

税務会計学の課税の公平 と租税法律主義

報告者 長谷川 記央 会員（税理士）

1. 税務会計学の種類

1. 1 富岡(2003)

税務会計学は、租税現象を個別経済との関連を中心に、さらに、また、個別経済的立場を視覚として、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一部分学科としての特殊会計学（特殊会計価額）ないし特殊経営科学である。

税務会計学は、税法と会計学および経営学との境界領域に成立した新しい学問体系である。それは、企業会計学、法律学、財政学、経営学、統計学等を隣接関連科学領域として展開し進展しようとしている非常に新しい学問的領域の部門である。

富岡幸雄(2003)『税務会計学原理』中央大学出版部、26頁。

1. 税務会計学の種類

1. 1 富岡(2003)

税務会計学は、税務会計論と管理会計論を包摂する企業会計学に密接し、法律学の分野においては、税法学、私法学に最も深く接し、経営管理論と生産管理論を包含する経営学に関連する。さらに、財政学における租税論、経済学の国民経済論、統計学における経済統計論、数理統計論なども関連する。

富岡幸雄(2003)『税務会計学原理』中央大学出版部、31頁。

税務会計学の原理論的研究は、税法における課税所得の計算規定が税務会計的に妥当かどうか、を批判的に検討し、これによって公正な課税所得の計測体系や税務会計制度の確立をはかることを主題とした研究である。

富岡幸雄(2003)『税務会計学原理』中央大学出版部、73頁。

以上のことから、税務会計学は多角的な視点から検討をする学問であり、租税制度をはじめ、個別的・具体的な取引を検討することを前提とした学問と考えられているのであろう。

1. 税務会計学の種類

1. 2 菅原 (2010)

税務会計学は、制度上実践されている税務会計を対象としてこれを科学的に可意味し、分析し、問題点を明らかにし、あるべき課税所得概念を究明することである。

菅原計(2010)『税務会計学通論〔第3版〕』白桃書房、3頁。

税務会計は、租税法に基づき税額を計算する実践領域であり、課税物件の異なる対象毎に所得税務会計、資産税務会計、消費税務会計等に分けられる。

法人税の課税所得計算は、会計制度に依存しながら、税法独自の計算規定が介入する極めて複雑な計算体系となる。会社法規定に基づく計算体系を会社法会計というから、税法に基づく税額の計算体系は税務会計というべきであろうが、慣習上税務会計という用語が定着している。

菅原計(2010)『税務会計学通論〔第3版〕』白桃書房、1頁。

1. 税務会計学の種類

1. 2 菅原 (2010)

税務会計の特殊性として、次のことがあげられる。

租税は国家財政の財源確保を目的とするもので、国家事業を国民全体で支えるという意味で国民が負担する。そこで、租税を考える場合、国家事業の中身を検討することと、租税の公平負担をいかに実現するかということが重要となる。税制の具体的変革とは、国家財政規模の縮小と国家の公平負担の実現を視野にいれたものでなければならない。

租税制度は、租税法に基づいて形成されるものであるが、この租税法は強制法であるだけに立法趣旨、法解釈、法適用ともに公正であることが要求される。税務行政は、租税法の公正な解釈により執行されるべきであり、独自の行政解釈によって執行してはならない。租税に関する法律は納税者を拘束するが同時に課税庁をも拘束する。

菅原計(2010)『税務会計学通論〔第3版〕』白桃書房、2頁。

1. 税務会計学の種類

1. 2 菅原 (2010)

現実の税務会計制度は、租税法解釈、課税庁解釈による通達、通達に基づく行政、第2次権限としての更正又は決定、納税者による不服審査制度など多くの複雑な租税要因現象を伴って実践されている。この現実の税務会計制度を会計するとともにそこにおける問題点を抽出し、税務会計制度を変革できる普遍的原理を探求するのが理論としての税務会計学である。

菅原計(2010)『税務会計学通論〔第3版〕』白桃書房、2頁。

以上のことから、税務会計学は多義的な学問であることがあげられている。税務会計制度の変革を探求することが含まれており、租税制度（立法論）の探求も含まれているように思われる。

