

令和 2 年 6 月 22 日現在

機関番号：15301

研究種目：若手研究(B)

研究期間：2015～2019

課題番号：15K16922

研究課題名(和文) 租税法律関係の多角的分析

研究課題名(英文) An analysis of the legal and economical relationship between the taxpayers and the government

研究代表者

小塚 真啓 (Masahiro, Kozuka)

岡山大学・社会文化科学研究科・准教授

研究者番号：60547082

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 2,500,000円

研究成果の概要(和文)：租税法律関係の多様性を説明する一般理論の構築を目指すことを目的として、同一に見える、あるいは、酷似した経済活動について、異なる課税上の取扱いが定められる場合について、ゲーム理論や情報の経済学などの知見を基として検討した結果、事実上の選択可能性が広がっていることなどが明らかになったため、それらについて詳しく論文の形で報告した。また、そのような事実を報告することにより、経済学の知見を用いたモデルを構築することでより精緻に示したり、上場企業の有価証券報告書などに現れた現実の取引を用いて実証的に示したりする基礎を構築することができた。

研究成果の学術的意義や社会的意義

本研究の成果は租税法律関係の分析に活用するための一般的な手法を構築したり、租税法律関係の多様性を説明する一般理論を構築したりするための基礎となるものである。現代の国家運営が国民を広く対象とする租税なしには成り立たないものである一方で、租税法律関係が適正に構築されない場合には経済成長が阻害されたり、国民の間での公平性が害される恐れがあり、そのような事態を未然に防いだり、そのような事態の解消を行うことは極めて重要であるといえるが、本研究が目指す一般理論はそれらを実現する上で不可欠な極めて重要な要素となるものである。

研究成果の概要(英文)：I have analyzed the cases where different tax treatments are set for identical or similar economic activities using the knowledge of the other fields such as theory of game. And I found that the area where the taxpayers could elect their best choice in effect had been broadened and published the outcome through writing the articles. Furthermore, I built the foundation which allowed us to demonstrate my analysis using the actual data.

研究分野：租税法

キーワード：租税法律関係 所得課税 法人課税 組織再編税制 連結納税 配当課税

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

租税法では、納税者と課税権者である国家との間の租税法律関係を規律するにあたり、企業を会社という組織形態で営む場合には法人税に服するが、組合という組織形態で営む場合には服さないといったように、同一に見える、あるいは、酷似した経済活動について、異なる取扱いが定められることがある。しかし、従来の先行研究では、そのような差異を前提に納税者の選択を明示的に許容する場合と、許容せずに事実上の選択を可能にする場合との比較を行うことを通じてそれぞれのメリット・デメリットを明らかにしたり、それぞれが好ましい結果を生じさせる条件が何であるのか(あるいはそのような条件が存在しないのか)を明らかにしたりすることは十分には行われてこなかった。そこで、本研究の代表者である小塚は、租税法律関係の多様性を説明する一般理論の構築を目指すことを目的として、そのような取扱いの相違の背後に存在すると予想される経済構造の相違が如何なるものであるのかを、ゲーム理論や情報の経済学などの知見を基として検討することを通じて明らかにすることを2014年に提案し、その後採択されたため、2015年度より開始した。

2. 研究の目的

課税上の取扱いの差異については、たとえば、法人課税の有無の明示的選択を認めたチェック・ザ・ボックス規則について、その経済的意義について検討を行なっている先行研究が存在する(David A. Weisbach, *Line Drawing, Doctrine, and Efficiency in the Tax Law*, 84 *Cornell L. Rev.* 1627 (1999))。しかし、法人課税の範囲を特定するための線引き(Line-drawing)の見直しとして分析されており、納税者が課税上の取扱いを選択出来る点については、十分な検討が加えられておらず、また、そうした検討にあたっては、その前提として、事実上選択が可能となっている制度の下で、納税者が実際にどの程度選択を行うことが出来ているのかを実証分析を通じて明らかにしておくことが有益である。しかしながら、日本の制度を対象としてこの課題に取り組んだ先行研究は見当たらず、その一方で、租税法律関係が問題となる状況について、その経済構造に着目した分析を試みる先行研究は、どのような課税取扱いを受けるかについて、納税者の選択の余地が大きく認められているアメリカのパートナーシップ課税の領域などでも認められる(Brandley T. Borden, *Partnership Tax Allocations and the Internalization of Tax-Item Transactions*, 59 *S.C. L. Rev.* 297 (2008))。こうした先行研究にゲーム理論や実証分析をはじめとする租税法分野での先行研究では必ずしも応用されてこなかった領域の知見を付け加えることは、当該領域における知見の獲得だけでなく、それらを租税法律関係の分析に活用するための一般的な手法を構築することにも繋がることと期待されるのであり、本研究の目的は、そのような意味において租税法律関係の多様性を説明する一般理論の構築を目指すことにある。

