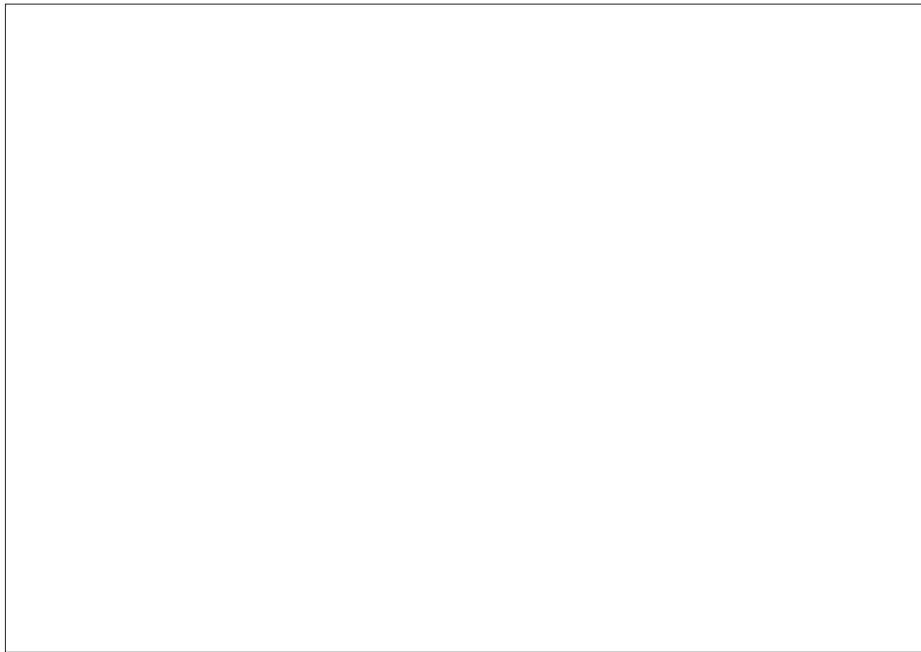


2002年 イギリス・ドイツ研修視察報告書

中小会社の計算書類の公開及び監査制度
税務訴訟及び租税救済制度等
固定資産の評価制度・報酬制度



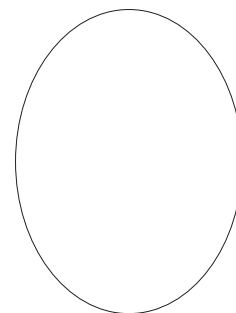
東京税理士会
国際部・法対策委員会

2002年 イギリス・ドイツ研修視察報告書

中小会社の計算書類の公開及び監査制度
税務訴訟及び租税救済制度等
固定資産の評価制度・報酬制度

東京税理士会
国際部・法対策委員会

はじめに



東京税理士会会長・視察団団長 金子秀夫

社会経済の急速なグローバル化が進む中で、従来から培ってきたナショナルな諸制度は、国際的視野からも見直す必要に迫られています。私たちの東京税理士会はその必要性をいち早く察知し、韓国、中国はもちろんのこと遠くヨーロッパへも7次にわたる視察団を派遣して、その都度視察の成果を報告書にまとめて参りました。

この度、我が国商法の度重なる改正や国際会計基準の導入によって、会社の計算書類の公開制度や監査制度、会計基準等が大きく変貌をとげようとしております。これらの変革は、国際化の流れに伴う必然の対応であることは言うまでもありません。

しかし、我が国は世界でも有数の中小企業大国であり、企業数においても、また、生産、流通、雇用の各経済活動の面においても、中小企業の役割が特段に大きいことが特徴となっています。したがって、国際化の流れの中でも、これら諸制度の改革は、中小企業の経営を阻害せずその発展をもたらすものでなければなりません。それこそが中小企業に活動の基盤を持つ税理士の当然の立場です。

そこで、私たちは、産業革命以来世界の経済活動の中心であったロンドンにおいて、中小会社の計算書類の公開や監査についての実態を広く調査することと致しました。また、最近、賦課課税から申告納税制度（Self Assessment System）に移行したイギリスの税務行政、租税救済制度、資産評価等について調べるとともに、申告納税に伴う税務代理人との交流を深めて、我が国税理士制度への参考に資するよう企画致しました。さらに足をドイツに伸ばして東京税理士会と友好協定を結ぶケルン税理士会を訪問し、ドイツのシュトイエルベラータ（税理士）が中小企業の税務と会計並びに監査についてどのように関わっているか、最近の情報を入手することに努めました。

私たちはこの研修視察に先立ち、新年度事業活動の開始当初から、準備のための研修会を幾度となく行って参りました。また夏休み期間中には、大学教授などの専門家をお招きして、イギリス、ドイツの諸制度について具体的な検討会も重ねました。

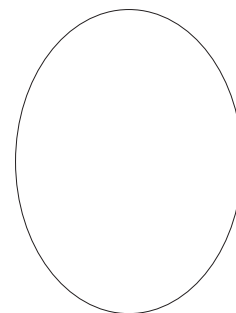
この準備のための研究活動の途上で、中小企業庁は、中小企業会計基準についての検討内容を公表し、我が国においても公正妥当な会計の依るべき基準作りの必要性を明確に致しました。もとより中小企業庁の検討内容は素案であり、スタンダードはこれから作り上げていかねばなりません。しかし、この方向性は、私たちが国際化の流れの中にあっても制度改革は中小企業経営を阻害せず、その発展をもたらすものでなければならぬとする立場と、共通するものであります。それゆえ、私たちの視察目的は、一層国際化の中の中小企業政策へと特化されていったように思います。

さて、視察の具体的な成果については、この報告書において、テーマ別に詳述されていますのでお目通しください。特に、イギリスの小会社用会計基準とも言うべき FRSSSE やイギリス、ドイツにおける小会社の外部監査免除の実情などについては、時宜を得たものと存じますのでご参照願えれば幸甚です。

なお、イギリスでは Chartered Tax Adviser という資格者が申告納税制度導入に関わって地位を高めており、東京税理士会との交流を望んでおりました。これを機会に、わが会としても友好を深めたいと思います。

視察団員並びに事務局の皆様の労を犒いつつ、冒頭のご挨拶と致します。

視察報告書の発刊にあたって



東京税理士会国際部長・視察団事務局長 高橋 省 二

昨年は国際部単独で中国研修視察を行いました。本年度は法対策委員会と国際部との共催により9月28日から10月6日までの日程でイギリス、ドイツを訪問しました。研修視察団は、金子会長を団長として総勢43名で構成されました。

ご承知の如く、本年6月に経済産業省中小企業庁による「中小企業の会計に関する研究会報告書」が公表され、我が税理士業界においても、中小会社の会計基準の確立及び中小会社における財務諸表の公開とそれに伴う適正担保問題等が注目を浴びているところであります。

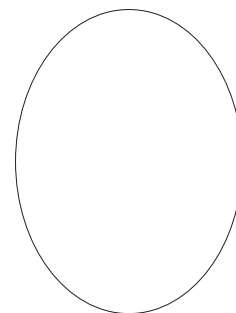
さて、今回の研修視察は、中小会社における貸借対照表等の公開、税理士が計算書類の公開制度に係る適正担保の担い手となれるか、またそれに伴う責任の問題等について調査研究することを目的としており、極めてタイムリーなものとなりました。訪問先であるイギリスは会計制度発祥の地であり、財務諸表の公開における先進国であることから、またドイツはEU加盟国の中で指導的な役割を持つ国であるとともに、我が国同様税理士制度を有することから、両国における中小会社に係る計算書類の公開制度及び監査制度を中心テーマとし、その他税務救済制度、固定資産の評価制度及び報酬制度等について調査研修を行いました。

今回の研修視察では、移動日及び土日を除いて大変ハードなスケジュールのもと、その内容は多岐にわたりました。また、本会と友好協定を締結しているケルン税理士会を訪問した際には、グラフェ会長をはじめ役員の方々と懇談会を行い、交流をさらに深めました。

このように大変充実した研修視察を通して、我が税理士制度をめぐる諸問題等を検討するための貴重な情報・資料を入手することができ、本報告書はその成果をとりまとめたものであります。この報告書が本会及び本会会員の今後の業務に少しでもお役に立てれば幸いです。

最後に、本研修視察はかつてない大視察団でありながら、極めて円滑に充実した研修視察が行えたことは、事前の準備を含め、団員の協力があったからこそ実現できたものと痛感しております。ここに改めて感謝を表する次第であります。

グローバル時代を見据えて



東京税理士会副会長・視察団副団長 高畑 公一

私が委員長を務める法対策委員会に国際部から「海外研修視察企画要項」による視察共催の依頼が届いたのは、平成13年11月のことでした。その要項では視察の主な目的を「中小会社における貸借対照表の公開、税理士が監査を行うことに伴う職域拡大及び監査責任の問題等について調査・研究することである」としており、平成13年度の統一課題として「中小会社の計算書類の公開とそれに伴う適正担保に関する検討」を支部法対等に依頼した本委員会としては、まさに格好の視察目的であることから共催の依頼を受けることとしました。

視察への準備として「イギリス会社法」並びに「中小会社の計算書類の公開」等に関する事前研修を経て、9日間（平成14年9月28日～10月6日）にわたる研修視察が実施されましたが、その内容は例年になく充実した内容でありました。

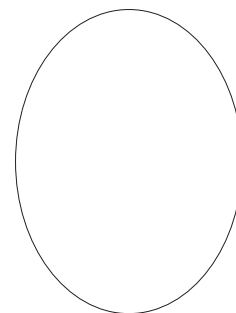
今回の研修視察では、イギリスとドイツの2ヶ国を訪問しました。ご承知のとおり、イギリスには我が国のような税理士制度はありませんが、会計制度並びに財務諸表の公開におきまして学ぶ点が多々あり、特にロンドンから車で3時間ほどのウェールズ地方・カーディフにあるCOMPANIES HOUSE（会社庁）を訪問できたことは大きな収穫でした。

また、ドイツは我が国と同様の税理士制度が存在することから、本会としましてもケルン税理士会と友好協定を結ぶなど、古くから交流を深めております。ドイツにおきましては視察により多大な成果を上げられたことはもちろんのこと、再びケルン税理士会を訪問し、グラフェ会長をはじめとする役員の方々とお会いして両会の友好関係を一層深められたことを喜ばしく思います。

今後、税理士業界並びに中小会社を取り巻く環境は、大きな変化の渦の中に入っていくものと思われます。いかなる時代の到来を迎えようとも、我々税理士は中小会社の発展を常に念頭に置き、グローバルな視点から問題を見据えていかなければなりません。その意味からも、今回のこの視察は意義あるものだったと思われてなりません。

最後に、今回の視察は総勢43名という大規模なものでありましたが、大過なく無事に帰国の途につきましたことは、ひとえに団員皆様方の協力の賜と感じております。この場をお借りして、厚く御礼申し上げる次第であります。

国際部との共催にあたって



東京税理士会法対担当常務理事・視察団事務局長代理 八木澤 秀 夫

中小会社の公告に代わる公開制度として、商法等の一部を改正する法律（平成 13 年 11 月 28 日公布）により「商法第 283 条」の改正が行われました。この法律改正に対応して法対策委員会では、平成 13 年度の統一課題として「中小会社の計算書類の公開とそれに伴う適正担保に関する検討」を取り上げ、支部法対等に検討依頼しました。時を同じくして、国際部より「イギリス並びにドイツで導入されている中小会社における監査制度の実態について調査・研究し、我が国の中小会社における計算書類の公開及び監査を行う場合において税理士が関与できる体制を整える上での方策を示すことを目的」とした研修視察の共催依頼があり、法対運営委員会にて検討した結果、会社法並びに計算書類の公開制度に歴史と伝統を有するイギリス及びドイツを視察することは意義あるものと判断し、国際部と共催にて実施することとなりました。

今回の研修視察において法対策委員会が特に関心を寄せていた訪問先は、ウェールズ地方のカーディフに本部を置く COMPANIES HOUSE（会社庁）でした。

同庁を訪問するにあたり、注目していた事項は会社の届出遵守率ですが、2002 年は約 95 % であり 5～6 年間この率を維持していることを聞き大変驚かされました。更に、公開会社の中でも監査報告書が免除される会社が存在することや、適正担保に関して、同庁としては提出される書類は監査報告書がなくても信頼して受理することにも驚かされました。しかし、一方では虚偽の書類提出に関しては厳しい罰則が科され、法的制裁を受けるとのことでした。

この様に財務諸表の公開制度に関して先進国である両国を訪問したことは、法対策委員会としても収穫は大きく、国際部との共催における当初の目的は達成できたものと考えております。

最後に、今回の研修視察を企画された国際部並びに参加された団員の方々に厚く御礼を申し上げますとともに、会員皆様方がこの視察報告書を今後のご検討にお役立て下さるようお願いいたします。

日 程 表

| 日 程 | 内 容 | 交通機関 | 宿 泊 地 |
|---------------------------------------|--|--------------------------------|------------------------|
| 第 1 日目 (土) 9 月 28 日 | 午前 11 時 40 分：成田国際空港発 午後 3 時 55 分：ロンドン・ヒースロー空港着 到着後：ホテルにチェックイン 午後 6 時 30 分：LOU PESCADOU で夕食会 | NH 201 便 専用バス (2 台) | ロンドン泊 シスル・ケンジントンパーク |
| 第 2 日目 (日) 9 月 29 日 | ロンドン市内及び郊外視察 | | ロンドン泊 シスル・ケンジントンパーク |
| 第 3 日目 (月) 9 月 30 日 | 午前：イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW) 訪問 午後：REES POLLOCK 監査法人訪問 ----- 午前：イギリス内国歳入庁 (IR) 訪問 午後：イギリス勅許税務協会 (CIOT) 訪問 | 専用バス (2 台) | ロンドン泊 シスル・ケンジントンパーク |
| 第 4 日目 (火) 10 月 1 日 | 午前：イギリス勅許公証会計士協会 (ACCA) 訪問 午後：GRANT THORNTON 監査法人訪問 ----- 午後：COMPANIES HOUSE (会社庁) 訪問 (本部カーディフ) 午後：WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人訪問 | 専用バス (2 台) | ロンドン泊 シスル・ケンジントンパーク |
| 第 5 日目 (水) 10 月 2 日 | 午前：THE ADJUDICATOR'S OFFICE 担当官講演 テーマ：税務行政における苦情処理制度について 午後：DELOITTE & TOUCHE 監査法人担当者講演 テーマ：中小企業における計算書類の公開制度及び監査制度の実情について ----- 午後：THE INLAND REVENUE ENQUIRY CENTER 訪問 (ロンドン郊外) 午後 6 時：BANK WESTMINSTER にて各訪問先の役員等との晚餐会 | 専用バス (1 台) | ロンドン泊 シスル・ケンジントンパーク |
| 第 6 日目 (木) 10 月 3 日 ドイツ統一の日 | 午後 12 時 30 分：ロンドン・ヒースロー空港発 午後 2 時 40 分：ドイツ・ケルン空港着 到着後、ホテルへ | LH 5935 便 専用バス (2 台) | ケルン泊 クラウンブラザ・ケルン |
| 第 7 日目 (金) 10 月 4 日 | 午前：デュッセルドルフ経済監査士協会訪問 午後：ケルン税理士会訪問 ----- 午前：ケルン・ミッテ税務署及びケルン財政裁判所訪問 午後：BDO 監査法人訪問 午後 7 時：LE BOUQUET にてケルン税理士会役員との晚餐会 | 専用バス (2 台) | ケルン泊 クラウンブラザ・ケルン |
| 第 8 日目 (土) 10 月 5 日 | ケルン市内視察 午後 8 時 30 分：フランクフルト空港発 | 専用バス (2 台) NH 210 便 | |
| 第 9 日目 (日) 10 月 6 日 | 午後 2 時 55 分：成田空港到着後、入関手続、解散 | | |

訪問先一覧（視察順）

視察 1：イギリス・ウェールズ勅許会計士協会
The Institute of Chartered Accountants in
England and Wales (ICAEW)

説明者 Mr. Paul Druckman
(Vice President)
Mr. Stephen Thomas
(Head of Unit)
Ms. Belinda Bowen
(International Affairs Executive)
住 所 Chartered Accountant's Hall PO BOX433
Moorgate Place London EC 2 P 2 BJ
T E L 020-7920-8100
F A X 020-7920-8547
<http://www.icaew.co.uk>

視察 2：イギリス内国歳入庁
The Inland Revenue (IR)

説明者 Mr. Andrew Frenkiel
(International Assistance)
住 所 Victory House, 30-34 Kingsway
London WC 2 B 6 ES
T E L 020-7438-8201
F A X 020-7438-6106
<http://www.inlandrevenue.gov.uk>

視察 3：REES POLLOCK 監査法人

Rees Pollock Chartered Accountants
説明者 Mr. Johnny Mouldsdales
(Partner)
住 所 7 Pilgrim Street, London EC 4 V
6 DR
T E L 020-7329-6404
F A X 020-7329-6408
<http://www.reespollock.co.uk>

視察 4：イギリス勅許税務協会

The Chartered Institute of Taxation (CIOT)
説明者 Mr. Robert A Dommett 他 5 名
(Secretary-General)
住 所 12 Upper Belgrave Street London
SW1X 8 BB
T E L 020-7235-9381
F A X 020-7235-2562
<http://www.tax.org.uk>

視察 5：イギリス勅許公証会計士協会
The Association of Chartered Certified
Accountants (ACCA)

説明者 Mr. Peter A Langard
(Past President)
Mr. David Dean 他 2 名
(Company Law & Investigation
Department, DTI)
住 所 29 Lincoln's Inn Field London
WC 2 A 3 EE
T E L 020-7396-7000
F A X 020-7396-7070
<http://www.acca.org.uk>

視察 6：COMPANIES HOUSE（会社庁）

説明者 Mr. Neil Butler
(International Relations Manager)
住 所 Crown Way, Cardiff CF 14 3 UZ
T E L 029-2038-0011
F A X 029-2038-0149
<http://www.companieshouse.gov.uk>

視察 7：GRANT THORNTON 監査法人

説明者 Mr. David C McDonnell
(Chief Executive Worldwide)
Mr. Steve Maslin
(Partner)
Mr. Ian Evans
(UK Head of Tax)
住 所 Grant Thornton House
Melton Street Euston Square London
NW 12 EP
T E L 020-7383-5100
F A X 0870-991-2700
<http://www.gti.org>

視察 8：WATTS GREGORY 監査法人

説明者 Mr. David P. Challenger
(Partner) FCA
Mr. Neil Pugh
(Partner) FCA, ATII
Mr. Mervyn. A.Harris
(Partner)
住 所 10/14 Museum Place, Cardiff CF103 NZ
T E L 029-2037-2544

F A X 029-2038-3022
<http://www.watts-gregory.co.uk>

研修会：アジュディケーターズ・オフィス

The adjudicator's Office
説明者 Mr. Charlie Gordon
(Head of the Adjudicators Office)
Mr. Gary Jones
(Adjudication Manager)
住 所 Haymarket House, 28 Haymarket,
London, SW 1 Y 4 SP
T E L 020 7930 2292
F A X 020 7930 2298
<http://www.adjudicatorsoffice.gov.uk>

研修会：DELOITTE & TOUCHE 監査法人

説明者 Mr. Sanjay Sharma
(Director, Japanese Business)
Mr. Hirofumi Otani 他 1 名
(Manager, Assurance & Advisory)
住 所 180 Strand London WC 2 R 1 BL
T E L 020 7438 3000
F A X 020 7014 7159
<http://www.deloitte.co.uk>

視察 9：イギリス内国歳入庁インクワイアリーセンター

The Inland Revenue Enquiry Center
説明者 Mr. Allister Scrivener
住 所 Blenheim House
Bridge Street Guildford Surrey GU 1
4 RY
T E L 01483-534881
F A X 01483-534976

視察 10：ケルン・ミッテ税務署

Finanzamt Köln-Mitte
説明者 Mr. Wolfgang Hasbach
(Vorsteher)
Mr. Stlick
住 所 Blaubach 7 in 50676 Köln
T E L 0221/92400-0
F A X 0221/92400-440
<http://193.109.238.78/amt/215>

視察 11：ケルン財政裁判所

Finanzgericht Köln
説明者 Dr. Jürgen Schmidt-Troje 他 1 名
(Präsident des Finanzgerichts Köln)
住 所 Appellhofplatz 50667 Köln
T E L (02 21) 20 66-402
F A X (02 21) 20 66-437
<http://www.fg-koeln.nrw.de>

視察 12：デュッセルドルフ経済監査士協会

Institut der Wirtschaftsprüfer (IDW)
説明者 Dr. Dieter Hammer
Dr. jur. Hans Wilhelm Korfmacher
住 所 Tersteegenstraße 14-40474
Düsseldorf
T E L 0211 4561-0
F A X 0211 4541097
<http://www.idw.de>

視察 13：ケルン税理士会

Steuerberaterkammer Köln
説明者 Mr. Ernst-Dieter Grafe
(Präsident)
Mr. Dieter Prinz
(Vizepräsident)
Mr. Helmuth Vianden 他 2 名
(Vizepräsident)
住 所 Volksgartenstraße 48 50677 Köln
T E L (02 21) 3 36 43-0
F A X (02 21) 3 36 43-43
<http://www.stbk-koeln.de>

視察 14：BDO 監査法人

BDO Deutsche Warentreuhand
Aktiengesellschaft
説明者 Mr. Wolfgang Schmidbauer 他 1 名
住 所 Konrad-Adenauer-Ufer 79-81 50668
Köln
T E L (02 21) 97 35 7-190
F A X (02 21) 7 39 03 95
<http://www.bdo.de>

目 次

| | |
|-------------------------------|--|
| はじめに | |
| 視察報告書の発刊にあたって | |
| グローバル時代を見据えて | |
| 国際部との共催にあたって | |
| 日 程 表 | |
| 訪問先一覧 | |
| 本報告書で使用した税務関連用語・税務関係機関等の日英対照表 | |

第1章 イギリス・ドイツの計算書類の公開制度及び監査制度

| | |
|--------------------------------------|----|
| I はじめに | 1 |
| II イギリスにおける計算書類の公開制度・COMPANIES HOUSE | 3 |
| III REES POLLOCK 監査法人 | 14 |
| IV DELOITTE & TOUCHE 監査法人 | 18 |
| V イギリス勅許公証会計士協会訪問及び DTI（貿易産業省）担当官研修 | 29 |
| VI イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 | 34 |
| VII デュッセルドルフ経済監査士協会 | 39 |
| VIII BDO 監査法人 | 44 |
| IX おわりに | 47 |
| ◇ ロンドン・ケルンの思い出 | 51 |
| ◇ ロンドン市街及びケルン市街見学 | 54 |
| ◇ ヨーロッパの精神的風土 | 56 |

第2章 イギリス・ドイツの税務訴訟及び租税救済制度等

| | |
|--------------------------------------|-----|
| I はじめに | 59 |
| II ADJUDICATOR'S OFFICE（苦情処理裁定者の事務所） | 60 |
| III イギリスの税務訴訟 | 77 |
| IV イギリス勅許税務協会 | 81 |
| ◇ イギリスの給与制度 | 90 |
| V イギリス内国歳入庁・インクワイアリーセンター | 91 |
| ◇ 旅の思い出 | 100 |
| VI ドイツの税務署 | 101 |
| VII ドイツの財政裁判所 | 122 |
| VIII おわりに | 133 |

第3章 イギリス・ドイツの固定資産の評価制度

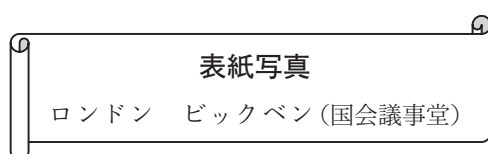
| | | |
|-----|-------------------------|-----|
| I | はじめに | 137 |
| II | イギリスの相続税における固定資産の評価 | 138 |
| | ◇ 議案書は誰が作るの？ | 152 |
| III | ドイツの相続税における固定資産の評価 | 153 |
| IV | イギリスにおける固定資産の会計制度及び減損会計 | 161 |
| V | イギリスにおけるカウンスル税 | 173 |
| | ◇ イギリスでの発見 | 182 |
| | ◇ イギリス、ドイツ視察雑記 | 184 |
| VI | おわりに | 188 |
| | 参考資料1 変貌する環境 | 189 |
| | 参考資料2 イギリスの固定資産の税務処理 | 199 |
| | 参考資料3 イギリスの税制史 | 208 |

第4章 イギリス・ドイツの報酬制度

| | | |
|-----|---------------------|-----|
| I | はじめに | 219 |
| II | イギリスにおける会計事務所の報酬の実態 | 222 |
| | ◇ イギリス視察雑記 | 228 |
| III | ドイツの税理士報酬制度の実態 | 230 |
| IV | おわりに | 240 |
| | ◇ ドイツ視察雑記 | 241 |

訪問記 ◎ 友好協定先ドイツ・ケルン税理士会を訪問して

| | | |
|--|------------------------------------|-----|
| | 友好協定先ドイツ・ケルン税理士会を訪問して | 245 |
| | ◇ 「ケルン税理士会役員との晩餐会 ～日本はもっと自主性を～」 | 250 |
| | ◇ 「ケルン税理士会役員との晩餐会 ～博士号所持者が2割とは～」 | 251 |
| | ◇ 「ケルン税理士会役員との晩餐会 ～寿司はドイツ語で「ズシ」？～」 | 252 |
| | 編集を終えて | 253 |
| | 視察団団員名簿 | 256 |



◇ 本報告書で使用した税務関連用語・税務関係機関等の日英対照表

税務関連・税務関係機関等の用語には、イギリスに限らずその国特有のものが多く、様々な翻訳がなされている場合が多々あります。このため、本報告書において使用した訳語を原語とともに下記に示します。これらの中には適切な訳語が見当たらず、国際部並びに法対策委員会内で検討したものもあるため、すべての訳語が必ずしも一般的なものではないことをここにお断りします。

【英 語(/の後は略語)】

【日 本 語】

| | |
|--|---------------------------|
| Annual Returns | 年次届出書 |
| Appeal Commissioners | 不服申立委員会 |
| Association of Chartered Certified Accountants/ACCA | イギリス勅許公証会計士協会 |
| Barrister | 法廷弁護士 |
| Chartered Institute of Taxation/CIOT | イギリス勅許税務協会 |
| Clerk | 書記官 |
| Code of Practice | 手続要綱 |
| Collection Office | 徴収事務税務署 |
| Customs and Excise/CE | 関税消費税庁 |
| Companies House | 会社庁 |
| Court of Appeal | 控訴院 |
| Department of Trade and Industry | イギリス貿易産業省 |
| Financial Reporting Standard for Smaller Entities/FRSSE | 小規模事業体に対する財務報告基準 一般委員会 |
| General Commissioners | 高等法院 |
| High Court | 貴族院 |
| House of Lords | イギリス内国歳入庁 |
| Inland Revenue | 内国歳入庁インクワイアリーセンター |
| Inland Revenue Enquiry Centre | |
| Institute of Chartered Accountants in England & Wales/ICAEW | イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 |
| Joint Stock Companies Act 1884 | 1844年ジョイント・ストック・カンパニー法 |
| Limited Company | 有限責任会社 |
| Lord Chancellor | 大法官 |
| Memorandum of Association | 基本定款 |
| Pay as you earn/PAYE | 源泉徴収制度 |
| Public Limited Company/PLC | 公開会社 |
| Private Limited Company/Ltd. | 私会社 |
| Self Assessment System | 申告納税制度 |
| Solicitor | 事務弁護士 |
| Special Commissioners | 特別委員会 |
| Taxes Management Act | 租税管理法 |
| Tax Office | 課税事務税務署 |
| Taxpayers' Charter | 納税者憲章 |
| True and Fair View | 真実かつ公正なる概観 |
| Unlimited Company | 無限責任会社 |
| Value Added Tax/VAT | 付加価値税 |

第1章 イギリス・ドイツの計算書類の公開 及び監査制度

第1班メンバー

| 第1班 | 10名 | [テーマ] 中小会社の計算書類の公開制度について | |
|-------|------|--------------------------|------|
| ◇吉田伸江 | 宮崎任治 | 寺嶋慈夫 | 高橋豊 |
| 李年子 | 岩波一 | 大平昭三 | 吉野隆子 |
| 内川清雄 | 高橋隆幸 | | |

(注) ◇=チーフ

第2班メンバー

| 第2班 | 6名 | [テーマ] 監査制度の実情について | |
|-------|-------|-------------------|------|
| ◇高柳幸雄 | 堀子友廣 | 芥川靖彦 | 内川澄男 |
| 富田光彦 | 徳永喜与志 | | |

※ 高柳チーフは事務局次長兼務

(注) ◇=チーフ

I はじめに

1. 訪問目的

計算書類の届出制度、届け出た計算書類の公正性の担保、計算書類の情報公開システム等につき調査し、我が国の公開制度の在り方についての検討の参考とする。

また、我が国において、法定監査は大会社及び公開会社に義務づけられており、中小会社には免除されているが、今般の商法改正にあたり「計算書類の公開」が議論され、中小会社にも任意監査を導入しようとする動きが出てきている。逆にイギリスでは段階的に監査の免除基準を拡大してきており、その背景及び公開される計算書類の適正担保と監査との関連を中心に調査し、我が国の計算書類の公開制度並びに中小会社における監査制度の在り方の検討の参考とする。

2. 事前研修

効率的・効果的な視察に向けて、吉田伸江団員（法対運営委員）をチーフとする第1班が「中小会社における計算書類の公開制度」を担当し、高柳幸雄事務局次長（法対策委員会副委員長）をチーフとする第2班が「イギリス・ドイツにおける監査制度」を担当することとし、次のとおり事前研修を実施した。

第1回「イギリス会社法の概要について」（講師：川島いづみ早稲田大学教授）

第2回「我が国の中小会社の計算書類の公開制度について」（講師：右山昌一郎会員）

第3回「イギリスにおける中小会社の計算書類の公開制度と監査の実情」（講師：河崎照行甲南大学教授）

3. 訪問先及び質問事項

計算書類の公開制度に関する訪問先及び事前に用意した質問事項は、次のとおりとなっている。

(1) COMPANIES HOUSE（会社庁）

- ① COMPANIES HOUSE（会社庁）の組織について
- ② 計算書類の届出制度について
- ③ 計算書類の公開制度について
- ④ 計算書類の公開における実務的諸問題について

(2) イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）

- ① 監査業務と会計業務について
- ② 監査人の独立性と倫理規定について
- ③ グローバル化及びEU統合関連について
- ④ 監査業務に関する損害賠償について

(3) REES POLLOCK 監査法人

- ① 報酬規定について
- ② 報酬規定の運用方法について

(4) DELOITTE&TOUCHE 監査法人

- ① 監査免除会社の監査代替方法について
- ② 監査業務について
- ③ 届出計算書類とその適正担保について

(5) デュッセルドルフ経済監査士協会

- ① 会社組織の種類とそれぞれの特徴について
- ② 届出計算書類とその適正担保について
- ③ 小会社監査について
- ④ 中小企業会計基準について

(6) BDO 監査法人

また、監査制度に関するイギリス・ドイツでの訪問先及び質問事項は、次のとおりとなっている。

(1) イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW)

- ① 監査業務と会計業務について
- ② 監査人の独立性と倫理規定について
- ③ グローバル化及び EU 統合について
- ④ 監査業務に関する損害賠償について

(2) イギリス勅許公証会計士協会 (ACCA)

- ① 中小企業監査について

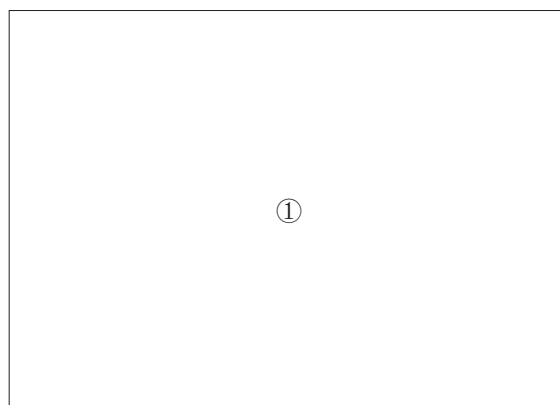
(3) DTI 担当官による研修

- ① イギリス貿易産業省の組織について
- ② 小規模事業体に対する財務報告基準 (FRSSE) について
- ③ 小会社の監査軽減について
- ④ 会社法について

(4) DELOITTE&TOUCHE 監査法人

- ① 会社組織の種類とそれぞれの特徴について
- ② 届出計算書類とその適正担保について
- ③ 小会社監査について
- ④ 中小企業会計基準について

(八木澤 秀夫 担当)



ICAEW のポール・ドラックマン副会長と

II イギリスにおける計算書類の公開制度・COMPANIES HOUSE

はじめに

平成 13 年 11 月の商法改正（14 年 4 月施行）により、株式会社に義務づけられている官報又は日刊新聞による貸借対照表等又はその要旨の「公告」に代え、自社ホームページを含む電磁的方法による貸借対照表等の公開も認められることとなった。

もともと官報等による貸借対照表の公告義務規定は、明治 32 年に日本において商法が創設された時から厳然と存在している。現在 120 万社余在る株式会社のうち公告をしている会社は、1.5 %程度といわれており、その形骸化の是正が叫ばれて久しい。

この制度については、昭和 37 年、昭和 54 年、昭和 61 年及び平成 2 年の商法改正において計算書類の登記所での公開という形で採り上げられたところであり、国会における商法改正法案の審議に際しても、再三にわたり付帯決議によりその実現が求められていたものである。

法務省は、今回の改正について、「計算書類の商業登記所での公開という制度を採用せず、高度情報化社会の到来に対応して、本来の公告制度に加えて、電磁的方法を選択することを認めたものである。したがって、例えば会社が自らのホームページを利用して計算書類の開示をすることを可能にした。それにより会社の負担を軽減しながら、開示の実効性が高められることが期待される」としている。

今後日本の社会にとって有用な公開制度としていくためには、我が国の 99 %を占める中小会社について (1) 開示の実効性は、どのようにしたら高められるか、商業登記所での公開を義務づけなければ実効性は上がらないのではないか、(2) 公開される計算書類の適正性の担保は、内部の取締役と監査役の責任のみでよいのか、外部監査はどこまで必要か、(3) 監査の場合に 適正性の判断の基準となる中小会社向けの会計基準をどう明確にするか等解決しなければならない困難な課題を抱えている。

以上、我が国における計算書類の公開制度が抱える諸問題を念頭に置き、イギリスの公開制度の実情把握のため視察を行った。

1. イギリス会社法の概要

イギリスは、従来からコモン・ロー、慣習法、判例法の国といわれているが、会社法については、制定法がある。株式会社がイギリスにおいて登場したのは、産業革命の完成期に鉄道事業が始まった頃であるといわれている。1834 年商事会社法、1837 年勅許会社法が立法されているが、これらは、議会の承認や王室の許可がなければ会社を設立することができず、一般国民にとって会社を設立するのは難しかった。このような免許主義による会社設立は、18 世紀半ば以降のイギリス自由主義の流れの中で 1844 年にはジョイント・ストック・カンパニー法（Joint Stock Companies Act 1844）が生まれ、会社設立は準則主義（登記設立）となった。このことにより国民は自由に会社を設立できるようになったが、会社情報の公開義務も課されることとなった。18 世紀末の産業革命、植民地支配政策を背景に、世界の商工業、金融業の中心国として、大英帝国は築かれてきたが、株式会社制度の発展に伴う会社法の制定・改廃は常に行われてきた。現在のイギリス会社法は、1985 年会社法(総括法)と 1989 年会社法（変更法）があり、前者をその

基本としている。

(注) イギリスでは、年々の改正法を 10 数年単位で整理統合して基本となる制定法とする。1985 年会社法は、1948 年会社法を基本法としその後の 67 年、76 年、80 年、81 年の変更法（基本法の一部を改正・補足した法）を統合した新しい基本法であり、89 年会社法（変更法）以降数度にわたり部分的に改正されている。

(1) イギリスにおける会社の分類（1980 年会社法）

① 無限責任会社（Unlimited Company）

② 有限責任会社（Limited Company）

イ. 公開会社（Public Limited Company）・・・（略称 PLC）

* 基本定款（memorandum of association）に公開会社である旨規定するとともに、公開会社として登記をすること。

* 名称の末尾に「公開会社」である旨を表示すること。（public limited company 又は PLC）

* 最低株式資本（minimum share capital）は 5 万ポンド

* 広く一般から株式や社債を公募することによって資金調達ができる。

(注 1) 公開会社は、更に「有限責任株式会社＝株式会社」（company limited by shares）と「保証有限責任会社」（company limited by guarantee）とに分類される。後者は、株式の流通が禁止されており（Stock Transfer Act 1963）会社数はわずかである。

(注 2) 公開会社が即上場企業（Listing Company）ではない点に注意を要する。

ロ. 私会社（Private Limited company）・・・（略称 Ltd.）

* 1980 年以前は、株式の譲渡制限、社員数 2 人以上 50 人以下の条件があったが、現在は定款の規定による閉鎖性（譲渡制限）の維持で足り、公開会社以外の会社をいうものとされている。

* 株式や社債の発行は可能であるが公募は禁止されている。

(2) 株式会社の機関の概要

1985 年の会社法は機関の基本的な枠組み、株主総会、取締役の大枠のみを定め、取締役の義務、責任などは慣習法によっているため定款の自治によるところが大きい。以下モデル定款（付表 A：Table A）による。

① 株主総会

会社の意思は株主総会によって決定される。最高万能の機関であり計算書類の承認、利益配当の決議、取締役（director）の選任、会計監査役（auditor）の選任などを行う。

② 取締役会（the board of directors）

会社経営に関するすべての権限を持つ。（付表 A 70 条）また、取締役会の権限の一部委譲を受けた委員会（付表 A 72 条）や業務執行取締役（付表 A 84 条）が業務を執行する。

③ 監査役（auditor）

会計監査を行う。

④ 秘書役 (company secretary) (CA 283 条)

オフィサーの一種で取締役会が選任し、書類の保管・手続遵守のチェックなどを行う。

2. イギリス会社法と計算公開制度の変遷 (概要)

1844 年会社登記法 (Joint Stock Companies Act 1844) により会社設立は、免許主義から準則主義に変わり、会社登記所 (The Companies Registration Office) で登記することによって可能となった。一方で企業内容の開示制度を導入し、会社情報の公開を義務化した。1855 年には、有限責任法によりジョイント・ストック・カンパニーに有限責任制が導入された。以下、その概要を記す。

① 1907 年会社法

公開会社は、貸借対照表を公表し、会社登記所に届け出ることを義務づけられた。この年私会社が法制化されたがこれについては、大規模な公開会社から小規模な閉鎖会社まで画一的に規制することに批判があったため、年次届出書 (annual returns) に貸借対照表の添付を不要とし開示義務を免除した。

② 1947 年会社法

監査済の財務諸表を公表することを義務づけるとともに、会社会計の根本理念として「真実かつ公正なる概観」(True and Fair View) を規定し、財務諸表はこれによることを義務付けた。

③ 1948 年会社法 (1947 年会社法を統合した総括法)

株式会社に連結損益計算書と連結貸借対照表の形式での開示を義務づけた。

私会社の開示免除が広範囲にわたり過ぎるため、小規模で他の会社の従属会社でない私会社のみを「免除私会社」とし免除の対象を狭めた。

④ 1967 年会社法

1962 年の「ジェンキンス報告」(Jenkins Report) は、財務情報の開示は有限責任に対する対価であるとして、免除私会社の廃止を勧告した。この考え方は、1967 年会社法に引き継がれ、「免除私会社」制度は廃止され、すべての有限責任会社は完全な計算書類 (full accounts) を提出することが義務づけられた。

⑤ 1981 年会社法

イギリスは、1973 年 E C に加入し、1980 年会社法は E C 会社法第 2 号指令による国内法化の一環として公開会社と私会社の定義を抜本的に改めた。私会社については、規模に応じて緩和措置が設けられた。1981 年の会社法改正は、E C 会社法第 4 号指令の国内法化に伴うもので、個別計算書類の作成・公開に関して、年売上高、資産総額 (B/S)、従業員数を基準とし下表のような「小会社」、「中会社」の区分立法がなされ、規模に応じた緩和措置が採られることとなった。

| | 1981年改正 | 1986年改正 | 1992年改正 |
|--------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-------------------------------------|
| 小会社 年間売上高 資産総額 (B/S) 平均従業員数 | £ 140 万以下 £ 70 万以下 50 人以下 | £ 200 万以下 £ 97.5 万以下 50 人以下 | £ 280 万以下 £ 140 万以下 50 人以下 |
| 中会社 年間売上高 資産総額 (B/S) 平均従業員数 | £ 575 万以下 £ 280 万以下 250 人以下 | £ 800 万以下 £ 390 万以下 250 人以下 | £ 1,120 万以下 £ 560 万以下 250 人以下 |

(注) 当該年度及びその前年度において3つの条件のうち2つ以上を満たした場合に、それぞれ「小会社」、「中会社」に該当する。

⑥ 小会社・中会社に対する開示規制の緩和

イギリスのすべての企業は、会社法によって計算書類等（貸借対照表及び附属明細書、損益計算書、取締役報告書、監査報告書）の作成及び計算書類等の会社登記所（現会社庁 COMPANIES HOUSE）への提出が義務づけられ、そこで公開されている。

しかし、前記⑤の「小会社」、「中会社」については開示に対する一定の緩和がなされている。

イ. 小会社に対する緩和

登記所への提出書類：貸借対照表及びその附属明細書の要旨は、要約型でよい。

損益計算書、取締役報告書の提出は不要とする。

株主総会へ提出する計算書類は簡易計算書類でよい。

株主総会の選択決議により、計算書類と報告書の総会への提出を不要にできる。

ロ. 中会社に対する緩和

登記所へ提出する損益計算書は、要約形式のものでよい。

株主総会へ提出する損益計算書も要約形式のものでよい。

以上を要約すると下表のとおりである。

| | 小 会 社 | | 中 会 社 | |
|---------------|-----------------------|-------|---------|-------|
| | 株 主 総 会 | 会社登記所 | 株 主 総 会 | 会社登記所 |
| 貸借対照表・附属明細票 | 簡易計算書類 | 要約型 | 必 要 | 必 要 |
| 損 益 計 算 書 | (株主総会の選択 決議があれば不要) | 不 要 | 要約形式 | 要約形式 |
| 取 締 役 報 告 書 | | 不 要 | 必 要 | 必 要 |
| 会 計 監 査 報 告 書 | 下記⑦会計監査規制の緩和参照 | | 必 要 | 必 要 |

⑦ 小会社に対する会計監査規制の緩和

小会社のうち、年間売上高 100 万ポンド以下、資産総額 140 万ポンド以下の会社は

イ. 計算書類の監査（法定監査）の適用が免除される。

ロ. 会計監査報告書の株主への送付を不要とし謄写請求権の対象から除外される。

ハ. 会計監査報告書の登記所への届出・株主総会への提出が免除される。

3. 会社法改正作業

イギリスの貿易産業省（DTI）は1998年3月にイギリス会社法の抜本的な見直しに着手した。検討委員会の2年余に及ぶ検討作業の結果、2001年7月26日に最終報告書「競争力ある経済を構築するための新会社法」を発表した。報告書の大きな柱は次の2つである。

- ① 新会社法の基礎設計を非公開企業及び中小企業に合わせ、法律を分かりやすくすると同時に準拠項目を減らすこと（報告書は think small first と表現）
- ② 包括的で柔軟かつオープンなコーポレート・ガバナンス（企業の統治機構）体制を構築すること

特に、中小企業の事務負担の軽減を図るため、小会社、私会社に関する計算書類や監査・開示について次の提案がなされている。

イ。「小会社」の範囲をEU法の下で許される最大限度まで拡大すること

| 小会社の基準（2要件充足） | 現行法 | 改正提案 |
|---------------|---------|---------|
| 年間売上高 | £280万以下 | £480万以下 |
| 資産総額（B/S） | £140万以下 | £240万以下 |
| 平均従業員数 | 50人以下 | 50人以下 |

ロ。小会社の計算書類に要求される形式・内容の簡素化

ハ。私会社の計算書類届出期間の短縮 10ヶ月→7ヶ月

ニ。小会社に監査が必要とされる基準の引き上げ

（注）「中会社」の区分は廃止

4. COMPANIES HOUSE（会社庁）の組織について

(1) 概観

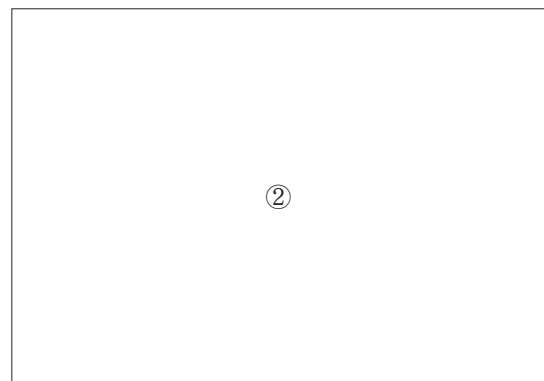
COMPANIES HOUSE は日本語では「会社庁」と訳されている機関であるが、我が国の行政機関に該当する組織は存在しない。機能的には、日本の商業登記所に似ているといわれているが、完全に一致するわけではない。

COMPANIES HOUSE は、イギリス貿易産業省（DTI）の行政機関（agency）の1つとして出発した機関で、その機能の1つは、会社の設立・抹消などイギリス会社登記法に規定された登記業務を行うことである。そして

第2に、法令に従って企業から収集した会計情報を公開する業務を担っている。情報を提出していない企業に対しては、法令を遵守するよう強制する権限を有している。

第1班は、COMPANIES HOUSE の事務所2ヶ所を訪問したが、そのうちの1ヶ所であるカーディフは本部である。支所は、今回訪問したロンドン支所を含め全部で5ヶ所ある。

ところで、イギリスにおける会社の設立は、1844年以前は、王室の特許状かあるいは議



入口に掲げられたプレート

会の特別決議を要する免許主義であったので、一部の限られた者だけの制度となっていた。1844年最初の会社登記法が制定され、会社設立は準則主義となり一般の者も会社を設立できるようになった。そこで、登記業務と情報公開を行う機関である会社登記所（会社庁の前身）が、DTIの一部として作られている。しかし、この時点では、投資家の保護政策が万全ではなかったので、1855年有限責任会社法（Limited Act 1855）が制定され、登記されている情報については公開されることとなった。

(2) COMPANIES HOUSE の機構の変遷

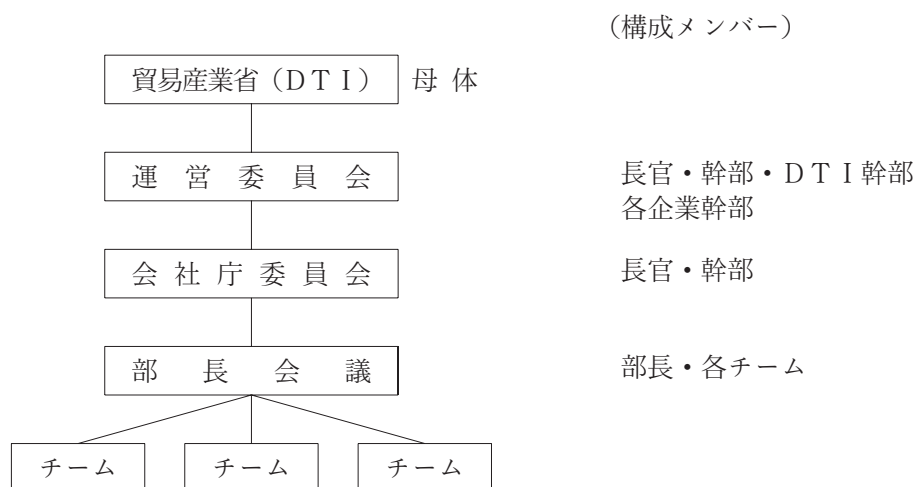
1988年、COMPANIES HOUSE は行政改革の一環として、2つ目の独立行政法人（Agency Status）となり、DTIの一部という立場から独立した。更に、1992年、公共事業を民間に移行するという行政改革で、Trading Fund（商業基金）となった。現在は5年ごとに、DTIの検査を受けるだけで自主運営をしている。

将来への展望として、①商業登記に関し、より電子的な開発を進める、②会社法の見直しを行い、その報告をする、③COMPANIES HOUSE への書類提出の手続きを簡素化する、などを目標にしているとのことであった。

(3) COMPANIES HOUSE の業務量等の実績（2001年4月～2002年3月）

| | |
|------------------------|-----------|
| ① 会社の設立 | 225 千社 |
| ② 登記済みで現在生きている会社 | 1,658 千社 |
| ③ 解散した会社 | 164 千社 |
| ④ 年間の文書処理件数 | 6,062 千件 |
| ⑤ マイクロフィッシュで情報提供 | 413 千件 |
| ⑥ ネット経由で電子的な情報提供 | 1,475 千件 |
| ⑦ 電話対応の件数 | 2,720 千通 |
| ⑧ 書類の期限後提出による罰金 | 3,260 千£ |
| ⑨ COMPANIES HOUSE の職員数 | 1,186 人 |
| ⑩ COMPANIES HOUSE の運営費 | 41,000 千£ |
| ⑪ COMPANIES HOUSE の総収益 | 44,300 千£ |

(4) COMPANIES HOUSE の管理と組織



COMPANIES HOUSE の組織は、長官 (Chief Executive) を頂点として、法律顧問 (Legal Advisor) ・開発担当部長 (Development Director) ・組織運営担当部長 (Operations Director) ・政策プランニング部長 (Policy & Planning Director) ・マーケティング部長 (Marketing Director) ・財務担当部長 (Finance Director) ・人事担当部長 (Human Resources Director) が支え、各部長の下に各チームが構成されている。我々が、商業登記に関する情報を得るための窓口となるのは、組織運営担当である。

(5) 議会で公表された COMPANIES HOUSE の目標

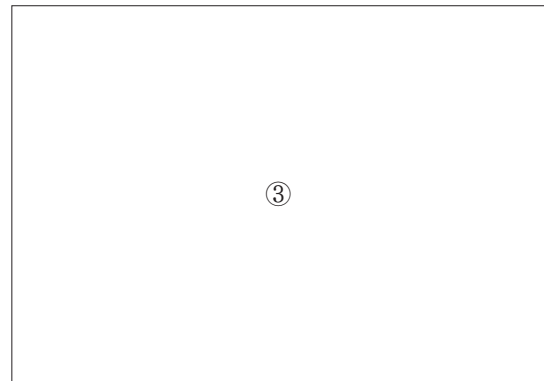
COMPANIES HOUSE の運営委員会で承認されたビジネスプランは、国会で議事録に記録され公表される。

<公表された目標>

| | |
|--------------------------------------|--------|
| ① 受理された書類は 5 日以内に処理 | 99 % |
| ② 書類の期限内提出の達成 | 95 % |
| ③ データの正確な入力 | 96 % |
| ④ 長官が受け取る手紙は 10 日以内に返事 | 100 % |
| ⑤ 苦情処理を 5 日以内に対応 | 90 % |
| ⑥ COMPANIES HOUSE への直接アクセスに対する情報サービス | 98 % |
| ⑦ インターネットアクセスが可能な情報サービス | 98 % |
| ⑧ スキャンするイメージの良質さ | 98 % |
| ⑨ お客様の満足度 | 80 %以上 |
| ⑩ COMPANIES HOUSE のコスト削減 | 3 % |
| ⑪ COMPANIES HOUSE の業務収益向上 | 6 % |
| ⑫ 取引業者が満足するよう支払いを 30 日以内にする | 100 % |

5. 計算書類の届出制度について

我々は、21 Bloomsbury Street London に所在するCOMPANIES HOUSE ロンドン支所において、実際に端末機に触れ三越英国有限責任会社の2001年12月31日現在で提出されていた計算書類報告書を出力してみた。まず、表紙は上段に会社名と計算書類の事業年度終了日、右下には会計監査人の氏名が記入されている。続いて、1ページ目には、まず会社の商業登録番号、次いで、取締役氏名、秘書役氏名、会計監査人住所氏名、取引銀行住所氏名、最後に本店所在地が掲載されて



COMPANIES HOUSE のプリペイドカード

いる。2ページ目から3ページにかけては、取締役報告書が記入されている。内容的には、営業活動、成績、財政状態と今後の予測、経営の工夫、取締役と会社間の特別利害関係、会計監査人の総会へ向けての説明、そして最後に2002年2月27日付で秘書役のサインとなっている。4ページ目には、取締役の宣誓書、5ページ目は、監査法人の報告書で内容的には、取締役と監査役のそれぞれの責任について、監査意見の論拠、そして最後に監査意見が述べられており、2002年2月27日付で会計監査人のサインがされている。6ページ目は、連結の損益計算書であり、2001年と2000年を対比して表示されている。7ページ目は、連結貸借対照表で、やはり前年度の対比をしており固定性配列法である。下欄に、2002年2月27日付の代表取締役のサインがある。8ページ目は、三越本体単独の貸借対照表で表示の様式は同じである。下欄に、代表取締役のサインがある。9ページから17ページにかけては、勘定科目の脚注が詳細に記述されており、最後に年金契約義務で終了している。この他に、年次報告書の提出がある。一般的記載事項は、本店所在地・会社の形態と主たる事業活動・秘書役の氏名と住所・各取締役の氏名と住所等々である。

これらの書類の届出遵守率は95%に達しているという。そこまでの遵守率を高めた方策とそれを維持する秘策は何であったのか。これについては①コンピュータ化することにより、遵守を促す事前通知が自動的に発送される、②shuttle annual return と呼ばれる書類提出簡素化制度を導入した。年次報告書については、過去のデータを基にCOMPANIES HOUSE で作成しておき企業に送付する。企業の方では、それを確認して日付とサイン、処理料金を同封して送り返す方式にした、③届出遅延には罰金という民事罰を設けている。罰金は、段階的に決められており、公開会社(PLC)の場合には、3ヶ月以内の遅延500ポンド、1年超は5,000ポンドとなっており国庫に納入される、④遵守キャンペーンとして、セミナーを開催し新しく企業を起こした社長に要件を説明している。

また、届出未了者に対しては、①最初に、督促状による喚起を促し、②それを無視されたら、地元の裁判所に起訴する。このことは地元紙に掲載される、③それでも返事がない場合、職権により登記抹消の手続きを取る。一度抹消された会社を復活させるには、多額の費用を必要とするため、継続している会社は督促等無視することはできないのである。

6. 計算書類の公開制度について

まず、公開制度のメリット・デメリットであるが、メリットとしては①より多くの企業が届出(95%)をし、良い情報を提供するようになったので、情報の価値、質が良くなり、多くの人に利用されるようになったこと、②企業の情報がすべての人に公開される(皆の目で監視している)ので、安全な環境で商取引を行うことができること、情報公開のシステムや一般人が簡単にその情報にアクセスできる体制、更には、その会社に何かおかしいことがあれば、直ちに苦情を出せる体制が整っていることなどがあげられた。小会社は、計算書類の作成に当たり経費節約のため、選択により会計士の監査は免除されている。ただ、会社の業務に有利であるということで、約3割は監査を受けているとのことであった。デメリットはないようである。

また、公開の必要性(意義)については、①情報を直ちに公開することにより会社の株主、その他会社の関係者よりチェックが入り、必然的に計算書類の信憑性の裏付けとなる。②法的にも公開を義務化している。会社庁では取引(交換条件)と呼んでいるが、会社は法的に保護を受ける代わりに情報を公開しなくてはならないという考え方である。

届出書類の公開期間については、明確な回答はなかったが、モニターという定期購読誌(将来的には電子的なサービスにする)があり、特定の企業の情報だけを要求できるので、その購読誌の保存を勧めているとのことであった。しかし、我々が、ロンドン支庁の画面で見た限り10年分は保存されている。

EU加盟国相互の情報提供に関しては、会計上必要とされる要件が異なるためにしていない。ただし、イギリスで法人化した外国企業については、母国の会計書類を一式添付する必要があるとのことである。

公開している計算書類の公正性については、COMPANIES HOUSEとしては特に判断せず、記入の間違い程度を校正しているようである。

サーチ・エージェント(検索代行業者)については、現在でも情報検索を求める人たちの多数が利用しているとのことであった。これら代行業者は、COMPANIES HOUSEからの基本的データに他のソースの情報も加味して、より安全な利用しやすい情報を顧客に提供することで、信頼を得、支持を受けているようである。

7. 計算書類の公開の実務的諸問題について

公開情報のセキュリティに関する対策については、情報公開をすることそれ自体が安全策につながるので特に対策を講じていないとのことである。年間約50万件の情報を扱っているが1万分の1程度しか関連する苦情は発生していないとのことである。もし、何らかの悪用があった場

④

講師を勤めたN・バトラー氏

合、犯罪であり、偽証法を犯すことになる。それが取締役によってなされた場合には、ある一定期間あるいは一生、会社の取締役にはなれないし、多額の罰金も課される。

IT化の進捗状況については、50%以上の企業が電子上で法人化しているとのことであった。予定では、2005年までに手続きを簡略化してすべての書類が電子的に届出できるように進めている。今でも頻繁に使われる書類は、インターネットで届け出ることが可能である。しかし、ごくたまにしか必要としない書類については、利用者の側としては、電子的に届出するよりも書面記入で投函した方が便利なのではないか、という疑問があるとのことであった。

(1) 登録手数料については

| | | | |
|----------------|-------|----------|------|
| 設 立 | £ 20 | 即日再登記 | £ 80 |
| 即日設立 | £ 80 | 任意解散 | £ 10 |
| 商号変更 | £ 10 | モーゲージの登録 | £ 10 |
| 即日商号変更 | £ 80 | 年次届出書 | £ 15 |
| 即日同時再登記商号変更 | £ 160 | 海外企業決算書 | £ 15 |
| 再登記（会社重要事項の変更） | £ 20 | | |

(2) 情報の利用料金については

① 画像処理料金

イ. 会社の索引 ロ. 基本的な会社の詳細 ハ. 会社の履歴

二. 不適任となった取締役の登記簿 ホ. 破産の詳細・・・イからホの各処理は無料

| | | | |
|----------|-------|-----------|-------|
| 会社役員の就任 | £ 1 | 会社役員の就任記録 | £ 1.5 |
| 役職就任の個人名 | £ 1 | 抵当権の索引 | £ 1 |
| 全部抵当権詳細 | £ 2.5 | 個々の抵当権詳細 | £ 1.5 |
| 会社の記録 | £ 4 | | |

② 登記書類の出力

| | | | |
|-------|-----|----------|-----|
| 全部謄本 | £ 7 | 書類の画像を見る | £ 2 |
| 登記の出力 | £ 3 | | |

1 ポンド 200 円として登記料の安さと処理の早さ、日本の考えとの格差を見た。

〈参考資料〉

- 英国における中小会社の会計基準 河崎照行 税経通信 01. 6～8
- 英国会社庁における情報の公開（上）（下） 石山卓磨 商事法務 No.1242～1243
- イギリスにおける会社法改正の動向 伊藤靖史 商事法務 No. 1568
- 小会社会計基準の設定の必要性 武田隆二 商事法務 No. 1620
- 中小会社の計算公開と監査 武田隆二 清文社
- 90年イギリス・ドイツ視察団報告 東京税理士会
- 欧州3カ国の監査事情報告 JICPA ジャーナル
- 88年西ドイツ・イギリスの監査事情 日本公認会計士協会
- 英国における商業登記所での情報開示 檜田信男 企業会計 90 vol. 42
- Companies House - for the record

(岩波 一・寺嶋 慈夫・宮崎 任治 担当)

⑤

講師を囲んでの記念撮影

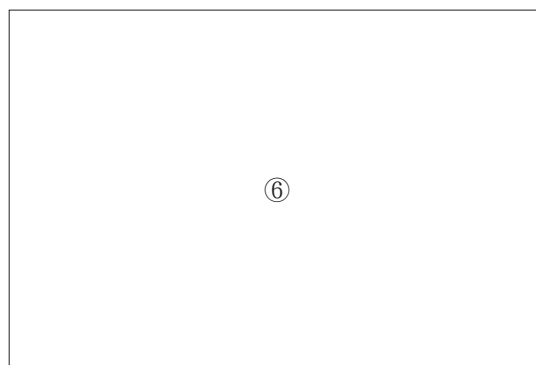
Ⅲ REES POLLOCK 監査法人

はじめに

視察団は、2002年9月30日午後2時から4時の予定で、「REES POLLOCK 監査法人」を訪問した。対応していただいたのは、パートナーの1人である Johnny Mouldsdale 氏である。当初の予定では2時間の約束であったが、活発な質疑があり、また、Mouldsdale 氏のご厚意により、5時近くまでの滞在となった。

1. REES POLLOCK 監査法人について

REES POLLOCK 監査法人は、ロンドンの中心街であるシティに位置している。今から12年前に大手監査法人のパートナーであった2人の会計士によって設立された。有名な大手監査法人に長く勤めてから、自分達の事務所を設立することは例が少なく、非常にユニークな存在であるとのことであった。Mouldsdale 氏も、かつては別の大手監査法人のパートナーであった。現在、パートナーは5名、スタッフ35名の規模である。毎年、4～5名の大学卒業者（大学での専攻を問わない）を新規採用しており、約3年のトレーニングで公認会計士の試験を受けられる状況にしている。現在は、メンバーのうち15名が公認会計士であり、残りは会計士を目指している人たちと、事務関係及び秘書関係の人たちである。事務所の方針としては、スタッフが公認会計士に加えてもう1つ別の資格を取得することを奨励しており、税務専門家連盟（ATII）に登録する税務の専門家が2名いるとのことであった。



研修を受ける団員たち

クライアントは、現在約200社ある。最大の規模のクライアントは、年商1億7,500万ポンドであり、年商2,500万ポンド以上の会社が6社ある。この6社は、株式を上場している。しかし、大多数のクライアントは、小規模又は中規模の会社である。そして、そのほとんどは、オーナーが社長となり、自ら代表取締役に就任するような会社である。

2. 計算書類公開について

イギリスでは、すべての会社は、COMPANIES HOUSE（会社庁）において計算書類を公開する義務があり、また、特に年商100万ポンド以上の会社には、外部監査が義務付けられている。COMPANIES HOUSE に計算書類を提出する際には、その会社の取締役社長の署名を要するが、その会社が年商100万ポンド超であれば、取締役社長の署名の他に、外部監査人の署名とその監査人が資格を有することを証明する証明書を添付しなければならない。

REES POLLOCK 監査法人の業務の大部分は、会計監査プラス税務であり、それが事務所の収入の60～70%を占めている。事務所の方針としては、新規設立の会社を除いて、なるべく年商100万ポンド以下の会社をクライアントに加えたくないとのことである。しかしそれは、法律

で監査が免除されているからではなく、報酬の支払能力を考えての方針である。将来、法改正があって、外部監査の対象基準が縮小されたとしても、貸付金を有する銀行や株主などが監査を依頼してくる可能性は高いとのことであった。実際、COMPANIES HOUSE での計算書類公開や税務申告の場面において、外部監査人の署名の有無によって評価に相違が出てくるとのことであった。

(1) COMPANIES HOUSE で公開される計算書類の利用について

COMPANIES HOUSE は、登録しているすべての会社の情報を公開している。したがって、例えば買収の時や、融資の際には、COMPANIES HOUSE から入手できる情報はすべて入手して利用されているようである。また、その情報は信頼を置かれており、実際のところ、REES POLLOCK 監査法人のクライアントにも、大いに利用されているとのことであった。

しかしながら、年商 100 万ポンド以下の会社は、外部監査が義務づけられていないので、そのような会社については、一応は COMPANIES HOUSE から情報を入手することになるが、100%は信用しないとのことであった。

(2) 会社の債務に対する経営者の個人保証の有無について

日本では、中小オーナー会社に金融機関が融資をする際には、オーナー経営者が連帯債務者となったり、個人資産を担保提供する場合はほとんどである。その背景には、様々な理由があろうが、日本の中小会社は、外部監査を受けておらず、会社の計算に対する第三者の信頼が乏しいことも一因であろう。その点、イギリスでは、外部監査が法的に義務付けられていることから、イギリスにおける実情を質問してみたところ次のような回答があり、監査の問題ではなかった。

一般的には会社の財産が担保となるが、それでは足りない場合には、イギリスでも銀行は個人資産も担保に要求することはありうる。会社が債務を負うときに、オーナーが保証人となることも場合によってはある。また、オーナーは会社の存続を重視するため、返済に際しては、形式的にはともかく、実際にはオーナー個人に責任が回ってきているとのことであった。

(3) 計算書類公開制度に対するイギリスの会社の考え方について

イギリスにおいては、以前から会社庁における計算書類の公開制度が定着しており、しかもその情報を多くの会社が入手し、利用している。しかし、Mouldsdale 氏によれば、イギリスの会社が、特に小規模オーナー会社は、全く抵抗感なく計算書類公開をしている訳ではないとのことであった。これらの会社は、必要最低限の公開をすればよいと理解しているようであるし、不必要に私事を公開する必要はないと考えているとのことである。したがって、計算書類の公開は行うが、これは会社経営をする上での必要悪と言う感覚がないわけではないとのことであった。

3. 監査業務について

REES POLLOCK 監査法人を訪問するにあたり、事前に多岐にわたる質問事項を用意していたが、答えの内容のほとんどが事務所経営の立場によるものであった。一方、日本の監査制度並びに税理士制度に対する知識が少ないため、制度面に関する質問への回答には苦慮している様子であった。この監査法人は監査を中心業務としており、顧客が毎年繰り返し監査業務を依頼してくるとのことだった。

(1) REES POLLOCK 監査法人の方針について

職員には、公認会計士の資格に加えて税務専門家など、他の資格も取得するよう奨励しているようである。その理由としては、多くの資格を取得することにより、多岐にわたる業務遂行が可能となり、顧客に対するサービスを多角的に行えるためとのことであった。

大会社では、監査と税務をそれぞれ異なる事務所に依頼するが、REES POLLOCK 監査法人の顧客の大部分は中小会社であるため、同一の会計士が携わるとのことであった。会計士は、監査、税務更には会計という具合にオールラウンドで顧客のニーズに関わるが、仮に税務に詳しくない会計士が税務を行う場合は、事務所内の専門家に助言してもらうこととしている。

監査業務はイギリスの会計事務所が行う業務のまさに入口であり、顧客と事務所が互いに相手と自己の責任を十分に認識して業務の依頼と請負が成立しているということが感じられた。

(2) 自己監査について

我が国において税理士は、税務会計業務に加えコンサルティング的業務も行っているが、監査業務はできない。ところが、中小会社に対する監査を法定化する動きが見られ、我々税理士もそれに対応する時期に来ている。

また、我が国では、税理士は納税者の代理人という立場で法的には位置づけられている。そのため、イギリスのような中立の立場での監査は矛盾が生じ、監査業務を行うことに反対する考え方があるが、その一方で税理士は監査業務を行うべきであるとする考え方もある。我が国では自己監査は不可であることから、議論の混乱が生じているが、イギリスも似ているとのことであった。

Mouldsdale 氏は、イギリスにおける監査は、もちろん様々な規則に縛られており、有資格者である監査人が署名するということは至極当然であるが、その一方で、アカウントティングという職業自体が非常に広範囲にわたる職業となっており、税金や会計並びにそれらの相談を受けること自体は、特に資格がなくてもよいとされている。しかし、自己監査及び自己査定は、誤りが多発する可能性があるため多くの問題が包含されていると考えているようであった。

(3) 簡易監査と職業損害賠償保険について

我が国では、中小会社に監査制度を導入することにより、その会社の信用が高まるので外

部監査の専門家の署名を付けて公開すべきとの考えがあるが、費用面での問題は避けられない。そのため、簡易な監査を実施するという考えが出てくるが、この場合、不正、虚偽等を正確に見つけることが困難という弊害が生じるため、一般の投資家から損害賠償訴訟など法的な問題が発生する懸念がある。それを回避するために職業損害賠償保険を充実させるべきとの意見が見られる。

イギリスでもこれらに関する議論が盛んに行われているようであるが、明確な結論には至っていないようである。このため、Mouldsdaie氏は、具体的な回答を避けていたが、イギリスではパートナーシップが大前提であり、アンリミテッドすなわち無限連帯責任ということになっているので、議論に問題がない訳ではないとのことであった。

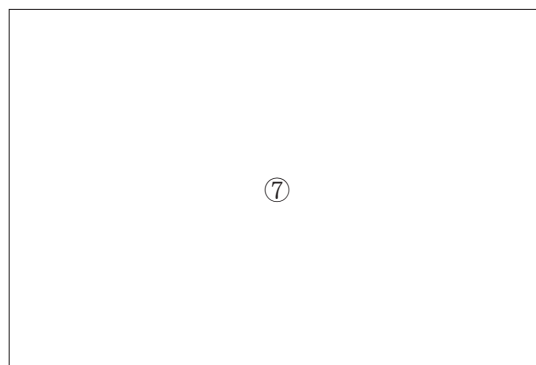
(高橋 隆幸・徳永 喜与志 担当)

IV DELOITTE & TOUCHE 監査法人

中小企業における計算書類の公開制度及び監査の実情

はじめに

イギリスにおける中小会社の「計算書類の公開制度及び監査制度の実情」を探るべく、監査の大手会社である「DELOITTE & TOUCHE 監査法人」の監査担当者を招き、2時間45分にわたって講義を受けた。場所は、ロンドン西区にあるケンジントン・パレスホテル会議室、日時は、2002年10月2日、午後2時30分から5時15分の間で行われた。講演者は、3人で、サンジェイ・シャーマー氏（10年以上国際的な会社の会計監査の業務に従事）、大谷博史氏（1年半前に大阪からイギリスに出向）それに、アンドリュー・パーカー氏（税務関係のシニア・マネージャー）である。



左よりパーカー氏、大谷氏、通訳、シャーマー氏

サンジェイ・シャーマー氏には、主として、イギリスにおける中小会社の「計算書類の公開制度」を担当してもらい、大谷博史氏には「監査制度の実情」を、アンドリュー・パーカー氏には「イギリスの法人税」を解説してもらった。今回のプレゼンテーション設定の目的は「会計と監査」ということであったが、税法の話もあったほうが良いのではないかということで、パーカー氏に参加してもらった。

1. イギリスにおける会社の分類

シャーマー氏は、会社法による会社の分類（第1章・II・1参照）とは別に、株式の上場等（公開市場の利用）という観点からイギリスの会社の分類を説明してくれた。

(1) 形態別分類 (by characteristics)

① 公開会社 (Public Limited Company) 略称 PLC

基本定款 (memorandum of association) に公開会社である旨を規定し、登記している会社である。資本金は5万ポンド以上、取締役が2人以上、株式が2人以上でなければならない。

イ. 大規模上場会社 (一部上場)

ロンドンの株式市場に上場している会社である (Main Listing)。ここに登録されたトップ100社の株価の値動きが毎日発表され、それがイギリス経済の測定基準となる。

ロ. 小規模上場会社 (二部上場)

一部上場の基準を満たせず、代替投資市場 (Alternative Investment Market : AIM) に登録している会社であり、一部上場を狙っている会社である。

ハ. その他の公開会社

株式を公開市場で取引していない (上場していない) 公開会社である。

② 私会社 (Private Limited Company) 略称 Ltd.

