■Article■……

外形標準課税の経緯と今後の対応について

税理士　上西　左大信

……

道府県の安定的な税収の確保や欠損法人（赤字法人）に対する課税のあり方について、この一両年大きく議論されている。その中心となるのが外形標準課税の拡充であるが、この外形標準課税の導入の議論は歴史的な背景を有している。外形標準課税の拡充に賛否いずれの立場であっても、一連の審議経過を理解しておくべきである。このメールマガジンでは、外形標準課税の議論の歴史を紹介し、外形標準課税の現状及び日本税理士会連合会の対応について概説したい。

１．外形標準課税の創設の経緯

（１）シャウプ勧告による附加価値税の創設と廃止

①第一次シャウプ勧告

外形標準課税の淵源はシャウプ勧告にある。第一次シャウプ勧告（昭和２４年８月「シャウプ使節団日本税制報告書」）には、次のような記載がある（以下、本文を含めて、適宜に表記を変更している。）。

- 最善の解決方法は、単に利益だけではなく、利益と利子、賃貸料及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。この課税標準を別な方法で定義すると、それは全収入金額から、資本設備、土地、建物等他の企業からの購入の金額を差し引いたものである。

この第一次シャウプ勧告に基づき、昭和２６年に地方税法の一部が改正され、「附加価値税」が導入された。施行日は、昭和２７年１月１日とされた。

附加価値額は総売上高から特定の支出額を控除した金額とされており（計算方式としては「控除法」となる。）、納税義務者は第一種事業から第三種事業までに区分された者であった。

②第二次シャウプ勧告

第二次シャウプ勧告（昭和２５年９月「シャウプ使節団第二次日本税制報告書」）には、次のように記載され、施行日前に上記の附加価値額の算定方法が追加変更された。

- 附加価値を算定するに際して、昭和２７年１月１日（附加価値税が施行される日）に企業の所有する全資産について、減価償却額の控除を認めるように、税制を改正し、かつ、さらに現行法と同様、同日以後において建物、

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

設備等を取得するために支出された額を控除することを認めるように、勧告する。

- 大規模な複式簿記を備えて営まれている企業は、もし、現在及び将来のすべての建物、設備等について、減価償却を行うことが認められ、そして、その場合、このような資産の取得ための支出金額の控除を行わないということにすれば、附加価値の計算は、より簡単になるだろうと訴えている。その場合には、その附加価値を所得税及び法人税のために計算した利益及び給与、利子、賃貸料等を総計することによって、計算することもできるであろう。

この第二次シャウプ勧告に基づき、昭和２６年改正によって、附加価値額の算定方法が追加改正され、昭和２５年に創設された「控除法」に加えて、青色申告法人については「加算法」によることも選択肢として認められるようになった。その「加算法」とは、所得（法人税法の計算の例による額）にその事業年度中に支払うべき給与、利子、地代及び家賃（いずれも所得の計算において損金の額に算入されたもの）を加算した金額とされた。現行の外形標準課税の基礎となる概念である。

しかし、昭和２７年及び昭和２８年に相次いで「附加価値税」の実施がそれぞれ１年延期され、昭和２９年の地方税法の改正により、特別所得税を統合した事業税が恒久的な制度とされたことに伴い､附加価値税は未施行のまま廃止された。

（２）外形標準課税の導入に向けた議論

①昭和３９年の政府税制調査会

昭和３９年１２月の政府税制調査会の「『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」には､「事業税の課税標準については、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表わす何らかの所得金額以外の基準を求めて、これを課税標準とすることが適当と考える。」として､「加算法」による附加価値額によることが､「担税力を適正に示すということからも、また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も、適当であると認めた。」と記載されている。

②昭和４３年の政府税制調査会

昭和４３年７月の政府税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」は、外形標準課税の「仮案」を具体的に答申している。次のような内容である（この時点から表記中の「附加」が「付加」に変更されている。）。

- 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。
- 所得の金額は､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。
- 付加価値額は、所得の金額並びにその事業年度において支払うべき給与、

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

利子、地代及び家賃の額の合計額とする。

- 現行の事業税と同程度の税収入となり、課税標準である所得金額及び付加価値額からの税収入は同額になるように、税率を定める（経過措置あり。）。

③平成８年の政府税制調査会

平成８年１１月の政府税制調査会の「法人課税小委員会報告」では、「今後とも、加算法による所得型付加価値を検討の中心としながら、引き続き幅広く検討することが必要であると考える。」として、外形標準課税の検討が喫緊の課題とされた。

④平成１１年の政府税制調査会ほか

平成１１年７月の政府税制調査会の「地方法人課税小委員会報告」では、所得基準と併用される４類型の外形基準が示され、議論が具体的に行われるようになった。平成１２年には旧自治省が案を示し、平成１３年には総務省が資本割を含めた案を示した。そして、平成１３年度及び平成１４年度の税制改正において、法人事業税への外形標準課税の導入が地方税における最大の争点となった。

⑤平成１４年の政府税制調査会

平成１４年１１月の政府税制調査会の「平成１５年度における税制改正についての答申－あるべき税制の構築に向けて－」には、外形標準課税について次のように記載されている。これが平成１５年度税制改正において外形標準課税が創設される直前の答申となった。

