



JRI news release

企業課税改革のあり方

～ 企業活力向上のために実効税率の引下げを

2002年6月19日

株式会社日本総合研究所

調査部 税制研究会

<http://www.jri.co.jp/>

本レポートに関するご照会は、下記宛にお願い致します。

(株)日本総合研究所 調査部

経済・社会政策研究センター所長 湯元 健治

TEL 03-3288-4737 e-mail :yumoto.kenji@jri.co.jp

経済・社会政策研究センター主任研究員 西沢 和彦

TEL 03-3288-5052 e-mail : nishizawa.kazuhiko@jri.co.jp

要 旨

1. わが国経済の再生を図る上で、企業活力を高め、グローバル規模での国際競争に打ち勝つための企業努力を税制が側面から支援していくことは、極めて重要。

2. 企業課税改革に関しては、わが国の法人実効税率の水準について、法定実効税率は、既に他の先進諸国並で引き下げの余地はないとする政府税調に対し、日米主要企業の個社別の連結財務諸表上の実効税率を比較し、わが国企業の水準は米国企業の1.5倍に達しているとする経済産業省の間で見解の相違。

3. 他方、経済界や経済財政諮問会議は、法定実効税率の大幅な引き下げを主張しているが、その財源をどうするかについては、明確な言及がない。小泉首相は、諮問会議に対して、法人事業税への外形標準課税導入によって、実効税率を引き下げよう指示したが、本格的な実効税率引き下げではないとの不満も。

4. 日本総研は、3月20日「経済再生をサポートする税制改革」と題するレポートの中で、企業活力を高める税制改革として、IT投資促進税制の創設、研究開発投資減税の拡充、ベンチャー・起業支援税制の拡充を提言したが、本レポートでは、実効税率の引き下げを含めて企業活力を高める税制改革の具体策を提言する。

5. 日本総研では、まず、個別企業ごとの有価証券報告書を仔細に分析することにより、企業の税負担の実態を解明するアプローチを試みた。
分析概要・結果は、以下の通り。

・日経225採用銘柄206社（金融・証券・保険を除く）の有価証券報告書の税効果会計（連結）に関する注記事項を分析した結果、次のような事実が判明。

法定実効税率（単純平均41.5%）よりも、企業の税負担の実感とも言える税効果会計適用後の実効税率は、平均で46.2%と4.7%ポイント高い。

当期利益計上企業168社中、税効果会計適用後の実効税率の方が法定実効税率より高い企業は、102社と6割を占めるのに対し、逆に下回る企業も66社存在する。

6. 以上の分析で明らかになった点は、以下の通り。

企業が実効税率の低い国に活動拠点を移し、現地で再投資することでグループ全体の税負担を能動的に引き下げている。

試験研究費に関する税額控除が十分に使われていない。繰越欠損金の控除や繰戻還付等の制度が十分でない。

減価償却制度、法定耐用年数が見直されていない結果、企業の税負担が増大。

連結納税制度が有効に利用されれば、グループの税負担を下げ得る。

7. 法定実効税率と個別企業の実効税率の間の乖離の原因が、税制上の問題に起因する場合には、その歪みを是正することが企業活力向上の上で重要。具体的には、以下の改革を提言。

提言1. 外国税額控除の適用要件の緩和

控除余裕額・控除限度超過額の繰越期間を5年に延長、出資比率要件を現行の25%以上から10%以上に引き下げることによって、企業の海外投資の果実を国内に還元することを促進

提言2. 試験研究促進税制の拡充

控除率を現行の15%から20%に引き上げ、控除限度額も現行の法人税額の12%→25%へ、売上高比率に応じて一定割合を控除する米国型の仕組みの導入

提言3. 繰越欠損金控除期間の延長と繰戻還付の凍結解除

繰越控除は、現行の5年から10年に延長（その際は、米国型の代替ミニマム税を導入）、繰戻還付の凍結を解除し、期間を1年から2年に延長

提言4. 減価償却制度の見直し

償却可能限度額を現行の100分の95から備忘価格を残すまでに改める、陳腐化の激しい機械、コンピューター等を中心に法定耐用年数を短縮

提言5. 連結付加税の廃止

連結納税制度の本来の趣旨に照らせば、税収確保目的の付加税は早急に廃止すべき

8. 以上の改革により、企業の実効税率は法定実効税率に近づくことが期待されるが、わが国の法定実効税率は、OECD諸国の中でも最も高く、一段の引き下げを図る必要。

9. 現在、検討されている総務省案による法人事業税への外形標準課税導入は、黒字企業の実効税率引き下げ手段として俄かに注目されているが、日本総研が行ったシミュレーション結果によれば、総務省案は、次の3点において問題あり。

簡易外形課税や資本割が導入されている総務省案は、応益性を重視する本来の外形標準課税とはかけ離れた内容。

総務省案によって、黒字大企業の実効税率は確かに下がるが、その幅は1.21%と僅かであり、なお大企業偏重の負担構造が維持。

資本金1,000万円未満の小規模法人の税負担が減少する一方、同1,000万円～1億円の中小企業の実効税率が増大する等、小規模法人を過度に優遇する内容。

10. 総務省案の問題点を踏まえ、日本総研では以下の改革を提言する。

受益に応じた適正な負担という観点から、法人事業税の税収規模は現行の半分に圧縮するよう税率を引き下げ。

残りの半分は、課税標準として付加価値のみを採用する本来の外形標準課税を導入。その際、基本税率は税収中立の観点から0.83%、資本金1,000万円未満の小規模法人には、軽減税率0.65%を適用。

11. 日本総研の改革案の結果、黒字大企業の法定実効税率は、現行の40.87%から4.35%低下し、36.52%まで低下すると試算される。

なお、法人事業税が半分に圧縮されることに伴い、法人税（国税）の損金算入額が減少するため、法人税額が増加するが、その税収は、欠損金の繰越控除期間延長、繰戻還付再開、連結付加税の廃止等の財源に充当する。

12. 法人事業税の圧縮によって、法人実効税率の引き下げを図る上での大前提は、財源の確保。基本は、地方の行政サービスに関わる受益と負担の見直しを通じた地方歳出の削減によるべき。行政サービスの低下が容認されない場合は、地域住民の同意の下で、地方消費税の拡充によって財源確保を図る必要（必要な引き上げ幅は0.72%と試算）。

13. OECD諸国の実効税率の平均は、31.51%

（KPMG調べ）であり、中期的には、さらなる引き下げが必要。ただし、その場合には、国と地方の税・歳出構造・財源移転システムの抜本改革、個人と企業の受益と負担のあり方の見直し、等の構造改革の断行とセットで行うことが不可欠。

以 上

実効税率に関する政府部内の対立

経済産業省の見解

「日米主要企業10社の法人所得課税の実効税率を比較すると、わが国の実効税率はアメリカの約1.5倍に達している。(中略)課税ベースを拡大するとともに、税率を引き下げる方向で検討を進める必要がある。」

第8回経済財政諮問会議における平沼赳夫経済産業大臣の発言(2002年3月29日)

(図表1) 企業別実効税率の日米比較(連結財務諸表より作成)