このため、個別・具体的な取引を対象とするものと租税制度を包含する学問として、税務会計学を捉えているといえる。

1. 税務会計学の種類

1. 3 成道 (2015)

本質的課税所得は法人税務の基本原則を中心に計算されることになり、その法人税務の基本原則として次のものがあげられる。

成道秀雄(2015)『税務会計－法人税の理論と応用－』第一法規、2頁。

税務会計学という名称を用いず「税務会計」という名称を用いる。また、税務会計の学問領域についてはふれず、少なくとも法人税務が税務会計の学問領域であることがわかる。

学問領域を法人税に限って検討を行い、法人税務の基本原則をとりあげる。

①租税公平の原則、②課税中立の原則、③租税負担能力の原則、④実質課税の原則、⑤資本不課税の原則、⑥便宜性の原則、⑦時価取引課税の原則、⑧総額主義の原則、⑨その他の基本原則

成道秀雄(2015)『税務会計－法人税の理論と応用－』第一法規、14-23頁。

1. 税務会計学の種類

1. 3 成道 (2015)

課税公平の原則とは、法人間において公正な競争維持が保たれるように課税をするという原則である。すなわち、特定の法人が他の法人に比べて有利に、あるいは不利に扱われることのないように課税をするということである。

課税所得の計算段階で課税の公平性を確保する方法の一つとして、法人への共通の形式基準の適用があげられる。形式基準の典型的なものとしては法定耐用年数の設定があげられる。形式基準を適用することによって、個々の税務職員の見解の相違から、ある納税者が有利に扱われたり、逆に不利に扱われたりすることが少なくなり、課税公平の原則にかなうといえる。

成道秀雄(2015)『税務会計－法人税の理論と応用－』第一法規、14頁。

以上のことから、課税公平の原則において、法定耐用年数をあげ、租税制度についてとりあげている。また、昭和42年度の税制改正（耐用年数の短縮制度）をとりあげている。このように、税制改正や個別・具体的な取引をとりあげる学問として、税務会計を捉えているように思われる。

1. 税務会計学の種類

1. 4 武田 (1995)

税務会計という用語は、税法特有の一連の会計を想定する傾向があり、税務計算といえば全く会計帳簿を離れ単なる課税所得算出のための計算を意味するうらみがある。ようするに、税務会計は、企業会計を前提として課税所得計算をするための会計である。

武田昌輔(1995)『新講 税務会計通論 (最新版)』森山書店、9頁。

税務会計は、企業会計を前提としているが、これは税法を支配している租税原則によって修正加工されたものであると述べているであろう。すなわち、租税原則のうちでもっとも重要とされるのは、租税公平の原則である。

武田昌輔(1995)『新講 税務会計通論 (最新版)』森山書店、10-11頁。

1. 税務会計学の種類

1. 4 武田 (1995)

税務会計は、所得に対する風邪についてその所得を算出するための会計であるから、法人税、所得税など所得を課税標準とする租税が中心となるが、わけでも法人税がその中心となる。

武田昌輔(1995)『新講 税務会計通論 (最新版)』森山書店、2頁。

以上のことから、税務会計は所得を課税標準とする租税が中心となるものであり、その中心は法人税であることがあげられている。また、税務会計が企業会計を前提としたものとしてとりあげられている。

税務会計学と税務会計の用語が異なることから、税務会計学の学問領域を意図したものなのかは不明であるが、税務会計学の一側面として、企業会計を前提とした学問であるといえる。

1. 税務会計学の種類

1. 5 井上 (1998)

課税所得計算の原理と技術構造を企業の財務会計の原理と技術構造との間に有機的な関連を持ち、しかも、相互に作用と反作用を与えるという関係が存在していることに関心を抱くからなのである。財産税、消費税なども、財務会計することはあるけれども、それが財務会計と原理的または構造的に結び付くという必然性は存在しないから、研究対象としては、所得課税を対象とする「税務会計」の領域から区別して論ずる必要がある。

