

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

調査部 研究員 立岡 健二郎

目 次

1. はじめに
2. 外形標準課税とは
 - (1) 外形標準課税と応益課税
 - (2) これまでの政府の議論
3. 応益性に関する論点
 - (1) 応益性に関する議論
 - (2) 税負担と受益の試算方法
 - (3) 試算結果
4. 応益性以外の論点
 - (1) 経済成長の促進
 - (2) 都道府県財源の強化
5. おわりに

【補論】 税負担額と受益額の試算における考え方

要 約

1. 外形標準課税は、法人事業税の課税方式の一つで、付加価値と資本金等を課税ベースとする。その根底には、行政が提供する便益の対価として課税するという「応益」課税の考え方がある。今回の政府の議論では、重要、かつ、意見の分かれる論点について十分に掘り下げられたとは言い難く、定量的議論も乏しい。
2. 外形標準課税を巡っては、とくに、応益性の追求、経済成長の促進、都道府県財源の強化という論点に関してその是非にまで遡った議論が必要だった。まず、最も重要とされる応益性に焦点を当てると、肯定的見方には、租税法的解釈に立脚するものに加え、応益性の明確化でコスト意識が高まり、住民の自治意識涵養が期待されるというものがある。一方、その反論として、税は法人にとって単なるコストで、最終的には個人に転嫁されることが指摘される。法人はすでに受益に見合った負担をしているという主張もある。
3. このように応益性を巡る議論は論争的で、そこには法人が自然人ではないという根源的問題に加え、応益性を語るうえで不可欠な定量的情報が整備されていないことも背景にあらう。そこで法人事業税を課す都道府県のレベルのみならず、地方全体における法人の負担額と受益額について、企業規模、所得の有無を考慮した試算を行う。
4. 試算結果からは、税制論議における三つの含意が得られる。一つが、マクロベースのみならず資本金階級、所得の有無のいずれの区分でも、負担超過になっている可能性を考慮する必要があることである。二つが、企業規模、所得の有無によって受益に対する税負担の重さに不公平が生じている可能性があることである。三つに、資本金を企業規模を計る基準とすることの妥当性が改めて問われることである。
5. 応益性以外の論点の一つ、経済成長の促進に関しては、肯定的意見として、外形標準課税は、税率を低くできるため、資源配分の歪みを抑えることができるという点が強調される。他方、付加価値の7割は人件費が占めているため、人件費比率が高いとされる業種やとりわけ中小企業を中心に雇用に多大な影響が及ぶという意見も根強い。
6. もう一つの論点、都道府県財源については、都道府県には安定的かつ固有の税源が乏しいことなどから外形標準課税の必要性を強調する意見がある。一方、そもそも法人課税そのものが地方税にふさわしくなく、法人課税への依存は減らすべきという意見もある。
7. 以上を踏まえると、外形標準課の根拠を応益性に求める以上、定量的情報を整備し、それに基づいた議論をするのが合理的であり、本改正で拡大の対象が大企業に限定されたことは、応益性、経済効率性のいずれの観点からも問題が大きいといえる。

8. 今次の法人税論議では、法人税制内の単年度税込中立と政治的実現性が強く意識され、税体系のあるべき方向性の議論が十分に深まっていない。わが国が勝ち残るための真の税制改革が求められる。

1. はじめに

2015年1月14日、2015年度税制改正大綱が閣議決定された。柱は法人課税改革である。具体的には、法人実効税率を現行の34.6%から2016年度にかけて31.3%に引き下げ、他方、法人課税の枠組みのなかで代替財源を確保することとされた。代替財源確保策としては、外形標準課税の強化、欠損金繰越控除の縮小、受取配当等益金不算入の制限などが盛り込まれている。財源の約半分は、外形標準課税の強化で賄われる予定である。

外形標準課税とは、一般に、売上高、事業所の床面積や従業員数といった所得以外の外形基準を課税ベースとして課税する方式のことである。今回拡大された外形標準課税は、付加価値と資本金等を課税ベースとするものであり、対象は資本金1億円超の法人である。

この外形標準課税は、課税主体が都道府県、課税対象が法人、課税ベースが付加価値と資本金等であり、地方税、法人課税、付加価値税という三つの要素を持ち合わせたユニークな税といえ、論点も多岐にわたる。例えば、外形標準課税の付加価値は主に賃金であることから雇用に負の影響を及ぼす可能性があり、また、対象法人が大企業に限られているため、最大の課税根拠の一つとされる応益性が徹底されていないなどの問題点がかねてより指摘されている。

それにもかかわらず、今回の法人課税改革では、これらの議論が必ずしも十分に深まらないまま、外形標準課税が強化された。一方で対象は引き続き資本金1億円超の法人のみであり、中小法人への適用拡大は見送られた。与党税制改正大綱では、法人実効税率の20%台への引き下げに向け、さらなる拡大が検討事項に挙げられている。

本稿では、今後の議論に向けて、本来論じられるべき点を整理し、掘り下げた。とりわけ、外形標準課税を評価するうえでのキーポイントとなる法人の「応益性」について定量的な把握と分析を試みた。

構成は以下の通りである。まず第2章で外形標準課税の概要を解説するとともに、これまでの政府の議論を整理する。第3章では、応益性について理論的に整理するとともに、地方における法人の税負担額と受益額の試算を行う。続く第4章では、応益性以外の経済成長や都道府県財源といった論点を整理する。これらを受け、最後に今回の改正を評価する。

2. 外形標準課税とは

本章では、外形標準課税の概要について解説したうえで、これまでの政府の議論を振り返り、外形標準課税が導入・拡大された背景について述べる。

(1) 外形標準課税と応益課税

外形標準課税は、法人課税の一つである法人事業税のなかで用いられている課税形態である（図表1）。税は課税主体別に国税と地方税に分類され、地方税はさらに道府県税と市町村税に分けられる。税目別には、国税に法人税、地方法人税、道府県税に法人事業税と法人住民税（道府県民税）、そして市町村税に法人住民税（市町村民税）がそれぞれ割り当てられている。課税ベースとしては、所得、法人税額（すなわち所得）、外形基準が用いられている。

所得以外、すなわち外形基準を課税ベースとするものが一般に外形標準課税と呼ばれるものである。

(図表1) 法人課税の概要

| | | 税目 | 課税ベース | 税率 (改正前→改正後) | 備考 (対象企業等) | |
|-------------|------------------|--|------------------|--------------------------|---------------------------------------|---------------------|
| 国 税 | | 法人税 | 所得 (年800万円以下) | 25.5%→23.9% 19% (15%) | 大企業 中小企業 | |
| | | 地方法人税 | 法人税額 | 4.4% | | |
| 地 方 税 | 都 道 府 県 | 法 人 事 業 税 (地方法人 特別税含む) | 外形標準課税対象法人 | 所得 付加価値 資本金等 | 7.2%→4.8% 0.48%→0.96% 0.2%→0.4% | 大企業 (除く電気・ガス・保険) |
| | | | 所得課税法人 | 所得 | 9.6% | 中小企業 |
| | | | 収入金額課税法人 | 収入 | 1.3% | 電気・ガス・保険 |
| | 市 町 村 | 法 人 住 民 税 | | 法人税額 | 3.2% | |
| | | | | 資本金等 | 2万～80万円 | |
| | | | | 法人税額 | 9.7% | |
| | | 資本金等、従業員数 | 5万～300万円 | | | |

(資料) 日本総合研究所作成

(注1) 法人税の税率15%については、租税特別措置による軽減税率。

(注2) 改正後の税率は、2016年度以降の数値。外形標準課税対象法人の所得にかかる税率は、年800万円超にかかるもの。

法人事業税、法人住民税では、所得課税との併用という形で外形標準課税が用いられており、課税ベースは「付加価値」「資本金等」「収入」「従業員数」が用いられている。このうち、付加価値、資本に対する課税が、今回の改正で拡大された外形標準課税に該当する（以下、単に外形標準課税という時は、この外形標準課税を指すこととする）。現状、この外形標準課税の対象となっているのが資本金1億円超の法人で、付加価値、資本金等、さらに所得の三つが一体的に課税される。

付加価値とは、報酬給与額と純支払利子、純支払賃借料、単年度損益の合計であり、その約7割を報酬給与額が占める。これは労働と資本、土地（建物）という三つの生産要素と利益に対する課税と解釈できる。ただし、資本金1億円超の法人でも電気供給業、ガス供給業、生命保険業、損害保険業については外形標準課税の対象にならず、これらの業種は収入金額に応じて課税される。

外形基準に課税することの根底には応益課税という考え方がある。応益課税とは、個人や法人が行政から各種の公共財・サービスを受益しているという事実に着目して、その対価として課税するというものである。従業員数や資本金、付加価値などが課税ベースに採用されているのは、それらが企業の事業規模や活動規模を表象し、法人が受ける財・サービス量の代理変数と捉えられているためである。こうした課税は、所得課税と異なり、たとえその事業年度に利益がなくても納税義務が生じることになる。こうした応益課税の考え方は、とりわけ地方税における重要な課税根拠の一つとされている。地方自治体が提供する（すべき）サービスは、警察、消防、産業振興、教育、福祉など、住民にとってより身近で便益を感じやすいものが中心であるためである。

