

科学研究費助成事業（科学研究費補助金）研究成果報告書

平成24年5月10日現在

機関番号：32665

研究種目：若手研究（B）

研究期間：2009～2011

課題番号：21730382

研究課題名（和文） 会計基準のコンバージェンスに伴う課税所得計算のコンバージェンスと
パラダイムシフト研究研究課題名（英文） The Convergence and Paradigm shift of Taxable income influenced by
the Convergence of Financial Accounting Standards.

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

研究成果の概要（和文）：第一に、欠損金の繰越控除の妥当性が示され、第二に、欠損金承継の論拠が、株主段階での投資継続性および法人段階での事業継続性にあるとの結論を導出した。ここで、アメリカでは損益の繰延べと欠損金の承継が一連のものとして取り扱われるのに対し、日本では両者は必ずしもそうではない。一方、EU域内においては議論されている共通法人税の導入に関しては、IFRSにおける利益概念が、実現主義の観点からは必ずしも課税所得に馴染むものとは言い難い。

研究成果の概要（英文）： At first, I reached the conclusion that Loss-carry-over and Loss-carry-back are necessary in the calculation of taxable income. Moreover, I reached the conclusion that tax-free requirement and Loss-transfer requirement have same nature, in the case of merger. Japan attaches greater importance to consolidated tax unit than to the continuity of proprietary interest and the continuity of business enterprise.

By the way, Common Consolidated Corporate Tax Base has been discussed in EU. However, from the viewpoint of the realization concept, the Comprehensive income is not suitable to Taxable Income.

交付決定額

（金額単位：円）

	直接経費	間接経費	合計
2009年度	300,000	90,000	390,000
2010年度	700,000	210,000	910,000
2011年度	700,000	210,000	910,000
年度			
年度			
総計	1,700,000	510,000	2,210,000

研究分野：社会科学

科研費の分科・細目：経営学・会計学

キーワード：税務会計・財務会計・会計基準・コンバージェンス・CCCTB・基準性・確定決算

1. 研究開始当初の背景

会計基準と税務規定との関係について、日本、ドイツにおけるユニフォーム型と、アメリカ、イギリスにおけるセパレート型の二種に大別される。しかし、いずれも会計上の利益を出発点としている点では、共通している。

近年、会計基準のコンバージェンスが、国際財務報告基準（International Financial Reporting Standards：IFRS）を基軸として、進行しているが、これに伴い、会計利益と課税所得との関係に焦点を当て、検討を行う必要がある。

一般に、この問題については、会計利益と課税所得が正の値であることを前提とする議論が多いが、負の値である場合における検討が殊に必要となる。

さらに、合併や株式交換といった、いわゆる結合型の組織再編の場合において、当該問題はより一層複雑化する。

これと平行して、会計基準の国際的なコンバージェンスが進行し、このことが、税務領域に影響することになりうる。さらに、EU域内における共通法人税(Common Consolidated Corporate Tax Base: CCTB)の導入に関する議論が行われており、その理論的背景を探ることに意義が見出される。

我が国固有の問題としてこれまでに議論されている、会計基準と税務規定との関係は、確定決算主義の問題として認識されることが多い。しかしながら、その検討の範囲は必ずしも明確ではない。

すなわち、会計基準と税務規定との関係とは、概ね以下の三つに整理される。

- (1) 法人税の課税所得計算を企業会計における利益を起点とすること。
- (2) 法人税の課税所得計算にあたっては、一般に公正妥当と認められている会計処理の基準に従うこと。
- (3) 法人税の課税所得計算上、一定の項目については、会計上損金経理することを要求すること。

以上を整理するならば、(1)は狭義の確定決算主義、(2)は公正処理基準、(3)は損金経理要件ということになる。ここで、(1)および(2)は日本固有のシステムではなく、法人所得課税を行っている国においては、共通のものである。そして、(3)が、厳密には全く同様とは言えないまでも、ドイツにおける逆基準性(umgekehrt Maßgeblichkeitsprinzip)との共通点を見出すことができる。

