

# 我が国の外形標準課税制度の経緯とその適合性

## Background and Adaptability of Size-based Business Tax in Japan

小澤 朋之

Tomoyuki Ozawa

目次

はじめに

### 1. 研究の概要

1-1. 研究の背景と目的

1-2. 研究の方法と論文の構成

### 2. 外形標準課税の沿革

2-1. 外形標準課税の概念

2-2. 外形標準課税の沿革

### 3. 外形標準課税の法人企業への影響

3-1. 現行外形標準課税の概要

おわりに

参考文献

## はじめに

年々国際間取引の増加に伴い国際間競争が激化している。この国際間競争に日本も例外なく参加しており、競争優位を持たない企業はこの競争から脱落することになる。競争優位は企業の外部要因と内部要因から成り立つが、税制は外部要因の中でも大きな要因の一つである。その税制について実効税率を使用した国際間比較がよくなされているが、当該実効税率は外形標準課税分を含んでおらず、当該比較が国際間比較として有効であるかは疑念が残る。

本研究は日本の外形標準課税の沿革、現行制度を調査しつつ、アメリカやドイツの外国制度との比較をすることにより、税法理論から見て日本の外形標準課税のあり方の適切性を検討し、あわせて実際の企業数値によるシミュレーションをすることにより、国内企業が海外企業と同等あるいは優位に競争できるための税務政策の提案をすることを目的としている。

そのうち、研究の概要、主に研究の背景と目的を明らかにし、日本の外形標準課税の沿革、現行制度の調査をする前半部分を寄稿するものである。

### 1. 研究の概要

#### 1-1. 研究の背景と目的

##### 1-1-1. 研究の背景と問題認識

現在、国際間取引が増加するにつれて、過去に比して国家間の垣根が低くなり国際間競争が激化している。国内に目を向けても、日本を代表する有名家電メーカーが台湾のメーカーに買収されるなど、国際間競争についていけなく脱落する企業も相次いでいる。

商売での競争に打ち勝つにはもちろん、企業そのもののビジョン、プロダクト、サービス等による競争優位を獲得することが重要であるが、国際間での競争には、国の支援インフラ、換言すると経済政策、規制、税制等が更に大きく影響してくる。

ここで、税制の中でも外形標準課税という用語があるが、これは法令上明確に定義された用語ではなく、所得以外の基準（いわゆる「外形標準」）により課

税することを指している。

そして、国際間競争を議論するとき、よく実効税率の国別比較がなされるが、これは主に法人所得にかかる税率の比較であり、本来の企業の税負担を比較するには十分でないを考える。例えば、日本の法人事業税における外形標準課税は、法人所得に対する税金ではないため、当該比較の実効税率から除外されてしまっている。そして、2015年12月24日に閣議決定された「平成28年税制改正の大綱」においては、「現下の経済情勢を踏まえ、経済の好循環を確実なものとする観点から成長から成長志向の法人税改革等を行う」として、法人実効税率を「20%台」へ引き下げるとしている一方で、外形標準課税を更に拡大するとしている。

また、日本の法人事業税における外形標準課税は、法人所得ではなく付加価値と資本金等の額を課税標準に対して課税される。付加価値とは給与、利子、賃借料、益金から損金を控除した金額の合計額であり、資本金等の額とは、資本金と資本積立金の合計額のことである。外形標準課税の根拠として、企業がその活動を行うにあたり、地方公共団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスを受けている（社会インフラを使用している）のだから、それに応じた負担をすべきという応益課税の考え方がある。ここで、給与や資本金等の額は企業の自己のインフラに関するものであるため、社会インフラを使用した程度の尺度として使用することに疑問が残る。特に付加価値の大部分をしめる給与を基準として課税することは、国際間競争で重要な雇用に悪影響を与える。日本企業の国際間競争力を低下させ、日本経済の安定を阻害することになっていないかとの考えも発生してくる。社会インフラを使用している程度を考える際に、企業のサイズをベースとして課税標準を決定していると考えられるが、単純に売上高を企業をサイズのベースとして考えられないだろうか。

### 1-1-2. 本研究の目的

本研究は、(1) 各国の外形標準課税制度を比較することにより、各国の支援インフラを比較し、税法理論の見地も加えて日本の外形標準課税のあり方の適切性を検討するとともに、(2) 各国別支援インフラの、国際競争力への影響を

分析し、(3) 国内企業が海外企業と同等あるいは優位に競争できるための税務政策の提案をすること、を目的としている。

2015年12月24日に閣議決定された「平成28年税制改正の大綱」において、成長を志向した法人税改革を行なうため、法人実効税率を引き下げ一方、外形標準課税を更に拡大するとしている。具体的にいうと外形標準課税の付加価値割を現行の0.72%から2016年度に1.2%へ、資本割を現行の0.3%から0.5%へ引き上げるとしている。ここで、この外形標準課税の拡大に伴う日本企業への影響を、単なる法人実効税率（外形標準課税を含まない）の比較ではなく別途分析する必要がある。

