

平成8年11月

# 法人課税小委員会報告

税制調査会



## はじめに

1. 税制調査会は、累次の答申において、法人課税について、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向に沿って検討する旨、表明してきている。特に、「平成8年度の税制改正に関する答申」（平成7年12月）において、「租税理論のみならず、企業会計や税実務なども視野に入れて、専門的・技術的に検討を深める必要がある」と指摘している。

本小委員会は、このような税制調査会の指摘に基づき、法人課税のあり方について、課税ベースの問題を中心に専門的・技術的な検討を行うことを目的としたものである。

2. 本小委員会は、平成7年10月の設置以来、26回にわたる審議を行った。審議に際しては、経済・労働等の諸団体から意見を聴取した。また、アメリカ・カナダ、イギリス・ドイツ、マレーシア・インドネシア・シンガポールにおいて海外視察を実施し、各国における法人課税の動向等について調査を行った。

3. この報告は、本小委員会の審議結果をとりまとめたものである。報告のとりまとめに当たっては、第1章において、法人課税見直しの基本的な考え方をあらためて敷衍するとともに、第2章において、課税ベースに関連する各項目について個別的な検討を加え、その拡大・適正化の方策の提言を行った。

なお、本報告においては、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるとの方向に沿って、思い切った法人課税の見直しを提案することに努めた。ただし、検討項目の中には、更に検討を深めるべきものも残されている。

4. 課税ベースに関する全般的な見直しは、ほとんどすべての法人に税負担の変動をもたらすだけでなく、企業経理にも影響するものである。したがって、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるとの考え方について国民各層の理解を求めつつ、実際の改正に際しては、必要に応じ、更に実務的な検討を加えた上で実施に移すことが重要である。なお、税負担の激変を緩和する観点から経過措置を適切に講ずるなど、円滑な実施にも配慮する必要がある。

なお、法人課税小委員会の審議に参加した委員、特別委員、専門委員は、次のとおりである。

|      |         |
|------|---------|
| 会長   | 加 藤 寛   |
| 会長代理 | 松 本 作 衛 |
| 小委員長 | 石 弘 光   |
| 委員   | 貝 塚 啓 明 |
|      | 片 岡 輝 昭 |
|      | 本 間 正 明 |

特別委員  
専門委員

|   |    |   |   |
|---|----|---|---|
| 宮 | 島  |   | 洋 |
| 水 | 野  | 忠 | 恒 |
| 安 | 藤  | 英 | 義 |
| 神 | 田  | 秀 | 樹 |
| 白 | 鳥  | 栄 | 一 |
| 神 | 野  | 直 | 彦 |
| 関 |    | 哲 | 夫 |
| 平 | 川  | 忠 | 雄 |
| 吉 | 牟田 |   | 勲 |

# 目 次

## 第1章 基本的考え方

### 一 法人課税のあり方

1. 法人課税の概況及び性格
2. 税負担に関する論点
3. 税率に関する論点

### 二 国際課税のあり方

### 三 地方の法人課税のあり方

1. 税の性格
2. 地方の法人課税の意義
3. 法人税の検討に併せた地方の法人課税の対応
4. 法人事業税の外形標準課税
5. 法人住民税均等割

### 四 課税ベースの拡大と税率の引下げ

1. 国際的にみた法人税改革の流れ
2. 課税ベースの見直し
3. 商法・企業会計原則との関係
4. 課税ベースの拡大と税率の引下げの意義

## 第2章 課税ベースに関する個別的検討

### 1. 収益の計上基準

- (1) 工事収益
- (2) 割賦販売等に係る収益
- (3) 長期金融商品に係る収益

### 2. 費用の計上基準

- (1) 短期の前払費用
- (2) 支払利子

### 3. 資産の評価

- (1) 棚卸資産の評価
- (2) 有価証券の評価
- (3) 外貨建債権債務

### 4. 減価償却

- (1) 償却方法
- (2) 耐用年数
- (3) 償却可能限度額
- (4) 少額減価償却資産

- (5) リース資産
- 5. 繰延資産
- 6. 引当金等
  - (1) 基本的考え方
  - (2) 貸倒引当金
  - (3) 賞与引当金
  - (4) 退職給与引当金
  - (5) 製品保証等引当金
  - (6) 返品調整引当金
  - (7) 特別修繕引当金
  - (8) 準備金
- 7. 法人の経費
  - (1) 役員報酬等
  - (2) 福利厚生費
  - (3) 交際費
  - (4) 寄附金
  - (5) 外国の罰金
- 8. 租税特別措置等
- 9. 金融派生商品
- 10. 欠損金の繰越し・繰戻し
- 11. 法人間配当
- 12. 企業分割・合併等
  - (1) 現物出資の課税の特例
  - (2) 合併の場合の清算所得課税等
  - (3) 連結納税
- 13. 同族会社に対する留保金課税
- 14. 公益法人等の課税対象所得の範囲
- 15. 保険・共済事業の課税所得計算
- 16. 国際課税
  - (1) 外国法人に対する課税
  - (2) 外国税額控除制度
  - (3) タックス・ヘイブン税制
  - (4) 移転価格税制
- 17. 事業税の外形標準課税
  - (1) 外形基準
  - (2) その他の検討課題

## 第1章 基本的考え方

- 1 本小委員会では、法人の「所得」を課税標準としている税を中心に検討を行った。ここでは、これらの税を総称して「法人課税」と呼ぶことにする。具体的には、国税では法人税、地方税では、法人の住民税（法人住民税）及び法人の事業税（法人事業税）がこれに含まれる。

法人税の課税所得は、各事業年度ごとに収益から費用及び損失を控除して算出される企業会計上の利益に、税法上の調整を加えて計算される。これに税率を乗じ、税額控除等の調整を行って、法人税額が算出される。

また、法人住民税（法人税割）額は、原則として、法人税額に税率を乗じて算出され、原則として、法人事業税額は、法人税の課税所得に調整を加え、これに税率を乗じて算出される。

いわゆる「課税ベースの拡大」とは、法人の各事業年度の課税所得等を課税の適正化の観点から点検し、それを増加させる方向で所得計算規定等の見直しを行うことを意味している。

- 2 法人課税については、「平成8年度の税制改正に関する答申」でも述べられているように、我が国産業の国際競争力が維持され、企業活力が十分発揮できるよう、産業間・企業間で中立的で経済活動に対する歪みをできる限り少なくする方向で、本格的な見直しを行う必要がある。

また、我が国の法人税法は、昭和40年に全般的な整備がなされて以来、大幅な見直しが行われていない。今回の見直しに当たっては、近年の社会経済情勢等も踏まえ、課税ベースの適正化の観点から全般的な点検を行う必要がある。

本小委員会では、このような問題意識を踏まえ、法人課税が財源、税体系に占める重要性にも留意しつつ、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向に沿って、課税ベースの問題を中心に法人課税のあり方を検討した。

- 3 なお、本小委員会では、法人課税を中心に議論を行うこととしたが、法人には、法人課税のほか、様々な税、さらには社会保障負担が課されている。

法人課税の税体系における位置づけは、厳しい財政事情や、高齢化の急速な進展、国際化等経済社会の構造変化の下で、国民がどのような公共サービスの水準を求め、そのためにどのような税体系のあり方を選択するかを踏まえて、中長期的な視点から決定されていくものである。この問題は、本小委員会に与えられた検討対象の範囲を超えるものであり、別途、社会保障負担のあり方にも留意しつつ、より幅広い観点から検討されるべきものである。

ただし、今後、法人、そして法人課税に関して、どのような負担のあり方が求められるにせよ、税制を公正・中立で透明なものとすることの重要性は変わらない。その意味でも、できるだけ早期に、法人課税の課税ベースの適正化を図ることが必要である。

## 一 法人課税のあり方

### 1. 法人課税の概況及び性格

#### (1) 法人課税の財政における地位

法人課税は、国税、地方税ともに、我が国財政において重要な地位を占めている。

法人税収は、昭和 30 年代後半から国税収入のおおむね 30%程度を占め、昭和 63 年度の 35.3%を頂点に、その後割合が低下し、近年はおおむね 20%台前半で推移してきている。平成 7 年度をみると、我が国の国税収入決算額 54 兆 9,630 億円のうち、法人税の税収は 13 兆 7,354 億円（構成比 25.0%。源泉所得税の法人分は含まれていない。）となっている。

同様に、法人住民税及び法人事業税の税収も、地方税収入の 30%以上を占めていた時期もあったが、近年その割合は低下し、平成 6 年度は、地方税収入決算額 32 兆 5,391 億円のうち、法人住民税及び法人事業税の税収は 7 兆 1,629 億円（構成比 22.0%）となっている。



## (2) 我が国法人の態様

- ① 我が国の法人数は、平成6年度の税務統計によると、約270万に上っている。一般の法人に適用される法人税の税率には、基本税率(37.5%)のほか、中小法人の所得800万円以下の部分に適用される軽減税率(28%)がある。平成6年分の法人税の申告状況から、適用されている税率ごとの法人の分布をみると、黒字申告法人であって基本税率のみが適用される大法人(資本金1億円超)が法人全体のうち0.6%、所得が800万円超であって中小軽減税率とともに基本税率が適用されている中小法人(資本金1億円以下)が同10.1%、中小軽減税率のみが適用されている中小法人が同26.6%、その他の赤字申告法人(大法人・中小法人)が同62.7%となっている。

一方、算出法人税額をみると、黒字申告の大法人の算出税額が、全体の約6割を占めている。

- ② 我が国の法人を諸外国と比較してみると、赤字申告法人の割合が高いこと、人口対比での法人数が多いこと、法人間の株式の持合いが多くみられること等が、その特徴として指摘できる。また、「会社人間」と言われるように、個人にとって「会社」が重要な存在となっている。法人においても、株主への配当よりも「社員」に対する給与支払いや福利厚生が重視されるなど、従業員を中心とした「組織」としての側面が重要となっている。このように、我が国においては、株主との関係から法人を捉えるだけでは、必ずしもその実態を適切に理解することはできない。

また、法人課税の対象となる「法人」は、大企業から個人類似の零細企業までその規模が多岐にわたるほか、株式会社・有限会社・合名会社・合資会社、上場会社・未上場会社、普通法人・公益法人等・協同組合等など、様々な形態のものから構成されている。

我が国の法人課税のあり方を考える際には、法人課税がこのような多種多様な「法人」を一律に課税対象としている税であることに留意する必要がある。

### (3) 法人税の性格

- ① 法人税に関する古典的な議論によれば、法人税は、利潤に対する課税であり、企業の利潤極大化行動を前提にすると、短期的には、企業の生産量には影響を与えないものとされていた。

しかし、現実の市場や企業行動を踏まえると、法人税の「負担」は、企業の価格設定や賃金・利潤の分配、さらには生産活動にも影響を与えていると考えられる。法人税の転嫁の度合いは、その企業が生産する財貨・サービスの市場の競争状態や需給関係、価格弾力性がどのようになっているか、企業が資本や労働などの生産要素の組合せを技術的にいかに早く変更することができるか、資本や労働の移動可能性があるか等に左右される。近年の経済動向を踏まえれば、経済の自由化・国際化を通じて企業の価格支配力が一般に弱まってきていることから、消費者に対する短期的な転嫁の可能性は以前より低下しているという見方がある。

その一方、生産要素の間では、資本市場の拡大や国際的な流動性の高まりの中で、相対的に移動が困難な労働の対価である賃金への転嫁が容易になっているとの見方もある。

- ② 法人税が中長期的に経済全体に及ぼす影響について考えると、法人税は、企業活動の成果である各事業年度の所得への課税を通じて、税引後利益を減少させる。これは、投資一単位当たりの税引後収益率を低下させ、企業の設備投資意欲に影響することになる。また、労働に比べて資本の費用が相対的に割高となることから生産過程において資本から労働への代替が進むことになる。

さらに、資金市場が完全でない場合には、内部留保の減少を通じて、企業にとっての資金の利用可能性が低下したり、あるいは全体的な資金調達費用が高くなる。これは、相対的に外部からの資金の調達が困難な企業により大きな影響を及ぼすと考えられる。法人税の「負担」は、このような経路を通じて、法人（あるいはその株主）のみならず労働者や消費者などにも帰着していくこととなる。

法人税の「負担」を誰がどの程度負うのかについては、一義的に想定することはできないが、一般に、中長期的には、法人（あるいはその株主）のみが「負担」と考えるのは適当でない。

(注) 法人税の基本的仕組みについては、法人の性格をどう考えるかによって、考え方が分かれてきた。すなわち、法人が株主とは独立した存在であるとみる法人実在説の立場からは、法人税は法人独自の負担であり、配当に対する法人税と所得税の税負担の調整を行うことは不要であるとの主張がなされてきた。一方、法人は個人の集合体であるとの法人擬制説の立場からは、法人税は所得税の前取りであり、配当に係る法人税と所得税の調整を完全に行うべきであるとの主張がなされてきた。

我が国の所得税においては、配当控除制度が設けられており、株主の受取配当に対する所得税負担を軽減することにより、配当に対して課される法人税と所得税との間の税負担の一部を個人株主段階で調整する仕組みを採っている。このような現行の個人と法人を巡る法人税の基本的仕組みに対する考え方については、過去の答申で一応の整理がなされており、今回、本小委員会で、あらためてこの点について踏み込んだ検討は行わないこととした。

- ③ なお、地方の法人課税の性格については、「三 地方の法人課税のあり方」の中で述べる。

## 2. 税負担に関する論点

- ① 我が国の法人課税の「税負担」が国際的にみて重く、これが産業の国際競争力に影響を及ぼしているのではないかと、また、このため産業の「空洞化」が引き起こされているのではないかと、そこで、法人課税の軽減を図るべきではないかと、といった問題提起がなされている。企業経営者の間に「税負担が重い」との実感があると指摘されている。

このような問題提起に対して、以下の点を指摘することができる。

- a. 「税負担」は、「税率」と「課税ベース」を掛け合わせたものであり、その国際比較を行う場合には、「税率」と「課税ベース」の双方について検討する必要がある。しかし、後者については定量的な比較は容易ではない。我が国の法人課税の表面的な「税率」が国際的にみて高い水準にあることは否めないものの、「課税ベース」と併せて考えると、法人課税の「税負担」水準の高低は、容易には判断できない。

(備考1参照)

(注) いわゆる「実効税率」は、課税ベースを所与のものとしており、「実質的な税負担」の比較を行うためには、適当な指標とは言えない。平成元年度まで、法人税には、留保分と配当分の二つの基本税率が存在していたため、一定の割合で両者を加重平均した「実効税率」には一応の意味があったが、両者が一本化された現在では、単に、事業税の損金算入を加味して表面税率を足し合わせたものという意味しかなくなってしまう。

「実効税率」という用語は、この指標が実質的な税負担を示しているという誤解を与えるおそれもあり、今後、この指標を使用する場合には、法人課税の「表面税率（事業税の損金算入調整後）」（以下「表面税率（調整後）」と記す）という用語とすることが適当であろう。

- b. 法人課税の税負担といわゆる「空洞化」の問題との関連についてみると、確かに海外進出先の税制と我が国の税制との差異も、企業が海外展開を図る上で考慮される要因の一つであろう。しかし、はるかに重要な要因として、為替相場の動向のほか、賃金や土地・建物の賃借料等の水準の格差、さらには進出先の市場の状況（商品に対する需要、労働力の質、治安、産業基盤整備の状況等）などが挙げられる。

なお、いわゆる「空洞化」を懸念する議論は、海外投資が増えればその分国内の投資が減るという状況を想定している。しかし、長期的

にみれば、製造業の海外展開は我が国と海外との水平分業を押し進め、全体としての経済規模の拡大が期待できる側面もある。(備考2参照)

(注) 我が国への対内投資、海外進出先での利益の再投資の問題については、「3. 税率に関する論点」において述べる。

② 仮に法人課税の税負担の実質的な軽減を行うとした場合、我が国の国・地方を通ずる厳しい財政事情を考慮すれば、その減税財源を公債発行で賄うことは適当ではない。また、歳出削減で財源が捻出されるならば、財政赤字の削減が先決であろう。

