

第2章

地方法人所得課税改革の現状と課題

立教大学経済学部教授

関口 智



はじめに

私からは、地方法人所得課税に関する話の論点を絞りつつ、市町村や都道府県の財政の話をしたい。基本的なスタンスとしては、都道府県や市町村が、一般財源のレベルで、できるだけ安定的かつ偏在がないような形をいかにして作り上げるかにあると考えている。その際、まずは租税の話が中心になるが、租税の配分が終わった後は、財政調整が論点だと考えている。

1 地方法人所得課税改革の2つの背景

まず、地方法人所得課税の話に論点を絞りながら話をしていきたい。

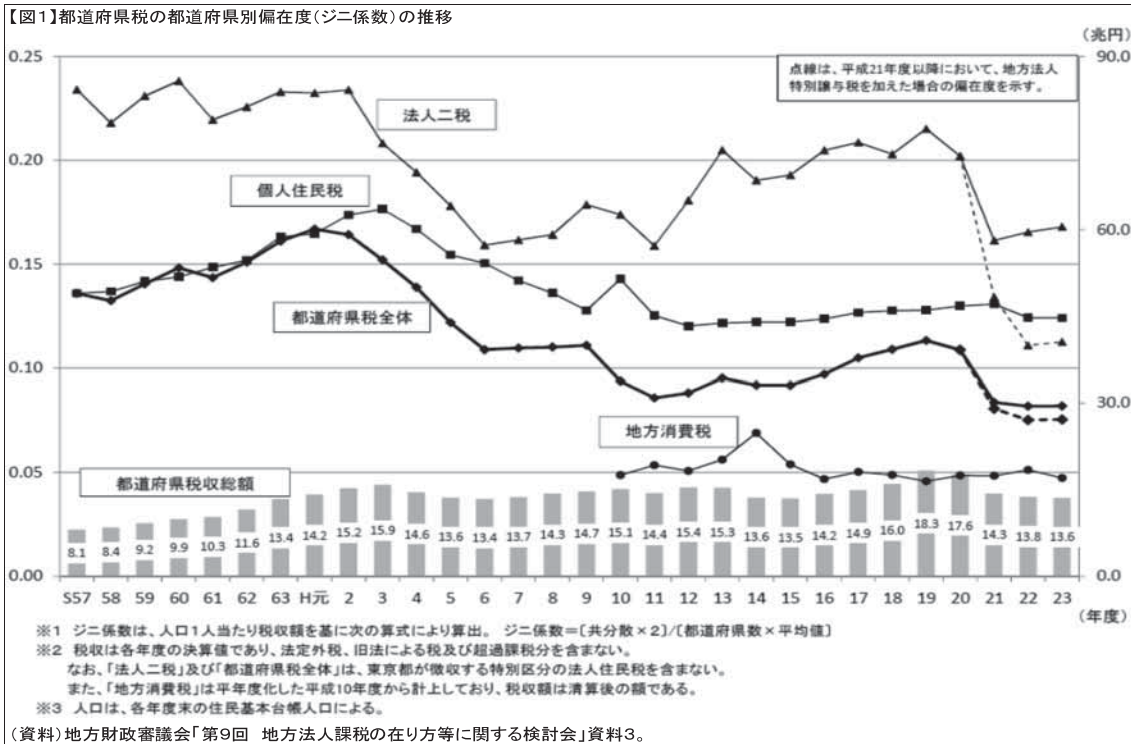
この地方法人課税の改革、とりわけ近年の改革に関しては、2つの背景がある。

1つは法人所得課税の実効税率を引き下げるという問題である。さらにもう1つは、地方消費税の拡充に伴う地方法人二税の取扱いをどうするのかという問題である。この2つが絡まりあって議論になり、非常に議論がしにくい。今回はこの2つを一緒に議論するよりも、分けながら議論を進めていきたい。

2 地方法人二税の改革

(1) 地方法人二税の税収偏在度と地方法人特別税の導入

(図表 2-1)



まずは後者の地方消費税の拡充に伴う「地方法人2税」の論点から。(図表 2-1)は、都道府県レベルでみた、地方法人二税の偏在度である。この偏在度が極めて高い。この極めて高い偏在度をどうしていくのが論点になった。その中から生み出されたものが「地方法人特別税」であった。それが導入されるのが 2007 年の税制改正で、2008 年から実施された。

この地方法人特別税を導入することによって、税源の偏在度という観点からは、右側のところの点線にあるように、都道府県の間での税収の偏在が和らげられた。

(2) 社会保障と税一体改革における地方消費税の拡充

問題は、この改正が「抜本的な税制改革」までの、あくまでも暫定的な措置という形で導入された点である。つまり、改正の時点で既に「抜本的な税制改革」とはいつなのか論点になっていた。結果として先般の「社会保障と税の一体改革」における消費税率の引き上げという部分等が、「抜本的な税制改革」に対応すると解された。地方に関しては、地方消費税が拡充されたわけである(図表 2-2)。

(図表 2-2)

区分	適用開始日	現行	平成 26 年 4 月 1 日	平成 27 年 10 月 1 日
地方消費税率 ※消費税率換算		1 % (消費税額の 25/100)	1.7 % (消費税額の 17/63)	2.2 % (消費税額の 22/78)
参 考	消費税率	4 %	6.3 %	7.8 %
	合計	5 %	8 %	10 %

(図表 2-3)

【表1】都道府県税収の偏在度の変化(ジニ係数)

2011(平成23)年度実績 (注1)	まず地方消費税1% →2.2%に引き上げ	さらに地方法人特別税廃止 →法人事業税復元
0.075(注2)	0.068	0.079

(注1) 税収には超過課税や法定外税等を含まない。

(注2) 地方法人特別譲与税を含んだジニ係数。除いたジニ係数は0.082。

(資料) 地方財政審議会「第11回 地方法人課税の在り方等に関する検討会」参考資料1より作成。

(図表 2-3) では、2011 年度のジニ係数で示してある。地方消費税が 1%から 2.2%に引き上げられるとなるとどうなるか。確かに都道府県の税収という意味では偏在度は少なくなる(0.075→0.068)。けれども、これが「抜本的な税制改革」だとすると、暫定措置である地方法人特別税は元に戻す、つまり法人事業税が復活することになる。

そうするとどうなるのか。単純に法人事業税を復元すると、また税源の偏在がもたらされる(0.068→0.079)。では、どうするかが議論になった。地方法人特別税に関しての改革の議論は、それは同時に地方法人二税の改革にもつながっていった。

(3) 地方法人二税改革の論点

ア 法人事業税と法人住民税の性格の相違

ただ、そもそもこの 2 つの税目は、性格が違っている。法人住民税は国税(法人税)の付加税的な性格が非常に強く、あとから作られたものではあるが、付加税的な性格を持つ税として位置付けられている。

それに対して、法人事業税は一見、国税法人税の付加税的な性格を持っているため、法人住民税と混同されることもあるが、応益課税という言い方で、正確には法人事業税として位置付けられている。つまり法人住民税の法人税割と法人事業税とでは、性格が大きく違っている。

