

法人事業税への外形標準課税の導入に伴う
臨時特例企業税の見直し等について

平成15年10月

神奈川県地方税制等研究会

はしがき

当研究会は、平成12年5月に、神奈川らしい税制の基本的な方向性を整理し、その中で、法人事業税の「応益性・公平性の確保」や「安定性の確保」、さらには「独立税主義の確立」等の観点から、外形標準課税に対する考え方についての報告を行った。

その後、平成13年度税制改正において、外形標準課税の導入が見送られたことから、平成13年1月に神奈川県の大規模な財政状況に起因する県民生活のマイナス影響を、少しでも縮小する必要があるとの観点に立って、早急に法定外普通税として「臨時特例企業税」を導入することが適当であるとの報告を行ったところである。

神奈川県は、この報告を受け、臨時特例企業税を創設して、総務省の同意を得て、同年8月に施行した。しかし、平成15年度の税制改正において、外形標準課税が導入され、平成16年4月から適用されることとなったことから、当研究会としても、この外形標準課税の評価と臨時的、かつ特例的な措置として創設された臨時特例企業税の取扱い等をどうすべきかについて、これまで、論議を重ねてきたところである。

この度、これまでの論議について整理し、取りまとめを行ったので、ここに報告をするものである。

平成15年10月

神奈川県地方税制等研究会

座長 神野直彦

目 次

1	経緯	-----	1
2	今回導入された外形標準課税の評価		
(1)	臨時特例企業税の導入の前提となった外形標準課税	-----	3
(2)	今回導入された外形標準課税の内容	-----	5
(3)	外形標準課税の評価	-----	6
3	臨時特例企業税の見直し	-----	9
4	その他	-----	12

1 経緯

(企業活動における受益と負担)

- 都道府県は、産業振興対策、社会基盤整備といった法人に直接の便益をもたらす施策はもとより、教育、環境対策、治安など広範な行政サービスを地域で活動している法人に提供しており、法人は行政サービスという一種の生産要素の提供を受けながら事業活動を営んでいる。

- 都道府県の基幹税である法人事業税は、まさにこうした生産要素の一つである行政サービスの対価として応益的な性格をもった税として位置付けられている。

- しかしながら、これまで法人事業税は所得の多寡によって税負担が決定されることから、約7割を占める欠損法人は相応の税負担が無く、行政サービスと受益関係が税負担に的確に反映されない不公平な税制になっている。また、このように所得を課税標準としていることから、法人事業税の税収は景気動向に大きく左右され、都道府県税収を極めて不安定なものにしている。

- そこで、当研究会としては、法人事業税の「応益性・公平性の確保」や「安定性の確保」の観点から、かねてから外形標準課税の導入の必要性を指摘してきた。

(外形標準課税のあり方)

- 当研究会では、平成12年5月に取りまとめた「地方税財政制度のあり方に関する中間報告書」(以下「中間報告書」という。)において外形標準課税の導入の意義等について提言した。そこでは、①「応益性・公平性の確保」や②「安定性の確保」の観点に加え、③基幹税である法人事業税の課税の独立性を高めようとする「独立税主義の確立」の観点や、④外形標準課税の導入により所得に対する税負担を相対的に緩和し、企業経営の効率化や収益性の向上を図り、かつ、安定的な財源の確保を基に、企業の生産性の向上に寄与する施策を展開し、地域経済の活性化を図る「経済構造改革と地域の活性化」の観点、こうした4つの観点から、外形標準課税の導入の必要性を指摘した。

- また、どのような外形標準課税が望ましいかという点については、全国一律に、かつ、現行の所得課税のすべてを外形標準課税に切り替えることを前提にしつつ、事業活動の規模を最も適切に表し、かつ、生産手段の選択に関して中立的である「給与総額」、「支払利子」、「賃借料」に「利潤」を加えた「事業活動価値」が最もふさわしいとした。その上で、中小法人への税負担の増を避けるため、この事業活動価値に一定の課税係数を掛け合わせる措置や軽減税率の適用、さらには事業活動価値に資本金額を併用する手法について提言した。

(外形標準課税の導入と臨時特例企業税の位置付け)

