

外形標準課税導入による法人事業税負担の変化

政府は、総務省が2001年11月に示した導入具体案（以下、総務省案）をもとに、法人事業税へ外形標準課税を導入する動きを強めている。総務省案によると、新しい法人事業税（以下、新税）は、所得課税部分（所得割）と外形標準課税部分（企業の付加価値額への課税部分（付加価値割）+資本への課税部分（資本割））で構成されている。所得割の法人事業税率は、現行制度の法人事業税（以下、現行税）の税率（9.6%）から半分（4.8%）に引き下げられるため、所得課税部分で減税になるが、外形標準課税部分が増税となる。なお、資本金1千万円未満の法人については、外形標準課税部分に代えて、定額年4.8万円を選択すること（簡易外形課税方式）も可能としている。

外形標準課税を導入すると、企業の税負担は企業の外形部分（付加価値額、資本の規模）や所得によって現行税と大きく異なる。そこで業種別に企業の人件費（付加価値額の約8割）、資本、法人所得の状況を見ると、1社あたりの人件費、資本は、化学、鉄鋼金属、機械、運輸通信（含む電気ガス）といった装置産業において全産業平均に比べ大きく、外形標準課税導入によって税負担を拡大させる要因となる。しかし、化学、機械、運輸通信の1社あたりの法人所得は全産業平均に比べ大きく、税率引き下げによる減税額を大きくする要因となる。このようにどの業種においても税負担が拡大する要因と縮小する要因が混在している。

利用可能な統計を用いて業種別に現行税額と新税額を試算すると、建設、繊維、鉄鋼金属、小売、サービスの新税額が、現行税額に比べ3割以上増加する結果となった。一方、卸売の新税額は現行税額とほぼ同額であり、化学の新税額は現行税額よりも小さくなる。なお試算対象業種全体の新税額は現行税額に比べ約4,800億円（現行税比約16%）増加する結果となった。

企業の収益状況が変化しないと仮定した場合、黒字企業が負担する税額は試算対象業種全体で現行税額より8.8%減少する。また現行制度では法人事業税を負担していない赤字企業が新税では約7,400億円と新税全体の2割強を負担することになる。

資本金規模別に現行税額と新税額を試算すると、資本金1~2千万円未満企業と資本金10億円以上企業の税負担が拡大した。一方で、資本金1千万円未満企業と資本金1~10億円未満企業の税負担は縮小した。資本金1千万円未満企業の税負担が縮小する理由は、総務省案で示された簡易外形課税方式が税負担を1,700億円ほど軽減しているためである。

外形標準課税導入による影響を考える際には、中期的な影響と短期的な影響を分けて考えるべきである。中期的には税収に中立であっても、企業の所得が落ち込んでいる時には増税となり、企業収益が高まっている時には減税となる。法人所得が増加した場合の法人事業税負担の変化を試算すると、法人所得が2000年度に比べて30%増加するとほぼ中立になり、さらに法人所得が増加すると新税の方が税額が少ないという結果となる。外形標準課税が導入された場合、それが結果として増税になるか減税になるかどうかは、企業収益の動向、さらにその裏にある景気動向によって違ってくる。



1. はじめに

都道府県税の一つである法人事業税に外形標準課税を導入する動きが強まっている。小泉首相は、6月7日の政府税制調査会（政府税調）において「外形標準課税導入による法人課税の実効税率の引き下げ」を税制改革の基本方針の一つとして示した。その後、政府税調は「あるべき税制の構築に向けた基本方針」（6月14日発表）において外形標準課税の早期導入を明記した。総務省は2001年11月に外形標準課税の導入具体案（以下、総務省案）を示しており、政府はこの総務省案を軸に具体的な導入方法の検討を進めている。

後述するように外形標準課税には法人事業税収を安定的にし、黒字企業に集中する税負担の偏りを是正するなどのメリットがある。しかし外形標準課税は、現行制度と異なる課税対象を採用しているため、業種や企業規模によって税負担の構造が大きく変化する。こうした税負担構造の変化を定量的に把握することは、設備投資等の企業行動を予測する上で重要である。

そこで本稿では、総務省案で示された法人事業税率の引き下げと外形標準課税の導入による法人事業税納入額の変化を業種別・資本金規模別に考察することを目的に、外形標準課税の概要と導入の背景を整理し、外形標準課税導入の影響を左右する企業の人件費、資本、法人所得の状況を業種別、資本金規模別に分析する。さらにこの分析を踏まえて、

現行制度と総務省案実施後の法人事業税額を試算し、業種別、資本金規模別の税負担構造の変化を考察する。そして最後に、法人所得の動向の違いによって外形標準課税導入の影響が異なってくることを考察する。

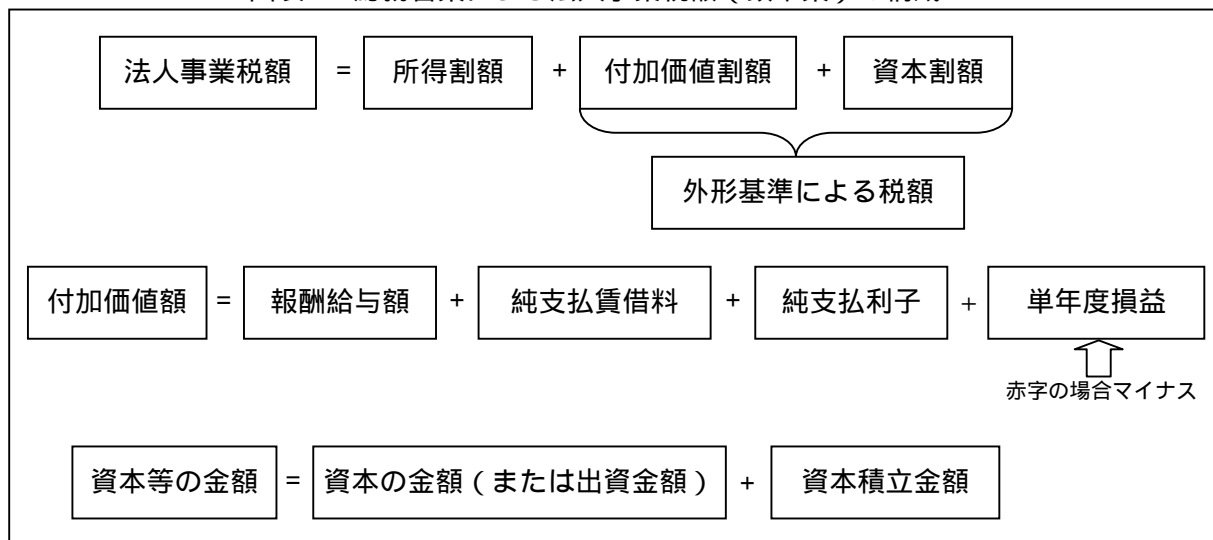
2. 外形標準課税の概要と導入の背景

（1）外形標準課税とは ～ 総務省案の内容 ～

現行の法人税は、法人所得を課税対象とする所得課税方式を採用している。これに対し外形標準課税は、資本金や人件費など事業の規模や活動量を示す外形基準を課税対象とする方式である。

