会長挨拶
第74回租税研究大会開催にあたり

公益社団法人　日本租税研究協会会長
宗岡　正二
（日本製鐵株式会社相談役）

第74回租税研究大会の開催に当たり，一言ご挨拶を申し上げます。

本年の大会も，昨年度に引き続きオンラインでの開催とさせていただきましたが，多数の皆様にご参加いただき，心からお礼申し上げます。

また，ご参加の皆様には，常日頃から，租研の事業活動に深いご理解と多大なご協力を賜っており，この場をお借りして，厚くお礼申し上げます。

さて，さる８月23日に，弊協会特別顧問の金子宏先生がご逝去されました。金子先生はわが国租税法学の基礎を築かれた第一人者で，弊協会の活動に対しても，長きにわたり温かいご指導を賜わりました。心からご冥福をお祈りいたします。

新型コロナウイルス感染症の影響が続き，ロシアによるウクライナへの軍事侵攻も発生する中で，わが国経済は，雇用，所得の面で一部改善が見られるものの，依然回復ペースは鈍く，経済成長率は先進国の中で最も低い水準にあります。

こうした中で，わが国経済のポテンシャルを強化していくため，時代に相応しい成長戦略の確実な実施とともに，財政健全化を進め，社会保障制度等を持続可能なものとすることが欠かせません。

一方，わが国の長期債務残高は，令和４年度末には，一千二百兆円を超えると見込まれ，GDP の２倍という，歴史的，国際的に最悪の水準が続いています。

本年度の骨太方針において，2025年度の黒字化目標は明記されませんでした。財政再建に向けた姿勢がさらに後退したのであれば極めて遺憾であります。巨額の財政債務はわが国の重要課題であり，より現実的な経済や財政の見通しに基づき，財政健全化に全力で取り組まなければなりません。

次に税制ですが，新型コロナ等を機に，世界は大きく変化しており，税制においても，こうした変化に迅速かつ的確に対応できる制度の構築を追求する必要があります。

所得税については，超高齢社会を支える財源として，税収調達機能とともに，格差が拡大しているといわれる現状の中で，所得再分配はどうあるべきか，引き続き議論を深めていく必要があると考えております。

次に，法人税ですが，労働力人口が減少していくわが国において，経済の持続的な成長力を強化するためには，生産性向上が不可欠です。このような状況において，法人税改革は，日本企業の国際競争力や日本の立地競争力の強化に資するものでなければならず，そのためには少なくとも国際的に調和のとれた税制とすることが重要です。

国際課税の分野においては，昨年10月，経済のデジタル化に対する課税のあり方について国際的合意が得られ，細部を詰めていく段階になっています。国内法制化に当たっては，新たな国際的二重課税や過大な事務負担の発生源とならないよう，課税要件を明確にするとともに，企業の事務負担等にも十分配慮することが重要だと考えます。

そして，消費税については，税率が10％に引き上げられましたが，超高齢社会を支える基幹税として，今後更に税率を引き上げていく必要があると考えております。

私ども租研は，民間研究団体として中立の立場から，税・財政の問題を調査・研究し，毎年，中長期的な課題を含め，あるべき税制改革について提言を行っております。

私どもは，これまでと同様に成長戦略と財政の健全化，社会保障制度改革を一体的に推進するためには，「経済活力の強化」と「安定財源の確保」を基本として，経済社会の実態に即した税制改革への取組が重要であると考えています。

さて，今年の租税研究大会では，本日午前の部において，京都大学の岡村先生から「資産負債アプローチと法人税法の再生」と題してご報告を頂きました。

この後開催する「税制改革を巡る現状と課題」では，財務省の住澤主税局長，総務省の川窪自治税務局長にも，公務ご多忙な中，討論会にご出席いただきます。

また，明日は「社会・経済環境の変化と税制」，そして「国際課税を巡る現状と課題」という２つの討論会を予定しております。

お話しいただくのは，いずれも税制，財政に精通された方々ばかりであり，大変有意義なお話を伺えるものと思います。皆様とともに大きな期待を込めて拝聴したいと存じます。

最後になりましたが，ご出席の皆様方の今後ますますのご発展とご健勝を心からお祈りするとともに，当協会の活動につきまして，今後ともご支援，ご協力を賜りますようお願い申し上げまして，私の租税研究大会開催に当たってのご挨拶とさせていただきます。

資産負債アプローチと法人税法の再生
―収益認識に関する国際会計基準と真剣に向き合う―

京都大学大学院法学研究科教授
岡村　忠生

1　はじめに

本日のテーマは，「資産負債アプローチと法人税法の再生―収益認識に関する国際会計基準と真剣に向き合う―」と，やや仰々しいものになりました。内容を一言で申しますと，収益認識に関するこれまでの法人税法の考え方を，国際会計基準の開発の経緯を参照しつつ，少し見直してはどうか，そのことを通じて，法人の確定した決算やPillar2と呼ばれている国際ミニマム税との整合性を図り，かつ，必要な範囲では法人税の独自性をしっかりと確保してはどうか，ということになります。

最初に，本日の報告の概要を申し上げます。まず，「1　はじめに」で，報告の背景と，問題の提起のようなことを申し上げます。背景というのは，わが国の収益認識基準[1]やそのモデルとなった国際会計基準[2]が国際ミニマム税（Pillar2）[3] やその国内版といえるQDMTT（Qualified Domestic Minimum Top-up Tax）[4]を通じて，法人税の世界に直接入ってきていることを指し

1　企業会計基準委員会「改正企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」等の公表」（2020年3月31日）により公表された「改正企業会計基準第29号「収益認識に関する会計基準」」をいう。以下同じ。

2　収益認識基準は，IASB, International Financial Reporting Standard 15, Revenue from Contracts with Customers（2014）（以下「IFRS15」という。）に基づくものである。

3　そのモデルルールとして，OECD（2021）, Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy ? Global Anti-Base Erosion Model Rules（Pillar Two）: Inclusive Framework on BEPS, OECD, Paris, https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-global-anti-base-erosion-model-rules-pillar-two.htm.

4　Id., at 64.

ています。そして，このような会計基準が開発された理由やその理念と法人税の考え方との間の関係について，新しい考え方を述べます。次の「2　資産負債アプローチ」が本日の本題です。資産負債アプローチという会計上の収益認識の基礎にある見方について，おそらくその典型，純粋なものと思われる公正価値モデル・現在出口価値モデルを紹介し，これを法人税の眼から検討します。この検討では，平成30年度の法人税法改正（22条4項の改正と22条の2の新設）において，収益認識基準に対して最も懸念された事項である対価を基礎として収益の金額を計算することよりも，もっと問題があるのではないかと思われる事項，すなわち，実現主義，あるいは，企業の稼得過程に基づく収益認識のあり方の問題点を指摘し，これが，法人税と企業会計との不明確な関係の主要な原因にあったのだ，という考え方を示します。この考え方から，最後に，「3　資産負債アプローチとこれからの法人税法」において，これからの法人税のあり方，法人税法の再生について，お話しいたします。

1-1. 背景

資料1頁をご覧下さい。来年度に導入されようとしている国際ミニマム税（OECD　BEPS包摂的枠組みによるグローバル税源浸食防止規則（GloBE ルール）の第二の柱 Pillar2）と，導入は再来年度になるかもしれませんが，これを国内の子法人等にも適用する QDMTT においては，国際会計基準とこれに沿う各国の会計基準が，直接，課税ベースを決める場面が生じます。また，それ以降に導入される第一の柱（Pillar1，デジタル取引への課税）[5]においても，その対象となる範囲は，やはり前述の会計基準に従って計算された連結財務諸表利益に基づくものとなります。つまり，こうした場面では，国際会計基準が，各国による一定の修正はありますが，たとえば収益認識の時期・タイミングに関しては，ほぼ直接的に適用される，直入されることになります。

1-2. 問題の端緒

他方で，わが国の法人税については，収益認識基準への対応を1つの目的として行われた平成30年度法人税法改正において，公正処理基準，すなわち，収益の額および費用の額は，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算されるものとする。」という法人税法22条4項の規定が改正されました。「別段の定めがあるものを除き，」という一節が挿入され，企業会計に従って計算する範囲が制限されるとともに，その別段の定めとして，22条の2という条文が新設されています。同条１項は，収益認識の時点を，「引渡し又は役務の提供の日」としています。このような法人税法の対応は，収益認識基準を「遮断」[6]したと評価することも十分に可能だと思いますが，しかし，同条２項では，「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って……契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日」に計上することも認めると規定していますので，公正処理基準が再登場しており，何とも微妙なところがあります。なぜ，こうしたアンビバレントなことになったのか，このことが，本日解明しようとするテーマの端緒になります。

法人税法が収益認識基準を斥けた理由としてあげられているのは，同基準が「対価の額を基

5　Pillar２に比べて検討が遅れているが，現状について，OECD（2022），Progress Report on Amount A of Pillar One, Two-Pillar Solution to the Tax Challenges of the Digitalisation of the Economy, OECD/G20Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD, Paris, https：//www. oecd. org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022. pdf を参照。

6　吉村政穂「税制改正大綱を評価する―法人課税―」税研199号48頁，51頁（2018年）。

礎として」いることでした[7]。このように実際の対価による収益計上を認めないことは，同条4項の規定が，益金を資産の価額または役務の通常得べき対価の額としていることに明らかです。実際に収受した対価ではなく，価額（つまり時価）や得べき対価の額としているわけです。しかし，ここにも，微妙なところがあります。それは，資産と役務とで規定の文言が異なり，資産は「価額」といっているのに，役務については通常得べき「対価」だとしていることです。なぜでしょうか。これも，本日解明しようとするテーマの端緒です。

1-3. 実現・稼得過程モデルと２つの問題

さて，以上で表出した２つのこと，すなわち，公正処理基準に対する法人税法の微妙な態度，そして，収益の金額の計算方法を少なくとも言葉の上では統一できていないこと，これら２つは，共通する土壌から生じています。それは，法人税法における収益認識が，（権利確定主義に着色された）実現主義に基づいていることです。さらにいえば，所得は，収益を得るための事業活動の過程，これを稼得過程と呼びますが，この稼得過程の進行に伴う価値創造によって発生し，未実現利益（未実現の収益）として企業に蓄積され，それが引渡しのような時点で一気に実現して収益に計上されるという見方です。この見方に立てば，法人税法としては，稼得過程のいずれかの時点を実現だと言ってしまえばいいことになります。もちろん，その時点は，私法上の権利関係を基礎として，租税法の観点から，公平（一義的）かつ明確で事務負担の少ない時点を選び，そのような時点を実現（権利確定）とすることになります。また，収益の金額については，資産では，その譲渡が有償であるか無償であるかを問わず，稼得過程の中で既に価値が創出されているので，実現の時点で，その創出された価値，実体として存在する価値に課税をする，という考え方になります。22条の2第4項が「価額」と述べているのは，この増加益を含んだ時価になります。ただし，私法上の権利の確定の役割を強調し，収益の認識時期だけでなく，収益の額（「価額」）についても，原則として対価として確定した権利の金額によって測定する（その代わり，租税回避のような例外的な場合をある程度の範囲で認め，そのときは時価を使う）という考え方は，あり得るだろうとは思います。

このような法人税法の実現主義は，企業会計における実現主義，国際会計基準などで使われている一般的な言葉では，実現・稼得過程モデルと呼ばれるものに相当します。このモデルでは，資産の販売では，稼得過程のいずれかの段階の完了時点を決定的事象（critical event）として[8]，対価が得られていることを条件に，収益を認識することになります。また，収益の金額は，実際に授受された対価の金額によって測定・検証されます。

このような実現・稼得過程モデルは，論理的必然ではありませんが，収益・費用アプローチ（Revenue and Expense View），古い言葉で言えば，損益法という方法と組み合わされるのが一般的です。収益と費用から，企業の利益を計測するという方法論です。このアプローチでは，収益と費用は，総額で認識しなければなりません。勝手に相殺することはできず，生じた金額をそのままグロス（原則として名目額）で，計測することになります。このように，実現・稼

7　財務省『平成30年度税制改正の解説』270頁は，「法人税法においては，収益認識に関する会計基準のように対価の額を基礎として益金の額を計算することは，方法として採用できません。」と述べた。

8　決定的事象アプローチは，進行アプローチ（continuous approaches）と対比して論じられる。EFRAG, The PAA in E Discussion Paper 3. Revenue Recognition, A European Contribution（2007）の第３−５章を参照。また，辻山栄子「収益の認識をめぐる欧州モデル」會計172巻５号１頁，12-16頁（2007年）参照。

得過程モデルは，一般には，収益・費用アプローチおよび総額主義と結びついています。

しかし，ある取引，たとえば顧客への製品の販売をしたとき，決定的事象の後にも，その取引によって生じる事象があります。特に問題となるのは，決定的事象以後に生じる負担，たとえば，貸倒れによる損失や製品保証のための費用，返品による対価の返還などです。こうした負担は，収益認識とは切り分けて，引当金などとして別に計上されることになります。

このような実現・稼得過程モデルは，現行法人税法の前提とするモデルです。このことは，感覚的，本能的に理解していただけると思います。法人税法が企業会計上の実現・稼得過程モデルに対して修正を加えているのは，大きく2つあります。ひとつは，前述した対価の金額の測定，つまり，法人税法は，実現主義といいつつも，対価として実際に授受された金銭（キャッシュ・フロー）の存在を要件としていないことです。対価が法的な請求権として認識できれば，実現が認められます。さきほど，権利確定主義の着色と申し上げたのは，このことです。そして，もうひとつ大切なことは，費用側で，22条3項2号括弧書にある債務確定要件によって，別段の定めがない限り，引当金の計上を認めていないことです。この結果，ほとんどの場合，貸倒れや製品保証のような引渡後の負担は，経済的実質としては取引の一部であり，取引という一連の事象を構成するひとつの段階であるにもかかわらず，無視されてしまいます。法律上の確定した権利関係のみに基づいて課税関係を形成しようとすると，こうした負担のような見込みの伴う要素は，捨象しなければならないことになります。

問題の端緒として先に述べた2つのことが生じるのは，法人税法がこのような法的に着色された実現・稼得過程モデルを取ることからだと考えられます。まず，稼得過程の中で資産の価値が増加して行くというモデルは，役務には適用できません。稼得過程アプローチにおける資産とは，目に見える物理的なモノではなく，収益獲得に向けた活動を集積する概念（経過勘定科目）であり，工業簿記での原価計算のようなものにマージンを加えたイメージになると思います。これには，キャピタル・ゲインのような保有利益も含まれます。22条の2第4項がいう「価額」とは，このような企業活動（プロセス）の成果の集積という角度からの時価だと考えられます。ただし，その評価は，出口価値（市場参加者に移転すれば得られる対価）で行うのか，入口価値（市場参加者から取得するために支払わなければならない対価）なのかは，はっきりしません。というより，法人税法の稼得過程における価値の創出という見方は，価値創造というプロセスを見るものであり，そもそも出口価値や入口価値といった結果に基づく測定方法には馴染まないと思われます。

このような資産に関する稼得過程のイメージは，役務の提供，たとえば，ある時点において，顧客の質問を受けて専門的知識を提供するといった取引には，適用できないと思われます。稼得過程が瞬間的であり，企業活動の集積のような概念（勘定科目）が観念できないからです。そこで，同項は，「通常得べき対価の額」と述べたのでしょう。これは，明らかに出口価値を述べています。そして，この出口価値は，少なくとも法人税法の稼得過程（価値創造）の見方には，プロセスではなく結果を見ている点において，馴染みません。この結果，資産と役務とで，収益の額を計測する方法論が異なってしまっていることになります。この不一致は，理論的には大問題です。

このことは，無償取引に関する従来の議論にも現れていました。従来の無償取引に関する課税理論は，ひとつには，最高裁の述べた清算課税説を論拠とするものでした。すなわち，財産分与として移転された不動産の値上がり益に課税をする論拠として，最高裁は，「譲渡所得に対する課税は，・・・資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として，

その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に，これを清算して課税する趣旨のもの」と述べました[9]。これは，確立された最高裁判例です[10]。この清算課税説から，資産の無償譲渡や低額譲渡に対する法人税の課税についても，課税の対象となる収益は，実際に授受された対価ではなく，譲渡された資産に保有期間中に生じていた増加益であり，それは決して擬制されたものではなく，実体的な利益であるという考え方を導くことができます。これを，実体的利益存在説[11]といいます。財産分与に関する最高裁判決で課税の対象となったのは，保有利益としてのキャピタル・ゲインでしたが，この判決理由は，企業の稼得過程の中で創出される価値についても，全く同じように当てはめることができます。つまり，企業が商品を無償譲渡や低額譲渡したとしても，課税の対象となる収益は，その対価ではなく，稼得過程で創造された価値だという説明です。稼得過程の中で創造された価値こそが，所得の源泉・本質であるというわけです。いうまでもなく，その測定は，独立当事者間取引価格になり，それが出口価値か入口価値かは問題になりません。そして，22条2第4項は，このような価値を「価額」と呼んでいると理解されます。

しかし，このような実体的利益存在説，というより，その基礎にある最高裁の清算課税説は，役務についてはうまく行きません。役務は即時的に費消される（または資産化する）ので，役務自体については増加益のようなものを観念できないからです。役務自体が創造された価値だとはいえますが，しかし，それは直ちに相手に提供されて消えてしまうので，資産の増加益のような何らかの実体的な利益が見えないのです。現在，通説となっている適正所得算出説[12]，つまり，適正な対価を得て取引を行った納税者とそうでない納税者との税負担の公平のために，適正な対価を受け取ったものとして収益を計算するという考え方は，この難点を解決する理論と位置づけることも可能です。そして，22条の2第4項が，役務については，通常得べき対価の額だといっているのは，この適正所得算出説を念頭に置いていると思われます。しかし，この学説に基づく収益は，適正な対価の授受があったという擬制に基づくものであり，公平のための擬制であって，事実・実体的なものを直接捉えているのではありません。そうすると，資産と役務の間で，収益の測定方法，少なくともその理論のレベルで，齟齬がある，収益についての概念が異なっていることになります。これは，課税に求められる一貫性や一義性の点で，好ましいものではありません。解消できるのなら，解消すべきです。しかし，法人税法が稼得過程と価値創造にこだわっている限り，つまり，実現・稼得過程モデルで収益を認識しようとする限り，それはできないと思います。

次に，問題の端緒としてあげたもうひとつのもの，すなわち，法人税法の平成30年度改正が見せた収益認識基準へのアンビバレントな姿，換言すれば，一方では，22条４項の改正と22条の2第1項の新設による公正処理基準（実質的には収益認識基準）の遮断，他方で，同条２項における同基準の受容になりますが，このアンビバレンスを追及すると，はるかに深い問題が見えます。それは，法人税法が，収益認識基準を遮断しよう，手を切ろう，振り解こうとしても，それができない，収益認識基準（のような会計基準）との関係を断てないという問題です。も

9　最判昭和43年10月31日訟月14巻12号1442頁。

10　中野浩幸「判批」別冊ジュリスト253号（租税判例百選第７版）82頁（2021年）。

11　この用語について，清永敬次「無償取引と寄付金の認定」税経通信33巻13号２頁（1978年）参照。

12　金子宏「無償取引と法人税?法人税法22条２項を中心として」同『所得課税の法と政策』（有斐閣，1996年）318頁（初出1983年）。

ちろん，これは決して問題なのではなく，一定の範囲で法人税法が企業会計を受け入れているのは好ましいことだ，という意見もあると思います[13]。私も，そのこと自体には賛成です。しかし，手を切ろうとしているのか繋ごうとしているのかが明確でないこと，いったい，どの関係が切れていて，どの関係が残っているのかはっきりしないことには，著しく不安定なものを感じます。理論的に気持ちが悪いと思います。ひとつの仮説ですが，22条4項の改正（「別段の定めを除き」の挿入）と，その別段の定めとしての22条の2第1項を読む限りでは，法人税法は企業会計，具体的には，収益認識基準との関係を，切断しようとしているとしか読めないと思います。平成30年改正の法人税法の姿勢，スタンスは，手を切る，ということにあります。しかし，現実には，つまり，具体的な法の適用場面を想定すると，それはできなかった，だから，同条2項の「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って」という言葉や，施行令18条の2第1項に同じ言葉が残ってしまった，公正処理基準を再援用しなければならなくなったと言うことだと思います。平成30年に改められた法人税基本通達にも，この言葉は登場しています（法基通2-1-1の11注2）。

では，なぜ，法人税法が自律的で自己完結性のあるルールを作ることができず，公正処理基準，具体的には収益認識基準を援用しなければならなくなったのでしょうか。その理由も，実現・稼得過程モデルにあると思われます。さきほど，企業会計での実現・稼得過程モデルにおいては，決定的事象を実現の時点とし，収益認識時期を定めることを述べました。そこでの問題は，何が決定的事象かを決める必然的な論理が何もないことです。仕入れた商品を顧客に販売するというごく単純な稼得過程を考えても，企業は，販売する商品を選定し，販売の計画を立て，広告宣伝を行う，そして，商品を仕入れるなどの準備的行為を行い，顧客を見つけて契約を締結し，商品を必要な数量に分けて出荷するといった過程があります。そして，顧客側での事象として，着荷と検収，代価の支払いがあり，さらに，返品に応じることや，保証期間中の修理，代金の回収不能といった事態も考えられます。このような稼得過程のどれかひとつを決定的事象として選び出すわけですが，どれが適切かについて，理論的なものがあるわけではありません。さらに，決定的事象という一点のみで収益の全部を認識することも，正しいのかどうか分かりません。というより，少なくとも法人税法における増加益・価値創造という考え方からは，稼得過程を進むにつれて連続的・段階的に収益を認識する方が適切なのかもしれません。にもかかわらず，企業会計においても，収益認識基準が入るまでは，おおむね引渡しという段階を捉えて収益を認識していました。ただし，引渡しが具体的に何を指すのかについては，各企業に自主的に判断してもらうしかない，ということで，継続を条件に，一定の範囲で選択が認められていました。法人税法は，公正処理基準を規定する22条4項が1976年に導入されるまでは，通達や申告指導，課税処分によって一義的な認識の時点を示していた，というより，模索していましたが，公正処理基準の導入は，これをあきらめて，一定の範囲で企業の自主経理に委ねたことを意味します。実現・稼得過程モデルを取る限り，それぞれの企業でどのような事象を収益認識のタイミングとするかを，法令，さらには，通達を含めたとしても，およそ成文のルールとして，一義的に規定することは

13　公正処理基準導入当時の議論として，武田昌輔「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」税大論叢３号110頁（1970年）参照。また，新井益太郎（司会）「座談会　期間損益をめぐる税務の取扱い」税経通信22巻14号145頁（1976年）も興味深い。

できないと思われます。

そうすると，22条の2第2項が，公正妥当な会計処理の基準と言い出しているのも，理解できます。同条1項で，表向きには，「引渡し」が収益認識のタイミングだと規定しましたが，実態としては，この「引渡し」という言葉では，具体的で一義的な認識時点，決定的事象を決め切れないわけです。このことは，棚卸資産の引渡しに関する通達（法基通2-1-2）に明らかです。ここには，公正処理基準を導入したときと同様の事情があると考えられます。

