

第3章

法人課税のあり方と地方法人課税改革

京都大学大学院経済学研究科・経済学部教授

諸富 徹

法人課税のあり方と地方法人課税改革

京都大学大学院経済学研究科・経済学部教授 諸富 徹

京都大学の諸富と申します。よろしくお願いいたします。2014年の春ぐらいから政府税調では法人税率の引き下げに伴う法人税改革の議論がありました。今回は、都市センターさんからこちらに出ているようなタイトルと内容での報告をということで準備をいたしました。



はじめに

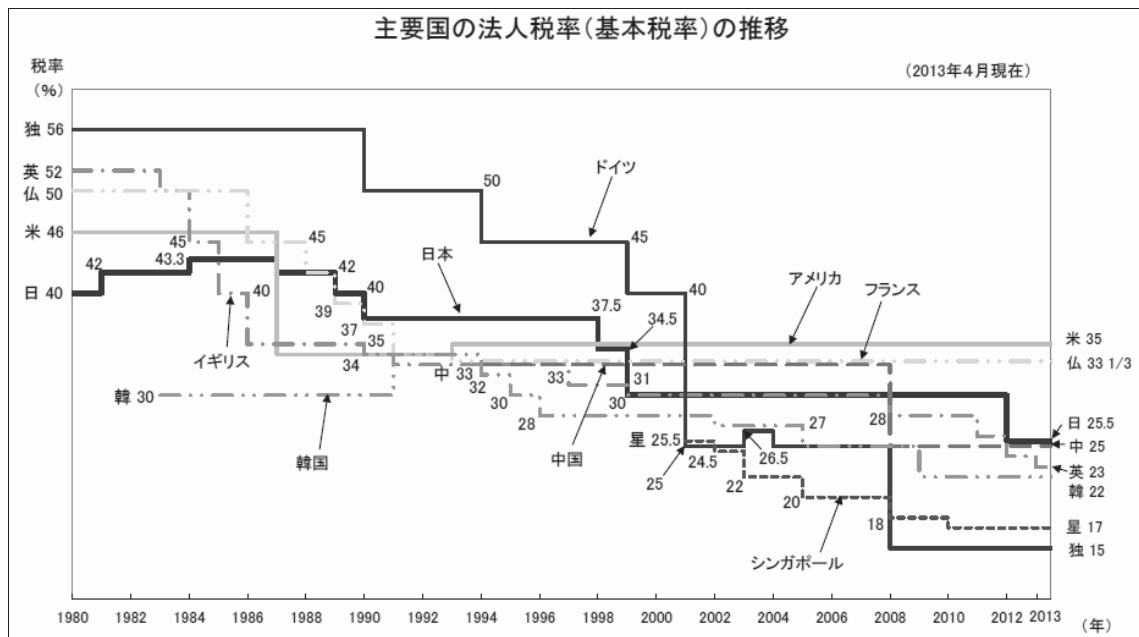
前半は、政府税制調査会に出されたその議論に関する資料を主として使いつつ、この春ぐらいから政府税調の方で法人税率の引き下げに伴う法人税改革の議論があったため、その議論と、それと関連して地方法人課税にどのような制度改革の議論が現在起きているのかを見た上で、後半は私自身が書いた論考を基に、法人税改革の議論の現状や今後の若干の展望をお話したい。

1. 法人税率の引き下げと地方法人課税 ～政府税調の議論から～

(図表 3-1) は、主要国の法人税率（基本税率）の推移である。各国とも法人税率は、かつて 40%から 50%ぐらいの間に収まっていた。しかし、グローバルな租税競争の結果として現在、低いところになると 20%を切るようにまでなっており、高くても 30%超という状況となってきた。それとともに日本の法人課税についても税率が高いのではないかとされるようになってきた。

