

法人税の改革について（案）

1. 法人税改革の趣旨

グローバル経済の中で、日本が強い競争力を持って成長していくためには、法人税もまた成長志向型の構造に変革していく必要がある。わが国では、これまでもグローバル化に対応しながら、税制を見直してきた。平成 21 年度税制改正で導入した「外国子会社配当益金不算入制度」がその典型である。速いスピードで変化する社会経済情勢を受け止め、成長を支えるための法人税改革をさらに進めていく必要がある。

この観点から、本年 1 月、安倍総理大臣はダボス会議において、「法人にかかる税金の体系も、国際相場に照らして競争的なものにしなければなりません」と述べられた。今般、政府税制調査会においては、この総理の発言を端緒として国・地方の法人税の改革に着手した。今回の改革の主な目的は次の 2 つである。

第 1 は、立地競争力を高めるとともに、わが国企業の競争力を強化するために税率を引き下げることである。近年、ドイツ、イギリスなど多くの先進国が、自国の立地競争力を高め、かつ税収を維持するための法人税の構造的な改革に取り組んでいる。企業が国を選ぶ時代にあって、国内に成長分野を確保するには、法人税率の引下げは避けて通れない課題である。わが国においても、グローバル経済における法人課税のあり方を根本から考え、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」という世界標準に沿った改革を行うことにより、成長志向の法人税改革を行うべき時に来ている。

もちろん、法人税率引下げだけで立地競争力や、企業の収益力を高めることはできない。コーポレートガバナンスの強化や、企業の生産性向上のためのさまざまな取組みが不可欠である。また、経済連携協定の加速、労働市場改革等の規制改革、エネルギーコストの低減、行政手続きの簡素化など、企業の経営環境を改善するための政策をパッケージで行う必要がある。しかし、少なくとも高い法人税率が立地選択にあたっての阻害要因になることは避けねばならない。国内企業が高付加価値分野を国内に残し、また、海外から多くの企業が日本に直接投資を行う環境を作ることは、質の高い雇用機会を国内に確保するために不可欠の課題である。

第 2 は、法人税の負担構造を改革することである。すなわち、課税ベースを拡大し、税率を引き下げることで、法人課税を“広く薄く”負担を求める構造にすることにより、利益を上げている企業の再投資余力を増大させるとともに、収益力改善に向けた企業の取組みを後押しするという成長志向の構造に変革していくことである。こうした構造改革は、一部の企業だけではなく、広く税率引下げの効果が及ぶことから、新しい産業や新規開業が行われやすい環境を

作ることにもなる。

近年、法人税改革に取り組んできた諸外国においても、税率引下げと同時に課税ベースの拡大を行い、その結果として産業の新陳代謝が行われやすい環境を作ってきた。少子化・高齢化が急速に進むわが国においては、産業の新陳代謝を促して国内に稼ぐ力を持った企業を多く作っていくこと、また新規開業を促すこと、そして結果的に生産性を高めていくことの重要性はきわめて高い。

また、課税ベースの見直しは、法人間での課税の公平のみならず、企業の選択を歪めない税制にするという中立の観点からも重要である。何を課税所得の対象とするかは企業の選択に影響を与えるため、企業行動をなるべく歪めることのない税制にしていかなばならない。また、租税特別措置は、一度創設されると長期にわたって存続するという問題点があるため、その必要性や効果を常にゼロベースで検証していく必要がある。

国・地方の法人税率の3分の1を地方法人課税が占めることを考えれば、地方法人課税の見直しは、法人税改革の重要な柱である。地方税は行政サービスの対価を広く受益者で負担するという「応益課税」の考え方が重要であることを踏まえ、住民税や固定資産税を含む地方税全体のあり方と、そのなかでの法人課税の位置づけを再検討することが必要である。立地競争力を高めたり、新規開業を促したりすることは、地方の経済活力においてもきわめて重要であり、その意味でも法人に過度に依存することがないように法人課税の位置づけを再検討しなければならない。

