

【2018年度修了者修士論文概要】

法人事業税の安定性に関する一考察
—外形標準課税の効果

A Consideration on the Stability of the Local Business Tax
—Effects of Size—based Taxation

博士前期課程経済・経営情報専攻2年
段 确
Duan Que

(目次)

- I. はじめに—本研究の枠組み
- II. 事業税と外形標準課税
- III. 法人事業税の地位と動向
- IV. 外形標準課税の変動性分析
 - 1. 分析方法
 - (1)基本モデル
 - (2)コントロール変数の考慮
 - (3)使用データ
 - 2. 推定結果
 - (1)外形課税導入後の税収変動性
 - (2)大法人数のウェイトによる影響
 - (3)外形標準課税導入前の税収変動性
- V. 結論

I. はじめに—本研究の枠組み

本稿の課題は、地方税収の変動性の観点から、2004年度に導入された法人事業税における外形標準課税の効果をも他の税収項目との比較等を通じて明らかにすることである。これにより、今回の外形課税の導入が法人事業税の安定性にどのような影響を与えたのかについて検証する。

本稿が現行法人事業税の安定性に注目するのは、中央政府と異なり、地方自治体が安定的な財政運営を行っていくうえで、基幹的な税収が経年的にどのような変動を示すかが特に重要だからである。それは、①地方自治体には、地方公共財の提供という資源配分機能を重点的に担う必要があること、②地方自治体にとって弾力的で裁量的な公債発行が困難であること、③地方自治体が財政危機に対処するための「財政調整基金」を有効に活用するのが困難なこと、といった理由に基づく。

地方税収の安定性については、一定の研究蓄積がある米国 (Groves & Kahn [1952], Mikesell [1977], Dye & McGuire [1991], Holcombe & Sobel [1997], Mikesell & Liu [2013] など) とは対照的に、これまで日本を対象とした定量的研究は十分に行われてこなかった。数少ない先行研究の中では、堀場・宮原・舟島 [2013] が1950～2009年度までの期間を対象として、主に税収の所得弾力性を用いた分析を行っているが、分析方法や時系列データに伴う問題があることに加え、外形課税の効果が検証されていない。

これに対して、石田 [2015] は、Holcombe & Sobel [1997] に基づき、1980～2011年度の道府県別パネルデータを用いて、日本の主要な地方税等の変動性

について「安定性」と「伸張性」を区別し、両者の関係を検証している。しかし、ここでも法人事業税については、外形課税導入の効果を抽出するには至っていない。

そこで本研究では、外形標準課税導入以後の法人事業税収の安定性について検証するために、石田〔2015〕の提示したモデルを、道府県別パネルデータに基づき、この税の異なる課税標準ごとに推計する。その際、長期的な伸張性についても推計を行い、課税標準間での比較を行う。また、外形標準課税導入前と導入後でどのような税収変動に関する変化があったのかを検討する。

これら一連の作業を通じて、税収の変動性の観点から、法人事業税としての従来の所得割との比較からみた現行の外形標準課税（付加価値割、資本割）の特質を明らかにするとともに、今後の地方税政策のあり方に対する含意を導出する。

Ⅱ．事業税と外形標準課税

事業税の外形課税論は戦後のシャープ勧告に始まる。シャープ税制使節団は、1949年の第1次勧告で、府県税としての事業税の課税標準に所得型付加価値を採用すべきことを提案した。しかし、国会で同意が得られなかったことを受けて再度出された第2次勧告では、課税標準の算定方法として加算法の選択適用を認めた。だが、この法案も1951年3月に成立するものの、業界の反対の声が収まらず、一度も実施されないまま廃止された。

事業税の外形課税化論は、1960年代に復活するが、1970年代以降の一般消費税導入に向けた動きの中でしばらく鎮静化した状況が続く。1989年の消費税導入を経て、漸く政策論議に復活し、1996年11月の政府税制調査会法人課税小委員会での報告には、今後の法人課税のあり方に関連して「法人事業税に外形標準課税を導入すべき」との趣旨が盛り込まれた。同報告は、外形標準課税の導入には、①事業に対する応益課税としての税の性格の明確化、②都道府県の税収の安定的確保、③赤字法人に対する課税の適正化、といった意義があるとした。続く1999年7月の政府税制調査会総会で提出された法人課税小委員会報告書には、今後の法人事業税における外形課税標準の4つの類型が示され、各外形基準の課税の仕組みについて具体的な検討が行われた。