- その後、平成12年7月の政府税制調査会の中期答申では、事業活動価値が外形基準としては理論的には最も優れており、基本的には、法人事業税全体を外形基準によって課税する仕組みとすべきとしつつも、当面の経過的な措置等として、所得基準による課税と併用することが適当であるとの答申がされた。
- これを受けて、自治省では、平成13年度税制改正に向けて、外形基準としての事業活動価値の導入割合を2分の1、従来の所得基準を2分の1にするとともに、中小法人に対しては、軽減税率を採用し、かつ、資本金1千万円未満の法人は、外形部分の税額について年4.8万円を限度とする外形標準課税案を作成した。
- しかしながら、この自治省の外形標準課税案は、平成13年度の税制改正において導入が見送られることになった。そこで、当研究会としては、平成13年1月、この自治省案は、大筋では当研究会の中間報告の趣旨に沿った内容であるとの認識に立って、地方団体としても、その早期実現に向けて支援すべきとした。また、神奈川県の実情を踏まえ、課税自主権を活用して、臨時的、かつ特例的な措置として、現行の法人事業税を中心とした都道府県の法人税制を、公平性及び安定性の観点から補完する制度としての臨時特例企業税の創設について提言した。
- 神奈川県は、この提言を受け、法定外普通税として臨時特例企業税を創設し、総務大臣の同意を得て、平成13年8月1日に施行した。しかし、平成

15年度の税制改正において、外形標準課税が導入され、平成16年4月から適用されることから、当研究会としても、この外形標準課税の評価と臨時的、かつ特例的な措置として創設された臨時特例企業税の取扱い等をどうすべきかについて検討を行った。

2 今回導入された外形標準課税の評価

(1) 臨時特例企業税の導入の前提となった外形標準課税

- 臨時特例企業税については、外形標準課税が導入されるまでの間の臨時的、特例的な措置として導入された。この場合、外形標準課税として当研究会が想定していたのは、平成12年5月の中間報告書で取りまとめた全ての法人への外形標準課税の適用である。

- この中間報告書では、望ましい外形標準課税について、全国一律に、かつ、現行の所得課税のすべてを外形標準課税に切り替えることを前提にしつつ、まず、外形標準課税の導入の意義として、①法人事業税における独立税主義の確立、②応益性・公平性の確保、③安定性の確保、④経済構造改革と地域経済の活性化の4つの観点を挙げ、政府税制調査会「地方法人課税小委員会報告」で示された事業活動価値、給与総額、物的基準と人的基準の組合せ、資本等の金額の外形基準について検討を加えた。

中間報告書における外形標準課税導入の意義

区 分	外形標準課税導入の意義
① 法人事業税における独立税主義の確立	<ul style="list-style-type: none"> ○ 都道府県の基幹税目については、法人税等の国税の課税標準を基に税額が計算される仕組みが採用されているため、シャープ勧告の目指した独立税主義の原則からかけ離れた税体系となっている。 ○ 外形標準課税の導入は、基幹税目である法人事業税における課税の独立性を高め、地方分権の時代にふさわしい応益的な地方税体系を構築する上で大きな意義を有する。

<p>② 応益性・公平性の確保</p>	<p>○ 全法人のうち7割を占める欠損法人は法人事業税を負担していないため、結果的に、一部の利益法人によってのみ支えられているのが実態である。</p> <p>○ 外形標準課税の導入は、こうした税負担の極端な偏りを改善し、事業活動の規模に応じて広く薄く負担していく仕組みに改めていく上でも大きな意義を有する。</p>
<p>③ 安定性の確保</p>	<p>○ 外形標準課税の導入は、景気動向の影響を受けやすい極めて不安定な法人事業税の税収構造を改善し、地方分権の時代にふさわしい確固たる財政基盤を構築していく上で重要な役割を果たす。</p>
<p>④ 経済構造改革と地域経済の活性化</p>	<p>○ 外形標準課税の導入により、課税ベースの拡大が図られれば、所得に対する税負担が相対的に緩和されるため、より多くの利益を上げることを目指した事業活動を促し、企業経営の効率化や収益性の向上に寄与する。</p> <p>○ 外形標準課税の導入による安定的な財源を基に、企業の生産性を向上させる施策を展開することにより、地域経済の活性化が図られ、より安定的な税収の確保が可能となるといった好循環の形成が可能となる。</p>

