

# 法人税改革の到達点と課題

## 国際競争力強化へ三つの視点

三菱UFJリサーチ&コンサルティング経済政策部副主任 小林庸平

三菱UFJリサーチ&コンサルティング公共経営地域政策部 馬場康郎

わが国では、法人税率の高さが国際競争力と経済成長を阻害しているとの認識から、引き下げに向けた取り組みがなされてきた。本稿では、政府が現在までに取り組んできた法人税改革を概観するとともに「成長志向の法人税改革」の一環として予定されている2016年度税制改正の内容を紹介する。次に、①法人税負担と経済成長②外形標準課税の拡大③制度の安定性という三つの視点から、今までの法人税改革を評価するとともに、今後のあるべき方向性と残された課題を指摘する（脚注①）。

### 改革の流れと16年度改正

日本の法人税負担の高さは、日本の立地競争力、および国内企業の競争力を弱め経済成長を抑制するものとして、税率の引き下げが長らく主張されてきた。日本の国税法人税率は、1980年代まで40%を超えていたが、90年代以降、徐々に引き下げられてきた。これは、法人税率を引き下げ、課税ベースを拡大するという国際的な潮流に従ったものだが、

近年においても、法人税率の引き下げと課税ベース拡大は「成長志向の法人税改革」として、日本再興戦略等において重視されてきた。2016年度税制改正により、目標とされてきた法人実効税率の「20%台」がいよいよ実現することとなった。

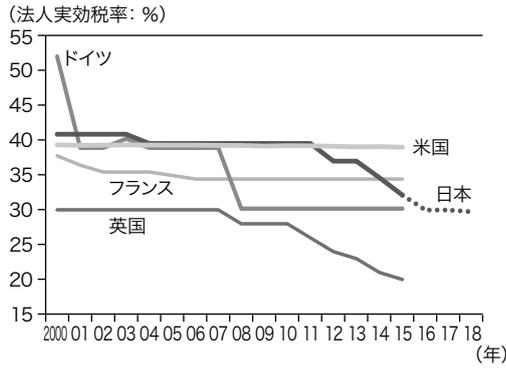
近年の諸外国の法人実効税率の推移を見ると、ドイツが52・03%（2000年）から29・66%（15年）に引き下げ、英国が30%（2000年）から20%（15年）に引き下げると、実効税率の引き下げが国際的な潮流になっていく（図表1）。こうした法人実効税率の引き下げは、課税ベース拡大と併せて行われており、日本の法人税改革は国際的なトレンドに従ったものであると言える。

16年度税制改正では、経済の好循環を確実なものとし、企業の収益力向上と国内投資・賃金引き上げを促す観点から、「成長志向の法人税改革」を推進し、実効税率の引き下げと課税ベースの拡大が盛り込まれた（図表2）。

国と地方を合わせた15年度の法人実効税率は32・11%だが、それを16年度に29・97%に、18年度に29・74%に引き下げることが盛り込まれた。具体的には、現在23・9%である国税法人税率が16年度に23・4%に、18年度に23・2%に引き下げられる。また、現在6・0%である法人事業税の所得割率が16年度には3・6%に引き下げられる。

課税ベースの拡大措置については、外形標準課税の拡大や欠損金繰越控除の見直し、減価償却の見直し、租税特別措置の見直しが盛り込まれた。外形標準課税については、法人事業税の所得割率の引き下げに伴い、法人事業税の付加価値割率、および資本割率が引き上げられる。欠損金繰

【図表1】法人実効税率の推移



(出所) OECD Tax Database、2016年度税制改正大綱

越控除については、15年度税制改正により15・16年度は当該年度の黒字の65%が控除限度額、17年度以降は50%が控除限度額となっていたが、今般の改正により、15年度は65%、16年度は60%、17年度は55%、18年度以降は50%に見直される。また、減価償却については、建物附属設備・構築物の償却方法が定額法に一本化される。租税特別措置については、生産性向上設備投資促進税制の縮減・廃止や環境関連投資促進税制の雇用促進税制の見直しがなされる。

