

博 士 論 文
(経営学)

題 目

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

2017 年度

高 千 穂 大 学 大 学 院

学位請求論文

小澤 朋之

目次

はじめに.....	1
1. 研究の概要	2
1-1. 研究の背景と目的	2
1-1-1. 研究の背景と問題認識.....	2
1-1-2. 本研究の目的.....	3
1-2. 研究の方法と論文の構成	4
1-2-1. 研究の方法	4
1-2-2. 論文の構成	4
2. 外形標準課税の沿革	6
2-1. 外形標準課税の概念	6
2-1-1. 法人事業税.....	6
2-1-2. 外形標準課税.....	6
2-2. 外形標準課税の沿革.....	6
2-2-1. 法人事業税の成り立ち.....	6
3. 現行外形標準課税の概要	18
3-1. 付加価値割	19
3-1-1. 報酬給与額.....	20
3-1-2. 純支払利子.....	20
3-1-3. 純支払賃借料.....	21
3-1-4. 単年度損益.....	21
3-2. 資本割	22
3-3. 所得割	24
3-3-1. 所得	24
3-3-2. 特別の定め.....	26

4. 諸外国の外形標準課税や地方法人税	27
4-1. アメリカ	27
4-1-1. アメリカ、ミシガン州の単一事業税の概要	27
4-1-2. アメリカ、ミシガン州の単一事業税の沿革	27
4-1-3. アメリカ、ニューハンプシャー州の BET	28
4-1-4. アメリカ各州間の地方法人税の配賦基準の動向	29
4-2. ドイツ	34
4-2-1. ドイツの営業税の概要	34
4-2-2. ドイツの営業税の沿革	36
4-3. フランス	37
4-3-1. フランスの職業税	37
4-3-2. フランスの国土経済貢献税	38
4-4. ハンガリー	38
4-5. イタリア	38
4-6. カナダ	39
4-7. ブラジル	39
5. 企業財務数値を使用した分析	41
5-1. サンプル会社の外形標準課税の見積額算定の方法	41
5-1-1. 付加価値割の見積り	41
5-1-2. 資本割の見積り	43
5-1-3. 所得割の見積り	43
5-1-4. 税率	43
5-2. サンプル会社の外形標準課税の見積額（具体例）	44
5-2-1. トヨタ自動車	44

5-2-2.	味の素	46
5-2-3.	東レ	48
5-2-4.	富士通	50
5-2-5.	日立製作所.....	52
5-2-6.	旭化成	54
5-3.	サンプル会社の指標の分析	56
5-3-1.	トヨタ自動車.....	56
5-3-2.	味の素	62
5-3-3.	東レ	67
5-3-4.	富士通	73
5-3-5.	日立製作所.....	79
5-3-6.	旭化成	84
6.	我が国の外形標準課税に関する問題点と提言	89
6-1.	我が国の外形標準課税についてのさまざまな問題点とそれらに対する検討	89
6-1-1.	応益課税という考え方の検討.....	89
6-1-2.	受益の程度の検討	91
6-1-3.	税負担能力（応能課税）の検討と類似根拠による税負担	93
6-1-4.	付加価値という概念の検討.....	99
6-1-5.	企業財務数値を使用した分析を受けて	103
6-1-6.	資本金課税の検討と減資への対応	104
6-1-7.	付加価値の課税基準に対する企業行動への影響	110
6-1-8.	海外の情勢.....	111
6-1-9.	制度・事務の煩雑さ、事務負担の問題点	112
6-2.	我が国の外形標準課税制度に対する提言	113

6-2-1. 受益の程度の検討	113
6-2-2. 報酬給与額の割合の段階的な縮小	113
6-2-3. 報酬給与以外の付加価値割部分の縮小あるいは地方消費税への統合 .	114
6-2-4. 資本基準から総資産基準への変更	115
6-2-5. 赤字法人（欠損法人）への一定程度の延納措置の再検討	116
参考文献	119
謝辞	127

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、アメリカやドイツ等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分析をすることにより、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言をすることを目的としている。

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、一般に所得以外の基準（いわゆる「外形基準」）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と考える。例えば、日本の法人事業税における外形標準課税は、付加価値等を基にする税金であるため、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¹。

また、日本の法人事業税における外形標準課税は、法人所得および付加価値と資本金等の額を課税標準として課税される。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

¹ 「平成28年税制改正の大綱」はさらに「グローバルなビジネスモデルに適合した国際課税ルールの再構築」として、我が国のみならず国際的視点にも立っている点を強調している。

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、資本金等を企業の規模を測る基準として課税標準を決定していると考えられるが、増資や減資でコントロール可能な資本金等ではなく、事業を行なう資産の総計である総資産を企業の規模の基準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)我が国の外形標準課税拡大の施策が各企業に与える影響を分析し、(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言をすること、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(年800万円超の所得、軽減税率)。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。

国別支援インフラ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とその他の国であり、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²。

² 対象国は経済の状況に拘らず、幅広い情報を集めるため、さまざまな国の例を集めた。

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。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。更に実際の我が国を代表する企業の実際の数値を使用して外形標準制度拡大の影響を分析する。

以上の視点を複合し、現存する問題点を検討したうえで、あるべき課税標準や課税制度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. 現行外形標準課税の概要」では、現行の日本の外形標準課税制度の概要を説明し、次章「諸外国の外形標準課税や地方法人税」での海外の類似制度と比較する際の基準とし、その後の章である「企業財務数値を使用した分析」の際の前提となる知識を備える。

「4. 諸外国の外形標準課税や地方法人税」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、またそれに加えて外形標準課税や地方法人税において特徴のある国について紹介し、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分析」では、現在の外形標準課税制度下で各企業がどの程度税負担があるのか、またその税負担が各企業のどの要因によって決められているか等を、実際の企業財務数値を使用した分析により明らかにし、次の章の提言への材料とする。

「6. 我が国の外形標準課税に関する問題点と提言」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価格、土地の地積もしくは価格、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、府県会の議決をとり、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は遠かった³。

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賃価格などであり、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⁴。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年には大規模な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⁵。

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。

³ 吉川（2014）2-3頁。

⁴ 丸山（1985）251頁。

⁵ 吉川（2014）3-4頁。

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こととされた⁶。

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⁷。

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、特別の必要性がある場合は、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）では、「（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⁸。

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）が課税対象とさ

⁶ 吉川(2014) 4-5 頁

⁷ 吉川(2014) 5-6 頁

⁸ 大蔵省財政史室(1978) 41, 197 頁。

れた。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⁹。

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ウプ付加価値税

1949年のシャウプ勧告によると、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 ー後に述べるように実際はそうではないが ー 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」¹⁰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っ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」¹¹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」¹²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

⁹ 自治省（1955）23頁。

¹⁰ 財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会（1983）140頁。

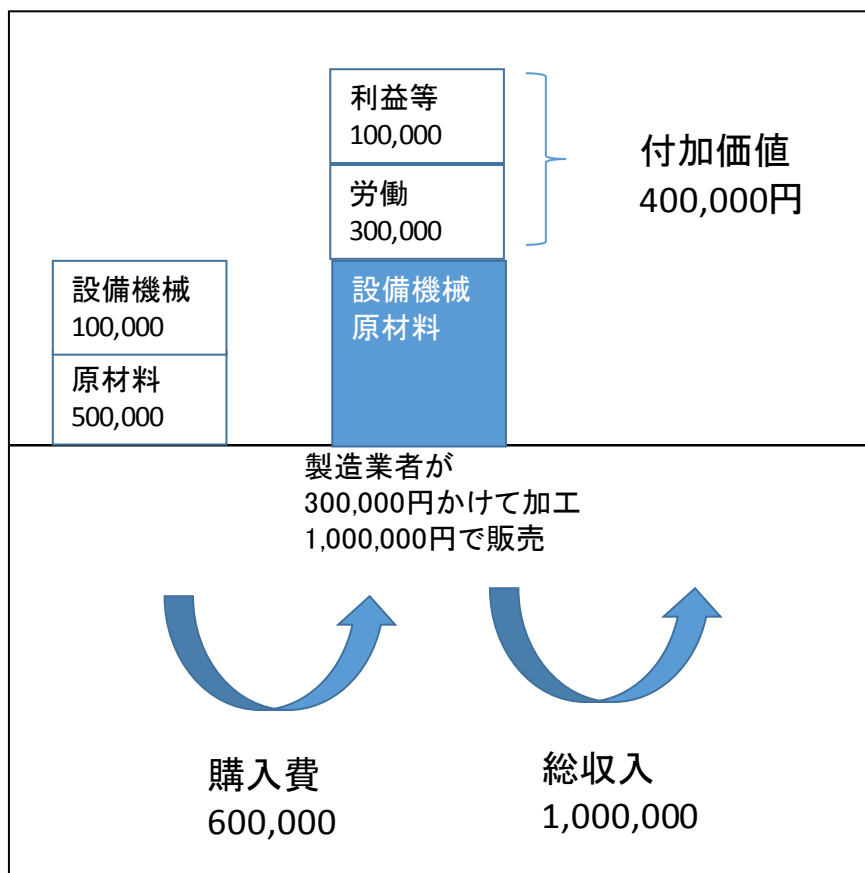
¹¹ 財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会（1983）142, 143頁。

¹² 財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会（1983）143頁。

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。

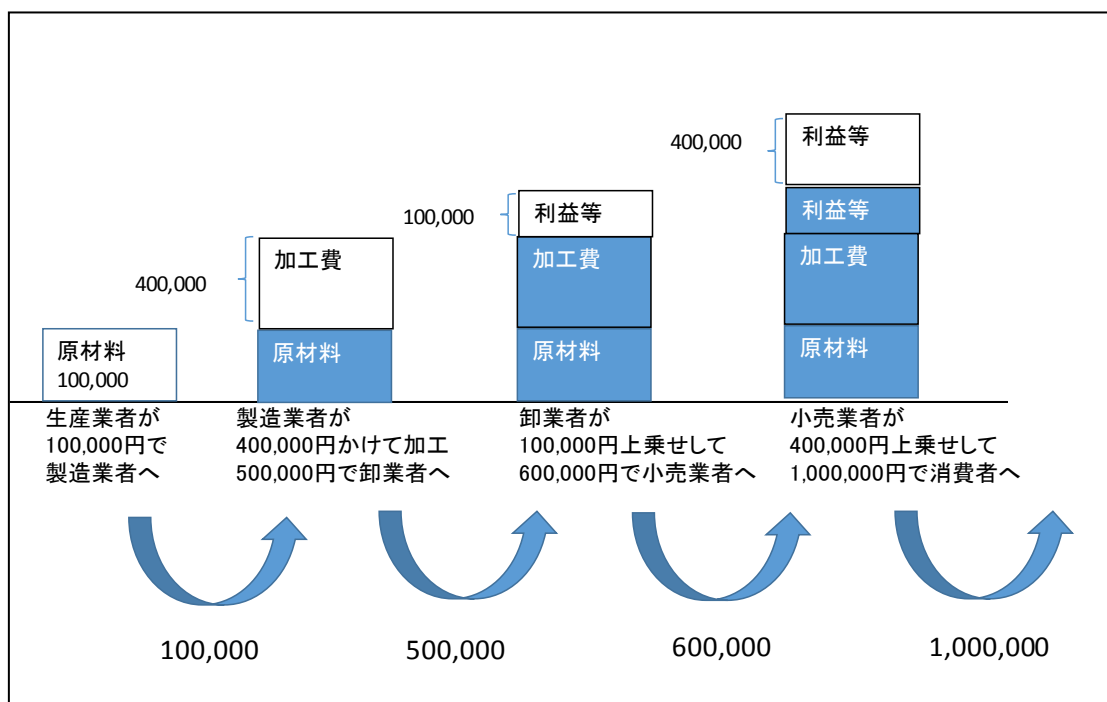
図1 付加価値の考え方



出所：財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会（1983）143 頁をもとに筆者作成

そしてこの付加価値を課税標準と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¹³。

図 2 付加価値の考え方 2



¹³財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会（1983）143, 144 頁。

出所：財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会(1983)143, 144 頁を
もとに筆者作成

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、資本なかならず
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」¹⁴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。

このシャウプ勧告に基づき、1950年にシャウプ付加価値税が成立する。

2-2-1-8. シャウプ付加価値税の廃止

シャウ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¹⁵。

¹⁴財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会(1983)144 頁。

¹⁵政府税制調査会(1961)11 頁。

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「控除法による付加価値額」、「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、控除法による付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付加価値額を適正であるとした¹⁶。

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

¹⁶政府税制調査会（1964）28-30頁。

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¹⁷。

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¹⁸。

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、E E C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、E E C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¹⁹。

¹⁷政府税制調査会（1966）31頁。

¹⁸政府税制調査会（1968）34, 35頁。

¹⁹政府税制調査会（1971）25, 26頁。

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ったが、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²⁰。

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²¹。

2-2-1-11. 旧自治省案、総務省案と外形標準課税の成立

²⁰政府税制調査会（1994）7頁。

²¹地方法人課税小委員会（1999）4-19頁。

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²²。

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²³。

²²政府税制調査会（2000）5-7頁。

²³自由民主党（2002）第一基本的な考え方 6 外形標準課税。

2-2-1-12. 外形標準課税の拡大

2015年12月に閣議決定された「平成28年度税制改正の要綱」において、「現下の経済情勢等を踏まえ、経済の好循環を確実なものとする観点から成長志向の法人税改革等を行う」として法人税の税率を段階的に引き下げるとした一方で、法人事業税の税率の改正と外形標準課税の拡大を決定した。具体的には、所得割部分は、年400万円以下の所得については、現行の3.1%から1.9%へ、年400万円超800万円以下の所得については4.6%から2.7%へ、年800万円超の所得については6.0%から3.6%へそれぞれ引き下げた。外形標準課税である付加価値部分と資本割部分については現行のそれぞれ0.72%と0.3%から1.2%と0.5%へと引き上げた。これが外形標準課税の拡大である²⁴。

表1 法人事業税税率の推移

		平成27年度	平成28年度～
付加価値割		0.72%	1.20%
資本割		0.30%	0.50%
所得割	年400万円以下の所得	3.10%	1.90%
	年400万円超800万円以下の所得	4.60%	2.70%
	年800万円超の所得	6.00%	3.60%

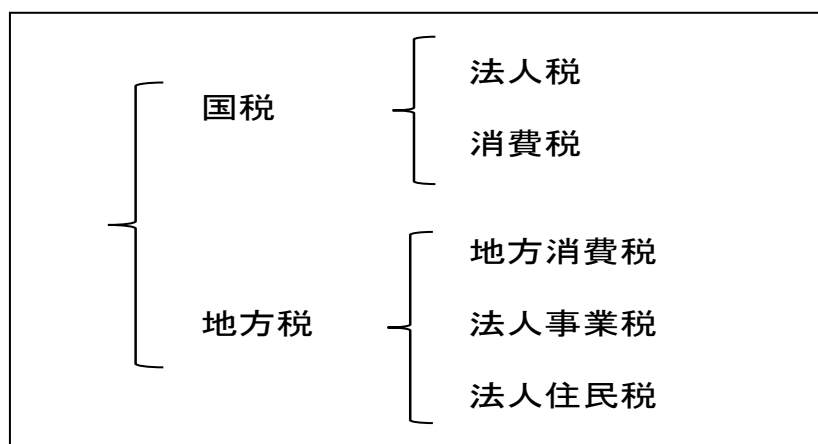
出所：自民党「平成28年度税制改正の要綱」43pをもとに、筆者作成

²⁴ 自民党（2015）43-45頁。

3. 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、法人事業税、および法人住民税が挙げられる。

図3 企業課税制度の分類



出所：著者作成

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。所得割とは、所得を課税標準として課される事業税で、付加価値割は、付加価値を課税標準として課される事業税である。資本割は資本金等を、収入割は収入金額を課税標準として課される事業税である。

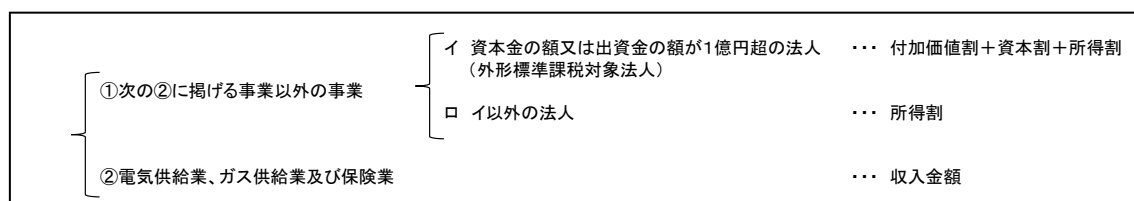
表2 法人事業税の内訳

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

出所：逸見幸司(2015)244p 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には、付加価値割・資本割・所得割が、（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）に対する事業には、所得割が、（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には、収入金額を使用した収入割が適用されることとなった。

図4 事業区分と法人事業税の分類

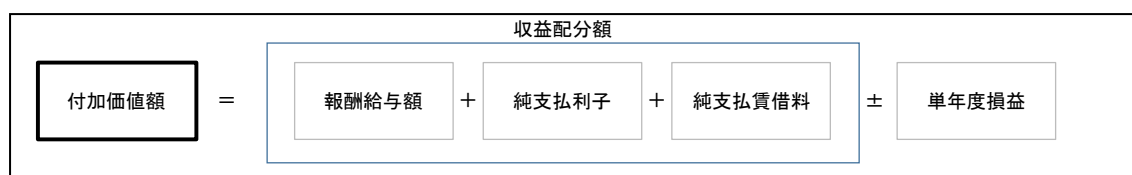


出所：著者作成。

3-1. 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。付加価値額に税率を乗じて付加価値割額が算出される。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。

図5 付加価値割の算出式



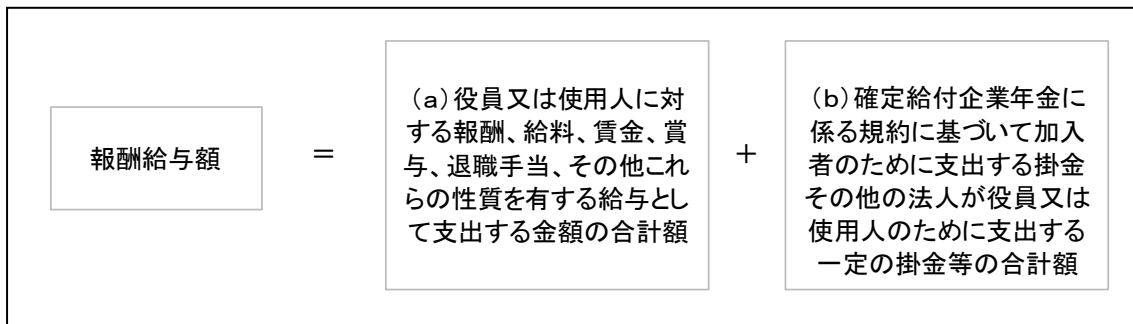
出所：逸見幸司(2015)255頁を抜粋。

$$\text{付加価値割額} = \text{付加価値額} \times \text{税率}$$

3-1-1. 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。

図6 報酬給与額の算出式

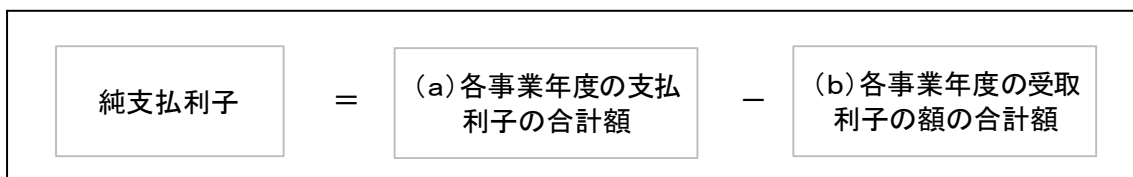


出所：逸見幸司(2015)255頁を抜粋。

3-1-2. 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。

図7 純支払利子の算出式



出所：逸見幸司(2015)263頁を抜粋。

3-1-3. 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。

図8 純支払賃借料の算出式

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
--------	---	------------------------	---	--------------------------

出所：逸見幸司(2015)268頁を抜粋。

3-1-4. 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、翌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

図9 単年度損益の算出式

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
-------	---	-------------------	---	-------------------

出所：筆者作成。

連結法人の場合

図10 単年度損益の算出式（連結法人）

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
-------	---	------------------------	---	------------------------

出所：筆者作成

3-2. 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。資本金等の額に税率を乗じて資本割額が算出される。

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。

図11 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	

出所：吉川(2014)169頁，図表16を抜粋。

図12 資本金等の額の計算式

資本金等の額	=	資本金の額 (または出資金の額)	+	過去事業年度の イ～フの合計額	-	過去事業年度の ワ～ツの合計額
			+	当該事業年度開始日 以後の イ～フの合計額	-	当該事業年度開始日 以後の ワ～ツの合計額

出所：吉川(2014)170頁をもとに筆者作成

- 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締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 みなし配当事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

$$\text{資本割額} = \text{資本金等} \times \text{税率}$$

3-3. 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に税率を乗じて所得額が算出される。

図 1 3 所得割の課税標準額の計算式

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
---------------	---	----	---	-----------------	---	------------------

出所：筆者作成。

$$\text{所得割額} = \text{所得割の課税標準額} \times \text{税率}$$

3-3-1. 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。

図 1 4 連結申告法人以外の法人の所得の計算式

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
----------------	---	---------------	---	---------------

出所：筆者作成。

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。

図 1 5 連結申告法人の所得の計算式

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
-----------	---	--------------------	---	--------------------

出所：筆者作成。

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 1 4 1 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。

図 1 6 外国法人の所得の計算式

外国法人の 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
-------------	---	--------------------	---	---------------------

出所：筆者作成。

3-3-2. 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

4. 諸外国の外形標準課税や地方法人税

4-1. アメリカ

4-1-1. アメリカ、ミシガン州の単一事業税の概要

日本の外形標準課税に類似するものとして、アメリカ、ミシガン州の単一事業税 (Single Business Tax: SBT) が挙げられる。これは事業所得に報酬給与、減価償却、支払利子を加算して課税基準を設定するものである。

$$\text{課税基準} = \text{事業所得} + \text{報酬給与} + \text{減価償却} + \text{支払利子}$$

その目的・趣旨として、3つの目的・趣旨があった。第一に安定した税収の確保、第二に付加価値に基づいて公平に課税するという応益課税の考え方、最後に資本取得控除（資本支出に対する控除）による事業投資の促進である²⁵。

事業が複数の州にまたがる場合は、資産・賃金・売上の3要素について、全米に対するミシガン州の割合を計算した比率（州間配分率）を基本に乗じて課税基準を算定した。この3要素の比率は当初均等であったが、改正に伴い売上の割合が増加し、資産・賃金の割合が減少し、1999年には資産・賃金・売上の比率がそれぞれ5%、5%、90%となった。

ミシガン州の単一事業税は多くの改正を経て複雑化し、賃金基準の形骸化により応益課税の目的も達成できず、2010年に廃止された。

4-1-2. アメリカ、ミシガン州の単一事業税の沿革

アメリカ、ミシガン州の単一事業税の沿革をまとめると以下の表になる。

表3 アメリカ、ミシガン州の単一事業税の沿革

西暦	事象
1953年	事業活動税 (Business Activity Tax) の導入 州税、「所得型で控除法の付加価値税」を地方で採用していたまれな例
1967年	事業活動税 (Business Activity Tax) の廃止と企業所得税 (CIT) の導入

²⁵財団法人機械振興協会経済研究所(2011)21頁では、それ以外にも企業関係税の簡素合理化も目的の一つにあげられている。

1976年	単一事業税法により施行（7つの会社関係税をまとめたもの）、「消費型で加算法の付加価値税」企業所得税(CIT)の廃止
1989年	改正、中小企業は所得基準も選択可能となる（体力のない中小企業へ配慮したもの）
1991年	改正、資本取得控除算定方法を変更
	キャタピラー社が資本取得控除は他州への投資の不当差別だとして訴訟
1999年	資本取得控除廃止
	Jefferson-Smurfit社が類似の訴訟
2002年	2010年までに廃止決定
	複数の商工会議所から改正案が出される
2007年	ミシガン州事業税法成立(2008年より) 州事業税(給与基準の廃止)
2012年	法人税法施行により、ミシガン州企業所得税（法人所得税の復活）

出所：株式会社野村総合研究所（2015）85頁をもとに筆者作成。

アメリカ、ミシガン州の単一事業税は7つの会社関係税をまとめる形で、1976年の単一事業税法により施行された。その後1989年の改正により、中小企業は所得基準も選択可能となるが、これは体力のない中小企業へ配慮したものである。さらに1991年には資本取得控除算定方法が変更になる。同時期キャタピラー社が資本取得控除は他州への投資の不当差別だとして訴訟を起こしている。1999年にはJefferson-Smurfit社が類似の訴訟を起こし、同年資本取得控除は廃止されることとなる。そして2002年にはついに廃止（2010年までに）決定される²⁶。その後2007年にはミシガン州事業税法成立(2008年より)により 州事業税(給与基準の廃止)(Modified Gross Receipt Tax: MGRT)が開始され、2012年には法人税法施行により、ミシガン州企業所得税が開始された。

4-1-3. アメリカ、ニューハンプシャー州のBET

アメリカのニューハンプシャー州は1970年から法人・非法人ともに事業所得税(Business Profit Tax; BPT)が課されている。これは利益50,000USDを超える額に税率をかける所得課税である。そしてそれに加えて、1993年にBusiness Enterprise Tax(BET)が修正所得型付加価値税として導入されている。付加価値の計算方法は加算法によるものであり、具体的には支払報酬、支払利子、支払配当の合計額が課税基準であり、総所得150,000USDを超える部分が課税される。

²⁶株式会社野村総合研究所（2015）86頁。

4-1-4. アメリカ各州間の地方法人税の配賦基準の動向

ここでは、アメリカ州際企業に対する地方法人課税の配賦基準の動向を検証する。州をまたがって事業を行なっている企業に対して、法人所得税は、各州が決定した要素により、各州に配賦される。例えば2つの州にまたがって事業を行なっている場合は、まずその事業の3要素（売上・給与・資産）の割合が各々の州でいくらになるかを把握する。そして当該企業の所得をその割合により2つの州に配賦する。

(例)

A法人の所得：100

表4 3要素：売上・給与・資産の割合

州	売上	給与	資産
X州	70%	60%	80%
Y州	30%	40%	20%
合計	100%	100%	100%

出所：池上(2016)5頁をもとに筆者作成。

具体例を挙げて説明すると、X州とY州にまたがって事業を行なっているA法人があり、その所得が100であったとする。そして、売上はX州で70%、Y州で30%、給与はX州で60%、Y州で40%、資産はX州で80%、Y州で20%発生・存在している。この場合、当該所得100をX、Y各々に配賦するために配賦基準が必要となる。

表5 配賦基準が3要素均等のケース

州	配賦基準
X州	3要素均等
Y州	3要素均等

出所：池上(2016)5頁をもとに筆者作成。

$$\text{X州の所得} = 100 \times \{ (0.7 + 0.6 + 0.8) \div 3 \} = 70$$

$$\text{Y州の所得} = 100 \times \{ (0.3 + 0.4 + 0.2) \div 3 \} = 30$$

A法人の課税所得：70 + 30 = 100

まず配賦基準が3要素（売上・給与・資産）均等のケースを検証する。上記の表のとおり、X州の売上70%、給与60%、資産80%は均等に按分計算され、結果X州の所得は70になる。同じように、Y州の売上30%、給与40%、資産20%も均等に按分計算され、結果Y州の所得は30になり、A法人の課税所得は70と30の合計額100になる。

表6 配賦基準が3要素不均等のケース1

州	配賦基準
X州	売上50%、給与25%、資産25%
Y州	売上50%、給与25%、資産25%

出所：池上(2016)5頁をもとに筆者作成。

X州の所得 = $100 \times (0.7 \times 0.5 + 0.6 \times 0.25 + 0.8 \times 0.25) = 70$

Y州の所得 = $100 \times (0.3 \times 0.5 + 0.4 \times 0.25 + 0.2 \times 0.25) = 30$

A法人の課税所得：70 + 30 = 100

次は配賦基準が3要素（売上・給与・資産）不均等のケースを検証する。上記の表のとおり、X州の売上70%、給与60%、資産80%は、売上・給与・資産各々50%、25%、25%の割合で計算され、結果X州の所得は70になる。同じように、Y州の売上30%、給与40%、資産20%も売上・給与・資産各々50%、25%、25%の割合で計算され、結果Y州の所得は30になり、A法人の課税所得は70と30の合計額100になる。

表7 配賦基準が3要素不均等のケース2

州	配賦基準
X州	売上 100%
Y州	売上 60%、給与 10%、資産 30%

出所：池上(2016)5頁をもとに筆者作成。

$$\text{X州の所得} = 100 \times 0.7 = 70$$

$$\text{Y州の所得} = 100 \times (0.3 \times 0.6 + 0.4 \times 0.1 + 0.2 \times 0.3) = 28$$

$$\text{A法人の課税所得} : 70 + 28 = 98 \text{ 全体として課税が減少}$$

今回も配賦基準が3要素（売上・給与・資産）不均等のケースを検証するが、配賦基準が州間に異なるケースである。上記の表のとおり、X州の売上70%、給与60%、資産80%は、売上のみ100%の割合で計算され、給与と資産は課税所得に影響を与えず、結果X州の所得は70になる。Y州の売上30%、給与40%、資産20%は、売上・給与・資産各々60%、10%、30%の割合で計算され、結果Y州の所得は28になり、A法人の課税所得は70と28の合計額98になり、全体として課税が減少することになる。

ここで地方法人税の配賦基準を検証しているのは、地方税のあるべき課税要素を検討する際の大きな参考になると考えるからである。州間配分の基準である配賦基準の最近の動向を検証することで、アメリカの地方法人税を課するうえで重視している基準を認識し、日本における法人事業税の望ましい課税標準を考えるヒントとなりえると考えられる。

表8 アメリカ各州の法人所得税の配賦基準

州・特別区	2005/1/1	2016/1/1	売上増減
アラバマ州	3要素（売上・給与・資産）均等	売上50%、給与25%、資産25%	+
アラスカ州	3要素均等	3要素均等	
アリゾナ州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%/売上90%、給与5%、資産5%	+
アーカンソー州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%	
カリフォルニア州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	+
コロラド州	3要素均等/売上50%、資産50%	売上	+
コネチカット州	売上50%、給与25%、資産25%/売上	売上	+
デラウェア州	3要素均等	3要素均等	
フロリダ州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%	
ジョージア州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	+
ハワイ州	3要素均等	3要素均等	
アイダホ州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%	
イリノイ州	売上	売上	
インディアナ州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	+
アイオワ州	売上	売上	
カンザス州	3要素均等	3要素均等	
ケンタッキー州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%	
ルイジアナ州	売上50%、給与25%、資産25%	3要素均等	-
メイン州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	+
メリーランド州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%/売上	+
マサチューセッツ州	売上50%、給与25%、資産25%/売上	売上50%、給与25%、資産25%/売上	
ミシガン州	売上90%、給与5%、資産5%	売上	+
ミネソタ州	売上75%、給与12.5%、資産12.5%	売上	+
ミシシッピ州	独自基準/3要素均等	独自基準/売上	+
ミズーリ州	3要素均等/売上	3要素均等	-
モンタナ州	3要素均等	3要素均等	
ネブラスカ州	売上	売上	