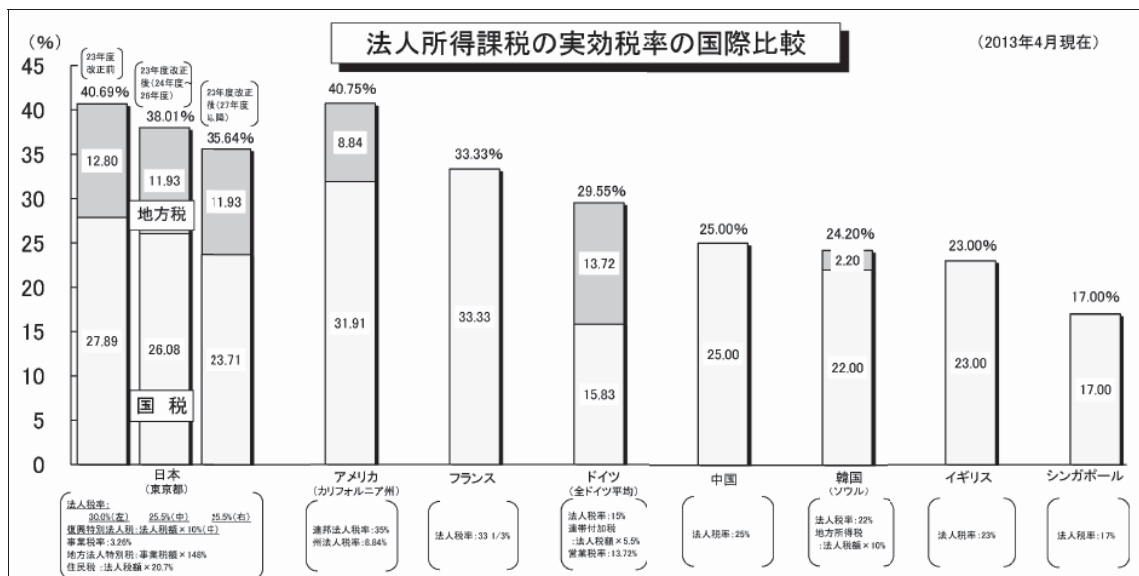
(図表 3-2) は、表面税率で地方税と国税の間の調整をした上で国ごとに棒グラフにしたものである。現在、アメリカに次いで日本は先進諸国の中では高いように見える。

(図表 3-1)



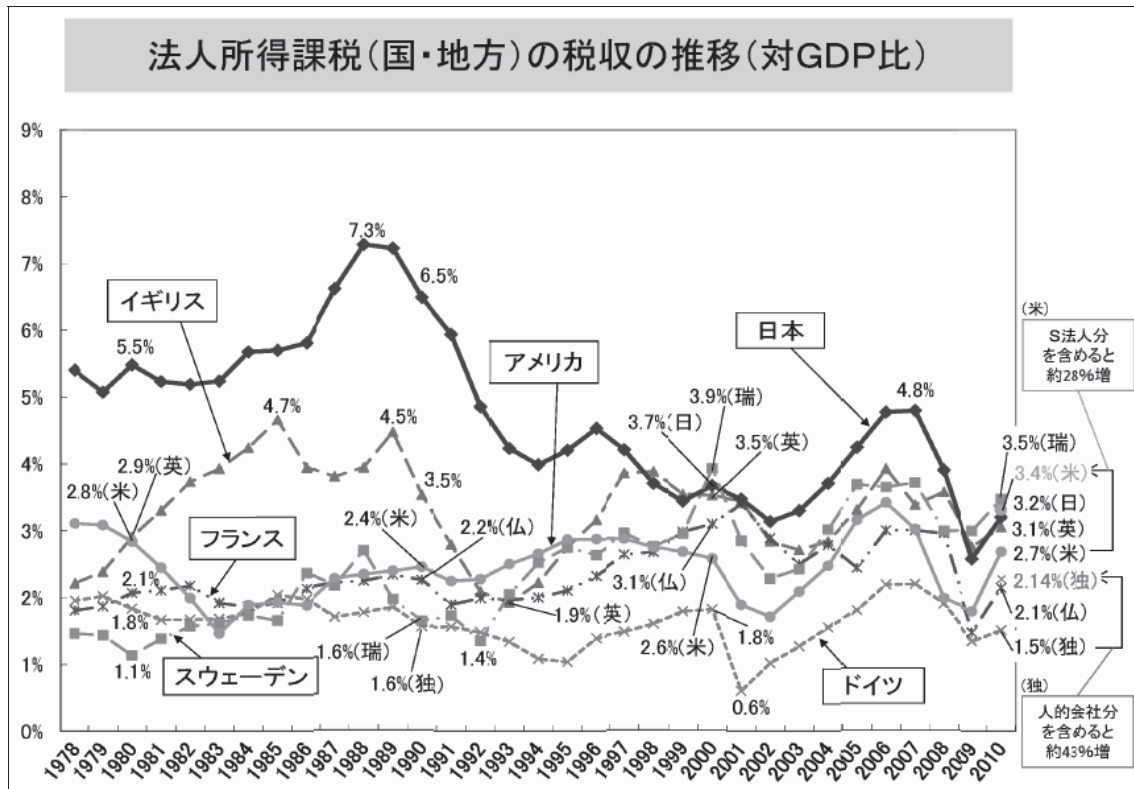
これと関連して、例えば経団連はやはり、特にヨーロッパ等と比較するだけではなく、東アジア諸国と競争しているのだから、そこと比較した税制にしてほしいと言う。となると 20% 台、シンガポールは 17% であるため、そのレベルは必要だという話にもなる。