定款の規定により株式の譲渡制限 (閉鎖性の維持) をしている会社で、現在では公開会社以外のすべての会社を示すものとされている。株式や社債の発行はできるが、公募は出来ず、資本金にも制限はないので、最低 2 ポンドで会社を設立できる。通常 2 名の株主、2 名の取締役からなる会社が多い。

(2) 企業の規模別分類

このように会社の種類が企業形態別に 4 種類あるが、これとは別に会社を規模別に、小規模会社、中規模会社、及び大規模会社に分類される。これにもそれぞれ基準が決められている。この基準は、年間総売上、総資産、従業員数から判断される。

小規模会社は、年間売上高 200 万ポンド以下、総資産 97.5 万ポンド以下、従業員数 50 人以下となっていたが、これが見直しされて年間売上高 280 万ポンド以下、総資産 140 万ポンド以下、従業員数 50 人以下に改正された (1992 年)。また、まだ確認はとれていないが、現在の財務大臣ゴードン・ブラウンは、中小企業の対策に関し熱心に取り組んでいるので、現在検討されている小規模会社の基準の改正もそのように改正されるものと思われる。それというもイギリスでは大企業の総売上高よりも中小企業の総売上高の方が増えており、大企業では人員削減などで低迷し、政府の関心が中小企業に向けられているからである。

中規模会社については、年間売上高 280 万ポンド超 1,120 万ポンド以下、総資産 140 万ポンド超 560 万ポンド以下、従業員数 50 人超 250 人以下となり、これらの基準を超える会社は、大規模会社ということになる。

2. イギリスにおける財務諸表の作成基準

(1) イギリス会社法に準拠

財務諸表の作成基準は、1985 年に制定された会社法 (Companies Act 1985) に準拠して作成されることになっている。この法律には、どういう書類をどのように作成しなければならないか、その作成方法が明確に法律によって決められている。しかし、貸借対照表及び損益計算書等については、過去の慣習、歴史的方法により作成することになっている。

この会社法は、現在改正作業に取りかかっている。早ければ 2003 年には新しい会社法が成立するといわれている。

(2) 財務報告基準 (Financial Reporting Standards : FRS 基準)

(3) 会計処理基準 (Statement of Standards Accounting Practice : SSAP 基準)

(4) 国際会計基準 (International Accounting Standards : IAS 基準)

時代の流れとともに財務報告書の作成基準が変遷してきた。

2005 年から特に上場会社においては国際会計基準に準拠して財務報告書を作成しなければならないので、我々の監査法人では、顧客に対し大手企業の会社ばかりでなく中小企業に対しても国際会計基準に準拠して作成するように薦めている。

年金会計及び繰延税金会計については、日本とはほぼ同様に改正されているが、日本より若干遅れている感じがする (大谷氏 補足説明)。

3. 会計期間

まず、会計報告期間は通常、12ヶ月となっている。設立の場合は会社が設立された日、つまり登録された日から（取引が始まった日からではない）18ヶ月以内に会計報告をしなければならない。親会社及び子会社がある場合には、日本と同様、連結して行わなければならない。

4. 財務報告の内容

財務報告書は取締役の報告書であって、その内容は法律によって規定されている。どのような会社と取引をし、どういう監査法人を任命し、会社の活動はどの様なものなのか、株主は誰であるかを報告させる。この報告書は取締役が責任を負い、代表取締役又は総務部長（company secretary）が署名する。取締役は、貸借対照表にも署名する。また監査報告の承認をなす。更に財務報告書には、貸借対照表、損益計算書及びその内容を説明する脚注（Foot Note to the Financial Statements）を添付する。

次にキャッシュ・フロー・ステートメント（Cash Flow Statement）であるが、イギリスでは通常この報告書は作成されていない。特に中小企業又は非公開会社については、この書類の作成は免除されている。それゆえ、親子会社の場合にも、親会社が財務諸表の中でキャッシュ・フローを表示すれば、子会社については必要ないとされている。

5. イギリスの監査制度

(1) どのような会社に監査が求められるか

原則的には、すべての上場会社及び非上場会社に監査が求められている。例外的に休眠会社には、監査は要求されてはいない。また、売上高100万ポンド（約2億円）以下の小会社に付いても監査は要求されてはいない。それ以外のすべての会社は監査対象会社となる。

監査対象外の小会社であっても、他の会社の子会社である場合には監査を受けなければならない。

これが現行の基準であるが、この100万ポンドの基準を引き上げ、480万ポンドとし、監査対象会社を少なくしようとする方向にある。日本では逆に監査対象を増やそうとしている。日本の監査対象会社は、資本金5億円以上、負債総額200億円以上となっており、会社数で約1万社が商法特例法により監査を受けている。

イギリスでは、この基準の改定で、現在25万社が対象会社であるが、18万社に減少すると見込まれている。それでも、監査対象会社は、数からいうと日本より20倍ほど多い。

(2) 計算書類の COMPANIES HOUSE（会社庁）への登録

基本的に、すべての会社は監査済みの財務諸表を COMPANIES HOUSE（会社庁）に届け出る必要がある。公開会社については決算後7ヶ月以内、非公開会社については10ヶ月以内に届け出なければならない。例えば12月決算の非公開会社では翌年10月末までに届け出をすればよい。それゆえ、監査の時期としては7月か8月頃となる。日本では申告期限も決算後3ヶ月以内となっており、その点ではこちらは、至極のんびりしている。それでもこの提出期限を守れない会社があり、この場合、罰金が課せられる。

(3) 監査報告書

○ 監査報告書の内容

通常の監査報告書の内容であるが、1枚の報告書の中で一般的に4つの部分に分かれている。

- ① まず、導入の部分、どのような会社を監査したか
- ② 会社の取締役と監査人のそれぞれの責任
- ③ 監査の基となった監査手続を具体的に簡潔に記載
- ④ 最後に監査意見、財務諸表が適正であったかどうか

(4) 監査人の責任

- ① 財務諸表は、会社法（Companies Act 1895）に従って真実かつ公正なる概観（True and Fair View）に表示されているか
- ② 取締役報告書（会社の概況書）が財務諸表と整合性があるかどうか
- ③ 会社が会計記録を正確に記帳しているかどうか
- ④ 監査法人が監査する際に必要な情報を提供し又は説明をしているかどうか
- ⑤ カンパニー・ローで求められている情報、例えば、役員の報酬に関する情報を適正に開示しているかどうか

これら5項目の情報により意見を述べることになっている。その意見に対し責任を負う。

(5) 取締役の責任

監査報告書には、取締役の責任についても記載する。具体的には財務諸表に関する責任は取締役にあり、監査人ではないことを明記する。例えば、会計帳簿の記載内容、内部統制の整備、資産の保全対策、不正の防止方策等は取締役の責任であることを宣言する。会社内部に不正があり、その不正が発見できなかったとしても、それは監査人の責任ではなく、取締役の責任である。例えば100万円の横領があっても、それが帳簿に損金として表示されていれば監査人の責任ではない。

(6) 監査人の意見の基礎

会計監査人の意見の基礎は次の4項目から構成されている

- ① まず、サンプル・ベースで、財務諸表の資料を検査したか
- ② 取締役の判断及び評価・見積もり事項に対する確認、例えば貸倒引当金の見積もりが正しく行われているか
- ③ 会計方針について、その会社状況に適合した正しい会計方針を採用しているか
- ④ 真実かつ公正なる概観（True and Fair View）の観点からの意見の表明

以上の4つの観点から意見を表明するが、監査人は財務諸表が絶対に正確であることを保証するものではない。この点は日本と同様であり、全体として適正である又は全体として正しいという表現を用いる。監査の目的は100パーセント正しいと表明することではない。

イギリスでは真実かつ公正なる概観（True and Fair View）と表現している。

(7) 監査意見の種類

監査意見には大きく分けて2つに分類される。「適正意見」と「不適正意見」である。この他に「意見差控え」がある。

① 適正意見

この財務諸表は適正であるという表明

「この財務諸表には大きな間違いはない」あるいは「この財務諸表には特に問題はない」という場合に表明される。

適正意見の中に「限定付適正意見」というのがある。これは、ある点を除いて適正であり一部の項目を除外しての適正意見の表明である。

② 不適正意見

この財務諸表は適正ではない。あるいはこの財務諸表は間違っている、若しくは正しくないという表明である。

③ 意見差控え

監査に際し、意見を表明するのに十分な心証が得られなかった、あるいは会社に求めた情報又は説明を十分に得られなかった等の理由により、財務諸表が適正であるかどうか立証できない場合には、「意見差控え」を表明することがある。

(8) レビュー・レポート及び、アカウンタント・レポート

① レビュー・レポート (Review report)

法的な要請に基づいて作成されるものではないが、半期決算について行った監査の報告書又は、親会社の指示で子会社の監査をした場合の報告書を指す。

イギリスでは、中間決算は法律的に要請されてはいないが、イギリスにある日本の子会社が親会社の指示で中間決算を行い、監査人の監査を受けるべしという命令があった場合に提出するレポートである。この監査は、帳票を検査するとか、在庫を確認するということはしない。いわば「端折った監査」とでも言おうか、言葉でいうと「レビュー」ということになるが、正規の監査手続を経ないで行う簡略な監査である。前期と比較して売上が数倍になっているからおかしいとか、そういう分析的な作業を行う。どのような監査手続を行うかは、事前にそれぞれの会社と監査契約書を交わし、その契約書の内容に従って実施されることになる。

② アカウンタント・レポート (Accountants report)

これは、法律的に求められているものではないが、監査法人が記帳代行した場合に出すレポートである。これは1995年、監査が免除されている小規模会社に適用されたが、内容的に大規模会社と同じではないかということで、1997年廃止された。現在では、監査法人が記帳代行をしたが監査は行っていない、ということを表明するものとして存在し、法律的には特別の意味を持つものではない。しかし、監査法人が記帳したと言う意味ではそれなりの効力はある。通常、売上高100万ポンド未満の小会社について行われている。

6. 監査手続と順法性

(1) LCSP (Lead Client Service Partner) の意義

監査法人にとって、顧客とは「パートナー」の関係にあると考え、その顧客のすべての仕事は1人が責任を持って各担当に割当て、遂行していくという体系になっている。その窓口になるのがLCSPである。この者が、顧客に対しどのように対応するかを決める。例えば、最高責任者、その補助者、税金の係、監査の係を決定する。

次に、監査業務であるが、これは法律に定められている法定監査、それにコーポレーション・タックス（企業税）を担当するものを決め、監査は監査の、税金は税金の、それぞれの専門家が担当する。

(2) 監査の独立性

コンサルタント業務あるいは記帳代行等に関しては、監査の独立性を侵さないように業務割当てを行う。この監査の独立性については、いかなる場合にあっても堅く守らなければならない。したがって、顧客の会社の中に親族の人が勤めているような場合には、そのような関係にある担当者を派遣してはならない。

身分関係だけでなく、財務的にも、その会社と利害関係にあるとか、財務取引に関係があれば監査を行ってはならない。

最近、この独立性について規則が強化されている。相手の会社の役員、部課長等の職制に関わりある場合はもちろん、給与計算にも携わってはならないことになっている。



熱心に講義を受ける団員たち

(3) 監査報酬

監査報酬については、一応の一般的ルールはあるが、常にこのルールに当てはまるとは限らない。顧客ごとに全部異なっている。また、顧客が監査会社にどのくらいの仕事の量を依頼するかによっても違ってくる。会社の規模、業績等即ち、資産総額、売上高、従業員数によってばらつきがある。したがって貸借対照表、損益計算書を基礎として、まず見積もりを出す。

1つの例として示すと次のようになる。

監査報酬は、2万6千ポンド

会社の売上高 571 万ポンド、資産総額 324 万ポンド、従業員数 52 名

2名の監査人がその会社に出かけていき、2週間にわたって監査に従事し、監査報告書を作成し、最終的には、それをマネージャーが見直し、パートナーが更に見直し、テクニカル・デパートメント（専門技術部門）の人が見直す場合は、上記監査報酬の金額になる。監査と税務の両方を担当した場合、監査の報酬請求書と税務のそれとは別々に2種類の請求書となる。

監査や税務とは別の業務を依頼された場合には、更にその業務の分は個別に扱うことになる。重要なことは、どのような依頼の業務であれ、請求書の内容は、業務を行う前に顧客と同意してなされるべきである。

(4) DELOITTE & TOUCHE 監査法人内における業務管理と監査の順法性

イギリスにおける DELOITTE & TOUCHE 監査法人がどのように内部で管理され、監査が行われているか説明することにする。

監査業務の高度な質を維持・管理しているのが、PSR (Professional Services Review) 部門である。この部門で、監査人が顧客に監査報告書なり会計報告なりレビュー・レポートなりを提出する際には、必ずこの部門のレビュー（もう一度見直し）を受けなければならない。ここでは、技術的な面から報告書を見直すわけで、業務が規則に従って行われているかどうか確認していく。特に財務諸表に関しては、この部署が検査してから顧客に提出することになっている。

次に、ACR (Audit Compliance Review) 部門による管理である。この部門では、監査が監査基準に従って実施されているかどうかを検証する。

(5) 監査業務の外部監視機構 (JMU)

監査業務の管理としては内部による管理だけではなく、外部からも管理が行われている。それが JMU (Joint Monitoring Unit) である。これは元会計事務所に勤めていた専門家の会計士等がモニターを行うことで、非常に強い影響力を持っている。この JMU は、実際に監査法人に出かけて行って検査を行い、大手監査法人は、毎年この検査を受けている。今年、我々の監査の仕方を JMU のオーデット・マネージャーとそのパートナーが見直しをした。この検査の結果、我々の行った監査が手順を踏み、適正に行われたことが確認された。これによって全部検査した結果、合格となれば、JMU はその証明にサインして出す。

JMU が検査に要する日数であるが、これは監査法人の規模によってかなり違ってくる。大手監査法人では 80 日くらいかかる。小規模になるとこれより少なくなる。

◎ 質疑応答

質問 JMU というのは監査法人を監査する会社ですか。

回答 イギリスにある JMU は監査法人をモニターするのであって、監査するものではない。監査法人とは完全に独立した機関です。

質問 JMU が適正であるという証明を出す場合その適正の基準は何ですか。

回答 これは JMU がアカウンティング・スタンダード・ボードの会計基準を基にしてガイド・ラインを作成しています。最終的には、非常にまずいあるいは間違っただけの事を行っている監査法人に罰金を課したり、そのような行為を止めさせることができるが、そのような事例の起こることは極めて稀なことです。JMU は、実際には監査法人が作成した監査報告書などは検査しません。それでは何を検査するかといえば、厳格に法律を守り、そのスタンダードに

あった業務執行がなされているかどうかを検査します。つまり「手抜き監査」をしていないかどうかを検査するのである。

質問 先ほど説明のあった ACR と JMU との関係はどうなっていますか。

回答 ACR は内部機構として法律や原則に準拠しているかをモニターしているが、JMU は外部機構であって同じように法律の準拠性を検証する。直接的には ACR を調査しなくても、間接的には調査していることになります。

質問 先ほどの話の中で JMU からモニターの結果、合格証明書が出るという話がありましたが、合格証が出ない場合もありますか。その場合のデメリットというか、資格剥奪というところまでいきますか。

回答 JMU の検査が終わったあとレポートの作成に入りますが、その前に、トップ・マネージャに会って話し合いが行われます。その話し合いの中で、改善策を考え、何をどのように改善するか対策をたて、それに同意をすれば解決されます。この場合、改善や変更で問題が解決されればよいが、例えば、監査法人に不正あるいは背任行為があった場合には、罰金を課すとか、又は、その行為が許しがたい場合にはその監査法人を閉鎖させるか完全に無くしてしまうという力を持っています。しかし、そこまで行く前に何らかの解決策を見出すのが普通です。

7. イギリスの法人税

(1) 法人税の課税対象

まず、イギリスに存在する会社について、法人税の課税対象は、全世界の収入がその対象になる。この「イギリスに存在する」という意義は、会社がイギリスに登録されているか若しくは、イギリス国内で経営されている会社ということになる。ただし、会社がそのような意味で「イギリスに存在」していなくとも、支店等により、イギリスで商取引をしているような場合には、イギリスの法人税の課税対象になる。

(2) 法人税の税率

旧税率表

| 当該年度の年所得 | 税率 |
|-----------------------|--------------|
| 10,000 ￡以下 | 10 % |
| 10,001 ￡～50,000 ￡ | 20 % 以下の比例税率 |
| 50,001 ￡～300,000 ￡ | 20 % 小会社税率 |
| 300,001 ￡～1,500,000 ￡ | 30 % 以下の比例税率 |
| 1,500,001 ￡以上 | 30 % |

新しい税率表

| 当該年度の年所得 | 税率 |
|-----------------------|--------------|
| 10,000 ￡以下 | 0 % |
| 10,001 ￡～50,000 ￡ | 19 % 以下の比例税率 |
| 50,001 ￡～300,000 ￡ | 19 % 小会社税率 |
| 300,001 ￡～1,500,000 ￡ | 30 % 以下の比例税率 |
| 1,500,001 ￡以上 | 30 % |

近年イギリスでは、法人税の税率が次第に引き下げられ、欧州諸外国の中では最も低い税率となっている。

まず、基本となるのは、課税所得が 150 万ポンド超の会社では、一律 30 % の税率（標準税率）である。

ただし、中小企業については、2 種類の税率が定められている。19 % の税率と 10 % の税率であるが、最初の法人税は、10 % の税率から始まる。

当初（2001/02）は 10 % の税率で始めたのであるが、イギリスの内国歳入庁（Inland Revenue）は中小企業の活性化を図るため、課税所得 1 万ポンド以下の場合には 0 % の税率とした。したがって税金の対象外の会社が増え、税金を払っていない会社ばかりになっているという冗談が出るくらいである。この中小企業の税制改正は、1999 年の 7 月から適用されている。名付けて「CTSA」（Corporation Tax Self Assessment 法人税自己査定申告納税制度）という。

(3) 法人税の申告

法人税の申告は、会計期間を基礎としている。通常、会社の会計期間は 12 ヶ月で、これより長い会計期間は認められない。例えば、18 ヶ月という場合には、12 ヶ月と 8 ヶ月に分けられる。

CTSA 適用会社については、法人税の申告は、会計年度終了後 12 ヶ月以内である。

(4) 法人税の納付

法人税の納付は、会計年度の終了の日より 9 ヶ月を経過した翌日となっている。例えば、会計年度が 12 月 31 日に終了したとすると、税金の納付は翌年の 10 月 1 日までに納付すればよいことになる。ある会社については、前にも話が出たように四半期ごとに支払うこともできる。

この四半期ごとに支払いのできる会社は、大企業に限られ、課税所得が 150 万ポンド超である場合のみ適用される。

しかし、グループ企業の多い会社及び会計期間の短い会社については、150 万ポンド超という制限は減らされている。例えば、顧客の会社が、グループ企業の一部であったとすると、四半期ごとに納付できる大企業の 150 万ポンド超基準は、もっと低くなる。会社が四半期ごとに納付することを選択した場合には、税金の支払期日が違ってくる。その会計年度終了前に支払わなければならない。例えば 12 月 31 日に会計年度が終了とすれば、納付は同じ年の 7 月に支払っておかなければならない。その後、10 ヶ月目、事業年度終了後 1 ヶ月目、そし

て4ヶ月目の各月の14日にそれぞれ4分の1ずつ支払わなければならない。したがって、四半期ごとに支払う方法を採用する場合には、予め、税金の納付ができるよう予測をたてなければならない。

(5) 法人税計算の算定基礎

法人税の計算の基礎は、会計士の監査を受けた計算書類の利益を基とし、それに税務調整が加えられる。例えば、税務上認められない費用の加算、あるいは、会計的には控除が認められない費用の税務上の減算調整等である。

(6) キャピタル・ゲイン

キャピタル・ゲインに関しては、別の税法規定が適用される。これについては、完全に独立しており別扱いになっている。

(7) DELOITTE & TOUCHE 監査法人の税務サービス

以上簡単な税法の説明であるが、我々税法部門は、監査部門と協力して業務を行っている。特に財務諸表を作成する場合、数字の見直し作業は我々の業務となる。また、顧客に出す税務報告書及び税額計算などは我々の業務である。特にイギリスの税法は複雑であって、時には、内国歳入庁から顧客が提出した納税申告書の内容について質問を受けることがあり、納税者の代理人として税務署との話し合いもする。

◎ 質疑応答

質問 イギリスにおける地方税は、法人税に占める割合はどのくらいになりますか。

回答 イギリスでは日本の地方税とは仕組みが違い、地方税というものはなく、いわゆるビジネス・タックス (Business Tax) が課せられ、その税額は極めて少額です。

質問 中小企業について、設立第一事業年度は、税金がかからないと聞きましたが、どのようになっていますか。

回答 先ほど説明しましたように、所得が1万ポンド以下の会社については0%の税率ですから税金はかかりません。それに事業開始初年度というのは、設備投資その他の費用がかかるため、通常は損失が多い。その損失を繰延べ翌期の利益と相殺することもできます。

質問 先ほどの0%の税率に関心がありますが、何時の決算期から適用になりますか。

回答 2002年4月1日から始まる事業年度から適用されます。それ以前の6ヶ月に始まる事業年度については、5%と本来の税率の半分になり、これで辻褄が合います。

質問 先ほどキャピタル・ゲインは別計算であると聞きました。それで、[Capital Gain Act] と [Capital Allowances Act] があるそうですが、これについて説明してください。

回答 [Capital Gain Tax Act] というものがあります。これは、土地・建物等不動産を売った時に計算されるキャピタル・ゲインに対して課税する法律です。これに対してキャピタル・アロウアンス・アクトの方は、アメリカのデプリシエーション (減価償却) のようなもので、そのような資産を使った場合、1年につき25%のアロウアンスが貰えます。それゆえ、会

計帳簿の中に示される減価償却は使えない。あくまでキャピタル・ゲインのデプリシエーションでなければなりません。

質問 先ほど、地方税が少額であると聞きましたが、一部の企業を除いて、事業税を支払わなくともよいといわれていますが本当ですか。

回答 私は、法人税関係を担当しているので、ご説明できません。

質問 連結納税に関する質問ですが、連結決算した会社はすべて連結納税ですか。

回答 連結の税務申告はしていません。それゆえ、グループ内で総て独立した会社毎に税務申告をしなければなりません。ただし、そのグループ内で費用及び収益を分け与えることができ、それに比例して税金も低くなります。

質問 欠損金の繰越控除の件ですが、期間制限はありませんか。日本では、5年間と制限されていますが。

回答 期間制限はありません。赤字が解消されるまで控除できます。ただし、株主は黙っていないと思われれます。

(大平 昭三 担当)

⑨

金子会長より記念品の贈呈

V イギリス勅許公証会計士協会訪問及び DTI（貿易産業省）担当官研修

はじめに

10月1日（火）午前9時30分から12時30分の予定でイギリス勅許公証会計士協会（以下「ACCA」という。）へ訪問したが、互いに多くの意見交換に時間を要し、13時過ぎ迄の訪問となった。

ACCAのピーター・ランガード前会長並びにDTIのデイビッド・ディーン氏をはじめ5名の担当者により、当方が事前に提示した質問事項へ懇切丁寧な回答をいただき大変感謝している次第である。

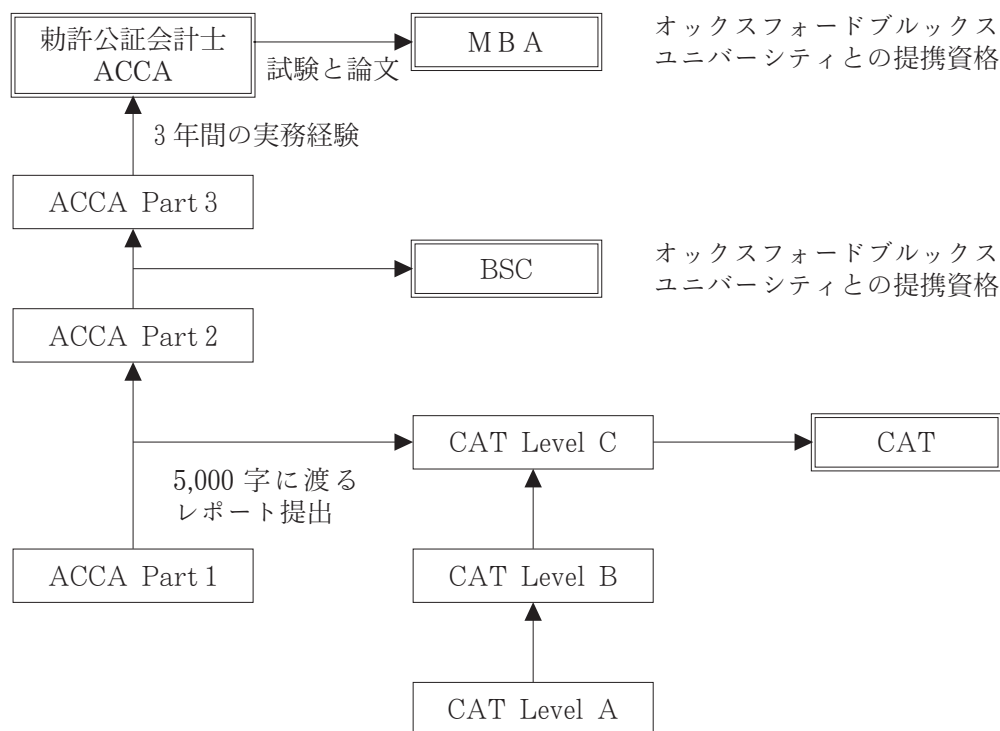
以下、ACCA側のタイムスケジュールに従い報告する。

1. ピーター・ランガード（Peter Langard）前会長

ACCAの得意先の多くが中小企業のため、日本における商法改正作業にふれ、ACCAとしても日本の中小企業の監査制度・公開書類等がどのようなものとなるか関心を持っているとの挨拶を受けた。次いで、イギリスの中小企業の会計報告と監査の歴史についての説明があったが、これらの説明は第1章II 1～3の報告と内容が重複するので詳細は割愛する。

2. ACCAにおける試験と資格制度

ACCAの資格制度は以下の図のとおり。



上図の初歩CAT Level Aは16歳以上なら誰でも受けられ、段階的にB→Cへとレベルアップする。レベルCに合格し、1年以上の実技トレーニング後に「CAT（Certified Accounting

Technician)」の資格が与えられる。

一方 ACCA の方は、2～3科目を当初クリアすることで ACCA Part1 へ進むことができる。大学へ入る資格を持つ者（イギリスでは A レベルと言い、18歳で受けられる）は2科目、義務教育の終了資格者（イギリスでは GCSE と言う。）は3科目クリアしなければならない。

これ以外に、21歳以上で成人教育のルートから Part 1 へ進むことができるコースもある。この Part 1 から Part 3 までの段階で16科目中14科目に合格し、3年間の実務経験の後、ACCA（Chartered Certified Accountant Professional Qualification）の資格が得られる。

上図の二重線で囲った「BSC」と「MBA」の資格は、ACCA がイギリスの大学とパートナーを組み、大学が与えた資格を ACCA も認める形式の資格である。BSC とは Bachelor of Science in Applied Accounting の略で、応用会計科学学士の資格を意味する。

具体的には、ACCA がオックスフォード・ブルックユニバーシティ大学とパートナーを組み、同校の会計コース専攻者に対し、大学が与えた学士号をそのまま ACCA の資格とするシステムである。ただし、この学士号を得るためには、ACCA Part 2 の試験に合格し、更に5千字にわたる研究分析論文の提出を必要とする。

MBA（Master of Business Administration）も、同大学とパートナーを組み、2001年9月から始めた資格で、ACCA の有資格者が試験と論文をクリアして資格を取得する。

その他、ACCA が提供している資格として次のものがある。

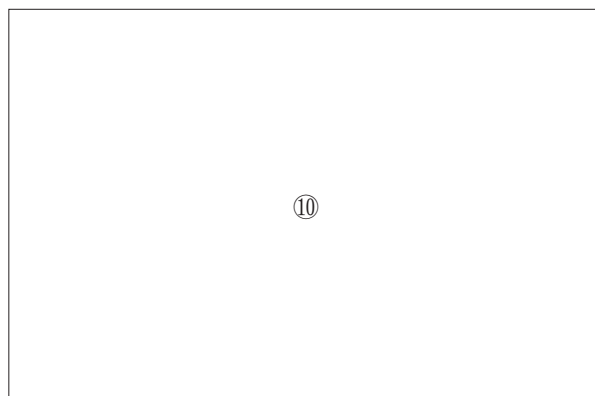
- 国際会計報告証明資格（Certificate in international Financial Reporting）
- 国際監査資格（Certificate in international Auditing）
- 国際財務会計報告と監査資格（Diploma in international Financial Reporting And Auditing）
- 企業管理資格（Diploma in Corporate Governance）
- 財務管理資格（Diploma in Financial Management）

1991年1月4日の EC 指令では、EU 内の1つの国で取った資格は EU 加盟国で互いに認めるという指令がある。しかし、この EU 指令は他の国際分野まではまだ認められていない。

ACCA は国際間の認知を重要かつ必要なものと捉え、国際取引業務の中の一般同意基準に基づき ACCA の各種会計資格を世界中のあらゆる国へ提供している。

3. DTI（貿易産業省）の役割とイギリスの会計基準（デイビッド・ディーン氏）

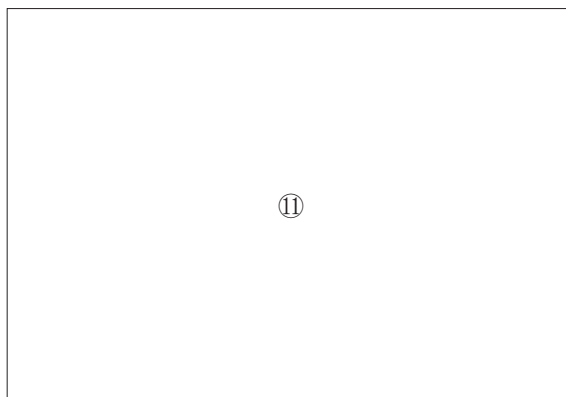
DTI は広く産業工業政策の任務を負い、貿易・産業界への政府助成金、企業間の競争、雇用までを担当し、当省の目的はすべての国民の富の確保にある。また、日本の中小企業庁ほどではないが、小企業のための様々な政策も取り扱っている政府機関でもある。



資格制度について講義を行う L・ギロウ氏（左）

イギリスでは法律で小会社の規模を決めている。年間売上が280万ポンド以下、資産総額140万ポンド以下、従業員50人以下の3条件中、2条件を満たす会社が小会社になる。この小会社はイギリスで120万社あり、中規模会社が7～8万件社、株式公開会社が16,000社、そのうち上場会社は2,500社の内訳となっている。これら小会社の財務諸表の作成は法律に定められており、略式の貸借対照表・損益計算書の作成基準、公開すべき役員の範囲等々が大企業と比較してかなり簡略化されている。こうした略式基準である小規模事業体に対する財務報告基準（FRSSE）が小会社において標準化され、小会社の50%以上がこの基準を採用している。

国際会計基準と小規模事業体に対する財務報告基準（FRSSE）との兼ね合いについては、2005年より上場企業に対しては国際会計基準を適用することとなるが、上場企業以外の企業に対しては、国内での調査の結果、単純に国際会計基準を取り入れるとその企業における責務や責任が増し、それを取り入れるメリットが少なく、不公平感が生じるとしている。これらの結果を踏まえ、イギリスでは小会社に対しても国際会計基準を適用すべきとする結論は出しにくく、むしろ、小会社に対してはFRSSE基準が定着していくものと思われる。



講義を行うD・ディーン氏（左）

4. 英国監査ルール（デイビット・ヨーク氏）

英国小規模会社の監査業務の説明があった。まずその歴史について。

1948年の会社法（Companies Act）により、すべての会社は「監査と公開」が義務となった。1948年当時の会社数は14,000社でそのほとんどが大手の製造会社だった。その後、会社の数は100倍以上となり、その間、大規模会社と比較すると小規模会社の「監査と開示」負担が大きいとの理由で、小規模会社は常に免除や特別扱いを受けてきた。

1989年、監査業務に新しいスタンダードとして「完全なる収入」の証明という新しい基準が採用されたが、監査側に小規模会社の「完全な収入」を正確につかむことの難しさが判明し、また小規模会社の監査費用の増大等もあり、1994年、年間売上高9万ポンド以下の小規模・非公開の株式会社の監査を免除することとした。

ただし、この条件を満たすには、役員が貸借対照表へ次の事項の明記を必要とした。

- ① 会社の年間売上高が9万ポンド以下であること
- ② 株主から監査要求がないこと
- ③ 会社は正規の会計記録を保管し、その内容の正確さを保証すること
- ④ 会社は真実かつ公正なる概観で法律の定めに従っていること

その後、年間売上高9万ポンドを35万ポンド以下へ監査免除対象を引き上げた際には、監査会社からアカウンティングレポートの提出を必要とした。このアカウンティングレポートには

- ① 会計士がその会計記録全てに同意すること
- ② それらの会計記録は法の定めによる会計報告を開示していること

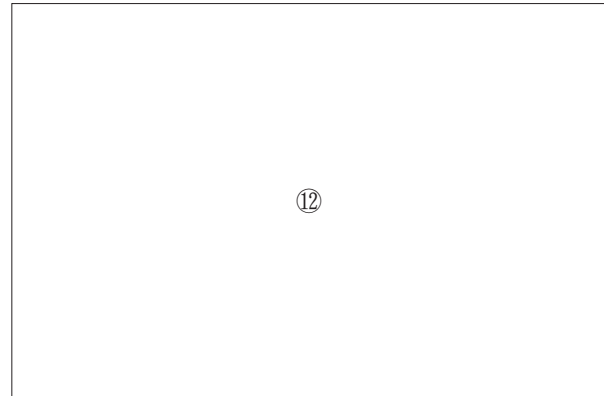
③ 年間売上高が基準に合っていること
を記載しなければならなかった。

1997年、監査免除となる年間売上高を35万ポンド以下とし、同時に監査経費が軽減されずあまり効果のなかったアカウントングレポートは廃止された。

2001年4月、年間売上高35万ポンド以下が100万ポンド以下に引き上げられ、約15万社の小規模会社が法定監査から開放された。

こうした流れに呼応し、経営者・同業者の団体や一部の政治家はこの免除額を更に上げるよう要求している。EU指令では限度額を定め、それぞれの国が上限額の範囲内で自国の上限を設定できることとしている。その例として、フランスでの免除額は売上高200万ポンド以下、ドイツは300万ポンド以下、EU以外のオーストリアは400万ポンド以下とする等、多くの国々では小規模会社に関して監査を完全免除としている。

2001年4月の監査免除基準引上げの際、当時の貿易産業大臣は更に480万ポンドへの引上げに言及し、その引上げとなった場合の監査の軽減と保証、経費の軽減等の検討にも言及している。



金子会長と堅い握手をする ピーター・ランガード前会長

これらの実践的な試みとして、監査業務専門委員会を設置し、これに専門家独自の評論 (Independent professional review) を盛り込んだドラフトを作り、約70社に対し実地調査を行った。その結果、専門家独自の評論 (Independent professional review) の価値はほとんどなく、経費は減少せず、これを利用する監査法人レベルの確約も難しいことが判明した。

そのためか現在、イギリス政府は監査免除額のリミット100万ポンドをそのままを継続すると発表している。

5. 会社法について (ジョン・デビス氏)

イギリスの会社法が小企業とどのように関わっているかを説明する。まず、イギリスには2種類の有限責任会社がある。公開会社 (PLC) と非公開会社 (Ltd.) である。公開会社とは、公的に株式を発行する権利を法律で認められており、最低2名以上の株主若しくは社員から構成され、最低資本金が5万ポンド以上となっている。他方の非公開会社は、株式の公募は法律で認められておらず、かつ資本金についての制限もない。したがって、イギリスでの上場会社はすべてが公開会社であり、全体150万社のうちの1%程度を占め、非公開会社が99%を占めている。

小規模企業において、非公開会社の設立が多い理由は会社の出資者が有限責任のためである。ここで言う有限とは、会社出資メンバーが最初に支払を同意した金額 (払込み額) までを限度として責任を負うことを言う。したがって、こうした非公開会社の出資者はそれを超えて会社債務に対して責任を負うことはない。とはいっても現状は、銀行が非公開会社へ融資する際に会社役員個人の個人担保を要求してくることはある。

しかし、こうした事例を除いても、会社組織とすれば、

- ① 営業債務は会社の出資メンバーの債務と通常はならない
- ② 個人営業より会社組織にした方が税制上の優遇が受けられることから、より便宜性が高い。

またイギリスの会社法は、イギリス国内の会社に COMPANIES HOUSE（会社庁）への会社情報の提供を義務づけている。COMPANIES HOUSE は、報告された情報（年次報告書）を受理後、一般の人が閲覧可能となるよう公開しなければならない。

こうした会社の事業内容の公開は、法律が株主に与えている個人の有限責任特典の交換条件であると一般的には解釈されている。

一般の人は、COMPANIES HOUSE から次の方法で情報を得ることができる。

- (1) COMPANIES HOUSE の事務所（国内 6 ヶ所）に直接行って情報を得る方法
- (2) 郵送又は FAX で特定の情報を要求する方法
- (3) コンピュータのオンラインで COMPANIES HOUSE のデータベースから直接情報を読み取る方法
- (4) これを扱う専門家から資料を有料で取り寄せる方法

COMPANIES HOUSE に届け出なければならない書類は法律で以下のものと決められている。

- ① 会社名・株式投資資金・設立者・役員名等
- ② 年次会計報告書（非公開会社はその会計年度末から 10 ヶ月以内に、公開会社はその会計年度末より 7 ヶ月以内が提出期限である）
- ③ 小会社は略式会計報告を提出することができる
- ④ 関連企業が傘下にある会社はグループ全体の連結決算報告が要求される

EU 指令で、これらの情報はすべて 2005 年までに電子情報で行わなければならないことが決まっており、イギリスでは既に COMPANIES HOUSE へ提出すべき書類のうち相当部分について電子情報で届け出されている。また、書類提出義務を怠った場合、例として会計報告書の提出が期限を過ぎたときは、非公開会社は最低 100 ポンド～1,000 ポンド、公開会社は最低 500 ポンド～5,000 ポンドの罰金を支払わなければならない。更に提出するまでの日数に応じた一日単位の罰金（延滞金的）も課せられる。

この COMPANIES HOUSE への書類提出を繰り返し怠ると、その会社役員は裁判所の判決によって、以後は種々会社への役員就任が禁止されている。また、会社はすべての法に定められた書類を会社内に保管しなければならない義務があり、会社で保管する情報は、株主情報（登録・名前・持株数等）株価情報、役員情報（登録書・持株数等）、会社の借入先等である。

これら保管情報は一部を除いて、会社の役員は無料、一般の人でも少額でこれを検出することができる。

会社の書簡・Web サイトには法人としての地位をはっきり明記しなければならない。この制度は、会社の現在顧客や将来顧客へはっきりとどのような会社と取引しているかわからせるために存在する。

（堀子 友廣・富田 光彦 担当）

VI イングランド・ウェールズ勅許会計士協会

勅許会計士協会の組織と会員の品質レビューについて

はじめに

イギリスにおいては、すべての会社が COMPANIES HOUSE（会社庁）に計算書類を届出しなければならないことや、売上高 100 万ポンド以下で資産総額 140 万ポンド以下の会社は外部監査を免除されること、そして、全会社の約 95 %が届出をしていることなどは前述のとおりである。また、計算書類の信用度を高めるため、外部監査をあえて受ける会社があるということも既に述べられた。

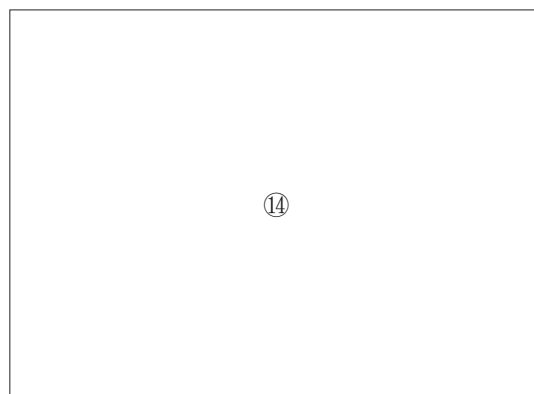
翻って、今後、日本の中小企業もインターネット等で計算書類を公開する場合、第三者証明の必要性が問われるであろう。折しも、エンロンやワールドコム不正経理が世界の注目を集めているときである。

9月30日午前9時30分、イギリスに着いて最初の訪問先として、勅許会計士（chartered accountant：以下「CA」という。）の団体中一番大きいイングランド・ウェールズ勅許会計士協会（Institute of Chartered Accountants in England and Wales：以下「ICAEW」という。）を訪ねた。同協会は、シティと呼ばれる旧市街にあり、建物、内装、絵画、等々すべてがアンティークの美術品としてすばらしいものであった。

我々税理士が関心を寄せている自己監査をどのように考えているか、また EU 第 4 号指令により中小会社の範囲の変更を迫られ、これに伴って会社法（日本の商法に該当）も改正されることに対しどのように考えているか、また、エンロン問題がイギリスでの監査制度（独立性や倫理規定）に与えた影響を調査することが目的であった。

当会の質問に対しては、エンロン問題を取り上げたせいか ICAEW が行っている会員の品質レビューについて詳しく説明され、他の部分についてはほとんど聴くことができなかった。今後、我々税理士会も会員の業務品質向上のため、このような品質レビューが要求されることもありうると思われるので、当初の目的からは逸脱したが、以下 ICAEW における品質レビュー部門（Joint Monitoring Unit：以下「JMU」という。）について報告したいと思う。

まず、ICAEW の組織について、副会長のポール・ドラックマン氏から概要を、そしてその詳細と JMU について、JMU の長であるスティーブ・トーマス氏から話を伺った。



CHARTERED ACCOUNTANTS' HALL 前にて

1. ICAEWの業務

現在、ICAEW は法律で次の業務を行うことが認められている。

- (1) 1989 年会社法（Companies Act 1989）に定められた登録監査人（registered auditor）の登録と規則制定

(2) 1986年金融サービス法（Financial Services Act 1986）に定められた投資顧問業の認可と規則制定

(3) 1986年破産法（Insolvency Act 1986）に定められた破産者の認定

つまり、イギリスにおいては登録監査人として監査業務を行う資格付与は、民間の協会によってなされている。

この法律業務のほか、以下の4つの業務を柱に活動している。

(1) これからCAになろうとする人の教育

(2) 会員のプロとしての専門知識を向上させる研修

(3) 専門職として規則に則って仕事をしているかの確認

これは、監査人と投資顧問業の登録を担当する部門（Professional Standards Directorate 以下「PSD」という。）のなかで行っているのであるが、その1つが、以下に述べるJMUによるレビューであり、もう1つは、不正を行った会員を懲罰委員会にかけたり（軽微な場合）、大事の場合は、共同して特別調査による懲罰計画を立てたりすることである。

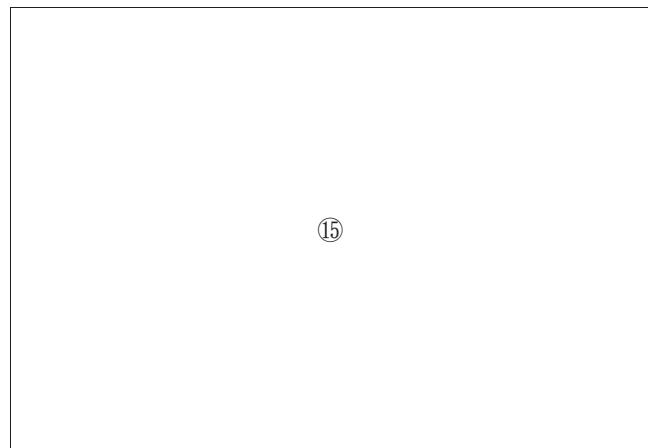
(4) 会員の社会的評価をあげるため専門職としての技術的なサポート

例えば、監査、税務、IT、財務管理、連結会計などの技能向上や、工業や商業の法律関係のサポート、図書館も提供している。

2. ICAEWの組織

このような活動をしているICAEWの設立は、1880年である。この当時イギリスでは、すべての会社が監査を受けていたのであるが、協会の設立は当時の監査人の質が悪く、世間の評判を落としていたためということであった。

現在のICAEWの会員数は約122,000人で、うち約15,000人が海外で活動をしている。したがって、アメリカに次いで会員が多いそうである。



金子会長と握手するP・ドラックマン副会長

3. ICAEWの今後の課題

ドラックマン氏は、エンロン問題は現在我々プロにとって一番大きな挑戦課題となっていると話された。イギリスでは、エンロンのような制度的な失敗は今まで起きたことがないが、やはりアメリカのスキャンダルはイギリスでも会計人の評判を落としているので、プロとしての品質向上が非常に重要である。

もう1つの大きな課題は国際会計基準（IAS）で、ICAEWの内部的規則とは別の大きな問題であるとのことであった。

最後に、今後2年間でこの2つの課題の解決を図ろうとしていると、結ばれた。

4. JMU (Joint Monitoring Unit) の業務

JMU は 1987 年イギリスの 3 つの勅許会計士協会が共同設立した組織で、その使命は

- (1) 会員が規則に則って仕事をしているかのレビュー
- (2) リスクに焦点をあて、会員のプロとしての水準を向上させること

ICAEW の会員は、122,000 人であるが、事務所の数は、次の表を参照されたい。

ICAEW に登録している事務所数

| パートナー数 | 事務所数 |
|---------|-------|
| 51 名以上 | 15 |
| 21～50 名 | 26 |
| 11～20 名 | 79 |
| 7～10 名 | 169 |
| 4～6 名 | 630 |
| 2～3 名 | 1,713 |
| 1 名 | 4,439 |
| 合計 | 7,061 |

(2000 年 12 月現在)

5. レビュー対象会員の選定

対象会員はどのように選定されるのだろうか。

- (1) 上位 20 の大監査法人は、毎年。
- (2) それ以外の上場会社を監査している 80 の事務所は、33 %。つまり 3 年に 1 回。
- (3) その他上場会社を監査していない残りの事務所は、毎年 900 社を。つまり単純計算でいくと 7 年から 8 年に 1 回レビューを受ける。

なお、会員の内、監査を行っていない人は、現在対象になっていない。そこで、2001 年、議会の要請のもと、現在 Practice Assurance という全会員が 6 年に 1 回必ず監査を受ける制度を受け入れるかどうか会員の賛否を問うている。これが賛成されると 2003 年 6 月から全会員が必ず 6 年に 1 回レビューを受けることになる。

(3) の 900 社であるが、全事務所から提出される年次報告書をコンピュータ管理し、150 ほどある分析数値から、いわば問題のありそうな事務所（例えば、監査人が少ない割に顧問会社が多いなど）を抽出しているとのことである。もちろん統計をとるための無作為な監査や社会の関心などから監査対象を選ぶこともある。

6. どのようなレビューをするのか

実際のモニタリングの流れは、次のようになっている。

- (1) まず、訪問し代表者と話し概要を知る。

ここで事務所の職員が正しく仕事をするために研修を受けているかどうか、職員の業務内容や、業務が正しく評価されているかどうかなどを調べる。

- (2) 次にサインをした監査ファイル (cold file) の見直しをする。

監査規則には監査の水準のみならず要求事項も書かれており、監査調書は6年保存しなければならない。一番重要視されるのは独立性である。次いで人間性。その他監査の技術的水準、監査証明書への登録監査人の署名、相談事項、借入や証券業務の知識、そして監査調書の記載、これらが守られているかをチェックすることになる。

- (3) 最終的に JMU の検査官が発見したことや改善点などを代表者に口頭で伝える。
- (4) モニタリングの後、2週間以内に、①今後の改善点を含む調査結果を書類にし、②事務所に ABCD の等級をつけ、事務所に送付する。

この等級は、次のとおりである。

- A 問題なし → 現状のまま登録継続可
- B 少し問題あり → 現状のまま登録継続可
- C 確認事項あり → 改善指示の確認がとれば登録継続可。
- D 条件つき

D 1 → 大きな問題があるが J M U の指導で登録継続可

D 2 → 監査証明にサインをしてはいけないと決定。したがって他の事務所にサインなしのファイル (Hot File) を再度監査してもらい、その事務所にサインをしてもらうことになる。当然監査費用を負担しなければならない。

D 3 → 登録取消など

それぞれどの位の率になるのか、との質問に対し、

A 10 % B 50 % C 30 % D 10 % (内 D 3 は、2 %) とのことであった。

なお、Dになるのは、圧倒的に小さい事務所が多いとのことである。前回のモニタリングで条件付きになった改善点が次のモニタリング時にも改善されていなかった、ということが問題で、罰金も課される上、登録取消になったりするとのことであった。

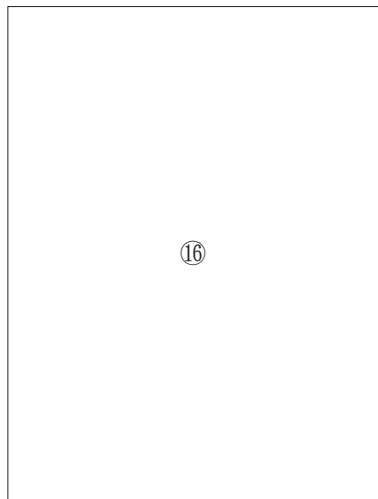
7. よくある問題点

モニタリングの際問題となるのは、監査エビデンスをきちんと取ってあるか、仕事上の書類の整理保存は大丈夫か、計画的に監査しているか、監査結果の分析において単なる前期比較のみならずその他の部門にも目を向けているかどうかなどである。

最終的にモニタリングの目的は、品質向上ということに落ち着くというのが結論であった。

8. 独立性について

まず、監査人は、監査先の企業の経営者側に名を連ねていないことが要求される。つまり、イギリスでは会社内部の監査役と外部の監査人は別でなければならない規則になっている。また、監査とコンサルティングも別にしなければならない。税務についてはアドバイスを行うことはできる。しかし、これも倫理上安全と確信してから行うことが要求される。もし、利害関係ができてしまった場合は、第三者の監査人や監査法人に監査を依頼



講師を勤めた S・トーマス氏

し、監査証明をしてもらおうということになる。

9. 自己監査について

1人の監査人が監査と税務をやることは、制度上問題にならない。しかし、独立性が守られなければならないので、実際は、会計・税務・監査を一緒にやることは難しいのではないかとの回答であった。

10. JMU (Joint Monitoring Unit) の費用

パートナーのCAの数、従業員数、顧問先の数などを基準に一覧表があり、これに当てはめて年会費として払うことになっている。大きい監査法人は10万4,700ポンド(2千万円程度)にもなるし、CA1人の個人事務所だと280ポンド(53,200円程度)である。もちろん、評価結果がCやDで再レビューということになると別途費用がかかることになる。

11. 最後 に

現在、「競争力ある経済を構築するための新会社法 (Modern Company Law for a Competitive Economy)」と呼ばれる会社法改正に関する報告書に対し、各関係団体が意見を求められている。

ICAEWに、この意見書を要求したところ、11月末が提出期限なので、まだできていないとの回答であった。帰国後Eメールで確認したところ、正式な協会意見としては、監査免除のアップについては支持するであろうとの個人的回答があった。

しかし、EU会社法第4号指令が求め、この意見書で提案している小会社の基準は、いきなり現在の倍であり、かつ、この全部に監査免除を与えようとしている。あまり格差が大きいので、どのような解決になるのか注目したいところである。

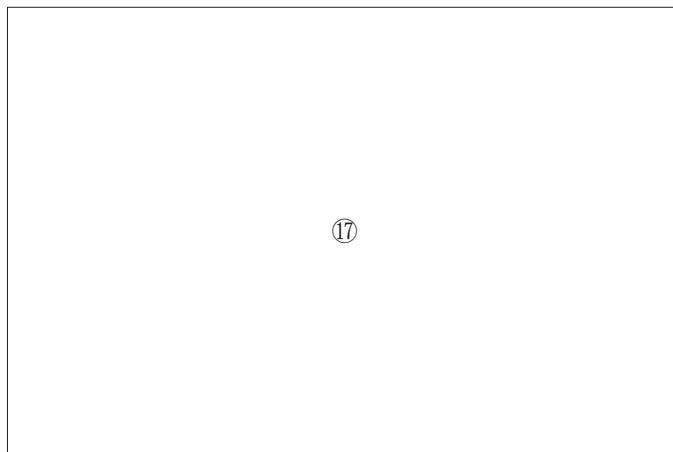
また、小規模事業体に対する財務報告基準 (Financial Reporting Standard for Smaller Entities : FRSSSE) の適用については、多くの事務所は、小会社には有用と認めながらも、さまざまな会計基準を使う複雑さを避けるため、完全な会計基準をすべての規模の会社に適用しているとの回答もあった。

イギリスは、中小企業が多いことやFRSSSEのような中小企業向け会計基準があること、公開制度が徹底していることなど、参考となる点が多い国である。

〈参考資料〉

・欧州3カ国の監査事情調査報告書I (第4回) JICPA ジャーナル NO. 565

(吉野 隆子・李 年子 担当)



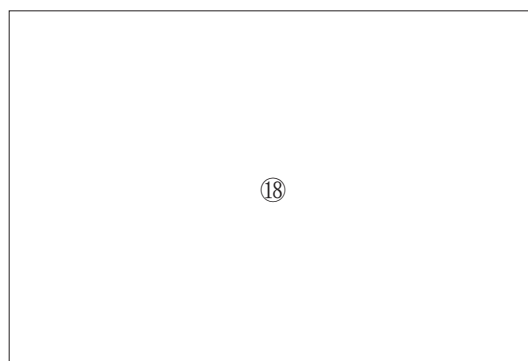
講師陣を交えての記念撮影

VII デュッセルドルフ経済監査士協会

はじめに

ドイツのデュッセルドルフにある、ノルトライン・ヴェストファーレン州の経済監査士協会を訪問した。このビルには、経済監査士協会本部及びデュッセルドルフ税理士会がある。我々が面談した協会会長、税理士会会長並びに事務局長は、経済監査士や税理士資格を取得している。彼らの話を総合すれば、デュッセルドルフ地区の税務、会計、監査の基準はこのビルで作成されているという表現をしていた。ドイツは連邦国家ということは知っていたが、今回の訪問研修で、ゲルマン民族の優越感、厳格な構築性、前衛性を実感した。

なおドイツの税理士数は、69,845名（会社勤務者等を除くと63,588名）で税理士法人は6,436あり、そのうちの約55%が1人の税理士法人（Steuerberatungsgesellschaft）であり、税理士法人の91%が有限会社との報告を受けた。また、デュッセルドルフ税理士会会員は6,237名で税理士会への入会は任意ということであった。



入口に掲げられた案内板

1. ドイツの会社の種類

法的形態で会社を区分すれば以下のとおりである。

(1) 株式会社・有限会社等の資本金会社（Kapitalgesellschaft）について

① 株式会社（AG／Aktiengesellschaft）

社員の地位が株主（Aktionär）に細分化され、株式引き受けを限度として責任を負うだけで会社の債務には責任を負わない会社である。設立には発起人5人以上が必要とされる。流通株式が多く上場指向の会社である。会社数の正確な統計はないが、約10,000社といわれている。

② 有限会社（GmbH／Gesellschaft mit beschränkter Haftung）

出資額を限度とする間接有限責任を負う社員からなる会社で、株式会社とは異なり、1人での設立が可能な会社である。株式の複雑性を排除し有価証券の発行をしない等、簡易な規定で中会社に適し、約700,000社あるといわれている。

有限会社法63条に破産原因（Konkursgründe）として、支払不能及び債務超過の規定がある。その規定によれば、取締役は、その責任において3週間以内に破産又は和議手続きの開始の申し立てをしなければならない。また、月次決算で債務超過になったときも同様の申し立て義務がある。

③ この他にわずかであるが、株式合資会社（KCaA）がある。

(2) 人的会社 (Personengesellschaft) について

200 万社程度あるといわれている。

① 合名会社 (OHG/offene Handelsgesellschaft)

2 人以上の無限責任社員からなる会社であり、商法に特段の定めがない限り民法上の組合規定による会社であり、日本の合名会社と違い法人格を有さない会社である。むしろ英米法のパートナーシップ (general partnership) に近い会社で社員数の上限は制限されていない。

また、わずかだが、有限合名会社 (OHGmbH & Co) がある。

② 合資会社 (KG/Kommanditgesellschaft)

有限と無限社員からなり、会社の代表権及び業務執行権は無限社員が持つ会社で、日本の合資会社と違い法人格を有さない会社である。

英米法の limited partnership に近く、比較的この種の会社が多いといわれている。

2. ドイツの会計制度

イギリス、フランスに遅れて産業革命を達成したドイツでは、商法の骨子となる基本的部分についてフランスをモデルにしている。1978 年の EU 第 4 号指令によれば、公開会社・非公開会社のすべてが、登記所に計算書類を提出することになっている。そして小会社を除いて、法定監査が義務づけられている。

EU 指令の意味するところは、加盟国に対する指令であり達成すべき目標・結果について加盟国を拘束するものである

が、具体的実現の手段等については国内の権限を重視しつつ、加盟国の会計制度についての調和化を標榜している。

(1) 1985 年の商法改正 (1986 年 1 月 1 日から実施) について

企業会計に関する基本的包括規定について、第 3 篇において“商業帳簿”を規定することにより、すべての企業において形態別に適用できる法律に改正した。

特に、商法 238 条から 263 条までは、すべての商人に適用される商法の計算規定を、264 条以下は資本会社の規定 (計算書類の公開とその内容について) に定めた。また、EU 第 4 及び 7 号指令等に基づき商法典の中に組み込まれた財務諸表指令法 (Bilanzrichtlinien-Gesetz, 1985 年 12 月 19 日成立) では、監査や公開 (附属明細書や状況報告書に関する事項等) の規定、連結財務諸表に関する事項等に関して内法化するための詳細な規定がなされた。

(2) 正規の簿記の諸原則 (GoB/Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung) について

元来ドイツ商法及び会社法は、企業会計の骨子を定めただけで詳細な規定がないため企業

19

挨拶をする D・ハマー会長

実務慣行に従ってきた。そこでこの不備を補うため、一般に公正妥当な会計基準として「正規の簿記の諸原則」を明示した。この概念は、すべての商人・資本金社に取り入れられる諸原則として、商法 238 条以下に「正規の簿記の諸原則」にそって商人の記帳義務を規定したものである。特徴は債権者保護、保守的な経理に基づく処理、資本維持、株主や会社債権者に対する情報の提供、配当可能利益の適正性にあり、この原則で解釈できない時は、経済監査士協会の指針等で補うことになっている。また、指針等に疑義が生じた場合には、国の財政裁判所の判断にも委ねることになっている。

20

熱心に研修を受ける団員たち

(3) ドイツの会計制度

商事決算書の作成は、正規の簿記の諸原則に基づき行われる。税務計算は、これに若干の調整を加え課税所得を計算することになっている。税務の基礎となる取引は、商事決算書に反映される特色があり、税務と会計とのずれは、会計実務上ほとんど問題にならないとのことである。このような両方の連動のことを、「税務貸借対照表に対する商事貸借対照表の基準性」(基準性の原則/Maßgeblichkeit der Handelsbilanz für Steuerbilanz)と呼んでいる。

しかし実際には、税法の特別な規定が商法規定に優先することがあり、この場合、税法が商法に優先逸脱する侵害行為が発生することになる。このような基準性の逆転あるいは逆基準性 (umgekehrten Maßgeblichkeit) 現象について、ドイツ商法では正規の簿記の諸原則と相容れないこのようなケース (例えば特別償却、退職給与引当金、貸倒引当金等) について、商事貸借対照表にその理由を記載することで原則的に容認をしている。

そして監査においてもこの逸脱、侵害、離脱行為について、保守主義の原則から見て、一定の上下の基準内にあるのであれば妥当であるとの判断を下しているということであった。

(4) 国際会計基準 (IAS)・アメリカ (GAAP) との関係

① ドイツの会計は、もともと法令に基づく相対的真実に重点がおかれているため、イギリス、アメリカなどのように一般に公正妥当な企業会計の基準 (GAAP) としての TFV 「真実かつ公正なる概観 (True and Fair View)」とは異なっている。TFV は、年度決算が事実関係と一致した映像すなわち費用収益対応による適正な期間損益計算を重視し、時価基準等についても考慮した透明性の高い財務諸表の作成を重視することになっている。

1985 年 5 月 1 日の「資本受け入れ促進法」「企業統治と透明性確保の法律」は、ドイツ会計制度を国際化の方向へ向けることとなり、1998 年には民間の会計基準設定機構「ドイツ会計基準委員会」(DRSC/Deutsches Rechnungslegungs Standards Committee) が設立されることになった。企業の意見を多く取り入れることにより、また IASB にド

イツ代表を送り込むことにより、2004 年末までに会計制度を根本改革することになっている。

② 2000 年 5 月、証券取引法監督者国際機構 (IOSCO) の承認で国際会計基準 (IAS) が、グローバルスタンダードとして資本市場の会計基準の地位を得たあとのドイツでは、公開企業に連結財務諸表の作成を義務づけることになり、それ以外の会社についても中規模以上の会社には、連結財務諸表の作成を義務づけた (IAS、GAAP は、ドイツ基準の選択となっている)。ただし親会社の単独財務諸表は、ドイツ国内の会計基準で作成してよいことになっている。

③ IAS の導入について、ドイツ工業会を初めとする中小企業団体は商法典 HGB (Handelsgesetzbuch) を尊重する立場に立ち、連結財務諸表を除いては IAS よりかなり弾力性及び対応性の高いドイツ商法を優先させるべきであるとの主張を行っている。他方金融界では、経済のグローバル化や融資先財務諸表の透明化が図られていることから、2005 年の IAS 導入に前向きであるともいわれている。

元来ドイツでは、多くの中小企業が経済を支えており、各企業はハウスバンクと呼ばれる 2～3 の銀行と綿密な取引を行っており、銀行は企業の実態を詳細に把握しているという現状がある。したがって現在の財務諸表は、十分に機能しているので、現在の計算書類の作成基準で十分であるという意見が根強いようである。

3. 中小会社向け会計基準の必要性について

ドイツの中小会社は、商法及び税法等の規定に従って計算書類の作成が行われているため、現在の会計基準に全く不満はなく、中小会社向けの基準についての必要性は感じないとの意見であった。

4. 経済監査士会議所について

経済監査士会議所 (WPK) は、本部がベルリンにあり、法定監査に従事する経済監査士 (CPA に相当) と宣誓帳簿監査士の団体である。会員の登録業務、監査の品質管理及び監督を主たる仕事としていて、試験合格者は強制加入になっている。

経済監査士協会 (IDW) は、本部がデュッセルドルフにあり経済監査士 (WP/Wirtschaftsprüfer) 及び宣誓帳簿監査士 (vBp/vereidigter Buchprüfer) の 90 % 以上が加入している任意団体であり、会員に対しての研修を中心に活動している。EU 会計基準の調整に当たってドイツを代表している。

1985 年の EC 第 4 号指令に基づく商法改正によって、物的会社が、大会社・中会社・小会社に区分された。そしてそれまですべての株式会社が監査対象であったことに変更が加えられ、小会社については監査対象から除かれた。その代わりに、中規模以上の有限会社が監査対象に加えられた。

この監査制度が施行されると、関与先を奪われることを心配した税理士会では、税理士に簡易な試験で監査をする資格制度として、従前からあった宣誓帳簿監査士制度を復活させることを主張し制度化が図られた。

現在経済監査士約 11,000 名、宣誓帳簿監査士約 4,100 名であるものの、当初の予想に反して宣誓帳簿監査士の受験者が増加しないことや、平均年齢が 50 歳を超えていることなどから、近いうちに経済監査士資格に一本化が予定されているようである。

(内川 清雄 担当)



21

デュッセルドルフ経済監査士協会玄関前にて記念撮影

Ⅷ BDO 監査法人

はじめに

10月4日（金）午後2時から午後5時までの予定で、BDO 監査法人を訪問した。

BDO のケルン事務所は、ライン川沿いのすばらしい環境に恵まれた一角にあるビルの中にあっ
た。訪問した時は、あいにく大規模な改装の途中ということで、小さな会議室で我々を迎えたこ
とに恐縮されていた。

スライドを使用しての、BOD のデモンストレーションは出席した BDO 社員を代表してヴォ
ルフガング・シュミードバウア（Wolfgang Schmidbauer）氏が行ってくれた。

1. ドイツの会社の種類

ドイツの会社は、人的会社と資本公司とに大別される。更に人的会社は、合名
会社と合資会社に分かれる。ドイツにお
けるこの2形態の会社は、法人格を認め
られていない。

資本公司は、株式会社、株式合資会社
そして有限会社に分けられる。

ドイツにおいては、有限会社の数が圧
倒的に多い。

会社法制は、人的会社と資本公司では
全く違い、商法をはじめとする会社法・
会計法等の適用規制を受けるのは、資本公司である。



22

BDO の社員との記念撮影

2. Handebs-rezister (Register-Courte) における計算書類の公開について

ドイツの資本公司は、その規模の大小にかかわらず、会社の所在地のレジスターコート（商業
登記所）に計算書類を届け出なければならないことになっている。ただし、次に掲げるような区
分によって、提出義務の軽減措置等が図られた制度となっている。

小規模会社とは、次表Aの3基準のうち少なくとも2基準が「小会社基準」を超えないものを
いう（商法 267 条第 1 項）。

中規模会社とは、「小会社基準」の3基準のうち少なくとも2基準を超え、次表Aの「中会社
基準」の3基準のうち少なくとも2基準を超えない会社をいう（商法 267 条第 2 項）。

大規模会社とは、「中会社基準」の3基準のうち、少なくとも2基準を超えるものをいうこと
となっている。また、欧州共同体の加盟国の証券取引所において、株式を公開している会社、店頭
登録している会社又はその許可申請をしている場合には、当該会社は大規模会社とみなされる
（商法 267 条第 3 項）。

次 表 A

| | 年間売上高 | 総資産額 | 年間平均従業員数 | 届出書類 |
|-----|-----------------------------|--------------|----------|--------------------------------------|
| 小会社 | 6,800千ユーロ以下 | 3,500千ユーロ以下 | 50人以下 | B/S |
| 中会社 | 27,500千ユーロ以下 | 13,700千ユーロ以下 | 250人以下 | B/S・附属明細 |
| 大会社 | 「中会社」の3基準のうち、少なくとも2基準を超える会社 | | | B/S・P/L 利益処分計算書 附属明細書 監査報告書 |

更に大規模会社は、計算書類を商業登記所に登録するのみならず、官報にも掲載することを義務づけられている。

中会社・小会社が登録するB/Sは簡略化することが許されている。

小会社においては、Active 3要素とNegative 4要素が記載されていれば足りるとのことであった。

Active 3要素とは、固定資産総額・流動資産総額・前払費用であり、Negative 4要素とは、資本金・見越勘定総額・負債総額そして繰延収益である（商法 266 条）。

商法 329 条〔登記所の検査義務〕は、会社が官報に掲載した計算書類が商業登記所に提出された書類を完全にかつ必要な範囲で公表しているかを検査し（第1項）、また会社の規模に基づく軽減措置を受けている場合で、その適用に疑義がある場合は追調査をし判断することとなっている（第2項）。

3. Handebs-rezister (Register-Courte) における計算書類の公開方法について

商業登記所に登録された財務諸表の情報を入手するには、原則として、情報を必要とする者が商業登記所に赴き、その開示理由を記入した書類を提出するか、あるいは当該会社の関係者であることを証明する書類を提出しなければならないこととなっているとのことである。ただし、その開示を拒否するようなケースがあれば罰則の対象とされる場合もあるとのことである。

また、FAXによる情報公開には応じているが、インターネットによる公開システムはないということであった。

4. 中会社・小会社の計算書類公開の現状について

計算書類を商業登記所に登録して公開しているのは、ドイツの会社全体の10%程度であろうとの答えであった。従来は公開していない会社が多かったのである。

2000年にはEU指令の実効性を担保するため、非届出会社に新たに罰金が課されることになったので今後は開示が進むと考えられている。

2000年から、届出義務に違反している会社はレジスターコート（登録裁判所）の判断に従い、最低2,500ユーロ、最高25,000ユーロの罰金が新たに課されることとなった。

注1) 中小会社からの評価としては、特に有限会社の公開について、メリットよりもデメリットの方が大きく反対があるとのことである。理由としては、有限会社の場合、出資者も限

定されており、計算書類を本当に必要としている債権者・取引先などは、必要があれば企業から直接計算書類を入手できるので公開のメリットがない一方、競争相手に貴重な情報が漏れるということがあげられる（有限会社センター）。

注1 中小企業庁事業環境部「イギリス・ドイツ調査報告」2002年3月

5. ドイツの会計制度（公開される計算書類の会計基準と税務基準）について

資本公司でも中小会社においては、その多くは、「配当可能利益の算定」を目的とする商法会計を基本に、「課税所得金額の算定」を目的とする税法基準に因って計算書類を作成している。

注2) ドイツにおいては税法の規定と商法の規定に乖離はほとんどなく、商法は税法に基づく処理をそのまま商法上の会計処理として認めるため（逆基準性）、中小会社が従う基準は明確である。

中小会社においては、企業会計原則（ジャーマン GAAP）も意識されていない現状のようである。

注2 中小企業庁事業環境部「イギリス・ドイツ調査報告」2002年3月

6. 公開する財務諸表についての「監査」について

ドイツ商法において、監査報告書（Prüfungsbericht）の作成が義務づけられているのは、前述区分の大会社のみであるが、商法以外の法律により、中会社であっても監査報告書の作成が義務づけられている会社が多数ある。

会計監査人が税務申告を行うことは、原則として禁止されている。また、同一の会計事務所内で、両業務を分担して行うことも原則として禁止されているということであった。例えばA社の監査業務を、B事務所の甲監査士が担当し、乙税理士が税務申告をするというようなケースは、禁止されているということである。

（吉田 伸江 担当）

IX おわりに

【1. イギリス・ドイツの計算書類の公開制度】

平成14年6月28日、経済産業省中小企業庁は「中小企業の会計に関する研究会」の審議結果を「研究会報告書」としてまとめ公表した。この報告書において指摘されているように、これまで我が国の中小企業の会計実務は、専ら税務申告を主に念頭に置いて行われ、経営者にとってディスクロージャーはそれほど意識されてこなかった。

日本における中小株式会社の大半は、株式の譲渡制限規定を持つ閉鎖会社であり、また株主＝経営者の同族会社であるので、株主は、株主総会を待つまでもなく経営情報を把握しているのが常態である。その結果、多くの中小株式会社は、継続的取引先や主たる債権者であるメインバンク等に「自社の決算報告書を要求されればそれに応じる」という程度のディスクロージャーで足りると認識されてきたのである。

商法283条の「公告」の規定はすべての株式会社に適用されるのであるが、中小株式会社にとっては、このように現実的必要性が乏しく、公告費用も多額であること等により、この規定をほとんど遵守してこなかった。

しかしながら、これからは中小企業も、その形態が小規模閉鎖株式会社であろうと有限会社であろうと、更には合名・合資会社であっても、顧客のニーズの多様化や下請取引構造の変化、そして電子商取引の進展等の事業環境の構造的変化への対応やメインバンク中心の財務体質を改善して資金調達先を多様化する等、ディスクロージャーに対する経営者としての施策を迫られることとなる。

更に、平成14年4月1日から施行された改正商法において、「公告」に代えて「貸借対照表を自社ホームページ等のインターネットにより公開すること」を選択できるようになったことを受け、経営戦略として積極的に自社の財務に関する情報を公開する中小企業が現れてくれば、公開した会社としない会社との間に新たな差別化が生じることも予想される。

かかる状況を考えると、会社情報の公開、特に「計算書類の公開」は我が国の中小企業にとって、法的義務を遵守するというだけでなく、経営戦略において避けて通れない命題となることは間違いないと考えられる。

中小企業庁が公表した「中小企業会計基準」は、公開される貸借対照表の作成基準の一定の望ましい方向を示したものである。しかし、公開を制度的に定着させる方策については具体的には言及しておらず計算書類の公開制度の根幹にかかわる問題である適正性の担保制度についても、提言を避けている。

我々第1班は、小規模事業体に対する財務報告基準（FRSSE）が中小会社に定着しており、公開制度の先進国であるイギリスにおける公開の実情視察を中心とし、加えて日本の財務報告制度に近い制度を有するドイツの公開制度への取り組みの実情を視察した。

イギリスとドイツは、EU加盟国同士として、共通の課題も抱えているものの、資本主義社会の成熟度の違いや民族性の違いもあり、計算書類の公開制度においては、現状に顕著な相違がある。

今回の視察において、イギリス・ドイツという2ヶ国を選択したことは、そういう意味でも興

味深いものであった。事前研修も入れると相当ハードな行程であったが、時期を捉えた課題を掲げての研修視察は、大変有意義なものであった。

なお、報告書担当者を中心に数名で、ロンドンの COMPANIES HOUSE（会社庁）を訪問した時は、折しも、本庁（カーディフ）のホストコンピュータがダウンしたとのことで、実際に、パソコンでアクセスできる公開情報は限られていた。実際は、休館状態であったのだが、強引に「日本からわざわざ視察にきたので何とかしてアクセス体験をさせてほしい」と粘り、聞き入れていただいたものである。前日、本庁（カーディフ）へ訪問したことを話すと、急遽連絡をとって、できるだけの協力をして下さるということになったらしい。

COMPANIES HOUSE のスタッフは、日本の登記所の職員とは違い、サービス業であるという考えが徹底していることを感じた。

日本において公開制度を定着させるには、まず、COMPANIES HOUSE のこの基本姿勢を学ばねばならないと、訪問者全員が感じた。

旅程の半ばの 10 月 3 日が「ドイツ統一記念日」という祝日に重なり、イギリス視察 3 日間、移動日 1 日（10 月 3 日）、ドイツ視察 1 日という変則的日程になってしまった。

第 1 班の団員は、民族性が似かより、かつ日本と同様、商法が会計システムの中心で「債権者保護」が最高規範であるドイツの公開制度の実情にも大変関心のあったところであるが、思うような視察ができなかったのは残念であった。

また、出発間際まで訪問を断念していたドイツの「商業裁判所」（Register-Court）への訪問が可能になったというので、第 1 班の団員は期待に胸弾ませたが、誤訳であつたらしく「財政裁判所」への訪問となつてしまい、ドイツの公開制度を体験できなかったのは心残りの 1 つであった。

（吉田 伸江 担当）

【2. イギリス・ドイツの監査制度】

今回の研修視察を通じて、我々第2班は、「イギリス・ドイツにおける監査制度の実情について」をテーマとし、特に中小会社の監査の実態を探るべく、会計士協会や会計事務所等を訪問した。

税理士制度のないイギリス及び同制度のあるドイツにおける中小会社の監査への対応は、同じEU加盟国であることから、それほど相違はないものと考えていたが、制度上の違いからか、まだ相当の違いがあった。

基本的にはEU加盟国を拘束する「EU指令」の影響もあり、監査対象企業はイギリスでは縮小傾向にあり、ドイツでは拡大傾向にある。また、監査業務と税務業務の両立については、イギリスでは同一人が両業務を行うことは好ましくないとしながらも、小規模会社に関してはやむを得ないとのことであり、ドイツでは「経済監査士」と「税理士」が明確に業務区分されている関係から、同一人が両業務を行うことはできないとされている。

イギリスでは、1960年代より有限責任会社（株式会社・有限会社等）は、規模の大小にかかわらずすべて公開と監査義務があった。これは、企業資金調達に直接金融の中心であったことから、すべての会社が対象となったようである（1994年当時は約100万社）。

1994年の監査対象基準設定で、監査対象会社は約50万社と半減した。これは、EU指令の影響もあると思われるが、事務・監査費用等の負担が大きいため、かねてより中小企業組織等から監査免除の要望があったためである。会計士業界の反対など紆余曲折の後に監査免除の基準が設定された。

2000年の対象基準改定（年間売上高100万£以下・資産総額140万£以下の法人は監査免除）で、監査対象会社は約25万社と更に半減した。しかし、EU基準には達していない。

2003年の会社法改正で基準を更に引き上げる予定であったが、DTIの担当官によると改正は見送られるとのことである。理由としては、2001年にアメリカで発生した同時多発テロの影響から、マネーロンダリング防止のための監査が必要となったことが挙げられる。最近もロンダリング的資金を察した弁護士が、当局にその旨の報告を怠った為に逮捕されたとのことである。アメリカと同様に多くの民族が出入りしているイギリスでは、テロ資金にも神経をとがらせており、監査にもその報告義務を課している。