そうした性格の違いが実は、分割基準にも少し影響を与えている。分割基準も法人事業税と法人住民税とでは違っている。もう少し細かな論点では、法人税の課税ベースを計算するときに法人事業税は損金算入項目であるが、法人住民税はそうはなっていない。これらも性格の違いを考えて仕込まれている。

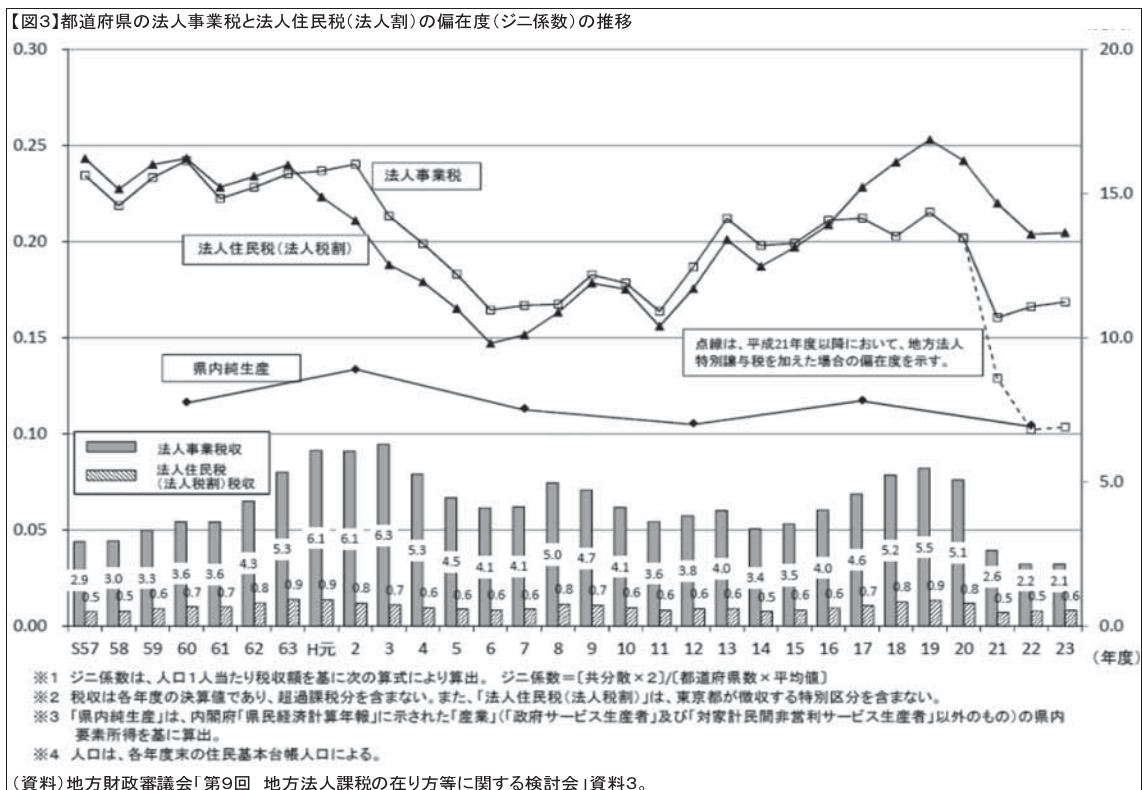
こういった観点でいろいろと考えると、地方法人二税という形で、これら 2 つを一緒くたに議論をすると話が混同してしまう。歴史的に法人事業税を考えてみると、法人事業税に関しては外形標準課税を 2004 年の税制改革で導入する改革を行った。しかし、これ

までは法人住民税は特に大きな改正をしてこなかった。

イ 法人事業税と法人住民税の税収偏在性の相違

それがどのような影響を与えているのか。(図表 2-4) は、都道府県のレベルで法人事業税と法人住民税の法人税割の偏在度の動きである。とりわけ 2004 (平成 16) 年頃から、法人事業税については、あまり偏在度がなくなってきた。それに対して法人住民税は景気変動に応じて偏在度が大きい。

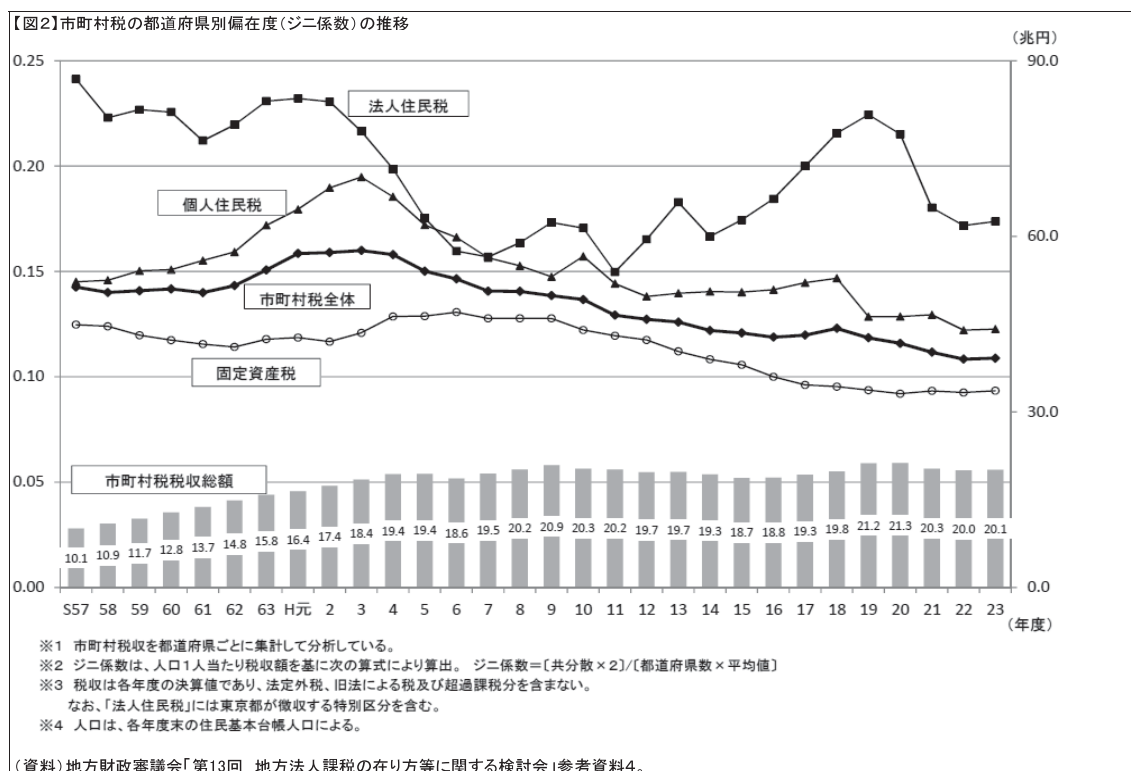
(図表 2-4)



この要因は何か。2004 年度に外形標準課税を導入したことが、法人事業税では大きい。その後の点線は、法人事業税の改革として地方法人特別税を入れたために、偏在度が和らげられてきた。

地方財政にとって、この点は都道府県も市町村も同じだと思うが、地方税には偏在度になるべく少ない税目の方がいい。もし租税でないとするとな偏在性の少ない一般財源という形が望ましいと考えられるだろう。

