地方法人課税改革と都市財源

京都大学大学院経済学研究科教授
諸　富　　徹

本稿は、都市自治体に関わって大きな改革に踏み込んだ本年度税制改正の意義を論じる。とりわけ、地方法人課税改革では法人事業税を応益的な地方独自財源、法人住民税を自治体間での共有財源として再分配原資とした点を、積極的に評価する。

1　本年度税制改正の意義

平成26年度与党税制改正大綱は、都市自治体に影響を及ぼすいくつかの重要な決定を行ったが、消費税率を5%から8%へ引き上げる正式決定直後の税制改正だったこともあって、長年の懸案事項が次々と俎上に上った。結果、従来の税制の延長線上での微調整ではなく、「租税構造の改革」に関わる決定が次々と行われた点で画期的な税制改正だったといえよう。とりわけ重要なのは、次の2点である。

①車体課税改革

（ⅰ）消費税率8%への引き上げ時

自動車取得税は税率を引き下げ（登録車[1] 3%⇒2%、軽自動車3%⇒2%）、それに伴う税収減は、軽自動車税の引き上げによって補う。

（ⅱ）消費税率10%への引き上げ時

自動車取得税を廃止。代替財源は、取得時点における自動車税への環境性能（「燃費基準」）課税の導入で調達。

②地方法人課税改革

（ⅰ）消費税率8%への引き上げ時

現行の「地方法人特別税・譲与税」を縮小し、それを都道府県税である「法人事業税」として復元する。他方、消費税率引上げに伴う税収の自治体間格差拡大に対処するため、

[1] 軽自動車の規格を超える大きさの自動車を指す。

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

市町村民税でもある「法人住民税」の一部を地方交付税原資化する。

（ⅱ）消費税率 10%への引き上げ時

現行の「地方法人特別税・譲与税」を廃止。法人住民税の地方交付税原資化を更に進めることによって、税収の自治体間格差拡大に対処する。

このうち①の車体課税改革をめぐる議論は、前回の消費税率引き上げ時（1997 年，税率 3%⇒5%）に、それが原因で自動車販売台数が激減してしまったと主張する自動車業界が、「自動車重量税」と「自動車取得税」の廃止を働きかけたのがきっかけとなって始まった。業界は、消費税率引上げを原因として国内新車販売台数が約 100 万台も減ったことから、上記 2 つの車体課税を維持したまま消費税を引き上げれば、さらに約 100 万台減少すると主張した[2]。その真偽のほどはともかくとして、今回の税制改正では、彼らの要望の一部が認められ、自動車取得税が消費税率 10%への引き上げ時に廃止されることになった。その代わり代替財源を、軽自動車課税の強化と自動車税への環境性能課税の導入という形で用意することで決着した。もともと取得税が創設された 1968 年に、本税は道路建設・維持管理のための目的財源として導入された。ところが、2009 年に一般財源化されたために当初の課税根拠が失われ、その課税根拠が改めて問われていた状況だった。その意味では、今回の改革論議は車体課税の根拠、そしてそのあり方を再考するよい機会になったといえよう。

決着した改革案は、自動車の取得段階課税である「取得税」を廃止するが、保有段階課税である「軽自動車税」、「自動車税」、「自動車重量税」を、環境に良い方向で課税強化することで税収中立的な改革をめざす。車体課税は戦後ずっと、道路の建設・維持と第一義的に結びついてきた。しかしこれを契機に、課税目的を環境の維持・保全と車体課税目的をより一層強く結びつける方向に舵を大きく切っていくことが決定づけられた。改革は今回だけでは完結せず、その最終的な姿は消費税率 10%への引上げ時を待たなければならない。だがその基本的な方向性は、今回でほぼ出されたといってよい。最終形に至るまでの今回の車体課税改革は、その原型がつくられた戦後すぐの時期、そして道路目的財源が創設された 1970 年前後の時期に次いで、大きな改革期として銘記されることになるのは間違いない。紙幅の関係上、車体課税改革に関する詳細な論述は他誌への寄稿論文に譲ることとし[3]、本稿では②の問題に絞って以下、論じていくことにしたい。