ところで，法人税法の価値創造という考え方からは，前述のような連続的な収益認識のあり方，決定的事象には拠らない段階的な収益認識も考えられます。ここで参照すべきは，収益認識基準です。そこでは，ご承知のように5つのステップで収益認識が行われますが，その第2のステップ「履行義務の識別」，第4のステップ「履行義務への取引価格への配分」，そして，第5のステップ「履行義務の充足による収益の認識」は，潜在的には，あくまでも潜在的には，ですが，段階的な収益認識を可能とするものです。たとえば，先に述べた商品の選定から始まる稼得過程の各々を履行義務として識別し，それらに対価を配分して，各履行義務の充足により収益を認識して行くことが考えられはします。ただし，これはできません。なぜなら，履行義務の識別は，顧客との「約束」に基づかねばならないとされているからです。ですので，まだ顧客が現れていない時，すなわち，契約締結よりも前に収益を認識することはできないことになります。しかし，その後の段階では，たとえば，日本民法では，売買契約（民法555条）が締結されれば，すなわち，これを売ります，いくら払います，という意思の合致さえあれば，その時点で所有権が移転します。所有権を移転することは，当然に契約に含まれる「約束」の一部ですから，そこで一定の履行義務が充足されたと見ることは，理屈の上ではできるはずです。そして，ご承知のように，製品の保証や一定の期間，返品を受けることなども，引渡後ではあっても顧客との約束に基づく履行義務ですから，これらに対応する収益の部分は，引渡後におけるこれらの義務の充足時点で認識されることになります。

では，このような収益認識基準による稼得過程に基づく収益認識に対して，法人税法はどのような姿勢を取っているでしょうか。契約締結前の収益認識を認めていないことは同じです。しかし，引渡後の履行義務については，どうでしょうか。そのうちの22条の２第５項に規定されたもの，すなわち，売掛債権の貸倒れと返品を買い戻す義務の履行（正確には，返品を受けないままに期間を経過したことによる買戻し義務からの解放）に対応する収益については，引渡時点で認識させることとしています。しかし，これら以外の引渡後に生じる履行義務については，明示的に引渡後の収益認識を否認する規定がありません。そうすると，引渡時点ではなく，その後の履行時点で認識する（履行時点では認識しない）ことが考えられます。実際，通達は，引渡後の履行義務のうち，据付工事（法基通2-1-1の2），仕様に従っているという保証に止まらない保証（法基通2-1-1の3），一定のポイント等（法基通2-1-1の7）について，引渡後の履行義務の充足時点で，収益を認識することを認めています。法人税法の総額主義を厳格に求めれば，こうした引渡後の履行義務についても，受け取った対価を引渡後の履行義務に対応する部分を含めて引渡時点において収益に計上した上で，費用側において，引渡後の履行義務に見積もられる費用を計上すること，つまり，引当金としての処理を行うべきことになるはずです。そして，債務確定要件により，引当金の損金算入は認められないことになると思われます。にもかかわらず，上記の通達は，ある程度，収益認識基準のやり方に歩み寄っているわけです。

しかし，ここには，さらに危うい問題があります。これは，かつて法人税法が経験したことのない問題です。その問題とは，履行義務への

対価の配分のあり方です。すなわち，現在の収益認識基準は，一応，顧客との「約束」という概念により履行義務を識別させていますから，稼得過程を勝手に切り分けるようなことは認められません。しかし，その「約束」とは，それ自体単独で法的強制力を持つもの，つまり，契約ではありません。契約において明示しない限り，契約内容の一部ともいえないと思います。「約束」とは，契約を履行するために企業が自分で識別するものであり，それは，約束といいつつも，法的な合意を伴う必要はありません。自分で自分を拘束するだけです。法的強制力を持つのは，あくまでも契約，言い換えれば，両当事者の合意です。ですから，当初，企業が約束に基づく履行過程だと思ったのとは全く別の履行過程を経由しても，契約を最後まで履行できるのなら，それでいいわけです。たとえば，ある商品を販売するとき，当初は自分で製造することが了解されていたとしても，「私が作ったこれを売ります。」というように，そのことが契約の内容となっていない限り，他者から買ってきて引き渡してもいいわけです。そして，そのような「約束」によって識別された履行過程の各段階に対して，どのように対価を配分するかということが，法人税法にとって未経験の危うい問題なのです。法人税法は，履行義務の識別と対価の配分について，何ら規定をもっていません。新設された22条の2にも，前述の第5項を除いて，そのような規律はありません。

このように見ると，法人税法の現在の姿は，次のように描写できるでしょう。収益認識基準の開発を契機として会計基準から手を切ろう，独立しようとしながら，旧来の実現・稼得過程モデル，さらに，その背景にある収益費用アプローチ（損益法）と総額主義に拘泥するため，収益認識のタイミング，決定的事象を一義的に規律することができず，どうしても，会計基準に依拠することとなってしまった，ところが，その会計基準は，収益認識基準により書き換えられていた，というわけです。いかがでしょうか。そして，現在の法人税法は，履行義務を識別して対価を配分するという基本的な収益認識の方法を規律する術，すなわち，どのように履行義務を識別し，対価を配分すべきかのルールを持っていないのではないか，という問題が浮かび上がるわけです。

2　資産負債アプローチ

2-1. 公正価値モデルの登場

ここで，収益認識基準とその元になったIFRS15の収益認識に関する基本的な考え方，方法論を確認しておきましょう。収益認識基準やIFRS15では，収益は契約資産の増加または契約負債の減少により認識されます。収益と費用ではなく，資産と負債に着目しているので，資産負債アプローチと呼ばれます。旧来の損益法ではありません。契約資産または契約負債とは，契約によって生じた権利の価値から義務の価値を差し引いたもので，プラスであれば資産，マイナスであれは負債となります。したがって，収益認識において，ここで既に相殺計算，純額とするための計算が行われていることになります。これは，旧来の総額法とは異なります。実際，IFRS15において，収益にはrevenueの語が充てられていることもありますが，incomeという語が使われている場合の方が多いです。

資産負債アプローチについて，IFRSの概念フレームワークに関する文書は，次のように述べています。「当審議会や他の基準設定者が長い年月にわたって見出し続けてきたことは，最初に資産と負債を定義し，これらの変動として収益（income）と費用を定義する方が，最初に収益と費用を定義し，これらを認識した副産物として資産と負債を定義しようとするよりも，効果的かつ効率的で厳格だということである。」[14]

このような考え方は，今世紀初頭のエンロン事件・ワールドコム事件といった巨額の会計不正を契機として米国で制定されたSOX法[15]に基づき，SECが連邦議会に提出した報告書[16]と

FASBによるその対応[17]の中で，粉飾を防止するための公正価値に基づく会計として登場したものです。もっとも，この考え方は，リーマンショック後にある程度後退したとも評価されており[18]，実際，IFRS15や収益認識基準には，実現・稼得過程モデル的な要素を見ることができます[19]。それは，対価を稼得過程に配分し，その段階を経ることで収益を認識してゆくことに実質的には等しいような収益認識のあり方です。もちろん，収益認識基準は，稼得過程の各段階とはいわず，契約から識別された履行義務，顧客との約束に基づく履行義務とは述べていますが，先にも述べたように，履行義務といっても，場合にもよりますが，それは単独で法的に意味があるものではありません。つまり，履行義務は，法的な強制力によって識別されるということにはなっていません。そうすると，履行義務への収益の配分には，法的な裏付けはないことになります。

2−2．現在出口価値モデル

法人税法のあり方を考える上で見ておくべきだと思われるのは，資産負債アプローチの公正価値モデルと呼ばれるものです[20]。これは，IFRS15や収益認識基準の源流にあったものであり，SOX法に基づく不正会計の防止のため，SECやFASBがまず目指した方向です。経営者の裁量，というより，恣意的な操作の余地を制限しようとした点は，租税法律主義の下で一義的で明確な課税要件を設けるべき法人税法としても，着目する必要があると思われます。

この報告では，公正価値モデルと呼ばれるものが最も明確に現れている原典資料として，IASBが2007年に公表したアジェンダ・ペーパー5B（以下「AP5B」という。）を取り上げます[21]。これは，IASBでの討議資料であって，決定された方針を示すものではありません。しかし，それゆえにこそ，妥協なく明解に理念を示していると思います。以下では，このAP5Bに従って，現在出口価値モデルを説明します。**資料5頁**以下をご参照下さい。

「概要」から入ります。収益は，特定された資産の増加および特定された負債の減少を認識し，明確に測定することから生じる，とされます。「特定された」と述べているのは，全てではない，つまり，企業の全ての資産負債を測定

---

14 IFRS, Conceptual Framework for Financial Reporting（2018）, para. BC 4 . 94（c）. なお，日本語訳として，IFRS財団編・企業会計基準委員会・財務会計基準機構監訳『IFRS基準＜注釈つき＞』（中央経済社，2021年）があるが，本文の訳は，これとは若干異なる。

15 Public Company Accounting Reform and Investor Protection Act of 2002. PL107−204, 116 Stat. 745.

16 SEC, Study Pursuant to Section108（d）of the Sarbanes-Oxley Act of 2002on the Adoption by the U. S. Financial Reporting System of a Principles-Based Accounting System, July 2003, at III. B. この報告書は，SOX法に基づき，連邦議会がSECに要求したものである。

17 FASB Response to SEC Study on the Adoption of a Principles-Based Accounting System, at 7（2004）.

18 首藤洋志「資産負債観と収益費用観に関する独立説から結合説への変容過程：歴史的原価会計と公正価値会計との関連性に触れながら」経済科学67巻１・２号１頁，７−10頁（2019年）参照。

19 辻山栄子「新収益認識基準と会計基準国際化の功罪」企業会計72巻４号449頁（2020年）参照。

20 資産負債アプローチと実現・稼得過程アプローチを比較し，前者の優位性を述べるものとして，IASB, An asset and liability approach（Agenda paper 4 B），14 November 2007
https : //www. ifrs. org/content/dam/ifrs/meetings/2007/november/iasb/revenue-recognition/ap4c-measurement-model. pdf（最終確認：2022年10月８日）がある。徳賀芳弘「資産負債中心観における収益認識」企業会計55巻11号35頁（2003年）も参照。

21 IASB，Measurement model summary（Agenda paper 5B）22 October 2007.
https : //www. ifrs. org/content/dam/ifrs/meetings/2007/october/jointiasbfasb/revenue-recognition/ap5b-measurement-model-summary. pdf（最終確認：2022年10月８日）

するといったことではない，包括的な時価評価ではないということです。この「特定」は，後に確認するように，法的な強制力のある契約に基づくか否かによって行われています。事業の進行（performance）の測定からではありません。特定された資産負債の価値の変化によって収益または損失を認識しますから，このモデルは「測定モデル」と呼ばれます。次に，資産と負債は，残存する未行使の権利が未履行の義務よりも大きければ資産（契約資産），逆であれば負債（契約負債）となります。つまり，契約資産と契約負債はネットの金額，純額であり，両者が同時に存在することはありません。次が最も重要な特徴ですが，権利と義務は，現在出口価値で測定されます。現在出口価値とは，市場参加者が残存する未行使の権利（未履行の義務）を取得するために支払う（要求する）金額です。契約は，締結当初とその後において，測定されます。したがって，このモデルで収益が認識されるのは，契約の基礎にある権利が義務を越える契約を締結したとき，および，その後，財やサービスを提供して契約上の義務を充足したときです。強制可能な契約を締結するまでは，収益は認識されません。それゆえ，双務契約でいずれかの当事者が履行前にペナルティなしに解除できるものについては，収益は認識されないことになります。このようなものも日本民法上は立派な契約なのですが，IFRS15は英米法の下で開発されており，収益認識基準も日本とは異なる契約概念を無修正で受け入れてしまっているので，契約が法的強制可能なものに限定されているのです。最後に，認識される収益の金額は，契約資産の出口価値の増加または契約負債の出口価値の減少として求められます。このモデルは，公正価値モデルの代表であり，現在出口価値モデル（current exit price model）とも呼ばれます。

「収益認識とは何か？」に行きます。このモデルが収益だとみているのは，契約資産の増加または契約負債の減少です。したがって，(a)顧客との契約の締結，および，(b)顧客への財またはサービスの提供から収益が生じることになります。まだ契約の対象となっていない資産，たとえば，具体的な販売が決まっていない棚卸資産の価値変化から収益が生じることはありません。収益とは，契約の正味ポジションの増加を表すものだからです。なお，設備や装置は，現在出口価値モデルによる収益認識の対象ではありません。モデルの対象が顧客との取引に限定されているからです。法人税法に取り入れるとすると，このあたりの問題は生じます。

「どのようにして強制可能な契約から資産や負債が生じるか？」ですが，ここで着目して頂きたいのは，法的な契約そのものを契約資産または契約負債としているのではない，ということです。そうではなく，契約を「約束」という単位に細分し，そこから義務と権利を導出しています。「約束」は，法的に定義されたものではありません。企業がその判断で識別するわけですが，ただ，そこを会計基準が規律しているわけです。そして，この規律の仕方いかんによって，経営者の恣意や操作の余地が出てくるわけです。

「契約資産・契約負債と業務の進行や棚卸資産との関係」では，この点で注意しなければならないことを述べています。先に，商品の選定に始まる稼得過程の段階をお示しし，各段階を識別して対価を配分するという方法を述べましたが，この識別と配分を自由勝手にやってよいということになると，収益認識をどうにでも操作できることになります。そこで，約束という概念を使って，履行義務を識別することとしているわけですが，では，約束とは何か，という問題が出てくるわけです。稼得過程の全て，少なくとも契約締結後の全ては，契約の履行として顧客と約束したのだ，だから，履行義務として識別してよいのだ，といってしまえば，ほぼ連続的な収益認識が可能となり，配分のあり方による操作が可能となってしまいます。後にも述べますが，現在出口価値モデルであれば，仮

にそうなったとしても，履行義務を公正価値評価しますから，収益認識のタイミングは引渡基準からズレますが，操作可能性はほぼなくなると思います。操作に関してもうひとつ重要なポイントは，履行義務が充足された事実をどのように認定するかです。ここでも，法的な債務の消滅を使うことはできません。契約によって生じた債務が消滅するのは，契約そのものを履行したとき，つまり，契約内容に含まれた義務の全部を履行した時であり，その中の構成要素（会計基準が約束と称しているもの）各々について履行により債務が消えてゆく，という構成は契約法の取るところではありません。履行とは何かは，契約法ではなく，会計基準が用意しなければならない概念です。そこで，このAP5Bは，未行使の権利や未履行の義務を，費消や移転される資産，ほとんどの場合は棚卸資産になると思いますが，それとは別のものとし，つまり，棚卸資産の価値が増加したから収益だ，とは考えないこととし，義務の充足は，財やサービスの顧客への移転だ，としています。そして，そのような移転には，たとえば建設工事のように連続的に生じるものもあることを認めています。これは，工事進行基準の議論に結びつく大きな問題領域なのですが，ここでは，指摘のみに止めます。なお，AP5Bは，義務の充足を判断するガイダンスを求めています。ご承知のように，IFRS15や収益認識基準では，支配の移転という概念が用いられています。それから，今回はそこまで議論できないのですが，このような移転（現在は支配の移転）による義務の履行と，棚卸資産の認識中止（Derecognition）との関係が問題となり，やはりガイドラインが必要だとしています。損益法であれば，資産が費用に変わるという説明でよいのですが，資産負債アプローチでは，支配の移転により収益が生じるという構図になっており，資産の認識中止とは直結しないからです。

「契約資産・契約負債に，どの義務が含まれるか？」では，「履行後」（引渡後）の義務など，契約に明示的なものだけではないことに注意が必要です。

「どのように契約は測定されるか？」は，読んで頂くと分かるように，契約資産・契約負債（残存する未行使の権利と未履行の義務を合わせたもの）は，その現在出口価値で測定される，すなわち，残存する未行使の権利と未履行の義務を市場参加者に報告日に移転するために受領しまたは支払うことが見込まれる対価の額であるとされています。ここが，IFRS15や収益認識基準と決定的に違うところです。IFRS15や収益認識基準では，受領した対価を独立販売価格の比率に基づき配分しているのです。

「なぜ，現在出口価値という属性を使うのか？」では，利点として，5つ（報告日に残存する契約上の全ての権利と義務を表していること，報告日に存在する状況を反映していること，比較可能性を高めること，全ての義務にマージンが要求され，したがって，利益が契約の全期間に配分されること，権利と義務との測定のための明確な目標を与えること）を，AP5Bはあげています。法人税法の観点からは，この中では，比較可能性を高める点，マージンが全体に配分される点が注目されますが，それにも増して，権利と義務との測定のための明確な目標を与えるという点が重要です。なぜなら，履行義務を現在出口価値によって測定することで，無償取引について，資産と役務の区別なく，実体的利益を課税の対象とすることができるからです。履行義務の現在出口価値の減少によって認識される収益は，現実にそれだけ企業の経済的負担が減少しているのですから，実体的利益であることはたしかです。そして，履行義務の現在出口価値の減少は，顧客から収受した対価とは関係がありません。それゆえ，無償取引や非正常な対価による取引全般について，資産と役務の区別なく，実体的利益を課税の対象とすることになるわけです。問題点として，2点（契約に含まれる全ての義務を完全に特定する必要があること，契約の当初の測定における誤りは，

損益となってしまうこと）が挙げられていますが，どちらかというと，履行義務の全てが把握しきれず，収益が早めに認識されてしまう方向での誤謬が出やすい構造になっています。注意して頂きたいのは，このモデルでは，通常，契約締結時で一定の収益が認識されることです。なぜなら，顧客を見つけて契約締結に至るまでに，通常，企業は相当の努力をしており，顧客との契約自体が出口価値をもつからです。もっとも，契約時点での収益認識は，現在出口価値の考え方からは正しいのですが，一般的ではありません。現在出口価値モデルは，共同プロジェクト[22]が2008年に公表したディスカッションペーパー[23]で斥けられましたが，その理由の１つはこの点にありました[24]。もうひとつの理由は，市場における現在出口価値を見出すことが極めて困難または不可能であることにありました。ただ，私は，理念型としての収益認識モデルを現在出口価値などの公正価値に基づいて確立しておくことは，法人税法にとって必要なことだと考えています。実際面での困難は，移転価格税制で独立企業間価格を求める困難とそれほど変わらないのではないか，別の言い方をすれば，独立企業間価格の算定方法がここでも応用できるのではないかと思います。

「測定の対象に，何が含まれるか？」では，実際に受け取った対価の扱いが問題になっています。契約時点で対価を得た場合も得ていない場合も，対価を得たからそれを収益にあげる，対価自体を収益認識する，ということではありません。このことを，まず理解して下さい。では，対価にどのような意味があるかというと，出口価値が得られない場合の推定として用いられます。出口価値をどのように推定するかが問題となり，ここをどのように考えるかになります。

２−３．現在出口価値モデルの具体例

それでは，AP5B の設例を見て，現在出口価値モデルのイメージをつかみたいと思います。最初の例は，現在出口価値モデルでは，契約締結時点である程度の収益が生じることを説明しています。

> 小売業者が顧客との間で，ある商品を150で販売する強制力のある契約を，6月30日に締結した。顧客は対価を前払いし，商品は7月10日に顧客に引き渡されることになっている。
>
> 全ての条件が等しければ，小売業者は，市場参加者に契約負債を移転するのに，150よりも小さい金額しか支払わなくて済むだろうと考えるはずである。なぜなら，小売業者は，この契約を締結するための費用，すなわち，販売活動に伴う直接費と間接費（販売コミッション，スタッフの賃金，販売施設の家賃など）を負担しているからである。小売業者は，黙示で，顧客に対して，

22　2002年10月に，FASB と IASB との間で成立したノーウォーク合意に基づくものである。
Memorandum of Understanding, “The Norwalk Agreement”
https : //www. fasb. org/resources/ccurl/443/883/memorandum. pdf（最終確認：2022年10月８日）

23　IA SB, Discussion Paper Preliminary Views on Revenue Recognition in Contracts with Customers（IASCF, 2008）.
https : //www. ifrs. org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition. pdf（最終確認：2022年10月８日）
日本語訳として，ASBJ/FASF「ディスカッション・ペーパー　顧客との契約における収益認識についての予備的見解」（2008年）
https : //www. ifrs. org/content/dam/ifrs/project/revenue-from-contracts-with-customers/discussion-paper/published-documents/dp-revenue-recognition-jp. pdf（最終確認：2022年５月８日）がある。

24　Id. , para. 5. 18-5. 20.

こうした販売活動の全てに対する対価を請求していることになる。言い換えれば，顧客が支払うのは，商品自体の対価だけではない。したがって，小売業者は，市場参加者に契約負債を移転するのであれば，販売活動に対する対価を要求する（契約負債を引き受けてもらうのに，その分，少ない対価しか支払わない）はずである。そして，市場参加者も，契約を獲得する必要がないので，これを受け入れるはずである[25]。

このように見ると，引渡しまでは収益を認識しなくてよいという22条の2第1項は，収益の認識時期について，慎重，保守的であると思われます。もちろん，IFRS15や収益認識基準も，契約締結当初にこのような収益認識はしません。これらは，純粋な公正価値による資産負債アプローチから変質しているのです。

２つ目は，次のような例です。

エンジニアリング社がある機械を引き渡して据え付ける契約を結び，顧客は対価1.000を前払いした。その時点での契約負債の出口価値は900だったので，100の収益が認識される。この100は，契約を取るためのコストと利益を表している。

機械の引渡後，契約負債の出口価値が200になった，つまり，市場参加者が据え付けをするために要求する対価が200であったとすると，機械を引き渡した時点で，契約負債の減少額700（900―200）が収益として認識される[26]。

このような場合，伝統的な実現主義・引渡基準では，機械の引渡時か，据え付け完了時のどちらかで，1000の収益を認識していたと思います。そして，それがどちらであるべきかが理論的には決めきれず，業界によって異なる会計慣行や自主経理に委ねざるを得なかったのだと思います。

３つ目の例です。

上記の例で，顧客は前払いをするのではなく，機械の据付時に対価を支払う。契約締結時点では，契約資産が100（権利1,000―義務900）あるので，100の収益が認識される。

顧客に機械を引き渡した後，契約資産の出口価値が800に増加したとする。これは，市場参加者が顧客から対価1,000を得る権利に対して支払う価格から，機械の据え付けをするのに要求する対価200を控除したものである。引渡時点で，契約資産の増加額700，すなわち，この時点での800の契約資産の出口価値から，契約締結時点での出口価値100を控除した金額を，収益として認識する[27]。

適正な出口価値をどのように得るかの問題はありますが，収益認識のあり方は，一義的かつ明解です。この方法であれば，法令で定めることができます。会計慣行に頼る必要はありません。法人税法は，自立できると思います。

4つ目の例です。

小売業者が顧客に機器を3ヶ月以内に引き渡す契約を提携し，顧客は契約時に対価100を支払った。この契約負債の当初の価値は90とする。したがって，契約時に対価100から契約負債90を差し引いた10の収益が認識される。

1ヶ月後，この機器の価格が上昇し，そ

25　AP5B, at 10. 本報告の参照資料４頁のボックス。
26　AP5B, at 10. 本報告の参照資料５頁の上のボックス。
27　AP5B, at 11. 本報告の参照資料５頁の下のボックス。

の結果，市場参加者はこの機器を引き渡す履行義務を引き受けるために95を要求することになったとする。このとき，小売業者は契約負債を95に増加させる。ただし，この5の損失は，収益以外の損益として表示する。

機器を引き渡して履行義務を充足すると，契約負債は消滅するので，その減少額である95が収益として認識される。この95という金額は，顧客に引き渡した機器の価値を表している。

この設例では，契約負債の出口価値の減少が収益の金額となっているから，認識される収益の額の総額は，105（当初の10＋95）となっており，これは，顧客対価を上回る[28]。

