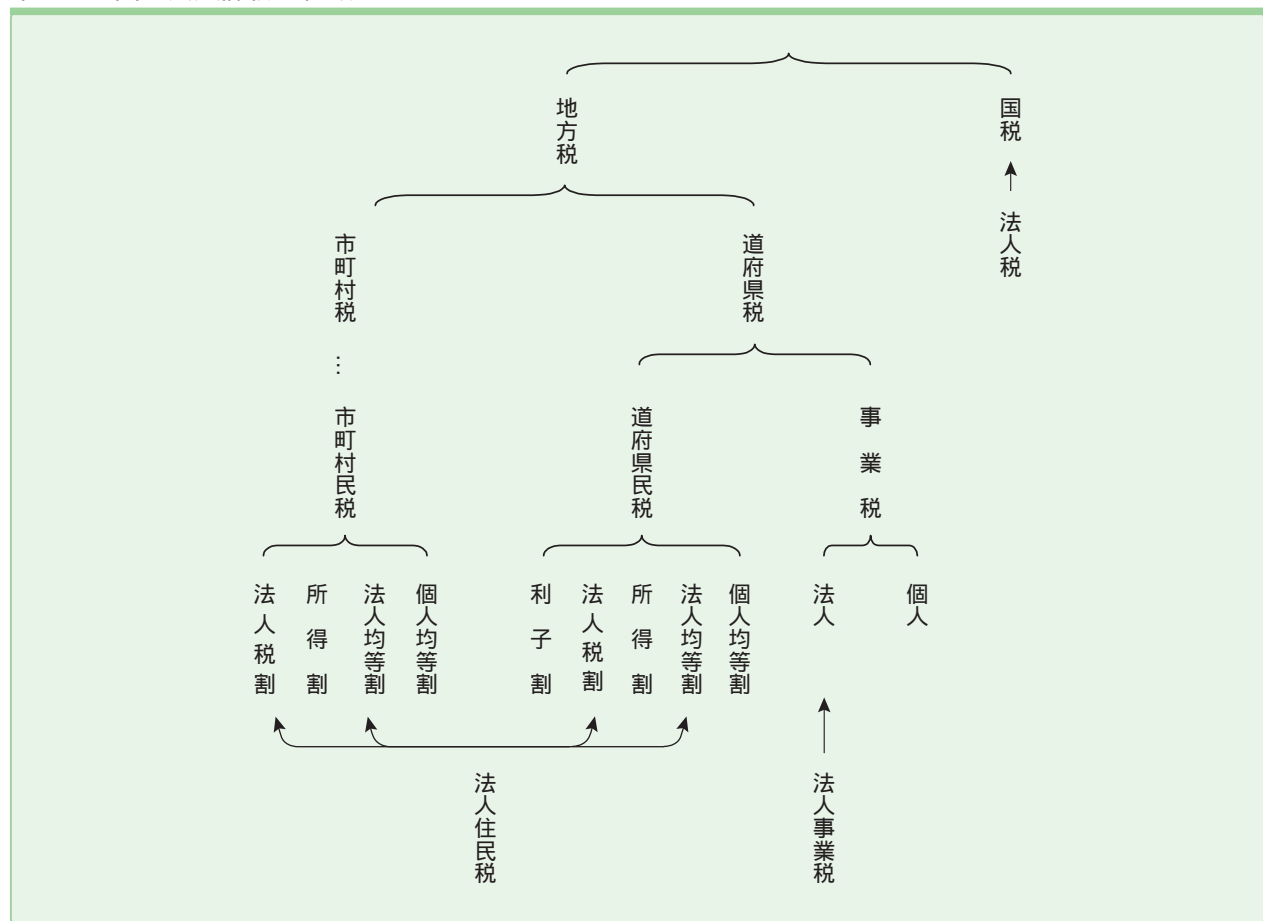


第2節 法人所得課税の負担

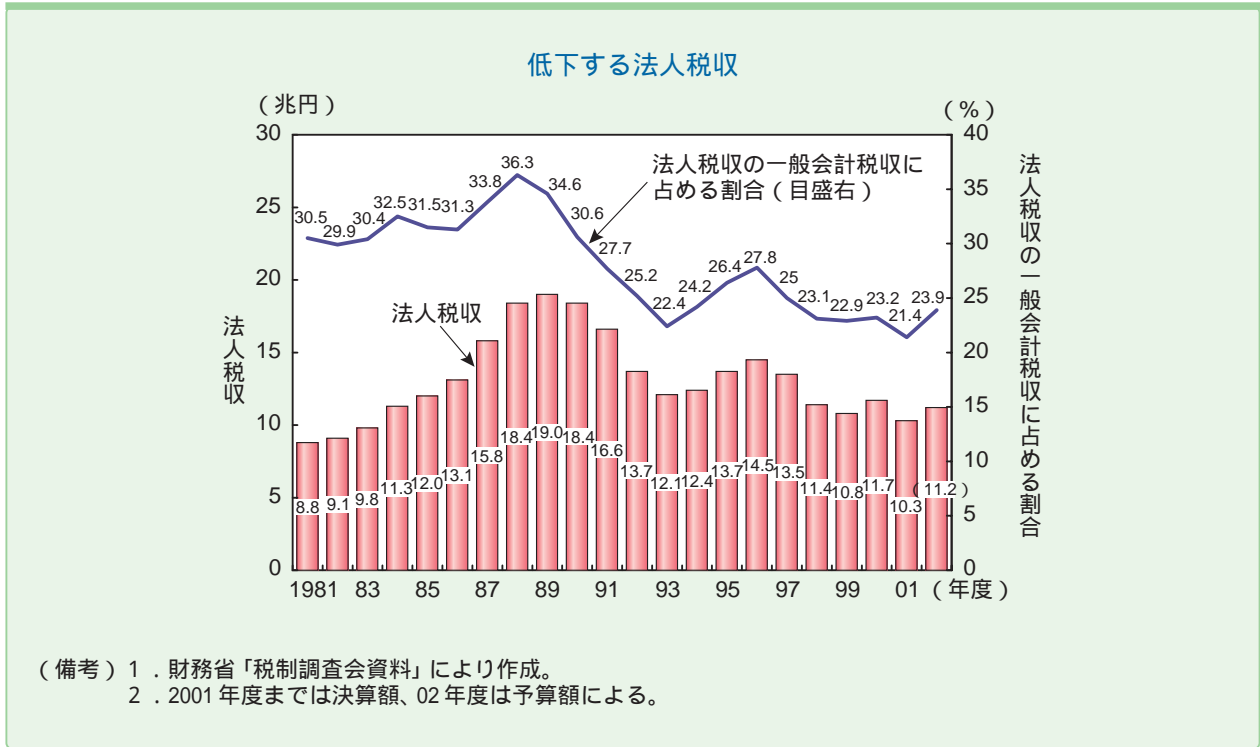
我が国には、2000年現在で約254万社にも及ぶ法人が存在している。これらの法人には何種類もの税金がかかるが、その中心となるのは、企業の活動によって生じた所得に課される法人税（国税）、法人事業税（地方税）、法人住民税法人税割（地方税）の3つ（いわゆる「法人3税」）である（第2-2-1図）。

