

<論 説>

投資税額控除額の本質と 会計処理上の問題点

長谷川 忠 一

目 次

はしがき

1. 各国投資減税制度の濫觴と沿革
2. 省エネルギー対策税制の創設経緯と制度の概要
3. 現行税額控除制度の比較検討
4. 米国における税額控除額の性格論争
5. 税額控除額の会計処理と開示方法

むすび

は し が き

周知のように、わが国の税額控除制度は、昭和40年代の初期に創設された技術振興税制としての増加試験研究費の税額控除制度を皮切りに、その後10余年を経て昭和53年度には投資促進税制、その翌年には産業転換税制、さらに本年度からはエネルギー問題解決のために省エネルギー対策税制が矢継ぎ早やに創設された。これら一連の税制は、いずれも税額控除を内容とする永久的な免税措置であった。

わが財政当局が、現下の深刻な財政危機をも省みず、あえてかかる投資減税制度の創設に踏み切ったのは、現在および将来のわが国にとって、技術の研究開発と省エネルギーの問題が、国家の命運を決する重大問題であり、国民のすべてが総力を結集して取組まなければならない緊急課題だからである。そこで本稿では、現在行われている研究開発税制と省エネルギー税制に共通する税額控除制度をとりあげ、そこから生ずる当期税金減少額の本質を企業会計の立場から究明し、その会計処理上の問題点を検討することにした。

1. 各国投資減税制度の濫觴と沿革

広義の投資減税制度 (System of investment allowance) は、英国が1945年に創設した初年度特別償却制度の停止や復活の過程において、1954年、英国財政法が設備近代化の強力なインセンティブとして採用したのが最初であった。その主な内容は、特定固定資産への投資に対し、その一定割合を税額から控除 (tax-free allowance) することによって免税とするというものであった。この新制度は、初年度特別償却制度よりもはるかに強力な投資助成策ではあったが、折からの国際収支の悪化に対処するため、制度発足後2年たらずで1956年2月から停止されたが、船舶建造費、試験研究費および燃料節約のための施設費に限っては、なお適用が認められていた。なかでも燃料節約施設については、1958年に特別償却制度との選択も認められたが、翌1959年には同年4月7日以後に取得した固定資産に対し、投資減税制度と特別償却制度の同時併用も認められた⁽¹⁾。

これに対して、米国では1962年7月ケネディ政府が、ガイドライン耐用年数を基調とする新減価償却制度の実施とともに、生産設備への「望ましき新規投資」を誘引するため、投資税額控除制度 (System investment tax credit) が創設された。これは、アメリカ国内景気の回復と国際競争力を強化することを狙いとしたもので、当時は一定の適格投資財産 (qualified property) に対し、その7パーセント相当額を法人税額から控除するというものであった。その後、1966年9月には過度の設備投資による金融逼迫を緩和するため、当時のジョンソン政府は、この制度を一年間停止、その後、復活と停止を繰返えしていたが、1975年には制度の内容を拡充して税額控除率も10パーセントに引き上げられた。このように、米国では停止と復活がかなり頻繁に行われたが、制度そのものは恒常的措置とされている。

また、西ドイツの投資税額控除制度は、1968年に創設され、政令で定める不況期間内に償却資産を取得したときは、その取得価額の7.5パーセント相

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

当額以内の金額を法人税額から控除することとされていたが、実際には政令の公布がなされず、したがって法律的には未発効の状態であった。そこで1974年、これに代る制度として「投資奨励金」が設けられ、赤字企業でも取得資産の7.5パーセント相当額を奨励金として交付することになっている。

フランスでも1975年に投資税額控除制度が創設され、不況期に取得した固定資産の10パーセント相当額を付加価値税額から控除することになっているが、しかし、フランスの場合は、付加価値税控除方式であるため、赤字企業も制度の対象となる点が特徴とされる⁽²⁾。

前述した諸外国の投資減税制度に対し、わが国でも1967年6月から、いわゆる研究開発投資促進税制（正式には、「試験研究費が増加した場合の法人税額の特別控除」制度）が発足した。この制度は、1964年以降適用されていた開発研究用機械等の初年度95パーセント特別償却制度が期限切れとなった見返りに創設されたもので、研究投資に対する税額控除制度としては最初のものであった。その後、数次の期限延長と改正が行われ、現在に及んでいるが、この制度の趣旨および目的を一言にしていえば、資源を持たないわが国にとって独創的な新技術の開発と技術水準の向上こそが何よりもわが国産業経済を大きく発展させる原動力となるので、これを技術振興税制の一環として制度化されたものといつてよい。いま、現行制度の内容を要約すれば、青色申告法人が昭和42年6月1日から昭和57年3月31日までの間に開始する各事業年度において支出した試験研究費が、昭和42年1月1日を含む事業年度の直前事業年度（これを「基準年度」という。）の試験研究費より増加して支出した場合（ただし、基準年度の試験研究費の額が、これよりも多い事業年度があるときは、その最も多い事業年度の試験研究費とする。これを「比較試験研究費の額」という。）には、その増加した金額の20パーセント相当額を、その支出した事業年度の所得に対する法人税額から、その10パーセント相当額を限度として控除するというものである（措法42の3、措令27の4）。

これとは別に、1978年にはわが国でも1年限りの臨時措置ではあったが、本格的な投資促進税制が導入された。この制度は、当時の停滞していた内需

を拡大し、短期間のうちに民間設備投資を増大させて急速に景気の回復を企図したものであったため、特別償却の対象となる新品の省エネルギー設備や公害防止関連設備等、又は中小企業者等が取得する機械等の取得価額の10パーセント相当額を当期の法人税額の20パーセントを限度として税額控除し、なお控除しきれないときは3年間の繰越しを認めるというものであった⁽³⁾(旧措法66の5, 措令39の12)。この制度の趣旨は、適用期限を1年間とすることによって投資の前倒しを促進すると同時に、投資の繰延べを防ぎ、早期に投資効果の実現を狙いとしたものであった。

次いで、その翌年には、急激な円高による経済環境の激変と第2次石油危機以後における構造不況業種法人を新たな事業分野へ転換させるため、2年限りの臨時措置として産業転換投資促進税制が創設された。この制度も構造不況業種を営む青色申告法人に対し、事業転換のために新品の特定産業設備等を取得したときは、その取得価額の10パーセント相当額をその期の法人税額の20パーセントを限度に税額控除し、なお控除しきれないときは、3年間の繰越しを認めるというものであった(旧措法42の4, 措令27の5)。

この産業転換税制の期限切れに代って登場したのが本年度の省エネルギー対策促進税制である。この制度は、昭和59年度末までの3年間の臨時措置ではあるが、わが国産業部門の脱石油化と、そのための民間設備投資の促進を狙いとしたものである。

- (1) 高寺貞男著「会計政策と簿記の展開」ミネルヴァ書房 昭和46年2月 90～91頁。
- (2) 富岡幸雄稿「投資税額控除」新版会計学大辞典 中央経済社 昭和55年6月 1120～1121頁。
- (3) この投資減税制度は、特別償却との選択適用とされているが、英国のように、その重複適用は認められていない。

