



京都大学
KYOTO UNIVERSITY

法人課税のあり方と地方法人 課税改革

分権型社会を支える地域経済財政システム研究会

2014年11月27日(金)

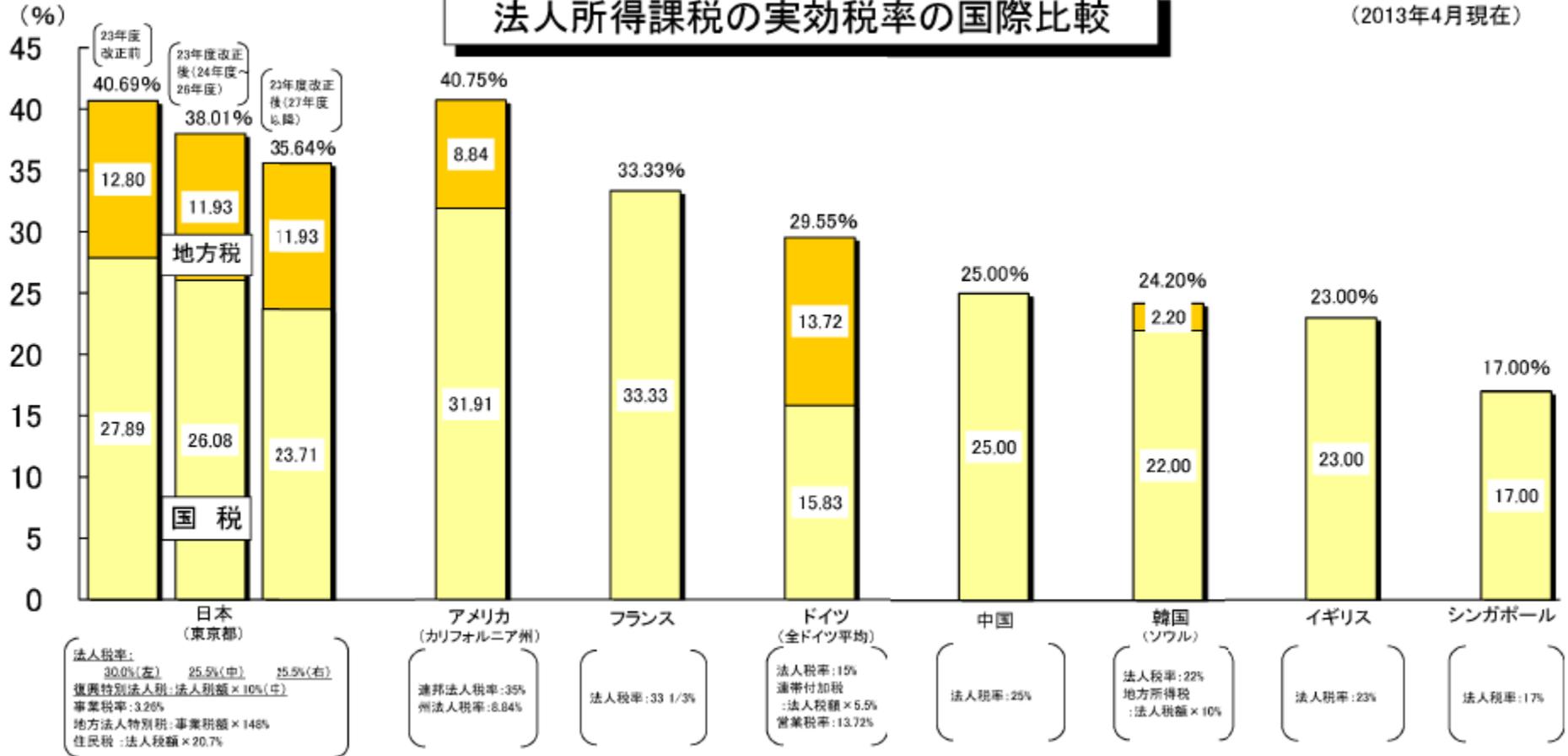
日本都市センター会館 スバル

諸富 徹(京都大学大学院経済学研究科)

