

〔平 26 . 5 . 9〕
〔法 D 5 - 1〕

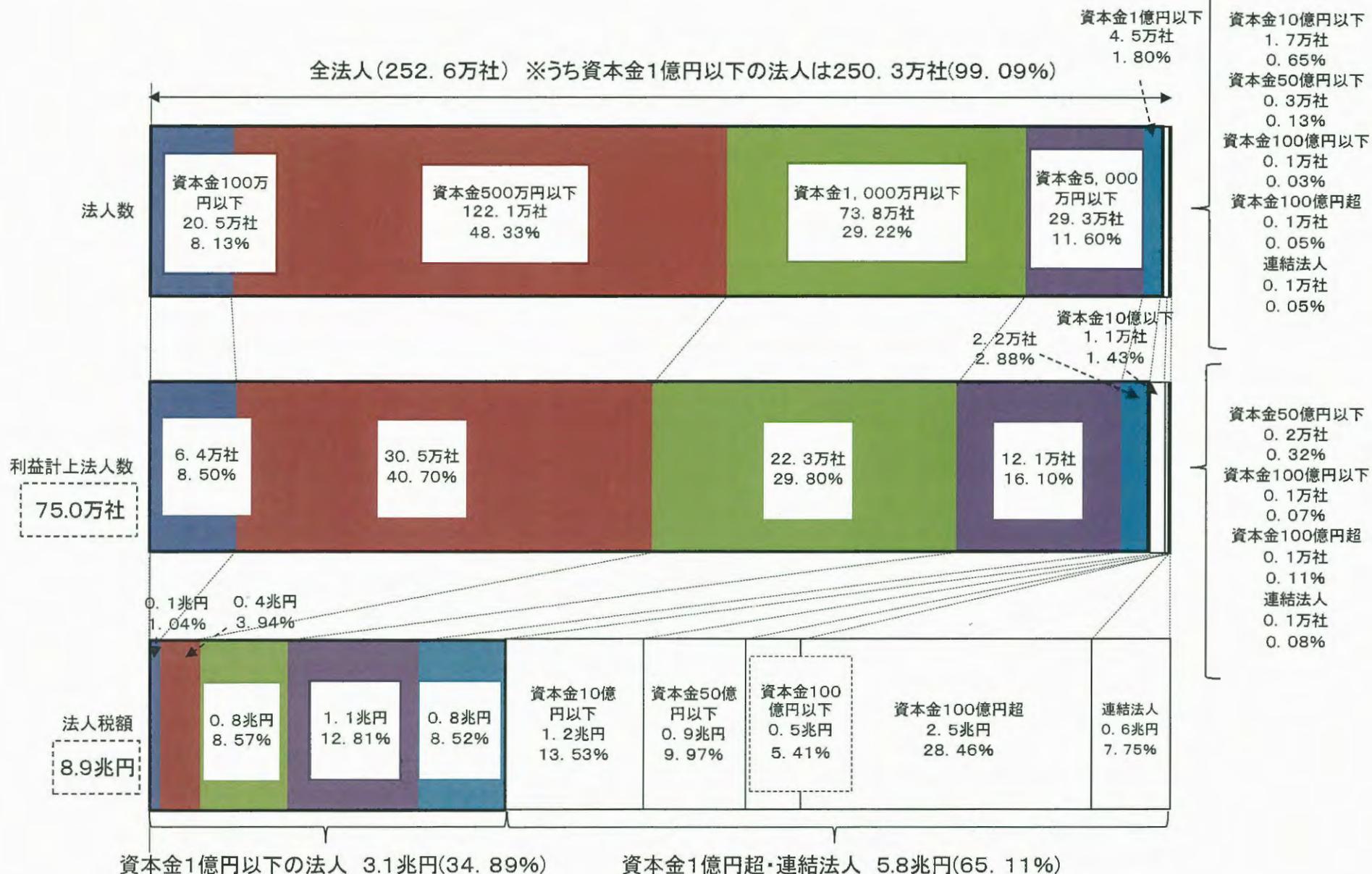
税制調査会 (法人課税 D G ⑤)

〔法人成り問題を含めた中小法人課税〕

平成 26 年 5 月 9 日 (金)

財 務 省

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)

**資本金1億円以外の資本金額の基準で取扱いを区分している税制の例
(中小企業投資促進税制)**

中小企業者等が特定機械装置等の取得等をした場合に特別償却又は税額控除ができる。

【特定機械装置等】

- ① 160万円以上の機械装置
- ② 120万円以上の一定の工具、器具備品
- ③ 70万円以上の一定のソフトウェア
- ④ 車両総重量3.5t以上の貨物自動車
- ⑤ 内航海運業の用に供される船舶

資本金区分	右記以外	①～③の特定機械装置等が、 特定生産性向上設備等である場合
3,000万円超 1億円以下	30%特別償却 (税額控除なし)	即時償却 又は <u>7%税額控除</u>
3,000万円以下	30%特別償却 又は <u>7%税額控除</u>	即時償却 又は <u>10%税額控除</u>

(注) 本措置における中小企業者等とは、次に掲げる法人をいう。

- ① 中小企業者(イ・ロに掲げる法人をいう。)
 - イ 資本金の額が1億円以下の法人のうち、次に掲げる法人以外の法人
 - (イ) 発行済株式総数の1/2以上が同一の大規模法人の所有に属している法人
 - (ロ) 発行済株式総数の2/3以上が大規模法人の所有に属している法人
 なお、大規模法人とは、資本金の額が1億円を超える法人等をいう。
 - ロ 資本を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人以下の法人
- ② 農業協同組合、中小企業等協同組合、出資組合である商工組合、内航海運組合、出資組合である生活衛生同業組合、漁業協同組合、水産加工業協同組合、森林組合 等

会計検査院による意見表示(平成22年)

中小企業者に対する法人税率の特例について(抜粋)(10月26日 財務大臣及び経済産業大臣に対して意見表示)

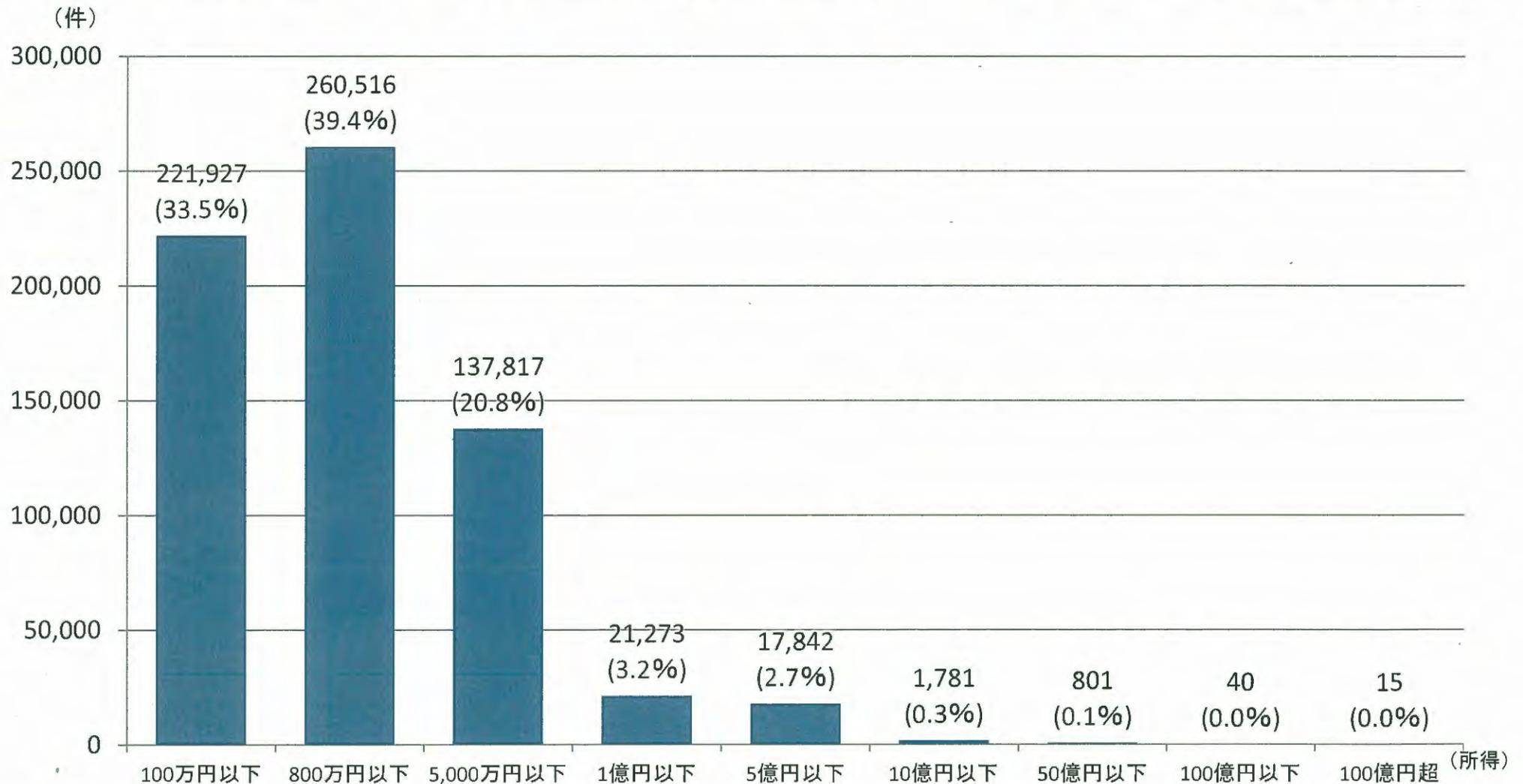
- 多額の所得があり担税力が弱いとは必ずしも認められない中小企業者が、中小企業者に対する法人税率の特例の適用を受けている事態が見受けられたことから、財務省及び経済産業省において、地域経済の柱となり雇用の大半を担っている財務状況が脆弱で担税力の弱い中小企業者を支援するという中小企業者に対する法人税率の特例を定めている法人税法の趣旨に照らして有効かつ公平に機能しているかの検証を踏まえて中小企業者に対する法人税率の特例の適用範囲について検討を行うなどの措置を講ずるよう意見を表示する。