(図表 3-2)

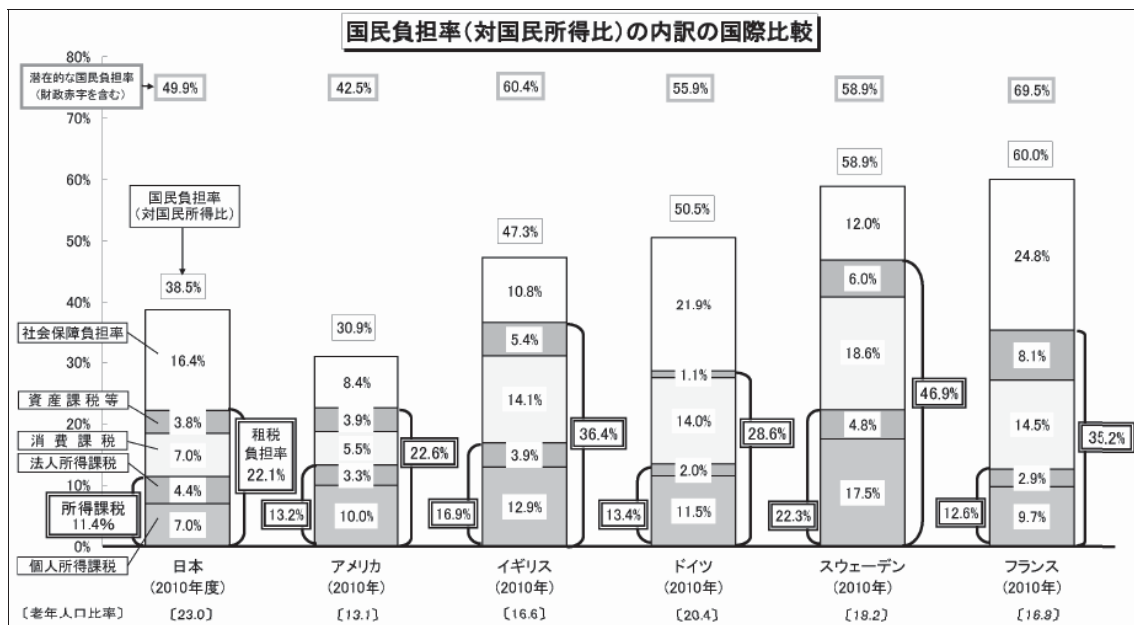


(図表 3-3) は、法人所得課税の税収の推移 (対 GDP 比) である。日本はバブル崩壊までは非常に高い比率を占めていたが、その後は低下してきており、現在ではほぼ他の諸国と同じくらいの比率を占めるようになってきた。

(図表 3-3)



