

平成10年度以降における法人税制の動向

——グローバル化における企業集団税制と国際競争力強化税制——

中 川 巖*

(要約)

法人税制は、企業経営に大きな影響を与える。平成10年度（1998年）以降の法人税制改正では、企業集団税制と国際競争力強化が重要課題とされた。

企業集団税制には、組織再編税制と連結納税制度がある。組織再編税制においては、株式交換・株式移転税制が平成11年（1999年）度に創設された。続いて、平成13年（2001年）度税制改正において合併/分割税制が制定された。平成14年（2002年）度には親子会社を連結して一つの課税単位とする連結納税制度が制定された。さらに、平成22年（2010年）度改正においてグループ税制が導入された。

一方、国際競争力強化税制の政策として、法人税率の引き下げ・設備投資奨励税制・試験研究促進税制が導入された。法人税率の引き下げは、平成10年度、11年度（1998年、1999年）と連続して行われたが、以後は改正がなかった。その結果、日本の法人税率は国際的に高くなっており、平成23年（2011年）度税制改正案では、国際競争力強化のための法人税率引き下げが改正内容にあったが、東日本大震災により成立しなかった。

高い法人税率は日本国内におけるビジネスコストの高負担に結びつき、大企業が海外に流出する。結果として、大企業から中小企業への受注高の減少を招くことになり、国内経済の低下をもたらす。これらを解決するには、グローバル化における国際競争力強化のため、法人税率引き下げによる大企業の国内活動を活性化するとともに、中小企業を振興するための税制を強化することが重要である。

* 大阪国際大学兼任講師，税理士

キーワード：税制改正，企業組織再編税制，連結納税制度，法人税率の引き下げ，国際競争力

目 次

まえがき

第1章 各年度における法人税制改正の要点

第2章 税制改正項目の内容分類

第3章 企業組織再編税制の制定

第4章 連結納税制度の導入

第5章 グループ税制

第6章 法人税率の引き下げの論点

第7章 設備投資奨励税制（減価償却制度の改正を含む）

第8章 試験研究費奨励税制

第9章 企業集団税制と国際競争力強化税制の展開 —むすびに代えて—

まえがき

本稿では、21世紀における最初の10年間を中心に、その前後の年度を含めて、日本における企業税制の展開とその特色を検討したい。そのため、平成10年度以降平成22年度までの税制改正の動向及び平成23年度税制改正案の主要論点を取りまとめるとともに、商法・会社法等の関係諸法規の改正等についても、その関連性を考察したい。

法人税制は、企業経営に大きな影響を与えている。企業の会計実践における税務会計の役割は非常に大きなものがある。税務会計によって作成される会計情報が、適正な納税という税務目的のみならず、融資目的・経営管理目的などに役立っている。それだけに法人税制の改正の動向は、企業経営にとっても重要な課題である。

税は公共サービスに必要な国民共通の経費として、国民が負担するものである。日本国憲法第30条においても、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」と定められている。租税の目的は、公共サービスの資金の調達・所得の再配分が基本である。さらに租税政策による企業行動誘導の役割は、社会の活性化に重要な役割を果たしている。税制は、社会経済および企業経営と密接に関係しており、最近の経済構造や社会環境のめまぐるしい変化に対応して、税制改正がおこなわれている。

以下、平成10年（1998年）度以降における法人税制改正の動向を、年代別、内容別に論じ、グローバル化における企業集団税制と国際競争力強化税制に関する主要課題を明らかにしたい。

第1章 各年度における法人税制改正の要点

各年度の法人税制改正項目のうち、重要課題を示せば次のとおりである。

1 平成10年度税制改正¹⁾

平成10年度の税制改正における主要課題は次のとおりである。

(1) 法人税率の引き下げ

普通法人の法人税率を37.5%から34.5%に引き下げた。

(2) 減価償却制度

建物の減価償却方法を定額法のみ統一した（平成10年4月1日以後取得分より）。

2 平成11年度税制改正²⁾

平成11年度の税制改正では、次の項目が取り上げられた。

(1) 法人税率の引き下げ

普通法人の法人税率を34.5%から30%に引き下げた。

(2) 企業組織再編税制の創設

商法改正における株式交換・株式移転制度の制定により、企業組織再編税制が創設された。

3 平成12年度税制改正³⁾

平成12年度の税制改正では、本格的な景気回復に資するため、民間投資の促進、中小企業・ベンチャー企業の振興を図り、社会経済情勢の変化に対応する目的が掲げられた。改正の中に、ソフトウェアの資産区分を減価償却資産（無形固定資産）とすることが含まれている。

4 平成13年度税制改正⁴⁾

平成13年度の税制改正では、商法改正による会社分割制度の制定に伴い、企業組織再編税制に分割・合併等の定めを新設し、その整備を行った。

1) 改正内容については財務省ホームページを参照した。 http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/trend/sy002a1.htm

2) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy1999/youkou1.htm
財務省：平成11年度税制改正の要綱

3) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2000/zei003a.htm
財務省：平成12年度税制改正の要綱

4) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2001/zei002_1.htm
財務省：平成13年度税制改正の要綱

5 平成14年度税制改正⁵⁾

平成14年度の税制改正では、構造改革に資する観点から、連結納税制度が創設された。

6 平成15年度税制改正⁶⁾

平成15年度の税制改正の目的として、産業の競争力強化のための研究開発・設備投資減税が取り上げられた。

(1) 試験研究費の総額に係る特別税額控除制度の創設

(2) 設備投資減税

① I T投資促進税制の創設

②開発研究用設備の特別償却制度の創設

7 平成16年度税制改正⁷⁾

平成16年度の税制改正では、持続的な経済社会の活性化に資する目的が強調され、次の項目が含まれている。

(1) 欠損金の繰越控除制度の見直し

青色申告書を提出した事業年度の欠損金の繰越期間、災害による損失金及び連結欠損金の繰越期間を5年から7年に延長した。

(2) 連結納税制度の改正 — (連結付加税の廃止) —

連結付加税は、平成14年度の制度創設に伴う税収減に対応するため、2年間の措置として講じられたものであったが、事業再編の一層の促進を図る観点から、廃止とされた。

8 平成17年度税制改正

当時の経済・財政状況等を踏まえ、持続的な経済社会の活性化実現のための「あるべき税制」の構築に向け、主に所得税の改正が行われたが、法人税については主要な改正がなかった。

9 平成18年度税制改正⁸⁾

平成18年度の税制改正の主要項目は次のとおりである。

(1) 研究開発税制

試験研究費の総額に係る特別税額控除制度について、平成18年4月1日から平成20年3月31

5) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2002/zei002_1.htm

財務省：平成14年度税制改正の要綱

6) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2003/zei001_a1.htm

財務省：平成15年度税制改正の要綱

7) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2004/zei001_a1.htm

財務省：平成16年度税制改正の要綱

8) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/zei001_a1.htm

財務省：平成18年度税制改正の要綱

日までの間に開始する各事業年度において、試験研究費のうち比較試験研究費を上回る部分の特別税額控除割合に100分の5を加える特例が、2年間の時限措置として講じられた。

(2) 組織再編税制の見直し。

(イ) 株式交換及び株式移転に係る税制について、若干の見直しがなされた。

(ロ) 非適格合併等により資産等の移転を受けた場合には、その非適格合併等に伴って引き継いだ従業者の退職給与に係る債務に相当する金額等を負債に計上するほか、その資産及び負債の純資産価額とその移転の対価の額との差額を資産又は負債に計上し、これらの内容に応じた処理が行われた。

(ハ) 分割型分割の範囲等について、所要の整備が行なわれた。

(3) 会社法制定における役員報酬の見直し（利益処分案の廃止等も含む。）等に関連して、税法上の役員給与に関する損金算入条件等が改正された。

10 平成19年度税制改正⁹⁾

平成19年度の税制改正では、日本経済の成長基盤を整備する観点から、減価償却制度の抜本の見直しが行われた。

(1) 減価償却制度

① 償却可能限度額及び残存価額の廃止

平成19年4月1日以後に取得する減価償却資産については、償却可能限度額（取得価額の100分の95相当額）及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時点で1円（備忘価額）まで償却できることとされた。

② 250%定率法

定率法を採用する場合の償却率は、定額法の償却率（1/耐用年数）を2.5倍した数とし、特定事業年度以降は残存年数（耐用年数から経過年数を除いた年数）による均等償却に切り替えて、1円まで償却できることとされた。

11 平成20年度税制改正¹⁰⁾

平成20年度の税制改正は、研究開発税制の時限措置が主な改正であった。

すなわち、試験研究費に係る特別税額控除制度について、試験研究費の増加分に対する特別税額控除割合を上乗せする特例を改組し、当期の法人税額の100分の10相当額を限度とすることとされた。

9) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/zei001_a1.htm

財務省：平成19年度税制改正の要綱

10) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/zei001_a1.htm

財務省：平成20年度税制改正の要綱

12 平成21年度税制改正¹¹⁾

平成21年度の税制改正の目的としては、当時の経済金融情勢を踏まえ、景気回復の実現に資する観点で改正が行われている。

- (1) 企業における設備投資関係の時限立法の延長。
- (2) 中小企業法人税率の引き下げ。

中小法人等の平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に終了する各事業年度の所得の金額のうち年800万円以下の金額に対する法人税の軽減税率を18%（現行22%）に引き下げられた。

13 平成22年度税制改正¹²⁾

(1) 税制改正に当たっての基本的考え方

平成22年度の税制改正においては、税制改革に当たっての基本的な考え方として、厳しい財政状況を踏まえつつ、支え合う社会の実現に必要な財源を確保して、経済・社会の構造変化に適応した新たな税制を構築するとしている。納税者の立場に立った「公平・透明・納得」のできる税制を立ち上げ、国民一人一人が社会に必要な費用を分かち合い、社会保障制度も税制改正の範疇に含め、あわせてグローバル化に対応できることを強調している。

(2) グループ税制

企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても、法人の組織形態の多様化に対応するとともに、課税の中立性や公平性等を確保する観点から、見直しがなされた。その主要項目として、100%グループ内の法人間の譲渡取引の損益の繰延等のグループ内取引税制の見直し、大法人の100%子法人に対する中小企業向け特別措置の適用見直し、連結子法人の連結開始前欠損金の持ち込み制限の見直しがある。