中小企業者に適用される租税特別措置について(抜粋)(10月26日 財務大臣及び経済産業大臣に対して意見表示)

- 多額の所得を得ていて財務状況が脆弱とは認められない中小企業者が、中小企業者に適用される特別措置の適用を受けている事態が見受けられたことから、財務省及び経済産業省において、地域経済の柱となり雇用の大半を担っている財務状況が脆弱な中小企業者を支援するという当該特別措置の趣旨に照らして有効かつ公平に機能しているかの検証を踏まえ、中小企業者に適用される特別措置の適用範囲について検討するなどの措置を講ずるよう意見を表示する。

所得階級別の中小企業者等の分布 (中小企業者等の法人税率の特例の所得階級別適用件数)

- 多額の所得を得ながら中小企業向けの特例措置の適用を受けている企業が存在。
- なお、資本金1億円超10億円以下の大企業の平均所得は、4.2億円(会社標本調査より)。



(出典) 租税特別措置の適用実態調査(24年度)より。普通法人のうち資本金の額が1億円以下であるもの若しくは資本を有しないもの(次のイ・ロの法人等を除く。)又は人格のない社団等に係るもの
 イ 相互会社、ロ 大法人(資本金の額が5億円以上である法人等)との間にその大法人による完全支配関係がある法人

諸外国における法人税の軽減税率に係る中小法人の扱い

未定稿

(2014年1月現在)

	アメリカ	イギリス	フランス
中小法人に係る特別な扱い	なし	なし	あり
中小法人の定義	—	—	① グループ企業を含めた売上総額が763万ユーロ(10.3億円)未満であり、 ② 資本の75%以上を個人等が保有している法人
法人税率の内容	課税所得 ・1,000万ドル(10.0億円)超 35% ・7.5万ドル(750万円)超 ～1,000万ドル(10.0億円)以下 34% ・5万ドル(500万円)超 25% ～7.5万ドル(750万円)以下 ・5万ドル(500万円)以下 15%	年間利潤額 ・30万ポンド(4,830万円)超 23% ・30万ポンド(4,830万円)以下 20% (上記税率は単純累進税率であり、年間利潤額 ^(注2) 30万ポンド以上の法人は、全所得について23%の税率が適用される ^(注3))	○基本税率 33% ○中小法人の軽減税率 ・課税所得 38,120ユーロ(515万円)以下 15%

(備考) 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(基準外国為替相場及び裁定外国為替相場:平成25年(2013年)11月中における実勢相場の平均値)。なお、端数は四捨五入している。

(注1) ドイツにおいては、法人税率は単一税率とされており、中小法人に係る特別な扱いはない。

(注2) 課税所得に受取配当(グループ内の他の法人から受け取ったものを除く)及びその9分の1相当額を加算した額。

(注3) 基本税率は2014年4月から21%に、2015年4月から20%に引き下げられる。

中小企業に対する特別な取扱い(主なもの)

(単位：億円程度)

	内容	減収見込額
1. 税率	① 所得金額のうち年 800 万円以下の金額について、25.5% (基本税率) から 19%に軽減 (法人税法)	▲1,816 (※1)
	② 更に、時限的に 15%に軽減 (租特法)	▲961
2. 貸倒引当金	貸倒引当金を一定の限度額の範囲内で損金算入可 (大企業は銀行や保険会社等を除き不可) (法人税法)	
3. 欠損金関係	① 欠損金の繰越控除について所得金額の 100% (大企業は 80%) まで損金算入できる (法人税法)	
	② 1 年間の繰戻還付が可能 (大企業は停止中) (法人税法・租特法)	
4. 留保金課税	特定同族会社に対して課される留保金課税の適用除外 (法人税法)	
5. 投資減税等	① 中小企業向け研究開発税制 (租特法) 試験研究費の総額に係る税額控除の割合について、大企業の場合 (8~10%) より高い 12%を適用。	▲212
	② 中小企業投資促進税制 (租特法)	▲551
	③ 特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 (租特法)	▲190 (※2)
	④ 少額減価償却資産の特例 (租特法)	▲242

(注) 減収見込額は、「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」(平成 24 年度)を基に試算した減収額(実績推計)。ただし、
 ※1 の法人税法に基づく税率の軽減については、軽減されている税率割合に基づいて試算を、
 ※2 の「特定中小企業者等が経営改善設備を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除」については、25 年度改正において創設したものであり、改正時の改正減収見込額を記載している。

中小企業者等の法人税率の特例 (所得階級別及び資本金階級別の適用状況)

- 中小企業者等の税率については、法人税法により基本税率25.5%から19%に軽減され、更に租特法によりこれを15%まで軽減(いずれも所得年800万円以下の部分)。
- 所得階級別で見ると、約73%の中小企業者が所得800万円以下であり、全ての所得が税率15%の範囲内となっている(国・地方を合わせた法人税率は23%に満たない。)
- 多額の所得を得ながら中小企業向けの特例措置の適用を受けている企業が存在。資本金1億円超10億円以下の大企業の平均所得は、4.2億円(会社標本調査より)。
- 軽減税率による1法人あたり(所得年800万円以下部分)の税負担軽減効果(国税)は最大84万円。うち法人税法による軽減分は52万円、租税特別措置法による軽減分は最大32万円。

所得階級	所得階級別	
	件数	適用金額(百万円)
0円又は欠損	全体の73%	0
100万円以下	221,927	88,908
800万円以下	260,516	882,939
1,000万円以下	25,106	199,653
5,000万円以下	112,711	897,848
1億円以下	21,273	169,551
5億円以下	17,842	142,237
10億円以下	1,781	14,171
50億円以下	801	6,360
100億円以下	40	320
100億円超	15	120
合計	662,012	2,402,108

