

法人税制の課題

－見直すべき項目と改正の方向性－

21世紀政策研究所 研究プロジェクト

「法人税制の課題」

研究主幹：朝長英樹

2009年9月

21世紀政策研究所

目 次

要 約

はじめに	1
------	---

第 1 部 近年の法人税制の改正の概要と動向

序	3
---	---

1 平成 10 年度改正以後の改正の概要

近年の法人税制の主要な改正項目	7
平成 10 年度改正	8
平成 11 年度改正	9
平成 12 年度改正	11
平成 13 年度改正	12
平成 14 年度改正	13
平成 15 年度改正	15
平成 16 年度改正	16
平成 17 年度改正	16
平成 18 年度改正	18
平成 19 年度改正	18
平成 20 年度改正	20
平成 21 年度改正	21

2 法人課税小委員会報告（平成 8 年 11 月）において課税ベース見直しの

検討項目とされた事項とその後における改正内容等	23
-------------------------	----

<参考 1> 昭和 40 年の法人税法の全文改正の概要	74
-----------------------------	----

＜参考２＞「中期プログラム」と所得税法等の一部を改正する法律附則	
104条について	80
補論 民主党の「アクションプログラム」について	83

第２部 見直すべき項目と改正の方向性

序章	90
第１節 所得課税としての法人税制の本来の在り方	90
第２節 事業体税制の再構築の必要性	92
第３節 無形資産の創造と活用に関する税制の抜本改革の必要性	94
第１章 事業体税制	97
第１節 公益法人税制	97
第２節 信託税制	98
第３節 組合税制	100
第４節 中小法人	100
第２章 無形資産税制	102
第１節 法人税法上の無形固定資産の範囲	102
第２節 法人税法上の無形固定資産・繰延資産と 企業会計上の無形資産・長期前払費用の比較	105
第３節 無形固定資産等の取扱いの抜本の見直しの必要性	108
第４節 無形固定資産の取扱いの見直し案	111
第３章 資本等取引に関する税制	115
第１節 資本金等の額	115
第２節 自己株式取引	117
第３節 会社法との関係のあり方	119
第４節 資本等取引に関する税制の見直し案	120

第4章 組織再編成税制	123
第1節 合併等対価の柔軟化	123
第2節 分割制度の整備	127
第3節 会社法との関係のあり方	128
第5章 連結納税制度	131
第6章 国際税制	132
第1節 外国税額控除制度	132
第2節 国内源泉所得課税制度	133
第3節 移転価格税制	133
第4節 外国子会社所得合算税制（タックス・ヘイブン税制）	134
第7章 その他	135
第1節 減価償却制度	135
第2節 退職給与引当金・賞与引当金	135
第3節 各種準備金等	136
第4節 受取配当益金不算入制度	137
第5節 役員報酬・役員賞与	138
第6節 寄附金	138
第7節 交際費	139
第8節 欠損金	139
付記 租税回避行為への対応	142

要 約

これからの我が国経済を力強く発展させ、経済成長の道筋を確実なものとするためには、会社法・企業会計とともに経済活動のインフラである法人税法のストラクチャーを、そのゆがみを是正するとともに新たな時代に相応しい枠組みに改組することにより、我が国企業が活力のある経済活動を展開することができるようにすることが必要となると考えます。

1 事業体税制の再構築

我が国においては、大法人及び中小法人の双方が合同会社等の持分会社、信託、任意組合・匿名組合などの多様な事業形態の選択をすることができるように税制の抜本的な整備を図ることが重要です。

合名会社・合資会社・合同会社から成る持分会社に関しては、利益は構成員のものとしており、会社法の下で設立されたものについては、諸外国の取扱いと同様に、法人税課税ではなく、構成員課税とするべきであると考えます。

信託法上、信託財産から生ずる利益は受益者に帰属することが明確であり、受託者は手数料を得る権利があるのみで信託財産の利益を自らのものとするにはできないわけですから、利益なきところに課税を行うこととなっている「法人課税信託」に関しては課税のあり方を再検討する必要があると考えます。また、受益権の多様化にどのように対応するのかということをも明らかにするとともに、受益者における税制上の取扱いの整備も欠かせないと考えます。

任意組合・匿名組合に関する税制は、現在に至っても、その基本的な取扱いは通達に委ねられており、多くの課題が残されたままとなっています。組合の機能は、基本的には信託と同様であるため、信託に関する取扱いと平仄を合わせて組合の取扱いを法制化する必要があると考えます。

また、これからの我が国においては民間の非営利活動を大きく発展させることが重要であり、公益法人税制については、民間の非営利活動を大きく促進するという観点に立って、再検討を行う必要があると考えますが、喫緊の対応として、みなし寄附金の損金算入と利子等に対する源泉所得税を非課税とすることが必須であると考えます。

2 無形資産税制の抜本改正

知的財産を中心とする無形資産に関しては、税制においても、従来からさまざまな対応がなされてきており、特に研究開発税制に関しては、近年、毎年のように拡充されてきました。

しかし、これらの無形資産に対する税制の対応は、専ら無形資産の「創造」に重点が置かれており、「活用」についてはあまり重視されてこなかったと考えます。

今後は、この無形資産の「活用」に重点を置き、次のような措置を講ずるべきであると考えます。

① 無形固定資産・繰延資産の資産区分を企業会計に合わせること

総体的に見れば、企業会計の資産区分に合理性があると考えられますので、税制における資産区分を企業会計の資産区分に合わせるのが適当であると考えます。

② 他から取得した無形固定資産のみを資産計上するものとする

税制において資産として計上すべき無形固定資産は、他の者から取得したものに限ることとし、適格組織再編成により取得したものを除くこととすべきであると考えます。

③ 無形固定資産の取得価額を一時の損金とするか又は耐用年数を大幅に短縮すること

無形固定資産の取引に大きなインセンティブを与えるべく、その取得価額を一時の損金とするか又は耐用年数を大幅に短縮するべきであると考えます。

3 資本等取引に関する税制の構築

現行の資本等取引に関する税制には、次の三つの大きな課題が残されており、これを解決する必要があると考えます。

① 資本金等の額を一つの金額として捉えること

法人税においては、株主等からの拠出部分を複数に分けて捉える理由はないことから、資本の金額又は出資金額と従来の資本積立金額とを区分せず、資本金等の額を一つの金額として捉えることとすべきであると考えます。

② 資本等取引を原則として時価取引とし特例として時価以外の取引を可とすること

資本等取引も、取引である以上、損益取引と同様に、時価によって行うべきことは、当然のことであり、資本等取引が時価で行われた場合に、これを否認する理由は存在しないことから、法人税法においては、資本等取引についても、原則として時価により処理することとし、株主において投資が継続していると考えられる場合には、特例として

時価以外の金額での取引を認めることとするべきであると考えます。

- ③ 資産が移転する減資・払戻・清算・配当について組織再編成と同様の観点から原則と特例を整理すること

減資・払戻・清算・配当によって資産が移転する場合について、組織再編成により資産が移転した場合の取扱いと同様の観点から、税制における取扱いを整備する必要があると考えます。

4 その他

連結納税制度においては、連結対象法人となる法人の持分割合を引き下げて50%超とするとともに、開始・加入時にその資産を時価評価しなくてよい法人とその欠損金を切り捨てなくてもよい法人の範囲を大幅に拡大するなど、抜本的な制度の見直しを行うべき時期に来ていると考えます。

また、移転価格税制の法制整備や外国子会社合算税制（タックスヘイブン税制）の適用基準の緩和も、不可欠であると考えます。

はじめに

これからの我が国経済を力強く発展させ、経済成長の道筋を確実なものとするためには、会社法・企業会計とともに経済活動のインフラである法人税法のストラクチャーを、そのゆがみを是正するとともに新たな時代に相応しい枠組みに改組することにより、我が国企業が活力のある経済活動を展開することができるようにすることが必要となる、と考えられます。

法人税に関しては、これを単に国の歳入確保のための手段として捉えることは適当ではない、と考えます。

法人がその活動により利益を稼得した場合には、その稼得した利益の3割が法人税として国に徴収されることとなり、地方税まで合わせると、その割合は4割にも及ぶこととなります。

また、企業経営の観点からすると、法人税をはじめとする租税は、将来の利益を生まないことから、削減対象として優先度の高いコストということになります。

このような事情にあるため、必然的に、法人税法は、会社法・企業会計とともに、法人の経済活動の判断基準となり、国の歳入確保のための手段というものに止まらない重要な役割を果たすこととなるわけです。

このことは、即ち、我が国企業の経済活動を活性化するということになると、法人税法のストラクチャーのゆがみを是正し、また、新たな時代に相応しい仕組みとすることが非常に重要な課題となる、ということの意味します。

会社法は、既に平成17年に、明治32年の商法創設以来の大改革により、現代化を成し終え、企業会計も、昭和24年の企業会計原則の制定以来の大改革を終えつつあります。

これに対して、法人税法は、平成14年の連結納税制度創設の後は、信託税制の整備、公益法人税制の見直しや外国税額控除等の改正などいくつかの中規模な改正が行われてはいるものの、これから述べるように、事業体税制や無形資産に関する税制をはじめとして抜本改革を要する残された課題が未だ少なからず存在しています。

法人税制の残された課題は、基本的には、そもそも所得計算等のあり方として妥当性を欠くというものと事業形態や経済取引の変化に伴って新たに生じたものとに大別することができますが、前者に関しては、所得計算のゆがみを抜本的に是正する等の観点に立ち、また、後者に関しては、税制を事業形態や経済取引の実態に即したものとし、加えて、新たな事業

形態の選択や新たな経済取引の拡大を可能とするものにするという観点に立って、解決を図るのが適当であると考えます。

以下、このような基本認識に立ち、法人税制の現状を確認した上で、その課題について、検討を加えることとします。

第1部 近年の法人税制の改正の概要と動向

序

平成21年度税制改正関連法案である「所得税法等の一部を改正する法律案」が平成21年3月27日（金）に可決・成立¹し、3月31日付の官報（号外特第7号）により公布されました。

また、政府は、昨年12月24日に「中期プログラム」²を閣議決定しましたが、税制抜本改革については、「税制の抜本改革の全体像」の中で、次の3原則が示されています。

- ① 多年度にわたる増減税を法律において一体的に決定し、それぞれの実施時期を明示しつつ、段階的に実行する（原則1）。

¹ 「所得税法等の一部を改正する法律案」は、平成21年1月23日に閣法第6号として内閣より提出されたもので、議案の審議経過の概要は、次のとおりです。

すなわち、衆議院においては、2月12日に財務金融委員会に付託され、同委員会は2月27日に賛成多数をもって、原案にとおり可決すべきものと決せられ、同日、本会議において委員長報告のとおり可決されました。

次に、参議院においては、3月18日に財政金融委員会に付託され、3月27日に賛成少数により否決すべきものと決せられ、同日の本会議においても否決されました。同日、参議院より否決した旨の通知を受領するとともに、返付を受けた衆議院は、本会議において、直ちに再議決を行い、出席議員の3分の2以上の多数で可決しました（憲法59条2項では、衆議院先議の法律案を参議院で否決（休会期間を除き、60日以内に議決せず否決とみなす場合を含む。）又は修正議決をした場合、衆議院が出席議員の3分の2以上の多数で再議決し、当初衆議院が可決したものを法律として成立されることができるとされています。）。

なお、衆議院・財務金融委員会の審議においては、以下の附帯決議が全会一致をもって決議されています。

所得税法等の一部を改正する法律案に対する附帯決議（案）

政府は、次の事項について、十分配慮すべきである。

- 一 納税者数の増加、滞納状況の推移、高齢化の進展などによる納税環境の変化、経済取引の国際化・広域化・高度情報化による調査・徴収事務等の複雑・困難化による業務量の増大、納税者の納税意識の更なる向上の必要性にかんがみ、税務執行の重要性及び徴税等真に必要な部門には適切に定員を配置するという政府方針を踏まえ、適正かつ公平な賦課及び徴収実現のための国税職員については、国家公務員の定員削減計画にとらわれず、増員を含む定員の確保を行うとともに、そのための税務行政執行に係る予算措置を図り、更には、高度な専門知識を要する職務に従事する国税職員の処遇改善、機構の充実及び職場環境の整備に特段の努力を行うこと。
- 一 高度情報化社会の急速な進展により、経済取引の広域化・複雑化及び電子化等の拡大が進む状況下で、従来にも増した税務執行体制の整備と、事務の機械化の充実に特段の努力を行うこと。
- 一 租税特別措置については、税制上の特例であることを踏まえ、その利用状況の把握や検証のあり方について引き続き検討を深めるとともに、租税特別措置の政策目的の緊急性、政策効果の有無等を勘案しつつ、今後とも一層の整理・合理化の推進に努めること。

² 正式な閣議決定の案件名称は「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」」といます。

- ② 潜在成長率の発揮が見込まれる段階に達しているかなどを判断基準とし、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとする（原則2）。
- ③ 消費税収は、確立・制度化した社会保障の費用に充てることにより、すべて国民に還元し、官の肥大化には使わない（原則3）。

さらに、「中期プログラム」においては、税制抜本改革の道筋、基本的方向性を示しており、法人課税については、「国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、課税ベースの拡大とともに、法人実効税率の引下げを検討する。」こととされています。

この「中期プログラム」を確実に実行するため、平成21年度税制改正関連法律案である「所得税法等の一部を改正する法律案」の附則104条（税制の抜本的な改革に係る措置）が措置され、税制抜本改革の道筋及び基本的方向性が立法上も明らかにされています³。

（資料）所得税法等の一部を改正する法律（平成二十一年法律第十三号）（抄）

附 則（抄）

（税制の抜本的な改革に係る措置）

第百四条 政府は、基礎年金の国庫負担割合の二分の一への引上げのための財源措置並びに年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用の見通しを踏まえつつ、平成二十年度を含む三年以内の景気回復に向けた集中的な取組により経済状況を好転させることを前提として、遅滞なく、かつ、段階的に消費税を含む税制の抜本的な改革を行うため、平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする。この場合において、当該改革は、二千十年代（平成二十二年から平成三十一年までの期間をいう。）の半ばまでに持続可能な財政構造を確立することを旨とするものとする。

2 前項の改革を具体的に実施するための施行期日等を法制上定めるに当たっては、景気回復過程の状況、国際経済の動向等を見極め、予期せざる経済変動にも柔軟に対応できる仕組みとするものとし、当該改革は、不断に行政改革を推進すること及び歳出の無駄の排除を徹底することに一段と注力して行われるものとする。

3 第一項の措置は、次に定める基本的方向性により検討を加え、その結果に基づいて講じられるものとする。

一 個人所得課税については、格差の是正及び所得再分配機能の回復の観点から、各種控除及び税率構造を見直し、最高税率及び給与所得控除の上限の調整等により高所得者の税負担を引き上げるとともに、給付付き税額控除（給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるものをいう。）の検討を含む歳出面も合わせた総合的な取組の中で子育て等に配慮して中低所得者世帯の負担の軽減を検討すること並びに金融所得課税の一体化

³ 「中期プログラム」と所得税法等の一部を改正する法律附則104条の関係については、後述の参考2を参照して下さい。

を更に推進すること。

- 二 法人課税については、国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、課税ベース（課税標準とされるべきものの範囲をいう。第五号において同じ。）の拡大とともに、法人の実効税率の引下げを検討すること。
- 三 消費課税については、その負担が確実に国民に還元されることを明らかにする観点から、消費税の全額が制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用に充てられることが予算及び決算において明確化されることを前提に、消費税の税率を検討すること。その際、歳出面も合わせた視点に立って複数税率の検討等の総合的な取組みを行うことにより低所得者への配慮について検討すること。
- 四 自動車関係諸税については、簡素化を図るとともに、厳しい財政事情、環境に与える影響等を踏まえつつ、税制の在り方及び暫定税率（租税特別措置法及び地方税法（昭和二十五年法律第二百二十六号）附則に基づく特例による税率をいう。）を含む税率の在り方を総合的に見直し、負担の軽減を検討すること。
- 五 資産課税については、格差の固定化の防止、老後における扶養の社会化の進展への対処等の観点から、相続税の課税ベース、税率構造等を見直し、負担の適正化を検討すること。
- 六 納税者番号制度の導入の準備を含め、納税者の利便の向上及び課税の適正化を図ること。
- 七 地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進めること。
- 八 低炭素化を促進する観点から、税制全体のグリーン化（環境への負荷の低減に資するための見直しをいう。）を推進すること。

税制の抜本的改革に当たり、法人課税については「国際的整合性の確保及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意しつつ、課税ベースの拡大とともに、法人の実効税率の引下げを検討すること。」とされていますが、昭和40年の法人税法の全文改正以来、平成10年度改正において課税ベースと税率の両面にわたる法人税改革が行われるまで、法人税に関する全般的な課税ベースの見直しは行われませんでした⁴。

平成10年度改正以後は、組織再編成税制の創設や連結納税制度の創設などをはじめとして、連年のように改正が行われてきたわけですが、以下、第1部においては、平成10年度改正以後の法人税制の改正について、その概要を背景・趣旨と併せて説明し、近年の法人税制の改正の動向を確認することとします⁵。

1 平成10年度改正以後の改正の概要

平成10年度改正において課税ベースと税率の両面にわたる法人税改革が行われ、以後は、

⁴ 政府税制調査会答申『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－』（平成12年7月14日）28頁

⁵ 以下に記述する改正の趣旨や概要については、各年版『改正税法のすべて』を参照して作成しています。

組織再編成税制の創設や連結納税制度の創設などをはじめとして、連年のように改正が行われています。

近年の法人税制の主要な改正項目をまとめると次のとおりです。

近年の法人税制の主要な改正項目

	平成7年度～平成10年度	平成11年度	平成12年度	平成13年度	平成14年度	平成15年度	平成16年度	平成17年度	平成18年度	平成19年度	平成20年度	平成21年度
法人税率 (基本税率)	10 法人税率の引下げ 37.5%⇒34.5%	○法人税率の引下げ(恒久的減税) 34.5%⇒30%							○負担軽減法廃止に伴う法人税率の特例の本則化			○中小法人等に対する軽減税率の時間的引下げ
	10 賞与引当金の廃止、減価償却の見直し等		○金融商品に対する時価評価等の導入		○退職給与引当金の廃止、受取配当等の益金不算入制度の見直し等	○研究開発、設備投資減税の集中・重点化 ○中小企業関連税制の充実	○欠損金の繰越金期間の延長	○企業再生関係税制の整備	○政策税制の大幅な整理 ○中小企業関連税制の充実(同族会社の留保金課税の見直し等)	○減価償却制度の見直し(償却可能限度額、残存価額の廃止)法定耐用年数の見直し ○言語法の改正等を踏まえた信託税制の整備 ○リース関連税制の整備等	○減価償却制度の見直し(法定耐用年数の見直し等) ○公益法人制度改革への対応 ○研究開発税制の拡充、情報基盤強化税制の見直し等	○外国子会社配当益金不算入制度の創設 ○棚卸資産の評価方法の改正 ○企業再生税制の改正 ○中小企業の交際費課税の軽減(経済危機対策関係)
企業組織関連		○株式交換等に係る課税の特例制度の創設		○組織再編成税制の創設	○連結納税制度の創設		○連結付加税の廃止		○組織再編成税制に株式交換等を追加	○三角合併等に対応した組織再編成税制の見直し		
商法[会社法]等・企業会計	9 持株会社設立の解禁	○連結財務諸表制度の抜本的見直し ○株式交換・株式移転制度の導入	○金融商品に対する時価評価の導入 ○退職給付会計の導入	○会社分割法制の創設				○会社法対応の企業会計の導入 ○リース取引に関する会計基準(H20.4.1以後開始事業年度から適用可)	○会社法の施行	○新語法の施行 ○工事契約に関する会計基準(適用：公表日以後H21.3.31以前開始事業年度から適用可)	○公益法人改革関連法の施行	

(備考) 政府税制調査会・第16回企画会合(平成19年10月2日)「資料(法人課税関係)」37頁を基に、一部加筆・修正して作成。

〔平成 10 年度改正〕

上述したように、法人課税については、昭和 40 年の法人税法全文改正以来、全般的な課税ベースの見直しは行われていませんでしたが、近年、経済社会の構造変化や国際化が進展する中で、税の公正性・中立性・透明性に対する要請が一層強まっていることから、これに対応するために、法人課税小委員会において、課税ベースの問題を中心に専門的・技術的な検討が行われ、平成 8 年 11 月に「法人課税小委員会報告」としてとりまとめられました。

この報告では、課税ベースの見直しの視点として、「課税ベースの全般的な点検の中で、その拡大の可能性を探っていく際には、社会経済情勢の変化や税制に対する新たな要請を踏まえつつ、公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から、望ましい方策を追及する必要がある。そのためには、企業業績を、その実態に即して、的確に把握し課税することが重要である。また、課税ベースの拡大に直ちに結びつくものでなくとも、その適正化の観点から改正すべき点は、併せて措置すべきである。」とし、具体的には、以下の視点から課税ベースの見直しについて、検討がなされました。

① 費用又は収益の計上時期の適正化

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

② 保守的な会計処理の抑制

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

③ 会計処理の選択制の抑制・統一化

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

④ 債務確定主義の徹底

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

を極力抑制する必要がある。

⑤ 経費概念の厳格化

法人が支出する「経費」の中には、事業遂行上通常必要とされないものも含まれているおそれがあるので、法人税法においては、経費概念を従来以上に厳格に捉える必要がある。

⑥ 租税特別措置の一層の整理・合理化

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

⑦ 国際課税の整備

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

こうした視点から課税ベースの 38 項目について検討が行われ、平成 10 年度税制改正においては、引当金の廃止・縮減、減価償却（新規取得建物の定額法への一本化、建物耐用年数の短縮など）、上場有価証券の評価（切放し低価法の廃止）、長期大規模工事の工事進行基準への一本化、割賦基準の廃止など 19 項目の見直しが行われました⁶。

[平成 11 年度改正]

平成 11 年度改正においては、「現下の厳しい経済情勢等を踏まえ、景気に最大限配慮して、

-
- 6 課税ベースの見直しの検討対象項目とされた 38 項目とは、以下の項目です（下線を付した 19 項目は平成 10 年度に見直しが行われた項目となります。）。
- 費用・収益の計上基準（工事、割賦販売等、長期金融商品、短期前払費用、支払利子）
 - 資産の評価（棚卸資産、有価証券、外貨建債権債務）
 - 減価償却、リース資産、繰延資産
 - 引当金等（貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金、製品保証等引当金、返品調整引当金、特別修繕引当金、準備金）
 - 法人の経費（役員報酬等、福利厚生費、交際費、寄附金、外国の罰金）
 - 租税特別措置等、金融派生商品、欠損金の繰越し・繰戻し、法人間配当
 - 企業分割・合併等（現物出資の課税の特例、合併清算所得課税、連結納税等）
 - 同族会社に対する留保金課税、公益法人等、保険・共済事業
 - 国際課税（外国法人に対する課税、外国税額控除、タックス・ヘイブン税制、移転価格税制）
 - 事業税の外形標準課税

なお、『法人課税小委員会報告』（平成 8 年 11 月）において課税ベースの見直しの検討項目とされた各項目について、その後の改正の経緯については、本報告書・附属資料「法人課税小委員会報告（平成 8 年 11 月）において課税ベースの見直しの検討項目とされた事項とその後における改正内容等」を参照して下さい。

所得税及び法人税について恒久的な減税を実施するとともに、住宅建設及び民間設備投資の促進、経済・金融情勢の変化への対応等の観点から適切な措置を講ずること」とされました⁷。

経済社会の変化等に対応して早急に講ずべき所得税及び法人税の負担軽減措置に関する法律（「負担軽減措置法」）の制定により、法人税率の特例が定められ、「恒久的な減税」が実施されましたが、この経緯は、以下のとおりです⁸。

すなわち、法人課税については、平成 10 年度税制改正において、平成 10 年 4 月以降開始する事業年度について、課税ベースの大幅な見直しを行うとともに、基本税率を 37.5%からアメリカよりも低い 34.5%に引き下げるなど、総合的な見直しが行われました。この結果、国・地方を合わせた実効税率は、49.98%から 46.36%に引き下げられました。その際、今後は、事業税における外形標準課税の検討が法人課税の実効税率の議論にもつながることを念頭におきながら、法人課税の実効税率のあり方について検討を進めることとされ、平成 10 年 4 月に政府税制調査会に地方法人課税小委員会が設置され、主として地方の事業税の外形標準課税化の問題について検討が開始されました。また、同総合経済対策においては、法人課税の実効税率を国際水準並みにするよう検討することとされました。

新政権発足後、同年 8 月の総理の所信表明演説において、「税制については、わが国の将来を見据えたより望ましい制度の構築に向け、抜本的な見直しを展望しつつ、景気に最大限配慮して、6 兆円を相当程度上回る恒久的な減税を実施いたします。個人所得課税につきましては、国民の意欲を引き出せるような税制を目指し、所得税と住民税を合わせた税率の最高水準を 50%に引き下げます。景気の現状に照らし、課税最低限は引き上げる環境にないと考えており、減税規模は 4 兆円を目途とします。法人課税につきましては、わが国企業が国際社会の中で十分競争力が発揮できるよう、総合的な検討を行い、実効税率を 40%程度に引き下げます。所得課税の改正は来年 1 月以降、法人課税の改正は平成 11 年度以降、それぞれ実施することとし、関連法案を次の通常国会に提出するよう準備を進めます。減税の財源としては、徹底した経費の節減、国有財産の処分などを進めながら、当面は赤字国債を充てることといたします。長期的には、今後の経済の活性化の状況、行財政改革の推進等と関連づけて検討すべき課題だと考えております。」とされました。その後の国会審議の際に、これらの減税は 1 年限りの特別減税と異なり、期限の定めのない「恒久的」なものとすること、個人所得課税の減税は、最高税率の引下げに中堅所得者層に配慮した定率減税を組み合わせ

⁷ 「平成 11 年度税制改正の要綱」（平成 11 年 1 月 12 日・閣議決定）前文

⁸ 以下の記述は、「平成 11 年 改正税法のすべて」4・5 頁に依りました。

行うこと、平成 11 年度税制改正においては、一般的な増税となるような個人所得課税の諸控除見直し等による課税ベースの拡大や法人事業税の外形標準課税の導入は見送ることなどが明らかにされました。

以上のような減税の大枠に沿って減税を具体化するにあたって、まず、国・地方の分担を決定する必要があり、税制調査会において議論が行われました。この問題は、昨年 11 月の緊急経済対策において「地方財政の円滑な運営には十分配慮する」とされ、地方財政対策にも関連することから、政府部内の検討に委ねられ、次のとおりとされました。

① 個人所得課税

- ・ 最高税率 所得税は現行 50%を 37%へ、個人住民税は現行 15%を 13%へ引下げ
- ・ 減税規模 所得税 2.9 兆円、個人住民税 1.1 兆円

② 法人課税

- ・ 法人税の基本税率は現行 34.5%を 30%へ、法人事業税の基本税率は現行 11%を 9.6%へそれぞれ引下げ。

③ 地方財政の円滑な運営への配慮（当分の間の措置）

国のたばこ税の税率引下げと同額の地方たばこ税の税率引上げ、法人税に係る地方交付税率の上乗せ、不交付団体を含む全地方公共団体に対する地方特例交付金の交付 等
また、法人税制については、上記の恒久的な減税以外に、投資促進税制として、情報通信機器の即時償却制度の創設や、中小企業投資促進税制の拡充・延長といった改正など所要の改正が行われています。

〔平成 12 年度改正〕

平成 12 年度改正においては、「最近の経済情勢等を踏まえ、本格的な景気回復に資する等の観点から、民間投資等の促進及び中小企業・ベンチャー企業の振興を図るための措置を講ずるとともに、年金税制、法人関係税制、年齢 16 歳未満の扶養親族に係る扶養控除制度等について、社会経済情勢の変化等に対応するため所要の措置を講ずること」とされました⁹。

法人税制については、具体的には、設備投資を促進する観点から、特定情報通信機器の即時償却制度、中小企業投資促進税制及び中小企業技術基盤強化税制について改正が行われるとともに、金融取引課税の抜本的な改正が行われました。

従来、税務執行においては、デリバティブ取引を利用して利益調整が行われているといっ

⁹ 「平成 12 年度税制改正の要綱」（平成 12 年 1 月 14 日・閣議決定）前文

た指摘がなされており、このような問題の発生を防止するために金融取引課税における時価評価とヘッジ処理の導入は喫緊の課題とされていました。このため、企業会計における金融商品の時価評価とヘッジ会計の導入（平成 12 年 4 月 1 日以後開始事業年度から実施）に併せて、金融取引課税にも時価評価とヘッジ処理の制度が導入されることとなりました。

また、第 142 国会（通常国会）において、「特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律等の一部を改正する法律」（以下「SPC 法等改正法」といいます。）が平成 12 年 5 月 23 日に成立し、同月 31 日に公布（平成 12 年法律第 97 号）されています。この法律は、21 世紀を展望した金融サービスに関する基盤整備として、投資者から資金を集めて市場で専門家が管理・運用する集団投資の仕組みについて、資金調達者の選択肢を拡大し投資者に対する多様な商品の提供を可能とする観点から、特定目的会社による特定資産の流動化に関する法律及び証券投資信託及び証券投資法人に関する法律について幅広い資産を対象とするとともに適切な投資者保護のための枠組みを整備するための改正を行うことを、その内容とするものです。

この S P C 法等改正法においては、上記の改正に伴う所得税、法人税、地方税等の税制上の措置も併せて講ずることとされており、このうち、法人税に関連する部分については、特定目的会社又は投資法人の支払配当の損金算入を引き続き認めるとともに、新たに創設される投資信託や特定目的信託に対する課税の整備を行う等所要の措置を講ずることとされています。

〔平成 13 年度改正〕

平成 13 年度改正においては、「最近の経済情勢等を踏まえ、企業組織再編成に係る税制を整備するほか、住宅投資及び中小企業の設備投資の促進を図るとともに、社会経済情勢の変化に対応する等の観点から所要の措置を講ずること」とされました¹⁰。

企業組織再編成に係る税制の整備については、経済の国際化が進展するなど、わが国企業の経営環境が大きく変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力を充分発揮できるよう、柔軟な組織再編成を可能とするための法制の整備が進められてきており、その一環として、平成 12 年 5 月、商法が改正され、会社分割法制が創設されました。

この会社分割法制に基づき企業が組織再編成を進めていくためには税制面の対応が不可欠であり、政府税制調査会においては、法人課税小委員会を中心として、検討を進め、平成 12

¹⁰ 「平成 13 年度税制改正の要綱」（平成 13 年 1 月 16 日・閣議決定）前文

年10月に企業組織再編成に係る税制の基本的考え方¹¹が示され、今回の改正は、この考え方に沿ったものとなっています。

また、法人税制については、組織再編成に係る税制以外にも、中小企業の設備投資の促進を図る観点から、中小企業投資促進税制等の継続適用や特定非営利活動法人への支援として認定NPO制度の創設など所要の改正がなされています。

〔平成14年度改正〕

平成14年度改正においては、「社会経済情勢の変化や厳しい財政状況を踏まえつつ、構造改革に資する等の観点から、連結納税制度を創設するとともに、中小企業関係税制及び金融・証券税制等につき所要の措置を講ずること」とされました¹²。

連結納税制度の創設については、企業がグループとしての事業活動を強化し、企業開示が

¹¹ 平成12年10月3日付で政府税制調査会・法人課税小委員会から公表された「会社分割・合併等の企業組織再編成に係る税制の基本的考え方」において、次のとおり示されています。

「第一 基本的な考え方

- (1) 近年、わが国企業の経営環境が急速に変化する中で、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、商法等において柔軟な企業組織再編成を可能とするための法制等の整備が進められてきている。税制としても、企業組織再編成により資産の移転を行った場合にその取引の実態に合った課税を行うなど、適切な対応を行う必要がある。
- (2) 企業組織再編成に係る法人課税のあり方を検討するに当たっては、以下の点から、現行の現物出資、合併等に係る税制を改めて見直し、全体として整合的な考え方に基づいて整備する必要がある。
第一に、会社分割には、現物出資、合併等と共通する部分があり、例えば分割型の吸収分割と合併では法的な仕組みが異なるものの実質的に同一の効果を発生させることができる。同じ効果を発生させる取引に対して異なる課税を行うこととすれば、租税回避の温床を作りかねないなどの問題がある。
第二に、現行の税制においては、営業譲渡により企業買収を行う場合には、資産の時価取引として譲渡益課税が行われるが、他方、合併により企業買収を行う場合には、課税が繰り延べられるなどの問題がある。
- (3) 会社分割・合併等の組織再編成に係る法人税制の検討の中心となるのは、組織再編成により移転する資産の譲渡損益の取扱いと考えられるが、法人がその有する資産を他に移転する場合には、移転資産の時価取引として譲渡損益を計上するのが原則であり、この点については、組織再編成により資産を移転する場合も例外ではない。
ただし、組織再編成により資産を移転する前後で経済実態に実質的な変更が無いと考えられる場合には、課税関係を継続させるのが適当と考えられる。したがって、組織再編成において、移転資産に対する支配が再編成後も継続していると認められるものについては、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べることが考えられる。
また、分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主の旧株（分割法人や被合併法人の株式）の譲渡損益についても、原則として、その計上を行うこととなるが、株主の投資が継続していると認められるものについては、上記と同様の考え方にに基づきその計上を繰り延べることが考えられる。
- (4) 分割型の会社分割や合併における分割法人や被合併法人の株主については、その取得した新株等の交付が分割法人や被合併法人の利益を原資として行われたと認められる場合には、配当が支払われたものとみなして課税するのが原則である。ただし、移転資産の譲渡損益の計上を繰り延べる場合には、従前の課税関係を継続させるという観点から、利益積立金額は新設・吸収法人や合併法人に引き継ぐのが適当であり、したがって、配当とみなされる部分は無いものと考えられる。」

¹² 「平成14年度税制改正の要綱」（平成14年1月17日・閣議決定）前文

連結財務諸表を中心として行われる中で一体となって事業を行う企業グループの課税についても、個別企業よりも企業グループとして捉えた方が、より実態に即した適正な課税を行うことができるという観点から、その導入に向けて政府税制調査会における検討が進められ、平成13年10月に連結納税制度の基本的な考え方¹³が示され、今回創設された制度は、その

¹³ 平成13年10月9日付で政府税制調査会・法人課税小委員会から公表された「連結納税制度の基本的考え方」において、次のとおり示されています。

「一 基本的な考え方

1. 連結納税制度の意義

- (1) 連結納税制度は、企業グループの一体性に着目し、企業グループ内の個々の法人の所得と欠損を通算して所得を計算するなど、企業グループをあたかも一つの法人であるかのように捉えて法人税を課税する仕組みである。
- (2) このような連結納税制度の意義は、企業の事業部門が100%子会社として分社化された企業グループやいわゆる純粋持株会社に所有される企業グループのように、一体性をもって経営され実質的に一つの法人とみることができる実態を持つ企業グループについては、個々の法人を納税単位として課税するよりも、グループ全体を一つの納税単位として課税するほうが、その実態に即した適正な課税が実現されることにある。
また、近年、企業グループの一体的経営の急速な進展や企業組織の柔軟な再編成を可能とするための独占禁止法や商法の改正が行われる中において、連結納税制度の創設は、結果として、企業の組織再編成を促進し、わが国企業の国際競争力の維持、強化と経済の構造改革に資することになるものと考えられる。
- (3) 他方、連結納税制度の創設は、法人格を有する個々の法人を納税単位としているわが国の法人税の課税体系の中に、企業グループを一つの納税単位とする新たな課税体系を創設するものであり、この二つの課税体系の間の整合性を確保しつつ適正、公平な課税を実現することが重要である。
- (4) 諸外国の連結納税制度は、グループ各社の所得と欠損を通算して得られた所得に対して課税を行うこと、グループ内の法人間の一定の取引から生ずる損益の計上の繰延べを行うこと等の点で共通性が見られるが、実際の仕組みを見ると、基礎となっている単体法人に対する課税制度の違いや連結納税制度が採用された歴史的経緯等からそれぞれ異なったものとなっており、連結財務諸表制度のような統一性は見られない。わが国においても、わが国の単体法人に対する課税制度と整合性があり、かつ、わが国の企業・経済の実態等に合致した連結納税制度を構築する必要がある。
- (5) なお、連結財務諸表制度も連結納税制度も、個々の会社という法的主体を超えて、資本等の関連性を有する企業グループを、その一体性に着目して一つの単位として認識することが合理的であり実態に即しているとする点では共通している。しかし、連結財務諸表制度は、企業グループの財政状態や経営成績を投資家や債権者に開示することを目的とするのに対し、連結納税制度は企業グループの税負担能力を測定し、適正、公平な課税を実現することを目的としている。したがって、連結納税制度の対象範囲、適用要件、連結所得の計算などその仕組みは、連結財務諸表制度とは異なる別個の制度として構築する必要がある。

2. 連結納税制度の基本構造

- (1) 連結納税制度の対象となる企業グループとは、その実質において単一の法人とみなしうる一体性を持ったもの、すなわち、経営が一の法人に支配されるとともに利益がその一の法人に帰属する完全に一体と認められる企業グループとすべきであり、親会社とその親会社に発行済株式の全部を直接又は間接に保有される子会社（100%子会社）をその対象範囲とすることが適当である。また、子会社の少数株主が子会社の欠損金の繰越控除のメリットを享受できないという問題や制度が過度に複雑化するという問題が生ずることを避けるためにも、対象子会社の範囲を100%子会社とすることが適当である。
さらに、このように企業グループの一体性に着目して制度を構築する以上、100%子会社はすべて連結納税制度の対象とすべきであり、また、一旦連結納税制度を選択した場合には、継続して適用することを基本とすべきである。100%子会社の中から連結対象を任意に選択したり、連結納税制度の取止めが自由にできるような仕組みは、恣意的な租税回避につながるおそれがあり、適当でない。
- (2) しかしながら、このように一体性を持つ企業グループといっても、組織的に統合された単一の法人とは異なり、法的には独立した権利義務の主体である個々の法人が株式保有関係を通じて親会社

方向に沿ったものとなっています。

また、法人税制については、連結納税制度の創設以外にも、中小企業関連税制として、同族会社の留保金課税の軽減等、交際費等の損金不算入制度の定額控除限度額の引上げなど、所要の改正がなされています。

〔平成 15 年度改正〕

平成 15 年度改正においては、「現下の経済・財政状況等を踏まえつつ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、次のとおり改正を行うこととする。具体的には、わが国産業の競争力強化のための研究開発・設備投資減税の集中・重点化、次世代への資産移転の円滑化に資する相続税・贈与税の一体化及び税率の引下げ、「貯蓄から投資へ」の改革に資する金融・証券税制の軽減・簡素化、土地の有効利用の促進に資する登録免許税の軽減、人的控除の簡素化等の観点からの配偶者特別控除（上乘せ部分）の廃止、消費税に対する信頼性・透明性を向上させるための免税点制度等の改革、酒税及びたばこ税の見直しその他の所要の措置を一体として講ずる。」こととされました。¹⁴

このうち、法人税関係の改正については、我が国企業の競争力強化や産業構造の改革を進めるため、将来の我が国を支える産業・技術の創出につながる分野に政策措置を集中・重点

の支配下に統合されたものに過ぎず、株式の取得・譲渡等を通じて企業グループへの加入や企業グループからの離脱が行われる流動的な存在である。

したがって、連結納税制度において企業グループをあたかも一つの法人のように課税するとしても、一方で企業グループを構成する個々の法人が独立した法人格を持ち、納税単位となる企業グループの構成メンバーについて加入・離脱が生ずるといった流動性、不安定性を十分考慮に入れて、適正、公平な課税が実現されるような仕組みを構築する必要がある。

このためには、連結納税制度の開始や取止め、連結グループへの加入、連結グループからの離脱が生じた場合には、単体で事業活動を行って稼得した所得に対しては単体法人を納税単位として課税を完結し、グループで事業活動を行って稼得した所得に対してはそのグループを納税単位として課税を完結することを基本として制度を構築する必要がある。

- (3) 一般に、税制は簡素を旨とすべきであり、この点については連結納税制度も例外ではないが、納税者にとって透明性の高い制度とすることにより、税負担に関する予見可能性と法的安定性を保証するため明確な規定を設ける必要があり、ある程度複雑になることはやむを得ないと考えられる。

また、諸外国における経験を踏まえ、企業行動が国際化し複雑化する中で租税回避行為を防止するとともに、適正かつ円滑な税務執行を確保できる連結納税制度を構築する必要がある。特に、租税回避行為の防止については、連結グループ内の各法人において適正な所得金額や税額の計算を行うための仕組みとともに、包括的な租税回避行為の防止規定を設ける必要がある。

3. 税収減への対応

連結納税制度は企業グループ各社の所得と欠損の通算等を行うことから、その創設により税収の減少が生ずる。しかしながら、税制本来の役割は公共サービスの恒久的な財源を確保することであるから、新たな制度の創設にあたっては、財政に与える影響を十分踏まえて行われなければならない。わが国の現下の厳しい財政事情を考慮すれば、連結納税制度の創設により生ずる税収の減少に対してはこれを補填するための増収措置を講ずる必要がある。

¹⁴ 「平成 15 年度税制改正の要綱」（平成 15 年 1 月 17 日・閣議決定）前文

的に講じることが重要であるとの考え方により、既存の租税特別措置等の大胆な見直しを行いつつ、研究開発・IT投資減税を実施するとともに、活力ある中小企業の経営基盤を強化する中小企業税制の見直しが行われました。

また、前年度改正において創設された連結納税制度について、連結子会社が離脱した場合に、その直前にみなし事業年度を設け、そのみなし事業年度を連結子法人として単体申告をする事業年度とするほか、連結事業年度について所要の整備を図ること等の改正が行われました。

〔平成 16 年度改正〕

平成 16 年度改正においては、「最近の社会経済情勢及び財政状況を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、住宅・土地税制、中小企業関連税制、金融・証券税制、法人税制、国際課税等について適切な措置を講ずるとともに、年金税制について、年金制度改革に資する観点をも踏まえつつ、世代間及び世代内の公平を確保するための見直しを行う。併せて、地方分権を推進する観点から所要の措置を講ずること」とされました¹⁵。

法人税制については、不良債権処理や事業の再構築を思い切って進める企業を支援し、金融・産業の一体的再生を促進する一方、創業や新規事業の立上げなど赤字を伴う企業活動をも支援する観点から、欠損金の繰越期間を 5 年間から 7 年に延長され、これに併せ、帳簿書類の保存期間及び徐斥期間も延長されました。さらに、連結納税制度の活用を促進し、企業の事業再編を支援する観点から、連結付加税は、期限をもって廃止されました。

また、経済のグローバル化に対応し、持続的な成長を実現する観点から、国際的な投資活動を促進するため税制面からの環境整備が行われました。投資所得に対する免税を大幅に拡大すると同時に国際課税の適正化を行うことを租税条約に関する新たな基本方針とし、日米租税条約について、およそ 30 年ぶりの全面改正が行われています。

〔平成 17 年度改正〕

平成 17 年度改正においては、「現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、平成 18 年度税制改正において行うべき国・地方を通ずる個人所得課税の抜本的見直しを展望しつつ定率減税を縮減するととも