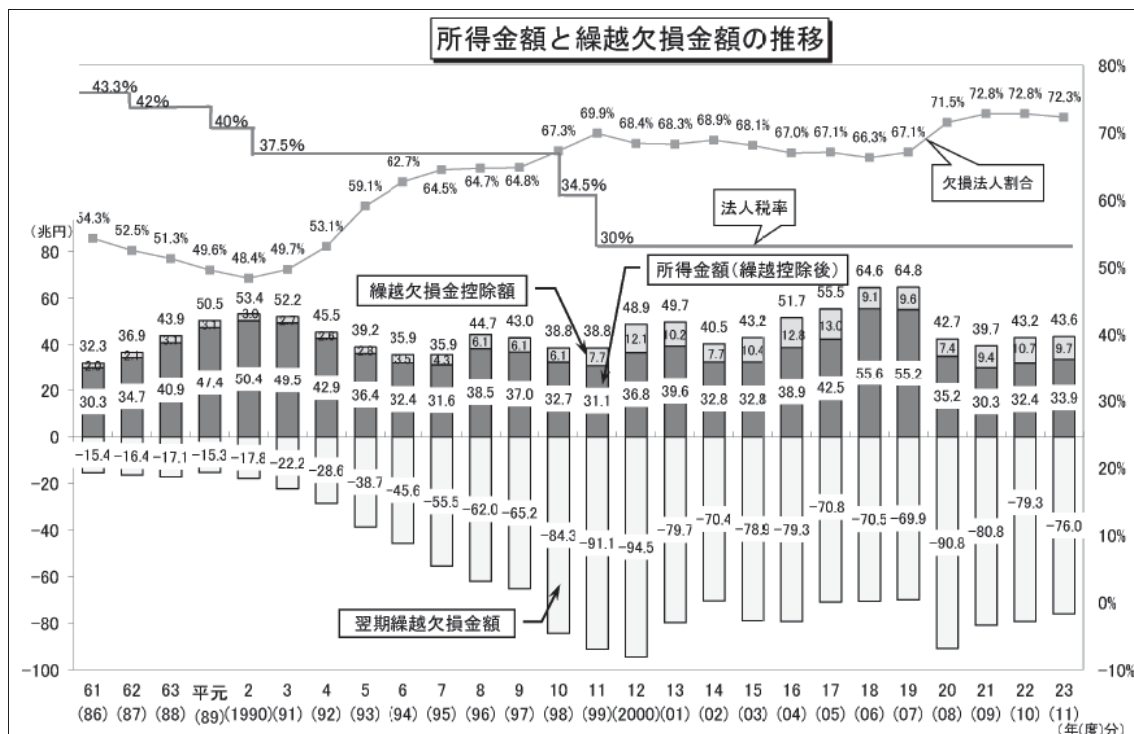
(図表 3-4)



(図表 3-4) は、法人所得課税から上がってくる税収の対 GDP 比率である。大体の比率で見ると国際的に見てもあまり遜色がない水準になっている。ただ、日本は国民負担率が低いため、相対的に法人課税が重く見えており、税収の中に占める法人課税の比率も大きく見えている。政府税調の議論でも、例えば東芝の佐々木副会長は頻繁に「日本は総税収に占める法人税の比率が高過ぎるのでこの比率を下げろ」といった主張を何回も繰り返している。

返している。しかし、対 GDP で見た法人課税については、決して他国に比べて非常に大きいというわけではない。

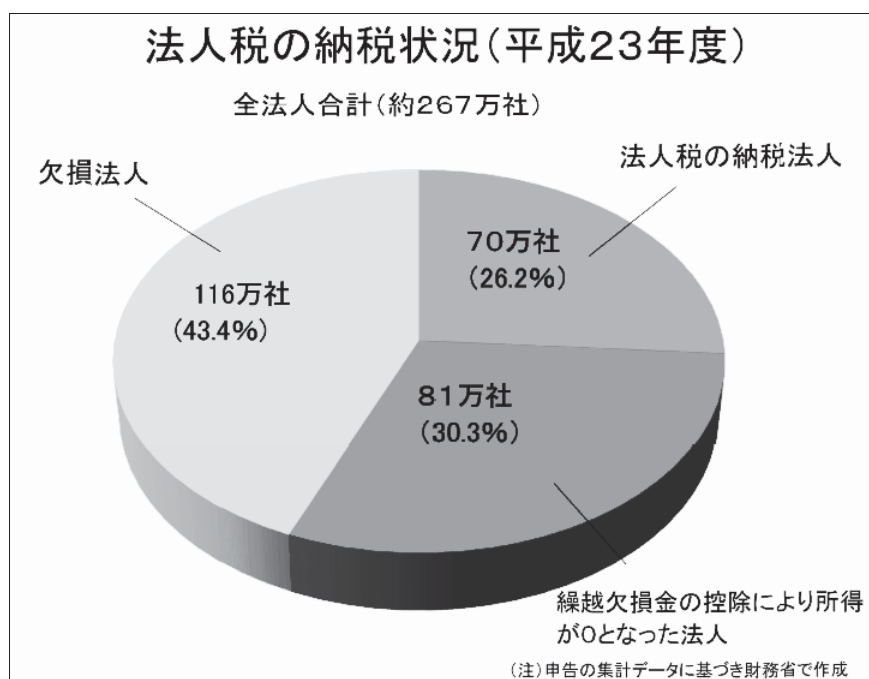
(図表 3-5)



