

## 2011年度および2012年度の税制改正の概要

### 税制改正の経緯

税制改正のための立法は、毎年3月下旬（年度の末）に行われている。2011年も同じ時期に改正が予定されていた。内容的には、納税者権利憲章の策定などが含まれていた（『ベーシック税法（第6版）』（以下「本書」という）345頁以下参照）。しかし、東日本大震災（以下「震災」という）とその後の政治経済の状況変化のために、改正は変則的なものとなった。すなわち、2011年度の税制改正法律案（「所得税法等の一部を改正する法律案」）は、通例通り、同年1月25日に国会に提出されたが、3月11日に震災が起こったことから、改正の審議が実質的に停止した。

そのため、3月31日に、同日で効力が失われる租税特別措置法のいくつかの規定について、その効力を6月30日まで延長するための法律である「国民生活等の混乱を回避するための租税特別措置法等の一部を改正する法律」（以下「つなぎ法」という）が成立した。

4月27日に、税制上の緊急対応として、「東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律」（以下「震災特例法」という）が成立した。この法律は、所得税関係で、震災により住宅、家財に生じた雑損失の繰越控除の期間を5年間とすること、被災事業用資産の損失による純損失その他一定の純損失の繰越控除の期間を5年間とすること、震災関連寄附金の寄附金控除（所得控除）限度額の拡大および一定の震災関連寄附金を税額控除する制度の創設など、法人税関係で、震災の損失により生じた欠損金額（各事業年度の所得の金額の負値）を、過去2事業年度の法人税額に一定の方法で対応させ、その対応する部分の法人税額を還付する措置（繰戻控除）の導入、震災により滅失または損壊した一定の資産について、代替資産を再取得した場合の特別償却および買換をした場合の圧縮記帳などを規定した。

6月10日には、当初の税制改正法案が、実質的に2分割して国会に提出された。ひとつは、「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」、もうひとつは、「経済社会の構造の変化に対応した税制の構築を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」である。

6月22日に、前者が成立した（以下「税制整備法」という）。この法律は、つなぎ法で期限切れとなる租税特別措置法の規定の期限延長のほか、認定特定非営利活動法人等に寄附をした場合の所得税額の税額控除の創設（本書347頁）、年金所得者の申告手続等を簡素化する措置の創設、金融証券税制の改正の延期（本書347頁）、故意の申告書不提出によるほ脱犯の創設（本書352頁）などを規定した。

11月30日に、後者が成立した（以下「税制構築法」という）。ただし、それまでに大幅な修正を受けている。まず、10月28日に、政府提案として、国税通則法の名称変更（「国税通則法」を「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関す

る法律」に改める）や、納税者権利憲章の策定などの改正規定が削除された。さらに、11月24日には、民主党、自民党、公明党の共同提案による修正が行われ、所得税法の改正など改正法案の大部分が削除された。残された改正は、法人税関係において、税率の引下げ（本書348頁）、減価償却の見直し（本書346頁）などがあり、国税通則法関係（納税環境整備）において、税務調査手続（本書350頁）、更正の請求期間の延長（本書349頁）、理由附記（本書351頁）がある。

11月30日（税制構築法の成立日）には、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」（以下「復興財源確保法」という）も成立した。復興財源確保法の法案は、政府が、税制構築法案の修正提案と同時に国会に提出しており、両者はセットで扱われている。復興財源確保法は、震災復興の財源確保のため、歳出削減を行うとともに、後述する復興特別所得税と復興特別法人税による時限的な増税を行う法律である。

12月7日には、「東日本大震災の被災者に係る国税関係法律の臨時特例に関する法律の一部を改正する法律」が成立した。4月27日に成立していた震災特例法を拡充する改正である。所得税関係では、震災により自己の住宅に居住できなくなった者が、一定の住宅の再取得をして居住した場合の住宅ローンの控除、雑損控除の災害関連支出の支出期間を3年とする措置（通常は1年）のほか、復興特別区域（東日本大震災復興特別区域法の各規定が定める区域）に係る税制上の特別措置として、所得税額の特別控除、事業用設備や開発研究用資産、被災者向け優良賃貸住宅の特別償却などが設けられた。また、復興のための一定の土地区画整理事業や第二種市街地再開発事業などのために買い取られる土地等について、特別控除が設けられた。法人税関係では、復興特別区域における新規立地の促進、被災者を雇用した場合の特別税額控除などが設けられた。なお、災害による繰越欠損金額の範囲の改正も行われたが、本書は欠損金額の繰越控除を扱わないため、以下でも説明を省く（2012年度改正でも、欠損金額の繰越控除を制限する重要な改正があった）。

2012年3月30日、2012年度税制改正が成立した（「租税特別措置法等の一部を改正する法律」）。しかし、2011年度税制改正の当初案に盛り込まれた内容（本書345頁以下）で、2012年改正には反映されなかった事項もある。

同日（3月30日）、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律案」が国会に提出された。社会保障の安定財源の確保および財政の健全化を目的として、消費税の税率の段階的引上げ、所得税の最高税率の引上げなどが規定されている。5月1日時点で未成立である。

この補遺は、以上の税制改正のうち、重要な項目で成立したものを取り上げる。なお、司法試験委員会は、2011年11月9日に、「司法試験（租税法）の出題に係る法令について」を改正した。以下では、必要と思われる項目について、施行日を付記する。