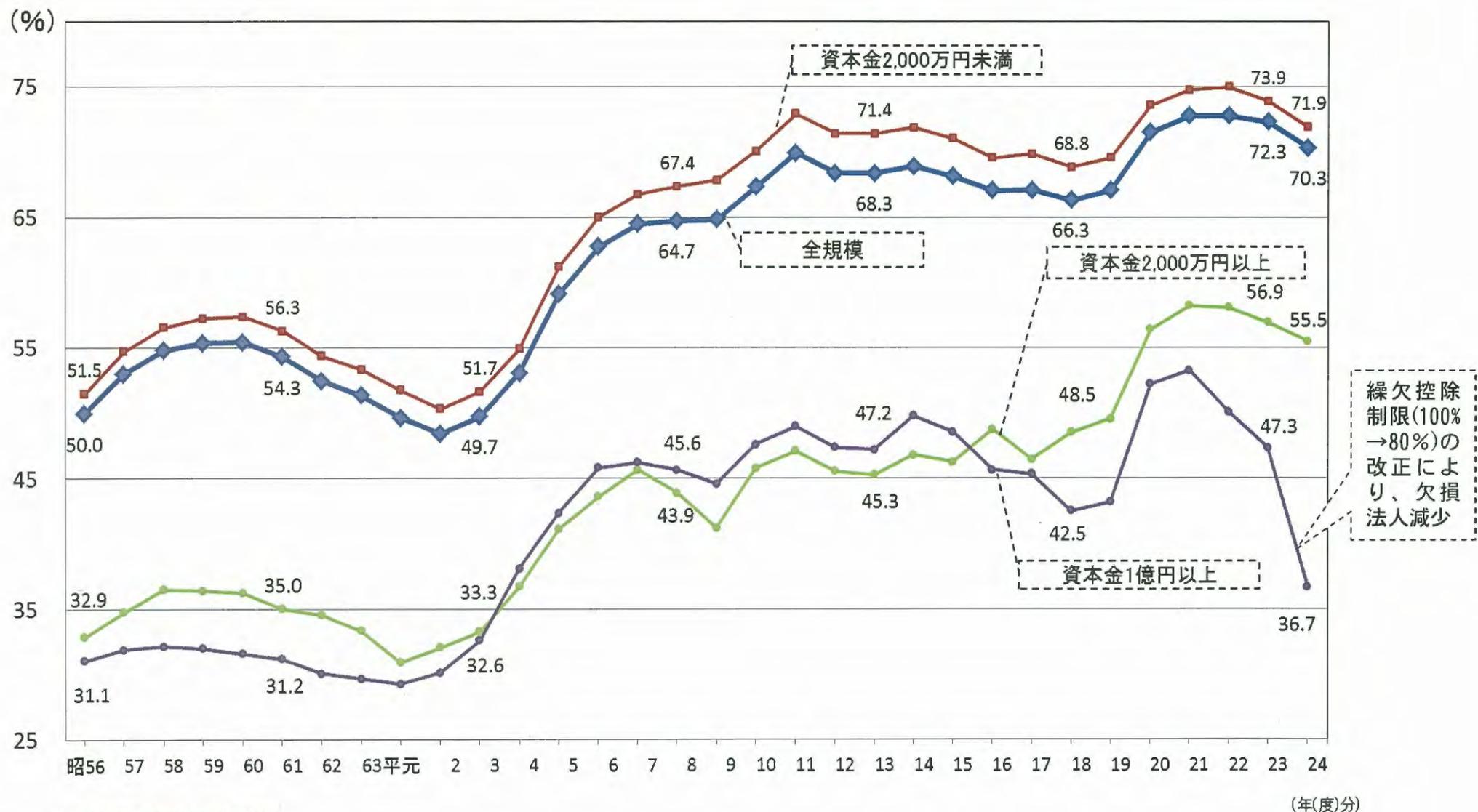
資本金階級	資本金階級別	
	件数	適用金額(百万円)
1,000万円以下	526,491	1,649,440
3,000万円以下	85,551	441,897
5,000万円以下	31,401	184,992
1億円以下	18,569	125,779
3億円以下	0	0
5億円以下	0	0
10億円以下	0	0
100億円以下	0	0
100億円超	0	0
合計	662,012	2,402,108

(出典)租税特別措置の適用実態調査(24年度)より。普通法人のうち資本金の額が1億円以下であるもの若しくは資本を有しないもの(次のイ・ロの法人等を除く。)又は人格のない社団等に係るもの
 イ 相互会社、ロ 大法人(資本金の額が5億円以上である法人等)との間にその大法人による完全支配関係がある法人

中小企業と個人事業主の課税関係

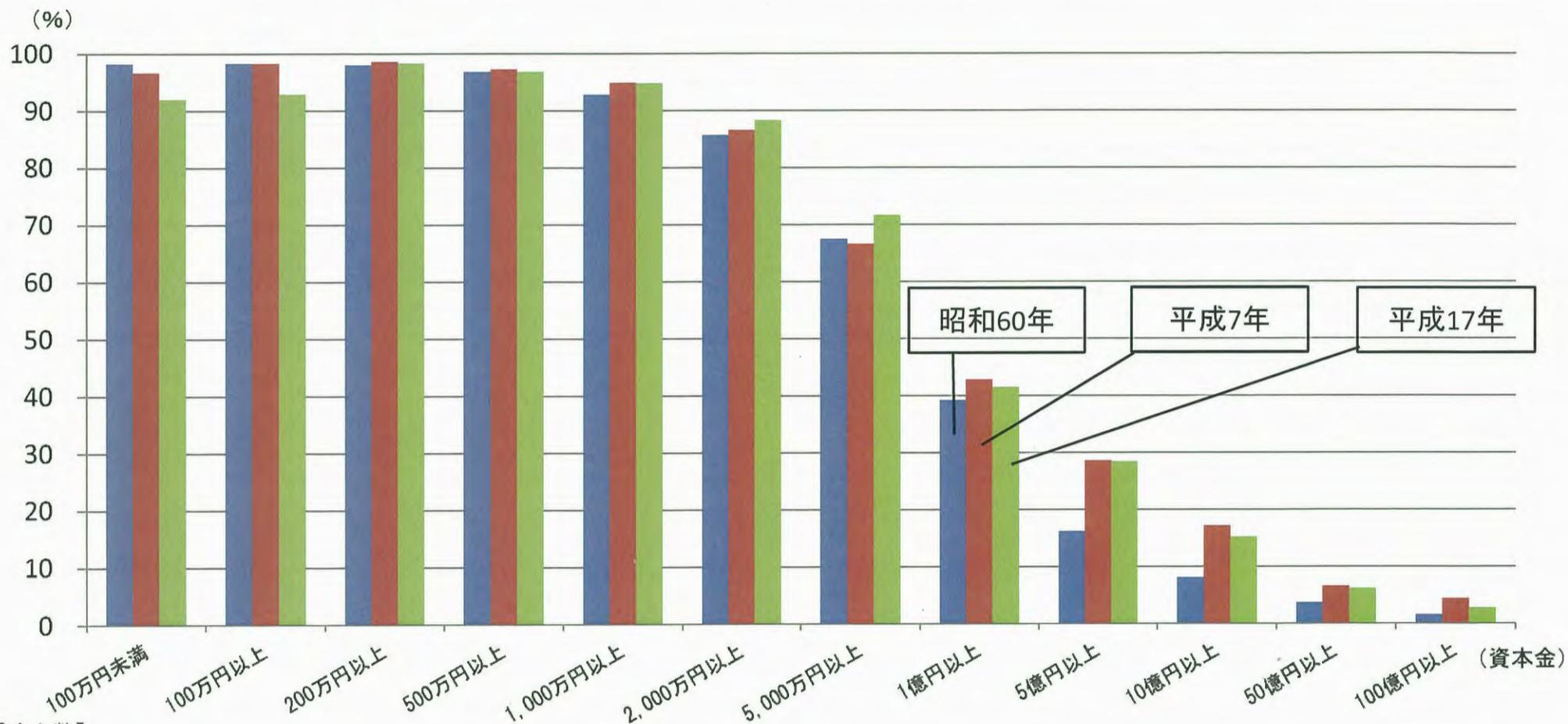
	中小企業（資本金1億円以下）	個人事業主（青色申告）
税率	<p>（国税） 法人税：15%（H24. 4. 1～H27. 3. 31）（年800万円以下の所得） 25. 5%（年800万円超の所得） 地方法人税：法人税額に対し4. 4%（H26. 10. 1以後）</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p>（地方税）（H26. 10. 1以後） 法人住民税：法人税額に対し12. 9% 法人事業税：3. 4%（課税所得400万円以下）、 5. 1%（800万円以下）、 6. 7%（800万円超） 地方法人特別税：法人事業税額に対し43. 2% ※上記のほか法人住民税の均等割（最低7万円）がある。</p>	<p>（国税） 所得税：5%（課税所得195万円以下）、 10%（330万円以下）、20%（695万円以下） 23%（900万円以下）、33%（1, 800万円以下） 40%（4, 000万円以下）、 45%（4, 000万円超：H27年分から）</p> <hr style="border-top: 1px dashed black;"/> <p>（地方税） 個人住民税：10% 個人事業税：3～5%（事業主控除290万円） ※上記のほか個人住民税の均等割（4, 000円）がある。</p>
代表者 （役員） 報酬	<ul style="list-style-type: none"> ・法人段階：原則損金算入（定期同額のもの等） ・個人段階：給与所得控除あり 	<ul style="list-style-type: none"> ・法人段階：－ ・個人段階：所得を得るために必要となった経費は、必要経費として事業所得から控除（給与所得控除はなし）。 ・その他：青色申告特別控除あり（65万円／10万円）
家族従業員給与	<ul style="list-style-type: none"> ・損金算入（ただし過大分等は損金不算入） 	<ul style="list-style-type: none"> ・必要経費に算入可能（相当と認められる範囲内） ※事業に専従していることが要件。事前に税務署への届け出が必要。
欠損金の繰越し	<ul style="list-style-type: none"> ・9年間繰越可能（青色申告者のみ） 	<ul style="list-style-type: none"> ・3年間繰越可能（青色申告者のみ）
減価償却	<ul style="list-style-type: none"> ・定額法・定率法等で計算した償却限度額の範囲内（法人が損金経理した金額） 	<ul style="list-style-type: none"> ・定額法・定率法等で計算した金額

