

No. 1149 (2021. 5.27)

## 中小企業向け税負担軽減措置の在り方

はじめに

I 近年における減資による中小企業化の状況

II 中小企業への税負担軽減措置の現状

1 中小企業の定義

2 中小企業向けの主な税負担軽減措置

III 中小企業への税負担軽減措置の在り方をどう考えるか

1 一律の税負担軽減に肯定的な見解

2 一律の税負担軽減に慎重な見解

おわりに

キーワード：中小企業、法人税、租税特別措置、市場の失敗、納税協力コスト

- 近年、大企業や中堅企業が資本金を1億円以下に減少させることにより、税法上の中小企業へと転換する動きが見られる。そのような動きの背景の1つとして、法人税の軽減税率等、中小企業を対象とした様々な税負担軽減措置の存在が指摘されている。
- 中小企業を対象とした税負担の軽減をめぐっては、「経済的弱者」としての中小企業の保護に加えて、雇用の維持・創出や「市場の失敗」の是正、そして納税協力コストの負担軽減等の観点から、税負担軽減措置を是認する見方がある。
- その一方で、租税原則の中の「税制の中立性」を重視する観点からは、中小企業の多様性を踏まえつつ、全ての中小企業を対象とした一律の税負担軽減措置の適用について慎重な見解が示されている。

国立国会図書館 調査及び立法考査局

財政金融課 たむら 田村 なつみ

## はじめに

今日の我が国では、新型コロナウイルス感染拡大に伴う個人の外出自粛や、政府による感染防止策の実施に伴う事業者の営業時間短縮等を背景として、飲食業等を中心とした多数の企業が財務状況を悪化させている。こうした状況の下、大企業や中堅企業が資本金を1億円以下に減少させることにより税法上の中小企業<sup>1</sup>へと転換する動きが一部に見られるとの報道が散見される。そして、そのような現象が生じている背景の1つとして、中小企業を対象とした税負担軽減措置の存在が指摘されている<sup>2</sup>。

そこで、本稿では、近年における資本金1億円以下への減資による中小企業化の状況を概観した上で、我が国における中小企業向けの税負担軽減措置の現状を確認し、さらには、中小企業を対象とした税負担軽減の是非をめぐって識者の間でどのような議論が行われているのかについて、海外における議論の内容も踏まえつつ、整理を行う。

### I 近年における減資による中小企業化の状況

令和2(2020)年以降、新型コロナウイルス感染拡大による影響が大きいと考えられる業種を中心に、資本金1億円以下への減資を行うことで、税法上の中小企業へと転換する法人の例が、一部に見られる(表1)。

表1 資本金1億円以下への減資による中小企業化の主な事例(令和2(2020)年以降)

従業員数	令和2(2020)年	令和3年(2021)年1月から4月まで
300人以下	14社(うち上場企業13社)	15社(うち上場企業15社)
300人超~1,000人以下	10社(うち上場企業9社)	10社(うち上場企業9社)
1,000人超~3,000人以下	11社(うち上場企業10社)	16社(うち上場企業14社)
3,000人超~5,000人以下	4社(うち上場企業4社)	3社(うち上場企業3社)
5,000人超	1社(うち上場企業1社)	3社(うち上場企業2社)

(注) 主な事例であり、全ての事例を網羅的に調べたものではなく、減資予定も含む。連結子会社がない場合を除き、いずれも連結会社の従業員数に基づき分類した。

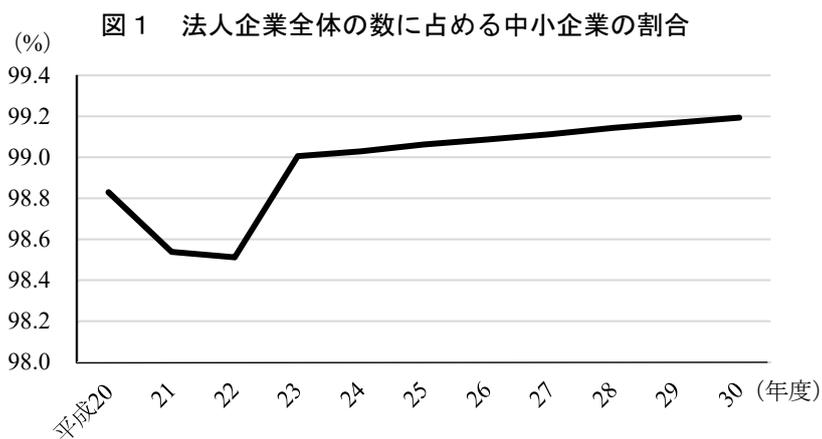
(出典) 「体面より実利 減資に世論も軟化」『日経ビジネス』2081号, 2021.3.8, p.17; 四季報オンラインウェブサイト <<https://shikiho.jp/>>; EDINET ウェブサイト <<https://disclosure.edinet-fsa.go.jp/EKW0EZ0001.html?lgKbn=2&dflg=0&iflg=0>>; 『帝国データバンク会社年鑑 101版 2021 東日本 I』帝国データバンク, 2020; 『帝国データバンク会社年鑑 101版 2021 西日本 I』帝国データバンク, 2020; 「官報情報検索サービス」; 各社のウェブサイト等を基に筆者作成。

\* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、令和3(2021)年5月19日である。

<sup>1</sup> 本稿では、「中小企業」という語は、特に断りのない限り「中小規模の法人企業」を意味する(「中小規模の個人企業」は含まない)。

<sup>2</sup> 「コロナで減資 窮余の一策 大企業から「中小」昨年、上場16社」『日本経済新聞』2021.3.7。

こうした減資による中小企業化の動きは、新型コロナウイルス感染拡大が始まった令和2(2020)年以降に初めて見られるようになった現象ではない。令和元(2019)年以前にも、資本金1億円以下への減資を行う企業についての報道が散見される<sup>3</sup>。国税庁「会社標本調査」のデータを見ても、国内における法人全体の数に占める中小企業の割合は、平成23(2011)年度以降、少しずつ上昇している(図1)。



(出典) 国税庁長官官房企画課「会社標本調査」2020.5, p.12. <<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/kaishahyohon2018/pdf/h30.pdf>> を基に筆者作成。

## II 中小企業への税負担軽減措置の現状

第I章で紹介した企業の減資が行われている背景の1つには、中小企業の税負担を軽減するために設けられている各種の措置がある。

### 1 中小企業の定義

そもそも、中小企業とはどのような企業を意味しているのでしょうか。具体的な税負担軽減措置の確認に先立ち、まず、この点について明らかにする。

ただし、我が国の場合、中小企業の定義は、各種政策の根拠となる法律によって異なっている。ここでは、中小企業としての要件を定めている代表的な法律である中小企業基本法(昭和38年法律第154号)と法人税法(昭和40年法律第34号)を取り上げ、それぞれの具体的な定義を確認する。

#### (1) 中小企業基本法における中小企業の定義

中小企業基本法は、資本金若しくは出資金(以下「資本金等」)又は従業員数が一定の基準以下である企業を中小企業とみなしている。当該基準は、製造業、卸売業、サービス業、小売業といった業種ごとに定められており(表2)、資本金等又は従業員数のいずれかについて、基準を満たした場合に中小企業とされる<sup>4</sup>。

表2 中小企業基本法における中小企業の定義

業種	資本金等	従業員数
製造業、その他	3億円以下	300人以下
卸売業	1億円以下	100人以下
サービス業	5000万円以下	100人以下
小売業	5000万円以下	50人以下

(出典)「中小企業・小規模企業者の定義」中小企業庁ウェブサイト <<https://www.chusho.meti.go.jp/soshiki/teigi.html>> を基に筆者作成。

<sup>3</sup> 「財務短信」『日本経済新聞』2019.12.27; 「財務短信」『日本経済新聞』2019.10.25 等

<sup>4</sup> なお、中小企業基本法では、資本金等又は従業員数が一定の基準以下である法人企業に加えて、従業員数に関する基準を満たす個人企業も、中小企業として扱われる。

## (2) 法人税法等における中小企業の定義

会社法（平成 17 年法律第 86 号）上の法人には、株式会社、合同会社<sup>5</sup>、合資会社、合名会社の 4 種類があるが<sup>6</sup>、法人税法上は、いずれの会社も普通法人として扱われる。そして、普通法人のうち、資本金等が 1 億円以下又は資本金等を有しないもの<sup>7</sup>が中小企業とされる。

ただし、租税特別措置法（昭和 32 年法律第 26 号）に基づく中小企業向けの税負担軽減措置を受けるためには、資本金等が 1 億円以下であることに加えて、課税所得（過去 3 年間の平均）が 15 億円以下であること等の要件を満たす必要がある。さらに、研究開発税制、賃上げ及び投資の促進に係る税制、中小企業投資促進税制、中小企業経営強化税制（後述）といった一部の租税特別措置の適用については、資本金等が 1 億円以下であることに加えて、従業員数が 1,000 人以下であることが必要となる<sup>8</sup>。

## 2 中小企業向けの主な税負担軽減措置

我が国では、税法上の中小企業を適用対象として、様々な税負担軽減措置が設けられている（表 3）。

そうした措置のうち国税に関わる代表的なものとしては、中小企業に対する法人税の軽減税率が挙げられる。中小企業に相当しない企業（大企業等）には、課税所得の大小に関わりなく一律 23.2%の法人税率が適用されるのに対して、中小企業については課税所得のうち 800 万円以下の部分には 15%の軽減税率が適用され、課税所得 800 万円超の部分には 23.2%の法人税率が適用される。その結果、我が国における現行の法人税制では、中小企業ではない企業に対して比例税率が適用される一方で、中小企業に限って、2 段階の累進税率が適用されているということになる<sup>9</sup>。

法人税には、企業に欠損金（税務上の赤字）が生じた場合に、税負担を軽減する枠組みが設けられているが、そこでも中小企業は優遇されていると言える。青色申告<sup>10</sup>を行う法人は、過去 10 年分の欠損金について損金算入が認められているが、その限度額は、大企業等が課税所得の 50%であるのに対して、中小企業は課税所得の 100%とされているからである。加えて、青色申告を行う中小企業に限り、欠損金の繰戻し還付<sup>11</sup>を選択することもできる。

国の租税特別措置についても、中小企業にはそれ以外の企業（大企業等）と比較して手厚い措置が設けられている。例えば、研究開発税制<sup>12</sup>では、中小企業に適用される税額控除率は、それ以外