3. 研究の方法

本研究では、課税上の取扱いの明示的選択を制度上許容することの適否や、課税繰延などの個々の制度について、納税者や国家が直面する状況の経済状況や利得構造に着目することを通じて、検討を加えるという手法を採用した。また、納税者間、納税者と国家との間の経済的関係に着目した分析はゲーム理論や情報の経済学として実施されてきたことに着目し、この分野の知見を参照したり、その結果を実証的に検証したりすることも手法として採用した。さらに、研究の遂行にあたっては、先行研究の整理のために内外の文献、データ・ベースを活用するだけでなく、ゲーム理論などを応用する法学以外の他分野の研究者とも積極的に交流し、示唆を得ることも重視した。

4. 研究成果

1年目には、納税者間、納税者・国家間の経済関係に着目した租税法律関係に関する先行研究の調査・整理の一環として、課税繰延べと時価課税との明示的な選択を認める制度改革(William D. Andrews, *FEDERAL INCOME TAX PROJECT SUBCHAPTER C, PROPOSALS OF THE AMERICAN LAW INSTITUTE AND REPORTER'S STUDY*, at 24-197 (1982))の可能性と意義について検討を行い、論文として公表した(「組織再編成における課税関係の継続と断絶」岡法65巻3・4号949頁(2016年))。この検討は、米国組織再編税制におけるCOIが納税者間(法人取得取引における取得法人と対象法人との間)の経済的関係に必ずしも対応しない形式的なもので、課税繰延べと時価課税とを事実上選択できてしまうように形骸化している可能性を示すものであって、その可能性を経済学の知見を用いたモデルを構築することでより精緻に示したり、上場企業の有価証券報告書などに現れた現実の取引を用いて実証的に示したりする基礎を築くものと位置づけられる。

2年目には、平成29年度税制改正により、通常であれば含み損益の課税が法人段階で生じる事業譲渡を非課税で行う手法として機能し得る非課税スピンオフが導入されたことに注目して、非課税スピンオフのルールを古くからもち、実際の事例も極めて豊富なアメリカ法の調査を文献だけでなく、現地での実務家へのヒアリングも通じて実施し、それを踏まえて日本で新たに実施されることとなるルールがどのような特徴を有するものであるのか、どのような問題を生じさせ得るものであるのか等を考察し、その研究内容を公に報告した(「日本版スピンオフ税制の課題」租税研究812号190頁(2017年))。

3年目には、1年目に公表した検討の応用や深化に主に取り組み、組織再編税制の濫用を規制する手法として、ルール(準則)とスタンダード(規準)との間の選択があること、および、スタンダード(規準)に基づく規制により良い結果を導き得る可能性があることを指摘する論文(「組織再編税制の濫用規制のゆくえ 濫用防止ルールの是非を中心に」税法学 578号 55頁(2017年))と、米国組織再編税制に関する判例法でもある Macomber 判決における税法上の配当概念の意義と背景を論じる論文(「Macomber 判決再々考」岡法 67巻 3・4号 518頁(2018年))を公表した。また、4年目には、3年目に公表した配当課税をさらに進め、配当課税の将来像を論じた論文(「配当所得課税のあり方 法人税との関係から」日税研論集 74巻 217頁(2018年))を公表すると同時に、また、実現主義に基づくキャピタル・ゲインへの課税の基盤であるベシスの概念の基礎的考察を行う論文(「所得課税におけるベシスの意義 - Carry-over basis, 所得概念を手掛かりに」岡法 68巻 3・4号 788頁(2019年))を公表した。このような3年目・4年目の研究成果も、米国組織再編税制上の規制が納税者間(法人取得取引における取得法人と対象法人との間)の経済的関係に必ずしも対応しない形式的なもので、課税繰延べと時価課税とを事実上選択できてしまうように形骸化している可能性を示すものであって、その可能性を経済学の知見を用いたモデルを構築することでより精緻に示したり、上場企業の有価証券報告書などに現れた現実の取引を用いて実証的に示したりする基礎を築くものと位置づけられるものである。

