

国立国会図書館

外形標準課税をめぐる論点

調査と情報—ISSUE BRIEF— NUMBER 893 (2016. 2. 18.)

- | | |
|-----------------------|---------------------|
| はじめに | 3 税源の普遍性の原則 |
| I 外形標準課税の仕組みとその歴史 | 4 税収の安定性の原則 |
| 1 外形標準課税の現状 | III 経済的側面からみた外形標準課税 |
| 2 地方税における外形標準課税の歴史的経緯 | 1 賃金・雇用に対する影響 |
| II 地方税の原則からみた外形標準課税 | 2 赤字法人に対する課税 |
| 1 地方税の諸原則 | 3 中小法人への対象の拡大の是非 |
| 2 応益性の原則 | おわりに |

- 外形標準課税とは、法人の事業規模に応じて税を賦課する課税方式である。道府県税である法人事業税の一定部分は、付加価値額・資本金等の額を課税標準とする外形標準課税が取り入れられている。
- 平成 27 年 12 月 16 日に決定された平成 28 年度税制改正大綱においては、法人事業税の外形標準課税部分の割合を拡大する方針が示された。
- 外形標準課税制度をめぐるっては、地方税の原則との整合性、課税対象となる法人の負担、経済への影響など、様々な観点から議論がなされている。本稿では、現行の外形標準課税制度の概要を示したうえで、その主要な論点を明示し、今後の課題を展望する。

国立国会図書館
調査及び立法考査局財政金融課
せこ ゆうすけ
(瀬古 雄祐)

第 8 9 3 号

はじめに

わが国の税制において、法人に対しては国税である法人税が課せられるほか、都道府県によっても税が賦課されている。その代表的な税目として、法人住民税と法人事業税が挙げられる。この両者はその性格や課税根拠を異にするが、ともに都道府県が、その区域内に事業所・事務所を有する法人に対して課税（法人住民税については市町村も課税）するという点においては共通している。これらはしばしば「地方法人二税」と呼ばれ、その税収は都道府県にとっての重要な財源となっている¹。

このうち法人事業税は、「法人の事業活動と地方の行政サービスとの幅広い受益関係に着目して事業に対して課される税である」²と説明される。その課税標準は、所得割・付加価値割・資本割の3つの要素からなるが、これらのうち付加価値割と資本割は、法人所得に対する課税ではなく、外形的に把握できる法人の事業活動の規模に対して課税されるものであり、これを外形標準課税と呼んでいる。平成27年12月16日に決定された平成28年度税制改正大綱³においては、平成27年度税制改正に続き、この法人事業税における外形標準課税部分の割合を引き上げる方針が示された。

法人事業税における外形標準課税の拡大については、そもそも外形標準の要素を取り入れること自体の是非も含め、かねてから賛否両論が唱えられているところである。今般の税制改正においても、地方税の課税原則や地方財政という側面から、また法人の経営や景気への影響といった経済的な側面から、注目が集まっている。

本稿では、まず外形標準課税に関する現行制度の概要を示したうえで、主要な論点を明示し、今後の課題を展望することとしたい。

I 外形標準課税の仕組みとその歴史

1 外形標準課税の現状

(1) 外形標準課税の仕組み

外形標準課税とは、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賦課方式のことである。この点で、国税である法人税のように、法人所得を課税標準とする所得課税の仕組みとは異なる。ここでいう事業活動の規模を外形的に示す要素としては一般に、事業所の面積、従業員数、支払給与額、資本金額等が考えられる。

現行の法人事業税は、所得に対して課税される所得割、付加価値額に対して課税される付加価値割、資本金等の額に対して課税される資本割からなり（「地方税法」（昭和25年法律第226号）第72条の12）、外形標準課税である後2者は平成16年度より導入されてい

* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、平成28年2月2日である。

¹ 平成25年度において、合わせて都道府県税収の23.8%を占めている。総務省自治税務局『平成27年度 地方税に関する参考計数資料』2015.2, p.34. <http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/pdf/ichiran06_h27/ichiran06_h27_00.pdf>

² 税制調査会「わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—」2000.7.14, p.193. 内閣府HP <<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichof09.pdf>>; 川村栄一『地方税法概説—国税との比較で学ぶ地方税入門—』北樹出版, 2009, p.182.

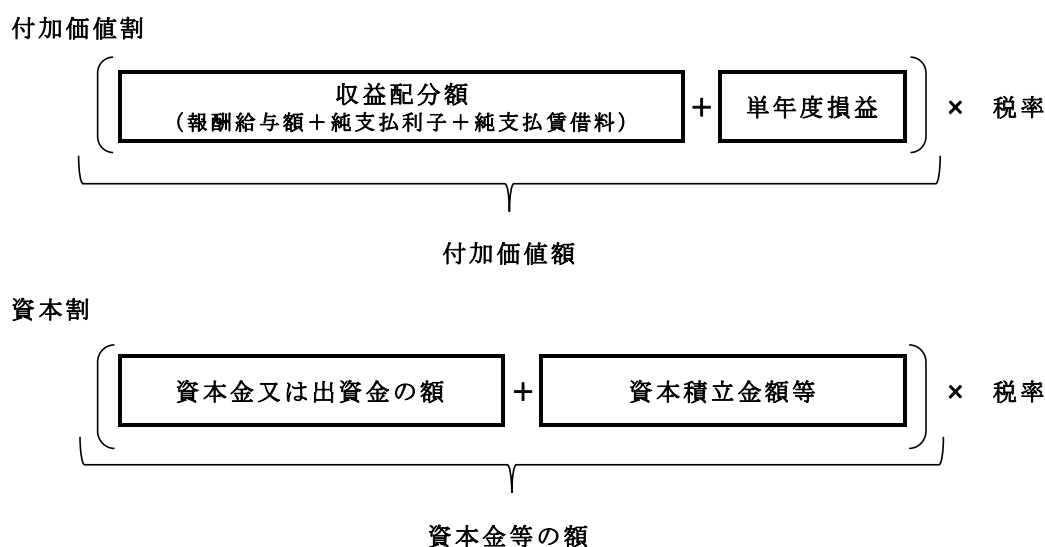
³ 自由民主党・公明党「平成28年度税制改正大綱」2015.12.16. <http://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/131061_1.pdf>

る（付加価値割及び資本割を概念的に示したものとして、図1を参照）。付加価値割では、その法人の報酬給与額と純支払利子、純支払賃借料の合計金額（収益配分額）に、単年度損益を加減した付加価値額が課税標準とされる（同法第72条の14）。資本割では資本金等の額、すなわち、資本金又は出資金の額と資本積立金額等とを合計した金額が課税標準となる（同法第72条の21）。

所得課税と外形標準課税の2つの要素を併せ持つ法人事業税の課税体系は、資本金1億円超の法人に対して適用される。そのため、外形標準課税の適用対象である法人の数は全法人数の1%に満たない⁴。資本金が1億円以下の法人に対しては所得のみを課税標準として法人事業税が課されている。したがって、資本金1億円以下であり（税務上の）損益が赤字となった法人は、同税を課されていない。