<sup>5</sup> 米国の LCC (Limited Liability Company) の日本版と言われている。株式会社と同様に有限責任制の会社であるが、利益が株式数に応じて配分される株式会社とは異なり、利益配分の仕方を定款で自由に定めることができるなどの特徴がある。

<sup>6</sup> いずれの会社も、資本金等の価額を定款に記載し、登記する必要がある。

<sup>7</sup> 資本金等を有しないものには、非営利型以外の一般社団法人、非営利型以外の一般財団法人等がある。

<sup>8</sup> 個人企業についても、従業員数 1,000 人以下の要件を満たす場合には、資本金等が 1 億円以下かつ従業員数が 1,000 人以下の法人企業と同様に、これらの租税特別措置の適用を受けることができる。

<sup>9</sup> 法人事業税（道府県税）の所得割においては、中小企業と大企業等のそれぞれについて、課税所得に応じた 3 段階の累進税率が適用される。すなわち、中小企業については、課税所得のうち 400 万円以下の部分に 3.5%、400 万円超 800 万円以下の部分に 5.3%、800 万円超の部分に 7.0%の税率が適用される（標準税率の場合）。

<sup>10</sup> 法定の帳簿書類を備え付けて取引を記録・保存し、税務署長の承認を受けた場合に認められる申告。青色申告が認められると、税制上の様々な優遇を受けることができる。青色申告は、所得税のみならず、法人税の申告についても行うことができる。

<sup>11</sup> 欠損金が生じた場合に、その事業年度開始の日よりも前の 1 年以内に開始したいずれかの事業年度に欠損金を繰り戻すことにより法人税の還付を受けることができる制度。

<sup>12</sup> 製品の開発や技術の改良などのために試験研究を行った企業等が、その費用に応じて法人税額等からの控除が認められる制度。

の企業に適用される税額控除率よりも高くなっている。また、中小企業投資促進税制や中小企業経営強化税制など、中小企業のみが適用を受けることができる租税特別措置もある<sup>13</sup>。

さらには、地方税における中小企業向け税負担軽減措置のうち代表的なものとして、法人事業税（道府県税）の外形標準課税<sup>14</sup>において中小企業を適用除外とする措置が取られている点が挙げられる。

表3 中小企業向けの主な税負担軽減措置

		中小企業	中小企業以外の企業
税率		課税所得 800 万円以下の部分は 15% (注1) (本則税率: 19%)	23.2%
貸倒引当金		損金算入できる	損金算入できない
留保金課税 (注2)		適用除外	適用
欠損金の繰越		課税所得の 100%	課税所得の 50%
欠損金の繰戻し還付		適用	適用除外
租税特別措置	研究開発税制	税額控除率 ①総額型: 12~17% ②オープンイノベーション型: 20%、25%、30% 法人住民税（道府県税・市町村税）の課税標準 上記税額控除後の法人税支払額	税額控除率 ①総額型: 2~14% ②オープンイノベーション型: 20%、25%、30% 法人住民税（道府県税・市町村税）の課税標準 上記税額控除額を反映しない法人税支払額
	賃上げ及び投資の促進に係る税制	適用要件 ①通常（15%を税額控除） 給与総額が 1.5%以上増加 ②上乗せ（25%を税額控除） 給与総額が 2.5%以上増加 教育訓練費が 10%以上増加	適用要件 ①通常（15%を税額控除） 新規雇用者への給与支給額が 2%以上増加 ②上乗せ（20%を税額控除） 教育訓練費が 20%以上増加
	中小企業投資促進税制	一定の設備投資に対して 取得価格の 30%の特別償却 又は 7%の税額控除	—
	中小企業経営強化税制	認定を受けた経営強化計画に基づき 設備の取得等を行った場合、 即時償却又は 10%の税額控除	—
	少額減価償却資産	30 万円未満	10 万円未満
法人事業税（道府県税）の外形標準課税		適用除外	適用
生産性向上特別措置法に基づく固定資産税の減免		一定の償却資産等にかかる 固定資産税の課税標準を 0~1/2 に軽減	—

(注1) 令和5年度までの租税特別措置。

(注2) 1株主グループによる持株割合が50%超の同族会社の留保金額が一定水準を超える場合、通常の法人税額とは別に、当該超過額に対して10~20%の累進税率で課税する制度。

(出典) 「中小法人課税（概要）」財務省ウェブサイト <[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/corporation/c03\\_01.pdf](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c03_01.pdf)>等を基に筆者作成。

### III 中小企業への税負担軽減措置の在り方をどう考えるか

今日の我が国で見られるように、全ての中小企業に対して一律の税負担軽減措置を適用することをめぐっては、識者の間で賛否両論がある。以下では、肯定的な見解と慎重な見解をそれぞれ取り上げる。

<sup>13</sup> いずれも一定の設備を取得した場合に、法人税について特別償却又は税額控除を受けることができる制度である。

<sup>14</sup> 外形標準課税は、法人の所得ではなく、事業活動の規模を外形的に示す要素を課税標準とする方式であり、法人事業税の付加価値割と資本割が、それに当たる。外形標準課税の適用対象とはならない中小企業には、法人事業税の所得割のみが課されており、その結果、欠損金が発生した事業年度には法人事業税を一切支払う必要がなくなるという点で、外形標準課税の適用対象である中小企業以外の法人（欠損金が発生した事業年度には、所得割を支払う必要がない一方で、付加価値割と所得割を支払わなくてはならない。）よりも、優遇されている。

