抜本的税制改革と国際課税の課題

(社)日本租税研究協会
第63回租税研究大会記録

2011

社団法人　日本租税研究協会

抜本的税制改革と国際課税の課題

[(社)日本租税研究協会
第63回租税研究大会記録]

2011

社団法人　日本租税研究協会

抜本的税制改革と国際課税の課題

日本租税研究協会第63回租税研究大会記録

東京大会　於　日本工業倶楽部　平成23年９月７日㈬～８日㈭

第63回租税研究大会開催にあたり ……水野　勝

〈第１日〉

◆報告　内国法人の全世界所得課税とその修正 ……増井良啓

◇討論会　抜本的税制改革を巡る諸課題 ……水野忠恒（司会）
榎　正博／北崎秀一／西山由美／古谷一之

〈第２日〉

◇討論会１　国際課税を巡る課題と展望 ……渡辺裕泰（司会）
青山慶二／一高龍司／大石一郎／鬼頭朱実

◇討論会２　税務会計研究会報告
企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応
……岩﨑政明（司会）
小川一夫／坂本雅士／品川芳宣／成松洋一／吉村政穂

大阪大会　於　関電会館　平成23年９月22日㈭

第63回租税研究大阪大会開催にあたり ……宇野郁夫

◆報告　法人税制における課税関係の継続について ……岡村忠生
―圧縮記帳からグループ法人税制へ―

◇討論会　抜本的税制改革を巡る諸課題 ……林　宜嗣（司会）
北前雅人／杉本達治／日高政浩／星野次彦

目　　次

東京大会（日本工業倶楽部）

副会長ご挨拶 …… 1

◆報告　９月７日㈬・午前

内国法人の全世界所得課税とその修正 ―――――― 3

東京大学大学院法学政治学研究科教授　　増井良啓

Ⅰ．問題の所在…… 3
　１．報告の趣旨…… 3
　２．用語の定義…… 4
Ⅱ．日本法の展開…… 4
　１．外国子会社の能動的所得に対する課税繰延…… 4
　２．平成21年度と22年度の税制改正…… 4
　３．企業の動き…… 5
　４．法人税率のレベル…… 6
Ⅲ．諸外国の動向…… 7
　１．外国税額控除か国外所得免除か…… 7
　２．テリトリアル方式の比較…… 7
Ⅳ．若干の指摘…… 8
　１．理論的枠組のゆらぎ…… 8
　　⑴　伝統的な対立図式―CEN 対 CIN…… 8
　　⑵　CEN に対する学術的批判…… 9
　　⑶　CON…… 9
　　⑷　理論的枠組のゆらぎ……10
　２．多国籍企業の選択……10
　　⑴　選択可能性の利用実態……10
　　⑵　国外所得の課税に特有の考慮……11
　　⑶　論者の議論……11
　３．真の問題は何か……12
　　⑴　大人の政策論……12
　　⑵　自由な選択と課税権の確保……13

⑶　プレッシャー・ポイント……13
⑷　企業にとっての環境変化……14
⑸　付随する重要論点……14
⑹　中期と長期の区別……14
Ⅴ．まとめ……15

◇討論会　　９月７日㈬・午後

抜本的税制改革を巡る諸課題 ――――――――――――――16

司　会　　一橋大学大学院法学研究科教授　　水野　忠恒
参加者（五十音順）
丸紅㈱常務執行役員（租研理事）　　榎　　正博
総務省自治税務局企画課長　　北崎　秀一
東海大学法学部教授　　西山　由美
財務省主税局長　　古谷　一之

はじめに……17
Ⅰ．財政、税制の現状と抜本的税制改革……17
１．財政の現状と課題……17
２．社会保障・税一体改革の概要……20
Ⅱ．地方財政・地方税制の現状と抜本的税制改革……21
１．地方財政の現状と課題……21
２．地方税制の現状と課題……22
Ⅲ．財政・税制の現状と抜本的税制改革についての討論……24
目指すべき租税制度について／産業界から見た意見／税制の抜本的改革の課題／地方税制改革の課題
Ⅳ．個別税制の現状と課題……29
１．社会保障・税一体改革……29
２．所得税……30
３．消費税……30
４．法人税……31
５．社会保障と税に関わる番号制度……31
６．震災復興対策……32
Ⅴ．個別地方税制の現状と課題……33
１．平成23年度税制改正大綱……33
２．個人住民税……34
３．地方法人課税……34
４．地方消費税……35

5．固定資産税……35
6．地球温暖化対策関係税……36
7．地方税の電子化……36
Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論……36
消費税について／ドイツの連帯税の紹介／実効税率の引き下げ／研究開発税制／地方税の方向性／消費税／印紙税／法人税／地方消費税／地方法人課税
おわりに……40

◇討論会１　　９月８日㈭・午前

国際課税を巡る課題と展望 ――――――――――――――――――――――――――――41

司　会　　早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授　　渡辺　裕泰
参加者（五十音順）
筑波大学大学院ビジネスサイエンス系教授　　青山　慶二
関西学院大学法学部教授　　一高　龍司
財務省主税局参事官　　大石　一郎
税理士法人プライスウォーターハウスクーパースパートナー
鬼頭　朱実

はじめに……42
Ⅰ．最近の国際課税の動向と課題……42
1．国際課税の現状……42
国際課税の基本的な考え方／国内法に定める国際課税制度／我が国の課税権の範囲／外国税額控除制度の概要／外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し／外国子会社合算税制について／移転価格税制について／過少資本税制の仕組み
2．平成23年度税制改正の概要……44
⑴　移転価格税制の見直し……44
独立企業間価格の算定方法の見直し／独立企業間価格幅（レンジ）の明確化（案）／シークレット・コンパラブルの運用の明確化（案）
⑵　外国税額控除の見直し……45
税率が納税者と外国当局等との合意により決定された外国税に関する規定整備／外国法人税の範囲／条約相手国における課税に係る二重課税の排除／外国税額控除制度の適正化（案）
⑶　外国子会社合算税制の見直し……47
外国子会社合算税制の概要／外国子会社合算税制における適用除外基準の判定の取扱いの明確化／統括会社及び被統括会社の定義／特定外国子会社等の判定におけるトリガー税率の計算の見直し

３．税制調査課専門家委員会「国際課税に関する論点整理」の概要……49
４．国際課税の今後の課題……49
⑴　恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討……49
⑵　税務行政執行共助条約への対応……49
＜参考＞OECD 租税委員会の概要……49
Ⅱ．最近の国際課税の動向と課題についての意見、質問……50
移転価格税制上の無形資産取引に係る利益法のアプローチ／移転価格税制／所得相応性基準／OECD の無形資産取引取扱いに関する議論への対応／独立企業間価格幅の実務運用／総合主義から帰属主義への転換に際しての留意点／帰属主義採用時の PE 帰属国外所得の取扱い／外国法人税の概念／控除限度額の管理／CFC 税制における追加的対応／総合主義から帰属主義への転換に向けたスケジュール／PE 認定時の所得の帰属の考え方／トリガー税率の計算式見直しにおける実務運用／移転価格税制について／外国税額控除、外国法人税について／CFC 税制、タックスヘイブン対策税制について／帰属主義について
Ⅲ．租税条約ネットワークの拡充等……59
１．租税条約の概要……59
２．租税条約ネットワークの現状……59
３．相互協議に係る仲裁制度……60
４．情報交換を巡る最近の動向……60
Ⅳ．租税条約ネットワークの拡充等についての意見、質問……61
相互協議に係る仲裁制度／仲裁制度の導入対象国／マルチ条約への参加（徴収共助）／情報交換の効果的方策／自発的・自動的な情報交換の導入／租税条約の推進／情報交換ネットワークの充実／租税条約ネットワーク推進について／相互協議と仲裁制度について／徴収共助について／情報交換整備について
おわりに……67

◇討論会２　　９月８日㈭・午後

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応 ――69

司　会　横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授　岩﨑　政明
参加者（五十音順）
公認会計士　小川　一夫
立教大学経済学部准教授　坂本　雅士
早稲田大学大学院会計研究科教授　品川　芳宣
税理士　成松　洋一
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授　吉村　政穂
はじめに……70

Ⅰ．税務会計研究会報告書……70
1．報告書の取りまとめにあたって　品川　芳宣……70
2．第１編　総論　報告　吉村　政穂……71
⑴　コンバージェンス作業の進展……71
⑵　IFRS 導入に向けた企業会計の対応……72
金融商品取引法会計／会社法会計
⑶　法人税法上の対応……73
3．第２編　各論　報告　品川　芳宣……74
⑴　収益認識……74
⑵　工事契約……74
⑶　有形固定資産……75
⑷　固定資産の減損……75
⑸　無形資産……75
⑹　投資不動産及び関係会社に対する投資……76
⑺　長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理……76
⑻　引当金、偶発負債及び偶発資産……76
⑼　金融商品の会計……76
⑽　外国為替レートの変動の影響……77
⑾　企業結合とのれん……77
⑿　リース税制……77
⒀　会計処理の遡及適用と税務処理……77
⒁　非上場企業（中小企業）会計……77
4．第３編　今後の課題と方向性　報告　坂本　雅士……78
⑴　問題の所在……78
上場企業の個別財務諸表に適用される会計基準／非上場企業の財務諸表に適用される会計基準／今後の課題―変容する会計基準と税制との調整のあり方
⑵　解釈上の課題……79
公正処理基準の判定にかかる問題／個別規定の解釈に及ぼす影響
⑶　立法上の課題……80
公正処理基準の変容と「別段の定め」／立法上の解釈と法人税法の対応／課題における留意点／確定決算基準との関係／確定決算基準の意義／損金経理要件にかかる論点／確定決算基準のあり方／コンバージェンスに対する税制対応／企業会計基準の改変との関係
Ⅱ．パネルディスカッション……84
1．収益認識基準について（報告書　第１編、第２編第１章）……84
着荷基準／税制上の対応／期間損益の問題／債務確定基準／収益の認識／中小企業の会計／見積りコスト
2．工事契約について（報告書　第２編第２章）……86
引当金の概念／工事損失の引当金／工事損失の問題／工事進行基準の強制適用
3．有形固定資産について（報告書　第２編第３章）……88

減価償却の問題―事業年度ごとの見直し／コンバージェンスの対象／コストとベネフィット／出荷基準、着荷基準／チェックの限界／税と会計との関係
４．固定資産の減損について（報告書　第２編第４章）……91
売却価額と簿価の差額／税と会計の減損／戻し入れの問題／税と会計の評価損の計上
５．無形資産について（報告書　第２編第５章）……92
自己創設のれんの評価方法／無形資産の減価償却／繰延資産／無形固定資産、のれんと組織再編との関係／のれんと引当金／会社法との関係／繰延資産の資産計上
６．確定決算基準の損金経理要件について（報告書　第３編）……95
損金経理要件の廃止／損金経理要件の捉え方／確定決算基準の見直し／確定決算基準の実質的意義／確定決算基準の廃止／確定決算主義の問題
７．質疑応答……99
Ｑ１．会計処理の遡及適用……99
遡及適用の問題／決算書の見直し
Ｑ２．指定国際会計基準と米国基準……99
米国基準と IFRS の連携／米国基準と IFRS の連携問題と本研究会との関係
Ｑ３．課税所得の計算……100
課税所得の算定方法／アメリカの動向／法人所得税の議論
Ｑ４－１．米国基準の採用……102
国際基準のルール変更
Ｑ４－２．収益の認識基準……103
着荷基準の問題
Ｑ４－３．自己創設のれん……104
のれんの問題
おわりに　……104
税務会計研究会報告書　……105
「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」

大阪大会（関電会館）

副会長ご挨拶――――――――――――――――――――――――――――――――――165

◆報告　９月22日㈭・午前

法人税制における課税関係の継続について――――――――167

―圧縮記帳からグループ法人税制へ―

京都大学大学院法学研究科教授　　岡村忠生

１．はじめに ……167
２．課税関係の継続とは ……168
　２－１　課税関係の継続……168
　２－２　利益積立金額の退場と資本金等の額へのチャージ……168
　２－３　制度化の理由……170
３．課税関係の継続をめぐる論点 ……171
　３－１　課税関係継続の理由……171
　　３－１－１　実現主義との関係……171
　　３－１－２　優遇措置の側面……172
　　３－１－３　損失控除の制限……173
　３－２　要件……173
　　３－２－１　交換、買換え……173
　　３－２－２　買換え……175
　　３－２－３　有価証券の転換……175
　　３－２－４　適格組織再編成……176
　　３－２－５　グループ法人税制……177
　３－３　処理方法と効果、副作用……178
　　３－３－１　実現……178
　　３－３－２　課税繰延べと取得価額の機能……179
　　３－３－３　課税繰延べの弊害……180
　　３－３－４　調整勘定方式……180
　　３－３－５　損失計上の制限……181
　　３－３－６　インサイド・ベイシスとアウトサイド・ベイシス……181
４．同種資産の交換（内国歳入法典1031条） ……183
　４－１　時間差のある交換……183
　４－２　オプションの利用……184
　４－３　多数当事者交換……184

５．おわりに ……184
資料 ……186

◇討論会　９月22日㈭・午後

抜本的税制改革を巡る諸課題 ――――――――――――――198

司　会　関西学院大学経済学部教授　林　宜嗣
参加者（五十音順）
大阪ガス㈱取締役副社長執行役員（租研評議員）　北前　雅人
総務省自治税務局市町村税課長　杉本　達治
大阪学院大学経済学部教授　日高　政浩
財務省大臣官房審議官　星野　次彦

はじめに ……199
Ⅰ．財政、税制の現状と抜本的税制改革 ……199
１．財政の現状と課題……199
２．社会保障・税一体改革の概要……202
Ⅱ．地方財政・地方税制の現状と抜本的税制改革 ……203
１．地方財政の現状と課題……203
２．地方税制の現状と課題……205
Ⅲ．財政・税制の現状と抜本的税制改革についての討論 ……206
産業界から見た意見／税制のあるべき姿／企業のグローバル競争力の強化に資する税性の導入／財源を調達する手段としての税／地方税の復興財源／国と地方の税源配分
Ⅳ．個別税制の現状と課題 ……212
１．社会保障・税一体改革……212
２．所得税……213
３．消費税……213
４．法人税……214
５．相続税・贈与税……214
６．社会保障と税に関わる番号制度……215
７．震災復興対策……215
Ⅴ．個別地方税制の現状と課題 ……217
１．個人住民税……217
２．地方法人課税……217
３．地方消費税……218
４．固定資産税……219
５．地方税法による政策税制措置……219
６．地方税の電子化……219

７．震災復興対策……219
Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論 ……220
復興税制について／法人実効税率の引き下げ／消費税について／地方税制について／国際会計基準・コンバージェンスと税制について／震災復興の財源／政策税制／番号制度の導入と eLTAX の実務上の課題／復興財源／社会保障サービスの国と地方の役割分担／権限移譲と財源移譲の関係／地方の政策税制／地方税の電子化／復興財源の手当／政策税制／消費税／番号制度／国際会計基準
おわりに ……227

＜資料編＞

◎財政・税制関係資料（財務省主税局）目次
資料①～㊺
◎地方税制関係資料（総務省自治税務局）目次
資料❶～㉜
◎国際課税関係資料（財務省主税局参事官室）目次
国際課税資料１～42

東京大会

第63回租税研究大会開催にあたり

社団法人日本租税研究協会副会長
水野　勝
（日本たばこ産業株式会社顧問）

本日は、第63回租税研究大会に多数の皆様と講師の方々にご参加いただき、心から御礼を申し上げます。特に財務省古谷主税局長、総務省北崎自治税務局企画課長におかれましては、公務ご多忙の中をパネリストとしてご参加を賜り、誠にありがとうございます。また、ご出席の皆様方には、常日頃、租研の事業活動にご支援・ご協力を賜っていることにつきまして、本席をお借りいたしまして、改めて厚く御礼を申し上げます。

さて、わが国は内外の経済・社会構造の激しい変化の中で、短期、中長期ともに多くの問題に直面しております。本年３月には、東日本大震災という未曾有の国難が発生いたしましたが、今も依然としてその復旧・復興の過程にあります。さらに、日本企業は、従前より問題とされている法人税率をはじめ、厳しい労働環境、環境制約、交易条件に加えまして、足元の急激な円高、電力の供給制約もございまして、六重苦ともいわれる厳しい条件の下にあります。

これら六重苦は、企業におきますところの国内投資の魅力の低下を招き、足元では日本企業の海外移転、海外におけるM&Aの積極展開や外国企業の日本転出等が顕在化し、産業の空洞化、雇用の喪失、経済成長の鈍化に結び付き、それがまた投資の減退、流出につながるといった「負のスパイラル」が懸念されております。このような極めて厳しい状況から脱却するためには、民間部門の活動を活性化させ、それをエンジンとして雇用の確保と所得の増加を通して、自律的な成長につながる「正のスパイラル」を実現し、経済の好循環をもたらす政策の実行こそが優先すべき課題でございます。それには、グローバル化時代にふさわしい成長戦略の策定、電力安定供給の確保、エネルギー戦略の見直しとその実現に官民挙げて早急に取り組むことが重要でございます。

また、構造的な問題として、日本は世界一の少子・超高齢化社会であり、また、社会保障費用の膨張によって、将来に対する国民の不安や懸念が高まっております。これには早急に持続可能な社会保障制度の構築を図り、国民の気持ちに安心と安定をもたらすことが極めて重要でございます。日本には国際社会にも必ず訪れる超高齢化社会の先導役が期待されております。

そして、日本は国・地方の長期債務残高が巨大な額に達し、平成23年度で国の借金44兆円が税収43兆円より多いという異常事態が続く、世界でもけた外れの財政赤字の問題を抱えております。財政健全化目標に基づき、その改革案の実現に向けたスケジュールを明確なものとし、これを早期に実現し、国際的信認を得ることが強く求められております。

一方、政府におきましては、「社会保障・税一体改革成案」や、「日本再生のための戦略に向けて」など重要な政策が打ち出されております。今まさにスピードを持った実行力が問われている、と思っております。新政権にはその実現を期待するところでございます。

税制改革におきましても、このような一体改革の中で国民の力、民間の力を生かす、将来の日本を明るい元気な未来として築くにふさわしい抜本的な税制改革を早期に実現することが不可欠でございます。

当協会におきましては、民間の立場から税・財政の問題を調査研究し、毎年中長期的な課題を含め、あるべき税制改正についての提言を行っております。

わが国では、成長戦略、財政健全化、社会保障制度の改革等を一体的に強力に推進することが求められており、そのためには「経済活力の強化」と「安定財源の確保」の２つをキーワードとして、消費税の引き上げをはじめとした抜本的な税制改革による、あるべき税制の早期実現が必要と考えております。

企業をはじめとする経済主体にダイナミズムを回復・強化する必要があり、グローバル化時代にふさわしい企業の国際的競争力を維持・強化し、国民、ひとりひとりの活力や能力を存分に発揮できる税制の構築が何よりも重要であります。

そのためにも、当協会におきましては、消費税率につきまして早期に第１段階の引き上げを行い、まずは2015年度までに10％に引き上げることを含む抜本的な税制改革について早期に実現を図っていくべきであると考えております。

本大会におきましては、午前中の増井教授の研究報告をはじめ、これから開催します「抜本的税制改革を巡る諸課題」、明日には「国際課税を巡る課題と展望」、当協会税務会計研究会の「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」につきましての報告と討論を予定しております。ご担当される皆様方は、税制、財政、会計に精通された方々です。大変有意義なお話を伺えるものと考えております。皆様とともに大きな期待を込めて拝聴いたしたいと存じます。

最後になりましたが、ご出席の皆様方のますますのご発展をお祈り申し上げますとともに、当協会の活動につきまして今後ともご支援、ご協力をいただきますよう切にお願い申し上げまして、私のご挨拶とさせていただきます。ありがとうございました。

内国法人の全世界所得課税とその修正

東京大学大学院法学政治学研究科教授
増井　良啓

Ⅰ．問題の所在

1．報告の趣旨

東日本大震災直後から、税財政の課題は、３つに分かれました。第１が災害への即時対応、第２が復興財源の確保です。そして第３が、震災以前から懸案となっていた中期的課題にとりくむことです。本日は、この第３の課題のひとつとして、法人税制の国際的側面を考えます。

これから、日本国内の成長機会は、小さくなっていきます。日本企業が業績を伸ばすには、リスクをおそれず、海外の経済成長を取り込まざるをえません。実際、2000年から2010年にかけてのアンケート調査によると、海外売上高の比率の高い企業ほど、今後の需要見通しを強気に見積もっています（『平成23年度経済財政白書』143頁（2011年））。足元でも、日本企業によるアジア企業のM&Aは１～８月で143件に達し、市場拡大が見込めるアジアに海外戦略の軸足を移す傾向が明らかになっています（日経新聞2011年９月６日）。いまのところ米欧の二極ともに経済が不振で（内閣府「月例経済報告（平成23年８月）」６－８頁（2011年））、この状況がいつまで続くかわかりませんが、中期的展望として成長を見込めるのが新興国市場であることは、ほぼ間違いがないでしょう。

この中で、法人税制のあり方として、国外所得の扱いがますます重要な領域になってきます。そこで、報告の論題は「内国法人の全世界所得課税とその修正」としました。日本法は、内国法人の全世界所得に課税します。この課税原則について、近年、修正の度合いが強くなってきています。これが今後どういう方向に向かうのか。これは、日本経済にとって重要なだけでなく、理論的にも興味深い問題です。

2．用語の定義

本日の報告では、次の意味で言葉を用います。

＊「源泉地ベース」の課税という言葉を、経済的な意味で用います。たとえば、トヨタが日本国内に工場をおいて事業収益を得るというとき、これにかかる法人税は、「源泉地ベース」の課税です。これは、法律上の構成とは違います。法律上、内国法人は、個人居住者と同様、無制限納税義務を負います。これが、全世界所得課税というときの法律上の前提です。しかし、会社は事業を行うためのアレンジメントであり、さまざまなステークホールダーの結節点です。会社の背後には内外の投資家がいます。そこで、法律上の構成を一歩離れ、経済的な言葉遣いをすれば、外国投資家との関係で、日本の法人税は「源泉地ベース」の課税である、ということができます。

＊「国外所得」という言葉を、広い意味に用います。法律上、外国支店と外国子会社は、それぞれ異なる課税ルールに服します。しかし、いずれの組織形態をとっても、親会社の支配に服することに変わりはありません。完全子会社の場合には、とりわけそうです。ですから、国外所得の課税を検討するにあたっては、外国支店と外国子会社をあわせて考えることが必要です。そこで、以下で「国外所得」というとき、内国法人の外国支店が稼得する所得だけでなく、外国子会社が稼得する所得も含めた意味で、広くイメージしておきます。

Ⅱ．日本法の展開

はじめに、日本法がこれまでどう展開してきたかを、簡単におさらいしておきましょう。

1．外国子会社の能動的所得に対する課税繰延

内国法人の全世界所得課税という原則には、当初から、大きな修正が加えられていました。子会社形態で外国に進出し、能動的所得を稼得すれば、日本での課税が繰り延べられていたのです。

昭和28年度税制改正（1953年）で、はじめて外国税額控除が導入されます。そして、昭和37年度および38年度税制改正（1962－63年）に、これが整備されていきます。当時の考え方は、日本企業の海外経済活動を後押ししようというもので、納税者にもたらす利益をできるだけ手厚くする方向で制度設計されていました。この中で、外国子会社について間接外国税額控除が導入され、控除限度額について一括限度方式が設けられました。

ここで重要なのは、全世界所得課税に大きな例外が存在したことです。全世界所得課税ですから、内国法人が海外に支店形態で進出する場合や、海外から投資収益を稼得する場合には、所得の発生時に日本の法人税がかかります。しかし、これには大きな例外があり、外国に子会社形態で進出する場合には、その子会社の稼得する所得は、日本に送金されるまでは課税の対象となりません。この構造を前提としたうえで、子会社所得が配当の形で日本にやってきた時点で、外国税額控除を与えていたのです。外国税額控除は、配当にかかる源泉税だけでなく、子会社の納付した法人税でその配当に対応するものをも、対象にしていました。

その後、昭和53年度税制改正（1978年）で、タックス・ヘイブン対策税制が設けられました。特定外国子会社が軽課税国に所得を貯め込むと、日本への送金を待たずして、その留保所得がすぐさま日本の支配株主に対して課税されるようになりました。しかし、現地に事業の実態がある場合には適用が除外されましたから、結局、外国子会社が能動的所得を稼得しても、日本での課税は繰り延べたままでした。

2．平成21年度と22年度の税制改正

このように、全世界所得課税のたてまえは当初から修正されていたわけですが、これにさら

に修正を加えたのが、平成21年度税制改正（2009）です。間接外国税額控除を廃止し、その代わりに、外国子会社から受ける配当を益金不算入としました（青山慶二「わが国企業の海外利益の資金環流について―海外子会社からの配当についての益金不算入制度―」租税研究710号127頁（2008年））。

この修正は、「内国法人の全世界所得課税」というたてまえをくつがえすものではありません。子会社配当以外のポートフォリオ配当や、外国子会社から受け取る利子や使用料などは、これまでと同様に全世界所得課税に服します。しかし、子会社配当という特定のルートを通って国内環流する部分については、これまでは課税を繰り延べていただけのところが、いまや恒久的に非課税となりました。その限りで、全世界所得課税というワールドワイド方式から、領土内課税というテリトリアル方式の方向に、一歩を進めたということができます。

２年前の租研大会で、当時の大矢俊雄参事官は、外国子会社配当益金不算入の導入は中期的なロードマップの第一歩であると述べておられました。そして、国際課税全般の見直しの中で、外国子会社合算税制のあり方も総合的に検討すべきであると指摘されました（日本租税研究協会『税財政の今後の課題と展望　日本租税研究協会創立60周年記念租税研究大会記録』78頁（2009年））。たしかに、外国子会社の行う配当と内部留保は表と裏の関係にありますから、配当と内部留保の取扱いはパッケージで考えなければなりません。とりわけ、配当しても日本で非課税になるのなら、配当せずに内部留保することが不当な課税繰延だという説明は、ストレートな形ではやや難しくなります。こうして、外国子会社合算税制の設計思想にも影響が及びます。

平成22年度税制改正（2010年）は、外国子会社合算税制を改正しました（青山慶二「外国子会社合算税制について―わが国の改正と英国との比較検討―」租税研究731号188頁（2010年））。トリガー税率を20％に引き下げたことや、地域統括会社を適用除外としたことなど、企業の事業展開に影響をもつ改正です。特に注目すべき点として、特許権の使用料や債券の利子などの資産運用的な所得について、日本親会社の所得に合算して課税することにしました。つまり、適用除外要件を満たす場合であっても、特定外国子会社の稼得する受動的所得は日本で課税する。こうすることで、「受動的所得については軽課税国への付け替えを許さないぞ」というポリシーを、明確に採用したことになります。

ちなみに、名称の問題として、2000年７月の税制調査会の答申あたりまでは、「タックス・ヘイブン税制」といっていました（税制調査会『わが国税制の現状と課題―21世紀に向けた国民の参加と選択』351頁（2000年））。その後、「外国子会社合算税制」という呼び方がいつ一般的になったか、正確なところを私は知りません。少なくとも、2002年６月の税調答申では、「外国子会社合算税制」と呼んでいます。以下では、外国子会社合算税制といいます。諸外国の制度を紹介するときには、CFC 税制といいます。呼称の変更が趣旨の変更と関係するという見方もありますが（日本公認会計士協会税制調査会研究報告第21号『タックスヘイブン対策税制から外国子会社合算税制へ―問題点の分析と提言―』２頁（2011年））、ここでは立ち入りません。ちょうど2000年ごろから、OECD が「有害な税の競争」に対する対抗運動として、タックス・ヘイブンを具体的にリストアップしはじめており、その作業との関係で、タックス・ヘイブンという用語が情報交換や透明性の欠如という特定の要件を満たすものに限られるようになっています（増井良啓「租税条約に基づく情報交換―オフショア銀行口座の課税情報を中心として―」金融研究30巻４号（2011年、掲載予定））。

３．企業の動き

平成21年度改正の前後で、企業の動きはどうなっているのでしょうか。今年の経済財政白書

は、ここ10年の対外直接投資の動きを、次のように分析しています（『平成23年度経済財政白書』149頁（2011年））。すなわち、

＊2000年代において日本の直接投資収益は増加した。その内訳を再投資収益と配当金に分けると、もともとは配当金の割合が高かったものの、現地での旺盛な投資需要に応える形で次第に再投資に回る分が増加し、2008年には両者が半々ずつとなった。しかし、2009年になると直接投資収益が全体として減少する中で、配当金の割合が大幅に高まった。これは、「リーマンショック後における海外での投資機会の縮小に加え、2009年度税制改正による外国子会社益金不算入制度が影響している可能性がある。この傾向は2010年に一層顕著になり、直接投資収益の大部分が配当として環流している。」と述べています。

＊日本企業の配当金の国内環流が少ないという指摘があるけれども、実際には、直接投資収益における配当金の割合は高い、というのです。

以上を要するに、世界金融危機のあおりをうけて、対外直接投資から得られる収益は減っている。しかし、その内訳をみると配当金の割合が増えている。これが白書の分析です。

では、国内に環流した配当金はどう使われているか。2011年７月19日の日経新聞は、経産省のアンケート調査を紹介しています。それによると、今後３年から５年の使い道として、研究開発・設備投資が44％、借入金返済が26％、株主配当が19％、従業員への報酬・教育訓練が16％（複数回答可）、ということです。同じ数字は、『通商白書2011』184頁にも、経産省実施の海外事業活動調査（2009）の引用として、示されています。実際にどう使われ、どういう経済効果があったかは、これから本格的に実証分析により検証すべきところでしょう。

４．法人税率のレベル

一連の改正の背景になっているのが、各国と比較した場合の日本の法人税率の相対的なレベルです。スライドに、今年１月の段階で法人税率を比較したグラフを財務省のホームページから引用しました。各国の法人税率が一般的に引き下げられてくる中で、日米の法人税率が高止まりしています。

いうまでもなく、多国籍企業の意思決定は、法人税だけでなく、人件費や為替レートなど、いろいろな要素に影響されます。また、法人税といっても、税率だけで納税額が決まるわけではなく、課税ベースが小さければ納税額は小さくて済みます。日本は平成19年度改正（2007年）で減価償却を寛大なものにしていますし、各種の特別措置により加速償却や特別税額控除が利用できることもあります。こういった事情はありますが、法定税率は直感にアピールしやすく、企業の意思決定に影響を及ぼす可能性があります。

子会社の配当政策の例で考えてみましょう。東京に本社のある会社に適用される税率が40％で、海外子会社に適用される税率が25％であると仮定します。平成21年度改正前、子会社が配当を行うと、日本の親会社の益金に算入していました。日本の税率が外国よりも高いため、間接外国税額控除がフルに利用できたとしても、税率差の15％分だけ、追加的に課税される可能性がありました。これに対する根本的な対応は、日本の税率を引き下げて25％にすることです。そうすれば、配当に伴う追加的な課税はほとんどなくなります。そもそも、投資先の決定にあたり、外国でも日本でも同じ25％の課税ですから、いずれかが有利になることもありません。

平成21年度改正は、法人税率をそのままにして、受取配当を益金不算入としました。これによって、配当するか否かについての選択に、法人税がバイアスを与えることはなくなりました。けれども、税率の内外格差は、依然として残りました。そうである以上、環流した資金を用いて日本国内で投資をするか、海外投資に振り向けるかという選択について、なお税制のバイア

スが残っています。この中で、平成23年度税制改正大綱は、国税と地方税をあわせて法人税率を５％引き下げることを提案しました。この改正案は６月の段階で法律とならず、今日に至っています。このような状況の下で、現在、日本の法人税をどの方向にもっていくべきかが問われているのです（吉村政穂「諸外国における法人税改革の状況と評価」税研155号29頁、31頁（2011年））。

Ⅲ．諸外国の動向

次に、法人企業の稼得する国外所得の扱いについて、諸外国の税制がどうなっているかを、かいつまんでお話しします。

１．外国税額控除か国外所得免除か

国際的二重課税排除の方式として、国際的に認知されている方式は、外国税額控除方式と国外所得免除方式です。OECD モデル租税条約も、23A 条と23B 条でこの両方式を並記し、各締約国がいずれかを選択してよいとしています。

各国の税制は、このいずれかに軸足をおきつつ、方式を組み合わせています。Hugh Ault and Brian Arnold, Comparative Income Taxation : A Structural Analysis（Kluwer Law International, 2010）は、９つの産業先進国の所得税制を構造的に比較した、定評のある書物です。比較の対象は、日米のほか、英仏独蘭加豪、それにスウェーデンです。同書によると、いずれの国も、両方式を組み合わせています。おおまかにいって、ポートフォリオ投資については外国税額控除をとり、直接投資については国外所得免除をとっています。

その組み合わせのやり方が、国によってかなり異なっているわけです（同書448頁）。外国税額控除方式を最も広く利用しているのが、米国です。これに対し、欧州大陸の諸国やオーストラリアは、国外所得免除の特徴をより強く有しています。カナダが中間に位置し、英国は近年、国外所得免除の方向に動いています。日英はこれまで外国税額控除のみを用いるほうに近かったのですが、2009年に外国子会社益金不算入制度を導入し、世界的に注目を浴びています。

２．テリトリアル方式の比較

2011年５月24日に、米国下院の歳入委員会で、国外事業所得の課税について公聴会がありました。この公聴会に、両議院税制委員会（Joint Committee on Taxation）が資料を提出しました。この資料は、各国の国外所得免除のやり方をテリトリアル方式と呼び、その概要を比較検討しています（Joint Committee on Taxation, Background and Selected Issues Related to the U. S. International Tax System and Systems That Exempt Foreign Business Income, JCX-33-11, May20, 2011）。

お手元のスライドは、その情報の一部を抜き書きしたものです。

＊カナダ。日本のルールに近いところに位置しているのが、カナダです。日本が外国子会社配当を益金不算入にしたのは最近ですが、カナダでは1960年代のカーター報告書のころから議論があり、1976年に現行制度の骨格ができています。その後、負債利子費用の控除を制限する提案がされるなど、長い論争が続き、2008年に諮問委員会の報告書が出て、今日に至っています（Sandra Slaats and Penny Woolford, The Evolution of the International Tax Rules, Canadian Tax Journal（2010）Vol. 58（Supp. ）225）。

＊フランスとオランダ。フランスやオランダは、伝統的なテリトリアル方式の国々です（中里実「フランスにおける国際的二重課税排除措置」『国際取引と課税―課税権の配分と国際的租税回避』２頁、14頁（有斐閣、1994年、初出1991年））。子会社配当のみならず、子会社株式を譲渡した場合の譲渡損益を課税の対象から除外しますし、外国支店の稼得する能動的所得を課税の対象から除外する例があり

ます。オランダに至っては、CFC税制すら有していません。これはだいぶ徹底していて、持株会社を誘致して資本の通過拠点となるお国ぶりが出ています（増井良啓「持株会社の課税をめぐる二、三の問題」商事法務1479号79頁、81頁（1998年））。

＊英国。近年大きく動いたのが、英国です。2009年の改正で、外国配当を非課税にしました。日本と似ていますが、異なる点もいろいろあります。ポートフォリオ株主の受け取る配当も非課税としています。小法人には適用しません。グループ内負債について発生する利子費用の控除についても、ワールドワイド・デット・キャップという制限があります。いずれも、EU法に適合するための改正という要素があります。英国はその後も、大きな改正を打ち出しています。スライドに記した公聴会の資料では「検討中」となっていますが、外国支店についても非課税とすることに踏み切りました。また、CFC税制を組み替えて、外国子会社と外国支店を一括して対象にしたうえで、人為的に付け替えた所得を合算するしくみにしようとしています。さらに、法人税率をさらに引き下げることや、いわゆるパテント・ボックスの提案を行って、企業の立地条件を改善しようとしています（http://www.hm-treasury.gov.uk/corporate_tax_reform.htm）。

＊米国。米国の状況については、日本でも先行研究の多いところです。私の見るところ、米国の政策論議の特色は、ふたつの陣営が真正面から対立している点にあります（増井良啓「米国両議院税制委員会の対外直接投資報告書を読む」租税研究708号（2008年）203頁）。一方の陣営は、全世界所得課税を純化し、子会社留保所得を例外なく発生ベースで課税せよといいます。他方の陣営は、欧州大陸の国々のようなテリトリアル方式へと向かえ、外国子会社から受け取る配当や、外国支店に帰属する所得は、課税免除せよといいます。現行法に問題があることについては、両陣営の間に合意があります。しかし、処方箋が180度違う方向を向いています。両陣営がじりじりと対峙したまま、現実には、抜本的な改正にはつながっていません。米国で現実化したのは、時限措置です。2004年には時限立法として、外国子会社からの受取配当を85％非課税としました。内国歳入法典965条です。その結果、2004年に被支配外国法人を有していた9700社のうち、843社が非課税措置を利用し、環流額3620億ドルのうち3120億ドルが非課税とされました（M. Mendel Pinson and Melanie Shanley, Effects of 2004 Int'l Tax Holiday, Recommendations Going Forward, Tax Notes, August 22, 2011, note 9による）。ただし、その多くは自社株の買い戻しに用いられたといわれており、当初の立法目的どおり米国内の雇用拡大につながったのか、議論のあるところです。最近もまた、同種の配当非課税措置の提案がされており、論壇をにぎわせています（Kenneth J. Kies, A critique of the CRS Report on repatnation, Tax Notes, August 15, 2011, 737）。2011年9月6日には、上院財政委員会の公聴会のために、両議会税制委員会が報告書を提出し、国際通商に関する経済データや、クロスボーダー所得に対する米国の現行課税ルール、テリトリアル方式と完全合算方式（full inclusion tax system）について論じています（Joint Committee on Taxation, Present Law and Issues in U.S. Taxation of Cross-Border Income, JCX-42-11, September 6, 2011）。

Ⅳ．若干の指摘

以上をふまえ、若干の点を指摘します。

1．理論的枠組のゆらぎ

(1) 伝統的な対立図式―CEN対CIN

私が研究者として最も興味をひかれるのが、

伝統的な理論枠組がゆらいできている、ということです。

伝統的に、全世界所得課税を基礎づける理屈は、資本輸出の中立性（CEN）にありました。これは、Peggy Musgrave 教授の定式化によります。CEN とは、どこで所得を稼得したとしても投資家の資本所得が同じ合計税率で課税されるという基準です。異なる場所で稼得された所得を等しく課税することによって、場所の違いによる税制上のインセンティブを除去するのです。CEN の下で、企業は税引前リターンが最大になる場所に投資することになり、世界的にみた生産効率性が達成されます。

CEN に対置されてきたのが、資本輸入の中立性（CIN）です。これは、投資家の所在地にかかわらず投資が等しい合計税率で課税されるという基準で、効率的な貯蓄を促進する基準です。これを達成するには個人所得税率の調和が必要ですが、実際には各国の政策が貯蓄者のリターンに影響してしまいます。そのため、CIN よりも CEN のほうが優位である、といわれてきました（Michael J. Graetz, Foundations of International Income Taxation 19–39（Foundation Press, 2003））。

⑵ CEN に対する学術的批判

このような伝統的な対立図式に、近年、変化が生じています（浅妻章如「海外子会社（からの配当）についての課税・非課税と、実現主義・時価主義の問題」フィナンシャル・レビュー94号97頁、118頁（2009年））。

CEN の考え方に対して、学術的批判が強まりました。批判には、いくつものレベルがあります。

たとえば、CEN の分析枠組は、「ホーム国が外国所得を課税することが外国企業に影響を与えない」ということを前提としています。しかし、国内企業の行動が外国競争者に影響する以上、国内企業がホーム国の課税に影響されれば、外国企業も間接的に影響を受けます。したがって、この前提には問題があると批判されています（James Hines, Reconsidering the Taxation of Foreign Income, 62 Tax Law Review 269, 275（2009））。

また、CEN の考え方は、世界全体でみた厚生の最大化を目的としています。これに対して、開き直りに近い批判もあります。「どうしてグローバルな厚生を基準にするのか、一国限りの厚生最大化を狙えばよいではないか」、というわけです（Michael J. Graetz, Taxing International Income : Inadequate Principles, Outdated Concepts, and Unsatisfactory Policies, 54 Tax Law Review 261, 276（2001））。

⑶ CON

議論の風向きを変えるきっかけとなったのが、資本所有の中立性（CON）という新しい基準です。これは、Mihir Desai 教授と James Hines 教授が提示したもので、資本資産の効率的な所有を問題にします（Mihir A. Desai and James R. Hines, Jr., Old Rules and New Realities : Corporate Tax Policy in a Global Setting, 57 National Tax Journal 937, 955（2004））。ひらたくいいますと、工場などの実物資産を内国企業が所有するか外国企業が所有するかに対して税制が中立的である、ということです。

CON が CEN と異なるのは、資産が誰に所有されているかに着目し、資本所有の効率性を問題にする点にあります。一方で、CEN は、資本供給が固定されていると前提し、限られた資本をどの場所に振り向けるかに着目していました。そのうえで、軽課税国に過大な投資がされ、高課税国に過少な投資がなされることを防ぐため、ホーム国が「全世界所得課税＋外国税額控除」により調整を行うべきであるとしていたのです。

他方で、CON は、この前提をとりません。いまや、対外直接投資といっても、更地から事業を立ち上げることは少なく、M&A などによって既存の無形資産を買うことが増えています。

問題になるのは、その資産を誰が所有すれば最も効率的に稼働するか、という点だというのです。

この見地から、CONは、政策論上、次のような処方箋を導き出します。それは、①すべての国が国外所得免除を行うか、あるいは、②すべての国が「全世界所得課税＋外国税額控除」を採用するか、このいずれかが望ましいというものです。

⑷ 理論的枠組のゆらぎ

この話はだいぶ抽象的です。いろいろな仮定や前提の下で成立する理論モデルの間の争いです。現実の租税政策の立案に対して、具体策を提供するものではありません。しょせん、「頭字語の争い（battle of acronyms）」です。

しかし、学問上の論争は、長期的なスパンで、政策形成にじわじわとインパクトをもちます。従来の理論的枠組に疑問が提示され、知的風景が変わりつつあることを、理解しておく必要があるでしょう。

２．多国籍企業の選択

⑴ 選択可能性の利用実態

では、租税政策の指針を得る上で、何がポイントになるのでしょうか。それは、現在の多国籍企業にとって、次のような点について選択可能性があることだと考えます。ここでいう選択には、経済実態の変更が伴うものや、税務上の形式的な選択など、いろいろなレベルのものがあります。

＊事業形態。事業形態として、法人形態をとるのか、非法人形態をとるのかは、企業の自由です。海外の完全子会社をパス・スルー事業体にすれば、税務上の効果としては、支店を設けたことと変わりません。

＊会社の居住地。内国法人になるか、外国法人になるかも、かなりの部分、選択できます。Bill Gatesは1975年に米国のニュー・メキシコ州でマイクロソフトを設立しました。しかし、当初からバミューダで設立していたとすれば、米国の納税額はもっと少なかっただろうという冗談があります。

＊資金調達。資金調達のやり方として、株式と負債のいずれを用いるかも、選択できます。支払配当は損金不算入で、負債利子費用は損金算入ですから、どちらを用いるかで税収に影響します。これが国境をまたぐと、税収の落ちる国が異なってきます。子会社が配当を支払うと子会社のところで法人税がかかるのに対し、子会社が利子を支払うと子会社のところでは法人税がかかりません。多国籍企業としては、軽課税国で株式による資金調達をし、高課税国で負債による資金調達をするのが、プランニングとして得策になります。

＊所得源泉。所得源泉についても、どのソース・ルールを適用するかは、取引の法形式によります。たとえば、土地を直接に貸し付けると不動産所得が国内源泉所得に該当する場合に、その土地を保有する会社を設立して配当を受け取れば配当所得に関するソース・ルールが適用される、といった具合です。

こういった選択可能性は、それぞれにそれなりの理由のある線引きによるもので、どれを選ぶかは企業の自由です。ところが、これを組み合わせることによって、どの国でも課税されないいわゆる無国籍所得（Stateless Income）が生じます。

昨年の秋、Googleの税務戦略が大変な話題になりました（Jesse Drucker, Google 2.4% Rate Shows How $60 Billion Lost to Tax Loopholes, Bloomberg, Oct. 21, 2010）。いわゆるDouble Irish Dutch Sandwichというスキームです。名前のとおり、ふたつのアイルランド会社の間にオランダ会社を介在させます。まず、費用分担契約によって米国からアイルランド持株会社に無形資産を移転し、全世界からの使用料をこの会社に集める。ところがこの子会社の居住地がミソで、バミューダで管理支配しているためアイルランド税法との関係では外国法人

とされ、アイルランドの法人税がかかりません。もちろん、バミューダでも法人税がかかりません。さらに、租税条約を利用して源泉税を減らすため、アイルランド会社を持株会社と事業会社に分け、両者の間にオランダ会社を介在させる。米国連邦税法との関係では、オランダ会社も、アイルランド孫会社も、パス・スルー事業体にしておきます。このスキームによって、Google の会計上の利益に占める納付税額の割合は、わずか2.4％で済んだと報告されています。

この話は、Google だけのことではありません。同様のやり方は、米国に本拠を置く他の多国籍企業も、広く採用しているといわれています。つまり、米国が全世界所得課税をたてまえとしているといっても、企業の選択可能性が幅広い結果、実態はこのようになっているわけです。

⑵　国外所得の課税に特有の考慮

国外所得の課税に特有の局面に限っても、多国籍企業には次のような選択肢があります。

＊日本で稼得した所得を日本と外国のいずれに投資するか
＊外国に投資する場合においていずれの国に投資するか
＊外国で発生した収益から日本に配当するか外国で再投資するか

全世界所得課税との関係でとくに注目すべきが、外国税額控除方式が相手国における企業の納税行動に与える影響です（Daniel Shaviro, Rethinking Foreign Tax Creditability, in Michael Lang et al. ed., Tax Treaties : Building Bridges between Law and Economics 363（IBFD, 2010））。全世界所得に課税し、外国税額控除をフルに与える制度の下では、外国政府に納税しても、日本政府がその分を返してくれます。ですから、多国籍企業としては、外国税額を減少させることに、あまり熱心にならないでしょう（米国がホーム国の場合の具体例として増井良啓「複数国による源泉地課税の競合―Procter & Gamble 事件を素材として」税務事例研究120号35頁（2011年））。これに対し、日本政府が国外所得を免除すると、多国籍企業としては、現地で納付した税金があとで戻ってこないことになります。そのため、外国政府への納税がよりシビアなコストとなってきます。

このことを、各国政府の立場からみるとどうなるでしょうか。日本が全世界所得課税をするということは、世界中どこで所得が発生しようと、最低限、日本の税率で課税することです。進出先の税率が日本よりも低ければ、差額を日本が課税する。こうなると、進出先の国としては、日本と同じ水準までは課税するのが税収確保の上で合理的なはずです。ですので、全世界所得課税をとることは、法人税率引き下げの租税競争に対する歯止めとなるはずでした。

しかし、現実はそうなっていない。純粋に全世界所得課税を貫く国は存在せず、子会社形態ならば能動的所得は繰り延べています。よりテリトリアル方式に近い国のほうが多数です。そういう中で、進出先の国々がこぞって法人税率を引き下げてきたわけです。

⑶　論者の議論

多国籍企業のこういった実態を踏まえるのが、海外における最近の立法政策論の特徴です。

はっきりと企業の選択可能性に着目しているのが、米国の識者です。一方で、Daniel Shaviro 教授は、法人の居住地について選択可能性が拡大していることを踏まえ、テリトリアル方式への移行が望ましいとしています（Daniel Shaviro, The David R. Tillinghast Lecture, The Rising Tax-Electivity of U. S. Corporate Residence, 64 Tax Law Review 377（2011））。他方で、Edward Kleinbard 教授は、いきつく先が課税の真空に他ならないという認識の下に、困難な道ではあれ、なおも全世界所得課税がいいとしています（Edward Kleinbard, Stateless Income's Challenge to Tax Policy, 132 Tax Notes___（2011）, available at SSRN : http : //

ssrn.com/abstract=1875077)。これらは、政策提案としては、違う方向を向いています。共通するのは、多国籍企業に選択の可能性があることを直視しているところです。

これについては、米国特有の状況――たとえばチェック・ザ・ボックス規則により法人と非法人の扱いを選択できる点など――を割り引いて考える必要はあります。しかし、企業の選択が可能な範囲で、日本の議論においても参考になります。日本でもかねてより、村井正教授が「mobility 型税法」というコンセプトの下で、越境する可動性を念頭において自国課税管轄の喪失のおそれを立法的に防止するやり方をとらえています（村井正編著『教材国際租税法（新版)』42頁（信山社、2006年)。

3．真の問題は何か

(1) 大人の政策論

このように見てきますと、この問題を検討するおりに気をつけるべき点が明らかになってきます。資本輸出中立性といった考え方を教条的に適用するのは、やめたほうがいい。かといってテリトリアル方式への移行に向けて手放しで旗を振ることにも、問題がある。

むしろ本当の難しさは、大人の政策論をしなければならないところにあります。すなわち、日本の置かれた経済状況に照らして、全世界所得課税という原則をどう修正するか、ということです。当初から子会社形態について課税が繰り延べられており、修正されていたのです。これを土台として、ここ数年でさらに修正を加えたわけです。ですから、この修正のやり方をどうファイン・チューニングしていくかが問題で

す。

⑵　自由な選択と課税権の確保

この観点から取り組むべき真の問題は、いかにして企業の選択を阻害しない形で、課税権を確保できるかということです。

昨年秋に、税制調査会の専門家委員会は、国際課税に関する「論点整理」（2010年）を公表しました。そこでは、広く門戸を開くopen doors　policyと、強い垣根をめぐらすstrong fences　policyの間で、バランスをとるべきだと書かれています。

このことを、いまお話しした点にそくして展開すると、次のようなことになります。すなわち、一方で、多国籍企業の諸々の選択に対して税制が阻害的効果をもたないようにすべきである。他方で、国の課税権を確保するための手だてを講ずるべきである。この両者のバランスをとらねばなりません。

⑶　プレッシャー・ポイント

バランスを考える上で、いくつかのプレッシャー・ポイントがあります。現行法にもいろいろな弱点がありますが（松田直樹「外国子会社益金不算入制度創設の含意―移転価格と租税回避への影響に関する考察を中心として」税大論叢63号１頁（2009年））、よりわかりやすい例として、国外支店の所得免除をみてみましょう。先ほど述べたように、外国子会社からの配当を非課税にするのみならず、国外支店の稼得する所得を課税除外する国があります。英国のように、最近その方向に踏み切った国もあります。

それでは、仮に日本法が内国法人の国外支店を所得免除としたらどうなるでしょうか。たしかに、こうすれば、子会社形態と支店形態の間の選択に対して、税制のバイアスが減るでしょう。しかし、非課税範囲を広げることは、課税権から離脱する可能性もそれだけ広がるということです。

そこで、次のような点が問題となります。

＊国外支店に帰属する利得の範囲をどう決定するか。この問題は、租税条約の事業所得条項がOECDモデル租税条約新７条のように改正された場合の対応という形で論じられており、現行法の外国税額控除の下では控除限度額について検討されています（伴忠彦「OECDモデル租税条約新７条と外国税額控除の制度・執行の見直し」税大ジャーナル16号163頁（2011年））。これが、国外支店免除方式の下になると、いったん国外支店に帰属する利得であるとされると、その範囲がそのままそっくり日本で非課税になるわけです。制度上も、執行上も、大きなプレッシャー・ポイントとなるでしょう。

＊移転価格税制は、現在、国外関連者との間で適用されます。これに対し、国外支店を免除すると、支店に所得を移転することで日本の課税が及ばなくなります。外国支店を国外関連者とみなすなどして、移転価格税制を拡充する必要がでてくるのではないでしょうか。

＊費用控除のあり方も問題です。いま、日本で資金を借り入れて、国外支店に資本拠出し、その支店が所得をかせいだとします。問題は、日本の税率が支店所在地国よりも高い場合です。一方で、日本の法人所得から借入金に伴う利子費用が控除され、高い税率の下で大きな税額が減少します。他方で、国外支店のかせぐ所得は、より低い外国税率に服します。これでは、いともたやすく租税裁定ができてしまいます。もし日本政府が課税権を防御しようと考えるのなら、費用控除について、現在よりも厳格な立法措置が必要になるでしょう。

＊CFC税制についても、軽課税国に子会社をおく場合だけでなく、軽課税国に支店を置く場合を含めて、対応が必要になるでしょう。実際、英国では、そのためのコンサルテーションが進行中です。

＊テリトリアル方式への移行をすすめると、内国法人も外国法人並みに国内源泉所得にのみ

課税することに近づきます。そこで、本題からやや離れますが、さらに一般的な課題として、より強靱なソース・ルールを立案し、所得源泉の内外区分の人為的操作に対抗しなければならないかもしれません。たとえば、不動産保有法人の設立によって不動産所得を配当所得に転換するのは、実物資産から金融資産への組み替えの例です。金融資産の内部での組み替え、たとえば株式の配当から債券の利子への転換などは、より容易に生ずるでしょう。こういったことは現行法の下でも生じており、テリトリアル方式に特有の話ではありませんけれども、国内源泉所得の範囲をどう画するかが問題でありつづけます。この観点からは、外国投資家の保有する公社債の利子など、足の速い金融所得について、租税特別措置法上の非課税措置が恒久化しつつあるという事実を、正面から本則として受け止めることを検討すべきかもしれません。

このように、一口に国外支店免除といっても、複数の局面をにらんで、企業選択の自由という要請と、課税権の確保という要請を、折り合わせなければなりません。

⑷ 企業にとっての環境変化

企業の側にとって、国外支店を課税免除すると、現在とはだいぶ状況が変わってまいります。

＊先ほど申し上げたように、日本政府が外国税額控除を与える現行法と異なり、現地国の課税がよりシビアなコストになる可能性があります。

＊支店の事業から欠損金が発生した場合も問題です。理屈をいえば、黒字になっても国外所得免除であれば、赤字になっても課税の対象から除外するのが、内外区分を一貫することになります。この点がながらく問題になってきたのが、オランダです。現行法は、国外損失を取り戻すやり方です。オランダ法人が国内所得を75かせぎ、国外支店が国外所得を25かせぐと、オランダは25を免除し、75のみを課税の対象にします。これに対し、オランダ法人が国内所得を100かせぎ、国外支店がその事業年度に25の欠損金を認識すると、現行法の下では、マイナス25をカウントし、その年の課税の対象を75としています。ただし、あとの事業年度において国外支店が黒字を計上したら、25までは国外所得免除の対象にしません。欠損金に相当する部分を取り戻すわけです。現在、このやり方を改正して、国外支店に赤字が出てもカウントしないこととする方針が示されています。ただし、EU法との関係で、支店を最終的にたたむときにはじめて支店損失をカウントすることになるようです（P. M. Smit et al., Netherlands Government Bites the Bullet : Fiscal Agenda ? Tax Policy and Reform Announcements, Bulletin for International Taxation Vol. 65, No. 9, 508（2011), at 512)。

このように、国外支店免除を検討すると、いろいろな点が連動して問題となります。それぞれがなかなか面倒な問題で、一筋縄ではいきません。

⑸ 付随する重要論点

付随する重要論点でありながら、あまり意識して関連づけられていない点もあります。ひとつは地方事業税の扱いであり、現行地方税法の下ですでにして国外事業は免税です。いまひとつは外国事業体の性質決定であり、外国法人に該当するか否かの扱いをどう明確化していくかです。いずれも、全世界所得課税をどこまで及ぼすかに密接に関係します。

⑹ 中期と長期の区別

さらに視野を広げれば、課税権を調整するために、各国がばらばらに分権的な解決を行うことには、もともと限界があります。本来は、欧州のCCCTBが目指しているように、各国のベースを揃えて税収をシェアするといったやり方がベストでしょう（CCCTBについては村島

雅弘「欧州における連結法人課税標準の統一――これまでの議論と今後の展望」国際税務31巻７号68頁（2011年））。これが難しい中で、一国のみでも何とかできないか、模索が続いています。抜本的な資本所得課税の改革の青写真を描くのが英国の Mirrlees Report で、支払配当につきみなし利子費用控除を認める ACE の構想や、仕向地主義のキャッシュ・フロー法人税に切り替える構想にふれています（岩崎政明「国際的資本移動に対する課税方法」財団法人企業活力研究所『マーリーズ・レビュー研究会報告書』78頁（2010年）、青山慶二「マーリーズレビューと源泉地ベースの国際資本課税」フィナンシャル・レビュー102号52頁（2011年））。これらは、長期的な改革のための青写真です。

これに対し、冒頭に申し上げたように、日本を取りまく中期的な課題としての法人税制のあり方を考える上では、既存の法人税制を出発点とせざるをえません。似たようなことをいっているのが、ドイツの Wolfgang Schön 教授です。彼は、国際租税政策には絶対的な真実が存在しないとして、セカンド・ベストのアプローチしかないとしています（Wolfgang Schön, International Tax Coordination in a Second-Best World（Part I, Part II, Part III）, World Tax Journal, Vol. １, Issue １, 67；Vol. ２, Issue １, 65；Vol. ２, Issue ３, 227（2009-2010））。あまり夢のない話ではありますが、現実的なボトムラインはこのあたりなのかもしれません。

Ⅴ．まとめ

まとめます。日本法は、内国法人の全世界所得に課税します。この課税原則について、近年、修正の度合いが強くなってきています。諸外国の中にも、テリトリアル方式に近づく税制改正をした国があります。その背景として、「資本輸出中立性対資本輸入中立性」といった伝統的な対立図式に、変化が生じていることがあります。この中で、今後の方向性を考える際には、多国籍企業に幅広い選択可能性があることを重視すべきであると考えます。その際、真の問題は、企業の選択を阻害しない形で、課税権を確保できるか、その微妙なバランスの取り方にあります。

研究報告には、パンチのきいた提案型もあれば、状況を俯瞰する整理型もあります。本日のご報告は整理型でしたので、多くの皆さまが、具体的な提言に乏しいとお感じになったかもしれません。しかし、どのようなスタンスで考えるべきかを基本から問い直すことが、いままさに必要とされています。国際課税のいわば「根っこ」の部分が動きつつある中で、今後とも基礎的な検討を続けてまいりたく存じます。本日の報告は、これで終わります。

［追記］研究大会の当日、報告の直後にフロアとのディスカッションの時間が与えられ、谷隆二氏、今村隆教授、駒宮史博教授、山田二郎教授ほかの方々から、口頭でご指摘をいただいた。そこで、当日の報告原稿に若干の点を加筆した。

抜本的税制改革を巡る諸課題

●参加者（五十音順）

丸紅株式会社常務執行役員（租研理事）	榎　正博
総務省自治税務局企画課長	北崎 秀一
東海大学法学部教授	西山 由美
財務省主税局長	古谷 一之

司会　一橋大学大学院法学研究科教授	水野 忠恒

討論中に言及されている資料は、巻末「**資料編１頁～96頁**」に掲載されています。

はじめに

（水野）　進行係は水野が務めさせていただきます。本日は非常に大勢の方々にご参加いただきまして、ありがとうございます。内閣が代わったばかりで動き出しており、本日、税制調査会が立ち上がるということです。財務省古谷局長、総務省北崎企画課長には大変お忙しい中来ていただきました。

昨年も同じようなことを申し上げましたが、租研の大会があるときは必ず政権が交代しているとか、古くさかのぼりますと、安倍首相が突然辞職されたのも租研大会の当日だったのですが、今年もまたこういう事態でありまして、役所の幹部の方々には大変お忙しいところを来ていただきました。それから、租研の理事の丸紅の榎様と東海大学の西山先生からもご発言いただけることになっております。

野田首相自らが税制の改革、歳入の問題にこれから立ち向かわなければならないと言っておられます。さらに、東日本大震災の10兆円という規模の緊急の資金調達をしなければ復興できませんので、今の状況は緊急対策という問題と併せて、中長期的に、わが国の破綻した財政を立て直していかなければいけないという二重の大きな課題を抱えております。今日の討論会が皆様に今後の税制改革についてお考えいただくいい機会になればと期待しております。

それでは、最初に、財政或いは税制の現状について、最新の情報を古谷局長からまずお願いしたいと思います。局長、お願いいたします。

Ⅰ．財政、税制の現状と抜本的税制改革

１．財政の現状と課題

（古谷）　財務省で主税局長を務めております

古谷でございます。よろしくお願いいたします。主税局長は３年目になりました。２年前に民主党に政権交代がございまして、この２年間22年度の税制改正、23年度の税制改正と２つの税制改正の作業に取り組んでまいりました。

今般野田新内閣が発足しましたが、８月に入って復興財源の議論を政府税調でやっておりましたが、民主党の代表選挙があり新内閣ができるということで中断をしておりました。９月７日から政府税調を再開して、復興財源の議論の検討に入っている状況にございます。そういう中で、財政、税制の現状と税制改革の方向性について、最初に総論的なお話、ファクトファインドを私の方からさせていただきます。

冒頭に一言申し上げますと、私どもに与えられている課題は、１つは財政の健全化であろうと思います。２つ目は、グローバル化が進んでいる中で日本の経済、社会がこれからどうやって元気を維持して食べていくかという課題に税制面で何ができるかということと思います。３つ目は、東日本大震災からの復興に早急に取り組んでいかなければいけないことです。この３つの大きな課題に同時進行で取り組んでいくことが私どもの大きなテーマと思いますが、そのことをまず申し上げた上で資料の説明に入りたいと思います。

資料①（資料編３頁）は予算の状況です。23年度予算、一般会計の歳出が約92兆円、社会保

障がその中で約３割強を占めております。この予算に対する歳入の構成が右にありますが、租税の割合が44.3％と左側の公債金収入47.9％よりも小さい状況です。租税の中で主なものは所得税が13兆5,000億円、法人税が約７兆8,000億円、消費税が10兆円強、その他により10兆円弱で、所得税、法人税、消費税、この３つがいわば基幹的な税目です。

資料②は、一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移です。足元の21年度、22年度、23年度と３年間にわたりまして、税収が公債金収入を下回るといった異常な状況にございます。日本の税収が過去一番大きかったのが平成２年度60兆円です。このときの一般会計の歳出は69.3兆円、約70兆円です。それから10年たった平成10年、11年あたりが、税収が50兆円弱、歳出が80～90兆円。それから、今、税収が40兆円で、歳出が90兆円で、ピークの頃に比べますと、歳出が70兆円から90兆円に20兆円増えた中で、税収の方は60兆円から40兆円に20兆円下がっています。

さらに歴史をさかのぼると、明治、大正期から税収が公債を下回るのは１度だけでして、日露戦争や日清戦争の後もそういうことはなかったのですが、第２次世界大戦が終わりました直後の昭和21年度が、日本の経済がほとんど崩壊状態にあった時期ですが、そのときだけ税収が借金を下回っていました。今の財政は戦争直後と同じような異常な状態を３年続けている状況になっています。

資料③は主な税目の推移と、その時々にどういう改正をしたかという資料になっています。所得税が今13.5兆円ですが、ピークのときには26.7兆円でした。累次の減税や、経済の推移を反映して、ほぼ半分の水準になっています。

法人税はピーク時には約19兆円でした。これが今7.8兆円で３分の１強まで減っています。リーマンショック直後に６兆円まで下がった法人税が、今、回復過程にはありますが、それでも８兆円程度の予算規模になっています。

それから、消費税です。ご承知のように平成元年に導入、平成９年に３％から５％に税率を引き上げましたが、ほぼ10兆円台で安定的に推移しているのが消費税の特徴です。

そのほか、下の方に１兆円前後以上の税目を並べています。相続税は、バブルの直後は３兆円ぐらいの税収がありましたが、今は1.4兆円程度といった状況になっています。

資料④は、今の税の状況を国民負担率という形で国際比較しました。租税負担率全体としては主要国で最も低い水準になっています。この中で個人所得課税、消費課税のウェイトが主要国の中では低い、法人所得課税のウェイトが相対的には大きい、これが日本の負担状況と思います。

資料⑤は、財政収支の国際比較です。2008年がリーマンショックですが、リーマンショックの後、どの国も金融危機を積極的な財政政策で補った結果、財政収支はおしなべて悪化をしております。日本はその前からずっと悪いわけですが、リーマンショック後更に落ち込みまして、現在GDP比で8.7％の赤字です。ヨーロッパの財政危機で問題となっているギリシャやスペインは最悪時には20％近いところまで落ち込みましたが、最近は歳出カットや収入確保による対応で財政収支は徐々に回復してきています。アメリカが大きく落ち込んで、マイナス10.8％

といった状況です。

資料⑥は、債務残高の対GDP比の国際比較です。日本はずっと先進国の中でこの指標は悪く、2011年度でGDPの２倍強、212.7％となっています。ギリシャやイタリア、スペインといった欧州財政危機の国々よりも格段に悪いということです。

資料⑦は、国債の所有者別内訳です。

大量に発行されています国債をどういう人が保有しているかといいますと、銀行、生保といった金融機関で約７割が保有されています。ヨーロッパの財政危機に伴って欧州の銀行の株がどんどん下がっていますが、日本も財政危機が金融市場に大きなリスクとして波及する恐れをはらんでいると思います。

資料⑧は、財政運営戦略の概要です。

わが国は閣議決定した財政運営戦略の下で、将来に向けての財政健全化目標を設定して、これで予算の管理をしております。

フローの目標では、国と地方の基礎的な財政収支、いわゆるプライマリーバランスの赤字を遅くとも2015年度までに現在の半分にしよう、それから、2020年度までにはこのプライマリーバランスを黒字にしようという目標です。

さらに、右側に残高目標がありますが、いったんフローで黒字化した後、2021年度以降は公債残高の対GDP比を安定的に低下させていくというストック目標を持っています。まずはこのプライマリーバランスの均衡化に向かって財政運営をしていこうということです。

この財政運営戦略については、昨年６月のトロント・サミットにおいて、いわば国際公約（**資料⑨**）として日本はこの財政健全化計画を進めていくという方針を示しております。「先進国は、2013年までに少なくとも赤字を半減させ、2016年までに政府債務の対GDP比を安定化又は低下させる財政計画にコミットした」ことで、大体の国はリーマンショック後の財政支出の出口戦略といいますか、2013年に半減、2016年に均衡化をコミットしているのです。日本はリーマンショック前から構造的に財政状況が悪いことから、それよりも遅く2015年に半減、2020年に均衡化という目標で、他の先進国より遅いテンポではありますが、着実に健全化努力をやっていきましょうということを国際的に発信しているということです。

今年のドーヴィル・サミットにおきましても、「日本は、震災後の復興のための資金を供与しつつ、国家財政の持続可能性の問題にも取り組んでいく」ことで、震災復興のために多額のお金が要りますが、それは財政健全化計画の枠内で、それを維持しながら復興に対応することになっております。

資料⑩は、諸外国（**Ｇ７**）の財政健全化目標を掲げております。

2008年のリーマンショック後の世界的な金融危機に対して、各国とも政府債務の拡大による財政拡張政策で対応して、いわば金融危機が極端に増幅される事態は回避されたわけですが、先進国の経済がなかなか回復しない中で、今度は政府債務そのものに対する信認が新たなリスクとして意識されるようになってきています。ヨーロッパやアメリカで起きている事態ではありますけれども、国家が負っている債務、いわゆるソブリン債務の信用力といったものに疑念が生じた場合に、そのリスクを肩代わりする主体は存在しないわけです。ヨーロッパの国債金利の上昇とか、銀行株が下がっているといった状況を見ておりますと、財政健全化といった対応を迫られているギリシャやポルトガル、スペイン、或いはイギリスといった欧州諸国では、経済社会に対する悪影響を考える余裕もなく、強烈な支出の削減や増税を含む収入増加策の実施を余儀なくされています。テレビでご覧いただくように、あんな先進国でも財政の問題で国民が暴徒化して混乱が生じている事態を見ておりますと、最近『国家は破綻する』という本がはやっておりますが、こういったことについて、日本は実のところ、より財政状況が悪いわけでありまして、今後、財政健全化に向けてクラッ

シュを起こさず着実に取り組んでいく必要性といったことを感じております。

資料⑪は、財政状況の推移です。日本はなぜ財政が悪くなったかについて、OECDの中で比較をした資料です。1991年と2008年を比較していますが、この約20年間に日本の政府総支出の対GDP比は、5.4%ポイント増えております。これは急速な高齢化を反映し、真ん中の絵にありますように、社会保障支出が著しく増大したことに起因しておりまして、12.2%だったものが20.5%と、社会保障支出のGDP比が8.3%ポイント上がっています。

他方、社会保障支出以外の支出は減少しており、19.4%から16.7%となっています。公共事業、防衛、教育、ODAなどですが、これはOECD諸国の中で最低の水準まで減ってきています。今後、財政収支の改善のために歳出削減は重要な課題ではありますが、毎年1兆円ずつ自然増で増えていく社会保障支出のあり方をどう見直していくかということが歳出面では一番大きな課題ではないかと思います。その他の経費は切ろうにも小さくなっているのが現状と思います。

資料⑫は、租税負担率と政府の財政収支の推移（対GDP比）です。

総支出が増大する一方で、租税負担率の水準はかなり低下しております。1991年に20.8%だったものが2008年には17.4%で3.4%ポイント下がっており、政府の財政収支もその結果、1990年にマイナス1.4%だったものが今やマイナス8.7%で7.3%ポイント悪化しています。歳出削減の努力は続けていく必要がありますが、一方で社会保障給付水準に見合った租税負担を中心とした負担水準の引上げも大きな課題ということです。

資料⑬は、格付けが最近下がっていることを示す資料ですので、ご覧いただければと思います。

2．社会保障・税一体改革の概要

こういう財政状況と租税負担の状況を勘案しますと、現在の日本の税制が抱えている最大の課題は、社会保障給付が構造的に増加する中で量的な意味で必要な税収が確保されていないこと、いわば財源調達という租税の根源的な機能が果たされていないということだと思っております。経済が成長すれば十分な税収が確保できて財政収支も改善し、財政は大丈夫なのだという議論もありますが、私どもはなかなかそれだけでは済まない、やはり歳出と歳入両面の制度的な見直しをやっていかなくてはいけないと思っております。

資料⑮は、6月にまとめられました社会保障・税一体改革成案について書いてあります。**資料⑯**にありますように、社会保障の財源を確保しつつ、社会保障と財政の持続可能性を同時に達成していくという方針の下に、社会保障給付に要する公費負担の費用は、消費税収を主要な財源として確保する。この消費税につきましては、消費税収を社会保障財源として明確化する形で国民にお願いしていこうということです。その上で、一番下の⑷では、2010年代半ばまでに段階的に消費税率を10%まで引き上げ、当面の社会保障改革にかかる安定財源を確保するという方針でございます。

資料⑰は、それと一緒に行う税制の抜本改革についての各税目の基本的な方向性が書かれています。これは各論でまたお話をさせていただきます。

このような社会保障・税一体改革のスケジュールでございますが、「経済状況を好転させることを条件として遅滞なく消費税を含む税制抜本改革を実施するため、平成21年度税制改正法附則104条に示された道筋に従って平成23年度中に必要な法制上の措置を講ずる」。（**資料⑱**）23年度中ですので、来年の3月末までに政府としてこの一体改革のための法案を国会に提出するというスケジュールで今後取り組んでいくことになっております。新しい野田総理も、一体改革をきちんと議論して国会に法案を出したいと申しておられますので、この方針の下で、

今後、政府税調等において議論が進んでいくことになるのではないかと考えております。

取りあえず総論的な事実関係のお話をさせていただきました。

（水野）　古谷局長、ありがとうございました。総務省の北崎課長から地方財政の現状、それから、税制の現状を地方のレベルでご説明いただきたいと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅱ．地方財政・地方税制の現状と抜本的税制改革

1．地方財政の現状と課題

（北崎）　ご紹介いただきました総務省自治税務局の企画課長の北崎でございます。

地方税につきまして、現状につきましてご説明を申し上げます。まず地方財政の現状と、それから、地方税制の現状、私どもの地方団体が抱えます悩みなどをご説明する大変ありがたい機会だと思っておりますので、ご説明をさせていただきます。

「地方財政の現状」について、**資料❶（資料編59頁）**は地方の財源不足額を棒グラフで年度年度で表したもので、中央政府の財源不足額も大変な額ですが、地方財政も大変不足しております。とりわけ社会保障関係費の自然増などが大変効いております。後ほど地方団体でどれだけ経費の節減や行政改革に取り組んでいるかということもご説明させていただきます。そういう努力もしてはおりますが、23年度地財計画ベースでは14兆円の財源不足が生ずると見込んでいます。

資料❷は、地方財政の借入金がどれだけ積み上がっていっているかというものです。一番上の斜線は交付税特別会計で、ここから借り入れているものの残高、実質的に地方負担のものを

ここに載せております。白いところがいわゆる公営企業債のうち普通会計が負担すべきものです。一番下にずっと積み重なっておりますのが地方債の残高です。平成になりましてバブルがはじけてからずっと一本調子で上がってきておりました。15年、16年あたりで200兆円を大体頭打ちにしておりますが、200兆円ぐらいをずっと累積したまま動いている状態です。借入金の対 GDP の比率も平成４～５年からずっと上がってきており、23年度は41％の見通しとなっています。

資料❸は、地方一般歳出（決算ベース）の削減状況です。

地方団体は財政が大変厳しいですが、勝手に増税もできませんし、地方債も勝手に発行するわけにもいきません。従って、大変苦しい状態の中でいろいろな歳出の削減の工夫をしております。財政力がそれなりにある団体と、大変貧しくてひ弱な団体で、どんな感じで削減が全体的な基調としてなされているかというところの表でして、都道府県、市町村の表の中で平成11年度と20年度を比べております。その中で、財政力指数は財政力があるなしの指標としてよく使われておりますが、0.44といえばそんなに強いわけではなく、弱々しい団体ばかりでございます。そこら辺で線を引きますと、平成11年度から平成20年度に比べての予算の削減率を見て

いただきますと、比較的余裕がありますところは都道府県ですと14％ぐらいの削減ですが、大変弱い団体、注の３番目にございます固有名詞のところなどは、35％の削減をやってきている状態です。市町村で見ますと10万人以上の規模の市はそれでも節減を３％ぐらいやっておりますが、もっと弱小のところは大変行革努力をして歳出を切っていっています。

資料❹は、地方公共団体における定員管理です。

よく職員が多いとか、或いは給料が高いとか、いろいろなことを言われております。その中で私ども地方団体が悩んでいるというのでしょうか、抱えている構造的な問題を円グラフでご覧いただきます。左上の方ですが、部門別に地方公務員が大体どんな姿になっているかをご理解いただきたいと思います。

地方公務員は大体300万人ぐらいおりますが、学校の先生が教育部門で100万人ぐらい、警察、消防等々、ちょっと色が濃いものは、これは残念ながら国が法令で職員の配置の基準を決めておりますので、いかにお金が少ないからといって勝手に削るわけにもいかない部分です。

にもかかわらず、その中で右の方の折れ線グラフがぐっと下に向いておりますが、その中で地方公務員の数は平成６年あたりから比べて22年を見ますと300万人を超えていたものが今は280万人ぐらいまで何とか落ちていっている状態にあります。

下の方は、職員削減の集中プランをやりました、もう既に目標を達成しております。

資料❺は、地方公務員の給与水準です。

今度は人の頭数の削減だけでなく、１人１人の給与の水準もまた引き下がってきています。もちろんお金もありませんので、こういうところに手を付けていかなければならないのが実態でございます。

ご覧いただきますと、ラスパイレス指数、これは職員の構成比や学歴などが国と同じと仮定して比較した指数ですが、それが昔は100を上回っている団体が結構多ございましたが、今は全体でも98.8％、これが妥当な水準なのかどうかはご議論があろうかと思いますが、一応国家公務員を下回る給与水準になってきていることが見て取れると思います。

真ん中あたりの左にラスパイレス指数の推移という表がございます。昭和38年から比べてもあまり意味がないのかもしれませんが、これは50年ごろが一番自治体の職員給与は高いといわれていたころでございまして、いったん高くなって、そしてずっと引き下がってきたような状態です。そして、今現在22年の状態が一番下の帯グラフで、100未満の団体が８割以上になっているという努力をしている姿を示したものでございます。

２．地方税制の現状と課題

資料❻は、地方税収の推移です。今までは財政状況が大変厳しいとか、借金で賄っておりますとか、或いはその中でも職員費、定数をはじめ行革努力をしております実態をご理解いただくためのものでした。今度は税収の話でして、**資料❻**は地方税収がどういう感じで推移してきているかという棒グラフです。吹き出しのところですが、３カ年にわたって税源移譲、所得税から住民税に３兆円いただきました。併せて補助金のカットだとか、交付税のカットだとかをいろいろとやりました。税収だけ見れば３兆円の税源移譲をいただきました。そのときに約40兆円近くまでなったのですが、その後景気が大変後退期に入り、リーマンショック等もあり、今現在では約35兆円の税収の水準でございます。これは平成の例えば３年でも34兆円、８年、９年あたりでも34～35兆円ぐらいでしたので、今はそういう水準で大変厳しい収入になっております。

資料❼は、地方税の中で税目でどれぐらいを頂いているかという帯グラフで、一番上は国税、２番目が地方税全体、３番目が都道府県、４番目が市町村です。地方税とざくっと言いまして

も都道府県と市町村と二層制になっておりまして、そこの収入の状況をご覧いただきたいと思っております。

国税は、所得税、法人税、消費税、その他と大体バランス良く、うらやましい感じの比率でございます。地方税の方は独特なのは、固定資産税という大きな税目が９兆円ぐらいございます。これが資産課税で大きいものが入っております。そして、ちょっと寂しく地方消費税が2.5兆円ぐらいです。これを道府県と市町村と分けて見ますと、市町村は固定資産税という資産課税、大変安定した大きな９兆円がどんとございまして、あと住民税の関係で何とか毎年度の市町村行政をやらせていただいております。景気がいいから悪いからでサービスを落としたり、上げたりするのがなかなかかなわない市町村行政については、固定資産税みたいな大変安定した厚い税目を配分しているところでございます。

翻って、道府県のところをご覧いただきますと、個人の道府県民税、それから、黒く書いてありますのが地方法人二税で、法人住民税と法人事業税、この中には地方法人特別譲与税も入っております。それと地方消費税2.5兆円分が入っております。この中でご注目いただきたいのは、法人課税は大変税収の変動が大きい税目で、安定性に欠けるというとマイナス評価ですが、伸びるときにはぐっと伸びるという伸長性に富む大変ありがたい税目なのですが、これが道府県で見てみますと約３割弱の比率で入っております。国税の方を見ていただきますとこれが２割弱ぐらいで、国税と対比して結構な比率で、道府県はちょっと不安定な状態に置かれているというのが私どもの問題認識でございます。

主な地方税目毎にいかに安定性があるかとか、或いは伸長性があるか、逆にいえば伸びたり縮んだりするかというのが**資料❽**です。個人住民税は例の３兆円を移譲いただきましたときはびゅんと伸びております。比較的安定した大変厚い税目になっております。地方法人二税は、大変変動が激しい税目で、一番下にございます横に2.5兆円前後で走っておりますのが消費税１％分の地方消費税です。そういった特徴があるものでございます。

地方税で私どもがいつも悩ましいものが**資料❾**以降です。税目によっては偏在の度合いが大変違うという課題がございます。私どものいろいろな税の設計をします際に大変悩み、かつ苦労するところで、このバランスを考えていくのが私どもの大変きつい作業です。

これが人口１人当たりの税収額を全国平均を100とした場合、県別にどうなっているかというものです。地方税全体で見ますと、一番左ですが、沖縄が一番小さい、62です。東京が一番大きい、人口１人当たりの税収で167でして、最大最小の差は2.7倍です。地方法人二税というものが真ん中ですが、どういうわけか奈良なのですが、奈良と東京で6.1倍と偏在の度合いが大変大きいものです。

それから、そのすぐ横の地方消費税、これは経済活動などの指標で清算をしますので、清算後の姿で1.7倍という極めて偏在度の低い税になっております。固定資産税も2.3倍で、たばこなどはその次にありますが、1.6倍とか、こういった姿になっております。これの組み合わせがいつも大変悩ましく、私どもが苦労するところでございます。

資料❿は、国と地方の税源配分の表です。これは21年度の決算ですが、一番左の方をご覧いただきますと、租税を国民の皆様方から毎年75兆円ぐらい頂いて、そのうちの53％ぐらいを国税としていただいており、地方税は47％ぐらいを頂いております。

そして、下の方で歳出ベースでは国の最終の歳出は42％ぐらい、地方はもろもろのこともやっておりますので57％ぐらい、その間に国庫補助金でありますとか、或いは地方交付税、交付金で資金の移譲をしているという状態でございます。

資料⓫は、先ほどの附則の104条で、これはまた後ほどいろいろとご説明させていただけれ

ばと思います。線を引きましたのが７番でして、地方税についての基本的な方向をこの附則の中でも書かせていただいてものです。

資料⓬は、平成23年度税制改正大綱の中で地方税についての基本的な目指す方向が書かれております。上の方の線を引いておりますところでは、地方税は充実をする方向でしょうと、その中で、先ほど来ご説明しました偏在性ができれば少ない税制の体系をつくっていきたい、それから、税収が先ほどの大変ぶれるものではなくて、安定的な地方税の体系を構築していきたいということが閣議決定された基本的な方向でございます。

それから、一番下ですが、社会保障などを安定的に運営するために地方消費税の充実など、偏在性が少なく安定的な地方税の体系を構築しますというものが23年度の税制改正大綱です。

資料⓭は、地方税全体についてこういう形で見直しますというのが、社会保障・税一体改革の成案の中でも同種のことが示されておりますので、ここに掲げさせていただきました。

私からのご説明はいったん以上でございます。どうもありがとうございます。

（水野）　北崎課長、ありがとうございました。それでは、国の財政、地方の財政・税制で一般的な現状のお話をいただきましたので、これにつきましてお二方からコメント又は質問などをいただきたいと思います。はじめに西山先生からお願いできますでしょうか。

Ⅲ．財政・税制の現状と抜本的税制改革についての討論

〔目指すべき租税制度について〕

（西山）　東海大学の西山でございます。よろしくお願いいたします。古谷局長と北崎課長よりただ今詳細な現状報告をいただきました。ありがとうございます。

その現状を受けまして、私は将来に向けて目指すべき租税制度について若干の検討をしていきたいと思います。先ほども局長からご説明もありましたように、日本の地方分も含めた政府債務残高は、GDP比で212.7％ということでしたが、ＩＭＦの試算によりますと，この年末には229％に達するのではないかといわれています。先進国の歴史の中で最悪水準を示していたのが、1946年のイギリスのGDP比で269％ということです。日本が今のスピードでいきますと、2016年にはイギリスの数字を超すのではないかといわれているようです。加えまして、東日本大震災の今後５年間の復興事業費は、新聞報道などによりますと13兆円と見込まれております。これを復興債で賄うとすれば、その償還財源も捻出していかなければなりません。このような危機的状況では、既存の制度や理論を踏まえつつも、新たな発想、或いは新たな制度が必要になってくる、つまり抜本的な制度改革が必要であると思われます。その改革に際しまして３つの点について考えていきたいと思います。

１つは、課税の公平、公平が課税の大原則ですが、その考え方も少し変わっていくのではないかという点です。２つ目は、各論のところでこれから北崎課長からご説明があるかと思いますが、今まで応能による課税ということでしたが、それに対して応益による課税をどう考えるかという点です。３つ目は、課税をする者とされる者双方にとって、簡素で効率的な仕組みが必要という意味で、納税者番号制度についてです。ただ、この納税者番号制度につきましては、後ほど古谷局長から各論の方でお話しいただくことになっておりますので、納税者番号については各論の方に回したいと思います。

まず、第１点目の公平の問題ですが、課税の公平というものは経済力の格差を効果的に調整する制度によって実現されるものと思います。従来この格差調整は、経済弱者への所得再分配ということによってなされてきましたが、今後

は就労困難者、例えば就学児童の母親、要介護者のいる者、定年退職をした者、或いは障がい者、そういう就業困難者の就労促進による調整がなされるべきではないかと思われます。これによって企業に雇用創出も求められる結果、雇用促進のための税制の重要性が増していくといえるからです。

そして、この就労促進の方法としては、１つは収入の補てんによるもの、もう１つは費用の補てんによるものが考えられますが、費用の補てん、例えば託児サービスの費用であるとか、介護サービスの費用、資格取得費用の考慮という方法が望ましいのではないかと思います。なぜならば、もし収入の補てんということになりますと、その補てんされた収入が目的に即して使われないかもしれないということもありますし、それから、個人の収入を生涯のスパンで見た場合に、収入は時期によって変動がありうるからです。

第２点目、まだこれは議論も十分ではないし、私の検討も不十分ですが、応益性の問題です。従来、所得課税を中核とする租税制度においては、租税とは、特定の給付に対する対価ではなく、担税力に応じて課税されるものと理解されてきました。しかしながら、担税力の正確な測定は不可能であるということに加えて、新たな税としての消費税や環境税といったものの重要性が高まっていく中で、単に経済力があるから負担するというのではなく、例えば消費活動や経済活動から生じる外部費用に対して当事者が負担していく、責任を分担していくという発想も芽生えてきたかと思われます。或いは、現在又は将来利用可能性のある公的サービスについて、その費用を負担していくという考え方は、保育、教育、保険、介護、警察といったような身近なサービスを提供する地方との関係ではより強く感じられるものではないかと思います。

この意味において、現在の受益のみならず、将来それを利用する可能性も含めた受益に対して税を負担していくということは、特に地方との課税関係において考慮されるべきではないかと思います。ただし、これを応益と考えるのか、費用分担と考えるのかは、さらに検討が必要かもしれません。

ただ、１つここで問題提起をしておきたいのは、現在議論されている基幹税の目的税化の問題です。確かに目的税化により、納税者としては負担に対する納得がいくという利点はあるものの、目的税には大きな弊害があります。つまり、使い道をいかに限定したとしても、その支出金額自体の限定をかけなければ、財政効果が望めないことです。これにつきましては、午前中の増井先生のご報告でも何度か言及されましたイギリスの税制報告書『マーリーズ・レビュー』の第二弾『タックス・バイ・デザイン』―これは、まもなく公刊予定ですが―におきましても、この基幹税の目的税化ということに対して「無意味なレトリックである」と評しております。つまり基幹税は原則として、財政需要一般を充足するものであるべきだと考える次第です。

以上です。

（水野）　ありがとうございました。続けて、丸紅の榎様からコメント又はご質問等をいただければと思います。よろしくお願いいたします。

〔産業界から見た意見〕

（榎）　ただ今ご紹介いただきました榎でございます。よろしくお願いいたします。古谷局長、北崎課長のご説明で、財政、税制の現状と今後の方向性について理解いたしました。大変ありがとうございました。

2008年に世界金融危機が起こりまして、各国は財政出動による景気刺激策を通じて自律的な回復に乗せるというシナリオを描いたわけですが、しかしながら、これが不十分なままマーケットから警告を受けた形となっておりまして、欧州の財政危機、米国の国債格下げに端を発しました世界的な金融資本市場の動揺は収束の兆しを見せていないという状況でございます。

わが国でも、先ほど古谷局長のお話にもありましたように、地方分を含む政府債務残高がGDP比200％を超えているということでございます。特に社会保障関係費と国債費が歳出の伸びの相当部分を占めている状況が続いておりまして、社会保障・税一体改革のためには、消費税率の引き上げを視野に入れました税制の抜本改革の実現が不可欠であるというのは間違いのない状況にあると考えております。

増税の議論が始まりますと、まず歳出削減をすべきという話が出ます。無駄な歳出は削減すべきであるのは当然ありますし、その努力は惜しまずに行っていくべきとは思いますが、事業仕分けで削減できた金額のレベルを考えますと相当部分は増税に頼らざるを得ないのが現実ではないかと考えております。ここは行政もリーダーシップを発揮いただいて、道筋を付けていただきたいと考えております。

また、今年はこれに加えまして、2015年までの集中復興期間の間に必要となる東日本大震災の復興費の財源をどうするかという問題もあるわけです。一部の新聞報道では、所得税、法人税などの基幹税を中心に、たばこ税だ、固定資産税だといった費目も検討がされているようです。いずれにしましても、国際競争力や景気に対する影響などもよくご検討いただいて、どの税目で、どれだけの期間で財源を捻出していくのか結論を出していただきたいと考えております。

以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。西山先生、榎様からご意見・ご質問等をいただきましたが、これに対して古谷局長、北崎課長から何かご説明をいただけますでしょうか。

〔税制の抜本的改革の課題〕

（古谷）　それでは、私の方から西山先生と榎さんのお話についてコメントをさせていただきます。お２人から貴重なご意見をいただきまして、ありがとうございました。

これから財政の健全化のために租税のあり方といったものを見直していく際に、西山先生からもお話がありましたが、公平・中立・簡素という租税原則、これはやはり一番大事にしなければいけないのだろうと思っています。そういう中で１つ、基幹税を目的税とすることについての問題提起が西山先生からあったわけですが、目的税とか、特定財源といわれるものが財政硬直化の原因になるといったような議論は、私どもも基本的にはそのとおりだろうと思っております。ただ、先ほどご説明いたしましたように、

社会保障・税一体改革の中で、今後、消費税の税率を上げていく際には、政府の方針としては、消費税収の社会保障財源としての明確化ということが１つのテーマになっております。先ほど説明した**資料⑯**の⑵のところに「消費税収の使途の明確化」と書いてありまして、これは厳密な意味で目的税とか特定財源として構成するかどうかは、これからの制度設計の課題だと思いますが、すべて国民に消費税収の増税分は還元して、官の肥大化には使わないこと、消費税を原則として社会保障の目的税とすることを法律上、会計上も明確にすることを含め、その使途について明確化を検討しようということになっております。

先ほどもご説明しましたように、今後わが国の財政で増えていかざるを得ない経費は社会保障費用です。一方で社会保障制度の効率化は検討しなければいけない重要な課題ですが、これから消費税で国民に負担を求めていく際に、社会保障の経費に充てていくことを明確にするということは１つの方向ではないかと考えております。

それから、就労促進、雇用促進というところで、今後費用を補てんするのか、収入を補てんするのかという観点からのご議論もございました。１点、ご指摘をいただいて考えましたのは、恐らく就労促進や雇用促進についてのインセンティブという観点も含めて、今、議論になっていますのは、給付付き税額控除という課題でありまして、これは恐らく消費税や所得税を今後議論するときに具体的に検討していくべきテーマの１つになってくるのだろうと思っております。

それから、費用補てんという意味では、今回23年度税制改正で雇用促進税制といった政策税制を創設したり、給与所得控除の中で経費を実額で控除する特定支出控除という仕組みがございますが、サラリーマンの資格取得費用を実額控除の対象にするといった改正も盛り込んでいます。西山先生からご指摘も踏まえて、今後税制面でも少し工夫ができないか勉強していきたいと思って伺いました。

それから、榎さんからお話がありました点は、私どもも全く同じ考えで、今後作業に当たっていきたいと思っております。復興財源、復興増税の問題については、後ほど各論の中でお話しさせていただきたいと思います。

取りあえず以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。それでは、地方財政・地方税につきまして北崎課長からご意見をいただけますでしょうか。

〔地方税制改革の課題〕

（北崎）　西山先生、榎様がおっしゃられたことで、私自身思い付いたことをしゃべらせていただければと思います。

まず、西山先生のおっしゃられた公平の観点がいろいろと考え方を変えるべきであるというのは、そうだと思います。税金を納めていただくにはまず国民の皆様が納得していただかなければなりませんから、その際に公平というものをどのように理解するのか、その考え方をより確かなものにしていくというのは大変重要だと思います。そして、収入の補てんと申しますと、やはりあるべき収入でありますとか、どの辺が水準であるとか、難しい議論があるかとは思いますが、費用の補てんとなりますと、今度は費用を社会的に見ていこうという意味では、局長さんもおっしゃいました、今現在先取りしている仕組みもつくっておりますが、何らかいいアイデアが浮かんでくるのかなという感じを受けたところでございます。

それから、２番目に先生がおっしゃられました応益性、或いは費用負担ということで、例えば社会保障の関係でありますとか、もろもろの仕事は道府県や市町村、とりわけ人に触っていく教育でありますとか、或いは介護であります

とか、まさに住民の方に触っていくサービスは地方団体がやっております。社会保障関係でいいます、年金は国で徹底的に大きくやっていただいておりますが、実際の人的サービスはほとんど地方団体の職員が手足として現実にやっているものが多ございます。その際に例えば費用を負担していくときに、これこれこういうサービスというのが大変目に見えやすいのは地方行政の方なのかなという印象を受けたところでございます。先生がおっしゃられました基幹税で目的税化というのはいかがかというご議論はもちろんあろうかと思います。ただ、現在の日本国の状況で納税者の皆様方と話をしていく際に、増税のお話をすると、ある種、私どもが信頼をされていないのか、或いは信頼性がやや昔より落ちているのか、きちんとそれ以外に使わない形で増税をする、或いはより税を納めるというものの方が今は信用していただけるというのでしょうか、そういった現実があるのもまた確かで、消費税の引き上げのときには目的税化でありますとか、使途の明確化という議論をどうしてもしていかないと、なかなか国民の皆様方に聞く耳を持ってもらえていないというのが悩ましい実態であろうかと存じます。

それから、榎様がおっしゃられたことは大変ありがたく思います。地方税の方も同じような気持ちでさせていただいておりますので、今後ともご指導をよろしくお願い申し上げたいと思います。

以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。第２ラウンドに移りたいと思いますが、一言私の方で取りまとめをさせていただきたいと思います。

ただいま特に国及び地方の財政の現状について伺いまして、これは周知の事実でございますが、非常に財政収支が悪いところにさらに震災の問題が加わりまして、わが国は大変危機的な状況に置かれております。古谷局長からご説明いただいております財政健全化計画は非常に印象的だったのですが、社会保障と税の一体的な改革の方針が６月に確定しました。これは内閣というよりも菅政権で作られたものでしたが、財政健全化計画は一応ぼんやりしたものができてきておりますので、今後は具体的な方向付けを行っていただきたいと思います。

わが国は財政赤字を抱えていたのに対して、アメリカなどはそれほどでもなかったわけですが、リーマンブラザーズの倒産を契機に、アメリカ合衆国その他ヨーロッパにまでこの問題が波及しまして、今、ご説明いただいた資料⑤を拝見しますと、グラフを見る限り、ギリシャの下に日本だけではなくて、英国、さらに米国と、GDP 比に対して債務残高の良くない国が先進国の中に並んでいます。先ほど榎さんもおっしゃられたように、全世界的に金融の情勢が良くないということもございまして、財政健全化について国同士で話し合うという場もサミット等で設けられておりますので、大きな視点から健全化を図っていただきたいと思います。

そのためには、事業仕分けが数字にどれぐらい出るかという問題がございますが、この３年間で税収の落ち込みと、それに対して歳出の増え方、これは社会保障財源の自然増加もありますが、どうもそれを超えたような支出も行われてまいりました。特に震災後になりますと、これは10兆円を超えるといわれておりますが、そういう問題も出ておりますので、それに対して税制を今後どう持っていくかということを多少具体的な形で議論していただけたらと思っております。

第２ラウンドは各論という形になりますが、税制に特に焦点を当てまして、国税・地方税について、ちょうど内閣が変わったばかりでいろいろと方向が見えないところもあると思いますが、可能な限りでご説明いただければと思っております。

まず古谷局長から国税についてお願いできますでしょうか。

Ⅳ．個別税制の現状と課題

１．社会保障・税一体改革

（古谷）　**資料⑳**は社会保障・税一体改革と附則第104条の比較です。

社会保障・税一体改革成案が左側に、附則104条が右にありますが、附則104条は、自民党・公明党が政権を担っていたときの21年度税制改正の際の当時の所得税法等の一部を改正する法律の附則104条に今後の税制改革の基本的な方向性が規定されていたものです。政権が交代後、民主党政権になりましても、この附則104条を念頭に置きながら税制改革の議論が進められまして、今年の６月30日にまとまった一体改革成案では、先ほど総論のところで申し上げましたように、消費税を含む税制抜本改革を実施するため、この附則104条の道筋に従って23年度中に必要な法制上の措置を講じるという大きな枠組みを決めております。

その上で主な税目それぞれについて改革の基本的な方向性が書いてあります。附則104条と成案はほとんど同じことが書いてあります。個人所得課税につきましては、格差の是正や所得再分配機能の回復のため、所得控除の見直しや税率構造の改革を行うということが基本です。給付付き税額控除についても、所得把握のための番号制度を前提に検討する。金融証券税制について、金融所得課税の一体化に取り組む。附則104条と同じ方向感でございます。

それから、法人課税も、国際的な協調、或いは主要国との競争条件といったことから、競争力の強化、国内での投資や雇用の拡大という観点で、課税ベースの拡大等と併せて法人実効税率の引下げを行うという方向です。

それから、消費税です。附則104条では簡単に何行かで書いてありましたが、成案では、消費税収を主要な財源として社会保障給付の公費負担を賄うこと、その際には、先ほど申し上げましたように、使途を社会保障財源化して明確にすること、それから、段階的に引き上げて2010年代半ばまでに10％にすること、そういったことが書いてあります。それから、附則104条では、消費税の逆進性対策として、「歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行う」と書いてありますが、今回の成案では、「制度の簡素化や効率性などの観点から、複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に総合的に検討する」ということで、複数税率よりは低所得者をターゲットにした給付の仕組みで逆進性対策をすることを優先させる方向感になっています。

それから、消費税以外の消費課税につきましては、エネルギー課税や車体課税の簡素化、それから、環境配慮の観点からのグリーン化といったことが附則104条でも成案でも同じような方向として示されています。

資産課税（相続税、贈与税）ですが、相続税については、資産再分配機能の回復や格差の固定化防止ということで、税率構造や課税ベースを見直して負担の適正化を行うという方向になっています。加えて今回の成案では、高齢者世代から若年世代に資産を移転して、なるべく有効に活用してもらおうという経済活性化の視点から、生前贈与についての負担を軽減していこうといった発想が入れられております。亡くなったときの相続税は強化しますが、生きている間に贈与していただく分については軽減するといった方向です。

地方税については、後ほど企画課長の方からお話があろうかと思います。

自公政権時代の附則104条と民主党政権になってからの成案で主な税目についての改革の方向感というのは、ほぼ問題意識として共通しておりますので、今後、与野党で協議をしていただき具体的な案をまとめていくことができれば、と期待しているところです。

２．所得税

資料㉑以降は、所得税、法人税、消費税などのそれぞれの税目の課題なり現状について、附則104条等の方向感に沿って、簡単に資料を付けております。読んでいただければ大体私どもが説明したいことは書いてありますので、ご覧いただければと思います。

３．消費税

幾つか飛ばしていただいて、少しピックアップしてお話ししたいと思いますが、消費税についてでございます。**資料㉖**の消費税収の動向については総論のところで申し上げました。**資料㉗**は、消費税５％といいますが、うち地方消費税が１％ありますので国の消費税は４％ということですが、右側に絵がありますように、国の４％のうち29.5％が地方交付税として地方に回っていますので、国と地方の実質的な取り分は、国が56.4％、地方が43.6％と、ほぼ56対44ぐらいの分担になっているわけですが、さらに国の取り分は福祉目的化ということで、高齢者３経費と言っていますが、基礎年金、老人医療、介護といったものに充てるということにしております。

そうした使途の整理をしたのが平成11年ですが、その後、下の絵でご覧いただきますように、この対象となっています高齢者３経費と消費税収との差がだんだん広がってきていまして、黒で塗っているのがその差額です。特に21年度から基礎年金の国庫負担割合を２分の１に引き上げてからこの差額が大きくなったわけですが、今後消費税の税率を上げていくときには、この高齢者３経費をどうやって消費税できちんと埋めていくか、或いは、国と地方で上がる分の消費税についてどういう考え方で分けていくか、そういったところがこれから具体的に調整をしなければいけない課題の１つでございます。

それから、**資料㉙**は、いわゆる消費税の逆進性問題についてです。附則104条では複数税率の検討も書いておりましたが、政府・与党の成案では、どちらかというと給付を優先に検討するということになっていることについては、先ほど申し上げました。左側の２つ目の○ですが、逆進性対策として、例えば飲食料品等への軽減税率の適用という議論があるわけですが、軽減税率ですと低所得者だけではなくて中高所得者もその恩恵を受けるということで、逆進性対策としての有効性や効率性の観点からどうか、或いは、軽減税率の対象を仕分けるときに、事業者や税務当局で相当複雑な事務をしなければいけないといった問題もあります。それから、税収のロスということで、例えば飲食料品等を５％に据え置きますと増収幅は２割程度目減りするとここに書いてありますが、軽減税率の対象が広がりますと、上げるべき標準税率の方の税率を大きくしなければいけないといったような複数税率に伴ういろいろな課題を考えますと、なるべく制度を簡素に効率的に設計するという観点からは、現時点では複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に検討するといった方向感になっているということでございます。

資料㉚は、こういう観点から各国の比較をしたものです。VRR というのは VAT　Revenue Ratio と言いまして、付加価値税の収入の割合ということですが、例えば日本の場合には税率が５％ですが、VRR は0.67となっています。これは非課税制度などがあるものですから、税率は５％でも実質的にはその0.67の割合で税収をいただいているということでございます。

これについて諸外国を見てみますと、ちょっと上の方に行きますと、フランスは標準税率が19.6なのですが、この VRR は0.49です。フランスは非課税制度や幅広い軽減税率の制度があるものですから、19.6％とは言っていても、実力の税率はその半分ぐらい、10％弱ぐらいだということです。その下のドイツも標準税率は19％ですが、実力の税率はその0.55ということです。非課税や軽減税率の仕組み、或いはゼロ

税率といった特例を設けますと、消費税の税収力がそれだけ弱まりますから、逆に、例えば0.5の場合には10％分の税収を得るためには20％にしなければいけないということだろうと思います。下の方にありますが、ニュージーランドは飲食料品等への軽減税率制度がないものですから、このVRRは0.98ということで、12.5％の税率そのままでほぼ税収をいただいているといったことでございまして、この辺も見ながら今後議論をしていく必要があるかなと思っています。

資料㉛は、いつもよくご覧いただく、われわれも時々面白がって付けている資料ですので、今日も付けてまいりましたが、軽減税率制度を持っている国で食料品に対する軽減税率の運用でどんなことが起きているかという表です。例えばぜいたく品は標準税率だけれども、普通の食料品は軽減税率といったような考え方を取ったときに、フランスは、キャビアは標準税率ですがフォアグラやトリュフは軽減税率にしています。国内産業保護のためフランス国中でとれるものについては軽減しているとか、マーガリンとバターで異なる税率になっているとか、ゴディバのような高級チョコレートは標準税率ですが、スーパーで売っているような板チョコは軽減税率とか、執行上線引きでいろいろと苦労しつつ、複雑な配慮が行われているというのが１つです。

それから、外食と食料品の違いということもよくあります。外で食事をするときにはサービスということで標準税率とする一方、食料品は軽減税率という考え方で、仕分けをどうするかということで、イギリスは温かいものは標準税率、そうでないものは軽減税率。ドイツは、同じハンバーガーでも「店で食べます」と言うと標準税率で、「持って帰る」と言うと軽減税率になる。カナダは、持って帰れるか、持って帰れないかで、５個までは店で食べるだろうから標準税率、６個を超えると持って帰るのだろうから軽減税率という、制度をつくって線引きをするときに非常に苦労をしているということです。我々としては消費税は単一税率でなるべく簡素な仕組みを残しておきたいと考えておりますが、この辺はいろいろな利害関係が絡みますと税制が複雑になるという１つの例ではないかと思います。

４．法人税

資料㉝は、わが国の法人の実効税率を国際比較したグラフです。

端的に言って、諸外国に比べて実効税率は高いという問題意識の下で、ご承知のように、**資料**㉞にございますが、23年度の税制改正案では、一定の課税ベース拡大を行いつつも、法人実効税率を５％引き下げる、このために国の法人税率は現在の30％を25.5％まで下げるという法案を国会に出しております。

右の方の折れ線グラフを見ていただくと、国の法人税率としては25.5％まで下がりますと、米、仏、英といった先進国と比べるとかなり低いところまで来ますが、中国、韓国、シンガポールといったアジア諸国に比べるとまだ高い状況にあるということではないかと思います。

５．社会保障と税に関わる番号制度

時間の関係で飛ばさせていただいて、西山先生からお話がありました番号制度の状況についてお話をいたします。

資料㊳は番号大綱の概要です。

今年の６月に政府与党として「社会保障・税番号大綱」というものを策定し、公表したところでございます。この番号制度は、社会保障制度と税制を一体的にとらえて、社会保障給付の効率性、透明性、公平性を高めようということを主眼に、社会保障給付をうまく国民に届けるという観点で番号が使えないか、また、その番号を税務面でも利用しようということです。この秋以降関係法案を国会に提出して、法案が通れば、平成26年（2014年）６月に番号を個人、法人に付与する。それから、平成27年(2015年)

１月以降、社会保障分野、税務分野で可能な範囲で番号の利用を開始していこうというスケジュールになっています。

資料㊴は、番号の税務分野での利用です。ご承知のように、税務分野での番号の役割は、１つは所得把握を適正にし、効率化していくということです。税務当局に提出される納税者からのいろいろな申告書や法定調書について、番号を付けて、番号でもって効率的に名寄せや突合をして、所得把握を適正化しようということです。まずは、現行の調書類に番号を付けるところから始めますが、番号だけで所得把握が進むわけではありませんで、番号を付ける法定調書の拡充を追加的にお願いする議論を今後具体的にしていきたいと思っております。

もう１つは、税務面でも番号が入ることによって、納税者の方々の利便が向上するようなことを考えようということで、なるべく書類を省略するとか、番号があればパソコンからいろいろな情報を提供したり、情報を入手したりするとか、国と地方にばらばらに出している調書類を電子的に１カ所に集約して、国・地方は役所の側で情報交換をお互いにするようにするとか、そういったことをして、納税者利便の向上や簡素化といった方向で番号を利用できないかということも今後検討していかなければいけないと思っております。

６．震災復興対策

最後に、復興財源、復興増税の議論について簡単にお話をしたいと思います。

東日本大震災復興基本法（**資料**㊵）が、これは超党派の賛成で成立しております。その第５条に「国民は、（中略）、相互扶助と連帯の精神に基づいて、被災者への支援その他の助け合いに努める」と書いてあります。

第８条に「復興債の発行等」という規定がございまして、復興のいろいろな費用を賄うために、まずは復興債を発行するということになっています。これについてはその他の公債と区分して管理する。それから、あらかじめその償還の道筋を明らかにするということで、復興債の償還財源をあらかじめ決めた上で、復興の費用を賄っていこうという考え方です。

資料㊶は、五百旗頭教授が座長をされた構想会議の報告書です。

これを踏まえて**資料**㊷ですが、７月末に政府として復興の基本方針をまとめました。これに基づいて、今後、復興財源の議論をしていくことになります。

ポイントだけ申し上げますが、まず復興期間です。復興期間は、阪神淡路大震災の例も踏まえながら10年間として、復興需要が高まる当初の５年間を「集中復興期間」と位置付け、なるべく前倒しで復興に当たっていこうということです。

次の事業規模と財源確保というところで、５年間の「集中復興期間」に見込まれる事業の費用（公費）が少なくとも19兆円ということになっております。これについて、②の基本的な考え方で、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うことを基本に財源を考えていこうということで、19兆円の中から１次補正、２次補正で既に対応した分を除いた13兆円について、歳出削減、国の資産の売却等の税外収入、公務員の人件費の見直し、それから、時限的な税制措置により確保するということになっています。この税制措置は基幹税などを多角的に検討するということで、所得税や法人税、消費税を中心に臨時増税の仕組みを考えていくことになろうかと思います。

復興債の償還期間が増税の期間ということになりますが、先ほどの５年という集中復興期間や10年という復興期間を踏まえて今後検討するということになっています。

その上で、今後の進め方のところですが、23年度の復興のための３次補正予算の編成と併せて、復興債の発行や税制措置の法案を策定し国会に提出するということで、まずは税制調査会で具体的な税目、年度ごとの規模等を組み合わ

せた複数の選択肢を検討し、政府与党の中で議論していくことになっています。また、この決定に当たりましては、23年度税制改正と併せて与野党間の協議を呼び掛け、合意を目指すということです。

23年度税制改正（**資料㊸**）は、先ほど申し上げた法人税の減税などが織り込まれているわけですが、個人所得課税についての給与所得控除の見直しや法人税減税等の法人課税の改革、それから、相続税の見直しや贈与税の軽減といった資産課税、それから、地球温暖化対策のための税の導入といった大きな改正項目についてはまだ国会で通っておりません。もう１つ、いわゆる納税者権利憲章の策定等の国税通則法の抜本改正部分も与野党間で異論がございまして、これも通っておりません。その他の部分については、６月に分離した上で与野党合意で成立しましたが、大所の改正がなお継続審議の形で残っておりまして、この辺の改正についても、復興財源との関連で一緒に議論するということが与野党合意になっておりますので、この取扱いも含めて今後調整を進めていくことになろうかと思います。

資料㊹は東日本大震災への税制上の対応（第一弾）（国税）です。

細かいことはここではお話をしませんが、復興のための税制上の対応としては、復興増税だけではなく、被災した方や被災した企業に対する税制の軽減措置も行っていまして、４月に震災のための震災税特法が第一弾の対応として成立していますが、３次補正と併せまして第二弾の対応も検討しております。

資料㊺からがそのリストでありますが、例えば「復興特別区域に係る税制上の特例措置」では、被災地の特区に対して、いろいろな規制を緩和したり、税制上の措置を設けたりしようという議論が進んでいます。この他にもいろいろとリストアップしていますが、被災地からの要望も受けて、税の軽減措置もこの秋に追加的に講じる予定でございます。

大変雑ぱくですが、ざっとご説明させていただきました。

（水野）　古谷局長、ありがとうございました。それでは、今度は地方税につきまして北崎課長からお話をいただきたいと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅴ．個別地方税制の現状と課題

１．平成23年度税制改正大綱

（北崎）　地方税につきまして、先ほどの総務省資料の**資料⑭**からご説明をさせていただきます。まず**資料⑭**は、23年度の税制改正大綱を閣議決定したものでして、ここで税目別に大体地方税ではどういう取り組みをしていくという検討の方向を書いております。それをざっとご紹介させていただきたいと思います。

まず、１番目で個人住民税でございまして、基本的な考え方というところで、個人住民税は、皆様ご存じのとおりですが、「地域社会の会費」です。住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという性格を持っていますので、一番下に飛んでいただきますと、所得税における控除の見直しなどいろいろなことに留意しながら、控除の見直しについて検討を進めていくというのが方向としてございます。

それから、資産課税ということで固定資産税です。これはどの市町村にも広く存在して、先ほどの税源の偏りも小さい、市町村税としてふさわしい基幹税目だという認識がございますので、適正な評価をして、24年が３年に一度の評価替えになります。ここに向けて検討を進めるというのが基本的な方向でございます。

法人課税につきましての方向感覚を書いております。課税ベースを拡大しつつ、実効税率を引き下げるというのは、国税と合わせて私ども

も取り組みをさせていただいているところですが、残念ながらまだ衆議院で継続審議になっているという状態です。それから、企業立地などのわが国の魅力を向上させる税制措置も講じますという方向がございます。

消費課税につきましては、偏在性が少なく税収が安定的なものでございまして、経常的なサービスをあまねく提供する地方自治体の基幹税として適切であるという基本的な考え方がございまして、抜本改革の検討と併せていろいろと検討してまいりますということでございます。

環境関連税制につきましては、森林の吸収源対策など地球温暖化対策の諸施策は地域でも総合的に実施しておりますので、その財源を確保する仕組みについて検討していくというのが方向でございます。

地方税は、先ほどご覧いただきましたが、充実をさせていく方向で考えていきますということと、もう１つは、自主的な判断でありますとか、地方税での執行の責任を拡大するでありますとか、そういった視点で検討すべしという方向が示されております。

２．個人住民税

これから各個別税目ですが、**資料⑮**は個人住民税の概要を示したものですので、飛ばさせていただきます。

先ほど先生からご指摘がございました応益性の観点から、個人住民税につきまして改正をちょっと前にさせていただきました。これは**資料⑯**にありますように、18年度までは個人住民税も５％、10％、13％の累進課税でしたが、19年度からこれを10％の比例税率にさせていただきまして、５％を国から頂き、５％足し10％とし、13％のところの３％分を国にお渡しして、私どもとしてみれば個人住民税というのは所得の再配分であるといった機能というよりは、まさに応益の原則の観点から10％の比例税率にするのですという性格を強めた一方で、所得税では累進性を強化していただいたという改正をしております。

３．地方法人課税

それから、法人関係です。**資料⑰**はご存じのとおりの法人課税の概要でして、後の実効税率の引き下げが**資料⑱**で説明しようと思いましたので、ここに書かせていただきました。

真ん中の欄の法人住民税は、国税であります法人税額の17.3％を地方の法人税割として頂いていますという課税標準を取っております。

もう１つご説明したいのは、法人事業税の方で、資本金が１億円超の法人でございますと外形標準課税を入れてございます。これもいわゆる地方税の応益的な性格をより強めるものとしてこの外形標準課税を入れさせていただいたものでございます。

資料⑱が実効税率を引き下げる、今回まだ衆議院で継続審議になっているものです。一番上が、先ほど局長からご説明がありましたように、法人税は4.5％引き下げをし、そして、法人事業税や法人住民税の表面税率は変えておりませんが、課税標準は法人税額などを取っております関係で、東京都は超過課税をしておりますので、東京都のベースで言いますと、一番下ですが、実効税率は5.05％下がる、標準税率ベースですと4.92％下がるという法案を出し、今、継続をしている状態でございます。

法人課税につきまして、地方法人特別税という改正（**資料⑲**）をしたものがございまして、これは20年度改正でございまして、法人課税は先ほど見ていただきましたように税源が偏在しております。改正しました時点では東京都、或いは愛知県、大阪など大変な税収が多い時代でございまして、改正した当時は、2.6兆円（消費税１％相当分）という法人事業税の約半分弱ぐらいを地方法人特別税という国税にさせていただいて、その同額を譲与税ということで、２分の１を人口割りで、２分の１を従業員数割りで各都道府県に配ったものでございます。地方税としてみればやや痛ましいというか、地方税

を国税化するのは方向としてどうかといって当時の野党でありました民主党さんが反対をなさったり、いろいろなご議論がございましたが、税源の偏りについてどう対応していくかという１つの答えが、税制の抜本改正までの間はというのがそこの一番上の下線を引いているところです。抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の暫定的な措置としてこういった国税にする、そして、譲与していくという仕組みを取ったところでございます。

４．地方消費税

資料⑳は地方消費税の関係でして、７番目の清算というところです。これによりまして地方消費税は偏在度が少ない仕組みになっておりますことがご説明したい点です。国税の100分の25（実質消費税の１％分）、これの４分の３は経済活動、従いまして、小売の統計やサービス統計などで配りまして、残りの４分の１の半分ずつを人口と従業員で割っております。そういう形で清算しておりますので偏在が少ない状態です。

資料㉑は、先ほどご説明申し上げました消費税の中での国と地方の実質的な配分がそういった形になっているというものでございます。

資料㉒以降は、いわゆる社会保障と税の一体改革の成案の中でいろいろな記述はされております。その中で地方消費税関連の指摘があるものを縷々書いておりますが、時間の関係上、そこに掲げただけにさせていただければと思います。

基本的には、今現在あります５％分の国と地方の配分については、交付税も含めてこれを引き続き行うということを前提に、５％から、2010年代半ばまでに段階的に引き上がっていきます分のプラス５％の部分については、社会保障の国の施策、それから、地方においての社会保障についての施策の経費に充てます。その地方の方の経費についてはややご議論がありまして、ここまで見るのかとか、これはあまりにやりすぎの部分があるので、これは今回の消費税のアップのときの配分には入れるべきではないのではないかとか、いろいろなご議論がありますので、今現在、国と地方、省庁で言いますと、総務省、財務省、厚生労働省で、その地方単独の事業について仕分けというのでしょうか、どこまでを今回の議論の中で見ていくべきかという作業をしている段階でございます。

そこら辺のこれは見るべき、見ないべきというものが**資料㉔**でありますとか、或いは**資料㉕**は、これは地方団体の側からしたときに、国の方も社会保障関係費はこんなに伸びますでしょうけども、地方団体の方もこれだけ2015年度で推計では伸びますという地方団体側からの資料でございます。

５．固定資産税

資料㉖の固定資産税の概要は飛ばしていただきまして、**資料㉗**をご覧いただきたいと思います。税収は大変安定しております。下の方で丸を付けておりますのが評価替えの年です。毎年評価替えの年にいろいろと負担調整をしまして、そんなに上がらないというのでしょうか、大体安定した税収が確保されるようにしております。24年度、来年度は３年に一度の評価替えの年に当たるというものでございます。

資料㉘は、固定資産税とか、不動産取得税とか、そういったものについて課税の特例措置が大きく講じられております。それが民主党の政権になりましてから政策税制の措置は縮減していこう、できるだけ簡素な税制にしていこうということで、今現在23年度の改正後で、地方税で言いますと197項目に縮減されていっているというものです。

一番下の帯グラフは、どういった項目で課税の特例をしているのかというもののボリューム感をご覧いただきたいと思いまして、そこに付けさせていただきました。住宅の特例が固定資産税のところで圧倒的に多いとか、社会保険診

療はまだ非課税であるとか、住宅ローンなどもやっているというものです。

６．地球温暖化対策関係税

資料㉙は、地球温暖化税のときに地方の側といたしましては、地方も森林の整備でありますとかいろいろなことに手を尽くしておりますので、地方の側での、例えばどれだけの比率かは地方への譲与税という形で財源の手当てができないものであろうかというときに出した資料が**資料㉚**まででございます。

７．地方税の電子化

最後ですが、**資料㉛**で、地方税の電子化に今、取り組んでおります。私どもはeLTAX（地方税共同電子申告システム）をやっております。そこで見ていただきますと、２番目の提供サービスの内容というところがございまして、電子申告の受付でありますとか、或いは年金から特別徴収をいたしますとか、或いは⑶国税との連携をして、所得税の申告などの国税庁から地方自治体へのデータ送信、これは今年の１月からですが、そういった協力をやらせていただいております。

最終**資料㉜**にポンチ絵を付けさせていただいております。例えば給与支払い報告書、今までですと、給与の特別徴収していただいた企業の方からそれぞれの住所地に振り分けて給与の書類を送っていただかなければならない、そして、受け取った市町村はそこでまた自分たちで入力しなければならない、そういったことをやっておりましたが、電子化をしますと、地方税の窓口を一本化しますので、そこで自動的に振り分けをしていく形で、ミスもなくなれば、或いはコストも少なくて済むという取り組みをしております。給与を例にしてここではポンチ絵を書かせていただいておりますが、その他のもろもろ努力もさせていただいているところですので、ぜひご承知おき願いたいと思いまして紹介させていただきました。

私からは以上です。ありがとうございます。

（水野）　ありがとうございました。西山先生、榎様、それぞれここで地方税の具体的なお話をいただきましたので、コメントをお願いできますでしょうか。

Ⅵ．個別税制の現状と課題についての討論

〔消費税について〕

（西山）　目的税や応益課税の考え方について、古谷局長と北崎課長からのご説明ありがとうございました。私は各論の問題としまして消費税の問題に絞って意見を述べさせていただきたいと思います。

まず、将来的に望ましい消費税のあり方は、端的に言って、広い課税ベースと単一税率だということです。既に複数税率を導入しているEU諸国の猛省点として、制度の複雑さが制度の機能不全を起こしているということが指摘されているところです。

そこで、先ほど局長から５つのドーナツと６つのドーナツの話がありましたが、そのほかの複数税率の問題点として、今年１月から施行された、ドイツのホテル宿泊サービスに対する軽減税率適用を例に挙げてご紹介していきたいと思います。

ホテル宿泊費に対して標準税率の19％でなく、軽減税率の７％が適用されることになり、ホテル業界にしても宿泊者にしても喜ばしいことだったのですが、これについては、なぜホテルに宿泊するというようなぜいたくに対して消費税の優遇がされるのか、同じ観光業であってもホテル業界だけなぜ優遇されるのか、それから、本来軽減税率は最終負担者である消費者の逆進性の問題を緩和するために導入されるものなのに、なぜホテル業界の経営救済のために軽減税

率が適用されるのか、というような批判があります。これだけ多くの批判があるにもかかわらず、ひとたび導入してしまった軽減税率は、政治的に引っ込みがつかなくなるのです。いったん導入してしまった軽減税率を撤回するということは、政治家にとって非常にリスクが高いために、継続していくしかないのです。

消費課税による逆進性の緩和措置として、軽減税率が効果的なのではないかという議論もありますが、これも先ほどご紹介しました『マーリーズ・レビュー』でも、軽減税率の恩恵がその必要のない富裕者にも及ぶという点で、全く効果の薄い救貧政策であると指摘されています。

逆進性の問題は、軽減税率によるよりも、例えばカナダで採用されているような一定の所得以下の個人に対して税の払い戻しをする制度、つまり給付付き税額控除の方が望ましいと思われます。ただし、所得を正しく把握する必要があるという意味で、納税者番号制度が必須アイテムになります。

最後に、消費税の今後の課題として簡単に次の２点について指摘しておきたいと思います。まず１点は印紙税の問題です。消費税は消費税ではありますけれども、課税の技術としては取引税です。従いまして、消費税の取引税的な性質を考えた場合に、印紙税は廃止するべきではないかと考えられます。例えばイギリスでも今も一部残っている印紙税について、その廃止の議論がなされていますし、ドイツでは消費税が本格導入されたときに、印紙税は廃止されております。

それから、２点目ですが、先ほどの目的税との関係でもありますけれども、そもそも消費税がヨーロッパの第１次世界大戦の戦費調達のために導入されて以来、財政需要の調整弁的な役割を柔軟に果たしてきたように思います。そこで目的税化することによる制度の硬直化が気になるところです。さらに，使用目的よりも、むしろ支出額の規律ということの方が重要ではないかと思うのです。ただ、社会保障４経費、高齢者３経費に少子化対策費用を加えた４経費に充てるためにどうしても税率の引き上げが必要

ということであれば、負担と受益との対応関係、先ほど課長が「地域社会の会費」という言い方をされましたが、それを考慮した場合に、少し大胆な考え方かもしれませんが、国と地方の配分割合または配分方法を法律で定めて、地方の配分割合を現状より高く確保するということも必要ではないかとも思います。

〔ドイツの連帯税の紹介〕

最後に、復興財源の問題ですが、先ほどのご説明で復興財源の償還期限であるとか、財源がまだ未確定ということでしたので、１つの教訓としてドイツの連帯税の問題をご紹介しておきたいと思います。ご存じのように、ドイツでは1991年に東西統一されたときに所得税と法人税の税額に付加するという形で連帯税が導入され、これを旧東ドイツ地域の財政支援に充ててきました。これは20年以上たった現在も継続しており、その税率は5.5％だそうです。この連帯税の問題というのが、終期を定めないで継続している点、それから、20年も継続しているために、他の地域からの不平が出ているという点です。これは実際に旧西ドイツの住民から憲法問題として裁判所に提訴されて、今年の７月に連邦憲法裁判所としては、この連帯税は違憲ではないという判断を出しましたが、このように期限を決めずに継続することによって、地域外の納税者の不満も出る可能性があるということには留意しなければならないと思います。

以上です。

（水野）　ありがとうございました。では榎様、お願いいたします。

〔実効税率の引き下げ〕

（榎）　時間もないようですので、簡単に３点ほどお話をさせていただきたいと思います。まず１番目が法人実効税率の引き下げです。冒頭、水野副会長からお話がありましたが、わが国企業は従来の五重苦に加えまして、震災後はこれに電力供給問題が加わって六重苦に直面しているといわれております。このままでは海外企業の国内投資の促進はおろか、わが国企業の海外シフトが加速していく懸念がございます。企業の事業活動において税金はコストでありまして、キャッシュフロー上のキャッシュアウトフローでございます。コストを軽減することによりまして、企業の国際競争力が増大して、キャッシュアウトフローを軽減することによりまして、企業の投資意欲が増大するわけで、この結果、雇用の維持増大、個人消費の喚起につながってデフレからの脱却も可能になると考えております。

このような観点から、平成23年度の税制改正法案に盛り込まれましたが、実現されなかった法人実効税率の５％引き下げ、これは早急に実施をする必要があると考えております。さらには、主要国並みの30％、アジア近隣諸国並みの25％までの引き下げについても視野に入れていくべきではないかと考えておりますが、まずは法人実効税率の５％引き下げについて、復興増税との兼ね合いもあるかと思いますが、明確な道筋をつけていただきたいと考えております。

〔研究開発税制〕

２点目が研究開発税制です。スーパーコンピューターではありませんけれども、常に１番を目指していく、このことによって切磋琢磨をしていく、それにより恒常的なイノベーションを通じて科学技術の優位性を保持していくことが、資源が少ない技術立国としてのわが国が持続成長を維持するために不可欠なものといえると思います。しかしながら、研究開発は不確実性が高く事業化には長時間を要するということから、キャッシュフロー面でこれを支える措置が極めて重要であり、税制面での措置もその１つであると考えております。わが国の先端的研究開発を推し進め、わが国企業の国際競争力を維持・強化するためには、研究開発税制をさらに拡充

