

法人課税の現状と課題

— 安倍政権下の法人税減税 —

財政金融委員会調査室 伊田 賢司

はじめに

平成 24 年 12 月 26 日に発足した第二次安倍内閣では、デフレからの早期脱却・経済再生を掲げる一方で、社会保障の安定財源の確保と財政健全化を同時達成するための消費税率引上げを判断するという極めて重い責任を負うこととなった。このような困難な経済財政運営が迫られる中、平成 25 年 10 月 1 日、安倍総理は、「経済の再生と財政健全化、この 2 つを同時に達成するほかに、私たちには道はない」¹として、消費税率の 8%への引上げを予定どおり実施するとともに、民間投資を喚起する成長戦略の実現に向けた取組を強力に推進するための「経済政策パッケージ」を決定した。この中には、成長力強化のための投資減税措置の創設や企業収益を従業員に還元するための所得拡大促進税制の拡充等による 1 兆円規模の減税措置のほか、復興特別法人税の一年前倒しでの廃止の検討が盛り込まれた。さらに、与党の「民間投資活性化等のための税制改正大綱」（10 月 1 日）では法人実効税率の在り方について速やかに検討を開始することが示されるなど、安倍政権において、法人税減税が消費税増税の中での成長戦略実現にとって大きな柱となった。

しかし、我が国財政が厳しい状況にある中、消費税率を引き上げる一方で、大規模な法人税減税の実施や復興特別法人税の一年前倒しでの廃止にも踏み込めば、財政健全化や復興財源確保の観点から問題も多い。

本稿では、法人課税の現状について整理するとともに、法人税減税の課題について私見を述べようとするものである。

1. 法人税の現状

(1) 我が国の法人課税

我が国の法人課税は、国税として、①法人税、②復興特別法人税、③地方法人特別税が、また、地方税として、④法人事業税、⑤法人住民税がある（図表 1）。

まず、法人税は、会社法や一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算された企業利益を基礎に、税法上の調整を加えた課税所得に対して課すものである。法人税の納税義務のある法人は、国内に本店又は主たる事務所を有する法人（内国法人）と内国法人以外の法人（外国法人）に区分され、前者は全世界所得に、後者は国内源泉所得に課税される。各事業年度の所得に対する法人税の税率は 25.5%であるが、資本金 1 億円以下の法人（中小法人）については、所得金額のうち年 800 万円以下の部分に対して 15%の軽減税率が適用される²。なお、東日本大震災の復旧・復興の財源を確保する観点から、平成 24 年度から 3 年間の時限措置として、基準法人税額の 10%の復興特別法人税が課されている。

次に、法人事業税は、法人が事業活動を行うに当たって地方公共団体の行政サービスを受けていることに着目し、その必要経費を分担する観点から、事務所等を有する法人に課税するものである。資本金1億円以下の中小法人には所得に応じて課税（所得割）されるが、資本金1億円超の法人は、所得割とともに、資本金等の額や付加価値額（収益配分額及び単年度損益）など外形的基準で課税（外形標準課税制度）される。これにより、事業規模に応じた課税の実現や受益に応じた負担を求める応益課税としての性格が明確になるとされる。このような事業そのものに課される法人事業税については、法人所得の計算上、損金算入が認められる。なお、地方の税源偏在の是正に対応するため、税制抜本改革までの暫定措置として、法人事業税の一部が国税として収納され、一定の基準で税込全額が都道府県に譲与されている。

法人住民税は、地域社会の費用について、その構成員である法人にも個人と同様に幅広く負担を求めるもので、資本金等の額に応じて課される均等割は、赤字法人にも課税される。法人事業税と異なり、損金算入は認められない。

図表1 法人課税の概要(普通法人)

国 税	① 法人税 (8兆7,140億円)	○企業活動により得られる利益を基礎に税負担を求めるもので、公的サービスの費用を賄うための負担を法人からも求めるべきとの考えから成立・発展	
		資本金 1億円超	25.5%
		資本金 1億円以下	・所得のうち、年800万円以下の部分 15% 年800万円超の部分 25.5%
国 税	② 復興特別法人税 (9,145億円)	○東日本大震災の復旧・復興の財源を確保するために、平成24年度から3年間の時限措置で課す付加税 ・基準法人税額（所得税額控除等を適用しない税額）の10%	
	③ 地方法人特別税 (1兆7,685億円)	○地方の税源偏在の是正に対応するため、税制抜本改革が行われるまでの暫定措置として、法人事業税の一部を国に分離 ○地方法人特別税収入額は、地方法人特別譲与税として、一定の譲与基準により、都道府県に全額譲与	
		付加価値割、資本割、所得割の合算額に事業税を課税される法人	・基準法人所得割額×148%
地 方 税	④ 法人事業税 (4兆1,074億円)	道府県民税	○法人が事業活動を行うに当たって、地方団体の行政サービスを受けるため、この必要経費を分担すべきとの考えに基づき課税
			資本金 1億円超
	資本金 1億円以下	・所得割 所得のうち、 年400万円以下の部分 5.0% (2.7%) 年400万円超の部分 7.3% (4.0%) 年800万円超の部分 9.6% (5.3%)	
地 方 税	⑤ 法人住民税 (2兆4,636億円)	道府県民税 及び 市町村民税	○地域社会の費用について、その構成員である法人にも個人と同様幅広く負担を求めるもの
			・均等割…資本金等の額に応じて定額負担 道府県民税 2万円～80万円 市町村民税 5万円～300万円 ・法人税割…法人税額に応じた負担 道府県民税 5% 市町村民税 12.3%

(注1) 法人事業税の税率は標準税率。()内の税率は平成20年10月1日以後に開始する事業年度から適用
(注2) 税込について、国税は平成25年度予算、地方税は平成25年度地方財政計画額
(出所) 財務省及び総務省資料等を基に作成

(2) 法人税収

ア 法人税収の動向

我が国の法人税収は平成元年度におよそ 19 兆円に達したのをピークに大きく減少している。リーマン・ショックの影響を受けた平成 21 年度には約 6.4 兆円とピーク時の 3分の1に減少、その後は持ち直したものの、平成 25 年度当初予算では約 8.7 兆円と見込まれるなど平成元年度の半分にも満たない状況にある（図表 2）。こうした法人税収の変動要因としては、法人税が企業利益を前提としているため、景気動向に極めて左右されやすいこと、欠損金の繰越控除によって企業収益の増加がその分税収に反映されるとは限らないこと（図表 4）などが大きい。また、法人税率の引下げ等の制度減税は恒久的な減収要因となるほか、時限的な租税特別措置等の政策減税も特別措置の適用期限ごとに減収が発生するなど税収に影響を及ぼす一因となる（図表 12）。近年変動の大きい法人税収であるが、国の財政構造との関係を見ると、一般会計税収に占める割合は、平成 18 年度では 30%に達したものの、ほぼ 20%台で推移している（図表 2）。

