

平 26 . 3 . 31
法 D 2 - 1

税制調査会（法人課税 D G ②）

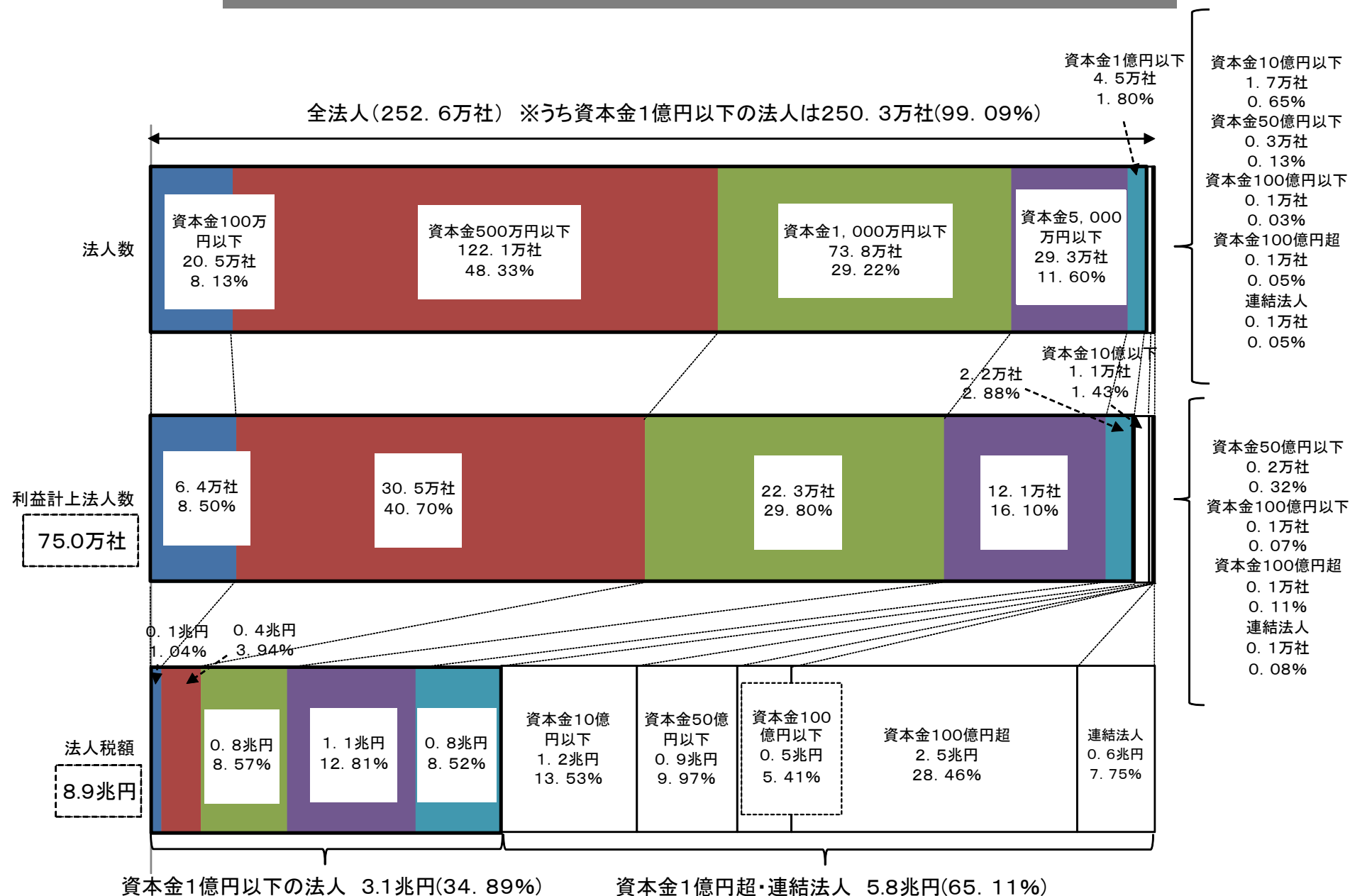
〔課税ベースの拡大等〕

平成 26 年 3 月 31 日（月）

財 務 省

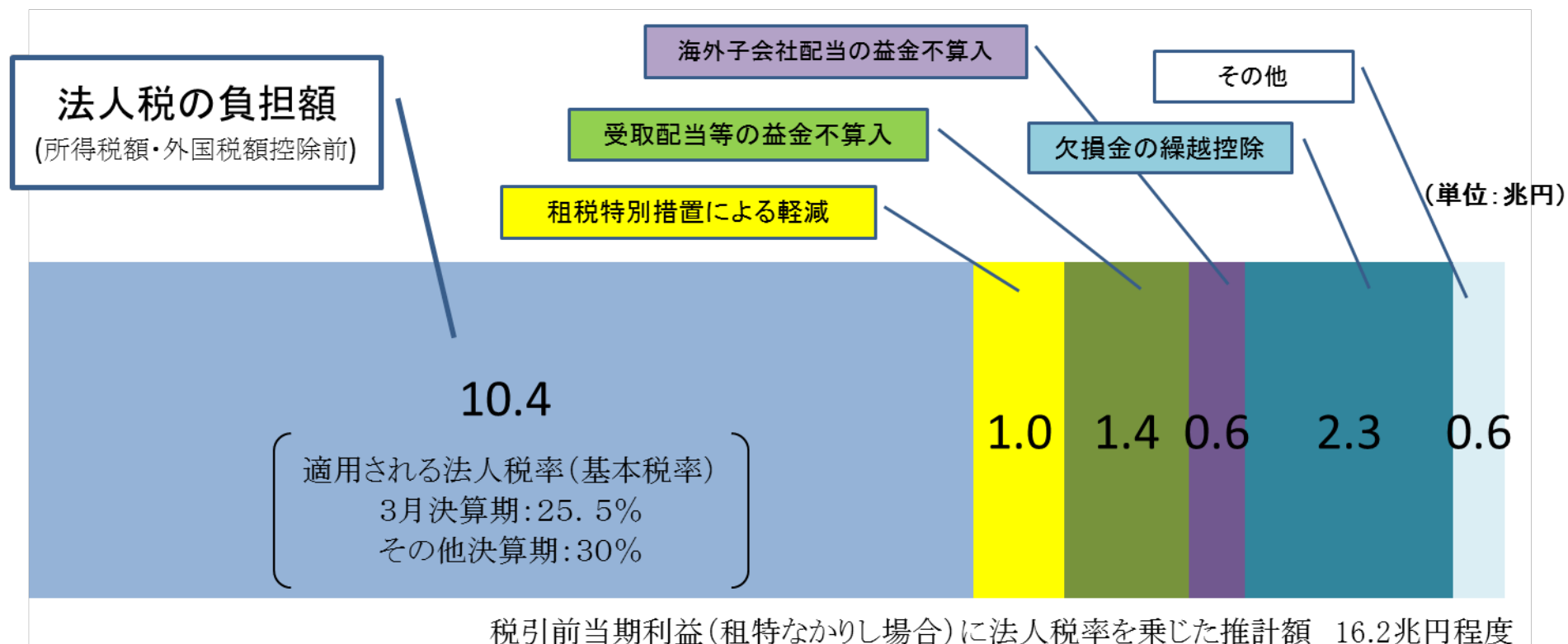
課税ベースの現状

資本階級別法人数、利益計上法人数、法人税額(国税) (平成 24 年度)