その他に、基準の引き上げが見送られる背景には会計士業界の反対もあり、中小会社を監査対象とするACCAの会計士は特に難色を示している。

なお、中小会社を対象とする会計士は、財務会計・監査・税務の業務に携わっている。当然のことながら、そこには自己監査の問題が発生してくるが、同一人が全業務を行うことは好ましくないとしながらも、帳簿組織が充分でない小規模会社に関してはやむを得ないとのことであった。

ただし、税務は複雑であるため専門の担当者に委ねているらしく、業務の分担が実践されているようであった。事実、中規模の会計事務所を訪問した際、事務所内では税務の担当者は「税務セクション」で業務を行っていた。

イギリスでも我が国の申告納税制度に近い「自己査定申告納税制」が導入された。これにより、納税者側で税金計算をする必要が発生した。

今後、会計、監査、税務の業務両立の議論は、今後、イギリスでも本格的に議論されることが予測される。

ドイツでは1985年までの監査義務は、株式会社・株式合資会社のみであった。この国は、現在でも上場会社が800社程度、株式会社は1万社程度と株式会社数が少ないが、その反面、監査を免除される有限会社は70万社、合資会社（無限責任）は20万社と多いのが実情である。

1985年の商法改正で資本会社（有限責任会社）に監査が義務づけられることとなり、中・大規模の有限会社にも監査が拡大されることとなった。

なお、「経済監査士」と「税理士」が存在するドイツでは、監査業務は経済監査士が行い、税務業務は税理士が行うというように、業務区分はある程度明確になっている。しかし、多くの経済監査士が税理士資格を併せ持つことから業務両立の問題が発生するが、これについては視察先で次のような回答があった。

- ① 自分で作成した財務諸表の監査は不可
- ② 税務申告書を作成した場合の監査は不可
- ③ 税務申告書を作成する場合、決算事務は不可で決算書作成は会社側の責任である
- ④ 一企業に対し同一事務所内で、監査はA監査士、税務はB税理士が担当することは不可

また、イギリス・ドイツにおいて法定監査免除会社でも融資銀行等から企業規模の有無にかかわらず任意監査が要求されることは、両国に共通する事項である。

これは、今後、我が国においても十分にあり得ることと考えられる。現在、日本の銀行は高度経済成長時代の面影はなく、厳しい経営状態であることから融資も慎重にならざるを得ない状況である。中小会社が銀行から「経営計画書」等の提出を要求される例が昨今見られるが、任意監査の要求は、まさにその延長線上にあるものと考えられる。

現在、日本は先の見えない不況が続いているが、イギリスやドイツにおいても状況は芳しくはない。

イギリスでは、ロンドンの街に行く人の数は減少し、夜になっても明かりの灯ることのないマンション風の建物が軒を連ねている。

一方ドイツでは、中小会社が不況の波に喘いでおり、現在、EU内での経済成長率は最低で、失業率は10%に達している。

確かに、ヨーロッパはEU統合による結束の強さを感じさせる。しかし、言語も民族も異なる者同士の連合であり、また、先の第一次・第二次大戦では銃口をお互いに向け合ったという歴史的背景もあり、薄氷を踏みながらの統合のように思えてならない。

今回、イギリスとドイツを訪問して、両国とも新時代に対応する大きな変化の時期に入っていることを痛感した。

（高柳 幸雄 担当）

ロンドン・ケルンの思い出

1. 愛煙家の悲哀

法対委員には愛煙家が多く、私もその1人です。機内が全席禁煙であることはわかっていましたが、ロンドンまでの12時間の禁煙はやはり苦痛でした。眼前の映像画面を見たり、酒を飲んだり、禁煙ガムを噛んだり、また眠ったりして、気を紛らわし何とか我慢しました。その代わり、空港到着後は一路喫煙場所に直行し、一挙に12時間の禁煙を取戻す羽目となりました。もちろん、フランクフルトからの帰国の便も禁煙で、今度は搭乗直前まで吸い溜めし、これも何とか成田まで我慢することができました。いずれにしても、往復24時間の禁煙は愛煙家にとって大変な思い出でした。でも、我慢すれば禁煙することができることがわかりましたので、これを機にタバコを止めればよいのですが、残念ながら駄目でした。

また、ケルンでのホテルのこと。最初の部屋割りが禁煙部屋で、愛煙家にとって二晩も室内での禁煙はとても耐えられそうもないので、ホテル側と交渉し、法対メンバーの何人かが喫煙できる部屋に変更して貰ったと聞き、私も急遽変更して貰いました。そのお陰でいらいらずに宿泊することができました。どこの国でも、愛煙家は肩身が狭くなるばかりです。

2. ロンドンを歩く

ロンドンでの唯一の観光日であった9月29日の日曜日、法対グループは、ロンドン市内を地下鉄を利用して観光することにしました。ロンドンでは、行き先を変更して乗り越した場合、日本と違って乗越し精算はできず、一律10ポンドの罰金が取られるということです。そのため1日有効乗車券を買い、地下鉄路線図を頼りに、目的地への出口を間違えないようお目当ての観光スポットに向かいました。最初はウェストミンスター駅で

降り、テムズ河畔にそびえる時計台・ビッグベンと国会議事堂、その隣のウェストミンスター寺院を見て廻り、そして、テムズ河に架かるウェストミンスター橋を渡って、巨大な観覧車ロンドン・アイに乗り市内を一望。次は、トッテナム・コート・ロード駅まで行き、古今東西の文化遺産を集めた大英博物館へ、更に地下鉄でサウス・ケンジントン駅まで行き、装飾芸術を集めたヴィクトリア&アルバート博物館へと、ミュージアムめぐりで締めくくりました。夜は、研修視察団仲間とともにテムズ・ダイナークルーズに参加し、クルーズ船の窓からロンドンの夜景と船内のライブ演奏を楽しみ、ロンドンの1日を過ごしました。

市内観光めぐりでのこと。ロンドン・アイでは、早く乗るためチケットを持たずに列に並んだら、係員からチケットを買いに行った人が戻って来るまで列を離れろ、後ろに回れと叱られたり、イギリスの昔ながらの衣装を纏った紳士・淑女の撮影現場に出くわしたり、一休みするため喫茶

店を探したらそこが華僑の回転寿司の店であったり、大英博物館やヴィクトリア&アルバート博物館では裏門から入って・正面から出たり、地下鉄のエスカレータで日本式に左側に立ち、急ぐ人のために右側を開けていたら、日本とは逆の「立つ人は右側」と注意されたり、と色々なハプニングの連続でしたが、それなりに楽しい市内観光ができました。

3. ロンドン名物

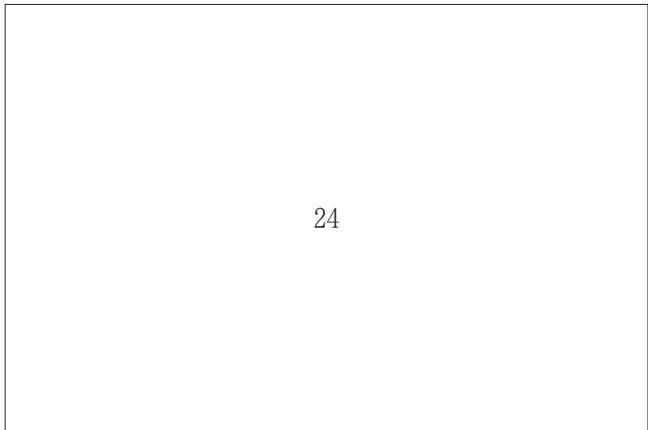
ロンドンは初めてでした。街中を歩いて、赤いボディの2階建てバス・ダブルデッカー、そして黒塗りタクシー・オースチンが走っているのを見て、ここがロンドンだと実感しました。ダブルデッカーには、庶民の大切な足だった乗合馬車の屋根の上にも席を作り、客を乗せたところの名残だとのことです。またロンドンのタクシー運転手は、運転技術に加え、ロンドン市内の地理を熟知することが要求され、どんな小さな路地にいたるまで、すべてのその通り名を覚えなければならないそうで、日本のタクシードライバーとは大違いのようです。今もそれぞれ伝統と格式を守り続けているとのことです。

4. ロンドンの食事とパブ

ホテルなどでの食事に飽きたある夜、法対メンバーの1人が「ロンドン市内・メリルボーンに美味しいフィッシュ&チップスを食べさせる店があるから行こう。」ということになり、地下鉄を乗り継いで出掛けました。店の所在地と電話番号だけを頼りに、角々で聞きながらやっとその店を見つけました。早速お目当ての料理を注文したところ、大きなお皿にボリュームたっぷりの魚とジャガイモのフィッシュ&チップスが出てきました。よくイ

ギリスの料理は「まずい」といわれていますが、この店で食べたフィッシュ&チップスは昔ながらのイギリスの庶民の味で、一同、満足感を味わうことができました。我々の後に、ロンドンに新婚旅行で来たという2組の日本人カップルが入ってきました。聞くと、やはりイギリスの庶民の味を味わいたくて来たとのことです。イギリス料理ではロースト・ビーフが有名ですが、フィッシュ&チップスも忘れられない料理でした。

また、ロンドンではパブを抜きにしては語れないといわれています。パブは酒を飲みながらおしゃべりを楽しむ場所・つまり「イギリスの赤提灯」といったところだそうです。一度その雰囲気味わうため、ロンドン最後の夜、法対メンバーが揃ってホテル近くのパブに出掛けました。入口近くが空いていたのでそこに陣取り、それぞれビール、ウイスキーなどを飲みながらの歓談でしたが、パブの男性店員をサッカー選手のベッカムに見立て、女性店員をダイアナ妃に見立てて、ビール、ウイスキーなどをお代わりし、最後は彼氏・彼女達と一緒に写真撮影し、短時間でしたがロンドンの夜をパブで楽しむことができました。



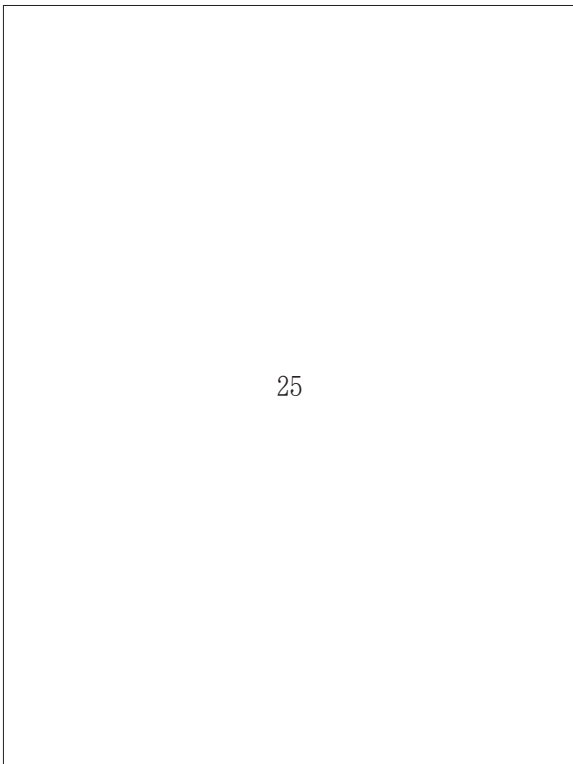
パブでくつろぐ法対委員の団員たち

5. ケルンの一夜

ケルンに到着したのが10月3日、この日は丁度ドイツ統一の日・祝日のため市内のほとんどの店が休みでした。夕食は各自とらなければならないので、法対メンバーは、ケルン大聖堂観光を兼ねて、小雨の降る中をケルン市内に繰り出しました。道々、夕食をどこで食べるか、どこで一杯飲むか、店を捜し歩いて、やっと見つけたのが中華料理の店でした。中華の一品料理を人数分だけ頼み、地ビールで乾杯し、久しぶりに日本的食事をしました。ビールを飲み終わったとき、メンバーの1人が「日本の酒を持ってきたから飲もう」と空いたコップに注いだとき、黒の背広に蝶ネクタイをした老人店員がやってきて、酒の持ち込みは駄目、罰金を取る、と言われるかと思ったら、ニコニコ顔で新しいコップを持ってきてくれ、逆に我々日本人の来店を歓迎し、最後には写真撮影にも加わってくれるなど、ドイツ人の親切さを感じたところです。

また、ケルンには居酒屋が多いと聞き、中華料理の店からの帰り道、居酒屋に入り一杯飲むことになりました。ビールとチーズを注文したところ、出された衣揚げチーズが美味くて、明日また来る、とって翌日もその店に出掛けました。マスターはサッカー・ゴールキーパーのカーンに似ていたので、カーンと呼ぶことにしました。勘定の後、チップとして日本の千円紙幣を渡すと、カーンからその礼に今は流通していないドイツマルクの硬貨を貰いました。そのカーンを囲んで店の前で写真を撮ろうとしたとき、美女2人が「写真に入れてくれ」といって飛び込んできました。その後、彼女達が店に入って行くのを見たメンバーの1人が「美女と一緒に飲みたい」と言い出しましたが、残念ながらそこまではしませんでした。

(内川 澄男 記)



ケルン大聖堂をバックに

ロンドン市街（9月29日）及びケルン市街（10月3日、5日）見学

◎ ロンドン市街見学

私たち視察団一行は、成田空港を9月28日（土）午前11時40分に出発し、イギリス最大の空の玄関口であるヒースロー空港に同日の午後3時55分（現地時間）に到着しました。私にとっては、初めてのイギリス・ドイツ訪問となります。

イギリスでの宿泊は、ケンジントン・ガーデンの南にあるシスル・ケンジントン・パークです。このケンジントン・ガーデンは、ケンジントン宮殿の庭園として1841年から一般公開されている公園です。空港からホテルへ貸し切りバス2台で向かいましたが、夕方の交通渋滞にはまってしまい、予定時刻より大幅に遅れてのホテル到着となりました。ロンドンの交通渋滞はひどいもので、ケン・リビングストン・ロンドン市長は、2003年から道路によっては通行税も課すことを公言して、市民の間では大変不評・不人気になっているとのこと。果たして通行税なるものが、良い解決策となるのでしょうか。

翌9月30日（日）、法対策委員会の有志一行は、ロンドン市街の見学を行いました。交通渋滞を避け地下鉄を利用したことは言うまでもありません。

まず訪れたのは、ビッグ・ベンの愛称で親しまれている「国会議事堂」です。この国会議事堂の正式名称は「ウェストミンスター宮殿」といい、テムズ川に沿って南北に長さ265mという壮大な景観が見る者を圧倒します。1834年の大火による焼失などがありましたが、議会制民主主義を生んだイギリスのシンボルとしてその雄姿を誇っています。

次に、ウェストミンスター・ブリッジを渡り「B. A. ロンドン・アイ」という大観覧車に乗りました。これは高さ135mにも及ぶ世界最大の観覧車で、ロンドンの街を一望できます。その日は天気が良く、ロンドンの風景を余すことなく見渡すことができ、私たちは壮大なパノラマを満喫しました。

そして、歴史が好きな方たちにとっては必見の「大英博物館」を訪れました。とにかく、この博物館のスケールには圧倒されます。イギリスの植民地開拓を背景に、世界中の遺跡からなかば強引に貴重な収集品が運び込まれたわけですが、この頃に収蔵されたエジプトの出土品やギリシアの彫刻群は、歴史的至宝として今もその輝きを失っていません。

私は、イギリスはそれほど好きではありませんが、現地にいるとこの国の重みをひしひしと感じます。日本人はイギリス人と同様に古い歴史を持つ民族ですが、イギリス人にはそれに加え「誇り」があります。それは、先の大戦の戦勝国と敗戦国の差なのかもしれません。戦後、イギリスは植民地の独立や経済的な苦しみなどを経てきましたが、今や見事に立ち直りました。それに比べ日本はどうでしょうか。我が国も敗戦から立ち直りましたが、バブルもはじけた今、経済の先行きは全く見通しがつきません。

また、イギリス人やドイツ人を含めヨーロッパの人たちは、一般的に質素で堅実であるという印象を受けました。日本人は彼らに見習うべき点が多々あるということを感じながら、我々一行はホテルへの帰路につきました。

◎ ケルン市街見学

ドイツで最も古い都市の1つに数えられているケルンには、10月3日（木）の午後2時40分に到着しました。

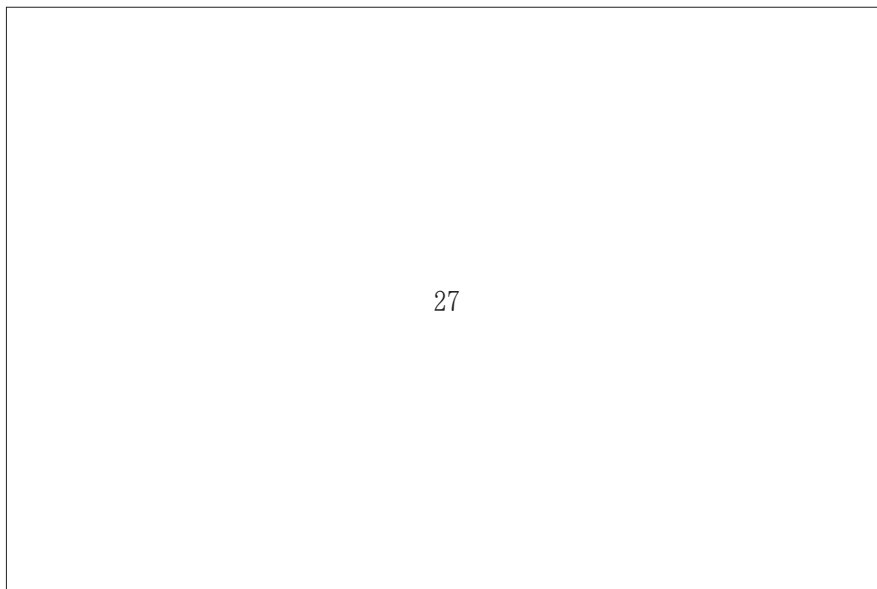
ケルンでの宿泊は、クラウン・プラザ・ケルンで市内でも有数のホテルです。到着したその日は、「東西ドイツ統一記念日（祝日）」ということもあり、ドイツでの研修視察は、翌日に実施しました。

東西ドイツ統一後、旧西ドイツは旧東ドイツのために、年間1人当たり約10万円の税金を負担することを知り驚かされました。東西ドイツの統一は大変喜ばしいことなのかもしれませんが、その一方で新たな問題が生じていることも事実なのです。

このケルン市街は、戦火のため焼け野原となり、残ったものは大聖堂と僅かな建物だけだったと聞いています。そのケルンのシンボルとも言うべき大聖堂を見学しましたが、戦火で破壊されずに残ったことは、まさに奇跡だと言われています。毎年、約300万人もの観光客が訪れて、その壮大な雄姿に魅せられています。大聖堂を見学した後、近くの中華料理店で夕食を取りましたが、この視察では食べ物が口に合わず閉口していた私を大いに満足させる美味しい料理を堪能できました。

今回のこのイギリス・ドイツ研修視察は、私にとって初めての両国訪問ということもあり、新しい発見の連続でした。貴重な体験をさせてくださった本会国際部と法対策委員会に感謝いたします。

（高橋 豊 記）



ヨーロッパの精神的風土

平成 14 年 4 月 1 日施行の改正商法のうち、貸借対照表等の公告義務規定は、官報又は日刊新聞紙での公告に代えて、インターネット・ホームページ上での公開が可能となったが、これを利用して公開する会社の数はどのくらいになるのでしょうか。

我が国で現在 120 万社余ある株式会社のうち、公告義務を果たしている会社は 1.5 %程度とされている。イギリスでは、計算書類等の届出と公開は、貿易産業省 (DTI) の外局である COMPANIES HOUSE (会社庁) においてなされており、その届出遵守率は、95 %に達している。

ドイツのケルン市で地下鉄に乗った。改札がないので階段を下りていくとホームに出てしまった。ホームの壁に自動券売機があり皆コインを入れて買っている。到着駅でも改札はなく表に出てしまった。改札はなくても自分達で決めたルールはきちんと守るということか。ヨーロッパの精神的風土を垣間見た思いである。

お上の造り賜いし法律は、「みんなで破れば恐くない」という感覚が日本仲間社会の精神的風土であろうか。貸借対照表等の公開・定着へ向けての道筋を真剣に考える時期が来ている。

(岩波 一 記)

第2章 イギリス・ドイツの税務訴訟及び 租税救済制度等

第3班メンバー

| | | | | |
|------|------|----------------------------------|------|------|
| 第3班 | 8名 | 〔テーマ〕 イギリス・ドイツの税務訴訟及び租税救済制度等について | | |
| ◇二重作 | 誠一郎 | 志賀暎功 | 伊東晴俊 | 村守明夫 |
| | 高橋利子 | 岩本一志 | 木下盛弘 | 近藤忠憲 |

(注) ◇=チーフ

I はじめに

私たち第3班の構成は、8名で編成され、うち4名が国際部、4名が情報システム委員会からも含め一般参加となった。一般参加の会員はいずれもイギリス・ドイツには過去の研修視察に参加したことがあるか、若しくは個人的に両国を旅行している方々で、言葉の問題を含め、いわゆる海外に慣れている会員ばかりで、チーフとしては大変心強いことであった。

さて、今回の第3班におけるテーマの選定であるが、別掲の日程表にもあるとおりイギリス中心のスケジュールであったことから、ややイギリスの制度に偏ったところもあるが、イギリスは税理士制度を持たないからか、私たち業界団体の訪問が比較的少なく、また、その資料もやや古くなりつつあると思われた。一方ドイツについては、過去多くの団体が訪問し報告書をまとめていることから、なるべく重複しないようなテーマを模索し、アジュディケーターの業務、税務訴訟と救済、税務調査、そして税務専門家の団体にテーマを絞って今回の研修視察に参加した。

いずれにせよ、訪問先においては、通訳を介しての概ね2時間程度の講義・質疑応答であることから、事前の研修が重要であると思われ、資料の収集に始まり、勉強会を次のように開催した。また、この場を借りて事務局には極めて多くの資料の提示を受けたことについて、そして現地での私たちの様々な要望に快く答えてくれたことに対して第3班を代表してお礼を申し上げたい。

「勉強会日程」

| | |
|-----------|-----------------------|
| 平成14年5月1日 | 第1回勉強会 |
| 6月4日 | 第2回勉強会 |
| 6月24日 | 第3回勉強会 |
| 8月1日 | 第4回勉強会 |
| 8月16日 | 第5回勉強会 |
| 8月21日 | 合同研修会において第3班作成のレジメの発表 |

また、勉強会を通して希望訪問先の確定、質問文書の作成等が行われたが、税務調査の実態等は事前の資料入手が困難であり、更に、現地においても諸事情のために希望した税務署への訪問を断念したり、あるいはケルンの財政裁判所については当日に訪問が可能になったなどのハプニングがあった。

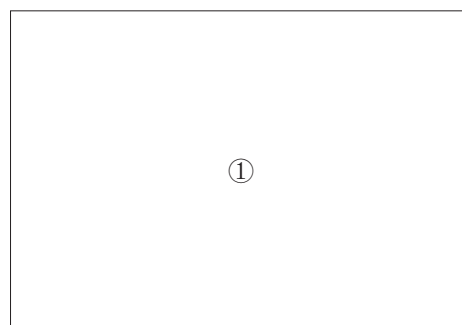
本報告は訪問先によって原稿担当者を決定したこともあって、若干内容の重複も見られるが、担当者それぞれの視点を尊重して、割愛等はしていない。それぞれ、事務所の多忙な業務をこなしながら、より正確なレポートであるべく、テープおこしをし、現地入手の資料の翻訳に悪戦苦闘をし、また、事前の資料を参考にしながら書き上げたものであるが、「実務家の書いたレポート」であり、もとより学術論文ではないことをご了承ください。

(二重作 誠一郎 担当)

II ADJUDICATOR'S OFFICE (苦情処理裁定者の事務所)

はじめに

平成 14 年 10 月 2 日午前中ロンドン市内のケンジントン・パレスホテル (Kensington Palace Hotel) でアジュディケーターズ・オフィス (Adjudicator's Office) の Mr. Charlie Gordon (Head of Office) 及び Mr. Gary Jones (Adjudication Manager) のレクチャーを受けた。アジュディケーターの税務行政における役割、それと内国歳入庁 (Inland Revenue) 及び関税消費税庁 (Customs and Excise) との関わりなどを研修した。



アジュディケーター担当官

1. 内国歳入庁の手続要綱 1 (Code of Practice 1)

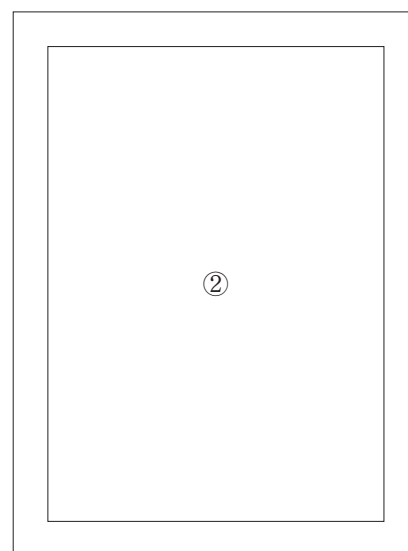
内国歳入庁のインクワイアリ・センターに入るとロビーには、顧客に PR するための種々のリーフレットが並んでいた。その中で「我々が間違えた時に物事を正すこと (Putting things right when we make mistakes)」という表題のリーフレットが目にとまった。それは内国歳入庁の手続要綱 1 (Code of Practice 1) で、そこには顧客に対するサービス改善の努力とそれを客観的に徹底するためにアジュディケーターの紹介が記載されている。その内容は次のとおりである。

(1) あなたが望むサービス

我々はあなたの租税、国民保険、Tax Credit の申請、学生ローンの回復、国民最低賃金についての質問等について、高度なサービスを提供したいと望みます。我々は物事を正しくすることがいかに重要であるかを知っています。だから我々は常に、よりよい仕事のやり方を追求しています。あなたが我々のサービスについてどう考えるかを話してくれれば助かります。我々は示唆、お世辞、苦情なんでも、あなたのコメントをすべて歓迎します。あなたが苦情を有するときは、我々はあなたのために物事を正し、我々の間違ったところから教訓を学び、二度と同じ間違いをしないことを確信したいと望みます。

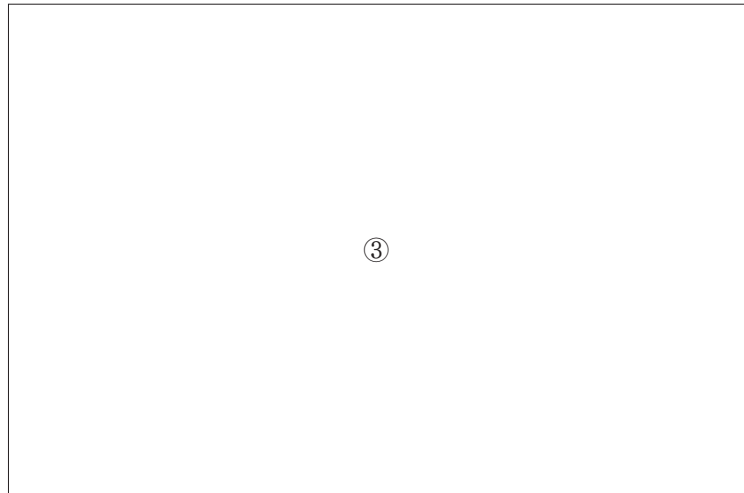
(2) 物事が間違った方向へ行った時

我々はすべての顧客に対し、物事をできる限り単純明快にするように試み、常にそれを正しくすることを目指します。しかし、巨大な規模の業務のために、最善を尽くしても、我々は時には間違いを犯し、あるいはあなたに返事をするのに時間を取り過ぎることがあります。我々に何か悪いことがある場合、あるいはあなたの事案を取り扱う方法に何か問題がある場合には、どうかお知らせ下さい。あなたが我々に言いつける



内国歳入庁リーフレット

のが早ければ早いほど、それだけ早く対応することができます。通常あなたが普段接する職員に話すのが手取り早くて容易な方法です。物事を直すのに通常電話で十分です。そしてあなたの電話代を節約するために、我々の方からいつでも喜んで折り返し電話をします。コンピュータをベースとしたビジネスの時代においては、技術的問題は同じ間違



質疑応答風景

いが多くの人々に影響するということを意味する場合は時としてあるかもしれません。

もしこういう事態が発生したならば我々の方から、どんな間違いがあったか、そしてそれをどのように直しつつあるかをあなたに連絡します。あなたは我々に連絡する必要はありません。しかし、我々から受け取ったものについて何か疑問があれば、どうかお知らせ下さい。

(3) 苦情申立の方法－苦情申立の手続

問題があなたを満足させるように解決されず、更に問題を追求したいならばそのように云ってください。あなたの苦情申立を助け、そして我々の間違いが、更にあなたの不都合を大きくしないように、我々は明瞭で使い易い苦情手続を用意しています。苦情は書面、電話、FAXで、あるいは最寄りの地方事務所を訪問して、申立てできます。我々はできるだけ早くあなたの苦情を解決するように試みます。苦情がありましたら、どうか次のようなステップに従われるようにお勧めします。

① ステップ 1

苦情があるときは、あなたがこれまでに関係していた担当者に連絡するのが通常最善です。しかし、あなたがその担当者の直属のマネージャーか、あるいはその部署の苦情担当者に連絡を取りたいと思えば、我々はその者をお知らせします。

② ステップ 2

もしステップ 1 であなたの苦情を解決することができなかったならば、その部署に全面的に責任を有するディレクターに連絡してください。その部署で誰に連絡すべきかお知らせします。そしてその名前、連絡先は 8 頁と 9 頁に掲載されています。(省略) ディレクターはあなたの苦情を客観的に見直してくれます。

③ ステップ 3

もしあなたがそのディレクターの回答に納得できない場合には、アジュディケーターに苦情を熟視するように求めることができます。アジュディケーターは公平で偏見のないレフェリーで、その勧告は独立的です。アジュディケーターの連絡先は次のとおりです。

The Adjudicator's Office
Haymarket House
28 Haymarket
London SW1Y 4SP.
Phone:020 7930 2292 (type talk facilities are available)
Fax:020 7930 2298
E-mail:adjudicator@gtnet.gov.uk
website:www.adjudicatorsoffice.gov.uk.

あなたは何時でも国会議員に対して議会オンブズマンがあなたの苦情を調査するように求めることができます。オンブズマンは独立的で、アジュディケーターズ・オフィスが関係した苦情も検討することができます。連絡先は次のとおりです。(省略)

(4) 我々は苦情をどのように扱うか

苦情の申立ては難しいように見えますが、我々は物事を正しくするためにできるだけ易しい方法で処理したいと望んでいます。あなたが苦情を申し立てたときには、我々はあなたに友人らしくしかもプロフェッショナルに振る舞います。

- 苦情を真剣に取り扱い、秘密を保持します。
- 苦情を申立てたからといって、あなたを差別待遇しません。
- いかなる理由（色、人種、国籍、宗教、年齢、性別、性的特質、障害）をもってしてもあなたを差別待遇しません。
- 苦情を受けた場合にはそのことをあなたに伝え、その取扱担当者の名前を通知し、いつ頃回答できるかをお知らせします。

(5) 物事を正すこと

我々は間違いが生じた場合に、あなたに余計な時間と費用をかけることを望みません、そして物事をできるだけ早く公正に整理するように最善を尽くします。ですから我々は

- 「Sorry」といいます。
- 何が間違っていたかを説明します。
- あなたの事情が、できれば我々の間違いがなかったのと同じ状況になるように間違いを正します。
- 我々の経験から学習します。

(6) あなたの費用の請求

あなたが我々の間違い又は理不尽な遅滞に基因して余計な費用を払う必要がないように望

みますが、時にはこういうことが起きます。もしこういうことが起きましたら、直接的結果としてあなたが支払わなければならなかった合理的な費用は何でも請求できます。これらの費用には切手、交通費、専門家の費用、財務費用、過払いの税金や国民保険料にかかる利息があります。我々があなたの事案を処理するのに時間がかかり過ぎたために余分な費用が発生した場合には、税金や国民保険料に通常かかる利息を払わなくても結構です。あるいは我々の理不尽な遅延の期間に対応する利息をあなたに払います。苦情の調査期間中、あなたは何時でも費用を請求できます。もし費用を請求するのにもっと情報が必要でしたら、あなたの苦情を扱っている担当者は喜んでお手伝いします。あなたが最初に苦情を申立てる際、費用について言及することができれば苦情をもっと早く処理するのに役立ちます。時には我々はその費用の領収証や請求書など更に情報を求める必要があるかもしれません。

(7) 苦労と苦痛に対する補償

我々の間違いと遅延はあなたに多大な不都合といらだちを引き起こすかもしれません。我々はこれがいかに気を転倒させるものであるかをよく承知しています。もし我々の行動があなたに特に悪影響を及ぼした場合、どうかお知らせ願います。あなたに処した方法に謝罪するために補償金を支払うことができるかもしれません。あなたが被った苦痛を値踏みをするつもりではありませんが、その金額は通常 25 ポンドから 500 ポンドです。

(8) 苦情の取扱に更なる間違いや遅延

あなたの苦情を下手に扱ったか理不尽に時間を取った場合、これを反省するために合理的な費用に加えて、補償をするかもしれません。その支払は通常 25 ポンドから 500 ポンドです。
(以下省略)

2. 内国歳入庁の顧客サービス

内国歳入庁のみならず関税消費税庁その他の行政機関も、業務をカスタマー・サービスであると認識している。このような行政の姿勢は納税者憲章 (The Taxpayer's Charter) に導かれている。

「納税者憲章は、1986 年 7 月、内国歳入庁と関税消費税庁とが共同で策定したものである。これによって、納税者の権利・義務が新たに得喪するものではないが、これまで法律や判例によって積み重ねられてきた納税者の保護や権利救済に関する事項が纏められ、適正手続の要請が行政庁の側から宣伝されたところに深い意義がある。

この納税者憲章が策定された翌年の 1987 年 4 月の申告以来、イギリスの税務申告には納税者憲章が添付されて送付されるようになった。また、テレビを通じて、納税者憲章がしばしば公に宣伝され、社会のすみずみまで行きわたっている。これらの行政庁の努力が、イギリスの税務行政の公正性と透明性を国民にアピールし、税務行政に対するイギリス国民の協力度を高めている事実に注目しなければならないであろう。」(金子秀夫「税務行政と適正手続」ぎょうせい 83 頁)

「行政庁処分に対する不服申立権等は、民主主義社会の基本権である。納税者の高い協力度は、複雑な租税制度が有効に機能するためには不可欠である。もし納税者が租税制度は公平であり、

納税者の基本権が明確に規定され、尊重されていると認識できるなら、納税者との協力関係はより進展するであろう。実際問題として、すべての OECD 加盟国は、このような権利が尊重されることを保証するため、大いに気をつけている」(同上 37 頁)

(1) 苦情処理機関の必要性

内国歳入庁はおよそ 3,000 万人の顧客がかかわる大事業を行っており、内国歳入庁自身、大量の苦情を調査しその多くは顧客の納得のいく方法で解決されているのは事実である。それにもかかわらず、顧客はその苦情が公平で内国歳入庁から独立した機関によって調査されるという確信を持てることが大切である。内国歳入庁は苦情処理の裁判官や陪審員役を演じていると思われたり、仲間同士で仕事の過ちを故意に見逃すというふうに思われてはならない。これが公平で独立的な苦情処理機関が求められる所以である。

(2) 議会オンブズマン

アジュディケーターに先行して既に議会オンブズマン (Parliamentary Commissioner for Administration) の制度は 1967 年 4 月 Parliamentary Commissioner Act なる法律によって創立されている。これは司法裁判所や行政審判所によって救済されない過誤行政 (Maladministration) から国民を救済する目的を持つ。議会オンブズマンは国会が任命する国会直属の機関であるので組織の独立性は強い。しかし、苦情は国会議員を経由して行わなければならないので手続に時間を要し、業務範囲は税務のみならず行政全般にわたるから取扱件数が膨大で苦情の処理が遅いという弱点があった。

(3) アジュディケーターの新設

税務に関する苦情は時間が経つと問題の解決が困難となるので、スピーディーに解決する必要がある。1991 年 8 月の新納税者憲章をイニシアティブとして、1993 年 7 月、大蔵大臣は顧客サービスを改善するための内国歳入庁の努力を示すために、税務専門の苦情処理機関を設立した。当初アジュケーターは内国歳入庁のための単なる「見かけ倒し」であるという批判があった。しかし、初代のアジュディケーター Filkin 女史はこの批判が誤りであったことを実証した。

アジュディケーターは苦情を処理することが第 1 の任務であるが、最終的には苦情をなくすことを目指している。そのために、行政の機構改革、リーフレットや内部手引きの改訂にも種々の提言を行っている。アジュディケーターズ・オフィスの内部では、苦情を短時間に処理し、かつ顧客の満足度を向上させるために種々の目標を計数化し、努力を続けている。

アジュディケーターは行政に対し強制力は持たないが、その年次報告書は下院や報道機関に公開され、強い影響力を持っている。これまでに 9 回の年次報告書を発行しているが、その報告書を読むと活動のレベルは年々高くなっていることがうかがえる。それにつれて人員や予算 (現在 45 人、予算 2,285 千ポンド) は当初の 3 倍以上に拡大している。現在アジュディケーターは 2 代目 Barbara 女史に代わっている。

3. アジュディケーターの 2002 年年次報告書より

(1) Barbara 女史の序文

昨年の年次報告書で調査の開始から終結まで 12 ヶ月以上解決しないケースを撲滅することを目標として掲げた。2002 年 3 月 31 日現在で 12 ヶ月を超えるケースを残さないことに成功して特別にうれしい。また、昨年、苦情の受付から終結までの平均時間は 20 週間になるまで減少し続けると予告した。実際の平均は 21 週間となり、この野心的なターゲットもほとんど達成されたといえる。苦情を適切にかつ総合的に調査するには時間がかかるのは避けられないが、待ち時間と調査期間を継続的に削減して、スピードと効果のバランスのとれたサービスを提供できるものと確信する。今年、私の共同作業の相手である主要な部署は、顧客サービスとよい苦情処理の証拠として、救済に関する手続要綱を改訂、近代化したことは称賛に値する。内国歳入庁の手続要綱 1 及び関税消費税庁の Notice 1000 は正に苦情に建設的に答えようとする正真正銘の決意と救済を柔軟に検討しようとする意思の現れである。改訂要綱はもはや独立的なアジュディケーターのレビューを必要とせずに、行政が自力で苦情を解決するのに、よりよく武装されたことを意味していることは疑いの余地がない。昨年はまた別の意味で興味深い年であった。関税消費税庁についての苦情が約 45 % 増加したのである。アルコールとタバコの密輸を阻止するための税関の注力は、成功であったとはいえ、苦情の反転増加の主たる原因であったことは疑いがない。品物のみならずそれを輸送するために使われた運搬具の捕獲は苦情に豊富な領域を与えた。税関が、「密輸」という言葉が何を意味するのか、そして商業上の利益のためのみならず、どんな形であれ財務的弁済のための輸入品は法に触れるかもしれないということを、旅行者に伝達するのにまだ時間がかかるであろう。品物と運搬具の捕獲に対する提訴を望む者には正式なルートが用意されている。だからそのようなことは私が検討できるものではない。また法律又はその根底にある政策は私がコメントできることではない。しかし、この報告にある多数のケース・スタディーが例証するように、その捕獲がどのように起きたのか、その他の関連事項は私が扱うことができる。税関はそのような不法な活動をそぐのに急であったことから、私がスタッフ及びカスタマーの両方にガイダンスが不足していたことを発見したとしても多分驚くには当たらない。それにもかかわらず、税関はその不足を認識し、不足がはっきりした以上それを改正するのに我々とともに作業をする用意があることに感銘を受けた。しかし、不可避的な結果は、私が支持した苦情の数は昨年の 32 % から今年 42 % に増加したということである。加えて、この種のケースは同意によって解決することは特に困難である。それゆえ、我々が調停した税関案件は昨年の 35 % から今年の 17 % へ著しく減少した。

これとは対照的に今年、内国歳入庁に関する苦情の数は 25 % 減少した。まだ確たる結論を出すのは時期早尚かもしれないが、素朴な苦情は確実に減りつつあり、そのことは行政自身がそういう苦情を上手に解決するようになったことを示唆するものである。そして私の事務所へ持ち込まれるケースの中で、調停によって円満に解決される割合がうれしいことに 30 % にまで増加した。しかし、我々は内国歳入庁に関する苦情の 39 % を支持した—これは昨年より 3 % の増加である。

(2) アジュディケーターズ・オフィスの役割

1993年には内国歳入庁と財産評価局が調査の対象であった。1995年に関税消費税庁と社会保険料局の苦情を熟視するように委嘱を受けた。2001年にはPublic Guardian Officeに関する苦情の調査を始めた。当事務所の仕事は行政の仕事が変わるにつれて更に進化し続ける。例えばNew Tax Creditsの苦情を取り上げようとしているし、やがてはChild Benefit Centerが内国歳入庁にできるとChild Benefitの苦情を調べるようになる。その任務は①行政に関する苦情を解決するための客観的でスピーディーで親しみのあるサービスを提供し、②行政が提供するサービスの品質を改善する方法を示唆することである。アジュディケーターは偏らないレフェリーであり、そのサービスは無償で、個人も企業も利用できる。苦情の調査は行政が自ら発行した手続要綱に従っているか、自らのサービス基準を満たしているか、行動が首尾一貫しているかを見ることである。調査の物差しは行政自身の手引きと手続要綱である。上級管理職が苦情を解決する機会を担保するために、行政自身の苦情手続きを経た後にのみ我々は苦情の調査を始める。通常、行政組織の最終回答から6ヶ月以内になされた苦情のみを調査する。

苦情の調査内容

- ① 間違い
- ② スタッフの行動
- ③ 遅延
- ④ お粗末なそして誤解を与えるアドバイス
- ⑤ 自由裁量の行使
- ⑥ 行政の情報公開へのアクセス

調査できない内容

- ① 法律についての苦情
- ② 一般委員会、特別委員会、独立の付加価値税審判所によって調査中又は判決後の苦情
- ③ 資産評価、支払われるべき税額の調査
- ④ 政府の政策についての苦情
- ⑤ 議会コミッショナーによって調査されたか調査中の苦情
- ⑥ 高等院(Courts)で係争されたか又は係争中の問題
- ⑦ 専門家の仕事に対する苦情

(3) 仕事の仕方

① アシスタントチーム

アシスタントチームは当事務所との最初の接点の役割を果たし、調査活動が始まるまで苦情を取り扱う。電話による接触がずば抜けて多いが、対面、書面、Eメール、ファックス等で受け付けられる。行政自身の苦情処理手続きが十分に尽くされたか不明確な場合は、行政に対し苦情に応える機会があったかどうかを照会する。もしまだならばその苦情を適切な組織に引き渡し、そのことを苦情申立者に伝える。その行政組織から受けた回答に不満ならば、苦情申立者に再度事務所に来るように勧める。

② 苦情の調査

苦情の調査に着手するとき、苦情のコピーを行政に送り、ことの顛末について報告と釈明を求める。そして苦情について完全な理解を確信するために、苦情申立者と行政によって提供された情報を詳細に検討する。

③ 調停

苦情は調停又は勧告のいずれかによって解決する。できれば苦情申立者と行政の両者と問題を話し合っ、調停による苦情の解決を試み、和解案に双方の同意を求める。この方法による解決では、補償又は謝罪の形での救済を提案する。

苦情を解決するために理に適った方法であると思われる場合には、苦情申立者に和解案を提言する。さもなければ行政が既に提案したものあるいは何も提出しなかったという事実が、諸般の情勢と概ね類似のケースに照らして、適正であることを苦情申立者に説明する。

④ 勧告

調停が不可能な場合には、アジュディケーターが双方の証拠書類を調査し、更に必要な情報があるか決定し、そしてどのように苦情が解決されるべきかの結論に達するように事務局が報告書を用意する。アジュディケーターは苦情についての彼女の見解と事実認定、行政が問題を解決するために何をすべきかについての彼女の勧告を詳しく文書に述べる。事務局が設立されて以来9年間、行政はアジュディケーターの勧告をすべて容認した。

(4) 行政との共同作業

当事務所の任務は、第1に苦情を解決することであるが、同時に行政手続きを改善するために継続的に行政と共同業務を行うことである。苦情が解決された場合、顧客に対するサービス基準を改善するために行政が学ぶべき教訓がないか否かを検討する。行政サービスを改善するために行政を支援することは当事務所の重要な任務である。勧告は広範囲な効果を有するが、それは苦情を引き起こした状況の再発を阻止するための行動を求めて苦情を起こす多くの人々の願望を反映したものである。我々は苦情を支持しない場合でも、行政に手続と手引きを見直しするよう勧める。

ところで、ポリシーに関する苦情を検討することは任務外ではあるが、苦情処理の経験はポリシー・メイキングに有用である場合が増加しつつある。この潜在力を発展させたい、なぜならば問題が起こった後で対応するよりも、苦情を予期し先取りするように行政と共同作業をするチャンスがそこにあるからである。

(5) 手続要綱

本年、内国歳入庁と関税消費税庁はそれぞれの主要な手続要綱 COP 1 及び Notice 1000 を改訂した。この要綱は各行政が間違いを犯した際に、救済を付与する政策と実際を説明している。当事務所もまた救済を検討するときには、行政自身の要綱の範囲内で作業しなければならない。したがって、物事を正しくするためには、これらの要綱が適当に柔軟性をもっていることが当事務所にとって極めて重要なことである。一層の顧客志向アプローチ、一層新しい時代の要望に添ったアプローチが歓迎される。

① 内国歳入庁の手続要綱

2001年10月3日内国歳入庁は新しい手続要綱 COP 1「Putting things right」を導入した。この新要綱は物事が間違ってしまった場合に、行政が業務全般にわたる適切な救済措置の提供を保証することを目的とする。内国歳入庁の業務は Tax Credit のようなものまで包含するように拡大したので、旧手続要綱はだんだん時代遅れで硬直的なものになった。例えば救済可能な場合は遅滞が6ヶ月超のときに、エラーは重大であるか持続的である場合に限定されていた。素早く非公式に物事を解決するために必要な柔軟性は、簡素でよりユーザー指向の新要綱によって発揮される。そうすれば苦情はそれ以上エスカレートしないのである。

② 関税消費税庁の手続要綱

内国歳入庁の新手続要綱に続いて関税消費税庁は手続要綱 Notice 1000 の改訂版「Complaints and Putting things right」を発行した。内国歳入庁と同様に関税消費税庁はこの改訂に当たって当事務所の見解を求めた。行政は苦情関連の組織を改造し、新要綱によって今では間違いや相当な遅延が発生した場合、状況に応じてどんな救済でも調整できることが保証されるようになった。

(6) ケース・スタディー

① 内国歳入庁－ポリシー又はガイダンスの変更

H氏は一般委員会の決定に対し内国歳入庁が控訴することの意味を全く説明しなかったと苦情を申し立てた。H氏は内国歳入庁がある扶助料の救済を拒んだことに対し一般委員会に控訴した。H氏は成功していたにもかかわらず、内国歳入庁は高等院に控訴し、Commissioner の決定を覆した。その結果、H氏は控訴に要したすべての費用2,000ポンドを支払う必要にせまられた。内国歳入庁が勝訴した場合、費用を請求しないようなことは極めて希である。しかし、内国歳入庁は彼に高等院の費用負担に直面することがあり得るという点を適切に知らせなかったことを我々は発見した。特に、内国歳入庁はかつて彼に高等院の費用を心配する必要がないと伝えていたのであるから。内国歳入庁はその控訴の意味するところを十分に彼に説明していたとすれば彼が置かれたであろう位置に、彼を戻すべきであると我々は感じた。もしそうならば彼は争わなかったであろうと主張するからである。

その結果、内国歳入庁は費用の権利を放棄し、手続きを変更し、将来H氏と類似の立場になった者に高等院の費用がかかる可能性を適宜警告することに同意した。内国歳入庁は更に100ポンドの慰謝料の支払い、この事務所に苦情を持ち込んだために要した費用を弁済することに同意した。

② 社会保険料庁－通信文書の紛失

Q氏の会計士は、役所が自分の顧客の国民保険問題を適切に処理しなかった、特に通信の扱いの遅れから生じた専門家の費用を弁償しなかったと苦情を申し立てた。Q氏は自分の2級国民保険料を直接請求書によって支払うことを申請する何年も前から自営業者であった。彼の申請書は国民保険料システム2のコンピュータの問題のために、山積みにな

れた。役所は、Q氏にこれらの問題について何も話をしなかったし、またその申請を処理する立場になかったとも伝えなかった。更に、役所はQ氏の国民保険問題に関連する会計士からの文書を紛失した。このことはQ氏の会計士が問題を整理するのに沢山の異なる人に説明をしなければならないことを意味した。その結果、役所が文書について適切に行動し、必要に応じて最新情報を提供していたならば、回避できたであろう費用がQ氏に発生した。

我々の調査に従って、役所は250ポンドの専門家の報酬を弁償することに同意した。

③ 財産評価局 — 誤解を招くアドバイス

W夫人とX夫人は空き店舗の一部を展示用に使った場合、ビジネスレートを支払わなければならないか否かを財産評価局に尋ねた。財産評価局の職員はその店舗を訪問し、レートを払わなくてもよいと話した。財産評価局はその後その財産に課税評価額があることを示すためにレートのレストランを訂正したにもかかわらず、地方自治体ではレートを課税しなかった。地方自治体が見解を確立し日付をバックデートした請求書を発行するまでに、その後数年かかった。訪問中に正確にどんな話がなされたか独立的な証拠はなかった。しかし、訪問が必要であった理由が明確にされていたので財産評価局の訪問の記憶は疑問であったし、そしてレートのレストランの訂正は何ヶ月も後になされたので、我々はW夫人とX夫人がレートを払わなくてもよいと合理的に信ずるようにミスリードされたという結論を出した。我々は評価局に予期しなかったレートの負担に等しい補償を支払うように求めた。更に、問題を解決するのに被った直接費用を弁済し、心配と苦悩を認めて100ポンド弁済するように求めた。

④ 関税消費税庁 — 旅行者の運搬具の捕獲

A氏とB氏は大陸への1日旅行からイギリスに帰った際、関税消費税庁の職員に止められ質問を受けた。彼らの運搬具は探索され相当量のシガレット、手巻きタバコ、アルコールが発見された。品物とA氏の車は税関に捕らえられた。職員はA氏とB氏に、その捕獲した品物の量及び捕獲に対する訴えの仕方、車の返還の仕方に関する文書を与えた。A氏とB氏は若干の身の回り品を持ち、運べない他の物は車内に残した。後に関税消費税庁はA氏とB氏に捕獲のときに渡した書類と差し替えるように書類を送った。これらの書類は正確ではなかった。6ヶ月後に関税消費税庁は自分たちの間違いを認めた。

我々は捕獲時及びその後に関税消費税庁の職員がとった行動に関する苦情を支持しなかったが、正しくない情報を記録したという間違い、情報に関する質問又は要求に回答しなかったということに対し、関税消費税庁を非難した。我々は関税消費税庁に次のことを勧告した。

イ. A氏とB氏に慰謝料を支払うこと

ロ. その手続をいくつか改善すること

ハ. 差し替えのために送る書類にはすべてそれ自身の発送日を付すこと、差し替えのマークをつけること、説明書を同封すること

ニ. 運搬物を捕獲された人にはその身の回り品をどのように取り戻すかの文書による情報を与えること

ホ. 関税消費税庁が証拠として領収書やその他の書類を差し止めた場合には、ニに掲げる人にそのコピーが要求できることを知らせること

⑤ 関税消費税庁—ガイダンスに準拠していないこと

1992年に職員がK夫妻を訪問したとき、補給品の70%がVATの免税品であることを指摘し損なった。それは1999年の2回目の訪問で見つかった。関税消費税庁は間違っただ指導が行われたことを認め、3年限度のルールは無効にした、しかし、税とその法定金利の返還は1回目の訪問の日までしか遡らないといった。代理店はK夫妻のために苦情を申し出た。

関税消費税庁は苦情のガイダンスに従っておらず、間違いが起きなかったならば申立人がいたであろう元の位置に戻していなかったことを我々は発見した。最初の訪問時に間違いがなかったならば、K夫妻は1989年における登録の日まで税の返還を要求できたであろうということを我々は関税消費税庁に示唆した。

それで関税消費税庁は法定金利を除いて、登録の日まで税を払い戻すことに同意した。更に討議を重ねて、関税消費税庁は登録の日から、税と法定金利に加えて合理的な費用を払い戻すことに同意した。そして慰謝料の支払いを検討することに同意した。

関税消費税庁がNotice 1000に文書化されているように、そのような間違いの意味するところに関して我々のコメントを受け入れ、関連する内部ガイダンスを訂正しつつあるのは喜ばしい。

4. アジュディケーターズ・オフィスについてのレクチャー

(1) アジュディケーターとオンブズマンの対比

| アジュディケーターの特徴 | オンブズマンの特徴 |
|--------------------|------------------|
| 行政によって任命されるが独立的 | 法令によって設立された強い独立性 |
| 行政とサービスアグリーメントを交わす | 国会へサービスを提供する |
| 行政と緊密に作業する | 行政と距離を置く |
| 直接苦情を申し立てられる | 国会議員を経由して申し立てる |
| 仲裁で非公式に解決 | 非公式の余地は余りない |

(2) 行政の規模

内国歳入庁

スタッフ 50,000 人

カスタマー 30 百万

電話コール 36 百万

郵便物 85 百万

国民保険勘定 60 百万

関税消費税庁

スタッフ 20,000 人

取引業者 1.7 百万人

イギリスへの旅行者 96 百万人

貨物運送業者 8 百万

(3) アジュディケーターのやり方

行政組織は巨大なので苦情が役所の複数の部門にわたる場合がある。顧客は各部門をたらい回しにされ疲れて諦めてしまうことになる。苦情を一貫して見られるのはアジュディケーターだけである。組織の 2 層以上には行かず、3 層目にはアジュディケーターに駆け込めばよい。

苦情の調査は苦情から 1 歩下がって見なければならない。組織人はその部下を守ろうとするから、課長や部長とは違う人が苦情を見る方がよい。

アジュディケーターは苦情申立者と行政の間に立って両者が中間地点に歩み寄るようにする。よく宣伝されており、親しみやすく、ユーザー本位である。問題がこじれないようにインフォーマルに役所と協力して早く解決するのがよい点である。したがって、行政について意見を求められたり、リーフレットやスタッフ用の手引きについて進言をしたりする。ですから我々が苦情を見る前にまず行政に苦情を検討する機会を与えるのである。

国会オンブズマンはすぐにでも苦情を調査してもよいが、実際には多くの場合先に行政に検討させている。苦情はまず議員が取り上げるかどうかを決めて、決めたらオンブズマンが調査を始める。法律によって処理をするのでインフォーマルな解決はない。政策に関する苦情も取り上げることになっているが、実際にはまれにしか取り上げていない。

前に独立性ということを話したがこれは重要なことである。当事務所の経費予算は内国歳入庁や関税消費税庁に対し、苦情の数に応じ Pro Rata で割り振る。全く独立的とはいえないのでオンブズマンとはいわない。どこかの局に偏って資金をもらい給料をもらうとひもつきになる。しかし、調査の対象となる役所が増えてくると、どこからの資金が誰の給与になったかということが言えなくなる。役所の数が増えれば増えるほどアジュディケーターの性格は、オンブズマンのそれに近くなる。

スタッフの 50 % は内国歳入庁や関税消費税庁からの出向者で、役所の内部情報に詳しく、問題によってどの役所へ行けばよいか知っている。したがって何事も隠すことはできない。50 % は外部からの法律家や会計士である。彼らは苦情の取扱いに精通している専門家である。出向者は役所に戻るとき、当事務所で批判的であったからといってもう要らないといわれたことはこれまでにない。逆に顧客に対する姿勢が良かったと買われて昇進する人が多く、アジュディケーターはよい職場である。

(4) 質疑応答

この後、時間の許す限り次のような活発な質疑応答が行われた。

質問 1：アジュディケーターの業務はオンブズマンと競合する面があるから、苦情を迅速に処理しないと顧客がきてくれなくなる。それゆえ、過去の年次報告書は時間管理の重要性を強調している。今日はその点について話がなかったのはどうしてですか。

回答：確かに時間を計ってオンブズマンと競争をしている。しかし、アジュディケーターの業務は複雑で時間がかかる苦情が多い。ある時にはこの部屋 1 杯の書類を読まなければならないケースがあるし、時には電話 1 本で済む場合もある。あらゆる種類の苦情があることを認識して欲しい。現在 1 件につき平均 5 ヶ月以内に処理することを目標としている。この中には担当の役所がこちらの要求した書類を準備するための 1 ヶ月間を含んでいる。12 ヶ月以上かかっている苦情をなくするという目標は、2002 年 3 月に初めて達成された。オンブズマンの方はもっと時間がかかっている。しかも我々の方が早くて cheap である。

質問 2：今 cheap と言われましたが、アジュディケーターへの相談は無償ではありませんか。

回答：マネージメントの費用が低いということである。行政の職員が苦情を扱うと高くつくが、オンブズマンの方は行政のもっと上級の管理者を相手にするので、さらに高くつく。そして時間がかかればかかるほど経費は高くなる。いわれるとおりの相談料は無償です。

質問 3：行政からの出向者 50 %、外部採用者 50 %という組み合わせで強力なチームができると言われましたが、強力な権力とわたり合うにはそれだけでは不十分であると思います。入所後の教育訓練が大切であると思いますが、どのようにしていますか。

回答：最初にスタッフは税に関する最高の専門家ではないということを強調しておきます。内国歳入庁の出向者がいますし、難しい税の問題は役所に質問すればよいのです。そして厳格に判断すればよいのです。行政についての勉強はするし、内部トレーニングプログラムも持っています。出向者は 3 年ごとに戻るので、最新の知識と経験のある新しい人材が入ってきます。

質問 4：苦情の内容が法的問題とスタッフの態度と両方を含んでいる場合に、複数の部門と交渉することになりますか。

回答：もし税額について、それが法の解釈の問題であれば裁判所へ行くし、単に計算ミスならば税務署の問題なのでアジュディケーターが扱います。そこに態度の問題が含まれているならば、アジュディケーターが扱います。苦情の内容が違ってきます。

質問 5：2002 年の年次報告書に内国歳入庁の事例が 8 つ載っていますが、一番印象的であったことがありましたらお願いします。

回答：印象的なものばかり記載してありますので、読めば分かりますが 8 つは全部印象的なものです。

質問 6：過去の年次報告書を読むと、内国歳入庁や関税消費税庁の手続要綱が時代遅れであると書いてあります。それが本年改訂されて満足しておられるとのお話ですが、それはどんな内容ですか。

回答：内国歳入庁の手続要綱に重要な改訂が 2 つありました。

① 旧手続要綱では行政のシリアスな間違いのみが救済されました。重大なミスでなけれ

ばその影響がどんなに大きく、被害がどんなに大きくても救済されませんでした。それが小さいミスでも救済されるようになりました。

② 旧手続要綱では遅延が6ヶ月以上になる場合にのみ救済されました。6ヶ月以内の遅延は容認されました。今度はリーズナブルでない遅延はすべて救済されるように改訂されました。ですから6ヶ月以上でも遅延がリーズナブルならば救済されません。ケースごとに判断しなければならず難しくなりました。柔軟性があるわけで、6ヶ月基準の方がやり易かったです。関税消費税庁の手続要綱にも同じような改訂がありました。

質問7：自主申告制はアジュディケーターの業務に何か影響を与えましたか。

回答：自主申告制には Process Now Check Later という考え方があります。還付請求があれば申告どおりにまず支払って、申告内容の確認は後でします。確認の結果、申告に間違いがある場合には、返還を求められますから、苦情を言う人が出てきます。また、還付がないので申告が間違っていたのかと思っている時に、ようやく還付があると人々は遅いと言って苦情を言います。このような苦情は申告者の理解不足が原因なのですが件数は予想していたより少なかったです。

質問8-1：予算は省庁ごとの件数で Pro Rata で割り振るというお話ですが、それはどのようにやるのですか。

回答：前年の省庁ごとの終結した苦情の件数で割り振ります。

質問8-2：大きい事案と小さい事案がありますね。

回答：それはよい質問です。目下の所、事案の大小は考慮されていません。1件1日かかるものも1件1年かかるものも同じで、我々の仕事量とは関係ありません。しかし、将来は変更したいと思っています。簡潔さは必ずしも正しさと一致しません。

質問9：日本では新しいことを始めようとすると反対意見が出ます。アジュディケーターを設立するときに反対の意見がありませんでしたか。

回答：新設の時には強い信念を持った人が必要です。仕事熱心で決断力が強くきちんと仕事をする人が必要です。整合性を持った議論ができる人、議論を楽しくやれて、存在感のある人が必要です。その点で Filkin 女史は完璧な人でした。

当初は行政と衝突しました。間違いの見直しとか組織の改革とか、合理的な提案であっても拒否されました。しかし、時間がたつにつれて行政は協力的になってきました。Filkin 女史は良い仕事をやってくれたと思っています。

5. むすび

講演者から次のような逆質問が出た。

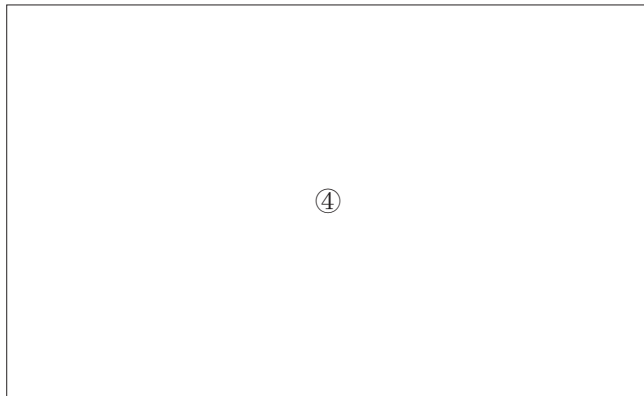
「東京税理士会は1995年に独立した苦情処理専門組織の設立を進言したと聞き及んでいる。その内容を読むと我々のアジュディケーターと類似している。その結果何か起きましたか。」

この質問に対し、残念ながらネガティブな回答しかできず、肩身の狭い思いをしたのは筆者だけであろうか。オンブズマン制度は欧米諸国のみならず、一部のアジア諸国においても既に制定されている。

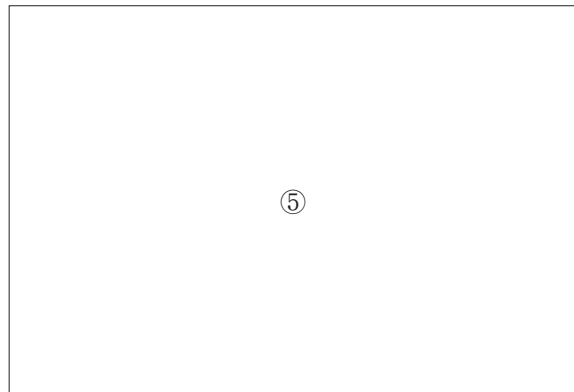
ところで、本視察終了後、平成14年11月6日から7日国立京都国際会館において、Asia-Oceania Tax consultant's Associationの第1回国際会議が催された。同地域13カ国からの参加者を前に、黒田東彦 財務省財務官が基調講演をされた。透明で適正な税務執行のために、アジア・オセアニアをはじめとする発展途上国の税務職員に我が国の税制・税務行政に関する専門的知識を移転し、これらの国々における税制・税務行政の改善に協力するため、国税庁・税務大 学校等を中心に様々なプログラムが実施されている。この地域において新たな国際協調の姿を模索する上でも、貿易、金融面のみならず租税面での協力の強化も含めた三位一体として包括的に進めていく必要があります。現在この地域における協調関係の構築と日本のリーダーシップが切に待望されるゆえんであると述べられた。

本会議に参加したオーストラリアやフィリピンでも1977年及び1979年に、オンブズマン制度は制定された。日本はこの面の遅れを取り戻し、この面も含めたリーダーシップをとることを切に望むものである。

(村守 明夫 担当)



レクチャー終了後、金子会長より記念品の贈呈



講師との記念撮影

付属資料

2002年は573件の調査を完了した。(前年673件)

(1) 苦情処理の結果

| | 支持 (%) | 不支持 | 取下/中止 | 合計 |
|--------|----------|-----|-------|-----|
| '01/3月 | 235 (35) | 381 | 57 | 673 |
| '02/3月 | 226 (39) | 305 | 42 | 573 |

(2) 苦情の解決方法

| | 勧告 (%) | 調停 | 行政再検 | 取下/中止 | 合計 |
|--------|----------|----------|--------|--------|-----|
| '01/3月 | 415 (62) | 189 (28) | 12 (2) | 57 (8) | 673 |
| '02/3月 | 373 (65) | 153 (27) | 5 (1) | 42 (7) | 573 |

(3) 援助案件

2001/2002年に援助チームは17,740件の電話による一般的質問に答えた。VATと税務署の電話番号とか、苦情手続きについての情報提供のような事柄が含まれている。

(4) 取扱金額

| | 弁償金 | 慰謝料 | 取扱粗末 | 税金放棄 | 合計£ |
|-------------|---------|--------|-------|---------|---------|
| '01/3 内国歳入庁 | 131,711 | 13,387 | 3,935 | 332,579 | 481,612 |
| 関税消費税庁 | 29,760 | 900 | 850 | 147,397 | 178,907 |
| '02/3 内国歳入庁 | 38,140 | 11,847 | 3,883 | 65,057 | 118,927 |
| 関税消費税庁 | 172,923 | 5,325 | 1,075 | 188,653 | 367,976 |
| 財産評価局 | 2,988 | 250 | 150 | 0 | 3,388 |

内国歳入庁

内国歳入庁について393件引き受けた(昨年より25%減)。そして418件の調査を完了した(昨年は560件)。217件は支持しなかった。調査した162件について、全面的あるいは部分的に苦情を支持した。5件は内国歳入庁が再検討し、34件は調査が完了する前に、苦情申立が取り下げられた。253件は勧告、126件は両者が応諾による調停によって解決した。内国歳入庁は全ての勧告を容認した。

財産評価局

財産評価局について12件の苦情を引き受け付けた、17件の調査を完了した。7件の苦情を支持しなかった。6件の苦情を、全面的あるいは部分的に支持した。4件は調査が完了する前に苦情が撤回された。10件は勧告により、3件は両方に受け入れられた調停によって解決した。財産評価局はすべての勧告を容認した。

関税消費税庁

142件を引き受け（昨年より45%増）、138件完了した（前年は98件）。76件は支持しなかった。58件は全面的あるいは部分的に支持した。4件は調査が完了する前に苦情が撤回された。110件は勧告により、24件は仲介により解決された。

(5) 主要な活動の係数と目標

| | 2002実績 | 2003目標 |
|-------------------|--------|----------------|
| 援助事案の苦情者の満足度 | 73% | 80% |
| 苦情付託の満足度（行政側） | 90% | 95% |
| 書面回答7日～15日以内 | 4.29日 | 平均 7日 最高15日 |
| 調査方法に対する苦情者の満足度 | 61% | 70% |
| 平均待ち時間 | 3.22ヶ月 | 4.5ヶ月 |
| 平均調査期間 | 5.24ヶ月 | 5.0ヶ月 |
| 調停による解決 | 27% | 30% |
| 調査中10日以内の通信 | 93% | 90% |
| 四半期報告書の満足度 | 100% | 85% |
| 調査方法の公正さの満足度(行政側) | 100% | 85% |

(6) カスタマー調査

| | |
|------------------|-----|
| 苦情を支持した人の満足度 | 77% |
| 苦情を支持されなかった人の満足度 | 34% |
| 平均満足度 | 61% |

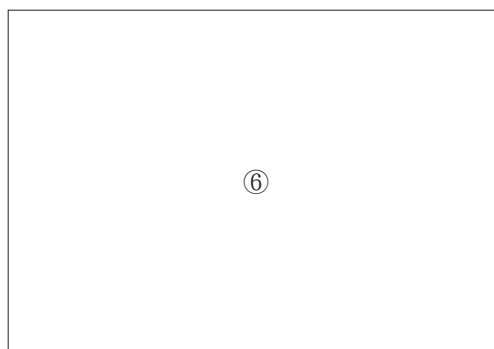
〈参考文献資料〉

1. 「How to Put Things Right」 Inland Revenue 発行
 2. 「Annual Report」 1999, 2000, 2001, 2002
 3. 「How to complain about the Inland Revenue and the valuation Office Agency A01」
 4. 「How to complain about Customs and Excise A02」
- ※ 2、3、4ともに Adjudicator's Office 発行
5. 「税務行政と適正手続」金子秀夫著、ぎょうせい、1994年5月再版発行
 6. 「イギリス及びスウェーデンの税務オンブズマン」全国青年税理士連盟 1994年6月発行

Ⅲ イギリスの税務訴訟

はじめに

2002年10月1日午後1時30分頃から、ウェールズの首都カーディフにあるホテル、Thistle Hotel Cardiffにおいて、WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人の3名のパートナー、David P. Challenger氏、Mervyn A. Harris氏、Neil Pugh氏に、イギリスの権利救済制度、税務訴訟制度等について講演を聞いた。WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人は、ウェールズでは一番大きく、パートナー6名、その他45名の専門職、事務職の人が働いている。顧客は多様化しており、そのため研修には非常に力を入れており、常に新しい技術を取り入れ、効率的なサービスを心がけているとのことであった。



当日の講演者

1. 不服申立制度

(1) 不服申立制度の仕組み

イギリスでは、日本と同様に前置主義を採用している。すなわち、内国歳入庁の課税処分に不服がある場合には、納税者は課税処分の通知が発行された日から30日以内に、不服の申立書とその課税処分した査定官に提出することにより不服申立てをすることができる。

(租税管理法=Taxation Management Act-以下TMAという-31条) 課税庁は納税者が不服申立をした場合、1年から2年かけてあくまでも話し合い(実際には手紙のやりとりである。)により合意するように努めるが、最終的に納税者が納得しない場合には、独立した機関である不服申立委員会(Appeal Commissioners)で審理を行うことになる。

不服申立委員会は2つに別れており、事実問題を扱う一般委員会(General Commissioners)と法律問題を扱う特別委員会(Special Commissioners)がある。一般委員会及び特別委員会の委員は、大法官(Lord Chancellor)によって任命されるため独立性が保たれている。

納税者は、一般委員会でも特別委員会でもどちらにも不服申立てをすることができるのであるが、どちらに不服申立てするかは厳密な区分はない。事実認定の問題は一般委員会に提起され、法律解釈や適用の問題、複雑な問題は特別委員会に提起されるのが一般的であると言われているが、実際はほとんどが一般委員会に申立てをし、そこで事実が調査され審理され、そこが基礎になって先に進んでいくそうである。もちろん納税者は途中で一般委員会の審理から、特別委員会の審理へ変更する権利がある。また、代理人の費用を除き、不服申立てに係わる費用は無料である。

審理においては、立証責任が納税者にある。納税者は、代理人を選任することができるが、ほとんどが弁護士及び会計士である。また、審理の途中で課税庁と納税者が合意することもあり、この場合は委員会の決定と同様の効力がある。

一般委員会は非公開が原則であるが、当事者の同意があり、一般委員会が認めれば第三者

の傍聴が可能である。また、特別委員会は公開が原則であるが、当事者が申請すれば非公開も認めている。

(2) 一般委員会

一般委員会の委員（TMA 2条）は、事実問題を処理するため、必ずしも税務の専門家である必要はない。そのため、どのような職業の人が委員になるのか伺ったところ、全く職業は関係ないとのことであった。基準になるのは高潔な人で、納税者として今まで脱税等をしていない人ということであった。一般的には、一般委員会の委員は、実費以外は無報酬であるため、その地域の実情によく精通しており、退職された方が多いとのことであった。したがって一般委員会の委員は、法律や税法の知識を有していないため、書記官（Clerk）を任命し、その援助を受け審理を行っている。書記官は、法廷弁護士（Barrister）、事務弁護士（Solicitor）、元租税検査官等から任命される。しかし、実際には宝くじにたとえて、当たりの決済に遭うこともあれば、外れの決済すなわち、変な決済に遭うこともあり得るとのことであった。また、一般委員会は全国に458カ所（イングランド360ヶ所、ウェールズ38ヶ所、北アイルランド5ヶ所、スコットランド55ヶ所）あり、約3,000人の委員が任命されている。一般委員会の委員は、1人平均して年3回から4回審理を行う。また、年齢制限は75歳であり、2名以上の委員で審理を行う。一般委員会の制度は、民間人を採用することによりさらに独立性を高め、またその考え方を不服申立ての段階で取り入れ、より現実的な審理を行おうとする制度であり、イギリスの争訟制度の中の大きな特徴である。

(3) 特別委員会

特別委員会の委員（TMA 4条）は法律問題を処理するため、10年以上の経験がある法定弁護士、事務弁護士から任命される。特別委員会の委員は一般委員会の委員と違い報酬が支給される。特別委員会はロンドンにだけあり、ロンドン以外の地域には、定期的に巡回したりして処理することになる。特別委員会では1名又は1名以上の委員で審理される。

2. 税務訴訟

(1) 税務訴訟の仕組

イギリスでは、税務訴訟は通常の裁判所が審理をし3審制である。委員会の決定に不服がある場合には、まず高等法院（High Court）に訴訟を起こすことになる。この場合事実問題については委員会が最終審となり、高等法院では法律問題のみを審理する。事実問題、法律問題相互に関係する問題については、とにかく法律問題のみを取り上げ、事実は関係なく法律的な観点からのみ審理を行うとのことであった。もし委員会で事実が誤って判断されていても、それは委員会の段階で止まってしまうとのことである。

納税者は委員会の決定から30日以内に、委員会に対して、委員会が認めた事実や、納税者の主張等の事実関係を記載した事実記載書（case stated）の作成を要求し（TMA 56条）、同時に相手方へも訴訟を起こしたことを通知する。すなわち、高等法院に訴訟を起こす場合、委員会で話し合われたこと、届け出たことのみしか上訴することが出来ず、新しい事実が入