14 平成23年度税制改正（案）¹³⁾

平成23年度の税制改革は、新政権の下で策定された平成22年度の税制改革を基に抜本改革に向けた方向性を示し、次の五つの視点でもって改革を行うことを目的としている。

- ① 納税者の立場に立ち「公平・透明・納得」の税制を築くこと。
- ② 「支え合い」のために必要な費用を分かち合うこと。
- ③ 税制改革と社会保障制度改革を一体的にとらえること。

11) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2009/zei001_a1.htm

財務省：平成21年度税制改正の要綱

12) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/zei001.htm

財務省：平成22年度税制改正の大綱

13) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/zei001.htm

財務省：平成23年度税制改正大綱

- ④ グローバル化に対応できる税制を考えること。
- ⑤ 地域主権改革を推進するための税制を構築すること。

この5つを基にして平成23年度改正（改革）が行われる予定であったが、平成23年3月11日に起こった東日本大震災により、平成23年度税制改正は成立しなかった。しかしその提案内容は、今後における税制改革の方向性を示すものとして、重要であると考えられる。

平成23年度税制改正案で提案されていた最重要改正事項として、法人税率の引き下げと減価償却について改正が予定されていた。

- ① 法人の平成23年4月1日以後に開始する事業年度について法人税の税率を次のとおり引き下げる。

普通法人 30% → 25.5%

中小法人 30% → 25.5%

（年800万円以下）

22%（18%）→19%（15%）

- ② 減価償却一定率法償却率の見直し 250%→200%

第2章 税制改正項目の内容分類

第1節 法令連動型と政策目的型

第1章で示した年代別改正内容には、次に示したように法令連動型と政策目的型の二つのパターンに分類できる。

(1) 法令連動型

我が国の税制は申告納税制度を執っている。法人税を申告するには企業会計上の利益が出発点となり、申告調整を行って、所得金額を算定する。法人は関係諸法規により規制を受け、利益は関係諸法規、計算規則等により算出される。商法・会社法をはじめとする法令の変更は税法の改正に連動する。このような商法・会社法等企業に関連する法令が改正されることに伴い、税制がそれに対応すべく改正される場合を、法令連動型改正としたい。

法令連動型改正として分類できるのは次の通りである。

平成11年度税制改正 企業組織再編税制（商法改正に連動）

平成13年度税制改正 企業組織再編税制（商法改正に連動）

平成18年度税制改正 役員給与損金算入要件の見直し（会社法施行に連動）

(2) 政策目的型

経済環境・社会構造の変化に対応し、税制の企業行動への誘導的政策を重視して改正を行うことが多く、これを政策目的型改正としたい。政策目的型改正を示せば次の通りである。

平成10年度税制改正	法人税率の引き下げ
平成11年度税制改正	法人税率の引き下げ
平成12年度税制改正	ソフトウェアを減価償却資産に
平成14年度税制改正	連結納税制度導入
平成15年度税制改正	試験研究奨励税制・設備投資減税
平成16年度税制改正	欠損金の繰越控除制度の見直し・連結付加税廃止
平成18年度税制改正	組織再編税制の変更・研究開発費税制
平成19年度税制改正	減価償却250%定率法導入
平成20年度税制改正	試験研究奨励税制
平成21年度税制改正	中小企業軽減税率
平成22年度税制改正	グループ税制
平成23年度税制改正	(案) 法人税率引き下げ・減価償却の見直し250%→200% (成立せず)

第2節 課題別分類

上記の年代別・内容別分類を、課題別で集約してみると、次のように5つに区分できる。

- (1) 企業集団税制
- (2) 法人税率引き下げ
- (3) 設備投資奨励税制 (減価償却を含む。)
- (4) 試験研究費奨励税制
- (5) 役員給与改正

上記の5区分の内容を年代別に示すと次の通りとなる。

- (1) 企業集団税制
 - 平成11年度税制改正 企業組織再編税制の創設
 - 平成13年度税制改正 企業組織再編税制の完成
 - 平成14年度税制改正 連結納税制度導入
 - 平成22年税制度改正 グループ税制
- (2) 法人税率引き下げ
 - 平成10年度税制改正 法人税率の引き下げ
 - 平成11年度税制改正 法人税率の引き下げ
 - 平成23年度税制改正 (案) 法人税率引き下げ (成立せず)
- (3) 設備投資奨励税制 (減価償却を含む。)
 - 平成10年度税制改正 建物の減価償却を定額法に統一
 - 平成12年度税制改正 ソフトウェアを減価償却資産とする

平成15年度税制改正 設備投資減税

平成19年度税制改正 減価償却250%定率法の導入

平成23年度税制改正 (案) 減価償却の見直し, 定率法250%→200% (成立せず)

(4) 試験研究費奨励税制

平成15年度税制改正 試験研究奨励税制

平成18年度税制改正 試験研究奨励税制

平成20年度税制改正 試験研究奨励税制

平成23年度税制改正 (案) 試験研究奨励税制 (成立せず)

(5) 役員給与改正

平成18年度改正 会社法創設一利益処分案廃止一役員給与損金不算入要件の見直し等
年代別・パターン別・課題別の税制改正を一覧表にすれば次のとおりである。

法人税改正の多面的分類

年代別	パターン別		課題別				
			国際競争力強化税制				役員給与
改正年度	法令連動	政策目的	企業集団	法人税率	設備投資減価償却含む	試験研究	
H10年		○		○	○		
H11年	○	○		○			
H12年		○			○		
H13年	○		○				
H14年		○	○				
H15年		○			○	○	
H16年		○	○				
H17年							
H18年	○	○	○			○	○
H19年		○			○		
H20年		○				○	
H21年		○		○			
H22年		○	○		○		
H23年 (案)		●		●	●	●	

筆者作製

これらの課題別分類のうち、企業集団税制—企業組織再編税制・連結納税制度・グループ税制—および国際競争力強化税制—法人税率の引き下げ・設備投資奨励税制（減価償却を含む）・試験研究奨励税制—に関して、その制定・改正の論点を以下に検討したい。

第3章 企業組織再編税制の制定

第1節 平成11年度商法改正 — (株式交換・株式移転) —

第1項 法務省審議会における商法改正審議の経緯¹⁴⁾

1 法律案要綱の概要

商法部会は、平成9年12月以降、完全親子会社関係の創設のための手続である株式交換制度等の導入を取り上げた。そこでは、親会社株主に対する子会社の情報の開示等を内容とする親子会社法制に関する問題点並びに一定の金融資産について時価による評価を認めること等を内容とする資産の評価基準の見直しに関する問題点についても、検討を行ってきた。平成10年7月8日、「親子会社法制等に関する問題点」を取りまとめた後、関係各界に対する意見照会の結果等を踏まえて、更に審議を重ね、平成11年1月27日、要綱案発表するに至った。ついで平成11年2月16日に、「商法等の一部を改正する法律案要綱」(以下「要綱」という。)を取りまとめ、同日、これを法務大臣に答申した。

2 要綱の概要

会社をめぐる最近の社会経済情勢にかんがみ、商法・有限会社法及び株式会社の監査等に関する商法の特例に関する法律について次の改正を行うとともに、関係法律の整備を行うものであるとしている。

- (1) 完全親子会社関係(親会社が子会社の発行済株式の総数を有する親子会社関係)を円滑に創設するため、株式交換及び株式移転の制度を新設する。
- (2) 親会社株主の利益を保護するため、子会社の業務内容等の開示を充実する。
- (3) 会社の計算の適正を図るため、金銭債権等につき時価による評価を可能とする。

3 要綱の骨子

(1) 株式交換による完全親会社の創設

① 株式交換の意義

完全子会社となる会社(B社)の株主の有するB社株式を完全親会社となる会社(A社)に移転し、他方、B社株主にA社新株を割り当てることにより、A社が完全親会社となり、B社が完全子会社となる制度

② 株式交換の手続

(2) 株式移転による完全親会社の設立

14) http://www.moj.go.jp/shingi1/shingi_990216-3.html 法務省：商法等の一部を改正する
法務省ホームページ平成11年2月商法等の一部を改正する法律案要綱の概要

① 株式移転の意義

完全子会社となる会社（B社）の株主の有するB社株式を新たに成立する完全親会社（A社）に移転し、他方、B社株主にA社株式を割り当てることにより、A社が完全親会社となり、B社が完全子会社となる制度

② 株式移転の手続等

第2項 平成11年度税制改正における株式交換・株式移転税制の導入

以上の商法改正を受けて、平成11年度税制改正要綱において、次のように改正内容が示されている¹⁵⁾。

1 社会経済情勢の変化への対応

(1) 企業組織の変更への対応

① 商法改正による株式交換・株式移転制度（仮称）の創設に伴い、次の措置を講ずる。株式交換又は株式移転が行われた場合において、その株式交換又は株式移転により子会社となる会社の株式の親会社となる会社における受入価額が、株主の帳簿価額の合計額以下であると認められること等の要件を満たすときには、子会社株式の取得価額の引継ぎによる課税の繰延べを認める。

② 株式移転により子会社となる会社（新子会社）が、親会社となる会社（新親会社）に対してその株式移転後に譲渡する全額出資の子会社の株式について、新親会社为新子会社の譲渡直前の帳簿価額を取得価額とすること等の要件を満たすときには、譲渡益に対する課税を行わない。

③ 特定事業者の事業革新の円滑化に関する臨時措置法に基づき共同で事業革新計画の承認を受けた特定事業者が、共同出資子会社を設立する際に現物出資をした場合に生ずる譲渡益について、一定の要件の下に、課税の繰延べを認める措置を講ずる。

以上のように、平成11年度税制改正において、日本における企業組織再編税制が導入されることになった。

第2節 平成13年度商法改正 —（合併・分割等）—

商法が会社分割制度を創設（平成13年4月1日）したことに伴い、平成13年度税制改正において分割・合併等に関する企業再編税制が制定された。

15) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy1999/youkou2.htm

財務省：平成11年税制改正要綱の五 社会経済情勢の変化への対応

第1項 商法における会社分割制度の創設

商法改正により次ぎのとおり会社分割制度が創設された。

(改正前)