し、使いやすい制度に改めていく必要があると考えております。

〔地方税の方向性〕

３点目が地方税の方向性ということでございますが、北崎課長からご説明いただきましたように、地方消費税を充実するとともに、地方法人課税のあり方を見直すことなどによって、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築するといった方向性が出されておりますし、この方向性には全く異存はございません。企業の立場としても一定の基準で各地方自治体に分割納付しております事業税や地方住民税、これらが究極的に法人税に吸収されることになれば大いに事務作業の効率化にもつながると考えております。この点につきましてももう少し具体的な方向性などお話しいただけるものがございましたらお願いしたいと考えております。

以上でございます。

（水野）　ありがとうございました。ご意見に対して一言ずつご返答いただいた方がよろしいかと思いますが、古谷局長、いかがでしょうか。

〔消費税〕

（古谷）　時間の関係もありますので、簡単にコメントいたします。西山先生の複数税率の問題点、それから、ドイツの連帯税の課題、ありがとうございました。われわれも同じような問題意識を持っております。先生のご指摘も踏まえて検討していきたいと思っております。

〔印紙税〕

それから、消費税との関係で印紙税のお話がございました。ご指摘のとおり、印紙税というのは古い文書課税でございますので、いろいろな問題提起があるのを承知しております。契約書とか、領収書とか、財貨・サービスの消費に課税しているという点で究極的に消費税と重複するのではないかというご指摘があるのも承知していますが、一方で、消費税が課税にならない金融取引ですとか、土地取引にも印紙税は課税をされておりまして、消費税との競合、或いは資産課税などの補完など、わが国の税体系上、印紙税が担っている役割も考えながら、印紙税のあり方についてどのように考えるか勉強していきたいと思います。

〔法人税〕

それから、榎さんからありました法人税減税、研究開発税制については、基本的に私どもも同じ考えでおります。23年度改正での実効税率の５％下げは、継続審議になっていまして未だ通っていませんが、復興の基本方針の中でもこの法人税の実効税率の引下げについては、産業空洞化を防止する観点から実施を確保することを前提に、復興財源の中で法人税をどう考えるかという位置付けになっていますので、23年度改正を今後与野党で協議していただいて、何とかこれを通していただくことが基本ではないかという認識を持っております。

簡単ですが、以上でコメントを終わります。

（水野）　ありがとうございました。北崎課長、いかがでしょうか。

〔地方消費税〕

（北崎）　まず、西山先生がおっしゃっていただきました、消費課税は受益と負担の対応関係でいいますと、地方の配分割合を増やすという選択が望ましいと言っていただきましたので、私どもとしてみれば、どういうことであれ、今後上がっていきます際の国税としての配分、地方税としての配分についてはいろいろな議論があるところです。先ほど申し上げましたが、年金はまさに中央政府がやっておりまして、大きいところがやっておりますが、そのほかのところは中央政府が費用を負担し、地方政府も費用を負担し、しかし、現場で実際にやっておりま

すのは市町村であったりするところが多ございますので、国民の皆様がよりそのサービスに納得して払っていただけるという消費課税であるとすれば、そういったご議論の余地があるのかなと、大変ありがたく拝聴した次第です。

〔地方法人課税〕

それから、榎様のお話で、地方の法人課税を法人税に吸収していくと大変ありがたいと、正直なところだろうと思いますが、例えば私がご説明しました総務省**資料19**でございます。国と地方との、最終消費支出では地方団体での支出の方が多ございます。日本国の中にあります税の元というのでしょうか、税源というのでしょうか、それは個人の所得であり、法人の所得であり、あと、消費課税のもととなる消費でございます。大きい税目については、やはり地方団体の最終消費支出がこういう大変大きい、国というのは各種ありますが、その際には同じような税の課税標準について税をシェアするような形でやっていかないと、それぞれの税目をばっとこちらに渡し、ばっとこちらに渡すというのでは、それぞれの税目の性格がございますものですから、そこら辺のバランスも考えながらやっていきたいと思っております。

ただ、総務省**資料19**にありますように、税制の抜本的な改革におきましては、地方法人特別税の取扱いを、これはまさに暫定的な措置でありますので、この決着をつけていかなければならないという意味においては、地方法人課税のあり方はこの検討の俎上に必ず載っていくものであると理解しているところでございます。またご指導を賜ればありがたいと存じます。

以上でございます。

おわりに

（水野）　２時間にわたりまして、いろいろな論点、新しいニュースなどをお話しいただきまして、ありがとうございました。

簡単なまとめを申しますと、最初に古谷局長が財政の健全化の問題と、それから、将来の少子高齢化社会に対して税制がどういう役割を果たし得るか、それから、３番目には災害復興の問題がありましたが、現在の租税政策というのは、これらの問題を全部まとめて考えなければならないところにおります。特に財政の健全化も、じきに国・公債が1,000兆円に達してしまうような状況ですので、既に議論していただいていますけれども、消費税を中心とした税源の充実ということは避けられないのではないかと思います。

特に、税と社会保障の一体的な改革の成案の中で消費税の税率の問題、それから、その場合には複数税率ではなくて給付付税額控除が最近言及されるようになりましたが、これは西山先生も言われましたが、そういう方向で法案が、すぐにというわけにはいかないと思いますが、進められることになると思います。

それから、榎様のお話にありました法人税減税、これは平成23年度の法案にもう既に入っておりますが、なかなか調整ができないという状況ですが、この法人税というものが今後一体どういう方向に行くのか私もよくわからないのです。といいますのは、非常に国際化、グローバル化が進みまして、法人税が高いと、特に金融のようなものは簡単に外国へ動いてしまう。各国がそれによってどんどん税率の引き下げをしますと、その負担はすべて消費税の方へ回されるような形になってしまうのかどうか、或いは法人税の存在意義をもう一度考え直してみるのか、このあたりが残された論点と思っております。

皆様、ご清聴いただき、ありがとうございます。お忙しい中ご参加いただきました古谷局長、北崎課長、西山先生、榎様、ありがとうございました。

国際課税を巡る課題と展望

●参加者（五十音順）

筑波大学大学院ビジネスサイエンス系教授	青山　慶二
関西学院大学法学部教授	一高　龍司
財務省主税局参事官	大石　一郎
税理士法人プライスウォーターハウスクーパースパートナー	鬼頭　朱実
司会　早稲田大学大学院ファイナンス研究科教授	渡辺　裕泰

討論中に言及されている資料は、巻末「**資料編97頁～143頁**」に掲載されています。

はじめに

（渡辺）　それではパネルディスカッション「国際課税を巡る課題と展望」を始めさせていただきます。パネリストの方は、こちらの４人の方々です。パネリストの方はそれぞれの組織に所属されているわけですが、本日はその組織の意見を言っていただくというよりは、それぞれの個人としての資格でご発言をいただきたいと思っていますので、その点、よろしくお願いを申し上げます。従いまして、このパネルでもお名前は肩書きなしのさん付けで呼ばせていただきますので、この点もどうぞよろしくお願い申し上げます。

全体の構成は２部構成になっています。第１部は「最近の国際課税の動向と課題」についてです。本年度の税制改正でも移転価格税制、或いはタックスヘイブン対策税制の改正など、いろいろあったわけですが、OECD の方でも帰属主義への動きなど、いろいろな改正の動きがあります。これらについてパネリストの方が、疑問に思われている点等を中心に議論をさせていただきたいと思っています。

第２部は「租税条約ネットワークの拡充等」についてです。リーマンショック以降、情報交換協定の締結が非常に進んでいますし、従来の租税条約の改定等にも主税局は大変なご努力をされているという状況ですので、それらのお話を伺うと同時に、相互協議が不調に終わったときの仲裁制度も、最近の条約には入っていますので、その点についても議論をさせていただきたいと思っています。

それでは第１部の「最近の国際課税の動向と課題」についてのディスカッションを始めたいと思います。最初に大石さんからご説明をいただきまして、その後、青山さん、一高さん、鬼頭さんからご意見を頂戴し、さらに大石さんからお三方のご意見ないし質問に答えていただくという順番で進めていきます。それではまず、

大石さん、よろしくお願いします。

Ⅰ．最近の国際課税の動向と課題

１．国際課税の現状

〔国際課税の基本的な考え方〕

（大石）　ご紹介いただきました、主税局参事官の大石でございます。それでは、まず第１部の「最近の国際課税の動向と課題」について、お話させていただきたいと思います。**国際課税資料の１（資料編99頁）**をご覧いただきたいと思います。

ここは、我々の施策の基本になりますので、読ませていただきますと、「近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い税務執行も困難化」しています。「国際課税に関しては、こうした経済実態の変化を踏まえつつ、以下の政策目的実現に向けた施策を不断に実施していく必要」ということが書いてあります。下に３つほど矢印があり、１つ目が「我が国の適切な課税権の確保」、２つ目が「我が国経済の活性化」、３つ目が「国際的な二重課税の調整」とあります。この３つの点というのは、わが国のみならず、各国の課税当局或いは各国政府においても、特に上の２つ、適切な課税権の確保、それから投資交流等による経済の活性化、この

バランスを常に取りながら、さらに３つ目の二重課税の調整というのを図りながら、国際課税政策を行っているということでして、これはわが国の制度の考え方と書いていますが、各国政府の考え方でも、おそらくあるのかと思います。

下に天秤のような図があります。左の方に「我が国の適切な課税権の確保」、右の方に「我が国経済の活性化」というものが載っていますが、我々はまさにこの天秤のバランスを常にいい具合に取れるように考えながらの企画、立案ということを考えているわけです。ただ、このバランスというのは、時代、或いはその経済の状態や財政の状態によって、要請等があったら微妙に変化するものです。また、その適切な課税権の確保というのは、場合によっては、その国同士、各国間にとっては競争ということになることもあります。こうした、この２つのバランス、それから二重課税の調整という３つの要素を勘案しながら、我々は施策を企画、立案していますが、国を選ばず普遍的にわが国の国際課税ルールを考えるときには、基本的にはわが国の国内法による対応になるのかと思います。一方その２国間での調整や投資交流など、そういうことを図ることが適当だと考えた場合には、基本的には２国間の租税条約での対応ということになるのだと思います。

〔国内法に定める国際課税制度〕

国際課税資料２は、これまでの歴史といいますか「国内法に定める国際課税」ということで、これまでどのような制度が導入されてきたか、或いは課税権の範囲をどのように定めてきたかということの歴史がクロノロジカルに書かれております。

〔我が国の課税権の範囲〕

国際課税資料３には「我が国の課税権の範囲」というものを図で示しています。わが国は、居住者・内国法人に対しては全世界所得課税を、また非居住者・外国法人に対しては国内源泉所得課税を採用しているということが図に書かれています。

次に駆け足で恐縮ですが、**国際課税資料４**は「個人納税者の区分と課税所得の範囲」についてです。これは個人についての基本的な課税所得の範囲が納税者の区分に応じてこのような範囲であるということを示すものです。

それから法人については、**国際課税資料５**のような分類を行っているということです。

〔外国税額控除制度の概要〕

こうした基本的な所得に対する分類を踏まえ、冒頭述べました３つの政策目的を実現するための制度として、その３つのうちのいずれかが各制度の考え方の基本になっているのですが、例えばその一つに、**国際課税資料６**の「外国税額控除の概要」があります。外国税額控除、この制度自体は二重課税の調整ということが、当然ながら主眼にある制度です。

〔外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し〕

国際課税資料７は、外国子会社からの受取配当を益金不算入にするということです。これは比較的新しい、２年前に導入された制度ですが、外国子会社から親会社が受ける配当というのは、わが国で益金不算入としたという制度です。これも二重課税調整のためにやっているということです。

〔外国子会社合算税制について〕

国際課税資料８は、外国子会社合算税制です。CFC 税制やタックスヘイブン（TH）対策税制などと言われる場合もありますが、これはわが

国の内国法人が税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことにより、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減回避し、結果としてわが国の課税を逃れる事態が生じ得るため、これに対応する税制となっています。これはむしろ適切な課税権の確保ということに着目した制度です。

〔移転価格税制について〕

国際課税資料９にある移転価格税制については、ここでご説明するのは差し控えたいと思いますが、これも企業の海外取引が活発化する中で、それぞれの政府が課税権をいかに適切に確保するかという観点から採られている制度です。

〔過少資本税制の仕組み〕

これについても、出資による資金調達と借入による資金調達とでは税負担に差異が生じる、出資に代えて借入を多くすることによって税負担が軽減される、こういうことを防止するために設けられている制度です。これも適切な課税権の確保という観点から採られている制度です。

以上、**国際課税資料10**までが、わが国の国際課税の制度の非常に簡単な解説です。

２．平成23年度税制改正の概要

⑴移転価格税制の見直し

それでは、**国際課税資料11**以降で、平成23年度税制改正で何を行ったかということについてご説明したいと思います。国際課税関係の主な平成23年度税制改正の項目は、**国際課税資料11**に書いてあります。大きく分けて３つありまして、１つ目が先ほど渡辺先生からもご紹介がありました、移転価格税制の見直しということです。

〔独立企業間価格の算定方法の見直し〕

移転価格税制に関する国際的な指針であるOECDの移転価格ガイドラインというものがありますが、従来、独立企業間価格を算定する各種の方法については、適用上の優先順位が設けられていました。しかし、こうした優先順位が実態に沿わなくなっていることを背景として、見直しがずっと議論されていました。そして昨年７月ですが、事案の状況に応じ、独立企業原則の考え方に照らして最も適切な方法を選択するとの考え方を採用した改定が行われています。

わが国の移転価格税制においては、これまでOECD移転価格ガイドラインにおいて、独立企業間価格の算定方法の適用上の優先順位が設けられていたのと同様に、独立企業間価格の算定に当たって、基本三法を優先適用するとされていたところですが、OECDの移転価格ガイドラインの見直し、こうした国際標準との整合性を確保する観点から、わが国の移転価格税制においても、個々の事案の状況に応じて、最も適切な方法を選択する仕組みへと改正が行われたということです。

具体的には**国際課税資料12**の左側、【改正前】にありますように、独立価格比準法、原価基準法、再販売価格基準法といった、いわゆる基本三法を優先適用し、利益法はこれら基本三法を用いることができない場合に限り適用するという規定の廃止をしております。そして、右側の【改正後】ですが、個々の事案の状況に応じて、国外関連取引の内容、当事者が果たす機能、その他の事情を勘案して、独立の事業者の間で通常の取引の条件に従って行われるとした場合に、支払われるべき対価の額を算定するための最も適切な方法を選択することとされました。

ちなみに最も適切な方法の選択において勘案すべき事項としては、OECD移転価格ガイドラインでは、①各算定方法の長所・短所、②国外関連取引の内容や性質に照らした算定方法の妥当性、③各算定方法を適用するために必要な情報の入手可能性、それから④国外関連取引と比較対象取引との比較可能性の程度、といった点を考慮するとされているところです。OECD移転価格ガイドラインで示されました、これらの基準の具体的な内容や、どのように考慮するのかについては通達、事例集等において明確化が図られるということです。

個々の事案の状況に応じて、最も適切な独立

企業間価格の算定方法を選択する仕組みに改正されたと、今申し上げましたが、利用可能な独立企業間価格の算定方法の選択肢というものを、可能な限り法令において一覧できることが望ましいと考えられます。従って、利益分割法の下位分類として、OECD移転価格ガイドラインで認められている比較利益分割法、寄与度利益分割法及び残余利益分割法については、これまでは、法令上は利益分割法として一括りで規定され、その解釈として運用されてきたものですが、今般の改正に伴いまして、それぞれ法令において規定するということといたしました（**国際課税資料13**）。

〔独立企業間価格幅（レンジ）の明確化（案）〕

平成23年度改正における移転価格税制の改正或いは明確化のもう一つのポイントは、独立企業間価格幅、いわゆるレンジの明確化と、シークレット・コンパラブルの運用の明確化です。これらは法令上の措置、新しい措置というものではありませんが、通達で明確化を図るというものです。

まず１点目のレンジの明確化ですが、OECD移転価格ガイドラインでは、従来からレンジ内の取引は是正されるべきでないとされていました。またレンジ外の場合に是正するポイントについての具体的な言及もこれまではありませんでした。しかし、比較可能性が高い場合はレンジ内のいずれも独立企業間価格たり得るとしつつ、比較可能性の欠陥が残るリスクを最小化するために、中心傾向というのは難しいのですが、平均値等の利用が適切な場合があるとされました。わが国における運用も、こうしたOECD移転価格ガイドラインの考え方を踏まえた見直しを行うとしています。見直し内容は**国際課税資料14**の右側に書いてあるものです。

〔シークレット・コンパラブルの運用の明確化（案）〕

次にシークレット・コンパラブルですが、**国際課税資料15**をご覧ください。これも通達によって明確化を行うというものです。シークレット・コンパラブルについては、OECD移転価格ガイドラインは従来から税務当局がこれを用いる場合には、守秘義務の範囲内でその内容を開示して、納税者に反証の機会が与えられるようにすべき旨の指摘がなされていました。わが国でもこれまでシークレット・コンパラブルの適用は、必要最小限の範囲で行ってきたところですが、どのような場合に適用を受けることになるのか等の具体例を通達で明確化します。またその適用に際しては、これまでも納税者に対しシークレット・コンパラブルの内容について必要な説明には努めてきた所存ですが、今後はこうした運用を徹底するということです。

⑵外国税額控除の見直し

次に外国税額控除関連の整備について、ご説明したいと思います。

〔税率が納税者と外国当局等との合意により決定された外国税に関する規定整備〕

国際課税資料16にあるこの規定の整備は、最高裁の判決を踏まえて改正を行ったものです。その最高裁の事案の内容を簡単に申し上げますと、外国に０％超、30％以下の範囲内で納税者と現地の当局との合意により税率が決定される税制がありまして、日本法人の現地子会社が26％の税率で当局と合意しました。これは当時のタックスヘイブン対策税制のトリガー税率である25％を少しだけ上回るという税率でした。そこで日本の税務当局は、税率という税の基本的な部分が当局との合意、ネゴシエイトによって決定されるようなものは、外国法人税には該当しないとして更正処分したことから争いになったという事案です。

最高裁では、争いとなった税というものは、その税率が納税者と税務当局との合意により決定されるなど納税者の裁量の範囲が広いものではありますが、そのような税が外国法人税に含まれないものとする明文の規定がない以上、法令の規定から離れて、一般的、抽象的に検討して、わが国の基準に照らして法人税に相当する

税であるか否かを判断することは認められないとされました。従って、このような税であっても外国法人税に該当しないとはいえないという判示がありました。税務当局としては、このような最高裁の判決を踏まえまして、今回の改正においては、税率が納税者と外国当局等の合意により決定されるような外国法人税としてとらえるのが不適切な部分というものは、外国法人税に含まれない旨の規定の明確化を行ったものです。

〔外国法人税の範囲〕

具体的には複数の税率の中から、税の納付をすることになる者と、外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により、税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税が、外国法人税に含まれないものに追加されています（**国際課税資料17**の図下側の下線部分）。この複数の税率には、適用される税率が２つ以上ある場合のほか、幅をもって定められている場合などが含まれます。また合意という内容には、外国の法令の規定に基づいてなされる合意のほか、運用によりなされる合意などが含まれます。

従って、例えば５％、10％、20％、30％という合意可能な複数の税率の中から30％の税率で合意したような場合には、その複数の税率のうち最も低い税率である５％を上回る部分、つまり25％部分というものが外国法人税に該当しないものと考えられます。また20％の標準税率というものが存在するところ、運用上30％で合意したような場合には、その合意がないとした場合に適用されるべき税率、即ち標準税率である20％を上回る部分、つまり10％部分が、外国法人税には該当しないものと考えられます。

〔条約相手国における課税に係る二重課税の排除〕

次も外国税額控除関連の整備ですが、**国際課税資料18**の図は、左側が日本（居住地国）、右側が韓国となっています。韓国に本社のある法人の役員である日本の居住者が、日本で役員としての役務提供を行って役員報酬を受領する場合が例示されています。その役員の居住地国である日本で、この役員が受け取る報酬について課税がなされます。また日韓租税条約においては、その法人の所在地国である韓国においても、その役員報酬について課税するということが認められています。一方でわが国の国内法に照らすと、日本で役務提供が行われたことに基づいて受け取る役員報酬というのは、国外所得に該当しないことから、外国税額控除の控除限度額が設定されず、わが国において外国税額控除を適用することができないということになっていたわけです。このような二重課税については、やはりこの役員の居住地国であるわが国において、外国税額控除の方法により調整すべきものと考えられますので、租税条約により相手国に課税権を認めた所得について外国税額控除が認められないことは、国際的な二重課税を適切に排除するという、租税条約の趣旨に照らしても適当でないことから、外国税額控除の控除限度額の計算上、この役員報酬というものは国外所得として取り扱うことによって、わが国において外国税額控除ができるようにしたというものです。

資料の一番下の改正事項という二重線の囲みに記述がありますが、外国税額控除の控除限度額の計算の場面において、役員報酬だけでなく、租税条約によって条約相手国に課税権を認めた所得一般について国外所得に該当するということにしています。

〔外国税額控除制度の適正化（案）〕

これは昨年末の税制改正大綱には盛り込まれたものなのですが、法人税率の引下げとセットで実施することとされており、当該法案が国会において継続審議中扱いとなっておりますので未実施となっており、**国際課税資料19**のタイトルにも「（案）」と入っています。外国税額控除制度は、国際的な二重課税を排除するために、外国で納付した外国税額を国外所得に対し、わが国で納付すべき法人税の額、即ち控除限度額

の範囲内で控除するものです。しかし、現行制度上は現実には国際的な二重課税が発生しない部分についても法人税の額から控除が可能となる仕組み、いわゆる彼此流用と言われている問題や、日本に本店がある法人もほとんど日本で税を負担しない仕組みなど、制度上の歪みがあることから、これを適正化しようというのが、この上の囲みの中にある、①、②、③の改正案ということです。

①は高率な外国法人税の水準を現行の50％超から35％超に引き下げようとするもの、②は控除限度額の計算上、非課税の国外所得の全額（現行は３分の２）を、国外所得から除外しようというものです。③は、現在ある国外所得割合の90％制限、これに係る特例を廃止しようというものです。

⑶外国子会社合算税制の見直し

〔外国子会社合算税制の概要〕

続きまして、**国際課税資料21**は外国子会社合算税制の概要、いわゆるCFC税制やタックスヘイブン対策税制と呼ばれるものです。この制度は一定の税負担の水準以下（今は20％以下）の国、地域にある外国子会社の所得に相当する金額について、親会社である内国法人の所得とみなして、それを合算して課税するという制度です。但し、外国子会社等が実体ある事業を行い、かつその地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があると認められるものとして一定の要件（適用除外基準）を満たす場合には、会社単位での合算課税の対象から除外することとされています。また一定の税負担の水準以下の外国子会社が得る資産運用的な所得については、適用除外基準を満たす場合でも親会社である内国法人等の所得とみなして、それを合算して課税するという制度が、これは昨年度（平成22年度）の税制改正において設けられています。

国際課税資料21の図は、適用除外基準、会社単位の合算課税、それから資産所得の合算課税の関係について、フローチャートのようなイメージで、左から右へ流れていくというイメージで整理したものです。真ん中の点線で囲まれた部分がありますが、この①から④までの適用除外基準のすべてを満たす場合には、特定外国子会社の所得がすべて親会社に合算課税されるということはありません。すなわち会社単位の合算課税というものは行わないということです。しかしながら、適用除外基準をすべて満たす場合であっても、パッシブなどという言い方をされるときもありますが、一定の資産性所得を有する場合には、その資産性所得についてのみ合算課税の対象となります。

この外国子会社合算税制は昨年度（平成22年度）に大きな改正を行いましたが、この平成23年度改正では細部について、いわばメンテナンスのようなものを行っています。

〔外国子会社合算税制における適用除外基準の判定の取扱いの明確化〕

先ほど申し上げましたが、租税負担割合が20％以下の外国子会社であっても、その外国子会社が①から④の適用除外基準のすべてを満たす場合には会社単位での合算課税の対象からは除外されます（**国際課税資料22**）。この①の事業基準についてはその主たる事業が株式の保有等でないこととされています。株式の保有はその性格からして、わが国においても十分行えるというもので、その地に子会社を設けて株式の保有を行うことに、十分な経済的合理性を見出し難いことから事業基準を満たさないものとされています。他方、最近のわが国企業のグローバル経営の形態を見ますと、世界における地域経済圏の形成を背景に、例えばアジアや欧州など地域ごとに拠点を置いて、そのグループ会社を統括する、統括会社というものを活用した経営形態に変化しています。そうしたいわばミニ本社としての機能を有する統括会社は、その地において事業活動を行うことに十分な経済合理性があるものと評価することが適当であると考えられることから、平成22年度の税制改正にお

いて株式の保有を主たる事業とする外国子会社であっても、被統括会社の株式の保有を主たる事業とする統括会社については事業基準を満たすこととされました。これが①の点線で囲んだ部分になります。

このように被統括会社の株式の保有を主たる事業とする統括会社については、事業基準を満たすということになりましたが、残りの②、③、④の実体基準、管理支配基準、所在地国基準といった適用除外基準を満たすかどうかの判定というものを行う必要があります。この場合、②の実体基準や④の所在地国基準について主たる事業を株式の保有ということで判定しようとすると、適用除外基準を満たすことができないのではないかという疑義が生じました。この点については被統括会社株式の保有を主たる事業とする統括会社について、①の事業基準において、統括業務に着目して適用除外の判定を行うのと同様に②の実体基準や④の所在地国基準についても、統括業務に着目して適用除外基準の判定を行うことが適当と考えられます。そこで、被統括会社の株式の保有を主たる事業とする統括会社については、統括業務を主たる事業として、実体基準及び所在地国基準の判定を行うことが明確化されました。

〔統括会社及び被統括会社の定義〕

統括業務の内容については、**国際課税資料23**をご覧いただきたいと思います。統括会社、それから被統括会社と書いていますが、上の統括会社の※印のところに、統括業務というものについて、「特定外国子会社等が被統括会社との間における契約に基づき行う業務のうち当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るものであって、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるもの」と書いてあります。ちょっと難しい言葉ですが、経営戦略、事業戦略の策定などがこれに当たるかと思います。

〔特定外国子会社等の判定におけるトリガー税率の計算の見直し〕

それから、外国子会社合算税制の見直しの２つ目はトリガー税率の計算における非課税配当の取り扱いの見直しです（**国際課税資料24**）。トリガー税率とは、わが国に比べて著しく税負担が低いと判定される水準の税率をいいます。具体的には外国子会社が本店所在地国等で課される外国法人税がその外国子会社の所得金額に占める割合がどれだけかということで、判定を行っています。分子、分母ありますが、分母の所得金額は、外国子会社の本店所在地国の法令によって計算される所得金額を基礎として、その本店所在地国の法令で非課税とされる所得を加算することとされています。但し、諸外国の中には親子会社間の経済的な二重課税を排除するために、子会社からの受取配当を非課税としている国があることを踏まえて、図にある⑴外国子会社と同じ国に所在する法人から受ける内―内の配当や、⑵外国子会社の所在する国以外の第３国に所在する法人から受け取る配当で、一定の持株割合要件や租税回避スキームに係るものでないことを要件として非課税とされるものについては、この分母の所得金額に加算すべき非課税所得から除外されていたところです。

わが国でも平成21年度の税制改正で外国子会社配当益金不算入制度が導入されましたが、こうした外国子会社の配当の非課税制度は、諸外国でも近年一般的になりつつあります。その一方でその適用要件はそれぞれの国で別々となっているのが実態です。こうした中で持株割合要件等の一定の要件が課されることのみを二重課税調整措置として評価することは適当でないと考えられることから、今年度（平成23年度）改正では一定の要件の存在を問わず、外国子会社等の本店所在地国の法令により非課税とされる受取配当等はトリガー税率計算における分母の所得金額に加算すべき非課税所得から除外することとしました。

３．税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」の概要

昨年度、国際課税の分野に関する諸問題に係る、理論的、学術的な側面などについて検討を行うために、税制調査会の専門家委員会に国際課税についての小委員会が設置されました（メンバーは**国際課税資料26**）。本日ご出席の青山先生も特別委員として参加されていまして、国際課税の分野に関して非常に重要な論点を整理、おまとめいただき、昨年11月に税制調査会に報告、公表されており、その論点整理のポイントについて、**国際課税資料27-1～3**でまとめております。

国際課税資料27-2のポイント②では、企業活動の国際化を踏まえた国際課税のあり方と、帰属主義への見直しがまとめられています。１では、strong fences policy と open doors policy の間で適切なバランスを取る必要があるという大原則が書かれています。

２では、今後、国内法を総合主義から帰属主義に見直す一方、適正な課税を確保するため、必要な法整備の検討を進めるべきであるということが書かれています。

国際課税資料27-3のポイント③では、国際的租税回避の防止に向けた今後の課題について、⑴無形資産の取り扱いと、⑵国際課税における手続法の課題、具体的には外国との間で租税徴収の共助を行うための仕組みについて検討を進める必要があるとされています。これらの論点整理にまとめられた事項というのは、昨年末の税制改正大綱にも大方反映されています（**国際課税資料28-1、2**）。

４．国際課税の今後の課題

⑴恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

こうした種々の論点整理を経ながら税制改正大綱に盛り込まれた事項というものは、国際課税の今後の課題となります。例えば**国際課税資料29**の OECD モデル条約で PE の帰属所得に関して検討が進められ、いわゆる AOA（Authorized OECD Approach）と呼ばれているものが採用されたのですが、これに対してわが国としてどう対応していくかという点があります。

⑵税務行政執行共助条約への対応

あるいは、**国際課税資料31、32**の税務行政執行共助条約、マルチの徴収共助条約と呼ばれていますが、わが国として、これにどのように対応していくのかということも、税制改正大綱を受けた今後の課題ということになっていくのかと思います。

＜参考＞OECD 租税委員会の概要

最後に参考ですが、OECD モデル租税条約や、OECD の移転価格ガイドラインと、OECD における国際課税のルールづくりというのは、ある意味国際課税のメーンなルールづくりの場所になるのですが、この OECD の租税委員会とその組織の活動の概要図について、**国際課税資料33**に書いてあります。現在、その議長は財務省の浅川副財務官が行なっております。浅川議長は本年の６月に就任し、わが国からは初めての議長ということになります。ご存じのように、この租税委員会の下には、幾つかワーキングパーティーがありまして、モデル租税条約の改正、改定や移転価格ガイドラインの改定を行っています。わが国の財務省や国税庁も、こうしたワーキングパーティーには常に積極的に関与しているということです。

第１部に関する説明は以上です。

（渡辺）　大石さん、どうもありがとうございました。

それではパネラーの方々から、ご意見を順次うかがいたいと思います。最初に青山さんからよろしくお願いします。

Ⅱ．最近の国際課税の動向と課題についての意見、質問

〔移転価格税制上の無形資産取引に係る利益法のアプローチ〕

（青山）　丁寧なご説明、ありがとうございました。私の方からは、平成23年度改正について移転価格の関係を１点、それから先ほどご説明のありました、中長期の問題として国内法改正のテーマになっています帰属主義について２つ目の論点としてコメントして、そしてご意見をいただきたいと思います。

〔移転価格税制〕

まず、移転価格税制についてですが、先ほどのご説明にありましたように、OECDのガイドラインの改定を反映して、最適手法ルールを国内法上も整備されたということです。これは、特に多国籍企業による無形資産のグループ内活用が拡大する中で、無形資産取引の独立企業間価格算定に欠かせない利益法のヒエラルキーを引き上げていただいたということであって、これは納税者にとってのみならず、課税当局から見ても歓迎すべき改正ではないかと考えます。但し、利益法の活用に当たっては、無形資産の定義や、さらにはその評価方法についての詳細なガイダンスというものが求められることになると思います。その際には、法的に保護されていないのれんや顧客リストなどのマーケティングの無形資産も対象になってくるわけですが、こういった無形資産に係る利益法の適用に当たっては、取引時点で予測し得ない無形資産の将来の収益性について利益法がどう対応するのかといったことが問題になってくるのではないかと考えます。この問題についてはご案内のとおり、アメリカやドイツでは、いわゆる所得相応性基準、結果的に生み出された利益から無形資産の価値を逆算して、課税所得を配分するという手法が議論されているわけです。

そこで、次の３点についてお尋ねしたいと思います。

〔所得相応性基準〕

まず１つは、今、申し上げましたような、無形資産取引に焦点を当てた利益法のアプローチのために必要とされる無形資産時価評価の問題です。比較可能な第三者取引というのは、無形資産の場合、通常見出し難いわけです。その場合、わが国では従来から取引時点のあらゆる条件や見通しに基づいて、その時点における擬制された時価評価を行なうというスタンスを取ってきたと考えます。今回の利益法のステータスのアップがあった後も、同様な考え方を継続されるのか、或いは場合によっては結果利益から事後的に無形資産価値を再計算するという、所得相応性基準の手法を例外的なラストリゾートとして留保する方向性も排除しないのか、この点について、もし検討されているのであれば、お聞かせいただければというのが１点目です。

〔OECDの無形資産取引取扱いに関する議論への対応〕

２点目は、先ほどのご案内がありましたが、OECDで今、ガイドラインの改定の第２段階目として、無形資産についての議論が進展していると承っています。ただ、新しいガイダンスが出るまでに、しばらく時間がかかると思われますが、国内法での無形資産取引についての取り扱いの整理は、OECDでの一定の結論の出

るのを待って行われるのか、あるいは部分的な改正については、わが国の実情に応じて先取りするお考えなのかというのが２点目です。

〔独立企業間価格幅の実務運用〕

３点目はレンジの取り扱いを明確化されたという、本年の改正です。これについては通達ベースで行うとされていますが、調査に基づいてレンジをどのように運用するのかということと、事前確認（APA）の中でレンジをどのように考えるのかという２通りの活用の場がレンジにはありますが、この今回の改正の中では、レンジについてAPAと調査事案を通じた共通のガイダンスをお考えになっているのか、あるいは別々に考えているのだとすると、その別々に考える理由は何なのかという点です。

〔総合主義から帰属主義への転換に際しての留意点〕

それから大きな２つ目の項目は帰属主義についてです。これについては、２点簡単にお尋ねしたいと思います。

１つは、OECDのモデル条約新７条のAOAに則して、従来の国内法の総合主義を帰属主義に、改正する方向性を伺いました。これを改正するに当たっては、従来の総合主義というのは、タックスヘイブンに設立されながら、専らわが国でビジネスをやっているような法人に対しては、有効な租税回避防止のシステムとして機能してきたのではないかとの指摘もあります。そのため、あえて総合主義を残した方がいいのではないかという意見に対し、どうお考えなのかというのが１点目です。

〔帰属主義採用時のPE帰属国外所得の取扱い〕

２つ目は、帰属主義を国内法上も、今後採用することを考えていくと、PEに帰属する国外所得についても、国内源泉所得と見なすような規定の新設が予測されるわけですが、このような場合には、現在はPEを通じた海外投融資活動について、海外で法人税が課されていない場合に、国内源泉所得とするという、いわば免除方式を組み込んだようなシステムが一部にあります。本格的にPEに帰属する国外所得を国内源泉所得として取り込んだ場合には、その場合の二重課税の調整方式をどのようにお考えなのでしょうか。

これらの問題は、まだ将来の問題ではありますが、各国が新しいOECDのモデル条約に基づいて国内法改定作業をスタートさせ、あるいは新しいモデル条約に基づく条約改定をスタートさせた場合には、わが国にとっても悠長に待っていられない論点ではないかと思いまして、お尋ねした次第です。

（渡辺）　青山さん、どうもありがとうございました。それでは次に、一高さん、よろしくお願いします。

〔外国法人税の概念〕

（一高）　私からは外国税額控除とCFC税制、そして外国子会社配当益金不算入制度に関連してコメントを申し上げたいと思います。

まずは外国税額控除とCFC税制の両方に関連する問題として、外国法人税の定義に関するお話が本日ありました。ご用意いただいた資料では、**国際課税資料17と24**が関係しています。６月の改正で、外国法人税の範囲から除かれる項目に、税務当局との合意によって決まった税率で、納税者の選択可能な最低の税率を超える部分というのが加わったということです。これは先ほどご説明がありましたように、平成21年の最高裁の判例を受けて、これを施行令でいわば覆すような内容になっています。外国法人税からの除外であり、同時に外国税額控除の対象からも除外されるという関係にあります。そこで確認させていただきたいのは、今回の改正の狙いは、CFC税制と外国税額控除のいずれにあるのか、あるいは両方なのかということ、そしてそれぞれ具体的に何が問題なのかというこ

とです。

また、このような選択可能な最低税率を超える部分は、損金算入は少なくともできるのかどうかという点、これも一応確認させていただきたいと思っています。

ただ、この外国法人税からの除外というのは、議論もあり得ようかと思います。と申しますのも、平成21年度の改正で、税逃れに加担して、あえて納付するような、そういうバックトゥバックローンに係る外国税などが、外国法人税からの除外という位置付けから、控除対象外国法人税の額からの除外に移し変えられたという経緯があります。これについての当局の解説は、このような税は本来的にやはり外国法人税に当たるからということであったかと思います。平成21年のこの最高裁の判例も、読み方はいろいろあるかと思いますが、ガーンジーの問題の租税というのは、やはり形式的には、法人税法施行令141条１項の外国法人税に当たるといっているかと思います。その意味では、むしろ控除対象外国法人税の額からの除外の方が、より首尾一貫するのではないかという印象を持たざるを得ません。ただ、これではCFC税制の強化ができません。

これは渡辺先生が平成21年の最判の評釈（ジュリスト1409号203頁（2010））の中で指摘していることですが、CFC税制と外国税額控除の共通の概念として、外国法人税という概念を使用し続けるというのは、なかなか無理があるのではないかとも思われます。やはり両税制は、一方は租税回避の対抗目的、そして他方は二重課税の排除の目的ということで、随分違う目的を持ったものです。特にCFC税制が適用されて、当該CFCに係る外国法人税の控除も同時に否定されてしまうという、いわばダブルパンチのような状況が起こってきますので、これは確かに酷なようにも思われるところです。また、仮にガーンジーが合意ではなくて、例えば法令上、日本法人の子会社であれば21％など、そういうことを合意ではなく定めてきたという場合にどうなるのか。これは今回の施行令改正による対処からは外れてしまうということだとして、仮にこれが問題ないということであれば、実は真の問題というのは、ぎりぎりの税率それ自体ではなく、やはり当局と合意で決まるという、当該外国の制度と行政の不透明さというところにあるのであろうと思われます。だとすれば、今回の対処というのは、いわば有害な税の競争に対する、国内的な対抗措置としての性格を帯びてくるという、こういう位置付けも不可能ではないのではないかと思います。もしそうであれば、例えば、租税情報交換協定を締結している国との間では、この対抗措置を解除するなど、そういった譲歩を与えるというような、そういう選択肢はあり得るのかどうかということもお聞きしてみたいと思います。

〔控除限度額の管理〕

次に、控除限度額管理に関して、現在の案として出ているところです。本日、ご紹介いただきました資料では、**国際課税資料19**の改正案の１ないし３のところに関して、コメントを申し上げたいと思います。改正案の１ですが、これは税率が変わればそういうことになるだろうと思われます。一方、改正案の２については従来３分の２除外であったものが、今回完全除外になる提案だということで、これまで１％でも課

税がある場合との課税のバランスという説明がなされてきたかと思いますが、そこの部分の問題意識がどのように解決されたのかということをご質問したいと思います。

それから改正案の３の部分ですが、これは90％制限を廃止するのではなくて、90％制限に対する特例を廃止するというものです。つまり国外使用人割合が90％超の法人や、国外での税負担が全世界所得の50％を超えるのが通例とされるような業種を救済するといいますか、そういうものに配意した、それなりに合理性のある制度であったと理解していました。そのような業種の例として、石油採掘業等がよく紹介されていたかと思いますが、この特例を欠けば、そういったところに、場合によっては100％を超えるような課税を強いる結果になることも出てくるという説明も見られるところです。そうであれば、この廃止によって当該業種に国外退出を迫るような税制になってしまうのではないかということも、少し懸念を覚えるところでして、この改正案の２と３のところの趣旨について、先ほどご説明もありましたが、今一度ご確認を申し上げたいと考える次第です。私見としては、特に使用人割合の方は、青山先生からのご説明にもありました帰属主義を徹底した暁には、国内の人的貢献が適切に課税ベースに取り込まれてくるということになってきますと、むしろ90％制限自体を廃止して簡素化するという方法もあり得るのではないかと考える次第です。

〔CFC 税制における追加的対応〕

最後に CFC 税制についてです。**国際課税資料21**以下のところで、今回、資産性所得課税制度が平成22年度の改正に織り込まれ、若干のメンテナンスがあったというご説明をいただきましたが、例えば米国の CFC 税制と比べると、まだ資産性所得のバラエティは限定されたものになっているようですし、昨日の増井先生のご報告の中でも、租税裁定取引の１つの例として、国内で借入で資金調達をして、海外で貸し付けるというような場面があり得るということがお

話にあったかと思いますが、今のところは、まだここのところ追加的な何か対処規定を定めていくというような、そういう問題意識というものは特にないという理解でよろしいのかということを、ご確認を申し上げたいと思います。

（渡辺）　一高さんどうもありがとうございました。それでは最後に、鬼頭さん、よろしくお願いします。

〔総合主義から帰属主義への転換に向けたスケジュール〕

（鬼頭）　私の方からは一部、青山先生、一高先生のコメントと重複するところがあるのですが、実務家の観点から、帰属主義への見直しについて、外国法人の課税関係の見直しについてと、タックスヘイブン対策税制のトリガー税率の見直しについて、お伺い及びコメントさせていただきたいと思います。

国際課税資料28－１、30のところに、先ほど青山先生の方からもコメントがありました、外国法人の所得課税のあり方を総合主義から帰属主義へ見直していこうというお話が挙げられています。実務の面では、特に金融業界の方々は記憶に新しいと思うのですが、昨年、この方面にフォーカスを当てた事案がありまして、大変

大きく話題になったところです。簡単に概要をご説明させていただきますと、東京証券取引所をはじめとする証券取引所が取引者に高速の取引環境を享受させるために、取引所内にサーバーを設置させることとし、そのサーバーの中に取引者が証券売買ができるプログラムを読み込み、それを動作させることによって海外から日本に人を介在させずに証券売買ができるというサービスを開始しました。証券業界ではサーバーを取引所の近くに置くというと、それだけ取引にかかる時間が短縮されるので、高速な取引環境が享受できるといった背景があります。

こういう取引に際して話題になりましたのが、先ほどもお話にありました、OECDのコメンタリーの中で、サーバーが単なる情報伝達の役割を超えるような重要な機能を果たしている場合には、日本国内には人がいなかったとしても、そのサーバーそのものがPE（恒久的施設）になり得るのだという記載のところです。取引者の中には海外の方が多いのですが、もしそのサーバーがPEになったとすると、海外取引者は、通常は海外から直接日本株のトレーディングをされたときの売却益には課税がされないところ、PE認定されることによって売却益が日本の法人税課税に服してしまうことになりますし、申告書も出さなければいけないということになります。何より今日の議題に関連することとしては、取引者の中にはファンド等をはじめとする租税条約締結国に所在していない方々も大変多くいらっしゃいましたので、サーバーがもし1号PEと認定されるとすると、総合主義によるPEの吸引力によりその取引者が日本に置いているサーバー以外から取引している日本の国内源泉所得、例えばオーストラリアやシンガポールのサーバーからの日本株トレーディングの売却益にまで課税がされてしまい、これは一大事ではないかと問題になったというものです。

実際、実務ではさまざまな工夫が凝らされていまして、対応が図られてはいるのですが、これと似たような事態が、私どもが実務に携わる中では、海外の投資家が日本国内に投資してくるいろいろな側面で出てきます。**国際課税資料1**のところでは、天秤で投資交流の促進と課税権の確保という2つのやりとりがあるということではあるのですが、実務家としてはどちらかというと、投資交流の方に目が行きがちです。投資交流促進の観点から見ると、ヨーロッパ諸国をはじめとする先進国が帰属主義をとる中で、わが国が国内法で総合主義を採るというのは、大変投資家に厳しい課税ではないかと、常々考えてきたところです。

ちょっと前置きが長くなったのですが、こういう前提を踏まえると、本日、**国際課税資料26**以降で議論をいただいているような、国内法を外国法人課税について帰属主義に見直そうという動きは、大変歓迎すべきところと思っています。実際、実務で総合主義による所得の吸引力が発揮される状況は、私どもが見る限りは、課税回避を図ろうとして国内に投資してきた方々に対してというよりも、「びっくりPEが認定されてしまいました」「うっかりPEが認定されてしまいました」というような偶発的な場合に発揮されるケースが多いと思われます。ですから、是非早急に総合主義から帰属主義への転換が図られてほしいと思っているところです。ちょっと率直すぎるコメントかもしれませんが、この帰属主義への転換の位置づけは中長期のものなのか、近々、例えば平成24年度税制改正にも入るようなものなのかといった感触を差し支えない範囲で教えていただければ、大変幸いです、というのが1点目の質問です。

〔PE認定時の所得の帰属の考え方〕

同じ帰属主義に関する2点目の質問としては、サーバーがPE認定されないには越したことがないのですが、万が一PE認定されるときの所得の帰属のあり方は、どのように考えたらいいかという点です。**国際課税資料29**のところに、恒久的施設への帰属利益の算定に関する報告書がOECDから出されている旨が記載されてい

ます。この報告書の中を見てみますと、サーバーPEのことも議論されていまして、人の関与がない、サーバー近辺に人がいてケアするような状況にはないようなサーバーについては、そのサーバーに帰属する経済的所有権もリスクもほぼないと考えられることから、そのPEに帰属すべき所得というのも極めて少ない、又は全くないと考えていいのではないかということが示唆されています。

ただ、先ほど来の議論にもありましたように、わが国の現状は、必ずしもOECDで示されたアプローチのすべてを採用している状況ではない、と理解しています。そういう中で、分離企業の原則や独立企業の原則に基づいて、本支店間の取引を認識するところまで至らないまでも、PEが国内にある状況において、そのPEに帰属させる所得の考え方としては、このOECDの報告書で示された人の機能や、経済的所有権、リスクの帰属といった点を重視して配分する考え方が、今現在のわが国のPEへの所得の帰属の考え方に合致しているものと考えて良いのかどうかというところも差し支えない範囲でコメントいただければ幸いです。

〔トリガー税率の計算式見直しにおける実務運用〕

３点目の質問としては、タックスヘイブン対策税制関連ですが、**国際課税資料24**でトリガー税率の計算式が、本年度見直されたとご説明いただいています。特に本年⑵の②のところで廃止されました要件の「外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないこと」というワーディングについては、一体どういうことを意味するのだろうかということが実務家の間では、かなり話題になりました。こちらは本年廃止されたということなのですが、廃止された経緯等々伺えればということと、最終的には、受取配当については、すべて分母から除外して考えていいのかという質問をさせていただければ幸いです。

（渡辺）　ありがとうございました。それでは今のお三方からのご意見、ご質問等につきまして、大石さんからご発言をお願いしたいと思います。よろしくお願いいたします。

（大石）　大変、貴重なご意見、ご質問をたくさんありがとうございました。大きく分けて４つぐらいの分野に分かれるのかと思います。１つ目が移転価格税制に関連するもの、２つ目が一高先生からもありましたが、外国税額控除、外国法人税の分野のもの、３つ目がCFC税制、タックスヘイブン対策税制関連の話、そして４つ目が帰属主義ということでお答えさせていただければと思います。

〔移転価格税制について〕

まず移転価格税制については、青山先生から無形資産、それからレンジについてご質問あるいはご意見をいただいたと認識しています。１点目の無形資産についてですが、先ほど説明の中でも触れました、国際課税に関する論点整理においてもご議論いただきまして、多国籍企業グループが事業再編等を通じて無形資産を軽課税国に移すことで、税負担の軽減を図るリスクが高まりつつあって、わが国も無形資産の移転に係る国際課税のあり方について、今後のOECDでの国際的な議論の進展や経済活動の実態なども見極めつつ検討する必要があるとされています。

それから青山先生からご指摘のありました、無形資産の時価評価の困難性を論ずる中で、アメリカやドイツでなどで導入された所得相応性基準についても紹介しています。他方、所得相応性基準の問題点についても指摘されていまして、その是非を論点整理では両面から論じているということです。ドイツが2008年に導入した所得相応性基準については、事業再編に伴い、国外に機能が移転した場合に適用されますが、企業側からは機能の移転という概念が漠然とし

すぎていると批判があるという点についても言及しています。現在OECDの租税委員会においては、先ほどありましたが、WP６（ワーキングパーティーシックス）というところが、この無形資産の取り扱いの問題、具体的には無形資産の範囲をどう定めるか、どう定義するかなど、無形資産の帰属・所有をどう判断するか、そして無形資産の価値をどう判断するか、そういった論点について議論を始めていまして、2013年末までにディスカッションドラフトをまとめ、対外公表をするということを目指しています。政府としては、今後のOECD等における、国際的な議論の進展や経済活動の実態を見極めつつ、今後検討していきたいと考えています。やはり難しい問題ですので、国際的な議論を踏まえることが大事かと考えているところです。

もう１つ青山先生からご質問いただきましたレンジについてです。いわゆるAPAと調査事案、これが共通のガイダンスであることが予定されているのか、それとも別々なのかというご質問がありました。調査事案についてはレンジの考え方が存在するのか、あるいは国外関連取引の価格がレンジ内の場合は是正されないのかといったことが不明確という指摘があったことから、この度、これまでの判例や実務の取り扱いを踏まえて、レンジの考え方や国外関連取引がレンジ内の場合には是正されない旨を通達で明確化するということにしています。

他方で事前確認事案、APA事案については、従来からレンジが存在することが通達等で明らかにされていることから、今回特段の整備というものは予定していません。またその事前確認と調査事案を通じたレンジに関する共通のガイダンスのお尋ねについては、事前確認において生ずる独立企業間価格の幅というものは、将来の収益予測の変動幅から形成されるというものですので、納税者による申告や当局による調査事案において生ずる独立企業間価格の幅は、比較可能性が同等の複数の比較対象取引が存在することにより形成されるものであり、その事前確認の事案と調査事案では発生原因や幅の性格というのがそもそも異なると我々としては考えていまして、共通のガイダンスということには馴染みにくいのではないかと思っています。

〔外国税額控除、外国法人税について〕

次に、外国法人税、あるいは外国税額控除に関連して、一高先生からご意見、ご質問をいただいています。まず、今回の改正で外国法人税とされない部分については、損金不算入の対象となる控除対象外国法人税に該当はしません。従って、課税所得の計算上、損金算入されるのか、されないのかというご質問があったと思いますが、これはご指摘のとおり、損金に算入されるということです。それから外国税額控除とCFC税制についてですが、そもそも外国税額控除とCFC税制の目的や趣旨というものが異なるので、外国税額控除の対象となるべき外国法人税の範囲とCFC税制の租税負担割合の判定における、外国法人税の範囲を同一にする必要がないのではないかという意見がありました。この点について、外国税額控除というのを、我々としては資本輸出の中立性を重視する観点から行うものでして、わが国の税収を用いて外国税額控除の対象とすべき外国法人税の範囲について、わが国の法人税に相当する税なのかどうかという判断は重要なポイントとなると考えています。

またCFC税制の対象となる特定外国子会社等に該当するかどうかの判定というのは、本店所在地国における税負担が、わが国における税負担に比して、著しく低いかどうかということによって行うこととされており、わが国における法人税の負担との比較をするためには、わが国の法人税に相当する税を比較対象とすべきと考えています。

このように外国税額控除とCFC税制とも対象とすべき外国法人税の範囲はわが国の法人税に相当するものを対象とすべきという点で一致すると考えられるところですが、税率が納税者

と外国の税務当局との合意により決定されたというような税は、納税者の裁量が広いものであって、税を納付したからといっても、その税がわが国の法人税に相当するものと捉えることが、我々としては適当でないと考えていまして、外国税額控除及びCFC税制の双方から除外するとしたものです。

それから、租税条約又は情報交換協定の締結国について、特段の扱いをどうするかということについてのご指摘、ご質問がありました。今回の外国法人税の範囲に関する改正は、外国法人税としてとらえるのが不適当なものについて、最高裁判決を踏まえて明確化のための改正を行ったものであり、タックスヘイブン対策の強化ということとはちょっと文脈が異なるものと考えていまして、条約締結国あるいは情報交換協定の締結国について、特段の取り扱いをするということはあまり考えていません。

それからもう１つ、いわゆる彼此流用「まだこれは案のものです」とご説明したものについて、一高先生からご意見をいただいています。１％でも課税がある場合と非課税所得との取り扱いの均衡という観点からご質問がありました。現行制度上、外国税額控除の控除限度額というのは、法人税の額に全世界所得に占める国外所得の割合を乗じて計算された金額とされていますが、この計算となる国外所得から、外国で課税されない国外所得の３分の２を除外することとしています。これは国外で軽課税とされる所得について、その全額を国外所得として控除限度額が計算されることとのバランスに配慮して、非課税国外所得の３分の１については国外所得としてカウントすることを許容したものです。

しかし、外国で非課税とされた所得については、そもそも二重課税が発生していないために、その分を考慮して控除限度額を増やす必要はなく、これまでも彼此流用の余地を縮減する観点から、累次にわたって控除限度額の計算上カウントする非課税国外所得の割合を引き下げてきているところです。国際的二重課税の解消という外国税額控除の本来の趣旨に照らした場合、そもそも二重課税が発生していない非課税国外所得については、控除限度額の計算上一切カウントする必要がなくて、この適正化（案）において、非課税国外所得の全額を控除限度額の計算の基礎となる国外所得から除外するとしているものです。

それから90％制限自体を廃止したらどうかというご意見もいただきました。この90％を上限とする原則というのは、法人活動の中心を国内に置いている以上は、少なくとも全世界所得の10％程度は、国内の本社等の貢献により発生したものと見ることが妥当であるとの考え方に基づくものです。但し、この原則については、現在廃止しようとしている特例があります。第１の特例として、90％超える場合には、当該国外使用人割合まで国外所得割合の上限が引き上げられること、第２の特例として、国外で全体として、全世界所得の50％を超えるような高負担の課税を受けている場合には、外国での税負担に応じて一定の算式に基づき算出した割合まで、国外所得割合の上限を引き上げるということとされています。先ほど申し上げたように、本社を置く以上はこの10％程度は国内で発生しているという考え方がやはり合理的ではないかと考えていまして、特例措置というのは、ごく限られた企業のみを裨益させていますので、最近の租特の合理化の流れではないですが、これを変えていくのが適正と考えて廃止するということを案として、税制改正大綱にも盛り込まれているところです。

〔CFC税制、タックスヘイブン対策税制について〕

３つ目のCFC税制についてです。一高先生から、昨日の増井先生の講義にもあったということですが、例えば貸付を使った租税回避スキームなど、そういったものにどう対処していくかということです。確かに外国子会社が得る貸付利子が、この資産性所得、資産性所得合算課税制度の対象となっていないために、親会社

が直接貸付を行うのではなくて、グループ内の子会社を介して貸付を行う形にすると、日本の親会社が得るべき利子が、子会社に付け替えられることによって、わが国の課税を逃れることが可能になって、さらにその利益を配当として親会社に還流しても、親会社で課税されないといった状況も生じ得るということです。そのパッシブの所得の範囲に関しては、今いろいろな議論があることは認識していまして、平成22年度改正において入れた制度ですので、今後の事例の蓄積等を踏まえて、企業が行う通常の事業活動に影響を与えないように配慮しながら、租税回避的な事例に関しては適切に対処しなければいけないと考えているところです。

タックスヘイブン対策税制において、同様に鬼頭先生から１つご質問いただきました。改正の経緯ということです。先ほども少し説明の中で触れたのですが、わが国においても外国子会社配当益金不算入制度が導入されて、こうした外国子会社からの受取配当の非課税措置は二重課税排除の措置として、諸外国においても近年一般的になりつつあります。その一方で、その適用要件がいろいろな国でまちまちとなっているということでして、こうした中で持株要件等の一定の要件を課されているもののみを二重課税を排除するための措置として評価するということは、やはり適当ではないと考えられたことから、今回の改正では要件というものを問うことなく、外国子会社の本店所在地国の法令により非課税とされる配当などは、分母の所得の金額に加算すべき非課税所得から除くこととしたということです。

〔帰属主義について〕

最後の帰属主義について、青山先生から２つほど、それから鬼頭先生から２つほどご質問いただいていると思います。

青山先生の１点目ですが、総合主義の維持にも、やはり合理的な理由があるのではないかという意見があるがどうかということです。これも先ほど少し触れました、昨年の国際課税に関する論点整理において、タックスヘイブンに本拠を置き、わが国でPEを通じて大部分の取引を行う納税者との関係では、PEに広範な吸引力（force of attraction）を認める総合主義に基づく現行国内法の方が、わが国の課税権を適切に確保できると評価する見方もあります。しかし、総合主義から帰属主義へ見直す場合には租税回避リスクについては必要に応じて、外国子会社合算税制なども含めた法整備や、情報交換制度の拡充等、税制の透明化の促進によって対応すればよいのではないかと、このような意見もありました。従って、今、後段で述べました租税回避リスクについては、外国子会社合算税制や、そういった別の手立てで手当てしていくというのも１つの方法かと考えています。

それから、青山先生の２つ目、総合主義から帰属主義へ移管するに当たって、PE帰属の国外所得に対する取扱いをどうするのかというご指摘です。これも昨年まさに論点整理でもご指摘いただいていまして、先生のおっしゃるように、PEに帰属する国外所得を国内源泉所得とみなす方法もあるでしょうし、あるいはPEに帰属する利子、配当等については、PE帰属所得という属性を優先して、源泉地の判定を行う仕組みも考えられます。また、国内源泉所得として取り込んだ所得に係る二重課税調整をどのように行うのかというお尋ねについては、外国税額控除による二重課税調整を行うことなどが考えられると思います。いずれにしても、これも帰属主義に移管するにあたって、当然ながらご指摘のように検討していかなければいけない課題と考えています。

それから帰属主義について、鬼頭先生から２問ほどご質問いただいています。まず１つ目、その帰属主義について、いつ頃やるのかということです。昨年の論点整理、それを受けた税制改正大綱においても、帰属主義に沿った規定に見直すとともに、これに応じた適切な課税を確保するために必要な法整備に向け、具体的な検討を行うこととされています。この帰属主義の

見直しに当たっては、今まで総合主義をとってきたものですから、幅広い改正が必要となるということも考えられますので、今後はその大綱の方針を踏まえて、関連するさまざまな産業等における実態などを把握する作業を行った上で、幅広く検討した上で進めていきたいと考えているところです。

それから、最後に、サーバーPEについて鬼頭先生からご確認のご質問がありました。電子商取引のサーバーPEに帰せられるべき所得については、ご指摘のようにPE帰属所得に係るOECD報告書において「サーバーPEは企業のために行為する職員がいない状態では、資産の経済的所有権の帰属及び、又はリスクの引き受けに関する、いかなる重要な人的機能も遂行していないこととなろうことから、いかなる資産又はリスクも承認されたOECDアプローチに基づき、当該PEに帰属することはあり得ず、かかるPEにはほとんど、又は全く利得が帰属しないだろう」と記述されています。一般論としては、わが国としても、この基本的考え方というのは共有しているところです。但し、具体的事例に関する帰属所得の計算に当たっては、当該事例をめぐる個別具体的な状況を勘案して、個別具体的におそらく計算されるということになるということですので、それだけ申し添えたいと思います。

（渡辺）　大石さん、ありがとうございました。第１部は非常に理論的な話から実務でまさに直面していることまで、いろいろな問題についてかなり興味深い議論ができたように思います。

それでは次に第２部に入らせていただきます。「租税条約ネットワークの拡充等」についてのディスカッションです。それでは最初に、大石さんの方から、現状のご説明をお願いします。

Ⅲ．租税条約ネットワークの拡充等

１．租税条約の概要

（大石）　それでは第２部は租税条約ネットワークということで、**国際課税資料34**をご覧ください。

第１部でご説明した平成23年度税制改正、あるいは国際課税の基本的考え方というのは、基本的にはわが国の国内法として普遍的にどう手当てをするかというものでした。第２部の租税条約というものは、基本的には、２国間で二重課税の調整、あるいはその投資・経済交流をどう図っていくかという観点に基づいて行っているものです。**国際課税資料34**には、OECDモデル租税条約というものが書いてありますが、モデル租税条約の主な内容というのは二重課税の調整、それから脱税及び租税回避への対応、その他として紛争解決、租税に関する徴収共助などが盛り込まれています。大体、租税条約というのは、どのようなものを見ましても、30条ぐらいのモデル租税条約として基本的な形は一緒ですが、それに源泉地国で課税できる所得の範囲、上限が設けられています。その上限を何％にするかと、そういったことがそれぞれの個々の条約によって異なっているということです。わが国ももちろんOECD加盟国ですので、このOECDモデル租税条約というものをベースとして各国との交渉を行っているということになります。

２．租税条約ネットワークの現状

租税条約は基本的には、**国際課税資料１**で述べさせていただいた天秤のどちらかという話がありましたが、今申し上げた源泉地国における課税の上限を設けるということに焦点を当てると、やはりネットワークを拡充してグローバルな経済活動をさらに円滑化して、経済や投資を

交流することで経済自体のパイを大きくしていこうという観点から改正されるということが多くなっています。

もちろんその反面、脱税や租税回避への対応というものも租税条約のコンポーネントとして入っていますが、やはり経済交流を発展させるため、特に日本の場合は資本輸出国ですので、租税条約を主な資本輸出国と結ぶことによって、二重課税の調整、それから投資の交流を図っていくというのが非常に大事かと思っています。**国際課税資料35**の２つ目の丸に「我が国の対外直接投資のうち、既に租税条約を締結している国に対するものが約９割を占めていること等を踏まえれば」と書いてありますが、既に９割の国については、こうした租税条約が存在するということです。

その投資交流の促進という観点から、OECDモデル租税条約と日米条約、それから日ブルネイ条約の表が**国際課税資料36**の一番上に付いています。OECDモデル租税条約では、配当については源泉地国における限度税率というものを、親子間５％・一般15％、利子10％、使用料の免税となっていますが、現在の日米条約は、親子間配当については免税を設けていたり、金融機関等の利子については免税と、若干進んだものになっております。やはり先進国同士ですと、お互いにそういった共通の土俵に立って源泉地国における税率を大幅に下げましょうという合意が、新興市場国との間の条約に比べて成立しやすいということです。

その下の表は先ほど申し上げました、９割以上の国をカバーしているということを表していますが、やはり大事なことは条約があるからいいということではなく、古い条約について適宜改正していくというのも大事な作業であり、その方がむしろ新しい条約を締結するよりも大変な場合も多いです。日本の場合はまだ資本輸出国ですので、お互いに会社が直接投資し合って、会社が進出し合うような状況にあれば「お互いの税率を下げましょう」「限度税率を下げましょう」という議論になりやすいのですが、一方向だけだと、源泉地国においてやはり税金を納めてほしいという国もまだ多いので、そういった場合にはなかなか交渉するにも時間がかかると思っています。

３．相互協議に係る仲裁制度

国際課税資料37は相互協議に係る仲裁制度（イメージ図）ということです。企業の皆さまが海外に進出されて、現地において二重課税を受けるが、なかなか当局同士が話し合って相互協議しても解決できない事案というのが多くなってきたということで、わが国もこの相互協議に関して仲裁制度を設けて、納税者に二重課税の排除というものが、どのぐらいの時間でなされるかという予見可能性を与えるために、この仲裁制度というものを導入したところです。現在までのところ日本とオランダの改正条約に盛り込まれていますし、また日本と香港の新しい条約にも、この仲裁制度というものは入っています。

この仲裁制度というのは、下の図をご覧いただきたいのですが、相互協議で解決すべきものはもちろん相互協議で解決するのですが、どうしても解決できず時間が経ってしまう事案についてだけ仲裁委員会というものを設けて解決してもらい、それをお互いの税務当局が受け入れて、二重課税の調整を図るというものです。長年、相互協議をやっている事案では、どうしても決着がつかないということになるので、そうすると納税者の方は二重課税の状態がずっと続いたままというのが放置されるのは良くないだろうということで、審判のような役割を仲裁委員会に担ってもらうことによって一定期間の間に解決していこうという制度です。

４．情報交換を巡る最近の動向

国際課税資料38は、租税回避を巡る国際的な議論の動向になります。2008年ぐらいから、タックスヘイブンへの資金の流れというものが非

常に問題視されて、こうした資金の流れ、銀行機密というものはやめていこうではないかという動きが、国際社会の中で加速しました。リーマンショックとは直接は関係ないのですが、こうした不透明な資金というものが金融危機というものをより増幅させたのではないか、あるいはこうした不透明な資金というものが銀行の秘密口座のようなところで見つかったという事案が２～３件あったということで、これを契機として税の情報交換ネットワークをより強めようではないかという動きがG20で議論され、その方向に各国が今、向かっているということです。

その方法として、当然ながら租税条約の中にも情報交換規定というものがありますので、それを最新のものにアップデートさせていきます。最新のものと申しますのは、情報交換規定というのは、銀行機密を理由にして情報交換を拒否することができません。それから、自国の課税利益がないものについても情報交換に応じるということです。その２つの要素を備えたものにしていこうという動きが、最近活発化しています。それと同時にタックスヘイブン、従来タックスヘイブンと呼ばれていた国とはミニ租税条約と言いますか、情報交換を主体とした条約を締結することによって、こうした情報交換ネットワークというものを強化していこうではないかという動きが、2009年以降起こっているところです。

さらにその条約というのは規定ですので、条約を入れたからといって、きちんと情報交換がなされるかどうかということが問題となるわけですが、これについては2009年９月に開催されたOECDのグローバルフォーラムという会議で、ピアレビュー（相互審査）を行おうではないかと、メンバー間で相手国の情報交換がきちんとされているかということの検証を行おうという動きがなされています。従って、条約あるいは情報交換協定を結ぶという制度面での手当てと、このピアレビューによって、きちんとした執行面での手当てがなされているかというのが、今、国際的な動きとしてあります。

国際課税資料39、40は、その情報交換についての関連の資料です。

また、**国際課税資料41**は、わが国の租税条約ネットワークで、今52条約、63カ国と結んでいるということを表しています。

これは最近結んだ租税条約の現状ということで、新規のものもありますし、改正のものもあります。情報交換に主体を置いた租税協定というものも存在しているところです。

以上が第２部の説明になります。

Ⅳ．租税条約ネットワークの拡充等についての意見、質問

（渡辺）　大石さん、どうもありがとうございました。それではお三方から、順次ご質問、ご意見をいただきたいと思います。最初に青山さん、よろしくお願いします。

〔相互協議に係る仲裁制度〕

（青山）　大石さんのご説明で、わが国が特に近年、大変な精力を投入して、租税条約のネットワーク、しかも情報交換協定も含めた形で多様なネットワークを拡充されていることが分かりました。このことは、租税条約の趣旨・目的である、国際的な通商の促進ということにも大いに役立っていると思われますので、大変心強く思います。

私からは条約ネットワークの拡充との関連で、問題になりそうな２点をコメントさせていただきたいと思います。１つ目は、租税条約の大きな使命とされる「二重課税の最終的な解消の必要性」です。先ほどの１部でも申し上げましたが、移転価格税制が各国の執行当局により活発に発動されるようになってきたため、全世界的に多国籍企業にとっての二重課税リスクが高まっています。その中でOECDが2008年改正で、

モデル条約の中に相互協議で決着がつかない場合に仲裁という新しいメカニズムを導入したということは画期的だと思いますし、わが国もその新しいガイダンスに沿って仲裁条項を含む租税条約を締結されているということについては、非常に心強く感じました。まず、大きな１つ目として、この仲裁に関して２点ほどお尋ねしたいと思います。１点目として、二重課税の解消を求める納税者の側から特に気になるところですが、相互協議はどちらかというと当局間の協議ということで、納税者からそのプロセスが目に見えないという不満が聞かれました。仲裁というステージになると、納税者が、この仲裁プロセスに何らかの形で関与していくことができるようになるのかという点です。また、仲裁で答えを出すためには、パネルの議長になる第三者を選考する必要があります。紛争両当事国以外の第三者が議長になるというメカニズムが設定されていますが、その選考はどのような方法で行おうとされているのかというのが１点目です。

〔仲裁制度の導入対象国〕

２点目は二重課税を解消するためのこの仲裁のメカニズムは、今後、わが国が改定に取り組まれる租税条約の中では、一般的に仲裁条項として取り込む方針でお考えになっているのか、あるいは一定のカテゴリー、すなわち特に紛争解決が困難と目される特定の相手国との条約に焦点を絞って取り組まれようとしているのかという点です。

〔マルチ条約への参加（徴収共助）〕

大きな２つ目は、執行協力についての新しい展開についてご説明をいただきましたが、そのうち、徴収共助についてお尋ねしたいと思います。これはまだ、わが国は税務行政執行共助条約というマルチの条約に加盟していないわけですが、もしこのようなマルチの徴収共助条約に参加するということになると、従来の２国間での執行協力のメカニズムと、このマルチの条約との関係がどうなってくるのかという点です。役割分担がどのように整理されるのかということについてお尋ねしたいと思います。

（渡辺）　青山さん、どうもありがとうございました。それでは次に、一高さん、よろしくお願いします。

〔情報交換の効果的方策〕

（一高）　先ほど大石様から租税条約上の情報交換制度、あるいは租税情報交換協定（Tax Information Exchange Agreement：TIEA）についてもお話をいただきました。最近の国際的な動向について、**国際課税資料38**以下に詳しくご説明をいただきまして、よく理解ができました。

それに関連した国際的な動向として、OECDでも2002年にTIEAのモデル条約を公表して、2005年にはかなり大きなOECDモデル条約26条の改定がありました。この改定以降、情報交換の実施には自国利益を要するという日本の所見はなくなりました。さらに、2010年モデルの改定前まであった、要請国の情報公開制度が日本と同水準のものでないと提供しないという所見についても、その改定後は見当たりません。国内的にも2003年に個別通達で情報交換の手続きの実務を定めて、また平成22年度の改正では租税条約実施特例法の８条の２の定めを追加して、国際水準の情報交換の準備を行ってきたと、見受けます。**国際課税資料41、42**にあるように、バハマやバミューダ、マン島、ケイマンといった、よく知られたタックスヘイブンと、TIEAを締結し、あるいはその過程にあるということもご紹介をいただいたところです。

私からは２点、お伺いしたいと思います。ピアレビューの話もありましたが、OECDモデルの26条３項であれ、TIEAであれ、被要請国は、基本的に自国の法令あるいは行政慣行上の義務を超えるような義務を負わないということが明らかにされていますので、相手国の法令や

調査の水準が低いものであると、低水準の情報しか、やはり得られないという限界があります。また、その相互主義の観点から、日本の法令あるいは行政慣行で入手できないような情報を相手国に求めても、これも拒絶されるということですので、情報交換を真に効果的にするためには、自国と相手国の双方の国内法の整備といいますか、執行の水準というものを上げていかねばなりません。これは秘密性を担保しつつ、やっていく必要があるわけですが、コスト負担の点を含めてなかなか難しい話だと思いますが、両サイドでのそういった水準の引き上げということについて、どのような見通しであるとか、方策というものを考えているのかということをご教示いただければと思います。

〔自発的・自動的な情報交換の導入〕

２点目ですが、日本のTIEAは、今のところ、個別的情報交換のみになっています。相手国からの要請ベースのものです。これは従来の租税条約の下でも、基本的にはそういった要請ベースが中心だったのかどうかということを教えていただきたいと思います。個別通達の方では、いわゆる自発的情報交換の事務手続きについても定めていますし、新しく整備された実施特例法の規定では、特段、交換方法を限定しているように読めません。ただ、新しい国税庁レポートを拝見しますと、既に年間で大体25万件ないし50万件という膨大な数の情報のやりとりがされているということですので、かなりコスト面で大変なのだと思いますが、欧州などの議論を見ていると、租税回避への対処としての実効性をより高めるという目的で、自発的、自動的交換の導入まで、どんどん進めていくべきだというような議論も見られるところです。この点に関する、わが国の現状あるいはスタンスについてもお聞かせをいただければと思っています。

（渡辺）　一高さん、どうもありがとうございました。それでは最後に、鬼頭さん、よろしくお願いします。

〔租税条約の推進〕

（鬼頭）　私の方からは、実務家はいつも要望ばかり先にお出ししますので、今回はまず感謝の念から述べさせていただきたいと思います。頂いた資料を拝見しまして、租税条約がここ数年、拡大・拡充されてきたことが窺えます。私が関与している実務の中においても、アラブ諸国と租税条約を締結されたこと、また**国際課税資料20**にあります、イスラム金融の税制に関する措置が導入されることを鑑みますと、オイルマネーの導入という観点から、今後の取引の活発化が大変期待されるところです。また香港とは従来から、いろいろな取引がありましたが、その中で新たに香港と日本との租税協定が結ばれたということで、より取引の安定化と活発化が図られるものと思っていますので、こちらの面でも実務の観点から期待しているところです。

国際課税資料41、42のあたりを拝見していますと、ものすごいスピードで租税条約を改定してこられたということが窺えます。特に先進国との間の租税条約は、かなりの割合で改定がなされているので、かえって逆に、今まだ改定されていない国、例えばドイツなどは、今どのような状況なのだろうというのが素朴な質問としてあるのですが、もし交渉されている租税条約で、公表できるものがあれば、お伺いできれば幸いです。

〔情報交換ネットワークの充実〕

もう１つは情報交換ネットワークに関する質問です。**国際課税資料38**で、先ほど情報ネットワークの充実と、ピアレビューという形での執行面でのチェックのダブル体制で、情報交換が確実になされるようにする体制を整えられているとお伺いしました。また先ほどのご説明にも

ありましたとおり、情報交換規定が条約の中に盛り込まれてきていますので、今後、かなりこういった条約に基づく情報交換を活発に行われる方針なのかどうなのか。私自身の身近な例で言うと、あまり情報交換が租税条約でなされた事例を経験したことはないのですが、今後は、もしかして、そういった事例もより頻繁に出てくるのか、特にデーターのやりとりだけではなく、オンサイトの調査というのもあり得るのかどうなのかというところが素朴に疑問に思うところです。

平成23年度税制改正大綱の調査手続きという項目の中には、法人税、所得税の調査に合わせて、租税条約の情報交換規定に基づく調査も含めて整備することが挙げられています。こちらの項目はまだ国会で承認されていないと思うのですが、今もし、こういった調査等がなされたとしたら、ある程度その大綱に示されたような方向で調査がなされると期待していいのかという実務的な点についても、もしコメントが頂戴できれば、大変幸いです。

（渡辺）　鬼頭さん、どうもありがとうございました。それでは大石さん、今のお三方のご意見、ご質問等について、どうぞご発言をお願いいたします。

（大石）　どうもありがとうございました。第２部の方についても、かなり多岐にわたって、ご質問、ご意見いただきました。これらの点につきましては、今回も主に４つに分けて整理させていただき、お答えさせていただければと思います。

１つ目は、わが国の租税条約ネットワークを今後どうするかというお話です。これについては鬼頭先生からいただいていると思います。２つ目の大きな分野として、相互協議に係る仲裁制度、３つ目として徴収共助、それから４つ目として情報交換、この４つの大きな分野に分けてお答えさせていただきたいと思います。

〔租税条約ネットワーク推進について〕

１つ目は、租税条約ネットワークについて今後どうするのかというご意見でした。例えば、ドイツなど古いけれどもどうするのかというご指摘、ご意見でした。我々は2004年に日米租税条約の全面改定をしまして、それ以降、それが１つのモデルと言っては何ですが、先進国と日本との租税条約のひな型のようなものになっていまして、その後イギリスやフランスあるいはオーストラリア、オランダと、そういった国と改正をしているところです。ドイツについてはご存じのように、まだ古い条約のままであるのはご指摘のとおりですが、そういった大きな国との古い条約については、できるだけ早く改正していきたいというのは、我々も考えているところです。

もちろん、条約交渉というのは、当たり前ですが相手のある話ですので、いつできるなど、なかなか予断をもって申し上げづらいのですが、**国際課税資料42**をご覧いただきたいと思います。現在の正式交渉国ということで、アラブ首長国連邦、アメリカ合衆国、ポルトガル共和国というところが、今、交渉しているところです。アメリカ合衆国とありますが、2004年に改正しましたが、やはりそれから７年経っていまして、いろいろな状況の変化がありましたので、現在、交渉を行っているということです。ポルトガルについてはOECD諸国なのですが、意外にも今まで租税条約がなかったものですので、交渉を行っているということです。こうした大きな国については、これからも改正を続けていきたいと思います。

〔相互協議と仲裁制度について〕

次に、仲裁制度について、青山先生から２つほどご意見、ご質問をいただいております。大きな１つ目として、納税者がどう関与するかということと、パネルの議長はどうするかということです。仲裁というのは、相互協議手続きの

枠組みの中で行われるプロセスですので、１点目の納税者の関与については仲裁の場合であっても、現行の相互協議手続と基本的には同じように行われるということになります。具体的には既に公表されている日オランダ租税条約に係る、国税庁間の実施取決めというものがありまして、その中に何と書いてあるかと言いますと「仲裁の要請を行った者は、直接に又はその代理人を通じ、相互協議手続で許容されるのと同等の範囲で、仲裁人に対して書面により自らの立場を表明することができる。加えて、要請者は、仲裁手続において仲裁人の許可を得て口頭で自らの立場を表明することができる」とされています。

それからパネルの議長をどうするか、**国際課税資料37**の図で中心に女性の絵がありましたが、この選択方法をどうするかということですが、これも当局間と言いますか、国税庁間での実施取決めによって決めるということです。例えば、日オランダ租税条約の実施取決めによると、両締約国の国税庁がそれぞれ任命した２名の仲裁人が、第３の仲裁人を任命するとされていまして、このような実施取決めに基づいて、第三者の選考が行われるということになります。現在は２つの条約ですが、もちろんこれは条約によって、今後また別の条約に仲裁規定が入ったとする場合には、その都度その都度、国税庁の方で話し合って決めるということですので、バリエーションが出てくる可能性もあるかと思います。

また、青山先生からのもう１つのご質問で、今後、どのような国と仲裁規定を入れていくのかということです。当然ながら、我々として仲裁規定を導入してきたいと思っている国というのは、特に相互協議の事案や、いろいろな当局間で見解の相違があったり、あるいはその納税者が二重課税の状態が解消されないような事態が続いている案件が多い国と結んでいくということが基本となるかと思います。ただ、先進国の間、あるいはヨーロッパの国々では仲裁制度は割と導入されていますが、新興市場国の間では、まだ仲裁制度というものを導入したことがないという国、日本も今回２つの条約で初めて導入したのですが、新興市場国の場合は、よりこれらに対して知見がない、準備が整っていないという国もあります。そういった国でも先ほど申し上げたような二重課税の事案といったものは当然ながら起きていますし、これからも起き得るであろうし、我々としては、基本方針として仲裁制度の導入、特にそういう二重課税の問題が起こっている国には粘り強く、導入していく交渉をしていきたいと思っています。

〔徴収共助について〕

続いて、徴収共助について青山先生から１問、ご質問いただいております。ご質問は、日本とある国が２国間条約を結んでいて、その２国間条約に徴収共助が盛り込まれているのみならず、多国間条約にもその２つの国が参加しているという場合には、その２国間条約と多国間条約の関係はどうなるのかということだと理解しました。

まず、原則的なことを確認しておくと、日本とある国との間で２国間条約と多国間条約とが両方ある場合、必然的にどちらか一方のみが適用されるということはありません。多国間条約、先ほど少し触れましたマルチの条約には、このことが明記されています。従って、仮に多国間条約の規定内容と２国間条約との規定内容が全く同じということであれば、両条約がいわば重畳的に重なって適用されるということになりまして、両条約の役割分担のようなものは生じないということになるかと思います。しかし、実際にはマルチ条約の規定内容と日本が締結している２国間条約の規定内容は少し異なりますので、いずれの条約かによって徴収共助が実施されるということも想定されます。

例えば日本が現在締結している２国間条約には、現在も徴収共助規定というのは一応入っているものもありますが、租税条約による恩典の濫用を防止するための徴収共助のみを対象とし

ています。現在入っているものはそういうものです。また、そもそもこれは努力義務を規定するものに留まっています。しかし一方、多国間条約の方は、このような目的の限定は付しておらず、また法的義務を規定しています。従って、必ずしも租税条約が濫用されていたというわけではないけれども、納税者が単に滞納処分を逃れるために資産を海外に移したという場合は、多国間条約によって徴収共助が実施されることになると思います。

結局、いずれの条約によって徴収共助が実施されるかということは、２国間条約の規定ぶり、今後の日本が仮に実効性のある徴収共助の規定を入れていくとした場合にはその規定ぶりや、多国間条約にその参加国が何らかの留保を付けているかどうか、そういったことを個別に見ていかないと判断できないということですので、クリアカットなラインというのが引けるわけではありません。ただ、現存する租税条約においては、徴収共助規定は努力義務規定になっていますので、仮に多国間条約にこれから日本が、準備ができて参加するという場合には、そのインパクトはある程度大きくなるのかと思っています。

〔情報交換整備について〕

最後に情報交換について、一高先生から２つ、鬼頭先生からも２つほどご質問、ご指摘をいただいています。

まず一高先生からは、低水準の調査しかなされない相手国においてであれば、低水準の情報しか得られなくなるのではないかというようなご指摘だと理解しました。そのようなご懸念はごもっともかと思いますが、それに対する対応策としては、冒頭の説明の中で申し上げさせていただきましたように、グローバル・フォーラムにおいてピアレビューというものを行っています。これはOECD加盟国に加えて非加盟国を含む100以上の国、地域が参加していまして、情報交換に関する国内の、まず法律、法制や制度、きちんと当局が、例えば情報を取れるか、その情報が存在するかなど、そういうところから審査して、さらに執行状態がどうなっているか、実際これはピアレビューということで、お互いの国の税務当局者が他の国に行って、そう

いった執行体制がきちんとあるかというのをチェックするというプロセスが、今、行われています。そのような中で、調査あるいは情報の水準というものも、お互いに監視し合い、せっかく条約が入って情報交換できるようになったのに実際は全然駄目ではないか、全然低レベルでなされないではないかというのがないように、といったプロセスを100カ国以上で行っております。

それからもう１つが、一高先生からのご指摘で、自発的な情報交換、自動的な情報交換までやっていくのかということです。ご指摘がありましたように、日バミューダ租税協定等の情報交換を主体とした租税協定においては、要請に基づく情報交換についてのみ規定していますので、自動的、自発的情報交換については規定されていません。これはOECDのTIEAモデルも同様です。

しかしOECDモデル租税条約のDTA（Double Taxation Agreements）のモデルに則った日米租税条約、そういったものにおいては、要請に基づく情報交換か、あるいは、自動的、自発的情報交換かということは、特に予断せず、単に情報交換という規定になっていますので、これに基づいて自動的情報交換や自発的情報交換というのは実施することができますし、現に日本も自動的、自発的情報交換を実施しています。件数で見ますと、情報交換件数というのは年間数十万件に及びますが、そのうちほとんどがこの自動的情報交換であると聞いています。また先ほど申し上げた、日バミューダや、日ケイマン、日マン島など、そういった租税協定においてはOECDのTIEAモデルにならって、要請に基づく情報交換しか規定されていませんが、将来的に自動的、自発的情報交換についての規定を盛り込んだ租税協定を結ぶという可能性が、もちろん排除されたものではないとも理解しています。

さらに鬼頭先生からも情報交換について、２つほどご質問いただきました。独自調査と言いますか、仮にわが国の税務当局が相手国に乗り込んで行って、情報交換のために相手国で質問検査権を行使して、税務調査を行うということを念頭に置かれるとすれば、これは主権の関係でなかなか難しいところがあろうかと思います。そこで情報交換協定という租税条約を結んで、この条約に基づいて、相手国内では相手国の税務当局に調査してもらおうということになろうかと思います。ただ、最近締結している日バミューダ租税協定等の情報交換協定においては、外国の税務当局への調査の立会というものについては規定が設けられています。これは日本の税務当局がバミューダ等の相手国において、税務調査そのものを行うということではなくて、相手国において相手国の税務当局が行う税務調査に立ち会わせてもらうことを認める規定です。情報交換の実効性を高める上では、こうした規定の活用も図られていくのかとも思います。

また、鬼頭先生のもう１つの質問で、先ほど、税制改正大綱には入っているが成立していない納税環境整備、あるいは調査手続きの明確化というものについてのご質問がありました。これが盛り込まれた平成23年度税制改正案というのは、その大綱には盛り込まれていますが、法案としては継続審議となっているところですので、実施するかどうかというのは国会次第というところで、私の方からはちょっと申し上げられないところです。租税条約に基づく情報提供のための調査を含む現行の通常の税務調査においても調査開始前の事前通知などは、通達に基づいて、既に行われているところですので、これについては、もう既にやっているということだけ、付け加えさせていただきたいと思います。

おわりに

（渡辺）　大石さん、どうもありがとうございました。以上で第２部を終了させていただきたいと思います。

これまで租税条約の数は47というのがずっと

続いていたように思いますが、足下では52までできております。また、条約を結ばないということになっていましたタックスヘイブン国とも随分条約が結ばれ、一部の国との間では仲裁条項も入りました。さらに徴収共助にもどうも参加しそうな気配だということで、大変な勢いで動いていると思います。これらの動向について短い時間ではありましたが、ディスカッションができたことは大変良かったと思っています。

以上をもちまして、本日の国際課税についてのパネルディスカッションを終わらせていただきたいと思います。本日、主税局の方からいただきました資料は今までに出たことのない新しいものが結構入っており、皆さまご活用いただけるのではないかと思います。

それから、本日のパネリストの皆さま方、それぞれの体験、ご見識に基づきまして、大変活発なご意見、ご質問いただきまして、本当にありがとうございました。国際課税の世界は、私から申し上げるまでもなく、すごい勢いで動いています。ちょっと離れているとわからなくなってしまうという状況ですので、常にこれを注目していきたいと思っています。

それでは、本日の討論会「国際課税を巡る課題と展望」をこれで終わりにさせていただきます。ご協力、誠にありがとうございました。

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応

●参加者（五十音順）

公認会計士	小川　一夫
立教大学経済学部准教授	坂本　雅士
早稲田大学大学院会計研究科教授	品川　芳宣
税理士	成松　洋一
横浜国立大学大学院国際社会科学研究科准教授	吉村　政穂

司会　横浜国立大学大学院国際社会科学研究科教授　岩﨑　政明

はじめに

（岩﨑）　横浜国立大学の岩﨑政明でございます。租税法を専攻しております。本日は午後の部の司会進行を担当させていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

午後の部は「企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応」というテーマで、日本租税研究協会において組織されております税務会計研究会の報告をさせていただきます。税務会計研究会は2008年12月に、壇上におられます早稲田大学の品川芳宣先生を座長として発足いたしました。これまで２年８ヶ月にわたりまして、IFRS（国際財務報告基準）とのコンバージェンス又はアドプションが行われた場合に日本の企業会計基準及び法人税の課税所得の計算の仕組みにどのような影響が及ぶかという問題を検討し、その検討結果の一部は、日本租税研究協会創立60周年記念租税研究大会で中間報告をさせていただきました。

その後も研究会におきましては、個別の勘定科目ごとの検討を進め、これまでの検討の結果は雑誌「租税研究」に順次発表してまいりましたが、このほどこれら研究成果を精査し、取りまとめた報告書が完成いたしましたので、本日はその報告書を基に報告をさせていただきたいと思っております。

まず報告書の要旨につきまして、研究会の座長であります品川先生から、続いて研究会の主査であり、全体の取りまとめにあたられました横浜国立大学の吉村政穂先生と立教大学の坂本雅士先生から報告をさせていただき、その後、パネルディスカッションを行なっていきたいと思います。

パネルディスカッションは２部編成で行わせていただきます。第１部は報告書の内容につきまして、研究会のメンバーである専門家の先生から問題提起をしていただきます。小川一夫先生からは会計基準に関係することを中心に、成

松洋一先生からは法人税制に与える影響を中心として質問していただき、その後、報告書を取りまとめたご担当の方からお考えを示していただくということにさせていただきたいと思います。

また、第２部はフロアの皆さまから提出された質問書を踏まえまして、第１部で触れられなかった問題や触れた問題であってももう少し深い議論が必要なものにつき、より時間を使って取り上げたいと思っております。

では、早速報告から始めたいと思います。まず全体につきまして、品川先生からご報告をお願いいたします。

Ⅰ．税務会計研究会報告書

１．報告書の取りまとめにあたって

（品川）　それでは、私の方から概要について簡単に説明させていただきます。この研究会は、２年８カ月にわたって延べ30回の議論を重ねてきたわけですが、それぞれの議論内容については、既に「租税研究」で報告させていただいております。いわばそのダイジェスト版として報告書をまとめたわけですが、**報告書目次**（報告書は、105～164頁に掲載）にあるとおり、３つの編に分かれております。

総論は、現状分析です。各論については、14項目を絞りまして、これに関するIFRSの現状、

わが国の企業会計基準の対応、そして、それらに対して法人税法がどう対応すべきかということについてポイントのみ示しております。第３編は、今後の課題と方向性ということで、これら各論の議論を踏まえて、その課題をまとめ、方向性を示唆するものとなっています。しかし、本報告書の前提となるIFRSのコンバージェンス自体は、ご案内のようにいろいろと揉めております。また、平成に入って既に着々とわが国の会計基準が国際化し、それらに対して何らかの法人税の対応がなされているということは皆様方もご存じのとおりです。

我々が30回にわたって議論したのは、ただ会計と税法の関係がどうあるべきかという部分的な問題のみならず、法人税の対応のあり方に関して、租税原則を中心とする政策原理に合わせてその妥当性をまず検討するという、そこに１つの特殊性があろうかと思います。また、その対応については、それぞれの立場においていろいろな考え方があるわけであって、報告書という性格から言って、その議論の最大公約数的なものを整理したというのが現状です。もちろん、それに関してもいろいろな議論が残るところですが、これは後ほど方向性のところでまとめて説明させていただきます。

我々は、その限られた時間の中で１つの方向性を示唆したところですが、今後それらはさらに検討していく必要があろうかと思います。幸い、先ほどご紹介いただきましたように、本日は皆さん方からもご質問、ご意見等をいただく時間を設けておりますので、その機会に皆様方のご意見を伺いたいと思いますし、今後ともさらなる建設的なご意見が租研等に集められることを期待したいと思います。

（岩﨑）　どうもありがとうございました。次に、報告書の個別の内容について概要を報告させていただきます。第１編の内容につきまして吉村先生からお願いいたします。

２．第１編　総論

（吉村）　私からは、第１編・総論といたしまして、コンバージェンスが進められてきた結果として現在どのような状況にあるかを簡単に紹介したいと思います。こちらは皆さまが既にご存じのことが多く含まれているかと思いますので、簡単に説明をしていきたいと思っております。

⑴コンバージェンス作業の進展

国際的な動きとして比較可能性を確保するために高品質で統一的な会計基準を作成していこうという動き自体は、1973年以来進められてきました。これは、現在国際会計基準審議会によって担われている作業ですが、今のように日本にも大きなインパクトを与えるようになった転機となりましたのが、欧州連合によって相次いで出された規則或いは指令ということになるかと思います。欧州連合が目論見書指令及び透明性指令により、域外の上場企業に対してIFRS又はこれと同等の会計基準の適用を義務付けたことは、世界中の主要な国々がIFRSの受入れを決定するきっかけとなりました。

アメリカにおきましてはIASB（国際会計基準審議会）とFASB（米国財務会計基準審議会）の間で覚書（「ノーウォーク合意」）が取り交わ

され、コンバージェンスに向けた取り組みが行われているところです。また、わが国におきましても2007年８月に「東京合意」が締結され、IFRSとのコンバージェンスを加速することが決定されたわけです。

現在までの作業状況につきましては、ASBJ（企業会計基準委員会）とIASBのプレス・リリースから抜粋した表を**報告書３、４頁**でお示ししております。**報告書３頁**で紹介しましたように、コンバージェンス・プロジェクトは、①重要な差異、②重要な差異以外の既存の差異及び③IASBが検討中の会計基準のうち2011年６月末以降に適用される会計基準の３つに分けられ、それぞれ基準開発が進められており、その状況がまとめられています。詳しい内容につきましては第２編の各論において取り上げられることになるかと思います。

⑵IFRS導入に向けた企業会計の対応

このように会計基準のコンバージェンスが進められる中で、わが国の法制度がどのようにそれを受容してきているか、或いは法制度としてどのような対応を進めているかというのが第２章の「IFRS導入に向けた企業会計の対応」という章です。

〔金融商品取引法会計〕

まず、はじめに金融商品取引法会計ですが、ご承知のとおり、企業会計審議会によって出された中間報告が１つの重要な方針ということになるかと思います。そこで示されましたのは、会計基準のコンバージェンスを進めるだけではなく、わが国企業に対してIFRSに基づく財務諸表の法定開示を認める、又は義務付けるという点に関するロードマップを作成することの重要性を認識した上で、それに応える形で公表されたものです。

中間報告の内容として重要なものの１つ目が任意適用に関する決定です。既に内閣府令及び法務省令によって対応がなされておりますが、2010年３月期以降、一定の要件を満たす企業につきましてIFRSに準拠した連結ベースでの開示を認めるということで、法定開示の中にIFRSを取り込む動きが実現しております。

次の強制適用につきましては、後に紹介する大臣談話におきましてまた新たな動きがありましたが、中間報告の時点ではIFRSの強制適用の判断時期として2012年を設定し、そこに向けて議論を進めるということが示されておりました。また、これに合わせて連結先行という考え方が中間報告では示されていたところです。すなわち、従来固い結びつきの下にあった連結財務諸表と個別財務諸表との関係について、連結財務諸表はコンバージェンスを進める一方で、個別財務諸表についてはわが国の商慣行や伝統的な会計慣行、或いは他の諸制度との関係で議論を進めていくといったことが必要との考え方であり、連結基準を先行してコンバージェンスを進めるといった考え方が打ち出されたところです。

これを受けまして、個別財務諸表のコンバージェンスをどのように取り扱うかということにつきましてもこれまで議論が重ねられております。代表的なものとして、ここでは単体財務諸表に関する検討会議の報告書を挙げております。この検討会議はASBJの独立性を確保しつつ多様なステークホルダーによるバックアップ機能の強化を図るため、ステークホルダーの意見を

何らかの形で反映することを目的として設置されたものだと認識しております。

さらに、今年６月の「IFRS 適用に関する検討について」と題する金融担当大臣の談話において、幾つかの重要な方針が示されております。これも報道等で既にご承知かと思いますが、この大臣談話の中で、少なくとも2015年３月期についての強制適用は考えていないということが発表されました。その理由として挙げられた要因は大きく２つありまして、１つ目が国際的な状況の変化ということです。**報告書５、６頁**に箇条書きで掲げております。例えば上から２つ目にありますように、IASB と FASB との間でコンバージェンスの作業の延期ということが発表されております。また、同じく５つ目には米国 SEC が IFRS 適用に関する作業計画案を公表し、「コンドースメント」アプローチを提示するといったことがありました。米国が IFRS のアドプションに慎重な姿勢を示したといったようなことが報道されていたところかと思います。

もう１つの要因が国内からの要望ということです。IFRS の適用が義務付けられるということになりますと、従来のわが国のさまざまな企業慣行に影響を与えます。それが結果としてわが国企業の競争力に影響を与えるのではないか。また、連合が2012年度の重点政策として掲げたように、企業に対する投資家、株主のみならず、従業員のような企業に関係するステークホルダーに対しても影響を与えるのではないか。このような意見表明があったことを受けまして、会社法、税制等の諸制度、或いは企業の国際競争力などを考慮しつつ、様々な立場からの意見を踏まえて慎重に検討を進めるといった内容が大臣談話として示されたということかと思います。

報告書６頁の左側に一文を加えておりますが、わが国として慎重な議論を行っていくことは望ましいかと思いますけれども、国際的に見て、会計基準の国際的な統一化へ向けて進展していくでしょうから、わが国のみがその流れから外れることは考えられませんし、今後この報告書で示されているような研究を進めていく価値は変わらないかと思います。

〔会社法会計〕

２番目が会社法会計について、**報告書６頁**の⑴「会社法の対応」という箇所です。会社法431条におきまして株式会社の会計は「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に従う」ということが規定されておりますので、基本的には企業会計を前提として会社の計算が行われるのが現状かと思います。しかしながら、会社法と企業会計の目的は完全に一致しているわけではありませんので、今後コンバージェンスが進む中で会社法がどの程度その調整を行っていくかというのは注目に値するところかと思います。

また、⑵「中小企業会計」という章では、**報告書６、７頁**に幾つか例を示しておりますが、中小企業の会計のあり方がどのようにあるべきかということが様々な研究会等を通じて検討されていることを紹介しています。

⑶法人税法上の対応

第３章が法人税法上の対応ということになります（**報告書７頁**）。このようにコンバージェンスが進められた結果として法人税法にもさまざまな影響が及んでおります。１つ目には、法人税法は確定決算基準を原則としておりますので、会計基準が変更されたということになりますと、それが経済実体に合致したものである、経済的実質に合致した改定である場合には、法人税法もそれに沿った改正を行うといった具合にもちろん動きがあります。それが**報告書７、８頁**にかけて挙げております「企業会計との調和」という節の内容です。

ここでは中身に立ち入って細かな説明をしませんが、例えば「金融商品に係る会計基準」に対応した売買目的有価証券に対する期末の時価評価制度、或いは「リース取引に関する会計基準」の公表に伴うリース税制の見直しなどが行

われてきたところです。

しかしながら、法人税法上の対応はこのような調和の動きだけではありません。法人税法独自の要因によりまして、企業会計からの乖離の方向での改正も行われております。ここで法人税法独自の要因といった際には大きく２つのものが挙げられるかと思います。１つ目は法人税それ自体が国際的な潮流の中でどのような位置付けを与えられるべきかという点です。代表的には**報告書８頁**の1998年度税制改正において示された方向性に示されているかと思います。すなわち課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げることによって国際的な法人税の引き下げ競争に対応していくとの目的から様々な改正が行われているところです。

その内容として特に注目すべきは、債務確定基準を強調することにより各種引当金を縮減する、ないしは廃止するといった方向での改正が進められてきておりますので、企業会計のコンバージェンスが進んだところで、債務確定基準との関係では法人税法上認め難い会計処理が存在し、「企業会計からの乖離」が幾つか生じております。

また、企業経営におけるグループ経営の重視、又は柔軟な組織再編を進めるための商法改正、会社法改正などが進んだことに対応して設けられた税制上の仕組みというのがもう１つの乖離の要因かと思います。すなわち連結納税制度、或いは組織再編税制の導入に伴いまして税法上の独自概念の整備が進められてきております。例えば、税法上の取得価額、或いは資本の部の整備ということがなされ、その結果として、さらなる企業会計との乖離が生じてきております。これらの中身につきましては、第２編の中で個別に取り上げられておりますので、そちらであらためてご確認いただきたいと思います。

（岩﨑）　ありがとうございました。続きまして、第２編の各論、個別の勘定科目ごとの問題点に移ります。この点につきましては品川先生の方からお願いいたします。

３．第２編　各論

（品川）　それでは、第２編について報告させていただきます。各章については、いろいろな問題があるのを限られた時間の中で報告させていただきますので、極めて簡略的な報告であることをご了解いただければと思います。第２編は14章に分かれていますが、章ごとにポイントだけ説明していきたいと思います。

⑴収益認識

IFRS の動向では、収益の計上について履行義務充足時に収益を認識するということを原則にしております。これは、着荷基準であるとも言われているわけですが、それがわが国の会計基準に対応した場合に、法人税がどう対応するかが問題になります。現在、わが国の会計実務は、法人税基本通達によって出荷基準であれ、検収基準であれ、それが継続適用であればいずれでも可ということになっているわけですから、そのこと自体からいけば、仮に着荷基準が検収基準を意味するということであれば、継続適用さえしておけば問題がないようにも考えられます。

しかし、実際の商慣習上わが国における出荷基準は、最も定着した方法として採用されており、出荷基準が否定されるような事態になれば、法人税法は、便宜性の見地からただそれに従うというわけにはいかないであろうということが想定されます。そういう意味で場合によっては、会計と法人税の乖離の問題も生ずる余地はあろうかと思います。

⑵工事契約

これも収益認識の１つですが、工事進行基準の適用範囲が問題になります。国際基準の方はどうしても抽象的な言い方ですが、税法上は統

一的な取り扱いをせざるを得ないというような問題があって、その適用範囲について、おそらく今後検討過程の中でそれなりの差異が生ずるということも十分考えられます。

⑶有形固定資産

第３章の有形固定資産は、第４章の固定資産の減損と関係してきます。わが国の固定資産の処理については、税法における法定償却を基準にして、会計と税法の間で最も共通的な会計処理が行われてきました。しかし、IFRS に対応した会計基準において解体除去債務を固定資産の取得費に計上して、それをその耐用年数にわたって原価配分するという会計処理が既に適用されてきているわけですが、これについて、法人税法は今のところは対応していないわけです。今後それについてどう対応するかということについては、１つの検討課題であろうかと思います。

この問題は、解体除去債務を資産の取得費として考えるか、或いは一種の将来のコストの見積り、すなわち引当金対応で考えるべきかというような問題に関しては、その見積りの確実性等に照らし、おそらく税法上も今後の検討課題であろうかと思いますし、即会計に寄り添うということは今のところは考えられないのではないかと思われます。

⑷固定資産の減損

減損の問題に関しては、既に、減損会計はわが国においても定着しているのですが、ご案内のように、法人税法がそれに対応してきたわけではありません。法人税法の評価損を中心とする現在の規定では、法的整理とか、物的な損失とか、目に見える資産価値の下落があった場合にそれに対応してきたわけです。しかし、このような評価損の原因を限定すること自体については、減損の考え方が会計上定着するに従い、税法上も解釈上の弾力化等何らかの対応を考えざるを得なくなる時期が来るのではないかという問題が１つあります。

それから、IFRS が徹底されれば、IFRS が認めている戻し入れの問題、すなわち、減損を計上した後、時価が回復してきた場合にそれを戻し入れとして認めるかどうかという問題がでてきます。これがわが国の会計ルールにも入ってきた場合には、法人税法も何らかの対応を検討する余地があろうかと思います。現行の法人税法は、資産の評価益については原則としてこれを認めていないわけですが、伝統的には、会計がそうであったから対応してきたわけであって、戻し入れによる評価益計上が会計上妥当であるということであれば、法人税法も特に否定する必要もなかろうかと思います。いずれにしても、今後の検討課題であろうかと考えられます。

⑸無形資産

この問題については、２つの問題があります。１つは、資産の名目が会計と税とでは変わってくる点です。会計上は、無形資産という資産名目で統一されて、長年親しまれてきた繰延資産という概念が既に消失してきているわけです。しかし、法人税法は、依然として繰延資産を明示し、かつ、企業会計上認められていない支出の効果が１年以上及ぶ費用については税法固有の繰延資産として対応してきたわけです。この資産の区分については、税法が繰延資産という名目をいつまでも維持するのかどうか、或いは繰延資産ではなくて、会計と同じような無形資産という概念に入れるのかどうかという問題があります。一部の説には、税法固有の繰延資産は廃止して、そのままそのときの費用として認めればいいではないかという見解もあろうかと思いますが、課税所得の計算原理からすれば、従来の税法固有の繰延資産については、資産名が無形資産に変わっても資産計上は余儀なくされるのではないかと考えられます。

また、試験研究費に関しては、かつて IFRS はそのときの費用処理をしてきました。しかし、

これは資産計上をすべきであるということになり、わが国の会計基準も、それに対応しているわけですが、税法上はその場合に損金経理をしていなければ、試験研究費の税額控除等が受けられなくなるのではないか、というような問題があるわけです。その試験研究費の税額控除それ自体は、政策的な課題ですから、その場合には支出ベースで税額控除を認めればことが済むわけであって、その場合の損金経理うんぬんという議論については立法的な解決によって対応すればいいのではないかとも考えられます。

⑹投資不動産及び関係会社に対する投資

投資不動産及び関係会社に対する投資に関しては、税法が直ちに対応するという問題ではなかろうかと思います。しかし、先ほどの固定資産における減損の問題で戻し入れ等の問題が生じた場合、将来的に特に戻し入れという問題が投資不動産に生じた場合にその対応について検討を重ねる必要があると考えられます。

⑺長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理

従業員給付会計と税務処理に関しては、１つは、IFRSにおいて従業員の有給休暇の不使用に対する買取債務を費用計上すべきであるとか、或いは債務計上すべきであるということが議論されているわけです。しかし、わが国の法人税法は、そういう将来債務に対して非常に厳格な対応をし、むしろそれを否定する方向できております。この買取債務それ自体よりも、賞与引当金のようなものを優先的に考えなければならない問題があろうかと思いますので、これに関してはやや否定的な対応をせざるを得ないのではないかと考えられます。

また、フリンジ・ベネフィットの中で、特にストックオプションの費用、或いは利益の給付問題をどう考えるかというような問題についても、既に法人税法、所得税法はそれなりの対応をしてきたわけですが、必ずしも会計と一致しているわけではないので、さらに一層の検討課題となることが考えられます。

⑻引当金、偶発負債及び偶発資産

IFRSが時価評価を厳格にし、将来債務をできるだけ計上すべきだという傾向の中では、当然こういう債務計上については積極的であるわけですが、これに対して、法人税法は、平成10年の法人税法の改正以降、引当金について極めて制限的な対応をし、平成23年度の税制改正案では貸倒引当金までも廃止しようという傾向にあります。

しかし、引当金計上それ自体については、経済界をはじめ、或いは各税理士会等の専門団体をはじめ、法人税法でも、もう一度退職給与引当金等の計上を見直すべきであるとしております。かつて昭和のトライアングル体制時代は、法人税法も、企業会計との調整を図るべく６項目の負債性引当金、評価性引当金の計上を認めてきたところですが、今後会計と税のあり方をどう考えるべきかということについては、少なくとも将来的には検討材料として残されるべきテーマであろうと思われます。

⑼金融商品の会計

IFRSの方向性、或いはそれに対するわが国の会計基準は、金融商品の全商品について時価評価の強制の方向に向かっております。平成12年の法人税法の改正においては、そのときの金融商品に係る会計基準に対応して売買目的有価証券等の時価評価の対応に踏み切ったところです。しかし、会計基準に準じ、全金融商品に対する時価評価が法人税法の中で対応できるかどうかということについては、特に非中小企業をはじめ、非常に多くの問題があります。その時価評価は、非常に予測を伴う問題もあって、全商品における時価評価については技術的に困難な問題があるし、或いは税法上の必要性については疑問が呈される可能性はあります。

⑽外国為替レートの変動の影響

為替レートの問題に関しては、会計の方は期末の時価評価を強制する方向に来ているわけですが、この問題は、金融商品と同じような対応にせざるを得ないと考えられます。

⑾企業結合とのれん

わが国の組織再編税制については、平成13年の改正以降、一応の定着を見ております。しかし、会計が、特にIFRSがのれんの償却問題に関して消極的というか、のれんを非償却資産にするという傾向が強く、わが国の会計基準もいずれはそういう方向に進む可能性はあるわけです。のれんの償却の可否をめぐっては、会計的にも、或いは税の上においても大きな問題を提起してくるのではないかと考えられます。

そもそも、会計基準ののれんと法人税法がそれに対応して設けてきている資産調整勘定や負債調整勘定の問題にしても、それがのれんとイコール的に対応しているわけではないわけです。法人税法も、調整勘定と営業権という無形資産の２つを設けているわけであって、それ自体が必ずしも整合性が取れているわけではありません。

また、のれんの償却問題に関しては、これを非償却として減損の対象にするということは、どうしても見積りの分野が非常に高まるわけであり、そのまま税に取り込むということについても、いささか問題が多いかと思われます。今後この調整勘定、或いは営業権とのれんとの関係については、さらに検討していく必要があろうかと思います。

⑿リース税制

リース会計に関しては、企業会計基準が定着する中で法人税法との一応の調整が取られてきた分野ですが、IFRSの中で、或いはわが国の会計基準もそうですが、将来のリースの未払賃料のすべての債務化が既に始まっております。それを税の上で費用なり、或いは資産の取得価額と認めるということについては、なかなか難しく、調整が非常に困難な分野になってくるのではないかということが予測されます。

⒀会計処理の遡及適用と税務処理

これについては、平成23年度の法人税法の改正で既にその会計基準の変更に対応した部分もあります。ただ、今までの臨時償却、すなわち陳腐化償却を廃止するということが果たして妥当かどうかということについては、今後の検証すべき問題です。

また、法人税法は、基本通達の２−２−16で遡及損は発生した年度の損金として処理をするということで、原則的に国税通則法が認めている更正の請求を否定してきたわけですが、今後の会計の対応に対して基本通達の２−２−16を中心として過年度損失について、法人税における更正の請求をどうすべきかということについては、今後具体的な検討を要するテーマになってくると思われます。

⒁非上場企業（中小企業）会計

最後に、非上場企業（中小企業）の会計の問題について簡単にコメントしておきたいと思います。IFRSそれ自体については中小企業用のIFRS、いわゆるSMEsということの紹介がなされているわけですが、このSMEsに関してわが国もそれを直ちに採用するという傾向には全くありません。わが国においては、平成14年の商法改正に対応して中小企業の独自の会計のあり方が種々議論され、平成17年に現行の中小企業の会計に関する指針として確立されたかに見えたわけですが、その指針自体がIFRSが変われば、わが国の会計基準が変わり、さらに中小指針が変わるということに対して、中小企業団体の抵抗が強く、IFRSに対する対応は困難であるという声が強いわけです。

そのため、昨年ASBJと中小企業庁で２つの研究会が設けられ、その対応策を検討した結果、現行の中小指針とは別に、新たな中小企業のた

めIFRSを遮断した中小企業会計ルールを設定することになっています。現在、中小企業の会計に関する検討会が中小企業庁と金融庁の事務局の下で、既に作業部会だけでも８回の議論が繰り返され、ほぼその原案がまとめられようとしております。

わが国の会計基準は、金融商品取引法上の会社と会社法の大会社に対する規範となっていますが、それ以外の大多数の非上場企業、なかんずく中小企業に対する会計と二分化される可能性がだんだん出てくるわけです。それに対して、法人税法がどう対応するのかが問題です。考え方の一つとしては、会計ルールの分離に対応して税制を２つに分けてもいいではないかという議論があるわけですが、それについてはまだ時期尚早ではないかという議論もあります。

以上、各論のポイントについて説明させていただきました。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは最後のとりまとめになりますが、第３編の今後の課題と方向性につきまして坂本先生の方からお願いいたします。

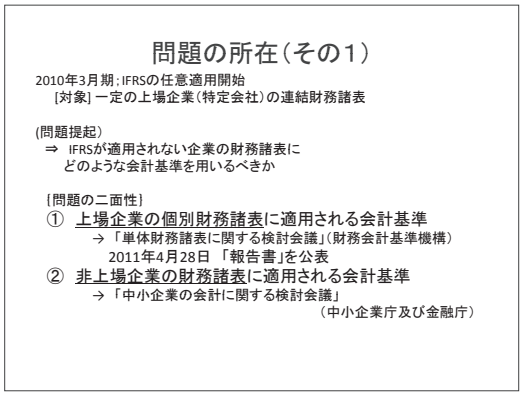
４．第３編　今後の課題と方向性

（坂本）　立教大学の坂本でございます。第３編「今後の課題と方向性」について報告させていただきます。第３編は、問題の所在、解釈上の課題、立法上の課題の３つの章から構成されております。

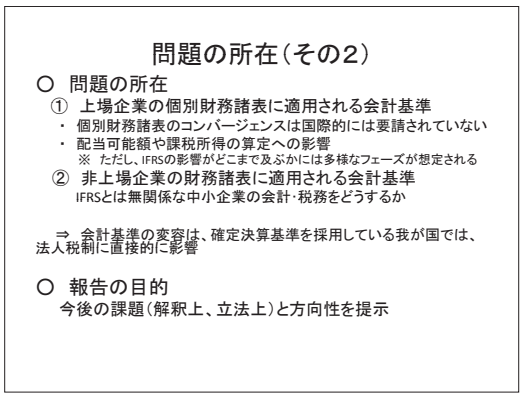
⑴問題の所在

まず問題の所在について明らかにいたします**（資料１、２）**。周知のとおり、2010年３月期よりIFRSの任意適用が始まりました。対象となるのは一定の上場企業、すなわち特定会社の連結財務諸表についてです。このことはIFRSが適用されない企業の財務諸表にどのような会計基準を用いるべきかという問題を提起しました。企業が上場と非上場、そして財務諸表が連結と個別とに区分されることを考えると、具体的には次の２つの財務諸表に適用される会計基

資料１



資料２



準が問題となります。

１つは、①上場企業の個別財務諸表です。そして、他の１つは②非上場企業の財務諸表です。このような問題意識に呼応して、上場企業の個別財務諸表については、財務会計基準機構内に「単体財務諸表に関する検討会議」が設置され、本年４月28日には報告書が公表されました。また、非上場企業の財務諸表についても、中小企業庁及び金融庁が共同事務局となり、本年２月に「中小企業の会計に関する検討会」が発足しました。現在、中小企業用の新たな会計ルール策定に向け作業が進められているところです。

〔上場企業の個別財務諸表に適用される会計基準〕

それでは、なぜこの２つの財務諸表に適用される会計基準が問題になるのかということなのですが、上場企業の個別財務諸表については、そもそも個別財務諸表のコンバージェンスは国際的には要請されていません。会計基準の国際的統合化が要請されているのは連結財務諸表についてです。また、個別財務諸表がIFRSに近づけば近づくほど、配当可能額や課税所得の算定に深刻な影響を及ぼすといった事情がその背景にあります。

〔非上場企業の財務諸表に適用される会計基準〕

次に非上場企業の財務諸表についてですが、IFRSはいわば大企業の問題です。そして、その裏には圧倒的多数を占める、IFRSとは無関係な中小企業の会計と税務をどうするのかという問題が潜んでいるのです。このように２つの側面から会計基準が変容しているわけですが、いわゆる確定決算基準を採用しているわが国にとって、このような状況は法人税制にも直接的に影響することになります。

〔今後の課題－変容する会計基準と税制との調整のあり方〕

それでは、法人税制はどのように対応すべきかということなのですが、この点についての会計との調整のあり方は難解な論点となっております。その理由として、まずIFRSをめぐる諸情勢の不透明さが挙げられます。IFRSの影響がどの程度、個別財務諸表に及ぶかによって法人税制へのインパクトや課題も当然に異なるからです。また、非上場企業に適用される会計ルールについては、今後は複数の会計基準や指針の並存が予想されますが、それに伴い課税の公平をいかに保つかといった問題も生ずることが予想されます。

以下、法人税制の対応について、今後の課題、具体的には解釈上の課題と立法上の課題、そして今後の方向性についてご報告いたします。

資料３

解釈上の課題

○ 公正処理基準の判定に係る問題

⇒ 日本の企業会計基準がIFRSにコンバージェンス（あるいはIFRSを適用）することにより、法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば、それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性がある

⇒ IFRSの内容は公正処理基準として認めうるか

（例）収益認識（棚卸資産の販売）
国内会計基準；引渡基準（出荷基準、検収基準）
IFRS；着荷基準

○ 個別規定の解釈に及ぼす影響

⇒ 法人税法の個別計算規定には、解釈上、企業会計の処理と関連するものが多い

（例）時価の解釈

⑵解釈上の課題

まず法人税法の解釈にかかる課題です（**資料３**）。法人税法22条４項では法人の収益及び費用等の額を公正処理基準に従って算定すべき旨を定めています。この規定は法人税制の簡素化の一環として設けられたもので、各事業年度の所得の計算が原則として企業会計に準拠して行われることを意味しています。なお、公正処理基準とは一般社会通念に照らして公正かつ妥当であると評価され得る会計処理の基準を指します。租税法の解釈論の観点からコンバージェンス、或いはアドプションにかかる問題を俯瞰いたしますと、おおむね次の２つに論点を収斂することができるかと思います。

〔公正処理基準の判定にかかる問題〕

まず、公正処理基準の判定にかかる問題です。日本の企業会計基準がコンバージェンスするこ

とによって法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば、それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性があります。今後、わが国においてもIFRSの内容が一定の範囲で、一定の条件の下に公正処理基準になっていくことが予想されますが、それが公正妥当と認められるかどうかは絶えず吟味していく必要があります。この点、IFRSがいわゆるムービング・ターゲットであることも関係しています。

一例を挙げると、益金の計上時期に関する解釈の問題があります。わが国では棚卸資産販売の収益認識基準として引渡基準が妥当とされています。さらに引き渡しの日の判定については、継続適用を条件に出荷基準や検収基準等が認められています。他方、IFRSでは着荷基準が重視されており、出荷基準との関係が問題になると考えられます。よく言われることですが、着荷基準がわが国の会計慣行として定着するかどうかは定かではなく、公正処理基準と認め得るかどうかについても、今後注視する必要があると思います。

〔個別規定の解釈に及ぼす影響〕

２点目として、企業会計基準の変容は法人税法の「別段の定め」における解釈にも影響を及ぼします。法人税法の個別計算規定には解釈上、企業会計の処理と関連するものが多いからです。例えば、時価の解釈があります。法人税法の解釈では「その時の価額」、すなわち時価が問題になることが多いのですが、IFRSにおける公正価値との関係が重視されると予想されます。もっとも、税法上の時価評価では客観的なデータが重視されるのに対して、IFRSの公正価値評価では将来キャッシュフローの見積り等の主観的なデータが重視されるので、両者のギャップの調整は容易ではないものと考えられます。

⑶立法上の課題

続きまして立法上の課題についてです。今後はIFRSの内容が一定の範囲で、一定の条件の下に公正処理基準になっていくことが予想されるわけですが、このような公正処理基準の変容はこれまでの「別段の定め」との関係に鑑みた場合、法人税法の実体的規定のあり方にも影響を及ぼします（**資料４**）。

資料４

立法上の課題① -一般原則的な対応-

○ 公正処理基準の変容と「別段の定め」

⇒ 公正処理基準の変容は、これまでの「別段の定め」との関係に鑑みると、法人税法の実体的規定のあり方にも影響を及ぼす

※「別段の定め」の内容
→ 公正処理基準に対する「確認規定」、「修正規定」、「例外規定」に分類

○ 立法上の解決が求められた場合、法人税法がどのように対応すべきか

⇒ 法人税の課税所得の決定要素に照らして論じるべき

※ 課税所得の決定要素
→ ・所得概念
・租税政策の原理（租税原則）

〔公正処理基準の変容と「別段の定め」〕

なぜならば「別段の定め」には公正処理基準に対する例外規定だけではなく、公正処理基準の内容を確認する性質のものや、その内容を部分的に修正することを内容とする規定も含まれているからです。ベースとなる公正処理基準が変われば、それに応じて「別段の定め」の内容も変わるというわけです。ここでは従来の確認規定や修正規定について、コンバージェンスの内容に沿った改正をするかどうかが論点となります。また、先ほどの解釈論の展開にもよりますが、例外規定の新設が求められることもあるでしょう。

〔立法上の解釈と法人税法の対応〕

立法上の解決が求められた場合に法人税法がどのように対応すべきかということなのですが、これについては法人税の「課税所得の決定要素」に照らし論じていく必要があります。

それでは「課税所得の決定要素」とは何かということですが、所得概念や租税政策の基盤となる租税原則が重要なものと考えられます。法人税法上の所得の範囲をどのように捉えるかについては伝統的に包括的所得概念が用いられています。包括的所得概念の下では担税力を増加

資料５

立法上の課題　-留意点-

○　解釈論と立法上の対応は密接に関連しており、IFRSの影響がどこまで個別財務諸表に適用される会計基準（個別基準）に及ぶかにより、その対応の方法論や課題は当然に異なる

⇒ コンバージェンスの場合にはその範囲が狭いほど法人税法の解釈や立法に対する影響が小さくなるのに対し、個別基準にIFRSを適用した場合には、検討すべき課題は山積する

（理由）

・　公正価値評価やプリンシプル・ベースといった特徴を有すIFRSは、適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法とは相容れない局面が多い

・　これまでは、税務との関わりが大きい論点が必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかった （例）減価償却

資料６

立法上の課題②　-確定決算基準との関係（1）-

○　確定決算基準の意義

・　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（法法74①）

・　課税所得計算において、決算上、費用または損失として所定の経理がされていること（損金経理）等を要件とすること

・「別段の定め」がなければ、公正処理基準に従って計算すること（法法22④）

（税制調査会・法人課税小委員会[1996]『法人課税小委員会報告』）

○　損金経理要件に係る論点

外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出に係る金額を、法人の意思表示に従って確定させる必要から要請

※　内容を異にする問題が混在

・　従来からの問題　→　（例）　逆基準性

・　会計基準の国際的統合化を背景とする問題　→　（例）　のれんの取り扱い

・　税法独自の改正による問題　→　（例）　減価償却制度における250%償却

させる経済的利得はすべて所得を構成することになります。しかし、これを実際の課税所得と比べてみると、両者が一致しているというわけではありません。課税所得の算定上、租税原則を含む租税政策上の理由から「別段の定め」による修正が加えられているからです。

ここで念頭に置くべき租税政策上の中核的な考慮としては公平、中立、簡素といった原則が挙げられます。また、租税の使命である租税収入の確保といった視点も当然重視する必要があるでしょう。いずれにしても、立法上の解決が求められた場合には課税所得の決定要素に照らしその妥当性について判断していく必要があります。むろん、このような判断は立法当局に一方的に委ねられるのではなく、そこには国民経済全体の見地からの検証が絶えず行われる必要があります。

〔課題における留意点〕

なお、解釈論と立法上の対応とは相互に密接に関連しており、IFRS の影響がどこまで、個別財務諸表に適用される会計基準、すなわち個別基準に及ぶかによってその対応の方法論や課題は当然に異なります（**資料５**）。コンバージェンスの場合にはその範囲が狭いほど、法人税法の解釈や立法に対する影響は小さくなるのに対して、IFRS を個別財務諸表に適用した場合には検討すべき課題は山積するでしょう。

その理由として、まず公正価値やプリンシプル・ベースといった特徴を有す IFRS が適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法と相容れない局面が多いことが挙げられます。その他にも、個別に見た場合、税務との関わりが大きい論点がこれまでは必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかったことが挙げられます。例えば有形固定資産では減価償却にかかる項目です。日本では税法基準による処理が実務では定着しており、監査でもこれを容認しているので、IFRS が個別財務諸表に適用された場合には大きな変更となります。

〔確定決算基準との関係〕

企業会計基準のコンバージェンスに対する立法上の対応は、法人税法が伝統的に採用してきた確定決算基準のあり方にも問題を惹起します（**資料６**）。従来、日本の企業会計と税法との関係は確定決算基準との関係で論じられることが多く、また、今後の IFRS への税務上の対応を検討する上でも確定決算基準に関する議論は重要な位置を占めてくると考えられます。

〔確定決算基準の意義〕

ここで確定決算基準の意義について確認しておきます。確定決算基準をどのように捉えるかは論者により見解の相違があるわけですが、本研究会ではいわゆる確定決算基準を広い意味での課税所得の算定方法と位置づけ、その内容として次の３つを挙げています。まず確定した決算に基づいて課税所得を計算し、申告すること

です。２点目に課税所得計算において損金経理等を要件とすることです。３点目に「別段の定め」がない場合には公正処理基準に従い課税所得を算定することです。

このうち３つ目の公正処理基準と「別段の定め」との関係については、解釈論の展開を踏まえながら立法上で対応していくべきだと言えます。むしろ、かねて確定決算基準への批判の多くは損金経理要件に対するものであり、IFRS導入を機にあらためてその矛先が向けられた観があります。本研究会においても様々な意見があったところです。

〔損金経理要件にかかる論点〕

ここで留意すべきは、損金経理要件に対する批判には、その背景や内容を異にする問題が混在していることです。損金経理は、外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出にかかる金額を法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されています。その結果、企業会計は税法の影響を受けることとなり、このような現象は「逆基準性」などと呼ばれ、古くより確定決算基準の見直しの論拠とされてきました。この点、本研究会においても減価償却費の計上について趣旨を同じくする意見がありました（**報告書57頁**）。

また、会計基準の国際的統合化を背景とする問題として、損金経理要件が足かせとなり従来は税務上容認されていた処理が行えなくなるという点も指摘されました。例えば、のれんの取り扱いです。国内基準ではのれんを償却するのに対してIFRSではのれんを償却しません。他方、税法では損金経理を要件とするため、個別基準がコンバージェンスした場合には税務上のれんを規則的に償却できないこととなります。この点、個別基準をどうするかは「単体財務諸表に関する検討会議」でも議論されてきたところです。

さらに、税法独自の改正にかかる問題もあります。具体的には平成19年度の税制改正後の減価償却制度です。同制度は政策的な色彩が強いにもかかわらず、損金経理を要件とすることで意図した政策効果を十分に達成できないおそれや、さらには逆基準性を拡大しているとの指摘がありました。

