

一橋大学財務リーダーシップ・プログラム (HFLP) フォローアップ・セッション⑤

税務計画

2020年12月
一橋大学 加賀谷哲之

税務計画

税務計画の重要性

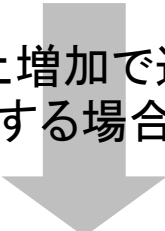
勘定科目	金額(億円)
売上高	2,000
売上原価	1,200
販管費	680
営業利益	120
× 税率	30%
法人税	36
当期純利益	84
株主資本	1,200
ROE	7%

✓ 伊藤レポート公表以降、日本企業の多くはROEに関する重要性を再認識し、それを経営目標とするケースが増加している。

Tax Planningを
活用した場合



売上増加で達成
する場合



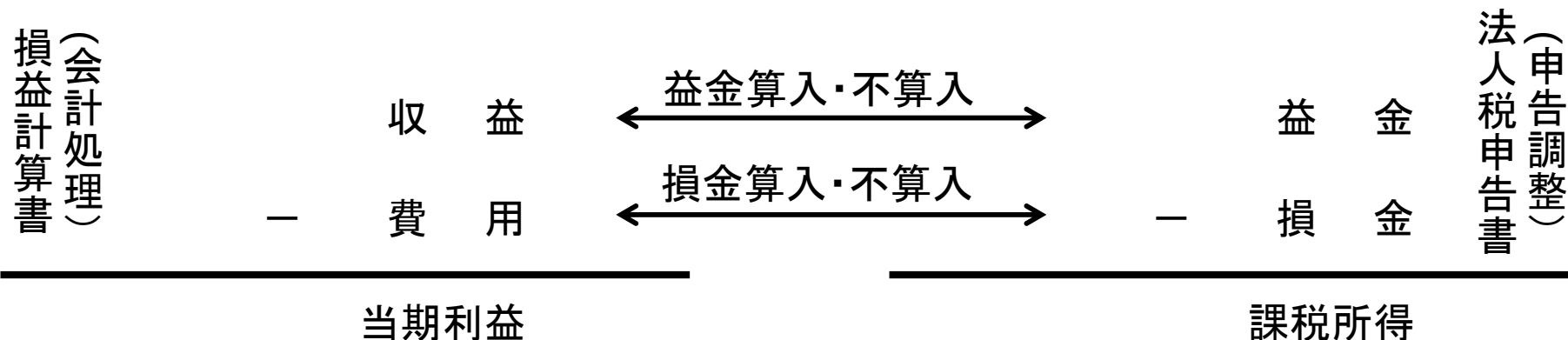
課税所得計算の基礎

$$\boxed{\text{所得}} = \boxed{\text{益金}} - \boxed{\text{損金}} \xRightarrow{\text{所得に法人税率を乗じ、控除を加減して算出}} \boxed{\text{法人税等}}$$

申告書	目的	概要
別表1(1)	各事業年度の所得に係る申告書	各事業年度における所得計算を実施するための申告書。連結納税の対象の有無や外国税額控除、欠損金等の金額など所得計算を実施するにあたって必要となる計算をするための書類。
別表4	所得の計算に関する明細書	損益計算書の当期損益の数値を基礎として、それには反映されないものの、益金、損金計算に含まれるもの、益金・損益計算に含めるべきであるにもかかわらず、当期損益に反映されない数値を算出するための書類。
別表5(1)	利益積立金額及び資本金額の計算に関する明細書	貸借対照表における利益剰余金や資本金などの金額を基礎として、欠損金額やそれまでの出資等がどれほど存在するかを明示することにより、それらを勘案して納税充当額がどれほど存在するかを計算するための書類。
別表7(1)	欠損金又は災害損失金の損金算入等に関する明細書	欠損金や災害損失金の損金算入など税額控除を受けるにあたって必要な要件やそのための計算をするための書類。

※別表6では、外国税額控除、適格分割などの組織再編、試験研究費、エネルギー環境負荷低減設備等の取得、特定・特別区域における設備投資等、リースなど税制上の措置について生じる損金や税額控除などを計算、別表4などに組み込むための計算基礎を提供。

財務会計上の利益と税務上の所得の違い



調整内容	具体例
益金算入額(加算、収益未計上)	法人税額から控除する外国子会社外国税額、国庫補助金等にかかる特別勘定の取崩額等、引当金の取崩額・目的外取崩額、組織変更に伴う評価替え等による資産評価益
益金不算入額(減算、収益計上)	受取配当金、税金還付額
損金算入額(減算、費用未計上)	国庫補助金等で取得した固定資産等の圧縮額、国庫補助金等にかかる特別勘定額、資産整理に伴う資材提供等があった場合の欠損金
損金不算入額(加算、費用計上)	資産評価益、役員報酬等の超過額、寄付金超過額、交際費、税法上の費用限度超過額

法人税の基本原則と税務戦略

国家財政の基盤

公正性

経済政策

- ・外国税額控除
- ・パススルー
- ・連結納税
- ・組織再編(適格)
- ・試験研究費
- ・リース資産
- ・棚卸資産
- ・環境負荷軽減
- ・.....

