

2013年1月30日 全10頁

2013年度税制改正大綱（法人課税1）

生産等設備投資促進税制・所得拡大促進税制の創設

金融調査部 研究員
是枝 俊悟

[要約]

- 2013年1月24日、自由民主党・公明党は「平成25年度税制改正大綱」（以下、大綱）を公表した。本稿では大綱のうち法人課税（対象が中小企業に限定されていない項目）について解説する。
- 2年間限定で、生産等設備の投資額を増加させた場合に税額控除または特別償却を受けられる「生産等設備投資促進税制」を創設としている。対象となるのは、主に製造業と考えられる。
- 3年間限定で、雇用者給与等支給額を増加させるなどの条件を満たした場合に税額控除を受けられる「所得拡大促進税制」を創設としている。前年度比ではなく、（3月決算企業の場合）2012年度比の雇用者給与等支給額の増加額に対して10%の税額控除を受けられるものであるため、これから雇用を拡大する企業にとっては大きなメリットが得られるものと考えられる。
- 2年間限定で、研究開発税制について、「総額型」の税額控除限度額を法人税額の20%から30%に拡大としている。

※中小企業関連については「2013年度税制改正大綱（法人課税2）」として、解説する予定である。

[目次]

1. 概要	2 ページ
2. 生産等設備投資促進税制の創設	2 ページ
3. 所得拡大促進税制の創設	4 ページ
4. 雇用促進税制の拡充	7 ページ
5. 研究開発税制の拡充	9 ページ
6. グリーン投資減税の拡充	10 ページ

1. 概要

2013年1月24日、自由民主党・公明党は「平成25年度税制改正大綱」（以下、大綱）を公表した。

大綱では、平成25年度税制改正のテーマの1つとして、「成長による富の創出に向けた税制措置」が掲げられている。

大綱では、「景気の底割れを回避し、『成長と富の創出の好循環』を実現するため、特に日本経済再生に向けた緊急経済対策の施策については、その効果が最大限に発揮されるよう、期限を区切り、大胆かつ集中的に税制上の措置を講ずる」と述べている。

法人課税については、生産等設備投資促進税制・所得拡大促進税制の創設、雇用促進税制・研究開発税制・グリーン投資減税の拡充などが盛り込まれた。

実際に税制改正が実現するためには、税制改正法案を成立させなければならない。報道によると、内閣は2月中に税制改正法案を国会提出し、その後国会審議を行い、4月下旬～5月上旬ごろには税制改正法案が成立する見通しとのことである¹。

ただし、自由民主党・公明党は参議院で過半数の議席を保有していないため、民主党などの野党が対決姿勢を示せば、さらに法案成立が遅れるものと思われる。

民主党は2013年1月22日に「平成25年度税制改正についての基本的考え方」を公表しており、財政規律の重視を主張していることや、自動車重量税の当分の間税率（暫定税率）・自動車取得税について、消費税率を8%に引き上げる段階から廃止することを主張していることが大綱と比較した主な相違点である。内閣提出の税制改正法案に対する民主党など野党の動向にも注意が必要である。

2. 生産等設備投資促進税制の創設

大綱では「『成長と富の創出の好循環』を実現し、わが国経済を再生していくためには、製造業を中心とする投資に対する慎重な姿勢を反転させ、設備投資の拡大によって経済の底上げを図るとともに、生産設備の更新を通じて産業競争力の強化を図る必要がある」として、「国内における設備投資へのインセンティブを広く付与する生産等設備投資促進税制を創設」することが盛り込まれた。

生産等設備投資促進税制の具体的なスキームは次の図表1の通りである。

¹ 2013年3月末までに期限切れとなる日切れ項目については、与野党で協議の上、暫定的に数ヶ月期限を延長する「つなぎ法案」を成立させるものと思われる。また、減税項目については、法案成立後、2013年4月1日にさかのぼって遡及適用させるものと思われる。

