

松 山 大 学 論 集  
第 20 卷 第 2 号 抜 刷  
2 0 0 8 年 6 月 発 行

富岡幸雄著 「新版税務会計学講義」

神 森 智

## 書 評

### 富岡幸雄著 「新版税務会計学講義」

神 森 智

税務会計学者として高名、また、節税という用語と概念を作り、中小企業のための事業承継税制を提唱・実現した功労者であり、さらに、税制の不公正是正のために尽力されていることでも有名な富岡幸雄先生の「新版税務会計学講義」が出版された。

本書の初版（平成 15（2003）年）は、「税務会計論講義」（平成 5（1993）年）をベースにした税務会計学の基礎編・入門版であるが、新版は、初版同様、制度会計との比較・関連を明らかにするというスタンスに拠った課税所得金額計算ルールの解説であるが、全編エネルギーと情熱に満ち満ちている。また、著者のかねてからの構想である「税務会計学」に係る第 1 部（税務会計総論）が質・量共に格段に充実し、その存在感が増大している。

この拙文においては、後者すなわち第 1 部、就中、税務会計と税務会計学の部分に重点を置いた紹介としたい。

#### 全体の概観

ただし、まずは、全体を概観する。本書は、次のように、5 部構成となっている。

第 1 部 税務会計総論

第 2 部 税務収益会計

第 3 部 税務費用会計

## 第4部 税務資産会計

## 第5部 税務負債・資本会計

第1部は、上でふれたように、本書の中での存在感が質的・量的に大きな部分であって、これを抜きにしては、本書は語れない。それは、「総論」という用語の表すものを超える質を含んでいる。

第2部から第5部までは、税務会計の各論であって、著者のいう税務会計の一部門である所得税務会計のうちの法人所得税務会計をもってその内容とし、また、税務会計学の税務会計解明論の研究領域に属するものである<sup>(注)</sup>それは、財務会計思考に従い、損益計算書および貸借対照表の構成要素に従って整理されている。

(注) 著者のいう税務会計の一部門である所得税務会計は、後述するように、法人所得税務会計と個人所得税務会計からなる。また、著者のいう税務会計解明論は、これも後述するように、税務会計学の研究体系における研究領域の一つである。

なお、初版には、第6部として「組織再編税務・連結税務」があったが、新版では除かれている。推測するに、他の特殊税務問題と合わせて別著とされるものかと思われる。

ここで、いま少し、これらの法人所得税務会計にかかる講述についてふれる。そこでは、税法の所得金額計算ルールについて、学習者の理解のために各種の工夫の凝らされた親切かつ精緻な説明が展開されているが、それは、初期の税務会計にみられるような税法の規定の法律の見地からする解説を超えて会社法の規定や会計原則・基準と比較・関連をさせながら講述されている。

また、今回の改訂の重要な内容にかかる著者の意見について、簡単に紹介しておく。

まず、第3部の給与に関する章は、会社法との関連もあり、ページ数の倍増する改訂となっているが、この中で著者は、特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入に関する税法のルールは「筋違いの奇怪な欠陥税制」とであると厳しく批判されている。著者の面目躍如たるところである。

次に、第4部の固定資産の章の減価償却制度の改正を扱ったところでは、改正前の制度のもつ問題点を解消する「持続的な経済社会の活性化を実現するためのあるべき税制の構築に向け、わが国経済の成長基盤を整備する観点から実施すべき施策」であるとして、減価償却制度の抜本的見直し、償却可能限度額および残存価額についての改正を行なったことについて、積極的な評価をしている。

また、第5部では、表題を改めた「資本金等の額・利益積立金・欠損金」の章において、会社法制定に伴う改訂がみられる。——この結果、昭和25(1950)年以來の資本積立金という用語が消え、長い間、法人税法上の重要な概念であった「資本等の金額」が「資本金等の額」となった。——これに関して、著者は、会社法における資本と損益区分の混迷を、税制は認容してはならないと主張している。すなわち、会計本来の見地からする資本と損益区分の原則を尊重せよとの意見である。

## 第1部 税務会計総論

さて、さきに述べたように、新版においては、税務会計総論に係る第1部が質的・量的に格段の充実をみせている。今、その章・節見出しを掲げて全貌を示すと、次の通りである。