(図表 2-5)



(図表 2-5) は、市町村の法人住民税などの偏在度である。法人住民税は、市町村の中でもばらつきが非常に大きい税目である。

ちなみに個人住民税に関しては、2007 年頃にフラット化（比例税化）が行われた。その影響もあり、やや偏在度が緩やかになっている。しかし、法人住民税については、景気に連動するような形で、偏在性が非常に高い。

これまでどちらかと言うと地方財政全体をひっくるめて議論していた。都道府県と市町村と両方でできるだけ偏在度が少ない、安定的な財源を確保するにはどうしたらいいのかを考えていく必要があるのではないかと。つまり、税収の偏在性という視点等を加味しつつ、市町村も自身の租税体系を考えていくことが必要だろう。

このように、2014（平成 26）年度の税制改正は、そもそも「消費税の引き上げ」に伴う「抜本的な税制改革」ともなつて「地方法人特別税」の取扱いをどうするのかという問題から、話が始まった。順番からすれば、地方法人特別税をどうするかだったが、結果としては地方法人特別税の規模を 3 分の 1 に縮小して法人事業税に還元することとなった。

(4) 平成 26 年度税制改正大綱：消費税引き上げと税収偏在の議論との関連

続いて、その結果として生じる税収偏在が今後どうなるかという問題があり、地方法人税と地方交付税に関する議論が行われた（図表 2-6）。

(図表 2-6)

○ 地域間の税源の偏在性を是正し、財政力格差の縮小を図るため、法人住民税法人税割の一部を地方交付税原資化	
1. 法人住民税法人税割の税率の改正 []:制限税率	
(都道府県分)	5.0% [6.0%] → 3.2% (△1.8%) [4.2%]
(市町村分)	12.3% [14.7%] → 9.7% (△2.6%) [12.1%]
2. 地方法人税の創設	
・ 法人住民税法人税割の引下げ分を規模とする国税(国が賦課徴収)	
・ 法人税額を課税標準とし、税率は4.4%(法人住民税の税率引下げ分相当)	
・ 税収全額を交付税特会に直接繰り入れ、地方交付税原資化	
○ 偏在是正により生じる財源(不交付団体の減少分)を活用して地方財政計画に歳出を計上	
○ 地方法人特別税の規模を1/3縮小し、法人事業税に復元	

ア 都道府県と市町村への影響

(図表 2-7) の、一番上の合計のあたりを見ていただくと、結局のところ、都道府県でどういうことをしたのか、あるいは市町村でどういうことをしたのかが分かる。

まず、都道府県税である法人事業税の復元に伴ってどうなったのか。地方特別法人特別税・譲与税があったが、これをなくした(=6,200 億円の影響額)。これをなくしたが、これだけで終わってしまうと都道府県間のばらつきはどうなるのか。都道府県全体で見れば変化はないが、法人事業税の復活によって、例えば東京都の金額がプラスになる。

よって、この金額をそのままにして放置しておくという方法は取らずに、「法人住民税の法人税割」を「地方法人税」という形で取るように税制改正をした。

(図表 2-7) は単体の、例えば東京都の特別区を除いた数字だが、この 2 つを組み合わせた結果として、東京都はマイナス 169 億円となる。しかし、ここだけで終わってしまうと、すべての道府県が全部マイナスになるように見える。それを交付税でならずという発想で制度改正が考えられたと理解している。

問題は、交付税で都道府県レベルがどれだけならされるのかになる。少なくとも東京都に関しては不交付団体であるため、交付額はゼロにしてある。つまり、不交付団体からの収入を、交付団体に配付する側面がある。

一方、市町村のレベルでも「法人住民税の法人税割」を「地方法人税」化したのだが、それでどうなったのか。市町村での問題も、交付税の形でどれだけ市町村のレベルでならされるのかになる。

この改革自体の眼目は、税収の偏在を都道府県、市町村の各レベルでなるべくないように持っていくにはどのようにしたらいいのかという発想で改革をした。最終的な「最後の砦」という意味では、最後の地方交付税という部分で、どれだけそれが機能するのか。そこが論点になる部分ではある。

以上が、前半の部分の地方消費税の拡充に伴う地方法人二税の改革の現状である。

(図表 2-7)

都道府県	都道府県(特別区除く)										市町村(特別区・政令市含む)		
	法人事業税の復元に伴う増減			法人税割の減(5.0→3.2%)			小計 A+B	地方交付 税原資C	合計 A+B+C	法人税割の減(12.3→9.7%)		地方交付 税原資E	合計 D+E
	特別税 の廃止(1/3)	譲与税 の廃止(1/3)	A	B	シェア(%)	D				シェア(%)			
合計	6,200	▲ 6,200	0	▲ 2,800	100.00	▲ 2,800	2,800	0	▲ 3,000	100.00	3,000	0	
北海道	173	▲ 259	▲ 85	▲ 68	2.41	▲ 153			▲ 72	2.4			
青森県	36	▲ 64	▲ 27	▲ 13	0.45	▲ 40			▲ 13	0.4			
岩手県	35	▲ 62	▲ 27	▲ 14	0.49	▲ 41			▲ 15	0.5			
宮城県	94	▲ 112	▲ 18	▲ 39	1.39	▲ 57			▲ 41	1.4			
秋田県	27	▲ 51	▲ 24	▲ 10	0.36	▲ 34			▲ 11	0.4			
山形県	33	▲ 56	▲ 23	▲ 13	0.46	▲ 36			▲ 14	0.5			
福島県	81	▲ 96	▲ 15	▲ 24	0.86	▲ 39			▲ 24	0.8			
茨城県	136	▲ 139	▲ 3	▲ 55	1.97	▲ 58			▲ 58	1.9			
栃木県	90	▲ 96	▲ 6	▲ 35	1.23	▲ 41			▲ 36	1.2			
群馬県	88	▲ 97	▲ 9	▲ 36	1.29	▲ 46			▲ 37	1.2			
埼玉県	231	▲ 309	▲ 79	▲ 106	3.77	▲ 184			▲ 112	3.7			
千葉県	218	▲ 262	▲ 44	▲ 89	3.17	▲ 133			▲ 96	3.2			
東京都(注2)	1,407	▲ 800	607	▲ 776	27.71	▲ 169	0	▲ 169	▲ 853	28.4	0	▲ 824	
神奈川県	364	▲ 398	▲ 35	▲ 170	6.06	▲ 204			▲ 175	5.8			
新潟県	105	▲ 115	▲ 10	▲ 34	1.23	▲ 45			▲ 37	1.2			
富山県	53	▲ 55	▲ 2	▲ 23	0.82	▲ 25			▲ 24	0.8			
石川県	57	▲ 58	▲ 1	▲ 22	0.79	▲ 23			▲ 24	0.8			
福井県	53	▲ 40	12	▲ 18	0.65	▲ 6			▲ 19	0.6			
山梨県	55	▲ 41	14	▲ 21	0.77	▲ 8			▲ 23	0.8			
長野県	79	▲ 104	▲ 25	▲ 31	1.09	▲ 56			▲ 33	1.1			
岐阜県	90	▲ 99	▲ 9	▲ 37	1.31	▲ 46			▲ 39	1.3			
静岡県	198	▲ 186	12	▲ 76	2.71	▲ 64			▲ 81	2.7			
愛知県	424	▲ 375	49	▲ 187	6.68	▲ 138			▲ 194	6.5			
三重県	90	▲ 89	1	▲ 34	1.22	▲ 33			▲ 36	1.2			
滋賀県	82	▲ 67	15	▲ 33	1.19	▲ 18			▲ 36	1.2			
京都府	125	▲ 126	▲ 1	▲ 53	1.88	▲ 54			▲ 58	1.9			
大阪府	521	▲ 454	67	▲ 253	9.05	▲ 186			▲ 273	9.1			
兵庫県	224	▲ 255	▲ 31	▲ 96	3.45	▲ 128			▲ 103	3.4			
奈良県	30	▲ 58	▲ 28	▲ 13	0.46	▲ 41			▲ 14	0.5			
和歌山県	33	▲ 46	▲ 13	▲ 15	0.53	▲ 27			▲ 16	0.5			
鳥取県	19	▲ 28	▲ 9	▲ 6	0.23	▲ 16			▲ 7	0.2			
島根県	26	▲ 34	▲ 8	▲ 8	0.28	▲ 16			▲ 8	0.3			
岡山県	84	▲ 91	▲ 7	▲ 35	1.24	▲ 42			▲ 37	1.2			
広島県	138	▲ 140	▲ 2	▲ 55	1.98	▲ 57			▲ 59	2.0			
山口県	63	▲ 68	▲ 5	▲ 24	0.85	▲ 29			▲ 25	0.8			
徳島県	42	▲ 36	6	▲ 14	0.49	▲ 8			▲ 14	0.5			
香川県	50	▲ 48	2	▲ 23	0.82	▲ 21			▲ 24	0.8			
愛媛県	63	▲ 67	▲ 3	▲ 26	0.94	▲ 30			▲ 28	0.9			
高知県	19	▲ 35	▲ 16	▲ 8	0.30	▲ 25			▲ 9	0.3			
福岡県	171	▲ 241	▲ 70	▲ 91	3.26	▲ 162			▲ 98	3.3			
佐賀県	34	▲ 40	▲ 6	▲ 12	0.44	▲ 18			▲ 13	0.4			
長崎県	44	▲ 65	▲ 22	▲ 18	0.64	▲ 40			▲ 19	0.6			
熊本県	55	▲ 83	▲ 28	▲ 23	0.83	▲ 51			▲ 25	0.8			
大分県	40	▲ 56	▲ 16	▲ 16	0.56	▲ 32			▲ 17	0.6			
宮崎県	36	▲ 52	▲ 17	▲ 12	0.44	▲ 29			▲ 13	0.4			
鹿児島県	46	▲ 79	▲ 33	▲ 19	0.68	▲ 52			▲ 21	0.7			
沖縄県	40	▲ 62	▲ 22	▲ 16	0.57	▲ 38			▲ 17	0.6			