分析の対象国としては、世界最大の経済国であるアメリカと、伝統ある経済国の一つであるドイツであり、対象制度は外形標準課税制度もしくはそれに類似した制度である。

## 1-2. 研究の方法と論文の構成

### 1-2-1. 研究の方法

本研究はまず日本の外形標準課税の沿革を調査し歴史を学ぶことにより、立法趣旨と税法理論からの視点を備える。

さらに、日本の外形標準課税の現行制度と第二次安倍内閣の経済政策を検討することにより、税法理論だけではなく、実務としての課税政策のあり方も視野に入れる。

一方で、海外の類似した制度を学ぶことにより、日本のみならず世界の視点を加える。

以上の視点を複合し複数の課税標準のオプションを挙げたうえで、各々のオプションにおいて実際の企業財務数値がどのように変動するかをシミュレーションし、あるべき課税標準の提言へとつなげていく。

### 1-2-2. 論文の構成

本論文は、以下に述べる6章で構成されている。

「1. 研究の概要」では、研究の背景と目的を述べる。より詳細にいうと、研究の背景と問題意識を示したうえで、本研究の目的を述べる。

「2. 外形標準課税の沿革」では、日本の外形標準課税の概念、沿革を調査することによって立法経緯、立法趣旨を把握し、その後の章で日本の外形標準課税の適切性を検討する際の土台とする。

「3. 外形標準課税の法人企業への影響」では、現行の日本の外形標準課税制度を説明する一方で、第二次安倍内閣の経済政策を調査することにより、税制と経済政策のあいだの関連する部分、矛盾する部分を検討する。

「4. 諸外国の外形標準課税」では、アメリカとドイツの外形標準課税もしくはそれに類似した制度の沿革から現状を研究し、日本の外形標準課税に寄与すべきヒントを模索する。

「5. 企業財務数値を使用したシミュレーション」では、異なる税制下、具体的にいうと異なる課税標準を使用することによりどれだけ課税価額が変動するかを、実際の企業財務数値を使用したシミュレーションにより明らかにし、次の章の提言への材料とする。

「6. わが国の外形標準課税に対する提言」では、上記までの章により得られたデータを複合的に検討することにより、税法理論と国際競争力を意識した、日本における外形標準課税に対する提言を行なう。

## 2. 外形標準課税の沿革

### 2-1. 外形標準課税の概念

#### 2-1-1. 法人事業税

法人事業税とは、法人の行う事業に対して、事務所または事業所（事務所等）所在の都道府県が、その事業を行う法人に課する地方税である。これは、企業がその活動を行うにあたって地方団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、住民税とは別に、それに応じた負担をすべきであるとの考え方（応益課税）に基づいたものである。

## 2-1-2. 外形標準課税

事業税を行政サービスから受ける利益への対価を考えると、その課税標準は、所得よりも、受益の程度をよりよく表すものを課税標準とするほうが好ましいとも考えられる。そこで、事業の状況に応じ、資本金額、売上金額、家屋の床面積もしくはは価格、土地の地積もしくはは価格、従業員数等を課税標準としたり、または所得および清算所得とこれらの課税標準とを合わせて用いたりするケースがあり、これらを「外形標準課税」という。

## 2-2. 外形標準課税の沿革

### 2-2-1. 法人事業税の成り立ち

#### 2-2-1-1. 府県営業税

1878年には府県会規則と地方税規則によって、府県が独自に地方税を課税・徴収することが認められ、地租付加税、雑種税とともに、府県の営業税が創設された。商業や工業が経済成長の一躍を担うようになってきた状況下で、1878年の地方税規則に基づき、府県会の決議により課税客体の取捨および税額の決定がなされるようになった。更にこの地方税規則が、「知事に地方税をもって支弁すべき経費およびその徴収の予算を立て、翌年度の定額とし、府県会の議決をとし、内務・大蔵両大臣に報告すべきことを定めた」ことにより、地方税予算においてある程度、府県の自治が制度上認められるようになったのである。

1888年には営業税則案が立案され、国税としての営業税が検討され始めるが、1893年に徴収の便宜のため府県営業税に市町村が付加税を課するようになっただけであり、まだこの時点では、国からの独立した地方税制度への道のり遠かった。

#### 2-2-1-2. 国税営業税（府県営業税の国への移譲）

1896年に、営業税法が制定され、営業税は国税に移譲されることとなった。そして、府県および市町村は国税営業税にそれぞれ本税の20%および50%以内において付加税を課するものとされた。この国税移譲には①地域による不公平な課税の解消、②商工業者への参政権の拡大、③不適切な営業税（菓子税等）

の廃止、④税務職員による全国統一的な税務調査の実施（税務署の誕生）の意義が存在したが、主な目的は日清戦争後の国の財政をまかなうことであった。営業税が国へ移譲されたこの改正により、地方税制が付加税であるという性格がその後長く続くこととなる。課税標準についていうと、売上金額や資本金額、従業者数および建物賃貸価格などであり、いわゆる「外形標準課税」の導入がなされている。

この国税への移譲は、府県財政に打撃にもかかわらず、大きな反対はなく決定された。しかし、施行直後から様々な反対論が展開された。たとえば、収益金額の変動と外形標準額の変動が一致しないことから不公平感が生じ、1914年には大規模は営業税廃止運動が展開され、営業税調査委員会制度が導入された。

### 2-2-1-3. 国税営業収益税

1926年に営業収益税法が制定され、従来の営業税法が廃止された。営業収益税法に基づく営業収益税（国税）は課税客体を法人および個人の営業とし、課税標準は純益によることとされた。府県および市町村は営業収益税にそれぞれ本税の41%および60%以内（1931年以降は46%および66%）において付加税を課するものとされた。