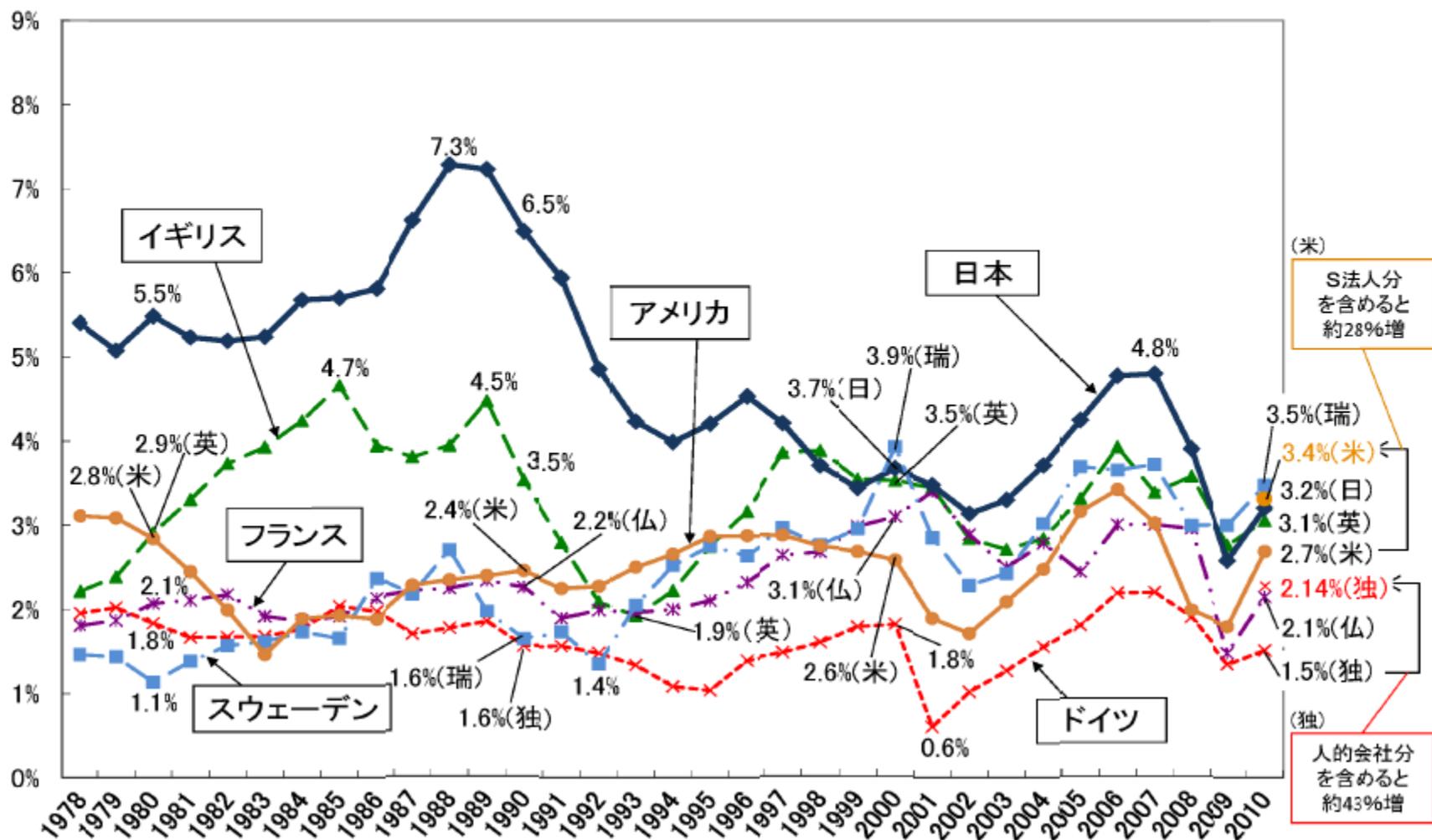
法人税率引き下げと地方法人課税 ～政府税調の議論から～

法人所得課税の実効税率の国際比較

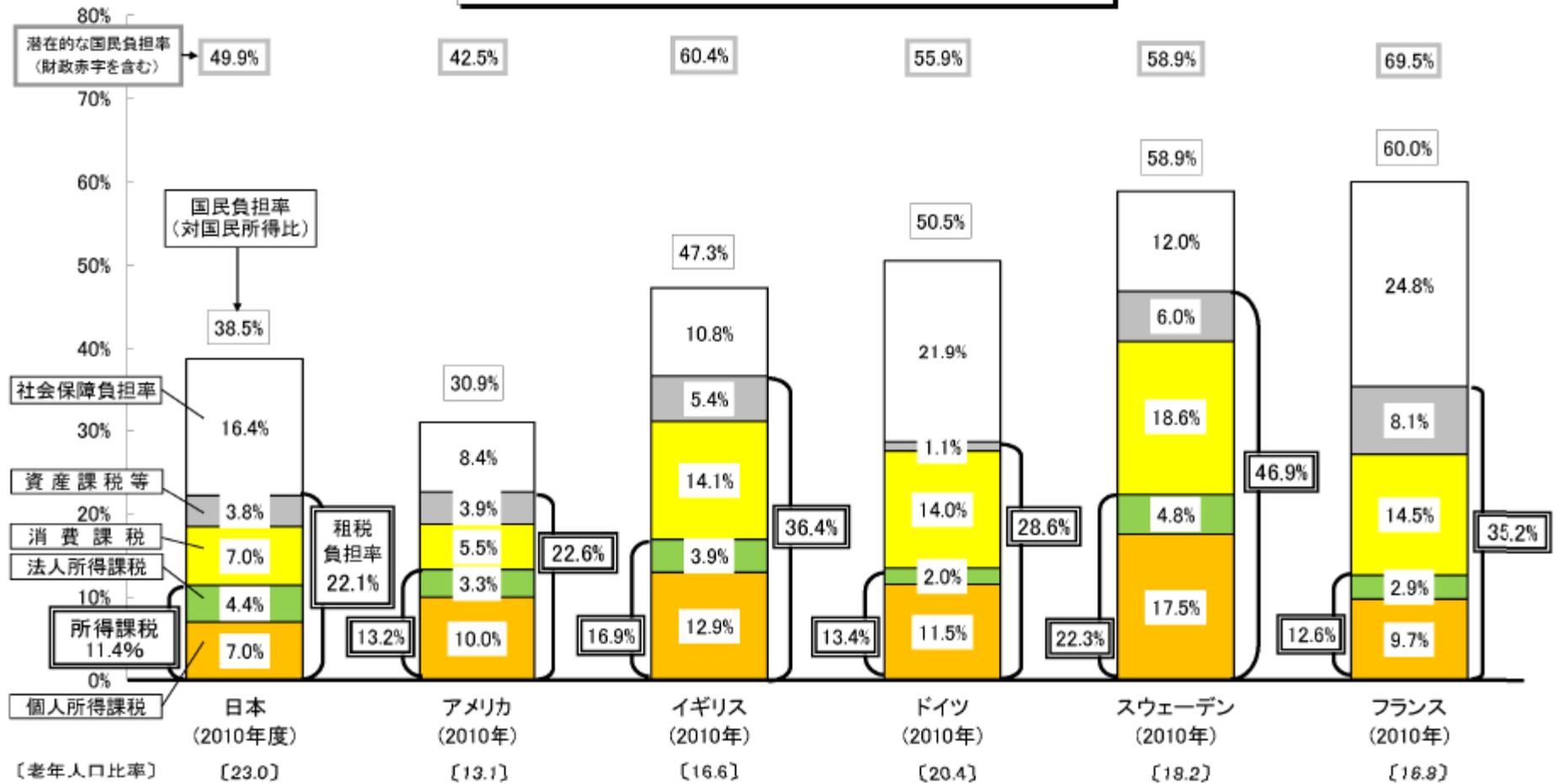
(2013年4月現在)



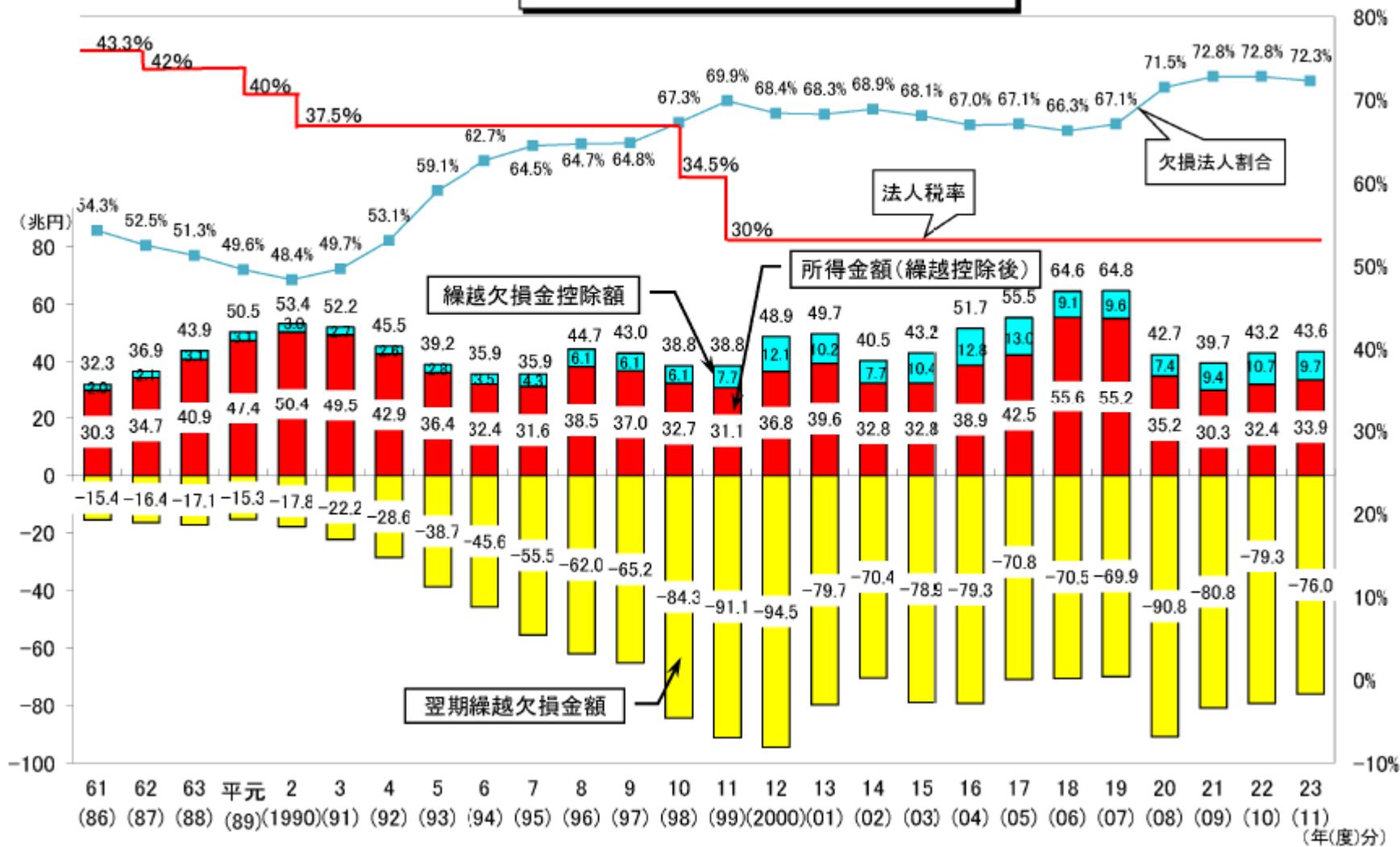
法人所得課税(国・地方)の税収の推移(対GDP比)



国民負担率(対国民所得比)の内訳の国際比較

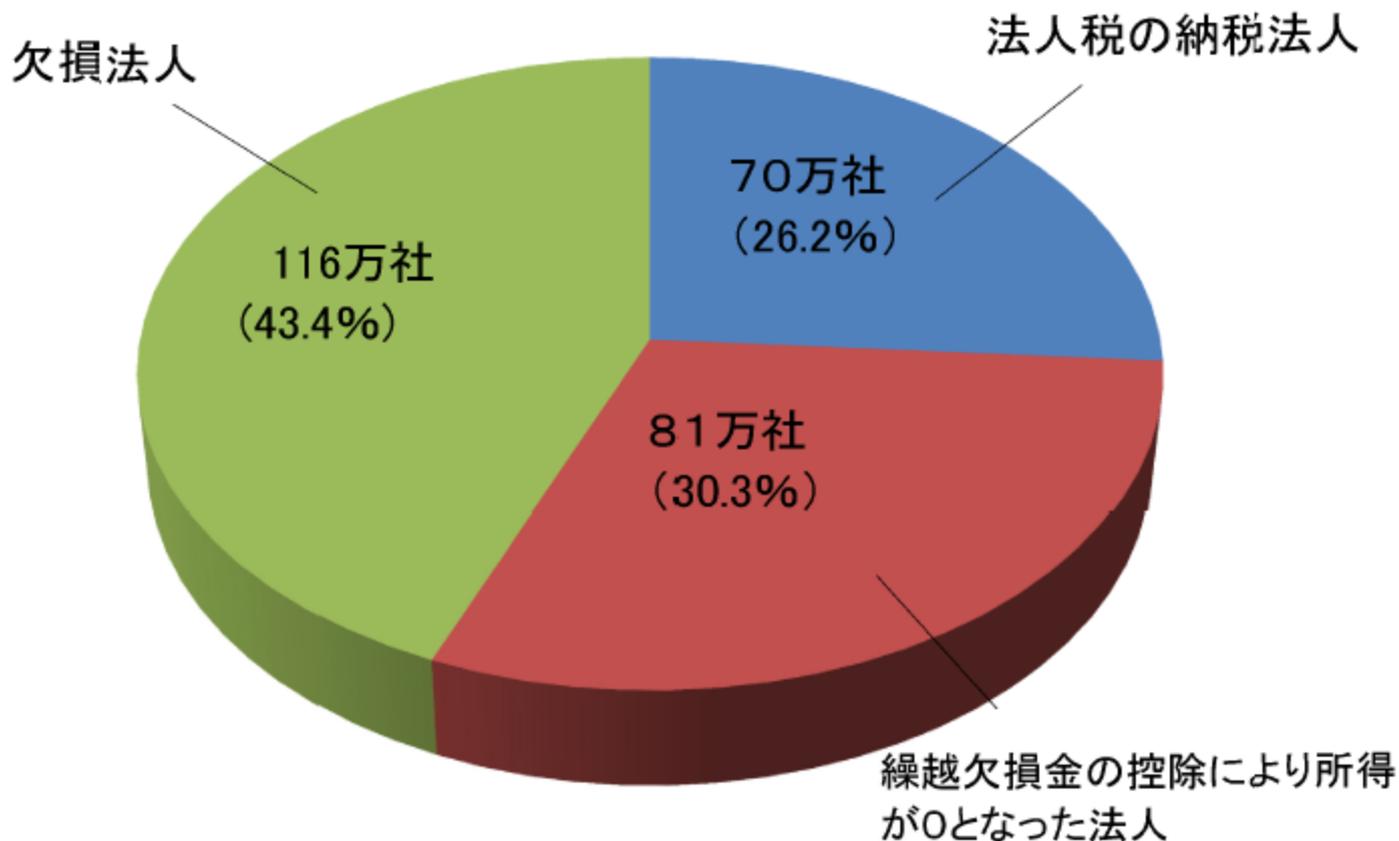


所得金額と繰越欠損金額の推移



法人税の納税状況(平成23年度)