¹⁵ 「平成 16 年度税制改正の要綱」（平成 16 年 1 月 16 日・閣議決定）前文

に、住宅税制、金融・証券税制、国際課税、中小企業関係税制等について適切な措置を講ずること」とされました¹⁶。

法人税制等関係の主な改正として、次のような改正が行われました。

- ① 特定非営利活動法人（いわゆる NPO 法人）等への支援として、認定 NPO 法人制度の認定要件の緩和とその申請書類等の簡素化を行うとともに、所得税の寄付金控除の限度額を総所得の 25%から 30%に引き上げることとされました。
- ② 企業の迅速な再建に向けた取組みの状況を踏まえ、企業再生に関する措置として、民事再生法等の法的整理及び一定の私的整理が行われる場合に、債務者である法人について、資産の評価損益を計上する措置と期限切れ欠損金を優先控除する措置を一体的に講じることとされました。これにより、資産売却による損失の実現を待たずに評価損計上が可能になるとともに、期限切れ欠損金を優先控除することにより、再建期間中に生ずる所得と相殺可能な青色欠損金が残るため、迅速な事業再生が可能になるとされています。
- ③ 「平成 17 年度の税制改正に関する答申」における「今日、法人形態に限らず、多様な形態による事業・投資活動が行われるようになっているが、こうした中で、組合事業から生じる損失を利用して節税を図る動きが顕在化している。このような租税回避行為を防止するため、適切な対応措置を講じる必要がある。」との指摘等を踏まえ、民法組合、匿名組合等の一定の法人組合員の組合損失額を損金の額に算入しない課税の特例制度が創設されました。
- ④ 国際課税について、経済のグローバル化に対応するため、外国子会社合算税制に関し、国際的な企業活動の実態に対応した合理化を行うほか、国債の保有者層の拡大を図る観点から、非居住者・外国法人が保有する国債の非課税特例を受けるための手続きの簡素化等を行うこととされました。

また、国内不動産との権衡を図る観点から、不動産化体株式の譲渡益課税を導入するとともに、課税の適正化を図る観点から、非居住者・外国法人が組合を通じて事業譲渡類似株式の譲渡益を得る場合の課税要件の整備や非居住者・外国法人である組合員が民法組合等を通じて得る利益に対する源泉徴収制度の創設を行うこととされました。

¹⁶ 「平成 17 年度税制改正の要綱」（平成 17 年 1 月 17 日・閣議決定）前文

〔平成 18 年度改正〕

平成 18 年度改正においては、「現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するための「あるべき税制」の構築に向け、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を実施するとともに、定率減税を廃止し、併せて法人関連税制、土地・住宅税制、国際課税、酒税・たばこ税等について所要の措置を講ずること」とされました¹⁷。

法人税関係については、会社法の制定に伴う所要の整備、株式交換等に係る税制の本則化、役員給与の損金不算入制度、特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入制度の創設、同族会社の留保金課税制度の見直し、新株予約権を対価とする費用等（創設）、不正行為等に係る費用等、特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用等（創設）、非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入（創設）等の改正等が行われています。

また、国際課税に関しては、①経済活動の実態の変化への対応の観点から、企業の資金調達を仲介するレポ取引を過少資本税制の対象から除外する措置を、②税の公平性・中立性の確保／租税回避行為への対応の観点から、わが国に短期間滞在する居住外国人の課税範囲を限定している非永住者制度の見直しや、過少資本税制の適正化を、及び、③確実な執行の確保・手続の整備の観点から、条約上の情報交換規定に基づく情報提供要請に応える情報収集手段の拡充などの措置が、それぞれ講じられました。

〔平成 19 年度改正〕

平成 19 年度改正においては、「現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現するためのあるべき税制の構築に向け、わが国経済の成長基盤を整備する観点から減価償却制度の抜本的見直しを行うとともに、中小企業関係税制、国際課税、組織再編税制・信託税制、金融・証券税制、住宅・土地税制、納税環境整備等について所要の措置を講ずること」とされました¹⁸。

法人税制等関係の主な改正として、次のような改正が行われました。

① 減価償却制度の見直し

経済がグローバル化し、企業が国を選ぶ時代となる中で、わが国が企業活動の拠点として選ばれるようにするためには、税制を含め諸制度について、国際的なイコール・フッテ

¹⁷ 「平成 18 年度税制改正の要綱」（平成 18 年 1 月 17 日・閣議決定）前文

¹⁸ 「平成 19 年度税制改正の要綱」（平成 19 年 1 月 19 日・閣議決定）前文

ィングを確保することが重要です。このような観点から、減価償却制度の抜本的見直しを行うこととされました。

具体的には、新規取得資産については、償却可能限度額（95%）等を廃止し、耐用年数経過時点に1円（備忘価額）まで償却できるようにされました。あわせて、250%定率法を導入することとされ、既存資産については、償却可能限度額まで償却した後、5年間で1円まで均等償却可能とすることとされました。

また、法定耐用年数についても、一部の設備について短縮が行われています。

② 中小企業関係税制

中小企業は、日本経済の基盤であり、地域経済を支えており、わが国経済の活性化のためには、その体質強化が重要です。こうした観点から、留保金課税制度や事業承継関連税制等、中小企業に係る税制について、見直しを行うこととされました。

同族会社の留保金課税制度について、資金調達面で制約のある中小企業の資本蓄積を促進する観点から、資本金の額又は出資金の額が1億円以下である企業を、適用対象から除外することとされました。

実質的な一人会社（特殊支配同族会社）の役員給与の損金不算入制度について、適用除外基準である基準所得金額を現行の800万円から1,600万円に引き上げることとされました。

③ 国際課税

移転価格税制は、国際的な取引が関連会社間で行われる際に、取引相手国との協議を通じた調整を含め、両国における適切な課税を確保するための制度です。近年、企業活動の国際化を背景に、課税件数、金額が増加しており、国際的な二重課税による企業の負担の問題が指摘されています。

このため、取引相手国との相互協議が行われている間納税を猶予する制度を創設するとともに、運用面の改善を図ることとされました。

外国子会社合算税制については、議決権の異なる株式等の発行により外国子会社合算税制の対象となることを免れるケースに対処するため、株式の数の割合だけでなく、必要な場合には、議決権の数の割合等により、合算対象となる子会社を判定することとされました。

④ 組織再編税制・信託税制

組織再編税制については、会社法が施行され、平成19年5月よりいわゆる三角合併が

可能となることに対応するため、所要の措置を講ずることとされました。同時に、国際的な租税回避を防止するための措置を整備することとされました。

信託税制については、信託法の改正による新たな類型の信託等に対応した税制を整備するとともに、租税回避防止の観点から、受託者段階での法人課税を行う等、課税の中立・公平を確保するための措置を講ずることとされました。

その他、リース取引関連税制に関して、企業会計基準の変更に伴い、一定のリース取引を売買とみなした上で、借手の減価償却の方法についての規定を整備する等、所要の措置を講ずることとされました。棚卸資産の評価法についても、低価法を適用する場合における評価額を、現行の再調達原価から、事業年度末における価額（時価）に改正する等の措置を講ずることとされました。

[平成 20 年度改正]

平成 20 年度改正においては、「現下の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化を実現する等の観点から、法人関係税制、中小企業関係税制、金融・証券税制、土地・住宅税制等について適切な措置を講ずる。また、民間が担う公益活動を推進する観点から、公益法人制度改革に対応する税制措置を講ずるとともに寄附税制の見直しを行う。併せて、地域間の財政力格差の縮小の観点から所要の措置を講ずる。」こととされました¹⁹。

法人税制等関係の主な改正として、次のような改正が行われました。

① 法定耐用年数の見直し等

減価償却制度については、平成 19 年度税制改正において、償却可能限度額や残存価額の廃止などの見直しが行われたところですが、今回の税制改正においても、法定耐用年数や資産区分について見直しが行われるとともに、法定耐用年数の短縮特例制度の手続の簡素化が行われました。

② 公益法人制度改革への対応

平成 20 年 12 月から施行される新しい公益法人制度は、民間による公益の増進を目的としており、税制面でも次のような措置が講じられました。

イ 新公益法人制度において公益目的事業の実施主体となる公益社団・財団法人について、

- ・ 公益目的事業から生じた所得について非課税とする
- ・ 収益事業から公益目的事業の実施のために支出した金額について全額損金算入を可

¹⁹ 「平成 20 年度税制改正の要綱」（平成 20 年 1 月 11 日・閣議決定）前文

能とする

ことにより、公益目的事業の実施を支援する措置が講じられました。

ロ 寄附税制を拡充するため、

- ・ 寄附優遇の対象となる特定公益増進法人の範囲を拡充することとし、新公益法人制度において第三者委員会の関与の下で公益認定を受けた全ての公益社団・財団法人をその対象とする
- ・ 法人が特定公益増進法人等に対して行った寄附に係る法人税における損金算入限度額の拡充を行う

こととされました。

また、認定 NPO 法人制度について、認定要件を緩和するとともに、認定の有効期間を5年に延長する（現行2年）等の申請手続の負担軽減措置が講じられました。

③ 国際課税

グローバル化や事業形態の複雑化・多様化の下で、クロスボーダーの経済活動に対する課税は、わが国の適切な課税権の確保や、企業活動に対する配慮や我が国経済の活性化といった要請とのバランスを保つ必要があり、このような観点から、国際的な租税回避を防止するとともに海外からの投資に対する課税の取扱いを明確化するため、

イ 非居住者又は外国法人が受ける利子等について、租税条約の取扱いにあわせて、外国法人が発行する債券の利子等のうち、国内において行う事業に帰せられるものも、我が国で課税を行う

ロ 代理人 PE（Permanent Establishment：恒久的施設）の範囲から独立代理人を除外し、独立代理人は恒久的施設とならない旨を規定する（国内法の代理人 PE に関する規定を租税条約にあわせる）

等の措置が講じられました。

〔平成 21 年度改正〕

平成 21 年度改正においては、「現下の経済金融情勢を踏まえ、景気回復の実現に資する等の観点から、住宅・土地税制、法人関係税制、中小企業関係税制、相続税制、金融・証券税制、国際課税、自動車課税等について所要の措置を講ずる」こととされました²⁰。

法人税制等関係の主な改正として、次のような改正が行われました。

²⁰ 「平成 21 年度税制改正の要綱」（平成 21 年 1 月 23 日・閣議決定）前文

- ① 中小法人等の平成 21 年 4 月 1 日から平成 23 年 3 月 31 日までの間に終了する各事業年度の所得の金額のうち年 800 万円以下の金額に対する法人税の軽減税率为 18%（改正前 22%）に引き下げることとされました。
- ② 中小法人等の平成 21 年 2 月 1 日以後に終了する各事業年度において生じた欠損金額については、欠損金の繰戻しによる還付制度の適用ができることとされました。
- ③ 外国子会社配当益金不算入制度の導入
- イ 間接外国税額控除制度は、所要の経過措置等を講じた上、廃止することとされ、内国法人が外国子会社から受ける配当等の額について、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととする制度が導入されました。
- ロ 内国法人が外国子会社から受ける配当等の額につき益金不算入とする際、その配当等の額の 5%に相当する金額を、その配当等の額から控除することとされました。また、その配当等の額に対して課される外国源泉税等の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととするとともに、外国税額控除の対象としないこととされました。
- ④ 外国税額控除制度について、次の措置を講ずることとされました。
- イ 外国税額控除の適用を受けた外国法人税の額が後に減額された場合において、その減額に係る事業年度の控除対象となる外国法人税の額からその減額された外国法人税の額を控除する等の措置の適用については、外国税額控除の適用を受けた事業年度開始の日後 7 年以内に開始する各事業年度において減額された場合に限ることとする。
- ロ 内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合に確定申告書に添付することとされている書類のうち、一定の書類については、添付することに代えて保存することにより本措置の適用を認めることとする。
- ⑤ 内国法人等の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例（いわゆる外国子会社合算税制）等について、次の措置を講ずることとされました。
- イ 特定外国子会社等が支払う配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除しないこととする。
- ロ 特定外国子会社等が受ける次の配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除する。なお、その控除は、確定申告書に明細書の添付がある場合に限り、適用することとする。
- (イ) 特定外国子会社等がその子会社（特定外国子会社等が他の法人の発行済株式等の 25%

以上の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き有している場合
の他の法人) から受ける配当等の額

(ロ) 特定外国子会社等が他の特定外国子会社等から受ける配当等の額のうち合算対象と
された金額から充てられたもの

ハ 内国法人が特定外国子会社等から配当等(外国子会社配当益金不算入制度により益金
の額に算入しないこととされるものを除く。)を受ける場合には、その配当等の額のうち、
内国法人の配当等を受ける日を含む事業年度及び当該事業年度開始の日前10年以内に
開始した各事業年度において当該特定外国子会社等につき合算対象とされた金額の合計
額に達するまでの金額は、益金の額に算入しないこととする。

ニ 特殊関係株主等である内国法人等に係る特定外国法人に係る所得の課税の特例におけ
る合算対象とされる金額の計算等について、上記イからハまでと同趣旨の改正を行うこ
ととする。

⑥ 企業再生関係税制等について、次のとおり見直しが行われました。

イ 企業再生関係税制の拡充

(イ) 資産の評価損益の計上及び青色欠損金等以外の繰越欠損金の優先控除の対象となる
一定の債務処理に関する計画に係る要件の見直しを行う。

(ロ) 評価損益の計上対象となる資産について、中小規模再生の場合には、資産の評価差額
の最低限度を100万円(改正前1,000万円)とする。

ロ 評価損の計上対象となる資産の範囲に債権を加える。

ハ 仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴い減額された法人税額について、一定の
企業再生事由が生じた場合には、繰越控除制度の適用を終了し、控除未済額を還付する。

⑦ 棚卸資産の評価について、所要の経過措置を講じた上、選定できる評価の方法から後入
先出法及び単純平均法が除外されました。

2 法人課税小委員会報告(平成8年11月)において課税ベース見直しの検討項目とされ た事項とその後における改正内容等

上述のとおり、近年の経済社会の構造変化や国際化が進展する中で、税の公正性・中立性・
透明性に対する要請が一層強まっていることに対応するために、政府税制調査会においては、
課税ベースの問題を中心に専門的・技術的な検討が行われ、平成8年11月に「法人課税小
委員会報告」としてとりまとめられました。

報告書で指摘された課税ベース見直しの検討項目とされた事項と、その後における改正内容等については、次のとおりです。

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
<p>1. 収益の計上基準</p> <p>(1) 工事収益</p>	<p>法人税における収益の計上は、企業会計の実現主義の考え方を基本に、資産の取壊はその引渡し時、役務提供が引渡し時又は役務提供の完了時といった基準を原則としつつ、取引の実情に応じてこれらの基準に準じた取扱いがなされている。現行の各種収益の計上基準については、おおむね妥当な取扱いがなされていると考えられる。ここでは、現行の取扱いに問題があると考えられる次の収益の計上基準について検討した。</p> <p>(ア) 法人税における工事等の請負についての収益の計上時期は、原則として、引渡し時又は役務提供の完了時とされている。しかし、長期工事にこの原則を適用すると、企業の各事業年度の業績が適切に表されず、状況によっては数年間は配当がでさなくなるといった事態が起こることもあり得る。そこで、企業会計においては、長期工事については、着手金、中間金等の支払いの慣行があること等を考慮し、工事の進行度合いに応じて収益を計上する方法も認められている。法人税法においても、法人が、いわゆる工事進行基準による経理をしている場合には、工事の進行度合いに応じて収益を計上することとしている。</p> <p>(イ) 大手建設会社の実際の会計処理をみると、半数近くの会社が一定の年数・規模の工事について工事進行基準を採用し、残りは工事完成基準によっている。このように、企業会計上の会計処理が選択的になっている場合に、法人税の課税所得計算を企業が採用した会計処理方法によることとすると、結果として、各事業年度の課税所得に違いが生じ、法人税負担に格差が生じることになる。</p> <p>(ウ) 長期工事についての収益の計上時期は、工事進行基準による方が各事業年度の企業業績を適切に表すことになると考えられる。国際的にも工事進行基準を採用する方向にあること等にかんがみれば、法人税の課税所得計算においては、長期工事については、工事進行基準を原則的な収益の計上基準とする方向で検討することが適当と考えられる。</p> <p>ただし、工事進行基準による収益の計上を求めるにしても、小規模な工事についてまでこの基準を適用すると事務負担が著しく増加する等の問題もある。で、比較的規模の大きい工事に限定する等対象工事を限定する必要があると思われ。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 長期大規模工事について、工事進行基準の適用が強制された。</p> <p>(注)「長期大規模工事」の範囲：工事着手から引渡しまでの期間が2年以上、かつ、請負金額が10億円以上の工事</p> <p>【平成20年度改正】</p> <p>○ 制度の対象となる工事の請負にソフトウエアの受注制作が含まれることとされ、ソフトウエアの受注制作に係る収益等の計上について、工事進行基準の方法が強制され、又は選択できるとされた。</p> <p>○ 長期大規模工事の請負に係る特例について次のとおり見直された。</p> <p>① 長期大規模工事に該当する工事の要件が、その着手から引渡しまでの期間が2年以上で、かつ、請負の対価の額が50億円以上である工事から、その期間が1年以上で、かつ、その額が10億円以上である工事とされ、長期大規模工事の範囲が拡大された。</p> <p>② 着工事業年度後の事業年度において長期大規模工事に該当することとなった場合の工事進行基準の方法の特例及び工事の進捗が初期段階の場合の特例について、その適用対象から自らが工事進行基準の方法により経理した場合等が除かれることが明確化されました。</p> <p>○ 長期大規模工事以外の工事の請負に係る措置について次のとおり見直された。</p> <p>① 長期大規模工事以外の工事のうち損失が生ずると見込まれるものの請負について、工事進行基準の方法を選択して適用できるとされ、いわゆる赤字工事（工事原価総額がその工事の請負の対価の額を超えるもの）の請負も工事進行基準の方法が選択できるとされた。</p> <p>また、これに伴い、工事進行基準の方法を選択して適用していた工事の請負について損失が生ずると見込まれるに至ったこと等が生じた場合に工事進行基準の方法を選択できないこととされた。また、これに伴い、工事進行基準の方法を選択して適用していた仕組みが廃止されました。</p> <p>② その対価の額が確定していない工事の請負につき工事進行基準の方法を適用する場合のその収益の額等の計算上はその見積工事原価の額をその対価の額とみなすこととされ、着手の時にその対価の額が確定していない工事の請負につき対価の額の確定日に工事着手したものであるとしてその確定日以後に工事進行基準の方法を適用することができるとされたほか、その着手の判定を重要な部分の作業を開始したか否かに</p>	<p>○ 企業会計基準第15号「工事契約に関する会計基準」（平成19年12月策定、適用：平成22年3月期～）</p>

²¹ 改正内容等については、各年版『改正税法のすべて』等を基に作成した。原則として、組織再編成税制の創設及び連結納税制度の創設に伴う個明開度の改正については、その内容を省略している。

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
(2) 割賦販売等に係る収益	<p>(ア) 月賦、年賦等の割賦販売や代金回収が長期にわたる資産の延払条件付繰渡等については、企業会計上、商品等の引渡し時に収益を計上する方法と代金の支払期限到来時又は回収時に収益を計上する方法とが認められている。法人税法においても、法人が、所定の要件に該当するものについて、いわゆる割賦基準又は延払基準による経理をしている場合には、代金の支払期限到来時に収益を計上することとしている。</p> <p>(イ) この取扱いが、商品等の引渡し時に収益を計上すると資金的な裏付けがない状態での収益の計上を求めることとなる点に配慮したものである。しかし、割賦や延払いによる商品の販売等は、販売する者が商品等の供給機能と金融機能の双方を果たしていると考え、商品等の供給機能のみを果たし金融機能は第三者に委ねている法人の収益の計上時期との比較において不均衡が生じていると考えられる。したがって、割賦又は延払いによる商品等の販売収益については、基本的に、その引渡し時に収益の計上を行うこととするのが適当である。</p> <p>ただし、金利相当部分については、これを区分して経理している等の実態がある場合には、従来どおり、代金の支払期限到来時に収益の計上を行うことを認めるべきである。</p>	<p>より行うこと等とされた。</p> <p>○ 各事業年度の所得の金額の計算上、工事の請負につき工事進行基準の方法により計算された収益の額に対応する未収入金相当額のうち未決済部分の額を、その工事の請負に係る売却債権等の帳簿価額とすることとされた。これにより、工事の請負の発注者を債務者とする売却債権等として、一括評価金銭債権に係る貸倒引当金の限度額を計算を行うこととされた。</p>	
(3) 長期金融商品に係る収益	<p>(ア) 預金・債券等の利子については、期間の経過に応じて収益に計上するのが原則である。長期にわたって運用される金融商品の中には、分配される収益の額が具体的に確定していないものがあり、そのような金融商品に投資をした場合には、長期にわたって収益の計上が行われないことになる。企業は、そのような金融商品に投資を行い、実質的に課税の繰延べを図ることが可能となっている。特に、投資資金を借入金によって賄うと支払利子は期間の経過に応じて損金の額に算入される一方、収益は実際に分配があるまで計上されないことから、税負担の軽減効果がそれだけ大きくなる。</p> <p>(イ) こうした長期金融商品については、通常、予想配当率が示されている。このことからみて、預金や債券の利子と類似の性格を有するものであるから、合理的な方法によって毎期収益の計上を求めることが考えられる。ただし、近年、金融商品が多様化・複雑化してきていることから、どのような金融商品を対象とすべきか、また具体的な収益の計上方法をどうするかといった難しい問題を含んでいる</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 割賦基準により収益の額及び費用の額を計算する選択制度が廃止され（旧法第62）、商品の販売等を行った事業年度の益金の額及び損金の額に算入することとされた。</p> <p>ただし、金利相当部分を区別している場合には、金利相当部分については、回収日ベースあるいは時の経過に応じた収益計上が認められる（法第22）。</p> <p>また、賦払期間が2年以上であること等所定の要件を満たす商品の割賦販売等については、資産の延払条件付繰渡又は工事等の延払条件付請負と同様に、延払基準により収益の額及び費用の額を計上することができることとされている（法第62）。</p>	
		<p>【平成12年度改正】</p> <p>○ （企業会計における金融商品の時価評価とヘッジ処理の導入に伴って、金融取引課税にも時価評価とヘッジ処理の制度が導入された。）</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
	<p>ので、更に検討を深める必要がある。</p> <p>なお、現在、割引債の償還差益については、その償還時に収益を計上することとされているが、その性格にかんがみれば、利子と同様に、期間の経過にに応じて収益を計上することが適当である。</p>	<p>○ 償還期限及び償還金額の定めのある有価証券については、その取得価額と償還金額との差額を取得日から償還期限までの間の実質的な金利とみて取引が行われているものと考えられることから、調整差益又は調整差損（当期末調整前長簿価額と当期末額面合計額との差額）を益金の額又は損金の額に算入することとされた。</p>	
<p>2. 費用の計上基準</p> <p>(1) 短期の前払費用</p>	<p>法人税における販売費、一般管理費等の費用の計上は、原則として、当該事業年度において債務の確定したものが当該事業年度の損金の額に算入される。減価償却費や引当金のようないわゆる内部取引に係る費用については、この例外として特別な定めが置かれている。</p> <p>ここでは、短期の前払費用と支払利子の計上基準について検討した。</p> <p>(ア) 現在、地代家賃、設備のリース料等については、それが1年以内役務の提供がなされるものである場合には、事務の簡素化の観点から、支払時に損金の額に算入することが認められている。</p> <p>(イ) この取扱いには、継続要件があるものの、特に金額的な制限が設けられていないため、企業によってはかなりの金額について費用の前倒し計上が可能となっている。したがって、現行の取扱いについては、何らかの制限が必要ではないかと考える。</p> <p>なお、雑誌の購読料のように年払いといっても比較的少額なもの、あるいは家賃のように、1月分程度の前払いが取引慣行として定着しているものもある。現行の取扱いを見直すにしても、少額なものやごく短期の前払いについては、従来どおり、支払時の損金算入を認めることが適当である。</p> <p>また、短期の前払費用について、現行の取扱いの見直しを行う場合には、他の類似の取扱いについても、実務上の観点に配慮しつつ、同様の見直しを行う必要があると考える。</p>		
<p>(2) 支払利子</p>	<p>(ア) 法人が支払う借入金の利子については、原則として、利子の計算期間の経過に応じて損金の額に算入することとし、継続適用を条件として、1年以内の前払いであれば支払時の損金算入を認めている。これは、支払利子を期間費用としている企業会計の取扱いと事務の簡素化に配慮したものである。</p> <p>(イ) 支払利子の取扱いに関しては、規模の大きい建物を自ら建設するために調達した借入金の利子のように、資産の取得価額を構成すると考えられるような利子については、その資産の取得価額に算入すべきではないかといった問題の指摘があった。</p> <p>しかしながら、資産の取得に要した借入金の利子を的確に把握することは、</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 新規取得土地等に係る負債の利子の課税の特例制度（旧措法62の2）の廃止</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁴	備考
<p>3. 資産の評価</p> <p>(1) 棚卸資産の評価</p>	<p>実務上困難な場合が少なくないと考えられるので、これを強制することには慎重であるべきと考える。なお、この問題に関連し、法人が土地等を取得した場合の負債の利子の損金不算入措置については、これを一般的な課税上の取扱いとすべきであるかどうかを含め見直しを行う必要があるのではないかとこの意見があった。</p> <p>(ア) 棚卸資産の期末評価は、各事業年度の棚卸資産の売上原価を計算するために行われる。その評価方法としては、個別法、先入先出法、後入先出法、総平均法、移動平均法、単純平均法、最終仕入原価法又は売価還元法の選択が認められ、これらいずれの方法も低価法の採用を選択することができる。さらに、低価法には、いわゆる洗替え低価法と切放し低価法とがある。後入先出法の場合は、切放し低価法の適用はない。</p> <p>(イ) 棚卸資産の評価方法については、棚卸資産の種類や事業の形態に応じ、それに適した方法があるので、複数の評価方法が必要である。これらの評価方法のうち、後入先出法について、課税上これを無条件に認めているのは保守的に過ぎるとの指摘があった。</p> <p>しかしながら、国際的な市況商品のように価格変動が激しい商品の場合には、後入先出法による方が各事業年度の損益を通正に反映することになること等から、これを廃止することについては慎重な検討が必要である。</p> <p>(ウ) 低価法の選択制については、会計処理の統一化を図る等の観点から、これを廃止すべきかどうかの問題となる。低価法は、企業会計の保守主義に則った会計処理であることから、今回の法人税の見直しの基本的考え方からすれば、これを廃止する方向で検討すべきことになる。</p> <p>しかしながら、棚卸資産には、商品、製品、半製品、仕掛品、原材料といったように様々なものがあることから、これらを一律に取り扱うことが適当かどうかといった問題がある。これに加え、有価証券とは異なり、一旦価格が下落すると回復しにくいといった事情があることにも配慮する必要がある。したがって、低価法の廃止については、慎重な検討が必要である。</p> <p>(エ) なお、低価法については、時価が回復しても帳簿価額を元に戻す必要がない切放し低価法の廃止はすべきを得ないとしても、洗替え低価法は容認すべきではないかとの意見や、商法上容認されている低価法は維持する必要があるのではないかとこの意見があった。</p>	<p>【平成19年度改正】</p> <p>○ 棚卸資産の範囲から短期売買商品が除外されるとともに、低価法において原価法により評価した金額と比較する期末評価額を、当該事業年度終了の時における価額とすることとされた。</p> <p>○ 短期売買商品の譲渡損益及び平均評価損益の益金又は損金算入（前設）法人が短期売買商品（短期的な価格の変動を利用して利益を得る目的で取得した資産をいう。）の譲渡をした場合には、その譲渡に係る譲渡利益額又は譲渡損失額は、その譲渡に係る契約をした日の属する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こととされた。</p> <p>また、法人が事業年度終了の時において有する短期売買商品については、時価法により評価した金額をもってその評価額とし、評価益又は評価損はその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こととされた。</p> <p>【平成21年度改正】</p> <p>○ 棚卸資産の評価方法から後入先出法及び単純平均法が除外された。ただし、従来から、これらの方法を選択していた場合には、期末の評価額に対して7年間をかけて均等の他の方法に変更していくことができる経過措置が講じられている。</p>	<p>○ 企業会計基準「棚卸資産の評価に関する会計基準」（平成18年7月策定、適用：平成21年3月期～）</p>

検討項目	報告書における指 摘 事 項 等	報 告 後 に お け る 主 な 改 正 内 容 等 ²¹	備 考
(2) 有価証券の評価	<p>(ア) 有価証券の期末評価は、各事業年度の有価証券の譲渡原価を計算するために行われる。その評価方法として、現在、総平均法と移動平均法の選択が認められている。これらいずれの方法についても、いわゆる企業支配株式や非上場有価証券を除き、低価格法の採用を選択することができる。さらに、低価格法には、洗替え低価格法と切放し低価格法とがある。</p> <p>(イ) 上場有価証券については、原則として低価格法の採用が認められている。しかし、時価が下落した有価証券については時価で評価し、時価が上昇した有価証券については取得原価で評価するというのは、保守的に過ぎる。特に、長期間にわたって保有する有価証券について、短期的な時価の下落を各事業年度の所得計算に反映させると、適正な課税所得計算を歪めることにもなる。したがって、有価証券の低価格法は、廃止することが適当である。</p> <p>この点に関しては、時価が回復しても帳簿価額を元に戻す必要がない切放し低価格法の廃止はやむを得ないとしても、洗替え低価格法は容認すべきではないかとの意見や、商法上容認されている低価格法は維持する必要があるのではないかとの意見があった。また、短期保有の上場有価証券については、時価法によることが国際的な潮流であり、我が国においてもこれを積極的に採り入れているべきであるとの意見がある一方、商法・企業会計原則が認めない時価法を税法が一般的にこれを求めるのは行き過ぎであるとの意見があった。</p> <p>(ウ) なお、上場有価証券について低価格法の選択制を廃止する場合には、含み損のある有価証券を売却してこれを短期間に買い戻すといった、いわゆる損出し行為が行われるおそれがあるので、別途そうした問題への対応が必要になると考える。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 上場有価証券の評価方法のうち、低価格法については、切放し低価格法が廃止され、洗替え低価格法のみとされた(法令34)。 <p>【平成12年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 法人が有価証券の譲渡をした場合の譲渡原価等の計算及びその評価の方法につき所要の規定の整備が行われ、従来の規定が廃止されるとともに、新たに有価証券の譲渡損益の計算についての規定が追加された。 ○ 法人が事業年度末に有する有価証券の評価を次のとおり行うものとする制度が追加された。 <ul style="list-style-type: none"> ① 売買目的有価証券については、時価法により評価した金額。 ② 売買目的外有価証券については、原価法により評価した金額。 <p>なお、償還期限及び償還金額の定めのあるものについては、帳簿価額と償還金額との差額の調整を加えた後の金額により評価した金額とすることとされた。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 法人が事業年度末に有する未決済の有価証券の空売り等の取引については、事業年度末に決済したものとみなして計算した利益相当額又は損失相当額を益金の額又は損金の額に算入する制度が追加された。 <p>【平成15年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 企業支配株式の判定を行う場合で、その判定の対象となる法人が自己株式を有するときは、株主等からその法人を除くこととするとともに、その発行済株式の総数から自己株式を除くこととされた。 <p>【平成17年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 証券取引法の改正により取扱有価証券(いわゆるグリーンシート銘柄)が規定されたことに伴い、売買目的有価証券の時価評価金額の計算をする場合における有価証券の区分について、所要の整備が行われた。 <p>【平成18年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 取得請求権付株式の請求権の行使による譲渡の対価として発行法人の株式のみの交付を受けた場合等には、譲渡損益の計上を繰り延べることとされた。 ○ 上記により株主が交付を受けた株式の取得価額についてその譲渡した取得請求権付株式の帳簿価額に相当する金額とされたほか、有価証券の取得価額について所要の整備が行われた。 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 金融商品に係る会計基準の設定に関する意見書(平成11年1月策定、適用：平成13年3月～) ○ 企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(平成18年8月策定、平成18年8月11日以後終了事業年度～)

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
(3) 外貨建債権債務	<p>(ア) 外貨建債権債務の換算については、短期外貨建債権債務は取得時換算法と期末時換算法のいずれかにより、長期外貨建債権債務は取得時換算法により期末の為替換算を行うものとされている。ただし、為替予約等によって円換算額が確定している場合には、長期外貨建債権債務は為替予約差額を期間配分し、短期外貨建債権債務は為替予約差額を期末に一括計上するものとされている。</p> <p>(イ) 企業会計審議会が公表している「外貨建取引等会計処理基準」では、短期外貨建債権債務については原則として期末時換算法によるものとされ、また、短期外貨建債権債務に係る為替予約差額の取扱いについては、長期外貨建債権債務に係る為替予約差額の場合と同様に期間配分する方法が認められているので、課税上も同様に取扱い取り扱わなければならない問題となる。</p> <p>これらの点については、今後の会計実務の実態をみた上で、所要の整備を図っていくことが適当である。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 期末時換算法を採用している短期外貨建債権債務で先物為替予約により円換算額が確定しているものについて、その円換算額を期末換算額とするとともに、為替予約差額の期間配分を認めることとされた。 <p>【平成12年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 長期外貨建債権債務について期末時換算法を適用することとできる等の整備及び外貨建有価証券等の換算規定の法令化が行われたとともに、外貨建取引の円換算額に関する規定の創設、外貨建取引の円換算の特例に関する規定の整備及び外貨建資産等の期末換算に関する規定の整備が行われた。 <p>【平成16年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 外貨建資産等の換算方法を選定している内国法人がその選定している方法によらなかつた場合には、法定換算方法により換算するのではなく、その選定している期末換算方法を適用することとされた。 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 外貨建取引等会計処理基準の改定に関する意見書（平成11年10月策定、適当：平成13年3月期～）
<p>4. 減価償却</p> <p>(1) 償却方法</p>	<p>減価償却は、期間損益を適正に計算する観点から、固定資産の取得価額を使用期間にわたって費用配分するものである。法人税においては、減価償却をどのような手続きによって実施するかにより課税所得に大きな違いが生じることから、減価償却の方法やその基礎となる取得価額、耐用年数、残存価額等について詳細な法令の定めを置いている。</p> <p>(ア) 現行制度においては、減価償却の方法として、有形減価償却資産については定額法と定率法の選択が認められており、鉱業用の有形減価償却資産については、これらの方法に加え、生産高比例法の選択が認められている。また、無形固定資産と生物については定額法、鉱業権については定額法と生産高比例法の選択とされ、営業権についてはいわゆる任意償却とされている。なお、課税当局の承認を受けてこれらの方法と異なる方法を選択することもできる。</p> <p>(イ) 減価償却の方法については、納税者に選択が認められている。しかし、同じ有形減価償却資産の償却であっても、定額法と定率法のいずれを選択するかによって、毎期の償却額に大きな違いが生じることから、課税上の取扱いとしては、資産の種類に応じて最も適切と考えられる方法に一歩化することが望ましい。</p> <p>定額法は、毎期均等額の減価償却費を計上する方法であり、費用の期間配分の方法としては分かりやすく、また、減価償却資産がおおむね均等に使用されているような場合に適合する方法である。一方、定率法は、毎期の期首の未償却残高に一定率を乗じた金額の減価償却費を計上する方法であり、一般に、初期段階での生産性が高い減価償却資産について適合する方法である。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 建物の償却方法の改正 <ul style="list-style-type: none"> 平成10年4月1日以後に取得をされた建物の償却方法は、定額法のみに限定された（法令48①-）。 ○ 初年度2分の1簡便償却制度の廃止 <ul style="list-style-type: none"> 償却計算の適正化を図る観点から、本制度が廃止された。 ○ 営業権の償却方法の改正 <ul style="list-style-type: none"> 平成10年4月1日以後に取得をされた営業権の償却方法が、任意償却から定額法（耐用年数5年）によることとされた。 <p>【平成16年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 連結納税の開始等に伴う時価評価により減価償却資産の帳簿価額が増額された場合のその増額された金額等は、その償却費の計算上、損金控除額とみなすこととされた。 ○ 評価換え又は連結納税の開始等に伴う時価評価が行われた減価償却資産のその後の事業年度における償却限度額の計算について、その評価益の金額を取得価額に加算すること、その評価損の金額を既償却額に含めること等、所要の整備が行われた。 ○ 営業権の償却方法について、任意償却が廃止された。 <p>【平成19年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 減価償却資産の償却の方法が次のとおり改正された。 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 固定資産の減損に係る会計基準の設定に関する意見書（平成14年8月策定、適用：平成16年3月期（任意）～）

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>イ 建物については、一般的に長期安定的ご使用される資産であること、その使用形態は生産性や収益性に大きく左右されないこと、主要諸外国においても定額法により償却するものとされていることを考慮すれば、その償却方法を、時間の経過に応じて均等に償却する定額法に限ることが適当である。また、構築物についても同様の観点から検討すべきである。</p> <p>ロ 機械及び装置、器具及び備品等の償却方法についても、定額法に一本化するべきかどうかの問題がある。これらの資産は、初期段階での生産性が高い資産や技術の進展等に伴い、比較的短期間に更新されるものも少なくないと思われること等から、従来どおり定額法による償却を認めることが適当である。</p> <p>（ウ） 鉱業用の有形減価償却資産や鉱業権については認められている生産高比例法は、鉱物の生産高に忠じて償却する方法であり、これらの資産の減価償却の方法としては合理的な方法である。</p> <p>（エ） 営業権については、その性格からみて一時の償却を行うことは適当であると言いが、難いので、一定期間にわたって均等に償却するよう改めるべきである。</p>	<p>平成19年4月1日以後に取得をする減価償却資産については、残存価額が廃止された。</p> <p>この場合に、定率法については、いわゆる250パーセント定率法という償却方法を採用することとされた。この計算方法は次のとおり。</p> <p>① 調整前償却額\geq償却保証額 償却限度額$=$未償却残額$(=$期首帳簿価額$) \times$定率法の償却率</p> <p>② 調整前償却額$<$償却保証額 償却限度額$=$改定取得価額\times改定償却率</p> <p>この定率法の償却率は、定額法の償却率$(1/\text{耐用年数})$を2.5倍した数とされている。また、調整前償却額は、当期の未償却残額に定率法の償却率を乗じたものをいい、償却保証額は、取得価額に保証率を乗じたものをいい、改定取得価額は、調整前償却額が最初に償却保証額に満たないこととなつたときの未償却残額をいうこととされている。</p> <p>○ 減価償却資産の償却の方法の選定等</p> <p>① 償却の方法の選定の原則 平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産は、平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産と区分した上で、確定申告書の提出期限までに償却の方法を選定して、「減価償却資産の償却方法の届出書」を納税地の所轄税務署長に届け出ることが原則となる。</p> <p>② 償却の方法の選定の特例（みなし規定） 平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産について、一定の要件の下、旧償却方法適用資産につき選定していた旧定額法、旧定率法、旧生産高比例法の償却の方法に応じて、それぞれ定額法、定率法又は生産高比例法を選定したものとみなす。</p> <p>③ 法定償却方法 平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産についての法定償却方法は、次のとおり。</p> <p>イ 建物の附属設備、機械装置、船舶、車両運搬具、工具及び器具備品 定率法</p> <p>ロ 鉱業用減価償却資産及び鉱業権 定額法</p> <p>④ 償却の方法の変更 二以上の事業所又は船舶を有する内国法人で事業所又は船舶ごとに償却の方法を選定していないものが、事業所又は船舶ごとに償却の方法を選定しようとするときも、償却方法の変更の手続きに基づき変更できることが明確化されるとともに、今回の減価償却制度の改正に伴う一定の経過措置が設けられた。</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁴	備考
(2) 耐用年数	<p>(ア) 減価償却資産の法定耐用年数は、資産の物理的寿命に経済的陳腐化を加味して客観的に定められるべきものであり、技術的進歩による陳腐化の状況等に配慮しつつ、資産の使用実態に応じ個別に見直しが進められてきている。</p> <p>現行の耐用年数は、機械及び装置以外の有形減価償却資産については、建物、構築物、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品といった種類に分類され、これらは、さらに構造や用途によって細分化されている。機械及び装置については、設備の種類によって分類され、それぞれについて耐用年数が定められている。</p>	<p>○ 資本的支出</p> <p>① 資本的支出があった場合の原則 平成19年4月1日以後に資本的支出を行った場合には、その資本的支出は、その資本的支出とされた金額を取得価額として、その資本的支出の対象となった減価償却資産と種類及び耐用年数を同じくする減価償却資産を新たに取得したものとされた。</p> <p>② 平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産に対する資本的支出の特例 平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産に対する資本的支出を行った場合には、従来どおり、資本的支出を行った事業年度において、資本的支出の対象となった減価償却資産の取得価額と資本的支出の金額を加算することができる特例が設けられた。</p> <p>③ 定率法を採用している減価償却資産に対する資本的支出の特例 前事業年度又は前連結事業年度において資本的支出がある場合において、その資本的支出の対象となった減価償却資産（以下「旧減価償却資産」という。）につき定率法を採用し、かつ、その資本的支出により新たに取得したものとされた減価償却資産（以下「追加償却資産」という。）も定率法を採用しているときは、当期の開始の時に、その時における旧減価償却資産の帳簿価額と追加償却資産の帳簿価額との合計額を取得価額とする一の減価償却資産を、新たに取得したものとすることができることとされた。</p> <p>④ 同一事業年度内に行われた複数の資本的支出の特例 前事業年度又は前連結事業年度において複数の資本的支出がある場合において、その資本的支出により取得した追加償却資産につきそのよるべき償却の方法として定率法を採用しているときは、上記③の適用を受けない追加償却資産のうち、種類及び耐用年数を同じくするものの当期の開始の時に、その帳簿価額の合計額を取得価額とする一の減価償却資産を、その開始の暁において新たに取得したものとすることができることとされた。</p> <p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 建物の耐用年数が短縮された（概ね10～20%）。</p> <p>○ 中古資産の耐用年数の見積もりの簡便計算の規定が整備された。</p> <p>【平成13年度改正】</p> <p>○ 電子計算機の耐用年数（改正前6年）について、パーソナルコンピュータ（サーバー用のものを除く。）については4年、その他のものについては5年に短縮された（耐用年数省令別表第一）。</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
	<p>(イ) 機械及び装置については、昭和61年に平均使用年数の実態調査が行われ、これに基づき所要の見直しが行われた。建物及び構築物については、長年こたつて本格的な耐用年数の見直しが行われていない。建物や構築物のように、相当長期間にわたって使用される資産の耐用年数について実態調査を行い、適正な年数を見積もるには、相当の時間を必要とする。しかし、建物及び構築物の耐用年数の中には、資産の実態はともかく、費用配分の期間としてみた場合あまりに長期に過ぎるものも見受けられるので、これらの償却方法を定額法に改める機会に、耐用年数があまりに長期に過ぎるものについては、現行の年数を短縮することも考えられる。</p> <p>その他の資産についても随時所要の見直しが行われてきているが、今後も、使用実態等を踏まえた適正化を図っていくことが適当である。</p>	<p>【平成15年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 適格合併等により引継ぎを受けた減価償却資産について、耐用年数の見積りができることとする等所要の措置が講じられた。 <p>【平成16年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ りんご樹の法定耐用年数について、わい化りんご樹にあっては20年、その他のりんご樹にあっては29年とされた。 <p>【平成19年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 技術革新のスピードが早く、実態としても使用年数の短い減価償却資産について、法定耐用年数の見直しが行われた。 具体的には次の設備について、見直しが行われている。 <ul style="list-style-type: none"> ① 半導体用フォトレジスト製造設備 5年（改正前8年） ② フラットパネルディスプレイ製造設備又はフラットパネル用フィルム材料製造設備 5年（改正前10年） <p>【平成20年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 法定耐用年数について、機械及び装置を中心に、実態に即した使用年数に基づき法定耐用年数が見直されるとともに、その資産区分が整理された。 ○ 耐用年数の短縮特例について、本特例の適用を受けた減価償却資産について、軽微な変更があった場合又は本特例の適用を受けた減価償却資産と同一の他の減価償却資産の取得をした場合には、改めて承認申請をすることなく、変更点等の届出により短縮特例の適用を受けることができた。 ○ 減価償却資産の範囲にキウイフルーツ樹及びブルーベリー樹が追加されたほか、所要の整備が行われた。 	
(3) 償却可能限度額	<p>現行制度では、有形減価償却資産の残存価額は、取得価額の10%の相当額とされている。この10%の残存割合が定率法の償却率の計算基礎となっており、この残存割合を引き下げると初期段階での償却費が著しく前倒しされることになることから、残存価額は別に償却可能限度額を定めている。</p> <p>償却可能限度額は、原則として取得価額の95%までとされ、堅固な建物等については備忘価額の1円になるまで償却できることとされている。</p> <p>この償却可能限度額について、耐用年数経過後も実際に資産を使用している場合には備忘価額に達するまでの償却を認めるべきであるとの指摘がある。そのような資産の中には、現行の耐用年数が短か過ぎるものが含まれているとも考えられるので、慎重な対応が必要である。</p>	<p>【平成19年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 償却可能限度額の廃止等 <ul style="list-style-type: none"> ① 平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産 平成19年度税制改正においては、平成19年4月1日以後に取得をされた減価償却資産について、残存価額が廃止されるとともに、合わせて償却可能限度額も廃止され、備忘価額1円まで償却できることとされた。 ② 平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産 平成19年3月31日以前に取得をされた減価償却資産については、従来どおり、残存価額及び償却可能限度額が存置されている。ただし、償却可能限度額に達した減価償却資産については、その達した事業年度の翌事業年度以後5年間で備忘価額まで均等償却できる特例が設けられた。すなわち、内国法人がその有する減価償却資産につき前事業年 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁴	備考
(4) 少額減価償却資産	<p>現行制度では、使用可能期間が1年未満の資産又は取得価額が20万円未満の資産については、これらを事業の用に供した事業年度でその全額を損金の額に算入することができ、これらの資産を多量に購入しても年間の償却額に上限はない。</p> <p>これは、企業の事務負担に配慮したものであるが、この取扱いによって多額の償却費が一時に計上される結果、法人税の課税ベースがかなり狭められていた場合があると考えられる。そのほか、事務処理機器の普及により資産の管理や償却計算がかなり迅速に行われるようになってきていること等の諸点を考慮すれば、現行の取扱いについては、総額制限を設ける等何らかの見直しを行う必要があると考える。その場合には、減価償却資産の事業供用年度における、いわゆる簡便償却についても所要の見直しが必要となろう。</p> <p>これに対しては、企業の事務負担に配慮する必要があることから、現行の取扱いを基本的に維持すべきであるとの意見があった。</p>	<p>度又は前連結事業年度までの各事業年度又は各連結事業年度においてした償却の額の累積額が償却可能限度額に達している場合には、その減価償却資産については、当該資産の取得価額から償却可能限度額及び1円を控除した金額を60で除し、これにその事業年度の月数を乗じて計算した金額をもってその事業年度の償却限度額とみなすこととされた。</p> <p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 取得価額基準が20万円未満から10万円未満に引き下げられた（法令133）。 ○ 一括償却資産の損金算入制度が廃止された（法令133の2）。 <p>（注）取得価額が20万円未満の減価償却資産については、事業年度ごとに、一括して3年間で償却できる方法の選択が適用可</p>	
(5) リース資産	<p>(ア) いわゆるファイナンス・リースは、リース料総額がリース資産の取得価額や金租、公租公課等の諸費用のおおむね全部を支弁するように決定されている。またリース期間中途において契約の解除ができないこと、貸借人がリース物件の機能や陳腐化について責任を負わずリース資産の保守管理も行わぬ、このことから、取引の形式は実質貸借であっても、その経済的機能は金融取引（実質的所有者である「賃借人」に対する「貸借人」からの信用供与）に類するものである。</p> <p>以上ことから、ファイナンス・リースの課税上の取扱いは、その経済的実質に着目し、国税庁通達において、リース資産がリース期間終了後に名目的な価額で賃借人に譲渡される旨の特約があるもの等一定の要件を設定し、この要件に該当するものについては、課税上、リース資産を売買したものと取り扱っている。</p> <p>（注）自己が取得した資産を他の者に売却しこれを他の者から賃借するいわゆるリース・バック取引に関する特別ルールもある。</p> <p>(イ) こうした売買取引として取り扱われないファイナンス・リースは、なお賃貸借として取り扱われ、貸借人においてリース資産の減価償却が行われることとなる。しかし、その取引が金融取引としての性格を有していることにかんがみれば、これに一般の減価償却のルールを適用するのは合理的であるとは言えない。このため、リース資産の減価償却のあり方については、ファイナンス・リースの実態を踏まえ、所要の見直しを行うことが適当である。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 国外リース資産（非居住者又は外国法人に対するファイナンス・リースに係る資産）について、償却方法がリース期間定額法とされた。 ○ リース取引に係る課税上の取扱い（リース通達）について法制化された。 <p>【平成19年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ リース資産等の減価償却等 <ul style="list-style-type: none"> ① 借手の償却方法 イ リース期間定額法 <ul style="list-style-type: none"> 所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされる減価償却資産（以下「リース資産」という。）については、リース期間定額法により償却することとされた。 リース期間定額法とは、リース資産の取得価額をそのリース資産のリース期間の月数で除して計算した金額に当該事業年度におけるリース期間の月数を乗じて計算した金額を各事業年度の償却限度額として償却する方法をいう。 ロ 賃借料として経理した場合 <ul style="list-style-type: none"> リース資産につきその賃借人が賃借料として損金経理をした金額は、償却費として損金経理をした金額に含まれるものとされ、また、この償却費として損金経理をした金額に含まれるものとされる金額について 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 企業会計基準第13号「リース取引に関する会計基準」（平成19年3月策定、適用：平成21年3月期～）