営業収益税の対象とされていない11業種と、営業収益税の免税点以下の小規模営業に対しては、府県の営業税が課され、課税標準は、営業の純益、収益金額、営業用建物の賃貸価格または従業員数とされ、ここでも所得以外の課税標準である外形標準が使用されている。市町村については本税の80%以内で営業税付加税を課する。

### 2-2-1-4. 国税営業税（国税営業収益税と地方営業税の統合）

1940年には戦争遂行目的から、国税営業収益税と地方税営業税を統合し、国税営業税に一本化する改革がなされた。さらに、この国税は地方分与税制度により、道府県に分与（還付）されることとなった。課税客体は法人および個人の営業であり、国と地方で異なっていた課税標準は純益に統一された。

#### 2-2-1-5. 地方営業税（営業税の地方への移管）

1947年の税制改正で、営業税が国税から地方へ移管されることとなる。道府県の独立税として地方営業税を創設し、市町村は付加税とされた。これは地方財源強化、および自主性の確立を目的とした地方税移譲である。課税標準は純益とされたが、特別の必要ある場合は、純益以外の外形標準によることができるとされた。地方制度調査会第4部会の答申（1947年2月）および税制調査会の第2回答申（1947年2月）「(営業税の) 課税標準は差当っては現行純益制度を踏襲し(たが)、・・・、課税標準においては可及的速やかに外形(標準)主義を採用すること」と、外形標準課税に関する議論がなされている。

#### 2-2-1-6. 営業税から事業税へと改称

1948年営業税が事業税へと改称され、法人の事業、および個人の行う第一種事業及び第二種事業（農林業、畜産業、水産業および林業など原始産業）を課税対象とした。これは改正前の課税対象業種を第一業種とし、新たに原始産業を課税対象に加えたものである。

そして1949年には電気供給業、ガス供給業および運送業については従来の所得課税のほかに、外形標準課税の一つである収益金額課税が採用されている。これはこれらの業種は料金統制がなされており、純益課税では税収入が見込まれないためであった。

#### 2-2-1-7. 道府県民税としてのシャープ付加価値税

1949年のシャープ勧告によると、まず「この税の課税対象たる利益は、前年のものである。原則としては - 後に述べるように実際はそうではないが - この課税される利益は、国税たる所得税が課税対象としているものと同じである」として、事業税が、国税である法人所得税が課税標準としている課税所得を使用して課税されていることを述べている。

そして地方税としての事業税については、「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となつて来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助



することは当然だからである。たとえば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである」として、企業に、地方公共団体が提供するサービスコストを負担するべく事業税を課することは、正当であると説いている。そのうえで、「従って、われわれは事業税の存続を勧告するものではあるが、それは次の二つの目的を達成するように改革すべきものであると考える。即ち、第一に、純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること、第二に、賦課徴税方法を一層簡易化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること、の二つである」と事業税を存続する際の目的を2つ挙げている。1つ目は、課税所得として純利益を使用することによる累積的な負担を軽減すること、2つ目は、国税の課税徴収方法に比べてよりシンプルに、かつそれにあまり依拠しないことである。

その課税標準については「最善の解決方法は、単に利益だけでなく、利益と利子、賃貸料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである」と利益にではなく、利益・利子・賃貸料・給与の合計額に対する課税を勧告している。言い換えると「全収入額から、資本設備、土地、建物等他の企業からの購入の金額を差引いたものがそれである。この差引額は、原料等、他の事業から購入したものの価値に、その企業が付加したところの額である・・・「付加価値」という」のように、総収入から他の企業からの購入費（設備・土地・建物も含む）を引いたものであり、材料に価値を付加したもの、つまり「付加価値」と定義されている。下記の図では、総収入100万円から設備機械・原材料の購入費60万円を引いた額が付加価値40万円となる。