本研究においては、ドイツにおける欠損金の取扱いにも言及しているが、(3)という日本とドイツに限定的な論点には立ち入っていない。

2. 研究の目的

長きにわたり議論されている、欠損金の繰越控除を認めるべきかという問題と、合併の場合に被合併法人の有する欠損金を合併法人に引き継ぐべきかという問題は、会計基準と税務規定との間に横たわる問題として、密接に関連している。判例分析や法解釈といった、現に存在する法規から検討するいわゆる帰納法によった場合、残念ながら問題の本質を解明することはできない。そこで、現在、国際財務報告基準を軸とする会計基準のコンバージェンスは、事実上、IFRSをアダプションするか否かという方向に進んでいる。それに関連して、課税所得計算と会計基準との

関係を再検討するうえで、マイナスの所得、すなわち欠損金について、特に組織再編が行われた場合のありうべき取扱いについて考察を行うものである。

3. 研究の方法

法人税の課税所得計算は、企業会計における利益計算を基礎としてなされることは、世界共通である。しかし、合併の場合における被合併法人の欠損金の承継については、事業年度単位での所得計算が終了した後の問題であることから、税務領域独自の検討が必要な問題である。

平成13年度税制改正において組織再編税制が整備される以前から、合併の場合に、被合併法人の有する欠損金を合併法人に引き継ぐことを認めるべきかという問題について、様々な議論が展開されてきている。今日では、基本的には適格合併の場合にのみ引継ぎを認めるということ、制度上一応の決着を見ている論点ではあるが、組織再編税制はもとより、連結納税制度およびグループ法人税制の導入に伴い、租税回避行為への対処を目的とした整備が断続的に続いており、複雑化の様相を呈している。

欠損金額とは、「各事業年度の所得の金額の計算上当該事業年度の損金の額が当該事業年度の益金の額を超える場合のその超える部分の金額をいう」と定義される。欠損金額の定義は、かように明瞭なものであるのだが、本研究における問題点を検討するにあたっては、それに先んじて明らかにしなければならない問題点が存在する。すなわち、ある事業年度において生じた欠損金について、前後の事業年度の所得と相殺すべきであるのか、あるいは、相殺することができるのかという問題がそれである。

欠損金の繰越控除の妥当性およびその根拠については、これまでも長い年月をかけて議論がなされている。先行研究においては、二つの検討方法が採られているようである。もちろん、これは本問題に限ったものではなく、社会科学に広く共通するものであるが、一つは帰納法であり、いま一つは演繹法である。

現行制度において、欠損金の繰越控除をどのように解するかという問題と、欠損金の繰越期間が有限とされていることとは、全く別次元の話である。欠損金の繰越控除を「特例」と見るのであれば、繰越控除期間が有限とされていることは「特典」としての性質を持つと解されるだろう。一方、欠損金の繰越控除を「原則」とするならば、それは「制約」としての性質を持つと解されることになる。

このように、欠損金の繰越控除をどのように捉えるかによって、制度の解釈は正反対のものとなりうるのである。したがって、実定

法上の規定を所与として、帰納法によって本質論をあぶり出すという試みは、本研究における問題意識に関する限り、必ずしも妥当とは言えない。

けだし、欠損金の繰越控除の是非に関する議論が長期にわたっており、それに呼応するように制度も変化を続け、決して安定的ではない理由は、欠損金の繰越控除そのものの是非と繰越控除期間の妥当性の議論が、同レベルであるいは同時に行われていることにあるのである。

欠損金を同一法人内部の異なる事業年度の所得と相殺することに一定の制約が存在する場合、当該欠損金を他の法人の所得と相殺することが企図されることは想像に難くない。連結納税を除けば、合併や買収による方法がこれに該当する。したがって、欠損金の繰越控除の適否と合併における欠損金の承継の適否は、密接に関連する問題であるといえるのである。

以上を踏まえ、本研究では、帰納法的検討を放棄することはしないまでも、演繹法によることを基本方針とし、これらの先行研究の成果を制度上の史的展開に則して整理したうえで、その本質を明らかにし、問題の解決策を示すことを試みたい。