資料７

立法上の課題②　-確定決算基準との関係（2）-

○　確定決算基準について

・　確定決算基準については維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題として捉えていくべき

・　諸外国においても確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており、そのような状況を所与としてIFRSへの対応がとられている

（日本租税研究協会・税務会計研究会[2010]『[税務会計研究会報告]企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応』33－40頁）

○　確定決算基準のあり方

・　コンバージェンスが会社法を含む企業会計全般に及ぶ場合

→　法人税法もそれに沿って所得計算規定を整備すれば足り、確定決算基準を否定する理由にはならない

・　コンバージェンスが上場企業の連結基準又は個別基準の範囲に止まり、非上場企業の財務諸表作成のために別途会計基準が用意される場合

→　法人税法上の所得計算規定は、非上場企業のための会計基準との調整を図り、確定決算基準を維持すれば足りる

⇒　IFRSの影響がわが国企業会計基準に及んだとしても確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられる

以上、損金経理要件には様々な問題が混在しているわけですが、これは法人の意思をどこで確認するのかという問題意識にもつながります。研究会においても損金経理要件を廃止すべきとの意見がある反面、当面は変更するまでの理由はないという意見、或いは項目を限定して見直すべきといった意見等が示されました。報告書でも両論を併記する形となっております（**報告書57、58頁**）。この点は今後も確定決算基準の理念に照らし検討を重ねていく必要があるといえます。

〔確定決算基準のあり方〕

それでは今後、確定決算基準をどのように考えていくのかということですが、２年前の本研究会における中間報告書の各論でも触れておりますとおり、確定決算基準については維持か、或いは廃止かといった二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題として捉えていくべきです（**資料７**）。これは、諸外国でも確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており、また、そのような状況を所与としてIFRSへの税務対応が採られていることからも明らかです。

確定決算基準の意義や機能に鑑みた場合、

IFRSへのコンバージェンスが企業会計全般に及ぶのであれば、法人税法もそれに沿って規定を整備すればよく、確定決算基準を否定する理由にはならないと言えます。また、コンバージェンスが上場企業の範囲にとどまり、非上場企業には別途会計基準や指針が用意されるのであれば、法人税法の規定は非上場企業の会計との調整を図りながら確定決算基準を維持すれば足りるということになります。よって、IFRSの影響がわが国企業会計に及んだとしても、確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられます。

むしろ先ほどの損金経理要件に関する問題点でも触れましたが、会計基準の国際化という観点とは別に税法独自の改正によって確定決算基準の理念が無視されているとの批判があります。コンバージェンスによる会計基準の変容にあたり確定決算基準を論ずる場合にはこういった論点をも検討した上で今後議論を進めていくべきだと考えられます。

〔コンバージェンスに対する税制対応〕

ところで、IFRSへの税制上の対応は、ASBJがIASBとのコンバージェンス・プロジェクトを開始した2005年以降、生じていたことでもあります。それでは、税制はこれまでどのように対応し、また、そこからいかなる問題が派生しているのでしょうか。報告の結びに、立法上の課題としてこの点に触れたいと思います（**資料８**）。

近年の税制改正には、コンバージェンスに呼応している部分が見られます。しかし、その一方でコンバージェンスに呼応しない、或いは税法独自の改正により企業会計基準から乖離している項目もあります。結果として、企業会計と法人税制との関係は乖離と調和とが混在したものとなっています。これは1996年に法人課税小委員会報告が示した方針を踏襲するものです。ここで、これまでの立法上の対応を振り返ってみると、そこには必ずしも整合的な理論付けが行われているとは考えられません。そのため、

資料８

立法上の課題③ -税制改正の方向-

○ **コンバージェンスに対する税制の対応**
→ 企業会計との調和項目と乖離項目とが混在

※『法人課税小委員会報告』[1996]の方針を異視
「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。」（『法人課税小委員会報告』第1章四・3（ウ））

→ ・ しかし、必ずしも整合的な理論づけが行われていない
・ 今後の税制改正では、明確な理論づけが必要

○ **企業会計基準の改変との関係**
・ 企業会計からの乖離項目の増大
・ 調和項目における「確認規定」制定の傾向 （例）金融商品取引税制

さらに今後、会計基準が階層化（IFRS、国内会計基準、中小指針、新たな中小指針等）した場合には…

⇒ 「別段の定め」による手当の必要性
⇒ 税制の複雑化の可能性

今後の税制改正においては先ほどの課税所得の決定要素等に照らし、企業会計との関係について明確な理論付けが必要だと言えます。

〔企業会計基準の改変との関係〕

一般に、企業会計からの乖離項目は「別段の定め」の修正、或いは新設へとつながりますが、最近では調和項目についても企業会計上の処理を確認する規定を設ける傾向が見られます。例えば、平成12年度税制改正における金融商品取引税制では、平成11年に公表された金融商品会計基準を網羅するような「別段の定め」が設けられました。このような行き方を反映し、現在の法人税法の規定は膨大かつ複雑なものとなっています。

さらに、今後、企業会計基準が階層化した場合には、「別段の定め」による手当ての必要性が一層高まることが予想されます。複数の会計基準や指針の並存は、企業の基準選択によっては決算利益が異なる可能性を示唆しており、このような状況において課税の公平を担保する、すなわち同一の課税所得を導くためには、いきおい網羅的な「別段の定め」を設ける必要が生じるからです。研究会においても、今後何らかの対策を考えなければならないことが指摘されました。

以上をもちまして、第３編の報告、そして、税務会計研究会の報告とさせていただきます。

（岩﨑）　ありがとうございます。以上で第１部、報告の部を終了させていただきます。

Ⅱ．パネルディスカッション

（岩﨑）　それでは、これから第２部、パネルディスカションの部を開催させていただきます。最初に、壇上におります研究会のメンバーで先ほど取り上げました個別の勘定科目ごとの主要な問題点について、もう少し深い議論をさせていただきたいと思います。その後、皆さまからのご質問を取り上げさせていただきたいと思います。

まず、こちらの壇上の方々で個別の勘定科目ごとの議論をもう少し深めたいと思います。１つ目の論点は収益認識基準についてです。成松先生から問題提起をお願いいたします。

１．収益認識基準について
（報告書第１編、第２編第１章）

〔着荷基準〕

（成松）　税理士の成松でございます。よろしくお願いいたします。収益の認識基準につきましては、先ほど品川先生からもお話がありましたが、**報告書10頁**の⑹で履行義務充足時に収益認識するということです。ここにありますように「財又はサービスは、顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に、顧客に移転したと判断される」ということで、これはいわゆる着荷基準をIFRSは予定しているということです。IFRSは着荷基準が原則になるということですが、現在、法人税では出荷基準、或いは検収基準ということが取られております。

そもそも商品の販売損益といったようなものは、期間損益に属するものであって、遅かれ早かれいつかは計上されるべきものですから、抜けていくものではありません。特殊な年に１回しか取引がないようなものであれば、企業会計

と法人税の収益認識基準が違ってもいいのでしょうが、毎日取引が行われる収益の計上基準が、企業会計は着荷基準、法人税は出荷基準というのは実務的に問題だろうと思われますので、もし企業会計が着荷基準を原則とするというのであれば、法人税も着荷基準を原則とするということでよろしいのではないかと考えていますが、いかがでしょうか。

〔税制上の対応〕

もう１つ収益認識基準につきましては、**報告書11頁**に「３.税制上の対応」というのがあります。ここで「提案モデルと同様の基準が我が国でも採用された場合には、これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され、そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる」とあります。そうしますと、商品を100で売りまして、アフターサービスを付けますよとか、製品保証しますよという部分が５あれば、売上には95しか上げないということだろうと思います。これは実質的には引当金の計上ではないかと思われますが、現行法人税には債務確定基準というのがありますので、このような処理がそもそも認められるのかどうか、債務確定基準との関係はどのように考えたらいいのかという点について、いかがでしょうか。

（岩﨑）　この点につきましては吉村先生と品川先生にお答えをしていただこうと思っております。では、吉村先生からどうぞ。

〔期間損益の問題〕

（吉村）　まず１点目のご質問ですが、商品販売にかかる収益認識は期間損益の問題であり、遅かれ早かれいつかは計上される利益にすぎないと、そういった見方もできるではないかというご指摘であったかと思います。この点につきましては、まさにそのとおりであろうと思います。期間損益の問題であり、その計上時期の問題をどのように納税者の決定に委ねるかという問題であろうかと思います。

従来最高裁におきましては、権利確定、又は収益の実現という大枠となる基準を設定した上で経済的実体に合致しているならば企業の自主的経理を認めるということを述べてきておりますし、また、報告書の説明でも紹介しましたように、通達においても複数の収益認識基準を認めるという前提で課税実務も運用されております。ですから、出荷基準であるか、着荷基準であるかということにこだわる必要はなく、納税者の経済的実体に合致する場合には合理的な収益認識基準として認めてよいのだろうと思います。

ただ、問題があるとすれば、納税者が期間損益を操作して、その期ごとに収益を多めに認識するとか、或いは低めに小さく認識するということが全く恣意的になされることとなれば税負担の公平という観点から問題が出てきますので、通達のように継続適用を要求することになるかと思います。或いは工事進行基準に見られるように、一定の場合には特定の会計基準を強制するといった形で恣意性を抑制するための工夫が必要であろうと思います。

〔債務確定基準〕

２つ目の質問についてですが、全くご指摘のとおりです。債務確定基準の考え方からしますと、付随サービス等につきましてその収益を繰り延べるといった処理が行われることになりますと、法人税法の立場からは認め難いと判断されるかと思います。もちろん債務確定基準の考え方からすれば、（特段の改正を要することなく）現行法の下において、そのような会計処理を否定することも解釈論としてはあり得るでしょう。

私個人の考えとしては、22条２項及び22条４項の規定ぶりを見た場合に、コンバージェンスの結果として収益の一部の繰延が認められたとか、或いは強制されるという場合に、これを公正処理基準には該当しないと断定してよいのかは少し悩むところです。そういった会計基準が設定された場合には、何らかの「別段の定め」を設けるとか、或いは22条の規定に修正を加えるといった形で対応した方が望ましいのではないかと考えております。もちろん、そこまでは要らないとの見方もあるかとは思います。

〔収益の認識〕

（品川）　私の方から若干補足して申し上げておきたいと思います。収益の認識の着荷基準か、出荷基準かという問題については、基本的には今説明していただいたことが妥当です。ただ、IFRSの背景にある欧米における商慣習とわが国の商慣習の違いを考えた場合には、今後出荷基準が否定されることになるということについて非常に抵抗感があるというか、必ずしもわが国の商慣習に馴染まないのではないかと思います。

確かに、法人税の基本通達からいけば、いずれの基準でも継続適用すればいいではないかということになるのですけれども、IFRSが着荷基準を重視するということは、物を発しても相手方に着くかどうかということについて不確実ではないかという問題意識が多分あると思うのです。ところが、わが国の場合は、全国に物を発したら必ず99.99％は着くという商慣習が定着しているように、出荷基準の方が収益認識と

して客観性があるし、或いはその後の棚卸資産の管理の問題を考えれば、出荷基準の方がはるかに合理的であるということも考えられます。今後、法人税がどう対応するかということは政策判断もあるわけです。

〔中小企業の会計〕

もう一つは、先ほども説明しましたが、中小企業の会計の問題を考えると、一層出荷基準を重視せざるを得ないという簡便な会計処理の要請があるわけです。着荷基準に統一するというような方向では、おそらく中小企業側の会計処理としては追随できないのではないかと思います。

〔見積りコスト〕

それから、もう１点の付随費用の見積り計上に関しては、先ほどのご指摘のように、現行の債務確定基準、或いは売上にかかる収益をどう認識するかというような問題を考えた場合に、その見積りコストの問題があります。法人税の基本通達は、売上原価については相応に見積り計上を認めています。22条２項の「収益に係る原価」ということで「係る」という法律用語を弾力的に解釈して、見積り計上が認められるのではないかと考えれば、そちらの方からのアプローチも可能だろうかと思います。これらの問題は、いずれにしても有形資産の取得原価の問題があり、或いは片方では引当金が異常に制限されていくこともあり、それらも踏まえて税と会計のあり方がどうあるべきかということについて今後さらに検討すべきテーマであろうかと思います。

（岩﨑）　ありがとうございました。続きまして、論点の２番目に進めさせていただきたいと思いますが、第２編第２章の工事契約に関連する問題につきまして小川先生の方から問題提起をお願いいたします。

２．工事契約について
（報告書第２編第２章）

〔引当金の概念〕

（小川）　公認会計士の小川でございます。若干今の収益認識とも関連するのですが、IFRSと税法の絡みで問題があるとしたら、引当金という概念をどう捉えるかという論点があると思います。成松先生からお話がありましたように、収益認識でもアフターサービス的なものは「履行義務が別なものとして分けること」となっています。これを昔の製品保証引当金と同様だと考えれば、今は法律がないため駄目だということになるのですが、IFRSでは「別の売上として計上すること」が求められています。

２つの売上ということになりますと、果たして引当ということだけで解決できる問題なのでしょうか。先ほど来、皆さんからお話があるように、確かに債務確定基準というのがあるのですが、これは販売管理費とか、アフターサービス費について言っており、売上原価とか、収益について言っているわけではないですから、果たしてそういう切り口で解決できるのでしょうか。現在は確かにお話のように引当金なので、引当が今は法人税法上２つしかないことから、認められないということになると思います。翻って、将来的に売上のレスとか、売上分割ということになると、それは果たしてどうなのかな

ということです。

アフターサービス的なものは、確かに税法上も将来的な話なので厳しいのですが、例えば皆さんも持っているポイントカードを考えてみて下さい。これは交付時の売上レスなのか、使用時の売上レスなのかと考えるか　というのは非常に難しいです。もっと言えば、航空会社等が発行しているポイントカードがあります。ご案内のようにIFRSの基準でいけば売上を分割計上することになるわけで、ポイント引当金との違いが問題になります。これは確かに引当金であって、確定できないから駄目という簡単な話でいいのか　というのが問題意識です。

〔工事損失の引当金〕

少しイントロが長くなりましたが、工事契約については**報告書14頁**に表があり、その中に工事損失の引当金というのがあります。日本のコンバージェンスは終わっており、そういう認識ができる時には直ちに計上しなければいけないということになっています。税法はどうなるかというと、報告書内で「工事損失引当金の計上は不可」と表の一番右下に書いてあるとおり、現在はそうした処理がされているかと思います。しかし、会計上は、工事損失の引当金については、工事が進んでいるわけですから、資産の評価減という形の処理もある程度認めているわけです。税務も資産の評価減みたいな形で損金に入れていった場合に、税務上どんなことになるのでしょうかというのが品川先生ならびに税務の先生方へのご質問です。

（岩﨑）　まず、品川先生の方からご回答いただけますか。

〔工事損失の問題〕

（品川）　今ご指摘いただきましたようにごもっともなことで、税務上は見積り損の計上について非常に否定的です。そのことの是非は、十分問われる問題であろうかと思います。他方、工事損失の問題に関しては、工事契約全体について工事進行基準をどの範囲まで認めるべきであるかということとの兼ね合いの問題があろうかと思います。ご案内のように、かつて法人税法は、工事損失が見込まれる場合には工事進行基準の適用を認めていなかったわけです。

要するに、工事完成基準によってその損失が確定するまでは損金算入を認めないという方法を取ってきたわけですが、その後の法人税法の改正で損失が見込まれる場合にも工事進行基準の適用を認めるという方向に来ているのですから、見積り計上をすぐ当期に計上しないまでも、その工事進行基準の適用によって段階的に損失を計上していくという方向も考えられるわけで、そちらの方が妥当ではないかと思います。

いずれにしましても、法人税法が採用している債務確定基準とか引当金の縮小傾向がありますが、この引当金を縮小するという考え方について個人的には反対です。むしろ会計との関係の有機的結びつきを考えれば、この辺りの問題も場合によっては引当金で処理をするか、おっしゃるように在庫の評価減として計上するかというのは検討の余地があろうかと考えております。

（岩﨑）　この点については成松先生も工事進行基準でよいのではないかというご意見をお持ちかと思いますが、この点について敷衍していただければと思います。

〔工事進行基準の強制適用〕

（成松）　工事契約についても先ほどの収益計上基準と基本的には同じように、会計が工事進行基準を原則とするというのであれば、収益計上基準として工事進行基準を全部強制適用していくというのも、それはそれでよろしいのかなという気は個人的にしております。

それから、先ほど小川先生からご指摘がありましたように、「工事契約は損失が出そうだから評価減をします」というのは、評価損の問題ではないかということですが、評価損の世界ということになりますと、現行法ではなかなか難しいと思われます。現行税法上の評価損というのは、基本的にはその資産自体に疵があるとか、或いは台風で壊れてしまったとか、要するに物理的、客観的な事由がなければ評価損の計上はできません。ただ建値が変更になったり、或いは市場価格が下がったからといって評価損はできないということになっていますから、現行法の枠組みの中では棚卸資産の評価減というのはなかなか難しいのかなという気がします。

その一方で低価法というのがあります。今よく問題になっておりますのは、マンションを建設中で、それが完成して全部売ってしまっても赤字になるという場合には、公認会計士の方は「評価減をして評価損を計上しなさい」というようなことを言われます。それと同じ話で、工事が完成しても赤字になってしまうというのであれば、工事請負も仕掛工事というのは棚卸資産でしょうから、低価法を取れば評価減というのは、あるいはあり得るのかなとは思われます。

（岩﨑）　それでは、続いて、第３番目の論点に移らせていただきます。第２編第３章の有形固定資産に関連する問題ですが、この点については成松先生の方から問題提起をお願いいたします。

３．有形固定資産について
（報告書第２編第３章）

〔減価償却の問題－事業年度ごとの見直し〕

（成松）　IFRSと税を考えるときに一番頭の痛い問題は、有形固定資産の減価償却をどうするかという問題だろうと思います。それが凝縮されておりますのが、**報告書17頁**のところです。この頁に「ロ減価償却」というのがあります。そこに、耐用年数、残存価額、償却方法、コンポーネント・アカウンティング、事業年度ごとの見直しというのがありまして、これがIAS16号の減価償却の方向性だと考えられます。これを要約してみますと、１つ目として、耐用年数と残存価額というのは企業が自主的に見積もりなさいということになっております。基本的には税法基準によるということはできないのではないかということになりましょう。２つ目として、耐用年数、残存価額、償却方法は事業年度ごとに見直しなさい　ということになっています。３つ目としては、コンポーネント・アカウンティングということです。有形固定資産の個々の資産の重要な構成要素ごとに耐用年数、残存価額、償却方法を別にして償却をしなさいということになるようです。

これらの点について、企業は耐用年数などを毎年見直すとか、そういう事務負担に本当に耐えられるのでしょうか　というのが素朴な疑問としてあります。例えば、耐用年数、残存価額、或いは償却方法を事業年度ごとに毎年見直して、その合理性なり、妥当性というのは誰がどのように担保するのでしょうかということです。公認会計士の方がこれは合理的だと言ったとしても、税がすぐそのまま受け入れられるかというのは、また次の問題としてあるのだろうと思います。

公認会計士の方が合理的に監査を行ったものは間違いないとは思いますが、税はもう１回、本当に見直しが正しいのかどうかというのを検証しなければなりません。税務にあっては、毎年大量の会社から申告がありますし、毎年繰り返されるということになりますと、税務職員がまたその合理性を検証していくというのも非常に難しいのではないかと考えられます。そもそもこういう減価償却制度が入ったとした場合に、税が追随するのはなかなか難しい問題だなと思っておりますが、いかがでしょうか。

（岩﨑）　理論と実務の両面から問題提起がなされました。まず理論的な観点を中心に坂本先生からお話しいただけますでしょうか。

〔コンバージェンスの対象〕

（坂本）　まず企業が実務上の負担に耐えられるかどうかといった趣旨のご指摘があったわけですが、私もその点は甚だ疑問に感じています。なぜIFRSがこのような内容になっているかを考えてみた場合、IFRSには資産・負債アプローチ、公正価値、プリンシプル・ベースといった基本的な思考があり、そういった考え方をベースに基準が作成されています。ですから、実務的な観点が考慮されていないといった指摘はまさにそのとおりであり、「企業側の声が反映されない」といった意見はかねて存在していたところです。減価償却は、その象徴的な項目だといえるでしょう。裏から言うと、減価償却という論点は実務に与える影響が大きいがゆえに、日本のコンバージェンス・プロジェクトの対象から外されているといった見方もできるわけです。

しかし、コンバージェンスの対象になっていないので全く影響がないのかというと、そうではありません。例えば、企業会計では2010年より「資産除去債務に関する会計基準」が導入されており、取得原価はおおむねIFRSと同様になっています。しかしながら、税務上は資産除去債務を見積もり帳簿価額に加算することを認めていません。よって、減価償却費について二重計算を行うこととなります。有形固定資産にかかる会計上と税務上の帳簿価額に差異が発生するというわけです。この点、実務上の負担は大きいと言えるでしょう。

今後、仮に減価償却がコンバージェンスの対象となった場合やIFRSが個別財務諸表に適用された場合の企業負担を考えてみると、おそらくIFRSの会計処理そのものに対する負担と税務との調整にかかる負担の２つが混在したものになってくると思います。前者については、耐用年数、残存価額、償却方法、コンポーネント・アカウンティング、事業年度ごとの見直しといった会計処理に伴う負担です。さらに、従来の税法基準を用いている場合にはそれらがIFRSに照らして妥当かどうかということも証明しなくてはなりません。

〔コストとベネフィット〕

このように企業は多大なコストを負担せざるを得ないわけですが、私が疑問なのはコストに見合うだけのベネフィットがあるのかという点です。では、ベネフィットとは何かと具体的に問われた場合、しばしば耳にするのはIFRSを用いると企業間の比較可能性が向上する、或いは資金調達が容易になるといった話です。そうであるならば、現在の任意適用の段階においてIFRSを選択する企業がもっと増えても良いのではないでしょうか。果たして現状はどうなのか、さまざまな観点からIFRS導入という多大なコストに対するベネフィットについて今一度考えてみる必要があるでしょう。

本年６月21日の金融担当大臣の発言が端緒となり、IFRSの強制適用については連結財務諸表に関しても一歩後退との観があります。このような状況がどのような影響を及ぼしているのか、今後検討していく余地があるかと思います。少し範囲を外れましたが、このように考えています。

（岩﨑）　小川先生、実務の観点について、よろしくお願いいたします。

〔出荷基準、着荷基準〕

（小川）　実務上、多分毎期詳細にチェックなんていうのは無理だというのが実情だと思います。

先ほどの話に少し戻って恐縮なのですが、出荷基準、着荷基準の話がありました。昔、私が

監査をやっている頃に受領書というのを全部集めてもらうことにしたのですが、出荷した受領書を全部集めるのに半年かかってしまいました。ですから、エビデンスを完璧に揃えるということは無理かと思います。また、私はセミナーの際に「宅急便を出して、相手に届いたかと聞いている人はいらっしゃいますか。」とよくご質問をしているのですが、着荷基準を徹底するのは容易ではありません。

先ほど品川先生からいみじくもお話があったように、日本では、今日送ったら次の日には届くので、実務的には１日分だけ売上をレスすればいいということです。実務的にはこのような処理をしているので、規模が大きくなればなるほど実際に１つずつ詰めていないというのが実情だと思います。

〔チェックの限界〕

先ほど坂本先生からお話がありましたが、IFRSを全部導入したときのカバレッジということになりますと、金融庁等が言っているのは上場企業三千何百社が対象になるとのことです。ところが、その傘下の関係会社というのは10万社に欠けるぐらいあるわけです。IFRSが導入ということになると、その会社全部が影響を受けるということになって、先ほどの成松先生のお話のように減価償却方法もチェックしなければいけない、耐用年数もチェックしなければいけない、残存価額もチェックしなければいけないということになります。ルール上は毎年これをやらなければいけないとなっていますので、果たして完璧にやれるのかという話です。あまりここで決定的なことは言えないと思いますが、基準ではやることになっていますので、そのやり方は、簡便な方法による確認等により捌かざるを得ないのではないかと実務的には思っております。

（岩﨑）　では、続いて品川先生からどうぞ。

〔税と会計との関係〕

（品川）　そこに指摘されている問題は、会計学的に減価償却とは何かということが書かれているだけのことです。わが国の企業会計原則も、取得原価を耐用期間にわたって適正に原価配分をしなさいということを定めているわけであって、そのことが具体的に書かれているだけだと思います。

今までも、法人税法上の耐用年数、償却方法、或いは耐用年数の変更等については税法に定めていることが結果的には会計的にも正しいのだということで、公認会計士の監査でもあえて限定意見を付さないという会計慣行が定着しているわけです。よって、耐用年数にしても、償却にしても、法人税法の規定ができるだけ会計の理念を反映するようにきちんと対応していれば、従来どおりに法人税の規定により「耐用年数は理論的にも整合できるように定められています」ということが言えれば、少なくとも連結以外の上場の個別財務諸表或いは非上場企業の財務処理に対応できると思うのです。

ところが、税と会計では違うのだということを大上段に振りかざして、耐用年数でも、償却でも税固有で勝手に何でも決められるというような方向に行ってしまうと、その理屈が通らなくなるということを十分認識しておく必要があろうかと思います。したがって、税と会計との関係では、他の会計処理の問題も踏まえて今後のあり方を大いに検討していくべきではないかと考えております。

（岩﨑）　ありがとうございました。続きまして、第４番目の論点に入らせていただきます。報告書の第２編第４章にまとめられています固定資産の減損の問題ですが、これにつきまして問題提起を小川先生の方からお願いいたします。

４．固定資産の減損について
（報告書第２編第４章）

（小川）　減損については**報告書21頁**の辺りに書いてあるのですが、ちょうど中段の①、②、③と書いてある少し上のところに「固定資産の減損損失が損金算入される可能性は、将来とも想定できない」とあります。現在の税法で言えば確かにこういう話だと思います。

ご案内のように減損というのは将来のキャッシュフロー等を考慮しますので、かなり見積りの要素が強いのです。IFRS 全体がそうなのですが、かなり見積りとか、経営者の判断が入ってくるので、税法上なかなか馴染めないということだと思います。

〔売却価額と簿価の差額〕

IFRS というのは、確かに将来キャッシュフロー概念により使用価値を計るのですが、これとともに売却価額も考慮しており、いずれか高い方を決めて、それと簿価との差額を把握するわけです。よくよく考えますと、売却価額の方が低い場合は使用価値を取りますので、少なくとも売却価額までの評価損の中には入ってくるわけです。その逆になりますと、売却価額と簿価の差額だけが損となります。いずれにしても売却価額と簿価との差額の中には減損損失というのが入ってくるのです。

そうすると、先ほどの資産の評価ではないですが、使用価値自体の計算は確かに曖昧なものの、ミニマムの金額というのはそれほど不正確ではないところに落ち着くような計算になっているわけです。いずれか高い価値と簿価の差額です。使用価値の方が低くて、売却価額が高いときに使用価値にするという意味ではないですから、決して計算に客観性がないというわけではないのです。少なくとも売却価額までは認める余地はあるのではないかという感じがしているのです。

先ほどの成松先生のお話のように日本の評価基準はかなり厳しくて、物理的に減損になっているので、実務上結構厳しいところがあるのですが、これから将来的なこととしても単なる見積りが曖昧だとか、経営者の判断が入るから税務上認め難いという理屈には必ずしもならないのではないかと思っているのですが、この辺りについていかがでしょうか。

（岩﨑）　では、品川先生どうぞ。

〔税と会計の減損〕

（品川）　私がかつて企業会計審議会の臨時委員を務めていたときに、減損会計基準の作成に携わって、議論したことがあります。その時も、会計と税との関係、或いは当時の IAS（国際会計基準）と米国基準との関係をどうするかということを相当議論してきたわけです。ご指摘のように、そもそも減損会計基準の損失計上それ自体が見積りの世界であるといわれます。使用価値と売却価値を比較するという余地は残っているのですけれども、この考え方自体と法人税法における客観的交換価値という客観的なデータによって時価を測定するというやり方にかなりギャップがあることは確かです。ただし、これもただ税と会計が全くそりが合わないというわけではないわけであって、むしろ税の方で考え直さなければならない問題もあります。

１つは、減損においては、時価すなわち公正価値と簿価とを比較して、その差額があれば必ず損失計上しなければならないのですが、税法の資産の評価損、或いは耐用年数の短縮等の問題も、その原因自体を特定しているわけです。法人税法施行令68条からいくと、一応は例示的に書かれていて、その他「特別の事実」によってフォローできる部分もあるのですが、法的な整理の問題とか、或いは物損がないと駄目だとかというように、非常に限定的に「特別の事実」を考えているのです。そもそも会計的に資産価値の有用性を失った場合には、当然法人税の課

税所得の担税力を減殺しているわけですから、今までのように、税は独自にやればいいというわけにはいかないと思うのです。自ずからそういう制限列挙的な規定、或いはその解釈については何らかの方向を考えざるを得ないというのが１つあると思うのです。

〔戻し入れの問題〕

それから、少し質問から外れるのですけれども、戻し入れの問題については、IFRSが積極的というか、それをするように言っているわけですから、いずれわが国の会計ルールの中にも入ってくる可能性があると思います。現行の減損会計基準で戻し入れを認めるべきかどうかということはいろいろ議論したのですけれども、当時は時期尚早ということで認められなかったのです。戻し入れ自体について、私はむしろ法人税法は歓迎していいのではないかと思います。戻し入れをすれば課税所得の中に取り込んでもいいではないかということは十分考えられると思います。

（岩﨑）　この点につきましては、成松先生もIFRSの基準というのは現行法人税法の評価減という考え方と全然違うのではないかという観点からご意見をお持ちだと思うのですが、品川先生がご提案されたアイデア等について何かご意見がありましたらお願いしたいと思います。

〔税と会計の評価損の計上〕

（成松）　確かに法人税の評価損と企業会計の減損会計というのは、減損の徴候とか、評価損の計上事由というのは重なる部分ももちろんあります。用途変更した場合とか、１年以上遊休状態にあることというのは減損会計でも減損損失を認識しますし、法人税でも評価損は計上できるということになっています。そういう物理的な状況は減損会計でも、法人税でも一緒です。

ただ、決定的に違っておりますのは、先ほど品川先生からもお話がありましたように、減損会計では将来のキャッシュフローがマイナスになるといったこととか、市場価格が下がった場合には減損損失を認識しなさいということです。法人税ではそういう経済的な要因で価値が下がったという場合には評価損の計上はできませんということになっていますので、そこは決定的に違っています。

しかし、品川先生がおっしゃるように、経済的に価値がある土地を100で買っていて、それが暴落して50になっているというのであれば、価値は下がっているということで、経営に影響があるので、それは損失として認めるべきだというのは方向性としてあり得ると考えます。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは、続いて５番目の論点に移らせていただきます。第２編第５章の無形資産についての問題ですが、問題提起につきましては成松先生の方からお願いいたします。

５．無形資産について
（報告書第２編第５章）

〔自己創設のれんの評価方法〕

（成松）　無形資産に関しましては、**報告書24頁**に⑸自己創設のれんというのがあります。自己創設のれんを資産として認識してはならないというのは、ただ企業の中に蓄積されているものですから、それを積極的に事業年度末に評価して計上するというようなことは必要ないということだろうと思います。

この自己創設のれんを資産として認識してはならないという意味に関連して、例えば事業譲渡とか、企業組織再編という場面では、自己創設のれんを評価して事業譲渡をすべきなのか、それとも組織再編をやるときにそれを評価すべきなのかということが実務上は問題になってい

ます。ここで言っている「のれんを資産として認識してはならない」というのはそういう場面まで予定しているわけではないと考えられますが、仮に評価をするとすれば、自己創設のれんというのはどういう評価方法というのがあるのでしょうかという問題が１点目です。

〔無形資産の減価償却〕

それから、**報告書24、25頁**の国内会計基準の対応に⑷「耐用年数の査定」というのがありますが、わが国では無形資産の耐用年数は有限であることを前提としています。これに対して、IAS38号は耐用年数を確定できないことがあることを前提としております。そして、耐用年数の確定ができないのであれば償却を行わないということです。現行はこのとおりなのですが、私はむしろ無形資産というのはその性格とか特質からすれば、IAS38号の方が考え方としては合っているのかなという気がしています。特許権や実用新案権は、規則的に減価をしていくというものではなくて、大当たりすればものすごい価値があるし、大当たりしなければ価値は下がっていくというものですから、耐用年数とかいう概念はむしろないのではないかと思われます。

少し話は違いますが、法人税では、著作権について減価償却を認めないことになっています。法人税法上、減価償却資産の中に著作権がないものですから、償却はできないのです。なぜ著作権は減価償却ができないのかという説明の一つに、著作権というのは耐用年数が測定できなくて、減価が規則的に生じるものではないので、そもそも減価償却に馴染まないというものがあります。むしろ著作権といったものは、減価償却ではなくて、評価損という世界で勝負をすべきだというような説です。そのため、減価償却資産に計上していないのだというような説明がされております。そういうことからしますと、無形資産というのは、そもそも本当に減価償却に馴染むのかというような本質的な問題があり、そこは検討すべき課題ではないかなという気がします。

〔繰延資産〕

最後に、繰延資産についてです。先ほど品川先生にご回答いただきましたが、**報告書26頁**の下から11行目のところに「我が国が無形資産の会計基準を制定した場合は、繰延資産の当面の取扱いも廃止されることが考えられる」とあります。ご承知のように、繰延資産については、論点整理も企業会計基準委員会から出ていまして、繰延資産は廃止の方向性にあるということだろうと思います。法人税では税固有の繰延資産がありますから、会計上繰延資産という概念がなくなったときに、税法上はそれに対してどういう対処をすべきなのか、そして税固有の繰延資産というのをもし残すとすれば、どういう理屈を付けて残すのかというところはどうなのでしょうか。

（岩﨑）　多様な問題提起をいただきました。関連する質問として小川先生からもご意見をいただいていますので、まずそちらを伺って、それからお答えの方に移らせていただきます。

〔無形固定資産、のれんと組織再編との関係〕

（小川）　IFRSの税法を巡る問題の中では今の成松先生の話はかなり大事なところです。特にIFRSが自己創設のれん的な開発費の部分を資産計上するという部分で、そうなると税法上どうなるのかというような話があります。今まで損金とされていたものが認められなくなるとか、或いは試験研究費の税額控除の額に影響するとか、結構大きな問題があるので、もしIFRSがそのまま導入になると、多分、税は手直ししないと企業にはかなりインパクトがあるのではないかと思います。

一方、会計の面に関しますと、大事なのは成松先生からお話がありましたように無形固定資産とのれんの部分です。これらの取り扱いはか

なり微妙なところがありまして、外から買収してきた時にはっきりわかっていれば無形固定資産なのですが、わからないとのれんにしてしまうということがあります。IFRSはご案内のようにのれんにしますと償却しませんので、かなり重要なインパクトとなります。税法もそのままのれんについて個別財務諸表上償却を認めないということになりますと、現行の規定とはかなり違うということで反対している団体もありますが、企業側にとっては大きなインパクトになるかと思います。また、のれんに近くなれば、無形固定資産で耐用年数がわからないのは償却しないという形になってくるのではないかと思っています。

IFRSの基本的な考え方は、費用化するカーブがわからないようなものは放っておきなさいという感じなのです。なぜのれんを償却しないかという理屈について、もともとはかなり政治的な要素があり、のれんを償却してしまうと会社の損益が悪化するというのが本音だと思うのですが、IFRSにおいてはのれんというのは費用化するカーブが特定できないという理由があります。私はいろいろな再編にかかわっていますが、これはまさにそのとおりなのです。再編した途端に効果がすぐ発揮され利益が出るわけではなく、逆に最初は悪くなります。また当初はいろいろな無駄もありますので、確かにのれんを償却しないというのには理屈があります。

そういうことで、成松先生のお答えになるかどうかわかりませんが、無形固定資産、のれんならびに組織再編を絡めたときにどうなるのか、これら3つを全てミックスして解決していかないと税務上もかなり大問題になります。

〔のれんと引当金〕

少し話として関係ありませんが、先ほど来、話が出ている退職給与引当金も当然引当金は計上できないものの、非適格再編になったときには負債調整勘定ということで引き継いでしまうことから、減損が認められます。ですから、ある意味では理論として無理があるわけです。通常は計上が認められないものが、組織再編が起こった途端に計上できることになってしまうわけです。

無形資産の話もそうです。自己創設の間は計上してはいけないのですが、どこかに売却した途端に、買収の大きな目玉は無形資産、のれんですから、急に計上されてしまうのです。

（岩﨑）　では続きまして、品川先生どうぞ。

〔会社法との関係〕

（品川）　この3点のうち、自己創設のれんの問題は、今までわが国の会計も税も、特に会社法との関係も否定してきたわけです。当該企業のゴーイングコンサーン中には自己創設が禁じられてきたわけですが、ご指摘のように、企業再編とか、そういう問題が生じてきている場合には、今の企業結合会計基準もそうですけれども、のれんの認識というのは必然的に生じてくる問題だろうと思います。

償却するか、しないかという問題に対して、税がどう対応するかというのは、むしろ会社法がどう受け入れるかが前提だと思います。

もともと、会社法は、配当可能利益の算定において目に見えない資産については非常に冷淡に扱ってきたわけで、早く償却しなさいという言い方をしてきたわけです。その考え方が、IFRS導入によって会社法がどう対応するかは会社法の対応いかんによって税法がむしろ対応していけばいいのではないかと思うのです。償却するか、しないかというのは、いわば企業の会計処理判断の問題で、税法はいずれにしても損金経理要件を盾にすれば償却したくなければしなければいいわけです。その分税金を払えばいいだけの話で、税金を払いたくなければ償却すればいいのです。

しかし、償却をすると会計基準に反するという問題は、確かに連結においてはそうかもしれ

ないですが、会社法と税との関係を考えれば、むしろ個別の方でそういう目に見えない資産に関しては、一定の償却を認めた方が合理性があると思います。確かに、定期的な償却ではなくて、減損でやればいいではないかというのも１つのやり方ですし、減損の方が１年で償却できることも可能だろうから、そちらの方がむしろ損の早出しができるのかもしれません。しかし、それは１つの会計の処理方法で、それに対して配当可能利益の算定上、会社法がどのように受け入れることができるかということだと思うのです。

〔繰延資産の資産計上〕

次の繰延資産の問題について、私も先ほど端的に申し上げたところですが、かつて私が会計学の勉強を始めた半世紀近い前は繰延資産と引当金は近代会計学の真髄であるとされていました。この２つの概念が理解できなければ会計学を理解したことにならないということを言われた頃に会計学を勉強した者にとっては、まさに隔世の感があります。それはともかくとして、繰延資産と言おうが、無形資産と言おうが、支出した効果が１年以上に及ぶということであれば、それを資産として貸借対照表に載せるというのは、会計であれ、税であれ、私は普遍の原理だと思うのです。ですから、繰延資産という名称が相応しくないというのであれば、法人税法を直して、無形資産として資産計上を強制させればいいだけのことだとは思います。

（岩﨑）　無形資産の内容は多様でありまして、本来は無形資産の中に含まれる個別の項目ごとにいろいろな問題が違うということもありますから、もう少し深く議論すべきではあるのですが、時間にも限りがありますので、個別の項目についてはとりあえず以上で終了させていただきます。

次に、非常に大きな問題として確定決算基準の損金経理要件を今後どのように考えるべきかという問題について、ご意見を伺いたいと思います。小川先生の方から問題提起をお願いいたします。

６．確定決算基準の損金経理要件について（報告書第３編）

（小川）　先ほどからお話がありましたように、確定決算というのは何かというのは結構難しいのですが、とりあえず手短にということになりますと損金経理要件というのがあります。簡単に言いますと、減価償却については会社の帳簿で減価償却費として計上したものを限度として損金に算入できるということになります。逆の言い方をすると、会社の帳簿上、損金に費用として計上していないものは限度額があっても計上できないということになりますので、先ほど来のIFRSの話にありますように会社独自の基準によった場合には不利な場合が出てくるということで、会計士協会は見直しを検討されたらどうですかということです。見直してくれとは言っていませんが、検討されたらどうですかという提案は研究報告等で出してしているところです。

ただし、この場合には逆に言いますと、会社が費用に計上しなくて、申告調整で減算を認めるということになり、銀行等への報告では帳簿で利益がすごく出ているように見えながら、実は減価償却を申告調整で減算して税金を納めていないという粉飾決算的なことがあります。したがって、会計士協会の報告書の中では、会計監査を受けているような会社についてはそういう危険がなく担保されているので、特に認めていいのではないかと申し上げているところです。

（岩﨑）　租税法の観点からは、むしろ損金経理要件を残した方がいいのではないかというご意見を成松先生が書かれているので、まず成松先生からその辺りに触れていただいて、その後、

坂本先生からお答えの方をお願いいたします。

〔損金経理要件の廃止〕

（成松）　損金経理要件を廃止すべきだという議論は、確定決算基準をどうするかという話と一対になっていて大きな問題なのですが、IFRSが入ってきた際には確定決算基準ということも言っていられないということになるのかもしれません。先ほど、坂本先生から確定決算基準というのは維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく、あくまでも程度の問題としてとらえていくべきだというお話がありましたが、私も損金経理というのはまさにそれではないかと思います。

要するに、全部廃止すべきなのか、残すべきかではなくて、私はまず項目によって廃止すべきかどうかを判断するのがよいと考えます。例えば、減価償却費とか引当金の繰入額とか、税法で限度を定められるようなものについては、そこが限度になるわけで、損金経理するか、或いは申告書で減算するか、結局同じですから、金額が税法上明確に定められるものは損金経理要件を外すというのも１つの方法ではないかと思います。一方、例えば評価損みたいな限度がないような抽象的なもの、これは損金経理要件というのを一応残すという選択肢もあるのではないかという気がいたします。

それから、もう１つ言えば、ご承知のように圧縮積立金や税法上の準備金の積立については、損金経理をするか、或いは剰余金処分の経理をするか、いずれか選択が認められています。公認会計士の方の監査が入るような企業では、圧縮積立金や準備金の積立額を損金経理するというのは問題があることになりますので、剰余金処分を選択することで企業会計との調整を図っています。そして、剰余金処分経理を行った場合には、申告書別表四で、圧縮積立金や準備金の積立額を申告減算します。その意味では、現在でも既に損金経理をすべきようなものも、申告減算を認めているともいえるのではないかと考えられます。

このように、損金経理要件を廃止すべきかどうかというのはオール・オア・ナッシングの議論ではなくて、例えば、まず剰余金処分経理と損金経理の選択が認められている項目は損金経理要件を外してしまうというのがあるでしょうし、次に、減価償却費や引当金の繰入額のように税法上限度が定められているようなものは損金経理要件を外すといったような、現実的、段階的な議論をしていくのがいいのかな　と思っております。

〔損金経理要件の捉え方〕

（坂本）　損金経理要件につきましては、研究会の中でも見解が分かれたところです。減価償却を例に考えてみますと、問題になるのはIFRSによる減価償却費の計上額が税法の償却限度額に達しないケースです。この場合、損金経理要件があると償却不足額が損金にはなりません。

この点、申告書で減算を認めたらどうかという見解はかねて存在しております。日本租税研究協会の報告書をいくつか紹介いたしますと、1994年に『確定決算についての報告』が公表されております。当時は、いわゆる逆基準性の問題がクローズアップされていた時期でしたが、やはり減価償却費にかかる損金経理要件が論点となっていました。そこでの結論は、「別表四で直接減額する方式を認めることを考慮してもよい」というものでした。また、その10年後の2004年に公表された『減価償却制度の見直しに関する提言』においても同趣旨の意見が紹介されています。損金経理要件の廃止の議論は、法人の意思をどこで確認するのかといった問題意識にもつながるので、その点も併せて検討していくべきだといえます。

〔確定決算基準の見直し〕

さらに、今後の確定決算基準のあり方についてですが、こういった問題が俎上に上がる背景として、企業利益と課税所得とが乖離している

という事実があります。これはIFRSと税法が有する各々の特徴から容易に想像できることです。IFRSは投資家の意思決定のために有用な情報を提供することを目的としており、そこでは企業価値の評価が重視され、公正価値や将来キャッシュフローが用いられます。これに対して税法では企業の担税力に応じた公平な課税を行うことを目的とし、収益の実現や債務の確定を重視しています。このように、そもそもIFRSと税法は相容れない特徴を有しているのです。

最近の実証研究でも、企業利益と課税所得との乖離が進んでいることが明らかにされています。こういったことが背景となり、確定決算基準の見直し論が主張されるわけですが、所得を課税ベースとするからには企業利益とのリンクを断ち切ることはできないでしょう。法人所得課税の根底には企業会計に基づくという自然な前提があるともいえます。まして、日本はかねて企業会計と税法とのリンクが強い国です。このような考え方が、報告書の「あくまでも程度の問題」という結論につながっています。

確定決算基準型の課税所得の算定方式を採用している諸外国、例えばドイツやフランスを見ても従来の方式を維持した上でIFRSに対応しています。それらの国々では、例えば、連単分離、或いは市場を規制市場と非規制市場に区分するといったかたちでIFRSを受入れています。税務上の対応の議論とは別に、会計領域におけるIFRSの受入れ方もあらためて検討していくべきです。

確定決算基準にかかる今後の課題については先ほど報告したとおりなのですが、補足すると、当期純利益を出発点とする考え方にも影響が及ぶ可能性があります。その他の包括利益(OCI)がノンリサイクリングになると、OCIが純利益に含まれないため課税漏れが生じるからです。このようなことも含めて確定決算基準のあり方を検討していくべきだと考えております。

(岩﨑)　では、品川先生どうぞ。

〔確定決算基準の実質的意義〕

(品川)　この問題は研究会で最も揉めたテーマでありますし、揉めるからこそ、先ほどの個別問題にいろいろな議論が出てくることにもなるわけです。先般、公認会計士協会が確定決算基準のあり方等について報告書をまとめ、本研究会でも、その報告書の作成者から報告していただき、いろいろな議論をさせていただいたところです。私も、この10年来確定決算基準に関する論文を何本かまとめておりますが、今までご報告のあったのとは若干異なった意見を申し上げているところでもあります。

いろいろな議論の中で、私がやや違和感を感じているのは、確定決算基準の実質的意義が非常に揺れていることです。先ほど、坂本先生から3つの要件が説明されたわけですが、なぜ損金経理要件があるかという実質的意義については、従来から「企業会計上採用した会計処理が公正妥当なものであれば、税務上変更してはいけない」ということが言われてきました。すなわち、申告調整をしてはいけないということです。これが伝統的な理念なのです。しかし、その理念がほとんど最近の議論の中から放逐されています。それは、意識的にそうなっているのかもしれません。現に、公認会計士協会の報告書では、確定決算基準の実質的意義は法人税法22条4項を遵守することだとあります。それは結果論であって、実質的意義とは言わないのではないかということを私はあえてその報告者にも尋ねたところです。しかし、それは、見解の違いとなるわけです。

企業会計上採用した会計処理が公正妥当なものであれば、税務上申告調整をしてはいけないという理念を通すのであれば、先ほどの成松先生の減価償却のお話については限度額を定めているから、仮に会計が100の損金算入をして、

150の残りがあっても申告減算を認めてはいけないわけです。しかし、認めてもいいではないかというのも、最近の論調の中でよく見かけることです。これは、平成19年に250％償却を認めたころから盛んに言われ出したことです。しかし、それは本来の確定決算基準から外れるのです。企業会計で100が相当な償却であり、公正妥当なものであれば税務上も100しか認めるべきではないのです。会計は「利益を出したい、税金は払いたくない、だから150の申告調整を認めろ」と言うのは、結局は蟻の一穴で、確定決算基準をないがしろにする問題につながるのです。

確かに、程度の問題ということであれば、かつて企業会計上相容れない準備金や特別償却の問題とか、圧縮記帳の問題は企業会計上損金経理することが相容れないということで、先ほどのご指摘にもあるように積立金処理とか、特別経理の処理を認めてきたわけです。それと減価償却の枠があるから申告調整を認めていいではないかということとは、別の問題なのです。もっとも、確定決算をめぐる議論というのはまさにいろいろな議論が噴出しているところであって、１つの方向性の統一を求めるというのはなかなか困難な状況にあるということだろうとは思います。

（岩﨑）　この点について、吉村先生からもご意見をお願いします。

〔確定決算基準の廃止〕

（吉村）　確定決算基準の内容を大雑把に言えば、課税所得算定の出発点として企業の利益を位置付けるということです。確定決算主義は廃止すべきとする場合には、そのインパクトを考えなければならないと思っております。

具体的にどういうことかといいますと、今現在、確定決算基準を採ると言ったとき、これは２つの場面で意味を持っていると考えております。１つ目は、これまでご指摘があったように執行の場面において企業の自主的な経理を尊重するとの原則を内容としていますので、確定決算主義を廃止する場合にこの自主的経理尊重という建前にまで影響が及ぶのではないかという懸念があります。

もう１つは、杞憂かもしれませんけれども、立法の場面における議論にも影響を与えるのではないかと考えております。例えば法人税率引き下げの原資として課税ベースを拡大する議論が行われるにあたり、諸外国のように減価償却費の損金算入を制限するとか、或いは支払利子の損金算入を制限する改正が提案されることもあるでしょう。所得課税という枠組みを維持しながらそういった改正を行うことが望ましいのかは疑問が残ります。確定決算主義を放棄することによって、法人税をめぐる議論のタガというか、枠組みが発散してしまうのではないかとも考えています。

（岩﨑）　今の確定決算主義等の問題について、小川先生どうぞ。

〔確定決算主義の問題〕

（小川）　会計士協会の研究報告、税制要望でも述べていますが、品川先生がおっしゃるとおり、「会計処理を税務上取り入れられるなら、なるべくそうしてください」という理論が基本なのです。そうしますと、減価償却費として計上している分だけが損金になればいいわけで、申告調整でそれに加えて減算ということになりますと、先ほどの話と矛盾してしまうわけです。もし税法が250の枠の200で、50というプラスアルファは政策的な問題としたら、特別償却的な考え方というのが理論だと思っています。

研究報告は確かに玉虫色というか、「いいとこ取り」との批判もありますが、いいとこ取り

のようで、基本は法人税法22条４項にありますように会計基準がしっかりしていれば税法もそのまま使ってくださいということです。４項ができた理由は簡便性にあり、いろいろなスタンダードがあると実務的に耐えられないということです。今のIFRSの問題も先行的に導入した企業の紹介が公表されていますが、減価償却の帳簿を三通りそろえなければいけないとか、かなり複雑になってしまいますので、その辺りからきているのが一本化の話です。ですから、品川先生に反論するわけではなく、私も内容としては矛盾しているようなところがあることもよく承知しています。

７．質疑応答

（岩﨑）　ありがとうございます。それでは、ここでフロアからの質問書を取り上げさせていただきます。簡潔にこちらの方から質問内容を紹介して、壇上の方々から意見を申し述べさせていただきます。

Ｑ１．会計処理の遡及適用

会計上特別損失等であまり重要性のない金額のものを費用として処理してしまった後の税務処理はどのようにすればよいでしょうか。

〔遡及適用の問題〕

（品川）　先ほど申し上げたところですが、遡及適用の問題については、平成23年度の税制改正の具体的な対応がどうなるのかということ等も含めて、必ずしも明確な議論ができていなかったかと思います。ご指摘のように、重要性のないものを当期の費用処理としてきた場合は、税務上は特に問題になることはないと思います。

ただし、会計基準の上でこれをどう扱うかというのはむしろ小川先生の方からご意見があればと思いますが、いかがですか。

〔決算書の見直し〕

（小川）　ご質問の趣旨と若干外れるのですが、遡及適用の論点で、成松先生もお話されていたのですが、例えば税務調査で売上高が否認されたとします。売上高が否認されたら会計処理が間違っているということなので、全部遡及適用で決算書を直さなければいけないのかという議論があるわけです。会計士の仲間にも聞くと、「小川さん、それは見積りの話だから直さなくていいのではないか。」とか言っていますが、そういった意味で悩ましい問題がたくさんあります。

それから、もう１つは報告書第13章でも取り上げていますが、税の話というのは単年度の話であり、遡及適用というのは過去の決算も直す話なのです。ここに誤解が生じるのですが、例えば有価証券報告書だと２期連記なので、前期の損益計算書も直っているわけです。ところが、税務上の決算書とか、会社計算法の決算書というのは期首の剰余金で調整していますので、前年まで特別損益でやっていたものを、期首の剰余金分だけ考慮すれば足りるということなのです。ですから、世間で言われている遡及制度で過去の場合は全部決算し直したのでイメージを作らなければいけないというと必ずしもそうではないということだと思います。

Ｑ２．指定国際会計基準と米国基準

IFRSだけを国際会計基準とするのではなく、米国にも公正な基準があることから、米国基準も指定国際会計基準と考えることはできないのでしょうか。

〔米国基準とＩＦＲＳの連携〕

（小川）　ご案内のように、IFRSとFASBは毎月会合をやっていまして連携を取っていますので、個人的な見解から申し上げますと、どこかへいずれ収束するのではないかという感じは持っております。確かにその途中の段階では米国基準も日本は認めるということとしており、さらに適用期限も延長になりましたので、現状では一応国際的な基準となっております。

また、これは会社法にも関係あるわけで、会

社法の妥当な会計基準かどうかという議論もあり、この辺りは結構難しい問題です。先ほどの中小企業の会計基準もありますし、ダブルスタンダード、トリプルスタンダードというのをどう考えていくかというのは結構これから難しくなるのではないでしょうか。さらに、連結はまた別だということになりますと、下手すると４つぐらいになりかねないのです。

〔米国基準と IFRS の連携問題と本研究会との関係〕

（品川）　この問題と本研究会との関係について若干補足させていただこうと思っております。そもそも IFRS 導入後の法人税の対応というテーマで研究し出したのは、アメリカが IFRS にもっと寄ってくるということが議論の背景にあり、2008年に東京合意ができ、そして、2009年に企業会計審議会が中間報告をまとめて、IFRS 導入の連結先行を提言しました。連結先行というのは、個別も、非上場企業の会計もいずれはそれに右に倣えすべきであるというニュアンスで書かれております。おそらく、米国も IFRS に統一されるだろうという見通しの下で対応がされてきたわけです。

ところが、その後、アメリカは、ご承知のように態度を少し変えてきたのです。それに便乗するように、金融担当大臣が先ほどご紹介のような大臣談話を発表するに至り、今のご質問のように、「ならば、米国基準でもいいではないか。」という議論の蒸し返しが出てきているわけです。

一方では、会計ルールがどうなるかということがあり、税法の観点から見れば、IFRS でも米国基準でも、企業会計をどちらかで固めればいいわけです。固まった企業会計のルールに対して法人税法がどう対応するかということですから、この研究の段階では、とりあえず金融担当大臣の談話前の状況の中で議論したわけです。金融担当大臣も留任したこともあり、さらに IFRS がうやむやになるかどうかということに注目し、それに対して法人税がさらにどう対応していくかということは今後の課題として議論していく必要があると考えられます。

Ｑ３．課税所得の計算

IFRS は会計基準であり、法人税法上の課税所得の計算を念頭に置いたものではないことから、会計基準としての IFRS とのコンバージェンスが今後あったとしても、課税所得の計算とは別に、それぞれ独自の目的に従って計算をすればよいのではないでしょうか。

〔課税所得の算定方法〕

（品川）　これはまさに基本的な問題提起です。私も、先ほど確定決算基準のあり方について個人的に研究してきたという話をしたわけですが、その根底にそもそも課税所得というのはどうやって算定すべきなのかということが問題になります。これを沿革的に見ると、３つの考えがあるわけです。

１つ目は、商事上の利益を課税所得として、それに税率を掛ければいいという考え方です。２つ目として、そのようなことをすると恣意的な利益計算が行われ、税金の支払いもいいかげんになってしまうため、商事は商事、税務は税務で、税法上課税所得のルールを税法にすべて書き込むべきだというものです。かつて、ドイツ税法では「税務貸借対照表説」というような説明をし、これが理論的に正しいのだという説明もあったわけです。この方法だと、企業は、商事と税務の２本立ての財務諸表の作成を強制されるわけです。３つ目としては、そのような無駄なことが国民経済上許されるのかという議論が背景にあり、商事上の財務諸表作成と税務上の所得計算をリンクさせようというのが古くから「結合説」と言われ、各国が採用している方法があります。

しかし、その結合説も日独型のできるだけ両者が結びつくやり方とアメリカ型のように両者について自由にやってもいいではないかという考え方に分かれています。アメリカ型の背景に

は、アメリカは連邦会社法がなく、州で自由に会社計算規定を設けていることから、連邦法である内国歳入法がそれに連動するということが非常に難しく、このようなばらばらなやり方を取らざるを得ないということがあります。

それに対して、日本の場合は、確定決算基準という命題の下に、会社の利益計算と法人税の所得計算をリンクすることで、減価償却とか棚卸資産のような同じものは同じにすればいいようにし、会計処理が簡便になるとともに、利益操作が非常に難しくもなるわけです。要するに、片方で定額法を採用したら、もう一方も同様に採用しなければならないわけですから、そのような確実性があるのです。確実性があるということは、租税収入も安定し、利益計算と所得計算の真実性も保証されるのです。そういうことを考えれば、むしろ両者をリンクさせた方が国民経済的にプラスの面が多いはずです。

しかし、そんな煩わしいことをやらないで、先ほどの議論のように、確定決算基準といった厄介なことはやめて、アメリカ型のようにばらばらにやればいいではないかというのも１つの議論です。したがって、どちらにメリットがあるか、デメリットがあるかというのは、まさに我々が考えればいいことで、どちらに説得力があるかということを大いに議論していけばいいと思うのです。

〔アメリカの動向〕

（坂本）　会計基準の国際的統合化と税務との議論については、IFRS に対して税務上どのように対応するかというよりは、むしろ IFRS と税務との調整の目途がつかないことには、コンバージェンスにせよ、アドプションにせよ、個別財務諸表に IFRS を受入れることはできないと感じています。十分な議論がないまま IFRS の影響が個別財務諸表に及んだ場合には、実体法的には「別段の定め」を増やすこと等によって対応できるかもしれませんが、実務に大きな混乱を招くこととなります。もちろん、そのような事態は避けなければなりません。

それから、先ほどアメリカの動向についてお話があったので、それについて一言申し上げます。本年５月に SEC（米証券取引委員会）は、IFRS 適用に関する作業計画表を公表しており、そこでは IFRS に対してコンドースメント・アプローチを採ることが謳われています。これは、コンバージェンスとエンドースメントの双方の要素を持つアプローチであり、ペーパーを読んでみるとアメリカが IFRS に対して積極的になったとも、或いは消極的になったとも、どちらにも判断できるものです。また、６月末には、SEC は一部の企業に IFRS の「オプト・アウト（非適用の選択肢）」を認める可能性を示唆しました。

2010年２月のワークプランの公表以来、アメリカの IFRS への対応に変化がみられるわけですが、その背景のひとつに公正価値会計を推し進めることに対する批判があると思います。もともとアメリカ国内には、IFRS を全面的に受入れること、すなわち自国の基準設定権限を放棄することに対して反対意見が多かったわけですが、ここにきてアカデミズムにおける論調、例えば損益計算書の機能の喪失にかかる批判等がアメリカの意思決定に影響を与えている観があります。

〔法人所得税の議論〕

（吉村）　お二人からご意見をいただき、付け加えることは特にないのですが、国際会計基準自体は国際的な比較可能性を高めることを目指しているわけですから、各国ごとの法制度や商慣習の違いは一定程度捨象せざるを得ないと思います。その結果として、税法が前提とする当事者間の権利義務を規律する法制度や商慣習とのギャップというのが大きくなることもあるでしょう。場合によっては、企業の利益という概念を出発点とすることの社会的コストが大きくなり、これ以上この制度（権利確定基準）は維持できないという事態も考えられるかと思います。

やや極論ではあるのですが、もしそういう事

態に立ち至ったのであれば、そもそも法人税を所得に対する税として構成する必要もないといった議論も出てき得るところかと思います。特に法人所得税自体は経済学的にはかなり批判が多い仕組みですので、その点も配慮した議論につながり得るのかなと思います。

（岩﨑）　ありがとうございました。本当はもう少しフロアの皆さまからのご質問、ご意見も受けたかったのですが、お時間もまいりましたので、お一人ほどお受けいたします。それでは、お願いいたします。

Q４−１．米国基準の採用

アメリカがIFRSのアドプションという方向を一時的に打ち出したことから、国内でも内閣府令が出たわけですが、あれだけの基準と歴史を持ったアメリカがそのまま他の新興国同様にアドプションに踏み切れるのかは疑問です。簡単にアドプションに移行できるかはわからないということで、わが国としては、今後の経緯を冷静に見守り、和戦両様で構える必要があると思います。

会計基準は国それぞれに環境を踏まえた上でいろいろ違うと思います。先進国のもの、確立された法規を制定する能力のある国のもの、例えばヨーロッパであればIFRSであるし、アメリカは１つの世界を形成するような国であり、日本もまた将来的にコンバージェンスを達成すればそれに準ずるような国になることからも、これらの国の基準は指定国際会計基準と認めるぐらいの英断を持ってもいいのではないかと思います。

また、日本の場合には会社法で確定決算主

義を取れる体制になっています。ドイツやフランスはこれを上手に連単分離という形で吸収してきているわけであり、制度の安定性という見地からすれば何も躍起になって反対するものではないかと思いますが、いかがでしょうか。

〔国際基準のルール変更〕

（品川）　ご指摘の点については、研究会でもさまざまな議論をしてきたところです。そもそも国際基準をどう受け入れるかというのは、国際基準とは何かという問題に根本があるのですが、私は、国際基準なるものはオリンピックルールだと思います。オリンピックに出場するという意味は株式を資本市場に上場するということで、その場合に企業に適用される基準です。だからといって、IFRSにしても、米国基準にしても、国際基準と称されるものが必ずしも理論的に正しいと私は思ってはいません。現に、おかしなルールや日本に適しないものもあるわけです。

最近、アメリカがIFRSによると言っておきながらそれからまた離れようとすること自体も、自分たちの都合が悪くなればそれをやらなくなることと同じです。時価評価の問題も、日本が不良債権処理で困っているときは「時価でやれ、時価でやれ」と言って債権を叩き買い取ったのに、自分たちが都合悪くなれば、時価評価はちょっと待ったと言うわけです。大体ルールというのは、そのような問題が根底にあるのです。ですから、おっしゃるように、それにわが国がどう対応すればいいかということは、是々非々で考えるべきだと思うのです。

ただし、この研究会の発足の前提は先ほども申し上げましたように、アメリカもIFRSによると、IFRSによらなければ株式市場に上場できないということであればそれに従わざるを得ないわけです。しかし、それは、上場企業の連結財務諸表がまずやればいいわけであって、国内基準とか、ましてや上場とは関係のない中小企業においては、別なルールが必要であればそれを設定するように十分検討すればいいということだと思うのです。確定決算基準の問題もむしろ是々非々で考えればいいわけです。ただ、所得計算の真実性とか、簡便性を考えれば、アメリカがそうだからといって、何もアメリカのまねをする必要があるわけではなくて、伝統的な考え方の正しさをもう一度かみ締めるというのも１つのやり方だと思うのです。

Ｑ４−２．収益の認識基準

収益の認識基準の件について、着荷基準ということで決め打ちしてお考えのようですが、実際にはrisk and rewardsの移転やコントロールの移転という表現を使っているはずであり、例えば輸出の取引でFOBでも、C&Fでも、CIFでも船積み時点で支配権、所有権がすべてあることから、あながち否定するものではないと思います。検収基準の場合もあるでしょうし、今までのように簡単に船積みして出荷したら何でもかんでも計上するというのが駄目だというだけであり、完全に支配権が移転した時点で認識することかと思います。したがって、着荷基準の場合もあるし、検収基準の場合もIFRSの上ではあり得るのではないかなと思いますが、いかがでしょうか。

〔着荷基準の問題〕

（品川）　着荷基準の問題に関しては、支配権の移転という問題は確かに輸出関係についてはあろうかと思います。しかし、輸出関連については、先ほども吉村先生の方からのご指摘のように最高裁判決で１つの先例があります。支配権の獲得の時期をどう考えるかという問題と現金等価物を受け入れたらどうかという問題を表裏一体的に考えれば、平成５年の最高裁判決の考え方も是認できるのではないかと考えられます。

Ｑ４−３．自己創設のれん

自己創設のれんの分については、相手勘定を考えてみた場合に収益認識するのか、或いは剰余金にそのままチャージするのか、そうしたただの利益認識に近い形というのはいかがなものかと思います。むしろ、IFRS で絶えず「時価評価、時価評価」と言いながら、これだけ外すというのはいかがなものかという捉え方をすることも必要なのではないかと思いますが、いかがでしょうか。

〔のれんの問題〕

（品川）　のれんの問題については、おっしゃるように、詰まるところその価値の評価をどうするかという問題です。評価が可能であれば資産計上をして、価値が下がれば損金処理をしていけばいいのですが、その種の評価をどうするかというのは永遠の課題かと思います。しかし、会計手法が熟練すればするほど、その評価に対する評価方法の収斂というか、アプローチも可能になってくると考えたいと思います。

おわりに

（岩﨑）　長時間にわたりましてご議論いただきありがとうございました。これをもちまして本日午後の討論の部を終了させていただきます。ご静聴どうもありがとうございました。

【税務会計研究会報告書】

企業会計基準のコンバージェンスと法人税法の対応

平成23年9月
㈳日本租税研究協会
税務会計研究会

序　文
第1編　総　論
第1章　コンバージェンス作業の進展……2
第2章　IFRS導入に向けた企業会計の対応……4
第3章　法人税法上の対応……7
第2編　各　論
第1章　収益認識……9
第2章　工事契約……12
第3章　有形固定資産……15
第4章　固定資産の減損……19
第5章　無形資産……23
第6章　投資不動産及び関係会社に対する投資……27
第7章　長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理……29
第8章　引当金，偶発負債及び偶発資産……32
第9章　金融商品の会計……35
第10章　外国為替レートの変動の影響……36
第11章　企業結合とのれん……39
第12章　リース税制……42
第13章　会計処理の遡及適用と税務処理……45
第14章　非上場企業（中小企業）会計……48
第3編　今後の課題と方向性
第1章　問題の所在……51
第2章　解釈上の課題……52
第3章　立法上の課題……54

◆序　文

社団法人日本租税研究協会は，2008年12月，税務会計研究会（以下「本研究会」という。）を設置した。本研究会は，法人税法と企業会計（金融商品取引法会計及び会社法会計を意味する。以下同じ）との関係を調査・研究することを目的とするが，最初に，企業会計基準の国際財務報告基準（以下「IFRS」という。）へのコンバージェンスが進む中，法人税法の対応のあり方について調査・研究することとした。

そのため，本研究会は，この問題について，2008年12月から月1回のペースで延べ30回にわたって調査・研究を進めてきた。

具体的には，企業会計基準のコンバージェンスの実態を調査し，そのコンバージェンスに対し法人税の課税所得の基となる会社法上の会社計算規則がどのように対応してきたかを調査し，それらに対し，法人税法が如何に対応すべきかという理論的問題を検討するとともに，実際にどのように税制改正が行われてきたかという経緯を調査した。そして，企業会計基準のコンバージェンスが最終局面を迎えた現在，法人税法がどのように対処して行くべきかという方向性について検討した。

その結果，2009年9月，総論的な課題について一応の成果を見ることができたので，それを

「中間報告」の形で取りまとめることとした。そして，この中間報告を基にして，同月開催の租税研究大会においてシンポジウムを開催し，多くの参加者からの意見を拝聴することができた。

その後，本研究会では，企業会計基準がIFRSにコンバージェンスされる過程の中で，個別財務諸表に適用される会計基準（以下「個別基準」という。）の動向に対し，法人税法が如何に対応すべきかについて検討を重ねてきた。そして，重要と思われる個別基準と法人税法の関係について一通りの議論を尽くすことができた。そこで，今般，本研究会の報告書を取りまとめることとした。

もとより，法人税法と企業会計との関係においては，種々の問題が存在しており，それに関しての様々な議論（見解の対立）があるが，中でも企業会計基準のコンバージェンスに法人税法がどのように対応すべきかということは最も厄介な問題である。また，それらの問題のあり方については，種々の議論があって多くの見解の対立があるので，それにコンセンサスを求めることは極めて困難なことである。そのことは，本研究会の議論が一様でなかったことによっても示されている。

特に，IFRSへのコンバージェンスについては，その最終日程が固まったとはいえ，国内では，そのコンバージェンスが連結のみなのか，それが故に連単分離なのか，あるいは連結先行なのか，連結先行の場合にも，追って単体の方も追随して行くのか，単体は当面凍結されるのか，等についてコンセンサスがあるわけではない。

更に，金融商品取引法やIFRSに直接影響を受けることのない非上場企業（中小企業）においては，そのようなコンバージェンスとは無縁であるようにも考えられる。従って，このコンバージェンスに対して法人税法がどのように対応すべきかについても，種々の方法論があり得ることとなり，本研究会においても議論が紛糾することとなった。

そのため，本報告書においては，本研究会における種々の議論を整理し，今後の法人税法が対応すべき方向性についても，種々の意見の公約数的なところを各論併記という方法でまとめざるを得なかった。もっとも，このような方法によって今後検討すべき問題点が明らかにされたとも言える。いずれにしても，本報告書において取りあげた各論点については，識者の御批判を頂くことによって，本研究会の今後の研究の糧にする必要がある。

第1編　総　論

第1章　コンバージェンス作業の進展

資本取引のグローバル化が進展する中，国際的には，比較可能性を確保した高品質な会計基準への統一化に向けた動きが進められてきている。1973年以来国際会計基準（以下「IAS」という。）の策定と公表を目的としていた国際会計基準委員会（以下「IASC」という。）は2001年に改組され，現在は，国際会計基準審議会（以下「IASB」という。）が，国際的な会計基準の開発にあたって，中心的な役割を果たしている。

IASBによって策定されるIFRSは，欧州連合（EU）が域内上場企業に対して連結財務諸表にIFRSに準拠した開示を義務付ける（IASの適用に関する規則（2002年7月））とともに，域外上場企業にも「IFRS又はこれと同等の会計基準」の適用を義務付けたこと（目論見書指令（2003年7月採択）及び透明性指令（2004年12月採択））を契機として，世界中の主要な国々において受入れが拡大している。また，IASBは，2002年10月には，アメリカの会計基準設定の主体である米国財務会計基準審議会（以下「FASB」という。）との間で覚書き（「ノーウォーク合意」）を取り交わし，コンバージェンスに向けた取組みが行われている。

こうした動きを受けて，我が国においても，

企業会計基準委員会（以下「ASBJ」という。）により国際会計基準へのコンバージェンスは進められていたが，2007年８月には，IASBとの間で，国内基準とIFRSのコンバージェンスを加速することを合意し，作業の具体的スケジュールを示した（「東京合意」）。

これに先立ち，EUは，欧州証券規制当局委員会（CESR）に委託して日本の会計基準のIFRSとの同等性評価を行い，補完措置の対象となる26項目の重要な差異を指摘していたところ，東京合意では，①重要な差異について，原則として2008年中に解消すること，②重要な差異以外の既存の差異について，2011年６月末までに解消すること，及び，③現在，IASBが検討中の会計基準のうち，2011年６月末以降に適用される会計基準について，その新基準適用時に我が国において国際的なアプローチが受け入れられるよう緊密に作業を行うこと，が取り決められた。

これ以降，ASBJにより，多くのコンバージェンス関連の会計基準が開発・公表されてきた。その結果，2008年12月には，欧州委員会（EC）は，コンバージェンス作業の進捗状況及び東京合意に基づくコンバージェンス・プロジェクトを踏まえ，我が国会計基準がIFRSと同等であると最終決定している。なお，現時点における東京合意の達成状況は，次の通りである。

† **短期コンバージェンス・プロジェクト（上記①）**

項　　目	ASBJにおける基準開発
工事契約	2007年12月に会計基準を公表
関連会社の会計方針の統一	2008年３月に実務対応報告を公表
金融商品の時価開示	2008年３月に会計基準を改正
資産除去債務	2008年３月に会計基準を公表
退職給付債務の計算	2008年７月に会計基準を改正
棚卸資産の評価	2008年９月に会計基準を改正
賃貸等不動産の時価開示	2008年11月に会計基準を公表
企業結合（ステップ１）	2008年12月に会計基準を改正
企業結合時の仕掛研究開発の資産計上	2008年12月に会計基準を改正

出典：ASBJ=IASBプレス・リリース／2011年６月10日（以下同じ）

† **その他のコンバージェンス・プロジェクト（上記②）**

項　　目	ASBJにおける基準開発の状況
セグメント情報に関するマネジメント・アプローチの導入	2008年３月に会計基準を公表
過年度遡及修正	2009年12月に会計基準を公表
包括利益の表示	2010年６月に会計基準を公表
企業結合（ステップ２）	2011年第３四半期に公開草案を公表予定
無形資産	2011年第３四半期に公開草案を公表予定

†（上記③）

項　目	IASB における基準開発の状況	ASBJ における基準開発の状況
金融商品	〈分類及び測定〉 2009年11月，2010年10月にそれぞれ最終基準を公表 〈減損〉 2009年11月に公開草案を公表 2011年1月に補足文書を公表 〈ヘッジ会計〉 2010年12月に公開草案を公表 〈資産及び負債の相殺〉 2011年1月に公開草案を公表	2010年8月に金融資産の分類及び測定に関する検討状況の整理を公表 2011年2月に金融負債の分類及び測定に関する検討状況の整理を公表
公正価値測定及び開示	2011年5月に最終基準を公表	2010年7月に公開草案を公表
連結の範囲	2011年5月に最終基準を公表	2009年2月に論点整理を公表
リース	2010年8月に公開草案を公表	2010年12月に論点整理を公表
収益認識	2010年6月に公開草案を公表	2011年1月に論点整理を公表
退職後給付	2011年6月に最終基準を公表予定	2010年3月にステップ1として未認識項目の即時認識等に関する公開草案を公表
財務諸表の表示（フェーズB）	2008年10月にディスカッション・ペーパーを公表 アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	2009年7月に論点整理を公表
資本の特徴を有する金融請品	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	IASB 及び FASB の議論を注視し検討
保険契約	2010年7月に公開草案を公表	IASB 及び FASB の議論を注視し検討
引当金（IAS 第37号）	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	2009年9月に論点整理を公表
排出量取引	アジェンダ協議手続の一環として再検討される予定	IASB 及び FASB の議論を注視し検討

第2章　IFRS 導入に向けた企業会計の対応

1．金融商品取引法会計

(1)　企業会計審議会中間報告

EC による同等性評価がなされた後においても，東京合意の履行のため，コンバージェンス作業の更なる推進が求められた。また，IFRS 受入れに向けた動きが，米国をはじめとする多くの国々に広がっている状況から，財務諸表の国際的な比較可能性の一層の向上，ひいては我が国金融資本市場の国際的な魅力の向上に資するという観点，及び海外の投資家にとって我が国企業の作成する財務諸表の理解・分析がしやすくなることにより，企業にとっても資金調達関連コストの低減や国際的な資金調達の容易化を期待する観点などを考慮し，我が国として，コンバージェンスの推進のみならず，我が国企業に対して IFRS に基づく財務諸表の法定開示を認め，又は義務づけるためのロードマップ（工程表）を作成し，具体的な展望を示すべきとの指摘がなされるようになった。

そこで，企業会計審議会は，「我が国におけ

る国際会計基準の取扱いに関する意見書（中間報告）」（2009年６月30日）を公表し，IFRS 適用の具体的な道筋を示した。まず，財務諸表の作成における IFRS の任意適用について，同報告書は，EU 域内・米国で上場ないし公募による資金調達をしていること等により IFRS で開示する企業，又は国際的に事業展開し，国際的な投資者等にも広く認知されているような企業を念頭に置いて，企業及び市場の競争力強化の観点から，「できるだけ早期に容認することが考えられ，具体的には2010年３月期の年度の財務諸表から IFRS の任意適用を認めることが適当である。」との判断を示した[1]。

次に，強制適用についても，投資家に対する国際的に比較可能性の高い情報の提供，我が国金融資本市場の国際的競争力確保，及び我が国企業の円滑な資金調達の確保といった観点から，一定範囲の我が国企業に強制適用する可能性を示しつつ，「IFRS の強制適用の判断の時期については，とりあえず2012年を目途とすることが考えられる。」と述べるに至った。

また，企業会計審議会により公表された中間報告においては，「連結財務諸表と個別財務諸表の関係を少し緩め，連結財務諸表に係る会計基準については，情報提供機能の強化及び国際的な比較可能性の向上の観点から，我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務に関連の深い個別財務諸表に先行して機動的に改訂する考え方（いわゆる「連結先行」の考え方）で対応していくことが考えられる。」と連結先行の考えが打ち出されていた。

連結財務諸表においてコンバージェンス等に優先して対応するとともに，個別財務諸表のコンバージェンスをどのように取り扱うべきかについて，幅広い見地から，更なる議論が重ねられることが予定されていた。その代表的なものとして，「単体財務諸表に関する検討会議」報告書（2011年４月28日）が挙げられる。同検討会議は，2010年９月，「企業会計基準委員会（ASBJ）の独立性を確保しつつ，基準設定機能の強化及びそのための産業界を含む各ステークホルダーによるバックアップ強化の方策」を図るために財務会計基準機構（FASF）内に設置されたものである[2]。

同報告書においては，個々の会計基準の検討にとどまらず，例えば，単体財務諸表に係る会計基準の変更にあたっては，会社法及び法人税法との関係に十分な配慮が必要であること，会計基準の策定に伴うベネフィットに見合わないコスト負担を生じさせることのないよう留意する必要があるといった意見のあったことが紹介されている[3]。

⑵　金融担当大臣談話「IFRS 適用に関する検討について」（2011年６月21日）

上記の中間報告が公表された後，国内外で生じた次のような様々な状況変化を理由として，金融担当大臣による談話が発表された。

- 米国ワークプランの公表（2010年２月）
- IASB と FASB がコンバージェンスの作業の数か月延期を発表（2011年４月）

1　2009年12月11日に公布された内閣府令及び法務省令により，2010年３月期以降，一定の要件を満たす我が国企業は，IFRS に準拠して連結ベースの開示を行うことが可能となった。

2　これに先立つ2010年４月及び５月には，ASBJ の委員，作成者，利用者から構成される「上場会社の個別財務諸表の取扱い（連結先行の考え方）に関する検討会」において，連結先行の適用の可否について，①我が国固有の商慣行や伝統的な会計実務の観点，②会社法の観点，③法人税法の観点，④当期純利益の考え方のような基礎概念の観点，⑤実務上の実行可能性の観点から検討が行われていた。

3　個々の会計基準に関しては，開発費及びのれんについて，当面，現行の取扱いを継続すべきとの意見，退職給付について，激変緩和の措置が必要ではないかとの意見，及び，包括利益について，当面，財務諸表本表において表示すべきではないとの意見が，それぞれ多く見られたことが明らかにされている。

- 「単体検討会議報告書」の公表（2011年4月28日）
- 産業界からの「要望書」の提出（2011年5月25日）
- 米国SECのIFRS適用に関する作業計画案の公表（2011年5月26日）
- 連合　2012年度重点政策（2011年6月）
- 未曾有の災害である東日本大震災の発生
- IFRSへの影響力を巡る，アジアを含む国際的な駆け引きの激化

大臣談話は，IFRS適用について，「会計基準が単なる技術論だけでなく，国における歴史，経済文化，風土を踏まえた企業のあり方，会社法，税制等の関連する制度，企業の国際競争力などと深い関わりがあることに注目し，さまざまな立場からの意見に広く耳を傾け，会計基準がこれらにもたらす影響を十分に検討し，同時に国内の動向や米国をはじめとする諸外国の状況等を十分に見極めながら総合的な成熟された議論が展開されることを望む。」としている。また，強制適用の可能性についても，「少なくとも2015年3月期についての強制適用は考えておらず，仮に強制適用する場合であってもその決定から5－7年程度の十分な準備期間の設定を行うこと，2016年3月期で使用終了とされている米国基準での開示は使用期限を撤廃し，引き続き使用可能とする」ことを明らかにした。

もっとも，世界的に会計基準の国際的な統一化が進展する中で，趨勢として，コンバージェンスの歩みが止まることはないと考えられる。

2．会社法会計

⑴　会社法の対応

2005年に改正された会社法は，株式会社の会計は，「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に従うべきことを定める規定（会社法431）を設け，また，会社法を受けた会社計算規則3条も，その用語の解釈及び規定の適用に関して，「一般に公正妥当と認められる企業会計の基準その他の企業会計の慣行をしん酌しなければならない」としている。また，2002年商法改正以降，計算関係規定を省令（会社計算規則）に委任することとし，計算関係規定のより機動的な制定・改訂を通じて，会計基準の改正等に弾力的に対応することが可能とされている。

そして，現在，会社法は，企業会計の慣行に従って作成される計算書類を前提として，配当規制という観点から必要な調整を加えて分配可能額を計算するという姿勢を採用している。もっとも，新たな会計基準が開発・公表される中で，資本提供者に対する情報提供機能に限定される国際会計基準と，利害調整機能も担う会社法との間の乖離は大きくなるものと予想される。分配規制という観点からの調整を必要とする会社法会計のあり方は，個別財務諸表をめぐる議論にも影響を与えると考えられる。

⑵　中小企業会計

企業会計基準は，元来，金融商品取引法に基づく財務諸表等の作成の基準であるが，原則として，会社法にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」（会社法431）にあたるものと解されている。しかしながら，利害関係者の範囲が限定され，規模も小さい中小企業の従うべき規範として適当であるかについては疑問があった。

このため，上記の2002年商法改正にあたっては，国会の衆参両院において，省令化によって会社計算規則が国際化・複雑化することを危惧して，中小企業に対して過重な負担が生じないよう必要な措置をとる旨の附帯決議がされた。

この附帯決議を受けて，中小企業庁，日本税理士会連合会，及び日本公認会計士協会がそれぞれ研究報告書を公表した。2005年8月には，これらの報告書等を統合する形で，日本公認会計士協会・日本税理士会連合会・日本商工会議所及びASBJが，「中小企業の会計に関する指針」を作成し，その後見直しが続けられている。これも，原則として，「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成するものといえよう。

また，IFRSとのコンバージェンスに向けた作業等を通じて国内基準の国際化が進展する状況を踏まえ，非上場企業，特にその大半を占める中小企業の実態に即した会計のあり方について議論が重ねられている。代表的なものとして，「非上場会社会計基準に関する懇談会」報告書（2010年８月30日），「中小企業の会計に関する研究会」中間報告書（2010年９月）などが挙げられよう。更に，2011年２月以降，中小企業庁及び金融庁を事務局として，「中小企業の会計に関する検討会」において新たな会計ルールのあり方が検討されている。

第３章　法人税法上の対応

１．基本的方向

1998年度税制改正以降，確定決算基準によって商法（会社法），企業会計原則と結び付けられていた法人税法は，大きく変化をしていく。その背景は，税制調査会・法人課税小委員会「法人課税小委員会報告」（1996年11月）で示された「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向であった。そして，課税ベースの見直し（拡大）にあたっては，企業会計とは一線を画し，税制の公正・中立や透明性を実現するために，企業の実態に即して課税所得を的確に把握することの重要性を強調するとともに，保守的な会計処理の抑制，債務確定基準の徹底といった視点が打ち出された。このような考え方の下，以後の税制改正においては，企業会計との関係において是々非々（調和と乖離）の改正が行われてきた。その概要は次のとおりである。

２．企業会計との調和

① 2000年度税制改正では，「金融商品に係る会計基準」（1999年１月）に対応して売買目的有価証券の期末時価評価制度，未決済デリバティブ取引のみなし決済制度，ヘッジ取引の時価評価・繰延制度が新設されたが，金融取引の計算規定と評価規定等の全般にわたって，自己完結的な規定が設けられている。

② 2007年度税制改正では，第一に，「リース取引に関する会計基準」（2007年３月）が公表されたことを受け，所有権移転外ファイナンス・リース取引について売買取引に準じた処理とすることに改められた。

第二に，「棚卸資産の評価に関する会計基準」（2006年７月）が公表されたことに対応し，2007年度税制改正により，棚卸資産の期末評価について低価法を適用する場合における棚卸資産の評価額が，いわゆる再調達原価から時価に改められ，また，短期売買商品の期末評価制度が創設された。

第三に，繰延資産については，会社法及び会社計算規則が企業会計に全面的に依存することとなり，かつ，「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」（2006年８月）（以下「繰延資産の当面の取扱い」という。）により，繰延資産の項目を株式交付費，社債発行費等（新株予約権の発行に係る費用を含む。），創立費，開業費及び開発費とするとともに，同時に公表された「金融商品に関する会計基準」により，社債発行差金に相当する額について償却原価法を適用することとされた（なお，「中小企業の会計に関する指針」においても同様の取扱いとされた（2007年４月改正）。）ため，法人税法についても，これに対応する改正が行われた。

③ 2008年度税制改正では，「工事契約に関する会計基準」（2007年12月）の適用により，工事進行基準の方法により収益等が認識される工事の請負が増加すると予想される一方で，法人の自由な選択といった恣意性が排除されることから，会計処理との整合性に配慮する方向で，工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度の特例の見直しが行われている。

④　2009年度税制改正では，「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正（2008年９月）に伴い，棚卸資産の評価について選定できる評価方法から後入先出法が除外された（なお，あわせて単純平均法が廃止されている）。

⑤　2011年「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」によって，企業会計基準24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準」（以下「過年度遡及会計基準」という。）（2009年12月）導入に伴い，陳腐化償却制度が廃止されるとともに，耐用年数の短縮特例の適用を認めることとした。

３．企業会計からの乖離

①　1998年度税制改正では，「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という方向を踏まえ，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抑制するため，次のような改正が行われた。まず，税制の公平性・明確性の要請から，不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制するとの方針の下，各種引当金のうち賞与引当金，退職給与引当金，製品保証等引当金，特別修繕引当金の縮減・廃止が進められた。減価償却制度についても，建物の償却方法の選択制を抑制し，また，少額減価償却資産の取得価額基準の引き下げ，簡便償却制度の廃止といった改正がなされた。

また，収益の計上基準についても，やはり企業会計上の処理が選択的であった工事収益の計上方法を限定するとともに，割賦販売等に係る収益計上基準について，その適用範囲の見直しが行われた。

②　2001年度税制改正では，柔軟な組織再編成を容易にするための商法改正（会社分割法制の創設）が行われたことをきっかけとして，組織再編税制の整備が図られた。その際には，「移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては，移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。」（税制調査会「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」（2000年10月））とされ，法人税法独自の立場から，税負担の公平，企業の経営形態に対する中立性の観点を基本とする制度設計が行われた。そのため，税法固有の要件や会計処理（税法独自の帳簿価額の引継ぎ，資本の部の整備など）に関する規定が整備されている。

③　2002年度税制改正により導入された連結納税制度においても，企業のグループ経営が大きく進展してきた中で，実態に即した適正な課税を実現するという観点からの制度構築が行われた。なお，同時に，課税ベースの適正化措置として，退職給与引当金の廃止が行われている。

これら組織再編税制や税法固有の要件・処理を積極的に導入した結果，課税ベースの拡大とあいまって，企業会計上の処理との距離は広がった。そのために，例えば，非適格合併等により被合併法人等が移転する減価償却資産について，これらの減価償却資産の価額として会計帳簿に記載した金額が，その償却限度額の計算の基礎となる取得価額に満たない場合には，損金経理を要件とする減価償却費の損金算入の可否に疑義が生じる状況となっていた。そこで，2004年度税制改正により，この満たない部分の金額を損金経理額とみなすことにより，その満たない部分の金額についても，償却費として損金の額に算入することとされた（みなし損金経理）。

同じように，企業結合会計基準等の整備が進んだことに伴い，2006年度税制改正において，非適格組織再編成や営業譲受けについて，移転を受けた資産及び負債については個別時価を取得価額として付すととも

に，退職給付債務等に相当する負債を認識した上で，これら資産及び負債の時価純資産価額と非適格組織再編成等の対価との差額について資産又は負債の調整勘定を計上することとされた。このように，税法固有の処理を前提に，企業会計との調和を図るという方向での微調整もなされている。また，段階的に廃止された退職給与引当金等との関係において捉えることもできる。

④　2006年度税制改正では，会社法の制定に伴い，資本の部を整備し，資本金等の額及び利益積立金額の概念の明確化が行われた。また，会社法制や企業会計の変容を踏まえ，恣意抑制という法人税法固有の立場から，役員給与の損金算入のあり方が見直されている。

そして，2005年12月に「ストック・オプション等に関する会計基準」及び「ストック・オプション等に関する会計基準の適用指針」が公表され，ストック・オプションの費用計上に関する会計方法が明らかにされたことに対応して，新株予約権の交付を受けた者についての所得税法上の扱いに対応した費用計上の特例が設けられている。

⑤　2007年度税制改正では，生産活動や事業活動の拠点としての日本の魅力を高め，税制における国際的なイコールフッティングを確保するため，減価償却制度の抜本的な見直しが図られた。新たな定率法（いわゆる250％定率法）の導入を始めとして，経済活性化という租税政策的な観点からの改正が行われている。また，次いで，法定耐用年数や資産区分について，使用実態を踏まえた見直しが行われた（2008年度税制改正）。

⑥　2009年度税制改正では，上記の「棚卸資産の評価に関する会計基準」の改正により，期末における正味売却価額が取得原価よりも下落している場合には，当該正味売却価額をもって貸借対照表価額とすることが求められ，帳簿価額の切下げを行うことが強制（実質的には低価法の強制）されることとなったが，法人税法は，従来どおり，低価法の適用を任意としている。

第２編　各　論

第１章　収益認識

１．IFRS の現状

⑴　提案モデル

国際会計基準の概念フレームワークの下では，収益とは，持分参加者からの拠出に関連するもの以外で，持分の増加をもたらす，期間における企業の通常活動の過程において生じる経済的便益の総流入と定義されるところ，将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高く，かつ，これらの便益が信頼性をもって測定できる場合に，企業は収益を認識するものとされている。

具体的には，IAS 18号が，物品の販売，役務の提供及び企業資産の第三者による利用（利息，ロイヤルティ及び配当を生じるもの）から生じる収益の会計処理について，また，IAS 11号が，工事契約に伴う収益及び費用の会計処理について，それぞれ規定している。例えば，財の販売については，財の所有に伴う重要なリスク及び経済価値を買手に移転したことなどが，収益認識の条件とされている。

しかしながら，IAS 18号とIAS 11号との矛盾を解消し，またより包括的な基準の開発を目指して，IASBとFASBが進めるコンバージェンス・プロジェクトにおいて，共同で収益認識に関する会計基準の見直しの検討を進めている。同基準は，IAS 17号（リース），IFRS 4号（保険契約），IFRS 9号（金融商品）又はIAS 39号（金融商品：認識及び測定）の範囲にある契約等を除き，すべての顧客との契約に適用されることが予定されている。2010年６月には公開草案「顧客との契約から生じる収益」が公表され，また，再検討の過程において，いくつか

の点で暫定的な決定に到達している。これらによる収益認識の提案モデル（以下，「提案モデル」という。）は，次の５つのステップを踏んで適用される。

⑵　顧客との契約の識別

契約とは，強制可能な権利及び義務を生じさせる２者以上の当事者間における合意である。企業の通常活動のアウトプットである財又はサービスを取得するために，当該企業と契約した当事者が，顧客と定義される。

複数の契約がほぼ同じ時期に締結され，かつ，①契約が同時又はほぼ同時締結されている，②契約が単一の商業的な目的を有するまとまりとして交渉されている，又は③契約における財又はサービスがデザイン，技術又は機能の点で相互に関連しているという要件の１つ以上を満たす場合には，同じ顧客との間の複数の契約を結合して，単一の契約として会計処理をしなければならない。

⑶　別個の履行義務の識別

履行義務とは，財又はサービスを顧客に移転するという当該顧客との契約における（明示的であれ，黙示的であれ）強制可能な約束として定義される。企業が複数の財又はサービスを移転することを約束している場合に，財又はサービスが区別できるときには，それぞれを別個の履行義務として会計処理しなければならない。例えば，工事契約のように，企業が非常に相互関連の強い財又はサービスの束を約束し，それらの財又はサービスを統合する重要なサービスを提供する場合には，企業は，財又はサービスの束を単一の履行義務として扱うことになる。

その他の場合には，財又はサービスが区別でき，かつ，財又はサービスの移転パターンが契約に含まれる他の約束した財又はサービスと異なるときに限り，約束した財又はサービスを別個の履行義務として会計処理することが求められる。

⑷　取引価格の決定

取引価格とは，財又はサービスの移転と引き換えに，企業が顧客から受け取る，又は受け取ると見込まれる対価の金額である。企業は，取引価格を合理的に見積もることができる場合に限り，履行義務を充足した時に収益を認識しなければならない。取引価格を合理的に見積もることができない場合には，企業は，履行義務の充足による収益を認識してはならず，状況が変化して，取引価格を合理的に見積もることができるようになった時点で，充足済みの履行義務について収益を認識することとなる。

取引価格の算定にあたり，契約に重大な財務要素が含まれている場合には，貨幣の時間価値が約束した対価の金額に反映するように調整される。しかしながら，顧客の信用リスクの影響は取引価格の測定に反映されない。結果として，企業は，約束された対価の金額を収益として認識することになる。

⑸　取引価格の履行義務への配分

企業は，個々の履行義務の充足と引き換えに顧客から受け取ると見込まれる対価の額，すなわち相対的な独立販売価格に比例して，すべての履行義務に取引価格を配分しなければならない。

⑹　履行義務充足時の収益認識

企業は，顧客に約束した財又はサービスを移転することによって，識別された履行義務を充足した時に，収益を認識しなければならない。財又はサービスは，顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時に，顧客に移転したと判断される。これは，顧客が，財又サービスの使用を指図する能力を有し，かつそれらから便益を享受する能力を有するに至った時を指す。

企業がサービスを連続的に移転する場合，すなわち顧客が仕掛品を支配する場合にのみ，収益は連続的に認識される。企業の履行が，顧客の支配する資産を創出又は強化する場合か，又は，企業が他に転用できる資産を創出するものではなく，かつ所定の要件を満たす場合に，サービスの移転が連続的になされていると判断される。この場合，企業は，顧客へのサービス

の移転を最もよく描写する収益認識の方法を採用しなければならない。その方法には，アウトプット法，インプット法，及び時の経過に基づく方法が含まれる。

2．国内会計基準の対応

我が国では，企業会計原則（1949年７月）において，「売上高は，実現主義の原則に従い，商品等の販売又は役務の給付によって実現したものに限る。」（企業会計原則 第二3B）とされ，収益認識については実現主義が原則とされている。

しかしながら，企業会計原則注解において，委託販売，割賦販売など特殊な販売契約に関する取扱いが示され，又，「工事契約に関する会計基準」，「金融商品に関する会計基準」，又は「リース取引に関する会計基準」等において，特定の契約又は取引の収益を対象とする会計基準等が定められるほかは，収益認識及び測定に関する包括的な会計基準は示されていなかった。

ASBJ は，IASB との「東京合意」（2007年８月）に基づき，IASB の上記収益認識プロジェクトに対応する会計基準の開発を進め，国際的なコンバージェンスに取り組んでいる。2011年１月には，上記公開草案を前提として，「顧客との契約から生じる収益の認識に関する論点の整理」を公表した。その中で，提案モデルが現行実務に影響を与える論点として，例えば，次のものが挙げられている。

第一に，履行義務単位での会計処理を求める提案モデルが，契約を収益認識の単位とすることが一般的な我が国の現行実務との軋轢を生じることを指摘する。例えば，一部の製品保証やカスタマー・ロイヤルティ・プログラムについて，その内容が別個の履行義務として識別される場合には，取引価格のうち当該サービスに配分された金額は，主たる製品の移転時には未だ収益として認識されないことなる。履行義務を識別単位とすることの有用性を認めながらも，実務上可能な方法で行われるべく，検討する必要があるとしている。又，これまで引当金として処理されてきた付随サービス等を別個の履行義務として識別することについては，個々の性質に照らして適切かどうかを検討する必要があるとする。

関連して，提案モデルは，返品権付きの製品販売において，返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず，その代わり，返金負債を認識することを提案している。返品調整引当金を計上する我が国の処理と異なるが，引き続き検討を行うとしている。

第二に，取引価格の算定に際して，提案モデルが顧客の信用リスクを考慮することに反論している。ただし，提案モデルに関する暫定的な決定においては，回収可能性は考慮しないこととされた。

第三に，工事契約については，暫定的な決定において，企業が非常に相互関連の強い財又はサービスの束を約束し，それらの財又はサービスを統合する重要なサービスを提供する場合には，企業は財又はサービスの束を単一の履行義務として会計処理しなければならないとされたため，割愛する。

3．税制上の対応（論点整理を含む）

⑴　収益認識の単位

提案モデルと同様の基準が我が国でも採用された場合には，これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され，そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる。

しかしながら，債務確定基準（法法22③二）により，別段の定めによらない引当金計上を排除してきた法人税法において，返品調整引当金（法法53）以外の付随サービス等について，このような会計処理が認められるかは疑問である。

⑵　履行義務の充足

税務会計における収益認識の基準については，法人税法22条４項が「一般に公正妥当と認めら

れる会計処理の基準」（以下「公正処理基準」という。）に従って益金及び損金の計算を行うと定めていることから，「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは，……その実現があった時，すなわち，その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべき」ものと解され（最判1993年11月25日・民集47巻９号5278頁），実現主義を採用したと考えられている。その上で，税務上は，収益認識の基準として引渡しが重視され（法基通２－１－１），出荷基準も広く採用されてきた（法基通２－１－２）。

しかしながら，顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時点を重視する提案モデルの下では，契約条件によっては，出荷基準は認められない可能性がある。もっとも，「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から，当該法人が特定の基準を選択し，継続してその基準によって収益を計上している場合には，法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきであ」り（上記最高裁判決），提案モデルと同様の基準が我が国で採用された結果が，収益認識の基準として検収・到着を重視するという程度にとどまるのであれば，検収基準によって継続して収益計上が行われることも実務上は許容されている（法基通２－１－２）以上，特段の問題は生じないと考えられる。

⑶　**そ の 他**

我が国の現行実務では，商品の割賦販売について，割賦金の回収期限到来時や入金時に収益認識を行う方法も認められている一方で，現行のIAS及び提案モデルでは，このような取扱いは認められていない。そのため，我が国においても，こうした例外を認めず，履行義務の充足時に収益認識する方向で検討が進められている。

その結果として，法人税法上，長期割賦販売等について，確定した決算における経理を条件として認められている延払基準（法法63）は，再検討される可能性がある。

第２章　工事契約

１．IFRSの現状

IFRSでは，「工事契約」に関する考え方や会計処理は「IAS11号」が取り扱っている。その具体的な内容は，次のとおりである。

⑴　**工事契約の意義**

単一の資産又はその設計，技術及び機能若しくはその最終的な目的や用途が密接に相互関連又は相互依存している複数の資産の組み合わせの建設工事のために特別に取り決められる契約をいう。

⑵　**工事契約の結合及び分割**

イ　工事契約の処理は，個々の工事契約に個別に適用することを原則とする。その場合，複数資産の建設が一つの契約で結ばれている場合，次の条件のすべてに該当すれば，それぞれの資産の建設は個別の契約として取り扱う。

①　各資産について別途見積りが提示されていること

②　請負業者及び発注者は各資産に係る契約書について承諾若しくは拒否できる等，別途の交渉が可能であること

③　原価及び収益が各資産別に識別可能であること

ロ　一方，複数の契約が次の性格を有する場合には，それら一連の契約を一つの工事契約とみなして取り扱う。

①　一連の契約が一括して交渉されること

②　複数の契約は密接に相互関連しており，事実上全体の利益率が定められた単一のプロジェクトの一部であること

③　複数の契約は同時期又は連続して実行されること

ハ　なお，次の追加資産の建設については，別個の契約として取り扱う。

①　追加資産が，その設計・技術・機能において当初の工事契約で建設される資産

若しくは一連の資産と大きく異なる場合

② 追加資産の価格が当初の契約価格と無関係に交渉される場合

(3) 工事契約の収益・原価の範囲

イ 工事契約収益は，次のものから構成される。

① 契約で合意された当初の収益

② 契約内容の変更，クレーム及び報償金のうち，収益となる可能性が高く，かつ，信頼性をもって測定可能なもの

ロ 工事契約原価は，次の費用から構成される。

① 特定の契約に直接関連する費用――作業現場の労務費，建設工事の材料費，工場及び設備の減価償却費，工場，設備及び材料の移設費，工場及び設備の賃借料，設計・技術援助料，調整・保証作業の見積原価，第三者からのクレーム費等

② 工事契約全般に起因する配賦可能な間接費用――保険料，直接関連しない設計・技術援助料，工事間接費等

③ 契約条件により発注者に個別請求可能なその他の原価

(4) 工事契約の収益・費用の認識

イ 工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができる場合には，その工事契約に関連した収益及び原価は，その請負業務の期末日現在の進捗度に応じて，収益及び費用として認識する。

ロ これに対し，工事契約の結果を信頼性をもって見積もることができない場合には，収益は回収可能性の高い，発生済工事契約原価の範囲に限って認識され，また，工事契約原価は，発生した期間に費用として認識する。

(5) 予想される損失の認識

工事契約総原価が総収益を超過する可能性が高いときは，その見積損失は即時に認識しなければならない。

2．国内会計基準の対応

「工事契約」に関する我が国の会計基準として「工事契約に関する会計基準」(2007年12月27日 ASBJ）が制定されている。その具体的な内容は，次のとおりである。

(1) 工事契約の意義

仕事の完成に対して対価が支払われる請負契約のうち，土木，建築，造船や一定の機械装置の製造等，基本的な仕様や作業内容を顧客の指図に基づいて行うものをいう。受注制作のソフトウエアもこれに含まれる。

(2) 工事契約に係る認識の単位

イ 工事契約において当事者間で合意された実質的な取引の単位に基づいて認識する。ただし，実質的な取引の単位を適切に反映していない場合は，複数の契約を結合し，又は取引の一部を分離する。

ロ 工事収益及び工事原価は，工事契約に係る認識の単位ごとに，工事契約に係る認識基準を適用することにより計上する。

(3) 工事契約に係る認識基準

イ 工事契約に関して，工事の進行途上においても，その進捗部分について成果の確実性が認められる場合には，工事進行基準を適用し，この要件を満たさない場合には工事完成基準を適用する。

ロ この場合，成果の確実性が認められるためには，次の各要素について，信頼性をもって見積もることができなければならない。

① 工事収益総額
――工事契約において定められた，施工者が受け取る対価の総額

② 工事原価総額
――工事契約において定められた，施工者の義務を果たすための支出の総額

ハ 決算日における工事進捗度――原価比例法その他

(4) 工事進行基準の会計処理

イ 工事収益総額，工事原価総額及び決算日

における工事進捗度を合理的に見積もり，これに応じて当期の工事収益及び工事原価を損益計算書に計上する。

ロ　工事進行基準を適用した結果，工事の進行途上に計上される未収入額は，金銭債権として取り扱う。

⑸　工事完成基準の会計処理

工事が完成し，目的物の引渡しを行った時点で，工事収益及び工事原価を損益計算書に計上する。

⑹　工事契約から損失が見込まれる場合の取扱い

工事原価総額等が工事収益総額を超過する可能性が高く，かつ，その金額を合理的に見積もることができる場合には，工事損失のうち既に計上された損益の額を控除した残額を，工事損失が見込まれる期の損失として処理し，工事損失引当金を計上する。

項　目		IAS 第11号	工事契約会計基準	法　人　税
イ．工事契約の意義・範囲		・単一資産又は複数資産の組合せの建設契約 ・特別仕様のソフトウエア開発を含む？	・仕事を完成する請負契約のうち，土木，建築，造船，一定機械装置の製造等，基本的な仕様や作業内容を顧客が指図するもの ・受注制作のソフトウエアを含む	・工事，製造・設計・監理等の役務の提供のみは含まず ・ソフトウエア開発を含む
ロ．工事契約の結合・分割		・個々の工事契約ごと ・契約内容からみて，工事契約の結合と分割 ・所定の追加資産の建設は，別個の契約	・当事者間で合意された実質的な取引単位 ・適切でない場合は，工事契約の結合と分割	・一の契約ごと ・実質判断により，工事契約の結合と分割
ハ．収益・原価の範囲		・収益は，当該契約金額，契約変更，クレーム報奨金 ・原価は，直接・間接の材料費，労務費その他の経費，発注者に個別請求可能な費用	・工事収益額は，契約で定められた対価の総額 ・工事原価総額，契約で定められた義務を果たすための支出の総額	・収益は，契約金額，値増金 ・原価は，原材料費，労務費その他の経費
ニ．収益費用の認識基準	工事進行基準	・契約の結果を信頼性をもって見積ることができる場合は強制適用 ・進捗度は，原価比例法その他	・進捗部分について成果の確実性が認められる場合は強制適用 ・進捗度は，原価比例法その他	・長期大規模工事は強制適用，短期小規模工事は任意適用 ・進行割合は，原価比例法その他
	工事原価回収基準	・契約の結果を信頼性をもって見積ることができない場合―収益は回収可能性の高い発生済工事原価の範囲に限って認識	・工事原価回収基準はなし	・工事原価回収基準はなし
	工事完成基準	・工事完成基準は不可？	・進捗部分について成果の確実性が認められない場合に適用	・工事完成基準 ・部分完成基準
ホ．工事損失の処理		・工事損失は即時に認識	・工事損失から既計上損益額を控除した残額を工事損失引当金に計上	・工事進行基準又は工事完成基準により認識 ・工事損失引当金の計上は不可

3．税制上の対応

⑴　工事契約に関する法人税の処理

イ　工事完成基準

請負による収益の額は，物の引渡しを要する請負契約にあってはその目的物の全部を完成して相手方に引渡した日，物の引渡しを要しない請負契約にあってはその約した役務の全部を完了した日の属する事業年度において，それぞれ益金の額に算入する（法基通２－１－５）。

ロ　部分完成基準

建設工事等について，工事が部分的に完成するつど引き渡して代金を収入する場合には，その建設工事等全部が完成しないときにおいても，その事業年度において引き渡した建設工事等の量又は完成した部分に対応する工事収入をその事業年度の益金の額に算入する（法基通２－１－９）。

ハ　工事進行基準

①　長期大規模工事（工事期間２年以上，請負金額10億円以上）については，工事の進捗度に応じて損益を計上する，工事進行基準が強制適用される。

②　長期大規模工事以外の工事については，工事進行基準の適用は法人の任意である。

③　工事進行基準の方法による未収入金は，売掛債権等として取扱い，一括評価貸倒引当金の設定対象とすることができる。

⑵　IAS・国内会計基準・我が国法人税制の異同点

以上の工事契約に関するIAS11号，国内会計基準及び我が国法人税制の異同点などをまとめてみると，おおむね次のとおりである。

⑶　法人税の方向性

イ　工事損益の測定基準

基本的には，工事契約の契約金額によって工事損益を測定すべきである。将来の補修費やクレーム費などの見積額を収益から控除すること，工事代金の回収が長期にわたる場合の収益を割引現在価値額で評価することなどは，債務確定基準，引当金・準備金の問題もあって，慎重な検討が必要と考える。

ロ　工事損益の認識基準

工事損益は，建設業者等にとって根幹となるものであるが，一方で期間損益に属することであるから，その認識基準は会計と税務とで一致することが望ましい。

その意味で，会計が工事進行基準を原則とするのであれば，税務もその方向性でよいと考える。

ただし，収益の範囲や確定性の判断基準，原価の範囲や金額の見積方法等の明確化，中小企業に対する配慮の要否など，検討が必要である。

第３章　有形固定資産

1．IFRS の現状

有形固定資産に関連する会計基準については，IAS16号で規定されている。IAS16号の目的は，財務諸表の利用者が企業の有形固定資産に対する投資及び投資変更に関する情報を把握できるように，有形固定資産の会計処理を規定することであり（１項），また，ここでいう有形固定資産とは，財貨・用役の生産又は提供に利用する目的，外部への賃貸目的又は管理目的で企業が保有する有形資産であり，かつ，一会計期間を超えて利用すると予測される資産である（６項）。なお，有形固定資産の例としては，土地，建物，機械装置，船舶，航空機，自動車，器具・備品，事務用機器が例示されている（37項）。

有形固定資産の会計の原則的処理は，以下のとおりである。

⑴　当初認識

有形固定資産は，当該資産に関連する将来の経済的便益の企業への流入が期待でき，取得原価が信頼性をもって測定できる場合のみ認識する（７項）。「将来の経済的便益の蓋然性（prob-

ability)」と「測定の信頼性（reliability)」の二つを要件としている。

⑵　当初測定

取得原価の構成要素は，①購入価格（値引き・割戻し控除後，輸入関税と還付されない取得税を含む)，②直接付随費用，③解体除去費用，敷地の原状回復費用，取得時又は特定期間に棚卸資産の生産以外の目的で当該資産を使用した結果生ずる債務の当初見積額である（16項)。

⑶　事後測定

当初認識後は，原価モデル（取得原価から減価償却累計額を控除）又は再評価モデル（公正価値を信頼性をもって測定できる場合に採用可能，再評価実施日における公正価値からその後の減価償却累計額・減損損失累計額を控除）のいずれかを用いる（29-31項)。減価償却については，企業が将来の経済的便益を消費するパターンを反映して，耐用年数にわたって行い(60項)，耐用年数・残存価額・減価償却方法は事業年度末に見直し，変更は見積もりの変更とする（61項)。また，金額的に重要な構成部分は別々に減価償却する（43項)。これは，いわゆるコンポーネント・アカウンティングのことである。減損損失の具体的処理には触れておらず，これについてはIAS36号（資産の減損）に委ねている（63項)。なお，有形固定資産は，処分時又は将来の経済的便益が期待できなくなったときに認識を中止する（67項)。

2．国内会計基準の対応

⑴　当初認識

IAS16号が，「将来の経済的便益の蓋然性」と「測定の信頼性」を認識の要件としているのに対し，国内基準には明示的な認識規準は存在していない。ただし，企業会計原則には，「貸借対照表に記載する資産の価額は，原則として，当該資産の取得原価を基礎として計上されなければならない」（企業会計原則第三・五）とあり，これは客観的な測定を要件としている点で共通しているとも考えられる。

⑵　当初測定

国内基準でも，購入価格に付随費用を加算し，そこから値引き・割戻しを控除する。従来は資産除去債務が含まれておらず，この点がIAS16号と国内基準の大きな差異となっていたが，2010年４月１日以後に開始する会計年度から「資産除去債務に関する会計基準」（企業会計基準18号）の適用が義務付けられることとなった。付言すると，従来も有形固定資産の除去に関する規定が全くなかったというわけではなく，連続意見書には，「解体，撤去，処分等のために費用を要するときには，これを売却価格又は利用価格から控除した額をもって残存価額とする」（「連続意見書第三」第一・四）と明記されていたが，金額の合理的な見積もりが困難である等の理由から実際にはほとんど適用されていなかった。なお，現存する主要な差異として，以下の二点が挙げられる。

まず，有形固定資産の取得に関する登録免許税や不動産取得税等の還付されない取得税の取扱いである。IAS16号ではこれらの税目は取得原価を構成するのに対して，国内基準では費用計上も認められている。

次に，有形固定資産を取得するための借入金の利子の取扱いである。IAS23号（借入費用）では，適格資産（qualifying assets）の取得，建設及び製造に直接起因する借入費用は当該資産の取得原価に含めなければならない（８項)。ここで適格資産とは，意図した使用又は販売が可能となるまでに相当の期間を必要とする資産を指し，具体例として棚卸資産，製造プラント，発電設備，無形資産，投資不動産が挙げられる（５，７項)。なお，特定の適格資産を取得する目的で借入を行った場合には資産化する借入費用を容易に識別できるが，借入を一括して行い，その一部を建設の資金繰りに充当するといった場合には，資産化する借入費用の識別が困難になることが予想される。この場合，当該資産に対する支出額に資産化率を乗ずることにより，

資産化適格借入費用額を算定することとなる。なお，資産化率は，当期中の借入金残高（特定借入金を除く）に対応する借入費用の加重平均率となる（14項）。他方，国内基準でも，固定資産の自己建設に係る借入に関する利息のうち，建設完了までに発生したものを資産計上することが可能である（「連続意見書第三」第一・四）。ただし，実務上はほとんどの企業が費用処理していること，そして自己建設以外の借入金の利子については取得価額へ算入できないこと等を勘案すると，実際には差異が生じていると考えられる。

⑶　事後測定

IAS16号では当初認識後の再測定（期末評価）にあたり，原価モデルの他に再評価モデルを選択でき，この点が国内基準と異なっている。また，減価償却をみると，IAS16号が経済的便益を消費するパターンの反映，コンポーネント・アカウンティングの採用等を謳っているのに対して，日本では税法基準による会計処理が企業実務として定着しており，両基準には大きな差異がある。

イ　期末評価

原価モデルでは，有形固定資産は取得原価から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価する（30項）。これは取得原価に基づく期末評価であり，企業会計原則においても「有形固定資産については，その取得原価から減価償却累計額を控除した価額をもって貸借対照表価額とする」（第三・五・D）とあり，原価モデルが用いられている。

再評価モデルでは，資産の当初認識後，公正価値を信頼性をもって測定できる有形固定資産について再評価実施日における公正価値から減価償却累計額・減損損失累計額を控除した価額で評価する（31項）。なお，公正価値とは通常，査定により決定される市場価値のことであり，市場価値が存在しない場合には現在割引価値等を用いて算定することとなる。また，公正価値の変動が大きい場合には毎年，再評価を実施し，それ以外の場合にも三年から五年ごとの再評価が必要とされている（32-34項）。これに対して，国内基準では，会社更生や合併等の特殊なケースを除き，資産の再評価は認められていない。

ロ　減価償却

①　耐用年数

IAS16号では，耐用年数は，資産ごとに使用が見込まれる期間に設定しなければならない（57項）。国内基準をみると，連続意見書には「固定資産の耐用年数は，物質的減価と機能的減価の双方を考慮して決定されねばならない」（「連続意見書第三」第一・八）とある。日本の会計実務では税法上の耐用年数表を利用する場合がほとんどであり，法人税法では「減価償却資産の耐用年数に関する省令」が定められているが，これがIAS16号における「使用が見込まれる期間」とは必ずしも一致しているわけではない。

②　残存価額

IAS16号では，残存価額とは，耐用年数到来時に見積処分費用を控除した後に当該資産から受領できると見積もられた価額をいう（６項）。なお，残存価額は，実務上は重要ではない場合が多く，減価償却費の計上にあたっては重要ではない（53項）。ここから残存価額をゼロにすることもできると考えられる。他方，国内基準では，「残存価額は，固定資産の耐用年数到来時において予想される当該資産の売却価格又は利用価格である」（「連続意見書第三」第一・四）。法人税法では，2007年度税制改正により，2007年４月１日以降に取得した有形固定資産について，残存価額を備忘価額（１円）まで償却できるように変更されたので（法令48の２），IAS16号とほぼ同等といえる。

③　償却方法

IAS16号では，減価償却方法は企業が将来の経済的便益を消費するパターンを

反映しなければならないとあり（60項），具体的な方法として定額法，定率法，生産高比例法が挙げられている（62項）。それに対して，国内基準では「一定の減価償却方法によって，その取得原価を各事業年度に配分」（企業会計原則第三・五）することが求められており，減価償却の計算方法としては定額法，定率法，級数法，生産高比例法が挙げられている（同注解20）。そこには「経済的便益の消費パターンを反映させる」という思考は存在していない。なお，法人税法では，減価償却資産の種類別に納税者が選定しうる償却方法（定額法，定率法，生産高比例法，リース期間定額法等）を定めている（法令48，48の２）。

④　コンポーネント・アカウンティング

コンポーネント・アカウンティングとは，有形固定資産の個々の資産について重要な構成要素（コンポーネント）ごとに残存価額，耐用年数，償却方法が異なるべきものとして別途減価償却計算を行うことをいう。他方，日本にはこれに該当する規定はなく一括して償却することとなる。

⑤　事業年度ごとの見直し

IAS16号は，少なくとも事業年度ごとに耐用年数，残存価額，償却方法の見直しを実施することを求めている。特に償却方法については，資産に具現化される将来の経済的便益の予測消費パターンに大きな変更があった場合には，当該パターンを反映するように償却方法を変更しなければならない（51, 61項）。なお，これら見直しの結果は，会計上の見積りの変更として扱われるがIAS８号（会計方針，会計上の見積りの変更及び誤謬）には，見積りの変更はその性質上，過年度に関連するものではなく，また，誤謬の訂正でもないため，将来に向けてのみ会計処理し遡及修正を行わないと規定されている（34, 36項）。これに対して，国内基準では減価償却方法の定期的な見直しについては触れられていない。

３．税制上の対応

有形固定資産に係る項目でコンバージェンスの対象となったものとして，資産除去債務が挙げられる。企業会計基準18号によると，原則的処理として，法令等により計上が義務付けられる将来の有形固定資産の解体，撤去等の費用については，取得・認識時点で資産・負債に両建て計上し，減価償却により費用計上を行うこととなる。ここで留意すべきは，コンバージェンスしたからといってIFRSとの差異が完全になくなったわけではないということである。例えば，適用要件をみると，国内基準では法律上の義務及びそれに準ずるものとされているのに対してIFRSでは資産除去債務の存在可能性が50％を超えることを要件としている。それ以外にも，割引率，資産除去債務の見直し，時の経過による調整費等の損益計算書上の表示等について内容が相違している。

それでは，税制がどのような対応を採っているかというと，法人税法では，資産除去債務を見積もり減価償却資産の帳簿価格に加算して償却することを認めていない。債務が確定していないため損金算入を認めないというわけである。見積もった場合には，減価償却費相当額及び資産除去債務について認識される利息費用を加算する申告調整が必要となり，その後，除去した事業年度において減算することとなる。なお，従来から特定のケースでは資産除去債務を引当金で計上し，税務上もこれを認めていた。例えば，電力業における原子力発電施設の解体に伴う債務（原子力発電施設解体引当金）やポリ塩化ビフェニル（PCB）やアスベストの除去費用に伴う債務（PCB処理引当金，環境対策引当金）等である。こういったものの中には，今後は資産除去債務として計上されるものもあると

想定される。ただし，有形固定資産の除去が企業の自発的な計画のみによって行われる場合には，先に触れた資産除去債務の適用要件に該当しないこととなるので，引き続き引当金による処理が行われるべきものと考えられる。

今後，コンバージェンスの対象が広がるか，あるいは個別基準にIFRSが適用された場合には，これまで用いてきた税法基準をそのまま使用することができなくなる可能性がある。会計基準と税法規定との差異が顕在化し多くの問題が生ずることが考えられる。減価償却を例に考えてみると，税法上の耐用年数については，それがIFRSの「使用が見込まれる期間」と整合しているかどうかを検証する必要が生ずることも考えられる。償却方法についても，IFRSに照らして妥当であること，すなわち「経済的便益の消費パターンを反映」していることとの整合性についても検討を要することも考えられる。

第4章　固定資産の減損

1．IFRSの現状

⑴　IASB概念フレームワークにおける一般財務報告の目的の改善

2010年9月，「IASB概念フレームワーク」の一部が改正され，そこにおいて，一般財務報告の目的が改善された。「IASB概念フレームワーク」は，IASCが1987年に公表したものを，2001年4月に設立されたIASBが引き続き採用したものである。概念フレームワークは，IASBが会計基準を設定する際の基本概念になるもので，IFRSの憲法ともいわれている。IASBは，比較可能性を確保し，かつ，高品質な会計基準の開発に取り組んでいるが，その基盤となる概念フレームワークについて，現在，FASBと共同して，改善作業に取り組んでいる。2010年9月，概念フレームワークの改善プロジェクトの第1ステージとして，財務報告の目的，意思決定に有用な財務報告情報の特性及び制限に係る改善作業が完了した。これを受けて，IFRSの概念フレームワークの「財務諸表の目的」及び「財務諸表の質的特性」が差し替えられ，米国の概念書においても同様に差し替えが行われた。

従来の「IFRSの概念フレームワーク」では，一般財務報告の目的は，投資家，従業員，貸手，仕入先及びその他取引業者，得意先，政府及び監督官庁，一般大衆等，広汎な利用者を対象に有用な財務情報を提供するものとされていた。広汎な利用者の中でも投資家ニーズに軸足がおかれてはいたが，主要な利用者を特に識別していなかった。

しかし，今回の改定概念フレームワークでは，「一般財務報告の目的は，現在及び潜在的な投資家，貸手及びその他の債権者による報告企業への資源提供に関する意思決定において有用な情報を提供することにある。このような意思決定は，資本性金融商品及び負債金融商品の購入，売却又は保有，貸付金及びその他の形態による信用の提供又は決済に関連している。」とし，一般財務報告の目的を，現在及び潜在的な投資家，貸手及びその他の債権者に特定している。その上で，投資家・債権者への財務情報の提供を目的とする一般財務報告は，それ以外の規制当局及び公衆等の利害関係者にとっても有用である旨記載するに留まっている。

IFRSは，グローバルな厳しい市場競争，企業活動の複雑化・高度化，著しい技術革新や情報化が進展する中，企業倒産も日常茶飯事となった「リスク経済」下において，企業リスクの最大の負担者である投資家・債権者の意思決定に有用な財務情報の提供に目標を絞っている。IFRSもUS-GAAPも，従来から投資家・債権者を対象とした会計基準として開発されてきており，実質的な基本理念が方向転換されたわけではないが，世界の会計基準に決定的な影響力を有しているIASBとFASBという2大勢力が，一般財務報告の目的を投資家・債権者に限定し，共通の基盤に立っていることを明確化したことに大きな意義があると考えている。

企業の将来の存続・発展に係る有用な情報提供を要求する投資家・債権者のための「将来志向の会計基準」の役割と，配当可能利益や課税所得計算のための純利益計算といった「過去志向の会計基準」の役割を，一つの会計基準に同時に期待することができなくなってきたということである。従って，今後，我が国にも導入されると予想されるIFRSと我が国会社法や税法との関係は，IFRSにおける一般財務諸表の目的を十分に踏まえて検討する必要があると考えている。

⑵ IFRSと我が国の固定資産に関する減損会計基準の概要

IFRSの固定資産に関する減損会計は，今後とも，現行の会計基準が維持されるものと考えられる。IASBは，前ツイーディ議長を含むIASB理事の多くの任期が2011年6月末であったこと，米国が2011年後半には，米国国内企業に対するIFRSの取扱い方針を表明することから，本年6月末を目標に精力的にIFRSの主要論点について見直し作業を推進してきた。

そこでの見直し事項は，現在，リース会計，収益認識基準，退職給付会計，連結の範囲，金融商品，保険会計等にポイントが絞られており，減損処理を含む固定資産会計は，IFRSの検討課題になっていない。米国は，2011年6月以降，FASBとIASBとの会計基準のコンバージェンス作業のために新たなMOU計画の継続はないとしていることから，米国が何らかの形でIFRSを受け入れたとしても，IFRSとUS-GAAP間の固定資産に関する減損会計の差異の調整が図られないまま，併存する可能性が高いと想定される。

我が国の減損会計は，1990年代後半，我が国資本市場の国際化対応として，我が国の会計基準を国際水準並みに引き上げることを目標に，「会計ビッグバン」の下で2004年に公表され，2006年4月1日以後開始する事業年度から適用されている。我が国の減損会計は，US-GAAPの減損会計と同様な内容の会計基準となっており，あくまでも，取得原価主義会計の枠内における会計基準である。

他方，公正価値会計であるIFRSの減損会計は，取得原価主義会計の枠内にある我が国基準とは，基本的な差異がある。IFRSの固定資産会計には，公正価値会計の下で「原価モデル」と「再評価モデル」の選択適用が認められている。「原価モデル」では，取得原価で当初認識・測定した固定資産の帳簿価額を，耐用年数にわたり，定額法又は定率法等の減価償却方法により，残存価額まで減価償却を行い，取得原価から減価償却累計額及び減損損失累計額を控除した価額を，当該固定資産の「公正価値」とみなすというものである。固定資産の取得原価を耐用年数期間にわたり収益に対応させて費用配分する取得原価会計における減価償却とは，考え方を基本的に異にしている。

IFRSの原価モデルにおける減損損失の算定プロセスは，我が国の減損会計とほぼ同様であるが，減損損失を計上した固定資産について，減損損失を認識した事由が消滅し，公正価値が増加した場合には，一定の範囲内で減損の戻入れが強制されている。また，「再評価モデル」では，再評価により帳簿価額が増加した場合には，評価益を再評価剰余金として，貸借対照表の「その他の包括利益」に計上する。時価が帳簿価額より低い場合には，評価損を損益計算書に計上し，当該資産について過去に計上した再評価剰余金がある場合には，その範囲内で「その他の包括利益」を取り崩すとともに，それ以上の評価損は損益に反映させるというものである。