ネバダ州	(州法人所得税なし)	(州法人所得税なし)	
ニューハンプシャー州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%	
ニュージャージー州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	+
ニューメキシコ州	売上50%、給与25%、資産25%/3要素均等	売上70%、給与15%、資産15%	+
ニューヨーク州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	+
ノースカロライナ州	売上50%、給与25%、資産25%	売上60%、給与20%、資産20%	+
ノースダコタ州	3要素均等	3要素均等	
オハイオ州	売上60%、給与20%、資産20%	独自基準(CATについて)	
オクラホマ州	3要素均等	3要素均等	
オレゴン州	売上80%、給与10%、資産10%	売上	+
ペンシルベニア州	売上60%、給与20%、資産20%	売上	+
ロードアイランド州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	+
サウスカロライナ州	売上50%、給与25%、資産25%/売上	売上	+
サウスダコタ州	(州法人所得税なし)	(州法人所得税なし)	
テネシー州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	
テキサス州	売上	売上(TMAについて)	
ユタ州	3要素均等	売上	+
バーモント州	3要素均等	売上50%、給与25%、資産25%	+
バージニア州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%/売上	+
ワシントン州	(州法人所得税なし)	(州法人所得税なし)	
ウェストバージニア州	売上50%、給与25%、資産25%	売上50%、給与25%、資産25%	
ウィスコンシン州	売上50%、給与25%、資産25%	売上	+
ワイオミング州	(州法人所得税なし)	(州法人所得税なし)	
コロンビア特別区	3要素均等	売上	+

注：「/」は複数の基準があることを示す

出所：池上(2016) 4頁より抜粋

法人所得の配賦基準は各州が独自に決めるものであるが、”Uniform Division of Income Tax Purposes Act” (1957年) が設定しているモデルは、3要素である

売上、支払給与、資産に3分の一ずつウェイトを与えるものとしている。上記の表を見てわかるとおり、2005年から2016年では、売上要素が大幅に拡大している。具体的には25州・特別区で売上要素が拡大されており、2州が縮小したのみである。また21州は売上要素のみで配賦をしている。課税所得を設定する際の基準として、支払給与や資産等の外形標準より、売上を重視している過程が見て取れる。

4-2. ドイツ

4-2-1. ドイツの営業税の概要

日本の事業税に相当するものとして、ドイツでは「営業税法」を根拠とした営業税(Gewerbesteuer)が挙げられる。市町村自治体に納付するものであり、法人税の「課税所得」をベースとして、営業税法上の加算、減算を経て「営業収益額」を算出する。その「営業収益額」に基準税率を乗じて「課税基準額」を算出する。そして「課税基準額」に「条率」を乗じて「営業税額」が算定される。乗率については企業誘致のため0%としている市町村自治体も存在する。大都市は比較的乗率が高く設定されている。以下に営業税額を算出する過程の式を記載する。

- ・ 「営業収益額 (Gewerbeertrag) 」 = 法人税の「課税所得」 + 営業税法上の「加算項目」 - 営業税法上の「減算項目」
- ・ 「課税基準額 (Steuerme ß betrag) 」 = 「営業収益額」 x 「基準税 (Steuermesszahl) 」 (3.5% (現地法人と支店の場合))
- ・ 「営業税額」 = 「課税基準額」 x 「条率 (Hebesatz) 」
(乗率：市町村自治体が決定、最低200%、最高未設定)

加算項目と減算項目を列挙すると以下の通りとなる。

図17 ドイツ営業税の加算項目

加算項目：

- 「債務利息等」の25%

長短に関係なく、通常の借入金の支払利子に加えて、手形割引部分や債権譲渡時の割引部分も含む

- 「その他の債務利息等に類似したもの（使用・用益賃借料、リース料、ライセンス料のファイナンス部分）」の25%

- 「法人税上損金算入された寄付金」

- 「法人税上益金不算入扱いされた配当収益・株式売却益」

- 「出資持分の評価減」

- 「特定の外国税金」等

出所：池田（2014）271 頁をもとに筆者作成。

加算項目として、債務利息等の25%、その他債務利息等に類似したもの（使用・用益賃借料、リース料、ライセンス料のファイナンス部分）の25%、法人税上損金算入された寄付金、法人税上益金不算入扱いされた配当収益・株式売却益、出資持分の評価減、特定の外国税金、等が挙げられる。加算項目については歴史的に変動があり、それをまとめると以下のようなになる²⁷。

表9 ドイツ営業税の加算項目の推移

	2007年	2008年	2010年
債務利息等	50.00%	25.00%	25.00%
ロイヤリティ	0.00%	6.25%	6.25% (25%x25%)
動産の賃借・リース料	50.00%	5.00%	5.00% (20%x25%)
不動産の賃借・リース料	0.00%	16.25%	12.50% (50%x25%)
非加算額	EUR 100,000		

出所：池田（2014）272 頁より抜粋。

非加算額EUR100,000は、債務利息等全額+ロイヤリティの25%+動産の賃借・リース料の20%+不動産の賃借・リース料の50%の合計額から控除される。

²⁷池田（2014）271, 272 頁。

図18 ドイツ営業税の減算項目

減算項目：

「土地の課税基準価格」の1.2%

営業税上の規定に基づく「寄付金控除額」

「配当収益」等

出所：池田（2014）271頁をもとに筆者作成。

減算項目としては、土地の課税基準価格の1.2%、営業税上の規定に基づく寄付金控除額、配当収益、等が挙げられる。

4-2-2. ドイツの営業税の沿革

付加価値型地方事業税の祖先はこのドイツの営業税と言われる。その起源は中世にまでさかのぼるが、課税標準や税率等が地方や業種により異なり、経済界から強い批判があったため、1936年に課税標準を営業収益、営業資本、給与総額の3つにするとともに、市区町村に課税権を与えた。1980年には課税基準のうち、給与課税部分が廃止された。これは、経済成長促進および雇用確保に対する弊害を取り除くためでもあり、1998年には資本部分は営業収益とは無関係であるとの理由で、営業資産税が廃止され資本課税部分もなくなることになる。当初の外形標準課税の物税であった営業税は所得課税へシフトした。ドイツ営業税の沿革をまとめると以下の表になる。

表10 ドイツ営業税の沿革

ドイツ営業税の沿革	
年	沿革
1936年	課税標準を営業収益、営業資本、給与総額の3つするとともに、市区町村に課税権
1980年	給与課税部分を廃止
1984年	長期債務利息の50%が課税基準額から控除開始
1998年	営業資産税 (Gewerbekapitalsteuer) の廃止
2003年	乗率200%規定の導入
2008年	「2008年企業収益税改革」にて「債務利息等」の25%、「その他の債務利息等に類似したもの(使用・用益賃借料、リース料、ライセンス料のファイナンス部分)」の25%が加算項目へ

出所：池田（2014）をもとに筆者作成。

ドイツの営業税は、給与課税部分と資本課税部分が廃止され、現在では営業収益税が残っている。しかし、これは所得課税に近いと、営業税と法人税が二重課税になっていると言った批判がある。ドイツ企業の国際競争力を弱め、海外企業のドイツ国内への誘致を阻害するというものである。ちなみにドイツには日本の法人住民税に相当する税は存在しない。

4-3. フランス

4-3-1. フランスの職業税

外形標準課税を検討する際において、フランスの職業税を検討する価値がある。フランスの職業税は、市区町村が職種ごとに課税したパテント税を起源として、1975年に導入されたものである。職業税は法人・非法人の両方を対象とし、賃貸料と支払給与の一部の合計額を課税標準としていた。賃貸料について具体的には、不動産・土地の賃貸価格と償却資産の賃貸価格の一部が課税標準とされていた。

職業税の給与課税部分は1999年から段階的に縮小され5年間で廃止された。またその後2010年には職業税は完全に廃止されることになる。給与課税部分の廃止の理由は(1)給与課税が雇用の阻害になり経済成長への足かせになるとの理由であり、また、残りの資産部分の廃止の理由は、(2)資産の賃貸料に対して課税する職業税が、設備投資が利益を生み出す前の課税であり、フランス企業の競争力を弱めているという理由である²⁸。

²⁸財団法人機械振興協会経済研究所(2011)41頁。

4-3-2. フランスの国土経済貢献税

2010年に職業税の代わりに導入されたのが国土経済貢献税(CET: Contribution Économique Territoriale)である。これは企業不動産負担金(CFE)と企業付加価値負担金(CVAE)の二つの部分から構成される。企業不動産負担金(CFE)の課税標準は職業税の「固定資産の賃貸価値」である部分と同じであるが、税率は家計に対する固定資産税の税率とリンクさせることにより、過度に企業負担が大きくなるようにしていない。企業付加価値負担金(CVAE)は控除法の付加価値(売上から仕入高を控除したもの)を課税標準としている。徴収は国によって行なわれるが、その後地方公共団体に分配される仕組みとなっている。

4-4. ハンガリー

ハンガリーのHIPAは1990年に導入された地方事業税である。控除法による付加価値税であるが、仕入高のみが控除対象となっている。控除対象を限定することにより社内製造を厚遇していることや、裁量的な免税基準等が批判の対象になっている²⁹が、HIPAは地方公共団体の重要な財源として継続されている。

4-5. イタリア

イタリアにおける外形標準課税の地方法人課税が、1998年に導入された州生産税(Imposta Regionale sulle Attività Produttive, IRAP)である。ハンガリーと同じく控除法による付加価値税であり、売上高から仕入高と減価償却費を控除した付加価値が課税基準であり、給与や支払利子は控除できない。

「課税標準」＝「売上高等」－「仕入高等」

イタリア州生産税の導入には4つの目的があるとされており、(1)地方公共団体の財源の強化、(2)制度・事務の簡便化、(3)中小企業の経済成長の促進、(4)地方分

²⁹ Bird(2013a)457頁。

権化が挙げられる³⁰。当該課税標準は、シャウプの加算法の付加価値と同じで「給与＋支払利子＋利益」となるため、我が国の現行法人事業税の外形標準課税付加価値割とほぼ同じである。つまり給与課税である点は同じであり、赤字企業であっても課税負担があると言う問題点が残っている。

4-6. カナダ

カナダの地方法人税は、州（及び準州）レベルでは法人所得税、資本税、賃金税が企業に課され、そのうち5州（及び準州）において小売売上税が、4州（及び準州）において消費税が課されている。所得税と消費税については、連邦も課税しており税源が重複しており、企業の投下資本や生産活動に過大な重荷となっている。またそれに加えて、州（及び準州）より下位の地域レベルを指す地方政府が財産税（主に不動産税）を課している。付加価値ベースの地方事業税は提案はされているが実行には至っていない。

4-7. ブラジル

ブラジルの地方法人税としてISS(imposto sobre servicios)が挙げられる。歴史は長く、1966年に創設され総売上を課税基準としている。当初は国の定めた課税基準と税率に制限されていたが、現在は連邦法で定める最高税率の中で、各々の市が税率を決定している³¹。大都市は比較的高い税率を適用している。

以下に、海外における付加価値税あるいはそれに類似した地方事業税について、表でまとめておく。

表 1 1 海外における付加価値税あるいはそれに類似した地方事業税

³⁰財団法人機械振興協会経済研究所(2011)29頁。

³¹ Bird(2013a)453, 454頁。

国	名称	導入年	税率	課税基準	その他
アメリカ ミシガン州	Modified Gross Receipt	1953	1%	控除法	1953-1967: BAT 1975-2007: SBT 2007- : MGRT
アメリカ ニューハンプ シャー州	Business Enterprise Tax(BET)	1993	0.5%	加算法; 支払報酬、支払利 子、支払配当	納税者の全国支払報酬、支払利子、支払配 当のうち、ニューハンプシャー州に属する部 分で配分される。州の所得税から控除可。
フランス	Territorial economic contribution(contribution economique territoriale)	2010	売上により1.5%まで 地方による区別はなし	控除法; 費用化された備品、 償却された不動産	
ハンガリー	HIPA	1990	2%まで、地方により決定	控除法; 仕入高のみ控除法	課税基準は人件費あるいは純資産の加重 平均をベースに配分
イタリア	IRAP (imposta regionale sulle attività produttive)	1998	3.9%	控除法; 仕入高、減価償却 費 支払報酬と支払利子は控除 不可	

出所: Bird (2006)をもとに筆者作成。

5. 企業財務数値を使用した分析

当該論文の特徴的なところは、実際に公表されている企業の数値を使用して外形標準課税に関する分析を行なっていることである。著者の知っている限りでは、実際の企業の数値を使用して外形標準課税に関する分析・検討をしている論文は見当たらず、その点は本分野における新しい試みと考えられるだろう。

本シミュレーションは、入手可能なデータにより一定の仮定のもと行っている。例えば、実際に各企業が支払った外形標準課税額、またその算出過程は非公開情報で入手が困難である。また、所得や単年度損益についても、法人税申告書は非公開であるため、公開情報である有価証券報告書から入手したデータにより簡便的に推定して算出をしている。また、企業グループの範囲であるが、日本の税制に関する検討であるため、連結ではなく提出会社単体の数値を採用している。

報酬給与関連で引当金を計上している場合は、その報酬給与が発生した際は損益計算書に記載されないため、便宜的に当該引当金繰入額を報酬給与額の一部として採用した。

また、シミュレーションの対象として企業は、各業種の中から日本を代表すると思われる企業を、主に日経 225 の銘柄から選択業種が多岐に渡るよう勘案しながら、著者の判断で抽出した。課税標準の考え方が異なる電気供給業、ガス供給業、生命保険および損害保険業や、別の論点がある銀行業については今回の選択業種から除外している。

5-1. サンプル会社の外形標準課税の見積額算定の方法

5-1-1. 付加価値割の見積り

付加価値割の構成要素は、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料、単年度損益である。

ここで報酬給与額は、(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。実際にこの全ての数値が開示されていることはほとんどなく、有価証券報告書から入手できる数値で簡便的に見積りを行なっている。具体的には「販売費及び一般管理費」の注記情報として開示されている、給与関連の費用を使用している。「売上原価」や「製造原価」内の給与関連費用は、開示されている場合は使用しているが、ほとんどの場合は開示されていないため、金額的重要性が低いものをして使用していない。賞与等については、賞与引当金等の引当金繰入額を使用している。引当金は実際の税金計算の際は加算して戻されるものだが、概ね近い金額として採用しうる最善のものとして、引当金繰入額を見積りの根拠として使用した。退職手当、掛け金等についても、実際の金額は全て開示されているわけではないので、便宜的に退職給付費用等を使用している。これは、正確な見積りを算出することが目的ではなく、企業間の比較、期間比較等を行うことが目的であるので、同条件下のもとで分析さえできていれば、当初の目的を達成できると判断したことによる。但し、報酬給与額と従業員数から算出した平均報酬給与額が著しく低い場合は、他の手法として、平均年間給与に従業員数を乗じて報酬給与額を算出する方法を使用している。

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。分析に当たっては、損益計算書あるいは「販売費及び一般管理費」の注記情報に開示されている、「支払利息」、「社債利息」および「受取利息」を使用している。「支払利息」と「社債利息」の合計額が、「受取利息」の金額より少ない場合は、純支払利子は0とした。受取利息が受取配当金と合計額（「受取利息及び配当金」）で開示されているケースが多いため、「支払利息」と「社債利息」の合計額が、「受取利息及び配当金」の金額より少ない場合も、純支払利子は0とした。

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。損益計算書あるいは「販売費及び一般管理費」の注記情報に開示されている、実質的に内容が当てはまると思われる科目である「不動産賃貸費用」「不動産賃貸料」「資産賃借料」等を使用して分析を行なった。

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。有価証券報告書には所得金額は開示されていないため、損益計算書の「法人税、住民税及び事業税」を、税効果会計に関する注記の「法定実効税率」によって割り戻して、便宜的に所得金額の見積りをしている。

5-1-2. 資本割の見積り

資本割は、資本金等の額により課税する部分であり、ここでいう資本金等の額とは概ね、「資本金」と「資本剰余金」の合計額から「自己株式」を控除した金額である。「資本金」と「資本剰余金」の合計額から「自己株式」を控除した金額がマイナスの場合は、「資本金」と「資本準備金」の合計額を課税標準として使用している。

5-1-3. 所得割の見積り

所得割は、各事業年度の所得により課税する部分であり、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。「特段の定め」と「外国の事業に帰属する所得」も基本的には開示されていることが少ないため、付加価値割の単年度損益を見積もる際と同じ方式を使用して所得を見積もったが、マイナスの場合は課税標準額を0としている。

5-1-4. 税率

税率については、比較の際の他要因の影響を排するため、便宜的に東京都の標準税率（軽減税率）を一律に使用した。また、所得割の税率は年所得のうち年800万円を超える部分に適用される税率を使用している（例えば、2016年度は付加価値割0.756%、資本割0.315%、所得割3.400%）。

5-2. サンプル会社の外形標準課税の見積額（具体例）

5-2-1. トヨタ自動車

トヨタ自動車株式会社（トヨタ自動車）は1937年に創立された自動車・自動車部品業界に属する自動車メーカーである。愛知県に本社を持ち、海外を含めて子会社548社および関連会社200社を所有し、資本金は635,401百万円、連結での従業員数は348,877人と、日本を代表する大企業である。

上記に示した仮定のもと、トヨタ自動車の2016年3月期の見積法人事業税額は下記の通りである。

表12 トヨタ自動車の2016年3月期の見積法人事業税額

トヨタ自動車		2016/3/31						
法人事業税額（見積り）				（有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位）				
項目	付加価値割	資本割	所得割					
課税基準額	1,673,775	1,290,723	1,501,543					
税率	0.756%	0.315%	3.400%					
見積税額	12,654	4,066	51,052					
外形標準課税額	16,720 (付加価値割+資本割)							
付加価値割								
科目	報酬給与額	科目	純支払利子	科目	純支払賃借料	科目	単年度損益	付加価値割額
給料及び手当	172,232	支払利息	6,531			法人税等	486,500	
		社債利息	0			適用税率	32.40%	
		受取利息	40,212					
報酬給与額	172,232	純支払利子	0	純支払賃借料	0	単年度損益	1,501,543	1,673,775
従業員数	72,721 人		注:「受取利息」が「支払利息」を上回っているため、純支払利子は0とした。					
資本割								
科目	資本金等							
資本金	635,401							
資本剰余金	655,322							
自己株式	-1,611,555							
資本金等	1,290,723							
注:「資本金」+「資本剰余金」-「自己株式」がマイナスのため、「資本金」+「資本準備金」を採用した。								
所得割								
科目	所得							
法人税等	486,500							
適用税率	32.40%							
見積額	1,501,543							
所得基準課税額に対する外形標準課税額の割合（見積り）								
法人税等	486,500							
外形標準課税額	16,720							
割合	3.44%							

出所：トヨタ自動車株式会社（2016）『有価証券報告書（2016年3月期）トヨタ自動車株式会社』をもとに筆者作成。

有価証券報告書で開示されている給与及び手当は 172,232 百万円なので、報酬給与額は 172,232 百万円と仮定した。支払利息は 6,531 百万円、受取利息は 40,212 百万円で、受取利息が支払利息を上回っているため、純支払利子は 0 とした。また、法人税等は 486,500 百万円であり、税効果会計の実効税率が 32.40%であるため、単年度損益は 486,500 百万円を 32.4%で割り戻した 1,501,543 百万円と仮定している。その結果付加価値額は、報酬給与額 172,232 百万円、純支払利子 0、単年度損益 1,501,543 百万円の合計である 1,673,775 百万円となっている。当該付加価値割額 1,673,775 百万円に標準税率である 0.756%を乗じて、付加価値割の見積税額は 12,654 百万円となっている。

資本割額については、資本金が 635,401 百万円、資本剰余金が 655,322 百万円、自己株式が 1,611,555 百万円で、資本金と資本剰余金の合計から自己株式を控除した結果マイナスとなるため、自己株式を使用せず、資本金と資本剰余金の合計である 1,290,723 百万円を資本金等としている。この資本金等 1,290,723 百万円に標準税率である 0.315%を乗じて、資本割の見積税額は 4,066 百万円となる。

そして、付加価値割の見積税額 12,654 百万円と資本割の見積税額 4,066 百万円を合計した金額 16,720 百万円が外形標準課税見積額である。この外形標準課税見積額 16,720 百万円は法人税等 486,500 百万円に比し 3.44%となる。

所得割に関しては、単年度損益の計算と同様に、法人税等 486,500 百万円を税効果会計の実効税率 32.40%で割り戻した 1,501,543 百万円を見積所得額とした。当該所得割の課税所得額 1,501,543 百万円に標準税率 3.4%を乗じた 51,052 百万円が所得割の見積税額である。

本会社に関する見積の限界としては、報酬給与額の全てが開示されていないことである。単体の従業員数（除く臨時従業員）が 72,721 人であり、給与及び手当が 172,232 百万円であることを考えると、従業員 1 人あたりの給与は 2.37 百万円とかなり低い水準となるため、それ以外にも開示されていない報酬給与額（例えば労務費や退職給付費用）があると考えられる。そこで、別途開示されている従業員の平均年間給与 8,518,510 円に従業員数 72,721 人を乗じて報酬給与額を算出すると以下の通りとなる。

表 1 3 トヨタ自動車の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額（給与調整後）

法人事業税額（見積り）				（有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位）				
項目	付加価値割	資本割	所得割					
課税基準額	2,120,980	1,290,723	1,501,543					
税率	0.756%	0.315%	3.400%					
見積税額	16,035	4,066	51,052					
外形標準課税額	20,100（付加価値割＋資本割）							
付加価値割								
科目	報酬給与額	科目	純支払利子	科目	純支払賃借料	科目	単年度損益	付加価値割額
給料及び手当	619,437	支払利息	6,531			法人税等	486,500	
		社債利息	0			適用税率	32.40%	
		受取利息	40,212					
報酬給与額	619,437	純支払利子	0	純支払賃借料	0	単年度損益	1,501,543	2,120,980
従業員数	72,721 人		注：「受取利息」が「支払利息」を上回っているため、純支払利子は0とした。					
注：報酬給与額は、平均年間給与8,518,510円に従業員数を乗じて算出した。								

出所：トヨタ自動車株式会社（2016）『有価証券報告書（2016年3月期）トヨタ自動車株式会社』をもとに筆者作成

付加価値割額が 1,673,775 百万円から 2,120,980 百万円に増加、付加価値割見積税額が 12,654 百万円から 16,035 百万円に増加、外形標準課税見積税額が 16,720 百万円から 20,100 百万円へと 3,380 百万円増加する。

5-2-2. 味の素

味の素株式会社（味の素）は 1909 年に創立された食品製造業界に属する総合食品メーカーである。東京都中央区に本社を持ち、海外を含めて子会社 130 社および関連会社 19 社を所有し、資本金は 79,863 百万円、連結での従業員数は 32,734 人と、日本を代表する食品メーカーである。

上記に示した仮定のもと、味の素の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額は下記の通りである。

表 1 4 味の素の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額

味の素		2016/3/31						
法人事業税額（見積り）								
（有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位）								
	付加価値割	資本割	所得割					
課税基準額	42,059	99,352	11,293					
税率	0.756%	0.315%	3.400%					
見積税額	318	313	384					
外形標準課税額	631（付加価値割＋資本割）							
付加価値割								
科目	報酬給与額	科目	純支払利子	科目	純支払賃借料	科目	単年度損益	付加価値割額
役員報酬	628	支払利息	2,646	賃借料	1,150	法人税等	3,738	
執行役員報酬	436	社債利息				適用税率	33.1%	
給料	10,978	受取利息	242					
賞与	10,516							
役員賞与引当金繰入額	338							
退職給付費用	3,639							
退職金	677							
報酬給与額	27,212	純支払利子	2,404	純支払賃借料	1,150	単年度損益	11,293	42,059
従業員数	3,477 人							
資本割								
	資本金等							
資本金	79,863							
資本剰余金	26,433							
自己株式	-6,944							
資本金等	99,352							
所得割								
	所得							
法人税等	3,738							
適用税率	33.1%							
単年度損益	11,293							
所得基準課税額に対する外形標準課税額の割合（見積り）								
法人税等	3,738							
外形標準課税額	631							
割合	16.88%							

出所：味の素株式会社（2016）『有価証券報告書（第 138 期）味の素株式会社』を
もとに筆者作成

有価証券報告書で開示されている役員報酬 628 百万円、執行役員報酬 436 百万円、給料 10,978 百万円、賞与 10,516 百万円、役員賞与引当金繰入額 338 百万円、退職給付費用 3,639 百万円、退職金 677 百万円なので、報酬給与額はそれらの合計の 27,212 百万円と仮定した。支払利息は 2,646 百万円、受取利息は 242 百万円で、純支払利子はそれらの差額の 2,404 百万円としている。賃借料が 1,150 百万円であることから、純支払賃借料を 1,150 百万円とした。また、法人税等は 3,738 百万円であり、税効果会計の実効税率が 33.1%であるため、単年度損益は 3,738 百万円を 33.1%で割り戻した 11,293 百万円と仮定している。その結果付加価値額は、報酬給与額 27,212 百万円、純支払利子 2,404 百万円、純支払賃借料 1,150 百万円、単年度

損益 11,293 百万円の合計である 42,059 百万円となっている。当該付加価値割額 42,059 百万円に標準税率である 0.756%を乗じて、付加価値割の見積税額は 318 百万円となっている。

資本割額については、資本金が 79,863 百万円、資本剰余金が 26,433 百万円、自己株式が 6,944 百万円で、資本金と資本剰余金の合計から自己株式を控除した額 99,352 百万円を資本金等としている。この資本金等 99,352 百万円に標準税率である 0.315%を乗じて、資本割の見積税額は 313 百万円となる。

そして、付加価値割の見積税額 318 百万円と資本割の見積税額 313 百万円を合計した金額 631 百万円が外形標準課税見積額である。この外形標準課税見積額 631 百万円は法人税等 3,738 百万円に対し 16.88%である。

所得割に関しては、単年度損益の計算と同様に、法人税等 3,738 百万円を税効果会計の実効税率 33.1%で割り戻した 11,293 百万円を見積所得額とした。当該所得割の課税所得額 11,293 百万円に標準税率 3.4%を乗じた 384 百万円が所得割の見積税額である。

5-2-3. 東レ

東レ株式会社（東レ）は 1926 年に創立された繊維業界に属する繊維・ケミカルメーカーである。東京都中央区に本社を持ち、海外を含めて子会社 207 社および関連会社 47 社を所有し、資本金は 147,873 百万円、連結での従業員数は 40,227 人と、日本を代表する繊維・ケミカルメーカーである。

上記に示した仮定のもと、東レの 2016 年 3 月期の見積法人事業税額は下記の通りである。

表 1 5 東レの 2016 年 3 月期の見積法人事業税額

東レ		2016/3/31				
法人事業税額（見積り）				（有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位）		
	付加価値割	資本割	所得割			
課税基準額	49,032	264,017	-1,743			
税率	0.756%	0.315%	3.400%			
見積税額	371	832	0	所得金額マイナスのため所得割0		
外形標準課税額	1,202	（付加価値割＋資本割）				
付加価値割						
	報酬給与額		純支払利子	純支払賃借料	単年度損益	付加価値割額
従業員給料手当	49,218	支払利息	1,558	法人税等	-577	
		社債利息	0	適用税率	33.10%	
		受取利息	内訳不明			
報酬給与額	49,218	純支払利子	1,558	純支払賃借料	0	単年度損益
従業員数	7,223 人	受取利息配当金の内訳不明なので受取利息0と仮定				
注：報酬給与額は、平均年間給与に従業員数を乗じて算出した。						
資本割						
	資本金等					
資本金	147,873					
資本剰余金	136,727					
自己株式	-20,583					
資本金等	264,017					
所得割						
	所得					
法人税等	-577					
適用税率	33.1%					
所得	-1,743					
所得基準課税額に対する外形標準課税額の割合（見積り）						
法人税等	-577					
外形標準課税額	1,202					
割合	-208.38%					

出所：東レ株式会社（2016）『有価証券報告書（第 135 期）東レ株式会社』をもとに筆者作成

有価証券報告書で開示されている従業員給料手当は 15,269 百万円であるが、製造原価内の俸給給与が不明なことや、15,269 百万円を従業員数 7,223 人で除すると一人あたり給与が 2.1 百万円と極端に低くなってしまふ。そこで平均年間給与に従業員数を乗じた 49,218 百万円を報酬給与額として採用した。支払利息は 1,558 百万円、受取利息は開示されていないので 0 と仮定し、純支払利子はそれらの差額の 1,558 百万円としている。また、法人税等は -577 百万円であり、税効果会計の実効税率が 33.1% であるため、単年度損益は -577 百万円を 33.1% で割り戻した -1,743 百万円と仮定している。その結果付加価値額は、報酬給与額 49,218 百万円、純支払利子 1,558 百万円、単年度損益 -1,743 百万円の合計である 49,032 百万円となっている。

当該付加価値割額 49,032 百万円に標準税率である 0.756%を乗じて、付加価値割の見積税額は 371 百万円となっている。

資本割額については、資本金が 147,873 百万円、資本剰余金が 136,727 百万円、自己株式が 20,583 百万円で、資本金と資本剰余金の合計から自己株式を控除した額 264,017 百万円を資本金等としている。この資本金等 264,017 百万円に標準税率である 0.315%を乗じて、資本割の見積税額は 832 百万円となる。

そして、付加価値割の見積税額 371 百万円と資本割の見積税額 832 百万円を合計した金額 1,202 百万円が外形標準課税見積額である。法人税等が-577 百万円とマイナスに対し、外形標準課税見積額は 1,202 百万円となっている。

所得割に関しては、単年度損益の計算と同様に、法人税等-577 百万円を税効果会計の実効税率 33.1%で割り戻した-1,743 百万円を見積所得額とした。見積所得額がマイナスのため、所得割の見積税額は 0 と仮定した。