- その結果、外形標準課税は、法人の事業活動の規模を最も適切に表すことが望ましいとし、その意味では、生産要素である労働、資本、土地への対価として支払われた「事業活動価値」（給与総額＋支払利子＋賃借料＋利潤）が最もふさわしいとした。

- しかしながら、事業活動価値を採用した場合、中小法人の税負担の増大と業種区分ごとの税負担の変動が課題となる。このため、中小法人の税負担の増大に対しては、①事業活動価値の各要素に一定の課税係数を掛け合わせる方法、②資本金額と事業活動価値とを組み合わせた外形基準を採用する方法、③中小法人に対して軽減税率を採用する方法を提言した。また、業種区分ごとの税負担の変動については、事業活動価値の各要素に一定の課税係数を掛け合わせる方法を提言した。

- 以上のとおり、中間報告書においては、どのような外形標準課税が望ましいかという点について、全国一律に、かつ、現行の所得課税をすべて外形標準課税に切り替えることを前提にしつつ、事業活動の規模を最も適切に表し、かつ、生産手段の選択に関して中立的である「事業活動価値」が最もふさわしいとした。その上で、中小法人への税負担の増を避けるため、事業活動価値に一定の課税係数を掛け合わせる措置や軽減税率の適用、さらには事業活動価値に資本金額を併用する手法について提言した。

(2) 今回導入された外形標準課税の内容

- 今回の外形標準課税の導入は、平成14年11月の政府税制調査会の答申において、「外形標準課税については、厳しい景気の状態を踏まえ慎重に対処すべきとの意見もあったが、受益と負担の関係を明確にして真の地方分権の実現に資するため、早急に導入すべきである。」との指摘等を受け、厳しい経済情勢の中での導入ということを踏まえて、中小法人を対象外とするとともに、税負担の変動を極力緩和する形での導入が決定されている。

- 平成15年度の税制改正において、導入された外形標準課税のポイントは、おおむね次のとおりである。
 - ① 外形標準課税を導入するのは、資本金1億円を超える大法人に限定し、それ以下の中小法人については従来どおりとした。
 - ② 外形標準課税の導入割合は大法人の4分の1とし、残りの4分の3については従来所得課税とした。
 - ③ 外形標準課税は、各事業年度の付加価値額(付加価値割)と資本等の金額(資本割)の組合せとした。この場合の税率は、付加価値割0.48%、資本割0.2%とし、従来所得課税分については所得割とした上で、税

率を原則 9.6% から 7.2% に引き下げた。

- ④ 付加価値額は、各事業年度の収益配分額（報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の合計額）と単年度損益の合算とし、収益配分額に占める報酬給与額の割合が高い法人に対して一定の配慮措置（報酬給与額のうち収益配分額の 7 割を超える部分については課税標準額から控除）を講じた。
- ⑤ 資本等の金額が特に大きい法人に対し、一定の配慮措置（資本等の金額のうち 1 千億円を超える部分について割落としするとともに、1 兆円を超える部分は課税標準に算入しない）を講じた。

(3) 外形標準課税の評価

(付加価値額の評価)

- 今回の外形標準課税は、当研究会において最も適当とした事業活動価値に調整を加えた「付加価値額」と「資本等の金額」を組み合わせたものである。また、外形標準課税を導入するのは、資本金 1 億円を超える法人に限定するとともに、その導入割合を所得課税分 4 分の 3、外形課税分 4 分の 1 としている。
- そこで、まず、外形標準として採用した「付加価値額」についてみると、各事業年度の収益配分額（報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の合計額）と単年度損益の合算と位置づけられる。この付加価値額は、最も望ましい外形標準と考えた「給与総額」、「支払利子」、「賃借料」に「利潤」を加えた事業活動価値と比較すると、純支払利子及び純支払賃借料は、支払利子及び賃借料から受取利子及び受取賃借料を引いた額であるという点で相違がある。
- こうした支払利子及び賃借料から、受取利子及び受取賃借料を差し引くか否かについては、政府税制調査会における論議においても賛否両論があった。すなわち、「地方の行政サービスからの受益は法人の活動量に反映されているという観点から事業活動価値の課税標準を考えれば、企業の活動を事業全般と捉え、その活動から生み出される価値がどのように帰属するかという分配局面で課税標準を把握すればよく、受取利子・受取賃借料を控除しなくてもよいのではないか」という意見がある一方、「銀行業等については、その業の仲介業務としての性格を踏まえれば、その受取利子を課税標準に含める

