

IV. 法人課税

1. 法人税

(1) 法人税の概要

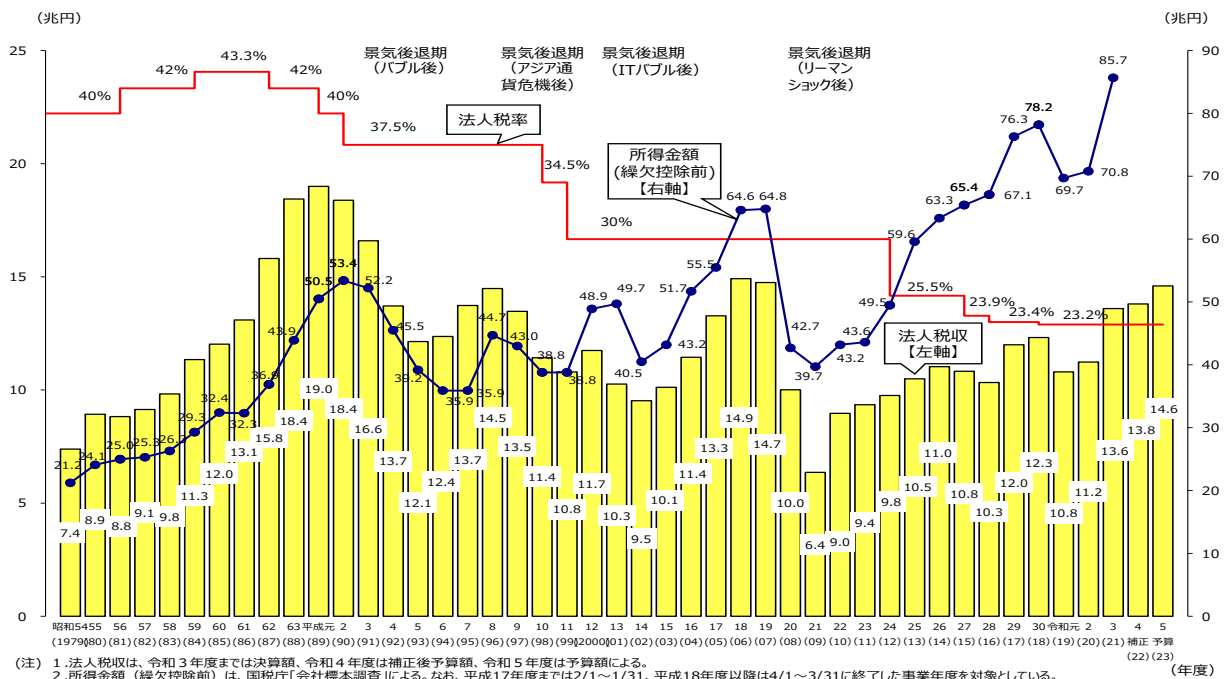
(法人税の性質)

法人は、経済社会における権利義務の主体として、生産活動を通じて事業所得（利益）を生み出しています。また、法人は公共サービスから受益しています。法人税は、こうしたことを踏まえ、一事業年度内に法人が得た利益（所得）を基礎として税負担を求めるものです。

企業の活動が我が国経済において大きな比重を占める中で、景気に応じた税収の変動はありますが、法人税は所得税及び消費税とともに基幹税として、政府の安定的な財源調達における主要な役割を果たしており、国の歳出を支える存在となっています。

<参考>法人税の性格を巡っては、法人は株主（個人）の集合体と見て、法人税は所得税を補完（所得税を前取り）するものとの考え方（法人擬制説）や、法人は株主とは独立した存在と見て、法人税は法人を課税主体とした固有の税とする考え方（法人実在説）がありますが、一面的に割り切ることは困難です。

[資料 2-IV-1] 法人税収の推移



(法人税の課税所得)

法人の課税所得計算においては、その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加え、減価償却費や引当金の繰入れなどの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから、株主総会において報告・承認された会社法上の確定決算を基本とするという、いわゆる「確定決算主義」が採られています。

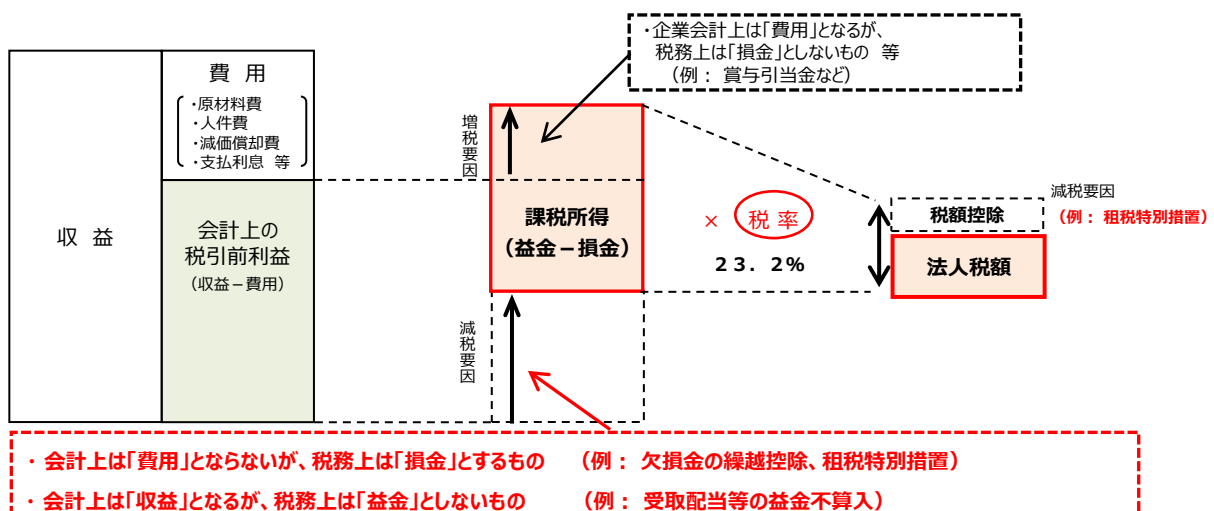
具体的には、

- ・ 会社法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること、
- ・ 課税所得計算において、確定決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）などを要件とすること、
- ・ 別段の定めがなければ、一般に公正妥当な会計処理と認められる基準に従って計算すること

とされています。

一方、税法においては、税負担の公平や税制の経済に対する中立性を確保するため、課税所得の計算において、会社法・企業会計原則等により算出された利益の額に調整を加える場合があります¹²⁸。例えば、受取配当等の益金不算入や寄附金の損金不算入などの制度は、税法固有の取扱いとなっています。

[資料 2-IV-2] 会計上の税引前利益と法人税額



¹²⁸ 近年では、収益認識に関する国際的な会計基準の整理（IFRS第15号等）を踏まえ、我が国でも企業会計基準委員会により収益認識に関する会計基準が公表されましたが、税制においても平成30年度税制改正にて対応を行いました。

具体的には、資産の販売等に係る収益の額について、会計上は実際に受け取る対価の額とされた一方で、税法上は、販売等をした資産の価額（一般的には第三者間で取引された場合に通常付される価額）をもって収益認識すべきとの従前からの考え方に基づき、益金算入金額に関する法令上の明確化等を行いました。

<コラム：キャッシュフロー課税>

我が国を含め、多くの国においては、法人税は法人の利益に対して課税する仕組みとなっていますが、こうした仕組みについては、正常利潤（資本コスト）に課税するため投資抑制的、支払利子は損金算入するが配当は損金としないために資金調達に非中立的などの指摘もありました。これを解消するため、イギリスを中心とした研究者による論文集であるマーリーズレビュー（平成 22（2010）年）などにおいて、課税ベースをキャッシュフローとするキャッシュフロー課税や、課税ベースを法人所得から株式調達による正常利潤相当分を控除したものとする ACE（Allowance for Corporate Equity）などが望ましいのではないかとの議論がなされてきました。

また、法人課税は消費地ではなく企業の所在する国の税法に基づき課税が行われるため、立地に影響を及ぼすとの指摘もあります。

平成 28（2016）年にはアメリカ下院共和党により、仕向地主義キャッシュフロー課税が提案されました。これは投資支出の即時償却、支払利子の損金不算入、国境調整措置（輸出免税、輸入課税）等をあわせて行うことで、法人税の課税ベースをキャッシュフローとし、かつ仕向地主義で課税する（輸出は課税せず、輸入は課税する）こととするものです。投資判断や資金調達手段（株式・借入）に対してより中立的とされますが、実際には、5年間の時限措置としての即時償却、支払利子の損金算入の一部制限にとどまるものとなりました。