2001年11月に示された総務省案では、法人事業税（都道府県税）の改革案として法人事業税への外形標準課税の導入を示している。具体的には法人事業税を現行の所得課税部分のみの構成から、所得課税部分（所得割）、企業の付加価値額への課税部分（付加価値割）、資本への課税部分（資本割）の3つで構成するものとしている。付加価値額とは労働、土地・建物、資本といった企業の生産要素から生み出された価値であり、総務省案では、付加価値額を報酬給与額（労働）、純支払賃借料（土地・建物）、純支払利子と企業損益（資本）の合計と定義している。また資本等の金額は、資本の金額（または出資金額）と資本積立金額で構成される（図表1）。

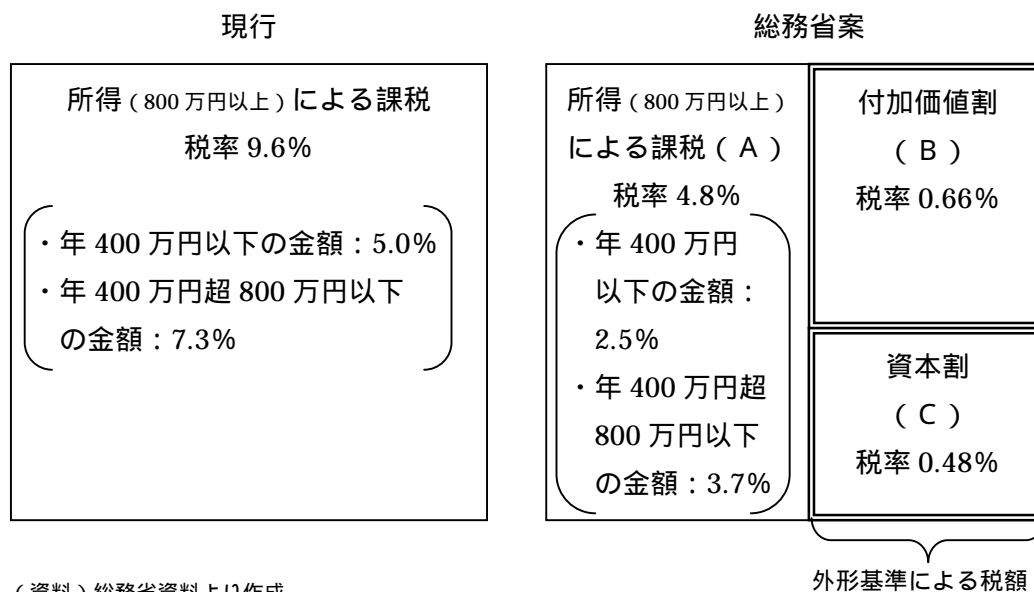
図表 1 総務省案による法人事業税額（改革案）の構成



（出所）総務省資料より作成

総務省案では、大企業と中小企業の税負担の比率（約 6 : 4）が変化しないよう、標準税率を所得割：4.8%（現行法人事業税率 9.6%の半分）、付加価値割：0.66%、資本割：0.48%と設定している（図表 2）。また、小規模企業、ベンチャー企業への配慮として、資本金 1 千万円未満の法人については、付加価値割額と資本割額の合計に代えて、定額年 4.8 万円（簡易外形税額）の選択可（簡易外形課税方式）、赤字が 3 年以上継続する法人や創業 5 年以内の赤字ベンチャー企業向けに徴収を最長 6 年間猶予、という制度を用意している。

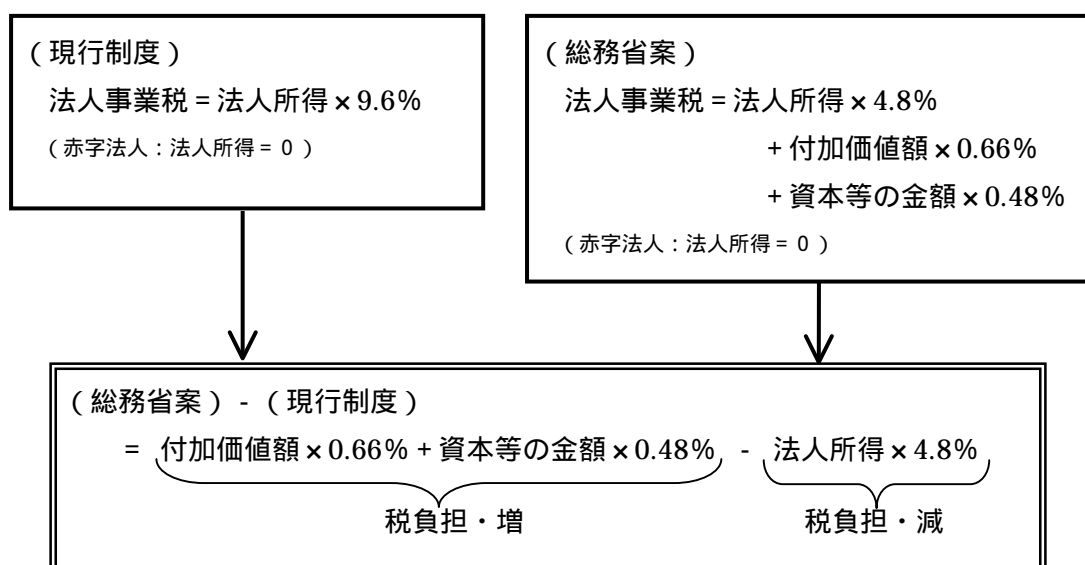
図表 2 総務省案による法人事業税額（改革案）の標準税率



（資料）総務省資料より作成

図表 3 は法人事業税が現行制度から総務省案に変更された場合の法人事業税負担の変化を図式化したものである。企業の税負担変化は、各企業の付加価値額、資本、法人所得の相対的な大きさに決まる。具体的には、赤字企業の税負担は確実に増える。その増え方は、付加価値、資本の規模にあわせて大きくなる。黒字企業の税負担は、付加価値、資本の規模が大きく、所得の少ない企業ほど拡大する可能性が高まり、付加価値、資本の規模が小さく、所得の大きな企業ほど税負担が減る可能性が高まる（図表 4）。

図表 3 総務省案実施による税負担変化の考え方



図表 4 外形標準課税導入と法人所得税率引き下げの影響（イメージ図）

	赤字企業	低所得企業	高所得企業	
外形標準課税導入による税額増加	大	大	大	付加価値・資本 大
法人事業税率引き下げによる税額減少	無	小	大	
	確実に税負担拡大 負担の増加も大きい	税負担拡大 の可能性大きい	税負担の変化 幅は小さい	
外形標準課税導入による税額増加 (資本金1千万円未満企業は簡易外形税額 (年4.8万円)の選択が可能)	小	小	小	付加価値・資本 小
法人事業税率引き下げによる税額減少	無	小	大	
	確実に税負担拡大 負担の増加は小さい	税負担の変化 幅は小さい	税負担減少 の可能性大きい	

