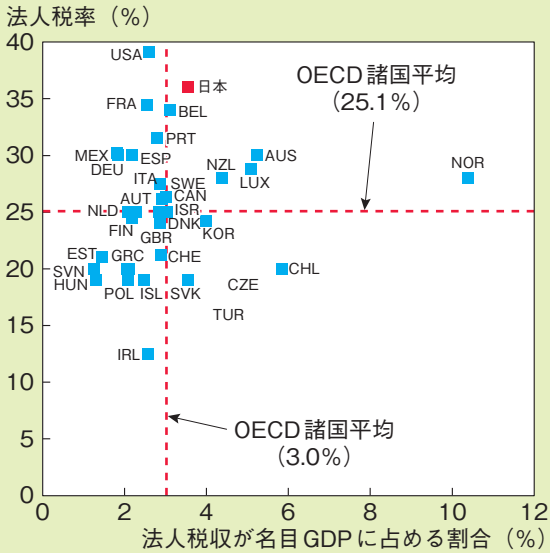


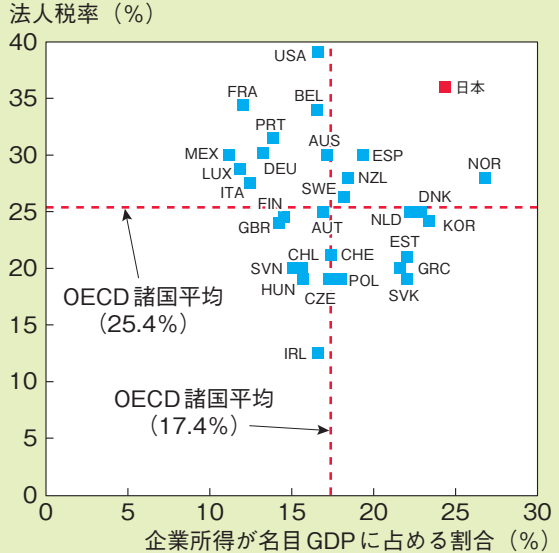
第1-3-8図 法人税率、法人税負担率、課税ベース、法人税依存率の国際比較(2012年)

我が国の法人課税は税率が高く、法人税依存度が高い

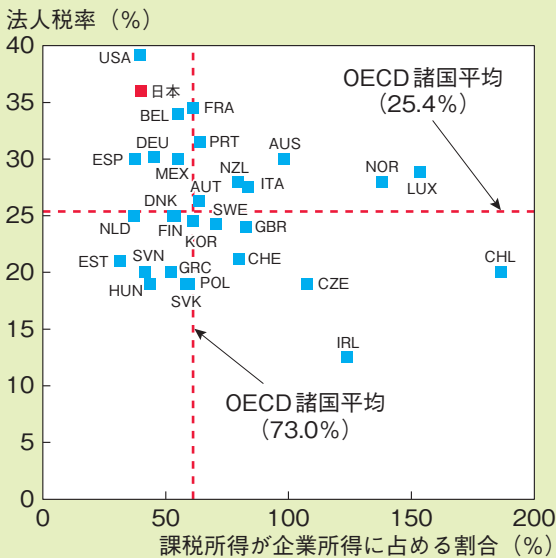
(1)税率と法人税負担率(GDP比)



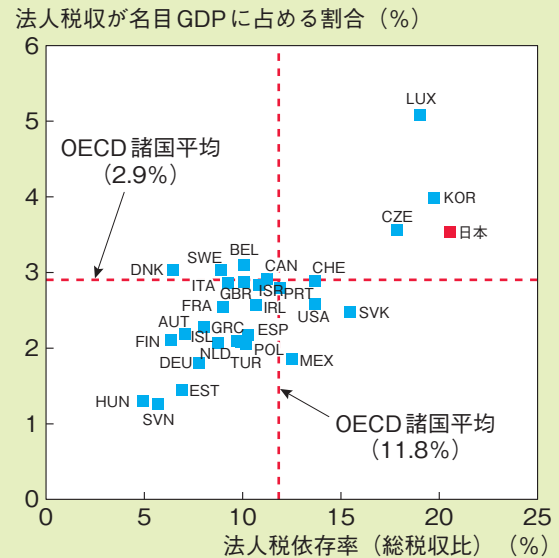
(2)税率と企業所得(GDP比)



(3)税率と課税所得(企業所得比)