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。

資本金階級別の同族会社の割合（推移）



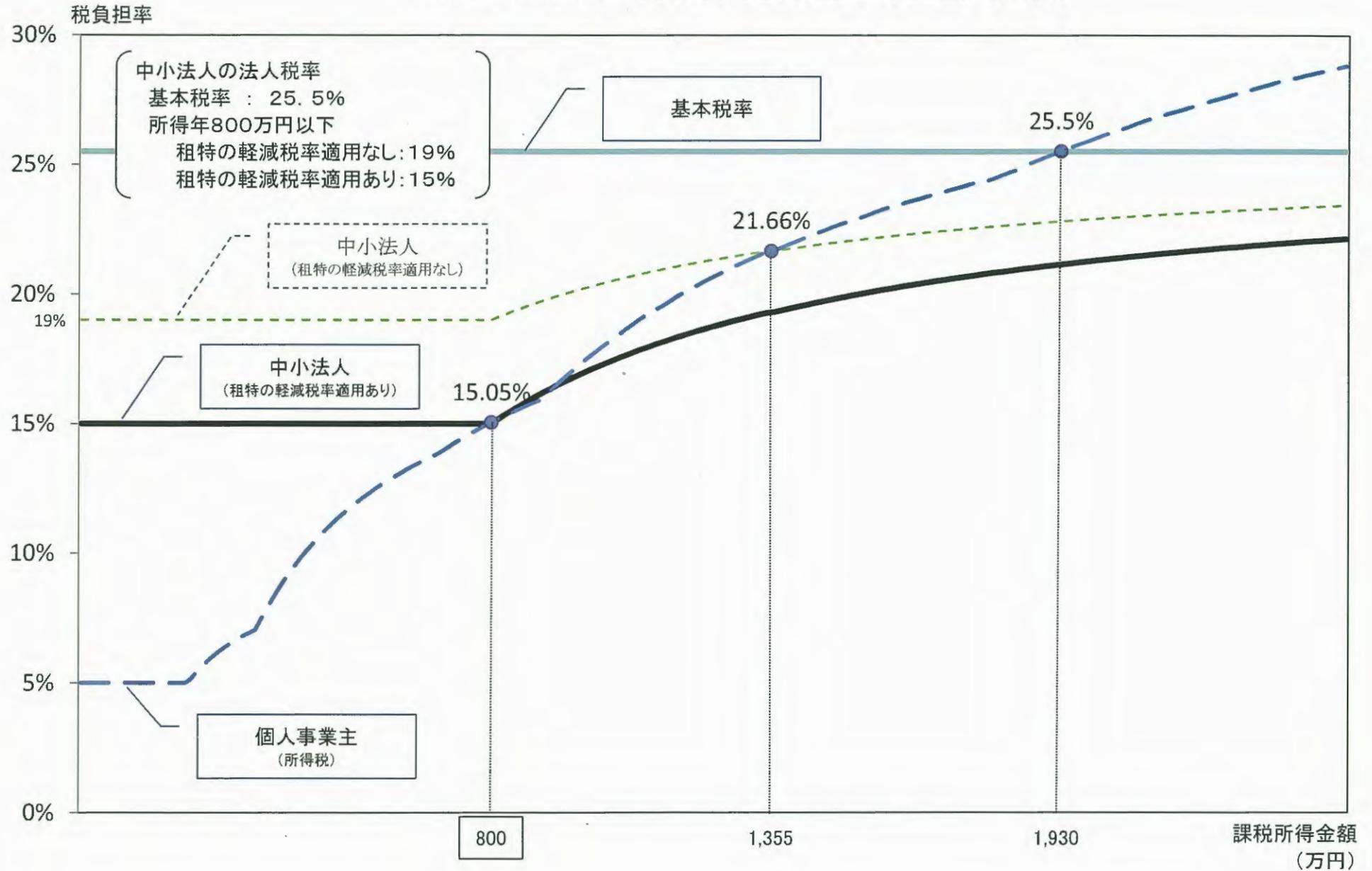
【法人数】

昭和60年	182,965	327,029	490,361	301,357	170,112	86,908	16,443	6,091	254	163	15	7
平成7年	80,387	159,466	829,189	402,577	610,096	158,159	29,534	10,975	693	685	52	46
平成17年	26,305	10,588	1,064,836	299,336	799,142	187,003	39,490	11,603	855	675	60	36

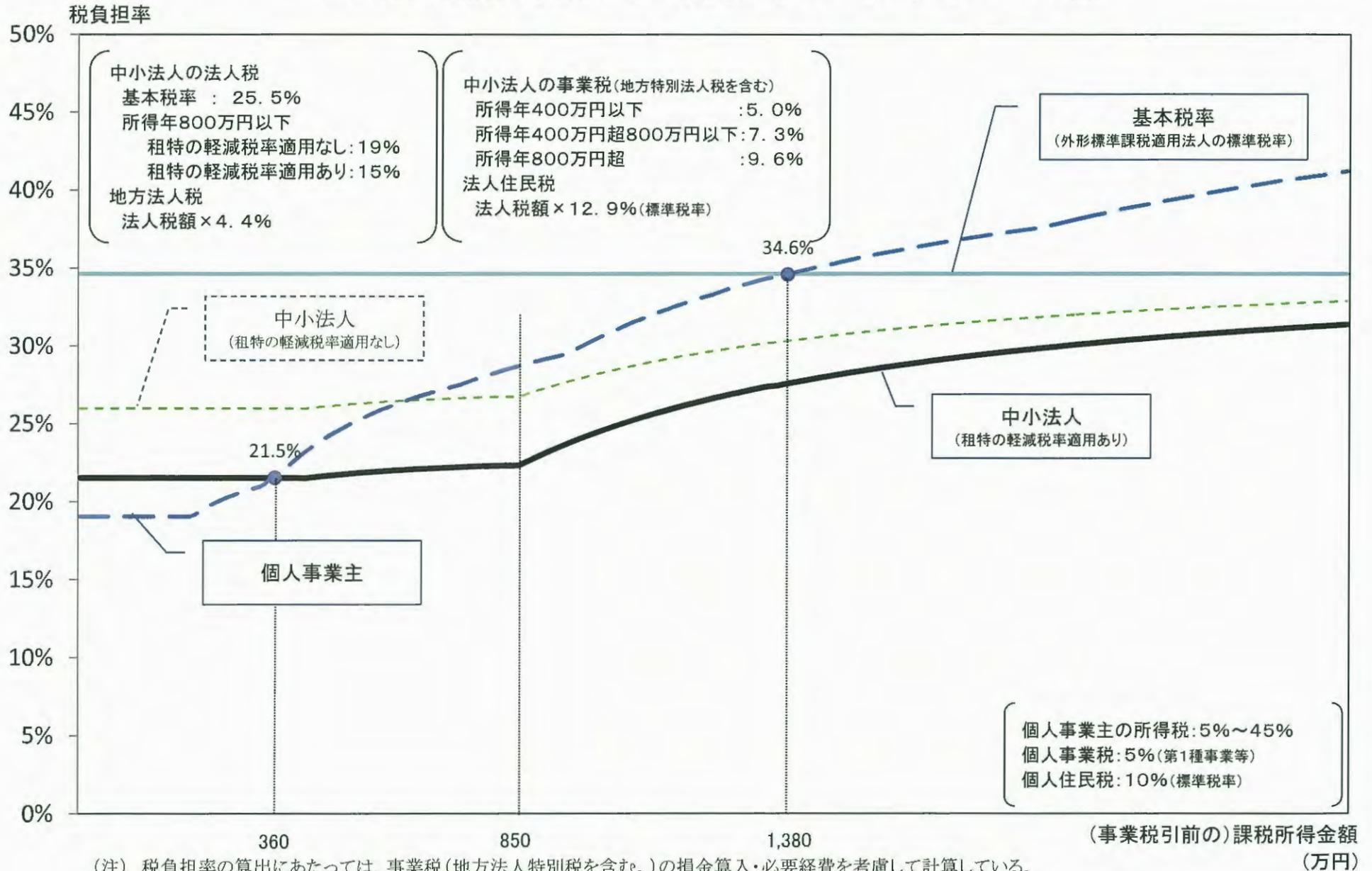
（出典）会社標本調査

（注）同族会社：株主等の3人以下及びこれらの同族関係者（個人及び法人）が有する株式の総数又は出資金額の合計額が、その法人の発行済株式の総数又は出資金額の50%以上に相当する法人。

