

昭 和 38 年 12 月

所得税法及び法人税法の整備に
関する答申

税 制 調 査 会

所得税法及び法人税法の整備に関する答申

昭和 38 年 12 月 6 日

内閣総理大臣 池 田 勇 人 殿

税制調査会会長 中 山 伊 知 郎

昭和 37 年 8 月 10 日付諮問に対し、所得税法及び法人税法の整備に関する当調査会の意見を別紙のとおりとりまとめました。

当調査会は、政府がこの答申に基づいて所得税法及び法人税法の改正を実現することを希望します。

まえがき

税制調査会は、昭和37年8月10日付で内閣総理大臣から「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」について諮問を受け、現在その審議を続けている。

これらの審議の過程において、当調査会は、主として税負担の点に関して、昨年12月10日付で内閣総理大臣の諮問に対する臨時答申として「昭和38年度の税制改正に関する臨時答申」を行ない、さしあたり実施すべき税制改正についてわれわれの意見を述べた。

われわれの審議はなお中途にあり、今後引き続いて検討すべき多くの問題が残されているが、所得税法及び法人税法を整備する問題に関しては、税法整備小委員会において昨年9月14日から本年10月10日までの間において、前後44回にわたり慎重に審議検討を行なった結果、その意見をとりまとめた。

当調査会は、所得税法及び法人税法を整備する必要があると認め、同小委員会の意見を基として整備すべき大綱を決定し、当調査会の答申として提出する。

当調査会は、政府がこの答申に基づき、所得税法及び法人税法について所要の整備を行なうことを希望するが、さらに小委員会の審議の際今後の検討に委ねた事項については妥当な結論に達するよう引き続き慎重な検討を続けることとしたい。

当調査会の委員及び専門委員は、次のとおりである。

委 員

稲 川 宮 雄	稲 葉 秀 三
井 上 敏 夫	植 村 甲 午 郎
宇 佐 美 洵	江 幡 清
円 城 寺 次 郎	○遠 藤 湘 吉
大 木 正 吾	大 原 総 一 郎
○雄 川 一 郎	荻 田 保
小 倉 武 一	木 村 清 司
○木 村 元 一	塚 田 十 一 郎
東 畑 精 一	徳 永 久 次
土 井 正 治	中 山 伊 知 郎
林 慶 之 助	松 隈 秀 雄
○松 宮 隆	三 巻 秋 子

水 上 達 三 菱 輪 早 三 郎
森 昌 也 和 田 春 生
渡 辺 喜 久 造 ○渡 辺 進

専 門 委 員

○明 里 長 太 郎 ○飯 野 利 夫
○星 野 英 一 ○矢 沢 惇

なお、税法整備小委員会には、所属委員及び専門委員のほか、下記の3名が参加した。

上 田 明 信 杉 本 良 吉
茂 申 俊

(備考) ○印を付した委員及び専門委員は、税法整備小委員会に所属したものである。なお、委員及び専門委員外の参加者のうち、吉田昂は途中辞任し、上田明信がこれに代わり出席した。

目 次

	頁
第 1 所得税法及び法人税法の構成と表現方法に関する問題	1
第 2 課税所得の範囲及び計算等に関する問題	5
1 課税所得の意義	5
2 所得の分類	7
3 所得の帰属及び課税単位	12
4 所得の発生時期	15
5 たな卸資産	19
6 固定資産	25
7 その他の資産及び損益	33
8 準備金及び引当金	38
9 所得税法上の経費	42
10 所得税の各種控除	47
第 3 特殊な場合の課税に関する問題	50
1 不規則所得に対する課税	50
2 信託に対する課税	57
3 年金に対する課税	58
4 合併及び分割の場合の課税	61
5 同族会社に対する課税	63
6 公益法人及び人格のない社団等に対する課税	65
7 非居住者及び外国法人に対する課税	66
第 4 その他の問題	69
1 源泉徴収	69
2 申告調整(税法と改正商法との調整)	70
3 質問, 検査	73

第1 所得税法及び法人税法の構成と表現方法に関する問題

I 法律規定事項と政令等規定事項との配分

- (1) 所得税法及び法人税法（以下「所得税法等」という。）の構成においては、租税法律主義の建前を根本としつつ、同時に、一般納税者に判りやすい法令体系にすることを考慮して、法律と政令、省令等との間に規定の適切な配分を行なうものとする。

すなわち、納税者の負担及び制度の仕組み等に関する基本的事項はすべて法律に規定するが、他面、課税関係に多くみられるところのきわめて専門的、技術的な面や手続にわたる事項については、法律で制度の骨子を規定したのち、その内容の詳細は政令以下で規定することとする。

- (2) 政令以下で内容の詳細を規定する事項の具体的基準は、おおむね次によることとし、なるべく配分上の統一的な調整を図るものとする。

(イ) 政令規定事項

- (a) 法律で詳細までを規定するには余りに専門的、技術的な事項
- (b) 法律で規定している事項を敷えんして補足する解釈的な事項
- (c) 法律で規定している趣旨を時宜に応じて実現するために弾力的な運営を必要とする事項

(ロ) 省令規定事項

- (a) 書式に関する事項
- (b) 申告書、申請書の記載事項の細目等単純な手続に関する事項

(ハ) 告示事項

具体的な処分、指定及び決定に関する事項

- (3) (2)に掲げた配分基準に基づいて規定の配分を行なう場合において、法律で規定する内容の程度に関しては、たとえば、固定資産の減価償却の方法やたな卸資産の評価方法等については、一般に確立した原則が存するとともにその具体的内容が専門的、技術的で詳細にわたるので、これらの具体的内容はまとめて政令で規定して法律はおおむね現行法程度の表現に止めるが、たとえば、各種準備金や引当金のように許容されるものの範囲、内容がそれほど明白でないとともにその内容が技術的な細部にわたるものについては、法律で制度の骨子となる事項を規定したうえ、政令で細目を規定することとする。
- (4) 上記に関連して、現行の国税庁長官通達についても、税法整備の見地から検討を加え、法令の統一的な整備改善を図る。

Ⅱ 所得税法等と他の法令との調整

所得税法等の整備に当たっては、制度を統一的に判りやすくする見地から、所得税法等の規定と他の法令の規定とについて、おおむね次のように調整するものとする。

- (1) 租税特別措置法の規定事項は、政策的特例措置で、かつ、暫定的な性質のものに限定し、担税力の見地その他税制上合理的な理由の見出せるものはつとめて所得税法等にとり入れることとする。

この見地から、現行の租税特別措置法の規定中、金融機関が受ける利子所得に対する源泉徴収の不適用(8条)、山林所得の概算経費控除(30条)、国等に対して財産を寄附した場合の譲渡所得等の非課税(40条)、物納による譲渡所得等の非課税(41条)及び防災建築補助金の総収入金額不算入(41条の8)等の規定は、所得税法にとり入れる方向で検討するものとする。

また、譲渡所得の特例についても、今後におけるこれらの内容の審議を通じ、その整備をまつてできる限り所得税法等にとり入れることを考慮する。

逆に、所得税法等のうちに規定されている新規重要物産免税に関する事項は、特別措置に当たる事項として検討することとする。

- (2) 災害被害者に対する租税の減免、徴収猶予等に関する法律の規定中所得税に関する事項については、その内容につき検討を加えたうえ、できれば所得税法等において規定する。
- (3) 税法以外の法令で規定されている事項についても、原則として所得税法等のうちにとり入れることとするが(この場合、特別法の規定が、たとえば、「租税を課さない」というように広く規定されているときは、当該規定はそのままとする。)、時限的な法律で適用対象の限定されているものについては、現行どおり当該単行法に規定することとする。

Ⅲ 条文の配列及び表現方法

所得税法等の全文改正に当たっては、税法の平明化を図るため、条文の配列及び表現方法につき次の諸点に配慮する。

- (1) 規定の内容を理解しやすいものにするため、各条文をできる限り簡潔平明な表現でまとめ上げることに留意し、
 - (イ) 条文の各センテンスが余り長文にならぬようにする。
 - (ロ) 結論に至るまでの条件が二つ以上あつて、かつ、複雑な内容のものである場合には、本文で条件を並列せず、号を設けて本文とは別に列挙し、結論を読みやすくする。
 - (ハ) かつて書はできる限り避け、特に二重かつてはやめる。

- (ニ) 本文中に例外事項を挿入することはできる限りやめ、例外事項は別項で規定する。本文ただし書についても、複雑な内容や長文にわたる場合には別項で規定する。
 - (ホ) 項の数が多数に上るものは、内容に応じ条を改めて規定する。
 - (ヘ) 必要に応じ算式又は表を用いる。なお、例示を設けることについて検討する。
 - (ト) 準用規定はできる限り避ける。特に孫準用と複雑な読み替え規定はやめる。
 - (チ) 難解な専門用語を使用することをできる限り避け、なるべく社会一般に通用する用語を用いる。
 - (リ) 除外範囲が広範囲にわたる表現を避け、逆に、なるべく適用範囲を直接的に規定する形式をとる。
 - (ヌ) 否定する規定を否定する表現の規定や打消しを打ち消すような表現の規定は避ける。
 - (ル) 「この限りでない」とか「---を妨げない」という表現は、意味があいまいになるおそれもあるのでその使用に注意する。
- (2) 用語の定義はできる限り関係条文の箇所で規定し、全篇にわたつてかなりの頻度で使用されるものを総則又は関係章節の冒頭で規定する。(たとえば、現在所得税法の総則中に規定されている特別農業所得者、控除対象配偶者、扶養親族、障害者、老年者、寡婦及び社会保険料の定義は、予定納税及び各種控除の箇所で規定する。)

また、漠然と「以下同じ」という方式による用語の定義づけはやめる。

- (3) 税法の仕組み、規定の趣旨をできる限り掲げて、理解の便に資する。
- (4) 原則的事項と例外的事項とがある場合において、事柄の程度及び理解の便宜の点からみて適当と認められるときは、必ずしも条項の順序を追わず、例外的規定を後へまとめて規定することを考慮する。
- (5) 特例に当たる事項や関連制度等を引用するための、いわゆるクロス・リファレンスの方式を採用すべしとする考え方もあるが、法形式として問題もあるので、その採否につき今後検討するものとする。

Ⅳ 規定事項の具体的配列

所得税法等の規定事項の具体的配列については、なお次の諸点に留意する。

- (1) 居住者と非居住者、内国法人と外国法人とでは、いわゆる無制限納税義務者と制限納税義務者の関係にあつて、課税所得の範囲、所得及び税額の計算、申告手続等に著しい差異があるので、それぞれ別篇で規定する。これに関連して、所得の源泉地に関する事項は、主として非居住者、外国法人に関する事項であるから、非居住

者等の篇で規定する。

- (2) 総則は全篇に関係する基本的事項を規定する建前から、たとえば所得税法のみなし配当、みなし譲渡のような特殊な事項は、総則でなく、所得計算の箇所規定する。逆に、現在、雑則中にある納税地の規定は総則規定事項とする。
- (3) 実質課税、信託課税等の規定は、まとめて総則中に所得の帰属等に関する一章を設けることとするが、同族会社の行為計算否認の規定や営業所の所得の帰属の推定に関する規定は、脱法行為禁止の趣旨から更正決定処分によつて政府に是正の権限を認めたものとして、総則とは別に更正決定の箇所で規定する。
- (4) 所得計算に関する規定については、たとえば法人税の場合には、総益金に関する規定と総損金に関する規定とに大きく分け、それぞれについて、普遍と特殊、原則と例外その他の事柄のウエイトや性質を勘案しつつ、しかも関連事項はなるべくまとめて規定する考え方で、順序、配列を定めることとする。
- (5) 純損失の繰戻し制度は、繰越控除とともに、純損失の処理の実体規定の一種として規定する。
- (6) たな卸資産の評価方法に関する届出、減価償却の方法に関する届出等の各種の届出事項については、なるべくそれぞれの実体規定の箇所に分割して規定し、それ以外の事項は現行どおり雑則中で規定する。
- (7) 政令及び省令の規定事項の配列については、法律の規定の順序にとらわれず、なるべく一定の項目ごとに分類してまとめて規定することを検討する。

第 2 課税所得の範囲及び計算等に関する問題

1 課税所得の意義

所得税及び法人税における所得概念については、個別経済に即した担税力を測定する見地からみて、基本的には、現行税法に表われているいわゆる純資産増加説（一定期間における純資産の増加一家計費等所得の処分の性質を有するものによる財産減少は考慮しない—を所得と観念する説）の考え方に立ち、資産、事業及び勤労から生ずる経常的な所得のほか、定型的な所得源泉によらない一時の所得も課税所得に含める立場をとるのが適当であると考えられる。

この場合、特に問題になると思われる次の諸点については、それぞれ次の考え方により所得概念を構成することとする。

- (1) キャピタル・ゲインについては、資産を処分した者の経済力の増加に着目して、基本的にこれを課税所得とする現行税法の建前を維持するのが相当であるが、その実現の態様には種々のものがあるので、その実情に応ずる課税のあり方については、なお別途検討することとする。
- (2) 固定資産等の損失について受けた損害賠償金や損害保険金については、原状回復の趣旨からするキャピタル・ゲインの強制的実現とみられるので、通常のキャピタル・ゲインと同一視することは適当でない。しかし、法人については、収入時の簿価をこえる収入金の部分は、当然利益を構成することとなるので、これを非課税所得とすることはできず、結局、当該収入金により取得した資産について圧縮記帳を行なうこととするのが適当と認められる。

反面、個人については、当該収入の性質のほか、その記帳能力並びに損害を受けた者の人的、主観的な事情を勘案するときは、現行のように、しいて圧縮記帳を行なうことなく収入金の全額を非課税とすることはやむをえないと考えられる。なお、適法行為に基づく損失補償金（たとえば、収用の際の補償金）については、それが財産を用いるための正当な補償として取得されるものであるから、基本的には、損害賠償金と異なり、通常の売却による所得と同様に考えて然るべきものである。しかし、本人の意思に基づかぬ売却である点等を考慮して、その課税に当たっては、現行法にみられるような特例措置を講ずるのが妥当であると認められる。

- (3) 資産の評価損益については、純資産増加説の立場においても、所得は実現されたものに限ってこれを観念するのが妥当と認められるので、基本的には、現行所得税の取扱いのように評価損益の計上は認めないこととする。ただし、法人が、これを利益に計上した場合には、法人利益の取扱いにおいて他の実現された利益とならん

異なるところはないので、特に課税上の弊害がない限り、これを所得と観念することは当然である。なお、このような所得税法と法人税法との相違は、おのずから明らかであると思われるが、これを規定上も明確にする必要があるかどうかについては、法案作成の際において他の条文とも関連して検討することとする。

- (4) 自己所有の家屋等の使用による利益(賃貸料相当価値)については、消費された役の所得ないし消費できる(あるいは消費された)権利の価格をも所得概念にとり入れるべきであるとする立場からは、いわゆるインピューテッド・インカムとして課税所得を構成することになるが、所得概念にこの範ちゆうまでとり入れることは、あまりにも多くの対象を包括し過ぎることとなつて、その限界が明確を欠くのみならず、税務行政の困難に耐ええないと認められるので、適当とは考えられない。

同様に、消費財の値引き買入れについても、通常これを所得と観念することは適当ではない。

- (5) いわゆる現物給与については、それ自体の性質においては上記のインピューテッド・インカムにおける所得の考え方に通ずるものがあると思われるが、それが、単にそこに止まらず、雇用条件の一種として社会通念上現金給与の代替ないし追加的給与と観念されるものである範囲において、これを課税所得に含めて考えることは妥当である。

ただし、個々の場合については果してこの範囲に入るかどうか、また、評価額はどうか等につき、上記インピューテッド・インカムにおける論議の場合と同様の微妙な問題が考えられるので、総じて常識的に無理のない程度で判断する必要があると考えられる。

- (6) 在庫品の自家消費については、単に消費財を市価より低廉で購入したのとは違つて、それがもともと販売商品として保有していたものであるから、その商品を販売してこれと同種商品を購入して消費したという立場で考えるのが妥当である。したがつて、販売利益に相当する部分の所得があつたものとして課税する現行所得税法の建前は正しいと考えるが、法人税については、原則として当該利益分は同時に代表者等に対する報酬等の支払いとみなされて、結局、法人損益に実質的な影響を及ぼさないこととなるので、販売益を計上しない経理が認められてよいと考えられる。
- (7) 相続又は贈与による所得については、純資産増加説の立場からは、これを基本的には所得と観念することとなるが、相続については、その特異な原因と、考慮すべき人的諸事情及び財産評価上等の諸問題が多いことにかんがみ、さらに、相続人の財産取得とともに被相続人の遺産総額に着目して担税力を考慮するという要請から、別途に相続税の体系でこれに対処することが合理的と考えられる。また、個人

間の贈与は、被相続人の遺産に影響を及ぼす点から、相続税の補完税たる贈与税の対象として税制を構成するのが合目的的と考えられる。したがって、このような事情にない法人からの贈与だけを、所得税の課税所得として残している現行の建前はこれを変更する必要はないと考えられる。

- (8) 債務免除益又は低利の融資による特別の利益については、それらが事業上の取引に関して生じたときは、所得計算上の論理として、事業所得の中に含まれてくることとなる。その他の場合については、それが贈与による所得とみられるものであるかどうかによつて、課税所得に含まれるかどうかが決められることになる。この場合、低利の融資については、市場金利したがって利益の認定も困難であるので、インピューテッド・インカム一般の考え方にしたがって、特に対価の性質を有するもの(たとえば借地権の対価)を除いては、課税所得計算上考慮しないこととするのが適当と考えられる。
- (9) 所得源泉に関係のない消費生活上の負債の利子、医療費等の異常生活費、資産の滅失損壊による損失等については、純資産増加説においても、それらが家事費ないし家事関連費に属する財産の減少とみなされるところから、これを所得の消極要素(純資産の減少)として当然課税所得計算上考慮するというにはならないと認められる。しかし、基礎控除等の諸控除を定める際の考え方に照らし、また、上記の費用、損失等による財産の減少が異常、かつ、非任意的なものであること等を考慮して、そのような人的事情に適合した担税力を測定するための課税政策上の控除項目として考慮することには理由があると認められる。

2 所得の分類

現行所得税法では、特に非課税とされるものを除き、あらゆる源泉から生ずる所得を課税対象とし、これらの所得を利子所得、配当所得、不動産所得、事業所得、給与所得、退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得及び雑所得の10種類の所得に分類し、それぞれその所得の内容に応じて課税所得の計算や課税方法等を異ならしめている。また、上記の分類のほか、別個に税額計算の過程において、不動産所得、事業所得及び雑所得のうちから一時的ないし変動性の性質を有するものを抽出し、これらを変動所得又は臨時所得として超過累進税率の適用緩和を図る措置を講じている。

このような所得分類については、純資産増加説的考え方により、あらゆる源泉からの所得を課税対象とする場合においても、個人所得における所得形態の多様性にかえりみるときは、個別の所得の性格にしたがって所得の分類を設けることが、税法の構成の理解を容易にするためにも、また所得の性格に基づいて応能課税の考え方をとり

入れる等のためにも必要と認められるので、所得税法においては所得分類を引き続き設けることが望ましいと考えられる。

また、個別の所得種目の問題点に関し、次のように扱うことが適当であると考えられる。

I 利 子 所 得

(1) 公社債の利子は利子所得とされているが、公社債の償還差益は、元本債権に付随した利息債権に基づく所得でないという法律的な解釈から、現在、利子所得とせず雑所得として課税されている。しかし、償還差益は、経済的に利子であることは明らかであり、公社債の保有者にとって、利付公社債の場合と異なる課税上の扱いを受けるべき理由はないから、これを利子所得に含めるのが適当である。なお、この場合、所得の実現は償還の際であり、償還期間が長期のものの償還差益は数年分の所得が一時に実現することとなるので、これに対しては累進税率の適用緩和措置を講ずる必要があると認められる。

上記に関連して、定期積金の給付補てん金についても、預貯金利子と同じくこれを利子所得に含めることが適当である。

(2) 貸付金の利子は、法律的な性格は利子ではあるが、利子所得には含まれていない。貸付金の利子は、預貯金等と性格が異なり、個人の余裕資金の運用果実よりも事業ないしそれに近い性質の運用から生ずる果実と考えられるところから必要経費の概念が伴い、また、利子所得に対して適用される源泉徴収をこれに及ぼすことも不適当であるので、今後とも利子所得と区別して扱うのが適当であると考えられる。

また、現在、学校債等の利子についての取扱いが必ずしも明確でないが、利付債券と同様な定型な形式で集团的に引き受けられて一般の社債に類似しているものは、利子所得として扱うのが適当であると考えられる。

さらに、現在、預金の利子の解釈を法人に対する消費寄託金の利子に限定し、この結果、いわゆる勤務先預け金のうち個人雇用主に対する預け金の利子は雑所得として取り扱われているが、この点については、法人に対する消費寄託金と個人に対するそれとの税法上の扱いを異にする必要は認められず、また現行解釈の基因になつていると考えられる源泉徴収の点もさほどの問題はないと考えられるので、個人の雇用主に対する勤務先預け金の利子も利子所得に含めるべきであるとする。