地方法人課税については、応益課税の観点から、企業間で広く薄く負担を担う構造にすることが必要である。応益課税としての性格の明確化や税収の安定化といった趣旨で、平成15年度には法人事業税の外形標準課税が資本金1億円超の法人を対象に導入され、すでに定着している。この外形標準課税についても、事業活動規模に対し課す税として企業間でより広く薄く負担を担う構造にするために一段の見直しが求められる。また、国税と同様、企業の選択を歪めないという中立の観点からの見直しも必要である。

法人税改革を行うに当たって重要な課題は、財政再建との両立である。わが国は、基礎的財政収支の赤字を2015年度に半減し、2020年度に解消することを国際的にコミットしている。内閣府の試算では、成長戦略が成功して日本経済が再生した場合に2020年度の名目成長率は3.6%になるという前提を置いているが、それでもなお2020年度における基礎的財政赤字の解消は達成されない。法人税改革を進めるに当たっては、この厳しい財政状況を直視しなくてはならない。

法人税改革は、必ずしも単年度での税収中立である必要はない。また、法人税の枠内でのみ税収中立を図るのではなく、法人税の改革に関連し、他の税目についても見直しを行う必要がある。しかし、恒久減税である以上、恒久財源を用意することは鉄則である。企業は長期の見通しに立って事業を行うために、

法人税を頻繁に見直すことは望ましくなく、この観点からも恒久財源を手当てしておくことが必要である。

政府税制調査会では、これまでも法人課税のあり方について何度か議論を行ってきた。しかし、グローバル化と少子化・高齢化による人口減少という大きな環境変化を踏まえて法人課税を根本から見直す作業はいまだ不十分である。

必要性が指摘されながらも法人税改革が十分に行われずにきた理由のひとつは、さまざまな利害が対立するがゆえに、課税ベース拡大などの構造的な見直しができなかったことにある。このため政策税制は毎年度のように導入されても、税率の大胆な引下げは行われずにきた。たしかに法人税は企業の利益に直結するため、利害が激しく対立するのは当然のことでもあろう。

しかし、わが国はいまアベノミクスによってデフレ脱却を果たし、20年以上の長い停滞から抜け出ようとしている。日本経済が少子化・高齢化による人口減少という制約を克服し、再びアジアを、そして世界をリードする存在になるために、短期的な利害を何とか乗り越えて、本格的な法人税改革を実現させたいものである。

法人税改革が難しい理由の2つ目は、生活に直結しない税であるがゆえに関心が高まりにくく、国民全体の理解を得られにくいことにある。法人税率の引下げは、家計に負担を強いて企業を優遇するかのような受け止め方すらある。しかし、国内に成長力のある企業が多く存在するかどうかは、雇用に直結する問題である。また、企業の成長力は賃金にも直結する。このように、企業と家計は二分化されたものではなく、法人税率が高すぎることのしわ寄せは、賃金や製品・サービス価格への転嫁などを通じ、最終的には何らかのかたちで家計に及ぶ。世界経済の構造が急速に変わりつつあることの危機感を共有し、広い議論を喚起しながら、法人税改革を進めることが必要である。

以上の問題認識のもとに、法人税改革ディスカッショングループでは3月12日以降、7回にわたる検討を行ってきた。法人税改革の個別事項として、次に述べる論点について、それぞれ、①現状、②改革の方向性についてとりまとめを行うものである。

2. 具体的な改革事項

(1) 租税特別措置の見直し

① 現状

租税特別措置には、産業支援など特定の政策目的のために税負担の軽減などを図る政策税制のほか、租税回避の防止や手続きの特例等のための措置がある。政策税制は全申告件数276万件（平成24年度）のうち、約96万法人が適用を受けている。

② 改革の方向性

政策税制については、経済社会環境の変化に応じて必要性和効果を検証し、真に必要なものに限定する必要がある。特に特定の産業が集中的に支援を受ける優遇措置は、可能な限り廃止・縮減し、既存産業への政策支援の偏りを是正することで、新産業が興りやすい環境を整備していく必要がある。

見直しに当たっては、国際的なイコールフットィングの観点が必要であるという意見があったが、税率を引き下げるのであれば例外措置は思い切っで見直すべきとの意見が多かった。