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>なお、リース資産の減価償却の方法について見直しを行う場合には、併せて、ファイナンス・リースに関する課税上の取扱いについて法制上の整備を図る必要があると考える。その場合には、資産税等の税目における取扱いについても配意する必要があるのではないかとの意見があった。</p>	<p>は、申告書における明細書添付要件を除外することとされた。</p> <p>② 貸手の旧制度適用資産の償却方法の特例 リース期間定額法については、その採用している償却の方法に代えて、旧リース期間定額法を選定することができることとされた。</p> <p>○ リース取引</p> <p>(1) 売買とされるリース取引の範囲の改正 法人がリース取引を行った場合には、そのリース資産の貸借人から賃借人への引渡しの時にそのリース資産の売買があったものとして、貸借人又は賃借人である法人の各事業年度の所得の金額を計算することとされた。</p> <p>(2) 長期借取販売等 ① 長期借取販売等の範囲等 リース譲渡が長期借取販売等の範囲に含まれることとされることにも、リース譲渡に該当する長期借取販売等についての利息法が延払基準の方法に追加された。</p> <p>② リース譲渡の収益及び費用の計上方法の特例 リース譲渡については、その対価の額のうち利息に相当する部分の金額（リース譲渡の対価の額からその原価の額を控除した金額の100分の20に相当する金額）を利息法で、それ以外の部分の金額を定額法で収益の額及び費用の額として益金の額及び損金の額に算入することができるとされた。</p> <p>(3) 減価償却関係 ① 借手の償却方法 イ リース期間定額法 所有権移転外リース取引に係る賃借人が取得したものとされるリース資産については、リース期間定額法により償却することとされた。</p> <p>ロ 賃借料として経理した場合 リース資産につきその賃借人が賃借料として損金経理をした金額は、償却費として損金経理をした金額に含まれるものとされた。</p> <p>② 貸手の旧制度適用資産の償却方法の特例 リース賃借料については、その採用している償却の方法に代えて、旧リース期間定額法を選定することができることとされた。</p>	
5. 繰延資産	(ア) 法人税法上の繰延資産には、創業費、建設利息、開発費、研究費、開発費、新株発行費、社債発行費、社債発行差金といった商法上の繰延資産に該当するもののほか、自己が便益を受ける公共的施設の設置のために支出する費用等が含ま	<p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 社債発行差金について、社債等の償還期間にわたって償却することとされた。</p>	○ 研究開発費等に係る会計基準の設定に関する意見書（平成

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
<p>6. 引当金等</p> <p>(1) 基本的考え方</p>	<p>れている。現行法は、債権者保護の観点から早期の償却を求める商法との調整を図るため、商法上の繰延資産については任意に償却することを認め、税法固有の繰延資産については所定の期間で均等に償却することを求めている。</p> <p>(イ) これらの費用は、支出の効果が1年以上に及ぶと考えられるものであり、各事業年度の損益を適正に計算する観点からみれば、商法上の繰延資産についても、一定の期間にわたって均等に償却するよう改めることが考えられる。</p> <p>ただし、これらの費用の中で比較的大きなウェイトを占める試験研究費や開発費については、繰り延べるべき費用の範囲やその期間について必ずしも明確な基準がないこと、主要先進国の取扱いをみても繰延資産の全てについて均等償却としている例は少ないこと等からみて、繰延資産全般について均等償却に改めることについては慎重な検討が必要である。</p> <p>(ウ) なお、社債発行差金のうち、特別法に基づき発行される割引債や募集又は売出しの方法により発行される利付債に係るものについては、任意に償却できるとされているが、その性格にかんがみれば、社債の償還期間にわたって均等に償却することが適当である。</p> <p>この繰延資産の償却に関連し、新株発行費については、時価発行による資金調達が一般的であることを考えれば、調達した資本の控除項目と考え、損金の額に算入しないことも考えられるのではないかとの意見があった。</p>	<p>【平成12年度改正】</p> <p>○ ソフトウェアの資産区分が減価償却資産（無形固定資産）に改正された。なお、ソフトウェアの耐用年数は、「複写して販売するための原本」については「3年」、「その他のもの」については「5年」とされた（耐用年数省令別表第三）ほか、研究開発用のソフトウェアの耐用年数については「3年」とされた（耐用年数省令別表第八）。</p> <p>【平成16年度改正】</p> <p>○ 連結納税の開始等に伴う時価評価により繰延資産の帳簿価額が増額された場合のその増額された金額等は、その償却費の計算上、損金経理額とみなすこととされた。</p> <p>評価換え又は連結納税の開始等に伴う時価評価が行われた繰延資産のその後の事業年度における償却限度額の計算について、その評価益の金額を取得価額に加算すること、その評価損の金額を既償却額に含めること等、所要の整備が行われた。</p> <p>【平成19年度改正】</p> <p>○ 繰延資産の範囲</p> <p>① 創業費が創立費に名称変更されました。</p> <p>② 試験研究費が除外されました。</p> <p>③ 開発費から新たな事業の開始のために特別に支出する費用が除外された。</p> <p>④ 新株発行費に自己株式の交付費が追加されるとともに、新株発行費から新株予約権の発行費が除外され、その名称が株主交付費に改められた。</p> <p>⑤ 社債発行費に新株予約権の発行費が追加され、その名称が社債等発行費に改められた。</p> <p>⑥ 社債発行差金が除外されました。</p> <p>○ 社債発行差金等</p> <p>社債発行差金の益金算入制度が改組され、金銭債務に係る償還差益又は償還差損の益金算入又は損金算入制度とされた。</p>	<p>10年3策定、適用：平成12年3月期～</p>
	<p>(ア) 法人税法においては、現在、貸倒引当金、賞与引当金、退職給付引当金、製品保証等引当金、返品調整引当金及び特別修繕引当金の六つの引当金がある。これらは、企業経理に相当の影響がある費用の引当て、即ち重要性の高い引当金であるとして、認められているものである。</p> <p>(イ) これらの引当金は、企業会計の費用収益対応の考え方に基づき、法人税の課税</p>		

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>所得を合理的に計算するために設けられているものである。したがって、制度自体を政策税制と考えることは適当でないが、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」との観点を踏まえ、あらためてその基本的あり方を検討すると、次のような点が指摘できる。</p> <p>イ 引当金は、具体的に債務が確定していない費用又は損失の見積りであることから、常にその見積りが適正なものであるかどうか問題となる。公平性、明確性という課税上の要請からは、そうした不確実な費用又は損失の見積り計上は極力抑制すべきである。特に、貸倒引当金及び製品保証等引当金は、法定率によって繰入限度額を計算することができ、適正な費用又は損失の見積りを超えた引当金となっているおそれがある。</p> <p>なお、近年の国際的な会計基準の動向をみると、費用収益対応の考え方に立って企業の財政状態や経営成績を測定・開示する方法から決算期末の資産・負債の金額を確定することによってこれらを測定・開示する方法に比重が移ってきている。今後、我が国企業会計においても、こうした会計処理方法が採り入れられていく可能性がある。この方法によれば、従来以上に資産・負債を確定するために見積りの要素が増え、また、長期の潜在的な債務についてもできる限り財務諸表に計上することが求められることになると考えられる。しかし、こうした情報開示のための企業会計上の要請と、公平性、明確性という課税上の要請には違いがあるので、税制が企業会計上の処理に合わせることは限界があると考ええる。</p> <p>ロ 賞与引当金や退職給与引当金は、課税上、翌期の賞与や将来の退職金の一部を当期の労働の対価として支払われる賃金と同様に取り扱うものである。すなわち、従業員に対する賞与や退職金は、実際に支払いがなされた時に経費として損金の額に算入される。これらの引当金によって、賞与も退職金も、従業員が勤務を提供した期間に応じて損金の額に算入することができる。</p> <p>このように、未だ支払いがなされていない賞与や退職金を、その支給原因が発生した事業年度において引当金繰入額という形で実際の支払いに先行して費用計上を認めている。このことから、税制が企業の給与の支給形態に対し、結果として何らかの影響を及ぼしていることも考えられる。</p> <p>また、これらの引当金は巨額に上っており、企業ごとの利用状況にも開差がある。企業がこれらの引当金に相当する金額を一定期間自己資本のごとく自由に利用できることを考慮すると、引当金制度が企業・産業間の実質的な税負担の格差を生み出し、非中立的な影響を与えているおそれがあることにも留意する必要がある。</p> <p>このような人的経費に関する引当金については、社会経済的な意義、影響等も視野に入れて、見直しを行う必要がある。</p> <p>ハ、製品保証等引当金、返品調修引当金及び特別修繕引当金は、特定の業種に限</p>		

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
(2) 貸倒引当金	<p>られた引当金であり、適用業種によって重要性の高いものであることから認められている。しかしながら、引き当てる費用又は損失の額が適用業種（なお重要なものであるかどうかについては、これらが特定業種にのみ認められているものであるだけに、十分吟味する必要があろう。</p> <p>この場合、引当金は個々にみるとそれ自体に相応の合理性があるとしても、適用企業の損益計算を全体的にみた場合には、その必要性が乏しい場合があることに留意する必要がある。</p> <p>以上のことから、これら三つの引当金については、特別に取り扱いを行うことの妥当性を公正・中立の観点から再検討を行う必要がある。</p> <p>(ウ) 以上の諸点を考慮すると、引当金については、廃止を含め抜本的な見直しを行うことが適当である。</p> <p>これに対し、現行法人税法で認められている引当金のうち、商法上その計上が必要とされている引当金については引き続きこれを存置すべきであり、税務上容認される限度の見直しは行うとしても、制度自体を廃止することは適当でないとの意見があった。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 法定繰入率が廃止されるとともに、債権償却特別勘定の取扱いが貸倒引当金に含まれ、貸倒引当金の繰入限度額の計算が、期末の金銭債権を個別に評価する債権とその他の一括して評価する債権（一般売却債権等）とに区分して計算する方式に改められた。 <p>なお、貸倒引当金の法定繰入率が廃止されましたが、中小企業の貸倒引当金の特別制度の対象法人については、租税特別措置として、引き続き法定繰入率による繰入れが認められることとされている（措法57の9①）。</p> <p>【平成11年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 平成10年度税制改正において法定繰入率による貸倒引当金の繰入限度額の計算が廃止されたことに伴い、実績率による貸倒引当金の繰入限度額の計算が当該事業年度開始の日前3年以内を開始した各事業年度の実績に基づくこととされているため、設立1期目の法人は、原則として一括評価分の貸倒引当金の繰入れができないこととされていたが、今回、設立1期目の法人についても、その期の貸倒れの実績により繰入れができるよう所要の整備が行われた（法令96②）。 <p>【平成12年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 中小企業の特別措置（繰入限度額を16%増とする措置）について、公益法人等・協同組合等を除き廃止。 	
	<p>(ア) 貸倒引当金は、売掛金、貸付金等の債権で当期末に存在するものについて将来生じるであろう貸倒れによる損失を見込むものである。その繰入限度額は、過去の平均貸倒実績率と法定率のいずれかを用いて算定される。なお、債権の相当部分が回収不能と認められる場合には、実際に貸倒損失の額が確定してはなくても部分的に貸倒損失の計上が認められている。</p> <p>(イ) 貸倒引当金については、引当金の中でも最も不確実性の高い損失を見込むものであるという問題がある。特に、法定率については、実務上簡便である反面、実績率と法定率のいずれか高い率により引当金の繰入れができることから、企業によっては、適正な見込額を超え、過大な引当金の繰入れが行われているおそれがある。貸付金・売掛金といった貸金の残高が大きい業種の場合には、その繰入率の水準次第で課税所得が大きく変動するほか、法定率の適用によって貸倒れがほとんど発生しない企業であっても引当金の繰入れが認められるといった問題がある。</p> <p>一方、貸倒れが恒常的に発生する事業があることも事実である。そのような事業を営む法人にとっては、元本である貸金の恒常的な貸倒損失に備える必要があるもので、少なくとも実績率に基づく貸倒引当金の計上は必要ではまいかと考える。</p> <p>(ウ) 以上の諸点を考慮すれば、貸倒引当金については、不確実な損失の見積りを極力排除し恒常的に発生する損失を見込むためのものとする考え方に立って、法定率制度を廃止し、実績率のみとする方向で検討することが適当である。</p>		

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
(3) 賞与引当金	<p>その場合には、現行の実績率の算定方法についても、同様の考え方に立って所要の見直しを行う必要があると考える。</p> <p>(ア) 賞与引当金は、決算期末において具体的に債務は確定していないが、当期中の勤務に対応する賞与は、当期の収益に負担させるべきであるとの考え方から設けられている。</p> <p>賞与引当金の繰入限度額の算定は、いわゆる「暦年基準」によることとされており、支給対象期間が定められている場合には、「支給対象期間基準」によることができる。賞与は、一般的に、6月又は7月と12月に支払われるが、最も多い3月決算法人を例にとると、暦年基準では、1月から3月までの期間分(3か月分)に対応する賞与が引当金として計上される。これが支給対象期間基準では、支給対象期間が4月から9月までの期間分が12月支給、10月から3月までの期間分が6月支給と定められている場合には、10月から3月までの期間分(6か月分)に対応する賞与が引当金として計上できることになる。</p> <p>(注1) 多くの企業は、賞与の支給規程において、「賞与は、支給対象期間中に在職していた者で、賞与支給日(又は一定日)に在職しているものに支給する。〇月の賞与の支給対象期間は、〇月〇日から〇月〇日とする。」といった定めを置いている。現行制度は、この支給対象期間をもって費用(賞与)を負担する期間であるとして取り扱っている。</p> <p>(注2) 実際の賞与支給規程の例をみると、支給対象期間中に在職していれば自己都合による退職の場合を除き原則として賞与を支払うこととされている。あるいは支給対象期間中に在職していても賞与支給時又は直前の一定の日に在職していなければ賞与を支給しないこととされている。その一方で、支給対象期間中に在職していても賞与支給日に在職する者に対して別途賞与を支給することとしているものがあるといったように、その内容は一律ではない。</p> <p>(イ) 賞与については、賞金そのものではなく、利益分配としての性格を有するといった見方がある。我が国における安定的な賞与の支給慣行等からみると、賞金の後払い的性質も否定できない。しかしながら、賞与は、一般に、支給される金額が前もって決まっているものではないことから、実際に支給された賞与がどの期間に対応する費用であるかという点は必ずしも明確でない。こうした視点からみると、現行制度については、次のような問題がある。</p> <p>イ 賞与の支給規程がなく、その時々状況に応じて、一定額の賞与を支給しているような場合には、支給する賞与の額とそれを負担すべき期間との関係が極めて曖昧である。このような場合にも、暦年基準による引当金が可能となっている。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 賞与については、原則として、実際に支給をした日の属する事業年度の損金の額に算入することとされ、賞与引当金は廃止された(旧法554)。</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
	<p>ロ 支給対象期間が定められている場合であっても、賞与は、通常、支給対象期間に在職していたというだけでは支払われず、賞与支給日等に在職して初めて支払われる。また、実際に支給される賞与の額は、過去の支給実績を基に、支給対象期間の業績だけでなく、法人の取務状態や将来の業績見通し、さらには他社の支給状況等を総合的に勘案し、多くは年1回の労使交渉等を経て決定されている。つまり、費用（賞与）の期間配分という観点からみて、実際に支給する賞与の額と支給対象者の選定基準である支給対象期間とは、不可分の関係にあると言いき難い。特に、支給対象期間と実際の賞与支給日とが大きく離れている場合には、支給する賞与とそれを負担すべき期間との関係が更に曖昧となる。</p> <p>ハ 支給対象期間基準については、同じ決算期で同じ時期に賞与を支給することとしている場合であっても、賞与の支給対象期間をどう定めるかによって引当金の計上額に差が生じるという問題がある。一方、決算期が異なっても支給対象期間を事業年度の上期と下期に合わせると、各法人とも、6か月分に相当する引当金を計上できることになる。現に2月決算法人であっても、夏季の賞与として、6か月分を計上している例が見受けられる。</p> <p>(ウ) 以上の諸点から判断すると、賞与は、一般的にあらかじめ支給する金額が定まっておらず、またそれを費用として負担すべき期間も必ずしも明確でないことから、このような費用は、たとえ算金の後払い的な性格を有するとしても、課税の公平性、明確性を期する観点から、引当金の繰入れによるのではなく、実際に支払った日の属する事業年度の損金の額とする取扱いに改めることが考えられる。その旨を法令で明確にすれば、未払費用としての計上が可能か否かといった実務上の混乱も避けられると考えられる。ただし、この点については、法人税の課税所得計算の基本的な考え方からして、賞与についてののみ未払費用の計上を認めないのは適当でないとの意見があった。</p> <p>(エ) 多くの企業は、労働協約において支給時期、支給額の算定方法を具体的に定め、たとえ赤字であっても支払うこととしている等賞与を賃金の後払い的なものとして認識しているのが実態であり、課税上もこうした実態に則した取扱いとすべきであって、長年にわたり定着してきた賞与引当金は今後とも維持すべきであるとの意見があった。また、賞与を賃金の後払いとみる考え方は維持しつつ現行の支給対象期間基準を廃止する等の見直しを行うことにより実質的な公平を確保することとしてはどうかとの意見があった。</p>		
(4) 退職給与引当金	(ア) 退職給与引当金は、労働協約、就業規則等において使用人に対し退職給与を支払うこととしている法人が、その支払いに要する費用を一定の限度内で繰り入れることができるというものである。繰入限度額の算定方法としては、当期発生額基準	【平成10年度改正】 ○ 退職給与引当金の累積限度額が期末退職給与の要支給額の40%相当額から20%相当額に引き下げられた。	○ 退職給付に係る会計基準の設定に関する意見書（平成10年

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>(労働協約等がない場合には、さらに給与総額基準)と累積限度額基準とがあり、いずれか少ない金額までとされている。</p> <p>退職給付は、賃金の後払いとしての性格を有していると考えられるが、多くの企業が長期の勤続者を優遇する支給倍率方式を採用していることから、勤続に対する功績報償としての性格や退職後の生活保障としての性格も有している。</p> <p>これらいずれの性格を有するかを問わず、退職給付は、法人が使用人に対し労働協約等で定められた金額の支払いを約束した債務であることから、企業会計では、その債務が発生した事業年度の費用として計上することが適当であるとされている。退職給付引当金は、企業会計上の負債性引当金に相当するものであるが、現実には退職という事由が発生して始めて確定するいわば条件付債務である。そこで、現行法人税法においては、将来支給すべき退職金債務を現在価値に評価し、その累積限度額を期末要支給額の40%相当額としている。</p> <p>退職給付引当金は、昭和27年に法人税率の引上げ(35%から42%)が行われた際、その税負担を緩和する意味もあって創設された。当時は、企業会計の費用収益対応の考え方に従い、期末要支給額の100%相当額まで積み立てられるものであった。それが、昭和31年の改正において、「将来支出することが多い金額をあたかも今日支給するように評価して積み立てることは、適当でない。」との考え方から、その累積限度額が期末要支給額の50%相当額まで引き下げられ、昭和55年の改正で、これが更に40%に引き下げられた。</p> <p>(イ) 法人税は、法人の所得を事業年度ごとに課税し、その都度適切な負担を求めるものである。したがって、各事業年度ごとに適切な税負担を求める観点からは、その支払いが相当長期間経過後になされる費用を実際の支払いに先行して控除することについては、本来、抑制的に考えるべきものである。このような観点からみると、退職金は条件付の債務であって、しかも実際の支払いが平準的にみて相当長期間経過後になされるものであることから、法人税においては、本来、その引当を否認することには慎重であるべきであろう。退職給付引当金に累積限度額が設定され、それが引き下げられてきたのは、このような考え方がその根底にあったと言える。</p> <p>(ウ) 退職給付引当金については、さらに、次のような観点から縮減を図るべきであるとの指摘があった。</p> <p>イ 現行の退職給付引当金には、既に現価方式が採り入れられているものの、企業が相当長期間にわたって自己資本のごとく自由に利用できる将来債務を課税し、また外部に支払った費用であるかのように取り扱うものである。退職金支給の相対的なウェイトが高い企業と低い企業との間、あるいは退職給付引</p>	<p>【平成14年度改正】</p> <p>○ 制度が廃止された。</p> <p>なお、廃止前の退職給付引当金勘定の金額については、4年間(中小法人及び協同組合等は10年間)で取り崩すこととされた。</p>	<p>6月策定、適用：平成13年3月期～</p>

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
(5) 製品保証等引当金	<p>当金を利用している企業と利用していない企業との間で、税負担のアンバランスが生じている。退職給与引当金の残高は、既に巨額に上っており、このアンバランスは是正する必要があるのではないか。</p> <p>ロ 退職給与引当金が、企業の給与の支給形態に影響を与えていないのか。すなわち、企業にとっては、内部留保の拡充及びその裁量権の向上の観点から、当座の資金が必要となる賃金の支払いよりも将来の退職金支給で対応しようとする誘因が働き得る。課税上退職金という長期の条件付債務を実際の支払いに先行して損金の額に算入し得る退職給与引当金は、その誘因を強める方向に作用する。その結果、従業員は給与支給を先送りされることになり、他企業への転職が不利になるといった形で、労働の流動性を抑制している可能性があるのではないか。</p> <p>ハ 労働者の受給権を保全する観点からは、退職給与引当金より外部拠出の年金制度の方が望ましいのではないか。</p> <p>(エ) 以上の諸点を考慮すると、退職給与引当金については、更に抑制することが適当である。この場合、勤続年数が一定年数を超えると退職金の支給額が大きく増え、企業の債務が次第に大きくなっていく点を勘案し、現行の退職給与引当金を、長期勤続者、即ち退職が真近に迫っている年齢層の従業員に対する退職金焦点を当てたものに改めることが考えられる。ただ、引当金の繰入対象者を長期勤続者に限ることとした場合には、従業員の年齢構成上若年層が多い企業に対する影響が大きくなるという問題がある。したがって、この考え方を、引当金の累積限度額に反映させ、現行の水準を引き下げることにするのが適当である。</p> <p>この累積限度額の縮減に関しては、定年の延長によって勤労者の在職期間が全体的に伸びていくと考えられるので、こうした点からみても現行の累積限度額は引下げの余地があるのではないかとの意見があった。</p> <p>(オ) これに対し、退職給与引当金は、労働協約等で支給すべきことを約している債務の引当であり企業にとって自己資本と同じという認識はないこと、また従業員の受給権保護の観点からは外部拠出の年金制度の方が望ましいとしても課税上の取扱いとは別の問題であること等から、退職給与引当金は今後とも維持すべきであるとの意見があった。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 制度が廃止された。</p>	
	<p>(イ) この引当金は、当期の製品等の販売収入に負担させるべき無償補修の費用を見</p>		

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>積もるものであるが、次のような問題がある。</p> <p>イ 現行法人税法では、対象となる製品等（目的物）を一部のものに限定しているが、最近多くの製品等に無償補修の約定がなされている。このことからみて、対象製品等の範囲が実態と大きくかけ離れてきており、業種間の不公平も生じている。</p> <p>ロ 実績率と法定率の適用状況をみると、法定率を採用する法人が少なくない。その理由は、法定率が実績率を上回っているというよりむしろ、無償補修に要する費用の見積りに実務上の困難を伴うためであると考えられる。このように費用の見積りに困難を伴う引当金は、引当金としての妥当性それ自体が問題がある。またこの引当金は、製品等の販路に付随して生じる費用の見積りに過ぎず、重要性の点においても疑問がある。</p> <p>ハ この引当金の繰入額が大きい業種においては、支出の効果が支出年度に止まらなるとみられる試験研究費や広告宣伝費の額が、無償の補修費用の額と比較して格段に大きく、かつ、支出年度の費用として損金の額に算入されている。このように、適用業種の損益計算を全体的にみると、この引当金は、適正な期間損益計算という観点からみて、その意義は乏しい。</p> <p>(ウ) 以上の諸点にかんがみると、この引当金は、それ自体費用収益対応の考え方に則したものであるとしても、公平性、重要性等の点で問題があるので、基本的にはこれを廃止する方向で検討すべきと考える。</p> <p>これに対しては、この引当金は、費用収益対応の考え方に立つて企業会計上必要とされているものであることから、これを廃止するのは適当でないとの意見があった。</p>		
(6) 返品調整引当金	<p>(ア) 返品調整引当金は、出版業等を営む法人でその販売する棚卸資産の大部分につき買戻しの特約を結んでいる場合に認められる。つまり、その買戻しによる損失の見込額として、期末売掛金又は期末前2か月間の売上高に返品率及び売買利益率を乗じて得た金額以下の金額を引当金勘定に繰り入れた場合、その繰入額を損金の額に算入することができる。</p> <p>この引当金は、出版、医薬品といった事業の場合には、一定の返品を見越して販売するため、販売時に全ての利益を計上した場合には、利益が過大に計上されることになる。また販売した商品そのものの返品であるだけに、その額も比較的大きな金額となると見込まれることから、過去の実績値を用いて返品される部分に対応する利益を引当金として経理するものである。</p> <p>(イ) この引当金は法定率といったものはない。また実績値も、事業の種類ごとに過去の返品率や利益率を用いて算定することとしているため、返品による損失の見込額の計上に大きな誤差が生じることはないと考えられる。</p>		

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
(7) 特別修繕引当金	<p>この引当金については、適用事業の実態等を踏まえ、重要性等の観点から見直しを行うことが適当である。</p> <p>(ア) 特別修繕引当金は、船舶、汽船、汽艇等のように、定期的な大規模な修繕が必要とされる資産の修繕に要する費用に充てるために、過去の支出修繕費を基礎として繰り入れられるものである。この引当金は、定期的に行う大規模な修繕の費用は、その修繕が必要となる原因が発生した期間の収益に負担させるべきであるとの考え方によるものである。</p> <p>(イ) この引当金については、通常の修繕費は支出した事業年度の費用として損金の額に算入されているので、定期的で大規模な修繕であるといえ、特定の修繕についての引当金の計上を認めると公平を損なうという問題がある。特別修繕に要する費用が適用企業の期間損益にどの程度の影響があるのか、また他の事業との比較においてこれを特別に取り扱うことが妥当かといった諸点について、更に検討を加え、見直しを行うことが適当である。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 繰入限度額を現行の4分の3とする等の見直しを行った上、特別修繕準備金制度（租税特別措置）に改組された。 <p>【平成14年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 特別修繕引当金の繰入れを認める経過措置が廃止された。 	
(8) 準備金	<p>租税特別措置法において各種の準備金制度が設けられている。これらの準備金には、費用収益対応の考え方に基づいたものであるという点において引当金に類する準備金と、主として政策的な観点から設けられている準備金とがある。</p> <p>引当金に類する準備金については、適用業種にとって重要性が高いものであっても他の事業との比較においてこれを特別に取り扱うことが妥当か、実際の支払いが長期間経過後になされるものであるか、費用又は損失の見積りが適正に行われるものであるかといった観点から、引当金に準じた見直しを行うことが適当である。主として政策的な観点から設けられている準備金については、その政策目的を吟味し、租税特別措置の整理合理化の一環としてその見直しを行うべきである。その場合、政策目的との関連で特定の産業を振興するためのものとなっている準備金や単なる期間損益の調整に過ぎないものとなっている準備金は、廃止する方向で検討することが適当である。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 平成21年4月1日現在、次の準備金が措置されている。 <ul style="list-style-type: none"> ① 海外投資等損失準備金 ② 金属鉱業等鉱害防止準備金 ③ 特定災害防止準備金 ④ 新幹線鉄道大規模改修準備金 ⑤ 使用済燃料再処理準備金 ⑥ 原子力発電施設解体準備金 ⑦ 異常気象準備金 ⑧ 関西国際空港・中部国際空港整備準備金 ⑨ 特別修繕準備金 ⑩ 社会・地域貢献準備金 ⑪ 中小企業等の貸倒引当金の特別 ⑫ 稼働・海外稼働準備金 ⑬ 農業経営基盤強化準備金 	
7. 法人の経費 (1) 役員報酬等	<p>(ア) 法人が役員に支払う報酬や退職金については、それが過大であると認められるものを除き、損金の額に算入することとしている。過大な役員報酬や役員退職金及び役員賞与については、これらが利益の処分としての性格を有するものであることから、損金の額に算入しないこととしている。ただし、いわゆる使用者兼務役員に支払う賞与については、その者が使用者としての地位を有することにかんがみ、使用者相当分の賞与については損金の額に算入することとしている。</p> <p>(イ) 役員賞与については、役員に対して支給する賞与であっても法人にとっては一種の経費であり損金の額に算入すべきであるとの意見がある。しかし、役員賞与は功労報酬としての性格を有するものと考えられ、大企業の利益処分経理のみら</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 役員と特殊の関係のある使用者（特殊関係使用者）に対して支給する給与や退職給与のうち、不相当に高額な部分の金額については、損金不算入とされた。 ○ 役員報酬の額のうち、法人が、事実を隠ぺいし、又は仮装して経理をすることによりその役員に対して支給する報酬の額は、損金の額に算入しない旨の規定が設けられた（法34②）。 <p>【平成15年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 使用者兼務役員とされないう同族会社の役員を判定する場合における株主グループ等の特殊割合の基準が50%超（改正前は50%以上）とされるとともに、 	<ul style="list-style-type: none"> ○ 企業会計基準第4号「役員賞与に関する会計基準」（平成17年11月作成、適用：平成18年5月～） ○ 企業会計基準第8号「ストック・オプション等に関する会計基準」（平成17年12月策定、平成18年5月～）

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
(2) 福利厚生費	<p>れるように、一般ご利益の処分として認識されている。さらに中小法人の場合には、決算賞与の支払いによって法人の利益を比較的容易に調整することが可能となるといった問題もある。以上のことから、現行の取扱いを維持することが適当である。</p> <p>(ウ) このほか、役員報酬に關連し、企業の経営者がその親族等に過大な報酬を支払うことにより所得の分散を図っているといった問題や、簿外の収益から役員に対し定期的な金銭の支払いがある場合の課税上の取扱いを明確化すべきではないかとといった問題の指摘がある。こうした問題については、課税の公平を確保する観点から、できる限り法制上の整備によって解決を図ることが適当である。</p> <p>(エ) 清算中の法人がその役員に対して支払った過大な報酬や退職金は、現在清算所得に対する法人税の課税対象とされていない。この点については、被動法人に対する課税とのバランスから、これらを清算法人の残余財産の価額に含め課税対象とすべきではないかと考えられる。しかし、清算所得に対する法人税は、基本的に法人の正味財産に対して課税するものであることから慎重な検討を行う必要があるのではないかとの意見があった。</p>	<p>その会社が自己株式を有するときはその株主グループの判定に際し株主等からその会社を除く等の改正が行われている。</p> <p>【平成18年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 役員給与の損金不算入 法人がその役員に対して支給する給与について、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与については、不相当に高額なものを除き、損金の額に算入すること等損金の額に算入されるものの範囲の見直しが行われた。また、役員退職給与について、損金控除要件が廃止された。 ○ 特殊支配同族会社の業務主宰役員給与の損金不算入（創設） 特殊支配同族会社が業務主宰役員に対して支給する給与の額のうち給与所得控除相当額は、損金の額に算入しないこととされた。ただし、基幹所得金額が800万円以下である事業年度など一定の事業年度にあつては適用除外とされている。 <p>【平成19年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 定期同額給与 定期給与で、給与改定（通常改定・臨時改定・業績悪化改定）がされた場合における当該事業年度開始の日又は給与改定前の最後の支給時期の翌日から給与改定後の最初の支給時期の前日又は当該事業年度終了の日までの間の各支給時期における支給額が同額であるものについては、定期同額給与とされた。 ○ 事前確定届出給与 イ 当初届出の届出期限が、株主総会等の決議により事前確定給与の定めをした場合におけるその決議をした日等から1月を経過する日等とされた。 ロ 事前確定給与の定めに基づいて支給する給与につき既に届出をしている法人が一定の事由に基因してその届出に係る定めの内容を変更する場合には、その変更届出期限が整備された。 ハ 同族会社に該当しない法人が定期給与を支給しない役員に対して支給する事前確定給与については、その定めの内容に關する届出が不要とされた。 ○ 特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入 本制度の適用除外基準である基準所得金額が800万円から1,600万円に引き上げられた。 	1日以後付与
(2) 福利厚生費	(ア) 法人が支出する福利厚生費は、それがいわゆる法定福利費であるかどうか、あるいは従業員に対する現物給与と課税がなされるものであるかどうかにかかわらず、損金の額に算入するものとされている。		