もちろん，前述した5の損失を収益計算に含めれば，顧客対価100になります。これは，概念の問題というより，表示の問題と思われます。

5つ目の例は，実現・稼得過程モデル，現在の法人税法の考え方との差異を明確に示しています。

ホームビルダー社は，2007年3月31日に，建売分譲住宅のナンバー2という物件を250,000で顧客に販売する契約を締結した。この時点では，土地の整備や建物の建築などは一切行われていない。

この契約時点で，顧客は返金なしの手付金25,000を支払った。残金は，引渡時に支払うこととされていた。引渡しが2008年1月31日に行われたとする。また，2007年3月の契約時点で，住宅を建築する義務の出口価値が240,000であるとすると，この時点では契約負債となり，その金額は15,000，すなわち，225,000の代価を得る権利から，240,000の建築義務の出口価値を控除した金額になる。

契約時点の2007年3月に，10,000の収益，すなわち，支払を受けた手付金25,000から契約負債15,000を控除した金額が，収益として認識される。

契約時点から引渡時点までの間に，ホームビルダー社はこの住宅ナンバー2の建築のために費用を支出しており，それは棚卸資産となる。棚卸資産である住宅ナンバー2は，2008年1月31日（原文の3月31日は誤り）に，認識中止され，費用となる。そうなると，ホームビルダー社の建築に係るマージンは，引渡時まで損益として報告されないことになる[29]。

問題は，これが正しいのかどうかです。工事進行基準にも関係する論点ですが，価値創出という法人税法の考え方からは，建築の進行に従って収益とマージンを算出すべきだという議論もあり得ます。そのためには，収益を認識する範囲を，契約資産・契約負債の増減だけに止めず，棚卸資産に拡張することが考えられます。しかし，次のような方法もあり得ます。すなわち，契約上の義務が資産の製造や価値付加にある場合，その資産のコストに対する出口価値の増加を，製造所得（production income）として，収益とは別に報告するという方法です。つまり，資産の製造や価値付加からの所得とし，その資産を顧客に移転したときに認識する収益とを，別々に認識するというわけです。6つ目の例は，これを示すものです。

ホームビルダー社の例の続き。

住宅ナンバー２の建築コストが175,000,

28　AP5B, at 11–12. 本報告の参照資料６頁のボックス。

29　AP5B, at 13. 本報告の参照資料８頁のボックス。

完成時の出口価値が240,000であるとする。ホームビルダー社は，65,000の製造所得（240,000―175,000）を2007年3月31日から2008年1月31日までの期間に認識する。契約負債の履行直前の住宅ナンバー2の簿価は240,000である。

ホームビルダー社が，2008年1月31日に，契約負債を履行し，240,000の収益を認識した時点で，住宅ナンバー2を認識中止し，対応する支出240,000を認識する。この結果，2008年1月31日には，マージンは生じない。住宅ナンバー2の建築に帰せられるマージンは，建築期間中に製造所得として認識されている[30]。

この例は，価値創出を反映する処理の可能性を示していますが，「収益」とは別のカテゴリーとして「製造所得」を設けるというアイデアです。そうすると，法人税法としては，製造所得も益金に含めることになるでしょう。こうなった場合，製造所得をどのように期間配分するか，どこまで企業の自主経理に委ねるかの問題がでてきます。これは，先に指摘したのと同質の問題です。

3　資産負債アプローチとこれからの法人税法

最後に，以上の検討をまとめ，これからの法人税法のあり方を展望します。まず，資産負債アプローチの優越性を述べるIFRS概念フレームワークの記述を振り返りたいと思います[31]。資産負債アプローチが直ちに公正価値モデルに言及していない点には，注意して下さい。今世紀初頭，資産負債アプローチは，巨額の会計不正への対処という目的から公正価値モデルとセットで用いられ，公正価値モデルの理念型として現在出口価値モデルが検討されましたが，リーマンショック以後，稼得過程を再評価する動きが出て，現在のIFRS15や収益認識基準が開発されています。法人税法の眼から見ると，IFRS15や収益認識基準には，履行義務（約束）の識別と対価の配分において相当の判断の余地があり，法的な規律が必要と思われます。しかし，履行義務が稼得過程と結びついているため，かつて，実現・引渡しの時点を法定できず，公正処理基準を導入して自主経理に委ねた経緯が思い起こされます。

このような実現・稼得アプローチと比較すると，資産負債アプローチの方が，法律で規律できる範囲が大きく，納税者の判断の余地が小さいと思われます。もちろん，出口価値の評価には，判断の余地があります。しかし，法的規律の観点では，稼得過程の中で何を実現と見るかについての決め手のない多義性と比較すると，評価方法を法定することはできると思います。測定方法の選択はありえますが，移転価格税制のように法令で規律可能です。

また，確認しておきますが，冒頭で述べた国際ミニマム課税（第二の柱）では，IFRSやこれに基づく各国の会計基準に従って所得計算を行いますから，その限りで，納税者も課税当局も，資産負債アプローチから逃れられないことになります。ですので，むしろ積極的に，資産負債アプローチをより公正なものに持って行く方向で，努力をした方がいいように思われます。

現在出口価値は，会計の世界では2008年のディスカッションペーパーで却下されていますが，公平な課税という法人税法の目的に対して，理念としては整合的であるといえます。また，出口価値が実体的利益を測定する点で，これまでの無償取引課税における資産の「価額」という概念と変わらないものです。22条の2第4項の「価

30　AP5B, at 14. 本報告の参照資料９頁のボックス。

31　前掲注13とこれに係る本文。

額」および「通常得べき対価の額」とも，結論としてはあまり変わらない（収益認識が実現主義より早まる点で若干違う程度）と思われます。また，現在出口価値モデルでは，収益認識のタイミングが測定（評価）と一体化されているので，タイミングを動かすと測定値も変化することとなり，タイミングを操作しようとする課税上のインセンティブがなくなる，といわないまでも，著しく減少することになります。

出口価値測定の簡便な方法として，契約時点で，契約による権利と義務を，対価が非正常な場合に限って独立企業間価格によって再測定し（そうでなければ，対価をそのまま用いることとし），各事業年度末の時点で，履行義務の充足の度合い（稼得過程の段階ではなく，連続した数値で捉えられたもの）によって収益を計算することが考えられます。

最後に，法人税法22条2・4項，22条の2の意義と解釈について述べます。これらの規定の意義は，IFRS15や収益認識基準が公正価値モデルから変質した点，すなわち，公正価値ではなく対価の額を基礎とした点，および，未履行の義務の計測に稼得過程を持ち込んだ点を，法人税法として上書きしたことに見出されるべきであると考えます。つまり，収益認識に関する国際会計基準や収益認識基準の全てを遮断したのではなく，法人税法から見て問題がある，弊害があるような部分を修正したとみるべきだという主張です。そして，法人税法がなお公正処理基準に依拠している部分，すなわち，22条の2第2項の公正処理基準の理解については，IFRS15や収益認識基準の源流にあった資産負債アプローチに基づく公正価値モデルが参照されるべきであると思います。また，平成30年度改正後，法人の収益のほとんどは22条の2の対象となっていますが，そうならなかったもの，つまり，同条1項の「資産の販売等」にあたらないもの（たとえば，無償による資産の譲り受け）は，引き続き，22条2項により課税の対象となり，その際，同条4項の規律を受けるので，同項の公正処理基準も同様に理解すべきです。「資産の販売等」にあたるものを規律する22条の2第4項の金額は，公正価値と解すべきであり，この規定の対象は，文言上は譲渡をした資産または提供をした役務になりますが，稼得過程としての譲渡や提供にはとらわれず，企業の契約ポジションの変化を適正に反映する金額，つまり，公正価値による収益認識の方向で解釈すべきであると考えます。

最後になりますが，国際ミニマム税の導入により，資産負債アプローチからは逃れられなくなりましたし，公正価値モデルによる収益認識の理念は，法人税法が参照し，尊重すべきものです。これからは，法人税法においても，資産負債アプローチに基づいた収益の概念を実定法化し，公平でしっかりとした課税ベースを構築してゆくべきであると思います。

拙い報告でしたが，最後までご静聴下さり，どうもありがとうございました。

第74回租税研究大会(2022.9.14)
岡村 忠生（京都大）

資産負債アプローチと法人税法の再生
―収益認識に関する国際会計基準と真剣に向き合う―

岡村 忠生（京都大学）

1 はじめに

1 - 1 背景

国際ミニマム税の課税ベース

GloBEルールの第二の柱 (Pillar 2)

QDMTT (Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax)

国際会計基準とこれに沿う各国の会計基準

デジタル取引税 (Pillar 1)の対象範囲

国際会計基準による課税ベースの計算

一定の修正はできるが、収益認識に関しては直入

1 - 2 問題の端緒

平成30年度改正

法人税法22条4項の規定

「別段の定めがあるものを除き」の挿入

法22条の2の新設

1項「引渡し又は役務の提供の日」収益認識基準を遮断

2項「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って・・・契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日」に計上

アンビバレントな姿・・・問題１

4項「価額」と「通常得べき対価の額」

用語の使い分け・・・・・問題２

1 - 3 実現・稼得過程モデルと２つの問題

法人税法の収益観

収益は、稼得過程で創出された価値として発生し、未実現のまま資産として集積され、引渡し（権利確定）の時点で実現する。

- 収益認識のタイミング

法人税法としては、稼得過程のいずれかを実現とすればよい。

公平性、一義性、明確性、簡素さによる選択

- 収益認識の金額

創出された価値、実体として存在する価値

22条の2第4項「価額」は、この増加益を含んだ時価

企業会計での実現・稼得過程モデル

タイミング

稼得過程のいずれかの完了が決定的事象(critical event)

対価が得られていることを条件に、収益を認識

収益の金額

実際に授受された対価の金額により測定・検証

収益・費用アプローチ(Revenue and Expense View)とセット

収益と費用は総額で認識

決定的事象以後に生じる負担

貸倒れ、製品保証、返品、（マイル、ポイント）

収益認識とは切り分けて、引当金などとして処理

法人税法は、債務確定要件で規制

法人税法が実現・稼得過程モデルを取るために、上記２つの問題が生じる。

- 「価額」と「通常得うべき対価」

「価額」は、企業活動の成果の集積という角度からの時価

出口価値（市場参加者に移転すれば得られる対価）か
入口価値（市場参加者から取得するために支払う対価）
かは、はっきりしない。

出口や入口でなく、価値創造のプロセスを見ている。

稼得過程で創出された価値が資産に蓄積するモデルは、役務には適用できない。

「通常得べき対価」は、明らかに出口価値

稼得過程を見る「価額」とは馴染まない。

資産と役務とで、収益を計測する方法論が異なる。

無償取引に関する課税理論

最高裁による清算課税説（キャピタル・ゲイン）

「譲渡所得に対する課税は、資産の値上りによりその資産の所有者に帰属する増加益を所得として、その資産が所有者の支配を離れて他に移転するのを機会に、これを清算して課税する趣旨のものである」

実体的利益存在説

清算課税説を稼得過程で創出された価値に応用

収益とは、授受された対価ではなく、譲渡された資産に保有期間中に生じていた増加益である。それは、決して擬制されたものではなく、実体的な利益である。稼得過程の中で創出された価値こそ、収益の源泉であり本質である。法22条2第4項は、このような価値を「価額」と呼んでいる。

役務については？

即時に費消される（または資産化する）ので、役務自体については増加益のようなものを観念できない。

役務自体が創出された価値だとはいえるが、直ちに相手に提供されてしまうので、資産の増加益のような実体的利益が見えない。

適正所得算出説

適正な対価を得た者とそうでない者との公平のため、適正な対価を受け取ったものとして収益を計算

公平のための擬制に基づく収益であり、実体を捉えているのではない。

資産と役務の間で、収益測定の方法論に齟齬

課税に求められる公平性や一義性の点で、好ましいものではない。解消できるのなら、解消すべき。

- 法人税法のアンビバレントな姿

一方で、22条4項の改正と22条の2第1項の新設による公正処理基準（実質的には収益認識基準）の遮断

他方で、同条2項、施行令18条の2第1項、通達における受容

収益認識基準を遮断しようとしても、できない。

なぜ、自律的で自己完結性のあるルールを作れないのか？

何が決定的事象かを決める論理必然的なものはない。

決定的事象という一点のみで全ての収益を認識することも、正しいのかどうか分からない。

法人税法は、かつては通達等で一義的な認識の時点を定めて（模索して）いたが、公正処理基準を導入し、企業の自主経理に委ねた。この結果、一定の範囲で選択可能となった。

実現・稼得過程モデルを取る限り、収益認識のタイミングを成文のルールとして一義的に規定することはできない。

稼得過程

商品選定、販売計画、広告宣伝、仕入れ、
顧客を見つけて契約締結
商品加工と出荷
顧客側での着荷と検収
代価回収
返品、保証期間中の修理、代価回収不能

実現（引渡し）の多義性（法基通2-1-2）

22条の2第2項には、公正処理基準の導入と同じような事情がある。

決定的事象には拠らない段階的収益認識はどうか。

ステップ２　履行義務の識別

ステップ４　履行義務への取引価格への配分

ステップ５　履行義務の充足による収益認識

稼得過程の各段階を履行義務として識別し、対価を配分してその完了（各履行義務の充足）により収益を認識してゆくことはできるか。

できない。
履行義務の識別は「約束」に基づかねばならないから。

収益認識基準による収益認識と法人税法

法22条の2第5項の制限

返品を受けずに期間を経過したことによる収益

これ以外の引渡後の履行義務への配分を明示的に否定する規定はない。

据付工事（法基通2-1-1の2）、仕様に従っているという保証に止まらない保証（法基通2-1-1の3）、一定のポイント等（法基通2-1-1の7）について、引渡後の履行義務の充足時点で、収益を認識できる。

履行義務への対価の配分のあり方

顧客との「約束」により履行義務を識別

稼得過程を勝手に切り分けるようなことは認められない。

しかし、約束は、それ自体単独で法的強制力を持つのではない。

履行過程の各段階に、どのように対価を配分するか。

法人税法には、履行義務の識別と対価の配分の規定がない。

2 資産負債アプローチ

2-1 背景

世界的な会計不信

経営者による操作 (earnings management)

ほとんどは、収益認識に関するもの

収益認識基準の不統一（電話とCATVの新規契約一時金の扱い）

収益に関する概念上の不備・不整合

実現・稼得過程アプローチか資産負債アプローチか

包括利益報告におけるリサイクルの有無

巨額の会計不正・脱税事件（エンロン、ワールドコム）で表面化

FASBは緊急タスクフォース(EITF)を組織（2001年）

SOX(Sarbanes–Oxley)法（2002年）

SECは、EITFに強い要請

経営者による操作可能性の排除

実現・稼得過程アプローチの問題

種々の選択肢

経営者の意思（恣意）が入る。

ノーウォーク合意（IASBとFASB）（2002年10月）

国際会計基準審議会と連邦会計基準審議会が会計基準を共同開発

2-2 現在出口価値モデル

公正価値モデルのできるだけ純粋な形として、IASB, Measurement model summary (Agenda paper 5B) 22 October 2007[1]（以下「AP5B」）を取り上げる。

概要

- 収益は、特定された資産の増加および特定された負債の減少を認識し、明確に測定することから生じる。事業の進行(performance)の測定からではない。このモデルを測定モデルという。
- 資産と負債は、顧客との強制可能な契約から直接生じたものとして特定する。契約は、残存する未行使の権利が未履行の義務よりも大きければ資産（契約資産）、逆であれば負債（契約負債）である。
- 権利と義務は、現在出口価値で測定する。現在出口価値とは、市場参加者が残存する未行使（未履行）の権利（義務）を取得するために支払う（要求する）金額である。契約は、締結当初とその後において、測定さ

[1] https://www.ifrs.org/content/dam/ifrs/meetings/2007/october/jointiasbfasb/revenue-recognition/ap5b-measurement-model-summary.pdf

れる。

- このモデルの焦点は、契約資産と契約負債にあるので、収益が認識されるのは、次のときである。
  - ➢ 契約の基礎にある権利が義務を越える契約を締結したとき
  - ➢ その後、財やサービスを提供して契約上の義務を充足したとき
- 認識される収益の金額は、契約資産の出口価値の増加または契約負債の出口価値の減少から求められる。

収益とは何か？

- 収益とは契約資産の増加または契約負債の減少である。これらは、(a) 財またはサービスを提供する強制可能な顧客との契約の締結、および、(b) 当該顧客への財またはサービスの提供から生じる。
- 収益は狭義の資産と負債の変化に結びついている。棚卸資産のような資産の変化から収益が生じることはない。収益とは、契約の正味ポジションの増加を表すものである。
- 財またはサービスとは、販売や再販売のために生産または購入された有形無形の品目である。そのような財またはサービスを販売する契約のみが収益を生じさせる。したがって、財またはサービスを生産するために使用する目的で保有する設備や装置を売買しても、収益は生じない。

どのようにして強制可能な契約から資産や負債が生じるか？

- 契約を締結すると、企業は顧客と約束（複数形）を交わす。こうした約束は、企業に、経済資源を顧客に移転する義務を課し、顧客から対価を受ける権利を付与する。
- この権利と義務とは不可分に結びついている。このモデルでは、残存する未行使の権利と未履行の義務とを合わせて（両者の純額で）、会計の単位とする。したがって、契約資産または契約負債が認識されることになる。これらは、契約のネットのポジションである。
- たとえば、顧客が対価を先に支払った場合、企業には契約負債が残る。未履行の義務の減少は、ネットポジションを増加させる。
- 顧客が先に支払わなかった場合、契約資産または契約負債が生じ、やはり、未履行の義務の減少は、ネットポジションを増加させる。

契約資産・契約負債と業務の進行や棚卸資産との関係

- 未行使の権利や未履行の義務は、費消される資産や移転される資産（棚卸資産）とは別のものである。したがって、義務を充足するものは、財やサービスの生産ではない。それは、財やサービスの顧客への移転である。
- したがって、顧客に移転するために資産を製造しても、契約による権利や義務は変化せず、契約資産や契約負債も変化しない。

- 契約による義務が継続的に充足される場合がある。
  - ➢ たとえば、顧客の土地に建物を建てる場合。建物は、建てられると同時に顧客のものとなる。
- このモデルを実施するためには、いつ、契約上の義務が充足されたのかを判断するガイダンスが必要である。また、いつ、棚卸資産のような資産の認識を中止するのかについてのガイダンスも必要である。

契約資産・契約負債に、どの義務が含まれるか？

- 含まれる義務には、契約において明示的なものだけでなく、事業慣行から生じる約束で、裁判所が強制するものが含まれる。たとえば、一定の返品を受けること。
- 経済的資源の移転の義務には、履行のために待機する義務がある。たとえば、金銭貸借の保証。
- 契約上の義務の中には、「履行後」の義務と呼ばれるものもある。たとえば、標準的な製品保証や返品、解約を認める義務。こうした義務の充足からも、収益が生じる。

どのように契約は測定されるか？

- 契約資産・契約負債（残存する未行使の権利と未履行の義務を合わせたもの）は、その現在出口価値で測定される。すなわち、残存する未行使の権利と未履行の義務を市場参加者に報告日に移転するために受領しまたは支払うことが見込まれる対価の額である。

なぜ、現在出口価値という属性を使うのか？

- 次の利点がある。
  - ➢ 報告日に残存する契約上の全ての権利と義務を表しており、それ以上でもそれ以下でもない。
  - ➢ 報告日に存在する状況を反映している。価格変動などの情報は、長期の契約には有用である。特に、損失や問題のある契約については、迅速な報告が行われる。
  - ➢ 比較可能性を高める。同様の義務は同じに扱われる。たとえば、製品保証の評価
  - ➢ 残存する全ての義務（「履行後」の義務を含む。）について、マージンが要求される。したがって、利益が契約の全期間に配分される。
  - ➢ 権利と義務との測定のための明確な目標を与える。現在出口価値という評価方法は、どれだけの収益（利益）を認識すべきかという問いに対して、一定の期間に実際に生じた資産または負債の実際の変化を明確に計測するという回答を用意することができる（特に、義務が一時ではなく継続的に充足される場合に）。
- この計測モデルでは、取引価格を権利の測定に用いる。この取引価格は、市場参加者が残存する権利義務を引き受けるときに請求する金額を上書

きするわけではない。そのため、以下の２つの問題点がある。

- ➢ 契約に含まれる全ての義務を完全に特定する必要がある。漏れたものがあれば、その時点では（漏れた義務が履行されるまでは）、収益と利益が過大に認識されることになる。
- ➢ 契約の当初の測定における誤りは、損益となる。契約締結時に認識される損益には、当初の契約の測定で生じた誤りの影響を含むことになる。

測定の対象に、何が含まれるか？

- 顧客が契約時点で対価の全部を支払った場合、企業は、残存する義務（黙示のものを含む。）から解放されるために支払う対価によって、契約負債は評価される。
- 出口価値は、通常は観察可能ではない。したがって、推定が必要になる。取引価格を用いることは、この点に適合する。しかし、企業は、それ自身の推定した価格を用いることも、それが市場参加者が用いるであろう価格と一致しないことを示す証拠がない限り、可能であろう。
- たとえば、下請け業者を利用する場合の価格を、契約管理と下請け業者の業務内容を顧客に保証するための対価の部分を調整して、用いることができる。
- 出口価格は、構成部分(building block)アプローチによって推定することもできる。以下の３つの要素からなる。
  - ➢ キャッシュ・フロー。確定できない場合は、あり得るパターンに重み付けをした推定値
  - ➢ 市場参加者が要求するであろうマージン
  - ➢ 金銭の時間的価値
- 顧客が契約時点で対価を支払っていない場合は、債務不履行リスクと金銭の時間的価値を加味した強制可能なキャッシュ・フローの見込みにより測定することになる。

3　資産負債アプローチとこれからの法人税法

「当審議会や他の基準設定者が長い年月にわたって見出し続けてきたことは、最初に資産と負債を定義し、これらの変動として収益(income)と費用を定義する方が、最初に収益と費用を定義し、これらを認識した副産物として資産と負債を定義しようとするよりも、効果的かつ効率的で厳格だということである。」(概念フレームワーク para. BC4.94(c))

実現主義から公正価値モデルへ

実現主義・稼得過程アプローチより、資産負債アプローチの方が、法律で規律できる範囲が大きく、納税者の判断の余地が小さい。

理念としての現在出口価値モデル

会計の世界では却下されているが、公平な課税という法人税法の目的にとって整合的

測定される収益の額は、これまでの無償取引課税における価額や通常得べき対価の額（22 条の 2 第 4 項）によるものとほとんど変わらない。

公正価値による契約資産・契約負債の測定から収益を算出する方法では、実現・稼得アプローチのような決め手のない稼得過程の選択肢は存在しない。

認識のタイミングは測定（評価）と一体化

非正常な対価とは無関係に収益を認識

難点は、現在出口価値を直接参照できない場合

移転価格税制と同程度であり、執行不能ではない。

測定方法の選択はありえるが、移転価格税制のように法令で規律可能

簡便な方法として、契約時点で、契約による権利と義務を、対価が非正常な場合に限って独立企業間価格によって再測定し（そうでなければ、対価をそのまま用いる。）、各事業年度末の時点で、履行義務の充足の度合い（稼得過程の段階ではなく、連続した数値で捉えられたもの）によって収益を計算することが考えられる。