5-2-4. 富士通

富士通株式会社（富士通）は 1935 年に創立された電機機器業界に属する I T ソリューション会社である。神奈川県川崎市に本社を持ち、海外を含めて子会社 528 社および関連会社 74 社を所有し、資本金は 324,625 百万円、連結での従業員数は 158,846 人と、日本を代表する I T ソリューション会社である。

上記に示した仮定のもと、富士通の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額は下記の通りである。

表 1 6 富士通の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額

富士通		2016/3/31						
法人事業税額（見積り）				（有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位）				
	付加価値割	資本割	所得割					
課税基準額	230,733	490,295	32,358					
税率	0.756%	0.315%	3.400%					
見積税額	1,744	1,544	1,100					
外形標準課税額	3,289	（付加価値割＋資本割）						
付加価値割								
	報酬給与額		純支払利子		純支払賃借料		単年度損益	付加価値割額
従業員給料手当	195,548	支払利息	1,129			法人税等	10,678	
		社債利息	2,034			適用税率	33.0%	
		受取利息	336					
報酬給与額	195,548	純支払利子	2,827	純支払賃借料	0	単年度損益	32,358	230,733
従業員数	24,112 人							
注：報酬給与額は、平均年間給与に従業員数を乗じて算出した。								
資本割								
	資本金等							
資本金	324,625							
資本剰余金	166,297							
自己株式	-627							
資本金等	490,295							
所得割								
	所得							
法人税等	10,678							
適用税率	33.0%							
単年度損益	32,358							
所得基準課税額に対する外形標準課税額の割合（見積り）								
法人税等	10,678							
外形標準課税額	3,289							
割合	30.80%							

出所：富士通株式会社（2016）『有価証券報告書（第 116 期）富士通株式会社』を
もとに筆者作成

有価証券報告書上の平均年間給与に従業員数 24,112 人を乗じた 195,548 百万円を報酬給与額として採用した。支払利息は 1,129 百万円、社債利息は 2,034 百万円、受取利息は 336 百万円であり、純支払利子はそれらの差額の 2,827 百万円としている。また、法人税等は 10,678 百万円であり、税効果会計の実効税率が 33.0%であるため、単年度損益は 10,678 百万円を 33.0%で割り戻した 32,358 百万円と仮定している。その結果付加価値額は、報酬給与額 195,548 百万円、純支払利子 2,827 百万円、単年度損益 32,358 百万円の合計である 230,733 百万円となっている。当該付加価値割額 230,733 百万円に標準税率である 0.756%を乗じて、付加価値割の見積税額は 1,744 百万円となっている。

資本割額については、資本金が 324,625 百万円、資本剰余金が 166,297 百万円、自己株式が 627 百万円で、資本金と資本剰余金の合計から自己株式を控除した額

490,295 百万円を資本金等としている。この資本金等 490,295 百万円に標準税率である 0.315% を乗じて、資本割の見積税額は 1,544 百万円となる。

そして、付加価値割の見積税額 1,744 百万円と資本割の見積税額 1,544 百万円を合計した金額 3,289 百万円が外形標準課税見積額である。この外形標準課税見積額 3,289 百万円は法人税等 10,678 百万円に比し 30.80% となる。

所得割に関しては、単年度損益の計算と同様に、法人税等 10,678 百万円を税効果会計の実効税率 33.0% で割り戻した 32,358 百万円を見積所得額とした。当該所得割の課税所得額 32,358 百万円に標準税率 3.4% を乗じた 1,100 百万円が所得割の見積税額である。

5-2-5. 日立製作所

株式会社日立製作所（日立製作所）は 1910 年に創立された電機機器業界に属する総合システム会社である。東京都千代田区に本社を持ち、海外を含めて子会社 1,056 社および関連会社 249 社を所有し、資本金は 458,790 百万円、連結での従業員数は 335,244 人と、日本を代表する総合システム会社である。

上記に示した仮定のもと、日立製作所の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額は下記の通りである。

表 1 7 日立製作所の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額

日立製作所		2016/3/31					
法人事業税額（見積り）				（有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位）			
	付加価値割	資本割	所得割				
課税基準額	265,552	904,920	-65,727				
税率	0.756%	0.315%	3.400%				
見積税額	2,008	2,850	0	所得金額マイナスのため所得割0			
外形標準課税額	4,858	（付加価値割＋資本割）					
付加価値割							
	報酬給与額		純支払利子		純支払賃借料		単年度損益
給料諸手当	324,448	支払利息	6,831		法人税等		-21,690
		社債利息			適用税率		33.0%
		受取利息	内訳不明				
報酬給与額	324,448	純支払利子	6,831	純支払賃借料	0	単年度損益	-65,727
従業員数	37,353 人	受取利息配当金の内訳不明なので受取利息0と仮定					
注：報酬給与額は、平均年間給与に従業員数を乗じて算出した。							
資本割							
	資本金等						
資本金	458,790						
資本剰余金	449,936						
自己株式	-3,806						
資本金等	904,920						
所得割							
	所得						
法人税等	-21,690						
適用税率	33.0%						
単年度損益	-65,727						
所得基準課税額に対する外形標準課税額の割合（見積り）							
法人税等	-21,690						
外形標準課税額	4,858						
割合	-22.40%						

出所：株式会社日立製作所（2016）『有価証券報告書（第 147 期）株式会社日立製作所』をもとに筆者作成

有価証券報告書上の平均年間給与に従業員数 37,353 人を乗じた 324,448 百万円を報酬給与額として採用した。支払利息は 6,831 百万円、受取利息は開示されていないので 0 と仮定し、純支払利子はそれらの差額の 6,831 百万円としている。また、法人税等は -21,690 百万円であり、税効果会計の実効税率が 33.0% であるため、単年度損益は -21,690 百万円を 33.0% で割り戻した -65,727 百万円と仮定している。その結果付加価値額は、報酬給与額 324,448 百万円、純支払利子 6,831 百万円、単年度損益 -65,727 百万円の合計である 265,552 百万円となっている。当該付加価値割額 265,552 百万円に標準税率である 0.756% を乗じて、付加価値割の見積税額は 2,008 百万円となっている。

資本割額については、資本金が 458,790 百万円、資本剰余金が 449,936 百万円、自己株式が 3,806 百万円で、資本金と資本剰余金の合計から自己株式を控除した額

904,920 百万円を資本金等としている。この資本金等 904,920 百万円に標準税率である 0.315% を乗じて、資本割の見積税額は 2,850 百万円となる。

そして、付加価値割の見積税額 2,008 百万円と資本割の見積税額 2,850 百万円を合計した金額 4,858 百万円が外形標準課税見積額である。法人税等が -21,690 百万円とマイナスに対し、外形標準課税見積額は 4,858 百万円となっている。

所得割に関しては、単年度損益の計算と同様に、法人税等 -21,690 百万円を税効果会計の実効税率 33.0% で割り戻した -65,727 百万円を見積所得額とした。見積所得額がマイナスのため、所得割の見積税額は 0 と仮定した。

5-2-6. 旭化成

旭化成株式会社（旭化成）は 1931 年に創立された化学業界に属するケミカル・繊維メーカーである。東京都千代田区に本社を持ち、海外を含めて関係会社 251 社を所有し、資本金は 103,389 百万円、連結での従業員数は 32,821 人と、日本を代表するケミカル・繊維メーカーである。親会社である旭化成は、連結各社に土地等の賃貸、その他各種サービスの提供を行っており、ケミカル・繊維事業は連結子会社において行なわれている。

上記に示した仮定のもと、旭化成の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額は下記の通りである。

表 1 8 旭化成の 2016 年 3 月期の見積法人事業税額

旭化成		2016/3/31						
法人事業税額（見積り）				（有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位）				
	付加価値割	資本割	所得割					
課税基準額	10,025	179,649	-3,474					
税率	0.756%	0.315%	3.400%					
見積税額	76	566	0	所得金額マイナスのため所得割0				
外形標準課税額	642	(付加価値割 + 資本割)						
付加価値割								
	報酬給与額		純支払利子		純支払賃借料		単年度損益	付加価値割額
給料諸手当	10,859	支払利息	2,641		法人税等		-1,150	
		社債利息			適用税率		33.1%	
		受取利息	内訳不明					
報酬給与額	10,859	純支払利子	2,641	純支払賃借料	0	単年度損益	-3,474	10,025
従業員数	1,178 人	受取利息配当金の内訳不明なので受取利息0と仮定						
注：報酬給与額は、平均年間給与に従業員数を乗じて算出した。								
資本割								
	資本金等							
資本金	103,389							
資本剰余金	79,410							
自己株式	-3,150							
資本金等	179,649							
所得割								
	所得							
法人税等	-1,150							
適用税率	33.1%							
単年度損益	-3,474							
所得基準課税額に対する外形標準課税額の割合（見積り）								
法人税等	-1,150							
外形標準課税額	642							
割合	-55.80%							

出所：旭化成株式会社（2016）『有価証券報告書（第 125 期）旭化成株式会社』を
もとに筆者作成

有価証券報告書上の平均年間給与に従業員数 1,178 人を乗じた 10,859 百万円を報酬給与額として採用した。支払利息は 2,641 百万円、受取利息は開示されていないので 0 と仮定し、純支払利子はそれらの差額の 2,641 百万円としている。また、法人税等は -1,150 百万円であり、税効果会計の実効税率が 33.1% であるため、単年度損益は -1,150 百万円を 33.1% で割り戻した -3,474 百万円と仮定している。その結果付加価値額は、報酬給与額 10,859 百万円、純支払利子 2,641 百万円、単年度損益 -3,474 百万円の合計である 10,025 百万円となっている。当該付加価値割額 10,025 百万円に標準税率である 0.756% を乗じて、付加価値割の見積税額は 76 百万円となっている。

資本割額については、資本金が 103,389 百万円、資本剰余金が 79,410 百万円、自己株式が 3,150 百万円で、資本金と資本剰余金の合計から自己株式を控除した額

179,640 百万円を資本金等としている。この資本金等 179,640 百万円に標準税率である 0.315% を乗じて、資本割の見積税額は 566 百万円となる。

そして、付加価値割の見積税額 76 百万円と資本割の見積税額 566 百万円を合計した金額 642 百万円が外形標準課税見積税額である。法人税等が -1,150 百万円とマイナスに対し、外形標準課税見積税額は 642 百万円となっている。

所得割に関しては、単年度損益の計算と同様に、法人税等 -1,150 百万円を税効果会計の実効税率 33.1% で割り戻した -3,474 百万円を見積所得額とした。見積所得額がマイナスのため、所得割の見積税額は 0 と仮定した。

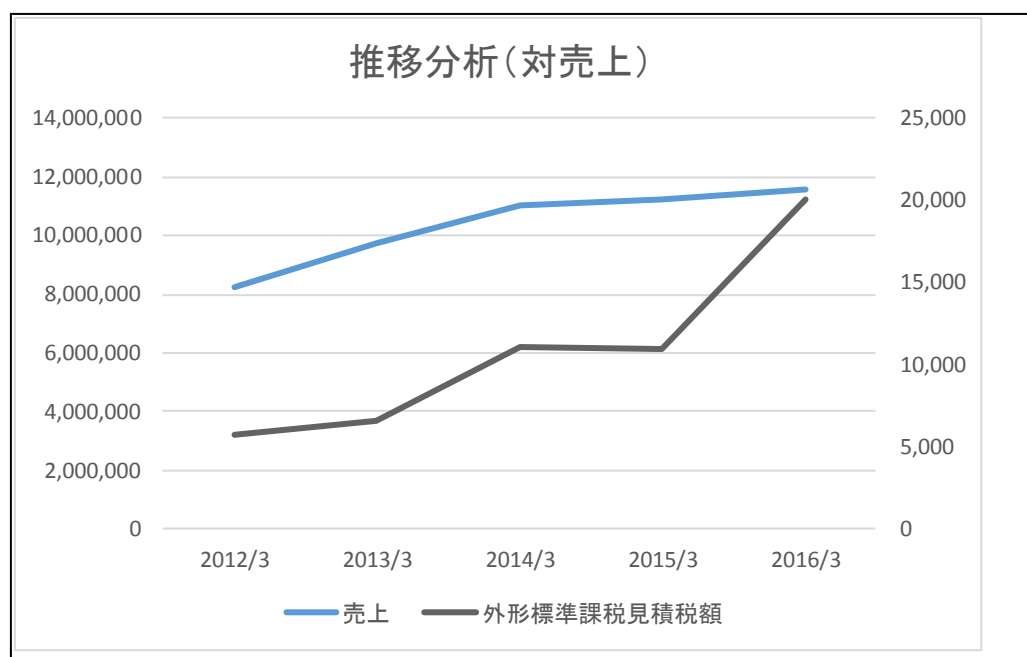
5-3. サンプル会社の指標の分析

5-3-1. トヨタ自動車

推移分析

外形標準課税額の見積ができたところで、ここで各要因（変数）と外形標準課税見積税額との相関関係を分析していきたい。

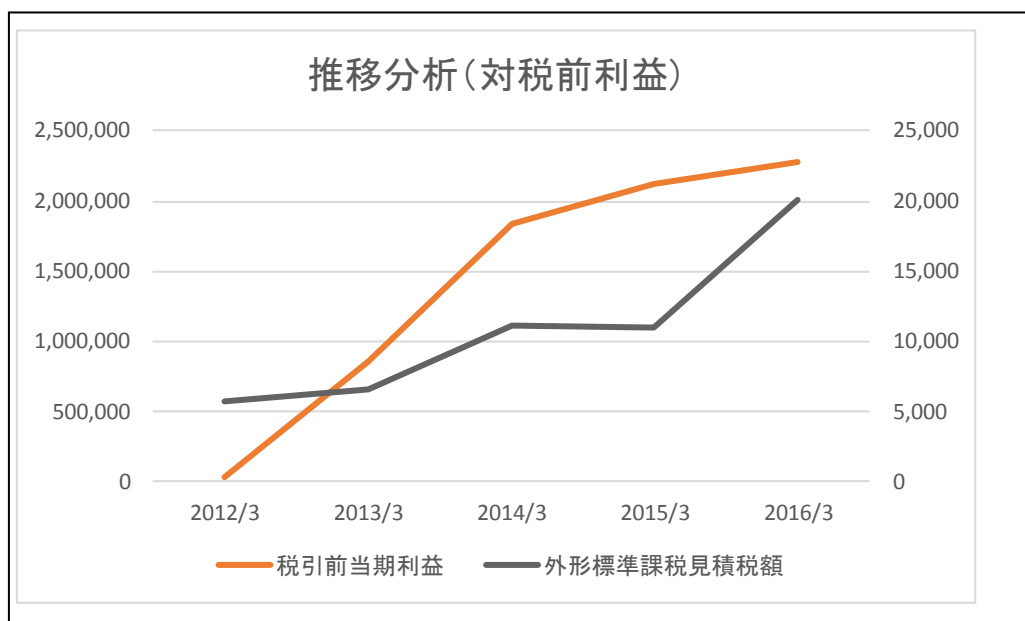
図 19 トヨタ自動車 売上と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

グラフからは一定の相関関係がみてとれるが、それは売上と単年度損益の増減率がある程度同じ場合である。売上と単年度損益の間にはさまざまな変動要因（費用、税法上の加算減算）があるため、一般的には売上と外形標準見積額は緊密な相関関係は少ない。

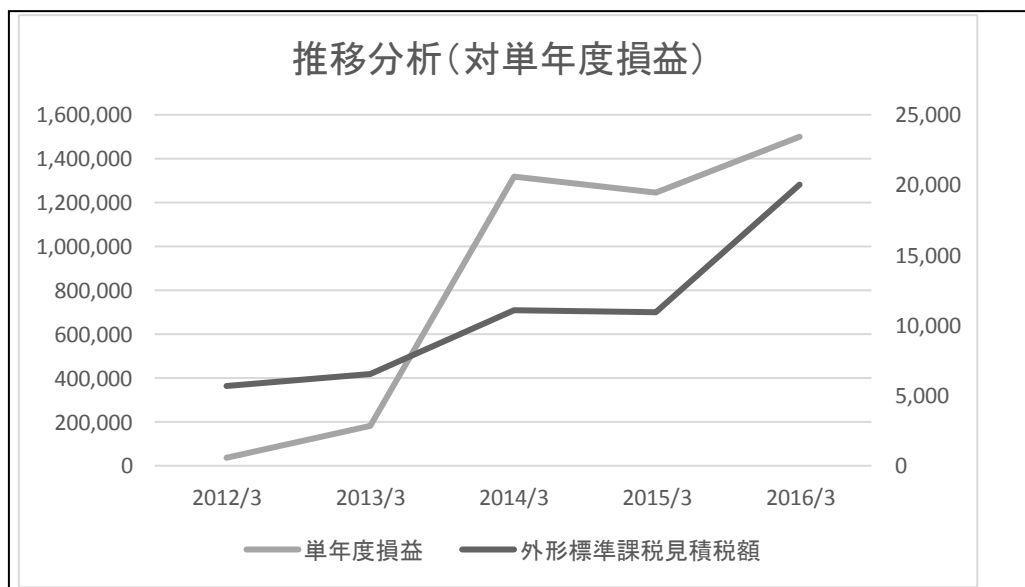
図 20 トヨタ自動車 税前利益と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

グラフからは一定の相関関係がみてとれるが、それは税前利益と単年度損益の増減率がある程度同じ場合である。税前利益と単年度損益の間には税法上の加算減算項目があるため、加算減算項目が少ない場合や、毎年税前利益に対し同割合の場合は正の相関関係が発生するが、それ以外の場合は発生しない。

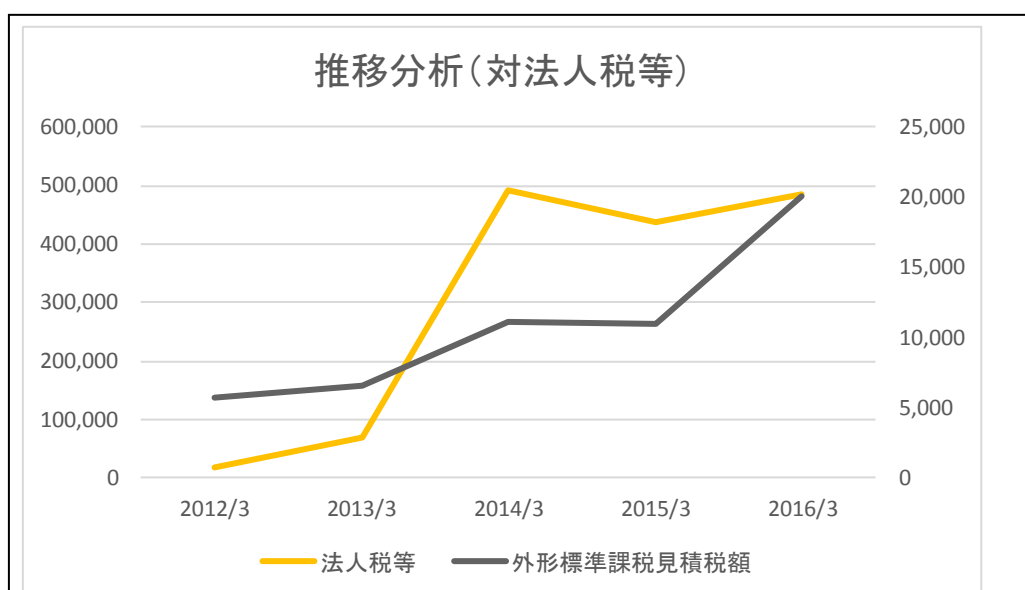
図 2 1 トヨタ自動車 単年度損益と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

単年度損益の増減は付加価値割に影響する。但し、それ以外の要因の逆の影響が強いと、単年度損益と外形標準課税見積税額とは正の相関関係を持たない。この例を見ると、2013年や2014年は他の要因による影響を受けていると考えられる。

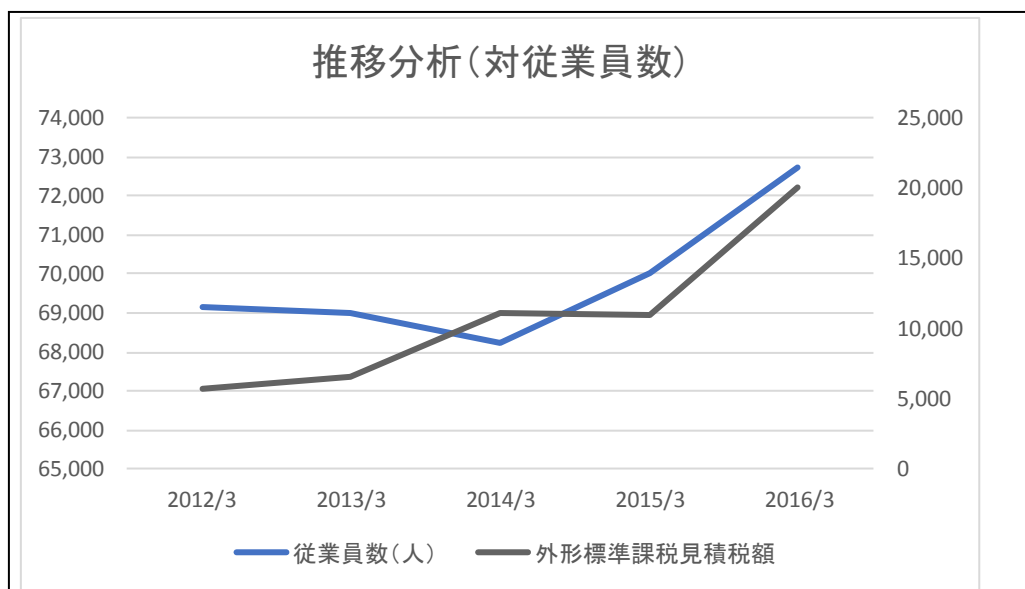
図 2 2 トヨタ自動車 法人税等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

法人税等は、単年度損益とかなり相関関係があるため、その増減は付加価値割に影響する。但し、繰越欠損金等がある場合は、相関関係を失う。

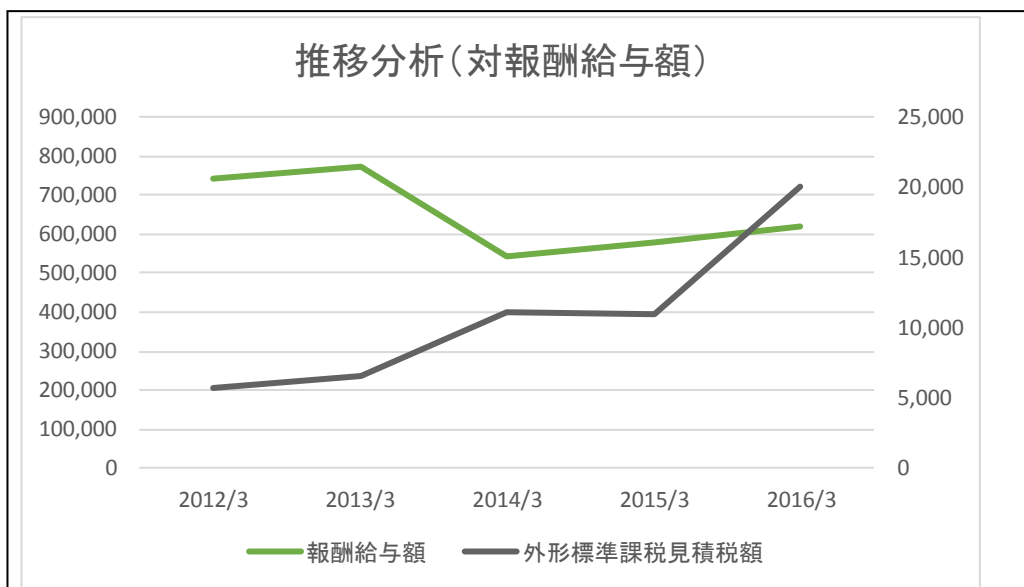
図 2 3 トヨタ自動車 従業員数と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

従業員数の増減と外形標準課税見積税額との間にはかなりの正の相関関係が見られる。従業員数が増減するとそのまま外形標準課税に影響するわけではないが、従業員の増減に伴う報酬給与額の増減が付加価値割に影響する。すなわち、従業員が増減すると報酬給与が連動して増減するという通常の設定の中では、従業員の増減は外形標準課税に影響を与えるといえる。もちろん、その他の要因があるため完全に同じ動きをするわけではない。

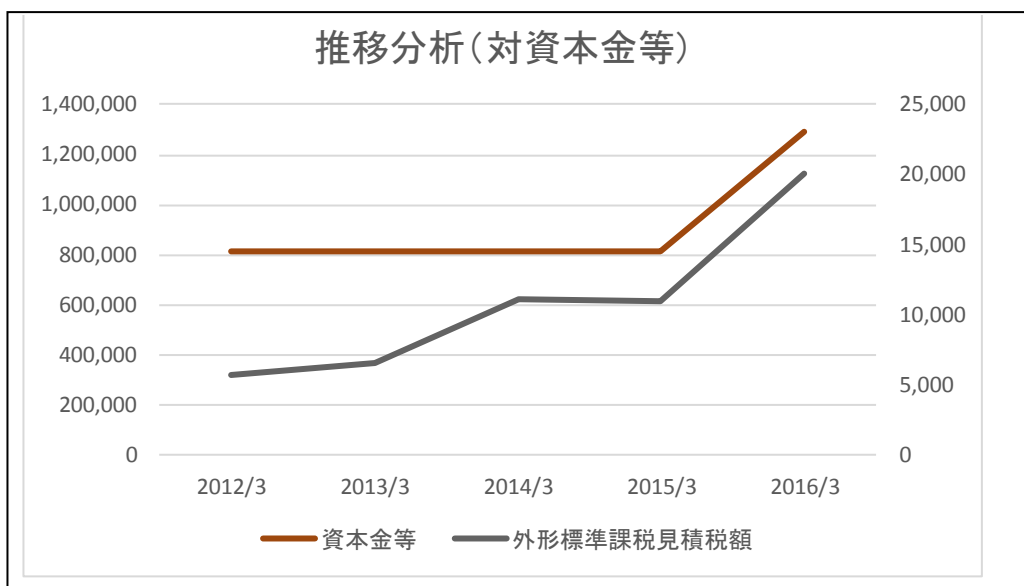
図 2 4 トヨタ自動車 報酬給与額と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

上述した通り、報酬給与額の増減は付加価値割に影響する。しかしそれ以外の要因の逆の影響が強いと、報酬給与額と外形標準課税見積税額とは正の相関関係を持たない。この例を見ると、2014年や2016年は他の要因による影響を受けていると考えられる。

図 2 5 トヨタ自動車 資本金等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

資本金等の増減は資本割に影響する。この例では一定程度、資本金等と外形標準課税見積税額の間に正の相関関係が見られる。但し、資本割の税率の割合は、付加価値割の税率より小さいため、付加価値割の増減が逆に作用すると、資本金等の外形標準課税見積税額に対する影響は少なくなる。2012年と2013年は付加価値割の影響を受けていると考えられる。

感度分析（税率の変更）

2015年12月24日に閣議決定した「平成28年度税制改正の大綱」では、法人事業税のうち所得割部分の税率を引き下げ、外形標準課税部分を拡大するとして、法人事業税の税率変更をうたっている。これは企業の負担する税金にどのような影響を与えるのだろうか。

ここで、変更前の税率と変更後の税率を使用して見積税額を算出し、影響を検討してみる。ちなみに変更後の税率として、付加価値割1.26%、資本割0.525%、所得割0.88%（年800万円超の所得、東京都、軽減税率）を使用している。

表 1 9 トヨタ自動車の税率変更による見積法人事業税額増減額

税率変更前					
(有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位)					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
税引前当期利益	23,098	856,185	1,838,450	2,125,104	2,284,091
外形標準課税見積税額	5,676	6,537	11,090	10,928	20,100
所得割見積税額	1,291	6,031	43,009	40,675	51,052
法人事業税見積税額	6,967	12,567	54,099	51,603	71,153
税率変更後					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
税引前当期利益	23,098	856,185	1,838,450	2,125,104	2,284,091
外形標準課税見積税額	14,191	16,342	27,724	27,319	33,501
所得割見積税額	348	1,628	11,610	10,980	13,214
法人事業税見積税額	14,539	17,970	39,334	38,299	46,714
増減額					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
外形標準課税見積税額	8,515	9,805	16,634	16,392	13,400
所得割見積税額	-942	-4,403	-31,399	-29,696	-37,839
法人事業税見積税額	7,572	5,403	-14,765	-13,304	-24,439

出所：筆者作成

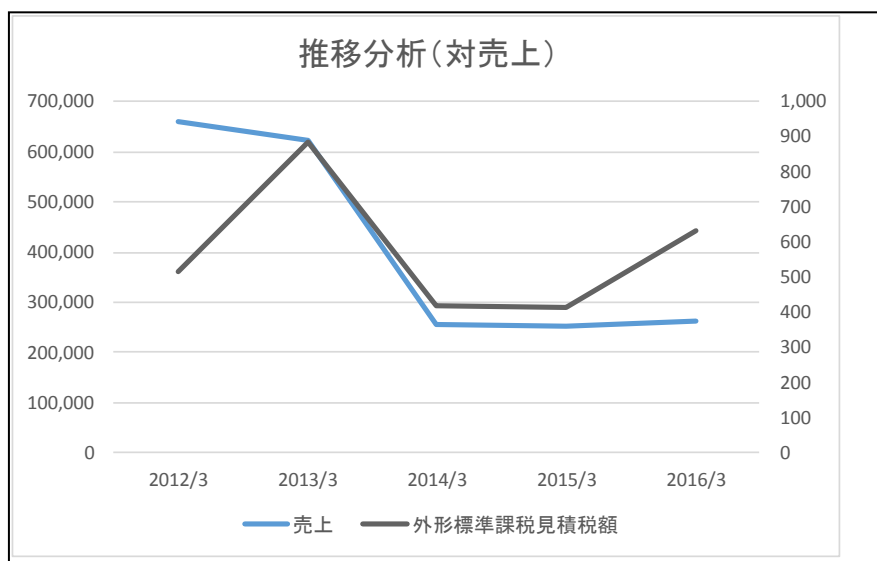
上記の表では、税率変更により、2012年と2013年の法人事業税見積税額は増加しているが、2014年、2015年、2016年は逆に減少している。これは前者が比較的税引前当期利益が少ないのに対して後者が多く、減少した所得割の影響を受けているものである。所得が少ない場合も納税義務がある付加価値割と資本割の合計である外形標準課税見積税額は税率の引き上げにより一律増加している。