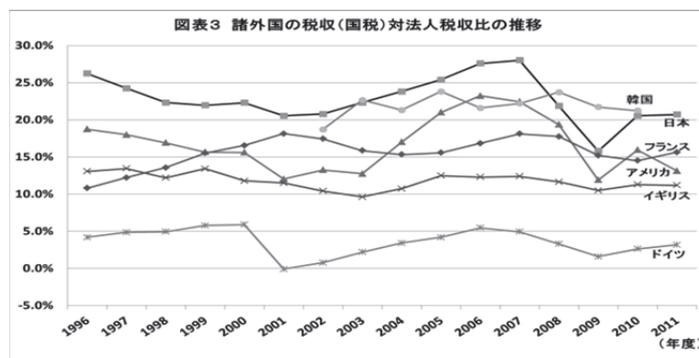


(注1) 法人税収等は平成 24 年度までは決算額、平成 25 年度は当初予算額

(注2) 法人税率の引下げ及び租税特別措置等の改正の増減収額は各年度ごとの予算ベースで計算した平年度ベースの合計額

(出所) 財務省資料等を基に作成

一方、諸外国と比較すると、欧米諸国では 10% 台となっており、我が国の歳入構造は法人税に依存している割合が高く³、景気に左右されやすいという点では、国家財政的に脆弱な構造とも言える（図表 3）。



(注) 日本の総税収には一般会計分と地方への譲与分等が含まれる

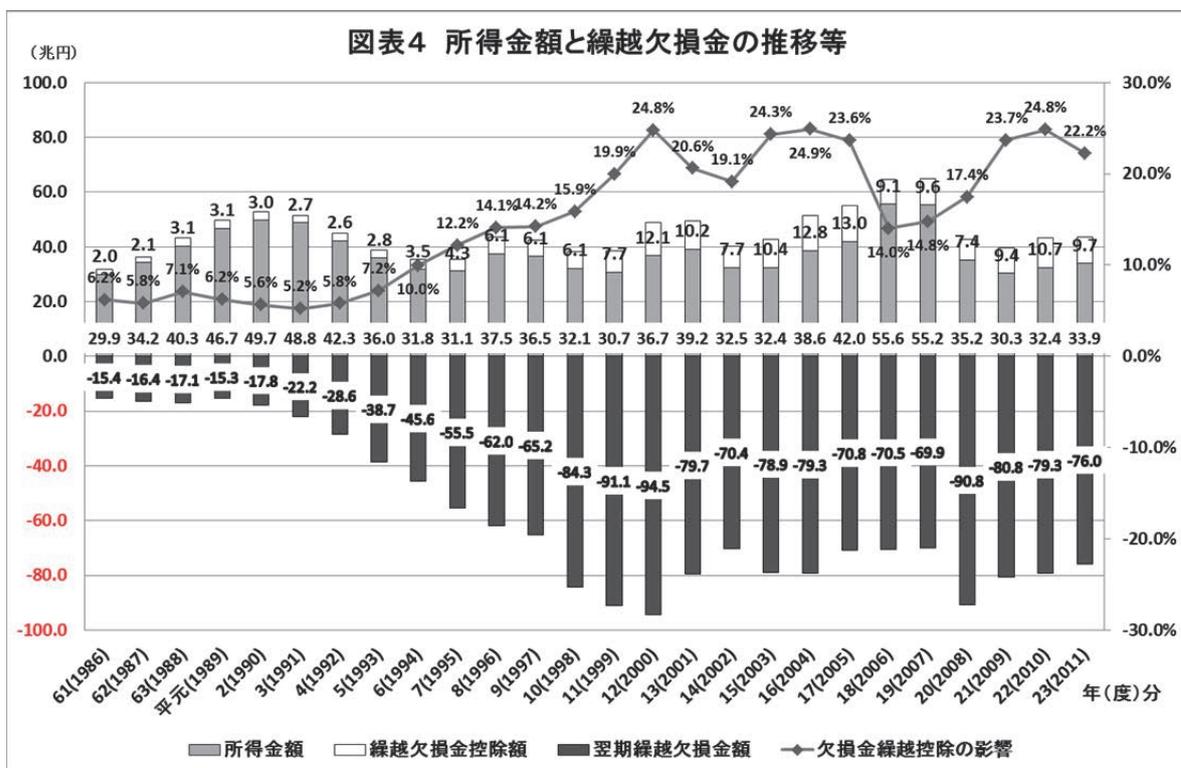
(出所) 参議院予算委員会要求資料を基に作成

イ 欠損金との関係

欠損金とは、各事業年度の所得金額の計算上、損金の額が益金の額を超える場合のその超える部分の金額をいう。

法人税の計算において、ある事業年度に発生した欠損金は、次年度以降に繰り越して控除（欠損金の繰越控除：繰越期間9年、中小法人等は7年）することや、繰越控除に代えて、前年度の所得金額に対する法人税額の還付を受ける（欠損金の繰戻還付）ことができる。これは、「法人の事業年度は、もともと事業成果を期間損益の形で算定するために人為的に設けられた期間であるから、企業の成果を長期的に測定するためには、ある年度の欠損金は、その前後の事業年度の利益と通算するのが妥当」⁴との考え方などによるものである。

これらの欠損金の諸規定は、継続して事業を営む法人の税負担が、利益の生じたある事業年度だけに過重にならないよう配慮されたものであるが、バブル崩壊後の長期にわたる景気低迷や金融機関等の不良債権処理の問題等により、控除されずに繰り越された欠損金（翌期繰越欠損金）が急速に累積した。また、昭和61年に2兆円であった繰越欠損金控除額は、ピークに達した平成17年には13兆円と6.5倍にも増えた。近年も10兆円前後の欠損金が控除されているが、これは、繰越控除前の所得金額で見ると、課税ベースから最大4分の1の所得が控除されることになる。このように、欠損金が法人税収に与える影響は極めて大きいものとなっている（図表4）。