## 1 一律の税負担軽減に肯定的な見解

最初に、肯定的な見解を紹介する。肯定的な見解は、古くから見られる伝統的な見解と、近年において論じられるようになった比較的新しい見解とに分けられる。

### (1) 伝統的な見解：「経済的弱者」としての中小企業

税法学者を中心とした識者の中には、いわゆる「法人実在説」<sup>15</sup>の立場から、法人所得課税においても、個人を対象とした所得税の場合と同様に、応能負担の原則を追求し、担税力の弱い中小企業の税負担は軽減するべきであると指摘する論者が見られる<sup>16</sup>。

一般に、我が国の企業の財務状況を中小企業と大・中堅企業の間で比較してみると、中小企業の平均は、大・中堅企業の平均よりも見劣りした状況にある。例えば、財務省「法人企業統計季報」によると、令和2(2020)年10～12月期における大・中堅企業の売上高経常利益率(売上高に対する経常利益の割合)が平均6.1%であったのに対して、中小企業の同比率は、それを下回る平均4.7%であった<sup>17</sup>。

また、OECDが、1994年に公表したレポートにおいても、所得再分配を目的とした中小事業者向け政策(税制面での政策に限らない。)の可能性が言及されている。例えば、個人事業主を対象とした政策は、社会政策としての要素を持つことが指摘されている<sup>18</sup>。

我が国においても、昭和38(1963)年に中小企業基本法が制定されたときに政府が掲げていた中小企業政策の目標は、大企業と中小企業の格差を是正し、経済的な弱者である中小企業を保護することであったとされている<sup>19</sup>。

### (2) 比較的新しい見解

#### (i) 雇用の維持・創出という観点からの見解

近年になって見受けられるようになった比較的新しい見解の1つとして、中小企業が雇用の維持・創出に貢献しているとの認識に基づき、税負担の軽減を始めとした中小企業支援策を肯定的に捉えるものがある。例えば、OECDは上述の1994年のレポートや、2015年に公表した別のレポートの中で、加盟各国において中小企業が雇用に対して大きな貢献を果たしていることを示すとともに、各国の中小企業向け政策には、雇用の維持や創出の観点から行われている側面が見られると指摘している<sup>20</sup>。

<sup>15</sup> 法人課税における法人の捉え方には、「法人擬制説」と「法人実在説」の2つがある。「法人擬制説」によると、法人は出資者の集合にすぎないと考えられる。同説の下では、法人所得は最終的に出資者に分配されるべきものであり、法人所得に対する法人税は、所得税の前払いとしての性格を持つ。このため、法人税の税率は、累進税率を採用している所得税との調整を行いやすい比例税率が望ましいとされる。一方、「法人実在説」によると、法人は出資者とは別の独立した存在であり、独自の担税力を持つとされる。このため、法人税の税率は、担税力に応じた負担を求める累進税率が望ましいとの考え方に結びつきやすい。

<sup>16</sup> 北野弘久『現代企業税法論』岩波書店、1994、pp.49-53。

<sup>17</sup> 法人企業統計季報(対象は、資本金1000万円以上の法人企業)は、企業規模を資本金1億円未満と同1億円以上で区分しているため、ここでは、中小企業を同1000万円以上1億円未満の企業、大・中堅企業を同1億円以上の企業とした。法人企業統計季報のデータについては、以下でも同様である(「法人企業統計調査」e-Statウェブサイト<<https://www.e-stat.go.jp/dbview?sid=0003060191>>)。

<sup>18</sup> OECD, “The Rationale for Special Treatment of Small Businesses,” *Taxation and small businesses*, Paris: OECD, 1994, pp.11, 15.

<sup>19</sup> 中小企業庁編「中小企業白書 小規模企業白書 2020年版 下」2020.6, p.III-2. <[https://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/2020/PDF/shokibo/99sHakusyo\\_zentai.pdf](https://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/2020/PDF/shokibo/99sHakusyo_zentai.pdf)>

<sup>20</sup> OECD, *op.cit.*(18), p.7; *idem*, *Taxation of SMEs in OECD and G20 Countries*, Paris: OECD Publishing, 2015,

我が国においても、財務省「法人企業統計季報」で確認を行うと、令和2（2020）年10～12月期における中小企業の従業員数は、中小企業に大・中堅企業を加えた全規模のベースで見た従業員数の約57%と過半数を占めており、雇用の面で中小企業が重要な役割を果たしている<sup>21</sup>。こうしたこと等を背景に、税負担軽減措置を始めとした中小企業向け政策の必要性を肯定する考え方もある<sup>22</sup>。

## （ii）「市場の失敗」の是正に注目した見解

経済学者の間には、中小企業向け政策が「市場の失敗」を是正するために欠かせないとの見解が少なくない。標準的な経済学では、家計や企業が市場における自由な価格メカニズム（いわゆる「神の見えざる手」）に基づいて消費や生産等の経済活動を行うことで、国内における資源（財、サービス、労働、資本など）の配分が自ずと最適化されると考えられている。しかしながら、自由な価格メカニズムの下で国内の資源配分が最適にならない例外的なケースがあることも認められている。それが、「市場の失敗」と呼ばれる各種の現象である。代表的な「市場の失敗」としては、①「外部性」、②「公共財」、③「情報の非対称性」、④「自然独占」などが挙げられることが多い<sup>23</sup>。

