

平成10年12月14日

**「地方法人課税のうち事業税の外形標準課税等について」
の諮問に対する答申**

- 平成10年度諮問に対する答申 -

日本税理士会連合会
税制審議会

税制審議会委員名簿

本答申の審議に参加した特別委員及び専門委員は次のとおりである。

〔 特 別 委 員 〕

(会長代理)新井隆一
内田茂男
江頭憲治郎
遠藤健
太田宏(平成10年11月24日退任)
角田博
(会長)金子宏
狩野七郎
品川芳宣
角 晨一郎
田近栄治
玉置和宏
中里実
中島芳昭
原川耕治
本藤俊男
松田英三(平成10年11月25日就任)
水野忠恒
柳島佑吉
山田二郎

〔 専 門 委 員 〕

(専門委員長)岩下忠吾
(同副委員長)小池正明
多田雄司
武田近
宮口定雄

目

次

まえがき.....	1
1 地方財政と事業税.....	1
2 事業税の性格と問題点.....	2
3 事業税に外形標準を導入する場合の条件と考え方.....	3
4 外形標準の具体的指標の検討.....	4
5 法人事業税の外形標準化の是非.....	6
6 赤字法人に対する課税の問題点.....	7
7 その他の検討事項.....	7
むすび.....	8

まえがき

当審議会は、平成 10 年 5 月 21 日付の諮問事項である「地方法人課税のうち事業税の外形標準課税等について」の審議にあたり、総会 7 回、専門委員会 8 回を開催して、さまざまな観点から検討を行った。

本答申は、諮問事項について、「地方財政と事業税」、「事業税の性格と問題点」、「事業税に外形標準を導入する場合の条件と考え方」、「外形標準の具体的指標の検討」、「法人事業税の外形標準化の是非」、「赤字法人に対する課税の問題点」及び「その他の検討事項」に区分し、諮問の趣旨に沿ってとりまとめたものである。

1 地方財政と事業税

我が国の租税収入額は、国税と地方税を合わせて 99.4 兆円（平成 10 年度一般会計予算及び同年度地方財政計画）であり、その内訳は国税 60.3 兆円（60.7%）、地方税 39.1 兆円（39.3%）となっているが、地方団体の歳出額（普通会計）は 87.1 兆円にのぼっており、地方税収入と歳出との間に大きな乖離が生じている。このため、地方交付税（13.9 兆円）と国庫支出金（14.8 兆円）等により地方財源の確保と地方団体間の財源の調整が行われ、最終的な国と地方団体の租税収入の配分割合は、国が 32.2%、地方が 67.8%となっているのが現状である。

このような財政の現状について、地方分権推進計画など各方面から地方財源の充実、確保により、地方団体の自主性と独立性を高めることが提案されているところである。地方財源の充実と確保を図るためには、現行の地方税制の仕組みについて見直しをする必要があると考えられる。

平成 10 年度地方財政計画によると、主な税目別収入は次のとおりである。

区 分	金 額	構 成 比
道 府 県 税	174,454億円	100.0%
道府県民税	39,980	22.9
（法人分）	（8,800）	（5.0）
（個人分）	（26,830）	（15.4）
（利子割）	（4,350）	（2.5）
事業税	54,240	31.1
（法人分）	（51,558）	（29.6）
（個人分）	（2,682）	（1.5）
地方消費税	29,887	17.1
自動車税	17,522	10.0
不動産取得税	7,377	4.2
そ の 他	25,448	14.7
市 町 村 税	210,298	100.0
市町村民税	92,859	44.2
（法人分）	（23,950）	（11.4）
（個人分）	（68,909）	（32.8）
固定資産税	90,019	42.8
都市計画税	13,379	6.4
そ の 他	14,041	6.6

このように事業税（特に法人事業税）は、道府県税のなかで最も税収が多く、基幹税として機能している。このため、法人に対する事業税をどのように位置付け、いかなる仕組みを採用するかは、地方財源に直接影響を与える重要な問題となる。

2 事業税の性格と問題点

事業税は、企業がその事業活動を行うに当たって地方団体の各種のサービスを受けていることから、その経費を負担すべきであるとの考え方に基づいて課する税である、とされている。

また、事業税は事業そのものを課税客体とし、その経済価値の収得力に着目したいわゆる物税であると考えられている。

現行の事業税は、原則として所得金額を課税標準としている。このため、事業税の性格からみて、税を負担していない法人があることは問題であるとの意見がある。

これに関し、法人事業税について、かねてから課税標準を所得金額から事業の規模ないし活動量を表す外形標準へ移行することが検討されている。税制調査会法人課税小委員会

報告（平成8年11月）は、「事業税に外形標準課税を導入することは、事業に対する応益課税としての税の性格の明確化に加え、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化にも資するものと考えられる」としている。