中小法人と個人事業主との税負担率の比較（国税）



中小法人と個人事業主との税負担率の比較 (国税・地方税)



(注) 税負担率の算出にあたっては、事業税(地方法人特別税を含む。)の損金算入・必要経費を考慮して計算している。
均等割は考慮していない。

特定同族会社の留保金課税制度

同族会社には、税制上特別の措置が講じられている。これは、少数株主の支配の下で、家族への報酬・給与の支払い等による所得分割や恣意的な配当の繰延べ等が行われるおそれがあることを考慮した仕組みである。留保金課税制度もこうした一環として位置付けられている。
(平成 19 年度の税制改正に関する答申)

- 制度の概要：課税留保金額に対し、次の税率により課税を行う

課税留保金額 = 所得等の金額 - (配当 + 法人税等) - 留保控除額

税率：課税留保金額 3,000 万円以下の部分 …10%
 " 1 億円以下の部分 …15%
 " 1 億円超の部分 …20%

留保控除額 (次のうち最も多い額)

- ① 所得基準：所得等×40%
- ② 定額基準：2,000 万円
- ③ 積立金基準：資本金×25%－利益積立金額

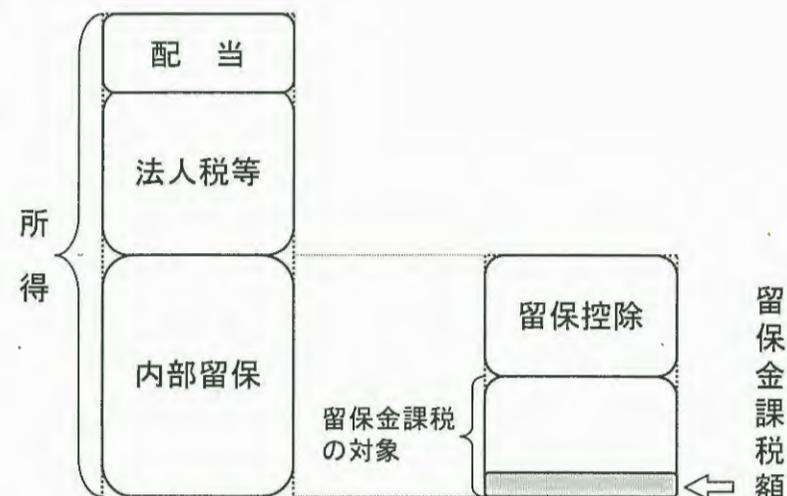
- 適用対象：特定同族会社…1 株主 (その同族関係者を含む) による
 持株割合等が 50% を超える会社

〔資本金の額が 1 億円以下であるものにあつては、大法人 (資本金の額が 5 億円以上の法人等) との間にその大法人による完全支配関係がある法人等に限る。〕

- 留保金課税の状況

平成 22 年度	455 億円	内連結 (7 億円)
平成 23 年度	423 億円	内連結 (6 億円)
平成 24 年度	530 億円	内連結 (79 億円)

出所：「会社標本調査」(国税庁)

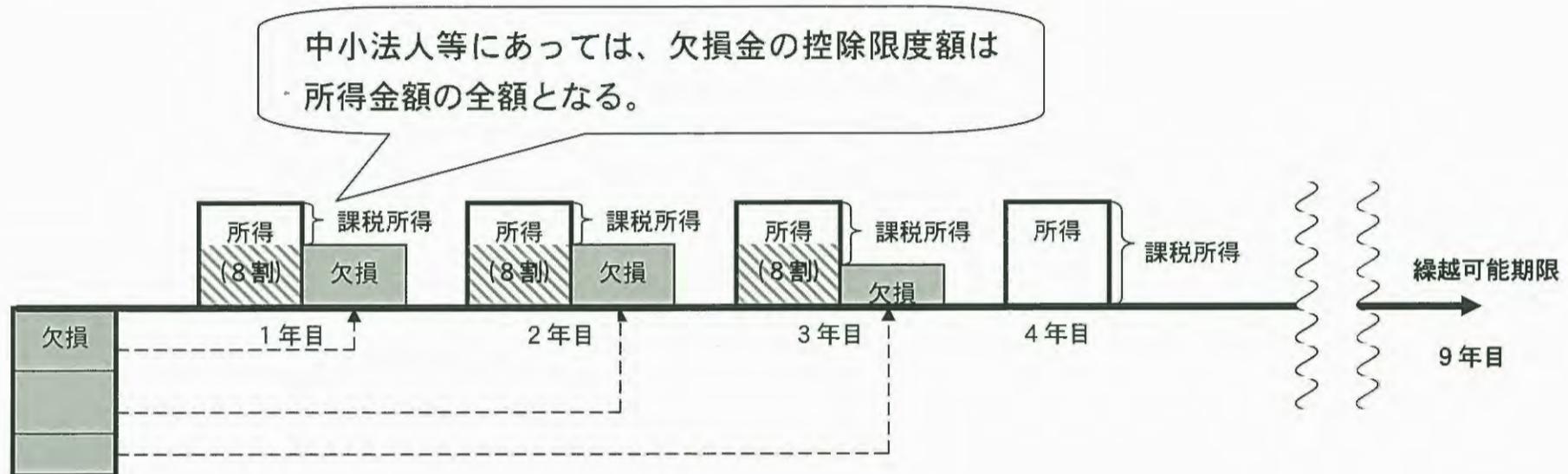


欠損金の繰越控除制度の概要

○ 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、中小法人等にとっては、欠損金の控除限度額は所得金額の全額となる。

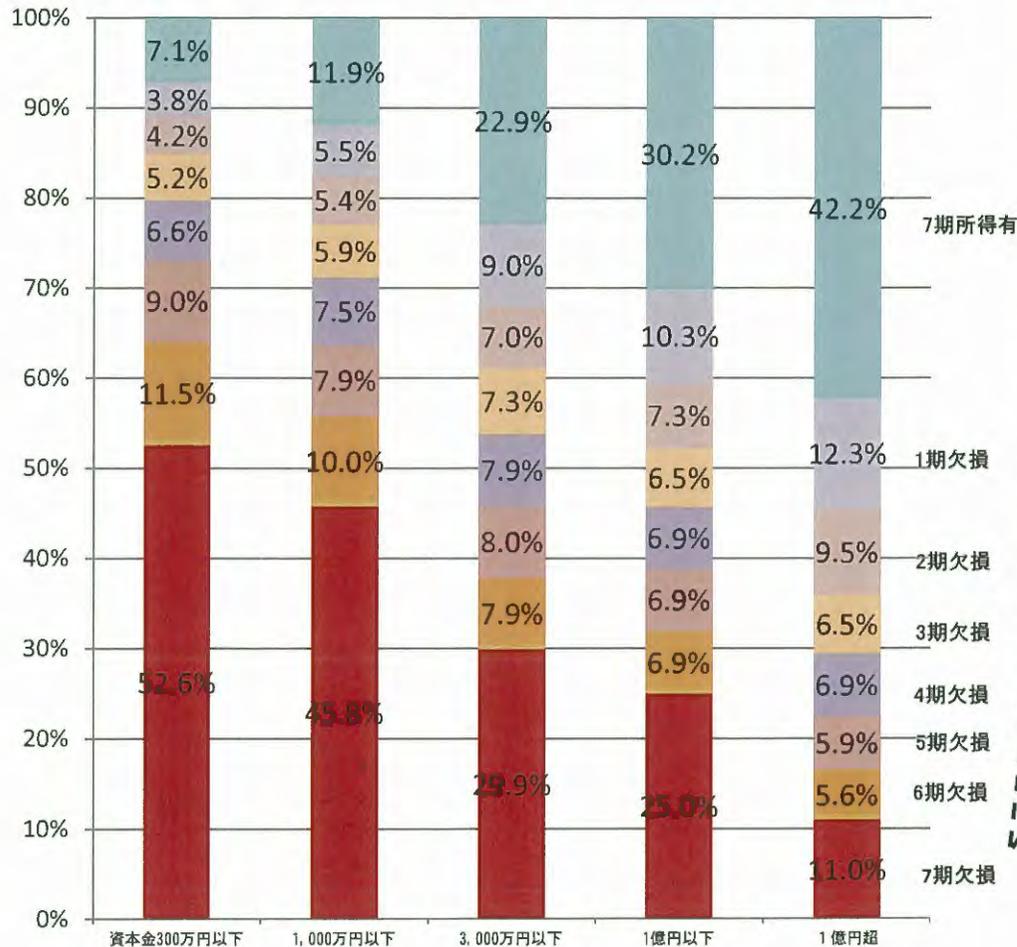
※ 欠損金額の生じた事業年度に青色申告書である確定申告書を提出し、その後連続して確定申告書を提出している場合に限る。



