中小企業の範囲と中小企業向け特例措置の在り方

実務研究

日本税務会計学会
令和4年12月 月次研究会

西野　道之助〔上野〕

Ⅰ　はじめに

法人税法は、中小法人について、大法人と比較して経営基盤が脆弱であること、資金調達能力が低いこと、就労条件が劣ること等、種々の理由から、軽減税率をはじめ各種の特例措置を採用している[1]。

中小法人の範囲については、昭和41年度税制改正において、法人税の軽減税率の適用対象等を資本金1億円以下の法人に限定する資本金基準が採用されたことにはじまる。

その当時、資本金基準を1億円以下としたのは、租税の分野では、金融や国庫補助の場合と違って、中小企業の体質改善の努力を促進するという見地から、資本金基準を当時の中小企業の基準よりも高めて特別の軽減措置が適用できるようにしておくことが望ましいと考えたためであり、また、従業員基準を採用しなかった理由は、従業員基準はその従業員の範囲等について税の執行上いろいろの問題を生じ易く、できる限り避けるべきものと考えたためとされている[2]。

その後、平成13年の商法改正において、資本減少差益を法定準備金に積立てるものとしていた規制が廃止されるとともに法定準備金の減少手続が整備され、これらの減少差益は「その他資本剰余金」とされ、利益と同様、株主に対する分配又は配当が可能な財源に充てることが認められることとなった。

更に、平成18年の会社法の施行により、最低資本金制度も撤廃されている。

これらの商法、会社法の改正により、債権者保護にとって非常に重要だと考えられてきた資本制度は後退し、債権者保護、会社の信用確保のための配慮が資本金額のみではなくなるとともに、今まで容易には行えなかった無償減資や、減資による配当が可能となったことは事実である。

これを契機に、上場企業を含むいわゆる大企業が、業績悪化等の理由により外形標準課税の適用を逃れるため、また、中小企業向けの特例措置の適用を受けるため、無償減資により資本金を1億円とする事例が多く見受けられるようになった。

このような実情を踏まえ、平成22、23、29年度税制改正において、特例の不適用措置が規定されてきた。

しかし、その不適用措置の規定にも該当しない上場企業を含むいわゆる大企業が無償減資の手法により資本金の額を1億円とし、事業規模や純資産の額等に影響がないにも係らず、中小企業向けの特例措置等の恩恵を受けているケースが多く存在している。

したがって、中小企業者の範囲に資本金基準を採用している現行の制度を見直すとともに、中小企業向け特例措置の在り方について検討する必要があると思われる。

Ⅱ　問題提起

1　無償減資による税負担の軽減の効果と問題点

無償減資の手法による税負担の軽減の効果は、法人税においては中小企業向け特例措置の適用であり、その中でも、青色繰越欠損金の100％控除及び欠損金の繰戻しによる還付制度、同族会社の留保金課税の不適用、法人事業税では外形標準課税の適用除外であると思われる。

無償減資を行う（行った）法人の事業的規模を考慮した場合、収益力に応じた税負担を考慮した応益負担は、所得金額でみれば本来の中小企業よりも大きいものと考えられ、また、従業員や事業所の規模等から、社会から受ける便益に応じた応能負担についても、中小企業と同等であるとは言い難い。

中小企業者の範囲と特例措置の在り方を改めて検討すべきである。

2　従業員基準の導入とその問題点

中小企業者の範囲について、ヨーロッパ諸国では、資本金の額により会社の規模を分けておらず、総資産の額と売上高の額と常勤換算の従業員の数、この3つの指標を使って大規模会社、中規模会社、小規模会社、いわゆるマイクロ会社というように企業を分類している[3]。

また、ECの勧告では、従業員数と年間売上高又は資産額による判定は「いずれか」ではなく「かつ」となっている[4]。

一方、我が国の中小企業基本法・中小企業等経営強化法では、業種別に資本金、従業員数のいずれかに該当する場合とされている。

総資産額や売上高の基準を採用する場合は、業種別に新たな指標を設けなければならず、また、消費税の「基準期間における課税売上高」のような、判定時期を規定する必要が生ずることも考えられるため、実務上の対応は、採用するにしても時間がかかるものと思われる。

更に、従業員基準については、例えば、同じ製造業を営むA社と持ち株会社形態のBグループにおいて表のような矛盾が生じていることもあり、中小企業基本法・中小企業等経営強化法における中小企業者の規定を参考に、従業員基準のみではなく、資本金基準も考慮して、中小企業者の判定を行うべきと考える。