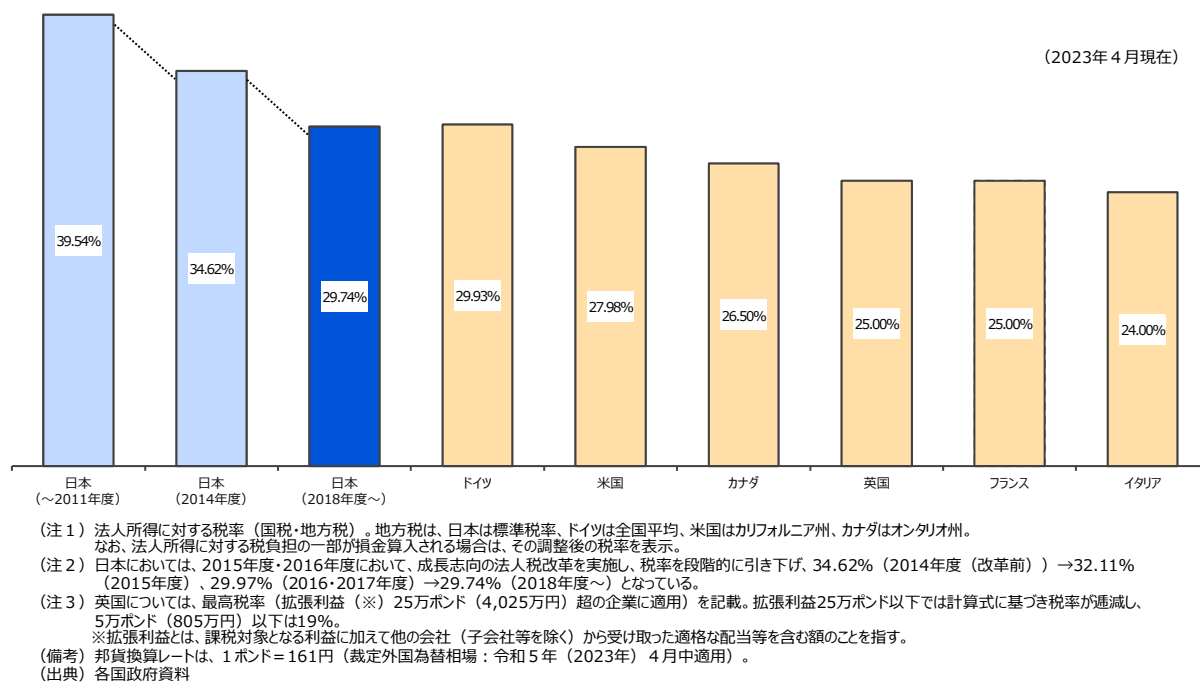
仕向地主義キャッシュフロー課税については、国境調整措置は輸出補助に当たるものとして WTO ルールに違反するのではないか、減価償却の経済的価値と乖離し、企業の単年度損益とはかけ離れたものを課税ベースとすることとなり、企業の担税力を測る指標として適正か等の課題も指摘されています。

（税率）

我が国の法人税の税率は、単一税率（23.2%）を基本としています。仮に累進税率とした場合には、法人は自然人である個人とは異なり、税負担を回避するために会社分割を行う可能性があることから、企業の規模・形態に対して中立的である単一税率が適当との考えによるものです。その上で、中小法人や公益法人等に対しては一定の配慮がなされており、例えば中小法人の所得 800 万円以下の部分については 19%（租税特別措置により 15%）の軽減税率が適用されています。

我が国の法人税率は、これまで段階的に引き下げられてきており、法人実効税率ベース（地方税を含みます。）で、最高水準にあった 1980 年代に比べると 20%程度、過去 10 年間でも 10%程度引き下げられました。

〔資料 2 - IV - 3〕 諸外国における法人実効税率の国際比較



(中小法人に対する課税)

資本金 1 億円以下の法人は、法人税法上で中小法人とされ、全法人の 99.4% (約 283 万社) が中小法人に当たります。全法人数の推移を見ると、この 10 年間で、約 253 万社から約 285 万社と 30 万社以上増加しています。業種別に見ると、製造業者・小売業者等が減少する一方、サービス業者・不動産業者等が増加しています。資本金別では、中でも、資本金 100 万円以下の法人は約 19 万社から約 50 万社と大幅に増加しています。

中小法人数は増加していますが、同時期に青色申告法人数も 251 万社から 282 万社に増加しており、青色申告割合は 99% 以上を維持しており、一定の記帳水準が保たれています。

中小法人に対しては、法人税法において、軽減税率 (所得 800 万円以下の部分につき 19%) や繰越欠損金の所得全額までの控除等が措置されています。また、租税特別措置として、更なる軽減税率 (所得 800 万円以下の部分につき 15%)、即時償却を含む大幅な特別償却率が設けられた中小企業投資促進税制・中小企業経営強化税制といった投資促進税制、研究開発税制や賃上げ促進税制における高い税額控除率といった、各種の優遇措置が講じられています。なお、こういった中小法人向け租税特別措置の適用を受ける場合には、課税所得 (過去 3 年平均) が 15 億円以下であることが必要となります。

(公益法人に対する課税)

公益法人制度については、主務官庁の許可主義等による問題点が指摘されていたことを踏まえ、平成 18 (2006) 年度に制度開始以来の改革が行われ、公益社団・財団法人といった新たな法人類型が整備され、税制においてもこれらの法人の公益活動を促進しつつ適正な課税の確保を図る観点から、制度改革を行いました。

こうした一連の改正から 10 年以上が経過したことを踏まえ、現在、公益法人の活動のより一層の活性化を図られるよう、認定基準の法令上の明確化やガバナンス改革等の検討が行われています。

また、公益法人をはじめとした、教育又は科学の振興、文化の向上等の公益増進に寄与する法人¹²⁹の活動を下支えする観点から、これらの法人に寄附した法人は、一般寄附金の損金算入限度額に一定の限度額を上乗せして、損金算入を行うことが可能となっています。

個人所得課税においても同様の観点から、こうした法人へ寄附した場合の所得控除及び税額控除が設けられています。

(租税特別措置)

法人税の租税特別措置は、一般的に、特定の者の負担を軽減することで、特定の政策目的を達成することを目指して講じられているものであり、法人税率の特例、税額控除、特別償却、準備金といったものがあります。

平成 22 (2010) 年に、租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律 (租特透明化法) (平成 22 年法律第 8 号) が成立し、これに基づき平成 23 (2011) 年度分より、減収効果のある法人税関係の措置について、適用件数、適用額等の適用実態に関する調査が行われています。この適用実態調査に基づく推計によると、令和 3 (2021) 年度の減収額は 1 兆 8,949 億円であり、法人税収の約 14%となっています。

また、各行政機関は、税制改正要望に際し、行政機関が行う政策の評価に関する法律 (平成 13 年法律第 86 号) に基づいて、適用実態調査の結果も活用しつつ、租税特別措置の政策評価を行っており、総務省行政評価局は、各

¹²⁹ 法人税法上、公益法人等に対して税率や寄附金の損金算入限度額に関する特例が設けられていますが、公益法人等としては公益社団・財団法人 (約 9 千法人)、学校法人 (約 8 千法人)、宗教法人 (約 18 万法人)、社会福祉法人 (約 2 万法人) 等が挙げられます。

行政機関が実施した政策評価において、十分な分析・説明等がなされているかといった観点で点検を実施しています。

広く活用されている租税特別措置としては、研究開発税制、賃上げ促進税制、中小企業者等の軽減税率などが挙げられます。

〔資料 2－Ⅳ－4〕 主な租税特別措置の活用状況（令和 3（2021）年度）

	減収額	適用件数
研究開発税制	6,527 億円	1 万件
賃上げ促進税制	2,430 億円	14 万件
中小企業者等の軽減税率	1,701 億円	103 万件

（2）これまでの法人税改革

（法人税改革の取組み）

主要国の法人税率は、1980 年代初めは 50%程度であったところ、アメリカ・レーガン政権、イギリス・サッチャー政権などの法人税改革により、課税ベースの拡大とともに、断続的に引き下げられ、現在は 20%台半ばから 30%弱の水準になっています。