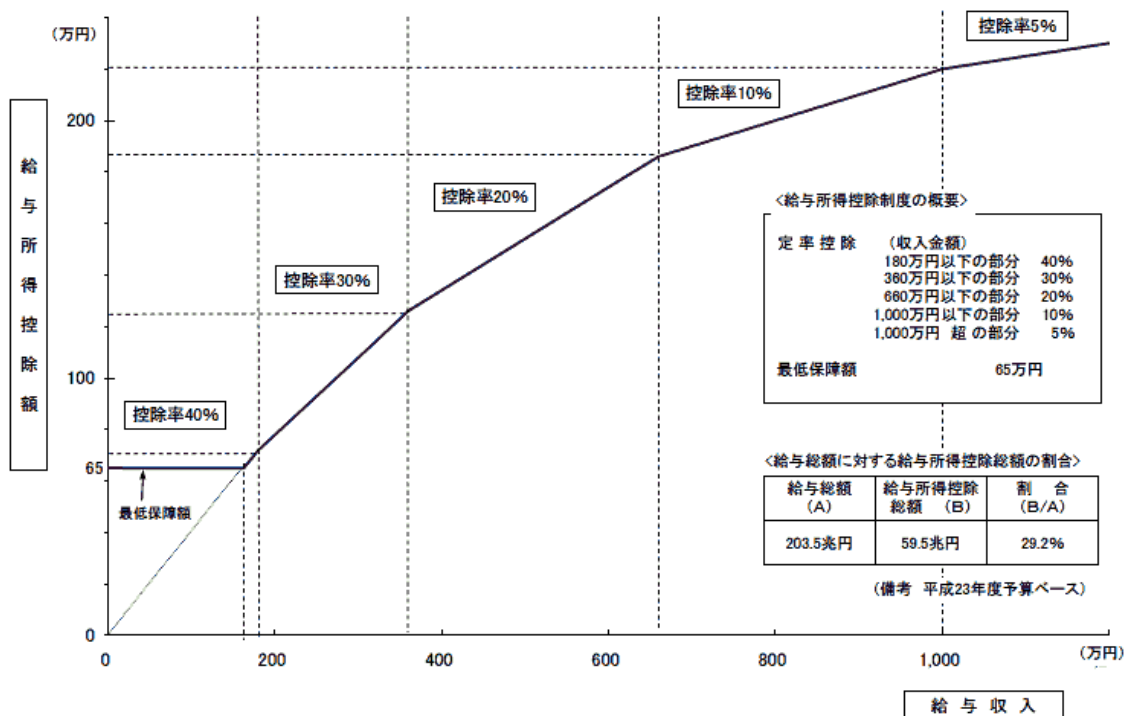
## 所得税関係の改正

### 復興特別所得税の創設

復興財源確保法に基づき、2013年から2037年までの各年分の所得税について、その年分の基準所得税額を課税標準として、2.1%の復興特別所得税が課されることとなった（同法13条）。25年間の時限措置による付加税である。基準所得税額とは、所得税法および所得税の税額の計算に関する法令の規定により計算した所得税の税額をいい（同法10条）、利子や配当に対する源泉徴収所得税を含む。復興特別所得税は、2013年から施行される。

### 給与所得控除の上限設定

2012年度税制改正により、給与所得控除の金額に上限が設けられた。245万円である（所法28条3項6号）。給与等の収入金額が1500万円を超えると、給与所得控除の金額は増加しないことになる。改正前は収入金額の5%が控除され、上限はなかった。この改正は、2011年度改正の当初案に含まれていたが（本書345頁）、2分割により税制構築法案に移され、政府修正において削除されていたものである。



改正前の給与所得控除（出所：財務省ウェブサイト）

「平成22年度税制改正大綱」は、給与所得控除には上限がないため、高額所得者に有利な制度となっていることから、上限を設ける必要があると述べていた。この理由付

けからは、上限設定は、この年の大綱が強調した所得再分配機能の回復の一環とも見ることができると述べている。

「平成23年度税制改正大綱」は、給与所得控除が、①「勤務費用の概算控除」と②「他の所得との負担調整のための特別控除」の2つの性格を有していると述べた。この2つに関して、この年の大綱の記述や改正法から読み取られるのは、①と②の金額が、給与所得控除の金額のそれぞれ2分の1を構成していること、そして、①の内容が特定支出の範囲と重なることである。なぜこのような理解が引き出されるのかは、次の特定支出控除の節で説明する。ここでは、①と②が、従来の通説的な説明である4つの要素（概算的な費用控除、および、担税力、捕捉率格差、納税時期への考慮）や大嶋訴訟最高裁判決の説明（全体が概算的費用控除）とどのような関係にあるのかについて、さらに議論が必要であることを指摘する（本書141頁）。

給与所得控除の性質を明らかにするためには、給与に対する課税のあり方について、次の2つの方向からの検討が必要であろう。すなわち、給与に対して、事業所得などと同様に純所得をベースとする課税をしようとするのか（この場合、給与所得控除は、実質的な意味での、つまり、人が生命体であることを考慮した、純所得の近似値を算出するための数値となる）、それとも、収入金額をベースとし、他の所得種類とは異なる課税最低限および実効税率によって課税をしようとするのか（この場合、給与所得控除は、給与への課税における課税最低限を引き上げ、税率の累進度を調整するための数値となる）という2つの方向である。

この改正は、2013年分以後の所得税について適用される。

### 特定支出控除の改正

2012年度税制改正により、特定支出の範囲が拡大され、特定支出控除の扱いと計算が改められた（所法57条の2）。この改正も、2011年改正の当初案に含まれていたが（本書345頁）、2分割後は税制構築法案に移され、政府修正において削除されていたものである。ただし、後述するように、当初案の一部の内容は、復活しなかった。

改正前の特定支出控除の規定は、ほとんど死文化していた。財務省は、特定支出控除制度の利用者が、給与所得者総数約4500万人のうち、2003年分10人、2004年分9人、2005年分13人、2006年分9人、2007年分7人であったことを、衆議院予算委員会に報告している。

範囲の拡大は、次の2つである。第1は、資格取得のための支出である。すなわち、改正前の規定が資格取得費（弁護士、公認会計士、税理士その他の人の資格で、法令の規定に基づきその資格を有する者に限り特定の業務を営むことができることとされるもの）を特定支出から除外していたことが改められた。改正後は、人の資格を取得するための

支出で、被用者の職務遂行のために直接必要であることが給与の支払者により証明されている<sup>1</sup>など一定の要件を満たすものは、特定支出に含まれる（同条2項4号）。

第2は、職務と関連のある図書、および、制服など職場で着用することが必要とされる衣服を購入するための支出、職務上関連のある者に対する接待、贈答などのための支出（交際費、接待費など）である。ただし、この第2の範囲については、65万円までに限られ、給与の支払者による証明も必要とされる（同条2項6号）。65万円までに制限されているのは、高額なものを購入できる高額所得者が過度に利益を受けないためと説明されている。なお、交際費については、法人税では損金算入制限が課されているが（本書221頁）、個人所得税ではそのような制限はない。しかし、支出の全部または一部が個人消費の性質を帯びる可能性のある部分（たとえば、接待をした本人が行った飲食や遊興）をどのように扱うかは問題として残る（家事費・家事関連費に関する所法45条1項1号の適用がないか、また、仮に事業所得の金額を計算する上では必要経費であるとしても、接待をした本人が遊興等により受ける経済的利益が、再度、所法36条1項に包摂され、収入金額となるのではないか）。

また、2011年度の改正大綱には含まれていた「職業上の団体の経費」（2011年度の改正案では「学術団体等」の会費）は、この範囲には含まれないこととなった。この点に関して、労働組合の組合費などが問題となる。大嶋訴訟の大阪高裁判決（大阪高判1979年11月7日行集30巻11号1827頁）が述べた「職業費」の考え方も、参照されてよいであろう。この判決は、給与所得者が支出する自己研修費用や社内交際費、従属労働者の地位向上のための費用（労働組合費）などを職業費と呼び、このような支出は特定の労働授受とは関係がないことから、一種の生活費（家事費）であるとしつつ、「税法上で給与所得金額の算定方法を規定する場合には、他の所得税納税者との負担の公平を図る方法として、すくなくとも右職業費中の適正部分を下廻らない金額を、給与収入から控除し、いわゆる適正職業費の非課税を図ることが必要である。」と述べている。