### 第1章 税務会計

- I 税務会計とは何か
- II 租税と会計の交渉
- III 税務会計の部門と分野
- IV 税務会計の機能と実態

### 第2章 税務会計学

- I 税務会計学とはどんな学問か
- II 税務会計学の研究領域
- III 税務会計学の学問的使命

### 第3章 税務会計の基礎理論

- I 税務会計原理論の課題と役割
- II 課税所得概念の解明
- III 税務会計原則の形成

### 第4章 課税所得の計算構造

- I 課税所得計算の通則的規定
- II 課税所得計算の個別的規定
- III 課税所得計算の基本構造と実践構造

第1部のページ数は、初版に比し倍増、本書全体に占める割合も2割強となった。とくに、第1～2章は、初版では1つの章であったもので量が4倍に増えた（初版の第1章は、新版第1章のI節と第2章のI節のみからなる）。第3～4章は初版の第2～3章であるが、これら両章を合わせて4割強の増ページとなっている。

ところで、初期の税務会計は、大まかにいって「法律的アプローチによる解説型」が主流であったといえよう<sup>(注1)</sup>そして、次の段階は、これまた、大まかにいって「会計的アプローチによる批判型」<sup>(注2)</sup>といえるであろう<sup>(注3)</sup>が、著者は、早い段階から、税務会計を税法規定の単なる解釈・解説ではなく、また、会計原則・基準の立場からする批判にとどまらず、一つのコンシステントなフレームワークを持った近代会計学の一分野としての学問とすることを目指し、実現したという点で、とかく解説・技術論的性格の目立った税務会計の地位を数段も高めた功労者である。

なお、著者のこうした構想はつとに見られるところである。すなわち、「税務会計学」という名称の見られるのは、昭和53（1978）年の著書においてであるが、その実体は、昭和26（1951）年の「税務上の損益計算」をステップとして、昭和30（1955）年の「税務損益論」に一つの体系をなして現れている。

(注1) ただ、税務会計という用語を初めて使ったとされる片岡政一氏（「税務会計」昭和6（1931）年）は「一般簿記会計理論に対し税慣習化せられたる損益認定の定型解釈の基

準を統合統一する」研究を税務会計と呼んでいる（「税務会計原理」昭和10（1935）年，自序）から，単なる法律的方法を超えようとするものがあり，富岡先生の「税務会計学」の萌芽が見られるようにも思う。なお，上の引用文中，「税慣習化せられたる損益認定云々」とあるのは，当時は，賦課徴収制度によっており，租税法律主義の運用が現在の申告納税制度の下におけるものと比べると，不完全であったことによる。すなわち，当時の損益認定は，部外秘の通達行政に依存するところが多かったことによる。

（注2）「会計的方法による批判型」の公式の体系的意見書は，著者の恩師である，黒澤清教授の息が大きく掛かった「税法と企業会計原則との調整に関する意見書」（経済安定本部企業会計基準審議会・昭和27（1952）年）が最初であるといえるであろう。

（注3）忠 佐氏は，税務会計と称するものを分類して，まず，(a)法律的方法型と(b)会計的方法型に分け，前者には(i)解説型と(ii)税務会計法型とがあると考えられ，また，後者には(i)解説型と(ii)税務会計論（税務会計学）型と考えられるとしている。なお，(c)として，税務簿記という考え方のあることにふれている（「税務会計法第6版」〔昭和53（1978）年，p.5〕）。

## 第1章 税務会計

そこで，以下，第1部（税務会計総論）について，章を追って，簡単に紹介することとする。

まず，第1章（税務会計）であるが，そのI節（税務会計とは何か）においては，「税務会計の意義」および「税務会計の特徴」について取り上げている。すなわち，税務会計の意義および特徴について，著者は，「会計的測定方法によって確定される課税標準を算定把握するために財務的情報の測定と伝達を果たす租税目的の会計」であって，「すぐれて社会公共的性格の強い会計分野」であり，また，「会計との関連性・依存性の強いもの」であるとしている。

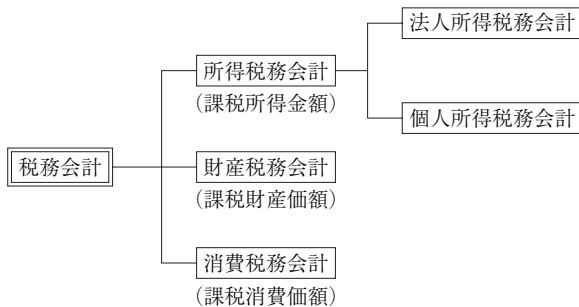
そして，II節（租税と会計の交渉）においては，「会計制度を基礎とする税務運営」，「租税の意義と役割」および「租税思想の転換と新しい観念」について述べている。すなわち，著者は，現代の，民主主義に基づく「申告納税制度の下においては，申告納税額の計算の基礎を『記録』に求め，その前提を『会計』に置いている」として，税務の社会公共的性格の強い会計への依存性を必然のものと考えている。