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>(イ) 企業の法定外福利厚生費の支出状況をみると、社宅から保養施設、食事の支給と様々な形態を採っており、また企業間の格差も大きい。 従業員に対する利益の供与は、本来その者に対する所得税課税で対応すべきである。しかし、その形態が様々であることから、個人所得税課税が行われていないものが数多く含まれていると考えられ、法人が経費として損金の額に算入する福利厚生費の総額と個人所得税課税の対象となる金額とはかなりの開差が生じているものと思われる。かくして、こうした個人所得税課税が行われない形で法人の経費支出を放置すると、税負担の公平を損なうことにもなりかねない。</p> <p>(ウ) 福利厚生費支出を法人課税の側面から見ると、我が国では、法人の利益を福利厚生費の形態で従業員に分配している法人が少なくないとの指摘がある。そこでは、企業活動の成果が決算利益という形で適正に現れてこない。 従業員に対する支出は、一般に労務対策として行われることが多く、節税を動機としてのものは少ないものと考えられる。しかし、福利厚生費の過度な支出は一般の給与とは異なり、事業遂行上通常必要とされる費用の範囲を超えたものである。一種の利益分配としての性格を有しているとも考えられる。 したがって、過度な法定外の福利厚生費支出については、これを損金の額に算入しないこととすることにより適切な税負担を求める余地があるのではないかと考える。</p> <p>(エ) 一方、一部の経営者によって支配されている法人については、企業経営者の私的な経費を法人の福利厚生費として計上しているのではないかとといった問題が指摘されている。そのような企業経営者の私的経費の法人経費化については、基本的には企業経営者に対する個人所得税を厳格に行うことで対処すべきであると考えられる。しかしながら、税務執行には自ずと限界があるので、税当局がこうした問題に適切に対処できるような方策についても検討する必要があると考える。</p>		
(3) 交際費	<p>(ア) 法人の支出する交際費については、大法人については、その全額が損金不算入、中小法人については、定額控除額を超える部分は全額、定額控除額までは10%相当額が損金不算入とされている。現行制度は、交際費を経費として容認した場合に濫費の支出を助長することになり、また、交際費の支出は公正な取引を阻害する可能性がある点を考慮して措置されているものである。また企業による巨額の消費的支出に支えられた価格体系により個人が生活の豊かさを実感できないのではないかといった問題も指摘されている。</p> <p>(イ) 税制がこうした諸問題を助長してはならないことから、現行制度は基本的に維</p>	<p>【平成10年度改正】 ○ 定額控除限度額内の損金不算入割合の引上げ (10%→20%)</p> <p>【平成14年度改正】 ○ 資本又は出資の金額が1,000万円超5,000万円以下の法人に係る定額控除限度額が年400万円 (改正前：300万円) に引き上げられた。</p> <p>【平成15年度改正】 ○ 400万円の定額控除を認める対象法人の範囲が資本又は出資の金額が1億</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
<p>(4) 寄付金</p>	<p>持することが適当である。</p> <p>さらに、現行の中小法人に対する定額控除制度については、中小企業の交際費支出の相当部分が依然として損金の額に算入されているのは交際費課税の趣旨にそぐわないとの問題が指摘されている。また、経営者が私的な交際費を法人の経費として控除したり定額控除額を利用するための会社分割が行われていたといった問題の指摘もある。このような問題に対処するためには、現行の定額控除総額内の支出交際費の損金不算入割合を更に引き上げることが必要ではないかと考える。</p> <p>なお、現行の交際費の課税上の取扱いについては、支出の内容に応じてその一部は損金の額に算入するといった見直しも考えられるとの意見があった。</p> <p>(ア) 法人の支出する一般の寄付金は、一定の限度内で損金の額に算入される。特定公益増進法人に対して支出する寄付金については、別途、一般の寄付金と同じ限度内で損金の額に算入される。そのほか、国・地方公共団体その他一定の公益団体に對するいわゆる指定寄付金については、その全額が損金の額に算入される。</p> <p>(イ) この取扱いについて、寄付金は本来経費性がなくことから、原則としてこれを損金の額に算入せず、公益的な活動を支援するとの政策的な観点から、特定の寄付金についてのみ損金の額に算入するよう改めるべきではないかとの指摘がある。寄付金は、直接的な対価を伴わない支出であって多分利益の処分としての性格が濃いものである。ただし、企業が支出する寄付金の中には事業関連性を否定しきれない寄付金も少なくない。現行制度が一般の寄付金について、一定の限度を設けその範囲内で損金の額に算入しているのは、事業関連性の判定の困難さも考慮し、税実務上の要請に応えることとしたためである。したがって、一般の寄付金の損金算入制度の仕組みそのものを廃止することについては慎重であるべきものと考えられる。</p> <p>しかしながら、寄付金に一部経費的な性格のある支出が含まれているとしても、一定の限度内であればその全額を損金の額に算入する現行の取扱いには、寄付金の本来的な性格、法人の交際費支出に対する課税上の取扱いとのバランスからみて、必ずしも適当とは言えない面がある。したがって、損金算入の対象とする寄付金の範囲を限定するか、それが困難な場合には一定の限度内であってもその一部を損金の額に算入しないこととするといった見直しを行うことが考えられる。</p> <p>この点については、個人所得税における寄付金の取扱いやその全額が損金不算入とされる大法人の支出交際費の取扱いとのバランスからみて、一般の寄付金を損金算入とする現行の取扱いには全廃すべきであるとの意見があった。</p> <p>(ウ) 一方、近年、企業は、芸術・文化の支援等社会への貢献を強く求められてきているので、公益の増進に貢献する団体等に対する寄付金の損金算入について更に</p>	<p>円(改正前:資本金5,000万円以下の法人)に拡大されるとともに、定額控除額までの金額の損金不算入割合が10%(改正前:20%)に引き下げられた。</p> <p>【平成18年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 交際費等の範囲から、一人当たり5,000円以下の一定の飲食費が除外された。 <p>【平成21年度改正(経済危機対策における税制上の措置)】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 資本金1億円以下の法人に係る定額控除限度額を400万円から600万円に引き上げる(平成21年4月1日以後に終了する事業年度から適用)。 <p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 指定寄付金及び特定公益増進法人に対する寄付金について、利益処分経理をした場合でも、それぞれ損金の額に算入できることとされた。 <p>【平成20年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 特定公益増進法人に対する寄付金の損金算入限度額について、所得基準が所得金額の5%(改正前:2.5%)相当額に拡充された。 ○ 特定公益増進法人の範囲について、公益社団法人・公益財団法人については、すべて特定公益増進法人とするとともに、旧民法第34条法人に対する寄付金について、新たな法人制度へ移行するまでの間はこれまでと同様の取扱いとすの所要の経過措置が講じられた。 ○ 特定の損失等に充てるための負担金の損金算入制度の対象法人の範囲について、一般社団法人及び一般財団法人が追加されたほか、公益法人等に準ずる外国法人が除外された。 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
(5) 外国の罰金	<p>補充する必要があるのではないかとの意見や、こうした罰金については法人が利益処分経理を行った場合においても、損金の額に算入すべきではないかとの意見があった。</p> <p>寄附金の損金算入制度については、こうした諸点を含め、そのあり方を検討する必要がある。</p> <p>現行法人税法の下では、(a) 各種租税の加算税、加算金、延滞税、延滞金及び過怠税、(b) 罰金、科料及び過料、(c) 国民生活安定緊急措置法及び租税特別法の禁止及び公正取引の確保に関する法律の課徴金及び延滞金は、損金の額に算入されない。これは、国や地方公共団体の行う制裁の効果を減殺しないためであるが、法人が外国に支払う罰金等には、この規定の適用がない。</p> <p>しかしながら、経済活動の国際化の進展に伴い、我が国企業が外国において罰金等を科される事例が生じてきている。こうした支出を損金の額に算入すると、我が国において納付すべき法人税が減少することとなり、それだけ外国政府等が行った制裁の効果を減殺することにもなる。</p> <p>我が国企業は、今後ますます外国における事業活動を拡大していくものと考えられるが、そのような企業は、当然ながらその国の法令を遵守することが強く求められる。こうした諸点にからみれば、外国に支払う罰金等についても損金の額に算入しないことを検討する必要があると考える。</p> <p>その場合、各国の罰金等にはその国情を反映して様々なものがあるので、損金不算入とするか否かを個別に判断する必要があるとの考え方もある。しかし、外国政府等が科する罰金等の趣旨や内容を我が国の法体系に照らして個別に判断することは税務執行上困難であり、また、法制の明確性の要請からみて適切でない。</p> <p>したがって、外国の罰金等を損金不算入とする場合には、その範囲を慎重に検討する必要がある。</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 外国等が課する罰金又は過料に相当するものについては、国内の罰金及び過料と同様、損金の額に算入しないこととされた。 <p>【平成18年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 不正行為等に係る費用等 法人が供与する賄賂等の額は損金の額に算入しないことが明確化された。これに伴い、隠ぺい収受行為に要する費用の額及び法人税額等の損金不算入等に関して所要の整備も行われた。 	
8. 租税特別措置等	<p>(ア) 租税特別措置・非課税等特別措置は、特定の政策目的を実現するための政策手段の一つであり、税負担の公平・中立・簡素という税制の基本理念の例外措置として設けられているものである。</p> <p>租税特別措置等は、これまで我が国経済の成長過程を通じて相応の役割を果たしてきた。しかしながら、租税特別措置等については、</p> <p>イ 租税特別措置等が、個別的な政策目的に細分化され、極めて複雑なものとなっている、</p> <p>ロ 一旦、租税特別措置等が導入されると、既得権益となり長期間にわたって継続して措置されからである、</p> <p>ハ 租税特別措置等の中には、種々の基準や行政当局の認定・承認等を適用要件としているものがある。これは、適用対象を適切に規定するための方法であるが、規制緩和の要請に反する面もある、</p> <p>といった問題が指摘されている。</p>	<ul style="list-style-type: none"> ○ 租税特別措置の整理及び合理化を推進するための適用実態調査及び正当性の検証等に関する法律案（第171回国会・参法第2号、提出者：峰崎 直樹 君外五名） <p>【理由】</p> <p>租税特別措置の整理及び合理化を推進し、もって納税者が納得できる公平で、かつ、透明性の高い税制の確立に寄与するため、租税特別措置に関し、基本理念を定め、国の責務等を明らかにするとともに、適用実態調査及び正当性の検証等について定める必要がある。これが、この法律案を提出する理由である。</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
9. 金融派生物品	<p>(イ) 租税特別措置等については、これまで、 イ その目的が現下の喫緊の政策課題に資するものであるか、 ロ 政策目的達成のために効果的な措置であるか、 ハ 政策手段として税制が適当か、 ニ 利用実態が特定の者に偏っていないか、 ホ 利用実態が低調となっていないか、 ヘ 創設後長期間にわたっていないか、 等の観点から整理合理化が行われてきたところである。 しかし、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という基本的考え方が らずれば、産業界・企業間の中立性をより一層重視する観点から、徹底した見 直しを行うことが適当である。 なお、租税特別措置等については、その長期化を避けるため一定期間経過後は 延長せずに廃止する仕組みを考えてはどうか、その利用実態等の透明性を高める ような方策を検討すべきではないかとの意見があったほか、租税特別措置等が複 雑化する中で措置相互間で誘因効果が減殺されているのではないかと指摘も あった。</p> <p>(ア) 近年、株式、債券、株価指数、金利、通貨などの先物、オプション、スワップ、 先渡契約等のいわゆる金融派生物品(デリバティブ)取引が急速に拡大している。 このような取引は、短期的な価格、即ち時価の変動に着目して行われている。 現在の会計処理は、現物有価証券については、取得原価主義が適用される。 一方、デリバティブ取引については、貸借対照表に計上されず損益の認識時点 も商品によって異なっていることから、取引実態と会計処理に大きな乖離が生 じている。このことから、金融機関等の行うトレーディング業務に支障 が生じ、市場の発展が阻害されることにもなるといった問題が生じてきた。 そこで、本年の銀行法等の改正により、銀行、証券会社等の行うトレーディ ング業務について時価基準を導入し、トレーディング勘定に属する債券等につ いては時価で評価するとともに、デリバティブについても決算期末に評価損益 を計上することとされている。</p> <p>(イ) 法人税法は、原則として未実現評価損益の計上を認めていない。銀行、証券会 社等の行うトレーディング業務が時価の変動自体を収益又は損失の発生と認識 して行われているとすれば、課税上も時価評価により損益を認識する方が経済実 態に見合った課税所得の計算がなされるものと考えられる。したがって、法人税 においても、これらの行うトレーディング業務については、時価基準の採用を検 討していくべきであると考えられる。 今回の銀行、証券会社等の時価基準の採用は、トレーディング業務に限定さ れ、しかも選択制となっている。デリバティブ取引は、金融機関等のトレーデ</p>	<p>【平成12年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 有価証券の期末評価の方法に時価法を導入するとともに、有価証券の譲渡 損益について取引時における譲渡利益によることとした。 なお、低価格については、改正事業年度の前事業年度末の価額より切放 し措置を講じた上、廃止された。 ○ デリバティブ取引に係る利益相当額又は損失相当額の益金又は損金算入等 の規定(法第61の5)の創設 事業年度終了時に未決済となっているデリバティブ取引(外貨建資産等の 金額の円換算額を確定させる先物外国為替契約等に基づくもの及び金利スワ ップ取引等の一定の要件を満たすものを除く。)については、その事業年度終 了の時に決済したものとみなして算出した利益の額又は損失の額に相当する 金額を、洗替方式により益金の額又は損金の額に算入する。 また、デリバティブ取引により金銭以外の資産を取得した場合(繰延ヘッ ジ処理の適用を受ける場合を除く。)には、取得の時に対価として支払った金 銭の額とその取得の時のその資産の時価との差額を、取得の日の属する事業 年度の益金の額又は損金の額に算入する。 ○ ヘッジ処理の規定(法第61の6・61の7)の規定の創設 	

検討項目	報告書における指 摘 事 項 等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備 考
10. 欠損金の繰越し・繰戻し	<p>インダ業務に限らず、一般の事業法人を含め幅広く行われている取引であり、また恣意的な利益操作にも利用され易いものでもあることから、デリバティブ取引の会計処理は、課税の側面からみても重要な検討課題であると言える。</p> <p>デリバティブ取引を利用した税負担回避行為については、現行法の下でも、一部経済的実質に応じた課税上の処理が行われている。デリバティブ取引には多種多様な取引がある中で、適正な課税を確保する観点から、取引の実態や企業会計審議会における会計処理の検討の動向等を見極め、随時法制上の整備を図っていくことが適当である。</p> <p>(ア) 現行法人税法では、法人税の負担の合理化を図る観点から、青色申告書を提出した事業年度において生じた欠損金及び災害により生じた損失金については、それぞれ5年間の繰越しが認められ、青色申告書を提出した事業年度において生じた欠損金については、1年間の繰戻しが認められている。</p> <p>なお、欠損金の繰戻し制度については、赤字法人対策にも資するとの観点から、一部の例外を除き時限的にその適用が停止されている。</p> <p>(イ) 欠損金の繰越期間については、一般的にその期間を延長すべきであるとの意見がある。しかし、繰越期間を一般的に延長する場合には、帳簿の保存義務の厳格化、除斥期間の延長や罰則の強化等の法整備も併せて措置する必要があるほか、我が国においては半數を超える法人が赤字申告となっていることをも考慮し、幅広い観点からの検討が必要であると考ええる。</p> <p>(ウ) 欠損金の繰戻し制度は、法人に多額の欠損金が生じた場合や法人が解散するような場合には、欠損金の繰越控除によっては税負担の調整が行われていないので、これを救済する趣旨で設けられているものである。</p> <p>この制度については、一旦国に納付した法人税は、法人が株主にに対して支払った配当と同様に、確定した債務と考ええるべきであり、これを存置する必要性は認め難いとの意見もある。しかしながら、この制度が、欠損金の繰越制度と同様に、法人税負担の合理化を図るために設けられているものであること等にかんがみれば、これを廃止することについては慎重であるべきものと考ええる。</p>	<p>【平成15年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 適格合併等に係る被合併法人等の未処理欠損金額等は、確定申告書への明細の記載の有無にかかわらず、合併法人等に引き継ぐこととされた。 ○ 未処理欠損金額の引継ぎ制限金額の計算の特例について、確定申告書の明細書の添付がない場合及び所定の書類の保存がない場合の有効規定が設けられた。 <p>【平成16年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 青色申告書を提出した事業年度の欠損金額の繰越期間及び青色申告書を提出しなかった事業年度の災害損失欠損金額の繰越期間が7年（改正前：5年）に延長された。 ○ 資産整理に伴う私財提供等があった場合の欠損金の損金算入本制度の対象となる繰越欠損金から資本積立金額を控除しないこととされた。 <p>【平成17年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 民事再生法等の法的整理又はこれに準ずる一定の私的整理が行われる場合に、債務者である法人について、次の措置が一体的に講じられた。 <ul style="list-style-type: none"> ① その有する資産の評価益又は評価損の額を益金の額又は損金の額に算入する。 ② ①の適用を受ける場合に、繰越欠損金額の損金算入について青色欠損金額等以外の欠損金額を優先して控除（債務免除益等の額が限度）をする。 ○ 会社更生法との規定による更生手続開始の決定があった場合の繰越欠損金額の損金算入制度が法人税法に規定された。 <p>【平成18年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 会社更生法等による債務免除等があった場合の欠損金の損金算入制度の対象に、債務の免除以外の事由により消滅した債務に係る利益の額を含むこととされた。 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁴	備考
11. 法人間配当	<p>(ア) 現行法人税法では、法人の受取配当については、外国法人及び人格のない社団等から支払いを受けるものを除き、発行済株式等の25%以上を保有するいわゆる特定株式の配当はその全額が益金不算入とされ、その他の株式の配当はその80%相当額が益金不算入とされている。株式を保有するために生じた負債の利子がある場合には、その利子に配当が負担すべき経費であるとの考え方から、その利子相当額を控除した後の金額が益金不算入の対象とされている。</p> <p>この法人間の受取配当の金額が益金不算入の対象とされている。この法人間の受取配当の益金不算入制度は、配当に対する二重課税を調整するために措置されているものである。我が国企業の株式保有の実態をみると、特定株式を除いては、一種の資産運用あるいは安定株主確保のための特合いであることとみられることから、昭和63年の税制改革において特定株式以外の株式の配当について益金不算入割合を80%に縮減している。</p> <p>こうした我が国の企業経営や株式保有の実態には、特に大きな変化もみられないことから、現行制度の仕組みは基本的に維持することが適当である。</p> <p>(イ) 現行制度の下では、受取配当の益金不算入額を計算する際の負債利子控除制度</p>	<p>○ 特定株主等によって支配された欠損等法人の欠損金の繰越しの不適用等の創設</p> <p>欠損等法人が、その特定支配日から5年以内、旧事業を廃止しその事業規模の概ね5倍を超える資金借入れ等を行うこと等の適用事由に該当するときは、その該当する日の属する事業年度前に生じた欠損金額につき青色欠損金の繰越控除制度を適用しないとともに、その事業年度開始の日から3年以内に生ずる特定資産の譲渡等損失額を損金の額に算入しないこととされた。</p> <p>【平成20年度改正】</p> <p>○ (企業再生関係税制)</p> <p>民事再生法の規定による再生計画認可の決定があったことに準ずる私的整理の債務処理計画の要件のうち債務免除をする2以上の金融機関等の範囲に信用保証協会が追加されたほか、政策金融改革に伴う整備が行われた。</p> <p>【平成21年度改正】</p> <p>○ 平成4年4月1日から平成22年3月31日までの間に終了する各事業年度において生じた欠損金額については、解散等や設立後5年以内などを除き、欠損金の繰戻還付制度の適用をしないこととされていた。</p> <p>平成21年度改正において、中小企業者等の平成21年2月1日以後に終了する各事業年度において生じた欠損金額については、欠損金の繰戻還付制度の適用ができたこととされた。</p> <p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 受取配当等の益金不算入制度の対象から、信託約款において信託財産の75%超を外国証券等で運用することができることとされている証券投資信託の収益の分配金が除外された。</p> <p>○ 負債利子控除制度における簡便計算について、基準期間等が改められた。</p> <p>○ 特定株式等の範囲が見直された。</p> <p>【平成13年度改正】</p> <p>○ 信託約款において信託財産の75%超を株式以外の資産で運用することができることとされている証券投資信託については、本制度の適用対象外とし、信託財産の50%超75%以下を株式以外の資産で運用することができることとされている証券投資信託については、その収益の分配額の1/4相当額の80%を益金不算入とすることとされた(法令19の3①②、法規8の4)。</p> <p>【平成15年度改正】</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
<p>12. 企業分割・合併等 (1) 現物出資の特例</p>	<p>において、長期借入金や社債発行により調達した資金は、通常、株式の取得・保有のために使用されないとの考え方から、これらの利子は負債利子控除の対象から除外されている。しかしながら、近年の企業の資金調達手段が多様化していることにかんがみると、現物の取扱いを必ずしも合理的であるとは言えない。負債の利子については、原則としてその全てを控除対象とすることが適当である。また、現行制度の下では、主として外国株式等で運用されている証券投資信託の収益の分配については、その20%相当額が益金不算入とされている。投資対象のほとんどが外国株式で運用されているような証券投資信託の収益の分配については、外国株式からの配当と同様、益金不算入の対象から除外する方向で検討することが適当である。</p> <p>(ウ) 法人間配当の取扱いに関しては、最近一部の企業に持ち回り解消の動きがみられるように、我が国における企業の株式保有には次第に変化がみられてきている。法人間配当は、その全てを全額益金不算入に戻すべきであるとの意見がある一方、我が国企業の株式保有の実態をみると現行の益金不算入割合は更に引き下げる余地があるとの意見があった。</p> <p>また、現行の負債利子控除制度は、配当に対する二重課税を調整する必要があるとの観点からすれば合理的ではないとの意見、さらには特定株式の特例割合を引き下げることを検討してはどうかとの意見があった。</p>	<p>○ 負債の利子に準ずるものの範囲に、損害保険会社の第3分野保険に係る保除積立金の利子に相当する金額が追加された。</p> <p>【平成17年度改正】</p> <p>○ その他株式等に係る配当等の額について、負債の利子の額を計算するときには、その他株式等に自己株式を含めないで計算することが明示された。</p> <p>【平成18年度改正】</p> <p>○ 利益の配当が剰余金の配当と整理されたことに伴い、受取配当等の範囲について所要の整備が行われた。</p> <p>○ 連結法人株式等及び短期所有株式等の判定は配当等の額の支払に係る基準日を基準とし、関係法人株式等の判定は配当等の額の支払に係る効力が生ずる日を基準とすることとされた。</p> <p>○ 資本剰余金の額の減少に伴う剰余金の配当がみなし配当の基因となる事由に加えられたほか、みなし配当の基因となる事由につき所要の整備が行われた。</p> <p>○ 自己の株式の取得等を行った法人が2以上の種類の株式を発行する法人であった場合のみみなし配当の額の計算上その株式に対応する部分の資本金等の額は、その法人の株式の種類ごとに区分された資本金等の額を基礎として計算することとされた。</p>	<p>○ 企業結合に係る会計基準の設 定に関する意見書（平成15年10月策定、適用：平成19年3月期～）</p> <p>○ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（平成14年2月策定、適用：平成15年3月期～）</p> <p>○ 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（平成17</p>
<p>12. 企業分割・合併等 (1) 現物出資の特例</p>	<p>(ア) 現行法人税法では、企業が子会社を設立するため、所有資産を現物出資した場合には、次のような措置が採られている。つまり、その出資比率が95%以上であること等を条件に、取得した株式又は出資についていわゆる圧縮配当ができることとし、現物出資資産のキャピタル・ゲインに対する法人税課税の繰延べを認めている。</p> <p>この現物出資の課税の特例制度については、現物出資する資産に土地等が含まれている場合には、事業継続要件や株式保有継続要件が附加され、課税の繰延割合も80%に制限されている。</p> <p>(イ) 現行制度の下では、法人が海外に子会社を設立する場合であっても圧縮配当による課税の繰延べができることとされている。海外子会社の場合には我が国の課税権が及ばない形態での課税の繰延べともなり得るので、海外子会社はこの制度の適用対象から除外することが適当である。</p> <p>なお、現物出資の課税の特例制度に関しては、これを分社化のための措置であることを担保するため、事業継続要件や株式保有継続要件を一般的な要件とすべきではないかとの意見や、平成2年の商法改正を踏まえ出資比率の要件は</p>	<p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 土地等の現物出資をした場合の特例（指法66：現物出資をした資産に土地等が含まれる場合に課税繰延割合を80%とする措置）の廃止</p> <p>○ 海外子会社の設立でないこと等を適用要件に追加された。</p> <p>【平成13年度税制改正】</p> <p>○ 制度創設の趣旨（『平成13年改正税法のすべて』より）</p> <p>近年、我が国においては、国際化・情報化の進展等により、企業活動が多様化・複雑化するとともに、いわゆるバブル崩壊後、厳しい経営環境が続くなかで、企業の組織再編成が重要な課題となつています。</p> <p>企業法制においても、平成9年の合併手続の簡素合理化、平成10年の自己株式の取得・消却要件の緩和、平成11年の株式交換・株式移転制度の導入、そして平成12年の会社分割制度の導入というように、次々に企業の組織再編成のインフラとなる整備が行われていきます。</p> <p>このような状況を踏まえ、税制においても、我が国の経済社会の構造変化に対応した税制を創設すべく、合併、分割、現物出資、事後設立及びみなし配当を中心として、組織再編成の金融にわたり抜本的な見直しを行うこととされま</p>	<p>○ 企業結合に係る会計基準の設 定に関する意見書（平成15年10月策定、適用：平成19年3月期～）</p> <p>○ 企業会計基準第1号「自己株式及び準備金の額の減少等に関する会計基準」（平成14年2月策定、適用：平成15年3月期～）</p> <p>○ 企業会計基準第7号「事業分離等に関する会計基準」（平成17</p>

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
<p>(2) 合併の場合の清算所得課税等</p>	<p>100%に改められてもよいのではないかとの意見があった。現物出資資産に土地等が含まれている場合の特例措置については、企業の特社化を支援する観点から、課税の繰延割合の上限の引上げや事業継続要件の緩和を検討すべきであるとの意見があった。</p> <p>法人が合併した場合において、合併後存続する法人（合併法人）が合併により消滅する法人（被合併法人）の資産を帳簿価額で引き継いだときは課税されない。一方、合併法人が受入資産の評価換えを行い評価益を計上したときは、合併法人が被合併法人の株主に対して交付した株式その他の資産の価額に並び、被合併法人の清算所得に対する法人税課税、被合併法人の株主に対するみなし配当課税及び合併法人の合併差益に対する法人税課税が行われる。</p> <p>このように、現行法人税法は、合併法人が合併に当たって被合併法人が保有していた資産の含み益を顕在化させない限り、法人税を課税しないこととしている。合併による被合併法人の資産の引継ぎは、時価による評価を原則とし、一定の要件に該当する場合に限って課税の繰延べを認めることとすべきではないかとの意見がある。</p> <p>この点については、現行商法は被合併法人の資産を時価以下で引き継ぐことを認めており、また、被合併法人の全ての資産を個別に時価評価することは困難な場合が少なくないこと等から、基本方針には、現行制度を維持することが適当である。</p> <p>ただし、現行商法では、資本金と株金総額とは切り離されていることから、交付株式の額面金額を基礎として清算所得やみなし配当を計算することとしている現行法人税法の規定は整備する必要があるといった指摘もある。そこで、法人が合併した場合の課税のあり方については、所要の法制上の整備を図っていく必要があると考える。</p> <p>(参考) 平成13年度改正前の現物出資、合併及びみなし配当に係る税制について、政府税制調査会の法人課税小委員会（平成12年6月2日）の資料に次のような指摘があります。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 現物出資（子会社設立） <ul style="list-style-type: none"> ・含み損のある資産を現物出資して子会社を設立する場合には、含み損が損金とな る一方、含み益のある資産を現物出資して子会社を設立する場合には、圧縮損により課税所得が生じない仕組みとなっている。 ・親会社が圧縮損限により損金計上できる金額は、譲渡利益金額の範囲内であれば任意とされている。 ・子会社株式の保有割合要件については、商法上、会社設立のための発起人が7人以上とされていた点を考慮し、100%とせず85%以上とされたが、現在では、商法改正により発起人1人でも会社設立が可能となっている。 	<p>した。</p> <p>この見直しに際しては、組織再編成全般を通じて整合性のある取扱いとなるように、組織再編成に係る税制を統一的、かつ、体系的に整備することが企図されました。</p> <p>これは、合併、分割、現物出資及び事後設立には、一方の法人から他方の法人に資産等を移転するという点で共通性があり、その移転の際に移転資産等のキャピタルゲイン・ロスをとるよう取り扱うのかという共通する重要な問題があること、更には、分割は、一方では、合併の対極を成しながら、他方で、資産等の全部を一回又は複数回に分けて移転することにより合併と同一の効果を生じさせ、また、資産等の一部を移転することにより現物出資と同一の効果を生じさせるなど、合併、分割、現物出資及び事後設立には、代替性・類似性があること等の理由によるものです。</p> <p>また、従前の合併、現物出資、変態現物出資及びみなし配当に係る税制については、様々な問題が生じており、平成13年度改正においては、この是正も重要な課題とされました。</p> <p>また、新しい組織再編成に係る税制は、従前の税制に比べて、課税要件等をより一層詳細に規定したものとなっていますが、これは、従前の税制の枠組みが形成された昭和20年代から80年代と比肩しよるものではないほど企業活動が多様化・複雑化しているなかで、透明性の高い税制により租税負担に関する予測可能性と法的安定性を保障しようとする趣旨等によるものです。</p> <p>このように、平成13年度改正においては、我が国の経済社会の構造変化に対応した税制を創設する等の趣旨により、従前の税制を抜本的に改めて、新しい組織再編成に係る税制が創られました。今後、企業活動が更に多様化・複雑化することを反映して、企業組織のあり方も更に多様化・複雑化し、組織再編成の形態、手法等が様々な変化していくことが想定されます。</p> <p>このため、平成13年度改正後の税制についても、これらの変化に対応して、随時、適切に見直しを行い、その時々々の企業の組織再編成に相応しい税制を創っていく必要があるものと考えられます。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 基本的な考え方（『平成13年度改正税法のすべて』より） <ul style="list-style-type: none"> 平成13年度改正後の新しい組織再編成に係る税制は、実態に合った課税を行うという税制の基本を踏まえ、原則として、組織再編成により移転する資産等についてその譲渡損益の計上を求めつつ、特例として、移転資産等に対する支配が継続している場合には、その譲渡損益の計上を繰り延べて従前の課税関係を継続させる、という基本的な考え方に基づき創られています。 このような考え方が採られているのは、組織再編成による資産等の移転が形式と実質のいずれにおいてもその資産等を手放すものであるときは、その資産 	<p>年12月策定、適用：平成21年3月期～)</p>

検討項目	報告書における指 摘 事 項 等	報 告 後 に お け る 主 な 改 正 内 容 等 ²⁴	備 考
	<p>○ 合併</p> <ul style="list-style-type: none"> 株式の買取りや営業譲渡により企業買収を行う場合には、株式や資産の時価取引としてそれらの譲渡益に対する課税が行われるが、合併により企業買収を行う場合には、株主、合併法人及び被合併法人のいずれにおいても課税繰延べを行うことができない仕組みとなっている。 被合併法人において過去に損失が生じたことなどにより合併時に欠損金（利益積立金のマイナス）がある場合には、合併により受入資産の評価益を計上しても、その欠損金の額に達するまでの金額について課税が行われないことになる。 被合併法人の青色欠損金は、どのような合併の場合であっても合併法人への引継ぎを認められない仕組みとなっている。 合併法人は、合併による受入資産を時価以下で任意に評価換えして評価益を計上できるものとされており、長期間にわたって保有する固定資産の含み損を短期間で処分する棚卸資産や有価証券の含み益によって補てんすることができると、清算所得とみなし配当の金額は、合併法人から交付を受ける株式の額面金額に基づいて計算するものとされているが、額面金額を基準としてこれを計算する理由が乏しい。 <p>○ みなし配当</p> <ul style="list-style-type: none"> 資産の交付がない場合のみなし配当は、受取配当等の益金不算人の対象となり課税対象とならない一方で、そのみなし配当相当額だけ株式の帳簿価額が増額されることから、その株式の時価法による評価益の過少計上や評価損の計上あるいは譲渡をした場合の譲渡益の過少計上や譲渡損の計上を通じて課税所得を減少させる結果となる。 	<p>等の譲渡損益の計上を求め、他方、その移転が形式のみで実質においてはまだその資産等を保有しているということができるものであるときは、その資産等の譲渡損益の計上を繰り延べることができると考えられることによるものです。</p> <p>組織再編成に伴う各種引当金等の取扱いについては、基本的には、移転資産等の譲渡損益に係る取扱いに合わせて、従前の課税関係を継続させることとするか否かを定めるものとされています。</p> <p>これは、組織再編成に係る最も重要な問題が移転資産等の譲渡損益の取扱いに係るものであり、これがその組織再編成の性格を最も端的に表すものであると考えられるためです。</p> <p>平成13年度改正においては、資本の部の金額の取扱いについて、抜本的な見直しが行われましたが、これは、資本の部の金額のうち、株主等が拠出した部分の金額と法人が稼得した部分の金額とを峻別し、両者を混同しないという基本的な考え方に基いて行われたものです。</p> <p>また、平成13年度改正においては、みなし配当課税制度についても抜本的な改正が行われました。</p> <p>みなし配当課税制度は、法人が株主等に対してその稼得した利益の実質的な分配を行った場合にこれを配当として取り扱うものですが、平成18年度改正においては、法人の利益積立金額の減少をより一層適切に株主等の配当に反映させるとの観点から見直しが行われました。</p> <p>合併又は分割型分割に係る被合併法人又は分割法人の株主等においては、旧株の譲渡損益の取扱いが問題となりますが、これについては、その株主等において従前の投資が継続していると認められるときはその計上を繰り延べるという考え方が採られています。</p> <p>なお、新しい組織再編成に係る税制は、組織再編成に係る税制上の取扱いが金体として整合性のあるものとなるように税制独自の観点から体系的に整備されているため、新しい組織再編成に係る税制においては、商法や企業会計における取扱いとは異なる取扱いをすることとなるものが生ずることがあります。</p> <p>一般に、税法、商法及び企業会計には、企業の所得あるいは利益を計算するという点で共通性がありますが、他方、これらには、それぞれ固有の目的と機能があります。このため、税法、商法及び企業会計の取扱いに差異が生ずることを避けることはできません。このような点を考慮し、新しい組織再編成に係る税制においては、広く申告調整を認めることにより、商法や企業会計の求める処理を妨げることがないように最大限の配慮がなされています。</p> <p>【平成15年度改正】</p> <p>○ 組織再編成の後に適格合併を行うことが見込まれている場合で、その適格合併の後においても当初の組織再編成に係る事業を継続することが見込まれ</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾ 備考
		<p>などの一定の要件を満たすときは、その当初の組織再編成に係る適格要件が緩和された。</p> <p>【平成18年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 会社法制定に伴う整備として、分割承継法人から交付される分割対価資産のすべてが分割の日において分割法人の株主等に交付される場合の分割を分割型分割と、分割対価資産が分割の日において分割法人の株主等に交付されない場合の分割を分社型分割とすることとされたほか、所要の整備が行われた。 ○ 株式交換等に係る税制 <ul style="list-style-type: none"> (1) 適格株式交換及び適格株式移転の範囲 株式交換等について、組織再編税制の下に位置付けるとともに、適格株式交換等の範囲については、合併等の組織再編成と整合的なものとして定められた。 (2) 非適格株式交換等に係る子法人の有する資産の時価評価等 非適格株式交換等に係る株式交換完全子法人等の有する時価評価資産について、その評価益又は評価損を計上することとされた。 (3) 子法人株主の旧株の譲渡損益の取扱い 株式交換完全子法人等の株主が、株式交換等により株式交換完全親法人等の株式以外の資産の交付を受けなかった場合には、譲渡損益の計上を繰り延べることとされた。 (4) 親法人の子法人株式の取得価額等 適格株式交換等に係る株式交換完全親法人等の株式交換完全子法人等の株式の取得価額は、株式交換完全子法人等の株主の当該株式の旧帳簿価額の合計額に相当する金額とされた。 (5) 連結納税の開始・加入に伴う資産の時価評価 株式交換に係る適用除外法人は、最初連結親法人事業年度開始の日前5年以内に適格株式交換を行い、かつ、その適格株式交換の日からその開始の日まで継続してその株式交換完全子法人であった法人の発行済株式の全部を保有している場合のその法人又は連結親法人が適格株式交換により法人の発行済株式の全部を有することとなった場合のその法人とされた。 (6) 連結欠損金の繰越し 最初連結親法人事業年度開始の日前5年以内に行われた株式移転に係る株式移転完全子法人のその開始の日前7年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額のうち、非適格株式移転の日の属する事業年度前の各事業年度において生じたものが、連結欠損金額にみなされる金額から除外された。

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
		<p>○ 非適格合併等により移転を受ける資産等に係る調整勘定の損金算入(倉庫)非適格合併等により資産等の移転を受けた場合には、その非適格合併等に伴い引継ぎを受けた従業者の退職給付債務引受額等を負債調整勘定の金額とするほか、その資産及び負債の時価純資産価額とその移転の対価の額との差額を資産調整勘定の金額又は負債調整勘定の金額とすることとされた。</p> <p>これらの調整勘定の金額は、その後、一定の事由が生じたときに所要の減額処理を行うこととされている。</p> <p>【平成19年度改正】</p> <p>○ 適格合併等における適格要件のうち合併等の対価に、合併親法人株式等以外の資産が交付されない場合のその合併親法人株式等が追加された。</p> <p>○ 被合併法人等の株主の被合併法人等株式の譲渡損益の計上の繰延要件のうち合併等の対価に、親法人の株主以外の資産が交付されなかった場合のその親法人の株式が追加された。</p> <p>○ 合併法人等が有する親法人の株式の譲渡損益など合併法人等の親税関係について、次のとおり整備された。</p> <p>① 法人が自己を合併法人等とする適格合併等により合併親法人株式等を交付した場合におけるその譲渡対価の額は、適格合併等の直前の帳簿価額に相当する金額とされた。</p> <p>② 法人が合併等に係る契約日に合併等の対価として交付する親法人株式を保有する場合等には、契約日等において、親法人株式をその日の価額で譲渡し、かつ、その価額で取得したものとみなすこととされた。</p> <p>③ 適格合併等により被合併法人等の株主に合併親法人株式等を交付した場合の合併法人等の増加する資本金等の額は、移転を受ける資産及び負債の純資産価額から合併親法人株式等の帳簿価額を減算した金額とされた。</p> <p>また、増加する利益積立金額についての整備も行われた。</p> <p>○ 合併等対価の柔軟化に伴い、欠損金の繰越し、連結納税の開始等に伴う資産の時価評価、特定資産に係る譲渡等損失、組織再編成に係る行為計算否認等について、所要の整備が行われた。</p> <p>○ 共同事業を営むための合併等の適格要件の一つである事業関連性要件について、事業関連性及びその前提となる事業性の判定基準の明確化が図られた。</p> <p>○ 株式交換等に係る適格要件の見直しなどが行われた。</p> <p>【平成20年度改正】</p> <p>○ 合併等により交付する株式に1に満たない端数がある場合の所得計算(新設)</p> <p>① 合併法人等が合併等により被合併法人等の株主等の有するその被合併</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
(3) 連結納税	<p>(ア) 我が国企業の活性化を図る観点から企業分割を促進するため、あるいは企業形態に対する税制の中立性を維持することをその理由として、連結納税制度の導入が必要であるとの意見がある。</p> <p>本小委員会においても、我が国企業は新たな事業を早急に構築するべく複合経営を推進しており、事業効率の向上のため分社化が必然的な企業行動になっ</p>	<p>法人等の株式の数の割合に応じて交付すべき合併親法人株式等の数に1に満たない端数が生ずる場合において、その端数に応じて金銭が交付されるときは、その端数に相当する部分は、合併親法人株式等に含まれるものとして、その合併法人等の各事業年度の所得の金額を計算することとされた。</p> <p>② 法人が行うその法人を合併法人等とする合併等（合併親法人株式等の株式を交付するものに限る。）が、上記①の場合に該当する場合において、その法人がその合併等の直前においてその1に満たない端数の合計数に相当する合併親法人株式等の全部又は一部を有していないときは、その法人がその有していない数に相当する合併親法人株式等に係る有価証券の空売りを行ったものとみなして、有価証券の空売りに係る譲渡損益の計上の制度を適用することとされた。</p> <p>○ 全部取得条項付種類株式の取得決議による取得に係る有価証券の譲渡損益等</p> <p>① 全部取得条項付種類株式の譲渡損益の計上が繰り延べられる取得決議の範囲について、その取得の対価として株主に発行法人の株式等以外の資産（その取得の価格の決定の申立てに基づいて交付される金銭その他の資産を除く。）が交付されない場合の取得決議とされた。また、この取得決議により株主が交付を受けた発行法人の株式の取得価額は、その全部取得条項付種類株式のその取得決議の直前の帳簿価額に相当する金額とされた。</p> <p>② 全部取得条項付種類株式に係る一定の取得決議による自己の株式の取得が、配当等の額とみなされる金額が注する基因となる自己の株式の取得から除外された。</p> <p>○ 適格合併等の範囲</p> <p>共同事業を営むための適格合併等における適格要件のうち株式の継続保有要件について、合併法人等が有する被合併法人等の株式の数を、要件を判定する算式の分子に含むこととされた。</p> <p>○ その他</p> <p>株式交換又は株式移転により増加する資本金等の額及び非適格合併等による調整勘定の益金又は損金算入の対象となる非適格合併等の範囲について見直しが行われた。</p>	
		<p>【平成14年度改正】</p> <p>○ 制度創設の趣旨（『平成14年改正税法のすべて』）</p> <p>近年、我が国においては、いわゆるバブル崩壊後、厳しい経営環境が続くなかで、親会社の事業部門を独立採算制とするために分社化したり、子会社に対しても厳しく経営の合理化・効率化を求めるなど、単体の親会社だけで</p>	