2002年12月の2003年度税制改正大綱で、現行法人事業税については、2004年度からその4分の1を「付加価値割」と「資本割」に代替させるという形での外形標準課税の導入が決定された。これら外形課税の対象とされたのは、資本金1億円を超える普通法人であり、それ以外の普通法人および特別法人は、これまでどおり所得基準のみが適用された。表1のとおり、「付加価値割」は、一定の算式で計算される所得型付加価値を課税標準として、これに0.48%の比例税率が適用された。「資本割」は、資本金等で構成されるストック価額に対して0.2%が適用された。

表1．資本金1億円超の普通法人を対象とする法人事業税の概要

・ 課税標準：○所得割（所得基準）			75%（3／4）
			（外形標準） 25%（1／4）
○付加価値割			
報酬給与額＋純支払利子＋純支払賃借料±単年度損益			
○資本割			
資本の金額又は出資金額＋資本積立金額			
・ 税率：			
（所得割）	800万円超の所得金額	…	7.2%
	400万円超800万円以下の所得金額	…	5.5%
	400万円以下の所得金額	…	3.8%
（付加価値割）			0.48%
（資本割）			0.2%

2008年度には、法人事業税の一部が、地方団体間の財政力格差の縮小を目的として創設された国の「地方法人特別税」に移管されることになった。法人特別税は、法人事業税額（所得割、収入割）が課税標準とされ、これに対して、異なる法人ごとに定められた一定の税率が乗じられることになった。法人特別税の導入に伴い、法人事業税の税率（所得割、収入割）は引き下げられ、地方法人特別税の規模は、2014年度税制改正において1／3縮減され、その分が法人事業税に還元された。

2015年度と2016年度の税制改正では、外形課税の規模をそれまでの大法人にかかる課税全体の1／4から2015年度に3／8、2016年度に5／8に拡大し、それに伴い外形課税対象法人に適用される所得割の税率も引き下げられた。ところが、2018年の12月には、法人事業税のさらなる改定とともに恒久的な国税としての「特別法人事業税」の創設が2019年度与党税制改正大綱に盛り込まれたことで、事実上、従