れており、この特例を適用できるのは主に製造業と考えられる²。

3. 所得拡大促進税制の創設

大綱では、「わが国の誇る多様な人材の潜在力を引き出すことが『成長による富の創出』につながる。このため、『個人の可能性が最大限発揮され雇用と所得が拡大する国』を目指し、税制面からも新たな施策を講ずる」として、所得拡大促進税制を創設するとした。

所得拡大促進税制の具体的なスキームは、次の図表 2 の通りである。

図表 2 所得拡大促進税制（案）の概要

対象となる法人	青色申告書を提出する法人（個人事業主は所得税で対応）
対象となる事業年度	平成 25（2013）年 4 月 1 日から平成 28（2016）年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度
基準事業年度	平成 25（2013）年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度のうち最も古い事業年度の直前の事業年度 →通常の 3 月決算法人の場合、2012 年度（2013 年 3 月期）
適用条件	下記の①～③のすべてを満たす ①その年度の雇用者給与等支給額が、 <u>基準事業年度</u> の雇用者給与等支給額より 5%以上多い ②その年度の雇用者給与等支給額が、前事業年度の雇用者給与等支給額を下回らない ③その年度の平均給与等支給額が、前事業年度の平均給与等支給額を下回らない
特例	<u>基準事業年度と比べた</u> 、その年度の雇用者給与等支給額の増加額の 10%の税額控除 (ただし、控除限度額は当期の法人税額の 10%以内[中小企業者等は 20%以内])
雇用促進税制との関係	雇用促進税制や、被災雇用者等を雇用した場合の法人税額の特別控除

² 現行法令においては、租税特別措置法施行令 28 条の 9「特定地域における工業用機械等の特別償却」において「生産等設備」という用語が用いられている。この規定では、製造業のほか、一定の要件を満たした農林水産物等の販売の事業や旅館業等などの事業の用に直接供される減価償却資産についても、「生産等設備」に含めている。生産等設備投資促進税制においても同様の定義がされるかどうかは定かではないが、法令の規定の仕方によっては、製造業以外の業種においてもこの制度を活用できる可能性がある。

	制度、避難対象雇用者等を雇用した場合の法人税額の特別控除制度とは選択適用とする
--	---

(注1) 雇用者給与等支給額とは、各事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入される国内雇用者に対する給与等の支給額をいう。

