

令和元年6月15日現在

機関番号：32665

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2016～2018

課題番号：16K04007

研究課題名(和文) 法人組織形態の多様化と資本等取引概念の変容に伴う課税所得計算の再構築

研究課題名(英文) The restructuring of taxable income calculation with diversification of corporate form and transformation of capital transaction concept

研究代表者

藤井 誠 (FUJII, Makoto)

日本大学・商学部・准教授

研究者番号：80409044

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,200,000円

研究成果の概要(和文)：平成13年度の組織再編税制の整備以降、資本に関する税制改正が相次いだ。これを踏まえ、現状において深刻な問題となるのが、減資に関する課税と国際資本に関する課税の2点である。減資については、会社法と法人税法との乖離が拡大し、現行制度の矛盾が露呈している。特にマイナスの利益積立金が生じている場合に問題が深刻化する。また、自己株式に関する課税との平仄が取れていないという問題点も残されている。国際資本に関する課税については、BEPS(税源侵食と利益移転)対応では不十分であり、いわゆるみえざるBEPS問題が存在する。

研究成果の学術的意義や社会的意義

会計理論の基本である「資本損益区分の原則」は2つの内容、すなわち、資本取引損益取引区分、資本剰余金利益剰余金区分、を包摂したものであるが、利益ないし所得の計算において、資本が直接の計算要素とはならないことから、資本そのものに耳目が集まることが少ない。しかしながら、資本概念の確定は利益ないし所得の計算の基礎となるものであり、ここが確定しない状況は制度全体の不安定化をもたらす。本研究では、学会報告や論文発表を通じて、現状分析および問題の析出を行い、続いて各論点に関するインプリケーションの提示を行うことにより、今後の政策・立法に資するとともに、企業会計および企業課税の適正化に寄与するものである。

研究成果の概要(英文)：Since the reorganization tax system was developed in 2001, there have been a series of capital tax reforms.

Based on this, there are two serious problems in the current situation: taxation on capital reduction and taxation on international capital.

Regarding capital reduction, the gap between the company law and the corporate tax law has expanded, and contradictions of the current system have become apparent. The problem is exacerbated especially when there is a negative profit reserve. In addition, there is also a problem that the tax on the treasury stock can not be balanced. With regard to taxation on international capital, BEPS (tax source erosion and profit transfer) measures are not sufficient, and so-called invisible BEPS problems exist.

研究分野：税務会計論

キーワード：資本 純資産 資本利益区分 国際課税 二重課税 中立性 BEPS 租税回避

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

我が国における確定決算主義あるいはドイツにおける基準性原則に着目した財務会計と税務会計との関係性については、古くから研究が進められてきており、学術的な蓄積がなされている。しかし、以下のような環境の変化に伴い、根本的な問題点が顕在化している。

(1) 課税所得計算を取り巻く環境の激変

法人税法における課税所得計算は、会社法における確定した決算を起点として、これに別段の定めによる修正を施すことにより算出される。このようなシステムは、日本およびドイツのみならず、イギリスやアメリカにおいても広く行われているものである。しかし、収益および費用に修正をかけるという長年にわたって行われてきた方法は、資本概念および配当支払を含めた資本等取引が、財務会計と税務会計において同一であるという暗黙の前提の基に成立するものである。

(2) 課税単位の無軌道な拡張と混乱

日本、ドイツ、イギリス、アメリカでは、組織再編税制、連結納税制度、グループ法人税制が整備されているが、それぞれの税制の内容はもちろん、それらの関係もまた異質なものである。そして、これらの制度は、課税単位問題に密接に関わっているが、当該問題は主として租税回避防止の観点からのみ議論されており、課税単位という本質論の検討はほとんどなされていない中で、本研究課題を着想するに至った。とりわけ、日本におけるグループ法人税制は、世界的に類を見ない制度であり、個別法人単位課税と連結法人単位課税との間において、特に資本取引と損益取引の境界が曖昧になっており、適正な期間所得計算における資本損益区分の原則を崩壊させる原因となっているが、この点に関する体系的な研究は行われていない。