我が国の法人税の基本税率は、戦後のシャープ税制改革時に 35%とされ、その時々の経済・社会情勢を背景として累次の変更を経つつ、昭和 59(1984)年度には 43.3%となりました。その後、昭和 62（1987）年・63（1988）年にかけての抜本的税制改革では所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系の構築、平成 10 年度税制改正は課税ベースの適正化と税率引下げによる法人税改革、平成 11 年度税制改正は厳しい経済状況の中での景気対策、平成 23 年度税制改正は企業の国際競争力の向上や我が国の立地環境の改善、平成 27 年度・28 年度税制改正は企業の国際競争力強化と収益力改善といった、それぞれの目的の下で法人税率が段階的に引き下げられ、地方法人課税における外形標準課税の創設・拡大、それに伴う所得割の税率引下げ等とあわせて、国・地方を通じた法人実効税率は 20%台にまで低下しました。

これらのうち、平成 27 年度・28 年度税制改正で行った「成長志向の法人税改革」は、①我が国の立地競争力と我が国企業の国際競争力強化のための税率引下げと、②法人税の負担構造の改革、すなわち、課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げ、法人課税を広く薄く負担を求める構造とすることによ

り、利益を上げている企業の再投資余力を増大させ、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への変革を目的として行われました。

また、こうした一連の改革は、総じて見れば、税率の引下げや課税ベースの拡大によって広く薄い課税を志向したものであると言えますが、この他、例えば、平成 15 年度税制改正では研究開発税制の抜本的拡充が行われたほか、平成 25 年度税制改正では所得拡大促進税制（現在の賃上げ促進税制）が創設される等、租税特別措置については見直しも行われつつ、その時々の政策課題に応じた対応が行われてきました。

それ以外にも、平成 13 年度・19 年度税制改正において、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、会社法制において柔軟な企業組織再編成を可能とするために会社分割や三角合併等が導入されたことに対応して、企業組織再編に係る税制が整備されました。

平成 14 年度税制改正では、企業がグループとしての事業活動を強化し、企業開示が連結財務諸表を中心として行われる中で、企業グループについて、より実態に即した適正な課税を行う観点から、100%の持株関係にあるグループを一つの納税単位として扱い、損益通算等の調整を行う連結納税制度が創設され、後に令和 2 年度税制改正においてグループ通算制度へ改正されました。平成 22 年度税制改正では、グループ法人の一体的経営が進展している状況を踏まえ、連結納税の選択の有無にかかわらず、グループ法人一般に対する課税の取扱いとして、グループ法人税制が導入され、100%の持株関係にあるグループ内の法人間で生ずる譲渡損益の繰延べ等が措置されました。連結納税制度は、制度導入以降、適用法人が順調に増加し、令和 3（2021）年度では連結親法人が 1,836 社となっています。

また、企業活動の形態が多様化する中、過度な節税を目的とする不適切なスキームに関する課税の適正化も行ってきています¹³⁰。

さらに、平成 21 年度税制改正において、我が国企業のグローバル化といった企業行動や経営構造の変化を踏まえた外国子会社配当益金不算入制度

¹³⁰ 例えば、平成 17 年度税制改正においては、匿名組合等を利用して多額の借入金を原資として購入した高額な減価償却資産を他の者に貸し付ける事業を営み、減価償却費や借入金利息を計上することによって創出した組合損失を組合員に帰属させることで税負担の軽減（課税の繰延べ）を図るスキームに対応して、匿名組合等における組合事業への実質的な関与度の低い組合員に帰属する組合損失について、損金算入を制限する特例を創設しました。また、平成 19 年度税制改正において、信託による損失についても、組合損失に対する制限措置と同様の措置を導入しました。

の導入といった対応を行ってきています。

（企業活動の状況）

他方、企業の活動状況を見ると、リーマン・ショック後、法人所得（企業収益）は継続的に改善し、令和3（2021）年度には過去最高益を達成し、黒字企業割合も10%程度改善しました。

個別の企業の中には、一定の配当を行いつつ、順調に設備投資や研究開発の総額を伸ばし売上増につなげ、従業員給与の着実な増加を実現している企業も存在します。

一方で、国内の企業活動を総じて見てみると、以下のような傾向が見られます。

- ・ 設備投資は、全体として増加しているものの、内訳を見ると、海外の設備投資が増加傾向である一方、国内設備投資は横ばいとなっています。拡大した対外直接投資（海外子会社等）による収益のうち、概ね5割程度が国内親会社に配当として還元されています。
- ・ 人的資本、無形資産への投資の規模は、主要国に見劣りする水準となっています。賃金水準は実質的に見て30年間横ばい状態¹³¹で、伸び率は他の先進国に比して低迷しています。
- ・ こうした中、利益の増加や高水準の現預金保有を背景として、配当や上場企業による自社株買いといった株主還元が増加傾向にあります。

このような傾向の背景としては、日本企業がより市場に近い海外において生産を行うようになったことや、日本経済が長期にわたりデフレ下で低成長であったことが挙げられ、国内外の経済の構造変化に伴う日本企業の行動変容と考えられます。「成長志向の法人税改革」については、こうした世界的な構造変化の中において、国内における投資を活性化させるという点に関し、どのような効果を有したか、今後客観的・実証的な検証が求められます。