また、赤字公債の発行や歳出の削減を仮定せずに、法人課税の税負担を実質的に引き下げるためには、他税目の増税で財源を確保する必要がある。しかしながら、法人課税を含む税体系全体のあり方は、国民がどの程度の公共サービスや国民負担の水準を選択するか、その国の歴史・文化、税の公平観、経済社会構造等に照らしてどのような税体系を望ましいと考えるかといった観点を踏まえて決定されるものである。今後の税体系のあり方についても、こうした観点を踏まえて検討を行い、国民の合意を得て決定していく必要がある。

以上を踏まえれば、将来においては、法人課税の実質的な税負担軽減の可能性を議論し得るとしても、現時点において、その実質的な税負担の軽減を行う環境にはないと考える。

### (備考1) 税負担の比較

イ 法人課税の税負担の水準を比較する際には、税率だけでなく課税ベースの内容を吟味し、両者を併せて判断する必要がある。

課税ベースの広狭については比較が容易ではないが、課税ベースの各項目について制度の違いを概観するため、例えば、アメリカと比較すると、交際費の取扱い等で課税ベースが広がっている一方、多くの引当金の存在やキャピタル・ロスを通常の所得と通算している等の

点では、我が国の方が課税ベースが狭くなっている。また、課税ベースから控除される法人の社会保障負担は、現在のところ、他の先進諸外国と比べて低いが、近い将来その増加が見込まれる。我が国の企業風土の特徴として、交際費や法定外福利厚生費などの費用支出が相対的に大きくなっていることも、課税ベースに影響すると考えられる。

さらに、国際比較を行う際には、退職給与のあり方等、比較の前提となる慣行自体が国際間で異なっていること、税制の違いによって企業行動も変わってくる可能性があることにも留意する必要がある。

このように、課税ベースの広狭の判定は容易ではないが、我が国の課税ベースは国際的にみて広いとは一概に言えず、「税率」と併せ考えた法人課税の「税負担」水準の高低の判断は容易ではない。

ロ このほか、法人の「負担」という観点からみると、法人は、法人課税だけでなく、資産課税や外形標準課税等の税や社会保険料等を納めており、法人課税以外の負担も、企業活動に様々な影響を及ぼしている。

例えば、フランスの外形標準課税である職業税（地方税）は、法人税収とほぼ同規模の税収をもたらしている重要な税目であり、その負担が企業活動に大きく影響していると指摘されている（これは、いわゆる「実効税率」を用いた比較では考慮されない）。

ハ 法人の「税負担」を表す指標として適当なものを見出すことは、容易ではない。

例えば、法人課税の税収の法人所得に占める割合等、マクロ経済指標を用いて国際的な税負担を比較する場合には、次のような限界がある。すなわち、分母の法人所得は、赤字企業の欠損と黒字企業の所得とが通算された結果であるため、赤字申告法人が多い国ほど分母は小さくなり、指標の数値が大きくなる。また、そもそも我が国では人口比での法人数が多いのに対し、ドイツのように法人数の少ない国もあり、法人課税の税収にも差異が存在していること等も考慮する必要がある。

ある。

また、法人課税の国際比較において、いわゆる「経済的所得」を推計し、これに対する法人課税の税負担率を分析した実証研究が行われているが、「税法上の課税所得」と「経済的所得」が物価上昇率等によって乖離するため、必ずしも確定的な結論は得られていない。

(注)「経済的所得」とは、正味資産の実質価値の変化額を表しており、これと「税法上の課税所得」とを比較すると、交際費や受取配当、引当金などについて税法上の所得計算が異なっていたり、物価の上昇局面において資産価値が増加する一方で取得価額に基づく税法上の減価償却では償却不足が生じたりする結果、両者の間に乖離が生ずることになる。なお、我が国の「経済的所得」に関しては、土地や株式の含み益が大きく影響していると考えられるが、この算定は容易ではない。

ニ 他税目の増税を行って法人課税を軽減する場合に、法人課税の軽減の効果を検討するに当たっては、その軽減の経済効果のみならず、他税目の増税も含めた税体系全体の変更が経済にどのような影響を及ぼすかを考慮する必要がある。法人課税の軽減が法人の内部留保を増加させる一方で、他の税目の増税は、所得課税以外の形で法人に負担を求めることで内部留保を減少させたり、法人や個人の経済活動に抑制的に働く可能性がある。税制改正全体の経済への影響は、これら双方を合わせたところで見極める必要がある。

## (備考2) 法人課税の税負担と「空洞化」等との関係

法人課税の税負担と「空洞化」等との関係については、以下の点にも留意する必要がある。

イ 企業の海外展開は、我が国と海外の全体の経済規模の拡大に資する

ものである。実際、アジアの輸出・設備投資主導型の成長は、日本からの資本財・中間財の輸入を拡大させ、日本経済にとっても有益なものとなってきた。また、企業の欧米への海外進出は、貿易摩擦の回避や欧州統合の利益の享受を主たる目的としたものであった。

ロ 公共サービスの財源となって国民生活に還元されるという「税」の基本的性格を踏まえると、我が国の法人課税と他国のそれとを単純に比較することは適切ではない。すなわち、法人課税の負担は、企業にとって、公的部門に対する強制的な所得移転である一方、治安、インフラ整備、教育・福祉等に用いられて、企業活動やその国際競争力に直接又は間接に有益な効果を与えている。その程度は、各国ごとの公共サービスの規模によっても異なっている。

ハ 法人課税は内部留保を減少させ、投資のための資金調達に影響を及ぼすことになる。特に、資金市場の不完全性の下では、他の資金調達の方法が限られている企業にある程度の影響があると考えられる。ただし、一般的には、投資資金が必要な場合には外部からの資金調達も可能であり、内部資金蓄積の投資水準への影響の大きさについては議論がある。

(注) 企業の投資決定の分析に際しては、これまで述べてきた所得に対する税負担額の割合という「平均概念」ではなく、追加的な投資 1 単位に対してどの程度税負担を負うかという「限界概念」を用いる方が理論的には優れている。しかしながら、その実証研究においては、税制の細部まで分析に採り入れ難く、また、モデル上、いくつかの仮定を置かざるを得ないという問題も存在しており、確定的な計測結果が出ているとは言い難い。

ニ なお、税の影響度合いを試みに考えるために、例えば、税負担額の売上額に対する比率をみると、その割合は、海外進出が進んでい



る業種でも、他の費用の割合と比べて必ずしも大きなものとは言えない。

### 3. 税率に関する論点

#### (1) 法人税の基本税率等

① 我が国では、昭和 63 年の税制改革で、法人課税の表面税率（調整後）を 5 割を下回る水準まで引き下げするため、法人税の基本税率を 37.5% とした。この結果、我が国と先進諸外国との法人税率の格差はかなり減少している。

② しかし、我が国の法人課税の表面税率（調整後）が他国と比べてなお相対的に高いことは否めない。これによる影響として、次のような点が考えられる。

すなわち、投資先を選択する場合に、各国の実質的な税負担水準の比較が容易でないことから、表面税率（調整後）の比較に基づいて「税負担水準」が判断され、海外からの我が国への投資意欲が減退するおそれがある。また、我が国企業の海外子会社が、その利益を配当という形で我が国に還流させるよりも、進出先において再投資する誘因となる場合があることも考えられる。

一方、課税ベースのあり方と併せて検討すべき事柄であるが、企業規模が小さく、減価償却も限られている新設企業等ほど、課税ベースが相対的に広くなる可能性がある。これらの企業は、含み益も少なく、税率の高さの影響をそのまま受けることになる。このことは、企業の創出や成長にとって抑制的に働くおそれがある。

さらに、狭い課税ベースの下で相対的に税率を高くする場合には、広い課税ベースの下で税率を低くする場合に比べて、一般的に、所得をより多く生み出す生産性の高い企業に税負担が集中することになりかねない。

- ③ 課税ベースについては、近年の社会経済情勢等も踏まえ、その適正化の観点から全般的な点検を行うことが必要となっている。

現在の厳しい財政状況の下で、今後、歳出の削減とともに法人課税を含め租税負担を引き上げるとの国民の選択もありえようが、税込中立を前提として、課税ベースを点検した結果、その拡大の余地があるならば、法人税の基本税率を引き下げ、他の主要先進諸国並みに近づけることが望ましい。

また、地方の法人課税についても、税込中立を前提として、同様の見地から、税率の引下げを行うことが望ましい。

なお、法人課税の税率水準の検討に際しては、同じ事業を法人形態と個人形態で行う場合との税負担のバランスにも配慮する必要があり、個人所得課税の税率水準との関係も考慮する必要がある。

## (2) 中小法人、公益法人等及び協同組合等に対する軽減税率等

- ① 法人税には、基本税率のほかに、中小法人の所得 800 万円以下の部分に係る軽減税率（28%）と公益法人等及び協同組合等に係る軽減税率（27%）が設けられている。

- ② 中小法人の所得 800 万円以下の部分に係る軽減税率（28%）は、中小企業対策としての政策的配慮から設けられているものである。しかし、累進税率は基本的に法人課税になじまないこと、軽減税率と基本税率との格差は軽減税率の創設当初に 5%であったものが、現在、9.5%に拡大していること等を考慮すれば、この軽減税率については、基本税率との格差を縮小する方向で検討することが適当である。

なお、中小法人の軽減税率は相当低い水準にあり、基本税率にみられるような問題は当てはまらないことから、仮に基本税率の引下げがなされる場合においても、軽減税率の引下げは適当でない。

- ③ 公益法人等については、収益事業のみが課税対象とされ、かつ、収益事業部門から公益事業部門に支出された寄附金の損金算入限度額の特例があること等、所得計算の段階において一定の配慮がなされている。このような配慮後の所得に対して適用される軽減税率は、政策的観点から設けられているものと位置づけられる。

公益法人等及び協同組合等の軽減税率（27％）については、基本税率との格差が大きいこと、これら法人の営む事業が一般法人の営む事業と競合している場合が多いこと等にかんがみ、公益法人等及び協同組合等の経済実態も十分勘案しつつ、基本税率との格差を縮小する方向で検討することが適当である。

- ④ 法人事業税の軽減税率や特別法人に対する軽減税率についても、法人税の検討に併せて、基本税率との格差を縮小する方向で検討する余地がある。

## 二 国際課税のあり方

- ① 国際課税の分野においては、従来より、自国の課税権を確保しつつ、国際的な二重課税を排除する観点から、法制度の整備が進められてきた。

第二次大戦後の国際的な貿易、資本移動の増加に伴い、国際的な二重課税を排除することの重要性が認識され、多くの国の間で租税条約のネットワークが構築されるようになった。我が国も、こうした流れに対応し、外国税額控除制度を導入する一方、租税条約ネットワークの構築を進めてきた。

その後、自国の税を低くすることにより外国資本等を誘致する国（いわゆるタックス・ヘイブン）が出現し、これを利用した国際的な租税回避が多くみられるようになってきた。こうした動きを背景に、我が国においても、自国の課税権を確保する等の観点から、諸外国の例を踏まえつつ、タックス・ヘイブン税制、移転価格税制等が導入されるとともに、租税条約にも濫用防止規定等が盛り込まれるなど、法制度の整備が進め

られてきている。

さらに、近年、一部の国において、税収確保等の観点から、自国内の外資系企業に対する移転価格課税を強化し、結果的に他国の課税ベースを浸食する動きが目立つようになった。こうした動きに対しては、各国からの批判が高まり、経済開発協力機構（OECD）においても議論が行われた。これを踏まえて、平成7年にOECDの移転価格税制に関するガイドラインが全面改訂され、移転価格税制に関する国際的なルールの整備が進められてきている。我が国も、こうした国際的ルール作りに積極的に参加してきているところである。

- ② こうした中であって、今日の急速な経済の国際化の進展は、国際課税のあり方に更なる問題を提起しつつある。国際化に伴い、クロスボーダーの経済取引も、質的な多様化、複雑化を伴いながら、飛躍的な拡大をみせてきており、これらの取引に係る所得がいずれの国の課税ベースとなるか、その取引の仕組み方によって容易に変わり得るものとなっている。こうした課税ベースの可動性の高まりは、国際的な租税回避の機会を急速に増大させつつあり、中長期的に各国の課税基盤を脅かしていく可能性がある。

また、国際的な取引を行う納税者が、一方において、政府の提供する公共サービス等を享受しながら、他方において、国際的な租税回避を通じて応分の税負担を逃れることのできる余地が拡大することは、税制に対する国民の信頼を大きく損なうことにもなりかねない。

さらに、こうした傾向は、中長期的に各国の税収構造自体に看過し得ない重大な歪みをもたらす危険がある。すなわち、経済の国際化により、可動性の高い（いわば「逃げ足」の速い）金融取引や企業活動に対する課税が困難になる結果、可動性の低い労働等に対しては「相対的」に重課となり、税の公平・中立が大きく損なわれるおそれがある。

- ③ また、こうした経済の国際化を背景に、「税のダンピング」、即ち、外国からの資本を誘致するために優遇税制を導入する政策を、意識的に採

用する国も目立ってきている。このような動きが広まれば、上記のような傾向に更に拍車がかかり、全世界的規模で、課税基盤の浸食、税収構造の歪みが進行する懸念があるが、このような「税のダンピング」に個別の国が単独で対抗することは必ずしも効果的ではない。こうした問題意識から、OECDにおいても、有害な租税競争を牽制するための協同行動について検討が始められ、先般のリヨン・サミットの経済宣言においても、こうした検討を進めることについてG7各国が合意したところである。

- ④ このように、進展する経済の国際化の流れの中で、いかに我が国の課税ベースを確保していくかということは、従来にも増して重要な課題となりつつある。また、国際課税のあり方に関して、国際的協調を図っていくことの重要性が高まりつつあり、我が国としても、国際的ルール作りに積極的に対応していくことが求められてきている。

### 三 地方の法人課税のあり方

#### 1. 税の性格

法人住民税は、地域社会の費用について、その構成員である法人にも個人と同様幅広く負担を求めるため課する税である。

法人事業税は、事業がその活動を行うに当たって地方団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、これらのために必要な経費を分担すべきであるとの考え方に基づいて、法人の行う事業そのものを課税客体として課する税である。

このように、法人住民税及び法人事業税は、法人税と課税根拠、課税客体などを異にしており、それぞれ独自の存在理由があると考えられる。

また、事業税は事業そのものに課される税であることから、当該事業のコストとして損金等に算入することが認められている。なお、事業税が損金等に算入できるのは、同じ課税ベースに対する国と地方の課税の調整の役割で

はないかとの意見もあった。

## 2. 地方の法人課税の意義

- ① 諸外国に比べ日本は地方の法人課税の表面税率（調整後）が 16.50% と高く、地方の法人課税の負担が大きいのではないかと、あるいは、法人は地方税として法人事業税のほかにも様々な物税を負担しており、地方税の負担が重いのではないかと指摘がある。

しかしながら、地方自治制度、国・地方を通ずる税体系、地方団体の役割・歳出構造を無視した諸外国との単純な比較は適当でない。

- ② 日本は地方団体の果たしている役割が大きいことなどから、地方税の総額が主要先進国中ではアメリカに次いで大きく、イギリス、フランスの国税・地方税を合わせた税込総額に匹敵する規模となっており、税源をある程度は法人に依存せざるを得ない構造になっているものと考えられる。

また、日本の地方団体は、インフラ整備を含む様々な分野にわたり大きな役割を果たしており、諸外国に比べると、資本形成に係る支出が総額でみても一人当たりの額でみても大きく、道路をはじめ、法人も受益を受ける事業を多く行っている。

さらに、地方法人課税があることが財源確保につながり、地方団体にとって産業振興を行うインセンティブとなっているのではないかと、あるいは、地方分権推進のための地方税の充実確保という見地からも地方の法人課税の役割を考えてみるべきではないかとの意見もあった。

したがって、現在の日本の地方の法人課税の地位には、地方団体が果たしている役割や歳出構造等からみて相応の理由があるのではないかと考える。

他方、日本は地方の法人課税のウェイトが諸外国に比べて高いこと、あるいは法人所得課税には景気による税収の変動や地域による税収の偏在が強いことなどから、中長期的には、歳出構造の変化等に対応した

消費課税の充実等により、地方税体系の中における法人所得課税の相対的なウェイトの低下を図るべきではないかとの意見もあった。

### 3. 法人税の検討に併せた地方の法人課税の対応

地方の法人課税についても、法人所得課税として、法人税と同様の観点から一体的な検討が必要である。そこで、以上述べたような税の性格や地方の法人課税の意義も踏まえると、法人税の課税ベースが拡大する場合は、地方の法人課税の税収中立を前提として、法人事業税を中心に法人住民税法人税割も含めて税率の引下げを検討することが適当である。