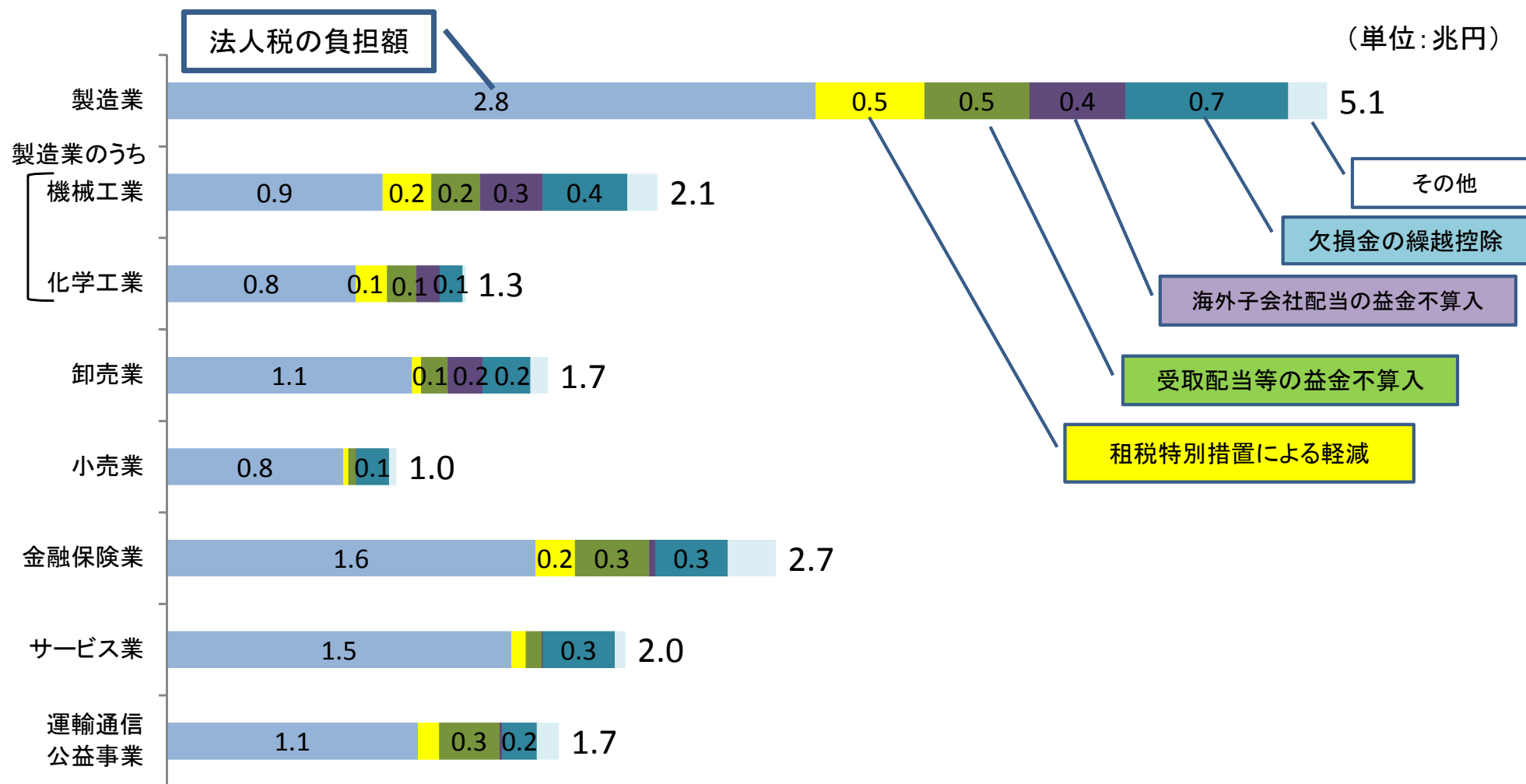
(出所)「会社標本調査(平成24年度分)」(国税庁)

法人税額(国税)と税引き前利益の関係 (平成 24 年度)



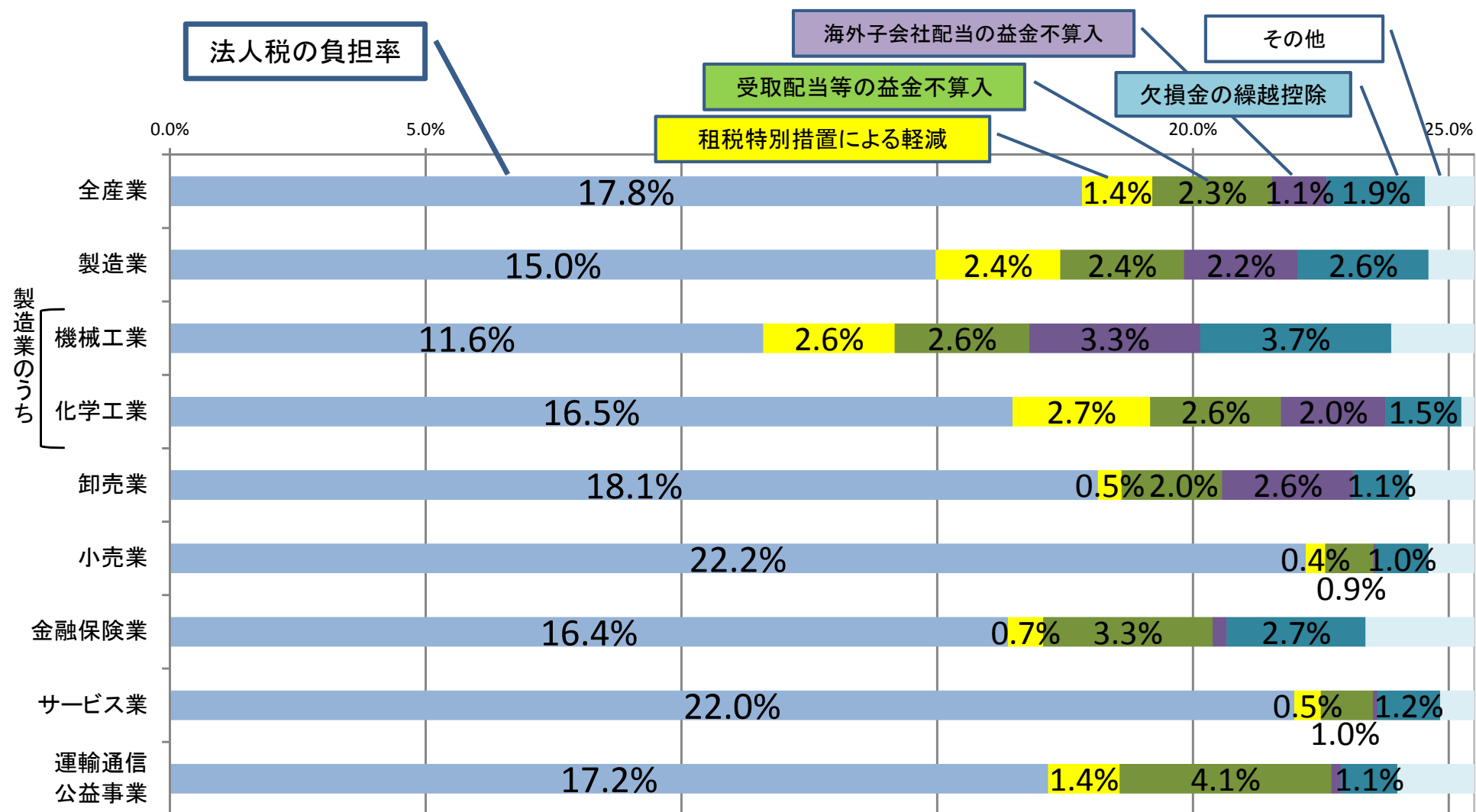
- (注) 1. 国税庁「会社標本調査」(平成24年度)等に基づき財務省で推計
 2. 上記は、平成24年度に適用される法人税率による法人税額(所得税額・外国税額控除前)、及び、法人税制上の主な措置による法人税負担への影響額を推計したものである。
 3. 「その他」は、連結納税による個別所得金額の合計額と連結所得金額との差額・事業税の損金算入額(減収要因)、
 (注) 交際費・寄附金等の損金不算入額(増収要因)等を勘案したもの。

法人税額(国税)と税引き前利益の関係(業種別)(平成24年度)



- (注) 1. 国税庁「会社標本調査」(平成24年度)等に基づき財務省で推計
 2. 上記は、平成24年度に適用される法人税率による法人税額(所得税額・外国税額控除前)、及び、法人税制上の主な措置による法人税負担への影響額を推計したものである。
 3. 「その他」は、連結納税による個別所得金額の合計額と連結所得金額との差額・事業税の損金算入額(減収要因)、交際費・寄附金等の損金不算入額(増収要因)等を勘案したものの。

利益計上法人(業種別)の法人税(国税)の負担率 (平成 24 年度)