全法人合計(約267万社)



(注)申告の集計データに基づき財務省で作成

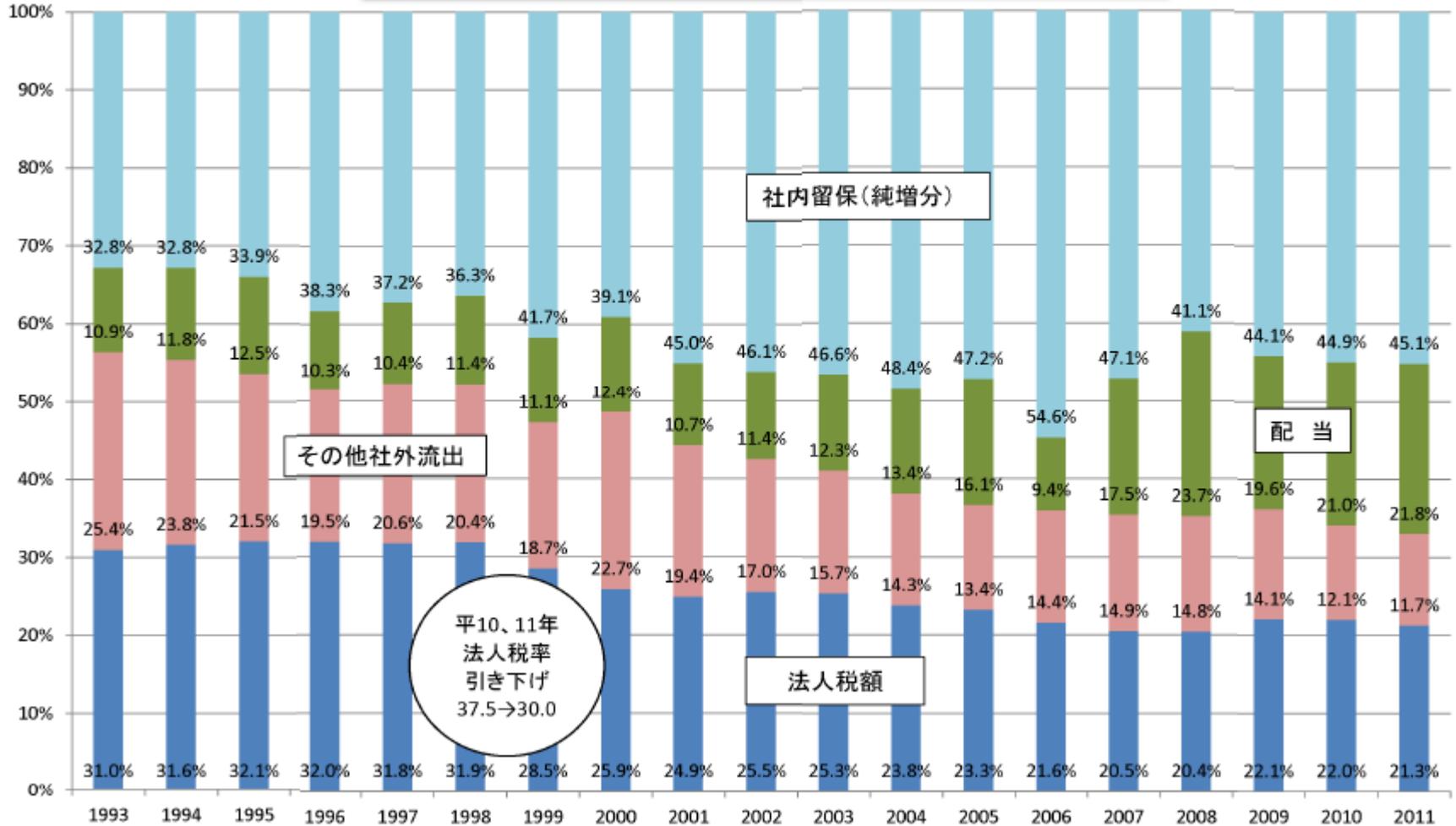
利益・欠損法人数の国際比較

	日本 (2011年度)	アメリカ (2009年)	イギリス (2010年度)	ドイツ (2007年)	韓国 (2011年)
利益法人	71万社 (28%)	79万社 (46%)	92万社 (50%)	57万社 (66%)	31万社 (68%)
欠損法人	186万社 (72%)	93万社 (54%)	90万社 (50%)	30万社 (34%)	15万社 (32%)
法人税 課税対象 法人数	257万社 (100%)	172万社 (100%)	183万社 (100%)	88万社 (100%)	46万社 (100%)