(3) 制度改革の潮流と国際的動向

明確な理論上の解決策が導出されないままに、組織再編税制および連結納税制度が矢継ぎ早に導入され、さらにグループ税制を導入されたことにより、税制は複雑化し、課税単位という新たな問題が既存の問題に絡み合うことにより、問題の本質がこれまで以上に見えにくくなった。さらに、非営利組織体、特定目的会社、外国子会社等の法人組織形態の多様化・国際化が配当課税に多大な混乱をもたらし、制度が不安定なものとなっている。

2. 研究の目的

我が国の制度会計は、会計制度ならびに税制の国際化および複雑化、さらには国際財務報告基準(IFRS)の影響により大きく変化しつつあるが、法人税法の課税所得は従来通り会社法における確定した決算に修正を施すという基本形態に変化はなく、その対応は専ら損益計算における修正に留まる。このような対応は、制度会計間において資本概念が同一であることを前提としたものであるが、近年、法人形態が多様化し、さらには、会社法における資本取引関連の諸概念に変容が生じていることから、このような方法では理論的な破綻が生じ、現に複数の場面において問題が顕在化している。本研究は、耳目を集める機会は少ないが重要性の高い資本等取引に焦点を当て、課税単位の拡張という新しい視点から、課税所得計算の再構築について研究するものである。

3. 研究の方法

(1) 第1段階：現状における問題の整理

IFRSの普及と平行し、企業組織形態の多様化が進行し、さらには、会社法における出資・

配当概念が再整理される環境下において、これらの動向の有機的関連を整理し、資本概念、資本取引、配当という3つの観点を主軸とした研究のアプローチを確立する。

(2) 第2段階：理論および制度の史的展開

現行制度は100年を超す歴史の中で、紆余曲折を経ているのであるが、これらの内容を精査し、問題解決の基礎を確立する。特に、損益取引と表裏一体と考えられてきた資本取引の盲点を配当課税の見地から検討する。

4. 研究成果

減資とは資本の減少を意味するが、商法・会社法における数次の改正を経て、減資の範囲にも変化が生じた。そして、法人税法もまたその影響を受け、やはり複数回の変更が実施されている。

払込資本の減少は資本等取引に含まれ、法人の所得計算に直接的な影響を及ぼすものではない。しかしながら、株主における課税をもって課税関係が終了するという法人税と所得税の全体を俯瞰した場合、これをどのように規律するかは重要な問題となる。

法人税法において、課税所得算定過程における会計と税務の不一致は別段の定めにより規律されるのに対し、課税所得算定後における会計と税務の不一致は資本金等の額および利益積立金額に係る規定を軸として規律されているといつてよい。平成13年度税制改正により組織再編税制が整備されて以降、資本金等の額の増加又は減少という資本等取引については、会社法と法人税法との間での乖離が進んでいる。

平成18年度税制改正により、それまで商法との資本金に係る不一致を調整する機能を果たしていた資本積立金を廃止して資本金と合わせた資本金等の額を定めた。法人税法の立場からは、資本金と資本積立金のそれぞれに関心があるのではなく、株主からの払込金という意味での資本金等の額が把握できていればよいということである。

現行制度における減資に係る課税規定において、減少資本金等の額の計算式の根拠が不明瞭であり、資本剰余金のみを減資とする配当を行った場合でも、必ず利益積立金額の減少が認識されることの合理性が明らかではないばかりか、減資に際して交付金銭等の原資のうちを占める資本剰余金の割合をできるだけ少なくするというバイアス、配当よりも減資を選好するバイアスが存在することに加えて、マイナスの利益積立金額が存在する場合における問題があることが明らかとなった。

規定のありようとしては、つぎの3つの方策が選択肢となりうるものと考えられる。

会社法の取扱いを税法も容認し、資本剰余金のみを配当について、資本金等の額のみを減少させる。しかし、この方法は前述のバイアスが避けられない。

利益積立金額から優先的に配当があったものとする。ただし、資本取引と損益取引の自由が失われる。税務上混同されなければよいのであり、税法が順番を指定する必要性はないと思われる。

利益剰余金を原資とする配当についても、資本金等の額の減少を認識する。

このような考え方を敷衍し、資本金等の額の払戻しと利益積立金額の払戻しの中立性を満たすという観点から、配当も資本の払戻もすべてプロラタ計算という方法を採用すべきであるという考えも、実践上の困難さはあるとしても、理論的には十分な合理性をもって成り立つ。このようにすれば、株式1株に属する利益と資本が常に発行会社の資本構成と連動し、株主間の公平にも資することになる。

