

2014 年度法人税改革が賃金に与えた影響の分析と賃金上昇を実現する政策提言¹

慶應義塾大学
土居丈朗研究会
労働雇用③分科会

岡田尚弥
片山有香里
木村謙太
朴栓鏞
山内悠理子

2017 年 11 月

¹ 本稿は、2017 年 12 月 2 日、3 日に開催される ISFJ 日本政策学生会議「政策フォーラム 2017」のために作成したものである。本稿の作成にあたっては、土居丈朗教授(慶應義塾大学)をはじめ、多くの方々から熱心かつ有益なコメントを頂戴した。ここに記して感謝の意を表したい。しかしながら、本稿にあり得る誤り、主張の一切の責任は言うまでもなく筆者たち個人に帰するものである。

要約

深刻な人手不足は厳しさを増し、2017年8月時点での有効求人倍率はバブル期の1.48倍を上回る1.52倍に達している。賃金上昇が期待される要因は揃っているものの、経済界は大幅な賃上げには慎重な姿勢を見せている。これまでも賃上げが大きな重荷にならない政策は求められているといえ、その要求に応えるようにこれまでも政府は様々な政策を打ち出してきた。賃金上昇が実現する要因は様々だが、税制度の観点から政策が労働賃金に与える影響について評価することが本稿の独自性である。

2014年度法人税改革では、諸外国の法人税率引き下げのトレンドと歩調を合わせるため、法人実効税率が引き下げられた。その結果として企業の競争力が高まることが主の目的であったが、賃上げ・正規雇用の増加も期待された改革でもあった。しかし、法人実効税率の引き下げに伴い、財源確保のため課税ベースの拡大の必要性に迫られ、外形標準課税が拡大された。つまり、法人税は減税されたが、事業税付加価値割は増税された。このことから、一部の企業は税負担がより大きくなったため、2014年度法人税改革が労働雇用の改善を阻害した可能性がある。そこで、これまでに分析がなされていない、改革に伴い負担が増えた外形標準課税の影響を明らかにすることで、2014年度法人税改革が賃金にはどのような影響を与えたのかを考察する。その上で、現行制度の中で賃金に良い影響をもたらす余地を見つけ出し、恒久的な制度として、「事業税付加価値割への仕入税額控除の導入」を提言する。

各章の概要は以下の通りである。

まず第1章では、現状分析として2014年度法人税改革、外形標準課税の概要を述べ、また労働賃金の現状を把握する。法人実効税率は2014年度の34.62%から2018年度には29.74%まで引き下げ、2018年度には欧米諸国と遜色がない20%台まで下げることが可能となった。一方、法人税減収分の財源を確保するため、外形標準課税が拡大されることとなった。この外形標準課税、特に事業税付加価値割には報酬給与額(人件費)も課税ベースに含まれるため、今回の付加価値割の税率引き上げによって、人件費を増やすことで税負担が増えることを意味する。よって、今回の法人税改革が企業の人件費引き上げを阻害している可能性がある。我々はこの付加価値割の拡大が賃金に与えた影響について後に分析する。また、労働賃金は対前年比増減率が2014年度に賃金が減少していることが分かった。

第2章では、分析に先立ち本稿の参考とした先行研究に触れることで、政策提言の方向性を定める。田近・油井(2004)は、外形標準課税における課税方法に関して、現行制度の加算法が問題なのではないかと述べている。同じように付加価値に課税する税目でも、現行の事業税付加価値割が採用している加算法は、現行の消費税が採用している控除法と異

なり仕入税額控除が認められていないため、取引ごとに税が重複課税されている。この課税の累積は経済活動を阻害している可能性が高く、問題視している。また、法人課税の帰着問題については土居(2016・2017)を参考とし、2014年度法人税改革によって賃上げが阻まれている可能性があるという問題意識が浮上した。そこで本稿は、土居(2016・2017)を参考に実際の企業データに基づいて2014年度法人税改革が賃上げを阻んでいるのか検証する。そして、田近・油井(2004)の先行研究で提唱されている控除法、つまり地方消費税への転換は実現可能性が低いことから、我々は仕入税額控除の導入を提案する。以上2つを本稿の独自性とする。

第3章・第4章では、日経NEEDSより実際の企業データを用いて、2014年度法人税改革が賃金に与えた影響の現状を分析する。まず改革前の2013年度の有価証券報告書のデータから、独自に作成した減税企業群の推計に基づき減税対象企業と増税対象企業とに区分けをした。この区分けは2014年度法人税改革により減税が予想される企業群と増税が予想される企業群に分けたことを意味し、次の章でDID(Difference-in-difference)分析を行うにあたって必要となるダミー変数を置く際に使用する。

第4章では、2014年度法人税改革による企業の人件費上昇への影響を明確にするためにDID分析を行う。本章でDID分析を行う際に必要となるダミー変数として、まず第3章の企業群の推計から得られた減税ダミーDXと、改革年度で区切った改革後ダミーDTを用いる。DID分析においては、被説明変数に人件費上昇率、説明変数に減税ダミーDX、改革後ダミーDT、それらの交差項のDXDTを設定し、改革前(2013年度まで)と改革後(2014、2015、2016年度)の年度データを用いた。この分析結果から、2014年度法人税改革によって減税が予想される企業群の方が、増税が予想される企業群に比べて上昇が大きかったということが分かった。

第5章では、第3・4章の分析結果を踏まえ、さらなる賃上げを図る上で障害となっている付加価値割の仕組みの改善を提言する。具体的には、「事業税付加価値割への仕入税額控除の導入」を提案する。また仕入税額控除の導入に伴い、減収分を補うために付加価値割の税率を現行の1.2%から1.789%に引き上げることを提言する。本稿の政策提言は、企業の付加価値を維持させることができると同時に、税率引き上げに伴う税負担を売り手から買い手に転嫁することができる。これにより国全体としては税収を減らすことなく、企業に対して仕入税額控除によって減少した税負担を労働に分配する余地をもたらすことができる。

(キーワード：2014年度法人税改革、外形標準課税、減税企業群の推定、仕入税額控除)

目次

はじめに

第1章 現状分析

- 第1節 法人税の位置づけ
- 第2節 2014年度法人税改革の概要
- 第3節 労働賃金の現状
 - 第1項 2014年度前後の賃金上昇率
 - 第2項 2014年度法人税改革の観点から見る賃金の推移
- 第4節 問題意識

第2章 先行研究

- 第1節 労働経済学から見た賃上げ
- 第2節 課税の仕方と企業行動
- 第3節 法人課税と賃金の関係
- 第4節 本稿の独自性

第3章 外形標準課税の影響を受けた企業の選定

- 第1節 選定の方針
- 第2節 減税企業群の推計
 - 第1項 推計方法
 - 第2項 推計結果・考察

第4章 DID分析

- 第1節 法人税改革が人件費上昇率に与えた影響
 - 第1項 分析の概要
 - 第2項 分析方針
 - 第3項 結果
 - 第4項 考察
- 第2節 人件費比率が人件費上昇率に与えた影響
 - 第1項 分析の概要
 - 第2項 人件費比率の導出
 - 第3項 分析方針

第4項 結果

第5項 考察

第5章 政策提言

第1節 政策提言の方向性

第2節 仕入税額控除の仕組み

第3節 実現可能性

第4節 政策提言の要旨

おわりに

参考文献・データ出典

はじめに

2016 年度、法人実効税率は遂に 20%台まで引き下げられた。2014 年度より安倍内閣は日本の立地競争力を強化するとともに、法人実効税率を国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指し、成長志向に重点を置いた法人税改革に着手してきた。アメリカの次に法人税率の高かった日本は、2014 年度改革で「法人税率が高い国」からの脱却に成功したかと思われた。しかし、2017 年 10 月、アメリカのトランプ大統領は連邦法人税率を 20%まで引き下げる見通しを発表。日本は「法人税率が高い国」に逆戻りする可能性が出てきた。安倍内閣もアメリカに呼応する形で賃上げや設備投資を推進した企業に対して税率を 25%まで引き下げる案を続いて発表した。法人実効税率は今後も引き下げられる可能性が高く、法人税改革が一段落したという見方はやや早計かもしれない。

2014 年度法人税改革の目的は日本企業の競争力強化だと捉えられがちであるが、1 つには賃上げの促進も目的である。そこで法人税改革が果たして賃上げに寄与しているのか確認することとした。一見すると、法人実効税率を引き下げれば、企業には減税による資金的な余裕ができるため、その一部を賃上げに使うことが考えられる。つまり、法人税改革により、賃上げが促されるという側面である。

しかし、我々の分析の結果、2014 年度法人税改革によって賃上げが阻害されている現状が明らかになった。それは、2014 年の法人税改革では、法人実効税率を引き下げるとともに外形標準課税が拡大されたことに起因すると考えられる。外形標準課税、特に事業税付加価値割は、報酬給与額（人件費）が課税ベースに含まれる。そのため、事業税付加価値割の増税は、人件費を増やすと税負担が増えるという認識を企業に与えた可能性がある。今後も法人税率引下げが検討される中、賃金上昇を阻害している現行の法人税制は問題視せざるを得ない。現状のまま実効税率を引き下げるとはより一層企業の負担を強め、日本経済の鈍化に繋がるのだ。

以上より賃上げ阻害の原因と見られる外形標準課税のあり方を見直し、企業負担を減らすことで労働者の賃上げに繋がるよう促していく。

第1章 現状分析

第1節 法人税の位置づけ

2014年度法人税改革の評価を行う前に、まず法人税の概要について述べる。法人税は、法人の企業活動により得られる所得に対して課される税である。図 1-1 で示す通り、法人課税は大きく分けて、「国税」と「地方税」があり、国税には「法人税」があつて、地方税はさらに「法人事業税」「法人住民税」の二つに分けられる。平成 29 年度の我が国の国税・地方税の税目ごとの税収割合をみると、法人税収は国税全体の 22.1%を占めており、基幹税だといえる。また、その中で地方法人税収は法人課税全体の 3 分の 1 という大きな割合を占めている。

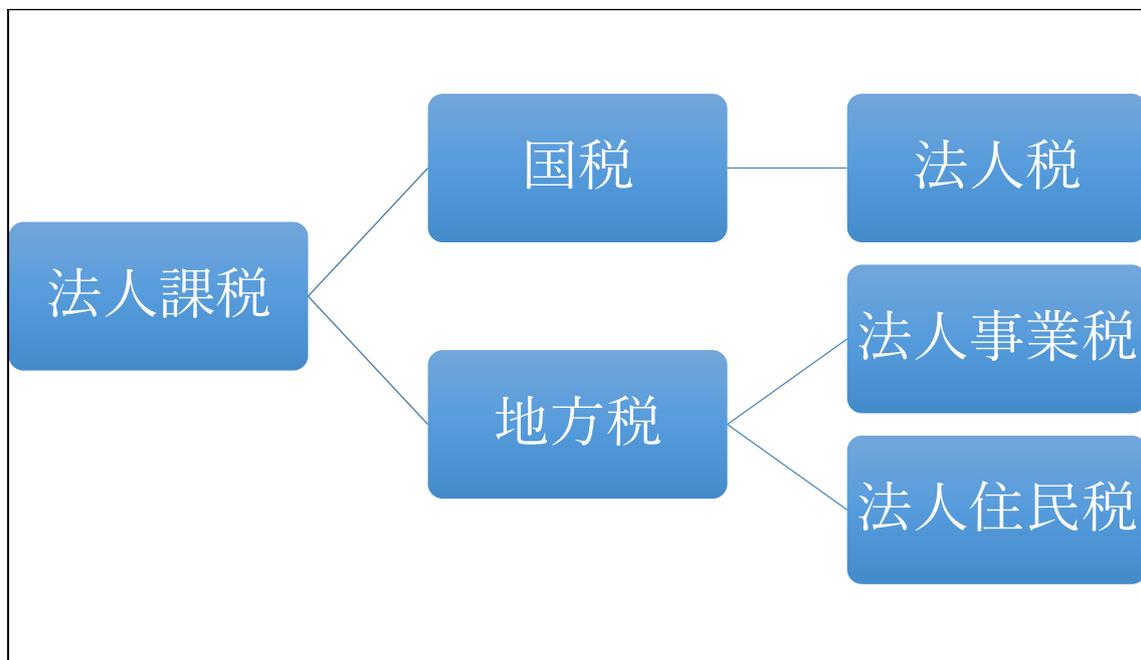


図 1-1 法人課税の仕組み
(出典)総務省 HP(2017)より筆者作成

第2節 2014年度法人税改革の概要

続いて、2014年度法人税改革の概要について説明する。2014年度法人税改革の内容は大きく分けて2つある。1つ目は法人実効税率の引き下げ、2つ目はそれに伴う課税ベースの拡大である。