井上久彌 (1998) 『税務会計論』中央経済社、3頁。

税務会計論の対象は、所得課税を対象とする「税務会計」であることがあげられている。

1. 税務会計学の種類

1. 5 井上 (1998)

税務会計研究のアプローチについては、次をあげる。

- ①法律解釈論アプローチ
- ②会計論アプローチ
- ③財政論アプローチ
- ④経営論アプローチ

井上久彌 (1998) 『税務会計論』中央経済社、4-6頁。

財政論は、もともと公益経済の視点に立つものであり、個別企業という経済に対するインパクトを研究の主目標とするものではないから、税務会計論との関係では法律解釈論や会計論ほどには密接でない。

井上久彌 (1998) 『税務会計論』中央経済社、4-6頁。

税務会計論には財政政策の主要なテーマが含まれることがあげられている。

1. 税務会計学の種類

1. 6 中田（2015）

税務会計とは、主として、企業が税務当局へ課税所得および税額を新刻するための会計をいう。課税所得および税額の計算の規定は、法人税法等の税法に定められており、税務会計は税法計算規定に基づいて行われる会計といえることができる。

中田信正（2015）『新訂・税務会計要論（第2版）』同文館出版、3頁。

税務会計の分野として、課税所得論と税務計画論をとりあげる。

会計を行う主体は企業であり、経営者の責任において、直接には会計者（会計担当者）によって会計実践される。会計の税務的側面に対する会計者の関心は、①課税所得と税額はいくらか、②最も有利な租税負担をもたらす税務会計はどのようなものか、ということである。

中田信正（2015）『新訂・税務会計要論（第2版）』同文館出版、4-5頁。

1. 税務会計学の種類

1. 7 検討

税務会計学という用語によって定義する場合に、所得税務会計、資産税務会計、消費税務会計が包含され、税法と会計学および経営学との境界領域に成立した新しい学問体系であり、企業会計学、法律学、財政学、経営学、統計学等を隣接関連科学領域として展開し進展しようとしている非常に新しい学問的領域の部門として考えられている

税務会計あるいは税務会計論は、企業会計を前提とする会計としての学問的領域と考えられる。

隣接関連科学領域は、税務会計学アプローチとして、①法律解釈論アプローチ、②会計論アプローチ、③財政論アプローチ、④経営論アプローチがあげられているものがある。他方で、隣接関連科学領域を明確にしていない文献もあり、どのような学問的領域であるのか、明確でないとの批判的な見解が考えられる。

1. 税務会計学の種類

1. 7 検討

税務会計学、税務会計あるいは税務会計論という学問領域が、多様に展開されている側面が否定できない。

他方で、税務会計学は「課税の公平」をとりあげるものが多い。このため、税務会計学における「課税の公平」と「租税法律主義」の関係がどのようなものか検討する必要がある。

また、税務会計学が財政政策、租税立法論をも包含することが予定されている。税務会計学のとりあげる学問領域が広義であるため、すべてをとりあげることは困難である。

税務会計学は、具体的・実践的な学問であること（富岡幸雄(2003)『税務会計学原理』中央大学出版部、25頁。）があげられており、本論は個別・具体的な取引等（判例等を含む）に限って、体系的に論じることとする。

1. 税務会計学の種類

1. 7 検討

なお、「課税所得の概念と計算が税法に規定されるものである限り、税務会計学は法解釈論の立場を無視して成立しない。しかも、課税所得計算の構造は会計事象を基礎として組立てられているから、その法律的意思を解明する税務会計法論立場によるのが自然である。同時に、解釈論の立場による場合には、実体法体系の変更を求める立法論や法目的の実現に適切な政策手段の組合わせを求める政策論とも区別しなければならない。」（井上久彌（1998）『税務会計論』中央経済社、7頁。）ことがあげられている。

2. 課税の公平

2. 1 富岡(2003)