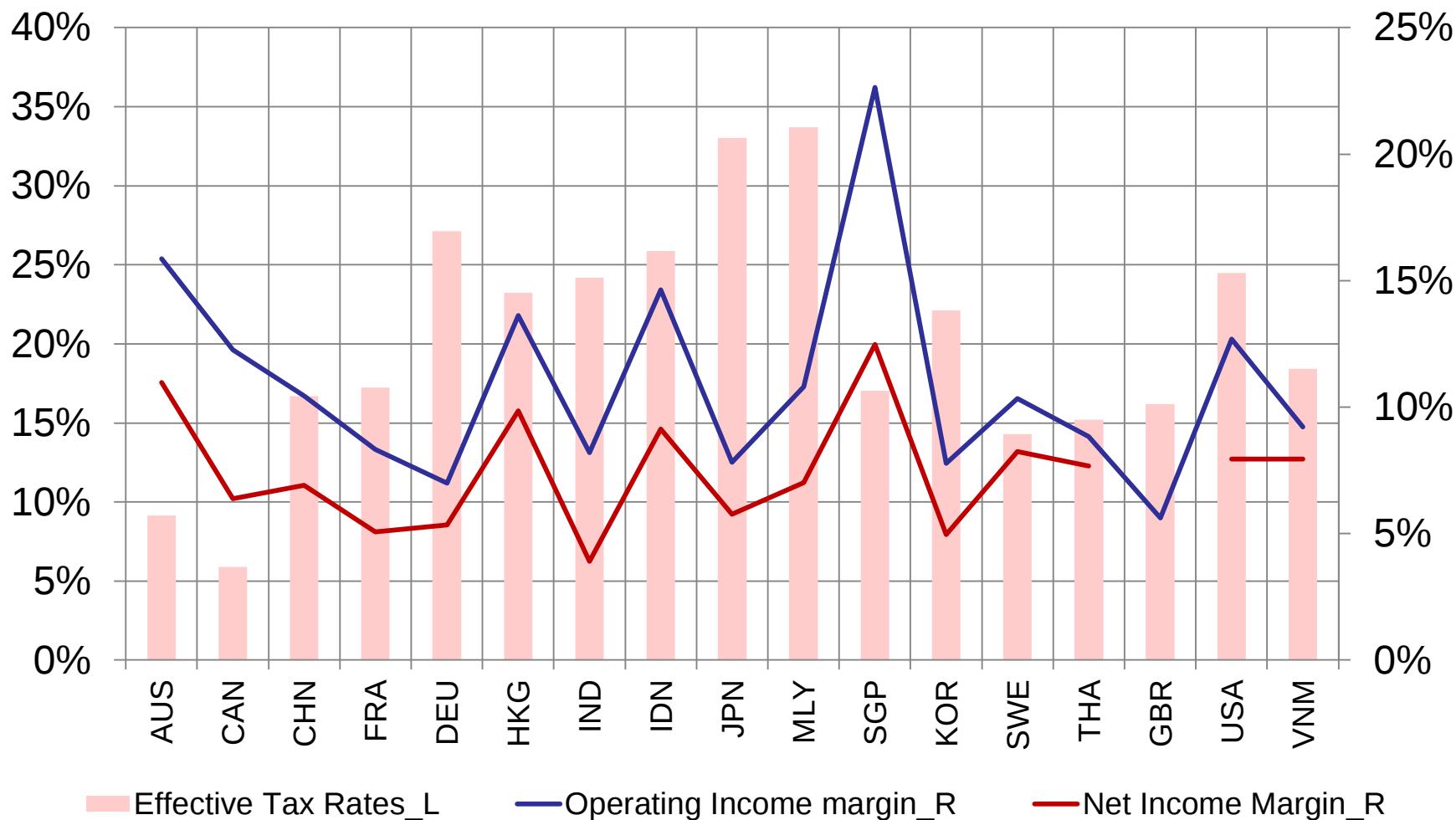
計算対象ごとの課
税税率の差異

国家間の法人税率・欠損金制度の差異

国家間の法人税率の差異や欠損金制度の差異があることにより、企業におけるサプライチェーンの選択や機能分業に重大な影響を与える可能性がある。また移転価格の選択の余地や各国における課税対象の税率差異があることによって、同じ国内でも税務負担を軽減することが可能となる。