なお、超過課税は地方団体の課税自主権の尊重の見地から認められているものであるが、現実には、個人住民税所得割については超過課税がなされていないのに、法人課税の超過課税が行われていることは問題ではないかとの意見があった。

### 4. 法人事業税の外形標準課税

① 従来から、事業税については、外形標準課税の問題が議論されてきた。事業税に外形標準課税を導入することは、事業に対する応益課税としての税の性格の明確化に加え、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化にも資するものと考えられる。

② この問題は、現行事業税の創設以来長年にわたり議論されてきた経緯もあるので、今回、これまでの議論を整理するとともに、幅広く検討を行った。

地方消費税の導入によって事業税に外形標準課税を導入する問題の現実的な解決になるのではないかとの指摘があるが、両者は税の性格や課税ベース、税収の帰属地が異なっていること等から、理論的には別の問題であると考えられる。

いずれにしても、外形標準課税の問題は、業種別税負担や都道府県別

税収の変動、消費税や地方消費税との関係など、第2章において後述するように、なお検討すべき課題が多い。今後、これらの課題について更に検討を深めることが適当である。

## 5. 法人住民税均等割

法人住民税均等割については、物価水準等の推移、地域社会との受益関係、赤字申告法人の税負担のあり方等を勘案して適宜見直しを行うことが必要である。

なお、法人住民税均等割は、外形課税化している面があり、これを大幅に引き上げること等によって、部分的には事業税の外形標準課税と同様の効果が期待できるのではないかとの意見もあった。

## 四 課税ベースの拡大と税率の引下げ

### 1. 国際的にみた法人税改革の流れ

- ① 「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向に沿った法人税改革は、アメリカ、イギリス、ドイツ等の主要先進国においても、既に1980年代半ばから実施されてきており、いずれも、企業間・産業間の税の中立性の確保及び経済の活性化等を重視して行われたものである。

なお、近年は、財政赤字の削減、歳入の確保、企業に係る適切な税負担の確保などの観点から、アメリカ、ドイツ、フランスでは、法人税率をむしろ引き上げている（付加税の導入を含む。）ことに留意する必要がある。

（注）アメリカでは、1981年に、投資の促進等を目的として、加速償却制度の導入、投資税額控除の拡充などを内容とする大幅な減税が行われたが、優遇税制の利用度の違いによる企業間の税負担の格差を生み出



し、租税上の誘因によって企業決定を歪める結果となった。このため、1986年に、公正、簡素、経済成長を基本理念として、投資税額控除の廃止、加速償却制度の縮減・合理化、貸倒引当金の原則廃止など、各種の控除、優遇措置の見直しによる課税ベースの拡大が図られた。この結果、基本税率は、46%から34%まで引き下げられた。また、1984年に、「個人、企業の活力尊重」、「簡素かつ効率的な財政」といった考え方に基づいて、時代に適合しなくなった租税特別措置の廃止、税負担軽減による企業収益の向上の趣旨から、課税ベースの拡大と税率の引下げ（52%から35%）が行われた。主な課税ベース拡大の内容は、在庫評価の特例措置の廃止、機械・設備、産業用建物等についての初年度特別償却の廃止であった。特に後者については、投資促進のために設けられたにもかかわらず効果が発揮されていないだけでなく、むしろ真に生産的な資産から税務上有利な資産へと企業投資を歪めていたためであると説明されている。

さらに、ドイツでは、1994年に、前年のEC域内統合実施を踏まえ、先進国中で最も高い水準にある法人税率の引下げにより、企業の競争力確保、経済的な立地条件の向上による投資の促進及び雇用の確保、旧東独地域の復興という趣旨から税制改革が行われた。具体的には、事業用建物に関する特別償却の廃止、減価償却の耐用年数の延長等によって課税ベースを拡大し、留保分について適用される税率を50%から45%に、配当分について適用される税率を36%から30%に引き下げている。

- ② このような先進諸外国の動向や経済社会の国際化に対応して、我が国でも租税制度の国際的な調和が必要であるとの指摘がなされている。

租税制度の国際的な調和については、各国間で社会経済的与件が似通っており、また、各国間にまたがる財貨・サービスや資本の移動が活発に行われているEU諸国を中心にその試みがなされてきている。しかし、直接税の税率水準や税体系については、その歴史的経緯や考え方が各国間で異なることから、その調和は非常に困難な状況にある。

各国の租税制度や税体系のあり方は、歴史的経緯や国民の税体系に対する考え方、さらには経済社会構造等が反映されるものである。したがって、必ずしもその全てを調和させるべき性格のものではない。ただし、主要先進国における法人税改革の背景にある社会経済情勢や、企業間・産業間の税の中立性及び経済の活性化等の考え方の方向性は、各国に共通するものと言えよう。

このような国際的な状況も踏まえて、我が国においても、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げるという方向に沿った税制改革を実施する必要がある。

## 2. 課税ベースの見直し

### (1) 社会経済情勢の変化と税制に対する要請

① 現行の法人税制は、昭和 40 年に行われた法人税法の全般的な法整備を基礎としている。その後、法人税制については、社会経済情勢に則して随時改正がなされてきたものの、全般的な見直しは行われてきていない。しかし、近年の社会経済情勢の変化や税制に対する新たな要請を踏まえ、全般的な点検が必要となっている。

② 近年の社会経済情勢の変化として、以下の点を挙げることができる。

a. 経済の国際化、自由化が進展する中で、国の内外における競争が激化している。企業経営の多角化、国際化が進み、クロスボーダー取引の拡大・多様化が進んでいる。

b. 金融取引が多様化、複雑化し、スワップ、オプション等のデリバティブ取引等新しい形態の取引が生じている。

また、資本市場の国際化に伴い、情報開示の必要性が高まってきている。

c. 我が国の経済構造の硬直化、停滞が指摘される中で、経済社会構造の改革の推進、新規企業・産業の創出が求められている。

- d. 我が国の大法人を中心とした法人のあり方については、変化の兆しはみられるものの、株式の持合いや、株主よりも経営者や従業員により構成される「組織」を重視した行動様式が依然強くみられる。一方、「会社人間」と言われる状況への反省が指摘されたり、雇用の流動化や年俸制の導入など新しい動きが一部でみられている。
- e. 我が国の企業会計の分野においても、時価基準や連結財務諸表のあり方について検討が進められている。また、経済実態に即した処理や会計の選択制の抑制にも配慮した国際会計基準の議論の進展がみられている。

③ 税制に対する要請として、以下の点が指摘できる。

- a. 経済社会構造の改革の必要性が指摘される中で、法人課税についても、企業間・産業間に中立的で経済活動に対する歪みができる限り少ないものとするのが、より一層重要となってきた。
- b. 近年、企業行動や行政の透明性の確保、納税者の視点に立った行政の重要性などがこれまで以上に要請されている。国民の税をみる眼も厳しくなっており、税負担の公平・公正や税制の透明性・明確性を求める声が一段と強くなってきた。
- c. 退職金制度やフリンジ・ベネフィットの存在など、我が国独特のライフスタイルや企業慣行、労使慣行を、法人課税制度が助長してきたのではないかの指摘もある。経済の国際化の下、様々な面で「日本的なシステム」が問い直されており、こうした観点からも、法人課税の見直しが求められている。
- d. 経済の国際化が進展する中で、租税回避の機会も拡大しつつあり、これへの的確な対処が必要となっている。

(2) 課税ベースの見直しの視点

- ① 課税ベースの全般的な点検の中で、その拡大の可能性を探っていく際には、社会経済情勢の変化や税制に対する新たな要請を踏まえつつ、公

正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から、望ましい方策を追求する必要がある。そのためには、企業業績を、その実態に即して、的確に把握し課税することが重要である。また、課税ベースの拡大に直ちに結びつくものでなくとも、その適正化の観点から改正すべき点は、併せて措置すべきである。

② 具体的には、以下の視点から課税ベースの見直しを検討する。

a. 費用又は収益の計上時期の適正化

税制の立場から、各年の企業業績を的確に把握するため、費用又は収益の計上時期の適正化が必要である。

b. 保守的な会計処理の抑制

商法・企業会計原則においては、いわゆる保守主義の観点から、企業の健全性に配慮した会計処理方法を規定している。これは、費用や損失の計上を収益の計上よりも優先させるものとなっており、法人税法においては、課税所得計算の適正化を確保する観点から、過度に保守的な会計処理を抑制する必要がある。

c. 会計処理の選択制の抑制・統一化

会計処理方法の選択制は、商法・企業会計原則の面からは合理性があるとしても、課税所得計算に差異をもたらし、同様な条件の下にある企業間に税負担の格差をもたらすことになる。課税所得計算の裁量性を抑制し、制度の透明性の向上と企業間の税負担の格差の是正を図る観点から、法人税法においては、会計処理の選択制の抑制・統一化が必要である。

d. 債務確定主義の徹底

費用の計上時期の適正化を図る場合においても、課税の公正・明確化の観点から、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上は、法人税法においては、これを極力抑制する必要がある。

e. 経費概念の厳格化

法人が支出する「経費」の中には、事業遂行上通常必要とされないものも含まれているおそれがあるので、法人税法においては、経費概

念を従来以上に厳格に捉える必要がある。

f. 租税特別措置等の一層の整理合理化等

産業間・企業間の中立性の確保の観点から、租税特別措置等の一層の整理合理化が必要である。また、利用者が特定の者に偏在している措置については、これを極力抑制し、真に必要なものに限る必要がある。

g. 国際課税の整備

経済の国際化が進展する中で、租税回避を防止する等の観点から、移転価格税制、タックス・ヘイブン税制、外国税額控除制度の適正化等、国際課税のより一層の整備を図る必要がある。

### 3. 商法・企業会計原則との関係

法人課税の課税ベースの見直しの検討に当たっては、税法と商法・企業会計原則との関係にも及ぶ必要がある。個別の項目に関しては、第2章で述べることとし、ここでは基本的な考え方を以下に整理しておくこととする。

- ① 法人の課税所得計算における、いわゆる「確定決算主義」の内容として、以下の点が挙げられている。
  - a. 商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。
  - b. 課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）等を要件とすること。
  - c. 別段の定めがなければ、「一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算する」こと。

法人の課税所得計算においては、これまで、商法・企業会計原則との調和が図られてきた。これは、課税所得はその期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、企業の内部取引に経理基準を課すことによって恣意性を排除する考え方、さらには財務諸表を統一し、会計処理の煩雑さを解消するという考え方に立脚するものであった。こうした点は、基本的には評価されるべきものとする。

② しかし、税法、商法、企業会計原則は、それぞれ固有の目的と機能を持っている。すなわち、企業の会計には、財産・持分をめぐる株主、債権者等の利害関係者間の「利害調整機能」と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するための「情報提供機能」の二つの機能がある。商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として利害調整と情報提供の二つの機能を有しており、証券取引法会計は、投資者の保護のための情報提供機能を有している。

一方、税法は、税負担の公平、税制の経済に対する中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とし、適正な課税の実現のため、国と納税者の関係を律している。したがって、税法において、適正な課税の実現という税法固有の考え方から、商法・企業会計原則と異なった取扱いを行う場合があることは当然である。例えば、交際費の損金不算入、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額にみられるように、税法固有の取扱いが以前から存在している。

③ 近年、国民の税に対する関心の高まりの中で、税の公正・中立や透明性の視点を踏まえ、実態に即して適時適切に課税を行う必要性が以前にも増して重要となっている。しかしながら、現行法人税法が商法・企業会計原則における会計処理の保守主義や選択制を容認している結果、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みをもたらされている面があることも否定できない。法人税の課税所得は、今後とも、商法・企業会計原則に則った会計処理に基づいて算定することを基本としつつも、適正な課税を行う観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いとすることが適切と考える。

④ なお、この点に関して、商法・企業会計原則における保守主義や費用収益対応の考え方は、税法においても最大限尊重されるべきであり、今後も、商法・企業会計原則と税法との調和を維持していくべきであるとの意見があった。

一方、法人税法で求めている所定の経理要件によって企業の会計が歪められている面があるので、企業の健全性、国際性を阻害しないためにも、中長期的には、経理要件を緩和し、申告調整の範囲を拡大する方向で検討すべきであるとの意見があった。

#### 4. 課税ベースの拡大と税率の引下げの意義

「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向に沿って法人課税の見直しを行った場合の意義として、次の点が重要である。

- ① 新しく生まれてきている産業の中には、大規模投資を要さず、流動的かつ少人数の労働力を用いたものが少なくない。また、新設企業は、減価償却費や雇用規模が限られているほか、長期保有資産が少ないことから、含み益も少ない。これらの企業は、経営が軌道に乗り黒字に転換した場合には、発生した利益に対してほぼそのまま税率が適用されることになる。

また、新設企業は、外部金融に頼ることが相対的に困難であるため、内部留保の蓄積が重要な課題である。しかし、高い税率と狭い課税ベースの組合せは、新設企業の内部蓄積に抑制的となるおそれがある。

産業間で実質的な税負担が異なっていたり、税制が特定の産業・企業に奨励的ないし抑制的となる場合に、これを改めることは、産業間・企業間の中立性の向上に資するものと考えられる。

- ② また、課税ベースを拡大すれば、課税所得のある企業の範囲が広がり、税負担がより多くの企業の間で分担されることになる。課税ベースの拡大に併せて税率を引き下げれば、これまで狭い課税ベースの下で相対的に高い税率を課されていた企業の負担が軽減される。すなわち、所得をより多く生み出す相対的に生産性が高い企業の税負担が軽減されることとなる。

公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から課税ベースを見直

しつづ税率を引き下げれば、結果として、企業活力の発揮や新規企業・産業の創出、資源配分の変更を通じた経済全体の効率の向上など、経済社会構造の改革に資することが期待される。

- ③ なお、表面税率（調整後）が高い場合には、海外からの我が国への投資意欲が減退するおそれがあるほか、我が国企業の海外子会社が、利益を我が国へ還流させるよりも進出先において再投資することを選択する場合も考えられる。表面税率（調整後）を引き下げることができれば、このような問題の緩和に資することが期待される。
  
- ④ また、我が国の法人税の申告状況をみると、全法人の過半が赤字申告法人となっている。赤字申告法人の中には、現行の課税所得計算のルールが柔軟に過ぎたり、企業経営者による私的経費の法人経費化が行われたりする結果赤字となっているものも含まれ得る。こうした点についても、課税ベースの見直しによって、相応の改善が図られるものと考えられる。



## 第2章 課税ベースに関する個別的検討

### 1. 収益の計上基準

法人税における収益の計上は、企業会計の実現主義の考え方を基本に、資産の売却はその引渡し時、役務提供は引渡し時又は役務提供の完了時といった基準を原則としつつ、取引の実情に応じてこれらの基準に準じた取扱いがなされている。

現行の各種収益の計上基準については、おおむね妥当な取扱いがなされていると考えられる。ここでは、現行の取扱いに問題があると考えられる次の収益の計上基準について検討した。

#### (1) 工事収益

① 法人税における工事等の請負についての収益の計上時期は、原則として、引渡し時又は役務提供の完了時とされている。しかし、長期工事にこの原則を適用すると、企業の各事業年度の業績が適切に表されず、状況によっては数年間は配当ができなくなるといった事態のこともあり得る。そこで、企業会計においては、長期工事については、着手金、中間金等の支払いの慣行があること等を考慮し、工事の進行度合いに応じて収益を計上する方法も認められている。法人税法においても、法人が、いわゆる工事進行基準による経理をしている場合には、工事の進行度合いに応じて収益を計上することとしている。

② 大手建設会社の実際の会計処理をみると、半数近くの会社が一定の年数・規模の工事について工事進行基準を採用し、残りは工事完成基準によっている。

このように、企業会計上の会計処理が選択的になっている場合に、法人税の課税所得計算を企業が採用した会計処理方法によることとすると、結果として、各事業年度の課税所得に違いが生じ、法人税負担に格

差が生じることになる。

- ③ 長期工事についての収益の計上時期は、工事進行基準による方が各事業年度の企業業績を適切に表すことになるものと考えられる。国際的にも工事進行基準を採用する方向にあること等にかんがみれば、法人税の課税所得計算においては、長期工事については、工事進行基準を原則的な収益の計上基準とする方向で検討することが適当と考える。