法人所得課税は、個人所得税等その他の税目に比べて景気変動に感応的であり、企業収益の変化の影響を受けやすい。法人税の税収は、バブル景気の89年度には19.0兆円にまで達したものの、その後大きく低下し、2001年度には10.3兆円とピーク時の半分近くにまで落ち込んでいる。この結果、累次にわたる税率の引下げもあり、法人税収の一般会計税収に占める割合も89年度の34.6%から2001年度には21.4%にまで低下している（第2-2-2図）。また、地方税についても、累次にわたる税率引下げもあって、法人事業税の税収は91年度の6.5兆円から2000年度には3.9兆円にまで落ち込むとともに、法人住民税法人税割の税収も89年度の4.2兆円から2000年度には2.4兆円にまで落ち込んでいる。この結果、法人事業税及び法人住民税法人税割の税収の地方税収に占める割合は、89年度の33%から、2000年度には18%にまで低下している。本節では、企業の法人所得課税負担の実態について検討していくこととする。

第2-2-1図 法人課税の種類



第2-2-2図 法人税収の推移



1 主要国における法人所得課税の動向

1980年代からの主要国の法人所得課税の動向を概観すると、84年のイギリスのサッチャー税制改革に端を発し、各国とも総じて課税ベースの拡大とともに実効税率の引下げを行っていることが分かる(第2-2-3図)。

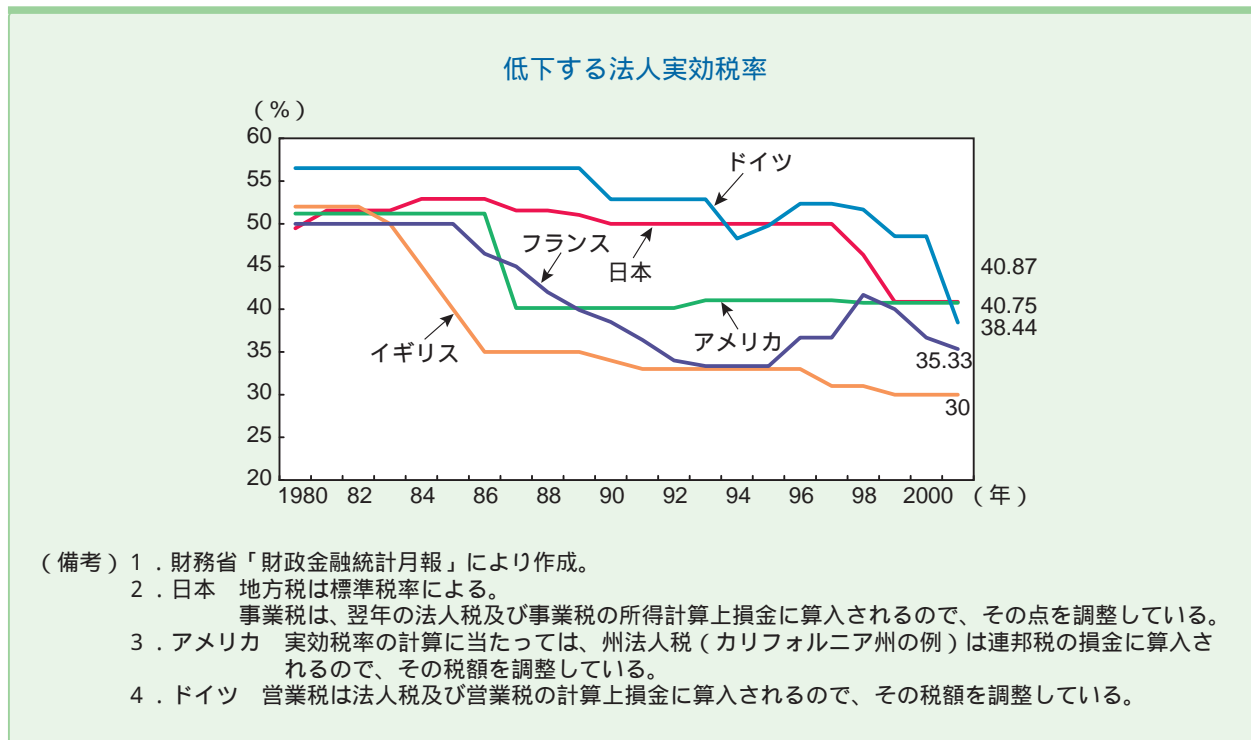
アメリカの法人実効税率は、レーガンが登場するまでに、50%強の水準であったが、その後、各種優遇措置の見直しによる課税ベースの拡大とともに、税率の引下げが実施され、現在では40%強の水準となっている。