具体的には、以下の基準に沿って、ゼロベースでの見直しを行うこととする。その際、租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律に基づく適用実態調査の結果などを踏まえる。

基準 1：期限の定めのある政策税制は、原則、期限到来時に廃止する

延長が繰り返されて期限が有名無実化すれば政策手段としての効用が損なわれ、さらに税負担の歪みも固定化するおそれがある。

基準 2：期限の定めのない政策税制は、期限を設定するとともに、対象の重点化などの見直しを行う

政策手段としての効果を最大限に発揮させるとともに、定期的に検証を行う。

基準 3：利用実態が特定の企業に集中している政策税制や、適用者数が極端に少ない政策税制は、廃止を含めた抜本的な見直しを行う

例えば、不特定多数の適用を想定しながら、上位 10 社の適用が 8 割超の場合や適用が 10 件未満の場合は、必要性や効果の検証を徹底する。

最大の政策税制であり、かつ重要度の高い研究開発税制については、次の観点から見直すべきである。総額型は、平成 15 年度税制改正において、税率引下げが見送られる中、政策の重点分野への集中投入を図る観点から、研究開発税制を大幅に拡充するものとして導入された経緯や、税額控除が結果的に補助金と同じ効果を持つことを踏まえ、税率引下げに対応して大胆に縮減し、研究開発投資の増加インセンティブとなるような仕組みに転換していくべきである。また、対象となる試験研究費について、人件費、減価償却費や外部委託費などの算入を制限している諸外国の例も参考としつつ、対象の重点化を図るべきである。

(注) 研究開発費の内訳；人件費 36%、原材料費 15%、外部委託費 14%、減価償却費 6%。

また、平成 25・26 年度税制改正では、企業の研究開発投資、設備投資及び賃上げを促すために、税制上の対応を行った。これらの政策税制はアベノミクスの推進のために導入したものであり、その政策効果やデフレからの脱却状況を見つつ、「集中投資促進期間」との整合性を踏まえて考える必要が

ある。

(2) 欠損金の繰越控除制度の見直し

① 現状

企業はある年に発生した欠損金を9年間繰り越し、将来の課税所得と相殺することができる。各年度において控除できる欠損金額は所得の8割に制限されている（資本金1億円以下の法人は所得の全額まで控除可能）。

② 改革の方向性

欠損金の繰越控除制度は、企業活動が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ため、法人税負担の平準化を図ることを目的とする制度であり、諸外国にも存在する制度である。この制度の存在により、企業行動やそのタイミングに影響を与えることがあり、企業行動に対してより中立的な仕組みとする必要がある。

このため、より長期間での税負担の平準化を図ることが望ましく、繰越控除期間を延長し、あわせて控除上限額を引き下げの見直しを行うこととする。この見直しは、税収の安定化にもつながることとなる。見直しに当たっては、中小企業への配慮が必要である。

なお、繰越期間を延長する際には、帳簿の保存期間もあわせて延長する必要がある。わが国より繰越期間が長い諸外国では、納税者側に立証責任を求めることで適正な課税を確保しており、このような立証責任を納税者に転換する手法の採用も選択肢となる。

(3) 受取配当等の益金不算入制度の見直し

① 現状

法人の受け取る配当等については、持株割合が25%以上の株式の配当等の場合はその全額を、25%未満の場合はその50%を益金不算入としている。

② 改革の方向性

企業の株式保有は、支配関係を目的とする場合と、資産運用を目的とする場合がある。支配関係を目的とする場合は、経営形態の選択や企業グループの構成に税制が影響を及ぼすことがないように、配当収益を課税対象から外すべきである。他方、資産運用の場合は、現金、債券などによる他の資産運用手段との間で選択が歪められないよう、適切な課税が必要である。

この観点から、支配関係を目的とした株式保有と、資産運用を目的とした株式保有の取扱いを明確に分け、益金不算入制度の対象とすべき配当等の範囲や、益金不算入の割合などについて、諸外国の事例や、会社法における各種の決議要件、少数株主権などを参考にしつつ、見直すこととする。

