

平成30年6月8日現在

機関番号：34506

研究種目：基盤研究(C) (一般)

研究期間：2014～2017

課題番号：26380640

研究課題名(和文) 租税支出効果のディスクロージャーおよび評価・分析のための会計学的研究

研究課題名(英文) A Study on Tax Expenditure Accounting - Disclosure and Analysis

研究代表者

古田 美保 (FURUTA, Miho)

甲南大学・経営学部・教授

研究者番号：90368473

交付決定額(研究期間全体)：(直接経費) 3,600,000円

研究成果の概要(和文)：本研究では租税支出の定義、開示、およびその分析のあり方について検討を行った。日本では租税支出の開示が不十分であり、その規模や影響を考慮した政策の有効性評価等の比較検討が行えない状況にある。諸外国の先行研究およびその課題を抽出した上で、本研究では租税支出レポートを機能別に作成し、かつ、従来の歳入損失法による測定から決算額での測定による総額での租税支出決算書の作成を提案した。また、営利および非営利法人の個々の財務諸表における租税支出の開示のあり方についても検討を行った。

研究成果の概要(英文)：In Japan, government fiscal activities through tax expenditure programs are hidden and undisclosed because of lacks of tax expenditure reporting systems. In this study, we discussed on general conceptual and methodological issues relating to tax expenditures. In conclusion, we state that tax expenditure report may be formed by its functional classification and be calculated not "ex-ante" estimation like revenue forgone method, but "ex-post" amount actually applied.

研究分野：税務会計

キーワード：税務会計 租税支出 租税支出レポート

### 1. 研究開始当初の背景

租税特別措置に代表される租税支出制度は、租税制度の理論的枠組みを圧迫するものでありながら、租税制度および社会制度として重要性を増大させている。しかしながら、その重要性と影響度に関するディスクロージャー制度は極めて限られており、不十分である。租税支出額の定義、測定方法の開発とその分析手法についての合意が急務であると考えられた。

### 2. 研究の目的

本研究の目的は、租税支出効果の評価・分析のための枠組みを検討し、もって租税支出効果の統廃合を含めた改善の可能性について明らかにするために、その評価と報告書の体形のあり方について会計学の観点から検討を行うことである。

### 3. 研究の方法

租税支出レポートに関する諸外国の先行事例研究、および公会計や政策税制に関する文献研究を行い、租税支出レポートに期待される効果と現状における課題について確認した。その上で、財務会計的なアプローチを採用し、従来の予算計画的な租税支出レポートの抱える課題を解消し、より有用な租税支出レポートのあり方についての提言を試みた。

同時に、現場における公表統計数値等を用いた日本における租税支出の実態に関する推計と実証分析を試みた。これにより、租税支出効果の分析に当たって、現状不足しているデータについての確認を行った。

### 4. 研究成果

本研究の成果は次のとおりである。

#### (1) 租税支出の定義および分類

租税支出の定義は諸外国でも合意されたものはなく、各国の方針や規準税制の定義に依存する。また、もっぱら優遇措置等の税収の減算要素のみを対象とすることが多い。本研究では、我が国で検討すべき租税支出の定義として、「なんらかの行為を条件として与えられる税制上の特別措置」とし、その対象を税収減の原因である優遇措置のみならず、税収増要因となる制裁的措置すなわちマイナスの租税支出項目をも対象とすることとした。租税支出とそれ以外の規準税制を区分する制度上の仕組みとして、個別税法と租税特別措置法の純化による明確化が有用であると考えられた。

#### (2) 租税支出額の測定

諸外国では財政政策を適切に実施するための資料として租税支出レポートの作成が定期的に行われているものの、その定義と同様、額の測定方法についても明確な合意はなされていない。諸外国の租税支出レポートは予算案策定時の資料として利用する観点から、歳入損失法すなわち各個の租税支出規定