日本企業	企業別実効税率	法定実効税率との乖離	米国企業	企業別実効税率	法定実効税率との乖離
トヨタ	47.3	6.0	GE	31.0	▲ 4.0
NTT	45.4	4.4	マイクロソフト	33.0	▲ 2.0
ソニー	43.5	1.5	エクソンモービル	42.4	7.4
ホンダ	46.4	5.4	ウォルマート	36.5	1.5
キャノン	38.4	▲ 3.6	ファイザー	35.4	0.4
松下電器	49.5	7.6	インテル	30.4	▲ 4.6
日立製作所	50.9	9.1	IBM	29.8	▲ 5.2
イトーヨーカ堂	45.1	3.0	ジョンソン・アンド・ジョンソン	27.5	▲ 7.5
富士写真フイルム	43.9	1.9	AOLタイムワーカー	38.9	3.9
NEC	61.0	19.0	メルク	30.6	▲ 4.4
平均	47.1	5.4	平均	33.6	▲ 1.5

(資料) 経済産業省資料

(注1) 決算期は2000年12月期から2001年6月期。

(注2) トヨタとNTTは米会計基準の年次報告書による。

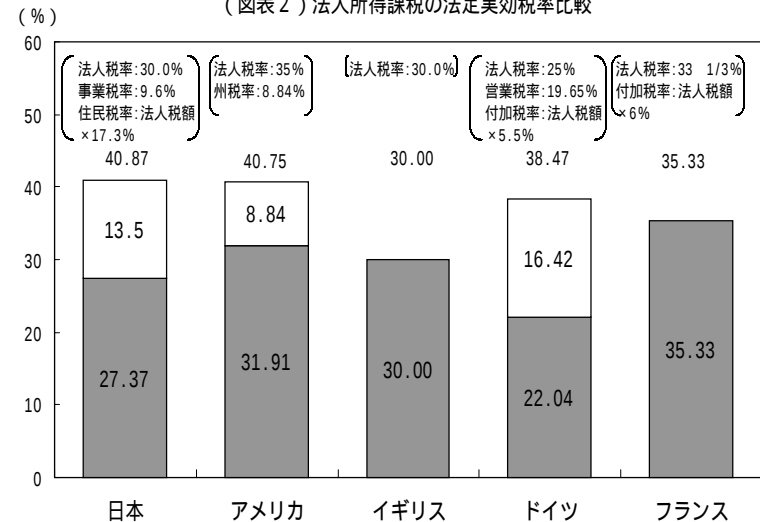
(注3) AOLタイムワーカーは合併前の旧AOLの数値。

政府税制調査会の見解

「法人税率は既に先進国並みの水準となっており、開発途上国の水準を念頭において、これ以上の税率引き下げを行うことは適当ではない。」

「あるべき税制の構築に向けた基本方針」
(2002年6月14日)

(図表2) 法人所得課税の法定実効税率比較

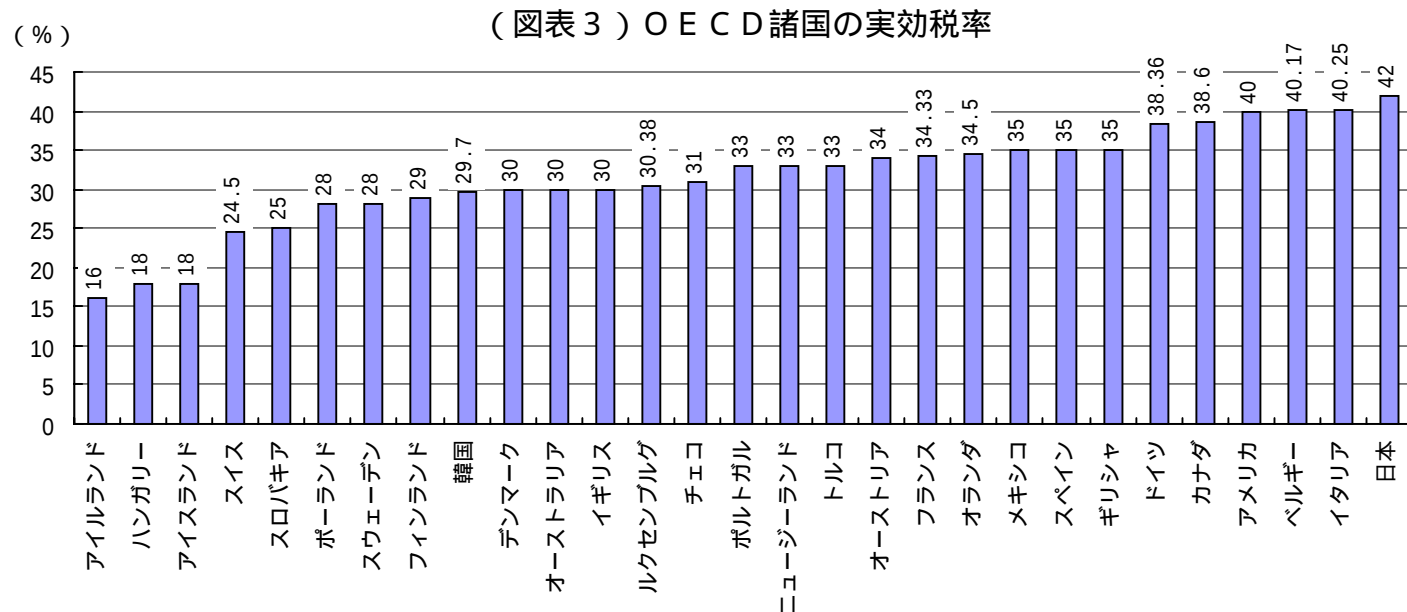


(資料) 政府税調資料

実効税率の議論の問題点

1．わが国の法定実効税率の諸外国との比較に際し、例えば、アメリカは、州ごとに地方税率が異なり（非課税～13.5％）、特定の州のみを取り出した比較には限界がある。また、OECD諸国の中で比較しても、わが国の企業税率は最も高い（図表3）。グローバルな観点からみて、わが国の法定実効税率の水準のさらなる引き下げが必要。

2．法定実効税率と企業の財務諸表上の実効税率が異なるのは、税務会計と財務会計（特に連結）の相違であり、むしろ当然。問題は、法定実効税率よりも実際の企業の税負担が重いことであり、乖離を生じさせている要因の中に、税制上の歪みが起因している場合があることである。従って、乖離の要因を分析し、税制の歪みを是正することが不可欠。



(資料) KPMG International 調べ

(注1) 2002年1月時点。

(注2) ギリシャは、25%と35%、オランダは29%と34.5%の2本建。

法定実効税率と実際の税負担

～ 税効果会計適用後の実効税率とは

法定実効税率40.87% → 表面税率

税効果会計適用後の企業毎の実効税率（注） →
企業の実感としての税負担

（注）税効果会計適用後の実効税率について

- 2000年3月期決算より、上場企業を中心として、税効果会計が義務付けられたことにより、退職給付引当金の税法上の損金不算入など、財務会計と税務会計の費用認識タイミングの相違による「一時差異」は調整された結果、法定実効税率（企業毎に異なる。おおむね42%）と税効果会計適用後の実効税率は、本来同一になる。
- しかし、それでも、法定実効税率と税効果会計適用後の実効税率（以下、単に実効税率）が異なるのは、交際費をはじめとしてなど税務会計上永久に損金算入を認めない「永久差異」などの存在による。
- 税効果会計では、法定実効税率と実効税率に重要な差異があるときは、財務諸表に差異の内訳を注記しなければならないこととしている（但し、5%以下であれば省略できる）。