法人税法 22 条 2・4 項、22 条の 2 の意義と解釈

法人税法 22 条 2 項、22 条の 2 の意義は、IFRS15 や収益認識基準が公正価値モデルから変質した点、すなわち、公正価値ではなく対価の額を基礎とした点、および、未履行の義務の計測に稼得過程を持ち込んだ点を、法人税法として上書きしたことに見出されるべきである。

22 条の 2 第 2 項の公正処理基準の理解では、資産負債アプローチに基づく公正価値モデルが参照されるべきである。

22 条 2 項により課税の対象となる収益は、同条 4 項の規律を受けるので、同項の公正処理基準も同様に理解すべきである。

22 条の 2 第 4 項の規定する金額は、公正価値と解すべきである。また、同項の対象は、文言上は譲渡をした資産または提供をした役務であるが、稼得過程としての譲渡や提供にはとらわれず、企業の契約ポジションの変化を適正に反映する金額と解すべきである。

第74回租税研究大会(2022.9.14)
岡村 忠生（京都大）

参考

法人税法

第二十二条　内国法人の各事業年度の所得の金額は、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。

２　内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の益金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、資産の販売、有償又は無償による資産の譲渡又は役務の提供、無償による資産の譲受けその他の取引で資本等取引以外のものに係る当該事業年度の収益の額とする。

３　内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額に算入すべき金額は、別段の定めがあるものを除き、次に掲げる額とする。

一　当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額

二　前号に掲げるもののほか、当該事業年度の販売費、一般管理費その他の費用（償却費以外の費用で当該事業年度終了の日までに債務の確定しないものを除く。）の額

三　当該事業年度の損失の額で資本等取引以外の取引に係るもの

４　第二項に規定する当該事業年度の収益の額及び前項各号に掲げる額は、別段の定めがあるものを除き、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて計算されるものとする。

５　第二項又は第三項に規定する資本等取引とは、法人の資本金等の額の増加又は減少を生ずる取引並びに法人が行う利益又は剰余金の分配（資産の流動化に関する法律第百十五条第一項（中間配当）に規定する金銭の分配を含む。）及び残余財産の分配又は引渡しをいう。

第二十二条の二　内国法人の資産の販売若しくは譲渡又は役務の提供（以下この条において「資産の販売等」という。）に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その資産の販売等に係る目的物の引渡し又は役務の提供の日の属する事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

２　内国法人が、資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて当該資産の販売等に係る契約の効力が生ずる日その他の前項に規定する日に近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合には、同項の規定にかかわらず、当該資産の販売等に係る収益の額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、当該事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入する。

３　内国法人が資産の販売等を行つた場合（当該資産の販売等に係る収益の額につき一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて第一項に規定する日又は前項に規定する近接する日の属する事業年度の確定した決算において収益として経理した場合を除く。）において、当該資産の販売等に係る同項に規定する近接する日の属する事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載があるときは、その額につき当該事業年度の確定した決算において収益として経理したものとみなして、同項の規定を適用する。

４　内国法人の各事業年度の資産の販売等に係る収益の額として第一項又は第二項の規定により当該事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入する金額は、別段の定め（前条第四項を除く。）があるものを除き、その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額とする。

５　前項の引渡しの時における価額又は通常得べき対価の額は、同項の資産の販売等につき次に掲げる事実が生ずる可能性がある場合においても、その可能性がないものとした場合における価額とする。

一　当該資産の販売等の対価の額に係る金銭債権の貸倒れ

二　当該資産の販売等（資産の販売又は譲渡に限る。）に係る資産の買戻し

６　前各項及び前条第二項の場合には、無償による資産の譲渡に係る収益の額は、金銭以外の資産による利益又は剰余金の分配及び残余財産の分配又は引渡しその他これらに類する行為としての資産の譲渡に係る収益の額を含むものとする。

７　前二項に定めるもののほか、資産の販売等に係る収益の額につき修正の経理をした場合の処理その他第一項から第四項までの規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

法人税法施行令

第十八条の二　内国法人が、法第二十二条の二第一項（収益の額）に規定する資産の販売等（以下この条において「資産の販売等」という。）に係る収益の額（同項又は法第二十二条の二第二項の規定の適用があるものに限る。以下この条において同じ。）につき、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従つて、法第二十二条の二第一項又は第二項に規定する事業年度（以下この条において「引渡し等事業年度」という。）後の事業年度の確定した決算において修正の経理（法第二十二条の二第五項各号に掲げる事実が生ずる可能性の変動に基づく修正の経理を除く。）をした場合において、当該資産の販売等に係る収益の額につき同条第一項又は第二項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された金額（以下この項及び次項において「当初益金算入額」という。）にその修正の経理により増加した収益の額を加算し、又は当該当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額が当該資産の販売等に係る同条第四項に規定する価額又は対価の額に相当するときは、その修正の経理により増加し、又は減少した収益の額に相当する金額は、その修正の経理をした事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

２　内国法人が資産の販売等を行つた場合において、当該資産の販売等に係る収益の額につき引渡し等事業年度後の事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る当初益金算入額を増加させ、又は減少させる金額の申告の記載があるときは、その増加させ、又は減少させる金額につき当該事業年度の確定した決算において修正の経理をしたものとみなして、前項の規定を適用する。

３　内国法人が資産の販売等に係る収益の額につき引渡し

参照資料 1

等事業年度の確定した決算において収益として経理した場合（当該引渡し等事業年度の確定申告書に当該資産の販売等に係る収益の額の益金算入に関する申告の記載がある場合を含む。）で、かつ、その収益として経理した金額（当該申告の記載がある場合のその記載した金額を含む。）が法第二十二条の二第一項又は第二項の規定により当該引渡し等事業年度の所得の金額の計算上益金の額に算入された場合において、当該引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により当該資産の販売等に係る同条第四項に規定する価額又は対価の額（以下この項において「収益基礎額」という。）が変動したとき（その変動したことにより当該収益の額につき修正の経理（前項の規定により修正の経理をしたものとみなされる場合における同項の申告の記載を含む。以下この項において同じ。）をした場合において、その修正の経理につき第一項の規定の適用があるときを除く。）は、その変動により増加し、又は減少した収益基礎額は、その変動することが確定した事業年度の所得の金額の計算上、益金の額又は損金の額に算入する。

4　内国法人が資産の販売等を行つた場合において、当該資産の販売等の対価として受け取ることとなる金額のうち法第二十二条の二第五項各号に掲げる事実が生ずる可能性があることにより売掛金その他の金銭債権に係る勘定の金額としていない金額（以下この項において「金銭債権計上差額」という。）があるときは、当該対価の額に係る金銭債権の帳簿価額は、この項の規定を適用しないものとした場合における帳簿価額に当該金銭債権計上差額を加算した金額とする。

法人税基本通達

(機械設備等の販売に伴い据付工事を行った場合の収益の計上の単位)

2―1―1の2　法人が機械設備等の販売をしたことに伴いその据付工事を行った場合(法第64条第1項((長期大規模工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度))の規定の適用がある場合及び同条第2項((長期大規模工事以外の工事の請負に係る収益及び費用の帰属事業年度))の規定の適用を受ける場合を除く。)において、その据付工事が相当の規模のものであり、かつ、契約その他に基づいて機械設備等の販売に係る対価の額とその据付工事に係る対価の額とを合理的に区分することができるときは、2―1―1ただし書(2)に掲げる場合に該当するかどうかにかかわらず、その区分した単位ごとにその収益の額を計上することができる。

(平30課法2―8追加)

(資産の販売等に伴い保証を行った場合の収益の計上の単位)

2―1―1の3　法人が資産の販売等に伴いその販売若しくは譲渡する資産又は提供する役務に対する保証を行った場合において、当該保証がその資産又は役務が合意された仕様に従っているという保証のみであるときは、当該保証は当該資産の販売等とは別の取引の単位として収益の額を計上することにはならないことに留意する。

(平30課法2―8追加)

(ポイント等を付与した場合の収益の計上の単位)

2―1―1の7　法人が資産の販売等に伴いいわゆるポイント又はクーポンその他これらに類するもの(以下2―1―1の7において「ポイント等」という。)で、将来の資産の販売等に際して、相手方からの呈示があった場合には、その呈示のあった単位数等と交換に、その将来の資産の販売等に係る資産又は役務について、値引きして、又は無償により、販売若しくは譲渡又は提供をすることとなるもの(当該法人以外の者が運営するものを除く。以下2―1―1の7及び2―1―39の3において「自己発行ポイント等」という。)を相手方に付与する場合(不特定多数の者に付与する場合に限る。)において、次に掲げる要件の全てに該当するときは、継続適用を条件として、当該自己発行ポイント等について当初の資産の販売等(以下2―1―1の7において「当初資産の販売等」という。)とは別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとすることができる。

(平30課法2―8追加)

(1)　その付与した自己発行ポイント等が当初資産の販売等の契約を締結しなければ相手方が受け取れない重要な権利を与えるものであること。

(2)　その付与した自己発行ポイント等が発行年度ごとに区分して管理されていること。

(3)　法人がその付与した自己発行ポイント等に関する権利につきその有効期限を経過したこと、規約その他の契約で定める違反事項に相手方が抵触したことその他の当該法人の責に帰さないやむを得ない事情があること以外の理由により一方的に失わせることができないことが規約その他の契約において明らかにされていること。

(4)　次のいずれかの要件を満たすこと。

イ　その付与した自己発行ポイント等の呈示があった場合に値引き等をする金額(以下2―1―1の7において「ポイント等相当額」という。)が明らかにされており、かつ、将来の資産の販売等に際して、たとえ1ポイント又は1枚のクーポンの呈示があっても値引き等をすることとされていること。

(注)　一定単位数等に達しないと値引き等の対象にならないもの、割引券(将来の資産の販売等の対価の額の一定割合を割り引くことを約する証票をいう。)及びいわゆるスタンプカードのようなものは上記イの要件を満たす自己発行ポイント等には該当しない。

ロ　その付与した自己発行ポイント等が当該法人以外の者が運営するポイント等又は自ら運営する他の自己発行ポイント等で、イに該当するものと所定の交換比率により交換できることとされていること。

(注)　当該自己発行ポイント等の付与について別の取引に係る収入の一部又は全部の前受けとする場合には、当初資産の販売等に際して支払を受ける対価の額を、当初資産の販売等に係る引渡し時の価額等(その販売若しくは譲渡をした資産の引渡しの時における価額又はその提供をした役務につき通常得べき対価の額に相当する金額をいう。)と、当該自己発行ポイント等に係るポイント等相当額とに合理的に割り振る。

(変動対価)

2―1―1の11　資産の販売等に係る契約の対価について、値引き、値増し、割戻しその他の事実(法第22条の2第5項各号((収益の額))に掲げる事実を除く。以下2―1―1の11において「値引き等の事実」という。)により変動する可能性がある部分の金額(以下2―1―1の11において「変動対価」という。)がある場合(当該値引き等の事

実が損金不算入費用等に該当しないものである場合に限る。)において、次に掲げる要件の全てを満たすときは、(2)により算定される変動対価につき同条第1項又は第2項に規定する事業年度(以下2―1―1の11において「引渡し等事業年度」という。)の確定した決算において収益の額を減額し、又は増額して経理した金額(引渡し等事業年度の確定申告書に当該収益の額に係る益金算入額を減額し、又は増額させる金額の申告の記載がある場合の当該金額を含み、変動対価に関する不確実性が解消されないものに限る。)は、引渡し等事業年度の引渡し時の価額等の算定に反映するものとする。

(平30課法2―8追加)

(1)　値引き等の事実の内容及び当該値引き等の事実が生ずることにより契約の対価の額から減額若しくは増額をする可能性のある金額又はその金額の算定基準(客観的なものに限る。)が、当該契約若しくは法人の取引慣行若しくは公表した方針等により相手方に明らかにされていること又は当該事業年度終了の日において内部的に決定されていること。

(2)　過去における実績を基礎とする等合理的な方法のうち法人が継続して適用している方法により(1)の減額若しくは増額をする可能性又は算定基準の基礎数値が見積もられ、その見積りに基づき収益の額を減額し、又は増額することとなる変動対価が算定されていること。

(3)　(1)を明らかにする書類及び(2)の算定の根拠となる書類が保存されていること。

(注)

1　引渡し等事業年度終了の日後に生じた事情により令第18条の2第3項((収益の額))に規定する収益基礎額が変動した場合において、資産の販売等に係る収益の額につき同条第1項に規定する当初益金算入額に同項に規定する修正の経理(同条第2項においてみなされる場合を含む。以下2―1―1の11において「修正の経理」という。)により増加した収益の額を加算し、又は当該当初益金算入額からその修正の経理により減少した収益の額を控除した金額が当該資産の販売等に係る法第22条の2第4項に規定する価額又は対価の額に相当しないときは、令第18条の2第3項の規定の適用によりその変動することが確定した事業年度の収益の額を減額し、又は増額することとなることに留意する。

2　引渡し等事業年度における資産の販売等に係る収益の額につき、その引渡し等事業年度の収益の額として経理していない場合において、その後の事業年度の確定した決算において行う受入れの経理(その後の事業年度の確定申告書における益金算入に関する申告の記載を含む。)は、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って行う修正の経理には該当しないことに留意する。

(棚卸資産の引渡しの日の判定)

2―1―2　棚卸資産の販売に係る収益の額は、その引渡しがあった日の属する事業年度の益金の額に算入するのであるが、その引渡しの日がいつであるかについては、例えば出荷した日、船積みをした日、相手方に着荷した日、相手方が検収した日、相手方において使用収益ができることとなった日等当該棚卸資産の種類及び性質、その販売に係る契約の内容等に応じその引渡しの日として合理的であると認められる日のうち法人が継続してその収益計上を行うこととしている日によるものとする。この場合において、当該棚卸資産が土地又は土地の上に存する権利であり、その引渡しの日がいつであるかが明らかでないときは、次に掲げる日のうちいずれか早い日にその引渡しがあったものとすることができる。

(昭55直法2―8追加、平30課法2―8改正)

(1)　代金の相当部分(おおむね50％以上)を収受するに至った日

(2)　所有権移転登記の申請(その登記の申請に必要な書類の相手方への交付を含む。)をした日

参照資料 3

第74回租税研究大会(2022.9.14)
岡村 忠生（京都大）

現在出口価値モデルによる会計処理（AP5B）

契約締結前

- 顧客との契約が存在する前には、収益は生じない。
- このことは自明と思われるが、収益の定義から帰結される。

契約締結時

- 企業は契約による権利と義務から、契約資産または契約負債を認識する。
- 契約資産を認識した場合、その（ゼロからの）増分は、収益として認識される。契約負債を認識すれば、損失である。
- 契約締結時に顧客が対価を全額支払った場合、権利は行使されたが、義務は残されているので、その時点の契約の純ポジションは、契約負債となる。契約当初に認識される収益（損失）は、受け取った金銭が契約負債の現在出口価値を超える（に満たない）金額となる。
- 契約締結時に認識される収益は、契約を得たことから生じたものである。この収益が必ず利益となるかどうかは分からない。なぜなら、企業は契約を得るために支出をしているからである（ただし、この支出のいくらかは、過年度に既に認識されているかもしれない。）。注意して欲しいのは、このモデルでは、セールス・コミッションその他契約を得るための直接経費のような契約締結前の支出を、資産化する必要はないということである。
- 契約を得ることの価値を認識することは、契約からもたらされるであろう全ての利益を締結時に認識すべきことを意味するのではない。市場参加者が財やサービスの提供に係る対価として請求するであろう部分は、その時に認識される。

> Suppose Retailer enters into an enforceable contract with a customer on 30 June for the sale of a good for CU150. The customer prepays and the good will be provided to the customer on 10 July.
>
> All things being equal Retailer would expect to pay less than CU150 at 30 June to transfer the contract liability to a market participant. This is because Retailer incurs expenses in obtaining the contract, ie all of the (direct and indirect) expenses associated with its selling activities (sales commission, staff wages, rent of retail facilities, etc). Retailer implicitly charges the customer for *all* of these activities. In other words, the customer pays for more than just the good itself. Therefore Retailer would expect to be compensated by the market participant for these activities if it transferred its contractual obligations. And the market participant would be prepared to compensate Retailer because it would not need to incur those costs itself: the customer is in place, it would only need to fulfil all of the contractual obligations.

参照資料 4

AP5B, at 10.

契約締結後

財とサービスの提供による契約の変化

- 義務の充足に応じて(as)、収益を認識する。
- 対価の全額が契約締結時に支払われている場合は、財やサービスの提供により、義務が充足され、契約負債が減少する。

> Suppose Engineering Co enters into a contract to deliver and install a machine. The customer prepays the contract price of CU1,000. Immediately after contract inception the exit price of the contract liability is CU900 and hence revenue of CU100 is recognised.
>
> Suppose that after transferring the machine to the customer, the exit price of Engineering Co's contract liability decreases to CU200, representing the amount a market participant would charge to install the machine. The decrease in the contract liability of CU700 (ie CU900 – CU200) is recognised as revenue.

AP5B, at 10.

- 締結時に対価の全額が支払われていない場合は、義務の充足により、契約資産が増加する。残存する権利義務に市場参加者が支払うと思われる対価が増加するから。

> Suppose that in the above example payment is due on completion of the installation of the machine. The exit price of the contract asset on inception is CU100 and hence revenue of CU100 is recognised.
>
> Suppose that after transferring the machine to the customer, the exit price of Engineering Co's contract asset increases to CU800, representing the amount a market participant would pay for the customer's promise of CU1,000 less the amount it would charge to install the machine of CU200. The increase in the contract asset of CU700 (ie CU800 – CU100) is recognised as revenue.

- 収益は、顧客に提供された財とサービスの提供時における価値を表すものになる。

AP5B, at 11.

財とサービスの提供によらない契約の変化

- 財とサービスの提供ではない理由による契約資産または契約負債の現在出口価値の変化は、収益の外部で報告する。

- 基礎となる財やサービスの価格の変動による変化は、収益の外で報告する。

> Suppose Retailer enters into a contract with a customer to provide a widget in three months time for which the customer prepays in full CU100. Suppose that the initial measurement of the contract liability is CU90 and hence revenue of CU10 (ie CU100 – CU90) is recognised.
>
> Suppose that after one month there is an increase in the price of widgets and that as a result, a market participant would now require CU95 to assume Retailer's obligation to provide a widget. Retailer increases the contract liability to CU95 and recognises the resulting loss of CU5 in profit or loss outside of revenue.
>
> When Retailer satisfies its obligation by providing the widget to the customer, it extinguishes its contract liability. The resulting decrease in the contract liability of CU95 is recognised as revenue. This revenue reflects the value of the good being provided to the customer at the date that it is provided.
>
> Note that in this example because the amount of revenue was derived from the decrease in the exit price of the contract liability, the total amount of revenue recognised over the duration of the contract was CU105 (ie CU10 + CU95), which is greater than the payment actually received from the customer.

AP5B, at 11-12.

- 契約資産・契約負債を財務報告書で表示する方法には、いくつかの選択肢があるが、ここでは扱わない。

3 - 1　広義の資産および負債のための会計処理

- 以上の収益認識モデルは、強制可能な契約から生じた資産と負債のみに関するものであったが、それだけでは、企業の経済的状況を忠実に表さない場合がある。そのような場合として、次のふたつがある。

利益または損失の発生のミスマッチ

- 契約締結後で契約履行前に、財やサービスを提供する義務の価格が増加することがある。この結果、損失が生じる。企業が、既に財を調達し（そのポジションを十分にヘッジし）ているが、その財の価値が再測定されない場合、義務の価値の増加を認識することは、不完全で潜在的に誤解を招くような描写となる。

Suppose Oil Co enters a fixed-price contract on 1 January with a customer to deliver 1000 gallons of oil in four equal instalments starting on 31 March. Suppose the customer pays in full in advance and Oil Co recognises a contract liability of CU3,000. Oil Co purchased all of the oil required to fulfil this contract on 1 January and measures its oil inventory at cost.

On 1 March 2007, the price of oil increases by 10%. Suppose that this increase in the price of oil results in the exit price of the contract liability increasing to CU3,300 and therefore that Oil Co recognises a contract loss of CU300. If Oil Co does not reflect any corresponding increase in the carrying amount of its oil inventory, then profit or loss depicts Oil Co as if it was economically identical to an entity that had not obtained any oil to fulfil the contract. In other words, it depicts Oil Co as if it was fully exposed in its contract to changes in market prices of oil.

AP5B, at 12.

契約期間を通じて生じる企業の資産と負債の変化の不完全な描写

- 企業が顧客に最終的に移転するために資産（棚卸資産）を製造する場合、移転するまでは、企業の契約上の義務に何の変化もなく、したがって、収益は生じない。その資産がコストの集計として計測されるとしても、移転までは、その製造による資産の増加は、損益に反映されない。したがって、損益は、その契約期間を通じた資産と負債の変化の描写として不完全なものとなるかもしれない。

Homebuilder is developing an estate of 10 houses. On 31 March 2007, it enters into a contract with a customer for the sale of House 2 of the development for the fixed price of CU250,000. At the time the contract is entered into, Homebuilder has not commenced work on House 2 (ie the house is sold to the customer 'off plan').

On entering into the contract the customer pays Homebuilder a non-refundable deposit of CU25,000. The remaining amount of the consideration (CU225,000) is due when the Homebuilder transfers the completed house to the customer. Assume that this occurs on 31 January 2008. Assume that the exit price of the obligations on 31 March is CU240,000 and the initial measurement of the contract liability is CU15,000 (ie remaining rights of CU225,000 – remaining obligation of CU240,000).

Following the principles in paragraphs 29–41, revenue of CU10,000 is recognised on 31 March (ie cash obtained of CU25,000 less contract liability incurred of CU15,000) and revenue of CU240,000 recognised on 31 January 2008.

Between 31 March 2007 and 31 January 2008, Homebuilder recognises its costs in building House 2 as an item of inventory. House 2 is derecognised and an expense is recognised on 31 March 2008. Homebuilder's margin attributable to building House 2 is therefore not reported in profit or loss until 31 January 2008 when revenue and the building expenses are recognised in profit or loss.

AP5B, at 13.

- この例は、資産負債アプローチによる収益認識の弱点を示していると考える人もいる。彼らは、収益の源泉が財を製造する事業活動にあると考えるからである（製造による収益は、契約までは認識されないとしても）。彼らは、収益の範囲を拡張し、財やサービスの製造、販売、配送の過程の過程全体から生じる資産の増加（負債の減少）を取り込もうとしている。
- こうした懸念に対して、広い資産と負債、特に棚卸資産に着目する代替的な収益モデルを考えることもできる。
- しかし、これまで論じてきた収益モデルを、次のように拡張することもできる。資産を現在の場所と状況に持ち込むことにより生じた資産がそのコストを上回る部分の出口価値の増加は、所得の別の構成要素、製造所得として報告することができる。したがって、次の 2 つのものを認識することになる。
  - 資産を製造または価値を増加させたときの製造所得
  - 資産を顧客に移転したときの収益
- 資産の製造や価値増加による利益は、そのような活動が行われたときに認識される。収益が認識された時に認識される利益は、契約履行を完了する行為だけに関係するものになる（なぜなら、資産は顧客に移転され

る日における出口価値で評価されるから）。

Continuing with the Homebuilder example in paragraph 45.

Suppose that Homebuilder incurs costs of CU175,000 in building House 2 and that the exit price of House 2 on completion is CU240,000. Applying paragraph 48, Homebuilder would recognise production income of CU65,000 (ie CU240,000 – CU175,000) over the period 31 March 2007 to 31 January 2008. And the carrying amount of House 2 immediately before the contract liability is satisfied would be CU240,000.