---

[2] ただし、これは経済学的に論証された主張ではない。むしろアジア通貨危機の勃発、国内金融危機の再燃（「北海道拓殖銀行の破綻」、「山一證券の自主廃業」、「三洋証券の倒産」など）によって信用不安がもたらされ、それによって起きた景気悪化が、自動車販売減の原因としてより効いたとの意見もある。

[3] 『地方税』平成26年3月号掲載予定。

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

2　地方法人課税改革の背景要因

(1) 地方法人税収格差の拡大

①の車体課税改革に勝るとも劣らない大きな改革をしようとしているのが、②の地方法人課税改革である。地方法人課税には、大きく分けて都道府県税の「法人事業税」[4]と都道府県および市町村税である「法人住民税（「均等割」と「法人税割」）[5]」がある。今回の与党税制改正大綱で決定された内容は、長期的にこの両地方法人課税を地方税として維持し続けることを方向づけた上で、「法人事業税」については更なる外形標準課税化を進め、「応益課税としての地方法人課税」という性格を純化させる方向性を明快に打ち出した。他方、もう一つの地方法人課税である「法人住民税」については、「地方交付税原資化」していく方向性をこれまた鮮明にした。その代わり、税収が安定し、偏在の少ない主要な自治体税源として地方消費税を位置づけることにしたのである。これはまさに「税源交換論」[6]が目指していた方向性と軌を一にする。平成26年度与党税制改正大綱は、こうした方向を睨んでその中間段階までを、消費税8%引上げ時に実施することを決めたのであって、①の場合と同様に改革の最終形がどうなるかはやはり、消費税率10%への引き上げ時を待たねばならない。この改革は、法人住民税と地方消費税が関係する点で、都市自治体の税源の将来にも、直接的に関係する重要問題だといえよう。

ところで改革の中身に入る前に、なぜ、このような地方法人課税改革が提起されるに至ったのか、その背景要因をみておく必要がある。第1の背景要因は、小泉政権下で2003年から2006年までの4年間をかけて実行に移された「三位一体改革」である[7]。この改革は、長年の懸案だった地方への税源移譲を成し遂げた点で画期的である。ところが、この改革の結果として税源の豊かな「交付税不交付団体」は、超過財源が増加してメリットを享受

---

[4] もともとこの税は、法人税や法人住民税と同じ「法人利潤」に対してかけられていたが、2004年度に、課税ベースの「外形標準化」が行われた。つまり、資本金1億円超の普通法人には従来からの「所得（＝利潤）割」に加えて、「資本割」と「付加価値割」という新しい課税ベースが設けられ、それに対して適用税率をかけ合わせて納税額を算出することになった。もっとも資本金1億円以下の企業や特殊法人と公益法人には、外形標準は適用されない。

[5] 「法人税割」とは、国税である法人税の収入を課税ベースに設定し、それに税率をかけて法人住民税「法人税割」の納税額を算出していることを指す。実際の納税は、国税の法人税額が確定してからになるので1年遅れになるが、事実上、法人利潤に課税しているのと同じである。

[6] 自治体に配分される地方交付税の原資は現在、所得税・酒税の32%、法人税の34%、消費税の29.5%、たばこ税の25%からなっている。これらの諸税が「地方交付税の原資」と呼ばれる。「税源交換論」はこのうち、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、地方税収とすることをめざす。「税源交換論」は当初、地方が法人税収を自発的に交付税原資として供出する代わりに、現在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「税源交換」を行うことで、地方税制をより遍在性の少ないものにすることをめざしていた。だが、現実にはこのような改革は難しく、今回は消費税率引き上げに伴って地方消費税収が増える絶好のタイミングに合わせ、それを地方税収として確保する一方で、法人住民税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てしまったといえる。

[7] 地方税、国庫支出金、そして地方交付税の三者を一体的に改革するとの意から、「三位一体改革」の名称が用いられた。その骨格は、国から地方に支出される国庫支出金約4兆円分を廃止・縮減する代わりに、国から地方に約3兆円の税源を移譲し、地方交付税を改革する、というものであった。しかし、①総額で4兆円を超える国庫支出金の廃止・縮減を行ったにもかかわらず、3兆円の税源移譲しか行われず、地方歳入総額の削減となったこと、②国庫支出金改革も、その廃止ではなく補助率の引き下げに終始したため、地方側の自由度が高まらなかったこと、③地方側がもっとも望んでいた公共事業関連の国庫支出金の廃止・縮減がほとんど実現できなかったこと、などの理由により、地方自治体側の評価は概して高くない。