(注2) 国内雇用者とは、法人の使用人（法人の役員及びその役員の特種関係者を除く。）のうち法人の有する国内の事業所に勤務する雇用者をいう。

(出所) 大綱をもとに大和総研金融調査部制度調査課作成

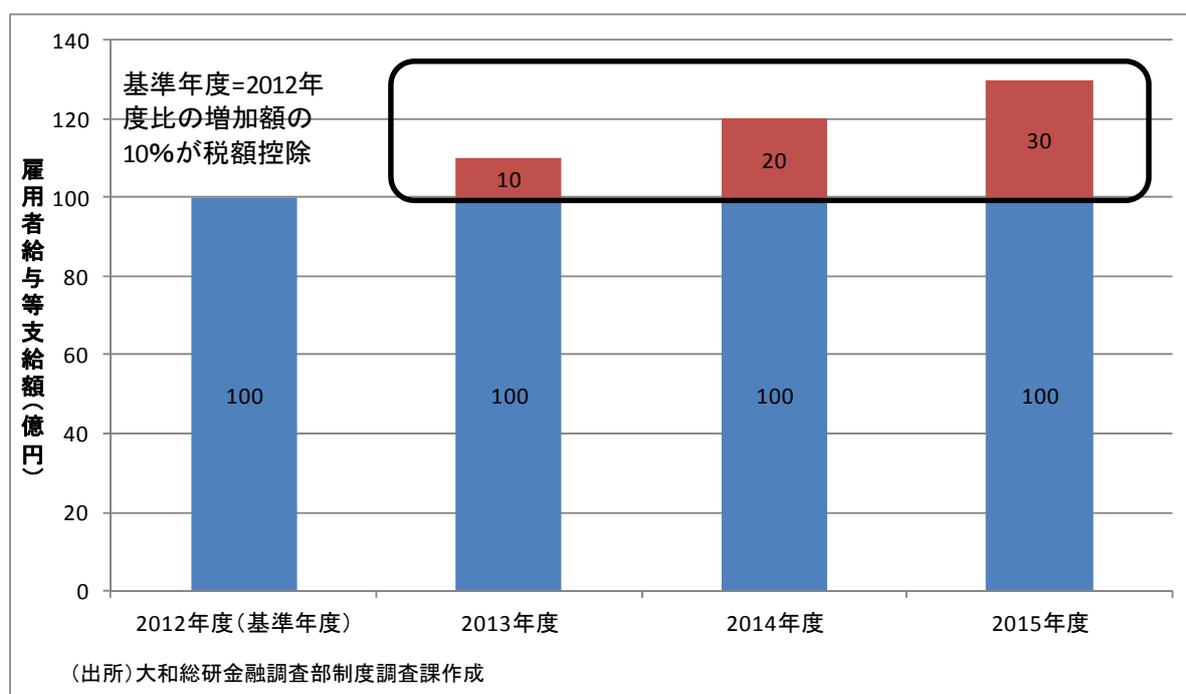
事業拡大なら 2014 年度・2015 年度に大きな効果

所得拡大促進税制は平成 25（2013）年 4 月 1 日から平成 28（2016）年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度、すなわち 3 年間適用するものとしている。

「平成 25（2013）年 4 月 1 日以後に開始する各事業年度のうち最も古い事業年度の直前の事業年度」を基準年度と定め、基準事業年度と比べて雇用者給与等支給額が 5%以上増加した場合、他の条件を満たせば、基準事業年度と比べて雇用者給与等支給額が増加した額の 10%の税額控除が受けられるとしている。

ここでの着目点は、税額控除額が基準事業年度比の増加額の 10%とされることである。前事業年度比の増加額の 10%ではないことが重要である。この違いは、所得拡大促進税制の適用 2 年目・3 年目に大きな意味を持つ。

図表 3 所得拡大促進税制（案）のイメージ図



例えば、3月決算法人のA社の2012年度の雇用者給与等支給額が100億円であり、2013年度は110億円、2014年度は120億円、2015年度は130億円と、年間10億円ずつ雇用者給与等支

給額を拡大させていったとする（平均給与等支給額など他の条件も満たすものとする）。

2012年度を基準に雇用者給与等支給額が増加した額の10%が税額控除額となるため、A社の税額控除額は、2013年度は1億円（10億円×10%）、2014年度は2億円（20億円×10%）、2015年度は3億円（30億円×10%）と累増していく。前年度比で雇用者給与等支給額が減少していないことが所得拡大促進税制の適用条件となるため、税額控除額は年々増加していくものとなっている。

所得拡大促進税制は、2013年度から2015年度にかけて大きく雇用を拡大する企業にとって、大きなメリットを受けられるものと考えられる。

追加的な給与等の支給により税引後利益が増加するケースも

所得拡大促進税制は、基準事業年度と比べて雇用者給与等支給額が5%以上増加することが、適用条件の1つとされている。このため、この「5%以上」の条件を僅かに満たさないような企業の場合、雇用者に追加的に給与等を支給することによって、法人の税引後の利益が改善するケースが生じ得る。

例えば、3月決算法人（外形標準課税法人、東京都）のB社の2012年度の雇用者給与等支給額が200億円であり、2013年度の計画では雇用者給与等支給額が209億円になるものであったとする。

このとき、B社が1億円の追加的な給与等を支給して雇用者給与等支給額を210億円とすると、所得拡大促進税制が適用可能となる（平均給与等支給額など他の条件も満たすものとする）。すると、2012年度比の雇用者給与等支給額の増加額の10億円の10%の1億円の税額控除を受けられるようになり、かつ増加させた雇用者給与等の1億円は損金算入されるため1億円×法定実効税率38.01%=3,801万円の税負担軽減効果も得られる。

したがって、追加的に1億円の給与等を支給すると、法人税額等が1億3,801万円減少する。事業主負担の社会保険料がネットで930万円程度増加することを考慮しても、なお2,870万円程度税引後の利益が増加することになる³。