(4)法人税負担率(GDP比)と法人税依存率(総税収比)



- (備考) 1. OECD “Tax Database”、“Revenue Statistics”、OECD Stat、内閣府「国民経済計算」、財務省資料、総務省資料により作成。
 2. 法人税率は、OECDが収集した実効法定税率(中央・地方政府合計)。日本については、財務省型実効税率。
 3. 企業所得は、SNAの定義により営業余剰(粗)と財産所得の受払差の和。
 4. 課税所得は、法人税収を法人税率で割った値。
 5. OECD諸国平均の値は、日本を除いた値。
 6. (1)と(4)のオーストラリア、ギリシャ、オランダ、ポーランドは、データの制約から2011年の値。
 7. (2)のオーストラリア、ニュージーランド、スイス、(3)のニュージーランド、スイスは、データの制約から2011年の値。
 8. (1)と(3)について、データの制約からカナダ、トルコ、イスラエル、アイスランドは除かれている。
 9. (3)について、一部の国では財産所得の受払差が大きいことなどから、課税所得が企業所得を上回る。
 10. (4)について、総税収比を求める場合の総税収額からは、社会保障分の保険料を除いている。また、社会保障が税方式のオーストラリアとニュージーランドは除かれている。

●長引いたデフレの中、税収が侵食

税収の規模は税率の高さと課税所得（利益）の大きさによって決まる。そこで、まず、我が国企業の所得の動きについて、欠損法人の所得、利益法人の繰越欠損金控除前所得、利益法人の繰越欠損控除額の対GDP比の推移によってみてみよう。欠損法人の所得対GDP比は、80年代は平均-1.4%（約-4.7兆円）にとどまっていたものの、90年代半ば以降悪化し、平均-4.3%（約-22兆円）となった（第1-3-9図（1））。一方、利益法人の繰越控除前所得の対GDP比は、80年代の平均9.7%（約32兆円）から、90年代前半に若干低下がみられるものの、90年代半ば以降、平均9.3%（約46兆円）で推移している。利益法人の繰越欠損金控除額は、欠損時期に積み上げた欠損金の残高と利益法人である時期の利益額の大きさに連動するが、80年代の平均0.6%（約2.1兆円）から、2000年以降は2.0%（約10兆円）へと増加・高止まりしている。

こうした欠損法人所得の大きさをマクロ経済的に評価すると、供給能力を有する事業体として存続している法人は多く存在するが、それらが十分な付加価値を生み出せていないということになる。こうした状況が90年代半ば以降続いた背景としては、企業所得が影響を受けるマクロ経済環境として、デフレ状況にあったことや、金融危機の顕在化、リーマンショックをはじめとする内外の経済ショックなどが挙げられる。そこで、欠損法人の赤字額と利益法人の繰越欠損金控除前所得の比と定義する赤字率と物価（GDPデフレーター）の推移をみると、赤字率は、デフレ期と見做せる90年代半ば以降、それ以前の平均約-20%から平均約-50%へと大幅に水準をシフトさせていることが確認できる（第1-3-9図（2））。赤字率は、90年代初頭のバブル崩壊の頃から悪化がみられるほか、99年度、2003年度、2008年度に一時的かつ大幅な赤字率が平均を押し下げている。これは金融危機の顕在化やリーマンショックの影響が考えられる。他方、月例経済報告がデフレと記載しなくなった2006年年央以降には、一時的ではあったものの赤字率の水準が-20%近くにまで回復した。

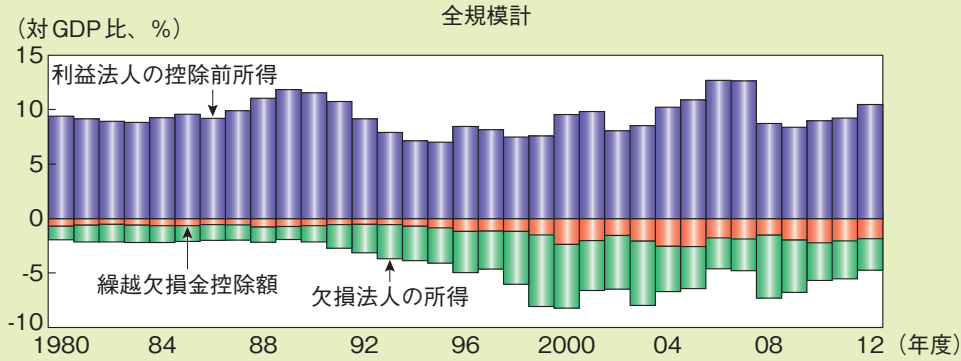
こうしたマクロ経済要因が法人税収に与える影響を、定義的に分解しよう。具体的には、法人税収の平均変化率を物価変動、潜在GDP成長率、税率、需給変動、需給変動要因を除いた課税所得対GDP比の各変化に分解する。80年代以降を四期間に区切った結果からは、需給要因、すなわちその時々々の景気状況が法人税収に影響を及ぼしていることが分かる。また、税率引下げも法人税収低下の要因になっていることに加え、潜在GDP成長率の増収寄与が、期を追って低下していること、デフレを反映した物価変動要因が税収を下押ししてきたことが分かる（第1-3-9図（3））。