まず、法人実効税率引き下げの方向性について、政府は2014年6月に出された「経済財政運営と改革の基本方針2014」において以下のように示している。

日本の立地競争力を強化するとともに、我が国企業の競争力を高めることとし、その一環として、法人実効税率を国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指し、成長志向に重点を置いた法人税改革に着手する。

そのため、数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。この引下げは、来年度から開始する。

また、平成28年度税制改正大綱では、法人実効税率²を2016年度から20%台まで引き下げることを盛り込んでおり、最終的に2018年度には29.74%まで下げること为目标としている。標準課税ベースで見ると2014年度の34.62%から5%ほど下がることになる。まとめたものが図1-2である。また、引き下げられた法人実効税率を他国と比較したものが図1-3である。法人実効税率の定義は国ごとに異なるが、今回は日本の実効税率の定義に基づいて図を作成した。2014年度時点では日本の税率は高止まっているが、2018年度では立地競争力の観点から見て日本の不利性が緩和されたことである。また、イギリスやアジア諸国など地方法人税を課していない国も多い中、日本の地方税の割合が大きいことも特徴の1つである。

² ここでいう法人実効税率は、法人所得に課される法定税率に基づき控除等の影響を考慮した税率を指す。経済学的には、法人所得に対して実際に支払った税額の比率を実効税率とも指すが、本稿では今日の法人実効税率改革での議論で用いられる用語法に従う。

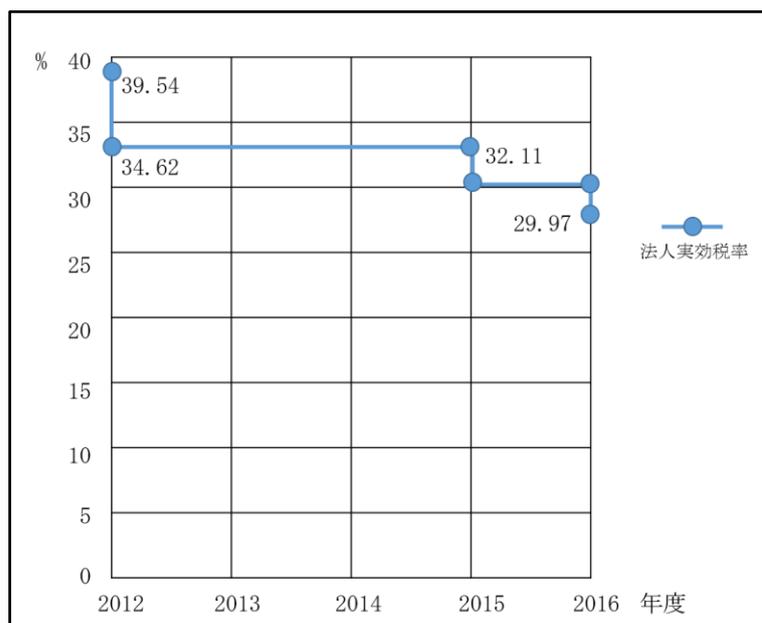


図 1-2 法人実効税率の推移

(出典)財務省(2017)「法人課税に関する基本的な資料」より筆者作成

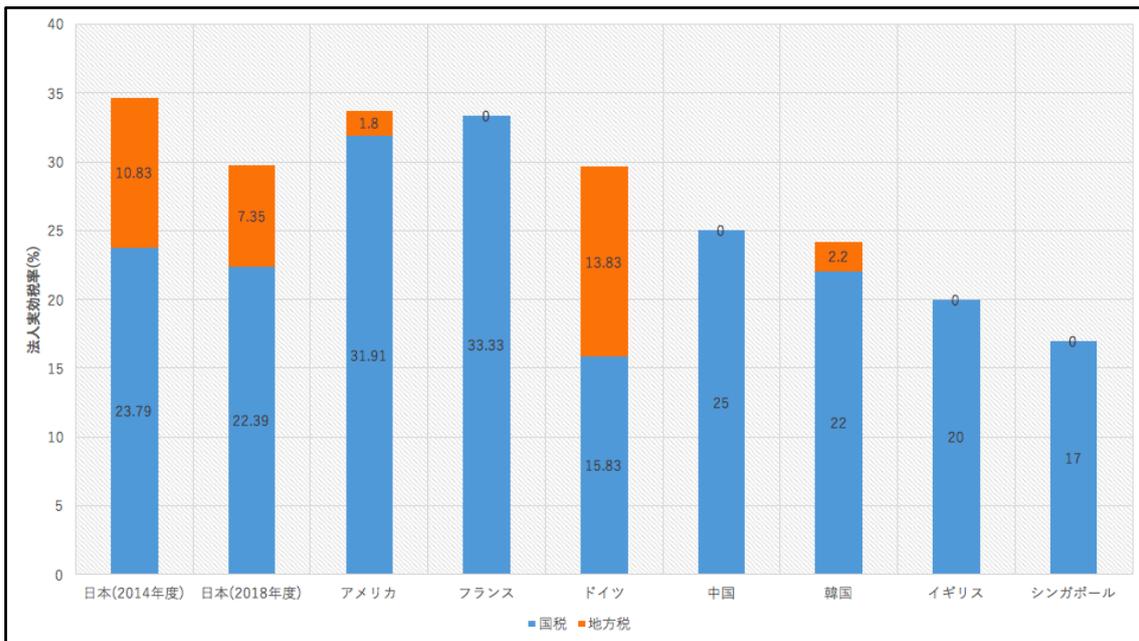


図 1-3 法人実効税率の国際比較

注) 法人税に対する税率(国税・地方税)。地方税は、日本は標準税率、アメリカはカリフォルニア州、ドイツは全国平均、カナダはオンタリオ州。なお、法人所得に対する税負担の一部が損金算入される場合は、その調整後の税率を表示。

(出典) 財務省(2017)「法人実効税率の国際比較」より筆者作成

法人実効税率の引き下げは日本企業の競争力強化や産業活性化に寄与するが、税率引き下げによる法人減税と税収確保のバランスを考えることも財政悪化の一途を辿る日本にとって必要不可欠である。財務省の法人課税関係資料によると法人実効税率 1%引き下げでは最大 4,973 億円の減収が想定されている。

そこで、代替財源としての課税ベースの見直しが行われた。内容としては外形標準課税の拡大³、欠損金の繰越控除⁴の縮小、受取配当等益金不算入⁵の制限などが盛り込まれた。図 1-4 は 2018 年度以降の平年ベースでみた法人税増減税影響額を示したものである。これより課税ベースの拡大の中では、外形標準課税の拡大が 1 番大きな項目となったことが分かる。この外形標準課税の概要に関しては追って後述する。

つまり、2014 年の法人税改革は法人事業税の付加価値割と資本割を拡大することで所得割や法人実効税率を下げた改革だということができる。

³ 後述

⁴ 過去に発生した欠損金を翌事業年度以降に繰り越して損金算入できる制度

⁵ 法人が内国法人から配当等を受けた場合、税法上全部又は一部が益金額に算入されない

法人税改革の増減税影響額 (2018 年度以降の平均度ベース)	
＜法人実効税率の引下げ＞	
法人税の税率引下げ	Δ10,030
法人事業税所得割の税率引下げ	Δ11,810
＜課税ベースの拡大等による財源確保＞	
欠損金の繰越控除制度の見直し	3,970
受取配当等の益金不算入制度の見直し	920
生産性向上設備投資促進税制の見直し	2,410
その他の租税特別措置の見直し	2,030
減価償却の見直し	650
法人事業税の外形標準課税の拡大	11,700
合計	Δ160

図 1-4 法人税改革の増減税影響額

(単位：億円)

(注) 平成 27 年度税制改正大綱と平成 28 年度税制改正大綱に記された増減税影響額を単純合計したものである。

(出典) 土居丈朗 (2017)より筆者作成

2014 年度の改革での影響額が大きい外形標準課税は、もともと地方法人事業税の中で平成 16 年度 4 月 1 日から適用された。まず事業税とは、法人の事業に対して課される税である。法人が事業活動を行うにあたって地方団体の行政サービスの提供を受けることから、これに必要な経費を分担すべきであるという「応益性」の考え方に基づき課税されている。各企業への課税額は法人の事業活動の規模を課税標準として決められる。

しかし、従来の課税標準の指標とされてきた要素は法人所得であった。これは事業活動の規模と必ずしも一致するわけではない上に、都道府県の税収が景気に左右されやすく不安定となっている。また、全体の 3 分の 2 の欠損法人が全く法人事業税を負担しておらず、応益性の観点から問題視されていた。以上の理由により、企業の事業規模や活動量を客観的に判断できる外形基準が検討された。

外形標準課税とは、売上高、事業所の床面積や従業員数といった所得以外の外形基準を課税ベースとして課税する方式である⁶。地方税法 72 条の 2 第 1 項第 1 号イにおいて、

⁶ 林(1992)、深江(2000)では課税ベースとなりうる様々な外形標準について分析している

対象企業は「資本の金額又は出資金額が 1 億円を超える法人（従来の所得課税法人に限られ、公益法人等、特別法人、人格のない社団等及び投資法人等が除かれる。）」と述べられており、全法人のうち 1%を占めている。これらの対象企業に対して付加価値、資本金等、さらに所得の 3つが一体的に課税される。

付加価値とは、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料、単年度損益の合計。資本金等とは、資本の金額または出資金額＋資本積立金額または連結個別資本積立金額である。外形標準課税が導入された 2004 年度時点での付加価値割・資本割をまとめたものが、図 1-5 である。

<ul style="list-style-type: none"> ・ 付加価値割＝各事業年度の付加価値額×0.48%の標準税率によって定められた税率 付加価値額＝収益配分額(報酬給与額＋純支払利子＋純支払賃借料)＋単年度損益 ・ 資本割＝各事業年度の資本等の金額×0.2%の標準税率によって定められた税率 資本等の金額＝資本の金額または出資金額＋資本積立金額または連結個別資本積立金額
--

