

# エグゼクティブ・サマリー

## 第 I 部 地方税改革（とりわけ法人税改革）の歴史と理論

### 第 1 章 地方税改革（とりわけ法人税改革）が都市財政に与えてきた影響

神野 直彦 東京大学名誉教授

○ わが国でも、第二次世界大戦後の「シャープ勧告」によって、法人税と所得税を基軸とした租税体系が実現した。しかしながら、ヨーロッパ諸国をはじめ多くの先進諸国が法人税と所得税を基軸とした租税体系によって「福祉国家」を目指してきたのに対して、わが国でも同じように直接税を基軸とした租税体系を、シャープ勧告によって持ちながらも、高度経済成長がもたらす自然増収を減税に回すという政策しか行われてこなかった。

○ そんなわが国も、高度成長過程で社会問題が浮上すると、昭和 48 年（1973 年）を「福祉元年」として、遅ればせながら「福祉国家」を目指すということを旗印として歩み始めた。しかし、「福祉国家」は「黄金の 30 年」と言われている戦後の高度成長を前提にして成り立つ体制であり、わが国ではその数カ月後に石油ショックが起きたことから、高度経済成長時代の終わりとともに、「福祉国家」を目指すことになってしまった。

○ その後は、消費税（付加価値税）の導入にも失敗し、「増税なき財政再建」という形で、結局は「小さな政府」をわが国は基本的に指向し続けることとなった。

○ いずれの先進国でも、いわゆる「福祉国家」がうまく機能しなくなるのは、1973 年の石油ショックを契機としている。そうすると、福祉国家を目指した先進諸国は、福祉国家を完全になぐり捨てるという戦略をとった国（※アメリカなど）もあるが、どうかそれを新しい状況の下で作り替えようとした国々（※北欧諸国など）は、地方分権のほうに舵を切っていったと理解することができる。

○ すなわち、「福祉国家」を前提にしながら、石油ショック以後の新しい状況の下で、どうかして新しい社会経済モデルを分権を含めて作ろうとした国々は、法人税・所得税中心の税制を維持しながら、所得税や法人税が持っているさまざまな欠陥を付加価値税で補強していこうという政策を打ち、それで増えてくる増収部分を新しい福祉、特に現物給付やサービス給付を中心とする福祉のほうに重点をシフトさせていった。このように理解できるのではないか。

○ しかし、日本では（当時の大蔵省が意図していたような）「大きな政府」路線が挫折して以来、「小さな政府」路線が非常に強い政治的な流れを形成し、結局は所得税・法人税中心税制を解体していくという戦略がとられようになった。すなわち、消費税（付加価値税）を 1989 年に導入し、法人税・所得税中心の税制を解体していくために大幅なこれら直接税の減税を実施していくが、消費税の増税は法人税や所得税の減税分の一部を取り返すだけにしかすぎず、とても社会保障等のための新しい財源をひねり出すまでには至らなかった。特に、地方自治体のサービス給付の財源をひねり出すことができなかった。

○ 所得税・法人税を減税していくという戦略は第二次世界大戦後、日本では一貫していたが、高度成長期には自然増収部分を減税に振り向けるという政策にまだ止まっていたが、それ以降の法人税・所得税の減税政策は、単にそれらの減税に止まるものではなかった。というのも、これら法人税・所得税の一部の財源は地方交付税、つまり財政調整制度の財源としても回っていたためである。

○ したがって、法人税・所得税の減税は地方自治体にとって極めて深刻な影響を与える。それは、自

動的に地方税そのものが減税されていくということだけではなく、財政調整制度の財源そのものも縮小していくということの意味しており、実はそのような文脈で今回の法人税減税も位置付けなくてはいけないのではないかと考えている。

○ こうした法人税をめぐる来年度の税制をめぐる動きはもう既に始まっているが、「地方財政審議会の政府間財政関係にかかわるスタンス」（※報告書本文の第1章の第1節を参照）にもあるように、私が引き受けている地方財政審議会では、減税政策に対応する形でかつてのように、地方交付税の法定率を引き上げるように、一貫して要求してきている。

○ これまでも、「歴史の後ずさり」とも言えるが、石油ショック以降も日本では大幅な財政赤字を抱えながらも、減税政策を実施し続けてきた。そこに地方分権という動きが入ってくるのが1993年である。昨年でちょうど20年になるが、1993年で分権を決めたときには、地方財政の一般財源を拡大していく、つまり、今までの福祉国家のような現金を再分配するというだけではうまくいかないため、それぞれの地域に合ったサービス給付を拡大させていくということを決めたはずであった。そのためには、地方財政の一般財源ないしは地方財政そのものの規模を拡大する必要があったが、一般財源ベースで見ても、地方財政の規模で見ても、1993年からそれらはほぼ横ばいで推移しており、この20年間ほどはほとんど変わらないという状態が続いている。

○ ところが、財源不足額は基本的には増加傾向にある。これは、地方税の収入が決めてしまう部分が多い。この地方税収入もずっと停滞して推移してきている。このような停滞は、先のような法人税・所得税の減税が繰り返されてきたために生じてきたと言える。特に決定的だったのは、1998年と99年における法人税及び所得税の大減税である。これは『努力したものが報われる税制』とか『国際水準並みの引き下げ』という謳い文句の下に行われたものである。こうした減税政策によって、本来はずっと伸びていくはずの地方税収入が停滞、または横ばいになっていってしまうということが起きてきた。

○ 国税・地方税全体を見ると、これまでの税制改正の結果として所得税、法人税中心税制は完全に崩れたと言える。現在では国税・地方税を通じて最大の税収入をあげているのは、(予算ベースでは)消費税(付加価値税)であり、あとは所得税、法人税が続くという状況になっている。

○ ただ、地方税収のほうに着目すると、個人住民税が現在では最大の税収項目であり、それに固定資産税がつづき、法人二税はいったん落ち込んでからいまだに回復できないでいる。地方消費税も税収は上昇しているものの、依然として低い水準にある。

○ 地方財政審議会は一貫して「偏在性の少ない地方税体系」を形成すると主張してきたが、分権をも考慮すると、現代税制の基幹税である所得税と付加価値税、これらを国と地方で分け合うということが必要である。そして、この二つの税金を地方税では基軸にしなから、さらに収益税としての独立税、つまり道府県では事業税、市町村では固定資産税という独立税を配分するのである。この3つ、地方住民税、地方消費税、道府県と市町村における独立税、こうした地方税体系をずっと提唱してきた。

○ 近年の税制改革の問題点としては、社会保障・税一体改革の下で「抜本的な税制改革」が行われたが、その際には消費税が5%から10%へと引き上げられた場合でも、地方交付税と合わせて地方に回る財源は、消費税が5%時点では2.18%あったものが、追加的な5%分の消費税の引き上げ分について言えば1.54%しかないことになった。これは地方に財源をシフトさせるという趣旨からすれば、一つの問題点である。

○ また、近年の税制改革のもう一つの問題点として、地方消費税の増税に伴う地方法人課税改革があ

る。すなわち、消費税が5%から10%へと引き上げられた場合、地方消費税の引き上げが1.2%までできることとなったため、それによって生じる税収偏在を是正するために、この問題に対応せざるを得ないことになったのである。

○ 本来であれば、税収偏在の是正をするのであれば、国の消費税の一部を地方消費税にし、その一方で地方法人二税の一部を同額国税化する、つまりいわゆる「税源交換」を基本とするべきである。

○ 結果としては、地方法人所得課税は税収の偏在性が大きく年度間の税収の変動が大きいこと等から、法人住民税の法人割について都道府県分と市町村分を含めて地方交付税の原資化をして地方法人税（国税）を創設し、税源交換としてそのかわりに今まで法人事業税の一部を地方交付税の財源に入れていたものを、その分（3分の1だけ）戻した。この所得割については外形標準課税の拡充をさらにするという案を今も出している。その後は、（新設された）地方法人税、地方法人特別税、国税としての法人税とが三つかかっているという状態になっており、こうした改正を行うこととなった。

○ その上で、さらに最近やらなければならないと言われているのは、法人所得課税の実効税率を引き下げよというオーダーである。ただ、周知のとおり、これについては日本はかなり急速に引き下げている。ドイツを見習えということであるが、ドイツの法人実効税率は29.59%であり、これ並みに引き下げようという指示がある。つまり、20%台に引き下げると、フランスを抜いて低くなるということである。

