

二 法人課税

1. 法人税

(1) 法人税の意義

法人税とは

経済社会において、法人企業の営む活動は多岐にわたっています。企業は、その生産活動に必要な資金を調達し、従業員を雇い入れ、原材料を購入するなどして、財・サービスを生産・販売して、利益を獲得します。そして、これにより得た利益を、企業は、株主に配当したり、社内に留保して将来の投資に備えます。法人税は、法人に対して、このような企業活動により得られる利益を基礎に税負担を求めるものです。

法人税は、経済活動における法人部門の比重の増大に伴い、法人からも公的サービスの費用を賄うための負担を求めるべきであるとの考えから成立・発展してきました。経済の発展と企業活動の進展に伴い、法人税の比重は次第に高まり、現在においては、法人税は、わが国においても諸外国においても、政府の歳入として重要な地位を占めるに至っており、個人所得課税と並んで所得課税の一翼を担うものとして税体系において基幹的な税目となっています。

法人税と所得税との間の負担調整

法人税は、基本的には、法人が1年間（事業年度）を通じて生み出した所得金額に、税率を乗じることにより求められます。

法人は、法人税の課税後の所得を株主に配当したり、あるいは再投資のために社内に留保します。したがって、法人所得のうち、配当に対しては、法人段階での法人税だけではなく、配当を受け取る個人株主の段階で所得税が課されることになるため、法人税と所得税との間の負担調整をどうするかという問題があります。

配当に対する法人税と所得税との間の税負担の調整がまったく行われない場合には、企業の資金調達の方法や資本市場に影響を及ぼす可能性があることなどが指摘されています。

配当に対する法人税と所得税との間の調整については、アメリカを除く主要諸外国において税負担の調整措置が講じられていますが、わが国においても、シャ

アップ勧告以降、基本的には税負担の調整が必要との考え方にに基づき、調整措置が講じられています。現行の個人と法人をめぐる法人税の基本的仕組みは、所得税において配当税額控除制度が設けられており、株主の受取配当に対する所得税負担を軽減することにより、配当に対して課される法人税と所得税との間の税負担の一部を個人株主段階で調整するものです。

(参考1) 法人税・所得税の負担調整に関する基本的仕組み

個人と法人をめぐる法人税の基本的仕組みについては、法人の性格をどのように考えるかによって、考え方が分かれてきました。すなわち、法人は株主とは独立した存在であると見る法人実在説の立場からは、法人税は法人独自の負担であり、配当に対する法人税と所得税の税負担の調整を行うことは不要であるとの主張がなされてきました。一方、法人は個人(株主)の集合体であるとの法人擬制説の立場からは、法人税は所得税の前取りであり、配当に対する法人税と所得税の税負担の調整を完全に行うべきであるとの主張がなされてきました。

法人の活動の社会的実態を見ると、法人は株主と別個の独立した主体として経済活動を営み、成果をあげていることは事実です。しかしながら、同時に、法人の経済活動によって得られる所得が配当の形で株主に帰属するという側面があり、また、これが法人という企業形態の存立目的であることも否定することはできません。このような二面的な性格を有する法人について、法人実在説あるいは法人擬制説という形で一面的に割り切ることは困難と考えられます。

(参考2) 法人税の「負担」

法人税に関する古典的な議論によれば、法人税は、短期的に見ると、消費者や労働者よりも、主として企業とその株主に帰着するものとされ、また、法人税は、利潤に対する課税であり、企業の利潤極大化行動を前提にすると、短期的には、企業の生産量には影響を与えないものとされていました。

しかし、現実の市場や企業行動を踏まえると、法人税の「負担」は、企業の価格設定や賃金・利潤の分配、さらには生産活動にも影響を与えていると考えられます。法人税の転嫁の度合いは、その企業が生産する財・サービスの市場の競争状態や需給関係、価格弾力性がどのようになっているか、企業が資本や労働などの生産要素の組合せをいかに早く変

更することができるか、資本や労働の移動可能性があるか、といった点に左右されます。近年の経済動向を踏まえれば、経済の自由化・国際化を通じて企業の価格支配力が一般に弱まっていることから、消費者に対する短期的な転嫁の可能性は以前より低下しているという見方があります。その一方、生産要素の間では、資本市場の拡大や国際的な流動性の高まりの中で、相対的に移動が困難な労働の対価である賃金への転嫁が容易になっているとの見方もあります。

法人税の「負担」は、このように、法人（あるいはその株主）のみならず労働者や消費者などにも帰着しているものと考えられます。

法人税の「負担」を誰がどの程度負うのかについては、一義的に想定することはできませんが、一般に、中長期的には、法人（あるいはその株主）のみが「負担」する考えるのは適当ではありません。

法人税の課税所得

法人税の課税所得は、各事業年度の収益から費用及び損失を控除して算出される企業会計上の利益に、受取配当の益金不算入等の税法上の調整を加えて計算されます。これに税率を乗じ、税額控除等の調整を行って、法人税額が算出されます。

法人の課税所得計算においては、その期に企業が稼得した利益の額を基礎とするという基本的な考え方に加えて、減価償却費や引当金の繰入れなどの企業の内部取引について恣意性を排除する必要があることなどから、株主総会において報告・承認された商法上の確定決算を基本とするという、いわゆる「確定決算主義」が採られています。

「確定決算主義」の具体的な内容としては、一般に、以下の点が挙げられています。

- イ．商法上の確定決算に基づき課税所得を計算し、申告すること。
- ロ．課税所得計算において、決算上、費用又は損失として経理されていること（損金経理）などを要件とすること。
- ハ．別段の定めがなければ、一般に公正妥当な会計処理の基準に従って計算すること。

商法・企業会計原則との関係

税法と商法・企業会計原則は、企業の所得あるいは利益を計算するという点で共通するところがあります。しかし、これらは、それぞれ固有の目的と機能を持っています。

企業の会計には、財産・持分をめぐる株主や債権者などの利害関係者の間の利害を調整する機能と、関係者に企業の財政状態と経営成績を開示するという情報を提供する機能の2つの機能があります。具体的には、商法会計は、株主及び会社債権者の利益の保護を目的として、配当可能利益の計算などによる利害調整機能を有するとともに、株主などに対する情報提供機能を有しています。また、証券取引法会計は、投資者の保護を目的とした情報提供機能を有しています。

一方、税法は、税負担の公平や税制の経済に対する中立性を確保することなどを基本的な考え方としており、適正な課税を実現するため、国と納税者の関係を律しているものです。したがって、適正な課税を実現するという税法固有の考え方から、税法における課税所得の捉え方が商法・企業会計原則と異なる場合があることは当然です。例えば、受取配当の益金不算入、引当金の繰入限度額や寄附金の損金算入限度額といった制度は、税法固有の取扱いとされているものです。

また、法人税法が、商法・企業会計原則における会計処理の保守的な考え方や選択制をそのまま容認すれば、企業間の税負担の格差や課税所得計算の歪みがもたらされる場合があります。

法人税の課税所得については、今後とも、適正な課税を実現するという税法固有の目的を確保する観点から、必要に応じ、商法・企業会計原則における会計処理と異なった取扱いをすることが適当です。

(参考) 法人税の沿革

わが国においては、明治20年(1887年)に所得税が創設されましたが、この所得税が、明治32年(1899年)に、分類所得税として全面的に改組され、個人の納税者の範囲が明確化されるとともに、法人に対しても所得税が課税されるようになりました(税率2.5%)。

その後、昭和15年には、所得税の大幅な改正が行われ、これまで第1種所得として所得税において課税されてきた法人税が、所得税から切り離され、18%の比例税率の独立の租税として創設されました。

さらに、戦後、昭和 25 年のシャープ勧告に基づく税制改革では、35%の単一税率が導入されるとともに、法人段階と個人株主段階の税負担の調整のために個人株主段階での配当税額控除及び法人間の重複課税排除のための法人間配当益金不算入制度が設けられました。

なお、法人税率については、昭和 27 年に公益法人等・協同組合等について、昭和 30 年に中小法人について軽減税率が導入されました。

その後、昭和 36 年には、企業の株式による資金調達を容易にし、自己資本充実を図るという政策目的に資する観点から、配当軽減制度が導入され、法人所得のうち配当に充てられた部分については基本税率の約 4 分の 3 の軽減税率を適用することとされ、これに対応して、所得税における配当税額控除率が従来の 4 分の 3 に引き下げられました。

しかし、昭和 63 年の抜本的税制改革では、この配当軽減制度は、制度を簡明にするなどの見地から廃止され、個人株主段階での配当税額控除に調整を一本化することとされました。また、法人間の配当についても、法人企業による株式保有の増大などの経済実態を踏まえ、一定の親子会社間の場合を除き 20%を益金に算入する制度に改められました。

(2) 法人税の現状

負担の水準

イ．法人課税の実効税率

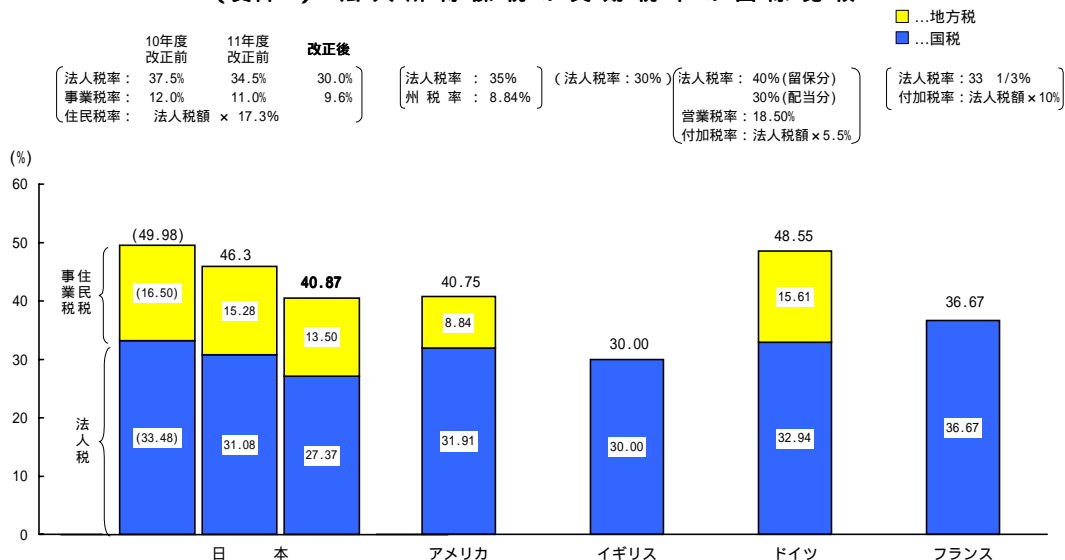
わが国においては、平成 10 年度税制改正において、経済活動に対する税の中立性を高めることにより、企業活力と国際競争力を維持する観点から、法人税の課税ベースの大幅な見直しが行われました。これと併せて、法人税の基本税率が 37.5%からアメリカの水準以下の 34.5%に、法人事業税の基本税率が 12%から 11%にそれぞれ引き下げられ、法人課税の実効税率は 49.98%から 46.36%に引き下げられました。

さらに、平成 11 年度税制改正においては、景気情勢に配慮し、課税ベースの見直しは行わずに税率の引下げを行い、法人税の基本税率を 30%に、法人事業税の基本税率を 9.6%にそれぞれ引き下げることにより、法人課税の実効税率は 40.87%に引き下げられました。

その結果、平成 10 年度及び 11 年度の 2 年間で、法人税の基本税率は 7.5%ポイント、法人事業税の基本税率は 2.4%ポイントそれぞれ引き下げられたことになり、法人課税の実効税率は 10%ポイント近く引き下げられました。

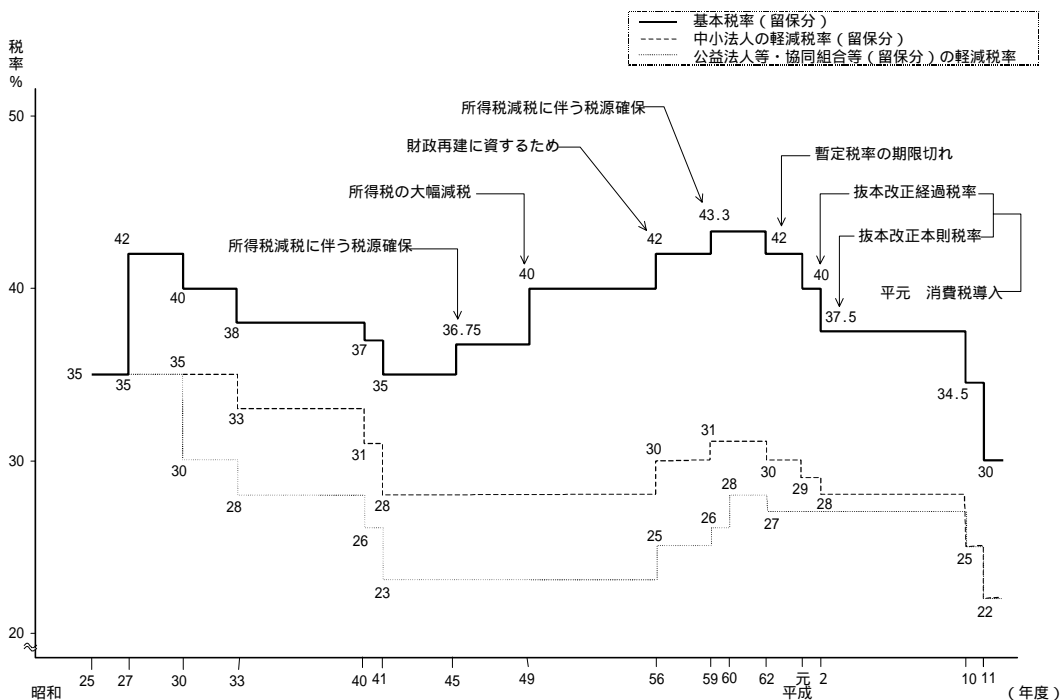
法人課税の実効税率を国際比較で見ると、わが国の現在の法人課税の実効税率である 40.87%は、アメリカとほぼ同じ水準となっており、他の主要国と比較しても遜色なく、国際水準並みになっています。

(資料1) 法人所得課税の実効税率の国際比較



- (注) 1. 日本の実効税率は、法人事業税が損金算入されることを調整した上で、「法人税」「法人住民税」「法人事業税」の税率を合計したものである。
 2. アメリカの「地方税」は、カリフォルニア州(州法人税)の例である。なお、一部の市では市法人税が課税される場合があり、例えばニューヨーク市では連邦税・州税・市税をあわせた実効税率は45.79%となる。このほか、一部の州・市では、法人所得課税のほか、支払給与額等に対して課税される場合もある。
 3. ドイツの実効税率は、付加税(法人税額の5.5%)を含めたものである。なお、ドイツの「国税」は、連邦と州の共有税(50:50)であり、「地方税」は、営業収益を課税標準とする営業税である。また、留保分、配当分にかかる税率を一律25%にすること等の改革案が提出されている。
 4. フランスの実効税率は、付加税(法人税額の10%)を含めたものである。なお、フランスでは、法人所得課税のほか、職業税(地方税)が課税される。

(資料2) 法人税率の推移



ロ．税負担の国際比較

「税負担」は、「課税ベース」と「税率」を掛け合わせたものであり、その国際比較を行う場合には、「課税ベース」と「税率」の双方について検討する必要があります。しかしながら、「課税ベース」については定量的な比較は容易ではありません。例えば、わが国はアメリカと比較すると、引当金の存在やキャピタルロスを通算しているなどの点で、わが国の方が課税ベースが狭くなっています。

また、わが国の企業風土の特徴として、法定外福利厚生費などの支出が諸外国と比べ相対的に大きくなっていることも課税ベースに影響するものと考えられます。課税ベースの国際比較を行う際には、税制の取扱いだけでなく、給与の支給形態や雇用慣行など、比較の前提となる企業慣行が国際間で異なっていることにも留意しなければなりません。

(注) マクロ指標を用いた法人税負担の国際比較については、法人の「税負担」を表す指標として適当なものを見出すことは困難な面があります。例えば、法人課税の税収の法人所得に占める割合など、マクロ指標を用いて国際的な税負担を比較する場合には、次のような限界があります。

(イ) 分母の法人所得は、赤字企業の欠損と黒字企業の所得とが通算された結果であるため、赤字企業の欠損が多い場合には、指標の数値が大きくなります。

(ロ) また、そもそもわが国では人口比での法人数が多いのに対し、ドイツのように法人数の少ない国もあり、法人課税の税収にも差異が存在していることなども考慮する必要があります。

法人税収

わが国においては、法人税収は、昭和 30 年代後半から国税収入のおおむね 30% 程度を占め、昭和 63 年度には 35.3% を占めるまでに至りましたが、その後割合は低下し、近年はおおむね 20% 台前半で推移してきています。

平成 12 年度(予算額)を見ると、わが国の国税収入 50 兆 6,620 億円のうち、法人税収は 9 兆 9,470 億円となっており、国税収入に占める法人税収の割合は 19.6% となっています。なお、この法人税収の水準は、景気の影響や法人税率の引下げなどもあり昭和 58 年とほぼ同じ水準となっています。

課税の概況

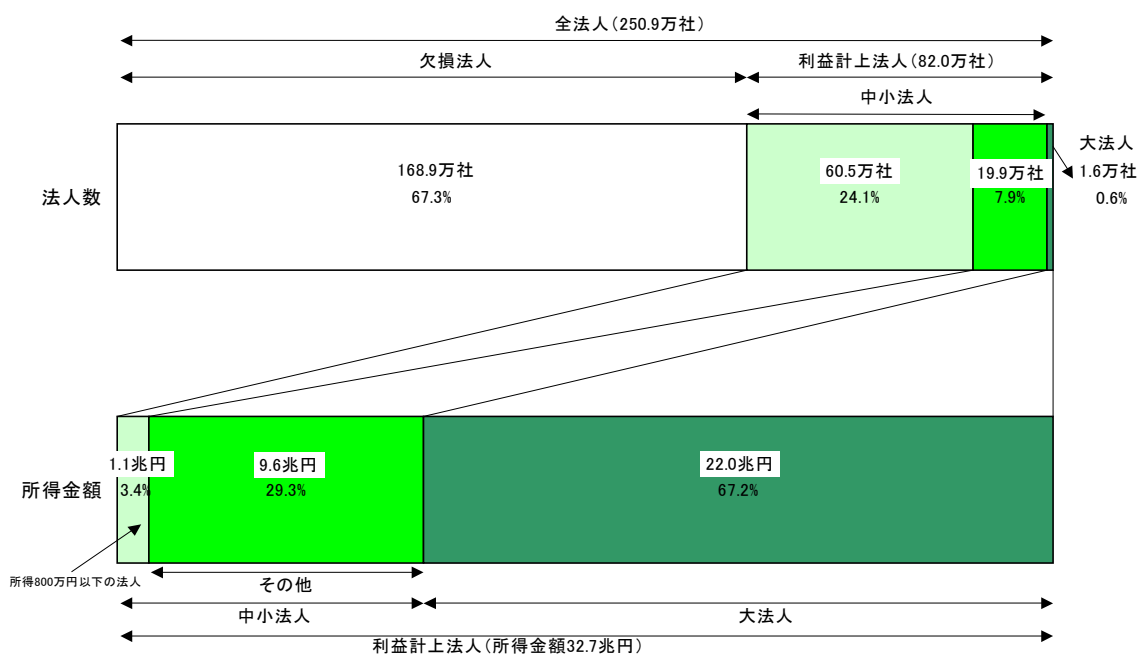
イ．法人税の課税状況

わが国の法人数は、平成10年分の「法人企業の実態」（国税庁）によれば、約251万社に上っています。

一般の法人に適用される法人税の税率には、基本税率のほか、中小法人（資本金1億円以下）の所得800万円以下の部分に適用される軽減税率があります。平成10年分の法人税の申告状況から、適用されている税率ごとの法人の分布を見ると、黒字申告法人であって基本税率のみが適用されている大法人（資本金1億円超）が法人全体のうち0.6%、所得が800万円超であって中小軽減税率とともに基本税率が適用されている中小法人が同7.9%、中小軽減税率のみが適用されている中小法人が同24.1%、赤字申告法人（大法人・中小法人）が同67.3%となっています。