図 1-5 2004 年度時点での付加価値割・資本割のまとめ

(出典) 国税庁(2017)「租税公課」

付加価値のうち報酬給与額の割合が大きいことから報酬給与額の比率が高い法人、多くの場合は中堅企業に対して、雇用への配慮を行い、税負担を軽減する必要がある。そこで、外形標準課税が導入された 2004 年度から合わせて雇用安定控除も設けられている。報酬給与額が収益配分額の 70%以上を超える場合、付加価値額から雇用安定控除額を控除することができる制度である。(雇用安定控除額＝「報酬給与額」－「収益配分額」×70%) 図 1-6 は雇用安定控除が行われる場合の一例である。報酬給与額の比率が高い法人に対して、税負担を軽減する政策を講じていると政府はしている。

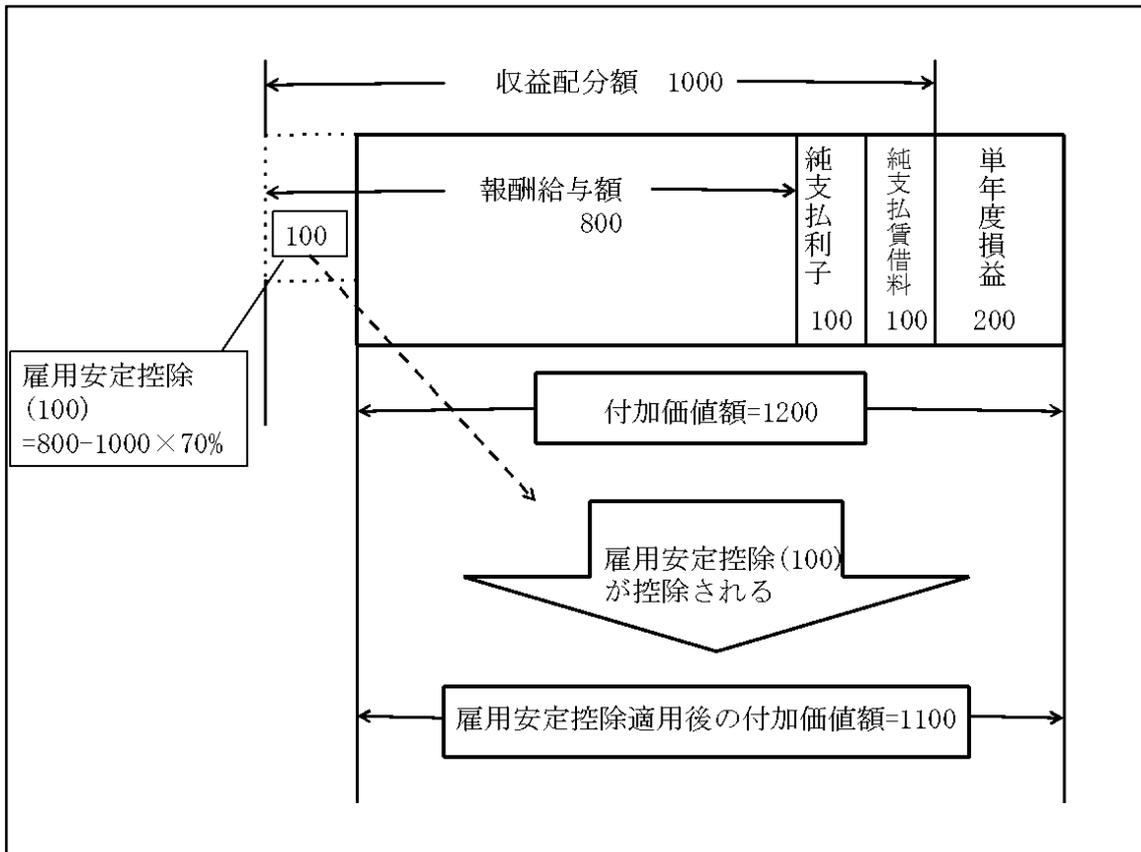


図 1-6 雇用安定控除の仕組み
(出典)土居丈朗 (2017)より筆者作成

加えて、付加価値割の制度には特例措置が 2 つ設けられている。総務省の資料によると、1 つ目は 2017 年度までの特例として、適用年度に従業員に支払った給与総額が基準年度の 2012 年に比べて一定割合以上増加している場合、増加額を報酬給与額から控除する制度である。2 つ目は適用年度の付加価値額が 30 億円以下の法人について、負担が前年度に比べて大きい場合、増加額の一定割合を控除する制度である。2018 年度末までの中堅企業への配慮措置である。

この外形標準課税、付加価値への直接課税は諸外国でも以前は導入されていたが、現在は廃止している国が多数である。アメリカのミシガン州では、1999 年に営業税である SBT(Single Business Tax)の廃止を決定。ドイツでの営業税も、当初は賃金、資本、収益

の3つに課税がなされていたが、1980年には賃金税、1998年には資本税が廃止されている。フランスでは、営業税のうち賃金税の部分は2003年に廃止された。どの国も付加価値への直接課税は企業の負担感を強めることを理由に廃止している。このような諸外国の動向から、田近・油井(2004)が指摘するように、外形標準課税という付加価値への直接課税はグローバルな競争が激しくなる時代に逆行する税であるかもしれない。

世界的なトレンドでは外形標準課税が廃止される一方、2014年度法人税改革における外形標準課税の拡大について政府の見解は以下の通りである。平成19年度の政府税制調査会では、次のように答申されている。

外形標準課税は、多数の法人が法人事業税を負担していないという状況の是正を図るとともに、法人所得に対する税負担を軽減する一方、付加価値等に対して課税するものであり、応益性の観点から、将来的には外形標準課税の割合や対象法人を拡大していく方向で検討すべきである。(『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』)

2014年度改革では、この考え方に沿って、「付加価値割の比重を高め、法人所得に対する税負担を軽減していくことが望ましい。あわせて、事業活動規模をより適切に反映し、税の簡素化を図る観点から、資本割を付加価値割に振り替えることが望ましい」とされている。

実際に2014年度から2018年度にかけて変化した所得割・外形標準課税の割合が以下の図1-7である。2014年度以前は、所得割が7.2%だったのに対し2016年度以降は3.6%と縮小。また、2014年度以前の付加価値割は0.48%、資本割は0.2%だったのに対し、2016年度以降は1.2%、0.5%とどちらも2.5倍に拡大している。つまり、法人事業税の4分の1に導入されている外形標準課税を3年間で8分の5に拡大したことになる。

～26年度		27年度		28年度		改正案 28年度～	
付加 価値 割	所得 割	付加 価値 割	所得 割	付加 価値 割	所得 割	付加価値割	所得割
0.48%	7.2%	0.72%	6.0%	0.96%	4.8%	1.2%	3.6%
資本割		資本割		資本割		資本割	
0.2%		0.2%		0.2%		0.2%	

※資本割における特例(圧縮維持、持株会社特例、個別特例)については、現行特例の趣旨を踏まえ、維持。
 ※所得割の所得400万円以下、400万円超から800万円以下の税率は、比例的に措置。
 ※所得割の税率には地方法人特例税を含む。

図 1-7 法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大

(出典)総務省(2016)「法人事業税所得割の税率引下げと外形標準課税の拡大(案)」より筆者作成

しかし、この改革によって割合が拡大した付加価値割は以前から「人件費課税」と言われている。人件費が高まると企業が支払う法人税も増加してしまうため、付加価値割の拡大で企業は付加価値割の大半を占める賃金を上げづらい状況となっている。

第3節 労働賃金の現状

第1項 2014年度前後の賃金上昇率

労働に関する様々な話題が注目集めている中、有効求人倍率はバブル期(1988年: 1.01倍)を上回る1.52倍という数字を出しているが、賃金上昇率はかつてには及ばない⁷。図1-8は性別賃金の対前年比増減率の推移である。厚生労働省による「平成28年賃金構造基本統計調査」によると、一般労働者の賃金は多少の変動はあるものの、全体としては減少の方向にある。直近の推移に着目すると、2014年度に男女とも賃金が減少していることが分かる。

賃金の変動には様々な要因が考えられるが、本稿ではそのうちの2014年度法人税改革

⁷ 日本経済新聞(<https://www.nikkei.com/article/DGXMZO22446700Z11C17A0000000/>)より引用

に焦点を当てる。一般的には 2014 年度法人税改革は、法人実効税率を下げたことで正規雇用の増加、賃金上昇を促したと評価されている。これらのことを踏まえ、2014 年度法人税改革が賃金にどのような影響を及ぼしたのか、改革の評価をしていく。

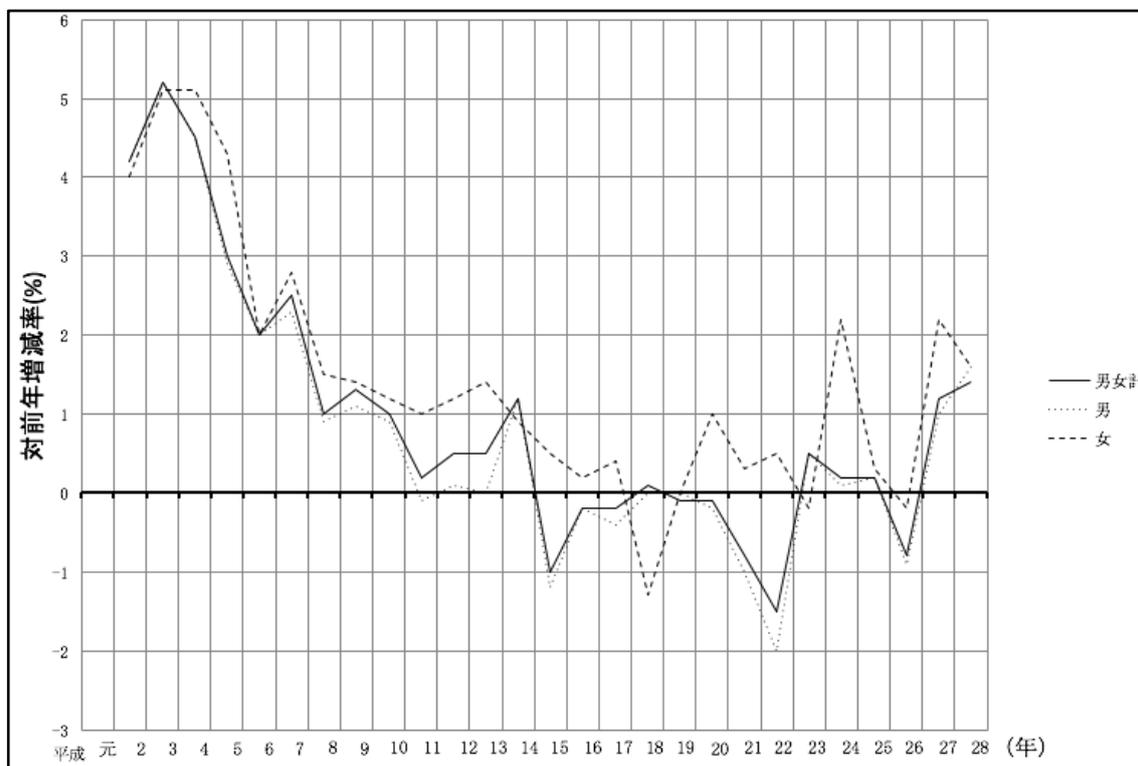


図 1-8 性別賃金の対前年増減率の推移

(出典) 厚生労働省(2016)「平成 28 年賃金構造基本統計調査」より筆者作成

第 2 項 2014 年度法人税改革の観点から見る賃金の推移

財務省「法人企業統計調査」の時系列データを用いて、資本金別、業種別の賃金上昇率をグラフ化した(図 1-9, 1-10 参照)。法人企業統計調査には全ての企業データの合計値が記載されているため、本項では企業個票ベースの分析に先立ち賃金上昇率の現状を確認する。資本金別は、付加価値割を含む外形課税標準が発生する資本金 1 億円を境界とし、業