しかしながら、法人事業税の外形標準化の議論は、法人の所得に対するいわゆる実効税率（事業税調整後の表面税率）の引下げの問題と密接に関わっていると考えられる。平成10年度の税制改正において、国税である法人税の基本税率が3%、普通法人に対する事業税の基本税率が1%それぞれ引き下げられ、法人の所得に対する事業税調整後の表面税率は、同年度改正前の49.98%から46.36%に引き下げられている。これについては、諸外国における法人税の負担水準と比較し依然として高水準にあるため、経済界を中心としてなお一層の引下げが要望されている。

この場合、法人事業税の課税標準を所得以外の外形基準とすれば、法人税率と法人住民税率を改正せずに所得に対する税負担水準をさらに引き下げることが可能となる。法人事業税を外形標準化すれば、所得に対する表面税率が引き下げられることは明らかであるが、税収規模が変わらないとすれば、我が国の法人全体の税負担も変わらないことになる。また、いわゆる赤字法人課税については後述のように多くの問題点があるとともに、外形基準によっては赤字法人以外の法人でも現行より税負担が増加することがある。したがって、外形標準課税の導入論が法人所得に対する税負担水準の引下げ問題に基因するとすれば、必ずしも適切な考え方ではない。

3 事業税に外形標準を導入する場合の条件と考え方

事業税の性格を応益課税として位置付け、すべての法人に行政サービスの対価の負担を求めるとすれば、所得金額以外の基準を課税標準とせざるを得ないこととなる。この場合、仮に外形標準課税に移行するとしても、以下に示すような条件に著しく反することは許されない。

(1) 産業間、企業間において公平性と中立性が維持できる基準であること

事業税の外形標準課税への移行は、事実上新税を導入することにほかならない。したがって、公平、中立、簡素という租税の基本的理念に適合することが要請される。しかしながら、公平な税制は必ずしも簡素な税制ではなく、簡素な税制は公平性と中立性に反することが多い。このため、これらの租税理念のすべてを満たす税制の構築は困難であるが、外形標準課税の検討に際しては、これらのバランスを維持することに配慮する必要がある。

租税理念のうち公平性と中立性に関しては、外形標準の導入により特定の産業や企業に税負担が偏在する結果とならないように配慮しなければならず、また、公平性については、外形基準が地方団体からの受益を表すものであることから、その基準は事業規模と活動量を客観的かつ公平に表すものであることが要請される。

(2) 税収が特定の都道府県に偏在しないこと

税の偏在の問題に関しては、地方団体間の税収の偏在にも留意する必要がある。地域間で税収が偏在する要因は、経済活動の多寡にあると解されるが、企業の取引方法や事業形態が多様化しており、企業の取引量等とその地域の経済活動の多寡とは必ずしも比例しない。したがって、税収の偏在しない外形標準を見出すことは困難ではあるが、その偏在度合が著しくなることは適切ではない。

(3) 納税者の事務負担に配慮したものであること

外形標準の具体的な指標については後に検討するが、どのような指標によるとしても納税者からみて理解しやすく、かつ、事務負担が過重にならないものであることが要請される。

この観点からは従業員数基準や資本金基準など単一の外形標準が望ましいことになるが、一方で、外形標準が簡素なものであるほど事業規模や活動量を的確に表示しえないおそれがあることに留意すべきである。

(4) 行政費用が過大にならないものであること

現行の事業税は国税である法人税の付加税的な仕組みとなっていることから、徴税コストはそれほど要しないものと考えられるが、外形標準の検討に当たっては、導入に伴う行政費用の増加にも留意する必要がある。

外形標準としてどのような指標によるかで異なるが、所得金額以外の基準を採用する限り、多くの場合、地方団体が独自に税務調査等を行う必要が生じることになる。その結果、調査担当者の増員などにより行政費用が増大するおそれがあるが、こうした事態が生じるとすれば行財政改革の理念にも反すると考えられる。

なお、事業税は消費税（地方消費税）と異なり、税の価格への転嫁は予定されていない。このため、外形標準の指標によっては税の滞納問題が増幅するおそれがあり、これに対処するために行政費用が増大するとすれば、事業税改革の本旨に沿わないこととなる。

4 外形標準の具体的な指標の検討

外形標準課税に移行すると仮定した場合の前提条件の考え方は上記したとおりであるが、当審議会では、外形標準の具体的な指標について以下のとおり検討を行った。ただし、これらの指標は、いずれについても長所と短所が併存していることに留意する必要がある。

(1) 売上高（収入金額）

企業の売上高や収入金額は、当該企業の事業規模と活動量を相当程度まで反映していると考えられる。また、外形標準としてはきわめて簡素であり、税の執行も容易な基準である。