「第6節ノ3 資本の減少」

(改正後)

「第6節ノ3 会社の分割」

第1款 新設分割

第2款 吸収分割

「第6節ノ4 資本の減少」

商法等の一部を改正する法律案は第147回国会衆議院本会議において、第27号として提案された。その際、臼井日出男法務大臣はその趣旨説明¹⁶⁾を行い、会社分割制度の要点は次の6点であるとしている。

- 1 会社分割の形態は、新設分割の制度及び吸収分割の制度を創設する。
- 2 分割によって設立する会社等が分割によって新たに発行する株式の割り当てについて。
- 3 分割を行うには、分割計画書を作成し株式の特別決議により承認を受け、反対する株主の株式買取請求権を認め、債権者には債権保護手続きを経ることで両者の保護を行う。
- 4 分割創設会社が分割する会社から承継する財産がその会社の総資産の20分の1を超えないときは分割手続きを簡素化する。
- 5 分割した株式会社の権利義務を包括的に承継する。
- 6 分割の手続きに瑕疵があった場合には、株式、分割を承認しなかった債権者等は分割無効の訴えを提起することが可能。

この提案に対し同国会の質疑の中で保坂展人議員は、「この法案は、過去40年間の日本の企業の在り方を大きく変える影響があり、成立すると戦後日本の産業界にはなかった、持ち株会社型の企業グループ経営が始まるのは間違いない」とも述べている。

注：これに先立ち、純粋持ち株会社の解禁や産業活力再生特別措置法等の一連の立法がおこなわれ、政府は企業組織の再編等を容易にするための施策が講じられていた。

第27号提案の商法の一部改正にかかる法律案が可決されたのは、第147回国会本会議 第32号であった。商法の企業組織再編に係る改正がなぜ必要かについて当時の内閣法務委員長、武部勤氏が国会で次のように報告している¹⁷⁾。

「本案は、会社をめぐる最近の社会経済情勢にかんがみ、会社が組織の再編成を行うことを容易にするため、会社がその営業の全部または一部を他の会社に承継させる会社分割の制度を

16) <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/147/0001/14704200001027a.html>

衆議院会議録情報 第147回国会 本会議 第27号

17) <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/147/0001/14705110001032a.html>

衆議院会議録情報 第147回国会 本会議 第32号

創設しようとするものであります。』

第2項 平成13年度税制改正前における合併・分割等に関する意見

平成13年度合併・分割等に関する税制改正は上記の商法改正を受けて行われた。それ以前の段階において合併・分割税制の導入の必要性は認識されており、平成12年度税制改正調査会では次のように意見を提示している¹⁸⁾。

「近年、わが国企業の経営環境が変化する中で、経済の国際化に対応し、企業活力が十分発揮できるよう、企業会計において大幅な見直しが行われるとともに、企業再編のための法制面の整備が行われ、会社分割法制の導入に向けた検討も進められています。このような状況の下、税制についても適切な対応が求められており、企業の経営形態・規模に対する税制の中立性にも配意しつつ、会社分割に係る税制や連結納税制度について、その導入に向けた検討を進める必要があります。』

第3項 平成13年度税制改正要綱

平成13年度税制改革要綱では、商法改正による会社分割制度の創設に伴い、分割・合併等の企業組織再編成に係る税制を次のとおり整備するとしている¹⁹⁾。

1 法人における課税の取扱

(1) 移転資産等の譲渡損益の取扱い

法人が、分割・合併、現物出資又は事後設立（以下「組織再編成」という。）によりその有する資産等を他に移転した場合において、当該組織再編成が下記の適格組織再編成（適格分割、適格合併、適格現物出資又は適格事後設立）に該当する場合には、下記のとおり譲渡損益の計上を繰り延べる。

① 適格組織再編成

適格組織再編税制は、分割に伴って分割承継法人の株式のみが交付され、かつ、分割型分割にあつては、分割法人の株主の持株数に応じて分割承継法人の株式が交付されるものに限る。

イ 適格分割とは、次のいずれかに該当する分割とする。

(イ) 分割法人と分割承継法人とが100分の100の持分関係である場合の分割

(ロ) 分割法人と分割承継法人とが100分の50超100分の100未満の持分関係である場合の分割で、次の要件に該当するもの

18) <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod3.html> 同上の中にある税制調査会答申平成12年度法人課税の検討課題で述べられる。

19) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2001/zei002_1.htm
財務省：平成13年度税制改正の要綱

- (i) 分割法人の分割事業の主要な資産及び負債が分割承継法人に引き継がれていること。
- (ii) 分割法人の分割事業の従業者の概ね100分の80以上が分割承継法人において引き続き業務に従事することが見込まれていること。
- (iii) 分割法人の分割事業が分割承継法人において引き続き営まれることが見込まれていること。

(ハ) 共同事業を行うための分割で、次の要件に該当するもの（省略）

- ロ 適格合併及び適格現物出資とは、上記の適格分割の要件に準ずる要件に該当する合併及び現物出資とする。
- ハ 適格事後設立（省略）。

② 移転資産等の譲渡損益の計上の繰延べ

- イ 適格分割型分割又は適格合併による資産等の移転は、帳簿価額による資産等の引継ぎとし、譲渡損益の発生はないものとする。
- ロ 適格分社型分割又は適格現物出資による資産等の移転は、帳簿価額による資産等の譲渡とし、譲渡損益の計上を繰り延べる。
- ハ 適格事後設立による資産等の移転は、時価による資産等の譲渡とし、譲渡益又は譲渡損相当額の子会社株式の帳簿価額の修正損又は修正益を計上するものとする。
この場合、子会社は、購入した資産等の帳簿価額を親会社の帳簿価額と同額に修正する。

(2) 資本の部の金額の取扱い

適格分割型分割及び適格合併においては、利益積立金額の引継ぎを行う。また、分割型分割及び合併の場合には、いわゆるみなし事業年度を設ける。

なお、分社型分割、現物出資及び事後設立においては、利益積立金額は引き継がない。

2 株主における課税の取扱い

株式の譲渡損益の取扱い

分割型分割又は合併により、分割法人等の株主が分割承継法人等の株式のみの交付を受けた場合には、旧株（分割法人又は被合併法人の株式）の譲渡損益の計上を繰り延べる。

みなし配当の取扱い

適格分割型分割又は適格合併に該当しない分割型分割又は合併により、分割法人等の株主が交付を受けた分割承継法人等の株式等の価額のうち、資本等の金額を超える部分を原資とする金額について、配当とみなす。

3（省略）

4 租税回避の防止

繰越欠損金等を利用した租税回避の防止規定に加え、組織再編成に係る包括的な租税回避防止規定を設ける。

(以下省略)

第4章 連結納税制度の導入

平成11年度の税制調査会の答申に続き、平成12年度の答申さらに平成13年度の答申では、連結納税制度に関して慎重かつ確実な検討が重ねられ、平成14年度の税制改正において連結納税制度が創設されている。

第1節 連結納税制度導入に向けての論議

第1項 平成11年度税制調査会答申

企業集団税制関係の改正に向けて、税制改正委員会では、連結納税制度の導入につき、かなり前から検討を進めていた。政府税制調査会では平成11年税制改正調査会答申に連結納税制度導入に向け検討が行われており、その要点は次のとおりである²⁰⁾。

連結納税制度

分社化や持株会社化など企業の組織形態の多様化に対応する観点・経済の急速な国際化、国際競争力の維持・向上などの目的から、企業集団をいわば一つの「課税単位」とする連結納税制度の導入が必要となる。

法人税制は、商法などの現行諸制度を基礎として、個々の法人ごとに課税しており、企業集団を一つの課税単位とする連結納税制度とは基本的な考え方が大きく異なっている。連結納税制度を導入する場合は、法人税の課税体系全般を根本的に再構築しなければ、均衡が保てなくなる。

連結納税制度を導入する場合においても、全ての法人が連結対象法人となるわけではないから、現行の個々の法人を課税単位とする場合と、企業集団を一つの課税単位とする場合との双方が併存することになる。このような課税体系の下では、連結納税を行う企業集団と単体企業との間の課税の公平をどのように図っていくのかということが問題となる。したがって、連結納税を行うことができるようにするために措置しなければならない連結納税制度固有の問題のみならず、個々の法人を課税単位とする体系と企業集団を一つの課税単位とする体系との間の課税関係の整合性を確保するための措置など広範な論点について、専門的・実務的な観点から、十分かつ慎重な検討を行うことが不可欠である。このような検討が十分に行われないうまま、制度を構築する場合には、様々な形で租税回避が行われるおそれがある。そのために十分な検討を行わなければならないとの問題提起を行っている。

20) <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichoc4.html>

平成10年12月16日平成11年税制改正に関する答申の内容をまとめている。

第2項 平成12年度税制調査会答申

平成12年度税制調査会答申では連結納税の問題をさらに具体的に検討を進めている²¹⁾。

1 平成12年度税制調査会の答申（要約）

最近の企業経営をみると、企業集団の一体的経営の傾向が強まっている。また、法制面でも、独占禁止法において持株会社の設立が原則として解禁されたこと、商法において会社分割法制の導入が検討されていることなどの法務関係の動きが見られる。こうした中で、企業の経営環境の変化に対応する観点や国際競争力の維持・向上に資する観点、さらには企業の経営形態に対する税制の中立性を図る観点から、連結納税制度の導入を目指すことが適当であるとしている。

2 諸外国の事例の検証

諸外国で導入されている企業集団に着目した税制には、いくつかのタイプがある。日本に連結納税制度を導入するための具体的な検討を行うには、まず導入すべきタイプを検討する必要がある。そのタイプについては、米国などのような連結納税型と、英国のような損益振替型に区分できる。