が独立して実施されなかったとした場合の税収と比較しての喪失額を推計する方法が採用される場合が多いが、この方法は納税者行動の変化の影響が考慮されないため、各個の推計額は合計することができず、従って租税支出規模の全体像を把握することができない。結果として、租税支出レポートを予算策定時の資料とする諸外国においても、当該レポートを財政規律維持や租税支出効果分析等には有効に用いられていないのが実態である。また、日本における租税支出レポートに類似する報告書である租特透明化法適用額明細書は、報告対象が限定されており、かつ、種々の推計や計算目的の異なる金額の羅列となっているために単純合計ができないものとなっているため、全体として租税支出がどれだけ実施されているのかわからない状態となっている。しかし、租税支出の財政上の規模を推定する意味でも、また、各租税支出規定の重要性や効果を分析するためにも、租税支出が合計不能な数値の羅列であることには重大な問題が存在する。

本研究では「合計可能な数値」による租税支出レポートの意義を確認し、そのため、従来の予測に基づく推計としてではなく、過去の租税支出適用額すなわち実際の税収喪失額を集計し、合計額を実施した租税支出の総額として示すべきであると結論した。なお、その際には租税支出は正負いずれも把握の上、総額主義的に報告するべきであるとした。

#### (3) 公会計における租税支出レポートのあり方

日本における租税支出レポートに相当しうるものとして、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」が挙げられる。同報告書は法人の確定申告書に基づく金額から所定の項目を抽出したものであるため、この金額自体の信頼性は高いものと推察される。

しかし、同報告書では、その対象を法人税法のみ、かつ軽減・優遇措置に限っているという点で、諸外国の租税支出レポートと比較して集計対象がかなり限定されている。租税支出レポートの機能分類の観点から、税目ごとのレポートを作成することに意義は認められるものの、負の租税支出が対象となっていないことは不十分と言わざるを得ない。また、記載される適用額は、軽減・優遇措置の内容ごとに、その性質が所得控除額や適用対象所得額など相互に異なるために合計・集計のできない数値となっており、結果として租税支出の規模を判断できるものとなっていない。さらに、現金主義的な思考から、課税の繰延と恒久的控除が同列に扱われており、租税支出規模の過大表示が考えられる。結果として、国会への提出が義務付けられているものの、予算策定資料としての活用可能性は極めて限られると考えられる。

公会計のあり方については種々の改革提案

がなされているが、その主要なものとしては予算偏重の現状を是正し、予算統制のためにも決算情報を重視すべきこと、および、発生主義と総額主義に基づくべきこと、の2点が挙げられる。諸外国の多くで採用されているように租税支出レポートを予算案策定や税制改正に当たっての資料とする観点からは、租税支出レポートについても同様の観点からの作成がなされてこそ有用となると考えられる。

すなわち、発生主義と総額主義の採用に基づく正負の租税支出の把握、および集計可能な決算額での租税支出決算レポートの作成が、公会計への貢献のために必要であると考えられた。

#### (4) 個別法人の財務諸表における租税支出額の開示

公会計における租税支出レポートは政府から民間への財政支出要素の把握であり、その給付が個別の納税者にどれだけの恩典となったのかは直ちには明確とならない。しかし、特に法人に対する租税支出については、享受した租税支出額を財務諸表上に開示することは意義があると考えられる。現行の税効果会計基準では、享受した租税支出額のうち一時差異を構成する繰延型の租税支出額については正負とも税効果額として財務諸表上に表示することを求めるが、永久差異である給付型の租税支出については開示の対象とされない。公会計部門の租税支出レポートの作成と合わせて、個別法人が実際に享受した租税支出額（繰延および給付）の表示を行うことにより、財務諸表の情報価値向上に貢献し、かつ、租税支出の規模と効果の分析にも有用となると考えられる。同様に非営利法人の財務諸表上でも、享受する租税優遇の内容について何らかの開示が行われる余地があると考えられた。

