

米国地方公会計における租税軽減に係る情報開示

Tax Abatement Disclosures in the U.S. Governmental Accounting Standards

尾 上 選 哉

1. はじめに

本稿では、米国の州および地方政府の財務報告における「租税軽減 (Tax Abatement)」に係る情報開示について検討する。租税軽減とは、政府と納税者間における一定の合意に基づいて、政府が特定納税者の租税を軽減するプログラムである。納税者は政府との合意に基づいて地域の経済的発展に貢献したり、政府や市民に便益をもたらす特定の行動を行うことを条件に、政府から租税の軽減を受けるのである。このような租税軽減プログラムは、免税 (tax exemption) や税額控除 (tax deduction) と同じように租税支出 (tax expenditure) の範疇に含まれるものである。

米国における州および地方政府の財務報告に係る基準は、政府会計基準審議会 (Governmental Accounting Standards Board: GASB) により開発が行われており、2015 (平成27) 年12月現在、78の基準書 (Statements of Governmental Accounting Standards) および6の概念書 (Concepts Statements) を公表している¹⁾。GASBは、2015年8月に基準書第77号『租税軽減に係る情報開示 (Tax Abatement Disclosure)』(GASB 2015a; 以下、基準書第77号という。)を公表し、政府が納税者との間に租税軽減プログラムを合意している場合に、その租税軽減プログラムの名称や目的、減税の額、減税を納税者が受けるために充足しなければならない基準などについての情報を開示することを定めている。

日本における地方公会計制度は変革の途上にある。地方公共団体の公的機関による利害関係者である住民・納税者に対するパブリック・アカウンタビリティ (公的説明責任) の履行が急務とされており、その際に重要な役割を果たすのが公会計情報の測定・開示である。しかしながら、地方公共団体の財務書類 (財務報告) 作成に適用される統一的な会計基準がなかったことから、各地方公共団体によって異なる会計基準や会計モデル (例えば、総務省の基準モデルや改訂モデル、東京都方式など) に準拠

¹⁾ 連邦政府各機関の会計報告は、GASBではなく、連邦会計基準諮問審議会 (Federal Accounting Standards Advisory Board: FASAB) が定めている。FASABは、1990年に連邦政府各機関に適用される会計基準の設定機関として、財務省、行政管理予算局、会計検査院の管轄下に設立されている。

した財務書類が作成され、地方公共団体間の比較可能性の向上などが問題として指摘されていた。

そのような状況を受けて、地方公会計の財務書類（財務報告）の統一化に向けて、2010（平成22）年9月に総務省に「今後の地方公会計の推進に関する研究会」が設置され、2014（平成26）年4月に同研究会の報告書（総務省 2014）がまとめられ、標準的・統一的な公会計基準等が公表されている。現在、この報告書に基づいて、総務大臣名で地方公会計の改革に向けての期間工程（「今後の地方公会計の整備促進について」2014（平成26）年5月23日）が明示され、また実務指針等（「統一的な基準による地方公会計マニュアル」2015（平成27）年1月23日）も公表され、地方公会計制度の統一化に向けた作業が進められている。

そこで本稿では、米国GASBが最近公表した基準書第77号を取り上げ、租税軽減に係る情報開示を考察・検討し、公会計制度の先進国ともいわれる米国の最新動向を概観するとともに、今後の日本におけるパブリック・アカウンタビリティの履行に係る情報開示へのインプリケーションを探る。

2. GASBの財務報告の目的

GASBは、州および地方政府の個別の会計基準を開発するために、一組の概念書からなる概念的な枠組み（conceptual framework）を公表している²⁾。この概念書の第1号が、州および地方政府の財務報告の基本目的を定めたものとなっている（GASB 1987；以下、概念書第1号という。）。

概念書第1号は、まず情報利用者を特定し、次いで情報利用者のニーズおよび情報利用者の行う意思決定を検討した上で、州および地方政府の一般目的外部財務報告の目的を定めるというプロセスを採っている。まず、概念書第1号によると、財務報告の主たる利用者として、①政府が第一義的な説明責任を負っているグループ（市民）、②市民を直接的に代表するグループ（立法機関および監督機関）および③融資を行い、または融資のプロセスに関与するグループ（投資者および与信者）という3つのグループが想定されている（par. 30）。そして、この3つの情報利用者グループは、①実際の財務的成果と法的に採択された予算の比較、②財政状況と活動成果の評価、③