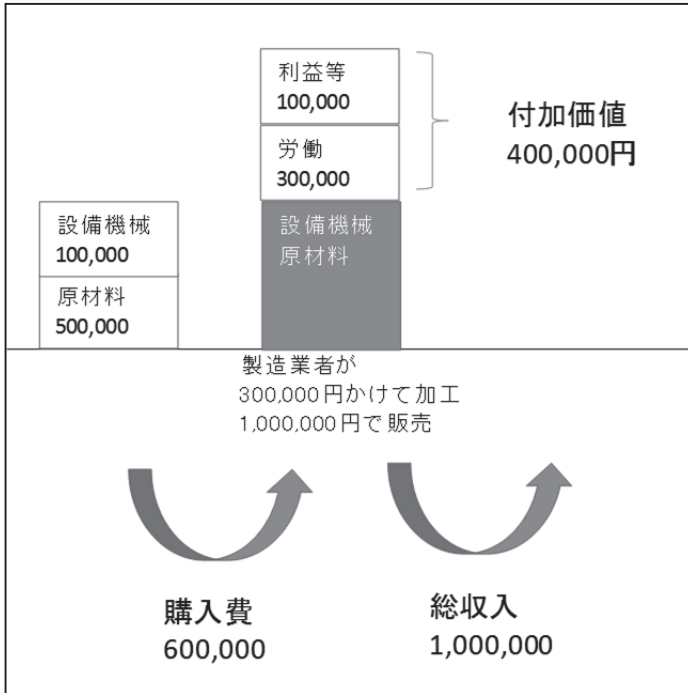


図 1. 「シャープ使節団日本税制報告書」に基づき筆者が作成

そしてこの付加価値を課税標準した付加価値税について、取引高税（1948年に所得税・法人税の軽減による減収を補填するため創設）における問題点と比較している。例えば、下記図のように原材料 10 万円のもの加工費等で最終的に 100 万円で消費者に販売されたとする。ここで取引高税を考えると、10 万円+50 万円+60 万円+100 万円=220 万円が各々の企業に課税されるが、これらの取引を一社で行なっている（垂直統合している）大企業は 100 万円にのみ課税されることになり、課税の公平性が損なわれている。一方、付加価値税であれば、各々の企業に 10 万円、40 万円(50 万円から 10 万円を控除)、10 万円 (60 万円から 50 万円を控除)、40 万円 (100 万円から 60 万円を控除)、合計 100 万円に課税され、垂直統合している大企業の場合と同額で、課税の公平性が担保される。

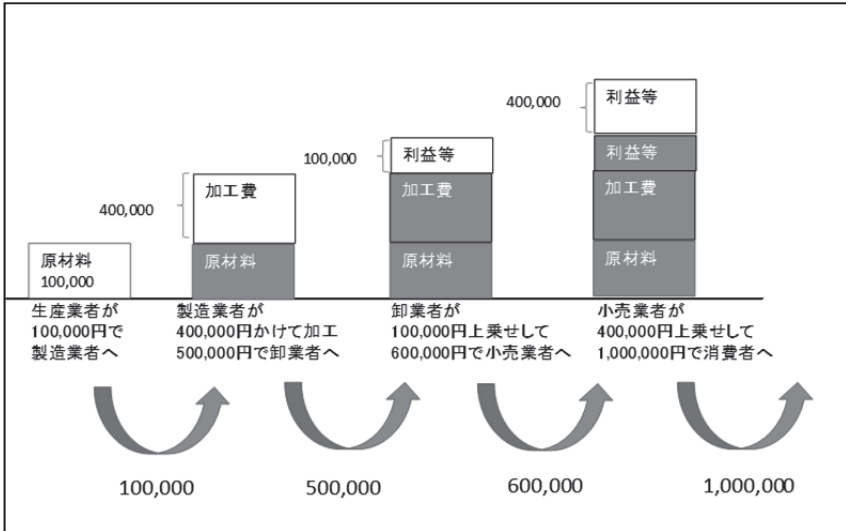


図 2. 「シャープ使節団日本税制報告書」に基づき筆者が作成

また、「純所得を課税標準とする事業税と比較して、付加価値税は、資本なくなく労働節約的機械の形における資本の使用に対して不利な差別待遇をしないという、経済的利点をもっている。純所得課税は、かくの如くして、創出された価値には関係するが、直接労働によって創出された価値には関係しない」として、付加価値税は、純所得を課税基準とする場合に比べて、設備を使用（購入）したことによる不利益を受けない（純所得は設備の一部分である減価償却部分のみがプラスに働く）利点に言及している。

このシャープ勧告に基づき、1950年にシャープ付加価値税が成立する。

#### 2-2-1-8. シャープ付加価値税の廃止

シャープ付加価値税は成立したものの、経済界の強い反対により実施はされず、改正前の事業税と特別所得税が課されることとなった。

#### 2-2-1-9. 政府税制調査会等による外形標準課税の検討

1961年12月には、政府税制調査会が「税制調査会答申及びその審議の内容

と経過の説明」で、外形標準課税について言及することとなる。「事業税については・・・課税標準に売上基準又は付加価値基準を加味する方向について検討を行なった」としたうえで、「経済全般に及ぼす影響等について、さらに慎重に吟味すべき点が多いと認められたので、この際は見送ることとしたが、将来の問題として」引き続き検討する姿勢を見せた。地方税そのものは、「地方財政の実情、特に財政力の乏しい団体」への影響を考え、「大衆負担、中小企業者負担の軽減均衡化」のため減税策が取られた。

更に1964年12月には、『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』（税制調査会）において、事業税の根拠を「事業が収益活動を行なうに当たっては、地方団体の・・・行政サービスの提供を受けていることから、これらのために必要な経費を分担すべき」として、応益課税にあると述べている。そして課税標準については、事業税が「事業が収益活動を行なっている事実に着目してその担税力を見出」しているので「事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力」を「測定して課税することが望ましい」としている。そして現状の課税標準として所得金額を使用していることについて、「所得に対する課税の重複」になっているという問題点を指摘している。そして所得金額以外の課税標準として、「収入金額」、「収入金額から固定資産、原材料、商品等の購入費等を控除」して算定する「控除法による附加価値額」、「所得金額に給与、利子、地代、家賃の金額を加算」して算定する「加算法による付加価値額」を挙げている。このうち収入金額については「事業の段階ごとに課税の累積が行なわれ」、「卸売業、小売業というような物品販売業については、他の事業に比し負担が過重されるので均衡ある負担を求めえない」という欠点を指摘している。また、控除法による附加価値額に関しては、「課税額を算定するという目的のみのために別種の帳簿を作成しなければならなく、「事業の設備投資の状況により、事業税の負担が激しく変動し、事業の担税力を反映しない」という欠点を指摘している。そして、「事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を適正に示し、「納税者に新たな帳簿作成の負担を与えない」という点から加算法による附加価値額を適正であるとした。