- 松下電器産業を例にとると、平成11年度の実効税率（連結）は、62.7%に達していた。平成12年度は縮小し、同49.5%となったものの、法定実効税率41.9%よりなお7.6%ポイント高い。
- 注記記載の内訳によれば、海外連結子会社の税率差で-7.5%、試験研究費の税額控除で-2.8%実効税率を引き下げる一方、税務上損金算入されない費用11.2%、評価引当金の増減5.4%などで実効税率を押し上げている。

例）有価証券報告書における注記の例

松下電器産業（連結）

	H11	H12
法定実効税率	41.9	41.9
試験研究費の税額控除	▲ 1.3	▲ 2.8
海外連結子会社の税率差	▲ 3.2	▲ 7.5
税務上損金算入されない費用	6.6	11.2
評価引当金の増減	18.7	5.4
その他		1.3
実効税率	62.7	49.5

206社を対象とした分析

～ 企業実態へのアプローチ

実効税率の議論を整理し直すためには、法定実効税率と税効果会計適用後の実効税率の差異の発生原因を、標本数を増やして分析する必要がある。

< 日本総研における分析の概要 >

1. 対象・・・日経225採用銘柄のうち、銀行・証券・保険を除く206社の連結財務諸表における税効果会計に関する注記事項。

2. 分析方法・・・差異の発生原因は、「交際費等損金不参入」、「受取配当金益金不算入」など数多くある。これら発生原因を計上している企業数、法定実効税率と企業毎の実効税率を乖離させている程度などを調べる。

3. プロフィール・・・当期利益計上企業は168社、当期損失計上企業は、38社（当期損失計上企業は、分析の対象から除外）。

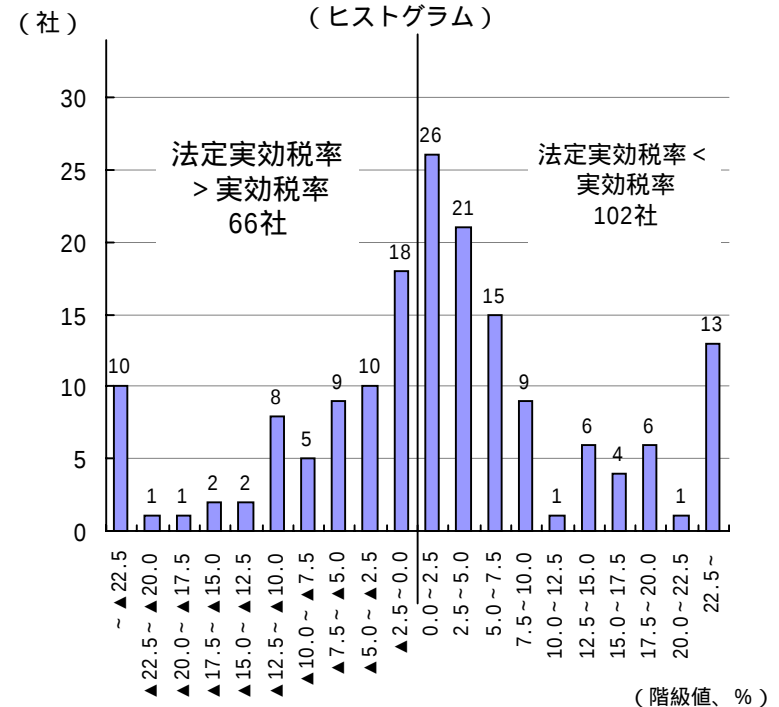
4. サンプルの説明力・・・168社の税引前当期利益の合計額は、約12兆円となり、わが国企業全体（法人企業統計ベース）の約半分に相当するサンプル規模。

5. なお、法定実効税率と実効税率の差異が5%以下のときは、差異を記載する義務がないため、差異の記載のない企業25社については、法定実効税率と税効果会計適用後の実効税率の差のみを分析した（5%以下でも差異を記載している企業もある）。

分析結果 - 実効税率は企業によってバラツキ

- 168社中、税効果会計適用後の実効税率が法定実効税率を上回る企業は、102社。一方、実効税率が法定実効税率を下回る企業は、66社。
- 総じて、企業の実際の税負担が、いわば表面税率である法定実効税率よりも重いことが分かる。
- 但し、企業によってバラツキがある点に注意を要する。経済産業省の分析（図表1）に比べ、実態は多様である。（図表4・5）。
- このような分布の形成が企業レベル、および、わが国の経済・財政といったマクロレベルで望ましいものか否かが核心となる。

（図表4）税効果会計適用後の実効税率と法定実効税率の乖離



（資料）各社有価証券報告書連結財務諸表注記事項より日本総合研究所集計

（注1）乖離 = 実効税率 - 法定実効税率。

（注2）168社について集計。対象は、日経225採用銘柄（銀行・証券・保険を除く）206社のうち、当期利益計上企業。他は、当期損失計上企業。

(図表 5) 税効果会計適用後の実効税率と法定実効税率の乖離

実効税率 - 法定 実効税率	社数	企業
～ ▲22.5	10	サッポロ 日本板硝子 日本鋼管 住友金属鉱山 アルプス電気 日産 富士重工業 日水 川崎汽船 日本航空
▲22.5～▲20.0	1	Jエナジー
▲20.0～▲17.5	1	東映
▲17.5～▲15.0	2	加計計算機 三菱商事
▲15.0～▲12.5	2	東洋紡績 フジクラ
▲12.5～▲10.0	8	ユニチカ 日本碍子 TDK ミツミ 横河電機 ニコン 帝国石油 全日空
▲10.0～▲7.5	5	アビビル カネボウ 不二越 三菱地所 関西電力
▲7.5～▲5.0	9	日石三菱 旭硝子 住友大阪セメント 古河電 ミネベア 三洋電機 太陽誘電 間組 日商岩井
▲5.0～▲2.5	10	ニチレイ 東レ 日本曹達 信越化学 昭和シェル 住友電気 アドバンテス ヤマハ 東京エレクトロニクス 高島屋
▲2.5～0.0	18	北越製紙 住友化学 花王 コニカ 新日鉄 三井金属 ダイキン NTN 日立造船 パイオニア 松下通 デンソー ファナック 京セラ キヤノン 三井物産 平和不動産 日本郵船
0.0～2.5	26	日清製粉 森永製菓 日東紡績 王子製紙 日産化学 東ソー 電気化学 富士フィルム 武田薬品 藤沢薬品 テルモ 東邦亜鉛 東洋製罐 三菱電機 ソニー トヨタ 住友商事 パナソニック 東武鉄道 京王電鉄 JR東日本 JR西日本 NTTドコモ 東京電力 東京ガス セコム
2.5～5.0	21	日本製粉 帝人 宇部興産 日本化薬 第一製薬 大日本製薬 エーザイ 東海カーボン 住友金属 シャープ リコー 凸版印刷 極洋 大和ハウス 積水ハウス 丸井 イトーヨーカ堂 NTT NTTデータ 中部電力 大阪ガス
5.0～7.5	15	宝ホールディングス クラレ 旭化成 三共 塩野義製薬 同和鉱業 クボタ 日本精工 アイシン 松下電工 石川島播磨 ホンダ 日本コムシ イオン 三菱倉庫
7.5～10.0	9	明治製菓 麒麟麦酒 日立 東芝 富士電機 松下電器 スズキ 大日本印刷 トーメン
10.0～12.5	1	TOTO
12.5～15.0	6	三菱重工業 沖電気 シチズン 鹿島建設 三越 三井不動産
15.0～17.5	4	日清油 日本たばこ 協和発酵 トビー工業
17.5～20.0	6	山之内製薬 NEC 大成建設 伊藤忠商事 商船三井 KDDI
20.0～22.5	1	明治乳業
22.5～	13	日清紡績 日本エナジー 三菱化学 横浜ゴム コマツ 荏原製作所 明電舎 富士通 三井造船 飛鳥建設 熊谷組 丸紅 小田急