業種別法人税の税負担率(繰越欠損金控除前の所得に対する割合)【平成23年度】

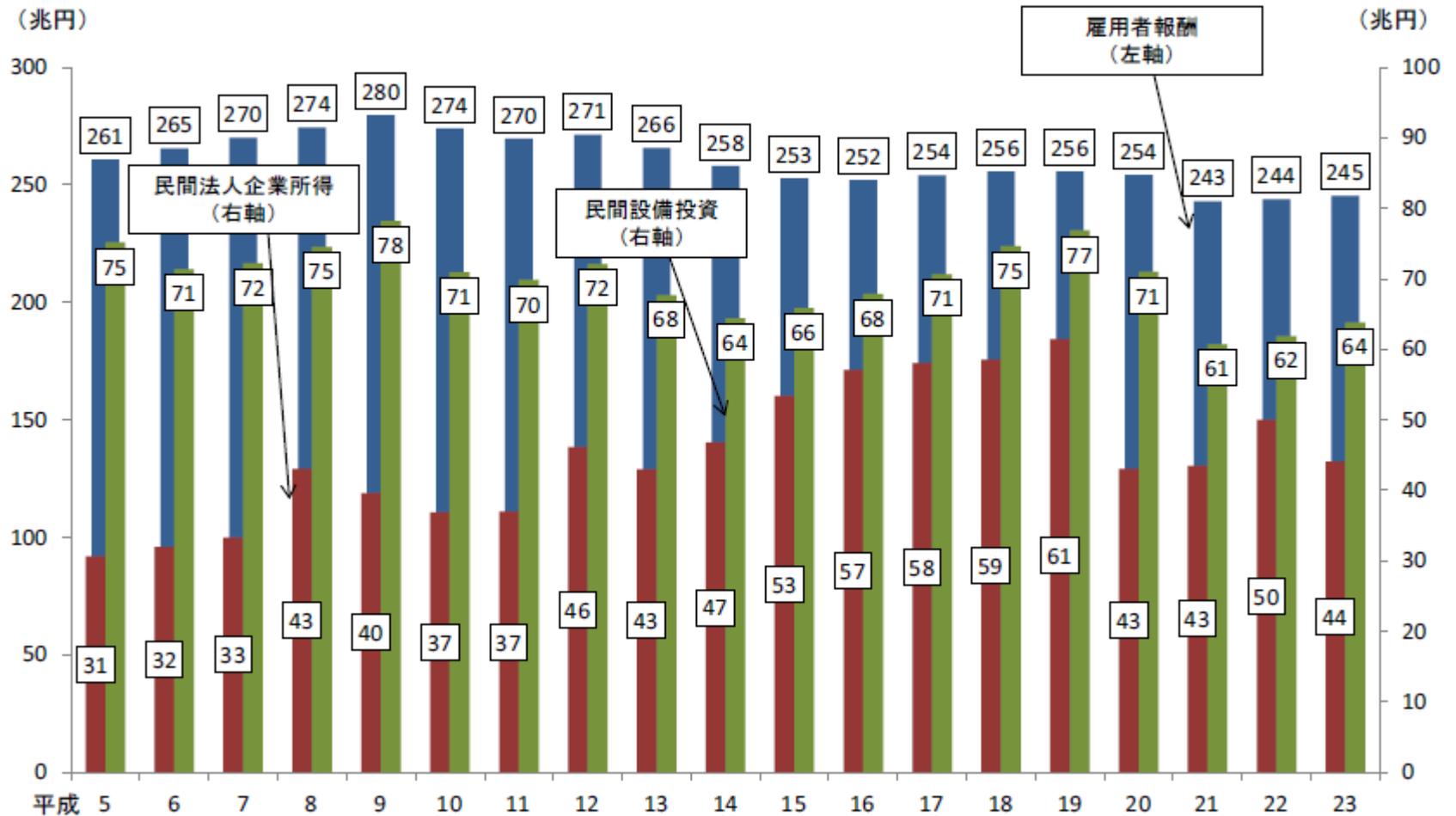


利益計上法人の益金処分の内訳



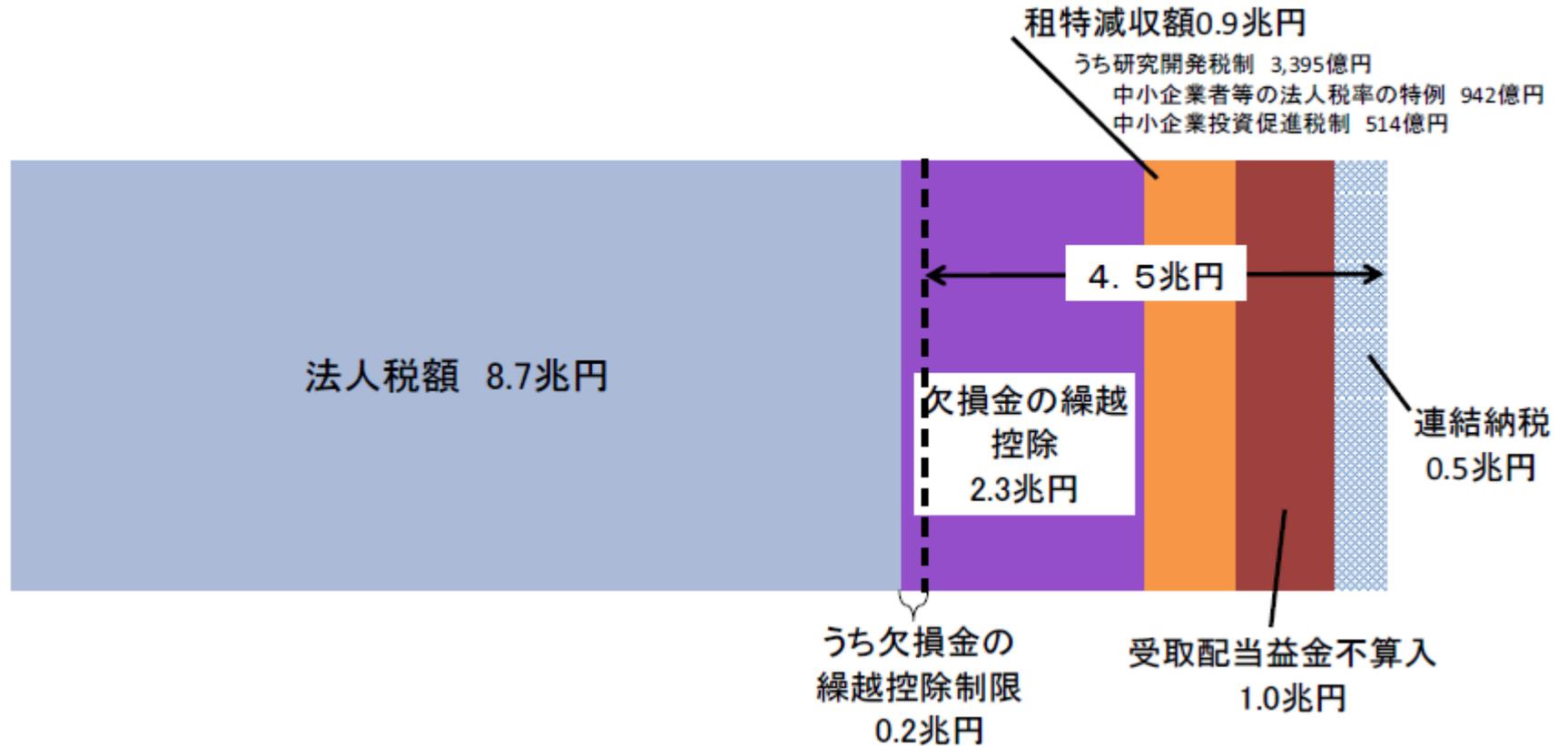
(出所) “会社標本調査” (国税庁)

雇用者報酬、企業所得及び民間設備投資の推移



(出所) 「国民経済計算」 (内閣府)

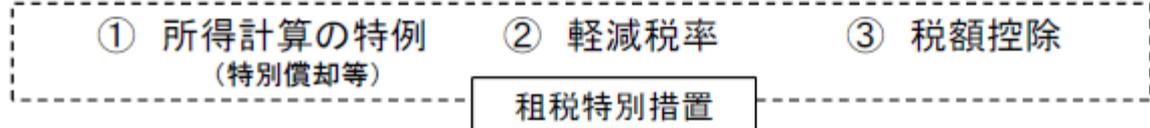
法人税の課税ベース



租税特別措置の地方税への影響の仕組み

法人税額の計算

$$\left(\text{所得} \times \text{税率} \right) - \text{税額控除} = \text{法人税額}$$



法人住民税
(都道府県・市町村)

$$\text{法人税額} \times \text{法人住民税率} = \text{法人住民税額(法人税割)}$$

①②③が税額に影響

法人事業税
(都道府県)

$$\text{所得} \times \text{法人事業税率} = \text{法人事業税額(所得割)}$$

①が税額に影響

〔地方法人特別税も同様〕

法人事業税と外形標準課税

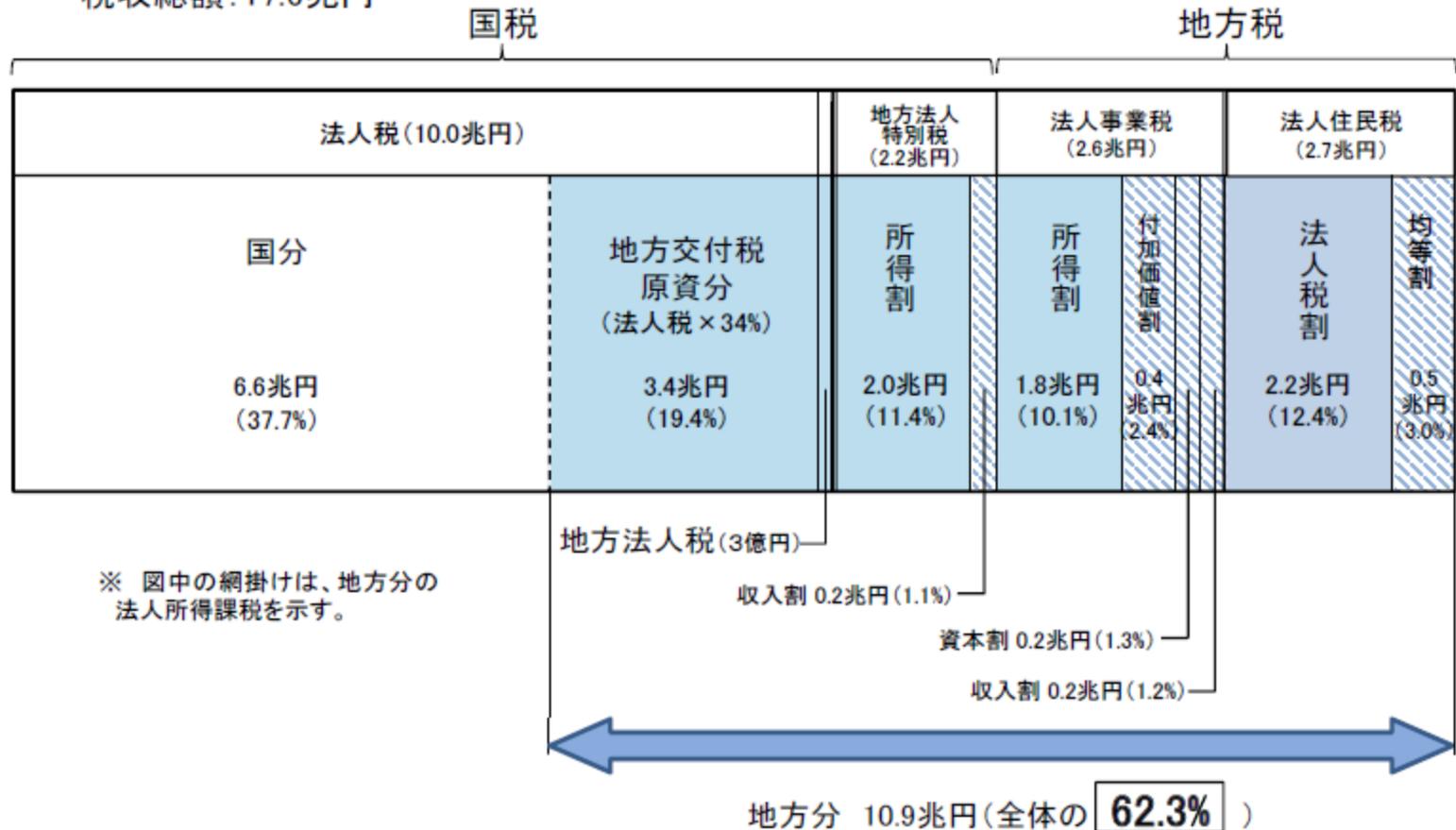
法人関係税の国・地方の配分

※ 平成26年度予算・地方財政計画ベース

< 税収 >

国・地方を通じた法人関係税収の6割強は地方財源である。

税収総額: 17.6兆円



法人課税の概要(平成26年度改正ベース)

※ 税収はH26収入見込額

法人税 (国) 10.0兆円	※ 税収の34%は地方交付税の原資	所得	× 税率 25.5%	=	法人税額
	地方法人税 (国) ※新設 ※ 税収の全額が地方交付税の原資 法人住民税法人税割の一部(約0.6兆円) を国税化したもの	法人税額	× 4.4%		