ただし、工事進行基準による収益の計上を求めるにしても、小規模な工事についてまでこの基準を適用すると事務負担が著しく増加する等の問題もあるので、比較的規模の大きい工事に限定する等対象工事を限定する必要があると思われる。

## (2) 割賦販売等に係る収益

- ① 月賦、年賦等の割賦販売や代金回収が長期間にわたる資産の延払条件付譲渡等については、企業会計上、商品等の引渡し時に収益を計上する方法と代金の支払期限到来時又は回収時に収益を計上する方法とが認められている。法人税法においても、法人が、所定の要件に該当するものについて、いわゆる割賦基準又は延払基準による経理をしている場合には、代金の支払期限到来時に収益を計上することとしている。

- ② この取扱いは、商品等の引渡し時に収益を計上すると資金的な裏付けがない状態での収益の計上を求めることになる点に配慮したものである。しかし、割賦や延払いによる商品の販売等は、販売する者が商品等の供給機能と金融機能の双方を果たしていると考えれば、商品等の供給機能のみを果たし金融機能は第三者に委ねている法人の収益の計上時期との比較において不均衡が生じていると考えられる。したがって、割賦又は延払いによる商品等の販売収益については、基本的には、その引渡し時に収益の計上を行うこととすることが適当である。

ただし、金利相当部分については、これを区分して経理している等の

実態がある場合には、従来どおり、代金の支払期限到来時に収益の計上を行うことを認めるべきである。

### (3) 長期金融商品に係る収益

① 預金・債券等の利子については、期間の経過に応じて収益に計上するのが原則である。長期にわたって運用される金融商品の中には、分配される収益の額が具体的に確定していないものがあり、そのような金融商品に投資をした場合には、長期にわたって収益の計上が行われなくなる。企業は、そのような金融商品に投資を行い実質的に課税の繰延べを図ることが可能となっている。特に、投資資金を借入金によって賄うと支払利子は期間の経過に応じて損金の額に算入される一方、収益は実際に分配があるまで計上されないことから、税負担の軽減効果がそれだけ大きくなる。

② こうした長期金融商品については、通常、予想配当率が示されている。このことからみて、預金や債券の利子と類似の性格を有するものであるから、合理的な方法によって每期収益の計上を求めることが考えられる。ただし、近年、金融商品が多様化・複雑化してきていることから、どのような金融商品を対象とすべきか、また具体的な収益の計上方法をどうするかといった難しい問題を含んでいるので、更に検討を深める必要がある。

なお、現在、割引債の償還差益については、その償還時に収益を計上することとされているが、その性格にかんがみれば、利子と同様に、期間の経過に応じて収益を計上することが適当である。

## 2. 費用の計上基準

法人税における販売費、一般管理費等の費用の計上は、原則として、当該事業年度において債務の確定したものが当該事業年度の損金の額に算入さ

れる。減価償却費や引当金のようないわゆる内部取引に係る費用については、この例外として特別な定めが置かれている。

ここでは、短期の前払費用と支払利子の計上基準について検討した。

## (1) 短期の前払費用

① 現在、地代家賃、設備のリース料等については、それが1年以内に役務の提供がなされるものである場合には、事務の簡素化の観点から、支払時に損金の額に算入することが認められている。

② この取扱いには、継続要件があるものの、特に金額的な制限が設けられていないため、企業によってはかなりの金額について費用の前倒し計上が可能となっている。したがって、現行の取扱いについては、何らかの制限が必要ではないかと考える。

なお、雑誌の講読料のように年払いといっても比較的少額なもの、あるいは家賃のように、1月分程度の前払いが取引慣行として定着しているものもある。現行の取扱いを見直すにしても、少額なものやごく短期の前払いについては、従来どおり、支払時の損金算入を認めることが適当である。

また、短期の前払費用について、現行の取扱いの見直しを行う場合には、他の類似の取扱いについても、実務上の観点に配慮しつつ、同様の見直しを行う必要があると考える。

## (2) 支払利子

① 法人が支払う借入金の利子については、原則として、利子の計算期間の経過に応じて損金の額に算入することとし、継続適用を条件として、1年以内の前払いであれば支払時の損金算入を認めている。これは、支払利子を期間費用としている企業会計の取扱いと事務の簡素化に配慮したものである。

② 支払利子の取扱いに関しては、規模の大きい建物を自ら建設するために調達した借入金の利子のように、資産の取得価額を構成すると考えられるような利子については、その資産の取得価額に算入すべきではないかといった問題の指摘があった。

しかしながら、資産の取得に要した借入金の利子を的確に把握することは、実務上困難な場合が少なくないと考えられるので、これを強制することには慎重であるべきと考える。

なお、この問題に関連し、法人が土地等を取得した場合の負債の利子の損金不算入措置については、これを一般的な課税上の取扱いとすべきであるかどうかを含め見直しを行う必要があるのではないかとの意見があった。

### 3. 資産の評価

#### (1) 棚卸資産の評価

① 棚卸資産の期末評価は、各事業年度の棚卸資産の売上原価を計算するために行われる。その評価方法としては、個別法、先入先出法、後入先出法、総平均法、移動平均法、単純平均法、最終仕入原価法又は売価還元法の選択が認められ、これらいずれの方法も低価法の採用を選択することができる。さらに、低価法には、いわゆる洗替え低価法と切放し低価法とがある。後入先出法の場合は、切放し低価法の適用はない。

② 棚卸資産の評価方法については、棚卸資産の種類や事業の形態に応じ、それに適した方法があるので、複数の評価方法が必要である。これらの評価方法のうち、後入先出法について、課税上これを無条件に認めているのは保守的に過ぎるとの指摘があった。

しかしながら、国際的な市況商品のように価格変動が激しい商品の場合には後入先出法による方が各事業年度の損益を適正に反映すること

になること等から、これを廃止することについては慎重な検討が必要である。

- ③ 低価法の選択制については、会計処理の統一化を図る等の観点から、これを廃止すべきかどうか問題となる。低価法は、企業会計の保守主義に則った会計処理であることから、今回の法人税の見直しの基本的考え方からすれば、これを廃止する方向で検討すべきことになる。

しかしながら、棚卸資産には、商品、製品、半製品、仕掛品、原材料といったように様々なものがあることから、これらを一律に取り扱うことが適当かどうかといった問題がある。これに加え、有価証券とは異なり、一旦価格が下落すると回復しにくいといった事情があることにも配慮する必要がある。したがって、低価法の廃止については、慎重な検討が必要である。

- ④ なお、低価法については、時価が回復しても帳簿価額を元に戻す必要がない切放し低価法の廃止はやむを得ないとしても、洗替え低価法は容認すべきではないかとの意見や、商法上容認されている低価法は維持する必要があるのではないかとの意見があった。

## (2) 有価証券の評価

- ① 有価証券の期末評価は、各事業年度の有価証券の譲渡原価を計算するために行われる。その評価方法として、現在、総平均法と移動平均法の選択が認められている。これらいずれの方法についても、いわゆる企業支配株式や非上場有価証券を除き、低価法の採用を選択することができる。さらに、低価法には、洗替え低価法と切放し低価法とがある。

- ② 上場有価証券については、原則として低価法の採用が認められている。しかし、時価が下落した有価証券については時価で評価し、時価が上昇した有価証券については取得原価で評価するというのは、保守的に過ぎ

る。特に、長期間にわたって保有する有価証券について、短期的な時価の下落を各事業年度の所得計算に反映させると、適正な課税所得計算を歪めることにもなる。したがって、有価証券の低価法は、廃止することが適当である。

この点に関しては、時価が回復しても帳簿価額を元に戻す必要がない切放し低価法の廃止はやむを得ないとしても、洗替え低価法は容認すべきではないかとの意見や、商法上容認されている低価法は維持する必要があるのではないかとの意見があった。また、短期保有の上場有価証券については、時価法によることが国際的な潮流であり、我が国においてもこれを積極的に採り入れていくべきであるとの意見がある一方、商法・企業会計原則が認めていない時価法を税法が一般的にこれを求めるのは行き過ぎであるとの意見があった。

- ③ なお、上場有価証券について低価法の選択制を廃止する場合には、含み損のある有価証券を売却してこれを短期間に買い戻すといった、いわゆる損出し行為が行われるおそれがあるので、別途そうした問題への対応が必要になると考える。

### (3) 外貨建債権債務

- ① 外貨建債権債務の換算については、短期外貨建債権債務は取得時換算法と期末時換算法のいずれかにより、長期外貨建債権債務は取得時換算法により期末の為替換算を行うものとされている。ただし、為替予約等によって円換算額が確定している場合には、長期外貨建債権債務は為替予約差額を期間配分し、短期外貨建債権債務は為替予約差額を期末に一括計上するものとされている。
- ② 企業会計審議会が公表している「外貨建取引等会計処理基準」では、短期外貨建債権債務については原則として期末時換算法によるものとされ、また、短期外貨建債権債務に係る為替予約差額の取扱いについて

も、長期外貨建債権債務に係る為替予約差額の場合と同様に期間配分する方法が認められているので、課税上も同様に扱うべきかどうかの問題となる。

これらの点については、今後の会計実務の実態をみた上で、所要の整備を図っていくことが適当である。

#### 4. 減価償却

減価償却は、期間損益を適正に計算する観点から、固定資産の取得価額を使用期間にわたって費用配分するものである。法人税においては、減価償却をどのような手続きによって実施するかにより課税所得に大きな違いが生じることから、減価償却の方法やその基礎となる取得価額、耐用年数、残存価額等について詳細な法令の定めを置いている。

##### (1) 償却方法

① 現行制度においては、減価償却の方法として、有形減価償却資産については定額法と定率法の選択が認められており、鉱業用の有形減価償却資産については、これらの方法に加え、生産高比例法の選択が認められている。また、無形固定資産と生物については定額法、鉱業権については定額法と生産高比例法の選択とされ、営業権についてはいわゆる任意償却とされている。なお、課税当局の承認を受けてこれらの方法と異なる方法を選択することもできる。

② 減価償却の方法については、納税者に選択が認められている。しかし、同じ有形減価償却資産の償却であっても、定額法と定率法のいずれを選択するかによって、毎期の償却額に大きな違いが生じることから、課税上の取扱いとしては、資産の種類に応じて最も適切と考えられる方法に一本化することが望ましい。

定額法は、每期均等額の減価償却費を計上する方法であり、費用の期



間配分の方法としては分かりやすく、また、減価償却資産がおおむね均等に使用されているような場合に適合する方法である。一方、定率法は、毎期の期首の未償却残高に一定率を乗じた金額の減価償却費を計上する方法であり、一般に、初期段階での生産性が高い減価償却資産について適合する方法である。

イ 建物については、一般的に長期安定的に使用される資産であること、その使用形態は生産性や収益性に大きく左右されないこと、主要諸外国においても定額法により償却するものとされていることを考慮すれば、その償却方法を、時の経過に応じて均等に償却する定額法に限ることが適当である。また、構築物についても同様の観点から検討すべきである。

ロ 機械及び装置、器具及び備品等の償却方法についても、定額法に一本化すべきかどうかの問題がある。これらの資産には、初期段階での生産性が高い資産や技術の進展等に伴い比較的短期間に更新されるものも少なくないとみられること等から、従来どおり定率法による償却を認めることが適当である。

③ 鉱業用の有形減価償却資産や鉱業権について認められている生産高比例法は、鉱物の生産高に応じて償却する方法であり、これらの資産の減価償却の方法としては合理的な方法である。

④ 営業権については、その性格からみて一時の償却を行うことは適当であるとは言い難いので、一定期間にわたって均等に償却するよう改めべきである。

## (2) 耐用年数

① 減価償却資産の法定耐用年数は、資産の物理的寿命に経済的陳腐化を加味して客観的に定められるべきものであり、技術的進歩による陳腐化の状況等に配慮しつつ、資産の使用実態に応じ個別に見直しが進められ

てきている。

現行の耐用年数は、機械及び装置以外の有形減価償却資産については、建物、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品といった種類に分類され、これらは、さらに構造や用途によって細分化されている。機械及び装置については、設備の種類によって分類され、それぞれについて耐用年数が定められている。

- ② 機械及び装置については、昭和 61 年に平均使用年数の実態調査が行われ、これに基づき所要の見直しが行われた。建物及び構築物については、長年にわたって本格的な耐用年数の見直しが行われていない。建物や構築物のように、相当長期間にわたって使用される資産の耐用年数について実態調査を行い適正な年数を見積もるには、相当の時間を必要とする。しかし、建物及び構築物の耐用年数の中には、資産の使用の実態はともかく、費用配分の期間としてみた場合あまりに長期に過ぎるものも見受けられるので、これらの償却方法を定額法に改める機会に、耐用年数があまりに長期に過ぎるものについては、現行の年数を短縮することも考えられる。

その他の資産についても随時所要の見直しが行われてきているが、今後も、使用実態等を踏まえた適正化を図っていくことが適当である。

### (3) 償却可能限度額

現行制度では、有形減価償却資産の残存価額は、取得価額の 10%相当額とされている。この 10%の残存割合が定率法の償却率の計算基礎となっており、この残存割合を引き下げると初期段階での償却費が著しく前倒しされることになることから、残存価額とは別に償却可能限度額を定めている。

償却可能限度額は、原則として取得価額の 95%までとされ、堅固な建物等については備忘価額の 1 円になるまで償却できるとされている。

この償却可能限度額について、耐用年数経過後も実際に資産を使用している場合には備忘価額に達するまでの償却を認めるべきであるとの指摘がある。そのような資産の中には、現行の耐用年数が短か過ぎるものが含まれているとも考えられるので、慎重な対応が必要である。

#### (4) 少額減価償却資産

現行制度では、使用可能期間が1年未満の資産又は取得価額が20万円未満の資産については、これらを事業の用に供した事業年度でその全額を損金の額に算入することができる。これらの資産を多量に購入しても年間の償却額に上限はない。

これは、企業の事務負担に配慮したものであるが、この取扱いによって多額の償却費が一時に計上される結果、法人税の課税ベースがかなり狭められている場合があると考えられる。そのほか、事務処理機器の普及により資産の管理や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等の諸点を考慮すれば、現行の取扱いについては、総額制限を設ける等何らかの見直しを行う必要があると考える。その場合には、減価償却資産の事業供用年度における、いわゆる簡便償却についても所要の見直しが必要となろう。

これに対しては、企業の事務負担に配慮する必要があることから、現行の取扱いは基本的に維持すべきであるとの意見があった。

#### (5) リース資産

- ① いわゆるファイナンス・リースは、リース料総額がリース資産の取得価額や金利、公租公課等の諸費用のおおむね全部を支弁するように決定されている。またリース期間の中途において契約の解除ができないこと、賃貸人がリース物件の機能や陳腐化について責任を負わずリース資産の保守管理も行わない。このことから、取引の形式は賃貸借であっても、その経済的機能は金融取引（実質的所有者である「賃借人」に対する「賃

貸人」からの信用供与) に類するものである。

以上のことから、ファイナンス・リースの課税上の取扱いは、その経済的実質に着目し、国税庁通達において、リース資産がリース期間終了後に名目的な価額で賃借人に譲渡される旨の特約があるもの等一定の要件を設定し、この要件に該当するものについては、課税上、リース資産を売買したものとして取り扱っている。

(注) 自己が取得した資産を他の者に売却しこれを他の者から賃借するいわゆるリース・バック取引に関する特別なルールもある。

- ② こうした売買取引として取り扱われないファイナンス・リースは、なお賃貸借として取り扱われ、賃貸人においてリース資産の減価償却が行われることとなる。しかし、その取引が金融取引としての性格を有していることにかんがみれば、これに一般の減価償却のルールを適用するのは合理的であるとは言い難いので、リース資産の減価償却のあり方については、ファイナンス・リースの実態を踏まえ、所要の見直しを行うことが適当である。

なお、リース資産の減価償却の方法について見直しを行う場合には、併せて、ファイナンス・リースに関する課税上の取扱いについて法制上の整備を図る必要があると考える。その場合には、資産税等他の税目における取扱いについても配慮する必要があるのではないかとの意見があった。