一方、利益計上法人の所得金額の合計のうち、大法人の占める割合は約7割という状況にあります。

（資料3）法人の内訳（法人数、所得金額）



（注）法人数及び所得金額は「法人企業の実態（平成10年分）」（国税庁）より作成

ロ．法人税の課税対象

法人税の課税対象は、大企業から個人類似の小規模法人に至るまでその規模が多岐にわたるほか、株式会社・有限会社・合名会社・合資会社、上場会社・未上場会社、普通法人・公益法人等・協同組合等、様々な形態のものから構成されています。

(3) 法人税の課題

税率と課税ベースの適正化

課税ベースを適正化することにより、産業間で実質的な税負担が異なっていたり税制が特定の産業・企業に奨励的ないし抑制的になっていることを改めることは、税制の中立性の向上に資するものです。

主要な先進国においても、法人課税について、企業間・産業間の税の中立性の確保及び経済の活性化などの観点から、「課税ベースを拡大しつつ、税率を引き下げる」という法人税改革が、1980年代半ばから90年代にかけて行われています。既に述べたように、わが国においても、同様な観点から、平成10年度税制改正において、法人税の課税ベースの大幅な見直しと法人税の基本税率の引下げが併せ行われましたが、平成11年度税制改正においては、景気情勢に配慮し、課税ベースの見直しは行われないうまま税率の引下げが行われました。

わが国の現在の法人課税の実効税率は、既に述べたように、国際水準並みとなっています。わが国の厳しい財政状況などを考えると、法人税率の更なる引下げの余地はないと言えます。

また、課税ベースの問題については、平成11年度税制改正の経緯にも十分留意しつつ、公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から、今後、残された課題について、その一層の適正化に向けて取り組んでいくことが重要です。

企業組織再編への対応

企業が国境を越えて活動し、広く競争が行われる中で、わが国企業の競争力を維持・確保する観点から、柔軟な組織再編を可能にする法制度の整備が進められています。税制としても、企業の経営形態に対する中立性などの観点から、会社分割に係る税制と連結納税制度は極めて重要な課題であり、その導入に向けて検討を進める必要があります。これらは、いずれも、法人税制の基本的枠組みを大きく変えるものであり、法人税法をはじめ各税法における抜本的かつ広範な見直しを必要とするものです。

その他の課題

公益法人等に対する課税のあり方については、これまでも課税の公平・中立の観点から必要な見直しが行われてきていますが、収益事業の範囲を含め、その課税のあり方について見直しを行っていく必要があると考えられます。

また、非営利活動の担い手の新たな類型として設けられたNPO法人に関する税制上の措置については、その実態を見極めた上で、相当の公益性を担保するための基準や仕組みをどのようにするかを含め、広範な観点から検討していく必要があります。

金融の自由化や経済活動の国際化に伴い事業体の多様化が進展してきている中で、特定目的会社（SPC）や投資法人といった法人制度が導入されるとともに、これらと同様の経済的意義を有する信託を使ったスキームも導入されています。このように、投資や事業の主体が多様化していく中で、多様な事業体に対する課税のあり方について検討する必要が生じてきています。

さらに、法人についても公的サービスを受取る以上一定の負担を求めるべきとの指摘がある中で、恒常的に赤字法人の割合が高いということについて、所得課税である法人税としてどう考えていくかという問題があります。

(4) 税率と課税ベースの適正化

税率

イ．基本税率

現在の法人税の基本税率である30%は、シャープ税制改革時に35%で始まった戦後の法人税制において最も低い水準であるほか、国税の基本税率の水準としてはイギリスと並んで主要先進国の中でも最低の水準となっています。

企業活動の国際化が進んでいる現状に顧みれば、わが国の法人課税の負担水準が主要諸外国と比較してかけ離れたものとなることは適当でないと考えられます。

ロ．軽減税率

法人税には、現在、基本税率（30%）のほかに、中小法人の所得800万円以下の部分に係る軽減税率（22%）と公益法人等及び協同組合等に係る軽減税率（22%）が設けられています。

中小法人に対する軽減税率については、法人税制は企業の規模・形態に対し

中立的であることが望ましく法人税率は単一の比例税率が適当であること、税負担回避のための会社分割を招く懸念があること、中小企業に対しては既に税制上様々な特例措置が講じられていることなどを考慮すれば、基本税率との格差を縮小する方向で検討していくことが適当です。

また、公益法人等及び協同組合等に対する軽減税率（22％）については、これらの法人の営む事業と一般法人の営む事業とは競合しており、税制が競争条件を異なるものとするのは適当ではないことから、基本税率との格差を縮小する方向で検討していくことが適当です。

（注）個人所得課税においては、所得が大きくなるとともに高い税率が適用される累進税率が採用され、所得再分配の機能を果たしています。所得の再分配という概念は、本来、自然人である個人についてのみ考えられ、法人については当てはまらなないと考えられます。

課税ベースの適正化

法人課税については、昭和40年の法人税法全文改正以来、全般的な課税ベースの見直しは行われていませんでしたが、近年、経済社会の構造変化や国際化が進展する中で、税の公正性・中立性・透明性に対する要請が一層強まっていることから、これに対応するために、当調査会の法人課税小委員会において、課税ベースの問題を中心に専門的・技術的な検討が行われ、平成8年11月に「法人課税小委員会報告」としてとりまとめられました。

この報告では、課税ベースの見直しの視点として、「課税ベースの全般的な点検の中で、その拡大の可能性を探っていく際には、社会経済情勢の変化や税制に対する新たな要請を踏まえつつ、公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から、望ましい方策を追及する必要がある。そのためには、企業業績を、その実態に即して、的確に把握し課税することが重要である。また、課税ベースの拡大に直ちに結びつくものでなくとも、その適正化の観点から改正すべき点は、併せて措置すべきである。」とされています。

具体的には、以下の視点から課税ベースの見直しが検討されました。

イ．費用又は収益の計上時期の適正化

税制の立場から、各年の企業業績を的確に把握するため、費用又は収益の計上時期の適正化が必要である。

ロ．保守的な会計処理の抑制

商法・企業会計原則においては、いわゆる保守主義の観点から、企業の健全性に配慮した会計処理方法を規定している。これは、費用や損失の計上を収益の計上よりも優先させるものとなっており、法人税法においては、課税所得計算の適正化を確保する観点から、過度に保守的な会計処理を抑制する必要がある。

ハ．会計処理の選択制の抑制・統一化

会計処理方法の選択制は、商法・企業会計原則の面からは合理性があるとしても、課税所得計算に差異をもたらすことになり、同様な条件の下にある企業間に税負担の格差をもたらすことになる。課税所得計算の裁量性を抑制し、制度の透明性の向上と企業間の税負担の格差の是正を図る観点から、法人税法においては、会計処理の選択制の抑制・統一化が必要である。

ニ．債務確定主義の徹底

費用の計上時期の適正化を図る場合においても、課税の公正・明確化の観点から、不確実な費用や長期間経過後に発生する費用の見積り計上は、法人税法においては、これを極力抑制する必要がある。

ホ．経費概念の厳格化

法人が支出する「経費」の中には、事業遂行上通常必要とされないものも含まれているおそれがあるので、法人税法においては、経費概念を従来以上に厳格に捉える必要がある。

ヘ．租税特別措置の一層の整理・合理化

産業間・企業間の中立性の確保の観点から、租税特別措置の一層の整理・合理化が必要である。また、利用者が特定の者に偏在している措置については、これを極力抑制し、真に必要性があるものに限る必要がある。

ト．国際課税の整備

経済の国際化が進展する中で、租税回避を防止するなどの観点から、移転価格税制、タックス・ヘイブン税制、外国税額控除制度の適正化など、国際課税のより一層の整備を図る必要がある。

こうした視点から課税ベースの38項目について検討が行われ、平成10年度税制改正においては、引当金の廃止・縮減、減価償却（新規取得建物の定額法への一本化、建物耐用年数の短縮など）、上場有価証券の評価（切放し低価法の廃止）、

長期大規模工事の工事進行基準への一本化、割賦基準の廃止など 19 項目の見直しが行われました。

今後は、法人課税小委員会報告で指摘された見直しの視点を中心として、残された課題を含め、法人課税の課税ベースの一層の適正化に向けて引き続き取り組むことが重要です。

こうした課税ベースの適正化により、産業間で実質的な税負担が異なっていたり税制が特定の産業・企業に奨励的ないし抑制的となっている場合に、これを改めることは、税制の中立性の向上に資するものです。

また、公正・中立で透明性の高い税制を構築する観点から課税ベースを見直すことにより、企業活力の発揮や新規企業・産業の創出、経済全体の効率性の向上など、経済社会の構造改革に資すると考えます。

(資料4) 法人課税小委員会報告(平成8年11月)における法人課税の課税ベースの見直しの検討項目

費用・収益の計上基準(工事、割賦販売等、長期金融商品、短期前払費用、支払利子)

資産の評価(棚卸資産、有価証券、外貨建債権債務)

減価償却、リース資産、繰延資産

引当金等(貸倒引当金、賞与引当金、退職給与引当金、製品保証等引当金、返品調整引当金、特別修繕引当金、準備金)

法人の経費(役員報酬等、福利厚生費、交際費、寄附金、外国の罰金)

租税特別措置等、金融派生商品、欠損金の繰越し・繰戻し、法人間配当

企業分割・合併等(現物出資の課税の特例、合併清算所得課税、連結納税等)

同族会社に対する留保金課税、公益法人等、保険・共済事業

国際課税(外国法人に対する課税、外国税額控除、タックス・ヘイブン税制、移転価格税制)

事業税の外形標準課税

租税特別措置の整理・合理化

当調査会は、累次の答申により租税特別措置の整理・合理化の必要性を指摘しており、各年度の税制改正においても整理・合理化が進められてきています。

租税特別措置は、特定の政策目的を実現するための政策手段の一つではありますが、税負担の公平・中立・簡素という税制の基本理念の例外措置として設けられているものです。

個人・企業の自由な経済活動を尊重し、それらの経済活動に中立的な税制とすることが求められる 21 世紀の経済社会の中で、特定の政策目的のために税制上の優遇措置という手段を用いることは極力回避されるべきであり、また、税制によって経済社会を誘導しようとするにはおのずと限界があることを十分認識する必要があります。租税特別措置は、特定の企業の税負担を軽減するものであることから、政策目的自体に国民の理解が得られるか、政策目的達成のための手段として税制が適当か、といった視点を踏まえて、そもそも税制の基本理念の例外措置として値するものかどうか十分検討しなければなりません。

この他、利用実態が特定の者に偏っていないか、利用実態が低調となっていないか、創設後長期間にわたっていないか、といった視点も含め、今後も十分に吟味を行い、徹底した整理・合理化を進めなければなりません。

(参考) 租税特別措置の手法

法人税に関する租税特別措置の手法としては以下のようなものがあります。

第一は、法人税を軽減するもので、税額控除によるものや一定の金額を損金の額に算入することによるものがあります。

第二は、法人税の課税の繰延べを行うもので、普通償却額を超えて償却を行う特別償却によるもの、積立額の一定限度額内の損金算入を認める準備金の形によるもの、資産の取得価額の圧縮を認めるいわゆる圧縮記帳の制度などがあります。

(資料5) 租税特別措置による減収額(26,540億円)の内訳(平成12年度ベース)

| 所得税 16,900億円(63.7%) | | | | 法人税 7,540億円(28.4%) | | その他 |
|-------------------------------|------------------------------|------------------------------|--------------------------|---------------------------|--------------------------------------|--------------------------|
| 住宅ローン控除 (21.1%) 5,590億円 | 生・損保控除 (10.4%) 2,770億円 | 老人マル優等 (24.7%) 6,560億円 | その他 (7.5%) 1,980億円 | 法人税 (11.8%) 3,140億円 | 投資減税 (景気対策) (16.6%) 4,400億円 | その他 (7.9%) 2,100億円 |

(注) 上記のほか、交際費課税の特例による増収(+7,580億円)がある。

(5) 企業組織再編への対応

近年、経済の国際化が進展するなど、わが国企業の経営環境が大きく変化する中

で、企業の競争力を確保し、企業活力が十分発揮できるよう、商法などにおいて柔軟な企業組織再編を可能とするための法制の整備が進められるとともに、企業会計においても国際的な調和の観点から大幅な見直しが行われています。

法制面では、平成9年に、持株会社を解禁するための独占禁止法の改正や合併法制の合理化が行われ、平成10年には、銀行持株会社設立の解禁のための法整備がなされました。また、平成11年には、円滑な持株会社化を可能にするため、株式交換・株式移転制度を創設するための商法改正が行われました。さらに、企業組織の再編を容易にするため、会社分割法制を創設する商法改正法が、平成12年5月に成立したところです。

この間、企業会計においても、会計基準の国際的な調和の流れの中で、税効果会計の導入、連結財務諸表制度の抜本的見直し、金融商品に対する時価評価の導入、退職給付会計の整備などが行われています。

(資料6) 企業組織等に関連する法制・企業会計の改正の動向

| 独占禁止法等 | 商法等 | 企業会計 |
|---|--|--|
| 9.12 持株会社設立の解禁 10.3 銀行持株会社設立の解禁 <u>銀行持株会社設立に係る課税の特例</u> | 9.10 合併手続の簡素合理化 10.3 自己株式の取得・消却要件の緩和 <u>資本準備金による自己株式消却への対応</u> 11.10 ・株式交換・移転制度の創設 <u>株式交換等に係る課税の特例</u> ・金銭債権の時価評価の導入 12.5 会社分割法制の創設を含む商法改正法が可決・成立 | 11.4 ・連結財務諸表制度の抜本的見直し ・連結キャッシュ・フロー計算書の導入 ・税効果会計の導入 12.4 ・中間連結財務諸表制度の導入 ・金融商品に対する時価評価の導入 <u>金融商品に対する時価評価等の導入</u> |

(注) 1. 独占禁止法及び商法の年月は改正法の施行日、企業会計の年月は適用開始事業年度を示している。
2. 枠内は税制上の対応を示している。

このように企業を取り巻く環境が急速に変化する中で、税制についても適切な対応が求められており、税制としても、こうした商法や企業会計などの動向を踏まえつつ、これまで、銀行持株会社設立に係る課税の特例や株式交換・株式移転に係る課税の特例、金融商品への時価法の導入など、必要な対応を行ってきています。

さらに、当調査会は、平成11年7月以降、法人課税小委員会を再開し、企業の組織再編に関する税制として、会社分割に係る税制や連結納税制度について、その導

入に向けた検討を進めています。その検討に当たっては、税負担の公平、企業の経営形態に対する中立性の観点を基本とすることが重要と考えます。

会社分割に係る税制

イ．会社分割法制の整備とその内容

会社分割とは、一般に、会社からその一部を切り離すことにより、一つの会社を法律上独立した複数の会社に分けることをいいます。

今回法整備された会社分割は、会社の営業の全部又は一部を他の会社に承継させることにより、会社を分割するというもので、従来のが国商法にはなかった概念が導入されたものです。

(注) これまでは、会社の分割は商法上認められている現物出資などにより可能でした。この場合、裁判所が選任する検査役が出資財産やその価格などについて調査することとされています。しかし、その調査にどのくらいの期間を要するか予測が困難であり、その間、営業を停止しなければならない、また、会社設立の時期が決められない、といった問題が指摘されています。さらに、債務の引受けについては、債権者の個別の同意を得なければなりません。これに対し、今回法整備された会社分割制度においては、検査役の調査が不要とされ、また、会社分割の効果として、債務を含めた権利義務が包括承継されるため、債権者の個別の同意が不要となるなどのメリットがあります。

分割の種類としては、分割する会社の営業を承継する会社が既存の会社である「吸収分割」と、承継する会社が分割により新しく設立される会社である「新設分割」が規定されています。また、会社分割に際して、営業を承継する会社は株式を発行しますが、その株式を分割する会社に割り当てる「物的分割」と、これを分割する会社の株主に割り当てる「人的分割」のいずれもが認められています。さらに、これらの中間的形態や複数の会社が共同で行う新設分割も可能とされており、商法上認められる会社分割の形態や方法は多様となっています。

ロ．会社分割制度と税制

今回の商法改正による会社分割制度の創設を踏まえ、当調査会は、法人課税小委員会において、平成13年度税制改正における会社分割に係る税制の整備に向けて検討を進めています。

会社分割が行われた場合、会社間の資産の移転、各種引当金などの引継ぎ、

株式などの交付といった局面で課税の取扱いが問題となります。

諸外国の例を見ると、会社分割により移転する資産については、その譲渡益に課税することを原則としています。しかし、会社分割には多種多様なものがあり、このうち、通常の資産の移転とは異なり、分割の前後で経済実態に実質的な変更がない会社分割については、税制上も中立的な取扱いとするとの考え方から、特例として課税の繰延べを行うものとされています。また、合併に係る税制上の取扱いについても、会社分割に係る税制と整合性のある取扱いとなっています。

会社分割についての法的構成は、会社分割を合併と同質の事象として組織法的に構成する大陸型と、会社分割を現物出資による財産の譲渡とその対価として取得した株式の株主への分配の組合せとして構成するアメリカ型の2つがあります。

このうちアメリカ型の会社分割は、今回のわが国商法の改正においては手当てされておらず、わが国に導入される会社分割とは基本的に形態が異なります。したがって、わが国において、会社分割に係る税制を検討するに当たっては、今回の商法改正により法整備がなされた会社分割制度を念頭に置いて、検討を進めることが適当と考えます。

諸外国においては、会社分割税制について、会社分割の形態や手法は多様なことから、非常に詳細な規定が設けられており、また、会社分割の内容が課税繰延べの適格要件を満たさない場合、大きな税負担が生じ得ます。このため、例えばアメリカにおいては、会社分割については、その税制上の取扱いについて課税当局に事前に確認するいわゆるアドバンス・ルーリングの取得などが行われています。また、フランスにおいては、大蔵大臣による事前承認制が採られています。

八．会社分割に係る税制の検討の視点

会社分割に係る税制を検討するに当たっては、株主や会社債権者の利益の保護を目的とする商法と適正課税の実現を目的とする税法との違いにも留意しつつ、税制の観点から十分な検討が必要です。そのためには、商法における計算規定など会社分割の具体的取扱いや資産・負債の分割の際の取扱いの詳細、会計処理のルールの明確化が期待されます。