また、電気供給業、ガス供給業、保険業（生命保険業及び損害保険業）を営む法人については、上で述べた外形標準での課税はなされていない。これらの法人に関しては、その資本金の額にかかわらず、収入金額に対して課税がなされている（同法第72条の12）⁵。

図1 付加価値割・資本割の概念図



（出典）総務省「税制調査会（法人課税 DG④）（地方法人課税の改革、外形標準課税）」（第4回法人課税ディスカッショングループ資料）2014.4.24, p.10. 内閣府 HP <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afiefieldfile/2014/04/24/26dis34kai3.pdf>; 都道府県税務研究会編『外形標準課税ハンドブック』ぎょうせい, 2003, p.26 を基に筆者作成。

（2）外形標準課税の拡大

平成27年度税制改正において、法人事業税の外形標準課税部分を2年かけて段階的に拡大する方針が示された。平成16年度の導入以降、全体の4分の1であった外形標準課税部分を、平成27年度には8分の3、平成28年度には2分の1にまで引き上げ、これに応じ

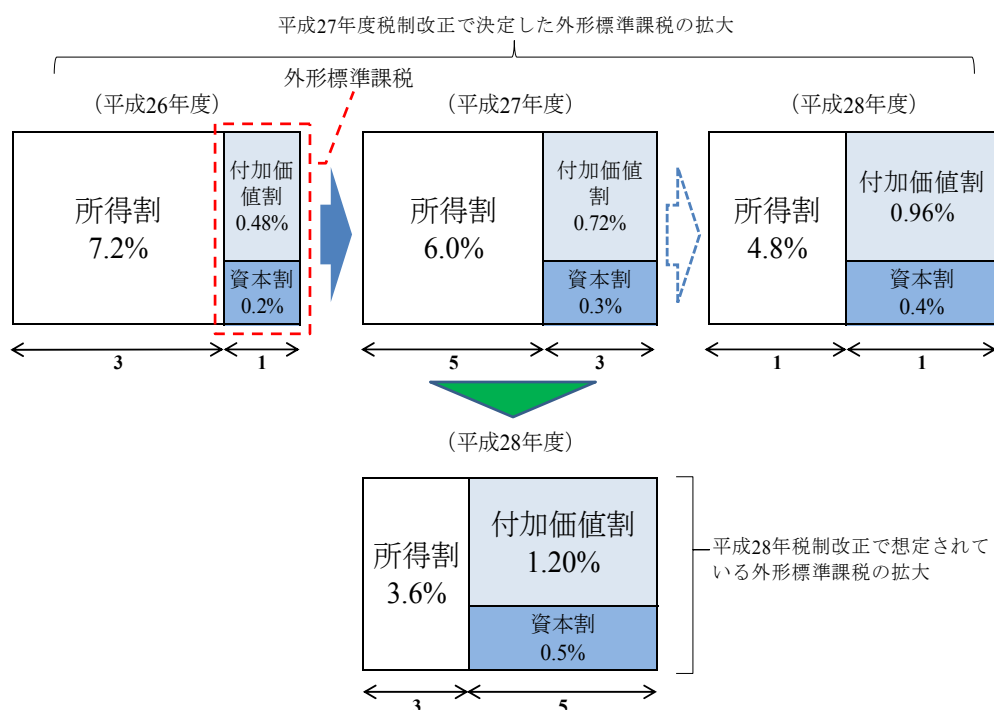
⁴ 税制調査会「法人税の改革について」2014.6, p.9. 内閣府 HP <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/26zen10kai7.pdf>>

⁵ これらの業種が所得ではなく収入金額を課税標準としているのは、法人事業税負担が過小となることを防ぐためと指摘される。長谷川卓「法人事業税の外形標準課税化に関する一考察（短報）」『レファレンス』618号, 2002.7, p.81.

て所得割を4分の3からそれぞれ8分の5、2分の1に引き下げることとされた⁶。

さらに、平成28年度税制改正大綱においては、前年度の税制改正で示された規模を上回る拡大を行う方針が明記された。すなわち、平成28年度に外形標準課税部分を全体の8分の5にまで拡大し、所得割を8分の3とすることが想定されている⁷（図2において、こうした拡大（案）について概念的に示した）。

図2 外形標準課税の拡大の概念図



※図中の各課税標準の下に示した数値は、それら各課税標準に係る税率である。なお、図中の所得割の税率は、年800万円超の所得に係る税率である（地方法人特別税を含めたもの）。

（出典）岩見祥男「平成27年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.849, 2015.2.10, p.5. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8962471_po_0849.pdf?contentNo=1>（図1）を基に筆者作成。

2 地方税における外形標準課税の歴史的経緯

（1）明治期から戦後にかけて

ここでは、わが国における地方法人課税の歴史を振り返りつつ、その過程での課税方式の変遷について概説する⁸。

法人の事業活動に対する地方税の賦課は、明治11年の営業税に遡ることができる。これは、府県が業種別に定額で課すものであった。明治29年に営業税は国税とされ、府県はこ

⁶ 岩見祥男「平成27年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.849, 2015.2.10, pp.4-5. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8962471_po_0849.pdf?contentNo=1>

⁷ 岩見祥男「平成28年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.891, 2016.2.1, pp.4-5. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9633602_po_0891.pdf?contentNo=1>

⁸ 明治期以降の地方法人課税制度の変遷について、多田雄司「法人事業税の外形標準課税の改正と実務に与える影響」『租税研究』788号, 2015.6, pp.287-288; 知原信良「地方税のあるべき姿について」『国際税制研究』13号, 2004, pp.127-128; 長谷川 前掲注(5), p.74; 税制調査会 前掲注(2), pp.195-196.

れへの付加税を課するという形に変更された。ここでは売上高、建物賃貸価格、従業員数等を課税標準とする外形標準課税が行われた。大正 15 年には国税としての営業税は営業収益税へと改組され、外形標準ではなく純益に対する課税とされた。府県は依然として営業収益税への付加税として純益への課税を行ったが、営業税の対象外であった業種及び免税点以下の小売業に対しては、純益、外形標準、定額のいずれかによる税の賦課が行われた。

第二次世界大戦後の昭和 24 年、シャープ使節団により「シャープ勧告」が発表された。勧告においては地方公共団体の財政力の強化が提言され、これに沿ってわが国の税制は大幅に改組された⁹。勧告を受ける形で、昭和 25 年には事業者に対して都道府県が外形標準により賦課する税として「附加価値税」が創設された。ところが、「附加価値」という新たな概念に対する理解が広まらなかったために施行は延期され、昭和 29 年について施行されないまま廃止された。このような動きの結果、事業に対する課税においては外形標準に代わって法人所得が課税標準とされた。これ以降の地方法人課税においては、もっぱら所得のみを課税標準とした法人事業税の賦課が長く続くこととなる。