## 5. 繰延資産

- ① 法人税法上の繰延資産には、創業費、建設利息、開業費、試験研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金といった商法上の繰延資産に該当するもののほか、自己が便益を受ける公共的施設の設置のために支出する費用等が含まれている。現行法は、債権者保護の観点から早期の償却を求める商法との調整を図るため、商法上の繰延資産につい

ては任意に償却することを認め、税法固有の繰延資産については所定の期間で均等に償却することを求めている。

- ② これらの費用は、支出の効果が1年以上に及ぶと考えられるものであり、各事業年度の損益を適正に計算する観点からみれば、商法上の繰延資産についても、一定の期間にわたって均等に償却するよう改めることが考えられる。

ただし、これらの費用の中で比較的大きなウェイトを占める試験研究費や開発費については、繰り延べるべき費用の範囲やその期間について必ずしも明確な基準がないこと、主要先進国の取扱いをみても繰延資産の全てについて均等償却としている例は少ないこと等からみて、繰延資産全般について均等償却に改めることについては慎重な検討が必要である。

- ③ なお、社債発行差金のうち、特別法に基づき発行される割引債や募集又は売出しの方法により発行される利付債に係るものについては、任意に償却できることとされているが、その性格にかんがみれば、社債の償還期間にわたって均等に償却することが適当である。

この繰延資産の償却に関連し、新株発行費については、時価発行による資金調達が一般的であることを考えれば、調達した資本の控除項目と考え、損金の額に算入しないことも考えられるのではないかとの意見があった。

## 6. 引当金等

### (1) 基本的考え方

- ① 法人税法においては、現在、貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金、製品保証等引当金、返品調整引当金及び特別修繕引当金の六つの引当金がある。これらは、企業経理に相当の影響がある費用の引当て、即

ち重要性の高い引当金であるとして、認められているものである。

- ② これらの引当金は、企業会計の費用収益対応の考え方にに基づき、法人税の課税所得を合理的に計算するために設けられているものである。したがって、制度自体を政策税制と考えることは適当でないが、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」との観点を踏まえ、あらためてその基本的あり方を検討すると、次のような点が指摘できる。

イ 引当金は、具体的に債務が確定していない費用又は損失の見積りであることから、常にその見積りが適正なものであるかどうかの問題となる。公平性、明確性という課税上の要請からは、そうした不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制すべきである。特に、貸倒引当金及び製品保証等引当金は、法定率によって繰入限度額を計算することができ、適正な費用又は損失の見積りを超えた引当金となっているおそれがある。

なお、近年の国際的な会計基準の動向をみると、費用収益対応の考え方に立って企業の財政状態や経営成績を測定・開示する方法から決算期末の資産・負債の金額を確定することによってこれらを測定・開示する方法に比重が移ってきている。今後、我が国企業会計においても、こうした会計処理方法が採り入れられていく可能性がある。この方法によれば、従来以上に資産・負債を確定するために見積りの要素が増え、また、長期の潜在的な債務についてもできる限り財務諸表に計上することが求められることになると考えられる。しかし、こうした情報開示のための企業会計上の要請と、公平性、明確性という課税上の要請には違いがあるので、税制が企業会計上の処理に合わせることは限界があると考ええる。

ロ 賞与引当金や退職給与引当金は、課税上、翌期の賞与や将来の退職金の一部を当期の労働の対価として支払われる賃金と同様に取り扱うものである。すなわち、従業員に対する賞与や退職金は、実際に支払いがなされた時に経費として損金の額に算入される。これらの引当金によって、賞与も退職金も、従業員が勤務を提供した期間に応じて

損金の額に算入することができる。

このように、未だ支払いがなされていない賞与や退職金を、その支給原因が発生した事業年度において引当金繰入額という形で実際の支払いに先行して費用計上を認めている。このことから、税制が企業の給与の支給形態に対し、結果として何らかの影響を及ぼしていることも考えられる。

また、これらの引当金は巨額に上っており、企業ごとの利用状況にも開差がある。企業がこれらの引当金に相当する金額を一定期間自己資本のごとく自由に利用できることを考慮すると、引当金制度が企業・産業間の実質的な税負担の格差を生み出し、非中立的な影響を与えているおそれがあることにも留意する必要がある。

このような人的経費に関する引当金については、社会経済的な意義、影響等も視野に入れて、見直しを行う必要がある。

- ハ 製品保証等引当金、返品調整引当金及び特別修繕引当金は、特定の業種に限られた引当金であり、適用業種にとって重要性の高いものであることから認められている。しかしながら、引き当てる費用又は損失の額が適用業種においてなお重要なものであるかどうかについては、これらが特定業種にのみ認められているものであるだけに、十分吟味する必要がある。

この場合、引当金は個々にみるとそれ自体に相応の合理性があるとしても、適用企業の損益計算を全体的にみた場合には、その必要性が乏しい場合があることに留意する必要がある。

以上のことから、これら三つの引当金については、特別に取り扱うことの妥当性を公正・中立の観点から再検討を行う必要がある。

- ③ 以上の諸点を考慮すると、引当金については、廃止を含め抜本的な見直しを行うことが適当である。

これに対し、現行法人税法で認められている引当金のうち、商法上その計上が必要とされている引当金については引き続きこれを存置すべきであり、税務上容認される限度の見直しは行うとしても、制度自体を

廃止することは適当でないとの意見があった。

## (2) 貸倒引当金

① 貸倒引当金は、売掛金、貸付金等の債権で当期末に存在するものについて将来生じるであろう貸倒れによる損失を見込むものである。その繰入限度額は、過去の平均貸倒実績率と法定率のいずれかを用いて算定される。なお、債権の相当部分が回収不能と認められる場合には、実際に貸倒損失の額が確定していなくても部分的に貸倒損失の計上が認められている。

② 貸倒引当金については、引当金の中でも最も不確実性の高い損失を見込むものであるという問題がある。特に、法定率については、実務上簡便である反面、実績率と法定率のいずれか高い率により引当金の繰入れができることから、企業によっては、適正な見込額を超え、過大な引当金の繰入れが行われているおそれがある。貸付金・売掛金といった貸金の残高が大きい業種の場合には、その繰入率の水準次第で課税所得が大きく変動するほか、法定率の適用によって貸倒れがほとんど発生しない企業であっても引当金の繰入れが認められるといった問題がある。

一方、貸倒れが恒常的に発生する事業があることも事実である。そのような事業を営む法人にとっては、元本である貸金の恒常的な貸倒損失に備える必要があるので、少なくとも実績率に基づく貸倒引当金の計上は必要ではないかと考える。

③ 以上の諸点を考慮すれば、貸倒引当金については、不確実な損失の見積りを極力排除し恒常的に発生する損失を見込むためのものとする考え方に立って、法定率制度を廃止し、実績率のみとする方向で検討することが適当である。

その場合には、現行の実績率の算定方法についても、同様の考え方に立って所要の見直しを行う必要があると考える。



### (3) 賞与引当金

- ① 賞与引当金は、決算期末において具体的に債務は確定していないが、当期中の勤務に対応する賞与は、当期の収益に負担させるべきであるとの考え方から設けられている。

賞与引当金の繰入限度額の算定は、いわゆる「暦年基準」によることとされており、支給対象期間が定められている場合には、「支給対象期間基準」によることができる。賞与は、一般的に、6月又は7月と12月に支払われるが、最も多い3月決算法人を例にとると、暦年基準では、1月から3月までの期間分（3か月分）に対応する賞与が引当金として計上される。これが支給対象期間基準では、支給対象期間が4月から9月までの期間分が12月支給、10月から3月までの期間分が6月支給と定められている場合には、10月から3月までの期間分（6か月分）に対応する賞与が引当金として計上できることになる。

(注1) 多くの企業は、賞与の支給規程において、「賞与は、支給対象期間中に在職していた者で、賞与支給日（又は一定日）に在職しているものに支給する。〇月の賞与の支給対象期間は、〇月〇日から〇月〇日とする。」といった定めを置いている。現行制度は、この支給対象期間をもって費用（賞与）を負担する期間であるとして取り扱っている。

(注2) 実際の賞与支給規程の例をみると、支給対象期間中に在職していれば自己都合による退職の場合を除き原則として賞与を支払うこととされている。あるいは支給対象期間中に在職していても賞与支給時又は直前の一定の日に在職していなければ賞与を支給しないこととされている。その一方、支給対象期間中に在職していなくても賞与支給日に在職する者に対して別途賞与を支給することとしているものがあるといったように、その内容は一様ではない。

② 賞与については、賃金そのものではなく、利益分配としての性格を有するといった見方がある。我が国における安定的な賞与の支給慣行等からみると、賃金の後払い的な性格も否定できない。しかしながら、賞与は、一般に、支給される金額が前もって決まっているものではないことから、実際に支給された賞与がどの期間に対応する費用であるかという点は必ずしも明確でない。こうした視点からみると、現行制度については、次のような問題がある。

イ 賞与の支給規程がなく、その時々状況に応じて、一定額の賞与を支給しているような場合には、支給する賞与の額とそれを負担すべき期間との関係が極めて曖昧である。このような場合にも、暦年基準による引当てが可能となっている。

ロ 支給対象期間が定められている場合であっても、賞与は、通常、支給対象期間に在職していたというだけでは支払われず、賞与支給日等に在職してはじめて支払われる。また、実際に支給される賞与の額は、過去の支給実績を基に、支給対象期間の業績だけでなく、法人の財務状態や将来の業績見通し、さらには他社の支給状況等を総合的に勘案し、多くは年1回の労使交渉等を経て決定されている。つまり、費用（賞与）の期間配分という観点からみて、実際に支給する賞与の額と支給対象者の選定基準である支給対象期間とは、不可分の関係にあるとは言い難い。特に、支給対象期間と実際の賞与支給日とが大きく離れている場合には、支給する賞与とそれを負担すべき期間との関係が更に曖昧となる。

ハ 支給対象期間基準については、同じ決算期で同じ時期に賞与を支給することとしている場合であっても、賞与の支給対象期間をどう定めるかによって引当金の計上額に差が生じるという問題がある。一方、決算期が異なっても支給対象期間を事業年度の上期と下期に合わせると、各法人とも、6か月分に相当する引当金を計上できることになる。現に2月決算法人であっても、夏季の賞与として、6か月分を計上している例が見受けられる。

③ 以上の諸点から判断すると、賞与は、一般的にあらかじめ支給する金額が定まっておらず、またそれを費用として負担すべき期間も必ずしも明確でないことから、このような費用は、たとえ賃金の後払い的な性格を有するとしても、課税の公平性、明確性を期する観点から、引当金の繰入れによるのではなく、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とする取扱いに改めることが考えられる。その旨を法令で明確にすれば、未払費用としての計上が可能か否かといった実務上の混乱も避けられると考えられる。ただし、この点については、法人税の課税所得計算の基本的な考え方からして、賞与についてのみ未払費用の計上を認めないのは適当でないとの意見があった。

④ 多くの企業は、労働協約において支給時期、支給額の算定方法を具体的に定め、たとえ赤字であっても支払うこととしている等賞与を賃金の後払い的なものとして認識しているのが実態であり、課税上もこうした実態に則した取扱いとすべきであって、長年にわたり定着してきた賞与引当金は今後とも維持すべきであるとの意見があった。また、賞与を賃金の後払いとみる考え方は維持しつつ現行の支給対象期間基準を廃止する等の見直しを行うことにより実質的な公平を確保することとしてはどうかとの意見があった。

#### (4) 退職給与引当金

① 退職給与引当金は、労働協約、就業規則等において使用人に対し退職給与を支払うこととしている法人が、その支払いに要する費用を一定の限度内で繰り入れることができるというものである。繰入限度額の算定方法には、当期発生額基準（労働協約等がない場合には、さらに給与総額基準）と累積限度額基準とがあり、いずれか少ない金額までとされている。

退職給与は、賃金の後払いとしての性格を有していると考えられるが、

多くの企業が長期の勤続者を優遇する支給倍率方式を採用していることから、勤続に対する功績報償としての性格や退職後の生活保障としての性格も有している。

これらいずれの性格を有するかを問わず、退職給与は、法人が使用人に対し労働協約等で定められた金額の支払いを約束した債務であることから、企業会計では、その債務が発生した事業年度の費用として計上することが適当であるとされている。退職給与引当金は、企業会計上の負債性引当金に相当するものであるが、現実には退職という事由が発生して始めて確定するいわば条件付債務である。そこで、現行法人税法においては、将来支給すべき退職金債務を現在価値に評価し、その累積限度額を期末要支給額の40%相当額としている。

退職給与引当金は、昭和27年に法人税率の引上げ（35%から42%）が行われた際、その税負担を緩和する意味もあって創設された。当時は、企業会計の費用収益対応の考え方に従い、期末要支給額の100%相当額まで積み立てられるものであった。それが、昭和31年の改正において、「将来支出することが多い金額をあたかも今日支給するように評価して積み立てることは、適当でない。」との考え方から、その累積限度額が期末要支給額の50%相当額まで引き下げられ、昭和55年の改正で、これが更に40%に引き下げられた。

- ② 法人税は、法人の所得を事業年度ごとに捉え、その都度適切な負担を求める税である。したがって、各事業年度ごとに適切な税負担を求める観点からは、その支払いが相当長期間経過後になされる費用を実際の支払いに先行して控除することについては、本来、抑制的に考えるべきものである。このような観点からみると、退職金は条件付の債務であって、しかも実際の支払いが平均的にみて相当長期間経過後になされるものであることから、法人税においては、本来、その引当てを容認することには慎重であるべきであろう。退職給与引当金に累積限度額が設定され、それが引き下げられてきたのは、このような考え方がその根底にあったと言えよう。

③ 退職給与引当金については、さらに、次のような観点から縮減を図るべきであるとの指摘があった。

イ 現行の退職給与引当金には、既に現価方式が採り入れられているものの、企業が相当長期間にわたって自己資本のごとく自由に利用できる将来債務を課税上あたかも外部に支払った費用であるかのように取り扱うものである。退職金支給の相対的なウェイトが高い企業と低い企業との間、あるいは退職給与引当金を利用している企業と利用していない企業との間で、税負担のアンバランスが生じている。退職給与引当金の残高は、既に巨額に上っており、このアンバランスは是正する必要があるのではないか。

ロ 退職給与引当金が、企業の給与の支給形態に影響を与えているのではないか。すなわち、企業にとっては、内部留保の拡充及びその裁量権の向上の観点から、当座の資金が必要となる賃金の支払いよりも将来の退職金支給で対応しようとする誘因が働き得る。課税上退職金という長期の条件付債務を実際の支払いに先行して損金の額に算入し得る退職給与引当金は、その誘因を強める方向に作用する。その結果、従業員は給与支給を先送りされることになり、他企業への転職が不利になるといった形で、労働の流動性を抑制している可能性があるのではないか。

ハ 労働者の受給権を保全する観点からは、退職給与引当金より外部拠出の年金制度の方が望ましいのではないか。

④ 以上の諸点を考慮すると、退職給与引当金については、更に抑制することが適当である。この場合、勤続年数が一定年数を超えると退職金の支給額が大きく増え、企業の債務が次第に大きくなっていく点を勘案し、現行の退職給与引当金を、長期勤続者、即ち退職が真近に迫っている年齢層の従業員に対する退職金に焦点を当てたものに改めることが考えられる。ただ、引当金の繰入対象者を長期勤続者に限ることとした場合には、従業員の年齢構成上若年層が多い企業に対する影響が大きくなる

という問題がある。したがって、この考え方を、引当金の累積限度額に反映させ、現行の水準を引き下げることとするのが適当である。

この累積限度額の縮減に関しては、定年の延長によって勤労者の在職期間が全体的に伸びていくと考えられるので、こうした点からみても現行の累積限度額は引下げの余地があるのではないかとの意見があった。

- ⑤ これに対し、退職給与引当金は、労働協約等で支給すべきことを約している債務の引当てであり企業にとって自己資本と同じという認識はないこと、また従業員の受給権保護の観点からは外部拠出の年金制度の方が望ましいとしても課税上の取扱いとは別の問題であること等から、退職給与引当金は今後とも維持すべきであるとの意見があった。

## (5) 製品保証等引当金

- ① 製品保証等引当金は、建設業、自動車製造業、特定の電気製品等の製造業を営む法人が、その請負又は製造に係る目的物に欠陥が発見された場合の無償による補修の費用に充てるために繰り入れるものである。その繰入限度額は、実績率と法定率のいずれかを用いて算定される。