英国の損益振替型の制度は、連結対象や振替額を任意に調整することが可能であり、企業集団の一体性に着目した制度ではない。そこでわが国に、企業集団に着目した新たな税制を導入するに当たっては、個々の企業の自立を促しつつ、企業集団の経済的一体性に着目して制度を構築するという理念の下、企業の経営形態に対する税制の中立性の観点などを踏まえ、米国において導入されている本格的な連結納税型の制度を導入することが適当としている。

このように連結納税制度を導入するに当たり、諸外国の導入事例を検証し、個々の企業の自立を則する方法の考慮もされて、米国型を基本のモデルと位置付けて日本の制度を新たに構築するとしている。世界の各国それぞれの商習慣や対外的な関係など、千差万別であり、ある国の会計制度、税制などそのまま持ち込んでも混乱が生ずるのみであり、基本的なモデルの上に、その国の情勢を考慮して、実情に合った改正がおこなわれる必要がある。

連結納税制度は、それまでの日本の法人税体系の考え方では対処できないものがある。個々の法人を課税単位としている日本の法人税体系とは別の新しい法人税体系を導入するため、個々の法人を課税単位とする現行の法人税体系との整合性を確保するためには、いろいろな項目について検討が必要になる。その検討が必要である項目として調査会は次のものを示している。

- ・ 納税義務、申告、納付等

21) <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichod3.html>（平成11年12月16日付）

平成12年度の税制改正に関する答申の平成12年度改正項目の2 法人課税(4)連結納税

- ・ 連結課税所得の各種所得計算規定等
- ・ 租税回避行為の問題
- ・ 税収減の問題
- ・ 他の税との関連
- ・ 地方税の問題

第3項 平成13年度税制調査会答申

税制調査会では、連結納税制度を導入するに当たっては、国際的にも遜色のない、21世紀のわが国の法人税制としてふさわしい制度を構築する必要があるとして、平成13年度答申では次の通り述べている。

「このように連結納税制度の目指すところは、社会経済環境の変化・企業集団化に税制がグローバル化の中で対応したものであり、日本の企業が経済競争力を強化する環境を制度的に整えることにする。」

第2節 連結納税制度の創設

第1項 国会審議における連結納税制度導入の趣旨説明

第154回国会衆議院本会議第34号の中で当時財務大臣であった塩川正十郎氏は、法人税法等の一部を改正する法律案につき趣旨説明を次のとおり述べている²²⁾。

「本法律案は、近年の社会経済情勢の変化や企業活動の国際化の進展を踏まえ、我が国企業の円滑な組織再編に対応するとともに、企業経営の実態に即した適正な課税を行い、もって我が国の経済構造改革に資する観点から、連結グループを一体として課税する連結納税制度を創設するための所要の措置等を講ずるものであります。」

その説明内容を要約すれば次のとおりである。

- 1 内国法人が国税庁長官の承認を受けた場合には、その内国法人を納税義務者として連結所得に対する法人税を納めることとする。
- 2 連結所得の金額及び連結法人税額について連結グループ内の各法人の所得金額を基礎として調整のうえ連結グループを一体として計算することとし、計算に係る諸制度について、国税通則法等の整備その他所要の規定の整備をはかることとする。
- 3 連結納税制度の創設に伴う税収減に対応するため、連結付加税等の連結納税制度の仕組みの中での措置及び退職給与引当金の廃止等の課税ベースの適正化のための措置を講ずることとする。

22) <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/154/0001/15405160001034a.html>

衆議院会議録情報 第154回国会 本会議 第34号

趣旨説明の後、質疑応答において、民主党の生方幸夫氏が次の問題点を指摘している。

問題点1（導入の遅れ）

本来なら一年以上前に導入が予定されていたものが、ずるずると引き延ばされ、昨年9月の改革工程表に平成14年度創設が盛り込まれることによって、ようやく政府の姿勢が明らかになった。このような紆余曲折を反映するかのように、中身についても明確な方向性が見えない。

問題点2（連結付加税）

税収確保のためにグループ内寄附金の控除を認めない、子会社の損失を翌期に繰り越せないなどという小細工を行い、きわめつけの連結付加税に至っては、何のために連結納税制度の導入を図るのかという、制度の基本的な考え方を疑わせるものとなっている。また付加税の税率が2%についても全く論理的な説明がない。

この質疑の際の問題点に対する塩川財務大臣の回答の要旨は次の通りであった。

回答1（導入の遅れ）

昨年の暮れに、法人税法を一部改正して連結納税制度の導入を考えていたが、何分法案の整理が多く、その整備に時間がかつた。この制度を講ずることによって、国際的な企業競争力を高めるということもでき、また経済界の、企業の再編成にも役立つと思っており、この制度はぜひ必要であると信じ、提出したものである。

回答2（連結付加税について）

連結付加税は、連結納税制度のメリットを帳消しにするという、心配もある。しかし、連結納税導入に伴う税の減収が生じるので、ある程度埋め合わせるために、連結納税制度を選択する企業にも応分の負担を求めるといふ意味において付加税の措置を講じた次第である。連結付加税の措置が講じられるとしても、連結納税制度のメリットを受ける企業も相当程度存在するため、導入する意義は大きいと考えられる。加えて連結付加税の財源措置については、二年後に制度見直しを行う予定であるので理解をいただきたい。

第2項 財務金融委員長報告

連結納税制度の法案が可決したのは第154回国会衆議院本会議第38号であった。連結納税制度（法人税等の一部を改正する法律案）が本会議で議論され、この改正がなぜ必要であるかを当時の財務金融委員長 坂本剛二氏が次ぎのとおり国会で報告している²³⁾。

「○坂本剛二君 ただいま議題となりました法律案につきまして、財務金融委員会における審査の経過及び結果を御報告申し上げます。

23) <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/154/0001/15405300001038c.html>

衆議院会議録情報 第154回国会 本会議 第38号

本案は、近年の社会経済情勢の変化や企業活動の国際化の進展等を踏まえ、我が国企業の円滑な組織再編成に対応するとともに、企業経営の実態に即した適正な課税を行い、もって我が国の経済構造改革に資する観点から、連結グループを一体として課税する連結納税制度を創設するための所要の措置等を講じようとするもので、以下、その概要を申し上げます。

第一に、内国法人及び完全支配関係にある他の内国法人について、国税庁長官の承認を受けた場合には、その内国法人を納税義務者として連結所得に対する法人税を納めることとしております。

第二に、連結所得の金額及び連結法人税額について、連結グループ内の各法人の所得金額を基礎とし、所要の調整を加えた上で、連結グループを一体として計算することとしております。なお、これらの計算に係る受取配当、寄附金等の諸制度について、個々の制度の趣旨等を踏まえ、所要の措置を講ずることとしております。

第三に、国税通則法等の整備その他所要の規定の整備を図ることとしております。

第四に、連結納税制度の創設に伴う税収減に対応するため、連結付加税等の連結納税制度の仕組みの中での措置及び退職給与引当金の廃止等の課税ベースの適正化のための措置を講ずることとしております。・・・(省略)」

第3節 連結納税制度の基本的な仕組み

平成11年度から平成13年度の3年に渡る税制調査会の答申の結果を踏まえて、平成14年度改正において以下のような仕組みを持つ連結納税制度が実現した。さらに、平成16年度に連結付加税が廃止された。

第1項 平成14年度税制改正要綱²⁴⁾ 一 連結納税制度の基本的な仕組み一

連結納税制度を創設することとし、次の措置を講ずる。

1 基本的な仕組み

(1) 適用法人・適用方法

- ① 連結納税制度の適用法人は、内国法人である親会社（100%子会社に該当するものを除く。）と、その親会社に発行済株式の全部を直接又は間接に保有されるすべての内国法人（100%子会社）とする。
- ② 親会社は普通法人と協同組合等に、100%子会社は普通法人に限る。
- ③ 連結納税制度の適用は選択制とし、連結納税制度を選択する場合には、原則として、

24) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2002/zei002_1.htm

財務省：平成14年度税制改正の要綱

連結納税制度を適用しようとする事業年度の6月前までに承認申請書を提出し、その事業年度の開始前に国税庁長官の承認を受けるものとする。また、一旦選択した場合には継続して適用するものとする。

- ④ 親会社は、連結所得に対する法人税の申告及び納付を行う。
- ⑤ 連結納税制度の適用を受けた100%子会社は、連帯納付責任を負うものとし、連結所得の個別帰属額等を記載した書類を税務署に提出する。
- ⑥ 連結事業年度は、親会社の事業年度に合わせたものとする。

(2) 連結所得金額及び連結税額の計算

① 連結所得金額及び連結税額の計算の基本的な仕組み

イ 連結所得金額及び連結税額は、連結グループ内の各法人の所得金額を基礎とし、所要の調整を加えた上で、連結グループを一体として計算する。

ロ その上で、連結税額を連結グループ内の各法人の個別所得金額又は個別欠損金額を基礎として計算される金額を基にして連結グループ内の各法人に配分する。

② 連結グループ内の法人間の取引

③ 利益・損失の二重計上の防止

④ 連結欠損金額

イ 連結欠損金額は、5年間で繰越控除する。

ロ 連結納税制度の適用開始前に生じた欠損金額は、親会社の前5年以内に生じた欠損金額等一定のものに限り、連結納税制度の下で繰越控除する。

⑤ 税率

連結所得に対する法人税の税率は、次のとおりとする。ただし、2年間の措置として、次の税率に2%を上乗せする。

イ 親会社が普通法人である場合の税率 30%

ロ 親会社が中小法人である場合の軽減税率（年800万円以下の部分） 22%

ハ 親会社が協同組合等である場合の軽減税率 23%

(3) 連結納税

制度の適用開始又は連結グループからの離脱

① 連結グループからの離脱

連結グループから離脱した法人は、その連結事業年度開始の日に離脱したものとみなし、5年間再加入を認めない。

2 (省略)

3 租税回避行為の防止

多様な租税回避行為に適切に対応するため、包括的な租税回避行為防止規定等を設ける。

4 その他の整備

質問検査権、罰則等について所要の整備を行う。

5 適用関係

連結納税制度については、平成14年4月1日以後に開始し、かつ、平成15年3月31日以後に終了する事業年度から適用する。

第2項 平成16年度連結付加税の廃止

平成14年の連結納税創設時に2年間の時限立法として税率の2%上乗せの連結付加税制度があったが、平成16年の改正において、この付加税制度が廃止されている²⁵⁾。通常、税制改正においては時限立法が延長される場合が多いのであるが、連結付加税は2年で廃止された。付加税制度が廃止されて後の連結納税制度適用の企業は増加している。