（２）地方税改革と外形標準課税の導入

上述のように、法人事業税は戦後一貫して法人所得に対して賦課される税として、都道府県の税収の大きなウェイトを占める税目であった。しかし一方において、この法人事業税に関しては複数の問題点が指摘されていた。

まず、景気の悪化による税収の急激な減少という問題があった。1990 年代初頭のバブルの崩壊とその後の景気の低迷により法人所得は大きく減少した。法人所得の減少は、それに対する課税である法人事業税収の減少に直結し、ひいては都道府県の税収に大きな影響を及ぼす結果となった。

また同時期には、地方分権の推進という観点から、国と地方の財源の配分が議論されており、地方の財源としての地方税の見直しに焦点が当てられた。これは、法人事業税を都道府県に安定的な税収をもたらす税目とすべく見直しを図るものである。

そして、法人事業税が本来の在り方から乖離しているとする批判もなされた。本来、同税は都道府県と法人との受益関係を課税根拠とするものと考えられている。しかし実際にはもっぱら所得に対してのみ賦課される税となっており、利益を上げている一部の法人によってのみ負担がなされているのが実情であった。これは政府の税制調査会においても長年にわたり議論されている問題であったが¹⁰、法人事業税の本来の趣旨に則った制度設計を実現すべく、所得課税方式を外形標準課税に改めるべきとする議論が活発化した。

平成 11 年 7 月に、政府の税制調査会地方法人課税小委員会による報告で、法人事業税を外形標準課税とした場合に考えられる課税標準の 4 案が示された¹¹。平成 12 年 7 月の税制調査会答申「わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」は、上述の

⁹ シャープ勧告に関しては、金子宏「事業税と外形標準課税」『地方税』65(10), 2014.10, pp.3-4 に詳しい。なお、同論文 pp.8-10 には、シャープ勧告の「事業税」部分の日本語訳が掲載されている。また、知原 同上, pp.128-129 も参照。

¹⁰ 政府の税制調査会における議論・答申等に関しては、石田和之「法人事業税における外形標準課税の考え方の変化—付加価値税から外形標準課税へ—」『税』69(6), 2014.6, pp.180-215 に詳しい。

¹¹ ここで示された課税標準の 4 案とは、①給与総額・支払利子・賃借料からなる「事業活動によって生み出された価値（事業活動価値）」、②「給与総額」、③給与総額に事業所家屋床面積等を加味する「物的基準と人的基準の組み合わせ」、④「資本等の金額」の 4 案である。税制調査会「地方法人課税小委員会報告」1999.7, pp.10-15. 日本租税研究協会 HP <http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h1107_tihouhoujinkazai.pdf>

4 案のうち「事業活動価値」が課税標準として理論的に最も優れているとし、これに基づく外形標準課税の早期導入を提言した¹²。この年には、東京都及び大阪府が条例により大手銀行に対して外形標準課税（いわゆる銀行税）を導入し¹³、また外形標準課税を全国的な制度として導入すべきとの地方からの声も高まった¹⁴。そうした中、同年 11 月以降、旧自治省や総務省による導入案の提示、政府税制調査会や経済財政諮問会議での議論等を経て、平成 15 年度税制改正において、平成 16 年度から法人事業税の 4 分の 1 を付加価値割と資本割からなる外形標準課税とすることとなった。

法人事業税への外形標準の導入の意義としては、主に「税負担の公平性の確保」、「応益課税としての税の性格の明確化」、「地方分権を支える基幹税の安定化」、「経済の活性化・経済構造改革の促進」の 4 点が掲げられた¹⁵。

II 地方税の原則からみた外形標準課税

法人事業税を外形標準により賦課すべきとする議論において、その大きな論拠となっているのが、地方税に関する原則である。つまり、法人事業税を地方税が備えるべき性質に整合的なものとするためには、これを外形標準による課税としなくてはならない、という議論である。この章では、地方公共団体の財源となる地方税が備えるべき性質について論じつつ、地方税という視点から外形標準課税をとらえることを試みる¹⁶。

1 地方税の諸原則

地方公共団体によって課され、その歳入となる地方税については、固有の原則があるとされる。その固有の原則とは、諸説あるものの、①地方公共団体による行政サービスの費用となる地方税の負担は、当該行政サービスの受益者に求めるべきとする「応益性の原則」、②行政サービスの費用としての税は、当該地方公共団体の構成員が負担すべきとする「負担分任の原則」、③地方税の各税目について、その税源は全国の各地方公共団体に大きな偏りなく普遍的に存在しなくてはならないとする「税源の普遍性の原則」、④景気の影響を受けにくく税収が安定していることと、経済の拡大とともに税収の伸びが期待できることは、互いに相反する関係にあるが、地方税にはこの 2 つの性質が求められるとする「税収の安

¹² 税制調査会 前掲注(2), pp.206-208, 216.

¹³ 銀行税をめぐるのは、課税を不服とする銀行団が条例の無効確認等を求めて東京都・大阪府それぞれにおいて提訴し、訴訟に発展した。東京都においては、東京地方裁判所・東京高等裁判所が判決で課税を無効とし、平成 15 年に最高裁判所において、都側が税率を引き下げを条件として和解が成立した。大阪府においては、平成 16 年に銀行団側が訴えを取り下げ、府が税率の引下げを行うことで終結した。この一連の経過に関しては、石島弘「銀行税・外形標準課税について」『国際税制研究』13 号, 2004, pp.142-153; 寺崎秀俊「東京都のいわゆる銀行税をめぐる諸問題について」『地方税』54(11), 2003.11, pp.9-31 に詳しい。

¹⁴ 例えば、全国知事会「法人事業税への外形標準課税の早期導入に関する緊急要望」(全国知事会議資料 2-2) 2000.7.18. <http://nga.bun.jp/opinion/2000_8_x03.pdf>

¹⁵ 税制調査会『平成 15 年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—』2002.11, p.8. 内閣府 HP <<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/141119.pdf>>

¹⁶ 法人に対する課税の根拠に関しては、法人を個人の集合体とみる「法人擬制説」と、法人を個人とは独立した存在とみる「法人実在説」がある。本稿においては法人実在説に立ち、地方法人課税は法人がそれ自体として有しているとされる担税力に着目して課されるものとの前提のうに議論を行う。法人課税におけるこれら両説については、川村 前掲注(2), pp.226-227; 鈴木基史『最新法人税法 新版』中央経済社, 2013, p.4.