○ ドイツをまねてというのであれば、ドイツの場合、法人実効税率の10%引き下げた際には、当時の責任者であるシュタインブリュック蔵相は「ドイツには実質減税する余地はない」と明確にして、課税ベースを広げ、その範囲内でのみ法人税率を引き下げようとした。その結果、減収分は6分の5に止まり、いずれにしてもその意図は実質減税はしないということであったため、わが国でも実質減税はしないほうが望ましいであろう。

○ 政府税調のほうでも結局は法人税の課税ベースを広げようということで、それを中心に議論は進んでいるが、その際に軸となるのは法人事業税のいわば外形標準化、とりわけ付加価値割を増やすということである。これについては最近、国税当局の公式見解は、これこそ成長戦略の重要な柱だと位置付けている。これはなぜかと言えば、産業構造の新陳代謝を激しくして、古くてあまり効率的でない企業は出ていってもらって新陳代謝をする、活性化する税制だと位置付けられて、今は正当化されている。議論の軸は、とにかく法人事業税の外形標準化しかないような状況である。

○ 現在は、法人事業税のうち資本金1億円以上の企業についてのみ付加価値割を適用しているわけであるが、最近は資本金1億円以上の企業に限ってその4分の1を全部外形標準化するのか、それとも1億円以下のところにも下ろしていくのかというところが、よく議論されている。これについては、地方財政審議会は「慎重に検討しろ」としか述べていない。

○ 最後に、地方の一般財源の総額は1993年あたりから比べてそう変わりがなく、横ばいである。2001年からいわゆる「折半ルール」で臨時財政対策債を地方は出すようになった。その後、2004年からは三位一体の改革で地方税収入は増えているが、大幅に地方交付税は減っていった。2008年にリーマンショックが起きると、地方税収入も2008年から急激に減っていった。その際には地方交付税をそのままにしてはいけなかったため、地方財政審議会の意見では（地方交付税の）法定率を引き上げろと主張したのだが、結局は、歳出特別枠や別枠加算を設けて、三位一体改革のときに交付税を減らしすぎた交付税を復元するという意図もあり、それらが投入されることによって2008年以降にまた交付税が増えていくと

いう推移になっている。

○ しかし、リーマンショック後の異常な事態は終わったため平常モードに戻すようにという圧力が厳しく、結局、昨年は別枠加算は6割にまで戻され、さらに来年度は廃止すると言われている。これは、地方税収が大きく伸びたためというのがその主張の根拠である。「いや、そんなのは本当か」と言って反論をすると、「まだ切る余地が幾らでもあるので切れる」といった論争を行いつつ、しかもこの上に法人税減税をやられるとどうということになるのか、というような状況で推移しているということである。

## 第2章 地方法人所得課税改革の現状と課題

### 関口 智 立教大学経済学部教授

○ まず、基本的なスタンスとして、(一般財源レベルで)できるだけ安定的で偏在性が少ないような地方税体系を築くことが大前提で、その上で地方交付税などによる財政調整のあり方が議論されるべきである。

○ また、しばしば、「(地方税分を含めた)法人所得課税の実効税率を引き下げる」という問題と、「地方消費税の拡充に伴う地方法人二税の取り扱いをどうするか」という問題はともに議論されることが多いが、分けて論じた方がすっきりするため、ここでは分けて論じることとしたい。

○ まず、「地方消費税の拡充に伴う地方法人二税の取り扱いをどうするか」という問題から扱うこととする。法人事業税と法人住民税という地方法人二税の偏在度は極めて高く、この問題をどのようにして是正していくかがこれまでも大きな改革の課題となってきた。とりわけ、都道府県レベルで見た場合に、この地方法人二税の税収の偏在度が極めて高かったため、この高い偏在度をどうしていくのかということが論点になっていた。その結果、平成 19 (2007) 年度の税制改正では、まず法人事業税の高い偏在性を是正するための暫定的な措置として「地方法人特別税」が創設された。これによって、都道府県間の税収偏在がある程度までは緩和されることとなった(実際にジニ係数も従前よりも低下した)。もともとこの「暫定的な措置」は、あくまでも国税の消費税の一部を地方消費税とし、地方法人二税をその同額分だけ国税化するという「税源交換」を視野に入れた、「抜本的な税制改革」を実施するまでの「暫定的な措置」であった。

○ だが、昨年度に消費税率の改正(5%→8%→10%)を中心とする「社会保障・税一体改革」、つまり「抜本的な税制改正」が行われることとなり、「暫定的な措置」も変更を迫られた。

○ 具体的には、地方消費税の税率が引き上げられて拡充されると(1%から2.2%へ)、(地方消費税により)確かに都道府県の税収の偏在度は低くなることとなった。しかし、「暫定的な措置」であったものを単に「法人事業税」という形で全額元通りに復元するのみでは偏在性の問題が解消されず、現状よりもむしろ拡大する。そのため、結果としては(金額ベースで)「地方法人特別税」を3分の1だけ縮減し、「法人事業税」を3分の1だけ復元することとした。

○ もともと、このような「地方法人特別税」を縮減し「法人事業税」を復元するという改革のみでは、都道府県間の税収偏在が十分に解消されないため、税収の偏在度の高い「法人住民税」の一部を、新設された「地方法人税」として徴収し、地方交付税の原資として国を通じて地方へ配分することとしたのである。

○ さらに、このような措置は、都道府県のみならず市町村についても実施され、従来からやはり税収の偏在度の極めて高かった「法人住民税の法人税割」の一部を「地方法人税」として徴収し、地方交付

税の原資として国を通じて地方へ配分することとした。

○ こうした改革は、税収偏在を都道府県のレベルでも市町村のレベルでも、なるべくなくしていくような形に持って行くにはどうしたらいいのか、という発想で行われたものである。「最後の砦」として地方交付税がどれだけ機能するのかが、これからも論点になる部分であるだろう。以上が、1つめの問題である「地方消費税の拡充に伴う地方法人二税の扱い」に係る改革の現状である。

○ 次に、「法定実効税率の引き下げと地方法人課税との関係」について。(日本は)「法定」実効税率自体が非常に高いという議論がある。その中身を見て地方税の税率の部分が非常に高いのではないかという議論もある。そうすると、その「法定」実効税率を引き下げる際には、国税なのか地方税なのかというところも悩ましいところである。

○ そもそも論としては、法人所得税の負担の議論は非常に難しいものがある。第一に、「法定税率」と「平均税率」と「限界税率」の違いがそもそもある。世間で「実効税率」を下げると言っているときの実効税率とは、ほぼ「法定税率」に等しい話をしていて、これは言い方を変えれば課税ベースは考えていないため、要は税収とは連動していないということになる。

○ ただし、税収が問題になってくると、そこに課税ベースの話が出てくる。その場合には、「平均税率」や「限界税率」で計測するという話もあるが、そういった話はあまり巷では議論されない。どちらかというと分かりやすい「法定税率」のところに議論が集中してしまっている。

○ 第二に、法人所得税の納税義務者の範囲はそもそも各国で違う。各国で違うとなると、上がってくる税収も違ってくる。例えば、ドイツでの人的会社、これらは日本で言うかつての合名会社や合資会社に相当するが、そうした会社はドイツでは個人所得税の課税対象である。よって、税収としては個人所得税に計上される。他方、日本では法人所得税の対象なので、法人所得税の税収としてあがってくる。これは対象が異なるため、法人税収だけで比較してしまうと実質的な企業活動という観点ではちょっと違ってくる可能性がある。だが、一般的にはその辺があまり深くは議論はなされていないという状況だ。

○ 第三に、法人所得税の議論という観点では転嫁と帰着という問題もある。この転嫁と帰着という議論は、法人税は誰が負担するのかというものである。従来の議論は、法人税と所得税の二重課税という話をすると、基本的には株主に帰着するため、例えば所得税の中で軽減する等の形で、二重課税の調整がなされてきた。

○ しかし、昨今はそうした議論ではなく、法人税の負担は労働者に帰着するということが強調される傾向にある。そうすると話は違ってくる。株主に対して軽減していた措置はものすごく軽減していることになる。