安倍政権としては法人税率の引き下げをし、課税ベースを拡大するという意向を示している。その点については、経済産業省と財務省、ないしは総務省との間で見解が異なっている部分である。税収中立でいくのか、それとも減税を先行させ、成長の結果としてあがってきた税収で減収を賄うのか、といった戦略の相違がある。しかし、課税ベースを拡大となった場合の1つの有力な選択肢として、繰越欠損金の取り扱いを上げることができる。近年の法人税減収に対する繰越欠損金控除の寄与は非常に大きい(図表3-5)。やはりバブルが崩壊して以降、適用されている欠損法人の割合が、どんどん上がってきている。直近では7割を超えている(図表3-5)。

(図表3-6)は、平成23(2011)年度における法人税の納税状況である。実は欠損法人の比率が43.4%、あるいは繰越欠損金の控除により所得がゼロになった法人が3割、これらを全部合わせると7割以上が何らかの欠損法人であるという理由で法人税を払っていない。つまり、法人税を払っているのはわずか3割未満の法人のみなのである。

(図表 3-6)

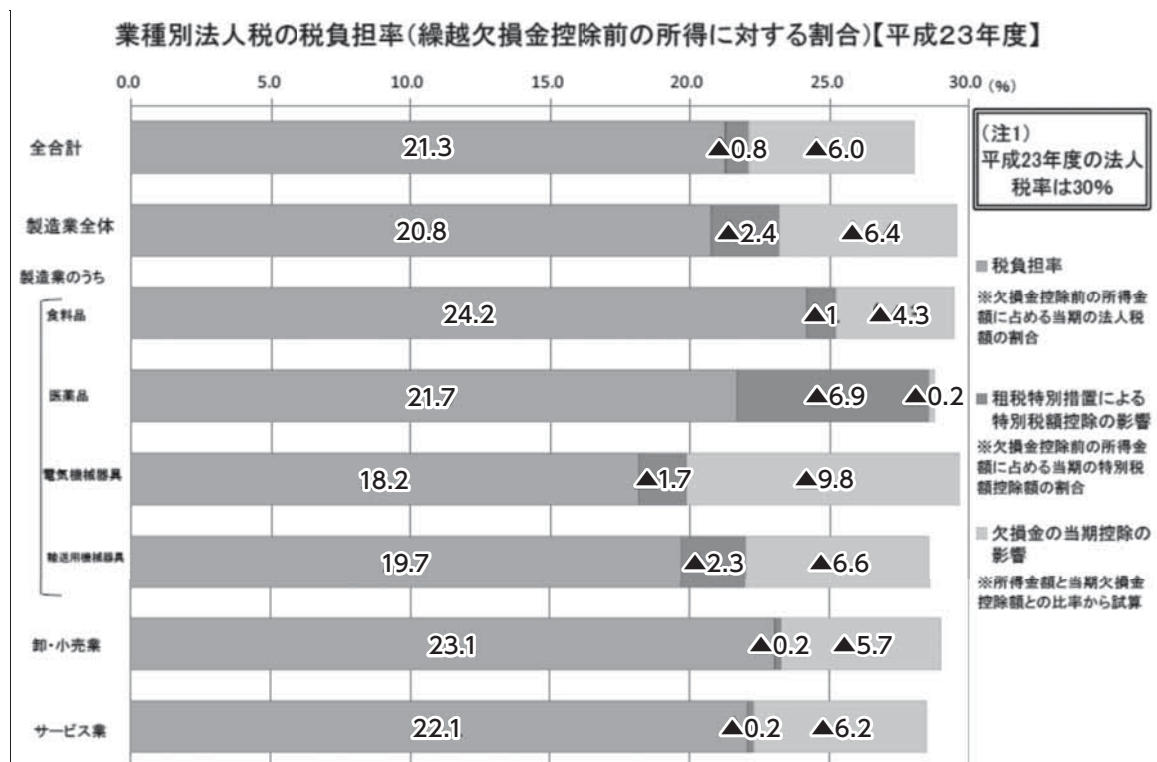


(図表 3-7)

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%)

(図表 3-7) のように、国際的に見ても、非常に欠損法人の比率が高いのが日本の特徴である。やはりこうした欠損法人の扱いについて、すこし寛容過ぎないかという議論が実はバックにはある。そこで、まずこうした欠損法人に対して適用を厳しくするという議論が1つである。それから、外形標準課税を拡張していくという議論がある。これは、欠損法人であっても応益課税を強化することで法人税を払っていただく方向に向かうべきだという改革案の1つの背景ともなっている。