租税負担公平の公準において、課税の公平をあげる。

要請的税務会計公準として、租税負担公平の公準をあげる。

「要請的公準ないし当為的公準は、税務会計の領域において課税所得の概念機構および税務会計原則の形成にあたり、課税所得が所得課税を目的とする税目について、納税者が負担すべき租税の配分基準であることからして、租税の基本理念を背景として、理想として「かくあるべし」とする税務会計の指導理念ないし目標を指向することに住建をおくものとしての税務会計公準である。」

①租税負担公平の公準、②租税負担能力の公準

富岡幸雄(2003)『税務会計学原理』中央大学出版部、542頁。

2. 課税の公平

2. 1 富岡(2003)

租税負担公平の公準

租税において、その負担が公正であることが基本であり、生命である。公正理念を達成すべきであるとする租税負担公平の原理は、民主主義国家を支える最高のモラルである。

租税は、納税者の負担能力に応じて公正に負担すべきであるとする租税負担公平の租税原理に基づき、納税者間に公正に負担が配分されなければならない。このため、課税所得は、租税負担の公正な配分を実現するための基準を提供するものであることを要する。他の納税者との関係を見捨て、単に、個々の納税者の個別的立場から、その利害に偏向した所得計算は許されない。

富岡幸雄(2003)『税務会計学原理』中央大学出版部、545-546頁。

2. 課税の公平

2. 2 菅原 (2010)

税務会計公準として、課税の公平性をあげている。

税務会計公準とは、税務会計理論の基礎的前提をいう。理論形成とは、公準を前提にそこから原則を演繹的（えんえきてき）に導き出し、公準と原則の体系をフレームワークとして首尾一貫した理論を体系化することである。

課税の公平性とは、租税は、国家的事業推進のための財政収入確保を目的として、国民が公平に負担するものであるから、課税は公平でなければならない。所得課税における公平性とは、応能負担の原則に基づく垂直的公平、同一所得に対して同一課税の原則に基づく水平的公平の両者が満たされなければならない。

法人税は、所得の金額が大きくなればそれに比例して税額が増大する。ここに、能力に応じた負担の原則すなわち、応能負担の原則が見いだされる。

菅原計(2010)『税務会計学通論〔第3版〕』白桃書房、18-19頁。

2. 課税の公平

2.3 成道 (2015)

課税公平の原則

課税公平の原則とは、法人間において公正な競争維持が保たれるように課税をするという原則である。すなわち、特定の法人が他の法人に比べて有利に、あるいは不利に扱われることのないように課税をするということである。課税公平の原則は、その他の原則を束ねるものであって、特に原則としてあげなくても自明のものといえるほど重要な原則といえる。企業会計原則でいえば、一般原則の真実性の原則に匹敵しよう。各法人において真実な課税所得を求めることができれば課税公平の原則に最もかなうといえるからである。

成道秀雄(2015)『税務会計－法人税の理論と応用－』第一法規、14頁。

法人間において公正な競争維持が保たれるように課税をすることをふれていることが特徴的である。

2. 課税の公平

2. 4 武田 (1995)

課税公平の原則

税務会計は、企業会計を前提としているが、これは税法を支配している租税原則によって修正加工されたものであるといえるであろう。すなわち、租税原則のうちでもっとも重要とされるのは、課税公平の原則である。課税公平の原則は、租税負担能力のある所得に対してそれに応じて課税することもこの原則の現われであるが、このほか課税所得の計算に当たって差別をもうないというのが課税公平の原則である。同一の事情にある取引について同一に取り扱って課税するという原則である。この原則からは、実質課税の原則などが生まれる。

武田昌輔(1995)『新講 税務会計通論 (最新版)』森山書店、10-11頁。

2. 課税の公平

2.5 検討

税務会計公準あるいは税務会計原則を明示しない文献もあり、税務会計公準あるいは税務会計原則をあえてとりあげていないのは、企業会計を前提とするものであるから、会計学があげる会計公準と会計原則に基づいて、税務会計を体系的に捉えようとするものなのであろう。