なお、見直しにあたっては、外国子会社にポートフォリオ投資をしている場合の課税の整合性に留意すべきという意見や、見直しによって大きく影響

を受ける業態への配慮や市場への影響を勘案することが必要との意見があった。また、持株比率で支配目的か資産運用目的かを一律に線引きをすることは実態にそぐわないとの意見がある一方で、支配目的か資産運用目的かを考える場合には持株比率で分けざるを得ないとの意見もあった。

(4) 減価償却制度の見直し

① 現状

機械・装置等の減価償却の方法について、定額法と200%定率法の選択適用が認められている^注。

(注) 定額法は、償却費の額が毎年同額となる償却方法。定率法は、每期首の未償却残高に一定率を乗じて減価償却費を計上する償却方法であり、現行、初年度の償却費が定額法の200%となるよう償却率が設定されている。

② 改革の方向性

減価償却方法の選択の柔軟性は、資産の使用実態に合わせた適切な減価償却費の計上が目的だが、実際はその時々^の損益状況に応じた節税効果の観点から選択が行われているおそれがある。特に初期の償却限度額が大きくなる定率法は、所得操作の可能性を大きくする。また、同様の資産について同様の使用実態があるにもかかわらず、法人によって減価償却方法が異なるという不均衡を生じさせるおそれがある。

近年IFRS(国際会計基準)の導入や事業のグローバル化に伴うグループ内会計の統一化などを背景に、減価償却方法を定率法から定額法に見直す動きが見られる。また、課税ベース拡大の一環として減価償却制度の見直しを行うことが国際的な動きとなっており、ドイツでは2008年の法人税改革において、定率法を廃止し定額法に一本化した。

このような観点から、定率法を廃止し、定額法に一本化すべきである。その際、デフレ脱却に向けた「集中投資促進期間」において様々な政策対応が採られていることとの整合性を踏まえて検討する必要がある。

また、減価償却は使用実態に合わせて行うこととされているが、償却限度額の範囲内で償却費の計上が任意でできるようになっており、この制度は適正な期間損益の計算を損なっているのではないかとの指摘もあった。

(5) 地方税の損金算入の見直し

① 現状

法人事業税や固定資産税等は、所得(利益)から納付する法人税や法人住民税とは異なり、事業に関連して発生する税であることから費用性があるものと認められ、税負担額が損金に算入される。

② 改革の方向性

法人事業税や固定資産税等が損金算入されることで、地方の超過課税や減免措置が国税の課税ベースを変動させ、同時に国税と連動する住民税や事業税の課税ベースも変動させる。例えば、地方公共団体が超過課税を行えば、その分国税収入が減少し、結果的に地方交付税の原資が減少する。また、この場合、住民税や事業税の課税ベースも縮小するため、事業者が複数の地域に拠点を持つ場合には、他の地方公共団体の税収入にも影響を与えることになる。

近年、多くの地方公共団体が、特区制度などを活用して法人事業税や固定資産税を減免し、企業誘致を行っている。この場合、損金算入額が減少し、国税負担は逆に重くなることになり、地方税の軽減効果が減殺される。

例えば、ドイツでは、納税者にそれぞれの税目の実質的な税負担が分かるようにするとともに、国と地方の双方にとって収入の境界が明確になるようにすることを目的として、2008年の法人税改革において営業税（地方税）を損金不算入とした。

このように、税の性格上は損金算入が自然ではあっても、地方公共団体独自の措置が国税収入や他の地域の税収に影響を与えることや、各税目の税負担が納税者にとって不明確になることを考慮すれば、地方税を損金不算入とすることが考えられる。このため、財源確保の一環として、地方税の各税目の性格や事業者への影響を勘案しつつ、地方税の損金算入の見直しについて、具体的な方策を検討すべきである。

（6）中小法人課税の見直し

① 現状

法人税法上、中小法人は資本金1億円以下の企業と定義され、様々な税制支援の適用を受けることが可能となる。基本税率は25.5%であるが、中小法人には800万円以下の所得に軽減税率が適用される。具体的には、法人税法で19%に軽減され、さらにリーマンショック後の対応として租税特別措置法で15%に軽減されている。現在の資本金基準の下で、税制上は全法人の99%が中小法人に分類されている。

