

平成24年12月13日

法人税における課税ベースのあり方について

- 平成24年度諮問に対する答申 -

日本税理士会連合会
税制審議会

税制審議会委員名簿

本答申の審議に参加した特別委員及び専門委員は次のとおりである。

{ 特別委員 }

(会長)金子 宏
(会長代理)品川 芳宣
青山 伸悦
阿部 泰久
岩崎 慶市
岩本 俊雄
潮田 道夫
及川 勝
苧野 恭成
坂本 裕寿
田近 栄治
田中 治
中里 実
成道 秀雄
伏屋 和彦
弥永 真生
山田 二郎
若林 勝三

{ 専門委員 }

(専門委員長)小池 正明
(同副委員長)牧野 正高
川島 雅
近藤 雅人
上西 左大信

目 次

はじめに	1
法人税の課税ベースと所得課税の意義	1
1．法人税の課税客体のあり方	1
2．法人税における「所得」の意義と課税ベース	2
法人税の課税ベースの問題点とあり方	2
1．法人税制の動向と課税ベース	2
2．企業会計と法人税の課税ベース	3
3．大法人と中小法人の課税ベース	4
4．租税特別措置と課税ベース	4
現行法人税における課税ベースの個別事項の問題点とあり方	5
1．受取配当等の益金不算入	5
2．未実現利益課税	5
3．役員給与税制	5
4．交際費課税	6
5．寄附金課税	6
6．減価償却制度	7
7．引当金制度	7
8．資産の評価損	8
9．欠損金の繰越控除制度	8
10．法人事業税等の取扱い	9
11．借入金利子の取扱い	9
おわりに	9

はじめに

わが国の法人税制の動向をみると、税率を引き下げる一方で、課税ベースを拡大するという方向が顕著である。これは、企業の国際競争力を維持するという観点から、諸外国の法人税率との比較が重視されているためであると考えられるが、企業の税負担は、税率の水準のみならず、どのような課税ベースを採用するかによって左右される。したがって、法人税の課税ベースのあり方が重要な問題となる。近年におけるわが国の法人税制は、国際比較の観点から税率の引下げを前提とし、一方で当面の税収の確保を目的として課税ベースの拡大が行われてきたとみることができる。

当審議会は、平成24年5月24日付日連24第213号をもって諮問のあった「法人税における課税ベースのあり方について」の審議に際し、上記のような問題意識の下に現行税制の問題点について検討を行うこととした。適切な課税ベースを設定した後に諸外国との比較の上で税率を決定すべきであり、結果として法人税の減収が生じた場合には、法人税のみならず、他の税目との組み合わせにより税制全体として必要な税収を確保すべきであるというのが当審議会の基本的な認識である。

なお、本答申は、総会を6回、専門委員会を7回開催し、検討した結果をとりまとめたものである。

法人税の課税ベースと所得課税の意義

1. 法人税の課税客体のあり方

法人税の課税ベースの検討に当たり、その前提として法人税の課税客体のあり方を確認しておくこととする。

法人税の課税客体としては、法人の「所得」のほかに、「付加価値」や「キャッシュフロー」などが考えられる。このうち、法人の付加価値に課税する方法は、現行の税制では、応益税としての性格を有する法人事業税の一部に採用されているが、応能負担の考え方に基づく法人税に付加価値税を導入すると欠損法人にも課税が及ぶという問題が生じる。また、人件費比率の高い中小法人等に対し、付加価値に課税すると担税力の面からみて問題が生じると考えられる。

一方、企業の投資行動に対する中立性を維持するという観点から、キャッシュフローに課税するという考え方があるが、その課税方式については必ずしも明確になっているとはいえず、先進諸外国においても導入事例はない。また、設備投資型の製造業等からサービス提供型のソフト産業にシフトしつつある現在において、課税標準の計算上、投資の全額を即時控除するキャッシュフロー課税を導入すると、業種間での税負担に著しい格差が生じるおそれがある。