また、Ⅲ節（税務会計の部門と分野）では、「税務会計の部門別区分」,「所得税務会計」,「財産税務会計」および「消費税務会計」について述べている。すなわち、上記のような、著者の考える税務会計は、

- (1)課税所得金額を計算する「所得税務会計」
- (2)課税財産価額を計算する「財産税務会計」
- (3)課税消費価額を計算する「消費税務会計」

の3部門より成るものとされる。<sup>(注)</sup> 著者がその成立に尽力された事業承継税制は(2)の財産税務会計に属する。なお、この税務会計3部門説は、概念・用語の違いはあるが、すでに、著書「税務損益論」にみられるところである。

(注)「税務会計の部門別体系」を、著者に従い示せば、次の通りである。なお、本書においては、「法人所得税務会計」が主たる対象として講述されている。



最後に、Ⅳ節（税務会計の機能と実態）においては、「税務会計の機能」,「税務会計の現実的役割」および「税務会計の実態」について述べている。すなわち、前記のような、著者の考える税務会計は、

- (1)租税負担の配分基準となる課税標準を算定把握する機能
- (2)租税をめぐる動的な社会秩序の形成要因としての機能
- (3)次の三つの利害調整機能、すなわち、
  - ①課税権者と納税者間の利害調整機能
  - ②納税者相互間の利害調整機能

### ③企業利潤の公正な社会的配分をめぐる利害調整機能

を有し、「租税の基本理念・本源的生命」である「負担能力に適応し、かつ、公正な租税負担の配分が…生かされているか否かの検証と吟味」のための規準となるが、それは「税務会計システムの公正な形成と適切な運用」に依存しているとされる。

ところが、わが国の税務会計の実態をみると、「課税ベースの変貌現象」とくに「課税の浸蝕化（タックス・イロージョン tax erosion）」がみられ「隠れ企業減税のからくり」をなして、租税の基本理念すなわち公正な課税の実現が阻害されているという現実がみられる。著者は、こうした税制の欠陥を是正し、租税の基本理念すなわち公正な課税の実現を強く望んでいる。

## 第2章 税務会計学

次に、第2章（税務会計学）について…そのⅠ節（税務会計学とはどんな学問か）においては、「税務会計学研究の必要性」、「税務会計の基本的な理解とあるべき姿の探究」、「税務会計学の意義」および「税務会計学の特質」について述べている。そこでは、著者は、税務会計学を、前述のような「税務会計を研究対象とし、租税を会計学的に科学する学問である」とし、「個別経済における租税現象を、会計学的アプローチにより研究する広義の会計学の領域における特殊会計学」であって、「企業会計学、法律学、財政学、経営学、統計学等を隣接科学領域とする新しい学問領域」と特徴付けている。

そして、Ⅱ節（税務会計学の研究領域）においては、「税務会計学の研究領域と課題」、「税務会計原理論」、「税務経営管理論」および「税務会計説明論」について述べている。すなわち、著者は、まず、税務会計学の研究領域を、

- (1)理想としての税務会計ないし当為的税務会計すなわち Sollen としての税務会計の研究である「税務会計原理論」
- (2)意思決定会計における租税問題を扱い、税務上・経営上の代替的選択を研究する「税務経営管理論」