しかしながら、業種間の公平性の観点からは問題が大きい指標である。卸売業のようないわゆる薄利多売の業種とサービス業のような利益率が高い業種を比較すれば、事業規模等が同一であっても税負担は前者のほうが上回ることは明らかである。また、商品

等の流通が多段階にわたるほど税が増大することになるから、経済に対する中立性の観点からも問題が多いと考えられる。

(2) 付加価値

企業の付加価値は、おおむね総生産型、所得型及び消費型の三種に分類され、その算出方法としては加算方式と控除方式に区分することができる。

このうち加算方式の所得型付加価値は、かねてから検討の対象とされてきたもので、税制調査会の平成10年度の税制改正に関する答申(平成9年12月)においても「具体的な外形基準については、利潤、給与、利子及び地代等を加算した所得型付加価値など、引き続き幅広く検討することが必要」であるとしている。加算方式の付加価値は、この答申にもあるとおり利潤、給与、利子、地代等が構成要素となることから、事業規模や活動量を反映しているとみることができる。しかしながら、その計算は必ずしも簡易ではなく、仮にこの基準によれば、企業の事務負担に影響を及ぼすとともに、執行面においても問題が生じやすいと考えられる。

これに対し、控除方式の消費型付加価値は、現行の消費税(地方消費税)に採用されているところであり、事業税の課税標準としても企業の事務負担はそれほど増加しないという見方ができる。ただし、仮にこれを外形標準とすると、地方消費税との重複課税の問題が生じることになる。したがって、この場合は事業税と地方消費税との整合性について検討する必要がある。

なお、付加価値を課税標準とすることに関して、事業税の外形標準化に代えて、地方消費税の税率水準を見直すべきではないかとの意見があった。

(3) 従業員数又は支払給与

事業規模と活動量を表す外形基準としては、企業の従業員数又は支払給与の額もその指標になり得る。また、これらは外形基準として把握しやすいという長所を有している。

この指標は、いわゆる労働集約型の産業と機械設備を主体とする産業との間で税負担が大きく異なるという問題があるとともに、仮に従業員数等を課税標準にすると、雇用に抑制的に働くという問題が懸念される。

(4) 資本

外形基準に簡素なものが要求されるとすれば、企業の資本金は最も適したものであり、その額は事業規模をある程度反映しているとみることが可能である。

これに対し、企業の実態からみると資本金の額と事業規模は比例していないという意見も多い。この点について、資本金をいわゆる法定資本ではなく、自己資本の額又は総資本(総資産)の額とすることも考えられるとの意見もあった。

(5) 土地・建物の価格又は面積

現行の固定資産税は土地及び建物の価格を課税標準としているところであるが、事業税の課税標準についてもこれらの資産の価格又は面積とする方法が考えられる。

企業の所有する土地等は、事業規模や活動量を表すという見方があるが、一方で事業

の種類や形態等により土地等を必要とする企業とこれらを要しない企業との間での公平性に問題があるとの意見が多い。

なお、仮に土地等を事業税の課税標準とする場合は、現行の固定資産税との間で税負担の調整を要すると考えられる。

(6) 総コスト又は損金の額

企業が支出するコスト（又は法人税の所得計算における損金）を事業規模ないし活動量を表示するものとみれば、その総額を外形標準とすることも考えられる。

ただし、コストの範囲をどのように捉えるかという問題とともに、企業の経理方法の違いによって課税標準に差異が生じるという問題も含まれている。また、前記した売上高（収入金額）と同様に、業種業態間での公平性が維持できない側面もあることに留意する必要がある。

5 法人事業税の外形標準化の是非

事業税を外形標準課税に移行するとした場合の条件や考え方について、また、具体的な外形基準についての検討結果は以上のとおりである。

これらを踏まえ、当審議会は、現状では外形標準課税に移行することは適当ではないとの結論に達した。その理由は、以下のとおりである。

(1) 応益課税と負担能力

事業税の外形標準化は、前記したとおり応益課税の理念に基づき、企業が地方団体から受ける行政サービスについて、税として負担を求めるものである。しかしながら、個別の企業ごとにどの程度の行政サービスを受益したかを測定することはきわめて困難である。受益の量や内容を認識できないまま税の負担が生じることは、多くの場合、企業のコンセンサスが得られないと考えられる。

また、外形標準課税においては、どのような外形基準を採用したとしても、企業ごとの負担能力は考慮されないことになる。したがって、外形標準課税を導入すると、赤字法人など負担能力が乏しいと思われる法人にも課税が及ぶことになるが、応益課税という理念を考慮しても企業の負担能力を無視することは適当でない。