原価モデルにおける減損損失の戻入れ及び再評価モデルは，公正価値会計の反映であり，取得主義原価会計の枠内にある我が国の減損会計では導入されていない。

2．国内会計基準の対応

US-GAAPがIFRSの固定資産会計にコンバージェンスしていくかどうか，当期純利益を

重視する米国の会計基準の基本理念に関わる課題だけに簡単なものではないと考えている。US-GAAP及びIFRSともに，「当期純利益」と「その他の包括利益」及びその合計額である「包括利益」の必要性については，認識を共有している。しかし，金融商品の再評価に係る未実現利益である「その他の包括利益」の認識・測定については，金融商品の性格から当然なこととしても，事業用資産や投資不動産の再評価に係る未実現利益までも「その他の包括利益」に含めることは，当期純利益を重要視するUS-GAAPにとって，相当な発想の転換を必要としている。US-GAAPと包括利益を重要視するIFRSとの間の会計理念の違いは，IFRSサイドの譲歩がない限り，そう簡単に埋まりそうもないと判断している。

IASBは，従来，ロンドン本部のみで活動しており，海外に支部を置いていなかった。国際統一基準としてIFRSがその機能を有効に発揮するためには，世界経済の中枢に台頭しつつあるアジア・オセアニア地域に支部を設け，アジア・オセアニア諸国の意見を聴取する等，関係強化を図る必要があることから，2011年に入ってIASB支部の東京設置が決まった。我が国が東京誘致に積極的に動いたという経緯を考えると，我が国が，一部カーブアウトしたIFRSを導入するという中途半端な受入れを表明できる立場にないと考えられる。

現在，国際的な資本市場を有するアジア・オセアニア諸国は，IFRSを既に導入しており，我が国もIFRSを受け入れる際には，現行の我が国の減損会計基準を放棄し，IFRSの減損会計をそのまま受け入れることになるのではないかと想定される。

3．税制上の対応

⑴　過年度遡及会計基準への対応

固定資産の減損会計は，企業の所有する固定資産が抱える含み損を財務諸表に計上し，その先送りを許さないというものであり，投資家・債権者が企業の将来の存続・発展を判断する上で極めて有用な情報を提供する。

減損会計は，資産のグルーピング，減損の兆候，将来のキャッシュ・フローの見積り及び使用価値の見積り（現在価値への割引計算）等，経営者による見積りの依存度が高い会計基準である。現在の税法は，将来の見積りに依存した処理は，税法の要求する客観性，検証可能性，公平性の観点から，極力排除しており，固定資産の減損損失が損金算入される可能性は，将来とも想定できない。

会計上の減損損失を損金として受け入れる税法上の取扱いとしては，従来から，次の三つがある。

①　資産評価損の損金算入（法法33①～④）
②　減価償却の耐用年数の短縮（法令57）
③　陳腐化償却（法令60の２）

上記の①は，災害損失等の物質的損失の損金算入を認めるもので，これは会計上の臨時損失に該当するものであり，減損会計はこれを包含した会計処理である。上記②は，減価償却の耐用年数が標準的な資産を対象とし，かつ，通常の稼働状況等を基礎として定められていることから，法令に定める短縮事由に該当した場合には，納税地の国税局長への申請と国税局長の承認を要件に損金処理を容認する制度である。これは，将来に向けて損金算入額の増額を認めるものである。IFRSにおいては，耐用年数は会計上の見積りであることから，耐用年数が実態を反映しない場合には将来にわたって修正が要求されることから，IFRSと何ら矛盾する会計処理ではない。

問題は，上記③の陳腐化償却の会計処理である。陳腐化償却は，企業の保有する減価償却資産が技術的進歩その他の理由により著しく陳腐化した場合に，納税地の国税局長への申請と国税局長からの承認を要件に，陳腐化償却として，臨時償却の損金処理を認めるものである。これは，過去の償却不足を一度に損金処理することを認めるものである。

過年度遡及会計基準が2011年４月１日以降開始する事業年度から適用されている。これに伴い，会計方針の変更や会計上の誤謬の訂正については，過去に遡及して修正することが要求されることになった。その遡及修正が長期間に及ぶ場合には，開示する財務諸表の最も古い貸借対照表の期首の資産・負債及び利益剰余金の残高に遡及修正累計額を反映することになる。

従来は，遡及修正が要求されていなかったことから，損益計算書の特別損益の部に「前期損益修正益」又は「前期損益修正損」を設け，一括処理が行われてきたが，企業会計基準24号の適用に伴い，会計上は「前期損益修正損益」の科目が廃止された。IFRSでは，減価償却方法，耐用年数及び残存価額ともに会計上の見積りであり，毎事業年度末に見積りの妥当性についての検証が要求されていることから，妥当性を欠いていることが判明した時点で将来にわたる修正が要求され，陳腐化償却の必要性はなくなった。

2011年度税制改正では，「過年度遡及会計基準」の導入に伴い，次の措置が講じられた。

① 陳腐化償却制度を廃止する（旧法令60の２）。

② 耐用年数の短縮特例について，国税局長の承認を受けた未経過使用可能期間をもって耐用年数とみなすことにより，その承認後は未経過使用可能期間で償却できる制度とする（新法令57）。

③ 確定申告書等の添付書類に過年度事項の修正の内容を記載した書類を追加する（新法規33②）。

税法上も陳腐化償却が廃止され，上記②の減価償却の耐用年数の短縮制度（新法令57）を利用し，将来の耐用年数の未経過使用期間において償却することで，企業会計基準24号との整合性が図られているものと考えられる。

⑵ IFRSと税法の関係

一般論として，IFRS，会社法及び税法の３者間の会計目的が異なる以上，IFRSへのコンバージェンスの進行に伴い，投資家等への開示を目的とした連結財務諸表の作成基準であるIFRSと，配当可能利益の計算や課税所得の計算の基盤となる個別財務諸表の作成基準との間の調整項目は拡大していくことになる。

確定決算基準を採用しているドイツやフランスでは，配当可能利益や課税所得の計算という，国民の権利義務や国民間の利害調整に関わる機能は，国家権限の問題であり，これをIFRSに委ねることはできないとの基本的な考え方に立っている。そのために，投資家や債権者への投資情報の提供を目的とする連結財務諸表と利益分配を目的とする個別財務諸表の会計基準が制度上分離している。確定決算基準をとらない米国やイギリスでも，同様な考えに立っている。

我が国では，金融商品取引法により，連結財務諸表と個別財務諸表の双方の開示が要求されており，連結財務諸表は個別財務諸表を基礎として作成するとされ，両者の会計基準は一体的関係にある。会社法も，ディスクロージャー機能が必要であるとして，金融商品取引法で連結財務諸表を作成している企業には，株主への連結財務諸表の送付を要求している。そのために，可能な限り，IFRSを個別財務諸表に取り込んでいくという「連結先行」方針が，企業会計審議会から表明されている。

IFRSと会社法・税法との関係については，今後とも個別調整で対応できるものなのか，あるいは，あまりにも，調整項目が増大し，制度面を含めて検討すべきか，広い視野からの検討が必要である。現在，包括利益の表示，研究開発費の資産計上，のれんの償却，あるいは，退職給付会計における未認識数理計算上の差異の貸借対照表への一括計上等の個別財務諸表への強制適用について，反対意見も強い。さらに，個別財務諸表においても，上場企業，中小企業，零細企業等の個別財務諸表の会計基準のあり方を巡って議論が展開されており，IFRSの導入を契機に，連単の会計基準のあり方の議論を避けて通れない時代を迎えている。

（参考）　中小零細企業における固定資産の減損処理について

コスト・ベネフィットの観点から，「固定資産の減損に係る会計基準（企業会計審議会）」を適用する必要はないが，中小零細企業といえども，経営管理，銀行融資及び法人税申告の関係から，外形基準の基づく最低限の減損処理は当然に行う必要があると考える。第１に，法人税法第33条第２項（法68①三）の規定する物質的減価（例えば，資産が災害により著しく損傷したこと，資産が１年以上遊休状態にあること等）は，税法上も臨時損失として損金算入されるが，会計上も当然に減損処理が要求される。これ以外の要因としては，税法が損金算入を認めていないが，地価が著しく下落し回復可能性がないと判断したときの評価損については，減損処理が必要と考える。

ということは，「中小企業の会計に関する指針」が示している固定資産の減損処理とほぼ同様な処理が，中小零細企業においても，会計，会社法及び税法の観点から必要と考えている。

第５章　無形資産

１．IFRS の現状

無形資産については，IAS38号で定めている。同基準は，他の基準を適用するものなど一定の無形資産を除き，広告，教育・訓練，開業準備，研究及び開発活動に関する支出を適用の対象とする。特徴的な規定は，次のとおりである。

⑴　無形資産の定義

資産とは，①過去の事象の結果としての企業の支配，②将来の経済的便益の企業への流入の期待の２つの要件を満たす資源をいう。

無形資産とは，資産のうち，物質的実体のない識別可能な非貨幣性資産をいう。

⑵　無形資産の認識基準

無形資産は，無形資産の定義を満たしたものにつき，次の①，②の認識基準を満たす場合に，かつ，その場合にのみ，認識しなければならない。

①　資産に起因する期待される将来の経済的便益が企業に流入する可能性が高いこと

②　資産の取得原価を信頼性をもって測定することができること

⑶　無形資産の当初測定

無形資産は，取得原価で当初測定しなければならない。

例えば，無形資産を他から取得した場合は，①購入価格（輸入関税や返還されない購入税を含み，取引による値引やリベートを控除後）と，②意図する利用のために資産を準備するために直接起因する原価を合計したものになる。

⑷　研究，開発投資

イ　研究の定義

研究とは，新規の科学的又は技術的な知識及び理解を得る目的で実施される基礎的及び計画的調査をいう。

ロ　研究活動の例

次のものがある。

①　新知識の入手を目的とする活動

②　研究成果又は他の知識の応用の調査，評価及び最終的選択

③　材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関する代替的手法の調査

④　新規の又は改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関する有望な代替的手法等についての定式化，設計，評価及び最終的選択

ハ　研究段階での支出の処理

研究に関する支出は，発生時の費用とし，無形資産の認識はしない。

ニ　開発の定義

開発とは，商業ベースの生産又は使用の開始前における新規の又は大幅に改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスによる生産のための計画又は設計への研究成果又は他の知識の応用をいう。

ホ　開発活動の例

次のものがある。

① 生産又は使用する以前の試作品及び模型に関する設計，建設及びテスト
② 新規の技術を含む工具，治具，鋳型及び金型の設計
③ 事業上生産を行うには十分な採算性のない規模での実験工場の設計，建設及び操業
④ 新規の又は改良された材料，装置，製品，工程，システム又はサービスに関して選択した代替的手法等についての設計，建設及びテスト

ヘ 開発段階での支出の処理

企業が次のすべてを立証できる場合に限り，無形資産を認識しなければならない。

① 使用又は売却できるように無形資産を完成させることの技術上の実行可能性
② 無形資産を完成させ，さらにそれを使用又は売却するという企業の意図
③ 無形資産を使用又は売却できる能力
④ 無形資産が蓋然性の高い将来の経済的便益を創出する方法。とりわけ，企業は，無形資産による産出物又は無形資産それ自体の市場の存在，あるいは無形資産を内部で使用する予定である場合には，無形資産が企業の事業に役立つことを立証しなければならない。
⑤ 無形資産の開発を完成させ，さらにそれを使用又は売却するために必要となる適切な技術上，財務上及びその他の資源の利用可能性
⑥ 開発期間中の無形資産に起因する支出を，信頼性をもって測定できる能力

(5) 自己創設のれん

自己創設のれんを資産として認識してはならない。

(6) 自己創設無形固定資産の取得価額

無形資産が認識規準を最初に満たした日以降に発生する支出の合計である。

(7) 認識後の測定

無形資産は，当初測定後，原価モデルか又は再評価モデルのいずれかを，会計方針として選択しなければならない。

① 原価モデル

取得原価から，償却累計額及び減損損失累計額を控除して計上する方法をいう。

② 再評価モデル

再評価日の公正価値から，再評価日以降の償却累計額及び減損損失累計額を控除した再評価額で認識する方法をいう。

(8) 減価償却，耐用年数等

① 耐用年数の査定

企業は，無形資産の耐用年数が確定できるか又は確定できないかを査定し，もし有限であれば，その耐用年数の期間，又は製品あるいは構成する同様の単位の数を検討する。

② 減価償却

耐用年数を確定できる無形資産は償却し，耐用年数を確定できない無形資産は償却しない。

③ 償却期間，償却方法の見直し

耐用年数を確定できる無形資産の償却期間及び償却方法は，少なくとも各事業年度末において，見直さなければならない。

(9) 減損損失

企業は，無形資産が減損しているかどうかを判定するために，IAS36号を適用する。IAS36号は，企業がその資産の帳簿価額を再検討する時期及び方法，企業が資産の回収可能価額を決定する方法，及び減損損失の認識又は戻入れの時期について説明している。

2．国内会計基準の対応

現時点において，IAS38号に直接対応する国内基準はないが，関連する代表的なものとしては，研究開発費等に係る会計基準（以下「研究開発費等基準」という。），繰延資産の当面の取扱い（ASBJ 実務対応報告19号。）がある。

さらに，ASBJ においては，2009年12月18日に「無形資産に関する論点の整理」（以下「論

点整理」という。）を出して，国内基準の策定をめざしている。

次に，IAS38号と現行の国内基準の間の顕著な差異がある取扱いを比較する。

⑴　研究段階と開発段階における処理の差異

研究開発費等基準は，研究と開発の概念は区別している。しかし，いずれの段階で支出しても費用処理する。

これに対し，IAS38号では，研究段階での支出は費用処理し，開発段階での支出は無形資産に計上する。

従って，IAS38号の取扱いにアドプション又はコンバージェンスをした場合は，開発段階での支出は，資産に計上し，減価償却の手法で費用化することになるので，実務に多大な影響を与える。

論点整理は，IAS38号の取扱いに準じた取扱いを国内基準に導入することに対して積極論と消極論の両論があるとしており，前者による方向で検討している。

⑵　自己創設無形資産の会計処理

研究開発費等基準は，研究開発費に該当しないソフトウェア制作費について，受注制作の場合と市場販売目的の場合に区分して，その会計処理の方法を定めている。

これに対し，IAS38号はすべてのケースについて，同一の認識要件に基づき，統一的に処理する。

論点整理は，IAS38号の方が合理的であるとして，一般的な無形資産の定義及び認識要件に加えて，社内開発費もそれ以外の自己創設無形資産も同じ枠組みで計上すべき範囲を特定し，認識要件を定めることが考えられる，としている。

⑶　認識後の測定

IAS38号は，無形資産を認識した後，原価モデルと再評価モデルのいずれかを選択しなければならないとしている。

論点整理は，再評価モデルは採用しない方向で検討している。

⑷　耐用年数の査定

我が国では，無形資産の耐用年数は有限であることを前提としている。

これに対し，IAS38号は耐用年数を確定できないことがあることを前提としている。

論点整理は，無形資産は，原則として償却を行うこととするが，耐用年数を確定できないと判断される限りにおいては償却を行わないことが考えられる，としている。ただし，そのような場合であっても，償却期間の上限を定めるなどして償却を行うべきであるという考え方もあることに考慮して引き続き検討を行う，としている。

⑸　繰延資産

IAS38号は，繰延資産の概念を持っていない。ただし，開業準備，開発費の概念は，IAS38号にあるので，国内基準における繰延資産の一部はIAS38号に含まれる。

IAS38号と繰延資産の当面の取扱いを比較すると，次のようになる。

項　　目	国内基準	IFRS	
①　株式交付費 ②　社債発行費等	繰延資産	金融商品の取引コスト	IAS32号「金融商品：表示」，IAS39号「金融商品：認識及び測定」
③　創立費 ④　開業費	繰延資産	発生時の費用	IAS38号
⑤　開発費	繰延資産	無形資産，発生時の費用	IAS38号

論点整理は，今後，無形資産についての会計基準が整備される場合には，国際的な会計基準とのコンバージェンスの観点から，繰延資産実務対応報告を廃止することが考えられる，としている。

3．税制上の対応

⑴　減価償却

減価償却は，無形資産が企業に対して正味の

キャッシュ・インフローをもたらすと期待される期間を耐用年数として減価償却する。従って，耐用年数が確定できない場合は，減価償却をすることができない。

例えば，法人税において，その無形資産の耐用年数の定めがあったとしても損金経理をしないので，損金の額に算入することはできない。

このようなことから，企業においては無形資産の耐用年数を確定できる指標を見出す努力をしなければならない。

⑵　研究開発費

研究開発費等基準では，研究段階だけではなく，開発段階での支出も含めてすべて発生時に費用として処理する。

しかし，開発段階での支出を無形資産とすることにした場合は，法人税においても同様の取扱いに変更されると考えられる。従って，支出時の損金ではなく，耐用年数の期間に応じて減価償却費のメカニズムの中で損金の額に算入されることになる。

さらに，研究開発費は，法人税における税額控除の適用を受けることができる試験研究費に該当することが多い。

試験研究費とは，製品の製造又は技術の改良，考案若しくは発明に係る試験研究のために要する費用で政令で定めるものをいう，と規定されている。現行の試験研究費の税額控除の規定はその事業年度の所得の金額の計算上，損金の額に算入される試験研究費の額でなければならない。

もし，この法人税の規定を改正しない場合は，無形資産として計上した金額を，税法適格の試験研究費部分と非適格部分に区分し，かつ，税法適格部分の減価償却費について税額控除を適用することになる。

しかし，このような事務処理は煩雑であり，かつ，研究開発費（試験研究費）の支出段階で税額控除を認めている現行の規定と比較すると，企業の研究開発に対する税務からの支援は大きく後退することになる。

その改善策としては，試験研究費の税額控除を研究開発費（試験研究費）の支出ベースで適用することが考えられる。

しかし，この場合でも，例えば，研究開発のために建物を建設したり，ソフトウェアを導入した場合，つまり，現行においても資産に計上し，その減価償却費を損金の額に算入することにより税額控除を受けている投資との調整を図る必要がある。

いずれにしても，試験研究費の税額控除により企業を支援するという政策効果が実現し，かつ，納税者及び課税庁における事務負担を最小限にとどめることができる仕組みに改正しなければならない。

⑶　開発費その他の繰延資産

繰延資産の当面の取扱いでは，開発費は，原則として，支出時に費用（売上原価又は販売費及び一般管理費）として処理するが，特例として繰延資産に計上することができる，と規定している。

同取扱いでは，開発費とは，新技術又は新経営組織の採用，資源の開発，市場の開拓等のために支出した費用，生産能率の向上又は生産計画の変更等により，設備の大規模な配置替えを行った場合等の費用をいう，と規定している。

従って，その一部は研究開発費と重複する。しかし，無形資産の会計基準を策定した場合は，重複した部分は同会計基準を適用することになる。

我が国が無形資産の会計基準を制定した場合は，繰延資産の当面の取扱いも廃止されることが考えられる。

その場合は，現在繰延資産とされている株式交付費，社債発行費等，創立費，開業費は，発生時の費用として処理されることになると思われる。その場合は，法人税も費用として処理した事業年度で損金の額に算入される。

繰延資産に関する法人税の取扱いは，上記の会計基準との関係で定められているもののほか，法人税が独自に定めているものがあるが，この

部分は，従来どおりとされる可能性は高い。ただし，繰延資産の名称を改める可能性はある。

第６章　投資不動産及び関係会社に対する投資

１．投資不動産

⑴　IFRS の現状

投資不動産に関しては，IAS40号で会計処理が規定されている。なぜ投資不動産という概念を設けたかといえば，投資不動産がその他の資産と独立したキャッシュ・フローを生み出すことに着目したためである（７項）。

IAS40号では，投資不動産とは次のようなものをいう。

- 賃貸収益若しくは資本増加又はその両方を目的として保有する不動産（５項）
- 将来用途未定の土地（８項）
- 建設中を含む（53項）

IAS40号の会計処理は次のとおりで，当初，投資不動産は取得原価で測定されるが，その後，公正価値で評価する方法と原価で評価する方法の選択が認められている。

	当初認識	事後測定	
会計処理	取得原価（20項）	公正価値モデル…公正価値の変動から生じる利得又は損失は発生した期の純利益に含める（35項）	原価モデル（後日，使用できる選択肢を再検討することになっている：BC12項） 投資不動産の公正価値を開示（79項）
留意点		算定不可能な場合を除きすべてに適用（33項）公正価値は処分費用を控除しない（37項）	公正価値の開示は要求される（79項）

原価モデルは，我が国の固定資産の会計処理と同様なので，ここでは公正価値モデルの設例を紹介しておく。

【設例：建物の取得（公正価値モデル）】

前提

取得価額　100　　１年目の期末時価　90

耐用年数　10年

仕訳（１年後）

評価損　10　／　建物　10

（単位：10億円）

会社名	年度		BV	FV	評価方法	備　考
三菱地所	22.3	賃貸不動産	2,615	4,549	鑑定評価基準（自社）	
		賃貸不動産として使用される部分を含む	234	357		
三井不動産	22.3		1,845	2,599	鑑定評価基準（自社）	
住友不動産	22.3	賃貸不動産	1,833	2,350	鑑定評価基準（自社）	
		賃貸不動産として使用される部分を含む	65	107		
トラストパーク	22.6		1.6	1.5	不動産鑑定評価書（社外）	設備の状況：駐車場 BV1.6・・駐車場も注記している
ニュウオータニ	22.3		5.3	25.1	収益還元法	BS：建物22，土地117・・ホテルは注記なし

このように，公正価値モデルでは，毎期末に投資不動産を公正価値で評価するため，減価償却という概念がないことになる。

⑵　国内会計基準の対応

投資不動産について，我が国では，企業会計基準20号「賃貸等不動産の時価等の開示に関する会計基準」及びその適用指針23号で規定がなされている。

なお，財務諸表等規則33条に「投資不動産」の定義があるので混同を避けるため「賃貸等不動産」の用語が用いられているが，内容的にはIASと同様なものである。

IASの基準と比較すると，我が国の基準では公正価値モデルを選択する余地はなく，賃貸等不動産は，取得原価で評価し，公正価値による金額は財務諸表への注記という形をとっている。財務諸表への注記の例を前頁に掲載しておくことにする。

⑶　税制上の対応

原価モデルによる場合は，税務上の問題はないが，将来，公正価値モデルへの移行などが行われ，税務上も課税の対象となるような場合は重要な問題が起こる。

第一に公正価値の増減を所得に含めていいかという点である。上記の開示例でも，収益還元価値が用いられており，このような方法で測定された金額を課税対象と考えることは困難だと思われる。

また，公正価値の算出も容易ではなく，客観性・公平性という点からも問題がある。

2．関係会社に対する投資

⑴　IFRSの現状

関連会社への投資は，IAS28号で規定されており，他の基準との関係は以下の表のとおりである（なお，2013年1月1日以後開始する事業年度から，IFRS10号及び11号が適用され，IAS28号もこれに合わせた改正が行われているが，以下では現行の基準に添った説明をしている。）。

議決権比率	支配・影響力	会計基準
50％超	支配あり	連結（IAS27号）
	支配なし	関連会社投資（IAS28号）
20％以上50％以上	重要な影響あり	
	重要な影響なし（明らかな証拠ある場合）	金融商品（IAS39号）
20％未満	重要な影響あり（明らかな証拠ある場合）	関連会社投資（IAS28号）
	重要な影響なし	金融商品（IAS39号）

連結財務諸表において関連会社に対する投資は，次の例外を除き持分法により評価される。持分法とは，投資を当初取得価額で認識し，その後被投資企業の純資産の変動額のうち投資企業に属する部分を加減する方法をいう。

例外（13項）

- IFRS 5号により売買目的に分類される場合（12か月以内の処分目的）
- IAS27号⑩により連結FSを作成しない場合
- 親会社が連結財表を作成している場合で一定の要件を満たす場合

IASにおける持分法によった場合の，関連会社投資の帳簿価額と投資企業の損益計上は次のとおりである。

関連会社投資の帳簿価額		投資企業の損益計上
	当初の原価	
＋	純利益の持分相当	純利益
－	配当	
＋	その他包括利益の持分相当	その他包括利益

⑵　国内会計基準の対応

関連会社の定義に関しIASと国内基準との違いは，次のとおりである。

国内基準	IAS
一時的所有の場合や利害関係者の判断を誤らせる恐れがある場合には適用無。	規定なし
非連子に適用	非連子の概念無
実質基準（15%以上）あり	規定なし

持分法の基本的な考え方は，両基準で差はないが，国内基準ではのれんを償却するのでその点では差があることになる。

IASでは，持分法の計算に用いられる被投資企業の財務諸表は，投資企業と同じ日に作成することが原則だが，実務上不可能な場合には３か月の差異が認められている（25項）。一方我が国の基準では，被投資企業の直前の財務諸表を用いることができる。

なお，被投資企業が債務超過の場合には，両基準とも投資企業は損失を認識しない。

⑶　税制上の対応

個別財務諸表で持分法が採用されることがなければ，税務上の影響はない。将来的には，グループ法人税制などが新設され，個別の法人だけで税制が完結しないような動きも起こっているため，会計上の問題としてだけでなく税務上も，個別財務諸表における持分法の適用が俎上に上がる可能性もある。

第７章　長期及び短期の従業員給付の会計と税務処理

１．IFRSの現状

従業員に対する諸給付に関する国際会計基準としては，現在のところ，IAS19号「従業員給付」と，この解釈指針である国際財務報告解釈指針委員会（以下「IFRIC」という。）14号「IAS19号―確定給付資産の上限，最低積立要件及びそれらの相互関係」がある。ただし，IAS19号の修正作業が行われており，2008年３月27日には，ディスカッション・ペーパー「IAS19号『従業員給付』の改訂に係る予備的見解」が公表され，その後，2010年４月29日付で，IASBから，公開草案「確定給付制度―IAS19号の改訂」（以下，「2010年公開草案」という。）が公表されている（この2010年公開草案には，IFRIC14号の解釈指針が吸収統合されているため，同草案が基準化された場合には，IFRIC14号は廃止される。）。IASBとしては，2010年公開草案を基準化する予定であるといわれてはいるが，改訂の発効日はまだ決定されていない。

現時点で基準とされるIAS19号に定める「従業員給付」とは，「従業員が提供した勤務と交換に，企業が与えるあらゆる形態の対価をいう」（７項）と定義されており，具体的には，①短期従業員給付，②退職後給付，③その他の長期従業員給付，④解雇給付が含まれる。ただし，2010年公開草案によれば，退職後給付とその他の長期従業員給付の区別は廃止され，両者を一体として「長期従業員給付」と区分する改訂が行われる予定である。ここにいう「給付」の内容は，金銭にかかわらず，様々なフリンジ・ベネフィット，有給休暇，利益分配などのいわゆる経済的利益が広く含まれる。

これらに対応する日本国内会計基準としては，「退職給付に係る会計基準」，「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）」，「退職給付会計に関する実務指針（中間報告）の改正について」，「退職給付制度間の移行等に関する会計処理」及び「退職給付に係る会計基準の一部改正」がある。

２．国内会計基準の対応

⑴　退職後給付の種類

IAS19号によれば，退職後給付の種類としては，「確定拠出制度」と「確定給付制度」とが定められている。確定拠出制度（７項（定義規定），25項，43-47項）とは，退職後給付のうち，企業が一定の掛金額を，従業員（加入者）が個別に契約している事業体（基金等）に支払うこととされているもので，企業としては，当該掛

金額の負担以外には債務（法的債務・推定的債務）を負わないものをいう。

日本における「確定拠出年金」（いわゆる企業型），「中小企業退職金共済」等がこれに該当する。確定拠出給付の会計処理（IAS）は，国内基準における確定拠出年金（いわゆる企業型）の会計処理と同じで，企業が拠出金を拠出すべき時期に費用計上することとされている。法人税法上も，当該拠出金額は当該事業年度における損金に算入される。

これに対して，確定給付制度（７項（定義規定），27項，48項以降）とは，確定拠出制度以外の退職後給付制度をいう（なお，確定給付に係る会計基準は，2010年公開草案により大幅な改訂が加えられる予定である。）。日本における「退職一時金」「厚生年金基金」「適格退職年金」「確定給付企業年金」などがこれに該当する。

確定給付制度の会計上の特色は，①将来の退職給付のうち当期の負担に属すると割引計算される金額を「確定給付制度債務」（国内基準における「退職給付債務」）として，当期の退職給付費用と認識すること，及び②「確定給付制度債務」（国内基準における「退職給付債務」）から「制度資産」（国内基準における「年金資産」）を控除した額を確定給付制度負債（国内基準における「退職給付引当金」）として貸借対照表に計上することにある。この計上にあたり，当期においてはまだ費用処理されていない未確定の金額があるときには，「未認識」の項目により貸借対照表に表示することとされている。確定給付制度は，確定給付制度負債（退職給付引当金）の計上が必要となる点で，確定拠出給付制度とは大きく異なる。

⑵　確定給付制度債務（IAS）と退職給付債務（国内基準）の差異

確定給付制度債務の計算の手順は，①将来の退職給付見積額を算定し，②当該見積額を見積勤務期間に応じて各年度分に按分したうえ，③按分額についての割引現在価値を算定する，ということになる。この計算の手順については，IAS も国内基準も同じである。按分の方法は，IAS では，資産負債アプローチが採用されているため，原則が給付算定式方式（支給倍率方式），例外が定額方式とされているのに対し，国内基準では，発生主義アプローチが採用されてきたため，原則が期間定額方式，例外が給与基準，支給倍率基準等となっており，原則と例外が逆転している。

⑶　制度資産（IAS）と年金資産（国内基準）との差異

制度資産とは，長期の従業員給付基金が保有している資産や適格な保険証券等の資産をいい，この点では，IAS も国内基準も違いはない。制度資産の評価については，いずれの基準でも，原則が期末日現在の公正価値（市場価格）による評価，例外として市場価格が不明の場合に，割引将来キャッシュ・フローの見積額による評価が採用される。

⑷　確定給付制度債務（IAS）と退職給付債務（国内基準）との割引率の差異

割引率については，IAS における原則は，期末日現在の優良社債の市場利回り，例外として，社債に関する取引市場がない国のような場合に，国債の市場利回りを用いることとされている。国内基準においては，以前は，このような制限がなかったため，安定性の高い長期債券（多くの場合，国債）の利回りや，一定期間の社債平均利回りが利用されてきたようであるが，現在ではすでに IAS と同程度の内容になっている。

⑸　数理計算上の差損益，未認識の損益等について

数理計算上の差異は，事前の保険数理上の仮定と実際の結果との間に生ずる差異のことをいい（遅延認識ともいう。），最終的には，実績による修正が必要となる。期間中の処理方法としては，IAS では，回廊モデル（前期末現在における未認識の数理計算上の差異の正味累積額が，①前報告期間の期末日における確定給付制度債務の現在価値の10％又は②前報告期間の期

末日における制度資産の公正価値の10％のいずれか大きい方の金額（これを「回廊」という）を超過する場合に，超過額を従業員の予想平均残存勤務期間で按分し，収益又は費用として認識する方法），期間償却モデル（数理計算上の差異の正味累積額を従業員の予想平均残存勤務期間で按分し，収益又は費用として認識する方法），一括償却モデル（数理計算上の差異の正味累積額を発生した期間に一括認識する方法）の３つの方法が定められている。しかし，2010年公開草案は，上記回廊モデルによる遅延認識を廃止し，制度資産の価値と確定給付制度債務の変動のすべてについて，それらが発生した期間において即時認識しなければならないとしている。

国内基準では，数理計算上の差異の発生額を，平均勤務期間内の一定の年数で按分した額を償却することとされ，その償却するタイミングは，発生の翌期からの償却も可能とされてきた。IASとされた回廊モデルが廃止されるとするならば，遅延認識の点では国内基準との差異は小さくなる。残される差異は，償却のタイミングで，国内基準としては，翌期からの償却を廃止し，期間中の即時償却に統一する必要が生ずることになる。

⑹　簡便法について

国内基準では，従業員数の比較的少ない小規模企業等に対して，退職給付会計の原則法を適用することは相当の事務負担になることを考慮して，簡便法が設けられているが，IASには，このような負担軽減措置は定められていない。この点は，実務上，極めて大きな違いである。

⑺　短期従業員給付の会計処理

IAS19号によれば，短期従業員給付とは，「従業員が関連する勤務を提供した期間の末日後12か月以内に決済の期限が到来する従業員給付（解雇給付を除く）をいう」と定義され（７項），具体的には，①賃金，給料及び社会保障のための掛金，②短期有給休暇（年次有給休暇，有給疾病休暇等），③利益分配及び賞与，④現在の従業員に対する非貨幣性給付（医療給付，住宅，自動車及び無償又は補助金つきの財又はサービス等）が含まれる（８項）。

特に有給休暇費用は，従業員において有給休暇取得の権利が生じた時点で認識され，期末において休暇が消化されていない分があったとしても，当該有給分については将来の債務として認識される。IASでは，企業がこれらの短期従業員給付を付与したとき，費用計上することとされているが，これに対し，2010年公開草案によれば，短期従業員給付の金額を決済する期限について，上記７項における「決済の期限が到来する」日を，「決済されると見込まれる」日に変更するとの提案がなされている。この結果，公開草案どおり，基準の改訂がなされた場合には，現在よりも多くの場合において，数理計算上の仮定を用いて会計処理をしなければならなくなると予想される。

これに対して，日本においては，未消化の有給休暇について買取の慣行はないので，このようにキャッシュ・アウトを伴わない費用計上を行うことには疑問がある。それにもかかわらず，IASに準じた会計処理をするとするならば，未消化の有給休暇については，未払金を見積計上するしかないかもしれない。

⑻　その他の長期従業員給付の会計処理

IAS19号によれば，その他の長期従業員給付という区分があったが，2010年公開草案によれば，その他の長期従業員給付は前述した「退職後給付」と合体して，一つのカテゴリーとする提案がなされている。国内基準においては，長期有給休暇について費用を認識することになっていないので，短期有給休暇の会計処理に係る問題と同様，IASとの間で大きな差異がある。

３．税制上の対応

⑴　長期及び短期の従業員給付の損金性

法人税法による取扱においては，使用人・役員に対する①短期従業員給付（税務基準における給与・賞与の額），②退職後給付（税務基準

における退職手当・一時恩給その他の退職により一時に受ける給与及びこれらの性質を有する給与），③その他の長期従業員給付（税務基準における賞与），④解雇給付（税務基準における賞与又は退職手当）の金額について，IASが法人税法22条４項に規定する「公正処理基準」として認められるならば，法人税法に「別段の定めがあるものを除き」，損金に算入することが認められるであろうと思われる。

しかしながら，法人税法における「別段の定め」との関係で，上記の各種従業員給付の損金算入が認められるためには，まず，同法22条３項の解釈基準とされる，いわゆる債務確定基準を満たさなければならない。さらに，使用人賞与の損金算入時期については，同法施行令72条の３所定の特別な定めも満たさなければならない。そうすると，IASどおりに会計上処理すると，それが税務基準を満たすことは少ないものと考えられる。

⑵　短期従業員給付に関する問題点

短期従業員給付のうち，有給休暇等のように，IASによって新たに企業側で費用計上することとした場合，当該金額は従業員に対する給与と解されることになるため，給与所得の源泉徴収義務を負うことにならないかという問題があるが，有給休暇の買取という慣行がない状況においては，従業員側にキャッシュ・インがないことから，所得税法36条所定の「収入すべき金額」にそもそも該当せず，給与所得にもならないと解される。

また，その他のフリンジ・ベネフィットのうち，従業員側にキャッシュ・インがあるものであっても，所得税法９条所定の非課税所得に含まれる部分の金額については，仮に法人の側で従業員給付として損金に算入したとしても，所得税の源泉徴収義務が生ずるものではないと解される。そのほか，所得税法36条所定の「収入すべき金額」に含まないことと解することにより，所得税を課税しないこととされている経済的利益が，所得税基本通達36-21から同36-35の２までに，多数列挙されている。このような取扱いの結果，IASにおいて短期従業員給付に含まれる様々なフリンジ・ベネフィットについても，企業側では所得税の源泉徴収義務を負わないものが多いと解される。

⑶　退職後給付ないし長期従業員給付に関する問題点

退職後給付ないし長期従業員給付に関する法人税法の処理については，注意が必要である。それは，退職後給付のうち，確定給付制度においては，IASでも国内基準でも確定給付制度負債（退職給付引当金）の計上が必要となるが，法人税法上は，2003年３月31日以降最初に終了する事業年度から，退職給与引当金制度が廃止され，退職給付費用も損金算入が認められなくなっているからである。

ただし，IASにおける「確定給付制度」に相当する，①確定給付企業年金の掛金については，拠出時に損金算入されることとされ（法令135），②厚生年金の保険料又は厚生年金基金の掛金・徴収金については，掛金等の計算期間の末日の属する事業年度の損金算入が認められる（法基通９－３－２）。

また，特に役員給与（役員に対する報酬・賞与・退職手当を含む）については，法人税法上，①定期同額給与，②事前確定届出給与又は③利益連動給与のいずれかの要件に該当する給付だけが損金算入可能とされており（法法34①一～三），そのほか，役員退職給与については，「不相当に高額」と認定された部分の金額は損金に算入されない（法法34①、②）ことに留意が必要となる。

第８章　引当金，偶発負債及び偶発資産

1. IFRSの現状

⑴　IAS37号の下での整理

IAS37号の下で整理した場合，以下のようになる。

<table>
<tr><th>発生可能性</th><th>債　務</th><th>資　産</th></tr>
<tr><td>ほぼ確実
(95%以上)</td><td rowspan="2">引当金</td><td>未収収益</td></tr>
<tr><td>可能性が高い
(50%超から95%)</td><td>偶発資産の開示</td></tr>
<tr><td>確率は低いが
可能性はある</td><td>偶発負債の開示</td><td rowspan="2">開示は認められない</td></tr>
<tr><td>ほとんど可能性がない</td><td>開示は要求されない</td></tr>
</table>

⑵　IAS37号の下での引当金の認識

現在の債務であり，これを決済するために経済的便益を有する資源が流出する可能性が高いため，負債として認識されるもの――信頼性をもって見積もることが可能であることが要件とされる。

以下のすべての要件をみたす場合には，引当金を認識しなければならない。

①　企業が過去の事象の結果として，現在の（法的又は推定的）債務を負っていること

法的債務とは，契約，法令の規定又は法令の適用により発生した債務をいい，推定的債務は，経験により確立された実務慣行，公表されている方針又はきわめて明確な最近の文書により，企業が外部に対し一定の責務を負うことを表明しており，その結果，企業が，当該企業が責務を果たすであろうという妥当な期待を外部の者に抱かせていることから発生した債務をいう。例えば，顧客への返金方針が一般に知られている場合や自社が原因となっている汚染はすべて浄化するという方針が広く公表されている場合が例示されている。

そして，ほとんどの場合，過去の事象が現在の債務を発生させたか否かを明確に判断できるとしている。ただし，訴訟のように，明確な判断が難しい場合もごくまれにではあるが存在すると指摘されている。このような場合，例えば専門家の意見など，利用可能な証拠を考慮した上で，過去の事象が現在の債務を発生させている場合には，報告期間の末日時点で現在の債務が存在している可能性が高い。

「過去の事象」とは，「法的債務または推定的債務をもたらす事象で，当該債務を弁済する以外に企業が現実的な選択肢をもたないもの」と定義されており，弁済が法律によって強制される場合又は推定的債務の場合は，当該事象（企業自身の行為のこともある）が外部に対して，当該企業が当該債務を履行するであろうという妥当な期待を引き起こす場合にはこれに該当する。「企業の将来の活動とは関係なく，過去の事象から発生した債務のみが引当金として認識される」とされている点には留意しなければならない。

なお，企業は債務の相手方が誰であるかを識別する必要はない。債務は社会全体に対するものである場合もあれば，特定の相手方に対する債務であるにもかかわらず，別の当事者に対し支払いを行う場合もある。いずれにせよ，経営者又は会社の機関の決定により影響を受ける人々に対し，報告期間の末日前に十分に詳細な内容が伝達されていない限り，単に経営者又は会社の機関が決定しただけでは推定的債務は発生しない（例えば，リストラクチャリング引当金）。

②　当該債務を決済するために，経済的便益を有する資源の流出が生じる可能性が高いこと

債務を決済するために経済的便益を有する資源の流出が生じる可能性が高いというときの「可能性が高い」とは，どちらかといえば資源が流出する可能性が高い，すなわち，そのような事象が50%超の確率で発生することを意味する。そして，類似の債務が数多く存在している場合には，資源が流出する確率は，それらの債務全体を考慮して判断しなければならないとされている。

これは，保証などの一定の類型の債務の場合，個々の項目については資源が流出する可能性が50%を大きく下回ったとしても，保証債務全体で捉えたときには，確率が大きくなり，その確率は50%超となることがあるためである。

③　当該債務の金額について信頼できる見積りが可能であること

企業が起こりうる結果について一定の範囲内で見積ることが可能な場合には，十分に信頼性のおける見積りを常に行うことができるといえるとしている。従って，信頼性をもって見積もることができないことを理由として引当金が認識されないことはきわめてまれであることになる。信頼性をもって見積もることができない場合には，このような負債は偶発負債として開示しなければならない。

⑶　IAS37号の下での引当金の測定

引当金は税引前の金額で測定される。

引当金として認識される金額は，報告期間の末日における現在の債務を決済するために要する支出の最善の見積りでなければならない。すなわち，「報告期間の末日現在で債務を決済するため，又は同日において債務を第三者に移転するために，企業が合理的に支払うであろう金額」であり，保証債務など母集団が大きな項目については，期待値（加重平均値）の使用を推奨し，単一の債務の測定では，最も起こりうる可能性の高い見積値がこれにあたる。引当金は，各報告期間の末日時点で見直し，その時点における最善の見積りを反映するよう調整しなければならないが，割引現在価値を用いた場合には，時の経過を反映させるために，毎期，引当金の帳簿価額を増加させ，その増加部分は借入費用として認識すべきこととされている。

⑷　IAS37号と修繕引当金

自己所有の資産について修繕及び保守引当金を認識することは許容されない。

すなわち，企業の将来の行為とは関係なく存在する債務についてのみ引当金を認識する。将来の行為，例えば，操業方法を変更することによって，将来の支出を回避することができる場合，企業は現在の債務を負ってはいない。財務諸表が示すのは，企業の期末日現在の財政状態であって，将来に起こりうる財政状態ではないので，将来の営業活動に関する費用に対しては引当金を認識しない。ある事象が債務発生事象となるには，その事象により発生した債務を決済する以外には，企業には現実的な選択肢がない状態でなければならない。

2．国内会計基準と会社法の対応

⑴　企業会計原則注解注18

将来の特定の費用又は損失であって，その発生が当期以前の事象に起因し，発生の可能性が高く，かつ，その金額を合理的に見積もることができる場合には，当期の負担に属する金額を当期の費用又は損失として引当金に繰入れ，当該引当金の残高を貸借対照表の負債の部又は資産の部に記載するものとする。発生の可能性の低い偶発事象に係る費用又は損失については，引当金を計上することはできない。

⑵　会社法

一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行に委ねているが，保証債務など法的債務を負債として認識することは許されるという前提なのではないかと推測される。すなわち，会社計算規則103条５号は，「保証債務，手形遡求債務，重要な係争事件に係る損害賠償義務その他これらに準ずる債務（負債の部に計上したものを除く。）があるときは，当該債務の内容及び金額」と規定しており，負債の部に計上されうることを前提としている。

なお，2005年改正前商法（2006年改正前商法施行規則）の下では，債務性のある引当金（法的債務）は当然に負債計上されるべきであり，債務性のない引当金は公正な会計慣行によって計上の要否・可否が定まると解されており，商法施行規則43条の（債務性のない）引当金につ

いては注記が求められていた。従って，法的債務性を有する以上は，発生の可能性が高くないという一事をもって，負債計上を要しないとは解されていなかった。

3．税制上の対応

法人税法は，当該事業年度に計上される費用の額（償却費を除く。）を債務の確定しているものに限っている（法法22③二）。そのため，債務の確定していない費用の額については，別段の定めである引当金の設定（法法52等）がなければ損金の額に算入されない。この引当金の設定については，かつては，企業会計との調整を図るために，６項目の引当金が認められていたが，1998年の法人税法改正以降，逐次引当金が縮減廃止され，2011年度税制改正案によれば，全廃される可能性もある。

しかし，企業会計との調整を図るため，退職給与引当金等の復活を望む声も強く，今後の政策課題となっている。

いずれにしても，法人税法においても，引当金の設定は無縁であると考えるべきではない。

第９章　金融商品の会計

1．IFRS の現状

金融商品に関する会計問題は多岐にわたり，与えられた紙面ではそのすべてを網羅することができない。こうした事情からここでは，重要な論点のみに焦点を当てて検討を進めることとしたい。

金融商品に関する会計基準に関する主要な論点の第一は，金融商品をどう区分し，分類された商品のそれぞれをどう評価するのかである。公正価値の有利な変動を期待して保有することが多い金融商品は，原則として，公正価値による継続的な再評価が適う項目といえる。しかし保有目的次第では，技術的に公正価値評価が可能であっても，敢えて異なる評価基準を適用することで，投資の成果を適切に把握することが可能となる場合もある。

こういう観点から，IFRS９号は，金融商品を，①契約にもとづくキャッシュの回収を目的として保有する項目と②それ以外の項目とに分け，後者については公正価値による継続的な再評価を求めるのに対し，前者については償却原価による評価を求めている。①のようなケースにおいては，公正価値の変動ではなく，時の経過によって生じたとみなされる計算上の利息収益が投資の成果を反映している，ということなのであろう。

また，公正価値による継続的な再評価を行う場合に生じる評価差額は，原則として，当期純利益に反映されるが，売買目的以外の銘柄については，評価差額をその他包括利益に含めることも容認している。現行会計基準でいう「その他有価証券」の一部については（売却に事業遂行上の制約が課されているという意味で），評価差額が必ずしも投資の成果を反映しているといいきれない事情を反映しているのであろう。この場合，当該評価差額は株式の売却によって事後に実現しても，当期純利益には振り替えない（リサイクリングの手続をとらない）こととされている。

第二の論点は，公正価値評価の範囲と公正価値の具体的な算定手法である。IASB は，市場価格の存在しない銘柄についても公正価値による評価を求めており，信頼性ある見積りが困難であることを理由とした例外を認めていない。

IASB は，また，2006年９月に FASB が公表した基準書第157号「公正価値による測定」と同様に，どれだけ客観的なデータにもとづいて公正価値を見積もりうるのかに応じて公正価値を「レベル分け」し，レベル毎の算定手法を指示した基準書の公表を試みている。直前に記した「市場価格が明らかでない場合」は，「レベル３」のケースとみなされ，市場価格が存在しない状況で公正価値をどう見積もるべきかが具体的に記されている。脱稿時点においては公開草案の状態にとどまっているが，近く，この基

準書は，IFRS13号として公表される見通しとなっている。

2．国内会計基準の対応

日本の現状を簡単に紹介する。第一の論点（保有目的別分類のあり方）については，2010年8月16日にASBJより「金融商品会計基準（金融資産の分類及び測定）の見直しに関する検討状況の整理」が公表されている。そこでは，償却原価による評価に合理性が認められる「限られたケース」を除き，原則として，すべての金融商品を公正価値によって継続的に再評価することが求められている（「論点整理」15項を参照）。

また，継続的な公正価値評価によって生じる評価差額については，当期純利益に反映することが原則とされながらも，売買目的で保有しているもの以外（政策投資株式など）については，その他の包括利益に含めることも容認されている（「論点整理」28項から33項を参照）。「論点整理」が指示している上記の会計処理は，IASBのIFRS 9号が求めているものと同一である。ただし公正価値による評価差額でいったんその他包括利益に算入したものについては，IFRS 9号と異なり，当期純利益へのリサイクリングを行うことも視野に収められている。

こうした論点整理の存在は，IFRS 9号と少なからず相違している現行の「金融商品に関する会計基準」が，近い将来IFRS 9号に近い形で改訂される可能性を強く示唆している。

続いて，第二の論点（公正価値評価の範囲及び公正価値の具体的な算定手法）である。公正価値評価の範囲については，上記の「論点整理」において，①公表される市場価格のない株式についても公正価値による評価を求める方法と，②市場価格による評価が困難な項目については（信頼性ある測定ができないことから）取得原価による評価を容認する方法が両論併記されている（「論点整理」15項を参照）。一律の公正価値評価を求めているIASBとは，②の選択肢が視野に収められている点で相違するものの，公正価値による評価が原則とされている点にIASBとASBJの違いはみられない。

また公正価値の具体的な算定手法については，ASBJが2010年7月9日に企業会計基準公開草案43 号「公正価値測定及びその開示に関する会計基準（案）」を公表している。そこでは，日本に先駆けて公表された米国の会計基準，及び間もなく公表されるIASBによる会計基準と同様の「レベル分け」と，レベル毎に細かく定められた具体的な測定・開示手法への準拠が求められている。この公開草案の存在は，「論点整理」では両論併記されていたふたつの選択肢（直前の段落を参照）のうち，①への傾倒を示唆するものと考えられるが，ASBJの最終的な判断については会計基準の確定を待って推察するしかないのが現状である。

3．税制上の対応

法人税法61条の2以下に定めている有価証券の譲渡損益及び時価評価損益に関する規定（同法61条の5以下の関連規程を含む。）は，1999年に設定された「金融商品に関する会計基準」に対応して，2000年の税制改正において定められたものである。その点では，当該規程は，企業会計基準と親和性のある規定であるともいえる。

しかしながら，前述のように，IFRSが金融商品について全面的に公正価値（時価）評価を強制し，国内会計基準がそれに追随するようになった場合には，法人税法がそれをそのまま受容できるかについては多くの疑問が生じる。

結局，租税政策上の原理に照らし，是々非々の対応になるものと考えられる。

第10章　外国為替レートの変動の影響

1．IFRSの現状

⑴　目的と範囲

この基準の目的は，外貨建取引と在外営業活

動体（在外支店と在外子会社）を企業の財務諸表に含めるための方法と財務諸表を報告通貨に換算する方法を規定することである。論点は，その換算をするときにいかなる為替レートを用いるべきか。それから，その為替レートの変動の影響を純損益に計上するのか，その他の包括利益に計上するのかという点を扱っている。

範囲に関しては，IAS39号金融商品の認識と測定の範囲内となるデリバティブ取引（為替デリバティブ取引及び在外営業活動体への正味投資額のヘッジ）は対象外である。企業の財務諸表に連結，比例連結，又は持分法によって含められた在外営業活動体の業績と財政状態の換算と，機能通貨によって作成された企業の業績と財政状態の表示通貨への換算がこの基準の範囲である。

⑵　定義と解説

国内基準にはない概念である「機能通貨」とは，企業が営業活動を行う主たる経済環境の通貨をいう。従って，外国通貨は，企業の機能通貨以外の通貨と定義されている。また，表示通貨とは財務諸表が表示される通貨をいい，機能通貨でも，それ以外の通貨でもよい。

IAS21号を適用する場合には，在外子会社と在外支店からなる在外営業活動体の機能通貨が何か検討し決定する必要がある。

企業は，在外営業活動体からの未収金，又は未払金である貨幣性項目について，その決済が，計画されず，予見できる将来において発生しそうにない項目はその企業の「在外営業活動体に対する正味投資額」の一部だと考える。その換算損益・決済損益は，在外営業活動体と報告企業を含む財務諸表上，その他の包括利益に認識することになる。

⑶　外貨建取引等の機能通貨への換算

外貨建取引は機能通貨による当初認識においては，取引日における機能通貨とその外貨間の直物為替相場を外貨額に適用して機能通貨で計上する。取引時の実際のレートに近似するレートとして一定期間の平均レートが，その期間に発生した外貨建取引すべてに用いられることもよくある。

報告期間の末日において，外貨建の貨幣性項目は，決算日レートを用いて換算し，外貨建の取得原価によって測定されている非貨幣性項目は，取引日の為替レートを用いて換算する。外貨建の公正価値で測定されている非貨幣性項目は，公正価値が決定された日の為替レートで換算する。

貨幣性項目の決済，又は貨幣性項目を当期中の当初認識，又は過去の財務諸表において換算したレートと異なるレートで換算することによって生じる為替差額は，発生する期間の純損益に認識する。

非貨幣性項目に係る利得又は損失がその他の包括利益に認識される場合には，その利得又は損失の為替部分はその他の包括利益に認識する。逆に，非貨幣性項目に係る利得又は損失が純損益に認識される場合には，その利得又は損失の為替部分は純損益に認識する。

⑷　機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合に，財務諸表を作成するときの換算

企業が機能通貨以外の通貨で帳簿と記録を保管する場合，財務諸表を作成するときにすべての金額は，当初から機能通貨で換算していた場合に生じる金額と同一の金額となるように換算する。

⑸　機能通貨から表示通貨への換算

機能通貨が超インフレ経済下の通貨ではない場合の表示通貨（在外子会社の親会社通貨若しくは在外支店の本店通貨，又は報告企業が選択した表示通貨）への換算については，次のとおりである。財政状態計算書の資産及び負債は，その財政状態計算書の現在の決算日レートで換算する。各包括利益計算書，又は分離した損益計算書の収益及び費用は，取引日の為替レート（著しい変動のない場合，平均レートも可）で換算する。この結果として生じるすべての為替差額は，その他の包括利益に認識する。

機能通貨が超インフレ経済下の通貨である場合には，比較可能金額（IAS29号に基づきインフレ調整後の数値），すなわち前期以前の金額，それから，収益及び費用，これらすべてを当期の決算日レートで換算する。

⑹　報告企業の財務諸表に連結，持分法で含まれる場合の在外営業活動体の財務諸表の換算

報告企業の財務諸表に連結，持分法で含まれるような場合，上記⑸の換算方法に加えて，次の処理を適用する。企業集団内の残高と取引の相殺消去するために発生する換算差額は純損益に認識する。

在外営業活動体の財務諸表の決算日と報告企業の決算日が異なる場合，差異が３か月以内の場合には重要な取引，又はその他の事象をすべて修正して連結することができる。その場合には，在外営業活動体の報告期間の末日の為替レートで換算する。重要な為替相場の変動があった場合には，その他の事象に該当するものとして扱われている。在外営業活動体の取得により生じるのれんは，当該活動体の資産であるから決算日レートで換算する。

⑺　在外営業事業体の処分及び部分的処分

在外営業活動体の換算差額は，その他の包括利益を通じて資本の独立区分に累積されてきている。しかし，在外活動事業体を処分して処分損益を認識したときに，累積換算差額を資本からの組替調整額としてその他の包括利益を通して純損益に振り替える。

子会社に対する支配の喪失，関連会社に対する重要な影響力の喪失，共同支配企業に対する共同支配の喪失の場合には，まだ一部を保有しているとしても，処分として扱い，保有持分をすべて処分したものとして会計処理し，残った部分は，公正価値で記録する。また，在外営業活動体を含む子会社を部分的に処分した場合（当該処分後も子会社である。）には，企業はその他の包括利益に認識されていた為替差額の累計額に対する比例持分をその非支配持分に帰属させる。これらは，連結の経済的単一説に基づく会計処理である。

２．国内会計基準の対応

外貨建基準については，現在コンバージェンスの対象になっていない。部分的には差異はあるが，実質的に大きな差異はないと考えられているからかもしれない。もし，IAS21号と差異をなくすとすれば，対応すべき事項は，次の通りである。

⑴　機能通貨

外貨建基準には機能通貨という用語はもちろん概念もない。我が国にある企業の機能通貨は実務上円だと読み替えて対応することは，一般的には問題ないかもしれない。しかし，厳密には機能通貨という概念を導入し会計基準を再構成する必要がある。

外貨建基準では，在外子会社と在外支店に区分（法形式上の区分）して会計処理が異なるが，IAS21号では，在外子会社と在外支店とからなる在外営業活動体の機能通貨が何かを決定した上で会計処理を適用するので，機能通貨の概念を導入した場合，差異が出てくる可能性がある。また，在外営業活動体の取引通貨（主要取引が２通貨以上に及ぶ場合）及び位置付けによっては機能通貨の決定を慎重に行う必要がある。

⑵　表示通貨

機能通貨以外の表示通貨で財務諸表を表示できる規定を導入する必要がある。

⑶　在外営業活動体に対する正味投資額

企業は，在外営業活動体からの未収金，又は未払金である貨幣性項目について，その決済が，計画されず，予見できる将来において発生しそうにない項目はその企業の在外営業活動体に対する正味投資額の一部とする必要がある。

⑷　その他の対応事項

一定の会計期間の取引額に決算日レートを適用することの削除。

決算日前後に著しく為替相場が変動した場合には，決算日の前後一定期間の直物為替相場に

基づいて算出された平均相場を用いることの削除。

3．税制上の対応

外貨建基準が機能通貨の概念を導入する場合に，在外支店の機能通貨が外貨のときには，為替換算調整勘定が発生することになるが，その場合の申告調整において，損益項目と貸借対照表項目を決算日レートで換算する方法を認めることが望ましい。また，在外支店の機能通貨が円貨のときも，換算のパラドックスを生じさせないため，申告調整により損益項目と貸借対照表項目を決算日レートで換算する方法を認めることが望ましい。

第11章　企業結合とのれん

1．IFRS の現状

企業結合に関する国際会計基準は，2004年３月にのれんの非償却，持分プーリング法の廃止等を規定したIFRS３号が制定され，従来のIAS22号は廃止された。更に，IASBとFASBのコンバージェンス・プロジェクトにより，2008年１月にIFRS３号が改訂され，2009年７月１日以後開始する会計年度以降の企業結合に適用されている。ただし，コンバージェンスは完全ではなく，米国FAS141号（2007改訂版）とは，適用日や非支配持分（従来の少数株主持分）の測定方法等が異なっている。

改訂IFRS３号と現行国内基準との主な差異は，以下の通りである。

改訂IFRS3号では，以下の(A)から(B)を控除した金額が「のれん」とされる。(A)から(B)を控除した金額がマイナスの場合は，「バーゲン・パーチェス（廉価取得）」となる。

(A)　以下の合計額

- 取得に要した対価
- 被取得企業における非支配持分
- 段階取得の場合における取得企業が取得前から保有していた被取得企業持分の公正価値

(B)　識別可能な取得資産・負債の取得日における公正価値純額

この結果，公正価値で測定した場合には非支

	改訂IFRS3号	国内基準
のれんの償却	のれんの償却は行わず，IAS36号「資産の減損」に従い，毎期，若しくは減損の兆候がある場合はその都度，減損テストの対象となる。なお，のれんについては，減損損失の戻入れはできない。	原則として，のれんの計上後20年以内に，定額法その他合理的な方法により償却する。ただし，金額に重要性が乏しい場合には，当期損益として処理することができる。
企業結合に直接起因する費用	企業結合に直接起因する費用は，移転した対価に含めずに，発生した時点又はサービスの提供を受けた時点で費用処理する。	取得に直接要した支出のうち，対価性が認められるものは取得原価に含める。
非支配持分の測定	次のいずれかの方法による（個々の企業結合ごとに選択） ・非支配持分も含めた被取得企業全体を公正価値により測定し，のれんは非支配持分に帰属する部分も含めて認識する（全部のれんアプローチ）。 ・非支配持分は，被取得企業の識別可能資産の純額に対する非支配持分割合相当額により測定する（購入のれんアプローチ）。	子会社の資産及び負債のすべてを，支配獲得日の公正な評価額（時価）により評価し，少数株主持分に相当する部分については，支配獲得日における子会社の識別可能純資産の公正価値のうち，少数株主持分割合の金額で算定する（全面時価評価法）。

配持分からものれん又はバーゲン・パーチェスが認識され得ることとなる（全部のれん方式）。「のれん」は，取得企業の資産として認識し，当初認識後ののれんは償却せず，毎期及び減損の兆候がある場合に減損テストを実施し，必要に応じて減損損失を認識する。「バーゲン・パーチェス」は，すべての資産・負債の識別，非支配持分や譲渡原価の見直しを行ったうえで，なお残存する額については，利益として即時認識する。

なお，改訂前のIFRS3号におけるパーチェス法では，「のれん」は以下の(C)から(D)を控除して算定することとされていた。

(C)　以下の合計額

- 購入対価（取得企業が被取得企業を取得するために要した対価）
- 企業結合に直接起因する費用

(D)　被取得企業の識別可能純資産の公正価値のうち取得企業の持分割合相当額

すなわち，パーチェス法では，被取得企業のうち取得企業が取得した部分に焦点をあててのれんが算定されていたが，取得法においては，被取得企業全体に焦点をあてて，被取得企業全体を購入するために要する対価（非支配持分も含む）と被取得企業の識別可能純資産の全額とを比較することによりのれんを算定する。

2．国内会計基準の対応

企業結合会計のIFRSへのコンバージェンスは，東京合意を受けた2007年12月６日のASBJのプロジェクト計画表では，EUの同等性評価対応を対象とするステップ１（持分プーリング法の廃止等）と，それ以外の既存の差異解消を対象とするステップ２に分けて進めることとされていた。

(1)　ステップ１

ステップ１については，2008年12月26日「企業結合に関する会計基準」が公表され，2010年４月１日以後に実施される企業結合から適用されており，以下の項目についてコンバージェンスが実現している。

- 持分プーリング法の廃止，取得企業の決定方法
- 株式を取得対価とする場合の対価の時価の測定日
- 少数株主持分の測定
- 企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の処理
- 株式交換における取得原価の算定方法
- 負ののれんの会計処理
- 段階取得における取得原価の会計処理

(2)　ステップ２

一方，ステップ２については，2009年７月10日「企業結合会計の見直しに関する論点整理」が示されていたが，それ以降の作業は遅れている。「論点整理」では，改訂IFRS３号とのコンバージェンスを図るために，以下の項目が挙げられている。

論点１）　少数株主持分の取扱い
論点２）　取得原価の算定
論点３）　取得原価の配分
論点４）　のれんの会計処理
論点５）　子会社に対する支配の喪失

＊企業結合に関する基本的考え方
親会社説 ⇒ 経済的単一体説

焦点となるのれんの会計処理（償却の是非）は無形資産に関する検討と関わるため，無形資産に関する会計基準の開発（IAS38号とのコンバージェンス）と同時並行で進めることとされているが，無形資産プロジェクトも一定の条件を満たす社内開発費についての資産計上が争点となっている。両者とも，東京合意では，既存差異のコンバージェンス項目として2011年６月末までが期限とされている。2010年12月17日に更新されたプロジェクト計画表では，2011年第２四半期に完了のため，第１四半期には公開草案が予定されていたが，ASBJでは，４月下旬より，のれん及び開発費をめぐる議論に入った段階であり大幅に遅れている。

⑶ のれんの償却―連結先行論

企業結合会計のステップ２及び無形資産の検討が停滞した大きな理由は，連結財務諸表に適用される会計基準をIFRSにコンバージェンスあるいはアドプションした場合に，個別基準をどうするかという連単問題に，この２つが大きく関わっていることである。

財務会計基準機構（FASF）では，2010年10月より単体財務諸表に関する検討会議を設けて，連単問題の打開を図ったが，そこで挙げられた４テーマに，のれんの償却と開発費の資産計上が含まれていたために（他は，包括利益の計上と退職給付会計における未認識項目の負債計上），この結論が出るまで，ASBJの検討は実質的に中断されていた。

2011年４月28日に単体財務諸表に関する検討会議は「報告書」をとりまとめたが，そこでは，のれんの償却については，「単体財務諸表に関する考え方の方向性」として，「当面，現行の償却を変更すべきでないとの意見が多くみられた。」とされ，その考え方は，以下のように整理されている。

- 事業を買収するのは，売却を目的としたものではなく，買収した事業を通じ利益をあげることを目的とする。のれんは，事業買収に伴う将来収益に対応するコストである。のれんの償却後で利益が計上できるか否かが重要であり，収益と費用の対応の観点からも，のれんは償却すべき資産である。
- 非償却として減損のみとした場合，事業環境の悪化に伴い一気に損失が表面化し，景気が悪化した場合，不安定さが増幅する。
- 単体財務諸表におけるのれんはさほど重要性がない場合が多く，連結と単体で処理を分けても，さほど混乱は生じないのではないかと考えられる。

一方，IFRS同様に非償却に変更すべきとの意見の考え方は，国際的な比較可能性からコンバージェンスを図るべきであること，また，連結財務諸表と単体財務諸表はできる限り一致することが望ましいとするものである。さらに，連結財務諸表に関しても，非償却とすることの是非をめぐって両論が挙げられているが，あくまでも「参考意見」とされている。

⑷ 今後の見通し

４月28日開催のASBJに示された「企業結合（ステップ２）のれんの償却処理の取扱いの検討」では，連結財務諸表については国際基準とのコンバージェンスのために，のれんを非償却とする方向で検討していくことが窺える。

連単一致でコンバージェンスする場合のコスト（デメリット）として３つの懸念を挙げ，連結先行した場合は，単体については当該懸念に一定の範囲で対応することができるが，連単一致とした場合は，連単ともに懸念が残ることとなるとしている。

- のれんを非償却とし減損処理のみとする方法は，企業結合後の利益計算の観点や自己創設のれんの計上の問題などに懸念がある。
- 企業は投資（企業結合）の成果を評価する際，投下金額を上回る収益をあげているかを見ている。のれんが投資した原価の一部であることを鑑みれば，のれんの償却費を投資の成果から控除することが経営管理の観点からも整合する。
- のれんを非償却とする場合，年１回，割引後CFで減損テストを行う方向の見直しを前提とすると，実務負担への懸念や，恣意性が介在する余地が大きくなるという懸念がある。

  また，のれんを非償却とする場合には，以下の見直しを行うことが前提とされている。

- 減損会計の取扱い…仮にのれんを非償却とする場合，年１回の減損テスト，割引後CFによる１段階のテストを行う方向。対象範囲は「重要な」のれんとする方向。
- 既存のれんの取扱い…仮にのれんを非償却とする場合，経過措置として，既存ののれんを期首に減損テスト（損失相当額は利益

剰余金に計上）したうえで，その後は償却しない扱いとする方向。

- 無形資産会計基準の開発…定義，認識要件等を定めた包括的な会計基準の検討。

税制との関係については，「法人税法上の資産調整勘定は５年以内に償却することとされ，償却について損金経理要件は課されていない（法法62の８）。したがって，仮にのれんを非償却とした場合，現行の法人税法上の取扱いを前提にすれば，コストとなる可能性は高くないのではないかと考えられる。他方，法人税法の取扱いそのものに影響を与える可能性があるとの意見もある。」としている。

会社法上の分配可能額とのれんの関係については，「のれん等調整額（のれんの２分の１の額と繰延資産の合計額）が資本金・準備金・その他資本剰余金の合計額を超え，かつ，のれんの二分の一の額が資本金・準備金・その他資本剰余金の合計額を超える場合，その他資本剰余金及び繰延資産の合計額を分配可能額から控除する（会社計算規則158条第１号ハ(2)）。仮にのれんを非償却とした場合，現行の会社法上の取扱いを前提に，非償却による利益剰余金の増加も加味すれば，分配可能額が多くなることでコストとなる可能性は高くないのではないかと考えられる。他方，分配規制そのものに影響を与える可能性があるとの意見もある。」とする。

３．税制上の対応

現行法人税法では，減価償却資産の中に「営業権」（法令13八ル）が明示されているが，その詳細は定義されておらず，法人税法上の「営業権」と企業会計上の「のれん」との関係は定かではない。企業組織再編税制で考えられている「調整勘定」は，取得対価と取得事業・企業の純資産価値の差額であるが，企業会計における「のれん」は，事業取得時に様々な無形資産について認識した後の残余額であるとされる。

ちなみに，最判1976年７月13日（月報22-７-1954）では「営業権とは，当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用，立地条件，特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在ならびにそれらの独占性等を総合した，他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係である。」とされており，のれんと同視されていると考えられる。

また，非適格組織再編で生じる差額資産調整勘定と負債調整勘定については，事業全体が一体として移転する場合に取得資産・負債の価額と交付対価の額との間に差額，いわゆる「のれん」＝資産・負債調整勘定が生ずることが考えられると解説されている（「平成18年版改正税法のすべて」366頁）。資産調整勘定を税務上ののれんと考えた場合は，法人税法62条の８において，非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入が定められているため，企業会計上非償却とされても影響はないはずである。ただし，企業結合会計基準では，のれんの税効果を検討する上では，資産調整勘定は会計上ののれんと対になるものとは考えられていない。

一方で，税務上，無形固定資産に該当する一方，企業会計上は無形固定資産に該当しない場合には，損金経理要件のため（法31）償却費の損金算入ができない場合が生じる。この解決のためには，少なくとも個別財務諸表においては，「のれん」の償却を維持することが必要となるものと考える。

第12章　リース税制

１．IFRS の現状

国際会計基準での最初のリースに関わる基準は，1982年９月に公表されたIAS17号「リース」であり，最終改正は2003年12月に行われている。そして，2006年７月にIASBはリース会計基準の改正を表明し，FASBと共同でリース会計基準の内容の見直しに着手し，2009年３月に公開草案を公表している。

この公開草案によると，借手においてはファ

イナンス・リースとオペレーティング・リースとを区別することなく，その支払うリース料の総額をリース負債，その使用権をリース資産に計上することになる。ファイナンス・リースとオペレーティング・リースは，同じリースでありながら全く会計処理が異なれば，財務諸表利用者の比較可能性が損なわれることを理由としている。また，公開草案では，リースであっても実質的に売買であれば，リース取引ではなく売買取引として扱われることとなる。それゆえ，現行のリース基準よりも，その範囲が狭くなっている。貸手においては，リース期間中又はリース期間後における重要なリスク又は便益を受ける可能性が高い場合と低い場合に分けて，高い場合には原資産を引き続き認識し，さらにリース料受取債権とリース負債を認識する。低い場合には，リース期間中に借手に移転する権利の原価を表す原資産の一部の認識を中止し，移転しない権利について残存資産を認識することになる。前者を履行義務アプローチといい，その実質はオペレーティング・リースに該当し，貸手がリース料を受け取るたびにリース収益を計上することになる。後者を認識中止アプローチといい，その実質はファイナンス・リースに該当し，貸手がリース契約をした日の属する事業年度にリース期間全体のリース収益を計上することになる。貸手においては，借手と異なり，依然としてファイナンス・リースとオペレーティング・リースを区別して処理している。

以上のように貸手においては，ファイナンス・リースとオペレーティング・リースを認識中止アプローチと履行義務アプローチに区別して処理しているが，借手においては，そのような区別をせず使用権をリース資産として資産計上している。

貸手が履行義務アプローチをとれば，借手はレンタル期間が過ぎれば順番に代わっていくので，それぞれの借手はリース資産を再評価し，また残存リース期間も見積もらなければならず，かなり複雑な処理を行う必要があろう（最も短期リースの簡易特例が用意されている）。さらに，公開草案では新たに期間延長オプションや変動リース料の処理が要求するために，一層難しい予想見積もりが要求されることになり，実現可能性という点からも問題があるように思われる。

2．国内会計基準の対応

我が国では，2007年に公表された最終改正のリース会計基準によって国際会計基準とのコンバージェンスは一応完了した。しかし，上述したように，その一年前の2006年からIASBはリース会計基準の改訂に取り組んできており，その公開草案に注視しながら我が国のASBJも，「リース」を中長期プロジェクト項目に含めて基準改正の作業に着手してきた。そして，2010年12月に「リース会計に関する論点の整理」を公表している。我が国の論点整理での方向性として，まず第一に，公開草案は，借手でリース資産たる使用権とリース負債たるリース料支払債務を認識することになるが，我が国のリース会計基準では，所有権移転外ファイナンス・リースとオペレーティング・リースに分けて，オペレーティング・リースにおいては賃貸借処理をしていることとからすると，公開草案は，より比較可能性に優れているゆえに，方向性としては基本的に公開草案の採用を検討していくこととしている。

第二に，貸手では，公開草案では，履行義務アプローチと認識中止アプローチとでは会計処理が異なってくるが，リース取引の実質から売買取引と賃貸借取引に準じた取引とに分けることは合理的な取引として複数のアプローチを用いることに同調している。

第三に，リースの定義と適用範囲について，公開草案では対象資産が特定されていることの意味や，その特定された資産を使用する権利の支配の移転の意味について不明確であるとの意見もあることから，今後の重要な論点としている。また，原資産の売買について，公開草案で

は，たとえリース契約であっても実質的に売買であれば，それをリースの適用範囲から除外しているが，我が国の現行のリース会計基準では，たとえ実質的に売買であるとしても，所有権移転ファイナンス・リースとして，あくまでもリースの適用範囲に含める定めとなっている。公開草案のように，売買資産に類似しているということでリース取引の範囲から除外することによって会計処理が複雑になるのではないから，我が国では，リース会計基準の中で会計処理を定める検討が必要であるとしている。

第四に，短期間のリースについて，公開草案では簡便的な会計処理の提案がなされているので，コストと便益を勘案すれば同調できるとしている。さらに，追加条件のあるリースの会計処理については，例えば，更新オプションや解約オプションが付与されている場合には，リース期間の見積においては公開草案よりも厳しく認識することによって借手に債務性の乏しい負債を認識しないようにすべきとしている。また，変動リース料の認識については，借手の将来の行動に依存しないことに限定することや測定の信頼性要件を借手に設ける必要性や，変動リース料の測定について，期待値だけでなく，最も可能性の高い金額を用いる手法の適用可能性について検討すべきとしている。

以上のように，総じて我が国のリース会計基準は，公開草案に同調しているが，公開草案のように実質売買取引といえるリース契約をリースの適用範囲から除外していることに疑義を唱えており，また，更新オプション，解約オプションのためのリース期間の改訂や変動リース料の見直しのためには厳格な見積りを要請しているので，そのような定期的な見積りが実施可能であるかについても，それに代替的な簡便法の整備が必要とされよう。

3．税制上の対応

我が国のリース会計基準の，新国際会計基準（ここでは公開草案がおおよそ新会計基準に移行するものと仮定する）へのコンバージェンスを考えると，我が国会計基準―所有権移転ファイナンス・リースの新国際会計基準―売買取引へのコンバージェンス，我が国会計基準―所有権移転外ファイナンス・リースの新国際会計基準―中止義務アプローチへのコンバージェンス，我が国会計基準―オペレーティング・リースの新国際会計基準―履行義務アプローチへのコンバージェンスが検討されよう。

そこで，法人税法では，我が国の所有権移転ファイナンス・リースの国際会計基準の売買取引へのコンバージェンスについては，リースの適用範囲からの除外について，法人税法の所有権移転ファイナンス・リースでのリース資産は自己所有の資産と同様の処理が認められていることから問題がないであろう。なお，我が国の現行のリース会計基準では，所有権移転ファイナンス・リースであっても，簡便法によって取得価額が300万円以下のもとは賃貸借取引とみなしている。公開草案ではそのような簡便法による賃貸借取引を認めていないものの，リース取引は法的には賃貸借取引であることは事実であるので，便宜性の原則のもとに租税回避が行われないような措置を講じることによって，一定の要件の下に賃貸借取引として認めることも検討されるべきである。

次に，我が国のリース会計基準の所有権移転外ファイナンス・リースは，借手において自己所有の固定資産と同様に考えず，別個にリース期間を耐用年数として，残存価額ゼロでもって実態に合わせた償却方法（必ずしもリース定額法が使われるわけではない）を容認しており，それに対して国際会計基準の貸手の認識中止アプローチでは，使用権資産を有形固定資産と同様に扱い，また，リース期間と経済的耐用年数の何れか短い期間でもって償却している。そこで，国際会計基準に対しても所有権移転外ファイナンス・リースに対してと同様の取り扱いでよいかについては，国際会計基準では借手は使用権資産をリース期間のみでなく有形固定資産

の経済的耐用年数を適用して償却することもあることから，より売買取引に準じた処理を要請している。そこで，法人税法においてもそれに合わせることは問題がないように思われる。ただ，使用権資産は実態は無形資産であり，法人税法では無形資産であれば定額法（リース定額法）のみを認めているものの，その減価の耐用に合った償却を認めるべきといえる。国際会計基準では，使用権資産を有形資産として表示したのは，同様の自己所有の有形資産との比較のための投資家への有用情報の提供のためである。その点については，法人税法と考えが異なることは構わないといえよう。なお，上記の我が国の所有権移転ファイナンス・リースと同様に簡便法の採用については，所有権移転ファイナンス・リース以上に，一定の要件の下に賃貸借取引として認めることを検討すべきである。

さらに，我が国のオペレーティング・リースの国際会計基準の履行義務アプローチへのコンバージェンスがあれば，借手においてはオペレーティング・リースであっても使用権資産を資産計上することになるが，このことは国際会計基準の認識中止アプローチでも同様となっており，いわゆる財務諸表上での比較可能性のための配慮とされている。しかし，ファイナンス・リースとオペレーティング・リースは同じリースであっても，その実質はかなり異なるものであり，企業会計上リースといえばファイナンス・リースを指しており，オペレーティング・リースはむしろレンタルといった方が理解し易いであろう。それゆえ企業会計で比較可能性という点からファイナンス・リースとオペレーティング・リースとで表示上の一貫性を図ることはかなり無理があるように思われる。借手において使用権があるといっても，認識中止アプローチと認識中止アプローチの使用権では単なる期間の問題で異なるというものではないのではないか。借手においてオペレーティング・リースであっても使用権資産を再評価して，それを償却していくことはかなり複雑であろうから，民商法を基礎としている法人税法においては，使用権資産の償却としないで単なる賃貸借取引として，引き続き処理していくことを基本とすべきである。すなわち，我が国においては現行のリース会計基準でオペレーティング・リースとされるものについては、それに即して税務上の取り扱いも平仄を合わすべきである。

以上のように，法人税法においては表示上の要請はなく，確かにファイナンス・リースの実質から売買取引に準じた扱いをしてきたが，すなわち民商法から離れた扱いを容認してきたが，その実質が売買取引でないものまでも売買取引に準じての扱いを容認することは誤りであろう。そうであれば，民商法を基礎にして賃貸借取引とすべきであろう。それゆえ，国際会計基準のようにオペレーティング・リースをファイナンス・リースの範囲に取り込むような使用権モデルをそのまま法人税法に適用することには無理があろう。また，国際会計基準ではさらに会計処理が複雑となり，また毎期の見積りを厳格に要請してきているが，法人税法では便宜性の原則から，受け入れがたいことが多々あろう。それらのことに配慮しての法人税法上の取り扱いを構築すべきである。

第13章　会計処理の遡及適用と税務処理

1．IFRS の現状と国内会計基準の対応

⑴　遡及処理の対象となる範囲

過年度遡及会計基準及び企業会計基準適用指針第24号「会計上の変更及び誤謬の訂正に関する会計基準の適用指針」（以下「過年度遡及適用指針」という。）が，2011年４月１日以後に開始する事業年度の期首以降に行われる会計上の変更及び誤謬の訂正から適用されている。

過年度遡及会計基準の適用範囲は，次の表に示すように，「会計方針の変更」，「表示方法の変更」及び「過去の誤謬の訂正」であり，IFRS 及び米国基準の取扱いと共通している。

IFRSについては，IAS８号，米国基準については，FASB-ASC Topic25にそのルールが定められているが，我が国に導入された過年度遡及会計基準及び過年度遡及適用指針と基本的な考え方や範囲その他のルールは基本的には共通している。また，我が国における過年度遡及会計基準は，コンバージェンスを契機として導入されたものであるが，財務諸表の比較可能性を向上させることにより投資家等の財務諸表利用者に対して有用な情報を提供するという目的にも共通性が認められる。

過年度遡及修正基準における用語		会計上の原則的な取扱い
会計上の変更	会計方針の変更	遡及処理する（遡及適用）
	表示方法の変更	遡及処理する（財務諸表の組替え）
	会計上の見積りの変更	遡及処理しない
過去の誤謬の訂正		遡及処理する（修正再表示）

なお，会計上の見積りの変更については，IFRSにおいては，IAS８号において，会計上の見積りの変更は，資産及び負債の現在の状況の評価の結果行われる，又は，資産及び負債に関連して予測される将来の便益及び義務の評価の結果行われる，それらの帳簿価額の修正又は資産の期間ごとの消費額の修正をいうとされ，これは新しい情報や事業展開から生じるものであり，誤謬の訂正ではないものとされており，遡及処理の対象外であるとされている。また，米国基準においても，FASB-ASC Topic25資産及び負債に関する現在の状況並びに予測される将来の便益及び義務を評価し，これに関連して期間ごとの財務諸表の表示を行ったことの必然の結果であり，新しい情報からもたらされた結果であるとされており，遡及処理の対象外とされている。我が国の過年度遡及会計基準においても，このようなプロスペクティブ・アプローチの考え方同様に採用されている。

⑵　会計方針の変更

会計方針を変更した場合，原則として，変更後の会計方針を過去のすべての期間に遡及適用する。遡及適用とは，新たな会計方針を過去の財務諸表に遡って適用していたかのように会計処理することである。ただし，会計基準等の改正に伴う会計方針の変更の場合は，会計基準等に特定の経過的な取扱い（適用開始時に遡及適用を行わないことを定めた取扱いなどをいう）が定められている場合には，その経過的な取扱いが優先される。

遡及修正により開示する財務諸表は，その開示制度の規定により定められたものでよい。表示期間（当期の財務諸表及びこれに併せて過去の財務諸表が表示されている場合の，その表示期間をいう）よりも前の期間に関する会計方針の変更の累積的影響額は，開示する財務諸表のうち最も古い期間（有価証券報告書の財務諸表の場合は前期，会社法の計算書類の場合は当期）の期首の資産，負債及び純資産の額に反映する。

⑶　表示方法の変更

財務諸表の表示方法を変更した場合には，原則として表示する過去の財務諸表について，新たな表示方法に従い財務諸表の組替えを行う。有価証券報告書の財務諸表は当期と前期の２期を開示するため，当期の財務諸表について表示方法の変更をしたときは，前期の財務諸表について変更後の表示方法に組み替えることが求められる。一方，会社法の計算書類は，もともと当期１期分しか開示しないため，そのような組替えは不要である。

⑷　過去の誤謬の訂正

過去の財務諸表における誤謬が発見された場合には，表示期間より前の期間に関する修正再表示による累積的影響額は，表示する財務諸表のうち，最も古い期間の期首の資産，負債及び純資産の額に反映する。また，表示する過去の各期間の財務諸表には，当該各期間の影響額を反映する。

現行の会計制度においては，過去の誤謬の修正を当期の財務諸表のなかで「前期損益修正損益」を特別損益に計上する方法により行うが，このような処理は過年度遡及会計基準では認められない。過去の誤謬の修正再表示による影響は，当期の損益で処理するのではなく，過去に遡求して修正したものとして，（会社法の計算書類の場合は）当期の期首の資産，負債及び純資産（剰余金）の修正により行うことになる。ただし，重要でない誤謬については，当期の損益（その性質に応じて，営業損益又は営業外損益に計上）として処理するなど，本会計基準の定める処理によらない場合も考えられるものとされている。

2．税制上の対応

⑴　遡及処理と確定決算との関係

過年度遡及会計基準の適用により，今後において会計方針の変更による遡及適用や過去の誤謬の訂正のための修正再表示が行われたとしても，過年度の計算関係書類の確定又は未確定とは直接関係なく，何ら影響を及ぼすものではない。

会社法の計算書類は，各事業年度において，当期の計算書類のみを開示し前期以前の計算書類は開示されないため，会計方針の変更による遡及適用や過去の誤謬の発見による修正再表示を行う場合は，例外的に前期末の残高に前期までの会計上の遡及処理の累積的影響額を加算（又は減算）した額を当期首の残高として用いて当期の会計処理を行うことが許される会計慣行が新たに成立したととらえることができる。

過年度遡及会計基準に従い，変更後の会計方針の遡及適用や修正再表示という遡及処理が行われたとしても，確定済みの過年度の計算関係書類自体を修正したり，手続又は内容の誤りのために未確定となっている過年度の計算関係書類を確定させるような効果を持つものでは決してない。この点は，次項で説明するように，過年度の税務申告との関係に関連した論点になる。

⑵　税務申告との関係

会計方針の変更や過去の誤謬の訂正により遡及処理を行う場合，過年度の税務申告に影響するわけではない。過年度の計算書類は確定しており，その確定した決算に基づいて税務申告が行われている以上，過年度の税務申告を修正することはない。過去の誤謬が発見され，かつ，過年度の税務申告上の課税所得に誤りがあることが発見された場合には，会計上の遡及処理とは別個の手続として，税務上は修正申告又は更正の請求（若しくは嘆願）等の従来どおりの手続により対応することになると考えられる。

また，過年度遡及会計基準に基づき遡及処理を行った事業年度の確定申告書に添付される計算書類は，会計方針の変更の遡及適用による影響額（又は過去の誤謬の修正再表示による影響額）が反映された各勘定科目の期首残高に基づいて作成されている。前事業年度の決算書の計上額と当事業年度の決算書の期首繰越額との間の連続性が確保されていないことになる。これについては，法人税申告書の別表５⑴において，期首現在利益積立金額に貸借対照表科目の入り繰りを調整することが考えられる。具体的には，資産又は負債科目と繰越損益金との間でプラス・マイナスの調整を入れることにより，会計上の帳簿価額と税務上の帳簿価額との対応関係が明確になるものと思われる。

例えば，過年度の売掛金及び売上の過大計上が発見された場合に，税務上は，減額更正の嘆願手続を行い，過大に納付した税金の取戻しを図ることが考えられるが，会計上は過年度遡及会計基準の適用により過年度の誤謬を訂正し，その影響額を当期の期首残高に反映する場面が生じうる。その場合に，別表５⑴の期首現在利益積立金額の欄に，「繰越損益金」マイナス，「売掛金」プラスの調整を入れることが考えられる。減額更正がなされたときに，減額更正のあった日の属する事業年度の期首現在利益積立金額の「売掛金」の調整が消えることになる。

2011年度税制改正により，確定申告書等の添

付書類のうち計算書類の添付要件の部分が，当該事業年度の貸借対照表，損益計算書および株主資本等変動計算書（もしくは社員資本等変動計算書または損益金の処分表），これらの書類に過年度事項の修正の内容の記載がないときはその記載をした書類を含む　と規定された（法規33，35）点は評価できるが，遡及適用したときの会計上の累積的影響額を反映した期首の帳簿価額（会社法はその期首の帳簿価額をスタートとして当期の計算書類が作成される）と税務上の期首現在利益積立金額との関係を明らかにするような申告調整方法について別途検討が必要である。

⑶　仮装経理における修正経理等への影響

法人税法129条１項において，仮装経理した内国法人が仮装経理をした事業年度後の各事業年度において当該仮装した事実に係る修正の経理をし，かつ，当該修正の経理をした事業年度の確定申告書を提出するまでの間は，更正をしないことができるとされている。

また，過去の判例によれば，仮装経理における修正経理とは前期損益修正損として特別損失で経理することであるとのことであるが，過年度遡及会計基準を適用した場合の過去の誤謬の訂正の場合には，前期損益修正損として特別損失で経理することは認められなくなる。

過年度遡及会計基準による修正経理は，過去の誤謬の訂正による影響額を当期の計算書類の期首の資産，負債，純資産（剰余金）に反映する処理である。すなわち，修正経理における資産又は負債の増加（又は減少）の相手勘定は，期首の繰越利益剰余金となる。仮装経理があった場合に，過年度遡及会計基準に基づいて行われるそのような内容の修正経理が，法人税法129条１項のいう修正経理に該当する旨が通達等により明らかにされるべきである。

なお，現行の法人税基本通達２－２－16では，前期損益修正の取扱いを定め，事実上，過年度の損益修正についての更正の請求を認めないこととしているが，当該取扱いの検討も必要であると考えられる。

第14章　非上場企業（中小企業）会計

１．IFRS の現状

IASB は，2009年７月，「中小企業用 IFRS」（IFRS for SMEs, IFRS for Small and Medium-sized Entities）を公表した。これは，IFRS を簡略化したものであり，中小企業のニーズと能力に合わせて作成されたものである。また，中小企業用 IFRS には，次のような役割が期待されている。

①　財務諸表利用者のために比較可能性を改善すること（比較可能性の改善）

②　中小企業の財務諸表の全体的な信頼性を高めること（信頼性の向上）

③　会計基準の維持に伴う相当のコスト削減をすること（コスト削減）

このような中小企業用 IFRS については，IFRS の存在を前提としていて，その簡略化を図るということであるので，IFRS との関係を常に注視する必要がある。そのため，後述するように，我が国の中小企業会計のルール作りに当たっては，直接参考にされることはない。

２．国内会計基準の対応（中小企業会計基準）

⑴　中小企業会計問題の発端

中小企業会計のあり方が問題となった発端は，2002年の商法改正によって，会社の計算規則が法律から法務省令へ移行したことにある。これは，我が国の会計基準が国際基準との調和を進める中，会社法としてもそれに円滑に対応するためでもある。しかし，そのことは，国際基準との関係が薄く，かつ，会計処理能力が脆弱な中小企業に負担を課し，悪影響を及ぼすとの懸念を惹起した。

そのため，前期商法改正に際し，計算規則の省令化に伴い中小企業に過重な負担を課さないための特段の措置を講じるよう衆議院及び参議院の附帯決議があった。これを受けて，中小企

業庁は，「中小企業の会計に関する研究会」を発足させ，2002年６月，「中小企業の会計」という報告書を公表した。この報告書は，中小企業が直面する会計処理問題に対し網羅的かつ体系的な指針を示すものであった。しかし，より具体的な会計処理の指針については，実際に中小企業の財務諸表作成を指導する税理士及び公認会計士の各団体に委ねられることになった。

かくして，日本税理士会連合会（以下「日税連」という。）は，2002年12月，「中小会社会計基準委員会」の報告書に基づいて，「中小会社会計基準」を公表し，これを会員税理士の業務の指針とした。他方，日本公認会計士協会（以下「会計士協会」という。）は，2003年６月，「中小会社の会計のあり方に関する研究報告書」を公表した。両者の特徴は，前者が中小企業独自の会計ルールである（ダブルスタンダード）ことを強調していることに対し，後者が会計は一つである（シングルスタンダード）ということを強調して本来の会計基準の簡略法を認めることにある。

⑵　中小指針への統一とその問題点

2002年の商法改正を契機に中小企業の負担軽減を図るためにその会計のあり方が検討されたが，結果的には，３つの会計基準（指針）が併存することになった。このことは，かえって中小企業側を混乱させることにもなった。そのため，2005年８月，日税連，会計士協会，日本商工会議所及びASBJの４団体によって，「中小企業の会計に関する指針」（中小指針）が設定されることになった。

この中小指針の基本的な考え方は，「取引の経済実態が同じなら会計処理も同じになるよう，企業の規模に関係なく会計基準が適用されるべきである」というものである。これは，会計士協会側が主張していた「会計は一つ」（シングルスタンダード）に通じるものである。

このため，IFRSが変更されれば，日本会計基準が変更され，次いで中小指針も変更されるという連鎖関係が生じることとなった。また，このことは，中小指針は，会計参与設置会社のためであるという論理には適うものとされた。

しかし，この考えにより中小指針を複雑化することは，国際基準の影響を遮断しようとした2002年商法改正の附帯決議に悖ることとなり，中小企業側の反発を招くこととなった。そのため，中小企業会計のための新たなフレームワークの必要性が指摘されるようになった。

⑶　2010年両研究会の成果

このような中小指針に対する批判は，IFRS導入が具体的化されることにより，中小指針も一層それに影響を受けるのではないかということで，一層高まることとなった。そのため，2010年に入って，中小企業庁は，「中小企業の会計に関する研究会」を発足させて，その報告書（中小企業庁報告書）を公表し，ASBJは，「非上場会社の会計基準に関する懇談会」を発足させて，その報告書（ASBJ報告書）を公表した。

両報告書とも，現行の中小指針とは別に，新たな中小企業会計ルールを設定することで一致した。その新ルールについては，国際基準の影響を受けないもので，中小企業の実態に即して理解され易く，税法との調整（親和性）を図りつつ，会社法431条に定める「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」に該当するものを取りまとめる，というものである。また，中小指針については，会計参与が拠るべきものとして一定の水準を維持しつつ，一層利用し易いものにするというものであった。なお，新ルールの作成主体は，中小企業団体が中核となることが望ましいとしつつ，今後，関係者にて検討することとされた。

⑷　新会計ルールの検討状況と活用（普及）方法

前述の中小企業庁報告書及びASBJ報告書を受けて，2011年２月，中小企業庁及び金融庁が共同事務局となり，「中小企業の会計に関する検討会」が発足し，同検討会の下に，「中小企業の会計に関する検討会ワーキンググルー

プ」が設置された。そのワーキンググループでは，既に７回に渡って，具体的な新会計ルールのあり方が検討されている。

また，検討方法においては，従来は，中小企業庁等の官側からルール案が提示されて，それについて検討する方法がとられてきたが，この検討会では，中小企業側が自前の会計ルール作りを行うという趣旨もあって，中小企業団体の中核となっている日本商工会議所側から新ルール案が提示されてその是非が検討されている。

また，新ルール案の具体的な内容については，いわゆるボリューム・ゾーンにある中小企業が普遍的に利用するであろう勘定科目等について，簡潔な会計処理となるよう検討しているが，その主要項目は，次のとおりである。

① 収益・費用の基本的な会計処理
② 資産・負債の基本的な会計処理
③ 金銭債権・金銭債務
④ 貸倒損失・貸倒引当金
⑤ 有価証券
⑥ 棚卸資産
⑦ 経過勘定
⑧ 固定資産
⑨ 繰延資産
⑩ リース取引
⑪ 引当金
⑫ 外貨建取引等
⑬ 純資産
⑭ 注記
⑮ その他・様式等

これらの勘定科目等の具体的な会計処理については，前記⑶で述べた両研究会の報告書の趣旨に適合するように，かつ，中小企業の会計実務に沿うように検討が進められている。そのため，その内容においては，企業会計原則上の会計処理，会社計算規則の取扱い，法人税法との関係等が重視され，かつ，中小企業の会計実務の実態に配慮した簡潔なものが目途とされている。このような検討が進むと，IFRSとの関係が遮断されたもので，現行の中小指針よりも相当理解し易い新ルールが出来るものと思われる。

以上のように，中小企業会計については，中小指針とは別に新たなルールがまとまろうとしている。そして，そのルールも，会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成するものと期待されている。

次に，もう一つの問題は，この新ルールをどのように普及させていくかである。新ルールの適用対象は，中小指針が会計参与設置会社等を対象とするというのであるから，それ以外のほとんどの中小企業になることが予定されている。

なお，新ルールの作成には，日税連及び会計士協会の代表の方も参加しているわけであるが，両団体とも新ルールの普及に努められるものと思われる。

３．税制上の対応

⑴ 総　論

IFRSのコンバージェンス又はアドプションの影響を受けるによる国内の会計基準は，一次的には，金融商品取引法が適用される企業（主として，上場企業）及び公認会計士の監査が強制される会社法上の大会社に適用される。そして，その会計基準に対して，法人税法がどのように対応すべきかについては，前章までに述べてきた。本章では，それら以外の非上場企業，就中中小企業に対する会計基準（会計ルール）の設定又は会計慣行の明確化に法人税法がどのように対応すべきかをとりまとめる。このような対象企業は，量的には，企業の大部分を占めるものであるから，法人税法は，その会計基準等の設定等を一層尊重すべきであると考えられる。

⑵ 具体的な対応

前述したように，我が国の会計基準とは別に，中小企業に対する会計ルールとして，中小指針ともう一つの新ルールが設定されることになった。前者は，主として，会計参与設置会社に適用されることが予定されているが，その設定と改正の経緯からみで，国内会計基準の簡略方式

が採用されているので，何らかの形でIFRSの影響を受けてきている。後者は，会計参与設置会社以外の大部分の中小企業に適用されることが予定されているが，IFRSと遮断することにその特質がある。

ところで，従前の国内会計基準の変更に対する法人税法の対応は，良く言えば，租税政策上の要請を考慮しての是々非々的な改正が行われてきたが，悪く言えば，その整合性に疑問が残るような場当たり的な改正が行われてきた。しかしながら，前述のように，現行の中小指針に加え中小企業のための新たな会計ルールが設定され，それらが会社法431条にいう「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」を構成することが予定されているのであるから，今後はそれらに配慮した法人税法の対応が望まれる。

具体的には，まず，中小企業用の会計ルールについても，法人税法22条4項にいう「公正処理基準」に該当するものとして，法人税法の解釈において尊重されることである。次いで，立法上も法人税の納税者の大部分を占める中小企業のための会計ルールについても配慮されるべきである。特に，中小企業においては，税法と会計の共通処理の必要性が高く，確定決算基準の存続を希求しているのであるから，そのことも重視されるべきである。

もっとも，大企業用の会計基準と中小企業用の会計基準が分離するということは，従前から指摘されている法人税法の分離（分割）の必要性を増すことになる。すなわち，法人税制は，将来的には，IFRSが導入される大企業（公開企業）のための法人税法とIFRSの影響を受けることの少ないそれ以外の企業のための法人税法の二本建てにすることも考えられる。

しかし，このような法人税法二分論は，租税政策の原理に照らし，一層慎重に検討されるべきであろう。

第3編　今後の課題と方向性

第1章　問題の所在

2010年3月期から一定の上場企業（特定会社）の連結財務諸表について，指定国際会計基準[4]による作成が容認された。このことは，同時進行中のコンバージェンスに係るスキーム（連結先行）の曖昧さとも相俟って，指定国際会計基準が適用されない企業の財務諸表にどのような会計基準を用いるべきかという問題を提起した。一つは，上場企業の個別財務諸表であり，他の一つは，非上場企業の財務諸表である。昨今の新たな会計基準・指針策定の動き～「単体財務諸表に関する検討会議」による国内基準，会社法に対応した「中小企業の会計に関する検討会」が提唱する新たな中小企業向け会計指針～は，こういった問題意識に呼応したものである。

前者は，個別基準のコンバージェンスは国際的には要請されていないこと，そして，個別基準がIFRSに近づくほど配当可能額や課税所得の算定に深刻な影響を及ぼすといった事情がその背景にある。税の観点からは，個別基準の変容が法人税法の解釈にどのような影響を及ぼすのか，そして如何なる立法上の対応がなされるべきかが課題となる。後者は，IFRSとは無関係な中小企業の会計・税務をどうするかという問題でもある。この点，我が国企業の99％を占める非上場企業をも対象とする会社法及び法人税法においては，今後，整備されていく国内基準にどのように対応するかが重要である。

いずれも，法人税制と直接的に関連するわけだが，その調整のあり方は難解な論点となっている。就中，IFRSをめぐる諸情勢の不透明さはその要因である。IFRSの影響がどの程度，

[4] 連結財務諸表規則では，IFRSそのものではなく，いわゆるエンドースメントの手続きを経た「指定国際会計基準」に準拠した連結財務諸表の作成を可能としている（連結財規第93条，金融庁告示第69号）。

個別基準に及ぶかにより法人税制へのインパクトや課題も当然に異なるからである。また，今後は複数の会計基準・指針の並存が予想されるが，それに伴い課税の公平をいかに保つかといった問題も生じることが予想される。

第２章　解釈上の課題

１．企業会計基準のコンバージェンスに係る法解釈

法人税法22条４項は，法人の収益・費用等の額を「公正処理基準」に従って計算すべき旨を定めている。この規定は，法人税法の簡素化の一環として設けられたもので，法人所得の各事業年度の所得の計算が原則として企業会計上の企業利益の算定に準拠して行われるべきことを定めた基本規定である（金子宏『租税法　第16版』281-282頁）。ここに「原則として」とあるように，公正処理基準によってのみ法人の所得金額が算定されるわけではない。実際には，法人税法及び租税特別措置法によって，租税政策上の理由から多数の「別段の定め」がなされており，準拠すべき公正処理基準が大幅に制限を受けているからである。

公正処理基準とは，一般社会通念に照らして公正で妥当であると評価されうる会計処理の基準を意味しており，その中心をなすのは，企業会計原則・同注解，ASBJ の会計基準・適用指針，会社法，金融商品取引法，これらの法律の特別法等の計算規則，中小企業の会計に関する指針，更には，判例上の解釈規範等であるが，それに止まらず，確立した会計慣行を広く含むとされている。ただし，注意すべきは，これらの会計基準等や確立した会計慣行が必ずしも公正妥当とは限らないこと，そして決して網羅的であるとはいえないことである。何が公正処理基準であるかを判定するのは，国税庁や国税不服審判所の任務であり，最終的には裁判所の任務である（前掲金子283-284頁）。

租税法の解釈論の観点から企業会計基準のコンバージェンスの問題を俯瞰すると，おおむね次の二つに論点を収斂することができる。

まず，公正処理基準の判定に係る問題である。個別基準がコンバージェンスすることにより，法人が準拠すべき企業会計が変わるのであれば，それに応じて公正処理基準の内容も変わる可能性がある。ここで問題になるのは，IFRS 自体が改訂作業を継続的に行っていることである。今後，我が国においても，IFRS の内容が一定の範囲で，一定の条件のもとに公正処理基準になっていくことが予想されるが，企業会計基準が公正妥当と認められるかどうかは絶えず吟味していく必要がある[5]。

さらに，企業会計基準の変容は，「別段の定め」における解釈にも影響を及ぼすことが予想される。法人税法の個別計算規定には，解釈上，企業会計の処理と関連するものが多いからである。

なお，現時点（任意適用時）では，個別財務諸表には指定国際会計基準が適用されないため，IFRS の影響はコンバージェンスの範囲に止まり，公正処理基準の判定において指定国際会計基準の解釈が直接的に問題となることはないと考えられる[6]。もっとも，連結財務諸表を作成していない特定会社には，国内基準に加えて指定国際会計基準による財務諸表を作成することが認められているため（財規１の２，127②），そのような会社については会社計算規則３条が

5　この問題は，法人税法のみならず会社法に定める「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」との関連でも生じ，そのような会計処理を行った企業の適法性が争われる可能性をも孕んでいる。

6　公正処理基準の解釈とは別に，指定国際会計基準が課税所得計算の基礎となった場合には，租税法律主義の観点からの問題も提起される。公表期日による差こそあれ，内容的には IFRS と指定国際会計基準は一致するため，結果的に，外国の民間団体である IASB が設定する IFRS に課税要件の決定を委ねることになるからである。

定めるしん酌規定を通じて，会社法上も指定国際会計基準が個別計算書類との関係で「一般に公正妥当と認められる企業会計の慣行」の一つとなる余地は残されており，課税所得計算にも影響を与え得るとの指摘もある。

しかしながら，これについては，指定国際会計基準による財務諸表が追加的なものであること，そして会社計算規則にはこれに対応する規定が新設されなかったことから消極的に解すべきであろう。

2．解釈に及ぼす影響

⑴　公正処理基準の判定に係る問題

課税所得の算定では，まず租税法上の明文の規定（別段の定め）が適用され，そのような成文法が存在しない場合に法の空白を埋めるために法人税法22条４項が用いられる。よって，公正処理基準の解釈論の展開によっては，IFRSの内容が直接的に課税所得計算に及ぶこととなる。

例えば，益金の計上時期に対する影響である。収益認識の基準について，「ある収益をどの事業年度に計上すべきかは，一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従うべきであり，これによれば，収益は，その実現があった時，すなわち，その収入すべき権利が確定したときの属する年度の益金に計上すべき」（最判1993年11月25日・民集47巻９号5278頁）ものと解されている。

このような収益の実現の意義については，取引の類型や態様に応じて適切な基準が用意されている[7]。一例をあげると，棚卸資産の販売についての収益計上基準として引渡基準が妥当とされている（法基通２－１－１）。さらに，引渡しの日の判定については，継続適用を条件として出荷基準や検収基準等が認められている（法基通２－１－２）。他方，IFRSでは，顧客が財又はサービスに対する支配を獲得した時点を重視しており，出荷基準は認められない可能性がある。

もっとも，「取引の経済的実態からみて合理的なものとみられる収益計上の基準の中から，当該法人が特定の基準を選択し，継続してその基準によって収益を計上している場合には，法人税法上も右会計処理を正当なものとして是認すべきであ」り（上記最高裁判決），提案モデルと同様の基準が我が国で採用された結果が，収益認識の基準として検収・到着を重視する程度にとどまるのであれば，問題はないとも考えられる。いずれにせよ，このような会計処理が公正処理基準として認め得るかについて注視する必要がある。

また，コンバージェンス・プロジェクトでは，返品権付きの製品販売において，返品されると見込まれる製品に関して収益を認識せず，その代わり，返金負債を認識することが提案されている。この点，返品調整引当金を計上する我が国の処理と異なる。このような基準が我が国でも採用された場合には，これまで引当金として処理されてきた付随サービス等が別個の履行義務として識別され，そのサービスの移転時まで当該部分に配分された取引価格の収益認識が繰り延べられることになる。

しかしながら，債務確定基準（法法22③二）により，別段の定めによらない引当金計上を排除してきた法人税法においては，返品調整引当金（法法53）以外の付随サービス等について，このような会計処理が公正処理基準として認められるかは疑問である。

なお，損金の計上時期については，原価については売上との対応関係が重視され（法基通２－２－１等），費用については「債務の確定」（法法22③，法基通２－２-12等）が，また，損失についてはその確実性が重視されている（品

[7]　これについては，法人税基本通達２－１－１以下が詳細な定めをおいている。

川芳宣「IFRS導入と法人税法との関係」商事法務1891号26頁（2010））。これらの計上基準については，IFRSが直ちに影響を及ぼすものとは考えられないが，今後の動向については注視していく必要がある。

⑵　個別規定の解釈に及ぼす影響

前述のとおり，法人税法の個別計算規定には，解釈上，企業会計の処理と関連するものが多い。例えば，評価損や時価の解釈である。

法人税法は，原則として，評価損の損金算入を認めない（法法33）が，企業会計における資産の強制評価減又は減損損失の取扱いに準拠するもの（法法33②）と，法律の規定に基づく資産評定額を会計上の資産の取得価額とみなす会社更生法等の規定に準拠するもの（法法33③）とに区分した上で，損金算入し得る場合を規定している。

このうち，法人税法33条２項により損金算入が認められることとなる特定事実としては，資産そのものについて価値の毀損が生じる場合である「物損等の事実」，及び法人について破産の原因となる事実が生じていること等に伴い法的整理手続が行われ，その法人の有する資産全部について（その法人にとっての）回収可能性や経済的な価値の判断が行われることを端緒に評価損の計上を認める「法的整理の事実」があげられている（法令68①）。

企業会計上の減損の兆候が，資産の収益性が当初の予想よりも低下し，資産の回収可能性を帳簿価額に反映させなければならない場合を想定して構成されているのに対し，法人税法における物損等の事実は，災害による著しい損傷と同程度ないしはそれに準ずる程度に資産損失を生じさせるような事態を指すものとして限定的に解されている。また，企業会計上の損費処理を前提としたものとして位置付けられるため，損金経理要件が課されている。この場合，固定資産については，「当該資産が災害により著しく損傷したこと」などの四項目のほか，「……に準ずる特別の事実」が評価損計上の事由とされている（法令68①三ホ）。従って，IFRSにおける減損処理が企業会計において容認されるようになると，上記「……に準ずる特別の事実」のひとつとして解されることも考えられる。

資産の評価損の事由のほか，法人税法の解釈においては，資産の評価額，役員給与，寄附金等において，「その時の価額」（時価）が問題となる場合が多いが，IFRSにおける「公正価値」との関係が一層重視されることが予想される。もっとも，税法上の時価評価においては，課税時期における客観的データが重視されているのに対し，「公正価値」評価においては，将来のキャッシュ・フローの見積り等の主観的要素が重視されているので，両者のギャップの調整が容易ではないものと考えられる。

第３章　立法上の課題

１．一般原則的な対応

⑴　公正処理基準の変容と「別段の定め」

公正処理基準の変容は，これまでの「別段の定め」との関係に鑑みると，法人税法の実体的規定のあり方にも影響を及ぼす。「別段の定め」には，公正処理基準に対する例外を定める規定だけではなく，公正処理基準の内容を確認する性質のものや，公正処理基準を前提としつつも，画一的処理の必要から，統一的な基準を設定し，又は一定の限度を設け，あるいはそれを部分的に修正することを内容とする規定も含まれているからである（前掲金子285頁）。つまり，法人税法が自足的な定めを置かず，公正処理基準を参照している限りで法人税法の実体的規定も変容することになる。ここでは，確認規定や修正規定についてコンバージェンスを経た企業会計

[8] これは企業会計と税法との乖離の拡大を意味しており，損金経理要件のあり方も含めた議論につながる。

基準の内容に沿った改正をするかどうかが論点となる。また，解釈論の展開にもよるが例外規定の新設が求められることもあり得る。

前述の解釈論と立法上の対応とは密接に関連しており，IFRSの影響がどこまで個別基準に及ぶかにより，その対応の方法論や課題は当然に異なる。コンバージェンスはその対象が狭いほど法人税法の解釈や立法に対する影響が限定的になるのに対し，今後，個別財務諸表に指定国際会計基準が適用された場合には検討すべき課題は山積する。

その理由として，まず，公正価値評価やプリンシプル・ベースといった特徴を有すIFRSは，適正かつ公平な課税の実現を求めている法人税法と相容れない局面が多い[8]ことがあげられる。特に公正価値については，将来の見積りや時価の測定に恣意性が介入しやすいこと，そして包括利益の表示に代表されるように，未実現利益の計上にもつながる点が指摘されている。

次いで，これまでは税務との関わりが大きい項目が必ずしもコンバージェンスの対象にはなっていなかったことにも留意すべきである。例えば，有形固定資産では減価償却に関する項目である。周知のとおり，日本では，税法基準による会計処理が企業実務として定着し，監査上もこれを容認している（日本公認会計士協会「監査・保証実務委員会報告第81号　減価償却に関する当面の監査上の取扱い」）。よって，個別基準として指定国際会計基準が適用された場合には，大きな変更となる。

⑵　課税所得算定の基本原則（租税政策の基本原理）

立法上の解決が求められた場合，法人税法がどのように対応すべきかについては法人税の課税所得の決定要素（基本原則）に照らして論じる必要がある（前掲品川25頁）。

法人税法は，その課税標準を「所得の金額」（法法21）と定めた上で，所得の金額の具体的内容を「当該事業年度の益金の額から当該事業年度の損金の額を控除した金額とする。」（法法22①）とし，益金と損金との差額によって把握すること（損益法）を明らかにしている。この場合の「所得」とは，一般的に，包括的所得概念（純資産増加説）に基づくものと解されている。

また，法人税法22条２項が，益金の額に算入すべき金額として，「無償による資産の譲渡又は役務の提供」から収益が生じることを定めているが，「この規定は，法人が資産を他に譲渡する場合には，その譲渡が代金の受入れその他資産の増加を来すべき反対給付を伴わないものであっても，譲渡時における資産の適正な価額に相当する収益があると認識すべきものであることを明らかにしたもの」（最判1995年12月19日・民集49巻10号3121頁）と解されている。ただし，課税所得の算定上，租税政策上（租税政策の原理である租税原則を含む。）の理由から，「別段の定め」（法法22②・③）による修正が加えられている。ここで念頭に置くべき租税政策上の中核的な考慮として，次のようなものが考えられる［税制調査会「わが国税制の現状と課題――21世紀に向けた国民の参加と選択」（2000年７月）参照（以下「中期答申」という。）］。

まず，第一は，公平の原則である。法人税法にとっても，等しい負担能力のある人には等しい負担を求めるという水平的公平は，重要な考慮要素となる。なお，これは，円滑な執行が確保できるかという観点も含むものとして考えられる。第二に，税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにするという意味における中立が求められる。そして，第三に，簡素があげられる。企業の税負担の計算が容易であること，納税コストが安

9　このことから，例えば，課税要件事実については明確でかつ客観的に構成されることが望まれる。

価であること，また執行側にとっても，なるべく効率的に執行できる基準の方が望ましいと考えられる[9]。

そして，このほかに，経済社会の活力維持や国際的整合性という考慮，又は特定の政策目的を実現するための政策手段として，租税（法人税法）が利用されることがある。

また，法人所得のうち，配当に対しては，法人段階での法人税だけではなく，配当を受け取る株主段階でも（所得）課税がなされることになるため，法人段階課税と株主段階課税との間の負担調整の問題が生ずる（「中期答申」156頁）。そこで，個人株主の場合には，配当税額控除制度（所法92），法人株主の場合には，受取配当の益金不算入制度（法法23）が設けられている。これは，法人税の性格論（独立課税か所得税の代替課税か）に由来するが，「配当」の概念を明確にするため，資本金等の額と利益積立金額とを峻別することを要請する。

なお，これらの諸原則とは別に，租税の使命である「租税収入の確保」という視点も何よりも重視せざるを得ない。

2．確定決算基準との関係

⑴　確定決算基準の意義と機能

「法人の課税所得計算においては，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，減価償却費や引当金の繰入れなどの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから，株主総会において報告・承認された商法上の確定決算を基本とするという，いわゆる『確定決算主義』が採られてい」る（「中期答申」158頁以下）。

ここで確定決算主義ないし確定決算基準と呼ばれる概念の内容は，次のように整理することができる（前掲「法人課税小委員会報告」第1章四・3㈠）。

① 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（法法74①参照）。

② 課税所得計算において，決算上，費用又は損失として所定の経理がされていること（損金経理）等を要件とすること。

③ 別段の定めがなければ，公正処理基準に従って計算すること（法法22④）。

このうち①については，手続的な規定にすぎないとの指摘もあるが，③とあわせて見た場合には，課税所得が企業利益に基礎をおいて算出される以上，企業の採用する会計方法が不適正なものでない限り，企業利益を課税所得の基礎とすることが適当だとの考えに立脚するものと評価できる（大蔵省企業会計審議会中間報告「税法と企業会計との調整に関する意見書」（1966年10月））。加えて，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を見出すこともできよう。

また，③の規定は，流動する社会経済事象を反映する課税所得にとって，適切に運用されている会計慣行に委ねることが適当と思われる部分が多いことを重視し，「税法において課税所得は，納税者たる企業が継続して適用する健全な会計慣行によって計算する旨の基本規定を設けるとともに，税法においては，企業会計に関する計算原理規定は除外して，必要最少限度の税法独自の計算原理を規定することが適当である。」（税制調査会「税制簡素化についての中間報告」（1966年９月））と考えられ，導入されている。

例えば，租税法，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。後二者が利害調整機能又は情報提供機能を担っているのに対し，租税法は，税負担の公平，中立性の確保等をその立法の基本的な考え方とする（前述３⑴㈡）。そのため，企業間の課税の公平を維持することを目的として，会計方法の選択制を抑制し，また会計方法の適用条件の規制を行い，又は，税務運営上の簡素化を図るために費用の損金算入額及び重要性の判断について画一的基準を設けるといった形で，必要最少限度の法人税法独自の規定（「別段の定め」）が設けられる。

これらの場面では，租税法規が公正処理基準に対して修正的・補充的に機能するのに対して，②は，企業の判断によって左右される内部取引等に係る意思決定を，確定決算に求める考え方である。これにより，計算の真実性ないし客観性を担保し，もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができるとの判断に基づくものである。

従って，上記②は，直接には，法人の「意思」をどこに求めるかという点についての判断（申告行為を通じて示される意思では不十分との判断）といえるが，その前提として，内部取引等の特定事項については，その額を第三者たる課税庁が認定することはせず，（一定の範囲内において）企業の行った会計処理を最終のものとして認めることを意味している（大阪高判1975年６月13日・税資81号822頁）。

以上からも明らかであるが，確定決算基準を採用することの重要な論拠は実務上の便宜性に求められる。会社法会計により公正な会計慣行のもと計算された企業利益を基礎として，それに税法上必要な修正を行うことは税法においても必要な部分修正事項だけを規定すれば良いということになり，課税の簡便性ないし便宜性が得られることとなる。また，課税所得の計算上，確定した決算に表明された企業の意思を重視することにより計算の信頼性ないし客観性を担保し，もって課税の安定ないし法的安定性を得ることができる。

⑵　損金経理要件

かねて確定決算基準への批判の多くは，損金経理要件に対するものであり，IFRS 導入を機にあらためてその矛先が向けられた観がある。ここで留意すべきは，その背景や内容を異にする問題が混在していることである。

損金経理は，外部取引を伴わないために裁量の余地のある内部計算や性格の曖昧な支出に係る金額を，法人の意思表示に従って確定させる必要から要請されている。その結果，企業会計は税法の影響を受けることとなり，このような現象は「逆基準性」ないし「企業会計に対する税法の介入」等と呼ばれ，古くより確定決算基準見直しの論拠とされてきた。

この点，最近の論考をみても気脈を通じるものがある。例えば，減価償却について，逆基準性による財務諸表への影響（IFRS ベースの連結財務諸表に組み替える際の連結修正仕訳の煩雑さ，ダブル・スタンダード等）を問題視する見解がある（日本公認会計士協会「租税調査会研究報告第20号 会計基準のコンバージェンスと確定決算主義」(2010)）。これは，税務上のメリットを享受するために税法基準により償却費を計上すると財務諸表の適正性が損なわれる等の事態が生じ，他方，IFRS により減価償却を行うと損金算入額が小さくなる場合があるため，損金経理要件を外し，申告調整を認めるべきという主張である。これに対しては，法人税法が損金算入限度額一杯の償却を奨励しているわけではなく，また，各企業が実態に見合った償却をすることを税法が妨げているわけではないので，基本的には法人の判断の自主性の問題であるとの指摘や，損金経理要件による償却費の計上は簡素な事務処理を実現し，恣意的な会計処理を抑制する観点から意義を有しており当面は変更するまでの理由がないとする意見があった。

同じく会計基準の国際化を背景とする問題として，損金経理要件が足枷となり，従来は税務上容認されていた処理が行えなくなるケースが指摘された。例えば，のれんの取扱いである。国内基準では，20 年以内のその効果が及ぶ期間にわたって定額法その他の合理的な方法により規則的に償却するのに対して（企業結合会計基準三２⑷），IFRS ではのれんを償却しない。他方，税法では，５年間の均等償却を規定している（法令13八）。よって，個別基準がコンバージェンスした場合には，損金経理要件の存在により，のれんを税務上規則的に償却できないこととなる。この点，国内基準をどうするかは，「単体財務諸表に関する検討会議」におい

て検討されてきたところでもある。

税法独自の改正に係る問題としては，2007年度税制改正後の減価償却制度があげられる。同制度は，投資額の早期回収を図り，税制における国際的なイコールフッティングを確保するという政策的な色彩が強い。そうであるにもかかわらず損金経理を要件とすることで，企業会計上認められる償却額が法人税法上の償却限度額に達せず，意図した政策効果を十分に実現できないおそれがある。また，法人税法上の償却限度額を企業会計上の償却額として採用する企業行動を招き，逆基準性の問題を拡大している可能性もある。そのため，損金経理要件を廃止し，申告調整によって限度額までの損金算入を認めるべきとの意見があった。現に，組織再編税制における「みなし損金経理」のように法人が損金経理を行わなくても償却費として損金の額に算入することができるケースもあり，このような場合には確定申告書の記載によって法人の意思を確認することになる。

当協会における過去の検討においても，法人税法に基づいて計算された償却限度額の範囲内で減価償却費が損金算入されていれば問題はなく，計算の信頼性・客観性はその限度で維持されているとの指摘はかねて存在したところである［日本租税研究協会・企業会計との乖離問題専門部会「減価償却制度の見直しにかかる提言」(2004年11月)］。

よって，損金経理要件については，確定決算基準の理念にも照らし，検討を重ねていく必要がある。

⑶　確定決算基準のあり方

企業会計基準のコンバージェンスに対する立法上の対応は，法人税法が伝統的に採用してきた確定決算基準のあり方にも問題を惹起する。従来，日本の企業会計と税法との関係は確定決算基準との関連で論じられることが多く，今後，IFRSへの税務上の対応を検討する上でも確定決算基準に関する議論は重要な位置を占めると考えられる。

前述の確定決算基準の意義，機能に鑑みた場合，IFRSへのコンバージェンスが会社法を含む企業会計全般に及ぶようであれば，法人税法もそれに沿って所得計算規定を整備すれば足り，確定決算基準を否定する理由にはならないと考えられる。また，コンバージェンスが上場企業の連結財務諸表又は個別基準の範囲に止まり，非上場企業の財務諸表作成のために別途会計基準が用意されるのであれば，法人税法上の所得計算規定は，非上場企業のための会計基準との調整を図り，確定決算基準を維持すれば足りるということになる。よって，IFRSの影響が我が国企業会計基準に及んだとしても確定決算基準それ自体が揺らぐことはないと考えられる(前掲品川28頁)。

諸外国においても確定決算基準的な視点は多かれ少なかれ存在しており，そのような状況を所与としてIFRSへの対応がとられている（日本租税研究協会・税務会計研究会「［税務会計研究会報告］企業会計基準のコンバージェンスと会社法・法人税法の対応」33－40頁（2010））。今後も確定決算基準については維持か廃止かという二者択一の問題としてではなく，あくまでも程度の問題として捉えていくべきである。

他方，会計基準の国際化という観点とは別に，税法独自の改正によって確定決算基準の理念が無視されているとの批判もある。例えば，1998年度税制改正を端緒とする負債性引当金の廃止・縮小，2001年度税制改正の税法が定める「帳簿価額」引継ぎによる課税の繰延べ（組織再編税制），2007年度税制改正の減価償却規定における250％償却率の導入等である。コンバージェンスによる企業会計基準の変容にあたり確定決算基準を論ずる場合には，これらの論点をも検討した上で議論すべきであると考えられる。

3．税制改正の方向

⑴　基本的方向

1998年度税制改正以降，確定決算基準によっ

て商法（会社法），企業会計原則と結び付けられていた法人税法は，大きく変化していった。会計慣行に多くを委ね，必要最小限度の税法独自の計算原理を規定するとの従来の方針は転換され，法人税法上の固有の処理をより積極的に規定する方向へと踏み出したようにみえる。

1998年以降における税制改正の理論的基礎となったのは，上記法人課税小委員会報告である。同報告は，経済社会の構造変化や国際化が進展する中で，法人課税の「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的方向を明確に打ち出した。そして課税ベースの見直し（拡大）にあたっては，税制の公正・中立や透明性を実現するために，企業業績（課税所得）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と強調したのである。

その上で，「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。」（前掲「法人課税小委員会報告」第１章四・３㈼）と明言している。すなわち，適正な課税の実現という法人税法固有の目的と，商法（会社法），企業会計原則が有する目的・機能との相違に応じて，法人税法固有の取扱いを整備していくことが明らかにされた。この考え方は，「中期答申」においても改めて強調された。

もっとも，1998年度税制改正以降においても，会計基準の変容に対応し，申告段階での調整項目を少なくすることで企業の事務処理負担を軽減するための改正がなされてきている。ここで留意すべきは，企業会計における取扱いに対する例外規定のみを設けるというアプローチは採用されておらず，両者の取扱いが共通している部分についても，企業会計上の処理を確認する規定が設けられていることである[10]。このことは，法人税法と企業会計との調整を図ることも租税政策上の一つの重要な原理であることを示唆している。

⑵　企業会計基準の改変との関係

企業会計基準の改変が法人税法の実体的規定に与える影響を考えてみると，企業会計からの乖離項目は，「別段の定め」の修正あるいは新設につながる。また，調和項目についても確認規定が設けられる傾向が指摘されている。

さらに，今後，会計基準が階層化した場合には「別段の定め」による手当ての必要性が一層高まることが予想される。複数の会計基準の並存は，企業の基準選択によっては決算利益が異なる可能性を示唆しており，課税の公平を担保する，すなわち同一の課税所得を導くためには，いきおい網羅的な「別段の定め」を設ける必要が生じるからである。昨今の新たな会計基準・指針策定の動きは，こういった傾向に拍車をかけるものといえよう[11]。

いずれにせよ税制の複雑化は避けられず，これは中小法人に過重な負担を強いると共に税制簡素化の要請にも反することとなる。今後，何らかの対策を考えなければならない。なお，この点については，法人が用いる会計基準や指針に着目して，それに対応した法人税法を慎重に構築すべきとの意見があった[12]。

⑶　個別規定の対応

IFRS に対して税制がどのように対応するか

10　例えば，平成12年度税制改正における金融商品取引税制では，平成11年に公表された金融商品会計基準を網羅するような「別段の定め」が設けられた。

11　結果的に，従来の国内基準，「中小企業の会計に関する指針」とあわせて４つの基準・指針が，さらに，IFRS や中小企業向け IFRS（IFRS for SMEs）まで含めると将来的には６つの基準・指針が並存する可能性がある。

12　このような考え方については，税制調査会等においても幾度となく取り上げられている。例えば，昭和43年７月の長期答申では大小法人区分の法人税制が検討されている。

は，ASBJとIASBがコンバージェンス・プロジェクトを開始した2005年以降生じた課題である。近年の税制改正をみるとコンバージェンスに呼応している部分がみられ，法人税法自体の改正を通じてIFRSの内容が反映されている。他方，コンバージェンスに呼応しない，あるいは税法独自の改正により企業会計基準から乖離している項目もある。結果として，企業会計と法人税制との関係は調和と乖離とが混在しているが，そこには，必ずしも整合的な理論付けが行われているとは考えられない。そのため今後の税制改正においては，企業会計との関係について明確な理論付けが必要である。