定性と伸張性の原則」¹⁷、の4点が挙げられることが多い¹⁸。

これら4つの地方税原則のうち、法人事業税の外形標準による課税に関連があり、またその導入・拡大の是非をめぐる議論において援用されるのは、応益性の原則、税源の普遍性の原則、そして税収の安定性と伸張性の原則のうち安定性に係る原則の3点である。以下では、これら3つの原則それぞれの観点から、地方税としての法人事業税の外形標準課税の問題を考えたい。

2 応益性の原則

(1) 応益性の原則の趣旨

一般に法人は、その事業を行うに当たり、立地する地方公共団体によって行われる行政サービスの恩恵を受けている。例えば、道路が適切に維持管理されているおかげで原材料や商品の運搬を安全かつ円滑に行うことが可能になり、また教育や医療の提供が十全に行われてこそ、労働力として雇用される従業員はその能力を十分に発揮して業務に従事できる。このように、社会基盤の整備から教育や社会福祉に至るまで、行政サービスが事業活動に果たす役割は大きい。その恩恵を受けて事業を行う法人は受益に応じた税負担をすべき、というのが、応益性の原則の趣旨である。同原則においては、その地方公共団体の住民としての法人は行政サービスの受益者であるとの想定の下に、税という形で負担を求めることとなる。法人事業税が応益課税として賦課されるべきとする議論は、外形標準課税の導入論・拡大論の最大の論拠となっている。

事業規模の大きい法人は、それだけ行政サービスの恩恵に浴するところも大きいと考えられる。つまり、より広い事業所を有する法人、より多くの従業員を雇用する法人は、その分行政サービスから受ける利益も大きいとみることができる¹⁹。現行の法人事業税において、報酬給与額・支払利子額・支払賃借料や資本金の額等は、その受益の程度を測る尺度として用いられていると考えることができる。付加価値額と資本額により事業規模を測り、それに応じた税負担を求める外形標準課税の仕組みは、応益性の原則にかなった税制であると考えられる。

ただし、たとえ利益を計上できなかった場合でも、法人は法人住民税（均等割）や固定資産税等の税目において負担を求められるのであり、法人事業税を支払っていないからといって立地都道府県との間の受益関係に応じた負担が全く実現していないとの見方は成り立ちにくいだろう。しかし、各税の課税根拠は別であるという前提に立った場合には、法

¹⁷ 橋本恭之・鈴木善充『租税政策論』清文社、2012、p.282は、安定性と伸張性を「相反する考え方」と指摘したうえで、「少子高齢化の進展のなかで、いま地方税に求められているのが税収の安定性」であるとしている。なお、この点につき、前田高志『地方財政一制度と基礎理論』八千代出版、2009、p.170は、安定性と伸張性が矛盾するとの考え方があることに触れつつ、「安定性の原則が安定的な税収の伸びを包含するものと解釈すれば、これらの原則は相容れないものではない」としている。

¹⁸ 地方税の原則については諸説あり、この4原則の分類は、橋本・鈴木 同上、pp.279-282によった。また知原前掲注(8)、pp.130-132は、この4点に加え「税収入の自主性・自律性」を挙げている。佐藤主光『地方財政論入門』新世社、2009、pp.192-194は、「望ましい地方税の条件」として、安定性、均一性、固定的な課税ベース、住民の財政責任の4点を、前田 同上、pp.164-173は、税収の十分性と普遍性の原則、税収の安定性の原則、税収の伸張性の原則、自主性（伸縮性）の原則、負担分任の原則、応益性の原則の6点を挙げている。

¹⁹ 行政サービスからの法人の受益は、利益率よりも事業活動の規模に関連が大きいと指摘される。Richard M. Bird, "A Better Local Business Tax: The BVT," *IMFG Papers on Municipal Finance and Governance*, No.18, 2014, p.8. <http://munkschool.utoronto.ca/imfg/uploads/282/1564_imfg_no_18_online_final.pdf>

人事業税の枠内において、確実に応益性が満たされることを追求すべきか、という議論が可能となると言えよう²⁰。

(2) 応益課税の実現をめぐる議論

行政サービスの恩恵は、法人の規模による違いはあるものの、あらゆる法人に及んでいる。そのため、応益性の原則を厳密に解したとき、受益に応じた負担を求める法人事業税付加価値割・資本割はすべての法人に対して適用されるべきであり、現行制度のように資本金によって適用対象を限定することは適切でないという議論が成立し得る。実際に、資本金による制限を見直して外形標準課税の対象を拡大すべきとの見解が示されている。

例えば、林宜嗣氏（関西学院大学教授）は、資本金の額により外形標準課税の適用対象法人を限定する現行の法人事業税について「性格の不明確さを残したまま」となっていることを指摘したうえで、外形標準課税の全法人への完全な導入により「応益課税としての性格はより明確になる」と指摘する²¹。また、立岡健二郎氏（日本総合研究所研究員）は、法人の税負担・受益比率の試算を行い、資本金 1000 万円以上 1 億円未満の法人の税負担がその受益に比べて軽いことを指摘して、この資本金階級の法人に対し外形標準課税の適用を拡大することを検討すべきとしている²²。

一方で、地方法人課税において応益性を求めることには慎重論も唱えられている。この議論に通底するのは、応益課税に対置される概念である応能課税の重視、つまり、税の賦課においては担税力を重視すべきとする姿勢である。

多田雄司氏（税理士）は、応益課税はあくまで課税する側の論理であるとし、赤字法人の担税力を前提としないものであると否定的にとらえる²³。また、三木義一氏（青山学院大学教授）は、税負担が負担能力に応じてなされるべきことは日本国憲法上に根拠を持つ原則であるとの認識のもと、応益原則を前提とした課税には慎重であるべきと主張する²⁴。

これらの議論に加えて、応益原則に基づく課税を否定しない立場からも、同原則を実際の課税において厳格に適用することは難しいとの指摘²⁵がある。さらに、行政サービスの恩恵は最終的には個人に帰着すると考えるべきであり、税収における過度の法人依存は避け、個人の住民に負担を求めるべきとする見解²⁶も示されている。

²⁰ 長谷川 前掲注(5), p.78.

²¹ 林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」『租税研究』785号, 2015.3, p.415.

²² 立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み—」『JRI レビュー』7(26), 2015, p.15. <<https://www.jri.co.jp/MediaLibrary/file/report/jrireview/pdf/8223.pdf>>; 同「地方の法人課税依存を是正せよ—住民・自治体の当事者意識を高める改革を—」『金融財政ビジネス』10492号, 2015.5.11, p.7.

²³ 多田雄司「赤字法人課税と外形標準課税」『税研』19(2), 2003.9, pp.41, 43.

²⁴ 三木義一「外形標準課税制度の法的評価」『税研』19(2), 2003.9, pp.15-16. ただし、三木氏は必ずしも外形標準課税を違憲であると論じているわけではなく、法人事業税の外形標準課税における課税標準が「事業の担税力を合理的に推測させる基準である限り、法的にも本来は望ましいもの」と評している(同, p.18.)。

²⁵ 例えば、矢野秀利氏（関西大学教授）は「課税の応益性は理念として理解できるにしても、…（中略）…適用していくことは難しい」と評している。矢野秀利「法人事業税のあり方—外形標準課税の導入の是非—」『税経通信』57(12), 2002.9, p.74. また渋谷雅弘氏（東北大学教授）は「応益課税は、これを徹底させた場合には、受益に応じた負担ができない者を締め出すべきであるということになり、納税者にとって峻烈な税制となる」と指摘する。渋谷雅弘「企業課税と地方税制—事業税における外形標準課税—」『ジュリスト』1483号, 2015.8, p.47.