応益課税に対比される概念として応能課税という考え方がある。これは、個人や法人の税を負担する能力（担税力）に着目して課税するというものである。担税力を示す代表的な基準とされているのが所得であり、したがって所得がなければ免税されることになる。一般的に、国家が提供する（すべき）サービスは、外交や防衛、経済政策など受益者の特定が難しいものが中心であるため、国税には応能課税の考え方を当てはめる傾向が強い。

(2) これまでの政府の議論

では、外形標準課税はどのような経緯で導入され、拡大されたのだろうか。今回の政府の議論はどのように進められたのだろうか。

そもそも、外形標準課税の導入は、2003年度税制改正大綱で正式に決定され、2004年度から適用されることになった。それ以前から法人事業税の見直し、具体的には課税ベースを所得基準から付加価値などの事業規模に応じた基準に見直すべきとの声はあったものの、外形標準課税が政府内で議論されるようになったきっかけは、バブル崩壊に伴って法人事業税収が落ち込み、都道府県の財政が悪化したことにある。東京都がいわゆる銀行税を導入したのもまさにその延長線上に位置付けられる。

その導入理由について、2002年11月の政府税制調査会（以下、政府税調）の答申では、以下の四つが挙げられている。すなわち、「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」である。

その後、外形標準課税は、政府税調において事前に示されていた具体案とは幾つか異なる形で導入されることになった。まず、適用対象は全法人ではなく、資本金1億円超の法人（大企業）に限定されたほか、それらの法人からの事業税収に占める外形標準課税の割合も2分の1から4分の1に縮小された（注1）。さらに税負担を軽減する措置も導入された（注2）。これらは外形標準課税に反対する経済界や付加価値に占める人件費比率が高い業種に配慮したものとされている。税率は、所得が7.2%、付加価値が0.48%、資本金等が0.2%に設定された。

外形標準課税は、今回の改正で再びクローズアップされることとなった。外形標準課税見直しの起点となったのは、安倍晋三首相の法人実効税率引き下げに対する強い意欲である。2014年1月のダボス会議で安倍首相は法人実効税率引き下げを明言し、同年6月の骨太の方針にも次のように明記された。「日本の立地競争力を強化するとともに、我が国企業の競争力を高めることとし、（中略）数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。この引き下げは来年度から開始する。（中略）年末に向けて議論を進め、具体案を得る」。

こうした流れのなか、法人税率引き下げを含む法人税改革について実務的に議論が進められた。政府税調のなかに、新たに法人課税ディスカッション・グループが設置され、3カ月余りにわたる議論を経て、6月に「法人税の改革について」と題する報告書がまとめられた。

報告書では、外形標準課税について拡大の方向性が明記され、その理由に関して、平成19年の政府税調の答申を引用し、次のように述べている。「外形標準課税は、多数の法人が法人事業税を負担していないという状況の是正を図るとともに、法人所得に対する税負担を軽減する一方、付加価値等に対して課税するものであり、応益性の観点から、将来的には外形標準課税の割合や対象法人を拡大していく方向で検討すべきである」。

このように、議論を喚起したきっかけは異なるものの、外形標準課税の導入・拡大のいずれの場合においても、「応益性」が根拠におけるキーワードに据えられている。

もっとも、今回の政府の議論にも物足りなさが残る。まず、議論の時間が絶対的に不足するなか、重要な論点に関して十分に掘り下げた議論が交わされたとは言い難い面がある。外形標準課税は地方税、法人課税、付加価値税の三つの要素を持ち合わせており、論点が多岐にわたるうえ、後述のように、重

要な論点で意見が分かれている。にもかかわらず、報告書の取りまとめまでの7回に及ぶ会合のうち、外形標準課税のみにテーマを絞って議論したのはわずか1回に過ぎない。また、定量的情報に基づく議論も極めて乏しかったといえる。外形標準課税の導入から約10年が経過していたものの、定量的情報は提示されず、結果的に議論が十分に深まらなかった印象がある。

政府税調の報告書、与党税制調査会の議論などを経て、今回の改正に至った。具体的な改正内容としては、2016年度以降、外形標準課税の割合は4分の1から2分の1に拡大され、税率は付加価値、資本金等がそれぞれ0.96%、0.4%に倍増される。一方、所得にかかる税率は7.2%から4.8%に下げられる。これは全体の税収に占める課税ベースごとの税収の割合について所得が2分の1、付加価値が3分の1、資本金等が6分の1になるように設計されたものである。今回の改正では、中小法人への適用拡大は見送られるとともに、地域経済を支える中堅企業に配慮するという目的から新たな軽減措置も盛り込まれた(注3)。

(注1) 村田[2003]を参照した。

(注2) 具体的には、雇用安定控除と資本金控除である。前者は、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7割を超えた場合に収益配分額から一定額を控除する仕組みで、後者は資本金等が1,000億円を超える法人について、資本金等の額に応じて資本金等の課税ベースを圧縮する仕組みである。

(注3) 付加価値額40億円以下の法人を対象に、外形標準課税の拡大によって負担増となる場合に、2年間に限ってその負担増を軽減する措置である。

3. 応益性に関する論点

それでは、本来掘り下げるべき論点とは何だろうか。主に以下の三つに整理できる。すなわち、応益性の追求、経済成長の促進、都道府県財源の強化である。本章では、これらの論点のうち、まずは最も重要と考えられる応益性の論点にフォーカスする。応益性を巡る異なる見方を紹介したうえで、応益性の議論の起点となるべき定量的情報に関する試算と分析を試みる。

(1) 応益性に関する議論

そもそも法人事業税に応益性を求めるべきか否かは意見が分かれている。

積極的意見として、第1に、租税法的解釈に基づくものがある。これは法人事業税の起源を遡り、法人事業税がどのような性格の税目と解釈されるのかを明らかにする立場である。例えば、戦前に、法人事業税の前身とされる営業税では外形基準をベースに課税されていたことがあること、戦後のシャープ勧告においても法人事業税の付加価値税化が要請されたことなどが引き合いに出される。こうした観点では、法人事業税は個々の納税者の担税力を必ずしも勘案する必要のない物税たる性格を有する税目であり、その課税根拠も応益性に求められるとされる。

第2に、租税原則における中立性(効率性)の観点などからの支持である。カナダの財政学者Bird[2006]によると、地方税に応益性を求めることは公平性の観点だけでなく効率性の観点からも望ましい。法人も地方自治体から受益を得ているのであるから、所得にかかわらず、それに見合った税を支払うのが当然であり、公共財・サービスに適正な対価が支払われることは、住民の自治意識を涵養するとともに、地方自治体の財政に対する責任感を高め、ひいてはそれが資源配分の効率化をもたらすという

考え方である。

他方、消極的意見として、まず、前掲の中立性の観点からの支持に対する反論がある。例えば、佐藤[2011]によると、法人は税負担を行政サービスの対価として認識しない可能性がある。地方自治体が提供する財・サービスについて、一つひとつ価格を付けるのが困難だからこそ税という形で徴収する必要があるのだが、住民ならともかく、法人からすれば税は単なるコストに過ぎないかもしれない。さらに、経済学的には、法人に税負担を求めても、それは最終的に法人の株主、労働者、顧客（消費者）のいずれかに転嫁される。

そして、さらに難しいのは、最終的な税の負担者である個人が必ずしもその課税自治体の管轄区域の住民とは限らないことである。つまり、税負担の一部が当該自治体からの便益を直接享受しない他地域の株主、労働者、消費者に転嫁されることがあり得る。この場合、投票権を有する住民に税負担を求めたくない地方自治体も、自らの税負担を抑えたい住民も、そろって法人に税負担を求めることで他地域の住民に税負担を押し付けるかもしれない。結果として、法人負担が過大になる可能性がある。以上の反論は、要するに、法人が享受する財・サービスの対価を誰がどのように負担するべきかという問題に行き着く。

上記とは異なる視点からの消極的意見として、たとえ欠損法人であっても、すでに受益に見合った税負担をしているという主張もある。法人が負担すべき税は単に法人課税だけでなく、固定資産税や都市計画税、自動車税など多岐にわたっており、少なくとも均等割の法人住民税や固定資産税などについては課税されていると主張する。

(2) 税負担と受益の試算方法

このように、応益性に関する議論は今も続いている。これは法人が自然人ではないという根源的な問題に起因するところが大きく、法人事業税のみならず、法人課税全般にも当てはまる特徴といえる。加えて、今なお論争的であるのは、応益性を議論しているにもかかわらず、法人が税をどのくらい負担し、行政サービスをどのくらい受けているのかといった定量的情報がほとんど整備されていないことも背景にあらう。それを測ることが議論の起点の一つである。わずかに存在するのが林[2015]のように、地方における個人と法人の税負担額と受益額を試算したものである。その概要は以下の通りである。