5-3-2. 味の素

推移分析

ここで味の素の各要因（変数）と外形標準課税見積税額との相関関係を分析していきたい。

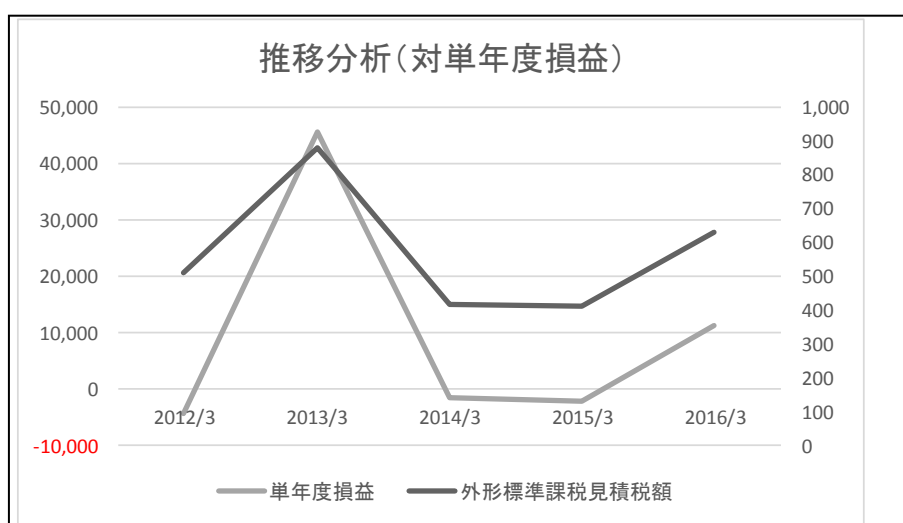
図 2 6 味の素 売上と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

グラフからは一定の相関関係がみてとれるが、2012年と2016年には動きに乖離が見られる。売上と単年度損益の間にはさまざまな変動要因（費用、税法上の加算減算）があり、味の素は特に2012年と2016年の売上と単年度損益の増減率に乖離があるため、売上と外形標準見積額の動きに乖離が発生している。

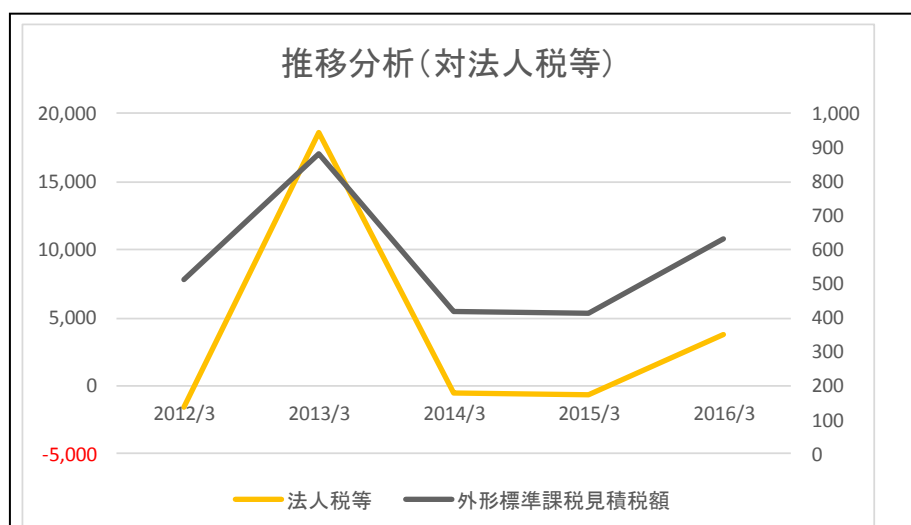
図 2 7 味の素 単年度損益と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

単年度損益の増減は付加価値割に影響する。味の素は両者はかなり同じ動きをしている。2013年は単年度損益のみならず、資本金等の金額が増加しているため、外形標準課税見積額の増加率は、単年度損益の増加率よりも低くなっている。

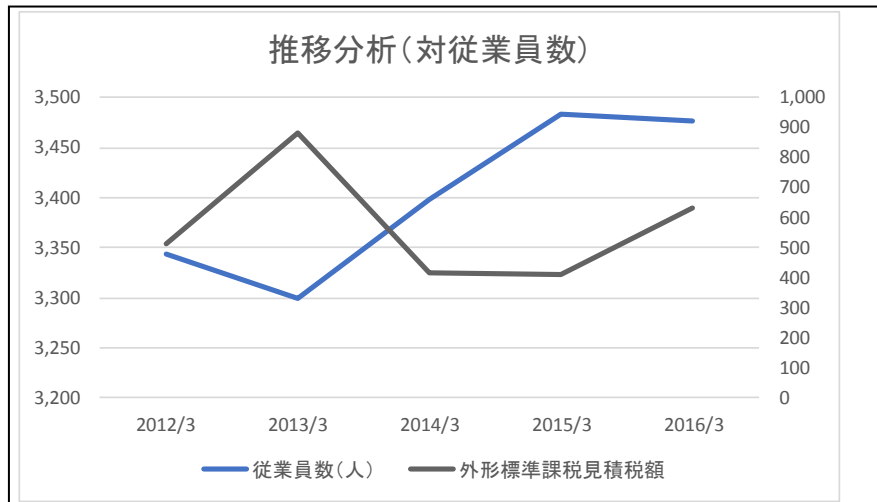
図 2 8 味の素 法人税等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

味の素の法人税等は、単年度損益とほぼ動きが一致しているため、単年度損益と外形標準課税見積額と同じ相関関係が見られる。

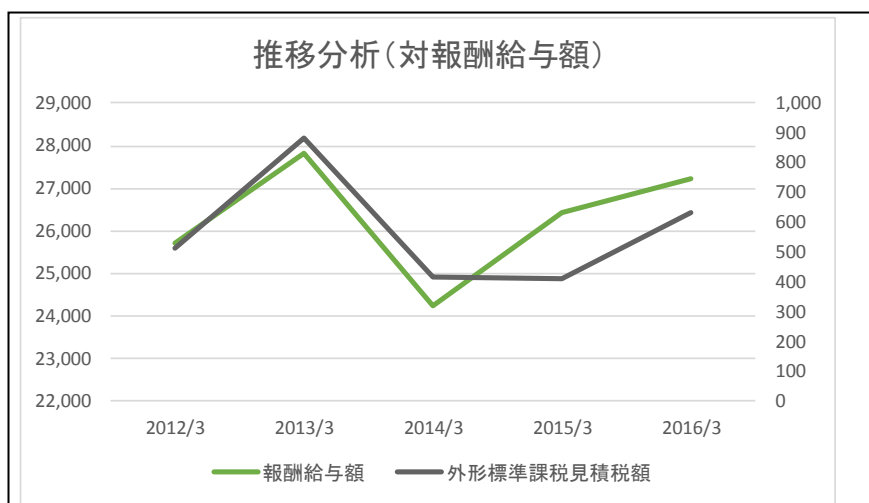
図 2 9 味の素 従業員数と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

通常は、従業員数の増減と外形標準課税見積税額との間にはかなりの正の相関関係が発生する。従業員数が増減すると従業員の増減に伴う報酬給与額の増減が付加価値割に影響するからである。但し、この味の素のケースは2013年に負の相関関係が発生している。これは、2013年は従業員数が増加したのかかわらず報酬給与額が減少したからである。

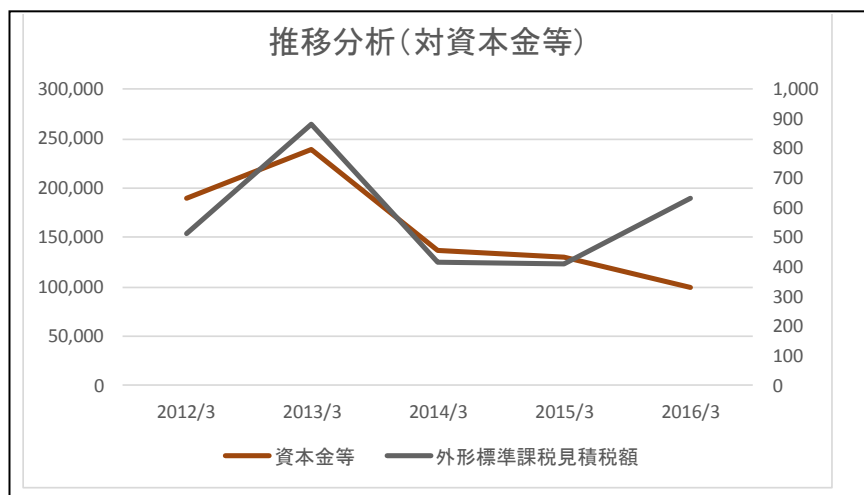
図 3 0 味の素 報酬給与額と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

上述した通り、報酬給与額の増減は付加価値割に影響する。そしてこの味の素のケースも報酬給与額と外形標準課税見積税額とは正の相関関係が発生している。

図 3 1 味の素 資本金等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

資本金等の増減は資本割に影響する。味の素の例ではかなり資本金等と外形標準課税見積税額の間には正の相関関係が見られる。但し2016年は付加価値割の税率増加による外形標準課税見積税額の増加率が、資本金等の減少率を上回っている。

感度分析（税率の変更）

味の素に対する法人事業税の税率変更の影響を下記で分析する。

表 2 0 味の素の税率変更による見積法人事業税額増減額

税率変更前					
(有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位)					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
税引前当期利益	20,329	64,057	30,295	10,725	36,784
外形標準課税見積税額	514	883	417	412	631
所得割見積税額	-139	1,493	0	0	384
法人事業税見積税額	376	2,376	417	412	1,015
税率変更後					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
税引前当期利益	20,329	64,057	30,295	10,725	36,784
外形標準課税見積税額	1,286	2,208	1,044	1,031	1,052
所得割見積税額	0	403	0	0	99
法人事業税見積税額	1,286	2,611	1,044	1,031	1,151
増減額					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
外形標準課税見積税額	771	1,325	626	618	421
所得割見積税額	139	-1,090	0	0	-285
法人事業税見積税額	910	235	626	618	136

出所：筆者作成

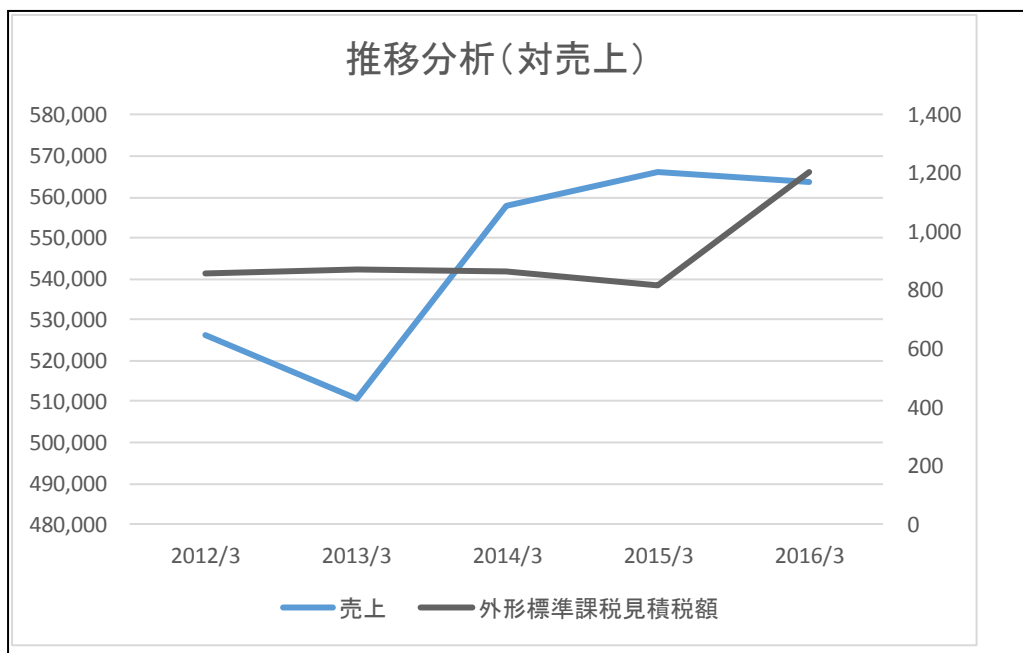
上記の表では、税率変更により全体的に法人事業税見積税額は増加している。所得が少ない場合も納税義務がある付加価値割と資本割の合計である外形標準課税見積税額は税率の引き上げにより一律増加している。

5-3-3. 東レ

推移分析

ここで東レの各要因（変数）と外形標準課税見積税額との相関関係を分析していきたい。

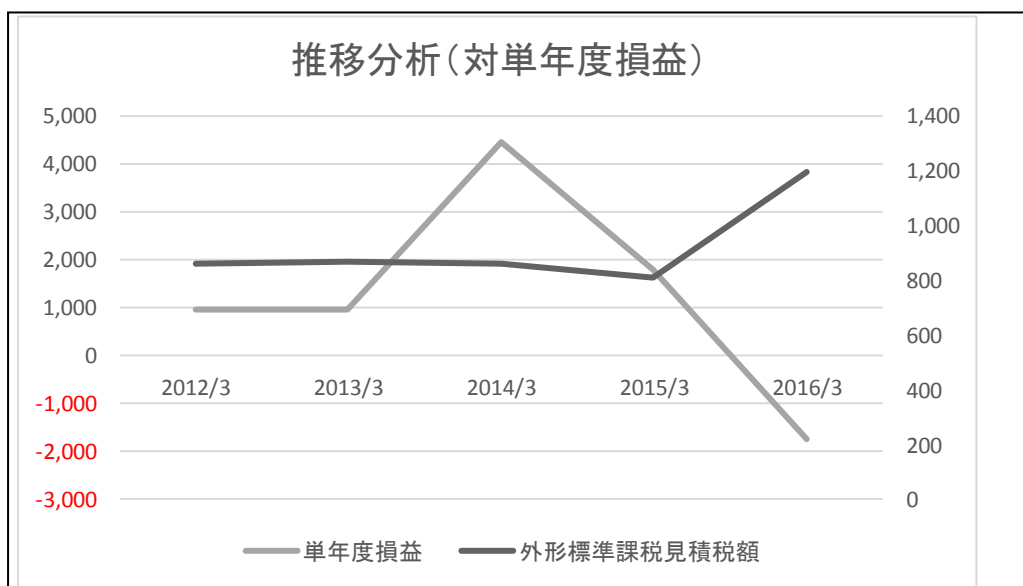
図 3 2 東レ 売上と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

売上と単年度損益の間にはさまざまな変動要因（費用、税法上の加算減算）があり、東レは特に 2013 年、2014 年、2015 年の売上と単年度損益の増減率に乖離があるため、売上と外形標準見積額の動きに乖離が発生している。

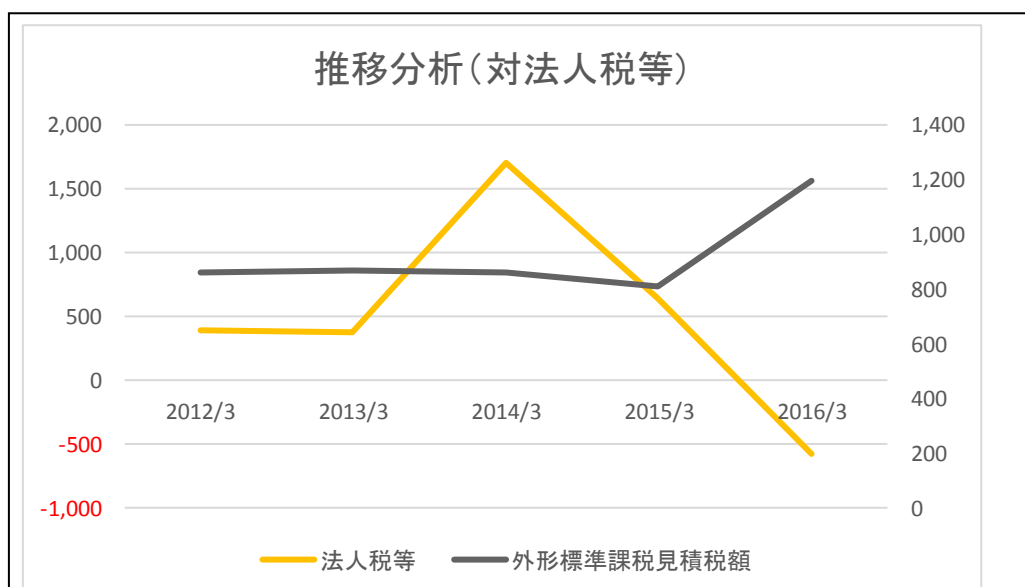
図 3 3 東レ 単年度損益と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

単年度損益の増減は付加価値割に影響する。但し、2014年、2016年は正の相関関係が見られない。2014年は支払賃借料の減少率が単年度損益の増加率と相殺する形となっている。2016年は単年度損益が顕著に減少しているのに対して、外形標準課税（付加価値割、資本割）の税率が増加しているため、結果として外形標準課税が増加するという負の相関関係が見られる。

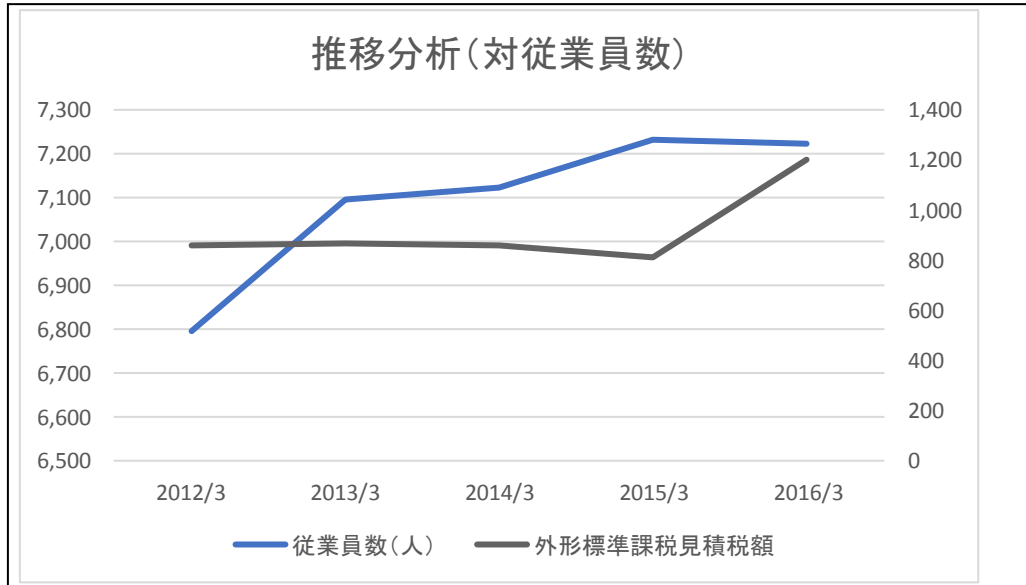
図34 東レ 法人税等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

法人税等は、単年度損益とほぼ動きが一致しているため、単年度損益と外形標準課税見積額と同じ相関関係が見られる。

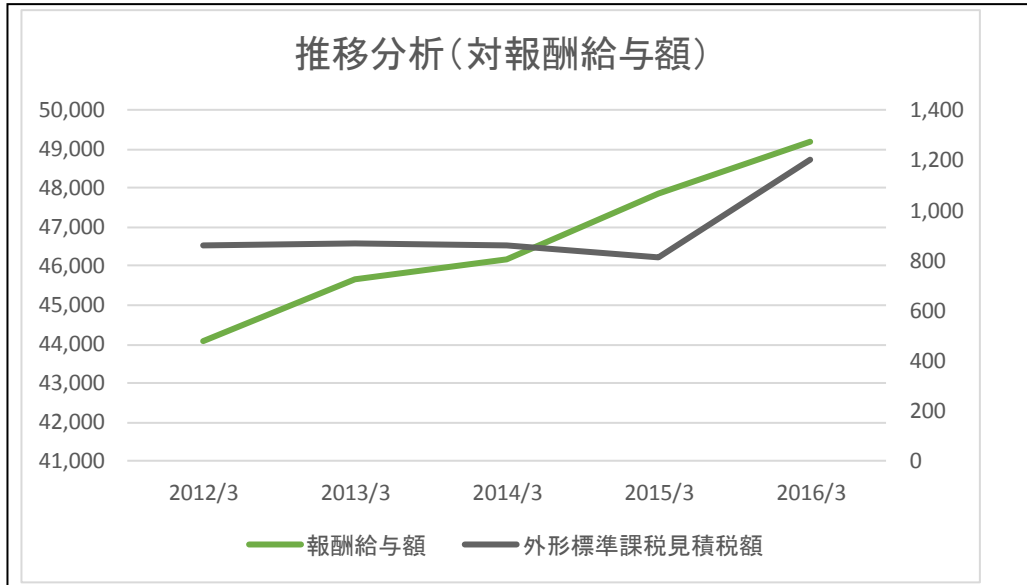
図35 東レ 従業員数と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

通常は、従業員数の増減と外形標準課税見積税額との間にはかなりの正の相関関係が発生する。従業員数が増減すると従業員の増減に伴う報酬給与額の増減が付加価値割に影響するからである。但し従業員の増減率と報酬給与額の増減率が異なる場合はその通りにいかない。このケースは2014年、2015年、2016年に負の相関関係が発生している。2014年は、支払賃借料の減少率が従業員数の増加率と相殺する形となっている。2015年は資本金等の減少による外形標準課税額への減少率が、従業員数の増加率を上回っているため、外形標準課税額は減少している。2016年は税率の増加による外形標準課税額への増加率が、従業員数の減少率を上回っているため、外形標準課税額は増加している。

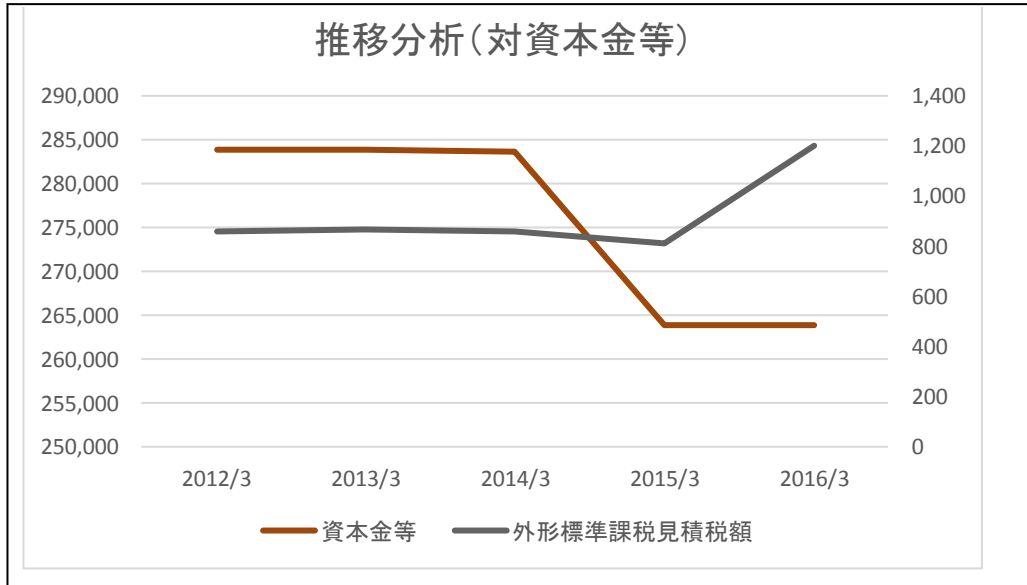
図 3 6 東レ 報酬給与額と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

上述した通り、報酬給与額の増減は付加価値割に影響する。但し2014年は、支払賃借料の減少率が報酬給与額の増加率と相殺する形となっている。2015年は資本金等の減少による外形標準課税額への減少率が、報酬給与額の増加率を上回っているため、外形標準課税額は減少している。2016年は報酬給与額と外形標準課税見積税額とは正の相関関係が発生している。

図 3 7 東レ 資本金等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

資本金等の増減は資本割に影響する。但し 2015 年は外形標準課税の減少率は資本金等の減少率に対して非常に小さい。これは単純にグラフ上の金額の大きさの違いであり、正の相関関係を示していることには変わらない。2016 年は資本金等が一定であるにもかかわらず、付加価値割の税率増加により外形標準課税見積額が増加している。

感度分析（税率の変更）

東レに対する法人事業税の税率変更の影響を下記で分析する。

表 2 1 東レの税率変更による見積法人事業税額増減額

税率変更前					
(有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位)					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
税引前当期利益	27,452	16,477	27,960	46,276	42,950
外形標準課税見積税額	862	871	865	815	1,202
所得割見積税額	32	32	146	59	0
法人事業税見積税額	894	903	1,011	874	1,202
税率変更後					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
税引前当期利益	27,452	16,477	27,960	46,276	42,950
外形標準課税見積税額	2,154	2,178	2,161	2,038	2,004
所得割見積税額	9	9	39	16	0
法人事業税見積税額	2,162	2,187	2,201	2,054	2,004
増減額					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
外形標準課税見積税額	1,292	1,307	1,297	1,223	802
所得割見積税額	-23	-24	-107	-43	0
法人事業税見積税額	1,269	1,283	1,190	1,180	802

出所：筆者作成

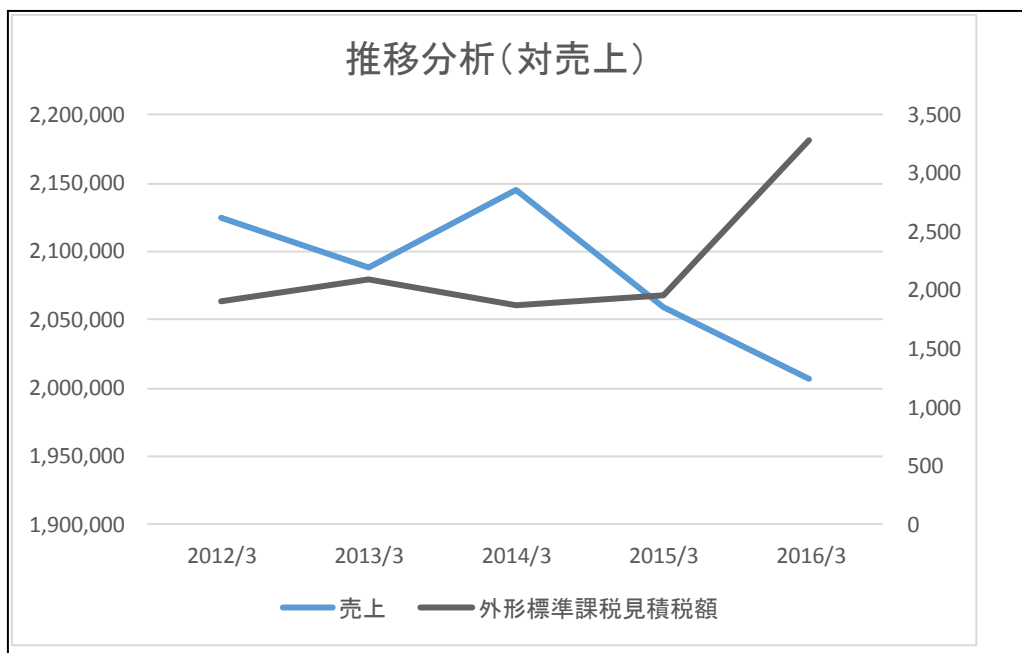
上記の表では、税率変更により全体的に法人事業税見積税額は増加している。所得が少ない場合も納税義務がある付加価値割と資本割の合計である外形標準課税見積税額は税率の引き上げにより一律増加している。2016年は単年度損益がマイナスで所得割見積税額が0にもかかわらず、外形標準課税額が増加しており、税負担はとても重いと考えられる。

5-3-4. 富士通

推移分析

ここで富士通の各要因（変数）と外形標準課税見積税額との相関関係を分析すると以下のようなになる。

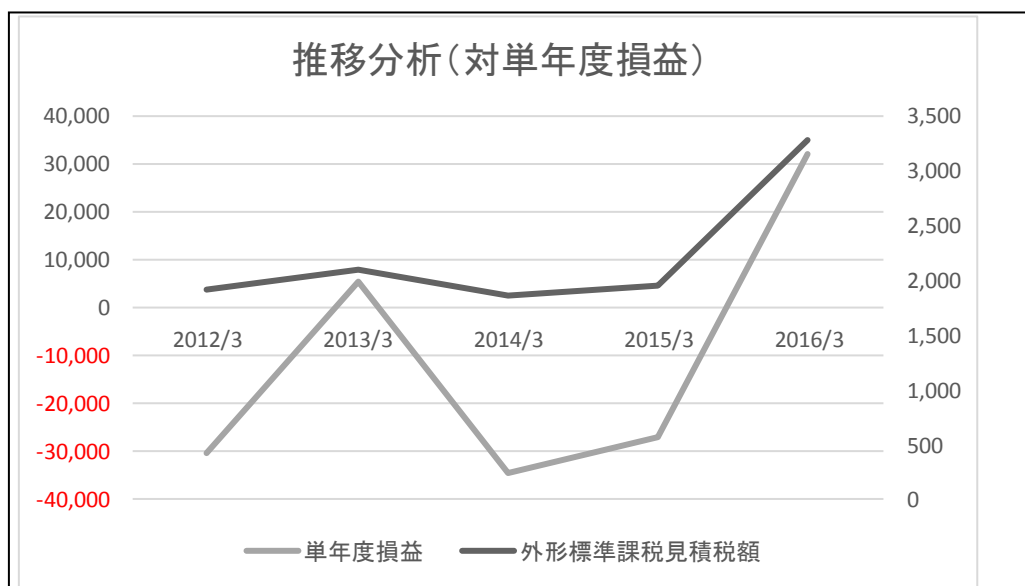
図 3 8 富士通 売上と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

売上と単年度損益の間にはさまざまな変動要因（費用、税法上の加算減算）があり、このケースは特に 2013 年、2014 年、2015 年、2016 年の売上と単年度損益の増減率に乖離があるため、売上と外形標準見積額の動きに乖離が発生している。