また、文献による理論および制度（実務）研究と平行して、会計学と租税法の両分野からの異なる視点からの研究を進めた。

これを補足するため、最終年度においてヒアリング調査を行った。

4. 研究成果

諸外国の類似制度と比較しても、日本の繰越期間は特に短いことがわかる。アメリカでは、欠損金（Net Operating Loss）につき、20年間の繰越しと、2年間の繰戻しが認められている。EUにおいては、エストニアを除く全加盟国が、様々な制限を伴いながらも、欠損金の繰越控除制度を設けている。

これに対し、繰戻還付については、フランス、オランダ、ドイツ、イギリス、アイルランドの5ヶ国に留まっており、期間も最長が3年間となっている。EUにおいても、日本と同様、無制限の繰越控除が広く認められている繰越控除に比べると相対的にかなり短いことがわかる。

例えば、ドイツでは、511,500ユーロを上限とした1年間の繰戻還付が認められている一方で、繰越控除は無期限とされている。なお、課税所得が100万ユーロを超える場合には、超過額については60%までが控除対象となるという制限が設けられている。

以上概観したように、繰越期間に差は見られるものの、欠損金の繰越控除を認めるという点は、各国に共通である。ある年度において生じた欠損金を他の年度の所得と相殺す

るという考え方を、法人税と所得税で共有していることも同様である。

アメリカの非課税組織再編において、法人間の租税属性（tax attribute）も承継されなければならないとされ、合併の場合には、被合併法人の欠損金の承継が認められる。租税属性とは、減価償却などの会計処理方法、利益積立金、欠損金、外国税額控除額、投資税額控除等をいう。この場合に、純事業損失の承継が認められるのは、被合併法人の事業が合併法人において継続しているためである。

また、欠損金を有する法人を買い漁る租税回避防止の観点から、欠損金を有する法人の5%以上の持分を有する株主が3年間に50%を超えて増加するような著しい変動が生じた場合に、欠損金の繰越控除が、持分変動前の株式時価を基準とする一定額に制限される規定が存在する。この場合、欠損金の繰越控除額は、持分変動直前における当該法人の価値に長期免税債の利率（long-term tax-exempt rate）を乗じた金額に制限される。なお、当該法人の価値とは、株式時価総額を意味する。この取扱いは、欠損金の利用を持分変更がなかった場合の当該欠損法人の将来の所得に限定する趣旨によるものであるが、その算定は事実上不可能であるため、欠損法人を売却して得られる資金を長期免税債券に投資した場合に期待される収益にて代用するものと説明される。さらに、当該法人の事業が持分変動後2年以上継続されない場合には、全額が繰越控除できないこととなる。

同様に、ドイツでは、租税回避防止の観点から、5年以内に、25%超50%以下の株主に変更が生じた場合にはその変更割合に応じた部分が、50%を超える株主の変更があった場合には全額が、繰越控除の対象から外されるという規定が設けられている。

持分変更があり、旧事業を廃止した場合の制限規定が、日本においても導入されている。1950年度（昭和25年度）改正時において、当時無期限の勧告がなされたにもかかわらず、繰越期間が5年間に制限された理由は、主として欠損法人を買収するといった租税回避行為を防止するためであったが、このような租税回避行為を防止する規定が整備された現在では、その理由はもはや考慮に値しない。

アメリカでは、被合併法人の株主における譲渡損益の繰延べと被合併法人の譲渡損益の繰延べならびに欠損金の承継が、同一の要件のもとに成立していることがわかる。持分変更の場合に、法人段階における事柄である欠損金の繰越控除が否認されるのは、事業継続性と投資継続性が車の両輪のように機能していることの証左といえるだろう。

一方、日本では、完全支配あるいは過半数支配の関係にある法人間での適格合併であっても、欠損金の承継が認められるためには、最終的に事業継続性と非取得性の要件を満たす必要がある。したがって、損益繰延べと欠損金承継の要件が異なる結果となっているのである。

このような相違は、アメリカが組織再編税制においても単体課税の思考を貫いているのに対し、日本は組織再編税制の領域に企業集団単位課税の思考を混在させてしまっているからに他ならない。ここで問題となるのは、グループ内合併が行われた場合に、適格合併として被合併法人とその株主において損益が繰り延べられるにもかかわらず、欠損金の引継ぎが認められないという事態が起こりうるということである。この場合、移転資産を時価により認識し、譲渡益と欠損金を相殺する方が適当である。