イギリスでは、1980年代前半における法人実効税率が50%台の水準であったが、その後、租税特別措置の見直しと税負担の軽減による企業収益の向上を目的として、課税ベースの拡大と税率の引き下げを段階的に行い、90年代以降、主要国で最も実効税率の低い国となっている。

ドイツでは、1980年代から一貫して法人実効税率が主要国において最高水準にあったが、93年にEC域内の統合が実施されたため、94年に法人税率を引き下げ、企業の競争力の確保、投資の促進、雇用の確保、旧東ドイツ地域の復興が意図された。その後、2000年の48.55%から2001年には38.47%に引き下げられた。

フランスでは、1980年には50%であった法人実効税率を、累次の引下げにより1990年代には30%台まで低下させた。その後法人税付加税の大幅な引上げにより一時上昇したものの、近年では付加税の引下げにより再び低下に転じている。

第2-2-3図 主要国の法人実効税率の推移



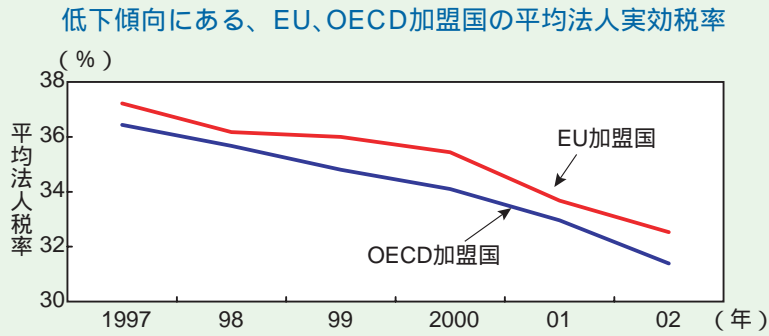
そして我が国の法人実効税率も、1998年度及び99年度の2度にわたり大幅な引下げが実施され、現在40.87%となっている。

大手会計事務所が年に1回実施している調査(対象国68カ国)によれば²⁵、経済の構造変化を背景に、経済活動の誘致や法人課税全般の見直しの一環として、法人所得課税に係る税率は90年代後半以降すう勢的に低下しており、2001年12月ないし翌1月時点で、OECD諸国平均で31%、EU諸国平均で33%となっている²⁶(第2-2-4図)。また、この1年間に法人実効税率を引き下げた国は、実に16カ国にのぼり、中でも、近年、法人所得課税に係る税率を引き下げる傾向にあるのは、我が国企業の有効な国際競争相手となっているアジア諸国である。こうした国々と比較すると、イギリスやフランスにおける法人所得課税に係る実効税率が30~34%程度となる一方で、我が国の法人所得課税に係る実効税率は、アメリカ並みの40.87%となっており、また、主なアジア諸国の税率は25~30%程度となっている(第2-2-5図)。なお、税率の国際比較の際には、その国の規模や経済・社会構造の違い、当該法人の受ける公的サービスの内容や水準等も勘案する必要がある。更に、アジア諸国をはじめ、法人が負担すべき税負担には、この他にも所得を課税標準としないフランチャイズ税や事業税等(地方税)があることにも留意が必要である。

注 (25) KPMG (2002)

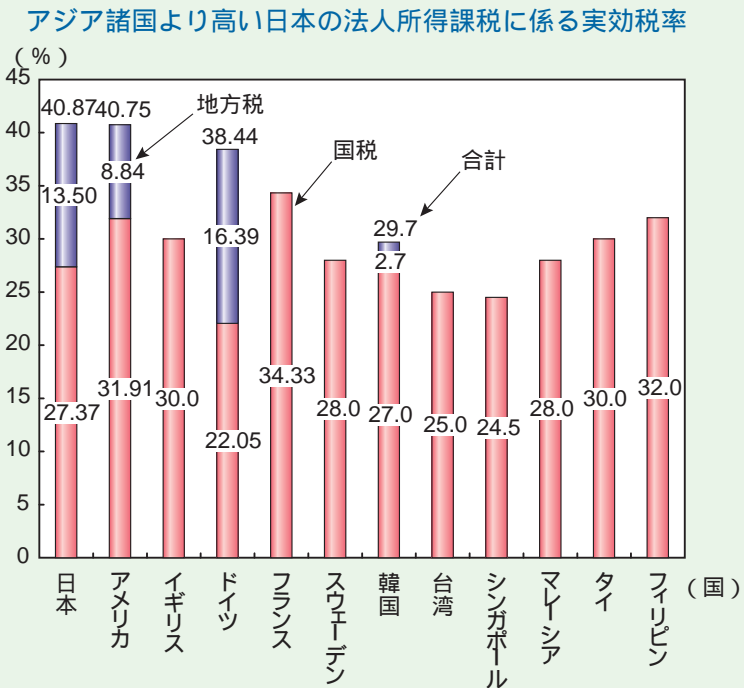
(26) 各国における法人税率の引下げ競争は、税収の減少や、税体系の公平性、中立性を損なうものであることから、OECDにおいて「有害税制リスト」を作成し、勧告を行うなどの国際協調の動きがみられる(OECD "Harmful Tax Competition (1998)"他)。また、EUも、"Toward an Internal Market without Tax Obstacles (2001)"を公表し、域内の競争をゆがめる投資優遇税制の排除の問題を取り上げている。