II 配 当 所 得

現行配当所得の意義ないし範囲について、税法に規定する利益の配当が商法上の利益配当(すなわち、損益計算上の利益から出資に応じて出資者に支払う金額)に限定さ

れるかどうかの問題がある。この問題については、株主が株主たる地位に基づき資本の払戻しによらずに会社から交付を受けるものはすべて配当所得であるとする従来の税務上の解釈にも理由があり、たとえば米国の判例においても同様な趣旨がみられるが、いわゆる株主相互金融の株主優待金に係る判例が存する今日においては、解釈論としてはこの判例によらざるをえない。また、立法論として考えた場合も、株主相互金融のむとき形態のものは現実にはすでに消滅しており、かりに今後現われたとしても必要があれば源泉徴収の対象とする等の措置を講ずれば充分であつて、そのほかに現行の定義を改正すべき必要はさしあたりないものと考えられる。

Ⅲ 不動産所得

不動産所得については、その所得の計算の方法が事業所得及び雑所得と異ならないが、たとえ事業的に不動産を運用する場合でも、その所得の性格は依然として資産所得に属し、資産と勤労との協同の所産である事業所得とはこれを区分して考えるのが相当であり、殊に資産所得合算の対象とすることからこれを事業所得や雑所得と区分しておくことが適当と認められる。なお、不動産の貸付けに限定している点で動産の貸付けによる所得との関係が問題となるが、動産貸付所得が一般的に資産所得としての性質を有するかどうか疑問であるので、不動産所得の定義及び範囲は現状を変える必要はないと考えられる。

Ⅳ 事業所得

事業所得については、これに給与所得控除に類した勤労控除を認めるべしとの要望がなされている。この議論は、所得の分類に直接関係するものではないと思われるが、現行の給与所得控除が設けられた趣旨からみて、これを採用すべき理由はないと考えられる。

なお、この要望に関連して、同族法人では事業所得の一部が代表者に対する給与支払の形態を通じて勤労所得部分に分割され、その部分について給与所得控除を受けることによつて生ずる個人事業とのアンバランスを是正するため、個人事業主に対しても事業主給与相当分の経費控除を認めよとの要望がある。法人個人の負担のバランスの点については別に検討されるべき問題であるが、制度としては個人の事業所得は事業主に事業所得一本として帰属すると観念すべきが当然であつて、これを分割することは擬制に過ぎるとともに、所得税の負担においては実益のないものであり、また、法人税という別の体系があることにより所得計算や課税方式に差異があるのは税制のルールであると認められるので、制度的に現行事業所得の概念を改めるべき理由はないと考えられる。

なお、事業所得と給与所得との限界に関しては、場合によつて実務上の問題がある

と思われるが、勤労性の高い事業(大工、左官、とび等)についてその収入の一定部分を給与所得の収入とみて課税するという現行の取扱いは、実情に即した適当な措置であると認められる。

V 給 与 所 得

(1) 現行給与所得の範囲については、雇用契約に基づく給料、賃金のように典型的に給与所得と考えられるもののほか、歳費や年金、恩給など雇用類似の諸種の形態のものがあつて、必ずしも明瞭に割り切れないところがあるが、規定の仕方としてはやむをえない限界があると思われる。この場合、具体的な問題に当たつての解釈適用については、理論的には包括的、継続的な人的役務提供の有無や、身分的拘束の有無等に照らして律するとともに、不公平にわたらぬ範囲で経費の多寡等を勘案しながら、実情に即した取扱いを行なうことが適当であると考えられる。

(2) 給与所得については、給与所得控除に関連して、給与所得のうち夜勤手当、超過勤務手当等通常の勤務以外の勤務に対する給与につき、経費の増加等を理由に税制上特別に配慮すべしとの要望があるが、ひとしく給与所得に属するものについて個別にこの種の取扱いを認めれば際限がなく、給与全体を通じて概算的な経費控除の意味をもっている給与所得控除の制度との調整もつかないこととなるので、このような個別の扱いを行なうことは適当でないと考えられる。

なお、給与所得に属する現物給与について、課税実務上一部これを課税対象として取り扱わないこととしているが、その中にはアンバランスな点も見られるし、非課税扱いをする根拠も必ずしも合理的であるとはいひ難いと思われるので、今後の方向としては、基礎控除や給与所得控除の引上げの方向においてこれを吸収するのが適当であると考えられる。

VI 山 林 所 得

(1) 山林所得に対する現行の課税方式は、毎年経常的に伐採するような山林経営から生ずる所得であると数十年に一度たまたま伐採するような山林から生ずる所得であるとを問わず、すべて同一の5分5乗の方法をとつていますが、この両者間にはおのずからその担税力に差異があるので、これらを区別して課税することが理論的であると考えられる。しかし、この両者を区別する基準を具体的にどこに求めるべきかはなかなか容易でなく、また、経常的な山林経営による所得といつても、その伐採までの間には長期間を要するので、これを通常の事業所得と全く同様に律してよいかどうかについてはなお問題があり、造林費の取扱い等をめぐつて所得計算の面で考慮すべき問題にも及んでくると考えられるので、この問題については、なお、山林所得の実態資料等につき検討を行なつたうえ、別途に不規則所得に対する課税の

あり方の問題として結論を出すことが適当であると認められる。

- (2) 現在、山林を取得した日から1年以内に伐採、譲渡したことによる所得は、山林所得から除外しているが、山林所得に対する現行の特別課税方式は山林の育成に係る所得を前提としたものであることからみて、山林育成の実の伴わぬものを除外することは当然である。しかし、その場合の区分として現行の1年の保有期間の基準が適当であるかどうかについては、なお、上記問題とともに実情に当たって検討すべきものとする。

VII 譲 渡 所 得

譲渡所得に対する現行の課税方式(半額課税の方式)は、長期間にわたって発生した所得が一時に実現したものであることを前提としたものと考えられるので、譲渡所得のうちでも短期保有の資産の譲渡所得は、長期保有の資産の譲渡所得と分別して、経常所得として課税する方向で考えることが適当であると認められ、現行税法が山林所得について1年以上の保有を要件としているのと比べても不均衡であると考えられるが、その区分をどこに求めるか等については、別途に不規則所得に対する課税のあり方の問題として検討することとする。この場合、一時所得に対する現行の課税方式(半額課税の方式)との関連から、短期保有資産の譲渡所得でも一時的性格を有するものについては累進税率の適用緩和を図るべしとの議論もありえようが、所得の発生が予期されない一時所得とは性質が異なるので、経常所得として扱ってさしつかえないものとする。

VIII 変動所得及び臨時所得

- (1) 現在、漁獲から生ずる所得、原稿若しくは作曲の報酬に対する所得又は著作権の使用料による所得については、これを変動所得として、3年間の平均課税の考え方に基づく5分5乗方式による累進税率緩和の措置を講じているが、この考え方は、理論としては一生累積清算の方式としてすべての者に対して適用されるべき考え方に根ざしており、現行制度が実行上の観点から1年限りの清算方式をとり、また特定の所得にその適用範囲を限定することは制度として妥当であるとする。その適用範囲については、現行の範囲はおおむね妥当なものと考えられるが、他の自由職業所得等とのバランス上問題もあるので、なお、別途検討することとする。

(第3・1不規則所得に対する課税の項参照)

- (2) 現行の臨時所得のうち収益補償については、3年以上の期間の収益補償であることを要件としているが、収用等の場合の営業補償の取扱いをめぐって問題があるので、現行の要件につきそれが実情に即するかどうか調査の上検討することが適当であると認められる。

3 所得の帰属及び課税単位

I 所得の帰属

- (1) 現行法では、いわゆる実質課税の原則規定として、資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、他の者がその収益を享受する場合には、その収益については、その名義人に対してではなく、その収益を享受する者に対して課税する旨の規定が設けられている。

この規定は、法形式上の名義からは一応所得の帰属者とみられる者が仮装ないし架空の存在であるなどのため、他に実際に収益を享受する者がある場合には、その実際に収益を享受する者に課税するといういわば当然と考えられる趣旨を宣言的、確認的に規定したものであつて、今後とも現行のまま存置することが適當であると考えられる。しかし、同時に、実務上は一応私法上の形式や名義にしたがつて課税がなされており、通常法律形式上所得が帰属する主体に経済的実質も帰属すると認めるべきであるから、上記の実質課税の原則とこのような実務上の観点からするいわゆる表見課税との調整については、表見課税を前提としながら、それによつて租税負担の公平を維持することができない場合について実質課税の原則に基づいて課税するという立場をとるべきである。

- (2) 次に、主として生計を一にする親族間の所得の帰属をめぐつて、実際には困難な問題があると認められるが、おおむね現行の取扱いを踏襲して次によることとする。

- (イ) 資産所得については、相続税及び贈与税の課税とも関連して原則的には財産名義により所得が帰属したものとし、別途課税単位の問題として、高額所得者について世帯員の資産所得を合算して課税する。
- (ロ) 事業所得については、事業経営の方針の決定につき支配的影響力を有する者に帰属するものとするが、その判定が困難な場合には、原則として生計の主宰者に帰属するものとして課税する現行取扱いによることとし、実情に応じて事業資産の名義、役務提供の要素等を加味して判定するものとする。また、自由職業のように、役務提供者の個性の強い所得については、その者が、生計を主宰していると認められる者の経営に係る事業に雇ようされていると認められるときを除き、その名義に係る事業から生ずる所得は、その名義人に帰属するものとする。
- (3) 次のような特殊な所得の帰属については、次によるものとする。
- (イ) 信託財産から生ずる所得については、財産の所有権者たる受託者が一応これを取得するものであるが、受託者は管理手数料(信託報酬)を差し引いた利益を受益者に交付するものであつて、結局受益者がその所得を享受することとなるので、

このような信託の趣旨及び実質課税の考え方に即し、受益者が信託財産を有するものとみなして課税する(ただし、合同運用信託等については、不特定多数の受益者について個々に区分計算することは困難であるので、一応法律上の権利者である信託会社に所得が帰属するものとし、受益者については、収益の分配がなされた段階で利子所得等として課税する。)という現行法の規定を存置するものとする。

(四) 法人形態に至らない多数人の共同による事業所得の帰属について、現行の取扱いは、組合契約又は匿名組合契約による場合は、利益又は損失の分配の割合の定め等にしたがって各組合員等に帰属したものとし、他方人格のない社団又は財団で代表者又は管理人の定めのあるものについては、人格のない社団等への所得の帰属があつたものとしているが、これはその私法上の形式及び実体の差異に着目した妥当な取扱いであると考ええる。

(ハ) 公社債の利子、無記名株式の配当並びに無記名の貸付信託及び証券投資信託の受益証券から生ずる収益分配金について、現行所得税法では、元本の所有者以外の者が利子等の支払いを受ける場合であつても、その元本の所有者がその利子等の支払いを受けるものとみなし、また、利子等の生ずる期間中にその元本の所有者に異動があつた場合には、最後の所有者がその利子等の所有者であるとして課税する旨の規定が設けられている。これについては、公社債等の元本は無記名であつて、利札が元本と切り離されて取引される等元本の所有者と実際の利子等の受領者とは必ずしも一致しない実情にあるが、通常元本の所有者と利子の受領者とは一致すると認められること及び他人名義で利子を収受することによる税負担の不当な軽減を避ける課税技術上の要請から考えて、現行制度を存置することが適当と考える。

(ニ) 企業組合等で多数の事業所を有しているものについては、実質課税の補足的規定として、営業所の所得の個人帰属について一定の外形標準に基づく推定規定が設けられているが、この種の所得の帰属についての実務上の煩雑さを避けるため、この規定は、今後とも必要な規定であると考ええる。

(ホ) 死亡を原因として生じ、又は死亡した後に生ずる所得については、現在相続財産とみなすことにより所得税を課税しないこととしているが、これらの所得のうち死亡した者の生存中の勤労の対価と考えられるもの(死亡退職金等)は、一旦これを死亡した者の所得として所得税を課し、所得税引き後の金額を相続財産に加えるべしとの考え方がある。これについては、この種所得が生ずる基因は被相続人にあるがその所得の帰属者は相続人であるので、被相続人の所得とみなして所得税を課税することには疑問があり、また、相続人の所得とみる場合において

も、その所得が死亡によつて帰属したものである点に着目すれば、相続財産に含めて相続税体系で処理することが合理的であると認められるので、従来のおり取り扱うことが適当と考える。

Ⅱ 課 税 単 位

課税単位については、社会生活の実態に適合した担税力を測定する見地から種々の考え方があるが、特に問題とされる次の諸点については次のように制度を組み立てることが適当であると考える。

- (1) 夫婦の所得については、夫婦を中心とした家庭を単位として社会生活が営まれている実態及び夫婦共稼ぎの世帯と夫婦の一方のみが所得をえている世帯との税負担の権衡の見地から、夫婦の所得の合算制度を採用すべきであるという考え方がある。しかし、夫婦の所得の合算制度は、税制を複雑にする欠点をもち、また、比較的所得の少ない共稼ぎ世帯の実態からみても特に合算する必要は認められないので、稼得者単位で分別して課税し、別途夫婦の一方のみが所得をえている世帯については、所得の稼得に対する配偶者の貢献及び共稼ぎ世帯との権衡を考慮して配偶者控除を認めている現行法の建前を維持することとする。

なお、所得の稼得に対する配偶者の貢献を考慮して、配偶者控除をさらに進め、いわゆる2分2乗の課税方式をとるべしとの考え方については、現行税率を前提とすれば、高額所得者に対して不当に税負担を軽減する結果となつて適当でなく、またその点を調整してまでこの制度を採用する必要性もないと考える。

- (2) 世帯員の資産所得については、前述したように財産名義により各世帯員に帰属したものとしながら、名義分割による負担軽減の弊害を是正し、さらに、世帯を単位として営まれる社会生活の実態面を考慮して、高額所得者の世帯に対しては、世帯員の資産所得を合算する現行制度を存続するものとする。

なお、合算課税が行なわれる限度(現在は200万円以上)について、その引上げを行なうべしとする意見があるが、これについては、資産所得者の名義分割の実情等を勘案しながら検討すべきものと考ええる。

- (3) 配偶者控除又は扶養控除の対象を年所得5万円以下の者とするとともに、これらの者を控除の対象とした場合にもこれらの者の所得の合算は要しないことにしている現行の建前については、理論的には全然所得を有しない扶養親族等を有する世帯との権衡や扶養親族等の所得は通常世帯主が自由に処分している実情にあることからみて適当でないが、税務執行面を考慮すればやむをえないものと認められる。
- (4) 個人事業主の家族従業員その他の親族に対する給与、賃借料、借入金利子等の支払いを必要経費と認めず、これを事業主の所得として課税し、別途一定金額の限度

内で専従者控除を認める現行の制度について、法人形態をとつた場合との税負担のバランスの面から、専従者控除の限度撤廃等の要望がなされている。

この問題は、個人事業主の実態からみて現行のような特例を存置する必要があるかどうかという問題として慎重に検討すべきであり、さらに、個人企業と法人企業の税負担のバランスという税制の基本問題としても今後さらに検討すべきものと考ええる。

4 所得の発生時期

- (1) 税法は、期間損益決定のための原則として、発生主義のうちいわゆる権利確定主義をとるものといわれているが、税法上個々の規定について検討するときは、現行税法全体の構造としては、権利確定主義を中核としながらも、その具体的適用は相当広く弾力性に富み、経済の実態及び企業会計の進展に伴つた期間損益決定についての一つの体系を形成しているものと考えられ、細目において差異の生ずるのは課税の公平という租税目的上の要請から当然としても、企業会計における場合の発生主義と結果的には一致している面が多い。

しかしながら、税法が、なおこのような権利確定主義を基本的基準としているのは、税法が、法律として、すべての納税者について統一的に扱う必要から、期間損益の決定を単に会計上の事実行為に立脚した基準にのみ委ねることができず、他に特別の定めがない場合の一般的判定基準としては、なんらかの法的基準を求めなければならないためであると考えられる。

この見地から、今後においても、税法上期間損益決定についての基本的な法的基準は、これを設けておく必要があると認められる。

- (2) 期間損益決定についての基本的な基準を、税法上いずれに置くべきかについては、各種の意見(外部取引につき、①対価請求権の確定したとき、②所有権の移転又は役務の提供があつたとき、③引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失なつたとき、④定められている債務履行期等のいずれかを基準とする意見)があつたが、個別規定で補うことにより具体的な適用は③の引渡し又は対価請求権につき債務者が同時履行の抗弁権を失なつたときによることに近くなるとしても、法的な基本的基準としては②の所有権の移転又は役務の提供があつたときとすることが適当と認められる。

なお、履行期に至る期間の特に長期のものの具体的扱い方については、今後において引き続き検討するものとする。

- (3) 法人税法基本通達「249」は、本文における権利確定主義のただし書として、商品、

製品等の販売については引渡し基準を認めている。

この引渡し基準については、引渡し時期を、発送時とするか、検収時とするか等各種の会計処理方法があるが、これらのいずれをも認めるものとする。なお、このために引渡し側及び受取り側の会計処理につき時間的空白又は重複の生ずることはやむをえないものとする。

- (4) 委託販売については、仕切精算書の受渡しの時期について特段の規制もないこと及び委託の法律上の性格にかんがみ、税法上は、受託者が販売したときの益金に計上すべきものとする現行のあり方を継続するものとする。
- (5) 割賦販売については、税法上は、通達により、その事業年度において収入すべき割賦金等に対応する売却益を見積り益金に計上することができるものとして、履行期基準の立場をとっている。これは、割賦販売が特異で、かつ、定型的な長期販売形態であることに着目して、厳格な権利確定主義を緩和し、各履行期をもつて権利確定の時とみなして扱うことが実態に即し、また特に弊害もないと考えられた結果であるが、それ以上に現金主義の考え方を導入すべき理由はないと認められるので、現行の扱いを継続するものとする。
- (6) 請負による損益については、法人税法上は、通達により、目的物の引渡し又は役務の完了の日において益金に計上することを原則とし、このほかいわゆる工事進行基準が認められている。

このうち工事進行基準については、損失を生ずる場合はこれを認めないこととなつていますが、この点については工事進行基準を認める本来の趣旨及び損失について工事進行基準を認めることの税法上の弊害等を考慮しつつ、なお引き続き検討を加えるものとする。

なお、法人税と所得税における取扱いはこの問題に限らずできる限り一致させることが望ましいと考えるが、納税者の実態に即するという意味において、一部現行のように不一致の生ずることはやむをえないと認められる。

- (7) 所得税法上は、農産物(果物を含む。)の収穫による収入については、収穫の時のこととされている。これは、農産物については、広義の発生主義の考え方からは、少なくともその収穫の時において所得の発生を認識しうるし、また、自家消費の割合が多い特性をもつているとともに、その自家消費をそのつど把握することが至難なことによる徴税技術上の問題から生じた特別の例外と考えられるが、現行制度については、特に弊害もなく、納税者の実情に即した制度と認められるので、これを継続すべきものとする。

なお、果物等売価の変動が予想されるものを除外することについて、実務上の支

障の有無等を勘案しつつ、別途検討するものとする。

- (8) 法人税法上固定資産を除く資産の評価益については、時価までを限度として、法人が評価益を計上した時に課税を行なうこととなつてゐる。これは、税法上の損益発生の原則として広義の発生主義によつては所得の発生を認識せず、権利確定主義によつてこれを認識しようとする立場からは、特異な例外というべきであるが、企業において、所得の発生(純資産の増加)を認識し、かつ、これを他の所得と同様に表示し、確定したときは、あえてこれを否認しないことが、徴税技術上問題発生の余地を少なくするという考え方に立つものである。しかし、評価益を課税所得に含めることについては、改正商法との関連もあり、今後において各資産別に慎重に検討すべきものとする。

- (9) 未収利息、未収地代、未収使用料等の未収収益については、原則として資産に計上すべきものと解されているが、その取扱いは必ずしも統一されていない。これについては、役務の提供は日々行なわれているという見地から、原則的には、日割計算により収益を計上して課税すべきものと認められるが、例外的に、当該収益の営業上に占める重要性が少ないこと、及び継続的に経理されることを条件として、当該部分については債務履行期によることができる等の措置を講ずるものとする。

なお、銀行等の金融機関における未収収益は、これを計上すべきものとする。

- (10) 税法上損金(所得税法上の必要経費を含む。以下同じ。)の計上については、まず、いわゆる費用収益対応の原則が適用され、さらにこれがいわゆる権利確定主義に対応する債務確定の有無によつてテストされている。

この点については、費用収益対応の原則を基本とする企業会計原則との間に若干の相違点があるようにみえるが、損金の見積り計上を無制限に認めることは課税上弊害が大きいのみならず徴税技術上も困難であるため、税法上は相手方企業における収益計上の時期と表裏の関係において債務を計上することを基本とし、個別的には、合理的な範囲において、できる限り会計上の意味における費用収益対応の原則の実現を図る方向で考えるという立場によるものとする。

また個別問題としては、

- (イ) 法人税法における任意償却制度及び評価損の未計上等について、費用収益対応の原則を客観的に適用する場合には、税務上認定損を計上する必要が生ずるが、税務上費用収益対応の原則の適用については、法人が計上した費用を限度とするものとし、実務上の困難を避けるものとする。
- (ロ) 修繕費と資本的支出の区分は、これが実情に反して行なわれた場合には費用の繰延べ又は償却が生ずるという意味から、一種の期間損益の問題と考えられる