16年度税制改正に伴う法人税改革の増減収額は、法人実効税率の引き下げによって6330億円の減収と

なるが、外形標準課税の拡大や租税特別措置の見直し等によって6270億円の増収となり、ネットでは60億円の減収になると見込まれている。

### 改革の視点

① 法人税負担と経済成長

このように日本では、課税ベースを拡大しながら法人実効税率の引き下げが行われてきており、実効税率の水準は先進諸国でも高いとは言えなくなってきた（図表1）。しかしながら、法人税改革を評価するためには、法人税がそもそもどういった性質を有する税であるかを検討することが欠かせない。例えば、Arnold（2008）は、経済協力開発機構（OECD）諸国のデータを用いた実証分析により、所得税、法人税、消費税、固定資産税の中で、経済成長に対して最も悪影響を及ぼすのが法人税であり、次いで所得税、消費税、固定資産税の順であると結論付けている。佐藤（2010）もOECD諸国のデータを用いて分析を行い、法人実効税率の引き下げが対内直接投資を増加させることを確認している。またNutahara

（2013）は日本のラフファーカーブ（税率と税収の関係を表した曲線）を税目別に推計した結果、政府の税収を所与として経済厚生を最大化するような消費税・労働所得税・資本所得税（法人税がその一部に含まれる）の組み合わせを考えると、労働所得税および資本所得税をゼロにして消費税で全ての収入を賄うのが最も望ましい政策であると結論付けている。

あるべき税制を、経済成長や効率性の観点のみから論じることはできないが、法人税が経済成長を抑制する可能性の高い税であることについては国際的にもコンセンサスが出来つつあり、法人実効税率をさらに引き下げることが望ましい方向性だと考えられる。日本の法人税改革は、実効税率の引き下げと課税ベース拡大がセットで進められてきたが、課税ベース拡大の余地は徐々に小さくなっている。我が国の厳しい財政状況を踏まえると、当然、恒久減税には恒久財源を確保することが重要である。しかし、法人税の枠内でのみ税収中立を図ることは徐々に困難

【図表2】2016年度税制改正による法人税率の推移

	2011年度	2012年度	2013年度	2014年度	2015年度	2016年度	2017年度	2018年度
法人実効税率	39.54%	37.00%	37.00%	34.62%	32.11%	29.97%	29.97%	29.74%
国税法人税率	30.0%	28.05%	28.05%	25.5%	23.9%	23.4%	23.4%	23.2%
地方法人税	-	-	-	-	4.4%	4.4%	10.3%	10.3%
法人住民税 法人税割	17.3%	17.3%	17.3%	17.3%	12.9%	12.9%	7.0%	7.0%
法人事業税								
所得割率	7.2%	7.2%	7.2%	7.2%	6.0%	3.6%	3.6%	3.6%
付加 価値割率	0.48%	0.48%	0.48%	0.48%	0.72%	1.20%	1.20%	1.20%
資本割率	0.2%	0.2%	0.2%	0.2%	0.3%	0.5%	0.5%	0.5%

※いずれの年度も標準税率  
 ※2011年度から2016年度までの「法人事業税 所得割率」は、地方法人特別税を含む  
 ※2012年度、2013年度の「法人実効税率」、「国税法人税率」は、復興特別法人税分を含む  
 (出所) 財務省ホームページ等を参考に作成

なものとなつて踏まえること、日本の国際競争力と財政健全化を両立できるように、法人税の枠内にとどまる改革ではなく、他の税目も含めた税制全体の枠組みの中で、法人税改革を進める必要がある。

② 外形標準課税の拡大

近年の法人税改革を評価するに当たっては、外形標準課税、とりわけ付加価値割の拡大をどう考えるかが重要である。03年度までの法人事業税は所得割のみだったが、04年度に税率0・48%で付加価値割が導入され、15年度には0・72%となり、16年度以降は1・20%と徐々に引き上げられてきており、税の性質が変容してきている。付加価値を課税ベースとする税としては消費税があるが、消費税と法人事業税の付加価値割の違いを整理したものが図表3である。