第2-2-4図 先進諸国における平均法人実効税率の推移



- (備考) 1. KPMG "Corporate Tax Rate Survey - March 1998 ~ 2002" により作成。
 2. 平均法人実効税率は、法人所得課税に係る実効税率の平均である。
 3. EU加盟国とOECD加盟国の平均法人実効税率は、各加盟国の法人実効税率の単純平均であり、国家の経済規模の違いなどを勘案していないことに留意する必要がある。
 4. 各国の法人実効税率につき、概算の数値を用いている国もある。例えば、日本は、事業税の損金算入分を調整しているが、2002年分の数値を40.87%でなく、42%としている。また、アメリカの州・市法人税率は各州・市により異なるが、2002年の数値を概算で40%としている。

第2-2-5図 法人所得課税に係る実効税率の国際比較



- (備考) 1. IBFD Publications "European Tax Handbook 2001"、各国ホームページ資料等により作成。
 2. 法人実効税率 = 国税率 (ただし地方税の損金算入を調整後) + 地方税率。
 3. アメリカはカリフォルニア州のケース。各州・市において制度が異なっているため、例えばワシントン州では35%、ニューヨーク市では45.95%となる。法人所得課税の他、売上高や支払給与等に対して課税される州・市もある。フランスは他に固定資産・支払給与等をベースにした外形標準課税である職業税がかかる。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。
 4. 税率の国際比較の際には、その国の規模や経済・社会構造の違い、当該法人の受ける公的サービスの内容や水準なども勘案する必要がある。なお、所得を課税標準としない税は除く。

コラム2-2

表面税率と「実効税率」

法人所得税は、法人の利益（所得）に対する税であり、国税として法人税、地方税として法人事業税と法人住民税（法人税割）がある。税率は、国税（法人税）が30%、地方税（法人事業税 + 法人住民税法人税割）が14.79%である。しかし、通常、法人課税の税率として議論されるのは、両者の税率（表面税率）を単純に足し合わせたもの（現在は、44.79%）ではない。なぜなら、法人税と法人事業税の所得を計算する際に前年度の法人事業税額が損金算入されることになっているためである。したがって、法人の税負担を議論する際にしばしば用いられるのは、この点を調整した「実効税率」と呼ばれるものであり、現在は、40.87%である^注。

しかし、法定実効税率は企業の税負担の軽重を表す一つの指標ではあるが、国際比較等を行う場合には、「課税ベース」と「税率」の双方について留意する必要がある。このことが、法人所得課税負担の議論を複雑にしている。

これについては、3. でいくつかの取組みを紹介することにする。

注 「実効税率」の具体的な計算方法は以下のとおりである。
 実効税率 = (法人税率 × (1 + 住民税率) + 事業税率) / (1 + 事業税率)

コラム2-3

法人事業税への外形標準課税の導入

法人事業税への外形標準課税の導入が政策課題にのぼっている。そこで、この問題について簡単に議論の整理をしてみよう。

課税にあたっては、税額算出の基礎となる課税標準として何を用いるかということが重要であるが、法人課税については、課税標準について所得を基準とする方式と、課税標準を所得以外の何らかの基準（例えば資本金であるとか、会社の従業員数）に求める方式（これを「外形標準課税」という。）とに大別され、現在、法人税、法人事業税等は、原則、所得を基準として課税しているものである。

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に基づいている。このため、シャウプ勧告においても、事業税の課税標準は、「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」、つまり「附加価値」とすべきであるとの改革案が提案されており、外形標準課税の議論は長い歴史を持つ¹。また、外形標準課税の課税標準としては、政府税制調査会において具体的な検討が積み重ねられてきたところであり、その結果、(i) 事業活動価値（付加価値）(ii) 給与総額、(iii) 物的基準と人的基準の組み合わせ、(iv) 資本等の金額の4つが望ましい外形基準として示されているところである。

なお、4つの外形基準の中で、「理論的に最も優れている」とされた事業活動価値（付加価値）は、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た所得型付加価値であるが、付加価値の捉え方には、図1のようにいくつかの方法がある²。