課税の公平は、税務会計公準あるいは税務会計原則としてとりあげられている。

会計公準とは、原則が基礎を置くところの基本的な仮定であり、その数は少ない。これは経済的および政治的な環境から、産業界のあらゆる分野における思考方法や慣行から必然的に導き出されるものであるが、原則の形成のためおよび実際の場合における原則の適用に対するルールあるいはその他の指針の展開にとってある有意義な基盤を設定するために、従来存在する公準を明確に理解し、また解明すべきである(新井清光(1978)『会計公準論<増補版>』中央経済社、37頁。)

2. 課税の公平

2.5 検討

会計原則とは、かなり幅の広い、一群の、相互に首尾一貫した会計原則が会計基準の上に形成されるべきである。原則は、公準と相伴って、特定の具体的な問題を解明するための体系的な基本として役立てられるべきものである。

新井清光(1978)『会計公準論<増補版>』中央経済社、38頁。

税務会計学は、税務会計の基礎的前提として、課税の公平をあげているのが特徴的であった。

税務会計あるいは税務会計論は、税務会計の公準あるいは原則にふれないものと、原則のみをとりあげるものに区分できる。

税務会計あるいは税務会計論では、特定の具体的な問題を解明するための体系的な基本として、「課税の公平」があげられている。

2. 課税の公平

2.5 検討

税務会計学、税務会計論、税務会計は、これらの公準あるいは原則として「課税の公平」があげられている。

他方で、税務会計論あるいは税務会計では、あえて公準あるいは原則にふれないものがあげられる。税務会計論あるいは税務会計が、企業会計を前提としているので、会計公準あるいは会計原則を、税務会計論あるいは税務会計の公準あるいは原則として受け入れているようにも思われる。

財務会計の役割として、利害調整機能があり、処分可能利益の算定がもとめられる。

2. 課税の公平

2.5 検討

処分可能利益とは「その処分財源として資金的裏付けのある資産（とくに貨幣性資産）が確保されていることが必要である。そのため、資産の評価益すなわち未実現利益の計上を排除する実現主義がとられ、また、つねに、取得原価が資産評価の上限とされる取得原価主義がとられなければならないことになる。」（広瀬義州(2015)『財務会計（第13版）』中央経済社、120頁。）とされる。

資金的裏付けのある利益であれば、担税力が保証されることになる。

納税者の負担能力に応じて公正に負担すべきであるとする租税負担公平の租税原理は、税負担能力である資金的裏付けのある利益に応じて租税を公平に負担することになる。このため、財務会計の利害調整機能が「課税の公平」につながると考えることもできる。

したがって、税務会計公準あるいは税務会計原則を明示しないことが、直ちに「課税の公平」を尊重しないことにはつながらないこととなる。

3. 税務会計学と租税法律主義

3. 1 富岡（2003）

「民主的国家統治組織のもとにおける当然の要請として登場してきた「租税法律主義」（租税法定主義）の確立が取り上げられねばならない。すなわち、租税法の設定、改廃および課税の手続については、全て形式的な意味における法律によることが要請されているのである。」

富岡幸雄(2003)『税務会計学原理』中央大学出版部、39頁。

3. 税務会計学と租税法律主義

3. 1 富岡（2003）

「租税法律主義は、近代社会における基本的な法律施行を形成するものである。しかし、それはその実質的な意味内容の解明をめぐり重要な議論があるところであるが、この租税法律主義の機能として、国税については、新たに租税を課し、あるいは現行の租税を変更するには、法律または法律の定める条件によることを必要とし、地方税については、地方自治の本旨に基づいて、法律または法律の範囲内で条例で定めるべきことを内容としている。

このことは、国民は法律によらなくては課税されないことに憲法において明瞭に保障しているものである。しかして、このような国民の権利は、同時にその権威に基づいて定められた法律に対し、これを尊重する義務が生じ、その法律の示す内容を適切に実現する責任を伴うことを意味」する。

富岡幸雄(2003)『税務会計学原理』中央大学出版部、43頁。

税務会計学は、租税法律主義を尊重すべきことをあげている。

3. 税務会計学と租税法律主義

3. 2 菅原 (2010)

税務会計公準として、租税法律主義があげられている。

租税法律主義とは、租税は国民の財産権を侵害するものであるから、租税を国民に課すためには、法律によらなければならない。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、手続保障原則から成り立つ。