が、これについては、現行税法の規制だけでは實際上その区別がきわめて困難な場合が多く、徴税実務上の障害となつていたので、これを解決するため、考え方の基本は現行の建前によるが、区分困難なものについての取扱い等につきその簡素合理化を図るものとする。

- (ハ) 繰延費用並びに引当金及び準備金は企業会計上認められているところであり、税法上も同じ立場をとつていますが、課税公平の見地から、引当金及び準備金は原則としていずれも法令の規定あるものに限り認め、また繰延費用について繰延期間を定める等、現行の立場はこれを継続するものとする。

なお、これらの内容等については、別途検討するところにゆずることとする。

(第2・7 その他の資産及び損益並びに第2・8 準備金及び引当金の項参照)

- (ニ) 臨時巨額の損失の繰延べについては、企業会計原則は一定の条件のもとにこれを認めているところであるが、税法上は、欠損金の繰越制度等の関係から弊害の生ずるおそれもあり、現行どおりこれを認めないものとする。

- (ホ) 未払費用については、未収収益と同様の問題があるが、税務上は未収収益と表裏の関係として扱うものとする。

なお、事業税については、現行の取扱いは翌事業年度において確定するという考え方によつて翌期の損金とされているが、費用収益対応の原則からみれば、これを当期の損金とすることが適当であると考ええる。しかし、この点については種種の問題があるので、なお慎重に検討を要するものと考ええる。

- (ヘ) 寄附金については、現在、未払又は仮払処理が認められていないが、これは、寄附の性質にかんがみ、かつ、寄附金の限度計算との関連から弊害防止のため措置されているものであり、現行の取扱いを継続するものとする。

- (II) 期間損益決定に関する現行税法の規定は不十分であるので、期間損益に関し、税務調査上生ずる無用の摩擦と混乱を避けるため、規定の整備を図ることとするが、この場合原則的規定のほか、できるだけ個別的規定でこれを補うこととする。

なお、規定の整備に当たつて、企業が継続的に同一経理方法によつていることを条件として、税法上特定の期間損益計上の方法を認めることは、どの範囲について継続的に行なわれていればよいのか、たとえば企業全体についてか、工場単位か、又は部門単位か等について問題があり、さらにこれらを規定したとしてもその執行には相当の困難がともなうものと考えられる。したがつて、このように企業が継続的に同一経理方法によつていることを条件とすることについては、慎重に考慮するものとする。

5 たな卸資産

現行税法においては、たな卸資産の評価に関し、その範囲、取得価額、評価方法についての基本的な事項を規定しているにとどまり、その細目については取扱通達にまかされている。

本来、たな卸資産の評価は、課税所得計算上固定資産の減価償却とともに、もつとも重要なものであつて、企業会計と接触する面も少なくない。また、最近企業会計の立場からも税法のたな卸資産に関する規定について改正意見が出されているので、この際たな卸資産に関する税法の規定を整備することが適當であると考えられる。この場合特に、たな卸資産の評価と所得計算との関係を明らかにするほか、たな卸資産の範囲、取得価額、評価方法等について必要な事項は法令においてできるだけ具体的に明らかにすべきであるとする。

また、個別の問題点については、次のように扱うことが適當と考える。

I たな卸資産の範囲

- (1) 現行税法は、たな卸資産の範囲を「商品、原材料、製品、半製品、仕掛品 その他たな卸をなすべき資産」としているが、「その他たな卸をなすべき資産」の内容が明らかでないので、次のように政令等においてたな卸資産の範囲を明らかにすることとする。

- (イ) 商品(販売の目的をもつて所有する土地、建物その他の不動産を含む。)

(注) たな卸資産とするために有している成長資産(立竹木については短期間に伐採するもの)を含む。

- (ロ) 製品、副産物及び作業屑

- (ハ) 半製品(自製部分品を含む。)

- (ニ) 原料及び材料(購入部分品を含む。)

- (ホ) 仕掛品及び半成工事

- (ヘ) 劣化資産(溶剤又は電解液のように生産の流れに参加し、かつ、中間生産物の物理的又は化学的組成となるものに限るものとし、貯蔵中のものを除く。)

- (ト) 貯蔵品(工場用消耗品、事務用消耗品、修理用資材等及び未使用の(ヘ)に掲げる劣化資産並びに固定資産であつたもので処分予定のものに限る。ただし、取得価額1万円未満の固定資産で、業務の性質上基本的に重要なもの、当該業務の固有の必要性に基づき大量に保有されるもの及び事業開始又は増設のために取得したものを除く。)

- (2) たな卸資産は必ずしも有形であるものに限らず、また自己の所有にかかるものであることを必要としないから、他人の販売資産に対する加工等の部分も、他人の固定資産に対する加工等の部分も、ひとしくこれをたな卸資産に含めることとする。

また、まぐろ漁業等における漁業仕込金については、これを一括したものを直ちにたな卸資産とすることには問題があるので、その内容を項目別に分析して、たな卸資産に該当するかどうかを判定することとする。

- (3) なお、以上のたな卸資産と価格変動準備金の対象資産との関係については、同準備金制度の趣旨に照らして別途検討するものとする。(第2・8準備金及び引当金の項参照)

Ⅱ 取得価額

- (1) 現行税法では、たな卸資産の取得価額について、購入代価（自己の生産物については製造原価）のほか、「その他これを消費し、又は販売の用に供するため直接要した費用の額」を取得価額に加えるものと規定しているが、その内容は、現在通達によつて定められており、この場合、買入事務費、移管費、長期保管費等の費用については、これらの合計額がおおむね購入代価の3%以内であるときには、これを取得価額に含めないことができることとしている。

この点につき、購入代価の3%以内であるため取得価額に含めないことができる費用の範囲を上記の特定の費用に限らず、附随費用を一括して重要性の原則の適用を認めることとすべきかという問題があるが、附随費用といつてもそこには質的な差異があり、引取費用等はたな卸資産の取得のため直接要するものであつて、これを除外することは適当でないと考えられるから、現行取扱いのような項目によることが適当であると考え。なお、これらの附随費用については、次のような方法も認めることとする。

- (イ) 原材料の引取費用について、購入代価の3%以内の場合には、これを原材料の取得価額に含めず製造原価に含めること。
- (ロ) 仕入商品の販売所等から他の販売所等への移管費用等及び製品の製造場から販売所等への移管費用等が、購入代価又は製造原価の3%をこえる場合においても、これを別建勘定として、原価差額の調整方式に準ずる方法で処理すること。ただし、この方法によつている資産について評価増減を行なう場合には、その別建勘定を含めたところで行なうものとする。

(注) 合併又は現物出資によりたな卸資産を受け入れた場合のたな卸資産の取得価額に関しては、第3・4合併及び分割の場合の課税の項参照

- (2) いわゆる製品原価に算入すべきかの境界線上にある費目、たとえば、製品等の生産後に要した検査、検定、整理、選別、手入等の費用等について、これを製品原価とするか期間原価とするかは企業の判断に委ねることとするかどうかという問題があるが、その判断の基準が明らかでないので現行取扱いのような形式基準によるこ

とが適当であると考える。

- (3) 製造原価に算入すべき費用と算入しないことができる費用とについては、現在税法には具体的規定はなく、通達によつて詳細に定められているが、この点につき、企業に対し適正な原価計算基準に基づいて判断することができる余地を与えるとともに、税法は、製造原価に算入させる必要のある最少限度の費目について明確な規定をすることとしてはどうかという問題がある。

しかし、税法の建前からみて、現行取扱いに定められている項目を減じて上記の意見にいう最少限度の項目のみを明らかにしておくことは、それ以外の費用の取扱いが恣意的になり課税所得に及ぼす影響も少なくないと考えられるので、現行取扱いのとおりある程度の弾力性を認めながら、一般的項目についてはできるだけ詳細に規定するというあり方が適当であると考えられる。

なお、異常な費用及び損失は、現行税法の取扱いどおり非原価項目とし、その異常性については、その費用又は損失の発生した時における経済情勢等をも勘案して判定すべきものとするが、実務上の観点から、できるだけこれらの費用又は損失を例示的に明らかにする方向で検討することが適当である。

- (4) 現行税法では、事業規模が小規模である場合に、製造間接費の配賦が困難であれば、製品の製造原価だけに配賦することを認めているが、原価計算基準においては、製造間接費に限らず加工費についても同様の取扱いを認めている（原価計算基準「二四」(二)4）ので、税法においてもこれを認めることが適当であると考えが、この場合、加工費が比較的少ない場合に限る等の一定の制限を設けることが必要であると考える。
- (5) 副産物については、現行税法の取扱いでは、副産物を加工等をしないでそのまま他に売却又は自家消費できるものと、加工等をしなければ売却又は自家消費できないものの二つに区分し、前者については売価予想額から一般管理費、販売費及び利益の額の見積額の合計額を控除した額により、後者についてはさらに前者の価額から加工費の見積額を控除した額により評価している（このほか、通常成立する市場価格により評価することも認められている。）。一方、原価計算基準では、これを細分して、自家消費する場合と他に売却する場合とに区分し、さらにそのまま自家消費する場合と加工のうえ自家消費する場合とに区分し、そのまま自家消費するものについては、これによつて節約されるべき物品の見積購入価額により、また加工のうえ自家消費するものについては、前者の見積購入価額から加工費の見積額を控除した額により評価するものとしている（原価計算基準「二八」）。

原価計算基準において自家消費するものについて節約されるべき物品の見積購入

価額によることとしているのに対し、現行税法の取扱いが副産物の原価の適正な配分の立場からその副産物について生ずる見積利益を含めない原価によることとしているのであるが、現行の取扱いにおいて上記の原価のほか市場価格によることを認めている現状からみて、原価計算基準の方法による価額による評価も認めることが適当である。

- (6) 原価より時価が低い場合低価法により時価で評価したたな卸資産の次期における取得価額については、評価切下げ後の簿価によるべきであるとする考え方と、評価切下げ前の原価によるべきであるとする考え方とがあるが、税法は、前者によることを認めていない。

低価法は低価の事実に基づいて仮りに評価減を認めようとする立場から是認される方法であると考えた場合には、現行税法のように翌期においては取得価額に振り戻す方式が適当であると考えられるし、低価の事実により損失が実現したものと考える立場からは切り放し方式によることが適当であると考えられる。

税務としては、この二つの方式が企業においてとられることを考慮して企業の実情に即応するため、この際、課税上の弊害が生ずるおそれのある後入先出法（その低価法を含む。）を採用している場合を除き、これらの双方を認めることが適当であるとする。ただし、切り放し方式を適用する場合には、その対象となるたな卸資産の価額を補助簿等で明らかに修正している場合に限ることが適当である。なお、この場合において、期末たな卸資産のうち、種類等を同じくする資産について先入先出法にみられるように2以上の異なる単価により計算されている場合には、すべて時価により評価しなければならないものとする。

Ⅲ 原価差額の調整

原価差額の調整については、現在取扱通達において定められているが、この取扱いはたな卸資産の原価の算定上重要なものであるから、次のとおり改正整備したうえ、これを法令において明らかにすることが適当であるとする。

- (1) 原材料については、現行取扱いでは、実際取得価額によつて評価すべきものとしているので、原材料受入差額は原則として生じないものとしている。

しかし、原価計算基準においても、この原材料受入差額を原価差額に含めて調整することが認められている（同基準「四七」(一)2）ので、税務の取扱いにおいても、企業の実情に即応するため、原材料の受入差額は、他の原価差額に含めずに、その原材料について採用している評価方法に従い、当期原材料払出額と期末原材料たな卸額とに配賦することを認めることが適当である。

- (2) 現行調整方式は、内部振替差額を原価差額に含めて調整を行なうこととしている

が、内部振替差額を別建として適正に調整する限り別段の弊害はないと認められるので、このような別建調整の方法を認めるものとする。この場合、現行取扱いのよりにこれを原価差額に含めて調整を行なうこともさしつかえないこととする。

- (3) 現行調整方式は、調整の省略限度を、工場ごとにその総製造費用の1%以内（各工場ごとには3%以内で法人総体としては1%以内である場合も含む。）としているが、この省略限度は企業の実情からみて特に変更すべき事情もないと考えられる。
- (4) 現行調整方式は、一工場から他工場へ、又は一製品種類から他の製品種類への、いわゆるころがし調整方式をとっているが、この現行のころがし調整方式は、事業の種類、規模等によつてはきわめて手数を要する場合もあるので、一括調整方式を認める方向で検討を加えることが適当である。

なお、原価差額を適正に配賦する趣旨から企業において製品グループ別の調整方式をとる場合には、それがより合理的な方式である限り、現行取扱いにおいても認められているところであるので特に措置する必要はないと考える。

- (5) 現行の原価差額の調整方式では最終仕入原価法、売価還元法によつている場合の方法を定めていないが、この方法によつて算出される原価の確定の方法についても原価差額の調整との関連において定める必要があると考える。
- (6) 適正な標準原価計算が実施されている場合には、原価差額として表われた遊休費及び異常な不能率差異を要調整差額から除外してさしつかえないこととしてはどうかという問題があるが、標準原価計算の結果をそのまま認めることは、税法としてはまだ時期尚早であると考えられるので、実際原価計算の例によつてこれらの差額を処理することが適当であると考えられる。

（注） 現行取扱いでは、貸方原価差額の調整を申告調整によつて行なうことを認めていないが、この問題については第4・2申告調整の項参照。

Ⅳ 評価方法

- (1) たな卸資産の評価方法については、現行税法に規定する評価方法のほかに、金額後入先出法（期末たな卸高の評価に当たり、価格指数を求めて期末たな卸高のうち期首たな卸高を期首の価格で評価し、それをこえる部分は期末時価で評価する方法）、売価還元後入先出法（商品を適当なグループにまとめて、金額後入先出法と同様な方法によつて評価する方法）あるいは売価還元低価法（値下額を考慮しないで原価率を計算し、この率を売価に乗じて原価を計算する方法）などが理論的に考えられている。

しかし、金額後入先出法及び売価還元後入先出法は、実際問題として、価格指数を算定することがきわめて困難であること及び最近における物価変動の程度等から

みて、これを認める必要は少ないと考える。

また、売価還元低価法については、値下額の決定が恣意に流れるおそれがあることと現在実務界から特に要望もされていないことなどの点から、これを採用することには問題があると考ええる。

なお、各種の評価方法の採用に当たっては、その企業の所得の計算上適正に計算されるものを選択適用すべきであると考ええる。

- (2) 劣化資産のうちたな卸資産とされるものについては、一定の評価方法（たとえば、その使用期間によつて減価償却に準じて減価部分を計算する方法）を認めることが適当であると考ええる。
- (3) 現在通達において認められている繰越平均単価払出法は、法令において規定することが適当であり、またその期末残高が不当に高く又は不当に低くなつた場合には、これを適正な価額に修正する旨の規定を設けることが適当であると考ええる。
- (4) 仕掛品及び製品の評価をする場合、これらに含まれる原材料を通算して後入先出法を認めるべきであるという考え方があるが、その方法が実務界においてどの程度実益があるか等を検討のうえ、これを税法にとり入れるかどうかを判断することが適当である。

なお、もしこの方法を税法において認めるとした場合の原価差額の調整は、原材料費についての原価差額と加工費についての原価差額とを区分して調整することを認めることが適当であると考ええる。

- (5) 現行税法では、売価還元法は「種類等の同じもの」に適用されることになっているが、これを現行の取扱いどおり「種類等を異にするものであつても売買差益率がほぼ同じであるもの」にも適用するよう法令において明らかにすることが適当である。

V 評 価 単 位

- (1) 現行税法は、評価方法を選定する場合に、事業の種類ごとに、(イ)商品又は製品、(ロ)半製品又は仕掛品、(ハ)主要原材料、(ニ)補助原材料その他のたな卸資産の4区分によつてはいるが、このうち、半製品と仕掛品とは本来性格の異なるものであるから、企業の実情に即応するよう、これをそれぞれ別個の区分として評価方法を適用することを認めることが適当である。
- (2) 同一事業又は同一区分に属するたな卸資産である場合には、現在通達において、税務署長の承認をえて、細分して異なる評価方法を採用することを認めることとしている。これを一般的に認めることについては課税上の弊害が生ずる場合があると思われるので、現行取扱いどおり税務署長の承認によつて運営することが適当であ

ると考える。

Ⅵ 評 価 増 減

現行税法は、たな卸資産につき、低価法のほかに評価減をすることができることとしているが、評価の体系として評価切下げについて二つの制度が併存することは、特殊な場合(損傷品、陳腐化品等の場合)を除き適当でないので、これを改め、低価法か原価法かのいずれかによることとし、例外的に損傷品、陳腐化資産等の特殊な場合に該当する資産については、原価法の場合にもその評価減を認めることとする。なお、評価減を行なう場合の時価は、正味実現可能価額とすることが適当である。

また、たな卸資産の評価益については、改正商法において取得価額をこえる価格を附することができないこととなつたことにかえりみ、税法においてもこれと一致させる方向で整備することが適当であると考ええる。

Ⅶ 時 価 の 内 容

低価法の時価は、現行税法では、再調達価額としているが、これに対し、正味実現可能価額、再調達価額及び正味実現可能価額から正常利益を差し引いた価額のうち、いずれかを自由に選択する余地を与えることとすべきかという問題がある。

低価法を採用する場合には、現行税法ではさらに評価減をすることができる仕組みとなつていますが、Ⅵによつて例外的に損傷品等によりのみ評価減ができ一般のたな卸資産については原則としてこの評価減はできないこととなることを考慮し、この際再調達価額又は正味実現可能価額から正常利益を控除した額のいずれかによることができる方向で検討することが適当であると考ええる。なお、時価の算定上正味実現可能価額から正常の利益を控除する場合には、その正常の利益は、「当該法人の通常の利益」をいうものとするのが適当であると考ええる。

Ⅷ 実 地 た な 卸

たな卸手続としては、実地たな卸法と帳簿たな卸法とがあるが、現行税法では、通達において、実地たな卸をすべきことを明らかにし、これが困難な場合には部分計画たな卸方法を認めることとしている。

この規定は、たな卸資産の評価の基本的な規定であると考えるが、たな卸資産以外の資産の評価との関連も考慮し、できるだけ法令において規定する方向で検討することが適当であると考ええる。

6 固 定 資 産

現行税法においては、固定資産の評価に関し、減価償却を中心としてその範囲、取得価額、減価償却の方法等について基本的な事項を定め、その細目については、取扱

通達にまかされている。

固定資産の評価は、企業経理においてもつと重要なものの一つであつて、税法と企業会計、商法等と関連するところも少なくない。したがつて、税法としてはこの際、固定資産の全般にわたつて、その範囲、取得価額等を法令等において明確にするほか、減価償却制度に関する規定を具体的に規定し、用語等についても整備を行なうことが必要であると考ええる。また、個別の問題点については、次のように扱うことが適当と考える。

I 固定資産の範囲

現行税法では、固定資産の範囲について規定を設けず、減価償却を行なうことができる資産(減価償却資産)について具体的に規定しているが、次のように政令等において固定資産の範囲及び減価償却資産と非減価償却資産の区分を明らかにすることとする。

(1) 減価償却資産

- (イ) 建物及びその附属設備(暖冷房設備、照明設備、通風設備、昇降機その他建物に附属する設備をいう。)
- (ロ) 構築物(ドック、橋、岸壁、さん橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備をいう。)
- (ハ) 機械及び装置(コンベヤ、ホイスト、起重機等の搬送設備を含む。)
- (ニ) 船舶
- (ホ) 航空機
- (ヘ) 車りよう及び運搬具
- (ト) 工具、器具及び備品(観賞用等の生物を含む。)
- (チ) 鉱業権(租鉱権及び採石権その他土石を採掘又は採取する権利を含む。)、漁業権(入漁権を含む。)、ダム使用権、水利権、特許権、実用新案権、意匠権、商標権、営業権、専用側線利用権、鉄道軌道連絡通行施設利用権及び電気ガス供給施設利用権
- (リ) 鉱業用土地(鉱業の廃止により著しくその価値の減ずるものをいう。)
- (ヌ) 劣化資産(たな卸資産たる劣化資産以外のもので、使用又は時の経過とともに価値の減少するものに限る。)
- (ル) 牛馬果樹等

(2) 非減価償却資産

(I) 使用資産でないもの

- (イ) 使用資産及び(1)の(ヌ)に掲げる劣化資産となることが予定されているもので貯蔵中のもの

- (ロ) 建設仮勘定
- (ハ) 立竹木で短期間に伐採するもの以外のもの等
- (Ⅱ) 使用資産であるが減耗しないもの
 - (イ) 土地（鉱業用土地を除く。）
 - (ロ) 書画、こつとう（ただし、書画、こつとうの複製のようなものであつて単に装飾的目的にのみ使用されるものを除く。）
 - (ハ) ラジューム、ウラン等
 - (ニ) 土地の上に存する権利(借地権等)、電話加入権

Ⅱ 耐用年数1年未満又は取得価額1万円未満の資産

現行税法では、固定資産として計上することを要しない資産として、耐用年数1年未満の固定資産ですでに払い出されているもの及び取得価額1万円未満の資産（当該法人の行なう業務の性質上基本的に重要な固定資産及び当該業務の固有の必要性に基づき大量に保有される固定資産及び事業の開始又は拡張のために取得した固定資産を除く。）ですでに払い出されているものを規定しているが、これについて、次のように扱うものとする。