会社分割に係る税制上の対応を検討する際の論点は、広範かつ多岐にわたっていますが、主なものとしては以下の4点があります。

(イ) 合併・現物出資などの資本等取引と整合性のある課税のあり方

会社分割には、その経済実態が合併や現物出資と同様なものがあります。また、増減資、自己株式の消却、残余財産の分配あるいは実質的な利益の資本組入れなどの資本等取引が生じ得ます。

このため、合併、増減資など各種の資本等取引と整合性のある課税のあり方を確保する必要がありますが、その際、合併などに係る現行税制についても併せて広範な検討を行う必要があります。

(ロ) 株主における株式譲渡益課税やみなし配当課税に対する適正な取扱い

分割する会社の法人株主及び個人株主は、会社分割により、分割する会社の株式を保有したまま、あるいは分割する会社の株式と交換に、新設・吸収会社の株式を取得しますが、この場合、法人税及び所得税における株式譲渡益やみなし配当の課税関係について、適正な取扱いを確保する観点から検討を行う必要があります。

(ハ) 納税義務・各種引当金などの意義・趣旨などを踏まえた適正な税制措置のあり方

会社分割が行われる場合の商法・企業会計における具体的な取扱いを踏まえ、納税義務・各種引当金の引継ぎなどについて、分割する会社及び新設・吸収会社における法人税法及び租税特別措置法などの広範な各税法の適用関係がどのようになるのか整理し、その意義・趣旨などを踏まえた適正な税制措置のあり方について検討を行う必要があります。

(ニ) 租税回避の防止

会社分割は、その形態や方法が多様となることから、租税回避の手段として利用されるおそれがあります。例えば、保有する資産を他の会社に対し譲渡する場合には、譲渡益課税がなされるのが当然ですが、吸収分割を利用して実際にはこれと同じことを行うことが可能です。この場合、譲渡益課税がなされないとすれば、会社分割が租税回避の手段として利用されることが考えられます。このようなことのないように、万全の措置を講じる必要があります。

会社分割に係る税制については、上記のような論点を含め、改正商法による具体的な取扱いや企業会計の検討の動向を見極めつつ、引き続き、法人課税小委員会で具体的な検討を進めていく必要があります。

(参考) 諸外国における会社分割税制の概要

イ．アメリカの会社分割税制

アメリカにおいては、会社法に会社分割に関する特段の規定はありません。

税法上、会社分割は、(a)親会社が財産出資により子会社を設立して子会社株式を取得し、その株式を親会社の株主に分配するスピン・オフ、(b)親会社が財産出資により子会社を設立して子会社株式を取得し、その株式を親会社の株主が保有する親会社株式と交換(親会社は減資)するスプリット・オフ、(c)親会社が財産出資により複数の子会社を設立してこれらの株式を取得し、その株式を親会社の株主に分配し、親会社は清算するスプリット・アップ、の3つの類型に分類されています。

アメリカにおいては、原則として、子会社への財産の移転については親会社に対する譲渡益課税、親会社の株主に対する株式の分配は配当課税又は譲渡益課税とされていますが、一定の要件を満たす会社分割の場合にはこれらの課税を繰り延べることができます。

しかし、このような取扱いは、会社分割を利用した租税回避行為を助長する可能性があることから、

- (イ) 子会社株式の分配の直前において、親会社が子会社株式の80%以上を保有し、子会社を支配していること、
 - (ロ) 当該分配が、収益を分配する仕組みとして行われるものではないこと、すなわち、租税回避を目的とするものでないこと、
 - (ハ) 株式の分配後、親会社、子会社ともに積極的に事業活動を行うこと、
- などの要件の下、課税の繰延べが認められることとされています。

ロ．ヨーロッパの会社分割税制

ヨーロッパにおいては、1982年、EU加盟国の会社法調整の一環として、会社分割に関する規定を調整することを目的とした欧州理事会第6指令が採択されています。

第6指令の特徴は、本指令制定当時既に存在していたフランスの会社法にならって、会社分割は合併の反対の事象と位置付け、これらを類似の法的行為として捉えている

点にあります。フランス、ドイツなどにおいては、本指令を踏まえた法整備がなされています。また、今回のわが国商法の改正で導入された会社分割制度も、基本的考え方を同様としています。

(イ) フランス

フランスにおいては、消滅分割と資産一部出資の2つの会社分割の形態があります。活用事例が多いと言われている資産一部出資についての税制上の取扱いは以下のとおりです。

分割会社については、移転資産の譲渡益課税を原則とし、大蔵大臣の事前承認を得るなど一定の要件を満たす場合に限り、課税の繰延べが認められることとされています。ただし、(a)組織的に独立したものとして区分できる事業の分割であること(独立事業要件)、(b)対価として交付された株式を3年以上保有すること、(c)株式を譲渡した場合は、移転資産の帳簿価額を基礎に譲渡益を算定することといった要件を満たす場合には、大蔵大臣の事前承認が不要とされています。事前承認を得た場合、あるいは事前承認が不要な場合で、移転資産の帳簿価額を実質的に引き継ぐなどの要件を満たす場合、課税の繰延べが認められることとなります。また、分割会社は、分割事業年度においては移転資産及び交付を受けた株式に係る申告(帳簿価額・時価など)を、翌事業年度以降においてはその株式に係る申告をそれぞれ行う義務があり、承継会社にも同様の義務があります。申告義務不履行の場合には、移転資産の時価との差額に対し年当たり5%のペナルティが課されることとされています。

また、承継会社は、分割会社が会社分割に係る特例の適用要件を満たす場合には、分割会社の帳簿価額を実質的に引き継ぐとともに、分割会社が計上していた引当金は引き継がなければならないこととされています。

株主については、会社分割の対価が株式及びその株式の額面の10%以下の金銭である場合には、その金銭部分を除き、課税を繰り延べることができます。ただし、消滅分割については、分割会社が課税の特例の対象とならない場合には、株主の課税繰延べは認められません。

(ロ) ドイツ

ドイツにおいては、第6指令の採択を受けて、1995年、会社分割の規定を含む組織変更法が制定され、これに併せて、組織変更税法の制定が行われました。

会社分割の形態としては、消滅分割、存続分割、分離独立の3つの形態があります。活用事例が多いと言われている存続分割についての税制上の取扱いは以下のとおりです。

分割会社の課税関係については、(a)独立事業要件を満たすこと、(b)対価としての金銭の交付がないこと、(c)移転資産の価額を帳簿価額とすることといった要件を満たす場合には、資産移転に伴う譲渡益課税を繰り延べることとされています。このような要件を満たさない場合、移転する資産について、分割する会社において譲渡益課税が発生することになります。

また、承継会社においては、分割会社の移転する資産・負債に係る税務貸借対照表における価額を受入価額としなければならないほか、事業の継続の要件を満たす場合に限り、一定の繰越欠損金を引き継ぐことができることとされています。

なお、会社分割を通じた租税回避を防止する観点から、会社分割後5年以内に承継会社の株式の20%超を譲渡した場合は、会社分割により移転した資産については、分割の日を遡って、譲渡益課税がなされます。

分割する会社の株主段階においては、株式で対価の交付を受ける部分については課税が繰り延べられますが、金銭やその他の資産で対価の交付を受ける部分については課税の繰延べは認められていません。

連結納税制度

イ．基本的考え方

連結納税制度とは、企業集団の経済的一体性に着目し、企業集団内の個々の法人の損益などを集約することにより、あたかも企業集団を1つの法人であるかのように捉えて課税する仕組みです。

連結納税制度の検討に当たっては、法人課税の体系全般にわたる検討が必要であることから、当調査会は、昨年、法人課税小委員会を再開し、その導入に向けた検討を開始しています。これまで、法人課税小委員会においては、わが国に連結納税制度を導入する必要性や導入する場合の連結納税制度の類型について検討するとともに、連結納税制度の検討を進める際の具体的な検討項目の洗い出しを行っています。

これを受けて、当調査会は、「平成12年度の税制改正に関する答申」におい

て、企業経営における企業集団の一体的経営の傾向の強まりや企業組織の柔軟な再編成を可能とするための独占禁止法、商法における見直しが進められる中で、企業の経営環境の変化に対応する観点や国際競争力の維持・向上に資する観点、企業の経営形態に対する税制の中立性の観点から、わが国においても、連結納税制度の導入を目指すことが適当であるとしたところです。

また、わが国に、連結納税制度のような企業集団に着目した新たな税制を導入するに当たっては、企業集団の一体性に着目して制度を構築するという理念が重要です。こうした理念の下に、イギリスやドイツで行われているような損益振替型ではなく、アメリカにおいて導入されているような本格的な連結納税制度を導入すべきと考えます。

今後、本格的な連結納税制度の導入に向けて、法人課税小委員会においてとりまとめられた具体的な検討項目について検討を深め、国際的にも遜色のない、21世紀のわが国経済のインフラとなる連結納税制度を構築する必要があると考えます。

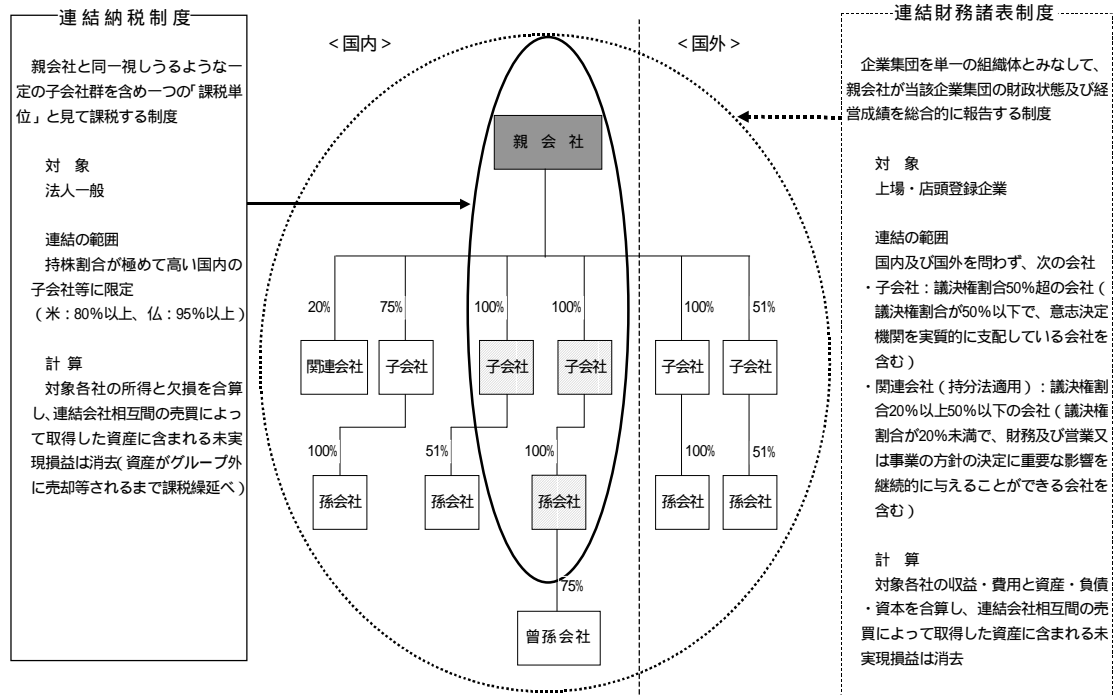
□．連結納税制度と連結財務諸表制度の違い

連結納税制度について議論する際、連結財務諸表制度が導入されているにもかかわらず、なぜ連結納税制度が併せて導入されないのか、との意見があります。

こうした意見が出てくるのは、連結財務諸表制度と連結納税制度は、いずれも、個々の会社という法的主体を越えて、経済的主体である企業集団を一つの単位として認識するという点で、共通の考え方があることによるものと考えられます。

しかし、連結財務諸表制度は、親会社が企業集団全体の財務状況や経営成績を株主などの利害関係者に開示することによって、利害関係者の意思決定に資することなどを目的とするものであるのに対し、税法は、税負担の公平の確保などを基本的な考え方とし、適正な課税を実現するという目的を有していることから、諸外国において導入されている連結納税制度をみても、連結グループの範囲などの適用要件、所得の計算方法などにおいて、連結財務諸表制度とは異なる別個の制度として構築されています。

(資料7) 連結納税制度と連結財務諸表制度 (イメージ図)



八．諸外国における本格的な連結納税制度

わが国において導入を目指すべき本格的な連結納税制度の例としては、アメリカとフランスの連結納税制度が代表的です。当調査会としては、本年春に、これらの国の連結納税制度の仕組みや実態について調査を行いました。

アメリカの連結納税制度は、親会社の子会社株式の80%以上を保有する場合など一定の要件を満たす企業集団について、各法人の損益を通算し、また、各法人間の取引から生じる内部利益を繰り延べることにより、連結課税所得を計算するものです。この制度は、1917年に、累進税率による超過利潤税の下で、累進課税を回避するための企業分割に対処し、企業集団を一体として課税するため、強制的に適用される制度として導入されたものです。その後、連結会社の範囲の見直し、税収減を考慮した2%の付加税の導入・廃止など、種々の改廃を経て、法人課税において定着してきています。

また、フランスにおいては、親会社によって株式の95%以上を保有されている子会社を連結の対象とした本格的な連結納税制度が導入されています。フランスでは、1966年から、厳格な要件・手続を要する大蔵大臣の個別承認による連結納税制度が認められていました。このため、極めて少数のグループのみが連結納税制度を活用するにとどまっていたと言われていました。1988年、経営形

態に対する税制の中立性を図る観点から、個別承認制を廃止するなどの改正が行われて現在の連結納税制度となっています。

二．今後の検討項目

アメリカやフランスで導入されているような本格的な連結納税制度は、企業集団の経済的一体性に着目して、あたかも企業集団を単一の主体として捉えて課税を行うものであり、これをわが国に導入することは、法的主体である個々の法人を課税単位としている現行のわが国法人税体系に新たな法人税体系を導入するものです。

また、連結納税制度を導入しても、すべての法人が連結対象法人となるわけではないことから、法人税の課税体系は、現行の個々の法人を課税単位とする体系と、企業集団を一つの課税単位とする体系との双方が併存することになります。

このため、連結納税制度については、連結納税を行うことができるようにするために措置しなければならない連結納税制度固有の問題のみならず、個々の法人に対する課税体系と企業集団に対する課税体系との間の整合性を確保するための措置など、法人課税の体系全般にわたる広範な検討が必要です。このような検討を十分行わないまま制度を導入すれば、様々な形で租税回避が行われるおそれがあります。

こうした観点を踏まえ、連結納税制度の導入に向けて、例えば、納税義務者を親会社一社とするのか連結グループ各社とするのか、連結対象となる子会社の範囲をどうするのか、個々の法人が課税単位であることを前提とした個々の法人の資本金額・所得金額・業種などを基準とする各種の措置の取扱いをどうするのか、連結グループへの加入・連結グループからの離脱があった場合の課税関係の継続性をどのように図っていくか、連結グループへの加入・連結グループからの離脱などを利用した租税回避行為の問題に対しどのように対応するかなどについて、今後具体的な検討を深めていく必要があります。

さらに、赤字法人の割合が高いというわが国の状況に照らせば、大きな税収減が生じることが考えられますが、この税収減の問題にどのように対応するかについても、十分な検討が必要です。

(参考1) 連結納税制度に関する主要な具体的検討項目

イ．連結納税制度の基本的仕組み

(イ) 対象法人

- a．様々な組織形態の法人、例えば、公共法人などといった普通法人以外の法人や、普通法人であっても企業組合などが存在することから、連結納税制度の適用対象となる法人の範囲をどのように考えるか。
- b．連結納税制度において、中小法人をどう取り扱うか。

(ロ) 連結グループの範囲

- a．連結対象となる子会社の範囲について、どう考えるか。連結納税制度の基本的考え方である連結グループの経済的一体性をどう捉えるか。
- b．その際、少数株主の問題を考慮する必要があるのではないか。商法に少数株主保護のための規定の整備がなされない場合、少数株主に不利益が生じる可能性があることについてどう考えるか。

ロ．納税義務、申告・納付等

(イ) 納税義務者等

- a．納税義務者を親会社一社とするのか、各構成会社とするのか。連結課税所得の計算の仕組みとの関係や連結グループへの加入・離脱の場合の課税の継続性の確保の観点はどう考えるか。
- b．連結法人税を連帯納税義務とするなど、その確実な徴収確保のための措置を講じる必要があるか。

(ロ) 申告

親会社及び子会社はそれぞれどのような申告を行うこととするのか。納税義務者についての検討内容と同様、連結課税所得の計算の仕組みとの関係や連結グループへの加入・離脱の場合の課税の継続性の確保の観点はどう考えるか。

(ハ) 納税額の分担

連結法人税額の配分（又は分担方法）についてどのように考えるか。

(ニ) 適用要件

- a．適用は選択制とするか、強制とするか。
- b．継続適用とするか、あるいは、一定年限で更新することとするか。仮に、選択制とした場合、租税回避に利用されないような仕組みとする必要があるのでは

はないか。

c. 連結対象となる子会社は、全社加入を要件とするか。租税回避の防止との関係をどう考えるか。また、資本関係という形式基準については、子会社株式の取得・譲渡により、連結グループへの加入・離脱が可能となることについて、どう考えるか。

(ホ) 事業年度

親会社と子会社の事業年度は統一するか。

(ハ) 会計方法

親会社と子会社の会計方法は統一するか。

(ト) 青色申告要件

青色申告要件について、どのように考えるか。

(チ) 帳簿の作成・保存等

連結納税用の帳簿書類の作成・保存をどのように求めるか。また、その内容をどうするか。さらに、連結納税制度の適用に係る届出書などの諸手続をどうするか。

(リ) 罰則の取扱い

罰則の対象者等、罰則の取扱いについて、どう考えるか。例えば、連結納税申告に不正などがあった場合、誰を罰するか。特に、子会社において不正などがあった場合どうするか。

(ヌ) 解散・合併

連結グループ法人について、解散・合併が行われた場合の取扱いをどう考えるか。

八．連結課税所得の各種計算規定等

(イ) 基本的仕組み

連結課税所得の計算をどうするか。確定決算主義との関係をどう考えるか。連結グループ内の個々の法人の確定した決算に基づき計算した所得に一定の調整を行って計算することとするか。

(ロ) 単体課税を前提とした各種計算規定の取扱い

法人の資本金額や所得金額、さらには業種などを基準とした各種の措置の取扱いについて、どう考えるか。

例えば、寄附金の損金算入限度額の計算や交際費の損金不算入額の計算といった法人の資本金額や所得金額を基準とした各種措置の限度額計算についてどう考えるか。また、各種租税特別措置においても、資本金額、所得金額、業種などが用いられているが、その適用関係についてどう考えるか。

(ハ) 内部取引に係る損益

- a . 内部取引に係る損益の取扱いについて、どう考えるか。
- b . これを繰延べ又は消去する場合には、その対象や方法について、どのように考えるか。例えば、棚卸資産について、どう考えるか。また、グループ内で授受される受取配当、寄附金、グループ内法人に対する貸付金に係る貸倒引当金、グループ内で移転した資産に係る圧縮記帳などについて、どう考えるか。