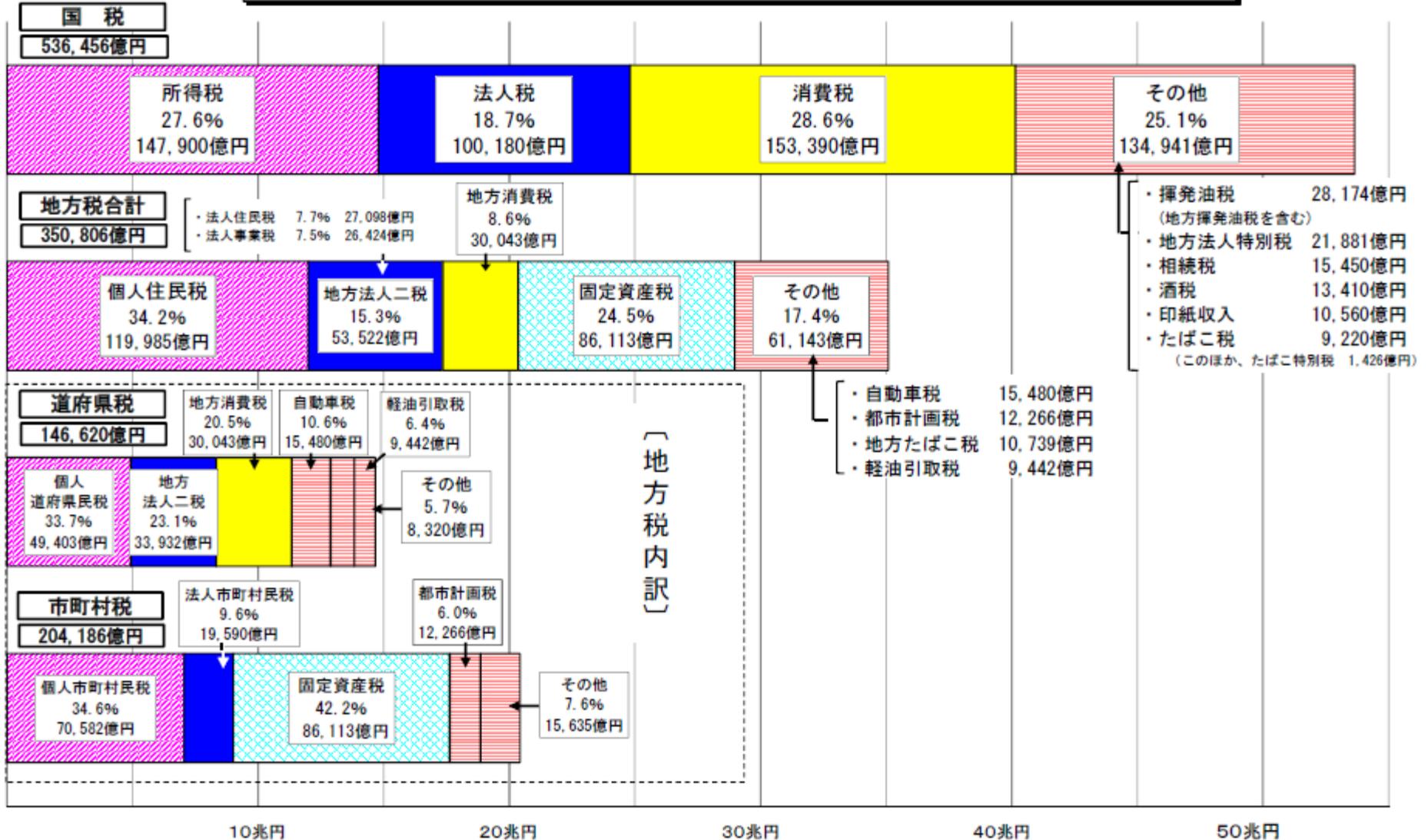
法人住民税 (県・市) 2.7兆円	法人税割	市	法人税額	× 12.3% (9.7%)	1.6兆円
		県	法人税額	× 5% (3.2%)	0.6兆円
		均等割			※ ()内はH26.10.1以後適用税率

法人事業税 (県) 4.8兆円 (2.2兆円)	【資本金1億円超の普通法人】 2.8兆円					
	所得割	所得	× 7.2%		2.2兆円	
	外形標準課税	付加価値割	付加価値額 (収益配分額+半年度損益)	× 0.48%		0.4兆円
		資本割	資本金等の額	× 0.2%		0.2兆円

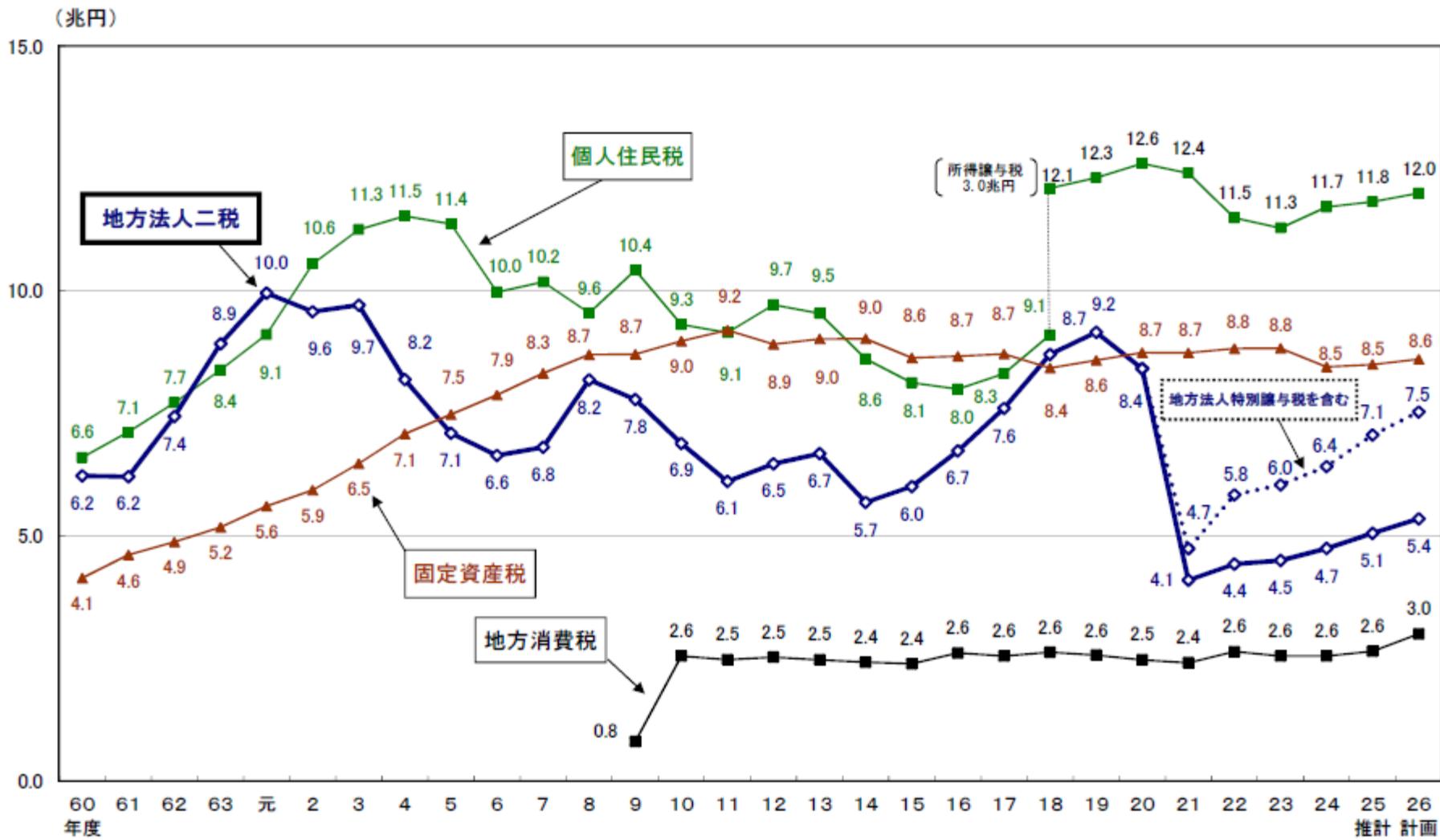
※ ()内は地方法人特別税 (内数)	【資本金1億円以下の普通法人・公益法人等】 1.6兆円				
	所得割	所得	× 9.6%		1.6兆円

【電気供給業・ガス供給業・保険業を営む法人】 0.4兆円					
収入割	収入金額	× 1.3%			0.4兆円

国税・地方税の税収内訳（平成26年度予算・地方財政計画額）



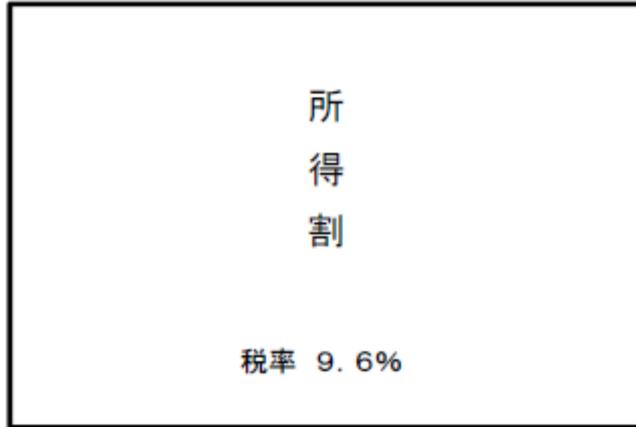
主要税目（地方税）の税収の推移



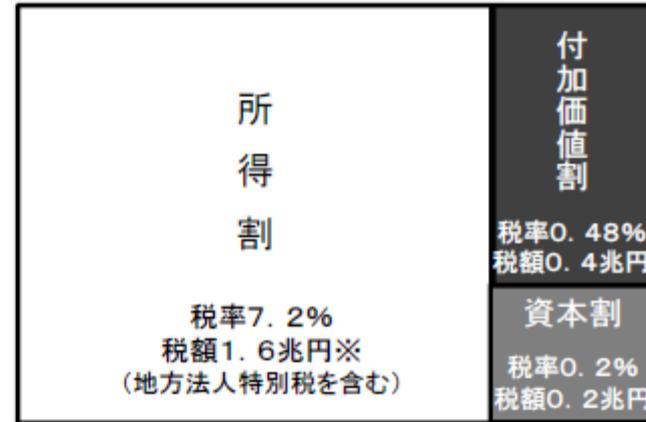
外形標準課税制度の概要

資本金1億円を超える法人が対象(平成24年度では全法人中1.0%(約2.4万社/245万社))

導入前



導入後 (税額は平成24年度分)