これらの「市場の失敗」の中には、中小企業に関連しているものもある。すなわち、「情報の非対称性」と「自然独占」である。

「情報の非対称性」は、中小企業に関連した現象として捉えた場合には、(a)中小企業自身から見た「情報の非対称性」と、(b)中小企業に資金を供給する金融機関や投資家の側から見た「情報の非対称性」とに分けられる。前者(a)の典型的な例としては、中小企業が市場や顧客に関する情報などを大企業ほどには持ち合わせていない状況が考えられる。そうした状況の下では、中小企業は、消費者や他の企業との取引において、大企業よりも不利な立場に置かれることになる。これに対して、後者(b)は、個々の中小企業が資金の提供先として適当であるか否かについての情報を金融機関や投資家が必ずしも十分に持ち合わせていない状況を意味している。そうした状況の下では、中小企業への資金供給が行われにくくなり、これを中小企業の側から見れば、大企業と比較して、十分な資金調達を機動的に行うことが困難になる<sup>24</sup>。

「自然独占」は、固定費（生産量の大小に関わりなく発生する費用）の割合が大きい産業、例えば、電力、ガス等の公益事業や、鉄鋼業等の重厚長大型の製造業でしばしば発生する「市場の失敗」である。このような産業に属する企業の場合、生産量が大きくなるほど生産量1単位当たりの費用が小さくなる（「規模の経済」の効果が働きやすい。）ことから、大規模な企業

pp.20-21, 59-87.

<sup>21</sup> 「法人企業統計調査」前掲注(17)

<sup>22</sup> こうした考え方の下では、中小企業向け政策の実施によって、雇用の維持・創出のみならず、中小企業における雇用の賃金上昇を通じた国民所得の増加が期待される（蜂屋勝弘「中小企業優遇税制の意義と検討課題—求められる選別基準の再考—」『JRI レビュー』12(84), 2020, pp.33-53.）。

<sup>23</sup> ①「外部性」は、市場取引の当事者によって勘案されない費用や便益がある場合を、②「公共財」は、非排除性（対価を支払っているか否かを問わず全ての者が便益を享受することができる。）や非競争性（ある者の消費が他の者の消費を損なわない。）といった特徴を持つために市場では適切に供給されない財を、③「情報の非対称性」は、個人や企業が保有している情報に偏りがある場合を、そして、④「自然独占」は、単一の企業が市場全体に供給を行う場合をそれぞれ意味している（佐藤主光『公共経済学 15 講』新世社, 2017, pp.10-11; 本間正明・岩本康志『財政論』培風館, 2019, pp.47-65.）。

<sup>24</sup> OECD, *op.cit.*(18), pp.13, 15-16, 97.

ほど、競争上有利な立場に置かれやすい。言い換えれば、こうした産業では、大企業による独占が自然に発生し、中小企業による市場への新規参入が困難になる<sup>25</sup>。「自然独占」は必ずしも全ての産業で生じる現象ではないものの、中小企業に関連した「市場の失敗」の1つとして位置付けられる。

経済学では、これらの「市場の失敗」が、中小企業を対象とした税負担軽減措置等を通じて是正されれば、当該措置の適用を受ける中小企業のみならず、社会全体にプラスの効果をもたらされると考えられている<sup>26</sup>。

### (iii) 納税協力コストの観点からの見解

中小企業が負担する納税協力コストの重さという問題に着目して、中小企業向けの税負担軽減措置の必要性を指摘する主張も見られる。

納税協力コストとは、納税者である個人や企業が自らの納税に関連して負担を余儀なくされる各種の費用を総称したものである。具体的には、金銭的成本（税理士費用や税に関する事務を行う従業員の給与等）、時間的成本（申告納税に要する時間等）、心理的成本（申告納税に関するストレスや不安等）が挙げられる<sup>27</sup>。

イギリスの財政研究所（Institute for Fiscal Studies）のショー（Jonathan Shaw）氏によると、企業による納税協力コストの負担は、当該企業の規模に対して逆進的となる傾向が見られる<sup>28</sup>。その理由としては、①納税協力コストには、一定の固定費的な部分が含まれているため、企業規模が小さい場合には、相対的に重い負担を強いられること、②納税の頻度が高い大企業は、納税に関する経験を蓄積することで、より効率的に納税を行うことができるようになるが、納税の頻度が低く、その経験の蓄積も乏しい中小企業は、不利であることの2点が挙げられている<sup>29</sup>。

このように中小企業は、納税協力コストの負担が大企業と比べて重いことから、その負担を軽減するため、中小企業を対象とした税負担軽減措置が必要であるとの主張がなされている<sup>30</sup>。

## 2 一律の税負担軽減に慎重な見解

前節で概観した肯定的な見解に対して、一部の経済学者からは、全ての中小企業を対象とした一律の税負担軽減措置について慎重な見解も示されている。そのような主張がなされる背景には、全ての中小企業を「経済的弱者」とみなすことに懐疑的な見方があると考えられる。

### (1) 中小企業の多様性

「経済的弱者」としての中小企業という伝統的な見方とは裏腹に、実際には、個々の中小企業が置かれている経済的なポジションは多様化している可能性がある。実際のデータを踏まえて概観すると、個々の中小企業の中には、「経済的な苦境に陥っている中小企業」もあれば、

<sup>25</sup> Claire Crawford and Judith Freedman, “Small Business Taxation,” James Mirrlees et al., eds., *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, New York: Oxford University Press, 2010, pp.1077-1080.