デフレからの脱却と潜在成長率を高める成長戦略は、税収の回復を図る観点からも重要である。我が国の法人税収の水準については、景気の動向による企業収益の変動や租税特別措置等の制度増減税が影響しているが、デフレ等によって企業所得が伸び悩んできたこと等も踏まえて評価する必要がある。

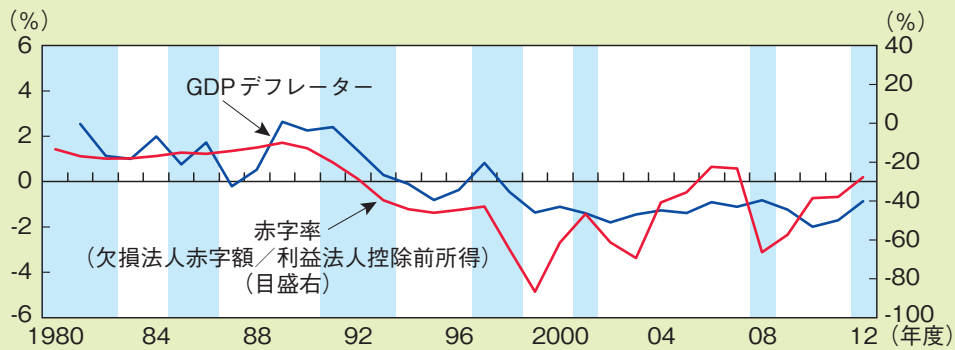
第1-3-9図 デフレと法人税の課税ベース

長引いたデフレの中、税収が浸食

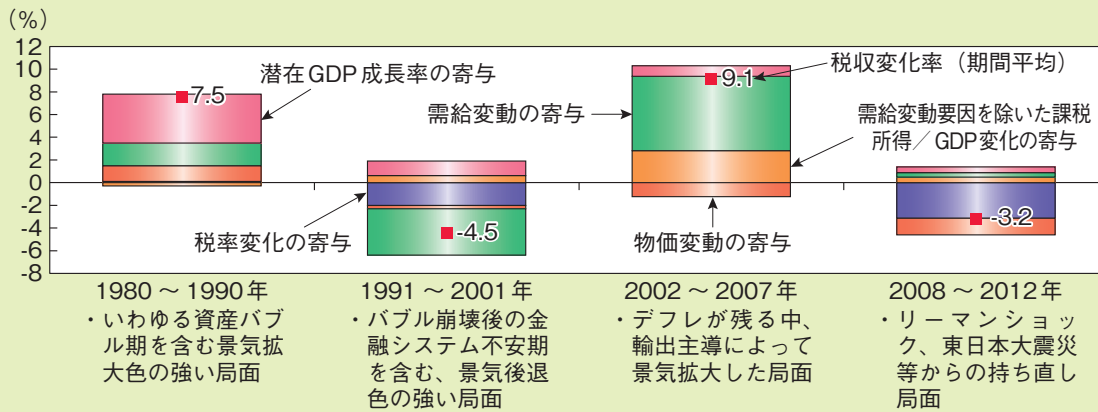
(1) 欠損法人・利益法人の所得と利益法人の繰越欠損金控除額（対GDP比）



(2) 法人の赤字率の推移



(3) 法人税収変動の要因分解



- (備考) 1. 国税庁「税務統計から見た法人企業の実態」、内閣府「国民経済計算」、財務省資料により作成。潜在GDPは内閣府推計。
 2. (1)、(2)は、2005年以前は1-2月決算ベース、2006年以後は3-4月決算ベースの値である。
 3. (1)、(2)について、2011年以降分の値から、各資本階級が「以上、未満」から「超、以下」に変更されているため、2011年以降分について資本金1000万円の企業分のデータが、「資本金1000万円以上(超)1億円未満(以下)」のグループから「資本金1000万円未満(以下)」のグループへと移行している。このため、2011年以降分については、両グループの対前年の差分を求め、絶対値の平均値を移行分として調整した。
 4. (1)の企業規模計の値は、連結法人分を除いた値である。
 5. 定義式は、 $税金 = (表面税率) * (課税対象所得 / 名目GDP) * (物価) * (1 + GDPギャップ) * 潜在GDP$ 。加えて、課税対象所得/名目GDPがGDPギャップによって動く部分(需給変動要因)を分離した。推計式は、 $(課税対象所得 / 名目GDP) 変化 = 6.5 * (1 + GDPギャップ) 変化 + その他$ 。
 6. 課税対象所得は税金を税率で割って求めた仮想的な値、物価はGDPデフレーターとしている。

●赤字法人の多さには、給与所得控除の適用を受けるための節税行動が影響

欠損法人の動向とデフレによる欠損法人の赤字額についてみたが、企業規模に着目すると、欠損法人割合（欠損法人数の法人数に占める割合）⁸⁷に構造的な側面を見出すことができる。中小法人に欠損法人が多い理由としては、従前より「法人成り」という節税行動があるといわれてきた⁸⁸。すなわち、個人事業者が法人化した上で、所得を自らに給与として分配し、法人に利益を留保しないことが有利となるという制度の問題である。特に家族経営の小規模事業者は、個人形態にするか、法人形態にするかという事業形態選択を、税等を考慮して行うことが比較的容易であると考えられる。