1966年12月の「長期税制のあり方についての中間答申」においては、「事業税の課税標準については、現行の所得金額のほかに付加価値要素を導入することが適当であると考えられる」としたうえで、「事業税の課税標準に付加価値要素を導入する場合においては、各企業の負担に変動を生ずることとなるので、その実施にあたって適切な配慮をする必要のあることはもとより、その実施の時期については、さらに引き続き検討することが必要である」として、企業への負担を考慮して、導入に慎重な姿勢を見せている。

そして政府税制調査会は1968年7月に「長期税制のあり方についての答申」において、付加価値要素を加えるにあたっての仮案を提示した。その内容は「①課税標準は、各事業年度の所得の金額及び加算法による付加価値額とする。」「②税率は、全体として現行の事業税額と同程度の税収入を得、かつ、課税標準である所得金額及び付加価値額からそれぞれの同額の税収入を得られるように定める」「③・・・各企業の負担の変動を緩和するため、3年程度の経過措置を設け、当初においては付加価値額によるもののウェイトを低くし、漸次これを引き上げていく」となっており、かなり具体的な内容である。しかし同時に導入する際の問題点も指摘しており、「(イ) 現行の受取配当益金不算入制度を前提とした場合における付加価値額算定上の受取配当と受取利子等との間の取扱いの相違、(ロ) 銀行等の支払利子の取扱い、(ハ) 所得金額部分に対する軽減税率の取扱い、その他中小法人の負担を過重ならしめないようにする措置、(ニ) 各企業の負担の変動を緩和するための経過措置等」について視野にいれつつ検討することが必要であると述べている。

他方で、全国知事会においても1977年12月に「全国知事会における法人事業税外形課税実施要綱」によって、地方税法における所得と外形標準を併用する課税標準の案を提示している。

1971年8月の「長期税制にあり方についての答申」においては、課税標準に外形基準を導入する姿勢を示しているが、同時に付加価値税として別途検討が進んでいる消費税の導入との関連を視野に入れることが必要であると述べている。引用すると「事業税の課税標準について付加価値等の外形基準を導入するという問題は、事業の規模ないし活動量を的確に測定するものとしての課税

標準の改善の問題であつて、EEC 諸国で採用されている消費税としての付加価値税とは税の性格を異にするものであり、両者は相競合するものではないが、この問題については、EEC 型の付加価値税の導入との関連においてなお検討することが適当であろう」と答申されている。

その後長い期間、付加価値税である消費税の導入過程において、外形標準課税の論議は少なくなっていたが、1994 年 12 月の「平成 7 年度の税制改正に関する答申」において「なお、事業税に外形標準課税を導入する問題については、地方消費税を創設した以上、その必要がないのではないかとの意見もあつたが、この問題については、消費課税としての地方消費税とは異なり、事業に対する応益課税としての事業税の性格、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化等の観点から、引き続き検討する」として、消費税とは異なるものとして、別途に引き続き検討する必要があることを示した。

#### 2-2-1-10. 地方法人課税小委員会報告

政府税制調査会は外形標準課税の導入を専門的に検討するため、1998 年 4 月に地方法人課税小委員会を設置し、「外形標準課税の意義」、「望ましい外形基準のあり方」、「外形標準課税の導入に際しての課題」等を包含した「地方法人課税小委員会報告」を 1999 年 7 月に発表した。そこでは改めて外形標準課税の意義として「1. 地方分権を支える安定的な地方税源の確保」、「2. 応益課税としての税の性格の明確化」、「3. 税負担の公平性の確保」、「4. 経済構造改革の促進」の 4 つを定義した。そして「(1) 事業活動規模との関係、普遍性、中立性」、「(2) 簡素な仕組み、納税事務負担」の 2 つの観点から、「(1) 事業活動によって生み出された価値」、「(2) 給与総額」、「(3) 物的基準と人的基準の組合せ」、「(4) 資本等の金額」の 4 つの外形基準の類型を検討している。そして、「各外形基準の内容に応じて、所得基準による課税と併用することを想定して検討したが、さらに、実際に導入するに当たっては、税負担の激変の緩和を図る等の観点から、適切に経過的な措置を講じていくことも必要」として、各外形基準を所得基準と併用しつつ、税負担の激変を緩和するため経過的に導入する方針を述べている。

## 2-2-1-11. 旧自治省案、総務省案と外形標準課税の成立

2000年12月には、政府税制調査会から「平成13年度の税制改正に関する答申」において、同年11月に示された自治省の具体案についての意見が述べられた。自治省の具体案は、「所得基準と外形基準を2分の1ずつ併用するもので、所得に係る税率を現行の2分の1に引き下げるとともに、残りの部分について、法人の事業活動の規模を測る「事業規模額」による課税方式を導入するもの」であり、ここでいう「事業規模額」とは報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料を合算した「収益配分額」に、法人事業税の所得である「単年度損益」を加減算して算出されるものである。そしてこの「外形基準に報酬給与額が含まれることで、雇用への影響」が懸念されること、また、「都道府県の歳出削減等の行財政改革が先ではないか」とか「欠損金の繰越控除の制限や法人住民税均等割の拡充のようなより簡素な仕組みで対応すべき」との意見も示しており、結局「今後、この自治省案に関する様々な議論を参考としつつ、引き続き各方面の意見を聞きながら、景気の状態等を踏まえ、外形標準課税の早期導入を図ることが適当」とし、導入には踏み切ることはなかった。