(注1)法人道府県民税(法人割)の金額は、平成23年度(2011年)の超過課税を除いた額の実績値のシェアで按分。
(注2)特別区における法人税割は都の収入であるが、便宜上都の収入から除いている。
また、特別区における市町村民税法人税割は都の収入であるが、便宜上特別区の収入として計上している。
(注3)法人市町村民税(法人税割)の金額(各都道府県)は、平成23年度(2011年)の超過課税を除いた道府県民税(法人税割)のシェアで按分。
(資料)全国知事会地方財政制度研究会(2013)表4、表5を修正して作成。

3 法定実効税率の引き下げとの関連

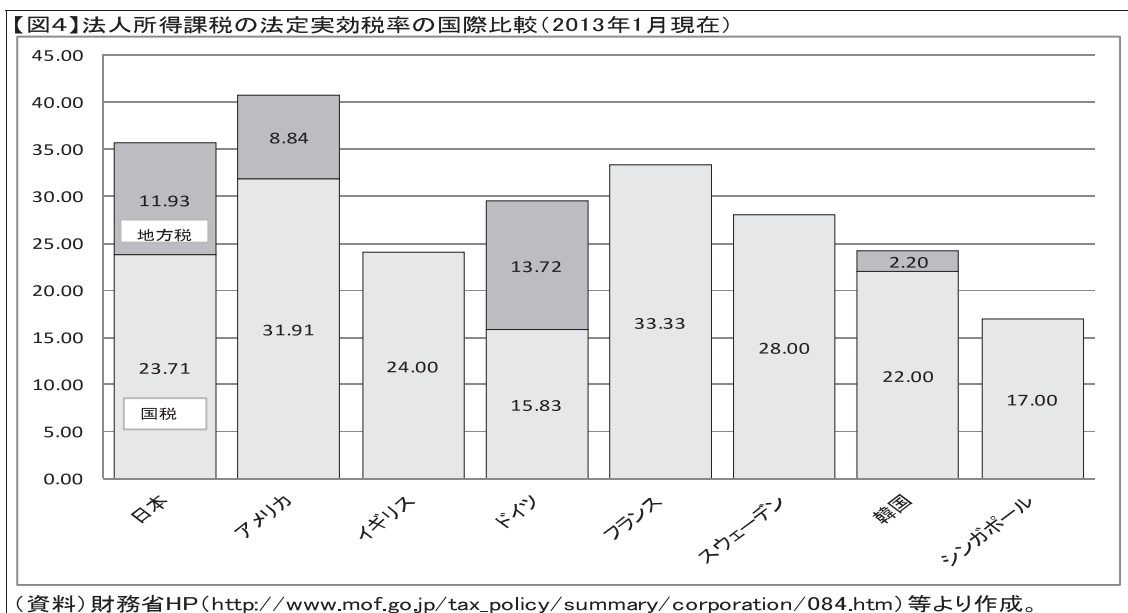
(1) 法定実効税率

ア 国際比較

続いて、法定実効税率の引き下げと地方法人課税との関係に関する論点の話をしたい。

(図表 2-8) は、法定実効税率の国際比較である。トータルでの税率、法定実効税率自体が非常に高いというのが税率で見た 1 つの議論である。また、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議論もある。法定実効税率を引き下げるとなったときに、国税なのか地方税なのか悩ましい議論となる。つまり、地方法人課税も関係する論点となり、こうした点に議論の難しさがある。

(図表 2-8)



イ 法人所得税の負担の議論の混乱

そもそも論ではあるが、法人所得税の負担の議論は非常に難しい。学者のレベルで話していると、議論としては難しいのは分かっているが、新聞等での一般的な論調では議論が混乱してしまう。

1 つ目は、多くの学者はそもそも法定税率と平均税率と限界税率の違いがあることは理解している。しかし、一般的な論調で実効税率を下げると言っているときの実効税率の話は、ほぼ法定税率に等しい話になっている。これは、言い方を変えれば課税ベースのことはほとんど考えていない。要は税収とは連動していない。また、平均税率、限界税率のことはあまり巷では議論されない。つまり、法定実効税率という形で議論をしている限り、課税ベースや税収への意識は低い。法定税率は分かりやすいが、それに議論が集中してしまっているのは問題だ。