第4節 連結納税制度の適用状況

国税庁統計資料によれば、連結法人の法人数の推移は以下のとおりである²⁶⁾。

平成14年に改正が行われ、改正年度から平成16年までは15年分208社→16年分296社と増加は88社である。

付加税廃止後は平成16年度296社から、平成17年度424社と128社の増加さらに平成18年度552社と平成17年度比128社の増加となっている。その後も適用法人数は増加し、平成20年度には772社となり、連結納税制度が定着しつつあると考えられる。

区 分	連 結 法 人 数
平成15年度	208社
平成16年度	296社
平成17年度	424社
平成18年度	552社
平成19年度	694社
平成20年度	772社

国税庁統計編 4-2 法人数の推移表の一部を抜粋して筆者作成。

25) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2004/zei001_a1.htm

財務省：平成16年度税制改正の要綱

26) <http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/chronicle/pdf/06/06-01.pdf#page=18>にある国税庁 統計編 4-2 法人数の推移表より

第5章 グループ税制

企業グループを対象とした法制度や会計制度が定着しつつある中、税制においても、法人の組織形態の多様化に対応し、課税の中立性や公平性等を確保することが税制の基本であり、その必要性が現在の社会経済では確保されなければならない。このような観点から平成22年度税制改正において資本に関する取引等に係る税制をグループ税制が導入されている。

法人課税²⁷⁾

(1) 資本に係る取引等に係る税制

〔国税〕

① グループ内取引等に係る税制

イ 100%グループ内の法人間の資産の譲渡取引等

(イ) 連結法人間取引の損益の調整制度を改組し、100%グループ内の内国法人間で一定の資産の移転(非適格合併による移転を含む。)を行ったことにより生ずる譲渡損益を、その資産のそのグループ外への移転等の時に、その移転を行った法人において計上する制度とする。

注) 100%グループ内の法人とは、完全支配関係(原則として、発行済株式の全部を直接又は間接に保有する関係)のある法人をいいます。

(ロ) 100%グループ内の法人間の非適格株式交換等を、非適格株式交換等に係る完全子法人等の有する資産の時価評価制度の対象から除外する。

ロ 100%グループ内の法人間の寄附

100%グループ内の内国法人間の寄附金について、支出法人において全額損金不算入するとともに、受領法人において全額益金不算入する。

ハ 100%グループ内の法人間の資本関連取引

(イ) 100%グループ内の内国法人間の現物配当(みなし配当を含む。)について、組織再編税制の一環として位置づけ、譲渡損益の計上を繰り延べる

(ロ) 100%グループ内の内国法人からの受取配当について益金不算入制度を適用する場合には、負債利子控除を適用しない。

(ハ) 100%グループ内の内国法人の株式を発行法人に対して譲渡する等の場合には、その譲渡損益を計上しない。

(二) (省略)

27) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/zei001b.htm#04_03

財務省：平成22年度税制改正大綱

ニ 中小企業向け特例措置の大法人の100%子法人に対する適用

資本金の額又は出資金の額が1億円以下の法人に係る次の制度については、資本金の額若しくは出資金の額が5億円以上の法人又は相互会社等の100%子法人には適用しない。

- (イ) 軽減税率
- (ロ) 特定同族会社の特別税率の不適用
- (ハ) 貸倒引当金の法定繰入率
- (ニ) 交際費等の損金不算入制度における定額控除制度
- (ホ) 欠損金の繰戻しによる還付制度

ホ 連結納税制度

- (イ) 連結納税の開始または連結グループへの加入に伴う資産の時価評価制度の適用対象外となる連結子法人のその開始又は加入前に生じた欠損金額を、その個別所得金額を限度として、連結納税制度のもとでの繰越控除の対象に追加する。
- (ロ) 連結納税の承認申請書の提出期限について、その適用しようとする事業年度開始の日の3月前の日（現行6月前の日）とする。

（以下省略）

第6章 法人税率の引き下げの論点

企業経営においてビジネスコストとしての法人税率の位置づけは重要である。平成10年・11年に法人税率の引き下げがなされたのち、税率の引き下げは据え置かれてきた。その間に、主要諸外国特にアジア諸国において、税率の引き下げが積極的に行われた。その結果日本の法人税率が、甚だしく割高となり、グローバル経営にとって大きな課題となる。本章ではこの間の法人税率引き下げに関する論点を示したい。

第1節 法人税率引き下げの推移

第1項 平成10年度税制改正

平成10年度税制改正において法人税率が37.5%から34%に引き下げられた。税制調査会は法人税率の引下げについては、日本とその他の国の税率を比較検討し、企業における国際競争力の観点から、次のようにその目的を示している²⁸⁾。

「わが国では、法人課税の表面税率（調整後）5割を下回る水準まで引き下げるため、昭和63年前後の抜本改革で法人税の基本税率を37.5%としました。この結果、先進諸外国の法人税率

28) <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeicho3.html>（平成9年12月付 平成10年度税制改正に関する答申）

との格差はかなり縮小してきていますが、わが国の国税・地方税を通じた法人課税の表面税率(調整後)は、49.98%と他国と比べてなお高いものとなっています。そこで、この法人課税の表面税率(調整後)を更に引き下げることにより企業活力や産業の国際競争力に配慮するため、平成10年度税制改正では国の法人税の基本税率をアメリカの水準程度に引き下げることが適当であると考えます。あわせて、中小法人に対する軽減税率や公益法人または協同組合等の税率についても引き下げることが適当であると考えます。また、地方税においても、課税ベースの適正化を勘案しつつ、法人事業税の税率を引き下げることが適当であると考えます。」

税制調査会の答申を受けて、法人税率の引き下げに関する法案の提案趣旨が議案提出され質疑を経て可決された。その提案趣旨は、衆議院会議録情報²⁹⁾で次の通り述べられている。

「政府として、近年の経済社会の変化や国際化の進展にかんがみ、企業活力の発揮に資する等の観点から法人税の引き下げを行うことになった。」

第2項 平成11年度税制改正

平成11年度税制改正において法人税率が34%から30%に引き下げられた。平成11年度の改正において税制調査会は次のように示している³⁰⁾。

「今回の恒久的な減税は、期限を定めずに6兆円超という大規模な減税を行うものであり、全体として景気に最大限配慮したものと法人課税の実効税率の国際水準並みへの引き下げは、将来の税制の抜本的改革を一部先取りしたものであり、将来の抜本的改革へのいわば“架け橋”としていかなければならないものと考えます。このような今回の減税の位置づけに鑑み、その具体化に当たっては、景気に最大限配慮するとしても、将来取り組むべき抜本的な税制改革の妨げとならないようにするという観点が重要である」

「平成11年度の税制改正においては、法人税の基本税率を30%に、法人事業税の基本税率を9.6%にそれぞれ引き下げることにより、法人課税の実効税率は40.87%に引き下げられることとなりました。この結果、この2年間で、法人税の基本税率が7.5ポイント、法人事業税の基本税率が2.4ポイントそれぞれ大幅に引き下げられることにより、法人課税の実効税率は10%ポイント近く引き下げられることとなります。」

第3項 平成21年度税制改正(中小企業関係)

平成21年度税制改正において、中小法人等の所得の金額のうち年800万以下の金額に対する

29) <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/142/0140/14203110140013a.html>

衆議院会議録情報 第142回国会 大蔵委員会 第13号

30) <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichoc3.html>

内閣府：税制調査会 平成11年度税制改正の諸課題

法人税の軽減税率を18%とされた。平成21年度の改正に関して税制調査会として以下のような背景を明示している。

「現下の我が国経済を巡る状況に目を転じると、本年秋以降、世界の金融資本市場は未曾有の混乱に陥っている。海外に比べて我が国の金融システムは健全であり、これまで安定性は確保されているものの、外需に依存してきた我が国経済は世界経済の減速に伴い景気後退局面に入っており、今後は下降局面が長期化・深刻化するおそれが指摘されている。」³¹⁾

第4項 平成23年度税制改正（案）

上記に示された論点を反映して、平成23年度税制改正案では、国税と地方税を合わせた法人実効税率を5%引き下げの提案を行った。このため、現在30%である法人税率を25.5%に引下げるといった提案があったが、東日本大震災により成立しなかった。

第2節 グローバル化における法人税率の課題 —平成23年度税制改正（案）—

第1項 平成23年度税制改正に関する経済産業省要望

平成23年3月11日に起こった東日本大震災により、事実上平成23年度税制改正（改革）は成立していないが、平成23年度の改正（案）³²⁾における議論は、今後の税制の在り方を考える場合に重要な方向性を示している。

経済産業省は平成23年度税制改正に関する要望を発表している。この意見（要望）は経済産業省で所有・収集等している資料をもとに、税制改正につき強い要望を示したものである³³⁾。

ここでは経済成長及び雇用確保を実現するための産業競争力の強化というタイトルに続き、法人実効税率の引き下げの目的を次のとおり明確に記している。

1 《目的》

- ① 我が国の立地競争力を高めるため、国際的水準を目指して我が国法人税率の引き下げを行う。
- ② これにより、グローバル企業の国内立地を確保するとともに、キーコンポーネントの製造拠点や研究開発拠点の海外流出を抑制し、国内雇用の逸失の防止を図る。
上記のような目的を明示した後に現在の状況を国際的な観点より記している。

31) <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/201128a.pdf>

内閣府：税制調査会 平成21年度税制改正に関する答申

32) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/zei001d.htm#03_04

財務省：平成23年度税制改正大綱 4 法人課税に記載されている

33) <http://www.meti.go.jp/main/yosangaisan/2011/doc04-2.pdf>

経済産業省の平成23年度税制改正に関する経済産業省要望（概要）平成22年8月

2 《現 状》

- ・法人税を含めたビジネスコストが高く、研究開発拠点等の海外流出の動きが顕在化。
- ・我が国の企業立地の競争相手となっている中国、韓国、インド等の各国に対抗するためにも、日本国内のアジア拠点化、新しい研究開発拠点等の立地を促すことが重要。