#### (5) 租税支出の実証分析

以上のように、現状では租税支出の適用状況の詳細は不分明であるが、現状において公開されているデータをもとに、法人税の租税支出に関する実証分析を試みた。具体的には、資本金階級ごとの算出税額と実際税負担との乖離から、租税支出と資本金階級の関連性およびその原因として特別税額控除の影響の程度についての分析を行った。

結論として、資本金階級と租税優遇との間に強い関連性が認められること、および、研究開発税制が乖離税率の大きな要因となっていることが確認された。また、開示データの制約が大きく、租税支出政策の妥当性や意義を分析する上で開示が不十分である実態も確認された。例えば、法人に対する租税支出規模を分析する上で入手可能な公開データとしては国税庁の「会社標本調査」と財務省の「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」が挙げられるが、両者では資

本金階層区分の集計方法も異なり、分析の上で弊害となっている。また、両調査では開示対象となっていない租税支出項目については推計を行うことも困難であるのが現状である。租税支出政策の実効性と有効性の検証のためにも、事後的な分析に資する租税支出決算レポートの作成が必要であると考えられた。

#### 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 12 件)

(1) 古田 美保 「租税支出の概念と公会計上の意義」『甲南経営研究』vol. 56、2015、pp. 67-95、査読無

(2) 尾上 選哉 「英国チャリティ委員会のアカウンタビリティと年次報告書」『研究年報 (大原大学院大学)』vol. 9、2015、pp. 107-118、査読無

(3) 藤井 誠 「非営利法人課税の本質」『非営利法人研究学会誌』vol. 17、2015、pp. 91-105、査読有

(4) 古田 美保 「任意償却制度の現状と問題点」『税研』vol. 31、2016、pp. 53-58

(5) 尾上 選哉 「米国地方公会計における租税軽減にかかる情報開示」『研究年報 (大原大学院大学)』vol. 10、2016、pp. 113-122、査読無

(6) 藤井 誠 「ドイツの減価償却制度」『日税研論集』vol. 69、2016、pp. 285-308、査読無

(7) 古田 美保 「アメリカの減価償却制度」『日税研論集』vol. 69、2016、pp. 257-284、査読無

(8) 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』vol. 191、2017、pp. 204-218、査読無

(9) 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』vol. 77、2017、pp. 106-118、査読無

(10) 古市 雄一郎 「公益認定取消しと公益認定制度についての再検討」『非営利法人研究』vol. 19、2017、pp. 49-60、査読有

(11) Eliya Onoe, Annual Filing System of PICs in Japan: Preliminary Study for International Comparison of Annual Filing System of Charities, 『研究年報 (大原大学院大学)』vol. 12、2018、pp. 141-148、査読無

(12) 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』vol. 88、2018  
(印刷中)、査読有

[学会発表] (計 3 件)

(1) 古市 雄一郎 「公益認定取消しとモニタ  
リングについての諸問題」非営利法人研究学  
会第 20 回大会、2016

(2) 藤井 誠 「法人税における法定税率と実  
際税率の乖離分析」日本会計研究学会第 76  
回全国大会、2017

(3) Eliya Onoe, Annual Filing System of  
PICs in Japan: Preliminary Study for  
International Comparison of Annual Filing  
System of Charities, The 10th Asia Pacific  
Regional Conference of the International  
Society for Third-Sector Research, 2017

## 6. 研究組織

### (1) 研究代表者

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

### (2) 研究分担者

石川 恵子 (ISHIKAWA, Keiko)  
日本大学・経済学部・教授  
研究者番号：7 0 3 4 3 6 4 7

尾上 選哉 (ONOE, Eliya)  
大原大学院大学・会計研究科・教授  
研究者番号：0 0 3 4 1 1 9 9

藤井 誠 (FUJII, Makoto)  
日本大学・商学部・准教授  
研究者番号：8 0 4 0 9 0 4 4

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