林[2015]では、税負担、受益のいずれも個別項目の積み上げによって試算している。負担サイドでは、法人事業税のみならず住民税や固定資産税など地方自治体が課税するすべての税目の各税収額について、各種統計をもとに個人、法人それぞれの負担分を試算している（図表2）。受益サイドでは、歳出統計にある目的別歳出額について衛生、商工、土木、教育などの目的に応じて個人、法人、社会全体に配分するという作業を行なっている（注4、図表3）。受益の帰属先に社会全体が存在するのは、個人、法人のいずれかに明確に帰属させるのが難しい歳出項目があるためである。これらの試算の背景には、法人の税負担や受益は最終的に個人に帰着するとしても、「制度設計において重要なことは、一次的な負担者と一次的な受益者との対応関係」という考え方がある（注5）。

試算結果（2012年度）は、個人は税負担が約22兆円、受益が約37兆円、それに対し法人は税負担が約14兆円、受益が約6兆円になっている（注6、図表4）。すなわち、個人が約15兆円の受益超過、法人

(図表 2) 地方税収と個人・法人の一次負担額 (2012年度)

| | | (10億円) | | |
|------|---------|--------|--------|--------|
| 税目別 | | 個人 | 法人 | 合計 |
| 道府県税 | 道府県民税 | 4,755 | 873 | 5,629 |
| | 事業税 | 178 | 2,354 | 2,531 |
| | 地方法人特別税 | 0 | 1,670 | 1,670 |
| | 地方消費税 | 2,407 | 144 | 2,551 |
| | 不動産取得税 | 154 | 182 | 336 |
| | 道府県たばこ税 | 275 | 14 | 289 |
| | 軽油引取税 | 0 | 925 | 925 |
| | 自動車税 | 1,291 | 295 | 1,586 |
| | その他 | 178 | 121 | 299 |
| | 計 | 9,238 | 6,578 | 15,815 |
| 市町村税 | 市町村民税 | 6,942 | 2,129 | 9,071 |
| | 固定資産税 | 4,079 | 4,501 | 8,580 |
| | 土地 | 1,964 | 1,435 | 3,399 |
| | 家屋 | 2,115 | 1,436 | 3,551 |
| | 償却資産 | 0 | 1,539 | 1,539 |
| | 市町村たばこ税 | 845 | 43 | 887 |
| | 事業所税 | 0 | 350 | 350 |
| | 都市計画税 | 823 | 392 | 1,215 |
| | その他 | 131 | 81 | 212 |
| | 計 | 12,820 | 7,495 | 20,315 |
| 総計 | 22,058 | 14,073 | 36,131 | |

(資料) 林 [2015] の表 1 を日本総合研究所一部修正のうえ転載

が約 8 兆円の負担超過であり、これを受けて、林 [2015] は「地方税のウエートを企業課税から個人課税にシフトさせなければならない」と主張する。このように、林 [2015] では、地方における法人課税依存度の程度を明らかにすることを主眼に試算を行っており、試算値も個人、法人それぞれの集計値である。

これに対し、本稿の試算は、少なくとも法人の直接的な税負担・受益については法人分とカウントするという林 [2015] の考え方と同様のスタンスに立ちつつ (注 7)、それを拡張し、法人の規模別、利益のある・なし別に応益性を定量的に把握する。仮にマクロレベルで法人の税負担が受益を上回っていたとしても、企業規模別や利益のある・なし別など個別にみた場合に、そうなっているとは限らない。さらに、応益性の追求に消極的意見として紹介したように、たとえ法人事業税を納めていない欠損法人でも、法人住民税や固定資産税などのその他の税については負担している可能性があり、都道府県と市町村を合わせたレベルでは、負担と受益が釣り合っていることもあり得る。そこで、地方における 1 法人当たりの税負担額と受益額について、資本金階級や利益法人、欠損法人といった違いを踏まえた試算を行なう。

試算方法の基本的な考え方は以下の通りである (詳細は補論を参照)。はじめに、税負担については、法人が負担する税額を税目別に資本金階級 5 区分 (1,000万円未満、1,000万円以上5,000万円未満、5,000万円以上1億円未満、1億円以上10億円未満、10億円以上)、さらに利益法人と欠損法人の 2 区分にそれぞれ振り分け、それぞれの区分ごとに各々の税額を集計する。もっとも、振り分けの方法は、法人課税とそれ以外の税目で大きく異なる。まず、法人税 (注 8) と法人事業税、法人住民税のいわゆる法人課税については、基本的に税務統計をベースに振り分ける。ただし、各税務統計における集計上の区分

(図表3) 受益の配分仮説

| 目的別歳出項目 | | 都道府県 | | | 市町村 | | |
|------------|----------|------|----|----|------|----|----|
| | | 配分先 | | | 配分先 | | |
| | | 社会全体 | 個人 | 企業 | 社会全体 | 個人 | 企業 |
| 議会費 | | ○ | | | ○ | | |
| 総務費 | 総務管理費 | ○ | | | ○ | | |
| | 企画費 | ○ | | | | | |
| | 徴税費 | | ○ | ○ | | ○ | ○ |
| | 市町村振興費 | ○ | | | | | |
| | 戸籍住民基本台帳 | | | | | ○ | |
| | 選挙費 | ○ | | | ○ | | |
| | 防災費 | | ○ | ○ | | | |
| | 統計調査費 | ○ | | | ○ | | |
| | 人事委員会費 | ○ | | | | | |
| 監査委員会費 | ○ | | | ○ | | | |
| 民生費 | | | ○ | | | ○ | |
| 衛生費 | 公衆衛生費 | ○ | | | | | |
| | 保健衛生費 | | | | ○ | | |
| | 結核対策費 | | ○ | | | ○ | |
| | 精神衛生費 | | ○ | | | | |
| | 環境衛生費 | ○ | | | | | |
| | 清掃費 | ○ | | | | ○ | ○ |
| | 保健所費 | ○ | | | ○ | | |
| | 医薬費 | ○ | | | | | |
| 労働費 | 労政費 | ○ | | | | | |
| | 職業訓練費 | ○ | | | | | |
| | 失業対策費 | | ○ | | | ○ | |
| | 労働委員会費 | | | ○ | | | |
| | 労働諸費 | | | | ○ | | |
| 商工費 | | | | ○ | | | ○ |
| 土木費 | 土木管理費 | ○ | | | ○ | | |
| | 道路橋りょう費 | | ○ | ○ | | ○ | ○ |
| | 河川海岸費 | ○ | | | ○ | | |
| | 港湾費 | | | ○ | ○ | | |
| | 街路費 | ○ | | | ○ | | |
| | 公園費 | | ○ | | | ○ | |
| | 都市計画費 | | ○ | ○ | | ○ | ○ |
| | 下水道費 | ○ | | | ○ | | |
| 区画整理費等 | | | | | | | |
| 住宅費 | | ○ | | | ○ | | |
| 空港費 | ○ | | | ○ | | | |
| 警察費 | | ○ | | | | | |
| 消防費 | | | ○ | ○ | | ○ | ○ |
| 教育費 | | | ○ | | | ○ | |
| 災害復旧費 | | | ○ | ○ | ○ | | |
| 公営企業会計への繰出 | | ○ | | | ○ | | |

(資料) 林 [2015] の表7を日本総合研究所一部修正のうえ転載

(注) 農林水産業費については割愛。

(図表4) 税負担と受益の一次的帰着

(10億円)

| | | 社会全体 | 個人 | 法人 | 合計 |
|-----|-------|--------|--------|--------|--------|
| 税負担 | 都道府県税 | — | 9,238 | 6,578 | 15,815 |
| | 市町村税 | — | 12,820 | 7,495 | 20,315 |
| | 合計 | — | 22,058 | 14,073 | 36,131 |
| 受益 | 都道府県 | 8,392 | 16,967 | 2,665 | 29,502 |
| | 市町村 | 9,878 | 19,600 | 3,259 | 33,849 |
| | 合計 | 18,270 | 36,567 | 5,924 | 63,352 |

(資料) 林 [2015] の表6を日本総合研究所一部修正のうえ転載

(注) 受益において、社会全体、個人、法人の計が合計値と一致しないのは他に農業があるため。

は必ずしも一致していないほか、利益法人与欠損法人という区分で集計されていないこともあるため、適宜、一定の前提を置きながら推計を行なう（注9）。

次いで、法人課税以外の固定資産税をはじめとする税目に関しては、税務統計から資本金階級別の税額データをとるのがほぼ不可能なため、財務省の法人企業統計年報における資本金階級別の租税公課（法人課税を除く租税+過料などの公課）の数値を加工して利用する。

ただし、法人企業統計の租税公課のデータには、利益法人与欠損法人の区別がないため、租税公課を両者に振り分ける基準として、会社標本調査における減価償却費の損金算入額を用いる。これは、建物・機械設備といった事業用資産の価値の目減り分を費用として計上した減価償却費と、租税公課との間には正の相関関係があると推定されるためである（注10）。その理由は、第1に、租税公課の最大の構成要素が固定資産税額であると見込まれること（注11）、第2に、固定資産税の課税ベースは土地・家屋・償却資産の評価額であるが、そのうち減価償却費を計上できる家屋・償却資産の評価額が全体の3分の2を占めること（注12）、第3に、家屋の建設や設備の導入にあたっては、相応の物理的スペースが必要となるため、保有する家屋・償却資産の規模と所有する土地の広さには、一定の相関関係があると推測されること、である。