現行の法人税法が「所得」に課税することとしているのは、担税力を計る指標として適切であることが広く容認されてきたこと、また、多くの先進諸外国においても所得課税が採用されていることによるものと考えられる。付加価値やキャッシュフローに課税することが適当でないことは上述したとおりであり、今後とも国税としての法人税は、現行の所

得課税を維持することが適当である。したがって、その課税ベースのあり方は、所得課税を前提として検討する必要がある。

2. 法人税における「所得」の意義と課税ベース

上記のとおり、法人税は所得課税によることが適当であると考えられるが、「所得」の意義について、実定法上に明文の規定はなく、現行の法人税法は、益金の額と損金の額との差額を所得の金額としている。この場合の益金の額に算入すべき収益の額、損金の額に算入すべき原価・費用及び損失の額は、法人税法 22 条 2 項及び 3 項に規定されているところであるが、その前提となる法人の収益の額及び費用等の額は、一般に公正妥当と認められる会計処理の基準に従って計算することとされている。したがって、法人税の課税ベースは、原則として、いわゆる公正処理基準に依拠しているものと考えられる。

「所得」の概念について、一般的には、所得の源泉を問わず、その全てを認識するという、いわゆる包括的所得概念が支持されており、このような所得概念は、純資産の増加を所得として把握する純資産増加説と軌を一にするものである。この考え方によれば、未実現の利益も所得に含まれることになるが、現行の法人税法は、いわゆる実現主義を採用しており、未実現の損益は、原則として所得に反映させないこととしている。

ただし、近年の法人税法は、企業会計との調和を図るため、実現主義を修正し、売買目的有価証券の時価評価損益やデリバティブ取引に係る損益など、未実現のものであってもその一部を所得計算に取り込んでいる。未実現の利益を広く法人税の課税ベースに反映させると担税力との関係において問題が生じることに留意する必要がある。

なお、所得計算における益金の額及び損金の額には、資本等取引に係るものは含まれないが、現物配当や自己株式の取得など資本等取引とされるものであっても、損益取引の要素が含まれているものがある。課税ベースの適正化の観点から、資本等取引と損益取引の区分については、さらに検討を要する課題であると考えられる。

法人税の課税ベースの問題点とあり方

1. 法人税制の動向と課税ベース

平成 10 年度の税制改正以降、法人税率を引き下げ一方、課税ベースを拡大するという方向が明確になったことは前述したとおりであるが、課税ベースの拡大は、引当金の廃止や減価償却方法の見直しなど、主として所得の帰属年度に係るものについて行われている。

したがって、税率の引下げによる税収減を課税ベースの見直しにより一時的に補填したものにすぎないとみることができる。このため、近年の法人税制の改正は、中長期的にみれば、法人税収に与える影響は大きなものではなく、企業の活性化に資するものともいえない。いわゆるペイアズユージー原則に沿ったものであるとしても、わが国の基幹的な税目である法人税の見直しの手法として適切といえるかどうかは疑問である。

税制のあり方や見直しに関して、近年では、「公平・中立・簡素」という考え方が標榜されており、法人税の課税ベースについても同様の視点から検討する必要がある。その際、「公平」の観点からは、業種や業態によって課税ベースが異なることは適当とはいえず、

「中立」の視点からは、企業の規模等にかかわらず同一の課税ベースによることが望ましい。また、法人税の課税ベースを「簡素」な仕組みとするためには、企業会計と法人税制の関係が重要であると考えられる。両者が乖離すればするほど簡素な税制を構築することが困難になることに留意する必要がある。

なお、政策税制として法人の業種や規模等に応じて異なる課税ベースを採用する場合には、その政策の効果と必要性について十分な検証を行う必要がある。

2. 企業会計と法人税の課税ベース

平成10年度の税制改正においては、保守的な会計処理の抑制、債務確定主義の徹底、経費概念の厳格化の観点から、退職給与引当金や賞与引当金など各種引当金等の改廃が行われ、また、会計処理の選択制の抑制・統一化の観点から、建物に係る減価償却について定額法の強制や長期工事について工事進行基準への一本化などが措置された。