(注1) 平成17年分以前は各年の2月1日から翌年の1月31日まで、平成18年度分以降は各年の

4月1日から翌年の3月31日までに終了した事業年度を対象としている

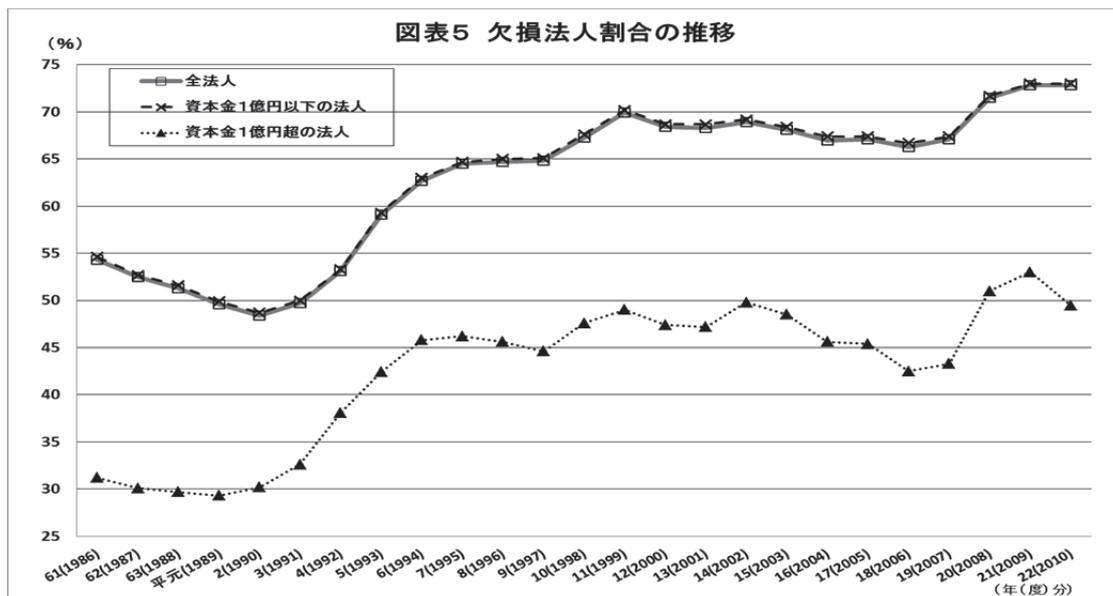
(注2) 欠損金繰越控除の影響＝繰越欠損金控除額／(所得金額＋繰越欠損金控除額)

(出所) 財務省資料等を基に作成

ウ 欠損法人の推移

バブル崩壊後、繰越欠損金の累増が法人税収に大きな影響を及ぼしているが、近年の赤字法人（欠損法人）の動向を見ると、改めて法人税の抱える問題の大きさが表れている。具体的には、全法人に占める欠損法人の割合は、バブル崩壊前までは5割台で推移していたが、その後急増し、平成22年度では7割前半にまで上昇している。

規模別では資本金1億円以下の中小法人が7割台と高い水準で推移しているが、資本金1億円超の法人も4割から5割台に達するなど決して低くない。バブル期においても中小法人の欠損法人割合が5割台で推移していたことから、この5割の中には景気要因を含め、節税行為等により構造的に赤字を続けている企業があるものと考えられる。



(出所) 財務省資料を基に作成

(3) 税率等

近年の法人税率の見直しを見ると、昭和62年度・63年度の抜本改革前には42%であったが、その後の税率引下げの結果、平成23年度税制改正で25.5%となった⁵。この水準は、アメリカ・フランスよりは低いものの、2008(平成20)年に10%の大幅な引下げを行ったドイツ、2011(平成23)年から連続で引下げを行ったイギリスよりも高い(図表6)。また、アジア諸国では、香港(16.5%)、シンガポール(17%)、韓国(10~22%)よりも高いが、中国、マレーシア、インドネシア(いずれも25%)とはほぼ同水準である。

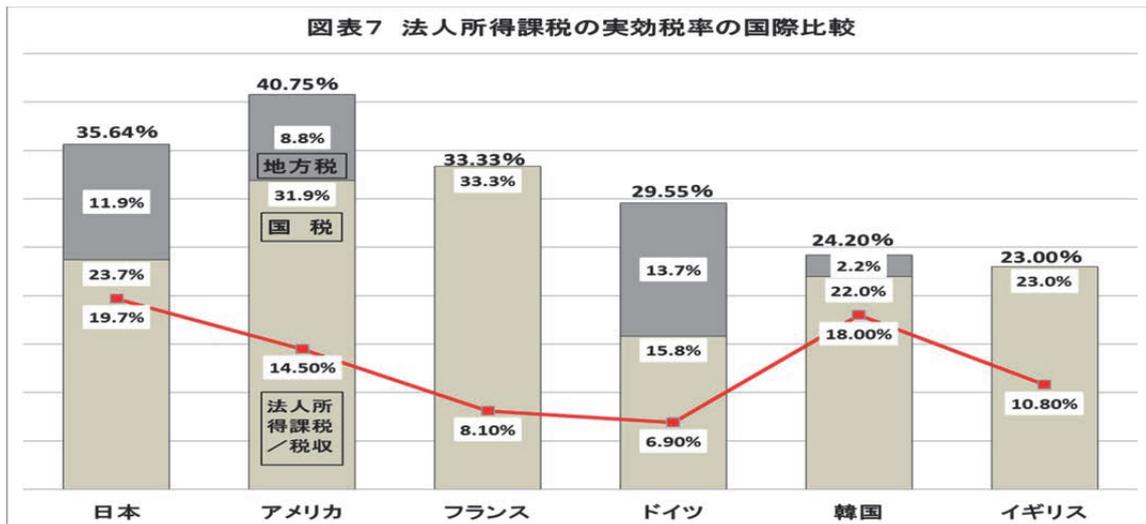
図表6 主要国の法人税率の推移

年(度)	日本	アメリカ	イギリス	フランス	ドイツ
62(1987)	42%	15~34%	35%	45%	56%
63(1988)	40%	34%	42%	39%	50%
1(1989)	40%	34%	37%	34%	45%
2(1990)	37.5%	34%	34%	34%	40%
3(1991)	37.5%	34%	34%	34%	40%
4(1992)	37.5%	34%	34%	34%	40%
5(1993)	37.5%	34%	34%	34%	40%
6(1994)	37.5%	34%	34%	34%	40%
7(1995)	37.5%	34%	34%	34%	40%
8(1996)	37.5%	34%	34%	34%	40%
9(1997)	37.5%	34%	34%	34%	40%
10(1998)	34.5%	34%	34%	34%	40%
11(1999)	30%	34%	34%	34%	40%
12(2000)	30%	34%	34%	34%	40%
13(2001)	30%	34%	34%	34%	40%
14(2002)	30%	34%	34%	34%	40%
15(2003)	30%	34%	34%	34%	40%
16(2004)	30%	34%	34%	34%	40%
17(2005)	30%	34%	34%	34%	40%
18(2006)	30%	34%	34%	34%	40%
19(2007)	30%	34%	34%	34%	40%
20(2008)	30%	34%	34%	34%	40%
21(2009)	30%	34%	34%	34%	40%
22(2010)	25.5%	34%	34%	34%	40%
23(2011)	25.5%	34%	34%	34%	40%
24(2012)	25.5%	34%	34%	34%	40%
25(2013)	25.5%	34%	34%	34%	40%