(ニ) 繰越欠損金等

- a . 連結グループへの加入・離脱があった場合の繰越欠損金の取扱いについて、どのように考えるか。例えば、欠損法人の買取りによる租税回避行為に対応するためにも、アメリカやフランスと同様に、連結グループ加入前の繰越欠損金については、制限が必要ではないか。また、連結グループから離脱した法人の連結期間中に生じた繰越欠損金の取扱いについてどう考えるか。
- b . 資産の含み損の取扱いについて、どう考えるか。子会社が連結グループ加入前に有する資産の含み損については、繰越欠損金の制限の潜脱として租税回避に利用される可能性があることについて、どう考えるか。

(ホ) 投資修正（子会社株式の帳簿価額にその子会社の所得又は欠損金額を加減算する取扱い）

- a . 投資修正について、どう考えるか。
- b . 子会社株式の譲渡損の取扱いについて、どう考えるか。

(ハ) 連結法人税額の計算

- a . 法人の規模などに応じて適用される法人税率に格差があるが、その取扱いについてどう考えるか。また、連結グループに対して適用する税率について、どう考えるか。
- b . 法人の規模を基準とした各種の税額控除制度の取扱いについて、どう考えるか。
- c . 地方税と一体で制度設計されている外国税額控除の取扱いについて、どう考

えるか。

d．土地譲渡益追加課税や同族会社の留保金課税の取扱いについて、どう考えるか。

(ト) 加入・離脱の場合の課税関係の継続

連結グループへの加入・離脱があった場合、課税関係の継続性をどのように図っていくか。例えば、欠損金の取扱いなど、単体課税の体系と企業集団課税の体系との間の整合性を確保する必要があるのではないか。

二．租税回避行為の問題

連結グループへの加入・離脱や欠損金などを利用した租税回避行為の問題に対し、どのように対応するか。

ホ．税収減の問題

連結納税制度を導入すれば、赤字法人の割合が高いというわが国の状況に照らせば、大きな税収減が生じるものと考えられるが、この税収減の問題について、どのように対応するか。アメリカの連結付加税を参考とすることが考えられるか。

ヘ．他の税との関連

連結納税制度を導入すれば、その具体的仕組みいかんにもよるが、関連して法人住民税などについても検討すべき点が出てくるのか、必要に応じ考えるべきではないか。

ト．地方税の問題

(イ) 地方税収全体の減少や個々の地方公共団体の税収変動、地方公共団体ごとの受益に応じた税源帰属などの問題について、どのように考えるか。

(ロ) 法人事業税については、外形標準課税の導入の議論を前提に考えるべきではないか。

(参考2) アメリカ・フランスにおける連結納税制度の概要

イ．アメリカの連結納税制度

(1) 連結申告の選択

a．連結グループは、そのグループを構成するすべての法人の同意を条件に、個別申告に代えて、連結納税申告を選択できる。

b．連結納税申告を選択した場合には、その取止めについて、内国歳入庁長官の

承認を受けた場合を除き、継続して連結納税申告を行う必要がある。

(ロ) 連結グループの範囲

- a . 連結グループは、株式所有関係を通じた親会社と子会社により構成される。
 - ・親会社：企業グループ内の一社以上の法人の議決権株式及び株価総額の80%以上を直接保有している法人。
 - ・子会社：企業グループ内の他の一社以上の法人により議決権株式及び株価総額の80%以上を保有されている法人。ただし、連結グループから離脱した法人は、その後5年間は同一連結グループの子会社となることはできない。
- b . 外国法人は、原則として、親会社・子会社から除かれる。

(ハ) 連結課税所得及び連結税額の計算

単体所得について、内部取引に係る損益の繰延べなどの連結調整を行った上で、連結課税所得及び連結税額を計算する。

(ニ) 連結納税申告書の提出及び連結税額の納付

- a . 連結グループの親会社は、連結納税申告書を提出し、連結税額を納付する。
- b . 連結納税申告に係る納税の義務は、連結グループの親会社及び子会社がそれぞれ負うが、親会社は自らの義務の履行と子会社の代理人たる地位に基づく子会社の義務の履行として、これらの行為を行う。

(ホ) 事業年度

子会社の事業年度は、親会社の事業年度に合わせる必要がある。

(ハ) 連結課税所得計算上の特有な取扱い

a . 内部取引の取扱い

連結グループ内法人に対する資産の譲渡など一定の連結グループ内の取引に係る損益については、その資産が連結グループ外へ譲渡される時まで、売り手側において繰り延べられる。

b . 欠損金の取扱い

連結納税制度においては、連結グループ内の法人の欠損金を他の法人の所得から控除することができるが、その法人の連結グループ加入前に生じた欠損金については、次のような制限がある。

(a) S R L Y (Separate Return Limitation Year) ルール

子会社の連結グループ加入前に生じた欠損金について、連結納税申告における繰越控除の対象金額は、その子会社の連結申告年度における累積の課税所得の額までに制限される。

(b) 株主持分が著しく変動した場合の繰越欠損金の控除の制限措置

欠損法人の株主持分に著しい変動(3年間に、5%以上の持分を有する株主の持分が50%ポイント超増加)が生じた場合には、その繰越欠損金に係る各年度の控除限度額は、その欠損法人の持分変動前の株式の時価の一定額に制限される(注:連結に特有な制度ではなく、一般的措置。)

c. 資産の含み損の取扱い

子会社が連結グループ加入時に有していた資産に含み損がある場合において、加入後にその含み損が実現した時は、上記bと同様の制限措置が適用される。

d. 子会社株式の帳簿価額の修正(投資修正)

子会社株式の帳簿価額について、その子会社の所得金額又は欠損金額を加算又は減算する修正を行う。

e. 子会社株式の譲渡損の否認

連結グループ内の法人が譲渡した連結子会社株式に係る譲渡損については、原則として、損金に算入しない。これは、投資修正によって増額された子会社株式の帳簿価額が譲渡原価となることによって、一旦、連結課税所得として取り込んだ子会社の利益が相殺されてしまうことを防ぐ趣旨で講じられた措置とされている。

ロ. フランスの連結納税制度

(イ) 連結納税申告の選択

a. 連結グループの親会社と子会社は、個別納税申告に代えて連結納税申告を選択することができる。

b. 連結納税申告の選択は5年間有効とされ、更新も認められる。

(ロ) 連結グループの範囲

a. 連結グループは、株式所有関係を通じた親会社と子会社により構成される。

・親会社:他の法人によって直接又は間接に発行済株式(議決権及び配当権のあるもの)の95%以上を保有されていない法人。

・子会社：親会社によって直接又は間接に発行済株式（同上）の95%以上を保有されている法人で、連結納税申告の対象法人となることに同意したものの。なお、子会社は、連結納税申告の選択後に任意に離脱できる。

b. 外国法人は、親会社・子会社から除かれる。

(ハ) 連結課税所得及び連結税額の計算

単体所得について、固定資産の内部取引に係る損益の繰延べなどの連結調整を行った上で、連結課税所得及び連結税額を計算する。連結グループ加入前の欠損金の控除については、連結所得からは控除できないなど、一定の制限を受ける。

(ニ) 連結納税申告書の提出及び連結税額の納付

a. 連結納税申告書の提出及び連結税額の納付については、親会社が義務を負う。

b. 連結グループの各法人は、原則として、一般規定に従って計算した所得金額などを記載した個別申告書を提出する。連結税額が未納の場合、連結グループ内の子会社は、個別申告を行った場合に計算される当該法人に係る税額相当額を限度として納付の責任を負う。

c. 連結税額は、連結グループ内の契約により配分される。ただし、子会社に対する配分税額が過少であるときは、資金的な援助と認識し、その子会社が連結グループを離脱するなどの場合、前5年間の援助額を親会社の所得に加算することとされている。

(ホ) 事業年度等

a. 親会社と子会社の事業年度は、同一でなければならない。

b. アメリカの連結納税制度における投資修正(子会社株式の帳簿価額について、その子会社の所得金額又は欠損金額を加算又は減算する修正を行うもの。)のような措置は講じられていない。

(6) 公益法人等

現行法人税法は、財団法人、社団法人、宗教法人、社会福祉法人、学校法人などの公益法人等、人格のない社団等、NPO法人などについては、その営む事業が一般法人の営む事業と競合する場合については、課税の公平性・中立性の観点から、その収益事業から生じた所得に対しては法人税を課税することとしています。現在、収益事業として物品販売業、請負業をはじめ33の事業が定められていますが、近年

公益法人等の各種団体の行う事業内容が次第に拡大し、かつ多様化してきている中で、民間企業が行う事業内容との間に大きな違いがなくなっているのではないかと考えられます。

したがって、現在収益事業とされていない事業であっても民間企業と競合するものについては、これを随時収益事業の範囲に追加していくことが適当です。しかし、そうした対応に限界があるとすれば、公益法人等が対価を得て行う事業については、原則として課税対象とし、一定の要件に該当する事業は課税しないこととするといった見直しなどを行うことも考えられます。いずれにしても、公益法人等が行っている事業には様々なものがあることから、公益法人課税についての見直しを行う場合には、まず、その実態を十分把握する必要があります。

また、本来収益事業に該当する事業であっても、特定の公益法人等が営む一定の事業については、その法的位置付けなどに着目して、課税の対象とされていないものがあります。しかし、課税の公平・中立の観点からは収益事業課税の原則に則ることが適当であり、この制度については、一般法人の営む事業との競合の実態などを踏まえ、そのあり方について検討していくことが必要ではないかとの意見があります。

公益法人等の利子・配当などの金融資産収益については、収益事業に属するものを除き、法人税が非課税とされています。金融資産収益については、会費や寄附金収入とは異なり、公益法人等の段階で新たに発生した所得であって経済的価値においては現在収益事業とされている金銭貸付業から生じた所得と同じであることなどから、公益法人等に対しても一定の税負担を求めてもよいのではないかとの指摘もあります。

なお、一部の公益法人等の活動について批判がなされることがありますが、当調査会としては、公益法人等が課税上の特典を享受していることを十分自覚するとともに、主務官庁が適時適切にその業務運営などの適正化を図ることを強く期待します。

(注) 公益法人等に対する課税については、近年の税制改正において、収益事業課税の適正化の観点から、収支報告書制度の導入や寄附金の損金算入限度額の特例に係る限度額の引下げが行われています。

(資料8) 公益法人等に対する法人税の課税制度の概要

| | |
|--------------------------------|---|
| 課 税 対 象 | 収益事業から生ずる所得に対してのみ課税される。 (注) 収益事業の範囲は、物品販売業等33事業を政令で規定 |
| 適 用 税 率 | 22%の軽減税率 [普通法人の基本税率：30%] |
| 寄 附 金 に 係 る 特 例 | 公益法人等の寄附金の損金算入限度額は、収益事業から生ずる所得の20% (学校法人、専修学校を設置する準学校法人、社会福祉法人及び更生保護法人については50%と年200万円のいずれが多い額)とされている。 |
| み な し 寄 附 金 | 収益事業部門から非収益事業部門への支出は、寄附金とみなすものとされる。 |
| 金 融 資 産 収 益 (利 子 ・ 配 当 等) | 収益事業部門から生じるもののみ課税される。 |

(資料9) 収益事業の範囲

| 収 益 事 業 | | |
|-----------|------------------|--|
| 1. 物品販売業 | 14. 席貸業 | 27. 遊技所業 |
| 2. 不動産販売業 | 15. 旅館業 | 28. 遊覧所業 |
| 3. 金銭貸付業 | 16. 料理店業その他の飲食店業 | 29. 医療保健業 |
| 4. 物品貸付業 | 17. 周旋業 | 30. 洋裁、和裁、着物着付け、編物、手芸、料理、理容、美容、茶道、生花、演劇、演芸、舞踊、舞踏、音楽、絵画、書道、写真、工芸、デザイン(レタリングを含む。)、自動車操縦若しくは小型船舶の操縦(技芸)の教授又は入試、補習のための学力の教授若しくは公開模擬学力試験を行う事業 |
| 5. 不動産貸付業 | 18. 代理業 | 31. 駐車場業 |
| 6. 製造業 | 19. 仲立業 | 32. 信用保証業 |
| 7. 通信業 | 20. 問屋業 | 33. 無体財産権の提供等を行う事業 |
| 8. 運送業 | 21. 鉱業 | |
| 9. 倉庫業 | 22. 土石採取業 | |
| 10. 請負業 | 23. 浴場業 | |
| 11. 印刷業 | 24. 理容業 | |
| 12. 出版業 | 25. 美容業 | |
| 13. 写真業 | 26. 興行業 | |

(7) NPO法人

近年、ボランティア活動・非営利活動の重要性についての認識が高まってきたことなどを踏まえ、平成10年3月にNPO法(特定非営利活動促進法)が成立しました。同法は同年12月に施行され、その附則などにおいて、税制を含めた制度全体の見直しを早期に行うこととされています。

NPO法人は、非営利活動の担い手の一つとして、21世紀に向けて活力のある経済社会を構築していく上で今後その役割を果たしていくことが期待されています。

現在、NPO法による法人格の取得が進み、またNPO法人としての事業初年度を終えたものも出てきており、今後、まずはその活動の内容や業務運営などの実態を十分見極めていく必要があります。

NPO法人制度は、そもそも公の関与からなるべく自由を確保するという制度となっています。NPO法では、行政の裁量を極力排する観点から、申請内容が形式的な要件を満たす場合には、所轄庁は申請団体をNPO法人として認証しなければならないこととされています。一方、税制上の優遇措置を設ける場合については、課税の公平を確保するため相当の公益性を担保する必要性があり、それを判断する基準と仕組みが必要です。諸外国においてもそうした基準や仕組みが備わっています。

例えば、アメリカやイギリスでもNPO法人と同様の非営利団体に対する税制上の優遇措置が講じられていますが、その対象となる団体については、法令などにおいて、その行う事業が慈善・科学・教育などを目的とすることや収入金額のうち一定割合以上の寄附を受けていること、本来目的の活動に実質的にすべての所得が充てられること、活動内容や寄附金、役員に関する詳細な情報を公開することといった様々な基準が定められており、さらに、政治活動、内部関係者との取引や役員の報酬などに厳しい規制が設けられています。また、このような基準に基づいて、アメリカでは内国歳入庁（IRS）が、イギリスではチャリティ委員会が内国歳入庁（IR）などと協議しつつ、審査を行っています。

また、NPO法人に関する税制の問題は、NPO法人制度や公益法人制度のあり方、寄附金税制のあり方、さらには補助金制度のあり方などにも関連する問題であることに留意しなければなりません。

NPO法人に関する税制上の措置については、その実態を見極めた上で、相当の公益性を担保するための基準や仕組みをどのようにするかを含め、広範な観点からその検討を進めていかなければなりません。

(8) その他の課題

多様な事業体に対する課税のあり方

金融システムの改革が進められる中で、資産の流動化や金融商品の多様化を図る観点から、特定目的会社（SPC）や投資法人（旧証券投資法人）といった法人が創出されました。

これらの法人に対しては、他の法人と同様に法人税が課されることとなります。しかし、その機能は、投資家と投資先を結び付ける言わば「導管」にすぎないものであることから、その事業年度に係る利益の配当の支払額が配当可能利益の90%を超えることなど、導管としての実態が確保される場合には、支払配当を損

金算入することとして、その部分については実質的に法人課税を行わないこととしてしています。

また、平成 12 年度においていわゆる S P C 法などの改正により創設された特定目的信託及び投資信託は、S P C が行う資産の流動化や投資法人が行う資産の運用を新たに信託スキームにも認めるものです。信託については、これまで法人税の課税対象ではありませんでしたが、これらの信託は、S P C 及び投資法人と同様の経済的意義を有するものであることから、原則として法人税の課税対象とすることとし、S P C 及び投資法人と同様に導管としての実態が確保される場合には、分配した利益を損金算入することとされました。

このように、金融商品の組成に関する横断的な集団投資スキームの法制度の整備が行われる中で、それぞれの事業体の実質的な事業内容などを踏まえた税制上の措置が講じられてきていますが、これらの取扱いは、民法、商法、その他の私法において規定される「法人」を、法人税の課税対象とするというこれまでの取扱いとは異なるものとなっています。

さらに、近年、外国で設立されるパートナーシップやリミテッド・ライアビリティ・カンパニー（L L C）といったわが国には制度のない外国の事業体が、わが国で事業活動を行ったり、逆に、わが国企業がこうした外国の事業体に投資する例も増加してきています。後に「五 国際課税」でも述べますが、これらのわが国に制度のない事業体に対する課税のあり方も、今後検討する必要が生じてきています。

今後も投資や事業の主体が多様化していくことが予想されますが、法人税の課税対象となる事業体が、法人格の有無により決定されるというこれまでの取扱いについては再検討する必要があり、その事業や投資活動の内容、経済的意義、法的性格などを踏まえ、適切な課税を確保する観点から、その課税のあり方について検討する必要があります。

赤字法人

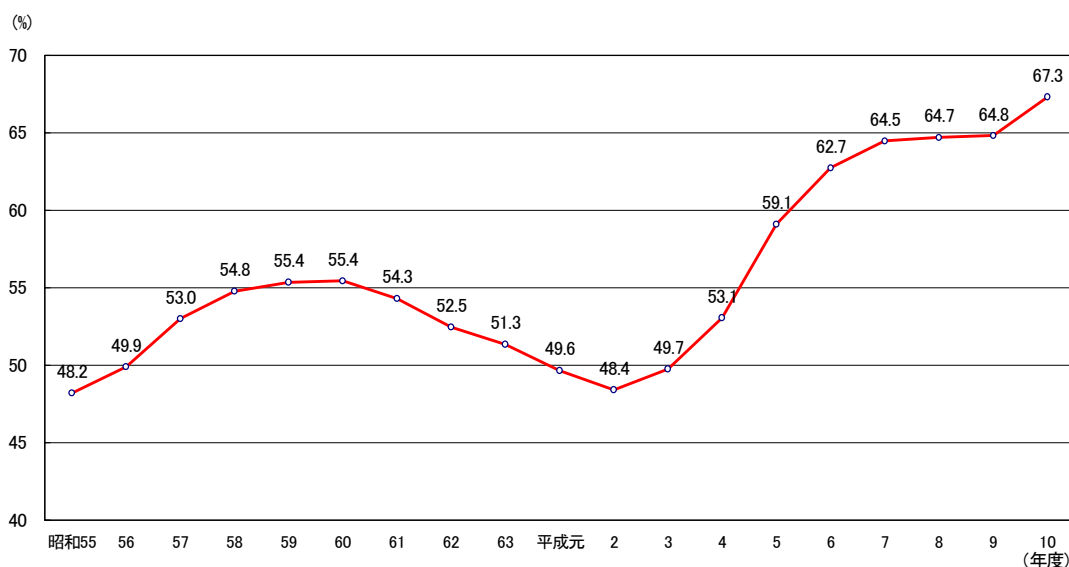
法人税の申告状況を見ると、赤字申告法人が全法人に占める割合は、昭和 50 年代から 5 割前後となっていました。この割合は、いわゆるバブルの崩壊後上昇してきており、平成 10 年分の税務統計では、赤字申告法人は法人全体のうちの約 67% を占めています。また、法人全体に占める赤字申告法人を法人の規模別に見