(2) 外形標準課税の指標

外形標準課税の指標となり得る具体的な基準については前記4で検討したが、当審議会においては、いずれの指標にも問題が多く、適切なものは見出し得なかったところである。

したがって、外形標準課税の導入については、具体的な指標を含めてさらに検討を進め、問題点をできるだけ排除した上で改めてその是非を問うべきである。

(3) 行政費用の増加と事業税改革の意義

外形標準課税への移行に際しては、企業の事務負担が過重にならず、かつ、行政費用の増加につながらないことが条件になることは前記したとおりである。

このうち、行政費用の問題はとりわけ重要であると考えられる。事業税の外形標準化は、地方財源の充実、確保を目的としたものであるが、その導入に伴って行政費用が増大するとすれば、事業税の改革は無意味なものになるおそれがある。したがって、行政当局は事業税の外形標準化のためにどの程度の行政費用を要するかを示すべきであり、それが明らかにされない限り、その導入は見合わせるべきである。

6 赤字法人に対する課税の問題点

我が国の法人数は、平成8年度で243万5,749社であるが、このうちには157万6,110社の累積欠損法人が含まれており、いわゆる赤字法人割合は64.7%となっている（国税庁「税務統計からみた法人企業の実態」平成9年12月）。現行の事業税は所得金額を課税標準としているため、赤字法人は事業税の負担をしていない。

事業税が地方団体から受ける行政サービスに対する応益課税の性格を有していることからすれば、すべての法人は応分の負担をすべきであり、赤字であることを理由として課税されないのは問題ではないかという考え方がある。

しかしながら、赤字法人に対して外形標準で事業税の課税を行うことは、前記5で検討したとおり、その負担能力からみて著しく困難であると考えられる。

また、企業の創業時は赤字となる例が多く、財産的裏付けのないベンチャー企業等に外形標準で課税するとその育成に支障を来すとともに、新規産業の創設意欲を削ぐことにもなると考えられる。

7 その他の検討事項

(1) 法人住民税との関係

今後の地方税における法人課税の検討に当たっては、事業税のみならず、事業税と他の地方税との関係や法人に対する地方税全体の負担水準にも配慮することが重要であると考えられる。

法人に対しては事業税のほかに住民税（法人税割及び均等割）が課されている。法人住民税は、法人も個人と同様に地方団体に属する地域住民とみなして行政経費を分担するものである。事業税が事業そのものに課する物税であるのに対し、法人住民税はいわゆる人税であるという点で異なるものと解されている。

しかしながら、法人住民税も事業税も行政サービスに対する応益負担の性格を有していることに変わりはないと考えられる。この結果、現行では法人に対して同様の性格を持つ複数の地方税が課されていることになるが、このような税体系は納税者からみてそれぞれの税目の性格や意義が必ずしも明確であるとはいえず、また、税制の簡素化にも反するという見方もできる。

したがって、今後の事業税の見直しに当たっては、法人住民税との関係を明確にした上で、法人に対する地方税全体の負担水準を検討する必要がある。

なお、法人住民税の均等割は、現行法人税法上は損金不算入とされているが、この点について、均等割が外形基準によってすべての法人に課されていることからみて、損金算入を認めるべきであるとの意見があった。

(2) 個人事業税の在り方

個人事業税は、その営む事業について商工業を中心とした第1種事業(標準税率5%)、第1次産業に属する事業を第2種事業(同4%)、自由業に属する事業を第3種事業(同5%ないし3%)に区分し、前年の事業に係る所得を課税標準として課されている。この場合、事業者本人の勤労部分を考慮した事業主控除制度が設けられており、現行では年270万円とされている。

個人事業税の課税標準について、法人事業税と同様に外形基準によるべきであるとの考え方もあるが、個人事業者の場合は法人と異なり、事業規模が零細で、事務能力等も乏しいことが多い。また、仮に外形基準によるとしても、その基準を何に求めるかの判断は法人以上に困難であり、税務執行上の問題にも配慮する必要がある。したがって、個人事業税については、現行制度を維持することが適当である。

むすび

法人事業税の外形標準課税について、当審議会は、前記のとおり現状での導入は適切でないとの結論に達したが、事業税の在り方は今後とも検討すべき課題である。これに関し、財政支出について付言しておきたい。

事業税の外形標準化は、地方団体の税収の安定化を図ることに大きな意義があると考えられる。しかしながら、税収が安定化しても地方団体が歳出をコントロールできず、不要な財政支出を行うとすれば、事業税改革の目的は達成できないこととなる。国はもとより地方団体においても歳出の見直しを行うことが先決であり、これを前提として外形標準課税を含めた事業税の在り方を議論することが重要である。