(注1) 網掛けは留保分の税率(別に配当分の税率が設定されている)
 (注2) イギリスの24%及び23%の税率は各々4月から適用
 (出所) 衆議院予算委員会要求資料等を基に作成

一方、国税と地方税を含めた法人実効税率（損金算入される法人事業税を調整した上で、法人税、法人事業税、法人住民税等の税率を合計したもの）で見ると、我が国（35.64%⁶）は、フランス・ドイツ・イギリス、そして韓国より高いものの、国税の水準が高いとは言いきれない。フランス、イギリスにはそもそも地方の法人課税が存在しない。

図表3と同様に、税収（国・地方）に占める法人所得課税の割合を見ると、我が国は19.7%（2010年）と主要先進国中最も高い水準にあるなど、地方を含めた歳入構造においても、法人所得課税に依存している状況にある。



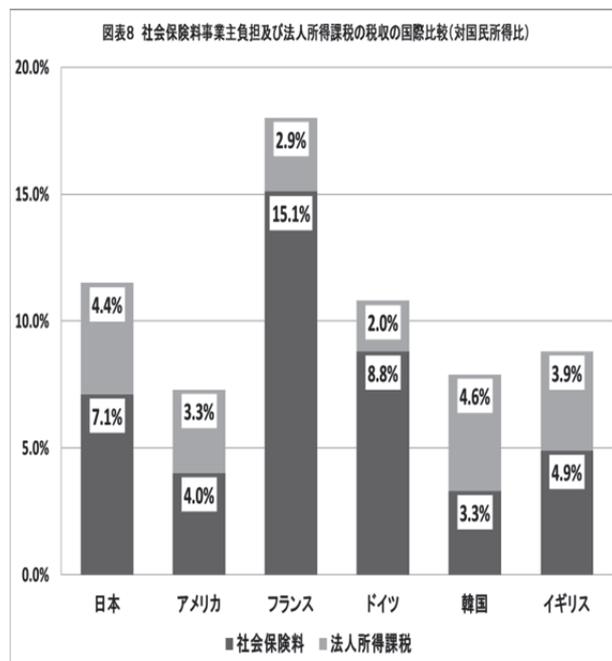
（注1）日本は東京都、アメリカはカリフォルニア州、ドイツは全ドイツ平均、韓国はソウルの税率

（注2）法人所得課税/税収は2010年の数値、税率水準は2013年1月現在のもの（イギリスは2013年4月）

（出所）参議院予算委員会要求資料等を基に作成

最後に、事業主にとっては強制的に徴収されるという意味で社会保険料は税金と同様の性質を持つとされるが、この社会保険料の事業主負担と法人所得課税の税収を合わせて比較すると、対国民所得比で我が国は、アメリカ、イギリス、ドイツそして韓国よりも高い水準となる。このように、我が国では、相対的に社会保険料の事業主負担が法人所得課税よりも重いということが分かる。

我が国の法人実効税率の水準は高いとされているが、少子高齢化、人口減少社会に突入している状況下では、社会保険料の事業主負担が年々増していくといった問題もある。



（注1）社会保険料事業主負担には、個人事業主等も含まれる

（注2）データは2010年のもの

（出所）財務省資料を基に作成

2. 民間投資活性化等のための税制措置の概要

デフレから脱却し、我が国経済を長期低迷から民需主導の持続的な成長に乗せるためには、成長戦略の実行が欠かせない。とりわけ、平成26年4月からの消費税率の引上げによる景気の腰折れが懸念される中で、企業の投資を促進し、国内の雇用や所得の増加につなげる施策として、安倍政権では法人税減税が焦点となった。

平成25年度税制改正においては、民間投資を喚起する成長戦略につなげるなどの観点から、設備投資促進税制や所得拡大促進税制等が創設されているが（図表12）、与党は、平成25年6月の日本再興戦略（閣議決定）に盛り込まれた民間投資を活性化させるための税制措置等について、10月1日、通常の税制改正から切り離し、前倒しで決定した（民間投資活性化等のための税制改正大綱、以下「与党税制改正大綱」という。）。この与党税制改正大綱を踏まえ、同日、政府は、「消費税率及び地方消費税率の引上げとそれに伴う対応について」を閣議決定し、消費税率引上げに当たって、デフレ脱却と経済再生に向けた取組を更に強化するため、投資減税措置等を含む「経済政策パッケージ」を決定した。

図表9 経済政策パッケージ（消費税率引上げに当たっての主な国税の措置）

●生産性向上設備投資促進税制の創設	先端設備の取得など生産性の向上につながる設備投資に対する即時償却又は税額控除制度（5%）
●中小企業投資促進税制の拡充	生産性向上設備投資促進税制の対象となる設備を適用対象に加えた上で、即時償却又は税額控除制度（7%～10%）
○研究開発税制の拡充	増加型の措置について、試験研究費の増加割合に応じて税額控除率を引き上げる措置（最大30%）に改組
●事業再編促進税制の創設	事業再編企業に対して行う出資の一定割合（70%以下）を損失準備金として積み立てた場合の損金算入制度
●ベンチャー投資促進税制の創設	ベンチャーファンドに対して行う出資の一定割合（80%以下）を損失準備金として積み立てた場合の損金算入制度
○既存建築物の耐震改修投資促進税制の創設	耐震改修促進法に基づき耐震診断が義務付けられている建築物について、耐震改修工事を行った場合の特別償却制度（25%）
○所得拡大促進税制の延長・拡充	雇用者給与等支給増加割合の要件の緩和（現行5%以上） ・平成27年4月1日前 : 2% ・～平成28年3月31日 : 3% ・～平成30年3月31日 : 5% 平均給与等支給額の要件を継続雇用者に対する給与等へ変更（退職者、再雇用者、新規採用者を除いて比較）など
○復興特別法人税の一年前倒しでの廃止の検討	足元の経済成長を賃金上昇につなげることを前提に、一年前倒しでの廃止を検討 その際、復興財源の確保、国民なかでも被災者の方々の十分な理解、復興特別法人税の廃止を確実に賃金上昇につなげられる方策と見通しを確認すること等を踏まえたうえで、12月中に結論を得る