ると、資本金1億円以下の中小法人ではその約68%が赤字申告法人となっているのに対し、資本金1億円超の大法人では赤字申告法人の割合は約46%となっています。

赤字申告法人となっている理由には様々なものがあると考えられます。近年の景気の影響等により赤字申告となっている法人が多いと思われませんが、企業経営者による私的経費の法人経費化などにより赤字となっているものも含まれ得ることが指摘されています。

赤字法人の問題については、まずは執行面での対応が重要ですが、税制面においても、赤字法人となっている実態を十分見極めた上で、幅広い観点から検討を行っていくことが必要です。

(資料10) 欠損法人割合の推移



| | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|-----------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
| 欠損法人数(千社) | 699 | 748 | 817 | 865 | 899 | 920 | 924 | 935 | 951 | 974 | 1,006 | 1,103 | 1,216 | 1,385 | 1,487 | 1,550 | 1,576 | 1,598 | 1,689 |
| 全法人数(千社) | 1,450 | 1,499 | 1,541 | 1,578 | 1,624 | 1,660 | 1,702 | 1,783 | 1,852 | 1,962 | 2,078 | 2,217 | 2,291 | 2,344 | 2,369 | 2,404 | 2,436 | 2,465 | 2,509 |

(備考) 資料は、「法人企業の実態」(国税庁)による。各年2月1日から翌年1月31日までの間に終了した事業年度についての計数である。

(参考) 同族会社の課税制度

同族会社については、少数の株主が意思決定権を有するため、法人の所得を役員報酬などを通じて分割することや、所得を会社に留保することによって所得税の累進税率を回避することが可能となるといったことが指摘されています。

このような問題に対応して、現行税制上、同族会社の行為計算の否認規定や留保金課税の

制度が設けられています。同族会社の行為計算の否認規定は、同族会社の法人税負担を不当に減少させるような行為や計算が行われた場合、それを修正して適正な課税を行うものです。また、留保金課税制度は、同族会社に対して通常の法人税のほか、一定額を超える内部留保に対して追加的な課税を行うことにより、間接的に配当支出の誘因としての機能を果たしつつ、法人形態と個人形態における税負担の差を調整しようとするものであり、現行の法人税と個人所得課税の基本的仕組みを前提とする以上、今後とも必要な制度です。

2 . 法人事業税

(1) 法人事業税の概要

法人事業税の性格

地方公共団体が供給する行政サービスは、法人の事業活動に様々な形で寄与しています。その受益を定量的に捉えることは難しいことですが、企業に対する直接のサービスのみならず、福祉、教育、環境保全、産業・都市基盤整備、警察や消防・防災など、極めて広範に及んでいます。

法人事業税は、法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たっては地方公共団体の各種の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方に基づいて課税されるものです。昭和24年のシャウプ勧告においても、「事業及び労働者がその地方に存在するために必要となってくる都道府県施策の経費」を負担する税とされています。法人事業税の負担額が法人所得計算において損金に算入されていることも、こうした法人事業税の性格を反映したものです。

このように、法人事業税は、法人に対し、その企業活動により得られる利益を基礎にして税負担を求める法人税とは、課税の根拠、課税客体などを異にしているものです。

現在、法人事業税は、都道府県の税収に対し24%を占めており（平成12年度地方財政計画ベース。なお、昭和35、36年度には50%）、昭和23年に創設されて以来、都道府県の基幹税目として一貫して重要な地位を占めています。

法人事業税の課税の仕組み

イ . 法人事業税の課税標準

法人事業税は、法人の事業活動と地方の行政サービスとの幅広い受益関係に着目して事業に対して課される税であることから、その課税標準は、法人の事業活動の規模をできるだけ適切に表すものであることが望ましいと考えられます。こうした観点などから、電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業にあっては、これらの業の事業活動の規模を適切に表すものとして各事業年度の収入金額が課税標準とされています。しかしながら、その他の事業にあっては、各事業年度の所得及び清算所得によることとなっています。

ただし、事業税のうち所得及び清算所得を課税標準としているものについて

は、地方税法第72条の19の規定により、事業の状況に応じ、資本金額、売上金額、家屋の床面積又は価格、土地の地積又は価格、従業員数等の外形基準を課税標準として用いることができるものとされています。この規定は、原則として所得及び清算所得を課税標準としている事業税の現状を踏まえつつ、事業活動と地方公共団体の行政サービスとの応益関係に着目して事業に課される税であるという事業税の本来の性格に鑑み、外形基準である収入金額を課税標準としている事業以外の事業についても、一定の場合に外形基準を課税標準として用いることができる途を開いているものです。

なお、法人事業税の課税標準である所得は、原則としては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こととなっていますが、必ずしも法人税の所得と一致するものではありません。例えば、法人税においては、内国法人について、国外に源泉のある所得があるときでも、これを国内に源泉のある所得と区分しないで各事業年度の所得に対して課税される制度となっていますが、法人事業税については、地方公共団体の提供する各種の行政サービスと事業活動との受益関係に着目し、地方公共団体の経費の負担を求めるという性格を有することから、国内における所得のみを課税対象とし、外国における所得を課税対象としていないなど、所得計算に当たって法人税の例によらないものがあります。

ロ．分割基準

事業を行う法人の事務所等が二以上の都道府県に所在するときは、それら複数の都道府県が課税権を有することとなるため、当該法人の課税標準である各事業年度の所得及び清算所得又は収入金額を一定基準に従って事務所等の所在する都道府県に分割し、その分割された課税標準について各都道府県が課税権を行使することとされています。この分割の基準となるものを分割基準と言います。

この分割基準については、事業税の課税の根拠が応益原則にあることから、

- ・ 各都道府県内における事業の規模、活動量などを的確に表すものであること
- と
- ・ 税務実務上できるだけ単純かつ明確であること

との考え方により設定されています。

八．申告・調査

法人事業税の徴収は、申告納付の方法によるものとされています。

申告納付は、一般的に、納税者がその納付すべき租税の課税標準及び税額を自ら計算して申告するとともに、その申告した税額を納付することになります。その申告の内容が正当でない場合においては、調査により、税務行政庁がその課税標準及び税額を更正します。また、納税者が申告すべきであるにもかかわらず、これをしなかった場合においては、税務行政庁がその課税標準及び税額を決定することができるものとされています。

しかしながら、法人事業税において課税標準を所得としている法人については、その所得の計算は原則として法人税の所得の計算の例によっているため、納税者が二重の調査を受けるはんさを避けることにより税務行政の簡素化を図る観点から、法人事業税の更正又は決定は、法人税の課税標準を基準として行わなければならないこととされています。したがって、法人税の課税標準について更正又は決定が行われなるときは、地方税法第72条の40の規定により、法人税について更正又は決定を行うよう税務官署へ請求することができることとされていることから、都道府県知事において自ら調査したところに基づいて直ちに法人事業税の更正又は決定をすることはできない制度となっています。

(参考) 法人事業税の沿革等

事業税の前身である営業税は、明治11年(1878年)に、課税客体を諸会社及び卸売業、諸仲買商、並びに諸小売商及び雑商とする府県税として創設され、明治15年(1882年)には、商業のみならず、広く商工業一般に賦課されることとなりました。明治29年(1896年)に、営業税は地方税から国税に移管され、資本金額等の外形基準によって課されることとなり、府県は、国税としての営業税に付加税を課するとともに、国税の営業税の課税対象とされない小営業に対して、府県税としての営業税を課することとされました。大正15年(1926年)には、営業税が廃止され、純益を課税標準とする営業収益税が創設され、府県は、この営業収益税に対して付加税を課するとともに、営業収益税の課税対象とされない業種及び営業収益税の免税点以下の小売業に対して、営業の純益、収入金額、営業用建物の賃貸価格など外形基準を課税標準とする地方税としての営業税を課することとされました。昭和15年に、営業収益税と営業税は統合され、新たに営業の純益を課税標準

とする国税としての営業税が創設されました。

昭和 22 年に、営業税は国税から移譲され、再び道府県の独立税として、法人及び個人の営業に対し、それぞれ、純益又は営業収益を課税標準として課税することとされました。昭和 23 年に営業税はその名称を事業税と改められ、新たに個人の農林業、水産業などの原始産業を課税対象に加えるとともに、別に特別所得税を新設し、自由業などを課税するものとされました。

昭和 24 年の第一次シャウプ勧告において、事業税の課税標準については、「原料等、他の事業から購入したものの価値に、その企業が附加したところの額である」と述べられ、事業税の課税標準を事業の所得によるのではなく、附加価値を採用すべきである旨勧告されました。この勧告を踏まえ、昭和 25 年に、事業税及び特別所得税に代え、道府県税の支柱として附加価値税が創設されました。この附加価値税の課税標準は、事業の総売上から特定の支出金額を控除した金額とされました。その後、昭和 25 年の第二次シャウプ勧告を受け、昭和 26 年に附加価値税の課税標準での加算法の選択的採用などが含まれた地方税法の一部改正がなされ、青色申告の提出を認められている法人については、課税標準を各事業年度の所得並びに当該事業年度中において支払うべき給与、利子、地代及び家賃の額の合計額とする加算法も選択できることになりました。なお、加算法によって課税標準を計算する場合における各事業年度の所得の計算は、原則として法人税法の規定による各事業年度の所得の計算の例によるものとし、給与、地代、家賃及び利子の額は、所得計算上損金に算入されるべきものに限るとされました。しかし、この附加価値税については法律は制定されたにもかかわらず、暫定的に実施を延長した後に、社会経済事情の推移や世論の動向などがその実施を許さず、結局、実施されないままに昭和 29 年に廃止され、それまで暫定的に存続されていた従来の事業税と特別所得税が統合され現行の事業税となりました。

しかしながら、専ら所得を課税標準とする現行の事業税のあり方については、事業税本来の性格などからその改革の必要性が当調査会などにおいて指摘されてきているとこ
ろです。

(2) 法人事業税の現状

負担の水準と税収規模

イ．法人事業税の税率

法人事業税の税率は、収入金額を課税標準とする法人と所得金額を課税標準とする法人とに区分され、標準税率は、

- ・ 収入金額を課税標準とする法人については、1.3%の税率
- ・ 所得金額を課税標準とする普通法人について、所得のうち年 800 万円を超える金額及び清算所得については 9.6%の税率（基本税率）。ただし、所得のうち年 400 万円を超え 800 万円以下の金額については 7.3%、所得のうち年 400 万円以下の金額については 5 %の軽減税率

が適用されます。なお、都道府県は標準税率を超える税率で事業税を課する場合には、その標準税率にそれぞれ 1.1 を乗じて得た率を超えない税率で課することができることとなっています。

このように、所得金額を課税標準とする法人のうち、普通法人の所得のうち年 800 万円以下の金額については軽減税率が適用されていますが、本来法人事業税が受益に応じた税負担であるという観点からは、累進税率ではなく比例税率とするのが適当であると考えられます。この軽減税率は、中小法人は事実上担税力が少ないこと、中小企業対策として税負担を軽減する必要があることに基づくものであるとされていますが、大法人であっても年 800 万円以下の金額に基づいて適用されることとなっており、この点、中小企業対策として適切なものかどうか、こうした観点からも検討を行うことが必要であると考えます。

なお、基本税率については昭和 25 年以降改正されることがありませんでしたが、平成 10 年度税制改正においては標準税率の引下げと軽減税率の適用範囲の拡大を、平成 11 年度税制改正においては、恒久的な減税としての標準税率の引下げをそれぞれ行っています。

（参考）平成 10 年度、平成 11 年度の税制改正について

法人課税については、平成 10 年度税制改正において、経済活動に対する税の中立性を高めることにより、企業活力と国際競争力を維持する観点から、課税ベースの大幅な見直しが行われるとともに、法人税の基本税率が 37.5%から 34.5%に、法人事業税の基本税率が 12%から 11%にそれぞれ引き下げられました。

平成 11 年度税制改正においては、景気情勢に鑑み、わが国企業が国際競争力を十分に発揮できるようにする観点から、法人税の基本税率を 34.5%から 30%に引き下げると

もに、法人事業税についても標準税率が引き下げられ、年 400 万円以下の所得は 5.6% から 5% に、年 400 万円超 800 万円以下の所得は 8.4% から 7.3% に、年 800 万円超の所得及び清算所得は 11% から 9.6% とされました。

□ . 法人事業税の税収規模

法人事業税は都道府県の基幹税目ですが、法人事業税の税収を見ると、ピーク時には約 6 兆 5 千億円 (平成 3 年度決算額) ありましたが、平成 10 年度 (決算額) では約 4 兆 2 千億円、さらに、平成 12 年度 (地方財政計画計上額) では約 3 兆 7 千億円まで減少しており、特に、大都市地域を抱える都道府県において、非常に大きな減少幅となっています。法人事業税の税収が都道府県税収に占める割合も、平成元年度には 43% であったものが、平成 10 年度には 27.5% に、平成 12 年度 (地方財政計画計上額) では 24.0% にまで低下しています。

法人事業税は、現在、原則として法人の所得を課税標準としていることから、景気変動の影響を受けやすく、税収の変動幅が大きくなっています。過去の推移を見ても、法人事業税収は前年度と比べて大きく増加したり、減少したりしており、都道府県の歳出総額が比較的安定的に推移しているのに対し、その変動幅の大きさは特徴的になっています。

法人事業税は都道府県の基幹税目であるため、この税収の不安定性が、都道府県の財政運営に大きく影響しているといえます。

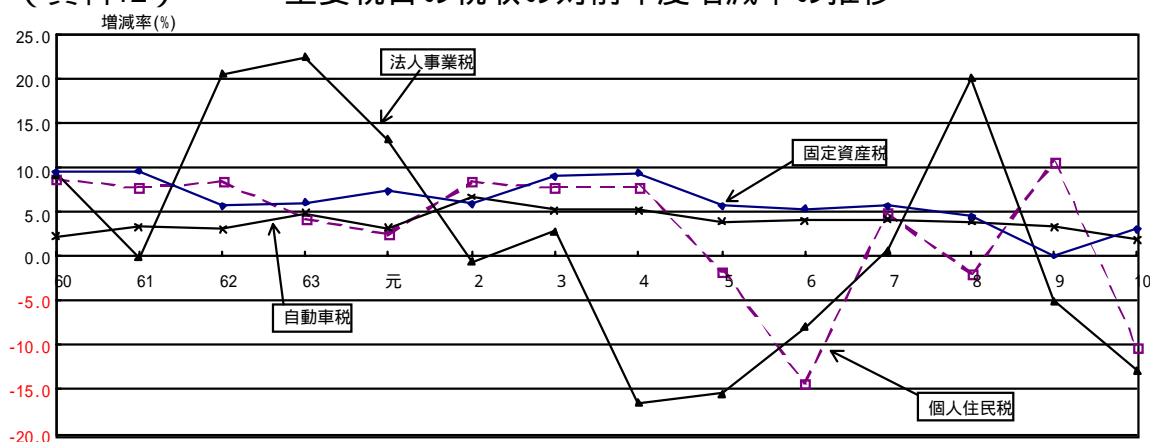
(資料11) 都道府県歳入・税収と法人事業税収の推移

(単位：億円、%)

| | 都道府県歳入総額 | 都道府県税収総額 | | 法人事業税収額 | | |
|----------------|----------|----------|------------|---------|---------|------------|
| | | | 対都道府県歳入総額比 | | 対前年度増減率 | 対都道府県税収総額比 |
| 元年度 | 385,992 | 147,541 | 38.2 | 63,369 | 13.1 | 43.0 |
| 2年度 | 417,479 | 156,463 | 37.5 | 62,926 | 0.7 | 40.2 |
| 3年度 | 440,004 | 161,835 | 36.8 | 64,763 | 2.9 | 40.0 |
| 4年度 | 462,106 | 148,330 | 32.1 | 54,075 | 16.5 | 36.5 |
| 5年度 | 483,603 | 138,779 | 28.7 | 45,680 | 15.5 | 32.9 |
| 6年度 | 491,892 | 136,079 | 27.7 | 42,029 | 8.0 | 30.9 |
| 7年度 | 519,104 | 139,090 | 26.8 | 42,352 | 0.8 | 30.4 |
| 8年度 | 516,394 | 145,915 | 28.3 | 50,840 | 20.0 | 34.8 |
| 9年度 | 509,627 | 149,478 | 29.3 | 48,295 | 5.0 | 32.3 |
| 10年度 | 535,854 | 153,195 | 28.6 | 42,114 | 12.8 | 27.5 |
| 12年度 (地財計画) | ———— | 152,355 | ———— | 36,528 | ———— | 24.0 |

(注) 平成元年度～10年度の数値は決算額、平成12年度の数値は地方財政計画計上額である。

(資料12) 主要税目の税収の対前年度増減率の推移



(注) 各年度とも決算額による対前年度増減率を使用した。

(資料13) 法人事業税収の推移

(単位：億円、%)

| | 元年度 | 2年度 | 3年度 | 4年度 | 5年度 | 6年度 | 7年度 | 8年度 | 9年度 | 10年度 | 左のピーク時に対する | |
|-----|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|------------|-------|
| | | | | | | | | | | | 増減額 | 増減率 |
| 東京 | 15,806 | 14,734 | 14,811 | 11,707 | 9,722 | 8,495 | 8,445 | 10,724 | 9,868 | 9,297 | -6,509 | -41.2 |
| 大阪 | 7,174 | 6,952 | 6,674 | 5,541 | 4,431 | 4,039 | 3,852 | 4,626 | 4,376 | 3,572 | -3,602 | -50.2 |
| 愛知 | 5,010 | 5,538 | 5,232 | 4,411 | 3,577 | 3,206 | 3,279 | 4,019 | 4,395 | 3,384 | -2,154 | -38.9 |
| 神奈川 | 4,463 | 4,505 | 4,171 | 3,289 | 2,760 | 2,537 | 2,578 | 3,039 | 3,019 | 2,380 | -2,125 | -47.2 |
| 全国計 | 63,369 | 62,926 | 64,763 | 54,075 | 45,680 | 42,029 | 42,352 | 50,840 | 48,295 | 42,114 | -22,649 | -35.0 |

網掛け部分は、その都府県のピーク時の税収を表す。
各年度とも決算額による。

課税の概況

わが国の法人の状況を見ると、約3分の2にも及ぶ法人が欠損法人となっており、法人事業税を負担していない状況にあります。

事業活動を行っている法人は、その事業活動の規模に応じて地方の行政サービスから一定の受益を得ているものと考えられますが、事業税のこうした負担の状況は、事業税の性格も踏まえれば、負担の公平という点から見て適当でないと考えられます。

(資料14) 利益法人及び欠損法人の状況

(平成10年度道府県税の課税状況等に関する調より)

| | 法人数 | 利益法人数 | 利益法人比率 | 欠損法人数 | 欠損法人比率 |
|----------|-----------|---------|--------|-----------|--------|
| | 社 | 社 | % | 社 | % |
| 全 法 人 | 2,450,418 | 824,113 | 33.6 | 1,626,305 | 66.4 |
| 資本金1億円以下 | 2,421,271 | 809,046 | 33.4 | 1,612,225 | 66.6 |
| 資本金1億円超 | 29,147 | 15,067 | 51.7 | 14,080 | 48.3 |

(注) 法人数は、平成10年2月1日から平成11年1月31日までの間に事業年度が終了する活動中の普通法人(清算法人及び収入金額課税の適用を受けるものを除く。)である。