【図表3】消費税と法人事業税付加価値割の比較

	付加価値の 計算方法	課税地原則	国際競争力 への悪影響	地域間の 税収格差	適用除外
消費税	控除型 (消費課税)	仕向地主義	なし	小さい	売上高 1000万円以下 の事業者は免税
付加 価値割	加算型 (生産課税)	源泉地主義	ある	大きい	資本金1億円以下 の中小企業は 対象外

(出所)森信(2015)および鈴木(2014)を参考に作成

は、課税ベースの計算方法である。消費税における付加価値は売り上げから仕入れ(設備投資を含む)を除いて計算される「控除型」だが、付加価値割の場合は損益に給与総額、純支払利子、および純支払貸料を足して計算される「加算型」である。従って、消費税の場合は設備投資が即時償却されるが、付加価値割の場合には減価償却額のみが控除されるため設備投資が抑制される。第二の違いは課税地原則である。消費税は仕向地主義であり最終消費地で課税されるのに対して、付加価値割は源泉地主義であり、付加価値が発生した地域で課税される。つまり、消費税は輸出の際に免税されるため国際競争力への悪影響はないが、付加価値割は輸出品価格に税が含まれるため国際競争力に悪影響を及ぼす。加えて源泉地主義の付加価値割の場合、税収の地域間格差が大きく、地方税として望ましい性質を有していないと言える。

第三が適用除外の範囲である。消費税は売上高が1000万円以下の事業者について非課税であり、付加価値割は資本金1億円以下の企業は対象外となっている。しかしながら、消費税の非課税範囲があまり広くないのに対して、付加価値割が対象外となる事業者の範囲は非常に広い。法人事業税の場合、企業規模の大小でまったく異なる税制が適用されており、税制にゆがみが生じている状態だと言っても過言ではない。

以上を踏まえると、法人所得税と比較すると付加価値税は経済成長促進的な税制であるが、同じ付加価値を課税ベースとする税であっても、消費税と法人事業税の付加価値割は多くの点で異なっている。設備投資への影響や、国際競争力への影響、税収の偏在性、企業規模による制度のゆがみなどを考慮すると、付加価値割よりも消費税の方が優れた税制であり、今後は付加価値割を地方消費税へと転換していくことが望ましい方向性だろう。

③制度の安定性

今後の法人税改革を展望するに当たっては、今までの改革では顧みられてこなかった「制度の安定性」という視点がますます重要になってくると考えられる。企業は長期的な見通しに立って事業を行うため、法人税制を含む税制度を頻繁に見直すことは望ましくない。森川(2016)

は企業へのアンケート調査を行っており、85・9%の企業が税制は不確実性の高い政策だと回答しており、93・9%の企業が経営への影響があると回答している。また、政策の不確実性が影響する経営上の意思決定としては「設備投資」と回答している企業が66・2%に達している。政策の不確実性が高まると、設備投資や研究開発投資のように一度実行してしまうと後戻りしにくいような経営上の意思決定が阻害されることが予想されるが、森川氏によるアンケート調査はこうした予想を裏付けていると言える。またBaker et al (2013) は米国における「政策の不確実性指標」を構築した上で実証分析を行い、「税制の失効」等の政策の不確実性指標の上昇が設備投資をはじめとした経済活動を抑制したと結論付けている。Guellec and van Pottelsbergh (2000) もOECD諸国のデータを用いて分析した結果、研究開発税制や補助金制度の不確実性が高まると、民間の研究開発投資が抑制されることを確認している。

こうした点を踏まえると、法人税制についても制度の安定性を確保し

ていくことの重要性が示唆される。日本において、税制の不確実性を高めている要因としては租税特別措置制度が挙げられる。租税特別措置は、特定の者の税負担を軽減することなどにより、政策目的の実現に向けて経済活動を誘導する手段として用いられている。租税特別措置は、政策誘導の手段として優れている一方、政策効果の検証を経ないまま継続措置が講じられてきたことに対して批判がなされてきた。そのため、10年度税制改正において「租税特別措置の適用状況の透明化等に関する法律」が制定され、政府は毎年度、租税特別措置の適用実態を調査し、国会に報告することが求められる。政策効果を精緻に検証し、効果の認められない措置を廃止すべきことは当然であるが、政策の不確実性が経済活動に悪影響を与えていることを踏まえると、安定的な制度運用という視点も今後の法人税改革では欠かせない。