2 つ目は、そもそも法人税の納税義務者の範囲は各国で違う。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、ドイツでは合弁会社・合資会社、日本で言うかつての合弁会社・合資会社はドイツでは個人所得税の対象である。税収としては個人所得税にあがってくる。日本では法人税の対象であるため、法人税の税収としてあがってくる。つまり、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、多少異なってくる可能性がある。

3 つ目は、法人税では転嫁と帰着の話がある。法人税は誰が最終的に負担するのかという議論である。従来の議論は、法人税の二重課税という話をすると、基本的には負担は株主に帰着する。法人税と所得税の二重課税を緩和するには、いろいろな方法があるが、所得税の中で軽減するなどの形で調整がなされる。

ただ、昨今の議論では、法人税の負担は労働者に帰着するという見解が出されている。労働者に帰着するとなると話は違ってくる。株主と労働者が同一人物でないとなると、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り、労働者に対しては軽

減措置がなければならぬのではないかという議論にもつながる。

特に気になっているのは、昨今のグローバル化の中で労働者が法人税を負担するという議論が非常に強くなっている一方で、伝統的な見解の一つのように、法人税は株主が負担するため二重課税の調整をしなければならない、という議論もしている点にある。この辺の整合性は何らかの方法で取らなければならない。この点に関して、長期と短期で租税の帰着を捉えているのかもしれないが、長期とはいつなのかが非常に気になる。長期的に労働者が負担するという議論はいろいろ目にするが、長期のうちに様々な前提条件が変わってしまうのではないか。

もう少し議論を拡大して法人課税という観点でいえば、法人所得、つまり所得に対する課税に限った話ではないことにもなる。そうするとこれらの関係をどうするのかという議論も出てくるだろう。

(2) 法人所得課税改革の現状

ただ「法人税のパラドックス」という話をしているときは、法人課税というよりも、やはり法人「所得」課税に着目をして様々な議論をする。とりわけ法定税率についてである。各国の現実ではどうなのか。

ア 国税

(図表 2-9)

主要国における法人税率の引下げと課税ベースの拡大措置等について		
イギリス		
法人税率の引下げ	主な課税ベースの拡大措置等	
1997 年度改正 [33⇒31%] 【▲14 億ポンド】	・配当に係る還付制度の廃止 等 【計 67 億ポンド】	
1999 年度改正 [31⇒30%] 【▲7 億ポンド】	・外国子会社合算税制の見直し 【計 1 億ポンド】	
2008 年度改正 [30⇒28%] 【▲10 億ポンド】	・機械設備に係る減価償却率引下げ等 【計 17 億ポンド】	
2011～15 年度改正 [28⇒20%] 【▲153 億ポンド】	・機械設備に係る減価償却率引下げ(+47 億ポンド) ・銀行税の導入・税率の引上げ(+105 億ポンド) 等 【計 175 億ポンド】	
ドイツ		
法人税率の引下げ	主な課税ベースの拡大措置等	
2001 年度改正 [52⇒39%] 【▲103 億ユーロ】	・減価償却率の引下げ(+69 億ユーロ) ・過少資本税制の強化(+5 億ユーロ) 等 【計 74 億ユーロ】	
2003 年度改正 } 税率引下げなし	・配当による法人税還付の制限(+10 億ユーロ)	
2004 年度改正 }	・連結納税制度適用の制限(+12 億ユーロ) ・欠損金の繰越限度額の設定(+6 億ユーロ) 等 【計 38 億ユーロ】	
2007 年に付加価値税率の引上げと所得税の最高税率の引上げにより財政黒字を達成		
2008 年度改正 [39⇒30%] 【▲267 億ユーロ】	・営業税の損金算入否認(+114 億ユーロ) ・支払利子の損金算入制限(+11 億ユーロ) 等 【計 234 億ユーロ】	
<small>(注) ドイツの法人税率には、連邦と州の共有税である法人税、連帯付加税(法人税額の 5.5%)、市町村税である営業税の税率が含まれる。</small>		
フランス		
法人税率の引下げ	主な課税ベースの拡大措置等	
1991 年度改正 [37⇒34%] 【▲4 億ユーロ】	・法人の有価証券に係るキャピタルゲイン課税の税率引上げ 【計 4 億ユーロ】	
1993 年度改正 [34⇒33.3%] 【▲4 億ユーロ】	・法人概算課税の税率引上げ 【計 4 億ユーロ】 ※ 法人概算課税とは、売上高に応じて一定額を課すもの。法人税を納めない法人に課税する目的で 1974 年に導入。	

(図表 2-9) には、法人税を引き下げるにあたって、いかに課税ベースを拡大しているのかが書かれている。「法人税パラドックス」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話である。しかし、もう少し正確に言えば、法人

税率の引き下げをして、課税ベースを拡大しても経済成長するということでもある。この税調の資料は、どのように解釈するかにもよるが、課税ベースの拡大措置についても正確にまとめている点は、各国の事例を正確に情報提供しており、バランスが取れていると思う。税率のところだけ見てしまうと「引き下げたことによって経済成長して」ということに見え、言葉は非常に心に響いて魅力的ではあるが、各国の状況を法人税の枠内で普通に見てみても、税率の引き下げだけではないことが分かる。

イ 州・地方税

ちなみに、地方税の外形標準課税に関して言えば、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。同様に、よく取り上げられる州はミシガン州である（ドイツ：1998年営業税（市町村）が営業収益税のみに。ミシガン州：2011年修正総売上税（控除法）の廃止。所得を課税ベースに）。

確かにこういった形で外形標準（付加価値）ではない形の課税ベースになった国もある。しかし、同時期に別の他の国では、市町村や国レベルでも、例えば、イタリアや、最近ではフランスがいわゆる企業付加価値税的なものを導入している（イタリア：1998年の州での生産活動税の導入。フランス：2010年の県・市町村での企業付加価値税の導入（職業税の廃止））。

つまり、わが国では議論が一方に振れすぎているためやや気にはなっている。

いずれにしても、地方の実効税率が高いというのであれば下げるという方法はある。それは機械的な話であるため、簡単にできる。それは所得割、いわゆる法人所得に対する課税を少なくし、付加価値割（あるいは外形標準課税）を拡大することによって法人実効税率を下げることである。問題はこういった形で所得割の部分を少なくし、どう地方の財源を賄っていくのかということになる。都道府県のレベルで言えば、付加価値割なのだと思う。

4 今後の方向性

(1) 地方法人特別税の廃止・復元の取り扱い＝法人事業税改革

今後の方向性の1つは、消費税増税等による「抜本的な税制改革」に絡めた地方法人特別税の廃止にあるだろう。これをどう処理していくのか。それはやはり法人事業税の改革であろう。

（図表2-10）は、都道府県間のジニ係数である。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3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。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、この付加価値割の部分を拡大していくことが1つの方向としてはあるのではないかと。

(図表 2-10)

