



2006 年度税制改正で 予想される論点

制度調査部
齋藤 純

【要約】

税制改正議論の本格化を前に、2006 年度税制改正(又はそれ以降)において論点になると予想される項目を整理する。

会社法の制定により可能となる「三角合併」の課税問題や、一連の訴訟は収束したものの付与法人における損金算入問題が残るストック・オプション、近い将来廃止が予想される電話加入権の法人税法上の取扱いなどを取り上げる。

今年も年末に向けて、税制改正に関する議論が活発になる。2006 年度税制改正(又はそれ以降)において論点となり得る項目を整理する。取り上げる論点は、次の8項目である。

1. 会社法の制定に伴う税制改正の論点
 - (1)三角合併の課税
 - (2)役員賞与の取扱い
2. スtock・オプションの付与法人における損金算入
3. 電話加入権の段階的廃止に伴う法人税法上の取扱い
4. 定率減税の存廃
5. 政府税調の論点整理(いわゆる「サラリーマン増税」)の取扱い
6. 金融所得課税一体化の推進
7. 公益法人課税の見直し

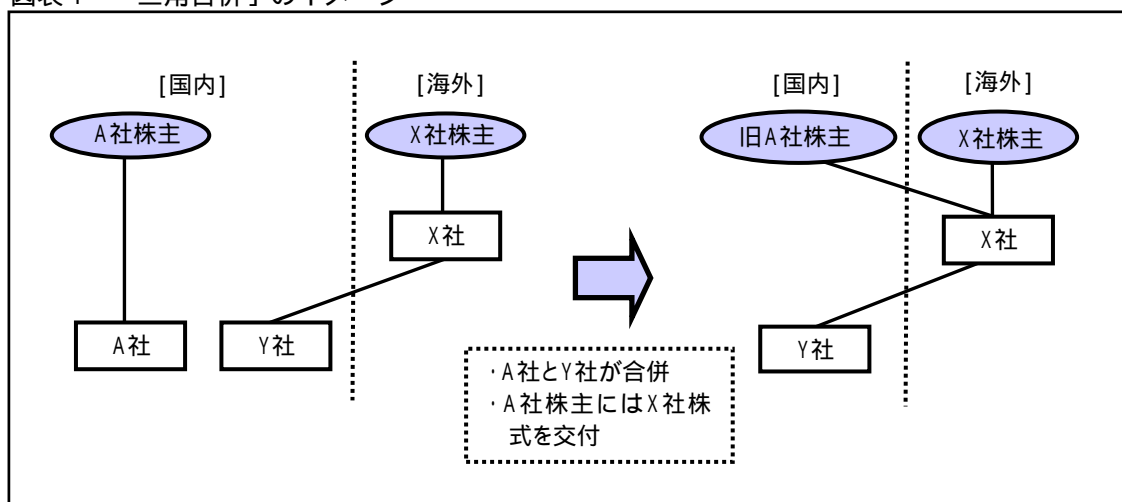
1. 会社法の制定に伴う税制改正の論点

(1)三角合併の課税

6月29日に成立(公布は7月26日)した会社法には、「合併対価の柔軟化」が盛り込まれている。現行商法では、吸収合併が行われた際は、被合併法人の株主に対して合併法人の株式が交付されるが、会社法の下では、合併法人の株式に限らず、金銭や他の法人の株式・社債を交付することも可能とされている(会社法第749条)。これにより、吸収合併の際に、被合併会社の株主に親会社株式を交付する、いわゆる「三角合併」が可能となる(次ページの図を参照)。

この三角合併の仕組みは、外国企業による日本企業の買収にも利用できる。しかし、三角合併が可能となることにより、外資による日本企業の買収が一気に進むのではないかと懸念から、「合併対価の柔軟化」に関する規定については、会社法の施行日から1年遅れで施行されることとされている。

図表1 「三角合併」のイメージ



法人税法では、合併が行われた場合、被合併法人の資産等が合併法人に時価で譲渡されたものとみなし、譲渡益課税が行われるのが原則である。ただし、その合併が「適格合併」の要件を充たせば、被合併法人の資産等を帳簿価額のまま合併法人に移転することが認められ、課税は繰り延べられる。