(2) 外形標準課税導入の背景

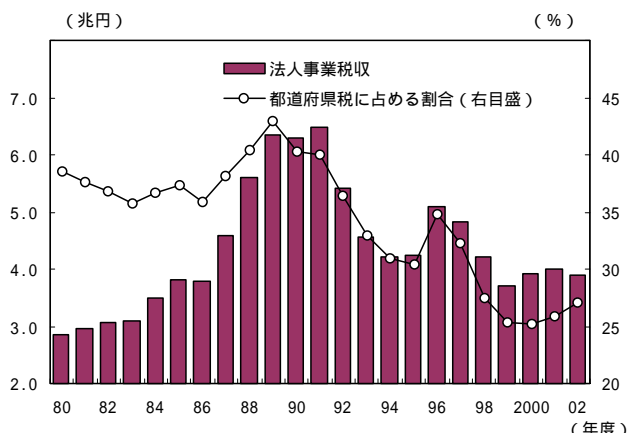
政府が外形標準課税の導入を目指す背景には、近年の法人事業税収の落ち込み、赤字法人（欠損法人＝法人事業税を納めない企業）比率の上昇、がある。

法人事業税収は、ピーク時（91年度）には6.5兆円に達したが、2000年度には3.9兆円まで低下しており、足元の水準も2000年度とほぼ同水準の見込みである。また都道府県税全体に占める法人事業税の割合をみると、80年代は35～40%程度だったが、ここ5年は30%を下回っている（図表5）。

法人事業税収が低迷する理由は、企業収益の伸び悩みと、景気対策として実施された法人事業税率の引き下げの2点にある。マクロベースでみた近年の企業収益は、一時的に景気が回復した2000年度を除くと、30兆円を下回る水準（87年度と同程度）で推移している（図表6）。また12%（普通法人対象）あった法人事業税率は、景気対策の一環として98年度に11%、99年度には9.6%へと段階的に引き下げられた。このため企業収益が大きく改善した2000年度においても法人事業税収の増加幅が僅少になるなど、税収が以前に比べ増加しにくくなっている。

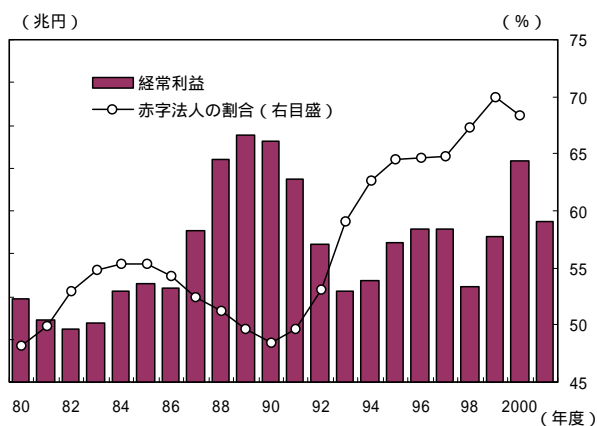
また、景気低迷が長引くにつれて、法人全体に占める赤字法人の割合は上昇基調にあり、足元では約7割が赤字法人となっている（図表6）。現行の法人事業税は、法人所得を課税対象としているので、赤字法人の割合が上昇すると、法人事業税を納めない企業が増えてくる。このため、黒字法人に法人事業税の負担が集中するといった弊害が大きくなる。

図表5 法人事業税収と都道府県税に占める割合



(注) 2000年度までは決算額。01、02年度は地方財政計画ベース。
(資料) 総務省「地方財政白書」

図表6 経常利益と赤字法人の割合



(注) 2001年度の経常利益は法人企業統計季報の伸び率から算出。
(資料) 財務省「法人企業統計年報・季報」国稅庁「国稅庁統計年報」

企業の外形基準は、法人所得と異なり景気動向に左右されることが少ないので、現行制度に比べ法人事業税収が安定的になる。また、外形標準課税は、黒字企業だけでなく赤字企業も含めた全ての法人を対象とするので、黒字企業に税負担が集中するという税負担の偏りを是正することも可能となる。

3. 業種別にみた外形標準課税導入の影響

(1) 業種別にみた法人企業の現状

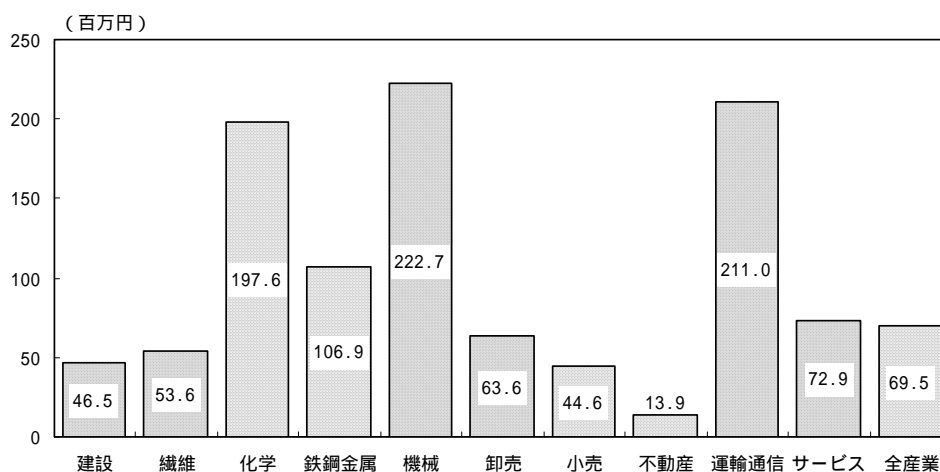
(a) 各課税項目に関する比較

図表 4 で示したように現行制度から総務省案実施による法人事業税の変化は、企業の付加価値額、資本等の金額、法人所得によって決まる。そこでまず、業種別にみた企業の人件費（付加価値額の約 8 割）、資本等の金額、法人所得の状況を整理する。

人件費

1 社あたりの人件費をみると、運輸通信（含む公益事業、以下同様）のほか、装置産業といわれる化学、機械の人件費が多く、付加価値割の 1 社あたり納税額が大きくなると推察される。一方、建設、小売、不動産といった非製造業は人件費が少なく、納税額は小さくなるであろう（図表 7）。

図表 7 1 社あたり人件費（業種別・2000 年度）



(注 1) 運輸通信は電気等の公益事業を含む。業種分類は国税庁資料ベース（以下、同様）。

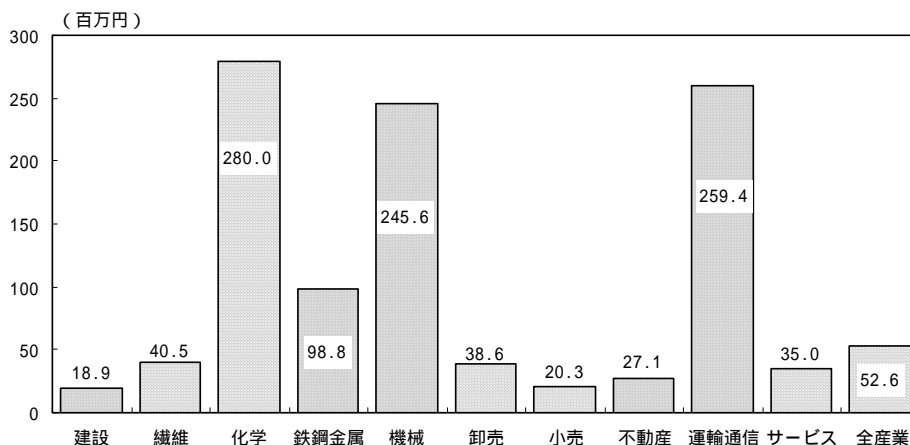
(注 2) 人件費 = 役員給与 + 従業員給与

(資料) 財務省「法人企業統計年報」、国税庁「平成12年分税務統計から見た法人企業の実態」

資本等の金額

1 社あたりの資本等の金額（資本金 + 資本準備金）は、労働集約産業である建設、小売が全産業平均の半分以下であり、1 社あたりの資本割納税額が小さくなると思われる。一方、資本集約産業である化学、機械、運輸通信は全産業平均の 5 倍程度であり、納税額が大きくなる（図表 8）。