この選択に際して、個人形態を選択すれば、所得は税務上事業所得となり、青色申告者として、青色申告特別控除が適用される一方、法人形態を選択し、所得を法人から給与として受け取ると、その所得には給与所得控除が適用される⁸⁹。法人形態を選択することで、給与所得控除が適用され、税負担を軽減できるため、法人化が促されている可能性がある。

そこで、配偶者と子二人（扶養者）の世帯が、事業を通じて年間1000万円の名目所得⁹⁰を得た場合について、①青色申告者（個人事業主）として税を支払った場合の税負担率と、②法人格を取得し、事業所得を法人所得とした上で、同額を事業主と配偶者に給与として支払って、給与所得控除の適用を受ける場合の世帯全体の税負担率を比較した⁹¹。これによると、90年代後半以降、個人形態を採る場合の方が、法人形態を採る場合に比べ、税負担率が4.7～6.3%（47～63万円）継続的に高い（第1-3-10図（1））。

このような税負担の差が生じた要因をみると、個人形態を採った場合に青色申告者の受ける青色申告特別控除よりも、法人形態を採った場合に受ける給与所得控除の方が大きいことから、個人形態を採った場合の個人所得税・個人住民税負担が大きくなることが専ら寄与していることが分かる（第1-3-10図（2））。これは、所得計算上、一度必要経費の控除を受けているにもかかわらず、法人化された場合には、事業主に分配された給与について、更に必要経費の控除分の性格を有する給与所得控除が重疊的に適用されているためである⁹²。

事業者が個人形態を採るか、法人形態を採るかは、所得税に係る給与所得控除の適用といった他税目に係る制度の影響を受けている可能性がある。こうしたことから、法人税率の引下げ、課税ベースの拡大に関する検討の際、事業主（同族会社の役員）等に対する給与所得控除のあり方について検討し、その水準を見直すことは重要な課題となろう。

注 (87) 資本金1000万円未満の法人に占める赤字法人割合は、95年以降継続的に7割を超えている。直近2012年度に資本金1000万以上1億円未満企業で7割弱、資本金1億円以上の法人で5割弱となっている（付図1-9）。

(88) 野口（2003）、田近・八塩（2005）を参照。

(89) 青色申告特別控除は、青色申告の一層の普及・奨励を図り、適正な記帳（正規の簿記の原則に従った帳簿への記録）慣行を確立し申告納税制度の実を上げるとともに、事業経営の健全化を推進する観点から認められるもの（住澤他、2004）。控除上限額は65万円。一方、給与所得控除は、給与所得者の勤務に伴う経費の概算控除等の性格を有した控除であり、所得とともに控除額は増加し、所得1500万円で控除上限額は245万円。