<参考>「成長志向の法人税改革」前後（平成26（2014）年度と令和3（2021）年度）の指標比較

- ・ 利益計上法人数（欠損金の繰越控除後）は増加しています。利益計上法人の営業収入（売上）は微減の一方、欠損金の繰越控除前の所得金額は大幅に改善しています。

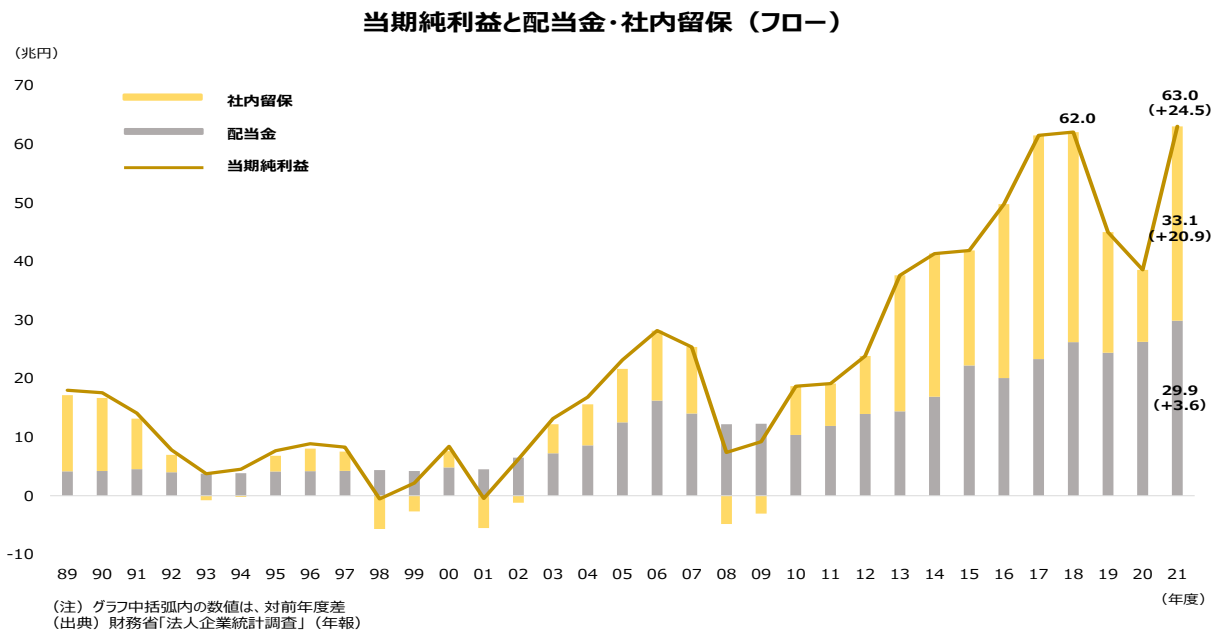
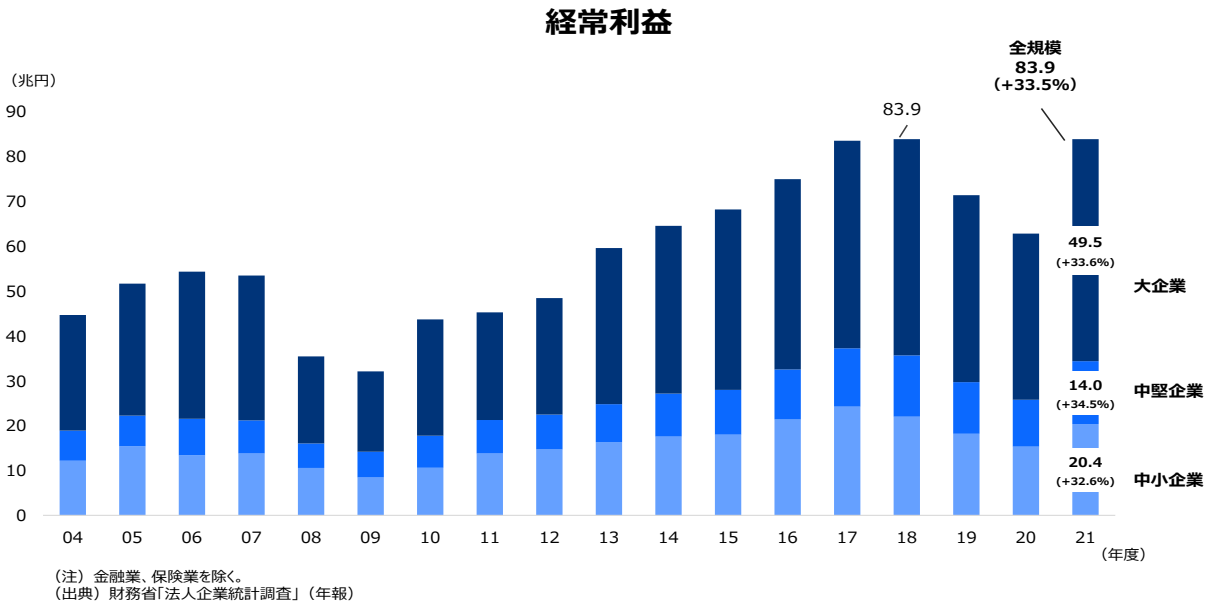
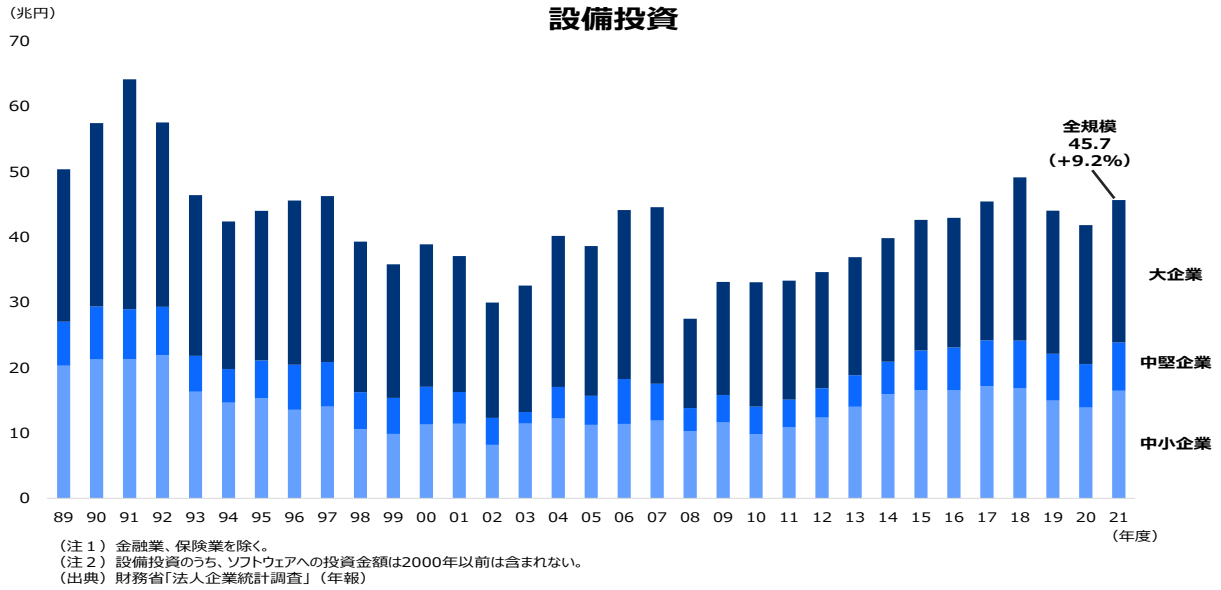
¹³¹ 足もとの物価高騰を背景に、令和5（2023）年度の春闘における賃金引上げ率は大幅に上昇しています。

- ・ 「成長志向の法人税改革」において見直しを行った欠損金の繰越控除制度と受取配当等の益金不算入制度については、
 - ① 欠損金の繰越控除額は概ね横ばいですが、うち大法人（資本金1億円超）及び連結法人については減少しています。
 - ② 受取配当等の額は大幅に増加し、受取配当等の益金不算入額も増加しています。
- ・ 法人税額の所得金額（欠損金の繰越控除前）に対する割合（実際の法人税負担率）は低減し、平成26（2014）年度の約17.2%に対し、令和3（2021）年度は約16.3%となっており、相対的に広く薄く課税がなされていることが考えられます。
ただし、こういった指標の変化には、「成長志向の法人税改革」自体の影響の他、マクロ経済の動向等が大きく影響していることに留意する必要があります。

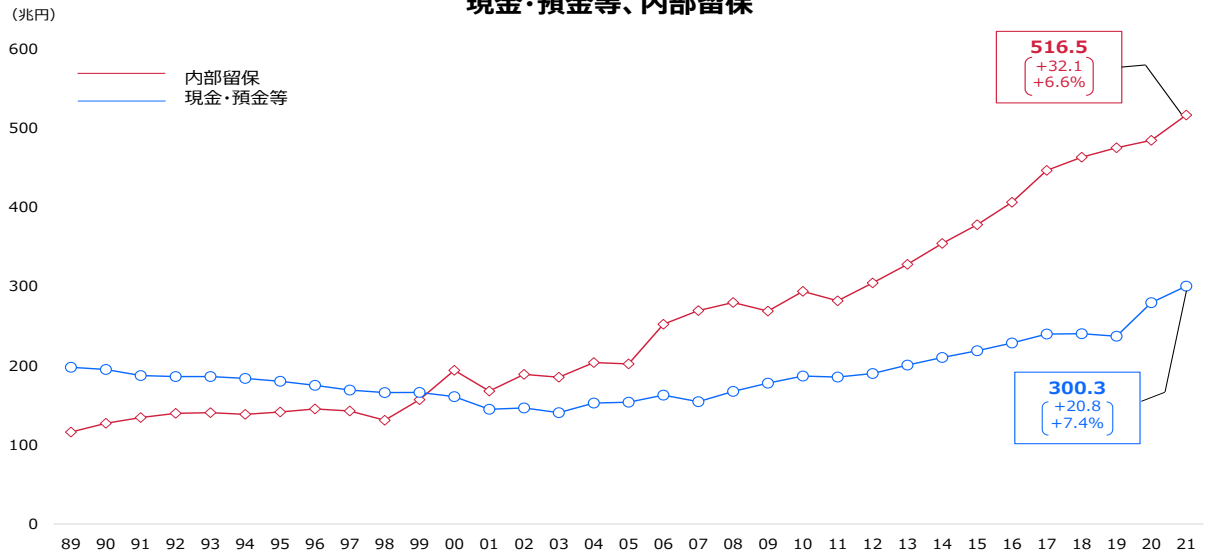
	平成26年度	令和3年度
利益計上法人数（欠損金の繰越控除後）	88万社	109万社
うち大法人及び連結法人	1.7万社	1.4万社
営業収入	1,171兆円	1,143兆円
うち大法人及び連結法人	768兆円	637兆円
欠損金の繰越控除前の所得金額	59.3兆円	81.3兆円
うち大法人及び連結法人	43.1兆円	51.8兆円
欠損金の繰越控除額	5.4兆円	5.7兆円
うち大法人及び連結法人	4.4兆円	4.0兆円
受取配当等の額	8.3兆円	11.1兆円
うち大法人及び連結法人	7.9兆円	9.9兆円
受取配当等の益金不算入額	7.2兆円	8.9兆円
うち大法人及び連結法人	6.8兆円	8.1兆円
租税特別措置による減収額	2.1兆円	1.9兆円
法人税額	10.2兆円	13.2兆円
うち大法人及び連結法人	6.9兆円	7.6兆円