(資料) 各社有価証券報告書より日本総合研究所集計

(注 1) 2000年度、連結決算の数値。

(注 2) 有価証券報告書に法定実効税率の記載のない企業に関しては、前年度に数値の掲載がある場合、前年度と同様か、業種によって明らかに特徴がある場合、同業他社の数値を用いた。

(図表 6) 乖離の内訳

(社、%)

		社数	単純平均	最大	最小	標準偏差
法定実効税率		168	41.5	42.3	35.7	1.2
主に実効税率を引上げる項目	(差異を生じさせる項目)					
	税務上の損金不算入	118	6.1	111.1	0.3	11.0
	子会社当期欠損金	28	11.5	53.1	▲ 3.7	16.2
	評価性引当金の増減	49	3.2	433.8	▲ 115.4	70.8
	住民税均等割	58	2.7	29.3	0.1	4.9
	受取配当金消去	17	5.4	19.6	▲ 1.8	5.3
	子会社欠損金評価性引当額	7	9.5	16.2	1.2	5.3
	連結調整勘定償却	22	1.9	7.5	▲ 3.4	2.5
	過年度法人税等	7	4.9	35.0	▲ 11.3	15.0
	税額控除 (試験研究費等)	14	▲ 2.2	▲ 0.6	▲ 4.0	1.2
主に実効税率を引下げる項目	外国税額控除	8	▲ 5.0	11.2	▲ 14.6	7.9
	未実現利益消去	7	▲ 6.5	38.8	▲ 28.8	22.5
	子会社繰越損失	12	▲ 4.1	25.8	▲ 48.7	16.4
	持分法投資損益	46	▲ 1.9	10.8	▲ 29.9	6.4
	海外子会社税率差異	52	▲ 4.9	3.9	▲ 31.5	7.8
	受取配当金等益金不算入	72	▲ 3.6	▲ 0.1	▲ 21.2	4.3
	その他	139	0.7	11.0	▲ 4.3	2.3
	分類不能	83	▲ 1.3	88.0	▲ 48.4	17.1
実効税率		168	46.2	533.1	▲ 33.6	42.5

(資料) 各社有価証券報告書連結財務諸表注記事項より日本総合研究所集計

(注 1) 単純平均などの基本統計量は、差異項目を計上した企業のなかでの数値。

(注 2) 実効税率とは、税効果会計適用後の企業毎の実効税率。

分析結果 - 各要因による実効税率の引上げと引下げ

168社の法定実効税率の単純平均は、41.5%、実効税率は同46.2%。

< 主な実効税率引上げ要因 >

1. 税務上の損金不算入（計上企業118社、118社の単純平均6.1%）
2. 子会社当期欠損金（同28社、同11.5%）
3. 評価性引当金の増減（同49社、同3.2%）
4. 住民税均等割（同58社、同2.7%）

< 主な実効税率引下げ要因 >

1. 受取配当金等益金不算入（同72社、▲3.6%）
2. 海外子会社税率差異（同52社、▲4.9%）
3. 持分法投資損益（同46社、▲1.9%）

なお、税額控除（試験研究費等）は、同14社、同▲2.2%にとどまる。

実効税率を押し上げる要因と押し下げる要因が働き、総じて、企業の税負担は、法定実効税率よりも高めである。

これら要因は、企業にとって受動的なものと、能動的なもの（例えば、海外子会社税率差異）に分かれる。

(図表7) 海外子会社税率差異

(％ポイント)

	企業	1999	2000
1	丸紅	▲ 28.2	▲ 31.5
2	日清紡績	▲ 3.7	▲ 29.5
3	川崎汽船	▲ 4.7	▲ 24.2
4	太陽誘電	▲ 10.0	▲ 23.4
5	ミネベア	18.8	▲ 17.4
6	オークマ	▲ 1.0	▲ 17.2
7	T D K	▲ 8.4	▲ 14.1
8	住友商事	▲ 9.9	▲ 13.9
9	旭硝子	▲ 9.1	▲ 10.3
10	古河電気工業		▲ 9.8
11	ヤマト運輸		▲ 8.4
12	バイオニア	▲ 6.4	▲ 8.0
13	松下電器	▲ 3.2	▲ 7.5
14	日本エレクトロニクス		▲ 6.8
15	山之内製薬	▲ 10.6	▲ 5.7
16	コマツ	▲ 5.9	▲ 5.0
17	日石三菱		▲ 4.7
18	アルプス電気		▲ 4.0
19	イオン	▲ 3.0	▲ 4.0
20	光洋精工	13.0	▲ 3.9
21	三井物産	▲ 2.5	▲ 3.9
22	三菱商事	▲ 34.1	▲ 3.3
23	三洋電機	▲ 1.7	▲ 3.2
24	信越化学工業		▲ 3.1
25	三菱レイヨン	▲ 2.1	▲ 2.9
26	シャープ	▲ 3.2	▲ 2.9
27	日産	▲ 0.5	▲ 2.9
28	アドバンテスト		▲ 2.7
29	日立	▲ 14.7	▲ 2.3
30	カシオ計算機	▲ 4.4	▲ 2.3

(図表8) 税額控除

(％ポイント)

	企業	1999	2000
1	富士重工業		▲ 4.0
2	松下通	▲ 3.6	▲ 3.8
3	日本曹達	▲ 6.9	▲ 3.7
4	シャープ		▲ 3.6
5	松下電器	▲ 1.3	▲ 2.8
6	藤沢薬品工業		▲ 2.3
7	キャノン	▲ 1.3	▲ 2.1
8	ソニー	▲ 1.3	▲ 1.7
9	三洋電機	▲ 3.6	▲ 1.5
10	東京エレクトロン	▲ 2.6	▲ 1.2
11	太陽誘電	▲ 1.0	▲ 1.1
12	住友電気工業	▲ 1.5	▲ 1.0
13	アドテスト		▲ 0.8
14	富士写真フィルム	▲ 1.4	▲ 0.6
15	日清紡績	▲ 2.6	
16	武田薬品工業	▲ 1.1	
17	東洋製罐	▲ 0.9	
18	光洋精工	▲ 5.8	