B社のケースについては、基準年度比の雇用者給与等支給額の増加率が計画ベースで4.5%と、「5%以上」を僅かに満たさないケースであったため、追加的な給与等を支給するとかえって税引後の利益が改善する逆転現象が生じるものとなっている。

基準年度比の雇用者給与等支給額の増加率が計画ベースで4%など、もう少し低いようなケースでは、追加的な給与等を支給することにより税引後の利益が増加することはないが、この場合であっても企業にとっては、追加的に支給する給与等の額に比べれば税引後利益の減少額は相対的に小さく「負担感」は軽くなるものと思われる。

³ 事業主負担分の社会保険料は15%程度である。追加的な給与等を1億円支給すると、事業主負担分の社会保険料は1,500万円程度増加する一方、その1,500万円程度が損金算入されるため、税負担は570万円程度（1,500万円×38.01%）軽減される。このため、ネットの社会保険料負担増加額は930万円程度である。

企業としては、固定給の引き上げについては将来的な給与支給額の増加も意味する可能性が強く、慎重に検討せざるを得ない面があるが、賞与の支給（増額）であれば、機動的に行いやすい面もある。

2013 年度から、所得拡大促進税制の適用を受けるために給与や賞与の増額などを行う企業も出てくるものと予想される。

新入社員の大量採用の場合は利用できないケースも

所得拡大促進税制は、「その年度の平均給与等支給額が、前事業年度の平均給与等支給額を下回らない」ことが条件の 1 つとされている。

この「平均給与等支給額」の正確な定義は大綱では示されていないが、単純に給与等の総支給額を雇用者数で割ったものと仮定すると、新入社員の大量採用によって雇用者給与等支給額が増加した場合については、相対的に給与の低い新入社員が平均給与等支給額を押し下げることになるため、所得拡大促進税制の適用要件を満たさないケースが多いものと考えられる。

この場合は、後述する雇用促進税制による税額控除を利用すればよいものと考えられる。

4. 雇用促進税制の拡充

大綱には、雇用促進税制の拡充が盛り込まれた。これは、厚生労働省が要望を出していたものである。

現行の雇用促進税制は、前期末比で期末の雇用者数を 5 人以上（中小企業者は 2 人以上）かつ 10%以上増加させ、かつ、前年度および当年度に会社都合退職者を出していないことなどが適用の条件となっている。雇用者数は、雇用保険一般被保険者（65 歳未満の従業員）の人数で判定する。税額控除額は、「前年度末比の雇用増加人数×20 万円」となっている。

大綱では、税額控除額を「前年度末比の雇用増加人数×40 万円」に増加させることとし、「適用要件の判定の基礎となる雇用者の範囲について所要の措置を講ずる」としている。雇用者の範囲については、雇用保険一般被保険者と高年齢継続被保険者（65 歳未満で入社し 65 歳以後も継続して雇用されている従業員）の合計で判断するよう改正するものと考えられる。

雇用促進税制（および改正案）の概要は次の図表 4 の通りである。

図表 4 雇用促進税制（および改正案）の概要

対象となる法人	青色申告書を提出する法人（個人事業主は所得税で対応）
適用事業年度	平成 23（2011）年 4 月 1 日から平成 26（2014）年 3 月 31 日までの間に開始する各事業年度
雇用者数	対前年度比で雇用者を 5 人（中小企業者は 2 人）以上かつ 10%以上増加させていること

雇用者数の判定	雇用保険一般被保険者（65歳未満）の人数で判定 →雇用保険一般被保険者と高年齢継続被保険者の合計人数で判定
給与総額	前年度の給与総額を一定以上上回っていること
事業者の条件	風俗営業等を行う事業者ではないこと、 前年度および当年度に会社都合退職者がいないこと など
税額控除額	前年度比の雇用増加人数×20万円 →前年度比の雇用増加人数×40万円
税額控除額の上限	当期の法人税額×10%（中小企業者は20%）