	法人事業税収(億円)						ジニ係数(人口一人当たり税収)				
	2005	2007	%	2009	2011	%	2005	2007	2009	2011	
資本金1億円超の普通法人	所得割	18,276	27,283	48.7	10,088	6,420	28.7	0.311	0.294	0.236	0.242
	資本割	3,127	2,387	4.3	1,869	2,330	10.4	0.314	0.260	0.248	0.255
	付加価値割	5,857	5,398	9.6	3,213	4,353	19.4	0.279	0.251	0.208	0.218
資本金1億円以下の普通法人等	所得割	16,472	17,669	31.5	9,019	7,309	32.6	0.168	0.186	0.164	0.159
法人事業税(総計)		46,983	56,077	100.0	27,010	22,403	100.0	0.182	0.187	0.135	0.149

(注1) 税収には超過課税分を含み、地方法人特別税(2008年導入)の分を除いている。
(注2) 税収の内訳では特別法人等や収入金額課税法人の金額を除いているため、内訳の合計と総計は一致していない。
(注3) ジニ係数は分割基準適用後の税収より算出。
(資料) 総務省自治税務局資料より算定

(2) 市町村財政への影響(偏在性と税収の両者)

付加価値割や外形標準課税の話は都道府県レベルの話であるため、市町村の財政という観点で考えてみると、これもやはり偏在性になるべく少ない方が良く、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の話はどう組み込むか。固定資産税をどうするのか。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。これは一般財源であり、こういった交付金を市町村のレベルでどう考えるか。これは地方消費税にも連結する話である。

とりあえず、地方交付税の話は「最後の砦」であるため、やはり地方として、あるいは市町村としての議論も安定的な一般財源の確保という点では必要になるだろう。

(3) 財政調整

財政調整については、いろいろな段階があると思う。最終的な話としては、地方交付税でどこまでできるかもあるが、その前の時点で、財政調整を仕組むべきか、仕組まないべきか、あるいはどの程度仕組むかは、大きな論点になると思う。

あくまでも個人的な話だが、分割基準や清算基準という部分を恣意的にいじって配分するのは、ちょっとどうかなという気はしている。交付税をしっかりと運営することが先ではないか。それがもしできないのであれば、暫定的な措置というものがあるのかもしれない。やはり交付税に問題があるのであれば、そちらを正すことをまずは深めていかなければならないだろう。

地方財政における安定的で税源の偏在度の少なさは、地方財政全体を見据えて議論すべきである。市町村レベルでも、やはりある程度はそうしたことを基軸に据えつつ考え、市町村の租税体系をどうするのか、あるいは一般財源の割合なども考える必要があると思っている。

その点で今般の「地方法人税」の話は、市町村は突然矢が放たれた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どう確保するか、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する。

【参考資料】全国知事会地方税財政制度研究会（2013）の提言

① 概要

		都道府県	市町村	地方合計	国
1	地方法人特別税と地方法人特別譲与税の廃止	15,427		15,427	0
	特別税の廃止(法人事業税へ) 特別譲与税の廃止	-15,427		-15,427	0
2	税源交換	-5,531	-9,896	-15,427	15,427
	法人住民税(法人税割)の国税化(交付税原資の増加) 消費税(交付税原資分)の一部地方消費税化(交付税原資の減少)	9,896		9,896	-9,896
3	法人住民税(法人税割)の国税化による市町村減収を地方消費税(交付金)で補完	-9,896	9,896	0	0
4	地方交付税の交付	5,531		5,531	-5,531
合計		0	0	0	0

(注1) 地方法人特別税および地方特別譲与税の金額は、2011年度(平成23年度)の実績値を利用している。
(資料) 全国知事会地方税財政制度研究会(2013)より作成。

(※次のページへ続く)

② 地方財政への影響

1) 道府県への影響

都道府県	法人事業税の復元に伴う増減			法人税割の減		合計 A+B	地方交付 税原資
	特別税の廃止	譲与税の廃止	A	B	シェア(%)		
合計	15,427	▲ 15,427	0	▲ 5,531	100.00	▲ 5,531	5,531
北海道	431	▲ 643	▲ 212	▲ 134	2.41	▲ 346	
青森県	90	▲ 158	▲ 68	▲ 25	0.45	▲ 93	
岩手県	88	▲ 155	▲ 67	▲ 27	0.49	▲ 94	
宮城県	234	▲ 279	▲ 44	▲ 77	1.39	▲ 121	
秋田県	67	▲ 127	▲ 60	▲ 20	0.36	▲ 80	
山形県	82	▲ 139	▲ 57	▲ 26	0.46	▲ 83	
福島県	201	▲ 239	▲ 38	▲ 47	0.86	▲ 85	
茨城県	338	▲ 346	▲ 8	▲ 109	1.97	▲ 117	
栃木県	225	▲ 240	▲ 15	▲ 68	1.23	▲ 84	
群馬県	219	▲ 242	▲ 23	▲ 72	1.29	▲ 95	
埼玉県	574	▲ 770	▲ 196	▲ 209	3.77	▲ 405	
千葉県	541	▲ 651	▲ 110	▲ 175	3.17	▲ 285	
東京都(注3)	3,502	▲ 1,991	1,510	▲ 1,533	27.71	▲ 22	
神奈川県	905	▲ 991	▲ 86	▲ 335	6.06	▲ 421	
新潟県	261	▲ 287	▲ 26	▲ 68	1.23	▲ 94	
富山県	132	▲ 137	▲ 5	▲ 45	0.82	▲ 50	
石川県	143	▲ 145	▲ 3	▲ 44	0.79	▲ 46	
福井県	131	▲ 100	31	▲ 36	0.65	▲ 6	
山梨県	137	▲ 103	34	▲ 42	0.77	▲ 9	
長野県	197	▲ 260	▲ 63	▲ 60	1.09	▲ 123	
岐阜県	224	▲ 247	▲ 23	▲ 73	1.31	▲ 96	
静岡県	492	▲ 463	29	▲ 150	2.71	▲ 121	
愛知県	1,055	▲ 933	121	▲ 370	6.68	▲ 248	
三重県	223	▲ 221	2	▲ 68	1.22	▲ 66	
滋賀県	204	▲ 166	38	▲ 66	1.19	▲ 28	
京都府	310	▲ 314	▲ 4	▲ 104	1.88	▲ 108	
大阪府	1,296	▲ 1,130	166	▲ 500	9.05	▲ 334	
兵庫県	557	▲ 635	▲ 78	▲ 191	3.45	▲ 268	
奈良県	75	▲ 145	▲ 71	▲ 25	0.46	▲ 96	
和歌山県	82	▲ 114	▲ 32	▲ 29	0.53	▲ 61	
鳥取県	46	▲ 69	▲ 23	▲ 13	0.23	▲ 35	
島根県	65	▲ 86	▲ 20	▲ 15	0.28	▲ 36	
岡山県	209	▲ 228	▲ 18	▲ 68	1.24	▲ 87	
広島県	344	▲ 348	▲ 5	▲ 109	1.98	▲ 114	
山口県	158	▲ 170	▲ 13	▲ 47	0.85	▲ 59	
徳島県	105	▲ 91	14	▲ 27	0.49	▲ 13	
香川県	125	▲ 121	5	▲ 45	0.82	▲ 41	
愛媛県	158	▲ 167	▲ 9	▲ 52	0.94	▲ 61	
高知県	46	▲ 87	▲ 40	▲ 17	0.30	▲ 57	
福岡県	425	▲ 600	▲ 175	▲ 181	3.26	▲ 356	
佐賀県	86	▲ 100	▲ 14	▲ 24	0.44	▲ 38	
長崎県	109	▲ 163	▲ 54	▲ 35	0.64	▲ 89	
熊本県	136	▲ 206	▲ 70	▲ 46	0.83	▲ 116	
大分県	100	▲ 140	▲ 40	▲ 31	0.56	▲ 71	
宮崎県	88	▲ 130	▲ 42	▲ 24	0.44	▲ 66	
鹿児島県	113	▲ 196	▲ 83	▲ 38	0.68	▲ 120	
沖縄県	99	▲ 155	▲ 56	▲ 31	0.57	▲ 87	