（注）数字はいずれも四捨五入を行っている。

〔資料2-IV-5〕 企業活動の状況



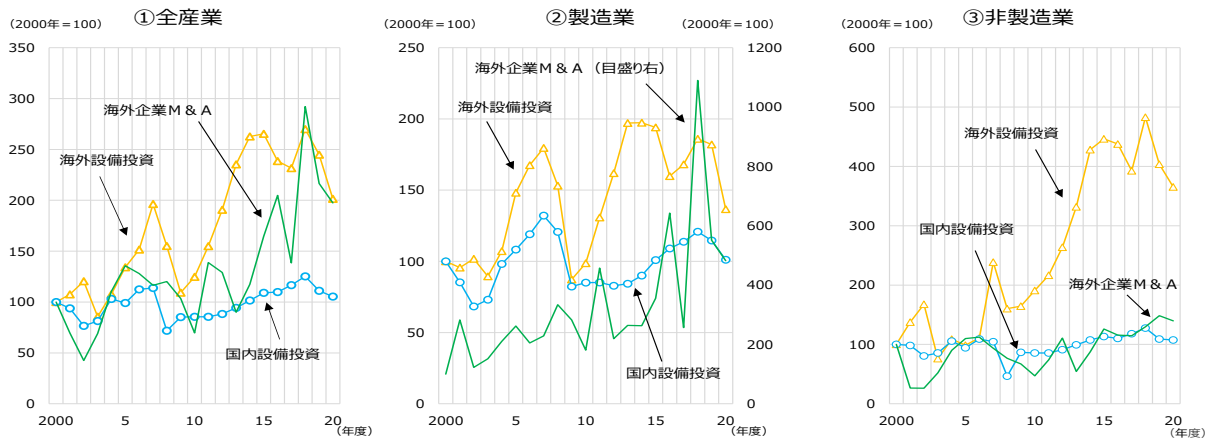
現金・預金等、内部留保



(注) グラフ中括弧内の数値は、対前年度差
(出典) 財務省「法人企業統計調査」(年報)

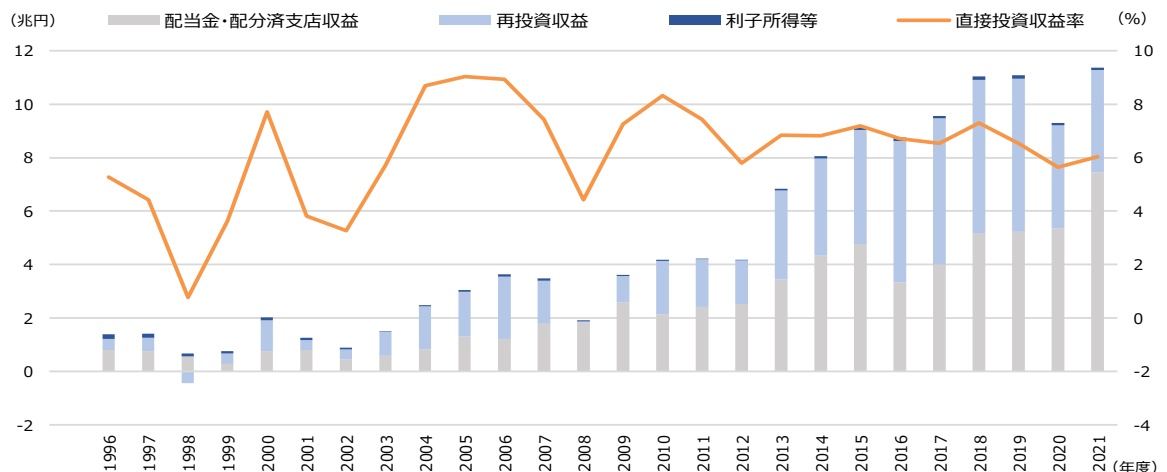
(年度)

海外・国内別にみた投資動向



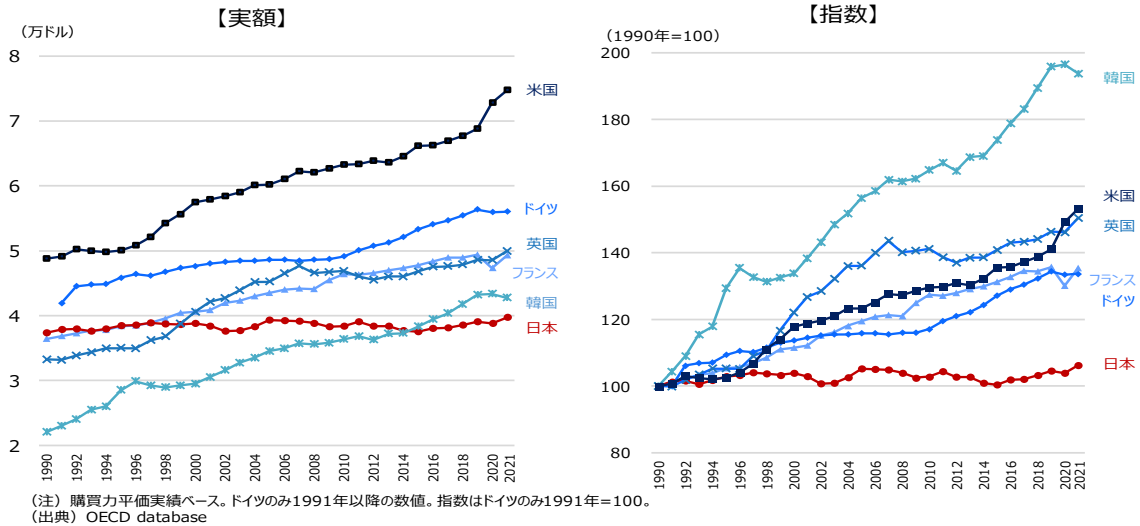
(注1) 経済産業省「海外事業活動基本調査」、財務省「法人企業統計年報」、Bloombergにより作成。
(注2) 国内設備投資 = 土地を除く有形固定資産の増減額+減価償却費+特別減価償却費
(注3) M & A は日本企業による外国企業の買収が対象。
(出典) 内閣府「令和4年度 年次経済財政報告」

対外直接投資の収益とその収益率



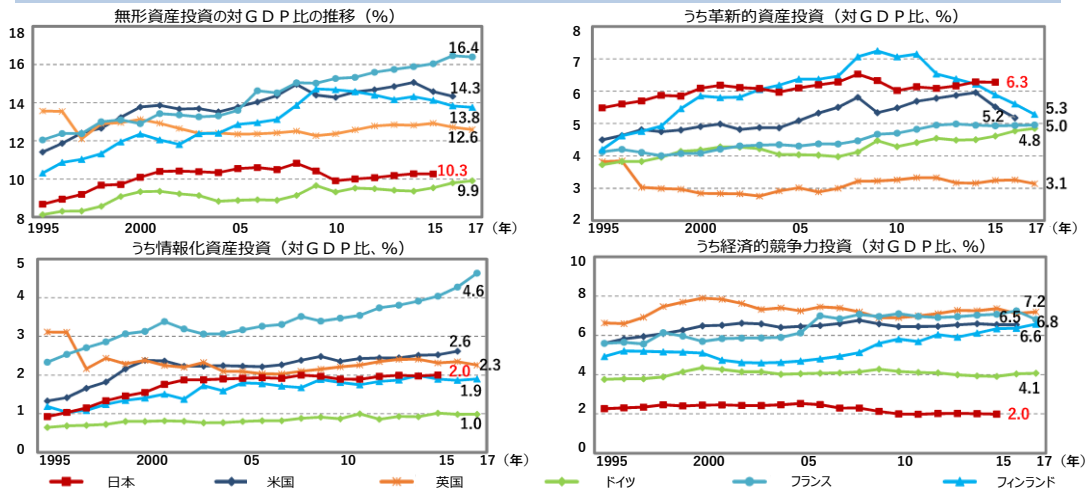
(注) 計算は次の通り。直接投資収益率 = 直接投資収益 / 資産残高(直接投資)、直接投資収益 = 配当金・配分済支店収益 + 再投資収益 + 利子所得
(出典) 財務省「国際収支統計」

平均賃金の国際比較



無形資産投資の推移

無形資産投資とは、知識・技術や人的資本などの「見えない資産」への投資。革新的資産投資（研究開発投資等）、情報化資産投資（ソフトウェア投資等）、経済的競争力投資（人材投資、経営組織改革投資等）に大別される。



(注) 日本のデータはJIP2018プロジェクトの一環として宮川教授・外木准教授・滝澤教授で作成。日本以外のデータはINTAN-Investにより作成。日本以外のデータは不動産・公務・教育・医療・家内工業を除いた数値。国民経済計算における民間企業設備投資では、上記の無形資産のうち、研究開発、コンピューターソフトウェア、鉱物探査・評価、娯楽作品原本が対象。
(出典) 内閣府「選択する未来2.0 参考資料」(2021年6月4日)