被合併法人の株主には被合併法人の株式に代えて合併法人の株式が交付されるが、被合併法人株式と合併法人株式との交換は株式の譲渡とみなされ、被合併法人の株主に対し株式譲渡益課税が適用される。ただし、被合併法人の株主に合併法人の株式以外の資産が交付されない場合には、被合併法人の株主に対する株式譲渡益課税は行われない。

適格合併は、被合併法人の株主に合併法人の株式以外の資産が交付されないことを要件としているため、会社法により可能となる「三角合併」は、適格合併には該当しないこととなる。従って、現行税制のままでは、被合併法人の資産等が合併法人に移転する際に譲渡益課税が行われることとなる。また、被合併法人の株主に合併法人株式以外の資産が交付されることから、被合併法人の株主にも譲渡益課税が行われることとなる。

図表2 適格合併と非適格合併の課税関係の比較

	適格合併	非適格合併 (被合併法人の株主に合併法人の株式以外の資産が交付される場合)
被合併法人に対する課税	被合併法人から合併法人への資産等の移転は帳簿価額で行われたものとみなし、資産等の含み損益に対する課税は繰り延べられる。	被合併法人から合併法人へ時価で資産等の譲渡が行われたものとし、移転する資産等の譲渡損益に対して課税される。
被合併法人の株主に対する課税	被合併法人株式と合併法人株式の交換について課税は行われない。	被合併法人株式の譲渡があったものとし、譲渡益課税が行われる。 また、合併に伴い金銭等の交付を受け、交付を受けた金銭等の額が被合併法人の資本等の金額を超える場合には、みなし配当課税が行われる。

会社法の制定により三角合併が可能となっても、税制が整備されていなければ制度の利用が進まない恐れがある。そのため、三角合併においても課税繰延べを容認する特例が設けられるのが、2006年度税制改正の論点の1つとなる可能性がある(会社法における「合併対価の柔軟化」の施行時期が1年遅れとなったことから、税制改正の議論も1年遅れとなることも考えられる)。

(2) 役員賞与の取扱い

会社法では、これまで利益処分による支給が一般的であった役員賞与(委員会等設置会社を除く)を、役員報酬などとともに、「職務執行の対価」として受け取る財産と整理している(会社法第361条)。現行商法にある利益処分案の規定は会社法には存在せず、今後、役員賞与は、定款に定めがない限り、株主総会の決議を経て支給することになるものと思われる。

これを受けて企業会計では、役員賞与の会計処理の見直しに動き出している。現在、役員賞与の会計処理は、その支給手続きに応じて、「未処分利益の減少」と「費用処理」に分かれているが、会社法の制定を契機に、これを費用処理に一本化する方針を打ち出している¹。役員賞与は業績連動型の役員報酬と類似することなどから、役員賞与を職務執行の対価と位置付けるものである。

図表3 役員賞与に関する会計処理の比較

		現行		現時点の見直し案	
		決定手続き	会計処理	決定手続き	会計処理
監査役(会)設置会社	役員報酬(業績連動型報酬を含む)	取締役の報酬の総会決議 1	発生時の費用として処理	取締役の報酬等の総会決議 1	発生時の費用として処理
	役員賞与	利益処分案の総会決議	未処分利益の減少	取締役の報酬等の総会決議 1、2	発生時の費用として処理
		取締役の報酬の総会決議 1	発生時の費用として処理		
委員会(等)設置会社	役員報酬(業績連動型報酬を含む)	報酬委員会が決定	発生時の費用として処理	報酬委員会が決定	発生時の費用として処理

1 定款に定めることもできる。

2 これまでのように剰余金を原資とした役員賞与を支給することが可能であるかは、必ずしも明確にはなっていない。

他方、法人税法では、役員賞与の損金算入は認めていない。しかし、会社法と企業会計が、役員賞与は職務執行の対価という考え方を明確にしたことを受けて、役員賞与を損金不算入とする取扱いが見直されるのではないかという議論がある。