<sup>26</sup> *ibid.*

<sup>27</sup> 横山直子「納税システムにおける納税協力費」『徴税と納税制度の経済分析』中央経済社、2016、pp.76-96.

<sup>28</sup> Jonathan Shaw et al., “Administration and Compliance,” Mirrlees et al., eds., *op.cit.*(25), pp.1142-1143.

<sup>29</sup> Chris Evans, “Taxation Compliance and Administrative Costs: An Overview,” Michael Lang et al., eds., *Tax Compliance Costs for Companies in an Enlarged European Community*, Boston: Kluwer Law International, 2008, pp.447-468.

<sup>30</sup> OECD, *op.cit.*(18), pp.13-14; *idem*, “Best Practice Policies for SMEs,” *Small Businesses, Job Creation and Growth: Facts, Obstacles and Best Practices*, [Paris: OECD, 1997], p.47.

「経済的な活力のある中小企業」も少なからず見受けられるからである。

例えば、日本国内の中小企業を対象として中小企業庁が行った回帰分析では<sup>31</sup>、製造業、小売業、卸売業、サービス業のいずれの業種でも、売上高と企業規模の間にプラスの相関関係が見られるものの、企業間における売上高の相違のうち企業規模の相違によって説明できる部分の割合は必ずしも大きくなく<sup>32</sup>、資本金が同程度の企業であっても企業間における売上高のばらつきは相応に大きいとの結果が得られている<sup>33</sup>。また、中小企業の中にも、特定の国内市場におけるシェアが90%以上を占める企業や、海外に子会社を有する企業、さらには、売上高総利益率が35%以上の高さを誇る企業など、様々な企業が見られるという<sup>34</sup>。

## (2) 「税制の中立性」を重視した見解

こうした中小企業の多様性を踏まえて、海外の学界では、全ての中小企業を対象として税負担を一律に軽減することには慎重な見解も示されている。その代表的な論者は、イギリスの財政研究所のクローフォード (Claire Crawford) 氏とイギリスのオックスフォード大学のフリードマン (Judith Freedman) 氏である。彼女らは、イギリスにおいて2010年に公表された抜本的な税制改革に向けた報告書 (いわゆる「マリーズ・レビュー」) の中で、中小企業向け税制の在り方について自説を述べている。

これらの論者は、中小企業の中に「市場の失敗」や納税協力費の高さを背景として経済的な苦境に陥っている企業があることや、そのような企業への政策的な支援が求められることまでを否定しているわけではない。しかし、彼女らは、租税原則<sup>35</sup>の1つである「税制の中立性」(個人や企業の経済行動をゆがめない税制)の観点からは、中小企業向けの一律の税負担軽減措置は適切ではなく、むしろ税制以外の政策手段に基づく直接的な支援(補助金等)を、真に支援が必要な中小企業を対象を絞った形で行うことが求められると主張している<sup>36</sup>。

ここで注目されるのは、近年のイギリスでは、そうした学界からの指摘も1つの背景として、中小企業向けの税負担軽減措置の一部が実際に廃止されたということである<sup>37</sup>。イギリスの法人税は、2006年3月まで、当該法人の課税所得に応じて、最低税率(Starting Rate)、軽減税

<sup>31</sup> 総務省・経済産業省「平成28年経済センサス活動調査」及び財務省「平成28年法人企業統計年報」のデータを用いて行った分析。

<sup>32</sup> 決定係数(企業ごとの売上高の相違のうち、資本金の相違によって説明できる部分の割合を表す。)は、製造業が0.4633、小売業が0.1648、卸売業が0.3713、サービス業が0.2989である(中小企業庁編「中小企業白書 小規模企業白書 2020年版 上」2020.6, p. I-174. <[https://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/2020/PDF/chusho/99Hakusyo\\_zentai.pdf](https://www.chusho.meti.go.jp/pamflet/hakusyo/2020/PDF/chusho/99Hakusyo_zentai.pdf)>)。

<sup>33</sup> 同上

<sup>34</sup> 同上, pp. I-190, II-82, II-180. 会計検査院も、「平成21年度決算検査報告」の中で、中小企業向け租税特別措置の適用をめぐる問題に関連して、同措置の適用対象となっている中小企業には、平均所得金額が大企業と同金額を超えるなど、財務状況が脆弱であるとは認められない中小企業が含まれていると指摘している(「平成21年度決算検査報告」会計検査院ウェブサイト <<https://report.jbaudit.go.jp/org/h21/2009-h21-0158-0.htm>>)。

<sup>35</sup> 一国の税制が準拠すべき一般的な原則。「中立性」(個人や企業の経済行動をゆがめない。)、 「公平性」(担税力が同じ人には同じ負担を求める「水平的公平性」と、担税力のある人に対してより大きな負担を求める「垂直的公平性」)、 「簡素性」(税制の仕組みを単純で理解しやすいものにし、政府の徴税や国民の納税に伴う負担を減らす。)の3つが挙げられる。

<sup>36</sup> Crawford and Freedman, *op.cit.*(25), pp.1076-1077.