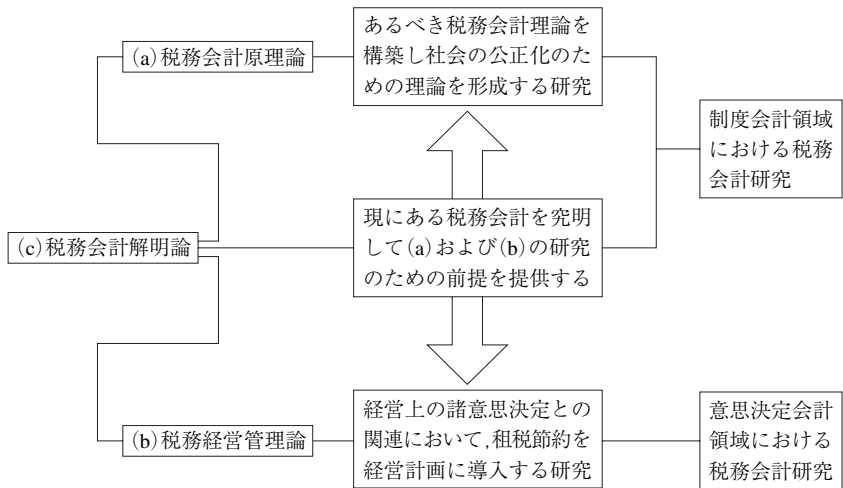


(3)実在的税務会計ないし存在的税務会計すなわち *Sein* としての税務会計を研究する「税務会計説明論」

の3者に分類している。<sup>(注)</sup>そして、(3)の税務会計説明論は、(1)の税務会計原理論および(2)の税務経営管理論の研究・考察の前提を提供することをもって、その重要な役割とする、としている。すなわち、税務会計学の研究は、まず、(3)の税務会計説明論の研究を前提として成り立つわけである。

なお、(1)の税務会計原理論については、著者による本文1,800ページに及ぶ大著「税務会計学原理」(平成15(2003)年)があり、あるべき税務会計からする不公正税制是正論が導かれている。

(注)「税務会計学の研究体系と研究領域」を、著者に従いながら、簡略に示せば、次のように表すことができるであろう。



最後のⅢ節(税務会計学の学問的使命)においては、「税務会計学研究の学問的使命と役割」、「公正な税制構築の決め手となる課税ベースの本質と計測のあり方」、「税務会計学研究の機能的展開」、「租税原理の学問的体系の充実強化」および「学問体系完成の検証と混迷の時代に国の進路とあり方を提示」を

取り上げて述べている。すなわち、著者は、税務会計学研究の究極の使命は、「税制公正化への魂の覚醒」を通じて「公正な税制を構築する」ところにあるとし、そのため、税務会計学の研究においては、「理念としての『あるべき』課税所得を究明」するため、法律的形式論理にとどまることなく、実質的に経済的観点から、公正を実現できる「税制改革の学問的指針の提示」を目指して、「批判的研究を精緻に展開する」ことになると述べている。著者がもっとも力を注ぐところである。

### 第3章 税務会計の基礎理論

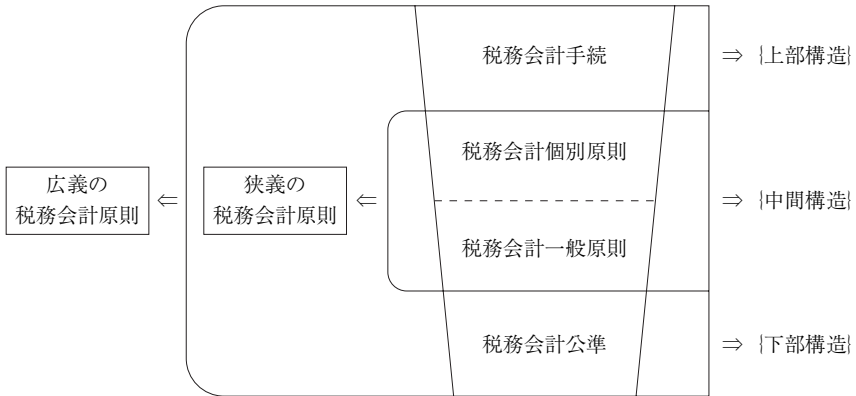
次いで、第3章（税務会計の基礎理論）は、「税務会計原理論の課題と役割（Ⅰ節）」、「課税所得概念の解明（Ⅱ節）」および「税務会計原則の形成（Ⅲ節）」を内容とする。

Ⅰ節においては、著者は、上記の税務会計学の第1の研究領域である税務会計原理論の中心課題を「課税所得概念論」および「税務会計原則論」の追究・解明・展開にあるとし、続くⅡ節において、その「課税所得概念論」について、また、Ⅲ節において「税務会計原則論」について述べている。

前者の「課税所得概念論」については、著者は、まず、これを「二時点間において貨幣単位で測定されたすべての源泉から生ずる経済力の実現純増加額である」（つまり、純資産増加説）が、「租税負担力を配慮して計測されるべきであり、課税してはならない資本剰余を除外しなければならない」（つまり、会計でいう資本取引は課税対象外）とする。そして、それは、「納税者の便宜と税務行政上の容易性と効率性」の観点から「社会的制度としての企業会計制度に依存することを基調とすべきである」（つまり、会計への依存性）。また、「課税所得の概念は、税務会計的には、納税の主体を基礎的前提として形成される」（つまり、納税者会計）。さらに、「経済政策的配慮」と「社会政策的配慮」が、「税務会計的課税所得概念形成における環境条件」となる（つまり、社会公共性）としている。

