

第43回 日税連公開研究討論会

法人税法における中小企業の区分について

宮崎支部 國生 哲哉

1 はじめに

前回、熊本東支部の渡邊会員によって、第43回日税連公開研究討論会における南九州税理士会の研究テーマ及び要旨が紹介された。「中小企業税制」という大きなテーマの中で、宮崎県パネラーは、「法人税法における中小企業の区分」について研究することとなった。

法人税法上の特例や租税特別措置は、中小企業政策における中小企業に対する支援の一端を担っており、この支援を受けるべき企業に適正に利用されなければならない。よって、この中小企業を適正に区分する基準が必要となる。以下、この研究についての要旨を述べることにする。

2 現行法人税法における中小企業の範囲

現行法人税法における中小企業の範囲は、「法人税法上の優遇税制の対象となるもの（以下『中小法人』という。）」と「中小企業者」という2つの基準からなっている。

前者は、普通法人のうち各事業年度終了の時ににおいて資本若しくは出資金の額が1億円以下であるもの、又は資本若しくは出資金を有しないもので、大法人（資本金もしくは出資金の額が5億円以上である法人等）による完全支配関係にない法人である。後者は、資本金若しくは出資金の額が1億円以下の法人で、同一の大規模法人（資本金の額若しくは出資金の額が1億円を超える法人又は資本若しくは出資を有しない法人のうち常時使用する従業員の数が1,000人を超える法人をいい、中小企業投資育成株式会社を除く。）に発行済株式又は出資の総数又は総額の2分の1以上を所有されている法人及び2以上の大規模法人に発行済株式又は出資の総数又は総額の3分の2以上を所有されている法人を除くものと定義されている。

支配関係等、異なる部分はあるが、両者とも資本

金の額が1億円以下の法人とされる点が共通しており、この基準によると、全法人の約99%が中小企業に分類されることになる。

3 中小企業の範囲を区分する意義

この中小企業に対しては、以下のような優遇措置が設けられている。

①中小法人

- ・中小企業の軽減税率（法人税法66、措置法42-3-2①）
- ・青色欠損控除（法人税法57）
- ・交際費損金不算入における定額控除制度（措置法61-4②）
- ・貸倒引当金の損金算入（法人税法52①-イ）
- ・留保金課税対象外（法人税法67）
- ・欠損金の繰戻還付制度（措置法66-13）

②中小企業者

- ・中小企業投資促進税制（措置法42-6、42-12-5）
- ・中小企業等技術基盤強化税制（措置法42-4）
- ・少額減価償却資産の取得価額の損金算入（措置法67-5）

現在、中小企業政策の目的は、企業規模が小さいことによる経営資源へのアクセス（融資、人材の確保、社外情報の収集等）の困難性を排除することによって、当該企業の成長、発展を支援し、より大きな規模の企業との競争上の公平性を確保することとされている。これらの不公平の原因を中小企業経営の観点からみると、資金力のせい弱さにあると思われる。上記の優遇措置はこれを是正するために講じられた税制上の支援策であるといえる。そして、この支援が有効に機能するためには、支援を受けるべき企業に適切に利用されなければならない。そのためには、適用対象となる企業を正しく選定することが必要となる。

4 現行の資本金基準における問題点

平成26年5月6日の税制調査会においても現行の資本金基準による中小企業の区分の問題が取り上げられ、次の点が指摘されている。

- 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になる。公平の観点から、この基準を数段階にする、又は引き下げるべきではないか。
- ②現在、中小企業に係る基準は資本金だけである。しかし、高所得の中小企業が特例措置を受けているという会計検査院の指摘に鑑み、特例措置の適用に際して他の基準を用いることが合理的な場合があるのではないかと^①。

すなわち、現行の資本金基準によって分類された中小企業の中には、すでに資金力も収益力も十分に備わった税制上の優遇措置を必要としない法人が含まれており、このことが課税上の不公平を引き起こしているというのである。

また、資本金基準そのものにも大きな問題があると思われる。それは、資本金額は増資をしない限り設立当初のままであり、その後の法人の業績が反映されないという点である。すなわち、資本金基準の下では、資本金額1億円以下で設立された法人は、その後いくら利益を出そうが、従業員を何人雇用しようが優遇措置の対象であり続けるのである。上記の税制調査会における指摘も、このような資本金1億円以下の法人が設立され続けた結果であると思われる。

確かに、以前は資本金額が企業の規模を表す重要な指標であり、法人の創業者は対外的な信用を得るためにも資本金額を大きくする傾向にあった。そのような時代においては、資本金額によって企業の規模を分類することに一定の妥当性があったといえよう。また、画一的、一義的に把握できる資本金額によって分類することは簡便であり、実務上のメリットも多大であったといえる。しかし、大手企業が減資までして中小企業の優遇措置を受けようとする今日の状況を見ても、企業にとっての資本金額は、その重要性が低下してきていると思われる。

このように、資本金額はもはや企業規模の分類基準としては十分なものとはいえず、この資本金基準によって優遇措置を受けるべき企業を適切に分類することはできないと考えられる。

5 資本金基準に代わる新たな基準の検討

それでは、現行の資本金基準に代わる新たな基準としてはどのようなものが考えられるであろうか。

まず、現行の資本金基準に企業規模や業績の変化によって変動する要素を加味する方法が考えられる。例えば、中小企業基本法における中小企業の定義のように、資本金額と従業員数によって企業規模を分類する方法がある。ただし、この場合、事業の形態や業種によって必要な人員数は様々であり、従業員数の区分はある程度業種ごとに定める必要があると思われる。また、複数の事業を行っている法人の区分の仕方や、基準となる指標が複雑になる等の問題も懸念される。

そのほかに、資本金額に代えて純資産額を単一の基準とする方法もある。純資産額は法人の資本金額とこれまでの累積利益金額の合計であり、法人の資金力を表す指標に適していると思われる。また、複数基準を用いる場合に比べてシンプルであり、実務上の負担が少ないといったメリットもある。一方で、細かく、正確な分類ができないというデメリットも考えられるが、この点は、現行の租税特別措置法の適用基準のように、その目的に応じて必要な基準を加味していけば解決されると思われる。

このほかにも資本金額に代わる基準はあるであろうが、できるだけ簡素で、法人の資金力を適正に表せる基準の提言を目標として、今後の研究を進めていきたいと思う。

① 平成26年5月9日税制調査会（第5回税制調査会 法人課税ディスカッショングループ）議事録1頁