図表 8 1社あたり資本等の金額（業種別・2000年度）



(注1) 運輸通信は電気等の公益事業を含む。

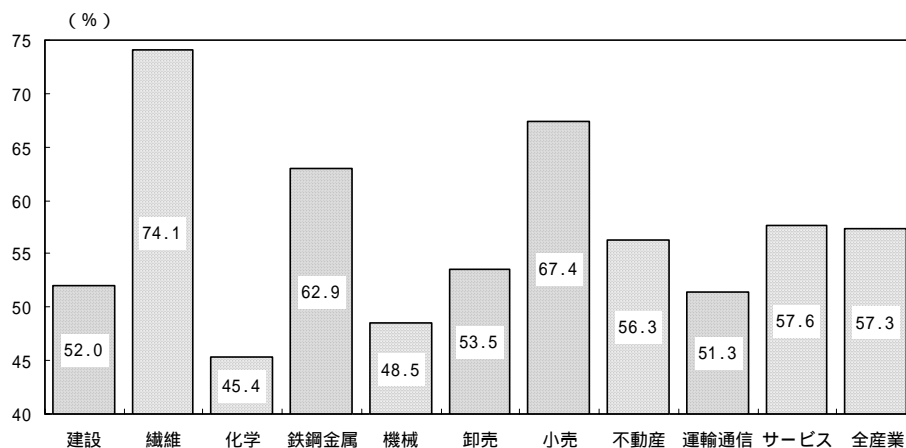
(注2) 資本等の金額 = 資本金 + 資本準備金

(資料) 財務省「法人企業統計年報」、国税庁「平成12年分税務統計から見た法人企業の実態」

法人所得

繊維、鉄鋼金属、小売の赤字企業数の割合は、全産業平均を大きく上回っている。外形標準課税の導入は赤字企業の税負担を確実に高めることから、繊維、鉄鋼金属、小売の納税額は増加する可能性が高いといえる（図表9）。

図表 9 赤字企業数の割合（業種別・2000年度）

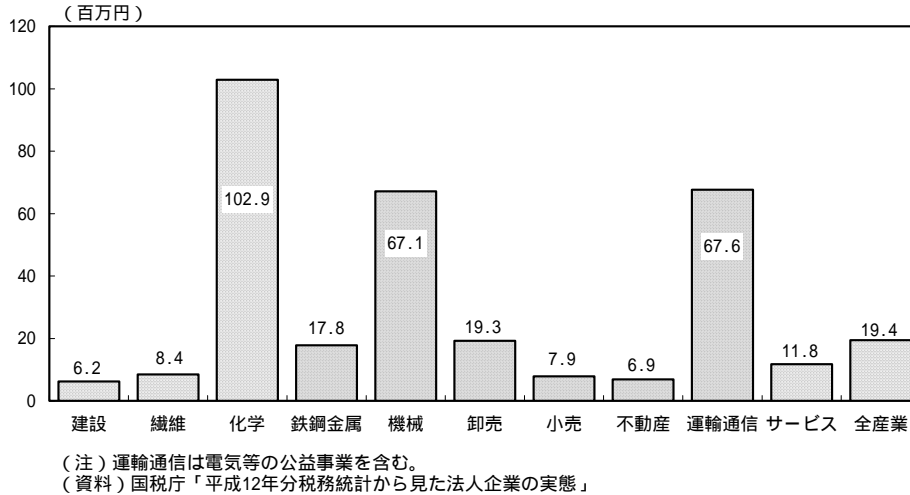


(注) 赤字企業数の割合 = 赤字企業数 ÷ 全企業数。運輸通信は電気等の公益事業を含む。

(資料) 国税庁「平成12年分税務統計から見た法人企業の実態」

1社あたりの法人所得は、化学、機械、運輸通信が大きいのに対し、建設、繊維、小売、不動産は全産業平均の半分以下である。（図表10）。法人所得が小さい業種ほど、法人事業税率の引き下げ（9.6% → 4.8%）メリットを受けにくくなるので、建設、繊維、小売、不動産の税負担は拡大する可能性が高まる。

図表 10 1社あたり法人所得（業種別・2000年度）

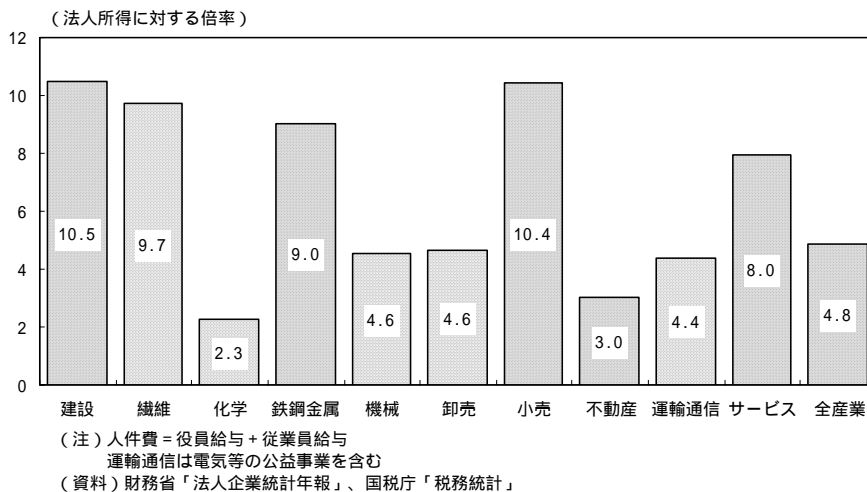


(b) 課税項目間の相対関係の比較

人件費と法人所得

法人所得に対する人件費の倍率をみると、化学が全産業平均の半分以下であるのに対し、建設、繊維、鉄鋼金属、小売、サービスは平均を大きく上回る。倍率が高い業種は、法人所得に比べ人件費が高いといえ、外形標準課税による増税額が法人事業税率の引き下げによる減税額を上回り、全体の税負担額が拡大する可能性がある。