特定支出控除の扱いと計算方法について、改正前は、特定支出控除の合計額が給与所得控除の金額を超えるとき、その超える部分の金額を、給与所得控除後の金額から控除することができる<sup>2</sup>と規定されていた。このことは、特定支出控除の合計額が給与所得控除の金額を超えるとき、給与所得控除に代えて、特定支出の合計額の控除を選択できることを意味していた。これに対して、改正後は、次の通りとされた（同条1項）。

#### A) 給与所得の収入金額が1500万円以下である場合

特定支出の合計額が、収入金額に対応する給与所得控除の金額の2分の1を超えるときは、その超える部分の金額を、給与所得控除後の金額から控除する。

<sup>1</sup> 給与等の支払者による証明については、周知されていない場合もあり、この制度の妨げとなっている可能性がある。この証明についての支払者の義務、責任などの法的性質についても、議論が必要であろう。また、必要性の有無を使用者に判断させる理由について、議論が必要であろう。

## B) 給与所得の収入金額が1500万円を超える場合

特定支出の合計額が、125万円を超えるときは、その超える部分の金額を、給与所得控除後の金額から控除する。

したがって、改正後は、給与所得控除に加えて、上記A) またはB) の金額を控除することになる。法は、「・・・給与所得の金額は・・・を控除した金額とする。」と規定しており、特定支出控除を納税者の選択による制度とはしていない<sup>2</sup>。

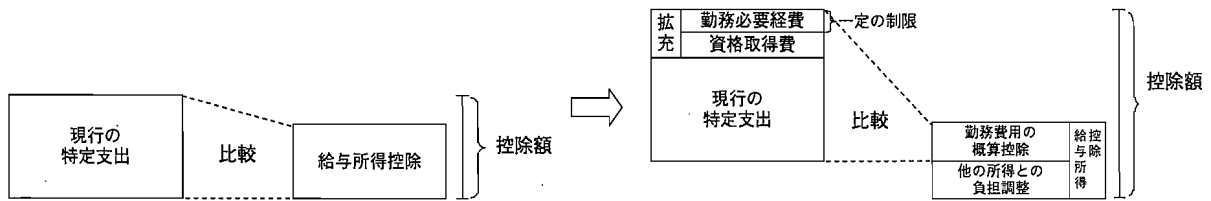
---

<sup>2</sup>ただし、適用を受ける旨および金額の記載、ならびに、明細書および項目によっては証明書の添付が必要とされる（所法57条3項）。したがって、これらの記載等をしないことにより、適用を受けられる場合でも、適用を受けないことはできる（ただし、適用を受けなければ、必ず納税者に不利になる）。この限りでは、納税者の選択は可能である。

しかし、寄附金控除や必要経費控除についても、申告書に記載しなければ、申告のときには認められないであろう。また、更正の請求において主張することができるのも、特定支出控除と同様である。しかし、これらは、納税者の選択による控除とはいわない。納税者の選択とは、納税者による意思表示であり、法がある規定の適用に当たって選択を求めるのは、その規定の適用が納税者の有利にも不利にも働かざる場合に、その判断を納税者に行わせるためと考えられる。必要経費控除のように必ず納税者の有利に働く規定については、基本的に判断の余地はないのであるから（別の年度に控除をしようとしてその年度にはその控除を申告しないような場合は考えられるが、そのような「選択」は認められない）、納税者の意思を表示させる必要はない。そうすると、特定支出控除についても、控除は必ず納税者の有利に働くので、同様に考えるべきことになる（証拠を収集するなどの事務的負担はあるが、それは必要経費控除でも同じである）。つまり、特定支出控除は、その適用について納税者の判断を要するものではないから、選択による控除ではない。

そこで、さらに問題となるのは、課税処分を受けたときや、それを争訟で争うときに、初めて特定支出控除を求めることができるかどうかである。まず、更正処分を受けた場合、たとえば、ある所得を事業所得として申告したが、給与所得とする更正処分を受けたので、必要経費としていた金額のうち特定支出控除の要件（所法57条2項）を満たすものについては特定支出控除を求める、という場合には、通則法23条1項に規定する更正の請求をして手続要件（所法57条3, 4項）を満たすことにより、特定支出控除を求めることができると考えるべきである。そうでないと、誤った所得種類による申告をしたときに特定支出控除の可能性が奪われてしまう（給与所得として申告をし、事業所得とする更正処分を受けた場合には、必要経費控除ができることとの平仄も取るべきである）。この更正の請求は、その処分が争訟で争われているときにも可能と考えられる。

問題は、決定処分を受けた場合である。この場合には、通則法23条1項の更正の請求をすることはできない。ただし、決定処分よりも税額を増加させるべき事情があれば、修正申告ができるので（通法19条2項）、修正申告において特定支出控除を求めることは可能である。そうでない場合、特定支出控除の可能性は、通則法23条2項による特別の更正の請求ができる場合だけに限られることになる。今回の改正により、特定支出控除は、給与所得の収入金額を得るための費用としての性質を明確化したことから、特定支出の要件（所法57条2項）を満たす支出の存在が認定できるが、決定処分を受けたため、その記載をした申告書または更正請求書が提出できない、という場合については、何らかの方策が必要であると思われる。



特定支出控除の改正（出所：税制調査会ホームページ）

このような特定支出控除制度のあり方から、振り返って、給与所得控除の性質を検討すると、先に指摘した2点を導くことができる。まず、給与所得控除の金額の2分の1を超える特定支出の金額が控除されることから、給与所得控除に関して「勤務費用の概算控除」とされたもの（①としたもの）は、その2分の1であることになる。次に、その「勤務費用」の中味は、特定支出控除の範囲そのものとなる。たとえば、給与所得を得る研究者が研究に必要な図書のために100万円を支出したとしても、勤務費用とされるのは65万円となる。

給与所得の収入金額が1500万円を超える場合、前述のように、給与所得控除は245万円となる。しかし、特定支出控除の金額には限度額がない。たとえば、資格取得のための支出が400万円生じたとすると、給与所得控除の金額245万円に加えて、400万円から125万円を控除した275万円（合計520万円）を、給与所得の収入金額から控除する。

資格取得のための支出に関する規定は、慎重に読むと、理解が困難である。「その（＝資格を取得するための）支出がその者の職務の遂行に直接必要な」という状況が、どのような場合を指すのかが、明らかではないからである。たとえば、弁護士の資格を取得するための支出を考えると、弁護士の職務を行うためには、弁護士の資格が直接必要であることは明らかである。そうすると、弁護士の職務ではない職務を遂行する者が、この規定の対象となる。しかし、弁護士の職務ではない職務を遂行するために、弁護士の資格を取得するための支出が直接必要である場合とは、どのような場合を指すのか、そのような場合があり得るのかは、はっきりしない。既に見たように、改正前は、弁護士のような「法令の規定に基づきその資格を有する者に限り特定の業務を営むことができることとされるもの」は、明文で除外されていた。しかし、そこには例示されていなかった資格、たとえば、運転免許や看護師、調理師の資格についても、同じことはいえる。一般に、ある職務を遂行するためある資格が直接必要であるとき、その資格をまだ取得していない者がその職務を遂行しているという状態は、（無免許運転など違法な場合を除いて）あり得ない。