検討項目	報告書における指 摘 事 項 等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>ていること、資金調達グローバル化に伴い連結決算ベースの企業業績に関心が高まっていることから、連結納税制度の導入を検討すべきであるとの意見があった。</p> <p>連結納税制度は、関連する複数の法人をいっしょ一つの「課税単位」とするものである。各法人の損益が通算されるなど、広い意味で課税ベースに関係する問題であるので、ここで、基本的な論点について検討を行った。</p> <p>(イ) アメリカの連結納税制度についてみると、親会社が子会社株式の80%以上を保有する場合等一定の要件を満たす企業群について、各法人の損益を通算することに加え、各法人間の取引から生じるいわゆる内部利益を消去することにより、その企業群の連結課税所得を計算し課税が行われている。納税申告・納付は親会社が行うこととされる。同制度は、1917年に、超過利潤税の累進課税回避のための企業分割に対処し、企業群を一体として課税するため、強制的に適用される制度として導入されたものである。それが、その後種々の改正を経て法人課税におおいて定着していったという歴史的な沿革を持っている。</p> <p>(注1) ドイツの機関会社制度は、株式法上の利益移譲契約に基づき、機関会社(株式保有関係のほか、経営上・組織上の一体性の要件に該当する子会社)の利益をその年度において機関主体(親会社)に移譲し、逆に、機関会社の欠損は機関主体が補填するものである。つまり、親子会社で損益を振り替える際、実際に資金の移転が伴うものであり、連結納税制度とは区別すべき制度である。</p> <p>ドイツの機関会社制度は、当初は累進型売上税について、税の累積を避けるため設けられたものが、法人税にも適用されるようになったという経緯がある。</p> <p>(注2) 我が国における純粋株式会社(株式を所有することにより、国内の会社の事業活動を支配することを主たる事業とする会社をいう。)の解禁論議に関連して連結納税制度が議論されることがある。しかし、企業群に対する課税という点では、純粋株式会社の場合と事業株式会社の場合との間に違いはないので、連結納税制度を純粋株式会社のみに限定してこれを論ずることはできない。</p> <p>(ウ) 法人税は、個々の法人を課税の単位とし、その所得に対して課税することを基本として成り立っており、連結納税制度の導入は、法人税制の根幹にこれまでと異なる考え方を採り入れるものである。その結果、特定の納税者の税負担軽減になり、さらには全体として相当巨額の税収減ともなりかねない。したがって、まず企業経営者の視点だけでなく、国民一般の視点からみて、企業群を単位として認識するという考え方が定着していることが、導入の是非を検討する上での前</p>	<p>はなく企業グループ全体を覆って経営戦略を立てなければならぬといった状況が生じています。</p> <p>企業法制においいても、独占禁止法の改正により平成9年12月(金融機構別)については、平成10年3月から純粋株式会社解禁されるとともに、商法改正により、平成12年4月から純粋株式会社形態によるグループ化の手段となる株式移転の制度、平成13年4月から会社分割の制度が導入され、また、企業会計においいても、平成11年4月から連結財務諸表制度が本格導入されています。</p> <p>このように、近年の我が国における企業グループを巡る環境は、大きく変化しています。</p> <p>このため、税制においいても、このような企業グループの一体経営が急速に進展しつつある実態を踏まえ、これに相応しい課税の仕組みを構築するという観点から、連結納税制度を創設することとされたものです。</p> <p>○ 制度の概要</p> <p>連結納税制度は企業グループの一体性に着目して創設されるものであることから、連結納税制度においては、企業グループを一体として扱うことが基本となります。</p> <p>この一体として扱う企業グループとは、完全一体と認められる企業グループ、すなわち、親法人とその親法人が直接又は間接に発行済株式の全部を保有する子法人となります。これは、少数株主特分に対応する子法人の所得金額や欠損金額までを企業グループの所得金額や欠損金額とすることは適当でないこと、少数株主の保護の観点から問題が生ずること、制度を簡素化する必要があること等の理由によるものです。</p> <p>また、連結納税制度の対象となる子法人を任意に選択することは認めないこととし、親法人発行済株式の全部を直接又は間接に保有される子法人のすべてが連結納税制度の対象とされます。これは、連結納税制度が企業グループの一体性に着目して創設されるものであること、親法人と赤字体質の子法人のみに連結グループとするとこのような恣意的な利用を認める制度とすることは適当でないこと等の理由によるものです。</p> <p>連結納税制度においては連結グループを一体として扱うことを基本しつつも、連結グループ内の各法人間の取引は連結グループ外の者との間の取引と同様の基準で行われることを前提とし、連結所得金額、連結法人税額等と連結グループ内の各法人に合理的な基準で配分することとなります。これは、我が国の商法等における法人と株主・債権者等との間の法律関係が基本的には個々の法人を前提としていること、連結納税制度の適用の取りやめ連結グループからの離脱により単体納税に移行することがあること、特定の法人・業種等を対象とした措置があること、特定の法人に利益や損失を生じさ</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁴	備考
	<p>提条件となると考える。</p> <p>この前提条件は、次ごみられるように、未だ満たされていないと考える。</p> <p>イ 関連する諸制度をみると、我が国の商法には連結決算はなく、株主・債権者等の利害調整や情報提供は個々の法人格を基に行われている。証券取引法上、上場会社等についての連結財務諸表制度は、その充実の過程にある。アメリカにおいては、連結財務諸表のみの開示が一般的である。</p> <p>ロ 配当の決定や株価形成が企業群全体の利益を基に行われているという状況には至っておらず、一方、関連子会社への資産処分により親会社が決算対策を行うといったことも指摘されている。</p> <p>このように、企業経営は、一部の上場会社等を例外とすれば、単独決算重視で行われているのが現状であり、株主利益を重視した企業群一体としてのものになっているとの認識は定着していない。</p> <p>(エ) なお、事業部門の分社化は、経営責任の明確化、柔軟な人事・給与体系の採用等を目的として、親会社とは切り離れた独立した法人格を取得することにより行われる。自ら利害を考慮した上で法的・経済的独自性を取得するという経営半断が行われている。それにもかかわらず、連結納税制度によれば、課税については各法人の法人格をあたかも否定し、親子会社の損益が通算される結果、税負担が軽減されることになる。この点についての国民一般の受け止め方についても留意する必要がある。</p> <p>(オ) 以上のほか、連結納税制度について、現時点で指摘し得る税制上・財政上の基本的論点を挙げると、次のとおりである。</p> <p>イ 現行法人税制においては、欠損金の繰越制度により、欠損金は当該法人の課税所得計算上次年度以降に繰り越される仕組みとなっており、税制としては、単体課税を前提として既に基本的な手当てがなされている。</p> <p>ロ 連結納税制度の導入により親子会社形態と事業部形態との間の税負担のバランスに配慮する反面、子会社形態で事業を行う場合と複数の出資者が法人を設立した場合は、税負担に差異を生じる。また、海外子会社も連結しなくては徹底しないが、課税権の問題等からそれは事実上困難である。このように、連結納税制度と課税の中立性との関係については、検討すべき点が少ない。</p>	<p>せる操作により租税回避を行うことが容易となってしまうこと等の理由によるものです。</p> <p>連結グループ内の各法人間で一定の要件に該当する資産の譲渡が行われた場合の譲渡した法人におけるその資産の譲渡損益は、その資産の譲渡を受けた法人が他の法人にその資産を譲渡したり、その資産の譲渡を受けた法人がその資産を費用化する時に計上することとされています。連結グループを一体とする考え方がすると、その資産の譲渡を受けた法人がその資産を連結グループ内の法人に譲渡した時に計上せず、連結グループ外に譲渡した時に計上すべきものと考えられますが、通常、連結グループ内の各法人間で資産が二度、三度と転売されることは想定されなないこと、実務の簡便化を考慮する必要があることなどから、上記のような取扱いとされているものです。</p> <p>連結納税制度の適用開始あるいは連結グループへの加入に際しては、原則として、連結子法人となる法人のその直前の単体申告においてその所有する資産を時価評価し、また青色欠損金を連結納税制度の下で繰越控除することは認めないものとされています。連結納税制度の適用開始、連結グループへの加入、連結納税制度の適用の取りやめや連結グループからの離脱に際しては、単体納税から連結納税へ、あるいは連結納税から単体納税へと納税単位が変更されることとなります。このような納税単位の変更に関しては、単体で事業活動を行って稼いだ所得に対しては単体法人を納税単位として課税を行い、グループで事業活動を行って稼いだ所得に対してはグループを納税単位として課税を行うという考え方を基本とし、単体納税制度の下で単体法人を納税単位とする課税関係を清算した後に連結納税制度の適用を受け、又は連結納税制度の下でグループを納税単位とする課税関係を清算した後に単体納税制度の適用を受ける仕組みとするのが、税制の本来の在り方となると考えられます。法人が単体で事業活動を行って稼いだ所得を連結グループの中に持ち込んで他の法人の欠損と相殺したり、単体で事業活動を行って発生した欠損を連結グループの中に持ち込んで他の法人の所得と相殺することで税額を減らすことができるということでは、実態に合った課税が行われているということではできず、また、課税上、弊害があるということもならざるを得ません。</p> <p>また、連結法人がその連結グループ内の他の連結法人の株式の譲渡等を行って他の連結法人がその連結グループを離脱するような場合には、その譲渡等の前に、他の連結法人の株式の帳簿価額の修正を行うこととされています。これは、他の連結法人の利益に対して重複して課税を行わず、他の連結法人の損失について重複して控除を行わないという考え方によるものです。</p> <p>連結納税制度の下における受取配当等の益金不算入などの各個別制度に</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>ハ 企業群としての納税額を算出し、確定する上で、当然のことながら複雑かつ厳格な計算が求められることになるので、同制度の下では、納税者・執行当局の事務負担は現行制度に比べ増大することになる。</p> <p>ニ 諸外国では、地方税としての法人所得課税がないか、あるいは地方が独自に課税標準を定めているが、我が国の法人住民税は法人税額が課税標準となっている。このため連結納税制度の導入には、地方税において収収全体の減少と個々の地方団体の収収変動をもたらすとともに、地方団体ごとの受益ごまじした税源帰属を困難とするなどの問題がある。</p> <p>ホ このほか、寄附金や交際費の損金算入限度額、各種租税特別措置の適用制限措置など、現行法人課税には単体課税を前提に種々の規定が設けられている。また、我が国の外国税源割除制度は、外国税額を国税と地方税から順次控除することとしており、両者が一体不可分の制度として構築されている。連結納税制度を議論する場合には、これらの現行法人課税を基本から見直すことが必要となる。さらには、消費税等の税目との関連も検討課題となる。</p> <p>ヘ 収収面への影響については、現時点で具体的な試算を行うことは困難ではあるが、赤字申告法人の割合が極めて高く、累積欠損金額も巨額に上るとい我が国の現状にかんがみみると、連結納税制度の導入による収収の減少は相当巨額になりかねない。したがって、この制度の導入を検討する際には、当然ながら財源問題、とりわけ我が国の国・地方を通ずる厳しい財政事情を考慮する必要がある。</p> <p>なお、この点については、アメリカにおいて、任意適用の連結納税制度が導入された際、これに伴う収収減を考慮し、付加税を課した経緯があるとの指摘があった。</p> <p>ト 連結納税制度の下においては、連結対象とならなない関係会社との取引の利用をも含めた租税回避行為が懸念される。この制度がいわゆるタックス・プランニングの恰好の手段となると、課税の公正が害されるとともに、法人課税の課税ベースが実質的に大きく浸食されていくことになりかねない。</p> <p>(カ) 一方、これらの問題については、親子会社の経済的一体性に着目する連結納税制度においては、多数の出資者による会社設立の場合に適用されないのは当然と考えてよいのではないかと、納税者・執行当局の事務負担が大きく増大することはないのではないかと、さほど大きな減収にはならず、また、同制度の導入を収収と絡めて議論することは適当でないのではないかと、租税回避行為防止のための</p>	<p>については、連結グループを一体として各種判定・計算等を行うことを基本としながら、制度の趣旨を踏まえ、また、技術的な問題点を十分に検討して、それぞれに相応しい仕組みとすることとされています。</p> <p>【平成15年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 以下の項目について改正が行われた。 <ul style="list-style-type: none"> ・ 連結納税の承認・取消し、みなし事業年度及び連結事業年度 ・ 連結法人の受取配当等の益金不算入 ・ 連結欠損金又は欠損金の繰越控除 ・ 連結納税への加入に伴う資産の時価評価の適用除外法人 ・ 連結法人間取引の損益の調整 ・ 連結同族会社の特別税率 ・ 連結子法人株式の帳簿価額の修正 ・ 連結中間申告及び中間申告 ・ 連結欠損金又は欠損金の繰戻しによる還付 ・ 連結子法人の連帯納付責任 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
13. 同族会社に対する留保金課税	<p>現行法人税法では、同族会社が各事業年度の所得のうち留保した金額から留保控除額を控除した金額に対し、10%から20%の税率で追加的に特別の法人税を課税することとしている。同族会社に対する留保金課税については、中小企業の自己資本の充実に資するものであり、廃止ないし非課税水準の大幅な引き上げを行うべきであるとの指摘がある。</p> <p>しかし、留保金課税制度は、同族会社の過大な所得の留保部分に対して一定の課税を行うことにより、間接的に配当支出の誘因としての機能を果たしつつ、法人形態による税負担と個人形態によるそれとの負担差を調整しようというものである。現行の法人税と個人所得税の基本的仕組みを前提とする以上、当然に必要とされる制度であると考えられる。</p> <p>留保金課税制度については、非課税とされる「金額基準」が累次にならって引き上げられ、適用法人数の割合がかなり小さくなっていることからみても、現行の水準は既に相当高いものとなっている。したがって、現行の「金額基準」の引上げは、本制度の趣旨からみて、適当ではないと考える。</p> <p>なお、欠損金の繰越控除の適用により当期の所得が生じない場合であっても留保金課税が行われるのは問題ではないかとの意見があり、これに対しては、当期の所得の社内留保に着目する留保金課税の趣旨からは当然のことであるとの意見があった。</p>	<p>【平成15年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 同族会社の判定を行う場合で、その判定の対象となる会社が自己株式を有するときは、株主等からその会社を除くとともに、その発行済み株式の総数から自己株式を除くこととされた。 また、同族会社となる会社の持分割合の基準が50%超（改正前：50%以上）とされた。 <p>【平成18年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 特定同族会社の特別税率 <ul style="list-style-type: none"> (1) この制度の適用対象となる会社（特定同族会社）の判定について、3株主グループによる判定から1株主グループによる判定とされるときも、一定の議決権等による判定が追加された。 (2) 留保控除額が、次に掲げる金額（④に掲げる金額にあっては、資本金の額が1億円以下である法人に限る。）のうち最も多い金額とされた。 <ul style="list-style-type: none"> ① 所得基準額（所得等の金額の40%（資本金の額が1億円以下である法人にあっては、50%相当額）（改正前：35%相当額） ② 定額基準額（年2,000万円）（改正前：1,500万円） ③ 積立金基準額（利益積立金額が資本金の額の25%相当額に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額） 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
<p>14. 公益法人等の課税対象所得の範囲</p>	<p>(ア) 現行法人税法は、公益法人等及び人格のない社団等について、収益事業から生じた所得に対してのみ法人税を課税することとしている。これは民間企業が行う事業と競合関係にある事業について、課税の公平・中立性の観点から課税しているものである。現在、収益事業として33の事業が定められているが、近年公益法人等の各種団体が有償で行っている事業内容が次第に拡大し、かつ多様化してきていることから、民間企業が行う事業内容との間に大きな違いがなくなってきたのではないかと考えられる。</p> <p>したがって、公益法人等の行っている事業の実態を把握し、現在収益事業とされていない事業であっても民間企業と競合関係にあるものについては、これを随時収益事業の範囲に追加していくべきである。しかし、そうした対応に限界があるとすれば、対価を得て行う事業は原則として課税対象とし、一定の要件に該当する事業は課税しないこととするといった見直しを行うことも考えられる。この点については、事業の課税・非課税を合理的に区分する基準を見出すことは容易ではないとの意見があった。</p> <p>いずれにしても、公益法人等が有償で行う事業には様々なものがあると考えられるので、収益事業の範囲について見直しを行う場合には、まず、その実態を十分に把握する必要がある。</p> <p>(イ) 公益法人等の利子、配当等の金融資産収益については、収益事業に属するものを除き、法人税が非課税とされている。金融資産収益については、会費や寄附金収入とは異なり、公益法人等の段階で新たに発生した所得であって経済的価値においては現在収益事業とされている金銭貸付業から生じた所得と同じであること、同じ収益事業課税の対象とされている人格のない社団等は、利子、配当等について源泉所得税を負担していることから、公益法人等に対しても一定の税負担を求めてもよいのではないかとの指摘があった。</p> <p>これに対しては、公益法人等の金融資産収益は、民間企業との競合関係はなく、しかも、公益法人等の目的からして、金融収益に余剰が生じてもいづれ公益目的に費消されるのであるから、これに課税することについては慎重であるべきとの意見があった。</p> <p>現行法人税法の公益法人等の中には、社団法人、財団法人のほか、学校法人、社会福祉法人、宗教法人、さらには健康保険組合、厚生年金基金、弁護士会、</p>	<p>④ 自己資本基準額（前期末自己資本比率が30%に満たない場合におけるその満たない部分の金額に相当する金額）</p> <p>【平成19年度改正】</p> <p>○ 本制度の適用対象となる特定同族会社から、当該事業年度終了の時ににおける資本金の額が1億円以下である会社が除外された。</p> <p>【平成20年度改正】</p> <p>○ 新たな法人類型等に対する課税の概要</p> <p>① 公益社団法人・公益財団法人</p> <p>一般社団法人・一般財団法人のうち公益認定の基準に適合することについて行政庁の認定を受けた法人（公益社団法人・公益財団法人）は、収益事業を行う場合に限り法人税の納税義務が生ずる公益法人等とされた。</p> <p>公益社団法人・公益財団法人の課税所得の範囲は各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得とされ、この場合における各事業年度の所得に対する法人税の税率は30%（年800万円以下の金額は22%）とされたほか、次の措置が講じられた。</p> <p>イ 公益社団法人・公益財団法人が行う公益目的の事業を収益事業の範囲から除外する。</p> <p>ロ 公益社団法人・公益財団法人が収益事業に属する資産のうちから公益目的の事業のために支出した金額を収益事業に係る寄附金の額とみなす（みなし寄附金）。</p> <p>ハ 公益社団法人・公益財団法人の支出する寄附金の損金算入限度額について、みなし寄附金のうち公益目的の事業の実施のために必要な金額として算出した金額（公益法人特別限度額）が所得金額の50%相当額を超えるときは、公益法人特別限度額に相当する金額とすることができ、</p> <p>② 一般社団法人・一般財団法人</p> <p>公益社団法人・公益財団法人以外の一般社団法人・一般財団法人のうち、非営利型法人に該当する法人については収益事業を行う場合に限り法人税の納税義務が生ずる公益法人等とされ、それ以外の一般社団法人・一般財団法人については普通法人とされた。</p> <p>一般社団法人・一般財団法人の課税所得の範囲は、非営利型法人については各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得とされ、これら以外の一般社団法人・一般財団法人についてはすべての所得とされ、これらの場合における各事業年度の所得に対する法人税の税率はいずれも30%（年800万円以下の金額は22%）とされた。</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>労働組合といった特別の法律に基づいて設立された法人が含まれている。こうした法人の中には、当然ながら、公益的な活動の費用の大半を基本財産の運用収益で賄っているものや年金資産の運用を行っている団体も数多く含まれていると考えられる。</p> <p>したがって、課税対象と非課税対象とを区別する合理的な基準があり得るかどうかが、慎重に検討する必要があると考える。</p> <p>(ウ) 公益法人については、本年9月、「公益法人の設立許可及び指導監督基準」及び「公益法人に対する検査等の委任に関する基準」が閣議決定されている。これによれば、公益法人の事業内容等について適正な指導監督等を強力に推進していくこととされている。</p> <p>収益事業、金融資産収益等に対する課税のあり方を巡る議論は、公益法人の事業実態と密接に関係しているため、こうした指導監督等も見極めつつ、公益法人等に対する課税のあり方を検討していく必要がある。</p> <p>(エ) なお、公益法人等に対する課税のあり方に関連し、行政当局の設立の認可と同時に自動的に税制上の優遇措置が付与される現行制度は本格的に見直す必要があるとの意見や、公益法人等の活動内容について情報開示を充実させる必要があるとの意見があった。さらには、公益目的以外の剰余金の留保に対して課税するような仕組みを考えてはどうかとの意見もあった。その一方で、公益法人等の剰余金を公益と非公益に区分することは難しく、また、公益法人等は利益の分配が禁止されていること等からみて、その留保された剰余金は、一般私企業のとおりは性格が異なるのではないかとの意見があった。</p> <p>(備考) 「新たな非営利法人に関する課税及び寄附金税制についての基本的考え方」(概要)</p> <p>課税ワーキング・グループ (平成17年6月17日・税制調査会 基礎問題小委員会・非営利法人(基本的考え方))</p> <p>公益法人制度改革を景気に、「あるべき税制」の一環として、「新たな非営利法人制度」とこれに関連する税制を総合的に再設計し、寄附金税制の抜本的改革を含め、「民間が担う公共」を支えるための税制の構築を目指す。</p> <p>(非営利法人に対する課税のあり方)</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 「公益性を有する非営利法人」に対する課税 <ul style="list-style-type: none"> ▶ 「第三者機関」による適切な公益性判断や事後チェックの仕組 	<p>なお、非営利型法人とは、次のいずれかの法人をいう。</p> <ul style="list-style-type: none"> イ その行う事業により利益を得ること又はその得た利益を分配することとを目的とし、法人であることその事業を運営するための組織が適正であるものとして一定の要件に該当するもの ロ その会員から受け入れる会費により当該会員に共通する利益を図るための事業を行う法人であってその事業を運営するための組織が適正であるものとして一定の要件に該当するもの <p>③ 旧民法第34条法人、旧中間法人の新制度への移行に係る課税</p> <ul style="list-style-type: none"> イ 旧民法第34条法人であって、新制度への移行手続きが終了していない法人(特例民法法人)については、改正前の課税関係を維持することとされた。 ロ 旧有限責任中間法人については一般社団法人に対する課税の取扱いと同様とし、移行期間中である特例無限責任中間法人については改正前の課税関係と同様とすることとされた。 <ul style="list-style-type: none"> ○ 社会医療法人に対する税制上の措置 <ul style="list-style-type: none"> 医療法人のうち社会医療法人としての認定を受けた法人については、収益事業を行う場合に限り法人税の納税義務が生ずる公益法人等とされた。 社会医療法人の課税所得の範囲は各事業年度の所得のうち収益事業から生じた所得とされ、この場合における各事業年度の所得に対する法人税の税率は22%とされたほか、次の措置が講じられた。 ① 社会医療法人が行う医療保健業(医療法上の附帯業務又は収益業務として行うものを除きます。)を収益事業の範囲から除外する。 ② 社会医療法人の支出する寄附金の損金算入限度額について、所得金額の50%相当額(年200万円)に満たない場合には、年200万円とする。 <p>なお、社会医療法人がその収益事業に属する資産のうちから収益事業以外の事業のために支出した金額は、寄附金の額とみなされる。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 公益法人制度改革等に伴う税制の整備 <ul style="list-style-type: none"> ① 普通法人等が公益法人等に移行する場合等の法人税の取扱い <ul style="list-style-type: none"> イ 普通法人である一般社団法人・一般財団法人又は医療法人(特定普通法人)が公益法人等(非営利型法人、公益社団法人・公益財団法人又は社会医療法人)に該当することとなる場合には、その該当することとなる日(該当日)までその前日をもって解散したものとみなし、該当日以後はその日に設立されたものとみなして所要の規定を適用することとされた。 ロ 普通法人又は協同組合等が公益法人等に該当することとなった場合のみならず、事業年度及び連結納税の承認のみならず取消しに関する所要の 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>みを前提に、「公益性を有する非営利法人」について、「第三者機関」による公益性の判断をもって法人税法上の公益法人等として取り扱う方向で検討。</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ その課税上の取扱いは収益事業課税（営利法人と競合関係にある事業のみ）に課税）とする方向で検討。 ➤ 公益性判断が取り消された場合、税制優遇措置により蓄積された財産に対する課税等を検討。 <p>○ 「公益性を有する非営利法人」以外の非営利法人に対する課税</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 「専ら会員のための共益的活動を行う非営利法人」（例：同窓会）の場合、会員からの会費について非課税とする方向で検討。 ➤ 「公益性を有する非営利法人」でも「専ら会員のための共益的活動を行う非営利法人」でもない非営利法人は営利法人と同等の課税とする方向で検討。 <p>○ 公益法人等に共通する課税上の諸論点</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ 公益法人等の課税対象所得の範囲（収益事業課税方式：現行33業種に限定） ➤ 軽減税率及びみなし寄附金制度（税率：22%、みなし寄附金の損金算入率：所得の20%） ➤ 利子・配当等の金融資産収益に対する課税 <p>（寄附金税制のあり方）</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 寄附金優遇の対象法人の範囲等 ➤ 「第三者機関」の判断により「公益性を有する非営利法人」とされれば、税制上、基本的に寄附金優遇の対象法人として取り扱う方向で検討 ○ 寄附金控除等の拡充（所得税、法人税、資産税） ○ 地位法公共団体の版大で寄附金控除を拡充できる仕組みの検討（個人住民税） 	<p>整備が行われた。</p> <p>② 公益法人等が普通法人等に移行する場合等の法人税の取扱い</p> <p>イ 公益法人等に該当する一般社団法人・一般財団法人又は医療法人（特定公益法人等）が普通法人に該当することとなった場合には、その該当することとなった日（移行日）前の収益事業以外の事業から生じた所得の金額の累積額として計算した金額（累積所得金額）又は欠損金額の累積額として計算した金額（累積欠損金額）に相当する金額を、移行日の属する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こととされた。</p> <p>ロ 収益事業を行っていない公益法人等が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合の事業年度に関する届出、棚卸資産の評価方法の選定、青色申告の承認申請の提出等について所要の整備が行われた。</p> <p>ハ 公益法人等が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合のその該当することとなった時点において有する収益事業以外の事業に属していた資産及び負債の帳簿価額等について所要の整備が行われた。</p> <p>ニ 公益法人等が普通法人又は協同組合等に該当することとなった場合のみなし事業年度、連結納税の承認のみなし取消し及び清算所得に対する法人税に関する所要の整備が行われた。</p> <p>③ 収益事業の開始又は非収益事業用資産の転用に伴う公益法人等の課税関係</p> <p>イ 新たに収益事業を開始した公益法人等及び人格のない社団等の棚卸資産の評価方法の選定、収益事業開始等の届出及び貸倒引当金勘定への繰入限度額の計算について所要の整備が行われた。</p> <p>ロ 公益法人等又は人格のない社団等の収益事業以外の事業に属していた資産及び負債が収益事業に属する資産及び負債となった場合のその資産及び負債の帳簿価額等について所要の整備が行われた。</p> <p>ハ 公益法人等又は人格のない社団等が新たに収益事業を開始した場合のみなし事業年度に関する所要の整備が行われた。</p> <p>④ 非出資法人に対する法人税の取扱い</p> <p>イ 共同で事業を営むための適格合併の要件について、被合併法人のすべて又は合併法人が資本又は出資を有しない法人である場合には、株式の継続保有に関する要件を除外して判定を行うこととされたほか、資本又は出資を有しない法人を含む合併が行われた場合の資産及び負債の移転に関する所要の整備が行われた。</p> <p>ロ 被合併法人のすべて又は合併法人が資本又は出資を有しない法人で</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
<p>15. 保険・共済事業の課税所得計算</p>	<p>(ア) 保険・共済事業の所得計算においては、その事業の性格上、一般の事業法人与自然の事業の特殊性を表すものである。</p> <p>(イ) 例えば、生命保険事業の所得計算においては、契約者から収受した保険料を、満期時等に返戻すべきものを含め一旦全て収益に計上し、満期保険金や将来の死亡保険金に充てられる蓄積保険料部分とその利息部分、未経過保険料等をいわゆる責任準備金として繰り入れ、これを損金の額に算入している。</p> <p>この蓄積保険料に相当する責任準備金の繰入れには、いわゆる平準純保険料式とチャルメル式とがある。責任準備金の繰入れについては、保険業に関する法令に定めがあり、現在は平準純保険料式が原則的な計算方法とされ、例外的にチャルメル式が認められている。課税上もこの取扱いに従っている。</p> <p>この点に関しては、各事業年度の適正な期間損益計算の観点からみればチャルメル式によるべきであるとの意見があったほか、責任準備金の課税上の取扱いには保険契約者に対する課税のあり方も含め検討する必要があるとの意見があった。</p>	<p>ある合併が行われた場合の合併法人の増加する資本金等の額まゼロとすることとされたほか、合併法人が資本又は出資を有しない法人である適格合併が行われた場合の合併法人の増加する利益積立金額、出資法人から非出資法人への移行が行われた場合の資本金等の額及び利益積立金額に関する取扱い等について所要の整備が行われた。</p> <p>ハ 残余財産の一部分配に係る予納申告等について、残余財産の「引渡し」も清算所得課税の対象とする等の所要の整備が行われた。</p> <p>○ 公益法人税制の見直し</p> <p>① 公益法人等の範囲 (別表第2)</p> <p>公益法人等の範囲に、非営利型法人に該当する一般財団法人及び一般社団法人、公益財団法人及び公益社団法人並びに社会医療法人が追加された(再掲)ほか、公益法人制度改革に伴う所要の整備が行われた。</p> <p>② 収益事業の範囲の見直し</p> <p>イ 労働者派遣業が収益事業の範囲に追加された。</p> <p>ロ 技芸教授業について、外洋小型船舶の操縦の教習に係る除外措置が廃止されたほか、いわゆる国家資格を付与する試験事業、登録事業等のうち一定の要件を満たすものが技芸教授業の範囲から除外された。</p> <p>ハ 旧民法第34条法人を対象とする除外措置について、原則として対象法人を公益社団法人・公益財団法人又は一般社団法人・一般財団法人に改めるとともに、特別民法法人に対する経過措置を講ずるなどの公益法人制度改革に伴う所要の整備が行われた。</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
<p>16. 国際課税 (1) 外国法人に対する課税</p>	<p>(注) 平準附加保険料とは、保険期間を通じて営業保険料から事業費に充てられるべき平準附加保険料を差し引いた平準附加保険料を基準として繰入額を計算する方法であり、チャネル方式とは、保険を契約した年度で済む新契約費が多額であって平準附加保険料では賅い切れないことから、新契約費を初回(年払)の蓄積保険料から借りてこれを一定期間にわたって返済する形を採る計算方法である。後者は、端的に言えば、新契約費を繰延費用とするものである。</p> <p>(ウ) 保険事業の所得計算においては、契約者配当に関して特別な定めがある。この契約者配当は、基本的に保険料の払戻しであるとの考え方から、その支払額は、原則として損金の額に算入される。</p> <p>(注) 生命保険会社については、剰余金のほとんどを契約者配当として分配しており、その原資となっている内国法人からの受取配当には、一般の法人と同様に益金不算入制度の適用があることから、課税所得からの二重の控除とならないように、契約者配当の損金算入に一定の制限を設けている。さらに、契約者配当の損金算入によって課税所得がほとんど生じないといった事態を防ぐために、所得金額が剰余金の7%を下回る場合には、その下回る部分に相当する契約者配当の額は損金の額に算入しないこととしている。</p> <p>保険会社の経営形態には、株式会社形態と相互会社形態とがある。相互会社形態の場合には、保険契約者は契約者であると同時に会社の所有者たる地位も有していることから、契約者配当の一部を損金に算入しないことも考えられるのではないかと意見がある。その一方、契約者配当の問題は保険会社の性格をどう捉えるべきかという問題に帰着するのではないかと意見があった。</p> <p>(エ) 以上のように、保険事業の所得計算については、その事業の特殊性や保険契約者との関係も考慮する必要があるため、保険事業の実態等を踏まえ、幅広い観点から検討を深める必要がある。農業協同組合連合会等が行う共済事業についても、同様である。</p>		
<p>16. 国際課税 (1) 外国法人に対する課税</p>	<p>外国人は、国内源泉所得についてのみ我が国で納税義務を負うものとされ、国内に支店等の事業拠点(恒久的施設)を有する場合には、全ての国内源泉所得が法人税の課税対象となる。一方、恒久的施設を有しない外国法人の場合には、不動産の譲渡から生ずる所得等限定された国内源泉所得のみが法人税の課税対象となり、利子、配当等の国内源泉所得については所得税の源泉分離課税とされている。</p> <p>(ア) 内国法人と外国法人の区分 現行法人税法上、内国法人とは、我が国に本店又は主たる事務所を有する法人とされており、外国法人とは、内国法人以外の法人とされている(本店所在</p>		

検討項目	報告書における指 摘 事 項 等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備 考
	<p>地主義)。</p> <p>しかしながら、外国には法人格を有しないパートナーシップや信託の制度が広く存在しており、その態様や本国での課税上の取扱いも区々となっている。こうした組織が我が国において事業活動や投融資を行った場合、法人税法上の法人として扱うべきかどうかといった問題がある。今後の我が国経済の国際化の進展にかながみれば、こうした問題について、検討を深めていく必要があると考える。</p> <p>なお、内国法人と外国法人との区分に関し、現行の本店所在地主義に加え、法人の実質的な経営・管理の場所の有無で判定するいわゆる管理支配地主義を導入してはどうかとの意見もあるが、国際的にみても、管理支配地主義を採用する国は少なくなってきたこと、いわゆるタックス・ヘイブンを利用した租税回避行為に対しては既に所要の対策が講じられていること等を考慮すると、管理支配地主義を導入することについては慎重に考えることが適当である。</p> <p>(イ) 国内源泉所得</p> <p>現行法人税法では、事業活動あるいは取引が行われる場所、資産の所在地等に着目し、所得の態様に応じて、国内源泉所得の範囲を定めている。</p> <p>しかしながら、経済取引の多様化や情報化の進展に伴い、世界の金融市場を繋いで一体として取引が行われる、いわゆるグローバル・トレーディングといった取引のように、必ずしも現行税制が想定していなかった新たな取引形態も生じてきている。今後も、金融・資本取引の自由化の進展を背景にクロスボーダー取引は益々複雑化していくものと予想される。</p> <p>このような新たな取引形態については、経済取引の実態を踏まえ、外国法人がこのような取引から得た所得に対して適切な課税を行う観点から、法制上の整備も含め、取扱いの明確化を検討していくべきものと考えられる。</p>	<p>【平成15年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 国内源泉所得の基因となる国内にある資産の譲渡の範囲に、振替口座に記載又は記載がされている公社債の譲渡が追加された。 <p>【平成19年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 非居住者又は外国法人の国内源泉所得に係る所得の金額の計算において、国内において行う事業又は国内にある資産に係るリース取引について、資産の売買取引として課税上取り扱われることとされた。 	
(2) 外国税額控除制 度	<p>(ア) 内国法人が外国で稼得した所得(国外所得)に対する外国で課された租税(外国法人税)については、国際的な二重課税を排除する観点から、その国外所得に対して我が国で納付すべき法人税の範囲内(控除限度額)で控除することが認められている。</p> <p>(イ) 控除対象となる外国法人税については、外国の法令により課される我が国の法人税に相当する税とされ、法人の所得を課税標準とする税に代えて収入金額等を課税標準として課される税も、外国法人税に含まれるものとされている。しかるに、我が国企業が外国で納付した「税」の中には、租税回避を目的として任意に「税」を納付する場合のように、外国税額控除を認めるのが適切とはいえないものも含まれているのではないかと考えられる。したがって、法制面での整備も含め、我が国法人税から控除することが不適切な外国法人税について明確化を図る</p>	<p>【平成13年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 「外国法人税」の定義が明確化された。 外国又はその地方公共団体により課される税であっても、次の税は外国法人税に該当しないものとして追加された(法令141③、所令221③)。 (イ) 税を納付する者が、当該税の納付後、任意にその金額の全部又は一部の還付を請求することができる税 (ロ) 税の納付が猶予される期間を、その税の納付をすることとなる者が任意に定めることができる税 (ハ) みなし配当(税法24④、所法25⑤)の基因となる事由により交付を受ける金銭の額又はその他の資産の価額に対して課される税(当該金銭等の交付の基因となった株式の取得価額を超える部分に対して課される部分を除く。) 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁾	備考
	<p>ことが適当である。</p> <p>(ウ) 控除限度額については、我が国では、全ての国外源泉所得を一括して限度額を算定する一括限度額方式を採用している。昭和63年度の改正において非課税所得の一定部分を国外所得から除外する等、限度額管理について随時その適正化を図ってきている。これに対し、国別に控除限度額を算定する方法もある。</p> <p>我が国の場合には、企業の海外進出先が極めて多数に上っており、このような状況下で国別限度額方式を採用することは、全ての会計勘定項目をこれらの進出先国の別々に管理する必要が生ずる等、納税者及び課税当局の双方にとって事務負担が膨大なものになるおそれがある。こうしたことを考慮すると、現行の一括限度額方式を維持しつつ、引き続き限度額管理の適正化に努めていくことが適当である。</p> <p>(エ) なお、我が国は、租税条約により、開発途上国において租税上の優遇措置により減免された租税の額を納付したものとみなして、我が国の法人税額から控除することを認めている（みなし外国税額控除）。これは、開発途上国における経済開発促進のための租税上の優遇措置の効果を一方的に減殺しないという観点から認められているものであるが、他方で、税の公平といった課税の基本原則や有害な租税競争の牽制といった観点も踏まえる必要がある。したがって、対象となる国や優遇措置を合理的な範囲に限定し、また、租税条約におけるみなし外国税額控除の規定自体を時限措置とするなど、今後とも、みなし外国税額控除の一層の見直し・縮減の努力を継続すべきものと考ええる。</p>	<p>(二) 移転価格課税の第二次調整として課されるみなし配当課税</p> <p>○ 内国法人が通常行われる取引と認められない一定の取引に基因して生じた所得に対する外国法人税を納付することとなる場合には、外国税額控除の対象から除くこととされた（法第69①、82の7①、所法第5①）。</p> <p>【平成14年度改正】</p> <p>○ 外国税額控除の対象とされない取引に、債権譲渡を利用した通常行われるとは認められない取引が追加された。</p> <p>【平成15年度改正】</p> <p>○ 連結事業年度における外国税額の還付金の益金不算入制度の整備が行われた。</p> <p>○ 連結法人が単体申告を行う事業年度において外国法人又は外国子会社から受ける配当等の額がある場合には、連結グループを一体として外国子会社又は外国関係会社の判定を行うこととされた。</p> <p>【平成19年度改正】</p> <p>○ 控除対象外国法人税の額の合計額が当該事業年度の所得金額の50%を超えるか否かの判定をする場合における控除対象外国法人税の額の合計額等について、特殊関係株主等である内国法人における特定外国法人の課税対象留保金額に係る外国税額控除の規定により内国法人が納付する控除対象外国法人税の額とみなされる金額が追加された。</p> <p>【平成20年度改正】</p> <p>○ 特定目的会社等が納付した外国法人税の額は、外国税額控除に代えて、特定目的会社等の利益の配当の額に対する所得税の額を限度として、その所得税の額から控除することとされた。</p> <p>【平成21年度改正】</p> <p>○ 外国子会社配当益金不算入制度の導入</p> <p>(1) 間接外国税額控除制度は、所要の経過措置等を講じた上、廃止することとし、内国法人が外国子会社から受ける配当等の額について、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、益金の額に算入しないこととする制度を導入する。</p> <p>(注1) 上記の「外国子会社」とは、内国法人が外国法人の発行済株式等の25%以上の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き直接に有している場合のその外国法人をいう。なお、外国法人</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²⁴	備考
<p>(3) タックス・ヘイブン税制</p>	<p>いわゆるタックス・ヘイブンに設立した子会社等を利用して税負担の不当な軽減を図る行為に対処する観点から、法人税負担が我が国に比して著しく低い国又は地域に所在する我が国法人の子会社等に留保された所得については、親会社の特殊割合に応じ、その所得に合算して課税するものとされている。ただし、このような海外子会社等がその地で独立企業としての実体を備え、正常な事業活動を行っている場合には、合算課税は行われないこととされている。</p> <p>近年、企業活動の海外展開が進み、これまで以上に様々な業種、規模の企業が海外に子会社等を有するに至っている。また、諸外国においては、オフショア金融センター、地域統括本部、コーディネーション・センター等に関連した様々な租税上の優遇措置を講じることにより、他国からの企業進出や投資を誘引する動きが広まってきて</p>	<p>の所得に課された外国法人税を内国法人の納付する法人税から控除する旨を定める租税条約の規定により内国法人の外国法人に対する特殊割合について異なる割合が定められている場合には、本制度の対象となる外国子会社の判定は、その割合により行うこととする。</p> <p>(注2) 本制度の適用については、確定申告書に益金の額を算入されない配当等の額及びその計算に関する明細を記載するとともに、一定の書類の保存を要することとする。</p> <p>(注3) 上記の改正は、内国法人の平成21年4月1日以後に開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等の額について適用する。</p> <p>(2) 内国法人が外国子会社から受ける配当等の額につき益金不算入とする際、その配当等の額の5%に相当する金額を、その配当等の額から控除する。また、その配当等の額に対して課される外国源泉税等の額は、その内国法人の各事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入しないこととする。</p> <p>(注) 上記の改正は、内国法人の平成21年4月1日以後に開始する事業年度において受ける外国子会社からの配当等について適用する。</p> <p>○ 外国税額控除制度について、次の措置を講ずる。</p> <p>(1) 外国税額控除の適用を受けた外国法人税の額が後に減額された場合において、その減額に係る事業年度の控除対象となる外国法人税の額からその減額された外国法人税の額を控除する等の措置の適用については、外国税額控除の適用を受けた事業年度開始の日後7年以内に開始する各事業年度において減額された場合に限ることとする。</p> <p>(注) 上記の改正は、内国法人の平成21年4月1日以後に開始する事業年度において外国法人税の額が減額される場合について適用する。</p> <p>(2) 内国法人が外国税額控除の適用を受ける場合には、添付することによって保存することにより本措置の適用を認めることとする。</p>	
		<p>【平成10年度改正】</p> <p>○ 納税義務者の判定に当たり、請求権のない株式を除外して行うこととされた。</p> <p>○ 外国関係会社の範囲に、発行済株式（請求権のない株式を除く。）の総数のうち当該株式の居住者及び内国法人が保有する割合が50%を超える外国法人を加えられた。</p> <p>○ 課税対象留保金額について、請求権のない株式を除外して計算した保有割合を乗じて計算した金額とされた。</p> <p>【平成15年度改正】</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
	<p>いる。こうした動きを背景に我が国企業による税負担の回避の機会が増えている。</p> <p>タックス・ヘイブン税制については、我が国もこれまで累次見直しを行ってきたが、諸外国における対応の状況や企業活動の海外展開の実情を踏まえ、課税ベースの浸食を防止する等の観点から、引き続きその整備を図っていくべきものと考えらる。</p>	<p>○ 非関連者基準に係る関連者の範囲が整備された。</p> <p>【平成17年度改正】</p> <p>○ 特定外国子会社等で所在地国基準又は非関連者基準を満たさないものが事業基準、実態基準及び管理支配基準を満たす場合における適用対象留保金額については、特定外国子会社等の未処分所得の金額からその特定外国子会社等の事業に従事する従業員の人件費の10%相当額を控除した金額とすることとされた。</p> <p>○ 内国法人が特定外国子会社等から配当等を受けた場合に、配当等を受けた日の属する事業年度開始の日前10年以内に開始した各事業年度の特定外国子会社等の課税済留保金額について、損金算入を認めることとされた。</p> <p>○ 特定外国子会社等の未処分所得の金額の計算において控除する欠損金額に係る繰越期間が7年に延長された。</p> <p>○ 外国関係会社及び外国子会社合算税制の適用を受ける内国法人等の判定において、内国法人の役員等（非居住者を含む。）の有する株式等が加えられた。</p> <p>○ 特定外国子会社等が利益の配当又は剰余金の分配の額が異なる株式等を発行している場合には、その利益の配当又は剰余金の分配を受ける金額を応じて課税対象留保金額の計算を行うこととされた。</p> <p>【平成18年度改正】</p> <p>○ 内国法人等の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例について、損金の額に算入する課税済留保金額の計算方法等が改正された。</p> <p>【平成19年度改正】</p> <p>○ 外国子会社合算税制の適用法人及び外国関係会社の判定について、議決権（剰余金の配当等に関するものに限る。）の数が一個でない株式等を発行している場合又は請求権の内容が異なる株式等を発行している場合には、株式等の数の割合、議決権の数の割合又は請求権に基づき分配される剰余金の配当等の金額の割合のいずれか高い割合で行うこととされた。</p> <p>○ 内国法人が特定外国子会社等に係る課税済留保金額及び特定外国法人（特定外国子会社等と同一の外国法人に限る。）に係る課税済留保金額を有する場合には、支払配当等の額から特定外国法人の課税済留保金額として損金の額に算入される金額を控除した残額を基礎として課税対象留保金額から充てられたものとされる金額を計算することとされた。</p> <p>○ 外国子会社合算制度の適用除外を受けるためには必要な書類等の保存がないう限り、適用除外が認められまいことが明確化された。</p> <p>○ 特定外国子会社に係る所得の課税の特例の規定は、特定外国子会社等に係る</p>	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
		<p>所得の課税の特例の規定に統合された。</p> <p>【平成20年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 内国法人等の特定外国子会社等に係る所得の課税の特例について、その適用を受ける内国法人等の判定を行う場合の同族株主グループの範囲に、内国法人の役員等が支配する法人が追加されるとともに、適用除外を判定する非関連者基準に係る関連者の範囲に、内国法人、特定外国子会社等その他の関連者とされる法人の役員等が支配する法人が追加された（特殊関係株主等である内国法人等に係る特定外国法人の課税の特例についても、特殊関係株主等及び関連者の範囲について同趣旨の改正が行われた。）。 <p>【平成21年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 特定外国子会社等が支払う配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除しないこととする。 ○ 特定外国子会社等が受ける次の配当等の額は、合算対象とされる金額の計算上控除する。なお、その控除は、確定申告書に明細書の添付がある場合に限る、適用することとする。 <ul style="list-style-type: none"> ① 特定外国子会社等がその子会社（特定外国子会社等が他の法人の発行済株式等の25%以上の株式等を、配当等の支払義務が確定する日以前6月以上引き続き有している場合の他の法人）から受ける配当等の額 ② 特定外国子会社等が他の特定外国子会社等から受ける配当等の額のうち合算対象とされた金額から充てられたもの <p>(注) 上記1及び2の改正は、特定外国子会社等の平成21年4月1日以後に開始する事業年度に係る合算対象とされる金額について適用する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 内国法人が特定外国子会社等から配当等（外国子会社配当益金不算入制度により益金の額に算入しないこととされるものを除く。）を受ける場合には、その配当等の額のうち、内国法人の配当等を受ける日を含む事業年度及び当該事業年度開始の前日0年以内を開始した各事業年度において当該特定外国子会社等につき合算対象とされた金額の合計額に達するまでの金額は、益金の額に算入しないうこととする。 <p>(注1) 内国法人が特定外国子会社等から受ける配当等の額のうち、上記の合計対象とされた金額の合計額に達するまでの金額に係る費用等の額については、損金の額に算入する等の措置を講ずる。</p> <p>(注2) 上記の改正は、内国法人が特定外国子会社等から配当等（特定外国子会社等の平成21年4月1日以後に開始する事業年度に係るものに限る。）を受けられる場合について適用する。</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 特殊関係株主等である内国法人等に係る特定外国法人に係る所得の課税の 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
(4) 移転価格税制	<p>海外の関連企業との間の取引価格を通じる所得の海外移転を防止する観点から、法人が国外関連企業との間で取引を行う際の価格（移転価格）について、第三者との間の通常の取引価格（独立企業間価格）と異なる価格を付すことにより法人の課税所得が減少する場合には、その取引は独立企業間価格で行われたものとして、法人税の課税所得等を計算するものとされている。</p> <p>近年の国際取引の進展、複雑化のなかにおいて、各国が相次いで移転価格税制を導入し、課税が激化する例が多く見られるようになってきた。こうしたことを背景に、OECDの場において新たな国際的ルール形成が進められ、昭和54年に策定されたOECD移転価格ガイドラインが毎年全面的に見直された。</p> <p>改訂されたOECD移転価格ガイドラインにおいては、独立企業間価格の算定方法について、従来からの基本的な算定方法に加え、利益分割法（取引当事者双方の利益の合計額をそれぞれの果たす機能等に応じて分割することにより独立企業間価格を算定する方法）や、取引単位営業利益法（類似の独立企業が同様の活動から得ている取引単位ごとの営業利益率を利用して独立企業間価格を算定する方法）が認められた。また、移転価格税制の実効性を担保する観点から、納税者の情報提供義務の範囲や、課税当局と納税者が独立企業間価格の算定方法等につき事前に協議する手続の活用等についても合意されたところである。</p> <p>諸外国においては、新ガイドラインの確定を受け、国内法の整備が進められているが、我が国においても、こうした諸外国の動向や我が国における移転価格の実態等を踏まえつつ、本制度の整備を進めていくべきものと考え。</p>	<p>特例における合算対象とされる金額の計算等について、上記と同趣旨の改正を行うこととする。</p> <p>【平成14年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 移転価格税制における更生決定等の期間制限の特例につき、移転価格に関する税務調査を受けて修正申告を提出した場合における加算税等の賦課決定について、その申告期限から6年間することができるとされた。 <p>【平成15年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 国外関連者に関する明細書の記載事項に独立企業間価格の算定の方法が追加された。 <p>【平成16年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 独立企業間価格の算定方法に取引単位営業利益法が追加された。 <p>【平成17年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 適用対象となる国外関連者の範囲に、次の者が追加された。 <ul style="list-style-type: none"> ① 内国法人等と外国法人との間に、実質支配関係（事業方針を実質的に決定できる関係）と持株関係（発行済株式総数の50%以上を保有する関係）との連鎖又は実質支配関係のみによる間接の支配関係がある場合の外国法人 ② 内国法人等と外国法人とが同一の者によって、実質支配関係と持株関係又は実質支配関係のみにより直接又は間接に支配される関係がある場合の外国法人 <p>【平成18年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 独立企業間価格の算定に必要な帳簿書類の提出がない場合の推定課税における独立企業間価格の算定方法に、次の方法が追加された。 <ul style="list-style-type: none"> ① 国外関連取引に係る事業に係る連結利益を調査対象法人と国外関連者との間で分割して算定する方法 ② 類似の事業を営む法人のその事業に係る営業利益を基に算定する方法 <p>【平成19年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 移転価格税制に係る納税の猶予の創設 国外関連者との取引に係る課税の特例（移転価格税制）による更正又は決定を受けた者が、租税条約の相手国との相互協議の申立てをした上で申請をしたときは、相互協議の期間中につき、相互協議の対象となる法人税の額及 	

検討項目	報告書における指摘事項等	報告後における主な改正内容等 ²¹	備考
		<p>ひその加算税の額の納税を猶予することとされた。</p> <p>【平成20年度改正】</p> <ul style="list-style-type: none"> ○ 移転価格税制の国外関連者に関する明細書について、国外関連者の営業収益等における通貨・単位の明示、株式等の保有割合における同一の者による株式等の被保有関係にある国外関連者に係る保有割合、国外関連者の従業員数、利益剰余金の額及び事前確認の有無の記載を行うこととされた。 	

<参考1>昭和40年の法人税法の全文改正の概要

昭和40年の全文改正は、法人税制の体系の整備、表現の平明化及び個別規定の簡素合理化を目途として行われたものとされていますが、その概要は、以下のとおりです²²。

1 体系の整備

昭和22年の法人税法の全文改正以来ほとんど毎年のように法人税法または法人税法施行規則の一部改正が行なわれて来ています。この間における企業会計その他社会経済の進展に応じて、税法が次第に精密化し同時に複雑化してきたこともやむをえないものと考えられますが、昭和22年当時の税法の骨組のうえに、その後の数多くの改正を一部改正のかたちで積上げてきているため、改正前の法人税法の体系は非常にわかりにくいものとなっていました。したがって、この間に膨大なものとなった法人税に関する規定をここで一度整理して、複雑ではあってもできる限りわかりやすい体系とし、なお今後に予想される改正に備えようとするのが、今回の全文改正の目的の一つである体系の整備と考えられています。