合理的な取引をも安易に租税回避行為と断じ、欠損金の承継を切り捨ててしまうのではなく、グループ内合併においても、適格要件に事業継続性と投資継続性を加えることが必要なのである。この主張の根拠となるのは、被合併法人の資産に係る含み損益と欠損金には、課税所得計算が終了していないという共通点が存在するからであり、均衡した取扱いが不可欠であるという理解である。

大正 15 年度税制改正時には、欠損金の繰越控除を行うことは過去の事業年度の損金が当事業年度の損金に再度算入されることによる二重計算となること、さらには、過去の所得は当期の益金に算入しないのであるから過去の欠損も当期の損金に算入しないことが、欠損金の繰越控除を否定する理由とされた。しかし、欠損金が生じた場合、益金を超過した損金は課税関係が終了していないのであって、これは所得が生じた場合に、損金を超過した益金の課税関係が終了していることとは全く異なる事情にあるのである。このような過ちは、所得課税を考える上で、事業年度毎の所得計算を終えたのみで満足し、肝心の課税関係の終了を考慮しなかった結果である。

欠損金の繰越控除を認めないことは、全期間を通じての益金と収入および損金と支出の関係の切断することになる。このことは、各事業年度における益金と損金は貨幣の裏付けが担保されないものとなり、かくして所得計算はその支柱を失い、瓦解する危険性をはらむことになる。さらには、所得課税を標榜しながら、資本課税を行うという矛盾が生ずる。本研究における問題は、所得計算構造の根幹を揺るがしかねないほど影響の大きいものなのである。

このように、欠損金の繰越控除制度は、理論的に合理性を持つ制度であるが、しばしば

様々な政策目的により歪められてしまっている。そのことが、この制度の持つ性質を正しく伝えることの妨げとなり、時として誤解を与える遠因となっている。

欠損金の繰越控除規定には多くの租税回避防止規定が纏わり付いており、その数は増加の一途を辿っている。しかし、声高に租税回避行為であると断じる前に、何が法の趣旨であるのかを一貫して理論的に説明できることが不可欠である。このことは、合併の場合における欠損金の取扱いにおいても適合する。かつて、合併における欠損金の承継に係る租税回避行為は、同族会社固有の行為・計算であるとして規制していたものをグループ内で起き得る行為・計算であるとの認識に改め、可能な限り個別に租税回避防止規定を整備したものといえる。本研究の論証は、いわゆる三段論法の形をとっている。すなわち、まず、欠損金の繰越控除が認められることを明らかにし、つぎに適格合併があった際に、投資の継続性を根拠として、租税属性が引き継がれることを示し、最後に、日本とアメリカを比較することにより、適格要件と欠損金承継の要件が同質のものであるという結論を導出した。

資本不課税の原則および合致の原則に基づく演繹法により検討を進めた結果、まず、欠損金の繰越控除の妥当性が示された。さらに、次の段階として、合併の場合における被合併法人の欠損金承継問題の検討を、アメリカの組織再編税制との比較を手がかりとしながら進め、欠損金承継の論拠が、株主段階での投資継続性および法人段階での事業継続性にあるとの結論を導出した。しかし、日本とアメリカの理論には課税単位の観点からの本質的な相違が見られる。その結果、アメリカでは損益の繰延べと欠損金の承継が一連のものとして取り扱われるのに対し、日本では両者は必ずしも一貫性をもって取り扱われないという問題が生じることを指摘した。

一方、EU 域内においては、共通法人税 (CCCTB) の導入が議論されている。そして、その課税所得の起点となりうるのが、IFRS における利益である。しかし、IFRS における利益概念は、実現主義の観点からは必ずしも課税所得に馴染むものとは言い難い。

5. 主な発表論文等

(研究代表者、研究分担者及び連携研究者には下線)

[雑誌論文] (計 2 件)

(1) 藤井誠「合併における繰越欠損金の承継問題」『商学集志』第 81 巻第 3, 4 合併号, 2012 年 3 月, 33 頁～57 頁, 査読あり。

(2) 藤井誠「法人税における課税単位の変容」
『中小企業と組合』第67巻第3号，2012年
3月，12頁～15頁，査読なし。

6. 研究組織

(1) 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