(注1) 法人道府県民税(法人割)の金額は超過課税を除いた額。
(注2) 法人道府県民税(法人税割)の減(合計▲5,531億円)と同額だけ各団体への地方交付税交付額が増加(=交付税原資が増加)する。
(注3) 特別区における法人税割(3,660億円)は都の収入であるが、便宜上都の収入から除いている。
都の収入にカウントした場合、都の合計(A+B)は +1,510-1,533-3,660=▲3,683億円。
(資料) 全国知事会地方税財政制度研究会(2013)表4より作成。

2) 市町村への影響

都道府県	法人税割の減		地方消費税(交付金)の増		合計 A+B
	A	シェア(%)	B	シェア(%)	
合計	▲ 9,896	100.00	9,896	100.0	0
北海道	▲ 239	2.42	441	4.5	202
青森県	▲ 44	0.44	104	1.1	60
岩手県	▲ 48	0.49	97	1.0	49
宮城県	▲ 135	1.37	181	1.8	46
秋田県	▲ 35	0.35	81	0.8	46
山形県	▲ 45	0.46	85	0.9	39
福島県	▲ 80	0.81	148	1.5	67
茨城県	▲ 190	1.92	215	2.2	25
栃木県	▲ 119	1.20	156	1.6	37
群馬県	▲ 123	1.25	151	1.5	28
埼玉県	▲ 369	3.73	462	4.7	93
千葉県	▲ 318	3.21	423	4.3	105
東京都 ※	▲ 2,812	28.42	1,372	13.9	▲ 1,440
神奈川県	▲ 579	5.85	636	6.4	57
新潟県	▲ 121	1.22	181	1.8	60
富山県	▲ 80	0.81	82	0.8	1
石川県	▲ 79	0.79	91	0.9	13
福井県	▲ 64	0.65	62	0.6	▲ 2
山梨県	▲ 75	0.75	67	0.7	▲ 8
長野県	▲ 109	1.10	172	1.7	64
岐阜県	▲ 129	1.30	153	1.5	25
静岡県	▲ 267	2.69	303	3.1	37
愛知県	▲ 639	6.45	610	6.2	▲ 29
三重県	▲ 119	1.20	137	1.4	18
滋賀県	▲ 118	1.19	92	0.9	▲ 26
京都府	▲ 193	1.95	209	2.1	17
大阪府	▲ 900	9.10	727	7.3	▲ 173
兵庫県	▲ 339	3.43	396	4.0	57
奈良県	▲ 45	0.45	85	0.9	40
和歌山県	▲ 52	0.52	67	0.7	15
鳥取県	▲ 23	0.23	44	0.4	22
島根県	▲ 27	0.28	51	0.5	24
岡山県	▲ 121	1.23	141	1.4	19
広島県	▲ 195	1.97	219	2.2	24
山口県	▲ 83	0.84	101	1.0	18
徳島県	▲ 47	0.48	56	0.6	9
香川県	▲ 80	0.81	79	0.8	▲ 1
愛媛県	▲ 92	0.93	99	1.0	7
高知県	▲ 30	0.30	56	0.6	26
福岡県	▲ 323	3.27	390	3.9	66
佐賀県	▲ 44	0.44	60	0.6	17
長崎県	▲ 62	0.62	102	1.0	40
熊本県	▲ 81	0.82	135	1.4	54
大分県	▲ 56	0.56	91	0.9	35
宮崎県	▲ 44	0.44	83	0.8	39
鹿児島県	▲ 69	0.69	118	1.2	50
沖縄県	▲ 55	0.56	84	0.9	29

(注1) 法人市町村民税(法人税割)の金額は超過課税を除いた額。
(注2) 法人市町村民税(法人税割)の金額(全国計)は、地方法人特別税(1,527億円)－県分(5,531億円)として算定。
(注3) 法人市町村民税(法人税割)の金額(各都道府県)は、超過課税を除いた道府県民税(法人税割)のシェアで按分。
(注4) 地方消費税(交付金)は、市町村民税法人税割(超過課税を除く)と同額を各都道府県内市町村の歳入決算シェアで按分。
(注5) 特別区における市町村民税法人税割は都の収入であるが、便宜上特別区の収入として計上している。
(資料) 全国知事会地方税財政制度研究会(2013)表5より作成。

【表4-2-2】市町村内訳：平成23年度(2011年度)実績

(単位：億円)

市町村名	法人税割の減		地方消費税(交付金)の増		合計 A+B
	A	シェア(%)	B	シェア(%)	
全国計	▲ 9,896	100.00	9,896	100.00	0
大都市分(小計)	▲ 5,231	52.86	3,175	32.08	▲ 2,056
東京都特別区	▲ 2,612	26.39	1,034	10.45	▲ 1,578
札幌市	▲ 123	1.24	155	1.56	32
仙台市	▲ 101	1.02	86	0.87	▲ 14
さいたま市	▲ 109	1.10	83	0.84	▲ 26
千葉市	▲ 87	0.88	72	0.72	▲ 15
横浜市	▲ 285	2.88	262	2.65	▲ 23
川崎市	▲ 104	1.05	96	0.97	▲ 8
相模原市	▲ 28	0.29	49	0.49	20
新潟市	▲ 52	0.52	62	0.63	10
静岡市	▲ 61	0.62	59	0.60	▲ 2
浜松市	▲ 54	0.55	64	0.65	10
名古屋市	▲ 298	3.01	210	2.12	▲ 88
京都市	▲ 144	1.46	125	1.26	▲ 20
大阪市	▲ 604	6.11	291	2.94	▲ 313
堺市	▲ 49	0.49	59	0.60	10
神戸市	▲ 133	1.34	118	1.19	▲ 15
岡山市	▲ 53	0.53	53	0.54	0
広島市	▲ 102	1.03	92	0.93	▲ 10
北九州市	▲ 58	0.58	77	0.78	20
福岡市	▲ 175	1.76	128	1.29	▲ 46
その他の都市分	▲ 4,194	42.38	5,898	59.60	1,704
町村分	▲ 470	4.75	823	8.31	352

(注1) 法人市町村民税(法人税割)の金額は超過課税を除いた額。

(注2) 法人市町村民税(法人税割)の金額(全国計)は、地方法人特別税(1,527億円)一県分(5,531億円)として算定。

(注3) 法人市町村民税(法人税割)の金額(各都道府県)は、超過課税を除いた道府県民税(法人税割)のシェアで按分。

(注4) 地方消費税(交付金)は、市町村民税法人税割(超過課税を除く)と同額を各都道府県内市町村の歳入決算シェアで按分。

(注5) 特別区における市町村民税法人税割は都の収入であるが、便宜上特別区の収入として計上している。

(資料) 全国知事会地方税財政制度研究会(2013)表5より作成。

質疑応答 (神野講師、関口講師)