（注）**太字下線部**が、大綱等に示された改正案である。

（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

雇用促進税制と所得拡大促進税制の特性

雇用促進税制は新規採用者を大きく増加させた場合、所得拡大促進税制は給与総額を大きく拡大させた場合に税額控除額が大きくなる。

新規採用の増加と給与総額の増加の両方を検討している企業にとって、どちらを先に行ったらよいかを検討すると、2013年度に新規採用を大きく増加させ、2014年度・2015年度は定期昇給等により給与総額を増加させると、税額控除を大きく活用できるものと考えられる。

例えば、3月決算法人のC社が従業員数と平均給与額を次の図表5のように増加させたとする、2013年度は雇用促進税制、2014年度と2015年度は所得拡大促進税制の適用を受けられるものと考えられる。

図表5 雇用促進税制と所得拡大促進税制の活用例

	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度
A 従業員数(人)	500	550	550	550
B 平均給与(万円)	400	390	395	400
C 支払給与総額(万円)	200,000	214,500	217,250	220,000
Aの前年度比増加率		10.00%		
Cの2012年度比増加率		7.25%	8.62%	10.00%
雇用促進税制の税額控除額(万円)		2,000		
所得拡大促進税制の税額控除額(万円)			1,725	2,000

（注）前年度に雇用促進税制の適用を受けていても、所得拡大促進税制を適用できるものと仮定した。

（出所）大和総研金融調査部制度調査課作成

一般に、新規採用者（特に、新卒採用者）の給与水準は低いため、新規採用を大きく増やすと平均給与は下がるものと考えられる。このため、新規採用者を大きく増やした年度は所得拡大促進税制の適用を受けることは難しいものと考えられる。

しかしながら、所得拡大促進税制は、平均給与等支給額については「基準年度」ではなく、

「前年度」と比べて下回ってなければよい条件となっている。このため、一度新規採用者を大きく増やし平均給与が下がった次の年度からは、所得拡大促進税制を適用しやすくなるものと考えられる。

すなわち、2013年度に新規採用者を増加させ、2014年度・2015年度に定期昇給等により支払給与総額を増加させた場合、雇用促進税制と所得拡大促進税制の長所を有効活用できるものと考えられる。

逆に、2013年度に給与総額を増加させ、2014年度・2015年度に新規採用者を増加させた場合は、2013年度は所得拡大促進税制の適用を受けられるが、2014年度・2015年度は所得拡大促進税制も雇用促進税制も適用できない可能性が高いものと考えられる⁴。

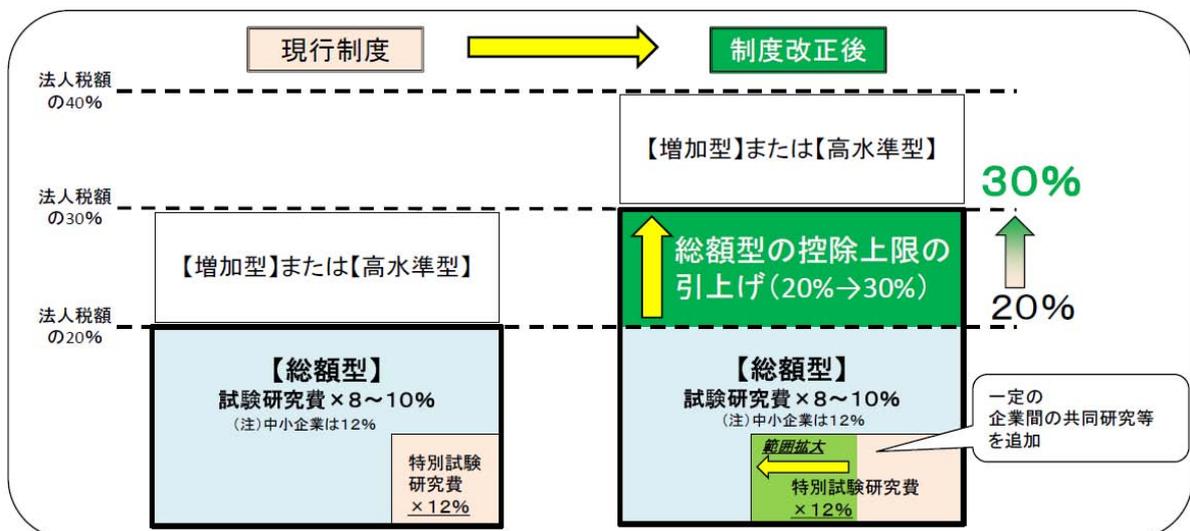
雇用促進税制と所得拡大促進税制の性質を踏まえると、2013年度には新規採用者が大きく増加する一方、2014年度・2015年度には新規採用が抑制される可能性もある。