こととした上で、支払利子は原則として課税標準に含めないこととすべきではないかとの指摘や、これらの業における支払利子は一般の事業における原材料費に当たるという整理もできるのではないかという指摘もあり、その仲介業務に係る支払利子は課税標準に算入しないことが適当」といった意見が出されていた。

- こうした意見にみられるとおり、事業活動価値が事業活動の規模を適切に表すにしても、銀行業や不動産貸付業においては、その業態の性格から、外形標準課税の課税標準となる「事業活動価値」の構成要素である支払利子及び支払賃借料は、原材料費としての性格があり、すべての業種について一律の税率を適用するのであれば、そのまま加算すると税負担が過大になり過ぎるのではないかといった議論があり、当研究会においても、政府税制調査会の論議と同様、賛否両論が出された。
- そうした中、今回の外形標準課税は、受取利子（受取賃借料）が支払利子（賃借料）を上回っているにもかかわらず、純支払利子（純支払賃借料）はマイナスにしないという措置が講じられていることから、事業活動全体に及ぼす影響が縮小されている。したがって、こうしたことを踏まえ、当研究会としては、この問題については、外形標準課税の導入後の業種ごとの税収影響を今しばらく見定めたいうえで、そのあり方を引き続き検討していくべき課題であると整理した。
- 以上の点を除けば、今回の外形標準課税における「付加価値額」は、当研究会において最も適当とした事業活動価値とほぼイコールであることから、これを外形基準として採用することについては概ね妥当であると考えている。

（資本等の金額の評価）

- 次に、外形基準として、付加価値額と資本等の金額とを組み合わせることについて検討する。当研究会の中間報告書においては、中小法人に対する税負担の増大を緩和する方法として、事業活動価値と資本金額との組み合わせが有効であると位置付けており、資本等の金額は事業活動の規模を表す指標として妥当性があると言える。

- 今回の外形標準課税は、資本金1億円以下の中小法人は対象外としていることから、資本等の金額との組合せは、中小法人への配慮という観点では、意義は見出せない。しかしながら、資本金1億円を超える法人のうちでも資本金が比較的小さい法人に対しては税負担が緩和されるという効果が認められ、外形標準課税の円滑な導入という観点からは容認できる。

(負担緩和措置の評価)

- また、今回の外形標準課税において、付加価値額については、その構成要素である報酬給与額について収益配分額の7割を超える部分を課税標準額から控除するという措置が講じられ、また、資本等の金額については、1千億円を超える部分について割落としするとともに、1兆円を超える部分は課税標準に算入しない措置が講じられた。
- こうした措置は、外形標準課税の導入のための過渡的な措置としては考え得る。しかしながら、こうした措置は、ともすると事業活動の規模と税負担の不均衡を生み出すものであり、事業活動の量に応じて適切に課税される外形標準課税のあるべき姿からすると必ずしも望ましいものとは言えない。

(対象法人・税収影響)

- 次に、今回の外形標準課税の導入した場合の対象法人数や税負担は、まず、法人全体の95%を占める資本金1億円以下の中小法人については外形標準課税が導入されないことから、依然として7割の法人が法人事業税を負担しないことになり、負担の公平性については改善されたとは言いがたい。