これらの改正は、費用や損失を収益に先行して計上することを抑制し、企業会計における合理的な処理方法を税制が規制するものであり、結果として企業会計と法人税制の乖離がより著しいものとなった。

現行の法人税法が所得課税を採用しているのは、企業会計上の利益を基礎として法人税を課税することの妥当性が容認されてきたことによる。企業利益と法人税の課税所得との乖離が著しいと、利益の額に応じて適正に税が負担されているかどうかの判別が困難となり、企業の透明性が阻害されるおそれがある。

この点に関して、制度の趣旨や理念の異なる企業会計と法人税制の間に一定の乖離が生じることは当然であるという見方がある。しかしながら、その乖離が著しくなると、公正処理基準との関係において詳細かつ膨大な税法の定めが必要となり、結果として税制の簡素化に逆行することになる。したがって、企業会計と法人税制は、可能な限り調和することが望ましい。

企業会計と法人税制との関係については、確定決算基準の問題があるが、現行の法人税法が採用している確定決算基準は、長期にわたって広く定着しているものであり、その機能からみて、また、企業の実務の観点からも有意義な制度である。したがって、今後とも確定決算基準を存置することが適当であり、これを踏まえた上で企業会計と法人税制の関係及び課税ベースのあり方を検討する必要がある。

また、確定決算基準に関しては、会計基準の動向との関係もある。大企業の会計は国際会計基準の影響を受ける一方で、国内企業の大多数を占める中小企業については、「中小企業の会計に関する指針」及び「中小企業の会計に関する基本要領」が制定されるなど、会計の分離化が進行しつつある。

このため、大法人については確定決算基準を廃止すべきであるという意見があるが、中小法人にのみ確定決算基準を維持することは、大法人との間で異なる税制を適用するということであり、課税の中立性からみて問題がある。

なお、当審議会は、この問題について、「企業会計と法人税制のあり方について - 平成19年度諮問に対する答申 - 」(平成20年3月17日)において、「確定決算基準を廃止した場合には、企業会計とは別の税務計算上の企業利益を算定する必要が生じ、結果として、

帳簿の作成や決算・申告事務の煩雑化を招くことになりかねない。また、分離主義を採用した場合には、法人税法に網羅的かつ自己完結的な計算規定を設ける必要が生じるなど立法上の問題も惹起される。」とした上で、「将来的には確定決算基準の廃止を検討すべきであるという意見もあるが、現状の企業の実務を考慮すれば、当面は確定決算基準を維持することが適当である。」と答申したところである。

3. 大法人と中小法人の課税ベース

公開大企業と中小同族会社とは、その経済的実態が異なるという観点から、企業の規模に応じて課税ベースに差異を設けるべきであるという意見がある。しかしながら、大法人と中小法人の間で課税ベースの異なる仕組みを採用することは、制度設計や立法の仕方によっては法令の複雑化を招き、税制の簡素化に逆行するおそれがある。

また、法人税においては、税務の継続性を維持しなければならない事項が多い。たとえば、法人税法上の利益積立金額は、法人の設立から解散・清算に至るまでの間、継続して管理する必要がある。このため、企業規模によって課税ベースに差異を設けると、中小法人が大法人に移行したような場合に税務処理の継続性が維持できないという問題が生じることになる。現行の法人税の仕組みからみれば、企業の規模にかかわらず、法人税の課税ベースは同一のものとすることが適当である。

この点に関し、交際費課税、貸倒引当金制度、欠損金の繰越控除制度、少額減価償却資産の取扱いなど、現行の法人税制において大法人と中小法人の間で課税ベースに差異が生じているものがある。これらは中小法人に配慮する一方で、税収の確保を目的として税負担能力のある大法人の課税ベースを拡大しているものと考えられる。上述したとおり、法人の規模を問わず同一の課税ベースによるべきである。

なお、上記のような問題があるとしても、大法人と中小法人との経済的実態の差異にかんがみれば、企業規模に応じた異なる法人税制を構築することが適当であり、立法上も両者を区別すべきであるという意見があった。また、資本金の額等を基準として大法人と中小法人を区分する現行の法人税法について、その区分基準が適切であるかどうかを再検討する必要があるという意見があった。