○ したがって、この法人所得税の負担という観点で考えてみた場合には、実は非常に難しい問題がある。特に気になっているのは、昨今のグローバル化の中では労働者が負担するという議論が非常に強くなっているということである。昔主張していたことは、株主が負担するため二重課税の調整をしなければいけないという議論をしていた。この辺の整合性は何か取らなければいけないのではないか。

○ この問題は、長期では労働者、短期では株主と議論を分けて捉えているのかもしれないが、長期とは一体どのくらいの期間なのか、というのは非常に気になる場所である。長期的には労働者が負担するというのは目にはするが、長期のうちいろいろな前提条件が変わってしまうため、そうした議論に基づいて法人税の負担を引き下げると説得しているとすると、従前以上に不確実な議論になっており、それで大丈夫なのかなという気はしている。

○ 第四に、法人税のパラドックスという話は、法人所得課税に着目をしていろいろな議論をするわけだが、この場合も世間では「法定税率」が注目されている。しかし、政府税調の資料では法人税を引き下げるにあたって課税ベースをいかに拡大しているのかということが、正確に書かれている（※報告書の図表2-9）。

○ 法人税のパラドックスとは、法人税率を引き下げたことによって経済成長をして税収も上がったという議論である。税調の資料を正確に読むと、法人税率の引き下げをして、課税ベースを拡大して、経済成長もするというわけである。税率のところだけ見てしまうと、それを引き下げたことによって経済成長するという感じになる。そのような表現は、非常に心に響くものではあるが、各国の実情を普通に見てみてもなかなかそれだけではない。課税ベースに関していろいろなことをしているということが言える。

○ ちなみに、法人事業税の外形標準課税の批判をする論拠としてよく取り上げられる国はドイツである。また、ミシガン州もよく取り上げられる。こういった国では外形標準課税、付加価値ではない形の課税ベースになったというところもあるが、例えばイタリアやフランスではいわゆる企業付加価値税的なものを導入しているところもある。要するに、（日本では）議論が一方に振れすぎているため、その点がやや気にはなっている。

○ 今後の方向性について言えば、消費税を増税することによって抜本的な税制改革に絡めて地方法人特別税の廃止をするのかという議論は今後のテーマとして残されている。これをどういうふう処理していくのかということ述べれば、法人事業税の改革が重要であろう。

○ （資本金1億円超の普通法人の中で）所得割、資本割、付加価値割と、法人事業税は三つに分かれている。所得割が偏在性という意味ではやはり高い。付加価値割は所得割に比べて偏在性が少ないというものである。できるだけ偏在度が少ないものを地方財政に持ってくるという観点で捉えると、この法人事業税の付加価値割の部分は、今後拡大していくことが一つの方向としてはあるのではないかと思う。

○ 付加価値割や外形標準課税の話は都道府県レベルの話だが、市町村の財政という観点で考えてみると、やはり偏在性になるべく少ないほうがいいが、様々な議論はあり得ると思う。例えば法人住民税の均等割をどうするのか、固定資産税をどうするのかという議論もありうると思う。あるいは、地方消費税が拡充されることに伴って地方消費税の交付金も増えるわけである。これは一般財源にあたるわけで、こういった交付金を市町村のレベルでどう考えるのか。

○ 地方交付税は最終的な「最後の砦」であるので、これに関してもやはり地方全体として、つまり市町村としても安定的な一般財源の確保という点では重要になると思っている。ただ、財政調整の議論はいろいろな段階があると思う。最後の砦である地方交付税でどこまでできるかということもあるが、その前の時点で財政調整を仕組むべきなのか、どの程度まで仕組むのか、仕組むべきではないのか、というところは論点になると思う。

○ これはあくまでも個人的な話だが、（法人事業税の）分割基準や（地方消費税の）清算基準という部分をいろいろいじって恣意的に配分するというのは、方向性としてはちょっとどうかなという気はしている。理想形を述べると、そのような調整は交付税をきちっとすることで対応することを考えるべきではないかという気がしている。それがもしできないのであれば、暫定的に交付税以前のところでの調整という選択肢もあるのかもしれないが、やはり交付税のところの問題があるのであれば、そちらを正すことを深めていかなければいけないのではないかと考えている。

○ 以上、私からの話は地方財政として安定的で税源の偏在度が少ないものとするというのは、地方財政全体の話として議論をしてきた。そうした議論を市町村のレベルとしても基軸に据えつつ、市町村の租税体系をどうするのか、一般財源の割合をどうするのか、そうしたことも考える必要があるだろう。

○ その点では、今般の法人住民税の議論では、市町村に突然矢が放たれたという感じの印象が非常にあると思うが、基本的なスタンスとしてはなるべく偏在度が少ない税源を捉えつつ、安定的な一般財源を確保する、そしてその水準がどうあるべきかを考えるきっかけにはなる気がしている。

### 第3章 法人課税のあり方と地方法人課税改革

#### 諸富 徹 京都大学大学院経済学研究科・経済学部教授

○ わが国の法人税率と法人税収は、極めて単純な国際比較の観点から見て、しばしばその水準や総額の大きさばかりが問題視されることが多いが、実際にはわが国で法人税を負担している法人は全体の3割程度にしか過ぎず、いわゆる欠損法人（繰越欠損金の控除によって所得がゼロとなった法人）は法人税を負担しておらず、良くも悪しくもこうしたわが国の法人税制の寛容性とも言うべき実態をもっと注視した上で、そのありかたもまた論じるべきではないか。

○ また、わが国では法人税率が30%近くで高水準であることがよく問題にされるが、実際には業種によって法人税の負担率には大きな違いがある。すなわち、設備投資等を優遇する租税特別措置（いわゆる特租）による控除や欠損金による控除など各種控除の存在によって、実際の法人税の負担率は大きく異なってくるのである。例えば、実際の法人税の負担率は18.2%（電気機械器具業界）から24.2%（食品業界）まで多種多様であり、これらには大きな違いがあることにもっと注意が向けられるべきである（※平成23（2011）年度：法人税率が30%だった時点における負担率）。

○ また、こうした法人税に係る各種控除の増大によって、法人税の課税ベースそのものは歴史的にも縮小傾向にある。実際、この20年間〔1993年～2011年〕に渡る利益計上法人の益金処分の内訳推移を見てみると、特に平成10（1998）年から平成11（1999）年の法人税率の大幅な引き下げ（37.5%→30.0%）を期に、法人税額はほぼ一貫して減少してきており（31.0%→21.3%）、これに対して内部留保はほぼ一貫して増加してきているのである（32.8%→45.1%）。

○ 租税特別措置（いわゆる租特）は、これまで法人税額全体にも大きな影響を与えてきたが、（法人税額に一定税率を乗じて算出する）法人住民税や法人事業税の税収額にも大きな影響を与えてきた。今後も、国が実施を予定している法人税率の引き下げは法人住民税の税収減を直ちにもたらしうるだろう。

○ これに対して（都道府県の独立税である）法人事業税の外形標準化の拡大は、地方税としての同税収の安定化に資する改革であろう。

○ 他方、（市町村の独立税である）償却資産に係る固定資産税もまた、法人税と同様に企業にとってその存在そのものが疑問視されることが近年多くなっているが、こうした償却資産課税は国際的に見ても決して珍しい物ではなく、また市町村にとっては極めて安定的な税源として今後もまた重要であろう。

○ また、これまでは法人事業税や固定資産税などの地方税は、事業に関連して発生する税として費用性があると考えられ損金算入されてきたが、これによって国の税収には大きな漏れが生じており、これからは税収をあげるためにもこうした地方税の損金算入は否認していてもよいのではないか。

○ 最後に、平成26（2014）年度の税制改正では、都市自治体にも影響を及ぼすいくつかの重要な決定が行われた。とりわけ重要な点は、消費税の段階的な引き上げ（5%→8%、8%→10%）によって生じる

自治体間の税収格差を是正していくため、暫定的な措置であった地方法人特別税譲与税を段階的に縮小・廃止し、法人事業税を復元してその付加価値割を拡大し外形標準化の推進をしていくとともに、地方法人税（国税）を新たに導入し法人住民税の一部を地方交付税の原資として再分配していく制度改革が行われた点である。

○ 歴史的には、もともとは税収の偏在性の大きい地方法人課税を「交付税原資」とし、遍在性の小さな地方消費税を地方税収とする「税源交換論」こそが改革の理念であった。そこで、当初は地方が法人税収を自発的に交付税原資として国に供出する（ただし交付税特会に直入する）代わりに、交付税原資となっている同額の消費税収を地方税収として獲得することを目指していた。