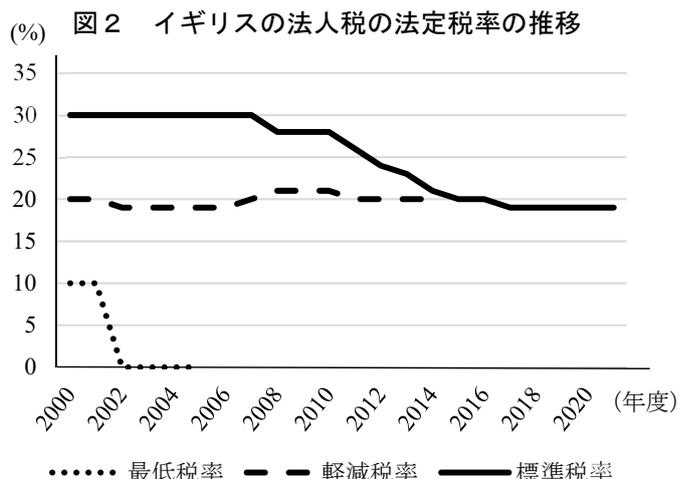
<sup>37</sup> 中小企業を対象とした法人税の軽減税率は、イギリスでは一旦廃止されたが、我が国やフランスなどの主要国では、今日でも存続している。

率 (Small Companies' Rate<sup>38</sup>)、標準税率 (Main Rate) のいずれかの税率によって課されていた (図 2)。最低税率は課税所得 1 万ポンド (約 152 万円<sup>39</sup>) 以下の法人に、軽減税率は課税所得 5 万ポンド (約 758 万円) 超 30 万ポンド (約 4545 万円) 以下の法人に、標準税率は課税所得 150 万ポンド (約 2 億 2727 万円) 超の法人に対して適用されていた<sup>40</sup>。

しかし、2000 年 4 月に最低税率が導入されて以降、税負担の軽減を目的とした「法人成り」の増加が問題となった<sup>41</sup>。このため、税負担の公平性を保つことを主眼として、2006 年 4 月に最低税率が廃止されている<sup>42</sup>。

ちなみに、イギリスでは、2011 年 3 月に、租税簡素化室 (Office of Tax Simplification: OTS)<sup>43</sup>が、法人税の軽減税率を廃止する措置は法人税制の簡素化に資するとの見解を示した報告書<sup>44</sup>を公表した。「マリーズ・レビュー」の中で中小企業向け税制の在り方について論じているフリードマン氏 (前述) が OTS の諮問委員を務めていたことから、同報告書の内容は同氏の考え方からも一定の影響を受けていると見られる。

さらに、イギリスでは、2015 年 4 月に、標準税率を軽減税率と同じ税率まで引き下げることによる法人税率の一本化も行われている<sup>45</sup>。その際に、歳入関税庁 (Her Majesty's Revenue and Customs: HMRC) は、一律の法人税率が導入されることで、企業側が自らに適用される税率がいずれの税率になるのかを見極める必要もなくなるため、中小企業の納税協力コストが減少に向かうであろうとの見通しを示している<sup>46</sup>。



(注) イギリスの会計年度は各年 4 月 1 日から 3 月 31 日までである。  
 (出典) HM Revenue & Customs, “Corporation Tax Statistics,” 2013. 10.31, pp.16-18. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/256870/corporation-tax-statistics.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/256870/corporation-tax-statistics.pdf)>; “Rates and allowances for Corporation Tax,” 2021.4.1. GOV.UK website <<https://www.gov.uk/government/publications/rates-and-allowances-corporation-tax/rates-and-allowances-corporation-tax>> を基に筆者作成。

<sup>38</sup> 2011 年 4 月から Small Profits Rate に名称が変更された。

<sup>39</sup> 日本銀行国際局「報告省令レート (令和 3 年 5 月分)」2021.4.20. <[https://www.boj.or.jp/about/services/tame/tame\\_rate/syorei/hou2105.htm](https://www.boj.or.jp/about/services/tame/tame_rate/syorei/hou2105.htm)> に基づき、1 ポンド=151.51 円で邦貨換算した。

<sup>40</sup> 「課税所得が 1 万ポンド (約 152 万円) 超 5 万ポンド (約 758 万円) 以下の法人」と「課税所得が 30 万ポンド (約 4545 万円) 超 150 万ポンド (約 2 億 2727 万円) 以下の法人」には、課税所得が一定の水準を超えることで税引き後の利益がかえって減ることがないよう、課税所得の増加に伴い漸進的に平均的な税負担が上がっていく仕組みが導入されていた。

<sup>41</sup> 個人企業が法人企業への組織替えを行い、個人として所得税を支払うのではなく、法人を設立して法人税を支払うことで、自らの税負担を減らすこと。このような形での節税が増えた背景には、所得税よりも法人税の方が適用される税率が低くなるケースが多いことがあったと考えられる。

<sup>42</sup> Crawford and Freedman, *op.cit.*(25), pp.1054-1059.