○質問 法人住民税で均等割の部分は今までどうなっていたのか。

○回答(関口氏) 市町村は従業者数も加味しているが、資本金等の額を基準にやっている。

○質問 分割基準の問題の論点と位置付けをお伺いしたい。

○回答(関口氏) 分割基準の話は、法人住民税の法人税割や法人事業税の所得割や付加価値割といった課税ベースの分割という観点で申し上げた。法人住民税の均等割とあえて申し上げたのは、市町村の税収で法人住民税の法人税割は今般動きがあったのに対して、均等割をどう位置付けるかは議論の余地があるという意味である。

いろいろと議論があり得ると思うが、例えば資本金をどう取り扱うのか。これは法人事業税の資本割ともリンクすると考えられるが、様々な改正の中で資本金の基準は緩やかになってきた。そうすると現行の資本金の基準で考えるのがいいのかどうか。様々な議論の

余地はあるという気がして均等割の議論も挙げてみた。

分割基準の話は、そこを操作することもやり方としてはあるとは思いますが、本当は交付税でうまくできるとより良いと考えている。

○回答（神野氏） 実は、政府税調で法人住民税の均等割を上げろという議論は非常に強かった。問題点は、均等割は事業所があれば全てにかかる点にある。したがって、例えば、たくさんの支店を持つ日本郵政などはこれを上げてしまうと、ものすごく負担がかかってしまう。各市町村に支店などがあれば均等割の引き上げを行うと、全ての負担が上がってしまう。

○質問 何分の1かずつでも上がるのだろうか。

○回答（神野氏） 所得割とは違って、分割されるわけではないためである。

○質問 その点は分割基準とは違う点であろうか。

○回答（神野氏） その通りである。

○質問 地方交付税の改善については、留保財源率の議論も必要となるだろう。しかし、直感的には格差を是正する観点から考えると、留保財源率をおそらく下げて、つまり手元におく分を減らす。例えば、現行75%のところを90%にしようという話だと思うが、そういう発想なのか。

もう1つ、地方税の中でいじるとしたら標準税率の引き上げも考えられるが、その点についてはどうか。先ほど神野先生から国税を上げれば良いという話があった。もう一方で地方税の標準税率を国が上げてみせることもあり得ると思うがいかがか。

○回答（関口氏） 1つ目の留保財源率の話だが、これは引き下げることもあると思う。これは過去に逆に引き上げたときの議論も振り返って、いろいろと考える必要がある。

標準税率に関しても、標準税率自体を上げて全体として上げるということも1つの選択肢としてはあるのかもしれない。標準税率がないと逆に困る面もあり、その意味では全体として引き上げていくことも1つの考え方としてあると思う。

○質問 神野先生と関口先生、お二人にお聞きしたい。現在、法人実効税率の見直しが検討されている。一時、景気の上ぶれで代替財源の飲み込みという話もあったが、最近はどうもそうでもなさそうだ。関口先生の話からも、何か他のもので代替財源を確保するという期待をしているが、実際のところはどういう見通しなのか。もし（景気の）上ぶれで対応すると、法人税関係の6割が地方の財源であるため、交付税などへの影響がある。結局、また臨時財政対策債の発行で、地方としては対応するのではないかと心配している。

○回答（神野氏） （景気の）上ぶれ論（※注：減税政策の実施時にそれに必要な財源を

特に確保せず、将来の不確定な景気回復時の税収増をその財源としてあてにするような考え方は非常に強く、高度成長期以来の幻想がある。財界、とりわけ経済財政諮問会議では上ぶれ論は非常に強い。今のところ政府の税制調査会や、私の理解が正しければ、自民党の税制調査会等々は上ぶれ論を取っていない。結局は「必ずしも単年度の税収中立である必要はない」と書いているため、この読み方は非常に微妙になる。

○質問 法人税をもし減税すれば、その財源は制度的には一応見合いはするけれども、今年度減収したままかもしれないというニュアンスにとれた。そういう解釈でいいのか。

○回答（神野氏） さきほど述べたように今回は、政府税調は「上ぶれ論」の立場はとっていない。この点は確認している。つまり、かつてのような「上げ潮的減税」のような論理は今回はないと考えている。

○質問 そういうところに税収が入っているところはない。

○回答（神野氏） 想定として税収が中立になるように制度設計をしたが、その移行期にちょっと税収が減ることは認めてくれというふうに私は理解している。

○質問 上ぶれ論を否定しているのは分かったが、瞬間的に減収になる可能性はあるか。

○回答（神野氏） それは制度的な移行、改革などがあるからと私は理解しているが、ただ、こういう文章はいかようにも読める。

しかし、これは政府税調の中での議論だ。政策決定の場ではなく、経済財政諮問会議での議論、最終的には政府の決定等々に注目していく必要があるだろう。「自治体としては実質減税をするような余地はないのだ」と言わないと、今後の成り行き次第でどうなるか分からない。1つの減税が何重にも響いてくる。

シャープ勧告が減税をしてはならないと述べているのに減税をやり続けると、付加税が効いてきて、さらには交付税財源まで減るということに、自治体は気をつけなければならない。

○質問 個人住民税などの標準税率の引き上げについては、どう考えておられるか。

○回答（神野氏） 標準税率の引き上げは、中央政府の意思決定の問題である。それと同時に重要なのは、地方政府の意思決定でもあるため、そのことは即、国税と地方税の税源配分が変化することを意味する。

○質問 そうだとするならば、国税のあり方なども変わるのだろうか。

○回答（神野氏） もちろんそうだ。例えば、国税（所得税）は変えずに住民税（個人住民税）だけ税率を引き上げるのはあり得ない話ではないが、税源配分は変わる。税源配分

の変化に関わるため、一方を上げなくても他方を上げればそれは変わってくる。そうすると税源配分の議論が伴うだろう。日本の場合には「パレート最適」の前提は通用しない。つまり、ポリティカルな意味でわが国では「自分の地位を変えずに、他者の地位を変えることには容易には同意しない」のである。

○回答（関口氏） 1つだけ指摘しておきたい。今回の話とも関連するが、一見法人税改革として議論がされているが、国税である法人税の減税が「法人住民税の法人税割」にも影響を与えるというのは重要な視点である。国税の法人税という法人住民税の課税ベースがどうなるかによって、つまり法人税額に対して付加的に法人住民税もかけているため、国税が減ってしまえば、何もしなければ自動的に法人住民税もまた減税になるということである。

それを突き詰めれば、実効税率を下げただけで、何もしなければ自動的に国税に連動して「法人住民税の法人税割」も減る。話自体は一見、国税の法人税の話だけの話に見える。また、今回私がお話した中身はどちらかと言うと法人事業税の話であったため、法人住民税に注目がいかない可能性がある。しかし、国税の法人税の減税は「法人住民税の法人税割」にもインパクトを与える改正になるため、この点については非常に意識しておくべきであろう。