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

できたが、他方で税源に乏しい交付税交付団体は、税源移譲と引き換えに国庫支出金を削減されたことでかえって歳入総額は減少した。この改革が、彼らの潜在的不満を高めたことは想像に難くない。

第2の要因として、リーマン・ショックに至るまでの小泉政権期には景気が拡大しており、そのために、法人立地の多い自治体とそうでない自治体との間で、税収格差が拡大していたという事情もある。もともと、歳出面で生活に密着した支出が求められる地方税源には、「安定性」と「普遍性（税収が地域的に「偏在」しないこと）」の２条件を満たしていることが求められる。しかし、法人課税は一般に、景気変動に対して税収が大きく変動し、その税収の帰着は法人活動が集積している地域に集中することもよく知られている。つまり、この税は元々、地方課税原則を満たしていないのである。このことの問題が2000年代に顕在化し、地方法人課税改革論へとつながっていったのである。

(2)「分割基準」の変更による調整とその限界

もちろん、政府も手をこまねいていたわけではない。政府は、「分割基準の変更」[8]という方法で、地方法人課税の税収を、できるかぎり農山村部を多く抱える都道府県に配分するための工夫を重ねていたからである[9]。

表１が示しているのは、(1) 戦後高度経済成長の過程で時間の経過とともに、産業構造や法人立地の動態が、農山村部をより多く抱える都道府県にとって税収上不利に働く方向での変化が起きたこと、(2) それは、本社機能の大都市集中、とりわけ東京への集中を伴っていたこと、(3) 以上２つの要因に対処するため「分割基準の変更」が行われたが、産業構造が更に製造業中心からサービス産業中心に移行したことで、製造業を念頭に置いて行われていた「変更」そのものが効力を失う事態に至ってしまったこと、以上である。

こうした変化は、製造業において典型的にみられたので、上記表についても製造業の欄についてのみ説明することにしよう。まず、最初の変化は1962年度（昭和37年度）に生じた。ここに、「資本金１億円以上法人の本社管理部門の従業者数については１／２」と記載されている。これは、技術革新に基づく機械化・自動化の傾向が著しいために、工場などの現業部門の従業員数が急激に減少し、税収が本社等管理部門をもつ府県に集中する傾向が出てきたためであった（地方財政審議会「地方法人課税のあり方等に関する検討会」

[8] 「分割基準」とは、複数の都道府県にまたがって事務所または事業所を保有する法人について、法人事業税と法人住民税法人税割の計算上、課税標準額を各自治体間で分割するための基準を意味する。

[9] もちろん、このことへの批判もありうる。本来、複数都道府県にまたがって立地する法人からの法人税収については、「法令上の配分ルール」を設定したうえで、適切な額の税収が関連する都道府県に配分するようにすべきである。この配分ルールは、応益課税としての地方法人課税のあり方に沿ったものであることが望ましい。もちろん、社会経済構造の変化に合わせてこのルールが合理的に見直されることは当然であろう。しかし、特定の政策目的（ここでは「工場は立地するが、中枢管理機能が弱い地域の自治体へ多めに税収を配分する」という目的）を実現するために、「分割基準の変更」を通じて国がこのルールを何度も変更することは、「恣意的だ」とのそしりを免れない。こうなってしまうと、この税の性格が「独立税」から、「譲与税」的色彩を帯びたものに変化してしまう。

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

第２回検討会「資料５」。以下、同様）。そのため、大企業の本社管理部門の従業員数をわざわざ、実数の１／２に圧縮する措置を取り、その分、工場等が多く立地する地方自治体に税収が配分されるよう工夫したのである。1970 年度（昭和 45 年度）には、この措置を製造業以外の全業種にまで拡大している。