租税回避？ 節税？ 脱税？

各国における実効税率(ETR)平均 2018年度



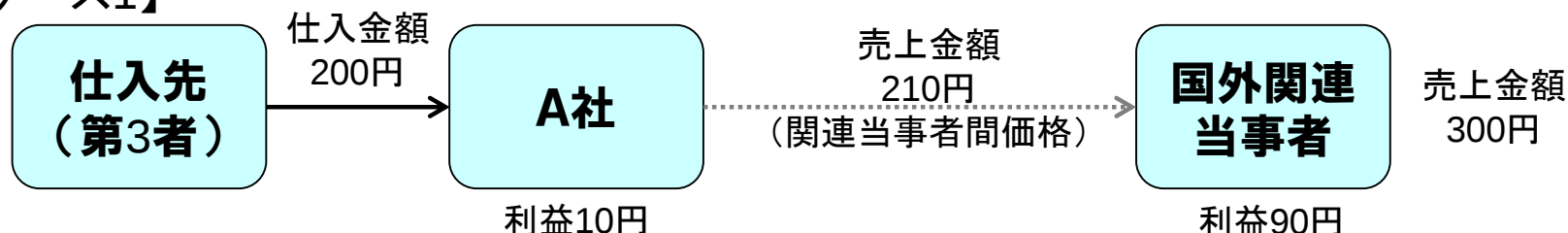
※Effective Tax Ratesは税引前利益・法人税が負のサンプルを除く。Operating Income Margin、Net Income Marginは各国サンプル合計値をベースに算出。

法定税率の違いを活用した租税回避

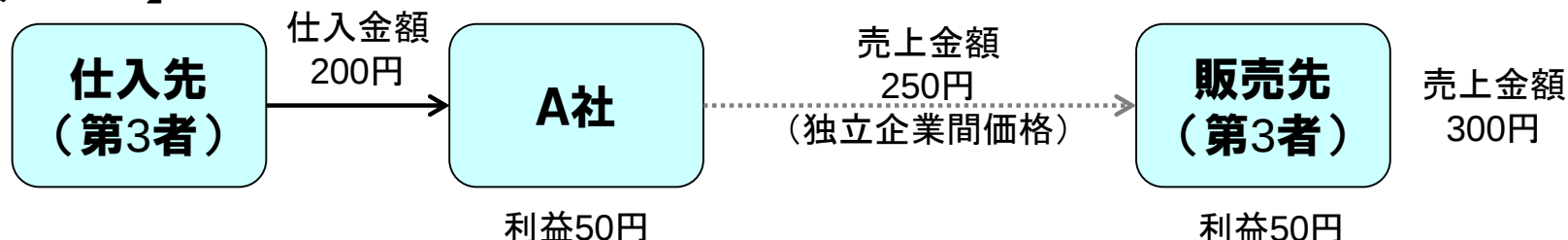
国内

海外

【ケース1】



【ケース2】



(参照) 移転価格税制の概要: 財務省 (mof.go.jp)

仮に国内の税率が30%、海外の税率が10%であるとする、ケース1での税金額は12円(国内3円、海外9円)、ケース2ではA社が15円、販売先(第3者)が5円で合計すると20円の税金額。

グループ会社では取引価格を親会社がコントロールできるため、税率の低いところで利益を上げようとする動機を企業は保有する。移転価格税制とは上述した事態を回避し、日本で本来回収できるはずであった12円(15円-3円)の税金を徴収することを求める制度。