てくるということはない。

イギリスでは訴訟においては弁護士のみが訴訟代理権を持っており、会計士は代理人とはなれない。

高等法院の判決に不服がある場合には控訴院 (Court of Appeal) に控訴することになる。この場合は高等法院の許可が必要である。控訴院の判決に不服の場合は更に貴族院 (House of Lords) の裁判部門 (日本の最高裁判所に当たる) に上告することになるが、上告の場合は、その事件の内容に重要な法律解釈の問題が含まれている場合や、係争金額が大きい場合など一定の場合に限られる。上告の場合も控訴院の許可が必要である。特に社会的に影響のある法律解釈の問題の場合、高等法院の許可を得れば、控訴院の審理を経ないで上告することも認められている。

裁判は、高等法院は1人、控訴院と貴族院は3人のそれぞれ実務経験のある裁判官が担当する。

(2) 訴訟費用

訴訟費用に関しては、裁判所に対する費用はそれほどでもないが、事案の内容により弁護士に支払う費用が高額であると言われている。このことが、イギリスにおける税務訴訟が少ない原因の1つに考えられている。実際どのくらいの費用になるのか伺ったところ、税務訴訟の場合、法廷弁護士 (Barrister) という弁護士を使うと、1日1,000ポンドから3,000ポンド、すなわち約20万円から60万円の弁護士費用がかかるとのことであった。実際経験した例では、たった2、3日で5万ポンドから6万ポンド (1,000万円から1,200万円) になったケースがあるとのことだった。「たった2、3日」という言葉を特に強調されていた。もし仮に、貴族院まで行った場合、不服申立てからの期間が平均約2年から4年かかることから、弁護士費用はとても想像がつかない金額になり、更に、敗訴の場合は相手側の費用も負担しなくてはならないため、納税者は必ず勝訴する可能性がない限り、訴訟までいくのは稀であるといわれている。

通訳の話では、最近の新聞に載っていた記事で、税務の訴訟ではないが、隣の垣根の伐採の訴訟で弁護士から10万ポンド (約2,000万円) の請求を受けた記事が載っていて話題になったとのことである。裁判所も日数の短縮に努めているが、弁護士自体の相談料が高いのがネックだそうである。

⑦

二重作第3班チーフより記念品の贈呈

(3) 税務訴訟の実態

日本では 2000 年に、異議申立ての件数が 5,650 件、審査請求が 3,405 件、税務訴訟が 389 件であった。それに対して、イギリスでの審査請求は約 90,000 件（ほとんどが、一般委員会であり、特別委員会が受付けるのは、年平均約 180 件である。また、年平均約 20 件が一般委員会から特別委員会へ移されている。）そのうち税務訴訟まで行くのが約 100 件以下と言われている。最近では 1996 年に賦課課税制度から申告納税制度に変わったため、相対的に税務訴訟は減ってきたとのことであったが具体的な件数は示されなかった。イギリスでの税務訴訟が極端に少ない理由の 1 つは、弁護士費用が高すぎるということがあげられるが、そのため、非常に勝つ可能性が高くても話し合いで済まそうとする納税者が多いそうである。弁護士費用が高いことは、WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人の 3 人のパートナーも認めていた。また、課税庁側も時間をかけて納税者との話し合いを行うことや、不服申立の段階において一般委員会で、第三者である民間人の判断が取り入れられるために、結果的に、訴訟にいたる前段階で解決されるケースが多く、そのためイギリスの税務訴訟の件数は少ないということである。

イギリスの争訟制度の中での最大の特徴は、不服申立ての段階で、機構上独立した一般委員会という、民間人の判断を取り入れている組織が機能しているところにある。このことは、制度の違いはあるが、今回訪問したドイツの財政裁判所にも同じことが言える。日本では、「特別の機関」として国税不服審判所があるが、人事面からは審判官の独立性は全くない。以前より問題になっているが、納税者の権利を救済するためには、イギリス、ドイツのように、民間人の審判官や裁判官を税務争訟の過程の中で採用するのも 1 つの方法であることを改めて感じた。

(伊東 晴俊 担当)

〈参考文献・資料〉

1. 「世界の税金裁判」(清文社) 三木義一
2. 「イギリスの租税手続き」(税法学 542) 山崎広道
3. 「イギリスの税務争訟制度について」(税法学 545) 宮谷俊胤
4. 「イギリス及びスウェーデンの税務オンブズマン」全国青年税理士連盟

⑧

カーディフへ向う途中の
ドライブインにて

IV イギリス勅許税務協会

はじめに

平成 14 年 9 月 30 日、我々、第 3・4 班はロンドン市内にあるイギリス勅許税務協会（The Chartered Institute Of Taxation）を訪問したが、当協会は、勅許の称号を与えられている税務にかかる職業専門家団体であることから、該当班だけでなく金子会長をはじめとして、視察団に参加した副会長・専務理事・常務理事を加えての訪問となり、協会からは、6 名のメンバーが出席し、午後 2 時 30 分から 2 時間にわたる研修となった。

なお、本稿では当協会の名称を、イギリス勅許税務協会と呼称するとともに略称としては CIOT とする。

最初に金子会長より本日の訪問受け入れのお礼と、イギリスでの税務専門家の立場・制度についての研修結果を東京に持ち帰り本会の参考としたい旨の挨拶があった。その後、CIOT の組織・活動につき事務局長（Secretary-General）であるロバート・ドメット（ROBERT A DOMMETT）氏から丁寧な講義があり、後半には質疑応答及び東京税理士会の組織・活動については鎌田専務理事からの説明があり、最後に高畑副会長からの謝辞があった。

本稿は、当日の研修内容と CIOT から配布された 2001 年年次報告書（Annual Report 2001）、行動基準書 2002 年版（Professional Rules and Practice Guideline 2002）及び当協会の公式サイトから入手した情報を主として作成した。したがって、必ずしも当日の進行状況とおりの記述ではないが、研修を通して得た情報は漏れなく記載するように努めた。また、本稿の構成は 1 から 3 迄を当協会の紹介にあて、4 以降はテーマを絞りやや詳しく記述したので、一部記述の重複がでたのをお許しいただきたい。

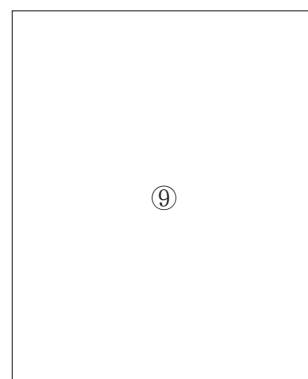
先に述べた CIOT の公式サイトは、相当深度のある内容で、そのアドレスは www.tax.org.uk であるので、関心のある方は是非一度アクセスされることを勧めたい。

1. 沿革

| | |
|----------|--|
| 1930 年設立 | The Institute of Taxation（当時の名称） |
| 1981 年 | 慈善事業団体の資格取得（Registered Charity Number 1037771） この資格によって、当団体は税の優遇措置を受けることができる。 |
| 1994 年 | Royal Charter を取得 |
| 1997 年以降 | 当協会メンバーは Chartered Tax Adviser と呼称される |

また、EU 各国の租税専門家団体の連合体である CFE（ヨーロッパ税務団体連合会）にイギリスを代表して加入している。

*CFE…CFE はフランス語呼称の頭文字で、英語では、An Association of European Tax Adviser's Organisations とされている。1959 年フランス法に準拠して設立された非営利法人で



勅許税務協会入口の表示

1991年1月1日現在15カ国（19団体）が加入、7ヶ国がオブザーバーになっている。

*Royal Charter は勅許と訳されるが、これは貴族院の中にある勅許委員会の審議を経て女王陛下の名の下に与えられる認証であって、認証に当たっては、団体の公共性や自立性などが重要視される。このことによって、当協会は女王陛下に責任を負う公的な団体となり、協会メンバーの資格もまた同様であると考えられる。しかしながら、税務業務については基本的に誰でもが行うことができる以上、その資格にいわゆる専門職特権が無く、ただ、納税者がタックスサービスを提供する者を選定するに当たって、ハイレベルな税務の専門家として公的に認知されている当協会の資格者を選ぶであろうことが予想される。

〈参 考〉

イギリスには、租税専門家を規定する法律、いわゆる職業法規がない。（アメリカにおいては Enrolled Agent (EA) がアメリカ内国歳入庁規則に税の専門家として明示されている。）

唯一、法規上使用されている文言としては、税を扱う者として、租税管理法 20 条 A 及び 20 条 D に a tax accountant の文言とその意義が規定されているがこれはいわゆる特定の資格者を意味していない。

A 租税会計士が、租税に関する犯罪で有罪とされるか、又は・・・の場合、内国歳入庁は、租税会計士の所有している依頼者の租税事案にかかるすべての書類を内国歳入庁に引き渡すように要求できる。

D 租税会計士とは、租税目的のために使用される資料や情報、申告書、計算書などの準備又は引渡しにおいて援助するすべての者を云う。

2. 会員資格

当協会 (CIOT) のメンバーは、次の2種類から成っている。

(1) Chartered Tax Adviser (12,000 名)

① ATII (Associate of Taxation Institute Incorporated)

CIOT の試験に合格し、かつ3年間の実務経験を経た者。

② FTII (Fellow of Taxation Institute Incorporated)

論文試験に合格するか、税務にかかわる団体での業務経験があり、いずれの場合もある一定水準の税務経験が3年以上必要である。

なお、その前提として ATII の資格が必要とされているとの記述がある。

(新日本法規 諸外国の税理士制度 p 239)

(2) Student (3,500 名)

CIOT の試験を受験するために登録をしている者。

受験者は、少なくとも試験日の6ヶ月前までに CIOT に登録をしなければならない。

ただし、CIOT の 2001 年年次報告書の年次総会の内容要旨によれば、2002 年の 12 月をもって ATII 及び FTII の区別がなくなり、Chartered Tax Adviser (CTA) として統一されることになった。

ところで、12,000名の会員がどのような業態で仕事をしているかについては、明確ではなく、大会計事務所の税務部署に席を置くものが多いとの説明であるが、同時に約1,800名位がCIOTとして事務所を開いているとのことであった。ちなみに当協会の公式サイトにリンク先として掲示されている事務所は、いわゆる5大会計事務所を含めいずれも多くパートナーを抱えている事務所が多いが、Chartered Tax Adviserとしての個人事務所も散見される。また、勅許会計士事務所で、入所後ATIIの資格取得を条件としている事務所がある。

また、今回の訪問先のウェールズでの最大級の事務所であるWatts Gregory Partners 監査法人においても、税務におけるリスク管理あるいは品質保持のために内国歳入庁出身のATIIが数名在籍しているとのことであった。

3. CIOT の組織

(1) 職員数 40名

(2) 役員 (任期は1年)

会長 (現在の会長は女性で法廷弁護士の資格を併せ持っている。)

会長代理 (Deputy President) 副会長 (Vice-President) それぞれ1名

理事 27名

なお、理事会・委員会・小委員会などのメンバーはすべて無給であって、概ね30名から成るボランティア集団である。

(3) 理事会は少なくとも年4回の開催が規定されていて、正副会長会は適宜行われる。

(4) 委員会

7委員会が設置されている。業務を概観すると以下のとおりである。

① 教育委員会 Education Committee

試験の実施及び制度の見直し、春と秋に行われる会員研修の開催、内国歳入庁・関税庁との合同会議の開催

② IT委員会 Information Technology Committee

公式サイトの管理、会員に対するITの普及

③ 低所得者のための税制改革委員会 Low Incomes Tax Reform Group

④ 会員委員会 Membership Committee

毎月Tax Adviserを発刊する。また小規模事務所あるいは企業に勤務するメンバーに対しての業務マニュアルの作成、会員名簿の発刊

⑤ 業務水準委員会 Standards Committee

生涯継続研修の実施、倫理規定や行動基準書の作成・見直し

⑥ 税制審議委員会 Technical Committee

各税法毎に小委員会を持ち、政府に対しての税制の建議をする。税法改正の初期の段階でのドラフト作成、あるいは税法素案に対する見直しガイドラインの作成

⑦ 財務委員会 Finance and Administration Committee

4. 試験制度

(1) 試験の日程

試験は年2回、5月と11月にそれぞれ2日間に亘って実施される。

(2) 試験科目

試験科目は4科目ある。それぞれ Paper I、II、III、IV と呼ばれる。

① Paper I 3時間

税務一般 (General Taxation) : 個人所得税、法人所得税、間接税 (VAT)、遺産税等を扱い、計算問題、記述式問題等全部で60問あり、1から45までは必須で46から60まではA及びBコースがあり選択する。

2002年5月の試験問題に、エストニアにある相続財産(不動産)の課税標準を算出するものがあるが、EU加盟予定国に存在する在外財産の評価として興味がある。

② Paper II AからDまでの1科目を選択する。

A : General Practice (税務プランニング) 3時間

問題数は6問で、すべて記述式

B : 個人所得税・信託・遺産 3時間

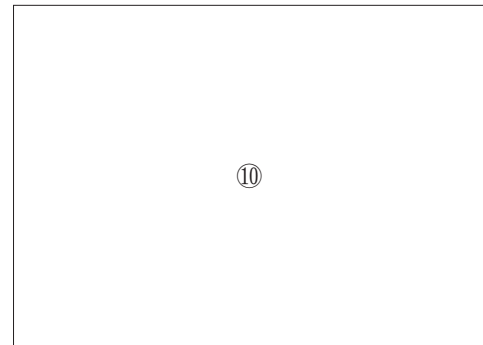
問題数は6問で、すべて記述式

C : Companies (法人に係わる税務) 3時間

問題数は6問で、すべて記述式

D : Indirect Taxation (間接税) 3時間

問題数は6問で、すべて記述式(問題はすべてVAT付加価値税に関するもの)



当日出席した勅許税務協会役員

③ Paper III 3時間15分

Interaction of Taxes (複数の税法に係わる問題)

5問中2問選択で、いずれの問題もかなり長文でかつ数ページにわたる関連資料を参考として、解答を記述する方式である。

④ Paper IV 2時間30分

Part A: 専門家としての倫理と責任

問題数は3問で、記述式

Part B: Tax Administration (租税手続き及び課税庁の税務サービス)

パート1とパート2に分かれ、どちらかのパートを選択する。

パート1が直接税でパート2は間接税の違いがある。

パート1及び2ともに4問でかつ記述式である。

(3) 試験免除

① 内国歳入庁のFT2若しくはCPTに合格した者は、Paper IIとPaper IVのBが免除される。

② スコットランド勅許会計士協会のメンバーはPaper Iが免除される。

③ アイルランドのthe Institute of Taxationの試験合格者は、UK若しくはアイルランドで3年の実務経験があれば、(ただし、過去5年間で最低1年はUKでの経験が必要) Paper I、II、IVが免除される。

いずれにしても、我が国のように公認会計士・弁護士が税理士会に加入すれば税理士を呼称できるような、いわゆる完全な試験免除制度はない。従前、勅許会計士・法廷弁護士・事務弁護士・公認会計士などは、無試験で資格を付与されていたが、当協会が勅許の資格を得た後は一部免除の制度は残っているものの、全部免除制度は廃止された。

5. 専門家行動基準及び倫理規定

Professional Rules and Practice Guidelines と表題される文書が2種類出版されている。その内の1つは、税務にかかわる行動基準・倫理規定（Professional Conduct in Relation to Taxation）であり、他の1つは主として関与先あるいは同業者間との競争にかかわる行動基準・倫理規定である。以下その2つについてそれぞれを概観する。

- (1) 税務にかかわる行動基準・倫理規定は、2000年3月に税務専門家連盟、間接税務協会（The Institute of Indirect Taxation）、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会、スコットランド勅許会計士協会、及び勅許公証会計士協会（The Association of Chartered Certified Accountants）との共同の下に策定された。なお、税務専門家連盟（Association of Taxation Technicians）については、本稿の最後に若干の紹介をしたい。

序文によれば、このガイドラインの第2章から第7章までは内国歳入庁に、また第2章及び第8章から第10章までは関税消費税庁に校閲を受け容認されているとの記述がある。

このガイドラインの構成は以下のようなものである。

I Introduction

第1章 序文

第2章 すべての税に適用される原則

ここでは32項目があり、クライアントとの契約書の作成、クライアントに対して租税回避と脱税の相違について注意を促すこと、専門家特権はコモロウによって発展、展開されてきたが、成文法上の特権は法廷弁護士・スコットランドのアドヴォケイト・事務弁護士のみを与えられていること、マネーロンダリングについてなどが記述されている。

II Inland Revenue Taxes

第3章 自己申告におけるディスクロージャー

20項目が規定されていて、1985年の貴族院裁判部の判例紹介を含み、納税者とその代理人との責任を記述している。

第4章 直接税についての詐欺的行為

38項目にわたり、主として、内国歳入庁に故意に偽りの申告が為されたときどう対処するかなどが記載されている。

第5章 内国歳入庁の誤謬

20項目が規定されているが、内国歳入庁からのコメントがこの章の序文にあり、それによれば、税額計算などに内国歳入庁の誤謬があれば、会員はクライアントを代理して、適正な手続きを踏んで欲しい、との記述がある。

第6章 内国歳入庁についての補足的ガイダンス

4項目あるが、自己申告制度に切り替わったことにたいするものである。

第7章 税務会計士 (Tax Accountants) の調査

22項目あるが、その3項目目には次のような記述がある。

「内国歳入庁には専門家ユニットがあり、その任務は会計実務家や税務実務家の水準を監視しかつ調査をすることである。」

その意味は、納税者が不正な申告をしたときに、代理人がどのようにコミットしたかを調査することである。

Ⅲ 付加価値税

第8章 関税消費税庁に対するディスクロージャー 20項目

第9章 付加価値税の誤謬あるいは不法行為について知りえた情報 44項目

第10章 付加価値税及び財務諸表 (VAT and Accounts) 3項目

付属書類

AからKまでである。

Aはディスクロージャーの問題で、内国歳入についての関連する成文法の抜粋である。

- (2) 主として関与先あるいは同業者との関係にかかわる行動基準・倫理規定 (Professional Rules and Practice Guidelines 2002) については、その第1版が当協会と税務専門家連盟によって、1989年に発行され、その後1999年に第2版が、そして我々が当協会を訪問した少し前に出版された第3版 (2002年版) が最新である。これはA 5版で総ページ数が177頁あり、本文が68頁・付属書類が109頁になるものである。

第1章 序文 (Introduction)

13項目から成り立ち、当協会のメンバーが誰にあるいは何に責任を負うかなどが細かく規定されている。

第2章 専門家行動規範 (Professional Rules)

16項目から成り立ち、適切な注意義務・業務遂行能力・秘密保持・客観性と独立性・誠実性・関与先の金銭・研修の継続 (Continuing Professional Development-CPD: 暦年で90時間が必要)・職業賠償保険 (Personal responsibility and Professional Indemnity Insurance-PII: 付属書類Ⅲにその明細が規定されている)・ロゴの取り扱い・バッジの取り扱い等々が規定されている。

第3章 業務形態 (Forms and Aspects of Practice)

13項目から成り立ち、法人形態・当協会メンバー以外との共同業務・レターヘッドなどの取り扱い・個人開業者の病気などによる一時的に就業が困難な場合・個人開業者の死亡などの場合・差別について (人種・国籍・性別・婚姻等による差別の不可)・メンバー自身の税務 (申告時期が遅れたりその内容が適切でなければ、課税庁はメンバー自身の仕事を疑うようになります) 等々相当に細かく注意義務あるいは遵守義務が書かれている。

- 第4章 善管注意義務 (Managing The Duty Of Care)
ここでは、エンゲイジメントレター (契約書) の重要性・複雑な事案についてのセカンドオピニオン・マネーロンダリングなどにつき7項目がそれぞれ具体的かつ詳細に規定されている。
- 第5章 新規の関与先 (New Clients)
新規関与先の獲得については、新規関与先の下承を前提として、従前のタックス・アドバイザーにその旨を連絡するべきである等、5項目から規定されている。
- 第6章 業務の取り扱い (Handling Client Work)
関与先との電話での会話をも含めて、業務に関する事項は適切に書類として作成されねばならないし、また旧関与先から事務所保存の書類の返還を要求された場合にはそれに応じなければならない。ただし書類の所有権につき疑義があるときは、法律家に相談するべきである、等々8項目が規定されている。
- 第7章 職業訓練と自己の研修 (Training and Professional Development)
協会に受験生として登録している者を雇用する場合の契約書の内容やCPDと呼ばれる研修制度について3項目の規定がある。なお、継続研修については付属資料Iとして4ページにわたる規則が掲載されている。
- 第8章 報酬 (Charging for Services)
8項目あるが、いわゆる報酬規定ではなく、報酬支払遅延あるいは報酬上の紛議などについての注意事項である。
- 第9章 利益の衝突 (Conflict of Interest)
メンバーは専門的独立性を保持する必要上、複数の関与先からの業務上の要請が、利益の反するあるいは反する恐れがあると判断したときは、対応してはならない等々6項目が記されている。
- 第10章 雇用されているメンバー若しくは一軒だけの顧問先の為に業務をしているメンバー (Members in Employment or with a 'Single Client')
雇用されていようと、収入がいかにかに少額であろうと、メンバーとしての責任が軽減されるものではないとの規定を含み5項目ある。
- 第11章 苦情 (Complaints)
メンバーに関する苦情処理機関として、TDB (Taxation Disciplinary Board : 協会とは完全に独立した機関) が存在するが、その権限やTDB内部にある調査委員会の決定事項の効力等につき2項目 (細目で17) 定められている。
- 第12章 法的事項 (Legal Matters)
文書の帰属等9項目ある。そのうちの8番目は内国歳入庁の関連書類提出命令について7細目について記述がある。
- 第13章 広告 (Advertising)
広告メディアを規制する各種の法律に抵触しないようにとの注意規定を含め3項目ある。

6. 関与先との契約文書についてのガイダンス

2001年にCIOT及びthe Association of Taxation Techniciansによって発行された。

契約書作成上の注意事項を20項目にまとめ、付属書類として具体的契約書例がAからEまで提示されている。仕事の範囲、当事者の責任の範囲、報酬などの具体例である。

7. 協会の活動

(1) 機関紙の発行

毎月「TAX ADVISER」を発刊

(2) 税務援助

1992年から行われている。同業者に対する会員相談室の機能をあわせ持っている。

(3) the Low Incomes Tax Reform Group

低所得者に対する援助団体で1998年にCIOTによって設立された。

(4) 大学に対して税法講座の開設を勧奨し、そのスポンサーになる。

8. 研修制度 CPD (Continuing professional development)

暦年で120ユニット(90時間)の研修を受ける。CIOTは、2年に1度ランダムに会員に対してその研修記録の提示を求める。

9. 職業賠償保険

強制加入であるが、当協会メンバーは他の資格(勅許会計士など)を併せ持つ者が多く、この場合は他の協会での保険加入の事実があれば、適用除外とされる。

税 務 専 門 家 連 盟

Association of Taxation Technicians

本組織は、1989年にCIOT(当時はThe Institute of Taxation)の後援により設立された。所在地は勅許税務協会と同じで、我々が訪問し研修を受けた会議室の正面の壁面にも勅許税務協会の碑版と並んで税務専門家連盟のそれと歴代会長名が掲示されていた。当連盟で与える資格はATTと呼ばれる。ATTは試験合格後2年間の実務経験が必要で、その年数をクリアしていない者はAffiliateと呼ばれる。

試験は年2回実施され、個人に関する税務とビジネスに関する税務(Part 1及びPart 2と呼ばれる)及び会計の基礎・法律学の基礎の4科目である。また、「会計学と法律学の基礎」については試験免除制度がある。2002年5月の試験では合格者は482名で、合格率は69%であった。なお、成績優秀者として31名公表されているが、1名を除いてはすべていわゆる5大会計事務所に席の在る者であった。

ATT資格者は、主として、個人の確定申告をその業務とするように位置づけられており、より高度な税務専門家としてのATIIに至る過程とされている。

最後に

まだまだ報告すべきことが多々あると思われるし、また、多くの資料を丁寧に翻訳していけば、さらに当協会の活動がより明確になるはずで、次の機会があればと思っている。ところで、今回の研修を通して強く印象に残ったのは、勅許を得た協会がいかに更なる社会的評価を受けるべく、その中立性・自律性・会員の品質保持などに極めて大きな関心を払っているということであった。

(二重作 誠一郎 担当)



11

ロバート・ドーマット氏と堅い握手をする金子会長

〈参考資料〉

1. Annual Report 2001 (2001 年年次報告書) イギリス勅許税務協会 (CIOT)
2. Professional Rules and Practice Guidelines 2002 (行動基準書 2002 年版)
イギリス勅許税務協会 (CIOT)
3. 「諸外国の税理士制度」第 12 章イギリス 新日本法規
4. イギリス勅許税務協会 (CIOT) 公式サイト www.tax.org.uk

イギリスの給与制度

イギリスの税務訴訟制度等の調査のため、10月1日バスにて、ウェールズの首都カーディフのホテルに WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人の担当者をお招きしました。同ホテルまでロンドンから約2時間半の行程で途中大きなスーパー、商店が入ったドライブインにて休憩し、約束の11時半にホテルに着きましたが、予約は午後1時半とのことで2時間も時間が空き、おかげでカーディフの古い街並の商店街、古城のまわり、海岸通りを散策することができました。

予定の午後1時半よりホテルの講演会場でティー、コーヒーとサンドウィッチ、クッキーなどの立食形式のランチをいただいたあと、事前質問してあった事項を中心に講演をしていただきました。WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人はウェールズでは1番大きく、独立系で6名のパートナー、45名の専門職員、事務職員がいるとのこと。講演の内容はⅢのイギリスの税務訴訟(P.77参照)に詳しく記載されていますが、講演の中で資格を持つ会計士の新人社員の給与が年俸で約400万円を越えるとの説明がありましたので、質疑応答でイギリスの給与制度は年俸制が一般的かどうか、また会計士資格がない一般の新人社員の給与はどれくらいかを質問させていただきました。

年俸約400万円超は資格があり経験のある新人社員で、資格はあるが経験のない新人社員の年俸は約230万円とのことでした。また、イギリスの給与制度については、通訳の女性の方が(この方はイギリス人と結婚しロンドンに永く住んでおられる)、そういう質問はしてはいけないとの表情をし、イギリスは階級社会であり、階級によって年俸制、月給制、週給、日給、時給とそれぞれ分かれておりますと通訳の方本人が答えてくれました。

『イギリスはおかしい』の著書の高尾慶子(ワーキングクラスとして、女性のプロのハウスキーパーとしてイギリスで働いていらっしゃる)さんによるとイギリスの階級社会はアッパーミドルクラス、ミドルクラス、ワーキングクラスに分かれており、それぞれの階級はお互い交流しようとしないうし、デパートの買い物の場所も分かれており、英語のアクセントが違い、昼食及び夕食の表現も異なるようです。

教育については歴然としており、ワーキングクラスの子供たちは15才の義務教育が終るとすぐに働きはじめ、我が国やアメリカのように子供たちだけはいい教育を受けさせたいとは思わないとのこと。アッパーミドルクラスの人たちは教育に大変熱心で、プライベートの学校と公立では入学する際の年齢区分やシステムが全く違うそうですが、パブリックスクール(中等の私立学校)やハイスクール(私立の女子校)にやり、とても数が少ない大学(オックスフォードやケンブリッジに代表される)に入学させ、社会のエリートを目指すそうです。ちなみに多くの大学は3年制で授業は一般教養がなくすべて専門科目で各分野を深く追求するようです。

イギリスの勅許会計士(Chartered Accountants)や公認会計士(Certified Accountants)はアッパーミドルクラス、ミドルクラス出身の人たちなのかなと想像させられたところ。我が国のワーキングクラス(一訳すれば労働者階級)出身の私としては考えさせられるイギリスの階級社会でありました。

(近藤 忠憲 記)

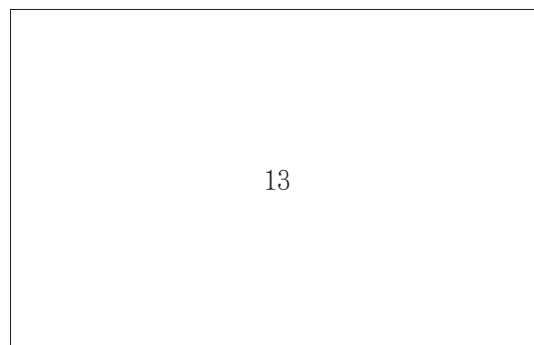
V イギリス内国歳入庁・インクワイアリセンター

はじめに

今回のイギリス・ドイツ研修視察にあたり、担当テーマは「イギリスの税務調査について」であったが、ロンドンの地下鉄が10月1日夜8時から24時間ストライキに突入するというアクシデントに見舞われ、ロンドンの税務署の受入れ体制も整わないとの理由で訪問は実現しなかった。ロンドン到着後、近郊のギルフォード所在の税務署が受入れ可能ということで訪問したが、税務調査は一切行わず、専ら、税務相談等を主業務とするインクワイアリセンター（相談センター）であった。以下訪問先で受けたレクチャー「イギリスの税制」の一端について報告したい。



内国歳入庁担当官アンドリュー・フランケル氏



内国歳入庁インクワイアリセンター入口表示

1. 内国歳入庁 (INLAND REVENUE = IR)

2002年9月30日午前、訪問団員19名が内国歳入庁を訪問した。内国歳入庁の外部対応部のアンドリュー・フランケル (Andrew Frenkiel) 氏のプロジェクターを使用しての説明があった。

(1) 内国歳入庁の取扱わない税金

関税消費税庁 (Customs and Excise : CE) が所管する税目で売上に対する付加価値税 (Value Added Tax : VAT) とタバコ、アルコール、運送用燃料等に対する関税である。

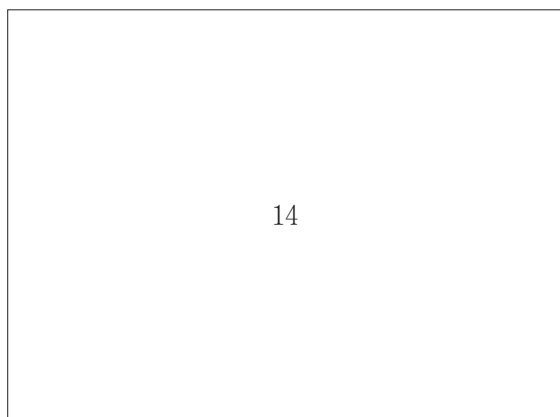
例外として、不動産取引に対する印紙税は内国歳入庁が扱っている。

イギリスのこの3品目に対する関税はヨーロッパ一高率なので個人消費用として他のヨーロッパ諸国からの密輸入が非常に多く対策に苦慮している。EU域内では1度VATが課税されると域内での物品の移動は自由であり、個人の消費量の決定権は政府にはなく、その消費量をめぐっては、現在係争中であるため裁判所の判断に委ねられているからである。

関税は政府の歳入とはならずVATと同様に全額EUに納入される。イギリスは酒、タバコ、燃料等の税金が高い反面、他のEU諸国よりVATの課税対象外品目 (書籍、医療費、保険料、教育費、業務外未調理食品、子供の衣料品他) が多く上納金が少なくなるため、免除品目を減らすようEUから圧力をかけられている。また、労働党は選挙公約で光熱費にかかるVATの廃止を掲げたがEUの指令で廃止できず、5%の税率としたこともEUのイギリスに対する不満の1つとなっている。税率は標準税率の17.5%、軽減税率の5%と0%である。

税関は設置後 300 年以上の歴史を有し、もともとは海軍に所属していて、国を防衛する海軍の維持費を調達するために関税を徴収していた機関である。1973 年 EC 加盟を機に今までの税金は廃止されたが、インボイスの検査ノウハウを有していることと 300 年以上の歴史ある官庁を存続させたいという理由で VAT の所管は CE に決まった。

(2) 内国歳入庁の取扱う税金



14

歳入庁でのレクチャー

内国歳入庁は 1856 年に設置され、現在約 7 万名の職員が活動しており、直接税と印紙税を扱っている。従来、イギリスは賦課課税制度を採用していたが、1996 年 4 月 6 日開始の事業年度から所得税、1999 年 7 月 1 日以降終了年度からは法人税にそれぞれ申告納税制度 (Self Assessment System) が導入され、自ら所得金額と税額を計算し、申告納税するようになった。納税申告書の受付は IR London 他 6 ヶ所の IR 地方事務所で、税額は TaxOffice (検査担当) 経由で Receivable Office (以前は

Collection Office と呼んでいた = 徴収担当) に通知されるシステムとなっている。それぞれが独立し人事の交流はない。

① 直接税について

イ. 所得税 (Income Tax)

課税年度は 4 月 6 日から翌年の 4 月 5 日までで 4 月 5 日が経過すると内国歳入庁から申告書を送付され、その申告期限は翌年の 1 月 31 日となる。期限後申告には 100 ポンドのペナルティが課される。申告書が送られて来ない場合、申告義務はないが、課税所得が発生している場合には、課税年度終了後 6 ヶ月以内に内国歳入庁に対して納税義務のあることを通知する義務が生じる。これに遅れると最高で納税額相当額までのペナルティが課される。

給与所得について

給与所得に対する所得税の源泉徴収制度 (Pay as you earn = PAYE) は第 2 次世界大戦のとき戦費調達のため早期に税収を確保する必要に迫られ戦時中の一時策として導入されたことにはじまる。雇用主は被雇用者の所得税について管理責任を持つべきということで所得税と社会保険料を源泉徴収して内国歳入庁に納付する。内国歳入庁は社会保険事務も管轄している。被雇用者の負担する社会保険料は年金保険料のみで日本という健康保険料の負担はない。

個人の事業所得について

賦課課税制度の下では自営業者に対する課税処理に内国歳入庁の約 70 % の人員と費用が投入されていた、自営業者の増加に課税処理が追いつかなくなり、なおかつ費用が掛かりすぎることとなり、その解決策として、自営業者のモラルが高いことを前提に作られた

システムが Self Assessment System である。

1995 年までは賦課課税であったことと納税者数が非常に増えたことにより申告書類等の検査はできなかった。申告納税制度採用後は、申告書のチェックはすべてコンピュータで行い、それにより抽出された不審な申告書と検査官が無作為に抽出した 10 % の申告書が検査対象となり、内約 5 % は質疑応答等の簡単な処理で終了し調査に至らない。

内国歳入庁は Self Assessment 移行に際して約 800 万件の申告書の提出を予測していたが、実際には、700 万件であったため、納税者にこの新しいシステムを周知徹底させるべく広報に莫大な費用を投じた。その目的は何時までにどのような書類を提出し、期限後申告にはペナルティがつくこと、すなわち申告期限の厳守ということであった。

ロ. 譲渡所得税 (Capital Gains Tax)

資産の譲渡益に対して課税するが、譲渡損失も認めるので他の所得との損益通算が可能である。所得階層に応じて 10 %、20 %、40 % の 3 段階の税率が設定されている。

ハ. 法人税 (Corporation Tax)

小企業と大企業に区分して管理している。小企業の大部分は同族の赤字法人であるが、役員報酬から PAYE で所得税を納めているので調査はしていない。ただし、上場企業傘下の小規模会社に対しては入念に調査を実施している。大企業のうちイギリス内外に存する支店、子会社等のグループで構成されている企業については、特別なトレーニングを受けた専門スタッフが調査を担当している。

ニ. 相続税 (Inheritance Tax)

基礎控除額 £ 25 万控除後の遺産に対して一律 40 % の税率で課税される。相続人の数は考慮されない。遺産を相続するには、相続税納付後に税務署から遺産分割の許可証を取得してはじめて相続できるシステムになっている。贈与税の基礎控除は £ 4 千で相続前 7 年間の贈与は相続財産に取り込まれる。夫婦間の贈与は金額のいかんにかかわらず一切課税されない。

ホ. Petroleum Revenue Tax

古くて大型の北海油田から採掘される石油が課税対象でロッテルダムの市場価格が課税標準とされる。

ヘ. 印紙税 (Stamp Duty)

一番古い税金で、株式売買には 0.2 % の税率が適用される。不動産取引にはスライド制で最高 4 % の税率が適用される。租税収入に占める割合は少ないが、取引当事者の動向の把握が容易なので、情報収集源として非常に重要な租税である。

(3) 租税以外の所管事項

- ① 政府は経済的弱者に対して社会福祉の一環として生活保護等援助の手を差し伸べている。その援助額のことを再支払 (Repayment) と称しその額が決定すると 14 日以内に支払う義務が生じる。また、雇用主は最低賃金法の遵守義務を負っているが余り守られていない。これ等の監督管理業務も内国歳入庁の業務の 1 つである。

② 大学生に対する学費ローンの管理

従来、大学生に対する育英資金は無償支給であったが、大方の者が大学に進学するようになり、その財政負担が膨らみ重荷となってきたので学費ローン制度に切替えた。その結果、恵まれない家庭の子は借金を負いたくないとの理由で進学を諦めるという現象が生じている。ただし、スコットランドは地方分権の施行に伴い独自の課税権を持つようになってローン制度を廃止したのでスコットランド人学生だけは育英資金の無償支給の恩典に預かっている。

(4) その他

イギリスの税務署は、原則として Tax Office（課税事務税務署）と Collection Office（徴収事務税務署）とが統合されたことになっているが、実現したのはごく一部の税務署で日本のような形態の税務署は存在しない。検査権限を持つ Inspector は Collection を下に見るので Collection を Receivable と名称変更し、それぞれの職員を事務官と称しグレードで職務を区分している。

税務調査に関しては、賦課課税時は内国歳入庁と会計事務所との話し合いでほぼ解決していた。Self Assessment に移行してからは、内国歳入庁は書面にて調査理由、調査期間、検査書類等を明示して納税者に通知することが義務づけられている。調査期間内に調査着手しなかったり、調査終了を通告するとその事案については再調査ができなくなる。

内国歳入庁は調査にあたり、納税者は納税者憲章と法律により公平かつ丁重に扱われ、会計帳簿等の調査においても高い規範のもとに、正当な税額とその利息、罰金の徴収を目的とするだけで、問題が適切に解決したとの確証が得られれば直ちに調査を打ち切ることを約束する手続要綱（code of practice）があることを説明している。

（内国歳入庁の組織図 Organisation and Structure of the U.K. Inland Revenue P.95 を参照）

以上は内国歳入庁のアンドリュー・フランケル氏のレクチャーと IR の資料より

2. 内国歳入庁インクワイアリー・センター

10月2日午後、訪問団員9名がロンドン郊外ギルフォードにあるIR Enquiry Centerを訪問した。所長のアリスター・スクリブナー（Allister Scrivener）氏が対応してくれた。当センターは所長以下2名の女性職員の3名で執務している。個人のプライバシー保護の観点から事務室内の写真撮影は禁止された。当センターはウオーキングの税務署の相談分室としてギルフォード周辺の納税者を対象に税務相談に応じている。相談内容は多岐にわたり、Self Assessment 制に移行したことにより申告書の作成手続が複雑かつ難解になったことで、その説明や、申告書の作成指導、チェックを行っている。相談は面接、電話、Faxなどの他、場合によっては訪問相談に応じることもある。当センターの本来の目的は税金を払過ぎないようにPRすることであり、現にTAX BACKというバッジや風船を配って税金の払過ぎの防止キャンペーンをしている。税金過納の例として、年金生活者等でbuilding society（住宅金融組合）からの利子所得があった場合や専業主婦で預金の利子所得があった場合に、所得があったからといって申告する例が多い。利子所得からは既に20%の所得税が源泉徴収されており、課税最低限の4,615ポンド以下の場合が殆どなので納税義務が発生しない。このような税金の過納が多いのでその予防に努めている。

15

スクリブナー所長による説明

16

センター内のリーフレットコーナー

質疑応答

Q1 所得証明、納税証明の制度はありますか。

A1 先程、室内の写真撮影を禁止したように、個人のプライバシーに関わることなのでそのような制度はない。P60というフォームの申告書に収入金額、所得金額、社会保険料、税額等が記載されているのでこれが代用となる。

Q2 法人会、納税貯蓄組合など民間の納税協力団体はありますか。

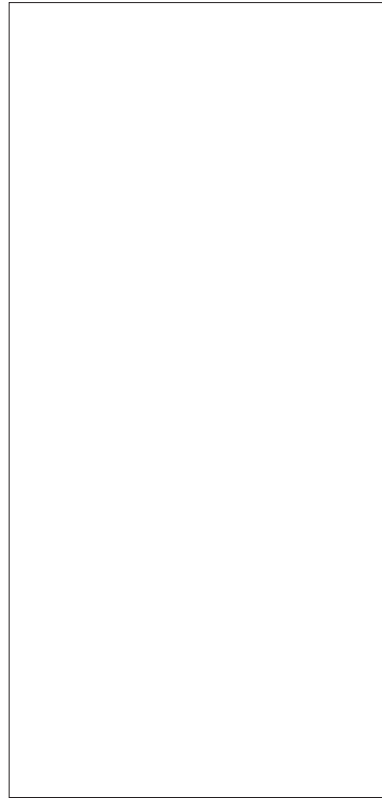
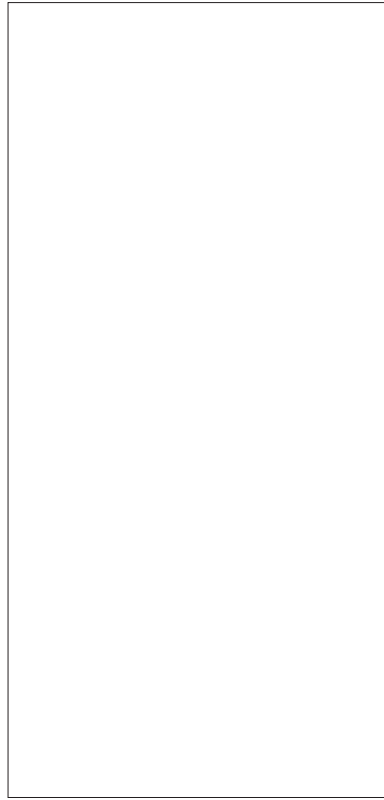
A2 イギリスにはそのような団体はない。

Q3 申告書の送付先は納税者だけですか。

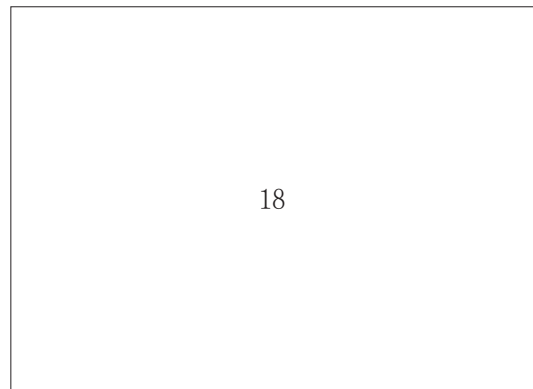
A3 原則として、納税者であるが、会計事務所や雇用主の場合もある。被用者の申告書は雇用者が3部作成し、1部は内国歳入庁に提出し、課税年度終了後速やかに被用者に交付すると共に雇用者も一部保管する仕組みになっている。これは転職するときに必要なもので紛失しないよう注意書きがあり、次年度の所得控除額がわかるようになっている。

以上は所長のスクリブナー氏の説明より

資料として内国歳入庁のリーフレットを添付する。



納税者から相談を受けている所長



タクシーの広告－申告納税制度のPR－

イギリスの納税者憲章の英訳は次のとおりである。

納 税 者 憲 章

内国歳入庁はあなたに次のような権利があることを保障します。

公平であること。

- あなたの税務問題を公平に解決すること。
- あなたは法律で定められた税額だけを支払えばよいこと。
- 誰もがみな等しく公平に扱われること。

あなたに協力すること。

- あなたが自身の税務問題を正しく理解すること。
- あなたが自身の権利と義務について理解できるようになること。
- あなたが必要とするリーフレットと書式を明らかにして提供すること。
- 相談所はあなたに必要な情報と援助を提供すること。
- 常に親切にすること。

効率的なサービスを提供すること。

- あなたの税務問題を迅速かつ正当に解決すること。
- あなたのプライバシーを部外秘として厳重に保管すること。
- あなたの情報は法の認める範囲内でのみ使用すること。
- 法に基づくあなたの費用負担が最小限になるようにすること。
- 歳入庁の費用を低く抑えること。

私たちの行動について説明する義務があること。

- 服務規程を作成し、いかにその規程に基づいて行動するかを公表すること。

あなたが納得しない場合は

- 不服申立て方法について、あなたに正確な情報を提供します。
- あなたは自分の税務問題について、再調査することを請求できます。
- あなたは独立した審判所に審査請求ができます。
- あなたは、下院議員を通じてオンブズマンに不服申立てができます。

一方、私たちはあなたに次のことを要求します。

- 誠実であること。
- 正確な情報を提供すること。
- 期限内に納税すること。

原文

The Taxpayer's Charter

You are entitled to expect the Inland Revenue

To be fair

- By settling your tax affairs impartially
- By expecting you to pay only what is due under the law
- By treating everyone with equal fairness
- To help you
- To get your tax affairs right
- To understand your right and obligations
- By providing clear leaflets and forms
- BY giving you information and assistance at our enquiry offices
- By being courteous at all times

To provide an efficient service

- By settling your tax affairs promptly and accurately
- By keeping your private affairs strictly confidential
- By using the information you give us only as allowed by the law
- By keeping to a minimum your costs of complying by the law
- By keeping our costs down

To be accountable for what we do

- By setting standards for ourselves and publishing how we live up to them

If you are not satisfied

- We will tell you exactly how to complain
- You can ask for your tax affairs to be looked at again
- You can appeal to an independent tribunal
- Your MP can refer your complaint to Ombudsman

In return, we need you

- To be honest
- To give us accurate information
- To pay your tax on time

(志賀 暎功 担当)

旅の思い出

海外研修視察とはどのようなものだろうか・・・と、申し訳ないほど不真面目な動機から参加させていただきました。そんな気持ちが禍いしたのか事前研修会が始まって間もなく、転んで左膝骨折と2ヶ所にひびが入り、思いがけない松葉杖生活となりました。医師からはもちろん無理とおっしゃられ動揺しましたが、なぜか快復するような気がしてキャンセルしませんでした。しかし、事前勉強会を重ねる度に、果たして私がこのまま仲間入りさせて戴いていいものだろうかと悩んだこともありました。

さて、今回視察に参加した団長の金子会長をはじめ団員の先生方、また、同室になってくださった大堀先生も素晴らしい方で親子ほどの年齢差でしたが、学ぶところが多く有意義な視察となりました。

さて、初日の訪問先ロンドンの内国歳入庁でのエピソードです。緊張しながら白亜の庁舎で受付を済ませ、案内を待っているとき、だぶだぶと太った中年の男性が汗を拭いながら、シワクチャだらけの洋服を余程慌てて着たのだろうか。ズリ落ちそうなズボンを変に引っ張って大ジワができていたりして、何とも忙しそうでもあり場違いの様でもある人が入ってきまして漠然と見ておりました。ところが、この方が私達の講師だったのです。OHPを使いながら内国歳入庁の概略や確立までの歴史を、第2次世界大戦時の戦費の調達等々財政や政治について立て板に水の如く熱弁を振って話してくださいました。最初の印象との落差をどう考えるべきか・・・もしかしてある面でのイギリスらしさといえるのかもかもしれません。

その後は忙しい毎日でしたが順調に進み、早くも帰国の途につくことになりました。ケルンのホテルからフランクフルト空港に向かう途中、ドライブインのトイレで目を見張る光景に出会いました。使用後の水洗は当たり前ですが便座の自動洗浄は初めてでした。日頃から探してまで洋式トイレを使用しております私にとりましては感激でした。さすがドイツ!!だと感服するとともに、日本にも導入して欲しく思い、たまたまその機会がありましたのでTOTOに情報提供した次第でございました。

(高橋 利子 記)

VI ドイツの税務署

はじめに

私たち視察団は、以下の目的で訪独し、ドイツの税務署を訪問して研修視察を行うため、事前にいくつかの質問事項を提示し、その回答を中心にした説明が受けられるように要望をしてあった。

「貴国と同様、日本にも国家資格を付与された税務専門家としての、税理士制度があります。貴署を訪問し、現場での課税庁と納税者あるいは税務専門家との関係を調査研修し、もって私どもの制度の参考に致したいと存じます。」

2002年10月4日の朝9時から11時40分過ぎまで、私たち視察団員の1・3・4・5班を中心とした20名は、ケルン（Köln）市内ブラウバッハ（Blaubach）7番地にあるケルンミッテ税務署（Finanzamt Köln-Mitte）を訪問し、調査研究をすることができた。

対応してくれたのは署長（Vorsteher）のヴォルフガング・ハスバッハ（Wolfgang Hasbach）氏と情報担当課長のシュトリック（Strick）氏の2名だった。

気さくで朗らかな感じのハスバッハ署長自ら玄関先で出迎えてくださり、2階（日本の3階）にある会議室で1時間30分あまりの有意義な時間を過ごさせてもらったことにまず感謝の言葉を申し上げたい。

また、ドイツの税理士事務所にも訪問して、報酬制度や計算の公開制度についても研修視察をするための準備をし、その中には税務調査・権利救済等についての質問事項も入れて事前に提示してあった。こちらの訪問視察の主たる内容は本章の扱う事項ではないので別の章に譲ることにするが、同日午後2時30分から5時30分まで、同じメンバーで同じケルンにあるBDOドイツ商品信託株式会社・監査法人（BDO Deutsche Warentreuhand AG Wirtschaftsprüfungsgesellschaft）を訪問したので、ここでの質疑応答で得られた税務調査に関する情報についてのみ本報告では触れることにする。

このBDO監査法人では、弁護士（Rechtsanwalt）と税理士（Steuerberater）の資格を持ち、デュッセルドルフ（Düsseldorf）支社のパートナー（Partner）であるアーヒム・シュローアー（Achim Schroer）氏がわざわざ出張して来てくださり、私たちのたくさんの質問に対して誠実に回答をしてくださった。心から感謝申し上げます。

20

シュトリック課長・ハスバッハ署長・通訳

21

BOD ケルン支社

1. ケルン・ミッテ税務署の訪問・視察

(1) ケルン・ミッテ税務署の概略について

① ハスバッハ署長の説明

はじめの 25 分ほどが、ハスバッハ署長によるこの税務署の概略についての説明であった。

ハスバッハ署長の説明も次項のシュトリック課長の説明も、あらかじめ用意されていたプレゼンテーション（マイクロソフト社のアプリケーションソフト「パワーポイント」のスライドショー・ファイルにより、プロジェクトでスクリーンに説明内容を映し出す方式）により、説明がなされた。なお使われていた機器は日本製であった。

また、シュトリック氏が情報担当課長であるからハスバッハ署長の説明中に機器を操作してくれたのは当然としても、シュトリック氏の説明の際にハスバッハ署長が機器を操作してくれたのにはいささか驚かざるを得なかった。ドイツの税務署長は IT が十分使いこなせるのか。

なお、ファイルをフロッピーにコピーしていただいていたことができた。（右図参照）

訪問したケルンという都市（Stadt）は、ドイツ連邦共和国（Die Bundesrepublik Deutschland）の 16 州（Land）のうちのノルトライン＝ヴェストファーレン（Nordrhein-Westfalen）州という人口 1,800 万人（全連邦の約 4 分の 1 にあたる）を擁する州に属しており、今回訪問したケルン・ミッテ署は、州財務省（Finanzministerium）の下の州税局（Oberfinanzdirektion）の下にある 144 税務署（Finanzämter）のうちの 1 つであるとのことである。ケルン・ミッテ署の建物は上の写真のとおり独立したもので、鉄筋コンクリート 8 階建ての立派なものである。

なお、州財務省のホームページで見ると、リンクが張ってある税務署は全部で 112 署になっており、144 署ではない。また、州税局はデュッセルドルフとミュンスター（Münster）の 2 ヶ所にあり、ここケルンにはデュッセルドルフ州税局の分室があるようである。

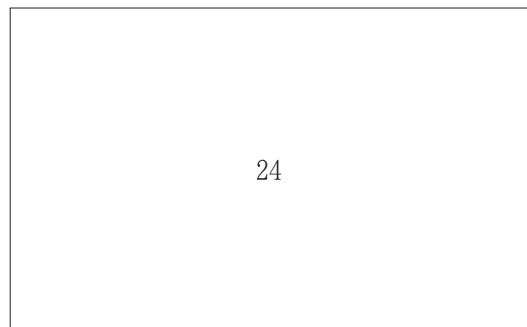
ケルンには他に 6 つの税務署があり、同じくホームページで調べたところ、アルトシュタット（Altstadt）、北（Nord）、東（Ost）、ポルツ（Porz）、南（Süd）、西（West）という 6



プレゼンテーションに使われたパソコン（税務署）



スクリーン上の説明資料



ケルン・ミッテ税務署の外観

署のようで、ケルン・ミッテ署の“Mitte”（中央）というのは単に「中央地区にある」という意味になるようである。

税務署の機構は、1名の署長と各課の課長と職員からなっており、このケルン・ミッテ署では、課長が13名、職員が520名在籍しているとのことである。

ケルン・ミッテ署で行っている業務の部門は大きく分けて2つであり、1つが「租税確定手続 (Steuerfestsetzung)」部門で、もう1つが「租税徴収手続 (Steuererhebung)」部門である。

この租税確定手続は3つあり、「税額査定業務 (Veranlagungsstelle)」、「事業実地調査 (Betriebsprüfung)」、「法的措置業務 (Rechtsbehelfsstelle)」とのことである。ドイツの税務署は3種類に分類されているが、このケルン・ミッテ署はそのうちの「税額決定税務署 (Festsetzungsfinanzämter)」ということになるようである。

なお、ドイツの税務署は他に「税務調査税務署 (Betriebsprüfungsfinanzämter)」と「脱税調査税務署 (Finanzämter für Strafsachen und Steuerfahndung)」の2種類があるが、前者はKonzern (Konzern) 等大企業の調査を専門にしており、後者は脱税についての対応を専門にしているものである。(注1)

ケルン・ミッテ署における申告件数の内訳は、低額納税者 (被雇用者を中心とした者) 14,350名、高額納税者 (自営業・自由業等を中心とした確定申告義務者) 9,830名、法人税 (Körperschaftsteuer) 申告者 3,502社ということである。

ケルン・ミッテ署における全税収額は、2001年度実績で44億5千万マルクとのことで、日本円に換算して2,630億円ということになる。2002年度実績の内訳が、賃金税 (給与所得に対する源泉所得税 Lohnsteuer) 50.8%、申告所得税 (Einkommensteuer) 5.4%、売上税 (付加価値税 Umsatzsteuer) 39.1%、自動車税 (Kraftfahrzeugsteuer) 4.7%となっているようである。ドイツには全部で40種類くらいの税目があるようだが、このケルン・ミッテ署では法人税、地方自治体が徴収する営業税 (Gewerbesteuer)、相続・贈与税 (Erbschaft-und Schenkungssteuer) の税収がないことが分かる。つまり、申告收受税額査定業務と租税徴収業務の対象税目は異なっていることになるのだろう。税目によっては管轄が特定の署に一元化されているらしい。自動車税がこのケルン・ミッテ署の専管のようである。

② シュトリック課長の説明

次いで、15分ほどが、シュトリック氏からの申告データの取扱いに関する説明であった。

税務申告は大半が書面によるもので、大企業は課税標準事項ばかりでなく課税額まで算出して申告してくるとのことである。ドイツでは電子申告は既に導入されており、DATEV方式 (DATEV) とエルシュター方式 (ELSTER) があるわけだが、現在でもあまり普及していないらしい。ドイツの電子申告に関しては、本会発行の「1998年ドイツ・フランス視察報告書」を参照していただきたい。(注2)

ドイツでは所得税・法人税は課税標準事項の申告に対して税務署が課税額を決定して賦課徴収することになっており、納税者には課税標準のみの申告義務が課されているのである。

当日、私たちの全員に申告書類が配布されたが、確かに申告書には税額の記載欄がない。注目すべきは、所得税の場合、申告書の1面(1ページ目)の最下段の左側に納税者の署名欄があるが、その右側が「この申告書は作成にあたって以下の者の協力を得ている (Bei der Anfertigung dieser Steuererklärung hat mitgewirkt:)」として税務代理人の記載欄になっていることである。納税者と委任を受けた税務専門家の両者が並べて記入されるようになっているわけだ。他の税目の申告書も1ページ最下段は同じようになっている。

なお、いただいた申告書類はすべて2001年分で、売上税申告書(Umsatzsteuererklärung)、営業税申告書(Gewerbesteuererklärung)、所得税申告書(Einkommensteuererklärung)と所得税についての12種類の添付書類(Anlage L、GSE、N、FW、AUS、St、VA、Kinder、V、KAP、VL、SO)だった。それぞれ申告書の中には作成説明書がはさまっており、それらすべての書類はオレンジ色の紙フォルダ(Fehlmappe für ausgegebene Steuerakten 発信された税務記録の仮の紙フォルダ)にはさみこんであった。

所得税と法人税の課税期間は毎年1月1日から12月31日までの1年間で、申告期限は通常翌年5月31日までだが、税務代理人に依頼した場合は9月30日まで延長される。更に正当事由が認められた場合は翌年2月末日まで延長されるので、最短5ヶ月・最長14ヶ月の申告期間があることになる。(注3)

納税は3ヶ月ごとに前年実績に基づく前納(予定納税 Vorauszahlung)が行われ、申告後賦課決定された年税額と前納額との精算による最終納付又は還付が行われる。(注4)

申告書の提出は、税理士等が行う場合は郵送が多く、納税者本人による場合は税務署へ来訪し、相談窓口で書類を完成させて提出するケースが多いとのことである。

収受した申告書は担当官ごとに振り分けられ、担当官によりパソコン(ウィンドウズNTサーバー4.0が利用されているらしい)を使って処理されたデータから申告データベースが作られていくことになる。データベースが作られると、異常値等が担当官に返され再度の査定・実地調査が行われることになるとのことである。その結果、デュッセルドルフにある州の申告データ中央管理所にデータバンクが作られ、各納税者宛に各税務署名で賦課決定通知書(Bescheid)が送付されることになる。

納税者が受け取った賦課決定通知書に不満がある場合は、所轄税務署に対して異議の申立(Einspruch)をして権利救済を受ける手続をすることになる。異議申立が一部又は全面的に却下され、それに不満がある場合は、財政裁判所(Finanzgericht)へ提訴することになる。

(注) プレゼンテーションで示された賦課決定通知書の書式記載例を資料集に掲載してあるので参照されたい。

③ 質疑応答

5分ほどの休憩の後、40分間ほど質疑応答が活発に行われた。

イ. 異議申立と財政裁判所への提訴について
異議申立手続と財政裁判所への提訴の手続についての質問に対して以下のような説

25

真剣に聞き入る視察団員

明がハスバッハ署長からなされた。

税務署に対する異議申立は、賦課決定通知書を受け取ってから1ヶ月以内に書面で行われなければならない。異議の申立があると担当官が検討し、対応としては全面却下・部分認容・全面認容が行われる。全面却下又は部分認容に不満がある場合に財政裁判所への提訴ができることになる。この場合、税務署からの却下通知書を受け取ってから1ヶ月以内に書面で提訴しなければならない。

これらの手続きについては、賦課決定通知書の末尾に明記されているとのことである。ケルン・ミッテ署では例年、全体の7～8%の異議申立があり、約50%が認容されているとのことである。異議申立が認められる場合としては技術的な問題が多らしく、記入誤り（納税者・担当官それぞれあるとのこと）、パソコンへの入力ミス等が多いらしい。つまり、一度なされた賦課決定処分は課税庁側に誤りがあっても異議申立による納税者の権利救済手続によって是正がなされる仕組みになっているため、異議申立の件数も多いし認容されて課税庁の処分が是正される件数が多いということになるのだ。申告データが電子申告により作成した税理士から直接申告データ中央管理所へ届くようになればこれらの異議申立の認容は圧倒的に少なくなるだろうと考えられると署長は言うが、電子申告はまだあまり普及していないようで、将来的な課題のようだった。

ロ. 財政裁判所の人事について

財政裁判所の裁判官人事についての質問に対して、ハスバッハ署長は最近「名誉裁判官 (Ehrenamtlich Richter)」の制度が廃止されたと言った。だが、この後のケルン財政裁判所 (Finanzgericht Köln) の訪問で私たちはそれが廃止されていない旨の説明を受けている。ハスバッハ署長の勘違いだろうか。

質問者が聞いたかった税務署と財政裁判所の人事交流に関する件には残念ながら答えをいただけなかった。通訳が質問の趣旨をうまく伝えられなかったようである。これもケルン財政裁判所での質疑応答で、交流がある旨の詳細な回答を得ている。(別項参照)

訴訟に関して税務職員が財政裁判所に出廷するかどうかについては、当然訴訟に対応する法的措置業務担当官が出廷することになっているとの回答を得た。

ハ. 税務調査の開始と終了が書面をもってなされることについて

ドイツの租税手続基本法 (Abgabenordnung、以下「基本法」という。)によれば、ドイツの税務調査 (臨場調査 Außenprüfung) は書面に始まり書面に終わることになっている。つまり、調査を受ける納税者、委任を受けた関与税理士は調査受忍命令書 (einer schriftlich Prüfungsanordnung) を受け取り、調査官からそれに記載されているとおりに臨場調査を受ける。最後は、調査事項と内容を記した調査結果報告書 (ein schriftlicher Berichts = Prüfungsbericht) が納税者の弁明を受けながら作成されることになる。調査で何も問題が出てこなければこの調査結果報告書はいわゆる「是認通知書」になるわけで、何かが出てくれば次の手続・処分 (修正、更正、決定、異議申立) の原資料となることになる。

この質問に対しては、ハスバッハ署長から調査手続一巡に関して詳しい説明があった。まず、担当官が調査対象を絞り込み、実地調査のための準備作業を行うという。このケルン・ミッテ署には営業税の担当官は25名いるそうであるが、その他の課の担当官も絞り込んだ納税者の申告内容・添付資料内容を詳細に検討し、調査対象期間、調査すべき税目・場所等を決定し、文書で調査受忍命令書を作成して、税理士（税理士が代理していなければ本人）宛に発送することになる。この命令書に対しても異議申立の権利が納税者にはあるとのことで、通常却下されるが、更に財政裁判所へ提訴することもできるとのことである。なお、この「調査受忍命令書」については、書式の具体例が金子秀夫著「税務行政と適正手続」（注5）に、記載内容が石村耕治著「先進諸国の納税者権利憲章」（注6）に紹介されているので参照されたい。それらによると、基本法第196条・第197条に定められている記載事項は以下の8項目である。①調査すべき税目、②調査すべき特定の事情、③調査対象期間、④調査の法的根拠、⑤調査開始の日時、⑥調査担当者氏名（職名）、⑦調査補助者氏名、⑧納税義務者の本質的権利義務。

臨場税務調査が行われることになった場合の調査官の権利は大変幅広く、臨場調査する場所（納税者の営業場所、税理士事務所、納税者を店頭させた税務署、その他指定の場所）にあるすべての帳簿書類、証票類を好きなように検査・調査することができることである。したがって、いつも調査を受けているような大企業や税理士事務所には調査官が調査をするためのいわゆる「調査部屋」が用意されていることが多いらしい。

署長によると、「税理士にとってはとても不幸なこと」であるそうだが、2001年1月1日から、調査官は調査場所にある情報機器を好きなように操作して検査・調査ができるようになったとのことである。これで納税者が保有する電子データは調査官により好きなように見られ、チェックされてしまうことになったらしい。

調査期間は、小企業で1週間程度、コンツェルン等の大企業は常時調査がなされているので期間はどのくらいということができないとのことである。

ここ5～10年間の大きな問題として、外国関連企業の調査が困難なことが説明された。ドイツ国内の事業場所を調査しても外国取引等を行う国外事業所に対しては実地調査がドイツの税務署として独自に実施することができないため、外国取引を行った者に対する税務調査が困難を極めていているという。連邦（国家）財務省の権限により対象国に対して調査協力依頼をすることができなくもないが、所期の目的を果たせるほどの効果はないとのことである。

最終的に調査終了になると、納税者側担当者・代理権限ある税理士・税務署側担当官によって最終決定のための相談を行う会議（終結協議 *Schlußbesprechung*）が行われる。ここでは、申告内容が是認されて調査が終わるか、申告内容が否認されて是正又は更正処分がなされることになる。納税者がこの否認内容を受け入れれば是正手続を自ら行うか、税務署により更正処分がなされる。また受け入れるのを拒否する場合は、署に対して異議申立を行いそれが却下された後で、財政裁判所へ提訴することになる。

調査の最中に不正が発覚した場合は、刑事訴追対象となるため警察機構へ通報することになる。また、強制調査を担当する税務署では、裁判所の令状を用意して強制調査を行う

ことになる。小企業の場合、不正による脱税額が年間 10,000 ユーロ（約 120 万円）以上になると強制調査が行われることになっているとのことである。大企業の場合は規模等により異なるようである。

調査結果報告書は、調査すべき事項すべてを検査、調査したということが書き込めるような書式（Formular）になっているとのことであった。当初からこの調査結果報告書の書式を入手したいと願っていた私が要望すると、署長の計らいで訪問者全員に無記入の用紙の写しを頂戴することができた。これについては別項で報告することにする。

この時、訪問者全員のために原本からのコピーを 20 部用意してくれるということで事務方に作業が指示されたのであるが、会議室退出時には半分の 10 部しか完成しておらず、リクエストした私に対して、ハスバッハ署長が「英語で良いか？」と念を押した上で、「今まだ 10 部しか用意できていないが、後でそれを皆に複製してもらおうということで了解してくれないか？」と言われた。「もちろん結構」と答えたが、ちょうどその時残りの 10 部が完成し全 20 部を受け取ることができた。これには、ヨーロッパの契約社会の一面に触れた思いがした。つまり、「全員に差しあげる」と言ったのに事情が変わって半分にししかあげられなくなった事態になり、後から約束違反との追及をされないため、きちんとその旨を相手に了解させるというわけだ。さすがに契約社会の修羅場をくぐり抜けて職務に精励されていると感じられる署長だけのことはあるなという思いだった。

二. その他の質問事項

残りわずかな時間でいくつかの質問がなされ、それに対してハスバッハ署長・シュトリック課長から回答があった。

固定資産の評価についてであるが、相続・贈与税はケルンでは別の税務署（ホームページの情報によると西税務署らしい）の所管であり、土地税（Grundsteuer）は市税（地方税）なので、ここでは回答できないとのことであった。

強制調査が例外的に令状なしでできるのは、長期滞納者の国外逃亡等差し迫った場合のみであるとのことである。

ハスバッハ署長の親身な対応に関連して、個人的なパーソナリティによるのか、税務署の訪問者対応に関する方針等によるものかという不躰な質問に対して、署長から感謝の言葉とともに、かつての税務職員は納税者をどこか見下したような態度をとってきたが、現在では税務職員といえどもサービス業同様、奉仕の意識を強く持つようになっているとの答えをいただいた。

税務署と税理士会の関係については、税理士会（Steuerberaterkammer）と税理士連盟（Steuerberaterverband）の 2 つの組織と年 1 回以上必ず会合を開いており、あくまで税務利害関係団体として職務上の会議のみを行っているとのことである。飲食等を伴うパーティなどは原則としてないそうだが、会議が食事時まで続けば、会議参加者がプライベートに食事を共にすることはあるらしい。

(2) 調査結果報告書について

① 調査結果報告書の法的根拠

基本法第 202 条では、調査結果報告書（以下、「報告書」という。）の内容（Inhalt）と通知（Bekanntgabe）が定められている。

そもそも基本法は第 4 章を「臨場税務調査」（Außenprüfung）という独立した章立てにして、臨場調査の基本的手続についての規定（第 193 条から第 207 条）を設けている。第 193 条では臨場調査が法的に認められることが定められており、この臨場調査が第 194 条以降の規定に従ってなされなければならないことになる。第 197 条の調査受忍命令書によってスタートした臨場調査は第 201 条の終結協議により終了し、第 202 条の調査結果報告書が作成されることになる。また、第 202 条第 2 項では終結協議の前に納税者側が、署側が行おうとしている処分（納税義務の確定）に対する対応を検討できるよう事前の報告を求めた場合、担当官は事前に納税者側に報告（通知）しなければならないことになっている。

② 入手した報告書の記載内容

イ. 概要

ケルン・ミッテ署で入手した報告書の書式（原本）は、A4 縦の 4 ページ（報告書では紙面の関係上 3 ページに集約）からなるもので、内容は以下のようにになっている。

（注）入手した調査結果報告書の書式（原本と翻訳したもの）を参考資料 1、2 に掲載してあるので参照されたい。

1 ページ（表紙）の記載事項は、税務署（Finanzamt）の名称以下この報告書の作成責任の所在を明らかにする事項と、「報告（Bericht）」のタイトルとともに調査対象事業者と調査税目・期間等についての事項である。更に、この報告書に記載される事項のうち略称をもって表記されるものについての「略称一覧（Abkürzungsverzeichnis）」が 87 項目列記されている。

2 ページの記載事項は、まず「目次（Inhaltsverzeichnis）」つまり記載内容のリストである。このリストは大きく以下の 3 項目に区分されている。

「1. 一般的申立事項（Allgemeine Angaben）」（以下、「一般事項」という。）

「2. 個別の主張（Einzelfeststellungen）」（以下、「個別事項」という。）

「3. 添付資料（Anlagenverzeichnis）」（以下、「添付資料」という。）

このページには、目次に引き続き、第 1 の項目である一般事項が記載されている。

この一般事項は大きく以下の 4 項目に区分されている。

「1. 1 実地調査に対する申立事項（Angaben zur Prüfung）」（以下、「調査事項」という。）

「1. 2 対応検討用実地調査報告の事前送達（Übersendung des Bp-Berichtes vor Auswertung）」（以下、「報告事前通知」という。）

「1. 3 営業実態に関する申立事項（Angaben zum Betrieb）」（以下、「実態調査」という。）

「1. 3 調査対応者（Ansprechpartner）」（以下、「対応者」という。）

3 ページの記載事項は、まず、上記4項目のうち、3番目の実態調査と4番目の応対者についてである。それに引き続き、大きな2番目の項目である個別事項が記載されている。また、添付資料の通し番号と資料名を列記するものとなっている。

ロ. 一般事項の記載内容

最初の一般事項の内容は4項目に区分されている。

まず、基本法第197条に定められている「調査受忍命令 (Prüfungsanordnung)」について、その命令がなされた日付が明記される。

次いで、「前回の実地調査 (Letzte Betriebsprüfung)」について記載される。

そして、今回の調査の「経過 (Ablauf der Prüfung)」が記載される。ここでは、「調査の開始 (Prüfungsbeginn)」と「終結協議」について明記され、特に終結協議については、協議が行われたか行われなかったか (チェックマーク記入欄「□」にチェックを入れて選択)、行われた場合はどこで行われたか、協議参加者 (Teilnehmer) は誰だったか、その結果 (Ergebnis) はどうだったかが明記され、協議が行われなかった場合はその理由が明記されることになっている。

「結果」については、次の3項目のうちから選択する (チェックマーク記入欄「□」にチェックを入れる) ようになっている。選択肢は次の3つである。

- すべての点で合意がなされた。
- 以下の点に対する反論により、納税義務決定を留保している。
- 基本法第201条第2項に従って刑事上の指摘がなされた終結協議にあたる。

一般事項の2番目の報告事前通知については、基本法第202条第2項に従い事前通知 (納税義務の提示) がなされたかどうか、チェックマーク記入欄「□」にチェックを入れるかどうかで明示されるようになっている。

一般事項の3番目の実態調査については、まず、事業の主宰者・利害関係者、調査対象期間末日の出資割合が記載される。また、特に農業と林業の場合については特有統一価格と営業の経済的価値が記載される。最後にその他の事項、例えば連結納税制度の機関会社 (オーガニシャフト Organschaft) 関係にある従属会社、コンツェルン連合体、支店営業、外国関連企業、営業場所、土地の保有割合などが記載される。

一般事項の最後の応対者については、まず税務上の代理、すなわち税理士その他の税務代理権限を与えられている者が明記される。次いで、情報提供者が明記される。

ハ. 個別事項の記載内容

個別事項は、一般的に明記されることになっているのが「利益の洗い出しについての調査 (Gewinnermittlung)」及び「その記録・覚え書 (Aufzeichnungen)」である。

以降、個別事項については1番から順に項目があるだけ記載されることになる。

ニ. 添付資料目録

添付資料は、リストが作られ、通し番号の順に添付されることになる。

2. BDO 監査法人の訪問・視察

(1) BDO 監査法人の概略について

BDO 監査法人の正式名称は、「はじめに」に記載したとおりであるが、訪問した際のプレゼンテーションやホームページ等の紹介によると、1963年に設立された多国籍にわたる会計監査・税務顧問等と経営等コンサルティングを行う組織であるとのことで、本社はハンブルク（Hamburg）にあり、ドイツ国内に23の支社を持ち、世界のリーダー的存在であるとのことである。2002年6月1日現在、99カ国に及ぶ590事務所からなるネットワークを持っているようで、いわゆる「ビッグ5(4)」に次ぐ規模とのことである。

“BDO”とは、設立後10年ほど後に、イギリス・ドイツ・オランダのメンバーにより、すでに著名だったビンダー・ディーケ・オッテ会社（Binder Dijke Otte & Co.）の頭文字をとって法人としての名称としたようである。

BDO 監査法人の業務は、監査（Prüfen）、経営コンサルティング（Beraten）、構造改革等経営関連業務（Handeln）という3種類であるが、監査業務が圧倒的に多く、税務は経営コンサルティングのうちにあるようであるが、訪問して説明を受けた限りでは、税務顧問はどれも付随的なものであるような印象を受けた。

(2) BDO 監査法人での訪問視察の概要

BDO 監査法人のケルン支社は、大聖堂から北へ数百メートル離れたコンラード・アデナウアー河岸通り（Konrad-Adenauer-Ufer）79-81番地にある15階建ての高層ビルの中にある。会議室からのライン川（Rhein）や大聖堂の尖塔の眺めはとても素晴らしかった。

はじめに、税理士の資格を持つケルン支社の支配人（Prokurist）ヴォルフガング・シュミードバウアー（Wolfgang Schmidbauer）氏による詳細なプレゼンテーションが行われ、ティータイムをはさんだ後、シュミードバウアー氏とシュローアー氏（写真右）に対する質疑応答が行われた。

プレゼンテーションはやはりマイクロソフト社のパワーポイントによるもので、英語バージョンのプリントが訪問者全員に配布された。なお、帰りにドイツ語バージョンのファイルをフロッピーにコピーしていただてくることができた。（右図参照）長時間におよぶ質疑応答では、報酬や財産評価など多くの質問に対して丁寧にお答えいただくことができた。なお、BDOのスタッフ数名が最



シュミードバウアーケルン支社の支配人（写真中央）



スクリーン上の説明資料

初から最後まで同席しており、必要に応じて質疑応答で発言して下さった。

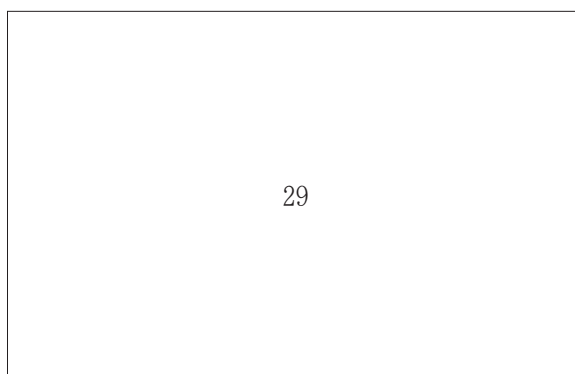
- (3) 税務調査に関する質疑応答について具体的かつ詳細な報酬制度に関する質疑応答の後に、税務調査及び権利救済関係の質疑応答が行われた。

財政裁判所での税務訴訟に関する質問では、よく言われるジョークが紹介された。いわく、財政裁判所の判事は訴状を一目見ただけでこれを作った専門家が分かると。つまり、内容はしっかりしているが形式的に不備が目立つのが税理士、形式はしっかりしているが内容がまともでないのが弁護士、よく分からないのが経済監査士の作ったものであるというのだ。更に続きがあって、一番勝訴できないのが弁護士の起こした訴訟で、税理士が起こした訴訟は訴えの内容には理解できるが手続的には敗訴させざるを得ないが多いというのだ。そこで、このBDOでは、税務代理を受任するに当たっては、最終的に財政裁判所へ提訴することもあるのを見越して、経済監査士（弁護士）と税理士がチームを組んで仕事をするような態勢作りをしているとのことであった。実際に訴訟を起こす際にはそのスペシャリストを集めて戦略を練り、勝訴を勝ち取るための戦術を展開するそうだが、こういうことができるのもBDOという大監査法人ならではのことで、一般の税理士事務所にはとてもできないことだろうとのことであった。

税務調査を受ける時の基本的な対応についての質問に対しては、まず、税務調査の前提である申告そのものについて、法令により定められた書式に従って適切に申告書類を作って提出するというところをこころがけているとのことであるとの回答を得た。具体的な例であるが、今年から提出期限が変更になった法人税の申告書類には従前の規定が掲載（印刷）されているままになっており、うっかりそれに従ってしまうと期限後申告になってしまうというようなことが起こりうる状態で、書類の不備を知っていて適切に対応できる税理士であれば問題ないが中には間違いを犯す者もいるかもしれないとのことである。

実地調査の場所に関する質問に対しては、まずBDO自身が臨場調査を受ける場合があることと、次に関与先が調査を受ける場合があることに分けて説明を受けた。前者は、企業として調査対象になる場合のBDOと、関与先の調査のために調査をする場所となる場合のBDOということになる。後者については、BDOの担当者が関与先企業の所在地で調査に立ち会うということでは日本と同じらしい。

当然、BDOのような大規模監査法人ともなると常時調査を受け入れなければならないため、本社のハンブルクには調査部屋が用意されているとのことであった。調査部屋の効用の1つに、一般の従業員が税務調査官と接することなく臨場調査を受けることができるので、税務調査を受けているということを従業員に知られないで済むということがいえるとのことであった。



29

ケルン市内の風景

おわりに

4年前のドイツ・フランス視察の際には、プレゼンテーションがOHP（オーバーヘッドプロジェクター）利用によるものが多く、紙の資料とお話だけというのもあった。今回の訪問で驚いたのは、IT機器が当たり前のように利用されていることであった。パワーポイントのプレゼンテーションも凝った作りになっており、説明をより分かりやすくする努力が手に取るように分かった。ファイルそのもののコピーを欲しいと言うと、喜んでフロッピーディスクにコピーを作ってくれたことがありがたかった。この報告書を作成する際に、パワーポイントのスライドショーを見ながら録音を聞くと説明内容がより良く分かり、明確な報告文が作れたものと思っている。何らかの機会にプレゼンテーション・ファイルが公開できれば、と考えている。

もちろん今回もOHPによるプレゼンテーションがあったわけだが、パソコン等IT機器利用によってシートが作られているため、デジタルカメラで撮った写真が大変見やすかったことも説明内容をより良く理解するためにはありがたかった。

税務に特に強いというわけではない通訳を通しての受講・質疑応答だったため、説明者の発言の真意がどこまで理解できたかいささか自信がないところもあるが、理解不足な点は多くの参考文献などから補ったつもりである。これには事前研修の際に膨大な資料を用意してくれた事務局職員に対して心から感謝申し上げたい。

（木下 盛弘 担当）

〈参考資料〉

参考文献

- （注1）「税研」第80号・81号・82号「判決の緒－税理士“春香”の事件簿〈ドイツ編〉」（三木義一著、日本税務研究センター、1998年7月・9月・11月発行）
- （注2）「1998年 ドイツ・フランス視察報告書」（東京税理士会、1999年3月発行）
- （注3）「EU加盟国の税法」（監査法人トーマツ編、中央経済社、1997年1月発行）
- （注4）「ドイツ有限会社の税務」（K.C.ヴレーデ著、税務研究会出版局、1999年2月発行）
- （注5）「税務行政と適正手続」（金子秀夫著、ぎょうせい、1994年5月再版発行）
- （注6）「先進諸国の納税者権利憲章」（石村耕治著、中央経済社、1996年7月第2版発行）

ホームページ

- ・ノルトライン＝ヴェストファーレン州の税務署 <http://www.finanzamt.nrw.de>
- ・ノルトライン＝ヴェストファーレン州の財務省 <http://www.fm.nrw.de>
- ・デュッセルドルフの州税局 <http://193.109.238.78/amt/100>
- ・ケルン・ミッテ税務署 <http://193.109.238.78/amt/215>
- ・ケルン財政裁判所 <http://www.fg-koeln.nrw.de>
- ・ケルン税理士会 <http://www.stbk-koeln.de/sites/home.htm>
- ・ケルン税理士連盟 <http://www.stbverband-koeln.de>
- ・BDO 監査法人 <http://www.bdo.de/index.html>

参考資料 1

賦課決定通知書（Bescheid）の書式記載例



参考資料 2

調査結果報告書

Inhaltsverzeichnis

| | | |
|-----|---|---|
| 1 | Allgemeine Angaben | 2 |
| 1.1 | Angaben zur Prüfung | 2 |
| 1.2 | Übersendung des Bp-Berichtes vor Auswertung | 2 |
| 1.3 | Angaben zum Betrieb | 3 |
| 1.4 | Ansprechpartner | 3 |
| 2 | Einzelfeststellungen | 3 |
| 2.1 | Gewinnermittlung/Aufzeichnungen | 3 |
| 2.2 | Feststellung 1 | 3 |
| 3 | Anlagenverzeichnis | 4 |

1 Allgemeine Angaben

- 1.1 Angaben zur Prüfung
- 1.1.1 Prüfungsanordnung(en)
Datum der Prüfungsanordnung:
Datum der Prüfungserweiterung(en):
- 1.1.2 Letzte Betriebsprüfung
- 1.1.3 Ablauf der Prüfung
- 1.1.3.1 Prüfungsbeginn :
- 1.1.3.2 Schlussbesprechung
- Eine Schlussbesprechung hat stattgefunden am :
Teilnehmer :
•
•
Ergebnis :
 Es wurde Einigung in allen Punkten erzielt.
 Der Steuerpflichtige hat sich Einwendungen zu folgenden Punkten vorbehalten :
 Im Rahmen der Schlussbesprechung wurde ein strafrechtlicher Hinweis nach § 201 Abs.2 AO erteilt.
 Eine Schlussbesprechung hat nicht stattgefunden, weil .
- 1.2 Übersendung des Bp-Berichtes vor Auswertung
- Der / Die Steuerpflichtige hat beantragt, dass der Bp-Bericht vor Auswertung übersandt wird (§ 202 Abs.2 AO).