確かに、役員賞与が損金不算入とされるのは、商法の規定が利益処分によることを求めていたことと関係するため、役員賞与の取扱いが税制改正の論点に浮上する可能性はある。

しかし、法人税法が役員賞与を損金不算入としているのは、商法が利益処分という支給手続きを要求していたことのみを根拠としているわけではない。政府税調の報告書や判例等では、利益の有無に関わらず支給される役員報酬とは違い、役員賞与は利益があることを前提に支給されるため、必要経費にはあたらないといった考え方が示されている。従って、役員賞与の損金算入が認められるためには、商法の規定の変更だけでなく、役員賞与の位置付けも見直される必要があるものと思われる。

¹ 役員賞与の会計処理の検討状況に関しては、齋藤 純、制度調査部情報「役員賞与は費用処理に一本化 会社法現代化に伴う会計処理の見直し」(2005年7月29日)を参照。

2. スtock・オプションの付与法人における損金算入

今年の1月25日、いわゆるStock・オプション課税訴訟に対する初の最高裁判決²が出され、税制非適格Stock・オプションの権利行使益に関しては「給与所得」であるとの判決が下された。これにより、税制非適格Stock・オプションの権利行使益に関する争いはほぼ収束した。

しかし、Stock・オプション課税に関してはまだ課題が残されている。Stock・オプションの付与法人側における損金算入問題である。一連の課税訴訟において、国税側は税制非適格Stock・オプションの権利行使益は「給与所得」である旨を主張し続けたわけであるが、権利行使益が給与所得であるのであれば、権利行使益を給付した法人側では損金算入が認められると考えるのが自然である。

因みに、一連のStock・オプション課税訴訟において、国税側は、法人税法上の取扱いに関して、以下のような説明を行っており、Stock・オプションの付与法人における損金算入を理論的に否定しているものではないことが窺える。

「Stock・オプションに係る付与法人側での損金算入問題は、法人税法上の問題で損益として認識しない扱いとしているに過ぎず、実質的に付与会社に損失がないとするものではない」(一審・東京地裁判決文より抜粋)

Stock・オプション課税訴訟に関して最高裁判決が下されたこととともに、企業会計ではStock・オプションを付与した企業において費用計上を義務付ける会計基準の検討が進んでいる³。これらのことから、Stock・オプションの付与法人における損金算入が2006年度以降の税制改正において論点となることが予想される。

3. 電話加入権の段階的廃止に伴う法人税法上の取扱い

2004年10月19日、情報通信審議会(総務相の諮問機関)は、NTT東日本・NTT西日本両社が経営判断により、電話加入権(施設設置負担金)を段階的に廃止する⁴ことを容認する報告書を取りまとめた。これを受けて2005年3月、NTT東日本・NTT西日本は、電話加入権(施設設置負担金)の額をそれまでの72,000円(税込75,600円)から36,000円(税込37,800円)に引き下げた。数年後には全廃される可能性が高いとされている。

仮に電話加入権(施設設置負担金)が全廃された場合でも、契約者が負担した金額が返還される可能

² 外資系日本法人の社長が米国の親会社から付与されたStock・オプションについて、その権利行使益は「給与所得」であるか「一時所得」であるかが争われた裁判。一審の東京地裁では納税者側の主張を認め「一時所得」とする判決が下されたが、二審の東京高裁では国税側の主張を支持し「給与所得」との判断が下されていた。

当該訴訟の詳細については、齋藤 純、制度調査部情報「Stock・オプション課税、最高裁判決の影響」(2005年2月28日)を参照。

³ 企業会計においては、Stock・オプションの会計処理について検討を進めており、報酬として付与したStock・オプションに関しては、その公正な評価額を一定の期間にわたって費用計上する方向で検討されている。現在、公開草案が公表されており、予定通り審議が進めば、2006年4月1日以後開始される事業年度に付与されるStock・オプションから適用されることとなっている。

⁴ 廃止されるのは、正確には、「施設設置負担金」である。従来、固定電話を利用するためには、契約者が加入電話の提供を受ける権利(電話加入権)を取得しなければならず、その際に負担を求められるのが「施設設置負担金」であり、電話網の敷設・維持工事費等に充てられる。電話加入権の財産的価値の裏付けとなるため、施設設置負担金が引下げ又は廃止されれば、電話加入権の財産的価値が低下する。