○ だが、現実にはこのような改革の実現は難しかったことから、平成 26（2014）年度の税制改正では（5%から 8%への）消費税率引き上げにともなって地方消費税収が増えるタイミングに合わせて、それを地方税収として確保する一方、法人住民税の一部を交付税原資に繰り入れ、結果として「税源交換論」が狙っていたのと同じ効果を実現したというわけである。

#### 第 4 章 法人税論議の前提を再検討する

井手 英策 慶應義塾大学経済学部教授

○ 法人税や地方法人課税について言えば、最近では経済学者の中でも「法人税は全廃である、廃止してしまえ」といった主張が声高に叫ばれるような状況にあり、「なぜ地方の法人課税が必要なのか」という点についてしっかり理論武装をしておかないと、一気に押し切られる可能性があると考えている。だが、そうした議論をしようとすれば、「なぜ法人税が必要なのか」という、いわば形而上学的な問い、哲学的な問いに帰っていくしかない。

○ 法人税の引き下げや廃止が経済成長のためには必要であるということから、昨今はしばしばそれが声高に叫ばれるようになっているが、そうした主張は特に目新しいものではない。また、法人住民税の中の法人税割や法人事業税の中の所得割はそもそも応能的なものであるため、応益原則や利益原則に基づく地方税としては不適格であるため、このようなものはもうなくしてしまえというような改革の提案がなされている。

○ 確かに、地方税は応益原則や利益原則に基づかなければならないという議論があり、地方税と言えど応益税という理解はかなり浸透している。ところが、財政学の古典やテキストを読んでいくと、そのように言い切っている書物はほとんどない。つまり、税はあくまでも応能原則に基づくものであり、これは地方税であれ国税であれそうだというわけである。ただ、その応能原則の上に地方税を課すときには利益説も加味しなければならないというのが一般的な書き方である。この点はもう少し慎重に議論したほうがいいであろう。

○ 戦後税制の到達点であり、最も理念的に優れた税制改革案であるシャープ勧告は「導きの糸」と見なされているが、この勧告もまた当初は、当時のアメリカで主流であった法人擬制説の影響を強く受けていたため、株主など個人段階での課税の徹底をむしろ重視し、法人への住民税の課税については否定的に捉えていた。

○ なぜ法人税をかけるのかという場合に、近年の法人税全廃論者、縮小論者は、このような法人擬制説に立つことが多い。つまりは、個人レベルで課税をすればよいいため法人税は要らないと述べているわけである。しかし、そうした法人擬制説は本当に正しいのか。これに対して、法人は厳然として存在す

る、よって法人に税をかけなければならないという法人実在説があるわけで、これは周知のように神学論争ではあるが、法人擬制説を声高に叫ぶ人たちに対しては、法人実在説の存在を訴えていかなければならない。

○ そのような法人課税の理論的根拠としては、「特権説」、「利益説」、「支払い能力説」、「社会統制説」、「政府共同者説」など、実に多様な学説があるが、ここでのポイントは、あくまでも個人所得に課税をしなければならないという法人擬制説の議論をはるかに超える法人実在説の研究の厚みがあり、この点をしっかりと押さえた上で、こうした企業課税がなければ駄目なのだと理論的に言えるようになっておかなければならないということであろう。

○ これと関連して、法人擬制説論者が必ず主張するのが二重課税問題である。これは、法人段階で課税し、さらに個人段階でも課税するため、それは二重課税であるというわけである。そこは相互に調整をしなければならないが、誤解を恐れずに言えば、税というものはそもそもの話、二重課税なのである。

○ 例えば、所得税をかけ、かけられた所得を使って消費をして、また消費税をかけられる。これも二重課税だと言ってしまえば全て二重課税である。ガソリン税などはその最たるもので、二重課税は世の中に横行しており、二重課税でない税などないと言っても過言ではない。よって、二重課税は駄目だと言うのであれば、全て税をやめろということになっていく。そうした議論をしても仕方がないわけであり、税というものはそもそも、それぞれの段階でかけられるという当たり前の常識に立つ必要がある。

○ つまり、それぞれの経済的な循環の段階があり、それぞれの段階で税をかけるということが租税論の基礎である。よって、このことを考えれば、法人段階でかけるということと、個人の所得段階でかけるということをもって、二重課税だというのは明らかに間違っているということになる。

○ 実際、日本の税の歴史、シャウプ勧告のその後の経緯を見てみても、こうした擬制説なのか実在説なのかという議論が不毛であることがわかってくる。というのも、シャウプ勧告に基づけば、例えば株主のキャピタルゲインへの全額課税などの手段によって、法人段階で得られるであろう株主への譲渡所得については、個人段階での総合的な課税によって対応することが意図されていたのである。

○ ところが、そうしたシャウプ勧告に基づくシャウプ税制成立後の数年後には、このような株主へのキャピタルゲイン課税が廃止される。というのも、当時は資本蓄積論が強かったため、そんなことをしたら資本蓄積が進まないという理由から、これはすぐに廃止されてしまった。そして、昭和30年代(1955～1964年)になり、いわゆる中小企業と大企業間の税率の格差が出てきて、つまりは企業が実在であるということを事実上認めてしまったのである。これは、もし擬制説に立つのであれば比例税率一本でなければならないため、二つの税率を設けたということは異なる種類の実態のある企業の存在を認めたという事になる。

○ 法人擬制説を徹底することができないため、どの国の制度であれ、ある程度は実在説を取り入れている。したがって、実在説なのか擬制説なのかと問うこと自体が実は不毛で、ある程度は企業の実在を認めながらも、二重課税がないように精いっぱい調整していくということ以上のことではできないものと考えられる。よって、あくまでも法人擬制説は一つの考え方であって、そこに立脚して法人税を廃止するという議論は余りにも乱暴であろう。

○ これは、コラムもグードも同じようなことを述べているが、なぜ課税をしなければいけないのかという課税の根拠の問題がある。つまり、実在説というのは法人は実在するために課税しなければならないという根拠の問題を議論している。そうした議論と、何を課税標準にするのか、あるいは、どの程度

の水準で税をかけるのか、つまり何にどの程度かけるのかという議論とは全く別の問題だという事を考えておかなければならない。

○ よって、法人擬制説なのか、法人実在説なのかという論争にはあまり意味がない。ただ、我々の立場からは実在説をとるべきだと私は考えており、現実には企業が存在し、完全な擬制説に基づいた税制は難しいという状況から出発すると、課税はやむを得ませんとこれを肯定することになる。

○ しかしながら、その際に何を課税標準にするのか、どの程度の税率を課すのかということは、これとは関係のない話である。ところが、現在行われているような議論はこれらを混同しており、法人擬制説のみを課税の根拠とみなして、よって法人税は課税すべきではないというように議論をしている。これは財政学的にみると、かなり大きな混乱だと思われる。

○ また、利益原則は財政学者も含めて大きく誤解されているところがある。総じて法人はいずれにせよ利益を受け取っているため、課税の根拠として負担をしなければならないというのが利益説である。よって、利益説的に見て課税の根拠として法人への自治体の課税は正当化される。どのようにして税をかけるかということは、また別の問題である。

○ 現在、企業は受益がどんどん減っているから税は軽くていいんだという議論になってしまっている。よって企業が海外に出て行くんだという議論にもなっているが、それは間違っている。受益が少なからうが多からうが、受益がある以上は税を払わなければならない。少ない受益に対して多くの税を払うか、少ない受益だから少ない負担で済ますかということは、政治が決めることである。租税理論が決めることではない。その際に、様々な政治的な意思決定が当然あり得る。この点はきちんと整理しておかなければならないであろう。

○ 次に、「法人税の引き下げや廃止が経済成長のためには必要である」といった主張が近年はなされることが多い。その根拠として、J. M. アーノルド氏の研究がしばしば引用されているが、わが国では研究者のその引用の仕方に問題があるように思われる。また、もうすこし広くサーベイすればその結果に反する見解は幾らでも見られる。ある研究では、税負担よりもむしろ歳出構造のほうが成長にとってはより効果があるという検証結果も出ており、むしろそうした見解のほうが海外の専門誌では主流となりつつある。少なくともこの点について言えることは、法人減税が経済成長にどのような影響を与えるかということは財政学的にはまだ結論が出ていないということである。