(90) 所得は、収入金額から収入を得るための必要経費を控除した後の金額である。

(91) 試算の前提等の詳細は付注1-9を参照。

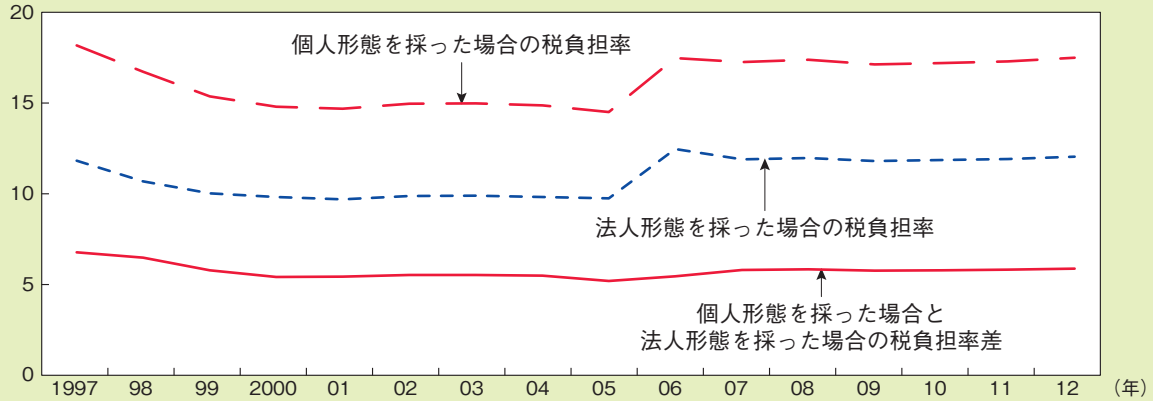
(92) 給与所得控除が重疊的に適用されている点は、配偶者に支払われた給与についても同様である。ただし、この分析においては、配偶者に係る税負担額が個人形態を採った場合、法人形態を採った場合のいずれでも同額となることから、両者の税負担率格差には影響していない。

第1-3-10図 事業形態選択と税負担率差

赤字法人の多さには、給与所得控除の適用を受けるための節税行動が影響

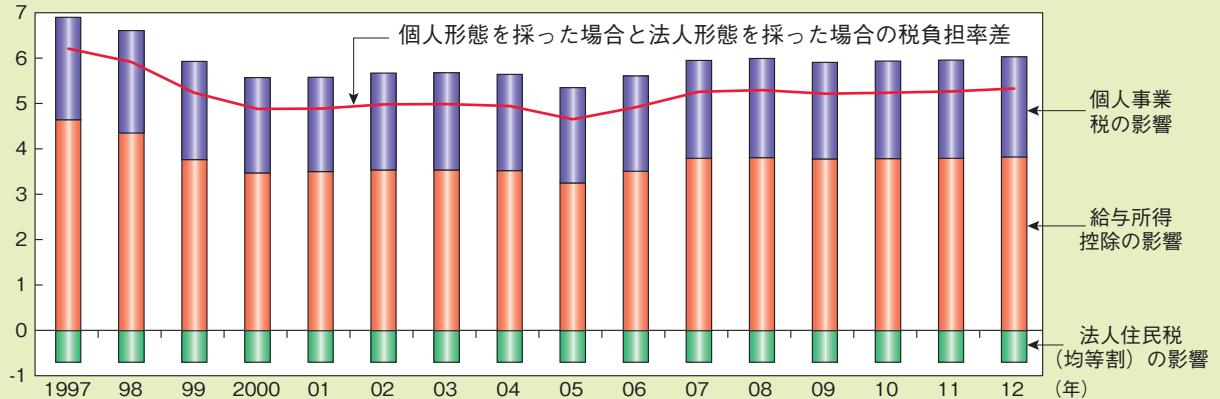
(1) 個人形態を採った場合（青色申告法人）と法人形態を採った場合の税負担率差（名目所得1000万円の場合）

(%、%ポイント)



(2) 税負担率差に寄与する要因（名目所得1000万円の場合）

(%ポイント)



(備考) 1. 国税庁「申告所得税標本調査」、『図説日本の税制』、税務研究会『税法便覧』各年版により作成。
 2. 計算の前提等の詳細は、付注1-9を参照。