²⁾ 2015（平成27）年12月時点で、下記の第6号までの概念書が公表されている。

第1号「財務報告の基本目的」（1987（昭和62）年）

第2号「サービス提供の努力と成果に関する報告」（1994（平成6）年）

第3号「基本財務諸表を含む一般目的外部財務報告における伝達方法」（2005（平成17）年）

第4号「財務諸表の構成要素」（2007（平成19）年）

第5号「サービス提供の努力と成果に関する報告—GASB概念書第2号の修正」（2008（平成20）年）

第6号「財務諸表の構成要素の測定」（2014（平成26）年）

財政関連の法律、規則および規制への準拠性の判定への役立ち、および④効率性と有効性の評価への役立ちにおいて財務報告を用いるとした上で、情報利用者が①説明責任 (accountability) を査定し、②経済的、社会的、政治的意思決定を行うのに役立つ情報を提供すべしであるとしている (pars. 32-42; par. 76)³⁾。

そして、州および地方政府によりなされる一般目的外部財務報告の基本目的として、次の3点をあげている。

- 財務報告は、… (中略) …公的説明責任の履行という義務を政府が全うするのを支援し、またその説明責任の履行状況を利用者が査定するのを可能にするものでなくてはならない (par. 77)。
- 財務報告は、政府機関における当該年度の活動成果を利用者が評価するのを支援するものでなくてはならない (par. 78)。
- 財務報告は、政府機関における提供可能なサービスの水準および支払期限の到来した債務の支払能力を、利用者が査定するのを支援するものでなくてはならない (par. 79)。

これらの3点の基本目的の中でも、概念書第1号が最重視するものは1つ目の公的説明責任概念である。説明責任は「列挙されたすべての基本目的の暗示的な前提」(par. 76)と言及され、さらに「それは、他のすべての基本目的がそこから生じるべき最高の基本目的であると、本審議会は考えている」(同上)とGASBの考え方が明示されているほどである。

州および地方政府の一般目的外部財務報告の第1目的とされる説明責任概念であるが、概念書第1号によれば、説明責任は「自己の行為を説明する義務、すなわち自己の行ったことを弁明する義務」(par. 56)とされ、この説明責任に基づき、政府は「市民に対して、公的資源の調達とその利用目的について弁明」(同上)する必要があるのである。このような政府の説明責任は、市民のもつ「知る権利⁴⁾」に基づいて課されるものであり、「民主主義社会において公的説明責任の履行という義務を政府が全うするうえで、財務報告は重要な役割を果たす」(同上)とされている。

さらに、概念書第1号は説明責任の構成する重要な一部として、「期間衡平性 (interperiod equity)」という概念を強調している (pars. 59-61)。期間衡平性とは「現世代の市民が当該年度のサービスに関わる支払負担を、将来年度の納税者に転嫁

³⁾ このように、概念書第1号が情報利用者の意思決定に有用な情報を提供することと規定していることから、米国財務会計基準審議会 (Financial Accounting Standard Board: FASB) が企業会計においてそうしているのと同様に、GASBも公会計において「意思決定有用性アプローチ (decision usefulness approach)」を採用していることがわかる (藤井 2003, 6頁)。

⁴⁾ 知る権利とは、概念書第1号によると、「市民とその選ばれた代表による開かれた論争につながるような包み隠さず言明された事実を受け取る権利」である (GASB 1985, par. 56)。

するようなことがあってはならない」(par. 60) という考え方である。この期間衡平性を考慮して、財務報告は「ある年度の歳入が当該年度に提供されたサービスを賄うのに十分であるかどうか、そして過年度に提供されたサービスの対価を将来の納税者に負担させる必要があるかどうかを、利用者が査定するのに役立つものでなくてはならない」(par. 61) としている。

3. 基準書第77号の概要

本章では、基準書第77号の記述を手掛かりとして、GASBの基準書に新しく加えられた「租税軽減に係る情報開示」の特徴を概観していくことにする。

(1) 基準書第77号の背景

2015(平成27)年8月にGASBが公表した基準書第77号は、州および地方政府と納税者間の租税軽減プログラムの合意に係る情報開示を定めたものであるが、2008(平成20)年初めに利害関係者からの要請により始まったものである(GASB 2015a, par. A1)。

2010(平成22)年6月、GASBはギル・クレイン記念研究基金(Gil Crain Memorial Research Grant)を用いて、次の3点についての研究を行った。

- 州および地方政府における租税軽減プログラムの普及状況
- 州および地方政府が合意した租税軽減プログラムに係る情報の外部報告の状況
- 租税軽減に係る政府の財務情報への市民・納税者グループ、地方債券アナリストおよびその他の利用者のニーズ