神奈川県における外形標準課税導入前・後における有額の税負担をする法人数

区 分		法人数※ ①		法人事業税を負担する法人				
				外形標準課税導入前②		外形標準課税導入後③		
				構成比	②/①	③/①	③/①	
普通法人	資本金1億円を超える法人	利益法人	3,528	1.8%	3,528	100.0%	3,528	100.0%
		赤字法人	3,140	1.6	0	0	3,140	100.0
		小計	6,668	3.4	3,528	52.9	6,668	100.0
	資本金1億円以下の法人	利益法人	47,869	24.1	47,869	100.0	47,869	100.0
		赤字法人	140,659	70.8	0	0	0	0
		小計	188,528	94.9	47,869	25.4	47,869	25.4
特別法人		3,351	1.7	2,119	63.2	2,119	63.2	
収入課税法人		68	0.0	68	100.0	68	100.0	
合 計		198,615	100.0	53,584	27.0	56,724	28.6	

※ 平成14年度末現在の法人数による。

- また、今回導入された外形標準課税の対象法人の全法人に占める割合は、法人数では3%、税額では15%であり、このような限定的な導入では、税収の安定化や法人事業税の独立税化への寄与度は極めて限定的と言える。

神奈川県における外形標準課税導入後の外形標準課税による税収

(単位 百万円)

区 分	外形標準課税導入前の税収 ①	外形標準課税導入後の税収※					
		構成比	従来の課税方式によるもの ②		新しい外形標準課税によるもの ③		
			②/①	③/①			
普通 法人	資本金1億円超	119,593	59.6%	89,695	75.0%	29,898	25.0%
	資本金1億円以下	56,779	28.3	56,779	100.0		
	計	176,372	87.9	146,474	83.0	29,898	17.0
特別法人	5,337	2.7	5,337	100.0			
収入金課税法人	18,955	9.4	18,955	100.0			
合 計	200,664	100.0	170,766	85.1	29,898	14.9	

※ 新しい外形標準課税による税収は、平成14年度の法人事業税の税収を基に、外形標準課税が導入される資本金1億円超の法人の税収に、外形標準課税の導入割合(4分の1)を乗じて算出した。

(まとめ)

- 今回の外形標準課税の導入については、都道府県の基幹税である法人事業税に事業活動の規模を反映する「付加価値額」と「資本等の金額」の組み合わせによる外形標準課税を導入したという点において、十分評価できるものであり、当面はその定着を図るべきである。

しかしながら、中小法人を外形標準課税の対象外とするとともに、対象となる大法人についても所得課税の割合が高いことなどから、当研究会が考えた外形標準課税の本来の目的、すなわち「応益性・公平性の確保」や「安定性の確保」、さらには、基幹税である法人事業税の課税の独立性を高めようとする「独立税主義の確立」といった外形標準課税の目的の達成には、今回の外形標準課税では不十分であり、所得課税中心の法人事業税体系の一部修正はされたものの本質的な部分は変わっていないと結論付けられる。

3 臨時特例企業税の見直し

- 臨時特例企業税は、条例上は明記されていないものの、外形標準課税が導入されるまでの間の臨時的、特例的措置という趣旨で導入された。したがって、今回、外形標準課税が一部でも導入されたのであるから、廃止若しくは少なくとも一部見直しをすべきであるという考え方が出されてしかるべきで

あり、当研究会でも、そうした意見が出されている。

- そこで、今回の外形標準課税の内容について分析したところ、前段で指摘したとおり、臨時特例企業税の創設に当たって前提とした「応益性・公平性の確保」、「安定性の確保」、更には、「独立税主義の確立」といった外形標準課税の目的の達成は不十分であり、今回導入された外形標準課税は、臨時特例企業税の導入を提言した当研究会が想定した外形標準課税の導入とはかなりかけ離れたものである。
- 加えて、神奈川県は、平成15年度の当初予算における県税収入を見ると8,241億余万円で、前年度当初予算対比で7.6%減となっており、税収から市町村への税交付金など義務的に支出しなければならない費用を除いた実質の収入額としては、6,800億円台となっており、バブル経済前で円高不況により税収が落ち込んだ17年前の昭和61年度と同水準という厳しい状況にある。また、この状況は、臨時特例企業税が導入された平成13年度の財政状況（実質収入額（決算）：8,330億円）と比較しても一段と悪化している。
- こうしたことを踏まえると、今回の外形標準課税の導入に伴う臨時特例企業税の対応については、次の3案が考えられる。