²⁶ 例えば、田近栄治・油井雄二「外形標準課税の検証—都道府県にふさわしい税源か—」『税経通信』59(4), 2004.4, pp.20-21.

3 税源の普遍性の原則

地方公共団体の税源が偏在している状態では、豊富な税源を有する地方公共団体が潤沢な税収をもとに高水準の行政サービスを行う一方、税源に恵まれない地方公共団体は基礎的な行政サービスのための財源すら事欠く、という事態がもたらされるおそれがある。このような、税源の偏在による行政サービスの質の格差は防がなければならない。地方公共団体にとって重要な財源となるべき地方税は、各地方公共団体間でその税源の分布に大きな偏りが無いのが望ましい。これが、税源の普遍性の原則の趣旨である。

法人事業税を課すに当たり法人所得を課税標準とすると、税源の偏在が生じるおそれがある。法人は全国に存在するが、そのうち利益を上げている法人、とりわけ利益の額が大きい法人は東京都をはじめとする都市部に集中すると考えられるからである。法人事業税において、都道府県間の税収格差を緩和することが、外形標準課税導入の目的の1つと考えられてきた²⁷。

しかし、法人事業税の一部に外形標準課税が導入された現状においても、これが税源の偏在の緩和・解消にはつながっていないとの指摘がある。持田信樹氏（東京大学大学院教授）は、法人事業税の各課税標準のうち、「付加価値割」の偏在度は「所得割」の偏在度より低い一方で、「資本割」の偏在度は「所得割」よりも高く、全体として税源の偏在はむしろ強まっているとする²⁸。斎藤英明氏（日本大学助手）は、外形標準課税の導入が税源の偏在の改善に結実していないことを指摘したうえで、すべての法人に外形標準課税を適用した場合には偏在度の緩和の効果があると分析する²⁹。

ところで、税源の偏在の問題に関してはこれまでも対策がとられてきている。平成20年度税制改正においては地方法人特別税（国税）の制度が創設された。これは、法人事業税の一部を分離して国税とし（賦課徴収は都道府県が担う）、その全額を地方法人特別譲与税として各都道府県に譲与する制度である³⁰。また平成26年度税制改正では、法人住民税法人税割の一部を地方交付税の原資とする地方法人税（国税）の制度が導入された。これらは各都道府県の税収の一部を国が再配分することを通して税源の偏在の緩和を目指したものである。地方法人特別税と地方法人税の両制度は、地方財政における税収配分方式に変更を加えた、いわば枠組みのレベルでの対策であるのに対し、法人事業税の外形標準課税の導入とその拡大は、課税標準の変更による1税目の内部のレベルでの対策と評することができよう。

現状においてなお、平成25年度における人口1人当たりの法人事業税収を比較すると、東京都（51,600円）が突出して多く、最も少ない奈良県（8,172円）との間には6倍以上もの税収格差がある（巻末資料1を参照）。税源の偏在の緩和・解消に向けた外形標準による

²⁷ 森信茂樹「地方税改革としての法人税改革」『地方税』64(8), 2013.8, pp.3-4.

²⁸ 持田信樹「法人税改革の方向性—法人地方税の現状とあり方」『税研』26(4), 2011.1, p.58. なお、所得割・付加価値割・資本割それぞれの都道府県間の偏在度に関しては、総務省「税制調査会（法人課税 DG④）（地方法人課税の改革、外形標準課税）」（第4回法人課税ディスカッショングループ資料）2014.4.24, p.15. 内閣府 HP <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afiefieldfile/2014/04/24/26dis34kai4.pdf> に図示されている。

²⁹ 斎藤英明「法人事業税の外形標準課税による地域別偏在と制度の問題点」『税研』26(4), 2011.1, pp.82-83. ただし、斎藤氏は分析において、課税標準として付加価値割を用いている。

³⁰ ただし、地方法人特別税・地方法人特別譲与税に関しては、平成28年度税制改正大綱において平成29年度以降廃止する方針が示された。岩見 前掲注(7), p.7.

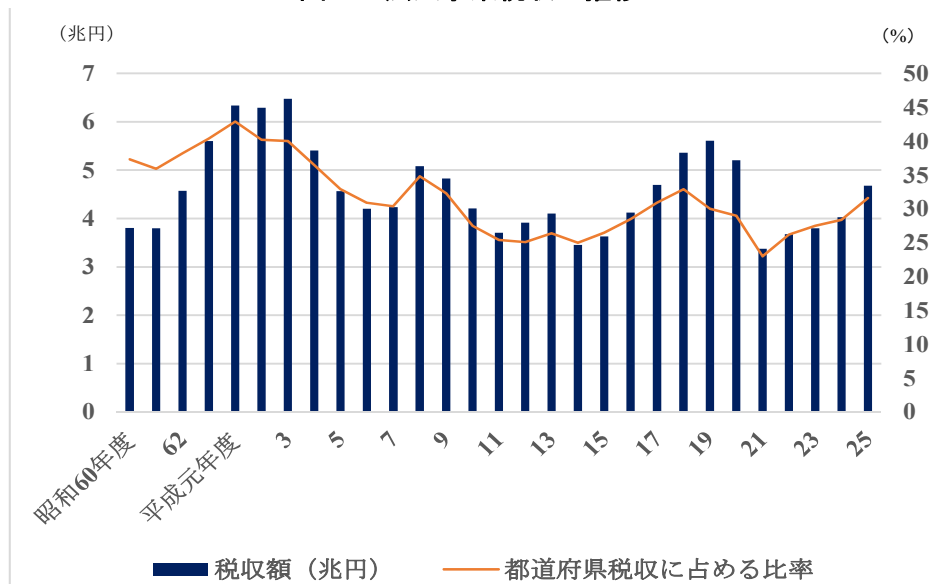
課税の当否については、他の税目との関係を考慮しつつ、さらなる議論が望まれる。

4 税収の安定性の原則

道路の維持管理や教育・医療の提供など、地方公共団体が提供する行政サービスの多くは、好況・不況にかかわらず必要とされるものである。こうした行政サービスを行うためには恒常的に一定規模の歳出を要し、それを可能にする安定した財源が必要となる。ところが、地方公共団体の税収が激しく増減するような状況では、不況期に必要な財源が確保できなくなるおそれがある。行政サービスの財源の確保という観点からみたとき、景気の変動を受けて税収が大きく増減するのは地方税の在り方として望ましい状態ではない。

法人の利益は景気の動向の影響を受け増減するため、法人所得課税の場合、税収の変動の幅は大きくならざるを得ない。特に不況期には、赤字となる法人数は増加するため、税負担を負う法人は減少する。また、利益を上げることができた法人においても、その利益は好況期に比べて減少するのが一般的と考えられる。1990年代以降、都道府県の基幹税とされる地方法人二税の税収は激しく変動した（巻末資料2を参照）。このうち法人事業税のみをとってみると、バブル期の平成3年度には税収が約6兆4800億円に上り、都道府県の全税収の40%にも及ぶ額を賄った。ところがバブルの崩壊とその後の景気低迷により税収は激減し、平成14年度には約3兆4500億円にまで減少、都道府県税収の25%を占めるにとどまった（法人事業税収の推移につき、図3を参照）。³¹

図3 法人事業税収の推移



※平成21年度以降の数値は、地方法人特別税分を含んだ数値である。

（出典）総務省自治税務局『平成27年度 地方税に関する参考計数資料』2015.2, pp.29-34. <http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/pdf/ichiran06_h27/ichiran06_h27_00.pdf>; 財務省主税局『税制主要参考資料集』2015.3, pp.20-21 を基に筆者作成。

課税標準が所得ではない外形標準課税においては、税収の変動は一定程度緩和されるも

³¹ 総務省自治税務局 前掲注(1), pp.30, 32.