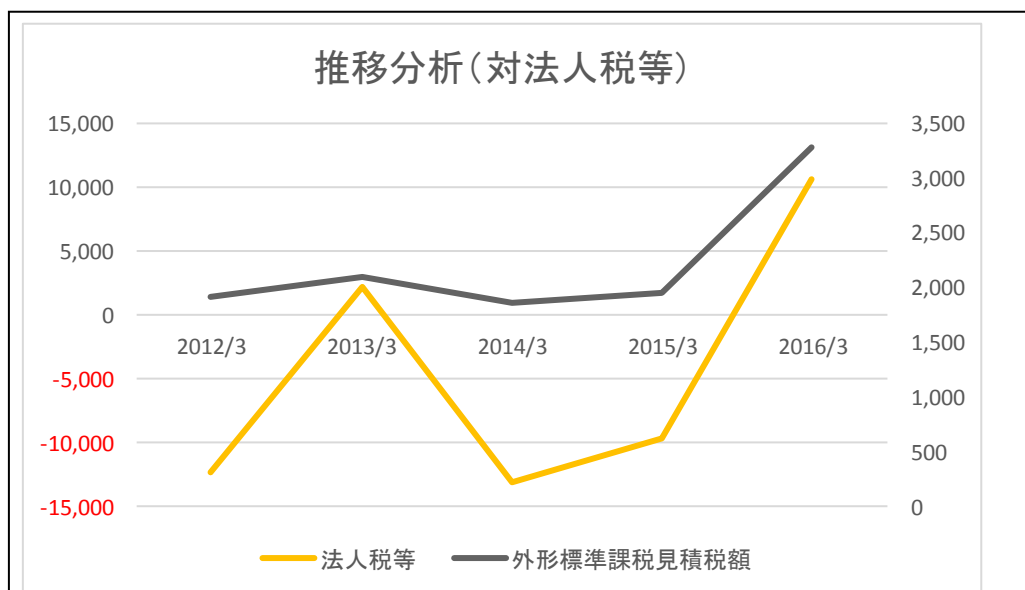
図 3 9 富士通 単年度損益と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

単年度損益の増減は付加価値割に影響する。両者はかなり同じ動きをしている。増減率はグラフ上の金額の大きさの違いであり、正の相関関係を示していることには変わらない。

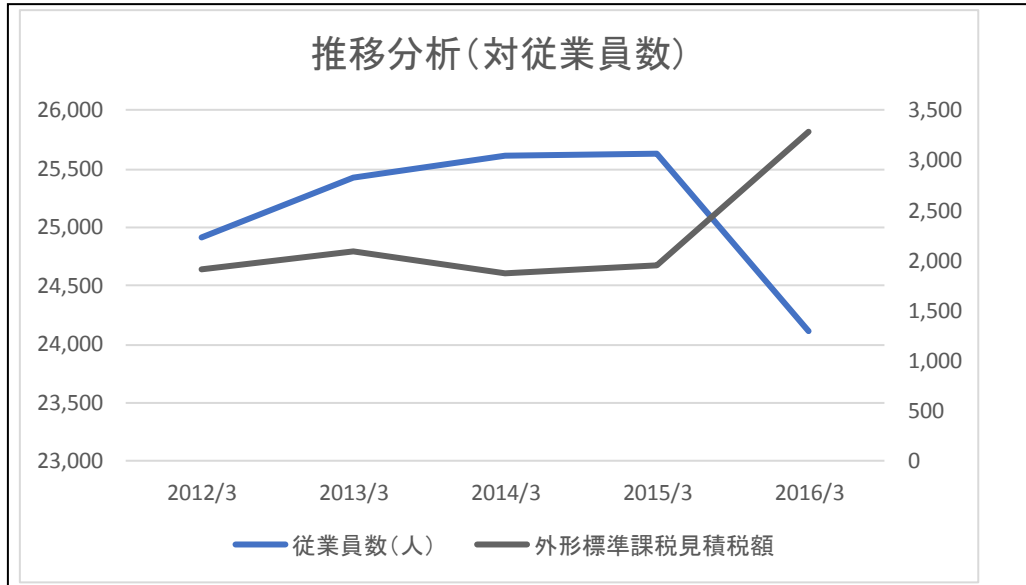
図 4 0 富士通 法人税等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

法人税等は、単年度損益とほぼ動きが一致しているため、単年度損益と外形標準課税見積額と同じ相関関係が見られる。

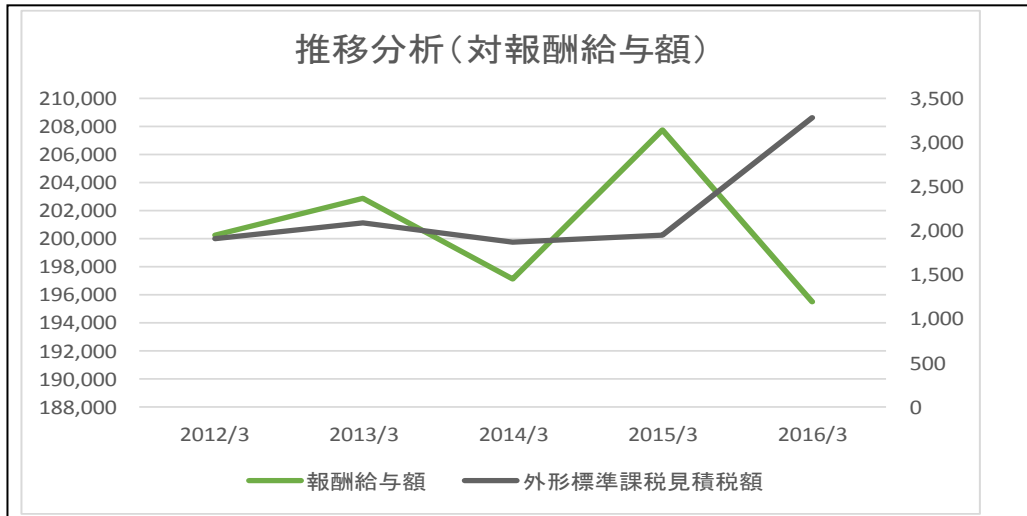
図 4 1 富士通 従業員数と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

通常は、従業員数の増減と外形標準課税見積税額との間にはかなりの正の相関関係が発生する。従業員数が増減すると従業員の増減に伴う報酬給与額の増減が付加価値割に影響するからである。但し、このケースは2014年と2016年に負の相関関係が発生している。これは、2014年は従業員数が増加したのかかわらず報酬給与額が減少したからである。また2016年は付加価値割の税率増加による外形標準課税見積額の増加率が、従業員の減少率を上回っている。

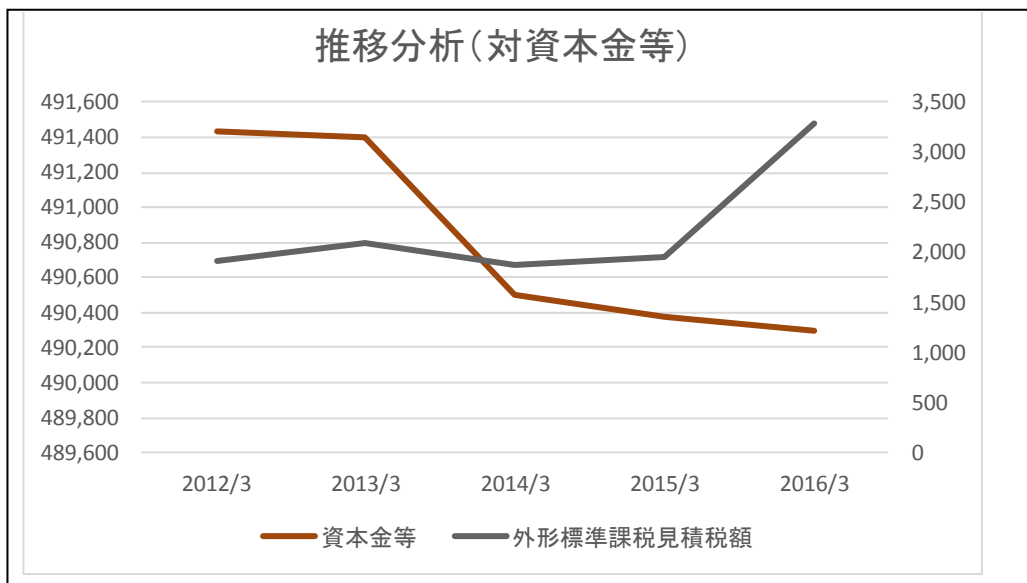
図 4 2 富士通 報酬給与額と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

上述した通り、報酬給与額の増減は付加価値割に影響する。但し 2013 年は、支払賃借料の減少率が報酬給与額の増加率を縮小する形となっている。2014 年、2015 年は単純にグラフ上の金額の大きさの違いであり、正の相関関係を示していることには変わりない。2016 年は付加価値割の税率増加による外形標準課税見積額の増加率が、報酬給与額の減少率を上回っている。

図 4 3 富士通 資本金等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

資本金等の増減は資本割に正の相関関係で影響する。このケースでは2014年、2015年で減少率は大きく異なり、2016年は負の相関関係を持っている。2014年は単純にグラフ上の金額の大きさの違いであり、正の相関関係を示していることには変わらない。2015年は資本金等が減少したにもかかわらず、報酬給与額が増加したことの影響がより大きく外形標準課税の増加率に影響している。2016年は付加価値割の税率増加による外形標準課税見積額の増加率が、資本金等の減少率を上回っている。

感度分析（税率の変更）

富士通に対する法人事業税の税率変更の影響を下記で分析する。

表22 富士通の税率変更による見積法人事業税額増減額

税率変更前		(有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位)				
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3	
税引前当期利益	42,933	-333,746	178,617	37,211	27,739	
外形標準課税見積税額	1,914	2,102	1,868	1,957	3,289	
所得割見積税額	0	187	0	0	1,100	
法人事業税見積税額	1,914	2,289	1,868	1,957	4,389	
税率変更後						
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3	
税引前当期利益	42,933	-333,746	178,617	37,211	27,739	
外形標準課税見積税額	4,785	5,254	4,670	4,892	5,481	
所得割見積税額	0	51	0	0	285	
法人事業税見積税額	4,785	5,305	4,670	4,892	5,766	
増減額						
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3	
外形標準課税見積税額	2,871	3,153	2,802	2,935	2,193	
所得割見積税額	0	-137	0	0	-815	
法人事業税見積税額	2,871	3,016	2,802	2,935	1,377	

出所：筆者作成

上記の表では、税率変更により全体的に法人事業税見積税額は増加している。2012年、2014年、2015年は所得がマイナスであるが、納税義務がある付加価値割

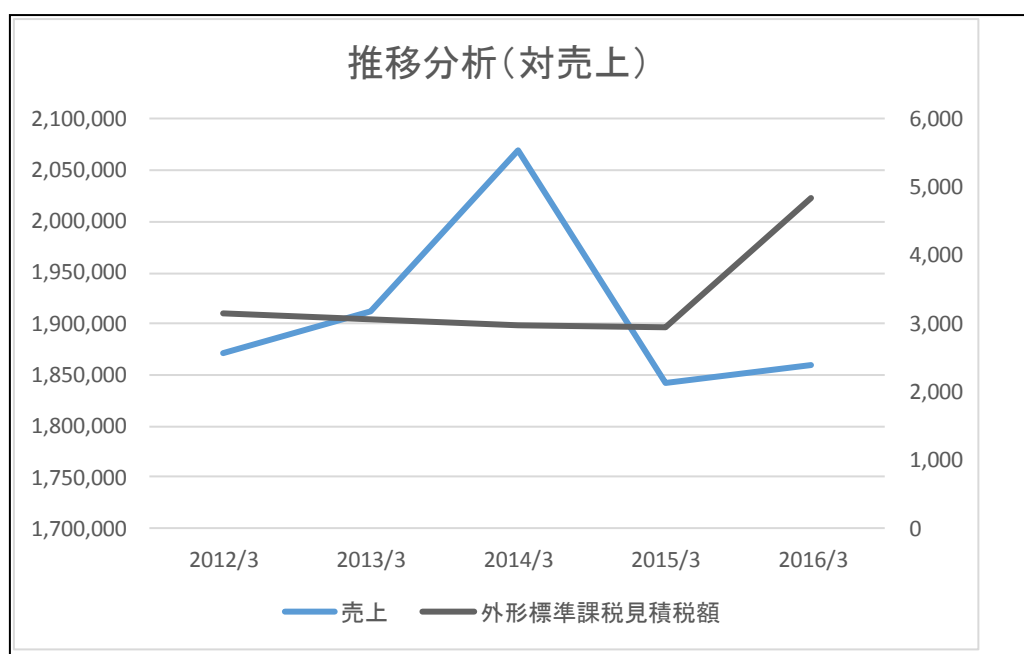
と資本割の合計である外形標準課税見積税額は税率の引き上げにより一律増加しており、企業にかなりの納税負担があると考えられる。

5-3-5. 日立製作所

推移分析

ここで日立製作所の各要因（変数）と外形標準課税見積税額との相関関係を分析すると以下のようなになる。

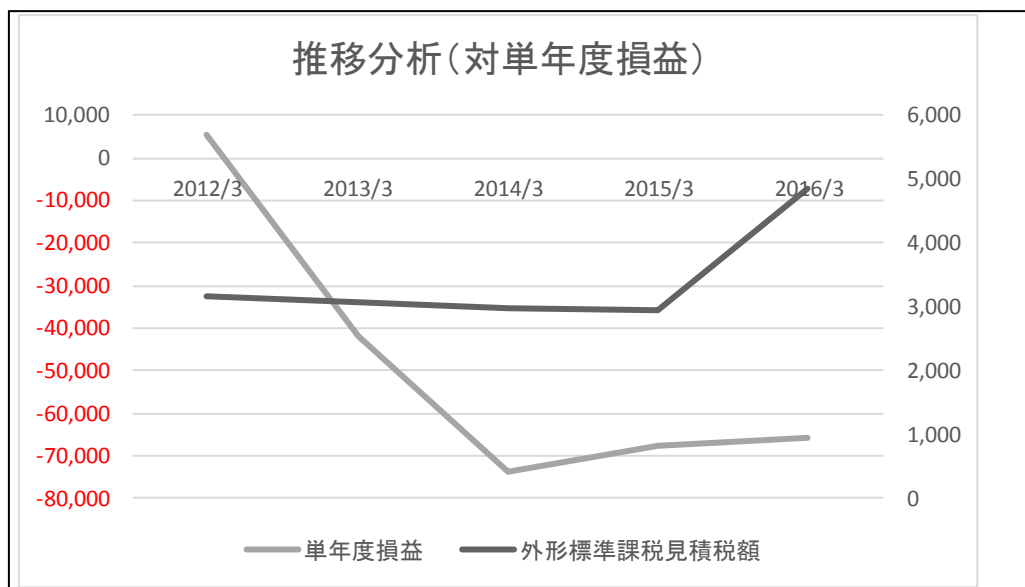
図 4 4 日立製作所 売上と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

売上と単年度損益の間にはさまざまな変動要因（費用、税法上の加算減算）があり、このケースは特に 2013 年、2014 年の売上と単年度損益の増減率に乖離があるため、売上と外形標準見積額の動きに乖離が発生している。

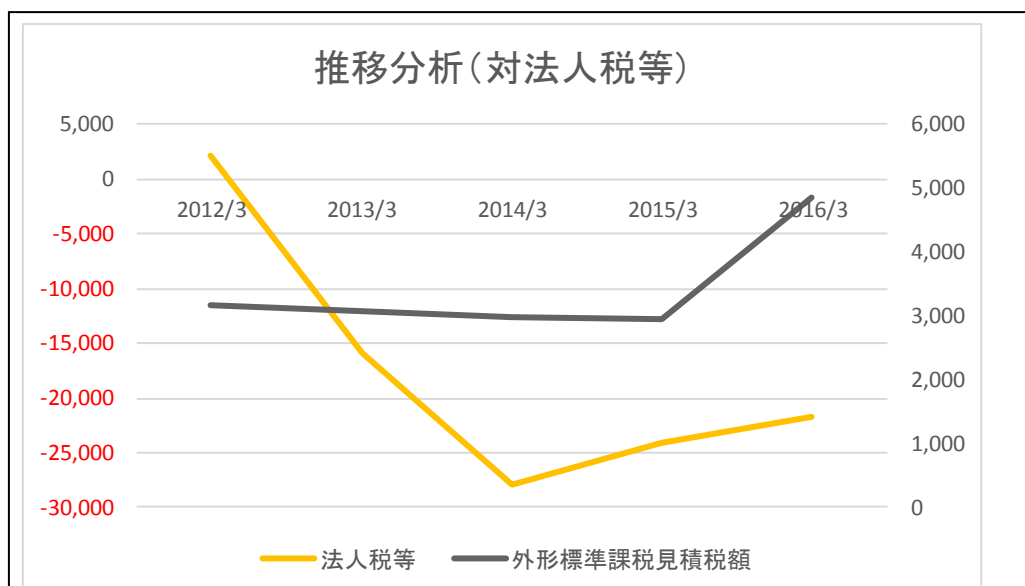
図 4 5 日立製作所 単年度損益と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

単年度損益の増減は付加価値割に影響する。しかし、このケースではかなり異なった増減率を見せている。2013年、2014年ともに、単年度損益が急激に減少しているが、報酬給与額が増加して外形標準課税額は微減にとどまっている。2015年は単年度損益がやや増加しているが報酬給与額の減少額と影響額が相殺されている。

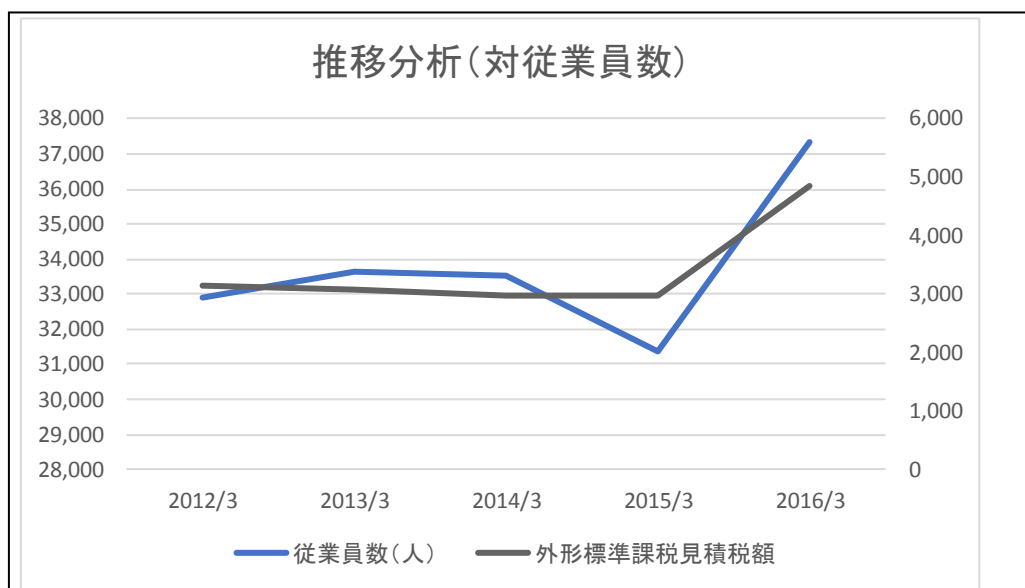
図 4 6 日立製作所 法人税等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

法人税等は、単年度損益とほぼ動きが一致しているため、単年度損益と外形標準課税見積額と同じ相関関係が見られる。

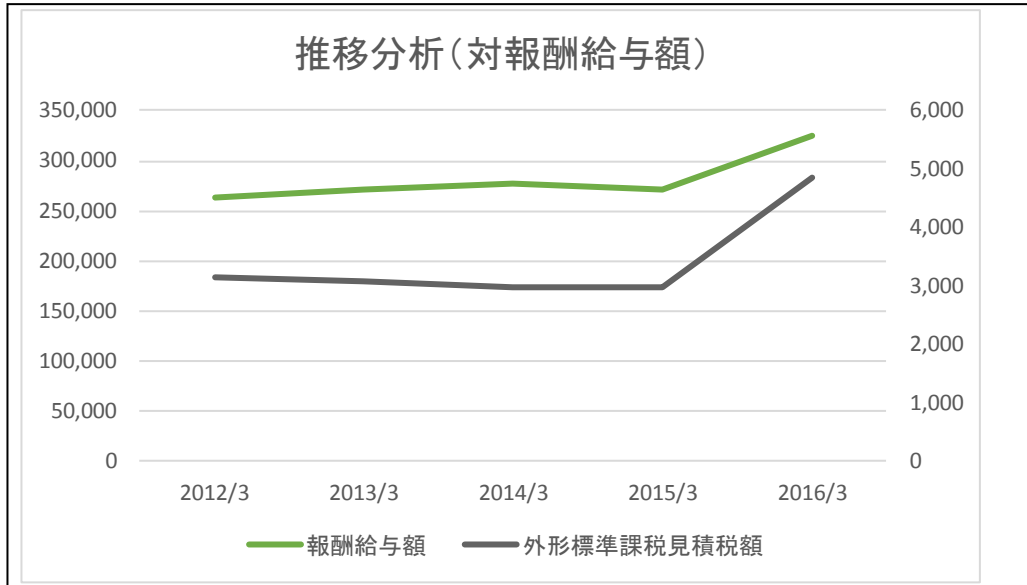
図 4 7 日立製作所 従業員数と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

通常は、従業員数の増減と外形標準課税見積税額との間にはかなりの正の相関関係が発生する。従業員数が増減すると従業員の増減に伴う報酬給与額の増減が付加価値割に影響するからである。但し、このケースは2013年に負の相関関係が発生している。これは、2013年は従業員数が増加したが、単年度損益が減少したためその影響が外形標準課税の減少につながったものである。

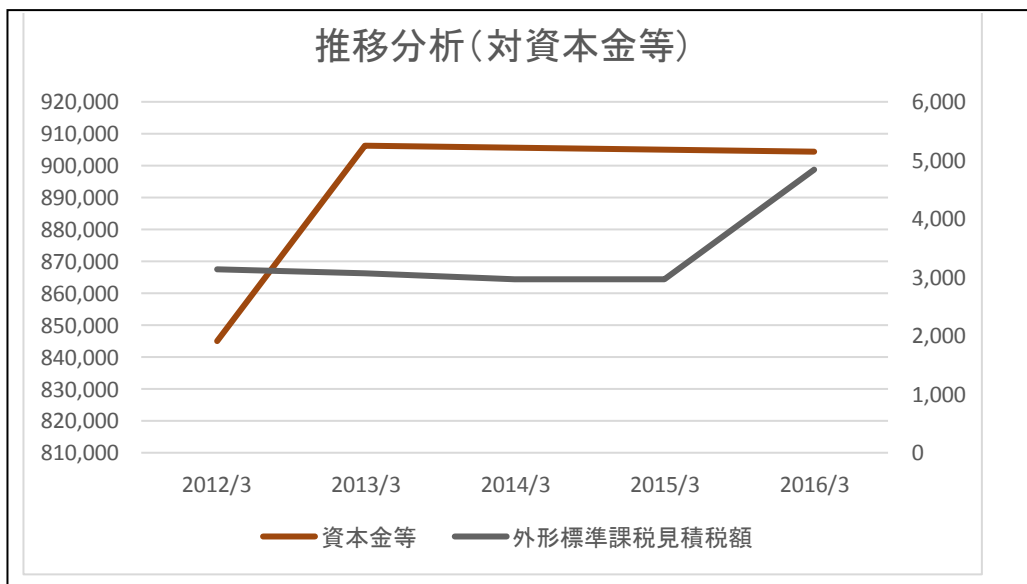
図 4 8 日立製作所 報酬給与額と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

上述した通り、報酬給与額の増減は付加価値割に影響する。そしてこのケースも報酬給与額と外形標準課税見積税額とはほぼ正の相関関係が発生している。2014年は報酬給与額が増加したにもかかわらず、単年度損益が減少した影響を受けて外形標準課税見積額は減少している。

図 4 9 日立製作所 資本金等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

資本金等の増減は資本割に影響する。但し、2013年と2016年は正の相関関係が見られない。2013年は資本金等が増加しているが、単年度損益の減少の影響の方が大きく、外形標準課税見積額は微減している。2016年は資本金等が変動していないにもかかわらず、付加価値割の税率増加により外形標準課税見積額が急増している。

感度分析（税率の変更）

日立製作所に対する法人事業税の税率変更の影響を下記で分析する。

表 2 3 日立製作所の税率変更による見積法人事業税額増減額

税率変更前					
(有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位)					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
税引前当期利益	259,070	43,667	41,429	37,160	-8,752
外形標準課税見積税額	3,154	3,073	2,966	2,960	4,858
所得割見積税額	173	0	0	0	0
法人事業税見積税額	3,327	3,073	2,966	2,960	4,858
税率変更後					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
税引前当期利益	259,070	43,667	41,429	37,160	-8,752
外形標準課税見積税額	7,884	7,682	7,414	7,399	8,097
所得割見積税額	47	0	0	0	0
法人事業税見積税額	7,931	7,682	7,414	7,399	8,097
増減額					
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3
外形標準課税見積税額	4,730	4,609	4,448	4,439	3,239
所得割見積税額	-126	0	0	0	0
法人事業税見積税額	4,604	4,609	4,448	4,439	3,239

出所：筆者作成

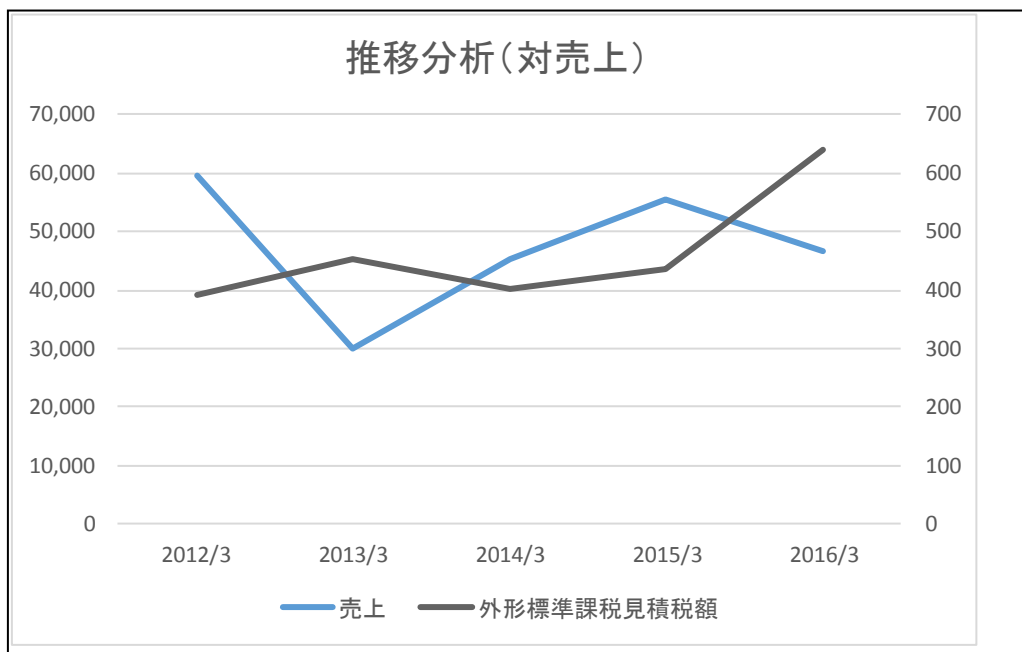
上記の表では、税率変更により全体的に法人事業税見積税額は増加している。2013年、2014年、2015年、2016年は所得がマイナスであるが、納税義務がある付加価値割と資本割の合計である外形標準課税見積税額は税率の引き上げにより一律増加しており、企業にかなりの納税負担があると考えられる。

5-3-6. 旭化成

推移分析

ここで旭化成の各要因（変数）と外形標準課税見積税額との相関関係を分析すると以下のようなになる。

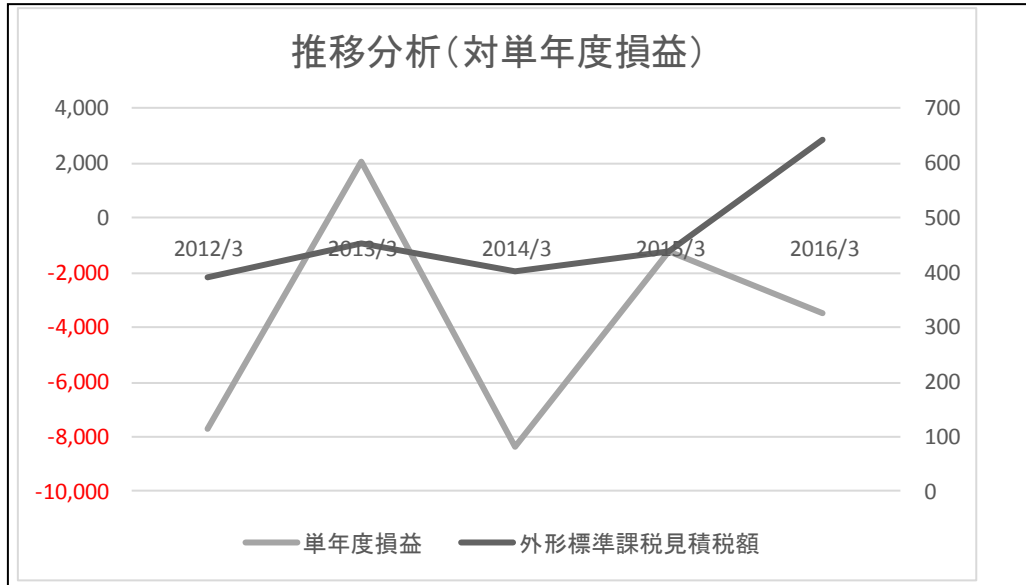
図 5 0 旭化成 売上と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

売上と単年度損益の間にはさまざまな変動要因（費用、税法上の加算減算）があり、このケースは売上と単年度損益の増減率に乖離があるため、売上と外形標準見積額の動きに乖離が発生している。

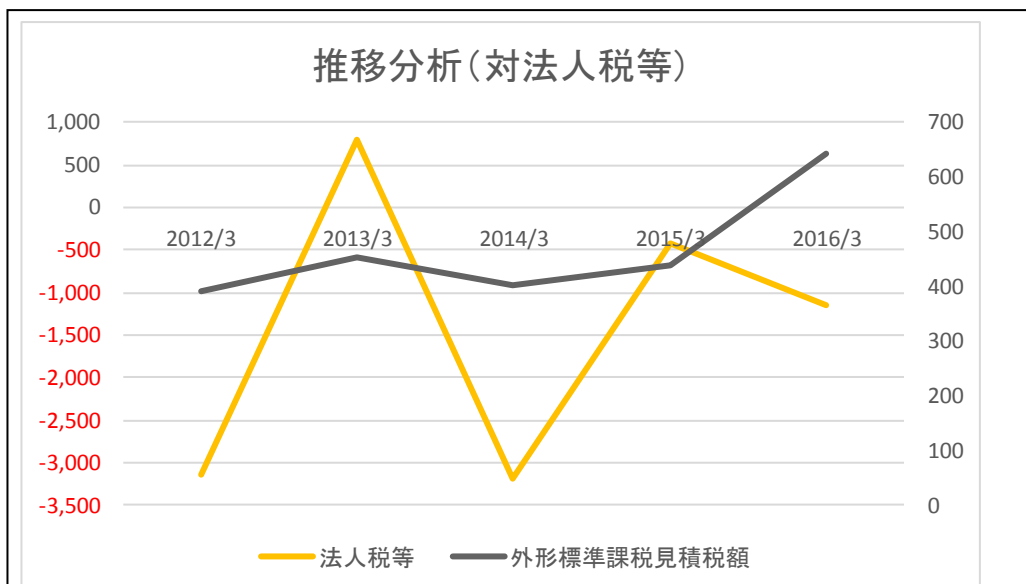
図 5 1 旭化成 単年度損益と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