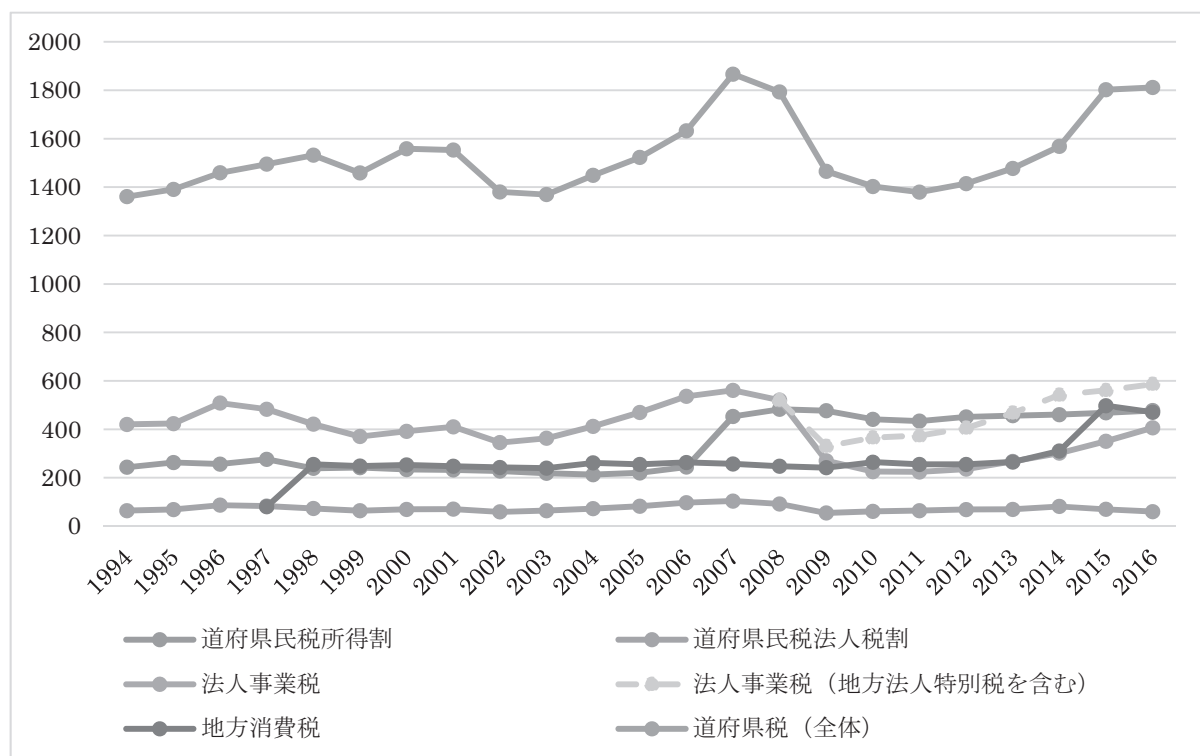
来の地方法人特別税の存続が決まった。

Ⅲ. 法人事業税の地位と動向

2018年度の総務省「地方財政計画」によると、同年の法人事業税収は、4.0兆円が見込まれており、地方税収全体の10.2%、道府県税収全体の22.8%をそれぞれ占めている。法人事業税に、個人道府県民税と地方消費税を加えた税収の合計が道府県税全体に占める割合は、76.8%で、実態として、これら3税が都道府県の基幹税目となっている。

図1から、法人事業税の動きに注目すると、1996年度をピークに減少傾向にあったのが、2003年度以降しばらく上昇傾向が続き、2007年度には過去最高の5.6兆円もの水準に達する。しかし、2009年度に急激に落ち込んだあとは、2000年代後半の税収規模には届かないものの、2016年度までに徐々に税収を回復しつつある。

図1 主要な道府県税収項目の動き（100億円）



注）2016年度の数値は見込み額。

出典）総務省「平成30年度 地方税に関する参考計数資料」より作成。

表2 道府県税収全体の変化に対する各税目の寄与度・寄与率

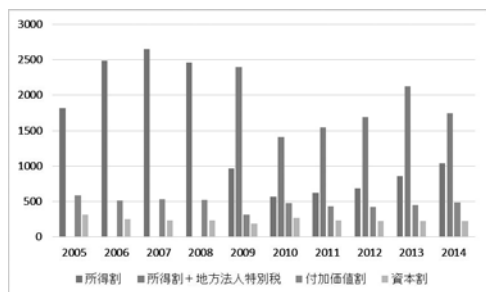
	2000年度		2002年度		2004年度		2005年度		2006年度		2007年度		2009年度		2014年度		2015年度	
	寄与度	寄与率	寄与度	寄与率	寄与度	寄与率	寄与度	寄与率	寄与度	寄与率	寄与度	寄与率	寄与度	寄与率	寄与度	寄与率	寄与度	寄与率
道府県民税所得割	-0.5	-7.8	-0.3	2.6	-0.4	-7.1	0.5	10.2	1.6	21.8	12.8	89.4	-0.3	1.7	0.3	4.9	0.5	3.2
道府県民税法人税割	0.4	5.6	-0.7	6.5	0.6	10.3	0.7	13.6	1.0	13.6	0.4	2.7	-2.1	11.4	0.8	13.4	-0.8	-5.1
法人事業税	1.5	21.5	-4.2	37.6	3.6	62.2	4.0	77.7	4.4	60.5	1.5	10.5	-14.0	76.4	2.3	37.7	3.1	21.1
地方消費税	0.3	4.9	-0.3	2.9	1.6	27.8	-0.4	-8.5	0.5	7.1	-0.4	-2.6	-0.3	1.9	3.1	50.2	11.9	79.9
道府県税の変化率(%)	6.9		-11.1		8.1		5.1		7.2		14.3		-18.3		6.1		14.9	
道府県税の増減収額(兆円)	1.0		-1.7		0.8		0.7		1.1		2.3		-3.3		0.9		2.3	

注) 1994年度～2016年度までの間で道府県税の変化率が5%を超えた年度。

同じデータから求めた、法人事業税と都道府県税収全体の対前年変化率の相関係数(0.81)は、両者の短期的な連動性の高さを示した。そこで、税収ウェイトを考慮して、法人事業税の動きがどれだけ道府県税全体の税収変動に影響を与えたかを探るために、個別税収項目の総税収に対する寄与度および寄与率を求めた(表2)。これにより、増収期と減収期で法人事業税の寄与率が8割に達する年度が見られるなど、道府県税の水準の下降と上昇の両局面において、法人事業税が総税収全体の変動を強く決定づけてきたことがわかった。

そうしたなか、2005年度以降について資本金1億円超の法人の支払った付加価値割、資本割それぞれの税額は、所得割に比べて2009年度を除き、安定的に推移してきている(図2)。