のと考えられる。その理由は第1に、法人が黒字であるか赤字であるかを問わず税負担を求めることができることにある。所得課税においては不況期に増加する赤字法人に税負担を求めことはできないが、外形標準課税であれば赤字法人に対しても負担を求めることができる。第2に、外形標準課税において課税ベースとされる付加価値額や資本金等の額は、所得に比べその時々々の経済状況による変動の幅が大きくないと考えられることが挙げられる。

税収の安定化という見地からは、外形標準課税の割合を高めるほど、また適用対象をより広く設定するほど、税収の安定性が増し、行政サービスのための一定の財源を景気変動に左右されることなく確保しやすくなると言える。行政サービスが安定的に供給されることで、その受け手である法人が恩恵を受ける面も少なくないと考えられる。

以上でみてきたように、地方税の諸原則、とりわけ応益性や税収の安定性の原則を貫徹しようとするならば、外形標準課税は地方法人課税において望ましい税制ということになるであろう。しかし一方で、応益性の原則そのものに対する異論や、税源の偏在の緩和・解消にもたらす効果に対する疑問が提示されていることもまたこれまで述べてきたとおりである。外形標準課税をめぐるのは、地方税の原則に立ち返りつつ、法人事業税をどのように設計すべきかという観点からさらなる議論がなされるべきであろう。

Ⅲ 経済的側面から見た外形標準課税

外形標準課税の導入時においては、地方分権の推進という側面から、地方の安定的な財源を確保することが重要視された。これに対し、平成27年度税制改正以降の外形標準課税部分の拡大・所得割の縮小の議論は、法人実効税率の引下げのための財源確保策とも報じられている³²。

安倍内閣において法人実効税率の引下げは政策課題の1つに挙げられているが、単に税率を引き下げるのみでは税収の減少を招くおそれがあるため、代替財源を確保することが必要となる。法人実効税率の算定に際し、法人所得に対する課税の税率は反映されるが、所得に対する課税でない外形標準課税部分の税率は反映されない。そのため、外形標準課税の拡大・所得割の縮小により、税収減を招くことなく法人実効税率の引下げが可能である³³。

外形標準課税の拡大をめぐる議論は経済面にも密接な関連がある。本章では、外形標準課税制度を経済的側面からとらえ、その論点を明らかにする。

1 賃金・雇用に対する影響

現行の外形標準課税に対しては、付加価値割の課税標準に問題があるとの見解が示されている。すなわち、付加価値割では「報酬給与額」が課税標準に含まれているが、これが

³² 「法人税 来年度29.97% 外形標準課税で財源確保 政府調整」『毎日新聞』2015.11.29; 「法人税 来年度29.97% 財源合意 外形標準課税を拡大」『読売新聞』2015.12.3; 「法人税、来年度29.97% 国際競争力底上げ 赤字企業増税、中堅は緩和」『日本経済新聞』2015.12.3.

³³ 法人実効税率引下げの代替財源として外形標準課税を拡大することに対しては批判論がある。片山善博「好景気のときに腰の据わった外形標準課税の見直しを」『税理』58(8), 2015.7, pp.2-3.

賃金・雇用に悪影響をもたらすのではないかとの指摘である。法人によって支払われる給与が課税標準の1つとされることから、法人は税負担を軽減しようとする賃金の引上げや雇用の拡大に消極的になり、ひいては経済に悪影響をもたらすことにつながるなどの懸念が示されている。³⁴

これに対しては、現行制度において既に一定の対策がとられている。まず、①報酬給与額を増やした場合には単年度損益部分が減少し、逆に報酬給与額を減らした場合は単年度損益部分が増加する仕組みとなっているため、付加価値額は全体として変化はなく、税額には影響しない³⁵。加えて、②報酬給与額が課税標準に組み込まれることが賃金・雇用に悪影響を及ぼすことを防ぐための対策として、雇用安定控除が導入されている。この制度は、報酬給与額が収益配分額（報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料の合計）の70%を超える場合、その超えた額を課税標準たる付加価値額から控除するというものである。また、③法人による賃金の抑制を防ぐため、国税としての法人税における所得拡大促進税制が法人事業税付加価値割にも適用される。これは平成29年度末までの時限措置であり、一定の条件を満たした場合、付加価値額から一定額が控除されるとする仕組みである³⁶。さらに、平成28年度税制改正に際して④平成30年度末までの時限措置であるが、外形標準課税の拡大により負担が増す法人に対し、付加価値額に応じて負担を軽減する措置がとられる見通しが示された³⁷。

このように、賃金・雇用に対する悪影響をなくすための一定の対策は制度上はとられているといえる。しかし、これらの対策による負担軽減の効果にはどうしても限界があることも考慮しなければならないであろうし、報酬給与額が課税標準とされること自体が各法人に心理的な負担を与え、負担軽減措置があるにもかかわらず法人が賃金・雇用の抑制を行う可能性も否定できない。また、対策としてこれらの措置を導入すること自体について、応益課税という外形標準課税の本来の趣旨を損なうものとする異論がある³⁸。

2 赤字法人に対する課税

法人所得に対する課税であれば黒字の法人のみに税負担が生じ、利益を上げることのできなかった法人に税は賦課されない。ところが現行の法人事業税において、付加価値割と資本割からなる外形標準課税部分については、赤字法人であっても一定の税負担が求められる。これは、事業活動の規模を課税標準とする応益課税という性質を持つ外形標準課税の帰結と考えることができる。

³⁴ 例えば、森信茂樹「法人減税 国際標準に逆行する税制 外形標準課税拡大は誤り」『エコノミスト』93(51), 2015.12.22, p.36; 田近栄治「経済教室 税制改正 積み残しの課題 (上) 経済の好循環、促す土台に」『日本経済新聞』2015.1.28; 山口義行「法人税減税は必要か (1) 中小企業増税とセットでは経済成長を妨げる」『エコノミスト』92(41), 2014.9.30, p.85; 南武志「成長戦略 法人減税の代替財源に外形標準課税は不適」『エコノミスト』92(30), 2014.7.8, p.16; 千葉寛樹「法人事業税における外形標準課税の導入の問題点」日本租税理論学会編『租税原理から税制改革を検証—法人事業税・消費税—』(租税理論研究叢書14) 法律文化社, 2004, pp.109-111.