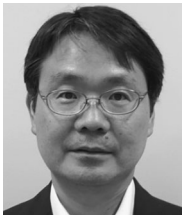
When Homebuilder satisfies its obligation and recognises revenue of CU240,000 on 31 January 2008, it also derecognises House 2 and recognises a corresponding expense of CU240,000. Therefore no *margin* is reported on 31 January 2008 because the margin attributable to building House 2 was recognised as production income over the construction period.

AP5B, at 14.

税制改革を巡る現状と課題

岩﨑 氏（司会）

住澤 氏


川窪 氏

一高 氏

宮永 氏

●参加者

財務省主税局長	住澤　整
総務省自治税務局長	川窪　俊広
関西学院大学教授	一高　龍司
三菱重工業㈱取締役会長	宮永　俊一
司会　明治大学法科大学院教授	岩﨑　政明

討論中に言及されている資料は，巻末「**資料編１頁～43頁**」に掲載されています。

はじめに

（岩﨑）　ただ今ご紹介いただきました岩﨑政明でございます。明治大学の法科大学院で租税法を担当しております。本年度の討論会でも司会進行を務めさせていただきます。どうぞよろしくお願いいたします。

さて，先ほど会長からのお話にもありましたように，新型コロナウイルスの感染が３年間にも及び，これに加えてロシア・ウクライナの戦争状態が長期化するなど，予期せぬ事態の発生により，全世界的規模で金融資本市場に大きな変動が生じつつあります。また生産分野におきましても，原材料，食料，燃料等の価格上昇と供給制約が起こり，世界経済の不確実性が増してきております。世界各国はこのような国難ともいうべき事態に対処するために，巨額な財政出動を繰り返してきておりまして，将来の財政不安が増してきている状況にあります。

このような状況下において，本年６月７日に閣議決定された政府の経済財政運営と改革の基本方針2022，いわゆる骨太方針2022でございますが，こちらにおいては経済成長と財政健全化の両立を図るとともに少子高齢化，グローバル化等の経済社会の構造変化に対応したあるべき税制の具体化に向け，包括的な検討を進め，そして昨年度の骨太方針2021等を踏まえ，応能負担に応じた再分配機能の向上，格差の固定化防止を図りつつ，公平かつ多様な働き方等に中立的でデジタル社会にふさわしい税制を構築し，経済成長を阻害しない安定的な税収基盤を確保するため，税体系全般の見直しを推進するという極めて重要な中長期の税制改革の方針が示されています。この方針の実現のために，本年度の税制改正ではどのようなビジョンの下にまず何から着手していかに発展させていくかということが問題になろうと思われます。

本日は，多難な時代における国及び地方に関する税制の取り組み状況につきまして，住澤整財務省主税局長，そして川窪俊広総務省自治税務局長をお迎えしてご説明を頂き，これに対して，租税法の専門的立場からは一高龍司関西学院大学教授，また経済実務の観点からは宮永俊一三菱重工業取締役会長・租研副会長に，それぞれご意見を開陳していただきながら討論させていただこうと思います。進行に当たりましては，前半と後半に分けまして，前半においては国の税財政につきまして住澤主税局長からご説明を頂いた上で，これに基づき討論をし，その後後半において川窪自治税務局長に地方の税財政につきましてご説明を頂き討論するというように取り行わせていただこうと思います。

それでは早速，国の税財政に関する中長期的な課題と現下の問題解決の方策につきまして，住澤主税局長からご説明をお願いいたします。

Ⅰ．税財政の現状と今後の課題

（住澤）　よろしくお願いいたします。主税局長の住澤でございます。租研の会員の皆さま，並びに今日ご出席の皆さま方におかれましては，日ごろから税制に対しまして深いご理解とご協力を頂いておりますことに対しまして，まずもって感謝申し上げます。それでは，早速説明に入らせていただきたいと思います。資料はかなり多めに用意してございますが，お時間の都合もございますので，ポイントだけかいつまんでご説明申し上げますので，あらかじめご了承いただければと思います。全体として税財政の現状から始めまして，所得税，相続税・贈与税，法人税，国際課税等の順番でご説明申し上げたいと思います。

１．税財政の現状

〔一般会計税収の推移〕財務省資料（３ページ）

まず，税財政の現状につきまして，資料の３ページからお願いしたいと思います。こちらは，国の一般会計の税収の推移を，昭和60年代から

示したものです。７月に公表されました令和３年度の税収決算額が67兆円ということで，史上最高の金額になっています。その中で税目別の内訳を示しているのがこの折れ線グラフになりますけれども，現在は消費税が一般会計では最大の税目になっている一方で，所得税は若干差がありますけれども，それにほぼ並ぶような規模の税目になっているということで，わが国の国の税体系の中ではこの２つが一番基幹的な税目として機能し始めているというのが現状です。

その一方で，法人税につきましては，バブル期におきましては19兆円まで税収が達しておりましたが，現時点においては13兆円台というようなレベルになっているというのが現状です。

〔一般会計税収，歳出総額及び公債発行額の推移〕財務省資料（４ページ）

これは一般会計税収，歳出総額と公債発行額の推移を示しております。これはもう皆さまよくご存じのことと思いますが，税収が67兆円ということで史上最高の水準に達している一方で，歳出の方もこのコロナ禍をはじめとするさまざまな事態に対する対処のために140兆円台に達しておりまして，財政は非常に厳しい状況にあるということは，これまでもご指摘を頂いているところです。

〔普通国債残高の累増〕財務省資料（５ページ）

５ページですが，普通国債残高は令和４年度末には1,029兆円に上ると見込まれており，日本銀行の資金循環統計によれば，国庫短期証券を除いた国債の約半分を日本銀行が保有しているのが現状です。なかなか昨今の円安でありますとか金融を巡るさまざまな動きの中で，今後のマクロ経済運営，財政，金融両面から難しいかじ取りを迫られているということかと思います。そういった中で，会長，そして岩﨑先生からもご指摘がありましたように，財政規律の回復，財政の健全化に向けた取り組みをこの経済の再生とともに進めていくというのが非常に重要な課題になってきているというふうに認識しています。

２．経済社会の構造変化と税制のあり方

〔経済財政運営と改革の基本方針2022（令和４年６月７日閣議決定（抄）〕財務省資料（９ページ）

そこで，経済社会の構造変化と税制のあり方についての総論編ということで昨今の状況について申し上げますと，まず９ページですが，こちらは先ほど岩﨑先生からもご紹介いただきました本年の骨太の方針の税制改革の関連部分です。内容は先ほど岩﨑先生からご紹介がありましたので割愛いたしますが，この方針の下で，今後経済成長と財政健全化の両立とともに，構造変化に対応した税制の具体化に向けてさまざまな検討を進めていかなければならないということです。

〔岸田内閣総理大臣から政府税制調査会への「諮問」（令和３年11月12日）〕財務省資料（10ページ）

この骨太の方針に先立ちまして，昨年の11月に政府の税制調査会に対しまして，岸田総理から改めての諮問がなされております。経済社会の構造変化を踏まえて，成長と分配の好循環を実現するとともに，コロナ後の新しい社会を開拓していくことをコンセプトとして，新しい資本主義を目指していく。こういった観点から，持続的かつ包摂的な経済成長の実現と財政健全化の達成を両立させるために，公平かつ働き方等に中立的で新たな時代の動きに適切に対応したあるべき税制の具体化に向け，包括的な審議を求めるということでして，政府税調の委員の皆さまの任期が来年になっておりますので，来年には中期的な税制のあり方について，いわゆる中期答申をおまとめいただく方向で今後精力的にご議論いただけるものと考えています。

〔政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年９月）の概要①〕財務省資料（11ページ）

11ページ，12ページには，令和元年に取りまとめていただいた，前回の中期答申のポイントがまとめてあります。11ページの上半分をご覧いただきますと，人口減少，働き方やライフコースの多様化，グローバル化，デジタル化，そして，財政の構造的な悪化という経済社会の構造変化に対して，令和時代における税制のあり方ということで，さまざまなご提言を頂いてまいりました。これを踏まえて，少しずつですが，毎年の税制改正においても取り組みを進めているところです。さらなるこの中期的な税制のあり方を考えるに当たり，現在，政府税調において，経済社会の構造変化についてのヒアリングなどを積み重ねていただいてきております。

〔政府税制調査会・有識者ヒアリング〕財務省資料（13ページ）

13ページにポイントをまとめておりますが，デジタル化のさらなる進展，或いは企業を取り巻く環境の変化，そして何よりもこの税制に大きな影響を与えるものとして，働き方の変化，そしてライフスタイル・価値観の変化，こういったところについて６月まで議論を重ねてまいりまして，先週はこれに加えて，教育と格差の問題，そして孤独や孤立の問題を含めた社会資本のあり方についての考え方，こういったところについてもご議論いただいています。今後さらにこういったヒアリングを踏まえて，各税目のあり方についてご検討いただくということになってまいります。

〔政府税制調査会「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－」（平成12年７月）〕財務省資料（14ページ）

こういった経済社会の構造変化を踏まえて税制がどのように対応していくのかということは，非常に重要な論点でありますが，そういった中で現在のこの財政状況や，さまざまなわが国を取り巻く環境変化を踏まえて考える際に，やはりこの租税の果たすべき基本的な役割について，もう一度ご議論いただくことも重要な視点なのではないかというふうに考えています。

そういった観点から申しますと，2000年７月に加藤寛先生が政府税制調査会の会長として最後におまとめになりました中期答申「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－」の中で，一番冒頭の部分で「公的サービスと政府の役割」について論じた上で，この次のページに「租税の基本的な機能」というところをこの議論の出発点としておまとめいただいています。

〔政府税制調査会「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－」（平成12年７月）〕財務省資料（15ページ）

長くなりますので説明は割愛いたしますが，ポイントとしては真ん中に下線が引いてあります「租税は社会共通の費用を賄うための会費」という考え方が提示されています。この考え方についてはさまざまなご意見もあろうかと思いますが，消費税創設以来，税制改革を巡ってさまざまな議論が行われる中で，やはりこの社会を支えていくために必要な公的サービス，その財源・費用を国民ないし企業が広く公平に分かち合っていく，そういった考え方の下でこの社会共通の費用を賄うための会費としての租税というような考え方が広く語られてきたという面があろうかと思います。

今後，財政，そして税制のあり方を考えていく上で，こうした考え方について，今この時点においてどのように考えるのか，この点についても国民的な議論が必要な段階に入っているのかなという気がいたしております。

３．所得税

続きまして，各税目の現状と課題について申し上げたいと思います。まず所得税についてで

す。資料がいろいろありますが，ポイントだけかいつまんで申し上げます。

〔所得税収の推移〕財務省資料（18ページ）

18ページは所得税収の推移を示しております。現時点の所得税収は，令和３年度決算額で21.4兆円となっております。この水準は，平成元年の水準と実は同じです。その税収の内訳を見ても，この棒グラフで示しているのが税収の内訳の中でいわゆる分離課税分と申しまして，利子や配当或いは株式の譲渡所得，土地の譲渡所得など，総合課税分と分けて分離課税で課税されている分の内訳を示していますが，これも平成元年当時の7.6兆円と現在同じ水準になっています。ただし，その内訳は若干の変化がありますけれども，このような格好で，平成元年とほぼ同じ水準になってきているわけです。

〔近年の個人所得課税の主な見直し〕財務省資料（19ページ）

そういった中で，近年の個人所得課税の主な見直しとしては，19ページに第２次安倍政権以降の個人所得課税の主な見直しの流れをまとめてありますが，主に総合課税分の中心となる勤労所得に関しては，平成25年度改正で所得税の最高税率の引上げをいたしましたのを皮切りに，給与所得控除の見直しや配偶者控除の見直し，また給与所得控除から基礎控除への振替えなど，さまざまな見直しを行ってきているところです。

〔個人所得課税の実効税率の推移（単身の給与所得者）〕財務省資料（20ページ）

これに伴いまして，20ページですが，個人所得課税の実効税率についても，近年，少しずつ変化いたしておりまして，この平成24年の給与所得控除の上限設定や，平成30年の給与所得控除の上限引下げといった見直しが行われた後，徐々にこの実効税率カーブは，給与収入で申しますと1,000万円台の半ばから後半あたりから上の方で少しずつ上がってきているというのが現状です。21ページは，夫婦二人の場合の図です。

〔近年の個人所得課税の主な見直し〕財務省資料（19ページ）

その一方で，19ページの資産性所得の世界においては，平成25年度改正で上場株式等について，それまで適用されていた国・地方合わせて10％の軽減税率が廃止され，20％に復帰する，本則税率が適用されるというのと同時に，いわゆるNISAの制度が創設され，その後，平成27年度改正でiDeCoの創設，そして29年度改正でつみたてNISAの創設といったことで，主に個人の老後に備えた資産形成努力を支援するための制度の充実・拡充の方向で見直しが行われてきていることはご承知のとおりであります。

〔経済財政運営と改革の基本方針2022（抄）〕財務省資料（26ページ）

そういった中で，26ページですが，今回の令和５年度の税制改正の主なテーマの１つとして，貯蓄から投資のための資産所得倍増プランを年末までに策定する，その一環といたしまして，NISAの抜本的拡充に取り組んでいくということになっています。

〔NISA制度（少数投資非課税制度）の概要（～令和５年まで）〕財務省資料（27ページ）

27ページには一般NISAとつみたてNISAの概要を示していますが，年間の投資上限額，非課税期間，そして口座開設可能期間，さまざまな論点がございますけれども，いずれにいたしましても，中間層の皆さんが資本市場への参加を通じて経済の成長の果実を享受しながら，老後に備えた資産形成をしていくということに取り組みやすい環境を整備する観点から，この抜本的な拡充に取り組んでいくということが今回重要な課題であります。

〔「新しい資本主義のグランドデザイン及び実行計画」及び「経済財政運営と改革の基本方針2022」におけるスタートアップ関連記述抜粋〕財務省資料（29ページ）

それと併せてスタートアップの関係につきましても，29ページですが，新しい資本主義のグランドデザイン，そして骨太の方針において，スタートアップ元年ということで，今後５年間でこのスタートアップの育成に取り組んでいく，そのための計画を本年末に策定するということになっておりまして，その関連でも，エンジェル税制の充実をはじめ，さまざまな税制改正要望も頂いているということで，こちらの方も取り組んでいくということになります。

そういった中で，この所得税の負担構造について，先ほどの議論に一旦戻らせていただきますが，22ページをお開きいただきたいと思います。

〔申告納税者の所得税負担率〕財務省資料（22ページ）

こちらは，従来から「申告所得税標本調査」という国税庁の統計調査を基に議論されているグラフで，皆さまもご存じかと思いますけれども，申告納税者の合計所得金額に対する所得税負担率をグラフにしたのが一番太いこの折れ線であり，１億円を超えたところで負担率が低下する現象について，これまでさまざまな議論が行われてきております。この議論をするに際して，この１億円を超える所得の方々のプロファイリングをきちんとやっていくべきだといったような議論も，これまでさまざまな方面から頂いているところです。この申告納税者の方々は全体で630万人ということになりますが，１億円を超える所得のある方は２万1,000人ということになります。その中で，合計所得金額の内訳を見ますと，この右上がりになっている点線の折れ線が株式等の譲渡所得の所得に占める割合ということになりますが，高い所得層になればなるほどこの株の譲渡所得の占める割合が高いということは従来からご説明しているとおりです。一方で，土地建物の分離譲渡所得が占める割合というのは，１億円は若干超える層においては３分の１ぐらいを占めているというのも現状であります。

〔申告納税者の所得税負担率〕財務省資料（23ページ）

さらにこれを子細に内訳を見たのが23ページですけれども，従来この問題は金融所得課税の問題として語られることが多かったように思いますが，上場株式等の譲渡所得等の割合というのは，実はこれは１億円超の所得，６兆円の中で見ますと，13.5％に過ぎないという数字が見て取れます。これは申告データを子細に分析しませんとわからない数字ですので，若干時間を要したのですけれども，分析をしてみると13.5％であります。それに対して多いのは非上場株式の譲渡所得であり，株式等の譲渡所得の中では３分の２を占めているというのが現状です。そして，数億円台のところにたくさん分布しているこの分離長期譲渡所得，土地等の譲渡所得も４分の１ぐらいを占めているということであります。他には給与所得，或いは総合課税されている事業所得ないし配当所得といったものが15.2％というのが内訳です。

そういったことで，この辺の状況も踏まえて今後１億円の壁の問題についてどのように考えていくのかということも議論していただく必要があるのではないかと考えています。

〔申告納税者の負担率（所得税＋社会保険料）〕財務省資料（24ページ）

一方，もう１つの切り口で整理したのが24ページのグラフです。こちらはその「申告所得税標本調査」という統計の中で，社会保険料控除のデータがありますので，これを基に社会保険料と所得税を合わせた負担率を図示したものです。ご覧いただけるとおり，中堅層のこのフリーランスなり，この自営業者の方々がどのぐ

らい負担していただいているかという水準を見ますと，大体２割前後から２割台の前半ぐらいのご負担を頂いている。その一方で，100億円を超えるような負担水準の方々が平均的にご負担いただいている率は16.2％ということでして，これは分離の譲渡所得に対する国税分の税率が15％であるということが一番大きな要因になるわけですが，こういった現状を踏まえて，社会全体の会費として今後この税負担のあり方をご議論いただく際に，国民全体の公平感からしてこの辺をどう考えるかということも１つのポイントになるのではないかと考えています。

この問題は，とかく分配の問題として昨今議論されたきらいがありますが，分配の問題に入る以前の問題として，会費の負担としての公平性といったところをきちんと議論していく必要もあるのではないかと考えている次第です。

〔老後の備え等に対する自助努力（資産形成）への主な支援措置の現状（イメージ）〕財務省資料（32ページ）

続きまして，資料の32ページにお移りいただきたいと思います。先ほど総理の諮問の中でも，働き方に対して中立的な税制というキーワードが出てまいりました。近年政府の税制調査会，或いは与党の税制調査会においても，老後に備えるためのさまざまな自助努力に関する措置の中で，企業年金でありますとか個人年金に関連する制度について，働き方に対して中立的で公平なものにしていく必要があるということでご議論を頂いてきております。

この真ん中の黒線で囲った部分にその辺の関係が整理されていますが，まずもって企業年金を実施している企業というのがその吹き出しのところに書いてありますけれども，厚生年金の被保険者のうち企業年金加入者等の割合は４割弱ということですので，中小企業を中心に多くのサラリーマンの方々は企業年金のない企業で働いている，或いはそういった雇用されているという形態ではなくて，フリーランスであるとかアルバイトであるとかそういった形態で働いている方々も相当数おられるというのが現状です。

こういった中で，確定給付型の企業年金まで実施されているような企業で働いておられる正規雇用の労働者の方々というのは，ある意味，青天井で非課税の拠出ができるような環境で働いておられる一方で，自営業者等については極めて限定的な制度が適用されているというのが現状です。

〔各国の私的年金税制等について（原則的な取扱いを示したもの）〕財務省資料（33ページ）

33ページは個人年金，企業年金等に対する課税関係を諸外国と比較したものですが，英国或いはカナダなどの国におきましては，職域別にさまざまな制度が分立しているのではなく，一人一人の個人に対して共通の非課税枠が付与されていて，その中で，企業年金でそれを活用するのか，個人年金で活用するのかということが選択されていくという仕組みになっています。これまで政府税調においてもこういった制度を参考にして税制全体のあり方を検討する必要があるというご指摘を頂いてきているところです。

また，年金に関しては拠出，運用，そして給付の各段階を通じて公平な税制としていく必要があるということで，諸外国と比べますと給付段階の課税が非常に手薄になっているという現状もあります。また，退職一時金と年金給付の間の課税の中立性という観点からも問題が指摘されています。こういった点についても引き続き検討していく必要があるものと考えています。

４．相続税・贈与税

〔令和４年度税制改正大綱（抄）〕財務省資料（35ページ）

続きまして，相続税・贈与税についてご説明申し上げたいと思います。35ページは，昨年末に取りまとめていただいた与党の税制改正大綱の１文であります。諸外国の制度も参考にしつ

つ，相続税と贈与税をより一体的に捉えて課税する観点から，相続時精算課税制度と暦年課税制度のあり方を見直すなど，格差の固定化防止等の観点も踏まえながら，資産移転の時期により中立的な税制の構築に向けて本格的な検討を進めるというふうにしていただいています。

〔年代別金融資産保有残高について〕財務省資料（36ページ）

その背景としては，36ページにありますように，近年，高齢化の進展に伴いまして，金融資産が60歳代以上の高齢層にかなり偏ってきているという現状があります。

〔相続税の申告から見た被相続人の年齢構成比〕財務省資料（37ページ）

また37ページにありますように，お亡くなりになって相続が発生する段階で，被相続人の方の年齢が非常に高齢化してきているということがあります。平成元年当時は80歳以上でお亡くなりになる方が４割弱でしたが，現時点，令和元年の数字で見ますと７割を超えているということで，80歳代以上の親御さんから50代以上のお子さんに相続が行われるといういわゆる老老相続が増加しているということで，若年層への資産移転が進みにくい状況になってきているのではないかという問題意識が１つの背景です。

これに加えて格差の固定化を防止していくという観点，これを含めてこれまでご議論いただいているということであります。

〔我が国の相続税と贈与税の関係〕財務省資料（38ページ）

38ページは我が国の相続税と贈与税の関係を簡単に図示したものです。赤い線が相続税の税率構造，緑色の線が贈与税の税率構造です。これまで贈与税の税率構造については，相続税の累進回避を防止する観点から，相続税よりも高い税率構造になっている，スティープな税率構造になっているということが言われてまいりました。実際のところ相続税がかからない皆さんですとか，或いは相続税がかかる方であっても，かなり多くの方々にとっては，まとまった資金の贈与をしようとしますと，相続税の税率よりも贈与税の税率が禁止的に高いために，若年層への資産移転が進みにくいということが言われてきたわけです。このグラフで言いますと，青い色のこの楕円で囲っている辺りの方々ですと，なかなかまとまったお金を生前贈与しようとしても高い贈与税の税率に直面しますので，なかなかそれが行いにくいということです。

その一方で，黄色い楕円が右側の方にありますが，この辺り，相続税でも最高税率が適用される層辺りまで参りますと，現在の贈与税の税率構造を前提にしてもなお分割して生前贈与を行うことによって，相続税の累進的な負担を回避することがある程度可能であるということになっております。

〔相続税の負担率と贈与税の負担率の比較〕財務省資料（39ページ）

実際に相続税の負担率と贈与税の負担率の状況を見てみたのが39ページですけれども，こちらのグラフは，相続税を申告していただいた方の実際の相続税の負担率と，それらの方々の記録が残っている相続開始前７年間にわたって行われた生前贈与に当たっての贈与税の負担率を比較してみたものです。財産価格が３億円以下の層におきましては，生前贈与に当たっての贈与税の負担率が相続税の負担率を上回っているのに対して，３億円超においてはその逆になっているという傾向がうかがえますが，これは先ほど税率構造のグラフのところでご説明したことが実際に現象として起こっているということを裏付けるデータというふうに受け取ることができるのではないかと考えています。

そういった中で，どういった方向性で検討していくのかということにつきましては，今後政府の税制調査会におきまして専門家の皆さまにお集まりいただいてご議論いただきたいという