その結果、市民・納税者グループ、郡の立法者や地方債券アナリストは租税軽減プログラムの情報を政府の説明責任を評価し、意思決定を行う上で非常に重要な情報であると考えており、租税軽減活動の程度やその結果についての情報を受け取ることが望んでいることが明らかとなった(GASB 2015a, par. A2; GASB 2015b)。しかしながら、同研究によると、44州が政府と納税者間の租税軽減プログラムの合意を認める法令を有しているにもかかわらず、その内6州のみが当該プログラムに関して何らかの形で外部報告を要請しているに過ぎないことが明らかとなったのである(GASB 2015a, par. A2)⁵⁾。つまり、租税軽減に係る情報ニーズは大きい、情報ニーズに応えるだけの情報開示が進んでいない状況が判明したのである。

GASBは、2013(平成25)年、78人の政府職員に対する追加的なインタビューを行い、租税軽減プログラムに係る情報の入手可能性(仮にすぐに入手可能でない場合、当該

⁵⁾ この調査は、38の市民・納税者グループの会員およびスタッフ、68の郡の理事会メンバーおよび114の地方債券アナリストからの回答に基づいている(GASB 2015a, par. A2)。

情報を収集するために必要とされる労力など)の調査を行った。

2014(平成26)年10月、GASBは公開草案(Exposure Draft)を公表して、租税軽減プログラムに係る情報開示の提案を行った(GASB 2014)。公開草案に対し298の回答が寄せられ、それらの検討の結果、2015(平成27)年8月に第77号の基準書として「租税軽減に係る情報開示」が公表されたのである(2015(平成27)年12月15日以後に開始する報告期間の財務諸表に有効であり、早期適用が推奨されている)。

(2) 基準書第77号の目的および範囲

基準書第77号は、その目的を「租税減額プログラムによる租税収入の減少の種類や規模に関わる基本的な情報を提供し、(a) 当年度収入が当年度サービスの支払いに十分であるか、(b) 財政に関わる法的小および契約上の要求事項の遵守、(c) 政府の財務資源の流入源およびその利用、そして(d) 財政状態、経済状況およびそれらの変化について、財務諸表利用者のより良い評価に資することにある」と定めている(GASB 2015a, par. 2)。上述のように、州および地方政府の財務報告の第1目的は公的説明責任の履行に係るものであり、その説明責任を構成する重要な要素が「期間衡平性」であった。この期間衡平性を評価するためには、政府収入に係る情報は必要不可欠である。財務報告の目的に照らして、租税軽減プログラムの合意により政府の税収が減少するという情報は、当年度の政府収入を理解する上で目的適合性があるといえるのである(GASB 2015a, pars. B6, B25 & B27)。

なお、基準書第77号の目的は租税軽減プログラム自体の有効性評価のための情報を提供するものではないということに留意が必要であり、それゆえに後述する情報開示の事項には租税軽減プログラムによってもたらされる便益についての記述は含まれていない。

基準書第77号の適用範囲は、州および地方政府が納税者との間で直接に合意した租税軽減プログラムだけでなく、他の州および地方政府によって合意された租税軽減プログラムの結果として、租税収入を間接的に減少させる合意をも含むこととなっている(GASB 2015a, par. 3)。そして、財務報告の目的上、基準書第77号は租税軽減を次のように定義している(GASB 2015a, par. 4)。

(a) 一もしくは複数の政府が個人や法人が納税義務を負う租税負担を減ずる代わりに、(b) 個人や法人が経済的發展に貢献もしくは当該政府やその住民に便益をもたらす特定の活動を合意締結後に行うことを約束する、という一ないしは複数の政府と個人もしくは法人間の合意に基づく租税収入の減少。

租税軽減の定義には、(1) 租税軽減プログラムの目的、(2) 政府の税収の減少、および(3) 政府と個人・法人間の合意という3つの特徴を見ることができ、基

準書第77号によれば、その中でも一番重要な特徴は「合意」の存在である（GASB 2015a, par. B9）。租税軽減プログラムの特徴は、政府と特定の個人ないしは法人の間の識別可能な合意に基づいて、政府は租税の軽減を行う代わりに、個人や法人は合意に基づく便益をもたらす活動を行うのである。