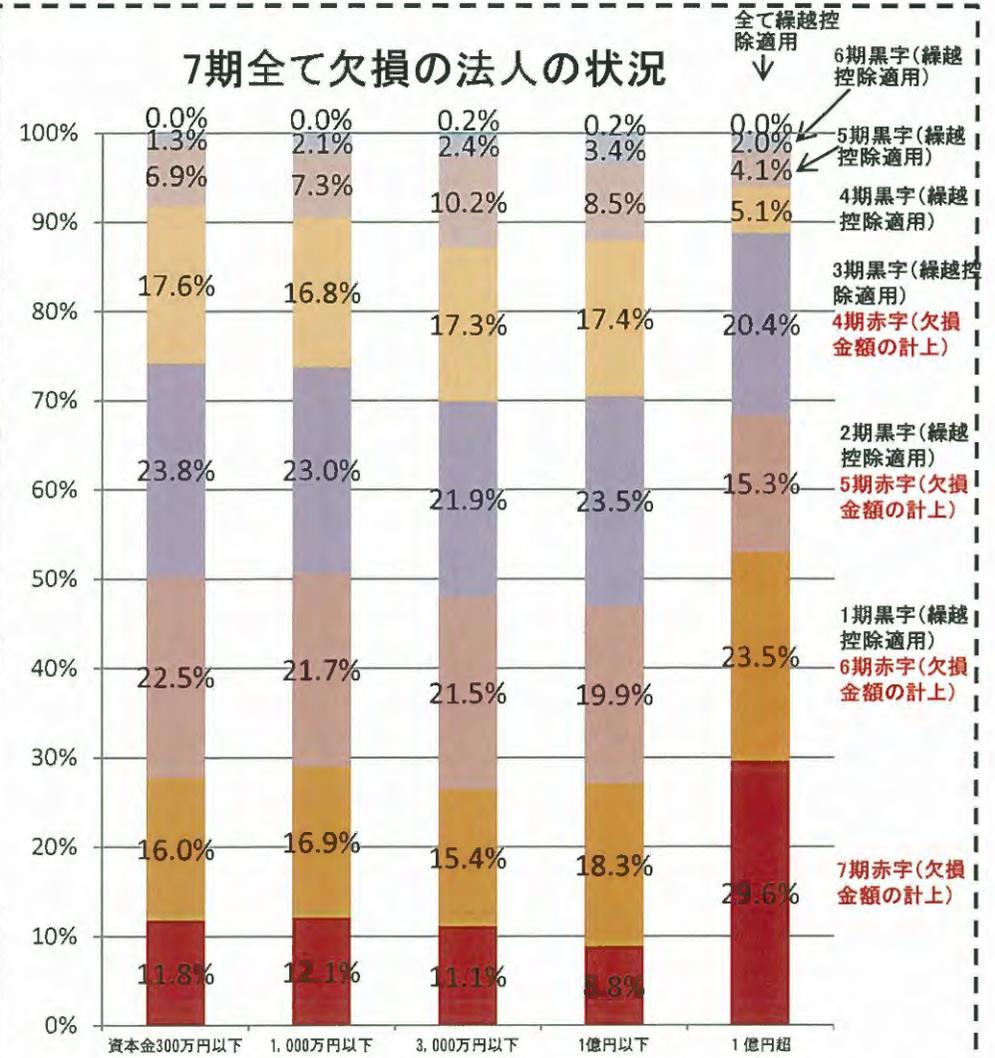
法人の欠損の状況、繰越控除の適用期数

- 欠損法人の多くは、欠損金の繰越控除を適用している。
- 7期全て欠損の中小企業(資本金1億円以下)のうち約半数が、7期のうち3期以上欠損金の繰越控除を適用して、課税所得がゼロとなっている。