2001年11月には総務省から「法人事業税の改革案（骨子）」が出され、課税標準を所得によるもの3、付加価値（外形基準）によるもの2、資本等（外形基準）によるもの1の割合で併用する案が示された。ここでいう付加価値とは報酬給与額、純支払利子と純支払賃借料の合計額に単年度損益を加減算したものであり、資本等とは資本の金額または出資金額と資本積立金額の合計額をいう。これは資本等を併用することにより、付加価値の割合を下げ、賃金への課税という批判に対応したものであった。

2002年12月に長かった議論に一区切りがつくことになる。自民党が「平成15年度税制改正大綱」において、「これまでの議論を踏まえ検討を行った結果、現下の景気の状態等も勘案し、平成15年度に、資本金1億円超の法人を対象として、外形基準の割合を4分の1とする外形標準課税制度を創設し、平成16年度から適用する」として、外形標準課税の導入を決定した。なお、「制度創設に当たっては、雇用の安定・・・について十分な配慮措置をこざる」として、なお雇用に与える影響の考慮の必要性を示している。

### 3. 外形標準課税の法人企業への影響

#### 3-1. 現行外形標準課税の概要

日本の企業課税制度は、大きく分けて国税と地方税に分かれ、国税として法人税と消費税が、地方税として地方消費税、法人住民税、および法人事業税が挙げられる。

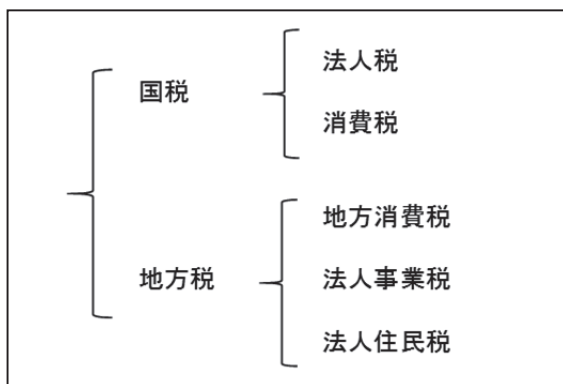


図 3. 筆者作成

このうち事業を行う法人に対して課されるのが法人事業税であり、課税方法として付加価値割、資本割、所得割、および収入割から構成される。

税の種類	意義
所得割	所得を課税標準として課される事業税
付加価値割	付加価値額を課税標準として課される事業税
資本割	資本金等の額を課税標準として課される事業税
収入割	収入金額を課税標準として課される事業税

図 4. 「平成 27 年版図解地方税」より抜粋



そして、下記事業の区分に応じ、右欄に定める額によって、法人事業税が課される。これは平成15年の改正の結果であり、(1) 資本の金額または出資の金額（資本金等の額）が1億円を超える法人に対する事業、(2) 資本金等の額が1億円以下の法人（資本をもたない法人を含む）に対する事業税、(3) 電気供給業、ガス供給業、および保険業（生命保険業または損害保険業）を営む法人に対する事業税の3種に分かれることになった。

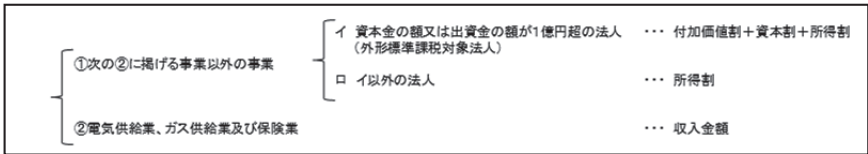
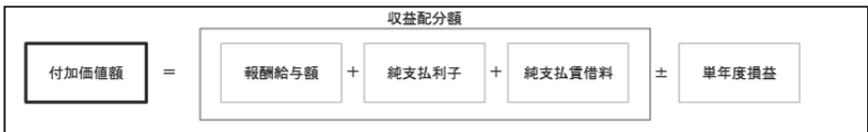


図 5. 筆者が作成

### 3-1-1. 付加価値割

付加価値割とは、付加価値額により、法人の行なう事業に対して課税する法人事業税をいう。各事業年度の付加価値額は、各事業年度の報酬給与額、純支払利子、および純支払賃借料の合計額（これを「収益配分額」という）と、各事業年度の単年度損益（繰越欠損金控除前の税法上の所得。マイナスの場合には収益配分額から欠損金額を控除する）との合計額とされている。



#### 3-1-1-1. 報酬給与額

各事業年度の報酬給与額は、(a) 役員又は使用人に対する報酬、給料、賃金、賞与、退職手当、その他これらの性質を有する給与として支出する金額の合計額、および (b) 法人が各事業年度において確定給付企業年金に係る規約に基づいて加入者のために支出する掛金その他の法人が役員又は使用人のために支

出する一定の掛金等の合計額、の合計額である。

報酬給与額	=	(a) 役員又は使用人に対する報酬、給料、賞金、賞与、退職手当、その他これらの性質を有する給与として支出する金額の合計額	+	(b) 確定給付企業年金に係る規約に基づいて加入者のために支出する掛金その他の法人が役員又は使用人のために支出する一定の掛金等の合計額
-------	---	--	---	---