単年度損益の増減は付加価値割に影響する。増減率はグラフ上の金額の大きさの違いであり、正の相関関係を示していることには変わらない。但し、2016年は付加価値割の税率増加による外形標準課税見積税額の増加率が、単年度損益の減少率を上回って、負の相関関係が発生している。

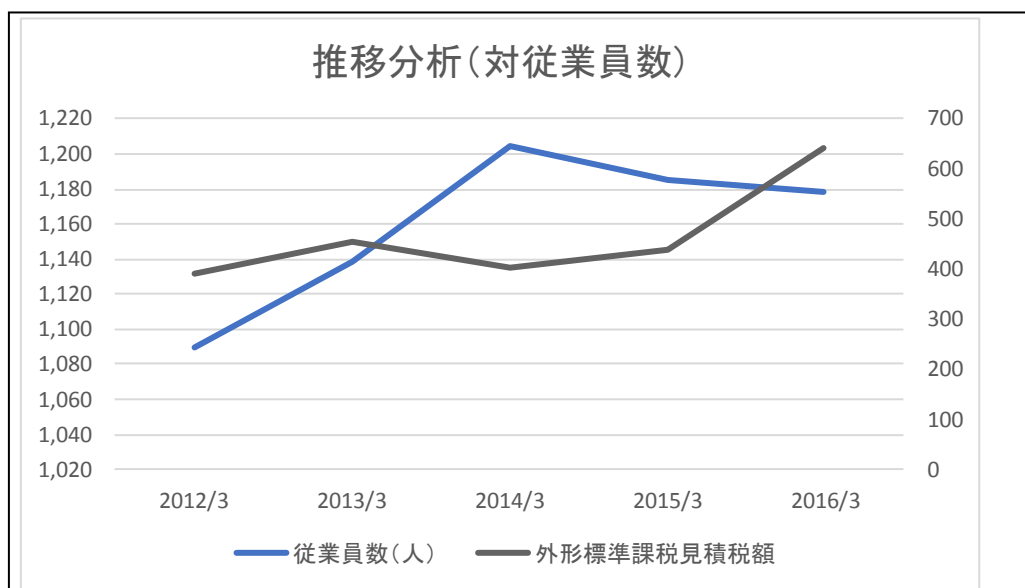
図 5 2 旭化成 法人税等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

法人税等は、単年度損益とほぼ動きが一致しているため、単年度損益と外形標準課税見積額と同じ相関関係が見られる。

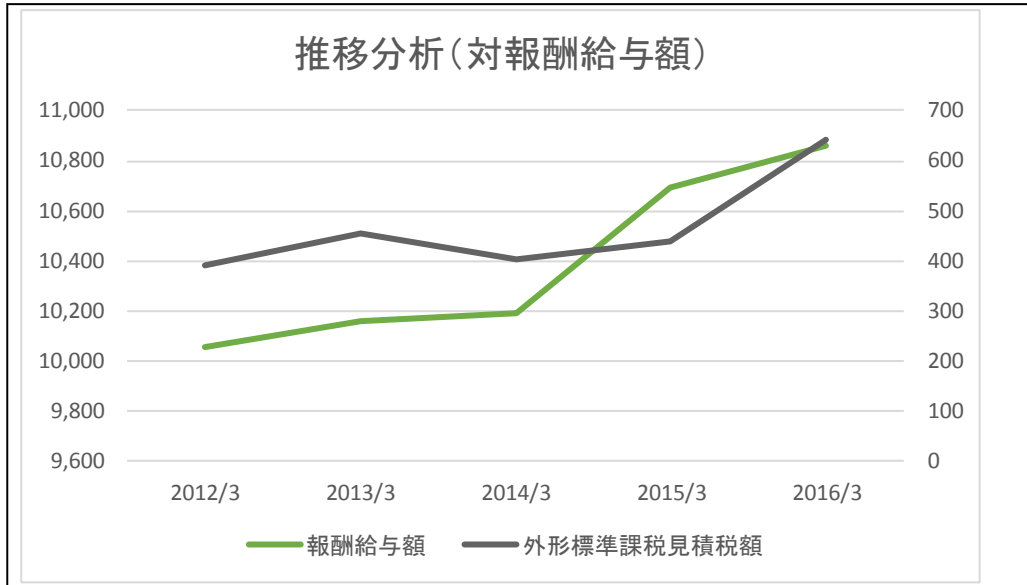
図 5 3 旭化成 従業員数と外形標準課税見積額の相関関係



出所：筆者作成

通常は、従業員数の増減と外形標準課税見積額との間にはかなりの正の相関関係が発生する。従業員数が増減すると従業員の増減に伴う報酬給与額の増減が付加価値割に影響するからである。但し、このケースは2014年、2015年、2016年に負の相関関係が発生している。2014年は従業員数が増加したにもかかわらず単年度損益が大幅に減少したからである。2015年は従業員数が減少したにもかかわらず、給与報酬額と単年度損益が増加したからである。2016年は付加価値割の税率増加による外形標準課税見積額の増加率が、従業員数の減少率を上回ったものである。

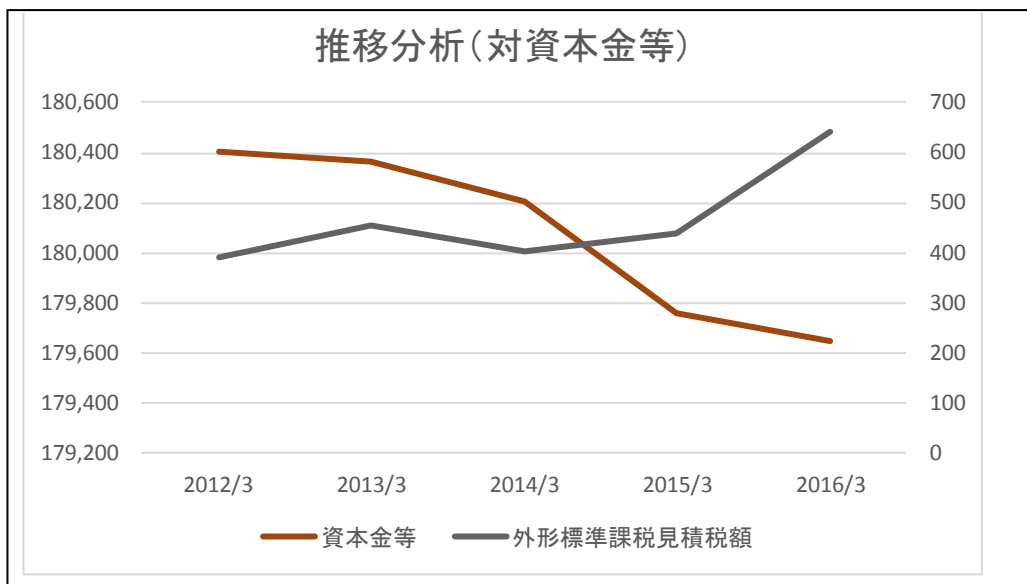
図 5 4 旭化成 報酬給与額と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

上述した通り、報酬給与額の増減は付加価値割に影響する。そしてこのケースも報酬給与額と外形標準課税見積税額とは正の相関関係が発生している。2015年と2016年との増加率の違いは、2016年は付加価値割の税率増加による外形標準課税見積額の増加が影響している。

図 5 5 旭化成 資本金等と外形標準課税見積税額の相関関係



出所：筆者作成

資本金等の増減は資本割に影響する。但し、このケースでは2013年、2015年、2016年に正の相関関係が見られない。2013年は資本金等の減少に対して、純支払利子の増加額が外形標準課税見積額を増加させている。2015年は資本金等の減少に対して、単年度損益の増加額が外形標準課税見積額を増加させている。そして2016年は付加価値割の税率増加による外形標準課税見積額の増加率が、資本金等の減少率を上回っている。

感度分析（税率の変更）

旭化成に対する法人事業税の税率変更の影響を下記で分析する。

表24 旭化成の税率変更による見積法人事業税額増減額

税率変更前		(有価証券報告書に基づき筆者が作成、百万円単位)				
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3	
税引前当期利益	41,586	20,013	33,614	39,075	39,399	
外形標準課税見積税額	391	455	401	438	642	
所得割見積税額	0	68	0	0	0	
法人事業税見積税額	391	523	401	438	642	
税率変更後						
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3	
税引前当期利益	41,586	20,013	33,614	39,075	39,399	
外形標準課税見積税額	977	1,137	1,003	1,094	1,069	
所得割見積税額	0	18	0	0	0	
法人事業税見積税額	977	1,155	1,003	1,094	1,069	
増減額						
項目	2012/3	2013/3	2014/3	2015/3	2016/3	
外形標準課税見積税額	586	682	602	656	428	
所得割見積税額	0	-50	0	0	0	
法人事業税見積税額	586	632	602	656	428	

出所：筆者作成

6. 我が国の外形標準課税に関する問題点と提言

前章までの経緯、議論を踏まえると、我が国の外形標準課税についてのさまざまな問題点あるいは検討する余地がある点が生まれてくる。

6-1. 我が国の外形標準課税についてのさまざまな問題点とそれらに対する検討

6-1-1. 応益課税という考え方の検討

我が国の外形標準課税の根本的な趣旨は、行政サービスから受ける利益への対価を負担すべきという応益課税の考え方である。ここで、国税の法人税が応益課税の考え方を使用していないのに、地方税は応益課税の考え方を取り入れる必要があるのかという問題点が提起される。

そこでまず応益課税に対する考え方の一つである応能課税について検討したい。応能課税とは、個人や法人の税負担能力に注目して課税する考え方である。応能課税の考え方を使用した代表的な課税基準が所得基準である。所得がなければ税負担能力がないため課税されないというものである。応益課税の考え方で問題提起した国税と地方税との違いであるが、国税は応能課税に着目している場合が多い。その根拠は、国が提供するサービス（経済、立法、外交等）は地方公共団体が提供する行政サービスに対して範囲が広く、その受益者や受益の程度の特定が難しいため、税負担能力により課税すると言うものである。

法人事業税について応益性を求めるかどうかについてはさまざまな意見がある。立岡(2015)においてそれらの意見を整理している。積極的意見として2つの観点、消極的意見としても2つの観点を紹介している³²。

積極的意見としてはまず「租税法的解釈に基づくもの」が挙げられている。これは法人事業税の立法経緯や歴史を勘案してその性格を考えるというアプローチである。具体的に言うと、1896年に営業税が国税に移管された時に、売上金額や資本金額、従業者数および建物賃貸価格などを課税標準とするいわゆる「外形標準課税」の導入がなされていることや、1949年のシャープ勧告において利益・利子・賃貸料・給与の合計額に対する課税という「付加価値」に対する課税が勧告されていることを重要

³²立岡(2015)55, 56頁。

視する立場である。これらは課税根拠を応益性に求め、その応益の程度として、企業の（利益ではなく）外形を重要視している。

またもう 1 つの積極的意見として、「租税原則における中立性（効率性）の観点」が挙げられている。これは行政サービスを受けているのであるからそれに応じた負担を求めることは、その受益者のコスト意識・住民の自治意識が高まり、資源配分の効率性が高まるというものである。

それに対する反論としては、企業は株主、従業員、消費者等の利害関係者からなりたっており、結果的にそれらの利害関係者が税負担をしているとして、彼らはその地域の住民でないケースは多く考えられるというものである。この反論はこの後で紹介する法人住民税にも当てはまるであろう。

加えて地方税としての法人事業税の根拠について、Bird (2006)において3つの視点から検討されている。効率性の視点(efficiency argument)、公平性の視点(equity argument)、政治的視点(political argument)である³³。そして租税に関する最も説得力のある基準として応益基準を挙げ、かつ応益基準は効率性と公平性の両観点を備え持つとしている。住民が自由に地方税を選べると仮定すると、ある種の行政サービスを受ける際にその応分の費用を払うので効率性があるとしている。同時に、行政から受けようと民間から受けようと、受けたサービスに対して貧富の差に関係なく同額の費用を負担されることは公平であるとしている。

ここでは地方公共団体が提供する行政サービスは範囲が国に対して狭く、その受益者や受益の程度の特定期が国のそれに対して比較的容易であると考え、税負担能力ではなく受益者の受益の程度に応じて課税する応益基準を一旦受け入れるとしよう。その上で、応益基準を導入する際に考えなければならないこと、つまり受益の程度の検討に移る。

³³ Bird (2006) 227, 228 頁。

6-1-2. 受益の程度の検討

外形標準課税の根拠を応益基準に求めるのであれば、企業がどれだけ行政サービスを受けているか、つまり受益の程度を定量的に検討してこそ、それに応じて負担する税金の正当性を論じることができると思う。応益基準を主張している資料は多いが、その裏づけとなる受益の程度を定量的に計測している先行研究は多くない。

その中で、立岡（2015）は、企業がどの程度行政サービスを受けているかの試算を行っている。具体的には地方歳出項目を目的別に分類し、それが個人に紐付くか企業に紐付くかそれとも社会全体へ配分されるかを検討し、受益の配分表を作成する。

表 2 5 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	○					
	数税費		○	○		○	○
	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	○			○		
	都市計画費		○	○		○	
	公園費		○			○	
下水道費		○	○		○	○	
住宅費	○		○		○		
空港費	○			○			
区画整理費等							
警察費		○					
消防費			○	○		○	○
教育費			○			○	
災害復旧費			○	○		○	
公営企業会計への繰出		○			○		

出所：立岡（2015）図表 3 より抜粋。

例えば、上表において民生費は個人に紐付けられ、商工費は企業に紐付けられ、警察費は社会全体に配分されると仮定している。そして各項目の歳出を付加価値で按分して受益額を算定している。ここで付加価値を使用しているのは、外形標準課税で実際に企業の規模を示す基準の一つとして採用されているからである。

その算定された受益額と税負担を資本金階級別に表にしたのが以下の表である。ここからわかることは、どの資本金階級の法人でも税負担が受益の程度を超えているということである。例えば表の1億円以上10億円未満の法人は受益（ケース1）が4,617万円であるのに対し、税負担が7,277万円と負担受益比率が1.6倍になっている。10億円の法人については、受益（ケース1）が92,243万円であるのに対し、税負担が41,758万円と負担受益比率が2.2倍にもなっている。

表26 法人当たり税負担と受益額（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

注：ケース1は社会全体へ配分された受益を更に個人と法人に配分したケース、ケース2は配分しないケースである

出所：立岡（2015）図表5,1より抜粋。

先行研究を持ち出してここで提起したいことは、実際に税負担が受益を超えているかどうかということではない。外形標準課税導入において多くの賛否がある中で、応益基準を根拠に導入や拡大に走るのならば、課税主体は受益の程度を定量的に測定し示す義務があるのではないかということである。

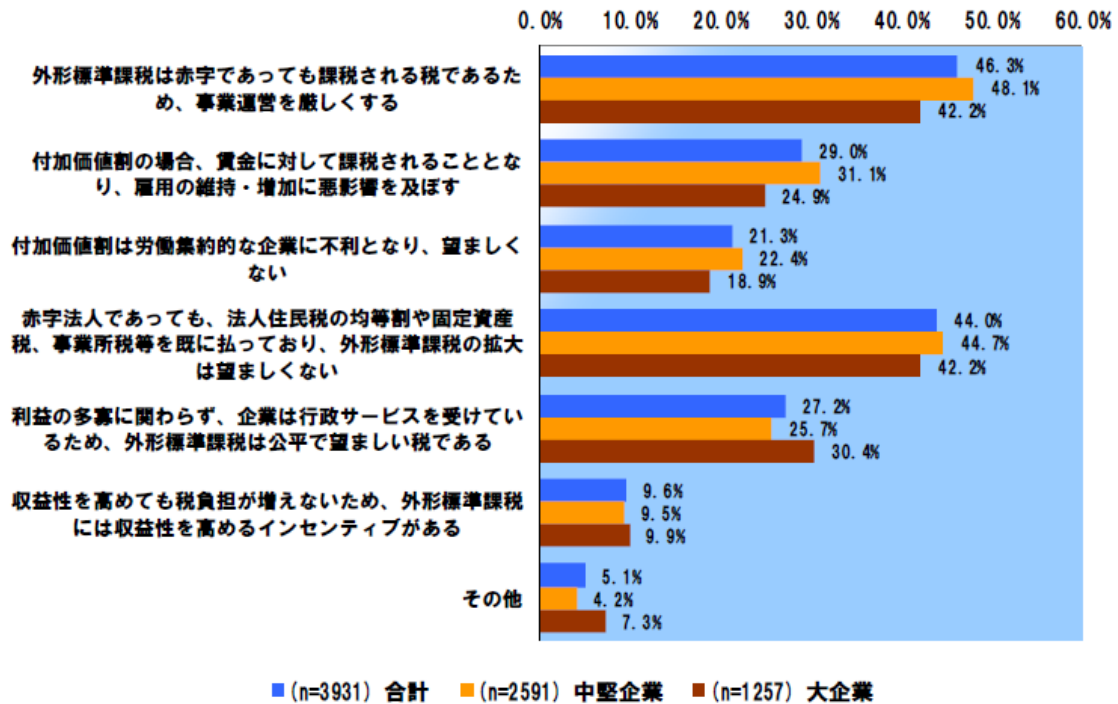
6-1-3. 税負担能力（応能課税）の検討と類似根拠による税負担

現行制度下では、資本金等や付加価値が一定程度あれば、赤字法人へ税負担を強いることになる。税負担能力がない赤字法人に負担を強いことは適切かどうか。応益課税という考え方にたてば、赤字法人であろうと行政サービスの利益を享受しているのであるから、応益分の税金は負担すべきである。

但し、税負担能力がない時期に納税を強いことは、いたずらに企業の体力を奪うことになり、先に述べた「平成 28 年税制改正の大綱」における「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志向の法人税改革等を行う」という大目的に反することになってしまう。そこで応能課税とまではいかないが、企業の長期的な成長を後押ししつつ応益分の税金を負担できるような緩和措置の導入が必要と考えられる。

ここで、実際に多くの企業が外形標準課税の拡大についてどのような認識を持っているかを知るために、2016 年に経済産業省の委託を受けて三菱 UFJ リサーチ & コンサルティング株式会社が行なった外形標準課税の拡大に対する調査を紹介する。この調査は郵送によるアンケート調査により行なわれ、資本金 1 億円超の企業 19,491 社を対象としたものである（回答率は 24.7%）。そして資本金 1 億円超 10 億円以下の企業を中堅企業と定義し、資本金 10 億円超の企業を大企業と定義している。念のために申し添えておくが、資本金 1 億円超の企業は現在外形標準課税の対象になる基準値以上の企業であるので、今後対象になるかを検討している資本金 1 億円以内の企業が調査の対象に入っていないことに留意してもらいたい。

図 5 6 外形標準課税に対する認識



出所：三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社(2016)図 2 より抜粋。

まず一番多い回答が「外形標準課税は赤字であっても課税される税であるため、事業運営を厳しくする」というものに対するものであり、大企業で 42.2%、中堅企業で 48.1%、合計で 46.3%にもものぼっている。これは多くの企業の率直な感想であり、そもそも利益を上げていないのに納税することは、税負担能力の観点からしてかなり困難であることを示している。また、「赤字であっても課税される」という点は反対に考えると「黒字になってこそ納税する」という応能課税の考え方が出ているとも考えられる。次に多い回答は「赤字法人であっても法人住民税の均等割や固定資産税、事業所税等を既に払っており外形標準課税の拡大は望ましくない」というものに対するものであり、大企業で 42.2%、中堅企業で 44.7%、合計で 44.0%にもものぼっている。

ここで法人住民税とは、都道府県および市町村を課税主体とする地方税であり、納税義務者は都道府県及び市町村に事務所又は事業所を有する法人である。法人税割と均等割の 2 つの部分からなり、均等割は資本金や従業員数を課税標準としており、「外形標準」が採用されている。ここで自治省税務局は、地方税の根拠として、7 つの原則を挙げており、その中に「負担分任原則」と「応益原則」がある。ここで「負

担分任原則」とは、吉川(2015)によると、「住民がその地方団体の行政に要する経費を負担し合うということは、自治の基本として欠くことができないものであり、このことから、広く一般住民が何程かでもその地方団体の経費を分担するような税制が必要である」として、「負担分任原則」は「応益原則」の原型または特殊の形態とも考えられていると述べている。法人住民税の概要をまとめると以下の表となる。

表 2 7 法人住民税の概要

項目	内容			
1. 課税主体	都道府県及び市町村			
2. 納税義務者	都道府県及び市町村に事務所又は事業所を有する法人			
3. 課税標準 (法人税割)	連結申告法人以外の法人: 法人税額 連結申告法人: 個別帰属法人税額			
4. 税率	(均等割)			
	資本金等の額	都道府県民税 均等割	市町村民税均等割	
			従業者数 50人超	従業者数 50人以下
	1千万円以下	2万円	12万円	5万円
	1千万円超 1億円以下	5万円	15万円	13万円
	1億円超 10億円以下	13万円	40万円	16万円
	10億円超 50億円以下	54万円	175万円	41万円
	50億円超	80万円	300万円	
	(法人税割)			
	都道府県: 3.2%(制限税率 4.2%) [1.0%(制限税率 2.0%)]			
	市町村: 9.7%(制限税率 12.1%) [6.0%(制限税率 8.4%)]			
	※[]内の税率は、平成31年10月1日以後に開始する事業年度から適用			

出所：総務省ホームページをもとに筆者作成。

そして固定資産税とは、市町村を課税主体とする地方税であり、納税義務者は土地、家屋又は償却資産の所有者である。土地、家屋及び償却資産の価格（適正な時価）を課税標準としている。固定資産税の概要をまとめると以下の表となる。

表 2 8 固定資産税の概要

項目	内容
1. 課税主体	全市町村(東京23区内は東京都)
2. 納税義務者	土地、家屋又は償却資産の所有者
3. 課税標準	土地、家屋及び償却資産の価格(適正な時価)
4. 税率	標準税率 1.4%

出所：総務省ホームページをもとに筆者作成。

事業所税とは、人口 30 万以上の都市等を課税主体とする地方税であり、納税義務者は課税団体内に事業所等において事業をする事業者である。資産割と従業者割の 2 つの部分からなり、資産割は事業所床面積、従業者割は従業者給与総額を課税標準としている。「都市の行政サービスと所在する事業所等との受益関係に着目して」課税する応益課税である。事業所税の概要をまとめると以下の表となる。

表 2 9 事業所税の概要

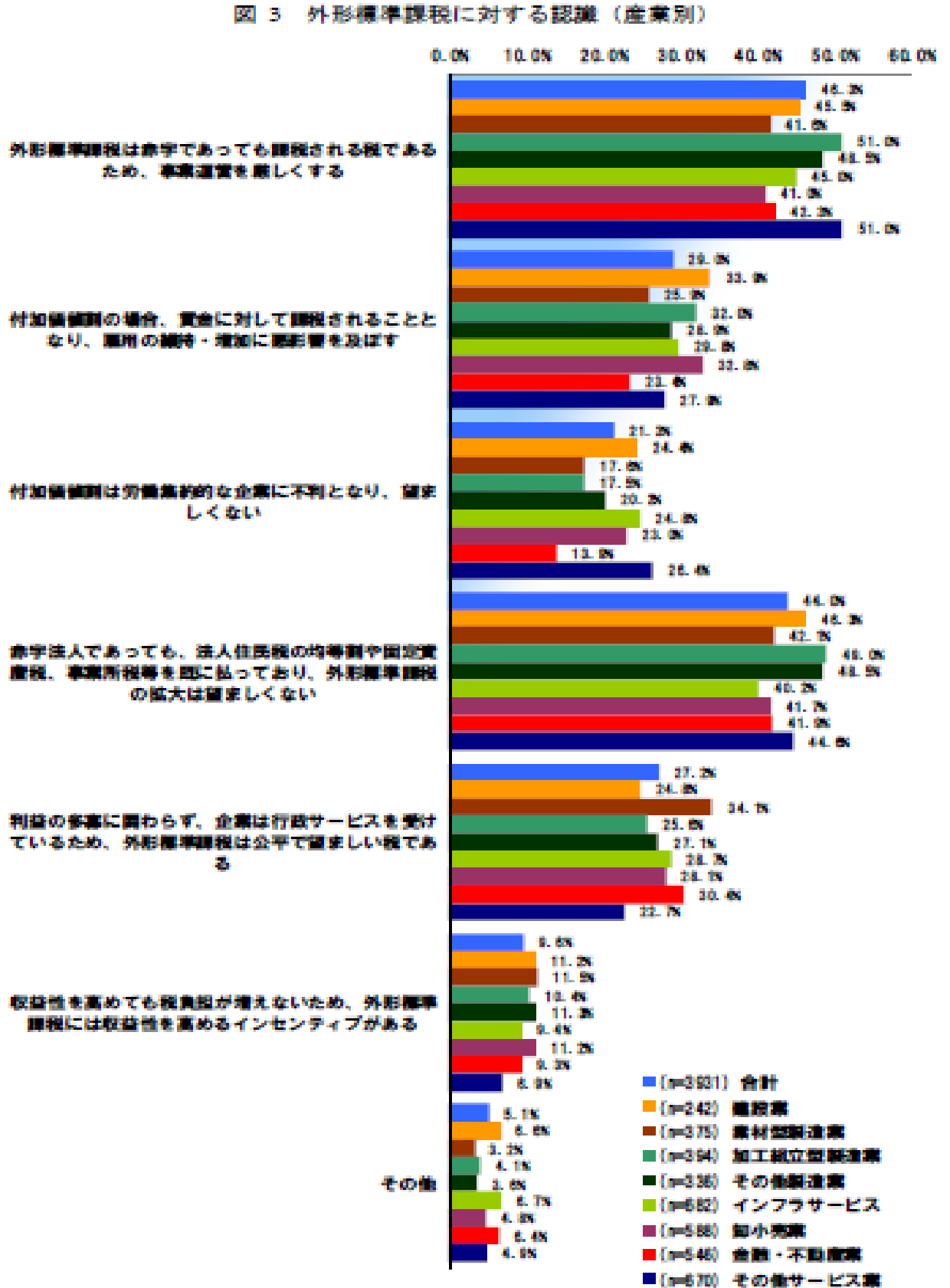
項目	内容
1. 課税主体	下記課税団体 ①東京都(特別区の存する区域に限る。) ②地方自治法第252条の19第1項の市(20市) ③ ②以外の市で、首都圏整備法第2条第3項に規定する既成市街地又は近畿圏整備法第2条第3項に規定する既成都市区域を有する市(8市) ④ ②及び③以外の市で、人口30万以上の市で政令で指定するもの(47市)
2. 納税義務者	上記課税団体内に事業所等において事業をする事業者
3. 課税標準	(資産割) 事業所床面積 (従業者割) 従業者給与総額
4. 税率	(資産割) 600円/m ² (従業者割) 100分の0.25

出所：総務省ホームページをもとに筆者作成。

上述のとおり法人住民税均等割と事業所税は法人が行政のサービスを受けていることによる課税と考えられる。そして外形標準課税の根拠も同じく行政のサービスを受けていることに対する課税である。よって調査の回答で「赤字法人であっても法人住民税の均等割や固定資産税、事業所税等を既に払っており外形標準課税の拡大は望ましくない」という回答が出てくること、またそのように企業が感じることは至極当然と考えられる。外形標準課税の制度の拡大を検討する前に、同じ課税主体が同じ根拠によって同じ納税義務者に課税していないかというより深い次元での調査・検討が必要ではないだろうか。

次に三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社が行なった調査の産業別の回答を見ていく。加工組立型製造業とその他サービス業で「外形標準課税は赤字であっても課税される税であるため、事業運営を厳しくする」と言う回答が多く、建設業と卸小売業で「付加価値割の場合、賃金に対して課税されることとなり、雇用の維持・増加に悪影響を及ぼす」と言う回答が多い。「赤字法人であっても、法人住民税の均等割や固定資産税、事業所税等を既に払っており、外形標準課税の拡大は望ましくない」という回答は全部の産業で高い支持率を記録している。

図 5 7 外形標準課税に対する認識（産業別）



出所：三菱 UFJ リサーチ&コンサルティング株式会社(2016) 図3 より抜粋。

長期的な成長を後押しし国際的競争力を維持・強化するため、税負担能力がない時期の企業については、応能課税とまではいかないが、応益分の税金を負担できるような緩和措置、例えば延納等の制度の導入が必要と考えられる。また、同じ課税主体である地方公共団体が、当該地方公共団体に所在する企業（納税義務者）に、行政サービスを与えているという同じ根拠（応益基準）によって課税している複数の税制について、過度の課税がなされていないか深い検討が必要である。

6-1-4. 付加価値という概念の検討

ここで付加価値という概念について検討したい。まず付加価値という一般概念はブリタニカ・ジャパン(2014)においては「企業が生産によって生み出した価値であり、企業の総生産額から、その生産のために消費した財貨や用役の価額を差引いた額」と定義されている。そして専門的な概念として、前述のシャウプ勧告においては「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」または「利益と利子、賃貸料および給与支払額の合計」が付加価値として定義されている。

また、八代(2015)では、付加価値を①総生産型②所得型（加算型）③消費型④賃金型の4類型に分類している。

図58 付加価値の類型

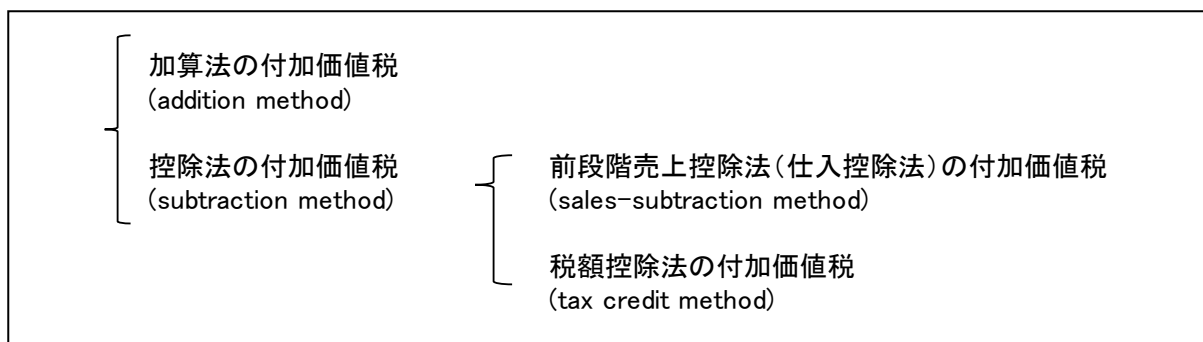
①総生産型	
②所得型(加算型)	法人事業税の外形標準課税
③消費型	日本の消費税、EC型消費税
④賃金型	

