なる部分は申告調整とすべきであり、会計制度に依存しても会計制度を税法により規制してはならない。

7. 税務会計一般原則

税務会計一般原則は、真実・公正な課税所得を認識するための基本原則を明らかにするものである。真実とは納税義務を表す課税標準の数値が正しいことを意味し、公正とは偏ることなく中立的に且つ正しく算定把握される所得金額を意味する。

税務会計一般原則は、真実・公正な課税所得を認識するための一般原則として、税務会計公準から演繹的に導出される。各々の税務会計一般原則は次のように三つの公準と関連性を有する。課税の公平性公準は所得実質把握の原則、恣意性排除の原則、担税能力性の原則を導き、租税法律主義の公準は恣意性排除の原則、担税能力性の原則、測定基準明確性の原則、企業自主経理の原則を導き、会計制度依存性の公準は測定基準明確性の原則、企業自主経理の原則を導き、各々複数の交差線を形成する。

(1) 所得実質把握の原則

租税債務たる真実・公正な課税所得を計算把握するためには、実質主義に基づいて認識・測定しな

ければならないという原則である。形式と実質は相反する概念にみえるが、本来、形式は実質を表すところに意味があり、形式と実質が異なってくる場合には実質に即してそれにふさわしい形式を構築する必要がある。

課税所得は、企業の個別経済活動に基づく価値増加および価値減少の差額として純所得を測定しようとする。したがって、所得概念は法概念というよりもむしろ経済概念であり、課税所得の実質とは法実質というよりもむしろ経済実質といえる。実質主義は、真実・公正な課税所得概念を理念的に認識する思考であり、かかる理念的課税所得概念に基づく課税所得計算体系を現実の税務会計制度に適用するための原則である。

（２）恣意性排除の原則

課税所得の認識・測定にあたっては、正しい判断を行使することが必要であり、正しい判断とは恣意性が排除されたところに存在する。課税所得の金額は真実なものでなければならないが、真実な所得とは、それが納税者にとっては納税額の指標となり、課税庁にとっては課税額の指標となる。この場合、法に基づく租税債務と租税債権の金額的一致点が真実な所得となる。この所得金額が恣意的に操作されると、真実・公正な所得から乖離し、租税債務と租税債権は金額的に一致しなくなる。

租税の恣意性とは、通常、納税者の意識としてはできるだけ税金を少なく、課税庁の意識としてはできるだけ税金を多くという心理的作用が働く。所得計算での恣意性は、認識の恣意性、測定の恣意性、表示の恣意性として現れる。法の解釈および適用において恣意性を排除するためには、税法による課税要件の明確性が重要な鍵となる。課税要件および計算に関する規定は一義的でなければならない、多義的な解釈をもたらす法条文は常に恣意性が入り込む余地をもたらす。

恣意性排除の原則は、納税者の税法遵守性と税務行政庁の税法羈束性の両者を要求し、もって課税の公平性を目標とする倫理原則として働く。

（３）担税能力性の原則

課税所得は、担税力を表す指標であるから、担税能力のある所得でなければ課税所得として認識してはならないという原則である。租税は、所得が確定すると現金で納付されるので、租税支払能力および租税負担能力が課税所得の認識および測定プロセスの中で常に配慮されなければならない。保有中の資産の評価益および評価損は、会計上認識・測定されたとしても課税所得としては原則として認識されない。なぜなら、評価損益は経済価値の増加・減少として認識可能であっても担税能力性の観点から益金および損金とは認識できないからである。

(4) 測定基準明確性の原則

課税所得計算における税務測定基準は、租税法により明確にされていなければならないという原則である。税務処理基準の明確性は、課税所得計算における客観性を保障する原則である。税法上規定のない部分は、会計制度における「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」によるが、課税所得計算は収益の額を修正して益金の額を、費用の額を修正して損金の額を導き出す計算である。ここで、益金および損金の金額を測定するための測定基準明確性の原則が必要とされる。

益金の認識とは、収益と益金と同じ部分、収益ではあるが益金でない部分、収益ではないが益金となる部分を識別することである。同様に、損金の認識も、費用と損金と同じ部分、費用であるが損金でない部分、費用ではないが損金となる部分を識別することである。異なることが認識されればその異なる金額を測定しなければならない。それによって、企業利益に加算する金額又は減算する金額が確定される。