(図表 3-8)



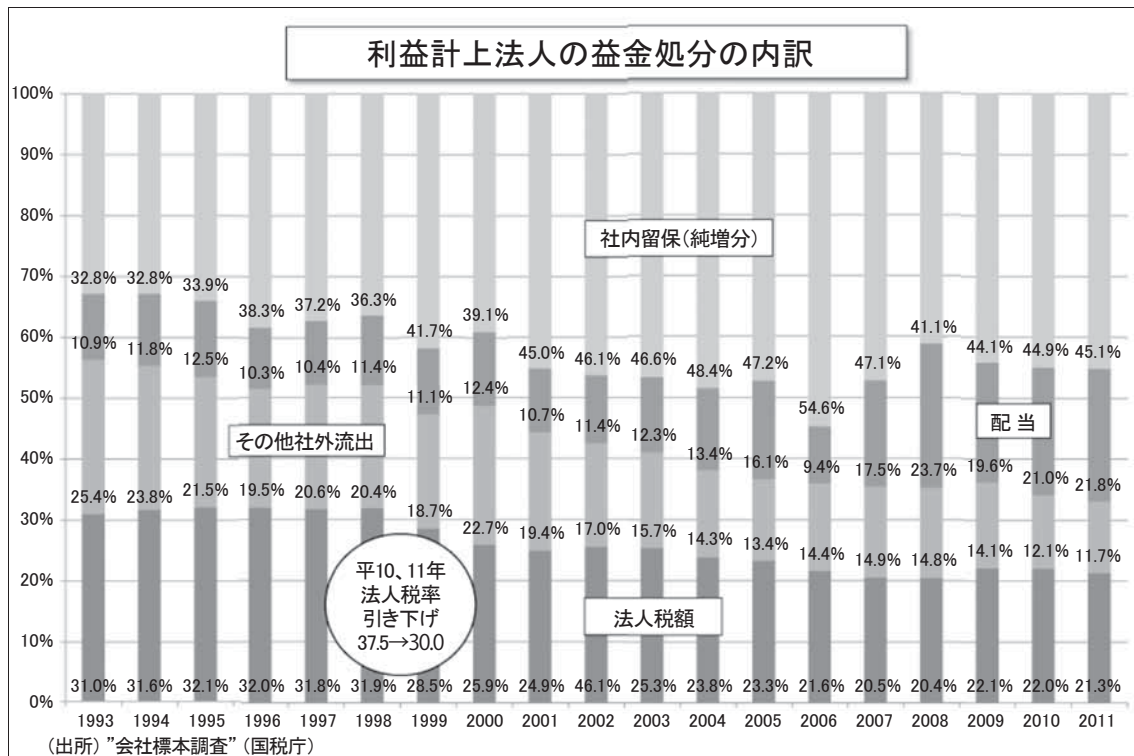
(図表 3-8) は、業種別の法人税の税負担率である。これは、租税及び租特（租税特別措置）の話と関わる。このグラフの横軸は 0.0% から 30.0% まで書かれている。これは平成 23 (2011) 年度の当時、法人税率が 30% だった時に、企業が実際に法人税を払っているその負担率はいくらかを業種別に示している。実際に負担している比率は、左端の青色部分のところになる。

ポイントは、業種によって法人税の負担率が随分と異なることである。製造業は 20.8%、それから卸売業は 23.1%、あるいはサービス業は 22.1% である。特に租特は中央に示されているが、この中央の部分は、やはり製造業に対して非常に多く適用されている。特に医薬品については、これはおそらくは研究開発に関する控除を思い切り適用しているということであろう。それがまた業種によってもばらついている。