図2 外形課税対象法人にかかる法人事業税の各税収項目の推移(単位10億円)



出典) 総務省自治税務局「法人事業税に関する調」より作成。

IV. 外形標準課税の変動性分析

1. 分析方法

(1)基本モデル

本研究では、法人事業税収の変動性を推定するに

あたって、以下の、個別固体効果と時間効果を考慮した2方向固定効果モデルを採用する。

$$\ln(Rit) = \alpha + \beta_1 * \ln(Yit) + Li + \lambda t + \mu it \quad \cdots(1)$$

$$\Delta \ln(Rit) = \alpha + \beta_2 * \Delta \ln(Yit) + Li + \lambda t + \mu it \quad \cdots(2)$$

(R: 税額、 β : 所得弾力性、Y: 県内総生産額、 Δ : 一階の差分、Li: 個別固体効果、 λt : 時間効果、 μit : 誤差項)

(1)の β_1 が税収の県内総生産に対する長期弾力性であり、税収の長期的な伸張性を表す。他方、(2)の β_2 は税収の県内総生産に対する短期弾力性であり、短期的な安定性の尺度となる。

(2)コントロール変数の考慮

ここでは外形標準課税の適用対象が資本金1億円超の法人に限られている点を考慮し、コントロール変数として税務申告ベースでの県内所在法人数に対する外形課税対象法人数の比率を加えた推計も行う。

(3)使用データ

本研究では、総務省自治税務局から提供を受けた2005～2014年度の都道府県別「法人事業税に関する調」に基づくパネルデータを用いる。導入後の法人事業税の変動性を他の税収項目と比較する際のデータは、各年度の総務省「地方財政統計年報」から引用した。すべての年度の県内総生産は、内閣府「県民経済計算」を利用した。

2. 推定結果

(1)外形課税導入後の税収変動性

先の基本モデルをいくつかの税収項目ごとに推定した結果（表3）、以下のことがわかった。第1に、法人事業税収全体について、その短期弾力性と長期弾力性は、それぞれ1.113、1.105で、道府県税収全体を基準とすれば、相対的に安定性が低く、伸張性が高い。

第2に、法人事業税のなかで、外形標準課税対象法人に適用される3種類の税目に注目して、短期弾

力性の値だけで評価すれば、資本割（0.024）、付加価値割（0.386）、所得割（1.121）の順に安定性が高かったのに対して、長期弾力性の値からは所得割（1.556）、付加価値割（0.689）、資本割（0.346）の順に伸張性が高かった。付加価値割の短期弾力性は、有意でなかったものの、安定性は所得割よりも相当程度高まったとみられる。他方、資本割の短期弾力性は、きわめて0に近く、その統計的な信頼度も鑑みて、資本割の税収が県内総生産の変動にはほとんど影響されていないといえる。

表3 推定結果(1)

変数	安定性		伸張性	
	短期弾力性	自由度修正済み	長期弾力性	自由度修正済み
	(p 値)	決定係数	(p 値)	決定係数
法人事業税（全体）	1.113*** (0.000)	0.877	1.105*** (0.000)	0.995
・資本金1億円超の法人				
所得割	1.121*** (0.007)	0.828	1.556*** (0.000)	0.984
付加価値割	0.386 (0.162)	0.791	0.689*** (0.000)	0.993
資本割	0.024 (0.933)	0.608	0.346* (0.093)	0.992
合計	0.786** (0.014)	0.71	1.432*** (0.000)	0.986
・資本金1億円以下の法人				
所得割	1.645*** (0.007)	0.822	1.416*** (0.000)	0.991
道府県民税（全体）	0.255*** (0.000)	0.980	0.434*** (0.000)	0.999
道府県民税所得割	0.118*** (0.000)	0.993	0.236*** (0.000)	0.999
道府県民税法人税割	1.601*** (0.000)	0.741	1.613*** (0.001)	0.997
地方消費税	0.651*** (0.000)	0.471	0.422*** (0.000)	0.991
道府県税	0.448*** (0.000)	0.897	0.627*** (0.000)	0.999
地方税	0.429*** (0.000)	0.894	0.583*** (0.000)	0.999

注) ***は1%水準、**は5%水準、*は10%水準でそれぞれ統計的に有意であることを示している。

第3に、これら大法人に適用される3つの課税標準の合計についてみると、短期弾力性（0.786）と長期弾力性（1.432）と、法人事業税全体よりも前者が低く（安定性は高く）、後者は高い（伸張性も高い）。