2. 省エネルギー対策税制の創設経緯と制度の概要

わが国のエネルギー事情は、周知のように、海外依存度が高く、その4分

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

の3を輸入に頼り、しかもその3分の2は、わが国産業部門の必要最低限度の消費量とされている。そこで石油以外のエネルギー資源が実用化されていない現在では、石油消費の節約は、わが国の経済および国民生活にとって現下最大の急務となっている⁽¹⁾。

ところで、今回の省エネルギー対策促進税制を創設するに当っては、永久的免税をもたらす税額控除制度とするかどうかについて、総合エネルギー対策を推進せんとする通産省当局と、財政再建を当面の緊急課題とする大蔵省当局との間で鋭く賛否が対立したが、結局は産業転換税制を予定通り廃止することによって新たに減収を生じさせないという条件で、ようやく陽の目をみたといわれる。かかる経過のなかで行われた賛否両論を振り返ってみるのも制度創設の意義と重要性を知るうえで貴重と思われるので、次に、その主な論点を要約して紹介しておこう⁽²⁾。

〔賛成論〕 エネルギー対策の緊要性は現下のわが国にとって最大の課題であるから、ネットベースで450億円程度⁽³⁾の減収はやむをえないし、また、その財源は産業転換税制の廃止に伴い、新たな減収は生じない。

〔反対論〕 エネルギー対策の必要性は十分に認められるが、税制上は既存の特別償却によって対処すべきであって特に税額控除のような絶対的免税措置は設けるべきではない。

〔賛成論〕 従来の民間省エネルギー投資は、小規模な付加設備が多かったため、省エネルギー効果も少なかったが、今後3年間に限って産業設備自体に省エネルギー設備を備えたものに転換させれば、いっそう省エネルギー効果を高めることができる。

〔反対論〕 企業が省エネルギーの努力をすることは、企業コストの低下をもたらすための当然の行為であるから、企業の省エネルギー投資に対して、さらに大きなプレミアムを与えることは適当ではない。

〔賛成論〕 省エネルギー対策税制は、特別償却と税額控除の選択適用とされているから、赤字法人については特別償却を選択すれば、欠損金の繰戻しと繰越し制度により税制上の配慮を享受することができる。

〔反対論〕 わが国の全法人の約半数が欠損法人⁽⁴⁾であるところへ税額控除制度を導入しても、控除すべき税額がない赤字法人には何らのメリットはなく、好況法人だけのボーナスとなる。

〔賛成論〕 税制上の省エネルギー対策は、あくまでもエネルギーの消費節減のための投資であって、単に設備投資を促進するためのものではない。

〔反対論〕 わが国の民間設備投資は、昭和53年後半から更新投資の活発化、省エネルギー投資、技術革新投資など、新規の投資需要の増大により回復基調に転じ、昭和55年度には名目20パーセント以上の大幅な伸びが見込まれているので、この時期に政策的な投資促進策を講ずる必要は認められない。

〔賛成論〕 電力会社が利用する石油代替エネルギー導入設備の投資コストを電力料金に反映させることは適当ではないので、電力会社は除外するが、ガス会社については、電力会社に比べて中小企業者が多いため、適用対象とすることが適当である。

〔反対論〕 石油代替エネルギー導入設備は、その大部分を電力・ガス会社等が利用するもので、その投資コストは、当然に電力料金やガス料金に反映されるべきものである。もし、これを税制上の措置によって本来のコスト以下に抑えれば、適正なエネルギー価格の形成を歪めることになり、かえってエネルギー資源の浪費につながるおそれがある。

〔賛成論〕 今回の省エネルギー税制は、省エネルギー又は石油代替エネルギーの利用に資することを要件としながらも、なお、中小企業に多く利用しやすい制度となるように、対象設備の適用基準を緩和している。

〔反対論〕 中小企業が新規に取得する設備をすべて省エネルギー設備とみなして制度の対象とすることは、エネルギー対策の範囲を逸脱したものである。

以上のような論議のすえ、漸く今次の省エネルギー税制が発足したのであるが、本制度が3年限りの臨時措置とはいえ、英米型に近い典型的な税額控除制度でもあるので、次に制度の内容をやや詳細に説述しておこう。

まず、この制度の仕組みは、青色申告法人が昭和56年4月1日から昭和59年3月31日までの3年間に省エネルギー設備等を取得し、その後1年以内に

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

事業の用に供したときは、その設備等の基準取得価額の30パーセントの特別償却か、又は基準取得価額の7パーセントの税額控除を選択的に認めるというものである。ただし、税額控除を選択した場合は、その事業年度の法人税額の20パーセントを限度とするが、その限度超過額については、なお1年間の繰越しが認められる。

このように、特別償却と税額控除の選択制としたのは、各企業の実情から判断して、いずれか有利な方を自由に選択する余地を与え、エネルギー対策をいっそう実効あるものとするための配慮からといわれている。

ところで、この制度の対象となる省エネルギー設備等は、

- (1) 廃エネルギー回収利用設備等
- (2) 高効率製造設備等
- (3) 石油代替エネルギー利用設備等
- (4) 中小企業用省エネルギー設備等
- (5) 中小企業石油代替エネルギー利用設備等

の5種類とされている。

まず、(1)の廃エネルギー回収利用設備等とは、省エネルギー設備等のうち、燃料の燃焼合理化、廃エネルギーの回収利用、エネルギーの損失防止、加熱・冷却・伝熱の合理化等のために、新たに開発又は改良された機械装置等の減価償却資産で、エネルギー資源の消費節約に資する効果が著しいものとして大蔵大臣が指定した設備等とされている⁽⁵⁾（措法42の4①一、措令27の5③）。

(2)の高効率製造設備等は、前記の廃エネルギー回収利用設備等のような付加的設備ではなく、機械の本体そのものが製造機能の向上、製造工程の自動化、連続化その他製造方法又は加工方法の改良に資する機械設備等で、エネルギー資源の効率的利用に著しく寄与するものとして大蔵大臣が指定したものとされている⁽⁶⁾（措法42の4②二、措令27の5④）。

(3)の石油代替エネルギー利用設備等には、石油代替エネルギー利用設備と公害防止用設備とがある。まず、石油代替エネルギー利用設備は、石炭、コ

ークス、天然ガス、水力、地熱、太陽熱その他、エネルギー源として利用できる廃棄物など、石油以外のエネルギー資源を利用するために必要な機械設備、又は一般ガス事業者が天然ガスを供給するために直接必要な機械その他の減価償却資産で、石油の消費抑制に資する効果が著しいもの（措法42の4①三、措令27の5⑤一）、また、公害防止用設備は、石油以外のエネルギー資源を利用することに伴って発生する大気汚染、水質汚濁、又は騒音による公害の減少に著しい効果がある機械その他の減価償却資産（措法42の4①三、措令27の5⑤二）とされている。したがって、この公害防止用設備は、石油代替エネルギー利用設備に附属するものに限られる⁽⁷⁾。

(4)の中小企業用省エネルギー設備等とは、中小企業者等⁽⁸⁾が取得する一台又は一基の取得価額が110万円以上の機械装置等のうち、石油、電気又は一般ガス事業者により供給されるガス（その原料に占める石油の割合が80パーセントをこえるものに限る。）をエネルギー源として利用するために必要な機械装置で、これらのエネルギー源の消費の節減に資する効果が著しいものとして大蔵大臣が指定したものとされている（措法42の4①四、措令27の5⑥一）。