この点に関して，参考となるのは，2009年度の棚卸資産に係る改正である。この改正は，「棚卸資産の評価に関する会計基準」が後入先出法を廃止したことに対応したものである。同基準では，後入先出法を廃止し，実質的に低価法を強制しているが，法人税法では，後入先出法の廃止には同調したものの，従前どおり低価法の選択適用を維持した。また，企業会計において認められていない最終仕入原価法についても変更はしなかった。結果的に，棚卸資産会計については，これまで企業会計と法人税法との間にほとんど差異がなかったが，コンバージェンスを機に両者の差異が拡大することとなった。

このような改正は，課税所得算定の基本原則に照らし，課税上の便宜性（簡素），確実性等の観点から，低価法や最終仕入原価法が維持され，課税上重要性が乏しい後入先出法について会計基準との調和が図られたものと評価することができる。

むろん，このような判断は，立法当局に一方的に委ねられるわけではなく，そこには国民経済全体の見地からの合目的性，合理性の検証が絶えず行わなければならない。

その品質を、全世界へ。
鉄のグローバルプレーヤー。

先進の技術で、ますます世界で需要が高まる新日鉄の鉄鋼製品。日本の高品質をそのままお届けするために、世界の有力鉄鋼メーカーと提携・合弁し、主要地域をカバーする生産・供給ネットワークを築いてきました。さらに現在は、メキシコ・インドでの自動車用鋼板・鋼管事業、ベトナム・アフリカでの建材・インフラ関連事業など、新たな海外プロジェクトも推進。求められる製品を、いち早く、最適に供給できる体制を強化しています。新日鉄は今後、日本・アジア・環大西洋圏の世界3極体制で、さらにグローバルにその存在感を高めていきます。

先進のその先へ、新日鉄

www.nsc.co.jp

レスポンシブル・ケア

「地球の平和」アリスタ スサント 8歳 インドネシア　©子供地球基金2011

未来を担う子どもたちのために。

住友化学は、未来を担う世界中の子どもたちが
笑顔で暮らせる社会や地球環境を実現するために、
化学の持つ無限の可能性にチャレンジしつづけます。

豊かな明日を支える創造的ハイブリッド・ケミストリー

住友化学

住友化学株式会社 本社（東京）〒104-8260 東京都中央区新川2-27-1☎(03)5543-5500 本社（大阪）〒541-8550 大阪市中央区北浜4-5-33☎(06)6220-3211 URL http://www.sumitomo-chem.co.jp

Green Gift

JOC GOLD INSURANCE PARTNER

22世紀へ森を贈ろう。

マングローブで未来の森をつくりませんか。

「Green Gift」プロジェクトとは？

ご契約のしおり(約款)を冊子ではなく、ホームページで閲覧いただく方法(Web約款)にご賛同いただいたお客様を「Green Gift パートナー」として、アジア・太平洋の国々でのマングローブ植林をはじめ、地球環境保護への様々な取り組みを推進していくプロジェクトです。

① 新たにWeb約款をご選択いただく = Green Gift パートナーになる → ② 紙の消費が削減される → それだけではありません → ③ ご契約1件につきマングローブ2本の植林と地球環境保護への様々な取り組み → ④ 22世紀の地球が幸せになる

東京海上日動は、2009年度の国内事業活動に伴うCO_2排出量が実質ゼロである「カーボン・ニュートラル」を実現しました。

東京海上日動

TOKIO MARINE Quality: 東京海上グループ

東京都千代田区丸の内1-2-1　〒100-8050

0120-868-100　午前9時～午後8時(平日、土日祝とも)　http://www.tokiomarine-nichido.co.jp/

エネルギー・フロンティア
TOKYO GAS

家庭用燃料電池を設置すると3300m²の森が出現します。

今までと同じように生活するだけで、もっと環境に貢献できる、ゆとりのある生活って素敵だと思いませんか？

東京ガスの家庭用燃料電池は、高い環境性能を持った次世代のエネルギーシステム。クリーンな天然ガスを使って、水素と酸素で電気をつくると同時にお湯もつくれます。CO_2の排出量は従来のシステム※1に比べて、大幅に削減が可能になりました。その削減量は、約3300m²の森林が一年間に吸収するCO_2量約1.5t※2に相当します。それは家庭用燃料電池を使うと、森林ができるようなもの。みんなが心地よく過ごせる地球をサポートする企業であり続けるために、東京ガスはこれからも環境問題に取り組んでいきます。

※1 火力発電で作られた電力と給湯器を使用した場合
※2 ブナを主体とする天然森林が1年間に吸収する量
ブナ天然林のCO_2吸収量原単位=4.6[t-CO_2／ha・年]　出典：日本林業協会 資料

ますますやさしく。ますます快適に。
東京ガスは家庭用燃料電池をはじめとする、
環境に配慮した技術開発を、日々行っております。

環境を考える。暮らしを考える。東京ガス。

東京ガス株式会社　www.tokyo-gas.co.jp

エネファームで
環境立国ニッポンへ

東京ガスは、世界初の家庭用燃料電池「エネファーム」の普及を通じてCO_2の削減に貢献します。

大阪大会

第63回租税研究大阪大会開催にあたり

社団法人日本租税研究協会副会長
宇野　郁夫
（日本生命保険相互会社相談役）

本日は第63回の租税研究大会に多数の皆様と講師の方々にご参加をいただき、誠にありがとうございます。特に財務省の星野審議官、それから、総務省自治税務局の杉本市町村税課長には業務のご多忙の中、パネリストをお務めいただきますことに心より御礼申し上げます。また、ご出席の皆様方には常日頃当協会の事業活動にご支援・ご協力を賜り、あらためて厚く感謝申し上げます。

さて、私どもは今、内外の経済・社会構造の激しい変化の中で短期的にも、中長期的にも多くの重大な問題に直面しております。

本年３月の東日本大震災が発生して既に半年を経過した今も依然として電力の安定供給問題を含め、復旧・復興に向けた再建図が描けておりません。加えて、急増する社会保障費と財政悪化といった震災以前からの国家の根幹にかかわる構造問題についてもいまだ解決の道筋すら見ることができません。国の歳入の半分を国債に依存し、総債務残高が1,000兆円に迫るわが国の財政は震災の発生により、さらに危機レベルが高まり、まさに国家の信用が根底から厳しく問われる事態となっております。さらに歴史的な円高の進行や海外経済の減速懸念の高まりなど、環境の悪化は一段と加速しております。

また、このように問題が累積し続けた結果、わが国の産業はかつてないほど深刻な空洞化の危機に直面しております。産業の空洞化は雇用の減少や技術水準の低下とともに経済の根本的な成長活力の低下を加速させます。また、それは税収の減少により公共サービスの質の劣化を招き、国民の生活水準を悪化させる事態に確実につながります。

わが国をこの危機的状況から脱却させるためには、震災からの復旧・復興、成長戦略と税・財政・社会保障の抜本的な改革を、一体的に断固として推進・実現していく勇気こそが必要です。分かり切ったことを冷静に実行に移す理性こそが今必要です。

そうした中、当協会に求められる役割は民間の中立的な立場から税・財政の問題を調査・研究し、あるべき税制改正についての提言を行うことにあります。そして、今年の改正に向けたキーワードは２つ、「経済活力の強化」と「安定財源の確保」であると考えております。いずれにいたしましても産業の空洞化を防ぎ、わが国が持続的で着実な成長を確保していくために

は、国内の「経済活力の強化」を図り、これをエンジンとして雇用の確保と所得の増加につながる好循環社会を実現させることが必要です。そのためには社会のソフトインフラである税制が、わが国の国際競争力を維持・強化し、国民の活力や能力を存分に発揮させ得るものでなければなりません。

また、国民が安定した生活を営めるという安心感を持つことは活力ある良き社会を作る大前提となります。将来に対する不安や懸念を払拭するには一刻も早く財政の健全化を図り、社会保障の持続性を明示し、確保する必要がございます。そのための「安定財源の確保」に向け、消費税を引き上げ、安定的でバランスの取れた税体系を構築することが必要です。特に消費税については財政のこれ以上の悪化を防ぐためにも、早期に第１段階の引き上げを実施し、2015年までに10％に引き上げるべきであると考えております。

新政権におきましても経済成長と財政健全化の両立を目指し、年内に日本再生の戦略を取りまとめる方針と伺っております。まさに今は国難のときであり、もうこれ以上の課題の先送りは絶対に許されません。政府並びに与野党には真に国益を重視する観点から、スピード感を持って実効性のある具体的な戦略を果敢に描いていただくことを強く期待いたします。

本日の大阪大会におきましては午前中に岡村教授に研究のご報告をいただきました。午後からは「抜本的税制改革を巡る諸課題」をテーマに討論会を予定しております。午前に引き続き、大変有意義なお話を伺えるものと考えております。ぜひ午後のプログラムに期待し、ご清聴いただきますよう、よろしくお願い申し上げます。

最後になりましたが、ご出席の皆様方のますますのご発展をお祈り申し上げますとともに当協会の活動に対しまして今後ともご支援・ご協力をいただきますよう切にお願いいたしまして、私のご挨拶とさせていただきます。ご清聴ありがとうございました。

法人税制における課税関係の継続について

－圧縮記帳からグループ法人税制へ

京都大学大学院法学研究科教授
岡村　忠生

1　はじめに

（岡村）　岡村でございます。本日は「法人税制における課税関係の継続について」というテーマでご報告をさせていただきます。このような立派な会場でご報告をさせていただきまして大変光栄に存じます。

本日は、課税関係の継続に関する幾つかの制度を取り上げ、その目的、効果、さらにはその副作用のようなものについての検討をしたいと思います。そして、この検討を通じて、課税関係の継続についてのピクチャーのようなものを描くことを試みたいと思います。

また、時間がある範囲で、米国の交換税制についても少し触れてみたいと思います。なぜアメリカ法を持ってくるかということなのですけれども、日本の課税繰延に関する制度のいろいろな問題点、あるいは、隠れた欠点や長所といったものが浮かび上がるのではないか、これが１つです。

それから、課税要件規定に組み込まれた「交換」を、今日の国際化の流れの中で、どのように考えるべきか、に目を向けて頂ければ、という意図がございます。そのために、本日は、「交換」という概念にこだわりたいと思います。交換に関しては、交換契約という民法586条の規定があるわけですけれども、こういったものがどういうふうに作用するか。あるいは、どれだけ役に立つのかといったことに触れたいと思います。米国のように、そもそも民法典という形式の制定法が存在していない国ではどうなっているのかということは、参考になると思います。

「交換」という概念は、課税関係の繰延べと称するさまざまな取引に対する課税の一番基礎になるところです。たとえば合併という取引を考えていただけるとわかるかと思うのです。合併において被合併法人株主に何が起こるかとい

うと、被合併法人株式（旧株）が合併法人株式（新株）と置き換わるわけで、これは一種の交換と見ることができます。交換とは、広い意味ではあるものがなくなって、あるものが入ってくるという取引になってくるのだろうと思います。

そうすると、現物出資も交換だ、と言えます。資産が出資として手放され、株式が入ってくるので、そこでは物と物が置き換わっているわけです。大事なことは、そこでは金銭がほとんど介在していないことです。

「交換」は、本日のテーマ「課税関係の継続」の一番基礎にある構成要素です。最初にこのことを確認し、本題に入りたいと思います。

2　課税関係の継続とは

2−1　課税関係の継続

そこで、本日皆様に配布をしていただきました**資料（本文文末　186頁から〜197頁掲載）1頁**の２を見て下さい。「課税関係の継続」という言葉が出てきています。これは平成13年の組織再編税制が導入されたときに用いられたもので、強い印象がある言葉だと思います。

そのときの考え方が一体どういったものであるかということをごく大づかみに申しますと、たとえば譲渡のような何らかの変化、通常は課税関係が生ずるような法的、又は経済的な変化が起こっても、通常行われる課税を行わず、取得価額のような課税上の属性、性質（租税属性）を更新しないということです。たとえば取得価額を時価に付け替えるということをしないのです。そのまま置いておくわけです。

もう少し厳密に述べますと、資産が譲渡された場合のように、納税者の資産に対する権利関係が有意味に変化したとき、その時点で、損益を計上しなければならないという原則が実現主義だと思います。この原則に対する例外として、一定の場合に実現、あるいは、譲渡がなかったかのように扱うということが、課税関係の継続の代表例になります。これはそれまで課税繰延といわれてきた現象と同じです。

課税繰延というのは課税関係の継続の一番中核にあるもので、法人税での圧縮記帳や所得税法での交換特例に見ることができます。しかし、組織再編税制で用いられるときには、それよりも広い意味が与えられました。すなわち、適格合併、適格分割型分割でのみなし配当課税、および、個人を含む株主段階での株式譲渡についても、課税関係の継続という概念、言葉の意味が拡張されたと考えられます。13年改正は、みなし配当と株主段階での株式譲渡損益について、その後の時点で課税のチャンスを残すという制度を設けましたので、これらも、広い意味での課税繰延と言えると思います。

2−2　利益積立金額の退場と資本金等の額へのチャージ

このみなし配当課税の課税繰延べは、適格合併、適格分割型分割において生じますが、後の課税を担保するために、利益積立金額が用いられます。13年改正は、利益積立金額を、法人の留保利益であって株主に対する配当課税がまだ行われていないもの、と明確に位置づけました。利益積立金額という概念を、純化したと言っていいかもしれません。利益積立金額を適格組織再編成が行われた場合に維持する、それはちょうど、取得価額を維持して譲渡益課税を繰り延べるのと同様です。利益積立金額を維持するということで、株主に対するみなし配当課税を後の段階で必ず確保しようという政策がはっきりと見えたわけです。

その後、会社法改正（合併等対価の柔軟化）に伴う法人税法の19年改正がありました。これは、以上の原則を動かしたということではないのだろうと思います。ただ、19年改正では、完全親会社株式を組織再編対価として使ったときにも適格を維持しましょう、ということが入ってきました。このとき、対価たる完全親会社株

式の含み損益をどう処理するのかという問題が生じたのです。

この問題、つまり、組織再編対価資産の含み損益をどう処理するかの問題は、もちろん、自己の株式についても生じ得ます。自己の株式を対価とするときも、それは日々刻々と価値が変動していますから。13年改正でそこをどうやったかというと、そのときはまだ自己株式しか適格対価としては使えませんでしたので、自己株式というのは含み損益がないようなものにするという処理になりました。つまり、自己が保有する自己の株式というものは資産ではない、ということで、当時は資本等の金額と言っていましたけれども、直ちに資本等の金額で調整してしまおう、最近よく使われる言葉で言えば、そこに「チャージ」させよう、ということにしました。これによって、自己の株式に生じた含み損益をどう処理するかという問題を避けていたというか、それは出て来ないことにしたのです。

でも、19年改正では、適格組織再編成で完全親会社株式が使えることになりました。そうすると、取得から適格組織再編成までの間に完全親会社株式に生じた含み損益を、どこに持っていくのか、という問題が避けられなくなったわけです。当時はあまり表立った議論はしなかったと思うのですけれども、どういうやり方をしたかというと、その含み損益は、結果として、完全親会社株式を合併等対価として出した法人の資本金等の額を増減する（チャージする）、という処理になりました。

資本金等の額にチャージする、という処理方法がはっきりと正面に出てきたのが、22年改正です。これは、本日の１つのお話の焦点になります。22年改正でグループ法人税制が導入されましたが、課税関係の継続といえる措置として、株式譲渡損益の不計上の規定が新たに２つ設けられました。

一つは、完全支配関係にあるグループ内におけるみなし配当の原因となる取引（みなし配当事由）に限り、株式譲渡損益を不計上とする措置です。しかし、譲渡損益の不計上といっても、やはり、譲渡による損益（的な数値）、譲渡収入と取得価額との差額は計上されますので、それをどこかに持って行って、引き取ってもらわなければなりません。そこで、資本金等の額を使って吸収する、チャージする、ということになりました。

ちなみに、完全支配関係のあるグループの中でそのグループ法人の株式が譲渡される場合については、グループとしての実態は何一つ変わらないので（完全支配関係ですから）、みなし配当事由に限定せず、譲渡損益は一切不計上とすべきだ（課税繰延べではなく）、という考え方が当然あり得ます。というより、譲渡損益不計上をみなし配当事由に限定する理由が、今１つ、はっきりしません。ただ、その場合、資本金等の額にチャージするという処理方法を、そこまで拡大していいのかどうかは、議論の余地がありそうです。

もう一つは、合併における抱合株式の株式譲渡損益の不計上です。これは、みなし配当事由の一つではありますが、完全支配関係は要求されていません。したがって、極端な話をすれば、１株でも持っているような会社を吸収合併したときの抱合株式についても、譲渡損益を出させないこととなりました。そして、その譲渡損益部分については、資本金等の額にチャージという処理になったわけです。

ちなみに、合併ではなく、分割型分割であれば、抱合株式の譲渡損益が計上可能です。したがって、もう制度としてはなくなりましたが、合併類似型分割であれば、このような措置の対象とはなりません。しかし、それでいいのか、さらに、そもそも、なぜ抱合株式の譲渡損益が利益積立金額ではなく資本金等の額にチャージされるのか、言い換えれば、単なる損金（益金）不算入に止めないのかについては、議論の余地がありそうです。

以上のように、資本金等の額の操作は、19年改正のときは、あまり目立たなかったのですが

（さらに言うと、13年改正においてすら、いわゆる株主適格となった場合の抱合株式簿価は、当時の資本積立金額を減額したのですが）、22年改正は、これを全面展開したわけです。

しかし、そうなると、13年改正での利益積立金額の考え方、つまり、株主段階での課税繰延の担保という役割が、もはや維持できなくなります。適格組織再編成では、まず利益積立金額を引き継がせて、という13年改正での処理方法が取れないのです。先に、資本金等の額を決めて、その余剰が利益積立金額、という順番になっています。

22年改正後の法人税法で、利益積立金額が一体どこで使われているかということを見ていくと、これは既に武田昌輔先生が論文で指摘されていることですけれども（「法人税法改正の重要問題⑷」月刊税務事例43巻４号（2011年４月号）75頁、80頁）、利益積立金額の役割が著しく後退したということになります。それを、資料では利益積立金額の退場としました。

しかし、では、資本金等の額の方は「株主等から出資を受けた金額」（法２条16号）という概念を維持できているのかと問われると、いろいろな考え方はあるとは思いますが、たとえば合併抱合株式の処理で、株主への払戻しがないのになぜ資本金等の額が減少するのか、といった疑問、これは当然に生じるところではないかと思います。この点は、後の３−３−６で検討します。

みなし配当課税の繰延べの議論から、やや脇道にそれたかもしれませんが、いずれにしても、法人税における課税関係の継続においては、資本金等の額と利益積立金額が重要な役割を果たしてきたことを申し上げたいと思います。

２−３　制度化の理由

課税関係の継続の制度が設けられた理由について、**資料１頁**の真ん中あたりに３つほど挙げています。経済実態に実質的な変更が無い（組織再編税制）、一つの納税単位の中での移転（連結税制）、実質的には資産に対する支配が継続（グループ法人単体課税制度）といったことです。とりわけ組織再編税制の導入では、資産に対する直接支配関係が株式保有を介した間接支配の関係に変化しても、経済実態に実質的な変更がないと税調の資料は述べています。したがって、法形式ではなく経済的実質を重視し、これを課税の基礎に置こうとする立法であると評価できると思います。連結税制もグループ法人税制も、やはり、法人グループの実態、その経済的実質を課税に反映させるために導入された税制です。

そうすると、このような実定法の根拠がない場合であっても、なお課税関係を継続させるべき場合というものが存在するかもしれません。そのときに鍵となる概念は、実現主義です。実現という言葉は法人税法中には出てこないのですけれども、法人税は実現主義を基礎としていると言えたとすると、経済的実質と実現主義とを組み合わせて、経済実態に実質的な（有意味な）変化がない限り、損益は未実現であって、課税関係は継続されるべきである、という命題を立てることができるかもしれません。そして、これは法人税における一般原則であって、法令の個別根拠規定（別段の定め）は必要ない、ということになります。

実際、こういった考え方は、法人税の世界でちらちらと見え隠れしています。たとえば、これは和製英語ですけれども、いわゆるクロス取引（株を売って直ちに買い戻すような取引）については、損失は計上できませんという通達（法基通２−１−23の４）があったと思います。これを何によって根拠づけるのかというと、結局、実現主義というものがあって、実質的に見ればそれは実現していないというふうな議論になってくるのだろうと思います。

リースだってそうです。リース税制が改正される前のセール・リースバックの取扱いでは、リースを金融取引と引き直す場合があったわけですけれども、そこの基礎になった考え方も、

やはりこのようなものではなかったでしょうか。リースによって所有者が変わっても、それは実質的な譲渡ではない、損失や利益は実現していないので、これは金融取引だ、担保だという議論をしていたのだろうと思います。

ただ、このように実定法規定からやや浮き上がるような議論をしていきますと、この実現について、みんな好き勝手なことを言い出す恐れがあり、注意が必要だろうと思います。組織再編税制での経済実態とか、連結税制での課税単位、そして、グループ法人税制での支配の継続、こういった概念も同様で、論者ごとにその意味内容が微妙に変わってくると思います。

そのような理解のずれというか、認識のグラデーションは、制度の立案においても、認められるのかもしれません。たとえば、組織再編税制では、本来は、つまり、税制調査会法人課税小委員会が述べた立法すべき理由においては、移転資産に対する直接所有による支配が、株式の保有による間接支配に代わっても、すなわち、たとえば完全子会社に現物出資して移転しても、経済実態に変化はないから、だから、課税を繰延べよう、ということだったと思います。法人の株式を全部持っていれば、法人が持っている資産は自分が持っているのと同じだ、というロジックが中核です。

ところが、共同事業要件というものが設けられ、全く資本関係のないような当事者間であっても、適格組織再編ができますということにしたわけです。直接支配とか、間接支配とか言っても、そんなものは何もなくて、それまで赤の他人だった当事者同士、さらには、昨日までライバルだった企業同士が、共同事業要件という、支配の継続では説明できないように感じられる要件を使って、適格組織再編成に持ち込めるようにしたのです。これは、13年改正が内部に持っていた矛盾、評価の角度によっては、いい意味での矛盾です。

ここから、興味深いその後の発展があるのですが、対価の柔軟化を認めた19年改正の時にどんなふうに理解し直したかというと、事業を営んできた当事者が引き続き事業を営む事業の実態が継続する。これは一種の支配の継続だと言い替えたわけです（財務省「平成19年度税制改正の解説」271頁）。こういうところにまで、支配の継続という概念が広がってきたということになるかと思います。

このような次第で、課税関係の継続という言葉が今日かなり広い意味で用いられていること、そして、今後も拡張されていく可能性があることが理解していただけたかと存じます。そこで、そのためのさまざまな手法について検討します。そして、それぞれの長所や短所、副作用について、見ていきます。

3　課税関係の継続をめぐる論点

3−1　課税関係継続の理由

まず、課税関係をなぜ継続させるのか、その理由を取り上げます。先ほど、最近の法人税に関して、経済実質、経済的実態といった言葉を申しましたけれども、視野を広げると、理由として**資料の１～２頁**にある３つぐらいのことがあると思います。

3−1−1　実現主義との関係

第１は、実現主義です。実現という文言は、先ほど申しましたように、実定法中には存在していません。おそらく法人税では、22条４項の公正処理基準、公正妥当な会計処理の基準を通じて企業会計の中から持ち込んでくることができる、あるいは持ち込まれているという概念だろうと思います。だから、この実現主義とは何かについて、国会で議論して決めたということはありません。そうではなくて、今はやりの言葉で言うと、いわゆるソフト・ローであり、きちんとした法規ではないです。手続を踏んでみんなで議論して決めたことではなくて、世の中にあるさまざまな慣習のようなものの一部が、

法律の中、課税要件の中に持ち込まれているのだと思います。

こういった概念というのは、先ほども申しましたが、みんな好き勝手なことが言えるわけですから、注意が必要です。仮に法人税が実現主義という原理原則にのっとっているとすると、未実現の損益は、益金や損金に計上しないことになります。もし仮に、そういう実現主義という原則が法人税にあるということを承認するならば、実定法の根拠がなくても、未実現だから課税関係が生じない（その時は非課税）、と言えることになります。実定法の根拠がないというのはちょっと言いすぎで、22条４項があるとは反論できますが、それでも、個別具体的な明文の規定がなくても、課税関係が生じない取引が出てくることになります。

そのような例として、先ほどクロス取引をあげましたが、他にも、かつての転換社債の転換について、通達限りで、転換時の課税繰延べを認めていました。転換社債の含み損益を計上させず、株式に引き継がせるわけです。そして、それが認められる法的根拠を捜すと、22条２項に規定された収益が生じないと言わねばなりませんが（「別段の定め」がないので）、その理由は、転換時には実現がないからだ、としか言いようがありません。他のロジックは考えられないと思います。

しかし、転換をしたら債券が株式に置き換わるわけですから、その権利の内容が大きく変わります。普通に考えれば、それは実現に該当すると思われるのです。現在はどうしているかというと、法人税法61条の２第13項という規定になっています。当時の通達は、その後いったん施行令になって、法律にまで格上げされました。ですから、やはり、法律の根拠は必要なのです。

しかし、このように、実現主義が立法の根拠なしに出てくることがありましたし、今後もあるかもしれません。この後に説明する所得税法の交換特例も、最初はそうでした。

こういうことと同時に、他方では、実現という概念は、たとえば組織再編税制の立法において用いられた実質的な変更がないといった考え方に入り込み、立法の舵取りをやるような概念にもなってきています。ですから、実現主義の（拡張）論者は、解釈においても、立法においても、両刀使いで、課税繰延べを主張するわけです。

３−１−２　優遇措置の側面

第２番目は、租税優遇、優遇措置としての側面です。優遇措置というのは、税負担の軽減を通じてそこに規定された行為を促進しようということです。

日本の制度は法人税法50条の圧縮記帳にしても、あるいは、所得税法58条の交換特例にしても、この適用を受けるかどうかは納税者の選択です。これは後ほど説明するアメリカの規定とは大きく違うわけです。だから、有利なとき、含み益のときは交換特例を使いましょう。でも、損失が出ているときは、損失を出して他の所得と相殺することができるわけです。特に法人税は所得分類をやっていませんので、損失を有効に利用できる可能性が広がります。そうすると、法人税法50条の圧縮記帳、所得税法58条の交換特例は、今まで述べてきた実現主義の拡張、つまり、実質的な変更がないから課税繰延をしますというロジックの延長線上には載ってこないのです。

これが果たして正当化できるか、と資料には書きましたが、もし得をするときは繰り延べてください、損するときは損失を出していいです、とすると、これは一種の優遇措置と言わざるを得ず、実現主義の延長線で説明できることではありません。そうすると、一体何の優遇ですか、何をしようとしているのですか、なぜ税負担を軽くするのですか、ということが問われるわけです。法人税法50条、所得税法58条の交換の中身を見ると、固定資産全般に及んでいて、一応各号を対応させてくださいということにはなっていますけれども、そういった行為を国が明示

的に促進すべきだと考えているのかどうか、あるいは、それが正当化できるのかということの説明は、難しいのではないかと思います。

措置法の買換特例では、きちんと個別的な対応をしています。たとえば宅地をより良いものと買い換えた場合には課税繰延べをやりましょうというのは、かなりはっきりした政策目的が要件に現れていると思います。

これと比べると、本法である法人税法50条、所得税法58条の趣旨目的は明確ではありません。むしろ、後の３−２−２で述べるように、利益が出るときだけ課税を繰り延べるという制度は、納税資金の観点から説明するしかないように思われます。

３−１−３　損失控除の制限

３番目が損失控除の制限です。これは２番目とは逆です。後ほど述べますように、アメリカでは、損失控除を遅らせる目的で課税繰延べを使う場合がしばしば認められます。

損失控除の制限というのはあまり日本の税法が考えてこなかったところです。シャウプ勧告の後、インフレや経済成長により物価が値上がりする中で、現在の法人税法と所得税法ができましたから、損失（特にデフレによる名目的な値下がり損失）を本当に控除させていいか、ということは、あまり深く考えてこなかったと思います。

所得税法では、控除の可否をほぼ損益通算の規定に委ねていて、雑所得という分類がよく用いられている状態だろうと思います。しかし、法人税法には、所得分類はありません。したがって、これまでは比較的緩やかに、損失の損金算入ということが認められてきていたわけです。22年改正ではみなし配当事由による株式譲渡損益を一定の範囲で計上させない措置を導入しました。ここは、先ほど述べましたように、広い意味での課税関係の継続と整理してよいのではないかと思います。

３−２　要件

３−２−１　交換、買換え

先ほど少し説明しましたが、所得税の交換特例とか、法人税法の圧縮記帳のところでは固定資産全般が含まれていて、所得税ではさらに、生活用資産、たとえば住居といったものも含まれています。そして、保有期間とか、同一用途といった要件で絞りをかけているわけです。ここもいろいろと議論の余地はあるところですけれども、本質的な議論は困難です。つまり、これが実現主義、もしくはその延長といったことから来ているのであれば、それなりの議論の仕方はありそうですが、そうではないことは先に述べました。一種の優遇措置とすると、その趣旨目的がはっきりしないので、具体的解釈が落ち着かないのです。

たとえば、交換のために取得したと認められるものを除くという要件や、同一の用途に供するという要件があるわけですけれども、緩く解されたり、きつく解されたりしてきています。裁判例（大阪地判平成14年10月10日訟月50巻６号1945頁・大阪高判平成15年６月27日訟月50巻６号1936頁）を紹介します。特養老人ホームにしたいと思って土地を持っていた納税者（社会福祉法人Ｋ会の理事）が、周辺住民の反対でそれがうまくいかないので、堺市が斡旋して、別の適当な土地を持っている人がありますからということで、その人の土地といったん交換をし、交換で取得した土地をＫ会に寄付して、特養老人ホームができたという事例において、交換特例を使えるかが争われました。

納税者は、交換後、直ちに土地を寄付してしまっていますから、それでもなお同一の用途に供したと言えるかが争点です。１審も２審でも、納税者を勝訴させました。当初の目的であった施設ができたのだから、それでいいではないかというのが裁判所の判断でした。確かに寄付した後のことまで考えたら、思いどおりの目的になったので、それで良かったということにはな

るのでしょう。同一の用途についてのこの判決のような見方は、その資産を所有する法主体を離れて、実質的な物の見方をしていると言えます。

その他、**資料**にあげたいろいろな要件が法人税法50条、所得税法58条には記されているわけですが、しかし、一番肝心のことが書いてありません。それは何かというと、交換とは一体何かということです。これらの規定は交換とだけいって、交換とは何かということをきちんと定義していないので、一番肝心なことを決めていないわけです。

交換の概念をめぐっては、例の岩瀬事件（東京高判平成11年６月21日高民集52巻26頁）がありまして、売買と交換はどう違うのかが問われました。最高裁は上告を認めなかったので、最高裁の判例は出ていないのですけれども、納税者が民事法上売買にすれば、税法も売買として扱いましょうという判決だったと理解すると、この判決からは、圧縮記帳や交換特例での「交換」も民法上の交換のことかなと思われるところです。もしそうだとすると、民法での交換でなかったら税法でも交換にならないのか、逆に民法で交換と言えたら、もっと言えば、当事者が交換契約と契約書に書けば、それは自動的に交換になるのかという問題が出てくるわけです。

仮に、「そうだ」と開き直られたとして、では、民法が規定する典型契約としての「交換」の法律要件は、租税法律主義の下で税法が規定しなければならない課税要件として十分なものかが問われます。後ほど説明するように、たとえば、クリスマスのパーティーに行って、プレゼントを交換する場合を考えます。そこには10人も20人も人がやって来て、クリスマスツリーの下に各自持参したプレゼントを置き、他の人が持ってきたどれかを持って帰るのです。これは、社会における一般的な言葉の使い方としては、交換だと思います。あるいは、満中陰でみんながお供えをいろいろ持ってきて、お供えを分け合って持って帰る、つまり、お供えを交換します。このように、多数当事者で「交換」をしたとき、それは、民法または税法で、交換と言えるでしょうか。

民法は、基本的に２人でやるのを交換と考えているのだと思います。しかし、ＡさんはＢさん、ＢさんはＣさん、ＣさんはＡさんという形で資産をぐるっと回したときに、それを交換と言えるか、という問題はあります。民法には第三者のためにする契約というのがあるので、それを使えば三角交換とか、四角交換も交換契約だと言えるような感じもします。少なくとも、多数当事者による交換には法的保護を与えないというのではないと思います。関連して、他人物の売買と同様、他人物の交換はできると思いますが、圧縮記帳や交換特例を適用できるか、できるとして、どうやって適用するかも問題です。

後ほど説明しますけれども、アメリカでは、交換仲介業者がいて、この人たちが活躍をして、多角的交換などを用いて、それぞれが必要とする資産の交換がなされています。交換税制が活用されているわけです。日本でも、先ほどの特養老人ホームの例では、堺市が仲介に入り、法主体としては３当事者（土地の所有者２人とＫ会）が現れているわけです。

それから、売買では対価（金銭）を目的物の引渡しと同時に支払う必要はありません。物を引き渡して、お金を払うのは５年後でいいですよという売買は全然構わないし、そのために延払基準（対価が先なら工事進行基準）を税法は用意しています。では、交換譲渡資産を引き渡してから、５年後に交換取得資産を受け取っても、交換特例を使えるのでしょうか。さらに、５年後に交換の目的物が本当に手に入るかどうかわからないから担保を付ける、担保は交換資産の時価相当額の金銭とし、それを交換譲渡資産の引渡と同時に「預かる」（交換取得資産の取得と同時に「返す」）、そういうことも考えられます。しかし、これは、次に述べる買換えに近いと思います。後ほど、このような金銭授受

に関するアメリカでの裁判例とルールを紹介します。さらに、延払いがあるのなら、分割払いもありそうですが、分割交換というのをやったらどうなのですかという問題も出てきます。

結局、「交換」は民法586条の借用だといってみても、解決できる問題は限られているように思います。

3-2-2　買換え

措置法の買換え特例、たとえば65条の７では、先ほど申しましたような列挙方式で、一定の政策目的を持った優遇措置であることが、かなりはっきりした形で出てきていると思います。ただ、このこともちょっと考えてみると、措置法が買換え特例として買換えを認めていることは、本法の手法である交換だけでは政策目的を促進するに不十分、と言うことだろうと思います。言い換えれば、交換という取引は、かなり使いにくいし、実際にもあまり使われていないのだろうと思います。

なぜ交換が使われないのか、いろいろな理由があるかと思うのですけれども、１つは納税資金の問題だろうと思います。つまり、売買なら対価は金銭ですから、対価から税金を払ってくださいで済むのですけれども、交換だと納税資金が手に残らないので、やりにくいということがあるのだろうと思います。そうすると、交換に対する税のロック・イン効果は、売買より強く働くだろうと言えそうです。税法での実現主義では、金銭対価だけではなくて現物対価も実現になりますので、実現主義は、売買よりも交換をディスカレッジする（抑えてしまう）ことになります。

このように考えると、圧縮記帳や交換特例の説明は、実現主義の延長からではなく、納税資金、キャッシュ・フローの観点から、税によるロック・インの程度を売買と（著しく）異ならないようにする、という方が適切ではないかと思います。また、納税資金の観点からは、利益は繰り延べるが損失は計上してよい、という現行制度の片面性を説明することも可能になります。

3-2-3　有価証券の転換

次が、有価証券の転換です。先ほど述べましたように、当時の通達限りのものが法律（法人税法61条の２第13項４号）にまでなってよかった、よかった、ということかもしれないですが、本質的な問題は、解決されていません。それはどういうことかというと、ここに規定されていないような有価証券の権利内容の変化が課税されるのかどうかがよくわからないということです。たとえばある種類株式を持っています。それは取締役を５人選任できる種類株式です。ある日種類株主総会を開いて、その５人を３人に削減しました。これまでは５人取締役を選任できた種類株式ですが、これからは３人の取締役にしますということをやったときに、これは多分実現だとはされないとは思いますけれども、どうなるのかというわけです。

もっと大きな権利内容の変化としては、優先株でしたが、明日からは普通株にしますとか、普通株でしたけれども、これを優先株にしますということをやったときにどうなるかということがあります。これなら、実現があるのでしょうか。では、優先株の優先内容、その権利内容を変化させればどうでしょうか。こういうことが現在の会社法の世界では幾らでもできるのですけれども、それについて、どんなときには有価証券の交換とされて、譲渡、実現であるということになるのか、ならないのかというところで、問題は残っている、あるいは、転換社債の時代よりもずっと拡大しているわけです。

バルクの債券、たとえば住宅ローンというのを100本、200本、1,000本まとめて、銀行などが保有しているとします。これを「交換」したとき、果たして実現と言えるのかどうかということも問題になります。

アメリカでは、ご案内の方もいらっしゃると思いますけれども、Macomber 判決（Eisner v.

Macomber, 252U. S. 189（1920））があり、株式配当が所得になるかどうかが問われたのですが、この1920年、大正９年の判決がずっと生きていまして、今、申しましたバルクの債券の交換をやったときにそれがアメリカ税法の下で実現と言えるかどうかが問われた1991年のCottage Savings 連邦最高裁判決（Cottage Savings Association　v. C. I. R. , 499U. S. 554（1991））は、Macomber 判決を引用して判断をしています。

このことが示唆するのか、Macomber 判決から71年たっても、実現とは何かということが、まだ裁判所まで行かないとわからないという状況が存在していることです。あれだけ精緻な内国歳入法典を持つ米国においても、そうなのです。だから、実現とは何かということは、どうも法律には書き切れないのです。内国歳入法典や連邦所得税規則には、日本の法律や施行令とは桁が２つぐらい違う条文数がありますけれども、それでも書けないことがあるわけです。

３−２−４　適格組織再編成

日本の税法に帰りますと、13年改正以後、法人税法では、かなり明確な規定の作り方をしようと考えてやっているように感じます。所得税法と比べると、そのことが感じられると思います。これは全くの僕の推測ですが、立案担当者は、何が適格になるか、その要件を法律や政令の規定に（ほぼ）全部書くことができると考えて規定を作ったと思うのです。しかし、Macomber 判決以来のさまざまな reorganization（組織再編成）に関するアメリカの歴史を見ていると、そうではないかもしれません。つまり、適格組織再編の要件、課税関係の継続を認める要件を、あらかじめ紙の上に書こうというのは、無理があるのではないかと思います。

日本では80％以上の従業員の引継ぎとか、移転事業規模が５倍以内とか、なるべく数値化しようとしていますけれども、あれはやった方がいいのか、悪いのかということは、考えてみる必要があるだろうと思います。形式的な明確化をすればするほど、もともと考えていた実態に則した課税ということから離れていくのではないかと懸念します。

形式か実質か、という観点については、もう１つ、現在の組織再編税制は合併契約とか、分割契約とかいった会社法上の契約をベースに考えていると思うのですけれども、これは今後の国際化の中で多分無理が出てくるだろうと思います。アメリカでは会社法は各州がそれぞれ作っているので、基本的、根幹的な部分を会社法に依拠することは無理です。

さらに問題になるのは、民事法の世界には私的自治がありますから、当事者の意思によって組織再編取引をやるのか、そうではなくて、事業譲渡（売買）でやるのかは選択できるわけです。そうだとすると、含み益が出ていれば適格組織再編とし、含み損があれば事業譲渡をすることが考えられます。

極端なことを言うと、適格組織再編成で含み益のある資産だけを移転し、その前日に事業譲渡をして含み損の資産はそこで全部損を出すということだって考えられます。もちろん、否認の可能性はありますが、適格要件を形式的に満たしても非適格する方向では使えると思うのですが、非適格の売買取引を適格組織再編成とみなすのは、特に非適格資産の扱いなどで、無理があるのではないかと思っています。

適格組織再編成に関して注目されるのは、22年改正で導入された適格現物分配です。注目の理由は、実定法の要件が非常にシンプルにできていることにあります。要件になっているのは、実質的には１つです。被分配法人が直前において分配法人の分配をする法人との間に完全支配関係を持っていること、これだけです。

もちろん、肝心なことについては（例によって）、ここでも定義がありません。つまり、「分配」は何かということは定義していません。これまでの通達解釈によると、分配というのは、株主たる地位に基づいて与えられる経済的利益

の一切だということになっていますから（法基通１−５−４）、会社法の手続きに従って剰余金の配当を行うことは不要です。これは、適格組織再編成の要件として、画期的です。

問題になるのは、要求される完全支配関係における「支配」の内容、特に、現物分配後の支配のあり方です。法律では、「直前において」完全支配関係があることが要求されているだけです。直前ということから、たとえば１年前とか半年前から完全支配が継続する必要がないことはわかります。しかし、現物分配の直後がどうかということは、法律には書いていないのです。だから、極端に形式的な解釈をすれば、分配時に一瞬だけ完全支配関係があって、その直後、子会社株式を売り飛ばし、分配資産も処分していい、ということになりそうです。

しかし、これはあくまでも適格組織再編の一類型であり、そこでの基礎となる考え方は支配の継続ですから、間接保有が直接保有に変わるだけで実態に変化がないことが課税繰延べの理由であり、子会社株式はともかく、少なくとも現物分配を受けた資産は継続保有しなければならないはずです。そうせずに、現物分配を受けた資産を次の日に売って換金した、投資からキャッシュアウトした、それでもいいのかといわれたとき、法律に書いていないからできるというふうな「解釈」もあり得るのかもしれません。

しかし、日常用語の意味として常識的に考えれば、支配というのは、ある程度の期間継続して自分の意のままにすることを意味すると思います。一瞬だけ自分の好きにできたって、それを支配とは言いません。そうすると、その期間については、課税庁、最終的には裁判所がルールを出してゆくということが、適格現物分配という制度の適正な運営のために必要になります。法令で機械的に決めることをせず、実態に応じて考えてゆくところに、組織再編税制本来の姿があるようにも思います。

３−２−５　グループ法人税制

22年改正によるグループ法人税制では、グループ内資産譲渡、グループ内贈与、みなし配当事由よる株式保有損益の不計上などが重要ですが、それらの要件に関しては、２つのものを使い分けています。それが**資料３頁目**のところの完全支配関係と法人による完全支配関係です。これに、非適格合併についての支配関係なしを含めると、３つになります。

これらのうち、グループ内贈与について法人による完全支配関係を求めているのはなぜか、なぜ個人が含まれると駄目なのかについて、考えてみたいと思います。

その説明は、税制改正の解説を見ますと、「相続税・贈与税の回避に利用されるおそれが強い」（財務省「平成22年度税制改正の解説」207頁）といっているのですが、これは、外しているように思います。どういうことかというと、グループ法人内で贈与があって、それに対して法人税が課税されようが、されまいが、それには無関係に、その株主の間では持ち分の移動が生じるわけです（法人税がかかれば、移動する持分が小さくはなりますが）。持分が移動した以上、それには相続贈与税の課税をしなければならないと考えられます。ですから、これを見たとき、法人税で課税しておけば、相続税、贈与税はかからないのか、と驚いたのですが、それは間違っていると思います。

では、なぜこれが法人による完全支配関係に限られているかというと、少数株主の問題が出てくるからではないか思っています。完全支配関係があっても、少数株主は存在します。たとえば、親会社はＰ（parent）と子会社をＳ（subsidiary）があり、甲さんという個人と、乙さんという個人がいて、甲さんはＰの全部の株式を保有し、ＰはＳの８割を持っています。Ｓの残り２割は乙さんが持っています。乙さんはＳの少数株主です。甲と乙が６親等の親族であれば、グループ法人税制が働きます。

僕はよく授業で聞くのですが、「６親等以内

の親族が何人いるか知っている人、手を挙げてください」と言ったら、みんな知りません。「はとこ」の名前とか、どんな人がいるかというのはみんな知らないわけで、ほぼ赤の他人です。それに、別に赤の他人ではなくても、乙さんは、子会社Ｓに関して少数株主の権利を主張することがあると思います。

これが何を意味するかというと、このＰ、Ｓ間では、親会社による子会社の搾取という会社法の問題、すなわち、本来は子会社の利益であるものを親会社が吸ってしまい、子会社の少数株主を犠牲にするという問題がしばしば生じます。そして、法人間贈与というのは、まさにその典型です。そうすると、法人間贈与で利益を害される少数株主が存在する場合、グループ経営の一体性というグループ法人税制の趣旨が崩れると思います。経営が一体化しているから、法人間贈与があってもグループの実態に変化はない、ということは、ここでは言えないのです。こういうことが隠れた理由としてあるのではないかと思っています。法人による完全支配関係だったら、乙さんというのが入ってこないのです。

それから、非適格合併にも少し触れます。非適格合併では、合併法人の抱合株式にかかる譲渡損益が計上できず、資本金等の額にチャージされることになりましたが、その説明として、税制改正の解説には、こんなふうに書いています。「合併法人が合併直前に被合併法人の株式を有していた場合には、被合併法人の資産・負債について合併により、被合併法人株式を通じた間接保有から直接保有に変わるものであり、合併対価の種類に拘わらず、被合併法人の資産・負債の投資が継続しているといえます」(前掲339頁)。

しかし、この投資の継続というのは非常に不思議というか、13年改正とは全く違う言葉の使い方になっています。ここでは、全支配関係はおろか、支配関係も要りません。それから、共同事業要件というのもないわけです。金銭が用いられた非適格合併でも構いません。合併直後に資産を売り飛ばしても構いません。こういう広い概念になってきている理由は、株式譲渡損失を否認するという面が前に出ていきているからだろうと思います。１株でも持っていれば(その１株については）投資の継続があるというように、言葉の意味が変化しているのだろうと思います。

ご承知のように、アメリカでは各州の定めている会社法にのっとった合併は原則として適格です（課税繰延べが認められない組織再編成という概念がありません。組織再編成でないものは売買になります)。キャッシュ・マージャーなどは別ですが。。。日本でも、非適格の合併でも投資の継続はあるというふうな議論ができるのかもしれないと思っています。

３−３　処理方法と効果、副作用

課税関係継続の処理方法と効果、課税繰延べの副作用について、**資料６頁**から図があるので、それを見ていただきながら説明をしたいと思います。

３−３−１　実現

まず、実現という概念が、どんな機能を果たしてきたのかを説明します。１つは課税時期を決めます。厳密な議論をしますと、どの年度に課税をするかという問題と、いつ、どの瞬間に損益を認識するかの問題があります。

もう１つは、**図説１**の上の図を見ていただきますとわかりますように、所得の人的帰属を決めるという作用です。図説１は、所有者Ａから所有者Ｂにこの資産が譲渡されたという図です。この譲渡、つまり、実現の時点を、ｔ1にするのか、ｔ2にするのか、どちらに持っていくのかで、譲渡損益がｖ1とｖ2の間だけ変わる、同時に、納税義務者も変わってくるということがわかっていただけると思います。また、たとえば左側の所有者Ａが非課税である場合や、所有者Ａで生じた価値変動が課税範囲に

入っていない場合、課税される所得の範囲を決める作用を、実現主義は持っていることになります。

所得の範囲を決める作用については、この頁の下の図も見て下さい。かつての転換社債のような有価証券の交換（転換）を考えています。また、先ほど少し述べたMacomber判決は、株式配当は実現がないから所得ではないと判示しました。実現主義は、未実現利益は所得ではないという形で働くことになります。

3-3-2　課税繰延べと取得価額の機能

次に、**7頁図説2**に行きます。ここでは、取得価額の「引継ぎ」と、取得価額の「置換え」との区別を付けておきたいと思います。アメリカの内国歳入法典7701条（a）の（43）と（44）に、この2つは違うということで定義規定が設けてあります。概念が違うので、日本でも区別をした方がいいだろうと思っています。引継ぎというのはアメリカではtransferred　basisと呼んでいまして、これが日本での（狭義の）引継ぎの場合だと思います。つまり、ある資産に着目してその所有者が変化したとき、前主の取得価額を後主はそのまま受け入れるというものです。個人間贈与の所得税法60条1項1号がそうです。こういう形で取得価額がずっと引き継がれていきます。13年改正の適格組織再編成でも、資産の移転についてはこの考え方を入れたわけです。

これに対して、交換特例のような場合に使われるのが、取得価額の置換えと呼ばれるものです。法人税の圧縮記帳も実質的にはこれと同じことをやることになります。アメリカではexchanged　basisと呼んでいます。これは、ある納税者に着目して、譲渡資産（旧資産）と取得資産（新資産）の取得価額を同じにするというものです。この考え方も13年改正は入れています。株主が対価として取得した株式、通常は発行法人の株式ですけれども、これについて、手放した株式の取得価額を付ける（旧株の取得価額を新株の取得価額とする）こととしたのです。

このように、取得価額の引継ぎというのは、納税者を超えてある資産の取得価額がそのまま維持されるという現象、取得価額の置換えというのは、同一納税者において、移転資産の取得価額を取得資産とするという現象です。この2つは、区別をしておいた方がいいと思います。

今13年改正の話をしましたけれども、たとえば適格現物出資を含み益のある資産でやったらどうなるかを考えます。どうなるかというと、含み益はそのまま法人に移転します。だから、法人がその資産を再譲渡したときには、株主の下で発生していた含み益、前主の下で発生した含み益についても、法人は課税を受けます。法人税の対象になりますということです。今度は、株主について、現物出資をして取得した株式を売ったらどうなるかを考えます。株主が現物出資をする前に出資資産について発生していた含み益が、対価として得た株式に乗り移っていますから、その株式を売ったときにその含み益が出てくることになります。したがって、適格現物出資をすると、二重課税が起こります。出資資産に出資前に生じた含み益は、法人段階で課税をされ、株主段階でも課税をされます。だから、二重課税になります。これを配当すれば、三重課税もありえます。この多重課税は、アメリカの法人税の授業では、注意をしろと言われることです。

もう既に皆さんの中には思いついた人がいると思いますが、この逆をやったときにどうなるかというと、損失が二重に控除されることになります。すなわち、含み損失のある資産を適格現物出資し、それを法人が譲渡すると、損失が出ます。株主が得た対価たる株式も時価より高い取得価額が付いていますから、株主がこれを売ったら、損失が出せます。つまり、二重に損失が控除できます。

このテクニックは、しばしば使われていまして、stuffingと言います。stuffというのは物とかガラクタという意味です。stuffingは詰め込

むということです。たとえばぬいぐるみのお人形さんにおがくずとか、いろいろなものを詰め込むでしょう。あれを stuff と言うのです。こういうことで、本来価値のないものについて、しかし、高い取得価額が付いているようなものがあります。含み損があるものは世の中にいっぱい転がっていますので、こういったものを現物出資するわけです。あるいは、合併とか、分割とかで移転します。それによって exchanged basis と transferred basis の両方が生じますから、損失が二重になり、それを実現します。アメリカではこれに対する防止があるのですが、日本は今のところなくて、ちょっと心配なところです。

3-3-3　課税繰延べの弊害

次の**資料８頁**に行って下さい。今日のお話の１つの目的は、課税関係の継続をやるとどういう弊害が起こるかということです。上の方の図を見て下さい。取得価額の引継ぎをやったときにどんな弊害が起こるかというと、言うまでもなく前主の含み損益を後主が実現することになります。そうすると、所得の振替ができるわけです。前の人で発生していた所得が後主の下で所得として課税の対象となります。だから、たとえば前の人が黒字法人で、後主が赤字法人だとか、その逆とかの場合、含み益のある資産や含み損のある資産を移転すれば、所得を消すことができます。

いま、法人の話をしていますけれども、実は個人ではもっと使いやすいのです。個人では、適格組織再編成とか言わなくても、贈与をしてしまえば自動的に取得価額を引き継げます。したがって、贈与をするときには損失もプレゼントすることになります。損失の贈与ができるわけです。アメリカは、後ほど述べる防止規定を持っていますけれども、日本は持っていないので、これもまた心配なところです。

今度は、取得価額の置換えを使って、どんな悪いことができるかを考えてみます。これも、アメリカでは教えられていて防止規定も設けられていますが、日本ではあまり考えていない、というやり方があります。**12頁**下の図を見て下さい。どうするかというと、今、売却したい資産があるとします。そして、その取得価額は低いので、このまま売ってしまうと、利益がたくさん出てしまうとします。

でも、売却資産に見合う（交換特例の条件を満たす）資産で、かつ、取得価額の高いものを、自分の関連者が保有している（保有させる）とします。もちろん、この資産は、保有し続けるわけです。

ここで、これら２つの資産を交換します。取得価額が置き換えられますから、売却資産に高い取得価額が与えられることになります。それを、売却するわけです。これによって、譲渡益は減少（譲渡損失が発生）します。

3-3-4　調整勘定方式

資料９頁図説４をご覧下さい。連結税制およびグループ単体課税制度では、調整勘定方式が導入されています。この方式では、前主に調整勘定というものを持たせて課税繰延をやります。すなわち、譲渡時点では、譲渡損益に見合う調整勘定（B/S 項目）を計上させ、その時点では、譲渡損益を打ち消してしまいます。そして、その後、後主がその資産を売ったり、除却したり、償却したりするにつれて、前主は調整勘定を取り崩し、損益を認識していくというやり方です。

これはとても良くできた方法で、先ほど言ったような所得の付替えといったことが起こりません。この点では優位性があると言えるのです。しかし、これも実はちょっと問題があります。それはどういうことかというと、前主がいつ課税されるか、その命運を握っているのは、後主です。後主がどうするかによって、前主の税負担がどうなるかが決まるわけです。こういうことができるのは、グループ法人税制だからであって、赤の他人同士でやるわけにはいかないと思います。

このように課税繰延べの副作用について見てくると、むしろ、いったん課税所得を出してしまってから、税金の後払いや分割払いにするとか、そんな方が本当はいいのかなという感じもします。

3-3-5　損失計上の制限

9頁下の図説5を見て下さい。アメリカ法が先ほどの損失の贈与をどうやって防いでいるかを説明しています。内国歳入法典267条（d）と1014条の規定にあるものです。どうするかというと、所有者Aから所有者Bにたとえば贈与があったとき、アメリカ法でも、取得価額が引き継がれます。しかし、Bさんが売ったときに前主の損失については利用できませんという規定が置かれています。したがって、もしBさんが売って、損失が出た場合については、その損失は前主の下で生じていた損失の分だけ減額されます。限度はもちろんゼロまで減額するだけですから、図説5の×と書いてあるところは損益なしです。譲渡損は計上できず、損益なしということで終わるわけです。

面白いのは、利益が出たときはどうするのかというと、その利益が出たときは前主の損失分は使ってもいいということにしているのです。だから、利益が出たときについては前主の損失を使って、自分の下で値上がりした分のうちの前主の損失分は相殺してしまえるという面白い制度ができています。あまりいい言葉ではないかもしれませんが、前主の損失は「半殺し」にしているのです。使えるときもあるけれども、使えないときもあるというわけです。

3-3-6　インサイド・ベイシスとアウトサイド・ベイシス

資料10頁図説6に行きます。インサイド・ベイシスとアウトサイド・ベイシスとあります。アメリカ法の概念なのですが、日本でも分析の道具として有効だろうと思うので、少し見ておきたいと思います。

インサイド・ベイシスのインというのは中側ということで、法人の中側、つまり、法人が保有している純資産の取得価額を、インサイド・ベイシスといいます。法人が事業のために投下した原資を示しています。

アウトサイド・ベイシスのアウトは外側、ここでは、株主のことです。その法人の株主が保有する株式の取得価額が、アウトサイド・ベイシスです。株主が法人に投下した原資を示しています。

インサイド・ベイシスとアウトサイド・ベイシスとは、法人を設立した瞬間には一致しています。株主が資産（原則金銭）を投下して法人が成立するわけですから、株式の取得価額と法人が得た資産の取得価額というのは一致しています。そして、それは資本金等の額とも一致しています。しかし、法人が事業活動を始めると、あるいは、株主が株式を譲渡すると、インサイド・ベイシスの総額とアウトサイド・ベイシスの総額が乖離を始めます。その法人の純資産時価と株式時価総額も、どんどん変わっていきます。

問題は、法人が清算する時点で、原資の回収がどう計算されるかということです。このとき確認して欲しいのは、所得課税とはあくまでも所得を課税すること、言い換えれば、原資には課税しないということです。インサイド・ベイシスもアウトサイド・ベイシスも、どちらも投下資本、投資額を説明しているわけでしょう。法人レベルでの原資と、株主レベルの原資。だから、法人清算をするときには、この2つの原資の両方を最終的に回収して、所得はいくらですかということを計算しないと、所得課税になりません。

資料10頁の上の図を見て下さい。この計算の方法は、原則的な清算時課税（かつての清算所得課税）でいいますと、まず、法人段階でインサイド・ベイシスと純資産総額との差額を求めます。これは、清算所得と昔言っていたものです。これについては法人段階で課税をしておき

ましょうということです。法人はこれで終わりです。

株主の方は、みなし配当課税があるのですけれども、みなし配当課税となるのは法人段階の留保利益です。①清算分配のうち法人の留保利益からなる部分（13年改正が純化した利益積立金額からなる部分）は、それを配当とみなして配当課税をする、また、②清算分配のうち配当とみなされなかった部分と、アウトサイド・ベイシスとの差額を株式譲渡損益として課税する、という課税方法が原則です。②は譲渡損になる場合もありますが、その場合は控除を認めましょう、ということになっていました。そうでないと、最終的に所得課税が貫徹できません。これが22年改正前の清算所得課税があった時代のきれいな考え方です。以上の課税は、適格ではない合併による法人の解散についても、同じです。

22年改正は、②の株式譲渡損益への課税を一部変えています。きれいな考え方を修正したのですが、完全支配関係のある法人間での修正と、それを越えて、先ほど申しましたが、１株でも持っている会社の抱合株式というところにも踏み込んでいます。**資料10頁**の下の図を見て下さい。

完全子会社を清算した場合、残余財産の確定の日のインサイド・ベイシスが、親会社に引き継がれます。純資産時価とインサイド・ベイシスとの差額に対する課税は、親会社を対象とすることになり、繰り延べられます。これは、適格合併または非適格合併で子会社を吸収する場合（up-stream merger）でも同じです。子会社に対する清算課税は親会社に対する課税として繰り延べられ、子会社の投下した資本の原資回収も、この時点では認められません。

問題は、アウトサイド・ベイシスです。まず、みなし配当課税はありません。この図では、資本金等の額と純資産（清算分配資産）時価との差額がみなし配当の金額になります。そして、みなし配当課税に伴う株式譲渡損益課税もありません。この図では、アウトサイド・ベイシスと資本金等の額の差額（損失）になります。そして、この差額が、親会社の資本金等の額を減額するわけです。このように見ると、アウトサイド・ベイシスが失われていることが分かります。つまり、親会社が子会社株式を取得するた

めに費やした原資が、回収されていない（課税所得を減額できない）わけです。

このとき、みなし配当に課税されていない、ということが背後にありますが、みなし配当非課税は、法人段階での多重課税を防止する措置であり、株式譲渡損失と対応するものではないと、（これまでは）考えられてきたように思います。みなし配当事由だけを見て、一定の資産を受け取りながら、配当部分は非課税で株式譲渡損失だけが出るのはおかしい、という見方は理解できないわけではありませんが、所得課税である以上、子会社とした法人の株式を取得するために要したコストは、回収されるべきです。

もちろん、ここでの残余財産の分配や合併は完全支配関係のあるグループ内での資産移転ですから、その時点での損益計上は繰り延べることはあると思います。しかし、22年改正の立案者は、たぶん、これらは「手仕舞い型の取引」だから、課税繰延べは無理だ、と考えていたと思います。

それだけに止まらず、立案者の考え方は、ここで述べたアウトサイド・ベイシスという数値を使った原資の回収という枠組みとは根本的に異なります。立案者は、子会社株式の取得を投資（損益取引）とは見ていないのです。すなわち、「他の者からの株式の取得による子法人化は、自己と子法人を一体としてみれば、一種の自己株式の取得に該当するが、旧株主に対して配当課税が行われていないので、それは資本金等の額を原資として取得したのと同様の課税が行われていたとも考えられるところ、子法人と一体化するのを機に後追い的に資本を調整するものであること（すなわち、親法人と子法人を一体的なものとして、資本をみようとするものともいえます。）」（（財務省「平成22年度税制改正の解説」236頁）と述べられています。つまり、子法人とするための株式取得は、資本の払戻しなのです。ただし、それは完全子法人化（完全支配関係の形成）が成功し、さらに、みなし配当事由が生じた時に、振り返って言える話だ、ということです。

この論理の問題点は、「自己と子法人を一体としてみれば」という観察を、まだ一体になっていない時点で行っていることです。完全子法人ではない法人を完全子法人にするための株式取得について、完全子法人化できた後の状態を前提に「後追い的に」見ているのです。この観察がグループ形成の経済的実質を本当に反映しているのか、もう少し説明が必要ではないかと思います。

資料11頁の図は、完全支配関係が成立していない場合の合併抱合株式（＝アウトサイド・ベイシス）についてのものです。ここでは、移転資産は時価譲渡として課税を受け、移転後のインサイド・ベイシスは時価に更新されますが、アウトサイド・ベイシスは放棄されてしまいます。

4　同種資産の交換（内国歳入法典1031条）

資料４頁からが、内国歳入法典1031条（同種資産の交換）についての部分です。時間の関係でごく概略になりますが、この規定により課税繰延べが認められる「交換」とは何かについて、見ておきます。

4－1　時間差のある交換

まず、資産の譲渡と取得との間に時間差がある場合です。資料にあげたStarkerという判決、これは交換税制を革命的に活性化した判決と言われていますが、この事件では、納税者は森林地（交換譲渡資産）を相手方に移転し、相手方は５年以内に納税者が要望する土地（交換取得資産）をその所有者（第三者）から取得して納税者に引き渡すこと、それができない場合には交換譲渡資産の時価相当額に年６％の増加額（a growth factor）を加えたものを支払うことなどを約しました。日本で言えば、延払交換みたいなことにしたわけです。判決は、それでも内

国歳入法典1031条の適用があるとしました。そこで、連邦議会は、時間差のある交換について、1031条（a）⑶という規定を作り、資料に示したような要件を付加しました。交換取得資産の指定を譲渡後45日以内にするか、または、譲渡後180日以内もしくは法定申告期間のいずれか早い日までに代替資産の引渡しを受けなければならないということにしたわけです。ところが、面白いことに、その指定というのはidentifyということなのですが、では、１つのものを「これ」と決めるのかというと、そうではなくて、３つぐらい言って、「そのどれかでいいよ」とか、あるいは、資産合計が200％になっていれば、そのうちのどれを持ってきてもいいよというふうな、かなり緩やかなidentifyのさせ方をしています。

こうした時間差のある交換では、相手方の履行を確保するため、金銭が担保として用いられる場合が多いのですが、アメリカにはみなし受領（constructive receipt）という判例法上の法理があり、たとえば、担保とする金銭を自分で預かってしまうと、金銭の授受（売買）とみなされる可能性があります。この点も、資料にあげました規則によって、ここまでは大丈夫というセーフ・ハーバーが設けられています。たとえば、資産や金銭を一定の第三者に預託（escrow）することが認められています。また、この４つの項目の中で注目されるのは、適格仲介者という制度なのですが、４−３で説明します。

４−２　オプションの利用

それから、日本では思いつかないような話なのかもしれませんが、**資料５頁**の４−２にオプションの利用というところがございます。時間の関係で、具体例は資料を読んで頂くことにしますが、日本でも、民事法上は可能ではないかと思います。

４−３　多数当事者交換

多数当事者交換については、先ほどクリスマスパーティーとか満中陰のことを述べましたが、三角交換を見ます。三角交換では、資産が３人の所有者の間を順番に動く例が考えられますが、特にビジネスの世界で、３者の交換したいものが整合することはあまりありません。むしろ、一般的なのは、次のようなものです。**資料12頁**を見てください。

Ｘを譲渡してＹを取得したいＡ、Ｘを買いたいＢ、Ｙを売りたいＣが登場します。ＡはＸを、Ｂは金銭を預託します（escrow）。また、ＢはＣを見つけ、Ｙを預託させます。その後、ＡはＹを、ＢはＸを、Ｃは金銭を受け取るわけです。Ａに対して1031条が適用され、課税が繰り延べられます。これが、三角交換として図示したものです。

さらに、このような取引のアレンジを、事業として行う者が現れます。そのうち規則の規定する要件を満たすものが、適格仲介者（qualified intermediary）です。適格仲介者が入る場合は四角交換といわれています。適格仲介者が、中に入って（法的には金銭や資産をいったん所有して）、上で述べたＡ、Ｂ、Ｃの希望を叶えるわけです。これも、適格仲介者の入る四角交換として図示しておきました。

これが、現在のアメリカの交換特例の利用、活用の現状です。適格仲介者としては、そのための会社もありますし、弁護士でも可能です。いずれにしても、このくらい使いやすくしてあげないと、交換特例の制度が活きてこないと思います。

５　おわりに

最後の「おわりに」というところに入りたいと思います。ちょっと話が変わるのですが、先日古い法律を調べていて、地租法に目がとまりました。明治６年太政官布告の地租改正条例が

最初だと思いますが、地租法は、シャウプ税制が入った1950年までありました。この地租法の29条、30条に、土地の分筆と合筆は、税務署長がやると書いてあります。地租が重要な税であったことは言うまでもありませんが、分筆と合筆は税務署長がやる、ということは、当時の地租のような重要な税が民事法上の取引に強くコミットしてくることをよく表しています。

そのことは、現在も同じでしょう。税法の解釈適用において、借用概念論が強く主張されています。これが意味するところは、課税要件を民事法の概念や要件を使って規律することです。本日の「交換」についても、民法上の典型契約の１つである交換契約を持ってくることになるのだと思います。

しかし、既に述べましたように、典型契約としての「交換」の法律要件は、税法が規定しなければならない課税要件としては不十分です。典型契約というのは、当事者がちゃんと決めなかったら民法の規定が面倒をみましょうと言っているだけで、とても租税法律主義が要求する課税要件として成り立つような規定にはなっていないように感じます。それに、本日見た時間差交換やオプション、多数当事者の交換などについて課税繰延べを認めるかどうかは、民法で交換と言うから、あるいは、言わないから、ということで決めるべき問題ではないように思います。

おそらく、世間で行われる交換契約の大部分は交換特例の適用を狙うでしょうから、借用概念論といいつつも、事実上、交換契約の中味は、課税上の扱いによって決まることになりそうです。これは、いわゆる「適格」要件について、いつも生じる現象だろうと思います。会計との関係で逆基準性という言葉がありますが、それを思い起こさせます。税法から民法の要件を規律していくといったことが起こるわけです。たとえば、もし多数当事者の交換について交換特例の適用を正面から認めたら、そのような「交換」契約が数多く締結され、そのような契約が活用されることになるのでしょう。

もう少し深く考えてみると、日本で制定法たる民法、民法典というものがなぜ存在しているのか、必要なのか、なぜ作ったのか、ということに行き当たります。この議論をゼミなどでやると、結局のところ、不平等条約を改正するためという話になります。これは、コモン・ローの国々や、制定民法があってもローマ法由来の普通法を経験しているヨーロッパ大陸の国々とは大きく違います。「民法出デテ忠孝亡ブ」という言葉（穂積八束の論文のタイトル）をご存じの方も多いと思いますが、日本では、民法が私人間の関係の規律を通じて社会のあり方を変化させてきた側面が強いと考えられます。

このような性質は、税法にも共通しています。ただし、税法は民事法が用意した法的関係を、押さえ込む方向に作用してきたと思います。そのことは、組織再編成や信託などで明らかです。「適格」という税法上の狭い要件を通過できない取引は、経済的に淘汰されます。交換という行為についても、税法には税法の論理があり、譲渡があった以上課税すべきであると主張することは簡単です。しかし、納税資金が残るかどうかは、経済的実質として異なります。交換は、民法典で典型契約とされながら、納税資金が出ないことで活用が妨げられている、といえそうです。

先ほど申し上げた地租法もそうですが、日本では、税法と民事法が一体となって人々の私権を画してきた場面がいろいろとありました。それが望ましいかどうかは別として、課税関係の継続も、人々の享受する私権をどこまで実質化するか、経済的に意味のあるものとして社会の中で活用してゆくか、という観点から捉えるべきだろうと思います。

本日は大変つたない報告でしたが、ご清聴下さり、本当にありがとうございました。

資　料

法人税制における課税関係の継続について

― 圧縮記帳からグループ法人税制へ ―

岡村　忠生

1　はじめに

課税関係継続の構成要素としての交換

2　課税関係の継続とは

2-1　実現、譲渡、権利関係の変化

課税の＜繰延べ＞と取得価額

2-2　広い意味での「課税関係の継続」

みなし配当課税の繰延べ

2-3　利益積立金額の退場と資本金等の額へのチャージ

完全親会社株式
完全支配関係がある場合のみなし配当事由による株式譲渡損益
合併抱合株式

2-4　制度化の理由

経済実態に実質的な変更が無い（組織再編税制）
一つの納税単位の中での移転（連結税制）
実質的には資産に対する支配が継続（グループ法人単体課税制度）

3　課税関係の継続をめぐる論点

3-1　課税関係継続の理由

3-1-1　実現主義との関係

実定法による根拠の有無

3-1-2　優遇措置の側面

片面的繰延べ（圧縮記帳、交換特例、措置法買換特例）

正当化できるか？　納税資金？

3-1-3　損失控除の制限

所得税では、所得分類と損益通算の制限に依拠

法人税では、みなし配当事由による資産移転との関連

3-2　要件

3-2-1　交換（50 条、所法 58 条）

・ 固定資産（生活用資産が含まれる）

次の各号に掲げるものと当該各号に掲げるもの

・ 両当事者が一年以上保有

・ 交換のために取得したと認められるものを除く。

・ 譲渡の直前の用途と同一の用途に供する。

「同一」の範囲、資産（の同種性）との関係

・ 損金経理、適用を受ける旨の記載

選択制。利益のみ繰延べ,

✧ 「交換」とは、そもそも何か？

多角的交換、売買と交換、移転の同時性、段階取引

内国歳入法典 1031 条の議論（参考）

3-2-2　買換え（措置法 65 条の 7）

・ 列挙資産

・ 事業年度内の取得

・ 取得の日から 1 年以内に事業の用に供する。

✧ 納税資金とロックイン、片面性の説明

3-2-3　有価証券の転換（61 条の 2 第 13 項）

・ 各号に掲げる有価証券

・ 各号に定める事由により譲渡

・ 当該事由により当該各号に規定する取得

✧ 権利内容の変化と実現・・・法規には書ききれない（多くの）場合

3-2-4　適格組織再編成（2 条 12 号の 8〜17、令 4 条の 3）

・ 合併、分割、現物出資、株式交換、株式移転

法人段階（支配の継続）と株主段階（投資の継続）

✧ 要件を規定に書き切れるか、書き切るべきか？

・ 現物分配（2 条 12 号の 15）
直前における完全支配関係（分配資産保有の継続？）

3-2-5 グループ法人税制

・ グループ内資産譲渡・非適格合併（61 条の 13）
完全支配関係

・ グループ内贈与（利益積立金額の移転）（25 条の 2、37 条 2 項）
法人による完全支配関係

・ みなし配当事由による株式譲渡損益の不計上（61 条の 2 第 16 項）
完全支配関係

・ 合併抱合株式の株式譲渡損益の不計上（61 条の 2 第 3 項）
非適格合併（完全支配関係に限らない）

3-3 処理方法と効果、副作用

3-3-1 実現（図説 1）
実現の果たす機能

・ 課税時期（課税の時点、年度帰属）

・ 所得の人的帰属

・ 所得の範囲（株主法人各取引）

3-3-2 課税繰延べと取得価額の機能（図説 2）

・ 取得価額の引継ぎ (transferred basis)

・ 取得価額の置換え (exchanged basis)

3-3-3 非適格資産（交換差金）の扱い
受取側は、按分的利益（損益）認識。支出側は？

3-3-4 課税繰延べの弊害（図説 3）

・ 所得の振替
資産といっしょに、損失も贈与

・ 取得価額の付替え
高い取得価額を選択的に利用
関連者と交換

3-3-5 調整勘定方式（図説 4）
組織再編税制の引継ぎより、優位性あり。

3-3-6 損失計上の制限（図説 5）
内国歳入法典 267 条(d)、1014 条
前主の損失を「半殺し」

3-3-7　株式譲渡損益の不計上（61 条の 2 第 3・16 項、法令 8 条 1 項 5・19 号）（図説 6）
アウトサイド・ベイシスの放棄をどう評価するか？
子会社株式への投資（原資）が回収されない。

4　同種資産の交換（内国歳入法典 1031 条[1]）

4-1　時間差のある交換 (Deferred Exchanges)

- 判例と議会報告書

  Starker v. U.S., 602 F.2d 1341 (9th Cir. 1979)
  5 年間、年 6%増価

  General Explanation of the Tax Reform Act of 1984, at 244.

  - 売買との区別、延払基準の攪乱

- 要件 (§ 1031(a)(3))
  - 資産譲渡後 45 日以内に、代替資産を指定する。または、
  - 資産譲渡後 180 日以内、もしくは、法定申告期限のいずれか早い日までに、代替資産の引渡を受ける。

- 代替資産の指定
  - 時価に関わりなく 3 つまでの資産、または、
  - 時価合計が譲渡資産の 200%以下となる無限定数の資産
  - 45 日以内であれば、取消と再指定可能

- 対価金銭のみなし受領 (constructive receipt)
  - みなし受領とされると、交換ではなくなる。
    - 保証や担保（資産取得の履行確保）
    - 時間差に係る利子や価格変動の補償
  - 4 つの safe harbor (Reg. § 1.1031(k)-1(g)(2))
    - 金銭以外の保証、担保等の履行確保措置
    - 金銭の寄託(Qualified Escrow Accounts and Qualified Trusts)
    - 適格仲介者(qualified intermediary)
    - 利子、増価分(Growth Factors)の受領

[1] 阿部雪子「資産の交換・買換えと課税繰延べに関する研究」一橋法学 8 巻 2 号 201 頁(2009)、9 巻 1 号 101 頁(2010)などを参照。

4-2　オプションの利用（多数当事者交換と組み合わせる場合が多い）

- 制定法が認める期間内に代替資産または譲渡資産を欲する相手を見つけることは困難。
- 例 (Rev. Rul. 84-121, 1984-2 C.B. 168)
  - 資産 X（取得価額 50、時価 100）を所有する A は、交換取得資産 Y が見つかるまで、X を 100 で取得できるオプションを、X を欲する B に対価 5 で付与する。B は、行使日において、100 の金銭の代わりに、時価 100 の Y を取得して直ちに A に譲渡することにより、オプションを行使する。
  - A は、オプション料 5 以外には課税を受けない。Y の取得価額は、50－5（受け取った金銭）＋5（認識された利益）
  - B には、Y の譲渡による損益は生じない（取得後直ちに譲渡）。X の取得価額は 100（支払対価）＋5（オプション料）

4-3　多数当事者交換（図説７）

- 三角交換
  - A（X を Y と交換したい），B（X を買いたい），C（Y を売りたい）が登場。A は X を、B は金銭を預託する(escrow)。また、B は C を見つけ、Y を預託させる。A は Y を、B は X を、C は金銭を受け取る。A に対して 1031 条適用。
- よく用いられる交換（適格仲介者の入る四角交換）
  - A（X を Y と交換したい），B（X を買いたい），C（Y を売却したい）に加えて、適格仲介者(qualified intermediary) I が入る。I は、A との間で Y を対価として X を受け取り（交換）、直ちに、X を B に売却する。代価を C に支払う。
  - 適格仲介者 (Reg. § 1.1031(k)-1(g)(4))
    - 納税者と非関連。弁護士、交換仲介会社など
    - 一時的であっても、資産を取得したものとされる。

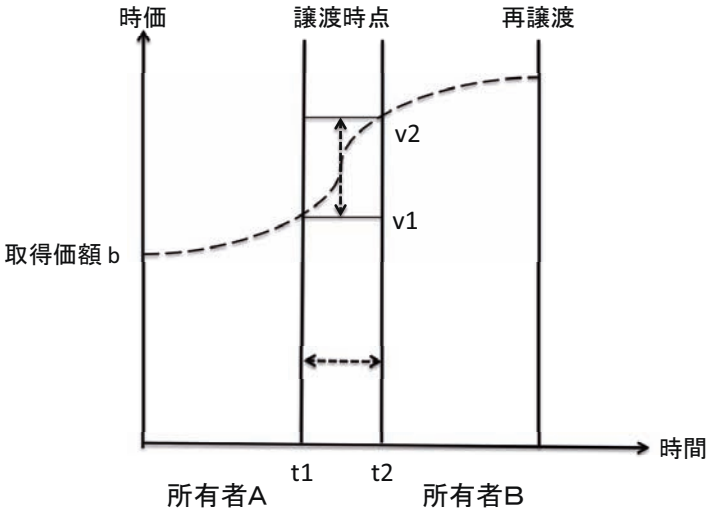
5　おわりに

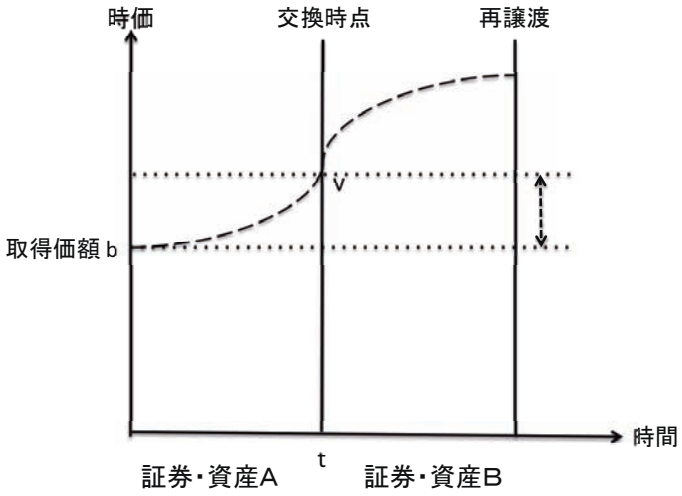
- 借用概念論と民事法の課税要件化
- 民法典の存在理由
- 人々の関係、社会のあり方と民法、税法

  税法の論理と取引の経済的淘汰
- 税法と私権

図説１：所得の「実現」が果たす機能

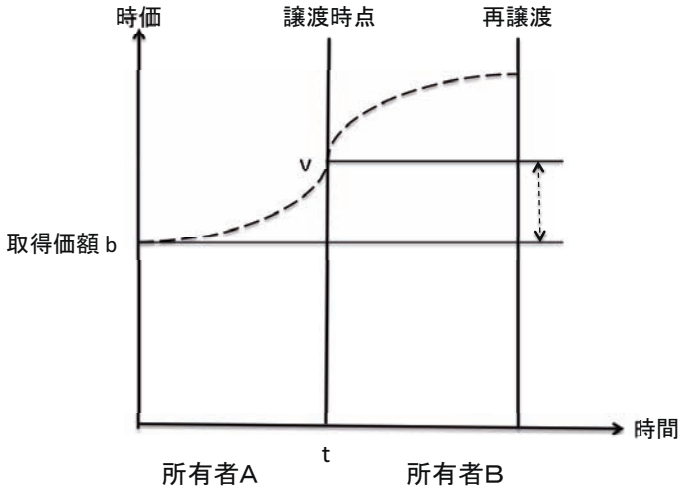
- 課税時期（課税の時点、年度帰属）
- 所得の人的帰属
- 所得の範囲（株主法人各取引）



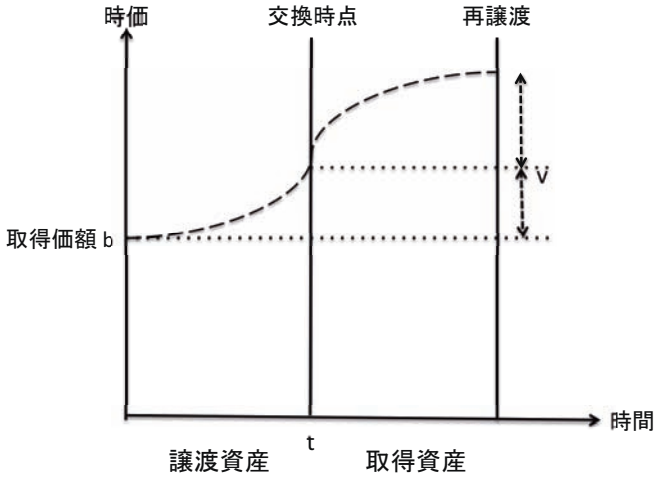


図説２：課税繰延べと取得価額の機能

取得価額の引継ぎ（transferred basis, carryover basis）



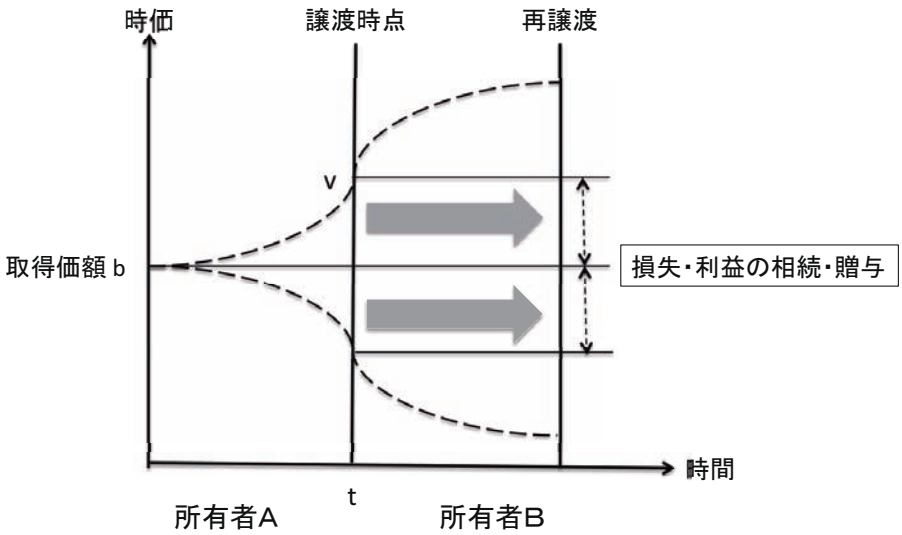
取得価額の置換え（exchanged basis, substituted basis）



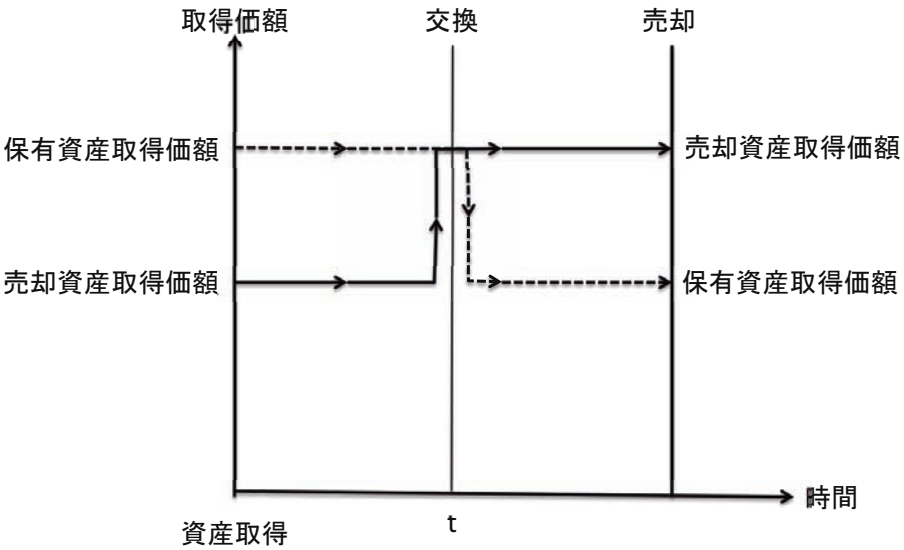
- 適格現物出資では、出資資産に着目すると取得価額引継ぎ、出資者に着目すると取得価額の置換えが生じる。
- 出資資産の含み益は二重課税、含み損は二重控除される。

図説３：課税繰延の弊害

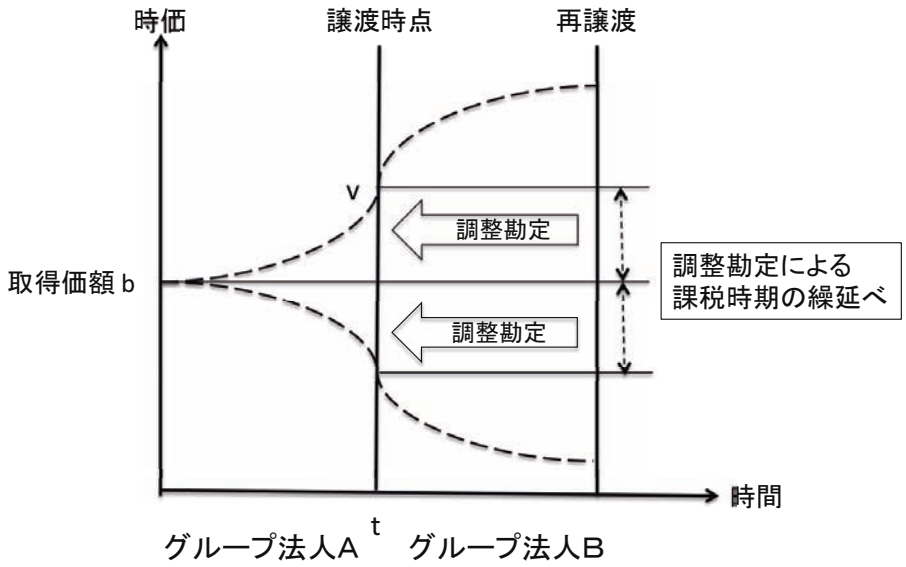
所得の振替（取得価額引継ぎの利用）



取得価額の付替え（取得価額置換えの利用）

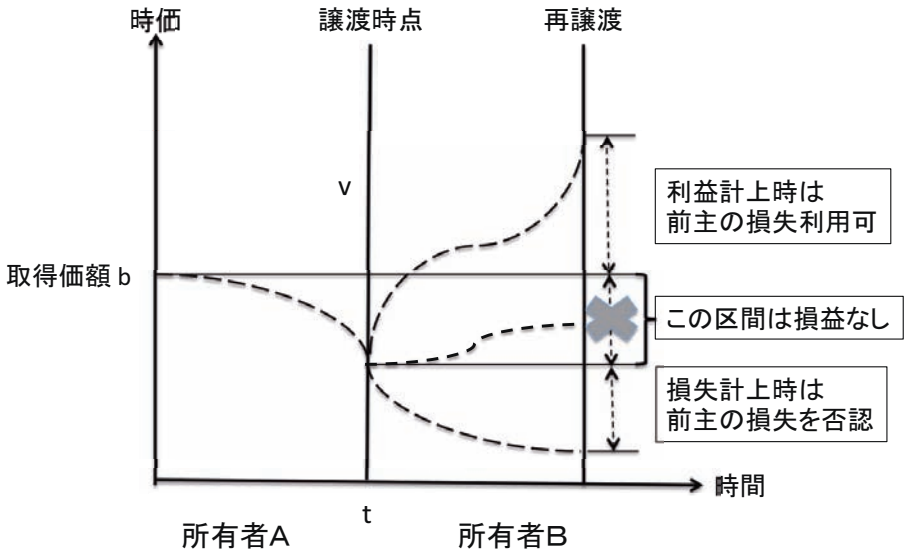


図説４：調整勘定方式（グループ法人間移転）



図説５：損失計上の制限

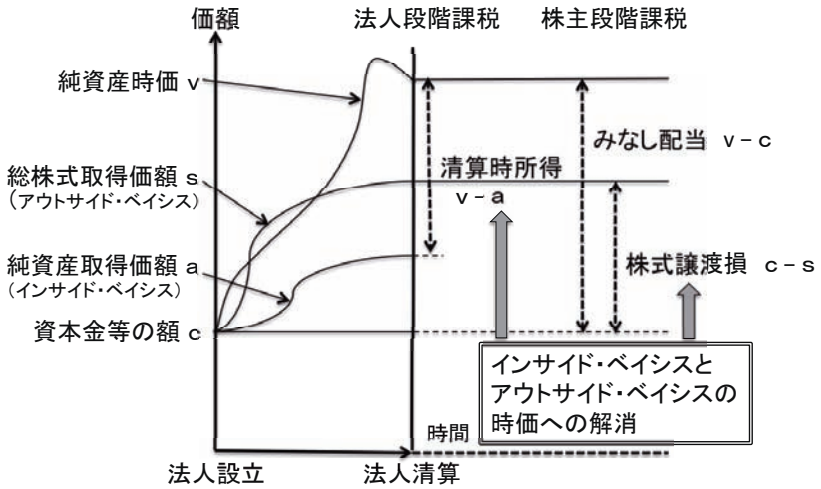
内国歳入法典 267 条 (d)：1014 条方式



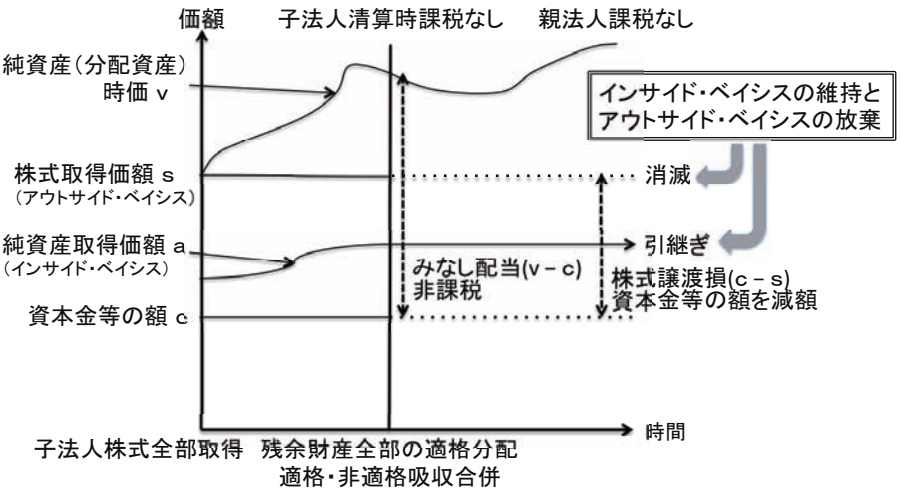
図説６：インサイド・ベイシスとアウトサイド・ベイシス

- 法人の保有する純資産の取得価額を、インサイド・ベイシス、株主の保有する株式の取得価額を、アウトサイド・ベイシス、という。
- インサイド・ベイシス、アウトサイド・ベイシス、資本金等の額は、法人設立の時点では一致しているが、その後、乖離する。
- では、法人を清算したとき、原資として、何をどう使うか？

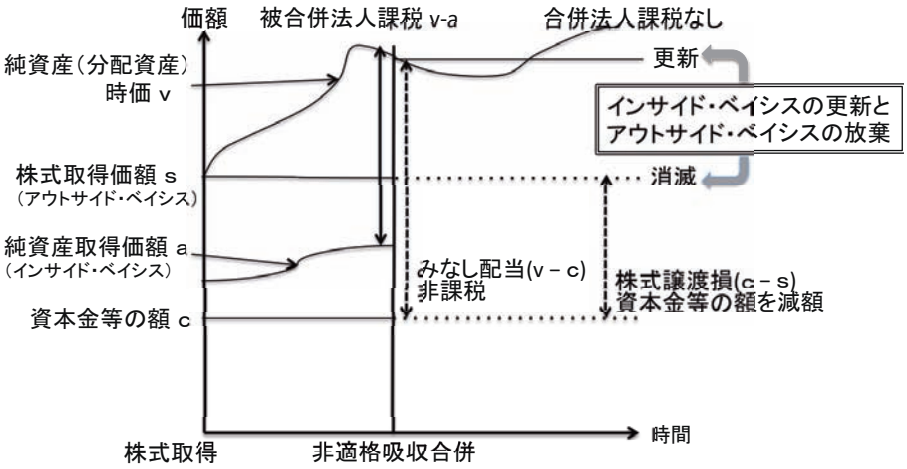
原則的清算時課税



完全支配関係子法人の解散

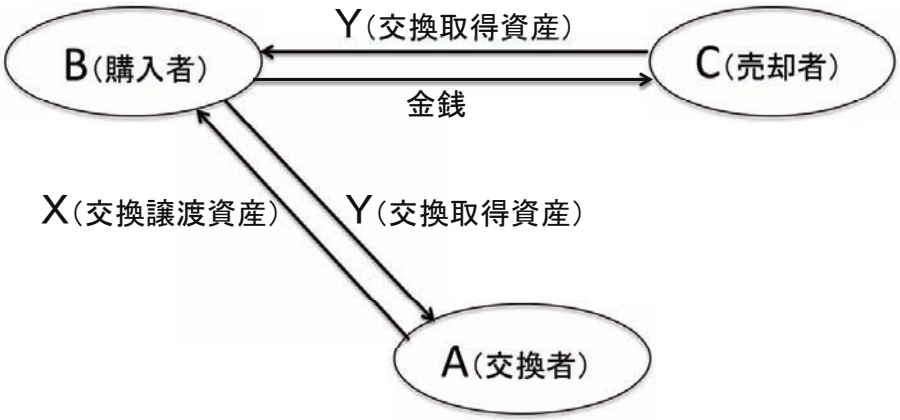


合併抱合株式

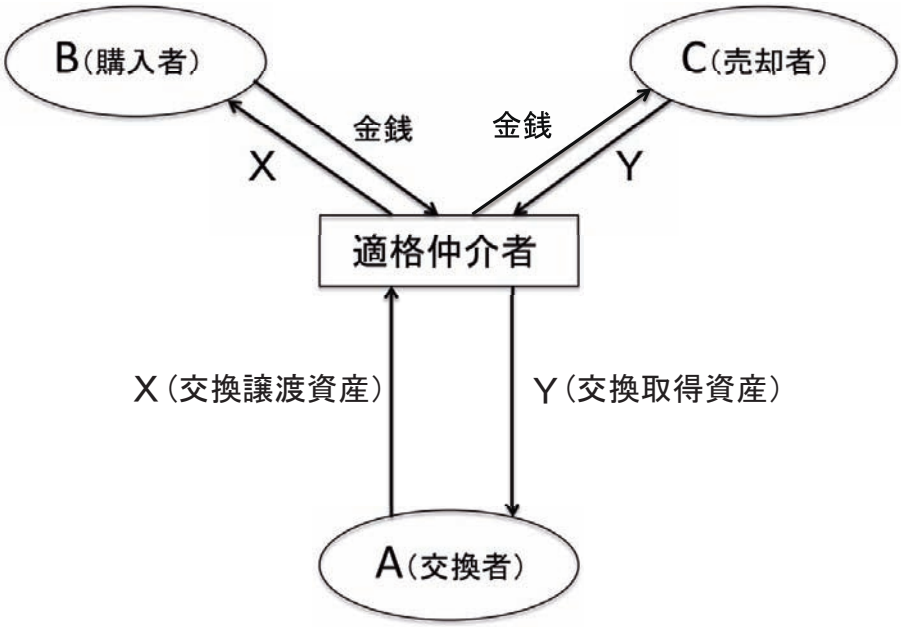

価額
被合併法人課税 v-a
合併法人課税なし
純資産（分配資産）
時価 v
更新
インサイド・ベイシスの更新と
アウトサイド・ベイシスの放棄
株式取得価額 s
（アウトサイド・ベイシス）
消滅
純資産取得価額 a
（インサイド・ベイシス）
みなし配当(v－c)
非課税
株式譲渡損(c－s)
資本金等の額を減額
資本金等の額 c
時間
株式取得
非適格吸収合併

図説７：米国での交換特例の活用

三角交換



適格仲介者の入る四角交換



抜本的税制改革を巡る諸課題

●参加者（五十音順）

大阪ガス㈱代表取締役副社長執行役員（租研評議員）	北前　雅人
総務省自治税務局市町村税課長	杉本　達治
大阪学院大学経済学部教授	日高　政浩
財務省大臣官房審議官	星野　次彦
司会　関西学院大学経済学部教授	林　宜嗣

討論中に言及されている資料は、巻末「**資料編１頁～96頁**」に掲載されています。

はじめに

（林）　それでは、ディスカッションを始めたいと思います。２時間、お付き合いをいただきます。私は司会役でございますが、タイムキーパー的な役割を果たしたいという具合に思っております。

今、宇野副会長からもお話がございましたように、日本が非常に厳しい状況に置かれていることは、疑う余地のないところだろうと思います。その中でやはり税制改革、これは非常に重要な政策課題の１つですが、ここ数年、抜本改革が必要といわれながら、なかなかそのような改革にまで至らないというのが現状ではないかと思います。

日本は、足元を見ますと、さまざまな経済問題を抱えています。その中で東日本大震災が発生し、さらに復旧・復興財源はどうするのだという課題が今、突き付けられているわけであります。しかしながら一方で、巨額の財政赤字、累積債務、それから少子高齢化という構造問題を抱え、場合によってはまた格差問題といったようなことがいわれるようになってきました。日本の社会経済状況の変化の特徴の１つは、短期間の間にドラスティックな変化が起こるということです。従って、それに対応できるようなシステムを大急ぎで作らなければいけないわけですが、これがなかなか実行できないというのが現状です。

税制は社会を支える非常に重要なインフラですから、もう一度ここで、今、日本が抱えている税制の現状と課題はどういうことなのかを踏まえながら、短い時間でありますが、皆様と考える機会を持つことができればと思っております。

ディスカッションは、大きく２つに分けたいと思います。第１ステージは総論、そして、第２ステージは各論ということで、個別の税制について議論をしたいと思います。進め方は、財務、総務、両報告者からお話をいただいた上で、民間のパネリストからご発言をいただき、ディスカッションするという形で進めたいと思っております。

それでは、第１ステージとして、財政、税制の現状と抜本的税制改革について、総論的なお話を財務省の星野審議官からいただきたいと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅰ．財政、税制の現状と抜本的税制改革

１．財政の現状と課題

（星野）　ご紹介いただきました星野でございます。今、林先生から、財政をめぐる総論的な総括、問題意識をお述べいただきましたが、まさに私どもも同じような認識を持っております。

今日は、まず前半としまして、財政、税制をめぐる現状、ファクトファインディングになります。今までお聞きになられた点も多かろうとは思いますが、まず総論としてそのお話をさせていただきたいと思います。お手元に財務省主税局の資料がございますので、これに沿ってご説明したいと思います。

資料①（資料編３頁）は、23年度一般会計の

歳出、歳入です。左側は歳出ですが、社会保障関係費が全体の３割を超える額になっております。社会保障関係費は、医療、年金、介護等々ですが、これは、例えば医療ですと保険料、それから窓口で払う自己負担分、これら以外に公費負担が入っています。年金ですと、現在の給付には、保険料だけではなくて、基礎年金の２分の１には実は国の公費が入っているということです。社会保障関係費は年々増えていて、今や３割を超えて、一般歳出で見るともう半分以上になっているということです。実はこの公費は、歳入の方を見ていただくと半分近くが公債金収入、つまり借金によって賄われているということでございまして、これがすべて将来世代の税負担ということでツケが回っているということであります。

資料②は、いわゆるワニの口と呼ばれている歳出・歳入の推移のグラフです。バブルの崩壊後、歳出が高止まりになる一方で、歳入が減っておりまして、大きくワニの口が開いてギャップが増えているのがおわかりいただけるかと思います。下の棒グラフが公債発行額です。21年度、22年度、23年度と連続して、実はこの棒グラフが税収を上回っているという姿になっております。こういう異常な姿は、過去を遡ると、終戦直後の昭和21年度にただ１回起きただけでして、いかに異常な状況がここ数年続いているかということがおわかりいただけるかと思います。

資料③は、主な税制改革と税収の推移をまとめたものですので、後でご覧いただければと思いますが、所得税はフラット化をずっと進めてきています。法人税も比較的減税を行ってきております。それから、所得税については、住民税への税源移譲も行っております。全体として税収が落ちてきているわけですが、この間、景気がなかなか回復しなかった、低迷していたということも大きな要因の１つになろうかと思います。その中で消費税については、割と安定した収入が得られています。

次のページを並べて見ていただきますと、国民負担率、特に租税負担率は主要国の中で最も低い水準です（**資料**④）。アメリカは比較的低いのですが、ご案内のとおり医療等について、アメリカは公ではやっておりませんので、そういった負担を加えて考えれば、負担率という意味では日本はかなり低く、先進諸国の中では最低と言ってもいいかと思います。特に、個人所得課税、消費課税が低くて、法人所得課税が相対的に大きいということがおわかりいただけようかと思います。

資料⑤及び⑥は、財政収支と債務残高の国際比較を行っておりますが、リーマンショック以降、各国とも財政収支が悪くなっていることが見て取れようかと思います。日本はそれ以前から財政状況が悪かったということで、債務残高で見ていただきますと、格段に悪いということが一目瞭然かと思います。

資料⑦は、大量に発行されている国債の保有者が誰かということを表すものですが、銀行、生損保といった金融機関で約７割保有されているということです。裏を返せば、財政のリスクが起こったときに、金融に波及する恐れが高いということも言えるかと思います。日本の国債は、これを見ていただくと海外の部分がかなり低くて、日本の中で消化されているから大丈夫だといったような議論をされる方がいらっしゃるわけですが、なかなかそういうことでもなか

ろうと私どもは考えております。

１つは、将来は必ず税金で償還しないといけない、利払いもしないといけないということですが、この金融機関を通じて国債を持っている人というのは、基本的に資産家なわけです。したがって、将来その税金で国債の償還を行うときに、ある意味で所得の逆再配分が起こるということになるわけでして、そういう意味では財政の機能を果たし得ないし、また、将来において税収が国債の償還に大きく取られるということで、財政の硬直化が起こるというのが第１点です。

それから、今後高齢化がさらに進みますと、貯蓄率がますます落ちてまいります。過去に比べまして相当貯蓄率が低下しております。近い将来、国内ではやはり国債を賄いきれずに、海外での消化に頼らざるを得ないことが起こってくると思います。外国の投資家が国債を持つことになると、政治・経済情勢等によっては保有期間を短期化する傾向があり、場合によっては金利が上昇し、国債の価格も下落するということも考えられますが、これが企業の経済活動の足かせにもなりますし、先ほど申し上げた金融機関の財務内容が悪化するといったことにもつながろうかと思います。

今、ご説明してきたことからもわかるとおり、財政は待ったなしでなかなか厳しい状況でして、**資料⑧**ですが、その財政をどうやって立て直していくかということで、昨年６月に財政運営戦略というものを政府としてまとめております。

今後、財政をある程度持続可能としていくためには、公債残高を経済規模、つまりGDP比で下げていくことが必要になるわけです。上の表のストック目標が、ある意味で財政の究極の目標なのだと思いますが、債務残高の対GDP比を安定的に低下させるという目標を掲げた上で、なかなかこれはすぐには達成できないので、当面プライマリーバランスを黒字化していこうという目標を定めております。これがフロー目標です。遅くとも2020年、10年間のうちに何とかこれを黒字化に持っていくということです。プライマリーバランスが黒字化すれば、金利と成長率が仮に同じ率で伸びていくとすれば、それは経済規模比で国債残高が増えていかないということが確保されますので、とにかくプライマリーバランスを何とか黒字化しようということです。ただ、これもすぐには達成が大変だということで、2015年度までに赤字の対GDP比を2010年度から半減するというところが当面の目標になっています。このフロー目標に沿って何とか財政の健全化を達成していこうということです。今、申し上げた財政健全化目標というのは、国際公約にもなっております。

資料⑨に昨年のトロント・サミットの宣言文を載せておりますが、見ていただくと「先進国は、2013年までに少なくとも赤字を半減させ、2016年までに政府債務の対DGP比を安定化又は低下させる財政計画にコミットした」ということで、各国ともリーマンショック後の財政の出口戦略をコミットしているわけです。日本は、2013年、2016年という各国のコミットよりもやや遅いテンポです。それでも今の日本の状況を見て、そのテンポで何とか財政を健全化してくださいということで各国が注目している中で、ここに書かれているように日本政府としては、財政健全化計画を国際的なサミットの場で発信したということです。

また、今年の５月のドーヴィル・サミットにおいては、震災後、震災復興のお金がかなりかかるわけですが、その震災復興のための資金を供与しつつ、財政健全化の計画をちゃんと維持していこうと、財政の持続可能性の問題にも取り組んでいくことを宣言しているわけです。

資料⑩では、先ほど申し上げたとおり、国際的にリーマンショック後、各国は財政健全化目標にコミットして、何とか財政を立て直そうとしているわけですが、ご案内のとおり、最近、国家の債務問題、ソブリンリスクの問題が大きく取り上げられております。ご案内のとおりギリシャに端を発して、ヨーロッパ各国、財政の

危ない国において、次々と市場の洗礼を受けるような形で動揺が広がっております。アメリカも財政の悪化に伴って、国債の格下げということが問題になっております。財政健全化の取組というのは、世界的にも注目されております。

したがって、日本としても対外的に健全化への取組をきちんと示して、それを達成していくことを見せていかない限り、いつ何時市場からの洗礼を受けるか、それから、国際的にも信用をなくしてしまうかという瀬戸際に立たされていると言っても過言ではないと思います。

資料⑪は、財政状況を総括的にわかりやすく表にしておりますが、OECD の中の比較で、1991年と2008年を比較したものです。GDP 比でみて、社会保障支出自体はかなり伸びております。8.3%の伸びということです。この社会保障支出の増大を何とか財政の中でのみ込むために、例えば公共事業、教育、ODA、防衛費もそうだと思いますが、そういうものをかなり切り詰めているわけです。それでもその社会保障費というのは、毎年１兆円ぐらいずつ自然増で増えておりますので、全体として政府の総支出が伸びております。

一番右側、社会保障支出以外の支出というのは、実はもう対 GDP 比で見て、OECD の中で最低の比率になってきているわけです。その他の経費を切り詰める、歳出削減をしていこうといっても、なかなか厳しい状況になっているということです。したがって、社会保障支出をどうしていくかということも、併せて考えていかないといけないということだろうと思います。

租税負担率は、先ほど主要国のものを見ていただきましたが、**資料⑫**の左側、対 GDP 比で見た租税負担率、実は OECD の中で2008年では最低になっています。ですから、国民の税の負担というのは、実は重税感というのはあるのかもしれませんが、客観的にこの数字で並べてみると、やはり相当低い水準のままになっているということです。したがって、社会保障の給付に見合った税をなかなか確保しきれておらず、負担水準の引上げも併せて考えていかないといけないということが言えようかと思います。

それからもう１つ、先ほどアメリカの格付けの話を少ししましたが、今週に入ってイタリアも格下げになったりしています。８月24日に Moody's が日本の国債の格付けを下げております（**資料⑬**）。Aa２から Aa３に引き下げて、見ていただきますと、３社の主要格付け会社、いずれも Aa３のレベルになっていまして、もう１つ落ちるとシングル A 格になるという状況になっております。シングル A 格になると、例えば外国の銀行が日本の国債を持つ場合に、日本の国債は一応リスク資産としてカウントしなければいけないことになりますので、いつ何時格下げみたいなことになって、それが引き金になる恐れもあろうかと思います。

Moody's のプレスリリースの一番下を見ていただきますと、「一体改革成案は、まだ詳細な形になっていないが、政府がそれほど遠くない将来に適切なタイミングで政策を実施し、経済成長が回復して財政改革を下支えすれば、市場の信認維持を支えることになるとみられる」といったようなことが書かれておりまして、この後ご説明します一体改革、これについてやはりきちんとやっていくことが求められている、市場は見ているということだと思います。

内閣府の試算が８月の半ばに出されております（**資料⑭**）。詳しい説明は省略いたしますが、この後ご説明する社会保障・税の一体改革をきちんと行わないと、2015年度にプライマリーバランスの半減という、先ほど申し上げました最初の財政の目標すら達成できないということが、この試算の中でも明らかになっております。何とか2010年代半ばの消費税の引上げを含む一体改革を成し遂げていく必要があるということです。その中身が何かというのは**資料⑮**以下です。

２．社会保障・税一体改革の概要

資料⑮は、議論の経緯ですが、ご案内のとおり６月30日に「社会保障・税一体改革成案」と

いうものが検討本部で決定しておりまして、翌日７月１日に閣議報告されております。この成案の中には、この成案を基に与野党協議を呼びかけていきましょうということが盛り込まれております。

実は、この社会保障・税の一体改革は、長い議論の歴史がありまして、平成20年、21年は自民・公明の連立政権時代でして、このころから議論されていて、議論の成果を踏まえて、菅政権以降、更に議論が深められて、成案に結び付けられているということです。そういう意味では、かなり与野党の主張自体は近いものがありますので、何とか議論を乗り越えて、一体改革を成し遂げていただきたいと思っております。

資料⑯は、一体改革の概要ということで、一番重要な部分が社会保障の安定財源の確保という話になるわけです。成案の中では、社会保障改革の安定財源を確保していくことを通じて、財政健全化を同時に実現していくことが重要だとしております。それをやっていくしか道がないのだということが、強く訴えかけられております。

特に、安定財源確保の中で重要な点を網掛けで示しておりますが、１つは、社会保障給付に要する公費負担の費用は、消費税収を主な財源として確保しようということです。２番目として、消費税収は全て国民に還元して、官の肥大化には使わないということです。消費税を原則として、社会保障の目的税としましょうということが、第２点目に書かれております。３番目、そのために、まずは2010年代半ばまでに、段階的に消費税率を10％まで引き上げるということが書かれております。

今回、この成案の中には、社会保障の改革の方向性というのもかなり詳しく書き込まれております。例えば社会保障の機能強化です。今までですと、年金、医療、介護だけだったわけですが、それに加えて、子育て、少子化対策みたいなことにも振り向けていきましょうといったことや、若干綻びが見えている医療制度の機能を強化するといった話がいろいろ盛り込まれております。また一方で、社会保障の重点化・効率化についても、こういうところを効率化すべきだということが併せて書かれておりまして、社会保障の今後の方向性について、かなり明確に打ち出されていることが特徴です。それによって社会保障の持続性を確保しようという意図で書かれているものです。

それから、**資料⑰**は、各論のところでまた後ほど説明をいたします。成案の中で各税目についての改革の方向性が書かれております。

資料⑱の真ん中のところですが、「経済状況を好転させることを条件として遅滞なく消費税を含む税制抜本改革を実施するため、平成21年度税制改正法附則104条に示された道筋に従って平成23年度中に必要な法制上の措置を講じる」ということが書かれております。これに従って、来年の３月末までに、政府として税制改革のための法案を通常国会に提出していくということです。ここに書かれていることは、附則104条にも同じように書かれておりまして、政府にそれが義務付けられていると考えております。この方針の下で、何とか今後与野党協議が進むとともに、税制調査会などを通じて議論を進めていく必要があると考えております。

私からは以上です。

（林）　ありがとうございます。

それでは、地方財政、地方税について杉本課長、お願いします。

Ⅱ．地方財政・地方税制の現状と抜本的税制改革

１．地方財政の現状と課題

（杉本）　それでは、**総務省自治税務局**と書いた資料の方をご覧いただきたいと思います。報

道等をご覧になられますと、国の財政の状況とか税の状況などは、よく出てきますが、地方の関係はあまり報道等もされませんので、こういう機会に地方の税財政がどうなっているかということも含めて、ご説明をさせていただければと思っております。

まず、**資料❶（資料編59頁）**は、地方の財源不足額の推移です。国と同様に毎年大きな財源の不足というものが生まれております。最近で言いますと平成19年くらいに少しよくなりましたが、その後リーマンショックを受けて、現状でも約14兆円、毎年こういった規模の不足額が出ているということです。

資料❷の地方の借入金の残高を見ていただきますと、地方は最近ずっと増えておりましたが、200兆円ぐらいで頭打ちになっている悪い状況が続いているということです。これについては、国なんかでよく、赤字が生じていると700兆円とか800兆円とか、そういう議論がございます。200兆円ぐらいなので、地方の方がまだいいのかということを直感的に感じられるかもしれません。もちろん政府というのは国と地方全体で形成されているのですが、そういう中でも実は世界的に見た場合に、地方でこんなに大きな赤字を抱えているというか、借金を持っているという国はございません。例えばOECDの平均で見ますと、GDPに対して地方の借金は７％ぐらいといった規模なのですが、日本で200兆円というのは、日本のGDPの46％ぐらいですので、そういう意味で日本は、世界の中でも地方の借入金が多いという状況です。

そういうことで、見ていただいたとおり、地方は最近赤字の規模というのはそれほど膨らんでいないように見えるわけですが、どういうふうにやってきているかと言いますと、一般歳出の削減ということを取り組んできております。**資料❸**でご覧いただきますように、約10年の間に16.8％の一般歳出の削減を行っているということです。

ただ、この中身を見ますと、下に四角い表が

ございますが、都道府県、市町村を見ていただいても、財政力の弱い、もしくは小さな規模の市町村、こういったところが必然的に削減率が大きくなってきているということです。市町村の仕事として考えますと、大きな市も小さな町村も同じように、日本国内、福祉の水準などを維持しなければいけないというところで、やはりそういったしわ寄せが、財政力の弱い小さな町村などに来ているということです。

もう１つ、公務員の数とか、給与の関係での削減の状況も書かせていただいております。**資料❹**の上の方の右側の表をご覧いただきますと、右肩下がりになっております。これは地方公務員の数の推移でして、平成６年からずっと16年連続して地方公務員の数は減ってきています。国家公務員は、自衛官等を入れても100万人ぐらいですが、地方公務員は300万人ぐらいいるのですが、これを約50万人純減してきているというような状況です。

もっと減らせるのではないかということについて、左側の円グラフを見ていただくとおわかりいただけるかと思いますが、このグレーの部分というのが、実を言いますと、法律や政令で大体定員が決められているものでして、これは簡単には減らすわけにはいかないというところです。白抜きになっております公営企業の関係、それから、福祉以外の一般行政の分野、こうい

ったところで今、大きな削減をしてきているという状況です。

ここ５年ばかりの状況を見てみましても、下の方の表にございますように、この５年間、「集中改革プラン」というのを実施してきておりますが、もともとの目標が左側の真ん中のところ、目標が６年間で6.4％の減というのを上回って、7.5％の減少ということで、こういう努力を地方公共団体では行っているというところです。

公務員の給与の水準についても、地方公共団体では改善をしているということです（**資料❺**）。

ラスパイレス指数というのをお聞きになられた方もいらっしゃるかと思いますが、国家公務員の給料を100として比較した場合ということです。ずっと以前は地方公務員の給料は相当高いといわれておりましたが、現状はもう国家公務員の給与水準を下回って、98.8。100を下回っている団体が８割を超えているという状況です。

また、**資料❺**の一番右下の表をご覧いただきたいと思いますが、これは国家公務員と地方公務員を比べた場合の給与の水準ですが、括弧の中が平均年齢ということになります。これを見ていただきますとおわかりいただきますように、平成22年度、国家公務員と地方公務員では、地方公務員の方が年齢構成は高いのですが、給与の単価は安くなっている状況になっているところです。こういう苦しい中で、地方の場合は歳出を、地方公務員の給与、定数も含めて削減しながら、何とかぎりぎりのところでやっているというところです。

２．地方税制の現状と課題

資料❻は、地方税の全体像ということで棒グラフにしております。大きく言えば35兆円程度で前後しているというところです。実を言いますと、平成19年度をご覧いただきますと、３兆円の税源移譲というのがございます。これは、いわゆる三位一体の改革を行いまして、国から地方に３兆円の税源移譲を行っております。そういう意味では、足元の23年度、35兆円になっておりますが、昔と比べるときにはこの３兆円を除いた32兆円程度ということでご覧いただきますと、この20年の中でも最低の水準に今なっているという状況です。

地方税の特徴をご覧いただきたいということで、**資料❼**では国税と地方税を並べまして、税目を比較したものです。個人住民税というのは所得課税ですので、所得課税、それから、法人税も所得課税ですが、これを見ていただきますと、大体国と地方は同じです。大きく違いますのは、消費税と地方消費税の間接税のところで、国の方が大きいということです。それから、資産課税が逆に地方の固定資産税が大きい、ここが一番特徴的かと思います。

その結果、下の方の県と市町村のところのグラフを見ていただきますと、市町村は、ご案内のとおり福祉サービス等、行政サービス、特に対人的なサービスというのは市町村が中心に行っており、しかも、小さな市町村も多いものですから、安定的な税収が必要ということで、ここに固定資産税がはめられているということです。

もう１つ、道府県税の方をご覧いただきますと、法人課税の比率が28.8％となっております。これをご覧いただきますとおわかりいただけるのは、国の方の法人税の比率に比べても大きく、景気の動向の影響を受けやすいということで、今、非常に厳しい財政状況になっているというところです。

平成に入ってからの税収の動向（**資料❽**）をご覧いただきましても、所得課税のところは平成19年度でがばっと上がっておりますが、法人二税のところはやはり変動が大きいということで、地方消費税はその中でも安定的であるという状況です。

地方税のもう１つの特徴は、各団体によってばらつきがあるということです。全国計で議論をしていても、やはり苦しいところ、それなりにうまくいっているところとの差が大きいとい

うのが、**資料❾−１**のグラフでご覧いただけるかと思います。人口１人当たりに比較しまして、税収額を指数に置き換えまして、書いております。全国平均を100とした場合の数値です。

そうしますと、**資料❾−１**の一番左側、地方税計をご覧いただきますと、その下のところにありますが、最小の沖縄県と最大の東京都を比較いたしますと、１人当たりの税収が2.7倍です。これだけの差があるということです。税目ごとにこれをご覧いただきますと、地方法人二税は、6.1倍という非常に大きな差があります。他方、地方消費税とか、固定資産税は比較的低い倍率の差であるということです。

資料❾−２はまた逆に、例えば自動車税をご覧いただきたいのですが、間接税の関係です。最大、最小が2.0倍になっておりますが、見ていただくと、自動車税は東京都が最小で栃木県が最大になっています。自動車はやはり地方部が多いものですから、こういう間接税の関係になりますと、消費税も含めて、税収の格差を縮小するような方向で働いているということです。

資料❿は、国と地方のマクロで見た場合の税源配分がどうなっているかという表です。一番上が国民の租税が約75兆円、一番下がサービスの還元として、国と地方の歳出の総額ということ166兆円です。大きく言えば、租税で賄っている割合がこれだけ少ないというのが大きな問題かと思います。

それで、国と地方の割合を見ていただきますと、上の方の国税と地方税が、これは税収の比較でして、国と地方が大体53対47になっているということです。その下の歳出のところでご覧いただきますと、国と地方は、国が43、地方が57となっております。これは対人サービス、行政サービスは都道府県・市町村を通じて行われているのが多いということもありまして、実際に使っているお金は地方が大きいということです。今、地方は地域主権、地方分権という流れの中で、国と地方の間の税収の割合をせめて５対５にできないかということで、議論をさせていただいているところです。

今後の方向性の細かいところは、後ほどまた各論で申し上げますが、**資料⓫**から大きな今後の方向性ということです。**資料⓫**の第104条第３項第７号ですが、この中にありますように、地方税制については、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税のあり方を見直すということで、大きくは地方消費税の充実、あとは法人課税をどうしていくかということで、偏在性の小さい安定した地方税体系を構築するという方向性が示されているところです。

この考え方は**資料⓬**にもございますが、本年度の税制改正大綱でもほぼ同じ内容が書かれているところです。

資料⓭はまた後ほど申し上げますが、社会保障と税の一体改革の成案の中でも大体同様の考えが示されているというところです。

総論としては私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございます。

今、お話がございましたように、国も地方も国民や住民の受益に対して負担が絶対的に、構造的に不足していることは否定できない事実だろうと思います。従いまして、今後、負担を上げていかざるを得ないとするなら、それでは、どういう税制にすればいいのかというお話は、各論のところでも伺えるかと思います。財政或いは税制全般につきまして、民間の立場から北前さんにご発言いただきたいと思います。

Ⅲ．財政・税制の現状と抜本的税制改革についての討論

〔産業界から見た意見〕

（北前）　大阪ガスの北前でございます。財務省の星野様、総務省の杉本様、詳細なデータを用いてのご説明をありがとうございました。特にわが国の歳出と税収の差が拡大傾向にあると

いうグラフを拝見しますと、あらためてその開きについて実感したところであります。また、健全財政に向けて、行政サイドの取り組みもご説明いただき、それについてはよく理解できました。ありがとうございました。私はこれらのご説明をお聞きしまして、産業と企業の立場から意見を述べさせていただきたいと思います。

まず、現在の経済環境についての認識ですが、大震災の影響で寸断されましたサプライチェーンの復旧は、震災後数カ月を経て急速に回復してきて、生産も持ち直しつつあると認識しております。これは私どもガスの販売を通じても４月にどんと落ち込んだガスの工業用の販売量が徐々に回復してきているというところです。

しかしながら、ここにきまして、アメリカの景気減速とか、欧州の財政危機、こういう世界情勢を反映しまして、急激な円高が進展し、これによります日本経済の悪影響については、相当程度のものがあるという認識もしております。また、復旧・復興の遅れ、また、最近は相次ぐ台風の被害など、先行きの不透明感というのがなかなかぬぐいきれないという状況であろうと考えております。

このような環境の下ですが、わが国の産業、企業につきましては、やはり国内市場が縮小しています。それから、他国に比べて高い法人税の負担、或いは諸外国との経済連携協定の締結の遅れ、こういうことに非常に危機感を抱いております。そういう中で成長投資の機会を、やはり海外に求めていくという傾向がどんどん強まっていると考えております。さらに今、過度な円高の進行で、企業が国内で事業拠点、生産拠点を維持していくことが一層困難になってきているのではないかということです。

このような状況の下で、産業、企業に関する税制につきまして、次に述べます３点の事項への対応が重要と考えております。１点は震災復興、２つ目は競争力の強化、３つ目は財政再建という、この３点です。

震災復興につきましては、今、最優先すべき

課題であると考えています。そのためには、被災された企業の再起を支援する税制を導入するとともに、消費税等を中心としました税収によりまして、震災復興財源の確保を図ることが必要であると考えております。

２つ目の競争力の強化につきましては、産業の空洞化を抑止し、日本のものづくりの競争力を維持すること、それが将来の税源の育成にもつながることを考え合わせますと、企業のグローバル競争力の強化に資する税制の導入が必要であると考えております。

財政につきましては、先ほどのご説明にもありましたが、わが国の財政は非常に危機的な状況にある、財政再建を先延ばしすることはなかなかできないという状況にあると認識しております。これは財政危機を主要因とします欧州経済の混乱を見ても明らかです。財政規律を保つために、膨らみ続ける社会保障費の支出の抑制と、一方で安定した税収構造の構築が必要であると認識をしております。

次に、地方財政、税制について感じますのは、現在のわが国の状況を見るに、地域経済の活性化が必要であるという思いです。これまでわが国は効率化を求めまして、一極集中というのが推進されてまいりましたが、今後はある程度の分散化、すなわち地域経済の活性化が必要であると感じております。

そのためには、最後にお話がございましたが、地方への権限移譲と財源の分配が必要となると思いますが、これに関してはまた後ほどご説明があると思います。各論部分でお話を伺いたいと考えております。

私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございました。震災復興の財源は消費税を中心とした税収によるべきではないか、そして、企業のグローバル化に対応した成長戦略に資するような税制が必要ではないかというお話がございました。

それでは、日高さん、お願いします。

〔税制のあるべき姿〕

（日高）　大阪学院大学の日高です。今回このような形で参加させていただきまして、ありがとうございます。先ほどは日本の財政状況、あるいは地方が置かれている状況について、詳細な説明をいただきまして、大変勉強になりました。私は財政学を専攻して研究しておりますので、その観点から幾つか発言をさせていただきたいと思います。

まず、総論につきましては、やはり税制のあるべき姿について、どのように考えるのかということが大事なポイントであろうと思います。その点で３つ取り上げたいと思います。

第１は、先ほど財政の状況として、赤字が拡大している状況であるということ、それから、現在の税制の構成につきまして、資料でご説明があったかと思います。財務省の**資料**④のところに、わが国の租税構造の資料がございまして、国民負担率で見ますと40.6％の比率になっています。構成を見ますと社会保障負担が１番多く、２番目が個人所得課税、消費課税が３番目という構造になっているわけです

問題としましては、今現在、非常に大きな財政赤字を抱えていますが、その主な要因が税収不足なのかどうかということが、まずもう一度確認をさせていただきたいことす。財政赤字の主因が構造的な支出にあるのか、収入にあるのかということです。仮に収入構造に大きな問題があるということであれば、これは抜本的に見直さないといけません。しかも、先ほどの**資料**④の姿というものを前提にしながら、微調整で済むような問題なのか、或いは抜本的に税構造自体を大きく変えるぐらいのデザインが必要なのかということです。

私は、税収不足がかなり大きな要因なので、いわゆる抜本的といわれていますが、大きく税収構造自体を見直すぐらい、大きな改革も視野に入れて考えるべきなのではないか、単に、現在の配分から比例的に見直すとか、そういうことではない改革が必要に迫られているのではないかという気がしますが、これについて少しお考えをお聞かせ願いたいと思います。

２つ目ですが、国全体を見まして、税の問題を考える際に社会保障と税の一体改革、すなわち社会保障の改革と併せて税の改革を行う、いわゆる支出面と税収面と一体で見直すことが、取り組みとして上げられているわけです。社会保障以外の分野についても、同時に考えるべきではないかというのが２つ目のポイントです。