次に、後者、すなわち「税務会計原則」については、著者は、税務会計の「会計への依存性」<sup>(注)</sup>からして、次の図の表すような基本構造を考えている。なお、この構想は、すでに、かつての著書「税務損益論」に現れている。

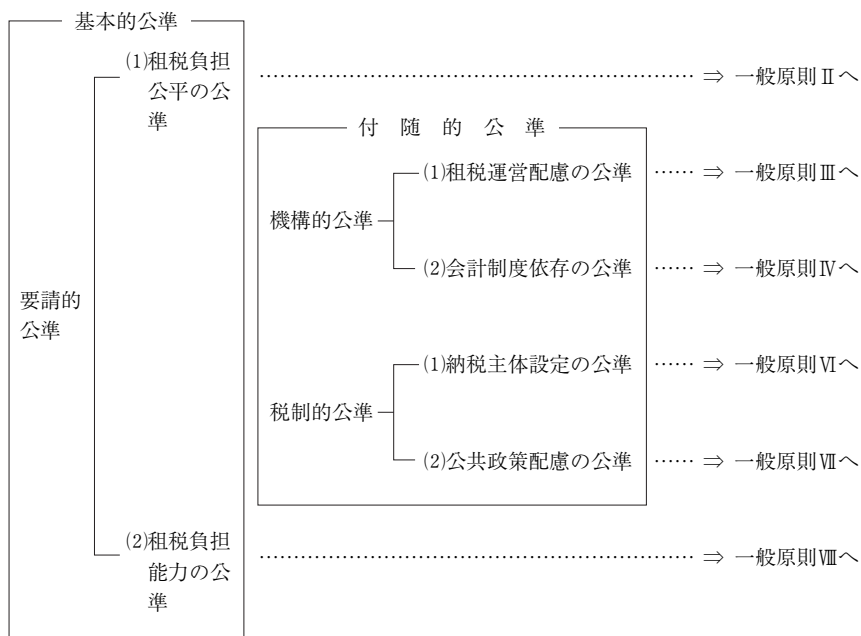
この図からは、著者の、税務会計をもって、ひとつのコンシステントなフレームワークをもった独立の学問であるとする考え方を端的に読み取ることができるとともに、このシェーマの示すところは、著者の、税務会計学構想の重要な骨格をなすものであると見ることができるであろう。



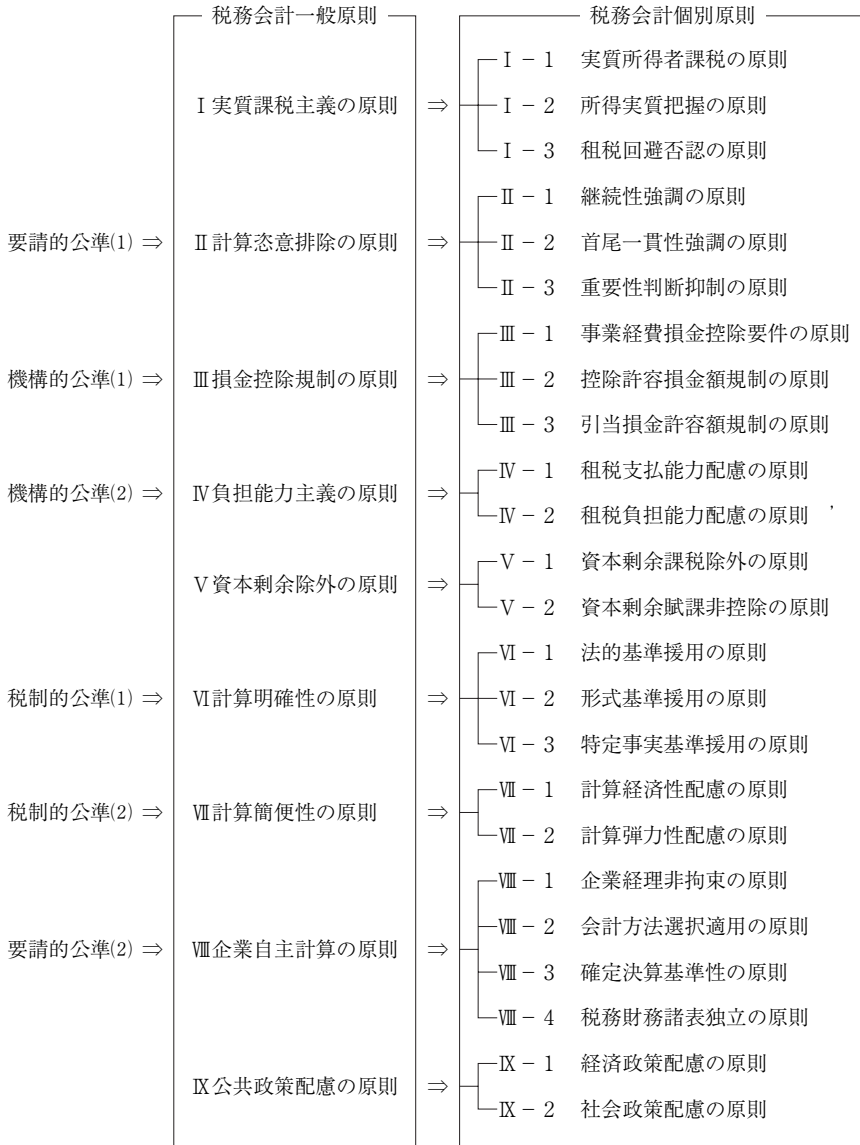
(注) 会計における広義の会計原則の構造…会計公準を基礎構造または下部構造として、その上に上部構造(上の図では、中間構造)として、狭義の会計原則が乗るが、狭義の会計原則についても、その下部に、一般原則が、上部に会計基準が存するという形で表すことができる。これを、「企業会計原則」に即していえば、下部にあたるのは、その「一般原則」、上部の会計基準にあたるものは「損益計算書原則」および「貸借対照表原則」である。