出所：八代(2015)をもとに筆者作成

所得型（加算型）と消費型が代表的なものであり、法人事業税の外形標準課税付加価値部分は②所得型（加算型）であり、日本の消費税やE C型消費税は③消費型に分類される。日本の消費税は、課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準とする一種の外形標準課税である³⁴。

そしてこの付加価値と税の関係性については、玉岡(2013)が整理している。それによって付加価値税の分類方法として、税額の計算方法による分類を説明すると、下記のようなになる。

図 5 9 付加価値税の税額の計算方法による分類



出所：玉岡(2013)をもとに筆者作成

まず大きく分けて、加算法の付加価値税 (addition method) と控除法の付加価値税 (subtraction method) の二つに分けられる。そして更に控除法の付加価値税 (subtraction method) は、前段階売上控除法 (仕入控除法) 付加価値税 (sales-subtraction method) と税額控除法の付加価値税 (tax credit method) とに分けられる³⁵。

ここで、加算法の付加価値税は、「利益と利子、賃貸料および給与支払額の合計」を付加価値として算出し、それを課税標準とするものである。現在の日本の法人事業税の付加価値割は報酬給与額、純支払利子、純支払賃料、単年度損益の合計を付加価値として課税標準としているため、加算法の付加価値税に相当すると言えよう。歴史

³⁴八代 (2015)では「付加価値は、企業が自己の段階で新たに作り出した価値で、生産額から資本設備購入額や原材料使用額などの中間投入分を差し引いて求められる」としている。

³⁵玉岡(2013)では別途 GDP における構成要素による分類もあげている。

的には、前述したアメリカ、ミシガン州の単一事業税 (Single Business Tax: SBT) が事業所得に報酬給与、減価償却、支払利子を加算して課税基準を設定しており、これも加算法の付加価値税に相当するが既に廃止されている。また、アメリカ、ニューハンプシャー州の Business Enterprise Tax (BET) も付加価値の計算方法は加算法によるものである。具体的には支払報酬、支払利子、支払配当の合計額が課税基準であり、総所得 150,000USD を超える部分が課税される。

控除法の付加価値税は、「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」を付加価値として算出し、それを課税標準とするものである。歴史的には、アメリカ、ミシガン州で 1953 年から 1967 年まで実施されていた事業活動税 (Business Activity Tax) が、収入から (収入型) ではなく、所得型で控除法の付加価値税を採用していたまれな例として挙げられる。

現在世界 100 カ国以上で実施されている付加価値税は、税額控除法の付加価値税である。これは付加価値に税率を乗じるのではなく、売上に税率を乗じて、そこから仕入に含まれている税額を控除するという形である。そう言う意味では、この方法は直接的に生産活動等で生じた付加価値から付加価値税を算出するのではなく、間接的に付加価値税を算出している売上税の一種であるとも言える。日本の消費税は各課税事業者の売上に税率を乗じて、仕入に含まれている税額を控除して付加価値税を算出しているので、税額控除法の付加価値税である。

石村 (2014a) では具体的な数値を使用してその違いを説明している。下記がその表であるが、ここでは前段階取引高控除方式は前段階売上高法 (仕入控除法) で、前段階税額控除方式は税額控除法を指す。ちなみにこの図の数値は税額が一緒になるが、そのためには前段階税額控除方式 (税額控除法) で総課税仕入にかかる税率が同じことが前提となる。日本の消費税は前段階税額控除方式 (税額控除法) を採用しているが、非課税取引や不課税取引の影響で総課税仕入にかかる税率は総課税売上にかかる税率と結果として異なる。よって、他の方式である加算型 (所得型) や前段階取引高控除方式を同企業の消費税を計算しようとしても同じ結果 (税額) は算定できない。

表 3 0 付加価値税の税額算定方式

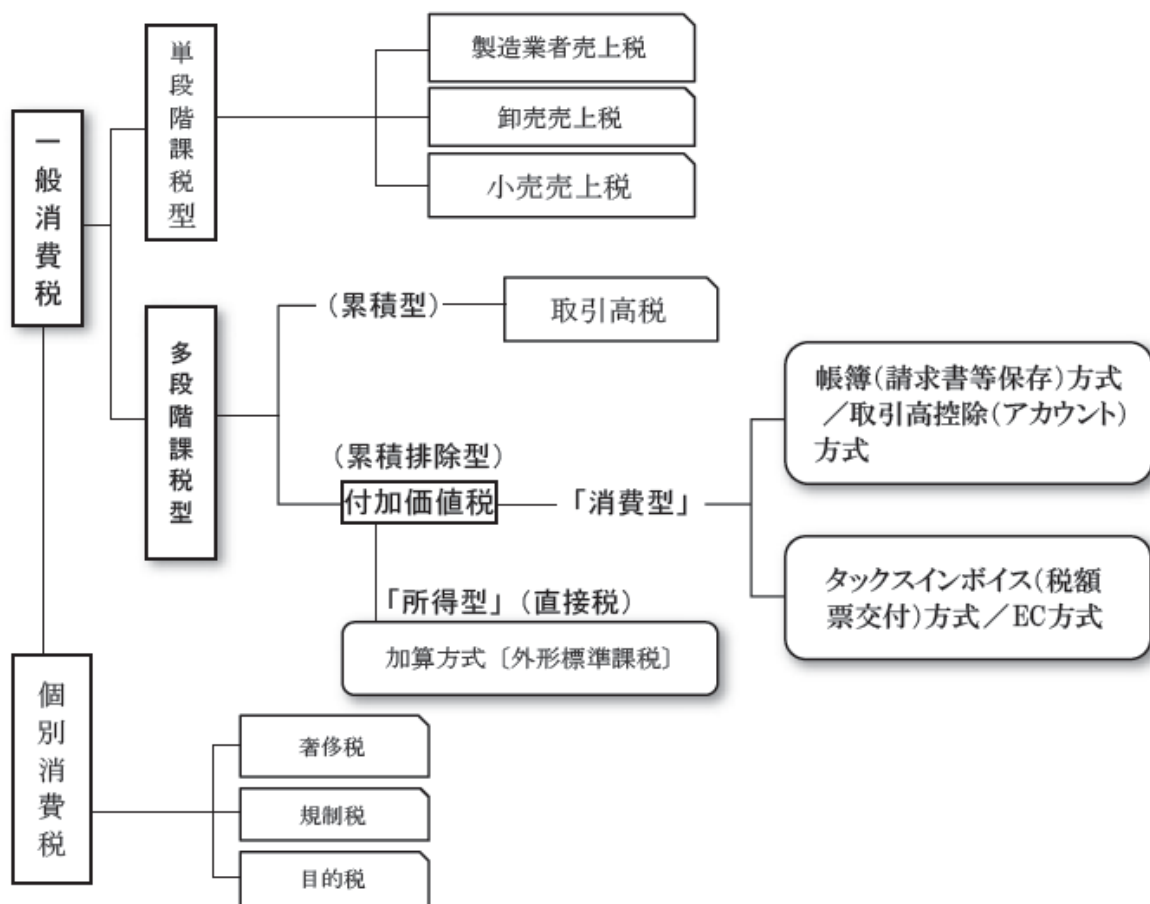
加算型 (所得型)	前段階取引高控除方式 (消費型)	前段階税額控除方式 (消費型)
《外形標準課税方式》 (付加価値)	《帳簿方式》	《税額票方式》
賃金 200	総課税売上 400	総課税売上 400
地代/家賃 50	総課税仕入 100	総課税仕入 100
利子 20	-----	税額 (8%)
利潤 30	(付加価値) 300	-----
-----	税額 (8%) 24	(総課税売上) (32)
(総計) 300	-----	(総課税仕入) (8)
税額 (8%) 24	-----	-----
-----	-----	税額 24

出所：石村（2014a）145 頁表 26 より抜粋。

また下記の図で、日本の消費税と外形標準課税を同じ付加価値税に属するとしている。性格は異なるが、同じ付加価値税である消費税率の引き上げに加えて、付加価値割の外形標準課税を拡大することは、付加価値課税の二重課税、重複課税に当たらないだろうか。参考までに、Bird（2013a）においては、地方消費付加価値税と地方事業付加価値税を両方課しているのは全世界で日本のみであると指摘されている³⁶。課税客体が異なる等の議論はあるだろうが、海外の情勢を鑑み更に検討する余地はあると考える。

³⁶ Bird（2013a）460 頁。

図 6 0 消費税の類型/付加価値税（帳簿方式と税額票交付方式）の所在



出所：石村(2014) 90 頁表 2 より抜粋。

6-1-5. 企業財務数値を使用した分析を受けて

5 において企業財務数値を使用した分析を行っているが、その結果に関連して検討を行いたい。分析に関連して検討したい項目は(1)資本金等と資本割、(2)報酬給与額と付加価値割、(3)所得と外形標準課税の拡大の3つである。

まず(1)資本金等と資本割であるが、資本金等の増減は資本割に影響する。そして分析では全ての企業の資本金等が増減しており、資本割額と正の相関関係を示している。ここで資本金等には資本金以外にも自己株式が含まれるため、分析における資本金等の増減は資本金の増減と自己株式の増減によるものが含まれている。総資産に比

べて、資本金や自己株式の増減は、増資・原資・自己株式の買取によって企業の決断により増減がしやすい。そのため、資本金等を指標として使うことの適切性を 6-1-6 にて更に検討したい。

次に(2)報酬給与額と付加価値割であるが、報酬給与額の増減は付加価値割に影響する。そして分析では、外形標準課税のうち付加価値割、特に報酬給与額の占める割合が大きいことから、報酬給与額と外形標準課税見積税額とは正の相関関係が発生している。そこで報酬給与額に関連する企業の雇用や昇給行動と納税額に関連性を 6-1-7 にて更に深く検討したい。

最後に(3)所得と外形標準課税の拡大であるが、多くの企業で、所得が少ない場合も納税義務がある付加価値割と資本割の合計である外形標準課税見積税額は税率の引き上げにより一律増加している。単年度損益がマイナスで所得割見積税額が 0 にも関わらず、外形標準課税額が増加しているケースも散見され、この場合の税負担はとても重いと考えられる。これについては提言にて触れたいと思う。

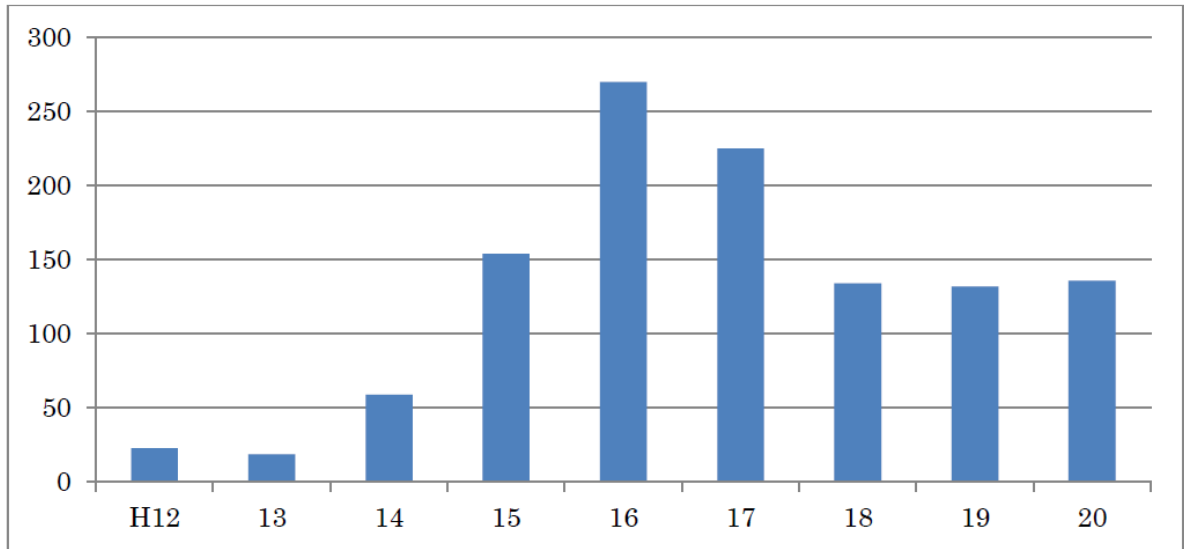
6-1-6. 資本金課税の検討と減資への対応

現行の外形標準課税は応益課税の考え方により、企業の規模を示す指標として資本金等を使用しているが、そもそも資本金等は企業の規模を示すのに適切な指標なのであろうか。例えば企業が減資をして税負担を軽減するという誘因は働かないのであろうか。その場合は制度設計自体に問題はないのであろうか。これについては有意義な先行研究がある。

服部(2017)は、「税制改正後に資本金を 1 億円以下に減資した企業数が増加したこと、および、企業の資本金の分布において 1 億円直下の密度が高くなっていることを確認した」³⁷として、減資による租税回避行動が見られたことを示唆している。当該分析は外形標準課税の導入前後 10 年間(1999 年(平成 11 年)度から 20 年度)を範囲として、経済産業省の「企業活動基本調査」における毎年 2 万社程度の企業につき、減資を行なった企業数を調査している。

³⁷服部(2017)1 頁。

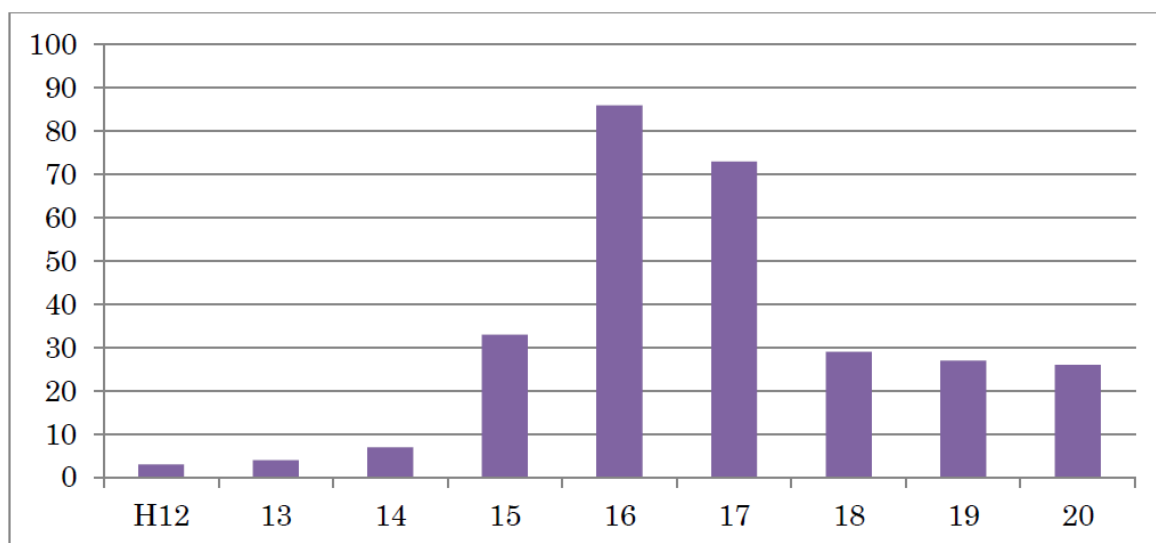
図6-1 1億円超から1億円以下に減資した企業数



出所：服部（2017）7頁図表2より抜粋。

それによると、上記の表でわかるように、2004年（平成16年）が減資企業数のピークとなっており、2003年（平成15年）度創立、2004年（平成16年）度から適用の外形標準課税が、明らかに多くの企業の減資へとつながっている。そしてもちろん減資して資本金等が減少すれば、資本割の課税負担は減少し、その分法人事業税は減少することになる。企業は資本金等を減少させても、その減少した部分を負債部分で補うことで事業規模（事業資産）を維持することができる。つまり企業の事業規模（行政サービスの利用程度）が同じでも減資をすることにより、税負担は下げることができるのである。このことから、企業の事業規模を測る指標として資本金等は問題がないとは言えなくなる。

図62 1億円超から1億円以下に減資した企業数（うち赤字企業）



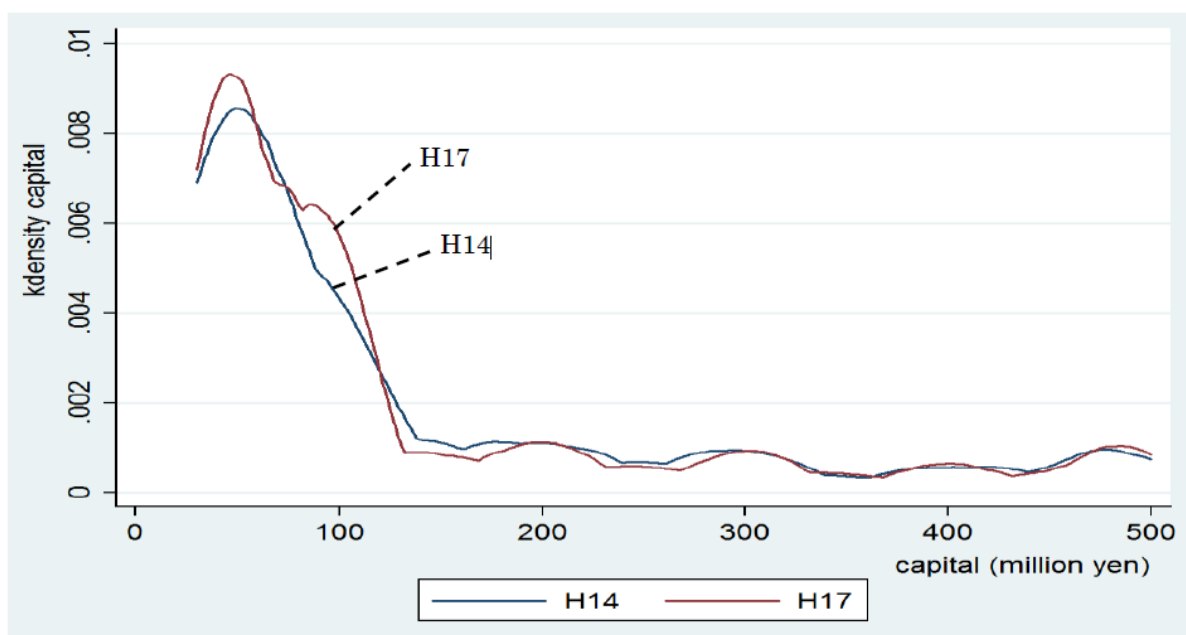
出所：服部（2017）8頁図表3より抜粋。

更に赤字企業の動向を上図で見ると、全体の企業より減資の増加傾向は顕著になる。赤字企業は利益から得られる現預金が減少し納税資金が不足するため、利益に連動せず算定される外形標準課税の負担は、利益を出している企業に比し非常に重くなる。また、利益を出している企業が外形標準課税拡大に伴う所得基準減少の恩恵を受けるのに対して、赤字企業はその恩恵を受けられず、税負担が純増する。これらの理由から考えても、また上記の減資の動向を見ても、課税所得のない赤字企業が税負担軽減のために減資をしたのは明らかである。

ここで穿った見方をすると減資が外形標準課税に影響のない金額で行なわれているのではないかという見方もできる。つまり外形標準課税の適用対象となるのは資本金が1億円超である企業であるが、この1億円のラインより遠く離れたところで（1億円のラインをまたがず）減資をした会社が多くあったのではないかという主張である。これについては、先行研究ではすでに分析されている。下記の図は2002年（平成14年）と2005年（平成17年）の2点における赤字企業の資本金の企業分布を比較したものである。2002年は外形標準課税制度導入の2年前で、2005年は制度導入の翌年である。その結果、2005年の資本金が1億円直下の企業が2002年に比し顕著に増加していること、またそれらは資本金が1億円から3億円であった企業が減資し

たことによって増加したことが確認されている。つまり、減資は外形標準課税の適用対象となる資本金が1億円超の企業が、適用対象から外れるために資本金を1億円以内に減資したのだと言える。

図6-3 平成14年度と平成17年度における資本金の企業分布（うち赤字企業）



注：横軸は資本金（百万円）、縦軸は確率密度、カーネル密度推定

出所：服部(2017) 9頁図表4より抜粋

ここで顕著な具体例をあげると、2017年2月に開示された株式会社レッド・プラネット・ジャパン「資本金の額の減少及び剰余金の処分並びに資本準備金の額の減少及び剰余金の処分に関するお知らせ」が、現行税制と資本金の関係について深慮すべき必要性を示唆してくれる。この開示資料では、「資本金の額4,071,826,174円のうち4,071,826,173円を減少させ、資本金の額を1円にし」として、資本金を1円にすることとし、そのメリットとして「減資によるコスト削減」と「資本金1億円未満企業としての税務メリット」の2つを挙げている。その1つめのメリットの「減資によるコスト削減」では具体的に「当社の資本金は、会社の現状の規模などから総合的に判断して過大であり、純資産が資本金額を満たさない資本欠損の状態にあ

ります。このような状況にも関わらず、資本金の金額が膨らんだ状態のままであるため、毎年の外形標準課税負担額が3,500万円以上に及んでおり、株主価値を棄損させている大きな要因になっております。そこで、本減資等の実行により、資本金を可能な限り減少させ、今期以降の外形標準課税負担軽減などのメリットを享受することができます。」と述べており、外形標準課税の支払を少なくするための減資であることを明らかにしている。また、2つめのメリットの「資本金1億円未満企業としての税務メリット」として、「現在の税制において、資本金1億円未満の企業は様々な税務面でのメリットが享受できます。当社は法令遵守及び企業としての社会的責任を全うすることと同時に、株主価値の最大化にも努めることが重要だと考えております。」³⁸と述べている。

加えて2017年5月に開示されたオンコセラピー・サイエンス株式会社の「資本金の額の減少ならびに取締役選任、定款一部変更に関するお知らせ」においては、「本議案は、総合的な財務戦略の見地から、次のとおり、資本金の額の減少をお願いするものであります。今回の資本金の額の減少により、今期以降の外形標準課税負担軽減などの税務上のメリットを享受し、資金の社外流出を抑えることができます。当社は法令遵守及び企業としての社会的責任を全うすることと同時に、株主価値の最大化にも努めることが重要だと考えております。」と述べられている。そしてその負担軽減額として「本資本金の額の減少等により、外形標準課税の負担額が年約9千万円ほど軽くなるほか、その他税負担が軽減される見込み」として具体的な数値も挙げている³⁹。

これらの会社のこの施策については賛否両論があるが、減資によって多くの税金負担額を変更できる仕組み自体にも、課税の公平性の観点や、資本金等を企業の規模を測る際の基準として採用する考えに関して、問題があると考えられる。

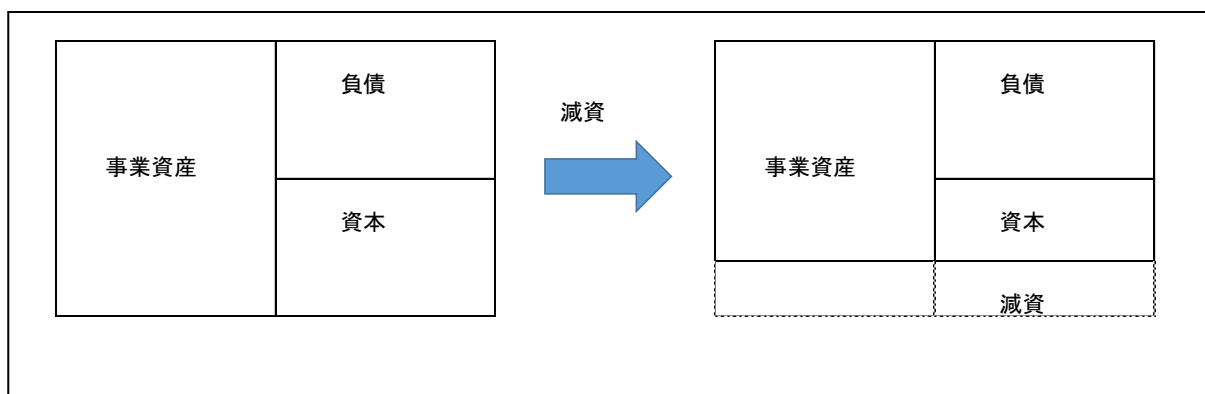
そこで資本金等が企業の規模を測る際の適切な指標であるかを検討していく。ここで企業の規模について考えるのが重要な理由は、外形標準課税が応益課税であることを鑑みると、行政のサービスの受領と企業の規模はある程度連動すると考えるのが一

³⁸株式会社レッド・プラネット・ジャパン(2017)

³⁹ オンコセラピー・サイエンス株式会社(2017)

般的であるからである。資本金等を減少する、すなわち減資のケースを2種類見ていく。1つ目は減資に伴い事業資産も減少するケースであり、もう1つ目が減資はするがその減資部分を負債で補い事業資産は変動しないケースである。

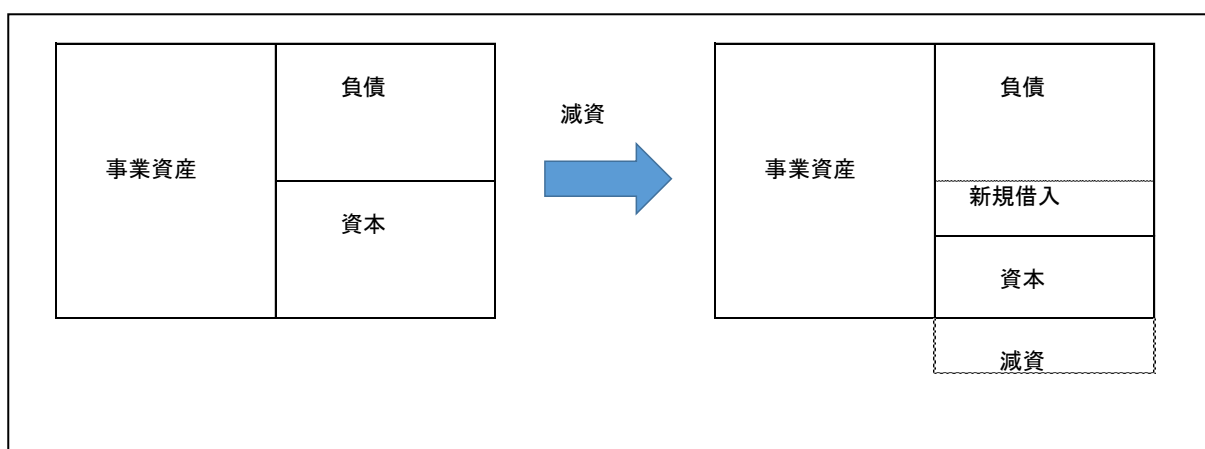
図64 減資して事業資産が減少したケースの貸借対照表



出所：筆者作成

上図のケースでは減資と同時に事業資産が減少している。このケースでは資本等も減少しているが事業資産つまり事業規模も縮小しているとも考えられる。事業資産で具体的なものは流動資産で言うと現預金、売掛金、商品等事業に必須なもの、固定資産で言うと生産設備やソフトウェア、事業に使用する特許等である。

図65 減資部分を負債によって補い事業資産を維持したケースの貸借対照表



出所：筆者作成

一方、上図のケースでは減資をしているが、同額を新規借入（負債）によって補い、事業資産は減少していない。結果として資本等は減少したが、事業資産つまり事業規模は変わっていない。

二つのケースを比較すると、前者は事業資産は減少して後者は事業資産は維持したままであるが、資本金等が減少しているため両者とも外形標準課税が減少することとなる。事業資産に相違があるのに外形標準課税の取扱いが同じであることには疑問が残る。資本金等は企業の規模を示すのには最適でなく、総資産の方が企業の規模を示すのに適しているとも考えられる。

6-1-7. 付加価値の課税基準に対する企業行動への影響

報酬給与額は付加価値に算入されるため、雇用が増えて報酬給与額が増えると外形標準課税が増加する。そのため、法人事業税における外形標準課税部分比率が大きい、あるいは増加すると、納税主体である企業は、外形標準課税に影響を与える要因を縮小するように行動するのが自然である。具体的に言うと、外形標準課税部分に関連する項目である報酬給与・支払利子・支払賃借料を減少させることにより、納税額を減少させようとするはずである。そして、報酬給与を減らすための雇用や昇給の抑制は、雇用促進に対しての一定のブレーキとなり、日本経済へマイナスの影響があると考えられる。また、支払利子や支払賃借料の減少は日本経済の資金流通度を低め、経済投資を抑制するマイナスの影響が生まれる。

服部(2017)は、「生産要素選択への影響については・・・外形標準課税が適用される企業（資本金1億円超）がその他の企業と比較して、課税対象となる生産要素への支払額を減少させたことを確認した。」⁴⁰として、減資をしない企業が付加価値割の課税基準である「報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料の合計額」を減少させ、原材料費等他の生産要素に対する支払額を増加させていると述べている。当該分析は外形標準課税の導入前後10年間（1999年（平成11年）度から20年度）を範囲として、経済産業省の「企業活動基本調査」における毎年2万社程度の企業につき、付加価値割の課税基準である「報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料の合計額」とそ

⁴⁰服部(2017)1頁。

れ以外の支払額（原材料費等）との割合を調査している。外形標準課税が企業の事業行動へ影響を及ぼしており、報酬給与額を減少させていることは当然雇用の阻害につながる可能性がある。また、純支払利子を減少させていることは、企業の借入金需要を減少させることになり、アベノミクスの3本の矢の1つである「異次元の金融緩和」による企業借入と経済成長という目的を達し得ないのではないか。更に、純支払利子と純支払賃借料を減少させることは、新規設備投資や新規事業投資の抑制になり経済成長の鈍化につながるのではないか。

6-1-8. 海外の情勢

前述した海外の情勢を再度簡単に振り返って見る。

アメリカを例としてみると、やはり賃金への課税は雇用への影響があるとして廃止されるという歴史がある。前述したとおり、ミシガン州の単一事業税は多くの改正を経て複雑化し、賃金基準の形骸化により応益課税の目的も達成できず、2010年に廃止された。

また、アメリカ各州間の地方法人税の配賦基準の動向を見ても、年々売上、支払給与、資産の3要素のうち売上要素が大幅に拡大してきている。課税所得を設定する際の基準として支払給与や資産等の外形標準を重要視しなくなっている過程が見てとれる。