表１　法人事業税における分割基準の変遷

<table>
<tr><th></th><th>S26年度
(1951年度)</th><th>S29年度
(1954年度)</th><th>S37年度
(1962年度)</th><th>S42年度
(1967年度)</th><th>S45年度
(1970年度)</th><th>S47年度
(1972年度)</th><th>S57年度
(1982年度)</th><th>H元年度
(1989年度)</th><th>H17年度
(2005年度)</th></tr>
<tr><td>非製造業</td><td rowspan="4">従業者の数</td><td></td><td></td><td rowspan="3">各月の延従業者の数を期末現在の従業者の数とした</td><td rowspan="3">資本金が1億円以上の法人の本社管理部門の従業者数については1/2</td><td></td><td></td><td></td><td rowspan="2">1/2を事務所の数
1/2を従業者の数
※本社管理部門の従業者数1/2措置は廃止</td></tr>
<tr><td>銀行業
保険業
証券業</td><td>1/2を事務所の数
他の1/2を従業者の数</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td>証券業が追加された</td></tr>
<tr><td>製造業</td><td></td><td>資本金1億円以上の法人の本社管理部門の従業者数については1/2</td><td></td><td></td><td>資本金1億円以上の法人の工場の従業者数については1.5倍</td><td>本社管理部門の従業者数1/2措置は廃止</td></tr>
<tr><td>鉄道業
軌道業</td><td rowspan="3">1/2を固定資産の価額
他の1/2を従業者の数</td><td>軌道の延長キロメートル数</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>ガス供給業
倉庫業</td><td rowspan="2">固定資産の価額</td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td><td></td></tr>
<tr><td>電気供給業</td><td></td><td></td><td></td><td>1/2を発電所の固定資産の価額
他の1/2を固定資産の価額</td><td>3/4を発電所の固定資産の価額
他の1/4を固定資産の価額</td><td></td><td></td></tr>
</table>

［出所］総務省地財審「地方法人課税のあり方等に関する検討会」第２回検討会「資料５」.

第２の変化は、1989 年度（平成元年度）である。ここでは、「資本金１億円以上の法人の工場の従業者数については 1.5 倍」と記載されている。これは、工場で「自動組み立て装置」、「NC 工作機械」、「産業用ロボット」等の導入が進み、工場の従業者数が大幅に減少したのに対し、本支店の従業者数は大幅に増加したことから実施された措置である。これは、工場の従業員数を実数よりも多く積み増すことで、中枢管理機能が乏しくても工場等が多く立地する自治体にできる限り多くの税収を配分しようとしたためである。時代背景としては、1985 年の「プラザ合意」に基づく為替協調介入で急速な円高が進んだのに対抗し、日本企業が機械化で必死に競争力を高めようとしていた時期に相当する。他方で「経済のグローバル化」、「金融自由化」、「サービス化」が進展し、産業中枢管理機能の重要性は飛躍的に高まりつつあった。これを支える本支店の従業員数が増加するのは、当然だったといえよう。

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

第３の変化は、2005 年度（平成 17 年度）であり、これは産業構造のサービス化を反映している。上記表には、「本社管理部門の従業者数１／２措置は廃止」とある。背景には、IT 化、アウトソーシング化、ネットワーク化を進める経営形態への移行があり、必ずしも自社従業員者数が事業規模を表す指標ではなくなってきたという事情がある。このことから、従業者数１／２圧縮措置が意義･効果を失い、廃止されたのである。非製造業では「事業所」に代えて「事務所」が新たに指標に採用されている。これは、宅配業やコンビニ業などのサービス産業においては、集荷事務所や店舗など事務所の展開が、事業規模を示す指標としてより有効と考えられるようになったためであり、拡大するサービス産業の活動をより的確に捉えるためである。

しかし、従業者数１／２圧縮措置が結局、廃止のやむなきに至ったように、地方法人課税の分割基準を調整することで経済・産業構造の大きな変動に対処するには限界がある。しかもこれは、独立税としての地方税という観点からみれば、あまり筋の良くない手法である。「分割基準の変更」という技術的手法でこれまで何とかやってきたが、いよいよ、その限界が露呈してしまったのが、法人課税改革の第３要因である。