(参考) 法人住民税について

地方の法人課税としては、法人事業税以外に法人住民税があります。

法人住民税は、地域社会の費用について、その構成員である法人にも個人と同様幅広く負担を求めるために課される税です。

法人住民税とは、道府県民税と市町村民税における法人課税の総称であり、個人住民税の均等割と所得割に対応するように、均等割と法人税割によって構成されています。具体的には、法人の道府県民税は、資本等の金額に応じて定額で課される均等割と原則的に法人税額を課税標準として課される法人税割(標準税率 5.0%)によって構成されています。また、法人の市町村民税については、資本等の金額と従業者数に応じて定額で課される均等割と原則的に法人税額を課税標準として課される法人税割(標準税率 12.3%)によって構成されています。

法人住民税の主な沿革は、次のとおりです。現行の市町村民税は、昭和 24 年の第一次シャウプ勧告を踏まえ、昭和 25 年に創設されましたが、その際、個人については所得割と均等割を課し、法人については、法人は株主たる個人の事業活動、営利追求のための手段に過ぎず、その所得は個人の所得に帰属するとの同勧告に基づいて、均等割のみの課税とされました。しかしながら、昭和 25 年の第二次シャウプ勧告の指摘を踏まえ、従来、均等割のみの課税とされていた法人に対して、法人税額を課税標準とする法人税割が課されることになりました。その後、道府県に負担分任性のある税目を欠いていることなどの理由により、昭和 29 年に、市町村民税の一部を割いて市町村民税と同様に均等割、所得割、法人税割により構成される道府県民税が創設されました。

現在、法人の道府県民税の税収は、平成 12 年度地方財政計画ベースで約 6 千 5 百億円(うち、均等割が約 1 千 3 百億円、法人税割が約 5 千 2 百億円)となっており、また、法人の市町村民税の税収は、約 1 兆 8 千億円(うち、均等割が約 4 千億円、法人税割が約 1 兆 4 千億円)となっており、地方税において基幹税目として位置付けられています。

このように、法人住民税は、住民たる法人に対して負担分任の観点から税負担を求める基幹税目ですが、法人税及び法人事業税とは、課税の根拠、税の性格、課税客体、さらには課税団体も異なっており、このことに留意することが必要です。

(3) 法人事業税の課題

税収の不安定性

地方公共団体は、福祉、教育、環境保全、産業・都市基盤整備、警察や消防・防災など、幅広い行政サービスを供給しています。地域における住民の日常生活や産業活動を支える地方公共団体の行政サービスは安定的に供給される必要があり、その財源の根幹をなす地方税は、できる限り、安定的で税収の変動が少ないものであることが求められます。

しかし、現行の都道府県の税制は、法人所得に対する課税が大きなウェイトを占めているため、経済情勢の影響を受けやすく、特にバブル経済崩壊以降は、極めて不安定な状況が続いています。

こうしたことから、都道府県の最大の税目である法人事業税に外形標準課税を導入し、応益課税としての事業税の性格を明確にするとともに、都道府県税収の安定化を図ることが重要な課題となっています。

経済の活性化、経済構造改革の促進

経済のグローバル化、ボーダレス化が進む中で、国際的な競争が激しくなるに伴い、我が国の経済構造を改革して、国際競争力を強化し、活力ある社会を築いていくことが重要な課題となっています。そのためには、企業が努力し、利益をあげる意欲を阻害しないような環境を整えることにより、経済の活性化を促すことが重要です。

法人事業税への外形標準課税の導入を図り、薄く広く税負担を分担する仕組みに改革していくことは、企業の努力の成果としての所得に集中的に税負担がかからないこととなり、企業経営の効率化や収益性の向上につながるため、こうした経済構造改革にも資するものと考えます。

同時に、地方公共団体においては、産業基盤の整備などによって産業の振興を図るための行政サービスのみでなく、地域経済の振興を目指して、地域における生活機能、環境、文化など固有の地域資源を活かしながら地域に根ざした多様な経済活動の活性化を図るための行政サービスの提供に取り組んでいくことに重点が移りつつあります。その意味で、地方公共団体が、産業の振興のみならず、人的サービスなどの多様な行政サービスを提供し、地域の経済活動の活性化を図り、その成果（経済活動量の増加）に応じて安定的に税収が増加するという関係を築

くことが望ましいところです。

この点からも、地域での経済活動量に応じて課税する仕組みである外形標準課税の導入が望まれています。

なお、外形標準課税の導入については、雇用・投資などに影響を与え、経済の活性化を妨げることもあるのではないかと、また、法人の負担能力という点から慎重に考えるべきではないか、という意見がありました。

法人事業税への外形標準課税の導入については、現行の地方税法が制定されて以来、税収の安定化、応益課税としての税の性格の明確化、税負担の公平化などの観点から長い間検討が続けられてきていますが、近年、その検討の必要性が特に高まっています。

(4) 法人事業税への外形標準課税の導入

外形標準課税の導入

イ．これまでの検討経緯

昭和 25 年に法定化された附加価値税が昭和 29 年に施行されないまま廃止された後、当調査会においても、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所得以外の何らかの基準によって把握して事業税を課税すべきとの観点から、外形標準課税の検討が積み重ねられてきました。具体的には、昭和 39 年 12 月の「今後における我が国の社会、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」や、昭和 43 年 7 月の「長期税制のあり方についての答申」、平成 8 年 11 月の法人課税小委員会報告などにおいて、加算法による所得型付加価値を課税標準として用いることを中心として検討を行ってきました。

この間、地方公共団体においても、外形標準課税の導入が検討され、昭和 52 年には全国知事会において、地方税法第 72 条の 19 に基づき、各都道府県の条例によって、加算法による所得型付加価値を外形基準とし、既存の所得基準と併用する形で外形標準課税を実施する案が提示されています。

当調査会では、「平成 10 年度の税制改正に関する答申」において、「地方の法人課税については、平成 10 年度において、事業税の外形標準課税の課題を中心に総合的な検討を進めることが必要」とし、これを受けて平成 10 年 4 月に地

方法人課税小委員会を設置し、専門的、理論的な検討を行ってきました。平成11年7月には、地方法人課税に係る改革の必要性や外形標準課税の意義を整理した上で、外形標準課税を導入する場合に望ましいと考えられる外形基準や課税の仕組みのあり方、さらに、改革に伴う諸課題について、同小委員会が報告を取りまとめました。

その後、総会での議論を踏まえ、平成11年12月の「平成12年度の税制改正に関する答申」においては、「地方税のあり方として望ましい方向の改革であり、景気の状態等を踏まえつつ、できるだけ早期にその導入を図ることが望ましいと考えます。そのため、望ましい外形基準として、小委員会報告に示された四つの類型（事業活動価値（仮称）、給与総額、物的基準と人的基準の組合せ、資本等の金額）を中心に、具体的な課税の仕組みや外形標準課税の導入に伴う税負担の変動、中小法人の取扱い、雇用への配慮、適切な経過措置など導入に当たっての諸課題等について、当調査会として、引き続き、導入に向けた具体的な検討を進めていく」とされました。

ロ．諸外国の状況

諸外国においても、地方公共団体の行政サービスに対する費用をサービスの受益者となる企業が分担するという考え方の下、地方公共団体が所得以外の基準によって法人課税を行っている例があります。

アメリカについては、例えば、ミシガン州においては、利潤、賃金、純支払利子、減価償却費の外形基準を課税標準とした単一事業税が課税されています（単一事業税については、ミシガン州における景気好況による財政余剰の発生に伴い、2.3%の税率を毎年0.1%ずつ引き下げることとする法律が1999年（平成11年）に成立しているところです。なお、減税政策の性格上、財政調整基金が2億5,000万ドルを下回る年の翌年はこの税率引下げ措置は停止することとなっています。）。このほか、ニューハンプシャー州の企業事業税など、州レベルで外形標準課税を実施している例があり、これら以外の州においても新たに導入を検討している州があります。

ドイツにおいては、営業収益及び営業資本に課税する営業税、フランスにおいては、給与総額及び資産価値に課税する職業税、オーストリアにおいては、給与総額に課税する賃金総額税があります。

このうち、ドイツ営業税やフランス職業税については、近年、見直しが行われていますが、この点については、ドイツにおいては、法人所得に対する実効税率がそもそも国際水準に比して高い上に営業資本税が課税されていましたが、旧東独地域に営業資本税が課税されていなかったことを踏まえ、営業税の大宗を占める営業収益税は存続させた上で、1998年（平成10年）に営業資本税を廃止したものです。また、フランスにおいては、長引く失業問題に対応するための週35時間労働制の導入を契機に、給与総額に課税する部分について2003年（平成15年）に廃止する予定で段階的縮減が進められておりますが、職業税の重要な部分を占める資産価値に対する課税は継続しています。

一方、イタリアにおいては、地方分権を推進するため独自の地方税源を付与する観点、中小企業における負債依存体質を改善し自己資本比率を高め経済構造改革を進めるという観点、税制を簡素化するという観点などから、1998年（平成10年）に州生産活動税が創設され、新たな外形標準課税として実施されています。

このように、外形標準課税をめぐる動向については、各国それぞれ固有の事情によって異なっています。また、こうした各国における課税標準のあり方などについても、非常に多様です。これは、各国ごとに、それぞれの社会経済や歴史などを背景として作り上げられたものです。したがって、我が国においても、これまでの経緯や地方公共団体の役割などを踏まえて、我が国の実情にふさわしい外形標準課税のあり方を検討することが適当です。

外形標準課税の意義

イ．地方分権を支える安定的な地方税源の確保

地方公共団体が提供する住民の日常生活や産業活動を支える幅広い行政サービスは安定的に供給されることが必要であり、地方公共団体の自主財源の根幹をなす地方税は、できるだけ安定的で、変動の少ない税であることが望まれます。外形標準課税の導入は、税収の安定性を向上させるとともに、地方税としての自主性を高めることとなり、地方分権を支える地方税体系を構築する上で重要な役割を果たすことになると考えます。

また、都道府県においては、自らの課税努力により確保する税目が少ないことから、外形標準課税の導入は、実質的な意味でも都道府県独自の基幹税を持

つことにつながり、地方自治のあり方として望ましいものであると考えます。

なお、応益課税の負担を求めるという観点からは、地方公共団体は、より一層の情報公開と説明努力を必要とすることから、外形標準課税の導入は、責任のある地方自治の構築に資するという指摘もなされています。

ロ．応益課税としての税の性格の明確化

法人事業税本来の性格を踏まえれば、その課税標準は、法人の事業活動の規模をできるだけ適切に表すものであることが望ましいところです。

しかしながら、現行の法人事業税は、原則として法人の所得を課税標準としているため、事業活動の規模との関係が適切に反映されず、本来の応益課税の性格から見て、望ましいあり方になっていないところです。

法人事業税への外形標準課税の導入は、事業税本来の性格の明確化を図るという観点からも、大きな意義を有する改革になるものと考えます。

ハ．税負担の公平性の確保

我が国の法人の状況を見ると、約3分の2にも及ぶ法人が欠損法人となっており、法人事業税を負担していない状況にあります。事業活動を行っている法人は、その事業活動の規模に応じて、地方の行政サービスから一定の受益を得ているものと考えられ、事業税の性格を踏まえれば負担の公平という観点から見て適当でないという指摘があります。また、欠損法人をはじめ、事業活動規模に比して所得が少ない法人は、その事業活動規模にふさわしい事業税を負担しておらず、事業活動規模に比して所得が大きい法人の負担が大きくなっています。また、同一法人でも、特別損益の影響も含めて、年度間での納税額が大きく変動し、事業活動規模を反映したものとなりにくい状況にあります。

外形標準課税の導入により、地方公共団体の行政サービスから受益を得ている法人が、その受益に応じて、薄く広く税負担を分担する仕組みに改革していくことは、税負担の公平の観点からも重要です。

さらに、事業活動規模に応じて税を負担することとなり、応益原則による地方税の負担をより公平に分担する税制の構築につながるものと考えます。

このような観点から外形基準による課税の例外は極力少なくすることが求められます。

二．経済の活性化、経済構造改革の促進

外形標準課税の導入は、所得に係る税負担を相対的に緩和することとなり、法人全体で薄く広く税負担を分かち合うこととなります。このため、所得に比例して税負担が増加する現行の所得基準による課税よりも、外形基準による課税の方が、より多くの利益をあ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資するものと考えられます。したがって、その導入は、そのような効果を通じて、経済の活性化、経済構造改革の促進に資することが期待できます。なお、外形基準の採り方によっては、経済の活性化を妨げるのではないかという意見もありました。

また、外形標準課税により税負担が薄く広く、かつ、安定的なものとなることは、企業にとって計画的な経営を行いやすくする面もあるのではないかと考えられます。

望ましい外形基準のあり方

イ．外形基準の四つの類型の特徴等

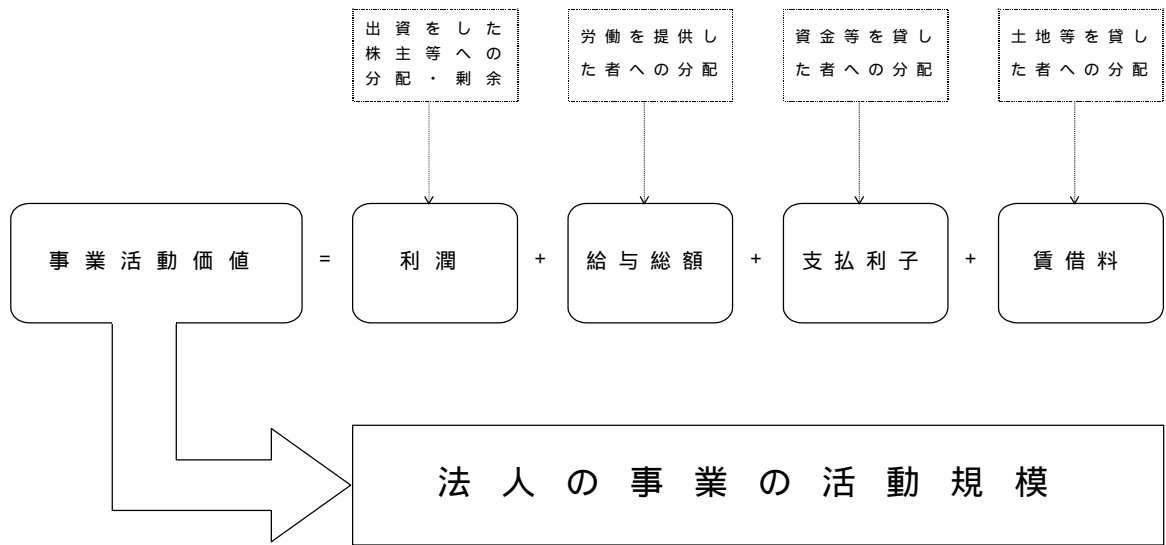
当調査会としては、平成 11 年 7 月の地方法人課税小委員会報告において「事業活動規模との関係、普遍性、中立性」、「簡素な仕組み、納税事務負担」という観点から望ましいとされた四つの外形基準について、さらに同小委員会を中心に各外形基準の課税の仕組みについて検討を行うとともに（〔補論 1〕参照）それぞれの特徴等を整理しました。

(1) 事業活動価値

- a．法人の事業活動の規模は、その事業活動によって生み出された価値の大きさという形で把握することが可能と考えられます。

事業活動によって生み出された価値の算定については、生産要素である労働、資本財及び土地等への対価として支払われたものが当該価値を構成すると考えられることから、法人の各事業年度における利潤に、給与総額、支払利子及び賃借料を加え、通算することによって行うことができます（この方式によって算定したものを以下「事業活動価値」（仮称）と言います。）。

(資料 15) 事業活動価値 (仮称)



(資料 16) 事業活動価値の内訳 (平成元～10年度の平均値)

| 利潤 | 給与総額 | 支払利子 | 賃借料 | 合計 |
|--------|---------|---------|--------|----------|
| 25.0 兆 | 188.5 兆 | 26.6 兆 | 23.5 兆 | 263.6 兆 |
| (9.5%) | (71.5%) | (10.1%) | (8.9%) | (100.0%) |

(注) 1. 平成元～10年度法人企業統計年報から算出し、区分は次によった。

利潤 = 税引前当期純利益、給与総額 = 役員給与 + 従業員給与 + 福利厚生費、
支払利子 = 支払利息・割引料、賃借料 = 動産・不動産賃借料

2. 農林水産業、鉱業及び金融保険業に係るものは、含まれていない。

- b. 事業活動価値は、事業活動によって生み出された価値に着目して法人に負担を求める税の課税標準として、法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示すと同時に、各生産手段の選択に関して中立性が高いものとなると考えられることから、外形基準としては理論的に最も優れていると考えられます。
- c. 課税ベースが広く、安定的であるため、企業にとっても計画的な経営を行いやすくする面と地方分権を支える安定的な地方税源の確保に資する面を有していると考えられます。
- d. 事業活動価値については、外形基準を導入した場合に予想される税負担の変動についても、他の基準の場合よりも、業種区分ごとのばらつきが比較的小さくなる傾向があると考えられます。

e . なお、基本的には、法人事業税全体をこれによって課税する仕組みとすべきと考えますが、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と考えます。

f . 事業活動価値については、消費型付加価値を実質的な課税ベースとする消費税・地方消費税が既に存在していることとの関係や、給与総額、支払利子及び賃借料に関する課税標準算定のための納税者や課税庁の事務負担の問題が生じるほか、人材派遣業の活用など企業のアウトソーシングの実態などを踏まえれば、課税標準を割り振らなければならない場合も生じるなど、慎重な検討が必要ではないかとの意見がありました。また、様々な配慮から適用除外などの特例措置が設けられれば、薄く広く税負担を分担するという理念から離れた不公平な税制となるおそれがあるのではないかという意見がありました。これらについては、引き続き留意していくことが必要と考えます。

g . なお、売上高から仕入高を控除する方法により事業活動によって生み出された価値を算定し、これに基づいて課税する仕組みが外形標準課税として考えられるのではないかとの意見がありました。この方法は、制度的に消費者に負担を求める消費課税とならざるを得ないのではないかと考えられ、企業課税としての法人事業税の外形標準課税に含めて検討することはなじまないものと考えます。

このように、事業活動価値は、法人の事業活動の規模を表す外形基準としては、理論的に最も優れていると考えられることから、他の類型において所得基準を併用する場合、事業活動価値に近似するように構成すれば理論的により適切であると考えられます。

(ロ) 給与総額

a . 給与総額は、法人の人的活動量を示すこと、事業活動価値のおおむね7割を占め事業活動の規模を相当程度反映していること、実務上の簡便性に優れていることを踏まえ、外形基準として採用することも考えられます。さらに、事業活動規模を適切に反映させるという観点から、給与総額による課税のみでなく、所得基準による課税を併用することが適当と考えられ、この場合に事業活動価値における利潤のウェイトと同じように併用すれば、

事業活動価値の簡便な方式とも観念できます。

- b. また、事業活動価値に近似する仕組みとしての所得基準の併用の割合を、更に高くした場合には、後述する負担の激変の緩和及び中小法人に対する配慮方策に資するものと考えられます。