例えば法人課税につきましては、企業の国際

力の維持向上であるとか、或いは、国内立地の確保といった税制面での措置ということもかなり有力な手段としてあり得ます。ですから、税については、単に税収を上げるだけではなくて、民間部門に特定のインセンティブを与えて促進するとか、そういった手段としても活用し得るものがあるのではないかということです。

税については、ある一定の税収を上げなければいけないという制約があるものの、その制約のみで税制のデザインをするだけではなくて、ある種の政策的な誘導のインセンティブを与えるといったことも必要だと考えます。政府支出として社会保障だけを考慮しながら税制を考えるのではなくて、その他の経済政策で経済活力を与えるような政策の一環として、単に支出だけではなくて、税制をとらえて同時に考えるべきではないかと考えます。

そうしますと、これも質問なのですが、社会保障・税一体改革の中では、社会保障支出の改革が主であって、消費税の増税を含む税制改革は後追いのような形になっている印象を受けるのですが、もっと税制も一体として政策的な減免措置なども含めて議論をする方が望ましいのではないかという気がします。

３点目ですが、これは国と地方の関係についてです。従来から国と地方の関係につきましては、支出面では国対地方は２対３で、地方が６割という高い水準です。税収面では国対地方が３対２、地方が４割、国が６割というふうに国の方が多いという姿になっています。この差を国から地方への交付税とか、補助金による移転で埋めているという構造になっているわけです。最近では地方税の割合が増加傾向になっています。これは先ほどもありましたように、税源移譲の関係があって変化してきていると思われます。これで国と地方の財源配分が安定的な姿になっているのか、或いは、安定的な方向に向かったと評価できるのかどうかということなのです。

１つ問題なのは、やはり財源不足、財政赤字が国も地方もあるということです。地方でも財源不足、これも税財源不足ということが主な要因であるならば、これを国と同じようにどのように埋めていくのかということが問われているのだろうと思います。その際に地方税の拡充を行って、国から地方への移転は小さくするという手法が望ましい、いいかえると、地方については、もっと地方税の税収を上げていく方向が望ましいのか、或いは逆行するのかもしれませんが、国税収入をしっかり確保して、そこから地方への移転をするという形で、地方の財源は任せるという選択肢も１つにはあるのかもしれません。どちらの方策が望ましいと考えられているのかということを、お聞かせ願えればと思います。

以上です。

（林）　ありがとうございました。３つ質問なりご意見がありました。第１は、今の財政悪化の主たる原因は、歳出の膨張にあるのか、税収不足にあるのかということです。第２に、一体改革という場合、これは特に税の構造の問題だろうと思いますが、社会保障だけではなくて、産業政策的なものと税との一体改革を考えていく必要があるのではないかということです。第３は、地方の財源不足は、どのような方法でそれをカバーしていくのがいいのかということです。

星野さんと杉本さん、お取りになった形の質問に対してのお答えという形で結構ですので、北前さんと日高さんのお話に対してご説明をいただければと思います。

（星野）　ご指摘、ありがとうございます。

まずは北前さんがおっしゃっていた震災の関係ですが、この後、各論で震災の税制については触れさせていただこうと思っておりますので、そこで述べさせていただきます。震災の対応に

ついては、どういった税でやるかというのはいろいろな議論があると思います。実は、先週から今週にかけましていろいろ大きく動いておりますので、最近の動きも含めまして、ご説明させていただきたいと思っております。

〔企業のグローバル競争力の強化に資する税制の導入〕

それから、企業のグローバル競争力の強化に資する税制をということで、これはおっしゃるとおりです。問題意識は我々も共有しておりまして、そういう意味では法人税の実効税率の引下げ等が必要だと思っております。これも後ほど触れさせていただきますが、実は23年度改正案で、ご案内のとおり法人実効税率の５％引下げを盛り込ませていただいているわけですが、国会状況等もありまして、まだ実現をしておりません。その辺も含めて何とか企業の税負担は、今後引き下げる方向で検討していきたいと思っております。

その関連で、日高先生が先ほどご指摘されていた産業振興策、経済活力としての税制という話です。経済のために、例えば、法人税の税率を下げるのか、それとも、ピンポイントで政策税制にするのかというのは、これまでも議論があって、例えば、研究開発税制や中小企業の関係の投資促進策というのは、租税特別措置でやってきたという経緯がございます。ただし、租税特別措置は複雑化するので、そういったものを縮小して課税ベースを広げる一方で、税率自体を下げたらどうかという議論が最近は若干強いということで、23年度改正案は税率を引き下げる方向で組ませていただいているということです。

〔財源を調達する手段としての税〕

それから、税の構造の話で日高先生が言っておられました、税収不足が要因かどうかということですが、これは歳出構造、社会保障でもってかなり財政が圧迫されているというのが１つの大きな要因ではございます。一方、税の最大の機能でございます財源を調達する手段としての税というのが、その機能を果たしきれていないという基本的な認識を私どもも持っています。そういう意味では、税の構造を抜本的に改めて、税収不足を解消しないといけないと考えております。やはりそのためには消費税の引上げを中心として税の見直しをやっていかないといけないと考えております。この後、各論でも、少しどういった税の方向性があるかを述べさせていただきたいと思います。

（林）　ありがとうございました。それでは、杉本さん、お願いします。

〔地方税の復興財源〕

（杉本）　それでは、私の方から地方税関係のところをご説明させていただきます。

北前さんからお話がありました復興税制の件は、後ほどご説明をさせていただいたこうと思いますが、１つ、大きな前提としまして、地方税の復興財源というか、かかわり方についてです。

まず、基本的に今回の復旧・復興については、地方公共団体が被災地においてはお金を使うというか、当然事業を行っていくことになるわけです。ただ、地方税の特徴は、皆様方ご自身に振り返ってお考えいただくとよくわかるかと思いますが、やはり大阪にお住まいの方は、自分の払った地方税というのは、大阪府なり、市なり、それ以外の市町村で払われたものはそこで使ってもらうというのは、多分基本的な原則なのだろうと思います。

そういうこともございまして、復興税制を考えるときには、被災していてお金を使う団体と、それから、例えば地方税で引き上げた場合には、それを払ってくださる方々の場所が違うというところ、単に場所が違うだけではなくて地方団体の人格が違うわけです。ある意味、誰かに対して手を差し伸べるかどうかというお話になっ

ているわけです。そういうことから言いますと、そういったところは国を通じて地方交付税で補てんをしていくことはございますが、例えば全国的に地方税の増税を行って、大阪や鹿児島の税金を被災地に直接持っていく、これはなかなか難しいところがございます。

復興財源の考え方としましては、地方はやはり今回の震災で、これからまた東南海とか、南海とか、東海とかの地震が起きるのではないかとか、全国どこにでも大震災が起きる可能性があるということを踏まえまして、緊急にやらなければいけない防災事業とか減災事業、例えば防潮堤を高くするとか、岸壁を直すとか、それから、山津波が起きないように危ない所は直すとか、学校を修繕するとか、こういった事業が全体の中で１兆円規模で全国で行われることがございます。そういった部分について、地方税の中では、そこは各団体が自分で自分の税金を使いながら行っていきましょうという方向を一応念頭に置いているということです。

〔国と地方の税源配分〕

それから、日高さんからお話をいただきました、国と地方の税源配分、それから、地方の財政赤字をどう解消するかということです。先ほど**総務省資料⑩**でご覧いただいたと思います。そのお話も先ほどいただきましたとおり、大きく言いますと地方というのは、入りの方は税収は国の方が多くて、使う方は地方の方が多いという中で、何らかの形でこれは財源移転をしなければいけないということです。例えば補助金という形で国から地方へお金が行く、交付税という形でお金が地方へ行くということで、そこを補っているということです。簡単に言うと、親からもらったお小遣いだと、足りなければちょうだいという話になるわけですし、それから、親からもこんなことにお小遣いを使うのではないという話になるわけです。そうすると、子供もだいぶ大きくなってくると、そんな親の言うことはいちいち聞けないということもありますし、親の方も、だったら自分で稼げという話にもなってくるわけです。

そういうことから言いますと、やはり基本的な方向は、自分で使うものは自分で賄っていく方向かと思います。そのときに、三位一体の改革のような税源移譲という方法もあると思います。ただ、国も地方も借金だらけというところですので、そういう意味では大きな方向性は、消費税をこれから引き上げていくというときに、その配分をその役割に見合った形で見直していくというのが１つあると思います。

ただ、消費税だけに頼るのでいいのかということを申し上げますと、１つの方向性としては、家計の状況を見てみましても、家計の所得と家計の消費という部分を見ますと、大体リーマンショック以後、特に所得の方は下がってきております。消費は安定的ということもあって消費税をというところもございますが、ただ、絶対水準で見ますと、ご案内のとおりやはり所得の水準の方が当然大体300兆円で大きくて、消費の水準は二百数十兆円ということで一定ではありますが、小さいということです。所得の方が課税ベースが広いこともございますので、先ほどの**財務省資料④**にもありましたが、まだ国際的に見ても所得課税の水準は低いということもございます。そういった課税ベースの広さとか、世界的な傾向を見ましても、やはり所得課税というところもある程度念頭に置きながら、地方税も考えていく必要があるかと考えております。

以上でございます。

（林）　ありがとうございました。

第１ステージでは、やはり日本の財政が非常に悪く、従って、税負担を国も地方も増やさざるを得ないのではないかという点が指摘されました。それは税のボリュームの問題です。ただ、ボリュームだけが問題であるなら、比例的に上げればいいということにもなるわけですが、しかし、タックスミックスをどうするかが、ボリュームとは別の問題として存在します。つまり、

今の日本の税体系は果たしてこれでいいのだろうかという点です。そして、それらと同時に各税目の構造が現状のままで良いのかといった課題もあります。

しかも、全体の税のボリュームやタックスミックスについての議論と、特定の事業の財源をどういう税でもって増税すればいいかという、限界的な増税のあり方に関する議論とが、同じ次元で、同じタイミングで行われているものですから、なかなか答えが見いだせない。ボリュームの議論はボリュームの議論として切り分けてやればいいのですが、問題は同時に発生していますので、現実には難しい。そのために、ゴールになかなか行き着かないのだろうという気はしております。

ただ、日本はこれだけ財政が悪くて、累積債務は先進国の中でも飛び抜けているにもかかわらず、日本の信用がそれほど落ちていないのは、税について「上げしろ」があることが国際的に認められているからではないかと思っております。しかし、いくら「上げしろ」があっても上げないということを各国が思ってしまった途端に、日本の信用が落ちてしまうことになります。その結果波及する問題は日本国内にとどまりません。オープン・エコノミーの中で日本は国際的にも財政責任を負っていることをもっと説明をしていかなければならないという気がしております。

それでは、第２ステージの各論に入りたいと思います。個別の税制につきまして、財務省の星野審議官からお願いいたします。

Ⅳ．個別税制の現状と課題

１．社会保障・税一体改革

（星野）　それでは各論ということで、各税に関する話、それから、先ほど申し上げました震災復興の話、あと、番号制度についても多少触れることができればと思っております。分量が多いので時間がかかるかもしれませんが、順次お話ししたいと思います。

まず、総論のところで申しました附則104条です。これは、自公政権時代の21年度税制改正法の附則にこの条文が載っていて、今後の税制改革の基本的な方向性みたいなものがここで規定されております。政権交代をしても、その条文自体は一応意識されて議論がなされてきて、それを念頭に置いた上で６月30日の成案が書かれているということです。附則104条と成案の中に盛り込まれている税の部分について、一応対比して載せております（**資料⑳１－４**）。

今後のスケジュールにつきましても、附則104条に書かれていたスケジュールの大きな枠組みは、成案では基本的にそのまま踏襲しているということがおわかりいただけるかと思います。

個人所得課税ですが、これも附則104条と同じようなことが書かれております。格差の是正、所得再分配機能の回復のために、所得控除の見直しや税率構造の改革を行うということが基本です。所得税については、過去かなりフラット化を進めてきたということがございまして、所得再分配機能をもう少し回復させないといけないのではないかといった議論がございます。それから、給付付き税額控除については、所得把握のための番号制度を前提に検討するということです。金融証券税制につきましても、その一体化に取り組むといったことが附則104条と共通ですが、書かれております。

法人課税は、国際的な協調、或いは主要国との競争条件といったことや、競争力の強化、国内での投資、雇用の拡大といった観点から、課税ベースの拡大と併せて法人実効税率の引下げを行うという方向が書かれているわけです。

消費税は先ほど成案で見ていただいたところですが、一番下に複数税率、逆進性の問題について書かれております。附則104条の方は、「歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行う」という書きぶりなので

すが、民主党の政権下では、むしろ単一税率という方向性が出ております。「制度の簡素化や効率性などの観点から、複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に総合的に検討する」ということが書かれているわけです。

消費税以外の消費課税については、エネルギー課税、車体課税の簡素化や、環境への配慮の観点からのグリーン化といったことが書かれております。

それから、資産課税、相続税や贈与税の関係ですが、相続税につきましては、資産再分配機能の回復、格差の固定化防止ということで、税率構造や課税ベースを見直して負担の適正化を行うということで、ここは多少の負担を国民により多く求めるという方向になっております。

それから、もう１つ、附則104条には書いておりませんが、成案の中で、早い段階で高齢世代から若年世代に資産を移転して、なるべく有効に活用してもらおうという経済活性化の視点が加えられておりまして、贈与税はどちらかというと軽減といった方向が打ち出されているわけです。

それから、一番下、その他のところですが、社会保障・税に関わる番号制度の導入といったことが指摘されております。

２．所得税

所得税につきましては、先ほど申し上げたような方向です。**資料**㉑以下、見ていただければ、フラット化が進んできて、所得再分配機能をもう一度取り戻さないといけないといったような方向性が書かれてございます。

３．消費税

消費税の話を多少させていただきたいと思います。**資料**㉖は先ほど見ていただいた税収の動向ですが、消費税収は、約10兆円前後で安定的に推移していることがおわかりいただけるかと思います。

資料㉗は、消費税の５％のうち４％分が国税ということですが、この４％のうちの29.5％が地方交付税として地方に回っておりますので、実質的な取り分としては、国が56.4％、地方が43.6％ということになります。この国の取り分が福祉目的化ということで、現在のところは高齢者三経費、基礎年金と老人医療、介護といったものに充てるということになっているわけです。

この使途の整理が平成11年度の予算で実施されております。下の図でおわかりいただきますとおり、だんだん高齢者三経費と消費税収との差の濃い青色の部分が広がって、膨らんでいるということです。特に21年度に基礎年金の国庫負担割合を２分の１に引き上げてからこの差額が大きくなってきて、これをどう埋めるかということが課題になっています。それから、前半で説明しましたとおり、高齢者三経費から今度は子育て、少子化対策を含めた四経費に広がっていくわけでして、こういうところをいかにちゃんと埋めていくかがこれからの議論ということです。

資料㉘の消費税の税率水準は、日本が各国に比べて非常に低い５％で、単一税率になっていることを示しています。

先ほども申し上げたわけですが、逆進性の議論をするときに軽減税率という話が必ず出てきます。**資料**㉙の２つ目の○のところ、逆進性対策としての有効性についてですが、軽減税率を行うと中高所得者も恩恵を受けます。事業者や税務当局の事務負担、複雑な事務をしなければいけないといったこともございます。それから、税収のロスということで、軽減税率にしますと、このロスをそれ以外の方法で税収を確保しないといけないことになるわけです。こういった課題をいろいろ考えますと、なるべく制度を簡素に効率的に設計するという観点からは、現時点では複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に検討するといった方向感ではないかと考えております。

資料㉚は、それに関係する各国の比較です。

VRRとありますのはVAT Revenue Ratioといいまして、付加価値税の収入の割合ということです。日本のところを見ていただきますと、５％が税率ですが、VRRは0.67ということです。これは、日本は単一税率ではありますが、非課税制度とか、簡易課税制度がありますので、実質的には５％の67％分の割合で税収を頂いているということです。

例えば、諸外国でフランスのところを見ていただきますと、標準税率が19.6％なのですが、VRRは0.49ということで、非課税とか軽減税率もありますので、実力の税率はその半分ぐらい、10％弱ぐらいだということです。ドイツも標準税率は19％ですが、VRRは0.55ということです。他方、ニュージーランドは、VRRが0.98ということで、12.5％の税率についてほぼ満額で税収として頂いているということです。例えば付加価値税の議論などをいたしますと、ニュージーランドの税制というのは１つの理想形だというような指摘がなされているところです。

資料㉛は面白がって付けているわけではないのですが、軽減税率をやると様々なことが起こりますという話です。いろいろと執行上の線引きをしないといけない、政治的な配慮とか、経済との調整で複雑なことが起こりますという例です。何がぜいたく品かという観点で線引きをどうするか、国内産業保護上の配慮ということで線引きをどうするか、ということです。

例えば、フランスは、キャビアは標準税率ですが、フォアグラやトリュフは軽減税率といったことが起こります。それから、外食と食料品の違いということがあります。外で食事をするときはサービスなので標準税率、食料品は軽減税率ということで、店の中で食べられるかどうかということを基準に線引きをすると、ここにいろいろ書かれているようなことが起こるわけです。この辺はいろいろ利害関係等々が絡んだりすると税制が複雑になるという、１つの例としてご覧いただければと思います。

４．法人税

先ほどご質問の中でも話が出ました法人税の税率の水準ですが、端的に言って、諸外国に比べて実効税率は高いということが言えようかと思います。それで、**資料**㉝に各国比較の棒グラフが出ておりますし、**資料**㉞に一応推移が載っているわけです。

先ほど申し上げましたとおり、23年度の税制改正案は、課税ベースの拡大を行いながら法人実効税率を５％引き下げ、国の法人税率は現在の30％を25.5％まで引き下げることを盛り込んで、国会に提出しておりますが、これがまだ通っておりません。したがって、何とかこれを通していただきたいと思っております。

資料㉞の折れ線グラフを見ていただきますと、25.5％まで下がってきますと、先進国の中では結構低いところにきますが、アジアの中国、韓国、シンガポールといった国々と比べますと、まだ若干高いかという感じです。

５．相続税・贈与税

先ほど成案の中で見ていただいたことが大体書かれているわけです。**資料**㊲に23年度税制改正案ということで、法案はまだ通っていませんが、この部分を盛り込んでいるところでして、相続税については基礎控除の引下げ、最高税率の引上げといったことで、資産再分配機能の回復とか、格差の固定化防止を図るということになっています。

その一方で、贈与税の方は、税率構造を緩和することによって、若年世代への移転を促進するといったようなことを盛り込んでいるところです。

税制改正法案の話が出ましたので、少し飛んで**資料**㊸を見ていただきますと、23年度の税制改正法案、これが一応今回の法案でして、赤い点線で囲まれている部分、個人所得課税、給与所得控除の見直し、それから、法人税減税等の

法人課税の改革、今、申し上げました相続税等々の改正、この辺が盛り込まれていたわけですが、赤い点線で書かれたところがまだ国会で通っておりません。納税者権利憲章の策定といった国税通則法の改正部分も与野党間で異論があってまだ通っておりません。それ以外の部分については分離いたしまして、６月に成立しております。この中にはいろいろな法人税関係の雇用促進税制なども入っているところです。残った部分については、復興増税、復興の財源論と一緒に議論することが与野党合意になっておりまして、ここの取扱いも含めて今後具体化が図られると思っているところです。

６．社会保障と税に関わる番号制度

戻っていただきまして、番号制度について触れたいと思います。**資料㊳**です。今年の６月に政府・与党として「社会保障・税番号大綱」というものが策定されまして、公表されております。この番号制度については、社会保障制度と税制を一体的にとらえて、社会保障給付の効率性や透明性、公平性を高めようということを主眼に、何とか国民に社会保障給付を届けるためにこの番号が使えないかということを考えています。あと、その番号を税務面でも利用しようという観点で、頭の整理がなされております。

この**資料㊳**の左側、３つ目の○に書かれておりますように、この秋以降、関係法案を国会に提出して、法案が通れば、平成26年６月に番号を個人・法人に交付します。それから、平成27年１月以降、社会保障分野、税務分野のうち可能な範囲で番号の利用を開始していくといったようなスケジュールが目途になっているところです。

資料㊴は、この番号を税務面で利用する場合の概要が書かれております。１つポイントは、番号を付ければ、それでもって全ての所得を把握できるようになるということではございませんで、税務当局に提出をされる納税者からのいろいろな申告書だとか、いわゆる法定調書、これに番号を付けて、番号でもって効率的に名寄せ、突合をして、所得把握を適正化しようということです。したがって、番号を付ける新たな法定調書について、どういったものをお願いしていくかということを、今後議論して、具体化していかないといけないということです。

もう一方で、税務面でも番号が入ることによって、納税者の方々の利便がかなり向上するようなことができようかと思います。なるべく書類を省略するとか、パソコンからいろいろな情報を番号でもって出せるとか、それから、国と地方にばらばらに出しているいろいろな書類を電子的に１カ所に集約できるとか、役所間でも情報交換ができるといったような、納税者の利便を向上させるという方向で番号を利用できないかということも、今後検討していかなければいけないと思います。

それから、社会保障の給付、保険料の負担、あと、税の負担、こういったものを一体的にある程度把握した上で議論をする、負担と給付の議論、制度設計を今後行っていく上でも番号制度というのは役立つのではないかと考えております。

７．震災復興対策

資料㊵以降では、震災復興の関係について書かれています。これはまさに先週から今週にかけていろいろ議論が進んでいるところです。

まずは復興基本法というものがございます。復興基本法は基本的な考え方が規定されていますが、これは与野党超党派の賛成で成立している法案です。第５条に「国民は、**（中略）**、相互扶助と連帯の精神に基づいて、被災者への支援その他の助け合いに努める」と、それから、第８条に「復興債の発行等」ということが書かれておりまして、復興のいろいろな費用を賄うために、まずは復興債を発行しようということになっているわけです。また、これについては、その他の公債と区分して管理をするとともに、あらかじめその償還の道筋を明らかにするとい

うことになっています。復興債の償還財源の問題もあらかじめ決めた上で、復興の費用を賄っていこうという考え方です。

それから、**資料**㊶は、五百旗頭教授が座長をされました復興構想会議の報告書です。これはご覧いただければと思います。

こういったことを受けて、７月29日に復興の基本方針が対策本部で決定されております（**資料**㊷）。黄色のマーカーで塗ったところがポイントです。復興期間は10年間、復興需要が高まる当初の５年間を「集中復興期間」ということで、なるべく前倒しで復興に当たっていこうということです。

この集中復興期間に見込まれる事業規模ですが、少なくとも19兆円ということになっております。これについて②の基本的な考え方で、「今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うこと」が基本だということで、この19兆円の中から一次補正、二次補正で既にやった分が６兆円ありますが、それを除いて、あとは歳出の削減、国の資産の売却、或いは公務員の人件費の見直し、それから時限的な税制措置、これが増税ということですが、これによって13兆円程度確保しようということが書かれているわけです。

それから、次の**資料**㊷**－２**ですが、今後の進め方ということで、23年度の復興のための三次補正予算の編成と併せて復興債の発行、税制措置の法案を策定し、国会に提出するということで、税制調査会で検討して、具体的な税目とか年度ごとの規模、それらの複数の選択肢を出してくださいということになっていたわけです。

実は、一昨日、復興対策本部に対して政府税調から複数の選択肢の検討結果が報告されました。１つは、歳出削減、税外収入についてなるべく上積みをするといったような議論がございまして、ぎりぎり５兆円を何とか歳出削減、税外収入の確保をいたしますということになっております。したがって、復興としての税制措置は、８兆円を確保するというのが１つです。ただ、このほかに年金の臨時財源とか、Ｂ型肝炎関係の給付金がさらに加わるということがございますが、震災復興としては８兆円ということです。

それから、税制措置としては23年度税制改正を行った上で、所得税と法人税について一定の付加税をお願いするということになっています。所得税の付加税の税率を、例えばたばこ税の臨時増税によって多少低くすることも選択肢として考えられるということで、一応２つの選択肢が示されております。今週、その案が党の方に投げられて、党の方でいろいろ議論が行われており、党の中の議論も経て、与野党協議に何とか付したいといったような状況です。

それから、最後になりますが、**資料**㊹以降に、今回の震災に対して復興のための税制措置、これは財源を探すための復興増税ではなく、被災した方、被災した企業に対する税制の軽減措置をいろいろ行っております。

資料㊹の第一弾というのは、４月に法案を提出し、既に国会を通しております。一次補正と一緒に通しておるわけですが、これが**資料**㊹です。

資料㊺が第二弾ということで、現在検討を進めているところです。例えば法人税で「復興特別区域に係る税制上の特例措置」といったことが書かれておりますが、これは被災地を特区にして、いろいろな事業の規制を緩和したり、あるいは雇用が重要なので、その雇用に着目した税制上の措置を設けたりできないかといった議論が進んでおりまして、例えば、設備投資への減税などを盛り込む方向でいろいろと議論をしているところです。

そのほか、ここにリストアップされている項目につきまして、被災地からの要望も受けて、税の軽減措置もこの秋に追加的に講じる予定ということです。

私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございました。それでは、

杉本課長、お願いいたします。

Ⅴ．個別地方税制の現状と課題

（杉本）　それでは、地方税の方をご説明させていただきます。大きな例えば所得課税という考え方とか、法人課税という考え方については、今、ご説明いただいたところと重なっておりますので、私からは地方税特有の部分について、ポイントを絞りながらご説明をさせていただきたいと思います。

１．個人住民税

資料⑭は、今後の方向性について23年度の税制改正大綱の中に書かれたものを、大きく税目別に掲げさせていただいております。その中身を見ながらの方がいいと思いますので、**資料⑮**に進んでいただければと思います。

まず、個人住民税についてですが、上のところに四角く囲ってありますように、一番大きな特徴は、広く住民が地域社会の費用を分担するということでして、いわゆる地域の会費というような言い方をしております。所得税とは異なって、所得割についても一定税率で課しているという特徴がございます。

それから、均等割と所得割と分かれておりますが、実は、住民税といわれていますのは、市町村民税と道府県民税に分かれておりまして、市町村民税が3,000円、道府県民税が1,000円の均等割になっております。

一番右側の納税義務者数ですが、個人住民税の均等割は約5,900万人、それから、所得割は5,500万人で、所得税の納税義務者数に比べて広くなっているということです。広く薄くご負担いただくというのを基本にしているということです。

資料⑯がいわゆる三位一体の改革で税源移譲を３兆円されましたと先ほど申し上げましたが、その具体的な中身です。平成18年度までは、個人住民税につきましても所得区分に従いまして市町村民税と県民税を合わせて５～13％の税率で課していました。これを５％だったものを10％にするために、国から所得税から税源移譲を行い、13％の３％分のところを国の方に持っていくということで、トータル３兆円の税源移譲を行いまして、真ん中にあります10％の税率にフラット化をしたということです。

一番下に書かせていただいておりますが、これで個人住民税の応益原則を強化した、地域の会費というふうにしてきたということです。それから、併せて所得税の方は、累進性が強化されたということが行われたわけです。

方向性としましては、やはり所得と消費と考えた場合には、所得の方が課税ベースが広いということもありまして、次の税制の抜本改革のときには、できるだけ個人住民税の強化についても考えていく必要があるかと思っております。

２．地方法人課税

資料⑰では、法人税、法人住民税、法人事業税と書いております。実は、地方の法人課税は、基本的に国の法人税の法人税額なり、法人の所得計算のところに負っているということがわかっていただけるようにということで、資料を作らせていただいております。法人住民税であれば、国の法人税額に市町村が12.3％、都道府県が５％の税率をかけて法人住民税というのはできております。均等割は別にございます。それから、事業税の方は都道府県分ですが、所得割というのは、法人税の所得を使っているということになります。

ただ、独自の部分といたしましては、平成16年度から外形標準課税といっておりますが、付加価値割とか、資本割というものが入れられておりまして、これが地方税的だといわれているところです。これは資本金１億円超の法人に対するものです。

資料⑱は、今回の税率の引き下げを、地方税の中でもこれは実効税率というところで、表面

税率は事業税、法人住民税は変わっておりませんが、法人住民税は先ほど申し上げたように法人税額を課税標準に置いていますので、法人住民税の実効税率も下がるということで、トータル５％強の実効税率の軽減ということになっております。

資料⑲は、方向性についてですが、これは平成20年度に行いました地方法人特別税の仕組みのところを書いております。これはどういうことでやったかというと、もともとは、先ほどの**資料⑬**でもご説明を申し上げましたが、１つは今後の地方税の方向性としましては、地方消費税の充実と申し上げました。他方で、地方法人課税のあり方を見直すということがいわれております。その趣旨は、一番最初に申し上げましたように、地方の都道府県の法人関係税の割合が非常に高くなっているということです。都道府県も安定して本来税収が必要な中で、非常に上がったり下がったりが大きいということで、できるだけ法人課税の割合を小さくしていく必要性を感じているところです。

そういう考え方に基づきまして、平成20年度にこの制度を取り入れております。それまでの法人事業税、改正前という一番左側ですが、その全体の税収規模に対しまして、消費税の１％相当分、当時約2.6兆円でしたが、その分の法人事業税分を、これは都道府県税であったものを地方法人特別税ということで切り出しまして、この分を国税としていったん吸い上げて、都道府県に対して消費税に近い形で交付を行うということにいたしております。そうすることで、法人税の形を取りながら消費税的に安定した税収が得られるというようなことを実現しております。

ただ、この場合は東京都の税収を単純に言うと取り上げて、地方部にばらまいているという構造になっています。大阪も同様ですが、そういう構造になっておりますので、これを税制として何とか消費課税の方に振り替えられないかというのが１つの方向で、先ほど申し上げた状況になっているということです。

３．地方消費税

資料⑳からが地方消費税の関係です。先ほど星野さんからお話しいただいた、国と地方の消費税の取り分というのが**資料㉑**に書いておりまして、５％のうちの４％と１％に分けておりますが、その４％の中でも地方交付税分があるということで、全体として43.6％が地方の方に行っているというものです。

それで、これを今後どうしていくかということが**資料㉒**からの社会保障・税一体改革の成案のところで書かれているわけです。

議論がどう進んでいるかを一番わかりやすくご説明するため、**資料㉓**を先にお開きいただきたいと思います。ここに書かれておりますのが、これは議論の最初というか、改革の成案を作るときの最後の段階で、地方の方からの考え方ということで総務大臣が出させていただいたところです。と言いますのは、その段階の社会保障の案が、社会保障改革に示された中で、これからの社会保障に必要な経費が、国と地方の中で国庫補助事業に限定がされていたということがありまして、地方の方がそれだと実態に合っていないということで、いろいろと議論になったということがここの１～４のところに書かれております。

結論としましては、４番のところに書かれておりますが、社会保障と税の一体改革を検討するには、「地方単独事業」を含めた社会保障サービス全体像を考えて、財源問題を議論する必要があるということを言っております。

その中身を簡単に言いますと、補助事業と地方単独事業というのが**資料㉔**の左側と右側に書かれているわけですが、それまでの案の中の役割分担のお金の計算のところに書かれていたのは、この補助事業に係る部分の経費だけが書かれていたということです。しかし、実際には地方単独事業という中には、例えば予防接種であれば実際に接種を行う経費とか、がん検診の中

でも子宮がん、乳がん以外の検診は地方がやっているとか、保育所の関係でも私立以外の公立の保育所も当然地方が運営しておりますし、国民健康保険についても、保険料負担を地方単独事業で行っているということです。こういったものを全体像でとらえないと、社会保障改革全体の経費が賄えないのではないかというようなことを申し上げまして、**資料㉒**からの成案ができたということです。

そういうことで、今後これから何をするかということにつきましては、**資料㉒－１**の下の方のⅡの２に書いております。地方単独事業を含めて社会保障給付の全体像と費用推計をまず整理するということで、今、地方公共団体に対してどういう単独事業を行っているか、そういうことを調べておりまして、それを基に国と地方で今後どのように税源を分けていくのかという議論をしていこうというところです。

４．固定資産税

それから少し飛びまして、**資料㉗**は、固定資産税の動向です。これは現在は安定的な推移を見ているところです。

５．地方税法による政策税制措置

資料㉘は、政策税制というものがどうなってきたかということです。上の方の左から少し右を見ていただきますと、平成21年現在が286項目だったものが、22年改正後は241項目になり、23年改正後は197項目になっているということです。これはいわゆる租税特別措置といわれるものですが、こういった形で減らしてきているという状況が見て取れるかと思います。これは税制のある意味、ゆがみを改善していこうという考え方と、地方分権の方向性というのをとらまえながら、こういうふうな方向で地方税はやってきているということです。

６．地方税の電子化

それから、温暖化税は置いておきまして、電子化のところをご説明させていただきます（**資料㉛**）。いわゆる e-Tax という国税がやっている電子化と併せまして、地方税でも eLTAX というのをやらせていただいております。これについては、**資料㉛**の一番上のところにありますが、接続団体につきましては、もう既にすべての都道府県と市町村が入っているというところです。

一方で、**資料㉛**の２つ目の○のところに書いておりますが、実際に申告が電子的に受け付けられる団体というのは、この平成22年度末では60％程度でした。現在それを一生懸命引き上げておりまして、今年度末には団体数で72％程度、人口カバー率では87％程度になるというところですが、これはできるだけ引き上げていきたいと考えております。

資料㉜は電子化した場合のメリットで、先ほど星野さんからもご説明があったことが、地方でも同じようなことが起きるということです。

７．震災復興対策

これは書いておりませんが、復興増税で地方の特有の部分で申し上げますと、先ほど申し上げたような税の特性ということもございますが、今の具体的な案として地方税で上げておりますのは、個人住民税の均等割を５年から10年、500円から2,000円程度引き上げることで、全国の地方団体で必要な緊急的な防災、減災事業に充てていこうという案を出させていただいているのが１つです。

それから、復興支援、被災地に対する支援という税制の中では、被災地の固定資産税、特に海辺の一斉に津波で流れてしまったようなところの固定資産税を平成23年度分は免除するとか、車が流れてしまったらその車についての免除の措置、それから、新しく車を買った場合の自動車税の非課税といったことをさせていただいているところです。今後とも第３次補正に併せて新しい支援税制を今、検討中です。

以上でございます。

（林）　ありがとうございました。
それでは、北前さん、お願いいたします。

Ⅵ. 個別税制の現状と課題についての討論

〔復興税制について〕

（北前）　それでは、私から、先ほどの総論部分の話の続きとして、何点か意見を述べさせていただきたいと思います。

まず、復興税制についてですが、これは今まさに議論されている途中です。これにつきましては、やはり被災地の再起を強力に支援して、早期の震災復興を図るということが最優先としながらも、同時に国内産業の空洞化抑止とか、産業企業の競争関係の改善にも配慮したバランスの取れた対策がやはり重要であると考えております。

このような観点から震災の復興財源を確保するための税制について考えますと、基本的には復興財源のベースは法人税に求めるべきではなくて、国民全体が広く薄く負担することとなる消費税などがふさわしいのではないかと考えております。もちろん震災復興のためには、まずは行政の効率化と徹底した歳出削減が前提ですが、税制におきましても消費税をはじめ、法人税、所得税、相続税などの税体系全体を見直すことが必要であると理解しております。

しかしながら、早期の復興と同時に、経済活力の増進に主眼を置いた成長の実現が喫緊の課題とされている現状では、法人税に一次的な復興財源を求めるべきではないと考えております。

〔法人実効税率の引き下げ〕

その法人税についてでありますが、現在のわが国の企業が置かれている厳しい経済情勢をかんがみますと、やはり空洞化抑止、競争力強化、これへの対応は待ったなしに着手すべき課題であるということです。これを税制面から支援するものとして、やはり当初ありました法人実効税率の引き下げを早急に実行することが必要であると考えております。もちろんこれは税の引き下げだけではなくて、これに実効性を持たすためには、同時に経済対策ということが不可欠でありますが、産業全体にかかわるソフトインフラであります税制面からの支援というのは、わが国経済の持続的成長を図るための重要な基礎となるものと考えております。

さらにその効果を高めるものとしましては、先ほど来話が出ておりましたが、研究開発促進税制の拡充とか、再生可能エネルギーの普及に資する投資促進税制の新設、こういうわが国が必要とするものをやっていくことも必要ではないかと考えています。

〔消費税について〕

消費税につきましては、国民の将来の不安を払拭すると企業も継続して事業を安心してできるということで、社会保障制度の安定と財政の健全化が必要不可欠であると考えております。そのためには、まずは年金、医療、介護、この制度の徹底的な効率化が必要でありますし、それによって膨らむ社会保障支出を抑制するということです。それでも足りない財源を消費税の引き上げによって賄うという考え方につきましては、多くの国民は反対しない、かなり国民のコンセンサスを得られているのではないかと考えています。特に震災の発生で先行き懸念が強くなって、わが国の社会保障制度の先行きとか、財政の持続性に対する危機意識というのは、非常に国民の間でも強くなっていると思います。

６月30日に決定されました社会保障と税の一体改革案、ここでは2010年代の半ばまでに、段階的に消費税率を10％まで引き上げると、諸費税率10％が明記されております。これは党派を超えて協議を進めていくスタートということで、ここについては評価をしております。これを機に改革が前進することも期待しております。

しかしながら、消費税率の10％にする時期が2010年代の半ばということで、もう2011年です

から、ここに来てまだ時期が非常にあいまいであるということと、経済状況の好転という条件も付いております。これについても、何をもって経済状況が良い、悪いという判断をするのかということも、なかなか難しいところであります。むしろ期限をきっちりと決めて、その目標に向かって進んでいく姿勢を示すことが必要ではなかったかと考えております。

なお、消費税の増税については、その意義を十分に評価いたしますが、ただ、先ほどもお話が出ておりましたが、税の中立性とか簡素性、それから事業者の事務負担という観点からも、複数税率というふうなあまり複雑な制度は採用すべきではないと考えております。

〔地方税制について〕

地方税制につきましては、地方経済の活性化のために何をするべきかという観点からお話をさせていただきたいと思います。

地域への財源移譲に関してですが、現在、消費税率の５％のうち１％が地方消費税ですが、社会保障と税の一体改革の中でこの消費税の増税を検討するということでありましたら、先ほどの社会保障サービスにおける国と地方の役割分担に基づく税収配分を今後どのように取り扱われるのかという点と、現政権下でいわれております地域主権の確立に向けた取り組みの中で、地域への権限委譲、それに伴う財源の移譲、これを今後どのように進めていくのかをご教授いただきたいと考えております。

〔国際会計基準・コンバージェンスと税制について〕

最後に、国際会計基準の導入、それから、日本基準の国際会計基準へのコンバージェンス、この税制との関係について述べさせていただきたいと思います。

会計の国際化が叫ばれている中で、わが国の会計基準の改訂が頻繁に行われております。ご存じのようにわが国の税務は、会計数値をベースに税金計算がなされてきております。われわれ企業サイドとしましては、急速に乖離していく会計と税務のルールのギャップに戸惑いがありますが、それを人的コストやシステムコストを負担して対応しているというのが現状です。会計制度の変更によりまして、企業、産業サイドの対応コストや税務上の追加の負担が増加しないような柔軟な対応を期待しております。

私からは以上でございます。

（林）　ありがとうございました。それでは、日高さん、お願いします。

〔震災復興の財源〕

（日高）　まず震災復興の財源についてなのですが、個別の中で消費税につきましては、社会保障の財源、恒常的な今後の支出の中で、安定的な財源を求める中で、消費税の増税が検討されているということです。もちろん国だけではなくて、地方の方でもやはり消費税というのが大事な安定財源として挙がっているということがある一方で、今回の震災復興についてはそれが少し違う話になっているような気がいたします。

震災復興は、政府支出が必要であるということですが、今年度新たに一時的に発生したということが１つの特徴でありますし、その目標としましては、震災で失われた社会資本或いは民間資本というものを復旧していくことがその使い道になっていくわけです。復興債でそれを賄うという案もあるわけですが、日本国債の信用を確保するためには、その財源措置の明確化が必要であるということで、具体的な財源措置、税の手当ということがいわれていると考えられます。

復興債の財源手当として具体的に挙がっているのが、所得税、法人税の定率の増税です。償還期間が将来世代に負担を回さないように10年或いは５年というような短期が挙がっています。短期で償還してしまうことについては、先ほど

の新たに一時的に発生した事柄であるとか、或いは民間資本、社会資本の復旧に充てることには合致せずに、３つ目に挙げた日本国債の信用のために財源措置をする、短期間で明確にするということには、目的としては合っているかと思います。

ただ、国債の信用の問題については、復興債だけではなくて、国債全体或いは累積した赤字全体の問題ですので、それだけのために短期間で復興債の財源を区切る必要があるのかどうかというのが、私としては一番大きな疑問になっております。

特に震災の復興費用は一時的に発生したことですので、やはりこういうものが埋蔵金であるような一時的な財源を充てるというのがまず基本であると考えられます。それから特に失われた社会資本を充実させていく、復旧していくことになると、これは今後復旧されたものというのは長期間使われる、いわゆる建設国債と同じような発想になってもいいのではないかということです。将来世代も新しく復旧された社会資本を使うことになりますので、もっと長期で考えてもよろしいのではないかということになると思います。

ですから、現存世代の負担と将来世代の負担ということで、現在抱えている累積債務の問題や今後発生するであろう社会保障財源の手当の問題と、震災復興の財源の負担というのはやはり区別してやっていいのではないかと考えます。今後長期的に、持続的に発生するような社会保障財源や累積債務については、すぐに恒常的に手当をするべきであって、早めに抜本的な税制改革で対応する必要があるのではないかと思います。

復興債については繰り返しになりますが、10年というような短期間で処理する必要が本当にあるのかどうかということについて、お考えをお聞かせ願えればと思います。

〔政策税制〕

２つ目は政策税制にかかわるポイントになります。先ほども法人税の実効税率を５％引き下げるということがございましたし、地方税につきましても、政策税制措置を22年度の241項目から23年度197項目まで減らすというような政策税制の変更があるということでした。法人税率も実効税率５％を下げる際に減価償却制度の見直しであるといった政策税制の見直し、課税ベースを広げるということが片方では行われているようです。その場合に、実効税率を下げるけれども、そういった政策税制の見直しによって、企業活動が活発になる、或いは損なわれることにならないのかどうか、そういった検証がどこまでやられているのかということを少しお伺いしたいことです。やはり地方税につきましても、政策税制項目をかなり減らすということ、これは１つには税収確保ということもあるのでしょうが、経済活動のどんな分野にどんな影響が出るのかということの見通しがあれば教えていただきたいと思います。

〔番号制度の導入と eLTAX の実務上の課題〕

３点目は納税環境にかかわることなのですが、納税者番号制度のような番号制度を入れるということ、地方につきましては eLTAX の促進を進めることが掲げられています。これらは納税のコストを下げるということに非常に寄与すると考えられますし、それだけではなくて、納税の情報が十分に蓄積されて、それを分析されることによって、より公平な税のあり方或いは効率的な税のかけ方ということが検討される素材として非常に大事なものだろうと考えられます。こういったことが早急に普及することが必要になるのだろうと思われます。

特に番号制度を導入することは今、盛んに言われています給付付き税額控除を進める上では必要不可欠であろうと考えられていますし、消費税増税の際にも先ほど話がございましたように、複数税率化ではなくて逆進性緩和のためには給付の方で何とかしようという、給付で逆進性緩和をするという案が出ておりますが、やはりこれにも番号制度というものが不可欠だろう

と考えられています。

そういったところで進められることが非常に大事だと思われますが、eLTAXにつきましては、租税研究協会の地方税研究会でも企業の実務担当の方からは、あまり使い勝手がよろしくないということが実務面からはあるのではないかと言われています。これは実際のところどういったところに問題点があるのか、お聞かせいただければと思います。

以上です。

（林）　ありがとうございます。

民間のお二人から各論についてご意見とご質問をいただきました。震災復興等につきましては、既にお答えをいただいている部分もございますが、お二人のご意見に対して、星野さんからご説明いただきたいと思います。

〔復興財源〕

（星野）　震災復興の財源を法人税ではなく消費税でということで、北前さんからご指摘をいただきました。実は消費税も含めて、税調の中ではいろいろと議論が行われたわけなのですが、実は先週末、選択肢を最終的にどれにするかという段階で総理から指示が出ました。消費税については、やはり一体改革の財源として考えていくのだということで、今回の震災復興は、所得税と法人税を中心とした組み合わせで考えてほしいという指示が出ました。それで、今週、一応、党側に示されている選択肢の中では、先ほど説明させていただきましたが、所得税に関して付加税を行うということになっています。

それから、経済面の配慮ということですが、法人税については23年度の改正を行って、基本的な税率を25.5％に下げた上で、そこに10％の付加税を課すということです。したがって、その出来上がりの税率自体は28％になるのですが、税率を引き下げた上で付加税を課すということにしております。しかも、その年数は３年に限るといった組み合わせでもって選択肢が示されているというところです。

ここはいろいろな議論があるとは思いますが、今の財政状況を考えますと、一体改革もすぐに取り組んでいかないといけませんし、その財源はやはり消費税に求めていくことが、成案の中で相当議論されて出てきた結論ですので、その方針に沿ってこれからも検討していきたいということです。

復興財源については以上です。

（林）　その他は後ほど伺うとして、杉本さん、いかがでしょうか。

〔社会保障サービスの国と地方の役割分担〕

（杉本）　私の方から地方税の関係についてご説明させていただきます。

まず、北前さんから、社会保障サービスの国と地方の役割分担で、どういう方向でどのように計算していくのかということがございました。先ほどもご説明させていただきましたが、今、国と地方がどういう役割でどのくらいの量の仕事をしているかということを検証するために、取りあえず今までの段階では、国がやっている仕事の量というのは大体これぐらいですよねという話がわかってきたということです。それから、国庫補助事業に基づいて地方がやっているのも、ここまでというのも大体わかってきたということです。問題は、地方単独事業でやっている中身がどうなのか、金額のボリュームもそうですし、それが本当に無駄なことに使われていないのかということも含めて検証しましょうという段階になっております。

また、子供の医療費の無料化ということをやっているわけですが、例えば小学校に入る前ぐらいまではいいけれども、東京都の23区では、中学校を卒業するまでは医療費無料とかいうこ

とが行われていることは、本当にそこまで国全体として面倒を見ていいのかというご議論もあります。これも昔は３歳以下でないと駄目だと言っていたのが、徐々に全国に広がり、もう小学校以下は当然になっていて、小学生ぐらいまでは普通という状況にもなっています。これは変わってくるものだとは思いますが、今、その調査を行っておりまして、これからそれを検証して、今の、もしくはこの５年後ぐらいの国と地方の社会保障の役割がどのぐらいになっていくのかというところを見た上で、取りあえず５％を10％にするという方向性になっておりますが、その内訳を決めていこうということになっているのかと思います。

〔権限移譲と財源移譲の関係〕

権限移譲と財源の移譲の関係ですが、これについては、今、国から地方に権限の移譲をと、特に民主党さんは地域主権という言葉を掲げてやられているところです。権限移譲という中には大きく言えば２つ種類がありまして、１つはいわゆる規制緩和、自由にやらせるということです。これはお金もかかりませんので、それはそれで自由になれば創意工夫が働きますので、同じ仕事を少しでも安くできる。例えば車は、必ずこういう道路は２車線で造りなさいというのを1.5車線といって、通常の所は１車線分の幅なのだけれども、広げる所だけは広げるとか、そういう工夫もできるではないかという権限移譲です。もう１つは、仕事そのものをあげてしまうということです。これは関西地区でいわれておりますが、国土交通省の出先の地方整備局を地方に持っていくことになりますと、これは仕事がきますので、人も移ります。これにはお金がかかるということで、大きく言えばそういったことについての財源の移譲は当然やっていく必要があるということです。

それとともに、先ほど**総務省資料⑩**の表でご説明させていただきましたが、税収が、国が６、地方が４、仕事が、地方が６という中をどうしていくのか。これをできれば半々にしたいとい

うことについては、別途法人課税のあり方とともに、引き続き三位一体の改革のようなことをできないかということも含めて、権限移譲とともに考えていく必要があるかと思っております。

〔地方の政策税制〕

日高さんからお話をいただきました、地方の政策税制というか、企業活動に対して政策税制を縮めていくことはどういう考え方に基づいているのかということです。正直申し上げますと、先ほど286項目あったのが197項目になりますと申し上げましたが、あれは数ではだいぶ減ってきているように見えますが、実際には適用件数が少ないとか、金額が小さいものをやっておりますので、現実に今やっていることは、数億円程度の増収にしかなっていないことは、全国でそれぐらいですので、ほとんど経済活動への影響は取りあえずはないとお考えいただければいいと思います。

そう言いながら、では、何のためにこれをやっているかというと、地方分権というか、地域主権のために、今まで国が地方の税金のことに口を出しすぎているということで、あれもまける、これをまけるということを全部国が指定して、まけてもらえる相手までも全部国が決めていたところを正しましょうということです。例えば三重県が亀山にシャープの工場を誘致したということがありますが、あれは各都道府県が自分の身銭を切って軽減措置を行うわけです。それで企業を呼んでくることをやっているわけです。そういうふうに国が口を出すのではなくて、地方が自分の身銭を切りながらやるような税制に変えていこうということです。これが進んでいくと、各団体で創意工夫を凝らしたいろいろな税制措置が出てくるのではないかと思っております。

〔地方税の電子化〕

eLTAXが使い勝手が悪いというお話についてはごもっともです。使い勝手が悪いといわれている一番大きな理由としましては、先ほども申し上げましたが、地方団体によってはまだ電子的にデータが受け取れないというところがあります。そうなると、給与支払報告書を郵便で送らなければいけないものと電子的に送れるものが分かれている。一方が電子的でも残りを郵送でやらなくてはいけないのだったら、最初から郵送でやった方が早いとかいう話になるわけです。そういうことで使い勝手が悪いと思われますので、一生懸命電子的に受けられる市町村の数を全団体に広げようということで、これは今、急ピッチでやらせていただいております。

ただ、今、実態を聞いておりますと、例えば２年半ぐらい前は、10％ぐらいしか電子的に出てきているデータがなかったものが、団体によってはもう３割、４割になってきているということで、この２年半ぐらいでもそれぐらい変わってきているということです。これは企業のソフトウエアの開発も急ピッチでして、自動的に郵送と電子的データの振り分けができるようなシステムがたくさん出ておりますので、そういった企業の努力と、私どもが市町村に一生懸命100％になるように、今後とも努力をしていきたいと思っております。

（林）　ありがとうございました。それでは、星野さん、補足をお願いいたします。

〔復興財源の手当〕

（星野）　復興財源の話だけさせていただいたのですが、あといろいろ出た質問についても、まとめてお答えさせていただきたいと思います。

復興の関係では、先ほど言い忘れましたが、日高先生から、一時的に発生した要因ですし、社会資本も残るので、短期的な話ではなくてもっと長期的に財源措置を考えればいいのではないかといったお話がございました。これも今の復興財源の議論の中でかなり出てきている議論です。

ただ、先ほど基本法とか、基本方針の中でも

ご説明させていただきましたが、復興債ということで、一般的な国債とは分けて、しかも償還財源を今の世代で負担していきましょうという考え方で一応整理されております。

それは、いろいろ議論があるのですが、１つは通常の財政状況であれば、先生の言われたことは十分妥当だと思いますし、ある程度中長期的に財源を賄って、各世代で負担をすることはあり得るのだと思うのです。しかし今、これだけ悪い状況の中で、さらに将来への付け回しということで、返済の当てのない財源でもって調達をしていいのかという議論が、この間ずっとございました。

それから、震災でインフラが破壊されておりますので、造られるものについては確かに将来効能があるのですが、効能を発揮する前に壊れてしまったインフラをもう１回建て直すということもございます。あと、今後やはりいろいろな災害が起きてくる、例えば南海、東南海地震の可能性などいろいろなことがいわれておりますので、やはり今回発生した財政需要については、何とか今の世代の中で償還の目途を付けておかないと、今のような対応力の無くなった財政がますます信用を失っていくことになってしまうのではないかということで、今回は現世代で何とかそこは負担をしましょうという考え方で、基本方針が作られているということです。

〔政策税制〕

それから、今後、実効税率の引下げですとか、さまざまな投資促進、研究開発税制等々を考えていくべきではないかといった観点から、北前さん、日高さんからご指摘がございました。

繰り返しになりますが、問題意識は、そのとおりだと思っております。この局面ではやはり法人の競争力、足腰を強めていかないといけないというのは、そのとおりだと思っております。例えば23年度改正案でも、先ほどご指摘があった再生エネルギーに関して、環境関連投資促進税制を新たに措置します。それから、研究開発税制自体は非常に重要な税制だと思っております。

今回実は、復興財源の関係で、23年度改正案を何とか通していただきたいと思っているのですが、今回の税率の引下げの減収分を多少補てんするために、R&D 減税について30％の税額控除の頭打ちを20％に引き下げることが盛り込まれているわけです。これもリーマンショック後、法人税収が大変落ち込んで、頭打ちの２割を引き上げないとなかなかこの制度が利用できないという、そういう特別な状況を見越して２年前に作った特例措置です。そういった特別措置を若干縮小しているわけですが、基本的にR&D の促進税制自体は残すということです。戦略的に重要な税制自体はきちんとこれからも残す検討をするということで、法人のサポートをしていかないといけないと考えております。

〔消費税〕

あと、一体改革の関係で、消費税率の引上げ時期が2010年代半ばということであいまいになったとか、経済状況についていろいろ留保が付いているといった話、それから、複数税率ではなくて単一税率が望ましいといったご指摘を北前さんからいただきました。私どもの問題意識も本当に全くそのとおりです。

2010年代の半ばという話は、成案取りまとめの際に、いずれにしても2014～2016年のいずれかであるとの意思確認がきちんとされておりますし、今後、具体的な制度設計をしていく過程では、その辺をちゃんと明らかにしてやっていくことになると思います。秋以降の議論で明らかになると思います。それから、経済状況の判断にしても、そこは総合的な判断をするのだということになっておりまして、そこはまさに税制改正を行っていく上で、足かせにならないような形でいろいろと議論が行われていくのではないかと思っております。

〔番号制度〕

それから、番号制度について日高先生からご指摘がございましたが、まさに番号制度についてご理解をいただき、必要な制度だというご指

摘をいただいて、大変ありがたいと思っております。

〔国際会計基準〕

最後に、国際会計基準の話について、北前さんからご意見をいただきましたが、これ自体は確かに税制に、のれんの話ですとか、減価償却とかいろいろ影響を及ぼすところがあろうと思っております。

ただ、いかんせんこの基準の導入自体も多少先の話ですし、それから、検討をすることもまだまだ多岐にわたりますので、そういった議論をよく注目して、対応していきたいと思っております。

以上でございます。

おわりに

（林）　ありがとうございました。

星野さん、杉本さんからは、お答えになりにくいだろうなと思うようなことまで、ご発言をいただけたのではないかと思っております。

税というのは、やはり理屈どおりいかない部分があります。私も租研に関わり始めた若いときから比べると随分現実的な感覚を持つようになりました。例えば消費税を目的税化するのはよくない。それはそのとおりなのですが、最近では、やはり消費税の引き上げを国民の理解の下でやろうとするならば、それもまた仕方がないかなと思うようになってきました。或いは、先ほど日高さんがおっしゃったように、復興債は10年でいいのか、短過ぎるのではないかと考えています。しかし、星野さんがおっしゃったように、国際的な信用を勝ち取るためには、やはり10年で返すことも意思表示しなければいけない。そういうことも含めて国民に十分に説明し、そして納得してもらおうということが必要になってきている。これほどに難しい問題を抱えているのが税制だと思います。

租研が意見書を出しております。今までと違って、バックデータも少し入れながら、どう考えたってやはり租研の言っていることは正しいというような意見書になっているように私は思います。お集まりいただきました皆さんには、これをぜひお読みいただきたいと思います。ただ、租研の意見を現実の税制に反映させるためには、さまざまな障害を取り除いていかなければなりません。抜本税制改革に向けて、国民的な議論に高まっていくように期待をしております。

２時間を過ぎておりますが、ご清聴どうもありがとうございました。

財政・税制関係資料

財務省主税局

目　　次

１．税制総論

（資料①）平成23年度一般会計予算の概要……3
（資料②）一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移……4
（資料③）主要税目の税収の推移（一般会計分）……5
（資料④）国民負担率の内訳の国際比較……6
（資料⑤）財政収支の国際比較（対 GDP 比）……7
（資料⑥）債務残高の国際比較（対 GDP 比）……8
（資料⑦）国債の所有者別内訳……9
（資料⑧）財政運営戦略の概要（平成22年６月22日　閣議決定）……10
（資料⑨）国際公約としての財政健全化……11
（資料⑩）諸外国（Ｇ７）の財政健全化目標……12
（資料⑪）財政状況の推移……13
（資料⑫）租税負担率と政府の財政収支の推移（対 GDP 比）……14
（資料⑬）主要格付け会社による格付け一覧と見方……15
（資料⑭）内閣府試算の概要（「経済財政の中長期試算」平成23年８月12日　内閣府）…16
（資料⑮）社会保障・税一体改革の概要（議論の経緯）……17
（資料⑯）社会保障・税一体改革の概要（社会保障の安定財源確保の基本的枠組み）18
（資料⑰）社会保障・税一体改革の概要（税制全体の抜本改革）……19
（資料⑱）社会保障・税一体改革の概要（社会保障・税一体改革のスケジュール）…20
（資料⑲）中期財政フレーム（平成24年度～平成26年度）の概要
（平成23年８月12日閣議決定）……21

２．税制各論

社会保障・税一体改革

（資料⑳－１）社会保障・税一体改革成案と附則第104条の比較⑴……22
（資料⑳－２）社会保障・税一体改革成案と附則第104条の比較⑵……23
（資料⑳－３）社会保障・税一体改革成案と附則第104条の比較⑶……24
（資料⑳－４）社会保障・税一体改革成案と附則第104条の比較⑷……25
（資料㉑）所得税－①　税収の動向……26
（資料㉒）所得税－②　税率の動向……27
（資料㉓）所得税の税率区分別の納税者数・課税所得・所得税額割合（推計）の状
況（未定稿）……28
（資料㉔）所得税の税率の推移（イメージ図）……29
（資料㉕）所得税－⑤　見直しの基本的方向性……30

（資料㉖）消費税－①　税収の動向……31
（資料㉗）消費税－②　使途……32
（資料㉘）消費税－③　税率水準……33
（資料㉙）消費税－④　「逆進性」について……34
（資料㉚）OECD 諸国における付加価値税標準税率と VRR 等（未定稿）……35
（資料㉛）諸外国における食料品に対する軽減税率の適用例……36
（資料㉜）法人税－①　税収の動向……37
（資料㉝）法人税－②　実効税率の国際比較……38
（資料㉞）法人税－③　見直しの基本的方向性（平成23年度税制改正（案））……39
（資料㉟）外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し
（平成21年度改正）……40
（資料㊱）相続税・贈与税－①　税収の推移、地価の推移と相続税の改正……41
（資料㊲）相続税・贈与税－②　平成23年度税制改正案……42

社会保障と税に関わる番号制度

（資料㊳）「番号制度」－①　番号大綱の概要（全体像）……43
（資料㊴）「番号制度」－②　税務面での利用……44

震災復興対策

（資料㊵）東日本大震災復興基本法（抄）……45
（資料㊶）復興への提言～悲惨のなかの希望～（抜粋）
（平成23年６月25日東日本大震災復興構想会議）……46
（資料㊷－１）東日本大震災からの復興の基本方針
（平成23年７月29日決定、平成23年８月11日改定 東日本大震災復興対策本部）⑴…47
（資料㊷－２）東日本大震災からの復興の基本方針
（平成23年７月29日決定、平成23年８月11日改定 東日本大震災復興対策本部）⑵…48
（資料㊸）平成23年度税制改正法案に係る法的手当て……49
（資料㊹－１）東日本大震災への税制上の対応（第一弾）（国税）⑴……50
（資料㊹－２）東日本大震災への税制上の対応（第一弾）（国税）⑵……51
（資料㊹－３）東日本大震災への税制上の対応（第一弾）（国税）⑶……52
（資料㊹－４）東日本大震災への税制上の対応（第一弾）（国税）⑷……53
（資料㊺－１）東日本大震災からの復興に向けた税制上の対応
（第二弾の検討状況）（国税）⑴……54
（資料㊺－２）東日本大震災からの復興に向けた税制上の対応
（第二弾の検討状況）（国税）⑵……55
（資料㊺－３）東日本大震災からの復興に向けた税制上の対応
（第二弾の検討状況）（国税）⑶……56

平成23年度一般会計予算の概要

一般会計歳出

・社会保障関係費（28.7兆円）、国債費（21.5兆円）、地方交付税交付金等（16.8兆円）の三大経費で全体の約7割を占める

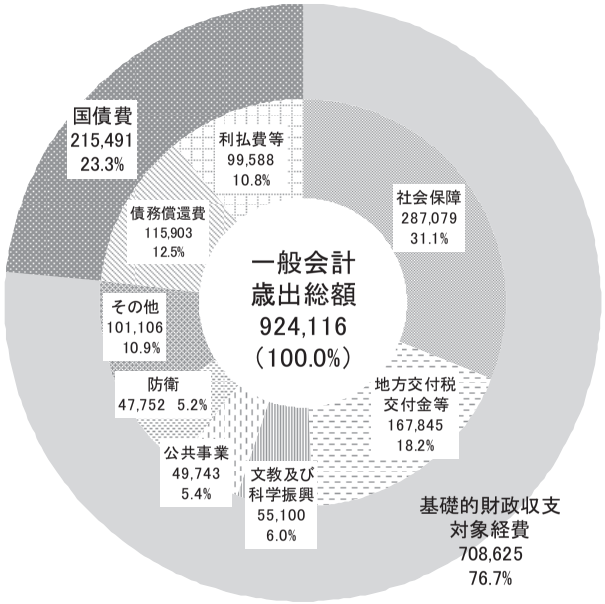
一般会計歳入

・租税及び印紙収入は4割程度にとどまる

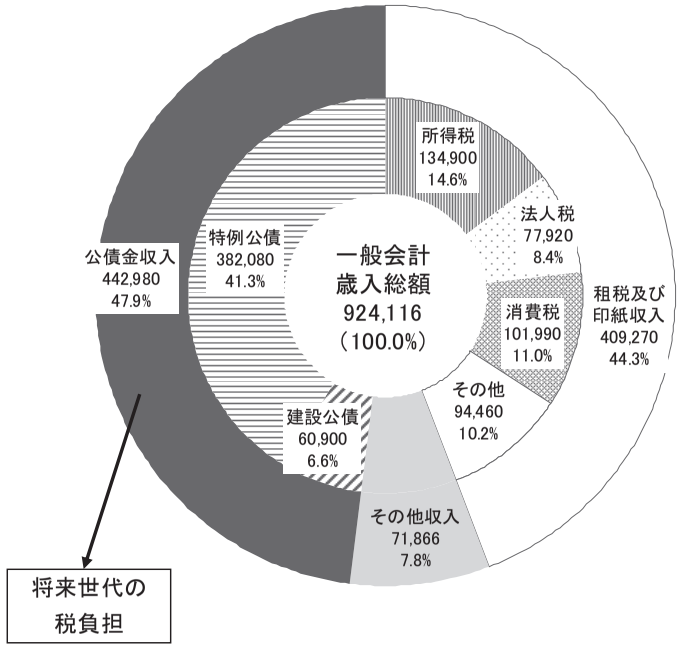
・残りのうち44兆円程度（47.9%）が公債金収入

（単位：億円、%）

歳出

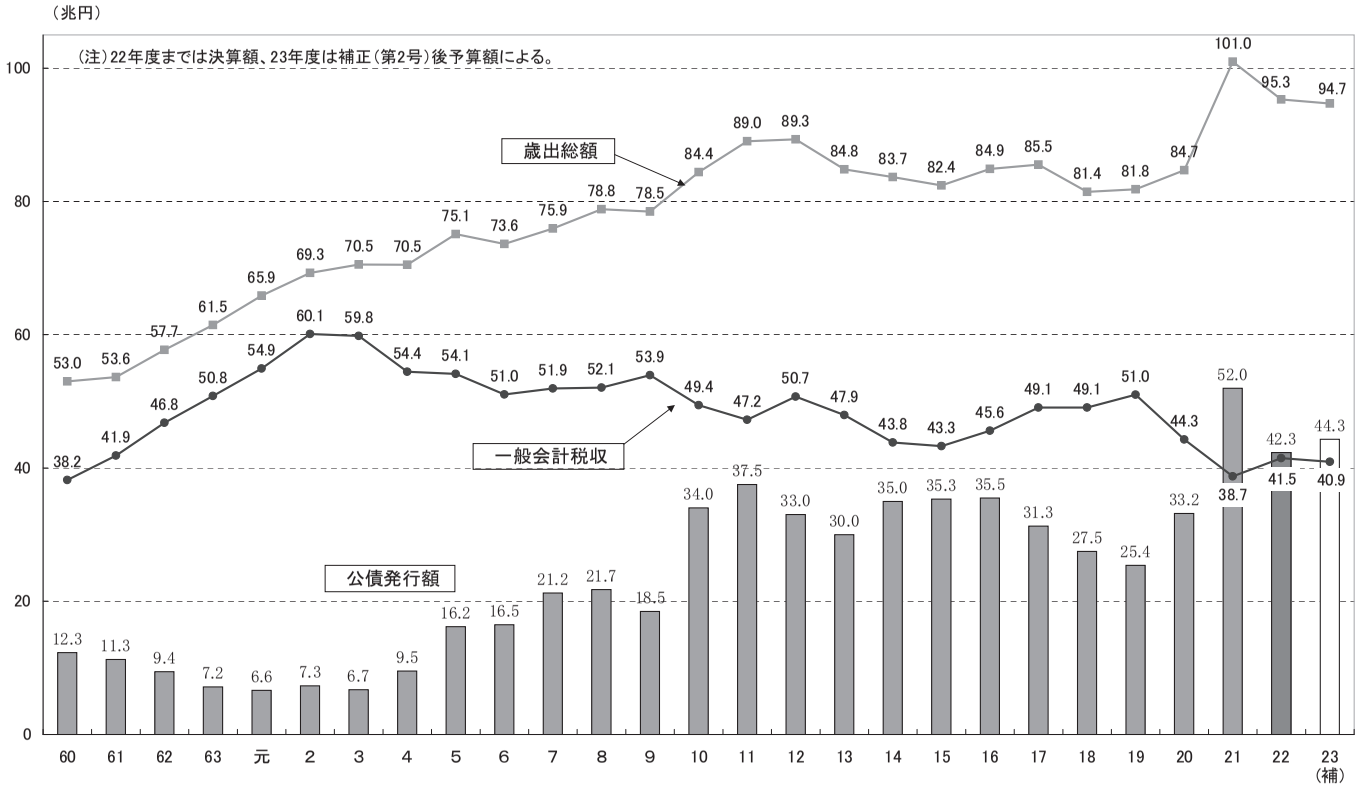


歳入



（資料②）

一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移



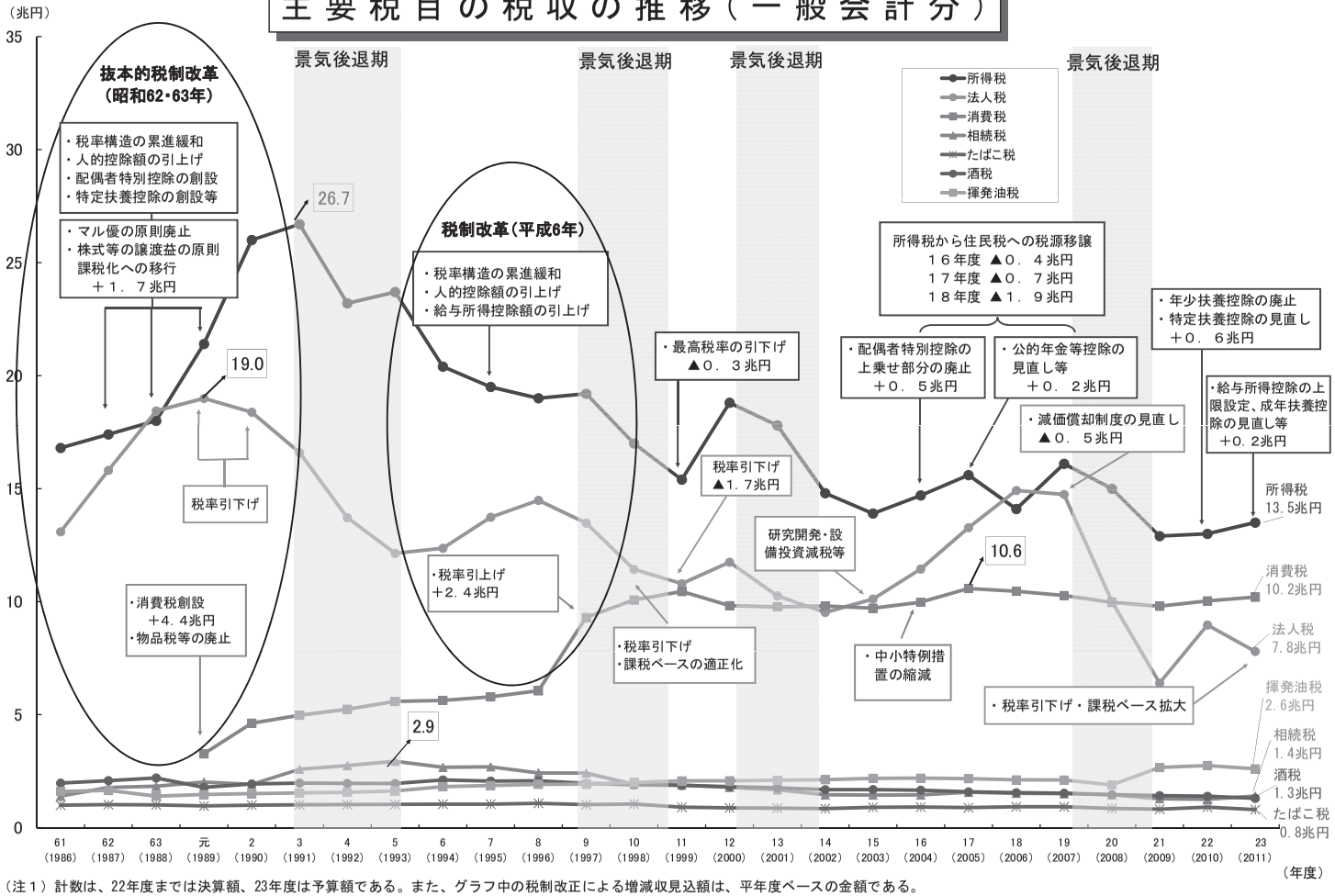
歳出に占める税収の割合（%）

（年度）

60	61	62	63	元	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23(補)
72.1	78.1	81.1	82.7	83.4	86.8	84.8	77.2	72.1	69.3	68.4	66.0	68.7	58.6	53.1	56.8	56.5	52.4	52.5	53.7	57.4	60.2	62.3	52.3	38.4	43.5	43.2

（資料③）

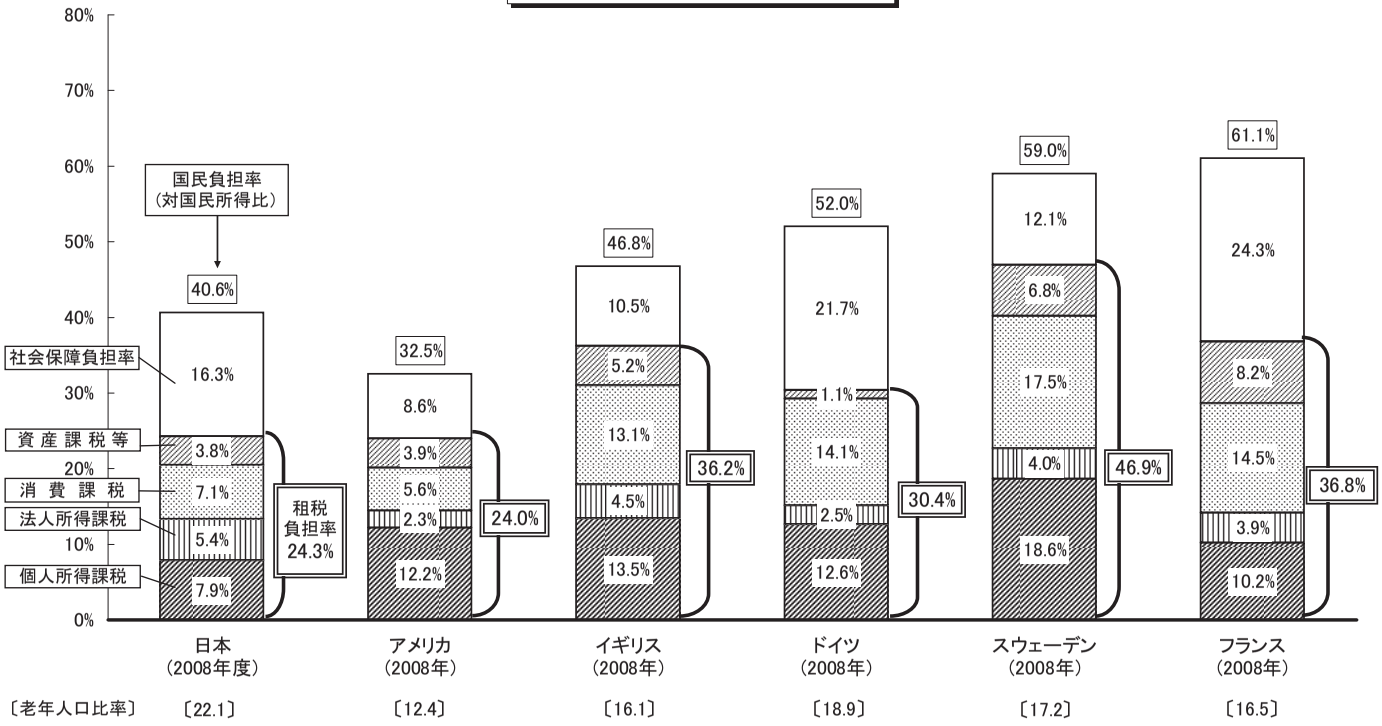
主要税目の税収の推移（一般会計分）



（注１）計数は、22年度までは決算額、23年度は予算額である。また、グラフ中の税制改正による増減収見込額は、平年度ベースの金額である。
（注２）1年限りの措置として、平成6年度に▲3.8兆円、平成7年度に▲1.4兆円、平成8年度に▲1.4兆円、平成10年度に▲2.8兆円の特別減税を実施。

（資料④）

国民負担率の内訳の国際比較



（注）1. 日本は平成20年度（2008年度）実績、諸外国は、OECD "Revenue Statistics 1965-2009"及び同 "National Accounts 1996-2008"等による。なお、日本の平成23年度（2011年度）予算ベースでは、国民負担率：38.8%、租税負担率：22.0%、個人所得課税：7.2%、法人所得課税：4.0%、消費課税：6.9%、資産課税等：3.8%、社会保障負担率：16.8%となっている。
2. 租税負担率は国税及び地方税の合計の数値である。また所得課税には資産性所得に対する課税を含む。
3. 四捨五入の関係上、各項目の計数の和が合計値と一致しないことがある。
4. 老年人口比率については、日本は2008年の推計値（国立社会保障・人口問題研究所「日本の将来推計人口」（平成18年（2006年）12月推計）による）、諸外国は2005年の数値（国際連合 "World Population Prospects: The 2008 Revision Population Database"による）である。なお、日本の2011年の推計値は23.4となっている。

財政収支の国際比較（対ＧＤＰ比）

（%）

暦　　年	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
日　　本	▲ 6.7	▲ 6.9	▲ 5.8	▲ 7.2	▲ 8.5	▲ 8.2	▲ 6.5	▲ 7.9	▲ 8.0
米　　国	▲ 4.1	▲ 3.2	▲ 1.9	▲ 0.9	▲ 0.7	▲ 0.1	▲ 2.2	▲ 5.5	▲ 6.3
英　　国	▲ 5.8	▲ 4.2	▲ 2.2	▲ 0.1	0.9	3.7	0.6	▲ 2.0	▲ 3.7
ド イ ツ	▲ 9.7	▲ 3.3	▲ 2.6	▲ 2.2	▲ 1.5	1.3	▲ 2.8	▲ 3.6	▲ 4.0
フランス	▲ 5.5	▲ 4.0	▲ 3.3	▲ 2.6	▲ 1.8	▲ 1.5	▲ 1.6	▲ 3.2	▲ 4.1
イタリア	▲ 7.4	▲ 7.0	▲ 2.7	▲ 3.1	▲ 1.8	▲ 0.9	▲ 3.1	▲ 3.0	▲ 3.5
カ ナ ダ	▲ 5.3	▲ 2.8	0.2	0.1	1.6	2.9	0.7	▲ 0.1	▲ 0.1
ギリシャ	▲ 9.1	▲ 6.6	▲ 5.9	▲ 3.8	▲ 3.1	▲ 3.7	▲ 4.4	▲ 4.8	▲ 5.7
スペイン	▲ 6.5	▲ 4.9	▲ 3.4	▲ 3.2	▲ 1.4	▲ 1.0	▲ 0.7	▲ 0.5	▲ 0.2

暦　　年	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
日　　本	▲ 6.6	▲ 5.2	▲ 3.5	▲ 2.8	▲ 3.3	▲ 9.3	▲ 8.5	▲ 8.7
米　　国	▲ 5.8	▲ 4.6	▲ 3.6	▲ 4.3	▲ 7.6	▲ 12.1	▲ 11.1	▲ 10.8
英　　国	▲ 3.6	▲ 3.3	▲ 2.7	▲ 2.8	▲ 4.8	▲ 10.8	▲ 10.3	▲ 8.7
ド イ ツ	▲ 3.8	▲ 3.3	▲ 1.6	0.3	0.1	▲ 3.0	▲ 3.3	▲ 2.1
フランス	▲ 3.6	▲ 3.0	▲ 2.3	▲ 2.7	▲ 3.3	▲ 7.5	▲ 7.0	▲ 5.6
イタリア	▲ 3.6	▲ 4.4	▲ 3.3	▲ 1.5	▲ 2.7	▲ 5.3	▲ 4.5	▲ 3.9
カ ナ ダ	0.9	1.5	1.6	1.4	▲ 0.0	▲ 5.5	▲ 5.5	▲ 4.9
ギリシャ	▲ 7.4	▲ 5.3	▲ 6.0	▲ 6.7	▲ 9.8	▲ 15.6	▲ 10.4	▲ 7.5
スペイン	▲ 0.4	1.0	2.0	1.9	▲ 4.2	▲ 11.1	▲ 9.2	▲ 6.3

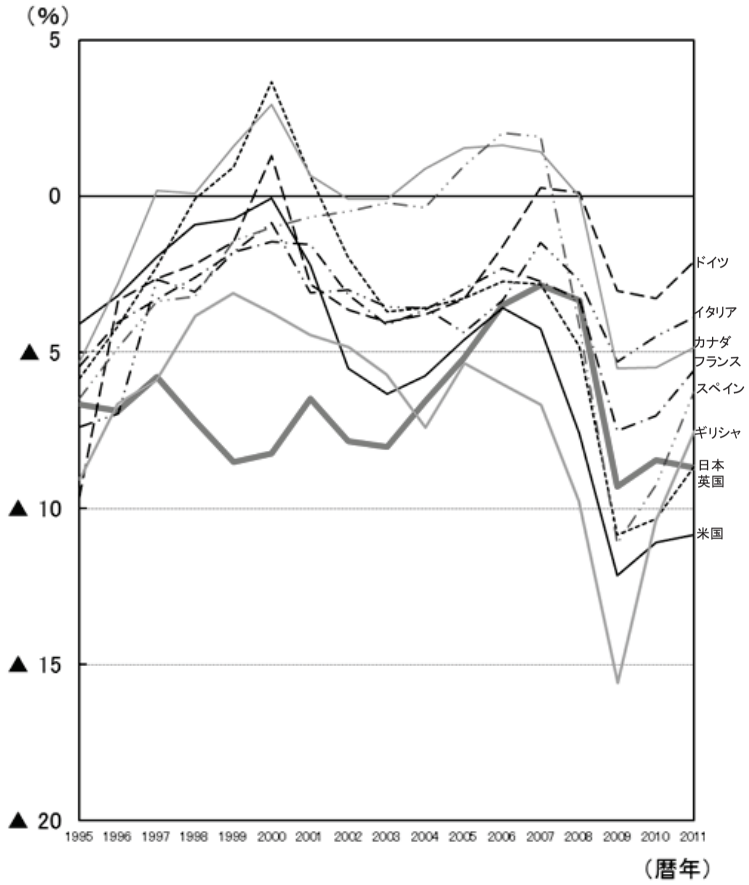
（出典）OECD "Economic Outlook 89"（2011年6月）

（注）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース、ただし、
日本及び米国は社会保障基金を除いた値。仮にこれを含めれば、以下のとおり。

暦　　年	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
日　　本	▲ 4.7	▲ 5.1	▲ 4.0	▲ 5.8	▲ 7.4	▲ 7.6	▲ 6.3	▲ 8.0	▲ 7.9
米　　国	▲ 3.3	▲ 2.3	▲ 0.9	0.3	0.7	1.5	▲ 0.6	▲ 4.0	▲ 5.0

暦　　年	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
日　　本	▲ 6.2	▲ 4.8	▲ 3.4	▲ 3.0	▲ 3.9	▲ 10.5	▲ 9.3	▲ 9.6
米　　国	▲ 4.4	▲ 3.3	▲ 2.2	▲ 2.9	▲ 6.3	▲ 11.3	▲ 10.6	▲ 10.1

（注）日本の財政収支については、単年度限りの特殊要因を除いた数値。



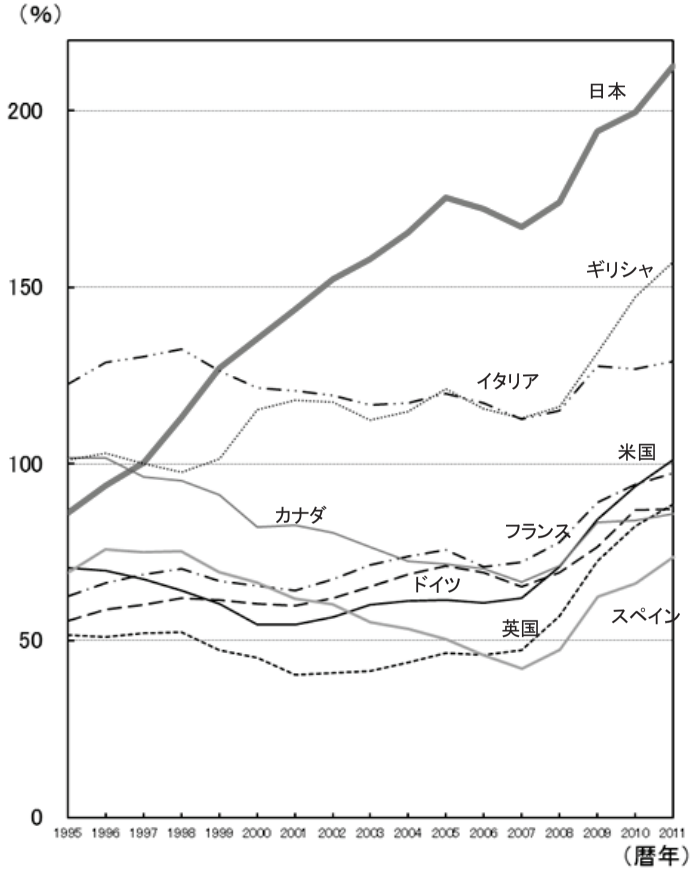
債務残高の国際比較（対ＧＤＰ比）

（%）

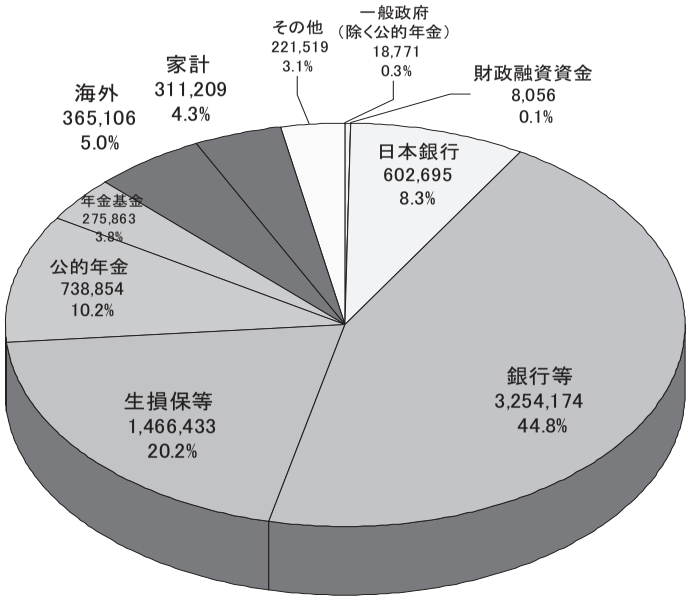
暦　　年	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002	2003
日　　本	86.2	93.8	100.5	113.2	127.0	135.4	143.7	152.3	158.0
米　　国	70.7	69.9	67.4	64.2	60.5	54.5	54.4	56.8	60.2
英　　国	51.6	51.2	52.0	52.5	47.4	45.1	40.4	40.8	41.5
ド　イ　ツ	55.7	58.8	60.3	62.2	61.5	60.4	59.8	62.2	65.4
フ ラ ン ス	62.7	66.3	68.8	70.3	66.8	65.6	64.3	67.3	71.4
イ タ リ ア	122.5	128.9	130.3	132.6	126.4	121.6	120.8	119.4	116.8
カ　ナ　ダ	101.6	101.7	96.3	95.2	91.4	82.1	82.7	80.6	76.6
ギ リ シ ャ	101.1	103.1	100.0	97.7	101.5	115.3	118.1	117.6	112.3
ス ペ イ ン	69.3	76.0	75.0	75.3	69.4	66.5	61.9	60.3	55.3

暦　　年	2004	2005	2006	2007	2008	2009	2010	2011
日　　本	165.5	175.3	172.1	167.0	174.1	194.1	199.7	212.7
米　　国	61.2	61.4	60.8	62.0	71.0	84.3	93.6	101.1
英　　国	43.8	46.4	46.1	47.2	57.0	72.4	82.4	88.5
ド　イ　ツ	68.8	71.2	69.3	65.3	69.3	76.4	87.0	87.3
フ ラ ン ス	73.9	75.7	70.9	72.3	77.8	89.2	94.1	97.3
イ タ リ ア	117.3	120.0	117.4	112.8	115.2	127.8	126.8	129.0
カ　ナ　ダ	72.6	71.6	70.3	66.5	71.3	83.4	84.2	85.9
ギ リ シ ャ	114.8	121.2	115.6	112.9	116.1	131.6	147.3	157.1
ス ペ イ ン	53.4	50.4	45.9	42.1	47.4	62.3	66.1	73.6

（出典）OECD "Economic Outlook 89"（2011年6月）
（注）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース



国債の所有者別内訳
（平成23年3月末（速報））



合計　726兆2,680億円

出典：日本銀行　資金循環統計
（注1）「国債」は財投債を含むが、国庫短期証券（T-Bill）は含まない。
（注2）「銀行等」にはゆうちょ銀行、「証券投資信託」及び「証券会社」を含む。
（注3）「生損保等」はかんぽ生命を含む。

（資料⑧）

財政運営戦略の概要（平成22年6月22日　閣議決定）

財政健全化目標

収支(フロー)目標	残高（ストック）目標
① 国・地方の基礎的財政収支（プライマリー・バランス） ・ 遅くとも **2015 年度までに赤字対GDP比を 2010 年度から半減** ・ 遅くとも **2020 年度までに黒字化** ② 国の基礎的財政収支：上記と同様の目標 ③ 2021年度以降も、財政健全化努力を継続	**2021年度以降において、国・地方の公債等残高の対GDP比を安定的に低下**させる

※内外の経済の重大な危機等により目標の達成等が著しく困難と認められる場合には、達成時期等の変更等の適切な措置。

財政運営の基本ルール

（1）財源確保ルール（「ペイアズユーゴー原則」）
歳出増・歳入減を伴う施策の新たな導入・拡充を行う際は、恒久的な歳出削減・歳入確保措置により安定的な財源を確保。
（2）財政赤字縮減ルール
収支目標達成のため、原則として毎年度着実に財政状況を改善。
（3）構造的な財政支出に対する財源確保
年金、医療及び介護の給付等の施策に要する社会保障費のような構造的な増加要因である経費には安定的な財源を確保。
（4）歳出見直しの基本原則
特別会計を含め全ての歳出分野の無駄の排除を徹底し思い切った予算の組替え。
（5）地方財政の安定的な運営
財政健全化は国・地方が相協力しつつ行う。国は、地方の自律性を損ない、地方に負担を転嫁するような施策は行わない。

国際公約としての財政健全化

平成22年6月26日・27日　G20トロント・サミット宣言

… 先進国は、2013年までに少なくとも赤字を半減させ、2016年までに政府債務の対GDP比を安定化又は低下させる財政計画にコミットした。日本の状況を認識し、我々は、成長戦略とともに最近発表された日本政府の財政健全化計画を歓迎する。深刻な財政課題がある国は、健全化のペースを加速する必要がある。財政健全化計画は、信頼に足る、明確に説明され、国の状況に即して差別化され、経済成長を促進する措置に焦点を当てる。

平成23年5月26日・27日　G8ドーヴィル・サミット首脳宣言

… 欧州は、幾つかの国が直面した国家的債務危機に対処するための措置に関する広範なパッケージを採択しており、引き続き、この状況に決意を持って取り組むとともに、成長を支えるため、構造改革と並行して財政再建を厳しく追求していく。米国は、雇用創出及び経済成長への配慮と整合的な形で、明確かつ信頼性のある中期的な財政健全化枠組みを確立する。日本は、震災後の復興のための資金を供与しつつ、国家財政の持続可能性の問題にも取り組んでいく。

（資料⑩）

諸外国（G7）の財政健全化目標

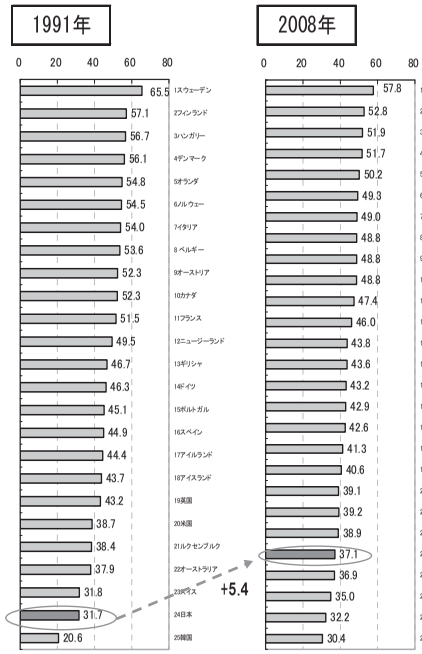
	財政健全化目標	財政健全化のペース		債務残高対GDP比（2010年）	名目成長率の見通し（財政収支改善の時期の平均）
		政府見通し（財政収支対GDP比）	財政収支改善幅（年平均）		
アメリカ	・2013年までに、ブッシュ前政権から引き継いだ財政赤字（約1.3兆ドル、対GDP比9.2%（2009年1月））を半減させる。 【2010年度大統領予算教書】 ・2010年代半ばまでに財政赤字を持続可能な水準である対GDP比3%にする。 【2012年度大統領予算教書】	▲9.2%（'09/1） ↓ ▲4.6%（'13）	約1.2%/年 （連邦政府ベース）	93.6%	平均3.5%
イギリス	・2015年度までに、公的部門（一般政府＋公的企業）の構造的経常的収支を黒字化 ・2015年度までに、公的部門の純債務残高対GDP比を減少 【2010年度緊急予算】	▲9.9%（'10） ↓ ▲1.5%（'15）	約1.7%/年 （公的部門ベース）	82.4%	平均5.3%
フランス	・2013年までに、一般政府の財政収支対GDP比を▲3%以内とし、2016年までに同収支を均衡させる。【2011年予算】 ※少なくとも3年にわたる財政運営を規定し、各年の予算法及び社会保障財政法を拘束する「枠組法」を制定すること等を内容とする憲法改正法案を閣議決定（2011年3月）。	▲7.1%（'10） ↓ ▲3.0%（'13）	約1.4%/年 （一般政府ベース）	94.1%	平均3.6%
ドイツ	・2013年までに一般政府の財政収支対GDP比を▲3%以内とする。【安定化プログラム（2011年4月欧州委提出）】 ・連邦政府の構造的財政収支対GDP比を▲0.35%以内に制限（2011年より移行期間とし、2016年より適用）。【憲法改正（2009年7月）】	▲3.3%（'10） ↓ ▲1.0%（'13）	約0.8%/年 （一般政府ベース）	87.0%	平均3.8%
イタリア	・2012年までに、一般政府の財政収支対GDP比を▲3%以内とする。 【安定化プログラム（2011年4月欧州委提出）】	▲4.6%（'10） ↓ ▲2.7%（'12）	約0.6%/年 （一般政府ベース）	126.8%	平均2.6%
カナダ	・中期的に財政収支を均衡させる。 【2010年度予算計画（2010年3月閣議決定）】	▲2.5%（'10） ↓ ▲0.0%（'14）	約0.6%/年 （連邦政府ベース）	84.2%	平均5.3%

（出典）「政府見通し（財政収支対GDP比）」「成長率の見通し」：各国資料、「債務残高対GDP比」：OECD "Economic Outlook 89"

（参考）・EUにおいては、過剰財政赤字手続を開始するための基準として、原則として、一般政府の財政赤字対GDP比については3%、債務残高対GDP比については60%を超えないことを定めている。なお、過剰財政赤字手続が開始されると、勧告、警告を経て制裁措置が発動される。

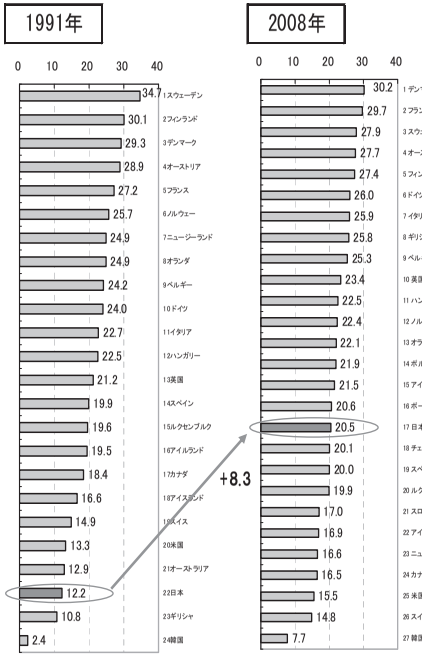
財政状況の推移

政府の総支出（対ＧＤＰ比）



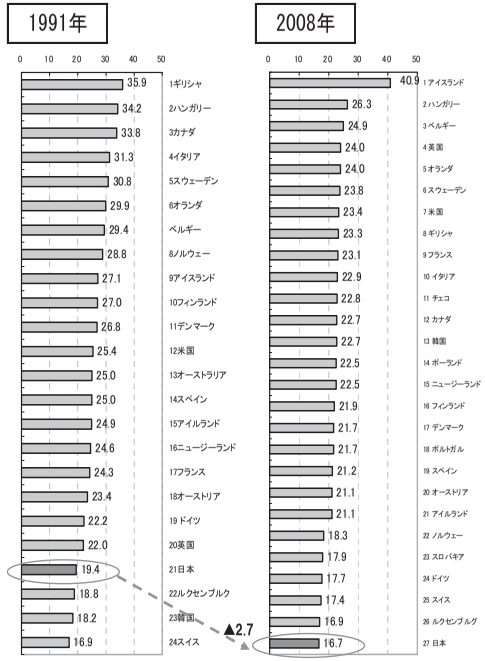
（出典）OECD「Economic Outlook 76」、同「National Accounts 2010 vol.Ⅱ」、同「Stat Extracts National Accounts」
（注1）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。
（注2）2008年の数値は、ニュージーランドは2005年、カナダは2006年の値。

政府の社会保障支出（対ＧＤＰ比）



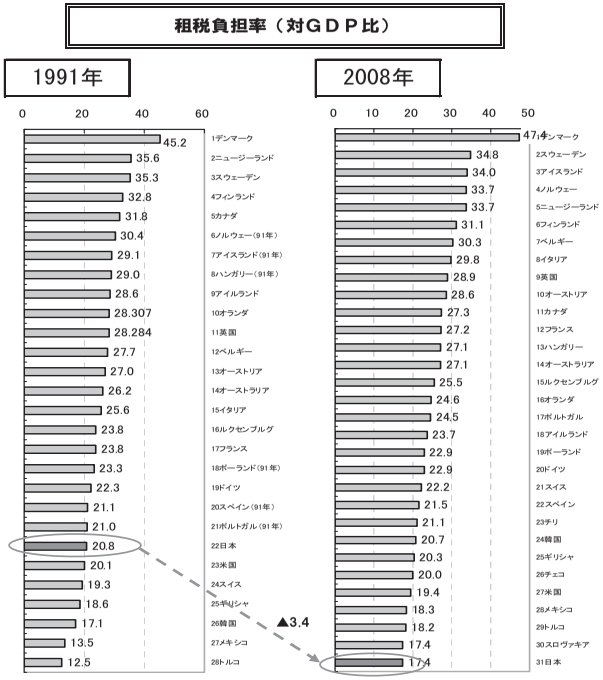
（出典）IMF「Government Finance Statistics Yearbook 2002」、OECD「Economic Outlook 76」、同「National Accounts 2010 vol.Ⅱ」、同「Stat Extracts National Accounts」
（注1）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。
（注2）2008年の数値は、ニュージーランドは2005年、カナダは2006年の値。

政府の社会保障以外の支出（対ＧＤＰ比）

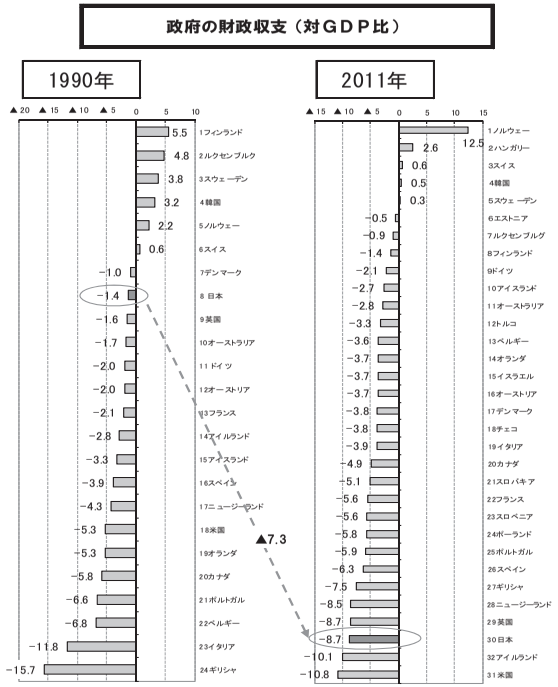


（出典）OECD「Economic Outlook 76」、同「National Accounts 2010 vol.Ⅱ」、同「Stat Extracts National Accounts」
（注1）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。
（注2）2008年の数値は、ニュージーランドは2005年、カナダは2006年の値。

租税負担率と政府の財政収支の推移（対ＧＤＰ比）



（出典）OECD「Revenue Statistics」、同「National Accounts 2010 vol.Ⅱ」、内閣府「国民経済計算」等
（注1）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。
（注2）1991年のスウェーデンの数字は、68SNAベースによる計数。
（注3）2008年の数字は、日本は2008年度、スイスは2007年の値。



（出典）OECD「Economic Outlook 89」、「Economic Outlook 76」
（注）数値は一般政府（中央政府、地方政府、社会保障基金を合わせたもの）ベース。ただし、日本及び米国は社会保障基金を除いたベース。日本の2010年の財政収支は単年度限りの特殊要因を除いた数値。

主要格付け会社による格付け一覧と見方

主要格付会社によるソブリン格付け一覧（23年８月24日現在）

	Moody's	S&P	Fitch
Aaa/AAA	アメリカ(↓) イギリス ドイツ フランス	イギリス ドイツ フランス	アメリカ イギリス ドイツ フランス
Aa1/AA+		アメリカ(↓)	スペイン(↓)
Aa2/AA	イタリア(↓) スペイン(↓)	スペイン(↓)	
Aa3/AA-	日本 中国(↑)	日本(↓) 中国	日本(↓) イタリア 中国(↓)
A1/A+		イタリア(↓)	
A2/A			
A3/A-			
Baa1/BBB+		アイルランド	アイルランド(↓)
Baa3/BBB-		ポルトガル(↓)	ポルトガル(↓)
Ba1/BB＋	アイルランド(↓)		
Ba2/BB	ポルトガル(↓)		
Caa2/CCC			ギリシャ(↓)
Ca/CC	ギリシャ	ギリシャ(↓)	
日本国債格付に関する最近の動き	・格付を引下げ方向で見直しの対象に（23年５月31日） ・格付を「Aa2(ネガティブ)」から「Aa3(安定的)」に引下げ（23年８月24日）	・見通しをネガティブに変更（23年４月27日）	・見通しをネガティブに変更（23年５月27日）

注：いずれも自国通貨建長期債務の格付け。
（↑）は、見通しがpositiveとなっていることを示す。
（↓）は、見通しがnegativeとなっていることを示す。

＜Ｓ＆Ｐレポート（23年4月27日）＞

○日本のアウトルックを「ネガティブ」に変更。
○S&Pでは、被災地の復旧・復興費用は30兆円を標準予想として、20兆－50兆円の範囲になると予想している。S&Pは国と地方自治体が同費用の大半を負担すると見ており、増税等の財源措置が取られない限り、それにより、一般政府財政赤字の対GDP比率がS&Pの従来の予想値を2011年度には2%ポイント、2012年度には1%ポイント上回り、2013年度までに累積で3.7%ポイント上回ると予想する。
○政府債務が現在予想されるペースで拡大し続けたり、対外純資産残高が減少することになった場合には、長期・短期ソブリン格付けを引き下げる可能性がある。

＜Fitchプレスリリース（23年5月27日）＞

○日本の国債格付けの見通しを、「ネガティブ」に変更。
○財政健全化に対するコメットメントが強化されない場合、または震災後の再建過程で財政・経済コストが大幅に増加することとなった場合には、格下げにつながる可能性がある。

＜ Moody's プレスリリース（23年8月24日）＞

○日本政府の格付をAa3に引き下げ、見通しは安定的とした。
○今回の格下げは、多額の財政赤字と、2009年の世界的な景気後退以降の政府債務の増加を受けたものである。
○将来の格付アクションにつながる要因
〈プラス要因〉
① 財政再建目標達成に向けた着実な進展。
② 景気低迷からの力強く持続的な回復。
〈マイナス要因〉
① 社会保障と税の一体改革の実施の遅れ。
② 世界的景気後退の長引く影響と、3月の地震、津波および原発事故の継続的な影響から、経済が回復できない場合。
③ 国債市場の国内投資指向の弱まり、あるいは日本の対外ポジションの大幅な悪化。
○政府が6月30日に発表した一体改革成案は、まだ詳細な形になっていないが、政府がそれほど遠くない将来に適切なタイミングで政策を実施し、経済成長が回復して財政改革を下支えすれば、市場の信認維持を支えることになるとみられる。

内閣府試算の概要 （「経済財政の中長期試算」平成23年8月12日　内閣府）

財政健全化目標 （「財政運営戦略」 平成22年6月22日　閣議決定）

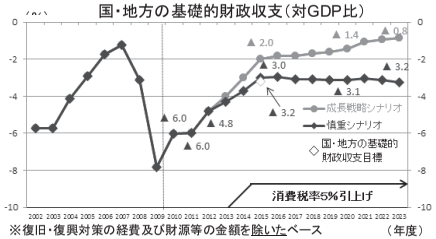
収支（フロー）目標
①国・地方の基礎的財政収支：遅くとも2015年度までに赤字対GDP比を2010年度から半減、遅くとも2020 年度までに黒字化
②国の基礎的財政収支：上記と同様の目標
③2021 年度以降も、財政健全化努力を継続

残高（ストック）目標
2021年度以降において、国・地方の公債等残高の対GDP比を安定的に低下させる

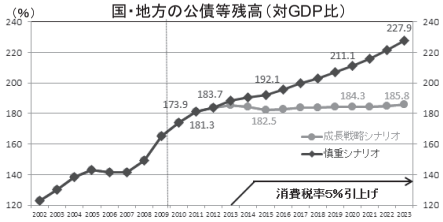
試算結果

試算前提
・「社会保障・税一体改革成案」を踏まえ、2013年度後半から2015年度にかけて段階的に消費税率を10%まで引き上げることを想定
・「復興の基本方針」を踏まえ、19兆円程度の復興歳出、財源としての時限的な財源措置（期間は5年及び10年）等を想定　等

（参考）経済成長率（2011年度～2020年度の平均）　慎重シナリオ：名目１%台後半、実質１%強　　成長シナリオ：名目３%程度、実質２%程度



※復旧・復興対策の経費及び財源等の金額を除いたベース
※復旧・復興のための時限的財源措置期間が5年間のケース



※復旧・復興対策の経費及び財源等の金額を含んだベース
※復旧・復興のための時限的財源措置期間が5年間のケース

目標達成に必要な収支改善幅（慎重シナリオ、財源措置期間が5年間の場合）

（兆円、%）

	国＋地方			国		
	基礎的財政収支［対GDP比］	目標値［対GDP比］	目標達成に必要な収支改善幅［対GDP比］	基礎的財政収支 国［対GDP比］	目標値［対GDP比］	目標達成に必要な収支改善幅［対GDP比］
2010年度	▲30.8　［▲6.4%］			▲32.9　［▲6.8%］		
2015年度	▲15.4　［▲3.0%］	▲ 16.4　［▲3.2%］	目標達成			
2020年度	▲17.6　［▲3.1%］	0.0　［0.0%］	17.6　［3.1%］			

※2010年度の数字は2010年6月見通し。2011年8月の時点では、国＋地方▲28.6［▲6.0%］。
※復旧・復興対策の経費及び財源等の金額を除いたベース

復旧・復興対策や消費税引上げをしない場合、2015年度の国単独のPB対GDPは▲約5%、国・地方合算（▲4%半ば）を0.5%ポイント程度下回る。国・地方合算PBが2015年度に対GDP比▲3%程度まで改善することを踏まえれば、国単独も半減目標（▲3.4%）に向かうとみられる。

社会保障・税一体改革の概要（議論の経緯）

＜平成20年＞

社会保障国民会議（最終報告・H20.11）

- 持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた中期プログラム（H20.12）
- 21年度税制改正（H21.3）

〔21年度税制改正関連法附則104条〕
経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、2011年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。

＜平成21年＞

安心社会実現会議（報告・H21.6）

＜平成22年＞

政府・与党社会保障改革検討本部（H22.10）

- 民主党・税と社会保障の抜本改革調査会中間整理（H22.12）
- 社会保障改革に関する有識者検討会報告（H22.12）

社会保障改革の推進について（H22.12.14閣議決定）

社会保障の安定・強化のための具体的な制度改革案とその必要財源を明らかにするとともに、必要財源の安定的確保と財政健全化を同時に達成するための税制改革について一体的に検討を進め、その実現に向けた工程表とあわせ、**23年半ばまでに成案**を得、国民的な合意を得た上でその実現を図る。

＜平成23年＞

社会保障改革に関する集中検討会議

・社会保障・税一体改革の集中的な検討、国民的なオープンな議論
・平成23年2月5日　第1回開催　⇒　第6回（5月12日）「厚生労働省案」　⇒　第10回（6月2日）「社会保障改革案」

「あるべき社会保障」の実現に向けて（民主党 社会保障と税の抜本改革調査会（H23.5））

「国と地方の協議の場」（6月13日）等、地方団体との意見交換

政府・与党社会保障改革検討本部　成案決定会合

・社会保障と税制の一体改革の成案を作成するため、政府・与党社会保障改革検討本部の下に設置。
・第1回を6月8日に開催。以降、第5回（6月30日）まで開催。

「社会保障・税一体改革成案」（H23.6.30政府・与党社会保障改革検討本部決定）　⇒　7月1日　閣議報告

（資料⑥）

社会保障・税一体改革の概要（社会保障の安定財源確保の基本的枠組み）

（1）消費税収を主たる財源とする社会保障安定財源の確保

○ 社会保障給付に要する公費負担の費用は、消費税収（国・地方）を主要な財源として確保

○ 消費税収（国分）は、現在高齢者三経費に充当。今後は、高齢者三経費を基本としつつ、社会保障四経費（年金、医療、介護、少子化）に充当する分野を拡充

○ 社会保障の安定財源確保に向けて、消費税収の規模とこれらの費用の関係を踏まえ、国・地方合わせた消費税収の充実を図る

（2）消費税収の使途の明確化

○ 消費税収（国・地方、現行分の地方消費税を除く）については、全て国民に還元し、官の肥大化には使わないこととし、消費税を原則として社会保障の目的税とすることを法律上、会計上も明確にすることを含め、区分経理を徹底する等、その使途を明確化（消費税収の社会保障財源化）

○ 将来的には、社会保障給付にかかる公費全体について、消費税収（国・地方）を主たる財源として安定財源を確保

（3） 国・地方を通じた社会保障給付の安定財源の確保

○ 現行分の消費税収（国・地方）については、国・地方の配分（地方分については現行分の地方消費税及び消費税の現行の交付税法定率分）と地方分の基本的枠組みを変更しない

○ 引上げ分の消費税収（国・地方）については（1）の分野に則った範囲の社会保障給付における国と地方の役割分担に応じた配分

○ 今般の社会保障改革における安定財源確保の考え方を踏まえつつ、地方単独事業を含めた社会保障給付の全体像及び費用推計の総合的な整理を行った上で、地方単独事業に関して、必要な安定財源が確保できるよう、税制抜本改革において地方税制の改革などを実施

（4）消費税率の段階的引上げ

○ まずは、2010年代半ばまでに段階的に消費税率（国・地方）を10%まで引き上げ、当面の社会保障改革にかかる安定財源を確保

社会保障・税一体改革の概要（税制全体の抜本改革）

（1）個人所得課税

○ 格差の是正や所得再分配機能等の回復のため、各種控除の見直しや税率構造の改革を実施。
○ 給付付き税額控除については、番号制度等を前提に、社会保障制度の見直しと併せて検討。
○ 金融証券税制について、金融所得課税の一体化に取り組む。

（2）法人課税

○ 企業の国際競争力の維持・向上、国内への立地の確保・促進、雇用と国内投資の拡大を図る観点から、課税ベースの拡大等と併せ、法人実効税率の引下げ（中小法人に対する軽減税率についても同様）。

（3）消費課税

○ 消費税（国・地方）については、本成案に則って所要の改正。いわゆる逆進性の問題については、消費税率（国・地方）が一定の水準に達し、税・社会保障全体の再配分を見てもなお対策が必要な場合には、複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に総合的に検討。
○ 消費税制度の信頼性を確保するため、一層の課税の適正化のほか、消費税と個別間接税の関係等の論点について検討。
○ 地球温暖化対策の観点から、エネルギー起源CO2排出抑制等を図るための税を導入。また、地球温暖化対策に係る諸施策を地域で総合的に進めるため、地方公共団体の財源を確保する仕組みについて検討。車体課税については、簡素化、グリーン化、負担の軽減等を行う方向で検討。

（4）資産課税

○ 資源再分配機能を回復し、格差の固定化を防止する観点から、相続税の課税ベース、税率構造の見直しによる負担の適正化及び贈与税の軽減等。

（5）地方税制

○ 地域主権改革の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源確保の観点から、地方消費税を充実するとともに、地方法人課税のあり方を見直すことなどにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築。

（6）その他

○ 社会保障・税に関わる共通番号制度の導入を含む納税環境の整備等。

なお、平成22年度・23年度改正においては、このような方向性を踏まえ、税制抜本改革の一環をなす緊要性の高い改革に取り組んできたところであり、現在、国会で審議されている平成23年度税制改正については、引き続き、その早期実現を目指す。

社会保障・税一体改革の概要（社会保障・税一体改革のスケジュール）

○ 社会保障・税一体改革にあたっては、「国と地方の協議の場」で真摯に協議を行い、国・地方を通じた改革の円滑かつ着実な推進を図る。

○ 社会保障改革については、税制抜本改革の実施と併せ、工程表に従い、各分野において遅滞なく順次その実施を図る。

○ 税制抜本改革については、政府は日本銀行と一体となってデフレ脱却と経済活性化に向けた取組みを行い、これを通じて経済状況を好転させることを条件として遅滞なく消費税を含む税制抜本改革を実施するため、平成21年度税制改正法附則104条に示された道筋に従って平成23年度中に必要な法制上の措置を講じる。

○ 「経済状況の好転」は、名目・実質成長率など種々の経済指標の数値の改善状況を確認しつつ、東日本大震災の影響等からの景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、総合的に判断するものとする。また、税制抜本改革の実施に当たっては、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとする。これらの事項については、政府・与党において参照すべき経済指標、その数値についての考え方を含め十分検討し、上記の法制化の際に必要な措置を具体化する。

○ 以上のスケジュールに基づき、国会議員定数の削減や、公務員人件費の削減、特別会計改革や公共調達改革等の不断の行政改革及び予算の組替えの活用等による徹底的な歳出の無駄の排除に向けた取組みを強めて、国民の理解と協力を得ながら社会保障と税制の改革を一体的に進める。

中期財政フレーム(平成24年度～平成26年度)の概要 （平成23年8月12日　閣議決定）

考え方	○東日本大震災の復旧・復興対策は最優先の課題であり、中期財政フレームにおいて別途管理での対応を可能とする。 ○他方で、我が国は、震災前から巨額の財政赤字を計上し、財政面においても「有事」に直面。財政健全化目標の達成に向けた取組の着実な進展は、国債市場の信認の維持、震災復興、日本全体の再生に不可欠。

改訂の具体的内容		
	①国債発行額	・平成24年度の新規国債発行額（復興債を除く）について、平成23年度当初予算の水準（44兆円）を上回らないものとするよう全力をあげる。
	②歳入面での取組	・税制の抜本的な改革については、平成22・23年度税制改正大綱や「社会保障・税一体改革成案」等を踏まえて更に検討を進め、平成21年度税制改正法附則第104条に示された道筋に従って平成23年度中に必要な法制上の措置を講じる。
	③歳出面での取組 （平成24～26年度）	・「基礎的財政収支対象経費」について、前年度当初予算の規模（「歳出の大枠」）を実質的に上回らないこととする。 ・ただし、東日本大震災の復旧・復興対策に係る経費であって、既存歳出の削減により賄われる額を超えた金額のうち、復興債、更なる税外収入の確保及び時限的な税制措置により確保された金額については、財源と併せて別途管理し、「歳出の大枠」に加算。 ・また、B型肝炎ウイルス感染者に対する給付金等の支給に係る経費のうち、時限的な税制措置等により確保された金額については、財源と併せて別途管理し、「歳出の大枠」に加算。 （注）以下については、改訂後も引き続き適用。 ・地方の一般財源の総額については、上記期間中実質的に23年度地方財政計画と同水準を確保する。 ・歳出増につながる施策を新たに実施又は拡充しようとする場合には、当年度当初予算の「基礎的財政収支対象経費」の規模が上記の「歳出の大枠」の範囲内となるよう、恒久的な更なる歳出削減により、これに要する財源を賄うこととする。

平成２４年～２６年度における「基礎的財政収支対象経費」

	歳出の大枠		
	24年度	25年度	26年度
基礎的財政収支対象経費	71 （注）	71 （注）	71 （注）
（年金差額分以外の金額）	68.4	68.4	68.4
うち経済危機対応・地域活性化予備費（23年度　0.8）	1	1	1
東日本大震災復旧・復興対策に係る加算分	＋α	＋α	＋α
B型肝炎ウイルス感染者に対する給付金等の支給に係る加算分	＋β	＋β	＋β
計	71＋α＋β	71＋α＋β	71＋α＋β

（注）平成24年度以降の「歳出の大枠」は、税制抜本改革により確保される財源を活用して年金財政に繰り入れる年金差額分（基礎年金国庫負担割合２分の１と36.5%の差額）を含む。

社会保障・税一体改革成案と附則第１０４条の比較

	社会保障・税一体改革成案 政府・与党社会保障改革検討本部決定（平成 23 年 6 月 30 日）	附則第１０４条 所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）
税制抜本改革（全般）	V　社会保障・税一体改革のスケジュール 税制抜本改革については、政府は日本銀行と一体となってデフレ脱却と経済活性化に向けた取組みを行い、これを通じて経済状況を好転させることを条件として**遅滞なく消費税を含む税制抜本改革を実施するため、平成 21 年度税制改正法附則 104 条に示された道筋に従って平成 23 年度中に必要な法制上の措置を講じる**。 上記の「経済状況の好転」は、名目・実質成長率など種々の経済指標の数値の改善状況を確認しつつ、東日本大震災の影響等からの景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、総合的に判断するものとする。また、税制抜本改革の実施に当たっては、**予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとする**。これらの事項については、政府・与党において参照すべき経済指標、その数値についての考え方を含め十分検討し、上記の法制化の際に必要な措置を具体化する。 2　社会保障改革の安定財源確保と財政健全化の同時達成 具体的には、まずは、2010 年代半ばまでに段階的に消費税率（国・地方）を 10％まで引き上げ、…、社会保障の安定財源確保を図る。 これらの取組みなどにより、**2015 年度段階での財政健全化目標の達成に向かう**ことで、「社会保障の安定財源確保と財政健全化の同時達成」への一里塚が築かれる。	【第1項】 政府は、基礎年金の国庫負担割合の 2 分の 1 への引上げのための財源措置並びに年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用の見通しを踏まえつつ、平成 20 年度を含む 3 年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、**遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成 23 年度までに必要な法制上の措置を講ずる**ものとする。この場合において、当該改革は、**2010 年代の半ばまでに持続可能な財政構造を確立する**ことを旨とするものとする。 【第2項】 前項の改革を具体的に実施するための施行期日等を法制上定めるに当たっては、景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、**予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとする**ものとし、当該改革は、不断に行政改革を推進すること及び歳出の無駄の排除を徹底することに一段と注力して行われるものとする。

	社会保障・税一体改革成案 政府・与党社会保障改革検討本部決定（平成 23 年 6 月 30 日）	**附則第１０４条** 所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）
個人所得課税	雇用形態や就業構造の変化も踏まえながら、**格差の是正や所得再分配機能等の回復のため、各種の所得控除の見直しや税率構造の改革を行う。給付付き税額控除については、所得把握のための番号制度等を前提に、関連する社会保障制度の見直しと併せて検討**を進める。金融証券税制について、**金融所得課税の一体化**に取り組む。	【第3項第1号】 個人所得課税については、**格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、各種控除及び税率構造を見直し、最高税率及び給与所得控除の上限の調整等により高所得者の税負担を引き上げる**とともに、**給付付き税額控除の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮して中低所得者世帯の負担の軽減を検討**すること並びに**金融所得課税の一体化**を更に推進すること。
法人課税	企業の国際的な競争力の維持・向上、国内への立地の確保・促進、雇用と国内投資の拡大を図る観点から、国際的な協調や主要国との競争条件等にも留意しつつ、**課税ベースの拡大等と併せ、法人実効税率の引下げを行う**。地域経済の柱となり、雇用の大半を担っている中小法人に対する軽減税率についても、中小企業関連の租税特別措置の見直しと併せ、引下げを行う。	【第3項第2号】 法人課税については、国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、**課税ベースの拡大とともに、法人の実効税率の引下げを検討**すること。

	社会保障・税一体改革成案（抜粋） 政府・与党社会保障改革検討本部決定（平成23年6月30日）	附則第１０４条 所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）
消費税	（1）消費税収を主たる財源とする社会保障安定財源の確保 国民が広く受益する社会保障の費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点などから、**社会保障給付に要する公費負担の費用は、消費税収（国・地方）を主要な財源として確保**する。 消費税収（国・地方）については、…、今後は、**高齢者三経費を基本としつつ、「制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用」（「社会保障四経費」）に充当する分野を拡充**する。	【第3項第3号】 消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、**消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化**されることを前提に、**消費税の税率を検討**すること。その際、**歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行うことにより低所得者への配慮について検討**すること。
	（2）消費税収の使途の明確化 消費税収（国・地方、現行分の地方消費税を除く）については、全て国民に還元し、官の肥大化には使わないこととし、**消費税を原則として社会保障の目的税とすることを法律上、会計上も明確にすることを含め、区分経理を徹底する等、その使途を明確化**する（消費税収の社会保障財源化）。	
	（4）消費税率の段階的引上げ 社会保障給付の規模に見合った安定財源の確保に向け、まずは、**2010年代半ばまでに段階的に消費税率（国・地方）を10％まで引き上げ**、当面の社会保障改革にかかる安定財源を確保する	
	いわゆる逆進性の問題については、消費税率（国・地方）が一定の水準に達し、税・社会保障全体の再分配を見てもなお対策が必要となった場合には、制度の簡素化や効率性などの観点から、**複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に総合的に検討**する。 併せて、消費税制度の信頼性を確保するための一層の課税の適正化を行うほか、消費税と個別間接税の関係等の論点について検討する。	

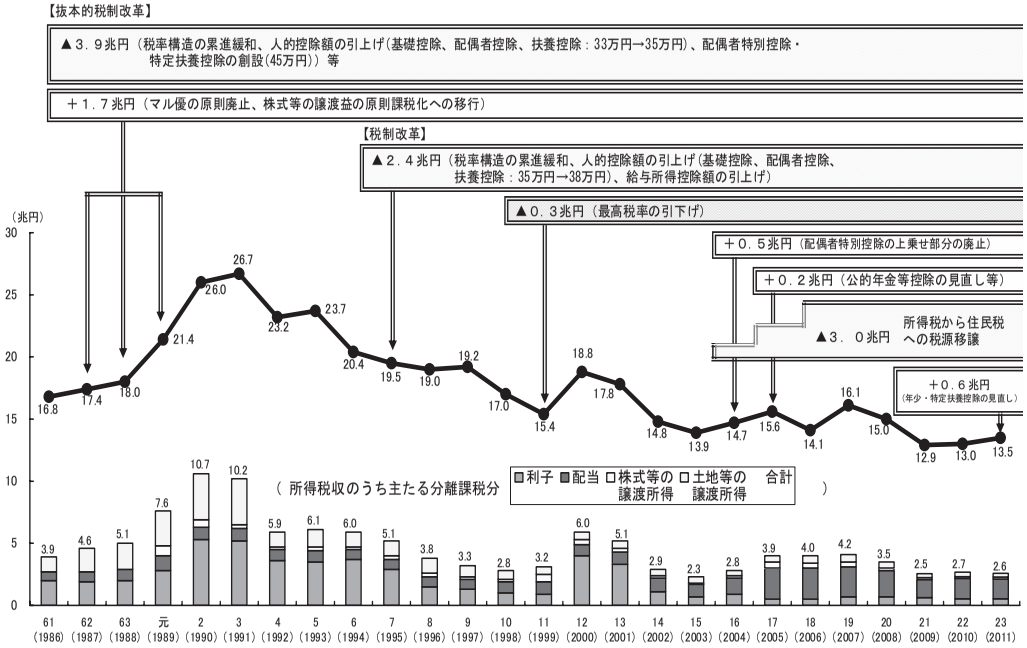
	社会保障・税一体改革成案 政府・与党社会保障改革検討本部決定（平成 23 年 6 月 30 日）	附則第１０４条 所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）
消費課税 （消費税以外）	エネルギー課税については、地球温暖化対策の観点から、**エネルギー起源 CO２排出抑制等を図るための税を導入**する。また、地球温暖化対策に係る諸施策を地域において総合的に進めるため、地方公共団体の財源を確保する仕組みについて検討する。車体課税については、**地球温暖化対策の観点や国及び地方の財政の状況も踏まえつつ、簡素化、グリーン化、負担の軽減等を行う方向で見直しを検討**する。	【第3項第4号】 自動車関係諸税については、**簡素化を図るとともに、厳しい財政事情、環境に与える影響等を踏まえつつ、税制の在り方及び暫定税率を含む税率の在り方を総合的に見直し、負担の軽減を検討**すること。 【第3項第8号】 低炭素化を促進する観点から、**税制全体のグリーン化**（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）を推進すること。
資産課税	**資産再分配機能を回復し、格差の固定化を防止**する観点から、**相続税の課税ベース、税率構造を見直し、負担の適正化を行う**。これと併せ、高齢者が保有する資産の現役世代への早期移転を促し、その有効活用を通じた経済社会の活性化を図るとの観点から、世代を超えた資産格差の固定化にも配慮しつつ、**贈与税を軽減**する。また、事業承継税制について、運用状況等を踏まえ見直しを検討する。	【第3項第5号】 資産課税については、**格差の固定化の防止**、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点から、**相続税の課税ベース、税率構造等を見直し、負担の適正化を検討**すること。
地方税制	地域主権改革の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、**地方消費税を充実する**とともに、**地方法人課税のあり方を見直す**ことなどにより、**税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築**する。また、税制を通じて住民自治を確立するため、現行の地方税制度を「自主的な判断」と「執行の責任」を拡大する方向で改革する。	【第3項第7号】 地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、**地方消費税の充実を検討**するとともに、**地方法人課税の在り方を見直す**ことにより、**税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築**を進めること。
その他	社会保障・税に関わる共通番号制度の導入を含む納税環境の整備を進めるとともに、国際的租税回避の防止を通じて適切な課税権を確保しつつ投資交流の促進等を図る等の国際課税に関する取組みや国際連帯税等について、検討を行う。	【第3項第6号】 納税者番号制度の導入の準備を含め、納税者の利便の向上及び課税の適正化を図ること。