種別は製造業と非製造業によって区分した。⁸ 資本金別、業種別の何れにおいても、2011年度から2016年度までの従業員給与、またそれに福利厚生を加えたものを期中平均従業員数(当期末)で割ることで1人当たりの賃金を算出し、その賃金上昇率の推移を単年度ごとに求めた。その上で、2011-2012年度と2012-2013年度の単年度推移の平均、また2014-2015年度と2015-2016年度の単年度推移の平均をとった。

資本金別、業種別の両方において、従業員給与に福利厚生を含めて求めた賃金上昇率は2014年度を機に増加していることが分かる。2014年以降の1人当たり賃金上昇率は、資本金1億円以上の企業が、資本金1億円未満の企業より平均的に高い。このことは、外形標準課税拡大の影響を受けても法人実効税率引下げの影響が上回って、資本金1億円以上の企業がより大きく賃上げをしたということなのか、より詳しく精査してみる必要がある。この結果を踏まえ、2014年度法人税改革が賃金に与えた影響について分析していく。

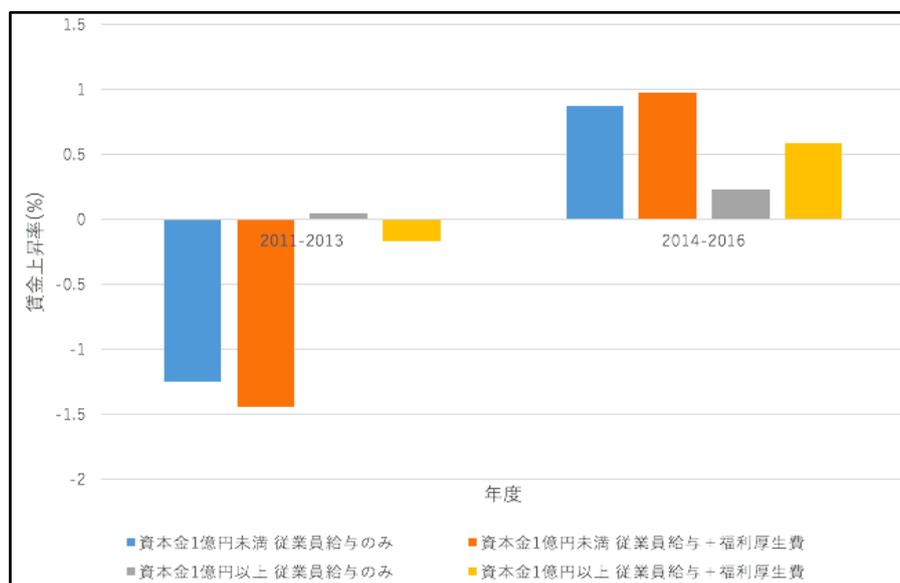


図 1-9 資本金別 1人当たり賃金上昇率(平均推移)
(出典) 財務省(2017)「法人企業統計調査」より筆者作成

⁸ 外形標準課税は資本金1億円超の法人が対象だが、「法人企業統計」には資本金1億円超の標本を対象とした集計がないため、近似的に資本金1億円以上の企業の値を用いている。

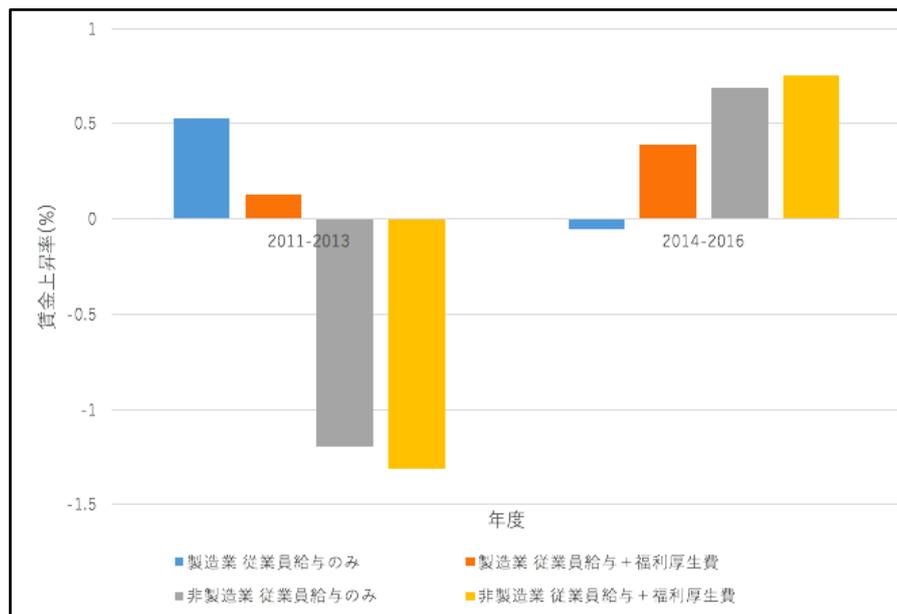


図 1-10 業種別 賃金上昇率(平均推移)
 (出典) 財務省(2017)「法人企業統計調査」より筆者作成

第4節 問題意識

近年は人手不足が叫ばれるなど、賃上げが実現されやすい時期に差し掛かっているように思われる。それにも関わらず、長年賃上げが求め続けられているということは、賃上げが行われていない、もしくは労働者には実感しにくい程度の変化しか起こっていないと言えるだろう。そこで本稿は、雇用形態の見直しを始めとするこれまで長年議論が行われてきた分野とは異なった視点から、賃金に良い影響を与える要素を見つけ出すことを目指す。これらのことを踏まえ、実際に報酬給与を与える側にある企業に直接働きかけるものであり、さらにその影響が見える形で表れる 2014 年度法人税改革に着目するべきだと考える。

2014 年度法人税改革によって法人実効税率は引き下げられているが、代わりに税率が引き上げられた外形標準課税の付加価値割の影響はこれまでに十分検証されてきたとは言えない。付加価値割に占める報酬給与の割合が多いという現状を踏まえれば、賃上げを実現させる上で、付加価値割の引き上げの影響は優先的に検討されるべきだ。

第2章 先行研究

本稿の分析に関連する先行研究では、労働経済学的観点から見た賃上げ、外形標準課税の課税のあり方に関するもの、法人税と賃金の関係性に関するものの3つに分類することができる。さらに3つの観点を参考に本稿の独自性を述べる。

第1節 労働経済学から見た賃上げ

玄田(2017)によると、パートやアルバイトの時給が人手不足を背景に上昇し、雇用者の大部分である正社員の給料が上がっていない。全体としては賃金があまり上昇していない現状がある。正社員の給料が上がらない理由が3点示されている。1点目は今後最も伸びる産業である介護分野で人手不足が深刻である点。2点目は社会保険料の増大。年金保険料や医療保険料は毎年増加しているが、そのうちの半分が企業負担のため給料が増えなくても企業の人件費が上昇することとなる。3点目は就職氷河期世代の影響である。本来高賃金であるはずの世代が非正規雇用などに就き低賃金にとどまっていることも原因である。

これに対し、正社員の給料が上がらない理由を早川(2017)は日本型メンバーシップ型雇用だと考えている。「雇用契約が job description を欠き、会社の命令次第で残業でも転勤でも受け容れる代わりに、生涯の雇用を保証してもらう」雇用のことであり、この雇用は今後維持不可能だと思われると主張している。

また、小峰(2017)は、企業の判断に影響を与える要素を2つ挙げている。1つ目は企業の将来期待であるが、2011年度から2014年度の間で企業の将来期待はほぼ改善されていない。このことは企業が近年の収益改善を一時的なもののみなしている可能性が高いからだとして述べている。2つ目は労働力構成の変化であり、高齢化とともに非正規雇用の割合が高まっていることが企業判断に影響を与えるものとみられる。

最後に、鶴(2017)は労働分配率の低下の原因をスーパースター企業の興隆だと説いている。高収益で労働分配率が低いスター企業が市場を支配する場合、経済全体でみた労働分配率も低下することになる。

このように、労働経済学において、近年におけるわが国の賃上げに関する議論は、新規性を加える余地がないほど、多岐にわたり深く分析されている。

第2節 課税の仕方と企業行動

賃金を分配する企業に対する課税の仕方は、当然ながら企業行動に影響を与える。基本的に、企業に重く税を課せば賃上げは鈍るし、企業に課す税を軽くすれば賃金への分配が促される。これは、スティグリッツ(2003)などでも触れられているように、公共経済学の文脈で法人税の転嫁と帰着として、以前から知られていることである。

中でも、本稿で焦点を当てる外形標準課税に関して、田近・油井(2004)では、企業があげる付加価値への課税のあり方として前段階控除型を望ましいとしている。

まず、付加価値への課税形式で大きく取り上げられるのは「事業税型」⁹「前段階控除型」¹⁰の2つである。

生産のすべての段階で税がかかることは同じであるが、「前段階控除型」では仕入税額控除が認められている一方、「事業税型」では仕入税額控除が認められていない。仕入税額控除とは、売上時に受け取った税額から仕入のために支払った税額を差し引いた額を納めることである。一方、「事業税型」では仕入税額控除が認められていないため、取引毎に税負担がかかり、企業の経済活動を阻害している可能性がある。

続いて、事業税を地方消費税に転換した場合について述べられている。これは現行の付加価値税である消費税に地分を上乗せするということだ。地方消費税は加算法の改善策ではあるが、2017年度現在でも議論の対象にはなっておらず、実現可能性が低いとみられる。

第3節 法人課税と賃金の関係

土居(2016a)では、2014年度法人税改革を以下の3点においては評価している。1点目は、国内企業の国際的な競争力を高める為、数年で法人実効税率を20%台まで引き下げるという公約を実現したことである(2018年度から法人実効税率を29.74%とすることが決定)。2点目は、日本の法人実効税率がアメリカ、フランスよりも低くなり、ドイツ並みとなったことで立地競争力の観点から見て、日本の不利性が緩和されたことである。3点目は、日本の法人実効税率の引き下げが国際的な租税回避の潮流に歯止めを利かせることになるのではないかということである。

しかし、課税ベースの拡大に伴う課題として、外形標準課税の拡大を指摘しており、とりわけ事業税付加価値割の税率引き上げの影響を懸念している。何故ならば、法人所得に課される税は、今般の法人税改革によって法人実効税率が引き下げられた法人税、事業税所得割だけでなく、事業税付加価値割も含まれるからである。そのため、外形標準課税の拡大が人件費(報酬給与)に与える影響は吟味されなければならない。

そこで土居(2016a)では、「人件費課税」との批判を考慮して設けられた雇用安定控除を加味した上で今般の改革が報酬給与に与えた影響について分析している。当論文ではある法人で、賃金が増加した場合の付加価値割の例を図2-1のように定めている。