② 改革の方向性

i) 中小法人の範囲について

企業規模を見る上での資本金の意義は低下してきており、資本金基準が妥当であるか見直すべきである。仮に資本金基準を継続する場合でも、中小法人に対する優遇措置の趣旨に鑑みれば、真に支援が必要な企業を対象を絞り込むべきであり、1億円という水準の引下げや、段階的基準の設置などを検討する必要がある。特に会計検査院からの「多額の所得を得ながら中小企業向け優遇税制を受けている企業が存在する」との指摘への対応は必要である。

ii) 軽減税率について

同じ所得金額には、同じ税率を適用すべきであり、特に基本税率を引き下げること踏まえれば、所得金額のうち 800 万円以下の金額に適用される法人税法による 19%への軽減税率は厳しく見直す必要がある。また、リーマンショック後の対応として設けられた時限的な軽減税率（15%）はその役割を終えている。

iii) その他の特例措置について

税率以外の特例措置については、前述の租税特別措置の見直しの方向性に沿って見直しを行う必要がある。

iv) いわゆる「法人成り」について

個人事業主か法人形態かの選択に税制が歪みを与えるべきではない。個人・法人間の税制の違いによって法人形態を選択する「法人成り」の問題は、その歪みを是正する必要がある。「法人成り」の実態を踏まえ、給与所得控除など個人所得課税を含めた検討を行う必要がある。

法人税率引下げによって個人所得課税との差が拡大すれば、「法人成り」のメリットがさらに拡大するため、この観点からも軽減税率など中小法人に対する優遇措置を見直す必要がある。

また、個人所得課税の税率と法人税率の差が拡大した場合、配当を恣意的に抑制して利益を法人内に留保し、個人所得課税を繰り延べる誘因が大きくなる。特定同族会社^注の内部留保に対する留保金課税は、中小法人については適用除外とされているが、法人税率引下げにあわせて適用を検討する必要がある。

なお、オーナー企業は地域に根ざし、地域での雇用を生み出しているという実態を踏まえるべきとの意見があった。

(注) 特定同族会社は、株主等の 1 人及びその同族関係者等で、持株割合が 50%を超える会社をいう。

(7) 公益法人課税等の見直し

① 現状

公益法人等は、収益事業のみが課税対象となり、公益目的事業に係る収益は原則非課税とされている。収益事業に対しては、中小法人と同じ軽減税率が適用されることに加え、収益事業による収入を非収益事業のために支出した金額は寄附金とみなして、一定額まで損金算入される（みなし寄附金制度）。

協同組合等については、全ての事業が課税対象となるが、公益法人等と同様に軽減税率が適用されている。

② 改革の方向性

公共的とされているサービスの提供主体が多様化し、経営形態のみによって公益事業を定義することが適当ではなくなっている。こうした市場の変化を踏まえ、公益法人等や協同組合等に対する課税の抜本的な見直しを行う必

要がある。特に介護事業のように民間事業者との競合が発生している分野においては、経営形態間での課税の公平性を確保していく必要がある。

こうした観点から、公益法人等の成り立ちや果たしている役割も踏まえながら、公益法人等の範囲や収益事業の範囲を見直すべきである。特に収益事業の範疇であっても、特定の事業者が行う場合に非課税とされている事業で、民間と競合しているもの（例えば社会福祉法人が実施する介護事業）については、その取扱いについて見直しが必要である。また、収益事業の規定方法については、従来から、現行の限定列举方式ではなく、対価を得て行う事業は原則課税とし、一定の要件に該当する事業を非課税とすべきとの指摘があり、このような方向での見直しも検討すべきである。

また、公益法人等の収益事業からの所得には、軽減税率とみなし寄附金制度が適用されている。公益目的事業への所得の活用を促す措置ではあるが、みなし寄附金制度の適用を受けた上に、軽減税率の適用も受けることは過大な対応であり、見直しが必要である。さらには、配当等の金融資産収益については、会費や寄附金収入とは異なり、事業活動の中で新たに発生した収益であることから、その課税のあり方についても見直しを行うべきである。