³⁵ 長谷川 前掲注(5), p.78; 総務省 前掲注(28), p.16.

³⁶ 適用に当たっては、基準となる事業年度(平成24年度)と比較して給与等支給額が一定割合以上増加していることが条件とされる。これは、国税である法人税と同様の要件である。岩見 前掲注(6), p.5.

³⁷ 付加価値額が40億円未満であり、改定後の法人事業税額が平成27年度末における税率で算定した場合よりも増額となる場合、増額となる部分の一定額が控除される。岩見 前掲注(7), p.5.

³⁸ 例えば、片山 前掲注(33), p.5 はこれらの制度に否定的な見解を示す。なお、これらの措置をやむを得ないものとする見解として、渋谷 前掲注(25), p.48.

赤字法人への課税をめぐることは、一方において、これを肯定的にとらえる見方がある。すなわち、利益を上げられない法人に課税することは、そうした法人に経営の効率性を高めるよう促す効果を持つものであり、経済の活性化や経済構造改革に資するとの評価である³⁹。さらに、経営効率化の努力ができない法人は結果として市場からの退出を余儀なくされるが、これは「産業の新陳代謝を促進」する効果を持つとする議論がある⁴⁰。

また、所得課税によれば経営努力により利益を上げている法人に対して（のみ）税負担を課すこととなる。税負担の公平性という観点から、そうした経営努力を行う法人に対してかえって不公平ではないかとの指摘がある⁴¹。

他方において、外形標準による課税は赤字法人にとって負担の増加につながる。経営に苦しむ赤字法人にとってこの税負担は経営上さらなる追い打ちをかけることとなり、これらの法人の経営が立ち行かなくなる事態にもつながり得るとの批判がある⁴²。また、応能課税を重視する立場に立てば、利益を上げることができなかった以上、その法人には担税力がなく、税負担を求めべきでないという結論となる。

加えて、各法人の利益は景気状況に応じて変動するが、外形標準課税は利益の有無・多寡にかかわらず一定の税負担を求める。そのため、都道府県にとってはより安定した税収が見込める反面、税負担を求められる法人の側にとっては、赤字法人でなくとも、各法人の手元に残る税引き後の利益の変動幅は所得課税による場合と比較して大きくならざるを得ない⁴³。

3 中小法人への対象の拡大の是非

現行の法人事業税の外形標準課税部分については、資本金1億円超の大法人に対してのみ適用されている。これにつき、主に応益性の原則を重視する立場からは、適用対象を拡大すべきとの議論が長らく主張されているところである。中小法人は規模が比較的小さいため、事業規模を課税標準とする外形標準課税による負担は小さく、資本金1億円以下の中小法人を適用対象から除外する合理的理由はないとの指摘もある⁴⁴。

一方で、適用対象の拡大には慎重な意見もある。一般に中小法人は大法人に比べて支出に占める人件費の割合が高いことが知られる。これらの法人への税の賦課において、報酬給与額が課税標準に含まれた場合の税負担は、その経営のみならず存立自体に大きな影響を及ぼすことになるとの指摘がある⁴⁵。また上に論じたように、法人は税負担の軽減を図

³⁹ 政府の税制調査会はその答申において、「経営努力等により利益のあがっている企業の事業税負担が相対的に軽減され、法人全体で薄く広く税負担を分かち合うことにつながることから、より多くの利益をあげることを目指した事業活動を促し、経済の活性化、経済構造改革にも資するものと考えます」としている。税制調査会『平成12年度の税制改正に関する答申』1999.12, pp.8-9. 内閣府 HP <<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/zeichod.pdf>>

⁴⁰ 立岡「外形標準課税拡大をどう評価するか―応益性の定量的把握と分析の試み―」前掲注(22), p.16.

⁴¹ 例えば、林宜嗣氏はリストラ等の企業努力を念頭に、所得割等は「リストラによって利潤が増加すれば税負担を増加させ、事業の効率化に対するペナルティー課税の色合いを備えている」と批判する。林 前掲注(21), p.412.

⁴² 矢野 前掲注(25), p.75.

⁴³ 長谷川 前掲注(5), p.80.

⁴⁴ 神野直彦「外形標準課税の拡大に寄せて」『税務経理』9413号, 2015.3.6, p.1.

⁴⁵ 例えば、中島隆「記者有論 赤字企業への課税 「中小企業憲章」が泣く」『朝日新聞』2014.7.26; 樋口兼次「外形標準課税が中小企業にも適用される?」『専門店』749号, 2014.11-12, pp.6-8.

って賃金や雇用を抑えるおそれがあり、かえって経済に悪影響を及ぼすとの慎重論が出されている⁴⁶。

純粹な地方税原則に立てば肯定的に評価される外形標準課税の適用対象の拡大であるが、現在のわが国においては全法人の99%以上が中小法人であり、それら中小法人の多くは赤字法人であると指摘される⁴⁷。外形標準課税を考えるうえでは、そうした中小法人の負担という経済的考慮は無視し得ない。この両者のバランスをいかに取るべきか、現行税制を注視した議論が求められる。

おわりに

本稿では、都道府県によって課される法人事業税の外形標準課税に焦点を当て、これをめぐる様々な論点につき検討を行った。地方税の原則に忠実に地方法人課税制度を設計しようとするれば、法人事業税における外形標準課税の割合の引上げや適用対象の拡大を推進すべきとの議論も導かれ得る。しかし、この地方税の原則、特に応益性の原則に関しては、その正当性や実効性には異論も出されているところであり、応益課税を厳格に適用することは、特に利益を上げることのできなかつた法人に大きな負担を強いることとなるおそれもある。

