法人事業税の外形標準課税の分析：
資本割と付加価値割の考察

関西学院大学院経済学研究科博士課程後期課程・大学院生　藤田和輝

■ 概　要 ■

本研究が対象とするのは地方法人課税である。なかでも、法人事業税の外形標準課税（付加価値割、資本割）に着目し、法人住民税および法人事業税をあわせた地方法人二税全体の制度構造のなかで、外形標準課税がいかなる役割を果たしているのかを、租税原則（地方税原則）の観点から考察した。

近年の地方財政を取り巻く環境は大きく変化している。少子高齢化の進行や地域経済の構造変化により、従来の地方法人課税の枠組みを前提とした制度運営には限界が見え始めている。とくに、経済成長を促進しつつ、同時に財政の持続可能性を確保するという二重の役割を地方法人課税制度がどのように果たしうるのかは、現在の日本において重要な政策課題の一つである。

こうした社会背景のなかで、2004 年度には法人事業税の外形標準課税として、新たに付加価値割と資本割が導入された。政府税制調査会は 1999 年の「地方法人課税小委員会報告」において、外形標準課税の導入における目的に「税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、地方分権を支える基幹税の安定化、経済の活性化・経済構造改革の促進」を掲げており、とくに外形標準課税の課税ベースの検討にあたっては、法人の事業活動の規模、すなわち受益を適切に表すものが望ましいと考えられていた。このように法人事業税の外形標準課税は、「応益性の原則」に基づく課税の性格を明確にするとともに、法人所得に依拠した従来の課税システムが抱える欠点を補完するといった様々な目的を掲げて導入された。しかし、外形標準課税は課税対象が資本金１億円超の法人に対してのみに限定されている。こうした状況が、外形標準課税対象法人の一部が資本金を減らし、外形標準課税の課税対象から逃れる行動（減資による課税逃れ）を生じさせ、応益性の原

則を損なう課題として問題視されている。また外形標準課税を含む地方法人二税においては、大都市への税収集中により、税収の地域間格差が生まれ、「普遍性の原則」に則っていない状況となっていることが指摘されている。さらに、地方財政の持続可能性の観点からは、「安定性の原則」に基づく税収の安定性や「伸張性の原則」に基づく税収の伸張性といった視点を考慮にいれつつ、地方税収を安定的かつ確実に確保することが、地方財政においていまや避けて通ることのできない重要な課題となっている。

このように、外形標準課税の導入をはじめとする地方法人課税改革は、単なる法定税率の引き下げや制度の部分的修正にとどまるものではない。表１に示すように、租税原則に基づき、課税ベースをいかに設計し、必要に応じて修正し、どのように課税するかという制度全体のあり方が検討されてきた。

以上の問題意識を踏まえて本研究では、租税原則の観点から、法人事業税の外形標準課税（付加価値割、資本割）の制度的意義と課税ベース構造を明らかにすることを主たる目的として開始された。しかし、外形標準課税の政策効果を適切に評価するためには、当該制度のみを個別に検討するだけでなく、地方法人二税全体の税収構造との関係を併せたうえで、検討する必要がある。

表１　地方法人課税をめぐる課題と解決に向けての方向性について

	課題	解決に向けての方向性	本研究において該当する章
法人事業税の外形標準課税	応益性の原則 減資	応益性の確保ならびに企業の減資行動への対応として、税収中立のもと、全法人に対して課税を実施し（課税対象を拡大し）、現在の法定税率を引き下げる。	第１章
地方法人二税	安定性の原則 伸張性の原則	税収の安定性や伸張性の程度を踏まえたうえで、どの税区分に対して税率改正や課税ベース拡大といった税制改正を加えることが望ましいかを検討する。	第２章
地方法人二税	普遍性の原則	特別法人事業譲与税措置や地方法人税徴収による偏在是正措置を検討する。	第３章

（出所）筆者作成。

そこで本研究では、法人事業税の外形標準課税を分析の中心に据えつつ、地方法

人二税の税収構造との関係のなかで、その制度的役割を多角的に検証するため、応益性、安定性、伸張性、普遍性といった租税原則の観点から、財政データを用いた経済分析を行った。以上の分析成果を体系的に整理するため、本研究は序章と終章を含めた全５章で構成されている。

序章では、本研究の問題意識と構成を述べている。

第１章では、法人事業税の外形標準課税（付加価値割、資本割）が導入された目的、その経緯について整理した。そのうえで、外形標準課税に求められる応益性の確保や、大企業の減資行動の抑制という政策的要請を踏まえ、税収中立のもとで外形標準課税を全法人に対して課税した場合の税負担率を分析した。加えて、付加価値割と資本割のどちらかに集約することが、企業の経済行動においてどのような課題を与えるのかについても考察した。分析結果より、付加価値割、資本割ともに、課税対象や課税ベースを拡大すれば、税負担率を法定税率よりも引き下げられる。一方で全法人に課税した場合、減資による行動をとって課税から逃れようとする法人が少なくなり、法人の減資へのインセンティブを抑制できると考えられる。しかし、赤字欠損法人の多くが課税対象となるため、課税上の配慮（税控除等）について考慮する必要がある。