（3）情報開示の一般原則

租税軽減プログラムの合意に係る情報は、次の一般原則に従って財務諸表への注記として開示される（GASB 2015a, par. 5）。

- (a) 政府が直接合意した租税軽減プログラムの合意に係る情報と、他の政府によって合意された租税軽減プログラムの結果として、租税収入を間接的に減少させる合意に係る情報は区別して開示されなければならない。
- (b) 租税軽減プログラムに係る情報は個別もしくは合算して開示されなければならない。
- (c) 政府が直接合意した租税軽減プログラムに係る情報（個別もしくは合算して表示）は、例えば、経済開発プログラムやテレビ・映画製作誘致プログラムのように主要な租税軽減プログラムごとにまとめて開示されなければならない。
- (d) 他の政府によって合意された租税軽減プログラムに係る情報（個別もしくは合算して表示）は、租税軽減プログラムを合意した政府および軽減される特定の租税ごとにまとめて開示されなければならない。
- (e) 租税軽減プログラムに係る情報開示は、租税軽減プログラムの合意が締結した報告期間に開始し、その合意が消滅するまで継続しなければならない⁶⁾。

（4）情報の開示事項

基準書第77号は、政府が直接に合意した租税軽減プログラムについて、基本的に次の事項の情報開示を定めている（GASB 2015a, par. 7）⁷⁾。

- 簡潔な記述情報
 - 租税軽減プログラムの名称
 - 軽減される租税の種類
 - 租税軽減プログラムを合意する部局名
 - 租税が軽減される仕組み

⁶⁾ 例外として、政府が租税軽減プログラムの一部として、租税の軽減以外の約束を行った場合があげられている（GASB 2015a, par. 7d）。

⁷⁾ 情報開示の記載事項の例外として、仮に政府が基準書第77号に定められる特定の情報について開示することを禁じている場合があげられている（GASB 2015a, pars. 7f & 8e）。

◇ 租税軽減プログラムの合意締結者の税額がどのように減じられるのか（例えば、査定価額の減額を通じて等）。

◇ どのように租税軽減額が決定されるのか（例えば、一定額の減額なのか、それとも一定率の軽減なのか等）。

- 軽減額を取り戻す規定（条件）
- 租税軽減プログラムの合意締結者によってなされるコミットメント（約束・責任）の種類
 - 軽減税額の総額（発生主義に基づく）

上述の事項の他に、GASBが基準書を開発するに際して検討した結果、開示事項としなかったものとして、「租税軽減プログラムの合意者名」および「租税軽減プログラムの合意数」がある。前者の租税軽減プログラムの合意者名とは、租税軽減プログラムの政府との合意を受けて、租税軽減という恩典を受ける納税者の名称である。この納税者名については、基準書第77号の開発段階から重要な情報として考えられ、公開草案においてもその重要性が強調されていた。しかしながらGASBは、納税者名の開示が概念書第1号に示される財務報告の目的を充足することにはつながらないと結論づけているのである。また、仮に納税者名を開示することになれば、租税軽減プログラムの合意者すべての名称を開示することとなり、そのような情報開示は実際的でないだけでなく、情報開示の有用性を低下させることになってしまうとしている（GASB 2015a, par. B30）。

後者の租税軽減プログラムの合意数については、公開草案では当該会計期間における租税軽減プログラムの合意の締結数および当該会計期間終了時点において有効な締結数の開示を求めていた。しかしながら検討の結果、財務報告利用者が財政状態や資源の流入や流出を理解する上で、租税軽減プログラムの合意数に係る情報は必須ではないと結論づけている（GASB 2015a, par. B31）。

なお、他の政府が合意した租税軽減プログラムの結果として、租税収入を間接的に減少させる合意については、上記と同様な事項の情報開示が求められている（GASB 2015a, par. 8）。

（5）例示

基準書第77号の付録C（Appendix C）には、①小規模政府であり少ない租税軽減プログラムを有しているケース、および②大規模政府であり多くの租税軽減プログラムを有しているケースという2種類の租税軽減に係る情報開示が例示されている。本稿では紙幅の都合上、前者の小規模政府の例示を紹介する（GASB 2015a, Appendix C）。

例示 1 租税軽減プログラムの少ない小規模政府

事実と前提

Sample Villageは、固定資産税に関する租税軽減協定を個別に協議している。Villageは20X7年6月30日現在、5の法人と租税軽減プログラムの合意に至っている。

目的	当会計年度 における 軽減率	当会計年度 における 軽減税額
食品スーパー・チェーンによる 空きビルの購入と新規開店	40%	\$ 97,500
金物店の移転	50%	13,225
健康フィットネス施設の維持	30%	5,100
レストラン／仕出し業の新規お よび従業員の増加	50%	21,750
ガソリンスタンドおよびコンビニ の開店	40%	8,905