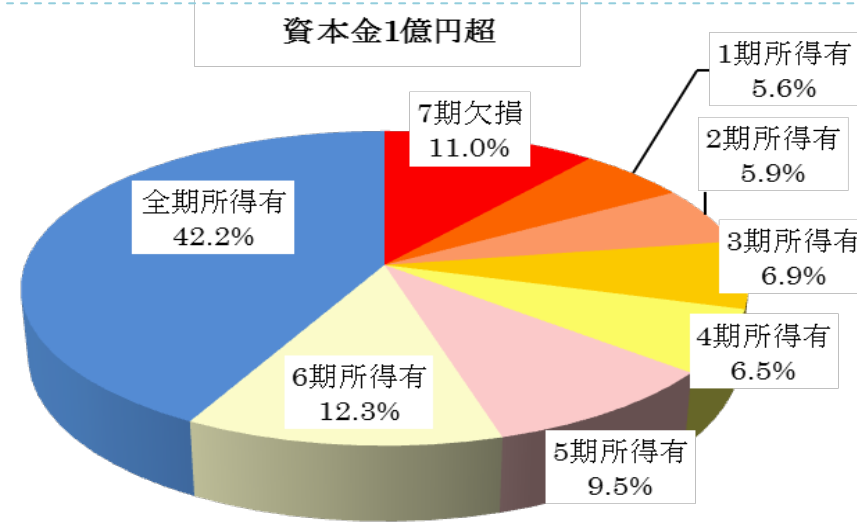
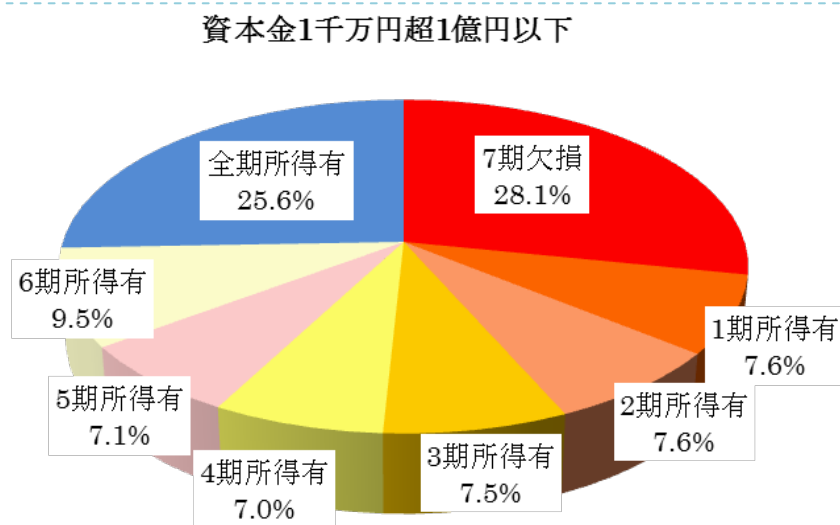
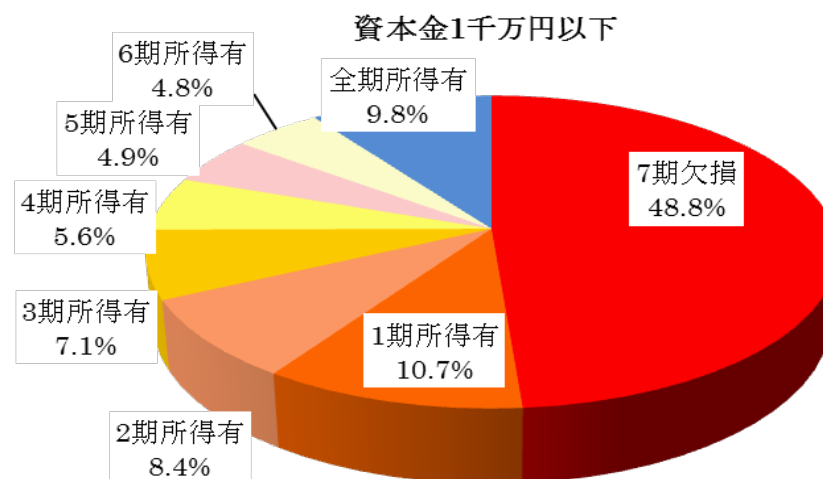
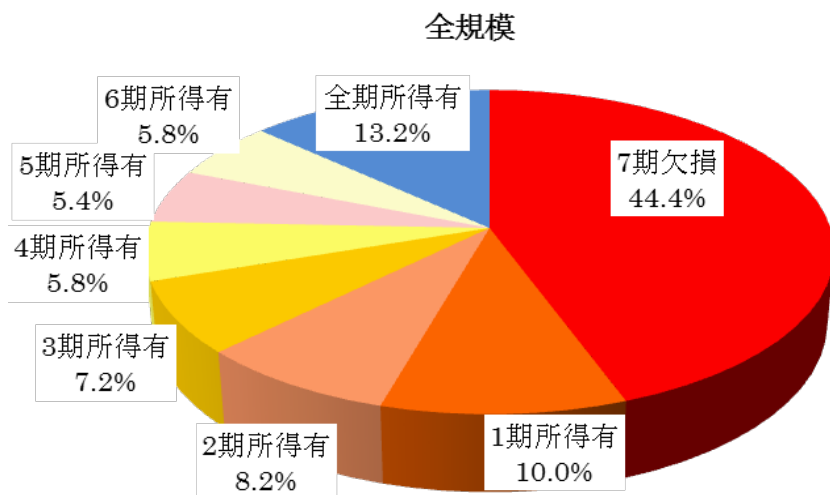
(注) 1. 国税庁「会社標本調査」(平成24年度)等に基づき財務省で推計

2. 上記は、利益計上法人(所得金額が正である法人)について、法人税率(表面税率)を25.5%と置いた場合の税引前当期利益(租税特別措置なかりし場合)に占める法人税の割合、及び、法人税制上の主な措置による税負担への影響割合を推計したものである。