(5)の中小企業用石油代替エネルギー利用設備等とは、石油以外のエネルギー資源を熱源又は動力源として直接利用する機械装置又は石油以外のエネルギー資源を燃焼して得た熱を変換して得られる効力を直接利用する機械装置およびこれらの利用に伴って生ずる大気汚染等の公害を防止するため、その災害の基因となる有害物の除去又は災害の防止のため直接必要な機械装置で、前記に附属して設置される機械及び設備等をいう。

以上のうち、①廃エネルギー回収利用設備等と、②高効率製造設備および③石油代替エネルギー利用設備等をまとめて、税法上では「特定設備」といい、④中小企業用省エネルギー設備等と⑤中小企業石油代替エネルギー利用設備等を「中小企業設備」と称している。

次に、これら省エネルギー設備等の取得価額は、耐用年数省令別表第二に掲げる機械及び装置に該当するもので、通常1組又は1式をもって取引の単位とされるものは、その取得価額が110万円以上のものとされているが、特別

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

償却限度額又は税額控除限度額の計算基礎となる取得価額は基準取得価額とされ、高効率製造設備等については、その取得価額の75パーセント相当額とされている。これは、高効率製造設備が廃エネルギーの利用設備等というよりも製造設備自体の生産力を増大することに主眼がおかれたものであるため、取得価額の全部をこの制度の対象とすることは適当でないと言われたからである。したがって高効率製造設備以外の省エネルギー利用設備等は、すべて取得価額がそのまま基準取得価額となる。かくて特別償却限度額は、基準取得価額の30パーセント相当額、その償却方法も直接減額方式のほか、準備金方式も認められ、また、その特別償却不足額については1年間の繰越しが認められている。また、一方、法人税額からの税額控除限度額は、すでに述べたように、基準取得価額の7パーセント相当額とされているが、もしその額が当期の法人税額⁽⁹⁾の20パーセントをこえるときは、その額をもって頭打ちとされる。しかし、その控除不足額（控除限度超過額）は、その後1年以内の法人税額の20パーセントを限度として控除が認められる⁽¹⁰⁾。

- (1) 先頃から、産油国側が石油資源の温存政策をとっているため、石油消費国側もこれに対応してIEA（国際エネルギー機関）やサミット（各国首脳者会議）の場を通じて石油消費量の決定や各国別石油輸入目標を設定するなど、その消費の節約に懸命な努力をしている。わが国でも昭和52年度の輸入石油依存度74.5パーセントから昭和65年度には50パーセント、さらに昭和70年度には43.1パーセントまで低下させる目標を立てる（昭和54年8月、総合エネルギー調査報告「長期エネルギー需給暫定見通し」）とともに、脱石油のための施策として、昭和54年には「エネルギーの使用の合理化に関する法律」、昭和55年には「石油代替エネルギーの開発及び導入の促進に関する法律」などを制定して石油消費の節約に努めてきた。その結果、最近ではかなりの節約効果があらわれたといわれる（薄井信明ほか「エネルギー対策促進税制の創設」『昭和56年度改正税法のすべて』（財）日本税務協会、昭和56年6月、121頁）。
- (2) 薄井信明、前掲書 123～124頁。
- (3) ネットベース450億円は、エネルギー対策促進税制による全体の減収見込額800億円から既存の特別償却制度との重複適用が排除される分を差引いたものである（薄井信明、前掲書 125頁）。
- (4) 昭和54年分の法人数140万2,060社のうち、利益計上法人は73万4,222社（52.4

パーセント), 欠損法人は66万7,838社(47.6パーセント)となっており, 欠損法人の占める割合は前年比で1.2ポイント低下した。ここ10年間における欠損法人の割合の推移をみると, 昭和44年分から昭和49年分までは30パーセント台で推移していたが, 昭和50年分以降はオイルショックの影響からか40パーセント台に上昇しており, なかでも昭和52年分は49.1パーセントに達している。しかし, それ以後の昭和53年分は48.8パーセント, 昭和54年分は47.6パーセントと幾分低下の傾向にあるとはいえ, なお約半数が赤字法人である(国税庁総務課編「税務統計からみた法人企業の実態」—会社標本調査結果報告—昭和56年3月 17頁)。

- (5) 廃エネルギー回収利用設備は, 省エネルギー回収効率が20パーセント以上であるような廃熱利用ボイラーのごとく, 廃エネルギーの回収とその利用を図る機械装置等で17設備32装置が指定されている(昭和56年大蔵省告示第40号)。
- (6) 高効率製造設備は, たとえば, 省エネルギー型成形機や改良型連続式鑄造装置のように, 従来のものに比較してエネルギー効率が20パーセント以上大幅に改善された機械装置や, 製造工程の連続化によってエネルギーの損失を最小限度に抑えた設備等で, 12設備36装置が指定されている(同上告示第40号)。
- (7) 石油代替エネルギー利用設備等は, 例えば, 微粉炭燃焼装置のように, 石油に代るエネルギーとしての石炭を利用するために直接必要とする設備であり, 公害防止用設備は, これに附属して設置される粉じん除去装置などで, 8設備24装置が指定されている(同上告示第40号)。
- (8) ここに中小企業者等とは, 資本もしくは出資金額が1億円以下の法人(大規模法人の子会社等を除く。)で常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人をいう。
- (9) ここにいう当期の法人税額とは, 当期の所得に法人税率を乗じて計算した法人税額で, 次の規定を適用しない前の法人税額とされている。
 - ① 増加試験研究費の税額控除(措法42の3)
 - ② エネルギー対策促進税制の税額控除(措法42の4)
 - ③ 土地譲渡益重課制度の特別税率(措法63)
 - ④ 同族会社の特別税率(法67)
 - ⑤ 所得税額控除(法68)
 - ⑥ 外国税額控除(法69)
 - ⑦ 仮装経理の場合の更正に伴う税額控除(法70)
- (10) 当期の法人税額から控除しきれなかったために繰越された控除限度超過額は, 供用年度以後1年以内の事業年度にも控除されるが, もしその事業年度にも新たに税額控除を受けようとするときは, その期の法人税額の20パーセントは, まず新たに発生した税額控除額を先きに充当し, 前期からの繰越限度超過額は, その残額を限度とすることとされているので, 産業転換税制等による税額控除を併わ

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

せて受けようとするときは、相当多額の法人税額が存在しないと、控除限度超過額が打切られるおそれがある。なお、この場合、繰越控除超過額が残っている期間内に当該対象資産が売却されても、1年以内であれば、その控除が認められることになっている。

3. 現行税額控除制度の比較検討

すでに述べたように、わが国の税額控除制度は、現在のところ研究開発投資と省エネルギー対策投資の2種に限られている。これは投資減税制度が、端的にいった絶対的な免税措置であるため、納税者の受ける租税恩恵 (tax benefit) は絶大なものがあり、従って、この制度の適用を受けることが多い大企業とこの恩恵を受けることが少ない中小企業との間には、とかく不公平税制との批難が強い。しかし、税制がかかる批難にも拘らず、あえてこれらの投資減税を制度化しているのは、結局、それぞれに課された政策効果を確実に実現しなければならないとする国家的要請にこたえるためである。