(3) 企業をとりまく経営環境の変化等

(社会経済状況の変化 (グローバル化、デジタル化))

我が国経済は、国際的な貿易や資本移動の自由化を背景とした、企業のグローバル化に伴い、輸出に軸足を置いた構造から、海外の生産拠点が生み出す付加価値が配当等の形で国内へ還流される構造に転換してきました。2010年代にかけてEPA (Economic Partnership Agreement; 経済連携協定)¹³²等の締結が進展し、我が国企業の海外展開に係る環境整備がより一層図られました。

¹³² 貿易の自由化に加え、投資、人の移動、知的財産の保護や競争政策におけるルール作り、様々な分野での協力の要素等を含む、幅広い経済関係の強化を目的とする協定のことです。

世界的に進む経済のデジタル化の中で、新たなビジネスモデルや市場が創出され、取引形態にも変化が見られます。国境を越えた企業間競争が行われる中、我が国企業も積極的に新技術等を取り入れ、変革に取り組む必要があります。

米中対立を軸とした国際秩序の再編が進む中、企業をとりまく課題として、コロナ禍やウクライナ情勢によるサプライチェーンの混乱が挙げられます。国際的な供給途絶リスクをコントロールし、経済の自律性、強靱性を高めるため、企業の国内回帰投資も含めた、経済安全保障の確保も求められます。

2050年カーボンニュートラルの実現に向けては、政府による後押しに呼応し、官民で連携して野心的な投資を大胆に行うこととされています。グリーン・トランスフォーメーションに向けた新技術の開発は我が国経済の成長戦略として位置付けられており、カーボンプライシング導入の結果として得られる将来の財源を裏付けとした20兆円規模のGX経済移行債を活用し、今後10年間で150兆円を超えるGX投資を官民協調で実現していくことを目指しています。

(ビジネスの多様化（製造からサービス、スタートアップ）)

過去20年の産業別GDPの変化を見ると、製造業のGDP割合は約1%減少し、サービス業のGDP割合は約1.8%増加しています。一方で、アメリカと比較すると、製造業の生産性水準は7割、サービス産業の生産性水準は5割にとどまっているという試算があります。特にサービス産業の生産性水準は、長期的に見ると、アメリカとの格差が拡大傾向にあるという結果が見られます。

半導体などのデジタル関連産業を中心に水平分業化の進展、プラットフォームによる「勝者総取り構造」などの産業構造の変化が進む中、迅速な事業ポートフォリオの見直し、積極的な設備投資、人的資本経営などを展開し、産業構造変化に柔軟に対応する必要も指摘されています。また、海外に比べ、我が国では、新規成長分野を担うディープテックなどのスタートアップへの投資が低調です。スタートアップ・エコシステムの質を向上させ、優秀な起業家を国内外から呼び込んでいく必要があります¹³³。

¹³³ 令和2年度税制改正にて、イノベーションを生み出すため、事業会社によるベンチャー企業への新規出資

日本は海外に比べ開廃業率が低く、倒産件数についてもコロナ禍も含めて減少傾向にあります。また、従来からの少子高齢化に加え、新型コロナからの経済活動の再開も背景に、有効求人倍率は上昇傾向であり、人手不足も指摘されています。持続的な経済成長を実現するには、企業の新陳代謝を通じた新たな成長分野へリソースの投入も重要です。

また、Web3.0の世界では、DAO¹³⁴と呼ばれる組織体が出現しており、今後、大規模な市場になるとも言われています。これまでのプラットフォームによる情報寡占からブロックチェーン技術を用いた分散型のデータ管理が主流になる可能性があります。こういった新たな技術等の出現に基づく、新たな経済活動・事象についても、確定決算主義の考えの下、各種法令や企業会計原則等に準拠した取扱いが原則となりますが、技術革新のスピードが増していることを踏まえ、対応が時宜を逸することで企業活動の妨げになることがないように注意していく必要があります。

(成長と分配の好循環)

成長と分配の好循環の実現に向けて長期的な視点に立ち、企業が設備投資や人への投資を実施して生産性を高めて成長し、積極的な賃上げや取引先における適正な利益の確保など多様なステークホルダーへの還元を行っていくことが重要になります。例えば、足もとでは原材料価格が上昇していますが、特に中小企業においては、賃上げを行うことが可能となるように、適切な転嫁対策を行っていくといった取組みが求められます。

また、こうした企業による設備投資や人への投資を通じた生産性の向上は、経済の成長に不可欠であり、税収基盤の強化にもつながります。

企業をとりまく経営環境は、常に変化しています。法人税のあり方について考える際には、こういった変化も踏まえた上で、基幹税として担っている、普遍的な財源調達機能の維持・確保を考えていく必要があります。

に対し所得控除を認めるオープンイノベーション促進税制（O I 促進税制）を、極めて異例の措置として創設しました。また令和5年度税制改正では、スタートアップ企業の出口を多様化する観点からO I 促進税制を拡充し、スタートアップ企業の成長に資する成長要件を課した上で、既存株式の取得（M&A）についても対象とすることとしました。

¹³⁴ DAO（Decentralized Autonomous Organization；分散型自立組織）とは、Web3.0技術の軸となるブロックチェーン上で成立し、特定の所有者や管理者が存在せず、参加者同士の投票で意思決定し、事業やプロジェクトを推進する新しい組織形態のことです。

(4) 法人税制における今後の課題

① 基幹税としての役割

令和3（2021）年度の法人税収は13.6兆円であり、国の一般会計税収全体の約2割と我が国の歳入の中で重要な地位を占め、先述のとおり、税体系における基幹税の一つです。今後、厳しい財政状況等を踏まえ、継続した財政健全化への取組みがより一層重要となる中、基幹3税を中心に安定的な税収基盤を確保していく必要があります。法人税については、所得税及び消費税との関連性も踏まえつつ、税制体系全般（タックス・ミックス）において適切な負担のあり方を検討していく必要があります。

② 税率

法人課税は、財・サービスの消費地において課税がなされる仕向地主義と異なり、消費される場所の税率にそろうものではなく、法人税率自体が立地競争力や国際競争力に影響を持ちます。したがって、法人課税においては、我が国の立地競争力や企業の国際競争力の観点も必要であり、平成27年度・28年度税制改正における「成長志向の法人税改革」は、こうした点にも留意しつつ、取り組んだものです。

他方、企業活動を巡る環境は、もとより法人税率の水準に限られるものではなく、為替の動向、諸々の生産コストの水準、物流などのインフラの整備状況、優秀な人材の確保可能性、安全・安心な環境など多様な要因によって決定されるものです。また、それぞれの国の抱える経済構造や社会課題は多様であり、財政需要やタックス・ミックスの姿も国によって異なっています。

1980年代から企業誘致を目的とした国際的な法人税率引下げの傾向が続き、近年ではフランスが2018年から2022年にかけて33 1/3%から25%まで法人税率を引き下げました。こうした傾向に対し、令和3（2021）年10月のOECD／G20「BEPS包摂的枠組み」における2本の柱からなる国際課税ルールの見直しの合意のうち、「第2の柱」として、実質的に世界全体において一定の最低税率（15%）での課税が確保される見通しとなっており、法人税の引下げ競争に一定の歯止めがかかったと言えます。

また、新たな政策の財源として法人税率の引上げを行う国も見られます。例えば、アメリカでは、令和4（2022）年8月に成立したインフレ抑制法に

において、年間利益が 10 億ドル超の大企業に対する 15%の最低課税が措置されています。また、法人税率の引上げ（21%から 28%へ）が 2024 年度大統領予算教書に盛り込まれています¹³⁵。イギリスでは、令和 5（2023）年 4 月より、年間利益が 25 万ポンド超の企業を対象に最高税率を 19%から 25%に引き上げるといった動きが見られます¹³⁶。

企業活動がデジタル化を伴ってより一層グローバル化している中、我が国の法人税制のあり方を検討するに当たっては、各国の法人税制の動向を含め、企業を取り巻く状況を総合的に勘案しながら検討していく必要があります。

③ 租税特別措置

（租税特別措置を設けるに当たっての基本的考え方）

法人税の租税特別措置は、一般的に、特定の者の負担を軽減することで、特定の政策目的を達成することを目指し、講じられています。

こうした政策税制は、租税の公平原則や中立原則の大きな例外となっています。例えば、減収額が最大である研究開発税制は、その恩恵を享受するのは全納税法人約 109 万社のうち 1 万社程度であり、業種別では適用額の 80%が製造業（中でも輸送用機械、化学（製薬含む）、産業用電気機械）に集中し、サービス産業の適用は少なくなっています。

