

税務会計論

中 田 謙 司

1. 税務会計論の関連科目の変遷

経営学部のカリキュラムに「税務会計論」の科目は創設当初からシラバスに掲載されていたが休講状態が続いた。6年目の1973年に初めて「税務会計論」の講義が2単位として始まる。担当は財務会計専門の後藤文彦先生（2012年定年退官）、配当は4年次である。今の大学4年生の生活環境とは違い、当時就職活動は大学4年秋以降であったので、学生の勉強時間から考えれば4年生の春学期に講義を行うことで教育上問題はなかったであろう。その後13年後の1986年に3年次配当になり、学部全体として、4年次配当は廃止され3年次に下がってきている。

税務会計論の講義に変化が現れたのは、小池和彰先生が2000年（平成12年）に京都産業大学に赴任したことによる。それまで27年にわたりご担当された財務会計専門の後藤文彦先生に変わり、初めて税務会計専任の教員を採用し、講座を担当することになった。税務会計の専門教員の赴任により、租税会計論を今までの2単位科目から基礎・応用の4単位科目に変更した。現在の所得税会計、法人税会計の4単位体制はこの時に築かれたと考えてよいのであろう。小池先生は赴任後11年目の2011年にさらに「租税論（タックスプランニング）」の科目を創設し、税務会計教育を4単位体制から6単位体制に変更した。

2016年に16年間担当された小池先生が母校に転任することになり、小生中田が赴任し税務会計分野を引継いだ。赴任当時は小池先生の6単位体制：所得税会計、法人税会計、租税論を引き継いだ。1年後に中田は新たに「英文会計」を担当することもあり「租税論」を廃止し、以前の所得・法人の4科目体制に戻し、現在に至っている。

そもそも大学教育現場にいる者としては、履修学生に対して租税教育の土台として会計と法律の基礎知識が必要であることを痛感する。日本商工会議所主催の簿記2級程度の知識がない学生に税務会計の講義を理解してもらうのは不可能に近い。所得税法・法人税法は税理士試験を受験する学生にとっては選択必修科目であり、公認会計士試験の論文式では法人税、所得税はどちらも必修であり、その他消費税の勉強も必要となる。

2. 税務会計論の注目点

日本は戦前のドイツから導入された租税法の体系に基づき、戦後の税務会計の教育は企業会計教

育を前提としてその発展形として成長した。日本の企業会計は会社法（上場会社は金融商品取引法を含む）、租税法とともに3つ巴で発展したことをトライアングル体制と呼んでいる。アメリカの租税教育は会計教育とは別物であるのと大きく異なる。

戦後の税務会計研究者の議論の中心は今日まで確定決算主義の維持をどうするか、また実務上の最大の問題点は平成12年にやっとのことで導入した税効果会計の基準の2点であったといえる。1990年代のバブルの崩壊と金融危機、不良債権処理の遅れがその後20年日本の経済発展を阻んだ。税効果会計の導入の遅れという会計の負の役割は銀行の倒産、自己資本規制とともに脚光を浴びた。世界の会計基準では税効果会計は「費用収益対応の原則」のもとに必須の会計基準であったが、日本ではバブル崩壊まで税務費用は税引き後の利益処分としてとらえられ、収益に対応する費用とは認識されていなかった。

3. 確定決算主義の議論

税務会計の学会での議論は戦後70年、一つの大きなテーマに振り回されてきたといってよい。確定決算主義に対する考え方である。確定決算主義とは、企業会計の確定決算に基づき計算された利益をもとに課税所得を計算することをいう。税務会計学会は戦後一貫して、おおざっぱに言えば税務を重視する学者が確定決算主義を支持する立場を、企業会計を重視する立場の学者が廃止を主張し続けた。日本公認会計士協会は役割上企業会計を重視する立場なので、租税委員会を通じて毎年確定決算主義の廃止を要望してきた。世界的に見れば、アメリカはそもそも税務と会計のかい離をはじめから容認、ドイツ・フランスでは個別財務諸表上は日本同様確定決算主義である。

日本の会計学を重視する学者、実務専門家はなぜそんなにまで確定決算主義の廃止を要望し続けてきたのか。逆基準性と呼ぶ学者も多いが、会計が税法に引っ張られてしまうからである。いわば財務諸表が会計理論でなく税制度によって支配されてしまうからである。個別財務諸表上、税法の損金経理要件があるため、日本企業の繰延税金資産は膨らむものの繰延税金負債が極端に少ない。確定決算主義を擁護する学者は、あまりに自由な自主的経理を避け、課税の公平、安定を重視し、税務行政の簡素化に寄与すると主張してきた。

この10年は法人税率の世界的低下競争のため、日本も法人税率の下げを余儀なくされ、とはいえ財源確保のためにさらに会計と税務がかい離していく。例えば、中小企業を除き引当金の全廃、収益認識における（成果の確実性にかかわらず）工事進行基準の強制など多くのかい離を生み出した。しかしながら確定決算主義の弊害が最近あまり騒がれなくなったのには日本の会計の国際化にも理由が見いだせる。会計の主流が連結財務諸表になったことだ。個別は税務、連結は企業会計の基準でやればよいといった環境の変化がこの議論を変えた。

中小企業にしてみれば、株式を公開していなければ会計の主目的たる情報提供機能は関係なく、銀行・債権者等との利害調整機能が重視されており、確定決算主義は、弊害よりも利便性が高いと

評価される。中小企業に貸付けを行う銀行の審査では、貸付相手先の財務諸表よりも税務申告書を精査する姿勢は戦後70年変わっていない。企業に会計の恣意性を排除する立場からは法人税法の詳細な規則及び確定決算主義は、証券投資家以外の第三者の立場から支持され続けてきた。

4. 税務会計論の知的面白さ

私のように世界の租税制度を勉強することがたまたま面白かった人間を除けば、税務会計の科目を勉強する目的は、会計士・税理士の資格を取得し、日本の終身雇用、年功序列のサラリーマン組織人間の呪縛からの解放を求めて独立する者にとってどうしても必要な試験科目であることである。事実私も若いころ税務の勉強は好きではなかった。面白くなったのは米国の税務の重要性を目の当たりにしてからだ。日本企業のROE(自己資本利益率)の低さに対して米国企業のROEは高い。利益が多ければ支払う税金も多いはずだが、確定決算主義とはかけ離れた米国企業では、財務会計上の利益の極大化と税金コストの極小化が両立できる。これは目からうろこであった。企業の税金コストを抑え、税引後利益、結果として一株あたり利益(EPS)を極大化するために米国には優秀な税務専門家(会計士と弁護士)がたくさんいる。日本の税の専門家は申告書の作成(税務コンプライアンス)に特化している専門家ばかりで、節税(税務プランニング)を研究する専門家が極端に少ない。国家の制度としてそれを許さない制度もよいが、遊び心も持って楽しく会計と税法を勉強しながら仕事ができる国は職業専門家としては魅力だ。日本の租税教育は今日までほぼすべて税務当局に頼っている。租税制度の面白み、企業の税務費用の重大性を感じれば、国家権力でなく大学やその他民間組織が租税教育の主導権を握る時代が来てもよい。日本企業もどんどん海外に進出している。企業会計もほぼ国際基準になった。税務会計の世界ももっと世界に目を向けるべきだ。今まで見えなかった面白さがわかるはずだ。