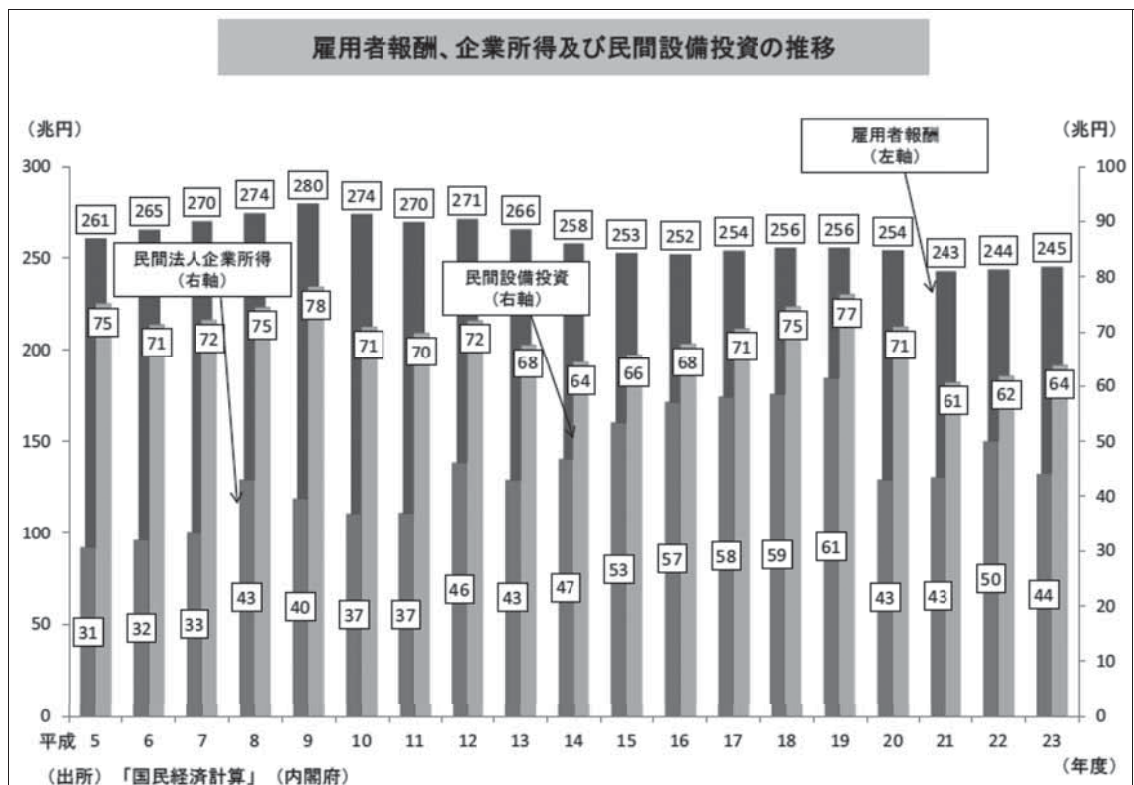
現在、法人の中では収益（益金）をどのように処分しているのか。ということで、(図表 3-9) を見ると、やはり内部留保（社内留保）の比重が大きい。いまや半分近くが内部留保だが、配当に回す部分も増えてきている。

そして、アベノミクスとの関係でよく指摘されるように、雇用者報酬は平成 9 (1997) 年あたりをピークにずっと低下傾向にある (図表 3-10)。これに加えて、物価上昇率を勘案した実質の雇用者報酬も下がってきている。それに対して民間法人企業所得や設備投資もまた、平成 19 (2007) 年ぐらいでピークとなり、とりわけ 2008 年末頃からのリーマンショック後は低調となっている。