政策税制は、こうした租税原則の歪みを生じさせてなお、必要性や有効性があることが明確に認められるもののみ限定し、期限を区切って措置することが原則です。期限到来時には、必要性や有効性を検証の上、廃止を含めてゼロベースで見直す必要があります。

その際、企業の一つの目的が利益の最大化にあるとすれば、政策税制がなかったとしても利益をもたらす経済活動は自ずと行われるはずであり、そういったものを政策税制の対象とすることは、費用対効果の観点からは正当化されません。

¹³⁵ アメリカでは、2022 年にインフレ抑制法が成立し、エネルギー安全保障・気候変動投資を促進するための歳出措置や税制措置を講じる一方、財源確保策として年間利益が 10 億ドル超の大企業に対する 15%の最低課税や自社株買いに対する 1%の課税等を行い、全体として 10 年間で 3,000 億ドル規模の財政赤字を削減（追加歳出等 4,370 億ドル、追加財源 7,370 億ドル）することとしています。また、アメリカの 2024 年度予算教書では、アメリカへの投資や家庭の負担削減、メディケアと社会保障の保護・強化と、その財源確保策としての法人税率の引上げ等が盛り込まれました。

¹³⁶ イギリスでは、2021 年度予算において、コロナ禍で悪化した財政状況に対して健全化に向けた税制措置として、法人税率の引上げを決定しました。この際、投資促進税制等も同時に措置されていますが、2023 年春季経済見通しにおいて、政府借入の見通しは改善しています。

また、政策税制の主な効果は投資コストを低減させることにありますが、投資の期待収益率は他のコストや産業の期待成長率に大きく影響されるため、税制による投資コストの低減のみで企業行動を変えることには限界があり、産業の構造的な課題を解決していくべきことにも留意が必要です。

こうしたことを踏まえ、今一度、租税原則の原点に立ち返り、その要否を含め、租税特別措置のあり方を検討する必要があります。

(租税特別措置の効果検証とそれに基づく見直し)

措置された租税特別措置に関しては、EBPMによる適切なデータを用いた効果検証を踏まえ、制度のあり方を不断に見直す必要があります。その際、当該措置が存在するために企業が特定の行動に踏み切ったと言える、いわゆる政策インセンティブ効果を従来にも増して厳格に立証する必要があり、政策インセンティブが機能していない措置については、廃止・縮減すべきです。このためには、検証のために必要なデータセットについて、政策税制の適用を受ける納税者の負担にも配慮しつつ充実を図る必要があります。

<参考>租特透明化法に基づき、各租税特別措置について、適用件数、適用額、業種別の適用状況等が調査・公表されていますが、これ自体は統計情報に過ぎず、租税特別措置の効果や評価そのものを示すものではありません。したがって、税制改正要望に際し、各省において適用実態調査も活用して、有効性・必要性などの分析を行う政策評価が重要となりますが、総務省の点検結果によると、分析・説明の程度が不十分なものが点検後においても一定数みられる状況となっています。

(他の政策手段（補助金等）との選択における留意点)

政府の有する他の政策手段との比較の観点では、補助金は一般に、予算の範囲内で、特定の事業を行う団体等に対して、その申請を受けて国等が審査を行った上で交付の決定をするものです。予算の制約によっては、条件を満たしていても交付を受けられない可能性があるなど、行政府の裁量が存在します。

一方、租税特別措置は、租税特別措置法やそれに基づく政令等に規定された明確かつ形式的な要件に基づき、これを満たす納税者が等しく適用を受けることが可能な枠組みです。

政策税制のうち税額控除や所得控除は、期間損益の調整である特別償却等

に比べ、直接的な資金支援であり、より補助金に近い性質を有している一方、補助金並みのチェックメカニズムが設けられているものではありません。近年、インセンティブ強化の名目の下、多数の税額控除制度・所得控除制度が設けられ、また税額控除率の引上げがなされてきました。これについては、厳しい財政状況の中、どのような効果があるのかについての説明責任を果たすことが不可欠であり、定量的な分析に資するデータセットの構築も求められます。現状の税額控除制度・所得控除制度について、上記の観点を踏まえ、そのあり方を抜本的に見直す必要があります。

(租税特別措置における新たな取組み)

令和4年度税制改正で措置された賃上げ促進税制においては、賃上げ要件に加え、一定の企業に対してマルチステークホルダー方針の公表を求めることとしています。これは、株主にとどまらず、従業員、取引先をはじめとするマルチステークホルダーへの適切な分配を行うことが賃上げモメンタムの維持や経済の持続的発展につながるという観点から、従業員への還元や取引先への配慮が重要であることを踏まえた取組みを進めることを企業が自ら宣言するものであり、他の租税特別措置についても同様の取組みを行うことが考えられます。また、マルチステークホルダー方針の実施状況について、租税特別措置を利用する企業は説明責任を果たすことが期待されます。

④ 中小法人税制

中小法人に対しては、先述のとおり、法人税法において、軽減税率(19%)や繰越欠損金の所得全額までの控除が措置されており、租税特別措置として、更なる軽減税率(15%)、即時償却を含む投資促進税制等が講じられています。なお、こういった中小法人向け租税特別措置の適用を受ける場合には、課税所得(過去3年平均)が15億円以下であることが必要となります。

近年、大企業が減資を行い中小法人となる事例が見られますが、こうした法人税の特例措置も一つの誘因であるとの指摘もあります。

また、中小法人は大宗(6割程度)が赤字であり、その実態をよく見極める必要があるとともに、毎年度の法人所得に対する法人税に限らず、その株主に対する所得税や資産課税など税体系全体の中で適切な負担を求めることができているか確認していく必要があります。

中小企業は我が国の雇用の7割を創出するなど地域経済の中核を担っています。地域を活性化し、「成長と分配の好循環」を実現するためには、中小企業が設備投資等を通じて経営基盤を強化し、生産性を向上させることで、賃上げへとつなげ、地域経済の担い手として一層の役割を果たしていくことが望ましく、中小法人税制についても、こうした考え方と整合的なものとなるよう仕組みを転換していく必要があると考えられます。

<参考>特に所有と経営の分離が徹底されていない法人において、法人に利益(所得)を蓄積し、個人の所得を調整することで、課税の繰延べが行われれば、経済活動形態の選択に歪みが生じることとなります。こうした歪みを発生させないためには、法人税、所得税、資産課税といった各税目において整合的な課税がなされる必要があります。

⑤ 公益法人税制

公益法人に対しては、公益法人改革から10年以上が経過したことを踏まえ、公益法人の活動のより一層の活性化が図られるよう、収支相償原則や遊休財産規制のあり方、ガバナンス改革等の検討が行われています。

公益法人等の課税のあり方については、民間事業者と競合する分野があることを踏まえ、公益法人等や収益事業の範囲¹³⁷を適切なものとし、経営形態間での課税の公平性を確保していくこと等が重要です。

¹³⁷ 「法人税の改革について」(平成26(2014)年6月)において、「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」とされる一方で、「収益事業の規定方法については、従来から、現行の限定列挙方式ではなく、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」とされています。

2. 地方法人課税

(1) 地方法人課税の概要

地方税における法人課税としては、法人住民税と法人事業税があります。法人税額や法人の所得を課税標準の一つとしていることから、個人住民税や固定資産税、地方消費税と比べて、税収が景気変動の影響を受けやすいという特徴を有していますが、令和5（2023）年度地方財政計画におけるこれら地方法人二税の税収は、6.6兆円（法人住民税が2.0兆円、法人事業税が4.6兆円）と地方税収の15.5%を占めており、地方公共団体の基幹税の一つとなっています。

なお、地方法人二税のほか、特別法人事業税（国税）（同年度2.0兆円）は、税収の全額が交付税及び譲与税配付金特別会計に直入され、特別法人事業譲与税として都道府県に譲与される仕組みであり、実質的な地方税源と位置付けられています。また、地方法人税（国税）（同年度1.9兆円）についても、税収の全額が、地方固有の財源である地方交付税の原資とされています。

(法人住民税)

