

令和 5 年 6 月 12 日現在

機関番号：34304

研究種目：基盤研究(C)（一般）

研究期間：2016～2022

課題番号：16K03721

研究課題名（和文）個票を用いた日本の中小企業税制分析

研究課題名（英文）Analysis of Japan's Small and Medium Enterprise Tax System Using Corporate Data

研究代表者

八塩 裕之（Yashio, Hiroyuki）

京都産業大学・経済学部・教授

研究者番号：30460661

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,800,000円

研究成果の概要（和文）：日本では従来、オーナー経営の小規模法人が企業活動で稼いだ所得をすべてオーナーの給与でとってしまい、法人の所得留保をゼロにして法人税負担を避ける節税（「欠損法人問題」）が頻繁に行われている問題が言われてきた。しかし、近年、法人税率が大きく下げられ、オーナーの給与にかかる所得税率（社会保険料を含む）のほうがむしろ高い状態となった。いわゆる「欠損法人問題」の実態とともに、こうした近年の税制変化がオーナー経営の小規模法人の節税行動に影響を与えたのかどうかを個票データを用いて分析した。

研究成果の学術的意義や社会的意義

欧米では小規模法人の経営者が企業活動で稼いだ所得を税率の低い課税ベースに移して節税を行う実態が、個票データで盛んに分析されてきた。しかし、日本では分析に使用できる適切な個票の入手が難しく、そうした節税の存在はエピソード的に語られるにとどまり、その実態がデータで分析されることはなかった。本研究で用いた法人企業統計調査は税務統計ではないものの日本で小規模法人の実態を示す数少ない個票であり、これを用いて小規模法人の節税実態の一端を明らかにすることを試みた。

研究成果の概要（英文）：In Japan, tax avoidance activity by small owner-managed corporations has traditionally been a problem. In other words, it is believed that managers of such corporations have received all of their corporation's earnings as salaries and retained none to avoid high corporate tax rates.

However, in recent years, the corporate tax rate in Japan has been greatly reduced, and the income tax rate (including social insurance premiums) on the owner's salary now exceeds the corporate tax rate. I analyzed data on whether these recent changes in the tax system have affected the tax-saving behavior of small owner-managed corporations.

研究分野：租税論

キーワード：小規模法人 オーナー経営 法人税 所得税 節税

1. 研究開始当初の背景

欧米では小規模法人のオーナー経営者が、企業活動で稼いだ所得を税率の低い課税ベースに移して節税を行う実態(「インカム・シフティング」といわれる)が、個票データで盛んに分析されてきた。一方、日本では分析に使用できる適切な個票の入手が難しく、そうした節税の存在はエピソード的に語られるにとどまり、その実態が個票データで分析されることはこれまでなかった。

こうした中小法人の節税による税制問題は法人に対する法人税、個人に対する所得税の狭間で起きる問題であり、「税制のアキレス腱」とも言われる難しい問題である。世界各国で様々な事例が報告され、その重要性が指摘されてきたが、日本でも後述する興味ある問題が存在したにもかかわらず、その実態がデータを用いて明らかにされることはこれまでほとんどなかった。この点を明らかにすることが、日本の中小法人の税制のあり方を検討するうえで欠かせない問題となっていた。

2. 研究の目的

本研究の目的は、中小法人の節税による税制問題が日本でいかなる形で起きているかを個票データで具体的に明らかにすることである。具体的な問題を2点述べる。

第一に、日本で従来言われてきた「欠損法人問題」である。日本では従来から、オーナー経営の小規模法人が税率が高い法人税負担を避けるため、法人の企業活動で稼いだ所得をすべて経営者自身の給与でとってしまう結果、多くの法人が法人税を負担しない「欠損法人」になっている問題が指摘されてきた。この問題はエピソード的に語られてきたものの、その実態が個票で分析されることはこれまでなかった。

第二に、こうした「欠損法人」を促す税制のインセンティブ構造は、近年変化した可能性があることである。すなわち、日本では近年、法人税率が断続的に引き下げられる一方で給与に対する所得税率(社会保険料含む)が上昇を続けたため、経営者はこれまでのように企業活動で稼いだ所得を自身の給与で取って法人の留保をゼロにするのではなく、むしろ法人への留保を増やすほうが税制上有利となった。こうした税制の変化が、実際に小規模法人の節税行動を変化させたかどうか、が注目されることとなった。

3. 研究の方法

まず、近年、法人税率が世界の多くの国で引き下げられ、それがオーナー経営の小規模法人の節税動機に影響を与える実態をサーベイした。各国の税制度に応じた様々な事例が報告されており、日本でも独特の形態で問題が起きうることを強調した。そして、日本でも近年、法人税率が引き下げられており、それが小規模法人の行動に与えた影響を分析する必要があることを確認した。

そのうえで、個票データを入手し、日本の小規模法人の節税行動を分析した。日本では欧米の研究で用いられる税務統計の個票が入手できないという、データ制約が存在する。本研究で入手したのは、財務省財務総合政策研究所が作成する法人企業統計年次調査の個票、およそ22年分である。この統計はクロスセクションデータであり、また(税務でなく)財務会計の項目を中心に持つ統計であるが、数多くの小規模法人の情報を長期にわたり提供する日本では数少ない統計調査である。このデータの目的外利用を財務省に申請してデータを入手し、計量手法などを用いて分析を行った。