なお、公益法人等のガバナンスの強化や、対象法人が実際に公益目的事業を行っているかを確認する仕組みが必要であるとの意見もあった。

(8) 地方法人課税の見直し（法人事業税を中心に）

① 現状

法人事業税においては、平成16年度より、資本金1億円超の法人（全法人の1%）を対象として、法人事業税の4分の1の部分に外形標準課税が導入されている。外形標準課税の課税ベースは付加価値と資本金等である。

② 改革の方向性

外形標準課税について、平成19年の政府税制調査会では次のように答申されている。「外形標準課税は、多数の法人が法人事業税を負担していないという状況の是正を図るとともに、法人所得に対する税負担を軽減する一方、付加価値等に対して課税するものであり、応益性の観点から、将来的には外形標準課税の割合や対象法人を拡大していく方向で検討すべきである」（『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』）

この方向に沿って、現在の付加価値割の比重を高め、法人所得に対する税負担を軽減していくことが望ましい。あわせて、事業活動規模をより適切に反映し、税の簡素化を図る観点から、資本割を付加価値割に振り替えることが望ましい。

また、外形標準課税が全法人の1%未満である資本金1億円超の企業のみを対象にすることは、行政サービスの受益者が広くその費用を負担するという地方税の趣旨に反するとの意見が多く出された。外形標準課税の趣旨に沿

って、資本金 1 億円以下の法人についても付加価値割を導入することが望ましい。

このため、法人事業税における付加価値割の拡大、対象法人の拡大を行うべきである。その際は、創業会社や中小法人への配慮などを検討すべきである。

現在、資本金等の額と従業者数に基づいた区分に応じ課税されている法人住民税均等割についても増額し、法人所得に対する税負担を軽減することが望ましい。また、資本金等の額や従業者数は、いずれも企業規模をみる指標としては意味が薄れている。このため、法人住民税均等割の増額について、新たな指標の作成や区分の再検討を含めて検討すべきである。

また、行政サービスの受益を広く負担し合う地方税の趣旨に鑑みれば、法人所得に過度に依存することなく、住民税や固定資産税等のあり方も含めて検討していくことが必要である。

3. 法人税の改革と併せて検討すべき事項

今般の法人税の改革においては、法人税の枠内にとどまらず、他の税目についても見直しを行うべきとの意見が多く出された。諸外国の法人税改革でも、単に法人税の改革を行うのではなく、所得税、消費税、資産税などを含めた税制全体の改革を行っている。政府税制調査会において、引き続き広く見直しの検討を行っていくことが必要である。

法人税改革に関連する税目等としては次の事項が重要である。

(a) 資本所得課税

法人所得課税は、個人所得課税の前取りとの性格を有するものであることから、法人所得課税の減税を行う場合には、個人所得課税における資本所得課税の強化を検討すべきである。その際、金融所得課税の一体化の流れ等に留意する必要がある。

(b) 給与所得控除

法人形態にすることでオーナー自身への給与等を損金に算入し、さらに個人段階では給与所得控除を受けることができることが、「法人成り」の誘因の一つであることが指摘されている。給与所得控除の水準を含めた検討が必要である。

(c) 住民税や固定資産税

地方税については、行政サービスの受益に応じてその費用を広く分担するという考え方が重要であることを踏まえ、住民税や固定資産税等について充実を検討すべきである。

4. 改革の目標と今後の工程

今後、上記で述べた方向に沿って具体的な税制改革案を速やかに検討し、実施していくべきである。

法人課税ディスカッショングループでは、税率の引下げと負担構造の改革という2つの目標を掲げて、実現のための方策を検討してきた。政府の方針に沿って税率引下げを行うにあたっては、課税ベースの拡大についても、工程を明確にして着実に進めなくてはならない。

課税ベースに関するさまざまな制度は、社会経済が変化し、また法人税の基本税率が下がるにつれて必要性が変わってくる。いかなる制度であれ、その廃止や見直しには反対が強いが、今般の法人税改革においては、大胆に税率を引き下げるといった目標を共有し、可能な限り課税ベースを拡大していく努力が必要である。