いま、わが国の現行両制度をみると、当期の法人税額からの税額控除を認めている点では共通しているが、その他の点では、規制内容にかなりの相違がみられる。これは、制度の趣旨や目的が異なることと、それぞれの政策効果を達成するためのインセンティブに格差が付けられているためである。そこで、これらの両制度を比較する形で表示し、主要項目別にその特徴を概述すれば、次のとおりである。

現行投資減税制度の比較表

(昭和56年4月1日現在)

摘要	研究開発投資税制	省エネルギー対策投資税制
(1) 適用期間	昭和42年6月1日から昭和57年3月31日までの各開始事業年度	昭和56年4月1日から昭和59年3月31日までの各開始事業年度
(2) 適用対象	基準年度の研究費又は比較研究費を超える増加研究費の額	適格固定資産の取得と取得後1年以内の供用
(3) 税額控除率	増加研究費額の20%	基準取得価額の7%

(4)	控除限度額 と繰越控除	当該事業年度の法人税額の10% と増加研究費の20%とのいずれ か少ない金額。繰越控除制度な し。	当該事業年度の法人税額の20% とし、控除限度超過額は1年間 の繰越し控除が認められる。
(5)	選択適用の 有 無	税額控除制度だけで選択制では ない。	税額控除制度と初年度30%特別 償却制度との選択適用が認めら れる。

(1) 適用期限 研究開発税制の適用期限は一応、昭和57年3月末となっているが、制度創設以来、今日までの足跡をみると、この制度が不公平税制とのそしりを受けながらも、かなりの政策効果をあげてきたことは否むことのできない事実である。すなわち、制度発足当時のわが国経済は、資本自由化の進展のなかで、それまでのように安易な外国技術の導入や新規機械の輸入のみに依存していたのでは、その対価の支出増大を招くばかりでなく、わが国の技術開発力を阻害することにもなりかねなかったため、昭和26年以来、特別償却の方法によって援助してきた試験研究費に対し、昭和42年度からは税額控除方式を採用し、いっそうその助成措置が強化された。これは、秘密の保持を特に必要とする試験研究に対しては、個別審査を受けることなしに与えられる免税措置が最もこの制度の趣旨に叶うからである。爾来、数次の改正を経て今日に至っているが、80年代のわが国は「技術と財務の時代」といわれるように、技術立国のかなめとなる研究開発の必要性は、いまや時代的要請となっている⁽¹⁾。かかるところから、資源をもたないわが国経済が、国際競争力を強め、経済成長を維持発展させてゆくためには、税制面からする技術開発投資税制は絶対に必要不可欠と考えられるので、現行制度に多少の手直しは行われるとしても、引き続き制度の存続が必要とおもわれる。

これに対して、省エネルギー税制は、今年度から3年間の時限措置とされているが、実は、これに先立って昭和53年度には現行制度の前身ともいえるべき投資減税制度が創設されており、その期限切れと同時に産業転換税制、さらにその後引き続いて今次の省エネルギー税制が創設された経緯は、すでに述べたとおりである。このように、制度の目的は時代の要請に即して異なるに

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

しても、税額控除制度は依然として維持されている。これは、わが国に石油に代るエネルギー資源の開発がないかぎり、今後も税制面からする援助措置は必要不可欠と考えられるので、制度の存続が予想される。

(2) 適用対象 研究開発税制では、適用対象を基準年度の試験研究費（昭和42年1月1日を含む事業年度の直前事業年度の試験研究費支出額）か、又は比較試験研究費の額（基準年度から適用事業年度の直前事業年度までに支出した試験研究費が最も多い事業年度の試験研究費）より増加して支出した場合のその増加試験研究費とされているのに対し、省エネルギー税制では、当然のことながら省エネルギー設備や石油代替エネルギー関連設備など、エネルギー資源の消費節約や合理化に有効と認定された一定の適格固定資産を取得し、その取得後1年以内に事業の用に供したものとされている。ここで重要な相違点は、研究開発税制が、すでに損金経理された一定の増加研究費の支出額を対象としているのに対し、省エネルギー税制が取得した特定適格資産を対象としていることである。この点は、それぞれの制度の目的や内容からみて、それらが税額控除率を定めるための拠りどころとして最も適切と考えられたからであろう。

(3) 税額控除率 研究開発税制の税額控除率は、増加試験研究費の20パーセントとされ、表面的にはかなり大きな控除率のように見受けられるが、しかし、その対象となる金額は、過去最高の試験研究費をこえる部分のその増加額とされているので、適用年度に余程多額の研究投資がなされていないと、現実の控除税額はそれほど多くはならないと考えられる。しかしその反面には、当該増加額は所得の計算上、すでに損金の額に算入されたものであること、そのほかに増加額の20パーセント相当額（法人税額の10パーセントといずれか低い金額を限度とする。）の税額控除が認められていることは、かなりの恩典というべきであろう。これに対して、省エネルギー税制の控除率は、基準取得価額の7パーセントとされている。これらの税額控除率が適切であるかどうかは、政策当局がそれぞれの政策目的を実現するための誘引手段として、どの程度のベネフィットを与えれば制度自体が有効に機能し、かつ、政策効

果が確実に発現するかの判断にかかっている。したがって、控除率の当否は、課税者と納税者の立場の相違によっても見解の岐れるところではあるが、今次の控除率がこれまでよりも3パーセント低く抑えられたことは、財政再建の折柄、できるだけ免税措置を回避し、課税延期にすぎない特別償却率を引上げることによって特別償却方式をいっそう魅力的なものとした工夫がうかがえる。

(4) 控除限度額と繰越控除 研究開発税制の当期控除限度額は、当期法人税額の10パーセントとされ、たとえ控除しきれない税額があっても繰越し控除は認められず、当該事業年度限りで打切られる。

これに対して、省エネルギー税制では、法人税額の20パーセントを当期の控除限度額とし、なお控除しきれないときは、1年間の繰越し控除が認められている。ここで両者の重要な相違点は、当期の法人税額から控除しきれなかった控除限度超過額がある場合の繰越控除制度の有無である。この点は、米国税法が3年間の繰戻し控除と5年間の繰越し控除を認めているように、わが税額控除制度でも現行税法の欠損金控除規定に準じて1年間の繰戻しと5年間の繰越し控除を認める措置が望まれる。けだし、税額控除制度は、それ自体が納付すべき法人税債務の存在を前提としたものとはいいながら、常に必ずしも控除に堪える法人税額が存在するとは限らないからである。しかるに、わが現行研究開発税制では、当期税金減額法 (flow through) だけを認め、繰戻し控除はもとより、繰越し控除も認めていない。これは増加研究費の損金算入が、すでに課税所得と法人税額の減少をもたらしていることが主な理由と思われるが、もし、そうだとすれば、増加研究費基準額は常に税額基準額によって制約を受けることになり、極端な場合には、研究費が増加したために欠損となったときでも救済措置がないことになる。かかる点から、研究開発税制についても省エネルギー税制と同様に、少なくとも1年間の繰越し控除を認め、税額控除制度としての統一をはかるべきである。