法人の欠損の状況

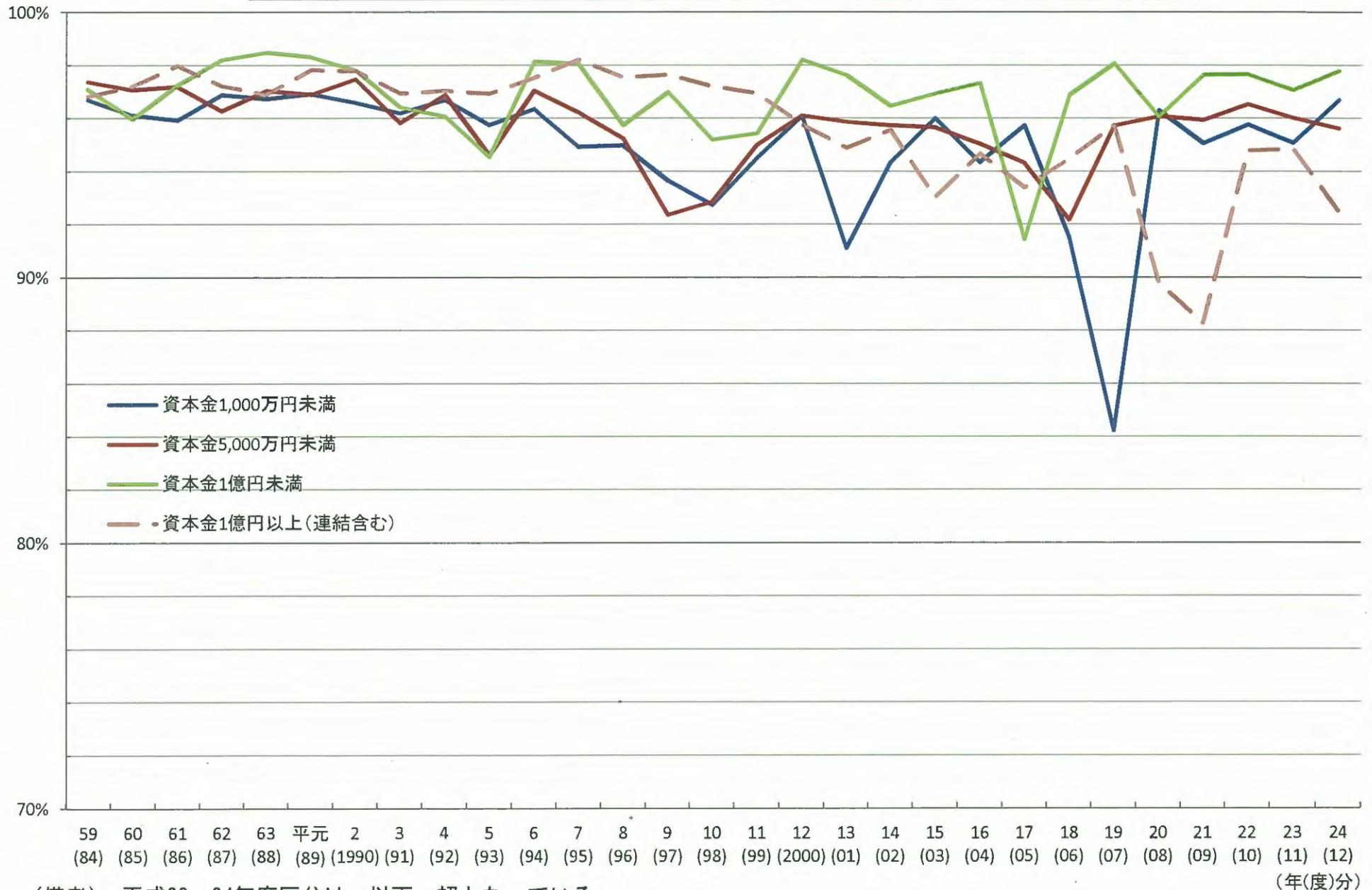


7期全て欠損の法人の状況



(出所) 申告書の集計データに基づき財務省により作成

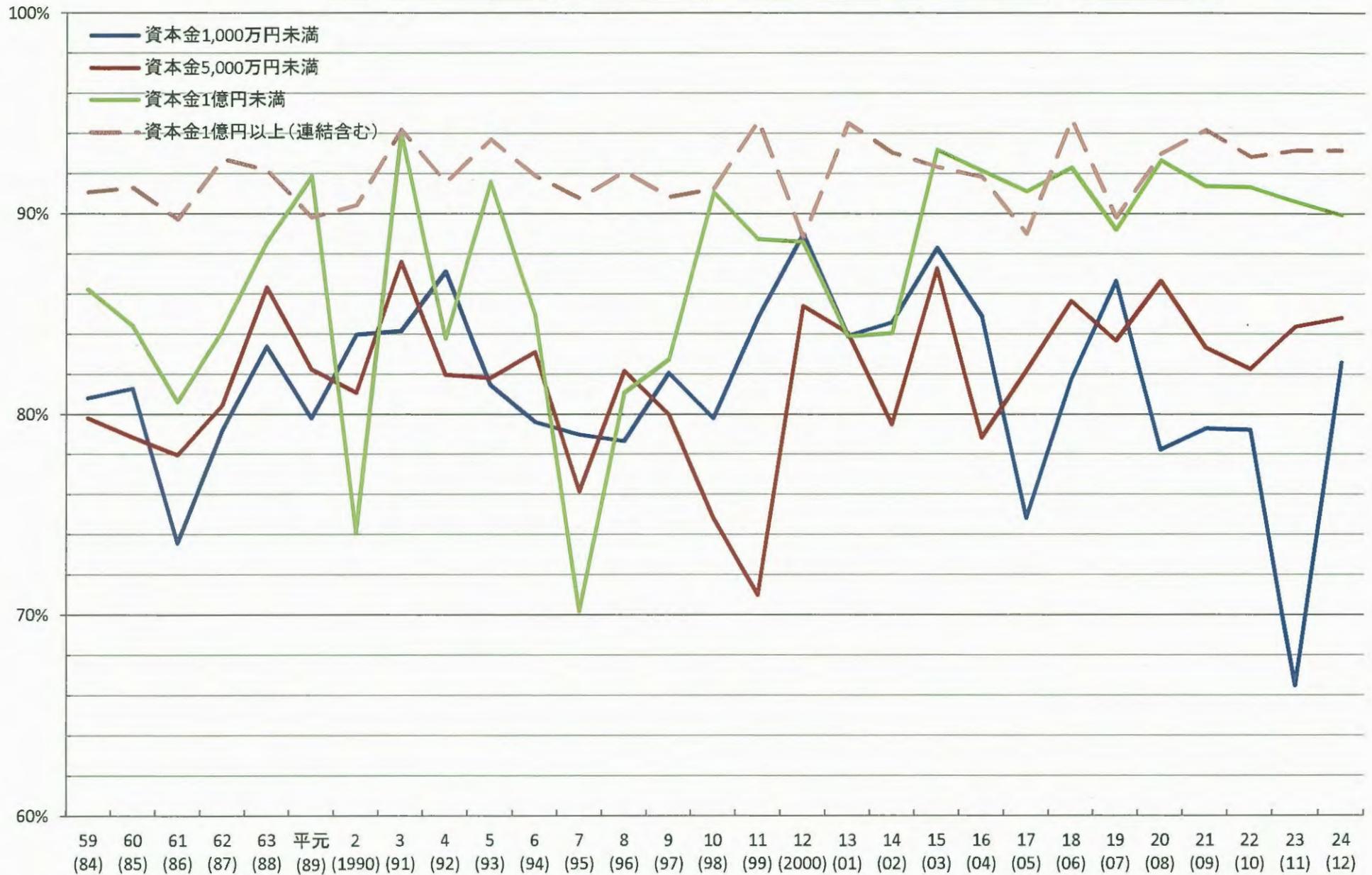
減価償却限度額に占める実際の償却額の割合(利益計上法人分)



(備考) 平成23、24年度区分は、以下、超となっている。

(出所) 「会社標本調査」(国税庁)

減価償却限度額に占める実際の償却額の割合(欠損法人分)



(備考) 平成23、24年度区分は、以下、超となっている。

(出所) 「会社標本調査」(国税庁)

(年(度)分)

損金算入される役員給与

○ 一般的な給与

定期同額 給与	①	同一事業年度内定期同額給与
	②	次の改定の場合の改定前定期同額給与・改定後定期同額給与 イ 3月以内改定 ロ 臨時改定事由による改定 ハ 業績悪化改定事由による改定
	③	概ね同額の経済的利益
事前確定届出給与		
利益連動給与		

○ 退職給与

○ スtock・オプションによるもの

- (注) 1. 損金算入される利益連動給与は、その算定方法が客観的なもの（報酬委員会が決定をしていること等の要件を満たすもの）であること等の要件を満たすものに限る。
2. 不相当に高額な部分や不正経理によるものは、損金に算入されない。
3. 使用人兼務役員の使用人分については、原則として損金算入。

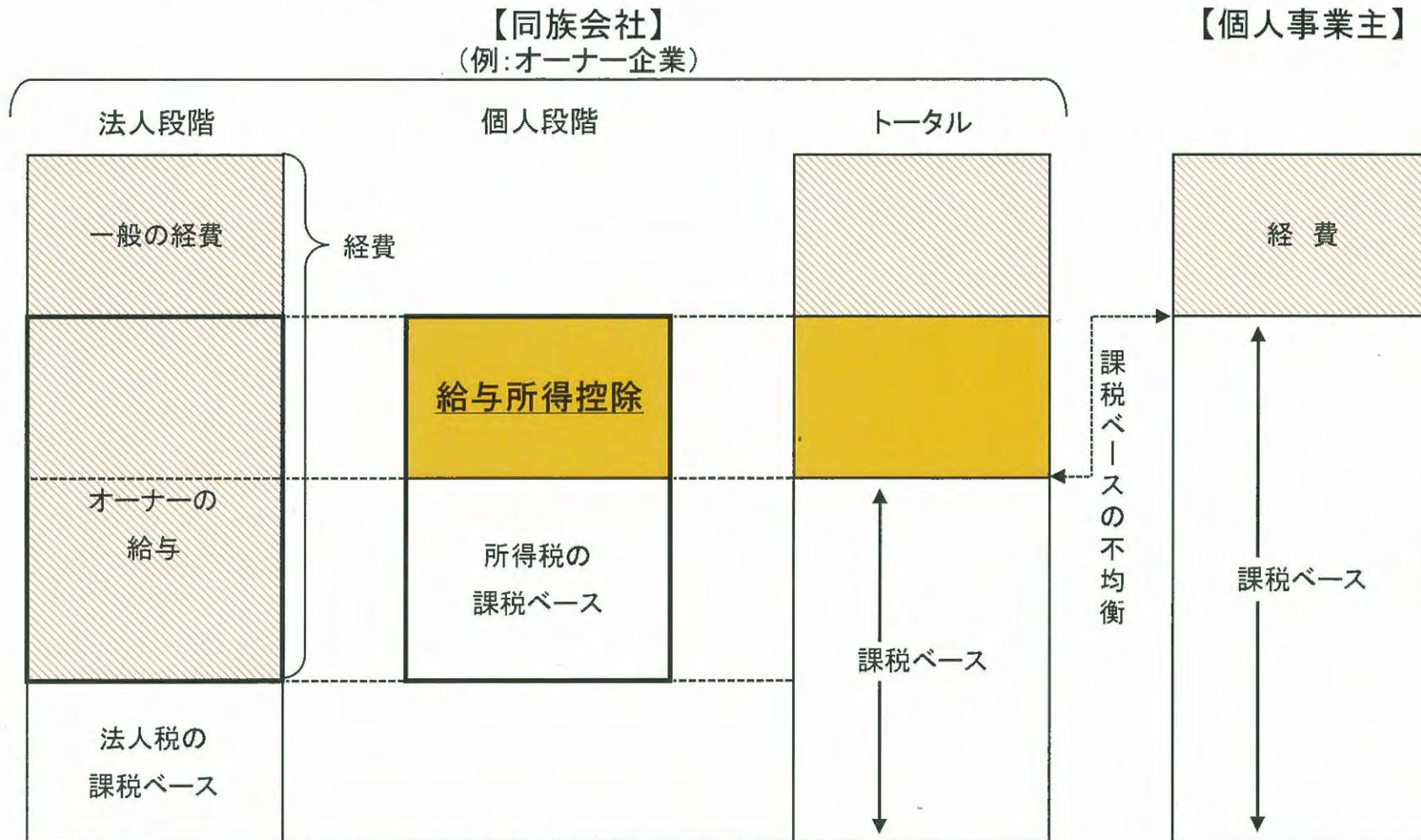
資本金階級別の収益の状況(平成24年度)