(八) 物的基準と人的基準の組合せ

- a. 給与総額は、人的な活動量を中心として事業活動の規模を表す基準ですが、これに、事業活動価値の構成要素である支払利子及び賃借料と一定程度相関性のある物的基準を組み合わせて用いることにより、事業活動の規模を相当程度総合的に表す仕組みとなると考えられます。この場合、両基準の比重を事業活動価値に近似させることにより、理論的には事業活動規模をより適切に表すとの観点から検討すべきであると考えられます。
- b. また、物的基準と人的基準の組合せによる課税については、事業活動規模を適切に反映させるという観点から、所得基準による課税を併用することが適当と考えられますが、この場合に事業活動価値における利潤のウェイトと同じように併用すれば、事業活動価値の簡便な方式とも観念できます。
- c. また、事業活動価値に近似する仕組みとしての所得基準の併用の割合を、更に高くすることとすると、後述する負担の激変の緩和及び中小法人に対する配慮方策に資するものと考えられます。

(二) 資本等の金額

- a. 資本金に資本積立金を加えた金額(以下「資本等の金額」と言います。)も、法人の規模をある程度表しており、事業活動の規模もある程度示すものであると考えられ、納税・課税事務の負担の少ない簡素な課税の仕組みとして、資本等の金額に着目した仕組みを考えることができます。
- b. しかし、法人の事業活動規模を適正に反映させるという観点からは、法人事業税全体をこの形に改革することは現実的ではなく、所得基準による課税や他の外形基準による課税と組み合わせて用いるよう検討すべきであると考えます。

(参考) その他の外形基準

東京都や大阪府において導入される銀行業等に対する外形標準課税の課税標準は、業務粗利益ですが、これは、一般の企業においては、売上総利益に相当するものと考えられます。

売上総利益については、企業会計上の位置付けも明確であることなどから課税標準として活用することも考えられるのではないかという意見もありました。

しかし、

- ・ 事業活動価値の算定に当たっては、現行の法人税の所得計算を活用できますが、売上総利益の算定については、「売上原価」と「販売費及び一般管理費」の区分処理が企業によって異なり、企業会計の慣行を変えざるを得なくなるなどの問題
- ・ 製造部門と販売部門が分離している場合、原則として、製造部門は売上原価として課税対象から外れることとなり、地方税の応益課税の観点から問題があるとの指摘がありました。

(資料17) 各外形基準の特徴等

| | 事業活動価値(仮称) | 給与総額 | 物的基準+人的基準 | 資本等の金額 | (参考) 売上総利益 |
|-------------|---|--|--|--|---|
| 特 徴 等 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示し、法人の事業活動規模を表すものとして最も理論的。 ・ 各生産手段の選択に関して中立的。 ・ 課税ベースが広く、安定的。 ・ 課税・納税事務の複雑化につながらないよう検討することが必要。 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 法人の人的活動量を示す。 ・ 給与総額は事業活動価値の7割を占めることから、簡便な基準として事業活動価値を代替。 ・ 所得基準と併用する場合には、事業活動価値に近似する仕組みとして性格付けられる。 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 物的側面と人的側面の両面から事業活動量をとらえており、事業活動の規模を相当程度総合的に表す。 ・ 所得基準と併用する場合には、事業活動価値に近似する仕組みとして性格付けられる。 ・ 使用者課税を前提とした場合、物的基準の把握について工夫が必要。 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 法人の事業活動規模がある程度示す。 ・ 資本等の金額それ自体は、簡素な基準であり課税及び納税事務の負担が少ない。 ・ 所得基準による課税や他の外形基準による課税と組み合わせることを基本として考えることが適当。 | <ul style="list-style-type: none"> ・ 課税ベースが広く、安定的。 ・ 企業会計上の位置づけが明確。 ・ 売上原価に区分するのが販売費・一般管理費に区分するのが明確でないものが存在。 ・ 売上原価と比較して、販売費・一般管理費の比重の高い業種の負担が大きくなることが想定されるのではない。 |

以上のように、当調査会としては、事業活動価値が理論的に最も優れているとの考え方に留意しつつ、さらに事業活動価値を含めた各外形基準案について、納税・課税事務負担の観点から検討を進めていくことが適当であると考えます。

□. その他

(1) 個人及び収入金額課税法人の取扱い

個人の事業については、事業税の性格に照らして考えれば、本来のあり方

としては、法人の事業と同様に扱うべきであります。個人の会計処理の面における法人との格差や申告納付制度への移行に伴う事務負担の増加といったことを考慮しつつ、今後、検討すべきものと考えられます。

また、法人事業税においては、現在、電気供給業、ガス供給業、生命保険業及び損害保険業の4業種について、所得基準による課税によっては事業の活動規模を十分に反映できないため、収入金額に基づく外形標準課税が行われています。したがって、これらの業種については、基本的には現行の仕組みを維持することとしますが、今後、具体的な外形標準課税の導入の状況などを踏まえて検討する必要があるのではないかと考えます。

(参考) 個人事業税について

個人事業税は、個人の行う第一種事業(物品販売業、製造業などの37業種)、第二種事業(畜産業、水産業、薪炭製造業の3業種)及び第三種事業(医業、弁護士業などの31業種)に対し、前年の不動産所得及び事業所得を課税標準として事務所又は事業所所在の都道府県において、その個人に課するものです。標準税率については、第一種事業について5%、第二種事業について4%、第三種事業については5%(ただし、あん摩、はり、きゅうなどの医業に類する事業などについては3%)となっており、標準税率の1.1倍が制限税率とされています。個人事業税の賦課徴収は、都道府県知事はその課税標準額、税額などを決定し、納税通知書を納税者に交付することによって、納税関係を確定する方法(普通徴収)によって行います。税収規模は、平成12年度地方財政計画ベースで約2,300億円となっています。

個人事業税における課税対象事業のあり方などについては、今後、社会経済情勢の変化に伴い適宜見直しを検討すべきであると考えられます。

(ロ) 税率

外形標準課税に係る税率構造のあり方については、受益に応じた税負担という観点から、基本的に、累進税率ではなく、比例税率とするのが適当です。

また、課税ベースが極めて大きな数値となるため、広い課税ベースに対して低い税率で課税が行われることになるものと考えます。

(ハ) 欠損金の繰越控除制度

法人事業税の課税標準は、税の性格からして、各事業年度における法人の事業活動規模を表すものとして用いられるべきであり、外形基準に併せて所

得基準が用いられる場合にあっては、その所得については欠損金の繰越控除制度を適用する前のものとするのが適当と考えます。

(二) 国境税調整の問題

国境税調整に関しては、法人事業税は事業活動を行う企業が負担者となる直接税であることから、現行の法人事業税についても国境税調整は行われていませんが、輸出に対する中立性を確保する観点から輸出に対する政府の補助及び直接税の免除を禁止しているWTO協定の存在を考えれば、外形標準課税を導入した場合においても、法人事業税において国境税調整を行うことは不適當であると考えます。

また、国境税調整を行うこととすれば、基本的には、制度を地方の間接税として仕組むしかありませんが、このことは、行政サービスの受益は企業が受けるにもかかわらず、その受益の対価を消費者に負担させることとなり、企業課税の検討として適当ではないものと考えます。

(ホ) 地方公共団体の課税の自主性

地方分権の時代においては、行政サービスの受益と負担との関係を各地方公共団体において判断し、地方公共団体が自主的・主体的に行財政運営を行うことが必要であることから、外形標準課税を導入する場合には、各都道府県が税率設定について、自由度を有する仕組みとすることも重要です。

課税標準については、各都道府県ごとにこれが異なることとなると、複数の県で事業を展開している法人の納税事務負担の増大などの問題があり、外形基準を導入する場合については全国共通のものとするのが適当です。

(参考) 銀行業等に対する外形標準課税

平成12年3月に東京都において、また、同年5月に大阪府において、銀行業等に対して次のような仕組みが地方税法第72条の19を根拠に導入されました。

- ・ 納税義務者 銀行業又はこれに類する事業を営むもの。ただし、事業年度末の「資金量」の残高が5兆円以上の法人
- ・ 課税標準 事業年度末の「業務粗利益」
- ・ 税率 3% (ただし、「特別法人」については2%)
- ・ 分割基準 現行事業税の分割基準を適用

- ・ その他 5年間の時限措置

こうした制度については、「銀行業等に対する東京都の外形標準課税について」（平成12年2月22日閣議口頭了解）に示されているような問題を孕むものと考えられるため、あくまで、全国共通で幅広い業種において外形標準課税を導入することが適当です（〔補論2〕参照）。

改革に伴う諸課題

イ．外形標準課税の導入に際しての課題

(イ) 外形標準課税の導入に伴う税負担の変動

課税の方法を変更し、薄く広く税負担を分担するという考え方に立って外形標準課税を導入すれば、基本的には一定の範囲で税負担の変動が生じるのは避けられません。この場合に生じる税負担の変動については、事業活動規模に比して所得が多い法人であるかどうか、あるいは、課税標準とされた外形基準に係る生産要素を多く用いる法人であるかどうかなどによって異なります。また、欠損法人について新たな負担が生じるという点についても、その負担は、各法人の事業活動の規模に見合ったものにとどまるものであることに留意する必要があります。

このような外形標準課税の導入に伴う税負担の変動については、税負担能力に配慮するなどの観点から、所得基準による課税と外形基準による課税とを併用して負担の変動幅を縮小することが適当です。

(ロ) 納税事務負担

納税事務負担などに係る実務上の課題については、課税の公平性や中立性の確保の観点との整合性も考えながら、課税標準の内容や納税手続などを工夫することにより、簡素化を図っていくことが可能と考えます。当調査会で検討した外形基準の四つの類型については、損益計算書などの財務諸表や現在法人が作成を義務付けられている法定資料などを活用した簡素な納税手続の仕組みを整えることが可能であると考えられます。

(ハ) 既存の地方税との関係

法人事業税の課税標準に外形基準を導入する場合には、外形基準の採用の仕方によっては、既存の地方税との関係で所要の調整を行う必要が生じる場

合も考えられます。ただし、そのような場合においても、個人・法人を通じた地方税全体の税体系について十分留意することが必要であると考えられます。

ロ．税負担等への配慮に関する課題

(1) 中小法人の取扱い

中小法人は、一般的に、収益性が低く、担税力も弱いケースが多いと考えられることから、外形標準課税の導入に当たっては、中小法人についての特別な配慮が必要ではないかとの指摘があります。

この点については、外形基準による課税は、本来、事業活動規模に応じた課税を行うものであるため、事業活動規模が小さい法人の場合は、それに見合った税負担にとどまるものである点を基本として考えるべきです。したがって、外形基準による課税の下では、利益計上法人の場合、例えば、中小企業と大企業が同額の利益を計上していれば中小企業の方が税負担は低くなるということとなります。しかしながら、規模が小さな法人については、課税の中立性・公平性の確保の観点や、応益原則に基づいた薄く広い税負担の実現という観点を踏まえつつ、その担税力に配慮することが適切と考えられることから、外形標準課税の導入の際には、中小法人に対する一定の配慮を行うことが必要ではないかと考えます。

考えられる方策としては、軽減税率方式、基礎控除方式、免税点方式、導入率変更方式などがありますが、外形標準課税の導入意義や各配慮方策の本来の趣旨などを踏まえ、薄く広く税負担を求めるという観点から検討することが適切であると考えます。

また、所得基準による課税と外形基準による課税とを併用することによって欠損法人をはじめとする収益性の低い法人の税負担の増加を緩和することとすれば、それは、中小法人の税負担に配慮する措置にもなるのではないかと考えられます。

(資料 18) 各配慮方策の効果の特徴

| | 軽減税率方式 | 基礎控除方式 | 免税点方式 | 導入率変更方式 |
|----|---|--|--|--|
| 概要 | 一定条件を満たすものについて、低い税率を適用するもの | 課税標準から一定の額を控除するもの | 免税点以下のものについて、課税を行わないこととするもの | 一定条件を満たすものについて、外形基準による課税の適用率を低くするもの |
| 特徴 | <ul style="list-style-type: none"> 軽減税率の対象となる法人を含め、全ての法人に対して薄く広く負担を求めることができる。 課税庁の事務負担が他の方式と比べて、大きいのではない。 | <ul style="list-style-type: none"> 課税標準が基礎控除額以下の法人については、納税義務が生じない。 課税標準が基礎控除額以上の法人の税額も軽減される。 免税点方式に比べ、課税標準が基礎控除額を超えた段階から税負担が急激に増加することはない。 薄く広く税の負担を求めるといふ外形標準課税の導入意義にそぐわないのではない。 | <ul style="list-style-type: none"> 課税標準が免税点以下の法人については、納税義務が生じない。 課税標準が免税点を超えた段階から急激に税額が増加する。 薄く広く税の負担を求めるといふ外形標準課税の導入意義にそぐわないのではない。 | <ul style="list-style-type: none"> 税負担の変動幅を緩和することになる。 導入率が低いと外形標準課税の導入意義が薄れるのではない。 |

(ロ) ベンチャー企業の取扱い

創業期の法人（いわゆるベンチャー企業）については、創業から初期投資を回収するまでの期間は利益をあげにくい場合があると考えられることから、外形標準課税がその発展の支障となる可能性があるのではないかと指摘があります。

しかしながら、ベンチャー企業は、多くの場合、中小法人に該当するものと考えられることから、中小法人の税負担に対する配慮措置によって対応することが可能ではないかとも考えられますが、ベンチャー企業の育成が地域経済にとっても課題となっていることを踏まえつつ、更なる政策的配慮が必要かどうか、今後具体的に検討する必要があります。

(ハ) 雇用への配慮

外形標準課税を導入する場合に給与総額を用いることが考えられます。応

益課税の税の性格から、課税標準は法人の事業活動の規模を適切に表すものが望ましく、給与総額は法人の人的活動量を客観的かつ公平に示すものの一つと考えられることから、これを課税標準とすることにも合理性があります。また、例えば、事業活動価値の場合、課税の対象とされているものは、法人の事業活動によって生み出された事業活動価値全体であり、結果として分配される給与総額そのものではないことに留意することが必要です。

一方、外形基準に給与総額を用いる場合に、雇用に関するコストアップを招き、雇用や給与水準に影響を及ぼすのではないかという点に留意することは、重要であると考えます。

外形標準課税の導入に当たっては、雇用への影響を極力少なくするよう十分留意し、具体的な課税の仕組みを検討することが必要であると考えます。

(二) 経過的な措置

外形標準課税の導入については、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ましたが、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などの観点から、導入当初は所得基準の併用率を高く設定した上、段階的に併用率を引き下げる方法など、適切に経過的な措置を講じていくことも必要であると考えます。

導入の時期

法人事業税への外形標準課税の導入は、地方分権を支える安定的な地方税源の確保に資すること、応益課税としての税の性格の明確化につながるとともに、地方の行政サービスによって受益を得ている法人が薄く広く税を負担することを通じて、税負担の公平化につながること、さらに、所得に係る税負担を相対的に緩和することとなり、より多くの利益をあげることを目指した事業活動を促し、経済の活性化、経済構造改革の促進に資すること等の重要な意義を有する改革であり、極めて厳しい地方財政の現状等を踏まえれば、すべての都道府県において幅広い業種を対象に、薄く広く負担を求める外形標準課税について、景気の状況等を踏まえつつ、早期に導入を図ることが必要です。

外形標準課税の導入に当たっては、導入に伴う税負担の変動、中小法人等の取扱いなどの諸課題に対応するとともに、課税団体である都道府県が納税者である法人などに対し外形標準課税に関する理解を得るための取組みを一層積極的に

進めることが重要であると考えます。

(5) 社会保険診療報酬に係る課税の特例措置

社会保険診療報酬については、昭和 27 年の国会審議における議員修正により非課税措置が講じられ、当該措置が現在に至っています。

この特例措置については、事業を行っている以上、事業税は公平に課税されるべきものであり、その所得が非課税となっていることは、他の事業者にとって不公平感を招くものとなっています。また、社会保険診療報酬に係る課税の特例措置の取扱いについては、国税において、社会保険診療に係る経費について概算経費率制度を採用し、一定の見直しが行われてきています。

このようなことから、事業税における社会保険診療報酬に係る課税の特例措置については、累次の当調査会の答申などにおいて示されているとおり、税負担の公平を図る観点から、その見直しを検討することが必要です。

[補論 1] 外形基準について

1. 事業活動価値の考え方

各外形基準のうち、事業活動価値については次のように考えることもできるのではないかとという指摘がありました。

- ・ 企業の事業活動は、民間資本・労働・土地・技術など及び行政によって提供される広義の社会的インフラを利用して、付加価値を生み出します。理論上、応益課税の観点からは、行政の提供する社会的インフラが生み出す付加価値を課税対象とすべきです。しかし、現実には当該付加価値は他の生産要素と分離して捕捉することは技術的に困難です。このため、行政の提供する社会的インフラの貢献分が他の生産要素に分属するものと想定し、これらに課税する方法が考えられます。

この場合、行政の提供する社会的インフラを除いた他の生産要素に対し、広く比例的、中立的に課税するものが事業活動価値であると考えられます。

- ・ また、事業活動価値の構成要素である給与総額、支払利子及び賃借料が損金に算入されるため、これらが増加すると、利潤がその分減少し、結果として事業活動価値そのものの額は変化しないため、企業の各生産手段の選択に関して中立性が高いものと考えられます。

(資料19) 事業活動価値の構成要素のうち、損金に算入されるものと利潤の関係

1 損金と利潤の関係

原則として、

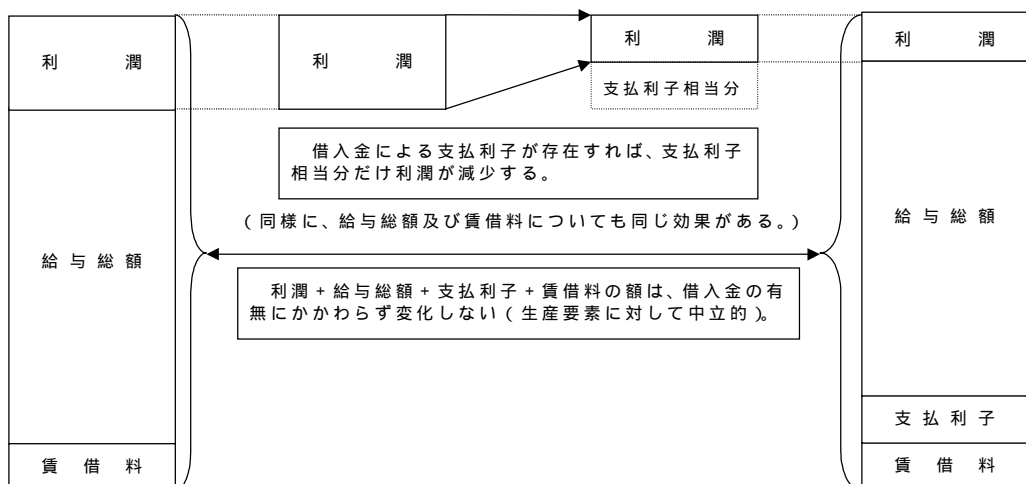
損金の増加 利潤の減少
 損金の減少 利潤の増加

2 具体的事例（支払利子と利潤の関係）

借入金の有無の違いによる事業活動規模について（借入金の有無以外は、条件が同じとする。）

借入金がない場合

借入金がある場合



2. 各外形基準の仕組みの検討

各外形基準の課税の仕組みについては以下のように考えることが適当です。

(1) 事業活動価値

課税標準の構成要素については、次のように考えることが適当です。

「利潤」は、納税側・課税側双方にとって簡便で、正確性を期すことができる数値として、税法の規定に従って当該事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額とします。