目次（内容のリスト）

| | | |
|-----|----------------|---|
| 1 | 一般的申立事項 | 2 |
| 1.1 | 実地調査に関する申立事項 | 2 |
| 1.2 | 対応検討用事業調査報告の送達 | 2 |
| 1.3 | 事業実態に関する申立事項 | 3 |
| 1.4 | 調査対応者 | 3 |
| 2 | 個別の主張事項 | 3 |
| 2.1 | 利益の洗い出し調査／記録 | 3 |
| 2.2 | 主張事項 1 | 3 |
| 3 | 添付資料目録 | 4 |

1 一般的申立事項

- 1.1 実地調査に関する申立事項
- 1.1.1 調査受忍命令
調査受忍命令の日付：
調査対象拡大の日付：
- 1.1.2 前回の事業実地調査
- 1.1.3 実地調査の経過
- 1.1.3.1 調査の開始：
- 1.1.3.2 調査終結協議
- 終結協議会は、（場所）で行われた。
参加者は、
- ・
 - ・
- 結果は、
- すべての点で合意がなされた。
- 以下の点に対する反論により納税義務を留保している。
- 基本法第 201 条第 2 項に従って刑事上の指摘がなされた終結協議にあたる。
- 終結協議会は行われなかった。理由は以下の通り。
- 1.2 対応検討用事業調査報告の送達
- 納税義務が提示された、すなわち対応検討用事業調査報告が事前に送達された。
(基本法第 202 条第 2 項)

1.3 Angaben zum Betrieb

1.3.1 Inhaber / Beteiligte

1.3.1.1 Beteiligungsverhältnisse zum Ende des Prüfungszeitraums

1.3.2 Nur bei Land- und Forstwirtschaft

- Einheitswert des eigenen land- und forstwirtschaftlichen Betriebes :
- Wirtschaftswert des Betriebes :

1.3.3 Sonstige Angaben

(z.B. Organgesellschaft, Konzernverbindungen, Zweigbetriebe, Auslandsbeziehungen, Betriebsstätten, Grundstücksverhältnisse)

1.4 Ansprechpartner

1.4.1 Steuerliche Beratung

1.4.2 Auskunftspersonen

2 Einzelfeststellungen

2.1 Gewinnermittlung / Aufzeichnungen

2.2 Feststellung 1

2.2.1

3 Anlagenverzeichnis

| Ifd. Nr. | Anlagen |
|----------|---------|
|----------|---------|

- 1.3 事業実態に関する申立事項
 - 1.3.1 事業主宰者／利害関係者
 - 1.3.1.1 調査対象期間末日における出資割合
 - 1.3.2 農業と林業の場合のみ
 - ・ 農業と林業の特有の統一価値
 - ・ 事業の経済的価値（営業権）
 - 1.3.3 その他の申立事項
(例えば、機関関係の従属会社、コンツェルン連合体、支店営業、外国関連企業、
営業場所、土地の保有割合)
- 1.4 調査対応者
 - 1.4.1 税務上の代理
 - 1.4.2 情報提供者

2 個別の主張事項

- 2.1 利益の洗い出し調査／記録
- 2.2 主張事項 1
 - 2.2.1

3 添付資料目録

| 通し番号 | 添付資料 |
|------|------|
|------|------|

Abkürzungsverzeichnis 略称一覧

| | | |
|----------|--|-------------------|
| AfA | = Absetzung für Abnutzung | 減耗控除 |
| AIG | = Auslandsinvestitionsgesetz | 外国投資法 |
| AktG | = Aktiengesetz | 株式法 |
| AntBewV | = Anteilsbewertungsverordnung | 持分評価令 |
| AO | = Abgabenordnung | 租税手続基本法 |
| AStG | = Aussensteuergesetz | 外国税法 |
| BAG | = Bundesarbeitsgericht | 連邦労働裁判所 |
| BB | = Betriebsberater | 企業顧問、コンサルタント |
| BerlinFG | = Berlinförderungsgesetz | ベルリン振興法 |
| BewG | = Bewertungsgesetz | 評価法 |
| Bfa | = Berichtsfirma | 報道機関 |
| BFH | = Bundesfinanzhof | 連邦財務庁 |
| BFH/NV | = Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des BFH | 連邦財務庁未公開決定事項公式記録集 |
| BGB | = Bürgerliches Gesetzbuch | 民法典 |
| BGH | = Bundesgerichtshof | 連邦最高裁判所 |
| BKGG | = Bundeskindergeldgesetz | 連邦児童手当法 |
| BMF | = Bundesministerium der Finanzen | 連邦財務省 |
| Bp | = Betriebsprüfung | 事業実地調査 |
| Bpr | = Betriebsprüfer(in) | 男性調査官（女性調査官） |
| BStBl | = Bundessteuerblatt | 連邦租税新聞 |
| BVerfG | = Bundesverfassungsgericht | 連邦憲法裁判所 |
| BVerwG | = Bundesverwaltungsgericht | 連邦行政裁判所 |
| BVO | = Berechnungsverordnung | 計算令 |
| DB | = Der Betrieb | 当該事業 |
| DBA | = Doppelbesteuerungsabkommen | 二重課税協定 |
| DStR | = Deutsches Steuerrecht | ドイツの租税法 |
| EFG | = Entscheidungen der Finanzgerichte | 財政裁判所の判決 |
| ESt | = Einkommensteuer | 所得税 |
| EStDV | = EinkommensteuerdurchführungsVO | 所得税法施行令 |
| EStG | = Einkommensteuergesetz | 所得税法 |
| EStR | = Einkommensteuerrichtlinien | 所得税法基本通達 |
| EuGH | = Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften | ヨーロッパ共同体裁判所 |
| EW | = Einheitswert | 課税標準額 |
| FA | = Finanzamt | 税務署 |
| FG | = Finanzgericht | 財政裁判所 |
| FGO | = Finanzgerichtsordnung | 財政裁判所規則 |
| Fpr | = Fahndungsprüfer | 捜索調査官 |
| FR | = Finanzrundschau | 財政の展望 |
| FVG | = Finanzverwaltungsgesetz | 財政管理法 |
| GewSt | = Gewerbesteuer | 営業税 |
| GewStDV | = GewerbesteuerdurchführungsVO | 営業税法施行令 |
| GewStG | = Gewerbesteuergesetz | 営業税法 |

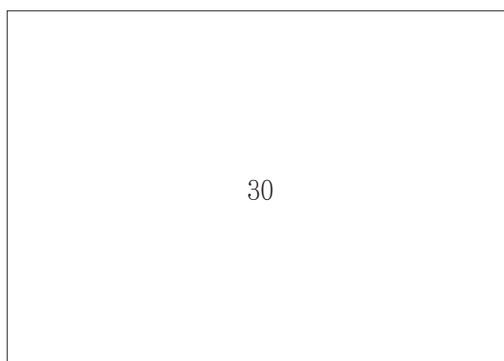
| | | |
|---------|-------------------------------------|--------------|
| GewStR | = Gewerbesteuerrichtlinien | 営業税法基本通達 |
| GG | = Grundgesetz | ドイツ憲法（基本法） |
| GmbHG | = GmbH Gesetz | 有限会社法 |
| GrESt | = Grunderwerbsteuer | 土地取得税 |
| GrEStG | = Grunderwerbsteuergesetz | 土地取得税法 |
| GuV | = Gewinn- und Verlustrechnung | 損益計算 |
| HB | = Handelsbilanz | 貸借対照表 |
| HGB | = Handelsgesetzbuch | 商法典 |
| InsO | = Insolvenzordnung | 支払不能法 |
| InvZulG | = Investitionszulagengesetz | 投資増加法 |
| KG | = Kommanditgesellschaft | 合資会社 |
| KiSt | = Kirchensteuer | 教会税 |
| KiStG | = Kirchensteuergesetz | 教会税法 |
| KO | = Konkursordnung | 破産手続法 |
| KSt | = Körperschaftsteuer | 法人税 |
| KStG | = Körperschaftsteuergesetz | 法人税法 |
| KStDV | = KörperschaftsteuerdurchführungsVO | 法人税法施行令 |
| KStR | = Körperschaftsteuerrichtlinien | 法人税法基本通達 |
| LSt | = Lohnsteuer | 賃金税 |
| LStDV | = LohnsteuerdurchführungsVO | 賃金税法施行令 |
| LStR | = Lohnsteuerrichtlinien | 賃金税法基本通達 |
| NE | = Neueinlagen | 新しい出資、新預金 |
| NJW | = Neue Juristische Wochenschrift | 新法律週報 |
| OFD | = Oberfinanzdirektion | 上級税務庁、州税局 |
| PB | = Prüferbilanz | 監査人総括 |
| PE | = Privatentnahmen | 私的な名前 |
| PZ | = Prüfungszeitraum | 調査期間 |
| SolzG | = Solidaritätszuschlagsgesetz | 連帯手当法 |
| STB | = Steuerbilanz | 租税貸借対照表、租税総括 |
| StGB | = Strafgesetzbuch | 刑法典 |
| StPfl | = Steuerpflichtige(r) | 納税義務、納税義務者 |
| StPO | = Strafprozessordnung | 刑事訴訟法 |
| Tz | = Textziffer | 本文の番号 |
| UmwG | = Umwandlungsgesetz | 転換法 |
| UmwStG | = Umwandlungssteuergesetz | 転換税法 |
| UR | = Umsatzsteuerrundschau | 売上税展望 |
| USt | = Umsatzsteuer | 売上税 |
| USTDV | = UmsatzsteuerdurchführungsVO | 売上税法施行令 |
| UStG | = Umsatzsteuergesetz | 売上税法 |
| UStR | = Umsatzsteuerrichtlinien | 売上税法基本通達 |
| vGA | = verdeckte Gewinnausschüttung | 隠れた利益処分 |
| VwZG | = Verwaltungszustellungsgesetz | 管理送達法 |
| Vz | = Veranlagungszeitraum | 査定期間 |
| Wj | = Wirtschaftsjah | 財政年度 |
| ZPO | = Zivilprozessordnung | 民事訴訟法 |

VII ドイツの財政裁判所

はじめに

10月4日午前ケルン財政裁判所（Finanzgericht Köln）を訪問して講演を聞くことができた。財政裁判所の入り口はガラスドアで中が広範囲に見え、白い壁で天井も高く明るい雰囲気建物である。講演していただいたブラウン（Braun）裁判官が廊下の途中まで迎えに出て会場へ案内していただいた。

最初にシュミット・トロイエ（J.Schmidt-Troje）財政裁判所所長から次のような説明があった。この財政裁判所は、税理士と深い関係があり、また、税額を決定した税務署と納税者との間に関係する訴訟を取り扱う特殊裁判所とのことである。脱税者や法違反者に対しては、別の裁判所の管轄で、訴訟における原告すなわち納税者の代理人は、税理士（Steuerberater）、弁護士及び経済監査士などであるが、ほとんどの場合税理士が当たるとのことである。



ケルン財政裁判所入口表示

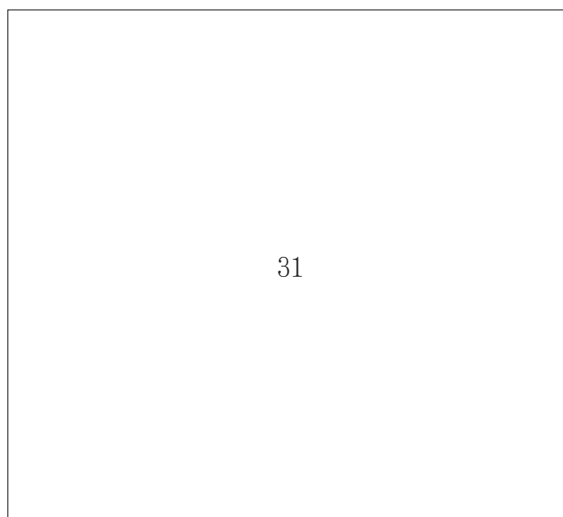
1. ブラウン氏の講演

(1) 財政裁判所へくるまでの手続き

当裁判所の職業裁判官（Richter）であり今回のような外国の来訪者への広報担当官もしているブラウン氏より以下の説明があった。法廷の組織図は図1（図1を参照）のようにまず税務署の税額査定書（Steuerbescheid）が納税者に渡り、納税者は異議がある場合に1ヶ月以内に異議の申し立て（Einspruch）を文書でする。そして税務署側で再査定が行われ、異議申し立てに対する決定書

（Einspruchsentscheidung）がでる。

納税者側の主張が通れば新たな決定額に修正される。税務署側の主張が正しいということになり、それで納税者が納得できない場合に財政裁判所（Finanzgericht）に提訴して訴訟となる。このようにドイツでも訴願前置主義が採られている。



ブラウン氏によるレクチャー

(2) 財政裁判所の構成

ドイツでは普通の裁判は三審制をとっているが、税務に関しての裁判は二審制となっている。(注1)

国家として連邦制を採っているため、16の各州には少なくとも1つの財政裁判所があり、全体で現在19の財政裁判所がある。ノルトラインヴェストファーレン州(Nordrhein-Westfalen)には、このケルン、ミュンスター(Münster)、デュッセルドルフ(Düsseldorf)の3つの財政裁判所がある。財政裁判所の判決に不服の場合に上級の連邦財政裁判所(Bundesfinanzhof)に上告することになる。連邦財政裁判所はミュンヘンにある。

(3) 財政裁判所の裁判官

裁判官は各部門に分かれ、図1(P.128を参照)のように職業裁判官3名と名誉職裁判官(Ehrenamtlich Richter)2名によって構成される。財政裁判所の裁判官は税務職員出身者が多く、我が国の司法試験に相当する難関の試験に合格している者となる。

「税務職員で裁判官になっている割合がどの位ありますか」との質問に対して「このケルン財政裁判所の裁判官のうち90%以上が以前税務職員をしていた。判事としては、中立であるから元の職業と判事としての職業とは明確に分離していかないといけない」と答えられた。また「職業裁判官が税務署に戻り仕事をすることがありますか」との質問に対して「理論的には可能だがそのようなケースはない、来ることはあるが帰ることはない」とのことであった。日本の国税不服審判所の場合は税務署へ戻るのが通常であり公平性への信頼に不安があるが、この点ドイツでは独立性が保たれている。

名誉職裁判官は本職でなくボランティアでやっている。市民から選ばれた民間人で任期は4年である。職業裁判官が終身であるのとは異にしている。この民間人はパン屋さんの主人、居酒屋さんの主人、医者等様々な職業の人が選ばれている。法律には素人であるが裁判官と同じ1票の決定権を持つ。そして、ブラウン氏は法律に弱くても複雑な経済社会の中で健全な一市民の声を反映させる重要な意義があることを強調された。

(4) 連邦財政裁判所の裁判

州財政裁判所で判決が出ると、その判決に不服がある場合に上級のミュンヘンの連邦財政裁判所に上告することになる。この場合に全てが上告できるわけではない。上告については州財政裁判所の判決の中で「上告できない」と記載されていれば上告できない。上告が可能な場合は、法律的に余地がある場合である。ほとんどの場合は訴訟が財政裁判所で終わることになる。連邦財政裁判所では、職業裁判官5名で裁判が行われ、名誉職裁判官はいない、ここで課税処分に関しては終審となる。しかし、問題が憲法違反に関するものであれば連邦憲法裁判所に提訴することができる。(注2)

訴訟代理人となれるのは弁護士、税理士及び経済監査士のみである。

(5) 裁判の種類 (P. 129 を参照)

ドイツでは次の3つの種類の裁判権 (Rechtsweg) がある。

① 民事裁判 (Zivilrechtsweg)

私人間の契約の不履行、隣との争いなど損害賠償請求をを取り扱う。日本の民事裁判と類似しているようだと述べられた。

② 行政裁判 (Verwaltungsrechtsweg)

租税に関する一般的な事件を取り扱う。

イ. 一般行政機構の事件 (Allgemeiner Verwaltungsrechtsweg (VwGO))

地方税に関連した事件を取り扱う。

ロ. 税務署に関しての事件を取り扱う。

連邦の規則に則ってどうか、州をまたがる事案、州の税務署に関連する争い。(FGO)

財政裁判所法 (Finanzrechtsweg) に基づいて財政裁判所が行う。

ハ. 社会保障に関するものを取り扱う。(SGG)

③ 刑事裁判 (Strafrechtsweg)

刑事訴訟法手続きの事件を取り扱う。税金の脱税事件等。

このように、行政裁判の中で税務署に関してのみ取り扱う特殊裁判所として財政裁判所が位置づけられている。

(6) 財政裁判所の仕事内容

財政裁判所は、原告から訴訟手続きがとられると、直ちに仕事に取りかかるわけではない。特殊性は原告は常に納税者であり被告は税務署であり、この関係はいつもかわらない。そして、訴訟の始まる前に、財政裁判所を通じて双方で書類の交換を郵送で行い、1～2年間は郵便の中継ぎのような役割を果たしていく。税法が年々複雑化しているので裁判の期間が長くなる傾向にある。裁判に時間が掛かりすぎるとの批判もある。通常の場合判決までおおよそ2、3年かかる。長い場合12年も掛かっているものもあるとのこと。

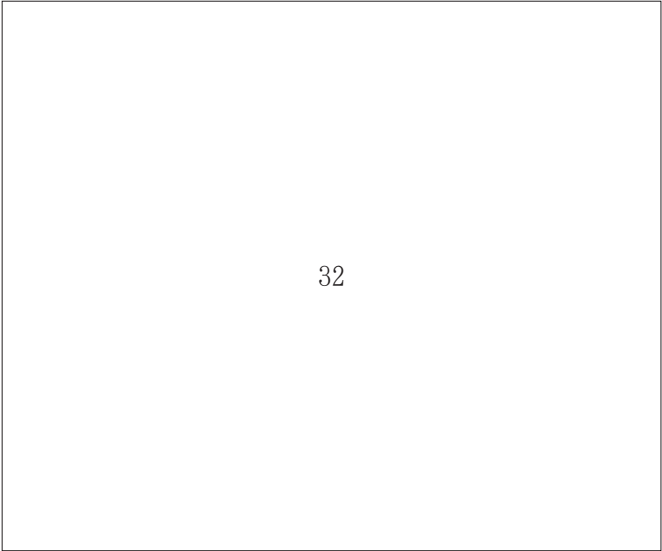
年数が経過すると、どんどん税法が改正されていくので、裁判官としても前の法律を知らないといけないので大変である。

職業裁判官は当事者から提出された書類を調査し、必要に応じて職権で事実関係を調べ多くの情報を収集し証拠をかためていく、担当裁判官は山ほどある書類を時間をかけて書見し総まとめをして検討が完了すると職業裁判官としての見通しを、原告・被告に伝えることになる。この段階では職業裁判官のみがかかわり、名誉職裁判官はかかわらない。それで職業裁判官が中立の立場で所見を出すと、それを受けて双方で協議がもたれ理解が得られ取り下げたり、譲り合いで解決するケースが多い。財政裁判所は特殊裁判所といっても通常の裁判と全く同じで、証拠物件、証人、様々な鑑定人など総動員する場合もある、裁判官が相当の訴訟指揮をとって裁判手続きを進めていく。そして、職業裁判官は話し合いの中で双方に取り下げや譲り合いの可能性を探していく、裁判のコストを下げるという背景があるからである。ということは、財政裁判所の手数料は収入になるが微々たるものでこれだけでは維持できないので、税金から助成を受けている。判決が出て判決文を出すことになると、そうでな

い場合のおおよそ3倍のコストがかかるからである。それでも、最終的に理解が得られず合意とならず法廷でやって欲しいということになれば口頭弁論に入る。

この段階で、3名の職業裁判官と名誉職裁判官2名が出廷することになる。口頭弁論は全部オープン制で市民誰もが傍聴できることになっている。有名人の裁判の場合には、傍聴人が多く、例えば、F1のミハエル・シューマッハ(Michael Schumacher)氏の裁判の時には、多くのファンが傍聴

に来たとのこと。ただし、申し出がある場合には、非公開にすることもできている。ブラウン氏も過去に一度だけ非公開裁判を経験しているとのこと。それで口頭弁論の席では事件の内容を説明する。それで、納得できないということになれば、裁判官が席を立ち判決をどうするか合議する。ここで、担当裁判官が名誉職裁判官に裁判の内容を法的に見てどうかを詳細に説明する義務があり、理解を得てから協議して判決が決定される。決まったところで5名が法廷に現れ最終の判決が下される。この場合、5名の裁判官はそれぞれの1票は同価値であるが、名誉職裁判官は職業裁判官の強い影響を受けることになる。それから、判決は法廷で下される場合と、郵便によって伝達される場合とがある。それで、統計的に訴訟の結果をみると次のようになっているとのことである。



32

真剣にレクチャーを聞く団員

| | |
|-----------------|-----|
| 納税者側勝訴 | 20% |
| 税務署側勝訴(取り下げを含む) | 80% |

この結果は、税務行政が法的にしっかりした仕事をしていることを意味しているとブラウン氏は述べられた。

(7) 訴訟代理人

財政裁判所への訴訟は誰でも提起できる。多くの場合に納税者である原告は、代理人として税理士に依頼する。「この財政裁判所での税理士が代理人となる割合はどの位か」との質問に対して「税理士が代理人になっているのは90%から95%であり、残り10%から5%が弁護士及び経済監査士などである。納税者自身がでてくる場合はわずかである。」との回答であった。このように多くの税理士が原告の代理人として権利救済に活躍している。原告の訴訟代理人は自己の方に有利になるように引っ張っていく技術が必要であり、マイナスになるものは打ち消していくことなど代理人としての力量が問われることになる。少し問題

があるとも述べられた。それは税理士が経済法の知識に明るい法律知識に少し不足している場合もあり、税法に非常に詳しいが訴訟手続き面で弱いところがある。そこで、裁判官の役割として、税理士に対して訴訟手続きについて相談にのったり、サゼッションを与えることも重要となっている。多いとは聞いていたがこんなに税理士が関わっていることにドイツ税理士のすごさを感じ、振り返り、私たちが税理士として法律的に一層強くなっていかなければならないと思う。

2. ケルン財政裁判所の人員配置と訴訟処理状況

(1) 人員配置

人員配置 (Stellenpane) は 1998 年 10 月 1 日で裁判官職 (Richterlicher Dienst : 裁判長 1 名を含む) 60 名、上級職員 (Beamte :) 28 名、一般事務職 (Angestellte :) 30 名、アルバイト (Arbeiter :) 1 名の合計 119 名である。表 1 (P. 130 を参照) のようである。

(2) 訴訟処理状況

訴訟処理は、1997 年では、前年度よりの繰り越し件数が 10,015 件、当年度に受理件数 (Eingänge :) が 10,051 件で、処理件数 (Erledigungen) 8,670 件となっている。年末永続件数 (Endbestand) は 11,407 件となっている。表 2 は、1980 年 7 月 1 日より 1998 年 6 月 30 日までの統計数値である。表 3 (P. 132 を参照) は表 2 (P. 131 を参照) を折れ線グラフにしたものである。

3. ビデオコンファレンツ方式の法廷見学

講演の後にビデオコンファレンツ方式 (VideoKonferenz) の法廷へ案内していただいた。通常の口頭弁論は、原告、被告がこの法廷に出席して行われるが、2002 年 1 月からビデオコンファレンツ方式による法廷が実現した。このことは双方にとってメリットがあり、例えば、原告代理人の税理士の事務所がハンブルグにある場合に、ケルンまで来なくてもビデオで法廷に参加でき、時間と費用の節約ができることになる。現在は、ドイツ国内だけで制度化されているが、将来的には EU 各国に広めたい方針とのこと、条件が整えば日本からでも法廷に参加することが可能になりますとの説明を受けた。財政裁判所にも情報技術が導入され裁判の迅速化が進められている。

それから、2001 年 1 月からインターネット上で通常の課税に関する裁判が行われるようになった。税金に関しては秘密性が要請されるので、他人が入ってこれないように特別に防御されたインターネットのチャンネルが必要で、普通のチャンネルではできないようになっている。

法廷は裁判官席が一段高いところにあり、原告・被告席が両側縦に、傍聴席が後方にあり、日本の裁判所とほぼ同様の席配置となっていた。原告席の後方に大きなテレビ画面があり、この法廷の画面が右側に写し出され、左側に遠隔地からのビデオ参加者の画面が写し出されるようになっていた。

この法廷で法衣を借用し裁判長席につき記念撮影をしたり、この様子が即座に横のテレビ画面に写し出されるなど実際の法廷の雰囲気を実感することができた。

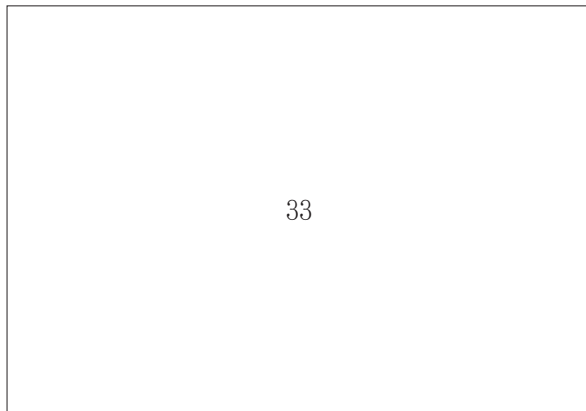
4. おわりに

今回はケルン財政裁判所を訪問し講演を聞くことができたので、その内容を中心に記述した。ドイツの租税救済制度については、「1998年ドイツ・フランス視察報告書」(注3)に実際の裁判を傍聴して具体的な事件に対しての詳細な報告があるので見ていただきたい。

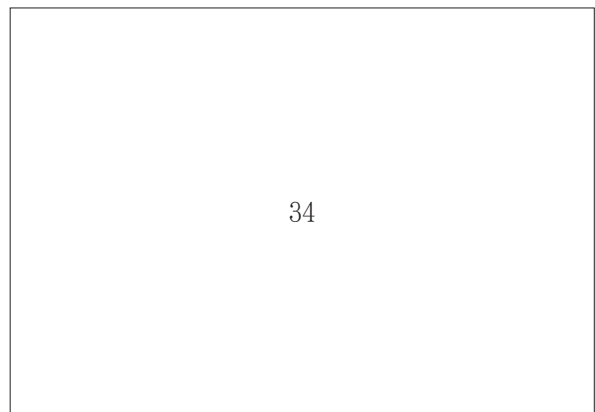
ブラウン裁判官の講演を聞いて、裁判の種類と財政裁判所は行政裁判の中の特殊の裁判所であること、財政裁判所での裁判が進められていく状況を知ることができ、裁判手続きが進められる中で裁判官が原告側の相談にものり時にサジェスジョンを与え、それぞれの段階での所見を述べ原告・被告の理解を得て合意を形成する姿勢などを感じることができた。そして、財政裁判所における原告側の勝訴する割合が20%あり、納税者側への支援もできていて権利救済率が高くなっていると感じた。

私たちの視察に対し財政裁判所がこんなにサービスして対応をしていただいたことに感謝するばかりであった。

(岩本 一志 担当)



シュミット・トロイエ財政裁判所所長



裁判所法廷内の全体写真

〈参考文献資料〉

(注1) 平石雄一郎「日税研論集」19 日本税務研究センター p 140

(注2) 平石雄一郎「日税研論集」19 日本税務研究センター p 143

(注3) 東京税理士会「1998年ドイツ・フランス視察報告書」 p 17-p 31 外

※ 図1～2は講演のスライドより

表1～3はDas Finanzgericht Kölnより

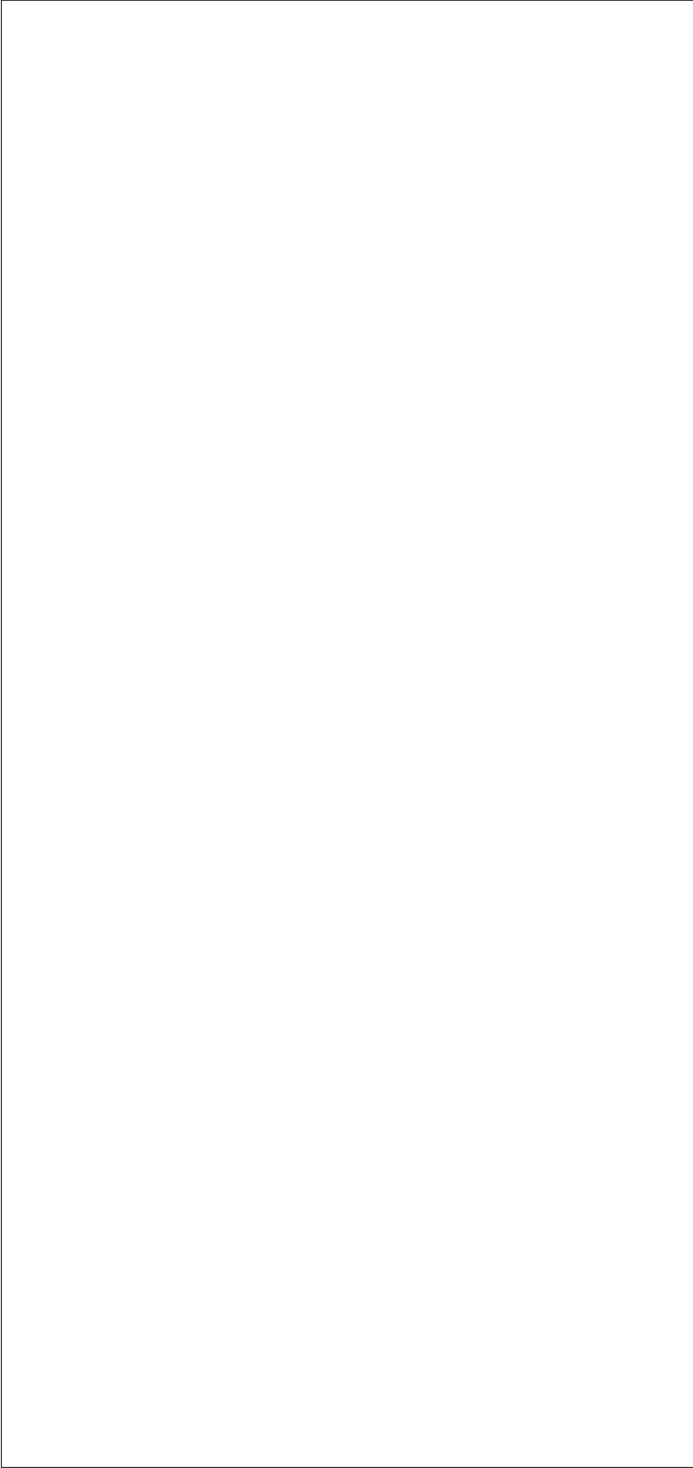


图 2

表 1

表 3

VIII おわりに

7泊9日に亘る研修視察を通して、私たち第3班は7ヶ所の訪問と1回のホテルでの講義を受けた。その報告がⅡからⅦまでと、2つのコラムにまとめられているが、訪問先での時間の制約はもとより、講義内容や事前に送付した質問事項に対する先方の取り組み方の違いなどによって、各レポートの形式を定型化することが困難であったので、各自の自由な書き方によることにした。

この章の「はじめに」でも触れたが、通訳を介しての会議は予定時間を2で割ることになるから、事前の研修がいかに重要かが実感された。もちろんのこと、通訳なしでは、研修等は事実上不可能ではあるが、一方では通訳に頼り切ることの危うさも感じた。これもまた事前の研修の大切さを示している。予備知識があるから通訳の万一の不確かさを確認できるのではないかと思われる。

さて、今回訪問のイギリス・ドイツには、アジュディケーターや財政裁判所をはじめとして我が国に存在しない制度、あるいは異なった内容を持つ仕組みがあり、もちろんのことそれらの制度あるいは仕組みが文化風土の違う我が国にそのままの姿で移入されるべきとは思われない。税法のみをいくら精緻なものにしても、国境の消えつつある現代の経済社会とさらに強くなるであろう市民意識に支えられた市民社会に対して対応しきれないのではないかとの思いを強くした次第であった。本レポートが、私たち1人1人の税理士に、実務を通しながら、税の制度や職業会計人の在り方にながしかのヒントを与えるものになってくれれば、望外の喜びである。

繰り返しになるが、税の制度は、まさに国家と市民との歴史であって、特に長い歴史を持つヨーロッパの中心的な国々を訪問して、市民社会の円熟さとそれに応じようと努力する国家の在り方についてその思いを強く感じた。

最後に、第3班の会員先生に、現地でのお互いの協力と、帰国後の原稿とりまとめに戴いた多大な時間につき、心からのお礼を申し上げたい。

(二重作 誠一郎 担当)

第3章 イギリス・ドイツの固定資産の 評価制度

第4班メンバー

| | | | | |
|-------|------|---------------------|------|--|
| 第4班 | 7名 | 〔テーマ〕 固定資産の評価制度について | | |
| ◇山口賢一 | 木田正勝 | 青木優幸 | 大野英祐 | |
| 大堀貴子 | 泉平尾 | 久保一幸 | | |

※ 山口チーフは事務局次長兼務

(注) ◇=チーフ

I はじめに

近年、経済のグローバル化により、海外進出企業からの外国税制についての相談、また、法人・個人の海外資産購入の増加に伴いクライアントからの海外資産の評価の相談がますます増加してきた。

会計制度のダイナミックな変更や国際的な新しい会計制度が次々に導入され、我が国においても 2005 年から減損会計の導入が予定されている。

今回、東京税理士会国際部及び法対策委員会共催のイギリス・ドイツ研修視察において、私たち第 4 班は、上記に挙げたような固定資産における評価制度等をテーマとして取り上げ、イギリス・ドイツの相続税における固定資産の評価、イギリスの固定資産における減損会計、そしてイギリスのカウンシル税について、固定資産を取り巻く会計及び税務問題につき調査研究を行うこととした。

当初、イギリス・ドイツの相続税における固定資産の評価制度では評価は誰がどのように行っているのか、我が国にまだ導入されていない減損会計について固定資産の評価はどのように行っているのか、イギリスにおける減損会計の現状についてはどうなのか、また、カウンシル税の税率や評価はどのように決められるのか、こうした疑問に答えてくれる資料がなかなか収集できず困難を極めた。

こうして現地ロンドンに行き、講習を通じて、百聞と一見を同時に行ったような状況となった。

GRANT THORNTON 監査法人は、私たちの多くの質問事項に対し一生懸命お答えいただき、レクチャーを行ってくれた。この講習により基礎的な概念を把握することができた。

研修後の資料収集にも恵まれ、本報告書で当初目的のテーマで報告することができるようになった。

東京税理士会は、1990 年にイギリスに研修視察を行ったが、その間 10 年の空白があり、各関係先とのコネクションが疎遠となり、イギリスでの研修受け入れ先確保に時間がかかってしまったが、今回各関係者のご協力により GRANT THORNTON 監査法人のチーフ・エグゼクティブ・ワールドワイドのデイビッド・マクダネル氏、同顧問の麻植^{おえ}茂氏、イギリス内国歳入庁担当官アンドリュー・フランケル氏、その他関係者の方々が、快くこの研修を受け入れていただき、感謝を申し上げる次第である。

この研修視察を機に、ますますイギリス・ドイツの関係各位との関係が深まり、また、今後この友好関係を継続し、努力していかなければならないと思います。

(山口 賢一 担当)

II イギリスの相続税における固定資産の評価

はじめに

2002年10月1日、第4班は、GRANT THORNTON 監査法人においてデイビッド・マクダネル氏から「変貌する環境」と題した講演、スティーブ・マスリーン氏からは「小規模企業監査・報酬／請求・有形固定資産の会計処理」及びイアン・エバンス氏からは「固定資産のイギリスでの税務処理」と題した講義を受けた。

当日は、午後2時から午後5時30分までの約3時間を超えるレクチャーであったが、上記テーマでの内容は非常に中身の濃いものであり、あっという間に時間が過ぎてしまった。

第4班のこの章のテーマである「イギリスの相続税における固定資産の評価」については、イアン・エバンス氏の研修講義のうち、実務上の鑑定評価を中心に、イギリスの相続税の概要、固定資産の評価の原則を報告することにする。

イアン・エバンス氏の「固定資産のイギリスでの税務処理」の講義内容は別紙参考資料2 (P. 199) を参照していただきたい。

1. 相続税の沿革

相続税（以下、IHT【Inheritance Tax】と略す）は、死亡による資産の移転により課税される。財産の受領あるいは財産の相続という場合のほか、ある特定の状況において贈与された財産にも課せられる税である。

この相続税は、資産取得税（Capital Acquisition Tax）の性格というよりも、資産移転税（Capital Transfer Tax）の性格を持っており、事実、1975年から1986年までは資産移転税（Capital Transfer Tax）と呼ばれていた。

現行の相続税は、1986年3月18日に施行されたが、その起源及び基本的規則と原則的なフォームの多くは、以前に適用されていた次に記載する法律に由来する。

- | | |
|---------------------------------|--------------|
| ① 遺留動産税（Probate Duty） | 1694年から1894年 |
| ② Account Duty | 1881年から1894年 |
| ③ 一時的遺産税（Temporary Duty） | 1889年から1894年 |
| ④ 遺産相続税（Settlement estate Duty） | 1894年から1914年 |
| ⑤ 遺産税（Estate Duty） | 1894年から1975年 |
| ⑥ 資産移転税（Capital Transfer Tax） | 1975年から1986年 |

※（1974年からは生前贈与も対象）

上記の税法は譲渡された資産に課税されるものであるが、これらと補完的・追加的な形で、以下の補完税が取得財産に課される税として存在した。

- | | |
|--------------------------|--------------|
| ① 相続継承税（Succession Duty） | 1853年から1949年 |
| ② 遺贈税（Legacy） | 1780年から1949年 |

上記、1975年に財政法により創設された資産移転税（Capital Transfer Tax【CTT】と略）は、生前あるいは死亡時に譲渡されたすべての財産に課される税金であった。

2. イギリスの相続税の概要

相続税は、死亡による資産の移転、又は生存者への譲渡（生前贈与）あるいは緊密に管理された会社に譲渡された財産に対して課税される。

(1) 納税義務者

次の者が納税義務を負う。

- ① 生前贈与を行った個人
- ② 死亡による被相続人の財産の贈与の行為者又は法定遺産管財人
- ③ 死亡又は生前贈与による信託財産の受託者

生前贈与の受贈者は、第2次納税義務者である。

(2) 無制限納税義務者と制限納税義務者

イギリス連合王国に住所を有する個人は、その所有全財産に関して、場所を問わず生涯を通じて贈与される課税財産及び相続財産に関し相続税の納税義務者となる。

イギリス連合王国内に住所を有しない個人は、二重課税防止条約に従って、イギリス連合王国内にある財産に関し相続税の納税義務者となる。

(3) 控除項目

相続税（IHT）が課税されるものは死亡者の純財産であり、したがって、死亡日に存在する負債は控除することができる。葬儀費用、墳墓費用は控除できるが、遺産の管理費用は特定の場合以外控除できない。ギャンブルや不道德での負債は控除できない。その他諸規定がある。

(4) 個人控除

個人控除はない。

(5) 税率

イギリスでは、財産の規模や受贈者と死亡者との関係に基づく複数の税率を持たない。税率は、課税財産の最初の25万ポンドまでは税率はゼロであり、それ以上の財産に対し一律40%の税率である。

2002年4月5日以後の相続税の税率

| Slice of cumulative Chargeable transfers 累積課税譲渡区分 | Cumulative Total £ | % on Slice | Cumulative Total Tax £ |
|--|-----------------------|------------|---------------------------|
| The first £250,000 最初の£250,000 | 250,000 | Nil なし | Nil なし |
| The remainder 残りの額 | | 40 | |

(6) 7年間累積基準（The seven year cumulation period）

相続税は7年間累積基準によって課税される。相続又は生前贈与される財産への課税額は、相続税額と死亡前7年間に為された課税対象贈与財産の合計額をもとに算定される。譲渡し

た個人が、譲渡日より少なくとも7年間生きた場合には、相続税が免除される。個人が、潜在的免除譲渡（PET：potentially exempt transfer）の7年以内に死亡した場合には、次の表に掲げる贈与の日から死亡の日までの年数に応じ、生前贈与財産価額にそれぞれの割合を乗じて加算される。

| | | | | | |
|---------------|-------|----|----|----|----|
| Death in year | 1 - 3 | 4 | 5 | 6 | 7 |
| % | 100 | 80 | 60 | 40 | 20 |

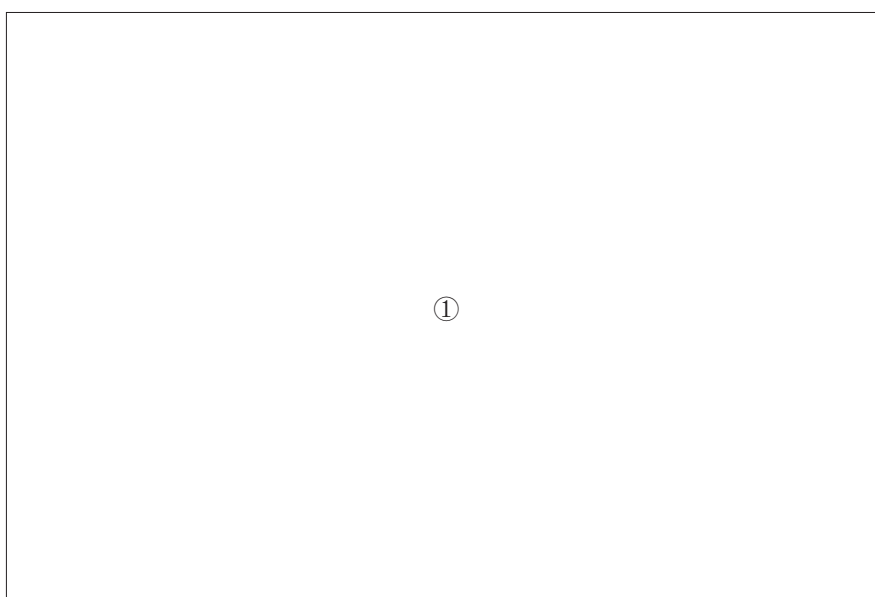
もし、譲渡者が7年以内に死亡すれば、PETは、その贈与の実行日に課税贈与資産となる。しかし、死亡の日に相続税率が適用されて課税される。

もし、贈与された財産の価額が、贈与時よりも死亡時に減少していたならば低い価額が適用される。しかし逆の場合には、いかなる価値の増加に対しても適用されない。贈与されたPETの適用を受けた財産が売却されかつ贈与者が7年以内に死亡した場合に売却代金が贈与された日の価額よりも低い場合には贈与の日における価額で代置される。しかし、売却代金が贈与日の価額よりも高い場合には、代置されない。

(7) 相続税から免除される贈与財産

相続税から免除される贈与財産は多数ある。そのうち主なものをあげる。

- ① 配偶者から配偶者への贈与は、免除される。ただし、贈与を行った配偶者がイギリス国内に住所を有し、かつ贈与を受けた配偶者がイギリス国内住所を有しない場合には、免除額は5万5千ポンド（約1,100万円）に制限される。
- ② 家族の生計費
- ③ 5,000ポンド（約100万円）までの結婚贈与 他



GRANT THORNTON 監査法人事務所内会議室での講演風景

3. 相続税における固定資産の評価

(1) 評価の一般原則：

相続税における資産の評価額は、死亡時における時価であり、公開市場（open market）で売却する場合に得られることが期待できる穏当な収入金額である

（相続税の申告書には、専門家による鑑定評価書を添付することが望ましい。）

市場ベースをもとにすべての所有物件が市場に一斉に売りに出されたとしても、価格の値下げはないものとされる。

「Open Market Value」は、他の税法、例えば、主に類似した評価規則のある又はあった estate duty（相続人への移転前に課される遺産税で death duty ともいう）や Capital Gain Tax（CGT）に関する事例に照らして解釈する必要がある。

「公売（執達史の行う競売処分）」による評価は認められない。

ここで、「Open Market Value」の基本的考え方について、考察することにする。

Open Market Value（公開市場価値）

CGT 及び IHT の法令で規定される評価は、それぞれの税法で要約されているが、一般的には両税での共通の基礎となっている評価は、“Open Market Value”による。

これは CGT 及び IHT において同様の要件で定義されており、一般的に適用される法律上の解釈として受け入れられている。“Open Market Value”は次のように要約される。

Open Market での譲渡は、自由な代理人である売り手、つまり無条件で売却したいというのではなく、手に入れられる最も可能な価格でのみ売却したいという者を想定している。

また、買い手については、その資産の条件や状況及びすべての周囲の環境についての知識を有している者を想定している。市場は、公開されており、特別な価値を持つ財産としてさらに高い価値をつける特別な買い手を含むあらゆる可能性のある買い手を含んでいる。

特別な買い手とは、その資産を手に入れるために一般的な価格よりも必ずしも高い価格で指値をする買い手のみである必要はなく、その資産を買おうとしている投機家がより高く指値をしたり、更に高い価格で投機家に売り込もうとしている者も含むものである。

Open Market においてその資産がある価格で売れると思われる価格は、その資産、及びその資産の能力、適当な買い手の需要など、その資産について十分に開示されたすべての関連ある情報を持つ適正な資格を与えられた人の参考意見により見つけられる。

Open Market は、法律により課されている制度により免除を受けているようなまったくの仮想の市場ではなく、現実の市場であり、売り手や買い手にとってのいかなる制限条件も考慮される。

資産は、譲渡に制限を受けることがあったり、あるいは現実に反論の余地がないものとしても、いずれ売却できる可能性を持っていると考えられるものである。

しかしながら、買い手は、その資産にそのような制限があることやそれに応じてその価格の調整を要求したり、条件を付けるに違いない。

譲渡は、資産の仮想上の売り手と買い手を当然想定していると思われるが、その評価はその資産に興味を持つ現実の第三者を必ず反映するものである。例えば共有の賃借物件についてのシェ

アの評価では、現実の地主やその他の現実の共有借地人の意向が関係してくる。

Market Value は、その資産が評価時点の現状有姿で売却され、売却人は修理整備をする時間や努力を要して無理な費用をかけることをしないで、最も有効な方法で売却されるように資産の売却の準備をすることを想定して評価されるべきである。

所有不動産の場合には、単一区画として資産を売却することよりもさらに高い価格をもたらせるならば、売却のために資産を確定した区画に分割することも考えられる。

もし、2人ないしそれ以上の資産関係者が、同一の課税関係で評価される場合に、より高い価格が得られるならば、個々の関係者は共同で売却することを想定することが必要であろう。例えば、死亡した所有者の自由保有農地や土地の上に存する農業経営借地を所有するパートナーシップの株のような場合である。

反対に、評価の対象が単独資産のみである場合には、その納税者が所有する他の資産と合算して評価することは適当ではない。例えば、自由保有不動産が自由保有権保有者によって管理されている会社に賃貸されている場合には、その所有権は、借地権・借家権として評価されるべきであり、抵当権のない自由保有不動産のように評価されるべきでない。

仮想上の売却人により受けるかもしれない仮定の譲渡にかかるコストに対しは、割引は生じない。

評価は、評価時点の資産に付随するすべての可能性あるいは見込みを考慮に入れるべきである。例えば、将来的に開発される可能性のある場合や借地契約が解約されるかもしれないという可能性がある場合の期待的価値である。しかしながら、評価が、評価時点後に実際に行なわれる場合には、当該評価日以後に続いて生じる事情及びそれらの可能性あるいは期待、例えば計画の許可の認可あるいはリースの解約が事実上明らかになるという事情は考慮に入れない。評価は、可能性としてのこれらの事情も反映しなければならないが、評価がなされた時までには成就してしまった確実なことまで反映するものではない。

共有している借地人としてのみならず、有益な共有借地人として共有している資産について、売却の委託をしている目的物件が、売却による収入が当事者間で持つような可能性がある場合には、共有関係者の1つとして通常のルールによる評価では、10%の価値の減額を認めるべきである。

分割して所有されている信託財産のような財産は、共有所有者によって占有期間を継続することの目的で契約されている場合には、裁判所は彼らの1人に利益になるように売却を命令しないであろう。この場合には、その減額は15%であるべきである。

1997年の土地裁判所において、分離処分できない投資用財産を所有している少数株主にとって、裁判所が1925年の財産法セクション30を適用して売却を命ずる判断を行使するかどうかの不確実性がある場合や資本化する場合に利回りベースで評価するよりも活動費用の負担があるような不確実性がある場合には、仮想上の買い手は、オープンマーケットでの空いている財産にたいしては割引いて購入するであろうとの判決がなされた。同様の減額は、同一の財産について異なった規模の少数所有者にも適用されるべきである。そしてその適用される減額は、評価時点におけるそれぞれの財産に影響を与える特定の要素を考慮し、その結果として、ある財産の場合にはその減額が15%であり、他の場合には20%や22.5%で決定されるべきである。

IVSCによる市場価値 (Market Value) の定義

国際評価基準委員会 (IVSC) が示した市場価値の定義は、次のようなものである。

「市場価値とは、当事者がいずれも十分な知識を持ち慎重かつ強制されることなく行動する市場に然るべき期間出ている資産を、買う意思のある買い手と売る意思のある売り手が対等の立場で交渉し、価格時点において売買する場合の対価の見積り額である。」

ここで「買う意思のある買い手」とは、買うことについて動機があるが、しかし買うことを強制されない買い手を意味する。この買い手は買うことについて過度に熱心でなく、また、価格が如何にあらうとも買うとは予め決断していない。

「売る意思のある売り手」とは、売ることについて過度に熱心でなく、価格が如何にあらうとも売ることについて強制されておらず、売ることを予め決断していないし、現在の市場の状態から見て考えられないような高値を期待して売りを中断するようなことをしない。意欲ある売り手は適切なマーケティングを行った後に公開市場において、その価値がどのようなものであらうと獲得可能な最高の価格で資産を売る動機を持つ。

(ヨーロッパ統一固定資産評価基準 日本不動産鑑定協会・国際委員会 訳)

(2) 評価に関する特例

相続税における資産評価の原則は、上記のとおり死亡時点の時価であり Open Market Value による評価であるが、特定の状況に応じて特例がある。

① 共有の土地

共有されている土地の 1/2 を死亡した者が所有していた場合、その使用が制限されるため、土地の評価額は減額される。適切な減額割合は 15 % とされている。

更に Related Property (関連者の財産) の規定がある。

Related Property とは、譲渡者の配偶者の所有物として構成された財産や、住宅組合等によって構成された財産をいい、関連者の財産は共有所有のほか多様な形態がある。この場合譲渡者の財産の財産価値が、その財産と関連者の財産との総計の適正な割合よりも少ない場合には、その価値は、その総計の適正な割り当てになるようにされるべきである。

例えば、A 氏は、20,000 ポンドの価値を持つアクセスしづらい土地を 1 ブロック所有し、A 氏の妻は 10,000 ポンドの価値を持つ土地を隣接して 1 ブロック所有しており、かつ両方のブロックにアクセスしやすい。両方の土地を合わせると、70,000 ポンドの価値になるとする。A 氏が土地を譲渡すると、関連者所有の規定が適用されるが、その価値は 70,000 ポンドで、それぞれの持つ財産に比例した価値に基づき適正に割り当て計算される。この譲渡による A 氏の財産の減少額は、 $70,000 \times 20,000 / (20,000 + 10,000) = 46,666.7$ ポンドとされる。よって、関連財産といった状況においては、個々それぞれの財産とその総計の価値を評価する必要がある。

② 死亡した日から 3 年以内 (場合によっては 4 年以内) に売却された土地

死亡した者の不動産に含まれる土地が死亡した日から 3 年以内に適切な者 (appropriate person)^{注1} によって売られた場合には、その適切な者は、その死亡者の死亡時における土

地の評価額を売却評価額 (sale value)^{注2} で代用するように請求 (claim → 救済措置の請求) することができる。1990年3月15日後の死亡に関しては、その適用又は売却額が死亡時の評価額を超える場合を除いて、死亡した日から4年目 (死亡した日から3年を超えた日から1年以内の間の期間をいう) の売却を死亡した日から3年以内の売却とみなす。

注1 「適切な者 (appropriate person)」とは、税金を支払わなければならない者をいう。そのような者が複数おり、その中の1人が税金を支払っている場合は、その税金を支払っている者をいう。

注2 「売却評価額 (sale value)」とは、特定の場合に調整された売価 (sale price)^{注3}をいう。

注3 「売価 (sale price)」とは土地の売却金額をいい、手数料、印紙税、その他の付随費用は考慮しない (= 売価から控除しない)。

下記の場合は、請求 (Claim) はできない。

(a) 売却評価額と死亡時の評価額の差額が、1,000ポンド未満で、かつ死亡時の評価額の5%未満である場合

(b) 売却が個人代理人 (personal representative) 又は管財人 (trustee) から下記のいずれかの者に対する場合：

(i) 死亡日と売却日の間のいずれかの時点において、売却された土地を含む不動産の受益者又は所有者

(ii) 上記(i)の配偶者、子供又は子孫

(iii) 売却された土地を含む不動産を所有している上記(i)又は(ii)に該当する者の譲渡管財人

(c) 売却人又は上記(b)に該当する者が、売却に関連して、売却された土地又はその土地に関する他の権利を取得した場合

更なる購入 (= 別の土地の購入) の可能性があるため、土地が最後に売却された日から4ヶ月間が経過するまでは、上記の売却損に関する救済措置は正式には承認されない。4ヶ月間以内に土地を購入した場合には請求 (claim) した救済措置 (= 評価額の減額) は減少される場合がある。

適切な者による土地の売却日又は購入日とは契約を締結した日をいう。

受益者等への売却及び交換は、請求 (claim) した者が、下記の行為を行った場合に、売価 (交換の場合は時価) が死亡時の評価額を上回る場合には調整を要する：

(a) 土地を上記②の(b)又は(c)のいずれかの者に死亡した日から3年以内に土地を売却した場合

(b) 死亡した日から3年以内に死亡者の不動産に含まれる土地を交換 (支払いを伴う又は伴わない交換) した場合

この場合、請求 (claim) 件数に応じ、売価に追加が行われる。

請求 (claim) が1件のみに関する場合は、超過した金額が追加される。複数の件数がある場合は、超過した金額のうち関係する部分が追加される

A/B

ただし、A = 死亡時の評価額と売価 (下記③と④の調整後) の差額

B = 請求 (claim) に関するすべての差額の総額

〔例〕 下記の4つの土地を所有するA（独身者）が2000年5月1日に死亡した。

- (a) 10 エーカー 死亡時の評価額は£20,000
- (b) 15 エーカー 死亡時の評価額は£30,000
- (c) 20 エーカー 死亡時の評価額は£30,000
- (d) 30 エーカー 死亡時の評価額は£40,000

同氏は、死亡時の評価額が£50,000の家（自由保有不動産）も所有していた。

Aの死亡後4年間の間に、（遺言）執行者（executors）は下記の売却を行った。

- (i) 家（自由保有不動産）を2000.11.15に売却 収入£53,000、費用£2,000
- (ii) 土地(c)を2002.06.01に売却 収入£29,500、費用£1,500
- (iii) 土地(b)を2003.08.08に売却 収入£27,000、費用£1,000
- (iv) 土地(d)を2003.09.19に売却 収入£42,000、費用£3,000

1984年相続税法4条4項に基づいた請求（claim）により下記の修正が必要

| | | | |
|-------------|---------|----------|---------------|
| 家の総売却収入 | £53,000 | | |
| 遺言検認評価額控除 | £50,000 | £3,000 | （※ 増額のため調整不要） |
| 土地(b)の総売却収入 | £27,000 | | |
| 遺言検認評価額控除 | £30,000 | £(3,000) | （※ 要調整） |
| 土地(c)の総売却収入 | £29,500 | | |
| 遺言検認評価額控除 | £30,000 | £(500) | （※ 少額のため調整不要） |

例への注釈

- (A) 土地(c)の売却は、売却損（費用控除前）が£30,000の5%（£1,500）未満であり、かつ£1,000未満なので、無視される。
- (B) (d)の売却では費用控除後には損失が発生しているが、可能な控除額はゼロとなる。
- (C) 1990年3月15日後の死亡に関しては、死亡後4年目の年における死亡時の評価額未満の売却は、死亡後3年以内に行われたものとみなされる。（ここでは土地(d)の売却収入が死亡時の評価額を超えているため考慮の対象外となる。）

③ 死亡日と売却日の間の変化

死亡日と売却日の間に変化が発生した場合には、死亡時の評価額と死亡時にその変化があったことを考慮した場合の評価額の差額を売価に調整する。当初の死亡時の評価額が新たな評価額より多い場合はその差額は売価に加算され、少ない場合は控除される。

死亡日と売却日の間に、適切な者が、土地の使用又は開発において制約を受けたことにより法律に基づいて賠償金を受領した場合、又はその他の理由により土地の評価額が減少した場合には、このような制約や評価額の減少は、上記の土地の売価の調整の対象とはならないが、売価は賠償金の金額だけ増加される。

④ 死亡後3年を越えた後の強制取得

強制取得をする権利を有している当局が死亡前又は死亡後3年以内に通告をしており、適切な者から3年後に土地を取得した場合は、この取得は3年以内の売却と同様に扱われる。この条項は売価が死亡時の評価額を上回る場合には適用されない。

(3) Special Reliefs (特別軽減措置)

農業用財産、ビジネス用財産等に対しては、特別な査定ルールがあり特別な軽減が適用される。

① 農業用財産の軽減

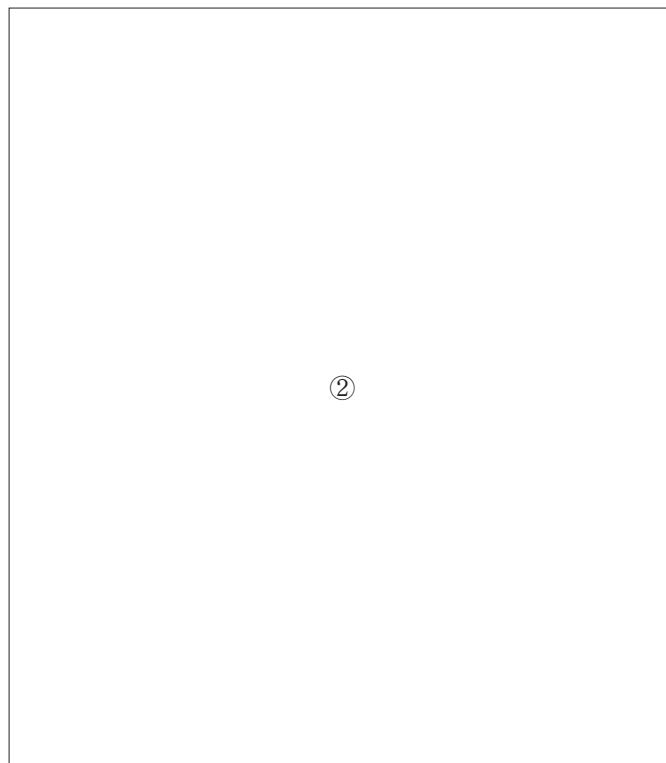
特定の農業用財産（農業用建物、小屋家屋、飼育用森林等農業用付属物を含む）は、100%の軽減額がある。また、100%の軽減措置は、その土地が借地として使用されていても適用される（1996年11月26日以後分）。

その他の場合には、50%の軽減措置の適用がある。

② 事業財産の軽減

特定の事業用財産、例えば事業の相続、パートナーシップ株の相続、非上場企業の株式の相続等については、100%の軽減措置の適用がある。

この軽減措置は、事業目的とするパートナーシップより譲渡人が所有する土地建物にも適用されるが、この場合の軽減適用率は50%である。



内国歳入庁玄関前で講師と記念撮影

4. 鑑定の基本及び実務

(1) 鑑定の基本

相続税の課税目的の鑑定は、関連当事者間の資産の移転があったときに生ずる。この場合、課税目的の資産の評価は、再販価格が基礎となり、課税価額は、第三者に公開市場“Open Market”で売却された場合の実現可能な金額である。

その鑑定に当たって、鑑定人は、ローカルな市場つまり他の売買事例を基にし、情報を得る。イギリスでは、プロパティサプリメントと呼ばれる小冊子や新聞や不動産専門雑誌に、不動産売買広告が掲載されており、これらの情報源により評価する不動産に近い不動産の売買金額の情報を得てコストがどのくらいするかの推定を行う。鑑定人は、また、例えば A さんが B さんに不動産所得を得るためにいくら払っているかというような、同等の不動産がその地域のマーケットで上げる収益の額にも注意し推測をする。

(2) 不動産の価額に影響を与える諸要素

不動産の価値に影響を与える要素は、その不動産に影響を与えるようなあらゆる要素が考えられるが、イギリスでは非公式なプロセスで評価される。つまり不動産鑑定人の知識に基づき評価されるのであるが、鑑定人が、不動産の価格、価値を算定するに当たっては、まず非公式な情報として、評価地点における同様の取引事例を参考にし、その不動産の大きさ、不動産のアクセスは道路から近いかをその計算に取り込み不動産価格を推定する。この場合に不動産の価格に大きく影響を与える主な要素は、次のものがある。

- ① ロケーション：イギリスにおいては、まずロケーションが大きな要素を占める。他の地域と比較して、イギリスではロンドンが一番高い地域である。
- ② 利用計画：不動産の利用区分は、農業用土地、産業工業用土地、小売業用土地、住宅用土地等に分かれる。この土地の利用計画の区分は当局が行う。イギリスでは、平均的に、農業用土地の価値は、1 エーカー（1K^m = 250 エーカー）当り 1,500 ポンド（約 300,000 円）であり、小売業に供される土地は 1 エーカー当り 25 万ポンドである。

(3) 相続税法上の措置

なお、相続税法上の措置に関しては、次のものがある。住宅用不動産に関しては税額軽減の措置はない。ビジネス用土地、農業用土地については軽減策ないし 100%減額の措置がある。

5. 不動産鑑定人について

以上、固定資産の評価について言及してきたが、この固定資産の評価はイギリスでは資格を持った鑑定人によって行われ、会計士は行わない。イギリスの鑑定人は、通常王立公認評価人協会（The Royal Institute of Chartered Surveyors 「RICS」）の会員であり、ARICS 又は FRI CS の称号を持っている。

この鑑定人は、会計士及び弁護士と同等の職業的地位を有するとのことである。イギリスにおける鑑定人について、ヨーロッパ統一固定資産評価基準（European Property

Valuation Standards/(財)日本不動産鑑定協会・国際委員会訳)にその定義等があるので紹介する。

(1) イギリスの評価手順 (United Kingdom valuation procedures)

- ① イギリスでは依頼者の私的目的のための評価は、誰でも行うことができる。しかしながら、様々な法規や規定の効力に耐える財務諸表のための評価に関しては、評価人・競売人協会 (Incorporated Society of Valuers and Auctioneers)、あるいは、歳入・地方税評価・資産評価協会 (Institute of Revenues and Valuation) の会員であるチャータードサーベイヤー (Chartered Surveyors) という有資格の評価人 (Valuer) のみが評価を行うことができるようになっている。政府及びその他の団体の内部規定もまた評価を行うことができる者を限定している。
- ② RICS (王立評価人協会) 鑑定及び評価マニュアルに記載されている実務規定 (practice statement) は、上記①のすべての団体から委任されたものである。当該マニュアルは、すべての規定及びその他の要件を記載しており、市場価値 (Market Value) 及びその他の価値の種類に関する定義を記載している。スペインやドイツのように、法律で特定の要件が定められている場合もあるが、ヨーロッパ評価基準 (European Valuation Standards) と両立しがたい点はほとんどない。特にイギリスは、TEGOVA/IVCS (注) の市場価値 (Market Value) 定義を採用している。しかしながら重要なことは、取引におけるスポット的な市場価値を立証できるか、ということである。

(注) TEGOVA：ヨーロッパ資産評価人協会連合 IVSC：国際資産評価基準委員会

(2) 資産評価人 (Asset Valuer) の定義、専門能力、資格

投資目的及び財務諸表記載目的の鑑定評価書の作成及び監修に、責任を負う資産評価人についての基本的な資格と最低限必要とされる要件は、信望の厚い人物であり、かつ次の要件を証明できることである。

- ① 定評ある高等教育機関での関連分野の学位若しくは大学院課程の資格を有し、少なくとも2年間大学院で経験を積み、適切な継続的教育プログラムにより専門的知識を維持し向上させていることを示すことができる。
- ② 対象資産の所在地域並びにその属する分野における固定資産評価に、十分な地域的知識と経験を有するか、又は自らは不適格である旨を依頼人に明らかにした上、案件引受けに先立ち、有能にして良識ある人 (達) の助力を取り付けている。
- ③ 案件に関するあらゆる法律上・規則上・倫理上・契約上の要件を充たしている。
- ④ 各案件に関し生じる虞のある責任を担保するため、適切な職業保険に加盟している。

例外として、加盟国に関連学位・資格が存在しない場合は、資産評価人は少なくとも7年間の実務経験を有することを証明しなければならず、更に(a)十分なレベルの訓練を受けており、(b)固定資産評価関係の、定評のある公認の専門職業家団体のメンバーであり、(c)裁判所若しくはこれと同等の地位を有する他の公共機関の指名を受けたり、(d)適切な継続的教育プログラムを履修し、訓練・経験により得たその専門的知識を維持し向上させている。

(3) 過去時点評価 (Retrospective Valuation)