(5) 選択適用 研究開発税制では、現在のところ特別償却との選択適用は認められていないので、控除限度超過額は当期限りで消滅することになるが、

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

省エネルギー税制では税額控除と特別償却との選択制とされているので、単純に言えば、税額控除方式は利益法人、特別償却方式は欠損法人が採用することになる。しかし、利益法人の場合でも、税額控除方式を採ることが絶対に有利であるかどうかは、当該企業の資金事情や収益力の如何によっても異なるので一概に断定できないが、総じていえば、当期および次期以降にも高収益が見込まれる法人には、税金の社外流出を防ぎ、かつ、毎年度の損益計算が安定する⁽²⁾ 税額控除方式のほうが適切であろう。しかし税額控除方式は、当期において控除許容額以上の法人税額が存在しなければ採用の余地がないので、欠損法人や法人税額が少ない低収益法人には無意味なものとなる。そこで税法は、欠損法人等にも適用ができるように、初年度特別償却を認めているが、周知のように、特別償却は免税措置ではなく課税の一時的な延期措置にすぎない。しかし、初年度は多額の特別償却費を損金の額に算入し、そのために生じた欠損金額については前1年間の繰戻し控除と5年間の繰越控除が可能となるため、課税の延期とはいうものの欠損法人にとっては、かなりの租税恩恵と考えるべきであろう。

以上、省エネルギー税制と研究開発税制とを比較した場合、税制が前者をもって現下の最優先課題としたことは理解できるが、研究開発投資といえどもその重要性に劣るものではないから、期限到来を機会に、試験研究用機械等についての特別償却制度⁽³⁾を復活し、税額控除制度との選択方式とすることが望まれる。

(1) わが国の研究開発費は、昭和56年度も2ケタ成長を続け、対売上高比率で米国に匹敵する水準に達する見込みといわれる。日本経済新聞社が大手上市企業743社について調査したところによると、昭和56年度の研究開発費は55年度に比べて16パーセント増加の2兆3500億に達し、売上高に対する割合は1.94パーセントとなり、米国企業の55年度平均の1.98パーセントとほぼ同じである。なかでも先端技術で国際的に激しい開発競争を展開している電機、自動車の研究開発は活発で、両業種を合わせた研究開発費は全体の過半を占め、技術立国の「かなめ」を象徴する恰好となった。第一次石油危機以後、世界的に経済成長が鈍化したなかで、技術を制することが国際競争を生き抜く決め手といわれ、「目先の利益より、

その先の蓄積が重要」な時代になったことが企業の研究開発費を大きく膨らませることになった。この傾向は、今後ますます増加してゆくとする見方が多い（昭和56年9月11日付日本経済新聞）。

- (2) 特別償却は、元来、耐用期間の初期において通常より過大な償却を認めることによって投下資本の早期回収を可能ならしめる方法であるから、課税延期にすぎず、税額控除のように絶対的な免税をもたらすものではない。特に初年度特別償却は、第1年度に通常より過大な償却を行うため、後年度には償却額が過小となるので、各期の損益計算を攪乱する重大な欠点をもつ。これに対して税額控除は、償却計算とは何らの係わりをもたないので、減価償却費の多寡によって期間損益を乱すことはない。
- (3) わが国では、戦前から軍需産業等の特定事業については、その技術水準を向上させるため、高率の特別償却を認めていた。また、戦後には昭和26年以降、開発研究費の5年間均等償却をはじめ、企業合理化促進法に基づく試験研究用機械設備についての3年間均等償却や初年度95パーセント特別償却など、主として特別償却制度による試験研究の助成措置が強化されてきた。（木下和夫編講座・日本の財政2 宇田川璋仁、吉田精司著「税制と租税負担」東洋経済新報社 昭和49年9月発行 152頁）。

4. 米国における税額控除額の性格論争

投資減税制度における税額控除額の性格と会計処理上の問題については、この制度が1962年7月、アメリカで創設されて以来、米国公認会計士協会の会計原則審議会（Accounting Principles Board of A. I. C. P. A. 以下、A. P. B. と略称する。）が審議を重ね、1962年12月に同審議会から意見書第2号（No.2 Accounting for the "Investment Credit" Dec. 1962）が公表されている。いま、当時のアメリカの制度を簡単に要約すると、納税者が1961年12月31日以降において、税法上の適格投資財産（qualified property）を取得したときは、当該資産の耐用年数に応じて一定の税額控除を認めるというものであった⁽¹⁾。この制度創設当時の背景には、国際収支の逆調と経済成長の鈍化に悩んでいたケネディ政府が、すでに実情に即しなくなったガイドライン耐用年数ブレティンFを大幅に改訂し、企業の投下資本を合理的に回収させることと、

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

「望ましき新規投資」を行った納税者に対しては税法上、一定の税額控除を認めることによって民間投資の促進と国内景気の回復を図ることにあった⁽²⁾。

これに対して、A. P. B⁽³⁾は、この制度による税額控除額の性格と会計処理について、

- (1) 資本助成の方法による補助金（贈与資本剰余金となる補助金）。
- (2) 投資税額控除が発生した年度の利益に適用される税金の減額。
- (3) 将来の会計年度に対し、もしそれがなければ、より多く配賦されるであろう費用の減額。

という3点から、活発な議論が展開された。

まず、第1の税額控除額が資本助成の方法による補助金（subsidy by way of a contribution to capital）であるとする考え方は、投資税額控除が幾つかの会計年度の利益を増加させるという結論に反するという理由で不合理とされた。第2の税金の減額は、(i)当該年度の収益の増加として反映させる。(ii)税額控除額の48パーセント相当額（税率を52パーセントとした場合、純利益を増加させることができる最大限度）を税額控除が発生した当期の租税費用の減少として反映させ、残りの52パーセントを将来の年度に支払われる繰延租税とする⁽⁴⁾。(iii)税額控除の全額を取得資産の効用期間に繰延べるという三つの方法が考えられるが、税額控除は、それがなかったならば、支払うべきであった税金から税額控除相当額の税金の支払いを免除する行政手続であるから、その年度の利益に関する税金の計算に介入すべきではないとする。さらに、第3の費用の減額は、投資税額控除がなければ、将来の会計年度に対し、より多くの金額を配賦すべき費用の減額か、又は費用に対する相殺と考えることが妥当であるとし、その理由として、(i)収益は、設備の使用によって発生するものであって、設備の取得によって発生するものではないこと。(ii)税額控除の最終的な実現は、ある程度、将来のなりゆきにかかっており、利益の実現による税の負担が現状においても不確実である場合には、利益として取り扱うべきではなく、将来の連続する事業年度にわたって利益を分散することがいっそう合理的であるとし、結局、A. P. Bは、