次に、受益の試算方法であるが、受益をどのように定義し、どのような基準で按分するのか、という受益の概念の曖昧さに根ざした問題に対して答えなければならないため試算は容易ではない。そこで、定義の問題については、地方歳出のうち、明確に個人向け、法人向けと解釈できるものをそれぞれの受益額に、残りを社会全体にカウントした林〔2015〕を参考に、「社会全体」の受益額を個人と法人に振り分けた場合（注13、8.8兆円、ケース1）と振り分けない場合（5.9兆円、ケース2）の2通りで試算する。

受益を按分する基準に関しては、付加価値を用いる。付加価値を選んだのは、それが法人の事業活動規模を表す基準とされるためである。実際、外形標準課税の課税ベースに付加価値が採用されているのもこうした考えに依るところが大きい。

ただし、法人企業統計をもとに推計した付加価値額は、租税公課と同様、利益法人、欠損法人別のデータはとれない（注14）。そのため、法人事業税の税務統計から外形標準課税の対象となる利益法人、および、欠損法人の付加価値額が得られるので、それを参考にし、資本金10億円以上の階級区分では、1利益法人当たりの付加価値額と1欠損法人当たりの付加価値額が等しいという仮定をおき、資本金10億円未満の各々の階級区分では、1利益法人あたりの付加価値額が1欠損法人当たりの付加価値額の2倍になると想定する（注15）。そうした想定のもとで受益額を利益法人与欠損法人とに振り分ける。

(3) 試算結果

では、試算結果に入ろう。1法人当たり税負担額と受益額についてみたらうで、税負担と受益の比率を求めよう。

法人全体で見ると、1法人当たりの税負担額は、資本金1,000万円未満の138万円から、資本金が増えるにつれて税負担も増え、資本金10億円以上では9.2億円となった（図表5）。これに対して受益額は、ケース1で79万円から4.1億円、ケース2で53万円から2.8億円という結果になり、いずれの資本金階級

(図表5) 1 法人当たり税負担額と受益額 (試算)

(万円)

| 全 法 人 | 資本金階級 | | | | |
|------------------|--------|--------------|-------------|-------------|--------|
| | 1千万円未満 | 1千万円以上5千万円未満 | 5千万円以上1億円未満 | 1億円以上10億円未満 | 10億円以上 |
| 法人税 (地方交付税分) | 4 | 26 | 196 | 831 | 11,605 |
| 法人事業税 | 9 | 71 | 541 | 2,335 | 29,504 |
| 住民税 (都道府県) | 4 | 16 | 102 | 454 | 5,174 |
| 住民税 (市町村) | 12 | 47 | 284 | 1,221 | 14,927 |
| 租税公課 | 109 | 259 | 1,183 | 2,436 | 31,033 |
| 税負担計<a> | 138 | 418 | 2,307 | 7,277 | 92,243 |
| 受益 (ケース1) <b1> | 79 | 288 | 1,591 | 4,617 | 41,758 |
| 受益 (ケース2) <b2> | 53 | 193 | 1,067 | 3,097 | 28,008 |
| 負担受益比率<(a)/(b1)> | 1.8 | 1.5 | 1.5 | 1.6 | 2.2 |
| 負担受益比率<(a)/(b2)> | 2.6 | 2.2 | 2.2 | 2.3 | 3.3 |

(資料) 林 [2015] や各種統計をもとに日本総合研究所試算

(注1) 試算方法については補論等を参照。

(注2) 受益のケース1は、林 [2015] における「社会全体」の受益額を個人、法人のいずれかに配分したケース。具体的には、18.3兆円を個人分と法人分とにそれぞれの受益額 (36.6兆円、5.9兆円) に応じて按分した (8.8兆円)。ケース2は社会全体の受益額を配分しないケース (5.9兆円)。

でも税負担が受益を上回っている。税負担の内訳をみると、すべての資本金階級を通じて固定資産税などの租税公課の負担が最も重く、資本金10億円以上では約3割、資本金1,000万円未満では約8割にも上った。

利益法人、欠損法人の別にみても、法人全体と基本的には同様の特徴が窺える (図表6、7)。ただし、欠損法人については、ケース1の場合、5,000万円以上1億円未満、1億円以上10億円未満の階級でわずかな受益超過になった。また、税負担に占める租税公課のシェアが大きいという点に関しては、欠損法人で一段と顕著であり、資本金10億円以上で約7割、資本金1,000万円未満で約9割に上る一方、利益法人では法人税 (地方交付税分) や法人事業税がそれぞれ一定の割合を占めている。

次に、資本階級別にみた負担額と受益額のバランスをみるために資本金階級ごとに税負担額を受益額で除した負担受益比率を求めた。その比率をグラフの縦軸に、資本金階級を横軸にとる。負担受益比率が1を上回っていれば負担超過、反対に1を下回っていれば受益超過を意味する。これを法人全体でみると、いずれのケースでもグラフはUの字の形状を描いており (図表8)、これは資本金1,000万円未満と資本金10億円以上において税負担が相対的に重くなっていることを意味する。このような傾向に関して、利益法人、欠損法人の別に踏み込んでみると、資本金1,000万円未満では欠損法人において、資本金10億円以上では利益法人、欠損法人のいずれにおいても、税負担がその他の階級に比べ重くなっていることが読み取れる (図表9、10)。

以上からどのような政策的インプリケーションが得られるだろうか。主に3点ある。1点目は、ケース2のように、マクロベースのみならず、資本金階級、利益法人、欠損法人のいずれの区分でも法人の税負担が受益を上回っているという可能性を考慮する必要があることである。

その要因としては、租税公課、なかでも市町村の税目である固定資産税の税負担が重いことがあると推測される。確かに欠損法人については法人事業税や道府県民税 (法人税割) という都道府県の法人課税の中核をなす税を支払っておらず、都道府県のレベルでは受益超過になっているかもしれない。しかし、地方全体で負担が受益を上回っているとすれば、市町村のレベルでは負担超過になっている可能性

(図表6) 1 利益法人当たりの税負担額と受益額 (試算)

(万円)

| 利益法人 | 資本金階級 | | | | | |
|-------------------|-------------------|------------------|-----------------|-----------------|--------|---------|
| | 1千万円未満 | 1千万円以上 5千万円未満 | 5千万円以上 1億円未満 | 1億円以上 10億円未満 | 10億円以上 | |
| (試算) | 受益(ケース1) <b1> | 140 | 475 | 2,331 | 6,719 | 53,837 |
| | 受益(ケース2) <b2> | 94 | 319 | 1,564 | 4,507 | 36,109 |
| | 法人税(地方交付税分) | 45 | 236 | 1,219 | 4,689 | 63,419 |
| | 法人事業税 | 37 | 217 | 1,140 | 4,250 | 45,463 |
| | 法人事業税(改正後) | | | | 4,052 | 43,006 |
| | 法人住民税(都道府県) | 9 | 41 | 208 | 827 | 8,898 |
| 法人住民税(市町村) | 27 | 119 | 572 | 2,231 | 25,642 | |
| (粗い試算) | 租税公課 | 171 | 394 | 1,598 | 3,167 | 32,050 |
| | 税負担計<a1> | 289 | 1,006 | 4,736 | 15,164 | 175,471 |
| | (改正後) <a2> | | | | 14,966 | 173,014 |
| | 負担受益比率<(a1)/(b1)> | 2.1 | 2.1 | 2.0 | 2.3 | 3.3 |
| | (改正後) <(a2)/(b1)> | | | | 2.2 | 3.2 |
| | 負担受益比率<(a1)/(b2)> | 3.1 | 3.2 | 3.0 | 3.4 | 4.9 |
| (改正後) <(a2)/(b2)> | | | | 3.3 | 4.8 | |

(資料) 図表5に同じ

(注1、2) 図表5に同じ

(注3) 改正の影響については、外形標準課税拡大による税負担の変化のみを機械的に計算した。空欄は変化のない部分。

(図表7) 1 欠損法人当たりの税負担額と受益額 (試算)