### 3-1-1-2. 純支払利子

各事業年度の純支払利子は、(a) 各事業年度の支払利子の合計額から (b) 各事業年度の受取利子の額の合計額を控除した金額である。

純支払利子	=	(a) 各事業年度の支払利子の合計額	-	(b) 各事業年度の受取利子の額の合計額
-------	---	--------------------	---	----------------------

### 3-1-1-3. 純支払賃借料

各事業年度の純支払賃借料は、(a) 各事業年度の支払賃借料の合計額から (b) 各事業年度の受取賃借料の額の合計額を控除した金額である。

純支払賃借料	=	(a) 各事業年度の支払賃借料の合計額	-	(b) 各事業年度の受取賃借料の額の合計額
--------	---	---------------------	---	-----------------------

### 3-1-1-4. 単年度損益

各事業年度の単年度損益は、単体法人の各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額、または連結法人の各連結事業年度の個別帰属益金額から個別帰属損金額を控除した金額をいう。原則として、法人税の課税標準である所得

の計算の例、または連結所得にかかる個別所得金額の計算の例による。

単年度の損失が大きいと付加価値額がマイナスとなる場合があるが、この場合当該事業年度の付加価値割はゼロとなる。また、付加価値額のマイナス分は、よく事業年度に繰り越すことはできず切り捨てられる。

#### 単体法人の場合

単年度損益	=	(a)各事業年度の 益金の額	-	(b)各事業年度の 損金の額
-------	---	-------------------	---	-------------------

#### 連結法人の場合

単年度損益	=	(a)各連結事業年度の 個別帰属益金額	-	(b)各連結事業年度の 個別帰属損金額
-------	---	------------------------	---	------------------------

### 3-1-2. 資本割

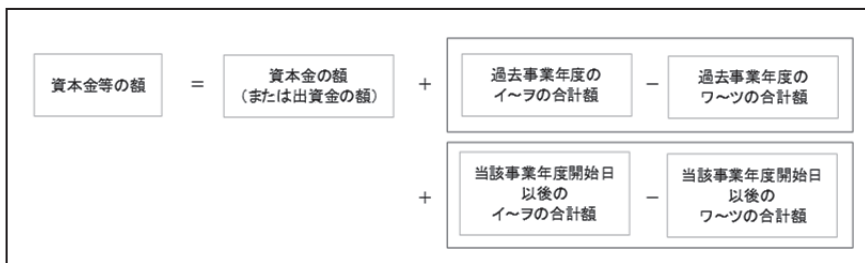
資本割とは、資本金等の額により、法人の行なう事業に対して課税する法人事業税をいう。

ここで、各事業年度の資本金等の額とは、各事業年度終了の日における法人税法2条16号に規定する資本金等の額、または同条17号の2に規定する連結個別資本金等の額をいう。

#### 貸借対照表上における資本金等の額

資 産	負 債	
	資本金等の額	資本金額・出資金額
	資本積立金額	
	利益積立金額	

(法人事業税のしくみと実務、吉川宏延著、税務経理協会より)



- イ 株式の発行または自己株式の譲渡において払い込まれた金銭の額等から増加した資本金の額または出資金の額を減算した金額
- ロ 新株予約権により自己株式を交付したときに払い込まれた金銭の額等および当該法人の行使直前の新株予約権の帳簿価額の合計額から増加した資本金の額の減算した金額
- ハ 取得条項付新株予約権の対価として自己株式を交付した場合における、その取得の直前の取得条項付新株予約権の帳簿価額から増加した資本金の額を減算した金額
- ニ 協同組合等における加入金の額
- ホ 合併により移転を受けた資産および負債の純資産価額から増加資本金額等を減算した金額
- ヘ 分割型分割により移転を受けた純資産額から増加資本金額等および当該法人が有していた分割法人の株式に係る分割純資産対応帳簿価額を減算した金額
- ト 分社型分割により移転を受けた純資産額から増加資本金額等を減算した金額
- チ 適格現物出資により移転を受けた純資産価額から増加資本金額等を減算した金額
- リ 非適格現物出資において現物出資法人に交付した株式の価額から増加資本金額等を減算した金額
- ヌ 株式交換における株式交換完全子法人の株式の取得価額から増加資本金額等を減算した金額

- ル 株式移転完全子法人の株式の取得価額から株式移転の時の資本金の額等を減算した金額
- ヲ 資本金の額等を減少した金額
- ワ 準備金および剰余金等の資本組入額
- カ 資本または出資を有する法人が資本または出資を有しないこととなった場合の、その有しないこととなったときの直前における資本金等の額
- ヨ 分割法人の分割型分割の直前の資本金等の額に、分割法人の分割型分割の日の属する事業年度の前事業年度終了の時の資産の帳簿価額から負債の帳簿価額を減算した金額のうち、分割法人の分割型分割の直前の移転資産の帳簿価額から移転負債の帳簿価額を控除した金額に縮める割合を乗じて計算した金額
- タ 資本の払戻し等に係る減資資本金額
- レ 自己株式の取得等に係る取得資本金額
- ソ 自己株式の取得等の対価相当額
- ツ みなし配当自由により完全支配関係がある法人から金銭その他の資産の交付を受けた場合等の配当等とみなされる金額および有価証券の譲渡対価とされる金額から当該金銭の額および資産の価額の合計額を減算した金額