〔 制度創設時の設計 2 : 1 〕

〔 制度創設時の設計 3 : 1 〕

※ 税額は、超過課税分を含まない。

所得割

法人の所得によって課税

付加価値割

法人の付加価値額によって課税

付加価値額

$$= \left[\begin{array}{c} \text{収益配分額} \\ \text{(報酬給与額※+純支払利子+純支払賃借料)} \end{array} + \text{単年度損益} \right] \times 0.48\%$$

※雇用安定控除(収益配分額の7割を超える報酬給与額を控除)有り

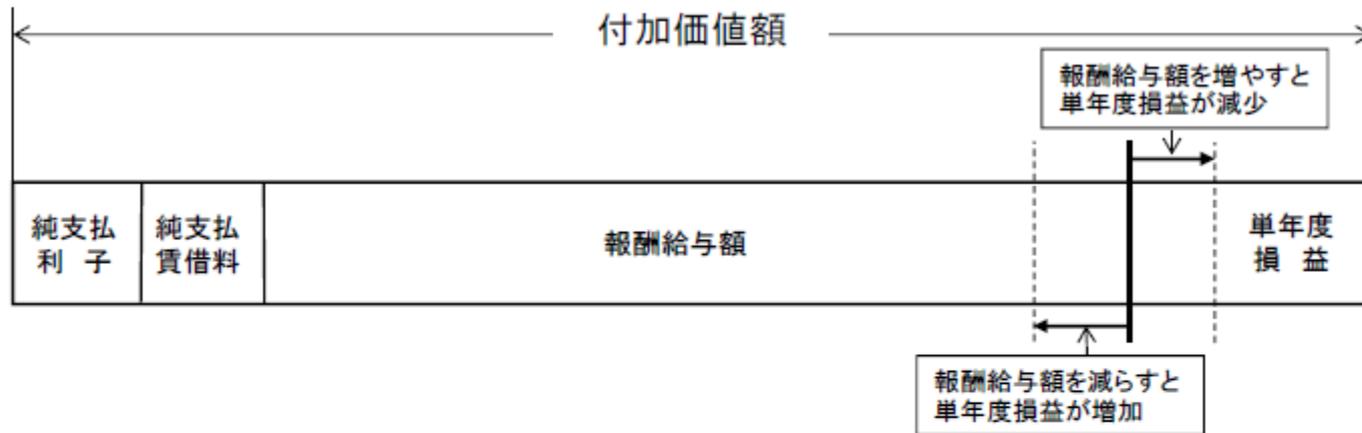
資本割

法人の資本金等の額によって課税(1千億円超部分の割り落とし、持株会社の特例有り)

資本金等の額

$$= \left[\begin{array}{c} \text{資本金又は出資金の額} \end{array} + \begin{array}{c} \text{資本金の額又は出資金の額以外の} \\ \text{金額の増減額} \end{array} \right] \times 0.2\%$$

付加価値額の各生産要素に対する中立性



付加価値額は、各生産要素の選択に関して中立的



報酬給与額を増減しても、税額は一定。

(具体例)

黒字法人の場合



赤字法人の場合



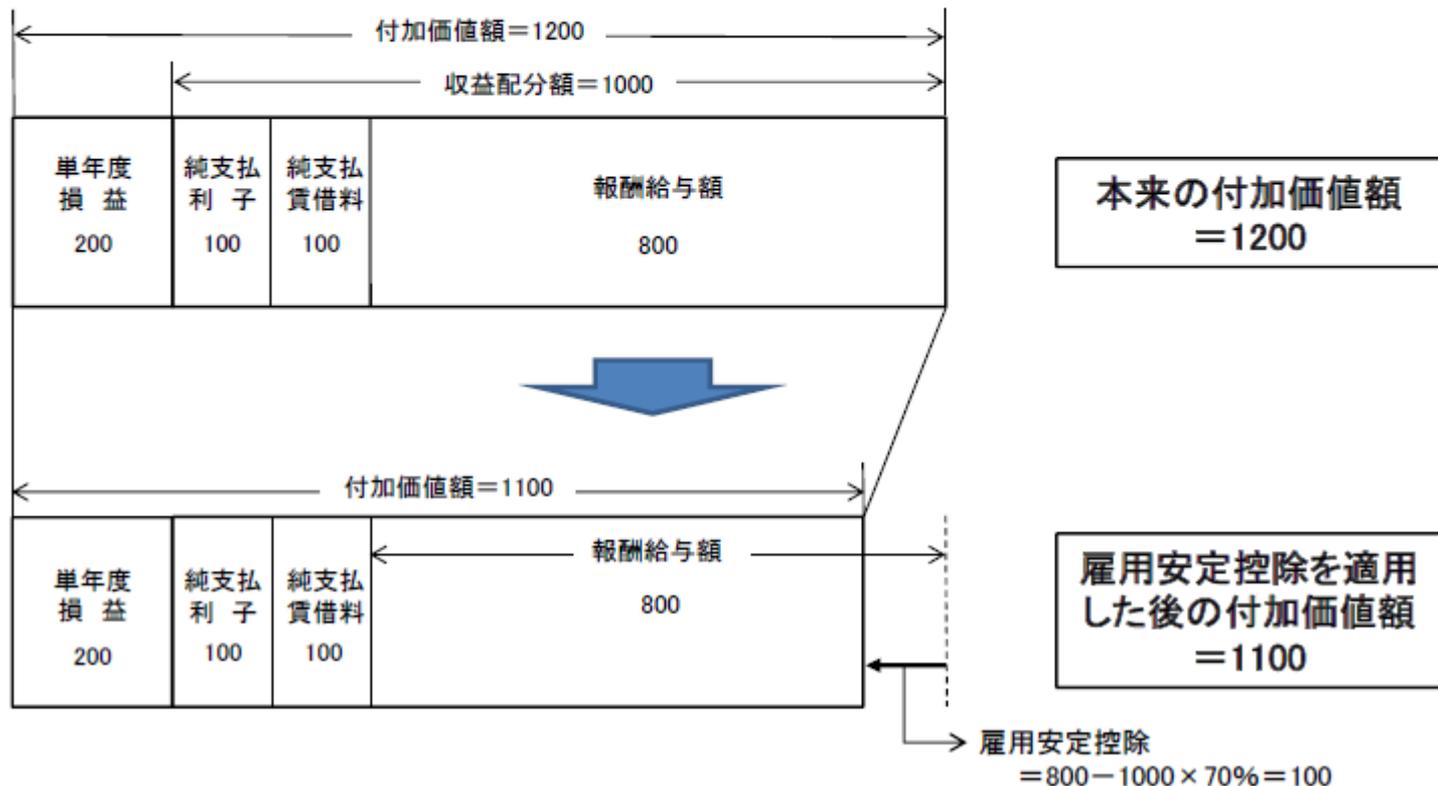
➡ いずれの場合においても、報酬給与額の増減は、単年度損益の増減で相殺され、付加価値額は1200、800のまま。

雇用安定控除について

$$\text{雇用安定控除額} = \text{「報酬給与額」} - \text{「収益配分額」} \times 70\%$$

「報酬給与額」が「収益配分額」の70%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。

(具体例)



外形標準課税対象法人における所得割・付加価値割・資本割の税收推移

(兆円)



法人税率引き下げとその他の地方税

法人住民税の概要

- 法人住民税は、地域社会の費用について、その構成員である法人にも個人と同様幅広く負担を求めるもの。
- 法人住民税には、市町村民税と道府県民税がある。それぞれ均等割、法人税割があり、事務所等を有する法人に、その事務所等が所在する都道府県及び市町村が課税するもの。

法人住民税

[税収]

都道府県：7,299億円

市町村：18,854億円

均等割

資本金等の額等に応じて定額の負担を求めるもの

[税率] 道府県民税：2～80万円(制限税率なし)

市町村民税：5～300万円(制限税率は標準税率の1.2倍)

[税収] 都道府県：1,365億円 市町村：3,983億円

法人税割

法人税額に応じた負担を求めるもの

[税率] 道府県民税：法人税額の5% [法人所得の1.28%相当] (制限税率6%)

[3.2% [法人所得の0.82%相当] (制限税率4.2%)]

市町村民税：法人税額の12.3% [法人所得の3.14%相当] (制限税率14.7%)

[9.7% [法人所得の2.47%相当] (制限税率12.1%)]

[税収] 都道府県：5,924億円 市町村：14,871億円

* 税収は、平成24年度決算額（超過課税を含まない。）

※下段の税率は、平成26年10月1日以後に開始する事業年度より適用される税率

法人住民税均等割の税率

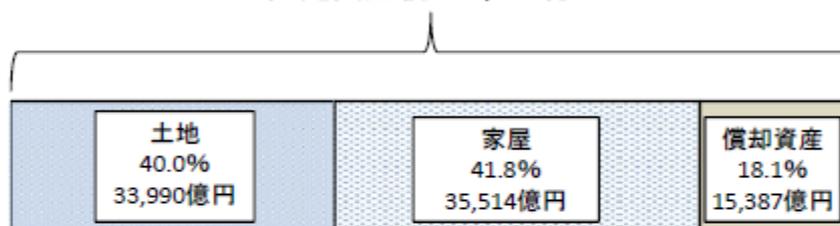
道府県民税均等割は法人の資本金等の額、市町村民税均等割は法人の資本金等の額と従業者数により税率を設定

		道府県民税	市町村民税	
			市町村内に有する事務所等の従業者数の合計数	
			50人超	50人以下
資本金等の額	1千万円以下	2万円	12万円	5万円
	1千万円超 1億円以下	5万円	15万円	13万円
	1億円超 10億円以下	13万円	40万円	16万円
	10億円超 50億円以下	54万円	175万円	41万円
	50億円超	80万円	300万円	