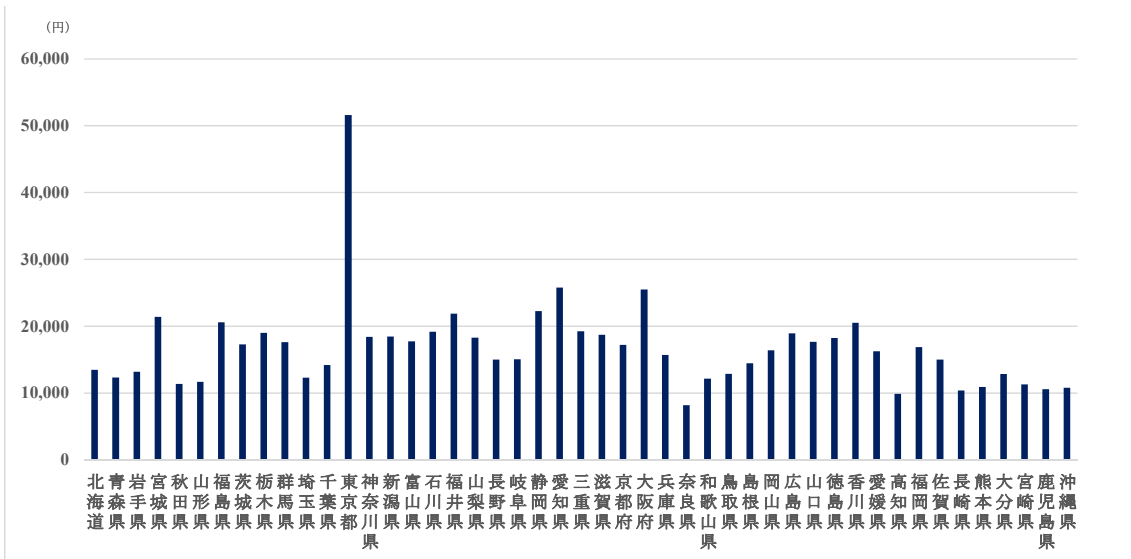
報酬給与額を課税標準とする現行の法人事業税においては、賃金・雇用に悪影響を及ぼさないための制度上の対策が施されている。しかしこの対策には限界があり、これらの対策で法人の心理的負担が完全に解消されるとは言い切れない。また、赤字法人への課税は経営効率化を促す効果が指摘される一方で、経営の大きな障害となることへの懸念が表明されている。法人事業税は、法人課税という側面と地方税という側面とを併せ持つ税目であり、本稿で検討してきたように、その議論においては、地方税の原則という視点、地方公共団体の財政への配慮、経済的な影響の分析など、様々な論点が考えられる。

平成28年度税制改正大綱には、平成27年度税制改正において示された規模を超える外形標準課税の拡大と、負担が増加する法人に対する負担軽減策が盛り込まれた。平成28年度以降は外形標準課税部分の割合が過半となる課税方式とする方針が示され、かつては完全な所得課税であった法人事業税は、その課税標準の構成における変更が想定されている。今後の地方税制・法人税制のあるべき姿、税制の変更による負担の影響などを十分に考慮しつつ、外形標準課税という課税方式の在り方の議論が深められるべきであろう。

⁴⁶ 例えば、山口 前掲注(34), p.85; 住吉真「法人事業税の外形標準課税の中小企業への適用拡大をめぐって」『東京税理士界』705号, 2015.10.1, p.5.

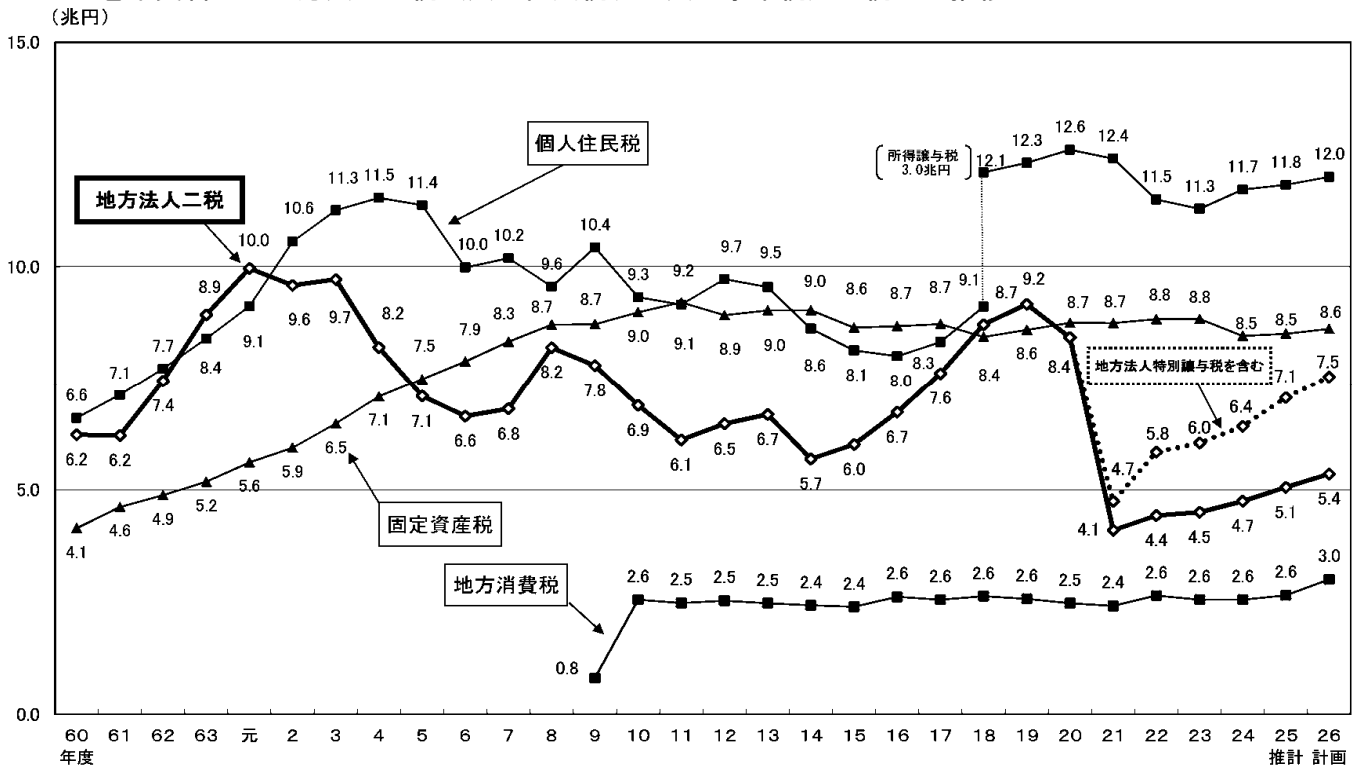
⁴⁷ 樋口 前掲注(45), p.7は、赤字である中小法人は「常に8割に達する」と指摘する。

巻末資料 1 法人事業税の人口 1 人当たり税収の都道府県別比較 (平成 25 年度)



(出典) 総務省自治税務局『平成 27 年度 地方税に関する参考計数資料』2015.2, p.149. <http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/pdf/ichiran06_h27/ichiran06_h27_00.pdf> を基に筆者作成。

巻末資料 2 地方法人二税 (法人住民税及び法人事業税) の税収の推移



※表中における計数は、超過課税及び法定外税等を含まない。
 ※平成 24 年度までは決算額、25 年度は推計値 (平成 25 年 12 月時点)、26 年度は地方財政計画額である。
 ※地方法人二税の平成 21 年度以降の点線は、国から都道府県に対して譲与されている地方法人特別譲与税を加算した額。
 (出典) 総務省「税制調査会 (法人課税 DG④) (地方法人課税の改革、外形標準課税)」(第 4 回法人課税ディスカッショングループ資料) 2014.4.24, p.6. 内閣府 HP <http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afidfile/2014/04/24/26dis34kai3.pdf>