- (1) 投資税額控除額は、取得資産の生産供用年度にわたって純利益に反映せしめるべきであること。
- (2) 貸借対照表の表示方法も取得した資産の生産供用年度にわたって償却することを条件に、その税額控除額を繰延利益として取り扱うこと。
- (3) 税額控除が発生した年度の損益計算書は、(1)で述べた方法により適切な原価又は費用に対応するように会計処理を行い、投資税額控除後の金額をもって表示すること。
- (4) 投資税額控除は、所得税債務に対する相殺として使用された金額だけを財務諸表に表示し、許容される未使用控除税額のうち、繰戻し控除額は租税の還付請求権として資産に計上することもできるが、後期への繰延べ税額は資産として計上せず、許容される年度にだけ反映させる。しかし、重要な未使用の投資税額控除額は、これを開示しなければならないと結論した。上記A. P. B. の意見書は、14名の委員の賛成投票によって採択されたが、なお委員のなかには条件付きで賛成したものや不賛成であった者もあり、完全に意見が一致したとはいえないものであった⁽¹⁵⁾。

それから2年後の1964年の歳入法は、これまでの制度を改め、減価償却の対象となる固定資産の基準価額から投資税額控除額を減額することを廃止したので、通常の償却方法と同じく資産原価の全額が減価償却の対象となり、税額控除額は納税申告書のうえでその全額が控除されることになった。かくて税額控除額の全額を、その発生年度の租税費用の減少とみるか、又はそれを将来の期間に配分すべきかが問題となったが、A. P. B. は、「1964年の歳入法が、投資税額控除の本質を変えたものではなく、また、それゆえに自動的に投資税額控除の会計処理の方法についての我々の意見を改訂する基礎を与えるものではない。しかし、審議会の意見書の権威は、それが一般に受け入れられることに依存している。審議会は、意見書第2号の発表以来、発生した種々の事情や議論の経緯にかんがみて、意見書の結論は、これを実施するのに必要と認められるほど一般には受け入れられていないと断定した。そこで当審議会は、さきに発表した意見書第2号の会計処理法、すなわち、投

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

投資税額控除額を資産の生産供用年度にわたって配分する方法は望ましいと考えるが、税額控除が発生した年度の連邦所得税の減少として取り扱う代替的方法もこれを承認する。しかし、審議会としては、いずれの方法を採用するとしても、適用した方法と金額は、これを完全に開示しなければならない」とした⁽⁶⁾。

このようにして、A. P. B. の意見書第4号は、税額控除が発生した年度での租税費用の減少とする代替的処理も認めたが、しかし、これに対しては、かなり強硬な反対論⁽⁶⁾も展開され、全会一致という経過ではなかったことは、税額控除額の性格の複雑性を物語るものといえよう。

以上のような甲論乙駁の論議を経て、意見書第4号は、第2号の繰延法 (spreading method) 一辺倒を改め、これに代る方法として会計実践上多くの支持を得ていた当期税額控除法 (flow through method) を便宜的に認めたので、結局、一つのことに対して二つの異なる方法が公式に採用される結果になった。このため、会計原則のありかたが鋭く批判されることになった。そこで1967年9月、A. P. B. は意見書第11号「所得税に関する会計」(Accounting for Income Taxes) の発表に先立って、税額控除が対象資産の耐用年数にわたって繰延べられることが必要であるとする草案⁽⁸⁾を作成し、各方面に意見を求めたが、繰延法は設備近代化や投資効果を不明確にするという理由で産業界の支持が得られず、結局、この部分が草案から削除された。とくに1971年11月の上院財務委員会報告 (Finance Committee report) は、投資税額控除の会計処理は、「望ましい投資」が行われた場合に適用される「選択的な税率減少」(selective tax rate reduction) であるから、投資年度にその特典を反映する当期税額控除法が最も妥当であるとし、財務省も当期税額控除法が実務に定着している事実を認め、これを支持した。

これを要するに、投資税額控除の本質は、適格投資資産の取得という行為によって、企業が政府から許された納税額の絶対的な減少であって、将来年度への税金支払いの繰延べではなく、しかもそれは経営者の意思決定によって獲得された税制上の恩典であるから、この事実を通常の営業成果とは明確

に区別して財務報告書に適正に開示しなければならないとしたのである⁽⁹⁾。

- (注)① 1962年の投資税額控除制度では、見積耐用年数4年未満の投資には適用されず、4年以上6年未満の投資には2.3パーセント、6年以上8年未満には4.7パーセント、8年以上には7パーセントとされ、その控除額が25,000ドルを超えるときは、25,000ドルに当年度の税額の25,000ドルをこえる部分の25パーセント（1968年1月1日以降は50パーセントに改正）を加算した金額が限度とされていた。また、未控除の投資税額控除がある場合には、3年間の繰戻しと5年間の繰越し（その後7年間に改正）控除が認められていた（中田信正著「税金配分会計」（中央経済社）昭和48年3月、149頁）
- (2) アメリカにおける投資税額控除制度の創設経緯については、富岡幸雄稿「アメリカ新減価償却制度の研究」『会計』第87巻第4号 森山書店 昭和40年4月 638頁以下）
- (3) Opinions of the Accounting Principles Board, No.2 Accounting for the "Investment Credit". Dec. 1962. by Accounting Principles Board of A. I. C. P. A..
- (4) 1962年の投資税額控除法では、税額控除相当額を減価償却の基準価額から減額しなければならないとしたため、投資税額控除額だけ各期の減価償却額が減少し、それだけ課税所得が増加するので、企業が受ける恩恵は1—税率相当額となる。この場合の税率を52パーセントとすれば、48パーセント相当額が恩恵を受ける投資税額控除額となるので、これを資産の耐用年数に基づいて繰延べるときは、これを48パーセント繰延法という。
- (5) 反対論者の主な主張を要約すると、(1)投資税額控除額が、いかなる事情のもとにおいても費用の減額と断定することは反対である。その理由は、果してそれが費用の減額かどうかは、状況の変化によって異なる解釈が生れる余地があるからである（John W. McEachren）。(2)投資税額控除は、実質的に所得税の減額であるから、その発生年度で所得税費用の減額として取扱うことは圧倒的支持を受けている。また、投資税額控除の実現に影響を与えるのは、対象資産の将来の生産供用ではなく、むしろその年の課税所得の発生そのものである（Herman W. Bevis, Weldon Powell）。(3)投資税額控除の取扱いが、ただ一つであるとする結論には反対である。取得資産から税金を控除することによって生ずる将来年度の増加税額に相当する税率相当額を繰延べることが望ましい処理である（William M. Black, Arthur M. Cannon）。(4)適当な開示を条件として、税額控除の発生年度における税額を妥当な部分だけを減少させる方法も代替的な方法として考慮されるべきである（Wilbert A. Walker）などとい