⁹ 付加価値＝事業所得＋労賃＋純支払利子＋純支払賃貸料とみなし課税する方式

¹⁰ 付加価値＝売上額－仕入額とみなし課税する方式

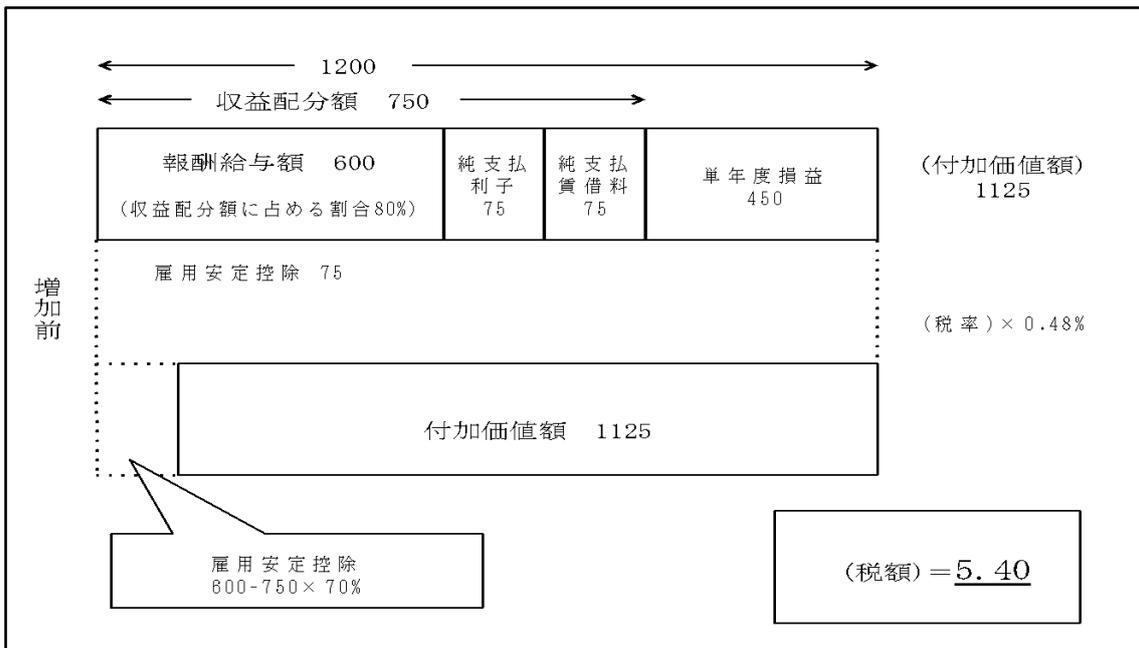


図 2-1 賃金が増加した場合の付加価値割の例
(出典)土居丈朗 (2017)より筆者作成

その上で、図 2-2 のように同じ控除前付加価値額であれば、単年度損益を減少させ、報酬給与額を増加させた方が、雇用安定控除の影響で税負担は減少するとしている。しかし、図 2-3 のようにある法人において売上が増加し、それを報酬給与に反映させた場合(他は不変)には、付加価値割税額が増えてしまうという。つまり、雇用安定控除があっても報酬給与額を増加させれば、付加価値割税率の引き上げの影響により税負担が増え、賃上げや雇用の増加を阻む可能性があるとしている。

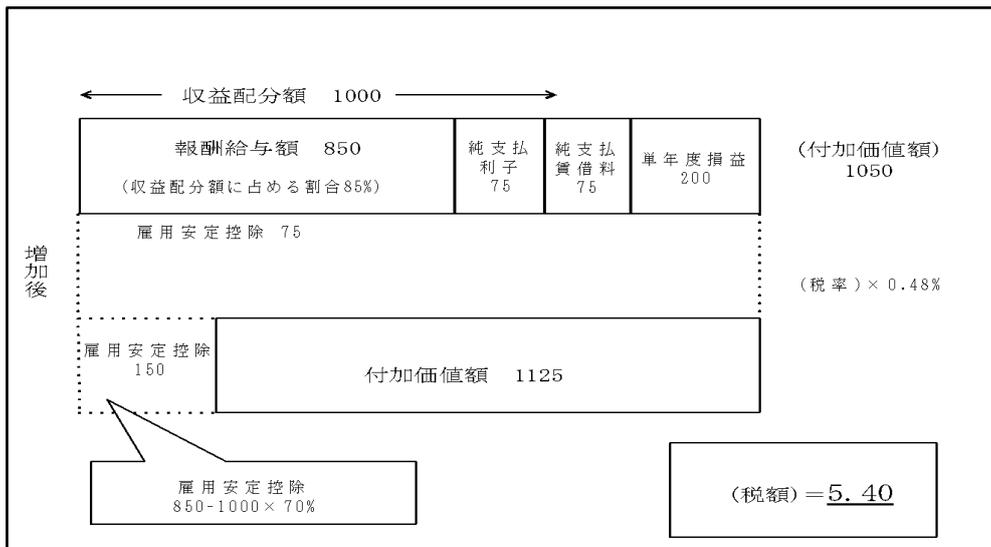


図 2-2 報酬給与額の増加を単年度損益の減少で補う場合
(出典)土居丈朗 (2017)より筆者作成

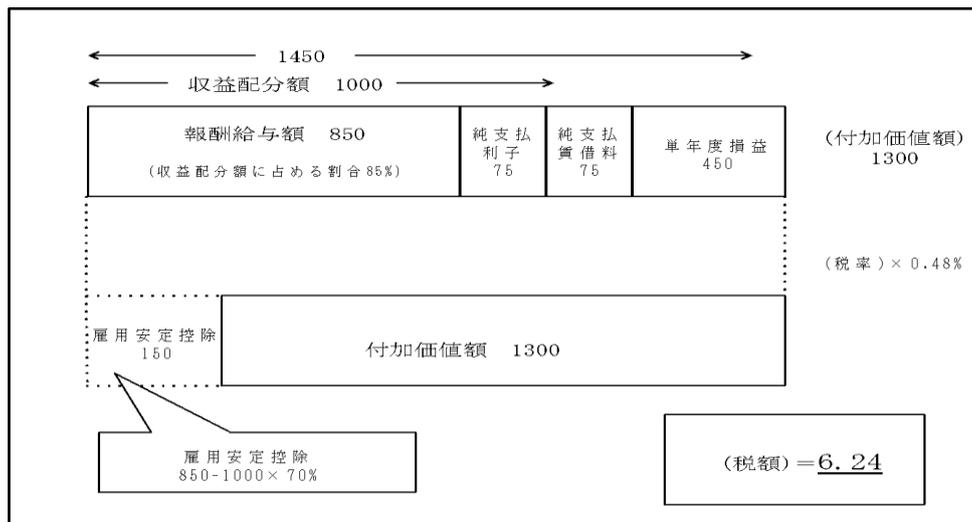


図 2-3 雇用安定控除がある場合
(出典)土居丈朗 (2017)より筆者作成

さらに、土居(2016b)では、2014 年度法人税改革において企業に増減税の影響がどのように及ぶか推計している。結果として、人件費比率が 85.9%を超える場合は、法人実効税

率の引下げより外形標準課税の拡大の効果が上回るため、2014 年度改革で増税されることがわかった。さらに、増減税の効果が相殺される点は、報酬給与額が収益配分額に占める割合が 95.64%の時である。このように高い人件費比率の外形標準課税の企業は 3 割弱にもなる。当論文では欠損金の繰越控除の縮小や受取配当の益金不算入などの課税ベース拡大の影響は考慮されていないため、考慮することでさらに外形標準課税対象法人が増税になる可能性が存在する。

続いて、土居(2017)では、動学的一般均衡モデルに基づいたシミュレーション分析で、2014 年度の法人税改革が法人課税の帰着にどのような影響を与えたか分析している。当論文では、2014 年度の改革の要素を法人実効税率の引き下げ、事業税付加価値割税率の引き上げ、事業税資本割税率の引き上げの 3 つに分解している。

結果として、短期長期ともに、労働所得への帰着は、法人実効税率引き下げ分がプラス、事業税付加価値割税率の引き上げ分、事業税資本割税率引き上げ分がマイナスの値を示した。付加価値割や資本割の税率引き上げに伴う負担は短期的には資本所得により多く帰着するが、長期的にはより多く労働所得へ帰着するため、短期に比べ長期の方が値は大きくなっている。以上より事業税付加価値割の税率引き上げは、資本所得より労働所得に不利であるということが示された。

第 4 節 本稿の独自性

先行研究を踏まえた上で本稿の独自性は 2 点挙げられる。1 点目は、最新の企業データを用いながら 2014 年度法人税改革が賃金に与えた影響を分析すること、2 点目は、付加価値割で仕入税額控除を導入することである。

まず、2014 年度法人税改革で行われた付加価値割の拡大が労働所得に不利な影響を与えたことは土居(2016、2017)から分かった。しかし、これは理論上の証明であるため、実際の企業が 2014 年度を境に賃金をどのように取り扱ったかは定かでない。実際に 2014 年度改革が企業の活動、さらに労働所得への帰着にどのような影響をもたらしたかという分析を企業の個票ベースで行ったものはこれまでにないため、本稿の独自性と言える。

次に、政策提言として付加価値割の仕入税額控除を提言する理由は、事業税の代替として控除法つまり地方消費税の導入は実現可能性が低いと考えるためである。現行制度の加算法が税の累積を生み、経済活動を阻害している可能性について田近・油井(2004)で述べられていた。そのため付加価値割の課税方法として加算法を問題視する声はあるが、代わりに提唱されている地方消費税は現在も政府では議題に挙げられていない。これは国税の消費税ですら税率を引き上げることが難しい現状で、「消費税」という名のつく「地方消費税」の導入は難しいからだと推測される。さらに、加算法は控除法と比較して付加価値の算定が行いやすいという利点も存在する。控除法に代替することで、事業者の業務負担が重くなる可能性がある。加算法の利点は残しつつ欠点の改善として仕入税額控除の導入を行うことは、実行可能性の高い新しい政策提言であろう。

第3章 外形標準課税の影響を受けた企業の選定

第1節 選定の方針

第1章2節で述べたように、外形標準課税は資本金1億円超の企業にのみかかっている。これにより、外形標準課税増税の影響を受ける企業と受けない企業があり、それぞれの企業がどのような対応をとったかを調べる必要がある。

そのため、本稿では資本金1億円超の企業群と資本金1億円以下の企業群に標本を分け、2014年度法人税改革の前後で人件費や賃金の分配に外形標準課税がどのような影響を及ぼしたのか分析することが考えられる。

しかし、本稿で使用する日経 NEEDS の各企業データは有価証券報告書の開示義務がある上場企業のみデータ集であり、資本金1億円以下の企業データ数が少ないため、直接的に資本金1億円を境にして区別することが難しい。しかし、土居(2016)では、法人税改革による法人実効税率の引き下げによる減税分が外形標準課税の増税分よりも多い企業は両者を合わせて減税になる企業であり、逆の企業は増税になる企業を理論的に示しており、その増減税の損益分岐点も分析として示されている。これから、資本金1億円超の企業の中でも増税になる企業と減税になる企業があるということが明らかにできる。そのため、土居(2016)を参考に、2013年度の有価証券報告書から法人税改革によって増税となることが予想される企業群と、減税となることが予想される企業群を推計する式を作成し区分した。これにより、増税される企業と減税される企業での改革後の賃金の上昇を調査することが可能になる。

第2節 減税企業群の推計

上記の通り、減税した企業では資金的に余裕が出た分を賃上げにまわす可能性があり、増税になった企業はその余力がなくなり賃上げを躊躇する可能性がある。この減税企業群と増税企業群を以下の推計によって求める。