次に、応益性の確保ならびに減資行動の抑制をより重視するならば、資本割を廃止して、付加価値割に集約し、税収の安定化をより重視するならば、付加価値割を廃止して資本割に集約することが望ましい。しかし、いずれの方向に集約した場合であっても、企業の経済行動に対する中立性が損なわれる可能性がある。

まず付加価値割は、課税ベースに人件費（報酬給与額）が含まれるため、賃上げや雇用拡大が税負担の増加に直結する。この結果、同一の生産量を実現する場合であっても、労働投入を多く用いる企業ほど相対的に重い税負担を負うこととなり、企業が賃金抑制や外部委託へのシフトなど、労働を他の要素に代替する行動を選好する誘因が生じ得る。したがって、付加価値割は、労働と資本の投入選択に対する中立性を必ずしも満たしていない可能性がある。次に、資本割を重視した場合、自己資本に対する課税が相対的に強まるため、減資行動や負債による資金調達をより加速化させ、外形標準課税の非課税対象法人の増加が考えられる。これは、資本構成（自己資本と負債の選択）に対する中立性を損なう点で留意が必要である。

以上より、法人事業税における外形標準課税（付加価値割、資本割）の実態は当

初の外形標準課税が目指した姿から鑑みるに、不完全な状態にあり、企業の雇用・投資・資本構成にも影響を及ぼし得るという意味で、企業の経済行動に対する中立性を必ずしも十分に確保していない可能性がある。また付加価値割の雇用安定控除制度に着目した分析により、現行の「控除率」水準は妥当であると考えられる。

第２章では、地方法人二税である法人住民税、法人事業税において各税の区分ごとに税収弾性値を推計し、税制改正の影響や経済ショックの影響をみるとともに、どの区分の税収がどの程度の税収の伸張性や安定性を持つのかについて考察した。

法人事業税における外形標準課税の導入以降、所得割に占める税収の割合が縮小し、税収額が比較的に安定して推移する付加価値割と資本割（外形標準課税部分）が拡大した。他方で税収弾性値の推計結果からは、付加価値割、資本割は伸張性を有する側面が強いことが確認された。この要因として、第１に、付加価値割、資本割はいずれも資本金１億円を超える法人のみを課税対象としているため、非課税法人との比較において税収額の増減が大きくなる点があげられる。第２に、付加価値割は景気拡大期に課税ベースである報酬給与額、単年度損益の伸びが県内総生産の伸びを上回る傾向を示す場合があり、その結果、税収の伸びが強まる可能性がある。さらに資本割は、一部の法人が外形標準課税を免れるための減資を行う場合があるものの、一般的には景気拡大期に設備投資を行うための増資が行われる。この結果、税収の伸びが県内総生産の伸びよりも上回る要因になったと考えられる。すなわち、景気変動に左右されにくい税収確保を意図して導入された制度であっても、課税対象の限定や課税ベースの特性を通じて、税収の伸びが強まり得ることが示唆される。この結果は、外形標準課税の制度評価において、税収特性の変化を幅広く捉える必要があることを意味する。

第３章では、タイル尺度を用いて税収の偏在性を分析し、税制改正の影響をみるとともに、どの区分の税収がどの程度の偏在性を持つのかについて考察した。分析結果より、地方法人二税の税収は、税の区分に関係なく、大都市を有する都道府県、とりわけ東京都に偏っていることが確認された。なお、タイル尺度の分析に加えて、人口一人当たり税収シェアと人口一人当たり県内総生産のシェアの分布状況を明らかにした。これにより、国による譲与税措置の導入が、地方法人二税の偏在性をどの程度改善できるのかについて検証した。加えて、その措置は応益性に配慮した形となっているかを確認し、応益性に配慮した形での譲与税措置の導入が、現行制

度では法人事業税所得割においてなされていることを明らかにした。なお、外形標準課税においても譲与税措置を導入すれば、一定の偏在是正が達成できると考えられる。しかし、その強化は、応益性や地方自治との折衝を考慮して設計される必要があると示された。

最後に終章では、第 1 章から第 3 章までの研究成果を総括するとともに、その政策的含意について述べている。各章の分析結果より、外形標準課税の導入をはじめとする地方法人課税改革は、応益性、安定性、伸張性、普遍性という租税原則の各側面に対して部分的な改善をもたらす一方で、各原則間の新たなトレードオフを生み出す制度となっていることが明らかとなった。従来、外形標準課税は応益性を強化する制度として理解されてきたが、本研究の分析からは、同制度が課税ベース構造を変化させることを通じて、税収の安定性や伸張性といった税収特性および、税収の偏在性に影響を及ぼし、結果として、租税原則の相互関係そのものを再編成してきた制度であることが示された。したがって、外形標準課税は特定の租税原則を単に補強するのではなく、課税ベース構造の変化を通じて、税収体系全体の性質そのものを変化させる制度改革として位置付けることができる。加えて、各租税原則を完全に満たす制度設計は容易ではなく、課税ベースの設計や組み合わせを通じた均衡的調整が不可欠である。

以上より、本研究は法人事業税の外形標準課税を軸として、地方法人課税改革を租税原則の観点から再評価するとともに、地方法人二税を各税の区分ごとに分析することにより、制度間および課税ベース間の相互作用を実証的に明らかにした点に意義がある。