(図表9) 子会社当期欠損金

(％ポイント)

	企業	1999	2000
1	横浜ゴム		53.1
2	日清紡績	16.6	52.9
3	小田急	466.6	51.9
4	三菱化学		32.2
5	コマツ	6.1	23.1
6	シチズン	9.2	14.7
7	三菱自動車	92.5	11.3
8	日本精工	35.4	10.5
9	イオン	7.4	8.5
10	同和鋳業		8.3
11	三井物産	7.7	7.6
12	大日本印刷	4.6	7.4
13	東レ		7.3
14	カネボウ	14.8	7.2
15	クラレ	2.4	6.4
16	日本たばこ産業	3.9	5.6
17	三菱商事	70.9	5.2
18	旭硝子	7.6	4.7
19	三菱倉庫		4.2
20	アルプス電気	▲ 113.5	3.3
21	三井造船		3.0
22	伊藤忠商事	24.0	1.7
23	イトーヨーカ堂	1.1	1.7
24	武田薬品工業	0.6	1.5
25	キャノン	0.9	0.9
26	富士写真フィルム	0.1	0.6
27	東京ガス		0.4
28	京セラ		0.3
29	日本板硝子	▲ 27.9	▲ 3.7
30	マツダ	▲ 52.2	▲ 7.4

(資料) 各社有価証券報告書より日本総合研究所集計

(注1) 連結決算の数値。

(注2) 2000年度の上位企業。

(注3) 空白は、有価証券報告書に記載がなく数値が入手できないケース。

図表6の用語に関する注

1. 子会社当期欠損金

連結財務諸表では、親会社の利益と子会社の損失は、相殺される。しかし、本データは連結納税導入前の2000年度決算であるため、子会社欠損金を親会社の所得から控除できないため、支払い税金が多くなってしまう。

2. 評価性引当金の増減

いったん計上した繰延税金資産の回収可能性が低い場合に計上する。繰延税金資産には、繰越損失も含まれるが、繰越期間を超える、あるいは、回収の見込みが立たない場合は、繰延税金資産に対し、評価性引当金を計上し、実効税率を高めることになる。

3. 住民税均等割

法人住民税は、国税である法人税額にかかる法人税割のほか、資本等の規模・従業者数にかかる均等割がある。平成13年度の住民税均等割は、道府県・市町村合わせて5,261億円。法人住民税収の約19%に相当する。この分、実効税率を押し上げている。

4. 税額控除

143中14社が計上。項目が具体的に記載されている5社であり、いずれも「試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除」。

5. 海外子会社税率差異

わが国と海外で企業に課せられる税率が異なることにより、海外子会社の税引後所得は、わが国で活動するよりも下がることになる。税引後所得を、仮に日本の本社に配当すれば、配当に対し、わが国の税率が課される（但し、海外での支払い税額は、外国税額控除制度で控除される）ことにより、企業グループとしての実効税率は、41.5%程度になってしまう。しかし、わが国へ配当せず、現地で再投資することになれば、その分、企業グループから税金としての現金流出が軽減され、グループの実効税率を押し下げることになる。

6. 外国税額控除

企業の海外活動に対し、外国とわが国と二重課税することを避けるために、設けられた制度。外国税額控除を利用すれば、税効果会計上は、法定実効税率と税効果会計適用後の実効税率との差異として上がってこない。しかしながら、今回の分析で8社が外国税額控除を計上しているのは、「みなし外国税額控除」や、あるいは、過年度に税効果を認識していなかったケースなどが想定され、いわば特殊ケースと判断される。

実効税率に関する提言1・2

～海外活動の果実を国内へ

以上のような現状を踏まえて、法定実効税率の改革を行う必要がある。改革に際して、われわれの基本スタンスは、次の通りである。

個別企業の実効税率（税効果会計適用後）と、法定実効税率の乖離の要因を把握し、制度的歪みによって乖離が生じている場合には、まず、その歪みを是正する。

法定実効税率を引下げの場合には、わが国の財政状況に鑑み、具体的な財源（歳出削減、他の増税措置）を明示するpay - as - you - go方式を旨とすべきである。

そこで、次の1～5を提言する。

提言1．外国税額控除の適用要件の緩和

143中52社が、海外子会社税率差異を計上している（図表6・7）。外国に比べて、わが国の税率が高いことなどにより、企業は海外における子会社の利益をわが国の本社に配当することなく、海外において再投資し、グループ全体で税負担の引下げをはかっている。

このように、企業の海外活動が活発化するなかで、海外活動の果実を国内へ呼び戻すために、外国税額控除の利便性を改善しなければならない。

外国税額控除の現行制度では、控除余裕額・控除限度超過額の繰越期間は、3年となっている。

また、間接外国税額控除の対象となる関連会社の出資比率の要件は25%以上となっている。控除余裕額・控除限度超過額の繰越期間を5年に延長し、出資比率要件は英米独仏などの10%以上へと緩和する。

提言2．試験研究促進税制の拡充

税額控除は、143中14社が計上している（図表6）。項目が具体的に記載されているのは5社であり、いずれも「試験研究費の額が増加した場合等の法人税額の特別控除」となっている（他は不明）。

14社という計上社数は、前年度（1999年度）と同数であり、うち10社が同一企業である（図表8）。R&D促進の視点にたてば、現行の利用水準および利用企業の広がりとは言いえない。

増加試験研究費税額控除制度の控除率を現行の15%から20%に上げると同時に、控除限度額も引上げ（現行、法人税額の12%→25%へ）。対象企業を拡大するために、試験研究費の対売上高に応じて一定割合を控除する米国型の仕組み（注）を新たに導入し、現行制度との選択適用可能とする。

（注）対売上高比	1.0～1.5%	控除率	2.65%
同	1.5～2.0%	控除率	3.20%
同	2.0%以上	控除率	3.75%

実効税率に関する提言 3 ～ 5

～ 既存税制の改善による活性化と税負担軽減を

提言 3 . 繰越欠損金控除期間の延長と繰戻還付の凍結解除

繰延税金資産のなかには、繰越欠損金も含まれる。しかし、現行制度の繰越期間 5 年を過ぎれば、繰延税金資産に引当が行われ、企業の実際的な税負担は高まることになる。

評価性引当金の増減を計上した49社のなかには、こうした繰越欠損金の控除期間超も含まれると考えられる（図表 6）。企業の収益性の見通しをより厳密に行うことを前提に、繰越期間を10年程度まで延長することが必要である（その際は、米国型の代替ミニマム税を導入）。合わせて、現在凍結中の繰戻還付を解除し、期間を、1年から2年に延長する。

提言 4 . 減価償却制度の見直し

償却可能限度額を現行の100分の95から備忘価格を残すまでに改める。同時に、設備の陳腐化のスピードが速い機械、コンピューター等を中心に法定耐用年数を短縮する。

提言 5 . 連結付加税の廃止

143社中28社が子会社当期欠損金を実効税率引上げ要因として上げている（図表 6・9）。すなわち、連結会計でみたグループ全体の利益水準（利益と欠損金の相殺後利益）に比し、グループ全体での税負担が重くなっている。