- 法人事業税への外形標準課税の導入は、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などの重要な意義を有する改革である。
- 外形標準課税については、厳しい景気の状況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。

２．外形標準課税の導入

（１）平成１５年度税制改正により創設

上記の一連の審議を経由して、平成１５年度税制改正において法人事業税に外形標準課税が導入され、平成１６年度（平成１６年４月１日以後に開始する事業年度）から適用されることとなった。「平成１５年版改正税法のすべて」には、次のように記載されている。

- シャウプ勧告依頼、都道府県における長年の懸案であった外形標準課税の導入は、事業活動の規模に応じて薄く広く負担を求めるという税負担の公平性の確保、都道府県の基幹税である法人事業税の税収安定化等に資する

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

もので、真の地方分権の実現に向けた地方税制の確立に大きな前進となるものです。

（２）現行制度の概要

対象法人は、所得に課税される法人（公益法人等、特別法人等、人格のない社団等、投資法人等を除く。）で事業年度終了の日における資本金の額又は出資金の額が１億円を超えている法人である。

課税標準は、所得基準と外形基準がある。所得基準は、各事業年度の所得及び清算所得である。外形基準には、付加価値割と資本割があり、付加価値割の課税標準は、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であり、報酬給与額が収益配分額の７０％超の場合に雇用安定控除がある。）と単年度損益（繰越欠損控除前の法人事業税の所得金額）の合計である。資本割は資本金等の額が課税標準となる。標準税率の記載は省略する。

３．外形標準課税の現状と改正の方向性

（１）外形標準課税の現状

全法人約２４５万社のうち、約２．４万社（全法人の１．０％）が外形標準課税の対象法人であり、政府税調の資料（平成２６年４月）によると、資本金１億円超の普通法人における法人事業税の税収は、所得割が２．２兆円、付加価値割が０．４兆円、資本割が０．２兆円で、合計２．８兆円である。また、合計額に占める所得割の割合は、約７８％となっており、所得割の比率が高いと指摘されているところである。

（２）政府税調での議論

平成２６年６月に政府税制調査会は「法人税の改革について」を取りまとめた。それによると、外形標準課税は、「事業活動規模に対し課す税として企業間でより広く薄く負担を担う構造にするために一段の見直しが求められる。」とした上で、平成１９年の政府税制調査会の「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」で示された「外形標準課税は、多数の法人が法人事業税を負担していないという状況の是正を図るとともに、法人所得に対する税負担を軽減する一方、付加価値等に対して課税するものであり、応益性の観点から、将来的には外形標準課税の割合や対象法人を拡大していく方向で検討すべきである。」との答申を引用して、次のように外形標準課税のあり方等を示した。

- この方向に沿って、現在の付加価値割の比重を高め、法人所得に対する税負担を軽減していくことが望ましい。
- 事業活動規模をより適切に反映し、税の簡素化を図る観点から、資本割を

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。

付加価値割に振り替えることが望ましい。

- 外形標準課税が全法人の１％未満である資本金１億円超の企業のみを対象にすることは、行政サービスの受益者が広くその費用を負担するという地方税の趣旨に反するため、外形標準課税の趣旨に沿って、資本金１億円以下の法人についても付加価値割を導入すべきとの意見が多く出された。
- 法人事業税における付加価値割の拡大、対象法人の拡大を行うべきである。その際は、創業会社や中小法人への配慮などを検討すべきである。

４．日税連の税制改正建議書

日本税理士会連合会では「平成２７年度・税制改正に関する建議書」（平成２６年６月２６日）において、外形標準課税の拡充について次のように建議している。この内容は、地方財政の現状や行政サービスに係る「応益課税」のあり方についてしっかりと検討を行いつつ、他方で資本金額が１億円以下の中小法人の実態や担税力について実務家として熟知した上での建議である。

――――――――――――――――――――――――――――――――――――――

○外形標準課税制度は中小企業には導入しないこと。

事業税の外形標準課税は、事業に対する応益課税としての事業税の性格の明確化、都道府県の税収の安定的確保、さらに赤字法人に対する課税の適正化に資するため、資本金の額１億円超の法人に対して導入された。政府税制調査会では法人税改革が議論され、法人税率の引下げに伴う法人住民税の減収を補う財源として、中小企業に対する外形標準課税の導入が検討されている。外形標準課税を中小企業に導入することは、地方自治体における税の執行の問題や担税力のない欠損法人の経営を圧迫する問題、さらには中小企業の雇用確保の問題にも影響を及ぼすことになる。

したがって、担税力に乏しい中小企業に対しては外形標準課税を導入すべきでない。なお、形式的な減資により外形標準課税を回避している法人に対しては、資本金等の額を判定基準とすべきである。

――――――――――――――――――――――――――――――――――――――

日税研メールマガジン第９０号（平成２６年９月１６日号）でも紹介したが、日税連は、平成２７年度税制改正の一連の議論及び動向を踏まえて、平成２６年７月２４日に日本経済新聞の朝刊に全１面の意見広告を掲載し、「外形標準課税は中小企業に導入しないこと」を社会に強く訴えた。この基本姿勢は堅持する考えである。

以上

※掲載記事の無断転用、転載はお断りいたします。