繰越欠損金・繰戻欠損金

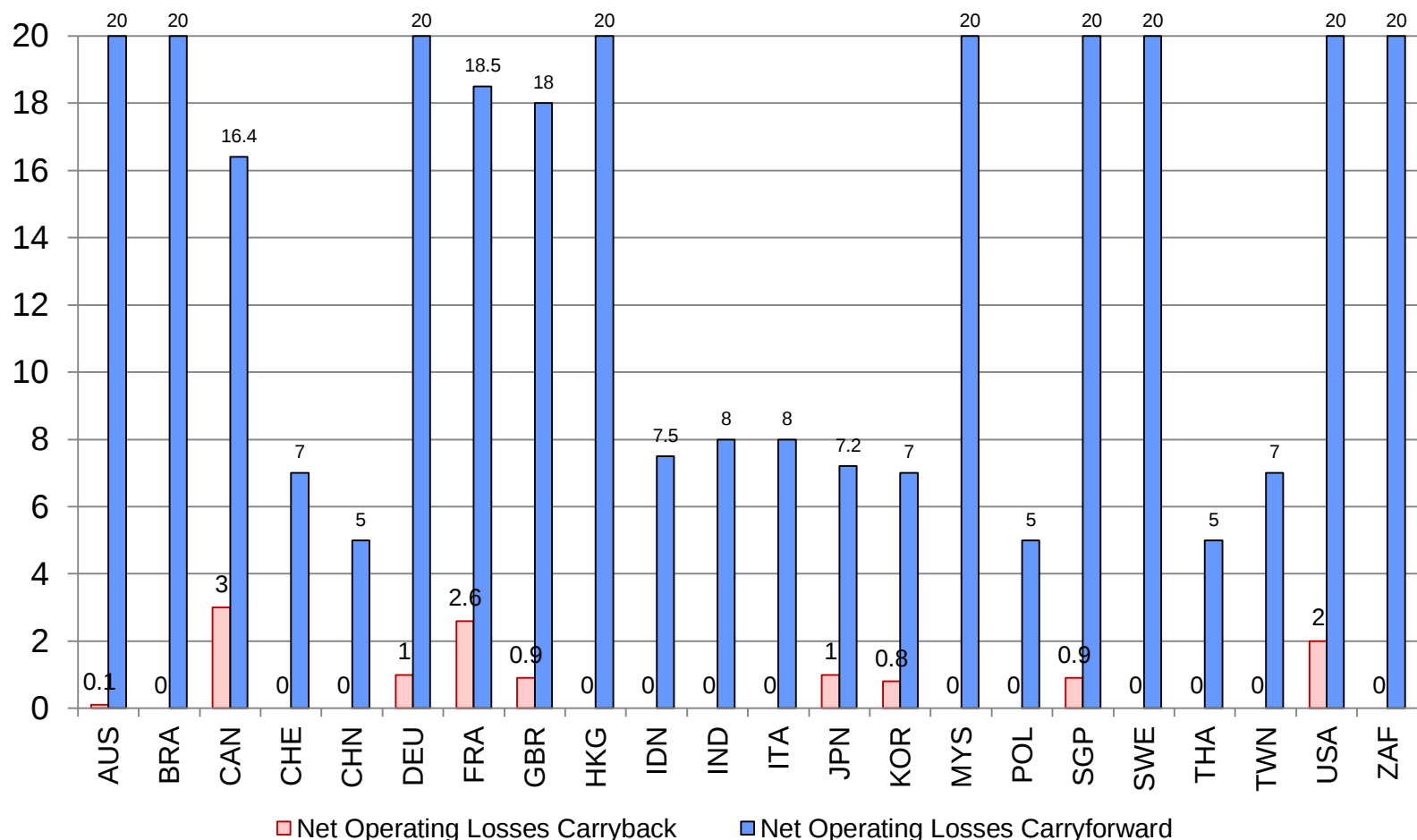
欠損金とは、税務上での所得がマイナスである場合の金額を指す。欠損金が存在する場合には、一定期間（日本では10年）繰り越し、課税所得を減少させることが可能である他、1年間繰り戻して税金の還付を受けることが可能である。

仮に前期の欠損金200円、当期500円の利益、法人税率30%とすると、
欠損金を活用できる場合には、法人税額は90円 $((500-200) \times 30\%)$
欠損金を活用できない場合には、法人税額は150円 $(500 \times 30\%)$

仮に欠損金を抱えている会社を買収したり、あるいは合併を行うとした場合、時に欠損金を引き継ぎ、租税回避を行おうとする企業が出現してくる。こうした点を回避するため、法人税法では、組織再編にあたって「適格要件」を定め、そうした引き継ぎが可能かどうかを客観的な判断ができるような環境を整備している。

	完全支配	支配関係(50%超)	共同事業
金銭等不交付	○	○	○
支配関係継続	○	○	—
従業員引継		○	○
事業継続		○	○
事業関連性			○
事業規模or経営参画			○
株式継続保持			○