前ページの図において、下部構造たる「税務会計公準」は、次のように、「基本的公準」として「要請的公準」並びに「付随的公準」としての「機構的公準」および「税制的公準」からなり、さらに、これらの上に、「実質課税主義の原則」以下、九つの「税務会計一般原則」が位しており、さらに、これら九つの「税務会計一般原則」それぞれの内包として、「税務会計個別原則」が示されている。次ページの通りである。

### 税 務 会 計 公 準



**税務会計一般原則と税務会計個別原則**



## 第4章 課税所得の計算構造

第1部の最後の章である第4章（課税所得の計算構造）は、Ⅰ節（課税所得計算の通則的規定）、Ⅱ節（課税所得計算の個別的规定）およびⅢ節（課税所得計算の基本構造と実践構造）から成るが、ここでは、「税務会計」における「所得税務会計」のうちの「法人所得税務会計」に焦点をしばって、法人税法上の「各事業年度の所得に対する法人税」の課税標準の計算を主題としており、いわば、第2部～第5部の各論に対する序論的性格のものといえるであろう。ただ、それは、たんに、税法規定の解説・解釈にとどまらず、会社法など制度会計との関連にふれながらの説明となっていることが特徴である。

本章以降は、最も需要の多い「法人所得税務会計」にウエイトが置かれており、「個人所得税務会計」をはじめ、「財産税務会計」、「消費税務会計」については、体系的な記述はないが、税務会計問題は、「法人所得税務会計」にその質的・量的に大きなウエイトがあることは事実であり、また、一般に、最も関心のあるところであって、税務会計学も、勢い、法人所得税務会計に重点を置いたものとなる、また、ならざるをえないことは、当然のことでもあろう。

## 第2部～第5部

最後に、法人所得税務会計の各論である第2部～第5部の章見出しを掲げておく。

税務収益会計…販売収益；役務収益；請負収益；譲渡収益；受取配当等；受贈益・債務免除益；受取利息・使用料・リース料・その他の収益  
税務費用会計…給与；交際費等；販売促進費；寄付金；租税公課；貸倒損失；福利厚生費・保険料・不正行為等に係る費用・その他の費用  
税務資産会計…有価証券；棚卸資産；固定資産；借地権；繰延資産  
税務負債・資本会計…引当金；準備金；資本金等の額・利益積立金・欠損金

以上、全編、舌足らずであって、著者の意のあるところを十分に伝え得てい

ないが、「新版税務会計学講義」の拙い紹介とさせて頂く。本書が、大学における教科書・学習書だけではなく、広く、経営者、企業マンなど、税務会計に関心を寄せる方々にとって、有益な書物として読まれ、洛陽の紙価を高からしめることを確信し、また、期待する。(平成20(2008)年2月発行、中央経済社刊)