企業間の税負担のバランスの確保 ～ 欠損法人問題への対応 ～

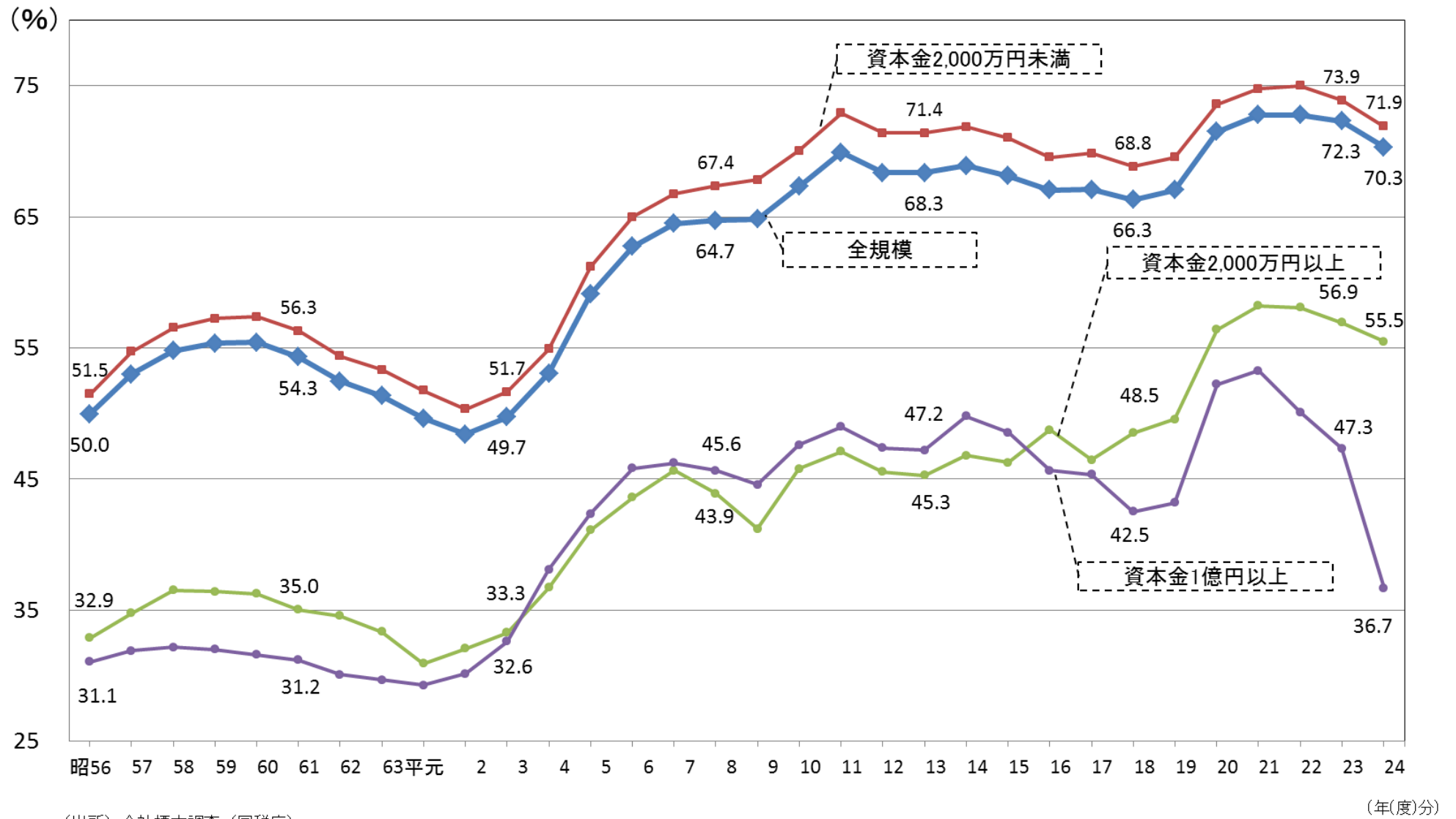
欠損法人の状況

- 45%の法人が7期連続欠損、6割程度が5期以上欠損。
- 資本金1億円超の大法人でも1割が7期連続欠損、4分の1程度が5期以上欠損。



(出所) 申告の集計データに基づき財務省で作成

資本金別の欠損法人割合の推移



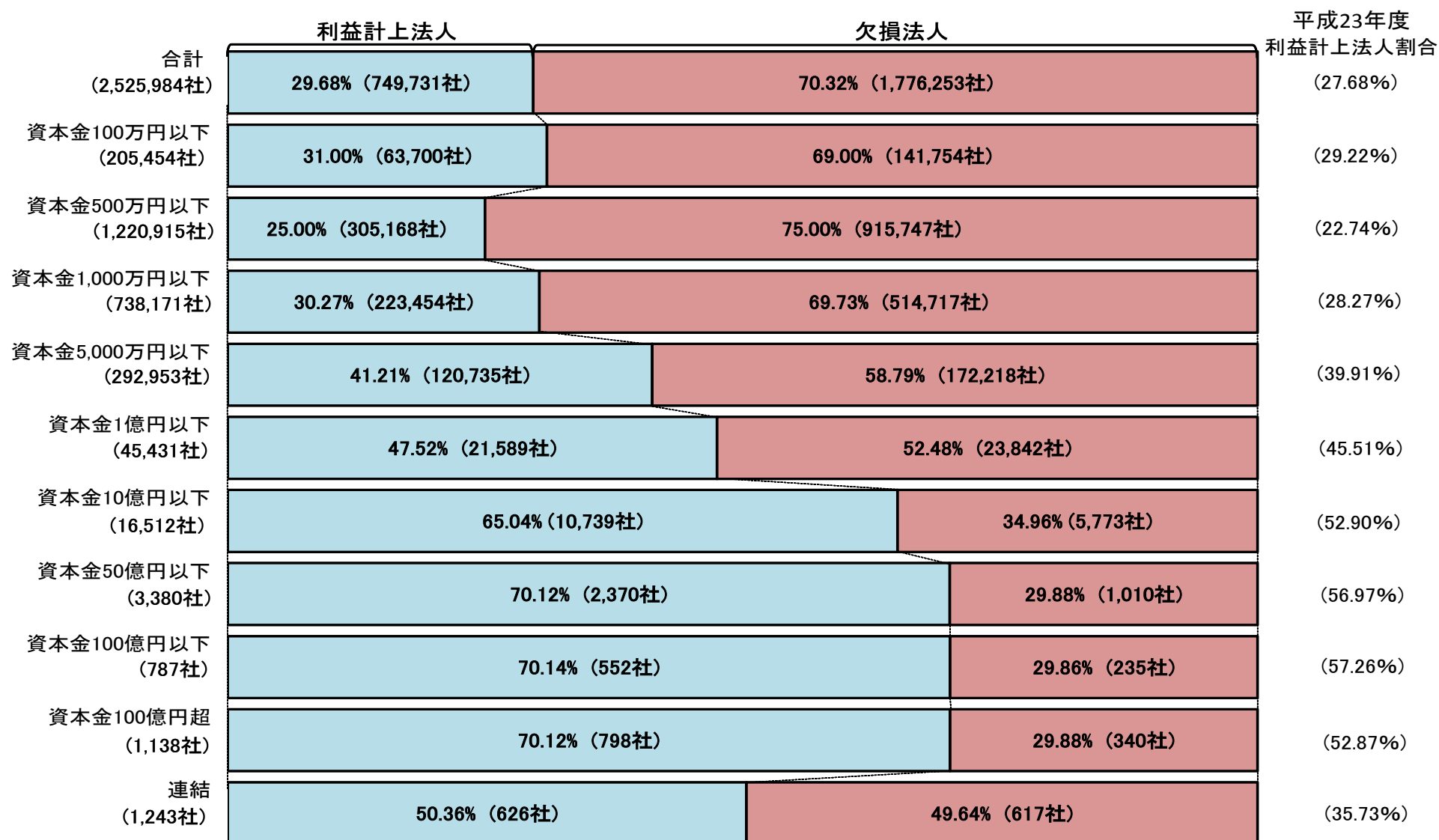
(出所) 会社標本調査(国税庁)

(備考) 1 平成23、24年度は、資本金2,000万円以下、2,000万円超、1億円以上の区分により算出。
2 平成15年分～平成24年度分の全法人は連結法人を含むが、資本金別は連結法人を含まない。

資本金階級別利益計上法人・欠損法人割合（平成 24 年度）

○ 足下、課税対象法人の 4 分の 3 が赤字法人。

○ 欠損金の繰越控除制度の見直し（23 改正）で 24 年度は大法人の欠損法人割合は 3 割程度に減少。

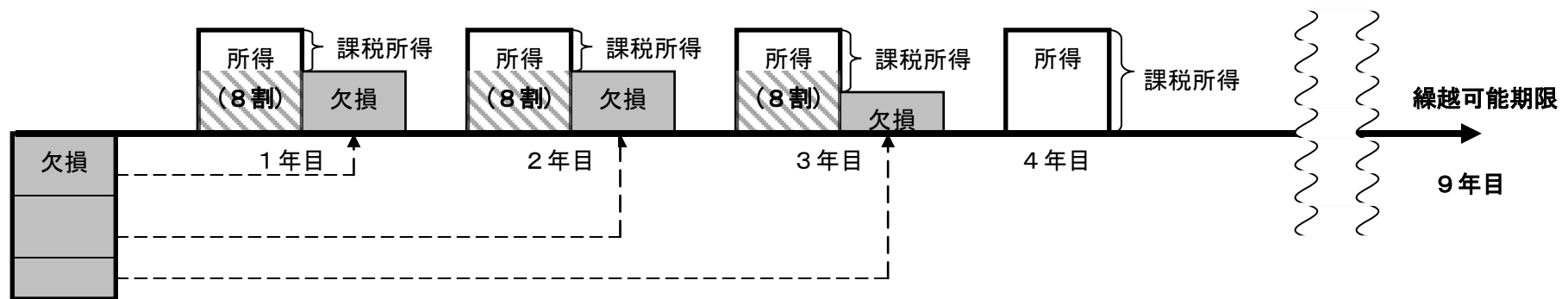


欠損金の繰越控除制度の概要

○ 事業年度開始の日前9年以内に開始した各事業年度において生じた欠損金額は、当期の所得金額の80%を限度に損金の額に算入する。

ただし、中小法人等にあつては、欠損金の控除限度額は所得金額の全額となる。

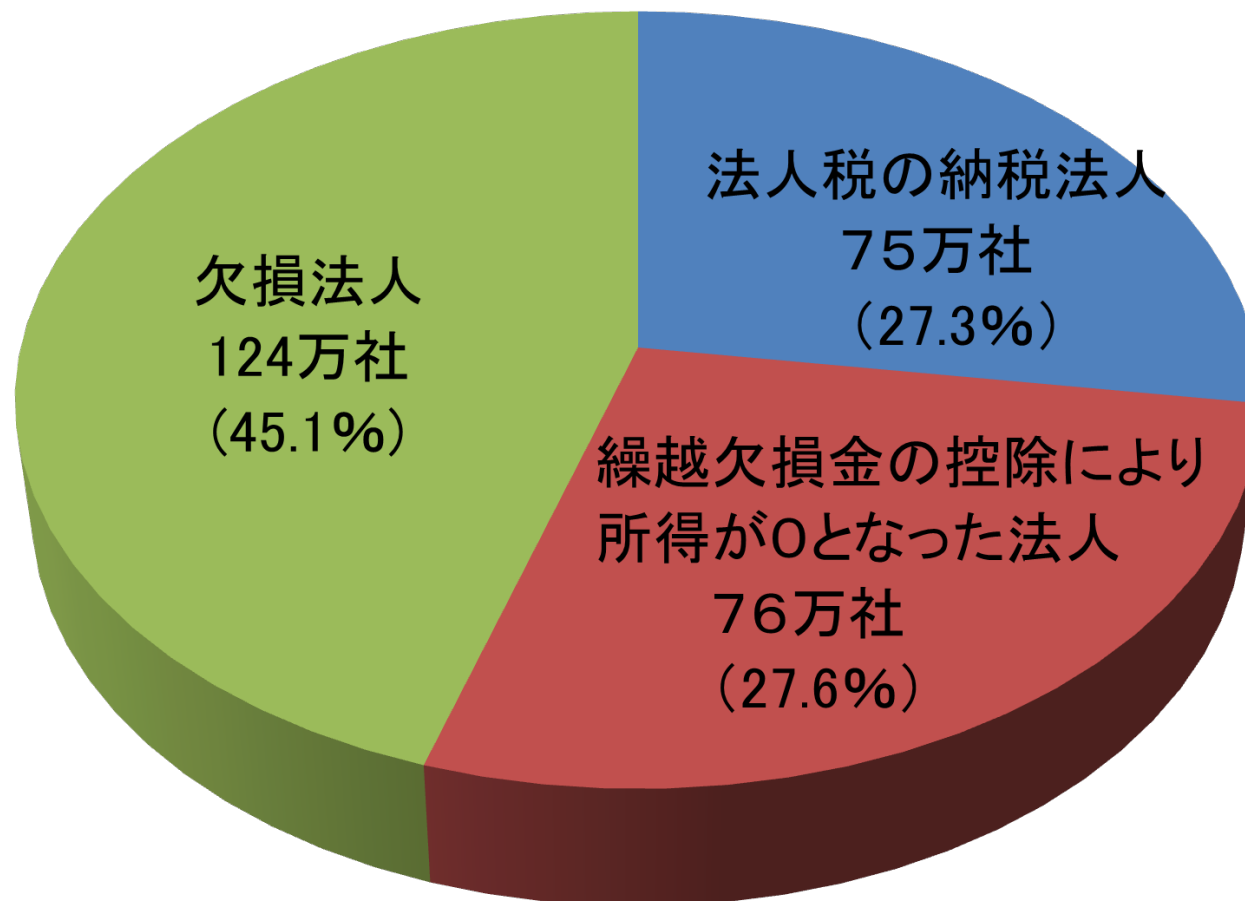
※ 欠損金額の生じた事業年度に青色申告書である確定申告書を提出し、その後連続して確定申告書を提出している場合に限る。



欠損金の繰越控除制度の適用実態（平成24年度）

- 納税法人は全体の4分の1程度。
- 残りの4分の3の法人のうち、当期に所得がありつつ、欠損金の繰越控除制度のために納税額が発生しなかった法人は4割程度（全法人の3割程度）。