なお、キャピタルゲイン（ロス）については、事業活動価値を付加価値と捉えれば、事業活動価値における利潤に含めるべきではないという意見もありましたが、一方、担税力という観点から、利潤に含めて税負担を求めることも考えられるのではないかと指摘がありました。

また、銀行業・不動産貸付業等以外の一般の法人の受取利子・受取賃借料については、事業活動価値を付加価値と捉えれば、課税標準に含めないこととすべきではないかという意見がありました。一方、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もあり、この点については、今後、事業活動規模との関係や納税事務負担などといった観点も踏まえ、検討することが必要であると考えます。

さらに、利潤について、損金の額が益金の額を上回り、欠損金額が生じた場合には、当該欠損金額を当該事業年度の他の構成要素の合計額から控除することが適当と考えます。

「給与総額」は、生産要素としての労働に対する法人の支出としての性格を有するものについてはできるだけ課税標準に算入するという考え方もありますが、福利厚生費などの取扱いについては、簡素な仕組みとするという観点からの検討も必要であると考えられます。ただし、長期的な給与の性格を有する退職手当等については、これを平準化して給与に算入している法人とそうでない法人の間において、課税の公平性を確保するため、課税標準に算入することが適当であると考えますが、その際には、法人が社外に積み立てる企業年金も課税対象とするなど、全体として課税の公平性が担保されるような仕組みとすることが必要であると考えます。

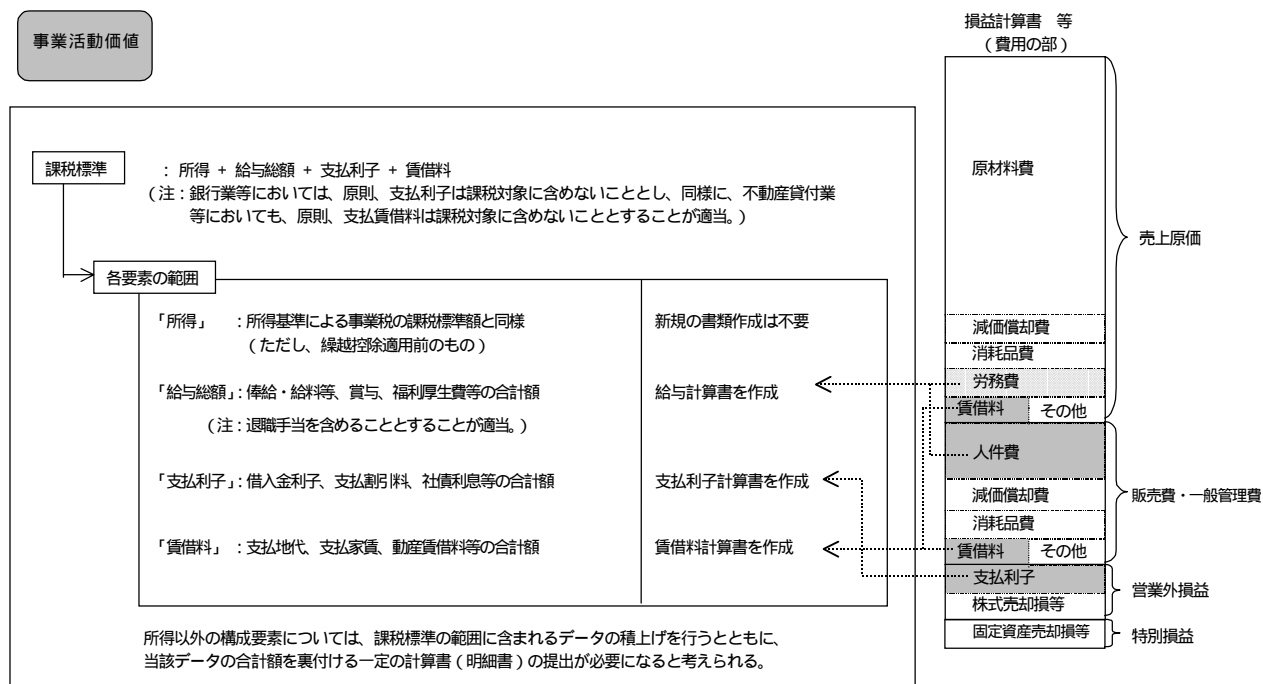
「支払利子」や「賃借料」は、それぞれ、借入金利子、支払割引料、社債利息などの合計額、支払地代、支払家賃、動産賃借料などの合計額とすることが考えられます。この場合において、例えば、銀行業等については、その業の仲介業務としての性格を踏まえれば、その受取利子を課税標準に含めることとした上で、支払利子は原則として課税標準に含めないこととすべきではないかとの指摘や、これらの業における支払利子は一般の事業における原材料費に当たるとい整理もできるのではないかと指摘があり、その仲介業務に係る支払利子は、課税標準に算入しないことが適当ではないかと考えます。

また、不動産貸付業等の賃借料についても、同様に考えることができます。

利潤について多額の欠損金額が発生し事業活動価値全体がマイナスとなった場合には、当該年度の事業活動規模を表す指標として事業活動価値を用いるという考え方からすれば、翌事業年度以降に当該マイナスの額を繰り越して控除することは行わないことが適当と考えます。

この仕組みの場合には、法人は、次の資料に示すように申告納付をすることとなります。なお、複数の都道府県に事務所等を有する法人の場合には、分割基準を用いて課税標準を分割した上で、各都道府県に納税することとなると考えます。

(資料20) 事業活動価値における申告イメージ



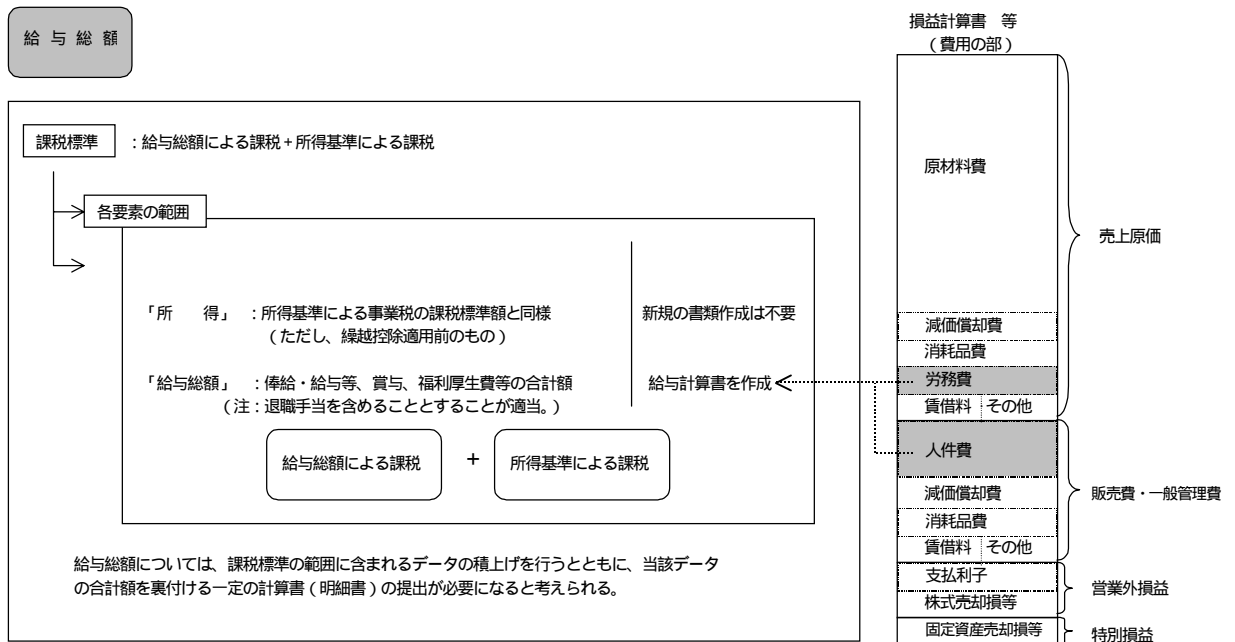
(注) 法人は、この他に、法人税申告書の付属明細書、労働基準法で義務づけられている賃金台帳、所得税の月別源泉徴収高表等を作成している。

(2) 給与総額

給与総額の具体的な課税の仕組みについては、事業活動価値における給与総額と同じ仕組みとすることが適当です。

この仕組みの場合には、法人は、次の資料に示すように、申告納付をすることになります。なお、複数の都道府県に事務所等を有する法人の場合には、分割基準を用いずに各都道府県に納税する方法と、分割基準を用いる方法とが考えられます。

(資料21) 給与総額における申告イメージ



(注) 法人は、この他に、法人税申告書の付属明細書、労働基準法で義務づけられている賃金台帳、所得税の月別源泉徴収高表等を作成している。

(3) 物的基準と人的基準の組合せ

物的基準としては、例えば、事業所家屋床面積や、事業用資産(家屋及び償却資産)の価額、又は各事業年度の事業活動に用いられた資産の減価償却費を用いることが考えられます。この場合、物的基準の取扱いについては、事業税の性格に鑑みれば、実際の事業の用に供している使用者に課税することを原則とすることが適当と考えます。

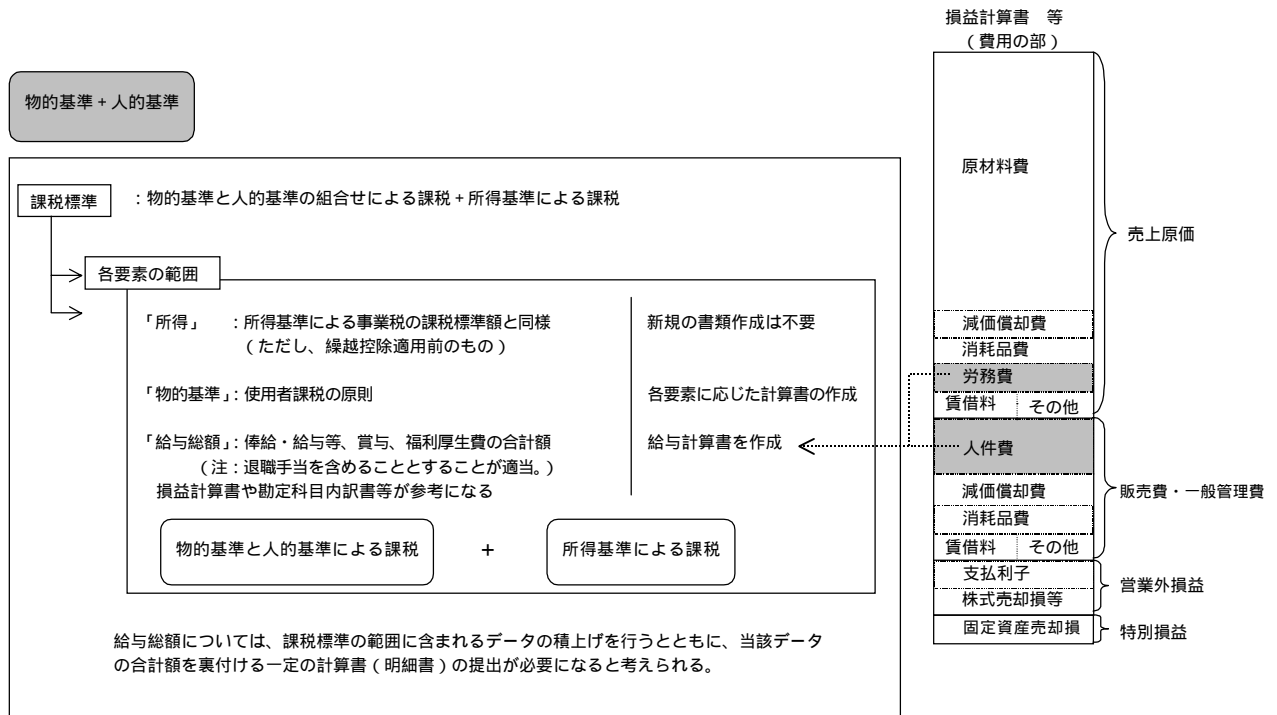
なお、使用者課税を前提とした場合、物的基準の把握について、例えば、事業所家屋床面積ならば、各事業年度の変動性が低い上、課税庁として比較的把握が容易であると考えられますが、事業用資産(家屋及び償却資産)の価額や資産の減価償却費については、各事業年度の変動性が高いこともあり、課税庁の把握に当たって、制度上の工夫が必要であると考えられます。

(資料 22) 各物的基準の特徴について

| | 結果に關連する生産要素 | 生産要素の調達手段 | 使用者課税を前提とした場合の特徴 |
|-------|-----------------------|---------------|---|
| 家屋床面積 | 建 物 | 購 入 (支払利子) | <ul style="list-style-type: none"> ・所有者と使用者が一致しない場合でも、課税庁として把握が容易 ・変動性が低い |
| 資産の価額 | 建 物 機械 等 (残存価額) | | <ul style="list-style-type: none"> ・所有者と使用者が一致しない場合、課税庁が把握するには制度上の工夫が必要 ・変動性が高い |
| 減価償却費 | 建 物 機械 等 (償却価額) | | 賃 借 (賃借料) |

物的基準と人的基準を組み合わせる場合も、法人は次の資料に示すように申告納付をすることになります。なお、複数の都道府県に事務所等を有する法人の場合には、組み合わせる基準の内容により、分割基準を用いずに各都道府県に納税する方法と、分割基準を用いる方法とが考えられます。また、事業所家屋床面積については、面積の把握・確認に係る事務負担の軽減を図り、簡素な課税の仕組みとする観点から、例えば、床面積の広さに応じて階層区分を設け、当該区分ごとに税額を定めることも考えられます。

(資料 23) 物的基準と人的基準の組合せにおける申告イメージ



(注) 法人は、この他に、法人税申告書の付属明細書、労働基準法で義務づけられている賃金台帳、所得税の月別源泉徴収高表等を作成している。

(4) 資本等の金額

資本等の金額に着目する場合には、例えば、資本等の金額の大きさに応じて階層区分を設け、当該区分ごとに税額を定めると同時に、事務所数や従業者数を加味することによって、法人の事業活動規模をより反映した仕組みとなり得ると考えられます。例えば、資本等の金額の区分ごとに定める税額を事務所等1ヶ所当たりの税額とすること、あるいは、資本等の金額と従業者数との組合せに応じて税額の区分を設けることなどが考えられます。この場合、資本等の金額は、それが直接に課税の対象となる訳ではなく、当てはめるべき税額の区分を定めるための指標として用いられることに留意しなければなりません。

(資料24) 資本等の金額

(例1)

| 資本等の金額 | 税 額 |
|------------|-----|
| ×××円未満 | 円 |
| ×××円以上 円未満 | 円 |
| 円以上 | 円 |

× 事務所数 + 所得基準や他の外形基準による課税

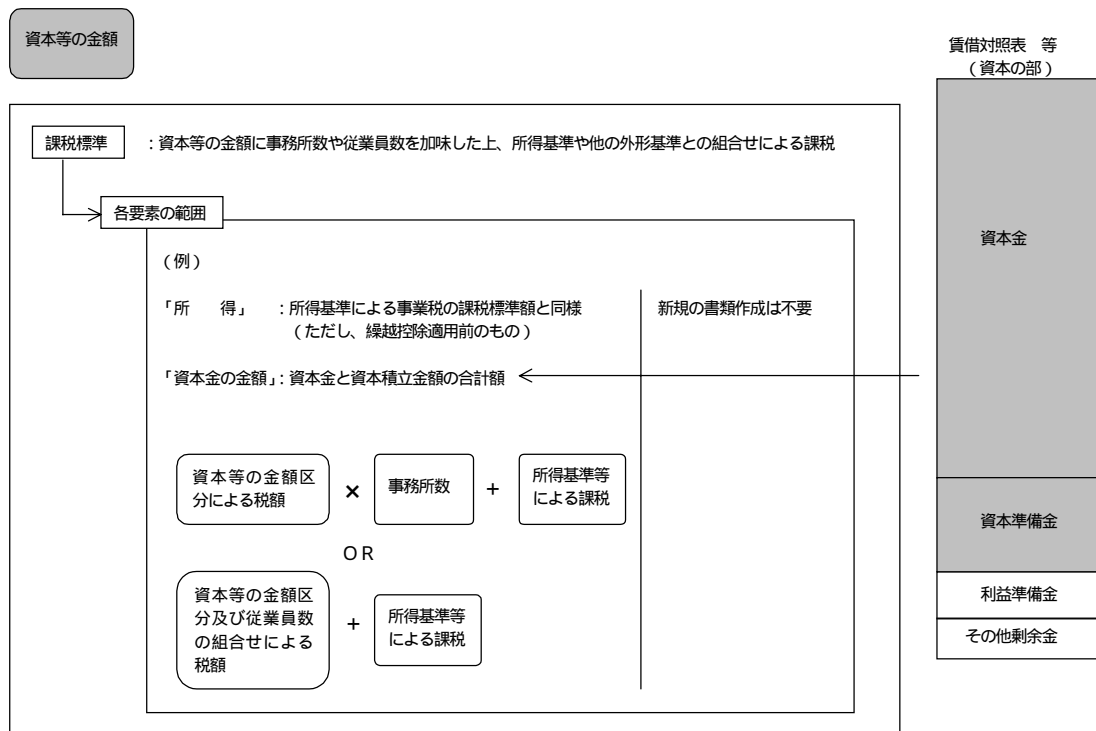
(例2)

| 資本等の金額 | 従業者数 | | |
|------------|--------|------------|-----|
| | ×××人未満 | ×××人以上 人未満 | 人以上 |
| ×××円未満 | 1円 | 2円 | 3円 |
| ×××円以上 円未満 | 1円 | 2円 | 3円 |
| 円以上 | 1円 | 2円 | 3円 |

+ 所得基準や他の外形基準による課税

なお、法人住民税の均等割の現行税率を大幅に引き上げることにより外形標準課税の導入と同様の効果が得られるのではないかと意見もありますが、法人住民税均等割と法人事業税とは税として異なる性格を有していることに留意する必要があります。

(資料25) 資本等の金額における申告イメージ



(注) その他、法人登記簿謄本等が存在している。

[補論 2] 「銀行業等に対する東京都の外形標準課税について」(平成 12 年 2 月 22 日閣議口頭了解)

のポイント

- ・ 資金量 5 兆円以上の銀行業等に対してのみ、外形標準課税を課すことについて合理的理由があるか疑問がある。
- ・ 地方税法における外形標準課税についての規定との関係において、東京都案には疑問がある。
- ・ 東京都案により、今後の東京都以外の地方公共団体の税財源が減少することとなる。
- ・ 政府税制調査会を中心に、全ての都道府県において、幅広い業種を対象に薄く広く負担を求める外形標準課税導入を検討している中で、今回の提案が妥当か疑問がある。
- ・ 東京都案は、政府が進めている金融安定化策との整合性を欠き、自己資本の減少などの問題が生じることが懸念されるとともに、東京金融市場に対する予見可能性、信頼性について、国際的な疑念を招くおそれがある。