ただし、利益積立金がマイナスとなっている場合には、プロラタ計算では対応できない

ことが明らかとなっている。そのため、減少資本金等の額を減少資本剰余金額とすることにより、浸食問題を解消する適切な方法ではあるが、利益積立金額がマイナスである状況でみなし配当が生じるという前提については、将来の所得を先食いすることになり、その妥当性について別途検討が必要になる点であろう。

会社法会計は、分配制限規定を維持しつつも、国際財務報告基準（IFRS）とのコンバージェンスが進行している金融商品取引法会計の影響を強く受けている。このことは、企業会計のグローバル化とも言うべきものであるが、その一方で、ローカライズされた会計基準のうち、特に中小企業を対象とした「中小企業の会計に関する指針（以下、中小会計指針）」、「中小企業の会計に関する基本要領（以下、中小会計要領）」が策定されている。

このように、中小企業あるいは中小法人にかかわる会計と税務を取り巻く環境は、近年大きく変化し、以下のような中小企業固有の問題がある。

（１）会計上の問題

中小会計指針と中小会計要領という複数の会計基準が存在し、中小企業はこれらを選択できること。

中小会計指針はいわゆる Top-down approach をとっているため、IFRS の影響を受けること。

中小会計要領はいわゆる Bottom-up approach によるため、法人税法の影響を受けること。

会計基準が複数存在し、そのいずれもが主体性を持たないとなると、形骸化のおそれがある

（２）会計および税務に跨がる問題

法人税法における公正処理基準の規定により、中小会計要領と法人税法との間において、相互依存や循環理論に陥る危険性があること。

損金経理要件が逆基準性を有していることが指摘される一方、相当の償却を行っていない実務が一般的であること。

（３）税務上の問題

中小法人、中小企業者、特定中小企業者といった法人税法ならびに租税特別措置法における定義が、原則、資本金を基準としていることの妥当性。

欠損法人割合が増加し、法人税の負担が大法人に集中している現状において、軽減税率を含めた中小企業課税の目的が曖昧になり、中小企業は弱い存在、あるいは、欠損法人割合が多いのは好ましくないといった感覚的な理解に基づく誤解が広がり、パッチワーク的な対応になっていること。

中小企業の会計および課税の難しさは、個人事業形態や法人事業形態という異なる法形式の事業を対象とすることにある。

収益認識会計基準について、会計基準を部分的に受け入れつつ、収益の控除項目となる引当金繰入れについては税務側の合理性に欠ける規定により、これを計上しないなど、間接的に会計利益が歪められることが懸念される。また、減価償却、繰延資産等の損金経理要件が付されている項目については、会計側が詳細な規定を持たないところに、税務側は上限値を定めるにとどまるので、逆基準性は起きない反面、空白地帯が生まれ、所得決定の調整弁として機能する余地が存在する。かつて、経済誌等では操作性のある会計利益よりも申告所得金額を信頼する傾向もあったが、今日ではそのようなことは無くなっており、中小企業の会計利益が法人税法に引っ張られるのは問題がある。

資本金と申告所得金額および優遇措置規定との間には強い関連性が見られるが、大法人が租税優遇の恩恵を必ずしも集中的に受けているわけではない。資本金1億円以下の法人層においても一つのピークが存在することは、資本金基準が適切ではないことを示唆し、本来、法人所得計算上資本取引は課税中立的であるものの、法人が資本金をどのように設定するかという判断において、租税優遇規定による誘因が存在することを含意している。

つづいて、1人会社を例にシミュレーションを行い、給与（株式と無関係に設定可能）による実質的な配当の相対的優位性と、配当二重課税という2つの問題が存在しており、組織形態に対する中立性が二重に歪められていることを示した。これを踏まえ、欠損法人割合が高水準であることについて分析を行い、景気との関連は乏しく、むしろ給与との関連が強いことが明らかとなった。欠損金の控除期間制限は所得金額の過度なマイナス化を抑制し、給与軽課と配当重課は所得を抑制する機能を持つため、所有と経営の同化している法人において、所得金額をマイナス寄りのゼロ近似化させるというバイアスを税制が創出しており、減価償却等はその調整弁として機能している。そのため、現行制度の枠組みにおける実務は、合理的行動といえる。