全法人合計（約276万社）

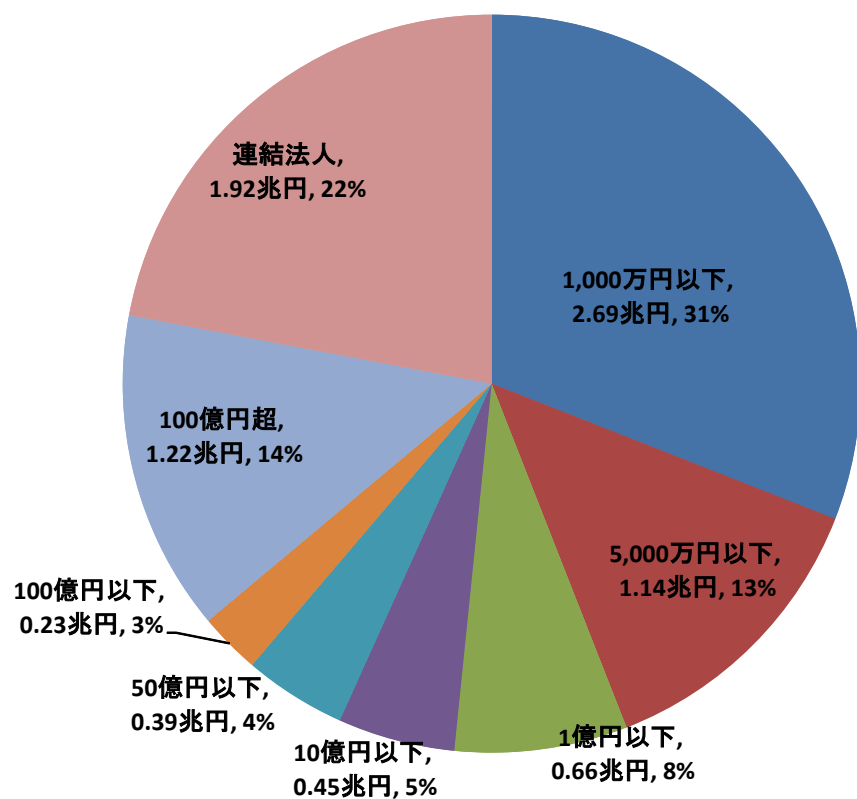


（注）申告の集計データに基づき財務省で作成

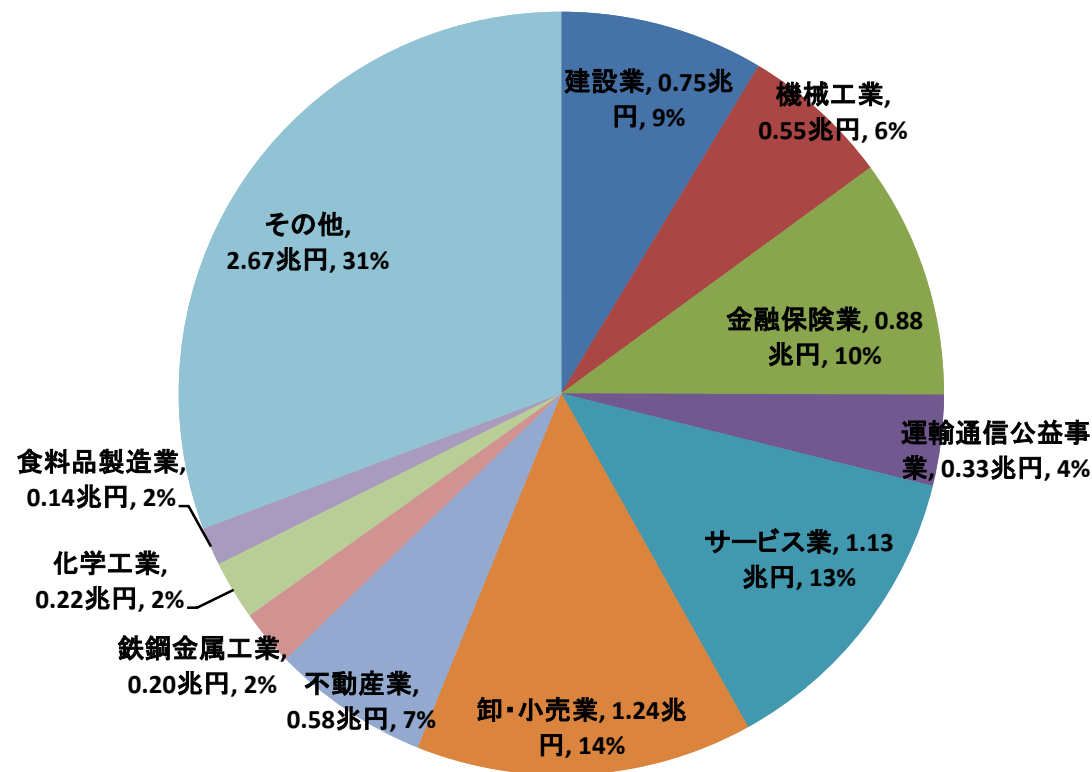
欠損金の当期控除額(法人税(国税)) (平成24年度)

- 当期控除額を見ると資本金1億円超の大法人及び連結法人と、資本金1億円以下の中小法人は半々。
- 業種別では、卸・小売業が14%、サービス業が13%、金融保険業が10%、建設業が9%。

資本金階級別 (24年度)
8.7兆円



業種別 (24年度)
8.7兆円

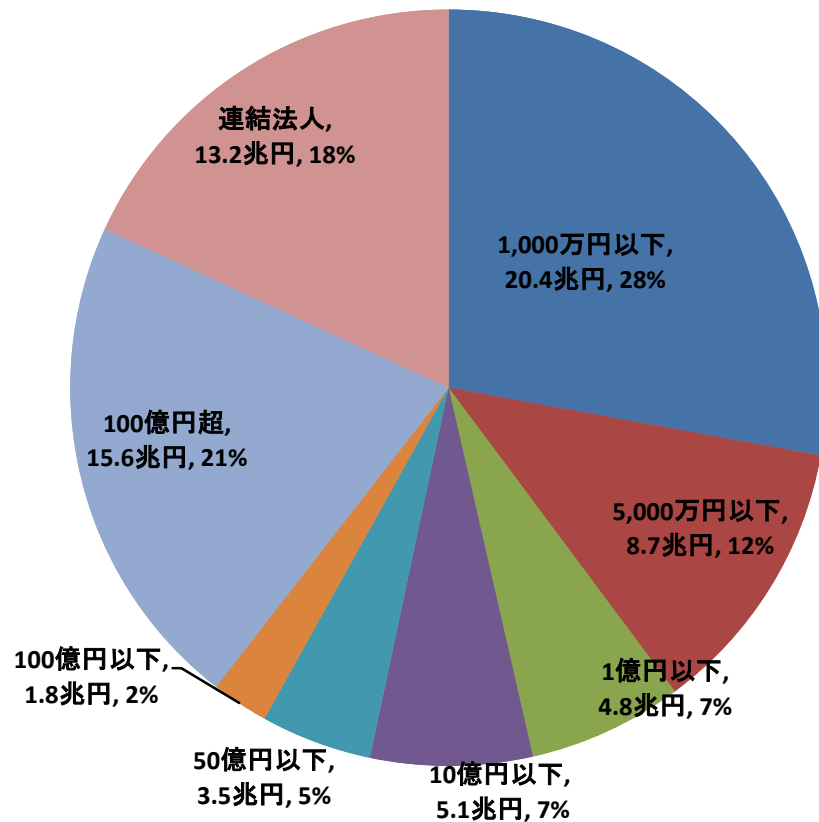


(出所) 会社標本調査 (国税庁)

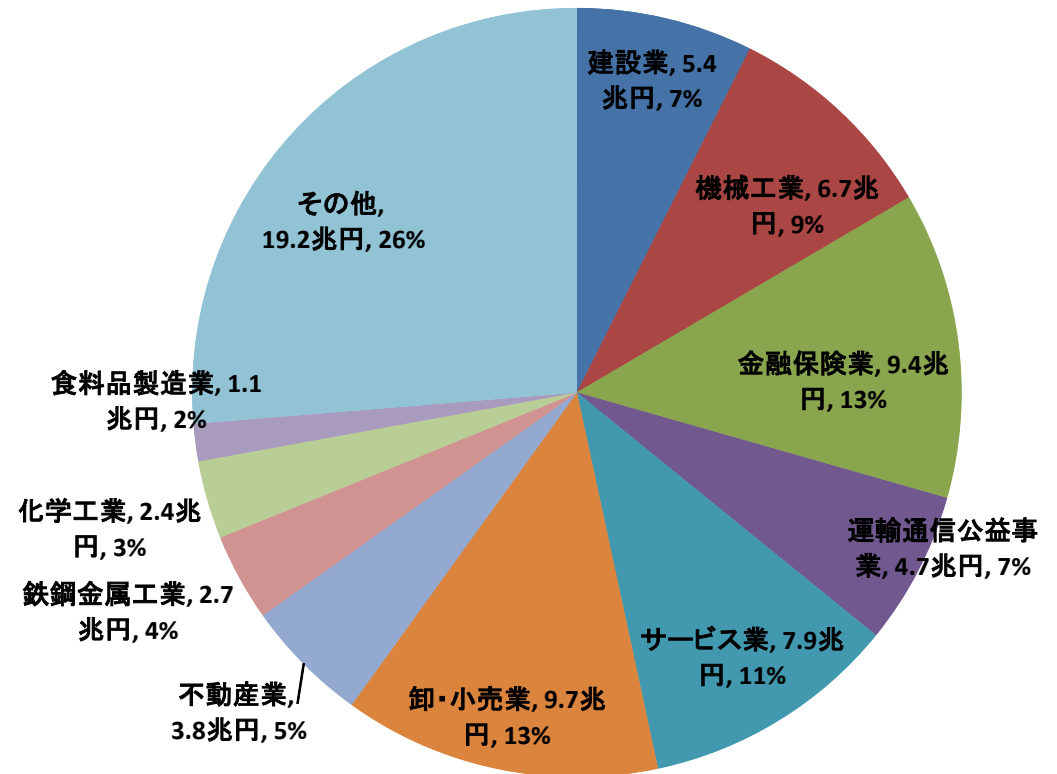
累積欠損金額(法人税(国税)) (平成24年度)