- ② この引当金は、当期の製品等の販売収入に負担させるべき無償補修の費用を見積もるものであるが、次のような問題がある。

イ 現行法人税法では、対象となる製品等（目的物）を一部のものに限定しているが、最近は多くの製品等に無償補修の約定がなされている。このことからみて、対象製品等の範囲が実態と大きくかけ離れてきており、業種間の不公平も生じている。

ロ 実績率と法定率の適用状況をみると、法定率を採用する法人が少なくない。その理由は、法定率の実績率を上回っているというよりはむしろ、無償補修に要する費用の見積りに実務上の困難を伴うためであると考えられる。このように費用の見積りに困難を伴う引当金は、引当金としての妥当性それ自体に問題がある。またこの引当金は、製品

等の販売に付随して生じる費用の見積りに過ぎず、重要性の点においても疑問がある。

ハ この引当金の繰入額が大きい業種においては、支出の効果が支出年度に止まらなるとみられる試験研究費や広告宣伝費の額が、無償の補修費用の額と比較して格段に大きく、かつ、支出年度の費用として損金の額に算入されている。このように、適用業種の損益計算を全体的にみると、この引当金は、適正な期間損益計算という観点からみて、その意義は乏しい。

③ 以上の諸点にかんがみると、この引当金は、それ自体費用収益対応の考え方に則したものであるとしても、公平性、重要性等の点で問題があるので、基本的にはこれを廃止する方向で検討すべきと考える。

これに対しては、この引当金は、費用収益対応の考え方に立って企業会計上必要とされているものであることから、これを廃止するのは適当でないとの意見があった。

## (6) 返品調整引当金

① 返品調整引当金は、出版業等を営む法人でその販売する棚卸資産の大部分につき買戻しの特約を結んでいる場合に認められる。つまり、その買戻しによる損失の見込額として、期末売掛金又は期末前2か月間の売上高に返品率及び売買利益率を乗じて得た金額以下の金額を引当金勘定に繰り入れた場合、その繰入額を損金の額に算入することができる。

この引当金は、出版、医薬品といった事業の場合には、一定の返品を見越して販売するため、販売時に全ての利益を計上した場合には、利益が過大に計上されることになる。また販売した商品そのものの返品であるだけに、その額も比較的大きな金額となると見込まれることから、過去の実績値を用いて返品される部分に対応する利益を引当金として経理するものである。

- ② この引当金には法定率といったものはない。また実績値も、事業の種類ごとに過去の返品率や利益率を用いて算定することとしているため、返品による損失の見込額の計上に大きな誤差が生じることはないと考えられる。

この引当金については、適用事業の実態等を踏まえ、重要性等の観点から見直しを行うことが適当である。

## (7) 特別修繕引当金

- ① 特別修繕引当金は、船舶、溶鉱炉のように、定期的で大規模な修繕が必要とされる資産の修繕に要する費用に充てるために、過去の支出修繕費を基礎として繰り入れられるものである。この引当金は、定期的に行う大規模な修繕の費用は、その修繕が必要となる原因が発生した期間の収益に負担させるべきであるとの考え方によるものである。

- ② この引当金については、通常修繕費は支出した事業年度の費用として損金の額に算入されているので、定期的で大規模の修繕であるとはいえ特定の修繕についてのみ引当金の計上を認めると公平を損なうという問題がある。特別修繕に要する費用が適用企業の期間損益にどの程度の影響があるのか、また他の事業との比較においてこれを特別に取り扱うことが妥当かといった諸点について、更に検討を加え、見直しを行うことが適当である。

## (8) 準備金

租税特別措置法において各種の準備金制度が設けられている。これらの準備金には、費用収益対応の考え方に基づいたものであるという点において引当金に類する準備金と、主として政策的な観点から設けられている準備金とがある。

引当金に類する準備金については、適用業種にとって重要性が高いも



のであって他の事業との比較においてこれを特別に取り扱うことが妥当か、実際の支払いが長期間経過後になされるものであるか、費用又は損失の見積りが適正に行われるものであるかといった観点から、引当金に準じた見直しを行うことが適当である。主として政策的な観点から設けられている準備金については、その政策目的を吟味し、租税特別措置の整理合理化の一環としてその見直しを行うべきである。その場合、政策目的との関連で特定の産業を振興するためのものとなっている準備金や単なる期間損益の調整に過ぎないものとなっている準備金は、廃止する方向で検討することが適当である。

## 7. 法人の経費

### (1) 役員報酬等

- ① 法人が役員に支払う報酬や退職金については、それが過大であると認められるものを除き、損金の額に算入することとしている。過大な役員報酬や役員退職金及び役員賞与については、これらが利益の処分としての性格を有するものであることから、損金の額に算入しないこととしている。ただし、いわゆる使用人兼務役員に支払う賞与については、その者が使用人としての地位を有することにかんがみ、使用人相当分の賞与については損金の額に算入することとしている。
- ② 役員賞与については、役員に対して支給する賞与であっても法人にとっては一種の経費であり損金の額に算入すべきであるとの意見がある。しかし、役員賞与は功労報償としての性格を有するものと考えられ、大企業の利益処分経理にみられるように、一般に利益の処分として認識されている。さらに中小法人の場合には、決算賞与の支払いによって法人の利益を比較的容易に調整することが可能となるといった問題もある。以上のことから、現行の取扱いは維持することが適当である。

- ③ このほか、役員報酬に関連し、企業の経営者がその親族等に過大な報酬を支払うことにより所得の分散を図っているといった問題や、簿外の収益から役員に対し定期的な金銭の支払いがある場合の課税上の取扱いを明確化すべきではないかといった問題の指摘がある。こうした問題については、課税の公平を確保する観点から、できる限り法制上の整備によって解決を図ることが適当である。
- ④ 清算中の法人がその役員に対して支払った過大な報酬や退職金は、現在清算所得に対する法人税の課税対象とされていない。この点については、稼動法人に対する課税とのバランスから、これらを清算法人の残余財産の価額に含め課税対象とすべきではないかと考えられる。しかし、清算所得に対する法人税は、基本的に法人の正味財産に対して課税するものであることから慎重な検討を行う必要があるのではないかとの意見があった。

## (2) 福利厚生費

- ① 法人が支出する福利厚生費は、それがいわゆる法定福利費であるかどうか、あるいは従業員に対する現物給与課税がなされるものであるかどうかにかかわらず、損金の額に算入するものとされている。
- ② 企業の法定外福利厚生費の支出状況をみると、社宅から保養施設、食事の支給と様々な形態を採っており、また企業間の格差も大きい。
- 従業員に対する利益の供与は、本来その者に対する所得税課税で対応すべきである。しかし、その形態が様々であることから、個人所得税課税が行われていないものが数多く含まれていると考えられ、法人が経費として損金の額に算入する福利厚生費の総額と個人所得課税の対象となる金額にはかなりの開差が生じているものと思われる。かくして、こうした個人所得課税が行われない形での法人の経費支出を放置すると、税負担の公平を損なうことにもなりかねない。

- ③ 福利厚生費支出を法人課税の側面からみると、我が国では、法人の利益を福利厚生費の形態で従業員に分配している法人が少なくないとの指摘がある。そこでは、企業活動の成果が決算利益という形で適正に現れてこない。

従業員に対する支出は、一般に労務対策として行われることが多く、節税を動機としてのものは少ないものと考えられる。しかし、福利厚生費の過度な支出は一般の給与とは異なり、事業遂行上通常必要とされる費用の範囲を超えたものであるので、一種の利益分配としての性格を有しているとも考えられる。

したがって、過度な法定外の福利厚生費支出については、これを損金の額に算入しないこととすることにより適切な税負担を求める余地があるのではないかと考える。

- ④ 一方、一部の経営者によって支配されている法人については、企業経営者の私的な経費を法人の福利厚生費として計上しているのではないかとといった問題が指摘されている。そのような企業経営者の私的経費の法人経費化については、基本的には企業経営者に対する個人所得課税を厳格に行うことで対処すべきであると考えられる。しかしながら、税務執行には自ずと限界があるので、税当局がこうした問題に適切に対処できるような方策についても検討する必要があると考える。

### (3) 交際費

- ① 法人の支出する交際費については、大法人については、その全額が損金不算入、中小法人については、定額控除額を超える部分は全額、定額控除額までは10%相当額が損金不算入とされている。現行制度は、交際費を経費として容認した場合に濫費の支出を助長することになり、また、交際費の支出は公正な取引を阻害する可能性がある点を考慮して措置されているものである。また企業による巨額の消費的支出に支えられた

価格体系により個人が生活の豊かさを実感できないのではないかと  
いった問題も指摘されている。

- ② 税制がこうした諸問題を助長してはならないことから、現行制度は基本的  
に維持することが適当である。

さらに、現行の中小法人に対する定額控除制度については、中小企業  
の交際費支出の相当部分が依然として損金の額に算入されているのは  
交際費課税の趣旨にそぐわないとの問題が指摘されている。また、経営  
者が私的な交際費を法人の経費として控除したり定額控除額を利用す  
るための会社分割が行われているといった問題の指摘もある。このよう  
な問題に対処するためには、現行の定額控除額内の支出交際費の損金不  
算入割合を更に引き上げることも必要ではないかと考える。

なお、現行の交際費の課税上の取扱いについては、支出の内容に応じ  
てその一部は損金の額に算入するといった見直しも考えられるとの意  
見があった。

#### (4) 寄附金

- ① 法人の支出する一般の寄附金は、一定の限度内で損金の額に算入され  
る。特定公益増進法人に対して支出する寄附金については、別途、一般  
の寄附金と同じ限度内で損金の額に算入される。そのほか、国・地方公  
共団体その他一定の公益団体に対するいわゆる指定寄附金については、  
その全額が損金の額に算入される。

- ② この取扱いについて、寄附金は本来経費性がないことから、原則とし  
てこれを損金の額に算入せず、公益的な活動を支援するとの政策的な観  
点から、特定の寄附金についてのみ損金の額に算入するよう改めるべき  
ではないかとの指摘がある。寄附金は、直接的な対価を伴わない支出で  
あって多分に利益の処分としての性格が濃いものである。ただし、企業  
が支出する寄附金の中には事業関連性を否定しきれない寄附金も少な

くない。現行制度が一般の寄附金について、一定の限度を設けその範囲内で損金の額に算入しているのは、事業関連性の判定の困難さも考慮し、税実務上の要請に応えることとしたためである。したがって、一般の寄附金の損金算入制度の仕組みそのものを廃止することについては慎重であるべきものとする。

しかしながら、寄附金に一部経費的な性格のある支出が含まれているとしても、一定の限度内であればその全額を損金の額に算入する現行の取扱いは、寄附金の本来的な性格、法人の交際費支出に対する課税上の取扱いとのバランスからみて、必ずしも適当とは言い難い面がある。したがって、損金算入の対象とする寄附金の範囲を限定するか、それが困難な場合には一定の限度内であってもその一部を損金の額に算入しないこととするといった見直しを行うことが考えられる。

この点については、個人所得税における寄附金の取扱いやその全額が損金不算入とされる大法人の支出交際費の取扱いとのバランスからみて、一般の寄附金を損金算入とする現行の取扱いは全廃すべきであるとの意見があった。

- ③ 一方、近年、企業は、芸術・文化の支援等社会への貢献を強く求められてきているので、公益の増進に貢献する団体等に対する寄附金の損金算入について更に拡充する必要があるのではないかと意見や、こうした寄附金については法人が利益処分経理を行った場合においても、損金の額に算入すべきではないかと意見があった。

寄附金の損金算入制度については、こうした諸点を含め、そのあり方を検討する必要がある。

## (5) 外国の罰金

現行法人税法の下では、(i) 各種租税の加算税、加算金、延滞税、延滞金及び過怠税、(ii) 罰金、科料及び過料、(iii) 国民生活安定緊急措置法及び私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律の課徴金及

び延滞金は、損金の額に算入されない。これは、国や地方公共団体が行う制裁の効果を減殺しないためであるが、法人が外国に支払う罰金等には、この規定の適用がない。

しかしながら、経済活動の国際化の進展に伴い、我が国企業が外国において罰金等を科される事例が生じてきている。こうした支出を損金の額に算入すると、我が国において納付すべき法人税が減少することとなり、それだけ外国政府等が行った制裁の効果を減殺することにもなる。

我が国企業は、今後ますます外国における事業活動を拡大していくものと考えられるが、そのような企業は、当然ながらその国の法令を遵守することが強く求められる。こうした諸点にかんがみれば、外国に支払う罰金等についても損金の額に算入しないことを検討する必要があると考える。

その場合、各国の罰金等にはその国情を反映して様々なものがあるので、損金不算入とするか否かを個別に判断する必要があるとの考え方もある。しかし、外国政府等が科する罰金等の趣旨や内容を我が国の法体系に照らして個別に判断することは税務執行上困難であり、また、法制の明確性の要請からみて適切でない。

したがって、外国の罰金等を損金不算入とする場合には、その範囲を慎重に検討する必要がある。

## 8. 租税特別措置等

- ① 租税特別措置・非課税等特別措置は、特定の政策目的を実現するための政策手段の一つであり、税負担の公平・中立・簡素という税制の基本理念の例外措置として設けられているものである。

租税特別措置等は、これまで我が国経済の成長過程を通じて相応の役割を果たしてきた。しかしながら、租税特別措置等については、

イ 租税特別措置等が、個別的な政策目的に細分化され、極めて複雑なものとなっている、

ロ 一旦、租税特別措置等が導入されると、既得権益となり長期間にわ

たつて継続して措置されがちである、  
ハ 租税特別措置等の中には、種々の基準や行政当局の認定・承認等を適用要件としているものがある。これは、適用対象を適切に規定するための方法であるが、規制緩和の要請に反する面もある、  
といった問題が指摘されている。

- ② 租税特別措置等については、これまでも、  
イ その目的が現下の喫緊の政策課題に資するものであるか、  
ロ 政策目的達成のために効果的な措置であるか、  
ハ 政策手段として税制が適当か、  
ニ 利用実態が特定の者に偏っていないか、  
ホ 利用実態が低調となっていないか、  
へ 創設後長期間にわたっていないか、  
等の視点から整理合理化が行われてきたところである。

しかし、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的考え方からすれば、産業間・企業間の中立性をより一層重視する観点から、徹底した見直しを行うことが適当である。

なお、租税特別措置等については、その長期化を避けるため一定期間経過後は延長せずに廃止する仕組みを考えてはどうか、その利用実態等の透明性を高めるような方策を検討すべきではないかとの意見があったほか、租税特別措置等が複雑化する中で措置相互間で誘因効果が減殺されているのではないかとの指摘もあった。

## 9. 金融派生商品

- ① 近年、株式、債券、株価指数、金利、通貨などの先物、オプション、スワップ、先渡契約等のいわゆる金融派生商品（デリバティブ）取引が急速に拡大している。このような取引は、短期的な価格、即ち時価の変動に着目して行われている。

現在の会計処理は、現物有価証券については、取得原価主義が適用さ

れる。一方、デリバティブ取引については、貸借対照表に計上されず損益の認識時点も商品によって異なっていることから、取引実態と会計処理に大きな乖離が生じている。このようなことから、金融機関等の行うトレーディング業務に支障が生じ、市場の発展が阻害されることにもなるといった問題が生じてきた。

そこで、本年の銀行法等の改正により、銀行、証券会社等の行うトレーディング業務について時価基準を導入し、トレーディング勘定に属する債券等については時価で評価するとともに、デリバティブについても決算期末に評価損益を計上することとされている。

- ② 法人税法は、原則として未実現評価損益の計上を認めていない。銀行、証券会社等の行うトレーディング業務が時価の変動自体を収益又は損失の発生と認識して行われているとすれば、課税上も時価評価により損益を認識する方が経済実態に見合った課税所得の計算がなされるものと考えられる。したがって、法人税においても、これらの行うトレーディング業務については、時価基準の採用を検討していくべきであると考ええる。

今回の銀行、証券会社等の時価基準の採用は、トレーディング業務に限定され、しかも選択制となっている。デリバティブ取引は、金融機関等のトレーディング業務に限らず、一般の事業法人を含め幅広く行われている取引であり、また恣意的な利益操作にも利用され易いものでもあることから、デリバティブ取引の会計処理は、課税の側面からみても重要な検討課題であると言える。