菅原計(2010)『税務会計学通論〔第3版〕』白桃書房、19頁。

税務会計理論の基礎的前提として、租税法律主義をあげていることが特徴的である。

3. 税務会計学と租税法律主義

3. 3 井上 (1988)

税務会計研究のアプローチである法解釈論アプローチにおいて、次をあげる。

「税務会計研究は法人税法を基本素材とするから、法律論の視点が重要なアプローチになる。しかし、税法学と解釈法学として捉える場合には、研究課題になるのは違憲性、法論理無矛盾性、概念明確性、恣意行政防止性、明易性などであり、租税法律主義と租税平等主義を税法最高原則とし、課税標準の計算に関する会の原則は最高法原則に則して理解するという点が強調される。」

井上久彌 (1998) 『税務会計論』中央経済社、5頁。

税務会計論は、財政論が包含されることが予定されることから、立法論として展開すべき論点は厳密に区別することがあげられている。

3. 税務会計学と租税法律主義

3. 3 その他

税務会計あるいは税務会計論は、租税法律主義についてふえていないものがあり、租税法律主義についてはどのように捉えられているかが問題となる。

法学では租税公平主義があげられており、租税公平主義から紐解けないか検討を行うこととした。

租税公平主義では立法との関係で、憲法14条1項についてふれている。

「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」（憲法14条1項）

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 1 租税公平主義

租税公平主義とは「税負担は国民の間に担税力に即して配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱わなければならないという原則」（金子宏(2021)『租税法 [第24版]』弘文堂、88頁。）をいう。

「憲法14条1項は、いわゆる平等権を保障し、政治的・経済的・社会的差別を禁止している。この規定は、すべての差別を禁止する趣旨ではなく、不合理な差別を禁止する趣旨であると解されているが、租税立法も不合理な差別を構成する場合に、この規定に違反して無効となることは、いうまでもない。」

金子宏(2021)『租税法 [第24版]』弘文堂、90頁。

租税公平主義には、憲法14条1項が謳う「法の下に平等」であることを包含している。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 2 「法の下に平等」の意味

- ・「法の下に平等」の意味

「法文を形式的・機械的に解釈すれば、法を執行する適用する行政権・司法権が国民を差別してはならない、という法適用の平等のみを意味するようにもとれるが、そうではなく、法そのものの内容も平等の原則にしたがって定立されるべきだ、という法内のよう平等を意味することである。」

芦部信喜(2019)『憲法 第7版』岩波書店、131頁。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 2 「法の下に平等」の意味

- ・相対的平等

「各人の性別、能力、年齢、財産、職業、または人と人との特別な関係などの種々の事實的・実質的差異を前提として、法の与える特権の面でも法の課する義務の面でも、同一の事情と条件の下では金等に取り扱うことを意味することである。「平等」とは絶対的・機械的平等ではなく、相対的平等だと言われるのは、その趣旨である。したがって、恣意的な差別は許されないが、法上取扱いに差異が設けられる事項（たとえば税、刑罰）と実質的な差別（たとえば貧富の差、犯人の性格）との関係が、社会通念からみて合理的であるかぎり、その取扱い上の違いは平等違反ではないとされる。」

芦部信喜(2019)『憲法 第7版』岩波書店、132頁。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 2 「法の下に平等」の意味

- ・立法者非拘束説・法適用平等説

すでに定立されている法律を適用するときに、国民を平等に取り扱うことを意味する学説。つまり、平等の実現は法の適用のみに限定されるから、拘束されるのは司法および行政部分だけであり、立法者は含まないと解する。

- ・立法者拘束説・法内容平等説

法の適用の平等だけでなく、法の定立の平等をも含むとする説。すなわち、法を不公平に適用することのみならず、不公平な内容の立法を行うことも禁ずる趣旨であり、法の下に平等は、立法、行政、司法のすべてを拘束すると解する。