### 3-1-3. 所得割

所得割とは、各事業年度の所得により、法人の行う事業に対して課税する法人事業税をいう。具体的には、法人税の各事業年度の所得に、別途法令に定められている「特段の定め」を調整し、外国の事業に帰属する所得を控除したものが、所得割の課税標準額となる。

所得割の 課税標準額	=	所得	±	調整措置 (特別の定め)	-	外国の事業に 帰属する所得
---------------	---	----	---	-----------------	---	------------------

## (1) 所得

連結申告法人以外の法人の所得は、地方税法または地方税法施行例で特別の定めをする場合を除くほか、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によって算定する。具体的には、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額になる。

連結申告法人以外 の法人の所得	=	(a)各事業年度の 益金の額	-	(b)各事業年度の 損金の額
--------------------	---	-------------------	---	-------------------

連結申告法人の所得は、地方税法または地方税法施行例で特別の定めをする場合を除くほか、当該各連結事業年度の法人税の課税標準である連結所得に係る当該連結申告法人の個別所得金額の計算の例によって算定する。具体的には、各事業年度の終了の日の属する個別帰属益金額から個別帰属損金額を控除した金額になる。

連結申告法人の 所得	=	(a)各連結事業年度の 個別帰属益金額	-	(b)各連結事業年度の 個別帰属損金額
---------------	---	------------------------	---	------------------------

外国法人の所得は、地方税法または地方税法施行例で特別の定めをする場合を除くほか、当該各事業年度の法人税の課税標準である法人税法第141条第1号イに掲げる国内源泉所得（恒久的施設帰属所得）および同号ロに掲げる国内源泉所得（恒久的施設非帰属所得）に係る所得の計算の例によって算定する。具体的には、各事業年度の同号イに掲げる国内源泉所得（恒久的施設帰属所得）に係る所得の金額および同号ロに掲げる国内源泉所得（恒久的施設非帰属所得）に係る所得の合算額になる。

外国人の 所得	=	恒久的施設帰属所得 に係る所得	-	恒久的施設非帰属 所得に係る所得
------------	---	--------------------	---	---------------------

## (2) 特別の定め

地方税法または地方税法施行令において、所得割の課税標準の所得の計算について、以下のような特別な定めがある。

- イ 繰越欠損金の損金算入の調整
- ロ 繰戻還付の計算の基礎となった欠損金の損金算入の調整
- ハ 医療法人等の社会保険診療報酬に係る所得の課税除外
- ニ 所得税額及び復興特別所得税額の損金不算入
- ホ 寄付金の損金算入限度額の調整
- ト 残余財産確定事業年度の法人事業税額の損金不参入
- チ 外国の資源開発事業に係る海外投資等損失準備金制度の不適用

## おわりに

本論文で日本の外形標準課税の沿革、現行制度を調査することにより、現在の制度が成り立つまでの経緯と現行制度の根拠についての考察が深まった。自分の現在の所感として「理論的には理解はできるが、実社会・企業への影響を勘案した際に、雇用への影響が大きく、また制度として非常に複雑であることが否めない」という感覚を持っている。

そこで、引き続き研究の後半部分において、外国制度との比較、実際の企業数値によるシミュレーションを行ない、国内企業が海外企業と同等あるいは優位に競争できるための今後の適切な税務政策のあり方を探索したい。

なお、本論文の作成にあたり、指導教官の後藤正廣教授から、丁寧かつ熱心なご指導を賜りました。末筆ながらここに感謝の意を表させていただきます。

## <参考文献>

- 吉川宏延（2014）『法人事業税のしくみと実務』税務経理協会
- 金子宏（2015）『租税法<第20版>』弘文堂
- 都道府県税務研究会（2016）『最新 Q&A 外形標準課税ハンドブック』ぎょうせい
- 逸見幸司（2015）『図解 地方税<平成27年版>』一般社団法人大蔵財務協会
- 神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会（1983）『シャープ使節団日本税制報告書』勁草書房
- 経済産業省（2016）『平成27年度版産業税制ハンドブック』
- 池田良一（2014）『ドイツ進出企業の会計・税務・会社法・経営』税務経理協会
- 佐々木覚亮（2002）「地方税改革の経済分析―事業税の課税方式の変更が価格および福利厚生に及ぼす影響に関する分析―」
- 政府税制調査会（1961）「税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明」
- 政府税制調査会（1964）『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』
- 政府税制調査会（1966）「長期税制のあり方についての中間答申」
- 政府税制調査会（1968）「長期税制のあり方についての答申」
- 政府税制調査会（1971）「長期税制にあり方についての答申」
- 全国知事会（1977）「全国知事会における法人事業税外形課税実施要綱」
- 政府税制調査会（1994）「平成7年度の税制改正に関する答申」
- 地方法人課税小委員会（1999）「地方法人課税小委員会報告」
- 政府税制調査会（2000）「平成13年度の税制改正に関する答申」
- 総務省（2001）「法人事業税の改革案（骨子）」
- 自由民主党（2002）「平成15年度税制改正大綱」
- 閣議決定（2015）「平成28年度税制改正の大綱」
- 国税庁「営業が国税であった時代」  
<<https://www.nta.go.jp/ntc/sozei/tokubetsu/h23shiryokan/01.htm>>  
（2016/10/25 アクセス）
- 国税庁「営業税の変遷」<<https://www.nta.go.jp/ntc/sozei/tokubetsu/17.htm>>  
（2016/10/25 アクセス）