4. 租税特別措置と課税ベース

特定の政策目的の実現や税収確保のための租税特別措置は、適正な課税ベースの構築を阻害する一因となっており、特別措置の内容によっては、業種間の課税の公平も阻害するおそれがある。したがって、租税特別措置は、当面の施策を実現するために必要かつ効果のあるものを除き、可能な限り整理合理化を図る必要がある。

このような観点からは、課税ベースに関する現行の租税特別措置のうち、各種の特別償却制度や準備金制度は、その縮小・廃止をすべきであり、特別控除及び圧縮記帳制度については、収用、換地処分、特定資産の買換えなど、企業活動の継続・発展に資するものを除き、その見直しを行う必要がある。

なお、わが国の経済の現状をみると、国内企業の雇用を確保するとともに、新設企業の増加を促すことが当面の重要な施策である。そのための政策税制としては、人材投資や新規の設備投資に対する減税措置などが有効であると考えられるが、その仕組みとしては、

企業会計上の利益と法人税の課税所得の乖離を縮小するとともに、課税ベースの透明化を図るため、税額控除方式によることが適当である。

現行法人税における課税ベースの個別事項の問題点とあり方

法人税の課税ベースに関して、個別的な事項をとりあげれば多岐にわたるが、主な事項について検討すると、以下のとおりである。

1. 受取配当等の益金不算入

企業会計上は収益に計上される法人間の受取配当等については、法人税と所得税をそれぞれ別個の独立した租税と位置付ければ、その全額を益金として課税ベースに取り込むべきことになる。

しかしながら、配当等は、支払法人の課税済所得から支出されるものであり、受取法人に課税すると経済的二重課税という問題が生じる。また、連結法人間及び完全親子会社間の配当等は、同一企業体の中の資金移転とみることもできるから、配当課税を行うと企業の経営形態にも悪影響を及ぼしかねない。さらに、諸外国のほとんどが一定の負担調整を行っていることからみて、受取配当等の全額を益金に算入すると、国際間の資本移転に支障が生じるおそれもある。

これらを勘案すれば、受取配当等については、現行の益金不算入制度を維持することが適当である。

この点に関し、法人が投資目的で保有する株式等に係る配当等は、支払法人と株主の関係が希薄であることからみて、益金不算入とする必要はないという考え方がある。法人の株式投資の実態や今後の株式保有の動向によっては、持株割合の低いものに係る配当等限り、益金不算入割合を縮小し、課税ベースに取り込むことを検討する必要がある。

2. 未実現利益課税

収益の認識基準として実現主義を採用する法人税法は、原則として未実現の利益を課税ベースから除外しているが、売買目的有価証券などには例外的に時価法を適用し、評価益に課税することとしている。これは、短期間のうちに損益が確定するものであることを考慮したものであり、また、損失のみを先行的に実現させるという恣意的な利益調整を防止することを目的とした措置であると考えられる。

未実現利益について、不当な課税の繰延べを認めることは適当とはいえないが、合理的な理由のない課税範囲の拡大は、担税力の面からみて問題がある。どのような未実現利益を課税ベースに取り込むかについては、企業会計との関係を踏まえ慎重に定める必要がある。

3. 役員給与税制

役員に対する報酬及び賞与は、いずれも職務執行の対価であり、会社法は、両者を区別することなく、定款の規定又は株主総会等の決議によって支給額を定める旨を規定している。また、これを受けて企業会計は、これらの給与をいずれも費用として処理することとしている。

一方、役員給与に対する現行の法人税法は、定期同額給与、事前確定届出給与及び利益連動給与に限り、損金の額に算入することを認め、これらに該当しないものは、原則損金不算入としている。

このような現行の役員給与税制は、会社法や企業会計の理念と一致せず、適正な課税ベースの構築を阻害していると考えられる。また、損金算入が可能となる給与の範囲は、通達や質疑応答事例等で明らかにされており、租税法律主義の観点からの問題も多い。恣意的な利益調整を目的とした役員給与についてのみ損金不算入とするという視点から制度設計をすべきであり、適正な課税ベースを構築するために、役員給与税制は、会社法及び企業会計の取扱いを踏まえて抜本的に見直すべきである。