なお、法律、政令、省令はそれぞれ全文改正されましたが、取扱通達についても、その全部を体系的に書き改める作業に着手される予定となっています。

体系の整備は具体的には次のように行なわれています。

(1) 租税法定主義の見地から、旧法人税法施行規則（以下旧政令といいます。）、旧法人税法施行細則（以下旧省令といいます。）および通達に規定されているもののうち、基本的に重要な規定は、法律において規定されることとなりました。ただ税法全体の仕組みについての理解を容易にするため、法律の複雑化を避ける目的から、その細部はできる限り政令に委任され、また省令は原則としては手続事項のみが規定されることとなりました。

この結果、新たに政令または通達から法律に規定されることとなった事項のうち、主要なものは、次のとおりです。

- ① 資産の評価損益に関する規定（法25、法33）、
- ② 有価証券の評価の方法等（法30）
- ③ 繰延資産の償却費の計算およびその償却の方法（法31）
- ④ 役員の報酬、賞与および退職給与等に関する規定（法34～法36）

²² 国税庁『昭和40年 改正税法のすべて』92～96頁

- ⑤ 第2次納税義務に係る納付税額の損金不算入（法 39）
- ⑥ 各種圧縮記帳制度（法 42～法 50）
- ⑦ 特定の現物出資により子会社を設立した場合の特例（法 51）
- ⑧ 各種引当金制度（法 52～法 56）
- ⑨ 資産整理に伴う私財提供等があった場合の欠損金の損金算入（法 59）
- ⑩ 相互会社である保険会社の契約者配当の損金算入（法 60）
- ⑪ 割賦販売、延払条件付譲渡、長期請負工事についての収益の帰属事業年度についての特例（法 62～法 64）

(2) 法人税の構成は、目次を見れば明らかなのですが、次のように改められています。

すなわち、まず法人税の全般に関連するもので、かつ、基本的な事項、例えば各種の定義、課税所得の範囲、事業年度等がまとめられて第一編に置かれています。

次に、内国法人に関する規定と外国法人に関する規定とが完全に分けられ、内国法人の納税義務が第二編に、外国法人の納税義務が第三編に置かれています。

これは、実際に法律を読む人例えば内国法人が、自分に全く関係のない外国法人に関する規定まで一緒に読まないで済むように配慮されているもので、新法および新政令等全般にわたりこのように普通の人になるべく特殊な規定を読まないで済むようにという考え方で構成されています。従来と同様雑則と罰則が終りの第4編、第5編として置かれています。

また、内取法人の納税義務は、①各事業年度の所得に対する法人税、②退職年金積立金に対する法人税、③解散の場合の清算所得に対する法人税、④合併の場合の清算所得に対する法人税、⑤継続等の場合の課税の特例と、いわば法人税の区分別に章または節に分けられ、それぞれの箇所において、所得の計算、税額の計算、申告、納付、還付と始めから終りまで一貫して規定されています。このような構成がとられたのも、既に述べたように普通の場合特殊な規定を読まないで済むようにとの配慮からです。

なお、「青色申告」ならびに「更正および決定」については、これを法人税の区分別に規定するとあまりに同文の規定が何か所にも出てくることになり、かたがた立法技術上の問題もあって、法人税の区分ごとではなく、一括して規定されています。

(3) 従来法人税法または旧政令に規定されていた新規重要物産免税、濁水準備金、違約損失補償準備金、異常危険準備金の各制度は、本来租税特別措置としての性格を持つものと考えられたため、今回の改正を機に租税特別措置法に移して規定されることとなりました。

(4) 新政令は、従来のように旧法第9条第8項のように大きな包括委任政令に基づいて書かれているものでなく、租税法主義の建前から租税特別措置法のように個々の規定から限定的にされた委任に基づいて書かれているため、その構成は法律とほぼ同じようになっています。新省令も同様です。

ただ、新法第65条、第98条、第114条には、それぞれ各事業年度の所得、解散の場合の清算所得および合併の場合の清算所得の計算に関し包括的な政令委任の規定が設けられていますが、上に述べたよう理由で、これらの委任規定に基づいて規定されている政令は極めて僅かなものとなっています。

2 表現の平明化

法人税法が複雑、かつ、難解であるといわれる理由の一つは、体系の問題もありますが、もう一つはその規定の表現にあるといわれていました。このため、今回の全文改正においては、概ね次のような点に留意しつつ、表現の平明化が図られています。

- ① できるだけ項を分ける等の方法によって、長文の規定を避けること。
- ② かっこ書はできる限り避けることとし、二重かっこは原則として使わないこと。
- ③ 準用規定はできる限り避けること。
- ④ 引用条文については、その条文の見出し等その内容がわかるようなかっこ書を附すること。
- ⑤ 用語はできる限り平明なものを用いること。

このほか、草案の起草、あるいは内閣法制局における審議の過程においても、個々の規定をどのようにしてわかり易く読み易いように規定するかについては、常に配慮がされていたものでありますが、税法、特に法人税は本質的に一つの専門的計算規定としての性格を持つために平明化にも限度があると考えられます。

更に、法律には国の法律として慣習的に一定の立法形式があり、また一つ一つの用語についてもその正確さが要請されるため単に易しい用語だから使うということもできず、法律上の用

語として耐えうる用語を選ぶ必要があります。

このようなことから、税法の平明化ということがどの程度実現されたかについては、いろいろ見方のあるところと考えられていますが、与えられた枠内では、平明化について多くの配慮がされつつ今回の全文改正が行なわれているものであります。

3 規定の簡素合理化

租税特別措置を含め、近年における法人税関係の改正点を具体的に一つ一つ考えてみると、個別的な問題について規定の合理化、精密化は著しいものがあります。

例えば、価格変動準備金についての所得減少による繰入限度額の制限制度、合理化機械等の特別償却制度についての所得基準制度、新規重要物産免税についての償却額基準制度、異常危険準備金についての洗替え制度、企業支配株式制度、借地権に関する課税制度、少額固定資産から除かれる大量資産に関する規定その他数多くの点にわたって規定が新たに設けられまた追加されています。これらはいずれも課税の合理化のため設けられたもので、租税特別措置により与えられているメリットを縮減するためあるいは租税回避行為を防止するため設けられた規定等も多く、この意味からこれらの改正は課税の公平を実現するために一步を進めたものと考えられています。

しかし、他方、法人税制全般がこれらの方向への改正整備によって精密化され、更にこれに加えて配当軽減措置等数多くの新しい租税特別措置が設けられたことによって、もともと複雑な税法が一層難しいものとなり、税務執行面あるいは実務面からいろいろ意見を生ずるに至りました。また、税法の複雑化により、税の負担額あるいは帰属関係が簡単には理解しえなくなるというような税制自体としての問題もあります。

これらの点から、昭和 37 年に設けられた第三次の税法整備小委員会における審議等の全文改正についての検討は、このようにして近年行なわれて来た法人税制の合理化精密化の成果を生かしながら、税務の執行と実務を考慮して、限られた人員の税務職員が充分執行できる税法、すなわち、税法の規定の理解に追われ、調査決議書の作成に時間をとられて真に必要な調査の時間を失なうことのないような、税法と執行とのバランスのとれた、納税者も普通に理解できるような、広い目で全体として見たときの課税の公平が保たれる税法を、という方向で行なわれたものと考えられます。

以上述べたような方向を基本として、今回の個別規定の実体的な改正が行なわれているので

すが、勿論簡素化を主たる目的とする規定の改正のほか、やはり簡素化に関連しますが商法との調整を行なうための改正、課税上の弊害を除くための改正、規定の明確化を図り不備を補うための改正等も行なわれています。ただ、これらの場合でも、常に税の執行と実務を考慮しつつ、規定だけの課税の公平に終ることのないよう税制の複雑化を避けるための配慮がされていることは勿論です。

これらの詳細については、各規定の項において述べることとなりますが、ごく主要な改正点を仮りに区分して挙げると、次のようになると思われます。

なお租税特別措置法を含め、法人税制の簡素合理化は、今回の全文改正をもって終るものでなく、今後においてなお検討されるべきものと考えられていることを付け加えておきたいと思えます。

(1) 簡素化を主な目的とするもの

- ① 負債利子控除制度について、いわゆるひも付計算を廃止したこと等（法 23、政令 20）
- ② 退職給与引当金について、特定預金制度を廃止したこと等（法 55）
- ③ 同族会社の留保所得計算上の道府県民税および市町村民税の額の計算を簡素化したこと（法 67、政令 140）
- ④ 所得税額控除制度について、元本の所有期間按分制度を廃止したこと（法 68）
- ⑤ 中間申告および納付を要しない場合を設けたこと（法 71）
- ⑥ 欠損の繰戻し還付の還付額の計算を簡素化したこと（法 81）

(2) 商法との調整を目的とするもの

- ① 資産の評価損益を特別の場合のほか認めないこととしたこと（法 25、政令 24、法 23、政令 68）
- ② 有価証券の評価の方法に関する有価証券の区分を商法に準じて定めたこと（政令 34）
- ③ 繰延資産の範囲および償却に関し商法と調整を図ったこと（法 2、政令 14、法 32、政令 64）

(3) 課税上の弊害を除くための改正

- ① 国または地方公共団体に関する寄附金の損金算入について、除外例を設けたこと（法 37）

② たな卸資産の評価に関し、個別法を適用できない資産を明らかにしたこと(政 28、4 項)

③ 同族会社の留保所得計算上、流出とされる役員賞与について制限を設けたこと (法 67、2 項)

(4) 規定の明確化を図り不備を補うための改正

① 所得計算の原則規定を具体化したこと (法 22)

② 確定決算基準を個別規定ごとに明らかにしたこと (法 2、26 号)

③ 有価証券の評価の方法を新たに規定したこと (法 30)

④ 寄附金の意義を明らかにしたこと (法 37、5 項)

(5) その他の整備合理化

① 収益事業の範囲を拡げたこと (政令 5)

② たな卸資産の評価について、いわゆる切放し低価法を認めたこと (政令 28、2 項、3 項)

③ 賞与引当金制度を創設したこと (法 54)

④ 適格退職年金課税を合理化したこと (法 83~86)

<参考2> 「中期プログラム」と所得税法等の一部を改正する法律附則 104 条について

「中期プログラム」と所得税法等の一部を改正する法律附則 104 条の関係については、民主党・峰崎直樹議員より質問主意書が提出され（平成 21 年 2 月 23 日付質問第 55 号）、政府より平成 21 年 3 月 3 日付で回答がされています²³。

質 問	回 答
<p>持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」と所得税法等の一部を改正する法律案附則第百四条に関する質問主意書</p> <p>持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」（平成二十年十二月二十四日閣議決定。以下「中期プログラム」という。）と、政府が今国会に提出した所得税法等の一部を改正する法律案（以下「法案」という。）附則第百四条について、以下の通り質問する。</p> <p>なお、答弁にあたっては、質問番号を束ねて粗く答弁するのではなく、質問番号ごとに答弁されたい。また、答弁できない項目がある場合は、質問項目ごとに、その詳細な理由を明らかにされたい。</p> <p>一 中期プログラムの「Ⅲ．税制抜本改革の全体像」中「1．税制抜本改革の道筋」の（1）に記載された事項と、法案の附則第百四条第一項及び第二項に記載された事項の違いについて、表記の変更部分・違いが明確に分かるように政府の見解を示されたい。同時に表記が変更されている場合は、その理由も示されたい。</p> <p>二 中期プログラムの「Ⅲ．税制抜本改革の全体像」中「2．税制抜本改革の基本的方向性」の（1）から（8）までの記載と、法案附則第百四条第三項の第一号から第八号までの記載の違いについて、表記の変更部分・違いが明確に分かるように政府の見解を示されたい。同時に表記が変更されている場合は、その理由も示されたい。</p> <p>三 法案附則第百四条第一項の「年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用」とは、年金・医療・介護・少子化それぞれについて「何の</p>	<p>参議院議員 峰崎直樹君提出 持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」と所得税法等の一部を改正する法律案附則第百四条に関する質問に対する答弁書</p> <p>一及び二について 「持続可能な社会保障構築とその安定財源確保に向けた「中期プログラム」（平成二十年十二月二十四日閣議決定。以下「中期プログラム」という。）の該当部分と平成二十一年一月二十三日に第七十一回国会に提出した所得税法等の一部を改正する法律案（以下「所得税法等一部改正法案」という。）附則第百四条との差異は別添のとおりであり、当該差異は、中期プログラムの趣旨をより明確にしつつ、法制上の理由により技術的な変更を加えたことによるものである。</p> <p>三について 所得税法等一部改正法案附則第百四条第一項に規定する「年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用」とは、年金、医療及び介護の社会保</p>

²³ 参議院HP (http://www.sangiin.go.jp/japanese/frameset/fset_g01_01.htm、平成 21 年 5 月 13 日訪問) に収録されている回答書に基づき作成。

質 問	回 答
<p>ために要する費用」であり、また「どの程度の費用」を想定しているのか、政府の見解を示されたい。同時に、「費用の見通し」は、政府部内のどの部署で算定を行い、いつまでに明らかにするのかを示されたい。</p>	<p>障給付並びに少子化に対処するための施策のために要する公費負担の費用である。その費用の見通しについては、今後の社会保障に係る改革の動向等も踏まえつつ、関係する府省が連携しながら、消費税を含む税制の抜本的な改革に係る必要な法制上の措置を講ずるまでに、お示しすることになるものと考えており、その費用の程度について、現時点でお示しすることは困難である。</p>
<p>四 法案附則第百四条第一項の「平成二十年度を含む三年以内」とは、「平成二十二年度まで」という理解で良いか、政府の見解を示されたい。また、「経済状況の好転」の基準は何か。具体的な経済指標を基準とするのか。見解を明らかにされたい。</p> <p>「経済財政の中長期方針と10年展望」の付属資料では、基本的なケースとして平成二十二年度の実質経済成長率は一・五％、平成二十三年度の実質経済成長率は一・四％と試算されているが、この経済成長率は基準もしくは目安となると考えているのか、政府の見解を明らかにされたい。</p>	<p>四について 所得税法等一部改正法案附則第百四条第一項に規定する「平成二十年度を含む三年以内」とは、平成二十二年度までの期間を指すものである。また、「経済状況の好転」については、種々の経済指標を考慮した上で、総合的に判断していくこととなるものと考えている。</p> <p>なお、御指摘の資料は、平成二十一年一月十六日に内閣府が経済財政諮問会議に審議の参考として提出したものであり、経済及び財政に関する様々な想定の下に行った複数の試算が示されているが、政府としては、経済状況の好転に関する具体的な判断の基準として当該試算を念頭に置いているわけではない。</p>
<p>五 「消費税を含む税制の抜本的な改革」の実施について、法案附則第百四条第一項では、中期プログラムにはない「遅滞なく、かつ、段階的に」という文言が挿入されているが、その理由は何か、政府の見解を示されたい。</p>	<p>五について お尋ねの「遅滞なく、かつ、段階的に」という文言は、中期プログラムの趣旨をより明確にするために挿入したものである。</p>
<p>六 法案附則第百四条第一項には「平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずる」とあるが、これは「平成二十三年度中に法制上の措置を講じて、平成二十三年度中に施行する」ということも含むのか。政府の見解を明らかにされたい。</p>	<p>六について 所得税法等一部改正法案附則第百四条第一項の規定により平成二十三年度中に法制上の措置を講じ、同年度中に当該措置を施行するということもあり得るものと考えている。</p>
<p>七 法案附則第百四条第一項に言う「持続可能な財政構造を確立」とは、具体的にどのような状況を指すのか。政府の見解を明らかにされたい。</p>	<p>七について 「経済財政の中長期方針と十年展望」（平成二十一年一月十九日閣議決定）においては、「国・地方の債務残高対GDP比の発散を止め、安定的に引き下げることを確保することは、財政の持続可能性を確保する上で極めて重要な規準である。団塊世代がすべて年金受給者となる二〇一〇年代半ばまでにこれを達成するとの目標に向けて、適切な経済財政運営を行っていく。」としているところであり、お尋ねの「持続可能な財政構造を確立」は、こうした規準が達成されるような状況を指すものである。</p>

質 問	回 答
<p>八 前記六について、平成二十三年度までに「法制上の措置」を講じなかった場合、これは法律違反となるのか。政府の見解を明らかにされたい。</p> <p>九 法案附則第四百条第二項において、「改革を具体的に実施するための施行期日等を法制上定める」として、実施時期を別法で定めることとした理由を明らかにされたい。</p>	<p>八について 所得税法等一部改正法案附則第四百条第一項においては、「平成二十三年度までに必要な法制上の措置を講ずるものとする」とされていることから、当該措置を講じなかった場合には、この規定に違反したことになると考えている。</p> <p>九について 経済状況の好転が消費税を含む税制の抜本的な改革を行うための前提であることから、その見通しが立たないような場合には消費税を含む税制の抜本的な改革の具体的な内容を定める法案について、その施行期日等を別の法律で定めることもあるものと考えている。</p> <p>別添（省略）</p>

補論 民主党の「アクションプログラム」について

昨年12月24日に、民主党は、同党が政権を担うこととなった場合の税制改正プロセスの基本的な考え方を明記した「民主党税制抜本改革アクションプログラム」（以下、「アクションプログラム」といいます。）を『次の内閣』の閣議において了承し、公表しています。

アクションプログラムは、昨年12月18日に、民主党税制調査会（会長：藤井裕久・党最高顧問）が一昨年12月26日に取りまとめた「税制改革大綱―納税者の立場に立ち「公平・透明・納得」の税制を築く―」（以下、「税制改革大綱」といいます。）を踏まえてその税制改正の内容を決定するプロセスを新たに盛り込んだものとされています。

この補論においては、この民主党アクションプログラムの中から主要なものを取り上げて検討を行うこととします。

1 前文

アクションプログラムの前文においては、民主党が政権を担うこととなった場合に、「納税者の立場に立った「公平・透明・納得」のプロセスによって直ちに」、「納税者の立場に立つて税制のあり方を根本的に変える税制抜本改革」に着手すると宣言されています。

この前文は、長期にわたって続いてきた「税制は天から降ってくるもの」という時代が終わり、納税者の立場に立った税制改正が行われる時代が始まるという期待を抱かせるものとなっていることは、間違いありません。

2 税制抜本改革のビジョン

「税制抜本改革のビジョン」以下の部分においては、民主党が政権を担うこととなった場合の改革の内容が具体的に述べられています。

「税制抜本改革のビジョン」においては、「(1) 納税者の立場に立つ」、「(2) 「公平・透明・納得」の三原則」、「(3) 時代と社会の変化に適合する」という三つが掲げられています。

この三つのうちの最初の「(1) 納税者の立場に立つ」においては、「これまでの政権下では、・・・納税者よりもむしろ為政者の立場に立つて税制が決められてきた」という認識に基づき、「議会制民主主義における税のあり方は、あくまでも税を納める納税者の立場に立つて決められるべきものである」とし、「民主党政権では、税の根本に立ち戻り、納税者の立場で現在の税制を根本から作り直す」とされています。

この部分は、税に関する民主党の立ち位置を確認するという意味で、最も重要なところで

「(2) 「公平・透明・納得」の三原則」においては、「納税者の立場に立ってあるべき税制の姿を考えると、それは公平で仕組みが透明で分かりやすく、その仕組みに基づいて納税することについて、誰もが納得できるものでなければならない」とされています。

この三原則とされているものは、税制の三原則であるのか、あるいは、改正プロセスの三原則であるのかということが必ずしも明確ではないという指摘もあり得ると考えられますが、この三原則が、現在、税に関して求められることとなるものを的確に表現したものとなっていることは、間違いありません。

将来的には、現在以上に納税者に税負担を求めなければならないことがあり得ることも考えると、改正プロセスを民主化して、透明で納税者の納得の得られるものとするのは、非常に重要となります。

「(3) 時代と社会の変化に適合する」においては、グローバリゼーションの進展等に触れながら、税と社会保障の一体化やグリーン税制改革、国際連帯税などにも言及しています。

社会経済環境が急速に変化する時代にあっては、税制が旧弊とならないようにすることが重要であることは、当然です。

3 税制改正プロセスの抜本改革

これまでの法人税法改正の進め方に関しては、納税者・税理士・会計士等の立場からすると、意見を十分に反映させることができないという問題点と、改正の趣旨・内容が十分に分からないまま改正法が成立し施行されるという問題点があり、近年は、特に、租税立法に対する不信の声が少なからず聞かれます²⁴。

²⁴ 例えば、日本公認会計士協会の「平成 21 年度税制改正意見・要望書」(平成 20 年 6 月 10 日)によれば、次の意見が述べられています(同書 1 頁)。

「1 税制一般について

- (2) 税制改正内容を、税制改正大綱公表前に広く一般に公開し、意見具申を促す機会を設けること
税制改正において、事前に具体的にその改正内容を公開することなく、税制改正大綱等に記載されることにより、税制改正が行われることが多い。また、税制改正大綱等においても、不明な点が多く、政令等が公表されるまで、その具体的な計算内容が分からないことが少なくない。

租税法律主義の基本である法的安定性及び予測可能性の観点からも、可及的に事前開示を行い、少なくとも 60 日程度の期間を設けて広く意見募集を行われたい。

また、改正に併せて、通達の発遣は、法令の施行日後速やかに行われるようにし、その運用についても遡及適用を禁止するなど、納税者の予測可能性が確保できるものとされたい。さらに、政府税制調査会の審議内容は逐次公開されているが、政党の税制改正審議については公開されていないことから、これについても広く公開するべきである。【重要要望事項 12】」

このような点からすると、アクションプログラムにおいて税制改正のプロセスに目を向けていることは、非常に意義があると考えます。

アクションプログラムにおいては、これまでの政権における税制改正プロセスの問題点として、「与党税制調査会、政府税制調査会、経済財政諮問会議がバラバラの議論を行っており、責任の所在が曖昧である」こと、「与党税制調査会は、政策決定の過程が極めて不透明で、既得権益の温床となっている」こと、「政府税制調査会は・・・本来の機能を果たしているとは言えない」こと、「自民党政権はムダづかいや将来への負担先送りをするばかりで、歳入歳出ともに制することも量ることもできず、迷走している」ことを指摘し、その上で、税制改正プロセスの基本的考え方として、「公平・透明・納得」の改革プロセスを築くこと、「責任の所在を明確化し、政治主導の政策決定を行う」こと、「政策決定の過程を透明化する」ことなどを挙げています。

具体的な改正プロセスは、次のようなものとされています。

① 政府部内における集約

- 与党内の税制調査会は廃止し、財務大臣の下に新たな政治家をメンバーとする政府税制調査会を設置し、政治家が責任を持って税制改正作業及び決定を行う。
- 現在、党内各部門の税制担当主査が各部門で行っている税制改正に関する意見集約を、新政権下では、各省庁に税制担当政務官を配置し、政務官が各省庁で税制改正に関する意見集約を行う。
- 地方税については、地方6団体、総務大臣、および、新たな政府税制調査会が対等の立場で協議を行う。将来的には、地方6団体を核とし、地方自治体の主体的判断に委ねる仕組みとする。
- 従来の政府税制調査会は廃止し、代わりに税制の専門家として中長期的視点から税制のあり方に関して助言を行う専門家委員会を新しい政府税制調査会の下に置く。
- 「租税特別措置透明化法」に基づく情報も踏まえつつ、政府部内での税制改正に関する意見集約を秋までに行う。
- 意見集約の過程は公開を原則とする。

② 国会における審議

- 衆参両院に税制を中心に社会保険料等も含めた歳入全般の議論を行う常任委員会として「歳入委員会」を新設する。
- 衆参両院の次年度税制改正の議論に基づいて、政府は予算の編成を行う。

この改正プロセスの特徴は、政治家が主導して税制改正作業及び決定を行うということと、「租税特別措置透明化法」²⁵に基づき政策決定過程の透明化を図ろうとしていることにあると言って良いと考えられますが、これが実現すると、現状に比して透明性が高まることが期待されます。

ただし、この「税制改正プロセスの抜本改革」を読んでも現在の税制改正プロセスの問題点が解消されることとはならないと感ずる方も、少なくないのではないかと思います。

その理由は、三つあると考えられます。

一つ目は、現状の問題点の指摘が一般論に止まっており、民主党が自民党と同じ轍を踏まないということが明確に伝わってこないことです。

自民党がこれまで税制改正で権益を得てきたと言うのであれば、それを具体的に明らかにする必要があると考えます。

アクションプログラムは、現在以上に政治主導という色彩の強いものとなっており、後述する通りそれ自体は一步前進と評価すべきものと考えますが、現在以上に政治主導という方向に持って行くということであれば、現在の問題点を具体的かつ詳細に明らかにして、民主党政権下においてはそのようなことを行わない、ということを確認すべきであると考えます。

納税者は、長期にわたって続いてきた現在の税制改正プロセスの下において、何が起こっていたのか、民主党は同じようなことをしないと云えるのだろうか、というような疑問を持っているのではないのでしょうか。

二つ目は、近代国家の原則であり我が国の憲法にも定められている三権分立を目指す道筋が明確でないことです。

三権分立の原則が、主に行政機関が立法権や司法権までを握って強大な権限を有することとなる弊害に対する反省から生まれたものであることは、周知のとおりです。

アクションプログラムは、本来の立法者である政治家が立法を行うようにするという点では一步前進と言えますが、本来、立法機関は国会²⁶であり、政府ではありません。

²⁵ 全ての租税特別措置について、「租特透明化法」に基づき適用状況を明らかにし厳密な政策評価を行った上で、必要なものについては法律の本則に盛り込み、効果の乏しいものや不要なものについては廃止することとしています（民主党「租税特別措置等への対応について」（民主党HP（<http://www.dpj.or.jp/news/files/20081218sozei.pdf>）より））。

²⁶ 周知のとおり、憲法 41 条においては、国会が唯一の立法機関である、とされています。

「政治主導」とは、行政機関の官僚を強力で政治家に従わせることではなく、立法機関の構成員として選挙で選ばれた政治家が立法権を行政機関の官僚から取り戻してその本来の役割を果たすことであるべきと考えます。いわゆる「官僚支配」とは、立法の形骸化を示す言葉に他ならないわけです。

我が国も、他の先進諸外国の例に倣い、国会が本来の機能を果たすことができるようにすることを真剣に考えてその道筋を示さなければならない時期に来ているのではないのでしょうか。

少なくとも、民主党政権が誕生するという事となった暁には、国会審議の際に法律案の各条項ごとの提案理由を詳細に示して国会で法律案の実質的な審議が行い得るようにするとともに、国民がこれに意見を述べるができるようにし、毎年毎年、膨大な法律案が一言一句の修正もなく国会を通過するといった非常識なことがまかり通るというようなことだけはないようにしてもらいたい、と感ずるところです。

現在の税制改正関連法律案は、毎年膨大な分量ですが、その「提案理由説明」は財務大臣が財務金融委員会において読み上げるために数ページのもので作成されているのみであり、ドイツに見られるような各条文の逐条的な「立法提案書」とは程遠いものとなっています。

三つ目は、我が国においては、政治家が立法者として十全の働きができるような環境が未だ十分に整っていないということです。

例えば、米国においては、立法提案権は議員のみが有しており、議員が多く優れた立法提案を行っていますが、議員が優れた立法提案を行ったり、政府が優れた施策を打ち出したることができるのは、民間に優れた多くのシンクタンクが存在し、議院法制局の法案作成能力が高いためである、と言ってよいと考えられます。我が国の租税立法の問題の原因は、我が国の政治家や官僚のみにあるわけではありません。

そもそも、我が国においては、立法機関である国会の構成員として国民から選挙で選ばれた政治家が本来の役割どおり立法者として質の高い仕事をしようとしても、民間に質の高い法制度案を提言して政治家を支えることができるようなシンクタンクや専門家がほとんど存在していません。

政治家が質の高い租税立法を目指し、また、民間のシンクタンクや専門家が質の高い立法提言を行うという関係が卒啄同時の関係とならなければ、現実には、あるべき税制が実現する善循環は生じません。

4 各税目における改革指針

アクションプログラムにおいては、所得税に関し、所得再分配機能強化のために現行の所得控除を手当や税額控除等に転換することが提案されています。

また、相続税に関しては、富の一部を社会に還元するという考え方に立って、遺産課税方式が提案されています。

法人税に関しては、国際競争力の維持・向上や中小企業の支援が必要であるとされています。

租税特別措置に関しては、これが「隠れ補助金」という性格があることから、租税特別措置透明化法案により、整理・合理化を進めるとされています。

消費税に関しては、税金のムダづかいを徹底的に根絶した上で、社会保障目的税化やその用途となる社会保障制度の抜本的な改革の具体的内容を示した上で、消費税率の引き上げを検討するとされているが、引き上げが必要となる場合には、引き上げ幅などを明らかにして総選挙で国民の審判を受け、具体化する、とされています。

その他、個別間接税や地方税に関しても提案がなされていますが、法人税と地方税に関しては、更に深度ある検討が必要と考えられます。

5 執行体制の改革指針

アクションプログラムにおいては、執行体制の改革指針として、所得把握体制の必要性の観点から番号制度の導入と、税と社会保険料の賦課徴収を一元的に行うこととするため歳入庁の創設を提案するとともに、税務行政についても納税者の立場に立ち、根本から改革を進めるため、「納税者権利憲章」の制定と更正期間制限の見直し、国税不服審判のあり方の見直しが提案されています。

これらはいずれも重要な改革であり、その動向を見守りたいと考えます。

特に、「納税者権利憲章」の制定と更正期間制限の見直し、国税不服審判のあり方の見直しは、民主党が政権を獲得した場合には、直ちに着手することが必要と考えます。

欧米諸国や隣国の韓国においては、納税者の権利保障が立法化されており、1990年4月のOECDの調査報告書（「納税者の権利と義務」）の日本に関する指摘においては「納税者の権利化が全く進んでいない。」とされています。平成5年には、行政運営における公正の確保と透明性の向上を図り、国民の権利利益の保護に資することを目的とした行政手続法が制定されたところですが、国税に関する処分については、行政手続法の規定の適用が除外されて

おり（国税通則法 74 の 2）、こうした点からも、納税者の権利保護に関する法制上の措置を早急に講ずることが必要であると考えられます。

第2部 見直すべき項目と改正の方向性

序章

第1節 所得課税としての法人税制の本来の在り方

1 法人所得課税の沿革の概要

わが国の所得税は、明治20年に創設されましたが、その創設の際には、法人に対する課税を行うべきか否かということに関しても、相当な議論が行われています。しかしながら、最終的には、個人のみ課税することとされ、法人に対する課税は見送られています。

その後、明治32年に至って、法人に対しても課税を行うこととなり、ここにわが国の法人税の歴史が始まることとなります。

この法人税の草創期には、法人を実在と捉えるのか擬制と捉えるのかという議論をはじめとして、その後の法人税をめぐる重要な議論の原型ともいえる議論が行われており、法人税の創設に当たって実際にどのような考え方が採られていたのかということを確認しておくことは、法人の所得がどのようなものであるのかということを考える上で、非常に重要です。

この草創期の法人税に関しては、法人を擬制と捉えて行う源泉控除と考えるものが多数説となっていますが、法人税の創設時の議会の速記録によれば、立案者は、法人を株主とは別個の実在するものと捉えて法人税を創設したということ、明確に述べています。

そして、その後、大正9年の個人が受ける配当に対する課税と法人の清算所得に対する課税の開始、昭和15年の法人税の所得税法からの独立などに見られるように、わが国の法人税は、なお一層、法人を個人から独立した納税義務者と捉える方向に進むこととなります。

この流れを変えるのが、戦後のシャウプ勧告です。同勧告は、所得税を税制の根幹とし、法人税を所得税の補完税と位置付けるものであり、法人は擬制であって法人税は所得税の前置りであるという考え方を採っています。同勧告に基づき、昭和25年に、個人の資産所得課税の強化や法人の清算所得課税の廃止等の改正が行われることとなります。

しかしながら、昭和28年の有価証券の譲渡所得課税の廃止と清算所得課税の復活をはじめとして、その後の累次の改正は一貫して法人を実在と捉えた改正であったと言っても過言ではなく、現在の法人税法は法人を擬制と捉えるよりもむしろ法人を実在するものと捉えているということに関しては、おそらく、異論はないものと思われま。法人の所得を課税標準

として税を課する法律を、法人は擬制であって法人には本来は所得も担税力もないという考え方に拠って作るということ自体がそもそも難しく、また、そのような考え方が現実に国民の理解や納得を得られていたとも思われません。

このように、実定法である法人税法は、シャウプ勧告による改正後の一時期を除けば、法人は個人から独立した納税義務者であり法人の所得は個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてきたと考えることができます。

なお、諸外国においても、実定法としての法人税法は、法人税を所得税とは区別された固有の税あるいは独立の所得課税と捉える方向に変化してきたと言われています。

2 法人所得と個人所得の関係

上記のような沿革に加えて、次のような理由から、法人の所得が個人の所得となっているとは言えず、両者を同視することはできないと考えられます。

- 法人は、すべての所得を配当するわけではなく、また、配当がすべて個人のものとなるわけでもない。
- 法人の株価は、法人の留保所得以外の要因によって大きく変動し、法人の留保所得の有無や増減と法人の株価が対応していない例は、数多く存在する。
- 法人税は、個人株主のみが負担するわけではない。

このような点からすれば、法人の所得を個人の所得とは別の課税対象であるという考え方に軸足を置いてきた法人税の歩みは、基本的には、妥当であったと言ってよいでしょう。

しかしながら、法人の所得と個人の所得の異同を確認するだけでは、従来の法人実在説と法人擬制説等の議論の枠内に止まり、十分ではありません。

このため、課税の構造に視点を転じ、個人課税の仕組みを分析して整理してみると、課税標準である総所得金額が事業所得の金額を含む各種所得の金額から成っており、事業所得の金額が法人課税における課税標準である所得の金額と同様の計算構造となっていることが、容易に確認できます。

このことから明らかなように、法人税における所得は、正確に言えば事業所得であり、法人税の性格やあり方を考えるに当たっては、この点を改めて確認しておく必要があります。

3 法人所得と企業利益の関係

経済活動が存在するところには、必然的に利益や損失が生ずることとなりますが、利益が

あることが直ちに課税対象となる所得があることを意味するわけではありません。

明治32年の法人税の創設時に、非営利事業の所得は課税対象から除かれましたが、このことから分かるとおり、法人税は、本来、営利事業から生じた利益に対して課税を行おうとするものであると考えられます。営利事業から生じた利益は、株主等に分配されるか又は将来の分配若しくは利益の獲得等のために留保されることとなるため、担税力があると考えることが可能であり、これに課税を行うことには、合理性があると考えられます。

現在の法人税法においては、公益法人等と人格のない社団等に関して収益事業から生じた所得に課税をすることとされていますが、理論的には、営利事業でない事業から生じた利益に対して課税を行う確固たる根拠を示すことは簡単ではありません。明治20年の所得税の創設時の元老院の筆記には、神社仏閣には利益があってもその維持保存のための留保には課税をしないとの考え方が示されています。

このように、法人税は営利事業から生じた利益に対する税であり、法人税における所得は営利事業から生じた利益であると考えられますが、この法人税における所得は、基本的には、企業会計における利益と同じものと考えられます。

4 所得課税としての法人税制の本来の在り方

法人税における法人の所得は、個人の所得とは異なり、法人の事業所得であって、基本的には、企業会計における企業の利益と同じものであると考えられます。

現に、ほとんどの国に法人税が存在し、多額の税収を上げているにもかかわらず、法人税は理論なき税であると言われ続け、また、財政学や経済学においてはその存在自体が等閑に付される感さえありますが、その最も大きな原因は、法人税が所得税とは異なる固有の税であることが明確に認識されてこなかったことにあると考えられます。

今後は、法人税における所得が事業所得であり、法人税は事業所得税であるということを出発点として、法人税の理論やあり方を検討する必要があると考えられます。

第2節 事業体税制の再構築の必要性

非営利事業体が非営利活動を大きく拡大するための十分な経済基盤を確保することができるよう税制を抜本的に改めること、大法人及び中小法人の双方が合同会社等の持分会社、

信託、任意組合・匿名組合などの多様な事業形態の選択をすることができるように税制の抜本的な整備を図ること、そして、小規模法人に関する税制のあるべき姿を探求することは、依然として我が国の税制の重要課題となっています。

法人税法は、会社法・企業会計とともに、経済活動の重要なインフラとなっていますが、法人税課税をする株式会社の周囲に、裾野広く、層厚く、多様な事業形態の選択肢を用意することは、経済活動のインフラとしての税制の重要な課題です。

第1部でも触れたとおり、近年、多様な事業体に関する税制については、組合・信託に関する損失の制限、信託税制の整備、公益法人税制の整備など、一定の対応がなされていることは事実ですが、それらの改正の範囲と内容は、到底、十分なものとは言えません。

平成14年度改正における連結納税制度の創設の後の重要課題が事業体税制の抜本改革であり、それを想定して平成17年の会社法の創設に当たり合同会社の制度が創設されたわけですが、周知のとおり、合同会社については構成員課税が実現せず、従来の延長線上で法人課税とされたため、所期の目的とは異なり、十分に活用されないままとなっています。

次章で述べるとおり、この合同会社に限らず、公益法人税制、信託税制、組合税制のいずれに関しても、近年の改正は、それらの事業体を十分に機能させるものとはなっていないと言わざるを得ません。

我が国においても、近年は、相当に多様な形態で事業活動を行うことが出来るような法制の改革が行われてきており、このような動向は、民間の非営利活動や経済活動を活性化するという点で、非常に意義があると考えます。今後とも、このような法制の改革が不断に行われて、使い勝手の良い事業体が出来てくることが期待されます。

しかし、上記の合同会社の例を挙げるまでもなく、このような多様な事業体が法制改正によって設けられたとしても、税制がそれらがそれぞれの目的を達成できるような仕組みとなっていなければ、現実には、それらの事業体が十分に活用されることとはなりません。

民間の非営利活動や企業の経済活動を活性化することが我が国における喫緊の課題となっていることを考えると、この事業体税制の抜本改革が依然として連結納税制度の後の最重要課題として残されている、と考えます。

第3節 無形資産の創造と活用に関する税制の抜本改革の必要性

今後、我が国においては、無形資産（以下、特に法人税法において定義されている「無形固定資産」を指す必要がある場合以外は、基本的には、「無形資産」という用語を用いることとします。）の創造と活用を促進することが非常に重要であり、その中でも知的財産が特に重要となると考えられます。我が国においては、アメリカ等と比較すると、無形資産に対する認識と評価が十分ではないと言われてきましたが、現在においても、その状況に大きな変化はないように思われます。アメリカにおいては、通常、事業価値の最も大きな構成要素は無形資産であると言われていますが、我が国においては、未だ有形資産が事業価値の大半を占めるとの認識が一般的です。これは、我が国においては価値のある無形資産が少ないという事情によるだけでなく、無形資産に大きな価値があるという認識が十分でないということが原因になっているものと考えられます。

このような我が国の状況は、第3次産業が大きく拡大してきた現在の企業活動の実態を的確に捉えたものとはなっておらず、また、将来の企業活動の状態に適合するものでもないと考えます。

将来にわたって我が国が世界の中で枢要な地位を維持していくためには、無形資産の創造と活用を大きく促進することが不可欠となるということに、おそらく異論は無いものと考えます。

無形資産の創造促進に関しては、平成14年に成立した知的財産基本法²⁷がその象徴的なものですが、税制においても、研究開発税制を初めとして様々な対策が講じられてきました。そして、それらは無形資産の創造や保護という点では一定の成果を挙げてきたものと想定されますが、無形資産の活用という点では必ずしも十分な成果を挙げきれておらず、そのため、無形資産の活用の拡大が無形資産の創造のインセンティブとなり、有用な無形資産の創造が更なる無形資産の活用の拡大に繋がるという善循環が生まれにくい原因となっているように思

²⁷ 知的財産基本法（平成14年法律第122号）は、平成14年12月4日に公布され、翌年3月1日から施行されました。知的財産基本法は、「内外の社会経済情勢の変化に伴い、我が国産業の国際競争力の強化を図ることの必要性が増大している状況にかんがみ、新たな知的財産の創造及びその効果的な活用による付加価値の創造を基軸とする活力ある経済社会を実現するため、知的財産の創造、保護及び活用に関し、基本理念及びその実現を図るために基本となる事項を定め、国、地方公共団体、大学等及び事業者の責務を明らかにし、並びに知的財産の創造、保護及び活用に関する推進計画の作成について定めるとともに、知的財産戦略本部を設置することにより、知的財産の創造、保護及び活用に関する施策を集中的かつ計画的に推進することを目的とする。」（1条）とされています。また、知的財産基本法の施行と同時に、知的財産の創造、保護及び活用に関する施策を集中的かつ計画的に推進するため、内閣に知的財産戦略本部が設置されたところです。

われます。

無形資産が十分に活用されないのは、主に次のような理由によるものと考えられます。

- ① 価値が適切に計算できない
- ② 価値がゼロとなってしまう懸念がある
- ③ 自己の創造した無形資産を他の者が利用することで自己が不利益を蒙ることになる懸念がある
- ④ 法制・会計・税制における取扱いが明確でない

まず、第一に挙げなければならないのは、無形資産の「価値が適切に計算できない」ということです。

現在、我が国には、不動産鑑定士と証券アナリストという資格制度がありますが、前記の無形資産等の評価のニーズに対応できるものではありません。資産全般にわたる評価資格制度を設けたとしても、それで直ぐに税務上の問題が解決したり取引が大きく拡大したりすることにはならないと考えられますが、このような制度を設けることが、それらを解決するための重要な一歩となることは間違いありません。このため、我が国においても、諸外国の例にならい、早急に資産・負債・事業価値の包括的な評価基準を作成するとともに、評価資格制度を創設すべきであると考えます。

現在、税制においても、移転価格税制、組織再編成税制、連結納税制度や相続税において、無形資産、事業評価、種類株式などの評価をどのように行うべきかということ等が大きな課題となっているわけですが、このように、包括的な評価資格制度を設けて無形資産の評価に関する信頼度を上げることは、この税制の課題を解決することともなります。

次の「価値がゼロとなってしまう懸念がある」という点に関しては、無形資産の性質上、やむを得ないことであり、「自己が不利益を蒙ることになる懸念がある」という点に関しては、無形資産の譲渡や使用許諾に伴って必然的に生ずる事柄であり、基本的には、避けることができないものと考えておかなければなりません。

上記理由の最後の「取扱いが明確でない」という点に関しては、上記とは異なり、法制、企業会計や税制において積極的に対応することが必要となります。無形資産には、その価値をどのように計算するべきかという難しい課題があることは間違いありませんが、法制、企業会計や税制における取扱いを整備することで、その難しい課題の負担を軽くすることも、十分、可能であると考えられます。そうすることにより、少しずつ、無形資産の譲渡、使用許諾、信託、担保などが広がっていくものと期待されます。法制、企業会計や税制における

取扱いを整備することで、少しずつ、無形資産の取引等が広がり、その結果、トラックレコードが得られ、それが更に適切な価値の計算に資する、という関係が生じてくることも、十分にあり得ることです。

税制における整備が先行した平成 13 年の組織再編成税制の創設がその好例ですが、特に税制において無形資産の取扱いを整備することが無形資産の活用の低調な現状を大きく改革する鍵になるのではないかと考えます。

第1章 事業体税制

序章第2節で述べたとおり、民間の非営利活動や企業の経済活動を活性化することが我が国における喫緊の課題となっていることを考えると、この事業体税制の抜本改革が依然として連結納税制度の後の最重要課題として残されていると考えられます。

第1節 公益法人税制

まず、第一に重要な改革項目となるのは、非営利事業体に関する税制です。諸外国に例を見ない我が国の厳しい財政状況からすると、我が国においては、諸外国以上に、民間の非営利活動を促進することが重要であり、非営利事業体に関しては、営利事業（株式会社のように、利益を分配することを目的とする事業）にのみ課税をし、非営利事業には課税をしないことを原則とする税制に改めるとともに、非営利活動に対する寄付金の損金算入限度額を拡大するべきであると考えられます。