- 累積欠損金を金額ベースで見ると、資本金1億円超及び連結法人が全体の6割程度を占めている。
- 業種別では金融保険業、卸・小売業及びサービス業に多額の欠損金が累積。

資本金階級別 (24年度)
73兆円



業種別 (24年度)
73兆円



(出所) 会社標本調査 (国税庁)

- 我が国における利益計上法人割合は、諸外国と比較して極端に低い。
- 企業間の税負担のバランスの問題として、一部の黒字企業に税負担が集中しているものと考えられる。諸外国はより広い企業が負担している。
- なお、法人数については、経済規模や人口などに照らして、わが国が突出して多いとは言えない。

		日本 (2012 年度)	アメリカ (2010 年)	イギリス (2011 年度)	ドイツ (2009 年)	韓国 (2011 年)
利益法人		76 万社 (28%)	311 万社 (54%)	98 万社 (52%)	41 万社 (44%)	25 万社 (54%)
欠損法人等 (注1)		197 万社 (72%)	269 万社 (46%)	91 万社 (48%)	52 万社 (56%)	21 万社 (46%)
全法人合計 (注2)		273 万社 (100%)	580 万社 (100%)	189 万社 (100%)	93 万社 (100%)	46 万社 (100%)
参 考	GDP1兆円あたり	0.57 万社	0.39 万社	0.79 万社	0.28 万社	0.42 万社
	(GDP)	(482 兆円)	(1,495 兆円)	(239 兆円)	(337 兆円)	(110 兆円)
	人口 10 万人あたり	0.21 万社	0.19 万社	0.30 万社	0.11 万社	0.09 万社

(注 1) 「欠損法人等」とは、所得金額が負又は0となる法人(＝欠損法人)及び繰越欠損金を控除した結果所得金額が0となる法人をいう。

(注 2) 法人数は、日本は確定申告のあった事業年度数(清算確定分を除く。)、アメリカ・イギリス・ドイツ・韓国は法人税申告書数による。なお、アメリカについては、いわゆる S 法人(約 413 万社)を含む。ドイツについては、法人形態をとらず、構成員の所得の段階でのみ課税される事業体(いわゆる人的会社; 約 41 万社(統計の制約上、付加価値税登録者に限られる))が別途存在する。

(備考) GDP 及び人口は 2010 年の数値。邦貨換算レートは、1ドル＝100 円、1ポンド＝161 円、1ユーロ＝135 円、100 ウォン＝9.41 円(2013 年 11 月中における実勢相場の平均値)。端数は四捨五入している。

(出典) 日本: 国税庁統計年報、アメリカ: 内国歳入庁統計資料、イギリス: 歳入関税庁統計資料、ドイツ: 連邦統計局統計資料、韓国: 国税庁統計資料。

欠損金の繰越控除制度の国際比較

(2014 年1月現在)

	日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス
繰越期間	9 年	20 年	無期限	無期限	無期限
控除制限	所得の 80% (大法人のみ)	代替ミニマム税 (AMT) の計算に おいて、AMT 課 税所得の 90%	—	所得の 60% 但し、所得の 100 万ユーロ (1.35 億円) まで は全額	所得の 50% 但し、所得の 100 万ユーロ (1.35 億円) まで は全額

欠損金の繰越控除制度の適用実態の国際比較

- 当期の所得金額に対する欠損金の控除額の割合を見ると、アメリカ、イギリス、ドイツと比べて、日本は控除割合が高く、課税ベースを大きく浸食している。

繰越欠損金控除前課税所得に対する欠損金の控除額の割合

(2014 年 3 月現在)

	2005 年度	2006 年度	2007 年度	2008 年度	2009 年度	2010 年度	2011 年度	2012 年度
日本	23.4%	14.0%	14.8%	17.4%	23.7%	24.8%	22.2%	17.6%
アメリカ	10.3%	11.2%	9.3%	10.9%	14.9%	13.7%	—	—
イギリス	7.0%	7.1%	5.5%	9.0%	12.7%	15.8%	15.3%	—
ドイツ	18.3%	16.4%	17.2%	13.0%	13.8%	—	—	—

(注1) データの制約上、アメリカは 2011 年度以降、イギリスは 2012 年度、ドイツは 2010 年度以降の値を記載していない。

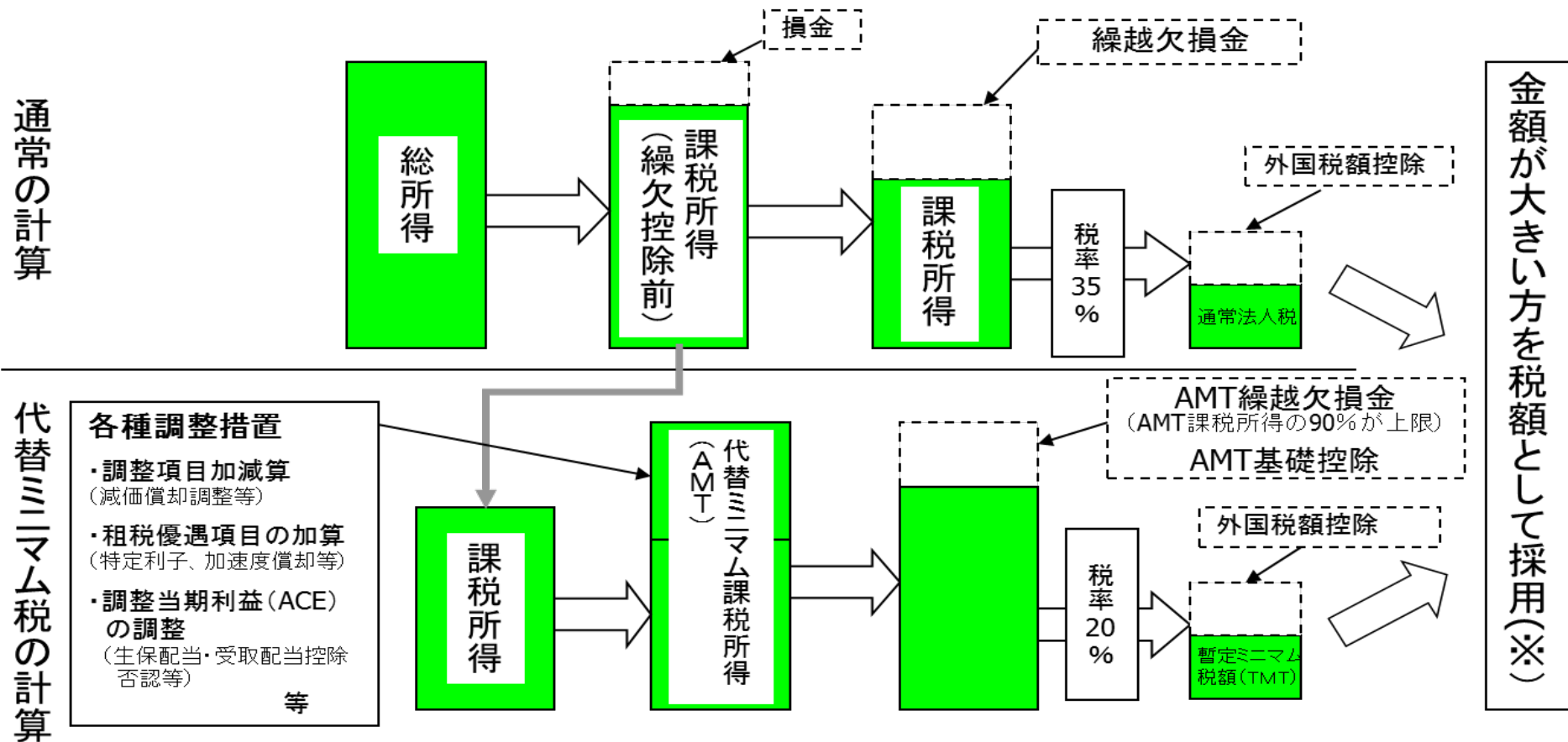
(注2) 日本の欠損金の控除限度額は、2011 年度までは当期所得金額。2012 年4月1日以後開始事業年度においては、中小法人等を除き、欠損金の控除限度額は当期所得金額の 80%に制限されている。