- ① 過去時点評価 (Retrospective Valuation) は、資産税、キャピタルゲイン税及び富裕税、相続税や過失及び補償目的での見積り、現行評価の再審査等、多くの目的で必要とされている。
- ② データは過去時点評価より前のもの、同時期のもの、後のものが有効に利用される。重要なことは、価格時点において評価人にとって、さほど重要でなかったデータ、すなわち、価格時点時の真の状況に関する客観性を曖昧にするような価格時点のあとで明らかになってくるトレンドには、過剰なウェイトを置かないことである

6. 相続税の見積り評価額に関する事例の記事

イギリスでは、遺産を相続する場合に、相続税納付後に税務署から遺産分割の許可証を取得して相続できるシステムとなっているが、Tolley's Inheritance Tax 2002-03 の中で記事で相続における固定資産の評価と相続後の手続き関係及び Special Commissioner のこと等が紹介されているので掲載する。

『Mrs. Stanley が 1999 年 10 月 10 日に亡くなり、遺言により、遺言執行人 (executors) の 1 人に事務弁護士である Mr. Robertson が任命された。Mrs. Stanley の不動産にはスコットランドの家 (“Ingleside”) とイギリスのコテージ (“Jeffs”) が含まれていた。Ingleside を預かったスコットランド教会は冬の間の損傷を防ぐため早く売却することを望んだ。Mr. Robertson が実行すべきことは、承認を申請してから同不動産の売却の広告を出すことだけだった。この実行により、遺言執行人は不動産の売却を完了する全権限を有することが保証される。

1999 年 11 月の終りに Mr. Robertson は、Mrs. Stanley の不動産目録を資産税務署 (Capital Tax Office-“CTO”) に提出し、同目録の承認を得るために適切なスコットランド当局へも提出した。目録には評価額 50,623 ポンドの Jeffs と評価額 5,000 ポンドの Ingleside が含まれていた。これらの評価額は見積額であることが明記されていた。Mr. Robertson はこの見積りを自分自身で行い、見積額は専門家からの助言をもらうまでの仮の金額であった。2000 年 1 月初に、Mr. Robertson はこの不動産の改訂評価額 (見積評価額をかなり上回る金額) を CTO に提出した。後で提出された評価額は適切なプロの専門家によって行われたものであり、納税すべき相続税を決定する目的のため内国歳入庁により受理された。

1984 年相続税法の 216 (3 A) 項では、個人代理人が、その状況において適当で実行可能な十分な調査を行った後に、特定の不動産の正確な評価額を確認できない場合には、仮の見積り評価額を提出することを認めている。同時に、その個人代理人は評価額が確認でき次第、その不動産の詳細な報告を行わなくてはならない。本件では、Mr. Robertson が、Ingleside の売却ができるだけ早く行われるように、最初の目録には見積り評価額を記載して適切に行動したことを確認した。

Special Commissioner は、また、Mr. Robertson の本件に関するその他の行動で、特に次の行動を承認した。Mr. Robertson は Jeffs や Ingleside の最終評価を行うのに十分な専門的知識を有していないことを認識していたため、鑑定評価を適切な専門家に指示し、その評価額を入手できた時点で直ちに CTO に提出した行動である。』

7. おわりに

イギリスの固定資産の評価は、日本のような路線化方式、及び倍率方式によったものではなく、時価による評価を採用している。その評価鑑定は、Valuer（鑑定人）が行うこととなっているが、我が国の不動産鑑定士と同様のプロフェッショナルである。不動産の鑑定評価は、会計士や弁護士は行わないということであった。アメリカでも同様であるが、イギリスにおいても、職業専門家のそれぞれの専門分野の職域の棲み分けがしっかりしていると感じた。法人税担当の会計士に、地方税の分野を質問しても、専門外であるとしてノーコメントであった。彼はある程度は知っているのではと思ったが責任問題も絡むのであろうが、これがプロフェッショナルの考え方の違いかなと感じた。我々税理士の多くは、質問されればある程度の概略を説明するとは思っているのだが。

さて、時価評価の問題であるが、見方によっては鑑定人の経験、知識の差異により実務上かなりその算定評価額に相違が出るのではないかと感じた。最近のイギリス経済の好調さが不動産価格を押し上げているようであるが、その評価上の問題点、定型化された評価手法があるのかどうか、今回は調査できなかったのであるが、今後の課題として調査研究する必要があるだろう。

（山口 賢一 担当）

〈参考文献資料〉

1. VALUATION : Principles into Practice Edited by W H Rees & R E H Hayward
FIFTH EDITION Estates Gazette
2. Inheritance Tax 2002 - 2003 Tolley's by Jon Golding ATT TEP Tolley
3. ST. JAMES'S PLACE TAX GUIDE 2002-2003 WALTER SINCLAIR
4. イギリスの相続税 アムステルダム国際財政文書資料調査局準研究員 M・R・ムーア
5. ヨーロッパ統一固定資産評価基準 (社) 日本不動産鑑定協会・国際委員会 訳

[プロパティサプリメントと呼ばれる小冊子の不動産広告の一部]

議案書は誰が作るの？

真偽の程は未確認なれど！！ 内国歳入庁視察時の担当通訳曰く。

イギリスでは、税法等立法原案は、担当議員が調査研究・資料等を構築し、議案書を作成、議会に上程するとのこと。

我が国では、今の秘書給与問題は不可解な産物であります。

もし、イギリス並みに我が国においても税制改正等議案書を担当議員の手で作成し上程することにしたならば、不可解な産物、秘書給与を流用する余裕はなくなるだろう。いや、有意義に使われることでしょうネ！！

むしろ、現在の秘書給与を5倍、10倍に増額しても、まだ不足するだろう。そして、租税の使途目的が我々国民のための政治活動資金であれば、全国民は喜んで同意すると思います。その時に、秘書給与は国民にとって有意義な資金となり、国民の租税認識と明るい申告納税制度の高揚が得られるのです。

我が国の税制等改革が、ほんとに担当議員の手で具体的に立案されるとしたら、立候補者は変わるでしょうか！！ 税理士も議員秘書として活躍する場が開けるでしょう。それとも、税制改革担当議員として立候補することもあり得るかも知れません。

(久保 一幸 記)

⑧

ドイツ・ケルンへの飛行機の移動

⑨

ケルン市内にて

Ⅲ ドイツの相続税における固定資産の評価

はじめに

「イギリスの相続税における固定資産の評価」の比較研究対象として、ドイツの相続税における固定資産の評価をテーマに入れた。

今回の視察研修でのドイツの滞在日数は実質1日であり、日数的に満足のいくものではなかった。2002年10月4日、ケルン・ミッテ税務署及びBDO監査法人を訪問した。他の班との合同でかつ他班が主体となったため、相続に関する質問事項や実務での固定資産の評価については十分な研修ができなかった。

ここでは、事前研修及び事後収集した資料に基づいて報告することとする。

1. 相続税

ドイツの相続税及び贈与税は、相続人が取得した財産の各々に課される相続税である。そして、継承された財産が将来に贈与される財産となって課税されるべき相続税が、生存者間での贈与の手段によって忌避されることを防止するために補完税として贈与税が組み合わされる。

ドイツの相続税は、相続の恩恵を得た親族に課した中世のいくつかの遺産相続税（Death Duty）及び10分の1税から始まったもので、長い伝統がある。19世紀には最新の近代法典が現れ、現在のドイツ相続税は、その始原をこうした地方の相続税に持ち、国家全体の法律として統合されたのは1906年であった。現在の法体系は1974年の税制改革によるものであり、最も最近の法制化は1997年2月27日に発布された相続税及び贈与税法である。

2. 課税の法的根拠

相続税は、死亡による財産の贈与に対して課税される。贈与税は、生存者への無償の贈与に対して課税される。

死亡時の死亡者あるいは課税義務が課されたときの受贈者は、ドイツ連邦共和国に住所を持つ者（無制限納税義務者）ないし過去に住所を持った者（拡張制限納税義務者）である。

死亡時の死亡者又は課税義務を課されたときの受贈者が、ドイツ連邦共和国に住所を有しない場合（制限納税義務者）には、評価法によって定義された国内財産の贈与に課税される。すなわち、無制限納税義務者と制限納税義務者で、課税財産の範囲が分かれる。

3. 納税義務者

相続税の納税義務者は、以下の者である。

- ① 死亡により財産を受領した個人
- ② 贈与者及び受贈者（双方は連帯して各々納税義務を負う）
- ③ 特別目的の贈与の場合の贈与者
- ④ 基金及び団体
- ⑤ （改定された明文規約をもつ）会社

4. 控除額

相続税を計算する場合に、被相続人の負債は控除される。また納税義務者は、相続に関連（例えば、遺産分割・法定相続分・代償相続）して生じる負債が控除される。

葬儀費用・墳墓費用・墳墓維持費・相続の争議解決費・分割費用なども控除される。総額 20,000 マルク（64 円換算 128 万円）までは、書類なしに控除できる。

（個人控除）

受贈者に付与される控除額は、被相続人及び贈与者との親族関係に従って、次の 3 つの分類に属するところによる。

レート/ユーロ（125 円）

| 区分 | 親族関係 | 控除額 ユーロ | 控除額 (万円) |
|----------|---|------------|-------------|
| 第 I 分類 | 配偶者 | 307,000 | 3,837.5 |
| | 被相続人の子、継子、代襲相続の場合の孫 | 205,000 | 2,562.5 |
| | 上記第 I 分類に含まれない孫、両親、直系尊属ほか | 51,000 | 637.5 |
| 第 II 分類 | 贈与の場合の両親、直系尊属、兄弟姉妹、異母兄弟姉妹、甥、姪、継親、離婚した配偶者の義理の息子・義理の娘・義理の両親 | 10,300 | 128.75 |
| 第 III 分類 | その他の受贈財産及び特別目的の財産贈与の受贈者 | 5,200 | 65 |

（特別扶養控除）

上記に加え、被相続人の死亡による財産取得に対し、配偶者は 256,000 ユーロ（32,000,000 円）及び 5 歳までの子 52,000 ユーロ（6,500,000 円）から 20 歳～ 27 歳の子 10,300 ユーロ（1,285,000 円）までの範囲で、特別控除が受けられる。

5. 税率

税率は、相続・贈与財産額及び課税分類表に従って次のように決定される。相続税及び贈与税について、次の同一の分類表が適用される。

| 課税額 ユーロ | 課税分類による税率（％） | | |
|--------------|--------------|------|-------|
| | I 類 | II 類 | III 類 |
| 52,000 | 7 | 12 | 17 |
| 256,000 | 11 | 17 | 23 |
| 512,000 | 15 | 22 | 29 |
| 5,113,000 | 19 | 27 | 35 |
| 12,783,000 | 23 | 32 | 41 |
| 25,565,000 | 27 | 37 | 47 |
| 25,565,000 超 | 30 | 40 | 50 |

6. 財産評価の概要の一部

1996年1月1日から、不動産の評価についての新しい規則が施行された。

その主なものを掲げる。

- (1) 未開発不動産の評価は、その不動産の面積に1996年現在の各地方当局により決定されたその地域の標準不動産価格を乗じることにより決定される。その結果、20%の評価減となる。
- (2) 開発不動産の評価は、税務目的のための、A gross rental method（総賃貸方式）とよばれる方式により、一般的に現在の市場価値の約50%に平均してなるように決定され、適用される。

総賃貸方式は、次のようなものである。

まず、前3年間の暖房費の平均の料金を除外した年間の純賃貸料に、12.5を乗ずる。もし、開発不動産が持ち家かあるいは例えば親族に貸している場合の想定上の賃貸料合計額は、比較対象不動産と同程度のもので無関係なテナントによって通常支払われるべきであろう賃貸料と同額であると解される。

- (3) 不動産の建設が完成してから耐用年数に応じ、毎年0.5%（最大25%まで）の評価減が、適用される。
- (4) 2つの居住用ユニットのみを含む居住用不動産の総賃貸評価は、20%の評価増が適用される。
- (5) 不動産評価に関し、評価されるべき敷地は、開発されていない敷地の額（標準土地評価80%）以下であってはならない。
- (6) 特に、特有な商業用又は工業用敷地及び開発中の不動産その他については、特別評価規定が適用される。
- (7) 農業及び林業事業に関する評価は、一般的に基本的な農業または林業事業の一定の推定所得をベースに、単純化された総賃貸方式により評価される。

以下（7から9）、従来の財産評価法に関する資料を参考として掲載する。

7. 課税財産

相続税は、課税財産の価額を基準に評価される。各財産の価額は、財産評価法に従って決定される。その財産に対する特定の直接的な経済関連を持つものの課税は減免される。

旧西ドイツ（旧Lander）にある不動産は、1964年1月1日の評価額に40%の割増分を加算して評価される。農業用及び林業用の不動産は、割増分なしで評価される。

旧東ドイツ（新Lander）の不動産は、1935年1月1日の評価基準により、次のように評価される。①レンタル財産は100%、②混合目的の財産、居住家屋及び他の開拓財産は250%、③事業財産は400%、④未開拓の財産は600%、⑥新ドイツの農業法人及び林業法人は調整された経済価値基準又は価値配分基準、で評価される。

使用目的の条件付贈与の場合には、贈与財産の価額は、財産評価法の価額から市場の相場を考慮して減免される。

8. 財産評価法

ドイツでは、各税目の税額計算において財産価格の評価を必要とする場合にその評価は、「財産評価法」に基づいて評価することとなっている。すなわち、相続税・贈与税、財産税、営業税における財産評価は、「財産評価法」に基づいて統一的に評価される。「財産評価法」では、6年毎に評価替えをすることに規定しているが、現在の評価額は、1964年に実施された評価に基づいており、その後の評価は行われていない。

注目されることは、1997年1月1日以降廃止された「財産税」である。財産税は、毎年法人及び個人に対し、資産から負債を控除した純財産に対して課税される州税で、不動産の評価は、市場価格に基づいて評価されるのではなく、個別評価といわれる特別な方法により算定された評価額による。この場合に、現金や有価証券の場合は時価で評価され財産税が課税されるが、不動産の場合には市場価格の2分の1以下の価額で評価され、所有する資産の種類によって税負担に不公平が生じていた。これに対しドイツ連邦憲法裁判所が「平等の原則」に違反するとして違憲の判決がなされ、「財産法」は廃止された。

「財産法」の廃止後、1997年1月1日から新たに相続した時点で納税義務が発生する「土地相続税」が制定された。

参考 主要国の地方税財政制度 財務省財務総合研究所

－ 財産評価法 －

ここでは、「財産評価法」での不動産の評価に関連する条文を一部抜粋して示すこととする。

評価法第2条 経済単位

- (1) 各経済単位ごとに評価する。その価格は、全体においてこれを確認する。何を経済単位とみなさなければならないかは、取引通念によりこれを判定する。その土地の慣習、慣行、個々の経済財の用途及び経済的相関性を考慮する。
- (2) 2つ以上の経済財は、同一所有者に属する場合にのみ、これを経済単位として考慮する。

評価法第9条 評価の原則、通常価格

- (1) 別段の定めがない限り、評価には、通常価格を基礎とする。
- (2) 通常価格は、通常取引において譲渡に当り当該経済財の性質従い達成され得る価格によりこれを決定する。この場合、価格に影響を与える一切の事情を考慮する。異常な関係又は個人的な関係は、これを考慮しない。
- (3) 租税義務者又は権利被継承人個人に基づく処分制限も、個人的関係とみなされる。特にこれは、終意指図に基づく処分制限に対し適用される。

評価法第10条 部分価格の概念

企業に供せられる経済財は、通常、部分価格をもって評価する。部分価格とは、当該企業全体の取得者が総購入価格の範囲内において個々の経済財に対し評価する金額とする。この場合、当該取得者がその企業を継続することを前提とする。

そして、第 18 条において、評価される財産を次の 4 種類に区分している。

すなわち、①農林業用財産、②基本財産、③事業用財産、④その他の財産である。

更に、第 19 条において、①国内の不動産等のうち、農林業、不動産、事業用不動産、②国内の営業、③国内の鉱物採掘権について、統一価格について規定している。

原則的に、①の不動産等及び③の鉱物採掘権は、6 年ごとの期間、事業用財産の経済単位は 3 年ごとの期間、評価を行うとしている。

さて、ここでは、基本財産の評価について言及してみる。基本財産とは、農林業用財産又は事業用不動産以外の、①土地、建物、その他の構成部分及び附属物、②地上権、③住居所有権法による住居区分所有権、非住居区分所有権、住居地上権及び非住居区分地上権、に区分される。

建物のある不動産の価格は、次に区分に従い、次に掲げる方式により算定する。

| 不動産の種類 | 評 価 算 定 方 法 | |
|---|-------------|---|
| 1. 賃貸居住用不動産 | 収益価格方式 | 年間総賃料×倍数 |
| 2. 業務用不動産 | 収益価格方式 | |
| 3. 混合利用不動産 | 収益価格方式 | |
| 4. 一家族住宅 | 収益価格方式 | |
| 5. 二家族住宅 | 収益価格方式 | |
| 6. その他の建物のある不動産 | 現物価格方式 | (1) 不動産価格＝土地価格＋建物価格 ＋屋外施設価格 ＝基礎価格 |
| 7. 一家族住宅及び二家族のうち、特別の形態又は設備により、4 及び 5 と著しくことなるもの現物価格方式 | 現物価格方式 | (2) 通常価格＝基礎価格×調整百分率 |
| 8. 上記 1. 2. 3 の不動産の内、年間総賃料の算定又は通常の賃料見積もりのできない業務用不動産のグループ及び個々の建物のある不動産 | 現物価格方式 | |
| 9. 倍数の定めのない仮設建物のある不動産及び倍数の定めのない建物の種類又は仕上の建物のある不動産 | 現物価格方式 | |

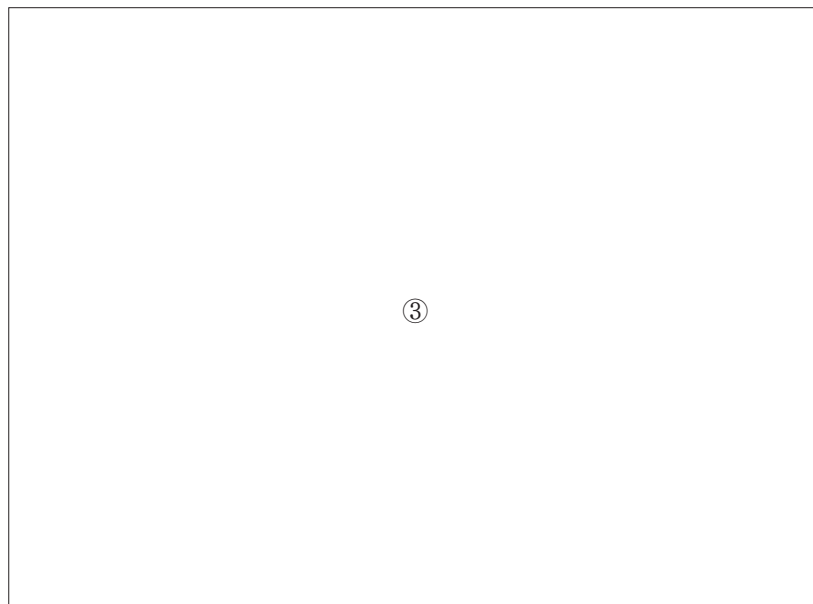
1. 賃貸居住用不動産とは、年間総賃料により計算した場合、80%を超えて居住目的に供される不動産をいう。ただし、一家族住宅及び二家族住宅を除く。
2. 業務用不動産とは、年間総賃料により計算した場合、80%を超えて自己若しくは他人の営業目的又は公共目的に供される不動産をいう。
3. 混合利用不動産とは、一部居住目的に供され、一部自己若しくは他人の営業目的又は公共目的に供される不動産で、賃貸居住用不動産、業務用不動産、一家族住宅又は二家族住宅のいずれにも該当しないものをいう。
4. 一家族住宅とは、1つの住居のみを有する居住用不動産をいう。家事使用人の住居は計算に入れない。
5. 二家族住宅とは、2つの住居のみを有する居住用不動産をいう。
6. その他の建物のある不動産とは、上記1から5以外の不動産をいう。

なお、最低価格が規定（第77条）されており、「建物のある不動産に付すべき価格は、土地のみを建物のない不動産として評価した場合の価格よりも低いものであってはならない」としている。

－ 収益価格方式 －

1. 不動産価格

不動産価格とは、土地価格、建物価格及び屋外施設価格とする。不動産価格は、不動産の異常な負担（第81条）及び引下げ及び引上げ（第82条）の規定を考慮し、年間総賃料に倍数を適用することにより、算定する。



BOD 監査法人事務所内にて講演風景

2. 年間総賃料

- (1) 年間総賃料とは、賃借人が当該不動産の利用について、確認期日の状態における契約に基づき1年間に支払う対価の総額をいう。賃借人の賦課金及びその他の一切の給付は、これを年間総賃料に含めるものとする。市町村が賃借人から直接徴収する事業費も、年間総賃料に算入する。
- (2) 次の各号に掲げる不動産又は不動産の一部については、第1項の規定による金額に代えて、通常の賃料をもって年間総賃料とする。
 - ① 自己利用、未利用、仮利用又は無償利用のもの。
 - ② 所有者が通常の賃料との差額が20%を超える賃料で賃貸したもの。

通常の賃料は、種類、場所及び設備において同等又は類似のものに対して通常支払われる年間総賃料によってこれを推計する。

3. 倍数

年間総賃料に乗すべき数(倍数)は、別表3から別表8(略)までに定めるところにより、当該倍数は、基本確認期日における不動産の種類、建物の種類及び仕上げ、建物の建築年度並びに所在市町村の人口に応じてこれを定める。

4. 引き下げ及び引き上げ

年間総賃料の額又は倍数の数値のいずれにおいても考慮されていない価格を減少又は増加させる特定の事情があるときは、不動産の価格を引き下げ又は引き上げる。

一 現物価格方式 一

1. 不動産価格

不動産価格の算定に当たっては、土地価格、建物価格及び屋外施設価格を基礎とする。これを基礎価格といい、基礎価格はこれを通常価格に調整する。

2. 土地価格

土地は、更地としての価格で評価する。

3. 建物価格

建物価格の算定に当たっては、まず、1958年の建築価額事情による平均建築費を基礎として価格を計算する。次に、この価格について基本確認期日の建築価額事情に照らし修正計算を行う。これを建物標準建築価格といい、基本確認期日における建物の経過年数及び建物の瑕疵と損壊によりこれを減額する。これを建物現物価格といい、特別の場合には、これを引下げ又は引上げることができる。

4. 屋外施設価格

屋外施設の価格は、1958年の建設価額事情による平均建設費により計算し、かつ基本確認期日の建設価額事情により修正計算を行う。

5. 通常価格への調整

基礎価格は、調整百分率を適用することによって、通常価格に調整する。調整百分率は、法令により、価格に影響を及ぼす事情、特に不動産の用途、利用可能性、市町村の人口を考慮して、基礎価格の85%から50%までの範囲内で確定する。

9. その他特則規定

その他、評価法において、次のような権利に対し特則規定がある。

- ① 建築中の不動産
- ② 地上権
- ③ 住居区分所有権及び非住居区分所有権
- ④ 他人の土地にある建物

参考 西ドイツ財産法評価法文集：税法研究会中川一郎編

10. おわりに

1997年1月1日付けで廃止となった「財産税」であるが、これは前述したように毎年法人及び個人の純財産に対して課税される州税で、その評価は市場価格に基づく時価でなく個別評価であり、所有する資産によって税負担に不公平が生じ、ドイツ連邦憲法裁判所は「平等の原則」に違反するとして違憲の判決により、廃止となったものである。相続税における評価問題も、現在の評価額は1964年に実施された評価に基づいており、現金のような他の所有資産の評価と固定資産の評価との差異で税負担の不公平が生じ、時価評価の問題で飛び火する可能性もあろう。

我が国の路線化方式ないし倍率方式のシステムは、他の国にないものであり、公示価格の公表も毎年行っているが、その評価に従事し維持するコストは非常に多額になると思われる。

また、日本の場合には、相続税の申告は全国の所轄税務署で申告書の受付ができるが、ドイツにおいては、相続税の申告書の提出先は、その住所地を管轄する税務署ではなく、相続税及び贈与税を取扱う税務署に提出しなければならないとのことであった。

(山口 賢一 担当)

〈参考文献〉

1. ドイツ相続税及び贈与税 アムステルダム国際財政文書資料調査局準研究員
H・J・ハイツグラード
2. 主要国の地方税財政制度 財務省財務総合研究所
3. 西ドイツ財産法評価法文集：税法研究会中川一郎編
4. GERMANY TAX GUIDE
International Business Publication, U.S.A.
5. 相続税制の動向－アメリカとドイツ 渋谷雅弘 ZEIKEN 2002.3

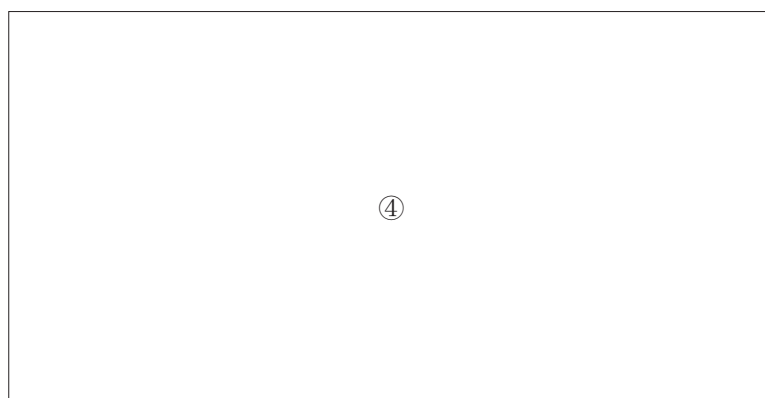
IV イギリスにおける固定資産の会計制度及び減損会計

はじめに

我々イギリス・ドイツ研修視察団は、2002年10月1日午後（現地日程）イギリス最大手のGRANT THORNTON 監査法人を訪問した。

説明に応じていただいたのは、デイビット・マクダネル（DAVID MCDONNELL）チーフ・エグゼクティブ・ワールドワイド始め、スティーブ・マスリーン（STEVE MASLIN）、イアン・エバンス（IAN EVANS）の各パートナーである。

この項では、主にスティーブ・マスリーン パートナーの解説を中心として、イギリスにおける固定資産の会計制度及び税務に関する取り扱いについて、IAS（International Accounting Standards：国際会計基準）と日本の動向を織り込みながらレポートする。



スティーブ・マスリーン氏

1. イギリスにおける固定資産の会計制度

(1) イギリスの固定資産の範囲

イギリスでの固定資産の定義は、物的実体のある資産で、継続事業体の中で、製品・サービスの供給・販売・他社への賃貸・管理部門での使用に供される物的財産とされている。したがって建物等の有形固定資産に留まらず、情報システム、データベース等も、広義の固定資産に含まれる。

(2) 固定資産に関する4大基本原則

イギリスでは固定資産の会計について次のような基本原則を持つ。

- ① 固定資産を認識した場合、取得の時点で計上する。
- ② 耐用期間中は、損益計算書で償却計算を行う。
- ③ 現在価値が十分充足していないと認識される場合は、評価減を実施する。
- ④ 現在価値と損益計算に計上してきた価額との売却差額の処理を行う。

この中で①と②は我が国と同様である。「事業の用に供する」という文言が抜けているように思うが、後述するように、減価償却の対象となる固定資産が我が国に比して限定されている以上、取得＝事業供用の前提で記述されているものと思われる。

③と④は我が国よりも、むしろ積極的に行われている。この評価減が、時価会計なのか、又は、臨時償却・減損となるのかは、その評価の目的と手法により異なるところである。

(3) 固定資産に関するイギリスの会計基準

イギリスにおける会計基準としては、現在のところ 19 まで公表されている FRS (Financial Reporting Standards: 財務報告基準) と、25 の SSAP (Statements of Standard Accounting Practice: 会計基準書) が主なものであり、共に ASB (Accounting Standards Board: 会計基準審議会) より公表されている。

このうち固定資産に関連する基準を挙げてみると、次の 4 つに集約される。

- ① FRS 15 : 固定資産
- ② SSAP 19: 投資資産
- ③ FRS 3 : 財務効果の提示(「財務業績の報告」と訳す場合もある。)
- ④ FRS 11 : 固定資産と営業権の減損処理

これらによれば

イ. まず固定資産の取得価額については、取得のために直接要した費用に、事業目的の用途に使用するコンディションまで持っていく(事業供用)為の付随費用を加えるほか、取得し使用開始するまでの借入金利、内部の労務費等の間接費の一部を資産計上することも、場合によっては可能とされる。

また、これら B/S 上の固定資産は定期的に再評価することができるが、その再評価は一貫性がなければならない。特定の資産のみ再評価することは許されず、同一の種類、機能、用途等の区分の中で統一的に再評価することが条件である。(FRS 15)

ロ. 投資不動産については特別な規則がある。それは、賃貸料を得る為に第三者に賃貸している建物に関する規則である。この建物については時価(一般市場価額を含む)に合わせて再評価が義務づけられている(SSAP 19)。

会計報告書上では、鑑定ベース及び誰が鑑定したのか、その鑑定人に関する詳細情報を開示しなければならない。他の固定資産と異なり、投資不動産については残存リース期間が 20 年未満になるまでは減価償却することができない。

(4) 減価償却制度

固定資産のコストは減価償却しなければならない。体系的に少しでも公正な減価償却が必要である。すなわち、経済耐用期間中に、事業体はその資産の経済的便益を消費するパターンを、少しでも公正に反映する体系的な方法で行わなければならない。(スティーブ・マズリーン パートナー)

これに対し、イアン・エバンス パートナーは、会計上の減価償却計算は、税務上は一旦完全に無視されるとして、税務上の減価償却について次なる規範を示す。

① 税務上の減価償却の原則及び対象資産

イ. いかなる会計上の減価償却又は減損費用も、税務上の控除はない。

ロ. 税務上の減価償却の法的根拠は、「資本控除」の様式によって適用される。

ハ．すべての事業用財産が、資本控除の要件を備えるわけではない。

上記のうち「ハ」はイギリスの特徴点である。イギリスでは減価償却の対象となる資産は、産業用・工業用の建物、設備、機械装置等に限定されている。したがって、店舗用建物、オフィスビルなどは減価償却することができない。

一方、建物等をリースした場合、そのリース料は当然全額損金算入すなわち「資本控除」ができるので、イギリスでは店舗やオフィスについては自社ビルを持たず、リースを選択する事が多いという。

ちなみに、キャピタル・アローワンス (Capital Allowances) については資本控除という表現を用いた。

② 償却方法等

工場及び機械類… 25 % ずつの逓減残高法による

新築産業用建物… 25 年間にわたり、建物費用 (土地の価額を除外) の 4 % 控除

中古産業用建物… 25 年のみなし耐用年数の残り期間 (があれば)、その期間に減額が適用される

この場合の逓減残高法の計算は、「期末 (前期末) 未償却残高 × 償却率」であるところから、我が国でいう「定率法」に相当する。また、建物費用の 4 % 控除とは、建物取得価額に 4 % を乗じた定額法による償却のことである。

③ 特別償却等

イギリスにおいても、我が国と同様、政策上の配慮から「特別償却制度」が設けられる。例えば、開発地域への進出には、インセンティブ (incentive) が与えられる。特定の開発地域で建物 (土地を除く) を取得する場合、取得年度にその建物の費用について、100 % の税控除が与えられる。この税控除とは、取得価額全額の即時償却を意味するものと思われ、例外的に事務所及び小売施設までも含めた、土地以外すべての種類の設備について適用があるとされている。

④ 財務諸表の表示、税法との関連

イ．財務諸表の現在価値は、税の申告目的のものとは異なる。

ロ．イギリスで一般に公正妥当と認められた会計原則 (UKGAAP) は、近日中に繰延税金 (税効果会計) の引当を義務づける。それには、「固定資産のタイミング差異」に関する要素も含まれる。

ハ．多くの場合、税務上の減価償却は、財務諸表についてよりも早い割合で生じ、その場合、引当が純帳簿価額と税務繰越額との差額 (「税務償却後価額 (筆者注「法定償却後の税務上帳簿価額)」) として知られる) に対してなされる。

上記における「固定資産のタイミング差異」とは、会計と税務における償却開始時期、及び適用耐用年数の相違によって生じるいわゆる「償却超過額」とこれに基づく「将来減算一時差異」を示すものと思われる。こうした問題については、税効果会計をより厳密に適用し、会計上の企業利益と、税務上の課税所得の乖離を調整するといっているのである。

2. 減損会計について

イギリスにおける減損会計について報告する前に、減損会計全般、特に IAS における減損会計と日本における導入の動向についてその概要を述べることにする。

(1) 減損会計の概要

① 減損会計の意義

イ. 減損会計とは

固定資産の減損とは、資産の収益性の低下により投資額の回収が見込めなくなった状態であり、減損処理とは、そのような場合に、一定の条件の下で回収可能性を反映させるように帳簿価額を減額する会計処理をいう。

ロ. 時価会計・臨時償却との違い

一見すると金融商品の時価評価に近いものであるように思われるが、時価会計とは全く異なるものであるといえる。減損会計においては帳簿価額の切り下げは行っても、切り上げは行わない。また、每期継続する処理でもない。交換価値を前提とした金融商品と使用価値を前提とした固定資産とでは、そもそも考え方に違いが出てくるからである。

減損会計は、どちらかというところと臨時償却に近い部分があるが、減損は土地についても適用するなど、その対象範囲、基準が異なることから、臨時償却とも異なる。

② 適用時期

減損会計導入への準備作業が必要として、日本における公開草案では「平成 17 年 4 月 1 日以後開始する事業年度から実施されるよう措置することが適当である」として、平成 18 年（2006 年）3 月期からの完全導入を予定している。

また、早期適用として、事実上平成 16 年（2004 年）3 月期から減損会計の採用ができるという導入時期に幅を持たせた取扱いが示されている。

（注）イギリス（及びアメリカ）の導入時期については「3」を参照のこと。

③ 対象資産

減損会計の適用対象となるのは、使用目的で企業が保有する次のような事業用固定資産である。

イ. 有形固定資産…土地、建物、機械装置など

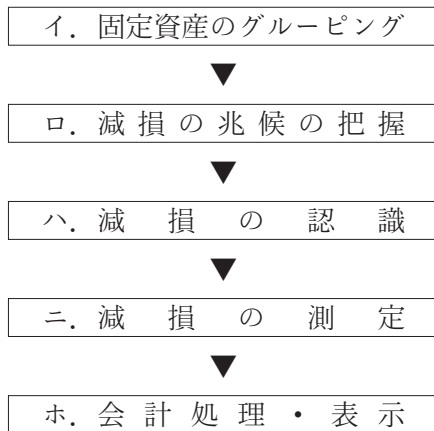
ロ. 無形固定資産…のれん、特許権、商標権など

ハ. 投資その他の資産…投資不動産、etc.

資産に係る会計基準における金融資産、税効果会計における繰延税金資産、退職給付に係る会計基準における前払年金費用は対象資産から除く。

④ 減損会計のプロセス

減損会計は基本的に次のようなプロセスで行う。



イ. 固定資産のグルーピング

事業部制の採用など事業多角化の進んだ企業などでは、独立した個別の事業の収益性が異なるので、個別の事業に使用されている資産の収益性が各々異なると考えられる。公開草案では、減損損失の認識・測定にあたる独立した収益性判断の単位としての資産又は資産グループを認識し、資産グループを「他の資産グループのキャッシュ・フローから概ね独立したキャッシュ・フローを生み出す最小の単位として設定する」こととしている。

ロ. 減損の兆候の把握

「減損の兆候」とは、資産又は資産グループに減損が生じている可能性を示す事象のことで、「固定資産の減損に係る会計基準（案）」では以下の4つを例示している。

- a. 資産又は資産グループが使用されている営業活動から生ずる損益又はキャッシュ・フローが継続して赤字となっているか、あるいは、継続して赤字となる見込みであること。
- b. 資産又は資産グループの使用されている範囲又は方法について、当該資産又は資産グループの回収可能価額を著しく低下させるような変化が生じたか、あるいは生ずる見込みであること。
- c. 資産又は資産グループが使用されている事業に関連して、経営環境が著しく悪化したか又は悪化する見込みであること。
- d. 資産又は資産グループの市場価格の下落。

ハ. 減損損失の認識

資産グループから得られる割引前将来キャッシュ・フローが帳簿価額を下回る場合に、減損損失が認識される。

ニ. 減損損失の測定

減損損失が認識された資産グループについては、帳簿価額を回収可能価額まで減額し、当該減少額を当期の損失として減損損失を認識する。

回収可能価額とは、資産又は資産グループの正味売却価額と使用価値のいずれか高い

方の金額であり、使用価値とは、資産又は資産グループの継続的使用と使用後の処分によって生ずると見込まれる将来キャッシュ・フローの現在価値（割引後）をいう。

ホ. 会計処理・表示

「固定資産の減損に係る会計基準（案）」では、会計処理・表示に関して以下の取扱いを示している。

【財務諸表の開示】

a. 貸借対照表

減損処理額は取得価額から直接控除ないしは、減損損失累計額として控除方式で表示。減損損失累計額は、減価償却累計額に合算することも可。

b. 損益計算書

当期の減損処理額につき、原則として特別損失で処理。

c. 注記事項

重要な減損損失を認識した場合には、以下の項目を注記する。

- ・ 減損損失を認識した資産
- ・ 減損損失の認識に至った経緯
- ・ 減損損失の金額
- ・ 資産のグルーピング方法
- ・ 回収可能価額の算定方法

【資産グループについて認識された減損損失の配分】

帳簿価額に基づく比例配分等の合理的な方法により、当該資産グループの各構成資産に配分する。

【減損処理後の会計処理】

減損処理を行った資産については、減損損失を控除した帳簿価額に基づき減価償却を行う。

3. イギリスにおける減損会計

(1) 会計基準等

減損会計に関するイギリスの基準となるのはもちろん、FRS11 (Impairment of Fixed Assets and Goodwill: 固定資産と営業権の減損処理) である。これによれば、減損処理を行う目的あるいは要件として、次の事項を挙げている。

- a. 固定資産及びのれんについては、その資産の回収可能額を財務諸表に記載する。
- b. 減損額はすべて、一貫したベースで認識・測定されること。
- c. 財務上の見解及び財務業績の報告における減損の影響につき、利害関係者の理解を得ることを可能にする十分な情報が、財務諸表上で開示されること。

(2) 導入時期

導入時期についてもやはり FRS11 において、次のように示されている。

"FRS 11 is effective for accounting periods ending on or after 23 December 1998"

つまり、「FRS 11号の指令は、1998年12月23日以後に終了する会計期間から効力を生ずる。」とされており、イギリスでは減損会計について現在既に実施段階に入っていることになる。ただし、パートナーのスティーブ・マスリーン氏の言を借りれば、「これらについては、最近になってガイドラインが示されたばかり」なのだそうである。

ちなみにイギリスの導入時期をアメリカ、IASと比較してみると以下の様になる。

| 対象国 | 公表指針 | 適用時期 |
|--------------|---|---------------------------|
| アメリカ | 1992年12月 公開草案 1995年3月 FASB 基準書 121号 「長期性資産の減損及び処分予定の長期性資産の会計処理」 | 1992年12月16日以降開始する事業年度から適用 |
| 国際会計基準 (IAS) | 1997年 公開草案→修正 1998年6月 IAS 36号 「資産の減損」 | 1999年7月1日以降開始する事業年度から適用 |
| イギリス | 1997年 公開草案→修正 1998年7月 ASB より FRS 11号 「固定資産及びのれんの減損」 | 1998年12月23日以降終了する事業年度から適用 |

(「完全図解減損会計のすべて」太田達也著 (株)中央経済社より)

(3) イギリス基準の特徴点

イギリスにおける減損会計はIASの基準に概ね準拠しながらも、次のような特徴を持つ。

- ① 減損状況の兆候がみられるときにのみ、減損処理を検討する。
- ② 現在価額を売却価額又は使用価値と比較する。

(4) 計算方法等

上記(3)②の特徴は、現在価額つまり現在の帳簿価額を次の2つと比較してその差額を減損処理している点である。

① 使用価値 (将来キャッシュフロー)

使用期間にわたる年々のキャッシュフローの合計額+使用後の処分額

② 売却価額 (現時点での処分価額)

売却価額は、現時点で売却した場合のその資産に係るキャッシュフローを意味するので、使用価値が現在売却価額を下回った場合は、使用し続けずに売却した方が良いことになる。したがって帳簿価額は、これら①、②のうちいずれか高い方まで切り下げることになる。その差額が減損額となる。

【減損額の計算例】

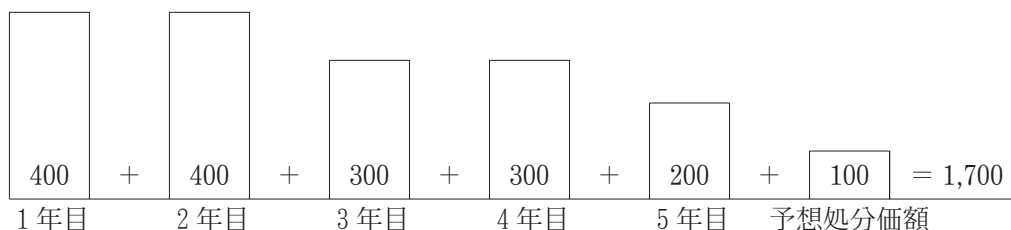
対象：A 資産 見積残存使用期間：5年

- ① 現在の帳簿価額 2,000

② 将来キャッシュフロー

1年目 400 2年目 400 3年目 300
4年目 300 5年目 200 使用後予想処分価額 100

毎期生み出すキャッシュフロー見込額



③ 現在処分価額 1,500

④ 減損額

1,700 > 1,500 … 現時点での使用価値は処分価額よりも高い

2,000 - 1,700 = 300 → 減損額として P/L へ

4. 今後の課題

第1の課題はキャッシュフロー額の見積もりである。減損会計の問題点は、対象資産の将来キャッシュフローをいかにして見積もるか、その具体的手法の確立に尽きるといってよい。既に導入されているイギリスにおいても「最近になってガイドラインが示された」との発言もあり、標準的な手法の確立には至っていないようである。

第2の課題は、減損額の法人税における損金性である。企業会計における減価償却費や減損額は、イギリスでは「税務上、一旦無視される。」(イアン・エバンス パートナー) のだそうであるから、現在のところ損金算入されていない。と、なれば企業利益と法人所得は、ますます乖離し、税効果会計をもってしても、その調整は困難な度合いを強めていこう。税法上で減損額の損金算入を認める方向に税法改正を推し進めて行くことも今後の課題といえる。

(青木 優幸 担当)

〈参考引用文献〉

- ① 「イギリス財務報告基準」田中 弘 原 光世 [訳] (株)中央経済社
- ② 「完全図解 減損会計のすべて」太田達也 (株)中央経済社

〈資料掲載〉

- FRS 11 要旨 (原文)
- SSAP 19 要旨 (原文)
- FRS 15 要旨 (原文)
- FRS 3 要旨 (原文)

<FRS (Financial Reporting Standards) 11 号要旨>

FRS 11

Issued July 1998

Amended December 1998

Impairment of Fixed Assets and Goodwill

The objective of FRS 11 is to ensure that:

- a. fixed assets and goodwill are recorded in the financial statements at no more than their recoverable amount;
- b. any resulting impairment loss is measured and recognised on a consistent basis; and
- c. sufficient information is disclosed in the financial statements to enable users to understand the impact of the impairment on the financial position and performance of the reporting entity.

FRS 11 sets out the principles and methodology for accounting for impairments of fixed assets and goodwill. It replaces the previous approach whereby diminutions in value were recognised only if they were regarded as permanent. Instead, the carrying amount of an asset is compared with its recoverable amount and, if the carrying amount is higher, the asset is written down.

Recoverable amount is defined as the higher of the amount that could be obtained by selling the asset (net realisable value) and the amount that could be obtained through using the asset (value in use). Value in use is calculated by forecasting the cash flows that the asset is expected to generate and discounting them to their present value. Where individual assets do not generate independent cash flows, a group of assets (an income-generating unit) is tested for impairment.

Impairment tests are only required when there has been some indication that an impairment has occurred.

The development of FRS 11 shadowed the development of the international standard on the same subject (IAS 36).

FRS 11 is effective for accounting periods ending on or after 23 December 1998.

<SSAP (Statements of Standard Accounting practice) 19 号要旨>

SSAP 19

Issued November 1981
Amended October 1992
Amended July 1994
Amended November 1997
Amended December 1998
Amended February 1999

Accounting for investment properties

Investment properties are interests in land and/or buildings that are held for their investment potential, rather than for consumption in the business operations. In such cases the current value of these investments, and changes in current value, are of prime importance rather than a calculation of systematic annual depreciation. SSAP 19 therefore requires investment properties to be included in the balance sheet at their open market value, but without charging depreciation. Investment properties are thus treated differently from the generality of fixed assets, which are subject to depreciation charges to reflect, on a systematic basis, the wearing out, consumption or other loss of value of the asset required by SSAP 12 'Accounting for depreciation' (to be superseded in due course by FRS 15 'Tangible Fixed Assets').

IASC is at present reviewing its standard, IAS 25 'Accounting for Investments', which includes the treatment of investment properties. The ASB is following and contributing to the international debate on investment properties and may review SSAP 19 in due course, in light of the outcome of the IASC project.

SSAP 19 is effective for accounting periods starting on or after 1 July 1981.

<FRS (Financial Reporting Standards) 15 号要旨>

FRS 15

Issued February 1999

Tangible Fixed Assets

FRS 15 sets out the principles of accounting for tangible fixed assets, with the exception of investment properties, which are dealt with in SSAP 19 'Accounting for investment properties'. The objective of the FRS is to ensure that tangible fixed assets are accounted for on a consistent basis.

Consistently with previous practice (as reflected, for example, in the Companies Act) the FRS permits a choice as to whether tangible fixed assets are stated at cost or at revalued amount. However, where an enterprise chooses to adopt a policy of revaluing some assets, all assets of the same class (that is, those with a similar nature, function or use) must be revalued. The FRS also contains requirements that ensure that the valuations are kept up to date.

FRS 15 incorporates many of the requirements of SSAP 12 'Accounting for depreciation' which it will supersede in due course. The FRS acknowledges that in a limited number of cases, no depreciation charge may be made on the grounds that it is immaterial. Where this is the case, or where depreciation is calculated on a basis that assumes that the useful economic life of an asset is longer than fifty years, the standard requires annual impairment reviews to be performed, to ensure that the carrying amount of the asset is not overstated.

FRS 15 is effective for accounting periods ending on or after 23 March 2000. If put into effect as expected in 2003, the proposed standard in FRED 29 'Property, Plant and Equipment & Borrowing Costs' will supersede SSAP 19.

<FRS (Financial Reporting Standards) 3号要旨>

FRS 3

Issued October 1992
Amended June 1993
Amended November 1997
Amended July 1998
Amended September 1998
Amended December 1998
Amended June 1999

Reporting Financial Performance

FRS 3 has changed the way in which performance is reported. Its objective is to require entities to highlight a range of important components of financial performance to aid users in understanding the performance achieved by the entity in a period and to assist them in forming a basis for their assessment of future results and cash flows.

The standard requires a layered format for the profit and loss account to highlight a number of important components of financial performance:

results of continuing operations (including acquisitions);

results of discontinued operations;

profits and losses on the sale or termination of an operation, costs of a fundamental reorganisation or restructuring and profits or losses on the disposal of fixed assets;
and

extraordinary items.

The effect of the standard has been effectively to outlaw extraordinary items. If any were to arise, the standard requires them to be included in the earnings figure used to calculate earnings per share.

The standard also requires a statement of total recognised gains and losses to be shown. This is a primary financial statement that includes the profit or loss for the period together with all movements in reserves reflecting recognised gains and losses attributable to shareholders.

A note of historical profits, which is a memorandum item, is also required. The purpose of this note is to present the profits or losses of entities that have revalued assets on a more comparable basis with those of entities that have not.

FRS 3 is effective for accounting periods ending on or after 22 June 1993.

A current project on reporting financial performance will develop a standard that will supersede FRS 3.

V イギリスにおけるカウンスル税

はじめに

イギリスの地方税は長い歴史を持つレート（Rates）と呼ばれる地方税であった。このレートは、ドメスティック・レート（Domestic Rates）と呼ばれる居住用資産にかかるものと、ノン・ドメスティック・レート（Non Domestic Rates）と呼ばれる非居住用資産にかかるものとに区分され、課税されていた。

1990年にイギリス政府は、それまでの資産課税と全く異なる人頭税（Community Charge）をドメスティック・レートに代えて導入した。レートのうちノン・ドメスティック・レート（事業用レート）は国税化し、それによる税収を地方自治体の人口比で地方に配分する改革を行った。この人頭税は、原則的に18歳以上の成人に地方税を均一に負担するという税である。従来は資産を有する一部の住民に課税されていたものが、この人頭税では、賃貸住宅居住者にも税負担を強いた。

しかしながら、この人頭税は、非常に不評で各地で不払いが起き、更に移行に伴う問題、不払いによる徴税コストの増大を招いた。また、インフレ率を考慮して各地方自治体が算出した人頭税の税額が、イギリス政府の予想額をかなり上回り、更にこの人頭税の税額を抑制するための付加価値税増税による国庫補助金の増額の遅れも混乱を招き、これが当時の保守党内部に亀裂を生み、1990年にサッチャー政権は退陣を余儀なくされた。

人頭税は、わずか3年で廃止されたのである。

この人頭税に代わり、1993年に従来よりあった Domestic Rates を手直しし、基本的に資産に対する課税ではあるが応益原則も取り入れたカウンスル税が導入された。

これは居住用資産を課税対象とし、1つの家屋に成人2人の居住を基本としており、資産税と人頭税の両面の性格を持ち、成人1人のみが居住する場合、課税額が25%減免される。

このカウンスル税を徴収するのは、住民に最も身近な課税団体（billing・authority）である。つまり、ディストリクト、シティ・オブ・ロンドン、ロンドン・バラ、大都市圏ディストリクト、ユニタリー・オーソリティである。なお、二層制を採用している地域は徴収をディストリクトに依頼している。課税対象資産はイングランド及びウェールズにおいては内国歳入庁財産評価局（The Inland Revenue's Valuation Office Agency）により評価され、8つの価格帯（A～H）に分けられている。

1. カウンスル税（Council Tax）

(1) カウンスル税の導入

1993年4月1日より、カウンスル税が地方税として居住用財産に対し課税する制度ができた。これは、居住用資産に対して課税される税であり、ビジネス用としての商業用財産は、適用されない。

(2) 納税義務者

カウンスル税の納税義務者は、個人である。

(3) 課税対象

カウンスル税の課税対象は、市町村内に所在する居住用資産（住宅等）である。

(4) 課税標準

カウンスル税の課税標準は、居住用資産の資産価値である。

(5) 評 価

カウンスル税の評価は、上記資産価値による課税標準であるが、その資産価値による評価は、売買事例をベースとした市場価格に基づいて評価され、内国歳入庁財産評価局が評価し、その評価は、評価局が責任を持つ。各価格帯に対する資産評価額と各価格帯における課税率（価格帯間比率）は中央政府が決定するが、課税額自体は各地方自治体が決定する。特徴としては、1991年4月1日時点における資産評価額により下記の8つの評価価格帯にランク分けされ、個々の評価額は示されず、また、1991年の時点で評価されて以来、再評価が行われていない。

各自治体における徴収すべきカウンスル税総額は、歳出予算額から、中央政府からの交付金・補助金及び使用料、手数料などを差し引いた額となり、この所要税額を課税資産で割ったものが地方税率となる。これにより各価格帯における課税額が決定される。

地方税率の設定方法

地方税率 = 所要税額 ÷ 課税資産

所要税額 = 歳出予算額 - (手数料収入 + 交付金・補助金収入等)

⑤

(6) 税 率

居住用資産を資産評価額に応じて、8段階に区分して、それぞれについて地方自治体ごとに定められた税率で課税される。

① (居住用資産の評価区分)

| 価 格 帯 Valuation band | 資産評価額 (Value of property) |
|-------------------------|----------------------------------|
| A | up to £40,000 |
| B | over £40,000 and up to £52,000 |
| C | over £52,000 and up to £68,000 |
| D | over £68,000 and up to £88,000 |
| E | over £88,000 and up to £120,000 |
| F | over £120,000 and up to £160,000 |
| G | over £160,000 and up to £320,000 |
| H | over £320,000 |

上記AからHまでの8区分は、価格帯 (Valuation band) であり、資産評価額は Value of property として表示している。

② (カウンシル税の税額・2都市の実例)

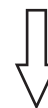
実例として、ロンドンの西方 35km の処に位置する Slough 市と、マンチェスターより北東 60 km に位置する Leeds 市を抽出し、2都市の 2002 年 3 月時点のそれぞれの価格帯 (Valuation Band) におけるカウンシル税の税額を比較してみる。

| (Band) | (Slough 市) | (Leeds 市) |
|--------|------------|-----------|
| A | £ 557 | £ 596 |
| B | £ 650 | £ 696 |
| C | £ 742 | £ 795 |
| D | £ 835 | £ 895 |
| E | £ 1,021 | £ 1,093 |
| F | £ 1,207 | £ 1,292 |
| G | £ 1,392 | £ 1,491 |
| H | £ 1,671 | £ 1,790 |

③ (カウンスル税の価格帯に応ずる税率)

| 価格帯 | 資産評価額 (Value of property) | 税率(定額) (£) | 価格帯間 比 率 |
|-----|------------------------------------|---------------|-------------|
| A | Up to £ 40,000 | £ 565 | 6 |
| B | Over £ 40,000 and up to £ 52,000 | £ 659 | 7 |
| C | Over £ 52,000 and up to £ 68,000 | £ 753 | 8 |
| D | Over £ 68,000 and up to £ 88,000 | £ 847 | 9 |
| E | Over £ 88,000 and up to £ 120,000 | £ 1,035 | 10 |
| F | Over £ 120,000 and up to £ 160,000 | £ 1,223 | 13 |
| G | Over £ 160,000 and up to £ 320,000 | £ 1,412 | 15 |
| H | Over £ 320,000 | £ 1,694 | 18 |

この税率を地方議会で
決定する。



基準価格であるD価格帯の税率を設定し、価格帯間比率(法定)に基づき他の価格帯の税率(税額)が決定される。

例えば、A価格帯の税率は、D価格帯の6/9である。

課税標準の算定には、上記A～Hまでの価格帯方式が採用され、固定資産の評価額に応じ8つの価格帯に分類し、それぞれの価格帯ごとに税率が決定されるシステムとなっている。

地方自治体は、基準価格であるD価格帯の税率を設定し、これに法定の価格帯間比率を用いることで、すべての価格帯の税率が自動的に決定される。

税率には、法定の標準税率や制限税率はなく、基本的に地方自治体は自由にD価格帯の税率を設定できる。

④ (鑑定評価)

旧レイトと現行カウンスル税とは、同様な固定資産税と考えられるが、レイトは個人・法人ともに課税されたが、カウンスル税は個人のみを対象としており、レイトの課税標準は固定資産の賃貸価格であるが、カウンスル税では固定資産の価格である。また、レイトは、価格帯方式でなく評価額に税率を乗じる方式であり、カウンスル税には居住人員に応じた減免措置があるが、レイトにはないという相違点がある。

- (7) カウンシル税は、地方自治体のどのようなサービスに充当されるか？
カウンシル税は、主に次のような用途に使用される。

| | |
|----------------|---------------------------------|
| a. 墓地、火葬場 | cemeteries and crematoria |
| b. 家庭用ゴミの収集 | collection of household rubbish |
| c. 公衆事業 | community projects |
| d. 図書館 | library |
| e. 公共駐車場 | public parks |
| f. スポーツ、レジャー施設 | sports and leisure facilities |
| g. 街路清掃・採光 | street cleaning and lighting |
| h. 道路の維持 | upkeep of roads |
| i. 建築 | housing |
| j. 社会福祉サービス | social services |

しかしながら、カウンシル税は、地元自治体の一般財源にも使われる。

- (8) カウンシル税の軽減等の特例

カウンシル税は、現在、唯一の地方税であり、課税対象は住居用資産であるが、納税義務者は、所有者でなく、居住者とされるが、次の場合には軽減、免除等がなされる。

一人暮らしの場合は、25%軽減され、学生が居住している場合や6ヶ月以上空き家の場合は、50%減免されるなど特例がある。

2. ノン・ドメスティック・レイト／事業用レイト（国税）

〈参考〉

- ① 納税義務者 個人及び法人
- ② 課税対象 市町村内に所在する事業用不動産
- ③ 課税標準 「レイト価格」と呼ばれる査定価額
- ④ 評価 レイト価格は、市場賃貸価格に基づき内国歳入庁の評価官が一元的に評価
- ⑤ 税率 中央政府（環境大臣）が税率を決定し、その後物価上昇率の範囲内で税率を変更（2002/03年度の税率は43.7%）。納付された税は、中央政府に入り、地方自治体に対しその地域内の成人数に応じて譲与される。

3. カウンシル税を研究調査してみよう

1998年の白書「現代の地方自治」の概要では、イギリスのカウンシル税に関する項目に次のようなことが紹介されている。

「住民は、安全で、素晴らしい環境のもとで過ごすことを期待している。教育水準や健康の水準の向上も含め、我々は、質の高い公共サービスを期待している。そして、我々は、誰もが参加でき、我々が期待しているような効果的なサービスが受けられるような地方社会を望んでいる。そのためにも、我々が今進めているイギリスの近代化が不可欠である。より公平で気品があり、安定的な経済成長、環境破壊を起こさない、社会正義に支えられた社会が望まれる。」

私がイギリスでホームステイしイギリス人の生活を見た経験では、多くの市民が、芝上で行うボウリングクラブ、乗馬倶楽部、ビンゴクラブ（日本と異なり 27 の駒に有効数字 15 を主催者が読み上げて競技する）に所属して日曜日などに楽しみ、また、地元の環境整備などについてもよく話し合いを持っている。多くの方が趣味を持って、人生を楽しむ時間を有していると感じた。

(1) イギリスの不動産の特徴

毎週、不動産の PR 新聞が無料で家庭に配達される。その内容は、建物の使用間取りや家庭設備を中心としたものであり、イギリスでは日本のように土地の広さは重視されていない。更に、建築基準法以上に、自分の敷地を勝手にアパートに変更したり親族のために家屋を増築することが簡単に出来ず、分譲処分も簡単に出来ない事情も多くある。また、イギリス人は、ガーデニングを大切にしている国民でもある。

このようなイギリス人の「不動産の考え方」そのものが日本人と異なり、それに伴った税制の取扱いもおのずから違って来る。当然のことながら類似点も多いが異なる点も多いことになる。

ここで、類似点と相違点を紹介する事とする。

① 類似する点の評価

内国歳入庁財産評価局が、評価の最高決定機関であり、不動産業者を兼ねた不動産鑑定士が業務に携わっている。標準宅地を地区ごとに求めて評価をしている。

不動産業者からの取引事例調査報告により資料の収集をして、標準地の評価に一定の比較要因によって時価を求めている。日本のように時点修正、個別要因の補正、地域格差、個別格差などを行っているが、一般に公示価格のような公開はしていない。

地域の不動産鑑定士は、取引事例からの時価の評定が主な作業であるが、内国歳入庁の指定の不動産鑑定士が標準地を評定している。

しかし、カウンシル税においては 1991 年の時点で評価されて以来、再評価が行われていない。

② 異なる点の評価

日本では、1 月 1 日現在の公示価格の作業を不動産鑑定士によって国土交通省の管轄で毎年行い、3 月末までに官報や新聞に一般に公表しており、相続税の路線価は、公示価格の 80 %相当として 8 月頃に公表している。また、固定資産税の評価も公示価格の 70 %相当として調整率を乗じて税額を求める。しかし、イギリスには公示価格制度はない。

私のホームステイ先の COUNCIL TAX BILL (P. 180 ~ P. 181 参照) によると毎年税額が増加しており、日本の固定資産調整率に近い何らかの地方財源の工夫がされている。この評価に当たっては、地域の不動産鑑定士が中心に作業するが、内国歳入庁専属の不動産鑑定士が公平になっているかを検討している。8 年間も評価替えを控え、日本のように毎年の作業は行わない。それは、時価の評定が如何に難しく政策的に一般公開を行わないもので、不動産鑑定士の独断の業務とされている。

(2) 欧州の土地のあり方

私は、ヨーロッパに行くことが多く、過去にベルギー、オランダ、北欧、ドイツ、フランス等に行ったが、そこで視察したものは、繁華性のある地区はお城や市役所を中心として広場を十分に取っており公有地が多い。農業、牧場を営む住宅、勤務労働者の住宅、高層マンション、個人住宅などは、国々によって評価が異なる。土地の評価の実務記述は困難を伴ったが、不動産業者は、単に仲介のみならず顧客（外国から来た方が多い）のサービスを徹底して行い、事務弁護士等、税金の手続きを外部に依頼し各々の専門家を斡旋している。

4. 終わりに

イギリスのカウンシル税における固定資産の評価については、歳入庁財産評価局がその評価を扱っているが、今回の研修視察では、財産評価局での研修ができなかった。

カウンシル税における評価算定は1991年に歳入庁財産評価局が行ったのみであるが、最近のイギリスの土地上昇からすれば、カウンシル税における不動産の評価も上がっていることになる。事実毎年カウンシル税の負担が増えているとのことであつたが、日本の固定資産税のように時点修正ないし調整等を行っていると考えられる。

カウンシル税は、個人が納税する唯一の地方税である。

地方の税源については、税の累進性が少ないことや、地方政府が税率設定権限を持つのがカウンシル税だけであり、企業活動への課税権限がないことなどへの批判があり、これを受け、イギリス政府は、委員会を設置して、カウンシル税の役割の見直しを行う予定であるとのことである。（平成13年12月26日・日英経済協議にて）

また、ドイツにおいては、毎年土地・建物に課せられる市町村税で「不動産税」があるが、これは土地・建物の評価額に連邦税率（基本税率）を乗じ、これに各市町村の乗数をかけて税額を決定するが、その評価は原則6年毎に評価基準を更新しなければならないが、1964年1月1日時点の内容であり、評価算式等の基準内容が複雑で改定作業が進まない状況であるという。

今回のカウンシル税の研修視察を通じ、各自治体は資産の評価や地方税歳入確保の困難性の問題等を抱えていることを学んだ。我が国における地方税を巡る問題もこれからの課題となろう。

（木田 正勝 担当）

〈参考資料〉

1. 地方税雑誌 荒川都税事務所総務課提供
2. GRANT THORNTON 監査法人のパンフレット
3. 同上の ASG 税理士法人 代表社員 浜村浩幸氏の支援
4. イギリスの新しい税ーカウンシル税をめぐって 桑原竜太
5. 自治体国際化協会ロンドン事務所長安藤明氏他より説明聴取資料提供…同事務所 鈴木清英氏
6. 地方財政システムの国際比較 財務省財務総合政策研究所

COUNCIL TAX BILL の見本

イギリスでの発見

イギリス・ドイツ研修視察の最初の訪問地ロンドンに到着した翌日の2002年9月29日（日）は、終日自由行動だったため、郊外に出かけてみました。

まず、16世紀に建設された煉瓦造りのお城ハンプトン・コート・パレスに行ってみました。当日は、東京出発直前に「今年の9月は遅い夏を味わえ、夏服でも大丈夫。」と知らせてもらっていた通りのポカポカのお天気で、ノースリーブや半ズボン姿の観光客と一緒に、陽気なガイドに城内を案内してもらいました。当時の生活を再現している寝室、客間、謁見の間、ダイニング・ルーム、…等をのんびりと見学しました。広い厨房では当時の服装をした3人のチャーミングな料理人が怪しげな調理をデモンストレーションしており、そばに近付いて質問すると気楽に応じてくれました。欧州の有名な画家による興味深い絵画のコレクションもたくさん展示してありました。また、色々な種類の花で溢れた庭園や王冠の形に刈られた木々のある庭園等、手入れの行き届いた数多くの英国風庭園がありました。敷地内には運河も流れており、運河の向こうには休憩している人達が寝そべっている鮮やかな緑の芝生が広がり、その奥には王侯貴族が狩猟を楽しんだという広大な森林が永遠と続いていました。1時間もあれば十分に見学し終わっていたのに、3時間を経過しても半分も見学し終わっていませんでした。

次に、王立植物園キュー・ガーデンズに行ってみました。広大な敷地内には温室やお城等が点在しており、ここでも時間がゆっくりと流れていました。

ロンドンに戻る途中、米国女優ジュリア・ロバーツが主演した映画「ノッティングヒルの恋人」の舞台になった白亜の大邸宅ケンウッド・ハウスに寄ってみました。あいにく開館時間を経過していたので、贅を尽くした装飾とレンブラントをはじめとする素晴らしいコレクションで有名な屋内は見学できませんでした。テラスに行くと、ちょうど夕暮れ時のロンドン市内が一望でき、気持ちがよかったので、地元の人達と一緒に緑の美しい敷地を一周してみることにしました。しかし、歩いて歩いて敷地の端にすら到達できていないのに1時間経過していました。

⑥

白亜の大邸宅ケンウッド・ハウス

行く先々で、狭い日本と広大なイギリスのスケールの違いを痛感させられた一日でした。また、こんなにゆったりした過ごし方はせつかな日本人には向かないなと思った瞬間、宿泊したホテルの周辺以外では日本人を1人も見かけていないことに気がつきました。

ホテルに戻ってから、徒歩10分のところにある、現地で人気の洒落たイタリアン・レストラン「TIMO」に行きました。20時を大幅に過ぎていたのですが、イギリスでの夕食は21時前後から開始するのが一般的らしく、次から次へとお洒落な格好をしたカップルやグループが入ってきます。周りをさりげなく眺めて、隣のテーブルのユーモアたっぷりの会話を聞いていると、映画のワン・シーンが展開されているような錯覚に陥ります。ホテルへの帰路、コインの入った缶の後に聡明そうな美しく若いブロンドの女性の浮浪者が毛布に包まっているのを見かけ、現実に戻されました。ホテルは、有名な俳優や高所得者が住むトレンドーな高級住宅街に位置しており、周辺のカフェやレストランは裕福な人達で賑わっています。しかし、成功してこの区域に住める高所得な若者がいる一方、不景気のため、破格の低賃金で働くか失業せざるを得ない優秀な高学歴者も多いことを知らされました。

英国風の週末をのんびりと過ごして時差ぼけを解消した翌日から3日間はロンドンで終日研修でした。訪問先で、思いがけず、たくましく元気に活躍している後輩に会い、簡単に情報交換ができたのが嬉しかったです。

初めて参加した海外研修視察でしたが、訪問した国の情勢や日本との違いが再認識できた有意義な視察でした。

(大堀 貴子 記)

⑦

ハンプトン・コート・パレスにて

イギリス、ドイツ視察雑記

平成14年9月28日(土)成田空港を離陸して新潟方面に向かい、日本海に出てから進路を真北に変える。そしてユーラシア大陸にぶつかると、再び進路を西に変える。ロシア・シベリアの極東最大都市ハバロフスクのほぼ上空を通過する。これがヨーロッパ行きのコースである。その頃機内では飲み物サービスが始まり、そのシベリア上空で赤ワインを飲み始める。これが私の定番である。そこで、クイズ問題。「シベリア」を英語でなんと発音するのでしょうか？

その日、イギリスのロンドンのヒースロー空港まで、約13時間の空の旅である。エコノミー席は、まさに地獄の旅となる。鶏のプロイラーのように、狭い座席シートに座ったまま、食べたり飲んだり眠ったりして時間を過ごすのである。

1. イギリス編

ロンドンの印象は、アメリカ化された国際都市で、サンフランシスコやロサンゼルスのような人種のるつぼの都市だ。古き良きイギリスは現代のロンドンにはなく、地方の一部にしかないと聞いた。物価は東京より高いのではないか。しかもミニバブルで土地建物が上昇している。

イギリスで訪問した場所は内国歳入庁(IR)、勅許税務協会(CIOT)、イギリス勅許公証会計士協会(ACCA)、GRANT THORNTON 監査法人、アジュディケーターズ・オフィス、内国歳入庁インクワイアリ・センター見学である。イギリスには税理士制度がないため、公認会計士等がその役割を果たしている。イギリスの内国歳入庁(IR)と関税消費税庁(Customs and Excise/CE)とが一緒になったものが、日本の国税庁に当たるのではないか。考え方が違くと組織形態も違う。

そのなかで、特に興味を引いたのは「アジュディケーターズ・オフィス」(The adjudicator's office)と議会オンブズマンの存在である。これはサッチャー首相の提案により、行政の構造改革の1つとして始まったらしい。その「アジュディケーターズ・オフィス」は、市民が行政から不良サービスを受けたときの苦情処理部門で、行政サービスを改善するために行政とともに業務を行い、その苦情を処理しながら、行政機関を絶えず変革して行く目的で創られた組織である。行政機関は硬直化し肥大化していく傾向があるため、一般会社と同様に、お客の意見をどしどし取り入れて、行政機関を活性化しお客のニーズに合った組織形態にし、その組織コストを下げようという試みである。小さな政府を目指すことにもなる。

「アジュディケーターズ・オフィス」はその苦情の基準を持っている。扱う苦情として①行政スタッフの対応が悪い、②その仕事が遅い、③誤解を与えるアドバイス等を受けた等。扱わない苦情として①法律問題、②税審判所による案件、③政府の政策についての苦情、④議会オンブズマンによる調査中案件等である。職員の50%が弁護士や会計士、50%が行政からの出向者で組織構成されている。アジュディケーターズ・オフィス設立当時は行政機関による抵抗があったが、現在では行政機関からの出向者が元に戻ると行政エリートとなっていくようである。財政基盤は苦情件数に応じて各行政機関から徴収している。このアジュディケーター(adjudicator's)の動詞はAdjudgeでAdを削除すると、Judgeとなる。Adは方への意味があるので、「ジャッジに近い」すなわち審判する程度の意味になるのだろう。

2. ドイツ編

ドイツは2回目である。ドイツの町の印象は、日本の田園調布がドイツ全体と想像すればいいかもしれない。どの町に行っても落ち着いた雰囲気がある。今回、ドイツのケルン（Köln）を中心に移動した。ケルンはオーデコロンとケルン大聖堂が有名である。フランス語で「ケルンの水」をオーデコロン（eau de Köln）という。ケルン大聖堂は世界3大聖堂の1つで、建物着工から完成まで637年。関ヶ原の戦い時に着工したと仮定すると、昭和12年に完成したことになる。気の長い話だ。

ドイツで訪問した場所はデュッセルドルフ経済監査士協会、ケルン税理士会である。ケルンの近くのデュッセルドルフはドイツで日本人が一番多い都市だそうだ。ドイツには税理士制度があり、経済監査士制度もある。そこで、クイズ問題。ケルンから西に80km程行くと、ベルギーとなる。その「ベルギー」を英語でなんと発音するのでしょうか？

デュッセルドルフ経済監査士協会及びケルン税理士会での話。ドイツの税理士は経済監査士や弁護士の資格を重複している者が多い。またドイツは中堅企業が多く、間接金融比率（銀行融資比率）が高い。その間接金融比率が高いのは日本と同じだが、監査を受ける必要のない企業も、監査済の財務諸表の提出を銀行から要求されているようだ。銀行からの監査要求圧力が、非常に強いようだ。近い将来日本もドイツと同様に、監査の必要ない中小企業であっても監査済財務諸表の提出を銀行から要求される確率はかなり高いと予想する。強制監査については、イギリス、ドイツは中会社まで行われているようだ。その明細は東京会の報告に譲りたい。監査と税務の力関係は、イギリス、ドイツのいずれの国でも、税務より監査の方が優位に立っている。最初に監査があり、事後処理として税務がある。今日の日本は、上場企業のみ強制監査であるため、中小企業の場合、監査がないため税務が前面に出てしまい、税務が優位に立っているかに見える。しかし近い将来、中小企業も強制監査を受ける必要になったとき、監査が優位に立つはずだ。過去において、ドイツでは中小企業まで監査を受ける必要になったとき、ドイツの税理士に一定の試験を課して、中小企業の監査ができる宣誓帳簿監査士制度を創設している。私見だが、日本の税理士制度において一定の試験を課して、中小企業の監査ができる案が出てきた場合には、ドイツの様に積極的に取り組むべきだと考えている。でなければ、日本の税理士に未来はないと思う。皆さんどう思いますか？

また、日本の登記所に当る商業裁判所（ドイツの場合）、会社庁（COMPANIES HOUSE、イギリスの場合）に会社の財務諸表を登記しなければならない。したがって、日本も同様に登記所に会社の財務諸表を登記するときに、間もなくやって来るだろう。

ケルン税理士会のある税理士の話では、税務訴訟は儲からないので、その代理人になりたくないと言う。また、一方で懇親会で私の前に座ったドイツの税理士は、かなりの税務訴訟件数を抱えているため、土、日曜日に仕事をしなければならないと言う。税務に関しても、かなり専門分野化しているようだ。専門分野化と言え、ドイツの裁判所は専門分野ごとに区分されている。憲法上の問題は憲法裁判所で、商法上の問題は商業裁判所で、税法上の問題は財政裁判所という様に。もちろんドイツの税理士は訴訟代理人として、財政裁判所で活躍ができる。日本の裁判所制度もそれぞれの専門分野の裁判所を創り、専門分野ごとの専門裁判所で処理した方がよいのではないだろうか。裁判官は万能ではないのだから。

ドイツのケルン地下鉄と高速道路について話してみたい。ケルン地下鉄の地下階段を降りて行くと、直接プラットホームとなる。改札口がないのである。キップはプラットホームにある自動販売機で買う。車内は日本と同じように綺麗である。目的地で降りても、やはり改札口がないのである。キップを買わず違反が発覚したときは、10倍?の違反金を支払うそうだ。この改札口廃止は合理的なのか、人間性善説なのか。私の想像だが、ドイツ人の合理性と公共性認識の高さがあるからできるのだと思う。改札に係る人件費及び設備費が「0」のため、通行料（電車代）を安く設定できる。無人店舗販売と同じようなものだ。それによる経済効果はかなり高いのではないか。結果として住みやすい国となる。