第1項 推計方法

まず、事業税控除前所得¹¹を π 、事業税控除後所得¹²を Π 、事業税額を T^E と表すとする。また、法人税率（法人住民税・地方法人税の税率を含む）を τ_F 、事業税所得割税率（地方

¹¹ 事業税控除前所得は、売上額－仕入額－報酬給与額－純支払子子－純支払賃貸料－減価償却費－その他費用である

¹² 事業税控除後所得 (Π) = 事業税控除前所得 (π) - 事業税額 (T^E)

法人特別税の税率を含む)を τ_I 、事業税付加価値割税率を τ_V 、事業税資本割税率を τ_K とし、事業税付加価値割の構成要素である報酬給与額を W 、純支払利子+純支払賃貸料を R とする。単年度損益は事業税控除前所得から事業税を控除したものと近似するため $\pi - T^E$ と表せる。資本割の課税ベースである資本金等の額は K とする。

そして、本稿では雇用安定控除が適用される場合について考えることにする。付加価値割において、雇用安定控除とは報酬給与額が収益配分額¹³の70%を超える場合には、報酬給与額から収益配分額の70%を控除した額を雇用安定控除として課税ベースから控除できる。

したがって、適用される場合の雇用安定控除額は、

$$W - 0.7(W + R)$$

となる。

ここで、法人税額(法人住民税を含む)は $\tau_F \Pi$ であるから、

$$\text{法人課税負担額} = \tau_F \Pi + T^E$$

である。

所得割額を T^I 、付加価値割額を T^V 、資本割額を T^K とおくと、以下のように表せる。

$$T^K = \tau_K K$$

ここで事業税額が、

$$T^E = T^I + T^V + T^K$$

なので、それぞれ代入して、

$$\begin{aligned} T^E &= \tau_I \Pi + \tau_V \{(W + R + \Pi) - W - 0.7(W + R)\} + \tau_K K \\ &= \tau_I \Pi + \tau_V (0.7W + 1.7R) + \tau_K K \end{aligned}$$

となる。

ここで上記の法人課税負担額を表す式を用い、増減税の影響がどのように及ぶか推計するとする。法人税改革後の値は(')付けして表すと、法人課税負担変化額 ΔT は、

$$\begin{aligned} \Delta T &= \tau_I \Pi + \tau_V (0.7W + 1.7R) + \tau_K K - \tau'_I \Pi - \tau'_V (0.7W + 1.7R) - \tau'_K K \\ &= (\tau_I - \tau'_I) \Pi + (\tau_V - \tau'_V) (0.7W + 1.7R) + (\tau_K - \tau'_K) K \end{aligned}$$

¹³ 収益配分額=報酬給与額+純支払利子+純支払賃貸料

となる。この式は、法人税改革前の財務状況で、もし法人税改革（税率の変更）が実行されたら法人課税の負担額が増えるのか減るのかを表している。もちろん、法人税改革の内容を受けて、企業は行動や財務状況を変える可能性がある。しかし、ここでは、静態的なマイクロシミュレーションの手法に倣い、法人税改革前の状態のまま法人税改革に直面したときに、増税になると予想される企業と減税になると予想される企業とを見極めることができる。

第2項 推計結果・考察

実際に、日経 NEED から得られる 2013 年度の全業種の上場企業を対象とする有価証券報告書を基に、法人課税負担の変化額(= ΔT)を推計した。2013 年度は、法人税改革が行われる直前の決算年である。その結果、 ΔT の値がマイナスの上場企業は 654 社であり、値がプラスの上場企業は 1583 社である。

表 1 増減税の企業数

全業種の上場企業		
法人課税負担の変化額(= ΔT)	$\Delta T < 0$	$\Delta T \geq 0$
企業数(全 2237 社)	654 社	1583 社

ΔT の値がマイナスの上場企業である 654 社は、2014 年度法人税改革により減税すると予想される企業群を意味し、値がプラスの上場企業である 1583 社は増税すると予想される企業群を意味している。

第 3 章では、2013 年度の上場企業を対象にする有価証券報告書を基に減税企業群の推計を行い、その結果から、2014 年度法人税改革によって減税される企業群と増税される企業群に分けることができた。そして、この企業群の区分は次の章で DID 分析を行う際に、ダミー変数を置く際に使用する。

第4章 DID分析

第1節 法人税改革が人件費上昇率に与えた影響

第1項 分析の概要

第3章の推計によって定義された増税企業群と減税企業群の人件費上昇率について DID 分析法を用いた実証分析を行う。具体的には、法人税改革前後において、増税企業群と減税企業群の間で人件費上昇率の変化に差異があることを示していく。なお、DID 分析は主に政策評価を行う際に用いられるもので、母集団を対象群と非対象群にわけ、その間でどの程度差が生じたのかを交差項の係数とその p 値によって評価するものである。

第2項 分析方針

以下のように、被説明変数に人件費上昇率 gwl 、被説明変数に賃金上昇率 gwl 、説明変数に減税ダミー DX 、改革後ダミー DT 、それらの交差項 $DXDT$ をおく。

$$gwl = \beta_0 + \alpha_1 DX + \alpha_2 DT + \alpha_3 DXDT$$

この式を用いて改革前の 2012 年度から最新の 2016 年度までの期間に関してパネルデータで回帰分析を行う。なお、2011 年は、東日本大震災の影響を受けている可能性が高いため、分析では用いなかった。また、人件費上昇率 gwl は日経 NEEDS から取得した各社各年の人件費データを用いて算出する。

第3項 結果

この DID 分析の結果は以下の通りである。

表 2 人件費上昇率に関する回帰分析(1)

gwl	係数	標準誤差	t 値	P 値	95% 信頼区間	
交差項	1.414457	.5466686	2.59	0.010	.3428779	2.486036
dx	-	.4193484	-7.89	0.000	-	-
	3.306869				4.128875	2.484863
dt	-	.2940395	-2.89	0.004	-	-
	.8490598				1.425436	.2726838
定数項	5.71293	.2266779	25.20	0.000	5.268596	6.157264

この表から読み取れるように、交差項の値に関して、有意が得られた。また、交差項の係数は正となった。この DID 分析の結果は、増税企業群に属する企業より減税企業群に属する企業の方がより高く人件費を上げていたことが確認された。

第4項 考察

2012 年から 2016 年における減税企業群の人件費上昇率の増加幅は、その他企業群の賃金上昇率の増加幅を 1.414457%上回ったことが示された。この事実は、法人税改革が人件費上昇率に影響を与えた可能性を示唆しうるものである。すなわち、外形標準課税の増税の影響をより強く受けた企業では、人件費を顕著に上げていなかったことが示唆される。

第2節 人件費比率が賃金上昇率に与えた影響

第1項 分析の概要

付加価値額に占める人件費比率と賃金上昇率について DID 分析を用いた実証分析を行う。具体的には、法人税改革前後において、人件費比率の高い企業群と低い企業分の間で賃金上昇率の変化に差異があることを示していく。

第2項 人件費比率の導出

雇用安定控除¹⁴を加味したとき、付加価値額に占める人件費比率の導出式は以下の通りである。

$$\text{人件費比率} = \begin{cases} \frac{W}{W + R + \pi} & \text{if } \frac{W}{W + R} \leq 70 \\ \frac{W}{W + R + \pi - \{W - 0.7(W + R)\}} & \text{if } \frac{W}{W + R} \geq 70 \end{cases}$$

第3項 分析方針

第1節で設定したダミー変数に加え、新たに人件費比率低（人件費比率が中央値より低い）ダミー DL を設定する。次に、被説明変数に人件費上昇率 gwl 、説明変数に減税かつ人件費比率低ダミー DXL 、それらの交差項を $DTDXL$ とおく。

$$gwl = \alpha_0 + \beta_1 DX + \beta_2 DT + \beta_3 DL + \beta_4 DTDXL$$

この式を用いて、改革前の 2012 年度から最新の 2016 年度までの期間に関してパネルデ

14 報酬給与額が収益配分額の 70%を超える場合には、報酬給与額から収益配分額の 70%を控除した額を雇用安定控除として課税ベースから控除できる(土居 2016)

一タで回帰分析を行う。

第4項 結果

DID 分析の結果は以下の通りである。

表 2 人件費上昇率に関する回帰分析(2)

<i>gwl</i>	係数	標準誤差	t 値	P 値	95% 信頼区間	
交差項	1.755575	.8925506	1.97	0.049	.0059849	3.505166
<i>dxi</i>	-	.7279821	-2.21	0.027	-	-
	1.605734				3.032735	.1787333
<i>dt</i>	-	.257567	-3.11	0.002	-	-
	.7998318				1.304718	.2949453
定数項	5.137107	.1964295	26.15	0.000	4.752064	5.522151

この表から読み取れるように、交差項の値に関して有意が得られた。また、交差項の係数は正となった。この DID 分析の結果は、その他企業群に属する企業より減税かつ人件費比率の低い企業群に属する企業の方がより高く人件費を上げていたことが確認された。

第5項 考察

2012 年から 2016 年における減税かつ人件費比率の低い企業群に属する企業の人件費上昇率の増加幅は、その他企業群に属する企業の人件費上昇率の増加幅を 1.755575%上回ったことが示された。この事実は、付加価値額に占める人件費比率の大きさが人件費上昇率に影響を与えた可能性を示唆しうるものである。すなわち、外形標準課税の増税の影響をより強く受けた企業では、人件費を顕著に上げていなかったことが示唆される。特に、人件費比率が高い企業は外形標準課税の増税をより強く受けることが考えられ、推定結果にもその影響が現れたと見込まれる。

第5章 政策提言

第1節 政策提言の方向性

前章までの分析結果から以下のことが言える。2014 年度法人税改革によって、外形標準課税の付加価値割が引き上げられたものの、法人実効税率の引き下げの影響のほうが大きい。そのため付加価値割の課税対象となる企業では、程度の差はあるものの全体としては賃金上昇が見られた。さらに、付加価値割の引き上げによって、増税となる企業と減税と

なる企業を比較すると、減税となる企業の方でより賃金上昇が見られた。つまり、さらなる賃上げを図る上では、外形標準課税の中の付加価値割の引き上げが賃金に与える影響は看過できないものとする。そこで、本章では付加価値割の問題点を洗い出し、改善策を提言する。

外形標準課税の在り方については、これまでも多くの議論がなされてきている。土居(2016)は、法人税制の中だけで税収中立を保ちながら、法人実効税率引き下げを行った2014年度法人税改革には限界があると指摘している。そのため、本稿では、所得課税から消費課税へのシフト、さらには事業付加価値割の地方消費税への転換の必要性を訴えており、このことは田近・油井(2004)でも提唱されている。

しかし、長年にわたってこの転換が推奨されながらも実現されていない現状を鑑みると、実行可能性が低い提案だと言わざるを得ない。法人税の引き下げを行い、その代わりに消費税の引き上げを行うという理論は税収確保の観点から考えれば成立することであり、実現できれば最善策であると言えるが、政治的な側面から考えると様々な障壁が生まれる。消費税を5%から8%に引き上げる時でさえ困難を極めたにも関わらず、法人税の引き下げを図りたいがために消費税の負担を拡大させることは様々な方向からの反発を呼び込むと考えられる。また、消費税を社会保障財源として位置付けることに国民的な合意が得られつつある中、事業付加価値割の地方消費税への転換のために消費税率を引き上げることは、さらに実行可能性を低めている。