第4に、資本金1億円以下の法人（中小法人）を対象とする所得割については、短期弾力性（1.645）、長期弾力性（1.416）ともに、所得課税としての性格から道府県民税法人税割の結果に近い。先の大法人を対象とした所得割の結果と比べると、税収は短期的により変動的であり、長期的な伸張性はやや低いものとなった。

(2)大法人数のウェイトによる影響

資本金1億円超の法人が県内の総法人数に占める比率をコントロール変数に加えて推定したところ、各税収項目のいずれにおいても有意な結果が得られなかった。これについては、大法人数が多く、大法人比率の高い都道府県ほど、県内総生産が大きいと想定されることから、大法人の効果が県内総生産との共線性によって大きく減殺された可能性がある（大法人比率と大法人数の各変数と県内総生産との相関係数は、どちらも1%有意水準でプラスに有意（0.45、0.91））。

表4 推定結果(2)

変数	安定性			伸張性		
	弾力性係数	大法人比率	自由度修正済み	弾力性係数	大法人比率	自由度修正済み
	(p 値)	(p 値)	決定係数	(p 値)	(p 値)	決定係数
・ 資本金1億円以上の法人						
所得割	1.127***	5.027	0.828	1.559***	1.634	0.984
	(0.007)	(0.812)		(0.000)	(0.443)	
付加価値割	0.394	6.626	0.791	0.671***	-8.881	0.993
	(0.155)	(0.637)		(0.000)	(0.443)	
資本割	0.037	10.106	0.608	0.331	-7.495	0.992
	(0.900)	(0.495)		(0.110)	(0.555)	

注) ***は1%水準で統計的に有意であることを示している。

(3)外形標準課税導入前の税収変動性

外形課税が導入される前の1994～2003年度のパネルデータから、法人事業税全体の変動性について推定すると、表のとおり、短期弾力性が0.737、長期弾力性が1.409となった。短期弾力性係数が統計的に有意でなかった点からも、外形課税導入前の事業税は、導入後よりもかえって安定性が高い反面、伸張性はより低かったということになる。

しかし、これは必ずしも外形課税の導入により法人事業税の安定性が後退したことを意味しない。異なった推定期間の結果をそのまま単純に比較できないからである。そもそも2005年からの10年間（後期）は、1994年からの10年間（前期）に比べて、景気の振幅が大きく、所得課税の不安定性が高まり易い経済環境にあった。確かにより安定的な外形課税を採用したといっても、後期における中小法人を中心

表5 推定結果(3)

変数	安定性		伸張性	
	弾力性係数	自由度修正済み	弾力性係数	自由度修正済み
	(p 値)	決定係数	(p 値)	決定係数
法人事業税（全体）	0.737	0.141	1.409***	0.972
	(0.332)		(0.000)	

注) ***は1%水準で統計的に有意であることを示している。

とした所得割の変動性が、前期より大きく上回ったために、結果として、法人事業税全体の安定性が外形課税導入前と比べて低下してしまったとみられる。

所得割の下では、累進税率により所得の変化率よりも税額の変化率が必然的に大きくなるだけでなく、赤字法人から税を徴収できないという点で、いっそう税収の振れが拡大する。法人利潤の変動がそれ以前よりも、時系列的にいっそう大きく、かつ都道府県間の変動もよりバラツキの大きかったとみられる2000年代半ば以降の時期において、仮に外形課税が導入されていなければ、それ以降の法人事業税の不安定性はより深刻なものになっていたものと考えられる。

V. 結論

以上の結果から、外形標準課税が導入されて以降、特に①法人事業税全体の安定性が、大法人および中小法人の所得割より高くなっている、②外形課税が適用される大法人のみの事業税の安定性がそれよりも大幅に高くなっている、③税収ウェイトの高い付加価値割の伸張性が道府県民税や地方消費税よりも高くなっている、といった点に注目すれば、外形課税の導入は、法人事業税全体の長期的伸張性を大きく損なうことなく、その短期的な安定性を一定程度改善することにつながったと評価することができる。