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受けている法人が薄

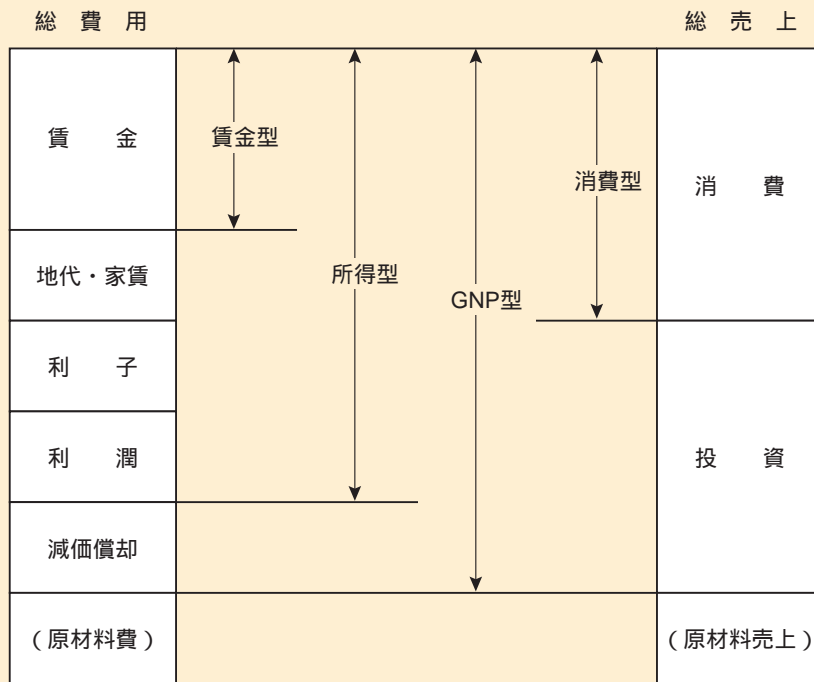
く広く税を負担することをつうじて、税負担の公平化につながることで、さらに、所得に係る税負担を相対的に緩和することとなり、より多くの利益をあげることを目指した事業活動を促し、経済の活性化、経済構造改革の促進に資するなどの重要な意義を有する改革であると考えられている。

一方、法人事業税への外形標準課税の導入に際しての主な課題としては、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、雇用への配慮等があると考えられている。

平成14年1月に閣議決定された「構造改革と経済財政の中期展望」において「外形標準課税については、今後、各方面の意見を聞きながら検討を深め、具体案を得たうえで、景気の状態等も勘案しつつ、平成15年度税制改正を目途にその導入を図る」こととされている。

最後に諸外国の外形標準課税の例をみてみよう（図2）。

図1 付加価値の概念図



(備考) 日本総合研究所「図解外形標準課税」を参照。

- 注** (1) 法人事業税の歴史は古く、1878（明治11）年の営業税の創設までさかのぼることができる。当初は産業ごとに異なる定額税として導入されたものの、1896（明治29）年に地方税から国税に移管されるとともに、資本金額等の外形基準によって課されるようになった。その後、1926（大正15）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るなどした。戦後、シャープ勧告を受けて、1950年の地方税法の成立とともに、附加価値税が制定されたものの、当時の社会経済事情の推移や世論の動向などが容易にその実施を許さない状況にあったため、実施されることなく、1954年に廃止された。
- (2) 現行の法人事業税でも、電気供給業、ガス供給業、生命保険業、損害保険業については、所得ではなく収入金額を課税標準にとっている。その他の法人については、課税標準として、所得以外のものを用いることができることを地方税法で規定している。2000年に東京都が導入した「銀行業等に対する外形標準課税」もこの規定に基づくものである。

図2 諸外国における地方の外形標準課税の例

国・名称 課税主体	課税対象等	課税標準	税率	その他
アメリカ ミンガン州 単一事業税 (州)	州内の事業者	付加価値額 (利潤+報酬+純支払 利子+減価償却費)	2.3% (1997年度)	設備投資や中小企業への配慮あり。 1999年に廃止を決定し、毎年0.1%ずつ税率引下げ中(ただし、財政調整基金が2.5億ドルを下回れば引下げ停止)
アメリカ ニューハンプ シャー州 企業事業税(州)	州内の法人	配当+給与+支払利子	0.75%	州の所得課税(法人所得税)と外形標準課税(事業税)との併用。 法人所得税額から事業税額を控除できる。
カナダ 資本税 (州)	(i) 金融機関を除く 事業会社 (ii) 銀行・保険会社 等の金融機関	資本金+負債など 資本金+劣後債など	各州が設定 0.3%など 各州が設定 3.0%など	各州が独自に課税権を有するため、 州ごとに課税標準・税率等制度の 内容が異なる。
ドイツ 営業税 (市町村)	国内の事業者	利潤+長期債務利子の 1/2+設備賃借料の1 /2等	各市町村が 自由に設定	中小事業者への配慮あり。 資本に対する営業資本税も存在し たが、1998年に廃止されている。
フランス 職業税 (州、県、市町村)	国内の事業者	(i) 固定資産の賃貸 価格+(ii)支払給与 総額の一定割合	各自治体が 設定 (制限あり)	各種軽減措置あり。 (ii)部分は、2003年1月に法律に 基づき廃止予定。
公共交通機関税 (市町村等)	9人超の従業員を雇用 している事業者	支払給与額	上限税率 1.75%	市町村等の規模によって上限税率 が異なる。
イタリア 州生産活動税 (州)	生産活動を行う事業者	付加価値額 (業種によって算定方 法が異なる。)	4.25% (1%の範囲 で付加可)	農業に対する軽減あり。 「経済財政計画2002年~2006年」 (2001年7月16日閣議決定)におい て、代替財源の措置と一体で廃止 の方向が打ち出されている。
オーストリア 賃金総額税 (市町村)	雇用者に対して賃金を 支払う義務のある事業 者	給与総額	3%	1事業所のみを有する企業に対する 軽減あり。 1994年に営業収益税が廃止され、 賃金総額税の税率が2%から3%に 引き上げられている。
スイス 州自己資本税 (州)	国内の法人	自己資本 (払込資本金、各種準 備金等)	各州が設定 0.15%など	州自己資本税に加え、市町村税と して、法人に対する資本課税があ る。
オーストラリア 支払給与税 (州)	国内の事業者	給与総額	各州が設定 おおむね6% 程度	