そもそもの議論として、賃上げを阻害している外形標準課税自体を廃止するという案も考えられる。しかし、財政状況が厳しいわが国の現状にかんがみれば、8000億円の税収を上げている外形標準課税を直ちに廃止することは、実現可能性に欠ける。

そこで本稿では、法人事業税の消費課税への転換に次いで相応しいと考える「事業税付加価値割に仕入税額控除を導入すること」を提言する。現行の外形標準課税の付加価値割においては、仕入税額控除は認められておらず、現行制度における改善点であるといえる。

第2節 仕入税額控除の仕組み

仕入税額控除とは、仕入時の税額から売上時の税額を控除する仕組みである。仕入税額控除がある場合、図5-1のようになる。一方、仕入税額控除がない場合は図5-2のようになり、これは現行の外形標準課税と同じ仕組みである。数値例として、当初の売上額を600円から始め、課税税率を15%とし、詳しく説明する。税率15%という設定は説明を簡素にするための便宜上のものである。

まず、仕入税額控除が認められている消費税の場合は、図5-1のように、生産者の600円の付加価値をあげて卸売業者に品物を販売すると、取引には90円(600円×15%)の付加価値税が課せられる。卸売業者から生産者には690円(600円+90円)を支払うため、生産者は卸売業者から受け取った90円(690円-600円)を納税する。続いて、卸売業者から小売業者に400円の付加価値を上乗せして販売すると、品物本体の価格は1000円(600円+

400 円)となるため、付加価値税は 150 円(1000 円×15%)となる。¹⁵ 卸売業者は 150 円の付加価値税を小売業者から受け取るが、先ほど生産者に 90 円の付加価値税を納税しているため、この 60 円が仕入税額控除となり、残った 60 円を納税する。同様に、小売業者が 200 円の付加価値を上乗せして消費者に販売すると品物価格は 1200 円(1000 円+200 円)となり、取引には 180 円(1200 円×15%)の付加価値税がかかる。小売業者は 180 の付加価値税を消費者から受け取るが、卸売業者に 150 円の付加価値税を支払い済みのため、残りの 30 円を納税することとなる。このように、仕入税額控除のある仕組みでは、流通の各段階における付加価値に課税されていると言える。

一方、付加価値割に仕入税額控除がない場合は取引ごとに負担する税額が累積していく。今回は当初の売上額を 600 円からはじめ、消費税 10%、事業税付加価値割を 5%とする。以下、消費税と付加価値割の課税ベースが近似すると仮定する。図 5-2 のように、生産者が卸売業者に品物を売る際、仕入税額控除がないため生産者が負担する税は生産者が費やす他の費用と区別がつかない(制度上、請求書等に税額を別表示する義務がない)。このことから、もし生産者が自らの付加価値 600 円を維持したまま、生産者に課される税 30 円(600 円×5%)を上乗せして卸売業者に品物を売れば、卸売業者は税額の区別ができないまま 630 円(600 円+30 円)を支払うことになる。もちろん、付加価値割税額に仕入税額控除が認められないので、支払った 30 円を卸売業者は後の取引で差し引くことはできない。加えて、生産者の売り上げに対して消費税 63 円(630 円×10%)も卸売業者は支払うことになる。ただし、消費税には仕入税額控除が認められている。

次に、卸売業者は、630 円で品物を仕入れたと認識し、それに自らの付加価値 400 を維持したまま、生産者に課される税 20 円(400 円×5%)を上乗せして小売業者に品物を売れば、小売業者は税額の区別ができないまま 1050 円(=1030 円+20 円)を支払うことになる。小売業者も仕入税額控除はできない。

そして、小売業者は、1050 円で品物を仕入れたと認識し、それに自らの付加価値 200 を維持したまま小売業者に品物を売れば、本体価格は 1250 円となり、それに付加価値割 5%の税、つまり 10 円(200 円×5%)が上乗せされるので、消費者は 1260 円(=1250 円+10 円)を支払うことになる。加えて、生産者の売り上げに対して消費税 126 円(1260 円×10%)も卸売業者は支払うことになる。

このように、仕入税額控除がないと、消費者に届く品物の税抜き価格は 1260 円と仕入税額控除がある時と比べて高くなってしまう。それは、流通段階における課税の累積が引き起こしたものである。図 5-2 からわかるように、この課税の累積は、仕入税額控除が認められない付加価値割税額に消費税が重ねて課税されることにより生じる。

図 5-2 は、各業者が付加価値を維持した場合だが、消費者の価格が値上がりするから、それに伴って需要が減るかもしれない。それを恐れて、仕入税額控除が認められない分、各業者が付加価値を減らして販売価格を上げない可能性はある。もし付加価値を減らして販売価格を上げなければ、付加価値を減らす分だけ各業者はその従業員に対する賃金の分

¹⁵ ここで、わが国の消費税制のように、課税売上高に対して税率が課され、その後仕入れ税額控除が認められることに留意されたい。

配（1人当たり賃金や従業員数）を減らす可能性がある。これは、仕入税額控除がある場合には起きないことである。¹⁶

このことを踏まえると、外形標準課税のうち、現行では仕入税額控除が認められていない付加価値割において、流通段階に限って仕入税額控除を認めることで、賃上げの阻害要因を除去することが考えられる。

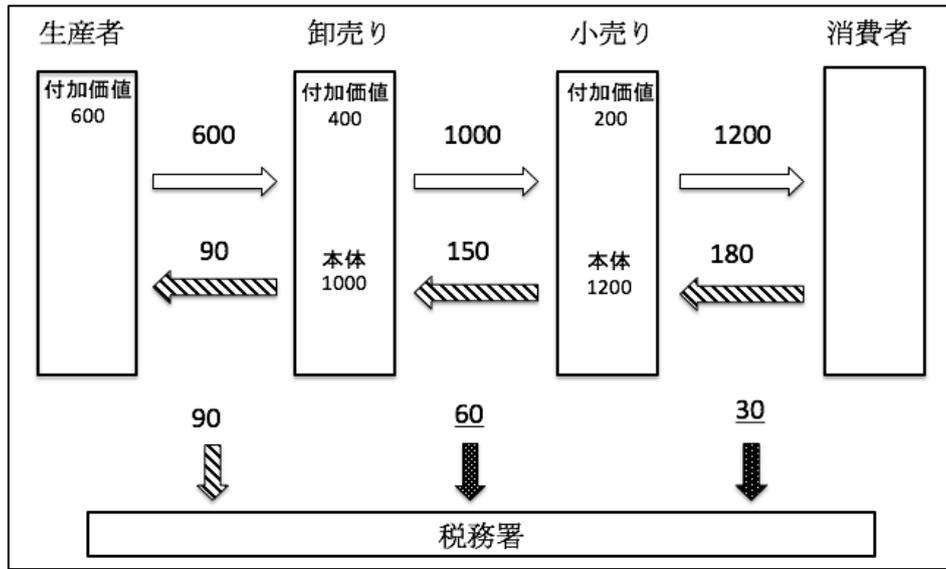


図 5-1 消費税の場合
(出典)筆者作成

¹⁶ もちろん、わが国の消費税増税時の反応のように、消費税で仕入税額控除が認められていても、消費税率引上げに伴う税込価格の上昇が需要を減少させることは考えられる。しかし、ここでは、税額控除がある場合よりない場合の方が、課税の累積によって、同じ税率でもさらに税込価格が上昇することに焦点を当てている。

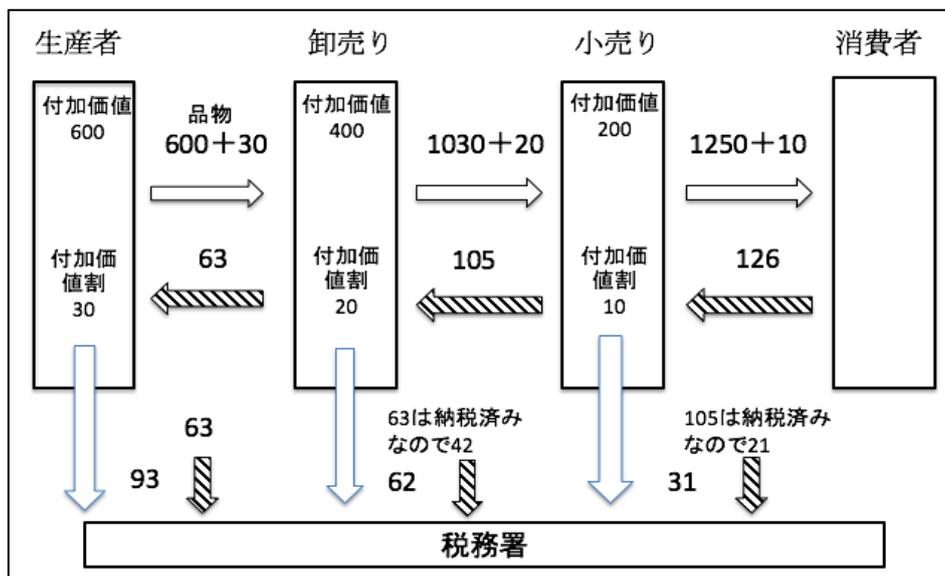


図 5-2 付加価値割に仕入税額控除がない場合

(注) 業者が付加価値を維持した場合

(出典)筆者作成

第 3 節 実現可能性

前項より、仕入税額控除を導入することによって課税の累積や付加価値割による企業の付加価値の減少が防げると見込まれる。その様を本節で明らかにしよう。

第 2 節の仕入税額控除の仕組みを踏まえ、企業間のやり取りに置き換えて考える。その結果、業種間の流通段階(つまり B to B)において仕入税額控除が認められていないことが課税の累積を生み、企業の負担となって更なる賃金上昇の機運を阻んでいると考えられる。そこで本稿は、第 4 章に基づいて付加価値割の課税対象となる企業に対して、B to B 間では仕入税額控除を導入するという政策提言を行う。しかし、仕入税額控除を認めた場合、税収が減少することは十分検討されなければならない、またわが国の財政状況を考えれば、税収の減少に何の手当もしないことは許されない。

そこで、付加価値割において仕入税額控除を認めた場合に発生する減収に対する措置について図 5-3 を元に検討していく。

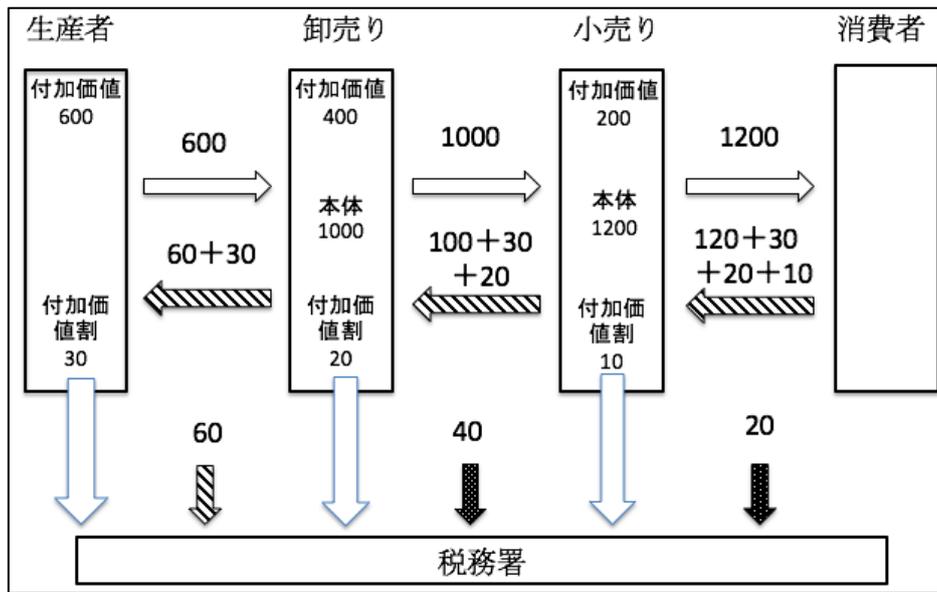


図 5-3 仕入税額控除が認められた場合
(出典)筆者作成

まず、消費税と付加価値の課税ベースが近似できると仮定すると、最終消費者が支払う累積税率は(式 5-1)のように求まる。

$$\text{消費税率} \times \text{付加価値割税率} = \text{累積税率} \quad (\text{式 5-1})$$

現行のように仕入税額控除がない状態で消費税と付加価値割が共に課された場合の税金は消費税率が 8%、付加価値割税率が 1.2%であることから、累積税率は 0.096%となる。そこで、企業の負担を減らすために仕入税額控除を導入すると、付加価値割による税金分だけ減少し、減収率は(式 5-2)によって求まる。

$$\frac{\text{消費税率} \times \text{付加価値割税率}}{\text{消費税率} + \text{消費税率} \times \text{付加価値割税率}} = \text{減収率} \quad (\text{式 5-2})$$