これらの分析結果によれば、今後の望ましい法人事業税のあり方を追求していくにあたっては、道府県税収の安定性を高める観点から、事業税の外形標準課税化をいっそう進めるべきである。それには、現行外形課税の適用対象となっている大法人だけでなく、中小法人をも対象としていく必要がある。中小法人への外形課税の拡大は、法人事業税のさらなる安定化だけでなく、地方行政サービスからの受益に応じた公平課税の実現に資する。また、2つの外形課税のなかではとりわけ付加価値割が、所得割よりも地域間偏在性が低いとみられることから、地方税の普遍性の観点からも、今後の法人事業税の改革においては、付加価値割を中心とした外形標準課税への転換が特に重要であると考えられる。

しかし、以上の分析は基本的にファクト・ファイディングの域に留まっており、必ずしもその要因

分析が十分でない。分析結果から、たとえば付加価値割などの外形標準課税が従来の所得割に比べて税収の安定性に優れているといったときに、なぜそうなるのか。個々の課税ベースの弾力性を推計するなどにより、さらなる検証が必要である。しかし、主としてデータ上の制約から、こうした点を考慮した分析を加えることができなかった。これらは今後の課題である。

(参考文献・資料)

- Dye,R.& T. McGuire[1991] "Growth and Variability of State Individual Income and General Sales Taxes", *National Tax Journal* 44(1), pp. 55-66.
- Friedlaender, J., G. Swanson & J. Due [1973] "Estimating Sales Tax Revenue Changes in Response to Changes in Personal Income and Sales Tax Rates", *National Tax Journal* 26(1), pp. 103-110.
- Groves, H. & H. Kahn [1952] "Stability of State and Local Tax Yields", *American Economic Review* 42(4), pp. 87-102.
- Holcombe, R. & R.Sobel [1997] *Growth and Variability in state Tax Revenue -An Anatomy of State Fiscal Crises*, Praeger.
- Mikesell, J. [1977] "Income Elasticities of State Sales Tax Components", *Quarterly Journal of Economics and Business* 33(3), pp. 99-106.
- Mikesell,J. & C. Liu [2013] "Property Tax Stability: A Tax System Model of Base and Revenue Dynamics through the Great Recession and Beyond", *Public Finance and Management* 13(4), pp. 310-334.
- 池上岳彦 [2004] 『分権化と地方財政』 岩波書店。
- 石田和之 [2015] 『地方税の安定性』 成文堂。
- 石田和之 [2013] 「地方税の安定性に関する分析」 早稲田大学、博士（商学）、乙第4262号、2014-02-12。
- 石川忠 [2013] 「法人事業税の問題点と改革の方向：外形標準課税を中心に」 茨城大学人文科学研究(5)、pp. 1-22、2013-11-29。
- 加藤寛編 [2000] 『わが国税制の現状と課題 21世紀に向けた国民の参加と選択』（「平成20年政府税制調査会中期答申」）大蔵財務協会。
- 国税庁「税務統計から見た法人企業の実態（会社標本調

- 査結果)」
https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuze_icho/tokei.htm)
- 佐藤進・林健久 [1994]『地方財政読本第4版』東洋経済新報社。
- 総務省「税制改正（地方税）」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran04.html)
- 総務省「地方財政統計年報」
<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei27.html>)
- 総務省「地方法人課税関係資料（2013）」
http://www.soumu.go.jp/main_content/000360131.pdf)
- 総務省「地方法人課税に関する検討会（平成30年第1－第5回検討会）」
http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/kenkyu/chiho_u_hojinzei/index.html)
- 神野直彦 [2007]『財政学改訂版』有斐閣。
- 神野直彦・小西砂千夫 [2014]『日本の地方財政』有斐閣。
- 戸谷裕之 [1994]『日本型企業課税の分析と改革』中央経済社。
- 長嶋拓人・北浦修敏 [2007]「税収動向と税収弾性値に関する分析」*Business & Economic Review* 2007年07月号。
- 野内修太 [2014]「バブル景気後の税収動向を振り返って：今後の税制の方向性に関する一考察」『立法と調査』353、96－108頁。
- 橋本恭之 [2008]「地方法人課税の改革」『關西大學經濟論集』57(4)、227－243頁。
- 堀場勇夫・宮原勝一・舟島義人 [2013]「地方税の変動と偏在性—1990年代以後の地方税収について」、『税研』Vol. 28 18－24頁 日本税務研究センター。
- 山内健生 [2004]「企業課税の改革」池上岳彦編『地方税制改革』ぎょうせい、150－182頁。
- 山本勲 [2015]『実証分析のための計量経済学』中央経済社。
- 吉野雄一郎編 [2017]『図説日本の税制 平成29年度版』財経詳報社。