法人税率表面実効税率の国際水準はこの10年間で25%～30%の水準へ低下している。

法人税率

地域	2000年	2009年
EU	約35%	約27%
OECD	約34%	約26%
アジア	約28%	約25%
日本	42%	40.7%

近年さらに法人税率を引き下げる動きの例として、次のとおり示している。

シンガポール 18%→17% (2010～)

台湾 20%→17% (2010～)

イギリス 28%→24% (2011～)

3 《改正の要望》

我が国の立地競争力を高めるため、法人実効税率を主要国並みに段階的に引き下げるべく、法人税率を5%引き下げる。その際、課税ベースの拡大を含め、財源確保に留意する。

4 《研究開発拠点等の海外流出の動きが顕在化》

上記改正要望でも明らかのように、現在日本の国内における経済需要はかなり低下しており、国内需要を充実させなければならないことは明らかである。日本企業が海外に移転している実例を次ぎのとおり参考資料として明示している。

5 《実 例》

- ① 日産はマーチの生産拠点をタイなどの新興国に全面移管（タイでは地域統括会社の認定を受ける場合、法人税率を30%→10%に軽減） —（東京より海外に）—
- ② 富士通はシンガポール科学技術庁とスーパーコンピューターの共同研究開発を実施（シンガポールは、法人税17%その他投資減税等の支援メニューの適用あり） —（東京より海外に）—
- ③ シャープは液晶パネル・テレビの設計開発センターを中国（南京市）に設立（中国では、適格ハイテク企業の場合、法人税率を25%→15%に軽減） —（大阪より海外に）—
- ④ サンスターはスイスに本社移転（スイスの法人実効税率は21.17%）
—（大阪より海外に）—

（注）日本の大企業が海外に進出・流出していく現状は、特に筆者の地元であるサンスターが株式の上場を廃止したうえ、本社を海外（スイス）に移転させていたことは驚きであった。本社移転に関してサンスターは企業ホームページのトップメッセージで次のように掲載している³⁴⁾。

「スイスを起点に、グローバルな企業活動を通じてサンスターの夢、そして使命を達成します」と述べた後にスイスに決定した理由が述べられている。

「今日のサンスターの夢、そして企業としての使命は、70余年という年月を通して培った事業の強みを活かし、グローバルに事業活動を拡大することにあります。」

6 《法人税の実負担は企業の投資競争力に直結》につき、次の指摘がある。

- ・表面実効税率から政策減税等の調整を行った後の我が国の企業の実際の法人課税負担を比較しても、国際的に高水準（ほぼ10%程度の差）
- ・法人税の実負担の格差は、企業の投資競争力に直結

7 《経済成長と雇用のための法人税改革（産業構造ビジョンより）》の要点を次のとおり示している。

（基本方針）

- ・法人税改革は、日本の立地競争力と、企業の国際競争力に直結するものに重点化
 - ① 法人実効税率の国際水準を目指した引き下げ（法人税の実負担の引き下げ）
 - ② 各国の動向を踏まえた、研究開発投資や先端分野への投資に対する強力な後押し

（目指すべき姿）

アジア諸国の法人税率引き下げ競争を踏まえ、国際水準（25から30%）を目指した法人税率（国と地方を含む）の引き下げを図る。

税制抜本改革の中で、税制全体のベストミックスを検討する際に、国と地方税を含め検討する。

（早急に取り組むべき課題）

租税特別措置等の見直しなどを前提として、まず、5%程度の法人税率引き下げを先行的に実施

世界最高水準の法人実効税率の引き下げを一步でも進めることにより、グローバル製造業の国内立地を確保。これにより、キーコンポーネントの製造拠点や研究開発拠点の海外流出を抑制し、国内雇用の逸失を防ぐ。

これらの経済産業省の要望は、今後の税率引き下げに向けて重要な論点を示しているといえよう。

第2項 平成23年度税制改正大綱における法人税率引き下げの提案

政府は平成23年度税制改正大綱において法人税率引き下げを提案しており、その要点は次の

34) http://jp.sunstar.com/1.0_about/1.2_about_CEO.html

サンスター企業ホームページ、サンスターについてトップメッセージ、サンスターグループ会長、金田善博氏のあいさつ

とおりである。

《法人課税の基本的な考え方》

国内企業の国際競争力強化と外資系企業の立地を促進し、雇用と国内投資を拡大することが喫緊の政策課題となっている。こうした観点から、先進国の中で米国と並んで最も高い水準にある我が国の国税と地方税を合わせた法人実効税率について、「新成長戦略」（平成22年6月18日閣議決定）の方針の下、課税ベースの拡大等により財源確保を図りつつ、引き下げを行う。厳しい環境に置かれている中小法人に適用される軽減税率も引き下げる。

《改革の取組み》

1 法人実効税率の引き下げ

平成23年度税制改正（案）では、国税と地方税を合わせた法人実効税率を5%引き下げる。このため、現在30%である法人税率を25.5%に引き下げる³⁵⁾。これにより、我が国企業の国際競争力の向上や我が国の立地環境の改善が図られるとともに、「日本国内投資促進プログラム」で示されたように我が国企業が国内の投資拡大や雇用創出に積極的に取り組み、これらが相まってデフレからの早期脱却につながることを期待される。

税率引下げに併せて、次のとおり課税ベースの拡大を提示している。

- ① 租税特別措置である特別償却や準備金等の廃止や一部縮減。
- ② 法人税法上の措置である減価償却制度の償却速度を主要国並みに見直す。
- ③ 大法人について欠損金の繰越控除を一部制限する等の措置を講じる。

2 中小法人に対する軽減税率の引き下げ

我が国で地域経済の柱となり、雇用の大半を担っているのは中小企業である。厳しい経済状況の中、こうした中小企業を支えることは、重要な政策課題の一つである。法人実効税率の5%引下げは中小法人にも適用される。これに加え、平成22年度末に期限切れを迎える中小法人に対する18%の軽減税率についても15%まで引き下げることにする。

結果として法人税の税率を、普通法人30%から25.5%に引き下げる改正案が策定されていた。中小法人に関して基本税率は同じであるが、課税所得金額が800万円以下の部分に関しては次の通りとなる。

年800万円以下の課税所得22%（18%）から19%（15%）に引下げる

35) 「法人実効税率」とは、法人事業税及び地方法人特別税が損金算入されることを調整した上で、法人税、法人住民税、法人事業税（所得割）、地方法人特別税の税率（法人事業税及び地方法人特別税については、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の法人に適用される税率）を合計したものです。法人税率（国税）を4.5%引き下げるとともに法人住民税率（地方税）を維持することにより、法人実効税率は、国税と地方税を合わせて5.05%（東京都）下がり、現行の40.69%（東京都）が35.64%となります。なお、5.05%の内訳は、法人税分が4.18%、法人住民税分（東京都）が0.87%です。（平成23年度税制改正大綱に記載されている脚注をそのまま引用）

注：(カッコ)内は租税特別措置法により平成21年4月1日から平成23年3月31日までの間に終了する事業年度に適用とされていた。

平成23年税制改正案は成立しなかったが、法人税率の引き下げにより、国際水準に向けた環境整備を意図したことが伺える。

第3節 法人税率引き下げと中小企業

第1項 日本企業の現状 — 国税庁統計による現状把握 —

日本における法人企業の大部分は中小企業である。国税庁統計資料によれば、平成21年における資本金1億円以下の中小企業は法人全体の98.9%を占めている。

平成21年分組織別・資本金階級別法人数

区分	1,000万円未満	1,000万円以上 1億円以下	1億円超 10億円未満	10億円以上	合計	構成比
(組織別)	社	社	社	社	社	%
株式会社	1,505,626	988,847	20,901	6,332	2,521,706	96.4
合名会社	4,854	412	4	2	5,272	0.2
合資会社	23,848	1,797	0	1	25,646	1.0
合同会社	9,917	249	30	10	10,206	0.4
その他	24,811	27,734	1,029	660	54,234	2.1
合計	1,569,056	1,019,039	21,964	7,005	2,617,2064	100.0
構成比	(60.0)	(38.9)	(0.8)	(0.3)	(100.0)	—

国税庁 統計情報 会社標本調査 平成21年分 概要中第4表

(国税庁長官官房企画課 平成23年4月)

国税庁統計平成21年分「利益計上法人数・欠損法人数の推移」によれば、日本企業の72.8%が赤字の申告をしており、赤字法人数の大部分は中小法人である³⁶⁾。このような状況においては、法人税率の引き下げ、試験研究費等奨励税制の検討、さらには減価償却制度の改定がなされても、中小企業経営に対する直接的効果には限界があるといえよう。

第2項 大企業と中小企業との関係

日本国内における、大企業と中小企業とは密接な相互関係を持っている。中小企業は大企業より業務を受注し、大企業経営においては優秀な技術を持つ中小企業の存在は不可欠である。日本における高い法人税率は日本国内におけるビジネスコスト等の高負担により、大企業が海外に流出したり、研究開発拠点を海外に移転する事例が増えている。大企業業務の海外移転は、それまで大企業より受注していた中小企業の仕事が激減することになる。さらに、最近では、

36) <http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/chronicle/pdf/06/06-01.pdf#page=18>の4-5

国税庁：会社標本調査結果（3）利益及び欠損の状況

平成21年分利益計上法人数・欠損法人数の推移

区 分	法 人 数			欠損法人割合 (A)／(B)
	利益計上法人	欠損法人 (A)	合 計 (B)	
	社	社	社	%
平成11年分	760,187	1,767,037	2,527,244	69.9
12	802,434	1,734,444	2,536,878	68.4
13	806,897	1,742,136	2,549,003	68.3
14	792,626	1,757,461	2,550,087	68.9
15	813,184	1,737,382	2,550,566	68.1
16	846,630	1,722,023	2,568,653	67.0
17	849,530	1,730,981	2,580,511	67.1
18	867,347	1,719,021	2,586,368	66.5
平成18年度分	871,241	1,715,343	2,586,584	66.3
19	852,627	1,735,457	2,588,084	67.1
20	740,533	1,856,575	2,597,108	71.5
21	710,522	1,900,157	2,610,709	72.8
(構成比)	(27.2)	(72.8)	(100.0)	
内 連結法人				
平成15年分	38	168	206	81.6
16	75	219	294	74.5
17	156	266	422	63.0
18	234	306	540	56.7
平成18年度分	275	315	590	53.4
19	308	377	685	55.0
20	258	490	748	65.5
21	266	554	820	67.6
(構成比)	(32.4)	(67.6)	(100.0)	