図表 11 法人所得に対する人件費（業種別・2000年度）

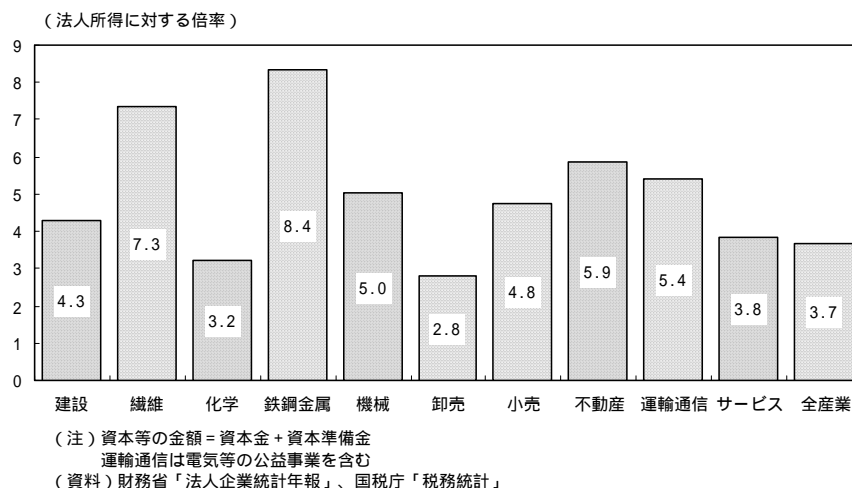


資本と法人所得

法人所得に対する資本の倍率をみると、装置産業といわれる鉄鋼金属が高く、繊維、機

械、小売、不動産、運輸通信も全産業平均に比べ高い。所得に対する人件費の倍率が高い場合と同様に、こうした業種では税負担が拡大する可能性が高いといえる。一方、1社あたり資本等の金額が大きかった化学の倍率は、所得が相対的に大きいため全産業平均並である（図表12）。

図表12 法人所得に対する資本等の金額（業種別・2000年度）



本節の結果をまとめたのが図表13である。グレーで示した部分は、全産業平均に比べて総務省案実施によって現行制度より法人事業税負担が拡大する可能性が高い要因を示している。各業種とも総務省案の実施によって法人事業税が全産業平均に比べてより大きくなる要因と小さくなる要因が混在している。

図表13 課税項目並びに項目間の相対関係の全産業平均との比較

	1社あたり課税項目の現状			赤字法人比率	課税項目間の関係	
	人件費	資本	法人所得		人件費/法人所得	資本/法人所得
建設	小	小	小	-	高	-
繊維	小	-	小	高	高	高
化学	大	大	大	低	低	-
鉄鋼金属	大	大	-	高	高	高
機械	大	大	大	低	-	高
卸売	-	-	-	-	-	-
小売	小	小	小	高	高	高
不動産	小	小	小	-	低	高
運輸通信公益	大	大	大	低	-	高
サービス	-	-	小	-	高	-

(注) グレー部分は全産業平均に比べて総務省案実施によって税負担が拡大する可能性が高い要因を指す。

ハイフン(-)は全産業平均並であることを意味する。

(資料) U F J 総合研究所作成。

(2) 業種別にみた税負担の変化

次に現行制度による法人事業税（以下、現行税とする）と、総務省案による法人事業税（以下、新税とする）を試算・比較することで業種別にみた税負担の変化を考察する。な

お具体的な試算方法は、後掲の補足資料に示した。

業種別に現行税額（2000年度）と新税額の試算結果をみると、建設、繊維、鉄鋼金属、小売、サービスの新税額が、現行税額に比べ3割以上増加する結果となった。一方、卸売の新税額は現行税額とほぼ同額であり、化学では新税額が現行税額よりも少ない（図表14）。なお試算対象業種全体の新税額は、現行税額に比べ4,781億円増加する結果となった。

図表14 業種別にみた現行税額と新税額（単位：億円）

業種	現行税額 (a)	新税額 (b)	新税額の内訳				(b)-(a) =(c)	(c)÷(a) (%)
			うち所得割	うち付加 価値割	うち資本割	うち 簡易外形		
農林水産	80	83 (100.0)	40 (48.0)	29 (34.9)	10 (11.6)	5 (5.6)	3	4.2
鉱業	171	180 (100.0)	85 (47.5)	30 (16.8)	64 (35.4)	1 (0.3)	9	5.2
建設	2,037	2,723 (100.0)	1,019 (37.4)	1,227 (45.0)	389 (14.3)	89 (3.3)	686	33.7
繊維	106	161 (100.0)	53 (32.8)	68 (42.5)	37 (23.2)	3 (1.6)	55	52.6
化学	3,326	2,901 (100.0)	1,663 (57.3)	702 (24.2)	531 (18.3)	5 (0.2)	-424	-12.8
鉄鋼金属	779	1,229 (100.0)	390 (31.7)	509 (41.4)	320 (26.0)	11 (0.9)	449	57.7
機械	4,664	5,206 (100.0)	2,332 (44.8)	1,694 (32.5)	1,164 (22.4)	16 (0.3)	542	11.6
食料品	1,197	1,283 (100.0)	599 (46.7)	463 (36.1)	213 (16.6)	8 (0.6)	86	7.2
出版印刷	676	669 (100.0)	338 (50.5)	259 (38.7)	64 (9.5)	8 (1.2)	-7	-1.0
その他製造	1,421	1,784 (100.0)	711 (39.8)	704 (39.5)	349 (19.6)	20 (1.1)	363	25.5
卸売	3,957	4,024 (100.0)	1,978 (49.2)	1,472 (36.6)	539 (13.4)	35 (0.9)	67	1.7
小売	2,063	3,001 (100.0)	1,032 (34.4)	1,454 (48.4)	434 (14.4)	83 (2.8)	938	45.5
不動産	1,177	1,304 (100.0)	589 (45.1)	349 (26.8)	320 (24.6)	46 (3.5)	127	10.8
運輸通信公益	3,964	4,678 (100.0)	1,982 (42.4)	1,622 (34.7)	1,064 (22.7)	10 (0.2)	714	18.0
サービス	3,885	5,058 (100.0)	1,943 (38.4)	2,325 (46.0)	701 (13.8)	90 (1.8)	1,173	30.2
合計	29,503	34,284 (100.0)	14,751 (43.0)	12,908 (37.6)	6,197 (18.1)	428 (1.2)	4,781	16.2

（注）試算方法については後掲補足資料を参照。カッコ内数値は各業種(b)値の構成比。

（資料）U F J 総合研究所試算

現行税額に比べ税負担が拡大した業種の特徴をみると、建設、繊維、小売、サービスは1社あたりの法人所得が低く、鉄鋼金属を含めた5業種とも法人所得に対する人件費倍率が高い。また鉄鋼金属、繊維、小売は、法人所得に対する資本倍率も高く、さらに赤字法人の比率が高い（図表13）。新税の各構成部分をみると、税負担が拡大する業種では、付加価値割の新税額全体に占める割合が40%超と大きく、鉄鋼金属、繊維では資本割額の占める割合も20%超と比較的大きい（図表14）。

一方で、税負担が縮小する化学の特徴をみると、1社あたり人件費や資本は大きいものの法人所得も大きく、結果として法人所得に対する人件費倍率は低い（図表13）。このため、化学では付加価値割、資本割の新税額に占める割合が低く、所得割の割合は57%と50%を

超えている(*)。

次に黒字企業に限定して試算結果をみると、ほとんどの業種は、所得割の割合が50%超を占めており、税率引き下げメリットが外形標準課税導入による税額増加を上回っている(図表15)。しかし、建設、鉄鋼金属では黒字企業においてさえも税負担が拡大している。両業種とも法人所得に比べ人件費が相対的に大きく、また鉄鋼金属では所得に比べ資本規模も大きいため、黒字企業であっても外形標準課税導入による税負担増が税率引き下げによる減税額を上回っている。