<sup>43</sup> 税の簡素化について政府への提言を行うイギリス財務省内の部署。財務省からは独立した立場で、政府に対して提言を行っている。

<sup>44</sup> Office of Tax Simplification, “Small business tax review,” 2011.3, pp.32-33. <[https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment\\_data/file/199183/05\\_ots\\_small\\_business\\_interim\\_report.pdf](https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/199183/05_ots_small_business_interim_report.pdf)>

<sup>45</sup> ただし、イギリスでは、2023 年 4 月に、法人税率の 25%への引上げが予定されており、それに伴い、中小企業の保護を目的として、軽減税率が再導入される予定である。

<sup>46</sup> HM Revenue & Customs, “Corporation tax: main rate and small profits rate,” 2013.3.20. <<https://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130605101258/http://www.hmrc.gov.uk/budget2013/tiin-2505.pdf>>

## おわりに

第Ⅰ章で指摘したように、近年の我が国では、それまで中小企業ではなかった企業が、減資を行うことで新たに中小企業となる動きが一部で見られるようになってきている。そして、そのような動きの背景の1つとして、中小企業を対象とした様々な税負担軽減措置があると考えられる。中小企業の税負担軽減をめぐるのは、「経済的弱者」としての中小企業の保護という伝統的な観点にとどまらず、雇用の維持・創出や「市場の失敗」の是正、そして納税協力コストの負担軽減等の観点からそうした措置を是認する見方がある。その一方で、「税制の中立性」を重視する経済学者からは、中小企業の多様性も踏まえつつ、一律の税負担軽減措置については慎重な見解が示されている。

第Ⅲ章で紹介した議論（中小企業の税負担を一律に軽減することの是非をめぐる議論）との関連で見逃せないのは、この議論が、我が国の現行の法人税（中小企業以外の法人には比例税率を適用）を全面的に累進税率化すること<sup>47</sup>の是非をめぐる議論とも少なからぬ関係を持っているという点である。

近年、国内の所得再分配を強化し格差拡大に歯止めを掛ける税制の再構築という観点から、法人税全体への累進税率の導入を主張する向きが見られる。すなわち、一部の識者は、全ての企業に累進税率が適用されれば、課税所得が小さい（大きい）企業ほど低い（高い）税率が適用されるため、個々の企業の担税力に応じた税負担が行われることとなり、そのことは中小企業の活性化にも資すると主張している<sup>48</sup>。これに対して、法人税全体を累進税率へと移行させた場合には、租税回避を目的とした減資や会社分割<sup>49</sup>の動きに拍車がかかるおそれがあると指摘する識者も見られる<sup>50</sup>。この問題は、国会審議でもしばしば取り上げられており、政府からは、法人税全体に累進税率を適用しても、資本金の大きさで見た企業規模が会社分割等を通じて縮小されるだけであるとの答弁がなされている<sup>51</sup>。

昨今の法人による減資の動きや法人税全体への累進税率の適用の可否をめぐる議論の内容からも読み取れるように、資本金の大きさなど、一定の基準を満たした全ての企業を機械的に税制上の支援が必要な中小企業と位置付けることには、「税制の中立性」の観点から問題がないわけではない。そうした中、我が国においても、従業員数や売上高など、資本金以外の尺度に基づき中小企業を定義することが、政府の税制調査会や識者から提案されてきたところである<sup>52</sup>。

<sup>47</sup> 現行の法人税制においても、中小企業には、課税所得 800 万円以下の部分には軽減税率（15%）が適用され、課税所得 800 万円超の部分には 23.2%の法人税率が適用されており、一種の累進税率が適用されていると考えることができる。しかし、中小企業以外（大企業等）には、課税所得とは関わりなく一定の税率（23.2%）のみが適用されている。

<sup>48</sup> 北野弘久、黒川功補訂『税法学原論 第8版』勁草書房、2020、pp.118-120。

<sup>49</sup> 会社がその事業に関して有する権利義務の全部又は一部を他の会社に承継させる制度。権利義務を承継する会社が新設会社である場合と既存の会社である場合とがある（会社法第757条～第766条）。

<sup>50</sup> 武田昌輔編著『企業課税の理論と課題 2訂版』（21世紀を支える税制の論理 第3巻）税務経理協会、2007、pp.43-51；森茂茂樹「新しい新選組「消費税ゼロ」の実現可能性を探る—連載コラム「税の交差点」第71回—」2020.1.31. 東京財団政策研究所ウェブサイト <<https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=3323>>

<sup>51</sup> 例えば、第201回国会衆議院財務金融委員会議録第5号 令和2年2月25日 p.23における麻生太郎財務大臣の答弁がある。

<sup>52</sup> 税制調査会は、平成26（2014）年に、企業規模を見る上での資本金の意義は低下しているとして、資本金基準の見直しを提案している（税制調査会「法人税の改革について」2014.6、p.7. 内閣府ウェブサイト <<https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf>>）。また、同志社大学の鹿野嘉昭氏からは、資本金基準を廃止し、従業員数や上場の有

しかしながら、たとえ、中小企業に相当するか否かの判定が新たな尺度で行われることになったとしても、その尺度が企業にとって操作可能なものである限り、新たな尺度に対応した企業行動のゆがみは後を絶たないおそれがある。

このような問題を解決するためには、我が国の中小企業政策の在り方という大きな問題も視野に入れつつ、税制以外の政策手段も十分に考慮に入れた形で議論を掘り下げていくことが求められよう。

---

無に基づく複数の基準を設けるべきであるとの提案がなされている（「大企業 減少止まらず」『日本経済新聞』2016.3.22.）。