（注）●印は、「産業競争力強化法」の制定に伴う措置

（出所）経済産業省資料及び国土交通省資料等を基に作成

図表10 経済政策パッケージにおける税制改正による減収見込額（平年度ベース）
（単位：億円）

改正事項	国税	地方税	合計
1. 投資減税措置等	5,500	1,900	7,300
2. 所得拡大促進税制	1,500	100	1,600
3. 住宅ローン減税の拡充等	700	400	1,100
計	7,600	2,400	10,100

（注1）上記の計数は、平成25年度税制改正分を含む

（注2）上記の計数は、それぞれ100億円未満を四捨五入している

したがって、端数において合計額とは一致しないものがある

（出所）「消費税率及び地方消費税率の引上げとそれに伴う対応について」（平成25年10月1日閣議決定）

3. 今後の課題

(1) 民間投資活性化等のための税制措置

企業の設備投資をリーマン・ショック前の年間水準 70 兆円まで回復させるため、生産性の高い先端的な設備への投資等について、即時償却制度又は税額控除を認める生産性向上設備投資促進税制の創設など各種投資減税が盛り込まれた。しかし、即時償却制度を始めとした特別償却制度は、税制上早期の償却が可能となるため設備投資の促進効果が期待される一方、需要の前倒しにすぎないとの指摘もある。また、税額控除制度は、直接、税負担の軽減につながるものの、赤字企業への効果はなく、財源問題も無視できない。これまでも政府は様々な設備投資減税を積極的に実施してきたが、今回の新たな政策税制によってどの程度の投資促進効果が発揮されるのかが課題となる。

また、平成 25 年度税制改正で導入された所得拡大促進税制については、適用要件が厳しく利用が低迷していることなどから、企業にとってより使いやすいものとなるよう見直しが行われる。具体的には、企業が雇用者給与等支給額を平成 24 年度と比べ 5% 以上増やした場合に、増加額の 10% の税額控除を認めた現行制度について、平成 25 年度・26 年度を 2% 以上、27 年度を 3% 以上に緩和する。政策目的の達成のため、こうした制度の不断の見直しは重要であるものの、新設された特別措置が早々に見直しとなる今回のケースについては、制度導入当初にどのような政策検証が行われたのか、政府の対応が問われよう。雇用促進や賃金上昇は政府にとっても最重要な政策課題であるが、民主党政権の 23 年度改正で導入された雇用促進税制についても利用が進まなかったため、25 年度改正で見直しが行われた。このように、租税特別措置の新設についてどのように有効性等の検証を行うのか、また、既存の租税特別措置に関しては租特透明化法⁷の適用実態調査をどのように活用するのか、検討すべきと考えられる。

さらに、財政面も大きな課題となる。今回の経済政策パッケージにおける減税措置は、国・地方合わせておよそ 1 兆円（図表 10）と、小泉政権の 15 年度改正以来の大規模減税が実施されることとなる⁸。このうち、法人税関係租税特別措置は国税分で 7,000 億円になるが、これは、平成 24 年度分の全ての法人税関係租税特別措置の減収額が 9,675 億円（図表 12）であることから、その 7 割の規模に匹敵する。しかも、安倍政権では 25 年度改正においては既に 3,300 億円もの法人税減税が実施されている。こうした租税特別措置の新設・拡充が進められる中、25 年度改正では租税特別措置の廃止・縮減⁹に向けた取組が実施されているものの、法人税関係租税特別措置の見直しによる増収額は各々 1 億円未満¹⁰と見込まれるなど、財源確保につながっているとは言えない。

また、各府省庁から提出された平成 26 年度税制改正要望書の集計値が財務省から公表されたが、要望事項（296 件）の減収見込額（重複排除）が約 2,800 億円に対し、既存措置の廃止・縮減（6 件）による増収見込額は約 5,900 万円にとどまった¹¹。歳出歳入両面における財政規律の維持が求められる中、消費税増税の一方で、26 年度改正においても租税特別措置の新設・拡充による財源をどのように手当てするのか、年末に向けた政府・与党の税制改正論議は、安倍政権の財政健全化に対する姿勢が試されていると言える。

(2) 復興特別法人税

ア 経緯

平成23年3月11日に東日本大震災が発生し、東北地方を中心に未曾有の被害がもたらされた。東日本大震災からの復興に向けて、「東日本大震災復興基本法」(平成23年6月24日法律第76号)が制定されたが、その中では、復興に必要な資金を復興債で確保することなどが規定された。同法を受け策定された「東日本大震災からの復興の基本方針」(平成23年7月29日決定、同8月11日改定、以下「復興基本方針」という。)では、復興に必要な事業規模について、平成27年度までの5年間の集中復興期間は少なくとも19兆円程度、10年間の復旧・復興では少なくとも23兆円程度¹²と見込まれた。その財源確保に当たっては、「次の世代に負担を先送りすることなく、今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合うことを基本とする」とされ、歳出削減や税外収入等のほか、時限的な税制措置は復興債の償還期間中に行うとされた。

平成23年10月28日には、復興財源を確保するため、復興債の発行に関する措置や復興特別税の創設等を主な内容とする「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法案」(第179回国会閣法第4号)が政府から提出された。その後、衆議院において、政府案の復興特別たばこ税を削除するとともに、復興特別所得税の課税期間を10年間から25年間とし、税率を4%か2.1%に引き下げるなどの修正が行われた後、参議院において、11月30日、可決成立した。

図表11 復興特別税の税率・課税期間等

	当初政府案	修正後(現行法)
復興特別所得税	H25.1から10年間 税額×4.0% (0.6兆円)	H25.1から25年間 税額×2.1% (0.3兆円)
復興特別法人税	H24年度から3年間 税額×10% (0.8兆円)	同左
復興特別たばこ税	H24.10から10年間 1本1円 (0.2兆円)	削除

(注) ()内は増収見込額

(出所) 政府税制調査会資料等を基に作成

イ 復興特別法人税の一年前倒しでの廃止の検討

安倍総理は、足元の経済成長を賃金上昇につなげることを前提に、復興特別法人税の一年前倒しでの廃止について、復興財源の確保、国民なかでも被災地の方々の十分な理解、復興特別法人税の廃止を確実に賃金上昇につなげられる方策と見通しを確認することなどを踏まえた上で、平成25年12月中に結論を得るとした。

しかし、復興財源をめぐっては、集中復興期間に必要な復興財源が19兆円から25兆円程度へと増額されたが、政府保有株の売却等の見通しに不透明な要素がある状況下で、追加的な財源確保が極めて重要な課題となっている。こうした中で、「東日本大震災からの復興のための施策を実施するために必要な財源の確保に関する特別措置法」(平成23年12月2日法律第117号)の附則(第12条～第16条関係)では、日本郵政株式会