(万円)

| 欠損法人 | 資本金階級 | | | | | |
|-------------------|-------------------|------------------|-----------------|-----------------|--------|--------|
| | 1千万円未満 | 1千万円以上 5千万円未満 | 5千万円以上 1億円未満 | 1億円以上 10億円未満 | 10億円以上 | |
| (試算) | 受益(ケース1) <b1> | 58 | 197 | 923 | 2,327 | 27,681 |
| | 受益(ケース2) <b2> | 39 | 132 | 619 | 1,561 | 18,566 |
| | 法人税(地方交付税分) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| | 法人事業税 | 0 | 0 | 2 | 249 | 10,904 |
| | 法人事業税(改正後) | | | | 467 | 17,142 |
| | 法人住民税(都道府県) | 2 | 4 | 7 | 47 | 834 |
| 法人住民税(市町村) | 7 | 12 | 24 | 120 | 2,440 | |
| (粗い試算) | 租税公課 | 88 | 194 | 809 | 1,641 | 29,849 |
| | 税負担計<a1> | 97 | 209 | 842 | 2,056 | 44,027 |
| | (改正後) <a2> | | | | 2,274 | 50,264 |
| | 負担受益比率<(a1)/(b1)> | 1.7 | 1.1 | 0.9 | 0.9 | 1.6 |
| | (改正後) <(a2)/(b1)> | | | | 1.0 | 1.8 |
| | 負担受益比率<(a1)/(b2)> | 2.5 | 1.6 | 1.4 | 1.3 | 2.4 |
| (改正後) <(a2)/(b2)> | | | | 1.5 | 2.7 | |

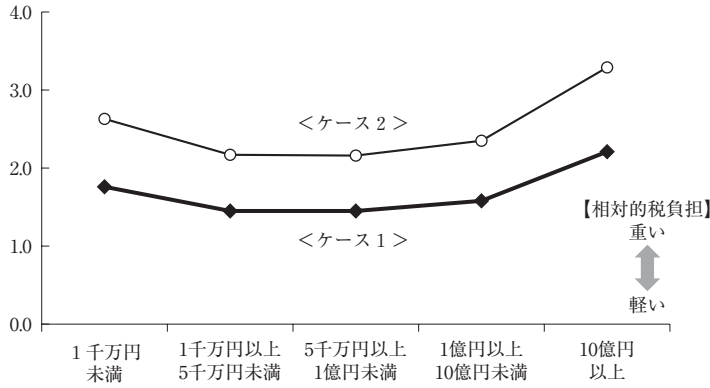
(資料) (注) とともに図表6に同じ

が高い。そうであれば、今後、応益性の高い税源の一部を市町村から都道府県に移すといった地方間の税源配分の見直しについても、より積極的な議論が求められるであろう。

2点目は、改めての指摘になるが、企業規模、所得のあるなしによって、受益に対する税負担の重さに不公平が生じている可能性があることである。今回の改正による外形標準課税拡大の影響を機械的に計算してみると(注16)、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の階級のなかでの利益法人と欠損法人の間の負担受益比率の差異は縮小するものの、欠損法人だけをみれば、むしろ、資本金10億円以上の階級とその他の階級の間不公平性が一段と拡大することになる。

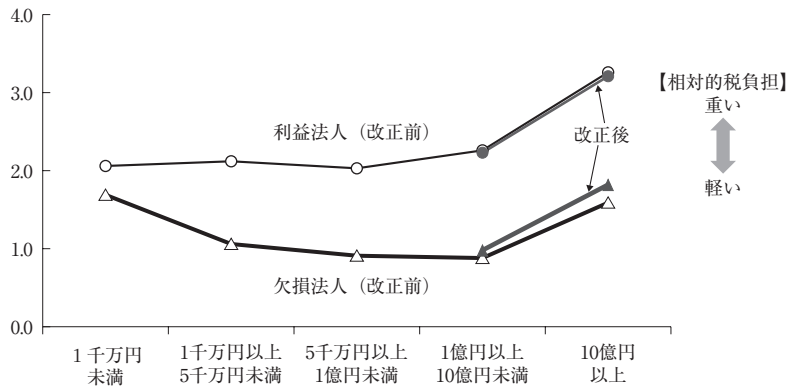
税負担の公平性の観点からは、資本金10億円以上の法人や資本金1,000万円未満の欠損法人の税負担を減じる、そして、その他の区分の税負担を増やすべきという結論になろう。さらに、外形標準課税の

(図表8) 法人の負担受益比率 (試算)
 <税負担額÷受益額>



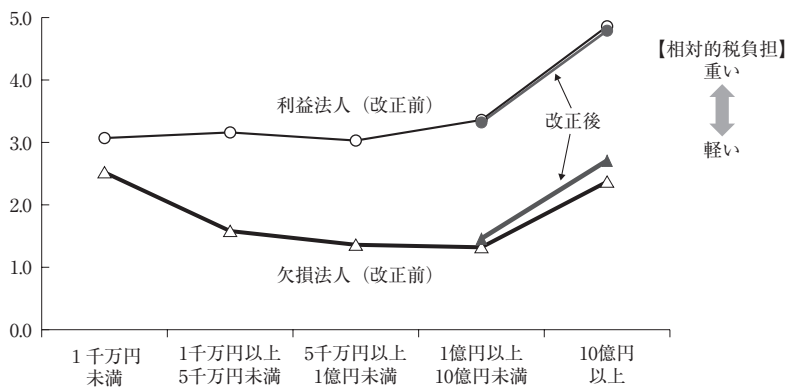
(資料) (注) とともに図表5に同じ

(図表9) 利益・欠損法人別にみた負担受益比率 (ケース1、試算)
 <税負担額÷受益額>



(資料) (注) とともに図表6に同じ

(図表10) 利益・欠損法人別にみた負担受益比率 (ケース2、試算)
 <税負担額÷受益額>



(資料) (注) とともに図表6に同じ

議論に関連付けていえば、中小法人に仮に外形標準課税を適用拡大するとすれば、現状の税負担が相対的に軽いとみられる資本金1,000万円以上から1億円未満の法人に対して対象を拡大する方向で検討すべきといえよう。

3点目は、企業規模を計る基準として資本金を用いることに対する妥当性である。同一資本金階級に属する利益法人与欠損法人の受益額を比較してみると、利益法人では欠損法人の2～3倍の金額になっている。このような格差は、受益額を振り分けるための基準として用いた付加価値額の想定に依るものだが、その想定を置くうえで手掛かりとした営業収入や減価償却費のデータをみると、資本金10億円以上の階級では利益法人与欠損法人との間に大差がない一方、それより下の階級で差異が大きいことが確認された。これは、かねてより指摘されていることでもあるが、税額の計算や企業規模の基準に資本金を用いることの妥当性を改めて問うものであろう。

これらの試算は、より精緻にすべきものであるほか、あくまでマクロ的観点、かつ、単年度の姿を捉えたものであり、当然ながら個別の企業・業種といったミクロ的観点や複数年度でみれば結論が変わる可能性はあり得る。しかしながら、このような試算は外形標準課税のみならず法人税や地方税の改正論議において欠かせない性格の情報である。都道府県は、行政サービスの提供者であると同時に法人事業税をはじめとする道府県税の課税主体であり、本来、本試算が示したような定量的情報を十分に持ちうる立場にある。仮に応益性を根拠に外形標準課税の拡大を主張するのであれば、応益性に関して抽象的な議論にとどめるのではなく、定量的情報を整備して検証していくべきだろう。

(注4) 実際には、農林水産にも配分しているが、ここでは割愛する。

(注5) 林 [2015] p.241を参照。

(注6) なお、負担と受益の総計が釣り合っていないのは、受益には国から地方に配分される地方交付税交付金などが含まれているためと考えられる。

(注7) これは法人実在説に依拠しているというわけではない。法人実在説や法人擬制説はあくまでも法人が独自の担税力や義務を有するとみなすか否かという「認知」の問題であるが、ここで林 [2015] の考え方に依拠するのは、認知の問題とは別に、たとえ一次的ではあれ実際に法人が税を支払っている、あるいは、自治体から便益を受けていることが否定できない以上、まずは個人に帰着する前の法人段階において税負担と受益がバランスされていることが望ましいと考えるからである。

(注8) 法人税は国税だが、法人税額の34%が地方交付税交付金の原資に充てられているため(2012年度)、それを実質的な地方税負担とみなす。

(注9) 法人住民税には「資本金の額」と「資本金等の額」という似通った二つの基準があるが、均等割については、その課税標準である「資本金等の額」と「資本金の額」との違いを区別せずに計算する。そもそも均等割の税負担額がそれほど大きくないためである。

(注10) 法人企業統計における減価償却費と租税公課について資本金階級別に相関関係をみると、業種などによってややバラつきは出るものの、おおむね正の相関関係が確認できる。

(注11) 租税公課の内訳は公表されていないため、租税公課に占める固定資産税額のシェアは正確には算出できないが、前掲の図表2をみると、法人が負担する地方税総額のうち、6割強が固定資産税額である。

(注12) 前掲の図表2で示されているのは、土地・家屋・償却資産の各税額であるが、税率はいずれも1.4%で等しいため、そのシェアも評価額のシェアと同じになる。

(注13) 具体的にいえば、受益総額(63.4兆円)を個人と法人の受益額(各々、36.6兆円、5.9兆円)の比率で按分する。

(注14) 付加価値は、外形標準課税の定義を念頭に、法人企業統計における役員給与、役員賞与、従業員給与、従業員賞与、福利厚生費、動産・不動産賃借料に、会社標本調査をもとに推計した単年度損益を加える。