(5) 企業自主経理の原則

課税所得計算特有の税務会計処理が、財務会計処理に影響を与えてはならないという原則である。財務会計と税務会計とは目的を異にする計算体系であり、税務会計は会計に依存する特殊な会計領域である。したがって、税務会計特有の処理が財務会計処理に影響を与え、あたかも会計基準のごとく適用されるのは好ましくない。

確定決算主義は、会社法の法的手続きにより確定されたことをもって、企業利益が正しいことを確認するものであって、決算調整を通して会計処理と税務処理の同一性を要求するのは逆基準の弊害をもたらすだけでなく、真実・公正な課税所得を測定することにも繋がらない。財務会計上、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」に従って認識・測定・表示されたものが、会計監査を通して適正とされ、株主総会において最終的に承認されたものは、別段の定めがない限り課税所得計算上も容認されるべきである。

8. 理念としての課税所得概念

(1) 真実・公正な課税所得

真実・公正な課税所得を認識するための基準として実質主義が適用される。課税所得は真実・公正な所得でなければならないが、真実性も公正性も相対的概念である。「真実とは、財務諸表に含まれる会計情報が経済事象、経済活動や経済取引に合致する方法で量的に表現され伝達されることを意味する。公正とは、会計情報が会社に対する特定の利害関係者に偏ることなく客観的な方法で測定され開示されることを意味する。」⁽²⁴⁾

真実な課税所得とは、経済活動の価値変動が正しく表示された会計記号に基づいて算定把握された客観的な担税力を示す価値指標であり、公正な課税所得とは、特定の恣意的判断に偏ることなく公平に認識・測定された担税力を示す価値指標を意味する。真実も、公正も何が真実であり何が公正であるかは、そのときの経済・社会状況を反映した一定の価値基準によって判断されることになる。

（２）実質主義の本質

課税所得は、「課税的事実の量的な担税能力を貨幣的数値によって計測するものである。しかして、課税要件事実は経済的実質関係を基調として実質的に判定し課税所得の概念構成および計測がなされることとなる。」⁽²⁵⁾ 所得課税の本質は、所得に担税力を認めて課税するものであり、その所得金額は担税力を示す価値指標でなければならない。

現実の租税制度に実質主義が適用される場合には、確定決算利益における公正処理基準の妥当性、益金・損金の測定における税法条文の解釈および適用の妥当性、所得金額の数値が正しい担税力を示しているかどうかなどを検証するための認識基準として作用する。現実の課税所得は、真実・公正な課税所得概念からみると、「課税所得の侵蝕化現象」がみられ⁽²⁶⁾、この侵蝕化を食い止めて担税力のある公正な課税所得計算体系を形成する必要がある。そのための認識基準として実質主義が重要な役割を果す。

実質主義の本質は、単なる認識基準にとどまらず、制度変革の原理思考としても働く。租税は租税法により制度化される。現実の経済活動は、極めて複雑で変動が激しく法はその全てをカバーできなくなる。現実的に適応できなくなった法は速やかに改正しなければならないが、そのためには租税取引を経済的実質に基づいて分析し、どのように法条文を改正すべきかを真実・公正な課税所得概念から検討する思考が実質主義である。

本来、形式と実質は同一性原理に基づく⁽²⁷⁾。実質はそれに相応しい形式を必要とし、形式はその中身である実質があって初めて意味を有する。現実の租税制度は、法形式を基盤として形成されていくが、複雑な経済環境の変化により租税法の予定していた課税が実態から次第に乖離する。この乖離現象を認識し、新しい租税制度を構築する論理を提供するのが実質主義である。したがって、制度改革とは実質が新たな形式を生み、新たな形式がやがて実質により内在する矛盾を露呈し、新たな実質によってまた新たな形式が生まれるという連鎖関係によって進展する。この連鎖関係は、形式・実質同一性の原理に基づく。

9. 実質課税と異なる実質主義

実質主義は、あるべき課税所得概念を検証するための認識基準であって、租税法の解釈原理又は

実質課税における所得認識基準を提供するものではない。現実の租税は、租税法律主義に基づき課税されるものであり、税法に従って忠実に課税すべしとする公準を前提とすると、租税法律主義は実質課税ではなくむしろ形式課税をもって是とする。