国税庁 統計情報 会社標本調査 平成21年分 概要中第6表
(国税庁長官官房企画課 平成23年4月)

中小企業業務の海外移転も問題視されている³⁷⁾。日本企業の大部分は中小企業であり、日本経済はこの中小企業の経営活動により成り立っている側面がある。それだけに、法人税率引き下げの経済的影響は大きい。

中小企業の技術力は世界に通じる価値を持つものが多く、大企業経営において中小企業の持つ技術力が必要であり、大企業の研究開発を補完する役割も果たしている。このような状況のもとでは、国内における大企業と中小企業との間の密接な相互関係をさらに強化するためには、大企業における国際競争力の向上、国内業務の確保と共に、中小企業の総合的振興が図られなければならない。

37) 朝日新聞2011年(平成23年)9月10日 9経済面記事 「中小、海外進出を加速」

法人税率引き下げによる日本におけるビジネスコストの引き下げは、日本国内における大企業業務の確保、外国企業の日本立地の促進を通じて、中小企業受注額の増加をもたらし、中小企業経営にもプラスの要因となるところが多いといえよう。このような観点から、法人税率引き下げは、大企業・中小企業を含めて、グローバル化における日本企業の国際競争力の向上のために重要な課題と言えよう。

第3項 今後の課題 —中小企業における消費税実質負担に関する検討—

法人税率の引き下げとともに、消費税率の引き上げが課題となっている。中小企業経営において深刻な問題は資金繰りのつらさである。中小企業の資金繰りを圧迫しているのは法人税よりも消費税である。消費税は最終的に消費者に転嫁されるものであり、企業における消費税は預り金であるとの論理は理解ができるが、実務の現状を見る限り、その論理どおりに資金が流れているとはとても言えない状況である。日本企業の9割以上が中小企業であり、かつその中小企業の中でも限りなく小規模である個人事業類似法人（個人事業の法人成り）が大半を占める現況では、価格決定権が事実上ないに等しい。そのような状況では、取引先からの一方的な価格の値下げ等から、中小企業に消費税の実質的負担を強いられる現状にある。このような中小企業に対する取引慣行を改める等、消費税率引き上げの条件整備が必要とされよう。

第7章 設備投資奨励税制（減価償却制度の改正を含む）

設備投資奨励税制は、政策目的型税制改正として分類できる。この設備投資奨励税制の中でも減価償却の改正は企業の会計に大きな影響力を与えている。本章では減価償却税制の改正の推移とその論点を取り上げたい。

第1項 平成10年度税制改正

平成10年度税制改正において、建物の減価償却方法を定額法のみとする改正が行われた。

平成10年度における減価償却制度の見直しは、次のとおりである。

- ① 建物の償却方法は、定額法とする
- ② 建物について、耐用年数をおおむね10%から20%程度短縮し、最高でも50年を限度とする。
- ③ 少額減価償却資産の取得価額基準を20万円未満から10万円未満に引き下げる。ただし、10万円以上20万円未満の資産については、事業年度ごとに一括して3年間で償却できる方法を措置する。
- ④ 機械装置等に認められている初年度2分の1簡便償却制度を廃止する。

⑤ (以下省略)

第2項 平成19年度税制改正

平成19年度税制改正においては、21世紀における社会経済構造の変化に対応し、国際競争力を強化するため減価償却制度の在り方が根本的に改正された。その主要点は、償却可能限度額の廃止と250%定率法の導入である

税制調査会答申³⁸⁾によれば、合理的な説明が困難な償却可能限度額の撤廃を行い、かつ設備投資を促進し、生産手段の新陳代謝を加速する観点において、法定耐用年数内に取得価額全額の償却をできるようにすることで国際的に遜色のない水準に設定するものとしている。

この措置により日本経済の成長基盤を整備し、国際的なイコールフットイングを確保する観点から、減価償却制度の抜本的見直しに係る所要の改正を行うとされた³⁹⁾。

平成19年度の税制改正大綱では、償却可能限度額及び残存価額の廃止⁴⁰⁾並びに250%定率法について次のとおり示している。

《償却可能限度額及び残存価額の廃止》

(1)平成19年4月1日以後に取得をする減価償却資産については、償却可能限度額(取得価額の100分の95相当額)及び残存価額を廃止し、耐用年数経過時点で1円(備忘価額)まで償却できることとする

《250%定率法》

定率法を採用する場合の償却率は、定額法の償却率(1/耐用年数)を2.5倍した数とし、特定事業年度以降は残存年数(耐用年数から経過年数を控除した年数)による均等償却に切り換えて1円まで償却できることとする。

(2)法定耐用年数の見直し

(以下省略)

第3項 平成23年度税制改正(案)

平成23年度税制改正案は成立しなかったが、その提案内容は次の通りである⁴¹⁾。

38) <http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/181201a.html>

内閣府：税制調査会の答申平成19年度

39) <http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/166/0001/16602200001007a.html>

衆議院会議録情報 第166回 国会 本会議

40) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2007/zei001_a1.htm

財務省：平成19年度税制改正の要綱

41) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/zei001d.htm

財務省：平成23年度税制改正大綱

減価償却制度について、平成23年4月1日以後に取得をする減価償却資産の定率法の償却率は、定額法の償却率（1／耐用年数）を2.0倍した数（現行2.5倍した数）とする。なお、改定償却率及び保証率についても所要の整備を行う。

要するに、平成23年度の改正案は、平成19年度に行われた抜本的な改正の一部を変更し、定率法償却の加速性を修正（250%→200%）するものであった。

第4項 中小企業と減価償却の課題

ここで、250%定率法導入に関連する中小企業の課題を指摘したい。250%償却は高収益企業にとっては租税負担の軽減のメリットは大きい。しかし多くの赤字企業においては、加速償却の実施は困難である。低収益企業においては、加速償却の適用により赤字になるケースもある。資金繰りの乏しい中小企業での経営課題は金融機関からの借り入れの確保である。赤字企業は金融機関からの与信が難しく、借入が実行できず、あるいは借入利率が高くなるリスクがある。

名目的に黒字を計上して金融機関に融資を申請しても減価償却が実施されていないと指摘される場合には借入利率が上昇することもある。中小企業の減価償却の在り方は、税務のみならず、財務会計の課題として種々検討を要する問題であると感じている。

第8章 試験研究費奨励税制

本章では、資源を持たない日本にとって、重要な新技術や新商品の開発の基となる研究開発奨励税制の改正経過を検討したい。

第1項 平成15年度税制改正

日本企業の競争力強化や産業構造改革を進め、21世紀をリードする産業・技術を見据えた明確な国家戦略を前提にした総合的な政策への集中投入が必要であるため、税制についても研究開発分野を重点化する必要性が強調されている。

税制調査会発表の資料⁴²⁾によれば、日本の試験研究費支出額の推移は、昭和60年以降平成3年まで徐々に増加、その後平成6年まで減少、平成7年から平成9年まで再度増加するが、以後平成12年度まではほぼ横ばいとなっていた。

この試験研究費支出と日本経済の関係は名目国内総生産成長率で見ると、試験研究費支出と国内総生産の成長率はほぼ比例することがうかがえる。研究開発費の支出は国の産業を根底か

42) <http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/kiso20c.pdf>

税制調査会 法人税（研究開発・設備投資）関係参考資料 {平成14.10.11基礎小20-3}

ら押し上げるため、税制による整備の充実を図らなければならない。

経済産業省は平成15年1月に、平成15年度税制改正における研究開発促進税制の抜本強化⁴³⁾という指針を示している。この指針では、日本の研究開発費の支出は横ばいの状態であるため、抜本強化が必要であると指摘し試験研究費総額の一定割合の控除制度を提案した。

さらに中小企業技術基盤強化税制の強化を示している。

《平成15年度税制改正における試験研究費の総額に係る特別税額控除制度の創設⁴⁴⁾》

増加試験研究費の特別税額控除制度との選択制で、試験研究費の総額に対し次の控除割合による特別税額控除を認める。ただし、当期の法人税額の100分の20相当額を限度とする。

1 特別税額控除割合は、試験研究費の総額の売上金額（当期を含む4年間の平均売上金額）に対する割合（以下「試験研究費割合」という。）に応じ、次のとおりとする。

- ・試験研究費割合が100分の10以上 100分の10
- ・試験研究費割合が100分の10未満 100分の8 + 試験研究費割合 × 0.2

2 3年間の時限措置として、上記1の特別税額控除割合に100分の2を上乗せし、試験研究費割合に応じ、次のとおりとする。

- ・試験研究費割合が100分の10以上 100分の12
- ・試験研究費割合が100分の10未満 100分の10 + 試験研究費割合 × 0.2

（以下省略）

第2項 平成18年度税制改正

税制調査会は平成15年に導入の研究開発費税制の適用後順調に試験研究費支出が増加しているため、研究開発税制の基幹部分は期限を切らない措置をとるとして、次のとおり改正した。

《研究開発税制⁴⁵⁾》

(1)試験研究費の総額に係る特別税額控除制度について、平成18年4月1日から平成20年3月31日までの間に開始する各事業年度において、試験研究費のうち比較試験研究費を上回る部分の特別税額控除割合に100分の5を加える特例を2年間の時限措置として講ずる。