(注15) この想定妥当性に関して批判は免れないものの、資本金階級、かつ、利益・欠損の区分ごとのデータがとれる数少ない指標(営業収入や減価償却費)について、1利益法人与1欠損法人のデータを比較した結果をみても、2倍という数値は大きくピントを外していないものと考えられる(補論も参照)。

(注16) 外形標準課税分の税額を2倍にする一方、所得課税分の税額を3分の2(4.8÷7.2)にした。

4. 応益性以外の論点

応益性のほかにも、経済成長の促進、都道府県財源の強化といった重要な論点がある。以下、この2点について簡単に触れる。

(1) 経済成長の促進

はじめに、経済成長の促進である。これは、法人事業税の課税ベースを所得から付加価値に振り替えた場合に、どのような経済的メリット、デメリットがあるのかという問題と捉えることができる。

まず、メリットからみると、第1に、外形標準課税は所得を課税ベースとする場合に比べて資源配分の歪みを抑えられることがある。これは外形標準課税の課税ベースの一つである付加価値の方が所得よりも金額が大きいいため、同じ税収を得るのに低い税率で済む(注17)。経済学では、一般的に、税率が低いほど資源配分に与える歪みが小さくなり、結果的に経済効率性が損なわれにくいとされる。

第2に、外形標準課税の方が課税ベースが浸食されにくいことがある。税率が低ければ企業が租税を回避するインセンティブが小さくなるうえ、法人税のように、借入金に対する支払利子を費用として課税ベースから控除することが認められていないためである。

第3に、外形標準課税によって産業の新陳代謝が促進されることがある。外形標準化で欠損法人に税負担を求めれば、欠損法人からの税収が増えるため、全体の税収を維持するだけでよければ、その分、利益法人の税負担を軽くすることができる。これは、利益を計上できる生産性の高い企業にさらなる成長のための余力を与えることになる一方、利益を計上できない生産性の低い企業に市場からの退出を促すことになるという論理である。

他方、デメリットの一つは、外形標準化は雇用に悪影響を及ぼす可能性があることである。外形標準課税の課税ベースである付加価値の約7割が人件費で構成されるため、外形標準化は実質的に賃金課税とほぼ等しく、雇用の流動性を低下させると同時に、雇用水準や賃金水準に負に作用する恐れがある。とりわけ、こうした懸念は付加価値に占める人件費比率が高いとされる中小法人に向けられる。わが国では中小法人が全法人の約98%を占め、雇用の約7割を担っており、中小法人に外形標準課税が適用されれば、経済全体に深刻な影響が及ぶ恐れがある。なお、雇用への影響を懸念する声は大陸欧州でも根強い。これは、わが国よりも一般に失業率が高く、若年者雇用の問題が深刻なためであろう(注18)。

二つ目は、外形標準化は景気の振幅を大きくするとされることである。法人税や個人所得税のような所得課税は、景気の波に合わせて税収が大きく変化する性質を持つため、景気の振幅を抑制する機能、いわゆる経済の自動安定化装置の機能を有するとされる。他方、外形標準化で都道府県の税収は安定化する反面、そうした経済の自動安定化装置としての機能は弱まる恐れがある。

(2) 都道府県財源の強化

続いて、都道府県財源の強化である。

まず、肯定的意見は、都道府県は市町村に比べて安定的かつ固有の税源が少ないため、外形標準化が必要であると説く。地方税における税目シェア(2012年度実績)をみると、都道府県では個人住民税(33.9%)、地方法人二税(22.5%)、地方消費税(18.0%)の順になっている。市町村では、固定資産税

(41.8%)、個人住民税 (34.2%)、法人住民税 (10.5%) の順である。これらのうち、比較的安定した税収を見込めるのは、固定資産税、地方消費税であるが(注19)、地方消費税については、その半分が県内の市町村に配分されることになっているほか、国税の消費税と一体的に課税され、地方自治体は付加税率を独自に課することができないなど課税自主権は厳しく制限されている。したがって、都道府県における法人課税の核となる法人事業税の税収をより安定的にするとともに、課税ベースも国税の法人税における所得と異なるものにする必要があるとされる(注20)。

次に、懐疑的な意見である。これは、外形標準課税に限らず、そもそも地方に法人課税を割り当てること自体に懐疑的な立場であることが専らである。財政学では、地方税にふさわしい性質として、例えば、税収の安定性、税収の均一性、税源の固定性などが挙げられるが、これらの基準に照らした場合、法人課税の評価は決して高いとはいえない。法人課税に依存しすぎると、住民生活に必要な公共財・サービスの安定的な供給が難しくなり、国から地方への財政移転が必要になる、あるいは、地方間の税収格差が拡大し、それを均すための水平的財政調整の必要性が増す可能性がある。地方間で租税競争が生じる恐れも高まる。それにもかかわらず、諸外国と比して、わが国では地方の法人課税への依存度が高い。したがって、法人課税への依存を減らし、地方消費税や個人住民税などで振り替えていくことが望ましいとされる。

(注17) 付加価値課税は、生産要素に中立的(生産要素間に歪みを生まない)と評されることがあるが、正確とはいえない。企業の生産要素には、労働、資本、土地以外のもの(例えば原材料など)も存在するためである。

(注18) 本稿では諸外国の事例は扱わないが、地方税、企業課税、付加価値課税の3要素を備えた税目を採用している国としては、わが国の他にアメリカ、フランス、ハンガリーがある。それらの概要について整理したものとしてはBird [2014] やNeubig [2010] などが詳しいが、イタリアについては2015年から課税ベースである付加価値から人件費が控除されるようになった。

(注19) 個人住民税・法人住民税の均等割も安定的な税収が見込めるが、シェアが低いため基幹税には成り得ないと考えられる。ただし、それらを引き上げるという選択肢に関しては大いに議論されるべきであろう。

(注20) 金子 [2010] のPP474-475などを参照した。

5. おわりに

以上みてきたように、外形標準課税の論点は多岐にわたるため、外形標準課税の拡大という方向性自体に明確な評価を下すのは容易ではない。しかし、外形標準課税の根拠を応益性に求める以上、定量的データを整備し、それに基づいて議論することが合理的であり、より望ましい政策を導くための近道になるはずである。本稿の試算でも、企業規模、所得の有無の違いによって相対的な税負担の重さに偏りが生じている可能性が示唆され、また、応益性に関しては、問題視されがちな都道府県の視点のみならず、市町村も含めた地方全体における幅広い議論が求められることが示された。

改正の中身について評価すると、今回、外形標準課税が拡大されたものの、その対象が大企業のみに限られ、中小企業に拡大されなかったことは今後大きな課題を残すことになった。応益性の観点からいえば、応益原則を一部企業にしか適用しないことの根拠が薄弱であり(注21)、本稿の試算結果をみても利益法人・欠損法人の間の税負担の不公平性は縮小される一方で、欠損法人における資本金階級間の税負担の不公平性はむしろ一段と拡大する恐れがある。さらに、経済的観点でも、課税ベースが広い分税率を低くでき、経済活動の歪みを抑えられるという外形標準課税の最大の経済的メリットを活かし

きれず、逆に資本金階級間の歪みを拡大させることになる。すでに法人税における軽減税率や政策減税など中小企業には幅広い支援策が設けられているが、今回の改正で中小企業と大企業の税制上の歪みはより深まるだろう。これで産業の新陳代謝が促進されるのだろうか。

外形標準課税に代表されるように、今次の法人税改革論議では、その枠内における単年度の税収中立や政治的実現性が強く意識されるあまり、立地競争力の向上という所期の目的や税体系の理論がおざなりにされた印象が否めない。しかし、本来、わが国にとって重要なのは、代替財源を単年度で確保することでも、法人課税の枠内だけで確保することでもなく、中長期的な税体系のあるべき方向性を見定め、それに沿う形で税・社会保険料を含めた歳入構造のあり方を検討することではないだろうか。わが国が勝ち残るための真の税制改革が求められる。

(注21) 応益性に関しては、わが国よりも諸外国における類似の税目の方が徹底されているように思われる。ほとんどのケースでは、第1に、課税対象が「法人」のみならず広く「企業」である、第2に、免税判定に用いる売上高などの水準要件が厳しく、幅広い企業が適用対象になっている。

(2015. 3. 31)

【補論】 税負担額と受益額の試算における考え方

本論のなかで示した地方における税負担と受益の試算に関して、より詳細な考え方を説明する。試算は、資本金、および、所得の有・無の区分ごとに1法人当たりの税負担額と受益額を計測する。しかし、税額や受益額に関するデータが提供されている各種統計において、資本金と所得の区分ごとのデータが揃っていることは稀である。そのため、試算では、適宜、一定の前提を置きながら、各種統計を組み合わせることで区分ごとの税額や受益額を推計する。以下では、その推計方法を中心に説明する。

1. 税負担の試算

<利用統計>

- A) 総務省「平成24年度 道府県税の課税状況等に関する調」における「法人事業税に関する調」の各表
- B) 同「平成24年度 道府県税の課税状況等に関する調」における「法人の道府県民税等に関する調」の各表
- C) 同「平成24年度 市町村税課税状況等の調」における「市町村民税等の納税義務者等に関する調」(第1表)
- D) 同「平成24年度 市町村税徴収実績調」
- E) 財務省「法人企業統計年報(平成24年度)」
- F) 国税庁「会社標本調査(平成24年度分)」
- G) 経済産業省「海外事業活動基本調査(平成24年度実績)」