従来の社団法人・財団法人及び中間法人（以下、「特例民法法人」といいます。）に関しては、法制と税制の抜本改革が行われたところですが、昨年12月1日に新公益法人制度が施行されてから半年が過ぎたにもかかわらず特例民法法人の99%以上が公益認定等の申請を行っていない²⁸ということからすれば、やはり、その改革の内容は、いずれも問題を残すものであったと言わざるを得ません。

税制においては、公益認定を受けることができる一部の特例民法法人は、非課税の範囲が拡大され、また、いわゆる「みなし寄附金」の全額が実質的に損金算入されることとなったために、大きな恩恵を受けることができるようになりましたが、大多数の小規模な特例民法法人は、「みなし寄附金」を損金算入することができなくなり、また、利子等に対して源泉所得税が課されることとなって、課税が強化されることとなったため、公益活動が制約される状態となっています。

少なくとも、みなし寄附金の損金算入と利子等に対する源泉所得税を非課税とすることに

²⁸ 平成20年12月1日に新公益法人制度が施行されてから、平成21年5月31日で半年が過ぎましたが、内閣府のホームページ（公益法人 information）を見ると、公益認定等の申請件数は、5月31日現在で234件（移行認定：105件（地方49件）、移行認可：33件（地方12件）、公益認定：26件（地方9件））となっています。これは、特例民法法人（旧社団法人・財団法人）の総数約2万5千件と比較してみても、1%に満たない件数です。

関しては、早急に対応が必要となると考えます。

新制度施行の後の半年の時点で改正の評価を下したり再改正を行うことは時期尚早との指摘もあり得ると思われませんが、改正の問題点を明らかにし、早期に改めることも、大事なことです。

また、平成 20 年度改正は、主に公益法人の中の特例民法法人を対象とするものであり、他の公益法人に関しては従来のままとなっていることから、公益法人の中に税制上の取扱いの不均衡が生ずることとなっています。

このような状態は、理論的にも説明困難であり、また、実態からしても疑問があると言わざるを得ません。

今後、早期に、公益法人の全体について、営利活動に課税をし、非営利活動には課税しないという、所得課税の理論に即し、かつ、世界の常識に沿う税制を創り上げて、税制の面から民間の非営利活動を促進することが必要となると考えます。

第 2 節 信託税制

信託税制に関しては、大きく分けると、受益者における取扱いに関する課題と受託者における法人課税に関する課題があります。いずれも重要な課題ではありますが、企業が信託を活用するという観点に立った場合には後者が重要となると考えられるため、本節では、主に、受託者における法人課税に関する課題について触れることとします。

受託者において法人税課税がなされる信託は「法人課税信託」と呼ばれています。

この法人課税信託は、受託者に法人税の課税が行われることとされているわけですが、信託法上、信託財産から生ずる利益は、他の信託と同様に、受益者に帰属することが明確であり、受託者は手数料を得る権利があるのみで信託財産の利益を自らのものとすることはできません。このように、利益なきところに課税を行うということが、そもそも所得課税において可能であるのか否かという点は、熟考を要する問題であると考えます。

受託者を納税義務者とした理由は、「受託者は、信託財産の法律上の権利主体であるとともに信託行為に基づいて信託財産を管理又は処分する信託事務を遂行する者であるので、信託に関する私法上の行為当事者と納税義務者が一致することになり、私法と税法との取扱いが

整合的であると考えられます。」²⁹とされていますが、税法は租税の賦課徴収を目的とするものであって取引相手先を保護することを目的とする法ではありませんし、所得に課税を行う所得税や法人税はそもそも外形課税を行う租税ではありませんので、信託税制においては、大正11年の創設時から信託の実質に応じた課税の仕組みが追求されてきました。我が国における信託を含む各種事業体に対する課税の現在の課題は、法形式に依存した従来のあるあり方を実態に即したあり方に改めることであると考えられます。

また、仮に信託財産から生ずる利益に対してそれを所得と認識して法人税の課税を行うということであれば、現行の人格のない社団等のように、個々の信託を法人とみなして従来の法人税法の規定をそのまま使って法人税を課税するというのが、適切かつ簡素な仕組みとなると考えます。

租税制度においては、誰に租税を課すのかということが最も重要であり、納税義務者の規定は、他の項目に先んじて設けなければならない規定となっています。

法人課税信託において受託者を納税義務者とした理由は、次のように説明されています。「信託財産を法人とみなした上でこれを納税義務者とすることも考えられないわけではありません。ただし、信託財産を法人とみなすことにより、租税法上信託財産は租税債務の帰属主体となる結果、財産の帰属主体でもあるということになります。租税法以外の法律においては信託財産が受託者に帰属していることは変わりません。したがって、滞納処分など実体法上の各制度が関係する場合等においては、信託財産が受託者に帰属することを前提とした各制度の枠組みの下で、これと信託財産を法人、すなわち債務者とし、国をその債権者とする租税法の上の仕組みとを調整するための仕組みが必要となります。例えば、破産法における信託財産破産については、受託者が債務者であることを前提に制度設計されているため、信託財産自体を債務者とみる租税債権者の位置付けが定まらないこととなり、これを調整するための仕組みなどが必要となります。このように、信託財産を法人とみなした上でこれを納税義務者とすることについては、実態面で調整を要する事項が広範に生ずることになります。その調整は容易でないことから現実的には採り難いと考えられます。」³⁰

信託の制度が大正11年に創設されて以来、受託者を納税義務者としなくて問題が生じたという例は寡聞にして聞きません。

現行制度においてもほとんどの信託が受託者を納税義務者とするものではないわけですが、

²⁹ 財務省『平成19年度 税制改正の解説』313頁

³⁰ 財務省『平成19年度 税制改正の解説』313・314頁

これらの信託が、納税義務者を受託者とせず、法制と異なる観点に立つことで実際に問題が生ずるといことになるのか、という点については、実務も考慮しながらさまざまな角度から検討を行うべきであると考えます。

いずれにしても、事業活動に広範に信託を活用することができるようにするという観点に立って、改めて信託に関する税制を見直す必要があると考えます。

なお、本報告書においては、詳しくは触れませんが、受益権の多様化にどのように対応するのかということをはっきりとするとともに、受益者における税制上の取扱いの整備も欠かせないと考えます。

第3節 組合税制

次に重要な改革項目は、任意組合・匿名組合に関する税制です。

これらの組合に関する税制は、現在に至っても、その基本的な取扱いは通達に委ねられており、多くの課題が残されたままとなっています。

組合の機能は、基本的には信託と同様であるため、信託に関する取扱いと平仄を合わせて組合の取扱いを整備することが必要となると考えます。

第4節 中小法人

合名会社・合資会社・合同会社から成る持分会社に関しても、利益は構成員のものとしてされているわけですから、会社法の下で設立されたものについては、諸外国の取扱いと同様に、法人税課税ではなく、構成員課税とするべきであると考えられます。

また、中小法人に関する税制に関しても、優先度の高いものから、順次、改革を行っていく必要があると考えられます。

まず最初に行うべきは、特殊支配同族会社の役員給与の損金算入制限措置を廃止することであると考えられます。

事業で得た利益に税負担を求めるとした場合には、所得を区分して捉える現在の所得税の税額計算の仕組みよりも、所得を一体として捉える現在の法人税の税額計算の仕組みが、よ

り合理的な姿となっていると考えられます。

また、個人事業者の所得計算上の控除項目となる「必要経費」と法人の所得計算上の控除項目となる「損金」とを比べてみても、前者は、後者に比べてその範囲が狭くなりすぎており、担税力を十分に考慮したものとなっていません。

このため、中小法人に関する税制のあるべき姿は、個人事業者と比較して個人事業者課税に近づけるべきであるという観点に立って考えるのではなく、中小規模事業を行っている場合にどのように所得の金額の計算を行なうのが合理的であるのかという観点に立ち、現行の法人税制を見直すことにより、探って行くべきであると考えます。

この他に早期に対応が必要と思われる項目を挙げるとすれば、交際費課税の緩和、寄附金税制の緩和、退職給与引当金・賞与引当金の復活等ということになりましょう。

加えて、同族グループ法人の一体性に着目して、連結納税制度と同様に、グループ内取引の損益を繰り延べたり、グループ法人の所得と欠損を相殺する制度を創設することも考慮してよいと考えます。

今後は、これらをどのような内容とどのようなスケジュールで改革していくのかということ、早急に検討し、改革に着手する必要があると考えます。

第2章 無形資産税制

序章第3節で述べたとおり、税制において無形資産の取扱いを整備することは、無形資産の活用を促進することはもとより、無形資産の創造にも資することとなり、大きな意義があると考えます。

第1節 法人税法上の無形固定資産の範囲

無形資産の税制上の取扱いについて検討を行う前に、企業会計における無形資産の取扱いと比較しながら、法人税法上の「無形固定資産」の範囲について現行の取扱いの確認をしておくこととします。

法人税法上の無形固定資産の範囲は、次のとおりです。

法人税法上の無形固定資産	企業会計上の無形資産
<p>○ 法人税法</p> <p>(定義)</p> <p>第二条 この法律において次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定めるところによる。</p> <p>二十二 固定資産 土地（土地の上に存する権利を含む。）、減価償却資産、電話加入権その他の資産で政令で定めるものをいう。</p> <p>○ 法人税法施行令</p> <p>(固定資産の範囲)</p> <p>第十二条 法第二条第二十二号（固定資産の意義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるものとする。</p> <p>一 土地（土地の上に存する権利を含む。）</p> <p>二 次条各号に掲げる資産</p> <p>三 電話加入権</p> <p>四 前三号に掲げる資産に準ずるもの</p>	<p>○ 企業結合に関する会計基準</p> <p>取得原価の配分方法</p> <p>28. 取得原価は、被取得企業から受け入れた資産及び引き受けた負債のうち企業結合日時点において識別可能なもの（識別可能資産及び負債）の企業結合日時点の時価を基礎として、当該資産及び負債に対して企業結合日以後1年以内に配分する。</p> <p>29. 受け入れた資産に法律上の権利など分離して譲渡可能な無形資産が含まれる場合には、当該無形資産は識別可能なものとして取り扱う。</p> <p>30. 取得後に発生することが予測される特定の事象に対応した費用又は損失であって、その発生の可能性が取得の対価の算定に反映されている場合には、負債として認識する。当該負債は、原則として、固定負債として表示し、その主な内容及び金額を連結貸借対照表及び個別貸借対照表に注記する。</p> <p>31. 取得原価が、受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額はのれんとして次項に従</p>

<参考>

「第4号は、前3号に掲げる資産に準ずるものである。第1号に準ずるものというのは、自己の使用する造成中の土地を挙げることができるであろう。また、第2号に準ずるものとしては、同様に、建設中の減価償却資産が該当するであろう。第3号に準ずるものとしては、無形固定費（原文のまま）で減価償却資産でないものが該当するであろう。例えば、著作権、著作権などが該当する。」（『DHC コンメンタール 法人税法』（第一法規）821頁）

（減価償却資産の範囲）

第十三条 法第二条第二十三号（減価償却資産の意義）に規定する政令で定める資産は、棚卸資産、有価証券及び繰延資産以外の資産のうち次に掲げるもの（事業の用に供していないもの及び時の経過によりその価値の減少しないものを除く。）とする。

一 ～ 七 省略

八 次に掲げる無形固定資産

イ 鉱業権（租鉱権及び採石権その他土石を採掘し又は採取する権利を含む。）

ロ 漁業権（入漁権を含む。）

ハ ダム使用権

ニ 水利権

ホ 特許権

ヘ 実用新案権

ト 意匠権

チ 商標権

リ ソフトウェア

ヌ 育成者権

ル 営業権

ヲ 専用側線利用権（中略）

ワ 鉄道軌道連絡通行施設利用権（中略）

カ 電気ガス供給施設利用権（中略）

ヨ 熱供給施設利用権（中略）

タ 水道施設利用権（中略）

レ 工業用水道施設利用権（中略）

ソ 電気通信施設利用権（中略）

九 省略

い会計処理し、下回る場合には、その不足額は負ののれんとして第33項に従い会計処理する。

○ 企業結合会計基準及び事業分離等会計基準に関する適用指針

法律上の権利

58. 企業結合会計基準第29項にいう「法律上の権利」とは、特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利をいう。特定の法律に基づく知的財産権（知的所有権）等の権利には、産業財産権（特許権、実用新案権、商標権、意匠権）、著作権、半導体集積回路配置、商号、営業上の機密事項、植物の新品種等が含まれる。

分離して譲渡可能な無形資産

59. 企業結合会計基準第29項にいう「分離して譲渡可能な無形資産」とは、受け入れた資産を譲渡する意思が取得企業にあるか否かにかかわらず、企業又は事業と独立して売買可能なものをいい、そのためには、当該無形資産の独立した価格を合理的に算定できなければならない（第367項参照）。

367. 分離して譲渡可能な無形資産（第59項参照）であるか否かは、対象となる無形資産の実態に基づいて判断すべきであるが、例えば、ソフトウェア、顧客リスト、特許で保護されていない技術、データベース、研究開発活動の途中段階の成果（最終段階にあるものに限らない。）等についても分離して譲渡可能なものがある点に留意する。

<p><参考：繰延資産></p> <p>○ 法人税法 (定義)</p> <p>第二条 省略</p> <p>二十四 繰延資産 法人が支出する費用のうち支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもので政令で定めるものをいう。</p> <p>○ 法人税法施行令 (繰延資産の範囲)</p> <p>第十四条 法第二条第二十四号(繰延資産の意義)に規定する政令で定める費用は、法人が支出する費用(資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。)のうち次に掲げるものとする。</p> <p>一 創立費(中略)</p> <p>二 開業費(中略)</p> <p>三 開発費(中略)</p> <p>四 新株交付費(中略)</p> <p>五 社債等発行費(中略)</p> <p>六 前各号に掲げるもののほか、次に掲げる費用で支出の効果がその支出の日以後一年以上に及ぶもの</p> <p>イ 自己が便益を受ける公共的施設又は共同的施設の設置又は改良のために支出する費用</p> <p>ロ 資産を賃借し又は使用するために支出する権利金、立ちのき料その他の費用</p> <p>ハ 役務の提供を受けるために支出する権利金その他の費用</p> <p>ニ 製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与したことにより生ずる費用</p> <p>ホ イからニまでに掲げる費用のほか、自己が便益を受けるために支出する費用</p> <p>2 省略</p> <p>○ 法人税基本通達 (ノ－ハウの頭金等)</p> <p>8-1-6 ノ－ハウの設定契約に際して支出する一時金又は頭金の費用は、令第14条第1項第6号ハ《役務の提供を受けるための権利</p>	<p><参考：繰延資産></p> <p>○ 会社計算規則 (資産の部の区分)</p> <p>第一百六条 省略</p> <p>2 省略</p> <p>3 次の各号に掲げる資産は、当該各号に定めるものに属するものとする。</p> <p>一～四 省略</p> <p>五 繰延資産として計上することが適当であると認められるもの 繰延資産</p> <p>4 省略</p> <p>○ 実務対応報告第19号「繰延資産の会計処理に関する当面の取扱い」</p> <p>2 繰延資産の会計処理の見直しに関する考え方</p> <p>(1) 繰延資産の考え方については、企業会計原則注解(注15)に示めされている考え方(すでに代価の支払が完了し又は支払義務が確定し、これに対応する役務の提供を受けたにもかかわらず、その効果が将来にわたって発現するものと期待される費用)を踏襲する。</p> <p>(2) 検討対象とする繰延資産の項目は、原則として、旧商法施行規則で限定列举されていた項目(ただし、会社法において廃止された建設利息を除く。)とする。これは、「繰延資産の部に計上した額」が剰余金の分配可能額から控除される(計算規則186条第1号)ことなどを考慮したものである。</p> <p>この結果、本実務対応報告では、以下の項目を繰延資産として取扱っている。</p> <p>① 株式交付費</p> <p>② 社債発行費等</p> <p>③ 創立費</p> <p>④ 開業費</p> <p>⑤ 開発費</p> <p>なお、これまで繰延資産とされていた社債発行差金に相当する額については、平成18年8月11日に公表された企業会計基準第10号「金融商品に関する会計基準」(以下「金融商品会計基準」という。)において会計処理(社債金額から直接控除する方</p>
---	--

<p>金等》に規定する繰延資産に該当する。ただし、ノーハウの設定契約において、頭金の全部又は一部を使用料に充当する旨の定めがある場合又は頭金の支払いにより一定期間は使用料を支払わない旨の定めがある場合には、当該頭金の額のうちその使用料に充当される部分の金額又はその支払わないこととなる使用料の額に相当する部分の金額は、これを繰延資産としないで前払費用として処理することができる。(昭48年直法2-81「19」、昭55年直法2-8「二十八」、平19年課法2-3「十八」、平19年課法2-17「十六」により改正)</p> <p>(注) 省略</p> <p>(出版権の設定の対価)</p> <p>8-1-10 著作権法第79条第1項《出版権の設定》に規定する出版権の設定の対価として支出した金額は、令第14条第1項第6号ホ《その他自己が便益を受けるための費用》に規定する繰延資産に該当するものとする。(昭55年直法2-8「二十八」により追加、平19年課法2-3「十八」、平19年課法2-17「十六」により改正)</p> <p>(注) 例えば漫画の主人公を商品のマーク等として使用する等他人の著作物を利用することについて著作権者等の許諾を得るために支出する一時金の費用は、出版権の設定の対価に準じて取り扱う。</p>	<p>法)を定めており、本実務対応報告では、経過措置に関する事項を除き、取り扱わない。</p> <p>(3) 省略</p> <p>○ 財務諸表規則</p> <p>(繰延資産の範囲)</p> <p>第三十六条 創立費、開業費、株式交付費、社債発行費及び開発費は、繰延資産に属するものとする。</p>
--	--

第2節 法人税法上の無形固定資産・繰延資産と企業会計上の無形資産・長期前払費用の比較

法人税法においては、「資産」の意義が明確ではなく、現在、無形固定資産、繰延資産や資産調整勘定などの範囲や区分に関し、明確でない部分が存在します。

無形資産の取引等を行う場合には、企業会計上の取扱いと法人税法上の取扱いが明らかで、かつ、両者の関係が明らかでなければなりません。これらが明らかでなければ、それぞれの処理をどのように行い、どのように申告調整を行えば良いのかということが分からないわけ

です。

しかしながら、次葉の表のとおり、現行においては、法人税法における無形固定資産、繰延資産や資産調整勘定などの範囲や区分に明確でない部分が存在し、また、企業会計における無形資産が法人税法における無形固定資産等にどのように対応するのかということも明確ではありません（次頁の図表「無形固定資産の範囲の比較」参照）。

無形固定資産の範囲の比較

法人税

企業会計(現在)

企業会計(旧)

資産調整勘定	(有形固定資産)
	鉱業権
	漁業権
	ダム使用権
	水利権
	特許権
	実用新案権
	意匠権
	商標権
	ソフトウェア
	育成者権
	施設利用権(水道施設利用権等)
	営業権
	土地に準ずるもの
	上記無形固定資産に準ずるもの 電話加入権に準ずるもの

(有形固定資産)
鉱業権
水利権
特許権
実用新案権
意匠権
商標権
ソフトウェア
植物の新品種
著作権
半導体集積回路配置
商号
営業上の機密事項
顧客リスト
特許で保護されていない技術
データベース
研究開発活動の途中段階の成果
その他
のれん

(有形固定資産)
地上権
特許権
商標権等
営業権

いずれに対応するのか？

出版権・著作権
(『DHC
コンパター
ル法人
税法』)

ノウハウの
頭金等・
出版権
の設定
の対価
(法基通
8-1-6,
8-1-10)

自己が便益を受けるために支出する費用
役務の提供を受けるために支出する権利金 その他の費用
製品等の広告宣伝の用に供する資産を贈与 したことに伴って生ずる費用
資産を買得し又は使用するために支出する 権利金、立ちのき料その他の費用
自己が便益を受ける公共的施設又は共同 施設の設置又は改良のために支出する費用
創立費
開業費
開発費
新株交付費
社債等発行費

繰延資産

(長期前払費用)

創立費
開業費
開発費
株式交付費
社債発行費等

(長期前払費用)

建設利息
創立費
開業費
開発費
試験研究費
新株発行費
社債発行費
社債発行差金

第3節 無形固定資産等の取扱いの抜本的見直しの必要性

企業会計においては、近年、無形資産に関し、見直しが行われてきており³¹、法人税法と比べると、相対的に実態に即した取扱いとなっています。このような企業会計における近年の見直しが法人税法における取扱いとの乖離を生むこととなり、上記2で述べたとおり、両者の関係が不明確となっているわけです。

法人税法においては、昭和40年のその創設以来、無形固定資産等の範囲等に関する抜本的な見直しが行われていません。

現行の法人税法が定められた昭和40当時、無形資産は、有形資産と比べると、その他の特殊な資産という程度の認識で済む状態であったものと考えられますが、序章第3節でも述べたとおり、現在は、第3次産業が大きく拡大しており、無形資産が事業価値の大きな部分を占めるということになることも、決して稀ではないと想定されます。

このような事情からすると、法人税法において無形固定資産等に関する取扱いの抜本的な見直しを行うことが重要課題となっていると考えます。

とりわけ、営業権、資産調整勘定、のれんの関係をどのように整理し、どのような取扱いとするのかということは、喫緊の課題となっていると言わなければなりません。現に、組織再編成や連結納税への加入等に際して、これらの取扱いをどのようにすれば良いのかということが明確でないため、組織再編成等を行い得ないという例も生じており、また、営業権と資産調整勘定の範囲にも重複があるという制度自体の問題も存在しています。

現在では税法のみ個別資産とする状態となった営業権に関しては、企業会計と同様に、無形固定資産から除外してのれんに吸収することを考慮してよいと考えますが、このような現に企業活動に多くの障害をもたらすこととなっているものについては、早急に対応する必要があります。

以下、無形資産の取扱いが問題となることが最も多いと想定される非適格合併を例に取り、現行の法人税法及び企業会計において、営業権、資産調整勘定、のれんがそれぞれどのよう

³¹ 企業会計基準委員会（ASBJ）に、平成19年7月、無形資産について現行の我が国の会計処理と他の国際的な会計処理との間の主要な差異について全般的な研究をすることを当面の課題として無形資産専門委員会が設置されました。研究の成果として、平成19年12月には、自社開発及び仕掛研究開発の取扱いについて「研究開発費に関する論点の整理」を公表し、平成20年12月には、「企業結合に関する会計基準」等を公表し、企業結合により受け入れた研究開発の途中段階の成果の取扱いが改正されました。平成20年9月に更新したASBJのプロジェクト計画表においては、無形資産を「既存の差異に関連するプロジェクト項目（中期）」に属する項目の一つとして掲げており、現在、開示を含めた体系的な会計基準の整備の検討を行っており、平成22年には無形資産の論点の整理が公表される見込みとされています。

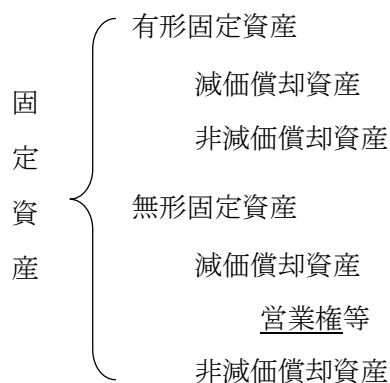
な内容のものでされており、どのような関係となっているのかということを確認しておきます。

その上で、現行の無形固定資産の税制の見直し案を提示したいと思います。

(1) 営業権

営業権は、税法においては定義されておらず、一般に、「当該企業の長年にわたる伝統と社会的信用、立地条件、特殊の製造技術及び特殊の取引関係の存在並びにそれらの独占性等を総合した、他の企業を上回る企業収益を稼得することができる無形の財産的価値を有する事実関係である」(昭51.7.13最高三小判50(行ツ)82)と解されています。

また、法人税基本通達7-1-5(織機の登録権利等)において、「繊維工業における織機の登録権利、許可漁業の出漁権、タクシー業のいわゆるナンバー権のように法令の規定、行政官庁の指導等による規制に基づく登録、認可、許可、割当て等の権利を取得するために支出する費用は、営業権に該当するものとする。」としており、同通達の注記においては、「例えば当該権利に係る事業を廃止する者に対して残存業者が負担する補償金のように当該権利の維持又は保全のために支出する費用についても、営業権として減価償却をすることができる。」と例示しています。



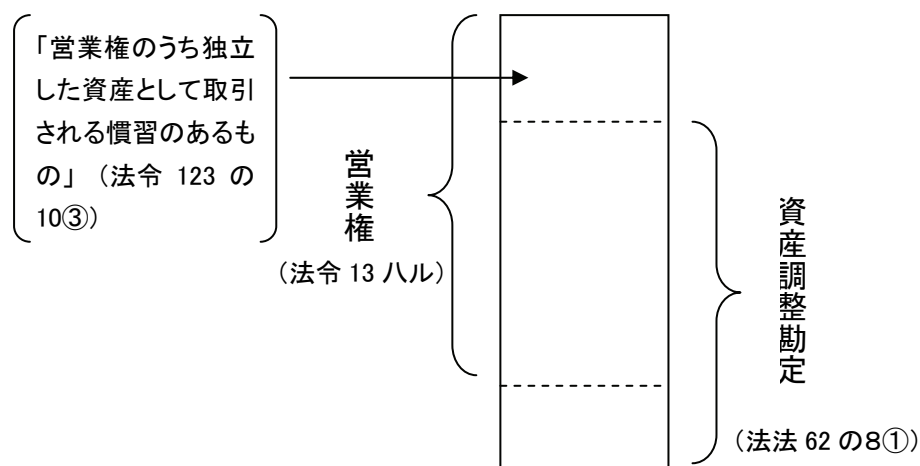
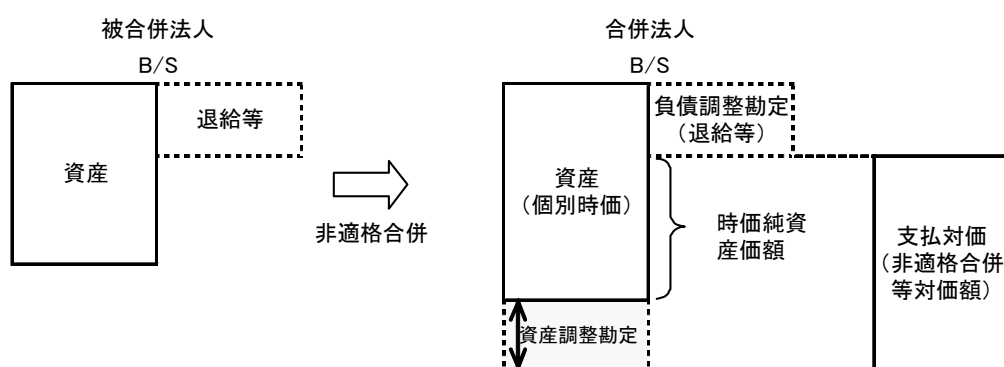
非適格合併により取得をした営業権の取得価額は、次に掲げる金額の合計額とされます(法令54①六)。

- イ その取得の時ににおける当該資産の取得のために通常要する価額
- ロ 当該資産を事業の用に供するために直接要した費用の額

(2) 資産調整勘定

非適格合併等により交付した金銭の額及び金銭以外の資産の価額の合計額（非適格合併等対価額）がその非適格合併等により被合併法人等から移転を受けた資産及び負債の時価純資産価額を超える場合に、その超える部分を埋めるものとされています（法法62の8①）。

なお、上記の被合併法人等から移転を受けた資産のうちに含まれる営業権については、「独立した資産として取引される慣習のあるもの」（法令123の10③）とされており、独立した資産として取引される慣習のないものは資産調整勘定に含まれることとなっています。

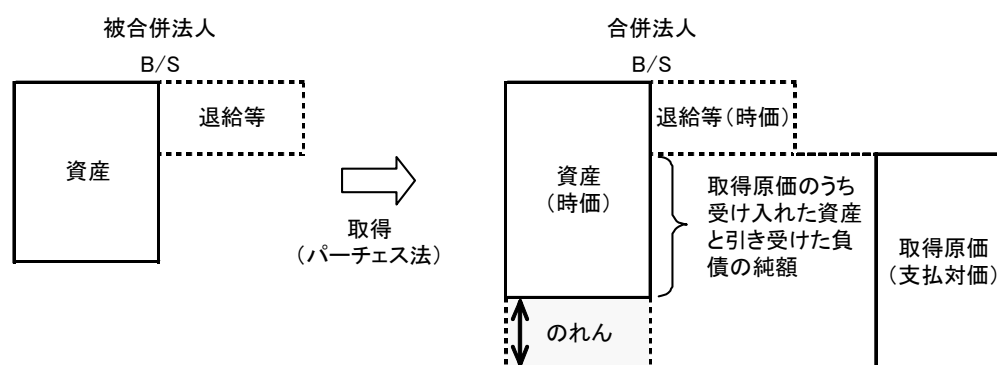


(注) 「この資産調整勘定の金額は、企業結合会計における（正の）差額のれんに相当するものといえます（この差額のれんと金額が異なることもあります。）」（『平成18年度 税制改正の解説』366頁）

(3) のれん

企業結合に関する会計基準においては、「取得原価が、受け入れた資産及び引き受けた負債に配分された純額を上回る場合には、その超過額はのれんとして次項に従い会計処理し、下回る場合には、その不足額は負ののれんとして33項に従い会計処理する。」（企業結合に関する会計基準 31項）とされています。

企業会計においては、法人税法のような「営業権」や「資産調整勘定」というものはなく、のれんが概ねそれらに対応する資産となっています。



第4節 無形固定資産の取扱いの見直し案

無形資産に関しては、税制においても、従来から、さまざまな対応がなされてきました。特に、研究開発税制に関しては、近年、毎年のように改正による拡充が図られてきました。

しかし、これらの無形資産に対する税制の対応は、専ら無形資産の「創造」に重点が置かれており、「活用」は、あまり重視されてこなかった、と言わざるを得ません。

我が国の場合には、無形資産は自己の事業活動において使われることが殆どであり、無形資産自体を取引等の対象とするということは、非常に稀です。我が国に無形資産が無いわけではなく、相当な量と質の無形資産が存在することは間違いありませんが、アメリカと比べると、無形資産の取引等は、非常に低調となっています。

この無形資産の「創造」と「活用」とが相乗的相互作用の働く関係にあることは、言うまでもありません。

我が国には、使われない特許等が多いと言われていますが、これも、我が国においては「活

用」に力点を置くことが重要であるということを示していると考えられます。

この「活用」の典型的な場面は、譲渡であるわけですが、我が国において、例えばアメリカのように知財が売買されるようになれば、知財が金^{かね}になるわけですから、その「創造」の極めて大きなインセンティブとなることとなります。

それでは、その無形資産の「活用」に重点を置く税制とは、どのようなものとなるのかということが問題となりますが、それは、次のような措置を採用したものであると考えます。

(1) 無形固定資産・繰延資産の資産区分を企業会計に合わせること

税制上の無形固定資産・繰延資産の資産区分は企業会計の無形資産等の資産区分とかなりの部分で異なっていますが（86頁の「無形固定資産の範囲の比較」を参照のこと）、両者の相違を合理的に説明することは困難であり、実務上も、両者が適切に処理されているとは思われません。

企業会計の取扱いと税制の取扱いを合わせること自体は、それが直接に無形資産の「活用」を促進するというものではありませんが、無形資産の「活用」の促進を図るということであれば、その「活用」を促進しようとする無形資産がどのようなものであるのかということをも明らかにしておくことは、無形資産の「活用」を記録し、また、それを課税の対象とする企業会計と税制が、まず、最初に採るべき対応であると考えます。

細かく見ていくと、企業会計における資産区分を修正しなければならない部分も出てくる可能性はありますが、総体的に見れば、企業会計の資産区分に合理性があると考えられますので、基本的には、税制における資産区分を企業会計のそれに合わせるのが適当であると考えます。

ただし、企業会計においては、国際会計基準との調整を行うに当たって、連結財務諸表制度における資産区分と個別財務諸表におけるそれとが異なることとなることがあり得ると考えられますので、そのような場合には、税制においては、そのいずれも採り得ることとするべきであると考えます。

改めて言うまでもありませんが、無形資産の範囲について、税制を企業会計に合わせるということになれば、税制の簡素化にも資することとなります。

なお、そもそもコンプライアンスの確保に難点がある制度はその妥当性に疑問があるということも、付言しておくこととします。

(2) 他から取得した無形固定資産のみを資産計上するものとする

他の者から取得した無形固定資産は、適格組織再編成によって事業の移転を受ける場合にその一部としてそれらが含まれているような場合を除き、その価値が明らかであると考えられますが、自己が創造したそれらは資産としての価値があるのか否かが明らかでないものが少なくないと想定されます。

このような実態があることからすると、税制において資産として計上すべき無形固定資産は、他の者から取得したものに限り、適格組織再編成により取得したものを除くこととするのが適当であると考えます。

企業会計においては、前節(1)の注記からも窺い知ることができるように、自己の研究開発費を無形資産として計上する部分がありますが、税制においては、この自己の研究開発費を損金算入とせずにさまざまな政策措置を講ずるよりも、この自己の研究開発費を損金算入とした上で、更に必要な政策措置があれば、その政策措置を講ずる、とする方が適切であると考えます。

研究開発を促進するということは、我が国においては、その時々々の政策措置というよりも、常に優先度の高い恒久措置と位置付けるべきものと考えます。

なお、これは、上記(1)と同様に、税制の簡素化にも資することとなります。

(3) 無形固定資産の取得価額を一時の損金とするか又は耐用年数を大幅に短縮すること

無形固定資産の取得価額を一時の損金とするか又は耐用年数を大幅に短縮することで、これらの取引に大きなインセンティブを与えることができます。

無形固定資産の取得価額が一時の損金となるか又は耐用年数が大幅に短縮されるということになれば、直接、無形固定資産を売買することも増えてくると想定されますが、我が国の場合には、依然として、自己の使用しない特許等であってもそれを手放すことによって後に自己が不利な立場に立たされることになってしまうのではないかとの懸念からその売買が広がらないと言われています。このような我が国の特殊性に鑑みると、我が国においては、無形固定資産を信託や組合を使って活用したり、無形固定資産の賃貸借を促進したりするという対策が有効であると考えられます。

特に、前者は、事業体税制の改正と併せて行うことにより、大きな成果を得ることが期待されます。無形固定資産を取得して自ら事業を行うという投資の形態と無形固定資産を取得する会社の株式を取得するという投資の形態も、もちろん、あり得るわけですが、信託や組

合を使って事業を行うというこの両者の中間の投資の形態が大きく拡大したとしても、何らおかしいことではありません。そもそも、信託や組合は、そのような形態の事業を行うビークルとして存在しているわけです。

このように、多様な形態で無形固定資産の活用が図られるとすれば、大きな活路が開かれることとなります。

ただし、無形資産の取得価額を一時の損金とするか又は耐用年数を大幅に短縮するということになれば、それが租税回避に利用されることとなることも懸念されるため、これらの取引が租税回避に当たるか否かについて判断の基準を設ける必要があります。

この判断の基準は、リスクを負う取引となっているのか否かということの基本とするのが適当であると考えられます。

ところで、取得価額が一時の損金となるか又は耐用年数が大幅に短縮された無形固定資産を節税の手段としても利用してもらおうということは大いに歓迎すべきことであるという点には、十分に留意する必要があります。「租税回避」の範囲をむやみに拡大し、角を矯めて牛を殺すというようなことは、あってはなりません。

上記の（１）から（３）までは、その内容に連動性があるため、一連の改正として行うのが適当であると考えますが、この時期は、企業会計において無形資産に関する我が国の基準と国際会計基準との調整が済んで新基準が確定すると期待される後の改正となる平成23年度改正にて行うべきであると考えます。

ただし、上記第3節までに述べた営業権に関してこれを企業会計と同様に無形固定資産から除外してのれんに吸収する改正は、単独で行い得るものであり、企業会計において爾後に変更が生ずることが想定されませんので、平成22年度改正にて速やかに行うこととするのが適当と考えます。

第3章 資本等取引に関する税制

現在の組織再編成税制は平成13年に創設されたものですが、同年の組織再編成税制を創設する改正は、合併・分割・現物出資・事後設立という組織再編成に関する新たな税制を創ることが主たる目的であり、その創設に必要な範囲で、資本積立金額・利益積立金額・みなし配当・増減資などの資本に関する税制の整備が行われました。平成13年度の税制改正は、組織再編成項目に関しても、株式交換・株式移転などが対象に含まれていないなど、宿題を残すものでしたが、同改正においては、組織再編成税制の下部構造となる資本に関する税制に関しても、本格的な改正は行われず、これらに関しては、後に予定される商法の抜本改正—会社法制の現代化—に際して抜本的な見直しを行って整備することが予定されていました。

しかし、会社法制の現代化に伴う平成18・19年度の税制改正においては、規定整備の点で一定の成果が得られてはいるものの、本来、法人税制に求められていた資本に関する税制の抜本的な見直しとその整備という課題が解決されたという状態にはなりませんでした。

これを端的に示すのが、資本金等の額と自己株式取引とに関する税制であり、これらは、組織再編成に関する税制にも影響を与えることとなっています。

以下、この二点を取り上げて、資本に関する税制に生じている課題を確認しておくこととします。

第1節 資本金等の額

会社法は、資本制度を廃止する方向にあると考えられ、資本と利益を区分する観点の希薄化しているといわれてよいわけですが、税制においては、少なくとも、配当課税と譲渡所得課税の区分がなくなる限り、株主からの拠出部分と法人自身の稼得部分とを区分することが必要となります。法人税においては、税制固有の理由から依然として資本と利益の区分—換言すれば「資本金等の額」と「利益積立金額」との区分—が重要であり、会社法のこのような改正により、独自の観点から「資本」について考え方を再整理することが求められることとなったといわれてよいでしょう。

このような点からすると、平成18年度の税制改正において資本金と資本積立金額を1つにして「資本金等の額」とした点は、税制における「資本」の考え方を独自に整理する出発点となり得るもので、非常に意義のある改正であると考えられるものです。税制の観点からす

ると、そもそも株主の投資を資本金と資本積立金額の2つに分ける必然性はありません。

しかし、平成18年度の税制改正に関しては、従来の「資本等の金額」を「資本金等の額」と呼び変えただけであるとの説明³²がなされるのみで、税制において「資本」をどのように整理するべきであるのかという点に関して検討を深めて改正に反映させたものとは言えません。

平成18年度の税制改正後の現行法令について「資本金等の額がマイナスとなる場合には、規定どおり計算すると、法人と株主の計算を正しく行なうことができない。」との声が聞かれますが、これも、税制における「資本」について、検討の余地があるということを示すものです。

平成13年度の税制改正において、有価証券に関しては、既に税制上の帳簿価額がマイナスとなることのあるものとされていますが、株主における取扱いを考慮しつつ、法人の「資本」をどのようなものと考えべきかという点について、十分に検討を行うことが必要です。

また、法人の「資本」について検討を行うに当たっては、「法人」をどのようなものとするのかという点も重要です。

会社法においては、従来の商法とは異なり、「法人」の理念型が、大規模な公開会社ではなく、中小会社となっています³³。

法人税法においては、筆者の知る限り、「法人の理念型は何か」という議論がなされたことはありませんが、法人税法において「法人」のモデルがどのようなものであるかという点については、旧商法と同じように、不特定多数の株主が存在する法人であるということに異論はないでしょう。

³² 『平成18年度 税制改正の解説』242頁（財務省広報2006）。

³³ 会社法の創設に際しては、「法人」の理念型の変更が明示的に示されているわけではありませんが、実質的には「法人」の理念型の変更が行われていると解してよいと考えます。

中小会社を基準として会社法を創った理由について、法制審議会会社法（現代化関係）部会の部長である江頭憲治郎教授は、「法制審議会において、中小企業関係の方が、圧倒的に数が多いのは非公開の中小企業であり、これが会社法の最大のユーザーだから、これを中心につくるべきだと言われたことです。また、今日世界中で、一国の経済力を決める重要な要素は、新規事業の創設にどれだけの勢いがあるかであるという認識が広がっており、その関係で非公開会社制度の重要性が認識されるに至ったことです。法制審議会の場でも、ある学者の方から、たとえばイギリスにおける会社法改正のスローガンは、“シンク・スモール・ファースト”である、つまり小規模会社をまず第一に考えるべきだといわれているとの指摘がありました。そうしたことの反映であると思います。」（江頭憲治郎「新会社法制定によせて」中央経済社編『新「会社法」詳解』3頁（中央経済社2005））と言われており、また、中小会社の規定を原則とし大会社の規定を特例とする方が法律が書き易いという立法技術上の理由によるとも言われていますが、会社法の理念型をどう考えるのかという問題は、このような話とは少し違った次元で、よく議論すべき問題であると考えます。

確かに、不特定多数の株主が存在する会社は現実には少数ですが、法人の目指すものを理念型あるいはモデルとして制度の整備を図ることに重要な意義があるのであり、法人税法においては、基本的には、従来の「法人」のモデルを変更する必要はないと考えます。

しかしながら、現実の「法人」に多様性があることは事実であり、「法人」のモデルの基本型を不特定多数の株主が存在する会社としつつ、モデルを多様化する必要があります。

このように、「法人」のモデルを多様化した上で、法人の「資本」をどのようなものとするべきかという点について、検討を行うことが必要です。

この「資本」の問題は、資本金基準の存在する各種制度、清算所得課税、組織再編成におけるみなし配当や株式譲渡益に対する課税に影響を与えるとともに、会社法と法人税法との関係をどのように考えるのかということに密接に関連することとなります。

第2節 自己株式取引

税制における資本のあり方を考える場合には、会社法の創設を経て、資本取引がどのように変わっていくのかということをよく考えておく必要があります。

会社法の創設により、会社と株主の間で多様な株式を容易にやり取りできる環境が整えられ、従来、資本取引の中で決してメジャーなものとは言えなかった自己株式取引（株式の発行を含むものとします。以下、本稿において同じ。）が、今後、資本取引の中で中心的な位置を占めることになるものと想定されます。従来、我が国においては、資金調達的手段としては間接金融が専らであったが、今後は、直接金融が増加してくると考えられます。自己株式取引に関しては、法制や実務においていくつかの疑問点等が存在する³⁴ことは事実ですが、これらの疑問点等は自己株式取引の決定的な障害となるようなものではないことから、今後、株式を使った直接金融に対するニーズが相当に高まってくることは間違いのないところです。このような事情からすると、税制において自己株式取引をどのように整理するのかということが極めて重要な課題となります。

このように、今後、資本取引は自己株式取引を中心に据えて制度構築を行うことが必要となりますが、平成18年度の税制改正において、自己株式取引を資本金等の額の増減として整

³⁴ 江頭憲治郎・神作裕之・藤田友敬・武井一浩『改正会社法セミナー（株式編）』7～236頁（有斐閣2005）参照。

理したことは、損益取引であるのか資本取引であるのかということが明確でなかった従来の自己株式取引に結論を出すもので、大きな前進として評価されるものです。このような取扱いには、会社法及び企業会計とも整合性のあるものであり、実務においても、歓迎されるものです。

しかしながら、自己株式取引に関しては、課題はこれだけではありません。自己株式取引に関しては、従来からその取引価格の取扱いが課題となってきたおり、自己株式取引についてその取引価格をどのようなものとするのかということは、資本取引全般の税制を大きく左右することとなります。

既述のとおり、今後、自己株式取引による直接金融に対するニーズが相当に高まってくることは間違いないところであり、税制において自己株式取引をどのように整理するのかということが極めて重要な課題となると想定されることからすると、会社法の創設に伴う資本取引に関する税制改正は、自己株式取引を中心に据えるとともに、平成13年度の税制改正³⁵を踏まえ、資本取引も適正な価格で行うべきことを明確にする改正こそが求められていたと言わなければなりません。

しかしながら、この自己株式取引に関し、平成18年度の税制改正は、金銭以外の資産を取得して株式の発行又は譲渡を行った場合にその資産を時価で取得したのものとして処理すべき（法令8①一）とした点などは評価されるべきものの、金銭を対価とする場合のその取引価格については時価によって行うべきとの考え方が後退し、発行又は譲渡と取得とのいずれの場面においても課題を生じさせるものとなっています。