図表12 繰戻欠損金・繰越欠損金の国際比較

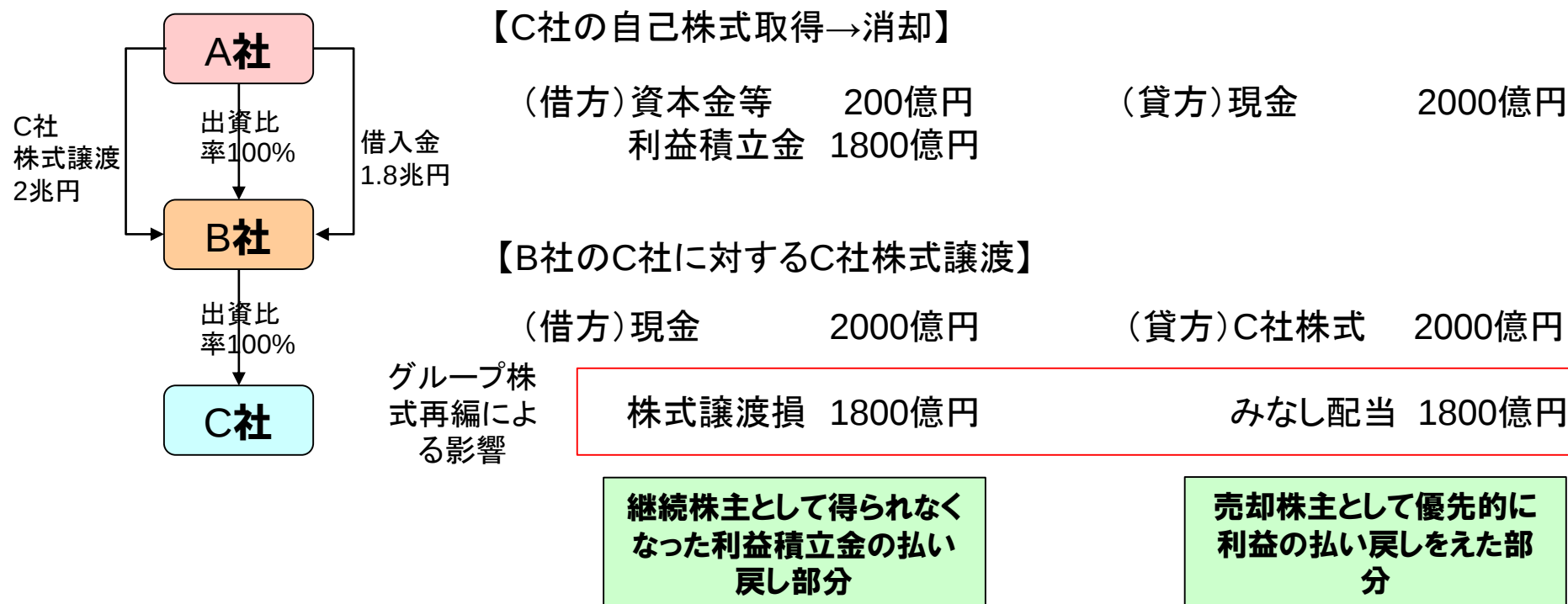


※Ernst and Young. Worldwide Tax Guide 2004-2013より作成。各年平均値を計上。

組織再編税制における「みなし配当」「資産譲渡益」

法人が合併等により資産および負債を移転する場合には、原則として被合併法人が時価による資産および負債を合併法人に譲渡することとなるが、適格合併の場合には簿価の引継ぎが可能。

被合併法人の株主においては、合併対価のうち利益積立金額から構成される部分は「みなし配当」として認識される。合併対価のうち資本金等から構成される部分と被合併法人株式の帳簿価額の差額を株式の譲渡損益として認識する。適格要件を満たす場合にはみなし配当は発生せず。

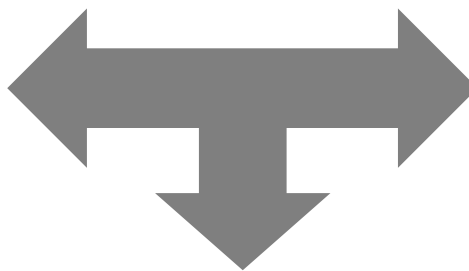


近年の潮流

企業のグローバル化が進展し、企業による法人税財源を争奪する国家間競争が激化し、国内外における税務訴訟が活発化している。一方で、企業に対する資本生産性を高めるプレッシャーが大きくなる中、積極的な税務戦略を実施する企業が増大。