<基本的考え方>

税負担額の試算は法人課税の各税目とそれ以外の税目に分けて行う。まず、法人課税である法人事業税、法人税、法人住民税については、各々の税務統計を基本に据えつつも、適宜、それ以外の法人課税の税務統計も組み合わせて算出する。それらの税務統計には、法人の資本金や所得などの情報が一定程度納められており、そうした情報のなかには税目の違いを超えて相互に参照できるものも含まれているからである。

その他の税目については、法人課税と違い、税目ごとに法人の資本金や所得に関する情報がほとんど得られないため、資本金階級の区別がある法人企業統計の租税公課を用いる。租税公課には固定資産税をはじめとする法人課税以外のすべての租税のほか、罰金や過料などの公課が含まれている。ただし、法人企業統計のデータは、資本金階級別にはとれるものの、利益法人、欠損法人別にはとれないため、減価償却費の損金算入額を固定資産保有額の代理変数とみなし、これを基準に両者に振り分ける。

(1) 法人課税の各税目

A. 法人事業税

必要な税額のデータは、大部分、統計(A)の23表、50表などから直接得ることができる。ただし、収入金額課税分と地方法人特別税の税額については、求める区分ごとのデータが提供されていないため、推計を行う。

まず、収入金額課税分では、統計(A)の19表から電気供給業など適用業種ごとの税額データが入手できるので、それを財務省の法人企業統計から抽出した該当業種の資本金階級別の「売上高」や「保険料等収入」のデータに基づき按分する(注22)。次いで、後者の地方法人特別税は、法人事業税の各課税方式に付加的に課税するものであるから、所得課税と外形標準課税(所得のみ)、収入金額課税それぞれの税額データがあれば、それらに税率を乗じて算出できる。収入金額課税の税額は直前に推計したものをを用いる。

B. 法人税(源泉所得税)

試算の対象範囲には法人税や源泉所得税も含める。基本的には、法人税は国税、所得税は国税かつ、個人向けの税目である。もっとも、法人税、所得税のいずれにおいても、その約3分の1が毎年度地方交付税として地方自治体に配分されており(注23)、所得税のなかでも、利子・配当などに源泉課税するものに関しては、その受取人が個人か法人かに依らず課税されるため、法人も税を負担している。それらを試算対象に含めることは応益性のより正確な把握につながる。

データの出所については、まず、法人税額は、法人税の一般的統計である会社標本調査では連結法人の税額を資本金階級別に把握できないため、道府県民税の法人税割における課税標準としてのデータを用いる。これは統計(B)の09表に納められている。

次いで、源泉所得税は、会社標本調査の第1表を用いる。法人は法人税額から源泉所得税の税額を控除することが認められており、その控除額のデータを同統計で把握できる(注24)。

C. 道府県民税（法人税割）

必要となる税額データは、統計(B)の09表ですべて揃えることができる（注25）。

D. 道府県民税（均等割）

これまで言及してきた税目とは異なり、以下の税目では試算に欠かせない区分ごとの税額データが統計からは直接得られないため、振り分けの作業は専ら推計に依る。

道府県民税（均等割）の推計には以下の三つのステップを踏む。最初に、統計(B)の01表に示されている納税義務者数（法人数、注26）について資本金階級別に振り分け、次に、納税義務者数に均等割の金額（標準税率では2万円～80万円の5段階）を乗じて仮の税額を算出する。最後に、マクロベースの税額を仮の税額に応じて按分する。詳細は以下の通りである。

最初のステップである納税義務者の振り分けに関しては、二つのハードルがある。一つは、道府県民税（均等割）の税率区分の基準が「資本金の額」ではなく「資本金等の額」であり、統計もその基準に基づいて集計されていることである。もう一つが、法人事業税や道府県税（法人税割）に比べ、集計区分が粗いことである。

そこで、前者に関しては、資本金等と資本金を区別しないこととする（以下の市町村民税の均等割でも同様）。資本金等と資本金との相違は主に資本準備金などが入るか否かであるが、そもそも均等割の税額自体がそれほど大きくはないため、その違いを区別しなくても結果の妥当性に大きな影響は及ばないと考えられるからである。後者に関しては、納税義務者数（法人数）を、統計(A)の18表における資本金階級、所得の有・無の区分ごとの法人数に基づいて按分する。

次に、こうして求めた納税義務者数に均等割の金額（標準税率）を乗じると区分ごとの税額が算出される。ただし、算出した税額には、都道府県がそれぞれの判断で実施する超過税率分が含まれておらず、さらに超過税率分を各区分に振り分けるための信頼性の高い情報もない。したがって、最後に、統計(B)の01表に納税義務者数のデータと並んで掲載されている超過税率分を含む税額の合計値を、仮の税額に応じて按分する。

E. 市町村民税（法人税割）

市町村民税（法人税割）についても統計上に資本金階級別の税額データがそもそも存在しない。したがって、統計(C)の09表中の、道府県民税における法人税割の課税ベースである法人税額に標準税率を乗じて各階級における税額を算出する。ただし、道府県民税（均等割）の場合と同じく、これらの税額を集計したものは統計(D)におけるマクロの実績値と厳密には一致しないため、統計(D)のマクロベースの税額を先に求めた各階級の税額に応じて按分する（注27）。

F. 市町村民税（均等割）

市町村民税（均等割）も、資本金階級別、利益・欠損別の税額のデータはないため、推計を行なう。まず、統計(C)における法人均等割の納税義務者数（法人数）に均等割の金額（標準税率）を乗じ、資本金等の額（5区分）、従業者数（2区分）に基づく計10区分の税額データを計算する。次に、この税額

に基づいて統計(D)のマクロベースの税額を按分する。ここで、資本金階級別に従業員数を把握できる統計が見当たらないため、同一区分内で従業者数の偏りは無いという仮定をおき、従業者数の2区分は統合し、資本金等の額による5区分に集約する。最後に、統計(A)の18表の資本金階級別の法人数、利益・欠損法人数に基づいて各区分に按分する。

(2) 法人課税以外の税目（租税公課）

法人が負担している地方税は、法人課税のほか、固定資産税や都市計画税、事業所税、自動車税など多岐にわたる。法人課税以外の税目では、法人課税と異なり、それぞれの税務統計から資本金階級や利益・欠損といった区分に基づく税額の情報はほとんど得られない。そこで、利益・欠損の区別はないものの、資本金階級ごとの情報が得られる法人企業統計における租税公課のデータを用い、それを加工したうえで利益・欠損別に按分するというアプローチをとる。

まず、加工の工程に関しては、法人企業統計の租税公課には、定義上、法人課税を除くすべての租税が含まれるが、別途試算している法人事業税の外形標準課税分のほか、今回の試算の対象外になる海外で支払われた税金、さらに、一般的な税の概念と異なる公課（例えば、商工会費や罰金、過料）も含まれる。そこで、租税公課の子細項目については統計が取られていないが、調整可能な範囲で前者についてのみ調整を加える（注28）。

次に、上記で求めた資本金階級別の租税公課のデータを利益法人と欠損法人に按分する工程であるが、その按分基準としては減価償却費の損金算入額を用いる。このデータは会社標本調査の第7表から入手できるが、同統計では資本金階級のみならず、利益法人、欠損法人の区別がなされている。なかでも、減価償却費のデータを用いたのは、機械設備・建物といった資産価値の経年による目減りを計上したものである減価償却費と、租税公課のなかで最大のシェアを占めると見込まれる固定資産税の課税標準である土地、家屋、償却資産の評価額との間には正の相関関係があると推定されるからである。

2. 受益額の試算

<利用統計>

- イ) 財務省「法人企業統計年報（平成24年度）」
- ロ) 国税庁「会社標本調査（平成24年度）」
- ハ) 総務省「法人事業税に関する調」（「平成24年度 道府県税の課税状況等に関する調」）

<基本的考え方>

受益総額については、地方自治体の歳出のうち、明確に個人向け、法人向け支出と解釈できるものをそれぞれの受益とみなし、それを集計した林〔2015〕を参考に、2通りのケースで試算する。ケース1は、林〔2015〕における「社会全体」の受益額（18.3兆円）についても個人と法人に分割したケース（8.8兆円）で、ケース2はそうした分割を行わない場合（5.9兆円）である。さらに、個々の法人が享受する受益の金額は、それぞれの付加価値額の大きさに比例すると考える。

そうした考え方に基づき、次のステップを踏んで、1法人当たりの受益額を試算する。(1) 付加価値

額（除く損益）を計算する、(2) 付加価値額（除く損益）を利益法人と欠損法人とで分割する、(3) 繰越欠損金を控除する前の利益額、損失額を算出する。最後に、上記のステップから資本金階級別、利益・欠損法人別の付加価値額（含む損益）が求まるので、その付加価値額に応じて受益総額を按分する。以下では、試算の重要部分を構成する (1) から (3) について詳述する。