そして、5年目には、3年目に公表した規準型の規制の分析の応用として、ヤフー事件最高裁判例の検討を改めて行い、その成果に関する論稿を公表してさらなる詳細な検討が必要な項目を明確化した(「法人税法 132条の2の不当性要件の意義と予測可能性 ヤフー事件」税研 35巻 4号 23頁(2019年))。また、ある納税者と別の納税者との間のような当事者間の経済関係に注目するという配当課税やベシスに関するこれまでの研究成果を応用する形で、アメリカにおいて閉鎖企業に適用のあるデフォルトの課税方式であるパススルーの特徴の整理や、同制度の日本への導入を(仮に)図ろうとするならば解決しなければいけない考慮事項の明確化などを公に行うと同時に(「日本版パススルー課税制度に向けた覚書」租税研究 840号 95頁(2019年))、令和2年度税制改正で実施された連結納税制度の改革の評価を具体的に実施し、その成果となる論稿の執筆を行った(なお令和2年度5月現在までに「連結納税制度の改革を評価する」税研 36巻 1号 47頁(2020年))として公表)。さらに、これまでの研究の成果によって得られている、納税者と国家との関係を規律する日本の法人所得税における配当課税の制度的な特徴がグループ企業内の出資や分配、あるいはグループ掲載の在り方に影響している可能性を具体的に検証するための実証分析の設計を、客員研究員として在籍していたヴァージニア大学ロースクールのファカルティである Andrew Hayashi 教授のアドバイスを受けつつ具体的に行う同時に、その過程で分析に必要なであると明らかになったデータの収集を進めるための準備(データアクセスに不可欠な日本国内の研究者・研究機関との信頼関係の形成など)も行った。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計8件（うち査読付論文 1件/うち国際共著 0件/うちオープンアクセス 4件）

1. 著者名 小塚真啓	4. 巻 36(1)
2. 論文標題 連結納税制度の改革を評価する	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 税研	6. 最初と最後の頁 47-53
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 小塚真啓	4. 巻 840
2. 論文標題 日本版パススルー課税制度に向けた覚書	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 95-124
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている（また、その予定である）	国際共著 -
1. 著者名 小塚真啓	4. 巻 74
2. 論文標題 配当所得課税のあり方 法人税との関係から	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 日税研論集	6. 最初と最後の頁 217-249
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -
1. 著者名 小塚真啓	4. 巻 68(3-4)
2. 論文標題 所得課税におけるベシスの意義 - Carry-over basis, 所得概念を手掛かりに	5. 発行年 2019年
3. 雑誌名 岡山大学法学会雑誌	6. 最初と最後の頁 788-742
掲載論文のDOI（デジタルオブジェクト識別子） なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 小塚真啓	4. 巻 827
2. 論文標題 法人税の現状と課題	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 20-51
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 小塚真啓	4. 巻 67
2. 論文標題 Macomber判決再々考	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 岡山大学法學會雑誌	6. 最初と最後の頁 518-477
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

1. 著者名 小塚真啓	4. 巻 578
2. 論文標題 組織再編税制の濫用規制のゆくえ 濫用防止ルールの是非を中心に	5. 発行年 2017年
3. 雑誌名 税法学	6. 最初と最後の頁 55-77
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 有
オープンアクセス オープンアクセスではない、又はオープンアクセスが困難	国際共著 -

1. 著者名 小塚真啓	4. 巻 65
2. 論文標題 組織再編成における課税関係の継続と断絶	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 岡山大学法學會雑誌	6. 最初と最後の頁 949-1004
掲載論文のDOI (デジタルオブジェクト識別子) なし	査読の有無 無
オープンアクセス オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

〔学会発表〕 計2件（うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件）

1. 発表者名 小塚真啓
2. 発表標題 日本版スピノフ税制の課題
3. 学会等名 日本租税研究協会
4. 発表年 2017年

1. 発表者名 小塚真啓
2. 発表標題 組織再編成における課税関係の継続と断絶
3. 学会等名 岡山公法判例研究会
4. 発表年 2016年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

6. 研究組織		
氏名 (ローマ字氏名) (研究者番号)	所属研究機関・部局・職 (機関番号)	備考