では、01年から事前税務裁定および事前価格合意を制度化している。事前税務裁定は、税制の適用の可否や利益配分など、国際的な企業組織に特有の税務について、経済取引の事前の段階で企業と税務当局が合意をするものであり、事前価格合意は移転価格の妥当性について経済取引の事前の段階で合意をするものである。事前税務裁定についてはフランスでも同様の制度が導入されている（脚注②）。

こうした諸外国の取り組みを参考にしながら、日本でも安定性を高め不確実性を減じるような法人税制改革が重要になると考えられる。

## おわりに

本稿では、日本における法人税改革の流れと16年度税制改正の内容を紹介するとともに、①法人税負担と経済成長②外形標準課税の拡大③制度の安定性——という三つの視点から法人税改革の評価と今後の課題を整理してきた。主要な点は次の通りである。

日本では、法人実効税率を引き下げ、課税ベースを拡大するという方向で法人税改革が進んできた。これ

は国際的なトレンドに従ったものであり、法人税負担が経済成長を抑制する可能性が高い事を踏まえると、日本経済の活性化に資する改革だったと評価できる。その裏側で、外形標準課税が拡大してきているが、法人事業税の付加価値割は、同じ「付加価値」を課税ベースとする消費税に比べて、多くの点で劣化した税制であると言える。

経済の活性化という視点から考えると、法人税負担のさらなる抑制が重要となるが、法人税の枠内でのみ税収中立を図ることは徐々に困難なものとなっており、今後は他の税目も含めた税制全体の枠組みの中で、法人税改革を進める必要がある。その際、外形標準課税については地方消費税化していくと共に、税制全体の安定性に配慮した制度設計が求められる。

## 脚注

①本稿は、税制改正関連法案が衆院で可決し、参院で審議中の時点で執筆したものであり、記載内容は衆院での可決内容に基づいている点に留意されたい。

②米国やオランダの法人税改革に

ついでには小林他(2015)も参照されたい。

## 参考文献

- Arnold, J. (2008) "Do Tax Structures Affect Aggregate Economic Growth? Empirical Evidence from a Panel of OECD Countries" OECD Economic Department Working Paper Series No.643
- Baker, S., Bloom, N., and Davis, S. (2013) "Measuring Economic Policy Uncertainty"
- Guellec, D. and van Pottelsberghe, B. (2000) "The Impact of Public R&D Expenditure on Business R&D"
- OECD Science, Technology and Industry Working Papers 2000/04
- Nutahara, K. (2013) "Laffer Curves in Japan" IGS Working Paper Series No.13-007 (E)
- 小林庸平・大野泰資・横山重宏・田口壮輔・加藤真・吉多凌(2015)「諸外国の法人税改革と日本への示唆」『MURC政策研究レポート』
- 佐藤智紀(2010)「法人税と海外直接投資の実証分析」『フィナ

ンシャル・レビュー』第101号

鈴木将覚(2014)「消費税の課税ベース」『みずほインサイト』

森川正之(2016)「政策の不

確実性：企業サーベイに基づく観察事 実」RIETI Policy Discussion Paper Series 16-P-005

森信茂樹(2015)『税で日本はよみがえる』日本経済新聞出版社

〈筆者略歴〉

**小林庸平 (こばやう・ゆへい)**

一橋大院経済学研究所修士課程修了。経済産業省産業構造課長補佐、経済産業研究所研究員等を経て現職。経済産業研究所コンサルティングフェローおよび日大経済学部非常勤講師を兼務。専門は、公共経済学、税・財政・社会保障、計量経済分析等。

**馬場康郎 (ばんば・やすお)** 京大

法卒。財務省で公会計改革、海外経済調査等に従事した後、コンサルティングファームを経て現職。専門は、官民連携、税・財政・社会保障、地方行政、公会計分野等。