- (1) その払い出した時を含む事業年度において費用として扱う旨を政令等において明らかにする。
- (2) 取得価額1万円未満の基準をおおむね3万円程度に引き上げる。
- (3) 取得価額一定額（おおむね3万円程度）未満の固定資産で資産として計上すべきものについては、一定の基準によつて耐用年数表に特掲することとする。この場合、当該一定の基準は、当該法人の行なう業務の性質上基本的に重要なもの及び当該業務の固有の必要性に基づき大量に保有されるものを中心に判定するが、その判定は相当限定的に行なうこととし、なお、この点に関する上記現行の規定はこれを削除することとする。

Ⅲ 取得価額

- (1) 現行税法では、固定資産の取得価額について、購入代価（製作した場合は製作原価）のほか、据付費等の直接要した附随費用を含む旨を規定しているが、その附随費用については次のように扱い、政令等において明らかにするものとする。

(Ⅰ) 取得価額に算入しなければならない費用

- (イ) 土地、建物等の取得に際して支払う立退料その他当該土地、建物を使用するための費用で当初から予定されている費用等は、原則としてその土地、建物等の取得価額に算入するものとするが、これらの立退料等を含めた価額が、一般に妥当と認められる時価を著しくこえて異常と認められるときは、そのこえる

部分の立退料等については、これを繰延費用として、その状況に応じ、当該取得資産の耐用年数（土地にあつては、当該土地の上に建設された資産の耐用年数）又はその効果の及ぶ年数を基礎として償却することを認める方向で検討することが適当である。

- (ロ) 建物（工作物等を含む。）付の土地を取得し、その建物を取りこわした場合におけるその建物の取りこわしに要する費用及びその建物の帳簿価額の処理については(イ)に準じて取り扱う。

この場合において、償却年数については、その取りこわしの状況等に応じ、

- ①旧資産の耐用年数、②新資産の耐用年数、③適正に見積られる回収期間等のいずれかの期間を基礎とすることを認める方向で検討することが適当である。

- (ハ) 自己の所有する建物（ロに掲げるものを除く。）を取りこわした場合には、次により取り扱う。

(a) まだ使用に堪えうる建物を取りこわした場合には、ロに準じて処理する。

(b) 使用に堪えられなくなつた建物を取りこわした場合には、その建物の帳簿価額及び取りこわし費用を損金に算入する。

- (ニ) 登録により権利が発生する資産（船舶、鉱業権、特許権等）に係る登録税は、その資産の取得価額に算入する。

- (ホ) 予定工期短縮のための値増金は、その工事の取得価額に算入する。

ただし、値増金が当期の経費として認められる明らかな事実があるときは、損金に算入できるものとする。

なお、工期遅延の違約金は、取得価額から控除することができるものとする。

- (ヘ) 土地について支出した整地費用は、原則として土地の取得価額に算入しないものとするが、新たに土地を取得して事業の用に供するための整地費用は取得価額に算入するものとする。

- (ト) 土地についてした防壁、石垣積み等の費用は、原則として構築物の取得価額に算入する。

- (チ) 中古品の取得に伴つてその中古品について支出した改良費等は、その中古品の取得価額に算入する。

- (リ) ダム、工場等の建設に伴い支払う公害補償費等については、土地そのものの取得に伴つて発生し、実質的に土地の対価と認められるものは土地の取得価額に含めるが、原則としては、これを構築物、建物等の取得価額に算入するものとし、なお、一定期間にわたる収益の補償等であることが明らかなものについては、これを繰延費用として取り扱うものとする。

- (Ⅲ) 取得価額に算入しないことができる費用
- (イ) 借入金の利子
 - (ロ) 不動産取得税及び登録税（(Ⅰ)の(ニ)を除く。）
 - (ハ) 購入代価中に含まれる利息相当部分で、明らかに区分できるもの
- (2) 現行税法の取扱いでは、法人がその事業から生ずる残し等によつて造成した埋立地の取得価額は、①その残し等の処理のために要した運搬費、築石費、捨石工事費等の埋立費の合計額によることとし、埋立費の合計額が埋立地の時価をこえているときは、そのこえる部分の金額は損金に算入することが認められ（ただし、その事業年度に支出した金額を限度とする。）、また、②税務署長への届出を条件として、埋立中の各事業年度においては埋立費のうち残し等の処理のために要した運搬費等を取得価額に算入せず、法人が埋立地の所有権を取得した時（所有権の取得前に使用したときは、その使用の時）にその時の価額をもつてその埋立地の取得価額とすることができることとなつている。
- この点につき、①については、その支出した金額を建設仮勘定によつて経理することを明らかにし、また、同ただし書については、その事業年度中に支出した金額に限らず、時価をこえる部分の全額を損金に算入するものとし、②の取得価額については、支出額の合計額が、取得時の価額より低いときは、その支出額の合計額によることを認めるものとする。
- (3) 現行税法は、一定の条件に該当する交換により取得した資産の取得価額は、交換により譲渡した資産の帳簿価額を基礎とした金額によることができる旨を規定している。この場合、旧資産の「適正な簿価」をもつて取得原価とするかという問題があるが、税法の交換の規定は、旧資産について異動なかりしものとして旧資産からの譲渡益に対して課税しないこととしていること、及び償却不足額の繰越が認められているので実際問題としては交換直前においてこの範囲内で適正な帳簿価額に修正することが可能であること等を考慮し現行どおりとする。なお、自己所有の株式又は社債等と交換により取得した資産については、その株式等の「時価又は適正な簿価」をもつて取得原価とするかという問題があるが、上記交換の趣旨にてらし、現行の税法の取扱いどおり交換と認めないものとするのが適当である。
- (4) 現行税法においては、贈与によつてえた固定資産の取得価額は、「購入以外の方法により取得した」場合に該当するからその受贈時の時価によることと解されているが、商法等との関連を考慮し、これを政令等において明確に規定するものとする。
- (5) 代物弁済により取得した固定資産については、現行税法は取得時の価額によるこ

ととしているが、原価主義の立場からその債権額（この額よりもその代物弁済の目的となつた資産の時価が低い場合には、その時価）によることとする。

- (6) 現物出資を受けた場合の法人税の取扱いは、現行どおり時価をこえない受入価額をもつて取得価額とするものとする。
- (7) 山林の取得価額については、植栽のための地ごしらえ費、種苗費、植栽費（通常の補植費を含む。）、ぶ育費、間伐費及び管理費等植栽のための地ごしらえから成林に至るまでの造林に要する一切の費用の金額を原則として含めなければならないものとし、おおむね毎年輪伐を行なうことを通例とする法人の造林に要する費用のうち、ぶ育費、間伐費及び管理費については、その支出のつど損金に算入することを認めている現行の取扱いを維持することとする。
- (8) 牛馬果樹等の取得価額は、牛馬等については、取得代価（搬入費を含む。）、種付費、出産費、飼育費、租税公課その他当該牛馬等の成育に要する費用とし、果樹等については、取得代価（搬入費を含む。）又は種苗費、植樹費、肥料代その他当該果樹等の成熟に要する費用をいうものとする。なお、牛馬果樹の償却方法につき定率法等を採用するかどうかについて明らかにすることが適当である。
- (9) なお、固定資産の取得後における資本的支出の扱い方について規定を整備するものとする。

IV 減価償却の方法

- (1) 現行法人税法では、減価償却について任意償却の方法によつて（所得税法では強制償却）。これに対して、強制償却にする等企業が正規の減価償却を行なうことを促進するよう税法の規定を改めるべきかという問題があるが、税法では法定耐用年数を採用していることとの関連等から現行どおりの建前で進むことが適当であると考えらる。

ただし、現行のような償却不足額の繰越制度は、主要諸外国にも例をみないし、みだりに利益調節の手段として乱用されるおそれもあり、改正商法の趣旨からみても適当でないと認められるので、これを是正する方向で検討するものとする。

- (2) 現行税法においては、償却の方法として定額法、定率法を原則とし、特殊な資産については生産高比例法又は取替法を認めているが、さらに一般に認められているその他の償却方法（たとえば級数法、償却基金法等）をも選択することができることとするかという問題がある。しかし、定率法を認めている現状においては、他の償却の方法を認める実益に乏しいと考えるので、現行どおりとするものとする。この場合、減価償却資産の種類等に応じてこれに適する償却方法を選択することを認めることが適当である。

- (3) 生産高等に応じて減価償却額を計算することが適当である資産（たとえば、型、特殊工具）については、法人の選択により、生産高比例法に準ずる方法を認める方向で検討するものとする。
- (4) 鉱業用固定資産のうち坑道及び鉱業権については生産高比例法だけが認められているが、これらの資産についても定額法又は定率法を認めるべきかどうかという問題がある。この点については、耐用年数の算定の方法との関連を考慮しながらこれを認める方向で検討するものとする。また、生産高比例法について総合償却法、分別償却法に準ずる方法を認めることを税法上明らかにする必要がある。
- (5) 無形固定資産について定額法に限らず定率法を認めるべきであるとする意見があるが、無形固定資産は一般に機械等の有形減価償却資産に比し、定率法の採用の一つの要素となつてゐる修繕費が存しないこと等から現行どおり定額法によることとするが、後記するⅥの(4)の方向で耐用年数について検討を加えるものとするほか、有形固定資産を含めて陳腐化による評価減が可能である旨を明らかにするものとする。
- なお、この場合の帳簿価額の減額の方法についても明らかにすることが適当である。
- (6) 固定資産である劣化資産のうち減耗するものについては、その減耗に応じた減価償却の方法による償却を認めるものとする。
- (7) 工具、器具、備品等大量に有するものの償却方法はいわゆる取替法（50％までの償却を認める方法）を認める方向で検討する。

V 残 存 価 額

現行税法においては、有形減価償却資産の残存価額を原則として10％としているが、残存価額は個々の資産によつて異なるのでその実情に即するよう規定を改めるべきかどうかという問題がある。しかし、資産ごとにその残存価額を求めることは困難であるから、資産の残存価額の実態を調査のうえ一律に引き下げる方向で検討するものとする。この場合、定率法の償却率の算定上の残存価額は現行どおり10％とする。

Ⅵ 耐 用 年 数

- (1) 現行税法は、固定資産の耐用年数を法定しているが、これを標準年数に改めて一応の基準を示すにとどめ、実際に使用する耐用年数が標準耐用年数と異なる場合には税務当局の承認を受けるものとし、耐用年数の決定について法人の自主的判断を認めることとするかという問題もある。この点について、税務運営上からみて現行どおり法定耐用年数によることが適当であると考え。

なお、現行法定耐用年数制度のもとに認められている国税庁長官の承認に係る耐用年数の短縮及び割増償却制度については、国税庁長官に限らず、固定資産の種類又は企業の規模等に応じ国税局長又は税務署長の承認による方法を認めるほか、できるだけ弾力的に運用する方向で検討することが適当である。

- (2) 現行の法定耐用年数が細分化されているため、償却手続がはん雑であるとも考えられるので、業種を一本とするような簡易な耐用年数とする方向で検討するものとする。
- (3) 北海道地方等の寒冷地における木造建物については、耐用年数を短縮すべきであるとする議論があるが、これを認めることは、耐用年数を地域別に定めるという問題も生ずるので、前記(1)との関連において、国税庁長官等の承認によつて解決を図るものとする。
- (4) 無形固定資産の耐用年数については、長期間検討が加えられていないので、この際全面的に再検討をすることが必要であると考ええる。

VII 償却額の計算方法

現行税法では、固定資産の取得価額の全部又は一部を資産に計上しない場合（簿外売上等で取得した資産を含む。）には、その計上しない取得価額相当額を償却したものとみなして扱っているが、簿外売上等による資金で取得した固定資産については、減価償却をしないものとして取り扱うものとするのが適当であると考ええる。

VIII 除却損益その他

- (1) 総合耐用年数又は分別耐用年数の定められている設備の種類又は区分に含まれる個々の資産を譲渡等した場合の譲渡等の損益は、償却額が適正に配賦されている場合（その資産について見積られる実際の耐用年数に基づいて配賦されている場合）にはその個々の資産の帳簿価額により、償却額が適正に配賦されていない場合にはその個々の資産について見積られるその未償却残高（通常使用にたえなくなつたものについては、法定残存価額）により計算する取扱いとなつている。

この点について、総合償却法又は分別償却法を採用する減価償却資産の場合には、個々の資産の償却額や未償却残高はその性格上個々の資産について償却額を按分して割り当て、除却時に除却損益を計上することは、総合償却法の趣旨に反するという問題もあるので、除却損益を計算する場合の帳簿価額は、法人の選択により(イ)現行取扱いによる方法、(ロ)法定残存価額による方法、(ハ)分別耐用年数によつて計算される未償却残高による方法のうちのいずれか一によることとし、これを基として除却損益を計算する方法を認めるものとする。

- (2) 現行取扱いにおいては、建物の移築(事務所については80%以上、工場について

は70%以上旧資材を利用した場合に限る。)に要した費用は、損金に算入することを認め、また、集中生産のための機械装置の移設以外の移設に要した費用(解体費を含む。)を損金とすることを認めているが、この点については別段問題はないと認められるので、税務の現行の取扱いとおりとすることが適当である。

- (3) 固定資産の評価益については、改正商法において取得価額をこえる価額を附することができないこととなつていふことにかえりみ、取得価額と時価のいずれか低い金額まで評価上げを認める現行税法の規定を整備することが適当であると考え。

7 その他の資産及び損益

I 繰延費用

- (1) 改正商法上新たに繰延資産として規定された開業費、開発費及び試験研究費については、現行税法では随時償却を認めず、支出時の損金算入又は5年償却の方法によることとし、これら3種の繰延資産を他の創業費、株式発行費等の繰延資産と区別して取り扱つていふ。

開業費、開発費及び試験研究費を他の繰延資産と比較した場合において、その額が通常どの程度の額に限られるというような目安がなく多額に上る場合も考えられること、改正商法第290条においても利益の配当に関しこれらを他の繰延資産と区別して規定していること、その他現行規定が設けられたときの経緯等を考慮すれば、現行税法のようにこれらを他と区別して取り扱うことにも一応の理由があると考えられるとしても、特に繰延資産の取り扱いを二通りとする程の強い理由もないと認められるので、繰延資産はこれを統一的に取り扱うこととし、一時損金算入を認めるとともに、繰り延べた場合の残額は一定期間(その期間については、届出等を前提として商法に反しない範囲における法人の選択を認めることについて、償却不足の繰越とも関連させて検討する。)の規則的償却とすることとする。

なお、商法上の個別の繰延資産の内容と税法における同種の繰延費用の内容は、一致させる方向で調整を図ることとする。

- (2) 現行通達に掲げる繰延費用とその償却年数は例示であるとされているが、繰延経理の要否及び償却期間についての現行税法の規定は余りにも抽象的にすぎて、いたずらに税務運営上の紛議を生じ適当でないと認められるので、繰延費用の範囲は限定列举の方向で規定するとともに、適用すべき償却期間の算定方法をできるかぎり具体的に規定することとし、定型的な繰延費用の償却期間を例示するほか、特に償却期間を短縮する必要があるもの及び例示のないものの償却期間は税務署長の承認により法人が自主的に定めることとする方向で検討整備するものとする。

- (3) 現行税法上、繰延費用については評価減が認められていないが、繰延費用に見合う資産等が一部減失した場合には固定資産の場合に準じて評価減を認める方向で整備することが適当である。

Ⅱ 有 価 証 券

有価証券については、企業会計は投資有価証券とその他の有価証券に、商法は社債その他の債券を除き非上場株式とその他の株式にそれぞれ区分し、いずれも、前者については固定資産の評価方法又はこれに類する評価方法を適用し、後者については流動資産又はこれに類する評価方法を適用することとしている。

これに対し、現行税法は、有価証券を企業支配株式、たな卸をなすべき有価証券（商品有価証券）及びその他の有価証券（投資の目的のため又は一時保有のため保有する有価証券等）に区分し、企業支配株式については固定資産に準ずる評価増減の規定を置き、商品有価証券及びその他の有価証券は時価までの評価減の規定を適用することとし、商品有価証券についてのみな卸資産の評価方法を適用することとしている。

これらに関しては、次のように検討整備することとする。

- (1) 企業支配株式及びその他の有価証券については、法令上総平均法等の評価方法を採用しうる旨新たに規定することとする。
- (2) 現行税法は、たな卸をなすべき有価証券を、証券業者が有する有価証券で、もっぱら投資の目的をもつて保有することが明らかなもの以外のものとし、証券業者が有する商品有価証券にその範囲を限っているが、この点については現行制度を維持することとし、このような商品有価証券については、現行どおりたな卸資産の評価方法をそのまま適用することとする。
- (3)(イ) 企業支配株式については、迂回行為による租税回避を防止するため、子会社を通じて企業支配株式を買い集める場合及び逆に取得後市場相場で子会社に売却して売却損を計上する場合等につき、それぞれの譲渡損を否認する旨の規定を新たに設けることが適当である。
- (ロ) いわゆる防戦買の場合に取得した株式に係る評価損及び譲渡損については、原則的には、法人の損金に算入しないことが適当と考えるが、なお実情を調査のうえ検討するものとする。
- (4) その他の有価証券の評価方法に関しては、その他の有価証券のうち上場株式は商品有価証券の評価方法に、非上場株式は企業支配株式の評価方法にそれぞれ準じて取り扱うこととする。
- (5) 有価証券の評価益については、改正商法において取得価額をこえる価額を附することができないこととなつたことにかえりみ、税法においてもこれと一致させる方

向で整備することが適当であると考える。

- (6) 有価証券の時価に関し、低価法を採用している場合の時価は再調達価額とすることには問題はないものと考えられる。その他の場合における時価すなわち実現可能価額を現行税法では決算期前1月間における平均額によることとしている点については、これをこの価額から譲渡に要する手数料等の見積り額を控除した額とすべきであるとする意見があるが、手数料が売却株数により異なる等実務が複雑化する点等も考慮し、現行制度を維持することとする。

- (7) 現行の身代り株式の規定によれば、合併、増資等の場合には、旧株式の取得後その時まで旧株式について行なわれた評価損益のとり戻しが行なわれる。その理由の一つには、たな卸資産については毎年洗い替えが行なわれていたため、株式等についても機会をとらえてそのとり戻しを図るべきであるという点があげられている。

たな卸資産に関する項において、後入先出法を適用するたな卸資産以外のたな卸資産の毎期の評価については、切り放し方式が認められることとなつたため、たな卸資産たる商品株式についてのみ、評価損益のとり戻し制度を存置する理由に乏しくなつたと考えられ、これを廃止することが適当である。

しかし、商品株式以外の回転の少ない株式については、たな卸資産について切り放し方式を認めることとした理由が、とり戻し方式の合理性の有無の点とはともかく、たな卸資産の属性としての早期回転の点に着目したものであるとすれば、合併、増資等特定の機会をとらえてその評価損益のとり戻しを行なう現行制度は当面従前どおり継続することが適当と考える。

Ⅲ 金 銭 債 権

現行税法上金銭債権の評価減は、一般的には認められないことになつていますが、実質的な意味における評価減は、①債権の個別的内容に立ち入ることなく債権全体についてその一定率の引当を認める貸倒準備金及び②個別的債権につき貸倒れに準ずる事情が生じた場合にその50%を貸倒れとして処理することを認める債権償却引当金勘定の両制度によつて認められている。また、売掛債権の評価減ないしは売掛債権に計上しないことを認める措置として、③発生の日から1年を超える売掛債権につき、差益相当額の引当を認める未収差益勘定及び④長期の履行期をもつ売掛債権のうち、売上代金を月賦、年賦その他の賦払いにより受け入れる延払条件付販売、延払条件付譲渡、割賦販売等に関するものについて認められる割賦基準がある。

これらに関し、①企業が金銭債権の回収が不確実と判断した場合、個々の債権についての一部評価減を認めるべきであるという意見と、さらに②履行期が長期で無利子のもの等についても評価減を認めるべきであるとの意見があるが、個々の債権の回収

可能性に応じた適正な評価について一般的具体的な評価基準を求めることが困難であること、弁済期又は利子率に応じた金銭債権の評価は企業経理上の慣行とも考えられず、独り税法においてのみこの考え方を導入することも困難であること、すでに現行税法上相当の措置が講じられており制度を改める具体的理由に乏しいこと等の理由により、基本的には現行制度を維持することとする。ただこの場合、評価減はできないとする現行規定は削除するとともに、貸倒準備金の限度額でその是否認を判定するという構成に改めることとする。

Ⅳ 外貨建債権、外貨等

為替関係の評価については、現行税法上特別の規定がなく、次のような諸点につき整備を図る必要があると認められるが、おおむね、外貨については期末における市場レート、外貨建債権及び固定資産については債権発生時ないし取得時のレートで評価（債権については評価減を認めるべきかどうか別途検討する。）する方向で、なお、為替実務界の意見等を充分検討のうえ、整備を図ることとする。

- (1) 外貨建債権又は外貨の評価については、基準レート（例えば1ドル360円）、期末における市場レート又は債権等発生時のレートのいずれかによつて評価されている実情にかんがみ、法令上よるべき評価方法を明らかにすること。

なお、この場合生ずる評価増については、これを一般の資産の評価増とは別に、金銭債権計上の際のレートの問題と考える意見があり、特に税法上この点については商法との関連を考慮する必要はないものと認められる。