デリバティブ取引を利用した税負担回避行為については、現行法の下でも、一部経済的実質に応じた課税上の処理が行われている。デリバティブ取引には多種多様な取引があるので、適正な課税を確保する観点から、取引の実態や企業会計審議会における会計処理の検討の動向等を見極め、随時法制上の整備を図っていくことが適当である。

## 10. 欠損金の繰越し・繰戻し



- ① 現行法人税法では、法人税の負担の合理化を図る観点から、青色申告書を提出した事業年度において生じた欠損金及び災害により生じた損失金については、それぞれ5年間の繰越しが認められ、青色申告書を提出した事業年度において生じた欠損金については、1年間の繰戻しが認められている。

なお、欠損金の繰戻還付制度については、赤字法人対策にも資するとの観点から、一部の例外を除き時限的にその適用が停止されている。

- ② 欠損金の繰越期間については、一般的にその期間を延長すべきであるとの意見がある。しかし、繰越期間を一般的に延長する場合には、帳簿の保存義務の厳格化、除斥期間の延長や罰則の強化等の法整備も併せて措置する必要があるほか、我が国においては半数を超える法人が赤字申告となっていることをも考慮し、幅広い観点からの検討が必要であると考える。

- ③ 欠損金の繰戻還付制度は、法人に多額の欠損金が生じた場合や法人が解散するような場合には、欠損金の繰越控除によっては税負担の調整が行われないので、これを救済する趣旨で設けられているものである。

この制度については、一旦国に納付した法人税は、法人が株主に対して支払った配当と同様に、確定した債務と考えるべきであり、これを存置する必要性は認め難いとの意見もある。しかしながら、この制度が、欠損金の繰越制度と同様に、法人税負担の合理化を図るために設けられているものであること等にかんがみれば、これを廃止することについては慎重であるべきものとする。

## 11. 法人間配当

- ① 現行法人税法では、法人の受取配当については、外国法人及び人格のない社団等から支払いを受けるものを除き、発行済株式等の25%以上を

保有するいわゆる特定株式の配当はその全額が益金不算入とされ、その他の株式の配当はその80%相当額が益金不算入とされている。株式を保有するために生じた負債の利子がある場合には、その利子は配当が負担すべき経費であるとの考え方から、その利子相当額を控除した後の金額が益金不算入の対象とされている。

この法人間の受取配当の益金不算入制度は、配当に対する二重課税を調整するために措置されているものである。我が国企業の株式保有の実態をみると、特定株式を除いては、一種の資産運用あるいは安定株主確保のための持合いであるとみられることから、昭和63年の税制改革において特定株式以外の株式の配当について益金不算入割合を80%に縮減している。

こうした我が国の企業経営や株式保有の実態には、特に大きな変化もみられないことから、現行制度の仕組みは基本的に維持することが適当である。

- ② 現行制度の下では、受取配当の益金不算入額を計算する際の負債利子控除制度において、長期借入金や社債発行により調達した資金は、通常、株式の取得・保有のためには使用されないとの考え方から、これらの利子は負債利子控除の対象から除外されている。しかしながら、近年の企業の資金調達手段が多様化していることにかんがみると、現行の取扱いは必ずしも合理的であるとは言い難い。負債の利子については、原則としてその全てを控除対象とすることが適当である。

また、現行制度の下では、主として外国株式等で運用されている証券投資信託の収益の分配については、その20%相当額が益金不算入とされている。投資対象のほとんどが外国株式で運用されているような証券投資信託の収益の分配については、外国株式からの配当と同様、益金不算入の対象から除外する方向で検討することが適当である。

- ③ 法人間配当の取扱いに関しては、最近一部の企業に持合い解消の動きがみられるように、我が国における企業の株式保有には次第に変化がみ

られてきている。

法人間配当は、その全てを全額益金不算入に戻すべきであるとの意見がある一方、我が国企業の株式保有の実態をみると現行の益金不算入割合は更に引き下げる余地があるとの意見があった。

また、現行の負債利子控除制度は、配当に対する二重課税を調整する必要があるとの観点からすれば合理的ではないとの意見、さらには特定株式の持株割合を引き下げることを検討してはどうかとの意見があった。

## 12. 企業分割・合併等

### (1) 現物出資の課税の特例

- ① 現行法人税法では、企業が子会社を設立するため、所有資産を現物出資した場合には、次のような措置が採られている。つまり、その出資比率が95%以上であること等を条件に、取得した株式又は出資についていわゆる圧縮記帳ができることとし、現物出資資産のキャピタル・ゲインに対する法人税課税の繰延べを認めている。

この現物出資の課税の特例制度については、現物出資する資産に土地等が含まれている場合には、事業継続要件や株式保有継続要件が付加され、課税の繰延割合も80%に制限されている。

- ② 現行制度の下では、法人が海外に子会社を設立する場合であっても圧縮記帳による課税の繰延べができることとされている。海外子会社の場合には我が国の課税権が及ばない形態での課税の繰延べともなり得るので、海外子会社はこの制度の適用対象から除外することが適当である。

なお、現物出資の課税の特例制度に関しては、これを分社化のための措置であることを担保するため、事業継続要件や株式保有継続要件を一般的な要件とすべきではないかとの意見や、平成2年の商法改正を踏まえ出資比率の要件は100%に改めてもよいのではないかとの意見があっ

た。現物出資資産に土地等が含まれている場合の特例措置については、企業の分社化を支援する観点から、課税の繰延割合の上限の引上げや事業継続要件の緩和を検討すべきであるとの意見があった。

## (2) 合併の場合の清算所得課税等

法人が合併した場合において、合併後存続する法人（合併法人）が合併により消滅する法人（被合併法人）の資産を帳簿価額で引き継いだときは課税されない。一方、合併法人が受入資産の評価換えを行い評価益を計上したときは、合併法人が被合併法人の株主に対して交付した株式その他の資産の価額に応じ、被合併法人の清算所得に対する法人税課税、被合併法人の株主に対するみなし配当課税及び合併法人の合併差益に対する法人税課税が行われる。

このように、現行法人税法は、合併法人が合併に当たって被合併法人が保有していた資産の含み益を顕在化させない限り、法人税を課税しないこととしている。合併による被合併法人の資産の引継ぎは、時価による評価を原則とし、一定の要件に該当する場合に限って課税の繰延べを認めることとすべきではないかとの意見がある。

この点については、現行商法は被合併法人の資産を時価以下で引き継ぐことを認めており、また、被合併法人の全ての資産を個別に時価評価することは困難な場合が少なくないこと等から、基本的には、現行制度を維持することが適当である。

ただし、現行商法では、資本金と株金総額とは切り離されていることから、交付株式の額面金額を基礎として清算所得やみなし配当を計算することとしている現行法人税法の規定は整備する必要があるといった指摘もある。そこで、法人が合併した場合の課税のあり方については、所要の法制上の整備を図っていく必要があると考える。

## (3) 連結納税

- ① 我が国企業の活性化を図る観点から企業分割を促進するため、あるいは企業形態に対する税制の中立性を維持することをその理由として、連結納税制度の導入が必要であるとの意見がある。

本小委員会においても、我が国企業は新たな事業を早急に構築するべく複合経営を推進しており、事業効率の向上のため分社化が必然的な企業行動になっていること、資金調達のグローバル化に伴い連結決算ベースの企業業績に関心が高まっていることなどから、連結納税制度の導入を検討すべきであるとの意見があった。

連結納税制度は、関連する複数の法人をいわば一つの「課税単位」とするものである。各法人の損益が通算されるなど、広い意味で課税ベースに関係する問題であるので、ここで、基本的な論点について検討を行った。

- ② アメリカの連結納税制度についてみると、親会社が子会社株式の80%以上を保有する場合等一定の要件を満たす企業群について、各法人の損益を通算することに加え、各法人間の取引から生じるいわゆる内部利益を消去することにより、その企業群の連結課税所得を計算し課税が行われている。納税申告・納付は親会社が行うこととされる。同制度は、1917年に、超過利潤税の累進課税回避のための企業分割に対処し、企業群を一体として課税するため、強制的に適用される制度として導入されたものである。それが、その後種々の改正を経て法人課税において定着していったという歴史的な沿革を持っている。

(注1) ドイツの機関会社制度は、株式法上の利益移転契約に基づき、機関会社(株式保有関係のほか、経営上・組織上の一体性の要件に該当する子会社)の利益をその年度において機関主体(親会社)に移転し、逆に、機関会社の欠損は機関主体が補填するものである。つまり、親子会社で損益を振り替える際、実際に資金の移転が伴うものであり、連結納税制度とは区別すべき制度である。

ドイツの機関会社制度は、当初は累積型売上税について、税の累積

を避けるため設けられたものが、法人税にも適用されるようになったという経緯がある。

(注2) 我が国における純粋持株会社(株式を所有することにより、国内の会社の事業活動を支配することを主たる事業とする会社をいう。)の解禁論議に関連して連結納税制度が議論されることがある。しかし、企業群に対する課税という点では、純粋持株会社の場合と事業持株会社の場合との間に違いはないので、連結納税制度を純粋持株会社のみ限定してこれを論ずることはできない。

③ 法人税は、個々の法人を課税の単位とし、その所得に対して課税することを基本として成り立っており、連結納税制度の導入は、法人税制の根幹にこれまでと異なる考え方を採り入れるものである。その結果、特定の納税者の税負担軽減になり、さらには全体として相当巨額の税収減にもなりかねない。したがって、まず企業経営者の視点だけでなく、国民一般の視点からみて、企業群を一単位として認識するという考え方が定着していることが、導入の是非を検討する上での前提条件となると考える。

この前提条件は、次にみられるように、未だ満たされていないと考える。

イ 関連する諸制度をみると、我が国の商法には連結決算はなく、株主・債権者等の利害調整や情報提供は個々の法人格を基に行われている。証券取引法上、上場会社等についての連結財務諸表制度は、その充実の過程にある。アメリカにおいては、連結財務諸表のみの開示が一般的である。

ロ 配当の決定や株価形成が企業群全体の利益を基に行われているという状況には至っておらず、一方、関連子会社への資産処分により親会社が決算対策を行うといったことも指摘されている。

このように、企業経営は、一部の上場会社等を例外とすれば、単独決算重視で行われているのが現状であり、株主利益を重視した企業群一体

としてのものになっているとの認識は定着していない。

- ④ なお、事業部門の分社化は、経営責任の明確化、柔軟な人事・給与体系の採用等を目的として、親会社とは切り離された独立の法人格を取得することにより行われる。自ら利害を考慮した上で法的・経済的独自性を取得するという経営判断が行われている。それにもかかわらず、連結納税制度によれば、課税については各法人の法人格をあたかも否定し、親子会社の損益が通算される結果、税負担が軽減されることになる。この点についての国民一般の受け止め方についても留意する必要がある。
- ⑤ 以上のほか、連結納税制度について、現時点で指摘し得る税制上・財政上の基本的論点を挙げると、次のとおりである。
- イ 現行法人税制においては、欠損金の繰越制度により、欠損金は当該法人の課税所得計算上次年度以降に繰り越される仕組みとなっており、税制としては、単体課税を前提として既に基本的な手当てがなされている。
- ロ 連結納税制度の導入により親子会社形態と事業部形態との間の税負担のバランスに配慮する反面、子会社形態で事業を行う場合と複数の出資者が法人を設立した場合には、税負担に差異を生じる。また、海外子会社も連結しなければ徹底しないが、課税権の問題等からそれは事実上困難である。このように、連結納税制度と課税の中立性との関係については、検討すべき点が少なくない。
- ハ 企業群としての納税額を算出し、確定する上で、当然のことながら複雑かつ厳格な計算が求められることになるので、同制度の下では、納税者・執行当局の事務負担は現行制度に比べ増大することになる。
- ニ 諸外国では、地方税としての法人所得課税がないか、あるいは地方が独自に課税標準を定めているが、我が国の法人住民税は法人税額が課税標準となっている。このため連結納税制度の導入には、地方税において税収全体の減少と個々の地方団体の税収変動をもたらすとともに、地方団体ごとの受益に応じた税源帰属を困難とするなどの問題

がある。

ホ このほか、寄附金や交際費の損金算入限度額、各種租税特別措置の適用制限措置など、現行法人課税には単体課税を前提に種々の規定が設けられている。また、我が国の外国税額控除制度は、外国税額を国税と地方税から順次控除することとしており、両者が一体不可分の制度として構築されている。連結納税制度を議論する場合には、これらの現行法人課税を基本から見直すことが必要となる。さらには、消費税等他の税目との関連も検討課題となる。

へ 税収面への影響については、現時点で具体的な試算を行うことは困難ではあるが、赤字申告法人の割合が極めて高く、累積欠損金額も巨額に上るといふ我が国の現状にかんがみると、連結納税制度の導入による税収の減少は相当巨額になりかねない。したがって、この制度の導入を検討する際には、当然ながら財源問題、とりわけ我が国の国・地方を通ずる厳しい財政事情を考慮する必要がある。

なお、この点については、アメリカにおいて、任意適用の連結納税制度が導入された際、これに伴う税収減を考慮し、付加税を課した経緯があるとの指摘があった。

ト 連結納税制度の下においては、連結対象とならない関係会社との間の取引の利用をも含めた租税回避行為が懸念される。この制度がいわゆるタックス・プランニングの恰好の手段となると、課税の公正が害されるとともに、法人課税の課税ベースが実質的に大きく浸食されていくことになりかねない。

- ⑥ 一方、これらの問題については、親子会社の経済的一体性に着目する連結納税制度においては、複数の出資者による会社設立の場合に適用されないのは当然と考えてよいのではないかと、納税者・執行当局の事務負担が大きく増大することはないのではないかと、さほど大きな減収にはならず、また、同制度の導入を税収と絡めて議論することは適当でないのではないかと、租税回避行為防止はそのための検討をすればよいのではないかと、といった意見があった。



- ⑦ 連結納税制度については、その企業経営上の有用性を指摘する意見が出されたが、現行税制にこれを採り入れるには解決すべき問題点が多々存在するほか、前提条件となるべき考え方・実態の定着が未だみられていないので、現段階では、その導入の是非について具体的に検討する状況に至っていないと考える。現在、税制調査会としては、厳しい財政事情の下、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向で法人課税の検討を進めていることにも留意する必要がある。
- ⑧ 連結納税制度については、今後、商法や企業会計の分野で連結決算制度等がどのように制度化され定着するか、企業経営の実態が連結納税制度に相応しいものとなるか、そうした変化を踏まえて国民がこの制度をどう認識するか、を注視していく必要がある。仮に同制度を導入する場合には、法人課税の法体系全般を、他税目への影響も含め根本的に再構築することが必要となる。さらには、租税回避行為防止が可能か、税収減にどう対処するかも課題となる。これらを踏まえて、引き続き研究課題とすべきであろう。

### 13. 同族会社に対する留保金課税

現行法人税法では、同族会社が各事業年度の所得のうち留保した金額から留保控除額を控除した残額に対し、10%から20%の税率で追加的に特別の法人税を課税することとしている。同族会社に対する留保金課税については、中小企業の自己資本の充実を阻害するものであり、廃止ないし非課税水準の大幅な引上げを行うべきであるとの指摘がある。

しかし、留保金課税制度は、同族会社の過大な所得の留保部分に対して一定の課税を行うことにより、間接的に配当支出の誘因としての機能を果たしつつ、法人形態による税負担と個人形態によるそれとの負担差を調整しようというものである。現行の法人税と個人所得税の基本的仕組みを前提とする以上、当然に必要とされる制度であると考えられる。

留保金課税制度については、非課税とされる「金額基準」が累次にわたって引き上げられ、適用法人数の割合がかなり小さくなっていることからみても、現行の水準は既に相当高いものとなっている。したがって、現行の「金額基準」の引上げは、本制度の趣旨からみて、適当ではないと考える。

なお、欠損金の繰越控除の適用により当期の所得が生じない場合であっても留保金課税が行われるのは問題ではないかとの意見があり、これに対しては、当期の所得の社内留保に着目する留保金課税の趣旨からは当然のことであるとの意見があった。

