

法人事業税の外形標準化



東京大学名誉教授 神野 直彦

地方税には独立税、付加税、共有税という三つの課税形態がある。独立税とは国税と相違する課税標準に課税する地方税であり、付加税とは国税と同一の課税標準に課税する地方税である。

共有税とは同一の租税の税収を、中央政府と地方自治体とで分かち合う課税形態である。日本でいえば、譲与税や交付税がこれにあたる。

第二次大戦前の地方税制は、付加税主義に立脚していた。しかし、地方自治という観点からすれば、独立税主義が望ましいことはいうまでもない。そのためシャープ勧告は独立税主義にもとづいて、市町村税として固定資産税、道府県税として付加価値税という独立税の導入を勧告していたのである。

ところが、道府県税としての付加価値税は導入されたものの、実施されないまま廃止され、実質的には法人利潤に課税される法人事業税となってしまう。そのため市町村税には基幹税として固定資産税という独立税が存在するのに、道府県税には基幹税として独立税が存在しないという事態となったのである。

法人事業税が法人利潤を課税標準に課税されるようになるということは、事実上は国税の法人税の付加税となることを意味する。その結果として、法人利潤という同一課税標準に、国税の法人税、道府県税と市町村税の法人住民税、さらに法人事業税が重複課税されることになってしまったのである。

同一課税標準に重複課税をすると、ひとたび租税回避や脱税をすると、それが増幅されて、不公平が激化する。しかも、道府県税で法人利潤に課税される法人二税のシェアが高

くなるため、地方税制に要求される安定性や普遍性という基準が充足できなくなる。

公平性・安定性・普遍性という地方税の原則が失われるだけではなく、法人利潤という同一課税標準への重複課税は、法人実効税率を高める。そのために法人実効税率引き下げへの圧力が激しくなってしまう。

こうした法人事業税を巡る諸課題を、同時に解決するために追求されてきたシナリオが、法人事業税の外形標準化である。外形標準化とは法人課税あるいは企業課税で、法人利潤つまり「所得」以外の課税標準を用いることだと考えてよい。

既に述べたようにシャープ勧告では、道府県税の基幹税に独立税として、利潤に課税する事業税ではなく、企業課税としての付加価値税の導入を勧告していた。法人事業税の外形標準化とは、法人利潤に課税される法人事業税を、企業課税としての付加価値税という本来の姿に戻すことだといってよい。そうすれば、法人利潤に重複課税される弊害が緩和されるだけでなく、地方税に要求される安定性も普遍性も高まることになるからである。

法人事業税の外形標準化は、2004年度（平成16年度）に法人事業税の一部に付加価値割と資本割を導入することによって実現した。もともと、従来から電気供給業・ガス供給業・保険業を営む法人には、収入金額に課税される収入割が適用されていた。2004年度から収入割が適用されていない業種の法人に、法人利潤に課税される所得割と、外形標準課税とを、3対1の割合で課税することとしたのである。

この外形標準課税は付加価値に課税される

付加価値割と、資本金等に課税される資本割とから成り立っている。付加価値割と資本割とは、2対1の割合で課税される。もっとも、外形標準課税は資本金1億円以下の中小企業には適用されない。

今年度の税制改革では、法人実効税率の引き下げが最大の焦点となったといってもいいすぎではない。この法人実効税率の引き下げについては、「課税ベースを拡大しつつ税率を引き下げる」ことにより、法人課税を「成長志向型の構造」に改めることが目指され、「法人事業税の外形標準課税の拡大」にスポットライトが当てられることになる。

しかし、既に述べてきたように、法人事業税の改革課題は、地方法人課税を本来の姿に戻すことにこそ本質がある。したがって、法人事業税の改革は法人課税を成長志向型に変革するという課題と、地方法人課税を本来の姿に改めるという課題とを、調和させる必要のあることを忘れてはならない。

法人課税の「税率引き下げと課税ベースの拡大等の改革」は、「平成27年度を初年度とし、以後数年で、法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す」こととし、「大きく分けて2段階で進める」とされている。法人事業税の外形標準化については現行の4分の1から2年間にわたり、8分の1ずつ引き上げて、2分の1にまで拡大することになっている。もっとも、外形標準課税の付加価値割と資本割との比率は、2対1のままである。

改革の第一段階の2015年度改正では、「これらの改革に当たっては、地域経済を支える中小法人への影響に配慮して、大法人を中心に改革を行う」という方針が掲げられている。しかし、第二段階の改革では大企業への外形標準課税を拡大するとともに、外形標準課税の適用対象法人についても、「慎重に検討を」とされている。

法人事業税の付加価値割は、企業課税としての付加価値税だと考えてよい。それは要素市場で、利子、配当、地代、賃金などとして

所得が分配される以前に、所得の源泉において課税される企業活動そのものに対する租税である。もちろん、企業活動が公共サービスの利益を受けて営まれるという事実に着目した応益原則にもとづく租税である。つまり、企業経営が利潤を生もうが生むまいが、公共サービスの利益を享受して企業活動が営まれている以上、企業活動規模に応じて負担すべきだと考えられている租税なのである。

付加価値への企業課税が、企業活動規模に対する課税だとすれば、外形標準課税の対象から中小企業を除外する合理的理由は存在しないように思える。そもそも企業活動規模が小さいのであれば、租税負担も小さくなるからである。

とはいえ、法人事業税の外形標準化の対象法人については、慎重に検討する必要があることには間違いない。アメリカのミシガン州の経験に学んでも、中小法人に対しては利潤要素を強めた外形標準課税を考えざるをえないと思われる。

著者略歴

神野 直彦 (じんの・なおひこ)

1946年埼玉県生まれ。東京大学経済学部卒業後、日産自動車を経て同大学大学院経済学研究科博士課程修了。大阪市立大学助教授、東京大学助教授、同大学・大学院教授、関西学院大学・大学院教授等を経て、現在、地方財政審議会会長、東京大学名誉教授。

専攻は財政学・地方財政論。

著書に『「分かち合い」の経済学』(岩波書店)、『希望の島』への改革—分権型社会をつくる—(NHK出版)、『地域再生の経済学』(中央公論新社・2003年度石橋湛山賞受賞)、『財政学』(有斐閣・2003年租税資料館賞受賞)、『人間回復の経済学』『教育再生の条件』(岩波書店)、『財政のしくみがわかる本』(岩波ジュニア新書)、『税金常識のウソ』(文春新書)等がある。