- (2) 外貨建債務についても、その評価方法を法令上明らかにすること。
- (3) 海外支店等における固定資産又はたな卸資産等の帳簿価額、償却額等の計算につき必要な事項を明らかにすること。
- (4) 為替売買予約については、これを単なる予約として期末損益に関連させない経理方法とたとえば買予約の附随している外貨債務を予約レートによつて評価する等予約売買外貨を評価して損益を計上する立場に立つ経理方法と二通りあると認められるが、その評価方法を明らかにすること。

Ⅴ 寄 附 金

法人が利益処分以外の方法により支出する寄附金の中には、法人の業務遂行上明らかに必要な寄附金と必要であることが明らかでない寄附金があり、後者は多分に利益処分とすべき寄附金を含むとの見地から、税法は後者に属する寄附金を税法上の寄附金とし、これについて損金算入限度を設け形式基準による区分を行なうとともに、例外として指定寄附金及び試験研究法人等に対する寄附金の制度を設けていると考えられる。

また、現行取扱い上は、社会事業団体、学校、神社等に対する通常の意味の寄附金のみでなく、法人が行なつたその事業の遂行上必要なことが明らかでない贈与、たとえば低廉譲渡が行なわれた場合の贈与相当部分等も税法上の寄附金に含めて取り扱われている。

これらの点から、寄附金の範囲を明確化する意味において、税法上の寄附金が通常の意味の寄附金のほか、一般に無償の支出を含む旨法令上明らかにすることとする。

この場合、業務に全く関係のない贈与は、税法上の寄附金から除き、限度計算を行なうことなく損金不算入とすることが好ましいが、法令においてこれを規定すること及び執行上これを区分することが困難であることにかんがみ、無償の支出のうち業務に明らかに関係あるものとそれ以外のものに区分し、後者を税法上の寄附金として取り扱うこととする。

なお、指定寄附金についても、特に同族会社等について、所得のうち相当の部分を支出している等制度の濫用とみられる例も見受けられるので、妥当な限度枠を設けることについて検討することとする。

また、寄附金の損金算入限度額の計算等に関し、資本金の計算上の増資の日を商法上の増資の日(払込期日の翌日)に一致させることが適当である。

Ⅶ 役 員 賞 与

税法は、役員を使用人としての職務を有する役員とそれ以外の役員に区分し、前者に対する使用人としての職務に対する賞与を除き、これを利益処分として課税している。また、これに伴つて、過大な役員報酬及び過大な役員退職金の損金不算入規定を置いている。

現行制度に対しては、使用人としての職務を有する役員以外の役員たとえば社長、専務、常務等に対しても賞与を支給することがおおむね社会的慣行となつており、及び最近におけるこれら役員の実態を考慮すれば、これら役員の賞与についても一定額（たとえば年間数カ月又は従業員と同様のベース等）までの損金算入を認めるべきであるという考え方もあるが、役員は法律上の性格、したがつてまたこれに対する賞与が利益処分の形で行なわれること等の点からみて、にわかに現行制度を改変することには問題があると考えられる。

しかし、あらかじめ定められている報酬の一部を盆暮等に支給する場合、現行法はこれを賞与として扱うことにしているが、その額があらかじめ定められていることに着目し、これを報酬として認めることとする。

Ⅶ 贈 与

(1) 法人の資産整理に当たつてなされた重役その他の私財提供又は債務免除による益

金であつて、繰越欠損金（税務上繰越を認められた繰越欠損金を除く。）の補てんに充当した部分の金額は、現行の税務取扱い上課税されないこととされている。

この点については、資産整理の内容等を明らかにするとともに、会社更生法第269条の規定をもとり入れ、法令上規定することとする。

- (2) 現物贈与又は低廉譲渡を行なつた場合に、その物の時価がその帳簿価額をこえるときは、そのこえる部分を譲渡(贈与)により生じた所得としてその贈与を行なつた法人に対し課税することとなつていますが、取扱い明確化の意味において、法令上新たに規定を設けることとする。
- (3) 債務免除益に対する課税については、破産の場合とのバランスもあり、債務超過ないし支払不能の場合につきなんらかの課税軽減の措置を講ずる必要があると認められるが、他方脱法行為をいかに防止するかの問題があるので、軽減の方向でその具体的方法につき検討するものとする。

8 準備金及び引当金

現行税法上、税金引当金、契約者配当準備金等の確定債務に対する引当と考えられる準備金（引当金を含む。以下同じ。）を除き、繰入額につき損金算入を認められる準備金としては次の種類があり、おおむね次のように分類して考えられている。

- (イ) 負債性引当金に属するもの
 - 退職給与引当金(法規則)
 - 特別修繕引当金(同)
- (ロ) 評価性引当金に属するもの
 - 貸倒準備金 (同)
- (ハ) 偶発損失準備金に属するもの
 - 濁水準備金 (同)
 - 異常危険準備金(同)
 - 違約損失補償準備金(同)
 - 価格変動準備金(措置法)

また、準備金に類するものとして、上記のほか通達上において、債権償却引当金勘定、未収差益勘定及び返品調整勘定による処理並びに賞与の引当処理が認められている。

これらに関しては、次の方向でその整備を図るものとする。

I 準備金についての基本的考え方

- (1) 準備金のうち、価格変動準備金は租税特別措置法に規定され、他のものはすべて基本税法に規定されているが、退職給与引当金、特別修繕引当金及び貸倒準備金は

その性格から現行どおり基本税法において規定し、価格変動準備金も現行どおり租税特別措置法に規定することが妥当と考えられる。

しかし、渇水準備金、異常危険準備金及び違約損失補償準備金は、①これらが一般的には利益留保の準備金と考えられていること、②法人の業務は、それぞれ特別法によつて規制を受けている等公益性の高いものであるとしても、これら法人は、いずれも一般の営利法人ないしは出資持分のある法人であること、③現在における内部留保の不十分であることを補う意味において、特に認められているものであること等を考慮すれば、おおむね特別措置と考えられるが、これを租税特別措置法において規定するかどうかについては、現在の制度を本来的恒久的なものと考え、このようなものは基本税法において規定すべきであるとする意見もあり、なお検討することとする。

- (2) 税法は、負債性引当金について、その負債性の特に明らかなものを法定し、未確定負債について企業がこれを引当金に見積り計上することを一般的には認めていないが、これを認めるとした場合あらゆる引当金につき個別的に当否の判断を行なうことが税務執行上困難と考えられることにかんがみ、引当金は個別的に法定されたものに限るとする現行税法の基本的考え方は維持することが適当と認められる。
- (3) 税法上の準備金(通達により定められているものを除く。)は、すべて青色申告を条件としているが、基本税法に規定される準備金については、白色申告者にもこれを認めるべきであるとする意見がある。この点については、準備金制度のように、一定水準以上の記帳を前提とする制度を白色申告者全般に適用することは、実務上困難を生ずるおそれがあり、また、たとえ白色申告者がその準備金に関する部分についてのみ帳簿を整備したとしても、その内容の信ぴょう性について問題があり、このような帳簿を基礎に準備金額を算定することは課税上の弊害も大きいと考えられる。さらに現在における大多数の白色申告者の記帳の実態からも、準備金制度をこれらに対し適用することの実益は必ずしも大きいものとは考えられない。

しかしながら、他方において準備金のうち特典と考えられないものについては、青色申告を条件とすることには問題があるとする考え方もあるので、なお今後引き続き検討するものとする。

Ⅱ 準備金についての個別的問題

(1) 退職給与引当金

- (イ) 各期の繰入限度額について、労働協約がなく就業規則のみがある場合は、給与総額の4パーセントの制限が課せられることとなつている。

これは、就業規則に基づく退職金支給が行なわれなかつた場合には、労働基準

法第23条違反として罰則の適用があり、また民法上の債務不履行による損害賠償を求めることはできるが、①就業規則そのものの変更は、法律的には経営者の一方的意思によりできること、②退職金支給について労働組合の間接強制力のないこと、③同族会社において恣意的な就業規則が設けられるおそれのあること等が考慮された結果の措置と考えられる。

しかし、企業の退職金支給の実態及び就業規則の法律的性格を考慮すれば、労働協約のみを特に差別することにも問題があると考えられるので、上記③に関する弊害を防止する措置を講じ得れば、4パーセントの制限をしないこととする方向で、さらに検討することとする。

なお、退職給与引当金の累積限度額の計算根基についても検討することとする。

- (イ) 現在、終身退職年金（有期退職年金等との選択又は保証期間についての定めがない場合）は、退職給与引当金の繰入額算出のための要支給額には算入されないこととされているが実際にはこれに該当する事例がない。この点については、複雑な計算を要する問題でもあるので、その実施についてはなお問題の余地が多いとしても、現行規定が禁止規定的な働きをしているおそれがあることも考慮し、終身退職年金についての余命年数等による計算方法を規定し、繰入限度額計算上の要支給額に算入する方向で検討することとする。

(2) 特別修繕引当金

特別修繕引当金の対象となる資産は、この引当金の対象資産とする実益のあるもの、すなわち①その修繕期の周期性が一定期間以上であるものであつて、②当該企業の規模と比較して、その修繕費が相対的に多額と認められるものに限られているものと考えられる。

したがつて資産を限定しない修繕引当金を一般的に認めることは適当でないとしても、税法上は特別修繕引当金の対象とする資産の基準を規定し、政令等により個別的に指定する方向で整備を図ることが適当である。なお、現在要望されている自動ガラス製ビン装置その他本制度を適用すべき資産につきさらに調査のうえ、必要に応じ本制度を適用する方向で検討することとする。

(3) 貸倒準備金

- (イ) 毎期の繰入額の中の累積部分（最大限0.2%）は、偶発損失に対する積立額として従来説明されている。

したがつて貸倒準備金は、経常的貸倒れに対する全額洗い替えの準備金と偶発損失に対する準備金との2種の準備金の性格を併せ持つものと考えられるが、

制度を簡素化し、その性格を評価性引当金として純化するために、各期全額洗い替えの準備金とする方向でその整備を図るものとする。なお、その整備に際しては、名称を貸倒引当金に改めることが適当である。

- (ロ) 現行の積立率については、貸倒れの実情に応じて積立率を定めるとともに、特に貸倒率の異常に高いことを企業が過去の実績等から立証した場合についての弾力的取扱いを定める等、その合理化について検討することとする。
- (ハ) 積立額算出上の貸金の範囲について、受取手形を割引に付した場合その手形金額を貸金として取り扱う現行取扱いについては、法律的にはその手形金額は貸金でないと考えられるが、貸倒準備金の対象とすべきかどうかについては両論あるため、これを対象外とした場合の影響等につき調査のうえ、貸倒準備金の積立率と関連せしめつつ、いずれの取扱いによるか、法令上明確にする方向で検討するものとする。

また、売掛債権のうち未収差益勘定に相当する金額、割賦基準を適用している場合の割賦益に対応する金額、返品調整勘定に相当する金額はそれぞれ貸金として取り扱われているが、これは便宜の問題として現行制度を維持することとする。

- (ニ) 債権償却引当金の制度については、税務上要請される統一的取扱いを維持しつつ実情に則した貸倒れの認定を行なうための方法として、また、特別の場合に非自発的に生ずる長期のたな上げ債権に関する救済措置として、現行制度のような考え方は恒久化すべきものと考えられる。この場合、債権償却引当金制度を現行のような貸倒れの認定としてでなく、貸倒準備金の積立額に含め構成整備する等貸倒準備金と債権償却引当金の関係を単純化することが適当と考える。

なお、債権償却引当金の対象とする貸金の範囲について、俸給生活者等非事業者に対する貸金に関しても規定を設けることが適当であると考えられるので、具体的規定の方法につき検討するものとする。

(4) 未収差益勘定

未収差益勘定は、特定の不良売掛債権に対する貸倒準備金としての性格と、割賦基準に準ずる収益発生時期に関する特例としての性格を併せ有すると考えられるが、割賦基準等損益発生の時期に関する規定に関連せしめつつ、法令上その整備を図るものとする。

(5) 渴水準備金、異常危険準備金、違約損失補償準備金

会計上一般的には企業が任意に準備金を設けて費用の平均化を図ることは認められていないが、渴水準備金、異常危険準備金及び違約損失補償準備金は、その業務の公益性から税法上特に認められているもので、このような措置を存続することは

やむをえないと考えられるが、その金額等については別途検討する必要があると認められる。

(6) 価格変動準備金

価格変動準備金の対象資産の範囲については、企業支配株式を除く有価証券及びすでに審議の結果定められたたな卸資産のうち、価格の変動による損失につき課税上措置する必要のない資産を除外する方向で検討することとする。この場合において、実務上の問題及び税法の簡素化について充分考慮を払うこととする。

(7) そ の 他

(イ) 返品調整勘定に関しては、その販売が実質的に委託販売であることにかんがみ、実質主義の観点から取扱いとして規定されているものであつて、これを準備金又は収益発生 of 時期に関する制度として未収差益勘定、割賦基準等と同列に考え、法令上規定することには問題があると考えられるが、その内容に既往の実績に基づく見積りを含む等の見地から、割賦基準等を法定することとの釣合いも考慮し、法令上に明らかにすることが適当とする意見もあるためなお検討することとする。

(ロ) 法人が使用人に対する賞与を引き当てた場合においては、その引き当てた金額を支給することが確実であり、かつ、申告期限までに受給者ごとに分別されているときに限つて課税所得の計算上損金に算入することとしている。

これは引当金の性格をいわゆる未払金と考え措置しているものであるが、最近における賞与支給の実情にかんがみ、負債性引当金として法令において規定することが適当であるとする意見がある。この点については本来、賞与はいつの費用と考えるべきか、あるいは賞与支給の実態が多様であるがためこれを法令において引当金として画一的に取り扱うことの是否等の諸点に問題があるので、実務上生じている問題点を解決する方向でさらに検討することとする。

(ハ) その他新たな引当金として、たとえば①保証販売等販売収益計上後の負担に応ずるための引当金、②抽せん券付販売における景品等の費用に応ずるための引当金、③賃借した不動産の復原のための引当金等を税法上認める必要があるとする意見がある。これらについては、厳密な費用収益対応の立場からすれば、会計上は引当金を計上すべきものとも考えられるので、税法上も、これらの引当金とこれに類する準備金との区別及びその引当額の計算につき適正な措置を講じうれば、これらの引当金を認める方向で検討することが適当である。

9 所得税法上の経費

(1) 現行の所得税法における課税所得の計算は、いわゆる費用収益対応の考え方によ

ることを原則とし、費用収益対応の原則を適用するに当たつて、(イ)事業所得（事業的な不動産所得及び山林所得を含む。）については、その事業の損益を一体として観念するいわゆる総体対応の考え方により、(ロ)偶発的な所得で原則として個々の独立した行為又は原因に基づいて発生する一時所得については、その収入の生じた行為又は原因ごとにその支出した金額を控除する個別対応の考え方により、また、(ハ)配当所得については、厳密な個別計算をしいることが困難であるという実際面の考慮と多数の株式に投資する場合の所得計算は総体的にとらえることが投資家の実感に合致するという観点から、その計算に当たつての負債利子控除は総体対応の考え方によることとしている。これらの考え方を基とする現行の所得計算の方法は、所得税がそれぞれの所得の性質に応じて担税力を測定して課税するものである以上そのあり方としては適切なものであると考える。

ただ、所得計算上の問題として、雑所得（事業的でない不動産所得及び山林所得を含む。）に対する所得計算を総体対応によつて計算するか個別対応によつて計算するかの問題があるが、これらのうちには、種々の性質を有するものが混在しており、したがつて、これらの所得を通じていずれかの方式に統一することは適当でないと考えられるので、所得分類をも考えあわせて個別的に判定することが望ましい。

- (2) 費用収益対応の考え方のもとに経費を控除するに当たつて、所得の基因となる事業等に関係はあるが所得の形成に直接寄与していない経費又は損失の取扱いをいかにすべきかという問題については、純資産増加説的な考え方に立つて、できるだけ広くこの種の経費又は損失を所得計算上考慮すべしとする考え方と、家事費を除外する所得計算の建前から所得計算の純化を図るためには家事費との区分の困難な経費等はできるだけこれを排除すべしとする考え方との広狭二様の考え方がある。

所得税の建前としては、事業上の経費と家事費とを峻別する後者の考え方も当然無視することができないが、事業経費又は事業損失の計算については、できる限り前者の考え方を採り入れる方向で整備を図ることが望ましいと考える。

- (3) 現行所得税法における資産損失の取扱いについては、先年の税制調査会の答申を尊重して、次のようにその整備が図られているが、これについては、それぞれの実体に即した適切な措置であると考える。

- (イ) 事業用固定資産等について生じた損失(取りこわし、除却、滅失等による損失)は、事業所得等の計算上の必要経費とし、その損失が災害によるものであるときは、被災事業用資産の損失として3年間の繰越控除を認める。ただし、事業用固定資産の譲渡による損失は、譲渡所得計算上の損失とする。（この場合、譲渡所

得から控除し切れないときは、損益通算によつて事業所得等の課税所得から控除されることになる。)

- (ロ) 生活用資産の損失は、個別所得の計算上考慮せず、災害による損失に限り、別途雑損控除の対象とし、3年間の繰越控除を認める。

ただし、別荘等の生活に通常必要でない資産の災害損失については、譲渡所得計算上の損失とみなして雑損控除の対象外とするとともに、譲渡所得以外の所得との損益通算は認めないこととする。(この場合、その年の譲渡所得から控除し切れない損失の金額は翌年の譲渡所得からの繰越控除を認める。)

また、生活に通常必要でない資産についての雑所得計算上の損失については、他の所得との損益通算は認めない。

- (イ) 資産の譲渡代金等が回収不能となつた場合又は資産を譲渡して保証債務を履行しその求償権が行使不能となつた場合に、その回収不能又は行使不能となつた部分については譲渡所得が生じた年にさかのぼつてその所得がないものとする修正を認める。

- (ニ) 非営業貸金の貸倒れ等による元本損失については、雑所得等の計算上その控除を認めない。

なお、雑所得計算上の処理に関連して、競走馬の所有者の損益について、現行所得税法は競走馬の賞金に係る損益と競走馬を譲渡したことに係る損益とを通算しないこととなつてゐる。これは、競走馬の所得は趣味ないし娯楽に属する行為であり、これらの損失は消費という所得の処分に過ぎないとする考え方によるものと思われるが、競走馬所有者のその賞金に伴う損益と競走馬を譲渡したことに伴う損益とはともに競走馬から生じた損益であるので、これを一体とみて、その一方に損失があり、その他方に利益がある場合にはその間における損益を通算して課税することが常識的であると考えらる。

また、非営業貸金の貸倒損失等による元本損失については、家事上の出費に伴う損失であるからこれを雑所得の計算上控除する必要がないのは当然であるが、貸倒れの生じた年に当該貸金の利子に対して課税する場合にはその利子に係る所得の金額を限度として控除を認めることが適當であると考えらる。

- (4) その他控除を認める個別的な損失の範囲については、それぞれ次のように処理するのが適當である。

- (イ) 損害賠償金(たとえば交通事故等により損害を与えた場合の損害賠償金)を経費として控除することについては、事業の遂行上生じた損害賠償金であつても、それは所得の形成に寄与しないものであるから必要経費に算入する必要はなく、ま

た、被害者の立場を考慮しても、不法行為から生じた損失を控除するのは適当でないとする考え方もあろうが、事業所得の計算上控除する必要経費は、所得の形成に寄与するもののみでなく、事業の遂行上これに関連して予想される損失をも含めるのが適当であり、しかも損害賠償金は、罰金的な性格を有するものではなく、むしろ損失補償的な性格を有する場合もあることを考えれば、必要経費として控除することとしてもさしつかないものと思われる。

しかし、これを控除することとする場合でも、使用人の不法行為に基づく損害賠償金に限って控除するか、事業主自身の不法行為に基づく損害賠償金であつても控除するか、故意又は重過失による損害賠償金を控除するかどうか等の問題もあり、今後引き続き検討を行ない実情に即するよう措置することが望ましい。

- (四) 裁判費用たとえば所有権確認のための訴訟費用等を経費として控除することについては、家事上の訴訟費用等は、家事上の支出であり、これを所得計算上控除する必要がないことはもちろんであるが、たとえば所有権の不確実な土地等を低廉な価額で購入し、これを購入した際又はそれを売却する際に所有権の確認のための訴訟を行ない、所有権を確実なものにして譲渡したような場合の訴訟費用は、その土地等の価値を増加するための費用とも考えられるので、これをその土地の取得価額に算入し、又は譲渡に関する必要経費として控除することとするのが適当であると考えられる。

また、裁判費用のうちには、他人から所有権を侵害されたことに伴いやむをえず支出する場合の裁判費用がある。この場合の裁判費用は、財産を保全するための経費であるから必要経費に算入したり、取得価額に算入したりすることはできないが、いわゆる災難に基づく特別な支出であつて、担税力の減殺要因ともみられるものであるから、この種の支出については雑損控除のような特別控除を行なうべきであるとする意見がある。

しかし、この種の費用をこのような形で課税所得の計算上考慮することは、他のこれに類する費用との権衡上必ずしも適当でないので、さらにその検討が必要であると考ええる。

なお、事業者が事業の内容をなす行為につき刑罰法令違反に問われた場合の裁判費用等については、明らかに違反の嫌疑がないこととされ、又は免訴、無罪の言渡しがあつた場合に限って必要経費として控除している現行の取扱いは適当であると考えられる。