また、外形標準課税導入によって黒字企業への税負担の偏りがどの程度是正されるか検証してみると、現行税では100%黒字企業が負担しているものが、新税導入後は黒字企業の負担が全体で78.4%に低下する(企業の収益状況は変化しないと仮定)。現行制度では法人事業税を負担していない赤字企業が新税では7,391億円の法人事業税を納めることになる。赤字法人比率の高い繊維、小売では、黒字企業の税負担割合が60%台に低下する。

図表15 業種別にみた黒字企業の現行税額と新税額(単位:億円)

業種	現行税額 (a)	新税額 (b)	うち				(b)-(a) =(c)	(c)÷(a) (%)	新税額 全企業(d) (注2)	黒字企業による 法人事業税負担率 {(b)÷(d)}(注3)
			うち所得割	うち付加 価値割	うち資本割	うち 簡易外形				
農林水産	80	59 (100.0)	40 (67.3)	14 (23.0)	4 (7.2)	2 (2.5)	-21	-25.7	83	71.3
鉱業	171	126 (100.0)	85 (67.7)	19 (14.9)	22 (17.2)	0 (0.1)	-45	-26.2	180	70.2
建設	2,037	2,133 (100.0)	1,019 (47.8)	810 (38.0)	269 (12.6)	35 (1.6)	96	4.7	2,723	78.3
繊維	106	99 (100.0)	53 (53.1)	28 (27.7)	19 (18.7)	1 (0.5)	-6	-5.8	161	61.7
化学	3,326	2,652 (100.0)	1,663 (62.7)	558 (21.0)	429 (16.2)	2 (0.1)	-674	-20.3	2,901	91.4
鉄鋼金属	779	927 (100.0)	390 (42.0)	330 (35.6)	206 (22.2)	2 (0.2)	148	19.0	1,229	75.4
機械	4,664	4,320 (100.0)	2,332 (54.0)	1,182 (27.4)	799 (18.5)	7 (0.2)	-344	-7.4	5,206	83.0
食料品	1,197	1,113 (100.0)	599 (53.8)	338 (30.3)	175 (15.7)	2 (0.2)	-84	-7.0	1,283	86.8
出版印刷	676	552 (100.0)	338 (61.2)	166 (30.1)	45 (8.2)	3 (0.5)	-124	-18.3	669	82.5
その他製造	1,421	1,399 (100.0)	711 (50.8)	441 (31.5)	241 (17.2)	7 (0.5)	-22	-1.5	1,784	78.4
卸売	3,957	3,320 (100.0)	1,978 (59.6)	956 (28.8)	374 (11.3)	12 (0.4)	-636	-16.1	4,024	82.5
小売	2,063	2,005 (100.0)	1,032 (51.5)	715 (35.7)	233 (11.6)	24 (1.2)	-59	-2.8	3,001	66.8
不動産	1,177	940 (100.0)	589 (62.6)	181 (19.3)	151 (16.0)	20 (2.1)	-237	-20.1	1,304	72.1
運輸通信公益	3,964	3,610 (100.0)	1,982 (54.9)	967 (26.8)	657 (18.2)	4 (0.1)	-354	-8.9	4,678	77.2
サービス	3,885	3,637 (100.0)	1,943 (53.4)	1,314 (36.1)	350 (9.6)	31 (0.8)	-248	-6.4	5,058	71.9
合計	29,503	26,893 (100.0)	14,751 (54.9)	8,018 (29.8)	3,972 (14.8)	152 (0.6)	-2,609	-8.8	34,284	78.4

(注1) 試算方法については後掲補足資料を参照。カッコ内数値は各業種(b)値の構成比。

(注2) 新税額・全企業は、図表14の新税額(b)の再掲。

(注3) 黒字企業による法人事業税負担率は、新税額のうち黒字企業が納税する割合。現行制度では黒字企業が100%負担している。

(資料) U F J 総合研究所試算

(*) 法人事業税率の引き下げによる減税額は、新税・所得割の金額と同じ(新税・所得割税率4.8%に対し現行税率は9.6%)である。新税額に対する所得割の割合が50%を超える(付加価値割等の他部分は50%未満)ということは、法人事業税率引き下げによる減税額が、外形標準課税導入による増税額を上回ることを意味する。つまり、税負担が縮小する化学や出版印刷などの業種では、所得割の割合が50%を超えることになる。

4. 資本金規模別にみた外形標準課税導入の影響

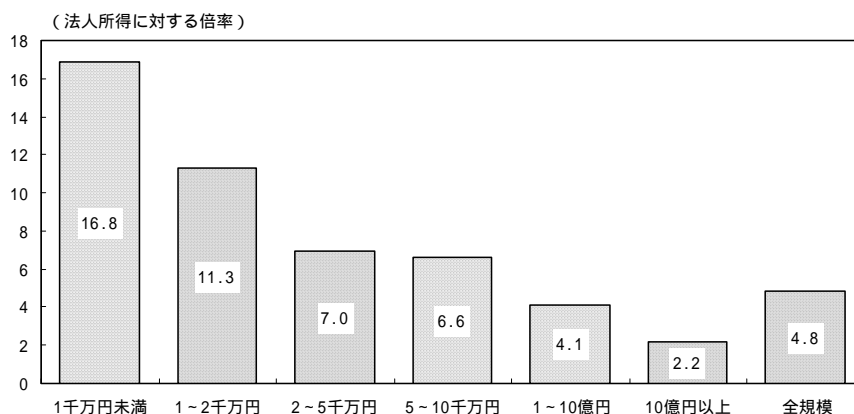
本節では、資本金規模別に法人所得に対する人件費と資本、並びに赤字企業比率の状況を整理し、現行税額と新税額の試算結果を比較・検討する。あわせて総務省案で示された簡易外形課税方式が税負担に与える影響を考察した。

(1) 資本金規模別にみた課税項目間の相対関係

人件費と法人所得

法人所得に対する人件費の倍率をみると、資本金規模が小さくなるほど倍率が大きくなる(図表16)。規模が小さい企業ほど法人税率引き下げメリットに比べ外形標準課税導入による税負担が大きくなると考えられる。

図表16 法人所得に対する人件費(資本金規模別・2000年度)

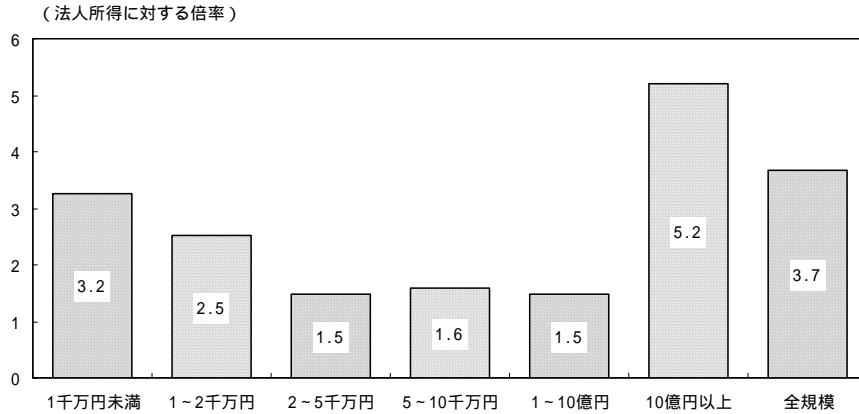


(注) 人件費 = 役員給与 + 従業員給与。横軸は資本金の額。
(資料) 財務省「法人企業統計年報」、国税庁「税務統計」

資本と法人所得

法人所得に対する資本の倍率(図表17)をみると、資本金規模10億円以上企業のみが全産業平均の倍率を上回っている。また資本金規模2千万円未満企業でも倍率が高まる。大企業だけでなく小規模企業も外形標準課税導入による税負担が相対的に大きくなると推察される。