社の株式の売却等による財源確保が見込まれる場合、復興の状況等を勘案し、復興費用及び必要な財源を確保するための措置の在り方について見直しを行った上で、復興特別税に係る税負担の軽減のための措置を講ずる旨の規定がある。

復興特別法人税の一年前倒しでの廃止の検討に当たっては、復興の状況はもちろんのこと、政府保有株の売却の見通し等を踏まえて行われるべきであろう。その一方で、復興特別所得税については、そもそも「25年間」という増税期間が「今を生きる世代全体で連帯し負担を分かち合う」という復興基本方針の理念に合っているのか、また、復興特別法人税についても、被災地企業に負担が及ぶことや全企業の7割が赤字企業で課税されていないことなどの問題にも留意が必要であろう。

(3) 法人実効税率の引下げの課題

ア 財政健全化目標との関係

法人実効税率の引下げについては、復興特別法人税が廃止となる平成27年度以降に検討することが消費税法改正法¹³で規定されている。これは、復興特別法人税の廃止後の法人実効税率の引下げの効果(38.01%→35.64%)や主要国との競争条件等の関係などを踏まえて対応することを意図したものである。しかし、安倍総理が、今後の政府・与党の議論を踏まえ、復興特別法人税の一年前倒しを平成25年12月中に判断するとし、さらに、与党税制改正大綱では、「法人実効税率の在り方について、今後、速やかに検討を開始する」ことが明記された。このため、今後、法人実効税率の引下げに向けた機運が高まるものとみられる。

しかし、法人実効税率の引下げに当たっては、その時期が大きな問題となる。我が国の法人実効税率は、平成23年度税制改正において、40.69%から35.64%(復興特別法人税を含め38.01%)へと引き下げられたものの、多くのアジア諸国はもとより、欧州主要先進国よりも水準が高い。法人実効税率の引下げには1%当たり4,000億円もの減収が見込まれるが、中国や韓国並みに約25%まで引き下げるとすれば4兆円もの減収が伴うこととなる。我が国は、厳しい財政状況の下、2015(平成27)年度に、国・地方に係る基礎的財政収支(プライマリーバランス)の対GDP比の半減、さらに、2020(平成32)年度には黒字化のそれぞれの目標を達成することが国際公約となっている。内閣府の試算によれば、経済再生のケース¹⁴では、2015年度の半減目標の達成が見込まれているものの、法人実効税率の引下げが行われれば、財政健全化目標の達成に影響が及ぶことも想定される。また、2020年度の黒字化達成には対GDP比で2.0%の収支改善が必要となり、目標達成にはより厳しい経済財政運営が求められることとなる。

法人実効税率の引下げが、中長期的に経済成長につながり、結果的に税収効果が表れるとしても、債務残高対GDP比で224.3%(2013年)と主要先進国中最悪の水準の我が国において、自然増収頼みの財政運営は諸外国の理解は得られない。我が国においては、企業の国際競争の条件を整えるだけでなく、財政健全化目標達成の国際公約を果たすことも重要な課題であり、経済成長と財政健全化が両立するような法人実効税率の引下げの手段が必要となる。

イ 課税ベースの拡大

我が国の財政状況を踏まえれば、法人課税の課税ベースの拡大によって、どの程度税率引下げの財源確保ができるのかが大きな課題となる。しかし、課税ベースの拡大は、個別企業で見れば、税負担の上昇にもつながりかねず、平成 23 年度税制改正における法人実効税率の引下げの際には、経済界から、中長期的な視点に立って税率引下げを実施すべきと、課税ベース拡大による財源確保の意義を問う声も見られた¹⁵。

課税ベースを拡大しつつ、税率を引き下げることに関して、政府税制調査会の中期答申（「わが国税制の現状と課題」（平成 12 年 7 月））では、「産業間で実質的な税負担が異なっていたり税制が特定の産業・企業に奨励的ないし抑制的になっていることを改めることは、税制の中立性の向上に資するもの」として、企業活力の発揮、新規企業・産業の創出、経済全体の効率性の向上など、経済社会の構造改革にも資するとしている。実際に、2008 年のリーマン・ショックまでの欧州諸国では、法人税率を引き下げても、税収の対 GDP 比率がむしろ上昇したとする¹⁶、いわゆる「法人税パラドックス」の現象が見られたとされており、この要因についても、税率引下げとともに課税ベースが拡大されたこと、減税によって起業が促進されたことなどが指摘されている¹⁷。このように、「法人税改革における課税ベースの拡大と成長戦略をセットで行えば、経済成長と財政再建が達成できる」とも評価されていることなどから¹⁸、税率引下げと課税ベースの拡大は、我が国を始め、財政状況の厳しい国々にとって重要な取組と考えられる。

しかし、我が国において、1%当たり 4,000 億円もの減収が見込まれる法人実効税率の引下げとなれば財源確保も困難を要する。課税ベースの拡大策として焦点となる租税特別措置をとっても、

法人税関係特別措置を全廃して得られる財源は 9,000 億円程度と 2%の引下げ分にすぎない。この法人税関係特別措置の中には、中小法人の軽減税率の特例を始めとした中小企業対策や、退職年金等積立金に対する法人税の課税停止措置等が含まれていることから、これらを見直した場合の影響を十分踏まえる必要がある（図表 12）。

図表 12 租税特別措置法の規定による増減収額試算（平年度ベース）

①法人税関係租税特別措置（平成24年度適用措置）

	減収見込額	増収見込額	差引計
資本金1億円超（大法人）	▲6,126億円	+1,292億円	▲4,834億円
資本金1億円以下（中小法人）	▲3,549億円	+540億円	▲3,009億円
合計	▲9,675億円	+1,832億円	▲7,843億円

②主な法人税関係租税特別措置（平成24年度適用措置）

研究開発税制	▲2,852億円
退職年金等積立金に対する法人税の課税の停止	▲2,730億円
中小企業投資促進税制	▲1,473億円
中小企業者等の法人税率の特例	▲1,044億円
交際費課税	+1,832億円

③平成25年度税制改正で新設・拡充された主な法人税関係特別措置

生産等設備投資促進税制の創設	▲1,050億円
所得拡大促進税制の創設	▲1,050億円
研究開発税制の拡充	▲580億円
交際費課税の見直し	▲350億円
商業・サービス業・農林水産業を営む中小事業等の支援措置の創設	▲190億円
雇用促進税制の拡充	▲30億円
環境関連投資促進税制の拡充	▲20億円
合計	▲3,270億円