○ そして、そもそも「本当に企業が減税を望んでいるのか」という点に関するアンケート調査をいくつか見てみても、「賃金コスト」、「豊富な労働力」、「市場規模の拡大」、「取引先の関係強化」、「関連企業への近接性」などの要因に比べて、「税負担」はあまり重視されていないことがわかる。よって、税が理由で企業が海外に出て行っているというのはかなり誇張された表現だろうと思われる。

○ さらに、法人減税をすれば企業負担が軽くなるのかという問題がある。減税すれば企業の負担は当然軽くはなるわけだが、減税して意味がないとは言わないが、その金額は企業コスト全体との比較で言えばほとんど無視できるようなレベルでしかない。加えて、これまでも減税が続くことによって法人税負担は一貫して減ってきている。それとともに企業は社内留保を増やしてきている。よって、その減税分はまず益金処分の段階で見えていくと、社内留保に向かっているということが予想されるのである。

○ また、「法人減税を何に使うか」というあるアンケート調査があり、それによると、「従業員の給料に使う」というのが順番でいうと3番目、4番目ぐらいである。「借金の返済」が1位である。

○ 日本では企業コストである約 977 兆円の中の人件費は幾らかといえれば約 170 兆円である。これに対

して、東南アジアの製造業の一般工賃金を見ると、日本の1割程度の賃金で働いている。つまり、企業はコストのわずか0.42%程度でしかない税を理由に海外に出て行くのか、それとも企業コスト977兆円のうちの170兆円を占める人件費があり、しかも日本の1割で人を雇えるため海外に出て行くと考えるのか。これは推して知るべしである。

○ よって、企業がアンケートに答えているように、税を下げたからといって日本には帰ってくるかどうかは怪しく、しかも、企業が海外に行く理由は税ではなく、人件費だと答えている。その中でなぜ法人税を下げなければいけないのかということは、もうすこしまじめに議論する必要があるだろう。

○ さらに、わが国の税負担は本当に高いのかという問題がある。日本の法人税負担は高いとよく言われる。しかし、日本の法人所得課税、国と地方を合わせた所得課税は昔に比べれば明らかに急激に減少している。これはよく誤解されていることだが、日本以外の先進国は法人所得課税の税収の対GDP比を変えていない。その中で日本だけが劇的に法人税収を落としてきている。

○ それと同時に、ドイツやアメリカに関して言えば、ドイツの場合は合名会社・合資会社が個人所得税の対象になっており、アメリカの場合はS法人と呼ばれる法人が個人所得税の対象となっており、法人税からは漏れてしまう。つまり、個人所得税を企業に対してかけているのである。したがって、実は企業ではあるが個人所得税でかけている税収を加味すると、日本の法人所得課税の税収がGDP比で見ただけの場合に極端に高いかと言われると、実はそうでもないだろうということがわかる。

○ また、日本企業は子会社や支店形態での海外進出の割合が他の先進国に比べて非常に小さい。その結果、外国税額控除の比率が極めて低くなっている。よって、外国での収益があまりなく、収益が本国（日本）で捕捉されているために、日本での法人税収が増加してしまうのである。アメリカやイギリスと比較すると、これらの国々の企業は日本の2倍から3倍ほど外国税額控除を使っている。ということは、アメリカやイギリスなどの国々の企業はそれだけ外国で税金を払っているということである。日本の場合は、その分を日本で払っているために法人税収の割合が高くなるのであって、企業負担が軽い（重い）かという話とはまた別であるということである。

○ 他方、企業の租税負担に社会保険料を加えてみれば、日本は先進国の平均くらい、OECDの平均よりすこし高いくらいである。つまりは、社会保険料負担は決して重くないため、企業の負担を議論するのなら、税だけでは不十分だということである。これもよく言われる説である。

○ また、法人減税が賃金に結びついてくれば、景気もよくなるためやる意味はあるとは思いますが、それが賃金に結びつかない構造がもう生まれてしまっている。1990年代に労働規制緩和がまずあり、その中で非正規雇用化が進んでいったということと、それに加えて重要な点は、BIS規制によって銀行が自己資本比率を上げなければいけなかったために貸し出しを絞ったということである。すなわち、銀行が貸し出しを絞るため、企業は内部留保でもって投資をしなければならなかった。よって、内部留保を維持するために人件費を削るようになった。そして、そのために労働規制緩和が重要な条件となった。

○ さらには、国際会計基準の問題もあり、キャッシュフローが多くないと株価が上がらないため、企業は株価を上げるためにキャッシュフロー経営に転換していき、人件費を削って内部留保を増やすという側面もあった。結局、こうした大きなグローバル化の流れがあり、企業が人件費を削らなければならない構造がすでに出来上がっている中で、企業憎しと叫んでも仕方がないということである。企業自身が人件費を切らなければならない合理的な理由があるのである。その中で減税したからといって人件費に回るというのは余りにも楽観的な見方ではないか。

○ 日本でいえば、96年から今日に至るまで年間の世帯所得が660万円から550万円に劇的に落ちている。しかも、これが落ちていて何が問題かといえば、雇用者数が激増しているということである。世帯所得で110万円落ちるということは大変なことである。しかし、このとき起きている劇的な変化は、専業主婦世帯の割合を共稼ぎ世帯の割合が追いついたということである。つまり、2人が働きに行っているのに所得が110万円も落ちているということである。これはものすごい落ち方である。

○ 最近の名目雇用者報酬がアベノミクスで増えたと言われているが、そもそも全体では270兆円から245兆円まで世帯所得が落ちているため、それが前年比で2.6%増えたなどといっても焼け石に水にもほどがあるのではないかと。これだけ名目雇用者報酬が落ちていることに加えて、雇用者数が劇的に増えている。そんな状況の中で「法人減税をすれば賃金が増える」という楽観的な状況はもうなくなっており、ちょっとやそつとでは取り返しがつかないぐらいの所得の落ち込みが起きているのではないかとということである。

○ ここで総じて申し上げたかったことは、法人税を減税すれば良くなると言われている議論の大半が怪しいのではないかとということである。私たちは減税イコール成長という見方をもうすこしまじめに再検討していく必要があるのではないかと。

○ その上で、そもそも減税などけしからんと私は主張したいが、そうした法人減税をしなければいけないというときにやり玉に上げられたのが地方法人課税である。これから地方法人課税をどのようにしていけばいいのか。

○ 日本の財政学者はシャープ勧告をみな評価するが、そのシャープ勧告にたった一点だけ、理論的な誤りがあったということをごここでは申し上げたいと思う。かつて内務省におられて戦後は自治省に向かった奥野誠亮氏と荻田保氏との会話から、極めて興味深い事実が浮かび上がってくる。すなわち、(シャープ税制では)法人税で配当所得がある場合には一定割合を控除しておいて、市町村が住民税を課す際には、この所得税の課税ベースに対して住民税をかけるため、結局は企業の税の部分を控除しているものに対して住民税をかけるわけである。そうすると何が起きるかといえば、地方レベルでは法人に全く課税がされないということが起きるわけである。国税レベルでは法人にかけて、その部分をさきほどの配当税額控除で引くわけであるが、引いたものを課税ベースにして住民税をかけるため、結局は地方レベルでは企業への課税が一切行われないうちで、住民税だけがかかってくるということになる。

○ これではおかしいため、きちんと法人に税金をかけるか、それとも控除している分をもう一度元に戻すか、何とかしないと理論的になりゆかないのではないかとということをご、盛んに旧自治省関係者が主張した際に、シャープ自身がその過ちを認めて、第二次勧告のときに法人住民税が入ってきたのである。冒頭のほうでシャープ勧告を「導きの糸」と申し上げたが、シャープの唯一の理論的な誤りがまさにこの点であった。したがって、法人住民税はここから様々な継ぎはぎをしていかなければならなくなっていく。

○ まず、昭和26(1951)年度の税制改正で法人市町村民税が創設された。その理由は簡単で、当時は道府県レベルでは付加価値税を導入したため、利益説的な観点から、道府県に対して付加価値税を企業は払っているというわけである。そして、全く同じ理由でもって市町村に対しても税を払うべきであるが、市町村レベルでは付加価値税は難しいため、法人市町村民税でいきましょうという説明になっていた。応益原則の観点から法人住民税を制度化したというわけである。