(1) 付加価値額（除く損益）の算出

法人企業統計をもとに資本金階級ごとの付加価値額（除く損益）を試算する。付加価値額は、外形標準課税における付加価値額の定義を念頭に、全産業（金融業、保険業を含む）ベースの「役員給与」「役員賞与」「従業員給与」「従業員賞与」「福利厚生費」「動産・不動産賃借料」に「単年度損益」を加えたものとする。ただし、同統計では、そもそも利益、損失が区別されていないため、単年度損益も把握できない。したがって、損益については別途推計することにし、ここでは損益を含まない付加価値額を算出する。

なお、金融業、保険業を含む全産業では、1,000万円以上5,000万円未満と5,000万円以上1億円未満の階級が統合された形式でデータが提供されているため、その二つの階級が区別されている金融業、保険業を除いたベースの数値をもとに分割する。

(2) 1 利益法人当たり付加価値額と 1 欠損法人当たり付加価値額の比率の推定

法人企業統計では利益法人と欠損法人という区がないため、付加価値を両者に振り分けるには、推計に依らなければならない。そこで、統計(ハ)の外形対象法人パートにおける付加価値に関するデータを加工することによって、1 法人当たりの付加価値額について階級ごとに利益法人と欠損法人のデータの間にもどのような関係性があるのかを調べる。すると、利益法人の1 法人当たり付加価値額（除く単年度損益）は、欠損法人対比、資本金1億円超10億円未満の階級で約2倍、資本金10億円以上の階級で約0.9倍という結果になる（注29）。資本金1億円以下の階級については情報が得られない。

そこで、すべての資本金階級で利益・欠損別のデータが揃う営業収入、および、減価償却費の損金算入額について同様の計算を行なうと、資本金10億円未満の階級では、階級ごとに多少のバラつきはあるものの営業収入については、1 利益法人の金額が欠損法人対比2～3倍、減価償却費については2倍前後の値になっており、資本金の多寡によってその比率に大きな変化はみられない。しかし、資本金階級が50億円超、100億円超になると、いずれもその比率は低下する。これらを踏まえ、付加価値額における資本金1億円超10億円未満の階級での2倍という数値をそれより下の階級に適用することには一定の妥当性があると考えられる。このステップによって、付加価値額（除く損益）の区分ごとのデータが算出できる。

(3) 利益額と損失額の算出

上記のステップで損益を除いた付加価値額を算出したが、ここではそれに利益や損失を加減算し、単年度損益を含めた付加価値額を求める。利益や損失は、会社標本調査をもとに推計し、利益法人が計上する利益額は、申告所得に繰越欠損金の当期控除額を足し合わせ、欠損法人の損失額については、欠損

金額に繰越欠損金の当期控除額を控除することによって求める。

こうすることによって付加価値のすべての要素が揃い、付加価値額（含む損益）の区分別データが求められることになる。その付加価値額に応じて林〔2015〕の受益額の試算値である8.8兆円（ケース1）、5.9兆円（ケース2）を按分する。

（注22）業種ごとの対応関係だが、収入金額課税対象の電気供給業、ガス供給業、生命保険業、損害保険業に、法人企業統計における電気業、ガス・熱供給・水道業、生命保険業、損害保険業をそれぞれ対応させている。また、少額短期保険業は税額が少ないため試算の対象から外す。

（注23）厳密に言えば、地方交付税の原資となる割合は、法人税34%、所得税32%である（2012年度）。

（注24）法人税額から控除できない分は還付される。

（注25）保険業法に規定する相互会社に関しては、資本金階級の特定が困難なため、今回試算の対象から外す。

（注26）本店が所在する都道府県以外に事業所を構えている法人については、複数にカウントされる。

（注27）各階級の税額の集計値とマクロの数字が一致しない理由としては、後者には超過税率分のほか、普通法人以外が納めた税額も含まれることなどが考えられる。

（注28）具体的には、第1に、外形標準課税について、上記(1)(a)で求めた資本金階級別の税額を租税公課から控除する。第2に、海外で支払われた税金について、統計(G)にある現地法人の法人税等のデータを会社標本調査の第1表に記載されている外国税額控除の金額に応じて各区分に按分することによって差し引く。

（注29）単年度損益は、単年度利益と単年度損失に区別され、それらのデータ自体は統計(H)から得ることができる。しかし、単年度利益には、繰越欠損金を控除した結果として欠損になった法人の利益が含まれている。そこで、利益法人のみが計上した単年度利益は、利益法人の所得額に繰越欠損金の当期控除額（会社標本調査より）を加算して算出する。欠損法人については、単年度損失の金額に、利益法人計上分を差し引いた単年度利益の金額を加えて算出する。

参考文献

- [1] Beltrame, Pierre and Oliva, Eric [2011]. "Tax aspects of fiscal federalism in France," Bizioli, Gianluigi and Sacchetto, Claudio eds. *Tax Aspects of Fiscal Federalism: Comparative Analysis* IBFD.
- [2] Bird, M. Richard [2006]. "Local business taxes," Bird, M. R. and Vaillancourt, Francois, eds. *Perspectives on Fiscal Federalism* The World Bank.
- [3] Bird, M. Richard [2014]. "A better local business tax: The BVT," IMFG Papers on Municipal Finance and Governance No.18.
- [4] Bird, M. Richard and Slack, Enid [2013]. "Local taxes and local expenditures: Strengthening the Wicksellian connection," Working Paper International Center for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University.
- [5] Bordignon, Massimo and Giannini, Silvia and Panteghini, Paolo [2000]. "Reforming business taxation: Lessons from Italy?" *Societa italiana di economia pubblica working papers*.
- [6] Broadway, Robin and Shah, Anwar [2009]. *Fiscal Federalism*, Cambridge University Press.
- [7] Keen, Michael [2003]. "Tax reform in Italy," *Tax Notes International*, February 17.
- [8] Longobardi, Ernesto [2013]. "From transfers to tax "co-occupation": The Italian reform of intergovernmental finance," Kim, Junghun Lots, Jorgen and Blöchliger, Hansjorg eds. *Measuring Fiscal Decentralization*.
- [9] Luna, Leann Murray, N. Matthew and Yang, Zhou [2012]. "Entity taxation of business enter-

-
- prises,” Ebel, D. Robert and Petersen, E. John eds. *The Oxford Handbook of State and Local Government Finance*, Oxford University Press.
- [10] McIntyre, J. Michael and Pomp, D. Richard [2009]. “Michigan’s new apportioned value added tax,” *State Tax Notes*, March 2.
- [11] Neubig, Tom, Cline, Robert and Dauchy, Estelle [2010]. “Non-VAT Taxes on Value Added: The European Union Experience,” *Tax Notes*, August 9.
- [12] Oakland, H. William and Testa, A. William [1998]. “Can the Benefits Principle Be Applied to State-local Taxation of Business,” Working Papers Series from Federal Reserve Bank of Chicago.
- [13] Pogue, F. Thomas [1998]. “State and Local Business Taxation: Principles and Prospects,” Brunori, David ed. *The Future of State Taxation*, The Urban Institute Press.
- [14] Prud’homme, Rémy [1995]. “The dangers of decentralization,” *The World Bank Research Observer* vol.10 no. 2.
- [15] Sullivan, A. Martin [2008]. “Business Tax Reform: Lessons from Texas,” *Tax Notes*, May 5.
- [16] 金子宏 [2010]. 「事業税の改革（外形標準化）を考える－課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実－」『租税法理論の形成と解明 下巻』
- [17] 木村真 [2012]. 「フランスの政府間財政調整に関する近年の改革とその背景」HOPS Discussion Paper Series No. 14.
- [18] 工藤裕子 [2014]. 「行政サービスの対価か、税収確保か、成長戦略か—EUと国内政治の間で揺れたイタリア州生産活動税の16年間」『地方税』2014年11月号
- [19] 佐藤主光 [2011]. 『地方税改革の経済学』日本経済新聞出版社
- [20] 篠原正博 [2013]. 「フランスの2010年職業税改革—改革の背景および企業への影響を中心に—」IERCU Discussion Paper No. 202.
- [21] 戸谷裕之 [2001]. 「事業税改革と地方消費税構想—二つの付加価値税—」橋本徹編著『地方税の理論と課題（改訂版）』税務経理協会
- [22] 林宜嗣 [2015]. 「地方法人課税の課題と改革の方向」『租税研究』2015年3月号
- [23] 松浦茂 [2012]. 「フランスにおける地方の財政自主権と経済危機下の地方税財政改革—職業税の廃止と地域経済税の創設をめぐって—」リファレンス
- [24] 村田雅志 [2003]. 「外形標準課税導入による法人事業税負担の変化（2）」UFJ総合研究所調査レポート
- [25] 持田信樹 [2004]. 『地方分権の財政学—原点からの再構築—』東京大学出版会
- [26] 諸富徹、門野圭司 [2007]. 『地方財政システム論』有斐閣ブックス