所得税－①　税収の動向

○　①度重なる制度減税、②利子、土地譲渡などの分離課税分の落ち込み等により、財源調達機能が低下。

○　ピーク時（平成3年度）の26.7兆円と23年度予算額の13.5兆円の差（約▲13兆円）の主な要因

・①制度減税（増税との差引）及び税源移譲：　約▲4兆円
・②分離課税分（土地の譲渡所得等）の落込み：約▲8兆円



（注1）所得税収は、22年度以前は決算額、23年度は予算額である。なお、所得譲与税による税源移譲（16年度△0.4兆円、17年度△1.1兆円、18年度△3.0兆円）後の計数である。
（注2）利子、配当には法人分が含まれる。
（注3）株式等の譲渡所得については、株式等の譲渡所得が主たる所得に該当する者に係る申告納税額及び株式等の譲渡所得に係る源泉徴収税額の単純合計である。
（注4）土地等の譲渡所得については、土地等の譲渡所得が主たる所得に該当する者に係る申告納税額である（63年度以前は推計値）。

所得税－②　税率の動向

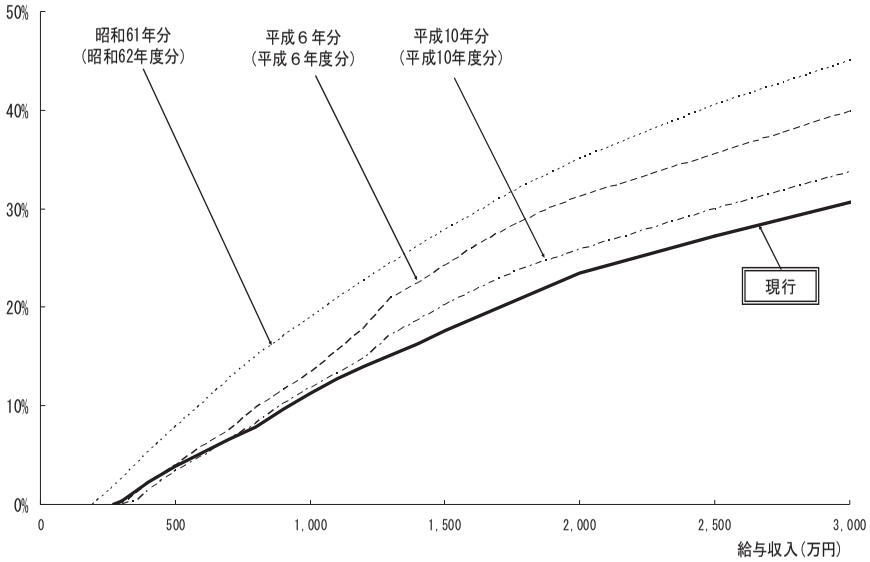
○　消費税導入前の昭和61年当時と比べて、累次の累進緩和（フラット化）の結果、所得再分配機能は低下。

（参考１）給与収入別の税負担額（夫婦子2人）
（所得税＋個人住民税）

	500万	1000万	2000万	3000万
昭61	39万	189万	701万	1350万
現行	20万	113万	468万	918万

（参考２）給与収入の分布、平均給与の推移

	平成2年	平成9年	平成20年
500万以下	70%	62%	70%
500万超	30%	38%	30%
平均給与	425万円	467万円	430万円

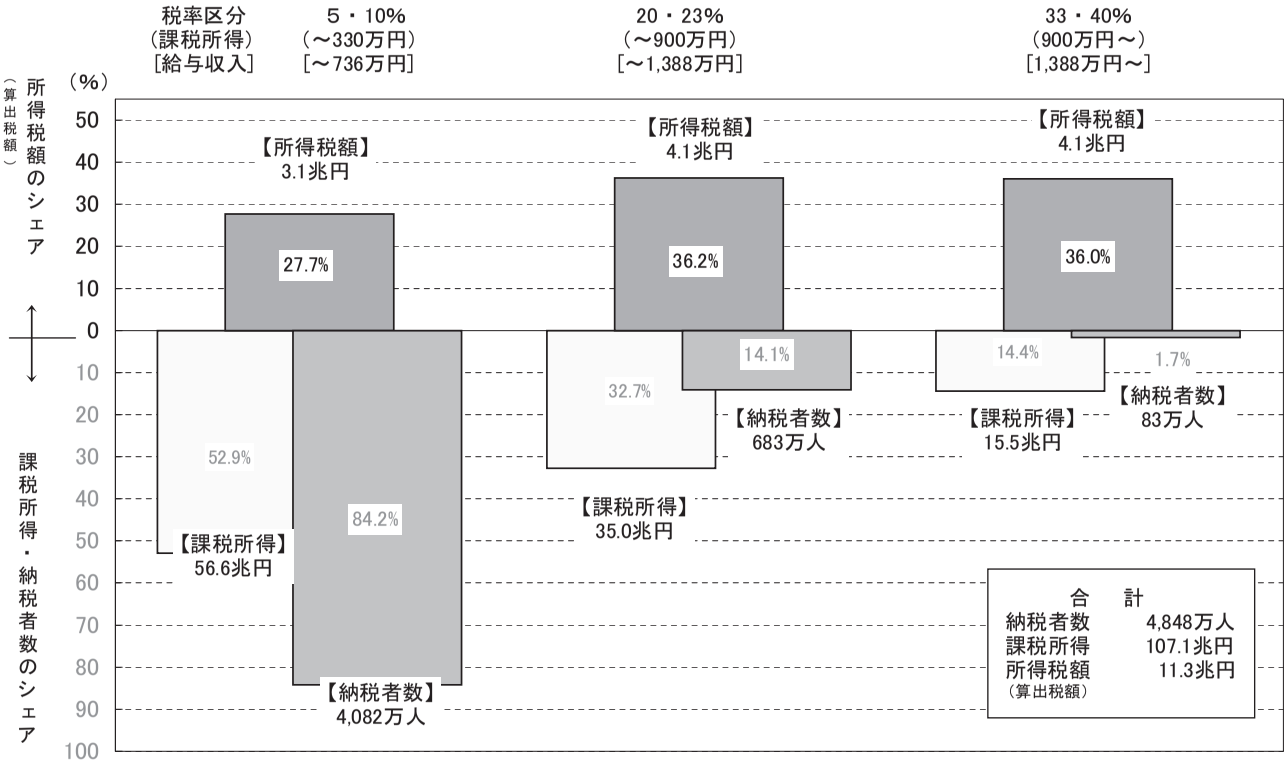


（注）1.　子が控除対象扶養親族（子のうち１人が一般扶養親族、１人が特定扶養親族）に該当するものとして計算している。
2.　平成６年（度）分及び平成10年（度）分は特別減税前の実効税率である。

（資料㉓）

所得税の税率区分別の納税者数・課税所得・所得税額割合（推計）の状況

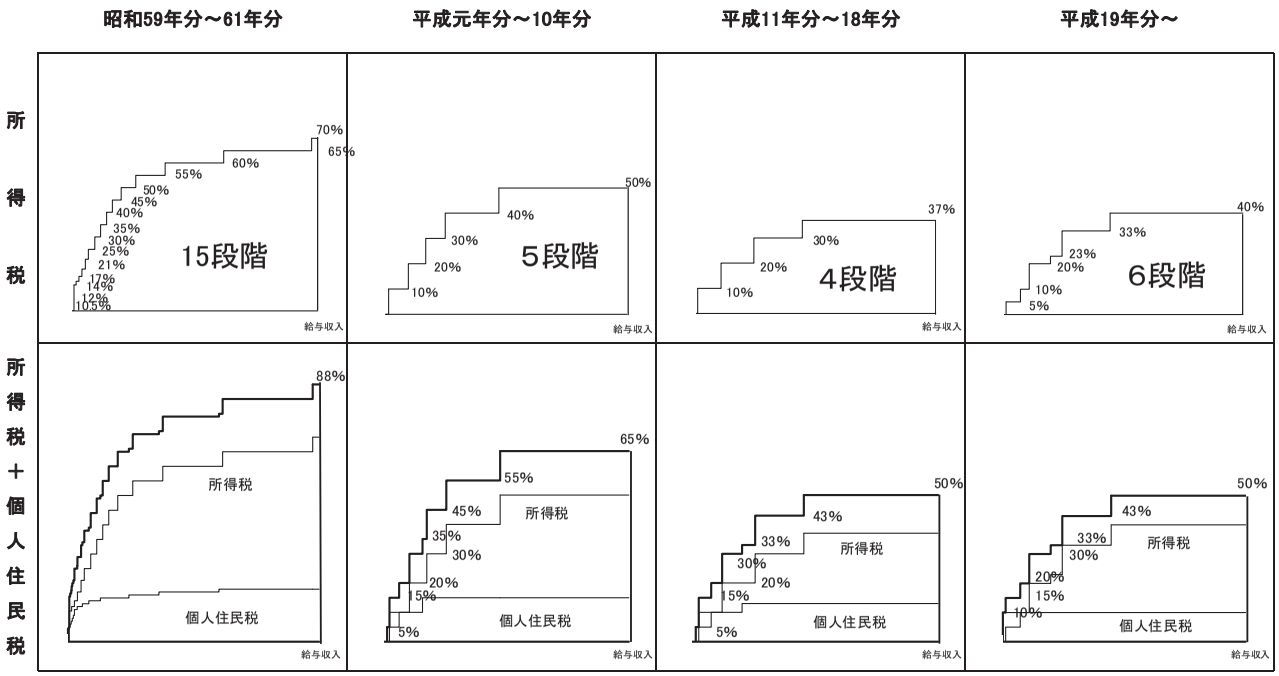
未定稿



（注）1. 各計数は、平成23年度予算ベースの推計値である（総合課税に係るものであり、分離課税に係るものは含まれていない）。
2. 上記の各階級区分（①「～330万円」、②「～900万円」、③「900万円～」）は課税所得ベースのものであるが、これを仮に夫婦子２人（子のうち１人が特定扶養親族、１人が16歳未満）の場合の給与収入ベースで算出した場合、①「～736万円」、②「～1,388万円」、③「1,388万円～」となる。

所得税の税率の推移（イメージ図）

○ 昭和61年当時の所得税は、10.5%～70%の15段階の税率構造であり、個人住民税と合わせた最高税率は88%。
○ 現在は5%～40%の6段階の税率構造であり、個人住民税と合わせた最高税率は50%。



（注1）昭和62年分の所得税の税率は、10.5、12、16、20、25、30、35、40、45、50、55、60%の12段階。（住民税（63年度）の最高税率は16%、住民税と合わせた最高税率は76%）
昭和63年分の所得税の税率は、10、20、30、40、50、60%の6段階。（住民税（元年度）の最高税率は15%、住民税と合わせた最高税率は75%）

（注2）税制改革（平成6年11月）において、平成7年分からの所得税について、税率は据え置いたまま、その適用範囲（ブラケット幅）が拡大された。

所得税－⑤　見直しの基本的方向性

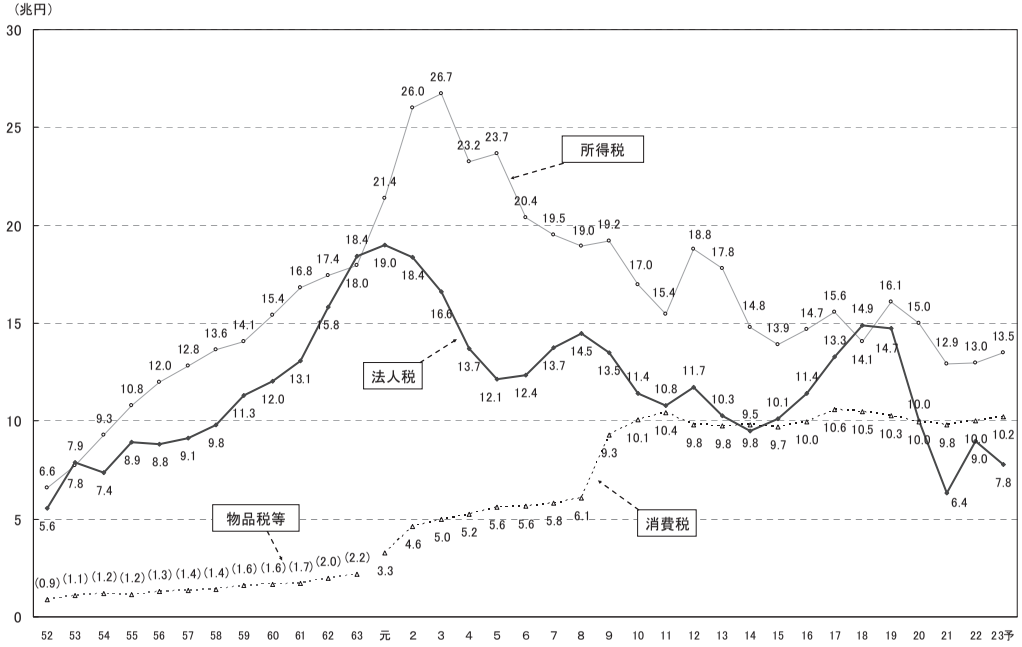
○　雇用形態や就業構造の変化も踏まえながら、格差の是正や所得再分配機能等の回復のため、各種の所得控除の見直しや税率構造の改革を行う。

○　また、給付付き税額控除については、所得把握のための番号制度等を前提に、関連する社会保障制度の見直しと併せて検討を進める。

消費税－①　税収の動向

○　消費税収は約１０兆円前後で安定的に推移

○　消費税率１％当たりの消費税収は、約２．５兆円（平成23年度）



（注）22年度以前は決算額、23年度は予算額である。

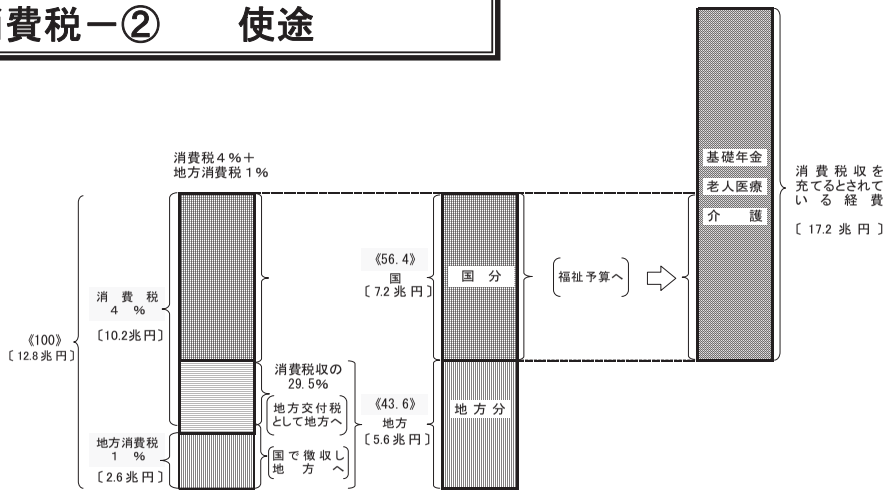
消費税ー②　　使途

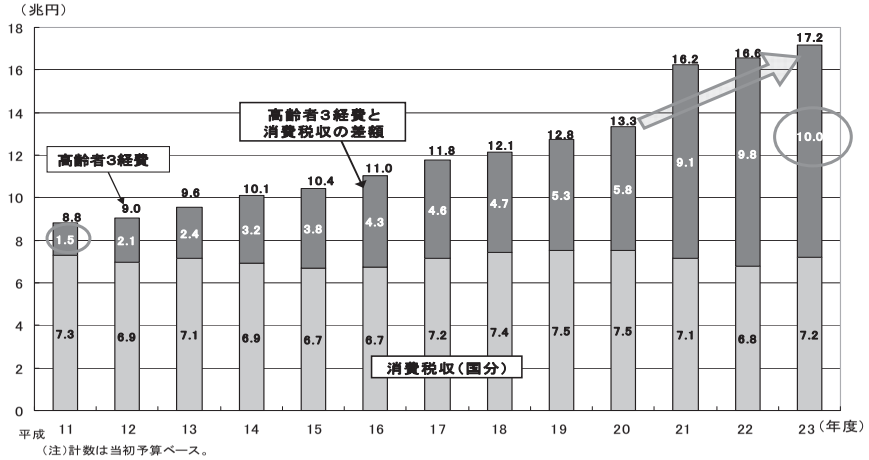
○　消費税５％（うち地方消費税１％）のうち、国分の税収は６割弱（５６．４％）

○　現状、国分の消費税収は、基礎年金、老人医療、介護の各経費（高齢者３経費）のみに充当（予算総則第17条いわゆる「福祉目的化」）

（注１）　平成11年度予算より実施

（注２）　消費税収と高齢者３経費の差額は、１．５兆円（平成11年度）→１０．０兆円（平成23年度）に拡大

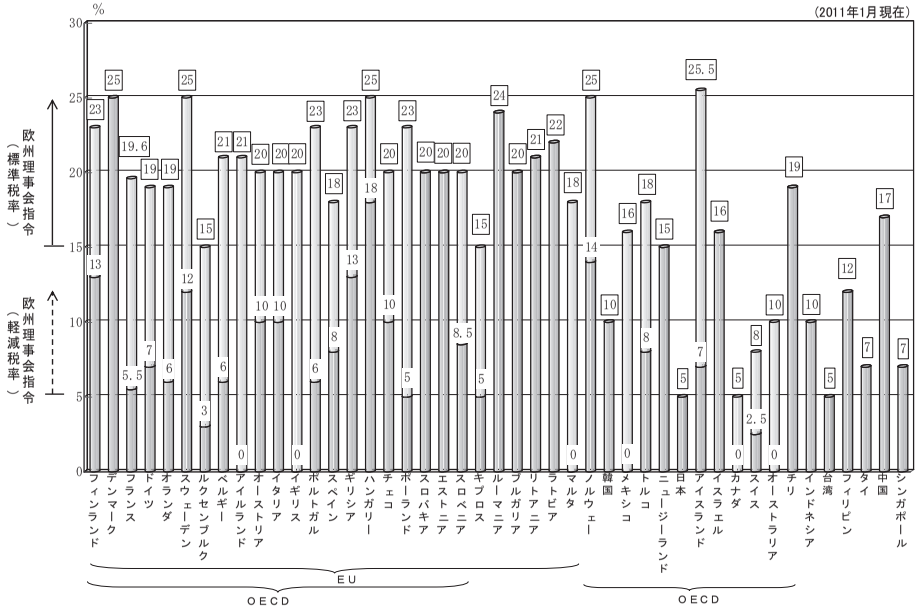




（注）計数は当初予算ベース。

消費税－③　税率水準

○　ヨーロッパにおいては、ＥＣ指令により、標準税率を１５％以上（軽減税率５％以上）とすることとされている。



（備考）
1. 日本の消費税率5%のうち1%相当は地方消費税(地方税)である。
2. カナダにおいては、連邦の財貨・サービス税(付加価値税)の他に、ほとんどの州で州の付加価値税等が課される。(例:オンタリオ州 8%)
3. アメリカは、州、郡、市により小売売上税が課されている。(例:ニューヨーク州及びニューヨーク市の合計 8.875%)
4. 上記中、▽が食料品に係る適用税率である。なお、軽減税率が適用される食料品の範囲は各国ごとに異なり、食料品によっては標準税率が適用される場合がある。また、未加工農産物など一部の食料品について上記以外の取扱いとなる場合がある。
5. 欧州理事会指令においては、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている。

（出所）各国大使館聞き取り調査、欧州連合及び各国政府ホームページ等による。

消費税－④「逆進性」について

○　消費税の負担のみに着目するだけでは不十分であり、負担（所得税等・社会保険料）と受益（社会保障給付等）全体を考慮に入れることが必要。

○　逆進性対策として、飲食料品等への軽減税率の適用が主張されることがあるが、

①　逆進性対策としての有効性

（中高所得者も恩恵を受ける）

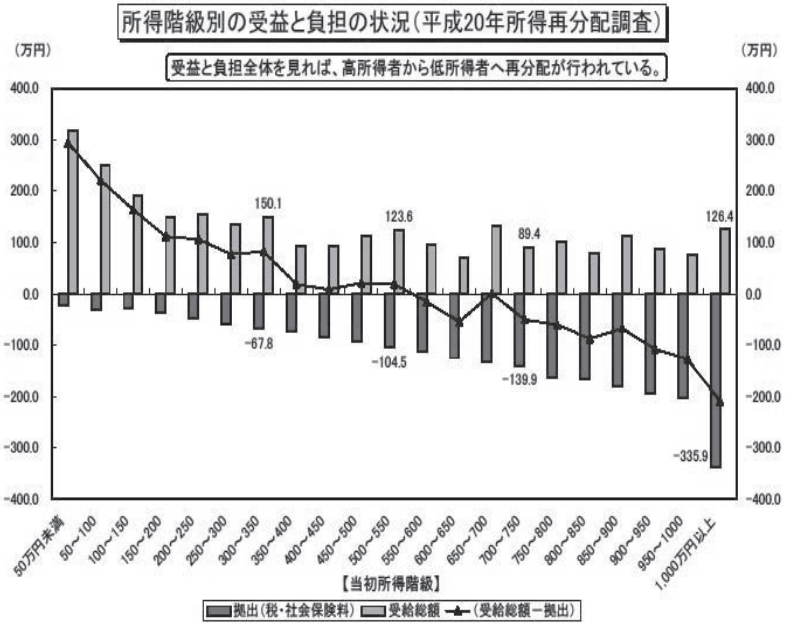
②　事業者・税務当局の事務負担

（適用税率の区分・対象品目の線引き等）

③　税収ロス

（飲食料品等を５％に据え置けば、増収幅は２割程度目減り）

等の問題があるため、制度の簡素化や効率性などの観点から、複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に総合的に検討することとしている。



（出所）厚生労働省「平成20年所得再分配調査報告書」

OECD諸国における付加価値税標準税率とVRR等（未定稿）

	VAT導入年	VAT標準税率（2008）	VRR（2008）
オーストラリア	2000	10	0.49
オーストリア	1973	20	0.61
ベルギー	1971	21	0.49
カナダ	1991	5	0.51
チェコ	1993	19	0.59
デンマーク	1967	25	0.62
フィンランド	1994	22	0.58
フランス	1968	19.6	0.49
ドイツ	1968	19	0.55
ギリシャ	1987	19	0.46
ハンガリー	1988	20	0.57
アイスランド	1990	24.5	0.54
アイルランド	1972	21	0.55
イタリア	1973	20	0.41
日本	1989	5	0.67
韓国	1977	10	0.65
ルクセンブルク	1970	15	0.93
メキシコ	1980	15	0.35
オランダ	1969	19	0.60
ニュージーランド	1986	12.5	0.98
ノルウェー	1970	25	0.57
ポーランド	1993	22	0.49
ポルトガル	1986	21	0.51
スロバキア	1993	19	0.54
スペイン	1986	16	0.46
スウェーデン	1969	25	0.58
スイス	1995	7.6	0.77
トルコ	1985	18	0.35
イギリス	1973	17.5	0.46

（注）VRRは「VRR＝付加価値税収／（最終消費支出－付加価値税収）/VAT標準税率」で算出される。
但し、「最終消費支出」とは、民間最終消費支出と政府最終消費支出の合計値のことであり、必ずしも付加価値税の課税ベースと一致しているわけではなく、VRRの数値についても一定の幅を持ってみる必要がある
（出典）OECD"Consumption Tax Trends 2010"、同 "Revenue Statistics 1965-2009"及び同"National Accounts 1997-2009"等による。

諸外国における食料品に対する軽減税率の適用例

贅沢品か否かの違い

【フランス】

標準税率（19．6%）	軽減税率（5．5%）	備　考
キャビア	フォアグラ トリュフ	フォアグラ及びトリュフには、国内産業を保護するため軽減税率が適用される一方、キャビアには、高級品かつ輸入品であるため標準税率が適用されているといわれている。
マーガリン	バター	マーガリンに軽減税率が適用されないのは、バターを製造する酪農家を保護するためといわれている。
普通のチョコレート カカオ含有量50%以上のチョコレート製品	板チョコ カカオ含有量50%未満のチョコレート製品	昔、チョコレートは高級品だったため、原則として標準税率が適用されるが、板チョコ等には軽減税率が適用される。 チョコレート製品については、カカオの含有量によって異なる税率が適用される。

（出所）各国聞き取り調査等に基づく。

外食と食料品の違い

【イギリス】

標準税率（20%）	軽減税率（0%）	備　考
フィッシュ＆チップスやハンバーガーなど温かいテイクアウト商品	デリカテッセンなどスーパーの惣菜	イギリスでは、外食サービス（標準税率）と食料品（軽減税率）との区分けの指標として、「気温より高く温められたかどうか」が採用されている。 なお、フィッシュ＆チップス業界は、スーパーの惣菜は競合品であるとして、左記の取扱いに反発している。

【ドイツ】

標準税率（19%）	軽減税率（7%）	備　考
ハンバーガー（店内飲食用）	ハンバーガー（持ち帰り用）	同じファーストフードのハンバーガーであっても、店内飲食用と持ち帰り用とで異なる税率が適用される。

【カナダ】

標準税率（5%）	軽減税率（0%）	備　考
ドーナツ（5個以下）	ドーナツ（6個以上）	カナダでは、ドーナツなどのお菓子について「その場ですぐに食べるかどうか」を、適用税率を区分けする指標としている。 販売個数が少ない場合（5個以下）には、その場で食べるものとみなして標準税率が適用される。

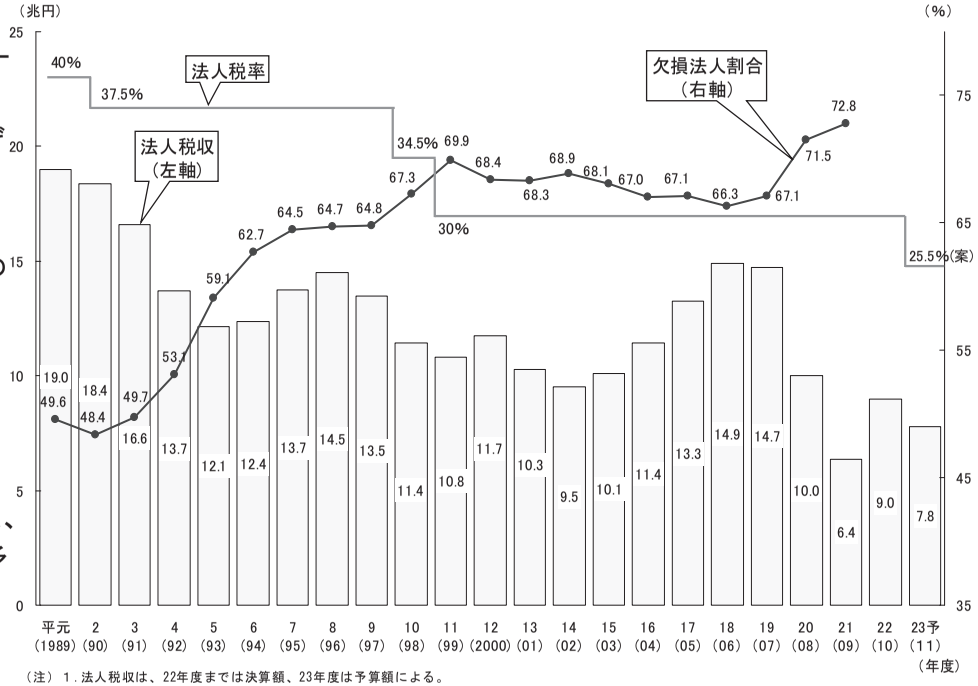
法人税ー①　　税収の動向

○　法人税収は、平成元年の19兆円をピークに、中長期的に減少。これは、

①　バブル期以後、法人税率が引き下げられていること

②　欠損金の繰越控除等により、課税ベースが抑えられていること等によるためである。

○　短期的に見ると、法人税収は、景気動向により大きく左右される。リーマンショック後の世界的不況の影響を受け、平成21年度税収は6.4兆円まで落ち込んだ後、22年度は9.0兆円となっている（23年度予算額：7.8兆円）。

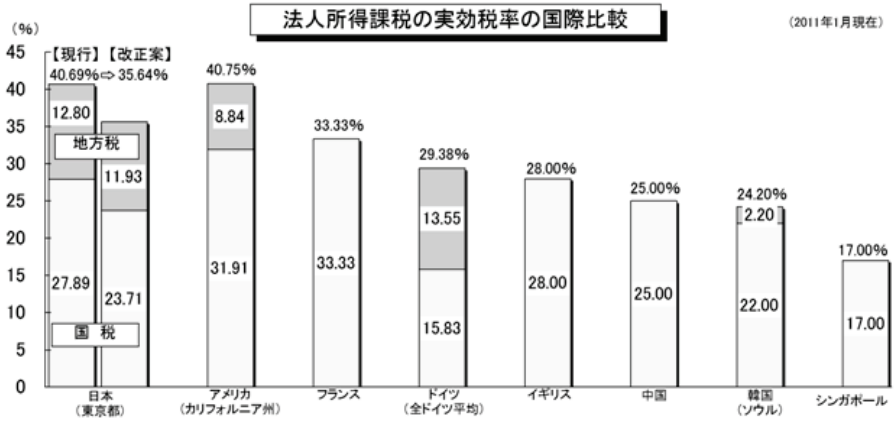


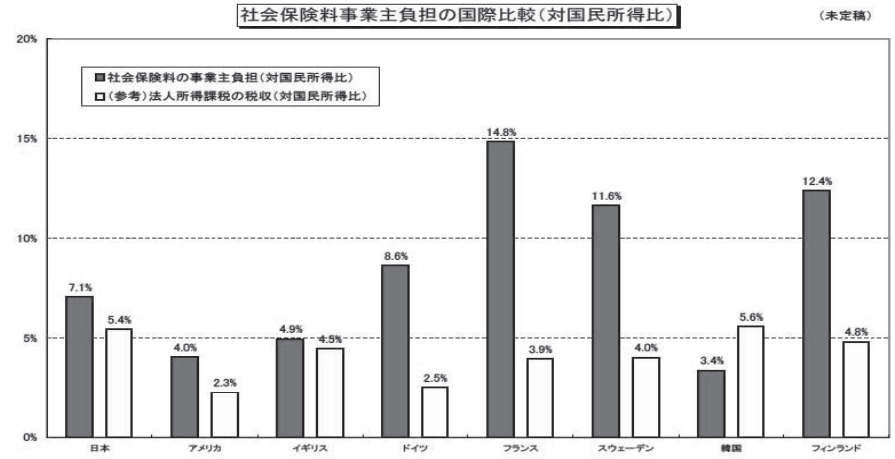
（注）１．法人税収は、22年度までは決算額、23年度は予算額による。
２．欠損法人割合は、会社標本調査（国税庁）による。

法人税－②　実効税率の国際比較

○　現行、我が国の法人実効税率（国税と地方税を合わせた法人所得に係る表面税率）は、米国と並んで高い水準。

○　他方、法人所得課税の負担に社会保険料事業主負担をあわせてみると、国際的にも必ずしも高い水準ではないという見方もある。





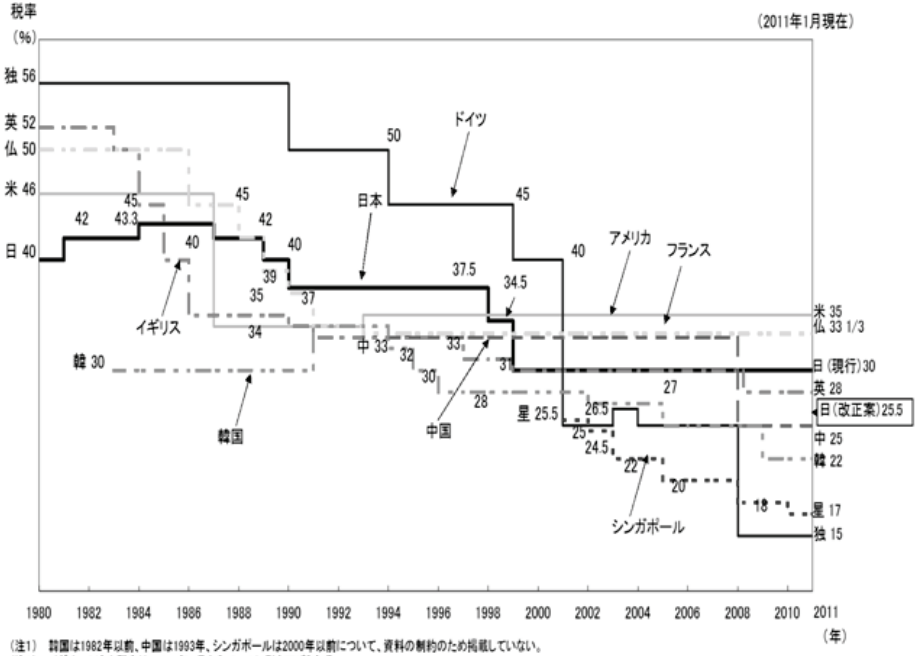
（出典）内閣府「国民経済計算確報」、OECD "Revenue Statistics 1965-2009" 及び同 "National Accounts 1996-2008" 等

法人税－③　見直しの基本的方向性
（平成23年度税制改正（案））

○　国内企業の国際競争力強化や、国内の雇用・投資の維持・拡大等の観点から、諸外国の税制改正の動向も踏まえ、課税ベースの拡大と法人実効税率の引下げを行う。

○　平成23年度税制改正（案）では、減価償却制度や政策税制措置の見直し等により課税ベースの拡大を行いつつ、法人実効税率を5％引き下げる（法人税率30％→25.5％）こととしている。

主要国の法人税率（基本税率）の推移



（注1）　韓国は1982年以前、中国は1993年、シンガポールは2000年以前について、資料の制約のため掲載していない。
（注2）　イギリスの法人税率は、2011年4月から27.00%に引き下げられる。
（注3）　上記は国税について示している。なお、上記のほかに、日本では事業税及び住民税、米国では地域により州・市の法人税、ドイツでは連帯付加税（連邦税）及び営業税（市町村税）、フランスでは年間売上高763万ユーロ以上の法人に対し法人利益社会税が課されるほか、国土経済税（地方税）等、韓国では地方所得税（地方税）等が課される。

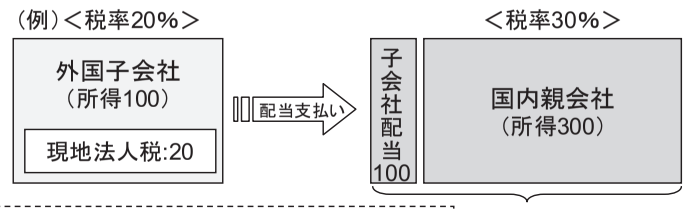
（資料㉟）

外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）

《21年度改正前》

○ 間接外国税額控除制度

（外国子会社からの配当について、我が国で課税した上で、外国で支払った税額を調整）



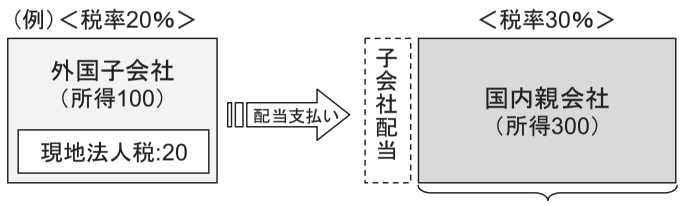
納税額：（300+100）×0.3－20＝100

課税対象＋税額控除

《21年度改正後》

○ 外国子会社配当益金不算入制度

（外国子会社からの配当は、我が国では益金不算入）

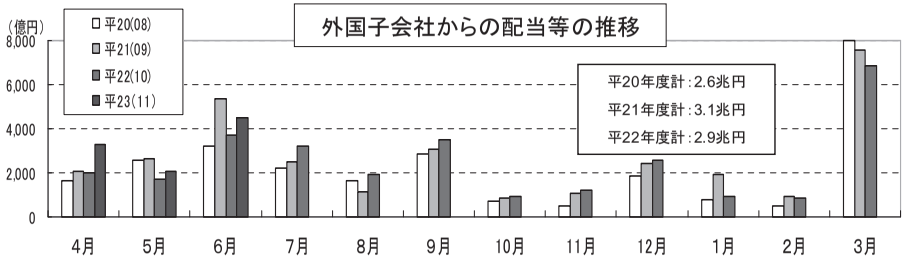


納税額：（300）×0.3＝90

課税対象

⇒ **外国子会社が、税制に左右されずに国内への配当の時期やその額を決められるようになった。**

（注）実際に課税されないのは、配当額の95%。



（注1）「日本銀行　国際収支統計」(配当金・配分済支店収益受取額)に基づいて作成。
（注2）配当金受取とは、出資の割合が原則として10%以上の外国法人からの配当金受取をいう。
（注3）配分済支店収益受取とは、本邦にある法人の海外支店からの利潤の受取をいう。

相続税・贈与税－①　税収の推移、地価の推移と相続税の改正

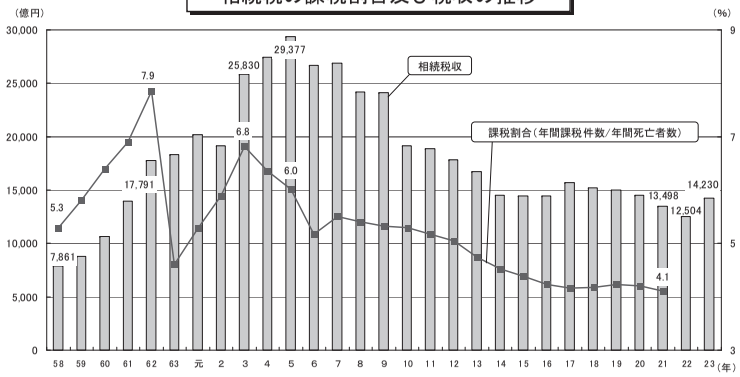
○　バブル期以後は、相続税の課税割合及び税収とも減少傾向にあり、足元では、課税割合は、バブル期以前よりも低い水準となっている。

○　現在、相続税の基礎控除は「5,000万円＋1,000万円×法定相続人数」となっており、例えば相続人が配偶者と子２人の場合、相続財産が8,000万円以内であれば、相続税は課されない。

○　この基礎控除の水準は、バブル期の地価急騰に対応し、負担調整を行うために引き上げられてきたもの。その後の地価下落にもかかわらず、据え置かれている。

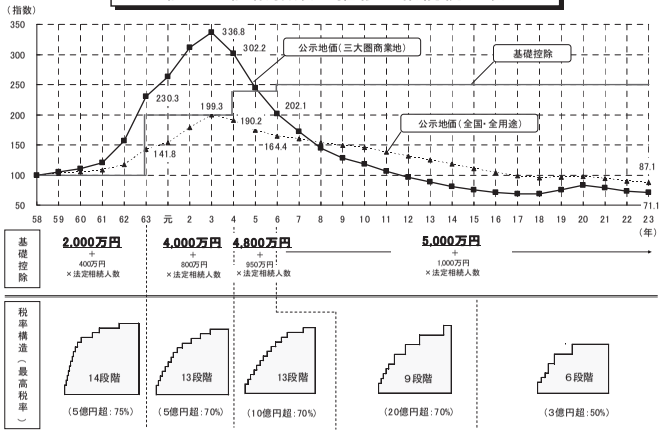
○　税率構造については、昭和63年以降累次にわたり、最高税率の引下げ（75%→50%）を含む累進構造の緩和が行われてきており、相続税の資産再分配機能の低下につながっている。

相続税の課税割合及び税収の推移



（注1）相続税収は各年度の税収であり、贈与税収を含む（平成22年度以前は決算額、平成23年度は予算額）。
（注2）課税件数は「国税庁統計年報書」により、死亡者数は「人口動態統計」（厚生労働省）による。

地価公示価格指数の推移と相続税の改正



相続税・贈与税－②　平成23年度税制改正案

○　相続税

バブル後の地価の大幅下落等の経済状況の変化に対応し基礎控除を引き下げるとともに、高額の遺産取得者を中心に負担を求める観点から最高税率を55%へ引き上げるなど税率構造の見直しを行うことにより、資産再分配機能の回復や格差の固定化防止を図る。

○　贈与税

高齢者の保有資産の若年世代への早期資産移転を促し、消費拡大や経済活性化を図る観点から、子や孫などの直系卑属が受贈者となる場合の贈与税の税率構造を緩和するなど、所要の措置を講ずる。

○　上記改正による増収見込額は、約2,800億円（平年度ベース）。

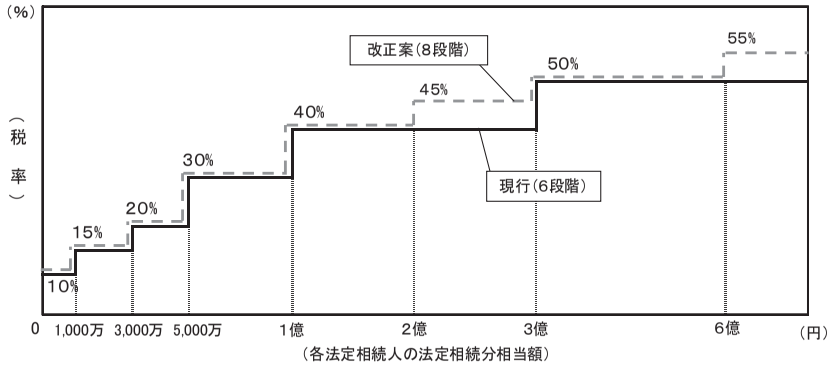
相続税の基礎控除及び税率構造の見直し（23年度改正案）

○　基礎控除の引下げ

〔現　　行〕
5,000万円＋1,000万円×法定相続人数

〔改正案〕
3,000万円＋600万円×法定相続人数

○　税率構造の見直し



「番号制度」ー①　番号大綱の概要（全体像）

○　社会保障・税に関わる「番号制度」については、昨年２月以降、府省横断的な検討を進め、本年６月に政府・与党として「社会保障・税番号大綱」を策定・公表したところ。

○「番号制度」は、社会保障制度や税制を一体的に捉え、社会保障給付の効率性・透明性・公平性を高めようという観点から、そのために必要な基盤として導入するもの。

○　今後、以下のスケジュールを目途に検討が進められる予定。

本年　秋以降　可能な限り早期に番号法案及び関係法案を国会に提出

平成26年６月　個人に「番号」、法人等に「法人番号」を交付

平成27年１月以降　社会保障分野、税務分野のうち可能な範囲で「番号」の利用開始

平成30年を目途に利用範囲の拡大を含めた番号法の見直しを引き続き検討

「番号制度」のイメージ

使われる番号	個人：住民票コードと一対一で対応する新たな番号 法人：商業・法人登記の会社法人等番号を活用した番号
利用範囲	○年金、医療、介護保険、福祉、労働保険の各社会保障分野 ○国税、地方税の各税務分野 ○その他 ・社会保障及び地方税の分野の手続のうち条例に定めるもの ・災害等の異常事態発生時の金融機関による払戻し等に係る利用
活用例	○高額医療・高額介護合算制度で、自己負担の上限に達した場合、立て替え払いが不要になる ○１枚のICカードで、年金手帳、医療保険証、介護保険証等の機能を果たす ○各種社会保険料の支払やサービスを受けた際に支払った費用（医療保険等）を自宅のパソコン等から確認できる ○確定申告の手続等の負担が軽減される（添付資料の省略など） ○災害時要援護者リストの作成及び更新

「番号制度」ー②　税務面での利用

番号大綱の概要（税務分野）

○ 所得把握の適正化・効率化

税務当局に提出される既存の申告書・法定調書等について、番号を用いて効率的に名寄せ・突合できるよう、提出者に対し、提出者本人及び記載項目とされている第三者の番号の記載を求める。

（注）今後、番号記載の具体的な開始時期や法定調書の拡充について検討する。

○ 納税者等の利便の向上

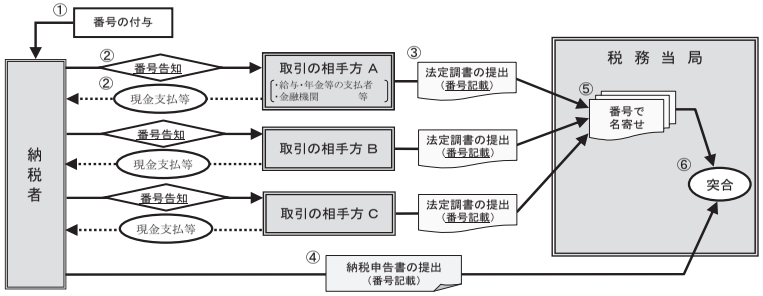
納税者等の利便の向上のため、例えば、以下のような事項を検討する。

- 確定申告や課税の特例を受ける際に必要となる書類（住民票の写し等）の添付省略
- 自宅のパソコン等から、申告・納付の履歴や、社会保障に関連した支払いの情報を確認
- 国と地方のそれぞれに同一のものを提出している給与、年金の支払調書の電子的な提出先を一箇所に集約

「番号制度」を税務面で利用する場合のイメージ

○ 税務面において「番号制度」は、①各種の取引に際して、納税者が取引の相手方に番号を「告知」すること、②取引の相手方が税務当局に提出する法定調書及び納税者が税務当局に提出する納税申告書に番号を「記載」することで利用される。

○ これにより税務当局は、法定調書と納税申告書の情報を、番号をキーとして名寄せ・突合することが可能となり、納税者の所得情報をより的確に把握できる。



法定調書の現状

○ 全55種類（未施行2種類を含む）

○ 提出枚数　計3億5千万枚

【21事務年度（21年7月～22年6月）】

① オープン型証券投資信託収益の分配の支払調書	1億枚
② 配当、剰余金の分配及び基金利息の支払調書	8千万枚
③ 公的年金等の源泉徴収票	4千万枚
④ 特定口座年間取引報告書	3千万枚
⑤ 先物取引に関する支払調書	2千万枚

東日本大震災復興基本法（抄）

（国の責務）

第三条　国は、前条の基本理念にのっとり、二十一世紀半ばにおける日本のあるべき姿を示すとともに、東日本大震災からの復興のための施策に関する基本的な方針（以下「東日本大震災復興基本方針」という。）を定め、これに基づき、東日本大震災からの復興に必要な別に法律で定める措置その他の措置を講ずる責務を有する。

（国民の努力）

第五条　国民は、第二条の基本理念にのっとり、相互扶助と連帯の精神に基づいて、被災者への支援その他の助け合いに努めるものとする。

（資金の確保のための措置）

第七条　国は、次に掲げる措置その他の措置を講ずることにより、東日本大震災からの復興のための資金の確保に努めるものとする。

一　復興及びこれに関連する施策以外の施策に係る予算を徹底的に見直し、当該施策に係る歳出の削減を図ること。

二　財政投融資に係る資金及び民間の資金の積極的な活用を図ること。

（復興債の発行等）

第八条　国は、東日本大震災からの復興に必要な資金を確保するため、別に法律で定めるところにより、公債（次項において「復興債」という。）を発行するものとする。

２　国は、復興債については、その他の公債と区分して管理するとともに、別に法律で定める措置その他の措置を講ずることにより、あらかじめ、その償還の道筋を明らかにするものとする。

復興への提言～悲惨のなかの希望～（抜粋）（平成23年6月25日 東日本大震災復興構想会議）

第２章　くらしとしごとの再生

（８）復興のための財源確保

財源の議論なくして復興は語れないし、復興の姿なくして財源の議論も語れない。未曾有の被害をもたらした今回の震災からの復興を考える時、この考えが基本となる。

今回の大震災では、津波により多くの公共施設が破壊され、負債のみが残された。甚大な被害を被った地方公共団体も多数に上る。こうしたなか、地域においてはそれらの再建が切望され、復興のための多くの資金が必要とされている。一刻も早い復興のため、国民への説明責任と透明性を確保しながら、復興に真に役立つ必要な施策を、被災地の要望に基づき丁寧に積み上げ、すみやかに実施しなければならない。同時に、施策を示すだけでなく、そのための財源についても明確な考えを示すのが責任ある態度である。

わが国の財政を巡る状況は、阪神・淡路大震災当時よりも著しく悪化し、社会保障支出の増加等による巨額の債務も、これからの世代に負の遺産として残されている。さらに、わが国の生産年齢人口は今後１０年で１割も減少するなど大幅な減少が見込まれており、次の世代の一人あたりの負担には著しい増加が見込まれている。海外の格付会社も、復興のあり方とわが国の財政健全化の取組に懸念を示している。

こうした状況に鑑みれば、復旧・復興のための財源については、次の世代に負担を先送りすることなく、今を生きる世代全体で連帯し、負担の分かち合いにより確保しなければならない。政府は、復興支援策の具体化にあわせて、既存歳出の見直しなどとともに、国・地方の復興需要が高まる間の臨時増税措置として、基幹税を中心に多角的な検討をすみやかに行い、具体的な措置を講ずるべきである。この点は、先行する需要を賄う一時的なつなぎとして「復興債」を発行する場合には、日本国債に対する市場の信認を維持する観点から、特に重要である。

国・地方をめぐる厳しい財政状況が続くなか、今回の災害により被災した地方公共団体は財政力が低い団体が多く、役場機能を含むまち全体が壊滅的な打撃を受けた市町村も多数に上る。今後、これらの地方公共団体において、復興のための事業を本格的に展開していけば、国費による支援が講じられてもなお、地方の負担が生じることが見込まれる。これらの臨時的な需要に対応しうるよう、地方の復興財源についても、上記の臨時増税措置などにおいて確実に確保するべきである。そのなかで、被災地以外の地方公共団体の負担にいたずらに影響を及ぼすことがないよう、地方交付税の増額などにより確実に財源の手当てを行うべきである。

なお、税財政資金とは別に、民間資金の活用が可能なものとして、資金の償還が可能で有償資金の活用が期待できる分野や、就学支援など、民間・個人の自発的な資金援助との連携が期待できる分野などが考えられる。そうした分野の範囲や資金規模には限りがあることに留意した上で、その積極的な活用を検討する必要がある。

東日本大震災からの復興の基本方針
（平成23年7月29日決定、平成23年8月11日改定　東日本大震災復興対策本部）

２　復興期間

被災各県の計画を踏まえ、阪神・淡路大震災の例も参考としつつ、復興期間は10年間とし、被災地の一刻も早い復旧・復興を目指す観点から、復興需要が高まる当初の５年間を「集中復興期間」と位置付ける。また、一定期間経過後に事業の進捗等を踏まえて復旧・復興事業の規模の見込みと財源について見直しを行い、集中復興期間後の施策の在り方も定めることとする。なお、福島における原発事故から深刻な影響を受けた地域への対応については、原子力損害賠償法、原子力損害賠償支援機構法案の執行状況等を踏まえつつ、事故や復旧の状況に応じ、所要の見直しを行うこととする。

４　あらゆる力を合わせた復興支援

（３）事業規模と財源確保

①　事業規模

平成27年度末までの５年間の「集中復興期間」に実施すると見込まれる施策・事業（平成23年度第１次補正予算等及び第２次補正予算を含む）の事業規模については、国・地方（公費分）合わせて、少なくとも19兆円程度と見込まれる。また、10年間の復旧・復興対策の規模（国・地方の公費分）については、少なくとも23兆円程度と見込まれる。

なお、この規模の見込みには、原則として、原子力損害賠償法、原子力損害賠償支援機構法案に基づき事業者が負担すべき経費は含まれていない。

②　財源確保に係る基本的な考え方

復旧･復興のための財源については､次の世代に負担を先送りすることなく､今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うことを基本とする。

③　「集中復興期間」中の復旧・復興事業に充てる財源の確保

５年間の「集中復興期間」中の復旧・復興事業に充てる財源は、平成23年度第１次補正予算等及び第２次補正予算における財源に加え、歳出の削減、国有財産売却のほか、特別会計、公務員人件費等の見直しや更なる税外収入の確保及び時限的な税制措置により13兆円程度を確保する。

税制措置は、基幹税などを多角的に検討する。また、与野党間の協議において、平成23年度税制改正事項について合意が図られる際には、改正事項による増収分を復旧・復興財源に充てることも検討する。

④　復旧・復興事業に充てる財源確保の道筋とその使途の明確化

先行する復旧・復興需要を賄う一時的なつなぎとして発行する復興債については、その発行のあり方について十分検討するとともに、従来の国債とは区分して管理する。その償還期間は、集中復興期間及び復興期間を踏まえ、今後検討する。

時限的な税制措置は、償還期間中に行い、その税収は全て復興債の償還を含む復旧・復興費用に充て、他の経費には充てないことを明確化するため、他の歳入とは区分して管理することとする。

⑤　今後の進め方

上記に基づき、平成23年度第３次補正予算の編成にあわせ復興債の発行及び税制措置の法案を策定し国会に提出することとする。

また、税制措置の具体的内容については、８月以降、本基本方針を踏まえ、税制調査会において検討し、具体的な税目、年度毎の規模等を組み合わせた複数の選択肢を東日本大震災復興対策本部に報告した上で、政府・与党において改めて検討を行い、同本部において決定する。この本部における決定にあたっては、平成23年度税制改正と併せて与野党間の協議を呼びかけ、合意を目指す。

（注）上記の税制調査会における検討に当たっては、歳出削減及び税外収入の増収により確保される財源を３兆円程度と仮置きして進める。

また、「確認書」（８月９日　民主党・自由民主党・公明党幹事長）において、「平成23年度第１次補正予算における財源措置として活用した年金臨時財源については、第３次補正予算の編成の際に、復興債で補てんすることとし、そのための財源確保策と併せて、各党で検討する。」とされたことを踏まえ、年金臨時財源2.5兆円を復興債で補てんするための償還財源について、上記③の復旧・復興事業の財源に加算した上で検討する。

⑥　地方の復興財源の確保

今後の復旧・復興に当たっては、国費による措置を講じてもなお、地方負担が地方債の償還や地域の実情に応じた事業を含めて生じることを踏まえ、上記のとおり国・地方（公費分）合わせて少なくとも19兆円規模の施策・事業に充てる財源を確保するとともに、あわせて、地方負担分について地方交付税の加算を行う等により確実に地方の復興財源の手当てを行う。

平成 23 年度税制改正法案に係る法的手当て

平成 23 年度税制改正法案（平成 23 年 1 月 25 日 国会提出）

税制抜本改革の方向性に沿った改正（附則 104 条第 3 項と方向性を共有）

個人所得課税

- 給与所得控除の上限設定
- 特定支出控除の見直し
- 成年扶養控除の縮減（低所得者・障害者等は存続）
- 短期勤務の役員退職金課税の見直し

法人課税

- 実効税率を 5%引下げ（法人税率 30%→25.5%）
- 課税ベースの拡大等
  - 減価償却の見直し
  - 欠損金繰越控除の見直し　等
- 中小法人に対する軽減税率の引下げ（18%→15%）
- 中小企業関係租特の見直し

資産課税

- 相続税の基礎控除の引下げ、税率構造の見直し
- 贈与税の税率構造の緩和、精算課税の対象拡大（孫）

消費課税

- 地球温暖化対策のための税の導入（石油石炭税の税率の上乗せ）

政策税制の拡充・納税者利便の向上・課税の適正化

- 雇用促進税制等政策税制の拡充
- 寄附金税制の拡充
- 納税者権利憲章の策定等国税通則法の抜本改正
- その他納税者利便の向上、課税の適正化等
  - 年金所得者の申告不要制度の創設
  - 航空機燃料税の税率引き下げ
  - 租税罰則の見直し等

期限切れ租税特別措置の延長等

〈単純延長〉
- 住宅用家屋の保存・移転登記の登録免許税の軽減
- 農林漁業用Ａ重油の石油石炭税の免税・還付　等

〈縮減の上延長〉
- 肉用牛の売却による農業所得の課税の特例
- 公害防止用設備の特別償却
- e-Tax による申告の所得税額控除　等

〈拡充の上延長〉
- 離島に係る航空機燃料税の税率軽減
- 中小法人に対する税率軽減（本則 22%→特例 18%）　等

※　本年 3 月末期限となっている措置については、つなぎ法により 6 月末まで単純延長された。

○　現在国会で審議中の平成 23 年度税制改正法案（所得税法等の一部を改正する法律案）を修正し、存置する法律案

経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案

（平成 23 年 6 月 10 日 修正）

⇩

平成 23 年 8 月 31 日　継続審査

○　別途の新たな法律案として国会に提出

現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案

（平成 23 年 6 月 10 日 国会提出）

⇩

平成 23 年 6 月 22 日　可決・成立

◎は阪神・淡路大震災時にはなかったもの
○は阪神・淡路大震災時の対応を拡充したもの

東日本大震災への税制上の対応（第一弾）（国税）

「東日本大震災に対処するために必要な財源の確保を図るための特別措置に関する法律」（平成23年5月2日成立、同日公布・施行）

今般の東日本大震災による被害が未曾有のものであることに鑑み、現行税制をそのまま適用することが被災納税者の実態等に照らして適当でないと考えられるもの等について、緊急の対応として、以下の措置を講ずる。

なお、以下の緊急対応に加え、全体の復興支援策の中で税制で対応すべき施策については、後日とりまとめる。

【所得税】

○　１．雑損控除の特例

①　住宅や家財等に係る損失の雑損控除について、22年分所得での適用を可能とする。

②　繰越し可能期間を5年とする（現行3年）。

２．災害減免法による所得税の減免措置の前年分適用の特例

住宅や家財の損失に係る災害減免法の適用について、22年分所得での適用を可能とする。

○　３．被災事業用資産の損失の特例

①　22年分所得の計算上、被災事業用資産の損失の必要経費への算入を可能とする。青色申告者については、被災事業用資産以外の損失を含めて、22年分所得で純損失が生じた場合には、更に21年分所得への繰戻し還付を可能とする。

②　被災事業用資産の損失による純損失について、繰越し可能期間を5年とする（現行3年）。保有資産に占める被災事業用資産の割合が1割以上である場合には、被災事業用資産以外の損失を含めて、現行3年の繰越しが可能な純損失について、繰越期間を5年とする。

４．住宅ローン減税の適用の特例

住宅ローン控除の適用住宅が、大震災により滅失等しても、24年分以降の残存期間の継続適用を可能とする。

５．財形住宅・年金貯蓄の非課税

平成23年3月11日から平成24年3月10日までに行われた財形住宅・年金貯蓄の大震災による目的外の払戻しについて、利子等に対する遡及課税を行わないこととする。

◎　６．大震災関連寄附に係る寄附金控除の拡充

平成23年、24年、25年分の所得税において、大震災関連寄附について、寄附金控除の控除可能限度枠を総所得の80％（現行：40％）に拡大する。

また、認定ＮＰＯ法人等が、大震災に関して被災者の救援活動等のため募集する寄附について、指定寄附金として指定した上で、税額控除制度を導入する（税額控除率40％、所得税額の25％を限度）。

【法人税】

○　１．震災損失の繰戻しによる法人税額の還付

平成23年3月11日から平成24年3月10日までの間に終了する事業年度において、法人の欠損金額のうちに震災損失金額がある場合には、その震災損失金額の全額について2年間まで遡って繰戻し還付を可能とする。

また、平成23年3月11日から同年9月10日までの間に中間期間が終了する場合、仮決算の中間申告により同様の繰戻し還付を可能とする。

（注）大震災に係る国税通則法による申告期限の延長により、法人税の中間申告期限と確定申告期限が同一の日となる場合には、中間申告書の提出を不要とする。

２．利子・配当等に係る源泉所得税額の還付

平成23年3月11日から同年9月10日までの間に中間期間が終了する場合、仮決算の中間申告により、震災損失金額の範囲内で、法人税額から控除しきれない利子・配当等に係る源泉所得税額の還付を可能とする。

○　３．被災代替資産等の特別償却

平成23年3月11日から平成28年3月31日までの間に、①被災した資産（建物、構築物、機械装置、船舶、航空機、車両）の代替として取得する資産、②被災区域内において取得する資産（建物、構築物、機械装置）について、特別償却を可能とする。

（注１）被災区域：大震災により滅失した建物等の敷地の用に供されていた土地等の区域（下記４．において同じ）

（注２）償却率は、平成26年3月31日以前に取得した場合、建物・構築物について15％（中小企業者等は18％）、機械装置・船舶・航空機・車両について30％（中小企業者等は36％）とし、平成26年4月1日以後に取得した場合はこれらの２／３の率とする。

４．特定の資産の買換えの場合の課税の特例

①平成23年3月11日から平成28年3月31日までの間に被災区域内の土地等を譲渡し、国内にある土地、建物その他の減価償却資産を取得する場合、②平成23年3月11日から平成28年3月31日までの間に被災区域外の土地等を譲渡し、被災区域内の土地、建物その他の減価償却資産を取得する場合に、圧縮記帳による課税の繰延べ（課税繰延割合100％）を可能とする。

５．買換え特例に係る買換資産の取得期間等の延長

租税特別措置法に規定する特定の資産の買換えの特例等について、大震災のため、買換資産等を予定期間内に取得することが困難であるときは、一定の要件の下に、当該予定期間をさらに2年の範囲内で延長できることとする。

【資産税】

１．指定地域内の土地等の評価に係る基準時の特例、申告期限の延長

大震災前に取得した財産に係る相続税・贈与税で大震災後に申告期限が到来するものについて、指定地域内の土地等及び一定の非上場株式等の価額を大震災後を基準とした評価額とすることを可能とすると共に、その申告期限を延長する。

（注）上記の事例において、建物等が大震災により被害を受けた場合には、災害減免法により、被害額を控除して相続税等を計算することができる。

◎　２．住宅取得等資金の贈与税の特例措置に係る居住要件の免除等

住宅取得等資金の贈与税の特例の適用を受けようとしていた住宅が、大震災により滅失して居住できなくなった場合には、その住宅への居住要件を免除する。

贈与された住宅取得等資金について贈与税の特例を受けようとしていた者が、大震災により居住要件を満たせない場合、居住期限を1年延長する等の措置を講ずる。

○　３．被災した建物の建替え等に係る登録免許税の免税

①　法律の施行の日の翌日から平成33年3月31日までの間に、大震災により滅失・損壊した建物に代えて新築又は取得する建物及びその敷地の用に供する土地に係る所有権の保存登記等に対する登録免許税を免税とする。

②　法律の施行の日の翌日から平成33年3月31日までの間に、被災したマンションの建替えのために、デベロッパーに一時的に移転していた建替えマンション敷地に係る所有権等を買い戻す場合の移転登記に対する登録免許税を免税とする。

◎　４．被災した船舶・航空機の再建造等に係る登録免許税の免税

法律の施行の日の翌日から平成33年3月31日までの間に、大震災により滅失・損壊した船舶・航空機に代えて建造又は取得する船舶・航空機に係る所有権の保存登記等に対する登録免許税を免税とする。

【消費課税】

１．消費税の課税事業者選択届出書等の提出に係る特例

大震災により消費税の課税事業者選択届出書等の提出が遅れた場合等においても、国税庁長官が定める日までに提出した場合には、本来の提出時期までに提出された場合と同様の効果を生ずるものとする。

２．消費税の中間申告書の提出に係る特例

大震災に係る国税通則法による申告期限の延長により、消費税の中間申告期限と確定申告期限が同一の日となる場合には、中間申告書の提出を不要とする。

３．特別貸付けに係る消費貸借に関する契約書の印紙税の非課税

地方公共団体や政府系金融機関等が、大震災の被害者を対象とした「特別貸付制度」を設けて行う金銭の貸付けに係る消費貸借契約書のうち、平成23年3月11日から平成33年3月31日までの間に作成されるものに係る印紙税を非課税とする。

◎ **４．建設工事の請負に関する契約書等の印紙税の非課税**

大震災により滅失・損壊した建物の代替建物を新築又は取得する場合、大震災により滅失・損壊した建物の代替建物の敷地の用に供する土地を取得する場合又は大震災により損壊した建物を修繕する場合等において、平成23年3月11日から平成33年3月31日までの間に被災者が作成する建設工事の請負契約書・不動産の売買契約書に係る印紙税を非課税とする。

◎ **５．被災自動車に係る自動車重量税の特例還付**

被災により滅失又は損壊した自動車について、平成25年3月31日までの間、車検残存期間に相当する納付済み自動車重量税を還付する。

◎ **６．被災者の買換え車両に係る自動車重量税の免税措置**

被災者が自動車を買換える場合、被災自動車の使用者が平成23年3月11日から平成26年4月30日までの間に取得し車検証の交付を受けた自動車について、新規車検等の際の自動車重量税を免除する。

〈その他〉

・ **寄附金の指定（寄附金控除等の対象化）**

今回の地震に関して中央共同募金会が募集するＮＰＯ法人や民間ボランティア団体等向けの寄附金を告示により指定(3月15日に告示済み)。

公共法人・公益法人等が設置する公益の用に供される建物等で、大震災により滅失・損壊したものの原状回復のため、一定の要件の下にその公益法人等が募集する寄附金を告示により指定（復旧の動きを見ながら対応）。

◎ ・ **揮発油税等の「トリガー条項」の一時凍結（適用停止）**

揮発油税、地方揮発油税に係る「トリガー条項」は、大震災の復旧及び復興の状況等を勘案し別に法律で定める日までの間、その適用を停止する。

東日本大震災からの復興に向けた税制上の対応（第二弾の検討状況）（国税）

東日本大震災に係る国税における税制上の緊急対応として第１弾の措置を講じているところであるが、その後の復旧・復興の状況等を踏まえ、さらに以下の措置を検討中。今後、「復興の基本方針」等の復興に関する議論を踏まえ、必要に応じ、追加的な措置についても検討しつつ、これらの措置の具体化を速やかに進める。

【所得税】

１．被災地域の土地再編事業等に係る土地譲渡益課税の特例

東日本大震災復興構想会議の提言に基づく、まちづくり等に関する議論を踏まえ、土地再編事業に係る土地譲渡益課税のあり方について検討する。

２．住宅の再取得等に係る所得税の住宅ローン控除の特例

大震災により自己の居住の用に供していた自己所有の家屋が滅失等をして、居住の用に供することができなくなった被災者が、住宅の再取得等をした場合の住宅借入金等の年末残高の限度額及び控除率を引き上げる方向で検討する。

３．被災居住用財産の敷地に係る譲渡期限の延長の特例

居住用財産を譲渡した場合の長期譲渡所得の課税の特例等について、東日本大震災により居住用家屋が滅失した場合には、特例の適用を受けるための譲渡期限（現行：３年）の要件を緩和する方向で検討する。

４．居住用財産等の買換え特例等の買換資産の取得期間の延長の特例

居住用財産及び特定の事業用資産の買換えの特例等について、東日本大震災のため、その買換資産等をその取得すべき期間内に取得することが困難となった場合には、特例の適用を受けるための取得期間（現行：原則１年）を緩和する方向で検討する。

５．雑損控除等に係る災害関連支出の対象期間の延長の特例

大震災により住宅、家財等や事業用資産に損失が生じた場合について、雑損控除及び雑損失又は被災事業用資産の損失の繰越控除の特例の対象となる「災害関連支出」の期間（現行：１年）を緩和する方向で検討する。

・
・

【法人税】

１．復興特別区域に係る税制上の特例措置

復興特別区域に関しては、制度の枠組みやその対象となる具体的な施策の内容の検討を踏まえ、必要な税制措置のあり方について検討する。

２．被災地域の土地再編事業等に係る土地譲渡益課税の特例（再掲）

３．被災者向け優良賃貸住宅の割増償却
復興に関する議論を踏まえつつ、一定の区域内で取得等された一定の要件を満たす賃貸住宅について、割増償却を認める措置を検討する。

４．被災代替資産等の特別償却の対象への二輪車等の追加
被災代替資産等の特別償却の対象に、二輪車等を追加する方向で検討する。

・
・

【資産税】

１．事業承継税制（相続税・贈与税）における事業継続要件の緩和
事業承継税制（非上場株式等に係る納税猶予の特例）に係る認定会社等について、大震災による事業資産の被害が大きい場合等には、雇用確保等の要件を緩和する方向で検討する。

２．被災者が取得する住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の特例
住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置を適用して取得した住宅が大震災により滅失等した者が、新たな住宅を取得する際に、再度、住宅取得等資金の贈与を受ける場合には、本措置の再適用を可能とする方向で検討する。

３．原発警戒区域内に存する建物の代替建物を取得した場合の登録免許税の特例
原発警戒区域内に存する建物の代替建物を新築又は取得する場合及びその敷地の用に供する土地を取得する場合に、当該代替建物及び土地に係る所有権の保存登記等に対する登録免許税を免税とする方向で検討する。

４．被災した農地の代替農地を取得した場合の登録免許税の特例
大震災により被災した農地の代替農地を取得する場合において、当該代替農地に係る所有権の移転登記等に対する登録免許税を減免する方向で検討する。

５．被災した会社の本店の移転の登記等に係る登録免許税の特例
大震災により本店等が被災した会社が当該本店等を移転する場合の本店の移転の登記等に対する登録免許税を減免する方向で検討する。

６．相続税の延納・物納の申請に係る準備期間等の特例
延納・物納の申請に係る準備期間等（最長１年）について、国税通則法の規定による申告期限等の延長期間を加算する等の措置を講ずる方向で検討する。

・
・

【消費課税】

１．被災二輪車等に係る自動車重量税の特例還付

被災により滅失、解体、用途を廃止した二輪車等について、納付済み自動車重量税の一部を還付する方向で検討する。

２．被災者の買換え二輪車等に係る自動車重量税の免税措置

被災により二輪車等を滅失、解体、用途廃止した使用者が新たに二輪車等を買換える場合、新規車検等の際の自動車重量税を免除する方向で検討する。

３．特別貸付けに係る消費貸借に関する契約書の印紙税の特例措置の拡充

印紙税が非課税とされている地方公共団体や預託貸付機関が行う特別貸付けの要件を緩和するとともに、地方公共団体から金銭の貸付けを受けた者が被災中小事業者や被災農林漁業者に対して行う金銭の貸付け等に係る消費貸借契約書に係る印紙税を非課税とする方向で検討する。

４．被災金融機関との約定に基づき、大震災により滅失等した消費貸借に関する契約書等に代わるものとして作成する文書の印紙税の特例

大震災により被害を受けた金融機関との約定に基づき、津波等によって滅失等した消費貸借契約書等に代わるものとして作成する新たな消費貸借契約書等に係る印紙税を非課税とする方向で検討する。

５．原発警戒区域内に存する建物の代替建物の取得に係る不動産の譲渡に関する契約書等の印紙税の特例

原発警戒区域内に存する建物の代替建物を新築又は取得する場合及びその敷地の用に供する土地を取得する場合に、当該建物を所有する者が作成する不動産の譲渡に関する契約書又は建設工事の請負に関する契約書に係る印紙税を非課税とする方向で検討する。

６．被災した農地の譲渡又は代替農地の取得に係る不動産の譲渡に関する契約書の印紙税の特例

大震災により被災した農地を譲渡する場合又は当該農地の代替農地を取得する場合において、被災者等が作成する不動産の譲渡に関する契約書に係る印紙税を非課税とする方向で検討する。

７．被災した船舶・航空機の代替船舶・代替航空機の取得又は建造に係る船舶又は航空機の譲渡に関する契約書等の印紙税の特例

大震災により滅失又は損壊した船舶・航空機に代わる船舶・航空機を取得又は建造する場合において、被災者等が作成する船舶又は航空機の譲渡に関する契約書又は請負に関する契約書に係る印紙税を非課税とする方向で検討する。

・
・

（注）これらの項目については、原則として、所得税・法人税については、平成23年分・平成23開始事業年度分から適用する方向で検討する。
また、登録免許税や印紙税等については、３月11日以降に納付済みとなった分についても特例的に遡及還付できるよう法的手当てを講ずる方向で検討する。

地方税制関係資料

総務省自治税務局

目　　次

1　地方財政の現状

（資料❶）地方の財源不足額の推移……59
（資料❷）地方財政の借入金残高の状況……60
（資料❸）地方一般歳出（決算ベース）の削減状況……61
（資料❹）地方公共団体における定員管理の取組状況について……62
（資料❺）地方公務員の給与水準……63

2．地方税制の現状

（資料❻）地方税収の推移……64
（資料❼）国税・地方税の税収内訳（平成23年度予算・地方財政計画額）……65
（資料❽）主要税目（地方税）の税収の推移……66
（資料❾－１）人口一人当たりの税収額の指数（平成21年度決算）⑴……67
（資料❾－２）人口一人当たりの税収額の指数（平成21年度決算）⑵……68
（資料❿）国・地方の税源配分について（平成21年度）……69
（資料⓫）所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則（抄）……70
（資料⓬）平成23年度税制改正大綱（抄）……71
（資料⓭）社会保障・税一体改革成案【抜粋】……72

3．地方税制各論

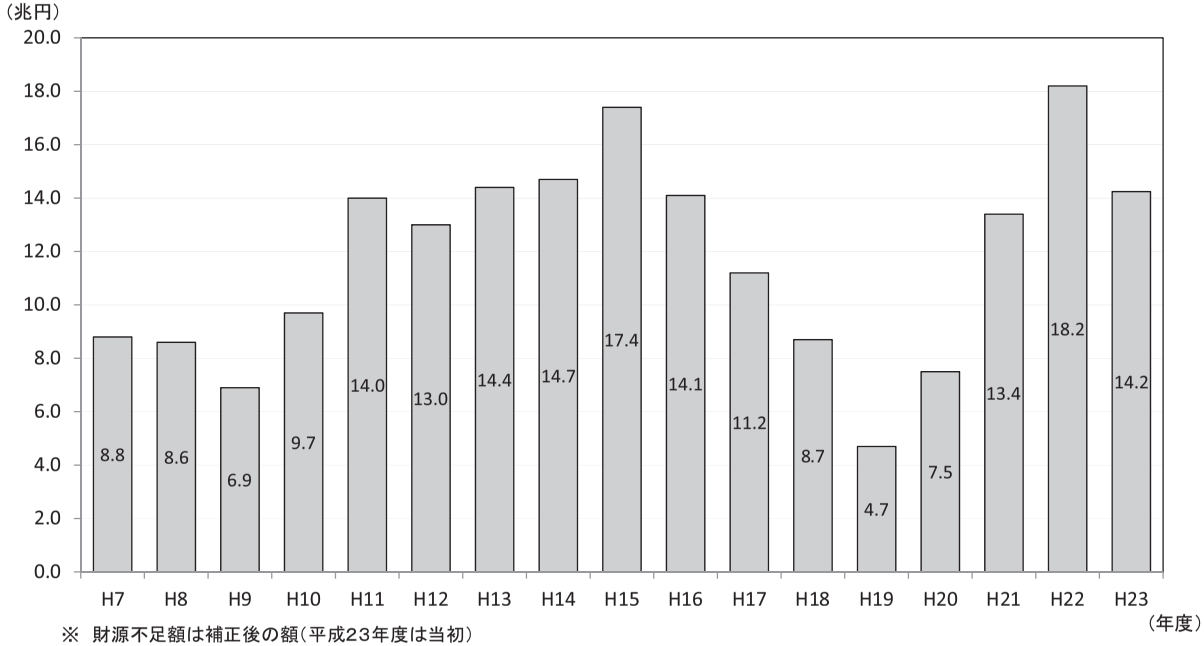
（資料⓮－１）平成23年度税制改正大綱（抄）⑴……73
（資料⓮－２）平成23年度税制改正大綱（抄）⑵……74
（資料⓮－３）平成23年度税制改正大綱（抄）⑶……75
（資料⓯）個人住民税の概要……76
（資料⓰）10％比例税率化による個人住民税の応益原則の強化……77
（資料⓱）法人課税の概要……78
（資料⓲）法人税率４．５％引下げの実効税率について……79
（資料⓳）地方法人特別税・譲与税……80
（資料⓴）地方消費税の概要……81
（資料㉑）地方消費税の現状等について……82
（資料㉒－１）社会保障・税一体改革成案【抜粋】⑴……83
（資料㉒－２）社会保障・税一体改革成案【抜粋】⑵……84
（資料㉒－３）社会保障・税一体改革成案【抜粋】⑶……85
（資料㉒－４）社会保障・税一体改革成案【抜粋】⑷……86
（資料㉓）社会保障サービスにおける地方単独事業……87

（資料㉔）国民の視点から見た社会保障サービス……88
（資料㉕）社会保障関係費に対する消費税収の将来推計……89
（資料㉖）固定資産税の概要……90
（資料㉗）固定資産税収の動向……91
（資料㉘）地方税法による政策税制措置（H22改正後・241項目）の概要 ……92
（資料㉙）地球温暖化対策関係税の全体イメージ……93
（資料㉚）地球温暖化対策に係る国と地方の基本的役割……94
（資料㉛）地方税の電子化について……95
（資料㉜）地方税の電子化（給与支払報告書の例）……96

（資料❶）

地方の財源不足額の推移

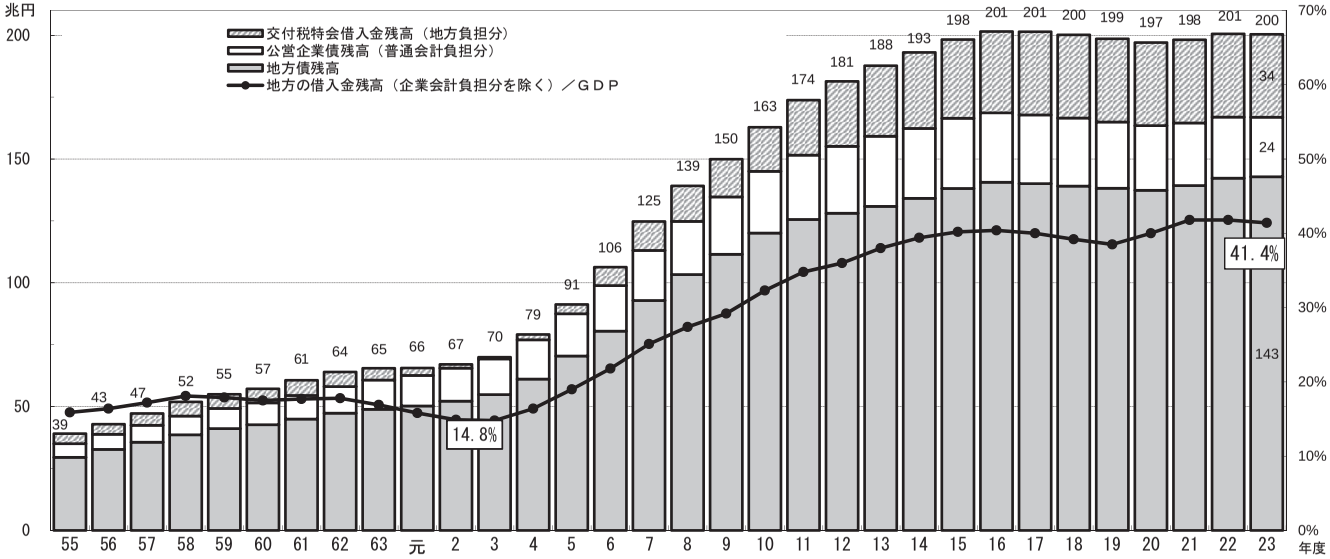
○　平成23年度は、企業収益の回復等により、地方税収入や地方交付税の原資となる国税収入が一定程度回復することが見込まれる一方、社会保障関係費の自然増や公債費が依然高水準であることなどにより、経費全般について徹底した節減合理化に努めたが、14.2兆円の財源不足が生じる見込み。



※　財源不足額は補正後の額（平成23年度は当初）

地方財政の借入金残高の状況

○ 地方財政は、23年度末見込で約200兆円もの巨額の借入金残高を抱えている。
（公営企業債（企業会計負担分）をあわせれば227兆円）



※１　地方の借入金残高は、平成21年度は決算ベース、平成22年度は実績見込み、平成23年度は地財対策時の年度末見込み。
※２　ＧＤＰは、平成21年度は実績値、平成22年度は実績見込み、平成23年度は政府見通しによる。
※３　表示未満は四捨五入をしている。

（参考）公営企業債残高（企業会計負担分）の状況

（単位：兆円）

年度	S55	S56	S57	S58	S59	S60	S61	S62	S63	H元	H2	H3	H4	H5	H6	H7	H8	H9	H10	H11	H12	H13	H14	H15	H16	H17	H18	H19	H20	H21	H22	H23
公営企業債残高	12	13	14	15	16	16	17	18	18	19	20	21	22	24	25	26	28	29	30	31	32	33	33	33	33	32	32	31	30	30	28	27

地方一般歳出（決算ベース）の削減状況

H⑪年度 79．1兆円 → ▲13．2兆円（▲16．8%） → H⑳年度 65．8兆円

（単位：億円）

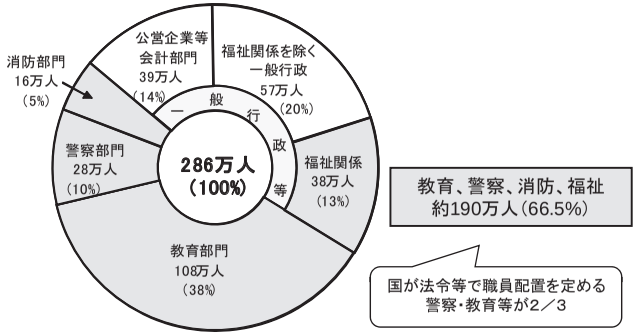
		H⑪年度	H⑳年度	削減率(%)
都道府県	全都道府県（合計）	430,880	344,249	▲ 20.1
	財政力指数0.45以上の団体（※1）	11,272	9,622	▲ 14.6
	財政力指数0.3以上0.45未満の団体（※2）	7,179	5,051	▲ 29.6
	財政力指数0.3未満の団体（※3）	5,404	3,564	▲ 34.1
市町村	全市町村（合計）	419,733	370,818	▲ 11.7
	10万人規模の市（※4）	270	261	▲ 3.3
	5万人規模の市（※5）	157	135	▲ 14.2
	5，000人規模の町村（※6）	41	27	▲ 33.1

※１　２５団体（東京，愛知，神奈川，大阪，千葉，埼玉，静岡，茨城，栃木，福岡，京都，広島，兵庫，三重，群馬，滋賀，岡山，岐阜，宮城，長野，香川，石川，富山，山口，福島）の平均
２　１７団体（新潟，山梨，奈良，福井，愛媛，北海道，熊本，大分，佐賀，和歌山，山形，徳島，青森，岩手，鹿児島，宮崎，沖縄）の平均
３　５団体（秋田，長崎，鳥取，高知，島根）の平均
４　人口９～１１万人の市（２９団体）の平均
５　人口４～６万人の市（６８団体）の平均
６　人口４～６千人の町村（１０４団体）の平均
（注）Ⅰ　地方一般歳出の総額については、都道府県と市町村との間の相互重複額を控除しているため、表中の「全都道府県（合計）」と「全市町村（合計）」との合算額とは一致しない。
Ⅱ　表示単位未満四捨五入の関係で、計が一致しない個所がある。

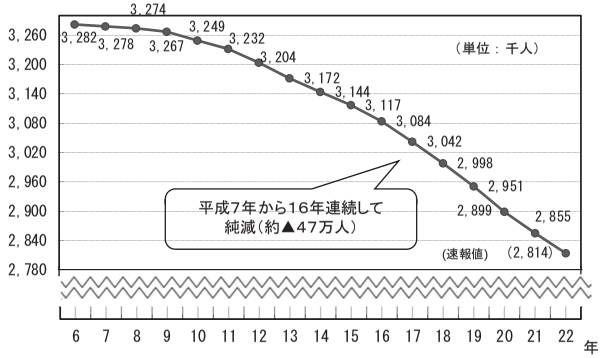
地方公共団体における定員管理の取組状況について

○地方公務員の総数は約281万人（H22.4.1現在）。国が法令等で職員配置を定めている警察・教育等の部門が2／3を占める。
○地方では集中改革プランを策定し、H17～22年で▲6.4%を目標に定員純減を実施。5年間で▲7.5%の純減。

全地方公共団体の部門別職員数（H21．4．1 現在）



地方公務員数の推移

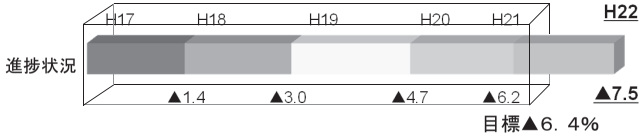


集中改革プランにおける純減目標及び実績（速報値）

区分	目標		実績
	H17～22年純減数	H17～22年純減率	H17～22年純減率（H22速報値）
都道府県	▲ 72,000	▲ 4.5	▲ 5.3
一般行政部門等	▲ 34,000	▲ 12.2	▲ 14.8
政令指定都市	▲ 26,000	▲ 9.4	▲ 10.6
市区町村	▲ 91,000	▲ 8.6	▲ 9.9
合計	**▲ 189,000**	**▲ 6.4**	**▲ 7.5**

※1 一般行政部門等の目標は、一般行政部門及び公営企業等会計部門の数値目標が個別に把握できる団体の合計
※2 市区町村の目標は、政令指定都市及び一部事務組合を除く数値。市区町村の実績は指定都市を除き一部事務組合を含んだ数値

H17．4．1～H22．4．1の５年間で、**▲7．5%の純減**



H17.4.1～H22.4.1 の5年間の純減目標
集中改革プランにおける地方公共団体の目標 **▲6．4%**
国の閣議決定で要請している5年間の純減目標 **▲5．7%**

地方公務員の給与水準

・ラスパイレス指数（※）（全団体平均）は、９８．８（昨年より０．３ポイント増加）
→平成１６年から７年連続で国家公務員を下回る。
・８２．４％の団体（１，４８０団体）は、ラスパイレス指数が１００未満
※学歴や経験年数の差による影響を補正し、国家公務員給与を100として計算した指数（H22．4．1現在）

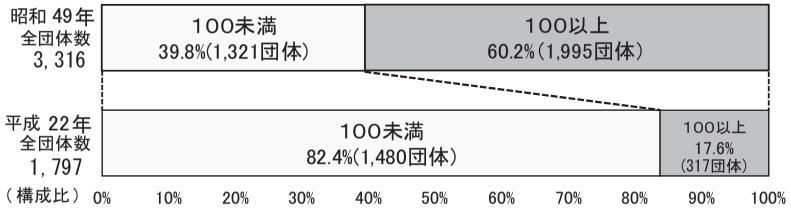
ラスパイレス指数の推移(全地方公共団体平均)

昭和38年	昭和49年	平成元年	平成11年	平成15年	平成20年	平成21年	平成22年
105.5	110.6	103.0	101.2	100.1	98.7	98.5	98.8

ラスパイレス指数の最高値・最低値

区分	最高値	最低値
都道府県	103.8（静岡県）	92.0（岡山県）
指定都市	105.1（横浜市）	98.4（浜松市・堺市）
市区町村	104.3（兵庫県芦屋市）	71.4（大分県姫島村）

ラスパイレス指数の分布状況



＜参考＞平均給与月額の状況

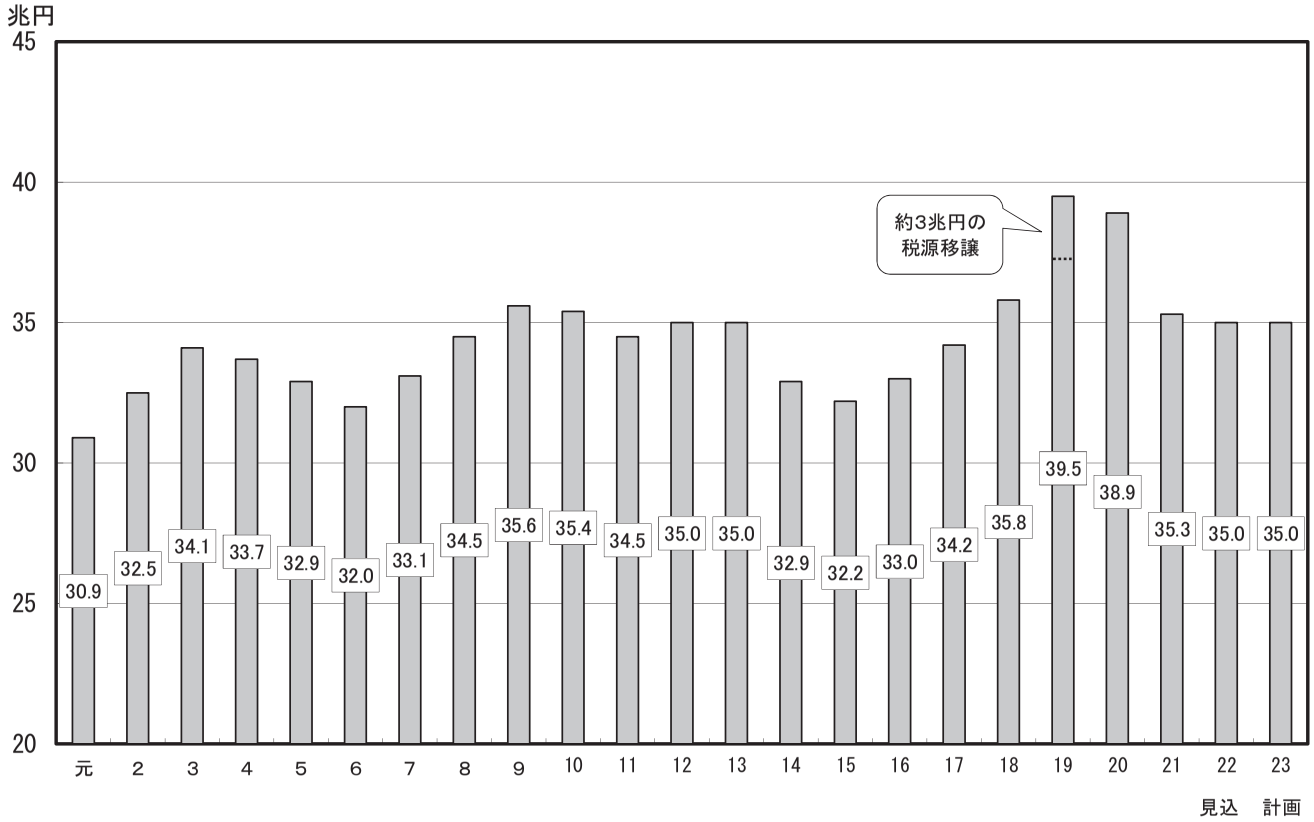
諸手当を含む平均給与月額については
○国が増加している一方、地方は減少している。
○地方の方が、平均年齢が高いにもかかわらず、平均給与月額は国を下回っている。

平均給与月額と平均年齢（全職種）　（単位：円・歳）

区分	H21	H22	22－21
国（A）	406,463（41.9）	408,496（42.2）	2,033（0.3）
地方（B）	389,618（43.1）	385,573（42.9）	△4,045（△0.2）
B－A	△16,845（1.2）	△22,923（0.7）	

（資料❻）

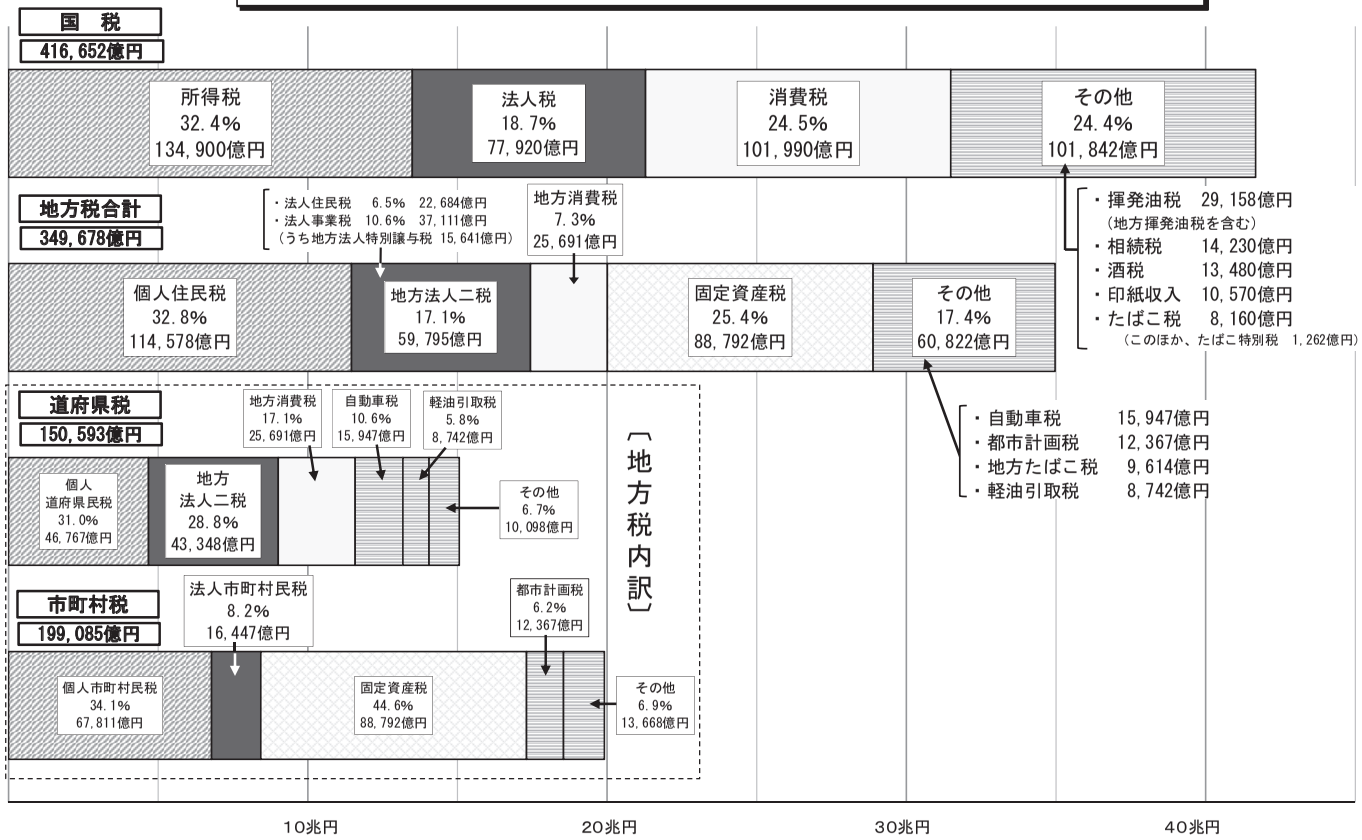
地方税収の推移



（注１）　表中における計数は、超過課税及び法定外税等を含まず、地方法人特別譲与税を含む。
（注２）　平成21年度までは決算額、22年度は決算見込額、23年度は地方財政計画額である。

（資料❼）

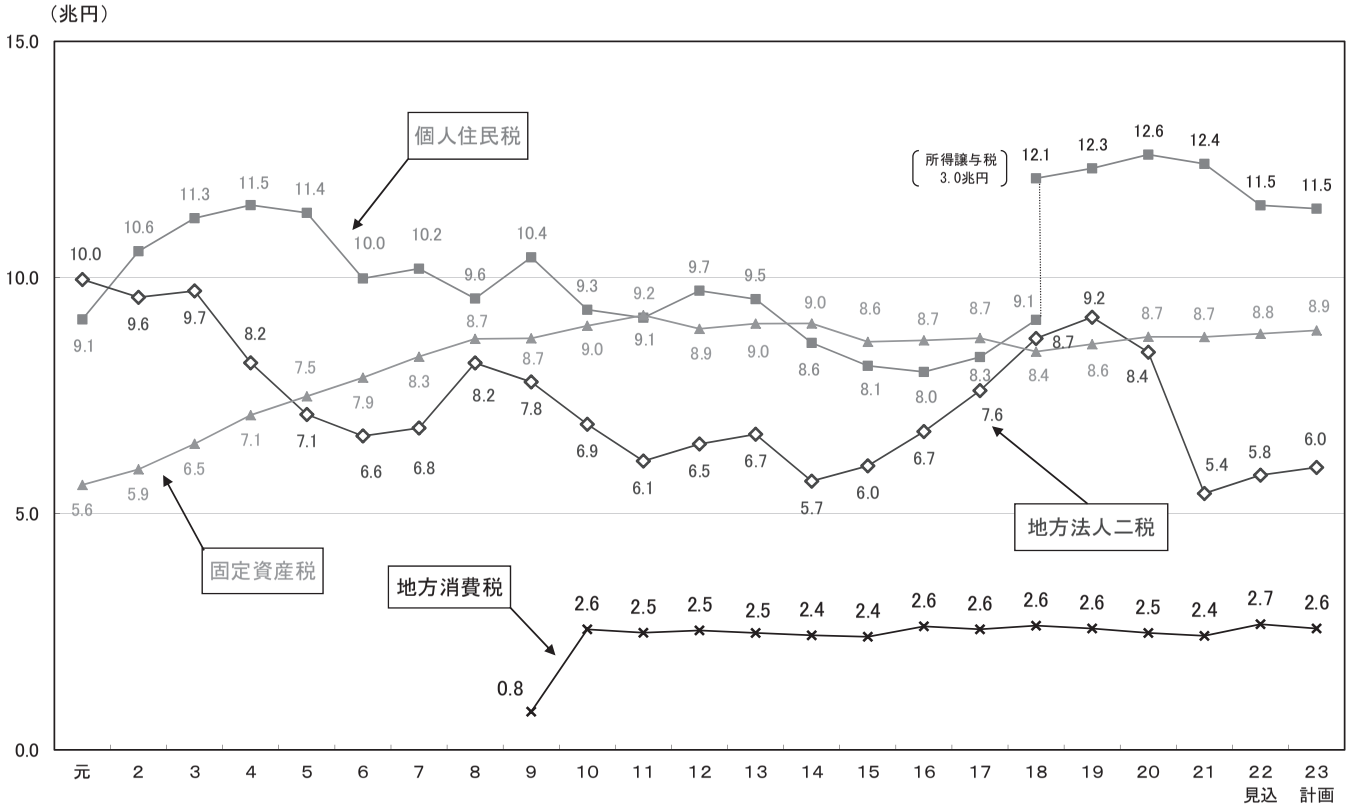
国税・地方税の税収内訳（平成23年度予算・地方財政計画額）



（注）1　各税目の%は、それぞれの合計を100%とした場合の構成比である。
2　国税は予算額（特別会計を含む）、地方税は、超過課税及び法定外税を含まない。
3　国税は地方法人特別税を除いた額、地方税は地方法人特別譲与税を加えた額である。

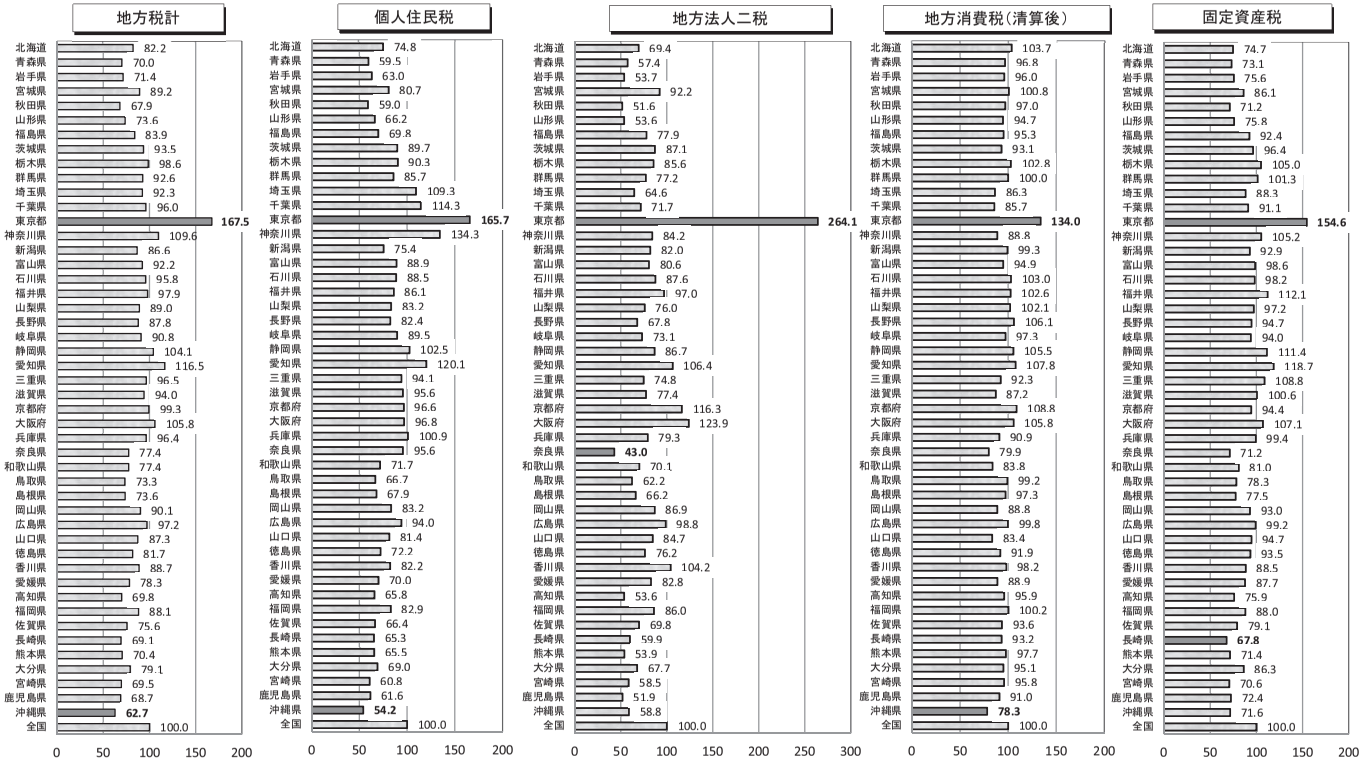
（資料❽）

主要税目（地方税）の税収の推移



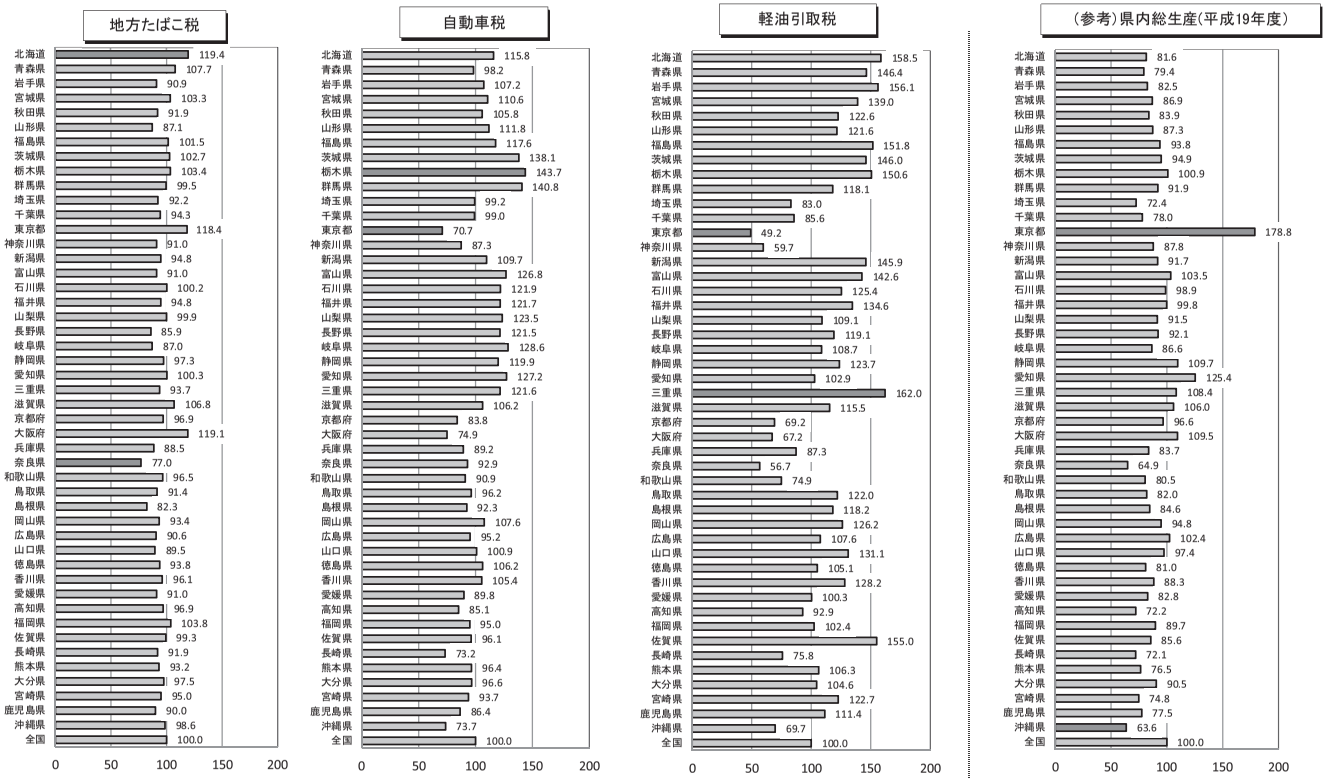
（備考） 1 計数は、超過課税及び法定外税等を含まず、地方法人特別譲与税を含む。
2 平成21年度までは決算額、22年度は決算見込額、23年度は地方財政計画額である。

人口一人当たりの税収額の指数（平成21年度決算）



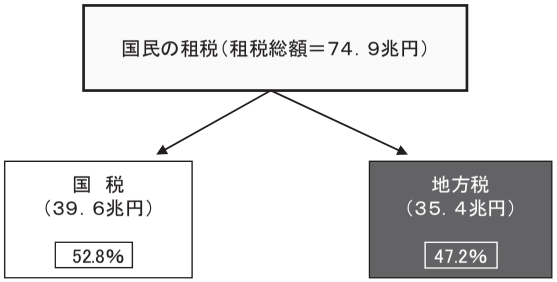
※「最大／最小」は、各都道府県ごとの人口１人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値である。
（注１）地方税収計の税収額は、地方法人特別譲与税の額を含み、超過課税、法定外普通税及び法定外目的税を除いたものである。また、地方消費税清算後の数値である。
（注２）個人住民税の税収額は、個人道府県民税（均等割及び所得割）及び個人市町村民税（均等割及び所得割）の合計額であり、超過課税分を除く。
（注３）地方法人二税の税収額は、法人道府県民税、法人市町村民税及び法人事業税の合計額であり、超過課税分を除く。
（注４）固定資産税の税収額は、道府県分を含み、超過課税分を除く。
（注５）人口は、平成22年３月31日現在の住民基本台帳人口による。

人口一人当たりの税収額の指数（平成21年度決算）



（注1） 地方たばこ税の税収額は、道府県たばこ税及び市町村たばこ税の合計額である。
（注2） 自動車税の税収額は、超過課税分を除く。
（注3） 軽油引取税の税収額は、普通税・目的税の合計額である。
（注4） 人口は、平成22年3月31日現在の住民基本台帳人口による。
（注5） （参考）は平成19年度の人口1人あたりの県内総生産額である。

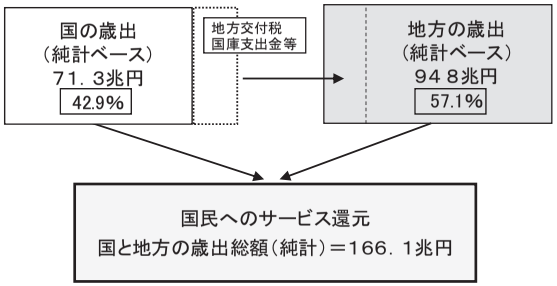
国・地方の税源配分について（平成21年度）



（注）地方税には、超過課税及び法定外税を含まず、地方法人特別譲与税を含む。国税には、地方法人特別税を含まない。

国　税＞地方税

国の歳出＜地方の歳出



（注）歳出額は、国・地方ともに平成21年度決算額。

◎税源配分の推移

年 度	租税総額	国　税	地 方 税
H18	89．9兆円	54．1兆円 〔60.2%〕	35．8兆円 〔39.8%〕
H19	92．2兆円	52．7兆円 〔57.1%〕	39．5兆円 〔42.9%〕
H20	84．7兆円	45．8兆円 〔54.1%〕	38．9兆円 〔45.9%〕
H21	74．9兆円	39．6兆円 〔52.8%〕	35．4兆円 〔47.2%〕
H22見込	75．4兆円	40．4兆円 〔53.6%〕	35．0兆円 〔46.4%〕
H23計画	76．6兆円	41．7兆円 〔54.4%〕	35．0兆円 〔45.6%〕

（注）地方税には、超過課税及び法定外税を含まず、地方法人特別譲与税を含む。
国税には、地方法人特別税を含まない。

所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則（抄）

（税制の抜本的な改革に係る措置）

第百四条　政府は、基礎年金の国庫負担割合の二分の一への引上げのための財源措置並びに年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用の見通しを踏まえつつ、平成二十年度を含む三年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。この場合において、当該改革は、二千十年代（平成二十二年から平成三十一年までの期間をいう。）の半ばまでに持続可能な財政構造を確立することを旨とするものとする。

2　前項の改革を具体的に実施するための施行期日等を法制上定めるに当たっては、景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとするものとし、当該改革は、不断に行政改革を推進すること及び歳出の無駄の排除を徹底することに一段と注力して行われるものとする。

3　第一項の措置は、次に定める基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて講じられるものとする。

一　個人所得課税については、格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、各種控除及び税率構造を見直し、最高税率及び給与所得控除の上限の調整等により高所得者の税負担を引き上げるとともに、給付付き税額控除（給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。）の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮して中低所得者世帯の負担の軽減を検討すること並びに金融所得課税の一体化を更に推進すること。

二　法人課税については、国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、課税ベース（課税標準とされるべきものの範囲をいう。第五号において同じ。）の拡大とともに、法人の実効税率の引下げを検討すること。

三　消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討すること。その際、歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組を行うことにより低所得者への配慮について検討すること。

四　自動車関係諸税については、簡素化を図るとともに、厳しい財政事情、環境に与える影響等を踏まえつつ、税制の在り方及び暫定税率（租税特別措置法及び地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則に基づく特例による税率をいう。）を含む税率の在り方を総合的に見直し、負担の軽減を検討すること。

五　資産課税については、格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点から、相続税の課税ベース、税率構造等を見直し、負担の適正化を検討すること。

六　納税者番号制度の導入の準備を含め、納税者の利便の向上及び課税の適正化を図ること。

七　地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進めること。

八　低炭素化を促進する観点から、税制全体のグリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）を推進すること。

平成23年度税制改正大綱（抄）

平成22年12月16日
閣　議　決　定

第１章　基本的な考え方

２．平成23年度税制改正の基本的な考え方

（４）地方税の充実と住民自治の確立に向けた地方税制度改革

地域主権改革を推進する中で、地方がその役割を十分に果たすため、地方税を充実し、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築していきます。平成23年度税制改正では、個人住民税の諸控除や税負担軽減措置等の見直しを行います。また、地方税制度を「自主的な判断」と「執行の責任」を拡大する方向で抜本的に改革していくこととし、成案を得たものから速やかに実施します。

第２章　各主要課題の平成23年度での取組み

９．地域主権改革と地方税制

（１）地方税の充実

地方税は、住民自治を支える根幹であり、地域主権改革を進めていく観点から、地方税を充実することが重要です。

また、少子高齢化が進み、社会保障制度を支えている地方自治体の役割がますます増大する中で、社会保障など地方行政を安定的に運営するための地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築します。

社会保障・税一体改革成案【抜粋】

（平成23年6月30日
政府・与党社会保障改革検討本部決定）

Ⅳ 税制全体の抜本改革

税制抜本改革については、社会保障改革の進め方との整合性にも配意しつつ、平成21年度税制改正法附則104条第3項及び平成22年度・23年度税制改正大綱（閣議決定）で示された改革の方向性に沿って、以下の考え方により検討を加え、個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税にわたる改革を進める。また、地方に関わる事項については、地方団体の意見に十分配意して、検討を進めることとする。

（5） 地方税制

地域主権改革の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税を充実するとともに、地方法人課税のあり方を見直すことなどにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築する。また、税制を通じて住民自治を確立するため、現行の地方税制度を「自主的な判断」と「執行の責任」を拡大する方向で改革する。

平成23年度税制改正大綱（抄）

（平成22年12月16日
閣　議　決　定）

第２章　各主要課題の平成23年度での取組み

２．個人所得課税

（２）個人住民税

① 基本的な考え方

個人住民税は「地域社会の会費」として、住民がその能力に応じて広く負担を分かち合うという性格を有しています。そのため、所得税と異なる、次のような特徴を有しています。

・ 税率構造は、10％比例税率を基本とし、応益性を明確化
・ 所得控除は控除項目・金額ともに所得税の範囲内
・ 税額控除は課税技術上の控除が中心で、政策的な控除は極めて限定的

地域主権改革を進めていく観点からは、地方税源を充実することが必要であり、そのための方策の一つとして、個人住民税の充実強化を検討することは、地方消費税と並ぶ重要な課題です。

個人住民税の「地域社会の会費」的性格をより明確化する観点から、所得税における諸控除の見直しや低所得者への影響にも留意しつつ、個人住民税の諸控除の見直しについて検討を進めます。

３．資産課税

（３）固定資産税

固定資産税は、課税客体である固定資産がどの市町村にも広く存在しており、税源の偏りも小さく、地域主権改革の観点からも市町村税としてふさわしい基幹税目です。市町村が住民に身近な行政サービスを提供する上で、今後とも税収の安定的な確保が不可欠です。

このため、政策税制措置については、適用実態や有効性等を検証し、厳格に見直します。

また、平成24 年度の評価替えに向けて、負担調整措置のあり方及び固定資産の適正な評価について検討を進めます。

４．法人課税

（１）基本的な考え方

デフレから脱却し、日本経済を本格的な成長軌道に乗せていくため、国内企業の国際競争力強化と外資系企業の立地を促進し、雇用と国内投資を拡大することが喫緊の政策課題となっています。こうした観点から、先進国の中で米国と並んで最も高い水準にある我が国の国税と地方税を合わせた法人実効税率について、「新成長戦略」（平成22年6 月18日閣議決定）の方針の下、課税ベースの拡大等により財源確保を図りつつ、引下げを行います。厳しい環境に置かれている中小法人に適用される軽減税率も引き下げます。

また、雇用を増加させた企業を支援する雇用促進税制、成長分野である環境分野への投資を促進するための税制措置、国際的な企業立地競争の中で我が国の魅力を向上させる税制措置を講じます。

このような税制面での対応により、国内の雇用や投資が増加し、それが持続的な経済成長をもたらして、新たな雇用や投資を生むという好循環の実現を目指します。

５．消費課税

（２）地方消費税

地方消費税は、偏在性が少なく税収が安定的で、経常的なサービスをあまねく提供する地方自治体の基幹税として適切な税です。

地方消費税のあり方については、「社会保障改革に関する有識者検討会報告～安心と活力への社会保障ビジョン～」（平成22 年12 月10 日）において示された以下の内容などを尊重しつつ、今後、社会保障制度の抜本改革の検討などと併せて、その具体的内容について、早急に検討を行ってまいります。

６．環境関連税制

（４）地球温暖化対策に関する地方の財源確保

地球温暖化対策を推進するためには、地域において主体的な取組が進められることが不可欠です。既に地方公共団体が、地球温暖化対策について様々な分野で多くの事業を実施していることを踏まえ、エネルギー起源CO_2 排出抑制策、森林吸収源対策などの地球温暖化対策に係る諸施策を地域において総合的に進めるため、地方公共団体の財源を確保する仕組みについて検討します。

９．地域主権改革と地方税制

（１）地方税の充実

地方税は、住民自治を支える根幹であり、地域主権改革を進めていく観点から、地方税を充実することが重要です。

また、少子高齢化が進み、社会保障制度を支えている地方自治体の役割がますます増大する中で、社会保障など地方行政を安定的に運営するための地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築します。

（２）住民自治の確立に向けた地方税制度改革

① 基本的考え方

税制を通じて住民自治を確立し、地域主権改革を推進するため、現行の地方税制度を「自主的な判断」と「執行の責任」を拡大する方向で抜本的に改革していきます。

その際、「自主的な判断」の拡大の観点に立って、地方税法等で定められている過剰な制約を取り除き、地方自治体が自主的に判断し、条例で決定できるように改革を進めます。

また、「執行の責任」の拡大の観点に立って、地方自治体が課税に当たって納税者である住民と直接向き合う機会を増やすように改革を進めます。

個人住民税の概要

○ 個人住民税は、広く住民が地域社会の費用を分担するもの。
○ 個人住民税には、市町村民税と道府県民税がある。
○ 納税義務者は、市区町村（都道府県）に住所を有する個人である。

個人住民税

均等割　一定の所得を有する者に定額の負担を求めるもの

	標準税率（年額）
市町村民税	３，０００円
道府県民税	１，０００円

	税収	納税義務者数
個人住民税	約2,400億円	約5,900万人

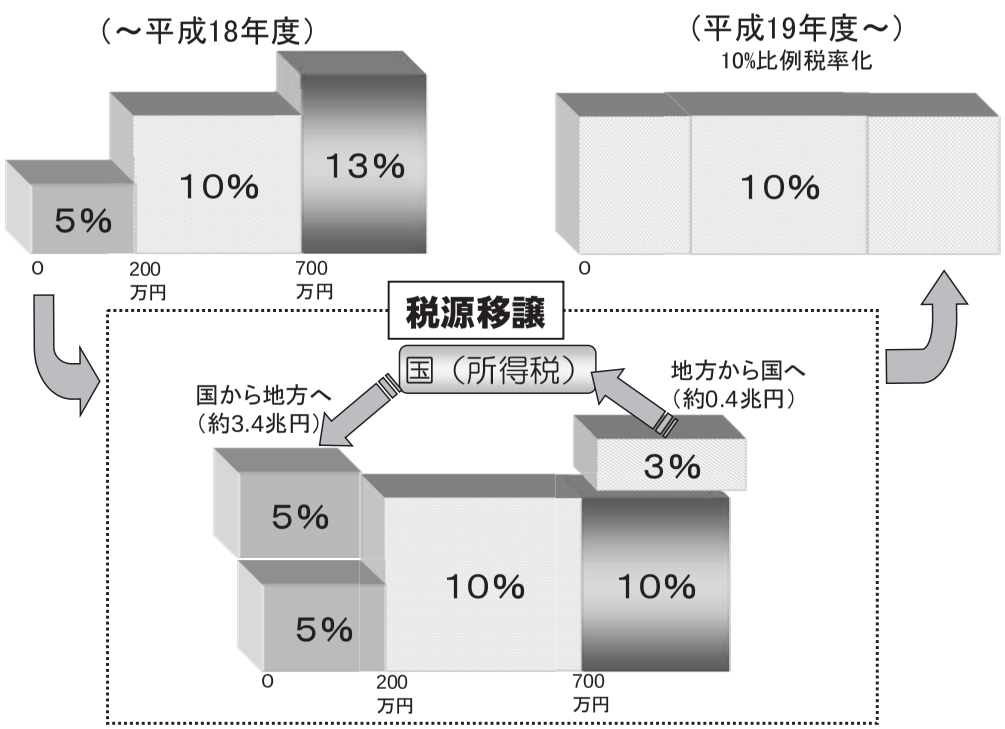
所得割　納税義務者の所得金額に応じた税額の負担を求めるもの（一律10％）

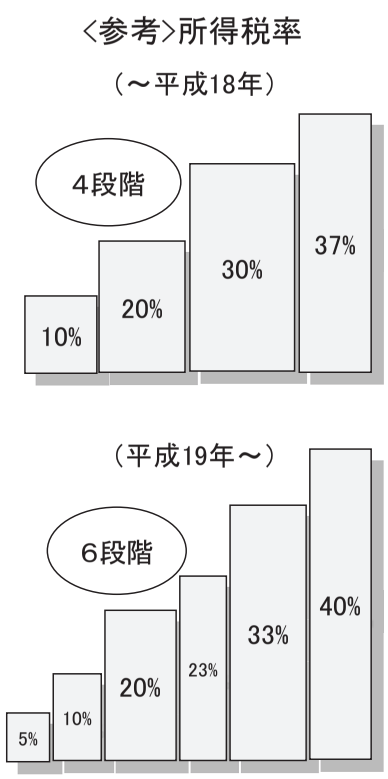
	標準税率
市町村民税	６％
道府県民税	４％

	税収	納税義務者数
個人住民税	約11兆円	約5,500万人
（参考）所得税	約12兆6,100億円	約5,100万人

（注）1. 道府県民税の徴収も市町村民税と併せて市区町村が行っている。
2. 税収は、個人住民税は平成23年度地方財政計画額（超過課税分は除く）、所得税は平成22年度収入見込による。
3. 納税義務者数は個人住民税、所得税ともに「平成22年度　市町村課税状況等の調」による。

10%比例税率化による個人住民税の応益原則の強化





○ 所得にかかわらず、等しく10%の税を納めることで、<u>個人住民税の応益原則を強化</u>

○ 一方、所得税は最低税率10%→5%、最高税率37%→40%と<u>累進性を強化</u>

（資料⑰）

法人課税の概要

法人税（国）

収入 ｛ 所得 ／ 費用 ｝　所得 × 法人税率 30％ ＝ 法人税額

法人住民税（県・市）

- **法人税割**
  - 法人税額 × 12．3％ ＝ 市町村民税法人税割額
  - 法人税額 × 5％ ＝ 道府県民税法人税割額
- **均等割**　資本金等の額等に応じて定額の負担を求めるもの

法人事業税（県）

- 〔資本金1億円超の法人〕
  - **所得割**　所得 × 法人事業税率 7．2％ ＝ 法人事業税額
  - **外形標準課税**
    - **付加価値割**　付加価値額（収益配分額＋単年度損益）に税率（0.48％）を乗じるもの
    - **資本割**　資本金等の額に税率（0.2％）を乗じるもの
- 〔資本金1億円以下の法人〕所得割のみで税率（9.6％）を乗じるもの

（資料⑱）

法人税率4.5%引下げの実効税率について

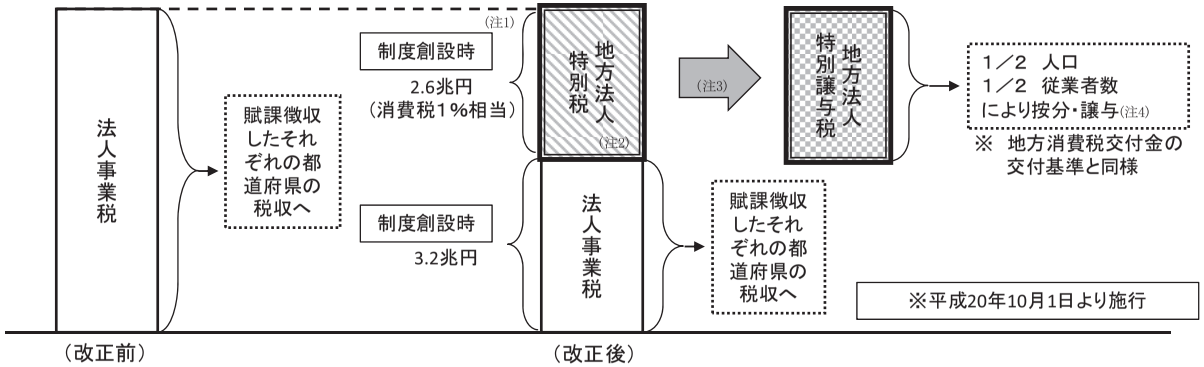
法人税	表面税率	▲4．5　%（25．5%）
	実効税率	▲4．18%
法人事業税	表面税率	0．0　%
法人住民税	表面税率	0．0　%
	実効税率	▲0．87%（東京都ベース）
		▲0．73%（標準税率ベース）
合計	実効税率	▲5．05%　（東京都ベース）
		▲4．92%（標準税率ベース）

地方法人特別税・譲与税

1. 地方法人特別税等に関する暫定措置法の趣旨（第一条）

この法律は、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置として、法人の事業税（地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）の規定により法人の行う事業に対して課する事業税をいう。以下同じ。）の税率の引下げを行うとともに、地方法人特別税を創設し、その収入額に相当する額を地方法人特別譲与税として都道府県に対して譲与するために必要な事項を定めるものとする。

2. 地方法人特別税・譲与税のイメージ



（注）1 制度創設（平成20年度改正）時の、平成20年度当初の税収見込みをもととした地方法人特別税・譲与税の規模（平年度化後）。なお、平成22年度当初の税収見込をもととした場合は、その規模は1.3兆円（平年度化後）に縮小すると見込まれる。