同様にアウトバーンで有名な高速道路も無料である。ただし、自動車購入時の諸税金は高いようだ。自動車購入時に高速道路の修繕維持費を徴収するらしい。ヨーロッパ連合のEUの一員になり、近隣諸国の自動車が通行するため、高速道路を有料化する案があるらしい。それにつけ、日本の高速道路代が高いこと。道路公団の優良ファミリー企業を吸収合併して、高速道路代を下げるか、無料にすべきである。それによる経済効果は計りしれない。運輸業者はコスト競争のため、高速道路を使用せず、一般国道を利用していると、そんな話をよく耳にする。なんと馬鹿げたことか。日本国を滅ぼす者として、道路公団を1つに上げてよい。

(泉 平尾 記)

VI おわりに

今回のイギリス・ドイツ研修視察において、第4班はイギリス・ドイツの相続税における固定資産の評価、固定資産における減損会計、そしてイギリスのカウンシル税についての研修視察を行ったのであるが、研修前の資料収集では適切な資料がなく、研修中及び研修後においてかなり資料の収集ができるようになった。今回の全般的な研修視察テーマは、その内容が多岐にわたり、奥深く、かつボリュームがあり、9日間の日程ではこなし切れないテーマで、1テーマに同程度の日数を費やしてもよいくらいのものであった。

さて、当班のテーマについて総括してみる。イギリスの地方税目は、居住用資産の価格に対して課税されるカウンシル税しか存在しない。イギリスの地方歳入に占める地方税カウンシル税は約12%となっており極端に低く、このため、地方の交付金・補助金依存度は60%を超えている。かつては地方税にも事業用レイトが存在したが、選挙権のない法人への課税が受益と負担の関係を弱めるとして国税化された。このため法人に対する地方税はなく、税収の全てが選挙権を持つ住民に負担されている。この税収依存度の低いことが、受益と負担の明確化に貢献しているという。

地方の税源については、税の累進性が少ないことや、地方政府が税率設定権限を持つのがカウンシル税だけであり、企業活動への課税権限がないことなどへの批判があることを受け、カウンシル税の役割の見直しの予定があるという。

また、我が国の地方税の税目の多さに、イギリスの選挙民は、きっと驚かれるに違いない。また、選挙民の地方財政、地方政治に対する我が国の関心度の低さは嘆かわしいが、イギリス国民は地域社会へ積極的に参加していると思われる。

次に、相続税の固定資産の評価であるが、イギリス、ドイツ、日本と各国によってそれぞれ固定資産の評価に違いがあるということが今回の研修で具体的にわかって、意義があったと思う。固定資産の評価は、各国原則時価であるが、その時価の考え方が、それぞれの国によって税政策上それぞれ相違がある。イギリスでの時価のとらえ方は、公開市場価値によるものであり最も理論的であるが、評価人による鑑定という評価が入り、実務上、その評価額の適正性で当局との意見の違いが出そうな気がする。しかし、税制上の優遇措置に関しては、イギリスは、かなり思い切った措置を採っていると感じられる。その目的は、中小企業の育成及び個人資産の保護ということである。

最後に、平成17年4月期以後開始事業年度から我が国で実施予定の減損会計であるが、イギリスでは1998年12月23日以後終了する事業年度から適用され、現在既に実施段階に入っていることになっているのであるが、GRANT THORNTON 監査法人のスティーブ・マスリーン氏によれば、「減損会計については、最近になってガイドラインが示されたばかり」という。イギリスにおいても減損会計に関しては、未だ、研究途上で、評価についても、具体的な手法が示されず、今後の課題となろう。

これを機に、各国の固定資産の評価についての更なる研究を行い、また、イギリスのカウンシル税という特異な税目に注目し、我が国の地方行政にも積極的に目を向ける必要がある。

(山口 賢一 担当)

変貌する環境 (The Changing Environment)

—David McDonnell 氏の講演内容—

GRANT THORNTON 監査法人

イギリスに本部がある GRANT THORNTON 監査法人を 10 月 1 日に訪問しました。GRANT THORNTON 監査法人の主たる業務は、企業家・事業家のビジネスとオーナーに対して、会計及び専門家サービスをワールドワイドに提供するリーディングファームであり、対象とする企業は大手企業よりも小規模な独立系企業に焦点を当てています。事業規模は、世界 110 カ国に 652 事務所があり、従業員 21,900 人、総収入は 2,040 億円 (18 億米ドル) というスペシャリストプレーヤーで、専門的な特化事業サービスにおけるトップの監査法人です。

当日、同監査法人会議室において、チーフ・エグゼティブ・ワイルドワイドのデイビッド・マクダネル (David McDonnell) 氏から「変貌する環境」というテーマで①顧客が何を期待し、何を要望しているか、どんな支援が必要か、②企業の国際化への対応、③職業専門家の信任について等、経済環境が厳しい現在の状況下で、専門家としてどう対処すべきかの参考となる講演を受けることができました。

以下同氏の主たる講演内容を掲載することにしますが、紙面の関係ですべてを掲載できないことをお許し願いたい。

1. 顧客の期待 (Client expectations)

(1) 質的变化 (より熟達した経営者のより高度な支援の要望)

それでは、顧客の期待についてお話しさせていただきます。

問題点を申し上げます。これらの顧客企業は、どんな会社なのでしょうか。どのような性格を持っているのでしょうか。中小企業も、大きな企業と同様に大きく変わりましたし、今も変わり続けております。数年前に遡りますと、中小企業は典型的に洗練されていない会社でありまして経営スキルも低いレベルでした。頻繁に 1 人あるいは少数の人間のアイデアに迷走しています。それが、エンジニアであったり、何かの専門家であったり、小売業の専門家であったり、少数の人に依存していることが大きかったのです。よって多くのヘルプとアドバイスが必要でありました。中には、非常にシンプルなアドバイスが必要な場合もありました。会計の処理の方法あるいは税務処理の準備方法などとてもベーシックなヘルプが必要でした。

しかし近年何が起きたかといいますと、世界中の先進国において、より教育レベルの高い、そしてより洗練されたグループの人達が中小企業の経営を展開するようになりました。より教育が高いというのは、単に大学に行ったということではなくて、経営技術をよくわかっているということでの教育です。

そして、ビジネスをドライブするということは何が必要なのか、会社の戦略はどうやった

らいいのか、そしてよりプロフェッショナルアドバイザー、会計士や弁護士から何を期待したらいいのかをよくわかって、そして報酬を適切にどれだけ払ったらいいのかをわかっている、そういった経営者が台頭してきました。日本の状況はまだどうかわかりませんが、アメリカやここイギリスでは、典型的に中小企業はとて意識が高いのです。会計のアドバイザーに何を期待したらいいのか、そしていくら報酬を払ったらいいのかをよくわかっております。それだけの価値を認めております。より洗練されていると申しますのは、社会的に洗練されているということではなくて、経営について理解されてより洗練されているということです。

また、経営者として何をすべきなのかもよく理解しており、そしてどうやって事業成長させていったらいいのか、理解しているのです。シンプルなベーシックなことだけではなく、更に高度に理解しているのです。

この背景にあるのは、皆さんがよくご存知の IT 革命です。この IT 革命が、過去 20 年の間に会社の経営をすっかり変えてしまいました。そして IT の理解がますます理解されて、モダンコミュニケーションのやり方が益々理解されるようになってきているのです。これがどういう意味を持つかという、過去に必要なだったベーシックだったアドバイスはもはや今日必要とされていません。なぜならば IT のソリューションにより基本的なことが解決されてしまうのです。かつての会計の専門家の基本的なサービス内容は、もう IT で可能です。税務についても、IT によって今日解決されつつあるようになっていきます。ビジネスマンもその点をわかっており、IT を活用するようになっております。

今、中小企業はヘルプを求めているけれども、もっと高度なヘルプを求めています。彼らはより教育レベルが高いのです。ヘルプは依然として必要ですが、今までのと同じ種類のヘルプを必要としてはおりません。20 年前とは違う中味のヘルプを求めているのです。ここで、私が強調しておきたいのは、彼らは広く支援を要望しているのです。より高度でより教育レベルが高くて相手に精通してはいるものの、依然中小企業でいることには変わらず、まわりの社員の数も少ないのです。そして典型的には、1 人あるいは少数のキーとなる人間が会社を経営しておりまして、キーパーソンとなっております。そして、外部の人間のヘルプを必要としているのです。急速に成長している中小企業は、更なる成長のためには何をしたらいいのか、外部の人からの支援を求めています。よってこの分野は、需要が大変大きいのです。支援を求めているということで、需要が大変大きいといえます。

日本だけではなく、イギリスだけでもなく全世界的に大きなビジネスチャンスがあります。ほとんどの主要経済圏は一部の国を除いてはですが、これらの国では中小企業が企業の大多数を占めます。そして雇用の大きな受け皿です。そして、その国の成長にも大変重要です。

(2) ターゲットは益々国際的

(国際的能力の確保及び国際的な一貫性・世界全域でシームレスな隙間のない体制)

コミュニケーションの革命とその他の仕事の方法に革新的な変化があった場合に、どんなに企業自体は小さくても、国際的な事業運営が可能となっております。これからの将来の事業の運営は、国際的な事業の運営ができない限り反映できないでしょう。国内のみではなく、国境を越えて事業範囲を拡大しないと、もう企業としては生き残っていくことはできなくな

るでしょう。このセクターから予測されることは、まずニーズが変化していることです。そもそもお客様のニーズが国際的になってきています。国際的に事業を行うことからくる支援、国際的税務の問題、国際的法務の問題に支援を求めるようになっております。

私たちや皆さんが仕事をしているターゲット市場は、益々国際的になってきており、国際的能力は決定的要因になります。国際的能力を持たなければ、私たちは益々小規模なお客様を扱わなければならないとなります。というのも中小企業も国際的な業務を行うことになるからです。

皆様、色々なチャンスがこれから出てくると思いますが、その中で必要な能力とは、国際的な能力です。国際的な能力を持っていないと顧客のニーズを将来満たすことはできません。そうでないと、このチャンスを逃すこととなります。

また、中小企業の期待も高まっており、小企業はより教育の良い、より高度になっていって相手に精通していることに加えて、日本ではまだそうではないかもしれませんが、イギリス、ヨーロッパの多くの国、アメリカ、アジアの国の中では、会計事務所はオープンに広告宣伝をすることが可能となっています。このことが良いことか悪いことかは別にして、これは変えられない潮流でありますし、日本でもいつかそうなるでしょう。自らが自らの会計事務所をマーケティングすることが可能になる事は皆さんにとっては良いでしょう。

更に、もう一方の持つ意味としては、皆さんの既に抱えている顧客、基礎の顧客に対して、他の会計事務所が何をしているのかの情報が入ってきます。より選択肢が多くなります。

皆さんに何を期待するかという実体水準が、どんどん高くなるのです。というのは、日常的に他の会計事務所から色々うちの会計事務所はこんなことができる、あんなことができるという広告宣伝が入ってくるのです。よって、盛り上がってくる様々な期待、過去に満足した内容では、もはや満足できなくなってしまうます。

そして最後のポイントです。国際業務をやろうと思っているのであれば、顧客は国際的な一貫性のあるシームレス (seamless)、隙間のない体制を求めるようになるでしょう。シームレス、隙間のない体制とは、どういうのかといいますと、日本で仕事をしているお客様がアメリカ、オーストラリアで仕事をして、更にはイギリスでの仕事をする場合に、それらの国々においても同じハイクオリティの会計サービス、外部からの会計サービスが必要なのです。その会計サービスに、隙間のないシームレスなサービスが欲しいのです。一貫して、そして今まで慣れてきた国と同じ、間違った方法でもサービスを求めるのです。別の国の別の会計事務所を紹介されたとしても、その国ではその会計事務所は、もしかしたらいい会計事務所かもしれませんが、しかし、顧客にとっては、自分の会計の中味を知らない会計事務所を紹介されてしまったわけです。ですから、顧客は、母国と同じような、シームレスなサービスと理解を、世界各国に求めるようになります。

(3) どんな支援が必要か

(顔の見えるサービス対応及び経験と国別レベルの知識に基づくアドバイス)

次に、どのような支援が顧客には必要なのでしょう。どうやって事業成長させていったらいいのか、そして、その成長のファイナンスをどうしたらいいのか、税務はどうやったら

いいのか、M&Aはどうやったらいいのか、ディスポーザブルはどうしたらいいのか、経営の問題はどうやったらいいのか。様々なトピックで、中小企業は、どこかの組織、皆さんのような組織や私共の組織に支援を求めようになります。顧客は、まずは問題が何だということ特定することを、皆様に求めます。向こうのお客様は、自分の問題は何なのかということは最初からわかっておりません。この点がトヨタのような大企業と違う点です。

また、中小企業はパーソナルなサービスを求めます。GRANT THORNTONは、人数はたくさんいますけれども、顧客の方では質の高いサービスを求めているのではなくてパーソナルな顔の見えるサービスを求めるということを認識した上で、組織を作っております。顧客は、ほんの少数の人に接触して貰いたいと思っております。よって、その顧客は、クライアントと理解のある専任の人間を求めています。

一方では、顔の見えるパーソナルなサービスを求めています。その一方では、世界規模の展開対応を求めています。よって、よく知っているその顧客担任担当の人がいる一方、世界的な対応が可能な、この2つのニーズをデリバリーするようにいたします。また顧客は、幅広いサービスを求めます。例えば、トヨタのような会社であれば、色々な問題について、色々な会社に仕事を出すのでありますが、中小企業の場合には1つの組織、ないしほんの少数の組織に対して仕事を外部に出します。依頼できるアドバイザーを求めています。その会社ならではの問題に対して、問題を明確に特定してその支援ソリューションを求めています。

過去には税務のアドバイスだけを提供していたのかもしれませんが、しかし、今は色々なことを求められます。コーポレートファイナンスであったり、人事のサービスであったり、色々なものを求めるようになります。1つの会社に求めるには、たくさん内容ですが、典型的にはそういうようなものを求めるようになります。そして経験に基づく、そしてローカルナレッジ（Local Knowledge）に基づくアドバイスを求めるようになります。グローバルなリーチそしてパーソナルタッチを求める。幅広いサービスを求める一方、国別、ローカルナレッジを求めます。よって私どもの事務所では、それを少しでも組み入れるようにしましたが、完璧にはまだできてはいないでしょう。このような形でお客様にサービスを提供するように努力しております。

顧客の期待を理解する、その期待に見合うないしその期待値を上回ることが、成功裏に収める事務所の基盤になると、それは将来的にもいえることです。

(4) いかなるアドバイザーであるべきか（包括的ネットワーク及び世界戦略に踏み込む）

さて、アドバイザーは、どういったアドバイザーであるべきか、これはすべてを包含した、典型的な独立企業のアドバイザーであるとします。そのような場合には、どうあるべきかですけれども、やはり包括的なネットワークの一部であるべきかと思えます。そうすることによって、特化されたサービスの資源の一部である広範囲なサービスを、中小企業が必要としていること、と申しますのも、会計事務所がより大きくなってこういった事業体のニーズを目指さなくてはならないとして、主要経済圏で強力である必要があります。特にアメリカで強力である必要があります。好むと好まざるにかかわらずイギリス経済では、非常に重要です。大半の人はいつかアメリカでビジネスをしたいと思っております。ですからアメリカで

ニーズに応えられる必要があります。GRANT THORNTON も、アメリカで主要な企業体として活動しており、世界戦略に踏み込む必要があります。世界戦略を持っていないと、一貫性を持った質の高い隙間のない体制のもとでのサービスを提供することはできません。

また、テクノロジーそしてインフラへの投資が必要であります。メンバファームの行動に責任を取る必要があります。これは GRANT THORNTON のやり方でありませけれども、こういったことをやれば、すべてのニーズ、この市場セクターのニーズに対応することができるわけで、それには、かなりの投資が必要です。中小事業体にとってであります、将来どうするか、大手企業の一員になりたいか、あるいは大手企業とリンクを結びたいか。やはり、国際的なサービスを展開するためには、大手企業と提携する必要があると思います。

2. ルール化の環境 (Regulatory environment)

(1) 1997年問題への対応 (各国各様の会計基準と監査基準をアメリカ基準に準拠)

では、次にルール化の環境についてお話をしていきます。

規制、これはある程度避けては通れないものです。大方のものは、いかがなものかと思われまふけれど、避けては通れません。ルールすなわち規制というものは、我々プロフェッショナルとして準拠しなくてはいけないルールであります。こういったルールは、我々の職業のルールかもしれないし、国の法律ないしは国際機関が決めたルールかもしれない。アメリカの EC の委員会かもしれません。このような規制ないしルール化の環境は、ある意味では面倒であると同時に、保護膜ともなっており、すべての企業が、同じルールに従わなくてはならない。これは、我々の職業の評判を全世界的に保護すべきであると考えます。

ところが、アメリカで色々な事件が起き、状況が変わってきております。しかし、アメリカだけのことでなく、どういった変化があったか、過去を振り返ってみたいと思います。エンロン、アーサーアンダーセンの問題は、ちょうど問題となりかかっていたところでしたが、まず最初にエンロンスキャンダル前に発生していた問題について言及させていただきます。

1997年の問題ですけれど、経済破綻がアジアに発生いたしました。それで監査人に批判が集まりました。どういったことかという、監査の基準がアジアの国々において、法的に見ても監査の基準が低かったのです。ですから監査報告をそのような国で出すにしても、その国では準拠していたけれども、アメリカの例えば PGM 法には準拠はしていなかったと。また、プライスウォーターハウス、アーンストンヤング、デロイト&トウシュのような大手企業と同じ名称でありますから、監査報告に関してまで署名して、デロイト&トウシュのもとで監査したと書かれていけば、アメリカから見ればアメリカのビジネス法に沿っていなければいけないと言えます。アメリカの投資家は、現地の監査会社はデロイト&トウシュの一支社であり、一連の企業体であると理解し、現地の1つの企業体であるとはアメリカの投資家は理解しないわけでありませ。そうしてアメリカの投資家は誤解を招いたということがあります。他国によって基準が違うということ投資家はわかっていないわけで、その結果、アメリカ政府が提訴するに至りました。SEC が提訴するにいたったわけです。

すなわち国際会計事務所が1つの監査基準に準拠する場合には、アメリカ基準に従うこと

に強制され、タイ、韓国、日本の基準がどうであろうとアメリカの基準に従わなくてはならないと、SECが決定したのです。将来的にその基準に準拠して、その基準にすべきであるとしたのです。国際的会計事務所がどういった構造を持ったとしても、どんな企業であったとしても、ビジネスの監査をする企業は、特に複数の国で経営するに当たっては、将来的にはアメリカの基準に準拠し、その事務所の責任は、アメリカに対して負うことになりました。

(2) 国際会計事務所フォーラムへの展開

(フォーラム基準の引上及び国際的ビジネス企業へサービス提供)

SECのルールを避けるため、国際会計士連盟(IFAC)は独自の確認ポジションをとりました。すなわち国際会計事務所フォーラムをつくとIFACが提言したわけです。すなわちどの事業でも、ある企業の監査を行うことができ、それができるのは複数の国で経営している事業の監査の国際的事務所フォーラムのメンバーであるとなりました。

このフォーラムのメンバーであれば、このフォーラムのルールに従う必要があります。これは、例えばインターナショナルピュアレビュー、そして、また一貫した基準に基づく国際基準ということになるわけであります。創立企業は7社、ビックファイブ、そしてBDOとGRANT THORNTONで、我々は創立メンバーの中の1社であります。この設立された国際会計事務所フォーラムですけれども、これがきちんと設立されて前進すれば、会計業務職業の地位が上がり、そして、また公益にもなるわけであります。すなわち一貫性があるという正式な保証となるわけであります。すなわち、各地の法規基準が違った国であっても、複数の国で事業を営んでいる企業に対しては、監査に関しては、1つの国際基準、単一の基準に従うということになります。規制当局も、最も質の高い基準を有していることに対して認識してくれています。

昨年12月までこのフォーラムはかなり速い速度で前進しておりました。ただ、それ以降色々なことが起きました。そのため、国際会計事務所フォーラムの動きも鈍化しました。フォーラムの基準というものは、メンバーに対してもっと厳しい義務を課すことになります。これは色々なことがその後起きたので、厳しい規制になったのです。今までの国際会計事務所フォーラムでありますけれども、本セクターで運営しているすべての事務所は、アメリカの水準まで引き上げなくてはならないといわれていました。しかし、エンロン、ワールドコムこういった事件が起きたので、アメリカの基準はそれ程高くないということになりました。アメリカの体制がこのフォーラムの基盤であったはずだったんですけれども、これらが不十分であったということになりました。ここで変わったわけであります。国際会計事務所フォーラムは、もっと基準を上げなくてはいけない、アメリカの基準よりも引き上げなくてはいけないということになりましたので、フォーラムの基準を引き上げる必要があるということになりました。ですから、その引き上げがどうあるべきか、少し遅延が発生しております。

しかし、ここで重要なことは、比較的中小規模の会社でも、国際的に運営をするということです。そして、サービスに対して要求レベルが高い。それに対して我々はサービスを提供したいということで、もちろんそのサービスの1つは監査かもしれませんが、皆様方の中で監査をしていない企業もいらっしゃいますが、将来的に監査ができるようになるかもしれま

せん。そういった場合に監査を顧客に提供する、特に中小企業に監査のサービスを提供する場合には、この国際会計事務所フォーラムのメンバーと将来関連することになります。そうしますと、このフォーラムは、監査サービスであるビジネスを、国際的なビジネスである企業に、サービスを提供することになって、このフォーラムの重要性は大きいといえます。

(3) 2002年のできごと（エンロン及びワールドコムの影響）

昨年12月に東京でプロモーションした時には、まだ、アーサーアンダーセンは存在しておりました。エンロンの問題がちょうど問題として発覚し始めていたのです。まだどれだけ深刻な問題かわかっていませんでした。何が起きたかという、もうこれは惨事かもしれないし、革命ともいえるかも知れません。全世界に大きな影響がありました。エンロンは破綻しました。ワールドコムも崩壊しました。色々なビジネスは、これはすべてアメリカ発の企業でありますけれども、グローバルなそういったマネジメント企業がありましたけれど、アーサーアンダーセンが監査人を務めておりました。偶然かもしれませんが、アーサーアンダーセンがいつも監査人を務めていたのです。この会計監査の業務が絶えず新聞をにぎわせるようになりました。今までは退屈な職業といわれていたのですが、変わりました。すなわち、絶えず悪い意味でヘッドラインになりました。何が起きたかと申しますと、どういった形で起きたかは別にして、一番深刻な結果が、エンロンであり、ワールドコムであり、アンダーセンでした。どういった深刻な影響を与えたかといいますと、アンダーセンが破綻した、崩壊したということ以上に、もっと重要な、非常に深刻な損傷、被害を我々の職業に与えたわけです。全世界的にダメージを与えたわけであります。そして、我々の職業に対する信頼・自信を揺るがすことになりました。これが深刻な影響を与えることになりました。つまりアンダーセンの破綻、これはエンロンがらみの問題でありますけれども、エンロン自体が崩壊しただけではなくて、アンダーセンはエンロンとの関係が緊密にすぎ、そして、その崩壊がほんの1～2年の間であったということです。アンダーセン、そして、我々の職業の信頼がそこで消えてしまったということです。

(4) 企業の信任（政府等のリアクション及びアドバイザー像への衝撃）

全世界の規制当局、監督当局は、そこで対応する必要があったのです。特にルール規制の話ですけれども、アメリカに限らず全世界におきまして、我々の職業監督機関も変わりました。アメリカももっと特出した形で、監督するようになりました。ピュアレビューではなくもっと別の制度を持っておりましたが、アメリカの企業、そして他の国の企業は、特定のサービスを提供できなくなりました。ですから会計事務所、監査事務所でやれること、事業の範囲は、ルールが変わったのです。イギリスも含め、北米・ヨーロッパ・アジアにおきましても、政府のリアクションも大きくなり、非常に真剣にそして深刻に受け止めるようになったのです。

投資家のリアクションも大きかったのです。欧米社会における株式市場に影響力を行使しました。とういのも、株式に対する懸念が高まったのです。財務諸表は信頼できない、この企業から出てきた情報は信用できないということになったのです。監査そのものが信頼でき

なくなったからです。これは、経済に潜在的な衝撃を与えるものです。

監査というのは大きなビジネスですが、その監査ビジネス自体をも粉飾しているわけではないのです。エンロン、ワールドコム、トヨタそういった大手企業の監査は、我々がしているわけではないのです。しかし、会計監査業務の信頼が揺らいだということは、アドバイザーとしての我々のイメージが損なわれることになったのです。これは正さなければなりません。なぜなら、我々はこのビジネスにおきまして、最も信頼できるアドバイザーと考えられていたからです。人々が我々を信頼し、信任があったからです。倫理基準も高いとみんな思っていたのです。我々は独立性があると信じられていたのです。こういった信じられてきたこと、これらに対して少しでも疑問がもたれると、非常に大きなリスクを抱えることとなります。我々の市場における将来の位置付けにも、大きな驚異となるわけです。そのため、色々な処置が取られているのですが、非常に重要なことが起きています。我々の職業イメージは損害を受けたと言えます。

3. 職業専門家の信任 (Confidence in the profession)

さて、どういうことが起きたかをみてきましたけれども、アンダーセン崩壊のスピードは速かったと、爆発的な崩壊かと思います。こういったプロフェッショナルサービスの企業、世界最大手であったアンダーセン、最も堅牢であると思ったアンダーセンが崩壊してしまったのです。ですからこの企業又は業界に対しても信任のメルトが起きました。一度失った信頼というのは長年かからないと回復できないものです。メルトダウンは数日ですんでしまうということがわかりました。それを受け止めなくてははいけません。しばらくは汚点となるでしょう。時間がかかります。時間がかかることは確かであります。

そして、そのうちの影響の1つとして、質の高い人を今後雇っていくことができるであろうか、業界として魅力的な業界と成りうることができるだろうかであります。

もちろん、楽観視することはできます。可能であるということもできます。短期的には問題ではあります。しかし、長期的には我々の仕事というものは調整されて、これは過去の問題となってしまうかと思います。大手企業でありましたが、これはあたかも少数の企業の問題であって、すべてが汚れているわけではないと思うかもしれませんが、短期的には問題であります。ここで考えなければならないのは、どこかの国の地域、どんな国であっても、一地域が、そのまま世界中へ影響を及ぼすということでもあります。ゲームのルールは変わってしまったということでもあります。確かに変わりました。昨年12月に東京に行った以降からゲームのルールは変わってしまったのであります。しかし、私のこれまで述べてきた、すなわちチャンスがあるサービス、特に独立系企業に対するサービスは変わりません。広範なサービスを提供する機会があること、国際的に業務をやっている企業に対するサービスを提供する機会があることは変わりませんが、規制環境・ルール化の環境は変わったといえます。

4. 競合の環境 (Competitive environment)

(1) 新ランク順位 (アンダーセン崩壊後の監査法人)

では最後に、競合の環境についてお話をします。すなわち、現在市場にある企業、会計事務所に何が起きているかです。ビッグ5、ビッグ7が過去にありましたが、現在大手4社があります。肥大4社と呼んでおります。この4社の数が減ることはきっと考えられません。この4社が残るでしょう。すべて大きい会社であります。そして、アンダーセンの顧客を吸収したことで、更に大きくなっています。また、コンサルティングはすべて手放して、ほとんど監査、税務、会計の会社となっております。これらの会社は、監査とタックス税務の仕事に、大手の顧客のためにフォーカスしていくことになるでしょう。そうでないと、当局の満足を得ることができなくなるからです。また、ある意味でこのような進展は、皆様方のためにも役に立ちました。人々は質問をします。なぜGRANT THORNTONは、このような大手の会計事務所に成らないのかと聞かれますが、しかし、中小企業向け、企業家向けの監査、このセクターでナンバーワンの会社になるつもりがあるからですと私は言っています。私たちが行いたい市場は、まさにここなのです。中小でナンバーワンになりたいのです。新しいランク順位付けですが、アンダーセンがナンバーワンでしたから、今はプライスウォーターハウス・コーパーズが1位、2番目のデロイト&トウシュが今大きくなっています。その次がアーサー&ヤング、そして4番目がKPMGです。4社の中ではKPMGが小さいです。その中で再編、合併が行われる見通しはないでしょう。

アンダーセンは、細かく分割されて色々な分野に吸収されています。デロイト&トウシュが吸収した部分もかなりあります。

(2) 専門的な特化サービス事業者 (国際レベルの国内事務所)

そして、次に何が起きているかということ、スペシャリストプレーヤー、専門的な特化サービス事業者の台頭です。その1つが我々です。人によっては中間層としての話をする人がありますし、GRANT THORNTONやBDOの例で中間層の話をする人もいます。しかし、GRANT THORNTONは中間層ではないのです。私は、この市場でトップの会社です。ここで話しておきたいのは国際レベルの国内事務所です。

GRANT THORNTONは、イギリスにおいて強力な国内事務所となっております。しかも、統合した国際的オペレーションとなっております。必要な国際的レベルのリーチを、お客様に提供することが可能です。

いわゆる中間層があるということを申し上げましたが、しかし実際には、国際的サービスを提供するような中間層のファーム事務所があるとはおもえません。質が高くシームレスな会社はありません。ルーズな組織として、電話番号、Eメールアドレス、住所のリストを多く持っている会社はたくさんあります。しかし、質が高く、一貫したシームレスな国際的なサービスを提供できる組織という意味では、私たちのような会社は、ほとんどありません。せいぜい3社か4社、もしかしたら2社くらいです。全世界的な組織が、企業家セクターをカバーするという意味では、本当に我が社とあと1社か2社くらいです。例えばGRANT THORNTONは、今まで何年もかけてインフラストラクチャーに投資してきました。テク

ノロジーにも投資してきました。ブランドにも投資してきました。ですから、GRANT THORNTONには可能なのです。よって世界のほとんどの部分で、地域で、GRANT THORNTONは、プレミアムファームとしての意識ができています。これができているファームは、ほとんどありません。将来性という意味では興味深いことでしょう。

(3) 併合のインパクト（国際事務所設立の必要性）

また、国によっては、併合のインパクトもあります。特にアメリカ、イギリスでは、大きな国内事務所で、国際的能力を持っている事務所を、色々な事務所を合併、併合させようという試みがありましたが、うまくいっていません。1つの強力な事務所があって、他の小さい事務所を併合するのであれば可能です。小さな事務所ばかりをたくさんかき集めて、一足飛びに国際事務所にしようとするのはとても時間が長くかかります。それからもう1つのモデルがあります。アメリカンエクスプレスです。今まで会計事務所を買収してきましたけれども、アメリカンエクスプレスは市場から撤退しつつあるように見えます。また、幾つかの国で国内合併の動きもみられます。と言うのも、相当な進歩を伴う企業化、マーケット向けにするためには、特定の規模が必要で、特定のサービスレンジ、特定能力、国際能力が必要であるということです。そして、国際的なサービスを提供しなければいけないという認識があるからです。

5. むすび

最後の結びです。私どもは、相当大きな変革に時代を経つつあります。現在はエキサイティングかつ要求の厳しい時代です。要求の厳しい時代というのは、私どもの職業が攻撃にさらされているからです。この攻撃に臆することなく、この職業の評判を再確立しなければなりません。

また、際立つ変化が起きています。競合という意味でも、規制という意味でも大きな変化が起きています。規制当局からの要求を満たす必要があります。また、顧客層からのニーズに応える必要があります。この顧客のニーズに応えるのが最も重要なポイントです。

この顧客層こそが経済の中の最も大きな部分です。そして、成長ポテンシャルも最も大きいのです。しかし、とても質の高い支援とサービスの提供に対しては需要が非常に高いのです。これは膨大なチャンスです。この部屋の中にいる私たち全員にとって膨大なビジネスチャンスです。これはエキサイティングなビジネスチャンスだと思ってください。

私どもは、このチャンスを掴むためにもこのニーズに応じて世界全域で経営資源を用意し、実行できるファームになろうとしています。

そして最後に、皆様と今日ロンドンにおいてお会いできてうれしく思っております。

(山口 賢一 担当)

イギリスにおける固定資産の税務処理 (Taxation of Fixed Assets)

－講師 Ian Evans 氏の講演内容－

GRANT THORNTON 監査法人

チーフ・エグゼクティブ・ワールドワイドのデイビッド・マクダネル氏の講演の後、UK 税務・ヘッドのイアン・エバンス (Ian Evans) 氏から「イギリスにおける固定資産の税務処理」というテーマで①ビジネスアカウントに対する不動産の税務、②どのような方法で評価を行うか、特に相続税についてどういったプロセスをとるか。また、評価鑑定に関して、イギリスでの評価鑑定のアプローチの参考となる講演を受けることができました。

以下同氏の主たる講演概要を掲載することにします。

1. ビジネスアカウントに対する不動産の税務

(1) 企業における固定資産の税務処理

それでは、企業における固定資産の税務処理について述べさせていただきます。

まず、イギリスの税務処理上、会計上の減価償却といったものは完全に無視されます。すなわち税務上の減価償却は資本控除、これをキャピタル・アローワンスとっております。これが税務上の減価償却であります。すべての事業用資産が、この資本控除の要件を備えているわけではないということです。逆説的にいえば、事業用資産の中でも、資本控除が適用されることもあるということ、これは後ほど説明します。

(2) 機械控除及び産業用建物控除

機械控除については、25%ずつの逓減残高法でありますから、年度末の価格に対して25%を引きます。そして産業用建物は、基本的に25年間の耐用年数であるといわれています。これは資本控除の対象となり25年間として耐用年数の規定されています。しかし、建物が既に使用された中古であったとします。そうすると、税務上は、その25年のみなし耐用年数の残り期間に対して資本控除が適用されます。取得したときに既に20年経った建物だとします。そうしますと、資本控除はあと残り5年間ということになります。その5年間で減価償却されます。25年以上の建物であれば、もう税控除の適用はないということになります。

(3) 繰延税金の控除問題

繰延税金についてご存知でしょうか。税務上の資産の税ベースというものは、財務諸表の現在価額と資産の帳簿価額とは違うといえます。イギリスではタックスベースの方が、実際の資産評価額よりも低いわけであります。というのも税務上の償却率のほうが早く発生しております。

ですから、この税の控除に関しましても加速度的な小規模企業の償却レートが25%以上

の場合には、取得時には40%控除できるというのが工場機械に当てはまります。ですから典型的なポジションというものは、タックスベースは、この固定資産の帳簿価額よりも低いといえるのです。

イギリスで、一般に公正妥当と認められた会計原則（UKGAAP）は、近日中に繰延税金の完全な引当を義務づける予定です。それには、「固定資産のタイミング差異」に関する要素も含まれます。

イギリスでは、新しい会計原則、基準といったものができております。すなわち、繰延税金は債務が発生しましたら、控除してよいということになっております。今までは、ビジネスは絶えず不動産に対して、そして機械に対して投資をしてきていたということで、この繰延税金を控除する必要はないといわれてきました。なぜかという、この繰延税金のメリットは不可逆的であるということでもあります。

(4) 不動産の税務処理についての問題

イギリスの税制で、どこが異常であるか、通常と違うところは、すべての建物、不動産に税控除の適用がされることはありません。土地に対する税控除はありません。税務上、償却ないし税控除というのは産業用・工業用建物しか適用されません。すなわち事業用建物ないしは販売用建物に対しては税務上の償却はありません。そして、近年ますます不動産取得コストが重要な要因となってきております。数年前でありましたら、印紙税は譲渡税とも呼んでおりますが1%程度の低い水準でありましたが、現在は4%となっております。そして課税される価格は、50万ポンド以上の不動産建物の場合には4%の譲渡税となっております。

イギリスの譲渡税ないしは印紙税は、他の欧州諸国に比べれば低いといえます。7%程度の譲渡税を課す欧州諸国もあります。印紙税ないしは譲渡税というのは、居住用不動産と事業用の不動産に適用されます。この税金は購入者が払うものであります。

(5) 不動産に対する税務上の控除及び税率

では、不動産の費用であります。レンタルないしリースに関しては完全な税務上の控除が得られます。それがオフィスであろうと小売施設であろうと工業用建物、工場であろうと、完全なリース、レンタルでありましたら、税務上の控除があります。そのような理由で、イギリスの銀行は、多くの場合には不動産を賃借します。購入するよりは借りたほうが税務上の控除が得られるからです。というのも減価償却に関しまして、税務上の控除を得るために銀行の場合は、リース、レンタルするケースが、イギリスでは多いといえます。

また自治体に対して、事業納付金が支払われます。そして個人は、地方税を地元当局に払います。基本的に両種類の税金は、例えば地元の緊急サービスすなわち警察、消防隊、消火設備等に使われます。そしてまた、保健、医療施設、教育に、この税金が充てられます。そこで、その占有者の取得価格が評価されることとなります。そして、ときおり地元当局が不動産の再評価をします。それは占有している不動産の価格をもとに算定されます。個人の場合はカウンシル税という地方税を地元当局に払います。この地方税に関しましては8段階の評価額がありまして、地方当局ごとにそれぞれ自由に地方税率を決めております。8段階の

評価額に分かれており、これが全国的に適用されるわけですが税率そのものは当局によって違います。

(6) 特定の地域の不動産に関する特別の税務軽減

特定の地域の不動産については、特別の税務軽減措置があります。イギリス政府は、開発地域に関してインセンティブを与えております。すなわち、この開発地域というのは炭鉱、鉄鋼エンジニアリング企業がかつて活動していた地域、しかしそれが閉鎖されてしまったようなところで商業を誘致するためにインセンティブを提供するものです。日本の企業の多くが、例えばサウスウェールズないしはイングランドの北東部に場所を移転するケースが増えています。それは、インセンティブがあるからです。例えば、そのインセンティブの中には、取得したときに100%の償却ができ、税額控除が得られるというものがあります。すなわち完全な税額控除が初年度にあるというような開発地域があるのです。それは、大体は開発地域であり、ウェールズ南部、ヨークシャこれはすなわちイングランド北東部、そしてまた、イギリスのミッドランド、これらはイギリス政府が特別にインセンティブを与える税額控除をしております。そして、このインセンティブは工場倉庫のような工業用建物のみならず、オフィス、小売施設にも適用されております。

2. 相続税のプロセス、評価鑑定のアプローチ

(1) 不動産の成長率及び不動産鑑定人 (Property Valuers)

相続税及び評価鑑定のプロセスについて、説明する前にこれから2枚お見せするスライド(P. 206 参照) ですが、これはイギリスにおける不動産価格の一般的な背景を示しており、不動産の価格がイギリスでは、いかにこの20年間伸びてきたかを示しております。イギリスの近年の経済を言及しますと、消費者はかなり消費支出して、景気活性化に貢献してきました。そして、この2年間くらいは、貯蓄をしなくなってきました。また不動産の価格が上がってきたため、不動産のオーナーは、不動産の価格が伸びていることに対して融資を受け不動産に対し投資をしています。そして、雑誌、エコノミストでありますけれど、国内不動産価格が伸びて、それがイギリスの経済成長を飛躍させていることを言っております。アメリカでは、不動産価格を4半期ごとに指数化しています。すなわちアメリカのみならず全世界の不動産価格の伸びを指数化しております。エコノミストから引用した数値ですけれども、ここで示されていることは、ここ20年間イギリス国内不動産に関する投資金額は、株式市場のと同じように伸びてきたと思います。すなわち、国内不動産に投資したリターンというのは株式市場に投資したリターンと同じであるということで、これは特異な例であります。他の国では必ずしもそうとはいえません。

さて、2枚目の株式対不動産：2000年3月以降の率の変化でありますけれども、イギリス国内不動産価格は40%伸びていることであります。これは2000年3月以後の株式市場と比較しているグラフです。イギリスにおきましては、不動産を一個人が所有するという動きがかなり活発であります。そして、不動産価格が上がり、それが景気刺激策となり景気を牽引しているといえます。投資で不動産を買ったほうがいいかもしれません。このグラフでみる

かぎり、今は日本で買ったほうがいいのかもかもしれません。ドイツでは、不動産価格はそれ程伸びてはいません。このグラフを見ますと、ドイツの不動産価格はあまり上がってはいませんので買い時かもしれません。このグラフでお手頃かどうかということがわかります。ドイツでも買いたいというならお手頃ということ。イギリスよりはお手頃ということ。さて、次に不動産鑑定人に関して説明させていただきます。イギリスの不動産鑑定人は会計士、弁護士とはまた違った職業専門家であります。会計士・弁護士と同様のレベルの、すなわちイギリスの上層部を見ればわかるように権威を集めている人たちです。つまり十分に資格を持った職業専門家であります。通常はイギリス王立公認測量士の会員であり、すなわち、今日におきましても職業的に確固たる地位を保っております。

(2) イギリス鑑定事務所

イギリス鑑定事務所は、伝統的に、パートナーシップにより運営されています。そして大手の企業はパートナーシップ形式を取らず、ロンドン証券取引所で株式会社化しております。ロンドン証券取引所で株式会社として公開している会社もでてきます。この市場の中でも、小規模な事業所というのは、町村でも経営されております。すなわち2～3人のパートナーがいるパートナー形態であり、国内不動産を主に扱っております。

大手企業すなわちロンドン証券取引所に上場しているような企業の業務内容というのは、主に商業用不動産に特化している傾向にあると思います。こういった鑑定事務所（鑑定人）でありますけれども、こういった人たちはブローカー仲介の役割をも担うこととなります。売り手と買い手との仲介の役割を担っています。イギリスにおきましては、これを不動産業者と呼んでおります。すなわち一個人が別の個人に不動産を売却するときには不動産業者が使われます。つまり2つの鑑定事務所が、売買に伴い役割を担うこととなります。実際に販売のプロセスに携わっているということと、もう一方は評価、鑑定を行うという役割を担っていることとなります。

(3) 課税目的の鑑定の基礎

さて、本日の私の話の中で一番重要なテーマです。ここで強調したい点は、イギリスでの鑑定のアプローチは、日本のアプローチとはきっと違うだろうということです。

相続税の課税目的のための鑑定の基礎ですが、課税目的の鑑定は、通常関連当事者間での所有権の移転がある場合に生じます。企業から人へ、人から人へ、あるいは誰かが亡くなったあとに相続人に相続され、相続税が発生する、あるいは贈与として移転が発生する。これらの場合の課税目的のための資産の評価は、再販価格が基礎となります。課税価額は第三者に公開市場で売却された場合の実現可能な金額であります。ヒストリックコストのアプローチが会計では適用される話をしましたが、ここではヒストリックコストではありませんし、リプレースメントコストでもありません。リプレースメントコストは保険の目的面では有意義でしょうが、税務上、税金の目的には使われません。Aという人が、Bという人に、不動産を取得するためにいくら払っているか、その金額を推測することに依存しております。鑑定人のそのローカルな市場の知識を基にしています。他の売買事例から得る知識です。そし

て、鑑定人は、同等の不動産が地域のマーケットで上げる収益の額に注意を払います。毎週末、今からお見せします不動産案内（P. 207 参照）が、イギリスではすべてのローカルな新聞が、私どもプロパティサプリメントと呼んでいる不動産冊子、差し込み、これは私が住んでいる町でのプロパティサプリメントでとても小さいものです。大きな新聞の中には、私の住んでいる町で売りに出ている不動産の情報も載っています。そこで、コストがどのくらいなのかを見て検討をつけてください。私の住んでいる例えばこの所は、売値は 25 万ポンド、日本円にすると 5,000 万円くらいでしょうか。これはローカルな鑑定人の経験値から算出される価格です。これは不動産会社、業者の名前です。これも別の不動産会社名です。これは全員、全ての不動産業者が資格を持っている鑑定人を雇用して、不動産の価格が鑑定されます。

これは、私のイギリスでの所在地の不動産価格のステートメント見積もり価値として参考にしていただける数字です。

(4) 不動産の価額に影響する要素

不動産の価格に影響する要素があります。これらの要素はきっと日本でも同じでしょう。しかし、イギリスではもっとインフォーマルなプロセスで評価され、その鑑定人の知識又は能力に基づくものです。鑑定人は所在地がどこなのか、不動産の大きさを見ます。不動産のアクセスは、道路に近いのか、アクセスがあるのかなどを、計算に取り込みます。こうした要素は、不動産価格、価値を算定するのに使いますが、すべてインフォーマルなベースで使う情報です。正式に計算の要素として使わなければならないものではありません。

頭の中で、同様な取引事例を参考にしながら、不動産価値を推定します。価格に影響する相当な要素には次のようなものがあります。

1 つ目は所在地です。所在地（ロケーション）とイギリスではいっております。ロンドンには、他の地域と比べて一番高い地域ですが、不動産がどこに位置しているのかは、価格に相当影響を与える要素の 1 つです。

2 つ目の要素。それは利用状況です。ここでは、土地の利用区分です。例えば農業用の土地、産業工業用の土地、あるいは小売業が行われる土地、工業目的のための土地、住宅地などと土地の種類があります。土地の利用計画を行う当局がありますが、その当局が土地の区分けをします。土地で最も価値が低いのは農業用土地です。イギリスでは農業用土地は 1 エーカーあたり 1,500 ポンドくらいの価値です。1 km²は 250 エーカーです。

小売業に供される土地は、1 エーカーあたり 25 万ポンドです。私のクライアントで過去 5 年間で最も利益を上げた事例がありましたがそれは、農家でした。この農家は土地を手放さず、ずっと農地を持ち続けていて、その後土地計画区分が、農業用土地から小売業用土地にかわり評価が上がり利益を得ました。

その土地の利用計画は、その土地の価値に大きな影響を与えます。更に、個人が保有する持分比率も、価値に影響を与えます。100 %個人が所有していれば、その価値は販売価格、再販価格とみなされています。しかし 25 %しか個人が持っていなければ、その個人が土地を処分する力を持っていないとみなされて、不動産価値が下がります。もしその不動産が、

会社所有者であれば、個人の所有している株式のパーセンテージは会社のシェアを決定します。例えば、イギリスの私有会社株を10%持っていれば、全体の価額の10%の価値しか得られません。また、土地の上に何らかの妨害物が存在すれば、土地の価値は下がります。

(5) 相続税 (IHT)

イギリスの相続税についてお話をします。

相続税は、個人が死亡した際に、遺産に対して課される税金です。その遺産の受取人が税金を払います。しかし、それだけではなくて、個人の生きている間に行った贈与に対しても、相続税が課されます。また相続税の課税は、必ずしも死亡に起因する必要はなくて、例えば、自分の娘に家を与えれば、この家を与えたことに対して相続税がかかる可能性があります。個人が7年間生き続けていなければ、税金のエクスポージャーの可能性がなくなります。先ほどお見せしたグラフ・統計 (P. 206 参照) からお分かりいただけるように、イギリスでは相続税のエクスポージャーが、益々高まっており、不動産の価格が、過去10年間高騰したからです。イギリスにおける相続税は、25万ポンドまでは0です。しかし現在、イギリスの不動産の平均価格は25万ポンド位でありますので、平均的に相続税を払うことになる人が出ていることとなります。ミドルクラスの人々にとって、重要な税金となってきております。

家庭用不動産についていうと、住宅用不動産については、税金軽減措置はなく、ビジネス用の土地にはあります。株式、農地に関しては、相続税はかかりません。

住宅用不動産について、イギリスでは50万ポンドの相続があった場合には、そのとき相続税がかかります。50万ポンドー基礎控除25万ポンド=25万ポンドが、税金がかかる金額になります。税率は40%です。ということは10万ポンドの相続税が50万ポンドの不動産にかかることとなります。

次に、贈与はキャピタル・ゲイン税 (CGT) の対象となりますが、納税者の選択により、利得を繰延できることができます。この場合、譲受人が自ら最終的に不動産を処分するときには税金を支払います。

(6) 相続税 (IHT) 申告における不動産価額

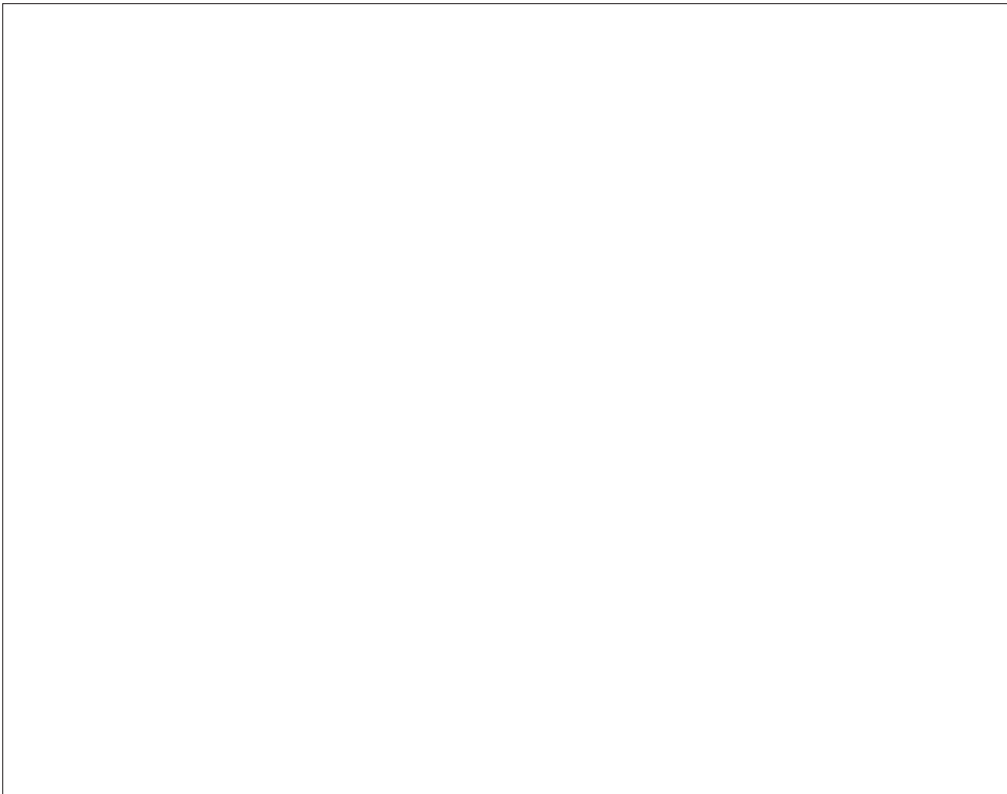
相続税の申告過程を説明いたします。個人が死亡したときは、通常遺言が作られ、その遺言の中に誰が遺産管理人であり、誰が遺産受取人であるかということが記入されております。通常は、遺産管理人は弁護士や会計士といった職業専門家が任命されており、この遺産管理人と呼ばれる個人の代理人は、相続税の申告書を内国歳入庁に申告する責任があります。遺産の中に不動産が含まれる場合には、通常いかなる不動産 (及び当該不動産を保有する会社の株式) にも正式の鑑定が必要になります。不動産鑑定人が、遺産管理人により任命され、この鑑定人が、その不動産を評価します。先ほど申し上げたように、評価はその不動産再販推定価格です。これが、申告書に記入されます。内国歳入庁は、その申告書に記載されたその金額を審査し、査定し、時に精査することを選ぶかもしれません。

(7) 内国歳入庁による申告書の審査及び不服申立て

内国歳入庁は、イギリス国内中にオフィスを持っており、そのオフィスの中には地域鑑定人（ディストリクト・バリュアー）がおります。地域鑑定人は民間の不動産鑑定人と同じ資格を持っており、同じバックグラウンド、専門能力を持っている人たちです。

内国歳入庁の地域鑑定人の中には、申告された鑑定に対する的確な対応ができる能力を持っている人もおります。遺産管理人のために仕事をしている鑑定人として、鑑定人は申告書に申告する不動産価格を記入します。通常はそこで議論になることはありません。記入した申告した評価額に対して、申告後、内国歳入庁は議論してくることもあります。地域鑑定人事務所は、まず相続税（IHT）申告書に記載された価額をレビューすることが求められ、そこになんらかの見解の不一致があるときは、鑑定人と協議することが求められています。その場合に、内国歳入庁が疑問を呈してきたときには、インフォーマルな話で大体は済みます。万が一、内国歳入庁の決定に合意することができなかつたときは、納税者が不服申し立てをすることができます。まず、土地審判所と呼ばれる特別裁判所に、更には、イギリス裁判所に上訴ができます。しかし、ほとんどのケースでは、鑑定人と地域鑑定人が話し合いで解決がつけられます。

（山口 賢一 担当）



イギリスの税制史

～ 内国歳入庁訪問 ～

はじめに

2002年9月30日、イギリス内国歳入庁（IR）を訪問した。第4班は固定資産にかかる評価方法についてのテーマを持ち、イギリス内国歳入庁財産評価局を訪問研修する予定でありましたが、当局の受け入れ態勢が整わないということで当初の目的は達せられませんでした。予定変更を余儀なくされましたが、内国歳入庁外部対応部のアンドリュー・フランケル氏（Andrew Frenkiel）より、イギリスの税金の種類及び租税制度の歴史についてレクチャーを受けました。本稿は、その講義のうちイギリス租税制度の歴史についての講義録をまとめたもので、その内容は日本の税制史とはかなり成立等が相違したもので、非常に興味深いものでありました。

当日、同氏の講義録の内容のうち、イギリスの税制史に関連する部分の概要を報告します。

9月30日講義 内国歳入庁にて

イギリスにおいては、税金の管轄は内国歳入庁と関税消費税庁の両機関となっております。内国歳入庁の取り扱う税金は、所得税を含め6種類で、関税消費税庁の取り扱う税目は付加価値税及び関税であり、税目により、取り扱う管轄機関が異なります。

（注）税制の項目については、第2章Vイギリス内国歳入庁インクワイアリセンターについてP.91を参照してください。

1. 付加価値税 VAT (Value added Tax) の生い立ち

イギリスの関税消費税庁（Custom & Excise）は300年以上の歴史を有する機関であり、内国歳入庁とは機構に違いがあります。内国歳入庁の方は事務的なお役所であり、それに比べ関税消費税庁はもともと海軍に属していましたので、軍隊的であります。

関税消費税庁がどのように税金を取り扱うかを説明しますと、この税関が取り扱っている税金で一番有名なのが付加価値税（Value Added Tax）、日本でいう消費税であります。イギリスが当時のヨーロッパ機構に1973年に入ったとき、この付加価値税の徴収が始まりました。

関税消費税庁が付加価値税を取り扱うことになった理由は、付加価値税が導入されて、関税消費税庁がこれまで取り扱っていた税が廃止されました。それでこの新しい付加価値税の取り扱い管轄がこの関税消費税庁となったわけです。

関税消費税庁がこの付加価値税を管轄する理由づけには色々議論があって、関税消費税庁が取り扱えるようになった理由は、インボイス・請求書を取り扱う過去の実績経験があったからです。

税金を扱う機関が2つある理由は、300年以上続いている機関を廃止したくないというセンチメンタルな懐古主義の政治的圧力による理由です。

イギリスでもし新しい税制を1から立て直すならば、このような税制は起こらなかったと思

ます。しかしこれを全部変えることは難しく、煩雑なこととなり、また個人の情報を大きな機関が2つ以上に分かれて、保管することは、好ましくないわけです。

1992年までは両方持っている情報を共有することは許されませんでした。1992年にこの法律を変えたわけですが、これに対するいわゆる選挙民の反対を避けるために、政府は注意深く目立たないようにこれを変えていきました。

2. 所得税の歴史

まず所得税はこのイギリスでは、長く存在しています。最初臨時的な手段として1798年に初めて導入され、この税金は非常にセンシティブ、つまり重要な項目であり、中世の時代から現代まで変わりません。

3. 中世時代の税制

さて、この中世時代はイギリス議会の民主主義が始まる以前で、当時は国王が領地を直轄していました。そこで、その企業というものは、王ないし女王の収入で賄われていたのです。その当時、売上に関する税金というのは、港で徴収されていて、今でいう関税消費税庁が、全部売上税を扱っていました。この税は、目的税です。つまりある理由で徴収された税金は、それのみにしか使われないというものです。これはなぜかという、7世紀、600年代に海外の新会社を守るために海軍を維持していかななくてはならない理由があったわけです。陸軍ではなく、海軍が国の防衛にあたっていました。このSales Taxつまり売上税は海軍を維持する費用として徴収されていました。これは海外からの侵入者を防ぐという目的ばかりではなく、また当時世界に進出し、商業を拡大することが非常に重要だったわけです。海軍は、その水先案内人の仕事でも使われたわけです。特に海外貿易等をする人たちにとりましては、この税金を払うということは自分達の身の安全については取引を守られるということで喜んでこれに対する税金を払ったわけです。しかし、王室というのは、実際の取引には関心を示さず、非常に傲慢な態度をとっていました。

そして、国王は議会にいきまして、こういう海外取引を損なわずいかに税金をうまく徴収するかという方法をその議会に諮問したわけです。これがいわゆる現在の民主主義の起源となるわけですが、もともとはさほど民主主義とはいえなかったほどです。

それから今度は内戦が起きた場合には議会が介入する役割を果たしていました。この内戦のために特別税が徴収されました。議会は、色々なことに関与したのですが、事業家は自分達の特典というものを維持、保持するため主張していきました。やがてビジネス事業をやっている人たちが、自分達の協会を設立したり地方行政を構成したりしてきました。自分達の地域の法律は自分達の議会で決めていくようになったわけです。

こういった改革というのは、直接的に明確に行われてきたわけではございません。というのは、16世紀後半から17世紀後半に関しまして、今までの収入、歳入、税制というものが、全く機能しなくなってしまったのです。というのは、その機能しなくなった原因として、固定ではなく、レントつまり借りた時の値段や価値に追従していったために今までの税制というものがだめになって失敗してしまったわけです。それから15世紀末にアメリカが発見され、アメリカが設立されました。これによりアメリカからの輸入決済が全て金に基づいて行われたのです。それが全価格

に波及しそのためインフレが起こり、財政収入が一定でなくなり、今までの財政収入に頼って運営している王立というものの運営が難しくなってしまったわけです。ただし17世紀の半ばになりますと中間層が出てきて、色々な職種の非常に経済的に重要な役割を担った人々が台頭してきました。従来の大地主の土地を基本にした税制経済から、中間層の役割の経済に変わっていったため状況がよくなったわけです。非常に急進的なアイデア（考え）といたしまして、そのパブリックつまり議会がどのくらい税金を集めるか、つまり国王ではなく議会が決めるというアイデアが出されたわけです。当時ヨーロッパのどこの国からみてもこのような考えを持っている国はありませんでした。ヨーロッパの中でもイギリスは非常に急進的な考え方をとっていました。

4. 宗教改革と内戦

それから当時宗教改革も行われました。これも影響しているのです。1641年にイギリスでは内戦が起きました。この原因となったのがこの税金の権利をどちらが持つのかチャールズ国王が内戦を仕掛けたのです。そしてチャールズ王が負けまして、断頭台で首を切られ処刑されたのです。こうしていわゆるリパブリック、つまり王立ではなく民主のリパブリックという考えが起ってきたのです。ただし、リパブリックといいますが宗教界の上級層、一部の宗教界の特権階級で運営されたリパブリックです。これを率先したのがオリバークロムウェルです。クロムウェルは優秀な軍人で、ジェネラル、大将でした。そしてこの市民戦争で議会側が勝利したのです。ただし、勝ったものの常に議会を通しながらその国の政権を維持していくのは難しく、無理であることがこのオリバー・クロムウェルは理解したのです。これを打開するために国会議員の逮捕をしていったのです。そしてついに国会を解散して、自分が選挙をして勝つのではなく、自分が自分を指名してしまったわけです。税金の税率を今まで国王がかけていた税率よりも更に高い税率でかけました。この税のシステムはクロムウェルが死ぬまでの15～16年間続いたわけです。クロムウェルの死後国民はこういった政府はもうたくさんということで、処刑されましたチャールズ1世の当時フランスに亡命していた子供をまた王として再任命しスコットランドとイングランドの国王にしました。それ以前の政府の要職の人たちは全部解職され、またある人は処刑させられました。国の機構を市民戦争の起こった前の状態に戻そうとし、市民戦争のこと自体忘れようという態度になったわけです。ただし、この国王の宮廷の経費をどのように賄うかは問題で、まだまだ問題が解決されず残されていたのです。これを国王チャールズ1世の子供は秘密裡に解決したわけです。すなわち当時フランスはイギリスよりもずっと豊かであったわけですが、フランスの国王に援助を依頼しました。目立たない部分でイギリスは目立たないように経済的にフランスの属国のような形になりました。

イギリス人は、この事実を認めたくないし今でもフランスには折れたくないところもあるわけですけど、これはもう当時からさかのぼって、そういう状況です。

当時の宗教、現在でもそうですけれど、フランスはローマカソリックで、イギリスは色々な派のプロテスタントです。この双方の基本的に大きく相違するところは、ローマカソリックは法王がそのすべての上において全部法王に従うということですが、これはイギリスが非常に嫌うわけです。チャールズ2世というのは非常に優秀な政治家でした。当時の議会、フランスも含めましてそれにうまく対応したのです。このチャールズ2世でございますけれど、いわゆる隠れクリスチャ

ンの隠れローマカソリックだったわけです。そしてその死に際しカソリックの信者であることを告白したわけです。その後を受けジェームズ弟が国王についたのですが、ジェームズ王はこのローマカソリックであることを公言していました。その後、このジェームズ王は、当時非常に経済力を持ち始めていた商人たちにより、フランスに追放されてしまいました。

ジェームズ王追放後、あの有名なオランダのウィリアムオレンジ公を国王として招聘しました。この時には、今非常に問題となっている北アイルランドの問題はなかったのです。北アイルランドのプロテスタントの人たちはウィリアムオレンジ公を尊敬していきまして、オレンジ公ウィリアムパレードという一番重要な行進もあります。そして、またオレンジマンというと、プロテスタントということになります。

なぜこういう長い歴史の話をしたかということ、このウィリアムオレンジ公がイギリス王になったときに非常に重要なことが起こったのです。というのは税金は、国王は決定できない、徴収できないということが正式に決められたのです。イギリスは成文法の憲法がないわけですが、これ以後国会のみ、パースメントのみが税金を扱えることとなっているわけです。今では誰でも投票権があるわけですが、この当時の民主主義は今のよう民主主義ではなかったわけで、重要なことは経済的に力を持った人が、宗教的にも政治的にも力を持っていたのです。このことはこの先の200年いわゆる大英帝国になった根源になっているわけです。これは商業取引により富が築き上げられて、海軍のかかわりはほとんどなくなっていきました。

5. アダム・スミスの国富論と所得税の創設

1798年の話に戻りますが、当時イギリスはフランスと戦争をしていたのですが、政府は戦争経費の捻出を余儀なくされました。そこで、政府は税金を上げるために法案を国会に通さなければいけなかったわけです。ここで、初めて所得税が初めて導入されたわけです。今まで所得税の導入をしたことがなかったわけです。なぜ所得税がなかったかということ、その理由は所得税は管理していくのが一番難しい税だからです。著名な経済学者アダム・スミスは国富論の中で、この所得税に反対していました。皆さんご存知でいらっしゃると思いますが、イギリス人の多くの人はこの名前を聞いたことがないのが普通です。この国富論ですけれど、18世紀の一番重要な書物として、ヨーロッパをはじめアメリカでも多く読まれた本です。今でもアメリカでは憲法に準ずる扱いをしています。さて、アメリカでは所得税が徴収されるようになったのが1912年ですが、アメリカでは国富論が基となっておりましたので、それ以前の1819年には最高裁判所が所得税を却下していることが注目されます。では、なぜアダム・スミスが反対したか、その大きな理由といたしましては、おのおの個人が、自ら所得を表明、明記しなければいけないということです。なぜこの所得の明記に反対したかということ、この当時一番重要な考え方がありました。その個人の自由を侵害するということ、それからもしその表明書が反対側、つまり敵側、思わしくないところに渡ったとき、その情報の本人というものは非常に大きな被害を蒙るということでした。それで、国会といたしましては渋々ながら一時的な対応策としてこの法案に同意したわけです。既にこの本人の収入の表明は裁判所で監視されて、しかもきちっと両方秘密を守るということを確約されました。この所得税の対象となる者は、非常に裕福な限られた人のみで、大多数の人はこの所得税の対象とはならなかったことです。非常に所得税対象該当者が少なかったので管理監視

が楽だったわけです。その時国会が同意したのは戦争の軍備費のみにこれを使うということ、戦争が終了したときはそれをアボリッシュ・廃止するというので、一時的な対策ということで所得税の導入を国会が承認したのです。戦争が終了して1803年には大方の人は所得税は廃止されたと思ったのですが、これは廃止したのではなく政策的に工作されていたのです。つまり、所得税は存在したまま税率を0%したのです。ということは技術的にいえば政府が所得税を導入したいときには国会に法案を通さなくていいわけです。新たに国会を通す必要がなく済むことでした。再度1855年にまた所得税が採決されたわけで、この時は、ロシアとの有名なクリミア戦争の戦費が必要だったわけです。1803年から1855年のこの50年間に社会は大きく変わっていきました。

6. 産業革命

当時産業革命が起こったのです。この産業革命のおかげでイギリスはロシアに十分に勝つことができました。また新しい社会層がここでおきてきました。これはいわゆる工業関係の人々の台頭です。通常こういう人たちに代表されるのは、非常にお金があっても行儀が悪くしかもそのバックグラウンドはあまり教育も受けていないような単純な人で、しかも人当たりも悪いという人がこういう層にあたりました。最初こういう人たちが台頭したときは、もともとの豪族という土地を基盤にした貴族は彼らを見下ろして無視しました。しかし、その後この工業関係の人たちがますます裕福になっていき政治的にも影響力を増していったわけです。ロシアとの戦費を私が賄いましょうと申し出た人もいたほどです。当時の税制をみてみますとSales Tax（売上税）が基本となっておりますので、非常にお金持ちや貧しい人たちが特に貧しい人たちにとっては不利なわけだったわけです。新しく台頭した大金持ちはパーセンテージとしては少ないですけど、以前からの税制で扱われていました。その当時の税制というのは、わずか限られた人から税を徴収するというシステムだったわけです。

7. 新しい職種サベイヤー

所得税の徴収をされる人たちは全部自分の収入を表明しなければいけなかったのですが、それを検査するためにサベイヤーつまり検査官という新しい職がおきてきました。これは政府の任命により、つまりイギリスでは立憲王国なので政府の役人はクラウンのアポイントメントと言われます。この検査官は何をするかというと、そのおのおの個人が表明しました表明書を検査し、それに基づいて検査官は所得税を計算していきます。この検査官が検査し、計算した計算書は、今度はその地域のパネル委員会に提出されるのです。

この委員会はどういう人たちが構成されているかというと、その地域の大地主、専門職の人、マジストレイトコートつまり地方裁判所の判事などで構成されています。その人たちがその計算書は正しいことの証明をします。このドキュメントは、アセスメント（税金の計算書）と呼ばれました。この書類には3つのことが明記されています。つまりその税金対象となる収入、それから支払うべき税額、それから3番目は、どこにいつまでに払わなければいけないか、これらが書かれています。

8. コミッショナー制度

この決定の内容について不服がある場合には、不服を申し立てるわけです。その不服申立先は、アセスメントにサインしたパネル委員会に不服申立をします。この機関はコミッショナーと名付けられました。この人たちは無料奉仕です。今でも無料奉仕で仕事をしています。つまりボランティアの仕事です。コミッショナーになりますと、社会的地位の高い、その地域で非常に成功した人であるということになります。このコミッショナーは内国歳入庁で働いている人若しくは働いたことのある人は、なることはできません。この制度は、きちんとバランスの取れたチェックされるシステムとなることができました。このシステムは第2次世界大戦の半ばまで続きました。

9. 世界恐慌

さて、この第一次世界大戦と第二次世界大戦の間には、世界恐慌が起きました。アメリカ、ヨーロッパ、日本も世界恐慌の被害を蒙ったわけです。この大不況により失業率が高まり、そして給料が下がりました。

そして、給料が下がったということで、所得税の対象となるような給与所得者の数が少なくなってしまいました。この戦争中に非常に目覚しいことが起きました。男性も女性も含めまして多くの人が軍隊に従事したわけです。多くの人がこの戦争関連の仕事に携わりました。そういう人を国が必要としていましたので、非常に長い時間仕事に従事するようになったのです。そのために平和だったとき以上に給料が入るようになったのです。

特に、実際に工業生産に携わっている人にとっては、教育が高くなくても、結構な収入になったのです。そして、収入があがったら税の申告をしなければいけないという、初めて新しい境遇という文化に接するようになった人が増えたのです。政府が言うには平和時は、皆さん方のような方が税金の対象になり、戦争が起ると多くの会計士アカウントが必要になります。

特に、戦争中というのは自由市場ではなく、いわゆる統制経済になりますから、その必要な物資を分配していかなければなりません。多くの会計士は、ペイマウスター、物資を分配していく係になったわけです。まず戦時中の問題点ですけれども、一番目は税金の申告をする人が減少し、そのための就業に携わる人が少なくなってしまいました。2番目は、所得税というものは過去の実績、つまり1年間の収入をもとにして所得税が取り扱われますので、実際に政府に税金が徴収されるのは所得が発生した時から1年後になり、1年の間隔ができてしまいます。戦争中においては、新たにこの1年は長すぎるわけです。政府にとって、この1年間を待っているわけにはいかなかったわけです。3番目として長時間働くようになったので、今までは週給で週的生活費を割り当てた人たちが、その1年後の税金のためにお金を管理するという金融的な考え方を持たなければいけないのですが、そのような習慣を持たない人たちが増えてくるようになりました。そこで、戦争中だけの解決策を政府は取ったわけです。

10. pay as you earn = PAYE 源泉徴収

特に製造業は政府と契約し、しかもその原料というのは政府からの分配品で賄っていました。戦争中の一時策として税金、所得税は雇用主が責任を持つべきであり、雇用主が管理していくべきであるとの考え方ができました。

平和時でありますと、まず反対が起きます。大反対が起きます。それから法案成立までに非常に時間がかかります。今までのコミッショナーがやっているように多くの時間がかかると思います。戦争中であり、雇用主側は反対を言えなかったのです。反対してしまいますと、政府との契約がもらえないのではないかと。痛し痒しで言えなかったわけです。

これで新しい税金、つまり働いた分の税金はすぐ払う *pay as you earn*、この頭文字をとって *PAYE* という言葉が生まれました。これが世界で一番成功した税金であると思います。どうしてか、その理由は、これは戦争中の対象者としてなされたということなんです。また戦争が終われば経済も回復するであろう、かつて大恐慌もあって給料が下がって失業率が高かったことから抜けられるということですね。ところが、予想だにできなかったことが起こりました。1945年に総選挙が起きたのです。この総選挙のときに大多数の選挙権を持っていたのがカーキ色の投票者つまり軍服を着ている軍人が大方だったわけです。その結果、戦争を勝利に導いてきたヒーローであったウィンストンチャーチル首相が労働党に負けました。この時選挙に勝った労働党政権は非常に急激な革新的なアイデアで政権をとりました。それはどういうことかということ、国の富を広めるために、ますます社会福祉を増やしていき、それから今もイギリスの特徴となっている国民保険機構つまり医療を受けた段階で無料で提供していくことを行いました。これは非常に予算がかかります。ですから税金をあげなければいけない、税収、歳入をあげなければいけないということになったわけです。

イギリスは、戦争中に空襲被害にはあったわけですが、ドイツ陸軍の進入はなかったため、他の国の戦後状態と比較しますと、かなり優位でした。工場の製造機械などは被害を受けずそのままありましたので、工場での消費物資の生産にすぐには入れたわけです。それに比べますとヨーロッパ大陸の多くの国は破壊にあっていただけです。ですからイギリスで生産された消費物資はヨーロッパでは非常に売れたのです。それから当時の保守党が無理だと言っていた夢のような政策、全員雇用と言う政策ですが注目されます。

労働党はペイアズユアーンつまり働いたら働いただけ税金を払いなさいというシステムは残しておきました。税収は充分この夢のような政策を賄えました。というのはまず全員雇用、そしてその雇用された人が働いただけ税金を納付するという事で政府は収入を充分得られたわけです。100%国民が税金・所得税を払ったわけではないのですけれど、今までよりもずっと多くの人が所得税の対象となったわけです。ただし、国民の全員が豊かであるという政策は、非常にお金がかかります。この非常に夢みたいな状態を保つには政府はまだ戦時中の統制経済を保たなければいけなかったわけです。そのため非常に規制された経済であり、自由市場というものはなく、しかもありとあらゆるものが不足しました。食事にしろ原料にしろ、それから光熱等すべてに不足しました。しかも全員が働いた分だけ税金を払わなければいけないということで、その手元に残る可処分所得は非常に少なかったわけです。洋服なんかはボタンも少なくその折り返しも少なくとにかく安くできるようにとありとあらゆることの試みがなされました。そして、アメリカのようなファッションというものはなかったのです。すべてに不足し、電気も不足し、しかし戦争中は我慢するけれども、戦後の平和時には受け入れられないものです。この当時は、人々は娯楽を求めて、非常に映画を多く見たものです。いわゆる黄金時代を築いたわけです。それからサッカーにも人が集まりました。このような社会状況というものは労働党が50年に選挙に負けたこ

とにより終焉しました。その後政権をとった保守党が完全に市場開放をするのに、その改革に4年を費やしています。この改革後に経済ブームが起きました。その当時、イギリスだけでなく世界中が景気がよくなり、人々の所得が上がってきました。1960年までには全員雇用となり、ほぼ全員の人が所得税を支払いました。払わなければいけなかったわけです。もし払わなければ保守党はナショナルヘルスサービス（医療無料機構）をなくすと宣言したからです。このナショナルヘルスサービスには、非常に経費がかかるわけです。この機構に多くの人が雇用されていますので。

11. 源泉徴収制度

源泉徴収制度のメリットは、政府の経費が非常に少なく済み、経済活動をしている産業界・企業を通じ税金を集めやすくしています。収入があったらすぐに税金を徴収でき、通常の所得税の徴収とは違いますので、税金を隠す、所得税を隠すということがしづらいわけです。