資本金	1千万円未満	1千万円以上 5千万円未満	5千万円以上 1億円未満	1億円以上 10億円未満	10億円以上	合計
売上	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%	100.0%
売上総利益	41.4%	27.3%	21.7%	19.1%	19.7%	23.5%
販管費	40.5%	25.3%	18.6%	15.9%	15.8%	20.6%
営業利益	0.9%	1.9%	3.0%	3.2%	3.8%	2.9%
税引前当期純利益	1.6%	1.8%	2.7%	3.1%	3.8%	2.9%
法人税、住民税及び 事業税	0.7%	0.9%	1.1%	1.2%	1.3%	1.1%
当期純利益	0.9%	0.9%	1.6%	1.8%	2.4%	1.7%
役員給与・賞与	9.3%	3.5%	1.1%	0.5%	0.2%	1.9%
従業員給与・賞与	15.1%	14.0%	11.9%	10.5%	7.6%	10.8%
福利厚生費	1.4%	1.6%	1.5%	1.7%	1.8%	1.7%
1社当たり役員数	1.7人	2.3人	3.3人	4.2人	9.1人	2.0人
1社当たり従業員数	4.5人	15.6人	88.4人	218.0人	1398.8人	14.9人

出所：法人企業統計調査（平成24年度）

オーナー企業と個人事業主の課税ベースの比較

- オーナー企業では、自らの役員給与を法人段階で経費として損金の額に算入する一方で、その給与について個人段階で給与所得控除を受けることが可能であり、恣意的な課税所得の操作に利用されやすく(いわゆる「経費の二重控除」)、個人事業主との間に課税の不均衡が存在。



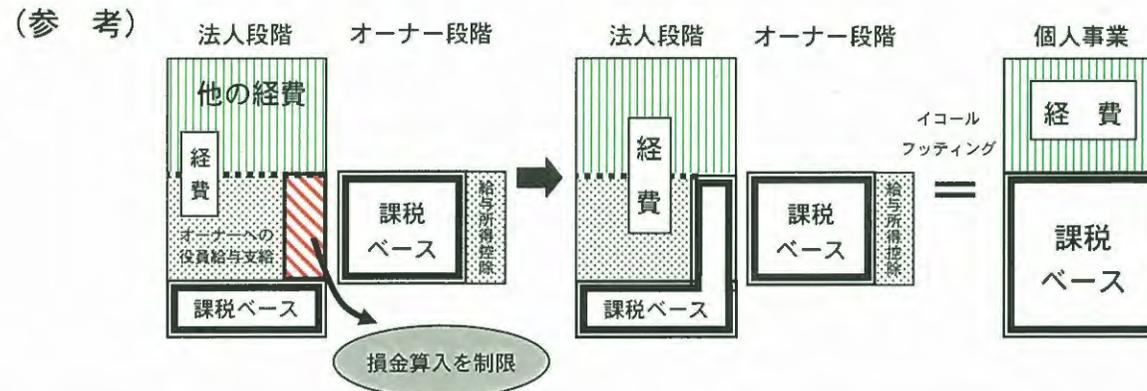
特殊支配同族会社の役員給与の損金不算入

- 平成 18 年度改正で創設され、平成 22 年度改正で廃止。

【廃止前の制度の概要】

実質的な一人会社のオーナーへの役員給与について、「経費の二重控除」に相当する部分（給与所得控除相当部分）の法人段階での損金算入を制限

- 適用対象：実質的な一人会社（オーナー及びその同族関係者が株式の 90%以上を保有し、かつ、常務に従事する役員
の過半数を占めている同族会社）
- 適用除外：①基準所得金額（個人事業所得相当分の所得）が年1,600万円以下である場合
②基準所得金額（個人事業所得相当分の所得）が年1,600万円超年3,000万円以下であり、かつ、当該所得に
占めるオーナー給与の割合が50%以下である場合
- 本制度による損金不算入額（21年度会社標本調査） 3,267億円



平成22年度税制改正大綱（抄）（平成21年12月22日閣議決定）

特殊支配同族会社（いわゆる一人オーナー会社）については、現在、業務主宰役員（一人オーナー）の役員給与の一部を損金不算入とする制度が設けられています。この制度は、特殊支配同族会社の業務主宰役員は自ら給与を決めることで税負担の調整を図ることが可能であるという点を踏まえ、そうした役員給与が法人段階で損金算入され、個人段階でも給与所得控除の対象となる「二重控除」の問題に対処するために設けられたものです。しかし、この制度については、二重控除を是正する手法として適当かといった批判があります。

このため、本制度は平成 22 年度税制改正で廃止します。その上で、給与所得控除を含めた所得税のあり方について議論をしていく中で、個人事業主との課税の不均衡を是正し、「二重控除」の問題を解消するための抜本的措置を平成 23 年度税制改正で講じることとします。

中小企業に係る税制の論点(その1)

1. 現行の中小企業の基準(資本金1億円以下)では、全法人の99%が中小企業に分類されることとなる。公平の観点から、この基準を数段階にする、もしくは引き下げるべきではないか。
2. 中小企業に係る基準について、資本金基準以外に他の基準で区分することが合理的な場合もあるのではないか。
 - ・ 中小企業に係る特例は、財務基盤が脆弱な企業を支援するものであるにもかかわらず、多額の所得を得ながら中小企業向けの特例措置の適用を受けている企業があるとの会計検査院の指摘(平成22年)を踏まえて、資本金基準に加えて、所得基準など他の基準を設けるべきではないか。
3. 中小企業に対しては、軽減税率を含め様々な優遇措置が講じられているが、
 - 軽減税率については、様々な優遇措置がある中で基本税率(25.5%)を引下げの方向で検討していくのであれば、その必要性を検討すべきではないか。
 - 中小企業向けのその他の租特については、他の租特と同様の考え方で見直していくべきではないか。
 - ・ 中小企業は、様々な特例の適用をいつまでも受けることができ、その結果、収益力が低い企業が存続し、産業の新陳代謝を阻害してないか。

中小企業に係る税制の論点(その2)

4. 個人・法人間の税制上の違いによって法人を選択する「法人成り」の歪みを取り除くべきではないか。

- 法人と個人事業主については、
 - ①代表者への給与支払いや、専従していない家族従業員に対する給与の損金算入及び給与所得控除が適用できること（個人事業主は不可）
 - ②減価償却費について償却限度額の範囲内で任意償却が可能なこと（個人事業主は任意償却不可）
 - ③所得の水準によって限界税率が異なること等の税制上の相違点がある。
 - ※ 中小企業の減価償却費は、事業年度によって大きく変動している実態があり、償却限度額の範囲内で損金算入を認める現行の税制（任意償却。個人事業主は任意償却不可）が利益の調整に使われているおそれがある。
 - ※ 中小企業の場合、金融機関以外からの借入金残高が多い。役員や家族従業員に対して給与等を支給した上で、役員等から借入を行う場合もある。
- 恣意的な配当の繰延べ等が行われるおそれがあることを考慮し、同族会社の留保金課税は、中小企業も適用対象とする見直しが必要ではないか。
- なお、行政サービスに係るコストを公平に負担するとの観点から、広く薄く課税することを徹底していくことにより、結果として法人成りの問題に対応することができるのではないか。