(注3) アメリカの欠損金の控除限度額は、代替ミニマム税 (AMT) の計算において、AMT 課税所得の 90%。イギリスは当期所得金額。ドイツは当期所得金額の 60%(ただし、所得の 100 万ユーロまでは全額)。

(注4) 欠損金の繰越期間は、日本は9年(2008 年3月 31 日以前に終了した事業年度は7年)、アメリカは 20 年、イギリス・ドイツは無期限。

米国の代替ミニマム税

- 米国では、通常の計算で算出された法人税額が、優遇措置や繰越欠損金の活用を制限して計算された額を下回る場合、その差額を代替ミニマム税として納付する必要。納付額は後年度通常税額から控除。
- 優遇的な控除制度をはじめ様々な税負担軽減効果のある制度がある中、利益（所得）が発生している法人に一定の税負担を求めるために設けられている制度。1986年から現行制度。



※TMT > 通常法人税のケース: 通常法人税超過額が代替ミニマム税額(AMT)

※TMT < 通常法人税のケース: 全額を法人税として納付。但し、過去に納付したAMTの合計額を用いた税額控除が可能(ミニマム税額控除(MTC)という)。この場合、控除可能額の上限は「通常法人税-TMT」。

欠損金の繰越控除制度について

【経緯・現状】

- 企業活動は期間を定めずに継続的に行われるのに対し、法人税の課税所得は事業年度を定めて計算される。このため、法人税負担の平準化を図る観点から、欠損金については、9年の繰越控除（各事業年度の所得金額の8割（中小法人等は所得金額）を限度として損金算入）ができることとされている。
- 欠損金の繰越控除については、平成16年度改正において、繰越期間を5年から7年に延長。また、平成22年度改正では、連結子会社の欠損金の持込制限を緩和。平成23年度では、法人実効税率引下げに伴う課税ベース拡大の一環として、繰越期間を9年に延長するとともに、控除できる額を所得金額の8割に制限（中小法人等を除く）。
- ドイツでは控除できる額を所得金額の60%、フランスでは50%に制限。但し、両国とも所得金額100万ユーロ（1.35億円）までは全額控除可。
- 4分の3の法人が欠損法人であり、課税が発生していない。そのうちの4割程度（全体の3割程度）の法人は、当期に所得（利益）が発生しているものの、繰越欠損金を控除することによって欠損法人となったもの。
- 欠損金の繰越控除制度の活用により、長期に亘って納税を行わない法人も多数見られる。諸外国と比較しても、繰越欠損金の控除による課税ベースの浸食は大きい。

【見直しの視点】

- 繰越欠損金の有無が企業行動やそのタイミングに影響を与えることもありうることを踏まえれば、その影響を小さくするため、長期間での税負担の平準化を図り、各事業年度において適正な税負担を求めていくことが望ましいのではないか。
- こうした見直しは、成長企業への税負担の偏りの是正につながっていくのではないか。
- 成長戦略の観点からは、非効率事業からの撤退、収益力の高い事業への投資を促していく必要があるが、本制度が非効率事業の継続を容易にしたり、あるいは非収益事業を温存するインセンティブとなったりすることのないよう、見直しを行うべきではないか。

受取配当等の益金不算入制度

受取配当の益金不算入制度の概要

○ 次の配当等の額について益金不算入

- ① 持株割合 25%以上の株式に係る配当 . . . 全額
- ② 上記以外の株式に係る配当及び証券投資信託の収益の分配 . . . 50%

(注) 1. 100%グループ内の法人からの配当を除き、負債利子の額を控除

2. 証券投資信託の収益の分配に係る上記②の益金不算入額は、運用資産の状況に応じ、その収益の分配の額の1/2の50%相当額又は1/4の50%相当額となる

国際比較

(2014年1月現在)

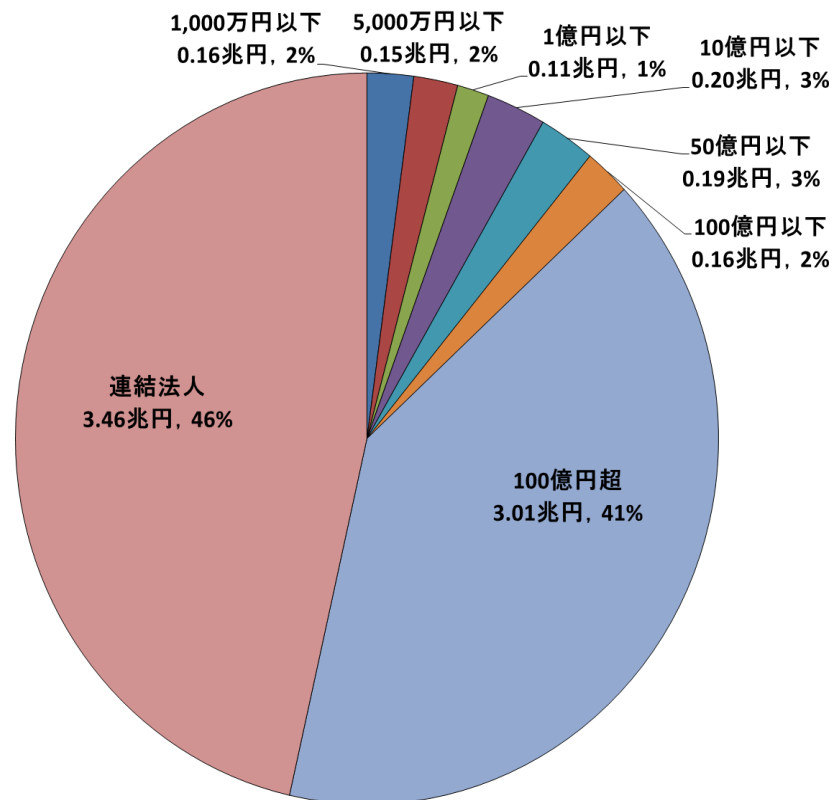
日 本	アメリカ	イギリス	ドイツ	フランス																				
持株比率に応じて次の とおり益金不算入	持株比率に応じて次の とおり益金不算入	全額益金不算入	95%益金不算入	持株比率に応じて次の とおり益金不算入																				
<table><tr><td>持株比率</td><td>益金不算入 割合</td></tr><tr><td>0 %～ 25%未満</td><td>50%</td></tr><tr><td>25%以上</td><td>100%</td></tr></table>	持株比率	益金不算入 割合	0 %～ 25%未満	50%	25%以上	100%	<table><tr><td>持株比率</td><td>益金不算入 割合</td></tr><tr><td>0 %～ 20%未満</td><td>70%</td></tr><tr><td>20%～ 80%未満</td><td>80%</td></tr><tr><td>80%以上</td><td>100%</td></tr></table>	持株比率	益金不算入 割合	0 %～ 20%未満	70%	20%～ 80%未満	80%	80%以上	100%			<table><tr><td>持株比率</td><td>益金不算入 割合</td></tr><tr><td>0 %～ 5 %未満</td><td>0 %</td></tr><tr><td>5 %以上</td><td>95%</td></tr></table>	持株比率	益金不算入 割合	0 %～ 5 %未満	0 %	5 %以上	95%
持株比率	益金不算入 割合																							
0 %～ 25%未満	50%																							
25%以上	100%																							
持株比率	益金不算入 割合																							
0 %～ 20%未満	70%																							
20%～ 80%未満	80%																							
80%以上	100%																							
持株比率	益金不算入 割合																							
0 %～ 5 %未満	0 %																							
5 %以上	95%																							

受取配当の益金不算入制度の適用実態（１）（平成 24 年度）

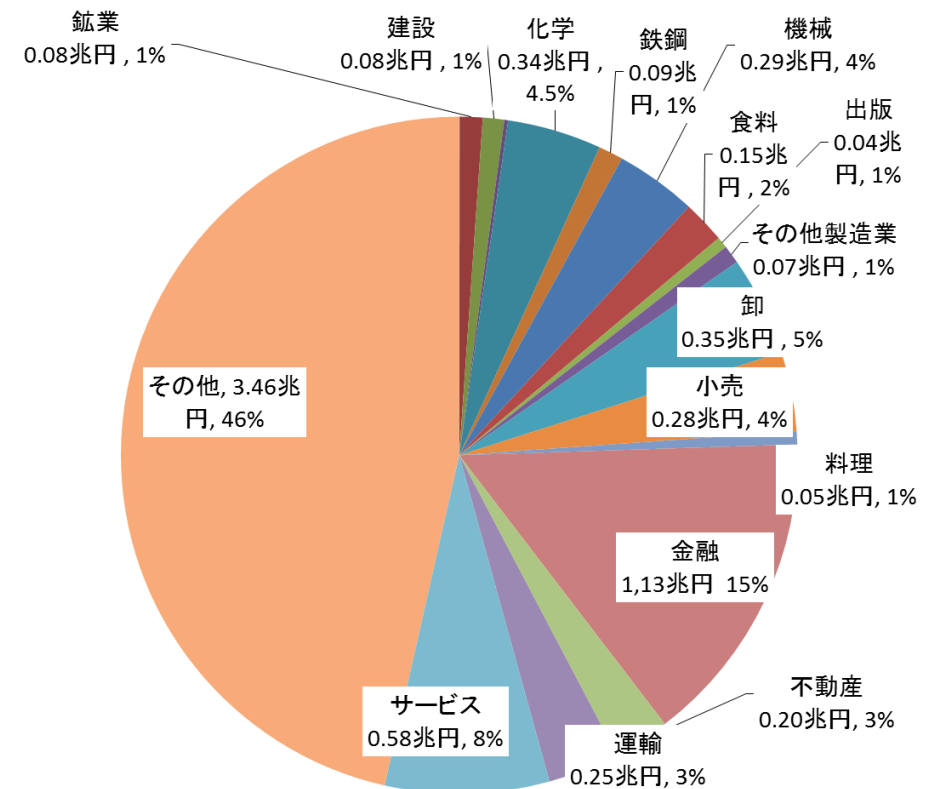
受取配当等の益金不算入額について、

- 資本階級別では、資本金 100 億円超の法人と連結法人で 87%を占める。
- 業種別では、金融保険業が 1.1 兆円程度、機械や化学などの製造業が 1.0 兆円程度。