固定資産税に関する地方団体からの要望等

- 固定資産税収は、約8.5兆円（市町村税収全体の4割超）であり、市町村にとって安定した非常に重要な基幹税源。
- 地方団体からは、国の経済対策等の観点から償却資産課税の削減を行うべきではなく、地方団体の貴重な財源となっていること等を踏まえ、現行制度を堅持してほしい旨の要望が数多く出されている。

固定資産税 84,890億円



※平成24年度「地方財政状況調査」(総務省)における決算額による。

区 分	固 定 資 産 税
1. 納税義務者	土地、家屋又は償却資産の所有者
2. 課税標準	価格（適正な時価） ※ 土地及び家屋は3年ごとに評価替え（直近では平成24年度に実施。次回は平成27年度に予定） ※ 償却資産は、取得価額を基礎として、経過年数に応じ、定率法（旧定率法）により償却
3. 税 率	標準税率 1.4%

地方団体からの償却資産課税の堅持に関する要望（抜粋）

地方六団体「平成26年度予算概算要求等について」(抄)(平成25年10月)

- 固定資産税は、市町村の税収の大宗を占める重要な基幹税目であり、国の経済対策等の観点から償却資産課税の削減を行うべきではなく、現行制度を堅持すること。

全国知事会「平成26年度税財政等に関する提案」(抄)(平成25年10月)

- 償却資産に係る固定資産税については、償却資産の保有と市町村の行政サービスとの受益関係に着目して課するものとして定着しており、創意工夫により地域活性化に取り組んでいる市町村の貴重な自主財源を、国の経済対策のために削減するようなことはすべきではなく、現行制度を堅持すること。

全国市長会「都市税財源の充実強化に関する決議」(抄)(平成25年11月)

- 償却資産に対する課税については、国の経済対策等の観点から、制度の根幹を揺るがす見直しは断じて行うべきではなく、現行制度を堅持すること。

全国町村会「平成26年度税制改正に関する要望」(抄)(平成25年11月)

- 土地・家屋と一体となって生産活動に使われている償却資産に係る固定資産税については、町村の重要な財源であり、国の経済対策等の手段として見直されることとなれば、町村の財政に多大な支障を生じることから、現行制度を堅持すること。

資産税制の国際比較(償却資産関係)

未定稿

- そもそも、日本の償却資産課税は、戦後、シャウプ勧告に基づき、アメリカに倣って導入したものの。
- 今も、アメリカでは一般的。そのほか、カナダ、イギリス、香港、韓国など各国でも、償却資産課税は行われている。
 - 全OECD加盟国のGDP総額の約6割(2011年)を占めるアメリカ・日本・イギリス・カナダ・韓国において実施。
 - 日系企業が進出しているアメリカの州のほとんどにおいて、機械設備に対する償却資産課税を実施。*1

	アメリカ*2	カナダ*3	イギリス*2	香港*2,4	韓国*2	フィリピン*2
名称	財産税 Property Tax	財産税 Property Tax	ビジネス・レイト Business Rate (通称:ノド・ドミットレイト Non Domestic Rate)	レイト General Rates	財産税	固定資産税 Real Property Tax
課税団体	州、郡、市町村、 学区、特別区 *5	州、広域自治体、 地方自治体	国 (市町村等へ交付)	香港政府 (地方政府)	市、郡、区	県、市町村
課税対象資産	全50州1特別区 ○土地・家屋 (45州1特別区) ○ 公益事業資産 *8(39州) ○ 機械設備 (38州) ○ 有形動産 (38州) ○ 通信関連資産 (37州) ○在庫・棚卸資産(12州) *6	全10州2準州 ○土地・家屋 (全10州2準州) ○ 公益事業資産 *8 (5州1準州) ○ 機械設備 (3州1準州) ○ 通信関連資産 (7州1準州) *7	○事業用不動産 (土地、建物と一体 をなす 構築物、 機械設備 を含む。)	○土地・家屋 ○ 機械設備	○土地 ○建物 ○ 貯蔵施設、 ドック施設、 エネルギー 供給施設等 ○船舶 ○航空機	○土地・家屋 ○ 機械設備
納税者	所有者	所有者	使用者	所有者 又は占有者	所有者	所有者

地方税の損金算入について

【経緯・現状】

- 現行、法人事業税や固定資産税等の地方税は損金に算入される。

【見直しの視点】

- 法人事業税や固定資産税等は、所得（利益）から納付することが予定されている法人税や法人住民税と異なり、事業に関連して発生する税であることから、費用性があるものと認められ、損金に算入される。
- これは、納税者の国税負担を軽減しつつ、地方税収を確保していることを意味する。特に、地方公共団体が超過課税を行う場合には、その分交付税財源ともなっている国税収入が減少するとともに、法人住民税や事業税の課税ベースの縮小を通じて他の地方公共団体の税収にも影響を与える。
- 他方、近年、多くの地方公共団体が、特区制度などの活用も図りながら、これらの税を減免することによって企業誘致を行っている。この場合には、逆に国税における損金算入額が減少し、国税負担は重くなる。これは上述のように、地方税の実質負担が国税における損金算入によって軽減されていることの裏返しであるが、納税者にとっては分かりにくい仕組みと考えられる。
- ドイツでは、2008年の法人税改革において、外形的な課税ベースを含む営業税を損金不算入とした。これは法人税、所得税及び営業税について、納税者にとってそれぞれの税目の実質的な税負担の識別が容易になるようにするとともに、国及び地方の双方にそれぞれの税目による収入の境界を明確化することを目的としたもの。

【損金に算入される地方税の主な例】

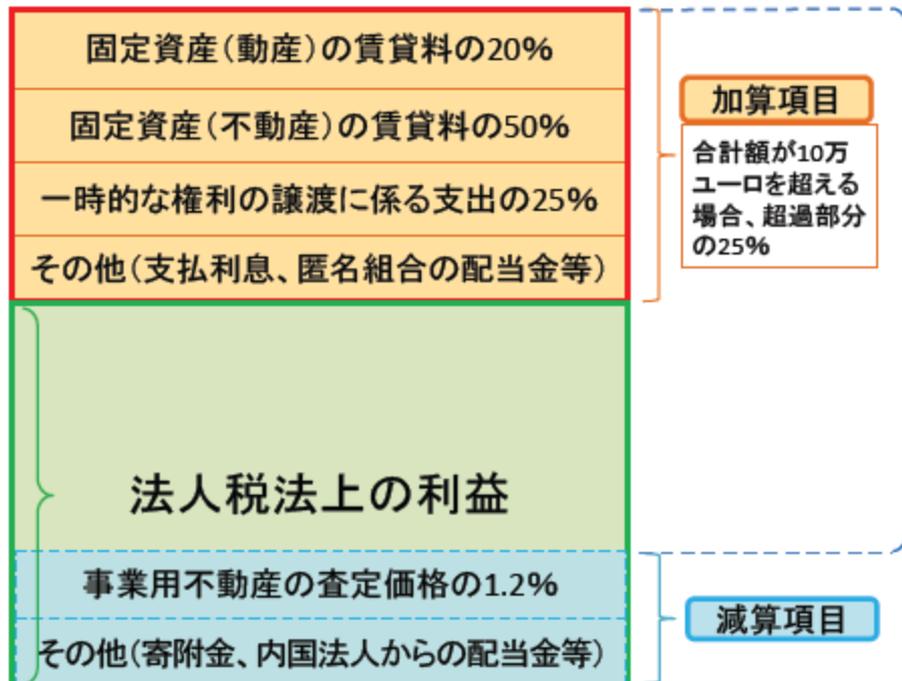
- ・ 法人事業税 26,424 億円、地方法人特別税 21,881 億円
- ・ 固定資産税 86,129 億円、都市計画税 12,266 億円、事業所税 3,464 億円（これらは個人分も含む）

（注）計数は 26 年度予算額。地方法人特別税は国税（税収全額が地方財源）。

ドイツにおける営業税について

- ドイツにおいては、地方税として、外形的な課税ベースを含む営業税が存在(2012年における税収は423億ユーロ(約5.7兆円))。
- 営業税は法人税、所得税及び営業税自身の課税ベース計算において損金算入が認められていたが、2008年に当該措置は廃止された。

営業税の課税ベース



営業税の損金算入否認

趣旨

法人税や所得税の算出基礎から営業税の控除をなくすことにより、税目間の収益の境界を明確化し、租税負担の透明化を実現する。(2008年法人税改革法案)

営業税の算定

$$\text{営業税額} = \text{所得} \times \text{賦課率} \times \text{課税指数} \quad (3.5\%)$$

市町村ごとに賦課率を決定
(全ドイツ平均は393%)

地方法人課稅改革

平成26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
- 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」にかか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
- とりわけ重要なのは、次の2点

地方法人課税改革

【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、それを都道府県税である「法人事業税」として復元
- 消費税率引上げにともなう税収の自治体間格差拡大に対処するため、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

【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さらに進めることによって、税収の自治体間格差拡大に対処

税源交換論

【地方交付税の原資】

- 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

【税源交換論】

- 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
- 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い
- 今回は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、それを地方税収として確保する一方、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た