(3)「地方法人特別税・譲与税」の創設

以上の経過から分かるように、地方法人住民税や法人事業税の背後にある経済産業構造は、それらが創設された戦後直後時点[10]では想像できなかったほど激変し、東京一極集中と産業構造変化の進展は、「分割基準の変更」という技術的対応の限界を突破してしまった。結果として、税収の地域間格差もまた巨大なものになったのである。一部で地方法人課税の国への「返上論」が唱えられたりするが、地方全体として法人課税を保持し続けるのであれば、今後それをどのように活用していくのか、再考すべき時期が来ていることは確かである。独立税としての形態を保持し続けることができればそれが理想だが、それでは巨大化した税収格差を縮小し、税源に乏しい自治体であっても財政ニーズを満たせる税制として活用していくのは難しいという判断になるのであれば、問題解決を地方法人課税の枠内に留めるのではなく、地方税制全体を俯瞰した視点で行うことが必要である。前述の「税源交換論」は、その有力な考え方の一つである。これは現行税制の枠内での技術的対応によってではなく、複数税目にまたがる課税ベースの入れ替えによって地方税制全体の矛盾を解決しようというアイディアである（詳細は「注６」を参照）。

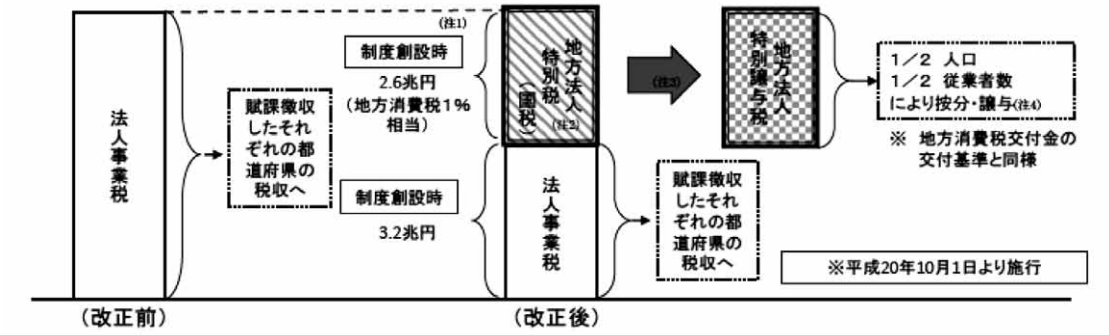
現行の「地方法人特別税・譲与税」は、2008 年度（平成 20 年度）にこの「税源交換論」を念頭に置きながら、消費税率引き上げまでの暫定措置として導入された。これは図１に

[10] 「法人市町村民税」の創設は1951年（昭和26年）、「法人道府県民税」の創設は1954年（昭和29年）である。「法人事業税」は、シャウプ勧告に基づいて昭和25年に創設されたが、付加価値税として施行することができないまま、1954年（昭和29年）に利潤を課税ベースとして再出発し、恒久化された。

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

示されているように、法人事業税のうち地方消費税1%相当に当たる部分を国税の「地方法人特別税」に衣替えし、その税収を「地方法人特別譲与税」として、地方消費税交付金の交付基準と同じ基準（1／2は人口、1／2は従業者数基準により按分・譲与）により、各都道府県に配分することにしたのである。これは実際に「税源交換」を行うわけではないが、税源交換的な効果を狙って制度設計されていることは間違いない。

図１　地方法人特別税・譲与税について



［出所］総務省地財審「地方法人課税のあり方等に関する検討会」第１回検討会「資料４」.

ただ、なぜ法人事業税を取り上げて国税化し、再分配の原資としなければならなかったのか、丁寧な議論が行われ、その課税根拠をめぐる議論がしっかり行われた形跡はない。そのため、この税に関する法令や各種文書ではつねに、本税は消費税増税を含めた「抜本的な税制改革において遍在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの（暫定的な）措置」と明記されてきた。十分な検討を経ることなく、急ぎ制度設計されたことが、ここから伺われる。特に独立税たる地方税が突然国税化され、再配分原資に回された点には、筆者自身も大きな違和感を持っている。東京都税制調査会も指摘するように、本税は「税収格差という一面だけを捉え、大都市の財政需要を無視した措置であるとともに、受益に対する負担という地方税の原則に反するもの」であり、「地方の基幹税の一つである法人事業税の一部国税化は、地方分権改革の流れに逆行している」といえよう。こうした経緯からすれば、東京都税調が求めているように、本税は抜本税制改革時に遍在性の少ない税体系の構築と引き換えに廃止し、法人事業税に復元することが望ましい。