（注）中小法人分の減収見込額には、個人分の減収見込額を含む

（出所）参議院予算委員会要求資料等を基に作成

一方、法人税関係特別措置のほかにも石油化学製品の製造のために消費される揮発油の免税措置（いわゆるナフサ免税）等で、およそ3.5兆円にも及ぶ減税措置が講じられているが、世界的に非課税が一般的などの理由で、平成24年度税制改正に適用期限を設けずに免税となった経緯もある。このため、課税に踏み込むのは困難が予想される。

このように課税ベースの拡大には、法人税関係租税特別措置の廃止・縮減だけでは不十分であり、法人課税全体で更なる対応が不可欠となる。平成10年度の税率引下げの際には、政府税制調査会法人課税小委員会から報告（平成8年11月）された、法人課税の課税ベースの見直しの検討項目を踏まえ、減収額の8割程度の財源確保を見込む課税ベースの拡大等が実施された（図表13）¹⁹。また、平成23年度税制改正においても減収見込額の5割程度の財源確保にとどまったが、減価償却制度、欠損金の繰越控除制度、貸倒引当金、寄附金等の見直しに踏み込んだ。

こうした平成10年度及び平成23年度など見直しが行われた後で、どの程度課税ベースを拡大する余地があるのか、今回の法人実効税率の引下げの議論を契機に真剣な議論が求められよう。

図表13 法人課税の課税ベースの見直しの検討対象項目（平成8年11月政府税制調査会法人課税小委員会報告）と改正実績

○ 費用・収益の計上基準（工事、割賦販売等、長期金融商品、短期前払費用、支払利子）
○ 資産の評価（棚卸資産、有価証券、外貨建債権債務）
○ 減価償却、リース資産、繰延資産
○ 引当金等（貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金、製品保証等引当金、返品調整引当金、特別修繕引当金、準備金）
○ 法人の経費（役員報酬等、福利厚生費、交際費、寄附金、外国の罰金）
○ 租税特別措置等、金融派生商品、欠損金の繰越し・繰戻し、法人間配当
○ 企業分割・合併等（現物出資の課税の特例、合併清算所得課税、連結納税等）
○ 同族会社に対する留保金課税、公益法人等、保険・共済事業
○ 国際課税（外国法人に対する課税、外国税額控除、タックス・ヘイブン税制、移転価格税制）
○ 事業税の外形標準化

（注）下線は、平成10年度税制改正で行われた課税ベース拡大等
（出所）改正税法のすべて（平成10年 国税庁）を基に作成

（4）中小法人に対する税率引下げ等

法人実効税率の引下げは、企業の国際競争力の向上や立地環境の改善等の観点から、主に大企業向けの対策と言えるものの、こうした国際競争とは関係が深いとは言えない中小法人であっても、地域経済の柱となり雇用の大半を担っていることなどから、どのような対応が有効なのか、幅広く検討することも重要となろう。

例えば、法人税については、事業年度の所得が800万円以下の部分に15%の軽減税率が、800万円を超えた部分には25.5%が適用されているが、実際にどのように課税されているのか、平成23年度分の会社標本調査を基に試算してみた。具体的には、利益計上法人一法人当たりの申告所得金額を計算すると、資本金500万円超の中小法人から、法人税率の引下げの恩恵が及ぶことが分かる。一方、資本金500万円以下の中小法人は、全体の約47%を占めるが、軽減税率の引下げ自体は有効だが、軽減税率が適用される所得金額800万円を引き上げても効果は低いとみられる²⁰。

図表14 中小法人における法人実効税率の引下げ及び軽減税率引下げ措置等の有効性

資本金階級	利益計上法人	申告所得金額	一法人当たり 申告所得金額	法人税率 引下げ有効	軽減税率 引下げ有効	軽減税率適用の所得引 上げ有効
	(社)	(百万円)	(百万円)			
100万円以下	54,809 (7.7%)	259,271	4.7	×	○	×
100万円超	9,324 (1.3%)	47,094	5.1	×	○	×
200万円〃	270,179 (38%)	1,397,252	5.2	×	○	×
500万円〃	215,796 (30%)	2,923,600	13.5	○	○	○
1000万円〃	62,744 (8.8%)	1,285,411	20.5	○	○	○
2000万円〃	65,781 (9.2%)	2,982,059	45.3	○	○	○
5000万円〃	20,056 (2.8%)	2,520,671	125.7	○	○	○
1億円以下計	698,689 (98%)	11,415,358	16.3	○	-	-
1億円超	8,093 (1.1%)	2,900,689	358.4	○	-	-
5億円〃	1,204 (0.2%)	1,380,860	1146.9	○	-	-
10億円〃	2,010 (0.3%)	3,269,113	1626.4	○	-	-
50億円〃	477 (0.1%)	1,787,055	3746.4	○	-	-
100億円〃	617 (0.1%)	10,163,286	16472.1	○	-	-
1億円超計	12,401 (1.7%)	19,501,003	1572.5	○	-	-
連結法人	388 (0.1%)	3,023,946	7793.7	○	-	-
合計	711,478 (100%)	33,940,305	47.7			

(出所) 平成23年度分会社標本調査(平成25年3月 国税庁)を基に作成

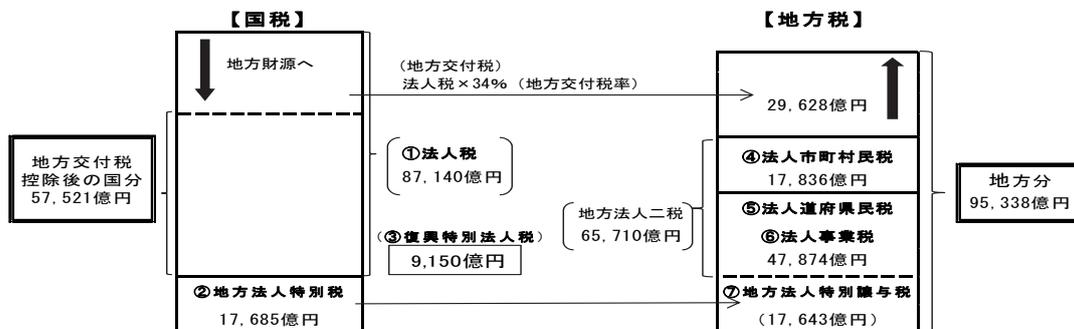
今回は平成23年度分の会社標本調査を例に挙げたが、図表14と同様に20年度分から22年度分の会社標本調査で試算したが、おおむね資本金1,000万円未満では、法人税率の引下げや軽減税率が適用される所得金額の引上げによる効果は低いとの結果となった²¹。