○ それでは、国と同じようにキャピタルゲイン課税をやっていいのかということ、地方レベルではそれ

は無理である、つまり、個人段階で法人の利益を捕捉することはできないため、法人税割を導入しようということになった。ここまでは理論的に許容できると考えられる。シャウプの理論の間違いを補完しながら、利益説的な、応益説的な観点から、法人住民税を入れるというのは、ここまでは理論的に正しいと私は思う。

○ 問題は昭和 29 (1954) 年度の税制改正からである。この 29 (1954) 年度の改正で何が起きるかといえば、ここで廃止になっていた道府県民税が復活するのである。それと同時に、法人道府県民税が入り、さきほどの付加価値税部分が事業税になるという変化が起きる。ここで論理が破綻するのである。なぜこうしたことが起きるかといえば、警察制度と教育制度の大きな法改正があり、府県の警察権限や教育委員会の権限が強められ、財源が必要となったためである。したがって、府県のそうした新たな事務の財源をどう埋めるかという財源論がここで入り込んでしまったのである。

○ そこで、その際にどうしたかといえば、市町村民税を狙い撃ちにするしかなかったのである。住民税は市町村にしかなかった。そのうちの一部を道府県に差し上げるということをやったわけである。逆税源移譲とでもいえるであろうか。まずここが論理的におかしいのである。なぜ市町村からとらなければいけないのかという話である。

○ それと同時に、現在と似たような議論をするのだが、法人市町村民税の法人税割が余りにも偏在度が大きいため、これは都道府県レベルでとったほうがいいのではないかという名目で、偏在度の是正の観点から都道府県レベルにも法人道府県民税が入った。これも理屈がわかるようで、わからない。せめて市町村の法人税割をなくすのならまだわかるが、そこは残しながら、道府県にも住民税を入れた。偏在性が大きいためこれを道府県に「も」入れるというのはわかるような、わからないような話である。

○ 付加価値税を諦めて事業税が入ってくるため、事業税を一方でかけながら他方で法人道府県民税もかけるという、後に禍根を残す税がこの時点で入ってくるわけである。租税論的に言えば事業税は収益税であり、一方で法人道府県民税というのは所得課税であるため、理論的には別の課税であるため、2つの税が併存しても別に問題はないが、ただ一般的な人々の感覚から言えば、企業に2回かけているという感覚になってくる。それはこうした混乱の中で入ってきたというわけである。

○ 要するに、シャウプが最も重要視した市町村中心主義が崩壊していく中でこうした 29 (1954) 年改正は行われて、道府県の課税権や徴税権の強化が行われていく中で、その租税論の一貫性が破綻していたということなのである。私が最後に示唆として皆さんに今回申し上げたいのはこの点である。つまり、私たちがもしも帰るとするならば、シャウプが誤りを認めた昭和 26 (1951) 年度の視点に帰るべきだということである。

○ そのことを踏まえた上で、今回の内容を簡単に整理しておけば、法人擬制説の完全な実現は不可能である。そうである以上は、実在説的な意味で法人税は存在し続けるであろうということが、まず第1点である。次に、歳入の十分性はもちろんのこと、課税の公平性の観点からも、法人課税はそれなりに存在の根拠があるということが第2点である。

○ ただ、応益原則の観点からも地方の法人課税は必要であるが、重要なことは、地方税は応益説だけから成り立つわけではないということである。すなわち、能力説・応能説を基礎としながら応益説を加味するというのがその本質で、別に法人税割や所得割があっても構わないのである。応能説的な観点から法人住民税の法人税割や、法人事業税の所得割があっても問題はない。ただ、これに応益説的な観点を加味している中で、例えば付加価値割や資本割、あるいは、均等割が入ってきても理論的には問

題はない。都道府県の場合は、収益税である事業税の外形標準化を進めていけばよいというわけである。これはシャープに帰るということにも繋がってくる。

○ 理論的にもすっきりするのは、例えば、付加価値レベルでは都道府県で課税して、所得段階の課税を市町村で行うということである。そこまでやるかどうかは政治的な決断の問題である。都道府県レベルで双方が共存しても租税論的には問題はないのである。結局、私たちにとっては「道府県中心主義であった戦後の財政秩序をどう考えるか」という点が重要であり、恐らくこの研究会の最大の問題関心もこの点にあるのだと思う。

○ その際に重要になってくるのは、社会的なリスクが変化しているということである。つまり、男性稼ぎ主社会にあって、男性が賃金を失うことがリスクだと考えられた時代は、年金、疾病手当、失業給付など、男性の賃金が喪失されるリスクに対して社会保障を整備してきた。それに対して、女性の社会進出が進み、共稼ぎ社会になると、高齢者の医療や養老・介護、子どもの育児・保育をどう面倒みるかということが新しい社会のリスクになっていく。よって、80年代に欧州地方自治憲章ができ、90年代に世界地方自治憲章ができるというような大きな分権の流れができてきた。

○ なぜなら、社会のリスクが変容して、自治体のサービスが人々にとって必要になっているためである。そうであれば、そういった道府県中心主義を超えた基礎自治体の提供するサービスの厚みをきちんと議論した上で、それに対してどの程度の財源が必要なのかということ、私たちは考えていく必要がある。一方では、交付税を獲得するために基準財政需要の議論をするのだが、他方ではこういったサービスが必然的に増えていくため、私たちはもっと税をとらなければならないという議論を同時にすべきだと思うのである。

○ 企業の受益と負担について1対1の関係を考える必要はないが、どのぐらいのサービスが必要で、そのためにはどれぐらい企業には負担してもらわなければならないのかということ、基礎自治体はもっと正面から議論していいと思われる。

## 第Ⅱ部 都市自治体におけるこれまでの財政運営と地方税改革等の影響

### 第5章 宇都宮市におけるこれまでの財政運営と地方税改革の影響について

篠崎 雄司 宇都宮市行政経営部財政課課長

- 平成 25 (2013) 年度の宇都宮市の歳入決算額は、普通会計ベースで 1,914 億円であり、うち市税収入は約 900 億円で構成比では 46.6%を占めている。これは自治体としては比較的高いほうである。
- 歳出(平成 25 (2013) 年度)を見ると、一番上の義務的経費が 48.9%で、ほぼ半分である。特に扶助費が全ての経費の割合の中でも最も大きく、23.5%で全体の約 4 分の 1 である。人件費は昨年全国的に職員の給与を削減したり、公債費も市債の償還などを減らしているために減少しているが、社会保障関係経費を中心とした扶助費は引き続き伸びている。他方、投資的経費はかつてに比べるとかなり低くなっている。
- 歳入について言えば、20 年前の平成 6 (1994) 年には市税は 741 億円あったものが、これまで国の税制改正あるいは市内の企業業績などの要因で増減してきた。例えば、平成 19 (2007) 年の市税収入は 979 億円で過去最高であったが、その当時は三位一体改革で税源移譲が最終的にまとまった時期であり、また市にある企業が非常に好調であったことで、ここまで増えた。ただし、リーマンショック後の平成 20 (2008) 年から 21 (2009) 年を見ていくと、そこで税収はいったん落ち込んではいるが、現在は回復しつつある。
- こうした市税収入の落ち込みをカバーするために、財政調整基金などの基金からの繰り入れ、市債発行が行われた。これらが平成 21 (2009) 年、22 (2010) 年に増えているのはそれらの財源を充てたためである。
- 市税収入のうち法人市民税を見ていくと、20 年前の平成 6 (1994) 年は 104 億円、平成 25 年は 107 億円で、結果としてはほぼ変わっていない。税制改正や景気状況などで変化しており、平成 19 (2007) 年度は 174 億円で最高であったが、リーマンショックの影響でその後かなり落ち込み、今は少しずつ回復しているという状況である。
- 義務的経費と投資的経費の推移を見ると、平成 6 (1994) 年当時はほぼ同額であったが、20 年たってみると義務的経費がほぼ倍に、逆に投資的経費はほぼ半分という推移をしてきた。特にこの義務的経費の中でも、最も大きいのは扶助費である。平成 6 (1994) 年当時は 95 億円であったが、平成 25 (2013) 年は 436 億円で、20 年間で約 4 倍強になった。
- 地方債残高の推移をみると、平成 6 (1994) 年は大部分が建設事業債である普通債であった。ところが、近年は減税補てん債や臨時財政対策債を発行せざるを得なくなっており、平成 25 (2013) 年度を見ると臨時財政対策債の発行額が普通債のそれに迫ろうとしている。
- 自主財源比率については、その割合が平成 6 (1994) 年当時で 72.6%であった。更に平成 9 (1997) 年には 76.8%まで増えたが、平成 10 (1998) 年、11 (1999) 年、12 (2000) 年ごろに税制改正があって減少し、その後、三位一体改革による税源移譲で平成 19 (2007) 年には 73.8%までいったんは回復したが、その後はリーマンショックなどの影響があり、平成 25 (2013) 年時点では 64.5%となっている。64.5%でも中核市 43 市の中で上から 3 番目という状況が地方財政の 1 つの特徴ではないかと考えている。
- 平成 10 (1998) 年～12 (2000) 年までの政策減税でいったん個人住民税と法人住民税は減少し