5. 研究開発税制の拡充

大綱では、「研究開発投資の促進は、イノベーションによる新たな付加価値の創造を通じて需要を喚起するとともに、将来の経済成長の礎となることから極めて重要な課題である」として、研究開発税制を拡充としている。

研究開発税制の概要と改正案は、図表6に示される。

図表6 研究開発税制の概要と改正案



(出所) 経済産業省「平成25年度税制改正について」(2013年1月29日公表)

試験研究費の額に応じて法人税（個人事業主の場合は所得税）の税額控除を受けられる制度

⁴ 雇用促進税制は3月決算法人にとっては2013年度をもって現行法の期限切れとなる予定である。所得拡大促進税制については前述の通り、新規採用者（特に、新卒採用者）を大きく増やすと平均給与が減少して適用できなくなる可能性が高いものと考えられる。

であり、主に本体の「総額型」と上乗せの時限措置である「増加型」と「高水準型」の3つがある。

「総額型」は試験研究費の総額に対して8%~10%の税額控除を受けられるもの、「増加型」は試験研究費の増加額に対して5%の税額控除を受けられるもの、「高水準型」は売上高の10%を超える試験研究費の額に対して一定の控除率の税額控除を受けられるものである。

このうち、「総額型」では、控除限度額の上限が平成23(2011)年度までの時限措置で法人税額の30%となっていたが、平成24(2012)年度からは法人税額の20%に引き下げられた。大綱では、この「総額型」の控除限度額の上限について、2年間の時限措置として、再度30%に引き上げることとした。

また、研究開発税制には、特別試験研究に係る税額控除制度もある。大綱では、この特別試験研究に係る税額控除制度の特別試験研究費⁵の範囲に、「一定の契約に基づき企業間で実施される共同研究に係る試験研究費等」を加えることとしている。

6. グリーン投資減税の拡充

大綱では、再生可能エネルギーと省エネ設備の導入を最大限推進するため、現行の太陽光・風力発電設備の即時償却制度の適用期限を延長するとともに、その対象範囲を拡充し、省エネ設備であるコージェネレーション設備を追加する。

グリーン投資減税は、エネ革税制(エネルギー需給構造改革推進投資促進税制)に代わり、平成23(2011)年6月30日から導入された税制である。法人または個人事業主がエネルギー環境負荷低減推進設備を取得した場合に、取得した設備の区分に応じて、法人税(個人事業主の場合、所得税)の税額控除または特別償却(即時償却)を選択適用できる制度である。

現行では「新エネルギー利用設備等のうち一定の太陽光発電設備又は風力発電設備」について、平成25(2013)年3月31日までに取得したものに限り即時償却を受けられるものとなっているが、大綱では対象資産に熱電併給型動力発生装置(コージェネレーション設備)を加えた上、その適用期限を平成27(2015)年3月31日までとすることとした。

また、大綱ではグリーン投資減税の対象資産に定置用蓄電設備等を加えるとともに、対象資産から補助金等の交付を受けて取得等をしたものを除外する等の見直しを行うとしている。

【以上】

⁵ 現行では、「試験研究費の額のうち、国の試験研究機関又は大学と共同して行う試験研究、国の試験研究機関又は大学に委託する試験研究、その用途に係る対象者が少数である医薬品に関する試験研究などに係る試験研究費の額」とされている。