性は低く、その場合、契約者が負担した額について損金算入が認められるのかが問題となる⁵。

電話加入権(施設設置負担金)の廃止に伴う税務上の取扱いを考える上で参考になるのが、携帯電話・自動車電話の電話加入権(施設設置負担金)に相当する「新規加入料」が無料化された際の取扱いである。

携帯電話・自動車電話の新規加入料は96年12月1日付けで無料化された。この時、郵政省(当時)からの照会への回答という形で、国税庁は新規加入料の無料化に伴う税務上の取扱いをまとめている(その後、法人税基本通達も改正)。この中では、新規加入料の無料化に伴い実質的に譲渡性が失われたことから、もともとは非減価償却資産であった新規加入料を、減価償却資産(電気通信施設利用権)として取り扱うこととした。具体的には、少額減価償却資産の取得価額の損金算入(法人税法施行令第133条)の適用対象となり、96年12月1日を含む事業年度において損金算入することが認められている。

総務省では、電話加入権(施設設置負担金)が廃止された際には、法人が負担した額の損金算入を財務省に要望するとともに、電話加入権(施設設置負担金)の廃止時期の表明から実際に廃止するまでの複数年にわたる損金算入も可能とするよう要望する方針であると報じられている⁶。

4. 定率減税の存廃

定率減税とは、各年の所得税及び個人住民税から一定率の税額控除を認めるもので、所得税に関しては所得税額の20%(上限25万円)、個人住民税に関しては個人住民税所得割額の15%(上限4万円)が控除される。2005年度税制改正では、所得税及び個人住民税ともに、定率減税を半減することが決まり、所得税は2006年1月分の源泉徴収から、個人住民税は2006年6月分の特別徴収から適用されることとなっている。

定率減税の残り半分については、「今後の景気動向を注視し、必要があれば見直しを含め、機動的・弾力的に対応する」(与党税制協議会「平成17年度税制改正大綱」、2004年12月15日)こととされたことから、2006年度税制改正において論点となることはほぼ確実である。

図表4 定率減税縮減のスケジュール

	2005年	2006年	2007年
		1月	6月
所得税	20% (年間上限25万円)	10% (年間上限12.5万円)	廃止?
個人住民税	15% (年間上限4万円)	7.5% (年間上限2万円)	廃止?

⁵ 電話加入権(施設設置負担金)の廃止や会計及び税務等への影響については、齋藤 純、制度調査部情報「電話加入権の廃止と企業への影響」(2004年10月29日)を参照。

⁶ 2005年8月13日、日本経済新聞(5面)。

5 . 政府税調の論点整理(いわゆる「サラリーマン増税」)の取扱い

政府税制調査会は、2005年6月21日、「個人所得課税に関する論点整理」を発表し、今後の個人所得課税(所得税及び個人住民税)の見直しを行っていく上で、改正すべき点をリストアップした。

論点整理では、個人所得課税の根本的な見直しにまで踏み込んでおり、主な改正すべき点として次のような項目が盛り込まれている⁷。

- ・ 所得区分の見直し(不動産所得及び一時所得の廃止、年金所得の創設)
- ・ 給与所得控除の見直し(控除縮小の方向)
- ・ 退職所得課税の強化(就労の形態に中立的な仕組みへの移行など)
- ・ 子育て支援のための税制の検討(現在の所得控除から税額控除への移行など)
- ・ 課税単位の検討(夫婦や世帯を課税単位とする考え方)
- ・ 配偶者控除及び配偶者特別控除等の見直し
- ・ 税率構造の見直し(個人住民税の税率フラット化など)
- ・ 個人住民税の現年課税への移行

政府税調会長は、4～5年かけて論点整理の内容を実現していくとの認識を示しており、2006年度税制改正においても、論点整理に掲げられた項目のうちいくつかは論点に挙げられる可能性がある。

しかし、今年7月の東京都議選及び今回の衆議院議員選挙において、野党から政府税調の論点整理はサラリーマンを狙い撃ちした「サラリーマン増税」であるとの批判が挙がったことから、自民党はマニフェストで、「政府税調のいわゆる「サラリーマン増税」の考え方は採らない」旨を明記した。