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

3　全国知事会「地方税財政制度研究会」報告書

さて、消費税率の8%への引き上げが正式決定したことで、それを待って行われるはずだった「遍在性の小さい地方税体系の構築」をめぐる議論が、2013年度（平成25年度）に入ると本格化した。その中で大変興味深い提案を出したのが、全国知事会「地方税財政制度研究会」報告書、そして最終的な制度設計のあり方に大きな影響を及ぼしたのが総務省地方財政審議会「地方法人課税のあり方等に関する検討会」報告書である。本節では以下、全国知事会報告書の内容をみていくことにしたい。

報告書はまず、地方自治体間での税収格差が大きいのであれば、富裕団体が余剰財源を拠出して貧困団体に補助する「水平的財政調整」を実施すればよいではないかとの議論に反論を加えている。つまり日本の法令上、そもそも富裕団体に貧困団体の財源を保障する責任を課しているわけではない以上、水平的財政調整の実施について富裕団体やその住民から理解を得ることは困難だ、と批判しているのである。 また、法人事業税における「分割基準の変更」のように単一の地方税の枠内で格差是正を図ろうとすると、「地方分権の推進が地方間の水平調整に置き換えられることにより、都市圏と地方圏の間の争いに（問題が）矮小化」されてしまうとの鋭い指摘を行っている。

以上の基本思想に立って全国知事会報告書は、「税源交換」を推奨している。では、具体的にどのように制度設計するのか。最大の問題は、税源交換に当たって拠出すべき地方法人課税として何を挙げるかである。報告書は最終的に、法人住民税法人割が望ましいとの結論に至っている。それは、「これまでの法人事業税における応益性確保の改革努力の歴史、法人事業税は基本的には応益課税であり、事業者の所在地で課税することには一定の意義があること、法人住民税法人税割は応能的性格が強く、必ずしも所在地で課税する必要はないとも考えられること、さらに、都道府県及び市町村の双方が持つ財源であって、より偏在度が大きい（H23年度6.7倍。法人事業税は5.1倍。）こと」（全国知事会「地方税財政制度研究会」2013, 11頁）を、その根拠として挙げている。

4　地財審「地方法人課税のあり方等に関する検討会」報告書

全国知事会での議論とほぼ並行して、総務省地方財政審議会内に設けられた「地方法人課税のあり方等に関する検討会」でも議論が進められた。全国知事会報告書の内容も踏まえる形で地財審検討会は報告書を取りまとめた。その結論は次の点に尽きる。つまり、税源交換の実現を基本目標とし、現行の「地方法人特別税・譲与税」は廃止するが、たんに法人事業税に復元するだけでなく、同時に法人事業税の付加価値割を拡大することを検討すべきだ、というものである。

地財審報告書は、その論拠を次のように展開している。まず、税源交換において供出する財源、つまり交付税の原資とする財源としては「法人住民税法人税割」を検討すべきだ

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

としている。それは、たんにこの税の偏在性が法人事業税よりも高いからというだけでなく、この税が市町村税でもあり、市町村間での税源偏在と財政力格差が、都道府県間より大きいことから再分配効果が大きく、この税を活用すべきではないかと述べている。これに対して法人事業税は、地方自治体が提供する公共財・サービスの受益に対する対価としての性質を純化させるべく、一層の「外形標準課税化」を進めるべきだとしている。

法人住民税が交付税原資として供出されれば、他方での地方消費税率引き上げで、地方税制全体としては偏在性が低下する。しかし、ここで1つの問題が発生する。つまり、地方交付税の交付団体にとっては、ネット税収（「地方消費税率引き上げによる増収分」-「『法人住民税法人割』の交付税原資化による減収分」）が増加すると、その分だけ地方交付税の配分が削減されて歳入増にはつながらないが、不交付団体にとっては、ネット税収の増加分がそのまま歳入増につながる。税源交換でたしかに地方税制全体として遍在性は低下するが、地方交付税の効果も合わせた遍在性をみれば、格差はむしろ拡大してしまうという問題が生じる。