むしろ、素直に考えれば、弁護士の資格を取得するための支出は、弁護士としての報酬（特定支出控除であれば雇用者たる弁護士事務所から受ける給与）から控除されるべき

であるし、運転免許を取るための支出は、自動車の運転を含む職務の報酬（給与）から控除すべきである。問題となるのは、支出をする時と収入を得る時が一致しないことである。

しかし、この不一致は、減価償却資産などの資産を取得するための支出全般についても生じる。そして、不一致は、減価償却資産であれば、費用収益対応の原則に基づき、支出をいったん資産として計上し、後の年度に配分して控除することで、解決されている。

資格取得のための支出についても、同様の処理をすることが考えられる。それが可能となれば、たとえば、所得のない法科大学院生も、授業料その他勉学に必要な支出をいったん資産とし、法曹資格取得後に、法曹としての給与から控除することができることになる。これは、費用収益対応の考え方に従った処理であり、事業所得などにおける所得計算との関係で公平である。特定支出の資産化に関する規定を設けることを、検討すべきであろう。この検討の先には、いわゆるヒューマン・キャピタルに対する課税の問題が待ち構えている。

この改正は、2013年分以後の所得税について適用される。

#### 退職所得に対する2分の1課税の制限

2012年度税制改正により、退職所得の2分の1課税の対象から、役員等（法2条15号に規定された法人の役員、国会議員および地方議会議員、ならびに、国家公務員および地方公務員）としての勤続年数が5年以下である者が、役員等としての勤続年数に対応する退職手当等の支払いを受ける場合が除かれた（所法30条2・4項）。この改正も、2011年改正の当初案に含まれていたが（本書346頁）、2分割後は税制構築法案に移され、政府修正において削除されていたものである。改正理由については、本書346頁に述べた。たとえば、勤続5年の役員が3000万円の退職金を支給された場合、改正前の所得税額は3,084,000円であったのに対して、改正後は8,404,000円になる。

この改正は、2013年分以後の所得税について適用される。

#### 贈与により取得した資産に係る利子所得等

税制整備法により、所法60条1項各号に掲げる事由により利子所得、配当所得、一時所得または雑所得の基因となる資産を取得した場合には、「その者が引き続き当該資産を所有していたものとみなして、この法律の規定を適用する。」という規定が設けられた（所法67条の4）。この規定の意味や射程について、今後の検討課題とすべき部分もあるが、ここでは、次の点を指摘する。



生命保険年金に関する最高裁判決(最判2010年7月6日民集64巻5号1277頁)は<sup>3</sup>、年金として支払われる死亡保険金を相続人が受け取った場合、相続時点において相続税法に従って評価された年金の現在価値が、相続税の課税の対象となることから(ただし、具体的な事件では相続税の課税はなかった)、これと「同一の経済的価値」であるものに対して所得税を課すことは、相続、遺贈または贈与により取得するもの(生命保険年金などのみなし相続財産を含む)に対して所得税を課さないとする所法9条1項16号に照らして、認められないと判示した。この判決の考え方からは、生命保険年金以外の資産が相続や贈与により移転した場合についても、その資産が将来もたらす収益が、相続税法の規定により評価されて相続税または贈与税の課税の対象とされているならば、その収益に対する所得税の課税を、資産の移転を受けた者に行うことはできないこととなる。たとえば、土地を相続により取得した場合、土地から得られる将来収益の現在価値が相続税の対象とされているのであれば、相続人がその収益を得た時点で、その収益に所得税を課すことはできない。そして、もし、相続税法に従って評価される土地の時価が、土地から得られる将来収益の現在価値なのであれば、地代などに所得税を課することは、およそできないことになる。にもかかわらず、一般論として、資産の価値とはその資産から得られる将来収益の現在価値である、という考え方を否定することは無理であろう。

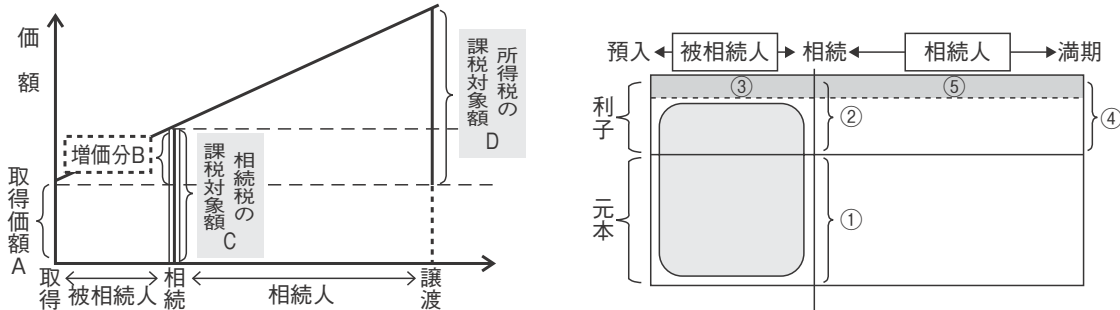
このように考えると、資産性所得に対する所得税の課税を確保するために、また、自ら資産を取得した者と相続や贈与により取得した者との公平のために、所法9条1項16号の適用範囲は、限定的に解するべきであると思われる。たとえば、被相続人が所法59条1項によるみなし譲渡課税を受けた場合、相続人が相続財産の相続時点での時価を相続税の対象とされ、かつ、その相続財産からの将来収益を所得税の課税の対象とすることが、所法9条1項16号に抵触しないのは明らかである。

また、より明確に「同一の経済的価値」といえるものが相続税と所得税の両方の対象となることは、少なくとも所法60条1項が適用されるときは許容されており、そのときは、所法9条1項16号は適用されない。すなわち、所法60条1項各号に規定する相続や贈与などにより資産の移転を受けた者は、移転時に資産の時価を相続税または贈与税の対象とされ、かつ、その資産を再譲渡した時、前主の下で発生していた値上がり益を所得税の対象とされる。後者が、所法9条1項16号により非課税となることはない。

前掲の最高裁判決までは、所法60条1項の対象ではない場合についても、同じような処理が行われてきた。すなわち、この判決の事件では、被相続人が支払った生命保険年金の保険料と相続人が受け取った保険年金との差額を、所得として相続人に対して課

<sup>3</sup> 「「最高裁判決研究会」報告書～「生保年金」最高裁判決の射程及び関連する論点について～」参照。  
<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2010/22zen8kai.html>

税していた。類似するケースとして、定期預金を相続した相続人に対して、相続が生ずるまでに発生していた利子にも所得課税を行っていることがあげられる。



所法60条1項と67条の4（出所：財務省「平成23年度税制改正の解説」200頁）

財務省は、「平成23年度税制改正の解説」<sup>4</sup>において、所法67条の4が「相続等により定期預金、株式等その他の金融資産を取得した場合において、その相続等に係る被相続人等に生じている未実現の利子、配当その他の所得は、実現段階で相続人等に課税される旨」の規定であると述べている。この規定の適用範囲（および、最高裁2010年7月6日判決の射程）について、検討が必要である。