名雪健二・和知賢太郎・斎藤康輝・石川多加子(1998)『増補 ゼミナール 憲法』南窓社、32-33頁。

いずれの学説においても、個別・具体的な取引における法の適用は、「法の下に平等」に含まれる。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 3 課税公平の原則からの検討

課税公平の原則とは、法人間において公正な競争維持が保たれるように課税をするという原則である（成道秀雄(2015)『税務会計－法人税の理論と応用－』第一法規、14頁）。

「法の下に平等」によって、経済的な不合理な差別を禁止することによって、法人間において公正な競争維持が保たれるように課税が行われなければならないため、課税公平の原則と首尾一貫している。

「法の下に平等」における「法」とは、法人税を含む租税法であり、「租税法の下に平等」に課税が行われることによって、課税の予見を可能としていると考えられる。

「法の下に平等」は租税法の適用が、国民の平等に取り扱われることによって、平等の実現がなされることになる。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 3 課税公平の原則からの検討

「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」（憲法30条）

「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」（憲法84条）

「法の下に平等」は、個別・具体的な取引については、租税法の適用によって、平等の実現がなされることになる。

このため「法律の定め」によって、その適用によって平等の実現を図ろうとするものであると考えられる。

税務会計学あるいは税務会計、税務会計論でいう「課税の公平」は、「法律の定め」のうえに実現されるものであり、租税法律主義を包含しているものとするのが妥当である。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 4 税務会計学の課税の公平

「課税の公平」について

税務会計学、税務会計、税務会計論がとりあげる「課税の公平」の共通項として、納税者の税負担能力に応じた課税を公平に行うことをとりあげる。

また、「課税の公平」をとりあげないものについては、財務会計の利害調整機能である処分可能利益が、貨幣的裏付けのある利益を算出する役割があり、当該役割に納税者の税負担能力を委ねたのであろう。

いずれにしても、納税者の税負担能力が疑わしい場合には、税負担をもとめることは妥当ではないと考えられる。

貨幣的裏付けのない利益への課税、すなわち未実現利益の課税は「課税の公平」の見地から、明確な法律の規定に基づいて課税が行われるべきである。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 5 総括

- ・ 税務会計学・税務会計・税務会計論の課税の公平
公準としてとりあげられている税務会計学
原則として一部がとりあげられている税務会計・税務会計論
- ・ 財務会計の利害調整機能（課税の公平がとりあげられていない場合）
資金的裏付けのある利益を算出する機能に委ねられているのであろう。
- ・ 税務会計学・税務会計・税務会計論の課税の公平
税負担能力に着目するものが多い
税負担能力に応じて課税の公平が図られることがもとめられている。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 5 総括

- ・ 課税の公平の実現

「法の下に平等」が包含されたものと考えられる。

具体的な「法律の定め」によって、法の適用がなされ、平等の実現が可能となる。このため「法律の定め」が前提となり、租税法の定めがなければ実現が困難となる。

- ・ 租税法律主義

「課税の公平」に包含される「法の下に平等」は、租税法の定めの上で成り立つものであり、租税法律主義の役割として課税の予見可能性をあげていることと首尾一貫する。

このため、「課税の公平」は、租税法律主義の上で成り立つものと考えられる。また、租税法律主義は、「課税の公平」では特に原則としてあげなくても自明のものといえるほど重要な原則であるため、あえてとりあげられていないのであろう。

4. 課税の公平と租税公平主義

4. 5 総括

- ・ 税務会計公準として租税法律主義をとりあげられることの検討

菅原（2010）は、税務会計公準として、あえて「租税法律主義」をあげている。

菅原計(2010)『税務会計学通論〔第3版〕』白桃書房、19頁。

〔私見〕

実現主義の変遷によって、伝統的な実現主義では未実現利益の排除がなされていた。他方で、近年は国際会計基準の影響を受けてその他の包括利益などの未実現利益の認識が行われる機会が増えている。

このため、貨幣的裏付けのない利益に対して法律の規定がなく課税がなされないようにするための配慮として、租税法律主義をとりいれたのではなかろうか。

納税者の税負担能力がない利益に対しての課税への配慮として、租税法律主義がとりいれられたのであろう。