(備考) 政府税制調査会資料、日本総合研究所「図解外形標準課税」等により作成。

2 企業からみた法人所得課税の負担感の現状

法人所得課税をめぐる常に議論になるのが、「我が国の法人所得課税の負担は重いのか軽いのか」というものである。そこで、3. でみるように、これまでの累次の税制改正により、企業の税負担が相当程度軽減されてきた現状において、法人所得課税に係る企業の負担感等について、多面的に検証を行った。

税効果会計適用後の法人所得課税に係る税負担率

企業からみた法人所得課税の負担感をいかに把握するかというのは非常に難しい問題である。ここでは、負担感をとらえる1つの試みとして、当期利益が負担する税コストの比率を

示している「税効果会計適用後の法人税等負担率」に着目することにした²⁷。

企業が每期「納付する税金」は、法人税法等の規定によって計算された「課税所得金額」に「法定実効税率」を掛けて計算された「納税額」であるため、当該期の「税引前当期純利益」が負担すべき「税金コスト」ではないものも含まれている。このため、これまでの会計制度の下では、税引前純利益と法人税等の額の差となる税引後利益が企業の業績を表すのに適当な数値ではないという問題が指摘されていた。

これに対して、近年こうした指摘を踏まえて導入された税効果会計は、「会計上の損益」と「税務上の損益」の認識のズレを修正する会計手法であり、国際会計基準に則ったグローバル・スタンダードである²⁸。第2-2-6図は、税効果会計を適用した場合についての税引前当期利益、法人税等、法人税等調整額、税効果会計適用後の法人税等、税引後当期純利益及び課税所得の関係を図示したものである。税効果会計では、法人税等調整額によって、法人税等のうち、税の前払い分が「繰延税金資産」として、税の後払い分が「繰延税金負債」として計上されることになる。税効果会計適用後の法人税等を算出してはじめて、企業は、当期の税引前純利益に対応する税金のコストを把握することが可能となる（第2-2-6図）。

財務省の調査（2001）によれば、税効果会計を2000年度までに導入した企業数は、77,631社と全体の3.0%である。資本階級別にみると、資本金10億円以上の企業では、98.0%の企業（5,361社）、1～10億円の企業では60.8%の企業が既に導入している。同年度末の繰延税金資産（前払い税金）をみると19兆4,086億円、繰延税金負債（後払い税金）をみると3兆8,991億円となっている。この結果、2000年度に納付する税金（27.8兆円）に比べて、当期の税金コストである「税効果会計適用後の税負担額」は12.3兆円と、15.5兆円少なくなる。したがって、税引後当期純利益は逆に15.5兆円増加することになる。

ここでは、税効果会計適用後の法人税等を税引前当期利益で除した「税効果会計適用後の法人税等負担率（以下、「税効果会計適用後法人税等負担率」という。）」を集計することによって、企業からみた法人所得課税の負担感が実際にはどの程度であるのかをみてみることにしよう^{29、30}。第2-2-7図は、「税効果会計適用後法人税等負担率（A）」と「法定実効

注 (27) このような考え方は、経済同友会（2002）が「企業が当期利益から支払う実質的な法人税負担を国際的に遜色のない水準まで引き下げするための検討を引き続き行う必要がある。」と述べているように、必ずしも特異なものではない。

(28) 税効果会計は、2000年3月決算期から、上場企業・店頭公開企業及びその連結子会社、持分法適用会社に強制適用された。なお、中小企業は任意適用である。

税効果会計基準では、税効果会計は、「企業会計上の資産又は負債の額と課税所得計算上の資産又は負債の額に相違がある場合において、法人税その他利益に関連する金額を課税標準とする税金（以下「法人税等」という。）の額を適切に期間配分することにより、法人税等を控除する前の当期純利益と法人税等を合理的に対応させることを目的とする手続である。」と定められている。

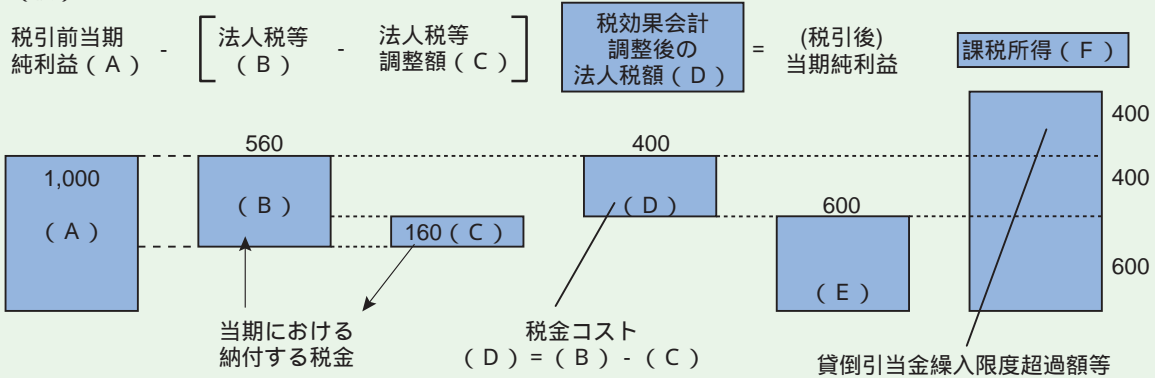
(29) 2000年3月期決算より、上場企業を中心として、税効果会計が義務付けられたことにより、「税効果会計適用後の法人税等（税金コスト）」を把握することが容易になった。これを「税引前当期利益」で除することによって、当該期の利益から支払う実質的な法人税負担割合である「税効果会計適用後法人税等負担率」を算出することができる。