ドイツを見ると、課税標準が営業収益、営業資本、給与総額の3つであった時期はあったが、経済成長促進および雇用確保に対する弊害を取り除くため、1980年には給与課税部分が廃止された。また、1998年には資本部分は営業収益とは無関係であるとの理由で、営業資産税が廃止され資本課税部分もなくなっている。当初の外形標準課税の物税であった営業税は所得課税へシフトしたことになる。またこの所得課税についても営業税と法人税が二重課税になっているといった批判がある。これはドイツ企業の国際競争力を弱め、海外企業のドイツ国内への誘致を阻害するというものである。また、ドイツには日本で言う法人住民税にあたる税は存在しない。

フランスを見ると賃貸料と支払給与の一部の合計額を課税標準とした職業税が存在していたが、給与課税部分は1999年から段階的に縮小され5年間で廃止され、2010

年には職業税は完全に廃止された。給与課税が雇用の阻害になり経済成長への足かせになる、資産の賃貸料に対して課税する職業税が設備投資が利益を生み出す前の課税であり、フランス企業の競争力を弱めているという理由での廃止である。また外国からのどう見えるかも大切な要因である。例えばフランスへ投資をしたい外国から見ると、欧州他国に類似例がない職業税により、フランスに進出する場合は他国よりも高コストであるかのような印象を与えてしまう。このことは、国際競争力や海外からのフランスへの投資の弊害となっているとの批判があり、職業税が廃止されたとも言える。

上記の海外の動向を勘案すると、日本の外形標準課税（給与課税部分含む）は海外の動向に逆行しており、賃金への課税は日本の雇用への弊害と経済成長への足かせ、国際競争力の低下、海外企業誘致の阻害につながると考えられる。外形標準課税の拡大の際にはこの点を慎重に検討する必要がある。

6-1-9. 制度・事務の煩雑さ、事務負担の問題点

税制度は一定程度簡便であることが必要であろうし、また企業の事務負担が必要以上に大きくなることは望ましくない。さまざまな特例措置を複雑な税制に加えると、納税者のみでなく、税務当局にも納税コストがかかり、結果として税金の無駄遣いにつながる。それは1949年のシャープ勧告において「第二に、賦課徴税方法を一層簡易化」⁴¹することの重要性が述べられている通りである。第5章の分析結果を見てもわかるように、現在の外形標準課税額は変動要因が多く、企業の経営上事業計画を立てる際にその影響を見積もるのは難しい。損益だけではなく、損益に影響を与える支払給与、支払利子、支払賃借料や、資産に影響を与える資本等の金額が課税標準に含まれているからである。また、これらの金額は金融証券取引法上開示を求められている開示事項には含まれていないものもあり、企業内で別途外形標準課税を見積もる際の数値の管理をする必要があり、事務負担が多い。このような制度・事務の煩雑さや事務負担の重さについて、制度として検討の余地があると考えられる。

⁴¹財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会(1983)143,144頁。

6-2. 我が国の外形標準課税制度に対する提言

6-2-1. 受益の程度の検討

応益基準の大前提として、課税主体である各地方公共団体が、受益の程度を定量的に計測することを提言する。ここまで述べてきたように、我が国の外形標準課税の根本的な趣旨は、行政サービスから受ける利益（受益）への対価を負担すべきという応益課税の考え方である。しかし応益基準を積極的に主張する一方で、その受益の対価を定量的に計測している、地方公共団体は見つけることができなかった。先行研究では、民間で手に入る資料を使用し、一定の仮定のもとで、その受益の対価を定量的に計測している。しかしこれらの定量的な計測は、まず第一に課税主体である各地方公共団体が本来すべきである。また、その定量的な計測に必要な資料やデータは各地方公共団体自らが所有していることを考えると、当該地方公共団体がその計測を行なうほうが、効率的、効果的かつ説得力を持ち得るはずである。定量的な受益の程度の計測を行なったうえではじめて、受益の程度が税負担より多いのか少ないかはじめてわかるものであり、この定量的な受益の程度の計測を行なうことは、外形標準課税制度の可否を議論する際の不可欠なプロセスであると考ええる。

6-2-2. 報酬給与額の割合の段階的な縮小

付加価値のうち、報酬給与額の割合は課税標準から段階的に減らしていくことを提言する。これは、第一に雇用への影響を勘案したものであり、第二に海外の情勢と一致させるためのものである。かつ、それにより、企業内の報酬給与額集計の事務負担も削減することが可能となる。

付加価値割のうち、報酬給与額の割合は他の付加価値割の要素に比べて大きいものと考えられる。なので、これを縮小することは、地方公共団体の財政の安定性の観点から影響が大きいことは理解している。しかし、報酬給与額を課税基準にすることは、企業が報酬給与額を減少させるため新規雇用や昇給を抑制することの引き金となり、結果として企業自体の体力を奪うとともに、人材市場の流動化の低下を招き、日本企業の国際競争力低下や日本経済の停滞へとつながり得ない。賃金課税の経済への悪影響は、海外でもかなり大きいものと考えられ、賃金課税は法人課税の歴史の中で廃止さ

れていく傾向がある。ここで世界の情勢と逆の動きをしても、それを行なうだけのメリットはなく、表面だけの法人実効税率が下がるだけである。表面だけの法人実効税率を下げても、法人実効税率に反映されない外形標準課税の負担が企業に残るのは、日本企業の国際的競争力を低下させること、海外からの日本への投資が減少することへつながる。このようにメリットよりデメリットのほうが多い賃金課税は縮小あるいは廃止すべきと考えるが、地方公共団体の財政の安定性とのバランスを考え、いきなり廃止すると言うのではなく、段階的に縮小させていくのが実現可能な策と考える。そして、報酬給与額が課税標準からなくなることは、金融商品取引法で開示を求められている以外のデータである報酬給与額を集計・計算する手間を企業からなくすことにつながるため、結果として企業内の事務負担も削減することが可能となる。

参考までに日立製作所の見積法人事業税額の付加価値割における報酬給与額の占める割合は、2012年から2016年まで各年度42%、44%、47%、46%、50%と、かなりの高い率を占めており、雇用に関連する税負担が大きいことがわかる。

6-2-3. 報酬給与額以外の付加価値割部分の縮小あるいは地方消費税への統合

報酬給与額以外の付加価値割部分の縮小あるいは地方消費税への統合を提言する。上記の検討でも述べた通り、地方消費付加価値税と地方事業付加価値税を両方課しているのは全世界で日本のみと指摘されている。付加価値の性格が異なるとは言え、同じ付加価値に税金に二重にかけることは二重課税、重複課税にあたるのではないかという疑念が発生する。直接税か間接税か、また消費型か所得型（加算型）かという分類に必要以上に拘泥する必要はなく、地方公共団体が付加価値に二回課税をすること自体シンプルに考えて問題があると考え。そのため、法人事業税外形標準付加価値割部分を地方消費税へ統合し一本化するべきと考える。

法人事業税外形標準付加価値割部分を地方消費税へ統合することが何らかの理由によりできないとしても、報酬給与額以外の付加価値割部分の縮小は行なうべきと考える。これは、理論的な理由からではなく、日本経済へ与える影響を鑑みてのことである。既に述べたとおり、先行研究は、減資をしない企業が付加価値割の課税基準である「報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料の合計額」を減少させ、原材料費等他の

生産要素に対する支払額を増加させていることを確認している。純支払利子や純支払賃借料を減少させることによる金融市場への資金流動性低下への影響や、新規設備投資や新規事業投資の抑制は、日本経済の成長の足かせとなる。よって、報酬給与額以外の付加価値割部分の縮小を行なうことにより、それらの悪影響を排除する必要があると考える。

6-2-4. 資本基準から総資産基準への変更

資本金等に替えて、総資産を課税標準として使用することを提言する。外形標準課税の根本的な趣旨が、行政サービスから受ける利益への対価を負担すべきという応益課税の考え方であるとする、その応益度合いは会社の規模にある程度比例するものと考えられる。そして会社の規模は、売上、資本金、従業員数によっても測られるが、総資産も会社の規模を示す代表的な指標である。

減資の例で説明したとおり、資本金や資本剰余金は会社の規模に比べて、より大きくあるいは小さくすることが比較的容易であるが、総資産は故意に増減させることは難しい。赤字や債務超過等の際に純資産部分が極端に小さくなることはあるが、総資産部分はさほど影響を受けない。なぜなら事業資産つまり事業規模を維持しようとする、それに対応する負債・資産合計も維持する必要があり、純資産がもし減少したらその部分を負債部分で補うからである。加えて、純支払利子額と借入金金額の関係も考慮するのも興味深い。例えば、支払利子額は当然借入金の金額に影響されるが、同じく借入利率の大小によっても影響を受ける。付加価値割の課税基準の一つである純支払利子は借入の条件である借入利率によってその多寡が変動するため、借入金の規模（企業の規模の一部）を正確に示すとは言えない。一方借入金の金額はダイレクトに総資産の金額に反映されるため、その点でも総資産は会社の規模を測るうえで有用であると考えられる。更に資本金等は自己株式の残高の影響も受けるため、自己株式を頻繁に売買する場合は、資本金等が増減し、増減した資本金等が本来の事業の規模を示しているかはわかりづらくなる。

総資産基準にした場合は、重複課税を回避するため、総資産に含まれる固定資産部分について課税する固定資産税部分を、総資産基準による法人事業税課税部分から控除する等の処理が必要と考える。

参考までに、味の素の資本金等は、2012年から2016年まで各年で189,803百万円、240,025百万円、137,221百万円、129,518百万円、99,352百万円とかなりの変動を示しているが、この理由は自己株式残高の変動が主なものである（資本金は一切変動していない）。この自己株式残高の変動によって変動した資本金等が、事業規模を示しているかは疑問が残る。一方、同期間の総資産は各年で844,147百万円、759,448百万円、733,825百万円、819,583百万円、887,136百万円と、より安定した変動が見られる。

6-2-5. 赤字法人（欠損法人）への一定程度の延納措置の再検討

最後に、赤字法人（欠損法人）への課税であるが、赤字の法人の税負担能力は著しく低くなっていると考え。としても応益課税の考え方にたつと、税負担能力がないことにより自然と課税を逃れられることにはならない。そこで現実問題の解決策として、赤字法人（欠損法人）には一定程度の延納措置を再検討することを提言する。

例えば現在の東京都の、外形標準課税に係る法人事業税の徴収猶予の要件は「3年以上連続して所得のない法人で、地域経済・雇用に与える影響が大きいと認められる場合」として(1)3年以上連続して所得がない、(2)猶予を受けようとする事業年度から、前事業年度までの事業税の申告を期限内に行っている、(3)今後、経営改善が見込まれるものとして、次のいずれかに該当する（略）(4)都税に滞納がない、の4つである。これについて、下記の赤字法人の数の多さや、日本経済の好循環化という大目的を勘案して、もう少し要件を緩和できないだろうか。

国税庁長官官房企画課(2017)によると、2015年度分の法人数は264万1,848社で、そのうち連結子法人11,412社を差し引くと263万436社になる。そしてその263万436社のうち赤字法人（欠損法人）は163万859社で、赤字法人（欠損法人）は64.3%にもものぼっている。

表 3 1 利益計上法人数・欠損法人数の推移

区 分	法 人 数			欠損法人 割 合 (A) / (B)
	利益計上法人	欠損法人 (A)	合 計 (B)	
	社	社	社	%
平成17年分	849,530	1,730,981	2,580,511	67.1
18	867,347	1,719,021	2,586,368	66.5
平成18年度分	871,241	1,715,343	2,586,584	66.3
19	852,627	1,735,457	2,588,084	67.1
20	740,533	1,856,575	2,597,108	71.5
21	710,552	1,900,157	2,610,709	72.8
22	702,553	1,877,801	2,580,354	72.8
23	711,478	1,859,012	2,570,490	72.3
24	749,731	1,776,253	2,525,984	70.3
25	823,136	1,762,596	2,585,732	68.2
26	876,402	1,729,372	2,605,774	66.4
27	939,577	1,690,859	2,630,436	64.3
(構成比)	(35.7)	(64.3)	(100.0)	
内 連結法人				
平成17年分	156	266	422	63.0
18	234	306	540	56.7
平成18年度分	275	315	590	53.4
19	308	377	685	55.0
20	258	490	748	65.5
21	266	554	820	67.6
22	289	601	890	67.5
23	388	698	1,086	64.3
24	626	617	1,243	49.6
25	803	589	1,392	42.3
26	887	606	1,493	40.6
27	966	618	1,584	39.0
(構成比)	(61.0)	(39.0)	(100.0)	

出所：国税庁長官官房企画課（2017）15 頁第 6 表抜粋。

そして上記の表により過去の推移をたどっていくと、赤字法人（欠損法人）は 2010 年（平成 22 年）の 72.8%をピークとして減少してきているが、依然として 50%を超える高い水準である。「平成 28 年度税制改正の大綱」において、「経済の好循環を確実なものとする観点から成長志向の法人税改革等を行なう」と述べられて

いるが、経済の好循環を確実にするためには、当該赤字法人（欠損法人）の比率をより下げるべく、現実問題として一定程度の延納措置を導入すべきと考える。

参考までに、富士通の単年度損益は、2012年から2016年まで各年で-30,232百万円、5,747百万円、-34,438百万円、-26,952百万円、32,358百万円と、マイナスが3期あり、この単年度損益に連動しない外形標準課税の負担は大きいものと考えられる。

もちろん、赤字法人（欠損法人）の納税を無制限に延期することは、企業経営能力のない企業が市場から退出せず、却って日本経済と発展の阻害となるという考え方もある。そこで延納措置を検討する際には、一定期間延納させる制度を取ったとしても納税ができない企業は企業経営能力自体がないとみなして市場から退出させる、そのような金額と期間を慎重に検討して導入すべきと考える。

参考文献

- Afonso, J.R. and E. Araujo (2006) *Municipal Organization and Finance: Brazil*, In A. Shah(Eds.), *Local Governance in Developing Countries*, Washington: World Bank
- Donald, Jack, Campbell and Gary (2000) *Alberta Business Tax Review Report and Recommendations*, Edmonton
- Bird, R.M (2006) Local business taxes, Bird, R.M and Vaillancourt, Francois(Eds.), *Perspectives on Fiscal Federalism*, Washington: The World Bank
- Bird, R.M (2013a) The VAT as a Local Business Taxes, *Tax Int' l*, November 4
- Bird, R.M (2013b) *Below the Salt: Decentralizing the Value-Added Tax*, International Canter for Public Policy, Andrew Young School of Policy Studies, Georgia State University, Working Paper 13-02, February
- Earnst&Young (2017) *World Wide Corporate Tax Guide 2017*, EYGM Limited.
- Gilbert, Guy (2010) Finances publiques locales enjeux et perspectives, *Presentation to Institut National de Études Territoriales*, Strasbourg, France, May 31-June 1
- Hunter van Ryneveld (2008) *Potential Additional Sources of Revenue*, Report to the City of Johannesburg, June.
- Maritinez-Vazquez, J. and R.M. Bird(2011) Value-Added Tax: Onward and Upward?, In Emilio Albi and Jorge Martinez-Vazquez(Eds.), *The Elgar Guide to Tax Systems*, 218-277, Cheltenham, U.K. :Edward Elgar
- Neubig, T., R. Cline, and E. Dauchy (2010) Non-VAT Taxes on Value Added: The European Union Experience, *Tax Notes*, August 9
- Luna, L., M.N. Murray, and Z. Yang (2012) Entity Taxation of Business Enterprises, In R.D. Ebel and J.E. Petersen(Eds.), *The Oxford Handbook of State and Local Government Finance*, New York: Oxford University Press
- 0 Kommentare(1997) *Gewerbekapitalsteuer wird abgeschafft*, DIE WELT
- 旭化成株式会社 (2012) 『有価証券報告書 (第 121 期) 旭化成株式会社』。

旭化成株式会社 (2013) 『有価証券報告書 (第 122 期) 旭化成株式会社』。

旭化成株式会社 (2014) 『有価証券報告書 (第 123 期) 旭化成株式会社』。

旭化成株式会社 (2015) 『有価証券報告書 (第 124 期) 旭化成株式会社』。

旭化成株式会社 (2016) 『有価証券報告書 (第 125 期) 旭化成株式会社』。

味の素株式会社 (2012) 『有価証券報告書 (第 134 期) 味の素株式会社』。

味の素株式会社 (2013) 『有価証券報告書 (第 135 期) 味の素株式会社』。

味の素株式会社 (2014) 『有価証券報告書 (第 136 期) 味の素株式会社』。

味の素株式会社 (2015) 『有価証券報告書 (第 137 期) 味の素株式会社』。

味の素株式会社 (2016) 『有価証券報告書 (第 138 期) 味の素株式会社』。

池上岳彦 (2016) 『アメリカにおける州企業課税の動向－課税ベースの選択を中心に－』 第 574 回地方財政研究会、一般財団法人地方財政協会。

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。

石村耕治 (2014a) 「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除～価値財／サービスへの課税除外措置や逆進性解消策のあり方をグローバルに検証する」 『法科大学院紀要』 (白鷗大学) 第 8 号 85-164 頁。

石村耕治 (2014b) 「二重課税とは何か 電子商取引全盛時代の“二重課税”の概念とは」 『独協法学』 (独協大学) 第 94 号 81-209 頁。

逸見幸司 (2015) 『平成 27 年版図解地方税』 一般財団法人大蔵財務協会。

植杉威一郎 (2005) 「企業間信用と金融機関借入は代替的か－中小企業個票データによる実証」 『日本経済研究』 第 52 号 19-43 頁。

梅原英治 (2014) 「外形標準課税の影響試算」 『経済』 第 231 号 131-150 頁, 新日本出版社。

大蔵省財政史室 (1978) 『昭和財政史－終戦から講和まで－第 16 巻』 東洋経済新報社

大野久子 (2015) 「法人税・住民税に係る平成 27 年度税制改正」 『Japan Tax Newsletter』 2015 年 4 月 1 日号, 税理士法人トーマツ。

大浜賢一郎 (2005) 「法人事業税に外形標準課税を適用した際の動学マクロ効果」 『経済科学』 第 53 巻第 3 号 79-86 頁。

小野二郎 (1960) 「企業評価における利益課税について - Uber die

Gewinnsteuern bei der Unternehmungsbewertung」『国民経済雑誌』第102巻5号72-77頁，神戸大学経済経営学会。

オンコセラピー・サイエンス株式会社(2017)『資本金の額の減少ならびに取締役選任、定款一部変更に関するお知らせ オンコセラピー・サイエンス株式会社』。

風間春香、坂中弥生(2013)『企業の借入需要は増えるのか 現預金の取り崩しを考慮した借入増加額の試算』みずほ総合研究所。

片山善博(2015)「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』第58巻第8号2-5頁，日本税理士会連合会。

株式会社アドバンテスト(2012)『有価証券報告書(第70期)株式会社アドバンテスト』。

株式会社アドバンテスト(2013)『有価証券報告書(第71期)株式会社アドバンテスト』。

株式会社アドバンテスト(2014)『有価証券報告書(第72期)株式会社アドバンテスト』。

株式会社アドバンテスト(2015)『有価証券報告書(第73期)株式会社アドバンテスト』。

株式会社アドバンテスト(2016)『有価証券報告書(第74期)株式会社アドバンテスト』。

株式会社野村総合研究所(2015)『平成26年度総合調査研究(企業活動と法人課税に関する調査)報告書』。

株式会社日立製作所(2012)『有価証券報告書(第143期)株式会社日立製作所』。

株式会社日立製作所(2013)『有価証券報告書(第144期)株式会社日立製作所』。

株式会社日立製作所(2014)『有価証券報告書(第145期)株式会社日立製作所』。

株式会社日立製作所(2015)『有価証券報告書(第146期)株式会社日立製作所』。

株式会社日立製作所(2016)『有価証券報告書(第147期)株式会社日立製作所』。

株式会社村田製作所(2012)『有価証券報告書(第76期)株式会社村田製作所』。

株式会社村田製作所(2013)『有価証券報告書(第77期)株式会社村田製作所』。

株式会社村田製作所(2014)『有価証券報告書(第78期)株式会社村田製作所』。

株式会社村田製作所（2015）『有価証券報告書（第79期）株式会社村田製作所』。

株式会社村田製作所（2016）『有価証券報告書（第80期）株式会社村田製作所』。

株式会社レッド・プラネット・ジャパン（2017）『資本金の額の減少及び剰余金の処分並びに資本準備金の額の減少及び剰余金の処分に関するお知らせ 株式会社レッド・プラネット・ジャパン』。

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』有斐閣。

金子宏（2014）「事業税と外形標準課税」『地方税』第65巻第10号2-31頁，地方財務協会。

金子宏（2015）『租税法＜第20版＞』弘文堂。

経済産業省（2016）『平成27年度版産業税制ハンドブック』。

財団法人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」『戦後地方行財政資料』別巻1，勁草書房。

国税庁ホームページ（2016）「営業が国税であった時代」
(<https://www.nta.go.jp/ntc/sozei/tokubetsu/h23shiryokan/01.htm>)（最終アクセス2016年10月25日）。

国税庁ホームページ（2016）「営業税の変遷」
(<https://www.nta.go.jp/ntc/sozei/tokubetsu/17.htm>)（最終アクセス2016年10月25日）。

国税庁長官官房企画課（2017）『会社標本調査－調査結果報告－税務統計から見た法人企業の実態』

湖東京至（2015）「安倍政権の法人税減税とその財源－赤字法人に負担を求める法人事業税の外形標準課税拡大の問題点」『税制研究』第67号13-22頁，税制経営研究所。

財団法人機械振興協会経済研究所（2011）『機械産業の国際競争力強化と外形標準課税のあり方に関する調査研究』機械工業経済研究報告書

財務省（2017）『平成28年度税制改正』

坂本尚子（2001）「ドイツの製作原価規定とその国際化－KUting・Harthの所説によせて－ Deutsche Herstellungskostenregelung und diese

- Internationalisierung」『商学研究論集』第14号409-426頁，明治大学大学院
商学研究科
- 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—』
- 佐藤利光（1996）「課税システムについて The Tax system in a Tax State」『共栄学園短期大学研究紀要』第12号69-79頁
- 佐藤主光（2011）『地方税改革の経済学』日本経済新聞出版社
- JETRO（2017）『法人所得課税の概要（法人税・法人住民税・事業税）』。
- 自治省（1955）『地方税制度資料第4巻』
- シャープ株式会社（2012）『有価証券報告書（第118期）シャープ株式会社』。
- シャープ株式会社（2013）『有価証券報告書（第119期）シャープ株式会社』。
- シャープ株式会社（2014）『有価証券報告書（第120期）シャープ株式会社』。
- シャープ株式会社（2015）『有価証券報告書（第121期）シャープ株式会社』。
- シャープ株式会社（2016）『有価証券報告書（第122期）シャープ株式会社』。
- 自由民主党（2002）『平成15年度税制改正大綱』
- 自民党（2015）『平成28年度税制改正の大綱』
- 鈴木将覚（2010）「ボーダーコントロールのないVAT-仕向地主義課税をいかに実現するか」『みずほ総研論集』2010年第4号103-130頁，みずほ総合研究所
- 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）『長期税制のあり方についての答申』。
- 政府税制調査会（1994）『平成7年度の税制改正に関する答申』。
- 政府税制調査会（2000）『平成13年度の税制改正に関する答申』。
- 政府税制調査会法人課税小委員会（1996）『課税ベース各項目に関する審議要録』。
- 関野満夫（2014）『現代ドイツ税制改革論』税務経理協会
- 瀬古雄祐（2016）『外形標準課税をめぐる論点 調査と情報』国立国会図書館調査及び

立法審査局。

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』。

総務省（2001）『法人事業税の改革案（骨子）』

総務省ホームページ(2017)「法人住民税・法人事業税の税率採用状況」

(http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran14.html) (最終アクセス 2017 年 8 月 6 日)。

多田雄司(2015)「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』第788号287-303頁，公益社団法人日本租税研究協会。

立岡健二郎(2015)「外形標準課税拡大をどう評価するかー応益性の定量的把握と分析の試み」『JRIレビュー』2015年第7巻第26号49-72頁，日本総合研究所。

玉岡雅之(2013)「「付加価値」税としての付加価値税 Value Added Tax as ‘Value Added ‘tax」『国民経済雑誌』第 207 巻第 4 号 47-58 頁，神戸大学経済経営学会。

地方法人課税小委員会（1999）『地方法人課税小委員会報告』。

筑紫祐二(2017)「上場企業でも資本金 1 円！減資が増えるワケ 堂々と「節税目的」を公言する会社も現れた」『週間東洋経済』2017 年 7 月 15 日号

東京都主税局ホームページ(2017)「法人事業税の税率表」

(<http://www.tax.metro.tokyo.jp/kazei/pdf/zeiritsuhyo.pdf>) (最終アクセス 2017 年 8 月 6 日)。

東京都主税局(2017)『平成 28 年度税制改正について（法人事業税・地方法人特別税・法人住民税）』

東レ株式会社（2012）『有価証券報告書（第 131 期）東レ株式会社』。

東レ株式会社（2013）『有価証券報告書（第 132 期）東レ株式会社』。

東レ株式会社（2014）『有価証券報告書（第 133 期）東レ株式会社』。

東レ株式会社（2015）『有価証券報告書（第 134 期）東レ株式会社』。

東レ株式会社（2016）『有価証券報告書（第 135 期）東レ株式会社』。

トヨタ自動車株式会社（2012）『有価証券報告書（2012 年 3 月期）トヨタ自動車株式会社』。

トヨタ自動車株式会社（2013）『有価証券報告書（2013年3月期）トヨタ自動車株式会社』。

トヨタ自動車株式会社（2014）『有価証券報告書（2014年3月期）トヨタ自動車株式会社』。

トヨタ自動車株式会社（2015）『有価証券報告書（2015年3月期）トヨタ自動車株式会社』。

トヨタ自動車株式会社（2016）『有価証券報告書（2016年3月期）トヨタ自動車株式会社』。

トヨタ自動車株式会社ホームページ（<http://www.toyota.co.jp>）（最終アクセス；2017年8月6日）。

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。

中島孝一（2015）「外形標準課税拡充に関して今後生じてくる実務への影響」『税経通信』第70巻第4号89-98頁，税務経理協会。

日経225比較 Navi（<http://www.nikkei225navi.com/meigara.html>）（最終アクセス2017年8月6日）。

日本貿易振興機構（ジェトロ）ホームページ「ドイツ税制」

（https://www.jetro.go.jp/world/europe/de/invest_04.html）（最終アクセス2017年4月19日）。

畑尻剛（2015）「ドイツ憲法判例研究-所得税・営業税と「五公五民原則」

（Halbteilungsgrundsatz）」『自治研究』第91巻第11号148-155頁，第一法規。

服部孝徳（2017）「外形標準課税が企業行動に与える影響」『PRI Discussion Paper Series』No.17A-10，財務省財務総合政策研究所。

林宜嗣（2015）「地方法人課税の課題と改革の方向」『租税研究』第785号407-425頁，公益社団法人日本租税研究協会。

林宜嗣（不明）「地方法人課税の何が問題なのか」地方法人課税検討会。

深澤映司（2009）「我が国の地方法人課税をめぐる租税競争 —法人事業税を対象とした現状分析—」『レファレンス』第703号55-75頁，国立国会図書館及び立法考査局

富士通株式会社（2012）『有価証券報告書（第112期）富士通株式会社』。

富士通株式会社（2013）『有価証券報告書（第113期）富士通株式会社』。

富士通株式会社（2014）『有価証券報告書（第114期）富士通株式会社』。

富士通株式会社（2015）『有価証券報告書（第115期）富士通株式会社』。

富士通株式会社（2016）『有価証券報告書（第116期）富士通株式会社』。

ブリタニカ・ジャパン（2014）『ブリタニカ国際大百科事典 小項目事典』。

古川宏（2016）「法人実効税率の引き下げ、外形標準課税の拡大等について～平成28年度税制改正大綱を受けて～」『Japan Tax Newsletter』2016年3月1日号，デロイト・トーマツ税理士法人。

丸山高満（1985）『日本地方税制史』 ぎょうせい。

三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社（2016）『平成27年度産業経済研究委託事業（企業活動に関する調査）報告書』。

森信茂樹（2015）「法人減税国税標準に逆行する税制、外形標準課税拡大は誤り」『週間エコノミスト』2015年12月22日号，毎日新聞出版。

八代司（2015）「安倍政権の外形標準課税問題」『税制研究』第67号56-63頁，税制経営研究所。

山崎由希子、Jean-François Tremblay、石田三成（2006）『主要諸外国における国と地方の財政役割の状況-カナダにおける国と地方の役割分担』財務総合政策研究所。

横山彰（2013）『第15回 税制勉強会 地方法人課税のあり方について』21世紀政策研究所。

吉川宏延（2014）『法人事業税のしくみと実務』税務経理協会。

吉川宏延（2015）『法人住民税のしくみと実務』税務経理協会。

謝辞

本研究は、多くの研究者が国税について研究する中、実際に日本の企業の国際的競争力に影響する税制として、国税のみでなく地方税の重要度が高まっているのではないかということに関心を持ったことに始まっています。

実際に研究を始めてみて、やはり当該テーマに関する先行研究の数は多くはなく、また国際比較を交えようとする、必要十分な情報を得るには時間を要しました。そのような状況下で、さまざまな方たちのご指導、ご指摘、ご助言、ご支援をいただき論文を作成することができました。

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いただきました。特に法人税について積み重ねられたご経験に基づき、判例の意義や税法自体の立法趣旨等につき、なぜ、どのような経緯を経て今の税制になっているかを非常に丁寧に指導いただきました。また、仕事でなかなか進捗がよくない時も、一緒になり方法を考えてくださりました。先生のご指導がなければこの論文の完成はありませんでした。深く感謝いたします。

また堀口和哉教授からも、税法に関する深い知見によるきめの細かいご指導を賜りました。特に所得税や消費税について、幅広いご経験といろいろな興味深いお話を織り交ぜてわかりやすくご指導をいただきました。ここに深く感謝の意を表させていただきます。

さらに、受講させていただいた笹金光徳教授には、いろいろと自由な発想で新しいアプローチをすることの重要性をご教授いただき、鈴木一成教授には、基本からしっかりと応用へとつなげていくという論理的思考の方法をご教授いただきました。深く感謝をいたします。

また、元高千穂大学教授の平松茂実先生には、本研究活動の長期に渡り親身のご指導を賜り、人生の歩み方から、研究者としてのアプローチ方法、海外も含めた経営者としての心構えまでも、ご教授いただきました。改めて深く感謝いたします。

皆様、本当にありがとうございました。

最後に、日本と中国と行き来する中、精神的に支え続けてくれた家族、特に妻の卓然に深く感謝いたします。また、幼少からしっかりと教育を受けさせることにより、研究者になるということの礎を築いてくれた両親に深く感謝いたします。