図表 17 法人所得に対する資本等の金額（資本金規模別・2000 年度）

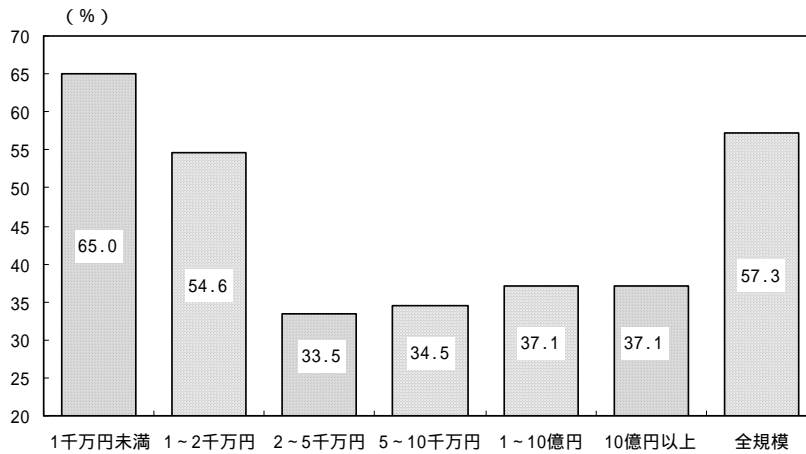


(注) 資本等の金額 = 資本金 + 資本準備金。横軸は資本金の額。
 (資料) 財務省「法人企業統計年報」、国税庁「税務統計」

赤字企業数の割合

赤字企業数の割合は、資本金規模 2 千万円未満企業が最も高い(図表 18)。外形標準課税導入は赤字企業の税負担を確実に拡大させることから、小規模企業の税負担が相対的に拡大することになる。

図表 18 赤字企業数の割合（資本金規模別・2000 年度）



(注) 赤字企業数の割合 = 赤字企業数 ÷ 全企業数。横軸は資本金の額。
 (資料) 国税庁「平成12年分税務統計から見た法人企業の実態」

(2) 資本金規模別にみた税負担の変化

資本金規模別に現行税額と新税額の試算結果をみると、資本金 1~2 千万円未満企業の新税額の増加幅が大きく、資本金 10 億円以上企業も負担拡大額は大きい。一方で、資本金 1 千万円未満企業と資本金 1~10 億円未満企業は、新税額が現行税額に比べ小さい(図表 19)。

資本金 1~2 千万円未満企業は、法人所得に対する人件費の倍率が、資本金 1 千万円未満

企業に次いで高く、新税額の付加価値割が大きい。また赤字企業数の割合も高いため税率引き下げによる減税額が小さく、新税額が現行税額に比べ増加している。

資本金 10 億円以上企業は、法人所得に対する資本の倍率が高いため資本割が大きくなってしまい、税負担が拡大している。

図表 19 資本金規模別にみた現行税額と新税額（単位：億円）

資本金規模	現行税額 (a)	新税額 (b)	新税額の内訳				(b)-(a) =(c)	(c) ÷ (a) (%)
			うち所得割	うち付加 価値割	うち資本割	うち 簡易外形		
1千万円未満	1,173	1,014 (100.0)	587 (57.8)	-	-	428 (42.2)	-159	-13.5
1～2千万円	3,475	5,703 (100.0)	1,737 (30.5)	3,493 (61.3)	472 (8.3)	-	2,228	64.1
2～5千万円	3,572	4,355 (100.0)	1,786 (41.0)	2,286 (52.5)	284 (6.5)	-	784	21.9
5～10千万円	1,948	2,397 (100.0)	974 (40.6)	1,250 (52.1)	174 (7.2)	-	449	23.1
1～10億円	4,771	4,654 (100.0)	2,386 (51.3)	1,883 (40.4)	386 (8.3)	-	-117	-2.5
10億円以上	14,564	16,160 (100.0)	7,282 (45.1)	3,996 (24.7)	4,881 (30.2)	-	1,596	11.0
合計	29,503	34,284 (100.0)	14,751 (43.0)	12,908 (37.6)	6,197 (18.1)	470 (1.4)	4,781	16.2

（注）試算方法については後掲補足資料を参照。カッコ内数値は各業種(b)値の構成比。

（資料）U F J 総合研究所試算

（3）簡易外形課税方式による税負担の軽減

資本金 1 千万円未満企業の新税額が現行税額より減少する理由は、総務省案で示された簡易外形課税方式（付加価値割と資本割の代わりに年 4.8 万円を支払う方式）が税負担を大きく軽減しているためである。簡易外形課税方式によってどの程度、税負担が軽減されているかをみるために、資本金 1 千万円未満企業にも通常の付加価値割と資本割を適用した場合の税額を試算すると、簡易外形課税方式によって 1,700 億円ほど税負担が軽減されていることが分かる（図表 20）。

図表 20 資本金 1 千万円未満企業における簡易外形課税方式の影響（単位：億円）

資本金規模別	現行税額 (a)	新税額 (b)	新税額の内訳				(b)-(a) =(c)	(c) ÷ (a) (%)
			うち所得割	うち付加 価値割	うち資本割	うち 簡易外形		
1千万円未満 (簡易外形あり)	1,173	1,014	587	-	-	428	-159	-13.5
1千万円未満 (簡易外形なし)	1,173	2,753	587	1,931	235	-	1,579	134.6
(簡易外形あり)と (簡易外形なし)の差	0	-1,738	0	-1,931	-235	428	-1,738	-
1～2千万円（参考）	3,475	5,703	1,737	3,493	472	-	2,228	64.1

（注）試算方法については後掲補足資料を参照。

（資料）U F J 総合研究所試算

5. おわりに

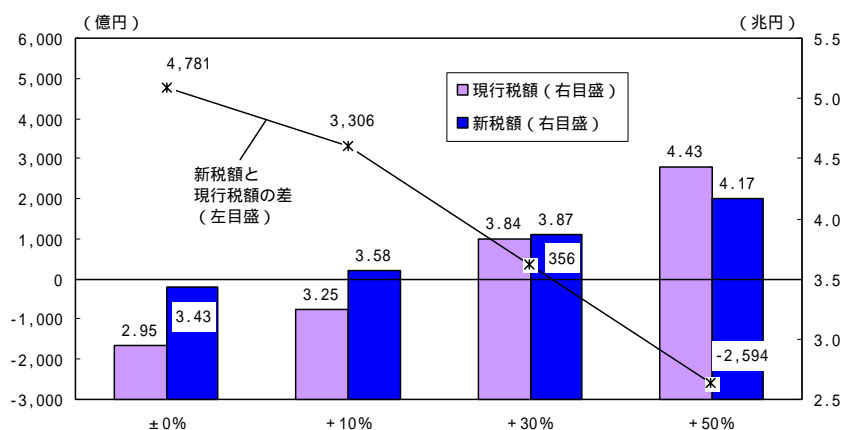
試算結果によると、総務省案による外形標準課税の導入は、足元の法人事業税の納税額を増加させることになる。しかしこの結果だけをもって、外形標準課税導入が増税になるという結論にはならない。