この規定は、2011年6月30日に施行された。

### その他

税制整備法により、認定特定非営利活動法人等や公益社団法人等に寄附をした場合の所得税額の税額控除が創設された（租法41条の18の2、41条の18の3）（本書347頁参照）。その年中に支出した対象となる寄附金の額が2000円を超えるときは、その超える金額の40%を所得税額から控除することができる。ただし、税額控除できる金額は、所得税額の25%が限度となる。これは、指定寄附金の控除限度額を総所得金額、退職所得金額および山林所得金額の合計額の40%としていること（所法78条1項1号）を考慮したものと考えられる。

この規定は、2011年6月30日から施行されている。

また、税制整備法は、金融証券税制の改正を延期した（税制整備法21条）（本書347頁）。

<sup>4</sup> [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2011/explanation/index.html](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/index.html)

## 法人税関係の改正

### 法人税率の引下げと復興特別法人税の創設

税制構築法により、普通法人に対する法人税率が30%から4.5%引き下げられ、25.5%となった（法66条1項）。地方税を含むいわゆる実効税率（損金算入される地方税を損金算入して計算）では、おおむね5%（東京都の場合、外形標準課税の適用のある法人で40.69%から35.64%）の引き下げとなる。

復興財源確保法により、2012年4月1日から2015年3月31日までに開始する各事業年度について、各事業年度の基準法人税額を課税標準として、10%の復興特別法人税が課されることとなった（同法48条）。3年間の時限措置による付加税である。基準法人税額とは、法人税法および法人税の税額の計算に関する法令の規定により計算した法人税の税額をいう（同法47条）。復興特別法人税は、2013年から施行される。復興特別法人税を加味すると、普通法人に対する法人税率は28.05%（25.5%+25.5%×10%）、実効税率は、上記の場合でおおむね38.01%となる。

中小法人の軽減税率も、22%（措法42条の3の2により18%に軽減）から19%（同条により15%に軽減）に引き下げられたが、復興特別法人税を加味すると、20.9%（同条により16.5%）となる。

以上の改正は、2012年4月1日以後に開始する事業年度に適用される。

### 関連者等に対する過大支払利子の損金不算入

2012年度改正により、関連者に対する過大支払利子の損金不算入の制度（過大支払利子税制）が導入された（措法66条の5の2、66条の5の3、68条の89の2）。制度の概略は、法人が関連者に支払った利子などが、相手方において日本の所得課税の対象とされない場合、その支払利子のうち支払法人の所得を基準として算定された過大部分について、損金算入を認めないものである。

規定の基本的な作用を措法66条の5の2について見ておくと、関連者純支払利子等の額が、調整所得金額の50%をこえるときは、その超える部分の金額は損金に算入されない（措法66条の5の2第1項）。関連者純支払利子等の額とは、関連者に支払った利子等の合計額から、これに対応する受取利子等の額（控除対象受取利子等合計額、同条3項）を控除した金額である（同条2項）。支払利子等には、利子、利子に準ずるもの（リース取引に係る利息相当額など）、および、関連者保証による借入に伴う保証料などが含まれる（措令39条の13の2第2、3項）。ただし、関連者に支払った利子のうち、その支払を受ける関連者において日本の所得税または法人税の課税標準となるべき所得に含まれるものは、支払利子等から除かれる（措法同項、措令同条4項）。この点で、この規定は国際課税において用いられることが多いと思われるが、内国法人の国内取引にも適用されうる。関連者とは、その法人との間に直接または間接の持分割

合が50%以上ある者、役員の兼務、事業活動の依存、または、資金の借入による実質支配・被支配の関係にある者、これらの者に債務保証を受けた第三者などをいう（措法同項、措令同条8～14項）。調整所得金額とは、おおまかには、各事業年度の所得の金額に関連者純支払利子等の金額および減価償却費等を加算し、貸倒損失等の特別の損益を加減算した金額である（措法同条1項、措令同条1項）。なお、損金不算入額は、一定の範囲で繰り越すことができる（措法66条の5の3）。

過大支払利子税制と過少資本税制（措法66条の5）とを比較すると、前者は所得と支払利子を比較しているのに対して、後者は資本と負債を比較している点に差異がある。しかし、どちらもが支払利子の損金算入を制限する点は共通している。両者ともが適用されうる場合もあるので、その場合は、それぞれを適用して算定される損金不算入額のうちいずれか大きい方の金額が、損金不算入額となる（措法同条8項、措令同条18～22項）。

過大支払利子税制の創設の理由として、「平成24年度税制改正大綱」は、租税回避の防止を述べている。これも、過少資本税制のときと同様である。根本的には、なぜ支払利子が費用としての性質を持つのか、費用としての性質を失うのはどのような場合か、それとも、利子としての性質を失う（隠れた配当になる）ことを問題としているのか、といった点を明らかにし、日本の課税権確保をどこに位置づけるかを検討してゆくべきであろう。

過大支払利子税制は、2013年4月1日以後に開始する事業年度に適用される。

## 貸倒引当金の縮減

税制構築法により、貸倒引当金（個別評価金銭債権に係る引当金と一括評価金銭債権に係る引当金）を設定できる法人が、中小法人（資本金1億円以下）と、銀行、保険会社などの法人に限定された。それ以外の法人は、貸倒引当金を設定することができない。つまり、貸倒引当金は、原則として廃止されたといつてよいであろう（ただし、経過規定が設けられている）。原則は、税率引下げのための課税ベースの拡大と考えられる（本書348頁）。

この改正に対して問われるのは、金銭債権の不良化、無価値化に法人税がどう対応するかである。企業会計では貸倒見積高に基づく貸倒引当金を、金銭債権の帳簿価額から控除することとされている（金融商品に関する会計基準第14項）。これは、公正妥当な会計処理の基準のひとつと考えられる。法人税の所得計算は、別段の定めがない限り、これに従わねばならない（法法22条4項）。したがって、この処理を法人税において行うとすれば、不良化した金銭債権について、その帳簿価額を切り下げて評価損を計上することになる。しかし、別段の定めである法法33条1項が評価損計上を禁止しており、禁止を解除する同条2項は金銭債権を別扱いしていないにもかかわらず（かつては金銭債権を2項の対象から除外していたが、2009年改正でその文言が削除された）、

同項を受けた法令68条1項各号に金銭債権が列挙されていないため、結局、評価損の計上ができない状態となっている。

この点について、財務省「平成21年度税制改正の解説」は、「金銭債権に関する含み損については、企業会計における処理と同様に貸倒引当金（法法52条）の定めに従って損金算入されることとなるためです。」（207頁）と説明していた。しかし、改正によって貸倒引当金は原則として設定できなくなったので、この説明は通用しなくなった。法令68条1項に金銭債権を列挙しなかったことが、法律の授權に従っているかどうか、問われるように思われる。また、実質論として、金銭債権の不良化を、法人税がいわば無視してしまうことは妥当かどうか、検討を深めるべきであろう。