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幅広く負担を求めるために課される税です。道府県民税と市町村民税における法人課税の総称であり、均等割と法人税割によって構成されています。具体的には、法人の道府県民税は、資本金等の額に応じて定額で課される均等割と原則的に法人税額を課税標準として課される法人税割によって構成されています。また、法人の市町村民税は、資本金等の額と従業者数に応じて定額で課される均等割と原則的に法人税額を課税標準として課される法人税割によって構成されています。

(法人事業税)

法人事業税は、法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たっては地方公共団体の各種の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担するという考え方に基づいて課税される都道府県税です。法人の事業活動と地方の行政サービスとの幅広い受益関係に着目して事業に対して課される税であることから、その課税標

準は、法人の事業活動の規模をできるだけ適切に表すものであることが望ましいと考えられています。法人が行う事業や法人の規模等の区分により異なり、原則として、資本金 1 億円超の普通法人は付加価値割、資本割及び所得割により、資本金 1 億円以下の普通法人は所得割により課税されています。

<参考：個人事業税>

事業税は、法人が行う事業のみならず個人が行う事業に対しても課税されます。個人事業税は、不動産所得及び事業所得を課税標準として事務所又は事業所所在の都道府県において、その個人に課するものです。個人事業税における課税対象事業のあり方などについては、社会経済状況の変化に留意する必要があります。

(分割基準)

地方法人二税は、事務所等が所在する地方公共団体において課税されるものです。事業を行う法人の事務所等が 2 以上の地方公共団体に所在するときは、関係団体間の課税権を調整する必要が生じることとなります。事務所等の所在する団体に課税標準額を分割する際の基準を分割基準といい、各地方公共団体に納付すべき税額は、分割後の課税標準額に当該地方公共団体の税率を乗じて、それぞれ決定されます。地域社会の会費的性格を有し、都道府県及び市町村が課税する法人住民税については、従業者の数が分割基準とされています。法人事業税については、課税の根拠が応益原則にあることから、各都道府県内における事業の規模、活動量などを的確に表すものとして、業種ごとに、従業者の数のほか、事務所等の数、事務所等の固定資産の価額等が分割基準とされています。社会経済状況の変化に応じた事業活動と行政サービスの受益関係を反映させる必要があることから、これまで分割基準の見直しが行われてきました。

(2) 近年の地方法人課税改革

(法人事業税における外形標準課税の導入及び拡大)

地方公共団体が行政サービスを安定的に提供するためには、その財源の根幹をなす地方税は、できる限り、安定的で税収の変動が小さいものであることが求められます。法人事業税は、長らく、法人所得に対する課税が大きなウェイトを占めており、経済情勢の影響を受けやすく、特にバブル経済崩壊以降は、税収が不安定な状況が続いていました。

こうしたことを踏まえ、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税収の安定化、経済活性化の促進等を図るため、所得への課税の一部（4分の1）を振り替える形で、平成16（2004）年度に外形標準課税が導入されました。具体的には、所得割の税率を引き下げ一方、付加価値額を課税標準とする付加価値割と資本等の金額（現在は、資本金等の額）を課税標準とする資本割が創設されました。また、外形標準課税は、所得の多寡にかかわらず事業活動の大きさに応じた税負担を求める仕組みであることから小規模な企業の経営に与える影響等に配慮し、資本金1億円超の法人が対象とされました。

その後、「成長志向の法人税改革」の一環として、所得割の税率を引き下げ一方、外形標準課税の割合は平成27（2015）年度に8分の3へ、平成28（2016）年度に8分の5へと段階的に拡大されました。

（税源の偏在性が小さい地方税体系の構築）

地方法人二税の人口一人当たりの税収額は、最大と最小の都道府県の間には5.9倍（令和3（2021）年度決算額）の差があります。法人の事業活動が大都市部に集中する傾向があることなどから、他の地方税と比較して税源の偏在性が一定程度大きくなることは避けられないものです。

地域の実情に応じたきめ細かな行政サービスを地方公共団体が安定的に提供していくためには、その基盤として、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築することが重要です。これは、基本的には、個人住民税、固定資産税、地方消費税等と合わせた地方税制体系全般（タックス・ミックス）において実現していくべきものです。一方、地方法人課税においても、税源の偏在を是正するための措置が講じられてきました。

平成20（2008）年度には、消費税を含む税制の抜本的な改革までの暫定措置として、法人事業税の一部を分離して地方法人特別税（国税）とし、地方法人特別譲与税として人口及び従業者数に応じて都道府県に譲与する仕組みが創設されました。

その後、地方消費税の充実により地方交付税の交付団体と不交付団体の財政力格差が大きくなることを踏まえ、消費税・地方消費税の8%への引上げにあわせて、法人住民税法人税割の一部を地方法人税（国税）とし、税収の全額を交付税原資とすることとされました。また、消費税・地方消費税

の 10%への引上げ時には、法人住民税法人税割の交付税原資化を更に進めることとされました。なお、消費税を含む税制の抜本的な改革までの暫定措置とされていた地方法人特別税・譲与税制度については、これにあわせて縮小・廃止されました。

さらに、令和元（2019）年度には、地域間の財政力格差の拡大、インターネット取引の拡大などの社会経済状況の変化等に対応するため、法人事業税の一部を特別法人事業税（国税）とし、特別法人事業譲与税として人口に応じて都道府県に譲与することとされました。

（3）社会経済状況の変化

法人税の各論において紹介されている経済のデジタル化やビジネスの多様化などの企業を取り巻く経営環境の変化等に加え、近年、特に地方法人課税に関連するものとして、関係法令の改正等により資本金のあり方等が変容してきていることやグループ経営の拡大を始め企業の組織再編が進んでいること、また、サービス産業のウェイトが高まるとともにインターネット取引の拡大により店舗を必要としない事業形態なども拡大していることなどの変化が生じています。

（4）地方法人課税における今後の課題

（基幹税としての役割）

法人の事業活動が地方公共団体の行政サービスを受けて行われていることから、法人に対して一定の負担を求めることは適当であり、地方法人課税が、引き続き、地方公共団体の基幹税としての役割を果たしていくことが重要です。また、地方法人課税についても、先述した法人税における今後の課題（租税特別措置、中小法人税制、公益法人税制等）で示した視点に沿った検討が必要であることに加え、社会経済状況の変化や企業活動の変化に対応して、地方法人課税を時代に適合したものにしていくことが求められます。

（外形標準課税のあり方）

法人事業税の外形標準課税は、先述のとおり、資本金 1 億円超の大法人を対象に導入され、その後、所得割の税率引下げとあわせて段階的に拡大されてきましたが、外形標準課税の対象法人数は、資本金 1 億円以下への減資を

中心とした要因により、導入時に比べて約3分の2まで減少しています。その背景には、前述した資本金のあり方等が変容してきていることが考えられます。また、持株会社化・分社化の際に、外形標準課税の対象範囲が実質的に縮小する事例も生じています。こうした事例の中には、損失処理等に充てるためではなく、財務会計上、資本金を資本剰余金へ項目間で振り替える減資を行っているものも存在します。また、子会社の資本金を1億円以下に設定しつつ、親会社の信用力を背景に大規模な事業活動を行っている企業グループの事例もあります。

こうした減資や組織再編による対象法人数の減少や対象範囲の縮小は、「成長志向の法人税改革」の趣旨や、地方税収の安定化・税負担の公平性といった制度導入の趣旨を損なうおそれがあり、外形標準課税の対象から外れている実質的に大規模な法人を対象に、地域経済・企業経営への影響にも留意しながら制度的な見直しを検討することが必要です。

(分割基準のあり方)

地方法人二税においては、従業者の数や事務所等の数により課税標準を分割していますが、産業構造が大きく変化するとともに、事業活動の形態や働き方などは多様化しています。例えば、近年、産業別のGDPに占める製造業の割合が低下する一方、サービス業の割合が高まっています。また、インターネット取引が増加するとともに、AIやICTを活用した無人の店舗や倉庫、工場等も事業活動における重要な拠点となっており、その傾向は今後とも進展していくと想定されます。

分割基準は、法人の事業規模などを的確に表すことが必要であることから、こうした社会経済状況の変化を踏まえた分割基準のあり方について、不断に検討していくことが必要です。

(税源の偏在性の小さい地方税体系の構築)

特別法人事業税・譲与税制度創設までの一連の偏在是正の取組みにより、地域間の財政力格差の拡大や社会経済状況の変化等に対して地方税制上の一定の対応が行われてきました。今後も、社会経済状況の変化を把握するとともに、地方税源の偏在の度合いや地域間の財政力格差の状況等について注視し、税源の偏在性の小さい税体系の構築を目指していくことが重要です。