わが国で導入予定の連結納税制度では、連結対象に含められる企業が、原則100%出資の国内子会社に限られ、連結付加税がかかるなどの制約がある。

連結納税制度の実効を上げるためには、現在の連結付加税は早急に廃止する。

外形標準課税導入と実効税率

～ 総務省案の問題点

黒字企業の実効税率引下げに寄与する法人事業税への外形標準課税導入が、急速に有力視されている。政府税制調査会は、「あるべき税制の構築に向けた基本方針」のなかで、早急な導入を説いている(注1)。

外形標準課税として想定されているのは、総務省案である。しかし、総務省案は、次の3点において問題である。

1. 総務省による外形標準課税案は、本来の外形標準課税とはかけ離れた内容である。例えば、資本金1,000万円未満法人への簡易外形課税の制度や資本割の採用など、応益性を重視する外形標準課税の理念が活かされていない。

2. 総務省案によって、黒字大企業の法定実効税率は確かに下がるが、その幅は1.21%と僅かであり、大企業偏重の負担構造がなお維持されている。小幅な下げを、経済界の反対にもかかわらず(注2)、敢えて行うことは、企業活力の観点からも意義が乏しい。

3. 資本金1,000万円未満の小規模法人の税負担が減少する一方、同1,000万円～1億円の中小企業の税負担が増大する等、小規模法人を過度に優遇する内容。

(注1) 政府税制調査会

「法人事業税への外形標準課税の導入は、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などの重要な意義を有する改革である。外形標準課税の導入により、約7割の法人が法人事業税を負担していないという「税の空洞化」の是正を図り、努力した企業が報われる税制を確立する。外形標準課税は、受益と負担の関係を明確にし、真の地方分権の実現に資するため、早急に導入すべきである。」

「あるべき税制の構築に向けた基本方針」(2002年6月14日)

(注2) 例えば、日本商工会議所・経済団体連合会・日本経営者団体連盟・関西経済連合会「総務省による法人事業税への外形標準課税導入案に反対する」(2001年11月28日)

総務省案のポイント - 所得割と簡易外形課税

総務省案のポイント

1. 法人事業税の半分を、現行制度のまま所得による課税とし、残り半分に外形標準課税を導入
2. 資本金1,000万円未満の小規模法人には、付加価値と資本に基づいて算出した税額に代えて年額48,000円の簡易外形課税選択の制度を提案

総務省案の計算方法（図表10）

- (A) 所得割 計算方法は現行と同様
税率は現行の半分
- (B) 付加価値割 付加価値額 = 収益分配額
(a + b + c) ± 単年度損益
- a . 報酬給与額
 - b . 純支払利子
 - c . 純支払賃料
- (C) 資本割 資本金等に課税

（図表10）総務省外形標準課税導入案の概要

現行	総務省案	
所得による課税 税率9.6% 年400万円以下の金額 ...5.0% 年400万円超800万円 以下の金額...7.3%	所得による課税 (A) 税率4.8% 年400万円以下の金額 ... 2.5% 年400万円超 800万円以下 の金額 ... 3.7%	付加価値割 (B) 税率0.66%
		資本割 (C) 税率0.48%

外形標準課税部分

総務省案のシミュレーション

(図表11) 総務省案に対するシミュレーション

資本金規模別	現行制度			総務省案（簡易外形課税利用のケース）					参考（簡易外形課税を利用しないケース）				
	法人事業税 （推計値）	納税法人数 （=利益計上 法人数）	1法人当 たり	法人事業税 （試算値）	利益計 上法人 数	1利益計上 法人当り	赤字法 人数	1赤字法 人当り	法人事業税 （試算値）	利益計 上法人 数	1利益計上 法人当り	赤字法 人数	1赤字法 人当り
	（億円） A×B	（千） A	（千円） B	（億円） A×C+D×E	（千） A	（千円） C	（千） D	（千円） E	（億円） A×F+D×G	（千） A	（千円） F	（千） D	（千円） G
200万円未満	79	5	1,569	51	5	833	19	48	68	5	1,000	19	93
～500万円未満	950	249	382	968	249	239	778	48	1,928	249	362	778	132
～1000万円未満	420	85	496	355	85	296	218	48	845	85	498	218	194
～5000万円未満	7,590	416	1,823	9,662	416	1,614	679	433	9,662	416	1,614	679	433
～1億円未満	2,168	28	7,766	2,490	28	7,045	23	2,265	2,490	28	7,045	23	2,265
～10億円未満	5,175	16	32,212	4,806	16	25,482	15	4,887	4,806	16	25,482	15	4,887
10億円以上	18,836	4	513,943	17,676	4	399,905	3	94,196	17,676	4	399,905	3	94,196
合計	35,218	802		36,007	802		1,734		37,474	802		1,734	

総税収は、ほぼ不変

資本金1,000万円以上の利
益計上法人の負担は現行の
8～9割水準

資本金1,000万円未満
の利益計上法人の負担
は、現行の5～6割水
準
赤字法人は48,000円

(資料) 日本総合研究所試算

(注) 推計・試算方法。現行制度 - 資本金規模別の申告所得(国税庁「平成12年分会社標本調査結果」)に、法人事業税率9.6%をかけて法人事業税を推計。資本金規模別の法人事業税額を、納税法人数(国税庁「平成12年分会社標本調査結果」)で割って、1法人当りを算出。従って、法人事業税の合計額推計値は、平成12年度の法人事業税実績3兆9,180億円より3,962億円少ないが、総務省案との比較が目的なのでそのままとした。総務省案 - 所得割部分…税率を4.8%としたほか、試算方法は現行制度と同様。付加価値割…付加価値として、財務省「法人企業統計」の役員給与、従業員給与、支払利息・割引料、動産不動産賃貸料を利用。税率0.66%。資本割…資本は、国税庁「平成12年分会社標本調査結果」。税率0.48%。

各課税標準にかかる税負担からみた総務省案

(図表12) 各課税標準にかかる税負担からみた総務省案

資本金規模別	総務省案（簡易外形課税利用のケース）						参考（簡易外形課税を利用しないケース）						
	法人事業税総額 （億円）	所得割		資本割	付加価値割		法人事業税総額 （億円）	所得割		資本割	付加価値割		（参考）
		A + B + C （比率）	A （比率）		B C B + C （比率）	A + D + E （比率）		A （比率）	D （比率）		E （比率）	D + E （比率）	
200万円未満	51 (0.1)	39 (0.2)	12 12 (0.1)	68 (0.2)	39 (0.2)	1 (0.0)	28 (0.2)	29 (0.1)					
～500万円未満	968 (2.7)	475 (2.7)	493 493 (2.7)	1,928 (5.1)	475 (2.7)	150 (2.9)	1,303 (8.8)	1,453 (7.3)					
～1000万円未満	355 (1.0)	210 (1.2)	145 145 (0.8)	845 (2.3)	210 (1.2)	81 (1.6)	553 (3.8)	635 (3.2)					
～5000万円未満	9,662 (26.8)	3,795 (21.6)	721 5,145 5,866 (31.9)	9,662 (25.8)	3,795 (21.6)	721 (14.0)	5,145 (34.9)	5,866 (29.5)					
～1億円未満	2,490 (6.9)	1,084 (6.2)	159 1,246 1,405 (7.6)	2,490 (6.6)	1,084 (6.2)	159 (3.1)	1,246 (8.5)	1,405 (7.1)					
～10億円未満	4,806 (13.3)	2,588 (14.7)	378 1,840 2,218 (12.1)	4,806 (12.8)	2,588 (14.7)	378 (7.4)	1,840 (12.5)	2,218 (11.2)					
10億円以上	17,676 (49.1)	9,418 (53.5)	3,646 4,613 8,258 (44.9)	17,676 (47.2)	9,418 (53.5)	3,646 (71.0)	4,613 (31.3)	8,258 (41.6)					
合計	36,007 (100.0)	17,609 (100.0)	18,398 18,398 (100.0)	37,474 (100.0)	17,609 (100.0)	5,136 (100.0)	14,729 (100.0)	19,865 (100.0)					