ふうに考えておりますけれども，40ページの方にお移りいただきたいと思います。

〔我が国と諸外国の相続・贈与に関する税制の比較〕財務省資料（40ページ）

こちらは，我が国と諸外国の相続・贈与に関する制度の違いを比較したものです。アメリカは，ご承知のように，遺産課税方式ということになっていますけれども，生涯にわたって累積の贈与額に対して課税されるということで，遺産税と贈与税が別の構造にはなっておりません。その年までの累積贈与額に対する税額を計算し，前年までに納付済みの税額を控除するという格好で精算課税を繰り返していくことによって，最終的には生涯にわたる贈与と遺産の額の全体の額に対して１つの遺産税が適用されるという格好になっているわけです。

一方でドイツ・フランスにおいては，アメリカほど完全な累積の課税は行われておりませんし，課税方式も遺産取得課税方式であるという違いはありますが，ドイツの場合で言うと10年間，フランスの場合は15年間という長期にわたって課税を繰り返すことによって，かなり一体的な課税が行われているというのが現状です。

それに対して我が国の場合は，贈与税と相続税が別体系になっているというのは先ほど申し上げたとおりでして，選択制でもって暦年課税と精算課税の制度が設けられておりますが，暦年課税の場合には相続税は３年間の贈与に関してのみ相続財産額に加算して相続税を課税する一方で，精算課税を選択いたしますと，選択後の生前贈与と相続財産額に対して一体的に課税が行われるわけですけれども，これに関してはさまざまな使い勝手の悪さといったようなことも指摘されているのが現状でございまして，なかなか利用が進んでいないというのが現状です。

この相続税と贈与税の一体的な課税ということを考える場合に，諸外国の例のように累積課税を繰り返す仕組みへの移行ということも理論的には考えられるということでありますので，その辺も含めて政府税調においてはご議論いただきたいと思いますが，実際にこの累積課税をしていくということを考えますと，法定相続分課税方式という日本独自のハイブリッド型のこの課税方式の下では，毎年精算課税を繰り返すという作業は現実的ではないということかと思います。

では，その遺産課税方式なり，遺産取得課税方式に直ちに移行できるのかというと，これに関しては実務面の問題もありますし，理論的にもさまざまな論点が生じてきますので，少し時間をかけて議論していく必要がある課題ではないかというふうに考えています。当面の現実的な対応策としては，この暦年課税制度における３年間の加算期間の見直しでありますとか，或いは精算課税制度における使い勝手の悪さの改善，こういったところを見直していくことによりまして，現在よりは相続税と贈与税についてより一体的な課税を目指すということも１つの方向性としては考えられるのではないかというふうに思っておりますけれども，いずれにしても，その辺も含めて専門家の先生方のお知恵を借りながらご議論いただければというふうに考えているところです。

５．法人税

〔法人税収の推移〕財務省資料（45ページ）

続きまして，法人税です。45ページで法人税収の推移を示しております。先ほど申し上げましたように，バブル期には19兆円まで達していたわけですが，現時点においては13.6兆円というのが直近の決算額です。所得金額の推移を見ますと，この青い折れ線ですけれども，現在令和２年度が直近になりますが，70兆円に達しておりまして，バブル期或いはリーマンショック直前の非常に好調だったころの水準を上回る水準になっていまして，令和３年度の法人税収が13.6兆円まで回復しているというところを踏まえますと，令和３年度の課税所得金額の水準も非常に高い水準になっているということが想像

できるわけですが，一方で，近年累次にわたって法人税率の引き下げが行われてきたこともあり，税収水準としては13兆円台にとどまっているというふうに見ております。

〔これまでの法人税制における対応①〕財務省資料（46ページ）

これまで法人税制におけるどのような対応が行われてきたかというのが46ページからまとめてあります。平成26年度に復興特別法人税を１年前倒しで廃止したのを皮切りに，実効税率の引き下げに向けて27年度・28年度改正における法人税改革が行われました。

〔これまでの法人税制における対応②〕財務省資料（47–48ページ）

その後の税制改正の中では，研究開発税制，或いは賃上げ投資促進税制など，また２年度改正においてはオープンイノベーション促進税制，５G導入促進税制の創設などが行われ，３年度改正におきましてはDX投資促進税制でありますとかカーボンニュートラルに向けた投資促進税制の創設ということで，経済成長を目指したさまざまな取り組みが行われてきているところです。

〔主な企業向け租税特別措置〕財務省資料（49ページ）

こういった中で，今年の税制改正におきましては，研究開発税制の一部又はDX投資促進税制，そして中小企業関係の租特，こういったものの期限が到来いたしますので，このあたりの議論をしていくということになってまいります。

〔与党税制改正大綱（令和３年12月10月（抄））〕財務省資料（51ページ）

51ページに，昨年末の与党税制改正大綱の文章が紹介してありますが，昨年賃上げ税制を巡ってさまざまなご議論を頂く中で，今申し上げたような法人税の改革，近年の流れについてのご議論を頂いた際，この法人税改革というのが賃上げや設備投資につながる形で意図した成果を上げてきたのかどうかということに関して，極めて強い疑念が与党の方では呈されたということで，そのあたりがこの文章に表現されているわけです。今後，いかにこれまでの法人税改革を成長につなげていくのか，またそういった設備投資ですとか賃上げの状況なども踏まえて，法人税制全体のあり方をどう考えていくのかということに関しては，与党においても引き続き議論がなされるものと考えています。

〔所得税法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議（抜粋）〕財務省資料（52ページ）

52ページは今年の税制改正法案の審議に当たり，衆参の財政金融委員会において附帯決議が付されたものです。さまざまな租税特別措置をこれまで実施してきているわけですけれども，EBPMの観点から，その効果検証についてより徹底して取り組む必要があるというご指摘を頂いておりまして，このあたりも踏まえて各種の租税特別措置のあり方については，今後検討を進めていく必要があると考えております。

６．国際課税

〔新たな国際課税ルールについて〕財務省資料（59ページ）

続いて国際課税ですが，これにつきましては，昨年10月にOECD/G20のBEPS包摂的枠組みにおいて，「２つの柱」についての合意がなされております。第１の柱の多国籍企業に対する課税の問題につきましては，来年の前半に多国間条約を署名すべく，現在この細部の詰めについて交渉が行われているところです。一方，第２の柱のグローバル・ミニマム課税につきましては，各国の国内法改正による対応ということになっておりますので，今年の年末の税制改正の中で具体化に向けて取り組んで参りたいと考えているところです。

その他，消費税のインボイスの問題でありますとか電子帳簿の問題等についても資料をお付けしていますけれども，時間の関係もありますので割愛させていただきます。よろしくお願いいたします。

Ⅱ．今後の税制への意見

（岩﨑）　ありがとうございました。非常に簡潔にまとめていただきまして，感謝申し上げます。それでは，ただ今の住澤局長の国税に関する制度のご説明を前提としまして，専門家の方々からご意見ご質問をしていただきたいと思います。

まず一高教授からご意見ご質問をよろしくお願いします。

（一高）　関西学院大学の一高でございます。住澤局長ご説明ありがとうございました。私からは４点，ご質問とコメントを申し上げます。

〔給与所得課税と小規模事業者課税の方向性〕

第１は，スライド９以降にあります経済社会の構造変化，特に人口減少と働き方の多様化との関連で，給与所得課税と小規模事業者（いわゆるフリーランス等）向けの課税の方向性についてお尋ねをいたします。働き方改革を受けて，時間的・空間的な拘束の少ない給与所得者が増える一方で，顧客との従属的な関係に基づくフリーランスなどの事業所得者が増えています。最近では給与所得控除の有利さを制限する方向の修正（例えば給与所得控除の10万円カットと基礎控除への振替え）が続いていますが，給与所得者を事業所得者並みに扱うのであれば，実額による経費控除の拡大もセットで提案されるべきとも言えます。特定支出控除があり，その拡張も図られてきてはいますが，普遍性の高い旅費等の項目に集中していて，また非課税所得との重複もあって，実際の適用例は今も一般的ではないと思われます。

他方で，現行の給与所得課税による簡素さや確実な徴収という利点を維持するのであれば，むしろフリーランス的な小規模の事業所得者に対し，給与所得者控除に類似する簡便な概算控除を選択肢として用意するということもあり得ない選択ではないように思われます。まず，こういった給与所得課税及び小規模事業者に対する課税の現状認識と今後の方向性について教えていただきたいと思います。

〔退職一時金課税の方向性〕

第２は，スライド32以下にあります企業年金，個人年金等に関する公平な税制構築との関連で，退職一時金課税の方向性についてお尋ねしたく存じます。老後の備えに対する課税上の配慮が職種の違いによる差別にならないように設計する一方で，所得税である以上，担税力に応じた課税を図っていくことが重要です。近時は合計所得金額に応じて公的年金等控除を減額する仕組みも導入されました。公的年金等に対する課税と比較されてきたのは，同じく老後の生活の糧に配慮した退職所得課税のあり方です。租税法学においては，慶應義塾大学の佐藤英明教授の立法提案がよく知られています。１つには，直近３年の平均税率を少し工夫して計算し平均課税を行うものであるとか（佐藤英明「退職所得課税と企業年金課税についての覚書―『給与』をめぐる税制論序説」碓井光明ほか編『公法学の法と政策（上）』（有斐閣・2000年）425頁），或いは，退職一時金も所定の年金口座への拠出分（限度額がある）のみを課税除外し，それ以外は一定の平準化措置を講じて課税し，口座からの年金受給分は公的年金等と同様に課税するというもの（佐藤英明「退職所得・企業年金と所得税―JIRA に関する研究ノート」日税研論集57号（2006年）83-90頁）があります。

退職一時金は賃金の後払いの性格を有し，年次の所得課税とは元来相性がよくなく，考慮要

素が複合的で，その立法論は容易ではありません。ただ，現行制度は基本的に新卒就職と定年退職を念頭に，退職所得控除を通じて一般的な退職一時金の範囲なら課税せずに，これを超えても２分の１は除外する制度設計になっていると解されます。

平成24年度，そして令和３年度の改正で，５年以内の退職で高額の退職一時金を受ける事案のみを念頭に，２分の１除外を排除するという対処を導入したわけですが，この改正はあくまで課税逃れ的な事案への対処にとどまります。しかも，条件次第では平準化した毎年の給与所得課税よりもはるかに高い税負担となって，合理性を欠く状況も想定されます。その一方で，５年で絶壁を設けていますので，容易に回避できる制度のようにも思われます。短期退職による課税逃れへの対処においては，平準化した毎年の給与所得を想定し，その場合の課税総額を上限とするような制限を置くことは考えられないのでしょうか。

また，５年ちょうど勤務した退職者の場合，退職一時金500万円までは，一般には非常に高額ですが，従来どおり２分の１除外が認められます。この点については，「近年の雇用の流動化等に配慮」したためと説明されています（財務省ウェブサイト「令和３年度 税制改正の解説」94頁）。退職所得課税における雇用の流動化への配慮は，かつては過度な退職所得の優遇を改める文脈で言われていたように解されますが（税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」（平成15年６月）６頁），今や退職所得に対して軽く課税をすることによって人材の移転を促すといった趣旨を含むと考えてよいのでしょうか。本来，短期的な退職の場合は給与所得とのバランスが，老後の生活に関わる退職は年金課税とのバランスが問われると思われますが，そういった視点からの本質的な今後の見直しはあり得るのかどうか，お尋ねしたいと思います。

〔相続税と贈与税の一体課税〕

第３は，スライド38以下にあります相続税と贈与税の一体的課税についてになります。相続税と贈与税の一体的課税の導入を通じ，移転時期の選択に対する中立性を高めて早期の世代間移転を促す効果が期待される一方で，生前贈与を通じた課税逃れへの対処としても一定の効果があることが期待されています。一体的課税として贈与税は暦年ベース等でいったん課税し，納付済みの贈与税額の合計を最終的な累積承継額に対する相続税額から控除する仕組みが，恐らく有力な選択肢だろうと思われます。ただ，平成27年以降，都心を中心に課税件数が増した状況において，過去の贈与を期間的な制限なしに累積する方式は執行上あまり現実的ではない可能性があります。理論上は金利の考慮を必要としますし，また税率の構造次第ではありますが，贈与や相続があるたびに累積承継額をベースに税額の精算をしなければ，なお贈与の分散が課税繰り延べをもたらして有利となります。

こうした細やかな精算を伴う累積的な「取得税」，アクセッションタックスですけれども，このような制度はシャウプ勧告で提言され，現に昭和25年の改正でこの取得税方式がわが国で採用され，形式上は相続税に一本化されました。しかし執行上の困難から，昭和28年にはこの取得税方式は廃止され，現行法と同様に相続税と贈与税の２本立てになったという経緯があります。また，贈与税に関して毎年の110万円の非課税枠が廃止や圧縮されることになれば，対価性のある支払いの形式を整える，そういう課税逃れ的な行為を一層誘発することも懸念されます。

このように，一体的課税には新たな不平等や税金逃れを誘発するリスクもある中で，その導入に向けた検討における中心的な課題はどのようなものなのか。先ほど少し触れてはいただきましたけども，またその制度の実現の見通しはどうなのかといった点も含めて，お教えいただければ幸いです。

そして一体的課税が導入されましても，引き続き相続税逃れへの対処は課題となります。最近の判例，最高裁令和４年４月19日判決（裁判所ウェブサイト）ですが，相続前の借り入れによる不動産の取得を通じた時価と評価額との開差を狙ったよくある税金逃れを認めなかったことから，この判例の射程を巡って実務上の不確実性が高まっているように思われます。定型的な税金逃れ策に対しては，立法上の明確な線引きの可能性はないのかどうか，お尋ねしたいと思います。

〔法人向けの政策税制と米国税制の動向〕

最後に，法人向けの政策税制と米国税制の動向との関連でお尋ねします。スライド45によれば，コロナ前までの最近では，法人税率は徐々に引き下げられてきたにもかかわらず，法人税収は微増傾向にあります。これは，法人の課税所得の増加傾向に支えられているように見え，また税率引き下げと課税ベースの拡大がうまくいき，公平・中立・簡素な税制に向かっているように見えなくもありません。しかし，スライド46～49にあるように，近時の法人税改正が政策税制を中心に展開されているとすれば，財務会計上の利益との乖離は広がっている可能性があります。田中晶国教授の実証研究によれば，最近，会計利益との乖離が拡大傾向にあり，その第１の要因は受取配当金益金不算入額ですが，政策税制による減免の増大が寄与している可能性もあります（田中晶国「企業利益と課税所得の現在地―その結合と乖離」租税法研究50号（2022年）133頁参照）。

こうした乖離自体の是非は政策評価に委ねるべきものではありますが，グローバル企業の会計利益に対する税負担が低ければ，税収減のみならず，国民の反発やコンプライアンスの低下を招く危険もあります。アメリカでは，今年８月にバイデン大統領の署名で成立したInflation Reduction Act of 2022に税率15％の代替ミニマム税が含まれていて，連邦議会は2,220億ドルの税収増を見込んでいると言われます。ここでの代替ミニマム税の課税ベースは財務会計利益を起点にしていて，財務会計と税務会計の開差から生まれる問題への対処の意図が見て取れます。わが国の状況とは様々な違いがありますが，こうした法人課税を巡る米国の動向を，どのように観察しておられるのか，もし伺うことができれば幸いです。私からは以上です。よろしくお願いいたします。

（岩﨑）　ありがとうございました。それでは，引き続きまして，宮永租研副会長からのご意見を頂戴したいと思います。よろしくお願いいたします。

（宮永）　宮永でございます。私からは，安定財源の確保，経済活力と国際競争力の強化の観点から，４点質問をさせて頂きたいと思います。

〔財政再建における税制のあり方〕

まず１点目は，財政再建における税制のあり方についてです。令和３年度の一般会計税収は過去最高を更新しましたが，超高齢化により増大する社会保障費に加え，新型コロナウイルス感染症対策への支出により，長期政府債務残高は1,000兆円を超える状況となっています。日本円に対する市場の信頼性維持の観点でも，2025年度プライマリーバランスの黒字化などの財政健全化目標の堅持が求められる中，経済活動としてはコロナ禍から回復の傾向にあるものの，感染再拡大やロシアのウクライナへの軍事侵攻による国際情勢の悪化など不確実性が増しており，また社会保障費の増大も構造上の問題として避けられないことからも，その達成はなかなか難しいと言わざるを得ません。まずはEBPMとPDCAを推進し，ワイズスペンディングの徹底により財政規律を維持する一方，税制・税収構造の見直しにより安定基盤の拡大

を図るなど，現実的な対応が求められていると考えます。

税収の安定基盤の拡大にあたりましては，本日のご説明にもございました公的サービスの受益と税の負担の関係や，経済社会における租税の機能を，国民にきちんと理解を頂くとともに，世代間の不公平性を極力排除し，幅広いコンセンサスを得ながら抜本的な改革を進めることが近道であると考えています。

その意味で，国民に幅広く負担を頂きながら，景気動向や経済社会の構造変化の影響を受けにくい財源であります消費税を充実・強化し，所得税でさらに補完しながら健全化を図ることが財政再建への現実解ではないかと考えております。諸外国と比較しましても，日本において財政状況の好転の余地が残された財源は消費税であることから，増大する社会保障費への全世代型の負担である消費税の将来的な拡充について，若年層も含めて真剣に議論する必要があるのではないでしょうか。世代間の受益と負担の公平性の問題と，短・中期の経済活力の維持の論点も踏まえ，わが国の中長期的な税制のあり方につきまして，お考えをお聞かせ頂ければと思います。

〔国際競争力確保と国際協調の中での税制のあり方〕

２点目は国際競争力確保と国際協調の中での税制のあり方についてです。わが国の法人課税の実効税率は，アジア近隣諸国と比べると高い水準にあり，国際的に調和する（イコールフッティングな）税制の観点から法人税率の引き下げが議論されてきました。一方，昨年10月にOECD/G20の主導により合意されました「BEPS包摂的枠組み」の「第２の柱」の最低税率課税により，法人税率引き下げ競争に歯止めがかかるとともに，欧米の一部での法人税率の引き上げの議論など潮目が変わりつつあり，わが国の法人税率のあり方としては，国際的競争力の確保と財政健全化の間で非常に難しい立場にあるものと思われます。

また，わが国の対内直接投資は，OECD諸国の平均値56％と比べて4.7％と極端に低く，国内で経済成長を促進し，国際競争力を強化するための大きな障碍となっています。経済構造として国内を中心に研究開発や製造を行う貿易立国から，海外投資による収益に立脚する投資立国への構造転換により，企業が海外市場で獲得した収益をいかに国内での研究開発や成長分野への投資に還流させて経済の活性化と国際競争力の強化に繋げるかが課題となってきています。従いまして，科学技術イノベーション，スタートアップ，グリーントランスフォーメーション，デジタルトランスフォーメーションへの投資やサプライチェーン強靭化等，企業がこれまで以上に野心的かつ戦略的な投資を行うインセンティブの拡大が早急に必要であり，タックスクレジットなど税制の果たす役割は大きいものと考えております。

また，急激な技術進歩や市場変動に対応すべく，企業におけるポートフォリオ転換や事業構造改革が活発かつ円滑に行われるよう，税制面からのサポートも引き続き重要と考えております。冒頭の法人税率の今後の立ち位置に加えまして，投資の拡大や事業構造の転換による経済成長及び国際競争力強化に資する中長期的な税制のあり方につきまして，お考えをお聞かせ頂ければと思います。

〔労働生産性改善に向けた税制の果たす役割〕

３点目は労働生産性改善に向けた税制の果たす役割についてです。少子高齢化社会で労働人口が縮小する中で，経済活力の維持・向上を図るためには，労働生産性を高める必要があります。しかしながら，わが国の労働生産性はOECD加盟国の中でも低い位置に属しているのが実情です。勿論，労働生産性の指標を１人当たりの付加価値で見る場合は，正規・非正規・短時間労働者の区分に依らずに労働力１人当たりとして計算されますので，各国の雇用形

態の構成の影響を受けます。しかし，将来的な労働人口の減少が避けられない中で経済の活性化を図る為には，生産性向上に資する設備導入やデジタルトランスフォーメーションへの対応などハード面からの効率化に加え，雇用を守りながらいかに従業員の能力を高めて総和として高い付加価値の生産力を創出し続けるのかが課題となっているものと考えます。

人的投資として成長分野への人的資源の円滑な移行やリカレント教育の促進とともに，ジョブ型の雇用形態やワーケーションへの取り組みなど働き方の多様化により，働く人のエンゲージメントと生産性の向上が求められております。さらに，身近に感じますところでは，製造業や中小企業の技術力の維持向上にあたり，高度な技能を持った熟練者の技術・ノウハウを絶やすことなく伝承する制度・環境づくりも大事ではないかと考えております。

各々の働き手が能力を高め，産業界がそれを効率的に運営し，政府がこれを支援する構図の中で，税制面の果たす役割につきましてお聞かせ頂ければと思います。

〔カーボンプライシング〕

４点目はGX（グリーントランスフォーメーション）におけるネットゼロとカーボンプライシングについてです。2050年のカーボンニュートラルの実現に向けて，官民連携で取り組みが進められています。特に産業界では多くの企業が独自のトランジション戦略や目標を掲げ，それに対するロードマップを設定のうえ，研究開発や設備等の投資活動や事業構造の転換を行っており，これをクライメート・トランジション・ファイナンスなどで金融市場が後押しをする，GX推進に向けた現実的なビジネスモデルの構築が精力的に進められております。成長志向型のカーボンプライシング構想における150兆円超の官民の投資支援として，政府が資金調達を行う「GX経済移行債（仮称）」につきましては，グリーン社会への市場形成及び企業の脱炭素向け投資の加速が期待されますが，一方でこの償還財源の議論や，税制を通じた民間への負担増加による経済的影響につきましては，非常に気になるところでございます。

カーボンニュートラルへの取り組みは，産業界における新たな雇用と市場を創出し，将来的な経済活性化や国際競争力の強化に繋げるチャンスと捉えることができますが，これら技術の確立やビジネスモデルの充実化には相当程度の時間が必要とされます。そのため，カーボンプライシングの導入につきまして，特に短期間での脱炭素化に向けた各主体への行動変容を促す炭素税の導入は，各企業での主体的取り組みに対する原資が奪われることや，投資回収による時間軸的な観点も含め，経済への影響を多面的に分析の上，慎重に議論されるべきではないかと考えます。

また，この場合，気候変動対策が十分でない国の企業に対し，わが国企業の価格競争力が一時的に低下することから，炭素国境調整措置の導入の議論も含め，国際的な調和の視点からも整理される必要があるのではないかと考えています。

カーボンニュートラルへの取り組みは，経済成長や国際競争力が損なわれないように配慮しながら，各企業が中長期的なロードマップに対しマイルストーンごとの達成を着実に積み上げていくことで実現するものと考えています。タックスクレジットや炭素税を含め，中長期的な税制のあり方につきまして，現時点でどのようなお考えであられるかお聞かせ頂ければと思います。以上でございます。

（岩﨑）　ありがとうございました。かなり幅広のご意見いただきましたが，住澤局長，お答えできる範囲で結構ですので，お考えをお示しいただければと思います。

（住澤）　はい。ご質問ご意見ありがとうございます。それでは，ちょっとたくさんご質問いただきましたので，それぞれかいつまんでお答えいたします。不十分なところがあれば再度お聞きいただければと思います。