(2)中小企業技術基盤強化税制（省略）

43) http://www.meti.go.jp/policy/innovation_corp/tlo/zeisei.pdf

経済産業省：「平成15年租税制改正における研究開発促進税制の抜本強化」経済産業省（平成15年1月）

44) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2003/zei001_a1.htm

財務省：平成15年度税制改正の要綱

45) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2006/zei001_a1.htm

財務諸：平成18年税制改正要綱

第3項 平成20年度税制改正⁴⁶⁾

税制調査会の答申によれば、経済活性化と政策税制の関係について、平成15年以降、大規模な研究開発税制を実施し、研究開発投資額が10%を上回る規模で増加している点を明らかにした。さらに、日本の経済の将来の発展の基礎となる技術革新のため積極的な投資を促して生産性向上を図り、経済成長に寄与している点を示して、今後もこの研究開発税制に重点を置くための改正を行った。

《研究開発税制》

試験研究費に係る特別税額控除制度について、試験研究費の増加分に対する特別税額控除割合を上乗せする特例を改組し、次の特例のいずれかを選択適用できる制度を創設する。この制度における控除税額は、試験研究費の総額に係る特別税額控除制度又は中小企業技術基盤強化税制とは別に、当期の法人税額の100分の10相当額を限度とする。

1) 平成20年4月1日から平成22年3月31日までの間に開始する各事業年度において、試験研究費の額が比較試験研究費の額を超え、かつ、基準試験研究費の額を超える場合には、試験研究費の額が比較試験研究費の額を超える部分の金額の100分の5相当額の特別税額控除ができる。

2) 平成20年4月1日から平成22年3月31日までの間に開始する各事業年度において、試験研究費の額が平均売上金額の100分の10相当額を超える場合には、その超える部分の金額に特別税額控除割合を乗じた金額の特別税額控除ができる。

(注) 特別税額控除割合は、試験研究費割合から100分の10を控除した割合に0.2を乗じた割合とする。

研究開発税制は何度かその改正が行われている。昭和60年から平成12年までの研究開発支出と国内総生産の関係は上記で示したが、それ以降の税制改正に連動した研究開発の支出と国内総生産の推移はどのようなものであろうか示してみよう。平成11年度以降の研究費の推移と国内総生産との関係を検討してみると、総務省統計局の平成22年科学技術調査結果の概要⁴⁷⁾によれば、平成11年以降平成19年までは対前年比全て増加している。特に17年度は対前年5.4%増の上昇、平成20年度は対前年比0.8%の減少、平成21年度は対前年比8.3%の減少となっている。

この変動と国内総生産の推移⁴⁸⁾を内閣府、国民経済計算確報の支出側名目国内総生産額と比較すると、ここでも研究費支出が増加すると国内総生産も増加し、減少すると国内総生産も

46) http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/zei001_a1.htm

財務省：平成20年度税制改正の要綱

47) http://www.stat.go.jp/data/kagaku/2010/pdf/22ke_gai.pdf

総務省統計局・科学技術研究調査・平成22年科学技術研究調査結果の概要（平成22年12月10日）

48) http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/kakuhou/kekka/h21_kaku/h21_kaku_top.html#c1

内閣府・国民経済計算確報・国内総生産名目支出側

減少している。企業の研究開発の支出は、景気の動きに若干連動するが研究開発支出が増加すれば、国内総生産も少しずれてではあるが上昇を示す。このような意味合いで研究開発を奨励する税制改正は、国内経済の上昇にも結び付くものであるため、更に深く検討を行い、推進すべき改正の一つであると考ええる。

第9章 企業集団税制と国際競争力強化税制の展開

—むすびに代えて—

本論文の各章における論点を、以下にとりまとめた

1 21世紀最初の10年間における法人税制の動き

本論文では企業経営に大きな影響を及ぼす法人税制が、平成10年度以降どのように推移しその課題は何であったかを考察すべく、検討を行った。この時期は、前後の年度を加えほぼ21世紀最初の10年間に相当しており、グローバル化からさらに推進する今後の21世紀における法人税制の方向性を探るに相応しい時期と判断した。

法人税制改正の年度別検討（第1章）を始めて、その改正項目を内容別に分類しさらに課題別に取りまとめを行った（第2章）。内容別分類では、法人税制改正項目を法令連動型改正・政策目的型改正の二つの類型に分けている。

さらに、税制改正の年代別・内容別区分を総合して次ぎのとおり課題別に分類し、そのうちⅠ企業集団税制およびⅡ国際競争力強化税制に集約して、各章において検討を行った。

Ⅰ 企業集団税制

企業組織再編税制（第3章）・連結納税制度（第4章）・グループ税制（第5章）

Ⅱ 国際競争力強化税制

法人税率引き下げ（第6章）・設備投資奨励税制（第7章）・試験研究費税制（第8章）

Ⅲ その他 役員給与等損金不算入

2 組織再編税制の制定

商法は、平成11年度において、グローバル化の進む中、純粋持ち株会社の解禁等、企業組織再編を促進する改正を行った。組織再編税制は、平成11年度における商法の改正に伴い、株式交換・株式移転税制として創設され、続く平成13年度の改正において合併・分割等に対する企業組織再編税制として充実が図られた。

3 連結納税制度の創設と見直し

連結納税制度は企業集団税制の一つとして平成14年度の改正において制定され、平成16年度において一部改正（連結付加税の廃止）が行われた。連結納税制度は企業活力の国際化の進展を踏まえ、日本企業の円滑な組織再編に対応するとともに、企業経営の実態に即した適正な課

税を行うため、企業集団を一つの課税単位とする納税制度が必要として創設された。連結納税制度適用法人数は、平成15年206社から平成21年820社と増加しており、今後もさらに適用法人数が増えることが予想される。

4 グループ税制—企業集団税制の整備—

グループ税制は平成22年度改正において創設された。企業組織再編税制や、連結納税制度等、企業グループを対象とした諸制度が定着しつつある中、法人の組織形態の多様化に対応し、課税の中立性・公平性確保の目的を趣旨として、資本に関する取引等に係る税制として創設された。

5 法人税率引き下げの推移と論点

法人税率は企業経営におけるビジネスコストとして重要な位置づけがなされている。法人税率の引き下げは、平成10年度は37.5%から34.5%に、平成11年度は34.5%から30%と連続して引き下げられた。これは当時のアメリカの法人税率を参考として行われたものであるが、その後税率引き下げは行われなかった。その間にアジア諸国・ヨーロッパ圏諸国において税率が引き下げられ、現状では日本の法人税率は世界的に高税率となっている。

6 設備投資奨励税制・試験研究費促進税制

この設備投資を加速させるための設備投資関連（減価償却も含む。）税制としては、平成10年度・平成12年度・平成15年度・平成19年度・平成22年度に改正が行われた。特に平成19年度における250%定率法償却の導入が重要である。

試験研究促進税制に関しては、新技術・新商品開発の基礎となる研究開発を進めるため、試験研究費特別税額控除を中心に、平成15年度・平成18年度・平成20年度に改正が行われた。

7 赤字法人問題

平成21年度における日本の法人数261万7千社のうち、赤字法人数は190万社にのぼり、黒字法人数は71万社に過ぎない。赤字法人割合は72.8%を示し27.2%の黒字法人によって法人税収が維持されている。赤字法人の大部分は中小法人であり、日本企業の国際競争力向上のためにも総合的な中小企業振興策が不可欠と言えよう。

8 大企業業務の国内確保と中小企業の振興

平成21年度における日本の法人数261万7千社のうち、資本金1億円以下の中小企業は258万8千社であり、全体の98.8%を占めている。中小企業における赤字法人の割合は高く、その意味では、法人税率の引き下げによる直接的効果には限界がある。しかしながら、中小企業振興のための社会経済的環境整備という観点では、法人税率引き下げは重要な影響力を持つ。大企業と中小企業とは密接な相互関係を持っている。中小企業は大企業より業務を受注し、大企業経営においては優秀な技術を持つ中小企業の存在は不可欠である。日本における高い法人税率は日本国内におけるビジネスコスト等高負担により、大企業が海外に流出してしまう事例が

増えている。法人税率引き下げによる日本におけるビジネスコストの引き下げは、日本国内における大企業業務の確保、外国企業の日本立地の促進を通じて、中小企業受注額の増加をもたらし、中小企業経営にもプラスの要因となるところが多いといえよう。このような観点から、法人税率引き下げは、大企業・中小企業を含めて、グローバル化における日本企業の国際競争力の向上のために重要な課題と言えよう。

21世紀も2011年となり、グローバル化はさらに加速するものと考えられる。今後において日本経済を発展させるための税制の方向性を検討するに当たっては、21世紀最初の10年間で行われた企業集団税制の形成と国際競争力強化のための税制改正に関する論点は、今後とも重要な意味を持つものとする。

(2011年11月13日受理)

Trends in Japanese Corporate Income Tax since 1998: Tax System for Corporate Group and Competitiveness under Globalization

Iwao NAKAGAWA

The corporation taxation system gives a significant influence on corporate management. The corporation taxation for corporate groups and enhancement of international competitiveness were taken as the important issues in the tax reforms since 1998.

The corporate group taxation system consists of the corporate reorganization taxation system and the consolidated tax return system. Under the former system a new taxation system for the stock exchange and transfer was introduced in 1999. The merger / corporate division taxation system was enacted in 2001. In order to enhance these, the consolidated tax return system to unify the tax payment for both parent company and its subsidiaries was established in 2002. Furthermore, a new group taxation regime was introduced under the 2010 tax reform.

The reduction of the corporate tax rate, the capital spending encouragement taxation system and the R&D promotion taxation system were introduced as the national policy to enhance the international competitiveness of the Japanese companies. The reduction of the corporate tax rate was carried out in 1998 and 1999 without the subsequent reduction to follow. As a result, the corporate tax rate in Japan has become high in the global standard. In order to break for the situation, reduction was planned in the 2011 tax reform bill.

The current high corporate tax rate in Japan increases the business costs of the companies, and it may cause the withdrawals of the major companies out of the country. It happens, the small and medium-sized enterprises will suffer from the major cutbacks of orders and it could even jeopardize the national economy. In order to avoid this scenario, it is imperative to enhance the competitiveness of the domestic companies in the global market by making a further reduction of the corporate tax rate along with the introduction to a taxation system to promote the small and medium-sized enterprises.