区 分	理 由 等
廃 止	<ul style="list-style-type: none">○ 今回の外形標準課税の導入をもって、法定外税である臨時特例企業税が廃止される必然性はない。○ しかし、臨時特例企業税は、外形標準課税が導入されるまでの間の臨時的、特例的な措置として講じられており、外形標準課税が導入された場合、納税者理解の面からもこの制度を廃止すべきとも考えられる。
現行どおり継 続	○ 臨時特例企業税は、その仕組み上、法人事業税の外形標準課税制度に左右されない独立した税制度として設け

	<p>られたものであり、また、地方自治体が課税自主権をできるだけ活用して財源を確保していくことの重要性も指摘されているところである。</p> <p>○ 今回の外形標準課税では、その導入の目的達成には不十分なことに加え、神奈川県は財政状況の厳しさからすると、臨時特例企業税について現行どおり継続することも理解できる選択である。</p> <p>○ この場合には、県民に神奈川の財政状況の厳しさを十分説明し、その理解を得ることが必要である。</p>
一部見直し	<p>○ 臨時特例企業税について継続しようとする場合、臨時特例企業税を負担する法人は、従来は法人事業税の負担は原則ゼロであったが、今後は、外形標準課税について負担が求められることになる。</p> <p>○ こうした税負担を緩和するため、外形標準課税の導入割合（4分の1）を考慮して、臨時特例企業税の税率引き下げを行うなど、一部を見直したうえで継続することも考えられる。</p>

- 全法人、全業種への外形標準課税の導入を基本的な考え方として、臨時特例企業税の創設を求めた当研究会としては、今回導入された外形標準課税では、当研究会が提言した外形標準課税の目的は十分に達成されたとは考え難い。そのため、今回の外形標準課税の導入をもって、直ちに臨時特例企業税を廃止すべきとの結論は導けない。しかしながら、臨時特例企業税を、そのまま継続することになると、今回の外形標準課税の導入の意義や、その税負担の変動を全く考慮しないことになる。そこで、今回の外形標準課税の導入が、所得課税分4分の3、外形標準課税分4分の1という形で行われたことを踏まえ、法人事業税全体における外形標準課税分の割合を考慮して、臨時特例企業税の税率を1%程度引き下げることが、最も適当な選択であると考えられる。

4 その他

- 今回の外形標準課税の導入に伴い、法人事業税の標準税率は、普通法人の所得課税分の税率が9.6%から7.2%に引き下げられ、外形課税分については、付加価値割が0.48%、資本割が0.2%とされた。

- 神奈川県では、法人事業税については、財政危機に対応するためにも、標準税率の5%増しで超過課税を行うべきとの平成12年5月の当研究会の提言を受けて、平成12年11月から5年間の措置で、法人事業税の税率について標準税率の5%増しの超過課税（標準税率9.6%→超過税率10.08%）を行っている。

- 今回の外形標準課税は平成16年4月1日から導入され、これに合わせて、法人事業税について、新たに標準税率が設定されたことから、神奈川県の超過税率をどのように設定すべきかが問題になる。

- 今回の制度改正では、法人事業税の超過課税は、所得課税分と同様に、外形課税部分への適用も認められているところであり、それぞれの制度の性格からは、超過課税の適用を異ならせる特段の理由は見出せない。

- また、外形標準課税の導入は基本的に負担の増減が生じない税収中立の考え方に立って行われていることから、現在、5年間の措置で実施されている法人事業税の超過課税における財政需要が引き続き存在するのであれば、その財政需要の財源として、所得課税分及び外形課税分を含め新しい標準税率に、これまでどおり5%増しの超過課税を行うことが適当であると考えらる。

神奈川県地方税制等研究会委員名簿

役 職	氏 名	所 属	職
座 長	神 野 直 彦	東 京 大 学	大学院経済学研究科長
委 員	堀 場 勇 夫	青 山 学 院 大 学	経 済 学 部 長
〃	金 澤 史 男	横 浜 国 立 大 学	経 済 学 部 学 部 長
〃	中 里 実	東 京 大 学	法 学 部 教 授
〃	沼 尾 波 子	日 本 大 学	経 済 学 部 助 教 授