- (ハ) 事業開始のための自己所有建物に居住する者の立退きを要求する場合の立退料等を必要経費に認めるかどうかについては、個人事業の場合は、法人企業のように

な目的のはつきりする時点となる設立というものがないから、営業前の支出はすべて元入資本であるとする考え方と、事業開始のために立退料を支出したということが明確なものについては、開業準備的な費用であつて繰延費用であるとする考え方と、立退きによつてその借家の価値が増加するのであるからその借地権ないし借家権を買い戻したとみて取得価額に加算すべきであるとする考え方等とがあると思われる。

これらの考え方は、それぞれその実体に着目したもので理由のあるものであり、直ちにどの方法によるかを決定することは困難であるが、さらに、その実体を分析し、経費として控除する方向で検討することが望ましいと考える。

また、建物の存する土地を更地として売却するために生じた建物の除却損及び取りこわし費用等は、譲渡に関する経費に加算することとしてもさしつかえないと考える。

- (二) その性格上本来家事費との区分が困難な作家の取材費用等については、理論的にはその収入を得るために直接必要な部分をその収入に見合わせて控除することになるが、その区分を客観的に定めることは容易でないと考えられるので、具体的事例に当たつて個々に解決するほかはないと考える。
- (5) 経費の控除に関する基本的な規定として現在事業所得、不動産所得及び雑所得については総収入金額から必要な経費を控除し、配当所得、山林所得及び譲渡所得については収入金額(又は総収入金額)から必要な経費に相当する特定の経費を控除し、また、一時所得については総収入金額からその収入を得るために支出した金額を控除する旨の規定を設けるとともに、さらに、事業所得等の必要経費の範囲について別途その内容を定めているが、これらのもののうちには一時所得の計算のようにその所得の性格に応じた経費控除のあり方を適切に表現しているとは考えられないものも見受けられるので、これらのものについてはその表現に工夫を講じ、所得計算に関する規定の明確化を図る必要がある。

また、必要経費と認めない家事関連費に関する規定は、現在それが抽象的であるため、交際費、接待費、寄附金等の経費につき必要経費に認めるべきであるかどうかの判定が事実上困難である。判定を容易にするために形式的な基準を規定してこれを基に判定することも考えられるが、この種の経費は、その性質上客観的にその基準を求めることは必ずしも容易でなく、したがつて、個々の事実判定に委ねる方がかえつて合理的であるとも考えられるので、規定上従来のような基本的な考え方を表現するにとどめるのが適當であると考ええる。

10 所得税の各種控除

現行所得税法は、基礎控除、扶養控除のような基本的な控除のほか、に特殊な人的事情に基づく担税力の差異に着目した雑損控除、医療費控除等の所得控除、障害者控除、老年者控除等の税額控除を認めているが、これらの各種の控除に関し、次の諸点については、次のように整備するのが適当と考える。

(1) 雑損控除の繰越期限

雑損控除については、現在3年間の繰越控除が認められているが、これは生活用資産について受けた損失が回復するまでは担税力が減殺するとみたことによるものと思われる。この繰越控除については、法人税法における繰越控除が5年間認められていること等との関連において、その年限を5年に延長することが適当と認められる。また、この場合雑損失の繰越控除と関連して、損益通算の結果生じた純損失の金額について認められている繰越控除の年数(現行3年)についても同様に5年に延長することが適当である。

(2) 社会保険料控除

控除の対象とされる社会保険料は、現在法律又は条例の規定によつて定められている社会保障制度に基づく掛金に限られているが、企業年金制度における従業員負担分についても社会保険料控除の対象とされたいとの要望がある。

これについては、企業年金制度における従業員負担分の掛金は、法律又は条例の規定によつて支払ういわゆる公的年金の掛金と異なり強制性がないこと等からみて控除の対象とすることは適当でないと考える。

(3) 生命保険料控除

生命保険料控除の対象とされる生命保険契約は、人の生死を保険事故とするものとしてるところから、保険業法及び簡易生命保険法に規定する生命保険契約に限る特段の理由もないが、生命保険料控除制度の創設の趣旨からみて、その範囲は保険数理に基づいて計算される保険契約に限ることとしている現行の取扱いは、適当な措置と認められる。

(4) 損害保険料控除

損害保険料につき、生命保険料控除に準じて所得からの控除を認めるべしとの要望がある。

これについては、(イ)損害保険は財産保険であり、その保険料は財産の多寡に比例するものであるために日々の生活用動産しかもたない一般の所得者にとつてはほとんど控除の実益はなく、高級な住宅や家財をもつ高額所得者に一方的に利益を与える結果となり、税負担の公平上適当でないと認められること、(ロ)損害保険は原則と

して掛捨てであり、生命保険にみられるような長期貯蓄としての性格がないこと、
イ諸外国においてもこのような控除制度を設けている国は見当たらないこと等の理由によりこれを認めるべきでないとする。

(5) 配偶者控除及び扶養控除

イ 控除対象配偶者又は扶養親族の範囲は、現在所得金額5万円以下の者と定められているが、これに関連して、配偶者又は親族の所得金額が5万円をこえると控除の適用が一切認められないのは不合理であり、何等かの方法によりバランスを図るべしとの意見がある。

これについては、①配偶者又は親族の所得はこれを納税者の所得と合算して世帯単位で控除を認める方法と、②配偶者控除又は扶養控除の額から配偶者又は親族の所得を控除しその残額を配偶者控除又は扶養控除として控除する方法とが一応考えられるが、これらの方法は税制の簡素化ないしは税務執行上の見地からみて問題があると考えられるので、現行措置はやむをえないものと認められる。

ロ 控除対象配偶者又は扶養親族は納税者と生計を一にする親族に限られているが、いわゆる内縁の妻、内縁の養子等も控除の対象に加えるべきであるとの意見がある。これについては、担税力の見地からはこれを認めることについて相当の理由があると思われるが、控除の対象に加えるべきものの範囲について問題があり、さらに税務執行上この種事実関係の認定を行なうことに難点があるので、現在の取扱いはやむをえないものとする。

(6) 寡婦控除

寡婦控除の対象となる寡婦は、扶養親族を有する寡婦であることを要件としているが、扶養親族を有しない寡婦についても控除を認めるべしとの要望がある。

これについては、寡婦控除の性格は諸外国の子女世話費控除の考え方に類似のものとも考えられるので、現行の要件で適当であるとする。

(7) 寄附金控除

納税者が、教育又は科学の振興、文化の向上、社会福祉への貢献、その他公益の増進に寄与する寄附金で特定のことを支出した場合には、その支出した寄附金のうち、所得金額の10%以下の金額について、その所得金額の3%相当額か30万円かのいずれか低い金額をこえる場合のそのこえる額の20%相当額をその者の所得税額から寄附金控除として控除することとしているが、この控除について所得控除に改めるか又は税額控除のままその控除限度額を引き上げるかのいずれかに改められたいとの要望がある。

これについては、本来このような特定の寄附金は全額所得控除すべしとの考え方

もあると思われるが、先年の税制調査会の答申にもあるとおり税制上の制度としての効果を考えるときは、税額控除の方が望ましいものと考えられ、また、最高限度額を設けることも当然と思われる。ただ、その限度額については、この控除の適用状況等検討のうえその適否につき検討するものとする。

(8) 諸控除の適用要件

所得控除及び税額控除は、基礎控除、配当控除及び外国税額控除を除き、申告書の提出期限内にこれらの事項を記載した申告書を提出することを要件として適用を認めている（外国税額控除についても期限内申告要件ははずされているが申告書の記載要件は課せられている。）。これは、税務執行面の問題を考慮して定められていると考えられるが、期限内申告に限ることは厳格に過ぎる嫌いがあり、申告書記載という納税者の申出を要件とすることはやむをえないとしても、期限内申告の要件は、これをはずすことが適当と認められる。

第3 特殊な場合の課税に関する問題

1 不規則所得に対する課税

I 不規則所得の範囲——累進税率の適用緩和を図るべき所得の範囲

現行所得税法のもとにおいては、あらゆる源泉から生ずる所得を総合して超過累進税率により課税する建前をとっているが、年々継続して発生しない退職所得、山林所得、譲渡所得、一時所得、変動所得（漁獲から生ずる所得、原稿料等）及び臨時所得（職業野球選手の契約金、不動産貸付けの際の権利金等）のいわゆる不規則所得については、その課税に当たって超過累進税率を緩和する措置を講じている。

この不規則所得に対する超過累進税率の緩和措置は、長期的ないしは波動的に発生する所得については、年々規則的に発生する所得と同様の負担となるように負担の平準化を図る必要があること及び一時的ないしは偶発的に発生する所得については、年々継続的に発生する所得に比較して担税力に劣るところがあること等を考慮したことによるものと思われる。したがって不規則所得の範ちゆうに含めて超過累進税率の緩和を図るべきものは、①長期間に対応する所得が一時に実現したとみられるものであること、②予期せず偶発的に発生するものであること、③年々の所得の発生に差異があり変動性の性質を有するものであることのいずれかの要件に該当するものでなければならぬと考える。このような観点からすれば現行法における不規則所得の範囲は、おおむね妥当なものと考えられる。

ところで、不規則所得の範囲に関する個別的な問題として、次のような問題があるが、これについては、それぞれ次のように処理することが望ましい。

- (1) 山林所得については、現在毎年経常的に伐採するような山林経営から生ずる所得と数十年に一度たまたま伐採するような山林から生ずる所得もすべて同一に取り扱っているが、前者の山林所得については事業所得なみに課税するかどうかの問題がある。

山林所得のうちには毎年経常的に発生する所得と臨時的に発生する所得とがあり、両者は長期間に発生した所得が一時に実現したものである点及びその所得の基因となる山林が販売を目的として所有されている点において差異はないが、経常的又は臨時的な所得の発生態様に応ずる担税力の差異があることは否めない事実である。しかし、その分別の基準をどこに求めるかは必ずしも容易でなく、また、仮りにその分別ができたとしても経常的な山林所得についても年々の伐採量の差異等に基づく所得の変動要素を加味する必要があると考えられる。これらについては、山林所得の種々の実態に即してその課税の合理化を図るよう引き続いて検討する必要がある。

(2) 資産の譲渡による所得のうち営利を目的とする継続的行為から生じたものは現在事業所得又は雑所得として課税する建前になつている。資産を譲渡した場合にその所得を譲渡所得として課税するか、事業所得又は雑所得として課税するかの分別の具体的な基準については、資産の種類、保有期間等その態様が区々であるため、画一的にこれを定めることは困難であるが、次のような所得については次のように処理するのが適当であると考ええる。

(イ) 有価証券の譲渡による所得 有価証券の譲渡による所得のうち年50回以上で、かつ、20万株以上の取引から生じた所得については、現在事業所得又は雑所得として課税することとしているが、この基準は、有価証券の売買の実態等からみて一応妥当なものであると考ええる。

(ロ) 宅地分譲等による所得 長期間保有している土地について毎年一定規模ずつ宅地造成をして譲渡するような場合の所得については、不特定多数の者に毎年売却する意思をもつて宅地造成を行なつた場合の土地はそれが長期間の保有に係るものであつてもたな卸資産と同様な性質を有するものと思われるので、その譲渡による所得は事業所得又は雑所得として課税すべきであるとする考え方と、資本を投下して宅地造成を行なつたものであつても、その土地は長期間の保有に係るものであり、土地への再投資が行なわれない限りその土地の譲渡の終了とともに分譲による所得の発生をみないものであるから事業所得又は雑所得として課税するのは酷に過ぎるとする考え方とがある。

これらの考え方は、それぞれその実体に着目したものであり、さらに、その実体を分析し、実情に即した措置を講ずるよう検討する必要がある。

(3) 譲渡所得又は山林所得について、アメリカにおいてみられるように長期保有のキャピタル・ゲインと短期保有のキャピタル・ゲインとに分け、後者を経常所得なみに課税するかどうかの問題がある。現行所得税法においても、山林所得については取得の日から1年以内に譲渡したものの所得は山林所得として課税しないこととしているが、この措置は、短期保有キャピタル・ゲインを経常所得として課税するという意図に基づくものであると考えられる。短期保有キャピタル・ゲインについては、一般的に経常所得として課税する方向で措置する必要があると考えられる。

(4) 変動所得及び臨時所得の範囲についてその拡充を図るべしとの意見ないし要望がある。変動所得及び臨時所得については他の所得とのバランス上現行の範囲に限定する特段の理由もないが、所得の変動性は多かれ少なかれあらゆる所得者に認められるところであり、変動所得及び臨時所得の範ちゆうに含めていわゆる5分5乗の課税を行なうものは、波動性ないしは一時性の特に強い所得に限ることとしなければ

ば、かえって負担の不均衡を招来することにもなりかねない。このような見地からすれば、現行法において変動所得及び臨時所得としているものの範囲は、おおむね妥当なものとする。

また、臨時所得のうちの収益補償について、3年以上の期間の収益補償であることを要件としているが、収用等の場合の営業補償の実情をみると3年以上の収益補償は皆無に近く、かりに1年ないし2年以上の収益補償を臨時所得に含めれば5分5乗課税では甘きに過ぎるという問題がある。しかし、この場合の営業補償のように将来の収益を見越したものに係る所得は、概して担税力の弱い面があることを考えればその負担の軽減を図ることが必要であるとも考えられるので、さらに、実態を検討のうえ実情に即した負担となるよう配慮する必要がある。

Ⅱ 課税方法——累進税率の適用緩和の方法

現在不規則所得に対する課税方法は、次のように多岐にわたっている。

退職所得 年令及び勤続年数に応じた一定額の特別控除後の半額について分離課税

山林所得 15万円控除後の金額について他の所得と分離、5分5乗課税

譲渡所得 一時所得と合算、15万円控除後の半額について総合課税

一時所得 譲渡所得と合算、15万円控除後の半額について総合課税

変動所得及び臨時所得 他の所得と総合、5分5乗課税

上記の課税方法については、今後の整備の方向として次のように措置することが適当であるとする。

- (1) 所得税はすべての所得を総合したところに担税力を見出し、これに累進税率を適用することを基本的建前とすべきであるとする考え方に関連して、現行の退職所得及び山林所得の分離課税の特例を廃止するかどうかの問題がある。

まず、退職所得については、それが退職後の生活の保障という意味で支払われるものであることを考えれば退職所得は納税者のいわば将来の担税力を念頭においてその負担を決めるべきであり、退職時まで支給された給与所得は其後は消滅するものであるから、これと総合して税負担を求める理由に乏しい。さらに、その者の給与所得は退職時には通常その者が受け得る最高の額に達しているのが通常であること、総合課税を行なうこととすると年の始めに退職した場合と年の終りに退職した場合とで税負担に大きな差異が生ずることなどを考慮すれば、退職所得については、その特殊性から現行の分離課税は適当な措置であると考えられる。

なお、退職所得の課税が半額及び分離課税方式のため、巨額の退職金を受ける者に甘きに過ぎるのではないかとの意見も一部にあるので、その実態を検討し、妥当

な課税方法を講ずべきであると考え。

次に山林所得については、経常的な山林所得はもちろん、臨時的山林所得といえども譲渡所得等と同様にいわば経常的な所得の上積み所得であつて分離課税の特例を認めるべき理由は乏しいように思われる。したがつて、山林所得については、総合課税の方向で税制の整備を図るのが適當であると考え。

(2) 不規則所得に対する現行の課税方法は、5分5乗課税と半額課税の方法によつてゐる。不規則所得に対する課税方法については、シャープ勧告による昭和25年の改正の際のようにすべての不規則所得を通じて同じ方法で累進緩和を図る考え方と、所得の性質を見きわめその所得の性質に応じてそれぞれに適合する課税方式を区々に採用していく考え方があるが、前者の方法は、税制として一見簡素化されたようではあるが、その所得の性質に応じた担税力を反映する課税が行なわれないところに欠点があり、さらに、シャープ勧告による調整平均課税は技術的には非常に複雑な面もあるので採用すべきではないと考える。したがつて、後者の方法によるのが適當と考えるが、課税方式をいたずらに区分して設けることは税制を複雑にするので、現行程度の課税方式にとどめるのが適當であると考え。

(3) 山林所得、譲渡所得及び一時所得については15万円控除、退職所得については年令及び勤続年数に応じた特別控除が認められているが、これらの控除は低額所得者の負担軽減に大きな効果があるものであり、この種の所得について少額のものまで課税の対象にするのは適當でないとする考え方からしても、これらの控除は存続すべきである。ただ、山林所得、譲渡所得等の15万円の控除額は長年据え置かれたことでもあり、他の諸控除との権衡からしても、これを引き上げるのが適當であると考え。

Ⅲ その他の問題点

(1) 譲渡所得及び山林所得の課税については、資産の取得から譲渡までの間が通常長期にわたるため取得価額等の計算が困難であるという事情がある。また経済の推移によつては多額のインフレ利益が介在する場合がある。

これらの問題を除去するため、現在、譲渡所得及び山林所得については、昭和28年前に取得した資産の取得価額は昭和28年1月1日現在の相続税評価額により、また、山林所得については、さらに法定の概算経費率等により所得計算をすることを認めている。

現行の措置を当面存続することについて問題はないが、恒久的制度のあり方として将来長くこのベースによることにも疑問があり、将来の整備に当たつては、取得後一定期間経過しているものは古い時期の値上り益には課税しない趣旨で、たと

ば譲渡の日から一定期間（たとえば10年）前に当たる時期の当該資産の相続税評価額を取得価額とするような制度を採用することを考慮すべきであるとする。

- (2) 特定の資産の交換、買換えについて、現在交換は所得税法施行規則等の本法（特定の資産の交換については租税特別措置法）、買換えは租税特別措置法において圧縮記帳による譲渡所得の課税の特例を認めている。この特例については、次のような問題があるが、これについては次のように措置すべきであるとする。

(イ) 資産の交換、買換えの特例を本法又は租税特別措置法のいずれに規定すべきかという問題については、①資産の交換については、資産の交換によつて所得が実現したと観念するのは問題があるとも考えられるので、現行法と同様に本法中にその特例を規定するのが適当であり、また、②資産の買換えについても、非任意的な譲渡に基づく場合（収用等）は、現在法人税法中に保険差益の圧縮記帳が規定されていることとの権衡上本法中にその特例を規定するのが適当であると考えられる。

(ロ) 資産の交換、買換えの特例を認める場合の種類及び用途の範囲を基本的にどのように定めるかの問題については、資産の交換又は買換えについて、圧縮記帳の特例を認める趣旨が、交換又は買換え前の資産を引き続き有していると同視すべき場合に、その交換又は買換えに係る資産の譲渡についての所得の実現がなかつたものとして課税延期を認めることにあつたとすれば、本則的なものとして採り上げる場合は同一種類同一用途の資産間の交換、買換えに限りその特例を認めるのが適当であると思われる。しかし、政策的な見地から交換ないし買換えの特例を認める場合には、その政策意図に即応するようその種類及び用途の範囲を弾力的に定めることが望ましいとする。

(ハ) 資産の交換、買換えの特例を認める場合の対象資産をどのように定めるかの問題については、税務執行上の問題と対象資産に含める実益とを考慮し、たな卸資産を除外するとともに、たな卸資産以外の資産のうちでも耐用年数が比較的長くキャピタル・ゲインの発生が通常予想される資産に限定している現行の措置が妥当であると思われる。

(ニ) 資産の買換えを認めるとした場合に、その買換えの時期をどのように定めるかの問題については、本来、譲渡代金でその資産を取得したかどうかの判定をすべきことになるが、この判定を個々の具体的事例について行なうことは実際問題としては不可能なことであるので、譲渡後一定の期間を定め、その期間内に取得したものは譲渡代金で取得したものとする現行の取扱いを当をえたものであり、その期間も原則として譲渡後1年以内とする現行法の取扱いは妥当なものと考え

る。さらに、資産を譲渡する前に購入した場合においても買換えの特例を認めることについては、資産を譲渡することが確実に予定され、しかも、代替資産の取得が困難な土地等について買換えをしようとする場合には、取得先行について特例を認めることが実情に合致するとも考えられるので、その期間を限定しながら、その特例を認めることもやむをえないものとする。しかし、取得先行を認める場合でも、償却資産については資産を取得した年次と資産を譲渡した年次とが異なる場合には償却計算を見直しする等技術的な問題が残るので、さらに、この点について検討を重ねることが必要である。

(3) 固定資産の損失に対し損害賠償金を取得した場合には、その損害賠償金は、現在法人税の取扱い上は通常の課税所得とされ、他方所得税法上では非課税所得とされている。これについて、法人税においては保険差益に対する取扱いと同様の考え方で損害賠償金により従前と同種の資産を取得した場合には圧縮記帳を認めることとし、また、所得税においては損害賠償金を非課税とする現行の取扱いを踏襲するのが適当であると考えられる。

(4) 資産の贈与についての時価によるみなし譲渡課税の原則について、現在個人間の贈与については取得価額の引継ぎによる譲渡所得の課税繰延べの特例を認めている。法人に対する贈与については、この特例を認めていないので、法人に対する贈与についても個人間の贈与と同様にその取得価額の引継ぎを認めて譲渡所得課税の特例を認めるかどうかの問題や、贈与の際には別途贈与税が課税されることとなるので贈与の際のみなし譲渡所得課税を廃止して時価で引継ぎを認めることとするかどうかの問題がある。