4. 交際費課税

交際費課税制度は、社外に流出した費用に税負担を求めるものであり、また、費用処理をして利益を算定する企業会計との関係からみても、不当に課税ベースを拡大していると考えられる。したがって、課税ベースの適正化を図るために現行の交際費課税制度については抜本的な見直しが必要である。

現行の課税制度を維持するとしても、冗費の抑制という本来の交際費課税制度の趣旨からみると、慶弔費などの企業活動に必要な不可欠な費用は、交際費等の範囲から除外し、損金算入を認めるべきである。この点については、企業活動に必要な費用であるかどうかの判別が容易ではなく、執行上の問題がないとはいえないという指摘がある。企業活動に必要な費用であるかどうかは企業会計においても判別を要する問題であり、企業会計と法人税制との調和を図ることが適当である。

また、中小法人の定額控除額以下の交際費等に係る10%相当額の損金不算入措置は、少額な必要経費にも課税しようとするものであり、適切な措置とはいえない。同措置を廃止し、定額控除額以下の交際費等は、その全額について損金算入を認めることとすべきである。

5. 寄附金課税

法人が支出するもののうち、その法人の事業に関係のないものは、企業会計上は費用として処理することはできず、法人税においても損金の額には算入されない。

もっとも、法人が支出するものは、何らかの事業関連性を有するものであり、事業と全く関係のない支出はほとんどない。ただし、その支出が事業と直接関連するか否かを判別することは困難な場合が多く、また、支出した金額のうちいくらの部分が事業に関連するかを区分することも容易ではない。このため、現行の法人税法は、資本金等の額と所得金額によって形式的に損金算入限度額を定め、その超える部分の金額を損金不算入としていると解される。

寄附金課税制度の趣旨や寄附を行うことの公共的・社会的意義にかんがみれば、いわゆる指定寄附金などの公益的な性格を有するものは、その拡充を図るとともに、現行制度と同様にその全額について損金算入を認めることが適当である。ただし、一般寄附金に係る現行の損金算入限度額の算出方法では、同一の法人であっても利益計上年度と損失計上年度ではその額に差異が生じることになる。このため、利益計上年度に多額の寄附金を支出

して課税所得を圧縮するという問題が含まれている。現行の形式基準による損金算入方式を維持するとしても、その限度額については、一定程度の平準化を図ることが適当である。

寄附金課税制度における実務上の問題は、寄附金の範囲にある。現行法における寄附金には、関係会社間の無償の経済的利益の供与や資産の低額譲渡における低額部分などが含まれるため、一般的な用語としての「寄附金」よりも相当に広範囲である。このため、寄附金に該当するか否かをめぐる疑義や争訟が頻発しており、また、税務執行の現場では、法人が支出したものについて、交際費課税が行われる場合と寄附金に認定される場合があるなど、税務当局の対応が一様でないという問題もある。

このような実務の実態からみれば、損金算入に規制を加える寄附金の範囲について、さらに検討を行っていく必要がある。

6. 減価償却制度

減価償却制度は、費用の適正な期間配分と投下資本の回収を目的としたものであり、会社計算規則は、每期「相当の償却」をしなければならない旨を定めている。

税法における減価償却制度は、平成 23 年 12 月の税制改正において、いわゆる 250%定率法が 200%定率法に改正されたところであるが、改正後の償却方法であっても初期段階での償却限度額が大きく、企業会計の理念と乖離していると考えられる。また、会社法における「相当の償却」に当たるかどうかにも疑問がある。

これらを勘案すれば、法定耐用年数や償却方法の見直しなど、現行税制における減価償却制度について、さらに検討を要すると考えられる。

減価償却制度に関しては、租税特別措置として数多くの特別償却が認められているが、設備投資について業種間での中立性を欠くとともに、課税ベースを不透明なものとしていられる。必要な政策としての投資減税を行う場合には、特別償却よりも税額控除によることが適当である。