平成18年度においては、株式の発行又は譲渡を行うに当たっては、金銭以外の資産を取得する場合にのみその資産を時価で取得したのものとする改正を行った結果、金銭のみの払込みを受ける通常の株式の発行又は譲渡においては、実際に「払い込まれた」（法令8①一）金額による取引を行うことでよい、という解釈ができるものとなっています。

このように、税制上、株式の発行・譲渡が実際に払い込まれた金額によることでよいということとなると、株式の発行・譲渡の取引は高価でも低価でもよく、株式の発行・譲渡取引によればいくらかでも金を動かせる、ということになってしまいます。

また、自己株式の取得においては、その自己株式を譲渡する株主は有価証券を譲渡するこ

³⁵ 平成13年度の資本取引に関する税制改正は、組織再編成税制の創設に必要な範囲の改正に止まるものでしたが、同年の組織再編成税制は、資本取引も、取引である以上、損益取引と同様に適正な価格で行われる、ということを前提として創られていました。

ととなるものの、その自己株式を取得する発行法人は有価証券を取得することとならず、無償・低廉譲渡の場合に、株主に譲渡益と寄附金が発生するにもかかわらず、発行法人には受贈益が認識されないという問題が生ずることとなっています。

自己株式の価格の算定が容易でない場合が存在することは事実ですが、税制においては、資本取引を任意の価格で行うことを肯定するのではなく、資本取引も損益取引と同様に適正な価格で行うべきことを明確にすることが必要です。

この自己株式取引の価格の問題は、組織再編成における合併比率等の問題に密接に関連することに留意する必要があります。自己株式取引の価格を任意でよいとする制度を創る一方で、組織再編成における合併比率等を適正な割合でなければならないという解釈をとることを合理的に説明することは、困難です。組織再編成における合併比率等が適正な割合でなければならないという考え方は、資本取引を適正な価格で行わなければならないという考え方の一環として整理されるものです。

また、改めて言うまでもないでしょうが、この自己株式取引の価格の問題は、法人税法における取扱いと会社法・企業会計における取扱いを合わせるべきか否かという問題でもあります。

この点に関しては、この自己株式取引の価格に関する限り、会社法・企業会計の取扱いが実際に払い込まれた金額に拠ることによいということであったとしても、移転価格税制や寄附金税制の例からもうかがえるように、法人税法においては、時価による取引を求めるべきです。

第3節 会社法との関係のあり方

従来、商法においては、資本制度はその基幹制度となっており、法人税法においても、資本取引に関する税制は法人税制の骨格となる制度と認識されていました。商法における「資本」と法人税法における「資本」がどのような関係にあるのかということは、必ずしも十分に検討が深められていたとは言えませんが、いずれにしても、商法と法人税法は、配当に着目するとともに「資本」が重要と考える点においては共通の土俵に立っていました。法人税法においては、従来、商法が配当財源規制の観点から「資本」を重要視していることや法人擬制説が大きな影響を保ってきたことを背景として、「資本」が重要であることを漠然と認識

していれば足るという状況があった、といっても過言ではないでしょう。

しかしながら、平成17年に創設された会社法においては従来の商法における資本制度を廃止する方向に向かうことが明確になったため、法人税法において、「資本」に関して従来のような曖昧な認識のままとすることは許されなくなっています。法人税法においては、会社法制の大きな変化を前にして、改めて「資本」の意義を再確認することが必要となっているわけです。

このような会社法制の大きな変化は、自ずと、法人税法と会社法の関係を従来の法人税法と商法の関係とは異なる内容で再構築することを求めることとなります。冒頭において、会社法の創設に伴って法人税法と会社法・企業会計の関係を再検討することが必要となったと述べましたが、「資本」についてみた場合にも、同じことがいえます。法人税法においては、独自の考え方に基づいて制度を構築することが必要となっているわけです。

既に述べたとおり、会社法と法人税法とは「資本」に関するさまざまな項目について必ずしも同じ取扱いとすることができるわけではありません。今後も、法人税法は、会社法・企業会計とは目的が異なるため、これらと袂を分かち方向に向かうことは避けられないと考えられますが、これらの三者の取扱いを合わせることは、納税者のみならず国税当局においても大きなメリットとなることから、今後、これらの三者の取扱いの調整が重要となってくると考えられます。

第4節 資本等取引に関する税制の見直し案

現行の資本等取引に関する税制には、次のとおり、三つの大きな課題が残されていると考えられます。

1 資本金等の額を一つの金額として捉えること

一つ目は、第1節において述べたとおり、資本の金額又は出資金額と従来の資本積立金額とを区分せず、資本金等の額を一つの金額として捉えることとするということです。

第1節において述べたとおり、法人税においては、株主等からの拠出部分を複数に分けて捉える理由はありません。

平成18年度改正により、資本の金額又は出資金額と従来の資本積立金額とを資本金等の額として捉えることとしたことは大きな進歩であると考えますが、資本の金額又は出資金額

を基準とするものが依然として存在することからも分かる通り、同改正は、未だ完全なものとは成り得ていません。

この一つ目の課題は、資本等取引に関する税制の対象となるものを画定するものであり、税制のあり方を考えるに当たって出発点となる重要なものですが、比較的、容易に解決できるものですから、早急に改正の俎上に乗せるべきであると考えます。

2 資本等取引を原則として時価取引とし特例として時価以外の取引を可とすること

二つ目の課題は、資本等取引について、原則として時価によって処理することとし、特例として時価以外の価額による取引を認めることとすることです。

資本等取引も、取引である以上、損益取引と同様に、時価によって行うべきことは、当然のことであり、資本等取引が時価で行われた場合に、これを否認する理由は存在しません。

このような点からすれば、法人税法においては、資本等取引についても、原則として時価により処理することとする必要があると考えられます。

しかし、例えば、親会社が100%子会社に増資をする場合を想定してみると、払い込んだ金銭の額と交付を受ける株式の数がどのような対応関係となったとしても、親会社が子会社の100%の株式を保有する状態に変わりはなく、その株式の価値はその払込み前の子会社の時価純資産価額にその払い込んだ金額を加算した金額となるのみであり、このような場合にも、その取引を時価で処理しなければならないとする必然性はないと考えられます。

株主においては、投資が継続していると考えられる場合には、その取引を時価によって処理させなければならないとする必要はないと考えられます。

このような取扱いは、組織再編成税制における株主の取扱いとも整合性のあるものとなります。

ところで、このような取扱いとするに当たっては、認定による資本等取引があるということを確認にする必要があると考えられます。

現在の我が国の実務においては、時価で行うべき取引を時価以外で行った場合には、寄付金＝受贈益という処理を行うものとの理解が一般的であり、資本等取引を認定するという考え方は採られていないと言ってもよい状況にあります。

資本等取引を原則として時価によって処理することとするに当たっては、時価によって行わなかった取引を時価による取引に是正する方法として、寄付金処理に加えて、資本等取引の認定処理を用意しておく必要があります。

3 資産が移転する減資・払戻・清算・配当について組織再編成と同様の観点から原則と特例を整理すること

資本等取引に関する税制を整備するということになると、資本等取引に伴って資産が移転する場合のその移転する資産の取扱いをどのようなものとするのかということが問題となります。

合併・分割・現物出資・事後設立・株式交換・株式移転については、既に組織再編成税制として整備が行われていますが、それ以外の減資・払戻・清算・配当については、未だその整備が行われていません。

このため、減資・払戻・清算・配当によって資産が移転する場合の取扱いを整備する必要がありますが、組織再編成税制は資産の移転に着目してその取扱いの整備が図られたものですから、これらについても、組織再編成により資産が移転した場合の取扱いと同様の観点から整備することが可能であり、組織再編成税制との整合性も図られることとなります。

第4章 組織再編成税制

第1節 合併等対価の柔軟化

1 会社法による改正の概要

会社法においては、吸収合併、吸収分割、株式交換において、消滅会社の株主、分割会社又はその株主、完全子会社となる会社の株主（以下「消滅会社の株主等」といいます。）に対し、存続会社、承継会社、完全親会社となる会社の株式を交付せず、金銭その他の財産を交付することができるものとされました（会法749①二・751①三、758四・760五、768①二・770①三）。これが、いわゆる合併等対価の柔軟化と言われるものですが、この部分の改正は、企業が敵対的買収に対する防衛策を準備する期間を設けるため、会社法の施行から1年後の平成19年5月1日に施行されました。

従来、商法においては、合併、会社分割、株式交換、株式移転に際し、消滅会社の株主、分割会社又はその株主、完全子会社となる会社の株主に対して交付される財産は、存続会社、承継会社、完全親会社となる会社又はこれらの組織再編行為により設立される会社の株式とすることが前提となっていました。

しかしながら、企業買収等の国際化や組織再編成の活発化等を背景として、組織再編成における対価の柔軟化の要望が高まり、会社法の創設に際して改正が行われたものです。

この合併等対価の柔軟化により、子会社が他の会社を吸収合併する場合にその親会社の株式を対価として交付する合併（三角合併）や消滅会社の株主に金銭のみを交付する合併（キャッシュ・アウト・マージャー）が可能となっており、組織再編成を更に多様な形態で行い得ることとなりました。

2 法人税制の改正の概要

平成19年度の税制改正前は、合併³⁶において合併法人の株式以外の資産が交付される場合には、その合併は、適格合併とはされず、被合併法人において移転資産等の譲渡損益の計上が求められ、また、被合併法人の株主においてみなし配当の計上が求められるとともに、同

³⁶ 合併、分割及び株式交換について対価の柔軟化に対応する税制改正が行われていますが、いずれの組織再編成に関しても、検討内容は基本的に共通であることから、以下、合併の場合について述べることにします。

じく被合併法人の株主において株式の譲渡損益の計上が求められることとされていました。

しかしながら、上記1の会社法における改正を受けて、平成19年度において、合併についての適格要件及び被合併法人の株主の株式譲渡損益の計上を繰り延べる要件を満たす対価資産に合併法人の親法人株式を含める税制改正が行われました（法法22の八、61の2②他）。この合併法人の親法人株式とは、合併法人との間にその合併法人の発行済株式の全部を直接に保有する関係がある法人すなわち合併法人の100%親会社（以下「合併親法人株式」といいます。）の株式とされています。この改正により、三角合併が適格合併となり得ることとなりました。

三角合併においては、合併法人となる法人が合併親法人株式を取得し、合併に際して、合併の対価として被合併法人の株主に交付することとなりますが、この場合の合併親法人株式の取扱いについては、合併契約日に時価による譲渡と取得をしたものとしてその含み損益を清算するとともに（法法61の2、22項）、非適格合併によってその合併親法人株式を交付するときには時価により譲渡したものとし（法法61の2①）、適格合併によってその合併親法人株式を交付するときは帳簿価額により譲渡したものとする（法法61の2⑦）こととされています³⁷。

3 法人税制の検討

三角合併において適格要件及び被合併法人の株主の株式譲渡損益の計上を繰り延べる要件を満たす対価資産に合併親法人株式を含める税制改正は、100%の持分関係にある法人を実質的に一体と捉える方向に向かうべきことを基本として理論構築と制度設計を行ってきた近年の改正の流れを踏まえたものであり、適切な改正となっていると言えます。

「100%の持分関係にある法人を実質的に一体と捉える」ということであるならば、100%親会社だけでなく、100%子会社の株式もこの対価資産に含めるべきではないかとの疑問も生じて来ますが、合併法人が100%親会社の株式を合併によって交付しても合併法人と

³⁷ 三角合併に関しては、被合併法人である内国法人の株式を有する非居住者・外国法人が外国法人である合併親法人株式の交付を受ける場合に、その三角合併が適格合併であるのか非適格合併であるのかにかかわらず、その被合併法人の株式の譲渡益で国内源泉所得に該当するものに対して課税を行う改正（措法37の14の2①～③・⑦、法令188①十七）が行われていますが、本章の検討に影響がないと考えられるため、以下、記述・検討を省略することとします。

また、三角合併に関しては、いわゆるコーポレート・インバージョンに関して我が国の課税権の確保・国際的な租税回避防止の観点から新制度（措法68の3）の創設を行ったとされています（緒方健太郎「クロスボーダーの組織再編成に係る税制改正（インバージョン対策等）について」ファイナンス2007.8、44頁）が、その対象取引に税額が増加すると考えられる取引があるなど、そもそも制度の内容の検討が十分でないと考えられるため、上記と同様に、記述・検討は省略することとします。

100%親会社の100%の持分関係は変更がないものの、合併法人が100%子会社の株式を合併によって交付した場合には合併法人とその100%子会社であった法人との100%の持分関係は崩れてしまうことから、その合併を適格合併として従前の課税関係をそのまま継続させることとするのは、適切ではありません。

このような点からしても、三角合併における合併親法人株式について特例を設ける税制改正は、基本的には、評価されて良いと考えます。

ただし、合併法人において、合併親法人株式につき、合併契約日に時価による譲渡と取得をしたものとしてその含み損益を清算するとともに、非適格合併によってその合併親法人株式を交付するときには時価により譲渡したものとし、適格合併によってその合併親法人株式を交付するときは帳簿価額により譲渡したものとする取扱いに関しては、疑問があります。

三角合併における合併親法人株式の取扱いを検討するに当たっては、まず、合併において従前の課税関係を継続させる場面とその継続させる理由をよく確認しておくことが必要です。

平成13年度改正後は、被合併法人から合併法人に移転する資産については、被合併法人に対する課税関係を合併法人に引き継がせるのに相応しい要件として定めたいくつかの要件に該当する場合に、その含み損益を合併法人に引き継がせることとし、また、被合併法人の株主の株式については、その株主が合併法人の株式のみの交付を受ける場合に、その株主の投資が実質的に継続しているとして、その被合併法人の株式の含み損益を合併法人の株式の含み損益として引き継がせることとされています。これらの二つの場面は、いずれも、その含み損益に対する課税関係を引き継がせるのに相応しい要件に合致している場合に、その含み損益に対する課税関係を引き継がせることとされており、その要件に合致しない場合には、課税関係を引き継がせることはしないこととされています。

三角合併における合併親法人株式についても、合併法人におけるその合併親法人株式の含み損益に対する課税関係を引き継がせるということであれば、その含み損益に対する課税関係を引き継がせるのに相応しい要件の検討が不可欠です³⁸。

仮に、三角合併においては、合併法人において生じた合併親法人株式の含み損益に対する課税関係を他に引き継がせず、合併親法人株式の含み損益の計上を行わなくてもよいとするのであれば、そのような異例の制度を創る根拠を明らかにすることが必要となります。

³⁸ 合併法人におけるその合併親法人株式の含み損益に対する課税関係を被合併法人の株主に引き継がせようとするのであれば、被合併法人の株主においては、合併前の被合併法人の株式の帳簿価額と合併によって取得する合併親法人株式の帳簿価額との差額に相当する金額について資本金等の額の増減額とするなど、その差額に相当する金額が損益項目とならない新たな取扱いを創造せざるを得なくなります。

しかしながら、平成19年度の改正においては、税制改正の各種解説を読む限り、前者の要件の検討も十分には行われておらず、後者の検討も行われていないと考えざるを得ません。

平成19年度改正後の法人税法においては、合併親法人株式が合併法人の交付資産となる場合には、合併親法人株式のみが交付されるときに限り、その合併を適格合併とすることとした上で、適格合併の場合には、その合併親法人株式の含み損益の計上を行わないこととしていますが、合併において合併法人から合併親法人株式のみが交付されるか否かということは、そもそも、合併法人における合併親法人株式の含み損益に対する課税関係を他に引き継がせたり課税を行わなくてよいとしたりする理由とはなり得ないものです。

また、三角合併の場合の合併親法人株式の取扱いをどのようにするべきかという問題は、株式の発行人が資本取引や配当を行うときに含み損益のある資産を交付した場合のその資産の取扱いをどのようにするべきかという問題の一部を構成するものであることも認識しておく必要があります。例えば、配当として含み損益のある資産を交付した場合に、その資産の含み損益をどのようにするべきかということを考えてみると、その含み損益の計上を行わなくてもよいとする根拠は見出せません。その資産の含み損益は、その配当を行う法人の事業活動によって生じたものであり、法人が資産を処分してその代金をもって配当を支払うこととする場合には、その資産の譲渡損益として計上されることとなります。

この点は、現行の法人税法22条の解釈からしても明らかであり、現物出資の例を挙げるまでもなく、その取引が資産の移転を伴うものである限り、その取引に資本の増加減少や利益の分配ということがあったとしても、その資産の帳簿価額と時価の差額は、譲渡損益として計上を行う必要があります。

以上の点からも明らかなように、三角合併の場合に適格合併であれば合併親法人株式の含み損益を計上しなくてよいとする制度は適当でなく、合併法人の合併親法人株式については、その三角合併が適格合併に該当するのか否かにかかわらず、その含み損益の計上を行うこととする必要があります。

平成19年度改正後の制度は、合併契約日に合併法人が合併親法人株式の時価による譲渡と取得をしたものとしているため、実質的には、三角合併が適格合併に該当するのか否かにかかわらずその含み損益の計上を行うこととしているとみることもできますが、この取扱いについても、適当でないと言わざるを得ません。

平成12年度改正において、有価証券の譲渡損益の計上は約定日基準にて行うことを原則としています。有価証券の譲渡損益の計上を常に約定日とするとすれば、それは、硬直的に

過ぎ、適切ではありません。

合併法人が合併親法人株式を対価として引き継ぐこととなる被合併法人の資産・負債と資本金等の額・利益積立金額は、合併期日の前日までの被合併法人の事業活動を反映したものであって、合併契約日においては、それらの金額は確定しておらず、また、合併に伴って合併法人に生ずることとなる合併親法人株式の譲渡損益も合併が行われなければ確定することはありません。合併契約日に確定するのは、合併に伴ってどれだけの数の合併親法人株式を交付することとなるのかということであり、通常の株式の相対売買取引の場合のように、売買契約日に株式の譲渡損益が確定するわけではありません。

このような点からすれば、合併法人の合併親法人株式についても、被合併法人の株主の被合併法人株式と同様に、合併期日にその譲渡損益の計上を行うこととするのが適当です。このような取扱いが、資本取引や配当を行うときに含み損益のある資産を交付した場合のその資産の取扱いと整合性のある取扱いということともなります。

組織再編成に係る税制は、広義の「資本」に関する税制の一部として位置付けて理論的・体系的な整備を図っていく必要があり、部分的に理論的な説明が困難である特異な取扱いを創り出してしまうようなことは避けなければなりません。

第2節 分割制度の整備

1 会社法による改正の概要

会社法においては、商法における従来の人的分割は物的分割と剰余金の配当の組合せ（会社法758・763）とされました。

従来の人的分割をこのように改正した理由は法令を簡素化すること等にあると言われていますが、仮にそのような理由に拠るということであれば、事情は分割制度の導入時においても同様であったはずであり、導入されて間もない制度がなぜ廃止されなければならなかったのかということは、必ずしも明確ではありません。

2 法人税制の改正の概要及び検討

法人税法においては、商法の人的分割に対応する分割型分割が従来どおり維持されており、会社法による改正を受けて規定の整備を行うに止まっています。

会社法制的人的分割に関する枠組みが変わったとはいえ、分割型分割の実態に大きな変化はなく、分割型分割がその実態において「部分合併」という性格を持つことからすると、従来どおり、分割型分割の制度を維持したことは、適切な対応であったといえます。

ただし、今後、会社法による改正の結果、無対価の分割や分割承継法人から交付を受けた株式の一部のみを剰余金の配当として株主に交付する分割という形で物的分割と人的分割の中間的性格を有する実態にある分割が生じてくる可能性があり、実態を注視しながら、分割型分割制度の若干の手直しも視野に入れておく必要があります。

第3節 会社法との関係のあり方

1 三角合併

法人税法は、会社法・企業会計とともに、経済活動の不可欠のインフラであると言われていますが、会社法・企業会計において経済活動を活発化させる改正が行われたとしても、法人税法において同様の観点に立つ改正が行われない限り、会社法・企業会計における改正が絵に描いた餅に終わることは、改めて言うまでもありません。

もちろん、法人税法の改正は、租税理論に基づくものでなければならず、経済活動を活発化させる等の政策的な観点からのみ行われるものではありません³⁹が、上記3において述べたとおり、三角合併において適格要件及び被合併法人の株主の株式譲渡損益の計上を繰り延べる要件を満たす対価資産に合併親法人株式を含める税制改正は、100%の持分関係にある法人を実質的に一体と捉える方向に向かうべきことを基本として理論構築と制度設計を行ってきた近年の改正の流れを踏まえたものであり、基本的には、評価されるべき改正です。

組織再編成に関する税制をどのようなものとして構築するのかということは、一方では、

³⁹ この数年来の法人税制の改正には、理論と政策の区分が的確に行われず、理論の法としての法人税法の改正として行うべきものを租税特別措置法の改正として行ったり、その反対に、政策の法としての租税特別措置法の改正として行うべきものを法人税法の改正として行う例が見受けられますが、法人税法と租税特別措置法の二つの税法が存在することの意味を再確認し、理論と政策を混同することのないようにする必要があります。法人税制は、法人税法と租税特別措置法の二つの法律によって成り立っているわけですが、意味なく、そのような構造になっているわけではありません。

従来、法人税法の改正に当たっては、理論なき改正とならないようにするということが、非常に強く意識されてきました。理論なき改正は、納税者の理解を得ることもできず、予見可能性を無くしたり、執行における個別判断を混乱させたり、複雑怪奇なパッチワーク税制に陥るなど、さまざまな深刻な問題を引き起こすこととなります。

法政策学においても、かねてより、立法者が理論を知ることの重要性が指摘されてきたところです。

「法人」をどのように捉えるべきであるのかという法人税の基礎理論ともいうべき問題と深く関係するとともに、他方では、我が国の企業がどのような組織形態で事業を展開するのかという極めて現実的な問題と深く関係する重要な課題であることは間違いありません。

会社経営の機動性・柔軟性の向上を図る という政策的な理由を掲げて行われた会社法における合併等対価の柔軟化がどのような理論的根拠を持つものであるのかは明確ではありませんが、法人税法においては、会社法と同様の政策的な観点を考慮しつつ、100%の持分関係にある法人を一体としてみていくという考え方に基づいて改正が行われています。納税者からすれば、会社法と法人税法のそれぞれの改正の理由がどのように相違していたとしても、結果として、両者の取扱いが同じであれば、大きなメリットを享受することができることとなります。

合併親法人株式の取扱いも、広義の「資本」に関する税制の一環として理論的・体系的に整理し、簡素化する必要があります。それが会社法と法人税法の取扱いを無用に乖離させないことともなるのです。

ただし、第1節の3の後半において触れた合併契約日に合併法人が合併親法人株式の時価による譲渡と取得をしたものとする取扱いは、法人税法に固有の取扱いであり、会社法においてはこのような取扱いはなされておらず、第1節の3の後半において述べたとおり、この取扱いは、法人税法独自の観点からみても、理論的にその合理性を説明することが困難であり、適当ではないということを付言しておくこととします。

2 分割

既に述べたとおり、会社法においては商法における従来の人的分割は物的分割と剰余金の配当の組合せとされましたが、法人税法においては商法の人的分割に対応する分割型分割は、従来どおりとされています。

会社法において従来の人的分割をこのように改正した理由は法令を簡素化すること等にあるといわれていますが、人的分割はその実態からすれば部分的に合併を行った状態に近く、物的分割はその実態からすれば現物出資に近いというように、両者には大きな性格の違いがあることからすれば、改正は慎重に行うべきであったと考えます。

法人税法においては、このような分割の性格を踏まえて、分割を分割型分割と分社型分割に分け、前者を合併に関する税制と、後者を現物出資に関する税制と整合性のあるものとして整理することとしています。

この会社法による改正後も、分割に係る法制と税制の関係は基本的には従来どおりとなっていることから、この会社法の改正によって新たな問題が生ずるといふようなことはありませんが、法制と税制に制度上の大きな相違を設けることが不可避であったのか否かという点には、疑問が残ります。

本件のような場合には、法人税法の制度と会社法の制度との間に相違が生じたとしても、止むを得ないものと考えます。

第5章 連結納税制度

連結納税制度⁴⁰は、現在、持分割合が100%の国内子会社のみを連結対象としていますが、親会社と国内の100%子会社のみが一体として企業活動を行っているということでないことについては、改めて言うまでもありません。一般に、企業グループとして一体的に経営が行われているのは、持分割合が50%超の関係にある国内及び国外の法人であり、連結納税制度も、連結対象となる法人の持分割合を50%超とし、国外子会社も連結対象とするのが適当であると考えられます。

やや中長期的課題ということになりますが、連結納税制度が企業グループの経営の実態に即して創設されている制度である以上、企業グループの一体的経営の行われている現実に合わせて制度のあり方を修正していくのが適切な対応ということになります。

ところで、連結納税制度の当面の課題ということになると、連結子法人となる法人の資産の時価評価と欠損金の切捨てということになりましょう。

この二つは、企業グループが連結納税制度の採用をためらう主な理由となっています。これらが解決されると、我が国の連結納税制度は、大きく拡大するものと考えられます。

連結納税の開始や連結グループへの加入に際して連結子法人となる法人の資産の時価評価することに関しては、理論的には妥当性があるものの、営業権をはじめとする無形資産の評価をどのように行えばよいのかということが明らかでないため、連結納税の開始や連結グループへの加入の障害となっているという現実があるため、無形資産の取扱いを抜本的に見直すか、あるいは、当面の措置として、営業権の時価評価の対象から除外するという事も考慮すべきであると考えます。

また、連結納税の開始や連結グループへの加入に際して連結子法人となる法人の欠損金に関しては、これを切り捨てるのではなく、アメリカの例にならって、いわゆるSRLY (Separate Return. LimITation Year) ルールを採用しても良い時期となっていると考えます。

⁴⁰ 国税庁によれば、平20年6月30日現在の連結法人数は7,341法人（親法人：795法人、子法人：6,546法人）で、前年度に比べ154法人(2.1%)増加したとされています（「平成19事務年度における連結納税に係る課税実績について」（平成20年10月・国税庁））。

第6章 国際税制

第1節 外国税額控除制度

我が国の所得課税制度は、基本的には、国内で生じた所得であるのか、国外で生じた所得であるのかにかかわらず、同じように課税をする全世界所得課税となっており、そもそも、制度においては、「所得に国境はない」ということになっているわけですが、近年は、国際取引が急速に拡大し、納税者の側においても、「経済に国境はない」と言っても良い状況が生じています。

このような状況の下では、国内税制と国際税制を別個のものと捉える法制度は、次第に実態に合わない時代遅れの法制度とならざるを得ません。これからの法人税においては、国内と国外に本質的な違いはないという視点が不可欠となると考えられます。

このような観点から、国内税制と国際税制の抜本的な見直しを行う必要があると考えられます。

今後、我が国企業の海外進出が一層増加すると予想されますので、外国税額控除制度をどのような観点に立って整備していくのかということが非常に重要となるわけですが、外国税額控除制度に関しては、二重課税を完全に排除するという観点に立ち、同一の目的を有する所得税額控除制度と一体的に制度のあり方を根本から見直す必要があると考えられます。すなわち、国内で課された所得税に係る二重課税調整と外国で課された法人税・所得税に係る二重課税調整を異なる仕組みとしていることに妥当性があるのか、外国で「高率」課税された部分について控除を認めないことに合理性があるのか等について、抜本的な検討を行うべきであると考えられます。

また、平成21年度改正により、持分割合が25%以上の外国の法人から受ける配当に課された源泉税に関して、これを外国税額控除の対象から除外することとされていますが、これを外国税額控除の対象から除外するという事になれば、我が国の実効税率40%を超える税負担をしなければならないような事態も発生してくることとなります。

例えば、内国法人が我が国と同様の実効税率の国の100%子会社から配当100を受けて10(10%)の源泉税を課されたケースを想定すれば、仮にその配当が我が国で100%益金不算入となったとしても、その子会社によって外国で得た所得に対しては、その外国で我が国と同じ40%の課税が行われるとともにその配当に対して10%の課税が行われることとなり、我

が国の実効税率40%よりも高い課税を受けることとなります。平成21年度改正前は、この源泉税は直接外国税額控除の対象となり、内国法人は、基本的には、我が国の実効税率以上の課税を受けることはありませんでした。

この例からも明らかなように、持分割合が25%以上の外国の法人から受ける配当に課された源泉税を外国税額控除の対象から除外することには問題があると考えられます。

このような仕組みは、早急に改めるべきであると考えます。

第2節 国内源泉所得課税制度

我が国においては、国内法の国内源泉所得に対する課税は総合主義に拠ることとしながら、外国とは帰属主義により国内源泉所得を課税する租税条約を締結し、両者のねじれを繋ぐ国内法規定も設けていないという状態が、40年近くも続いています。

納税者に不利益がなく、また、課税上の弊害も少ないということであったとしても、そもそも国内源泉所得課税の基本的な考え方に疑義があるという状態を長年にわたって放置していることには問題があると考えられます。

国内源泉所得に対する課税の基本的な考え方をどのようなものとすべきかというところから、抜本的に課税のあり方を再検討する必要があると考えられます。

第3節 移転価格税制

移転価格税制に関しては、法令に規定のないところで多くの争いが生じており、制度全般の抜本的な見直しが必要であることは、税当局及び納税者の双方ともに、異論はないはずで

す。

諸外国の動向、取引の実態及び執行上の問題点等を検証して、制度の内容を抜本的に見直し、法人税法に規定を設けて、法的安定性と予測可能性を確保することが重要であると考えられます。

なお、寄附金のところでも触れましたが、本制度の見直しは、寄附金税制の見直しと合わせて行い、内容に共通性を有する両制度が整合性のないものにならないようにする必要があります。

ると考えられます。

第4節 外国子会社所得合算税制（タックス・ヘイブン税制）

外国子会社合算税制（タックス・ヘイブン税制）に関しては、従来から、本制度は利益に対する課税のみを行い損失を控除しない跛行的な制度となっている点に大きな問題があるとの指摘がなされてきましたが、親法人と子法人とが一体的である点においては、国内税制である連結納税制度における連結親法人と連結子法人の関係と同様であり、連結納税制度に統合するか、あるいは、連結納税制度を参照して制度のあり方を根本から見直す必要があると考えられます。

また、本制度に関しては、特に平成21年度改正以後、そもそもその目的が何かということが不明確となっています。諸外国の税率が低下し、25%以下となる国が相当に増加していることからすると、原点に戻って、本制度がなぜ必要なのかというところから早急に再検討を行う必要があると考えます。

加えて、本制度には、様々な技術的な問題点や取扱いの不明確な点があるため、これらの見直しが喫緊の課題であるということも指摘しておくこととします。

第7章 その他

第1節 減価償却制度

減価償却を如何に行うかによって利益の額が大きく異なることとなる法人は少なからずあり、減価償却のあり方をどのように考えるべきかという問題は、税法のみならず、企業会計においても、極めて重要です。

政策措置としての減価償却に係る税制の検討もさることながら、企業の適正な利益と所得の計算を行うために、減価償却資産の使用実態等を良く調べた上で、企業会計と税法の双方において、早急に、適切な減価償却制度のあり方を検討する必要があると考えられます。

特に、装置産業などにおいては、減価償却を如何に行うのかによって利益の額が大きく異なることとなるわけですが、耐用年数や償却方法の例を思い起こすと分かるとおり、我が国においては、法人税法が企業の減価償却の処理の拠りどころとなっているという現実があります。

このことは、即ち、法人税制における減価償却制度のあり方を考える際には、税制におけるそのあり方如何という観点だけではなく、企業の適正な利益を計算するためには減価償却制度がどのようなものでなければならないのかという観点を持っていなければならない、ということの意味しています。もちろん、法人税制においても、どのようなあり方が減価償却制度の本来のあり方であるのかということと、政策的にどのような措置が必要かということは、峻別して考えておく必要があり、本来のあるべき減価償却により適正な所得を計算するという観点を失念してはなりません。

どのような政策措置が必要であるのかという点の検討と併せて、原点に戻って、企業が適正な利益と適正な所得を計算するためには減価償却制度がどのようなものでなければならないのか、ということを再検討してみる必要があると考えます。

第2節 退職給与引当金・賞与引当金

退職給与引当金や賞与引当金は廃止されましたが、退職金や賞与を支払う法人に退職給付債務や賞与支払債務が存在することは厳然たる事実であり、これらの債務の発生金額を適時

適切に損金とすることとしなければ、所得は正しい金額を示すものとはなりません。

従来、従業員を含む事業譲渡等の際に、その事業の取引価額においてはそれらの債務が考慮されるにもかかわらず、法人税法においてはそれらの債務を認識しないことから、退職給与・賞与相当額の費用の二重計上等の問題が生じており、平成18年に、非適格合併等の場合にそれらの債務を負債調整勘定とする改正が行われたことは、周知のとおりです。

この平成18年改正によって、退職給与引当金・賞与引当金がないために非適格合併等が行われた場合に生じていた費用の二重計上等の問題が解決したことは間違いありません。

しかしながら、退職給与引当金・賞与引当金の計上を認めていないという根本的な問題が残ったままとなっていることも、また、事実です。

このように、誰の眼から見ても大きく所得計算のストラクチャーをゆがめていることが明白なものは、税制に対する不信を招かないようにするためにも、早急に是正する必要があります。

第3節 各種準備金等

税務上、損金算入が認められている各種準備金等⁴¹は、租税特別措置法に定められたり、通達によって認められたりしていますが、これらはいずれも、該当法人においては非常に重要な原価等となっており、また、その金額も多額となっているものが少なからずあり、政策や実務上の取扱いで認めるというような性格のものではありませんので、法人税法に明確な規定を設け、法的安定性を確保する必要があると考えられます。

一例を挙げると、保険会社の責任準備金は、保険会社の最も重要な原価であり、その残額も百数十兆円に及ぶものですが、これが法律の規定もないままに数十年前の個別通達で損金算入が認められるということになっています。このような状態は、とても正常な状態とは言えません。

⁴¹ 租税特別措置法上の各種準備金、税務取扱上の補修用部品在庫調整勘定・単行本在庫調整勘定・返品債権特別勘定・責任準備金

第4節 受取配当益金不算入制度

従来、我が国においては、受取配当益金不算入制度は、法人が擬制であることを根拠として説明されてきました。

しかしながら、法人税法が法人の理念型とする不特定多数の株主が存在する法人—上場会社など—は、擬制と捉えるよりもむしろ実在するものと捉えるべきであると考えられます。株主が特定の者に限られた法人—中小法人など—が「法人」とは名ばかりで法人という実態にないという見解には相応の説得力があると言えますが、上場会社を擬制であるという見解には、疑義があると言わざるを得ません。

そうであるとするならば、上場会社に関しては本制度は不要ということか、という疑問が生じてくるかもしれませんが、決してそういうことにはならないと考えます。配当が課税済剰余の中から支払われるということは紛れもない事実ですから、一度法人税を課されたものに再度法人税を課することはしないようにするべきであるという考え方があっても、何らおかしいことではありません。

他方、中小法人に関しては、「擬制」ということで二重課税を排除するということが良いはずだという見解も、十分に傾聴に値するものと考えますが、しかし、中小法人を「擬制」と捉えなければならぬのかという点に関しては、疑問があります。

法人であっても個人であっても、事業を行う場合には、事業所を開設するかあるいは法人を設立するかというように、事業のやり方を選択しなければならないわけですから、素直に、中小法人も中小規模事業を行う場合の事業形態の選択肢であると捉えれば済むように思われます。その上で、第1章第4節において述べたとおり、中小規模事業を行っている場合にどのように所得の金額の計算を行うのが合理的であるのかということを探れば良い、ということになると考えます。このような観点に立てば、自ずと、中小法人の配当は事業所等の利益の移転と同じであり二重に課税するようなことは適当でない、ということになりましょう。

受取配当益金不算入制度に関しては、以上のような点を踏まえて、法人税の二重課税を排除するという観点から改めて制度の位置付けを行うのが適当であると考えられます。

第5節 役員報酬・役員賞与

平成18年度改正により、「役員給与」の恣意性排除を理由として原則損金不算入としたり、事前確定届出給与の仕組みを導入する等の改正が行われましたが、理論的にも問題があり、法制及び実態も十分に踏まえていない同改正には、多分に疑義があるため、同改正の改正内容を再検討し、制度のあり方を抜本的に見直す必要があります。

また、第1章第4節でも触れましたが、特殊支配同族会社の役員給与の損金算入制限措置は廃止するのが適当であると考えられます。

ただし、代表者の配偶者や子息等に対する報酬・給与あるいは芸能人・プロスポーツ選手等のマネジメント会社のような法人の役員や親族である従業員に対する報酬・給与が過大となっているものが見受けられるという声も少なからず聞かれますので、過大役員報酬・過大使用人給与を損金としない規定を更に具体的な規定として、実効性があり、かつ、より一層疑義の少ないものとする必要があると考えられます。

第6節 寄附金

我が国の税制上の寄附金は、慈善事業等に対する本来の寄附金だけでなく、関係法人等に対する資金移動などまで広く含むものとされており、さまざまなものの寄せ集めになってしまっています。このように、寄附金の範囲を広く捉える税制を持つ国は、我が国において他にはないと考えられます。我が国の税制上の寄附金については、これをそれぞれの内容に応じて、本来の寄附金、出資等の資本取引、利益の分配・移転等に分けた上で、税制上の取扱いを再検討するべきであると考えられます。その際、移転価格税制との整合性と棲分けを十分に検討する必要があります。

また、単体納税制度における関係法人間の資金移動等と連結納税制度における連結法人間の資金移動等の取扱いを、それぞれどのように整理すべきかということについても、再検討する必要があります。

さらに、寄附金に関しては、公益あるいは社会貢献活動に対する寄附金の損金算入枠を大胆に拡大することも、非常に重要な課題であると言わなければなりません。「我が国には寄附文化が育っていない」と言われますが、公益的活動に寄附をして財産が減少したとしても納

税額があまり減少しないということであれば、公益的活動に対して寄附をしようという方々が現れないのは、当然のことです。

税制は、人間の意識を変え、文化を変え、また、政権を変えることさえもあります。我が国に寄附文化が育っていないということにも、また、我が国の公益法人等に「収益事業は悪いことである」という意識が存在しているということにも、従来の我が国の税制のあり方が大きく影響を与えているように感じられます。

第7節 交際費

交際費は、大法人に関しては、租税特別措置法により長期にわたってその全額が損金不算入とされていますが、このような例は、諸外国にはないものと考えられます。

交際費には、所得分配的要素があるものの、本来は必要経費であり、顧客獲得等のために他の費用以上に重要な支出となっているケースも決して少なくないはずです。

また、中小法人における取扱い⁴²に関しても、理論や実態を踏まえた対応がなされているのかというと、疑問なしとしません。

理論的にも説明できず、諸外国にも例のない全額損金不算入という現行制度は早急に改めるとともに、中小法人における取扱いに関しても本来の取扱いがどのようなものであるべきかという観点で再検討を行い、法人税法において、取扱いを明定するべきであると考えられます。

第8節 欠損金

欠損金に関しては、現在、繰越期間を定めることによって、控除が制限されています。

欠損金の繰越期間は、平成16年の改正により、5年から7年に延長されましたが、繰越期間を制限しなければならない理由は、実は必ずしも明確ではありません。欠損金の繰越期間

⁴² 平成21年4月10日にとりまとめられた「経済危機対策」（「経済危機対策」に関する政府・与党会議、経済対策閣僚会議合同会議）に基づき、最近の社会経済情勢を踏まえ、需要不足に対処する観点から、資本金1億円以下の法人に係る交際費課税について、平成21年4月1日以後に終了する事業年度から、定額控除限度額が400万円から600万円に引き上げられました。

を制限する理由としては、除斥期間や帳簿保存期間を考慮する必要があるためと言われますが、いずれも繰越期間の制限の決め手になるものではありません。株主に対する配当の金額を左右する利益積立金に関しては、会計帳簿の保存期間等とは関係なく、期間制限をせずに残額の計算を行うこととしているわけですから、欠損金についても、同様に取り扱うのが平仄の合った取扱いということになるはずで

す。諸外国においては、この繰越期間は、一般に、我が国よりも長くなっており、繰越期間の制限のない国もあります。

ところで、欠損金の繰越制度の趣旨は、単年度毎に法人税を課することにより、欠損が生じた年度には税負担が生じない一方で利益が生じた年度に多額の税負担が生ずるという弊害を是正しようというものであり、「税負担の合理化」を図るものとされていますが、本当に「税負担を合理化」しようということであれば、法人の担税力に即した課税を行う必要があると考えられます。この法人の担税力と欠損金との関係がどのようになっているのかというと、法人のいずれかの年度に欠損が生ずれば、それが純資産の減少をもたらし、法人の担税力は減少することとなります。法人の真の担税力を示す純資産の金額は、欠損がいずれの年度に生じたとしても、同じように減少することとなります。欠損の生じた年度が古いからといって、純資産の金額が減少しなかったり、減少幅が少なかったりするわけではありません。上記のとおり、現に、法人の利益積立金額の処理においては、欠損の発生をその発生年度にかかわらず、利益積立金額の減少項目とし、純資産を減少させる処理を行うこととなっています。

このような点からすると、欠損金の繰越期間を制限して古い年度分の繰越しを認めず、欠損金がない状態と同様の税負担を求めるということは、論理的ではなく、また、実態にも合わないということになると考えられます。

単年度ごとに法人税を課するという仕組みを変えることはできないわけですが、企業会計と同様に、法人税においても、法人がゴーイングコンサーンであるという実態を踏まえて、欠損金に関しては、繰越期間の制限を撤廃するべきであると考えられます。

欠損金の繰越期間制限を撤廃するという案は、我が国の現行制度を前提として考えると、実現性が低いという印象を受ける方々も少なくないと思われそうですが、上記のとおり、むしろ、繰越期間制限を設けなければならない明確な根拠を示すことの方が難しいと言わなければなりません。

欠損金の繰越期間制限を撤廃すると、企業活動の大きな制約要因がなくなり、企業会計の

考え方と法人税法の考え方とが一層整合性のあるものとなり、また、法人税制が理論的で相当に簡素なものとなることとなります。

付記 租税回避行為への対応

第1章において指摘したとおり、事業体税制の再構築は喫緊の課題となっておりますが、この事業体税制の整備に当たっては租税回避の防止対策を講ずることが不可欠であると考えます。

我が国においては、現在、他の分野においても、租税回避に該当するの否かという争いが増加する傾向にあり、納税者と課税当局の双方が納得する租税回避の具体的な基準を設ける取組みが必要となっております。

多様な事業体は、アメリカにおいても租税回避の手段として多用されていると言われており、事業体税制は、租税回避防止制度と併せて創る必要があります。

ピンポイントで租税回避行為を狙い撃ちにできる制度と併せて事業体税制を創るということだけでは、事業体税制自体を窮屈な使い勝手の悪いものにせざるを得ないことになってしまいます。租税回避をする者が1人いる可能性があることを以って、99人までもが窮屈な制度に縛られるというようなことになることは、是非とも避ける必要があります。事業体税制は、租税回避防止制度とセットにして創ることで、99人にとって使い勝手の良いものにするのが可能となります。

また、上記で触れたとおり、近年は、他の分野においても、租税回避に該当するの否かという争いが増加しており、今後は、この傾向が一層強まることが予想されます。

何が租税回避となり、何が租税回避とならないのかということを明確にすることは、納税者等の予測可能性を確保し、安心して取引を行うために、非常に重要です。

この問題については、別途報告を予定していますので、それを参照して下さい。

法人税制の課題
－見直すべき項目と改正の方向性－

21世紀政策研究所 研究プロジェクト
「法人税制の課題」

(研究主幹：朝長 英樹)

2009年9月発行
21世紀政策研究所

東京都千代田区大手町1-3-2
経団連会館19階 〒100-0004

T E L : 03-6741-0901

F A X : 03-6741-0902

ホームページ : <http://www.21ppi.org/>