この改正は、2012年4月1日以後に開始する事業年度に適用される。

#### 寄附金の損金算入限度額の縮減

税制整備法の成立に伴う法人税法施行令の改正により、一般寄附金の損金算入限度額が、資本金等の額の1000分の2.5相当額と所得の金額の100分の2.5相当額との合計額の4分の1（改正前2分の1）に、資本等を有しない法人の場合には所得の金額の100分の1.25（改正前100分の2.5）相当額に、それぞれ引き下げられた（法令73条1項1・2号）。また、特定公益増進法人等に対する寄附金の別枠の損金算入限度額が、一般の寄附金の損金算入限度額を縮減した分だけ増額された（法令77条の2第1項）。

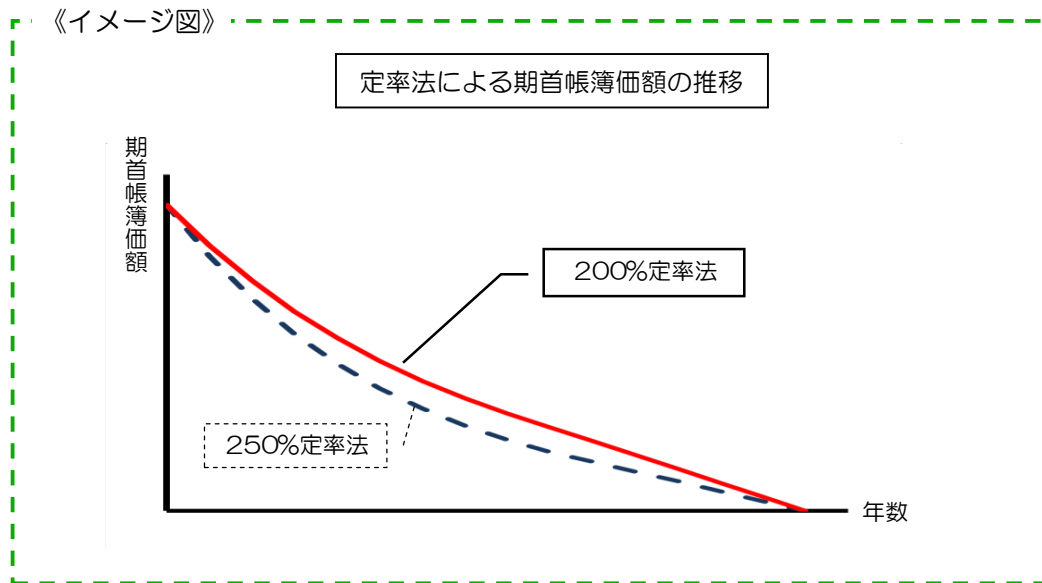
この改正は、2011年度税制改正案に含まれていた（本書349頁）。その検討を行った税制調査会では、一方で、税率引下げに伴う財源確保を背景に、一般寄附金の損金性が問われ、全額損金不算入とすることが議論された。しかし、他方では、公的な寄附に対する税制の支援が重視され、個人の行う寄附の税額控除が審議された。法人税の寄附金規定の改正は、こうした傾向を反映したものである。

この改正は、2012年4月1日以後に開始する事業年度に適用される。

#### 200%定率法による減価償却控除の縮減

税制構築法の成立に伴う法人税法施行令の改正により、減価償却の方法である定率法の償却率が、定額法の償却率（1/耐用年数）を2倍した数となった（法令48条の2第1項2号口(2)）。改正前は2.5倍であった。所得税法でも、同様の改正が行われている（所令120条の2第1項2号口(2)）。

この改正は、2012年4月1日以後に取得をする減価償却資産に適用されるが、やや複雑な経過措置が設けられている。



#### 250%定率法と200%定率法

(出所：国税庁「平成23年12月改正 法人の減価償却制度の改正に関するQ&A」)

#### その他

税制整備法により、欠損金額の繰越控除が縮減された。欠損金額の繰越控除は、本書の範囲外であるため、説明を省く。「平成23年度税制改正大綱」は、税率引下げのための課税ベースの拡大としている。

#### 本書の追加・訂正

32頁12－13行を次の通りに改める。

高判平成20年10月21日判時2035号20頁、東京地判平成20年2月14日訟月56巻2号197頁、東京高判平成20年9月30日訟月56巻2号176頁、最判平成23年9月30日裁判集民237号519頁は合憲とした)。

48頁最下行に、以下を加える。

なお、米国デラウェア州法に基づくLLP(Limited Liability Partnership)について、東京地判平成23年7月19日未搭載および名古屋地判平成23年12月14日は、組合として扱い、平成22年12月17日判時2126号28頁は法人とした。

158頁4行「衣装」を「美術工芸品」に改める。

衣装については、30万円は無関係である。

ここまでの担当：岡村忠生

## 租税手続法関係の改正

当初の平成23年度税制改正大綱では、納税者の手続的権利保障の観点から、大幅な改正（「国税通則法」という法律名を、「国税に係る共通的な手続並びに納税者の権利及び義務に関する法律」に変更することも含む）が見込まれていたが、成立するまでに法律案が修正された結果、以下の諸点について改正がなされた。

### 更正の請求及び処分の期間延長

税制構築法により、更正の請求は原則として法定申告期限から5年間（改正前は1年間）できるようになり（通法23条1項。法人税の欠損金額などについては法定申告期限から9年間できる）、これに対応する形で、課税処分も法定申告期限等から5年間（改正前は3年間または5年間）できるようになった（同70条1項。偽りその他不正の行為があった場合には7年間、法人税の欠損金額などについては9年間できる。同2項、4項）。これらは原則として、税制構築法公布日（23年12月2日）以後に法定申告期限等が到来する国税について適用される（所得税の場合には、平成23年分の所得税から適用ということである）。

更正の請求と課税処分の間、そして修正申告と更正の請求の間には、手続的非対称が存在していたが（本書298～301頁。また、本書349～350頁も参照）、これら手続的非対称が大幅に解消された。期間を延長することにより、より正確で公平な税額を追求する制度が指向されたことになる。期間制限により更正の請求ができない納税者が減額更正を求めて嘆願するケース（本書299頁参照）もなくなると考えられる。

後述するように、調査手続において、調査の結果、期限後申告及び修正申告の勧奨制度が法律上明定されたが（通法74条の11第3項）、更正の請求期間が延長されたことにより、期限後申告や修正申告をしても更正の請求が可能となる。これまでは、更正の請求期間が原則として法定申告期限から1年と短く、他方、期限後申告や修正申告には期間制限がなかったため（納税義務自体が消滅時効により消滅するまでなしうる）、課税庁は、この差を利用して、法定申告期限後1年を超えた調査で申告漏れが見つかった場合に、課税処分（更正）ではなく、修正申告をするよう、納税者に勧奨することがあった（修正申告の勧奨・慫慂）。改正前には、納税者が修正申告すると、更正の請求が期間制限によりできないから、修正申告を納税者の有利に修正する手段がなかったのである。税制構築法により、更正の請求期間が延長されたことによって、勧奨は税務官庁が課税関係を早期に安定させるための便法ではなくなった。修正申告の勧奨は、修正申告を提出して（更正処分を受ける場合と比較して）早期に納付することによる（納税者側の）延滞税の節約を図り、また「一応の」課税関係の決着をつける、という機能を有するに過ぎない。