所得税において個人が法人に対して資産を贈与した場合には個人間の贈与の場合のように取得価額の引継ぎを認めず、その資産を贈与した個人に対して譲渡所得課税を行なうこととしているのは、その取得価額の引継ぎを認めることとするときは、贈与を受けた法人において借方の特別勘定という特殊の勘定を設けてその引継ぎ処理を行なうこととなり、このような特別勘定を設けることは法人の経理の実態に適しないという技術的な面と、個人が法人に資産を贈与する場合は実際問題として公益法人への贈与が大部分であり、公益法人への贈与については租税特別措置法において原則として譲渡所得課税を行なわないこととする特例が認められているので、さしたる影響がないという実態に着目した面とを考慮したことによるものと考えられる。また、贈与の際のみなし譲渡課税を廃止して時価で引継ぎを認めるという考え方については、資産を譲渡換価したうえでその譲渡代金である金銭を贈与した場合とのバランス等を考えれば、これを採用することは問題であると考えられ

る。

上記の諸点を考慮すれば、現行の措置は理論面と実際面の要請を考慮した一応妥当な措置と考えられるが、譲渡所得課税全般の問題の一環として今後とも検討を重ねる必要がある。

次に、贈与と同様に取り扱っている低廉譲渡に関し、所得税法においては、時価の2分の1以下の価額で譲渡した場合は低廉譲渡に該当するものとして時価により譲渡が行なわれたものとして課税することとしているが、法人税法においては、このような基準は設けず、個々の実態判定に委ねている。これについては、個人と法人とではその実態が異なる面があるので個人の場合には簡明な基準を採用することが適当であるが、これを法人に適用すべきかどうかについては問題があると認められ、さしあたり現行のままでさしつかえないと考える。

- (5) 借地権設定の場合の現行法の取扱いは、法人税については借地権の設定により権利金の授受がない場合でも相当の地代を出していないときは権利金収入を認定することとしているが、この取扱いは個人については適用していない。この取扱いについては、個人間の無償又は低廉な対価による借地権の設定については前記(4)の個人間の贈与の際のみなし譲渡課税の取扱いの考え方により権利金収入を認定しないが、個人が法人に対して借地権を設定した場合には法人税の場合と同様の取扱いをすべきであるという意見がある。これについては、通常の資産譲渡と同視してよいかどうかについては問題があるのでなお実態を検討のうえ措置すべきであると考ええる。
- (6) 資産の譲渡に当たり、延べ払いないし分割払いによる支払がなされるケースが時に見受けられる。この種の譲渡について、代金収受のつどに分割して課税すれば、累進緩和措置を認めている課税方法からみて不合理であるという問題があるので、譲渡所得に対する課税方式等も考慮して、一応権利確定主義により原則どおり課税することとし、別途支払条件に応じて納期限の延長を認める方法を講ずることとする方向で検討するのが適当であると考ええる。
- (7) 譲渡所得の課税については、その担税力等に着眼して現在租税特別措置法において各種の特例が設けられているが、これらはそれぞれその政策目的等からみて存置するのが適当である。ただし、これらのうち一般の収用等による譲渡の場合の2分の1非課税及び居住用財産の譲渡の場合の特別控除(35万円)の特例については、その政策効果の面のほか負担力が減殺しているためにとられた措置であると思われるので、これらは、本法において規定する方向で検討すべきであると考ええる。

2 信託に対する課税

(1) 信託財産から生ずる所得に対する課税については、

(イ) その信託が単独運用信託である場合には、原則としてその所得を信託の利益として受ける受益者が信託財産を有するものとみなし所得税又は法人税を課税する（所得税の課税に当たっては、信託財産の運用形態に応じ、利子所得、配当所得、不動産所得等として課税する。）こととし、

(ロ) その信託が合同運用信託及び証券投資信託である場合には、一応受託者の段階で所得税を課税する建前とするが、その所得は、受託者(信託会社)の固有の財産から生ずる所得とは分別して経理し、それが受益者に支払われ、その所得の帰属が明らかとなつた段階において所得税又は法人税を課税する（所得税の課税に当たっては、合同運用信託に係る所得は、利子所得の範ちゆうに含め、証券投資信託に係る所得は、原則として配当所得の範ちゆうに含めて課税する。）こととしている。

(注) なお、上記のほか、従業員の退職年金の原資に充ててを目的とした適格退職年金信託がある。この信託に対しては、合同運用信託と同様の課税方式としているが、信託会社において留保された金額には、1.2%の税率による法人税を課税することとしている。

このような現行の信託課税については、次のような問題があるが、これについては、それぞれ次のように処理するのが適当と考える。

(2) 単独運用信託から生ずる所得の課税に当たって受益者が特定していないか又はまだ存在していないときは、信託法上の信託の権利関係ないしは人格のない財団に対する課税関係を考慮して受託者を受益者とみなして法人税を課税する考え方もあると思われるが、信託終了の場合において信託行為に定められた信託財産の帰属権利者がいないときは、その信託財産は委託者(又はその相続人)に帰属することになっていること等を考慮すれば、むしろ委託者を受益者とみなすことに理由があると考えられ、委託者(又はその相続人)を受益者とみなして所得税又は法人税を課税することとしている現行制度は適当な措置と認められるので、これを存置することとする。

(3) 合同運用信託の利益は、所得税法上利子所得として課税することとしているが、これはこの信託が金銭信託であり、現在、その信託財産の運用形態も銀行預金の運用形態に類似しているので、この限りにおいては、特に問題はないと考える。

ただ、今後の問題として、たとえば信託財産の大半を不動産に運用する信託等その利益を利子所得として課税することに問題があるものも生ずることが考えられるが、このような信託については、証券投資信託の収益分配金を配当所得として課税していることとの関連において、主たる運用形態に着目してその所得種類を決定す

べきものと考える。

- (4) 証券投資信託から生ずる所得については、前述のようにその所得を受託者が分配しない間は所得税も法人税も課税しないこととなつていこと及び受益証券の譲渡による所得に対しては原則として所得税を課税しないこととなつていことに関連して、最近、信託財産の運用収益の大部分は受益者に分配せず、これを受託者において留保することにより受益証券の基準価額を引き上げ、受益証券を買い上げることによつて有価証券の譲渡所得という形でその運用収益が分配されている事例が見受けられる。

これについては、本来このような弊害を生ずるのは、有価証券の譲渡所得が非課税とされていることに基因するものであり、有価証券の譲渡所得の非課税制度を存置する限り、やむをえないものと思われ、いたずらにこのことのみの解決を図る対策を講ずべきではないとの意見もあつた。しかしながら一方、退職年金業務を行なう法人の退職年金積立金に対して、現在、所得税の遅延利息相当分として1.2%の税率による法人税を課税していることとの関連もあり、このような留保部分に対しては一応受託者の段階で法人税を課税することにも理由が認められるので、今後その方向で検討すべきものと考える。

- (5) 証券投資信託は、その運用収益は株式の配当金、公社債の利子、預け金の利息等のインカム・ゲインや有価証券の売買益等のキャピタル・ゲインからなつていところから、その収益を利子相当分、配当相当分、売買差益相当分に区分し、利子相当分は利子所得として分離課税し、配当相当分は配当所得として課税し、譲渡益相当分は有価証券の譲渡所得として非課税とされたいとの要望がある。

これについては、この要望のいわゆる所得源泉別課税方式は複雑であり、また、擬制に過ぎる面があるところから昭和 33 年度の税制改正において現行のいわゆる単一所得課税方式(その全部を配当所得の範ちゆうに含めて課税する方式)に切り換えられた経緯もあり、これを採用すべきではないと考える。

3 年金に対する課税

- (1) 年金所得には、国家公務員共済組合法、厚生年金保険法等の規定に基づき支給を受けるいわゆる公的年金と、事業主から退職給与として支給を受けるいわゆる退職年金と、生命保険契約、郵便年金契約等自分で掛金を負担して支給を受けるいわゆる保険年金とがあるが、これらの年金に対する所得税及び法人税の課税については、現在、それぞれその性格や実体に即応した課税方式がとられている。(P 60 の表参照)

このような現行の年金課税における次の点については、今後次のような方向で整備するのが適当と認められる。

- (イ) 退職年金のうち、適格退職年金契約に基づき生命保険会社又は信託会社に拠出して運用した場合のその事業主掛金及び運用益に対しては、所得税の遅延利息相当分として1.2%の税率により法人税を課税することとしている。この課税方式は、先年の税制調査会で検討された結果採用されたものであり、適格退職年金に関する税制を年金に対する助成措置としての立場からではなく税制整備としての立場からみるときは、この制度は合理的なものと考えられる。これに対して国の社会保障充実政策の一環としてこの年金を奨励すべきであるとの見地から法人税の課税を廃止せよとの意見がある。

これについては、①この年金は、厚生年金保険法等に基づく社会保障年金の別枠として任意的なものであること、②この制度を利用することによりし意的に所得税の課税延期を図ることが可能であること等の事情もあり、現行措置を廃止する必要がないと考えられるが、なお、今後社会保障制度特に公的年金制度の充実の状況等ともならみ合わせて検討するものとする。

また、この制度を存置するとしても、1.2%の税率については、それが昭和37年度の税制改正時における所得税率を基として算定されたものであり、積算根拠となつた各要因についてのその後の変動を加味したところで検討することが適当と考える。

- (ロ) 企業が、その従業員の退職年金の原資に充てるため退職金共済契約又は適格退職年金契約以外の契約に基づき退職金共済事業を営む法人（人格のない社団又は財団等を含む。）に対して掛金を支出した場合には、その支出したつと従業員に給与の支払があつたものとして所得税の課税を行ない、その運用益に対しては、法人の段階では原則として課税しないこととしている。

これについては、その支出した段階で従業員各自に給与の支給があつたものとみることが困難な場合もあり、たとえ給与の支給が各自に配分されとしても、その分配される金額が必ずしもその従業員に年金という形で支給されるものでもないこと、ないしは企業年金課税との権衡等を考慮して、給与所得課税をやめ、その掛金相当分及びその運用益相当分について適格退職年金契約に対する課税方式に準じた方法により課税すべきであるとする考え方があるが、なお今後実情調査の上慎重に検討すべきものとする。

- (2) 被相続人が掛金を負担した年金契約に基づく年金受給権は、相続財産として時価により評価し、相続税の課税が行なわれ、さらに相続人がその年金受給権に基づき

年金に対する現行課税方式一覧

区分 項目	公 的 年 金	退		職		年 金	保 険 年 金
		年金原資を企業内 部で留保する場合	年金原資を他の法人に拠出する場合	退職金共済	その他の		
年金の原資となる掛金に対する課税	○事業主の負担分原則として従業員の給与所得とし、その課税は行なわず、企業の損金に算入 ○本人負担分社会保険料控除を適用	退職給与引当金として繰入限度額の範囲内においてその企業の損金に算入（本人負担分はない。）	従業員に対する給与所得の課税を行なわず、その企業の損金に算入（本人負担分はない。）	同左 本人負担分は、会社に対する納付金として処理。したがって社会保険料控除の適用はない。	支出のつと従業員に対する給与所得として課税（企業の損金に算入）社会保険料控除の対象にならない。	生命保険料控除の対象となる。（事業主負担分は300円未満であれば給与所得としない。）	
掛金の運用益に対する課税	非課税	その企業の所得計算の中に含まれる。	非課税	1.2%の税率により法人税が課税（運用益部分及び事業主掛金に対して課税）	従業員との信託契約の場合は、従業員各自に帰属するものとして所得税を課税し、その他公益法人、人格のない社団への拠出の場合でその運用が収益事業と認められれば法人税を課税	郵便年金の場合は非課税。 生命保険会社の場合には、その会社の場合の所得計算の中に含まれる。	
支給される年金に対する課税	全額給与所得（一時金の場合は退職所得）として課税	同左	同左	本人負担掛金相当額を控除した残額について給与所得（一時金の場合は退職所得）として課税	従業員との信託契約に基づくものは運用益発生の際課税してはならない。掛金相当額を控除した残額について雑所得（一時金の場合は一時所得）として課税。なおこの場合年額10万円をこえる部分については10%の税率による源泉徴収	実際に支出した掛金相当額を控除した残額について雑所得（一時金の場合は一時所得）として課税。なおこの場合年額10万円をこえる部分については10%の税率による源泉徴収	

支払を受けるときは、その年金から被相続人が負担した掛金を控除した残額に対して所得税が課税されることとなつていているところから、二重課税の弊をまぬがれないとの意見がある。

これについては、一般に資産を相続した際相続税が課税され、さらに相続人がその資産を譲渡すれば被相続人の取得価額を基として所得税が課税されることと同じ問題であつて、所得税と相続税とは別個の体系の税目であることから、両者間の二重課税の問題は理論的にはないものとする。ただし、相続税の評価において、山林について認められているような被相続人の生存中に発生した所得に係る所得税相当分を減額する措置を講ずることについて検討するものとする。

4 合併及び分割の場合の課税

現行税法においては、法人が合併又は分割した場合（全株所有の現物出資をした場合を含む。）の所得計算について規定を設けているが、細部については明らかにされていない点が少ない。

合併の性格の説明については、いわゆる人格継承（又は権利義務の継承）とする考え方と、いわゆる現物出資とする考え方とがあるが、いずれをとるにしても、たとえば、繰越欠損、償却不足、特別償却の引継ぎ等をどのように考えるべきかという問題があり、また合併によつて引き継いだ固定資産についてはその取得価額、耐用年数及び残存価額をどのようにみるか等の問題がある。また会社分割については、商法上規定がなくこれを税法上どのように整備するかについて問題がある。

I 合 併

(1) 受入資産の評価

(イ) 現行税法においては、合併法人が被合併法人から受け入れた資産の評価は、それが時価をこえない限り、合併法人の受入価額によることが認められている。この場合に、土地については低評価を行なう反面、たな卸資産については評価上げをする等の方法により将来の税負担の軽減を図るような受入れをすることが行なわれていることもあることにかえりみ、その評価に当たつて一の資産を評価減して他の資産を評価増することは、原則として認めないこととする。

なお、合併法人が被合併法人の帳簿価額と異なる価額を付する場合には、各資産の時価に応じ増額させ又は減額させる等適正な帳簿価額とすることが適當である。

(ロ) 固定資産の引継ぎは、その受入価額によることとなつていているが、この引き継いだ資産の残存価額は実際の取得価額（被合併法人の取得価額）を基として算定することとする。

また、この資産の耐用年数の適用については被合併法人の耐用年数を適用するものとする。

(2) 繰越欠損金の引継ぎ等

- (イ) 現在、法人税法においては、被合併法人の欠損金を合併法人が引き継いで、これをその所得から控除することを認めていない。このため普通ならば合併法人となるべき法人を被合併法人とし、欠損金を有する法人を合併法人とした合併を行ない、合併後に、その合併法人となるべきであった法人の名称に変更する等不自然な合併の事例がみられる。この法人税の取扱いは、欠損金を引き継ぐことは資本の欠缺となる場合があり、また実際の経理上この欠損金は合併によつて表現されていないこと、このほか被合併法人の欠損金の引継ぎを認めると欠損会社買取りの問題が生じ課税上弊害があるので、これを認めないこととしているといわれている。

しかし、法人の課税所得は、5年間の欠損金の繰越しの制度によつて各事業年度の損益を通算することとなつている点から、被合併法人の欠損を合併により打ち切ることの問題があるとも考えられるので、上述の課税上の弊害を除く措置を講じ得れば、欠損金の引継ぎを認める方向で検討することが適当である。

- (ロ) 被合併法人の減価償却資産の償却不足額、償却否認金、評価減否認金は、合併に際して資産評価が行なわれていることから、これによつて打ち切られたものとする現行の取扱いを維持するものとするが、合併法人が資産の受入れについて被合併法人の償却否認額又は評価減否認相当額を評価増して資産として計上したときは、これを認めることを税法上明らかにすることが適当である。なお一定期間にわたり認められる割増償却については政策上の見地からみてその残存期間に限り、この適用を認めることが適当である。

また、合併法人において被合併法人の有していた簿外預金等を引き継いでいる場合には、その簿外預金等については被合併法人の所得として課税されることとなるので、合併法人に対しては課税外とし積立金の引継ぎとして処理することが適当である。

(3) 価格変動準備金

被合併法人の有する準備金、引当金の引継ぎについては、それぞれの準備金、引当金の項において定められているが、価格変動準備金についてはこれを引き継ぐことが認められていない。これは、被合併法人において取りくずしても、合併法人において積み立てることができることとなる点も考慮したものと考えられるが、他の準備金と同様に、その引継ぎを認めることが適当である。

(4) 抱き合い合併の場合の自己株の処理

合併の場合において、①合併法人が、被合併法人の株式を有しているとき、②被合併法人が合併法人の株式を有しているときは、自己株となる株式については増資をしない事例が多いが、この場合には、自己株式の消却による損益が生ずる。この損益は、現行法のもとではその取扱いが明らかにされていないが、この取引は減資に準ずる取引と考えられるから、この損益を資本取引による損益とすることが適当である。

II 分 割

会社が分割して2以上の法人となるため、分割しようとする会社が所有資産を記帳価額で現物出資して別の法人を設立した場合に、その現物出資の額に相当する資本の減少を行ない、その出資により取得した株式を減資の対価として株主に額面価額で譲渡したときは、記帳価額による出資若しくは譲渡又は額面価額による譲渡を認めることとしている。しかし、現行の商法には、このような会社分割の規定がなく、現物出資により新会社を設立するという法律関係に立つことを考慮すれば、次に述べる現物出資と一括して規定を設けることが適当である。

III 現 物 出 資

(1) 全株保有の場合の現物出資

法人が所有資産を記帳価額で現物出資して別の法人を設立した場合に、その法人が別法人の全株式を取得するときには、記帳価額による現物出資が認められている。

これに対し、全株式を取得する場合に準ずる場合にもこの取扱いを認めるべきであるとする意見もあるが、親会社と経済的に全く一体である点に着目して現行取扱いが定められていることからすればこれを認めることは適当でないと考える。

なお、全株を取得して出資した後、株式を一部譲渡した場合には、全株式の取得という上記の条件をみたさなくなるため残りの保有株式に対応する譲渡所得（現物出資した時の資産に見合う譲渡益）について課税すべきであるとも考えられるが、他面残りの保有株式についてはまだその譲渡所得が実現していないところからそれにまで課税することは適当でないとする考え方があるので、この問題については、なお、検討を続けることが適当である。

(2) 積立金の引継ぎ

親会社が、全株保有する子会社にその設立の時に親会社が有していた積立金、諸準備金、引当金の一部をその引き継いだ資産等に対応するものとしてそれぞれ適正に引き継いだときは、これを認めるものとする。

5 同族会社に対する課税

現行法人税法においては、法人のうち個人的色彩の強い特定の会社を「同族会社」と

して定め、これに対し個人企業と法人企業との負担のバランス等の面から留保金課税を行なっている。また、一般に同族会社は会社の利害と資本主の利害を一体と考えて各種の取引を行なう特殊性を有しているところから、税法においては、これを一般の経済人の行なう取引に還元して課税所得等を計算することができる行為計算の否認の規定を設けている。

現行の同族会社の留保金に対する課税については、同族会社であつても非同族会社と同程度の配当を行なっているものもあり、一律に同族会社についてこの課税を行なうことは問題であるので、その課税方式について、なお合理化を図るべきであると考ええる。

なお、個別の問題点については、次のように取り扱うことが適當と考える。

I 同族会社の範囲

(1) 現在同族会社の範囲については、法人の特定の株主並びにその株主と特殊の関係にある個人及び法人とを一個の集団とみて、その持株数によつて判定することとしている。この判定の基礎となる同族関係者のなかに、さらにその親族の配偶者（配偶者の兄弟姉妹及び甥姪の配偶者程度とする。）も含めて判定するという考え方もあるが、この際は、同族関係者の範囲は現行程度にとどめることが適當である。

(2) 会社のうちには、同族会社に該当することを回避するため、次のような行為を行なう場合もあるが、これをそれぞれ次のように取り扱うことが考えられる。

(イ) 他の法人との間に株式の持合いをしている場合には、その株式は、発行人の自己株とみなして判定する。

(ロ) 従業員等を株主としている場合のその持株について実質的に譲渡を禁止しているようなものについては、これを発行人の自己株とみなす。

(ハ) 株式を信託会社に信託的譲渡を行なつてその管理を委ねている場合には、これをその委託者の持株とみなす。

これらについては、租税回避のために行なわれたことが明らかである場合には、上記のように取り扱うことが適當であるが、その判定については種々の技術的問題があると認められるので、その判定の基準の設定については、実情調査のうえ、なお慎重に検討すべきである。

(3) 現行取扱いにおいては、同族会社であるかどうかを判定する場合の株主は、記名株式については株主名簿に登録された者をいい、その株式がいわゆる名義株であるときは、実際の権利者を株主として取り扱うものとされているが、これを法令において明らかにすることが適當である。

II 同族会社の行為計算の否認

- (1) 租税回避行為の否認規定は必要であるが、その否認の対象を同族会社のした行為又は計算にのみ限定する理由に乏しいと認められる。

すなわち、同族会社であるかこれ以外の法人であるかを問わず、法律上の形式をかりて経済的実態と異なつた取引を行ない、これにより租税を回避する場合には、ともにこの経済的実態に合致するようきよう正して課税所得の計算を行なうことが適当である。したがつて、租税回避行為のきよう正の規定は、一般的に規定することが適当である。