実質主義は、あるべき課税所得概念を実質的に認識し、そこに公平性と担税能力性が貫かれていることをもって立法上の理念として作用すべきものであり、形式にかかわらず実質に基づいて課税すべしとする実質課税とは本質的に相容れない。

実質主義と実質課税主義は、したがって似て非なる概念ということになる。実質課税主義は、実質に名を借りて租税法律主義に背理し、課税庁の裁量権を拡大し、課税権の濫用をもたらす可能性があるからである。

おわりに

租税は極めて複雑・難解であり、毎年のように税法が改正され税務処理が変化し、課税所得計算が改変される。租税理論も多くの論者によって多くの異なる理論が展開される。税務会計学を科学的租税理論として構築するためには、租税の本質的考察を通して変化せざる普遍妥当性のある命題を設定し、そこから理論を展開し構築する必要がある。かかる普遍的命題が税務会計公準である。

税務会計理論があるべき課税所得概念を究明し、真実・公正な課税所得概念が確立されれば、それを租税法の中で明確に条文化する必要がある。租税とは何か、課税の公平性とはどのように実現するか、真実・公正な課税所得とは何か、という最も基本的な命題を設定し、そこから理論を展開するという論理思考は極めて重要である。理論の基礎的前提として、いかなる公準を設定すべきかを思考する公準論研究が税務会計理論の今後の発展にとって緊要であることは疑う余地がない。

(了)

(注)

- (1) 新井清光『会計公準論』(増補版)中央経済社、1985年、47頁。
- (2) 同書、48頁。
- (3) 同書、71～75頁。
- (4) W. A. Paton, *Accounting Theory* (New York: The Ronald Press, 1922), pp. 471-499.
- (5) S. Gilman, *Accounting Concepts of Profits* (New York: The Ronald Press, 1939), pp. 25-97.
- (6) W. A. Paton and A. C. Littleton, *An Introduction to Corporate Accounting Standards*, AAA Monograph No. 3, 1940, p. 7.
- (7) *Ibid.*, pp. 7-23.
- (8) Study Group on Business Income, American Institute of Accountants, *Changing Concepts of Business Income* (New York: MacMillan Company, 1952), pp. 19-28.

- (9) Committee on Concepts and Standards Underlying Corporate Financial Statements, AAA, “ Accounting and Reporting Standards for Corporate Financial Statements, 1957 Revision,” *The Accounting Review*, oct. 1957, pp. 536-546.
- (10) Arthur Andersen and Co., *The Postulate of Accounting - What it is, How it is determined, How it should be used* (Chicago: Arthur & Company, 1960), p.31.
- (11) M. Moonitz, *The Basic Postulates of Accounting*, Accounting Research Study No.1 (New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1961), pp.1-55.
- (12) J. W. Pattilo, *The Foundation of Financial Accounting* (Louisiana State University, 1965), pp.51-70.
- (13) AAA, Committee to Prepare a Statement of Basic Accounting Theory, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966, pp.1-6.
- (14) 新井清光、前掲書、76頁。
- (15) 同書、76頁。
- (16) 美馬武千代「概念フレームワークにおける会計公準の役割」『福島大学商学論集』（第73巻第4号）、2005年、55頁。
- (17) 富岡幸雄『税務会計学原理』中央大学出版部、2003年、540頁。
- (18) 稲垣光隆編『図説日本の税制』財経詳報社、2002年、18~19頁。
- (19) 富岡幸雄『税務会計学講義』中央経済社、2008年、43頁。
- (20) 菅原計『税務会計学通論』白桃書房、2007年、18~24頁。
- (21) 菅隆徳「法人所得課税のあり方」北野弘久・谷山治雄編著『日本税制の総点検』勁草書房、2008年、144頁。
- (22) 山本守之『租税法の基礎理論』税務経理協会、2008年、533頁。
- (23) 富岡幸雄、前掲書 a、571頁。
- (24) Janice Monti-Belkaoui and Ahmed Riahi-Belkaoui, *Fairness in Accounting* (Westport, CT: Greenwood Publishing Group, Inc., 1996), P.4.
- (25) 富岡幸雄、前掲書 a、652頁。
- (26) 同書、1115頁。
- (27) 菅原計、前掲書、48~49頁。

(2009年 9月12日受理)