2 地方法人特別税（国税）は、都道府県が、法人事業税と併せて賦課徴収。

3 地方法人特別税の課税標準は、法人事業税（所得割・収入割）の税額（標準税率分）。

4 都道府県が賦課徴収した地方法人特別税の税収は、その全額を、地方法人特別譲与税として、都道府県に譲与。

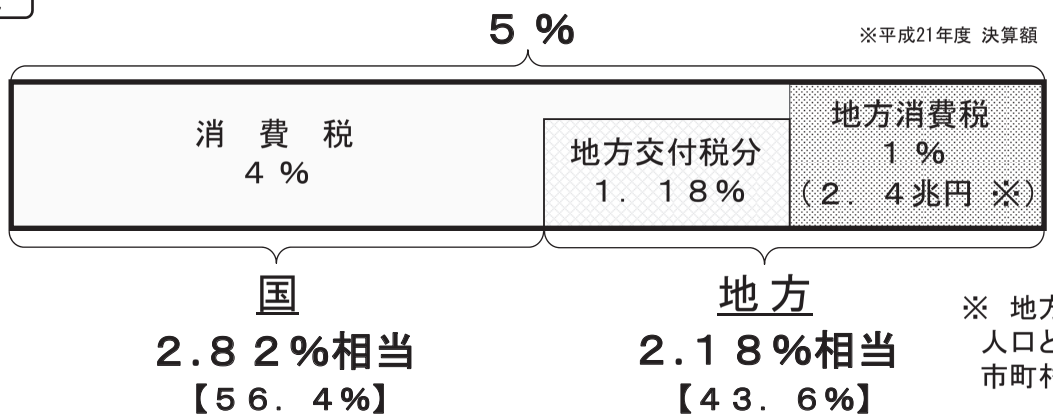
地方消費税の概要

項　　目	内　　容
１．課税主体	都道府県
２．納税義務者 （譲渡割） （貨物割）	 課税資産の譲渡等（役務の提供を含む）を行った事業者 課税貨物を保税地域（外国貨物を輸入申告前に蔵置することのできる場所）から引き取る者
３．課税方式 （譲渡割） （貨物割）	 当分の間、国（税務署）に消費税と併せて申告納付（本来は都道府県に申告納付） 国（税関）に消費税と併せて申告納付
４．課税標準	消費税額
５．税　　率	１００分の２５（消費税率換算１％）
６．税　　収 （平成23年度地方財政計画額）	２５，６９１億円
７．清　　算	国から払い込まれた地方消費税相当額について、最終消費地に税収を帰属させるため、 消費に関連した基準によって都道府県間において清算 指　　標 ／ ウェイト 「小売年間販売額（商業統計）」と「サービス業対個人事業収入額（サービス業基本統計）」の合算額 ／ 6/8 「人口（国勢調査）」 ／ 1/8 「従業者数（事業所・企業統計）」 ／ 1/8
８．交　付　金	税収（清算後）の２分の１を市町村に交付。人口と従業者数であん分。 指　標 ／ ウェイト 「人口（国勢調査）」 ／ 1/2 「従業者数（事業所・企業統計）」 ／ 1/2
９．沿　　革	平成９年　創設（平成６年改正）

地方消費税の現状等について

○　地方消費税は消費税の２５％（税率にして１％相当）。
○　消費税の２９．５％は、地方交付税の原資とされている。

現状



※　地方消費税の１／２は人口と従業者数に応じて市町村に交付

参考

【地方税法等の一部を改正する法律案の提案理由説明（第131回国会）（平成6年10月）（抄）】

○　地方分権の推進、地域福祉の充実等のため、消費譲与税に代えて、消費に広く負担を求める地方消費税を道府県税として創設することにより地方税源の充実を図ることとし、あわせて税制改革に伴い、消費税に係る地方交付税の率を引き上げる

社会保障・税一体改革成案【抜粋】

（平成２３年６月３０日
政府・与党社会保障改革検討本部決定）

Ⅰ　社会保障改革の全体像

１　社会保障改革の基本的考え方　～「中規模・高機能な社会保障」の実現を目指して

⑤　国民の視点で、地方単独事業を含む社会保障給付の全体像を整理するとともに、地域や個人の多様なニーズに的確に対応できるよう、地方の現場における経験や創意を取り入れ、各種サービスのワンストップ化をはじめ制度の簡素化や質の向上を推進する。

２　改革の優先順位と個別分野における具体的改革の方向

Ⅵ　地方単独事業

○　以上の改革の方向も勘案し、地方自治体は、国費に関連する制度と相まって、地域の実情に応じて、社会保障関係の地方単独事業を実施する。

Ⅱ　社会保障費用の推計

２　社会保障給付にかかる公費（国・地方）全体の推計

社会保障給付にかかる現行の費用推計については、そのベースとなる統計が基本的に地方単独事業を含んでおらず、今後、その全体状況の把握を進め、地方単独事業を含めた社会保障給付の全体像及び費用推計を総合的に整理する。※

※　2011 年度予算ベースでは、社会保障給付に係る国・地方公費は39．4 兆円である。
他方、総務省推計によれば、2011 年度で、地方単独事業として社会保障に関連する支出は7.7 兆円と見込まれる。

Ⅲ　社会保障・税一体改革の基本的姿

１　社会保障の安定財源確保の基本的枠組み

（１）　消費税収を主たる財源とする社会保障安定財源の確保

民主党「税と社会保障の抜本改革調査会」中間整理等、社会保障財源のあり方に関する累次の報告や関係法律の規定を踏まえ、国民が広く受益する社会保障の費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点などから、社会保障給付に要する公費負担の費用は、消費税収（国・地方）を主要な財源として確保する。

消費税収（国・地方）については、このうち国分が現在予算総則上高齢者三経費に充当されているが、今後は、高齢者三経費を基本としつつ、「制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用」（「社会保障四経費」、平成21年度税制改正法附則104 条）に充当する分野を拡充する。社会保障の安定財源確保に向けて、消費税収の規模とこれらの費用の関係を踏まえ、国・地方合わせた消費税収の充実を図る。

（２）　消費税収の使途の明確化

消費税収（国・地方、現行分の地方消費税を除く）については、全て国民に還元し、官の肥大化には使わないこととし、消費税を原則として社会保障の目的税とすることを法律上、会計上も明確にすることを含め、区分経理を徹底する等、その使途を明確化する（消費税収の社会保障財源化）。

さらに、将来的には、社会保障給付にかかる公費全体について、消費税収（国・地方）を主たる財源として安定財源を確保することによって、社会保障制度の一層の安定・強化につなげていく。

（3） 国・地方を通じた社会保障給付の安定財源の確保

上記（1）及び（2）の改革を進めるに当たり、国民一人一人に包括的な支援を行うという社会保障の考え方からすれば、地域住民に身近なところでサービスを設計し、実行する地方自治体の役割は極めて重要であり、地方による分権的な社会保障は、社会保障の信頼を大きく高める。現行分の消費税収（国・地方）についてはこれまでの経緯を踏まえ国・地方の配分（地方分については現行分の地方消費税及び消費税の現行の交付税法定率分）と地方分の基本的枠組みを変更しないことを前提として、引上げ分の消費税収（国・地方）については（1）の分野に則った範囲の社会保障給付における国と地方の役割分担に応じた配分を実現することとし、国とともに社会保障制度を支える地方自治体の社会保障給付に対する安定財源の確保を図る。

今般の社会保障改革における安定財源確保の考え方を踏まえつつ、Ⅱ－2における総合的な整理を行った上で、地方単独事業に関して、必要な安定財源が確保できるよう、Ⅳ（5）に掲げる地方税制の改革などを行う。

（4） 消費税率の段階的引上げ

上記（1）～（3）を踏まえ、社会保障給付の規模に見合った安定財源の確保に向け、まずは、2010年代半ばまでに段階的に消費税率（国・地方）を10%まで引き上げ、当面の社会保障改革にかかる安定財源を確保する。

Ⅳ　税制全体の抜本改革

税制抜本改革については、社会保障改革の進め方との整合性にも配意しつつ、平成21年度税制改正法附則104条第3項及び平成22年度・23年度税制改正大綱（閣議決定）で示された改革の方向性に沿って、以下の考え方により検討を加え、個人所得課税、法人課税、消費課税、資産課税にわたる改革を進める。また、地方に関わる事項については、地方団体の意見に十分配意して、検討を進めることとする。

（5）　地方税制

地域主権改革の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税を充実するとともに、地方法人課税のあり方を見直すことなどにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系を構築する。また、税制を通じて住民自治を確立するため、現行の地方税制度を「自主的な判断」と「執行の責任」を拡大する方向で改革する。

Ⅴ　社会保障・税一体改革のスケジュール

社会保障・税一体改革にあたっては、「国と地方の協議の場」で真摯に協議を行い、国・地方を通じた改革の円滑かつ着実な推進を図る。

社会保障改革については、税制抜本改革の実施と併せ、別紙2に示された工程表に従い、各分野において遅滞なく順次その実施を図る。

税制抜本改革については、政府は日本銀行と一体となってデフレ脱却と経済活性化に向けた取組みを行い、これを通じて経済状況を好転させることを条件として遅滞なく消費税を含む税制抜本改革を実施するため、平成21年度税制改正法附則104 条に示された道筋に従って平成23年度中に必要な法制上の措置を講じる。

上記の「経済状況の好転」は、名目・実質成長率など種々の経済指標の数値の改善状況を確認しつつ、東日本大震災の影響等からの景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、総合的に判断するものとする。また、税制抜本改革の実施に当たっては、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとする。これらの事項については、政府・与党において参照すべき経済指標、その数値についての考え方を含め十分検討し、上記の法制化の際に必要な措置を具体化する。

以上のスケジュールに基づき、国会議員定数の削減や、公務員人件費の削減、特別会計改革や公共調達改革等の不断の行政改革及び予算の組替えの活用等による徹底的な歳出の無駄の排除に向けた取組みを強めて、国民の理解と協力を得ながら社会保障と税制の改革を一体的に進める。

6月13日「政府・与党社会保障改革検討本部第2回成案決定会合」総務大臣提出資料より

社会保障サービスにおける地方単独事業

1　今回の「社会保障改革案」に示された「社会保障給付費」推計対象は、技術的な理由などから基本的に年金などの国の事業及び地方団体が実施する社会保障サービスのうち国庫補助負担事業に限定されている。

2　「地方単独事業」とは、地方団体が行う事業のうち国庫補助負担事業以外のものを指し、その大半は、「法令等により義務づけられたもの」、「全国的に実施されておりその上に立って国庫補助負担事業が制度化されているもの」であり、それらの中には、国庫補助負担事業が同化定着したため地方分権の観点から一般財源化されたものもある。また、離島、山村、過疎、豪雪地帯などについては、地域の実情に応じて特別に実施される事業であっても、その地域の住民にとっては必要不可欠なものが多い。

3　社会保障サービスのうち、年金以外のものはほとんどが地方団体により提供されており、それが国庫補助負担事業であるか地方単独事業であるかは、国民には分からないし、国民にとっては区別する実益がない。両者が一体として安心・安全な国民生活に寄与しているものである。

4　従って、今回の社会保障と税の一体改革の検討にあたっては、国の事業及び国庫補助負担事業を中心とした「社会保障給付費」という狭い概念で議論するのではなく、「地方単独事業」を含めた社会保障サービスの全体像を国民に提示して、その財源問題を議論すべきである。

6月13日「政府・与党社会保障改革検討本部第2回成案決定会合」総務大臣提出資料より

国民の視点から見た社会保障サービス

○ 国民の視点から見ると、年金を除く社会保障サービスは、地方公共団体から、補助事業と地方単独事業の区別なく提供されている。

○ このため、国民に対する給付と負担の視点から、社会保障制度改革に伴う費用推計を行う際には、地方単独事業を含めた社会保障サービス全体を対象に。

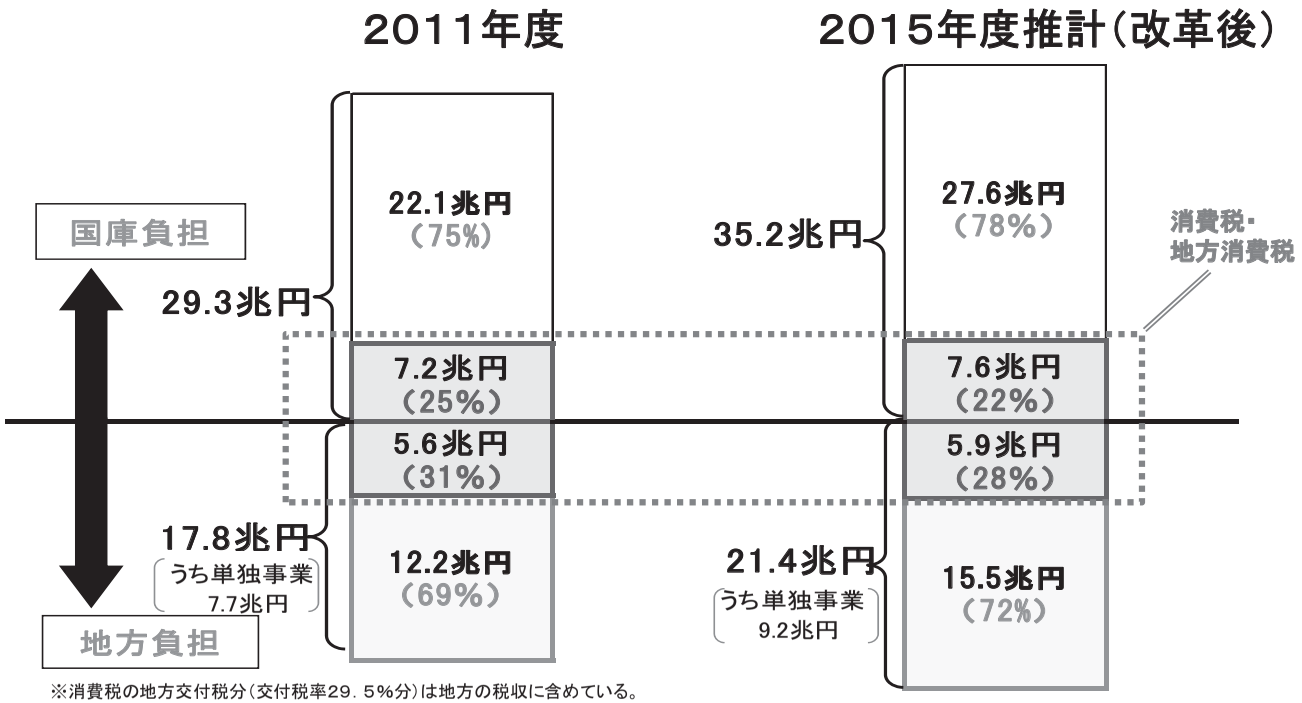
社会保障サービスにおける補助事業と地方単独事業の例

項　目	補助事業	地方単独事業
予防接種	予防接種による健康被害（国1／2）	予防接種自体（インフルエンザ等）【1,110億円】
がん検診	子宮頸がん、乳がん（国1／2）	胃がん、肺がん、大腸がん等【970億円】
保健所経費	肝炎検査、HIV検査等特定業務（国1／2）	一般的保健所経費【2,630億円】
母子・乳幼児	母子手帳・乳幼児家庭全戸訪問、妊婦健診（9回分）（国1／2）	妊婦健診（5回分）・乳幼児健診【850億円】
児童福祉	子ども手当（国定率負担）、児童扶養手当（国1／3）	児童相談所【350億円】、乳幼児医療費※【2,400億円】
保育所経費	私立認可保育所（1／2）	公立認可保育所、認可外保育所、保育料軽減【9,700億円】
老人福祉施設	特養、老人保健施設の入居費用（介護保険施設）（保険料50%、国20%）	養護老人ホーム、軽費老人ホーム等【800億円】
障害者医療	自立支援医療費（特定の医療費を自己負担1割水準まで軽減）（国1／2）	その他障害者医療費※【2,150億円】
生活保護	生活保護扶助（国3／4）	福祉事務所（ケースワーカー等）【750億円】
国民健康保険	国・地方の定率負担（保険料50%と国43%）	保険料軽減【3,670億円】

注：地方単独事業の金額は、総務省調査による平成20年度決算値
　下線部の地方単独事業は、過去、全部又は一部が国庫補助事業だったが、一般財源化され、地方単独事業に移行したもの
※：地方単独事業として乳幼児や障害者を対象に医療費助成を行った場合、医療費が増えるという理由で市町村国保に対する国庫負担金が減額される（平成20年度実績　350億円（うち乳幼児分69億円））

社会保障関係費に対する消費税収の将来推計

○　国、地方ともに、社会保障費が毎年大幅に増加するため、現行制度での消費税収でカバーできる金額及び割合は減少傾向。



※消費税の地方交付税分（交付税率29．5%分）は地方の税収に含めている。
※2015年度推計は、平成23年6月2日に公表された「社会保障改革案」別紙2を参考とし、社会保障関係費の国・地方の負担割合が2011年度と同じことを前提に推計している。地方負担は、総務省推計による地方単独事業を含む。

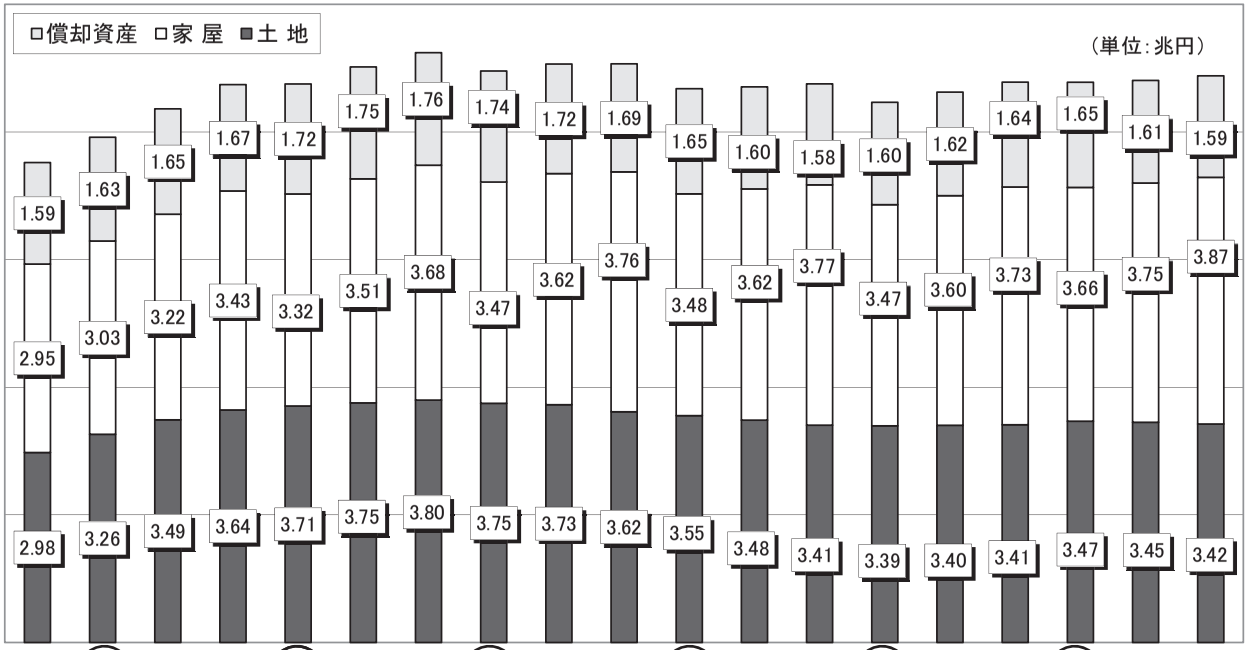
固定資産税の概要

課税主体	全市町村 （東京都23区の区域内は東京都が課税）
課税客体	土地、家屋及び償却資産 （土地：1 億 7,903万筆、家屋：5,894万棟）
納税義務者	土地、家屋又は償却資産の所有者 （土地：3,942万人、家屋：3,938万人、償却資産：402万人）
課税標準	価格（適正な時価） ※ 土地及び家屋は３年ごとに評価替え （次の評価替えは平成２４年度）
税　率	標準税率　１．４％
税　収	８兆８，７９２億円（平成23年度地方財政計画額）

※１　税収以外のデータは、平成22年度実績。

（資料㉗）

固定資産税収の動向



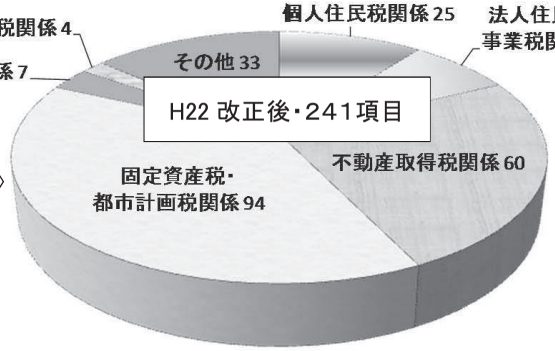
年度	H5 (1993)	H6 (1994)	H7 (1995)	H8 (1996)	H9 (1997)	H10 (1998)	H11 (1999)	H12 (2000)	H13 (2001)	H14 (2002)	H15 (2003)	H16 (2004)	H17 (2005)	H18 (2006)	H19 (2007)	H20 (2008)	H21 (2009)	H22 (2010)	H23 (2011)
全体	7.52	7.92	8.36	8.74	8.75	9.02	9.24	8.96	9.07	9.07	8.68	8.71	8.75	8.47	8.62	8.78	8.78	8.81	8.88

（注）1　平成21年度までは決算額、平成22年度及び平成23年度は地方財政計画ベースの収入見込額である。
　　2　丸がついた年度は、評価替え年度である。
　　3　大規模償却資産に係る道府県分は含まれていない。

地方税法による政策税制措置（H22 改正後・241 項目）の概要

H21 改正後

286項目



H23 改正後

197項目

※東日本大震災に関する特例措置含まず。

（地方税法による政策税制措置）

① 地方税法附則に規定する措置

② 地方税法本則に規定する①に準じる措置

地方税の政策税制措置による減収額（総計 1.2 兆円）の内訳（平成 22 年度見込み額）

（億円）

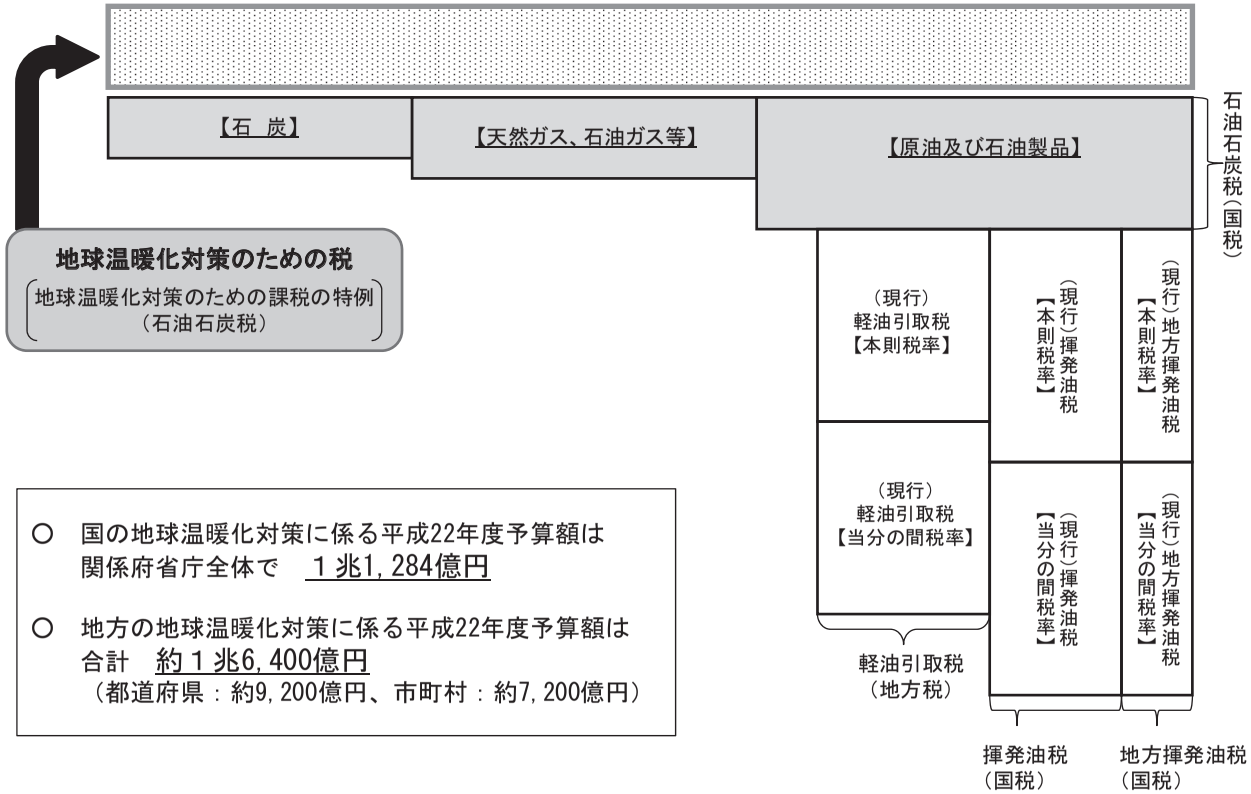
個人住民税（18.1%）2,178			法人住民税・事業税（8.6%）1,028		不動産取得税（30.6%）3,680			固定資産税・都市計画税（21.3%）2,564		自動車取得税（12.9%）1,554		軽油引取税（7.6%）916	その他（0.7%）90
住宅ローン特別控除（8.5%）1,019	配当所得（5.3%）637	その他（4.3%）522	社保診の非課税・医療法人税率特例（8.0%）961	その他（0.6%）67	宅地評価土地の取得に係る課税標準の特例（21.6%）2,599	住宅・土地取得に係る税率の特例（7.5%）903	その他（1.5%）178	新築住宅特例（12.0%）1,447	その他（9.3%）1,117	エコカー減税（11.6%）1,395	その他（1.3%）159	課税免除等（7.6%）916	

※自動車取得税・軽油引取税の「当分の間」の税率による増収（5,221 億円）を差し引いた増減収の合計は 6,789 億円

※数値は1億円単位で計上しているため、四捨五入等の調整を行っている。

（資料㉙）

地球温暖化対策関係税の全体イメージ



○ 国の地球温暖化対策に係る平成22年度予算額は関係府省庁全体で　１兆1,284億円

○ 地方の地球温暖化対策に係る平成22年度予算額は合計　約１兆6,400億円
（都道府県：約9,200億円、市町村：約7,200億円）

第８回税制調査会
提　出　資　料

地球温暖化対策に係る国と地方の基本的役割

京都議定書目標達成計画（平成20年３月28日全部改定・閣議決定）で定められている国と地方公共団体の基本的役割は次のとおり。

「国」の基本的役割	「地方公共団体」の基本的役割
＜地球温暖化対策の総合的推進＞	＜地域の特性に応じた対策の実施＞
○ 我が国の地球温暖化対策の全体枠組みの形成と地球温暖化対策の総合的実施	○ 地方公共団体の区域の自然的社会的条件に応じて、温室効果ガスの排出の削減等のための総合的かつ計画的な施策を策定し、実施
○ 国の各機関は、全体枠組みに沿って十分な連携を図り、自主的手法、規制的手法、経済的手法、情報的手法、環境影響評価、社会資本の整備等の措置の活用を含む多様な政策手段を動員して、対策を推進	○ 計画本文に掲げられている具体的な取組 ・ 低炭素型のまちづくり ・ 公共交通機関や自転車の利用促進 ・ バイオマスエネルギー等の新エネルギー等の導入 ・ 地域住民に身近なごみ問題への取組 ・ 太陽光、風力等の利用の促進 ・ 都市における緑地の保全及び緑化の推進 ・ 廃棄物等の発生の抑制の促進　等

地方税の電子化について

1．eLTAX（エルタックス：地方税共同電子申告システム＆ネットワーク）の現状（平成23年4月）

○ eLTAX接続団体・・・・・・・全47都道府県 及び 1,747市区町村（全19政令市を含む）／全1,747市区町村（100%）

※　全都道府県、全市区町村がeLTAXに接続

○ 電子申告受付サービス対応団体・・・ 全47都道府県 及び 1,060市区町村（全19政令市を含む）／全1,747市区町村（60.68%）

※　1,060市区町村は、「２．提供サービスの内容（1）【対象税目等】」のうち、いずれか１つ以上対応している団体数

2．提供サービスの内容

（1）電子申告受付サービス・・・インターネットを通じた地方税の電子申告等

【対象税目等】

○ 法人２税　　（1,068団体）、固定資産税（償却資産）（996団体）、事業所税（ 62団体）　の電子申告

○ 給与支払報告書（1,057団体）、法人設立届等　　（1,031団体）　の電子的提出

○ 電子納税　　（　10団体）

※　団体数は、都道府県及び市区町村の対応団体数

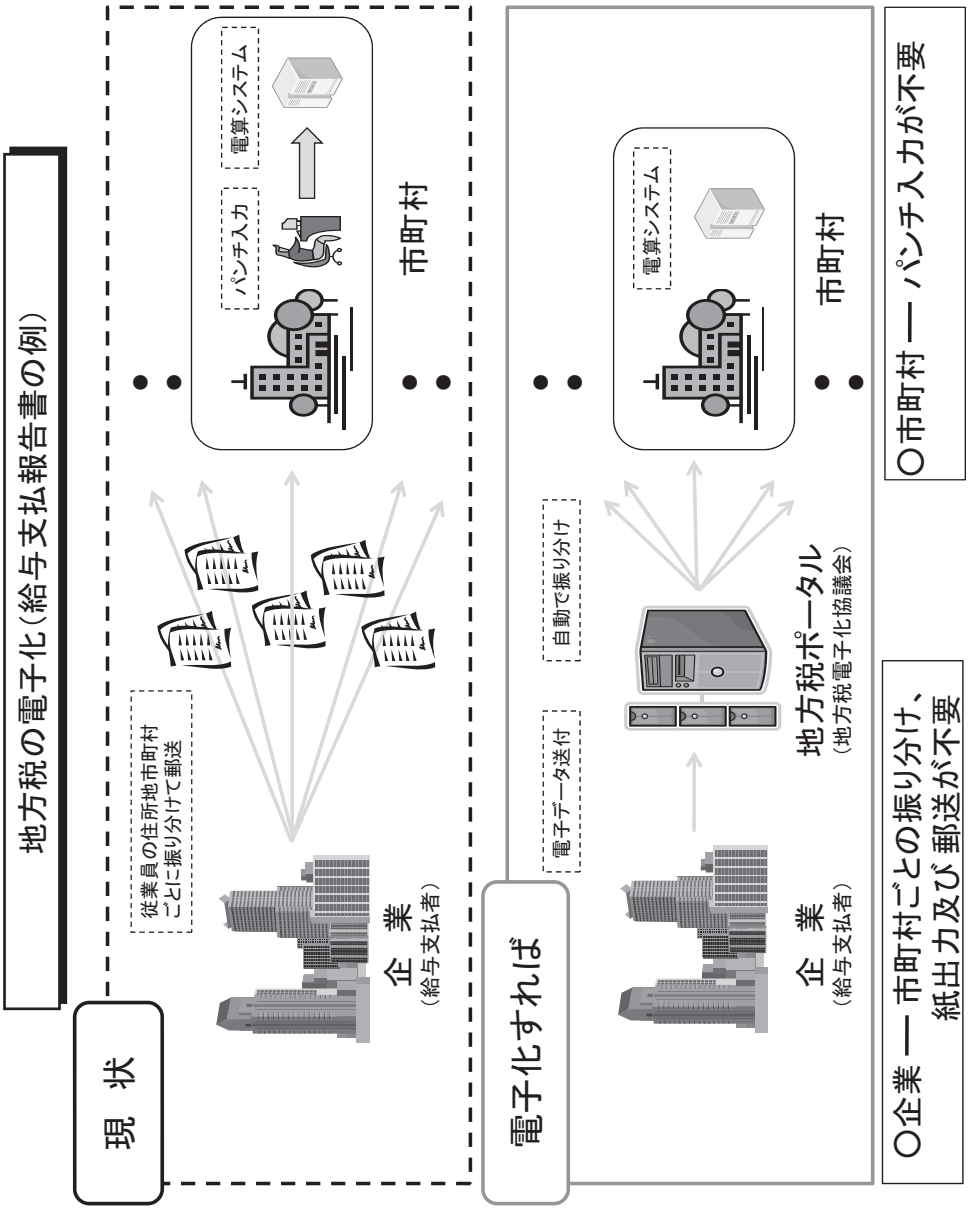
（2）年金特徴・・・公的年金からの個人住民税の特別徴収に関する年金保険者と市区町村のデータのやりとり

全市区町村が利用

（3）国税連携・・・所得税申告書等の国税庁から地方団体へのデータ送信

全47都道府県及び全市区町村が利用

（資料㉜）


地方税の電子化（給与支払報告書の例）
現　状
従業員の住所地市町村ごとに振り分けて郵送
企　業
（給与支払者）
パンチ入力
電算システム
市町村
電子化すれば
電子データ送付
自動で振り分け
企　業
（給与支払者）
地方税ポータル
（地方税電子化協議会）
電算システム
市町村
○市町村ごとの振り分け、紙出力及び郵送が不要
○市町村 ― パンチ入力が不要

国際課税関係資料

財務省主税局参事官室

目　　次

（国際課税資料１）国際課税の基本的考え方……99
（国際課税資料２）国内法に定める国際課税 ……100
（国際課税資料３）我が国の課税権の範囲 ……101
（国際課税資料４）個人納税者の区分と課税所得の範囲 ……102
（国際課税資料５）法人納税者の区分と課税所得の範囲 ……103
（国際課税資料６）外国税額控除制度の概要 ……104
（国際課税資料７）外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し
（平成21年度改正） ……105
（国際課税資料８）外国子会社合算税制について ……106
（国際課税資料９）移転価格税制について ……107
（国際課税資料10）過小資本税制の仕組み ……108
（国際課税資料11）国際課税関係の主な平成23年度税制改正事項 ……109
（国際課税資料12）移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の優先順位の
見直し ……110
（国際課税資料13）独立企業間価格の算定方法の整備 ……111
（国際課税資料14）独立企業間価格幅（レンジ）の明確化（案） ……112
（国際課税資料15）シークレット・コンパラブルの運用の明確化（案） ……113
（国際課税資料16）税率が納税者と外国当局等との合意により決定された外国税に
関する規定の整備 ……114
（国際課税資料17）外国法人税の範囲 ……115
（国際課税資料18）条約相手国における課税に係る二重課税の排除 ……116
（国際課税資料19）外国税額控除制度の適正化（案） ……117
（国際課税資料20）非居住者等が受ける振替公社債の利子等の非課税制度の拡充等 118
（国際課税資料21）外国子会社合算税制の概要 ……119
（国際課税資料22）外国子会社合算税制における適用除外基準の判定の取扱いの
明確化 ……120
（国際課税資料23）統括会社及び被統括会社の定義 ……121
（国際課税資料24）特定外国子会社等の判定におけるトリガー税率の計算の見直し 122
（国際課税資料25）外国金融機関等が行う債券現先取引に係る利子の非課税制度の
拡充 ……123
（国際課税資料26）税制調査会専門家委員会国際課税小委員会委員名簿 ……124
（国際課税資料27－１）税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」の
ポイント① ……125
（国際課税資料27－２）税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」の
ポイント② ……126
（国際課税資料27－３）税制調査会専門家委員会「国際課税に関する論点整理」の
ポイント③ ……127

（国際課税資料28－１）平成23年度税制改正大綱（抄）⑴……128
（国際課税資料28－２）平成23年度税制改正大綱（抄）⑵……129
（国際課税資料29）恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討……130
（国際課税資料30）外国法人の事業所得課税の考え方……131
（国際課税資料31）税務行政執行共助条約の概要……132
（国際課税資料32）徴収共助（イメージ）……133
（国際課税資料33）OECD 租税委員会の組織と活動の概要……134
（国際課税資料34）租税条約の概要……135
（国際課税資料35）租税条約ネットワークの拡充……136
（国際課税資料36）投資交流の促進……137
（国際課税資料37）相互協議にかかる仲裁制度〔イメージ図〕……138
（国際課税資料38）租税回避をめぐる国際的な議論の動向……139
（国際課税資料39）G20ロンドン・サミット首脳宣言（抄）……140
（国際課税資料40）税に関する情報交換……141
（国際課税資料41）我が国の租税条約ネットワーク……142
（国際課税資料42）租税条約交渉の現状……143

国際課税の基本的考え方

・ 近時、経済取引のグローバル化や企業の海外進出形態の複雑化・多様化がますます進展し、これに伴い、税務執行も困難化。
・ 国際課税に関しては、こうした経済実態の変化を踏まえつつ、以下の政策目的実現に向けた施策を不断に実施していく必要。

➢ 我が国の適切な課税権の確保

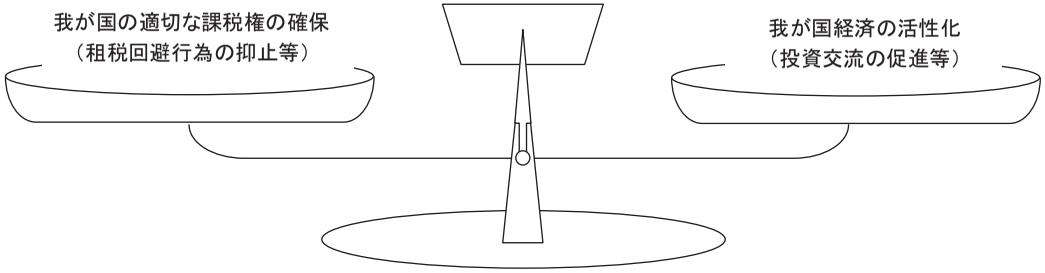
— 租税条約等による外国当局との間の情報交換ネットワークの構築
— 国際的租税回避への対応（外国子会社合算税制、移転価格税制等）等

➢ 我が国経済の活性化

— 投資交流促進等

➢ 国際的な二重課税の調整

— 外国税額控除制度、外国当局との調整の場の設定等



国内法に定める国際課税

(1) 我が国の課税権の範囲（外国法人・非居住者課税（明治３２年～）等）

(2) 外国税額控除制度（昭和２８年～）

(3) 外国子会社合算税制（昭和５３年～）

(4) 移転価格税制（昭和６１年～）

(5) 過少資本税制（平成４年～）

《国内法改正にあたっての３つの視点》

① 経済活動の実態の変化への対応

② 税の公平性・中立性の確保／租税回避行為への対応

③ 確実な執行の確保・手続の整備

我が国の課税権の範囲

⇨　我が国において課税の対象としているのは、居住者・内国法人の場合には全世界所得、非居住者・外国法人の場合には国内源泉所得。

我が国課税権の範囲

居住者・内国法人　：　全世界所得課税（①＋②）

非居住者・外国法人：　国内源泉所得のみ課税（③）

	所得源泉地	
	日本	外国
	①国内源泉所得	②国外源泉所得
	③国内源泉所得	④国外源泉所得

○　各国の課税権が競合すると、国際的な二重課税が発生することとなるが（上記②、③の領域）、その調整は原則として居住地国が行うこととされている。

・②に係る課税について、我が国は、外国税額控除制度及び外国子会社配当益金不算入制度により調整している。

・③に係る課税について、相手国は、概ね、外国税額控除制度若しくは国外所得免除制度で調整している。

・通常、租税条約において、これらの二重課税の調整義務及びその具体的な方法が規定される。

個人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分			課税所得の範囲
居住者		○ 国内に住所を有する個人 ○ 現在まで引き続き１年以上居所を有する個人	○ すべての所得（全世界所得）
	非永住者	○ 日本国籍を有しておらず、かつ、過去 10 年以内において国内に住所又は居所を有していた期間の合計が５年以下である個人	○ 国内源泉所得 ○ 国外源泉所得（国内払い・国内送金分に限る）
非居住者		○ 居住者以外の個人	○ 国内源泉所得のみ

法人納税者の区分と課税所得の範囲

納税者の区分		課税所得の範囲
内国法人	国内に本店又は主たる事務所を有する法人	全ての所得（全世界所得） ※ただし、外国子会社配当益金不算入制度の適用を受ける配当については、その 95%相当額を益金不算入。
外国法人	内国法人以外の法人	国内源泉所得のみ

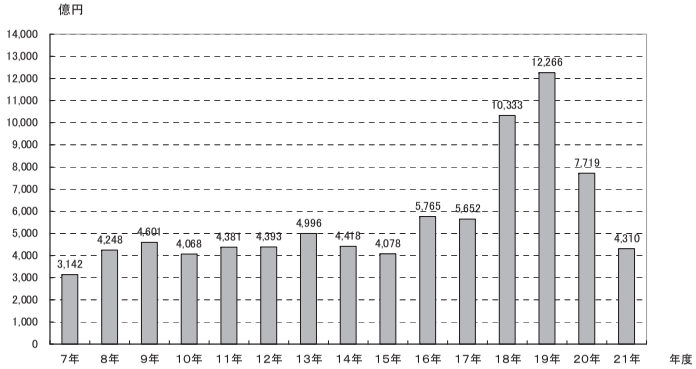
外国税額控除制度の概要

○　居住者・内国法人は全世界所得に課税されるため、国外源泉所得に対して源泉地国で課税される部分は、二重課税が発生することになる。

○　外国税額控除制度は、国際的な二重課税を排除するため、外国で納付した外国税額を、国外所得に対しわが国で納付すべき法人税額の範囲内で、控除することを認める制度。

○　平成 21 年度税制改正において、それまでの間接外国税額控除制度（外国子会社等が納付した外国税額のうち内国法人が受ける配当に対応する部分を控除するもの）を廃止し、それに代えて、外国子会社からの配当について、親会社の益金不算入とする制度を導入。

外国税額控除額の推移



（出所）国税庁「会社標本調査結果報告」

外国子会社からの受取配当に関する二重課税調整措置の見直し（平成21年度改正）

《21年度改正前》

○ 間接外国税額控除制度

（外国子会社からの配当について、我が国で課税した上で、外国で支払った税額を調整）

（例）＜税率20%＞　　＜税率30%＞

外国子会社（所得100）　現地法人税:20　→（配当支払い）→　子会社配当100　国内親会社（所得300）

納税額：（300+100）×0.3－20＝100　　課税対象＋税額控除

《21年度改正後》

○ 外国子会社配当益金不算入制度

（外国子会社からの配当は、我が国では益金不算入）

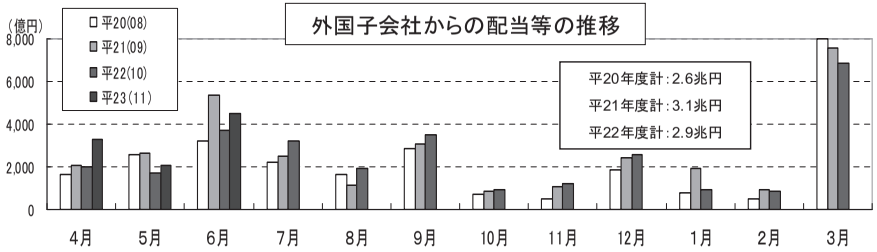
（例）＜税率20%＞　　＜税率30%＞

外国子会社（所得100）　現地法人税:20　→（配当支払い）→　子会社配当　国内親会社（所得300）

納税額：（300）×0.3＝90　　課税対象

⇒ **外国子会社が、税制に左右されずに国内への配当の時期やその額を決められるようになった。**

（注）実際に課税されないのは、配当額の95%。



（注1）「日本銀行　国際収支統計」(配当金・配分済支店収益受取額)に基づいて作成。
（注2）配当金受取とは、出資の割合が原則として10%以上の外国法人からの配当金受取をいう。
（注3）配分済支店収益受取とは、本邦にある法人の海外支店からの利潤の受取をいう。

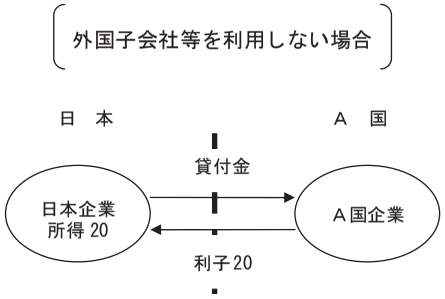
外国子会社合算税制について

○　**わが国の内国法人等が、税負担の著しく低い外国子会社等を通じて国際取引を行うことによって、直接国際取引した場合より税負担を不当に軽減・回避し、結果としてわが国での課税を免れる事態が生じ得る**。

○　このような租税回避行為に対処するため、一定の税負担の水準（20%）以下の国・地域にある子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（会社単位での合算課税）。

（注）外国子会社等が、**実体のある事業を行っている等、一定の条件（適用除外基準）を満たす場合には、会社単位での合算課税の対象とならない**。

○　また、一定の税負担の水準（20%）以下の外国子会社等が得る資産運用的な所得については、適用除外基準を満たす場合でも、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税（資産性所得の合算課税）。



会社単位での合算課税の適用除外基準

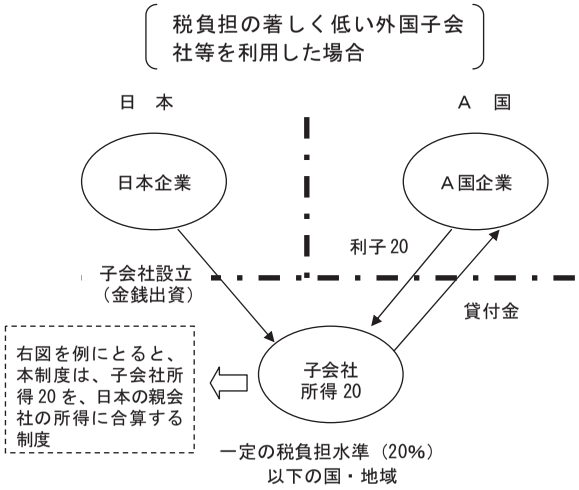
①事　業　基　準：主たる事業が株式の保有等でないこと

②実　体　基　準：一定の固定施設を有すること

③管理支配基準：事業の管理等を自ら行っていること

④所在地国基準：主として所在地国で事業を行っていること

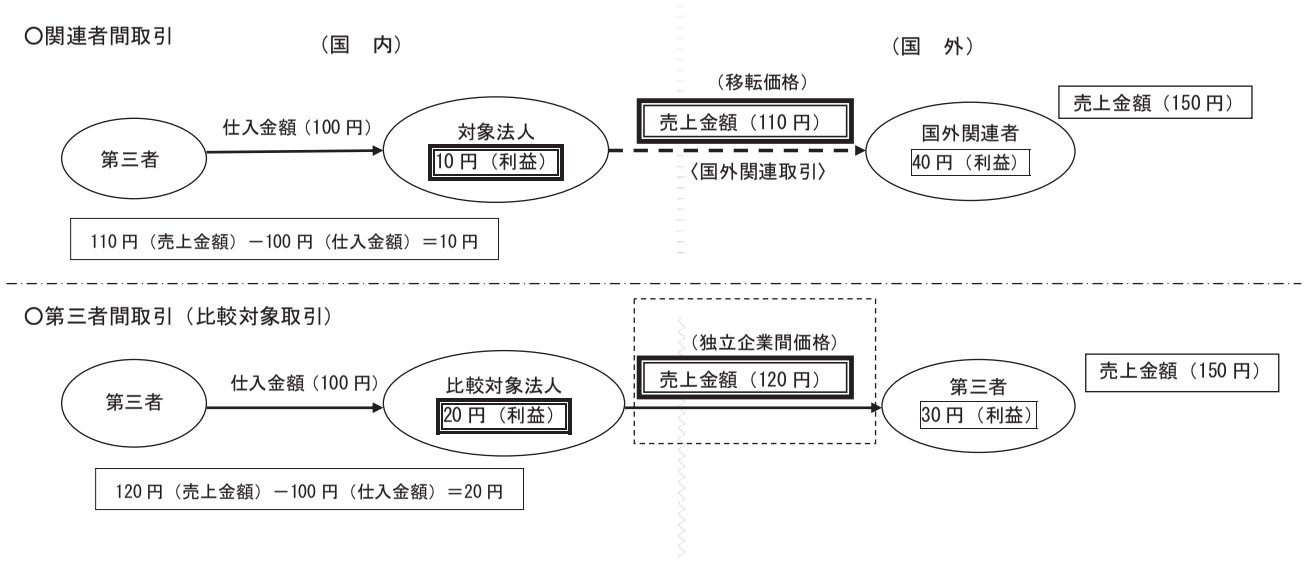
又は非関連者基準：主として非関連者との間で事業を行っていること



移転価格税制について

○　企業が海外の関連企業との取引価格（移転価格）を通常の価格と異なる金額に設定すれば、一方の利益を他方に移転することが可能となる。

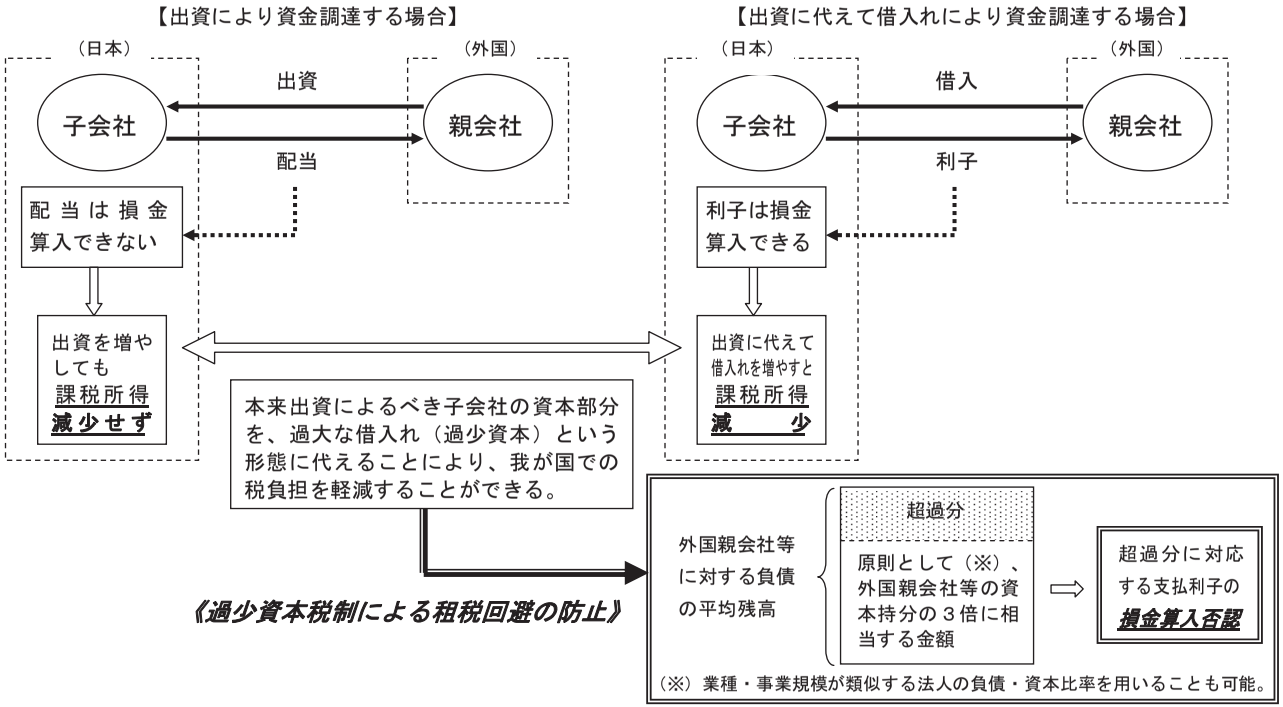
○　移転価格税制は、このような**所得の海外移転を防止するため、海外の関連企業との取引が、通常の取引価格（独立企業間価格）で行われたものとみなして所得を計算し、課税する制度**。移転価格税制の適用により発生する二重課税については、租税条約において、**関係国との間で「相互協議」を通じて調整する枠組みが設けられている**。



過少資本税制の仕組み

過少資本税制

海外の関連企業との間において、出資に代えて借入れを多くすることによる税負担の軽減を防止するために、一定の割合を超える支払利子の損金算入を認めないこととする（出資に対する配当は損金算入されないが、借入れに対する支払利子は損金算入される）。



国際課税関係の主な平成23年度税制改正事項

○　移転価格税制の見直し

①　移転価格税制に関する国際的な指針であるOECD移転価格ガイドラインの見直しを踏まえ、独立企業間価格の算定方法に係る適用上の優先順位を見直し、個々の事案に応じて最も適切な方法を選択する仕組みへの改正を行った。

②　納税者の予見可能性を確保する観点から、独立企業間価格の幅（レンジ）の取扱いや、シークレットコンパラブル（第三者から入手した比較対象取引の情報）の運用について明確化を行う。

○　外国税額控除制度の適正化

外国税額控除制度について、「税率が納税者と外国当局等との合意により決定された」ような外国法人税として捉えるのが不適当な部分は、外国法人税に含まれない旨の規定の明確化を行った。

また、外国税額控除における控除限度額の計算上、条約相手国に条約上課税権を認めた所得は「国外所得」に該当する、との措置を講ずることにより、居住者について生じた二重課税の排除を行った。

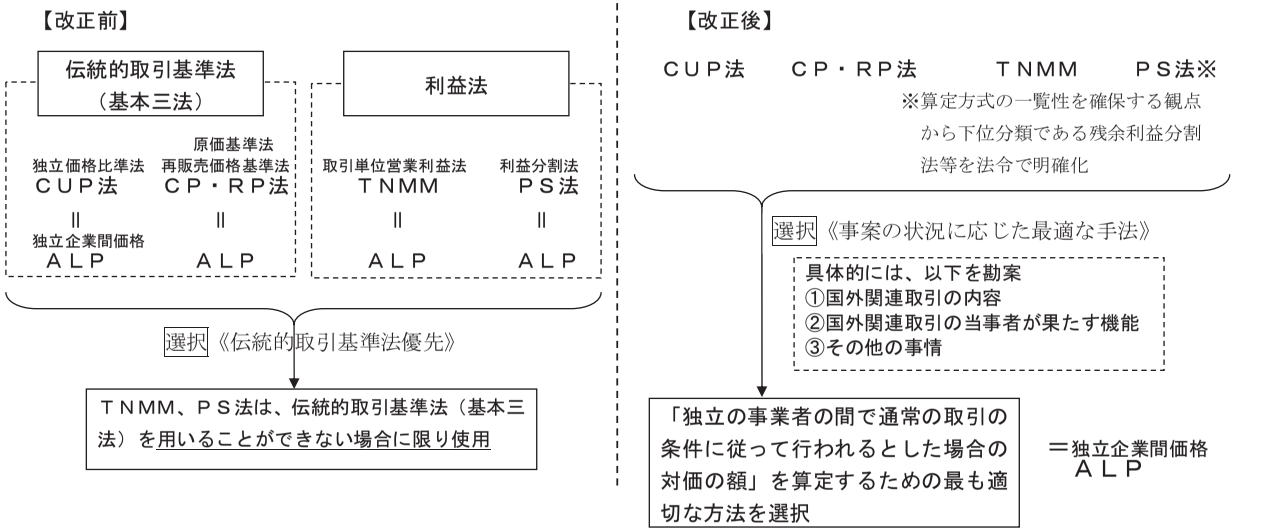
○　非居住者等が受ける振替公社債の利子等の非課税制度の拡充

外国からのわが国公社債市場への投資の活性化を図る観点から、外国投資家が受ける特定目的信託の社債的受益権の分配を非課税措置の対象に追加する改正を行った。

移転価格税制における独立企業間価格の算定方法の優先順位の見直し

○　ＯＥＣＤ移転価格ガイドラインは、独立企業間価格（ＡＬＰ）の算定方法の優先順位（伝統的取引基準法が優先適用され利益法はラストリゾートとして用いられる）を見直し、事案の状況に応じ独立企業原則の考え方に照らして最も適切な方法を見い出すことを常に目指す、との考え方を明示。

○　こうした国際標準との整合性を確保する観点から、我が国の移転価格税制においても、算定方法の優先順位を廃止し、個々の事案の状況に応じて独立企業原則に一致した最も適切な方法を選択する仕組みに改正。



独立企業間価格の算定方法の整備

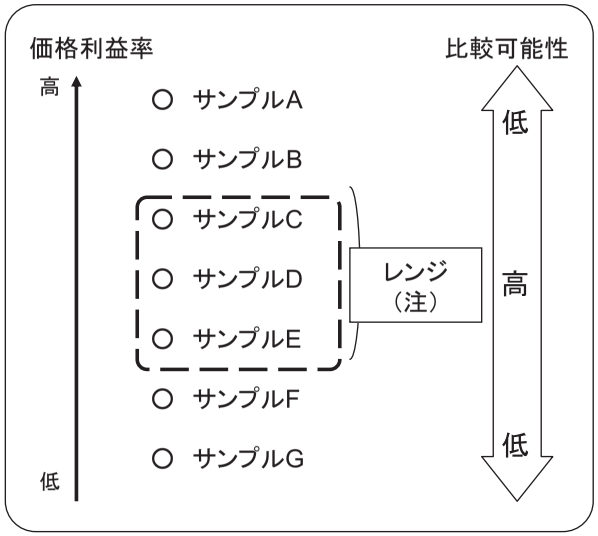
- 個々の事案に応じて最も適切な方法を選択する「最適アプローチ」が導入されることから、利用可能な独立企業間価格の算定方法の選択肢を法令において一覧できることが望ましい
- 利益分割法の下位分類としてＯＥＣＤ移転価格ガイドラインで認められている「比較利益分割法」、「寄与度利益分割法」及び「残余利益分割法」について、法令上は利益分割法として一括りで規定
- これらの下位分類について、それぞれ法令において明確化

○　基本３法
- 独立価格比準法
- 再販売価格基準法
- 原価基準法

○　その他の方法
- 取引単位営業利益法
- 取引単位営業利益法に準ずる方法
- 利益分割法
  - 比較利益分割法
  - 寄与度利益分割法
  - 残余利益分割法

独立企業間価格幅（レンジ）の明確化（案）

○OECD移転価格ガイドラインでは、レンジ内の取引は是正されるべきではないとされている。また、レンジ外の場合に是正するポイントについての具体的な言及はこれまでなかったが、改訂後においては、比較可能性が高い場合は、レンジ内のいずれも独立企業間価格たりえるとしつつ、比較可能性の欠陥が残るリスクを最小化するために中心傾向（平均値等）の利用が適切な場合もある、とした。
○わが国の運用も、こうしたガイドラインの考え方を踏まえた見直しを行うこととする。



（注）調査対象取引との類似性に応じて、サンプルのスクリーニングが行われる。

課税の場面

【国外関連取引の価格がレンジ内の場合】
⇒ 是正されない旨が不明確

【改正案】
国外関連取引がレンジ内の場合は是正されない旨を通達で明確化

【国外関連取引の価格がレンジ外の場合】
⇒ 国外関連取引と、レンジ内の比較対象取引の価格又は利益率等の平均値との差異を是正

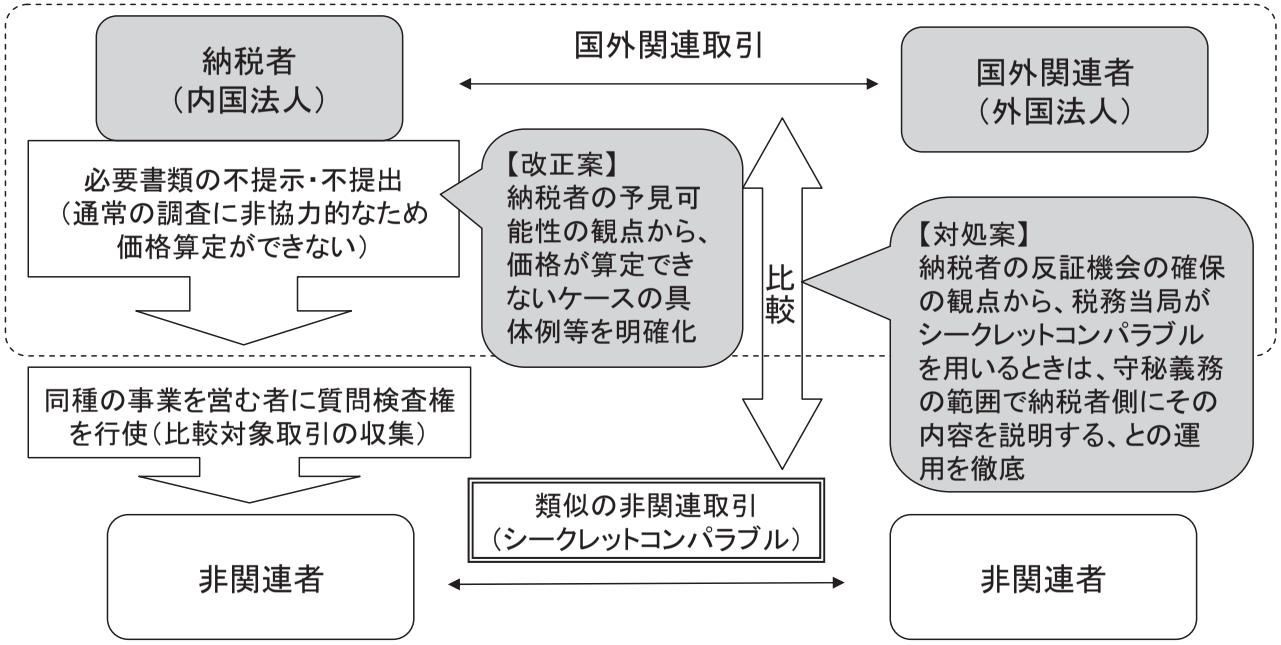
【改正案】
平均値を原則として用いるが、例えば中央値などレンジ内のより合理的な値がある場合は、それを用いることができる旨を通達で明確化

シークレット・コンパラブルの運用の明確化（案）

○シークレットコンパラブル（納税者に開示されない比較対象取引）について、OECD移転価格ガイドラインでは、従来から、税務当局が用いる場合には守秘義務の範囲内でその内容を開示し、納税者に反証の機会が与えられるようにすべき旨指摘。

○わが国でも、これまでシークレットコンパラブルの適用は必要最小限の範囲で行ってきたところであり、どのような場合に適用を受けることになるかの具体例等を通達で更に明確化する。また、適用に際してはこれまでも納税者に対しシークレットコンパラブルの内容について必要な説明に努めてきたところであり、こうした運用を徹底する。

（注）平成22年度改正大綱で「ガイドラインの見直しを踏まえ、シークレットコンパラブルのあり方を検討」とされた。



（※）［　］部分は納税者・企業グループにとって、アクセスが可能な情報

税率が納税者と外国当局等との合意により決定された外国税に関する規定の整備

○　国際的二重課税を調整する外国税額控除制度や、税負担の著しく低い外国子会社を通じた租税回避を防止する外国子会社合算税制では、「外国法人税」の定義が法令で定められており、納付後任意に納税者が還付請求できるような「税」など、「外国法人税」として捉えるのが不適当なものは法令で除外されている。

○　しかしながら、「税率が納税者と税務当局との合意により決定される税」を外国法人税から除外する規定はないところ、このような税を納付する外国子会社が、外国子会社合算税制のトリガー税率（税負担が著しく低いか否かの基準税率）をちょうど上回る税率を選択した事案において、最高裁判所は、明文の規定がない以上、こうした税が外国法人税に該当しないとはいえない、と判示した（平成21年12月）。

○　従来から、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、外国法人税として捉えるのが不適当なものは法令で明確にされてきたところであるが、上記の判例を踏まえ、「税率が納税者と外国当局等との合意により決定された」ような外国法人税として捉えるのが不適当な部分は含まれない旨の規定の明確化が行われた。

外国法人税の範囲

《法律》　外国法人税とは、外国の法令により課される法人税に相当する税で政令で定めるもの（法法 69①）

《政令》

① 外国法人税とは、外国の法令に基づき外国又はその地方公共団体により法人の所得を課税標準として課される税をいう（法令 141①）

② 外国法人税に含まれるもの（法令 141②）

- ○　超過利潤税その他法人の所得の特定の部分を課税標準として課される税
- ○　法人の所得又はその特定の部分を課税標準として課される税の附加税
- ○　法人の所得を課税標準として課される税と同一の税目に属する税で、法人の特定の所得につき、徴税上の便宜のため、所得に代えて収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課されるもの
- ○　法人の特定の所得につき、所得を課税標準とする税に代え、法人の収入金額その他これに準ずるものを課税標準として課される税

③ 外国法人税に含まれないもの（法令 141③）

- ○　税を納付する者が納付後任意に還付を請求できる税
- ○　税を納付する者が納付猶予期間を任意に定めることができる税
- ○　**複数の税率の中から税の納付をすることとなる者と外国若しくはその地方公共団体又はこれらの者により税率の合意をする権限を付与された者との合意により税率が決定された税（当該複数の税率のうち最も低い税率（当該最も低い税率が当該合意がないものとした場合に適用されるべき税率を上回る場合には当該適用されるべき税率）を上回る部分に限る。）【改正事項】**
- ○　外国法人税に附帯して課される附帯税に相当する税その他これに類する税

条約相手国における課税に係る二重課税の排除

場面設定：韓国法人の役員である日本の居住者が、日本で役員としての役務提供を行い、役員報酬を受領する。

日　本　（居住地国）

役　　員

韓　国

本　　社

役員報酬の支払

居住者が受け取る役員報酬は、日本で課税されるとともに、韓国においても課税される。しかしながら、当該報酬は「国外所得」に該当しないことから（※）韓国で課税された税額は日本での外国税額控除の対象とならず、二重課税が排除されない。

※　我が国国内法上、外国税額控除は「その源泉が国外にある」所得について適用することとされている（所法 95①）。

日韓租税条約第 16 条（役員報酬）の規定（※）により、役員報酬に対して課税。

※　一方の締約国の居住者が他方の締約国の居住者である法人の役員の資格で取得する役員報酬に対しては、当該他方の締約国において租税を課すことができる（日韓租税条約 16）。

【改正事項】

外国税額控除における控除限度額の計算上、条約相手国に条約上課税権を認めた所得は「国外所得」に該当する、との措置を講ずることにより、居住者について生じた二重課税を排除。

外国税額控除制度の適正化（案）

○　外国税額控除制度は、国際的二重課税を排除するために、外国で納付した外国税額を、国外所得に対しわが国で納付すべき法人の税額（控除限度額）の範囲内で控除するもの。

○　現行制度上、現実には国際的二重課税が発生していない部分について法人の税額からの控除が可能となる仕組み（いわゆる「彼此流用の問題」）や、日本に本店がある法人もほとんど日本で税を負担しない仕組み（特定の法人のみが恩恵を受けている特例）などの制度上の歪みがあり、これを適正化する必要があることから、以下のとおり改正する。

①　外国税額控除の対象外である「高率」な外国法人税の水準を、わが国の法人実効税率（引下げ後の法人実効税率）とおおむね同水準となるよう「35%超」(現行：「50%超」)に引下げ

②　控除限度額の計算上、非課税の国外所得の全額（現行2/3）を国外所得から除外（激変緩和のための経過措置を講ずる）
⇒二重課税が発生していない非課税の部分は限度額にカウントしないことで、彼此流用の余地の縮減を図る。

③　国外所得割合の90%制限に係る特例の廃止
⇒最低限のわが国での納税を確保する。

控除の対象となる外国法人税	○　外国の法令により課される法人税に相当する税 ※　外国法人税額のうち、その所得に対する負担が高率（所得に対する租税負担割合 50%超 ）な部分は控除の対象から除外
控除限度額の計算	○　一括限度額方式 控除限度額　＝　法人税額　×　国外所得(注1)(注2) / 全世界所得 （注1）　非課税国外所得の 2／3を国外所得から除外 （注2）　国外所得は、原則として全世界所得の90%までに制限 ただし、国外所得が全世界所得の90%超の場合にも右の特例あり　○全世界所得×国外使用人割合　○全世界所得×外国での税負担割合　に応じて一定の算式に基づき算出した割合（90%～100%）　のいずれか高い方を国外所得の上限とする特例

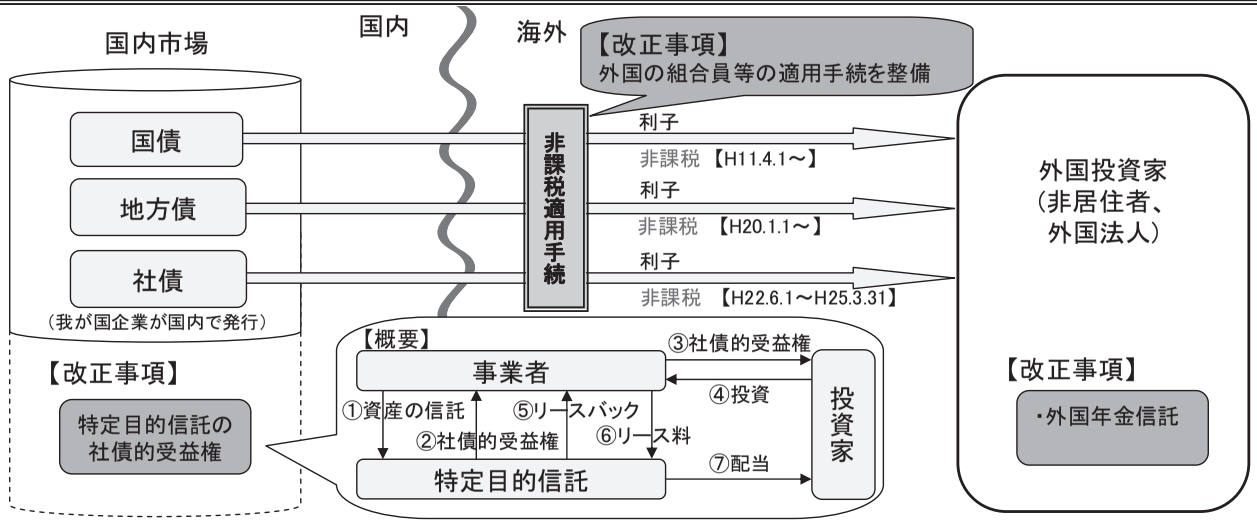
【改正案①】「35%超」に引下げ

【改正案②】非課税所得の全額を除外（経過措置として2年間は5／6を除外）

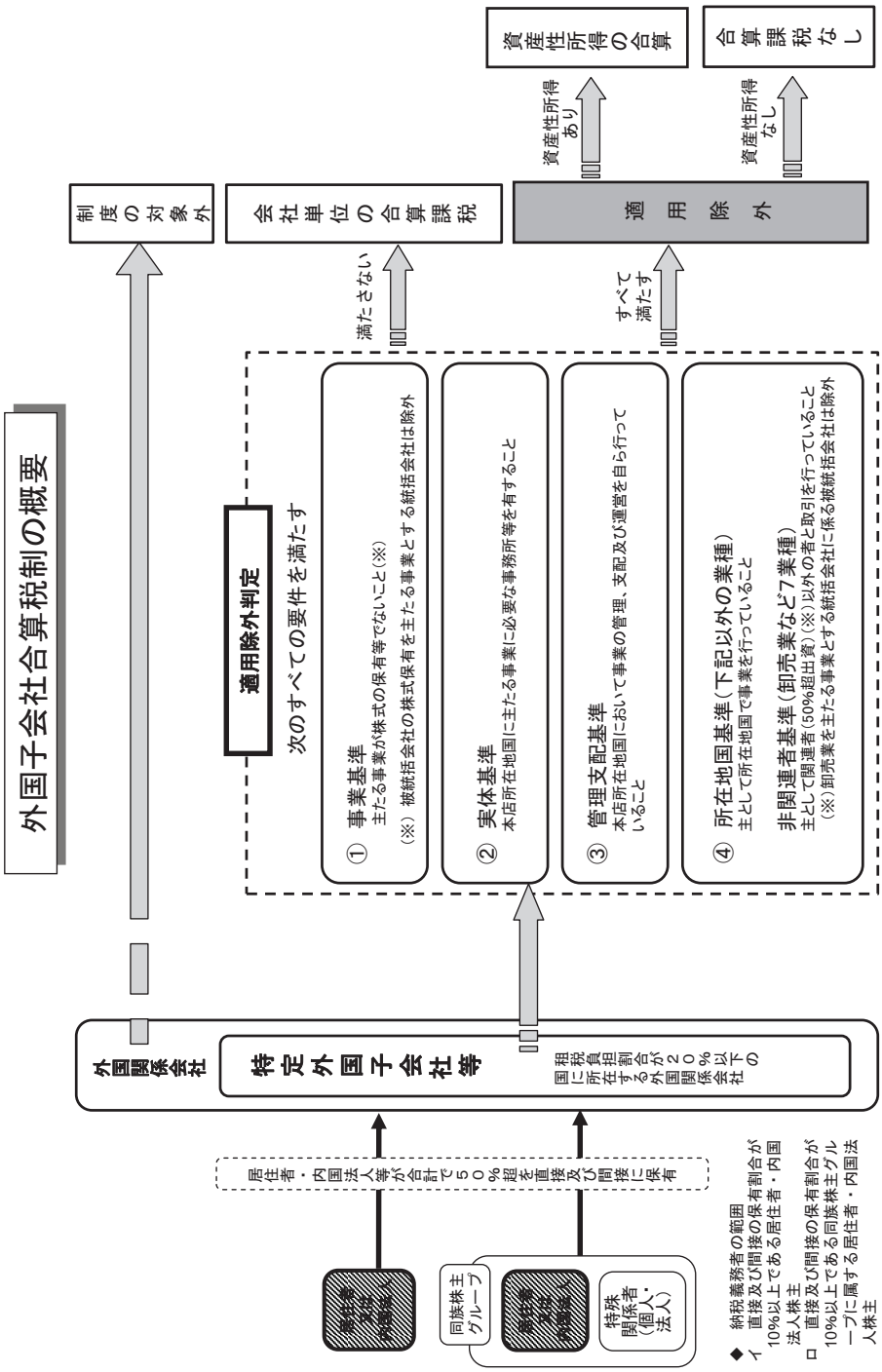
【改正案③】廃止

非居住者等が受ける振替公社債の利子等の非課税制度の拡充等

【改正前の制度の概要】
○　非居住者又は外国法人が支払を受ける振替公社債の利子等については、非課税適用申告書の提出等を要件として、所得税又は法人税を課さない。
【改正事項】
○　外国投資家が受ける特定目的信託の社債的受益権の分配を非課税の対象に追加
・特定目的信託：資産流動化法に基づき、資産の流動化を目的として、委託者が有する信託の受益権を分割することにより複数の者に取得させることを目的とする信託
・社債的受益権：あらかじめ定められた金額の分配を受ける種類の受益権
○　その他、⑴非課税の対象者に外国年金信託が含まれることを明確化
⑵任意組合等及び受益者等課税信託について、適用手続を整備



（国際課税資料21）


外国子会社合算税制の概要
制度の対象外
会社単位の合算課税
適用除外
資産性所得の合算
合算課税なし
資産性所得あり
資産性所得なし
満たさない
すべて満たす
適用除外判定
次のすべての要件を満たす
① 事業基準
主たる事業が株式の保有等でないこと（※）
（※）被統括会社の株式保有を主たる事業とする統括会社は除外
② 実体基準
本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること
③ 管理支配基準
本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること
④ 所在地国基準（下記以外の業種）
主として所在地国で事業を行っていること
非関連者基準（卸売業など7業種）
主として関連者（50%超出資）（※）以外の者と取引を行っていること
（※）卸売業を主たる事業とする統括会社に係る被統括会社は除外
外国関係会社
特定外国子会社等
租税負担割合が20%以下の国に所在する外国関係会社
居住者・内国法人等が合計で50%超を直接及び間接に保有
同族株主グループ
特殊関係者（個人・法人）
◆ 納税義務者の範囲
イ 直接及び間接の保有割合が10%以上である居住者・内国法人株主
ロ 直接及び間接の保有割合が10%以上である同族株主グループに属する居住者・内国法人株主

外国子会社合算税制における適用除外基準の判定の取扱いの明確化

○　外国子会社合算税制は、一定の税負担の水準（20%）以下の外国子会社等の所得に相当する金額について、内国法人等の所得とみなし、それを合算して課税する制度。

○　ただし、外国子会社等が、以下のすべての条件（適用除外基準）を満たす場合には、会社単位での合算課税の対象とならない。

適用除外基準

① 事業基準　⇒　主たる事業が株式の保有等、一定の事業でないこと（注１）

（注1）**被統括会社の株式の保有を主たる事業とする統括会社（事業持株会社）**は、事業基準をみたすこととされる。

② 実体基準　⇒　本店所在地国に主たる事業に必要な事務所等を有すること

③ 管理支配基準　⇒　本店所在地国において事業の管理、支配及び運営を自ら行っていること

④ 所在地国基準　⇒　主として本店所在地国で主たる事業を行っていること

（ただし、主たる事業が卸売業など一定の業種の場合には、非関連者基準を適用）

非関連者基準　⇒　主として関連者（50%超出資会社等）（注２）以外の者と取引を行っていること

【改正事項】事業持株会社にあっては、統括業務を「主たる事業」として判定

（注２）卸売業を主たる事業とする統括会社（物流統括会社）は、関連者の範囲から被統括会社を除いて判定を行う。

参考

統括会社及び被統括会社の定義

統括会社　次の全ての要件を満たす特定外国子会社等をいう。

（１）　一の内国法人に発行済株式等の **全部** を直接又は間接に保有されていること

（２）　二以上の **被統括会社** を有し、その被統括会社に対して **統括業務【※】** を行っていること。

（３）　本店所在地国において統括業務に係る固定施設等及びその統括業務に従事する者（役員等を除く。）を有すること。

【※】統括業務：特定外国子会社等が被統括会社との間における契約に基づき行う業務のうち当該被統括会社の事業の方針の決定又は調整に係るもの（当該事業の遂行上欠くことのできないものに限る。）であつて、当該特定外国子会社等が二以上の被統括会社に係る当該業務を一括して行うことによりこれらの被統括会社の収益性の向上に資することとなると認められるものをいう。

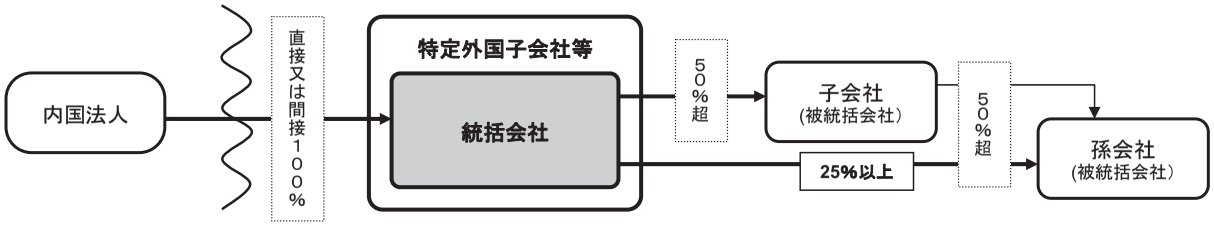
被統括会社　次に掲げる外国法人で、上記の特定外国子会社等にその株式等及び議決権のいずれも25%以上を保有され、かつ、本店所在地国に事業を行うに必要と認められるその事業に従事する者を有するものをいう。

（１）　特定外国子会社等、当該特定外国子会社等の発行済株式等の10%以上を直接及び間接に有する内国法人及び当該内国法人と当該特定外国子会社等との間に株式等の所有を通じて介在する外国法人（以下「判定株主等」という。）が外国法人を支配している場合における当該外国法人（以下「子会社」という。）

（２）　判定株主等及び子会社が外国法人を支配している場合における当該外国法人（以下「孫会社」という。）

（３）　判定株主等並びに子会社及び孫会社が外国法人を支配している場合における当該外国法人

（注）上記の「支配している場合」とは、発行済株式等の過半数を有する場合、重要な事項に関する議決権の過半数を有する場合又は株主等の総数の過半数を占める場合のいずれかに該当する場合をいう。



特定外国子会社等の判定におけるトリガー税率の計算の見直し

特定外国子会社等の範囲

外国関係会社のうち、本店所在地国における租税負担割合（トリガー税率）が 20%以下である者

トリガー税率の計算式

本店所在地国等において課される外国法人税 ＋ みなし納付外国法人税

本店所在地国の法令に基づく所得の金額 ＋ 本店所在地国の法令で非課税とされる所得（※） ＋ 損金算入支払配当 ＋ 損金算入外国法人税 － 還付外国法人税

（※） 次の配当は、非課税とされる所得から除く。

⑴ 本店所在地国に所在する法人から受ける配当（内→内）

⑵ 本店所在地国以外の国等に所在する法人から受ける配当のうち次のもの（外→内）

① 一定の持株割合を要件として非課税とされるもの

② 本店所在地国の法令に定められた外国法人税の負担を減少させる仕組みに係るものでないことを要件として非課税とされるもの（英国における配当非課税制度に係る配当等）

【改正事項】非課税とされる所得から除外されるための持株割合要件等を廃止

外国金融機関等が行う債券現先取引に係る利子の非課税制度の拡充

【改正前の制度の概要】

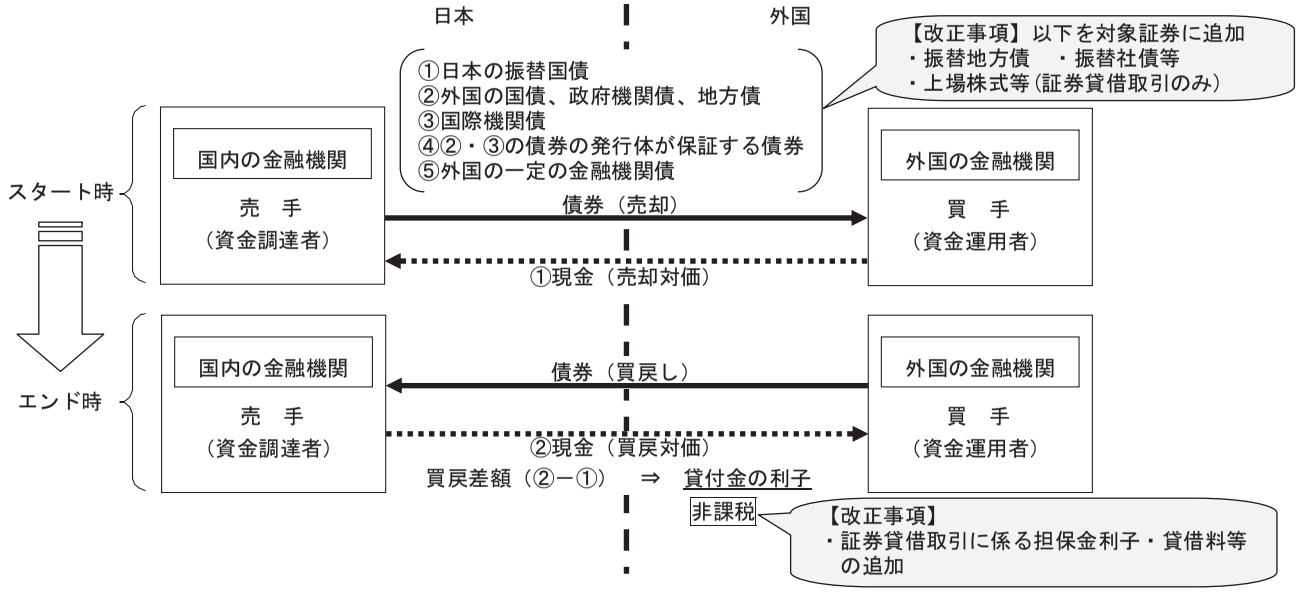
○　外国の金融機関が国内の金融機関との間で行う債券現先取引（いわゆる「レポ取引」）により生ずる利子相当額は、一定の要件の下で非課税とされる。

※　債券現先取引（いわゆる「レポ取引」）とは、短期の資金調達を目的として一定期間経過後に債券を買い戻すことを条件として行われる債券の売買取引をいう。

【改正事項】

○　対象取引に証券貸借取引（担保付）を追加し、担保金利子及び貸借料等を非課税とする。

○　対象証券に振替地方債、振替社債等、上場株式等を追加する。



税制調査会 専門家委員会
国際課税小委員会 委員名簿

（委員・特別委員ごとに五十音順）

（委員）		田近　栄治	一橋大学教授
		辻山　栄子	早稲田大学教授
	○	中里　　実	東京大学教授
		三木　義一	青山学院大学教授
（特別委員）		青山　慶二	筑波大学教授
		渕　　圭吾	学習院大学教授
		増井　良啓	東京大学教授
		森信　茂樹	中央大学教授

○は座長

税制調査会 専門家委員会 「国際課税に関する論点整理」のポイント①

Ⅰ．国際連帯税を巡る国際的な動向の整理等

１．国際連帯税に関する一連の動き

貧困問題、環境問題などの地球規模の問題への関心の高まりを背景に、新たな資金調達方法の一つとして、2000年代後半からフランスや韓国などで国際連帯税（航空券連帯税）が導入されている。

２．航空券連帯税についての議論

国際航空に課税する航空券連帯税については、消費税が免税となっている国際航空と国内航空との間の消費課税の非中立性の改善に資する一方で、航空産業に与える影響等については十分な検討が必要である。なお、航空に対する課税に着目すると、主要国では、旅客数や航空料金等に応じた課税を行っており、税収の使途については一般財源もあれば特定財源もある。

３．通貨取引税についての議論

開発資金調達や投機的な為替取引抑制を目的として外国為替取引に課税を行う通貨取引税については、低率の課税であっても多額の財源を調達できる一方で、経済取引に歪みを生じさせる可能性や租税回避が行われる可能性等の種々の問題点について十分な検討が必要である。

税制調査会 専門家委員会 「国際課税に関する論点整理」のポイント②

Ⅱ．国際課税に関する中長期的な課題

１．企業活動の国際化等を踏まえた国際課税のあり方

経済のグローバル化が進化する中で、租税回避など課税管轄権からの離脱を防ぐ措置（strong fences policy）と、広く門戸を開いて通商の拡大を図る措置（open doors policy）との間で適切なバランスをとる必要がある。

２．非居住者及び外国法人の課税ベース―帰属主義への見直し―のあり方

外国法人について、支店が国内に存在する場合に、従来、国内法上は「総合主義」（すべての国内源泉所得に課税）に基づき課税する一方で、租税条約においては「帰属主義」（支店に帰属するすべての所得に課税）を原則としてきた。今般、OECD モデル租税条約が「帰属主義」に基づく課税のあり方を明確化した改定を行ったことを契機に、今後、国内法を「総合主義」から「帰属主義」に見直す一方、適正な課税を確保するため、必要な法整備の検討を進めるべきである。

税制調査会 専門家委員会 「国際課税に関する論点整理」のポイント③

３．国際的租税回避の防止に向けた今後の課題

（１）無形資産の取扱い

多国籍企業グループが事業再編等を通じて無形資産を軽課税国に移すことで税負担の軽減を図るリスクが高まりつつある。我が国も、無形資産の移転に係る国際課税のあり方につき、今後のOECD等での国際的な議論の進展や経済活動の実態なども見極めつつ、検討する必要がある。

（２）国際課税における手続法の課題

納税者が課税逃れのために国外に資金を移転するリスクが高まっており、これに対応するため、国外資産に関する報告制度など様々な資料情報収集の手続整備や、外国との間で租税徴収の共助を行うための仕組みについて検討を進める必要がある。

平成23年度税制改正大綱（抄）

平成 22 年 12 月 16 日
閣　議　決　定

第２章　各主要課題の平成 23 年度での取組み

８．国際課税

（１）基本的な考え方

国際課税については、国際的租税回避を防止して我が国の適切な課税権を確保すると同時に、投資交流の促進等により我が国経済を活性化する観点から、制度・執行の両面において対応する必要があります。

近年の経済取引や企業活動のグローバル化に対応した国際課税の課題については、今般、税制調査会専門家委員会において「国際課税に関する論点整理」がとりまとめられました。

この「論点整理」は、国際的経済活動を阻害しない形で、税収の適切な確保を目指す必要があるとの視点に立った上で、課題の提起を行っています。具体的には、①　非居住者及び外国法人に対する課税原則について、今般のＯＥＣＤモデル租税条約の改定を踏まえ、今後、国内法をいわゆる「総合主義」から「帰属主義」に見直すとともに、これに応じた適切な課税を確保するために必要な法整備を検討する必要性、②　国際的な事業再編等を通じた無形資産の移転に係る国際課税のあり方、③　国外資産に関する報告制度など様々な資料情報収集の手続整備や、外国との間で租税徴収の共助を行うための仕組みについて検討を進める必要性、などについて課題が提起されました。

（２）改革の方向性

今後、この「論点整理」で提起された点も参考にしつつ、まずは、上記①（帰属主義への見直し）及び③（資料情報収集及び徴収共助の手続整備）の点について具体的な検討を進める必要があります。また、②（無形資産の取扱い）の点については、今後ＯＥＣＤにおいて無形資産の移転に係る国際課税のあり方に関する議論が行われることから、当面は「論点整理」で示された点を参考にしつつ、こうした国際的な議論に参画していく必要があります。

さらに、租税条約については、今後とも我が国経済の活性化や我が国課税権の適切な確保に資するよう、我が国の経済構造及び国内法制、国際課税を巡る状況等を勘案しつつ、国際的な税務当局間の協力・協議の法的枠組みの強化を含め、そのネットワークの迅速な拡充に努めます。

（３）国際連帯税

国際連帯税については、貧困問題、環境問題等の地球規模の問題への対策のための財源確保を目的としたものであり、代表例として航空券連帯税や通貨取引税が挙げられます。航空券連帯税については、既にフランスや韓国等で導入されています。また、通貨取引税については、フランスやベルギーにおいて、他の全てのＥＵ加盟国での実施等を前提として導入することとされています。今後、上記「論点整理」も参考にしつつ、真摯に検討を行います。

第３章　平成23年度税制改正

９．検討事項

〔国税〕

（13）非居住者及び外国法人に対する課税原則については、今般のＯＥＣＤモデル租税条約の改定及び税制調査会専門家委員会による「国際課税に関する論点整理」を踏まえ、様々な産業における実態等を把握しつつ、いわゆる「総合主義」に基づく従来の国内法上の規定を「帰属主義」に沿った規定に見直すとともに、これに応じた適切な課税を確保するために必要な法整備に向け、具体的な検討を行います。

（14）国外資産に関する報告制度など様々な資料情報収集の手続整備に向け、適切な課税・徴収の確保の観点から、具体的な方策について引き続き検討します。

（15）外国との間で租税徴収の共助を行うための仕組みについては、欧州評議会・ＯＥＣＤ税務行政執行共助条約などの国際的な取組み等を踏まえつつ、具体的な検討を行います。

恒久的施設（PE）の帰属所得に関する検討

➢ 経緯

OECD モデル租税条約では恒久的施設（PE）を独立企業であるかのように擬制することによって PE に帰属する所得を計算することとされている。しかし、OECD では、各国の課税の実務において、恒久的施設（PE）に帰属する所得の算定方法に相違が生じており、この相違に伴い、二重課税が生じている場合があるとして、PE 帰属所得の計算の考え方について統一ルールの検討をしてきた。

2008 年 7 月、検討の成果として「恒久的施設への帰属利益の算定に関する報告書」が OECD 理事会において承認され、この報告書で採用されたＰＥ帰属所得の計算の考え方は、2010 年 7 月、OECD モデル租税条約に反映された。

➢ 報告書で採用されたＰＥ帰属所得の計算の考え方（AOA）

独立企業としての擬制をより厳格に行うこととして、PE 帰属所得の計算を行うこととされる。つまり、①PE の機能・事実分析に基づいて、資産の経済的所有権、リスクや資本を帰属させ、同一企業内の内部取引を認識し、②その内部取引が独立企業間価格で行われるものとして、計算される所得が、PE 帰属所得であるとされる（AOA (Authorised OECD Approach)）。

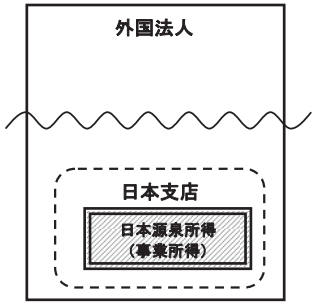
➢ 報告書の OECD モデル租税条約への反映の経緯

報告書の考え方（AOA）は、以下の二段階で OECD モデル条約に反映された。

① 従前の OECD モデル条約の規定と整合する範囲内でコメンタリーを改定（2008 年改定）
② 同報告書の内容を完全に実施するため、OECD モデル条約の規定及び関連するコメンタリーを改定（2010 年改定）

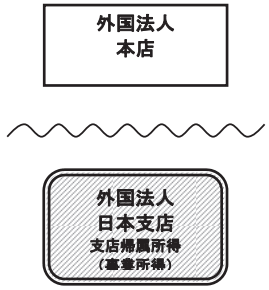
外国法人の事業所得課税の考え方

【国内法】



日本源泉所得に対して課税

【モデル条約】（帰属主義）



日本支店に帰属する所得に対して課税権が認められる。

基本的な考え方の違い

	国内法	モデル条約（帰属主義）
支店の捉え方	・外国法人全体のうちの一部	・１個の独立した課税主体と擬制
課税上の支店の機能	・外国法人に対する課税の根拠（PE なければ課税なし）	・外国法人に対する課税の根拠（PE なければ課税なし） ・課税所得の範囲の決定要因（支店帰属所得）
課税の範囲についての考え方	・外国法人の所得（全世界所得）のうち日本で得た所得（国内源泉所得）について課税 ・「どこで」所得を稼いだかに着目（所得の地理的帰属に着目）	・外国法人の日本支店が得た所得（支店帰属所得）に対して課税 ・「誰が」所得を稼いだかに着目（所得の人的帰属に着目）

税務行政執行共助条約の概要

- 条約参加国の税務当局間で税務行政に関する国際的な協力を行うための多国間条約（1988 年に署名開放）
  - ① 情報交換：参加国の税務当局間で租税の賦課・徴収に関する情報を交換する仕組み
  - ② 徴収共助：租税債権の徴収を外国の税務当局に依頼する仕組み
  - ③ 文書送達共助：税務文書の送達を外国の税務当局に依頼する仕組み

- 当初、ＯＥＣＤ加盟国及び欧州評議会加盟国のみ参加可能であったが、2010 年５月の改正議定書により、2011 年６月以降は非加盟国も参加可能になった。

- また、2010 年５月の改正議定書により、情報交換規定が国際標準（①銀行機密の否定、②自国に課税の利益がない場合でも情報を収集し提供する）にそった形に改正された。

- 2011 年2月のG20財務大臣・中央銀行総裁会議において、本条約に署名することを奨励する共同声明を採択。

- 2011 年9月１日現在の署名国は、米、英、独、仏、伊、加、韓等24か国。

  アイスランド、アイルランド、アゼルバイジャン、米、英、伊、ウクライナ、オランダ、加、韓、グルジア、スウェーデン、スペイン、スロベニア、デンマーク、独、ノルウェー、フィンランド、仏、ベルギー、ポーランド、ポルトガル、メキシコ、モルドバ

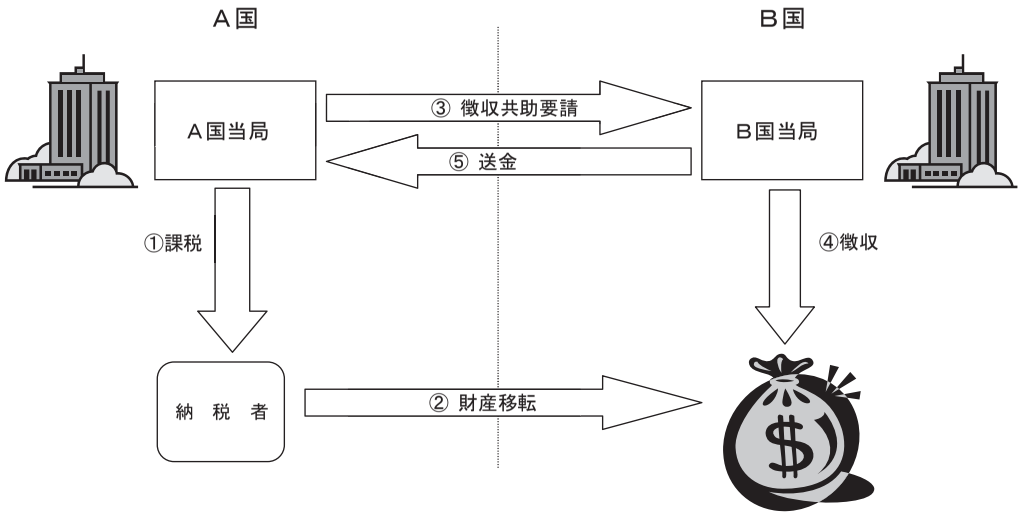
徴 収 共 助（イメージ）

徴収共助とは、相互主義の下、ある国の税務当局が、他国の税務当局からの要請に基づき、当該他国の租税債権を当該他国のために、当該他国の納税者又は納税者の財産から徴収することをいう。

徴収共助は、租税債権の徴収において存する執行地という制約を取り払い、各国の課税当局が協同して条約相手国の租税債権を徴収していこうとする枠組み（注）である。

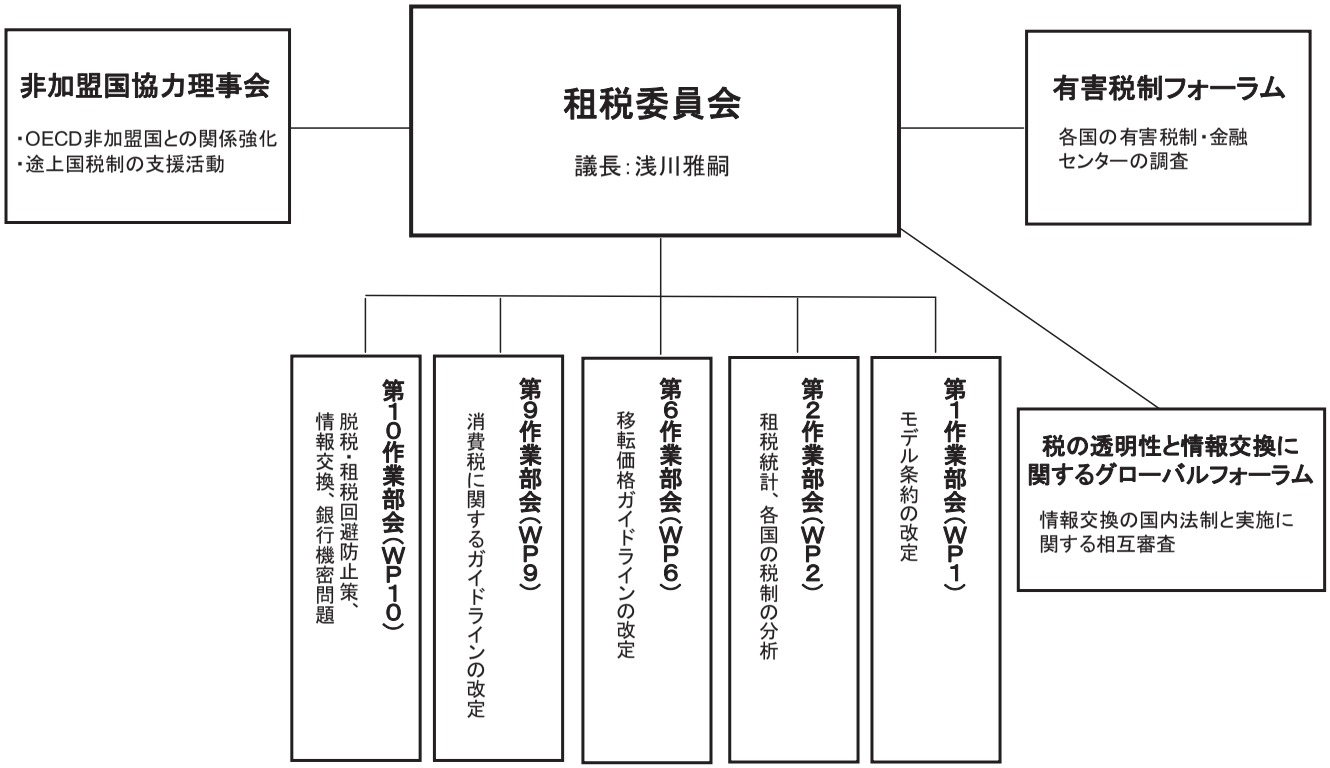
経済活動の国際化の進展に伴い、国境を越えた脱税、租税回避等が問題となっており、租税債権の徴収についても、国際的な協力を行うことの必要性が国際的にも認識されてきている。

（注）具体的な条約の枠組みとしては、1988 年に成立した欧州評議会・OECD 税務行政執行共助条約等が存在。また、OECD のモデル条約にも徴収共助の規定が盛り込まれている（2003 年）。



（2011年8月現在）

OECD租税委員会の組織と活動の概要



租税条約の概要

租税条約は、二重課税の調整、脱税及び租税回避への対応等を通じ、二国間の健全な投資・経済交流の促進に資するものである。

租税条約には、国際標準となる「ＯＥＣＤモデル租税条約」があり、ＯＥＣＤ加盟国を中心に、租税条約を締結する際のひな型となっている。加盟国である我が国も、これに沿った規定を採用している。

【ＯＥＣＤモデル租税条約の主な内容】

○　二重課税の調整

・　源泉地国（所得が生ずる国）の課税できる所得の範囲の確定

　ー　事業所得は、支店等の活動により得た所得のみに課税

　ー　投資所得（配当、利子、使用料）は、税率の上限を設定

・　発生した二重課税の排除方法

　ー　外国税額控除等

○　脱税及び租税回避への対応

・　税務当局間の納税者情報（銀行機密を含む）の交換

○　その他

・　紛争解決（税務当局間の相互協議（その仲裁制度を含む））、租税に関する徴収共助、無差別待遇

（参考）基本的な租税条約交渉の流れ（外務省主管）

条約交渉開始 → 基本合意 → 署名 → 国会承認（衆・外務委員会、参・外交防衛委員会で審査）→ 公文の交換 → 発効・公布

（注）署名、国会提出、公文の交換及び公布に当たっては、外務省の閣議請議により閣議決定を行う。

租税条約ネットワークの拡充

○ 租税条約は、企業等が利益を稼得した国（源泉地国）とその所在地国（居住地国）で同一の利益に課税されることで生じる二重の税負担（二重課税）の回避、税務当局間での納税者情報の交換等のための重要な経済インフラ。

○ 我が国の対外直接投資のうち、既に租税条約を締結している国に対するものが約９割を占めていること等を踏まえれば、新規条約の締結によるネットワークの更なる拡大だけでなく、経済関係が深化した国々との間の既存の租税条約を改正し、その内容を充実していくことが重要。

※ 一般的に、新興市場国は、投資所得に対する限度税率の引下げ、相互協議に係る仲裁制度の導入等には消極的であることに留意。

租税条約ネットワークの拡充により、グローバルな経済活動を更に円滑化する環境を整備し、健全な投資・経済交流を促進

＜租税条約の内容の充実＞

【限度税率の引下げ】
投資所得（配当・利子・使用料）に対する税率の上限（限度税率）を引き下げる

【仲裁制度の導入】
税務当局間の相互協議に係る仲裁制度を導入する

【情報交換】
税務当局間で銀行機密を含む納税者情報の交換を可能にする

等

＜グローバルな経済活動の環境整備＞

利益の源泉地国での税負担の減少
⇒ 国外の利益を国内に還流しやすくなる
⇒ 資金の流れの円滑化に資する

相互協議の円滑化・実効性の向上
⇒ 相互協議の長期化等を防ぐことができる
⇒ 二重課税の確実な解消が期待できる

脱税及び租税回避行為の防止
⇒ 適正・公平な課税を確保できる
⇒ 資金の流れの透明化に資する

等

＜期待される効果＞

健全な投資・経済交流の促進
⇒ 海外での事業展開がしやすくなる
⇒ 海外からの投資を呼び込みやすくなる

我が国経済のパイの拡大

投資交流の促進

国際的な投資交流や技術利用をより一層促進する観点から、投資所得に対する源泉地国の課税を大幅に軽減した日米租税条約（平成16年発効）を、ＯＥＣＤモデルをさらに進化させた我が国モデルとし、租税条約交渉を積極的に推進している。

	配当		利子	使用料
	親子間	一般		
ＯＥＣＤモデル条約	５％	１５％	１０％	免税
日米条約	免税又は５％	１０％	１０％ 免税（金融機関等）	免税
日ブルネイ条約 （平成21年発効）	５％	１０％	１０％	１０％

※ＯＥＣＤ（租税委員会）では、各国の租税条約が準拠すべき租税条約のモデルを策定するとともに、タックスヘイブン等を利用した国際的な租税回避への対応等についても先導的な役割を果たしている。

日本の対外直接投資

租税条約締結国への対外直接投資が、直接投資全体の約９割を占めている。

①アメリカ	30%	⑥イギリス	5%	⑪香港	2%	⑯インドネシア	1%
②オランダ	9%	⑦タイ	3%	⑫ドイツ	2%	⑰カナダ	1%
③中国	8%	⑧シンガポール	3%	⑬韓国	2%	⑱台湾	1%
④ケイマン諸島	8%	⑨ブラジル	3%	⑭ベルギー	2%	⑲マレーシア	1%
⑤オーストラリア	5%	⑩フランス	2%	⑮インド	2%	⑳ルクセンブルク	1%

（注１）日本銀行「国際収支統計」より作成。割合は、我が国の直接投資（資産）残高全体に占める各国の割合（平成22年末）。

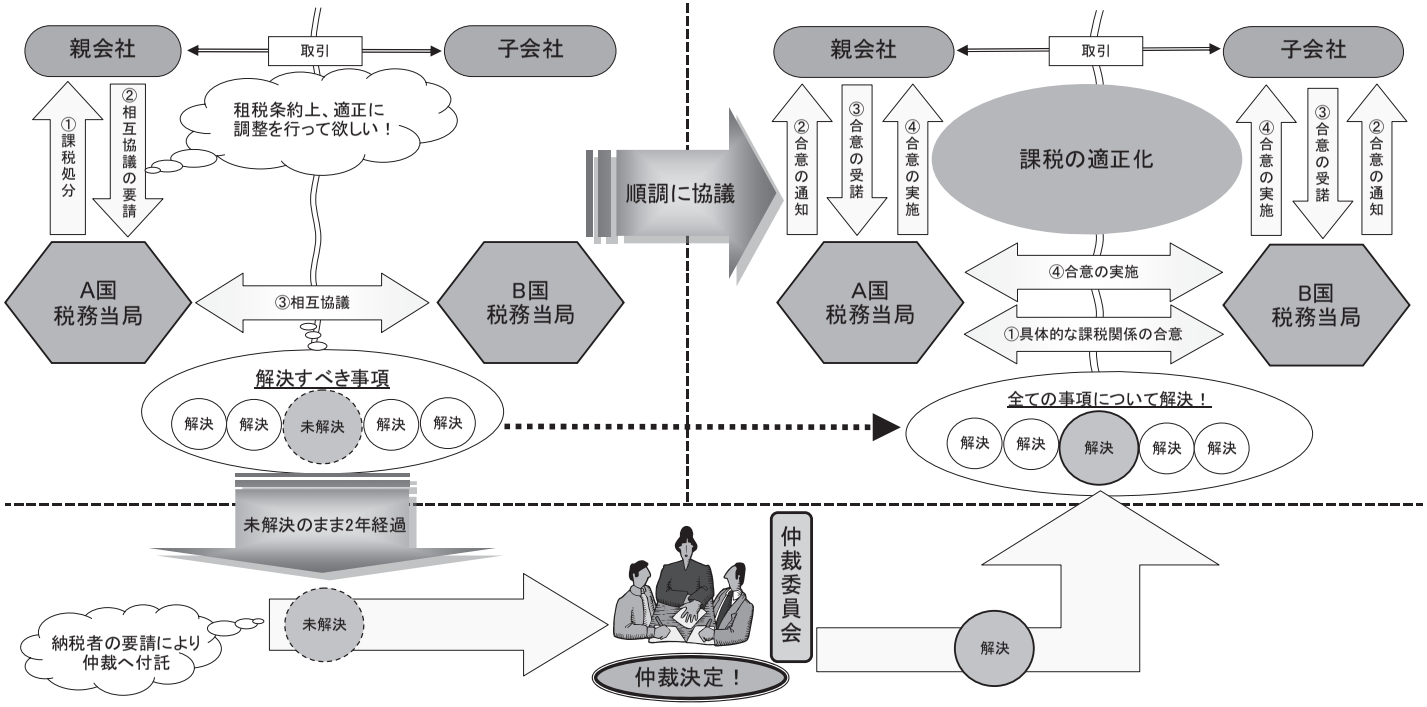
（注２）網かけは、我が国と租税条約を締結している国を示す（平成23年８月末現在発効ベース）。なお、ケイマン諸島（情報交換を主体とするもの）は平成23年６月に国会承認済。

相互協議に係る仲裁制度 ［イメージ図］

【制度の目的】
○ 紛争解決の円滑化・実効性の向上：
二国間で生じた租税条約上の課税問題の解決のために行う税務当局間の協議（相互協議）が長期化等した場合に、納税者にとって負担となりうる。
→ 相互協議に係る仲裁制度を導入することにより、相互協議の円滑化・実効性の向上が期待できる。

【背景】
○ 2008年、租税条約の国際標準である「OECDモデル租税条約」において、相互協議に係る仲裁制度を採用
○ 産業界からの導入要望　※ 海外進出企業469社中、377社（80．4%）が相互協議に係る仲裁制度は必要と回答（平成21年9月経済産業省アンケート）

【移転価格課税の場合】 注）矢印内の番号は、手続の順番を表す。



租税回避を巡る国際的な議論の動向

・ 近時、G8・G20の首脳・財務大臣プロセスで、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れを国際社会において問題視。
・ そうした中で、タックスヘイブン対策として税の情報交換ネットワーク強化等につき国際的に議論。

➢ 2008 年秋以降、金融システム安定化等の観点から、いわゆるタックスヘイブンへの不透明な資金の流れが国際社会において問題視されるに至り、2009 年4月のG20 サミットを契機に、国際基準に則り当局間で納税者情報（銀行機密情報も含む）の交換を行うことを各国が約する動きが加速。

（注） 情報交換に関する国際基準のポイントは以下のとおり。
・ 金融機関が所有する情報を交換する（銀行機密の否定）
・ 自国の課税利益がなくても情報を入手し交換する

➢ こうした流れを受け、2009 年9月に開催されたOECDの会議（「グローバル・フォーラム」、101 の国・地域が参加（2011 年7月末現在））において、参加各国の情報交換の国内法制・執行の検証（ピア・レビュー）を行うことにつき合意。

➢ 2010 年3月から本格的なピア・レビュー作業を開始し、2014 年前半を目途に作業を完了する予定。

➢ 我が国は、グローバル・フォーラムの下部機関で、ピア・レビューの具体的作業を行う「ピア・レビュー・グループ」の共同副議長として参画・貢献してきているところ。

G20 ロンドン・サミット首脳宣言（抄）　（2009 年 4 月 2 日）

タックス・ヘイブンを含む非協力的な国・地域に対する措置を実施する。我々は、財政及び金融システムを保護するために制裁を行う用意がある。銀行機密の時代は終わった。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構（OECD）が発表したことに留意する。

（首脳宣言付属文書）金融システムの強化に関する宣言（抄）

財政及び国際基準を、非協力的な国・地域によるリスクから守ることは必要不可欠である。我々は、全ての国・地域に対して、健全性、租税、マネーロンダリング及びテロ資金対策の各分野における国際基準を厳守するよう求める。この目的のため、我々は、適切な機関に対して、FSAP プロセスを含む既存のプロセスに基づき、客観的なピア・レビューを実施し強化することを求める。

我々は、2004 年のG20 において支持され、国連モデル租税条約に反映されている情報交換に関する国際基準を、各国が採用することを求める。我々は、税に関する情報交換の国際基準に反しているとグローバル・フォーラムによって評価された国のリストを本日経済協力開発機構（OECD）が発表したことに留意する。我々は、数多くの国・地域による新たなコミットメントを歓迎し、速やかに実施を進めることを奨励する。

我々は、税に関する透明性についての国際基準を満たさない国・地域に対して合意された行動をとる準備ができている。この目的のために、我々は、以下のような各国が検討すべき効果的な対抗措置の項目表を策定することに合意した。

- 納税者及び金融機関に対する非協力的な国・地域に関係する取引報告の開示義務の強化。
- 幅広い種類の支払いに対する源泉徴収。
- 非協力的な国・地域に居住する受取者に対する支払いの経費控除の否認。
- 租税条約に関する政策の見直し。
- 国際機関及び地域開発金融機関に対する同機関による投資政策の見直しの要請。
- 二国間の援助プログラムの作成に際し、税に関する透明性及び情報交換の原則を一層重視。

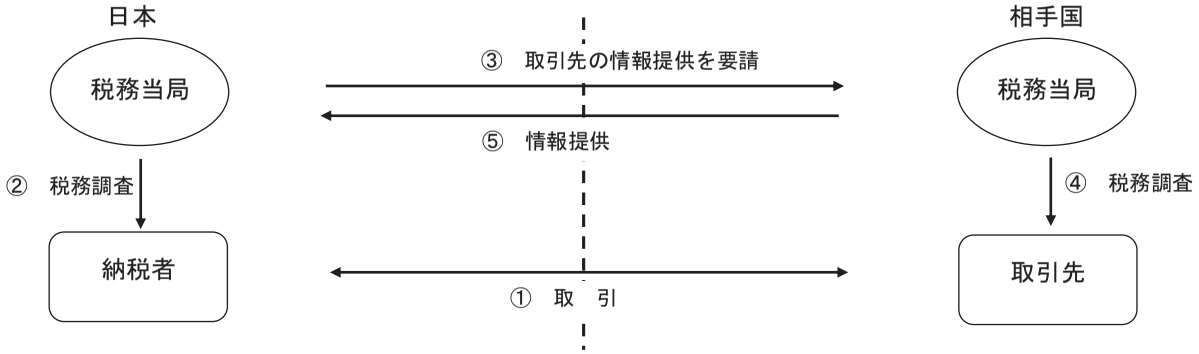
我々はまた、こうした国・地域との金融関係に関連する更なる選択肢について検討することに合意した。

我々は、2009 年末までに、途上国にとって新たな協力的な税環境の利益を確保することをより容易にするための提案を策定することにコミットしている。

税に関する情報の交換

○　情報交換とは、納税者の取引などの税に関する情報を二国間の税務当局間で互いに提供する仕組み。
○　近時、Ｇ８・Ｇ２０サミット等の一連の国際会議において、税務当局間の情報交換の重要性が確認され、各国において情報交換を実施するための条約・協定を積極的に締結する動きが加速化。
○　我が国としては、これまでも多数の国・地域との間で情報交換規定を含む条約・協定を締結してきたところであるが、こうした国際的な流れを受け、さらなる情報交換ネットワークの拡充に努めている。

＜イメージ＞



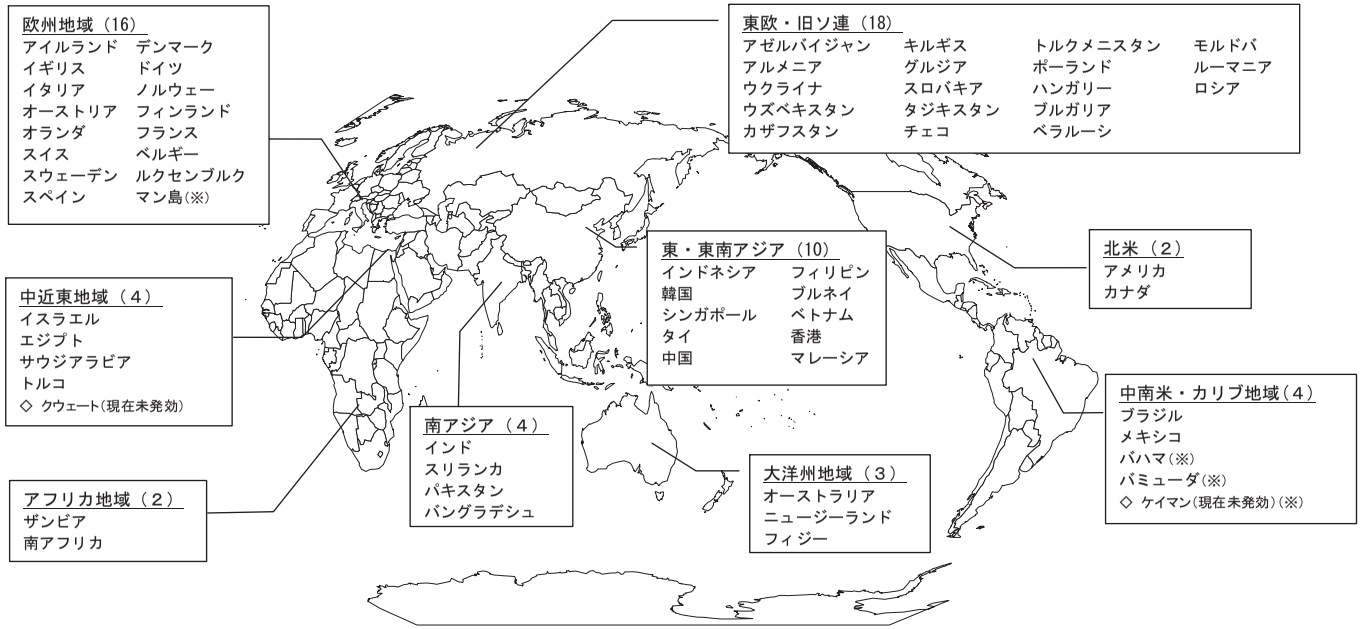
我が国の租税条約ネットワーク

《52 条約、63 カ国・地域適用／平成 23 年９月１日現在》

（注１）旧ソ連等との条約が継承されているため、52 条約に対し、63 カ国・地域適用となっている。

（注２）「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

○　租税条約の主な目的・・・二重課税の調整、脱税及び租税回避への対応、投資・経済交流の促進



租税条約交渉の現状

（平成 23 年９月１日現在）

《日米租税条約以後の経緯・現状》

◇ 発効

- 平成 16 年 3 月　日米租税条約
- 平成 18 年 6 月　日インド租税条約
- 平成 18 年 10 月　日英租税条約
- 平成 19 年 12 月　日仏租税条約
- 平成 20 年 11 月　日パキスタン租税条約
- 平成 20 年 12 月　日オーストラリア租税条約
- 平成 20 年 12 月　日フィリピン租税条約
- 平成 21 年 12 月　日ブルネイ租税協定
- 平成 21 年 12 月　日カザフスタン租税条約
- 平成 22 年 7 月　日シンガポール租税協定
- 平成 22 年 8 月　日バミューダ租税協定（※）
- 平成 22 年 12 月　日マレーシア租税協定
- 平成 23 年 8 月　日香港租税協定
- 平成 23 年 8 月　日バハマ租税協定（※）
- 平成 23 年 9 月　日サウジアラビア租税条約
- 平成 23 年 9 月　日マン島租税情報交換協定（※）

◇署名・未発効

- 平成 22 年 1 月　日ルクセンブルク租税条約
- 平成 22 年 1 月　日ベルギー租税条約
- 平成 22 年 2 月　日クウェート租税条約
- 平成 22 年 5 月　日スイス租税条約
- 平成 22 年 8 月　日オランダ租税条約
- 平成 23 年 2 月　日ケイマン租税協定（※）

◇ 基本合意

- 平成 23 年 1 月　日ガーンジー租税協定（※）
- 平成 23 年 3 月　日ジャージー租税協定（※）

◇ 現在の正式交渉国

- アラブ首長国連邦
- アメリカ合衆国
- ポルトガル共和国

（注）「※」は、租税に関する情報交換規定を主体とするもの。

抜本的税制改革と国際課税の課題
㈳日本租税研究協会
第63回租税研究大会記録2011

平成23年11月21日印刷
平成23年11月30日発行

発行人　新　谷　　清

発行所　社団法人　日本租税研究協会
東京都千代田区大手町二丁目６番２号
日本ビル５階552区
TEL　03－3281－2719
FAX　03－3281－6073

印刷所　第一資料印刷株式会社
TEL　03－3267－8211

Le Petit Prince™ Succession Antoine de Saint-Exupéry
Licensed by ®Le Petit Prince™ 星の王子さま™

TOSHIBA
Leading Innovation >>>

王子さま。

私たちはエコな暮らしと
エコな社会をつくっていきます。

商品で、技術で、モノづくりで。
エコな暮らしのスタイルと、
エコな社会のスタイルを創造していく。
それが東芝のecoスタイルです。

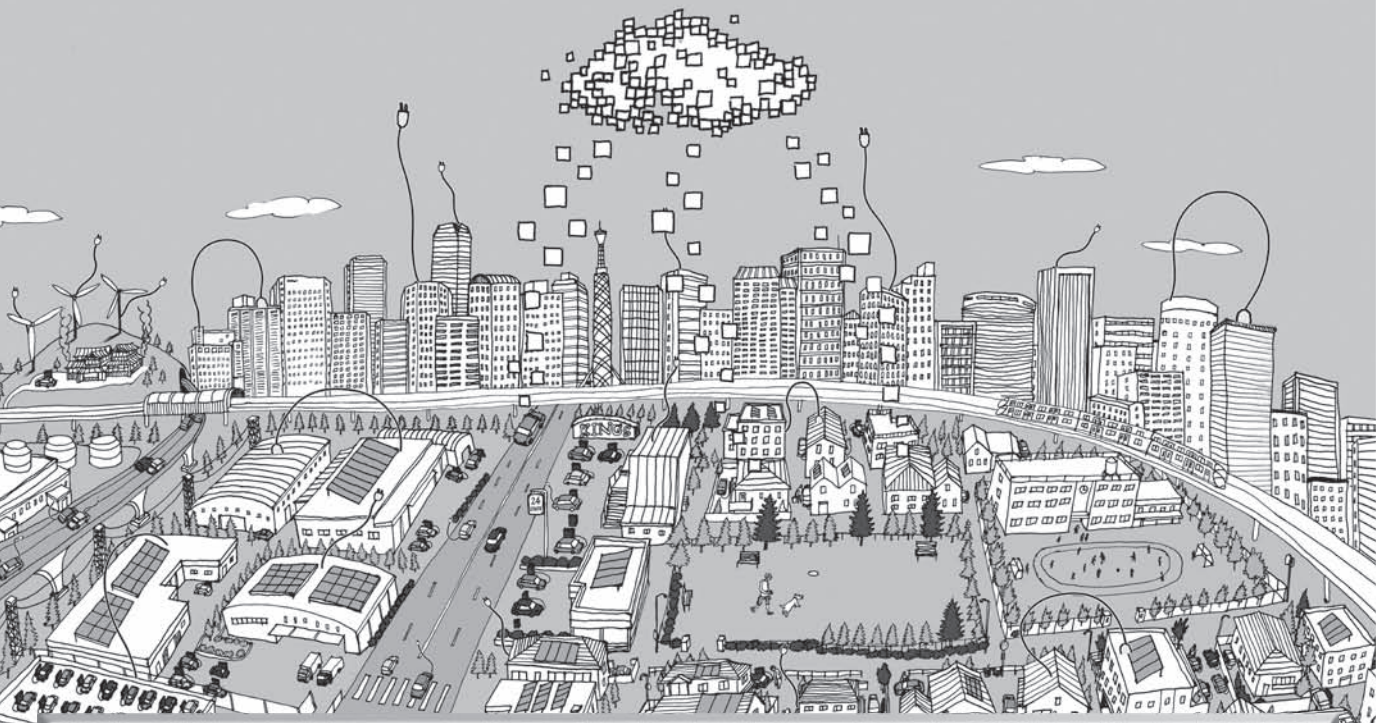
eco スタイル

この星のエネルギーとエコロジーのために。東芝

eco.toshiba.co.jp 「東芝と王子さまのスペシャルサイト」にて、星の王子さまオリジナル壁紙、携帯待受け、スクリーンセーバーがダウンロードできます。 東芝は 星の王子さまミュージアム 箱根サン・テグジュペリ に事業協賛しています。

Empowered by Innovation NEC

NECはC&Cクラウドで、新しいエネルギー社会をみなさまと一緒につくっていきます。



もうはじまっています。みなさまとNECの新しい取り組み。

電気自動車(EV)充電インフラ

電気自動車の普及を支える、スマートな充電ステーション

C&Cクラウドと電気自動車用急速充電器が連携した充電システムを開発。
使いやすく利便性の高い充電インフラの広域展開に貢献していきます。

スマートハウス

電力消費量を見える化し、賢い&エコな暮らしをサポート

C&Cクラウドを利用したホームエネルギー・マネジメントシステム(HEMS)を開発。家庭内のエネルギー情報を見える化し、省エネ行動を促進します。さらに、収集した情報を活用した見守りサービスの提供など、生活付加価値の向上に貢献していきます。

蓄電システム

蓄電したエネルギーを、最適な需給バランスで使用

電気自動車にも採用されているリチウムイオン電池技術を活用した蓄電システムを開発中。昼に太陽光で電気をつくって蓄えておき、夜に使う。また、お得な夜間電力をためて、昼に使う。そんな新しいエネルギーの使い方の実現に貢献していきます。

まずはWEBで、詳細情報を。

新しいエネルギー社会 検索

http://www.nec.co.jp/environment/energy/

http://www.nec.co.jp/

人と地球にやさしい情報社会へ

飛び立ってはじめて見えてくるものがある。
そこにしかない価値、いたるところにある可能性。
世界を未来へ向かわせるのは、人のちから。

世界中で、挑戦と創造。

三井物産
www.mitsui.com

ISBN978-4-930964-41-0　¥2381E
定価2,500円
本体2,381円