各合意は、地方政府がビジネスの移転、維持および拡張を含む経済開発のさまざまな目的のために、固定資産税を軽減することを可能にする州法（20X1年経済開発機会法）の下で交渉された。租税軽減は、地方政府の地理的地域内に位置する、もしくは地域内に移転することを約束するすべての事業に付与される。地方政府は、法人の固定資産税納付額の直接的減額を通じて、年間固定資産税の最大50%までの軽減額を付与することができる。州法は、軽減額の対象者が租税軽減と引き換え条件であるコミットメントを履行しない場合の軽減税額の取消しを規定していない。

Villageは、租税の軽減の他には、契約の一部としていかなるコミットメントも行っていない。Villageは、他の政府機関が締結したいかなる租税軽減合意の影響を受けることはない。Villageは、租税軽減合意について個別に情報を開示することを選択している。一会計年度における軽減税額の合計の10%の定量的しきい値を設定している。

情報開示の例

注X 租税軽減

Villageは州の20X1年経済開発機会法に基づいて5の地域事業者との間で租税軽減合意を締結している。当該法の下で、地方政府は自己の行政区域内の事業の誘致や維持の目的のため事業者の固定資産税額の50%までの固定資産税の減額を与えることができる。租税軽減はVillage内もしくはVillage内への移転を約束しているいかなる事業者にも付与される。

20X7年6月30日に終了する会計年度において、Villageは租税軽減プログラムに基づいて合計146,480ドル（軽減税額の合計が10%を超える下記の租税軽減プログラムを含む）の固定資産税の減税を行った。

- ・商業地域の通りに面した空き店舗を購入し開店する食品スーパー・チェーンへの固定資産税の40%の軽減。軽減額は97,500ドルである。
- ・レストランおよび仕出し業の規模および従業員を増加させる地元レストランへの固定資産税の50%の軽減。軽減額は21,750ドルである。

4. むすびにかえて

以上、本稿では米国GASBの最新動向を概観するために、最近公表された租税軽減プログラムに係る情報開示を定めた基準書第77号を取り上げて概観し、その特徴を考察した。これまでの考察から、財務諸表利用者が州および地方政府の公的説明責任の履行に係わる期間衡平性を評価するための必要不可欠な情報として、基準書第77号は租税軽減プログラムの合意に係る情報開示を特に定めていることが明らかとなった。すなわち、州および地方政府の一会計期間における支出を賄うのに必要な収入が十分あるか否かをみる期間衡平性の評価には、州および地方政府の収入に係る情報が必要不可欠であり、当該会計期間以降の税収を減少させる合意である租税軽減プログラムに係る情報は財務諸表利用者の意思決定に有用であるというのである。そして、租税軽減プログラムに係る情報開示は財務諸表本体においてではなく、注記において定性的情報を中心とした記述情報として行われるのである。

日本における地方公共団体は行政組織上、米国における州および地方政府とは異なっており、米国における議論をそのまま日本の地方公会計制度にあてはめることは適当ではない。しかしながら、変革の途上にある地方公会計制度は、地方公共団体の公的説明責任の履行を掲げていることを鑑みると、今後、基準書第77号が定めるような地方公共団体の税収を減じさせる合意や契約が存在する場合には、公的説明責任の履行のためには、そのような情報を地方公共団体の財務報告ないしはその他の報告書において情報開示していく必要があると思われる。

<主な参考文献>

Governmental Accounting Standards Board. 1987. *Objectives of Financial Reporting*. Concepts Statement No.1 of the Governmental Accounting Standards Board. Norwalk, CT: GASB. 藤井秀樹監訳『GASB/FASAB公会計の概念フレームワーク』中央経済社、2003年、3-46頁。

_____. 2014. *Tax Abatement Disclosures*. Proposed Statement of the Governmental Accounting Standards Board. Norwalk, CT: GASB.

_____. 2015a. *Tax Abatement Disclosure*. Statement No. 77 of the Governmental Accounting Standards Board. Norwalk, CT: GASB.

_____. 2015b. Project Pages: Tax Abatement Disclosure.
http://gasb.org/jsp/GASB/GASBContent_C/ProjectPage&cid=1176160019928.
Accessed 28th December 2015.

総務省 [2014]、『今後の新地方公会計の推進に関する研究会報告書』。

藤井秀樹 [2003]、「公会計の概念フレームワークとその諸特徴に関する検討—アメリカにおける動向とそのわが国への示唆—」『金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ』No. 2003-J-18。

山田康裕 [2005]、「公会計における財務報告の目的とその問題点」『会計検査研究』No. 32、23-32頁。

(謝辞) 本研究は、JSPS科研費(基盤研究(B))15H03400および(基盤研究(C))26380640と15K03787の助成を受けたものである。

(おのえ えりや・大原大学院大学 会計研究科准教授)