（資料）日本総合研究所作成

総務省案とは（１～５）

1. 税収不変・・・法人事業税収総額は、現行制度とほぼ不変(図表11)。

2. 納税法人数拡大・・・外形標準課税を一部導入したことにより、赤字法人にも納税義務が発生。納税法人数自体は拡大。

3. 法人事業税負担の引下げ、しかし、下げ幅は▲2.2%程度・・・法人事業税率が4.8%に半減。一方、資本割・付加価値割に対する納税が発生。資本金10億円以上の法人の場合、1 利益計上法人当たり納税額 3 億9,990万円のうち、所得割 2 億5,697万円に対し、資本割5,306万円、付加価値割8,987万円。資本割・付加価値割部分は、税率に引き直せば、2.56%に相当。従って、実際の法人事業税負担は、 $4.8\% + 2.56\% = 7.4\%$ （現行9.6%比▲2.2%）程度（法定実効税率の引下げ効果は、P 28）。

4. 特定の資本金規模層に増税・・・資本金規模の層別にみると、総務省案では、資本金1,000万円以上 1 億円未満のいわば中小企業層のみ増税となり、一方で、1,000万円未満の層はおおむね減税となる。

5. 1 法人当りの負担額は、なお大企業偏重・・・簡易外形課税制度が提案され、かつ、その税額が年間48,000円と低いことから、資本金1,000万円未満の企業の税負担額は、利益計上法人に関し、現行の 5 ～ 6 割程度に下がる。一方、資本金1,000万円以上の利益計上法人の負担額は、8 ～ 9 割程度への減少にとどまり、なお大企業偏重。

総務省案とは（６）

6. 所得割・資本割が大企業偏重の主因（図表12）・・・総務省案では、半分が所得割となっていることに加え、外形標準に資本割が導入されている。法人事業税総額3兆7,474億円（簡易外形課税を利用しないケース）のうち、5,136億円が資本割、1兆7,609億円が所得割となっているが、資本割の71.0%、所得割の53.5%を資本金10億円以上の法人（6,871社、全法人数の0.27%）で負担している。

総務省案の総括

総務省案は、確かに、企業全体に追加的な負担を与えずに、納税法人数を拡大させている。利益計上1法人当りの法人事業税負担もわずかに引下げている。

しかしながら、外形標準課税と称しつつ、半分は現行制度通りの所得割であり、外形課税の課税標準に資本割を採用し、かつ、簡易外形課税という特例を導入していることにより、負担の程度については、企業規模によって格差が大きい。

特に、資本金1,000万円未満の赤字法人の年額48,000円という納税額は、極端に少ない。

総務省案が、外形標準課税として採用されたとしても、税調基本方針に盛り込まれた外形標準課税の目的、すなわち、公平性・応益性・経済の活性化などの達成は困難であろう。

そこで、外形標準課税の本来の姿をベンチマークとして定めておく必要がある。

本来の外形標準課税とは

(図表13) 付加価値のみを課税標準とする外形標準課税シミュレーション

資本金規模別	総務省案 (簡易外形課税利用のケース)					外形標準課税 (付加価値のみに1.61%を課税)				
	法人事業税 (試算値)	利益計上法 人数	1 利益計上 法人当り	赤字法人数	1 赤字法人 当たり	法人事業税 (試算値)	利益計上法 人数	1 利益計上 法人当り	赤字法人数	1 赤字法人 当たり
	(億円) $A \times C + D \times E$	(千) A	(千円) C	(千) D	(千円) E	(億円) $A \times F + D \times G$	(千) A	(千円) F	(千) D	(千円) G
200万円未満	51	5	833	19	48	68	5	516	19	219
～500万円未満	968	249	239	778	48	3,172	249	381	778	286
～1000万円未満	355	85	296	218	48	1,347	85	543	218	408
～5000万円未満	9,662	416	1,614	679	433	12,523	416	1,550	679	894
～1億円未満	2,490	28	7,045	23	2,265	3,034	28	6,937	23	4,754
～10億円未満	4,806	16	25,482	15	4,887	4,479	16	19,819	15	8,894
10億円以上	17,676	4	399,905	3	94,196	11,226	4	218,736	3	100,116
合計	36,007	802		1,734		35,849	802		1,734	

(資料) 日本総合研究所試算

(注) 日本総研案の法人事業税試算は、付加価値のみに1.61%の税率をかけて試算。

本来の外形標準課税こそ議論のベンチマーク

1. 納税法人数は、総務省案と同様赤字法人にも拡大する（図表13）。

2. 資本金1,000万円未満の企業にも、相当程度の納税額が生じる（図表13）。例えば、総務省案であれば、資本金200万円以上500万円未満の法人の1法人当たり納税額は、239千円であるが、本来の外形標準課税導入後は381千円になる。赤字であっても、286千円を負担することになる。同様に、資本金500万円以上1,000万円未満の法人も、総務省案の296千円から543千円に増え、赤字法人でも408千円負担する。これらの層は、特に赤字法人であれば、総務省案では年額48千円の負担で済む層である。

3. 一方、資本金規模に代表される企業規模が大きくなるにつれ、負担は大幅に軽減する。資本金10億円以上の利益計上法人では、1法人当たり2億1,873万円と、現行負担額（5億1,394万円）の42.56%にまで低下する。法人事業税率に換算すれば、 $9.6\% \times 0.4256 = 4.1\%$ （▲5.5%）まで引き下げられる効果がある。

4. すなわち、利益を計上している大企業の負担を軽減し、黒字・赤字にかかわらず、負担をするのが本来の外形標準課税の姿である。

5. 法人事業税の外形標準化の議論では、目的の不明確となった総務省案ではなく、本来の外形標準課税と現行制度を、応益性、活力の観点から検討しなければならない。

法人事業税改革への提言

～日本総研案

総務省案の問題点を踏まえ、以下の内容を提言する。

提言

1. 応益性の観点から、法人事業税として法人に課す
 税収規模は、現行の半分に圧縮する。都道府県の税
 収に占める法人の負担は、28.3%（法人住民税4.3%
 + 法人事業税24.0%）と約3割を占めている（図表
 14）。一方、都道府県の歳出は、教育費や民生費な
 ど、個人が受益者となるものが主体となっている。

2. 法人事業税は、付加価値のみを課税標準とする。
 基本税率 0.83%。但し、資本金1,000万円未満の小
 規模法人には、軽減措置として0.65%の軽減税率を
 適用。