3　資本金基準の見直し

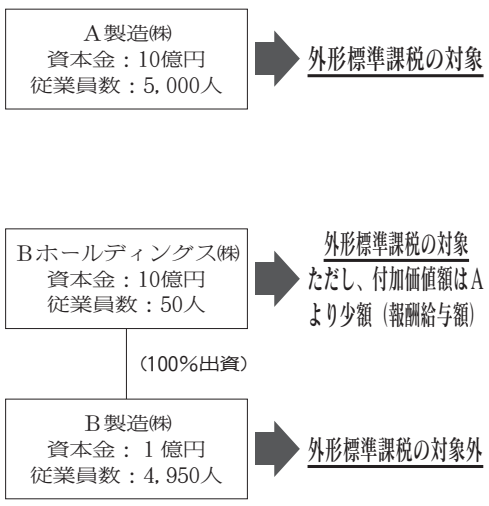
一方、資本金基準については、法人住民税均等割や外形標準課税の資本割の計算の際の規定（地法23①4の5、292①4の5、72の21②）を参考にすることを検討すべきである。

無償減資が行われた場合は、株主に対する金銭等の払戻しがないため資本金等の額に変動は生じないが、自己株式の取得等があった場合はマイナスになるケースも生ずる。

そこで、この規定のように資本金と資本準備金を合計した金額と資本金等の額を比較し、どちらか大きい方の金額を中小企業者の判定の基準とすることは、合理性があるものと考えられる。

ただし、無償減資が行われる場合、資本金は殆どの場合「資本準備金」ではなく、「その他資本剰余金」に振替えられる。

したがって、資本金等の額と比較するのは、「資本金」、「資本準備金」、「その他資本剰余金」を合計した金額とする方が合理的である。



4　租税特別措置法における中小企業向け特例措置の在り方

例えば、設備投資における特例措置としては、中小企業投資促進税制（措法42の6）、中小企業経営強化税制（措法42の12の4）、特定事業継続力強化設備等の特別償却（措法44の2）と、複数の制度が挙げられる。

これらの制度は経済政策上の措置であるため、各々の創設の経緯や必要性について、税法上の見地から突き詰めて検討することは容易ではない。

しかし、これからの制度は中小企業者の範囲の見直しとともに、適用要件が複雑にならないように規定され、また、適用除外事業者の例のように、導入後に後付けで条件を厳しくするような対応がなくなることが望まれる。

Ⅲ　おわりに

中小企業基本法における「中小企業者」の定義は、業種ごとに資本金基準、従業員基準が設けられており、一方、税法は原則として、資本金1億円以下という資本金基準のみで一律に規定されている。

昭和41年度税制改正時の、資本金基準の採用の経緯については既に述べたとおりであるが、57年前の状況を推し量ることはできない。

しかし、資本金の額や従業員数の統計値からのアプローチを行っているとは言え、従業員基準を取り入れず、資本金の額を1億円とする資本金基準を採用した経緯については、個人的には、簡便性を優先したのではないかという疑問が生じている。

また、平成13年商法改正等に端を発した無償減資による資本金減額の手法は、その当時には想定できなかったことは言うまでもない。

本稿の結論として、まず、中小企業者の範囲については、

・資本金基準は、法人住人税均等割や外形標準課税の資本割の計算の規定を参考に、資本金と資本準備金及びその他資本剰余金を合計した金額と、税法における資本金等の額を比較し、どちらか大きい方の金額を判定の基準とする（この基準によれば、資本の社外流出を伴わない無償減資の手法に対処することが可能となると考える）。

なお、現行の不適用措置は継続する。

・中小企業基本法の水準をそのまま適用しないまでも、業種別による、前述の資本金等の額の基準及び従業員基準を併用して採用する（従業員数は、その法人の事業的規模を判断する一つの指標として有効であると考える）。

とすることを提案したい。

次に中小企業向けの特例措置、特に租税特別措置法については、適用要件が複雑になりすぎないように希望する。

中小企業向けの特例とは、言い換えれば、その対象者に補助金を支給していることと同様の措置であると言えるのではないか。

その特例措置の適用を受ける法人は、単に経営状況が厳しいということではなく、経営基盤が脆弱であること、資金調達能力が低いこと、就労条件が劣ること等のハンディキャップを抱えながら、より一層の賃上げや設備投資を行うために、その補助を受けるに値するものであるべきことを最後に申し述べたい。

1　金子宏「租税法〔第23版〕」（弘文堂、2019年）460頁。

2　税制調査会「昭和41年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明」（答申別冊・1965年12月）129頁。

3　弥永真生　宮森俊樹「ZEIKEN　～特集～グループ通算制度への期待と今後のあり方「中小企業の会計と税務対応」」（日本税務研究センター・2022年7月）9頁。

4　蜂屋勝弘「ZEIKEN　～特集～中小企業の現状と必要な施策「諸外国の税制優遇措置と我が国への示唆」」（日本税務研究センター・2020年7月）41～47頁。