減価償却費の損金算入について、現行では損金経理要件があるため、企業会計との関係においていわゆる逆基準性が生じているという指摘がある。この点について、税法上の償却限度額が企業会計上の適正な償却費を超える部分は、一種の特別償却とみることから、その超える部分の金額に限り、損金経理要件を廃止し、積立金として積み立てる方法によっても損金算入を認めることを検討する必要がある。

なお、減価償却費の損金算入について、会計上の適正な償却費の額と税法上の償却限度額との差額部分は、申告減算を認めるべきであるという意見もあった。

7. 引当金制度

平成 23 年 12 月の税制改正において、中小法人等を除き、貸倒引当金の段階的廃止が行われたため、一括評価金銭債権のほか、個別評価金銭債権についても引当金による損金算入ができないこととなった。この結果、債務者において会社更生法による更生計画認可の決定があった場合など、事実上回収不能と見込まれる債権であっても、その時点で損金算入することが不可能となり、課税ベースに取り込まれることとなった。

法人税制には厳格な債務確定基準が必要であるという観点からは、評価性の引当金である貸倒引当金を廃止すべきことになるが、金銭債権について、回収不能と見込まれる場合

には、法人の実質的な担税力が失われているとみることができる。したがって、その回収不能見込額は、いわゆる部分貸倒れによる損金算入を認めるか、個別評価金銭債権に係る引当金の損金算入を措置すべきである。

また、法人税法は、費用又は損失の見積計上を認めないのが原則であるが、企業会計上は、将来の費用又は損失について、その発生が当期以前の事象に起因し、その金額を合理的に見積もることのできるものは、引当金を計上することとされている。

退職給付引当金や賞与引当金などの負債性の引当金は、雇用契約や労働協約等から生じる債務を認識し、費用計上する企業会計の要請に基づくものである。法人の税負担の平準化を図るとともに、企業会計との調和を図るためには、これらの引当金を制度化することが望ましい。

8. 資産の評価損

企業会計基準では、固定資産の使用価値や市場価格が下落した場合には、いわゆる減損損失を認識することとしている。一方、現行の法人税法における評価損の規定では、経済的な事由による資産価値の下落があっても、原則として損金算入を認めていない。このため、企業会計において減損損失を計上しても、その損失相当額が法人税の課税ベースに取り込まれるとともに、その資産の帳簿価額は、会計と税務で一致しないという問題が生じることになる。

現在の経済状況からみると、土地等の資産価値の下落は、確定的な損失とみることでもできる。物理的な原因による評価損に限らず、経済的な事由に基づく損失についても損金算入を認めるなど、現行法人税法の評価損の取扱いは、減損会計基準との関係を踏まえて、その見直しを行うべきである。

9. 欠損金の繰越控除制度

平成 23 年 12 月の税制改正では、欠損金の繰越控除制度について、大法人に限り、いわゆる 8 割制限措置が講じられ、同時に全ての法人について、繰越期間が 9 年に延長されている。この改正は、課税ベースを拡大して当面の増収を図ることを目的としたものであるが、控除期間の延長を勘案すれば、中長期的にみて、税収への影響はほとんど生じないと考えられる。大法人と中小法人の間で不必要に課税ベースの差異を生じさせたものであり、適切な措置とはいえない。

また、法人税の課税期間を事業年度としているのは、課税の便宜上、人為的に区切りを設けたものと考えられるが、企業利益に対する課税は、企業の存続期間を通じて中立的であることが望ましい。このような観点からは、欠損金の繰越控除期間をできる限り長期間とすることが適当である。繰越控除期間については、イギリス、ドイツ及びフランスは無期限とし、アメリカは 20 年としている。これら諸外国の立法例を参考とし、帳簿等の保存要件を含めた執行上の問題を考慮して再検討する必要がある。

なお、会社更生法による更生手続開始の決定があった場合には、いわゆる期限切れ欠損金額を青色欠損金額等に優先して損金算入することが認められている。この規定は、欠損金の繰越控除に係る 8 割制限措置を適用しないととともに、控除期間を実質的に無期限としているものであることに留意する必要がある。