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

うものであった（日本公認会計士協会「A. I. C. P. A. 会計原則審議会意見書」大蔵財務協会 昭和53年10月 31頁以下）。

- (6) Opinions of the Accounting Principles Board, No.4 Accounting for the "Investment Credit". Mar. 1964, by Accounting Principles Board of A. I. C. P. A..
- (7) 意見書第4号は、委員15名の賛成投票によって採択されたが、8名の委員は条件付き賛成、5名は反対であった。反対論の主な論拠は、(1)投資税額控除は、ひとつの制度であるのに代替的方法を認めることは、同時に二つの異った処理方法を認めることになり不合理である（Marshall S. Armstrong）。(2)投資税額控除は、法定条件を満たしている者に与えられた税の選択的軽減措置であるのに、意見書第4号の代替的方法は、同じ供給者から同一の値段で購入した同一のものが、買手の状態によって左右される原価で計上するのと同じであるほか、貸借対照表が株主、債権者等のグループの持分の一部として分類できない繰延利益を含むことになる（Maurice Moonitz）。(3)投資税額控除は、結果的に固定資産の取得によるというよりは、むしろその取得による利益として報告すべきである（Leonard Spacek）などの反対意見があったといわれる（日本公認会計士協会、前掲書 45頁以下）。
- (8) A. P. B. Releases "Exposure Draft" on Tax Accounting Financial Executive, Oct. 1967, p. 80
- (9) 中田信正著 前掲書 149頁、167頁以下。なお、アメリカ税法の投資税額控除は、対象資産の見積耐用年数の満了前に資産を処分した場合には、当初の見積り耐用年数に基づく税額控除額と実際の所有期間に基づく税額控除額との差額を返還することになっているので、繰延法を採用する場合は計算がいっそう複雑化する。

5. 税額控除額の会計処理と開示方法

当期の法人税額から控除する税額控除額の本質をいかに考えるかは、その会計処理と開示方法をめぐって重要な問題であることは、さきにみたとおりである。それは、もし税額控除額をもって、政策目的を達成したことに対する政府からの非課税ボーナスと解すれば、企業会計上では営業外収益か又は特別利益項目となるし、また、これを租税費用からの控除項目と解すれば、当期利益の増加項目となるからである。

このように、政策税制上の損益は、もともと企業会計上の論理とは馴染まないものであるが、税法規定が政策損益を認め、しかも確定決算主義を堅持している以上、企業会計もこれに従わざるをえないので、現実の会計実践にかなりの混乱を起させる原因となっている。そこで、次に企業会計の立場から、税額控除額の本質を究明し、それに適合した会計処理の方法と具体的な開示方法を検討する。

すでに述べたように、わが国の税額控除額は、そのいずれもが租税特別措置法上の特恵的な免税措置であるから、その法的性格は、基本的には非課税の租税ボーナス⁽¹⁾であり、経営者の意思によって獲得した当期法人税債務の節約額と解される。しかし会計処理上の問題としては、「資産の取得からは利益が生じない」とする基本原則があるために、これを見積り耐用年数に分散する繰延法によるべきか、それとも発生年度だけの税金減額とするフロースルー法によるかは、各期の収益又は費用の減少という期間配分の観点から検討を要する問題である。いま、例えば、適格省エネルギー設備の基準価額を1,000万円、毎期の償却額を100万円とし、省エネルギー効果を償却額に比例するものと仮定すれば、繰延法の場合、税額控除額の70万円は、次のごとく処理される。

取得年度；

(借)	法人税債務	700,000	(貸)	繰延法人税	630,000
				当期税額控除	70,000

次年度以降；

(借)	繰延法人税	70,000	(貸)	当期税額控除額	70,000
-----	-------	--------	-----	---------	--------

この方法によれば、各期の効果に即応した額が各期の法人税額から控除されることになり、未実現効果に対応する額は次期以降に繰延べられることになるので、未実現利益の排除と期間対応が適正化される。

しかし、実際問題としては、将来の省エネルギー効果を適正に見積ることは困難⁽²⁾であるから、会計実務では期間対応を無視せざるをえず、結局は税法規定に従って、次のごとく取得年度で一括控除することになる。

(借)	法人税債務	700,000	(貸)	当期税額控除額	700,000
-----	-------	---------	-----	---------	---------

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

ところで、わが現行省エネルギー税制では、税額控除の限度超過額、すなわち未使用の税額控除額があるときは、1年間に限って繰越し控除を認めているが、この場合の処理は多少とも考慮すべき問題が含まれている。それは、当期に生じた未使用額を翌期の法人税額から控除する場合、次期には必ず控除するに足る以上の法人税額が存在することを前提としていること、また、その場合の控除は、年度区分が異なることである。いま、例えば、当期および次期の法人税額が各100万円、当期の資産基準額による税額控除限度額が25万円であるとした場合、当期の法人税額から控除できるのは20万円となるから、差引5万円が未使用額となる。いま、これを次期において当然に控除できる法的権利と解すれば、次のごとく処理される。

取得年度；

(借)	法人税引当額	1,000,000	(貸)	法人税債務	800,000
	控除未済税額	50,000		当期税額控除額	250,000

翌事業年度；

(借)	法人税引当額	1,000,000	(貸)	法人税債務	950,000
				控除未済税額	50,000

かかる処理は、翌期に控除限度額以上の法人税額が存在し、確実にこれを控除できることを前提として、取得年度における科目名称を取りあえず「控除未済税額」としたが、その意味は、翌期の法人税額から控除できる見積り税額で、翌期の法人税債務の見積減少額を表現したものである。したがって、かかる処理法は、業績が安定的に推移し、翌期には税額控除額以上の法人税債務が確実に発生する法人にはよいが、業績が不安定で、翌期には欠損法人に転落しかねない法人の場合には、取得年度で控除未済税額の会計処理を行わず、翌期において現実に控除が可能となった時点で、次の処理を行うのが無難である。

取得年度；

(借)	法人税引当額	1,000,000	(貸)	法人税債務	800,000
				当期税額控除額	200,000

翌事業年度；

(借)	法人税引当額	1,000,000	(貸)	法人税債務	950,000
				当期税額控除額	50,000

これは、前例のように、取得年度で控除未済税額を資産に計上した場合、

翌期に欠損を生じたため、控除未済税額の控除ができなくなったときは、すでに収益に計上していた税額控除額を前期損益修正損として振戻しの処理をしなければならず、その結果は、前期に未実現利益を計上していたことになるからである。この点からも未確定な債権（租税費用の減少）は、これを計上しないことが好ましいので、わが税法でも、かかる未使用税額の会計処理はもとより、当期控除額の処理も会計帳簿への記載を強制しておらず、もっぱら納税申告書上で処理することになっている。

しかし、会計記録とは別に、法人が税額控除の適用を受けた事実と、これによる法人税債務の減少額を財務諸表に開示することは、フルディスクロージャーの見地から好ましい。そこで前例の場合、当期の法人税額を100万円、翌期のそれを10万円とし、これを決算処理に組入れた場合の会計処理と税務上の申告処理を示せば、次のごとくなる⁽³⁾。

(1) 当期の会計処理と申告処理

(イ) 取得年度の会計処理

(借)	法人税引当額	1,000,000	(貸)	法人税債務	800,000
	当期控除未済税額	50,000		当期税額控除額	250,000

(ロ) 取得年度の申告処理

別表四 (摘要)	(総額)	(留保)	(処分)	(社外流出)
減算; 当期控除未済税額	50,000	50,000		
〃 当期税額控除額	200,000	—	その他	※200,000

別表五(一) (期首現在) (期中減) (期中増) (翌期繰越)