た。その後、平成 17（2005）年から 19（2007）年の三位一体による税源移譲で個人住民税の税収が増えたが、法人に関してはリーマンショックで宇都宮市の場合はかなり影響を受けた。

○ 平成 15（2003）年ぐらいまでは、右肩上がりでも地方債残高は増えていた。これは都市基盤整備で毎年のように建設事業が増えていた時期であったためである。この時期は税収が減り、地方債に頼っていた時期でもあった。その後、平成 17（2005）年ごろから税源移譲などもあり、また税収も好調であったため、平成 17（2005）～19（2007）年頃からは地方債の発行を抑制し、徐々に地方債残高が減るようになってきた。もっとも、平成 20（2008）年度以降のリーマンショックで、地方債の発行を増やすこととしたが、地方債残高を減らすために元金償還額以内で発行するなど抑制にも努めてきたところである。

○ 宇都宮市では、財政運営の基本方針として「中期財政計画」を策定している。これは将来の財政収支の見通しを明らかにしつつ、総合計画実施計画や予算編成の指針とするため、毎年度向こう 5 年間の財政計画を策定し、財政運営の健全性を確保するものである。その「中期財政計画」の中では、いくつかの財政指標の目標値を設定している。

○ 例えば、「経常収支比率」は市としても早急に 80%台にすることを目標値としている。また、「市債残高」については 1,000 億円以内にするとしており、これは市債残高を減らしたい市長の強い意向により設定したものである。この目標値は、リーマンショック直前の状況であれば早期に達成が可能であったが、リーマンショックにより市債発行を増加せざるを得なかったことや、今後 5 年間に予定している重点施策を考えると、達成時期は想定よりも少し先になりそうである<sup>1</sup>。

○ 次に、これまでの激しい景気変動の波（バブル崩壊、ITバブル崩壊、リーマンショックなど）に対して宇都宮市ではどのように財政運営をしてきたか、という点について。まず、景気変動に伴う市税の減収に対しては、市は主に基金の取崩しと市債の発行により財源を確保し対応してきた。ただし、ITバブル崩壊後は基金の取崩しとか市債発行とが続き、財政の健全性が失われつつあったことから、平成 15（2003）年度に「財政運営の指針」を策定し、各種財政指標の目標値を定めて、行財政改革を強力に推進しようとしたところである。その後のリーマンショック後においても、施策事業の選択と集中を強化するとともに、各種財政指標の目標を目指しつつ中小企業融資や基金や市債を活用した単独の建設事業の確保等、地域経済の活性化に向けて公共事業等の量も一定程度は確保してきたところである。

○ 国の財政運営や税制改革の影響（とりわけ過去の政策減税や地方税の廃止措置等の影響）については、バブル崩壊や平成 6（1994）年度及び平成 10、11（1998、1999）年度の減税政策に伴い市税収入が停滞する一方、歳出では福祉や医療をはじめとした社会保障関係経費が毎年増加するなど厳しい財政

---

<sup>1</sup> 宇都宮市の歳出面での重点施策は、今年度の当初予算の大綱の「予算編成の基本的な考え方」によると、宇都宮市の目指す都市の姿は「ネットワーク型コンパクトシティ」であるとのことである。市では、6 年前から中心部の 1 つの拠点のほかに周辺部の昭和の合併や平成の合併で一緒になった旧町や旧村を 1 つの拠点とし、それらを交通ネットワークで結ぼうというコンパクトシティ施策を進めている。その一環として、市の大きな施策として「総合的な交通ネットワークの構築」がある。宇都宮市は地形が平らであり、開発が万遍なくなされてきたため公共交通はあるにはあるが、依然として車社会である。自動車依存型の交通から公共交通に移そうという施策に現在取り組んでいる。今後の超高齢化社会に向けて、この「総合的な交通ネットワークの構築」が一番の課題である。その中でも LRT という次世代型路面電車の導入に力を入れている。この施策は、当面整備するルートの実業費が四百億円以上かかるという大きな事業でもある。

他方、「生活交通確保対策」については、集落ごとをいわゆるデマンドバスというタクシーのような移動手段でつなぎ、地域内を移動できるようにしている。これも、各地域ほぼ万遍なく設置ができているという状況である。なお、運賃で入ってくる収入は 3 割程度であり、残りの 7 割は行政からの補助金であり、今後も財政的な支援が続く。以上が、歳出面での宇都宮市のこれからの特徴ある重点施策である。

状況が続いた。そのため、やはり短期的には基金と市債の活用により必要な財源を確保し、中長期的には各種事業の見直しや民間活力の導入など行財政改革に取り組んで歳出の削減に取り組んできたところである。

○ また、バブル崩壊前は70%台後半だった自主財源比率であるが、平成15(2003)年度に60%台に低下し、その後70%台に一旦は回復したものの、リーマンショック以降は再び60%台で推移している。このため、自主財源比率の低下に伴い、国からの補助金や譲与税等の交付金、地方交付税等が市歳入に占める比重が大きくなってきている。その結果、地方財政制度の変更と、それに伴う地方財政計画について個別市町村ごとの影響額が非常に読みづらくなっている。見込み額と実績額、当初予算額と実際の決算額との乖離が大きくなってきているのである。これは、中期的な財政運営あるいは計画的な事業の実施という点で非常に支障があると感じている。特に最近は国の制度改革が続き、先が中々読めないという状況が続いており、次年度分に関してはある程度推計ができて、それ以降の正確な推計は困難になっている。

○ 他方、減税政策に伴う「減税補てん債」や普通交付税の振替措置である「臨時財政対策債」など、国の政策に伴い発行してきたこうした特例債は残高が累増している。実際、歳入では普通債と臨時財政対策債との割合がほぼ均衡してきている。

○ なお、(法人住民税の)超過課税の実施の目的及び経緯については、今回調べたところ、宇都宮市では昭和29(1954)年から実施していた。昭和56(1981)年度に当時の行財政需要の急増があり、市は特に都市基盤整備、あるいは学校等もかなり増えていた時代であり、そうした需要に対応すべく超過税率を上げていった。また、今年度の税制改革に伴い(法人住民税の)標準税率が引下げになったが、引き続き(法人住民税の)2.4%の超過課税は継続していく予定である。

○ さらに、(宇都宮市にとって)廃止や減税になっては困る財源と言え、法人税である。過去にも3回にわたる税制改正が行われたが、国の法人税が下がると連動して法人市民税もまた下がるため、この影響を大きく受けてきた。また、平成26(2014)年度の税制改正においては、都市部と町村部の法人税の偏在性を小さくするという事で税率の引き下げが行われたが、これが普通交付税でどのくらい本市に戻ってくるかはあまり期待できない。

○ また、最近議論になっている償却資産に係る固定資産税(償却資産税)も同様に重要である。これも企業の設備投資促進という観点から、特に新たに取得した機械装置に係る固定資産税の非課税化など見直しの動きがあるが、宇都宮市では製造業の大企業に多く立地していただいております、この税収が減ると多大な影響が予想される。昨年度の決算では償却資産分だけで約54億円の税収があり、このうち機械装置分が20億円であり、かなり大きな影響を受けるであろう。また、ゴルフ場利用税も最近は廃止の動きがあるが、交付金として1億4,000万円程度の税収があり、ゴルフ場に係る道路整備、ごみ処理、残留農薬の検査等の経費がかかっており、できれば存続して頂きたいと考えている。