更正の請求につき、原則的な期間が延長されたため、特別の更正の請求（通法23条2項など。本書303～306頁）の位置づけが問題となる。原則的な期間延長は、そ

のような特別の更正の請求が働く余地を大幅に減らすから、それらの条項がなぜ存在するのかが問われることになる。これらの特別の更正の請求の事由が、原則的な更正の請求（通法23条1項）の期間に生じたときには、原則的な更正の請求を行うべき、と考えられる（通法23条2項柱書第二かっこ書き）。特別の更正の請求の事由に該当しないと、そもそも原則的な更正の請求が認められないとすれば（東京地判昭和61年7月3日訟月33巻4号1023頁）、特別の更正の請求を定める条項は、更正の請求ができる事由を限定するもの、と理解されよう。今回の改正により、納税者の理解を促進し、また紛争を防止するためにも、さらなる条文の整理が必要となったと考えられる。

### 当初申告要件等の廃止

ある措置の適用にあたり、従来はその措置の適用を受ける旨を確定申告書において記載しなければならず、更正の請求（又は修正申告書）において、いわば事後的にその措置の適用を求めることはできなかった（当初申告要件）。また、ある措置の適用を受ける旨を確定申告書に記載する場合にも、その確定申告書の提出が期限内申告でなければならないとされることがあった（期限内申告要件。23年度税制改正大綱などでは、当初申告要件と期限内申告要件は必ずしも分けて考えられていないが、後者は更正の請求（又は修正申告書）による措置の適用が認められていない点で、前者とは異なる。納税者にとって、期限内申告要件の方が、当初申告要件よりも厳しい）。

税制構築法により、一定の措置については、当初申告要件又は期限内申告要件が廃止され、その適用を更正の請求（又は修正申告書）においてなすことで、また期限後申告でも措置の適用が認められることとなった。なお、期限内申告要件のみを廃止することの意味、すなわち確定申告書（この意味について所法2条1項37号、法法2条31号参照）に記載があれば期限後申告でも措置の適用を認める、しかし修正申告や更正の請求による措置の適用は認めない、ということの意味は、要するに従来の当初申告要件にいわば「格下げ」するということである。

当初申告要件が廃止された措置の例として、給与所得者の特定支出控除（所法57条の2第3項。本書141頁）、受取配当等の益金不算入（法法23条7項。本書181頁）がある。これらの条文では、従来、「確定申告書」のみが挙げられていたが、「修正申告書又は更正請求書」がその後挿入された。期限内申告要件が廃止された措置として、純損失・雑損失の繰越控除（所法70条4項、71条2項。本書81頁）がある。従来、「確定申告書をその提出期限までに提出した場合」に認められていたが、この要件が、「確定申告書を提出」することに改められている。当初申告要件・期限内申告要件の廃止は、税制構築法公布日（23年12月2日）以後に法定申告期限等が到来する国税について適用される（所得税の場合には、平成23年分の所得税から適用ということである）。

さらに、従来は、ある措置の金額が確定申告書に記載された金額を限度として認められる場合、たとえその申告書記載金額が誤っていたとしても、更正の請求（又は修正申



告書）において、納税者の有利に訂正することはできないと考えられていた（控除額の制限）。もっとも、ある措置の適用自体を変更するものではない場合に、申告書記載金額の訂正を認めた判例（最判平成21年7月10日民集63巻6号1092頁、本書305頁）があるため、税制構築法により、更正の請求（又は修正申告書）により、正しい金額までその措置の適用を受けることができる旨が、条文上明定されることとなった。控除額の制限が廃止された例としては、当初申告要件廃止のところで言及した、受取配当等の益金不算入（法法23条7項）がある。税制構築法公布日（23年12月2日）以後に法定申告期限等が到来する法人税について適用される。

従来余り注目されてこなかったが、当初申告要件は、（税務官庁の決定処分を待つのではなく）納税者が積極的に申告書を提出すること、期限内申告要件は、期限内に適切な申告書を提出することを、それぞれ促進する機能を有していたと思われる。控除額の制限も、細部まで正確な申告書作成を促進するであろう。しかし、納税者自身を含め、申告書を作成する者が全て自然人である以上、申告書作成に誤りはいわばつきものであり、当初申告要件等はその誤りを訂正する機会を奪ってきた側面がある。今回の当初申告要件等の廃止は、適切な申告書を適切な時期に提出するという申告納税制度の趣旨を損なわない程度に、誤りの修正を認めるものと評価できよう。今後は、当初申告要件等の廃止が申告納税制度の趣旨を損なっていないかどうか（例えば、当初申告要件などがなくなったために申告書作成に手抜きが横行し、修正申告や更正の請求が多くなっていないかどうか）、さらに要件を緩和できるところはないのか（例えば、先に述べた純損失・雑損失の繰越控除について期限内申告要件が廃止されて当初申告要件に「格下げ」されたが、当初申告要件すら不要ではないのか）が検討されるべきである。

#### 内容虚偽の更正請求書提出についての処罰規定の導入

納税者が更正の請求をなすにあたり、その旨の記載をした更正請求書を提出しなければならぬが（通法23条3項）、この更正請求書に偽りの記載をして税務署長に提出したものは、1年以下の懲役または50万円以下の罰金に処せられることになった（同127条1号）。税制構築法公布日（23年12月2日）から起算して2月を経過した日から適用される。

更正の請求は、それを受けて税務署長が調査をしてから更正を行うこととなっているから（通法23条4項。本書298頁）、更正の請求書の内容が虚偽であっても、税額の確定に直接影響が及ぶことがなかったこともあってか、罰則が設けられていなかった。更正の請求の期間延長の影響でその件数が多くなることを踏まえ、慎重正確に税額の確定をしつつも、税務官庁の人的・物的なリソースの無駄遣いを回避するため（虚偽の更正請求書が多くあれば、それを調査するために多くの手間や費用がかかる）、処罰規定が設けられたものと考えられる。

## 質問検査権条項の一括化

税務職員が行う調査（本書315～320頁）について、これまで各税法に個別の根拠規定が置かれていたが、国税通則法に国税の調査の章（新第七章の二）が新しく設けられ、各税の調査についてまとめて規定が置かれることになった（通法74条の2以下）。なお、質問検査権を有するのは、法人税・消費税など一定の税目につき、所轄国税局・税務署職員に限られることとなっている（同条4項など）。一括化された条項に基づく質問検査は、平成25年1月1日以降に行われる。