当期控除未済税額	—	—	△50,000	△50,000
----------	---	---	---------	---------

この場合には、法人の決算利益のなかに当期において控除されるべき法人税額25万円が含まれているので、別表四の所得計算ではこれを除算する。このうち、当期の法人税額から控除しきれなかった控除限度超過額5万円は、税法上、確定した債権ではなく、法人が単に翌期の法人税額から控除しようとする見積り控除税額にすぎないので、これを所得から減算するとともに、別表五(一)の期中増に△印を付けてマイナス積立金とし、これを翌期へ繰越す処理を行う⁽⁴⁾。

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

(2) 翌期の会計処理と申告処理

(イ) 控除限度額が2万円となったため、控除不足額3万円が切捨てられることになった場合の会計処理

(借)	法人税引当額	100,000	(貸)	法人税債務	80,000
	前期損益修正損	30,000		控除未済税額	50,000

(ロ) 同上の場合の申告処理

別表四（摘	要）	（総 額）	（留 保）	（処 分）	（社外流出）
加算；	控除未済税額	50,000	50,000		
減算；	当期控除税額	20,000	—	その他	※20,000

別表五(一) (期首現在) (期 中 減) (期中増) (翌期繰越)

当期控除未済税額	△50,000	△50,000	—	—
----------	---------	---------	---	---

この場合、会社計算上の前期損益修正損3万円は、前期の決算で計上した控除未済税額5万円のうち、当期限りで切捨てられる金額である。したがって、現実の当期控除額は2万円であるから、これを所得から減算するとともに、前期からの控除未済税額5万円を所得に加算し、これとの差額3万円が課税を受けることになる。

また、別表五(一)期首現在の当期控除未済税額（マイナス積立金）5万円は、当期末で消滅することになるので、これを期中減に△印を付けて記載し、期首現在額を消去する。なお、税実務では、繰越分の税額控除が昭和53年度の投資減税制度と同54年度の産業転換税制がともに3年間、昭和56年度の省エネルギー税制が1年間認められているので、これらが同一事業年度で税額控除を行うことも予想される。かかる場合には、(1)産業転換税制の当期発生分、(2)エネルギー対策税制の当期発生分、(3)投資税額控除の繰越分 (4)産業転換税制の繰越分 (5)エネルギー対策税制の繰越分の順序に控除を行うべきものとされている（昭和54年改正措法附則21、昭和56年改正措法附則10）。

ところで、わが国の会計実務では、現在もなお税額控除額についての開示が必ずしも適切に行われていない。これは、税額控除制度の適用法人が主に製造業等の一部大法人に限られやすく普遍性がないこと、実際の控除税額が相対的に少額であり、かつ、その発生頻度も非経常的であること、税法も税

額控除の決算処理を強制していないため、これを決算に組込む法人が皆無に近いこと、法人税法上の位置付けが基本税額からの特別控除税額であることなどの事情から、税額控除額を帳簿上に記録し、これを開示する会計慣行が成熟しなかったものとおもわれる。

しかし、少額な税額控除額といえども損益計算書上の税引前当期(純)利益金額を純化するためには、追徴税額や還付税額の場合に準じて当期の「法人税等」又は「法人税等引当額」から区分し、税引前当期(純)利益金額を増加する形式で表示することが望ましい。ただし、当期の法人税額から控除する税額控除額の場合は、更正決定等による追徴税額や還付税額とは本質を異にし、純粹に当期法人税額の減少であるから、税額控除後の法人税額を当期の負担額と考えるならば、しいてこれを区分表示するまでの必要はない。しかし、前期からの繰越限度超過額についての当期控除額は、期間的対応が異なるので、原則としてこれを区分表示すべきである⁽⁵⁾。いま、例えば、税引前当期利益金額500万円、当期法人税額100万円、税額控除限度額25万円、うち当期控除許容額20万円、繰越限度超過額5万円とした場合、損益計算書の表示と注記は、次のごとくなされよう。

税引前当期利益		5,000,000円
法人税引当額	1,000,000円	
特別税額控除額 ^(注)	<u>200,000円</u>	<u>800,000円</u>
税引後当期利益		<u>4,200,000円</u>

(注) 税法上の税額控除限度額は250,000円であるが、うち50,000円は次期の法人税額から控除すべき未使用税額である。

- (1) A. P. B. 意見書第2号では、税額控除額をもって「資本助成の方法による補助金」、すなわち贈与資本剰余金 (donated capital surplus) となる補助金であるとする考え方もあったが、これは税額控除額が租税債務の免除により行われる企業への資本拠出であるとする考えが根拠になっているため不合理とされたことはすでに述べた。けだし、税額控除は当期の法人税債務を計算する場合のプロセスにすぎず、それ以前の租税債務とは無関係だからである。この点から、投資税額控除額をもって債務免除による資本剰余金とすることは困難であるが、しかし、税

投資税額控除額の本質と会計処理上の問題点（長谷川）

額控除相当額を適格資産の取得に充てられた資本的支出と考えれば、資本助成の方法による国庫補助金と解されないこともない。

- (2) エネルギーの節約効果を正確に測定することは実務上、かなりの困難を伴うが、しいてこれを実行しようとするれば、前年度の電力費や光熱費及び燃料消費費等を当期のそれとを比較し、その消費節約額を算定することになる。
- (3) この場合の税額控除は、租税特別措置法に基づく法人税額の特別控除であって、法人税法上の欠損金の繰戻しによる還付法人税とはその性格を異にする。しかし、税務計算上の取扱いは、これと類似する点が多いので、ここではあえて欠損金の繰戻し控除に準じて論述した。
- (4) 別表四の社外流出に付けた※印は、所得の計算上ではこれを課税益金とせず、しかも税務計算上の利益積立金を構成しないものとする意味である。また、別表五(一)の△印は、利益積立金の減少を示すが、期中減の欄に付けられた△印は、マイナスのマイナスでプラスを意味する税務計算上のテクニックである。なお、詳細は拙著「税務会計入門」(同文館13訂版)昭和56年3月 280頁以下参照。
- (5) 昭和51年4月6日付、日本公認会計士協会監査委員会報告第24号「諸税金に関する会計処理及び監査上の取扱い」、J. I. C. P. A. News No. 224, May 1976。

む す び

これまで、投資減税制度を支えるものは、なんといっても納税者法人に永久的免税をもたらす税額控除が最大の魅力となっていること、また、それなるが故に政策税制としてのインセンティブが強力に機能し、政策効果の実現を確実なものとしやすいことを概説した。これは結局のところ、税額控除額が政府の政策に寄与したことに対する見返りとして与えられた税金ボーナスと考えられるからである。しかし、これについての性格と会計処理上の問題は、税法規定との絡らみもあって、意見の岐れるところではあるが、究極的には税額控除が当期の法人税額からの税金減額で、最終的に税引後当期利益を増加させるものであることに異論はない。このような租税恩典をもたらす税額控除制度は、当期に納付すべき法人税債務がある利益法人にのみ有利に機能し、欠損法人には何らのメリットもない。かくては差別課税に陥るおそれもあるので、税額控除を制度として維持存続する以上は、少なくとも未

使用税額の繰戻しと繰越し控除を欠損金の場合に準じて制度化すべきであるとおもう。

(1981年9月20日記)

<付記> 本稿は、駒沢大学「特別研究助成に関する規程」に基づく昭和54年度の助成対象「政策税制会計の研究」の成果の一部である。