軽減税率には資本蓄積を支援する機能が備わるが、税制が所有と経営の分離していない中小企業の資本停滞（Capital Stagnation）を招いており、軽減税率の効果を減殺ないし無機能化する。そのため、中小法人という資本金を基準とした規模による一括りでの軽減税率適用ではなく、適用は成長性が期待あるいは予定される法人に限定して、期間や一定の資本充実が達成されるまでの限定的な適用とすべきであり、資本蓄積がなされない、あるいは、そのような意図を持たない法人には、個人事業者と同質性が認められるならば、米国 IRC における S 法人のパス・スルー課税が適している。なお、所有と経営の分離していない中小企業では、負債の節税効果（Tax Shield）は優位性を持たず、給与を通じて配当された所得が再投資される場合には、役員借入金または自己資本のいずれによっても同じ経済効果であるため、このような企業の資金調達面における規模の基準は、資本金ではなく、「資本金等の額 + 利益積立金等の額 + 役員借入金」が妥当と考えられる。

5. 主な発表論文等

〔雑誌論文〕(計12件)

藤井誠「減資に関わる課税関係の検討」『日税研論集』第76巻, 2019年(査読なし)

古田美保「PE課税における帰属資本の擬声」『甲南経営研究』第59巻第4号, 67-88頁, 2019年(査読あり)

古田美保「会社法成立以降の純資産の部に関連する判決例」『日税研論集』第76巻, 2019年(査読なし)

LI YAN「有価証券に係る時価評価の再考察」『南山経営研究』第33号第3号, 2019年, 507-522頁(査読なし)

古市雄一郎「公会計における業績評価と発生主義情報」『大原大学院大学研究年報』第13巻, 83-92頁, 2019年(査読あり)

藤井誠「英国における非営利組織に関わる税制度と持続性」『商学集志』第88巻第2号, 2018年, 77-94頁(査読あり)

藤井誠「法人税における法定税率と実際税率の乖離問題」『商学集志』第88巻第1号, 2018年, 33-51頁(査読あり)

LI YAN「法人税法におけるヘッジ会計の妥当性」『南山経営研究』第33号第1号, 2018年, 1-19頁(査読あり)

古市雄一郎「一般財団法人および一般社団法人の非営利性についての研究」『大原大学院大学研究年報』第12巻, 27-35頁, 2018年(査読なし)

藤井誠「制度会計のグローバル化が及ぼす税務会計への影響」『会計』第191巻, 204-218頁, 2017年(査読なし)

古田美保「現行法人税制における課税単位としての法人概念の再検討」『産業経理』第77巻, 106-118頁, 2017年(査読なし)

古市雄一郎「非営利組織の純資産についての研究」『大原大学院大学研究年報』第11巻, 117-127頁, 2017年(査読あり)

〔学会発表〕(計6件)

藤井誠「企業活動の国際化が税務会計研究に与える影響」税務会計研究学会統一論題報告, 2018年。

藤井誠「中小企業にかかわる税務会計上のゆがみ」中小企業会計学会統一論題報告, 2018年。

古市雄一郎「一般法人の非営利性についての再検討-非分配制約の意義を中心に-」非営利法人研究学会自由論題報告, 2018年。

藤井誠「法人税における法定税率と実際税率の乖離分析」日本会計研究学会自由論題報告, 2017年。

LI YAN「有価証券の時価評価による業績評価への影響」国際会計研究学会自由論題報告, 2017年。

藤井誠「制度会計のグローバル化が及ぼす税務会計への影響」日本会計研究学会統一論題報告, 2016年。

〔図書〕(計0件)

〔産業財産権〕

出願状況(計0件)

取得状況(計0件)

〔その他〕

特記事項なし

6. 研究組織

(1) 研究分担者

古田 美保 (FURUTA, Miho)

甲南大学・経営学部・教授

研究者番号: 9 0 3 6 8 4 7 3

古市 雄一郎 (FURUICHI, Yuichiro)

大原大学院大学・会計研究科・准教授

研究者番号: 4 0 5 5 1 0 6 5

LI YAN (LI, Yan)

南山大学・経営学部・講師

研究者番号: 8 0 8 0 3 8 9 0

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。