3. 法人事業税の圧縮の大前提は、財源の確保。基本
 は、地方の行政サービスに関わる受益と負担の見直
 しを通じた地方歳出の削減によるべき。行政サービ
 スの低下が容認されない場合は、地域住民の同意の
 下で、地方消費税の拡充によって財源確保を図る必
 要（必要な引き上げ幅は0.72%）。

（図表14）都道府県財政 税収入と支出の構造
 税収入における各税目のウェイト

	1955 昭和30	1965 昭和40	1975 昭和50	1985 昭和60	1995 平成7	2000 平成12
道府県民税	16.1	22.5	25.6	28.9	32.1	28.1
個人	9.5	15.7	19.1	20.6	19.1	15.9
法人	6.6	6.8	6.5	8.3	5.8	4.3
利子割	0.0	0.0	0.0	0.0	7.1	7.9
事業税	54.8	42.2	38.8	38.6	32.2	25.5
個人	13.7	3.2	1.2	1.3	1.8	1.5
法人	41.1	38.9	37.6	37.3	30.4	24.0
地方消費税	0.0	0.0	0.0	0.0	0.0	16.7
不動産取得税	3.5	5.3	4.7	4.3	5.7	3.8
自動車税	5.3	7.0	9.5	10.2	11.4	11.7
道府県たばこ税ほか	20.1	14.7	11.8	9.2	4.6	2.6
軽油取引税など目的税	0.0	8.3	9.6	8.9	14.0	11.5

歳出に占める目的別歳出のウェイト

	1955 昭和30	1965 昭和40	1975 昭和50	1985 昭和60	1995 平成7	2000 平成12
民生費	8.9	4.3	6.0	6.1	6.6	7.7
労働費	0.0	1.6	1.1	0.8	0.6	0.6
衛生費	2.3	4.9	5.1	3.9	3.8	3.1
農林水産業費	13.1	11.0	10.8	10.1	10.0	8.6
商工費	N.A	4.3	4.9	5.1	7.1	6.6
土木費	14.1	22.1	19.0	18.9	22.8	19.1
警察・消防	8.2	7.2	7.8	7.0	6.7	6.8
教育費	33.5	30.2	31.3	28.7	23.1	22.6
災害復旧費	0.0	3.9	2.4	1.4	0.9	0.6
公債費	4.7	2.9	3.5	9.3	7.4	11.7

（資料）地方財政白書各年版、財政金融統計月報租税特集により日本総研作成

日本総研案のシミュレーション結果

1. 赤字法人であっても、相応の負担をする。資本金1,000万円未満の赤字法人も、年間88,000円～16万4,000円程度の法人事業税を負担（図表15）。

2. 法人事業税負担の減少。例えば、資本金10億円以上の利益計上法人では、現行1法人当たり5億1,394万円の法人事業税（図表11・現行制度）が、1億1,302万円に減少する。

3. 資本金10億円以上の利益計上法人の法人事業税負担は、法人事業税率換算2.1%程度（現行比▲7.5%）まで低下。9.6% × (1億1,302万円 / 5億1,394万円) = 2.1%

（図表15）日本総研案

資本金規模別	外形標準課税					
	法人事業税 (試算値) (億円)	利益計上法人 人数 (千)	1利益計上法人 当たり (千円)	赤字法人 人数 (千)	1赤字法人 当たり (千円)	税率 (%)
	A × B + C × D	A	B	C	D	
200万円未満	30	5	267	19	88	0.65
～500万円未満	1,275	249	153	778	115	
～1000万円未満	541	85	218	218	164	
～5000万円未満	6,471	416	801	679	462	0.83
～1億円未満	1,568	28	3,585	23	2,456	
～10億円未満	2,315	16	10,241	15	4,595	
10億円以上	5,801	4	113,021	3	51,730	
合計	18,000	802		1,734		

（資料）日本総合研究所試算

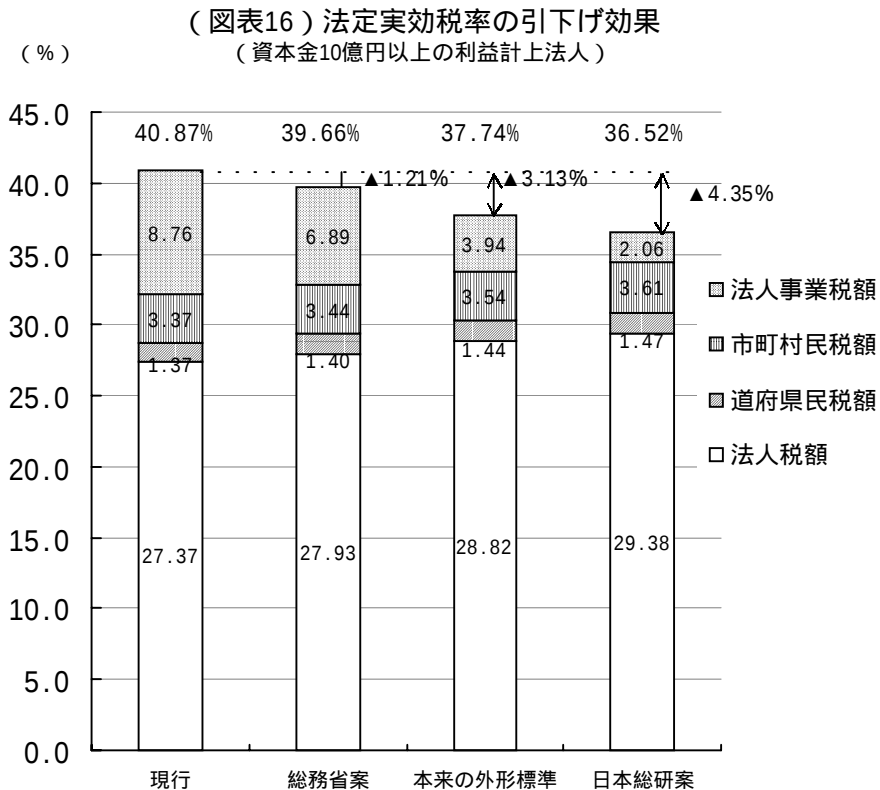
法定実効税率の引下げ効果

1.総務省案では、利益計上大企業の法定実効税率は、39.66%（現行比▲1.21%、資本割・付加価値割の負担を含んだ試算）となる（図表16）。

2.一方、日本総研案では、利益計上大企業の法定実効税率は36.52%（現行比▲4.35%、同）まで低下する（図表16）。企業の「活力」を論じ得る水準。

3.なお、法人事業税が半分に圧縮されることに伴い、法人税の損金算入額が減少するため、法人税額が増加するが、その税収は、欠損金の繰越控除期間延長、繰戻還付再開、連結付加税の廃止等の財源に充当する。

4.OECD諸国の実効税率の平均は、31.51%（KPMG調べ）であり、中期的には、さらなる引き下げが必要。ただし、その場合には、国と地方の税・歳出構造・財源移転システムの抜本改革、個人と企業の受益と負担のあり方の見直し、等の構造改革の断行とセットで行うことが不可欠。



（資料）日本総合研究所試算

（注）日本総研案は、法人事業税収を現行の半分に想定しており、単純な比較はできない。