資本金階級別の全株式等
からの配当の益金不算入額
7.4 兆円



業種別の全株式等
からの配当の益金不算入額
7.4 兆円

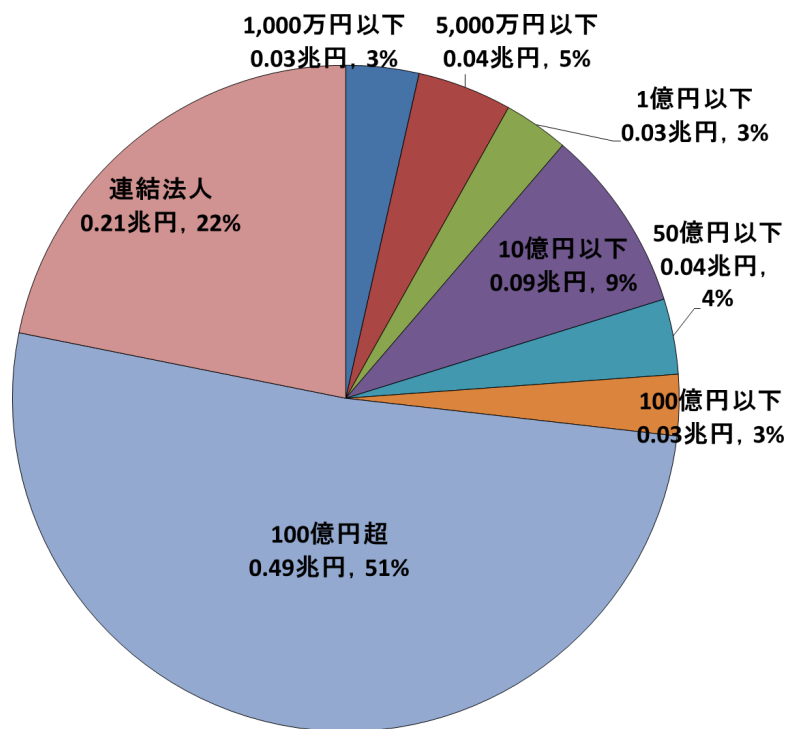


受取配当の益金不算入制度の適用実態（２）（平成 24 年度）

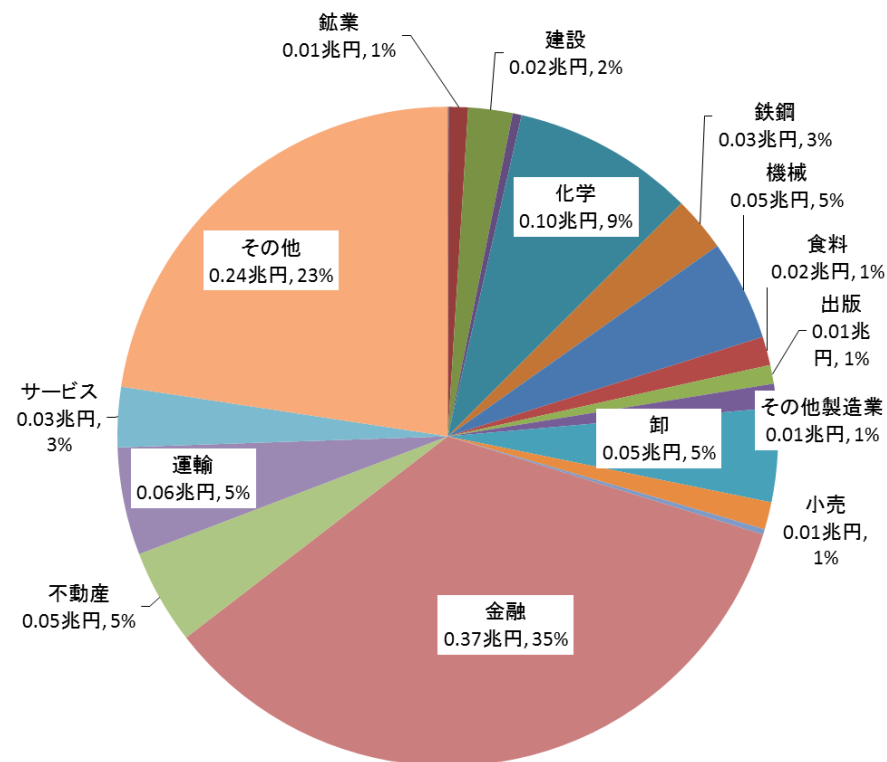
25%未満保有株式等からの配当の益金不算入額について、

- 資本金階級別では、資本金 100 億円超の企業が 51%、資本金 1 億円以上の企業及び連結法人が 89%を占める
- 業種別では、金融が 3, 700 億円、機械や化学などの製造業が 2, 000 億円程度

資本金階級別の 25%未満保有株式等
からの配当の益金不算入額
0.96 兆円



業種別の 25%未満保有株式等
からの配当の益金不算入額
0.96 兆円



（出所）会社標本調査（国税庁）を基に財務省にて推計

税制の抜本的見直しについての答申（昭和 61 年 10 月、政府税制調査会）

法人間配当に関する受取配当益金不算入制度は、シャープ勧告に基づく昭和 25 年度の税制改正で創設されたものであり、法人株主の受取配当についてもその負担の調整を行うための仕組みとして位置付けられている。

ところで、シャープ勧告後の昭和 30 年代、40 年代を通じる経済の高度成長の下で、経済活動に占める法人企業の地位が増大し、それに伴い、企業の経営形態や資本調達の態様にも著しい変化が生じてきているが、このことは法人企業の株主構成の変化に端的に表れている。全上場会社について所有者別持株比率の推移を見ると、昭和 25 年当時は、個人株主が 6 割、法人株主が 4 割であったが、その後今日に至るまで法人の株式保有はほぼ一貫して増加してきている。すなわち、法人企業は、いわゆる安定株主工作等を通じて、主として法人間の持合いの形態により、株式の保有割合を増加させてきており、昭和 60 年度では全上場会社株式の約 4 分の 3 を法人株主が保有するに至っている。一方、個人株主の数は増加しているものの、株式保有割合は一貫して低下してきている。このような最近における経済実態に顧み、法人間配当に関する現在の取扱いについてどのように考えるべきかとの問題提起もなされた。

このような問題に関しては、親子会社間の配当のように、企業支配的な関係に基づくいわば同一企業の内部取引と考えられるものについては、仮にこれに課税すると、事業を子会社形態で営むよりも事業部門の拡張や支店の設置等による方が税制上有利となり、法人間の垂直統合を促すこととなる等、企業の経営形態の選択等に対して法人税制が非中立的な効果をもつという弊害が生じるおそれがある。これに対し、このような関係を有しない法人の株式は一種の投資物件という性格があり、また、企業の資産選択の実態等を踏まえると、法人が投資対象として保有する株式に係る配当についてまで益金不算入という取扱いをしなくてもよいのではないかと考えられる。

このような状況を踏まえると、企業支配的な株式に係る受取配当については現行制度を維持することとするが、その他のものについては、現行の取扱いについて見直しを行うことが適当ではないかと考えられる。

受取配当等の益金不算入制度について

【経緯・現状】

- 法人の受取配当の益金不算入（＝非課税）の制度は、仮に法人間の二重課税を排除しない場合、他の法人を経由しない場合の配当よりも重い税負担となるため、これを調整するために導入されたもの。
- 他方で、持株割合 25%未満の株式については、一種の資産運用又は安定株主確保のための持合いと見られたことから、昭和 63 年の税制改革において、益金不算入割合を 80%に縮減。さらに、平成 14 年度改正において、益金不算入割合を 50%に縮減。

【見直しの視点】

- 企業の経営形態の選択に影響を与える程度の支配関係の維持等を目的とする株式等については、仮にその配当収益を課税対象とすれば、企業グループの構成に税制が影響を及ぼすおそれ。
- 他方、それ以外の株式等の保有は資産運用と考えられ、その収益の一部を非課税とする現行制度により、預金、債券等による他の資産運用手段との関係において、課税の中立性が損なわれているのではないか。
- また、成長戦略の観点から、収益力向上のための成長投資を促していく必要がある中、少なくとも事業と資産運用との間の投資選択に税制が影響を与えないよう、課税の均衡を確保する必要があるのではないか。