雇用主が税金を従業員に代わって集めていますが、それを雇用主が払わないということは多々起こります。しかし、全体の税收からいいますと非常に少ない割合であり、税に対する不服の議論が起きるのも、非常にその余地が少ないことです。税金を喜んで払う人はいません。誰でも明細書を見ればこんなに税金が多くてという不満は確かにあります。ただし、税金のためにお金を別にしておかなくてはいけないとか、色々な心配はないので、給料をもらったら、もうそれで税金は支払われているという安心感があります。

払う方の収入、一般の人の秘密厳守もしやすいわけです。

12. 源泉徴収の方法

源泉徴収の方法についてですが、一般の人は税務署に個人情報を出します。それを受けまして個人情報は、すべてコードナンバー変換されてしまいます。この変換されたコードナンバーを個人が雇用主に知らせます。雇用主はそのコードナンバーで週ごと又は月ごとの税金を徴収していくわけです。雇用主はそのコードナンバー以外の従業員の税金情報は全くわかりません。

13. セルフ・アセスメント・システム（申告納税制度）

次に独立自営業に対しては違うシステムで税金が徴収されています。これにはかなり経費がかかります。内国歳入庁の7割以上の人員、経費がこの独立個人営業の人の税金の検査にあてられます。1992年までは、従来の所得税から改良された税法が使われていました。ただし非常に独立自営業が増えたということでこの数をこなせないという状況になりました。これができたときには、皆が正直モラルが高いという建前の元にシステムがつくられたわけです。このシステムは悪用しづらい、しかもみんな正直で信頼できるという考えでできているシステムです。ただし、この税金の徴収は曲解されやすい部分があり、建前ではこのシステムがそれをさせているのではなくて、個人個人がそれを悪用していると見られています。そうでないとイギリスの国民性からいうとまた市民革命・市民戦争が起きるかもしれません。このシステムは非常に特異な形ででき上がりました。

税金についての2種類の職種があります。1つは税收の検査についての職種。税金の納入金と

いうものはどういう金額になるのか熟慮するための検査をしている部門職権です。今インスペクターと呼ばれていますけれども元はサベイヤーと呼ばれていた人たちがこれをするわけです。通常この人たちが税額を決めた段階でこの人たちの責任は終わります。税金の徴収に関しましてはコレクションオフィスという別の機関が扱っています。この2つの職種の人、つまり税金を検査する方のインスペクター、それから徴収する方の徴収官とはまったく別の人です。会うこともありません。話をするとしたら電話のみで、お互いに会い対応することはないのです。これは税金を検査する人はいわゆる財務関係には関与しないという職責をはっきりと独立させるということで、これを区分しています。

検査官がいくら以上の件数を検査したらボーナスを出しましょうというような金融インセンティブはありません。これが1992年まで続きました。

14. チェックシステム

1992年以後は税金を支払う人の数が増え、その年までは申告をした税金申告書に付随する報告書は検査しませんでした。申告だけをそのまま信じて税金を計算していたわけです。申告納税制度つまり自分で税金を払う、個人が自分で申告するという方法が導入されました。この税の申告書に関しましては、今は人間の目ではなくコンピュータソフトウェアで検査することになっています。この提出された納税申告書の内容について税務署のほうから再調査するのはこのコンピュータプログラムが不一致のサインを出した場合のときのみです。それから1割は人間の手によりランダムに抜き打ち検査をします。今までと違うのは自分で税金を計算して税金を払うようになったことです。自分で検査し、自分で税金報告をし自分で計算します。これが、申告納税制度です。

内国歳入庁にも、非常に大きな改革がありました。今まで2つに分かれていたインスペクションとコレクションが一緒になって新しい組織ができました。実際にこの組織を整えるのに5年かかりました。しかも全従業員、係官もこの新しい制度に対応できるように再トレーニングされました。また、ここで一番重要なことで見落とされやすいのは、税金を払っている一般の人にも更に教育していかなければならないということです。このシステムがうまく機能するには全員が期限までに申告してもらわなければ困るわけです。この期限に遅れた人には自動的に100ポンドつまり2万円位の罰金がかかります。これは政府と内国歳入庁は今までやったことがないわけで、導入前までは非常に心配しました。

一般の人に対し教育する為に広告費にお金を使ったのです。この内容についてですが、全員を教育できるわけではないわけで、何をしたのかというと、いつまでに何を出さなければいけないか、もしその期限に遅れば罰金はこうですよと、このようなことを教育していきました。

最初の年は最大800万件の自己申告による納税申告書の提出があると予想されましたが、実際は700万件でした。内国歳入庁のコンピュータ化により、実数700万件が集まったことから、政府のIT改革による行政手続き計画の政策としては一番成功したほうです。一方マスコミは、失敗であることを非常に報道するのですが、内国歳入庁としてはこの結果に非常に誇りに思っているところです。

(山口 賢一 担当)

第4章 イギリス・ドイツの報酬制度

第5班メンバー

| | | |
|-----|-------|-------------------------|
| 第5班 | 4名 | [テーマ] イギリス・ドイツの報酬制度について |
| | ◇小林 進 | 相澤 康晴 |
| | 田尻 吉正 | 鳥居 勇 |

(注) ◇=チーフ

I はじめに

1. イギリス・ドイツにおける報酬制度視察の趣旨

我が国において税理士報酬は長年にわたり、各税理士会会則において報酬規定として制定されていたが、近年の外国、特にアメリカからの規制緩和の要請あるいは独禁法違反の懸念により今回の税理士法改正に伴い報酬規定は会則から撤廃された。今後は我が国の税理士あるいは税理士法人は各々の事務所で作成した独自の報酬規定により税理士報酬を請求することとなった。

一方、イギリスにおいては税理士制度そのものは存在しないが、会計関係の専門家である公認会計士が税理士業務を行ってきており、報酬一般においても制度としての規定は存在せず各事務所の主にタイムチャージを基本とした独自の報酬規定によっているとのことである。

また、ドイツにおいては現在においても税理士報酬規定が制度として厳然と存在し、それはかつての我が国の報酬規定よりもより強固な法的規制下にあるという。

このように、報酬規定が制度上そもそも存在しないイギリス、強固な法的規制下にある報酬規定を持つドイツそしてかつては制度としての報酬規定を持っていた日本という、驚くほど対照的な3国の現状と将来の動向を検討することは誠に興味深い。

特に制度としての報酬規定の必要性をイギリスにおいて問い、制度としての報酬規定の存在意義をドイツにおいて問うことは我が国における単なる税理士報酬制度の問題を超えた意義があると考えられる。つまり、我が国においてその存在が当然とされ、税理士の正常な業務活動を保障し、委嘱者である納税者を不当な額の報酬から保護する上でもその存在が必要とされてきた報酬制度を廃止したことの真の意味と今後の影響を探るとともに、廃止そのものの当否をも含めて改めて税理士制度と規制緩和や納税者保護と競争原理といった広範な領域まで検討言及しようとするのが本テーマの趣旨であった。

以上のような問題意識の下に、イギリス及びドイツにおいてできるだけ多くのそしてバラエティーに富んだ会計事務所を訪問し、各会計事務所の報酬の運用実態をつぶさに検証したつもりである。イギリス及びドイツの会計事務所における主な質問事項は以下のとおりである。

(1) イギリスにおける主な質問事項

- ① 各会計事務所の具体的報酬規定（税務を中心に）
- ② 報酬規定の具体的運用方法
- ③ 値引競争やトラブル及び成功報酬
- ④ 標準報酬規定の必要性

(2) ドイツにおける主な質問事項

- ① 税理士報酬規定の存在意義と今後の方向性
- ② 税理士報酬規定の具体的運用方法
- ③ 成功報酬の必要性の有無

2. 事前研修の概要

(1) イギリスの報酬制度について

イギリスにはドイツのような標準的な報酬規定は存在せず、もっぱら各会計事務所が独自に定めたランク別のタイムチャージを基本とした報酬表が在ることから、まず第一にインターネットによる検索を行ったところ、“HILTON SHARP & CLARKE” 会計事務所の報酬表のみが入手できた。

その他にも第5班のメンバー各々の知人等を通じて、イギリスにおける会計事務所の報酬表の入手に努力したものの、関係者以外には見せられないとかあるいは特に決まった報酬表はないといった理由で入手ができなかった。

したがって、イギリスに関してはとにかく現地に行きできるだけ多くの会計事務所を訪問しその場で報酬表を入手し具体的運用法をヒヤリングすることとした。

(2) ドイツの報酬制度について

ドイツではドイツ税理士法により報酬規則を制定することが求められており、1981年にドイツ税理士報酬規定が定められている。その後、1988年に第1次改正、1991年に第2次改正、1998年に第3次改正そして2001年に第4次改正が行われ現在に至っているとのことである。

事前に入手した主な資料としては、第3次及び第4次改正版の他東京税理士会からの『1998年ドイツ・フランス視察報告書』及び東海税理士会からの『1999年ドイツ研修報告書』があり、特に前者の報告書中のドイツ税理士報酬令の解説（町田支部：早川 昇先生による）は大いに役に立った。また、最新版である第4次改正版はドイツのEU加盟に伴うマルクからユーロへの変更が主な改正内容であることから所要の翻訳を行った。

3. 現地視察の概要

第5班は、チーフの小林以下、相澤、田尻、鳥居の4名であったができるだけ多くの会計事務所を訪問するためにA（小林、相澤）B（田尻、鳥居）の2チームに分けて行動することとした。両チームの現地視察の概要は以下のとおりであった。

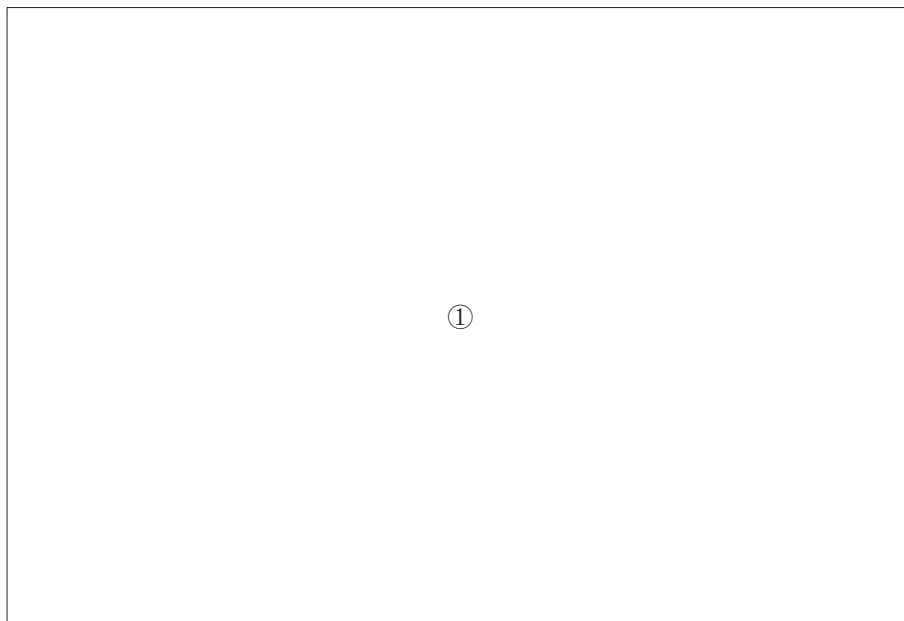
(1) イギリスにおける現地視察

| | | | |
|-------|----|---------|---------------------------------|
| 9月30日 | 午前 | A B チーム | イングランド・ウェールズ勅許会計士協会 (ICAEW) 訪問 |
| | 午後 | 小林のみ | REES POLLOCK 監査法人訪問 |
| 10月1日 | 午前 | A チーム | イギリス勅許公証会計士協会 (ACCA) 訪問 |
| | 午後 | A チーム | GRANT THORNTON 監査法人訪問 |
| | | B チーム | WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人訪問 |
| 10月2日 | 午前 | A B チーム | THE ADJUDICATOR'S OFFICE の講演会参加 |
| | 午後 | A B チーム | DELOITTE & TOUCHE 監査法人の講演会参加 |

(2) ドイツにおける現地視察

| | | |
|----------|------|------------------------|
| 10月4日 午前 | Aチーム | デュッセルドルフ経済監査士協会訪問 |
| | Bチーム | ケルン・ミッテ税務署及びケルン財政裁判所訪問 |
| 午後 | Aチーム | ケルン税理士会訪問 |
| | Bチーム | BDO 監査法人訪問 |

(小林 進 担当)



GRANT THORNTON 監査法人訪問時の講演風景

II イギリスにおける会計事務所の報酬の実態

はじめに

前述のように、我が国においてその存在が当然とされ、税理士の正常な業務活動を保障し、委嘱者である納税者を不当な額の請求から保護する上でもその存在意義が必要とされてきた報酬制度を廃止した意味を、報酬規定の存在しないイギリスにおける会計事務所の実態を視察することにより、考察してみたい。と同時に、今後の税理士制度そのものの存在、規制緩和や納税者保護、競争原理といった問題にまで検討言及したい。

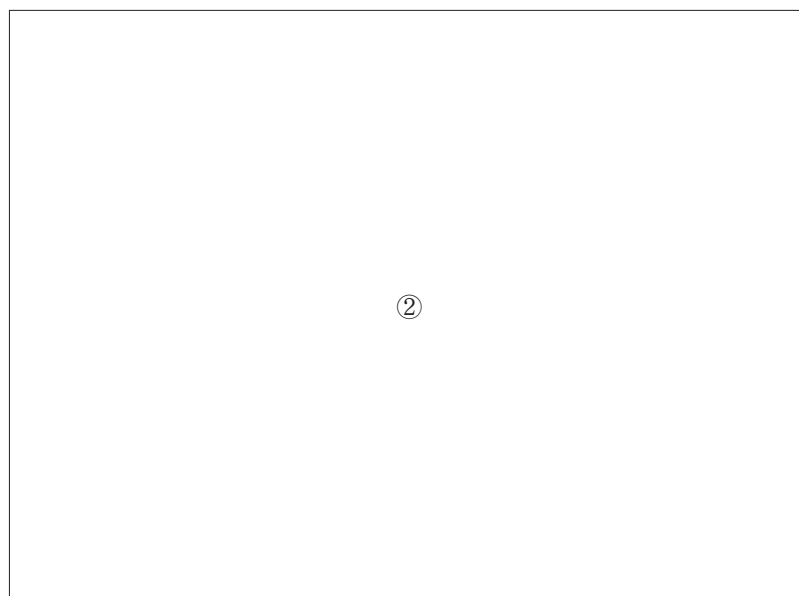
イギリスにおいては、税理士制度そのものは存在しないが、会計関係の専門家である公認会計士が税務関係の業務を行っており、これら公認会計士の各事務所等訪問視察、インタビューすることを通して、報酬というテーマに絞りこみ、必要な範囲で、その内容の報告をしていくことにする。

1. 視察内容

(1) イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）訪問

同協会の訪問では、主にイギリスにおける会計士協会の1つとしての、ICAEWの組織や規則等が紹介された。報酬に関しては、ICAEWは、次のようなアクションをとっている。

顧客リストの中の財務諸表の内訳書をリストアップし、その中の報酬欄をチェックし、監査報酬、決算、申告報酬が、同種、同規模の年商、規模からみて、適正か否かを判断する。もし、不適正な場合は、勧告をすることになるが、個々の報酬についての基準は作成しない。



ICAEWにて第5班メンバーによる記念撮影

(2) WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人訪問

① 報酬に関する質問について

(Q) 事務所の具体的報酬規定はどうなっていますか。

(A) 中小会社の監査報酬、税務申告報酬とも、具体的報酬規定はありません。

ただし、顧客から高額であると問題になり、裁判所に提訴されるおそれはある。

② 報酬規定の具体的運用方法について

(Q) 事務所間での値引競争はありますか。

(A) ない。入札があれば、当然、顧客は安いほうへいく。

③ トラブル及び成功報酬について

(Q) 顧客との間で、報酬のトラブルはありますか。

(A) 顧客との間で、予算、見積りをしてから仕事に着手するため、支払遅延も含め、問題は生じない。

(Q) 成功報酬をとることは、構わないのですか。

(A) 新設企業の場合、融資相談による資金調達がうまくいった場合、高いチャージをもらうことがある。これも成功報酬の一種である。

④ 業界としての標準的報酬規定の必要性について

(Q) 必要性を感じますか。

(A) 会計士、補助者、事務担当者により、時間単位が決まっている。報酬規定は必要だとは思わない。なぜなら、事務所規模によっても報酬は異なるし、市場競争に任せて、価格競争を行えばよいから。

③

講演終了後、ホテルの会場にて記念撮影

(3) GRAND THORNTON 監査法人訪問

年商 2,040 億円、従業員 21,900 人、652 事務所を持つ大監査法人事務所の 1 つである。チーフ・エグゼクティブ・ワールドワイドの DAVID MCDONNELL (デイビッド・マクダネル) 氏から詳細な説明がなされた。

報酬と請求に関しては、以下のような観点と注意点からその決定がなされる。

Fees and billing (報酬と請求) に関する原則

- usually based on cost per hour of people involved
 - cost per hour = labour cost + allocation of overheads + profit
 - ethical issues:
 - contingent fee for audit unacceptable
 - fee should reflect value of work done
 - client should agree fee in advance
 - must not mislead over scope of work
- (訳)
- 通常は、従事した人間の時間あたりコストを基準にしている
 - 時間あたりコスト = 人件費 + 管理費 (おおよそ人件費の 3 倍から 4 倍) + 利潤
 - 倫理上の重要事項
 - 会計監査では、成功報酬は不可
 - 報酬は実施した仕事のバリューに対応していなければならない
 - 報酬は、事前に顧客の同意が必要
 - 必要以上の範囲の業務は禁止

Fees and billing (報酬と請求) に関する注意点

- sensible to agree
 - billing and payment schedule on larger jobs
 - interest charge for late payment
 - should not undertake this year's audit until last year's audit fee paid
- (訳)
- 要注意
 - 大きめの仕事の場合の請求と支払のスケジュールに注意
 - 支払遅延には金利をチャージ
 - 前期の報酬を受領しないうちに、当期の仕事に着手しないこと

ちなみに、ある会計事務所のチャージレイト表及び顧問契約書中の報酬欄は次のとおりです。参考とされたい。

Charge out rates as at July 2002-10-01

| Audit | | Tax | |
|--------------------------|---------|----------------|---------|
| | £ /hour | | £ /hour |
| Partner | 325 | Partner | 415-450 |
| Senior Manager | 190 | Senior Manager | 180-375 |
| Manager | 165 | Manager | 160-240 |
| Manager (first 6 months) | 140 | SV 2 | 145 |
| SV 2 | 115 | SV 1 | 100-140 |
| SV 1 | 95 | S | 80-120 |
| ICA | 80 | A 2 | 65 |
| A 2 | 60 | A 1 | 50-60 |
| A 1 | 45 | | |
| A 1 (first 3 months) | 25 | | |

FEES

We usually prepare an estimate of our fees when planning our annual work. As is normal professional practice, our fees are based on the degree of responsibility and skill involved and the time necessarily taken up by the work.

The charging rates used in calculating our fees will vary periodically and are normally subject to revision at least yearly. Because they are based on costs which are incurred locally, increases are not directly linked with the prevailing rate of general price inflation.

Bills will be rendered [monthly/quarterly] for each class of work undertaken and are due on presentation. We reserve the right to add an interest charge at a rate of [**] % per month simple interest on any bills remaining unpaid [**] days after presentation.

(訳)

報酬

通年の業務に対する見積りをした段階で、通常、定められた報酬を呈示します。

通常の専門的業務として、報酬は、その仕事（事案）に対する責任の程度と、複雑さと費やされる時間により算定されます。

報酬に用いられるチャージレイトは定期的に変更され、通常少なくとも毎年改訂されます。なぜなら、それらのレイトは、同一基準におけるコストを基礎としていて、その上昇が、一般的に広く行われている物価の上昇にリンクしてあがないからです。

請求書は、請負った業務のそれぞれのクラスごとに（毎月、4半期毎に）支払期日とともに提示されます。支払期日経過後の請求については、期日経過 [**] 日分に [**] %の金利を加えて請求する権利があります。

なお、事前研修でインターネットより入手した HILTON SHARP & CLARKE 会計事務所のチャージレイト表も参考までに下記に掲示しておく。

Hilton sharp & Clarke—Chartered accountants

Fees

Our standard chargeout rates are as follows:

Hourly rate

Partner, litigation support - £ 140

Senior manager, litigation support - £ 100

Assistants, litigation support - £ 50-£ 70

In the case of LSC-funded clients, the following reduced rates apply:

Reduced hourly rate

Partner, litigation support - £ 110

Senior manager, litigation support - £ 80

Assistants, litigation support - £ 40-£ 60

We are happy to provide quotes, without any obligation.

(4) DELOITTE & TOUCHE 監査法人講演

Senior Manager の Andrew Parker 氏より、報酬についての説明がなされた（下記英文参照）。

報酬の請求は、顧客ごとに異なり、売上、資産、従業員数等により見積りがなされる。また、監査と税務の請求は別々になされ、契約書もまた別々に作成される。いずれにせよ、顧客との Fee の見積りの合意がなされてから仕事に着手する。

なお、DELOITTE & TOUCHE 監査法人のタイムチャージレイト表は公表してもらえなかった。

Working time and remuneration

- Depends from one assignment to another
- Example
 - Japanese Travel Agency
 - Turnover £ 5,701 k, Total Assets £ 3,240 k, Employees 52
 - Audit period 2 people × 2 weeks, Fee £ 16 k
 - Japanese Pharmaceutical Company (e.g.sales company)
 - Turnover £ 655 k, Total Assets £ 397 k, Employees 6
 - Audit period 1person × 1 week, Fee £ 16 k
 - Japanese Automotive parts manufacturer
 - Turnover £ 16, 127 k, Total Assets £ 9,135 k, Employees 13
 - Audit period 3 people × 2weeks, Audit Fee £ 20 k

Fee Payment Method

- Audit fee and tax fee are billed separately
- Engagement letter is also prepared separately
- Tax fee includes the following:
 - Preparing the corporate tax and deferred tax provisions for inclusion in the accounts
 - Preparing the corporation tax return and final taxation computation and submitting it to the Inland Revenue
 - Advising the client on the dates for payment of corporation tax, including the potential application of the new quarterly instalment system

2. まとめ

イギリスの各会計事務所を訪問し、インタビューすることにより、イギリスには、ドイツや、かつての日本のような標準的報酬規定が存在しないこと、また、両会計士協会においても特に報酬に関するガイドラインのようなものを設定していないことがわかった。各会計事務所が独自に、顧客の規模とそれにかかった人的費用を積算することにより、報酬が決定されている。この意味でも各会計事務所、顧客の質、規模により様々な報酬請求が自由になされていることがわかった。

各事務所とも、どの職位の時間的制約内容で請求が決定されているということは、仕事に対する大きな自信と仕事のクオリティーに対する自負とに裏打ちされていることがわかった。

不文法の国らしく、経験と慣習により自由競争をしていくうちに、価格が決定されるという、イギリス独自の歴史風土をかいま見たような気がする。

日本の報酬の行方にも大きな参考となろう。

(相澤 康晴 担当)

④

イギリス勅許公証会計士協会 (ACCA) にて

イギリス視察雑記

◎「イギリス入国に際しての出来事」

アメリカ同時多発テロから1年が経過したが、今でもいたる国でテロの脅威があり旅行もできない状況にあります。

イギリスはアメリカのテロ対策やイラクに対する考え方に賛成して、テロ対策に大いに力を貸してきました。そんな中我々は、イギリスとドイツの研修視察を開催しました。

イギリスに入国する際、チェックは厳しく団体窓口は大変な混雑でした。列に並んでから30分が経過したころか、高橋省二国際部長が最初の入国審査を行いました。すると、東京税理士会の皆様は別ルートにて受付をしますとアナウンスされました。すぐに入国審査が行われると思いきや、パスポートを見せるだけで入国窓口を通過してしまいました。さすが高橋部長と・・・、しかし我々のパスポートには入国印のスタンプが印字されていませんでした。一寸心配になりましたが、ヨーロッパは統一で同一圏であり問題はありませんでした。

イギリスはユーロ圏ですが、ユーロ通貨に加盟していないのです。今でもポンドです。1ポンド約200円で、1ユーロ約120円です。いかにイギリス経済が頑張っているかです。

◎「故ダイアナ妃の宮殿があるケンジントンパーク」

我々が宿泊したホテルからすぐ近くにケンジントンパークがありました。早朝公園の散歩に出かけた時、目にしたものは、多くの人々が朝早くからジョギングや犬を連れて散歩していました。ロンドン大都会の真ん中に大きな公園が数多くあるのに驚きました。このケンジントンパークには故ダイアナ妃が住んでいた宮殿がありました。

ロンドンの会計士は市内の渋滞があっても、この公園の広さとその広い公園に緑が多いことで気分は解消され仕事にもプラス効果をもたらすものと思います。

⑤

我々が宿泊したホテル近くにあるケンジントンパーク

Ⅲ ドイツの税理士報酬制度の実態

はじめに

我が国においては長年にわたり、各税理士会会則において税理士報酬規定が制定され、これが税理士業務の報酬決定のメルクマールとされてきた。しかし、前述のようにこの度の税理士法改正で廃止された。一方、今回の訪問国の1つであるドイツにおいては、規制緩和等の社会的環境、背景は我が国とさほど変わらないと思われるのに、強固な法規制の下に、確固として報酬規定が存在している。今回の訪問でドイツにおける報酬規定の存在意義を問うことは、我々が税理士の報酬を考える上で、参考になるものは多大であると考ええる。

1. ドイツにおける税理士報酬規定の経過

ドイツにおいて税理士報酬は、(現在の報酬規定制定以前) 経済監査士 (Wirtschaftsprüfer) 及び税理士 (Steuerberater) のための一般的報酬規定 (ALLGO) として、民法 612 条第 2 項、及び 632 条第 2 項に謳われていたのであるが、カルテル庁 (日本の公正取引委員会) によって一般的報酬規定 (ALLGO) が、独禁法違反であると決定された結果、連邦財務省、連邦司法省、欧州財務省連邦税理士会における討論や、たくさんの税理士報酬に関する裁判の結果等を踏まえ、1981 年 12 月 17 日に法規則として税理士報酬規定 (StBGebV) が公布され、翌年 4 月 1 日から施行された。これは独禁法違反を懸念して、報酬規定を撤廃した日本とは全く逆の動きであった。

この後ドイツの報酬規定は 1988 年 7 月 1 日に第 1 次改正、1991 年 6 月 30 日に第 2 次改正、1998 年 8 月 27 日に第 3 次改正と訂正を重ねた。更に、2001 年 12 月には EU 加盟に伴い第 4 次改正がなされたが、これはマルクからユーロへの表示替えであり本質的な改正ではなく現在に至っている。

2. 税理士報酬規定の適用

税理士報酬規定の適用に関しては、以下のように定められている。

(税理士法第 64 条)

税理士は、連邦財務大臣が連邦参議院の同意を得て法規命令によって制定した報酬規則に拘束される。なお、連邦財務大臣は事前に連邦税理士会に意見聴取しなければならない。そしてその税理士報酬の額は適切な範囲を超えてはならないし、次の事項を基準としなければならない。

- (1) 消費した時間
- (2) 対象となって仕上げた業務の価値
- (3) 業務の種類

(税理士職業規則 第 45 条)

- (1) 税理士は税理士報酬規則に従わなければならない。
- (2) 税理士法第 57 条第 3 項第 2 号及び第 3 号の規定による税理士業務の報酬には (民法第 612 条第 2 項及び第 632 条第 2 項などの) 法律上の規定が適用される。
- (3) 省 略
- (4) 適切な報酬を下回って請求することは業務違反である。

(5) 手数料、成功報酬及び成功利益の分配についての取り決め、又はその受領は認められない。

3. 税理士報酬規定の内容構成

税理士報酬規定は、49 の条文と 154 の項目とから構成されており、具体的には報酬表 A～E の 5 表にて報酬額が算定される仕組みになっている。

内容の詳細は以下のとおりである。(なお、報酬表は最後に掲示)

内 容 一 覧

第 1 章 一般的規則

- 第 1 条 適用範囲 —— 税理士法第 33 条の業務 ——
- 第 2 条 規則の準用
- 第 3 条 最低報酬 立替金
- 第 4 条 報酬の取り決め
- 第 5 条 複数の税理士
- 第 6 条 複数の依頼人
- 第 7 条 支払日
- 第 8 条 前払金
- 第 9 条 計算書

第 2 章 報酬計算

- 第 10 条 対象価格による報酬
- 第 11 条 範囲による報酬
- 第 12 条 報酬の計算範囲
- 第 13 条 時間による報酬
- 第 14 条 一括報酬

第 3 章 売上税、立替金の補償

- 第 15 条 売上税(付加価値税) —— 売上税報酬加算の場合 ——
- 第 16 条 有料の郵便及び電話でのサービス
- 第 17 条 文書の出費 —— 謄本コピーの出費 ——
- 第 18 条 業務旅行
- 第 19 条 複数の業務を行うための旅行
- 第 20 条 業務用事務所の移転

第 4 章 一般的な納税義務を履行する際の相談及び援助に対する報酬

- 第 21 条 助言、情報提供、初回相談
- 第 22 条 鑑定
- 第 23 条 その他個々の活動 —— 申告書の訂正(増加又は減少)など ——
- 第 24 条 納税申告 —— 申告書の作成 ——

第 1 項 1 号～24 号 各申告書の具体的な作業毎に料金が決められている。

第 2 項、第 3 項、第 4 項

| | |
|---------------------|--|
| 第 25 条 | 収入、支出及び残高の調査 |
| 第 26 条 | 農業及び林業の標準率の調査 |
| 第 27 条 | 営業費と営業収入の剰余の調査 |
| 第 28 条 | 租税決定の検査 |
| 第 29 条 | 税務調査などの参加 |
| | 第 193 条 租税手続基本法「以下 AO という」、第 208 条 (AO)、 第 217 条 (AO) |
| 第 30 条 | 脱税犯の自認 |
| | 第 371 条 (AO)、第 378 条 (AO) |
| 第 31 条 | 協議 |
| | 官庁及び第三者と公課事件についての協議 |
| 第 5 章 | 税務における記帳業務と記録作成業務の履行に際しての援助業務に対する報酬 |
| 第 32 条 | 証憑の処理 |
| 第 33 条 | 記帳 |
| 第 34 条 | 賃金簿の作成 |
| 第 35 条 | 決算作業 |
| 第 36 条 | 税務の監査作業 |
| 第 37 条 | 税務目的のための財産状態、財務状態 |
| 第 38 条 | 証明書の授与 |
| 第 39 条 | 農林業企業に対する記帳及び決算作業 |
| 第 6 章 | 裁判外における権利救済手続及び行政執行手続における代理のための報酬 |
| 第 40 条 | 行政官庁に対する手続 |
| 第 41 条 | 業務一般報酬 |
| 第 42 条 | 終結話し合いについての報酬 |
| 第 43 条 | 証拠調べ報酬 |
| 第 44 条 | 行政執行手続、執行の延期 |
| 第 7 章 | 裁判上及びその他の手続 |
| 第 45 条 | 裁判上及びその他の手続における報酬 |
| 第 46 条 | 訴訟費用援助における報酬 |
| 第 8 章 | 移行及び終結規則 |
| 第 47 条 | 適用 |
| 第 47 ^a 条 | この規則に変更のための移行規則 |
| 第 48 条 | ベルリン条項 |
| 第 49 条 | 施行 |
| 報酬表 | A 助言報酬 |
| 〃 | B 決算報酬 |
| 〃 | C 簿記報酬 |
| 〃 | D 農林業者を対象とする簿記及び決算報酬 |
| 〃 | E 法的救済報酬 |

4. ドイツ・ケルン税理士会訪問時の質疑事項結果

今回の訪問にあたり我々はいくつかの質問を準備し、ケルン税理士会及びケルンの BDO 監査法人の訪問で、これを聞き取った。

それは以下のとおりである。

<質問事項>

(Q) 税理士報酬規定の具体的運用実態はどうなっているか。

(A) 報酬規定があることによって、クライアントに対して請求しやすい。

また、クライアントから多額であるとのクレームがついたような時、税理士報酬規定に従って請求書を作成するとこの金額になるとのことを十分に説明している。

しかし、中には 自発的に値引きをしたりすることもあるが、同業者間の競争のために値引きをするようなことはない。したがって、クライアント側からすれば、どの税理士に依頼しようが、同様の報酬になるのであるから、自然と有能な税理士に依頼するということになり結果として税理士間の競争、能力面での競争ということになる。

(Q) 報酬についてトラブルはよく生じますか。また、トラブルが生じた場合どのように対処しますか。

(A) トラブルはまれに生じるが、仕事の内容や報酬規定を十分に説明し誤解を招かないように努力する。

(Q) タイムチャージをする場合の時間の集計方法はどのようにするのですか。

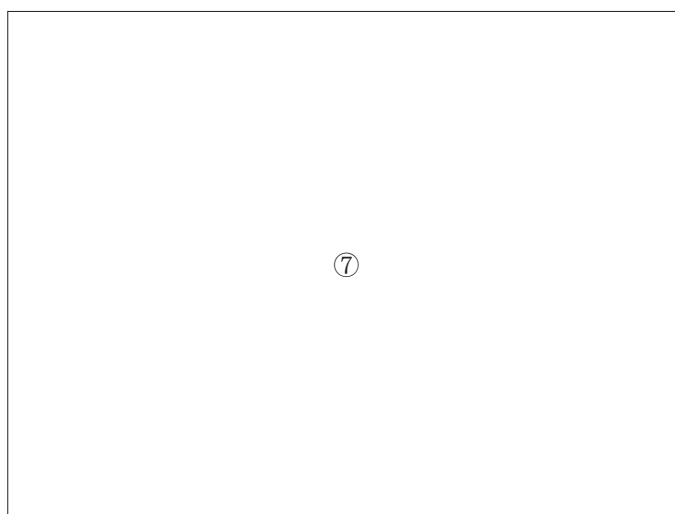
(A) 事務所に相談に来て着席した時から返答の書類を提出した時まで、これがすなわち相談を受けた時間のタイムチャージになる。他は、これに準ずる。

(Q) 成功報酬等の必要性は、お感じになりませんか。

(A) 税理士業務に関しての成功報酬は、報酬規定に禁じられているのでない。

ただし、多くの税理士事務所はコンサルティング業務を行う会社と関係しており、こちらで成功報酬を請求することがある。

(田尻 吉正 担当)



BOD 監査法人事務所にて

Tabelle A (表A) – 助言業務に対する報酬表

Table B (表B) – 決算業務に対する報酬表

Tabelle C (表 C) – 簿記記帳報酬表

Tabelle D (表D) – 農林業における簿記記帳業務の報酬 (Part a)

Tabelle D (表D) – 農林業における簿記記帳業務の報酬 (Part b)

Tabelle E (表E) – 権利救済関係の報酬表

IV おわりに

最後のまとめとして、イギリスとドイツ両国の視察について感じたことを述べることにする。

まずイギリスにおいては、ロンドン市内にある中堅会計事務所の REES POLLOCK 監査法人と、大会計事務所の GRANT THORNTON 監査法人を、そしてロンドン市外では South Wales にある中堅会計事務所の WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人を訪問するとともに、世界 4 大会計事務所の 1 つである DELOITTE & TOUCHE 監査法人の講演会に参加することができた。できるだけ多くのそしてバラエティーに富んだ会計事務所への訪問という目的は達成できたのではないかと考える。

イギリス訪問の大きな目的の 1 つであった会計事務所の報酬表の入手は、残念ながら一会計事務所のみからであったが、各事務所とも原則として仕事の種類別及び職位のランク別のタイムチャージに基づいて報酬請求していることが確認できた。なお、イギリスでは報酬表は各事務所ともあまりオープンにはされていないとのことであった。とにかく各事務所とも個性的であり、説明者からは自分たちの仕事に大きな自信を持っていることが感じられた。また各事務所間における値引競争といったものは特にないそうで、成功報酬についてはその可能性はあるとのことであった。更に、ドイツにおけるような標準的報酬規定の必要性は全く感じないということであった。

次にドイツにおいては、税理士報酬規定はクライアントや税理士間に報酬に関する客観性と安定性を与えるもので、EU 加盟後もその存続を強く望んでいることが感じられた。また、近年のイタリアにおける設計士報酬が EU 裁判所より合法との判決を得たということが、ドイツにおける税理士報酬規定の存続への大きな自信になっているそうである。

税理士報酬規定は、最低額、標準額、最高額といった弾力的運用が可能とのことであるが、成功報酬は一切禁止であり、訪問した税理士事務所でも実際に報酬規定に従って請求しているとのことであった。ただ大事務所と中小事務所間で報酬規定に対する若干の温度差があるとのことであった。

以上、両国の報酬制度を概観してきたわけであるが、そこには想像した以上のギャップがあったといえる。そのギャップは、競争と変化を好むか連帯と安定を望むかの相違なのか、それとも慣習法主義と成文法主義の違いなのか、はたまたより根深いアングロサクソンとゲルマンという民族性の違いから来るのか大いに興味のあるところである。

最後に、今回のイギリス・ドイツの報酬制度の視察という得がたいそして大変有意義な経験の場を与えてくれた東京税理士会に深く感謝するとともに、この経験を今後の我が国における税理士報酬制度の在り方を研究する際の有益な資料として役立てて行きたいと考えている。

(小林 進 担当)

ドイツ視察雑記

◎「ドイツ第4の都市 ケルン」

ドイツの人々は几帳面で賢く規律正しい人ばかりです。なぜならば日本の法律は殆どドイツの成文法を真似しているからです。日本人の気質に似ているのです。ケルン大聖堂を尋ねてみました。高さ 157m はさすがに迫力があります。奥行き 144 m、幅 86 m もあり、ケルンのシンボルといえる大聖堂です。1284 年に着工し、600 年の歳月を掛けて 1880 年に完成したゴシック建築のカトリック寺院で外観もさることながら、内部も見ることができました。大聖堂の内部の 1 本の柱に私はそっと手を当て、古きよき時代を感じ取ってきました。

◎「ドイツ・ケルン地方で発祥したビール」

原料には大麦麦芽を主な原料とし、まさしく黄金色をした上質発酵ビールです。軽やかな味わいとホップの爽やかな苦味が特徴です。小麦麦芽も少量使用しており、爽快感抜群な非常に飲みやすいビールです。地元のビールがおいしく飲める居酒屋をホテルフロントで予約して 16 名で飲みに行きました。

居酒屋は地元の人で満員でした。隣で飲んでいる地元の人々とも交流し一緒に写真を写したりして飲むビールは格別美味しく頂きました。ドイツと日本の文化交流でした。面白い居酒屋のおじさんがおられて、何を食べるか皆で考えていると「これにしなさい」とお店自慢の「豚足とポテト」のセットを 16 名分注文してしまいました。自慢するだけありまして、美味しくいただきましたが、中には量が多く残した先生もいらっしゃいました。

それからドイツといえばソーセージです。出てきたソーセージは太く長くてびっくりいたしましたが、残さず頂きました。

(鳥居 勇 記)

⑦

地元の人でいっぱいのケルン市内の居酒屋にて

訪 問 記

◎ 友好協定先ドイツ・ケルン税理士会を訪問して

訪 問 記

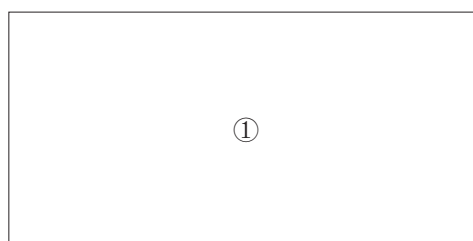
◎ 友好協定先ドイツ・ケルン税理士会を訪問して

ケルンの街は第二次世界大戦の爆撃でほぼ壊滅的な打撃を受けたそうです。それにもかかわらず、ケルン大聖堂を中心とした街並みはなんとも落ち着いたヨーロッパの古都の風情を漂わせていました。聞けば、ケルンでは大聖堂より高い建物の建築が禁止されているのだそうです。入り組んだ石畳の狭い道、所々に置かれた彫像、洒落たお店や住宅が軒を連ね一度は住んでみたいという気持ちにかられるような街でした。そんなケルンの閑静な住宅街の一角にケルン税理士会がありました。

2002年10月4日ドイツ現地時間午後2時、今回の欧州視察の大きな目的の1つであるケルン税理士会を訪問しました。本会からは金子会長をはじめとして、23名での訪問となりました。

ケルン税理士会からはグラフェ会長をはじめ総勢5名の役員が出迎えてくれました。

会 長 Ernst-Dieter Grafe 氏
副 会 長 Dieter Prinz 氏
同 Helmuth Vianden 氏
同 Helmut Schneider 氏
事務総長 Clemens Kuhls 氏



ケルン税理士会入口玄関の表示

冒頭、グラフェ会長より次のような歓迎のご挨拶がありました。

「ケルン税理士会は1970年代より日本から何回かの訪問を受けています。また1984年に第1回目、1991年に第2回目の日本への訪問を行っています。1980年には東京税理士会と友好協定を結び、そして1990年には協定10周年の記念祭を開催しました。私どもはこうした昔からの友好関係を心から嬉しく思います。」

続いて、金子会長より次のような返礼のご挨拶が述べられました。

「私ども東京税理士会の23名は皆様方にお目にかかれて大変光栄であります。まず、メッカーズホフ前会長が昨年お亡くなりになったことに心よりお悔やみ申し上げます。只今グラフェ会長が述べられたように1978年に東京税理士会とケルン税理士会との交流が始まりました。1980年に友好協定を結んで以来、今回が6度目の訪独になります。これまでも税制、税務行政、税理士制度などを勉強させていただきましたが、今回もまた私どもからの多くの質問についてよろしくお願いします。また、ここに来る前に、イギリスにおいてチャータード・タックス・アドバイザー(Chartered Tax Adviser)の方々と交流を持ち、その際に先方より東京税理士会と協定を結びたい旨の依頼を受けました。今後、税理士制度を持つ日本、韓国、ドイツそしてイギリスの税務関係団体によるサミットの開催を提案したいと思います。今回の訪問がそのきっかけとなれば幸いです。」

この後、事前に提出されていた日本側からの質問について、各担当役員からの丁寧な回答がなされるとともに、逐次会長などからの補足説明を受けました。また、主な質問や回答については下記のとおりです。

* 主な質問事項と回答

1. 今後の税理士制度等について

質問①：今後の税理士制度の動向について、どう考えますか。監査業務に吸収されますか。

回答①：計算書類の公開制度については、罰則規定がなかったため今まであまり重要視されていなかったが、今後は変わっていくと考える。流れは法令遵守の方向にあり、また銀行が融資実行の際に、公開した財務諸表を求める傾向が強くなってきている。改正案では公開しない場合 2,500 ユーロから 25,000 ユーロの罰金を予定している。監査業務に税理士業務が吸収されるとは思わない。EU から業務範囲のガイドラインが出ており、それには税理士が行って良い業務が記載されているが、監査業務はその中に入っておらず、監査業務と税理士業務は区分されている。

質問②：将来は、会計業務、監査業務、税務業務は一体化されますか。

回答②：監査人は中立でなければならず、監査業務のみを行うべきである。EU 指令に従っていく方向にあり、アメリカのワールドコム、エンロン事件の影響により監査と税務は、分かれる方向に強まるとみている。

2. 紛議の調停について

質問①：貴国では、紛議の処理はどのように行われていますか。租税手続基本法（AO）等に規定がありますか。

回答①：税理士会では調停の仕事が大変多く、裁判にならないように調停の段階で終結するように努力している。紛議の調停は、ドイツ税理士法第 76 条 2 項第 2 号に税理士間の紛議について、同条 2 項第 3 号に税理士と顧客の間の紛議についてそれぞれ規定がある。

税理士法第 76 条（税理士会の任務）

2 項第 2 号 申立てにより、税理士会の会員間の紛争を調停すること

2 項第 3 項 申立てにより、税理士会の会員及びその依頼人との間の争いを調停すること

質問②：年間どの位の紛議の申立て件数がありますか。

回答②：基本事項として税理士会の運営の前提は自己扶助となっており、国から委託され、国の代行業務として一定の独立性を持っている。紛議の調停の申立て件数は 1999 年には 232 件、2001 年には 284 件です。紛議の調停の申立ては民法上のものが多く、刑法上のは非常に少ない。税理士会はあくまで調停に終始し、決定権はないが、調停をすることにより当事者間の和議成立で解決することが多く、税理士会の存在は大きい。

質問③：申立て人は、納税者からのものと、会員からのものと、どんな割合ですか。

回答③：申立て件数の約 25 %が税理士間の紛争であり、約 75 %が税理士と顧客との紛争である。

質問④：申立ての内容は、どのようなものが多いですか。

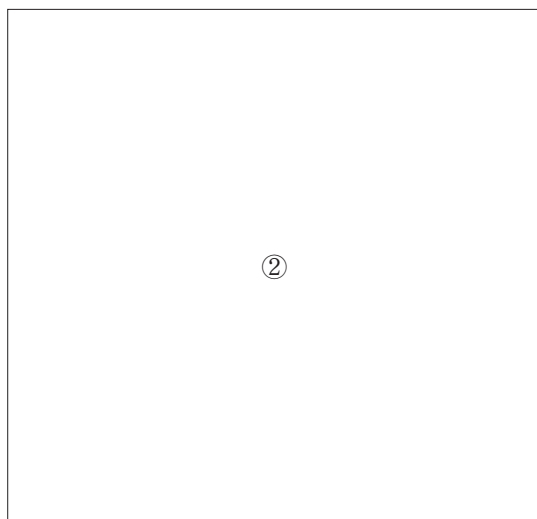
回答④：税理士間の紛議は、顧客の移動に関するものが多い。税理士と顧客との紛議では、税理士報酬が適正に計算されているかどうか、税理士が行った仕事の内容が正しいかどうかが多い。報酬についての紛議は報酬が高額ではとの申立ての場合、税理士会で報酬計算をし、報酬規定を遵守している場合はその旨を申立て人に書面で通知し、終結する。報酬規定は公開されているが、顧客が知らないケースが多い。税理士が行った仕事の内容確認は困難であり、税理士側に問題があるときは、税理士会は損害賠償保険の中から支払いをするよう指示をする。

質問⑤：調停成立、不成立、取り下げの割合はどのようになっていますか。

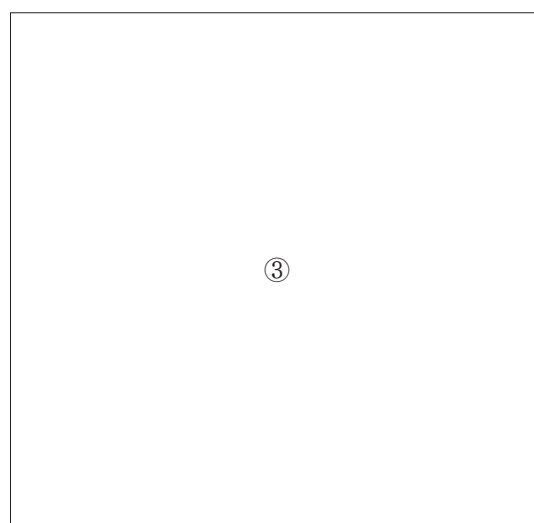
回答⑤：紛議の調停申立ての約5%は申立て人が、税理士会へ直接調停で解決し、約95%は書面による郵送のやり取りで終結する。また、紛議の調停の取り下げは約90%で、約5%が税理士会の調停で終結し、約5%が調停不成立で裁判となる。

質問⑥：調停委員は何名位で、1件の申立てに何名が担当しますか。また、調停委員はどのように構成されていますか。税理士会員以外の人が入っていますか。

回答⑥：紛議の調停には、税理士会の役員が必ず1名加わる。そして、税理士会の事務局員が1名加わる。弁護士が同席する場合もある。調停に同席する役員は会員税理士と面識のない者にするようにしている。しかし、あくまで調停であり結論を導くものではないので調停委員と会員の面識有無はあまり調停には関係ないと考えている。



金子会長によるあいさつ



質疑応答するグラフェ会長をはじめとする役員

3. 出廷陳述権について

質問①：税理士は訴訟代理権を有し訴訟にかかわっていますが、訴訟代理をするための研修制度を税理士会は行っていますか。また、財政裁判所の訴訟代理人となる割合は、税理士が一番多いようですが、訴訟代理を専門とする税理士が代理人となっているのでしょうか。それとも関与している税理士が代理人となって行っているのでしょうか。

回答①：訴訟代理人のための生涯研修はあるが、多くの税理士は受けていない。訴訟代理人の制度は昔からあり、税理士になるための一般教育として研修が行われている。自分で訴訟代理人をしたくない税理士は訴訟を専門にやっている他の税理士などに依頼している。訴訟代理人は報酬が低いのであまり受けたくない業務であり、税理士の中では人気がない。納税者が勝訴した場合、訴訟費用は税務署が負担する。納税者敗訴の場合は裁判費用のみを負担する。

なお、租税刑事事件については弁護士とともに出廷する。

4. 税理会社（税理士法人）について

質問①：税理会社の実情について、その税理会社の数、規模、パートナー制などを教えてください。

回答①：ドイツの税理士数は、約7万人でそのうち約5万人が独立税理士である。その次がパートナーシップ制で株式会社は少ない。法人の従業員数は10人から500人と幅広い。ケルン税理士会では法人は381社であり、強制的に税理士会の会員になる。

質問②：税理会社に従事する税理士の区分はどのようになっていますか。

（代表税理士、補助税理士、勤務税理士）

回答②：法人のオーナーは税理士でなければならない。オーナー税理士も勤務税理士も業務は同等であり訴訟代理権も同じである。勤務税理士は自分の仕事をしても良いが顧客との契約はあくまで法人であり、給料は法人から貰う。労働契約によるパートナー制は民法上の会社形態であり、ドイツではよく見られる形態である。2人以上であるが、仕事の分野が多くなるので税理士同士だけでなく税理士、弁護士、経済監査士等と違う専門家同士による組み合わせが多くなってきている。この場合、税理士会の監督権は税理士のみである。

これらの質問事項についての回答の後、おおよそ午後4時30分より活発な質疑応答が行われました。もっとも、事前の質問がドイツ語ではなく英語でなされていたことや、通訳の方が必ずしも会計や税務の専門知識に詳しくないといったことで、多少の疑義が生じることもありましたが、概ね質問に対して的確な回答がなされました。予定時間の午後5時を過ぎても質疑応答が続いたものの、残念ながらタイムアップとなり一応の終了となりました。3時間余りの会議でありましたが大変有意義な会合であり、遠く日本から来た甲斐があったと実感した時間でした。

会議の終了にあたり、金子会長より本日の訪問及び会議に対してのお礼の言葉とともに、この訪問の成果を東京税理士会の会員に伝えることをお約束するといったメッセージが述べられた後、日本から持参したお土産の羽子板がグラフェ会長に手渡されました。

グラフィック会長よりお礼のご挨拶とともに、ぜひともサミットの開催を日本側で企画していただきたいとの心温まるメッセージが述べられました。

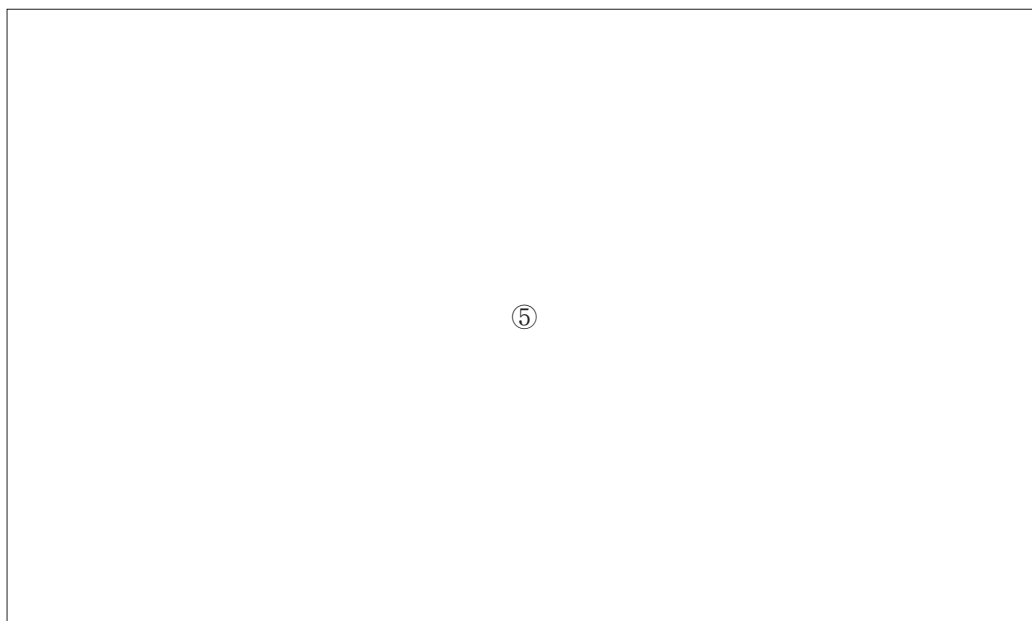
その後、午後7時より宿泊先のクラウン・プラザホテル内のレストラン『LE BOUQUET』にて、ケルン税理士会の役員を迎えての晩餐会が開催されました。公式行事をすべて終了し、しかもヨーロッパ最後の夜ということもあり、いやがうえにも大いに盛り上がったのは言うまでもありません。

しかも晩餐会の始まる前に、私たちすべての団員に対しケルン税理士会よりオーデコロンのプレゼントがありました。その時の説明でオーデコロンの語源はなんと「ケルンの水」ということで、一同この素敵なプレゼントに大いに感激しました。また、晩餐会では各テーブルにケルン税理士会の役員が1人ずつ同席され、我々は拙い英語と手振り身振りで大いにコミュニケーションを交わし、幾度もワイングラスを重ねました。ドイツにおける素晴らしい一夜を満喫しながら、東京税理士会とケルン税理士会の友好がいつまでも続くことを願わずにはられませんでした。



金子会長より記念品の贈呈（羽子板）

（小林 進・芥川 靖彦 担当）



研修終了後、ケルン税理士会玄関前にて記念撮影

「ケルン税理士会役員との晩餐会」

～ 日本はもっと自主性を～

10月4日（金）午後7時から、宿泊ホテル内のレストランにてケルン税理士会役員をお招きしての晩餐会が開催されました。ケルン税理士会は、会長をはじめ10名の役員がお忙しい中参加くださいました。中央のメインテーブルには、本会会長とケルン税理士会会長さらに本会役員が着席し、その他の各テーブルには、ケルン税理士会の役員1名と団員の中から英語が堪能な方1名を割り当てて卓を囲みました。

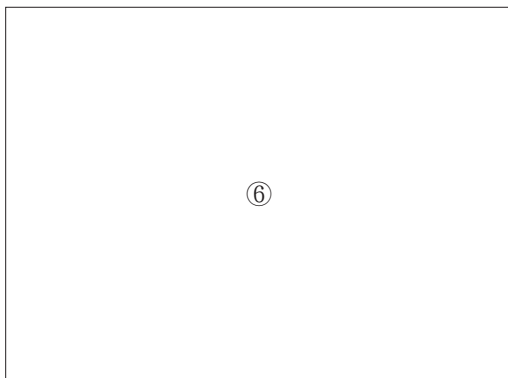
両会長からの挨拶に続いてシャンパンによる乾杯があり、美味しいドイツ料理とワインを存分に楽しみました。この日の午後をもって視察の全行程を終了したので、団員たちのお酒も心なしかこれまでより進んでいるように見えました。

私のテーブルには、幸運なことにケルン税理士会の役員であり弁護士の資格も有しているクレメンス・クールス（Clemens Kuhls）氏が通訳の方と着席していました。とりとめのない談笑の後、私は「ドイツと日本は先の大戦では同盟国であり、敗戦国でもあります。貴国と我が国とは非常に親しい関係にあります」と述べました。すると彼は、「それは同感だが、今やドイツはEUの一員として過去には捕らわれずに前向きに努力しています。戦後50年以上経っているにもかかわらず、日本は米国に迎合し、顔色ばかり伺っています。また、中国と北朝鮮には必要以上の恐れをなしています。日本は、もっと自主性を持つべきではないでしょうか」と熱く語りました。齒に衣着せぬ言葉に、私は「もっともなことです」と頷きました。

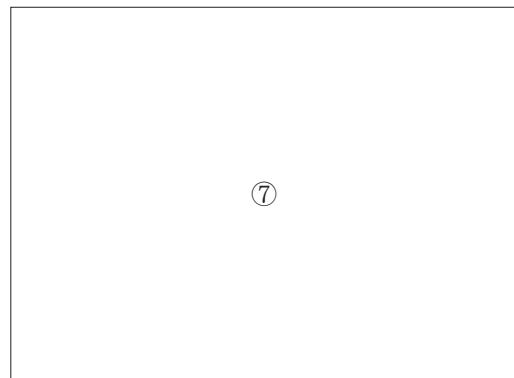
更に、日本と同様にドイツの失業率も高いことや中小企業の問題に触れると、彼は声のトーンを低くして、東西ドイツ統一後、失業率が上昇したことや中小企業の不況を嘆いていました。そして、旧西ドイツの人々が旧東ドイツのために、日本円にして1人当たり年間約10万円の税金を支払っていることに、深い憤りを感じているようでした。

ドイツ滞在最後の夜に彼と腹蔵無く語り合えたことは、私にとって何物にも代え難い財産となりました。この夜のことは、永く私の記憶から消えることはないでしょう。

（高橋 豊 記）



金子会長、グラフェ会長との記念撮影



クールス事務総長（左）・通訳（中央）

「ケルン税理士会役員との晩餐会」

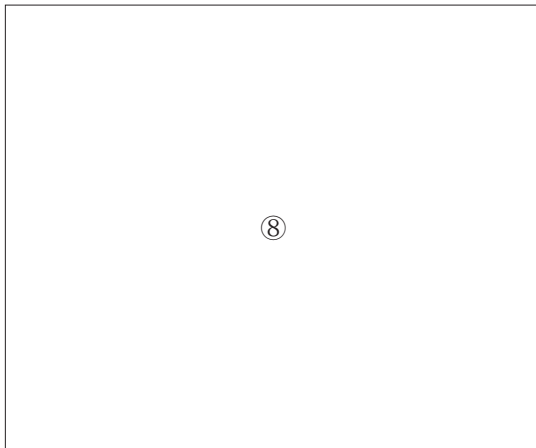
～ 博士号所持者が2割とは～

「ケルン税理士会役員との晩餐会」にて同じテーブルに着かれた税理士（Dr. Jörg Kruse-税理士であり、経済監査士でもある）は、以下のように話してくださいました。

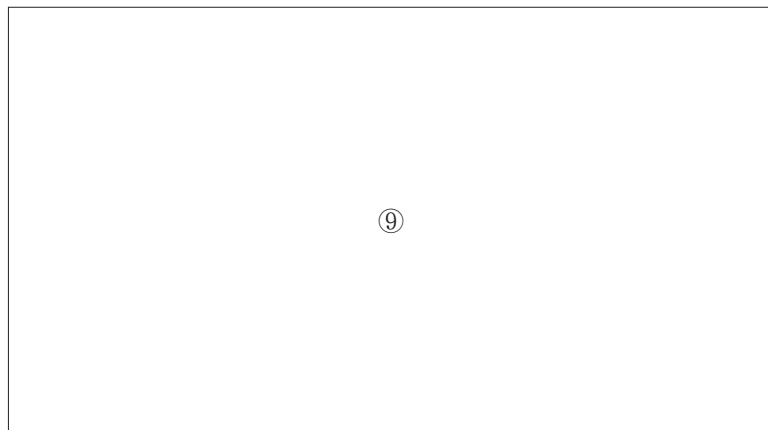
現在ドイツにおいて税理士の資格を取るのは相当難しく、他の EU 加盟国と比較してもかなり高レベルである。現在ドイツには約 70,000 人の職業会計人がおり、経済監査士（Wirtschaftsprüfer）が約 10,000 人、税理士（Steuerberater）が約 60,000 人という内訳となっております。

そして、会員の中に経済学博士号（Dr.）を有する者が 20 %位いるとのことである。また、これらの職業会計人のほとんどがコンサルティング会社を有しており、税理士業務から派生してきたコンサルティングの業務の割合が増大する傾向にあるとのこと、ドイツの職業会計人は発展するためには、ますます研鑽を積まなければならないとのことでありました。

（田尻 吉正 記）



Dr. Jörg Kruse 氏を囲んで



晩餐会后、当日出席したケルン税理士会役員の方々

「ケルン税理士会役員との晩餐会」

～ 寿司はドイツ語で「ズシ」? ～

この研修で、最も楽しかったのは、7日目の夜、ケルンのホテルのレストランで、現地の税理士のペッシュさんとお話したことでした。両会の会長さんが挨拶した後、テーブルに座った5人の先生方（高橋（隆）、高橋（利）、吉田、吉野、大野）に、ペッシュさんから、オーデコロンをプレゼントされ、互いに自己紹介をし、晩餐会はスタートしました。最初は、どこかぎこちなく、通訳がないためなかなか話が通じません。ムースはアイスではないとか、そんな簡単な会話もお互い理解するのに時間がかかりました。彼が、この近辺に寿司屋さんがたくさんある、と話していても、ドイツ語では、「ズシ」であるため、私たちは日本の逗子のことを話しているのかと誤解したり、日本の和菓子のあんこを説明しようとして、結局伝えられなかったりと、時間だけがどんどん経っていきました。妙に盛り上がりを見せたのは、1時間も経った頃でしょうか。

日本に小説家で有名な高橋さんがいるのでは？と彼が問い始め、私たちも必死に思い出そうとして、とにかく日本で有名な高橋を挙げてゆきました。高橋敬三、高橋尚子、ん？いたかなそんな人、と詰まってしまった、そのとき、ある先生が、日本で有名な高橋は、彼だといいたのです。高橋先生も自分こそが最も有名だと言い始め、テーブルに座っている先生方も、自分こそが最も有名で、有名人同士が会話しているということに。お互い納得したのも束の間、ある先生が、高橋さんは、最も有名な tall bridge で、大野さんは、最も有名な big field で、何だかわけのわからぬ方向へ、そこで晩餐会はお開きになってしまいました。

ほんの1,2時間の出来事でしたが、とても楽しいひと時でした。

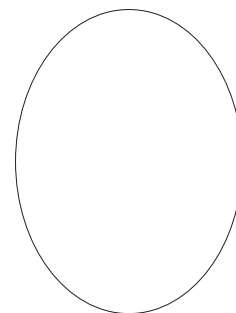
最後になりましたが、道中、大変気遣ってくださった金子会長先生、貴重なアドバイスをいただいた大平先生他諸先生に深く感謝致します。ありがとうございました。

（大野 英祐 記）

⑩

税理士のペッシュ氏（写真中央）を囲んで

編集を終えて



東京税理士会専務理事・視察団副団長 鎌田俊夫

今般の東京税理士会におけるイギリス・ドイツ研修視察が、どのような主旨・目的のもとに行われたかは冒頭の既述のとおりであるので割愛します。

さて、イギリスにおいては、B&Bにも、とっておきの郵便バスにも、その機会には恵まれませんでした。現地ガイドの言によりますと、このような好天はロンドンでは珍しく、インデアンサマーと呼んでいる、とのことでありました。

9月28日から始まったイギリス・ドイツ9日間の研修視察の旅は、総じて天候にも恵まれ、参加者43名中、1人の事故者もなく快適な旅でありました。

これに先立つ事前勉強会は、第1・2班には、全28資料、3文献、第3・4・5班には、33資料、参考文献3、英文資料12点の外、順次増える膨大な資料に取り組みながら、①川島いづみ早稲田大学教授による「イギリス会社法の概要について」、②右山昌一郎会員による「我が国中小会社の計算書類の公開制度について」、③河崎照行甲南大学教授による「イギリスにおける中小会社の計算書類の公開制度と監査の実情について」の3つの講演があり、更に各班のチーフ等によりそれぞれ担当する課題について研究報告があり、基礎知識を得ることができました。

このような事前準備を経てのイギリス・ドイツ研修視察でありましたが、旅の疲れを憩う間もなく、本書がこのような早く完稿するとは予想だにできなかったことであり、各稿を分担された各位の熱意に心から敬意と感謝を申し上げる次第であります。

顧みて、辞書と雨具、若干の嗜好品を携えての出発であったが、中味の濃い、バックパックいっぱいの充実した大きな成果を得て、帰国できたのではないかと思う。

本年に入って、我が税理士業界では日税連・サービス貿易自由化及び規制緩和対策室の欧州視察訪問をはじめ、九州北部税理士会のドイツ・ニュールンベルク税理士会訪問、東北税理士会のドイツ・ニーダーザクセン税理士会訪問等があり、これらについて貴重な情報を私共に提供していただいております。

なお、11月には京都でのAOTCA第1回国際コンベンション開催があり、また、同月8日には、中国・注冊税務師協会の本会訪問もありました。

相互に訪問し、学びあうことの重要性が認識され、国際交流が一層盛んになってきていることを喜ぶしたいと思います。

本書、イギリス・ドイツ研修視察報告書は、研修視察の目的別に班分けし記述を行っておりますので若干重複するところがあることをお許しください。

文末にこのような表示をすることは例ではありませんが、訪問先ジャンル別に仕訳すると次のとおりとなります。

「行政庁」

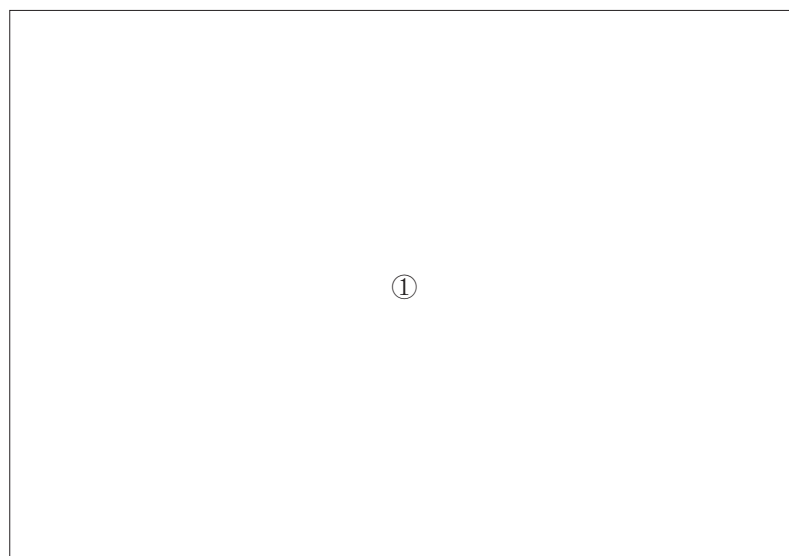
- ① イギリス内国歳入庁（英）（9月30日訪問）
- ② イギリス貿易産業省（DTI）（英）（9月30日訪問先「ACCA」にて講演）
- ③ COMPANIES HOUSE（会社庁）（10月1日訪問）
- ④ ADJUDICATOR'S OFFICE（英）（10月2日講演）
- ⑤ INLANDREVENUE ENQUIRY CENTER（英）（10月2日訪問）
- ⑥ ケルン・ミッテ税務署（独）（10月4日訪問）
- ⑦ ケルン財政裁判所（独）（10月4日訪問）

「協会・団体等」

- ① イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）（英）（9月30日訪問）
- ② イギリス勅許税務協会（CIOT）（英）（9月30日訪問）
- ③ イギリス勅許公証会計士協会（ACCA）（英）（10月1日訪問）
- ④ デュッセルドルフ経済監査士協会（独）（10月4日訪問）
- ⑤ ケルン税理士会（独）（10月4日訪問）

「監査法人・会計事務所」

- ① REES POLLOCK 監査法人（英）（9月30日訪問）
- ② GRANT THORNTON 監査法人（英）（10月1日訪問）
- ③ WATTS GREGORY PARTNERS 監査法人（英）（10月1日訪問）
- ④ DELOITTE&TOUCHE 監査法人（英）（10月2日講演）
- ⑤ BDO 監査法人(独)（10月4日訪問）



ケルン・ミッテ税務署の玄関前で視察終了後の記念撮影

イギリス内国歳入庁の訪問では、中小企業の活性化を図るため、法人税は所得が1万ポンドまでは0%としていること、また、イングランド・ウェールズ勅許会計士協会（ICAEW）の訪問では、ジョイント・モニタリング・ユニット（JMU）は、1987年に3つの勅許会計士協会が共同して設立した組織だが、年会費は、勅許会計士（CA）の数、従業員数、顧問先の数などを基準にして、支払うことになっており、その額は勅許会計士1人の個人事務所では280ポンド（5万3,200円程度）、大きい監査法人では、10万4,700ポンド（2千万円程度）となることを伺い、我が国の制度の違いが感じられてとても興味深いものでした。

終わりに、今回の視察研修にあたり、多忙の中にも温かく私共の研修に対応していただいた訪問先の皆様、手配からお世話いただいたJTBに対し、心からお礼申し上げます。

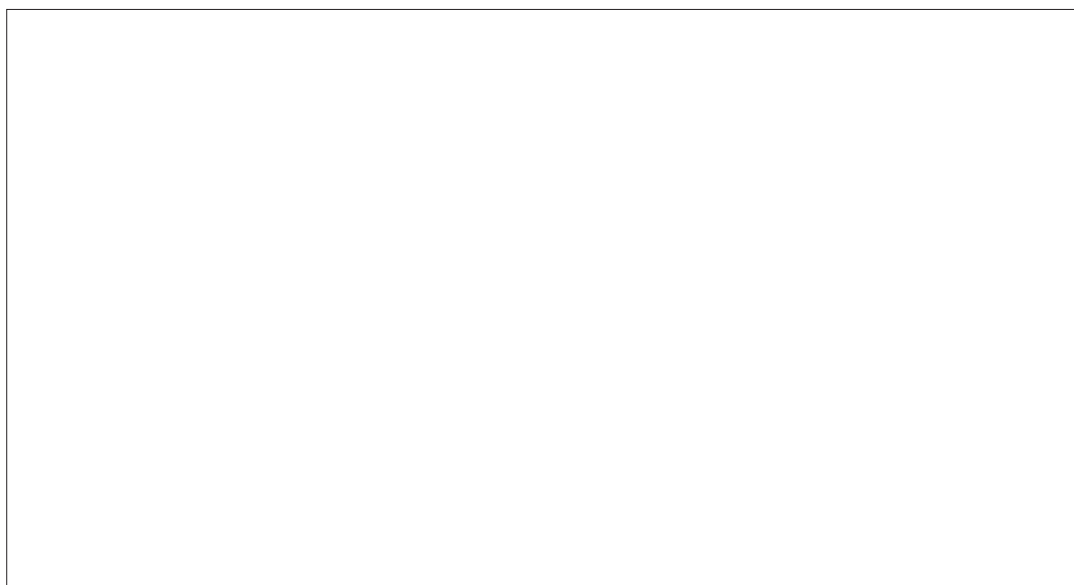
本報告書が、我が国の税務行政及び税理士会の発展に些かなりとも役立てば幸いです。

②

イギリスでの最後の晩
ICAEW・CIOT 役員を囲んで

視察団団員名簿（43名）

| | | | |
|---------|---------------|-----|--------------|
| 団 長 | 金子 秀 夫（芝） | 団 員 | 芥 川 靖 彦（板橋） |
| 副 団 長 | 高 畑 公 一（上野） | | 李 年 子（四谷） |
| 副 団 長 | 鎌 田 俊 夫（武蔵府中） | | 内 川 澄 男（上野） |
| 事 務 局 長 | 高 橋 省 二（武蔵府中） | | 岩 波 一（日本橋） |
| 事務局長代理 | 八木澤 秀 夫（足立） | | 大 平 昭 三（小石川） |
| 事務局次長 | 山 口 賢 一（芝） | | 吉 野 隆 子（浅草） |
| 事務局次長 | 高 柳 幸 雄（上野） | | 高 橋 利 子（品川） |
| 団 員 | 高 屋 千鶴子（玉川） | | 大 野 英 祐（大森） |
| | 二重作 誠一郎（豊島） | | 岩 本 一 志（蒲田） |
| | 志 賀 暎 功（本郷） | | 大 堀 貴 子（玉川） |
| | 木 田 正 勝（荒川） | | 内 川 清 雄（渋谷） |
| | 青 木 優 幸（江東西） | | 高 橋 隆 幸（渋谷） |
| | 小 林 進（町田） | | 富 田 光 彦（渋谷） |
| | 堀 子 友 廣（神田） | | 徳 永 喜与志（新宿） |
| | 相 澤 康 晴（芝） | | 鳥 居 勇（新宿） |
| | 伊 東 晴 俊（新宿） | | 泉 平 尾（杉並） |
| | 田 尻 吉 正（向島） | | 木 下 盛 弘（豊島） |
| | 宮 崎 仟 治（江戸川南） | | 近 藤 忠 憲（豊島） |
| | 村 守 明 夫（武蔵府中） | | 久 保 一 幸（青梅） |
| | 寺 嶋 慈 夫（江戸川北） | | 早 川 治（事務局） |
| | 吉 田 伸 江（板橋） | | 柴 田 篤 志（事務局） |
| | 高 橋 豊（葛飾） | | |



2002年 イギリス・ドイツ研修視察報告書

中小会社の計算書類の公開及び監査制度
税務訴訟及び租税救済制度等
固定資産の評価制度・報酬制度

2003年3月発行

編 者
東京税理士会 イギリス・ドイツ研修視察団

発 行
東京税理士会
国際部・法対策委員会
〒151-0051 東京都渋谷区千駄ヶ谷 5-10-6
TEL 03 (3356) 4461 (代表)
FAX 03 (3356) 4469

2002年 イギリス・ドイツ研修視察報告書

中小会社の計算書類の公開及び監査制度
税務訴訟及び租税救済制度等
固定資産の評価制度・報酬制度