(30) 同様な取組をした海外の事例としては、Siegfried（1974）やMcIntyre（1984）がある。Siegfriedは、実際に法人所得税として支払った納税義務額の真に会計上の利潤に対する比率として、「実効税率」を推計し、それが法定税率から大幅にかい離しているとともに、産業間に相当の差異があることを明らかにした。また、McIntyreは、全米275社の有価証券報告書から4年間の納税額を調査した結果、実に50社が全く税金を支払っていないか、政府から税金を還付されていることを明らかにした。

第2-2-6図 法人税等と税効果会計適用後の法人税等との関係

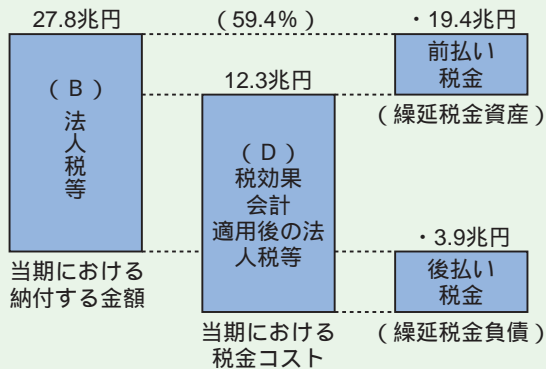
税効果会計を適用した場合の税引前当期利益、法人税等、法人税等調整額、税効果会計適用後の法人税等、(税引後)当期純利益及び課税所得の関係は以下の通り

(例)



(税効果会計適用後の法人税率) = (D) / (A)
 (法人実効税率) = (B) / (F)

(財務省(2001)によるマクロベース)



(例)

- ・減価償却費の償却限度超過額
- ・各種引当金の繰入限度額超過額

(例)

- ・減価償却資産の圧縮積立金の繰入れ
- ・租税特別措置法による特別償却準備金等への繰入れ
- ・有価証券の時価金額の関係
- ・「原価差益」の処理

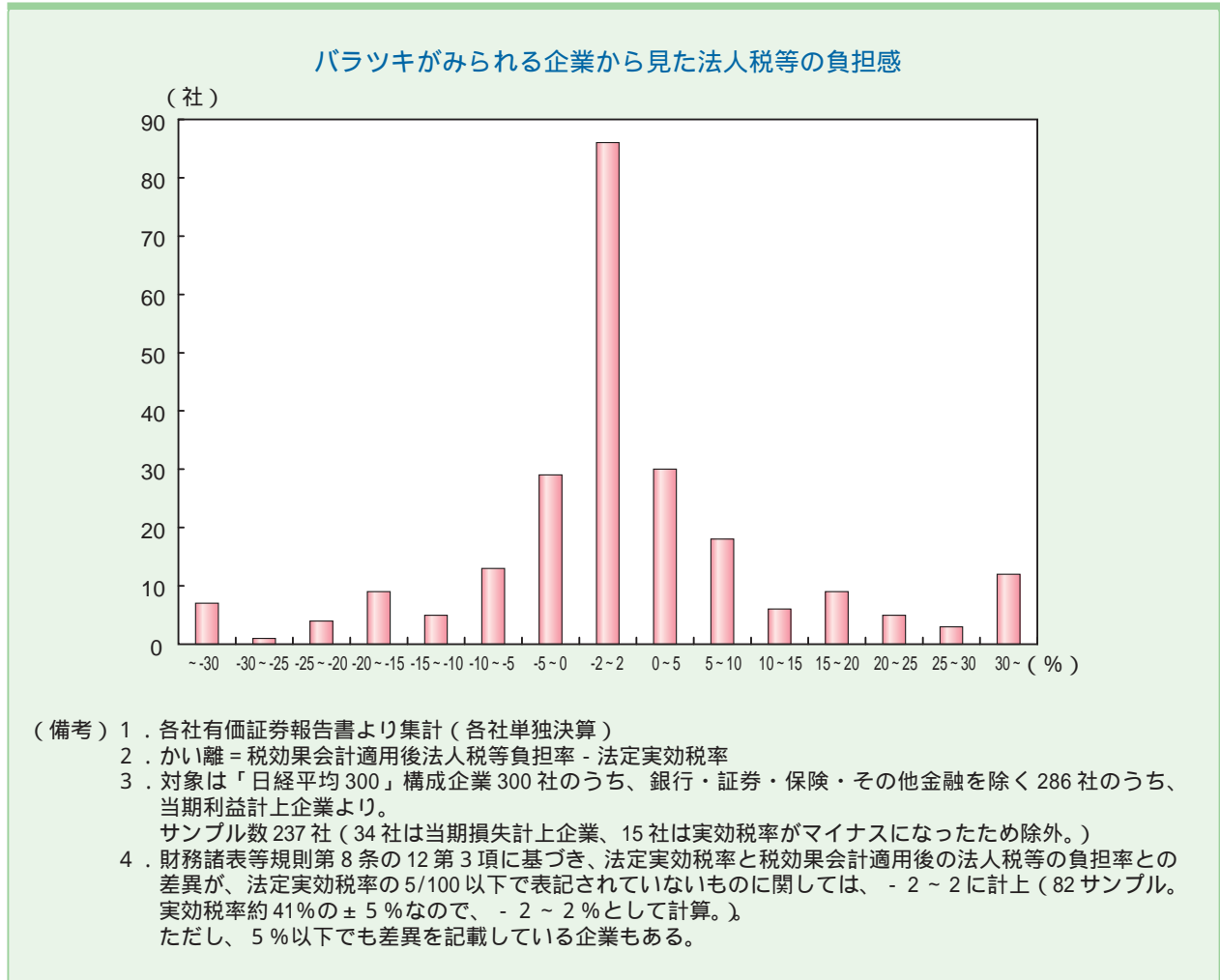
税率(B)」とのかい離幅をみたものであるが、286社のうち、「税効果会計適用後法人税等負担率」が「法定実効税率」を上回っている企業は、78社(調査対象の約3割)あり、「税効果会計適用後法人税等負担率」が「法定実効税率」を下回っている企業は、65社(調査対象の2割強)あるなど、「税効果会計適用後法人税等負担率」でみた企業の税負担感には、相当程度のバラツキがあることが分かる。また、当期損失計上企業は49社、「税効果会計適用後法人税等負担率」がマイナスの企業は11社あった。分布の形状をみると、ほぼ正規分布に近いものの、かい離がプラス・マイナス15%ポイント以上ある企業が48社と調査対象の1/6以上を占めるなど、かい離幅の大きい企業が相当数占めている。かい離幅の大きい企業のうちプラスのケースをみると、交際費等永久に損金に算入されない項目や各種引当金の繰入限度の超過額が多額に計上されている場合が見受けられる。逆に、マイナスのケースをみると、受取配当等の永久に益金に算入されない項目や外国税額控除等が多額に計上されて