6 . 金融所得課税一体化の推進

金融・証券税制においては、「金融所得課税の一体化」が数年前から大きな課題となっている。金融所得の一体化とは、様々な金融商品の利益・損失の損益通算を可能とし、対象となる金融商品の課税方法を統一するものである。複雑でわかりにくいと言われる金融・証券税制の簡素化にもつながるとともに、金融商品間の課税の中立性が高まるといったメリットがある。政府税制調査会をはじめ、金融審議会や経済産業省も一体化を推進すべきとの立場をとっている。

2003年度・2004年度の税制改正では、株式と株式投資信託の課税方法の調和が図られ、一体化の第一歩とも言える改正が行われた。2005年度税制改正では、金融機関のシステム整備等にかかるコストへの配慮から、具体的な改正は行われなかったが、2006年度以降も段階的に金融所得課税の一体化が進められていくものと思われる。

⁷ 政府税制調査会の「個人所得課税に関する論点整理」の詳細については、次のレポートを参照。

- ・ 齋藤 純、制度調査部情報「所得課税の抜本改革、改正項目のリスト 政府税調の個人所得課税に係る論点整理」(2005年6月27日)
- ・ 齋藤 純、制度調査部情報「所得税の抜本改革(所得区分の統廃合など) 政府税調の個人所得課税に係る論点整理」(2005年6月30日)
- ・ 齋藤 純、制度調査部情報「所得税の抜本改革(世帯構成と税負担のあり方) 政府税調の個人所得課税に係る論点整理」(2005年6月30日)

図表5 金融商品に対する課税方法(2005年4月現在)

		利子、配当又は収益分配金	譲渡損益
預貯金		源泉分離課税 : 所得税 15%・住民税 5%	-
公社債、公社債投資信託(公募・契約型)			譲渡益: 非課税 譲渡損: ないものとみなす
株式等(非上場)		原則、総合課税。 1回の配当が5万円以下の場合、申告不要の選択も可能(所得税のみ)。	申告分離課税: 税率 20% 上場株式等との損益通算可。
上場株式等	上場株式	又は からの選択 総合課税(10%源泉徴収) 申告不要(10%源泉徴収) 2008年4月1日以降は源泉徴収率 20%	申告分離課税: 税率 10%。 譲渡損失の繰越控除の適用あり。 特定口座への預入れも可能。 2008年1月1日以降は 20%
	株式投資信託(公募・契約型)		
	ETF		
	上場不動産投資信託(REIT)		

7. 公益法人課税の見直し

2006年度税制改正で論点となる可能性は低いと思われるが、数年のうちに見直しが行われると予想される項目として、公益法人課税の見直しがある。

これは、現在進められている公益法人制度改革に伴うものである。公益法人制度改革では、現在の公益法人制度を抜本的に見直し、「一般的な非営利法人制度」として再構築することが検討されている。「一般的な非営利法人制度」の下では、公益性の有無にかかわらず、登記により非営利法人を設立でき、公益性の判断は中立的な「第三者機関」が行うこととなる。

政府税制調査会では、こうした「一般的な非営利法人制度」を前提に、2005年6月、「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」をとりまとめ、次のような考え方を示した。

- ・第三者機関によって公益性が認定された非営利法人を法人税法上の公益法人等として、非収益事業は非課税とする現在の公益法人に対する課税と同様の取扱いを適用する。
- ・公益性を有する非営利法人以外の法人のうち、「会員からの会費を活動の原資として専ら会員共通の利益を目的とした共益的事業活動を行う非営利法人」については、会員からの会費については非課税とする。
- ・公益性を有する非営利法人以外の法人のうち、「その事業活動が営利法人と実質的にほとんど変わらない非営利法人」については、営利法人と同等の課税とする。
- ・現在課税対象とされている、公益法人等が行う収益事業(33種)を拡大する。
- ・収益事業に係る軽減税率やみなし寄附金制度、金融資産収益に対する課税について検討を行う。
- ・寄附金税制の見直し(特定公益増進法人が行う公益的事業の見直しや認定NPO法人の認定基準のあり方など)を行う。

公益法人課税の具体的な見直しは、「一般的な非営利法人制度」の整備を受けて行われる。「一般的な非営利法人制度」に関する所要の法律案は、2006年の通常国会への提出が検討されている。