【消極的な税務戦略への批判】

Fiduciary Duty(受託者責任)の観点から税務戦略を実践しないのは投資家に対する責任を全うしていない。



【積極的な税務戦略への批判】

各国において求められる法人税支払い責任を果たすことができないと、企業の社会的な責任を全うしているとは言い難い。

税務をめぐる法制度の変化、政府機関への動向の変化、世論の変化などを敏感におさえつつ、企業の理念・ビジョンやビジネスモデル、経営戦略と統合的な税務計画を実践しない限り、批判の対象になる。

税効果会計とは何か？

税効果会計とは？

法人税等の額を適切に期間配分することにより、税引前当期純利益と法人税等費用を合理的に対応させることを目的とする会計上の手続き。

【設例１】

A社の税引前当期純利益（不良債権償却後）と課税所得金額は、2009年度、2010年度でそれぞれ5000万円とする。2009年度に税法上の限度額を超えて1500万円の貸倒引当損を計上する。この1500万円は税務上で損金として認められていない。2010年度に前述した1500万円の貸倒が実際に生じ、税務上で確定した。税率は40%とする。

	2009年度	2010年度
調整前課税所得	6,500	5,000
貸倒償却損金不算入額	1,500	
貸倒償却損金算入額		1,500
課税所得	6,500	3,500
税額	2,600	1,400

税効果会計とは何か？

【2009年度決算】

(借方) 法人税	2,600	(貸方) 未払法人税	2,600
繰延税金資産	600	法人税等調整額	600

【2010年度決算】

(借方) 法人税	1,400	(貸方) 未払法人税	1,400
法人税等調整額	600	繰延税金資産	600

	税効果適用なし		税効果適用	
	2009年度	2010年度	2009年度	2010年度
税引前・貸倒償却前純利益	6,500	5,000	6,500	5,000
貸倒償却	1,500		1,500	
税引前当期純利益	5,000	5,000	5,000	5,000
法人税等				
当期納税額	2,600	1,400	2,600	1,400
税効果額			-600	+600
法人税等計上額	2,600	1,400	2,000	2,000
当期純利益	2,400	3,600	3,000	3,000 14

繰延税金資産の開示

■××社 繰延税金資産の内訳

	平成19年3月期	平成20年3月期
繰延税金資産総額	303,134	352,826
退職給付債務	243,383	251,898
未払費用	34,335	41,974
有形固定資産に係る減価償却	136,497	157,346
その他	304,970	326,047
合計	1,022,319	1,130,091
評価性引当金	▲313,078	▲449,237
繰延税金資産	709,241	680,854

平成21年3月期決算において、連結納税グループに対する法人税に係る繰延税金資産約2,200億円に対する評価性引当額を計上し、同額を法人税に計上。

監査判断が企業経営の持続性に与える影響

純資産200億円以上の日本企業において繰延税金資産のプレゼンスの高い企業は？

順位	会社名(2019年度決算)	繰延税金資産対純資産比率	繰延税金・無形資産対純資産比率	純資産比率
1位	ペッパーフードサービス	180.2%	198.7%	2.5%
2位	RVH	144.1%	496.2%	9.0%
3位	レオパレス21	81.6%	428.0%	0.8%
4位	シダックス	60.2%	82.0%	18.7%
5位	USENーNEXT HD	54.2%	329.1%	14.9%
6位	アライドテレシスHD	52.8%	59.4%	18.0%
7位	日本板硝子	32.5%	189.6%	11.5%
8位	コロワイド	32.1%	232.3%	15.6%
9位	IHI	31.8%	40.9%	20.3%
10位	大興電子通信	30.3%	39.0%	33.0%
11位	三菱重工業	29.7%	45.4%	25.9%
12位	大東建託	29.1%	39.0%	32.5%
13位	メディカルシステムNW	27.2%	182.4%	14.2%
14位	プレミアムウォーターHD	25.9%	54.3%	15.8%
15位	九州電力	25.7%	25.7%	12.9%
16位	ウィルグループ	23.0%	179.0%	16.0%
17位	東芝テック	22.7%	35.5%	33.4%
18位	神栄	22.1%	28.5%	7.3%
19位	関西電力	21.3%	21.3%	21.6%
20位	エスクリ	21.0%	21.6%	32.2%

繰延税金資産の回収可能性は、将来の利益創出可能性により判断される。

会計監査人の判断次第では債務超過に。

将来情報の判断が企業経営の継続に左右。