いる場合が見受けられる（第2-2-7図）。

これを業種別にみたのが、第2-2-8図であるが、総じてみれば、水産・鉱業・建設業（33社中16社）といった産業において実際の負担税率が相対的に重く、逆に、機械・電気機器（45社中16社）といった産業において実際の負担税率が相対的に軽いことが分かる。なお、税効果会計による税額調整によって、実際の負担税率がマイナスとなっている企業が15社あった。

このように、同一の法人所得課税に係る税率を課せられていても、税効果会計適用後法人税等負担率には、企業によって、相当程度のバラツキがあることが分かる。

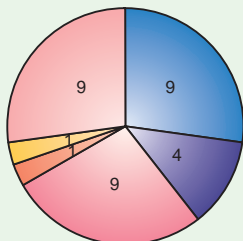
第2-2-7図 税効果会計適用後の法人税等負担率と法定実効税率とのかい離



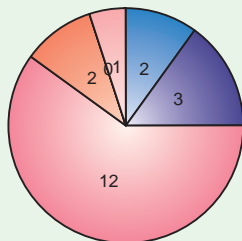
第2-2-8図 業種別にみた税効果会計適用後の法人税等負担率と法定実効税率のかい離

業種により異なる法人税等の負担感

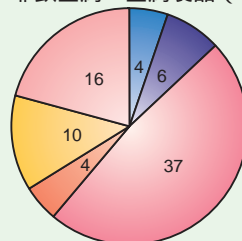
- (1) 水産・鉱業・建設(33社) (2) 食品(20社) (3) 繊維、パルプ・紙、化学、医薬品、石油、ゴム、窯業、鉄鋼業、非鉄金属・金属製品(77社)



かい離幅
最高 119%
最低 24%

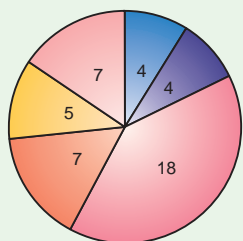


かい離幅
最高 22%
最低 7%

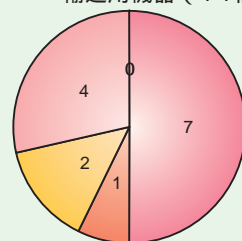


かい離幅
最高 332%
最低 42%

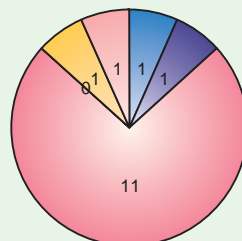
- (4) 機械、電気機器(45社) (5) 造船、自動車、輸送用機器(14社) (6) 精密機器、その他製造業(15社)



かい離幅
最高 542%
最低 40%

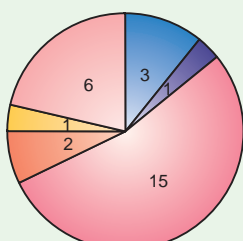


かい離幅
最高 0%
最低 36%

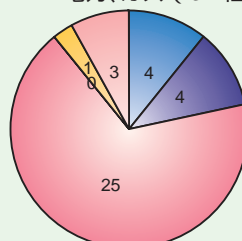


かい離幅
最高 23%
最低 36%

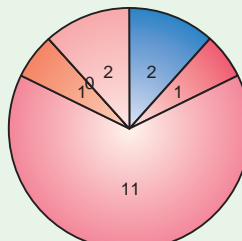
- (7) 商社、小売業(28社) (8) 不動産、鉄道・バス、陸運、空運、倉庫、通信、電力、ガス(37社) (9) サービス(17社)



かい離幅
最高 22%
最低 17%



かい離幅
最高 38%
最低 36%



かい離幅
最高 32%
最低 5%

- (備考) 1. 対象は「日経平均300」構成企業のうち、銀行・証券・保険・その他金融を除く286社。
当期利益計上企業の各社有価証券報告書より集計(各社単独決算)
2. かい離 = 税効果会計適用後法人税等負担率 - 法定実効税率 として計算し、かい離幅により以下のように表示した。
+ 15%以上 + 5 ~ 15% + 5 ~ - 5% - 5 ~ 15% - 15%以下
■ 非常に重い ■ 相対的に重い ■ ほぼ同じ ■ 相対的に軽い ■ 非常に軽い ■ 当期損失