○ 最後に「宇都宮市における財政運営の課題と今後の取組」について。まず第一に、国の税制改革等による市税減収への対応としては、今後も国の税制改革などにより地方税が減収となる場合、地方交付税での補てんはあまり期待できないと予測されるため、当面は基金や市債を活用することになるが、併せて先述の「中期財政計画」で示した財政運営の基本方針にある様々な取組みを地道に進め、中長期的に財政の安定性を確保していくしかないものと考えている。

○ 第二に、人口減少・少子超高齢化に伴う社会保障関係費の増加への対応という点で、宇都宮市では

経常収支比率が高く、財政の柔軟性に課題があると認識している。特に扶助費については、少子・超高齢化対策として国の社会保障制度に加え、宇都宮市独自の取組みも積極的に展開してきた。宇都宮市はまだ人口が増えている状況にあるが、3年後には人口減少に入るものと見込んでおり、ますます少子・超高齢化対策が必要となっているため、より効果が高くしかも財政的な負担とならないように、施策の内容や手法の精査に努めていきたいと考えている。

○ 第三に、投資的経費の確保と市債の抑制の両立という問題がある。先述のようにLRTの事業費は、今後の5年間で400億円以上が見込まれるほか、新しい清掃工場と新しい最終処分場の建設も5年以内で行うことになっている。このため今後の5年間は、ここ数年200億円強で推移してきた投資的経費を300億円以上確保する必要があるが、財源として市債の発行が見込まれるが、プライマリーバランスの黒字を維持しながらどのようにして対応していくのか。また、基金の涵養、積立をどうしていくのか。これらが、財政課として、喫緊かつ最も重要な課題となっている。

## 第6章 池田市における行財政運営と税制改革等の影響について

### ～過去20年間の財政状況を中心に～

#### 小池 信之 新潟大学経済学部教授・日本都市センター(現地調査報告)

○ これまで、(地方税分も含めた)法人税や所得税等の税率の大幅な引き下げが、国レベルでは数次にわたる税制改正を通じて実施されてきた。その際、減収分の代替財源として地方交付税や地方特例交付金等による一定の財源措置が実施されてきたが、こうした減税政策を柱とする改革によって地方財政にはさらに巨額の財源不足が発生したとされており、個別の自治体財政への影響はいかなるものだったのかを具体的に検証する必要がある。

○ そこで、本研究会の研究の一環として、本報告では大阪府池田市を取り上げることにした。池田市は、大阪府北西部に位置する人口約10万人の都市であるが、ダイハツの本社や工場などが市域に立地しており、法人住民税の市税収入に占める割合が都市では比較的高い17.2%という年度があり(2012年度決算額)、また、個人住民税収も大都市近郊の都市として比較的高い水準にある。もっとも、過去20年ほどの池田市の行財政運営は、それ故に、景気変動と国の税制改革の波に大きく影響を受けてきた。

○ まず、歳入に占める市税収入のウェイトは、人口約10万人の基礎自治体としては高い水準(50%前後)で推移してきている。市税収入全体の推移を見ると、平成9(1997)年度の195億円がピークであり、その後減少し、再び平成20(2008)年度に178億円まで回復するが、平成25(2013)年度では約167億円にとどまっている。

○ 個別の税の税収について見ると、個人市民税は国の税制改正等の影響を大きく受けてきたが、法人市民税に関しては、国による大きな税制改正は平成11(1999)年度からの法人税率引下げ(効果額▲0.5兆円(全国ベース、法人道府県民税含む))程度であり、税収の変動は景気変動に伴う影響によるところが大きい。

○ 池田市において法人住民税の税収は、最大が平成24(2012)年度の30.3億円、最小が平成21(2009)年度の9.0億円であり、最大・最小を記録した年度の税収の前年度との比較では、平成24(2012)年度が19.4億円、平成21(2009)年度は▲15.7億円と、増加・減少が極端な形で起こっている。法人市民税の均等割については、概ね2.7億円前後で推移しており、大きな変化があったのは法人税割のほうであった。

○ 市によれば、大企業の税収の増減が法人市民税全体の税収に大きく影響するが、新聞などに掲載される企業業績が、必ずしも市税収入に連動しておらず、税収を推計しにくいとのことであった。なお、法人市民税収の統計には、歳出還付額は計上されていないため、景気下降局面における税収減は、実際にはさらに大きいであろう。

○ 他方、同市における主な一般財源の総額（すなわち地方税・地方譲与税、地方交付税及び臨時財政対策債）について、平成 6（1994）年度から 25（2013）年度までの推移を見ると、最大は平成 24（2012）年度の 245 億円、最小は平成 6（1994）年度及び 7（1995）年度を除くと平成 21（2009）年度の 207 億円と、短い期間にこれらが大きく変動している。

○ 本来、地方税収の大幅な落込みに対しては、地方交付税が増加して一般財源総額としては大きな変動はないはずであるが、池田市のように他都市より法人市民税が大きく変動する場合には、普通交付税の法人市民税の基準財政収入額の算定を一部大都市を除いて全国一律の推計方法によっていることにより、平成 21（2009）年度の一般財源総額の大幅な減額や 24（2012）年度の大幅な増加のような変動が生じることがある。

○ このように主な一般財源の総額の変動が大きいため、池田市では財政調整基金を用いてその調整を行ってきた。ただし、平成 21（2009）年度にはあまりにも法人市民税の減額幅が大きく（24.6 億円→9 億円）、財政調整基金の取り崩しのみでは対応できなかったため、減収補てん債を 13.4 億円（5 条分 0.6 億円、特例分 12.8 億円）発行したとのことであった。

○ 平成 25（2013）年度末の市債現在高は約 355 億円であるが、それに占める臨時財政対策債の割合が近年は増加する傾向にあり、平成 25（2013）年度末で 40.1%となっている。市によれば、これまで一般財源にゆとりがなかったことから、与えられた臨財債発行可能額に対してほぼ満額を発行し続けてきたとのことであった。

○ 赤字地方債としては、過去には臨財債のほか、減税補てん債、また、退職手当債も平成 18、19 及び 20（2006, 07, 08）年度に発行し、平成 25 年度には第三セクター等改革推進債も発行してきた。そのため、税源の豊かな池田市においてさえもその現在高は増加しており、全体の現在高の 63.7%を占めるようになっている。

○ 他方、歳出面においては、義務的経費である扶助費や教育・環境関連施設の整備による歳出の伸びがある一方、土地開発公社の解散に向けた取り組みや、行財政改革の推進の取り組みなどが注目される。

○ とりわけ、かつて池田市は非常に高い経常収支比率（平成 10（1998）年度で 112.0%、全国ワースト 2 位）を記録していたが、その後は財政再建団体に陥ることなく、また市民サービスを低下させることなく、財政指標を健全化するため、これまで数度の行革プランを策定し、それに沿った見直しを行ってきた。

○ 同市によれば、大きな方向としては、投資的経費を極力抑制した上で人件費を削減するため、指定管理者制度の導入、保育所の民営化等のアウトソーシングにこれまで努めてきたとのことであった。

○ その結果、直近までの人件費と物件費の推移を見ると、人件費は平成 6（1994）年度 106.4 億円から 25（2013）年度には 66.7 億円に減少し、物件費は平成 6（1994）年度 32.7 億円から 25（2013）年度には 53.2 億円に増加している。

○ 過去 20 年間の池田市の行財政運営を振り返ると、歳入面では国の税制改革や景気変動の激しい変動の影響を受けながらも、歳出面では行財政改革を力強く進めることによって難局を乗り越えてきた。

○ 消費税及び地方消費税の引上げが将来実現されれば、歳入面ではさらに安定的な財源を確保することが可能となるが、この消費税率引上げと一体として行われる予定の社会保障の充実、具体的な内容が明らかでない部分も多く、池田市にとっては今後見込まれる公共施設等の維持補修や人口の高齢化なども考えると、引き続き厳しい財政運営を迫られるものと見られる。

○ 池田市を含め、各都市はそれぞれの努力によって安定的な財政運営を行っていく必要があるが、国においても、これまで以上に一般財源総額を安定的に確保できる方策が求められるところである。

(文責：事務局)