〔給与所得課税と小規模事業者に対する課税のあり方〕

まず一高先生のご質問の１番目，給与所得課税と小規模事業者に対する課税のあり方の関係です。特定支出控除の利用がなかなか進んでいないというのは実際そのとおりですが，特定支出控除は，給与所得控除の上限設定と併せて拡大されたわけですけれども，それ以前と比べると，それ以前は年間１桁あればいい方というところだったのがかなり増えたというのはあろうかと思います。

また，そのときの制度の見直しで，特定支出を積み上げていって給与所得控除の２分の１と比較してその飛び出た部分を対象とするという考え方の整理が行われました。これは給与所得控除の性格について，半分は概算経費控除，そして残りの２分の１は他の所得との間の負担調整控除という性格があるのであろうという考え方に基づいているわけです。

そうはいっても，この上限設定後においても最大でやはり200万円ぐらいの控除が行われるという水準になっておりますので，概算経費控除として見た場合でも，サラリーマンのさまざまな必要経費として考えられる家計調査とかさまざまなデータから得られる経費の水準と比べても，かなり高いというのが現状であろうかと思います。それは給与所得控除の２分の１であっても相当程度高い。そういったような現状もあって，この特定支出控除の利用は限定的であるという面もあるのかなというふうに考えています。

一方で，小規模事業者の方々に対して概算控除をという考え方，これも租税法の先生方の中でもそういったお考えをお持ちの方がいらっしゃるということは承知いたしております。これに関しては，概算経費控除といった場合に小規模事業者の方が，１人の人間として働いていく上で必要になってくる経費と，さまざまな仕入などを始めとする必要経費と，必要経費の中にもさまざまなものがありますので，その間の線引きをどうするのかといったようなことなど，やや給与所得者の場合と異なる面もありますので，その辺をどうするのかという論点もあります。

また，フリーランスの方々の今後の経営の高度化といいますか，どういったふうな事業環境の整備をしていくかという視点から見ると，どちらかというとさまざまな経費についても記帳をきちんとしていただくということも重要な視点ではないかと考えていまして，そういった観点から，電子帳簿保存法の改正なども２年前に行ってきたわけですけれども，昨今，クラウド会計はじめフリーランスの方々でも手軽に利用していただけるような会計ソフトなども普及しているという現状に鑑みますと，むしろ経営の現状をきちんと把握していただいて高度な経営につなげていただくという視点からも，きちんとした記帳をしていただくという観点も重要になってくるのかなというふうに考えています。

〔退職金課税〕

それから退職金課税の関係です。まず，JIRAの構想，佐藤英明先生の構想につきましてご紹介いただきましたが，これにつきましては政府の税制調査会の方でも佐藤先生からプレゼンをしていただきまして，今後のあり方を考える上で非常に参考になるご提言をしていただいたものと考えております。

そういった中で，この退職所得課税を巡っては幾つかの論点が政府税調でも議論されておりますが，大別すると，ご指摘いただいた平準化の問題，給与の後払いとしての性格がありますので，一気に他の所得とあわせて総合課税により課税することは不適当であるということで分

離課税方式が取られ，２分の１課税が行われるということになっておりますが，勤続期間にかかわらず２分の１課税が行われるというやや平準化の手法としては乱雑なところがありますので，ご紹介いただいた佐藤先生のご提案のような平準化の手法に関する代替的な選択肢は幾つかご提案があるというところです。

このあたりについては，今後退職所得課税，年金課税それぞれのあり方について考えていく中で，少し丁寧に議論した上で結論を得ていくべき課題ではないかと思っています。この他にも，勤続20年のところで控除額がキンクする問題でありますとか，年金給付と退職一時金との間の中立性の問題，こういった観点からも検討が必要だということであります。

それから，令和３年度改正における２分の１課税の除外措置についてのご質問でございますが，この令和３年度改正における見直しは，平成24年度改正のいわばその続編としての性格を持つものでして，24年度改正におきましては会社役員と公務員を対象にいたしまして，短期勤務者について２分の１課税を除外するという措置を講じたわけですけれども，一般のサラリーマンの方々の中で使用人として働いておられる方々については措置が講じられておりませんでしたので，こういった方々についてもさまざまなデータを見ますと，一部にはやや租税回避的と思われる事例も散見されますので，こういった措置を講じたものでして，あくまでも本格的な退職所得課税の見直しとは別のものというふうにご理解いただければと思います。

そういった中でどこまで精緻な仕組みにするかというところは，制度の簡素性とのバランスもあろうかと思っておりまして，ご指摘いただいておりますように，500万円のところまでは２分の１除外が認められるということでありますが，この水準は，一般的にモデル退職金として言われている５年勤続の方々の退職金の水準というのがおよそ120万～130万円ぐらいというところですので，それの４倍ぐらいまでの水準までは引っ掛からないようにしてあるということでありまして，雇用の流動化への配慮という言葉が確かにありますが，これは雇用の流動化をこれによって促進するというような意図ではなくて，雇用が流動化している中で一般のサラリーマンの方々についてもこの除外措置を適用するということでありますので，どんな格好でこの退職金の支給が行われているかというあたりで，あまり一気に見直しを進めますとさまざまな弊害が生ずる可能性もありますので，そういった実態に対して丁寧に対応していくという観点から，かなり高いところでこのラインを引いたということであります。

〔相続税・贈与税〕

続いて相続税・贈与税につきましては，一気に遺産取得課税でありますとか遺産課税方式への移行ということをすることについては，ややもう少し時間をかけて検討しなければいけないという部分がありますので，当面の対応としては，精算課税制度とこの暦年課税制度との選択制の下で，それぞれの制度の改善を図っていくということが考えられるのではないかというふうに考えているところです。

それから評価の問題について，先般の最高裁の判決におきまして，６項を適用した事例についての判決があったわけですけれども，これはご承知のとおり不動産を巡る問題でして，特にこの不動産のように個別性の高い財産の評価に当たって，法令上明確な線引きをするということはなかなか極めて困難であろうというふうに考えています。他方で，財産評価基本通達の中における評価の手法について，見直すべき点があるのか，ないのかという点については，この判決も踏まえたところで今後検討する余地はあるのではないかというふうに考えています。

〔法人課税を巡る米国の動向〕

それから，法人課税を巡る米国の動向との関係ですが，まず財務会計上の利益と法人税法に

おける所得計算との関係については，特に平成10年度の法人税制改革のころから，ここは税務会計と企業会計は明確に分けて考えるという考え方が恐らく日本の法人税の考え方の中では定着してきているのではないか。例えば企業会計上認められる引当金についても，税務上は認められないものも多々ありますし，そういう意味ではそこは分けて考えているというのが現状であろうかと思います。

一方で，ご指摘いただいているとおり，会計上の利益に対してこの税収との関係で十分な負担がいただけているのかどうかというあたりが，国民なり世論との関係で問題になり得るというところは，これは国際的にもそういうことが生じてきているわけで，十分に注意して議論していかなければいけない点ではあると思いますので，アメリカの動向なども十分注視はしてまいりたいと考えています。ただ，直接的に税務会計上の利益がこれだけあるから単純にそれに対して何％の税負担がなければいけないというふうに短絡的な関係にはないというふうに考えておりますけれども，議論の動向については十分注意して見てまいりたいということであります。

〔安定財源の確保〕

それから宮永副会長からのご質問ですが，まず世代間の受益と負担の公平性も含めて中長期的な検討が必要だというお考えは，まさにそのとおりだと思っています。消費税については，特にこの働く世代など特定の世代に負担が集中することがないという特性もありますし，また負担を将来の世代に先送りしていくということも避けなければいけない。そこはまさにそのとおりだと考えています。今後，中長期的にこの税制について考えていく上で，消費税の役割は極めて重要になってきているということはこれまでと変わらないと思っておりますので，引き続きご議論いただきたいと考えているところであります。

そうした中で，やはり所得税の果たすべき役割というのも同時に考えていかなければいけないとは思っておりまして，広く公平にこの負担を分かち合っていくという中で，それぞれの税目の果たすべき役割についても併せて検討していく必要があるのではないかと考えています。

〔法人税と経済成長・国際競争力〕

それから，法人税の立ち位置について，またその経済成長，国際競争力との関係についてご質問がございました。国際課税の分野で，このBEPSプロジェクトが進んできた１つの背景には，やはり各国において，法人所得の中でも足の速い所得といったものに関してはきちんとした課税をすることが難しく，税率の引下げ競争なども起こるという中で，負担が，国内にとどまらざるを得ない勤労所得であるとか消費でありますとか，こういった課税ベースに偏っていくことに対する国際的な懸念の高まりというのがあったのではないかというように思います。

従って，第２の柱をはじめとするこの合意が昨年なされたというのは，この法人税を巡っても非常に大きな曲がり角に来ているのではないかと考えておりまして，こういった状況下での税体系において法人税が果たすべき役割については，引き続き国際競争力や経済成長との関係も含めて，十分な検討が必要な課題ではないかと考えています。そういった中でDXでありますとかカーボンニュートラルに向けた取り組み，或いは賃上げであるとか研究開発，さまざまな分野で政策税制を講じてきておりますので，その効果についてもきちんと見極めながら全体としての議論をしていく必要があるのではないかと考えています。

〔労働生産性の向上と税制〕

また，働き手の能力を高めていくということとの関係で，税制の果たすべき役割ということでご質問いただきました。賃上げ税制などの中におきましても，教育訓練費，これは一定割合増加させた場合には賃上げ税制の税額控除率を

上乗せするなど，こういった企業における人材育成に対する配慮ということは一定程度講じてきておりますけれども，その効果についても見極めるとともに，ぜひご活用いただきたいと考えております。

その一方で，やはりこの人的資本への投資というのを考えた場合に，非正規雇用が全体の雇用の中で４割に達しているでありますとか，フリーランスの方々も増えているといったような中で，社会全体として人的資本にどのように投資していくかという視点もまた重要になってきているというふうに考えますので，そこは公的部門がどういう役割を果たすか，そういった中で企業がそういった人材育成を社会全体として進めていく中でどういった役割を果たしていただけるか，そういった視点も必要になってくるのかなというふうには感じております。

また，働き方が多様化する中で各個人の方々がそれぞれ能力を高めていくということも重要でありますので，先ほど企業年金・個人年金の関係で申し上げましたが，どのような働き方をしていても税制上の取り扱いをそろえていくという視点も含めて，議論していく必要があるのではないかと考えております。

〔カーボンプライシング〕

最後に，カーボンニュートラルの関係で炭素税などカーボンプライシングに関するご質問を頂きました。カーボンニュートラルの実現に向けまして，そのタックスクレジットや炭素税を含めたいわゆる経済的手法については，今後国際的な動向や我が国の状況，それから産業の国際競争力への影響，さまざまな踏まえるべき要素がありますので，そういったところを踏まえて専門的・技術的な議論を進めていくことが必要だという考え方を，与党の税制調査会でもお示しいただいております。現在，関係省庁においてそれぞれご検討いただいておりますが，税制当局としてもそれぞれの省庁における検討状況も踏まえて対応していきたいというふうに考えております。以上でございます。

（岩﨑）　ありがとうございました。丁寧にご回答いただきまして，感謝申し上げます。所定の時間が来ておりますので，いったんここで国の税財政に関するお話は切り上げさせていただいて，続きまして，地方の税財政に関する現状と課題につきまして，川窪自治税務局長からご説明をお願いしたいと思います。よろしくお願いいたします。

Ⅲ．地方財政・地方税制の現状と課題

（川窪）　川窪でございます。それでは，早速でございますけれども，資料をおめくりいただければと思います。租研の皆さま方，日頃よりありがとうございます。今日またこういう機会を頂きまして，感謝申し上げます。それでは，２ページから資料の方をご覧いただければと思います。

１．総論：地方財政・地方税制の現状と課題

〔地方財政の果たす役割〕総務省資料（２ページ）

まず，総論的な話ですけれども，簡単に申し上げます。地方側の歳出の役割というのは大きいものがあるというのが２ページです。

〔地方財政計画の歳出の推移〕総務省資料（３ページ）

その地方の歳出の中身といたしまして，近年は社会保障関係を中心といたします一般行政経費の支出が地方の支出の太宗を占めるという時代を迎えてきており，この傾向がずっと続いてきているということです。後に関係がありますので，そこだけ触れさせていただきます。

〔地方財政の借入金残高の状況〕総務省資料（４ページ）

地方の借入金残高も200兆円に近い金額が続いており，またいわゆる赤字地方債，臨時財政対策債も多額の残高が残っている状態にあります。

〔地方財政の財源不足の状況〕総務省資料（５ページ）

５ページが地方財源の地方財政の財源不足という資料です。財源不足といいますのは，地方の場合，地方税とあと交付税，これは国税の一定割合を交付税の元手・原資として使わせていただくということなのですけれども，地方税と，国税から交付を頂くことになっている交付税の原資，この２つを足したものが地方の見込まれる歳出に対してどれだけ足りないかというのが，いわゆるここの財源不足です。これも，願わくは財源不足が出る年と，逆に出なくて若干の剰余金をもって翌年に回せる年というのが繰り返すぐらいが本来あるべき地方財政の姿なのだろうと思われますが，波は打つにせよ，毎年巨額の財源不足が長年続いているという状態であります。

〔国・地方の税源配分について〕総務省資料（６ページ）

６ページは国と地方の税源配分の資料ですが，国から地方への地方交付税などによる財源移転も含めて，地方の歳出を適切にバランスよく賄うことが必要だという観点から，さまざまな改革に取り組んできているという，そのベースになる資料です。

〔国税・地方税の税収内訳（令和４年度地方財政計画額）〕総務省資料（７ページ）

こちらは，国税と地方税の主な税目の絵ですので，ご覧いただければと思います。

〔地方税収（地方財政計画ベース）の推移〕総務省資料（８ページ）

８ページは地方税収の最近の推移です。最近といいますか，過去数十年の推移です。地方税収，最近増加傾向ということで，過去最高の税収が令和３年度の決算見込みでは見られているわけですけれども，先ほど来申し上げておりますように，国・地方通じて巨額の財源不足が長年続いていて，借入金残高も巨額であるという状態の下で，今後の地方財政，どのように地方税を中心に運営していくのかという課題が突き付けられているという状況です。

〔令和３年度地方税収入決算見込額（地方財政計画ベース）〕総務省資料（９ページ）

次の９ページはちょっと飛ばしていただいて，10ページお願いできますでしょうか。

〔主要税目（地方税）の税収の推移〕総務省資料（10ページ）

地方税を語る場合に，この10ページが税源の安定性が大事ですよねということを説明するのによく使っています。

〔人口１人当たりの税収額の指数（令和３年度決算見込額）〕総務省資料（11ページ）

11ページは，地方税の場合には各自治体の財源になりますので，税収の偏在度をいかに少なくしていくかということが大切だということを述べるのに使っている資料です。

〔地方税の充実確保と偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築〕総務省資料（12ページ）

そうした観点から地方税制につきましては，そもそも足らざる財源を確保することが必要だということで地方税の充実確保に取り組んでいくことと併せまして，偏在性を縮小させていくという命題，それから安定性を確保し，できれば充実させていこうという命題，これらに制度的に取り組んできておりまして，毎年のようにとまではいきませんけれども，数年に一度重要

な改正を繰り返しながら，積み重ねながら対応してきているということが12ページで述べたい話です。この話のときに，先ほど地方の歳出構造が社会保障関係経費を中心とする構造にどんどん変わってきている，その傾向が強まっているという話を申しあげましたが，そういう傾向が強まれば強まるほど，安定性でありますとか偏在性の縮小というのはより必要性が高まっていくという性格のものだと考えていますので，そうした観点からの税制のあり方をこれからも追求していかなければいけないなというのが12ページの話です。

〔地方税収と人口１人当たりの税収額の指数の推移〕総務省資料（13ページ）

そういう観点で偏在度が下がっていっているのだろうか，そして税目の構成比でありますけれども，安定的な税収が確保できるタイプの税が増えてきているのだろうか，そういう目で過去に振り返って見たものです。いずれも偏在度の縮小の観点，それから安定税収が見込める税目を充実確保していくという観点，いずれも一定の成果を見つつ，ただまだ総額として足りない中でどうしていくかという状況を迎えているというのが13ページのところです。

なお税目で言えば，ここで言う地方法人二税，こちらが一番安定度という意味では年度間の税収変動が大きいわけですけれども，こちらにつきましても各自治体への帰属という意味での安定性を高めていく，応益課税の性格を強めていくという観点から，後ほど申し上げます外形標準課税の拡充などの改革をやってきたというものです。

２．各論①：個別地方税制の現状と課題

次のページ14ページ以降は，個別の課題ということにつきましてご説明したいというものです。

⑴　地方法人課税

15ページからが地方法人課税についてです。

〔法人課税の概要〕総務省資料（16ページ）

16ページをご覧いただきますと法人課税の概要とありますが，このように地方には幾つかのいわゆる法人課税の税目で課税方式が存在しております。

〔法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大〕総務省資料（17ページ）

その中でも地方の法人課税の中心をなしておりますのが法人事業税でして，この法人事業税については，外形標準課税を導入し拡大してきたという近年の歴史があります。外形標準課税は何かというところは，今日はちょっと踏み込んで申し上げませんけれども，17ページで述べていますことは外形標準課税が導入された後，平成27年改正，28年改正を通じまして，成長志向の法人税改革の流れの中で法人実効税率を引き下げていく一方で，この外形標準課税の割合を高めるということをそうした成長志向という法人改革，法人課税改革の中心課題の１つとして実施してきたというものです。

〔法人事業税の外形標準課税について〕総務省資料（18ページ）

その外形標準課税につきまして近年ちょっと心配だなと思われることがあるというのが18ページであります。１つは，外形標準課税は資本金１億円を超える企業の皆さま方，要は大企業の皆さま方に適用させていただいている課税方式です。ここはよく最近減資をされている企業の皆さんが，外形標準課税の対象から外れるということを１つの目的，趣旨としてされているのではないかというようなことが報道されたりなどしまして，そういう報道を見聞きされている方が，資本金１億円超の大企業になると，中小企業では課税されなかった税金が新たに付加的に追加的にかかるのかなと思っておられる

方もおられるのですけれども，これにつきましては，18ページの下の左の絵にありますように，資本金１億円超の大企業の方々については，所得割，所得に課する税率が低くて外形課税のご負担を頂いているのです。それに対して，中小企業の皆さんは，18ページの右下の絵ですけれども，大企業の方々に比べると高い税率の所得課税を頂いているということでありまして，この課税方式が組み合わせ型になっていて，中小企業とは異なるということですけれども，少なくともマクロでは外形標準課税が入っていることによって増税増収を図っているというものではなくて，基本的にはいわゆる税収中立の下で，課税の対象を所得ばかりに課税するのではなくて，所得課税を小さくして代わりに外形課税が入っているというのが大企業の法人事業税の課税方式の基本的姿です。

そういった意味で，世界を相手に法人実効税率の下でのいわばご商売を展開されている大企業の皆さんにとっては，外形標準課税が適用されるこの姿での課税というのは，成長志向型の税制のあり方として望ましいものという考え方で導入されていますし，また，だからこそ平成27年・28年改正ではこの外形標準課税の割合を膨らませるということをやってきたというものでございます。にもかかわらず，外形対象法人の数がかなり大きく減ってきているというところに１つの大きな問題意識，このまま減り続けるままでは，税制を導入している趣旨，目的から見ても，また或いは地方税制のあり方としてもいかがなものかという議論があるというのが18ページです。

〔法人事業税の外形標準課税の対象〕総務省資料（19ページ）

そうした資本金１億円の上下というだけではなく，さまざまな企業の形態がある中で，最近はホールディングスという形の下での経営をされる企業グループも大変増えているというふうに認識しております。そうした場合に，元々の全体が１つの企業であったときには，企業全体が外形標準課税対象になる大企業として地方税制上扱われるわけですが，仮にホールディングスが同じような資本金1,000億円のようないわば巨大な企業のホールディングスであるにしても，個々の製造部門或いは販売部門が別会社となり，そして資本金がちょうど１億円或いは１億円以下であるというような場合には，このホールディングスの部分，オフィスワーカーの方だけが少数おられるということが多いのかもしれませんが，そこの部分だけが外形標準課税になって，あとの子会社側の会社は全て中小企業側の扱いになるという，この形の企業形態による差の地方税法の適用関係の差というのも考えなければいけない課題があるのではないかというのが19ページです。

〔令和４年度税制改正大綱（外形標準課税関係部分抜粋）〕総務省資料（20ページ）

20ページは，こうした課題，原因課題等を分析すべきということが昨年の与党大綱にありますので，これに基づきまして，現在まさにその分析，検討を行っているところです。

⑵　車体課税

21ページ以下，車体課税についての課題です。

〔自動車に係る課税関係（地方税）〕総務省資料（22ページ）

車体課税は，地方にとって重要な課税ですというのが22ページです。

〔自家用乗用車に係る課税のイメージ〕総務省資料（23ページ）

そして，車体といったときに，車は買ってから十数年使って最後廃車になっていくという車の十数年という使われ方の中で，買ったときには取得時課税があり，そして使い続けておられる間には保有時課税が毎年１回あるというのが23ページの絵です。

〔「令和３年度与党税制大綱」のポイント〕総務省資料（24ページ）

そうした中で，令和３年度にこういう与党大綱がありまして，抜本的な見直しについても令和５年度改正では考えていくということがうたわれておりますし，またエコカー減税や地方税の環境性能割についての基準の見直しもちゃんとやっていくというようなことが書かれています。

〔政府における電動車の普及目標（乗用車）〕総務省資料（25ページ）

電動車の普及がかなり進み始めました。本格的に進み始めたという認識を持っておりますし，近い将来相当な割合が電動車と言われる車になっていくだろうということを認識しておりまして，そうした中にありまして，こうしたことを背景に，令和５年度税制改正では，電動化が本格的に進むということを踏まえた地方の車体課税のあり方についても議論が必要だというところでした。

⑶　固定資産税

固定資産税につきましては，27ページから所有者不明土地に関する決定というのを数枚載せさせていただいております。

〔所有者不明土地に関連する政府の決定〕総務省資料（27ページ）

固定資産税のことを考えるときには，本来土地に係る負担調整措置のあり方ですとか，家屋や償却資産の課税のあり方ということが議論に中長期的にはなるかと思いますけれども，固定資産税は基本的には適正なる時価を何らかの形で算定して，そこに税率を掛けていくという税金であります。

〔所有者不明土地等に係る固定資産税の課題への対応（令和２年度税制改正）〕総務省資料（30ページ）

従いまして，当面の目先に突き付けられている課題としては，こういった所有者が不明な土地に対する固定資産税そのものをどう課税していくかということと併せまして，「登記済通知のオンライン化等について（総務省資料28ページ）」とか「固定資産課税台帳情報の活用について（総務省資料29ページ）」とかをめくっていただくとあれなのですけれども，固定資産税を課税するに当たって地方の税務当局が保有している所有者関係情報をさまざまな行政主体が必要とする，この土地は一体誰のものなのだろうという命題の解決に向かってお使いいただくというようなことに関しても役割を果たしていこうというのが，固定資産税の役割の１つとして重視される時代がやってきている。それに対応していこうというのが，１つの重要課題になっているというのが今日のご説明のポイントです。

⑷　地方消費税

〔インボイス制度への円滑な移行に向けた総務省の取組み（Ｒ３年度）〕財務省資料（32ページ）

それでは地方消費税につきましては32ページをご覧いただきますと，地方消費税固有の課題というよりも，消費税，地方消費税を通じまして，インボイス制度を円滑に実施していくことが今後の重要課題となっているわけでありますが，こうした中で，地方公共団体自らもインボイスを発行する立場であるということであります。