なお、現行の同族会社以外の法人で特に問題となるのは、次のものの間に行なわれる行為計算である。

- (イ) 非同族会社とその株主又は役員間
 - (ロ) 企業組合、農業協同組合等とその組合員又は役員間
 - (ハ) 医療法人、財団法人、学校法人、社会福祉法人等とその役員等との間
- (2) 会社とその系列下にある会社との間及びこれらの系列下にある会社相互間の行為計算についても著しく低い価額で資産を譲渡した場合等においては、この行為計算を否認する規定を設けるべきであるとする考え方があるが、他面これらの法人は、経済的に一体とみられることから、このような計算をそのまま認めることが適当であるとする意見もあるので、各種の事例を調査のうえ、課税上の弊害の有無、その程度等についてなお検討のうえ措置すべきである。

6 公益法人及び人格のない社団等に対する課税

公益法人（法人税法第5条第1項に掲げる法人。以下同じ。）の所得に対する法人税は、シャープ勧告に基づく昭和25年の税制改正により初めて課せられることとなつたものであつて、当時から現行法と同様①その非収益事業から生じた所得には法人税を課さず、②収益事業から非収益事業へ拠出する資金を寄附金とみなして損金に算入（所得の30%以内の金額に限る。）することとされていたが、税率は当時の普通法人の税率35%が適用されていた。

ついで、昭和27年1月、朝鮮動乱による収益を吸収する趣旨で普通法人に対する税率が35%から42%に引き上げられたが、公益法人や特別法人（農業協同組合等）は動乱による収益増加の影響が乏しいという理由で35%の税率のまますえ置かれ、この時以降普通法人との間に格差が生ずることとなつた。なお、その後の普通法人の税率の引下げに伴い公益法人の税率も漸次引き下げられ、現在の28%に至っている。

また、人格のない社団等に対する法人税は、昭和32年の税制改正により初めて課せられることとなつたものであつて、その収益事業から生じた所得に対して普通法人

と同じ38%の税率が適用されることとなつてゐる。

これらの課税に関し、次の諸点について、それぞれ次のように措置することが適當であると考えゐる。

- (1) 公益法人の収益事業から生じた所得に対する法人税率は一般税率より軽減されているが、公益法人に対する課税は公益法人の収益事業と普通法人の事業とが競争関係にあることに着目して行なわれていることにかんがみれば、同一税率を適用し、他方必要に応じみなし寄附金の損金算入限度を拡大する方向で検討することが適當である。
- (2) 人格のない社団等については、非収益事業から生ずる所得を非課税とする理由は、課税するとした場合の執行上の問題とその実益が考慮されているものと考えゐるが、その団体の性格等からみて収益事業の範囲を必ずしも公益法人の場合の範囲と同一にする必要はないと認められるので、現在非収益事業とされているものであつても、資産の譲渡所得等発生事例の多いものについては、これを課税所得に含める方向で検討することとする。
- (3) 収益事業の範囲については、
 - (イ) 不動産貸付業は、現在、店舗、旅館、料理店等の用に供するための貸付けに限定されているが、工場、事務所、倉庫等の用に供するための貸付けも含めることとする。
 - (ロ) 不動産売買業は、現在、収益事業に入っていないが、物品販売業、不動産貸付業等との権衡を考慮し、これを収益事業に含めることとする。
 - (ハ) その他現在収益事業とされていない特許権の使用料収入を目的とする事業、碁、将棋、タイブ等の技芸教授、農林業、水産業、ニュース供給業、共済事業(火災共済、退職金共済)等については、なお、これらの事業を行なつてゐる公益法人の実態、収入金の使途等を調査のうえ、これを収益事業に含めるかどうかについて検討するものとする。

7 非居住者及び外国法人に対する課税

- (1) 内国法人の定義(管理支配主義の併用の可否)

内国法人の定義をどのようにするかは、国際課税上重要な問題であるが、この点に関しOECDモデル条約は、法人の管理支配がなされる場所の所在をもつて、法人の居住性決定の最終基準としている。わが国のOECD加盟が近い将来に期待されることを考えれば、この際わが国税法においても管理支配主義を併用すべしという議論は、首肯すべき点が多いと認められる。

また、今後対外資本取引が自由化されるにつれて、名目上の本店を外国に置き、内国法人としての無制限納税義務を免れようとするものが増加するおそれがあり、然るべき規制を加える必要性も予見される。

しかしながら、現段階において直ちに国内法上管理支配主義に踏みきらなければならないという必要性も少ないようである。管理支配主義の採用により税法の規定が複雑になるということは、もとより管理支配主義の採用に反対する十分な論拠となりえないとしても、現段階において採用の必要性が少ないということは、少なくとも採用の時期の選択について、かなり弾力的な巾を許すと考えてよいであろう。

管理支配主義の考え方は、それがわが国税法にとつて全く目新しいものであるだけに、できるだけはつきりとした解釈をあらかじめ定めておく必要がある。外国の立法例、判例をみても、その解釈については、国により、あるいは時期により若干の差異があると見受けられる。これをどのように理解し、かつ、どのように国内法に導入するかについては、理論及び実務の両面にわたつて十分の検討を行なう必要があると認められる。

さらに、OECD加盟国のうちにも、米国、スイス、スウェーデン、オランダ等のように、国内法で本店所在地主義ないしは設立準拠法主義を採用している国があるが、これらの諸外国がOECDモデル条約の成立に伴い、その国内法をどのような方向で整備するかということも、参考に供すべきであろう。

上記のような趣旨により、わが国内法上本店所在地主義に加えて管理支配主義を採用することについては、なお十分の検討を加えることが必要であると考ええる。

(2) 代位納付制度の改正

現行所得税法は、非居住者、外国法人に対する所得の支払いが国外でなされる場合には、源泉徴収制度の代わりに代位納付制度を適用することになっているが、この代位納付制度という特殊な制度が導入されたのは、主として沿革的な理由(すなわち、現行所得税法のような所得発生地のかんによる源泉判定基準が採用される前は、所得支払地の如何により納税義務の有無の判定を行なつていた。)によるものであつて、現在においてこの制度を継続すべき理由はないと認められる。むしろ、納付義務者が自発的に納付しない限り租税の徴収ができないという自然債務的な納税制度は、租税の本質にそぐわないものであり、税務執行上も問題を生ずることになつていゝと考える。

したがつて、代位納付制度は原則として源泉徴収制度に吸収統合するのが適當である。ただし、所得の支払いが国外でなされることにかえりみ、次の特例を置くべきであると考ええる。

(イ) 給与、報酬、人的役務の事業の所得については、これらの所得の支払者が国内に住所、居所又は事業所等を有する場合に限って、源泉徴収制度を適用する。

(ロ) 源泉徴収税の納期を支払月の翌月末とする。

(3) 船舶又は航空機の乗組員の給与等の課税

現行所得税法は、外国との間に運航される船舶又は航空機においてなされた勤務又は役務の提供により受ける所得について、源泉規定を欠いている。しかし、勤務の特質にかえりみ、多くの租税条約の例にならい、わが国の居住者又は内国法人が運航する船舶又は飛行機においてなした勤務又は役務の提供により受ける所得は、わが国源泉とすることが適當である。

(4) 同族会社の留保所得課税

現行法人税法は、同族会社の留保所得課税の適用について、特に内国法人と外国法人の区別を規定していないが、外国法人については、留保所得課税を行なうべき実質的根拠がなく、技術的にもその実行は困難であると考えられる。従来、の税務執行上も外国法人の留保所得課税は行なつていなかった模様であるが、この際課税を行なわないことを法文上明確にするのが適當である。

なお、外国法人の課税に必要な資料の提出義務を外国法人に課すことについて、検討を行なうのが適當であると考ええる。

第4 その他の問題

1 源泉徴収

I 源泉徴収の法律関係

源泉徴収制度は、特定の所得の支払者が源泉徴収義務者として、その所得の支払いの際に、所定の税率を適用して計算した所得税を徴収し、これを国に納付する制度である。

この源泉徴収制度において、源泉徴収を受ける者と源泉徴収義務者、源泉徴収を受ける者と国、源泉徴収義務者と国との間の法律関係について次のような問題があるが、これについては、それぞれ次のように処理するのが適当と考える。

(1) 源泉徴収に係る過誤納額の還付及び源泉徴収義務者に滞納税額がある場合の充当関係

現行法においては、源泉徴収に係る所得税の過誤納額は原則として源泉徴収義務者に還付し、年末調整による過納額を還付する場合のうち特定の場合に限って源泉徴収を受ける者に直接還付することとしている。これについては、税務執行の実情をも考慮し、現行の建前を維持するものとするが、なお、上記の特定の場合のほか、源泉徴収を受ける者に還付することが適当であると認められる場合があるかどうかにつき実情を調査のうえ慎重に検討するものとする。

また、源泉徴収義務者に滞納税額がある場合には、源泉徴収に係る過誤納額を滞納となつている他の税金に充当することができることとなつているが、これについては、この過誤納金の性格からみて、現行の取扱いが適当であるかどうかにつき慎重に検討するものとする。

(2) 源泉徴収に係る税額の不納付の場合の附帯税

源泉徴収に係る所得税については、源泉徴収義務者が正当に国に納付しない場合には、国は、源泉徴収を受ける者から直接徴収することなく、源泉徴収義務者のみを相手として強制徴収手続きを進め、その義務違反に対する行政制裁としての附帯税（不納付加算税及び延滞税。ただし、不納付加算税については正当な事由がある場合には課されない。）を源泉徴収義務者から徴収することとしている。

これについて、源泉徴収義務者に責任がない場合には、源泉徴収義務者に延滞税の負担を課すことは適当でないと考えるので、この場合における延滞税の徴収のあり方につき、なお慎重に検討する。

(3) 源泉徴収の不服申立て

源泉徴収についての不服申立ては、源泉徴収義務者が国から強制徴収を受けた場合に限って認められており、任意納付した場合には、過誤納額について還付請求できることになっている。

これについては、任意納付の場合においても、簡易な行政上の救済制度として確定申告の場合における更正の請求に類した制度を認める方向で検討する。

Ⅱ 源泉徴収の対象となる所得の範囲

源泉徴収の対象となる所得の基礎としては①必要経費が比較的少ない所得であること、②同一人に対して継続して反覆的に支払われる所得であること、③同一人から多数の者に支払われる性格のものであること、④源泉徴収を行なう事務能力のある者から支払われる所得であること、⑤一回の支払金額があまり少額なものでないこと等が考えられるが、これらの基準に照らし、現行の源泉徴収の対象となる所得、特に所得税法第42条に規定する報酬又は料金について整備を図ることとする。

なお、芸能人の報酬又は料金に対しては源泉徴収が行なわれていること等から、最近、これを法人組織で営む事例が見受けられるので、この芸能法人に対して支払われる報酬又は料金についても源泉徴収を行なうこととする方向で検討する。

Ⅲ 源泉所得税の納税地

源泉所得税の納税地については、明文の規定がなく、支払者が徴収した源泉所得税を納付すべき税務署長を取扱い上定めているにすぎないが、これについては、税務執行等の関連において慎重に検討のうえ、明文で定めるのを適当と考える。

2 申告調整(税法と改正商法との調整)

現行法人税法は、法人の確定した決算により計上された利益の額を基礎として、これに所要の加算又は減算を行なつて調整を加え、最終的に課税所得をは握する立場をとっている。法人が申告に際しこのような調整を行なう場合、これを通常「申告調整」と呼んでいる。

この申告調整に関しては、おおむね次のような分類及び内容が考えられている。

- (1) 申告調整しなければならない事項(必要的調整事項)
- (2) 申告調整してもしなくてもよい事項(任意的調整事項)
- (3) 申告調整できない事項

(1)の必要的調整事項とは、税法が、課税所得の計算上、確定決算と関係なく、明文の規定をもつて要求する事項、あるいは明文がなくとも当然に要求すると考えられる事項であつて、決算上この要求が満たされずまた申告調整も行なわれなかつた

場合には、更正を受ける種類の事項と考えられる。その内容を大別すれば、①売上金の計上洩れ等客観的事実に反する事項及び②罰課金の損金不算入、準備金の繰入限度超過額等税法が特に規定を設け要求する事項がこれに該当すると考えられる。

(2)の任意的調整事項とは、受取配当の益金不算入等課税所得の計算のため必要ではあるが、おおむね企業が経理することができない種類の事項であつて、かつ、申告調整を行なうことにより法人が利益をうるものである。この範ちゆうに属する事項は、(1)の必要的調整事項として税法上規定することもできると考えられるが、執行上の便宜等が考慮され、現行のように規定されているものと考えられる。

(3)の申告調整できない事項とは、上記(2)の範ちゆうのものと異なり企業経理に適する事項であつて、かつ、税法が所得の計算上法人に選択の余地を認めている事項と考えられる。いいかえれば、税法上、法人に選択の余地を認められている事項についての法人の最終的な意思表示は、申告書によつてではなく、確定した決算により行なわれるべきものとしているのである。その内容を大別すれば、①圧縮記帳、準備金、減価償却、評価損益等のいわゆる内部取引に関する事項、②割賦基準、工事進行基準、賞与引当金、売上割戻し等の費用収益の認識基準に関する事項及び③その他1万円未満の固定資産の処理等となり、経理につき選択の余地が認められている事項がこれに該当すると考えられる。

以上のような確定した決算を基礎に課税所得を計算する現行税法の基本的建前は、課税所得の計算上企業の意思を確定決算に求めるという点において税法上の立場からは妥当であると考えられ、他面税務が複雑化することを防ぐ意味においても、これを継続すべきものとする。

I 税法と商法との調整

(1) 基本的な考え方

税法が申告調整を認めない事項は、圧縮記帳、減価償却、準備金、評価損益等主として内部取引に関する事項であるが、これらにつき申告調整を認めるべしとする意見がある。これは、主として商法と税法との調整を図るために申告調整の手段によることが適当であるという考え方によるものであると思われる。

ところで税法と商法との関係については、企業に与える手数等を考慮すれば、それぞれの利益計算の仕組みが基本的には一致するように配慮することが望ましい。しかし、客観的事実以外の企業の評価、判断ないし決算態度に属する事項については、できるだけ統一的に扱つて課税上の公平を図ろうとするその固有の目的ないし性格から、税法がその特有の規制を加えることはやむをえないと考える。この規制の方法は、企業の行なつた評価、判断等について、一定の基準によりその是否認を

決定するという仕組みとなつてはいるが、この場合、商法に反する経理が商法に則した経理よりも課税所得の計算上有利となることは避けるべきであると考ええる。

また、現行税制のうちある制度が商法違反の決算経理を前提としていると判断されるものがあつたとして、これにつき商法と税法との調整を図る場合、単に申告書面上での調整を認めることによりその解決を図ることについては税法上の立場からは問題があるので、株主総会の承認による内部意思の決定を条件とすることが適当であると考ええる。

(2) 個別問題についての申告調整の方法

上記(1)の考え方からみて、商法との関係から具体的に問題にされている次の諸制度につき、それぞれ次のように取り扱うことが適当であると考ええる。

(イ) 圧縮記帳については、商法上圧縮記帳することが認められる場合には問題はないが、それが認められない場合においては、税法としてはその圧縮額に相当する金額を財務諸表において引当金とした場合には、その引当金に相当する金額を損金に算入することができるよう措置するものとする。なお、利益処分により準備金とした場合も、引当金に準ずるものとして申告調整を認めることとする。この場合において、じ後の税法上の減価償却額として認められる額は、帳簿価額から引当金又は準備金を控除した後の金額を基礎として計算するものとする。また、国庫補助金を圧縮記帳に代えて資本剰余金として処理した場合にも税法上認めるべきであるとする考え方もあるが、商法との関連を考慮すればこれを認めることは適当でないと考える。

(ロ) 特別償却及び普通償却については、「相当の償却」をこえる金額を財務諸表において引当金又は準備金とした場合には(イ)に準じて損金に算入することを認めるものとする。

(ハ) 税法の準備金及び引当金については、商法上の債務又は引当金としてその計上が認められるものと考えられるので、特に調整すべき問題はないと考える。なお、価格変動準備金等利益留保の準備金とみられるものについて、利益処分によりこれを計上した場合には申告調整を認めることとする。

(ニ) 上場株式の時価(商法は期末時価)については、税法として株価操作による租税回避を防止する趣旨から、その最低価格として決算期前1月の平均価格によることとし、この場合、規定の仕方として期末時価又は決算期前1月の平均価格のいずれか高い価格をもつて税法の時価とすることも考えられるが、株式を有するすべての企業に対して税法が決算期前1月の平均価格の計算を強制することには問題があるので、株価操作により租税回避の行なわれるおそれのある場合にのみ決

算期前1月の平均額による方法が講じうれば、一般的には税法の時価も商法の期末時価に合致させることが適当である。

- (※) その他評価に関し、たな卸資産（商法上の時価は処分時価をいうものとする意見がある。）、企業支配株式(上場)及び商品株式(非上場)の税法上付することのできる帳簿価額と商法上付することのできる帳簿価額との間に差異が生ずることも考えられる。しかし、現在その差異の生ずる場合が必ずしも明らかでないこと又はまれであると考えられること等の点から、今後の検討をまつて、必要に応じて調整することが適当である。

II その他 の 問 題

- (1) 申告調整を認めない範ちゅうのうち、唯一の例外として、取扱いにおいて利益処分による償却は申告調整を行なうことを認められているがⅠの(2)の(ロ)による引当金又は準備金処理を認めることとしたことに伴い、この取扱いを廃止することが適当である。
- (2) 原価差額の調整については、現在借方差額は申告調整又は決算上経理しなければならないものとされ、貸方差額については申告調整できないものとされている。この貸方差額について申告調整を認めるべきであるとする意見があるが、現行税法は原価差額の調整を評価損益の計上と同様に考え、借方差額の調整は評価損の修正、貸方差額の調整は評価益の修正とそれぞれ取扱いを同じくしたものと考えられる。
- この問題も、原価の修正と評価益の修正とに区分することは困難な実情にあるので、現行制度を維持することが適当である。
- (3) 税法は所得計算につき確定した決算に基づいて行なうこととしているが、特別な事情があるため株主総会を開催できない場合、株主総会をやり直して決算の一部を修正した場合等については問題があるが、特に時効、還付等税法に及ぼす影響が少なくないので、まずこれらの点について慎重に検討することが適当である。

3 質 問、検 査

税務職員は所得税又は法人税に関する調査について必要があるときは、次に掲げる者に質問し又はその者の事業に関する帳簿書類その他の物件を検査することができる。とされている。

- (イ) 納税義務者、納税義務があると認められる者若しくは損失申告書を提出した者
(ロ) 上記(イ)に掲げる者に金銭若しくは物品の給付をする義務があつたと認められる者若しくは当該義務があると認められる者又は上記(イ)に掲げる者から金銭若しくは物品の給付を受ける権利があつたと認められる者若しくは当該権利があると認

められる者(この場合、これらの者に対する法人税法上の質問検査に関しては、検査対象物件は事業に関する帳簿書類に限られる。)

- (ハ) 法定資料とされている支払調書、計算書又は源泉徴収票を提出する義務がある者(所得税に関する調査の場合に限られる。)

このような現行の質問及び検査については、次のような問題があるが、これについては、それぞれ次のように処理するのが適当であると考える。

- (1) 所得調査に関し行使される税務職員の質問検査権は、国税犯則取締法で犯則取締りのために認められている質問検査権とはその性格を異にするものと解されているが、現行の所得税法及び法人税法上の規定はこの点について言及していない。これについては、最近の立法例ではこの関係を明らかにするため、質問、検査等の権限は、犯罪捜査のために認められたものと解してはならない旨の規定を設けているので、所得税法及び法人税法においても、同様の規定を設け、その質問検査権の性格を明確に規定するのが適当であると考える。
- (2) 所得税法と法人税法の間において、質問検査の対象物件の範囲、質問検査権の及ぶ税務官署の管轄区域等について規定の表現に差異が見受けられる。これについては、両法の間にはこのような差異があることは適当でないと認められるので、統一の方向で規定の整備を図るものとし、規定に当たっては、実情調査のうえ慎重に検討するものとする。
- (3) 弁護士、公認会計士、税理士、医師等のような特定職業人は、他の法律により守秘義務が課されているが、この守秘義務と特定職業人自体の所得調査に関し、又は特定職業人の依頼人の所得調査に関して行使される税法上の質問検査権との関係について問題がある。

これについては、特定職業人の守秘義務と税法上の質問検査権との関連を明確にするため、特定職業人の職務に関して知った事項のうち通常の経済取引関係と認められる事項は質問検査権の対象に含まれることを明らかにする方向で検討する。

- (4) 税務職員には質問検査権が認められている反面、守秘義務違反については、所得税法、法人税法等で一般公務員の場合よりも罰則が強化されている(所得税法及び法人税法における守秘義務違反の罰則は2年以下の懲役又は3万円以下の罰金とされているのに対し、国家公務員法における守秘義務違反の罰則は1年以下の懲役又は3万円以下の罰金とされている。)。これについては、質問検査権との関連で税務職員の守秘義務違反に対し罰則が強化されるのは、税務職員が「職務上知りえた他人の秘密」に関する違反に限れば十分で、「職務上の秘密に属する事項」に関する違反については、一般の公務員なみに取り扱うのが適当であると考える。