そこで、地方消費税率を引き上げ、現行の「地方法人特別税・譲与税」を法人事業税に復元するだけではこの格差拡大に対処することができないので、法人住民税法人割を交付税の原資とし、交付税の仕組みを用いて自治体間で財源を再分配することが必要になる、と報告書は結論づけている。

5　まとめ：法人2税の役割分担

そもそも法人事業税は、1878年（明治11年）に「営業税」として創設された沿革をもつ伝統的な地方法人課税である。戦後、「営業税」から衣替えした法人事業税は、1950年（昭和25年）にシャウプ勧告に基づく「附加価値税」として出発した。これは国税の法人税が、所得税の一環として法人利潤に課税しているのに対し、地方法人課税は、地方自治体の公共財・サービス提供に対する応益的負担として「附加価値」を位置づけ、それに立脚する独立税として構想されたためである。ところが、当時の状況では附加価値を計算し、納税するうえでの実務上の困難があったことや、事業が赤字でも課税されることへの反発や、中小法人の過重な負担などの理由で実際には施行できず、この試みは失敗に終わった。これを受けて1954年（昭和29年）、「法人利潤」を課税ベースとする新しい法人事業税が導入され、以後、これが定着、恒久化された。しかし2004年（平成16年）に、前述のように資本金1億円以上の法人に対して外形標準課税が導入され（「注4」参照）、応益的な地方法人課税として、法人事業税の本来的な性質への回帰が始まったともみることができる。

以上の沿革を踏まえるならば、「地方法人特別税・譲与税」を廃止して、法人事業税を復元するだけでなく、その外形標準化をさらに進めることは、「応益的な地方法人課税」の本来的な趣旨に立ち戻ることを意味する。これに対して法人住民税は、個人所得税にお

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.

ける配当課税の「前取り」として法人利潤課税一般を位置づけることができるならば、この税源を国と地方で共有し、国税を「法人税」、地方税を「法人住民税」と呼んでいることになる。その意味で、法人住民税（そのうちの「法人税割」）は、地方自治体の公共財・サービスとの応益関係に着目した課税ではなく、「包括的所得税」[11] の一環を構成する法人課税のうち地方自治体の参与部分だと理解することができる。そうだとすれば、当該法人の所在地とその法人が納付する法人住民税収の帰着地が異なるという問題は、法人住民税の場合、法人事業税の場合ほど大きくないという立論も可能である。地財審報告書は、こうして法人住民税と法人事業税の本質論議に立ち返って、その役割分担を明確化する方向で問題の解決を図ったのであって、その意味で報告書が提言する方向性は、理に適っているといえよう。

謝辞

本稿の作成に当たっては、資料の収集と論点整理について、京都大学大学院経済学研究科博士課程の田尾真一君にお世話になった。この場をお借りして謝意を表したい。

参考文献

全国知事会「地方税財政制度研究会」（2013）、「地方税制における税源偏在の是正方策の方向性について」（http://www.nga.gr.jp/news/2013/post-1046.html）

地方財政審議会「地方法人課税のあり方等に関する検討会」（2013 年）、「地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書」

（http://www.soumu.go.jp/menu_news/s-news/01zeimu03_02000012.html）

諸富徹・門野圭司（2007）、『地方財政システム論』有斐閣ブックス

[11] 給与所得、配当、利子、譲渡所得など、あらゆる周期的・一時的所得をその個人の下で国内・海外を問わずすべて合算し、それに対して単一の累進税率表を適用し、課税する方式を指す。もし、法人が株主の集合体であるならば（「法人擬制説」）、法人利潤はすべて「配当所得」として分配されつくされるはずなので、包括的所得税さえあれば、法人税は必要ない。しかし、現実には法人利潤は法人内部に留保されたり、子会社や株式持ち合い会社を通じて株式を相互に保有することで、配当所得がすべて株主に分配されつくすことはない。そこで、法人税によっていったん法人利潤に課税し、その後、配当所得のところですでに納付済みの法人税との二重課税にならないよう、軽減課税する方法が通常はとられる。この意味で、「法人税は配当所得課税の『前取り』」と言われるのである。

Copyright 2014 The Authors. Copyright 2014 Japan Center for Cities. All Rights Reserved.