〔インボイス制度への円滑な移行に向けた取組み（Ｒ４年度）〕財務省資料（33ページ）

また，インボイス制度を世の中に円滑に定着し運用していっていただくという意味からも，地方公共団体も相応の役割をきちんと果たす必要があるだろうというような観点からも取り組んでおりますというのが，この資料です。

３．各論②：地方税務手続の電子化等

〔eLTAX（エルタックス）について〕総務省資料（36ページ）

以下34ページ以降，税務手続きの電子化などについての課題を述べておりまして，36ページに行っていただきますと，このベースになりますのがこのeLTAXというシステムです。なかなか生活者個人としては，今の時点ではeLTAXを使う場面というのはあまりないのですが，法人，企業或いは個人事業主のお立場で給与の支払いに伴う個人住民税の納付でありますとか，或いは地方法人二税の申告や納付でありますとか，こういった場面では非常によく使われておりますし，また地方団体は，１つの企業でも届け出先或いは納付先が多岐にわたりますので，それをこの１つのシステムによりできるということについては大変意義の高いシステムだと考えています。

〔地方税の申告等に係るeLTAX利用率の推移〕総務省資料（37ページ）

かなり利用率も高まってきておりますが，使っていただいてこそのシステムでありますので，ぜひ更なる利用促進をお願いしたいというのが37ページです。

〔地方税共通納税システムについて〕総務省資料（38ページ）

納付にも使っていますというのが38ページです。

〔地方税共通納税システムの利用拡大に向けた取組〕総務省資料（39ページ）

その納付の方のシステムは相当な件数既に使われ始めているということを示しておりますが，これはまだまだ100％使われれば，この何十倍という使われ方が可能ですので，どんどん使っていただきたいというのが39ページです。

〔eLTAX利用率の引上げに向けた取組〕総務省資料（40ページ）

40ページに行っていただきますと，利用率の目標値としてさらにこの右肩に書いてあるような目標値を当面掲げて努力しております。

〔令和４年度税制改正（地方税務手続きのデジタル化）〕総務省資料（41ページ）

こういったためにもさらに使い道，使い勝手をよくしていくということに努力しておりまして，申告申請対象手続きも全税目ができるようにし，そして全税目に向けて開発中でございますし，電子納付につきましても41ページの下半分にありますように，統一QRコードというものを当面はまず紙の納付書に印刷し，それに基づく電子納付ができるようにいたします。

〔令和３年度税制改正（個人住民税の特別徴収税額通知の電子化）〕総務省資料（42ページ）

42ページは特別徴収税額通知，天引き手続きの電子化です。

〔地方公共団体情報システムの標準化について〕総務省資料（43ページ）

それから43ページにさらに進んでいただきますと，地方公共団体情報システムの標準化もやっています。など，さまざまなことをやっていますので，ぜひまたお力をお貸しいただければと思います。

〔マイナンバーカードの普及促進に向けた総務省の取組〕総務省資料（45ページ）

最後の45ページは，これらをやるためにも，すみません。総務省の人間がしゃべるときには最後この話になってしまいますけれども，マイナンバーカードを全ての国民の皆さまにお持ちいただくということこそが重要だということでありまして，その取り組みに今政府を挙げて取り組んでおります。総務省はその中心となる役所として努力いたしております。ついに最近，

国民の皆さんの数を分母とし，マイナンバーカードの交付申請をしてくださった数を分子といたしますと，ついに50％を超えたところでございまして，やっと過半数を超えております。ですので，赤ちゃんとか非常にご高齢の方とかも国民の中におられることを考えますと，いわば納税者としていわゆる壮年期におられる，或いはいろいろな行政手続きをこういう電子でおやりになる世代の方々から見れば，実際半分以上の方がお持ちになっているという時代が来たなと思っているのですけれども，これを漏れなく皆さんがお持ちだという状態にしていきたいと思っておりまして，ぜひ租研の会員の皆さま，或いはご関係の皆さま方にもお力添えを賜れれば恐縮でございます。

ということで，私からの説明につきましては終わらせていただきたいと思います。ありがとうございました。

Ⅳ．地方財政・地方税制の現状と課題への意見

（岩﨑）　ご説明ありがとうございました。それではただ今の川窪局長からのご説明に対して，まず一高教授からご意見ご質問をお願いいたします。

（一高）　川窪局長ご説明ありがとうございました。私から２点，コメントとご質問を申し上げます。

〔森林環境税〕

第１に，原理的な問題と関わるのですが，国税と地方税との関係，或いは地方税における普通税と目的税との境界のあり方などを巡る議論が，特にスライド12に出ている森林環境税に関してあるため，基本的なご見解をお尋ねしたいと思います。「森林環境税及び森林環境譲与税に関する法律」が平成31年３月に制定されて，国税としての森林環境税の課税が令和６年から始まります。その趣旨は，わが国の温室効果ガス削減目標の達成や災害防止を図るべく森林整備等に必要な地方財源を安定的に確保することであるとされています。従前から37府県と横浜市が森林・水源の環境の保全等を目的に，住民税の超過課税を行っていて（平成29年11月）（片山直子「地方環境税をめぐる法的諸問題」租税法研究46号（2018年）62頁），これが維持されれば住民には重複感が残ります。ただ，総務省の「森林吸収源対策税制に関する検討会―報告書―」（平成29年11月）では，現場に近い市町村の役割にも言及し，国の森林環境税は，府県の超過課税に取って代わるものではないとしていて（20頁），課税自主権にも配慮しつつ，両者の共存を見越しています。もっともこうした共存状態に対しては，今日司会をなさっている岩﨑政明先生が，多重の課税であって不適切であり，タックスシェアリングの手法の可能性も含め，課税の趣旨と，国税と地方税の本来的な役割に照らして分担のあり方を検討すべきと主張しておられます（岩﨑政明「片山報告に対するコメント」租税法研究46号（2018年）62頁）。

また，住民税の超過課税に関しては，財政学者である関西大学の石田和之教授が，普通税であるはずの住民税が特定財源化して目的税的に運用されており，地方税法の趣旨にそぐわないと批判をしておられます（石田和之「普通税の目的税的運用の是非」地方税73巻６号（2022年）２頁参照）。確かに超過課税である以上，その必要性を住民に説明すべきではありますが，そのことと使途を限定する目的税化とは異なりますし，同一税目内で標準税率の範囲が普通税で，超過課税部分は目的税化しているとすれば，違和感があります。

神奈川県臨時特例企業税条例事件という判例（最判平成25年３月21日民集67巻３号438頁）がありますが，これに照らしてみても，仮に地

方税法の住民税に関する定め（強行規定）の趣旨に反する条例だとすれば，それは違法だということになるでしょう。令和６年以降の国税としての森林環境税と地方税（住民税）との関係について，基本的な見解をお尋ねできれば幸いです。

〔デジタル経済課税と法人住民税・事業税〕

第２は，新たなデジタル経済課税と法人住民税，事業税との関わりについてです。デジタル経済に対応した２つの柱からなる国際課税ルールの見直しは，外国法人に対する住民税と事業税にも影響を及ぼすため，その点も今後の課題だというふうに，与党「令和４年度税制改正大綱」12頁では言われています（稲岡伸哉「令和４年度地方税制改正と今後の課題」地方税73巻４号（2022年）10頁参照）。現在，外国法人に対する法人住民税と事業税は，恒久的施設（PE）がある場合にのみ課され（地税24条３項・72条の２第６項・294条５項等），当該PEの所在地に納税することとされています。事務所が複数あれば，分割基準に従い，住民税は従業者数で分割し（地税57条１項），事業税は，その業種に応じて，製造業なら従業者数のみ，或いは非製造業等の場合は従業者数と事業所数を半分ずつ考慮して分割がなされます（地税72条の48第１項）。恐らくこうした基本的な仕組みは，第１の柱で考えられているPE等がない状況での課税とは適合しないので，修正を要することになると考えられます。

今後の課題であることは承知していますが，この点を含め，もし第１の柱で示されている設計を導入する際に，外国法人に対する住民税や事業税に関し，問題となる主な事項やその現在の検討状況，或いはその地方税に関する諸原則，応益性であるとか負担分任，あるいは地域的偏在や税収安定への配慮といった点と，どのような関わりがあるのかなどをお尋ねすることができれば幸いです。以上でございます。

（岩﨑）　ありがとうございます。それでは引き続きまして，宮永租研副会長からご意見をお願いいたします。

（宮永）　私からは，税収の確保，課税体系，納税環境整備に関連いたしまして，３点質問と見解を述べさせて頂きたいと思います。

〔地方分権社会における税制のあり方〕

１点目は，地方分権社会における税制のあり方についてです。地方分権により，地域の自立性・持続性を高め，地域特性に基づく行政サービスの充実化を図るためには，まずは地方自治体の財源基盤を安定したものにする必要があると考えています。当然ですが，財源の充実化にあたりまして，受益には負担が伴うという応益原則の考え方を納税者に幅広く認識頂くとともに，納得感が得られる税制により進められる必要があります。

高齢化社会により地方における社会保障費の増大が続く中で，財源基盤の強化を図るためには，まずは地方自治体として歳出規模の適正化やPDCAサイクルの改善など，しっかりとした財政規律による健全化への取り組みを行うとともに，税収といたしましては，安定財源であり，応益原則の観点からも理解が得られやすい地方消費税の充実強化について議論を行っていく必要があるのではないかと思います。

地方法人課税につきましては，企業においても行政サービスを享受しており，また地方自治体にとりましても企業誘致等による税源の涵養のためのインセンティブになるという側面もあることは十分に承知しております。しかしながら，地方法人課税のうち法人所得課税につきましては，経済状況により税収が不安定となりやすいこと，東京一極集中化により地域間の偏在性が大きくなること，また地方法人税及び特別法人事業税による事後的な偏在是正措置は応益

原則には馴染まないことからも，将来的には地方消費税の充実化を含めた抜本的な改革も必要ではないかと考えております。地方の自主性・自立性確保の観点から，どのような地方税制及び税収の構造が望ましいと考えておられるのか，お考えをお聞かせ頂ければと思います。

〔地方法人課税のあり方〕

２点目は，地方法人課税のあり方についてです。地方財政の充実化にあたり，「行政サービス」と「負担」の応益原則につきまして，企業や住民から十分な理解を得ながら，わかりやすい税体系の下，効率的な納税実務により進められるのが当然だと考えておりますが，現状の地方法人課税は税目が多く，外形標準課税の付加価値割の複数の課税ベースに見られますように，仕組みが極めて複雑化しているのではないかと考えております。また，応益原則の考え方として，外形標準課税はその性質に馴染むものですが，細かい点で見れば疑問に感じられるところもあります。

複雑な課税の仕組みは，納税者と地方自治体双方の実務負担となります事に加え，組織再編等による事業形態の多様化の中で，公平感のある課税を保つことが困難となるケースがあることから，税体系の簡素化に向けて改めて整理が必要ではないかと考えております。地方法人課税の税体系，税目や課税ベースのあり方につきまして，お考えをお聞かせ頂ければと思います。

〔地方税の電子化〕

３点目は，地方税の電子化についてです。地方税の申告・納税手続きにつきまして，地方法人二税や個人所得税（給与支払報告書）をはじめとするeLTAXを通じた申請・申告作業のオンライン化の導入，令和５年度の共通納税システムにおける固定資産税をはじめとする税目の拡大やQRコード活用による利便性向上など，デジタル化が着実に推進されており，地方における納税・徴収手続きの事務作業軽減に大きく貢献されているものと感じております。

今後もさらなる利便性向上に向けた改善や地方税に係る通知の電子的送付につきまして，eLTAXやマイナポータルの活用など，納税者・地方自治体双方のペーパーレス化，事務作業の効率化を，引き続き積極的に推進頂きますようお願い申し上げます。

また，これからの電子化により収集した情報を地域間，省庁間，国と地方の間で連携の上，国全体としてどのように一元的かつ有効に活用するのかはまた別の課題だと考えられますので，この観点でも議論を継続頂ければと思います。以上でございます。ありがとうございました。

（岩﨑）　ありがとうございます。先ほど一高先生が私の見解を引用してくださっていましたので，簡単に補足させていただきます。

〔森林環境税〕

森林環境税の問題ですが，当初行われた地方公共団体ごとの森林環境税のような名称の税金というのは，それぞれが条例に基づいて住民税の均等割の超過負担を求めるという方法だったわけですが，森林を整備しなければいけない山間部の地方団体というのは，過疎が進んでいる，或いは所得があまり多くない方々が住んでいるという状況なので，そういうところで個別に住民税に超過負担をしようとすると，たとえ500円追加であってもそれは厳しい，住民税すら払っていないというような方々が多いところでは，なかなかうまくいかないということがありましたので，森林環境税というのは公益的な目的の税金ですから，都市部の住民も含めて，多くの日本国民全体から一定の金額を払ってもらって，それを国の手で適正に必要な地方公共団体に分配していくという方法の方が適正ではないかというそういう趣旨を主張いたしました。その意味で，現行の制度の方がいいという趣旨なのです。

ただ，既に地方団体で導入してしまっているものについて，それを廃止しろというのはなかなか難しいことですので，これと共存するのだったらどういうふうにそれを調整していくかという問題が残るだろうというような課題を以前にお示しいたしました。

それでは，今のご意見について，川窪局長の方から何かご回答いただければありがたいと思います。

（川窪）　それでは，順次お答え申し上げたいと思います。まず，一高先生，そして岩﨑先生からご指摘いただいております森林環境税についてです。

〔森林環境税〕

こちらは，まさに国民全体に広く等しくご負担いただいて，そして森林面積等に基づいて地方に譲与するのですが，ここで言う地方というのは，その大半，もう大多数を市町村に譲与するという仕組みとして今回作った仕組みとなっています。これの個人住民税との関係につきましては，納税義務者の納付の利便とか，或いは国・地方を通じた行政コストを増やさないというような観点から，この森林環境税は１人年額で1,000円ご負担いただくのですけれども，こちらの徴収につきましては，個人住民税の均等割の徴収と併せまして，市町村において賦課徴収をしていただくということにしてございます。

元々個人住民税は市町村分と県分があるのですが，まとめて市町村で賦課徴収しております。均等割につきましては，そこへさらにこの国の方で導入した森林環境税１人1,000円も一緒に市町村で賦課徴収していただくということにしておりまして，ご質問の中でご紹介いただきましたタックスシェアリングという考え方，これが帰属先の異なる税金を，ある徴税主体で一元的にまとめて賦課徴収した上で税収を分けていくというそういう手法であるというふうにいたしますれば，まさにそういう手法を取り入れて作った税制というふうにお受け止めいただけたらありがたいなというふうに思っております。

また，県の超過課税との関係についてなのですけれども，令和元年度から，この譲与税の方は既に施行されております。併せて，ちょうど同じ令和元年度から，森林経営管理法という法律が施行されておりまして，市町村が森林の管理を行うという新たなスキームというのができております。これに基づく新たな市町村実施管理の財源として活用していただくというようなことを念頭に置いて，森林環境贈与税，これは国から流れていく譲与税につきましては，既存の各県の事業とは重複することなく，いわば上手に共存し得る仕組みになるはずだということで，そういうふうにしていこうということで制度化したものでございます。

実際どうだったかということなのですけれども，まだスタートして３年ぐらいではございますけれども，令和元年度のこの譲与を開始した以降に，超過課税，ほぼ全ての県が５年ごとに超過課税はもう１回設定し直す，期限が来てもう１回次の５年やるかやらないか決めるという仕組みになっているのですが，その５年の期限を迎えた全ての府県において譲与が開始された以降においても，両方の財源でどこにどう使うかということの役割分担を工夫していただきながら，超過課税については従来どおりの税率で延長されてきているという実態がございますので，現場におきましてもそれなりに役割分担をうまくやっていただきながら共存しつつ，いわばトータルとしては事業量を拡大する方向で機能しているのではないだろうかと考えているところです。

なお，ご質問の後半部分につきましては，国の森林環境譲与税の仕組みの話というよりも各県の独自課税が普通税という位置付けであるはずの個人住民税，その超過課税なのだけれども，何か目的税的に使われているがというご質問ご指摘だったと思います。これにつきましては，

元々地方税法上超過課税というものは財政上の特別な必要がある場合に行えるというふうに従来ずっとされていましたので，税収の超過課税分の税収の使途を説明しながら実施していくというのは非常に多く見受けられた事例でした。

さらに平成16年度の地方税法改正におきまして，分権をさらに一歩推進するという観点から，この要件を緩和いたしまして，財政上の特別な必要という条文から，財政上その他の必要という条文に改正をしております。これはすなわち一定の政策目的を達成する手段として超過課税をやってもいいよというふうに緩めたということでありまして，こういったことを総合的に考えますと，普通税ではありますが，その超過課税部分について，一定の政策目的に沿って財源を使っていこうということにつきましては，地方税法がそれを禁じているというような性格のものではなくて，工夫していただければというふうにわれわれとしては思っているところです。

〔デジタル課税・地方法人課税のあり方〕

次に，デジタル課税や地方法人課税のあり方についてです。ご指摘いただいた第１の柱につきましては，実際日本国内にPEを持たない外国法人にも課税していこうという国際的な制度ということですので，PEがなくても企業が売り上げを得る市場というものが存在しているということに着目して税負担を求めていこうという仕組みだと理解しています。こうした新しい考え方に基づく課税におきましては，地方税の世界でも従来のルールとか課税方法の枠内だけで考えるのではなくて，新たな国際ルールに適合的な仕組みを考えなければいけないのだろうと思っているところです。従来からこの地方法人課税は，ご指摘いただきましたように，物理的な事務所等の所在地の地方団体を課税主体とまず位置づけて，それが複数あるときには分割基準を使う，こういう仕組みになっているわけで，外国法人の場合は日本国内にあるPEをそこで言う事務所等と見なしてこの仕組みを使うのだということで長らくやってきたわけですが，ただこの仕組み自体もう既に一定の変容を生みつつあります。

といいますのは，地方の税源を何とか確保していくということが大前提なのですが，その上で時代が変わっていく中で税源帰属が適正化するにはどうしたらいいのか，また偏在是正をするにはとか，或いは個別自治体の税収の安定化をより求めるというようなことを重視していく中にありまして，例えば特別法人事業税制度，譲与税制度のように，都道府県が徴収した事業税の一部を一度国に払い込んで譲与税として譲与するというような仕組みがもう既に導入されております。

こういうことを念頭に置いて考えると，最終的な地方法人課税の税収の地域ごとの帰属というものは，事務所等とかの所在地に分割基準を単純に当てはめたらどういう数字になるかという場合とは既に異なる結果になっているというようなことが，一定割合ですけれども，導入されてきているという時代の変化があります。こうした地方税制も変化が進んできている中において，国際課税の見直しに地方税はどのように対応していくべきなのかについては，幅広い観点，そして専門的知見も必要だと思いますので，検討を急いでまいりたいと思いますが，そのために現在地方財政審議会の検討会でご議論いただいているという状況にあります。

また，これは国税における制度設計と一体的に検討させていただくことが必要な課題だと思いますので，財務省の皆さま方ともよく相談させていただきながら考えていきたいなというふうに思っているところです。

〔地方分権社会における税制のあり方〕

続きまして，宮永副会長から頂きましたご指摘についてです。地方分権社会における税制のあり方ということにおきましては，先ほど申し上げましたような歳出構造の変化をどのように安定的に支えていくのかということが必要だと

考えておりますので，偏在性ができるだけ小さく安定的といういつものフレーズですけれども，そのことの必要性は強まってきていると感じています。こういった中で，地方消費税は税収が安定的，また偏在度が低いというような意味で，地方の社会保障を支える大切な存在ですし，これからも重要な税源としてわれわれ運営していかなければならない，或いは将来のあるべき姿を検討していかなければならないと思っておりますが，国民一人一人に広くご負担いただくタイプの税ですので，他の税目を軽減していく文脈で地方消費税の将来を語るというのはなかなかやりにくい面もあるのかなと，正直に言えば感じておりますが，地方の基幹税それぞれを充実確保していくという取り組みの中で，地方消費税についてもあるべき姿を検討してまいりたいと申し上げたいと思っております。こんな答えですみません。

〔地方法人課税のあり方〕

それから，地方法人課税のあり方について，2つ目，大きくご質問いただいております。簡素化の観点，また外形標準課税などにおける公平感，こういった観点のお尋ねだったかと思います。こちらにつきましては，地方法人課税の重要性は，お触れいただきましたように今後とも重要であり，また地方の基幹税として大切にしていかなければならないと考えています。その中で納得感とか公平性という観点から考えますと，まず簡素化につきましては，外形標準課税は確かに所得のみに課税するのに比べれば，一歩複雑さがあるというのはご指摘のとおりかと思いますが，この外形標準課税の対象は大法人のみとしておりまして，中小法人への課税は法人所得への課税とそして地方ならではの均等割，この2つで行うという仕組みが続いているわけでありまして，今後とも税制の簡素化には留意していきたいと思いますが，いわゆる特例措置の整理・合理化なども含めまして，さまざま簡素化には留意しつつ，将来のあり方を考えていきたいと思います。

また，大法人への外形標準課税の付加価値割につきましては，そこの課税ベースが幾つかのものを足し上げていくという課税標準となっておりますけれども，これにつきましては，結果として生産手段の選択に中立性の高い課税標準を何とか実現できているのではないかとも考えていますので，そうした税制面としての優れた性格と，それから納税事務負担との関係を今後とも考えながら税制のあり方，検討してまいりたいと思います。

適用対象法人，外形の関係は，冒頭の説明で申し上げたとおりでありまして，一言補足いたしますと，外形標準課税は大法人に対する課税制度として定着し，また拡充してきているという歴史をたどってきておりますので，そこの部分は前提としながら，先ほど来申し上げたような状況の変化にどう対応していくべきかという観点から，地方財政審議会の検討会などでもご検討ご議論を頂いているところです。

〔電子化の推進〕

最後，電子化の関係につきましては，一言で申し上げまして，本当にスピーディに，かつ網羅的に取り組んでまいりたいと思っておりますので，あるものをぜひ徹底してお使いいただきたいと思いますし，またさらにバージョンアップも進めたいと思っておりますので，よりよいシステムへの向上に向けまして，ご意見ご提言，どんどんお寄せいただければと思っているところです。

最後の最後にご指摘いただきました情報の一元活用につきましては，地方税当局といいますのは，そうした情報を収集して，許されるならば提供するという側の役割があると同時に，他の分野でもし収集していただいている情報があればそれを使わせていただくという立場もあろうかと考えていますので，デジタル庁を中心にご検討いただくのかもしれませんけれども，そうした今後の動きに関しましては，しっかりと

地方税当局，或いはその制度を担当する総務省としても，一緒になって考え，一緒になって深く関わりながら，さまざま検討を進めていきたいと考えているところです。私からは以上でございます。

おわりに

（岩﨑）　ありがとうございました。本日は，国，地方の税財政の状況を大変詳しくご説明いただきまして，それに基づいて現行の税制にどのような問題点があるのかということを分析していただき，それに対応する税制の改正の方向性をお示しいただくことができました。今後，今年度の税制改正大綱等でその具体的な内容が明らかになっていくということになろうと思いますが，それを私どもとしては勉強させていただいて，将来につなげていこうと考えています。本日は両局長には大変詳しいご説明ありがとうございました。また，一高先生，そして宮永副会長には大変有益なご質問を頂きまして，感謝申し上げます。

それでは，本日の討論会はこれでお開きとしたいと思います。