4. 研究成果

以下では、法人企業統計年報の個票を用いた分析で明らかになった日本の小規模法人の節税実態を3点説明する。

第一に、日本の「欠損法人問題」の実態である。上述のように、かつて高い法人税率を避けるため、オーナー経営の小規模法人では、企業活動で稼いだ所得を経営者が給与でとってしまう結果、法人の所得がゼロになってしまう「欠損法人」が多数存在する問題が指摘されてきた。その実態を実際にデータで分析したところ、法人の所得ゼロ近辺に多数の法人が集中する、いわゆる「バンチング」が観察された。興味深い点は、「バンチング」の状態がデータが入手できた1990年代後半以降、(法人税率引下げが開始されるまでの)2000年代終盤まで一貫して観察されたことである。「バンチング」は小規模法人の節税行動を分析する欧米の研究でもたびたび報告される現象であるが、日本でも長く起きていたことが分析から明らかとなった。

日本の近年の法人税率引下げが、で述べた「欠損法人問題」の構図(いわゆる「バンチング」)に変化をもたらした可能性を分析した。日本の法人税率引下げは二段階で実施されたが、このではその第一段階である2009年の法人税軽減税率引下げについて述べる(軽減税率は法人の課税所得800万円以下に適用される)。

興味深い点は 2009 年の軽減税率引下げで、多くの小規模法人経営者の給与に適用される所得税率(社会保険料を含む)と(軽減税率で計算した)法人実効税率が明確に逆転したことである。その結果、この 2009 年直後に、上述した法人所得ゼロ近辺の「バンチング」の形状が変化した。すなわち、これ以降、法人の所得をゼロにして経営者が所得を給与でとってしまうのではなく、経営者が自身の給与を減らして法人に所得を留保するほうが税制上有利となり、法人所得を正にする法人が増加した。1990 年代以降、長く続いていた法人所得ゼロ近辺の「バンチング」が一気に崩れる現象は、小規模法人の行動変化を象徴する興味ある実態であった。

日本では で述べた 2009 年の軽減税率引下げに続き、2010 年代以降、法人税の本則税率引下げが断続的に実施された。これが上述した法人税率引下げの第二段階目であるが、これが一部の小規模法人経営者の更なる行動変化を誘発したことが示された。

本則税率は 800 万円以上の法人の課税所得に適用されるが、重要な点は、2010 年代にこれが一貫して引き下げられ(本則税率ベースの) 法人実効税率が 40% 台から約 34% に下がったことである。一方でオーナー経営者の給与に課される所得税率はさらに上昇して 34% を超えたため、一部の法人では経営者の給与を減らして法人の所得を 800 万円以上にする誘因が生じた。実際にデータで分析したところ、2010 年代後半以降に法人の所得を大きく(1000 万円以上に) 増やす法人が増加する事態が観察された。

本則税率は軽減税率と違って所得の上限なく適用される点が重要である。すなわち、これ以降、一部の富裕なオーナー経営の法人は、多額の所得を法人に溜め込む誘因をもった可能性がある。こうした問題が実際に起きているとすれば、税制の公平性にも影響しうる大きな問題であり、その重要性は欧米の研究でも強調されている。今後、その更なる実態分析が必要である。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕 計6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 八塩裕之	4. 巻 866
2. 論文標題 中小法人による「欠損法人問題」と近年の法人税率引下げについて	5. 発行年 2021年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 87-97
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 八塩裕之	4. 巻 第二章
2. 論文標題 税制が中小法人オーナーの節税行動に与えた影響 - 法人企業統計個票を用いた分析 -	5. 発行年 2020年
3. 雑誌名 企業課税をめぐる最近の展開	6. 最初と最後の頁 19,48
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 八塩裕之	4. 巻 823
2. 論文標題 日本の中小企業所得課税 - オーナーによるインカム・シフティングの実態 -	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 租税研究	6. 最初と最後の頁 5-27
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 Eiji Tajika and Hiroyuki Yashio	4. 巻 14
2. 論文標題 New Developments in Small and Medium-sized Enterprise Income Tax Policy -How to Address Income Shifting from Labor to Capital Income Tax Base-	5. 発行年 2018年
3. 雑誌名 Public Policy Review	6. 最初と最後の頁 301,324
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 田近栄治 八塩裕之	4. 巻 127
2. 論文標題 中小企業課税の新展開 資本と労働間の所得移転にどう対処すべきか	5. 発行年 2016年
3. 雑誌名 フィナンシャル・レビュー	6. 最初と最後の頁 96,122
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 八塩裕之	4. 巻 68
2. 論文標題 小規模法人の節税行動に関する実証分析 - 2010年代の法人税本則税率下げがもたらした効果 -	5. 発行年 2023年
3. 雑誌名 会計検査研究	6. 最初と最後の頁 -
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 オープンアクセスとしている (また、その予定である)	国際共著 -

〔学会発表〕 計1件 (うち招待講演 0件 / うち国際学会 0件)

1. 発表者名 八塩裕之
2. 発表標題 中小法人のインカム・シフティングの実態;法人企業統計個票を用いた分析;
3. 学会等名 証券税制研究会
4. 発表年 2019年

〔図書〕 計0件

〔産業財産権〕

〔その他〕

-

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

7. 科研費を使用して開催した国際研究集会

〔国際研究集会〕 計0件

8 . 本研究に関連して実施した国際共同研究の実施状況

共同研究相手国	相手方研究機関
---------	---------