現行の消費税率と付加価値割税率の値を(式 5-2)に代入すると、減少率は 0.01191 と算出される。従って、仕入税額控除を特例で認めた場合、現行の制度の下での税金に比べて 1.191%減少してしまうといえる。この結果を踏まえ、税金確保のために必要な付加価値割の引き上げ率を算出する(式 5-3 参照)。

$$\frac{\text{消費税込収} \times \text{減収率}}{\text{付加価値割の税込収} \div \text{付加価値割の税率}} \\ = \text{必要な付加価値割の税率引き上げ(\%)} \quad (\text{式 5-3})$$

2015 年度決算によると、国の消費税込収が 17.4262 兆円、地方消費税込収が 4.9742 兆円、付加価値割の税込収が 0.5434 兆円であるから、0.589%の付加価値割の税率引き上げが必要だと求まる。したがって、現行の付加価値割の税率が 1.2%であるから、本稿としては付加価値割の税率は 1.789%までに引き上げるべきだと提言する。こうして、付加価値割税率を引き上げることで国と地方を合わせて税込収中立が実現する。この付加価値割税率を引き上げることにに関して特筆すべき点は、企業の付加価値を圧迫するものではないということだ。なぜならば仕入税額控除を導入することによって、増加した付加価値割の負担は売り手から買い手に転嫁できるからである¹⁷。

第 4 節 政策提言の要旨

前節までの議論をまとめると、本稿では事業税付加価値割の課税対象となる企業に対して、仕入税額控除を導入し、税込収確保のため付加価値割の税率を 1.789%に引き上げることが提言する。仕入税額控除の導入によって、税込収を確保するために税率を引き上げるとは、一見企業の税負担を増加させているかのように錯覚させてしまう。しかし、仕入税額控除を導入することによって発生する付加価値割の税負担の増加は、企業ではなく消費者に帰着することに加え、企業の付加価値額は維持されるため、企業が賃金を上昇させる余力は残ることとなる。仕入税額控除を認めるとともに消費税制度と同様の輸出免税も認めれば事業税付加価値割は輸出に対して中立的となり、我が国企業の輸出競争力の向上にも資する。それは、現行制度に仕入税額控除を導入した場合を図 5-3 に示されたことである。このように、人件費に相当する報酬給与額に直接関係する付加価値割に対して制度的に働きかけることで産業活性化を促すと同時に、労働に分配できる資本を増やすことで賃金への還元を促すことができると考える。

¹⁷ 転嫁された側の消費者の負担は増えることは承されていないといけない。

おわりに

本稿では、2014 年度法人税改革が賃上げを阻害している現状に問題意識を持ち、原因となる外形標準課税の付加価値割に着目すると共に課税のあり方について検討した。

本稿の成果は、日経 NEEDS から有価証券報告書の開示義務がある上場企業を対象とする 2016 年度までの実際のデータを用い、2014 年度法人税改革による外形標準課税の拡大が法人実効税率の減税分を上回る企業においては人件費の上昇が緩慢になっている事を証明したことである。さらに、減税かつ人件費比率の低い企業群の賃金上昇率の増加幅は、その他企業群の賃金上昇率の増加幅を上回っており、付加価値額に占める人件費比率の大きさが賃金上昇率に影響を与えた可能性を示された。

以上より、我々は「事業税付加価値割への仕入税額控除の導入」を提言した。また、仕入税額控除の導入に伴った減収分を補うため、付加価値割の税率を 1.2%から 1.789%まで引き上げる。課税の累積により賃上げを阻害する付加価値割の制度を改善することで、企業負担を軽減し、産業活性化、さらには労働者への還元を促すことが期待できるだろう。仕入税額控除を認めるとともに消費税制度と同様の輸出免税も認めれば事業税付加価値割は輸出に対して中立的となり、我が国企業の輸出競争力の向上にも資する。

本稿の課題として 1 点目は、外形標準課税の拡大に伴い 2014 年度を境に資本金 1 億円超から資本金を 1 億円以下に引き下げた企業数を考慮していないことである。2 点目は、外形標準課税の枠を超えた政策の立案ができなかったことである。さらなる人件費上昇を促すためには、より広範な政策パッケージが必要であろう。

我々の立案した付加価値額割仕入税額控除が実現することで外形標準課税が軽減され、人件費上昇が加速することを願ってやまない。

先行研究・参考文献

【先行論文】

- ・ 染谷英雄(2016) 『新版法人税法を初歩から学ぶ【第2版】』 中央経済社
- ・ 田近栄治・油井雄二(1997) 「法人事業税の改革」、『税経通信』1997年12月号 pp. 25-41
- ・ 田近栄治・油井雄二(1999) 「法人事業税の外形標準化」、『税経通信』1999年3月号 pp. 17-27
- ・ 田近栄治・油井雄二(2004) 「外形標準課税の検証」、『税経通信』2004年4月 pp. 17-29
- ・ 土居丈朗(2016) 「税制改正大綱を評価する—成長志向の観点からの法人税改革」、『税研』187号 pp. 50-55.
- ・ 土居丈朗(2017) 「日本の法人税改革と法人課税の帰着に関する動学的分析—外形標準課税拡大の効果—」
- ・ 土居丈朗(2016) 「銀行に対する課税の観点からみた外形標準課税」
- ・ 土居丈朗(2017) 『入門財政学』日本評論社
- ・ 長沼進一(1999) 「法人事業税改革の理論構造」、『経済学雑誌』100巻 pp. 29-48
- ・ 林正寿(1992) 「事業税の外形標準化と産業別事業税負担額の変化」、『横浜市立大学論叢』43巻
- ・ 深江敬志(2000) 「法人事業税の改革に関する一考察」、『青山社会科学紀要』29巻 pp. 1-27
- ・ ジョセフ・E・スティグリック(藪下史郎訳) 『公共経済学第2版』東洋経済新報社

【参考文献】

- ・ 石村耕治(2014) 『消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除～価値財／サービスへの課税除外措置や逆進性 解消策のあり方をグローバルに検証する』
(http://ci.nii.ac.jp/els/contentscinii_20171024104841.pdf?id=ART0010399625)
- ・ 鈴木将覚(2015) 『消費税の設計シリーズ⑥金融活動税(FAT)』 (<https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/insight/pl150508.pdf>)
- ・ 戸谷裕之(2010) 『地方法人二税の経緯と課題』
(https://www.kwansei.ac.jp/i_industrial/attached/0000027888.pdf) 産研論集(関西学院大学)37号 2010.3
- ・ 高見富二男(2015) 「法人実効税率の引下げを始めとする税制改革の諸課題」
(http://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/rippou_chousa/backnumber/2015pdf/20150302020.pdf)

- ・内閣府(2014)「経済財政運営と改革の基本方針2014」(http://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/kaigi/cabinet/2014/2014_basicpolicies_01.pdf)
- ・税制調査会(2007)「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/191120a.pdf>)
- ・玄田有史(2017)「これだけ深刻な人手不足なのに、いつまでも賃金が上がらない理由」(<http://gendai.ismedia.jp/articles/-/51726?page=4>)
- ・早川英男(2017)「人手不足なのになぜ賃金が上がらないのか：書評と考察」(<http://www.fujitsu.com/jp/group/fri/column/opinion/2017/2017-6-1.html>)
- ・小峰隆夫(2016)「経済教室 賃上げ3巡目の論点上」日本経済新聞朝刊
- ・鶴光太郎(2017)「経済教室 労働分配率低下の”真犯人”」日本経済新聞朝刊

【引用文献】

- ・日本経済新聞(<https://www.nikkei.com/article/DGXMZ022462760Z11C17A0EE8000/>)

【データ出典】

- ・財務省「参考資料〈法人課税関係〉」(2014)(http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/discussion3/2013/__icsFiles/afieldfile/2014/03/12/25dis31kai13.pdf)最終閲覧日 2017/11/03
- ・総務省「外形標準課税について」(http://www.soumu.go.jp/main_content/000323339.pdf)最終閲覧日 2017/11/03
- ・税制調査会「法人税の改革案について(案)」(2014)(http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/zeicho/2014/__icsFiles/afieldfile/2014/06/26/26zen10kai2.pdf)最終閲覧日 2017/11/03
- ・財務省「法人課税に関する基本的な資料」(2017)(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/c01.htm)最終閲覧日 2017/11/03
- ・総務省自治税務局都道府県税課「都道府県税関係」(2016)(http://www.soumu.go.jp/main_content/000411517.pdf)最終閲覧日 2017/11/03
- ・厚生労働省「平成28年度賃金構造基本統計調査」(2016)(<http://www.mhlw.go.jp/toukei/itiran/roudou/chingin/kouzou/z2016/dl/01.pdf>)最終閲覧日 2017/11/03
- ・内閣府「法人課税ディスカッショングループ資料5 中小法人・公益法人等(地方税)」(http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/discussion3/2014/__icsFiles/afieldfile/2014/05/09/26dis35kai7_2.pdf)最終閲覧日 2017/11/03
- ・財務省「法人企業統計調査 時系列データ」(2017)(https://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/GL08020101.do?_toGL08020101_&tstatCode=000001047744)最終閲覧日 2017/11/03
- ・e-Gov「地方税法」(<http://elaws.e->

gov. go. jp/search/elawsSearch/elaws_search/lsg0500/detail?lawId=325AC0000000226&openerCode=1)最終閲覧日 2017/11/03

・ 国税庁「租税公課」(2017) (<https://www.nta.go.jp/shiraberu/zeiho-kaishaku/joho-zeikaishaku/hojin/051226/04.htm>)最終閲覧日 2017/11/03

・ 財務省「決算の説明」
(2015) (http://www.mof.go.jp/budget/budger_workflow/account/fy2015/ke_setsumei27.html)最終閲覧日 2017/11/03

・ 総務省「地方財政統計年報」
(2017) (<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei27.html>)最終閲覧日 2017/11/03

・ 総務省「道府県税の課税状況等に関する調」
(2017) (http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran11_15.html)最終閲覧日 2017/11/03

・ 日経 NEEDS 最終閲覧日 2017/11/03