なお、質問検査権の内容には、質問や物件の検査だけでなく、物件の提示・提出も含まれている。帳簿等の保存義務に提示が含まれるか否かという解釈上の論点（青色申告者について、本書307頁、350～351頁）は、帳簿等の保存義務とは別に、納税者に対して調査時に帳簿等の提示・提出義務を課す、という形で（したがって、改正後は、帳簿等の「保存」にはその「提示・提出」が含まれないことになる）、立法的に解決された。

## 提出物件の留置き

税務官庁の職員は、調査につき必要があるときは、提出された物件を留め置くことができることとされた（通法74条の7）。この留置き規定は、平成25年1月1日以降に提出される物件について適用される。

税務官庁が帳簿などを詳しく調査したい場合に持ち帰って精査することを認める根拠規定である。そのような精査自体は正確な税額を突き止めるためには必要であり、また納税者自身の事務所などで税務官庁の職員が長々と居座って帳簿などを精査するよりは、持ち帰って精査してもらう方が、納税者にとっても煩わしさが少ないであろう。しかし、例えばそのようにして留め置かれた帳簿を納税者がその事業上すぐに必要になったような場合、どのようにしてその帳簿の留置きを拒み、また税務官庁職員から返してもらえるのか、といった問題が生じる。平成23年度税制改正大綱では、「現行の調査実務上行われている物件の預かり・返還等に関する規定を法律上明確化します」（第2章1（3））とされていたが、「預かり」のみ規定が設けられ、「返還等」について規定が設けられていない。

## 調査の事前通知

税務署長等は、その職員が実地の調査を行う場合、あらかじめ調査日時・場所・目的・税目・期間・対象物件（帳簿書類）を納税者とその税務代理人（税理士など）に通知することとされた（通法74条の9第1項）。通知される調査の目的は、単なる正確な記帳と申告が行われていることを確認するという程度でよいのか、それとも具体的に税額が過少であり、それを確認する必要があるという強い理由が必要か、という調査の必要性に関する議論（本書318～319頁）と関係がある。

上記の事前通知の対象となる納税者とは、所得税の納税義務がある（と認められる）者や法人など、いわゆる本来の納税義務者（通法74条の2第1項1号イ、2号イなど）のみを指し、各種調書等の提出義務者（同1項1号ロ）や、取引先（同1項1号ハ、2号ロ）は含まれていない（通法94条の9第3項1号）。事前通知は、他人の税負担のためにわざわざ調査を受ける第三者の場合、すなわち反面調査（本書317～318頁）の場合にこそ必要と考えられるが、これが法定されなかったことを考えると、立法担当者の狙いは、事前通知を積極的に行うために規定を設けたというよりも、事前通知をしなくてすむ場合（通法74条の10）を法定することにあつたと考えられる。

納税者の都合が合わない場合に、納税者からその合理的理由を付して調査日時や場所の変更が求められたときには、税務署長等は納税者と協議するよう努めるものとされている（通法74条の9第2項）。また、「悪質な納税者の課税逃れを助長することのないよう」（23年度税制改正大綱・第2章1（3））、申告や過去の調査内容などから違法または不当な行為を容易にし、正確な課税標準・税額の把握を困難にするような場合には、事前通知を要しない（通法74条の10）。先に述べたように、事前通知を要しない場合を法定することこそ、立法担当者の狙いがあるように思われるが、今後は具体的にどのような場合が事前通知を要しない場合に該当するか、といった問題が生じるであろう。

事前通知の義務化は、平成25年1月1日以降に行われる。

#### 調査終了時の手続

実地の調査の結果、①課税処分の必要がない場合にはその旨の通知を書面で行うこと、②課税処分の必要がある場合にはその調査結果を説明することが、税務署長等に義務づけられた（通法74条の11第1項及び2項）。②の場合に、税務官庁の職員は、修正申告または期限後申告の勧奨をすることができるが、その際申告に対して不服申立てはできないが更正の請求ができることを説明し、かつその旨の書面を交付しなければならない（同3項）。なお、①②の納税者への通知、説明や交付は、その納税者の同意があれば、税務代理人への通知、説明や交付に代えることができる（同5項）。調査終了時の手続は、「課税庁の納税者に対する説明責任を強化する」（平成23年度税制改正大綱・第2章1（3））ために設けられた。

このような調査終了の通知は、アメリカのクロージング・アグリーメント（本書302～303頁）とは異なり、これ以降の調査をしないという終局的効果を持たない。新たに得られた情報に照らして非違がある（申告漏れなどがある）場合には、再度調査をすることができる（同6項）。以上の調査終了手続は、平成25年1月1日以降に適用される。

再調査が認められると紛争が蒸し返され、課税関係が不安定となり、また納税者の負担になる可能性はあるが、税負担公平の確保と（再調査が認められない場合に行われるであろう）徹底的な調査による調査の長期化を防止するために、再調査制度が導入されたと考えられる（本書350頁）。ともあれ、調査終了時の手続の導入により、いつまで調査が続くかわからず、いつ何時納税不足が判明するか分からないという、納税者にとっての心理的な負担感が相当に除去されることになる。しかし、調査の手続が厳格化されると、厳格化された手続の対象外である純粋な任意調査（本書316頁。税務官庁の統計では「簡易な接触」と呼ばれている電話などでの問い合わせ）がより多用され、結局手続の厳格化が骨抜きになるのでは、という懸念が存在する。

## 理由附記

租税手続への行政手続法の適用は広く排除されており（本書291～293頁）、課税処分等における理由附記も、各税法に明定されている場合（例えば、青色申告に関する所法150条2項、155条2項）を除き、一般的に要求されることはなかったが、税制構築法により、申請に対する許認可等拒否処分及び不利益処分について理由附記が要求されることになった（通法74条の14、行手法8条、14条）。したがって、これまで理由附記が要求されてこなかった（本書308頁）、白色申告者に対する増額更正処分の場合にも、理由附記が要求されることになる。この理由附記の義務化は、平成25年1月1日以降に行われる。ただし、平成25年において所得税法231条の2の適用を受けない者（20年から24年までの間に適用を受けたことがある者を除く）が平成25年中に受ける不動産・事業・山林所得に関する課税処分については、理由附記が要求されない（税制構築法附則41条）。

## 年金所得者の確定申告不要制度

これまで公的年金等の受給者（年金所得者）は、給与所得にみられるような年末調整制度がなかったこともあり、確定申告による税額の精算を行う必要があった（ただし、実際にどの程度行われていたかは必ずしも明らかではない）。年金所得者の申告手続の簡素化及び給与所得者との手続のバランスの観点から、税制整備法により、公的年金等の収入金額が400万円以下で、かつ、公的年金等に係る雑所得以外の所得が20万円以下である場合の年金所得者の確定申告が不要とされた（所法121条3項）。この規定は、平成23年分以後の所得税から適用される。

租税手続法関係の改正の担当：高橋祐介

全体の校閲：渡辺徹也