外形標準課税導入による影響を考える際には、中期的な影響と短期的な影響を分けて考えるべきである。中期的な影響をみるためには、景気変動の影響を除くために過去数年間の実績をもとに考察する方法がある。総務省案は89～98年度の税収実績などをもとに設計されていることから、総務省は外形標準課税の導入を中期的な視点で考えているといえる。

一方、1年間といった短期的な影響をみる場合には、足元の景気動向を反映している直近の課税所得をもとに考察する方が適当であろう。課税所得が落ち込んでいる足元の数字を使えば、現行制度による法人事業税額が過去10年の平均所得を用いた試算に比べ減少するため外形標準課税の導入によって増税になるとの試算結果がでてくる。外形標準課税による増税額と法人税率引き下げ（9.8%→4.8%）による減税額が過去10年で考えれば中立であっても、企業の所得が落ち込んでいる時には増税となり、企業収益が高まっている時には減税となる。

先に述べたように外形標準課税を導入する目的は、納税企業が一部に偏っているという状況を是正し、景気の変動に左右されにくい税収源を持つことにある。外形標準課税は景気低迷時でもある程度の税収を確保するが、代わりに好況時の税収はこれまでほど増加しない。企業の側からみると、外形標準課税は儲かるほど減税メリットが得られるとも言える。法人所得が増加した場合に現行税制と外形標準課税導入後の法人事業税額がどのようになるか試算すると、法人所得が2000年度に比べて30%増加するとほぼ中立になり、さらに所得が増加すると総務省案の方が税額が少ないという結果となる（図表21）。総務省案が実施された場合、それが結果として増税になるか減税になるかどうかは、企業収益の動向、さらにその裏にある景気動向によって違ってくる。

図表21 法人所得が増加した場合の税負担変化



(注) 横軸は2000年度法人所得からの増加率。

試算では企業の付加価値割、資本割、簡易外形を固定し、所得割のみを変化させた。

現行税額：現行制度から試算した法人事業税額、新税額：総務省案から試算した法人事業税額

試算には金融保険など一部業種が含まれていない（後掲補足資料参照）。

(資料) U F J 総合研究所

(補足資料) 総務省案による規模別・業種別税負担構造の試算方法

(1) 使用統計

- ・ 国税庁「平成 12 年分税務統計から見た法人企業の実態」(以下、税務統計)
- ・ 国税庁「第 126 回国税庁統計年報書平成 12 年度版」(以下、国税年報)
- ・ 財務省「法人企業統計年報」(以下、法企年報)

(2) 対象業種・年度

- ・ 税務統計ベースの業種(全 18 業種)のうち、法企年報で取り扱っていない金融保険業、料理飲食旅館業、その他法人(企業組合、相互会社、医療法人)を除いた 15 業種を試算対象とした。15 業種の産業分類は下表に示すとおり。

業種名	産業分類
農林水産業	農業、林業、漁業、水産養殖業
鉱業	
建設業	
繊維工業	
化学工業	パルプ・紙・紙加工品製造業、化学工業、石油製品・石炭製品製造業、ゴム製品製造業、窯業・土石製品製造業
鉄鋼金属鉱業	鉄鋼業、非鉄金属製造業、金属製品製造業
機械工業	一般機械器具製造業、電気機械器具製造業、輸送用機械器具製造業
食料品製造業	食料品製造業、飲料・飼料製造業
出版印刷業	出版・印刷・同関連産業
その他の製造業	上記以外の製造業
卸売業	
小売業	
不動産業	不動産取引業、不動産賃貸・管理業
運輸通信公益事業	鉄道業、道路旅客運送業、道路貨物運送業、水運業、航空運輸業、倉庫業、通信業、放送業、電気業、ガス業、熱供給業、水道業
サービス業	

- ・ 本試算では、取得可能データのうち最新年度である 2000 年度を試算対象年度とした。

(3) 法人事業税(現行制度)試算方法

- ・ 資本金規模別の申告所得に法人事業税率 9.6% を乗じて法人事業税(現行制度)とした。
- ・ 本試算では法人事業税総額が 2.95 兆円と、実際の法人事業税収(約 3.9 兆円、2000 年度)よりも少ない。これは、本試算で用いた法企年報の数字が上述のとおり金融保険業など一部の業種を含んでいないこと、またサンプル調査であり全ての法人を対象にした全数調査ではないことによると考えられる。ただ本試算は、現行制度から総務省案へ変更した際に、業種別、資本金規模別の税負担構造がどう変化するかを考察することを目的としている。このため、法人事業税については付加価値額や資本金の数字と同一のサンプルからとる必要があり、実際の法人事業税収ではなく、法企年報から算出した法人事業税の試算値を用いることとした。

(4) 総務省案 - 所得割 - 試算方法

- ・ 税率を 4.8% とし法人事業税（現行制度）と同様の方法で試算した。

(5) 総務省案 - 付加価値割 - 試算方法

- ・ 付加価値額を下に示すように定義し、業種別・資本金規模別に法企年報から算出。

$$\text{黒字企業の付加価値額} = \text{役員給与} + \text{従業員給与} + \text{支払利息} \cdot \text{割引料} \\ + \text{動産不動産賃貸料} + \text{税引後利益}^{(\dagger)}$$

$$\text{赤字企業の付加価値額} = \text{役員給与} + \text{従業員給与} + \text{支払利息} \cdot \text{割引料} + \text{動産不動産賃貸料}$$

- ・ 税引後利益を除いた付加価値額は、業種別・資本金規模別の黒字法人数と赤字法人数（ともに税務統計）をもとに黒字企業分と赤字企業分に比例分割した。
- ・ 業種別・資本金規模別・黒字赤字別に付加価値額に税率 0.66% を乗じて付加価値割とした。

(6) 総務省案 - 資本割 - 試算方法

- ・ 資本等の金額を下に示すように定義し、業種別・資本金規模別に法企年報から算出。

$$\text{資本等の金額} = \text{資本金} + \text{資本準備金}$$

- ・ 資本等の金額は、業種別・資本金規模別の黒字法人数と赤字法人数（ともに税務統計）をもとに黒字企業分と赤字企業分に比例分割した。
- ・ 業種別・資本金規模別・黒字赤字別に資本等の金額に税率 0.48% を乗じて資本割とした。

(7) 総務省案 - 簡易課税額 - 試算方法

- ・ 資本金 1 千万円企業については、全ての企業が付加価値割と資本割の代わりに簡易課税額（1 法人あたり年額 4.8 万円）を納税するとした。

本レポートに掲載された意見・予測等は資料作成時点での判断であり、今後予告なしに変更されることがあります。

(†) 税引後利益は黒字企業の利益と赤字企業の損失を足し合わせたネットの数値。このため本試算の付加価値額は実際の付加価値額よりも黒字企業で過少となり赤字企業で過大となるが、両者をあわせた全企業ベースの数字では過少・過大が相殺される。