10. 法人事業税等の取扱い

法人税の課税ベースを拡大するという観点から、法人事業税を損金不算入としてはどうかという指摘がある。しかしながら、法人事業税は、一部に外形標準課税が導入されており、また、事業そのものを課税客体としていることからみても、いわゆる応益課税として機能していることは明らかである。この点では、応益課税である法人税及び法人住民税の所得割とは性格が異なるものである。したがって、法人事業税は、現行どおり損金算入を認めることが適当である。

この点について、法人事業税を損金不算入とした上で、法人税率を引き下げることを検討すべきであるという意見がある。この場合には、課税ベースが拡大しても、税率引下げによって利益計上法人の税負担は大きく異ならない。ただし、課税ベースの拡大によって、一部の欠損法人に新たな法人税負担が生じることに留意する必要がある。

なお、法人住民税の均等割は、外形基準により原則として全ての法人に課税されていることからみて、法人事業税と同様に応益課税の性格を有していると考えられる。法人住民税の均等割についても損金算入を認めることとすべきである。

11. 借入金利子の取扱い

企業の資金調達には、自己資本による場合と借入資本による場合があるが、前者に係る配当は損金不算入とされている。このため、資本コストに対する中立性を維持するという観点から、借入金に係る支払利子の一部を損金不算入とし、課税ベースに取り込むべきであるという意見がある。

しかしながら、中小法人をはじめ、多くの企業の資金調達は、借入に頼らざるを得ないのが実態である。また、剰余金の処分である配当と借入契約に基づく支払利子とは、基本的に性格が異なるものである。企業の担税力を考慮すれば、支払利子の損金算入に規制を加えることは適当ではない。

おわりに

企業活動の国際化が進展している今日においては、わが国の国内事情のみで法人税制を構築することは実際問題として困難な状況にある。また、国内において企業活動を行っている中小法人であっても、間接的には国外の税制の影響を受ける場合がある。こうした現状と実態からみれば、企業利益に対する課税の仕組みを検討するに際しては、諸外国の税制の動向を注視する必要がある。

このような観点から、近年の先進諸外国の法人税制をみると、「課税ベースを拡大して税率を引き下げる」という方向にある。このため、わが国の法人税制もこれと同様の指向をもって見直しが行われてきたものと考えられる。

一方、企業の税負担は、「課税ベース」と「税率」の関係において決定されるものであり、税制の国際比較を行うに際しては、税率のみならず、課税ベースを比較することも重要である。ただし、税制には、各国の経済状況や財政事情のほか、その国の歴史や文化、さらには税に対する国民の認識や企業の商慣習等が反映されるため、わが国と諸外国の税制について、課税ベ

ースを定量的に比較することは、必ずしも容易なことではない。このため、わが国においては、国際比較が容易な税率水準を中心として法人税制の改正が行われてきたとみることができる。

しかしながら、課税ベースの重要性からみれば、法人税率の引下げを行い、そのことによって生じる税収減に対応するため、特段の合理的な理由もなく課税ベースの拡大を行うことは、税制の見直しの方法として適切とはいえない。このことは答申本文で述べたとおりである。

このような認識の下、本答申では、法人税は現行の所得課税を維持すべきことを確認した上で、公平・中立・簡素という税制の基本原則を踏まえて課税ベースを構築すべきであること、企業の規模や業種等にかかわらず、原則として課税ベースは同一にすべきであること、法人税制と企業会計とは可能な限り調和を図るべきこと、政策税制として企業間で異なる課税ベースを採用する場合には、その政策の効果と必要性を検証した上で行うべきことなどを提言するものである。また、法人税の課税ベースに関する個別事項のあり方については、答申本文で個々に検討し、提言したとおりである。

法人税率が引き下げられても課税ベースが拡大すれば、税負担の軽減効果が減殺されることとなり、また、不必要な課税ベースの拡大が行われると、企業の成長・発展にも支障が生じかねない。今後の法人税制の見直しに際しては、課税ベースのあり方がより重要視され、企業活動の活性化に資する税制が構築されることを期待したい。