法人実効税率の引下げとともに、中小法人の軽減税率の見直しなども論点となると見込まれるが、中小法人の課税状況を踏まえたより有効な対策を講ずるとともに、7割台と高止まり傾向のある中小法人の欠損法人問題についても、個人所得課税を含めた対応が求められるよう。

(5) 地方法人課税の抜本見直し

1. (3) で見たように、我が国の法人実効税率は、諸外国と比べ高い水準にあるものの、その要因は国税というよりは、むしろ地方税にあるとの指摘が多い。また、法人住民税は、国の法人税額を課税ベースとしているほか(図表1)、法人税収の34%が地方交付税として地方の歳入になっているが(図表15)、これらは景気動向や国の税制改正等に左右されるなど、地域住民による負担分任という性格を持つ地方税の応益課税の考え方からも大きな乖離があることは否めない。

図表15 国・地方の法人課税の税収等(イメージ図)



こうした中、消費税法改正法においては、地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すと言われていたことから、地方法人課税の抜本見直しの際には、地方消費税の見直しも焦点となる。地方法人課税の一部を国に移し消費税の一部を地方消費税化するのか、または、地方法人課税の一部を廃止し地方消費税の引上げを図るのか、様々な選択肢が考えられるが、いずれにせよ、法人実効税率の引下げを検討する際には、国・地方の新たな消費税改革を含めた議論が必要となろう。消費税法改正法においては、平成 27 年 10 月に消費税率の 10%への引上げが規定されているが、税率引上げに当たっては、食料品等への軽減税率の導入とともに、税収減に対応するための標準税率の引上げが議論の焦点となる。これら消費税の見直しと併せて、国・地方の法人課税の見直しを含む税制抜本改革が行われるのか、平成 27 年度税制改正の行方が注目される。

おわりに

消費税率の 8%への引上げが決断される一方で、1兆円にも及ぶ投資減税等の実施や法人実効税率の引下げ検討が示されたことについては、「個人増税、法人減税」との指摘がある一方で、法人税の多くは、株主、債権者、労働者等に転嫁され、最終的に消費者が負担しているとする論評もなされるなど、法人税減税に対する評価は様々と言える。しかし、問題は、収益を上げてきた企業が、その果実を雇用や給与に反映させてこなかったことに対する国民の不信感が根底にあることで、この不信感を払拭しない限り、減税に対する国民の理解を得ることは難しい面があろう。政府の役割は、企業が活動できる環境を整備することであり、法人税減税はその一部にすぎないということを改めて問い直す機会とすべきだろう。

(いだ けんじ)

¹ 首相官邸ホームページ（平成 25 年 10 月 1 日、安倍総理記者会見）

http://www.kantei.go.jp/jp/96_abe/statement/2013/1001kaiken.html

² 資本金の額等が 5 億円以上の法人等による完全支配関係がある法人等を除く。

³ 2011 年度では、日本 (20.7%)、アメリカ (13.1%)、イギリス (11.2%)、フランス (15.6%)、ドイツ (3.1%)。

⁴ 金子宏『租税法 第 11 版』(弘文堂 平成 18 年) 338~339 頁

⁵ 平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度の所得に対する法人税について適用される。

⁶ 復興特別法人税を合わせた法人実効税率は 38.01%となる。なお、KPMG インターナショナル「2012 年世界法人税・間接税調査の結果」(2013 年 1 月)によれば、世界の法人(実効)税率の平均は、北アメリカ 33.00%、アジア 22.89%、EU 22.60%、OECD 25.25%、世界全体(グローバル) 24.43%となっている。

<http://tax.kpmg.or.jp/press-release/corporate-indirect-20130117.html>

⁷ 「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」(平成 22 年 3 月 31 日法律第 8 号)

⁸ 平成 15 年度税制改正の減税規模は国税でおよそ 1 兆 4,170 億円と見込まれていた。

⁹ 平成 25 年度税制改正における租税特別措置の見直し結果では、政策税制措置 (240) の中から、期限切れなど平成 25 年度の見直しの対象となった措置が 82 ある。このうち廃止は 5、縮減は 18 となった(『平成 25 年度予算編成等における政策評価の活用状況』(財務省の政策評価の在り方に関する懇談会 平成 25 年 3 月 29 日)。

¹⁰ 脚注 9 のとおり、平成 25 年度税制改正において、法人税関係租税特別措置の廃止・縮減は行われているが、「平成 25 年度の税制改正(内国税関係)による増減収見込額」(財務省)の中には、これらの廃止・縮減による増収見込額の記載はない。この増減収見込額は 1 億円単位で計上されるため、例えば、特別措置の廃止・縮減によって 1 億円未満の増収が発生する見込みでも、改正事項として計上されない。

¹¹ 財務省ホームページ

http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/request/fy2014request_total.pdf

¹² 平成 25 年 1 月 29 日、集中復興期間における復旧・復興事業の規模と財源については、事業規模が少なくとも 23.5 兆円程度と見込まれること、財源が 25 兆円程度を確保することなどの見直しが決まった（『今後の復旧・復興事業の規模と財源について』復興推進会議決定）。

¹³ 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成 24 年 8 月 22 日法律第 68 号）

¹⁴ 2013 年度から 2022 年度の平均の実質成長率は 2.1%、名目成長率は 3.4%（『中長期の経済財政に関する試算』平成 25 年 8 月 8 日 内閣府）。

¹⁵ 『日本経済新聞』（平 22. 11. 9）、『産経新聞』（平 22. 11. 9）

¹⁶ 『日本経済新聞』（平 25. 9. 20）

¹⁷ 『日本経済新聞』（平 25. 10. 6）

¹⁸ 東京財団ホームページ、森信茂樹『本格的な法人税減税に着手せよ』

<<http://www.tkfd.or.jp/research/project/news.php?id=1171>>

¹⁹ 平成 10 年度から 15 年度の 6 年間の平均で、法人税率 37.5%から 34.5%への引下げによる減収見込額は平年度およそ 13,800 億円～14,420 億円に対し、課税ベースの見直し等による増収見込額が 11,220 億円～12,280 億円となる（『改正税法のすべて』平成 10 年 国税庁）。

²⁰ この試算は資本金別に求めたもので、個別企業ごとにおいては、法人税率引下げ等が有効となる企業もある。

²¹ 平成 23 年度分の会社標本調査において資本金階級区分の変更があった。例えば、平成 22 年度の会社標本調査では資本金 1 億円以上の区分となっていたものが、平成 23 年度では資本金 1 億円超の区分に変更された。