改革の背景要因

【小泉政権下における三位一体改革】

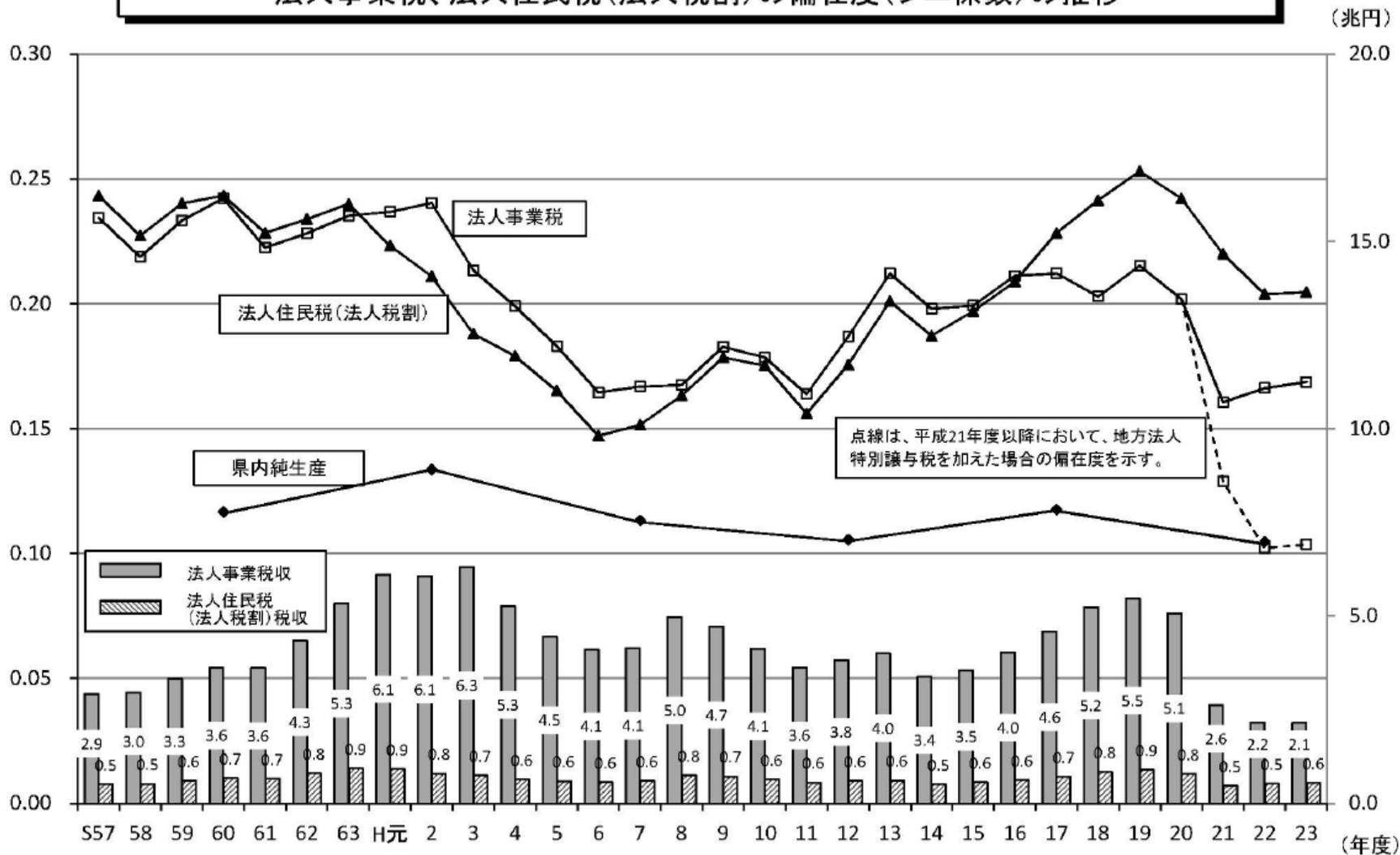
- 税源の豊かな「交付税不交付団体」は、超過財源が増加してメリットを享受できたが、他方で、税源に乏しい「交付税交付団体」は、税源移譲と引き換えに国庫支出金を削減されたことでかえって歳入総額は減少

【リーマンショック前の法人税収格差拡大】

- 次ページ図を参照

地方法人税収格差の拡大

法人事業税、法人住民税(法人税割)の偏在度(ジニ係数)の推移



分割基準変更による対応の限界

- 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自治体にとって税収上不利な方向へ
- その背後には、本社機能の大都市集中、とりわけ東京への集中という要因
- 以上の要因に対処するため「分割基準の変更」が行われた
- しかし、産業構造が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った

法人事業税の分割基準の推移

	S26年度 (1951年度)	S29年度 (1954年度)	S37年度 (1962年度)	S42年度 (1967年度)	S45年度 (1970年度)	S47年度 (1972年度)	S57年度 (1982年度)	H元年度 (1989年度)	H17年度 (2005年度)
非製造業	従業者 の数	1/2を事務 所の数 他の1/2を 従業者の数		各月の延 従業者の 数を期末 現在の 従業者の 数とした	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			証券業が追 加された	1/2を事務 所の数 1/2を従業 者の数
銀行業 保険業 証券業									
製造業			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						
鉄道業 軌道業	1/2を 固定資産 の価額 他の1/2 を従業者 の数	軌道の延長 キロメート ル数							
ガス供給業 倉庫業		固定資産 の価額							
電気供給業						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	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		

産業構造の転換と基準変更

【第1の変化：昭和37年度(1962年度)】

- 「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」
- 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

【第2の変化：平成元年度(1989年度)】

- 「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」
- 工場従業員数のウェイトを高めることで、工場等が多く立地する自治体により多くの税収を配分しようとした

【第3の変化：平成17年度(2005年度)】

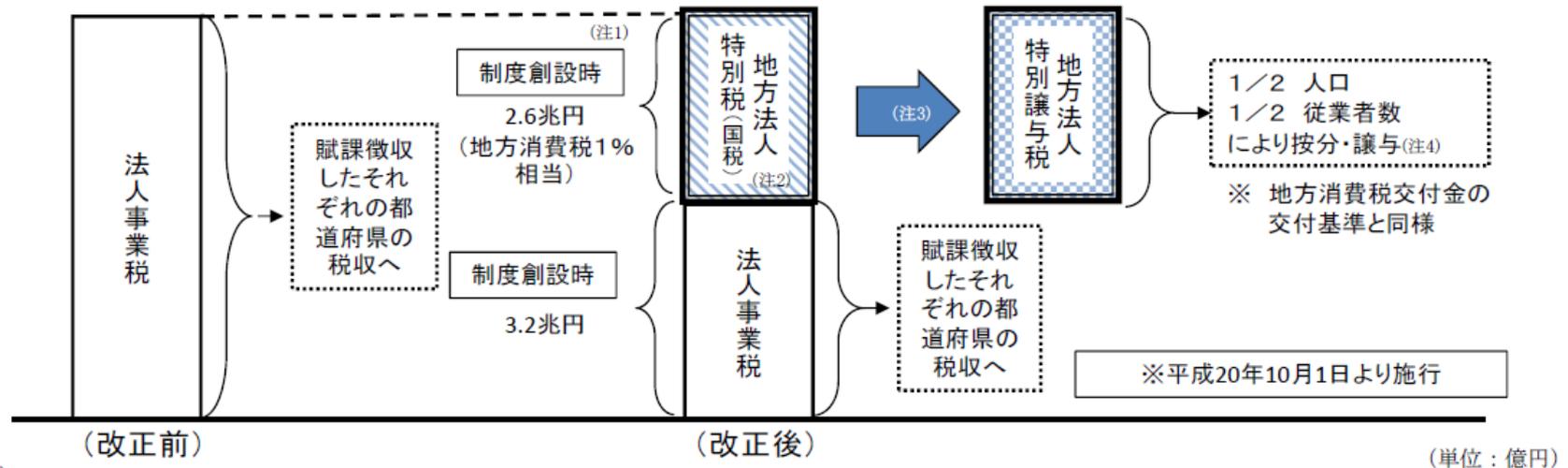
- 「本社管理部門の従業者数1/2措置は廃止」、非製造業では、「事業所」に代えて「事務所」を指標として新たに採用
- IT化、アウトソーシング化で、必ずしも自社従業員者数が事業規模を表す指標ではなくなってきたため、従業者数1/2圧縮措置が意義・効果を失い、廃止された
- 宅配業やコンビニ業などのサービス産業では、集荷事務所や店舗など事務所の展開が、事業規模を示す指標としてより有効になってきた

「偏在性」問題をどうするか

- 地方法人課税の国への「返上論」も唱えられるなか、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するのか、再考すべき
- 独立税が理想だが、難しければ「遍在性」問題を地方法人課税の枠内に留めるのではなく、地方税制全体で問題を解決することが模索されてよい
- 「地方法人特別税・譲与税」は、平成20年度(2000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

地方法人特別税・譲与税の創設

税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置として地域間の税源偏在を是正するための制度として創設



地方法人特別税・譲与税の問題点

- 法人事業税の国税化をめぐる、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「抜本的税制改革までの暫定的措置」と明記
- 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、大きな違和感
- 東京都税制調査会は、法人事業税の復元を要求

地財審「地方法人課税のあり方等に関する検討会」報告書

- 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還元するだけでなく、同時に法人事業税の付加価値割を拡大することを検討
- 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

【その根拠】

[1]この税の偏在性が法人事業税よりも高い

[2]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

まとめ：法人2税の役割分担

【法人事業税の来歴】

- 昭和25年にシャウプ勧告に基づき、応益的な所得型「附加価値税」として出発
- しかし、実務上の困難、赤字でも課税されることへの反発、そして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、失敗に終わった
- これを受けて昭和29年(1954年)、「法人利潤」を課税ベースとする新しい法人事業税を導入
- 平成16年(2004年)に、資本金1億円以上の法人に対して外形標準課税を導入

【法人課税の役割分担】

- これに対して法人住民税は、法人利潤に対する国と地方の共有税であり、応益課税というよりも、包括的所得税、つまり応能課税の一環とみることができる
- 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

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(2014), 「地方法人課税改革と都市財源」『都市とガバナンス』2014年3月号 (Vol.21), pp.49-58.