#### 14. 公益法人等の課税対象所得の範囲

- ① 現行法人税法は、公益法人等及び人格のない社団等について、収益事業から生じた所得に対してのみ法人税を課税することとしている。これは民間企業が行う事業と競合関係にある事業について、課税の公平・中立性の観点から課税しているものである。現在、収益事業として 33 の事業が定められているが、近年公益法人等の各種団体が有償で行っている事業内容が次第に拡大し、かつ多様化してきていることから、民間企業が行う事業内容との間に大きな違いがなくなってきたのではないかと考えられる。

したがって、公益法人等の行っている事業の実態を把握し、現在収益事業とされていない事業であっても民間企業と競合関係にあるものについては、これを随時収益事業の範囲に追加していくべきである。しかし、そうした対応に限界があるとするれば、対価を得て行う事業は原則として課税対象とし、一定の要件に該当する事業は課税しないこととするといった見直しを行うことも考えられる。この点については、事業の課税・非課税を合理的に区分する基準を見出すことは容易ではないとの意見があった。

いずれにしても、公益法人等が有償で行う事業には様々なものがあると考えられるので、収益事業の範囲について見直しを行う場合には、まず、その実態を十分把握する必要がある。

② 公益法人等の利子、配当等の金融資産収益については、収益事業に属するものを除き、法人税が非課税とされている。金融資産収益については、会費や寄附金収入とは異なり、公益法人等の段階で新たに発生した所得であって経済的価値においては現在収益事業とされている金銭貸付業から生じた所得と同じであること、同じ収益事業課税の対象とされている人格のない社団等は、利子、配当等について源泉所得税を負担していること等から、公益法人等に対しても一定の税負担を求めてもよいのではないかとの指摘があった。

これに対しては、公益法人等の金融資産収益は、民間企業との競合関係はなく、しかも、公益法人等の目的からして、金融収益に余剰が生じてもいずれ公益目的に費消されるのであるから、これに課税することについては慎重であるべきとの意見があった。

現行法人税法の公益法人等の中には、社団法人、財団法人のほか、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、さらには健康保険組合、厚生年金基金、弁護士会、労働組合といった特別の法律に基づいて設立された法人が含まれている。こうした法人の中には、当然ながら、公益的な活動の費用の大半を基本財産の運用収益で賄っているものや年金資産の運用を行っている団体も数多く含まれていると考えられる。

したがって、課税対象と非課税対象とを区別する合理的な基準があり得るのかどうか、慎重に検討する必要があると考える。

③ 公益法人については、本年9月、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」及び「公益法人に対する検査等の委託等に関する基準」が閣議決定されている。これによれば、公益法人の事業内容等について適正な指導監督等を強力に推進していくこととされている。

収益事業、金融資産収益等に対する課税のあり方を巡る議論は、公益法人の事業実態と密接に関係しているので、こうした指導監督等の効果も見極めつつ、公益法人等に対する課税のあり方を検討していく必要がある。

- ④ なお、公益法人等に対する課税のあり方に関連し、行政当局の設立の認可と同時に自動的に税制上の優遇措置が付与される現行制度は抜本的に見直す必要があるとの意見や、公益法人等の活動内容について情報開示を充実させる必要があるとの意見があった。さらには、公益目的以外の剰余金の留保に対して課税するような仕組みを考えてはどうかとの意見もあった。その一方で、公益法人等の剰余金を公益と非公益に区分することは難しく、また、公益法人等は利益の分配が禁止されていること等からみて、その留保された剰余金は、一般私企業のそれとは性格が異なるのではないかとの意見があった。

## 15. 保険・共済事業の課税所得計算

- ① 保険・共済事業の所得計算においては、その事業の性格上、一般の事業法人とは異なる会計処理が必要となる。責任準備金の繰入れや契約者配当などは、これらの事業の特殊性を表すものである。
- ② 例えば、生命保険事業の所得計算においては、契約者から収受した保険料を、満期時等に返戻すべきものを含め一旦全て収益に計上し、満期保険金や将来の死亡保険金に充てられる蓄積保険料部分とその利息部分、未経過保険料等をいわゆる責任準備金として繰り入れ、これを損金の額に算入している。

この蓄積保険料に相当する責任準備金の繰入れには、いわゆる平準純保険料式とチルメル式とがある。責任準備金の繰入れについては、保険業に関する法令に定めがあり、現在は平準純保険料式が原則的な計算方法とされ、例外的にチルメル式が認められている。課税上もこの取扱いに従っている。

この点に関しては、各事業年度の適正な期間損益計算の観点からみればチルメル式によるべきであるとの意見があったほか、責任準備金の課税上の取扱いは保険契約者に対する課税のあり方も含め検討する必要

があるとの意見があった。

(注) 平準純保険料式とは、保険期間を通じて営業保険料から事業費に充てられるべき平準付加保険料を差し引いた平準純保険料を基準として繰入額を計算する方法であり、チルメル式とは、保険を契約した年度ではいわゆる新契約費が多額であって平準付加保険料では賄い切れないことから、新契約費を初回（年払）の蓄積保険料から借りてこれを一定期間にわたって返済する形を採る計算方法である。

後者は、端的に言えば、新契約費を繰延費用とするものである。

- ③ 保険事業の所得計算においては、契約者配当に関して特別な定めがある。この契約者配当は、基本的に保険料の払戻しであるとの考え方から、その支払額は、原則として損金の額に算入される。

(注) 生命保険会社については、剰余金のほとんどを契約者配当として分配しており、その原資となっている内国法人からの受取配当には、一般の法人と同様に益金不算入制度の適用があることから、課税所得からの二重の控除とならないように、契約者配当の損金算入に一定の制限を設けている。さらに、契約者配当の損金算入によって課税所得がほとんど生じないといった事態を防ぐために、所得金額が剰余金の7%を下回る場合には、その下回る部分に相当する契約者配当の額は損金の額に算入しないこととしている。

保険会社の経営形態には、株式会社形態と相互会社形態とがある。相互会社形態の場合には、保険契約者は契約者であると同時に会社の所有者たる地位も有していることから、契約者配当の一部を損金に算入しないことも考えられるのではないかとの意見がある。その一方、契約者配当の問題は保険会社の性格をどう捉えるべきかという問題に帰着するのではないかとの意見があった。

- ④ 以上のように、保険事業の所得計算については、その事業の特殊性や保険契約者との関係も考慮する必要があるので、保険事業の実態等を踏まえ、幅広い観点から検討を深める必要がある。農業協同組合連合会等が行う共済事業についても、同様である。

## 16. 国際課税

### (1) 外国法人に対する課税

外国法人は、国内源泉所得についてのみ我が国で納税義務を負うものとされ、国内に支店等の事業拠点（恒久的施設）を有する場合には、全ての国内源泉所得が法人税の課税対象となる。一方、恒久的施設を有しない外国法人の場合には、不動産の譲渡から生ずる所得等限定された国内源泉所得のみが法人税の課税対象となり、利子、配当等の国内源泉所得については所得税の源泉分離課税とされている。

#### ① 内国法人と外国法人の区分

現行法人税法上、内国法人とは、我が国に本店又は主たる事務所を有する法人とされており、外国法人とは、内国法人以外の法人とされている（本店所在地主義）。

しかしながら、外国には法人格を有しないパートナーシップや信託の制度が広く存在しており、その態様や本国での課税上の取扱いも区々となっている。こうした組織が我が国において事業活動や投融資を行った場合、法人税法上の法人として扱うべきかどうかといった問題がある。今後の我が国経済の国際化の進展にかんがみれば、こうした問題について、検討を深めていく必要があると考える。

なお、内国法人と外国法人との区分に関し、現行の本店所在地主義に加え、法人の実質的な経営・管理の場所の有無で判定するいわゆる管理支配地主義を導入してはどうかとの意見もあるが、国際的にみても、管理支配地主義を採用する国は少なくなっていること、いわゆるタッ

クス・ヘイブンを利用した租税回避行為に対しては既に所要の対策が講じられていること等を考慮すると、管理支配地主義を導入することについては慎重に考えることが適当である。

## ② 国内源泉所得

現行法人税法では、事業活動あるいは取引の行われる場所、資産の所在地等に着目し、所得の態様に応じて、国内源泉所得の範囲を定めている。

しかしながら、経済取引の多様化や情報化の進展に伴い、世界の金融市場を繋いで一体として取引が行われる、いわゆるグローバル・トレーディングといった取引のように、必ずしも現行税制が想定していなかった新たな取引形態も生じてきている。今後も、金融・資本取引の自由化の進展を背景にクロスボーダー取引は益々複雑化していくものと予想される。

このような新たな取引形態については、経済取引の実態を踏まえ、外国法人がこのような取引から得た所得に対して適切な課税を行う観点から、法制上の整備も含め、取扱いの明確化を検討していくべきものと考えられる。

## (2) 外国税額控除制度

① 内国法人が外国で稼得した所得（国外所得）に対する外国で課された租税（外国法人税）については、国際的な二重課税を排除する観点から、その国外所得に対して我が国で納付すべき法人税の範囲内（控除限度額）で控除することが認められている。

② 控除対象となる外国法人税については、外国の法令により課される我が国の法人税に相当する税とされ、法人の所得を課税標準とする税に代えて収入金額等を課税標準として課される税も、外国法人税に含まれるものとされている。しかるに、我が国企業が外国で納付した「税」の中

には、租税回避を目的として任意に「税」を納付する場合のように、外国税額控除を認めるのが適切とは言い難いものも含まれているのではないかと考えられる。したがって、法制面での整備も含め、我が国法人税から控除することが不適切な外国法人税について明確化を図ることが適当である。

- ③ 控除限度額については、我が国では、全ての国外源泉所得を一括して限度額を算定する一括限度額方式を採用している。昭和 63 年度の改正において非課税所得の一定部分を国外所得から除外する等、限度額管理について随時その適正化を図ってきている。これに対し、国別に控除限度額を算定する方法もある。

我が国の場合には、企業の海外進出先が極めて多数に上っており、このような状況下で国別限度額方式を採用することは、全ての会計勘定項目をこれらの進出先国の別に管理する必要が生ずる等、納税者及び課税当局の双方にとって事務負担が膨大なものになるおそれがある。こうしたことを考慮すると、現行の一括限度額方式を維持しつつ、引き続き限度額管理の適正化に努めていくことが適当である。

- ④ なお、我が国は、租税条約により、開発途上国において租税上の優遇措置により減免された租税の額を納付したものとみなして、我が国の法人税額から控除することを認めている（みなし外国税額控除）。これは、開発途上国における経済開発促進のための租税上の優遇措置の効果を一方的に減殺しないという観点から認めているものであるが、他方で、税の公平といった課税の基本原則や有害な租税競争の牽制といった観点も踏まえる必要がある。したがって、対象となる国や優遇措置を合理的な範囲に限定し、また、租税条約におけるみなし外国税額控除の規定自体を時限措置とするなど、今後とも、みなし外国税額控除の一層の見直し・縮減の努力を継続すべきものとする。

### (3) タックス・ヘイブン税制



いわゆるタックス・ヘイブンに設立した子会社等を利用して税負担の不当な軽減を図る行為に対処する観点から、法人税負担が我が国に比して著しく低い国又は地域に所在する我が国法人の子会社等に留保された所得については、親会社の持株割合に応じ、その所得に合算して課税するものとされている。ただし、このような海外子会社等がその地で独立企業としての実体を備え、正常な事業活動を行っている場合には、合算課税は行わないこととされている。

近年、企業活動の海外展開が進み、これまで以上に様々な業種、規模の企業が海外に子会社等を有するに至っている。また、諸外国においては、オフショア金融センター、地域統括本部、コーディネーション・センター等に関連した様々な租税上の優遇措置を講じることにより、他国からの企業進出や投資を誘引する動きが広まってきている。こうした動きを背景に我が国企業による税負担の回避の機会が増えてきている。

タックス・ヘイブン税制については、我が国もこれまで累次見直しを行ってきているが、諸外国における対応の状況や企業活動の海外展開の実情を踏まえ、課税ベースの浸食を防止する等の観点から、引き続きその整備を図っていくべきものとする。

#### (4) 移転価格税制

海外の関連企業との間の取引価格を通じる所得の海外移転を防止する観点から、法人が国外関連企業との間で取引を行う際の価格（移転価格）について、第三者との間の通常取引価格（独立企業間価格）と異なる価格を付すことにより法人の課税所得が減少する場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとして、法人税の課税所得等を計算するものとされている。

近年の国際取引の進展、複雑化のなかにあつて、各国が相次いで移転価格税制を導入し、課税が競合する例が多く見られるようになってきた。こうしたことを背景に、OECDの場において新たな国際的ルール

成が進められ、昭和 54 年に策定された OECD 移転価格ガイドラインが昨年全面的に見直された。

改訂された OECD 移転価格ガイドラインにおいては、独立企業間価格の算定方法について、従来からの基本的な算定方法に加え、利益分割法（取引当事者双方の利益の合計額をそれぞれの果たす機能等に応じて分割することにより独立企業間価格を算定する方法）や、取引単位営業利益法（類似の独立企業が同様の活動から得ている取引単位ごとの営業利益率を利用して独立企業間価格を算定する方法）が認められた。また、移転価格税制の実効性を担保する観点から、納税者の情報提供義務の範囲や、課税当局と納税者が独立企業間価格の算定方法等につき事前に協議する手続の活用等についても合意されたところである。

諸外国においては、新ガイドラインの確定を受け、国内法の整備が進められているが、我が国においても、こうした諸外国の動向や我が国における移転価格の実態等を踏まえつつ、本制度の整備を進めていくべきものとする。

## 17. 事業税の外形標準課税

事業税に外形標準課税を導入することの意義等については、既に述べたところである。この問題については、昭和 39 年の「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方についての答申」や昭和 43 年の「長期税制のあり方についての答申」などをはじめとして、これまで長年にわたり検討が行われてきた。

### （1）外形基準

- ① 事業税に外形標準課税を導入する場合の具体的な外形基準としては、一般的に面積、資本金、従業員数、売上高、付加価値などが考えられる。昭和 39 年の上記答申以来、外形基準としては、付加価値、その中でも所得に給与、利子及び地代等を加算する付加価値（いわゆる加算法によ

る所得型付加価値)を中心とした検討がなされてきた。

- ② 今回、再度検討を行ったが、事業税が公共支出から受けた便益に対する負担であるとするならば生産段階において課税すべきであることから加算法による所得型付加価値を採るべきであるとの意見や、国際競争力の維持という観点から輸出免税を考えるならば控除法による消費型付加価値を基本とすべきではないかとの意見があった。
- ③ 外形基準については、これまでの検討経緯や、事業の人的・物的活動量を的確に表すこと等から、今後とも、加算法による所得型付加価値を検討の中心としながら、引き続き幅広く検討することが必要であると考ええる。
- ④ なお、加算法による所得型付加価値を外形基準とした場合には、消費税及び地方消費税と付加価値に対する課税という点で同一となり、税の簡潔性からみて問題があるのではないかとの意見があった。

## (2) その他の検討課題

- ① 以上述べた外形基準の問題のほか、事業税の外形標準課税については、次のような検討課題があり、今後、これらについて更に検討を深めることが必要であると考ええる。
  - イ 付加価値に占める利潤の割合や赤字の大きさ等により、業種別の税負担に変動が生じること
  - ロ 付加価値に占める利潤の割合が高い企業が都市部に多いと考えられることから、一般的には都市部の税収が減り、その他の地域の税収が増えるものと考えられること
  - ハ 赤字法人にも税負担が生じることに伴う税負担能力との関係
  - ニ 外形標準で課している他の地方税との関係
  - ホ 付加価値に対する課税が主として支払給与に対する課税とも考え

- られることによる雇用等への影響
- へ 個人や中小法人の取扱い
- ト 納税事務コストへの配慮
- チ 金融業や不動産貸付業を営む法人の利子や地代の取扱い
- リ 派遣社員の給与、リース取引の賃借料、法人税法におけるいわゆる相当の地代の取扱い等

② なお、諸外国においても、アメリカのミシガン州の単一事業税、ニューハンプシャー州の企業事業税、ドイツの営業税、フランスの職業税など、地方税の外形標準課税の例がある。それぞれ外形基準の選択やウェイト付け、労働集約型企业や個人・中小企業への配慮などに様々な工夫がみられることから、外形標準課税の検討に当たっては、これらを参考とすることが適当である。