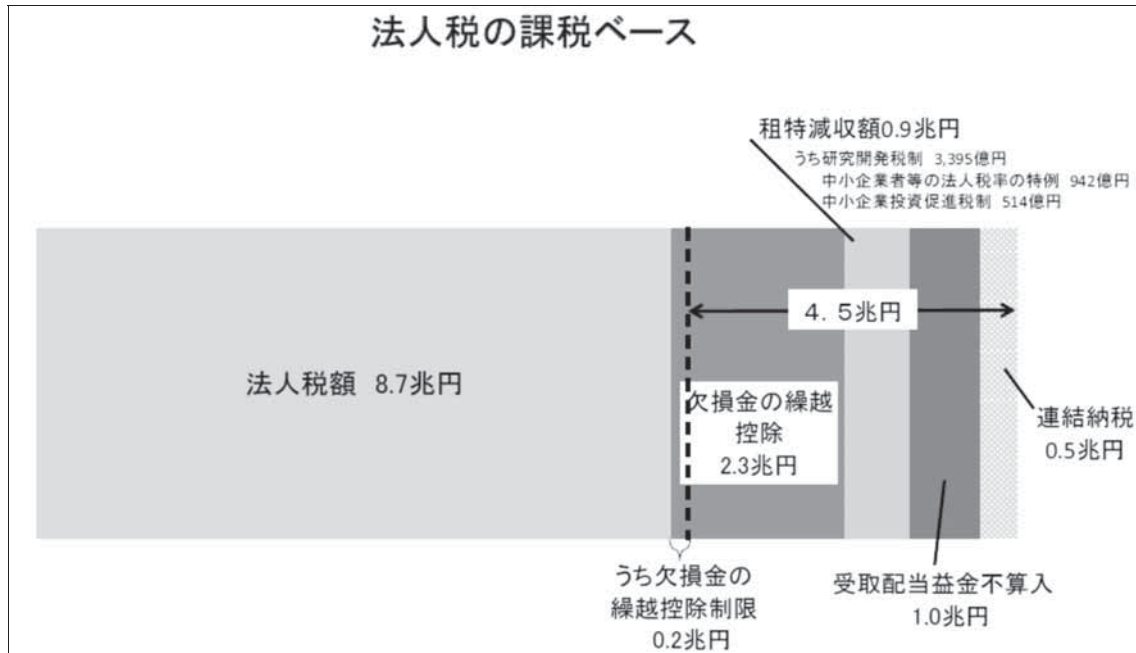
(図表 3-9)



(図表 3-10)

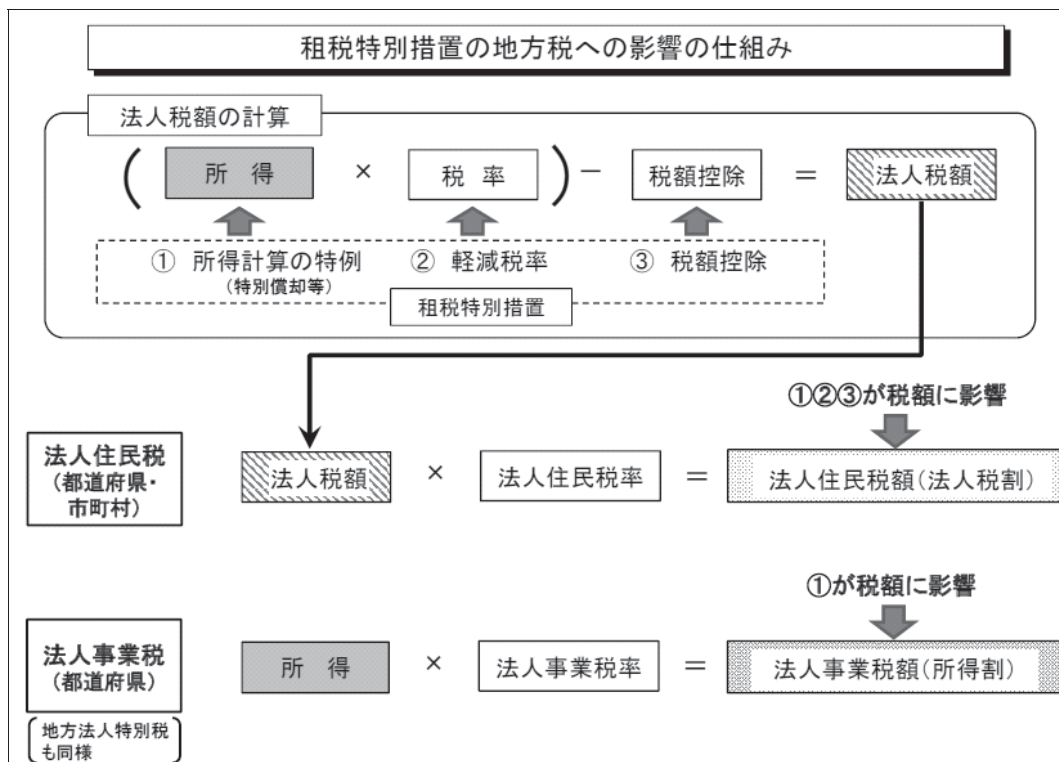


(図表 3-11)



また、近年は法人税の課税ベースが縮小してきているが、結果としてそれはどのぐらいの金額なのか（図表 3-11）。このグラフの左から右までが法人税収額となるはずの金額の部分であるが、欠損金の繰り越し控除で 2.3 兆円がまず消えていく。その次に、租特（租税特別措置）で大体 1 兆円近くが消えている。

(図表 3-12)



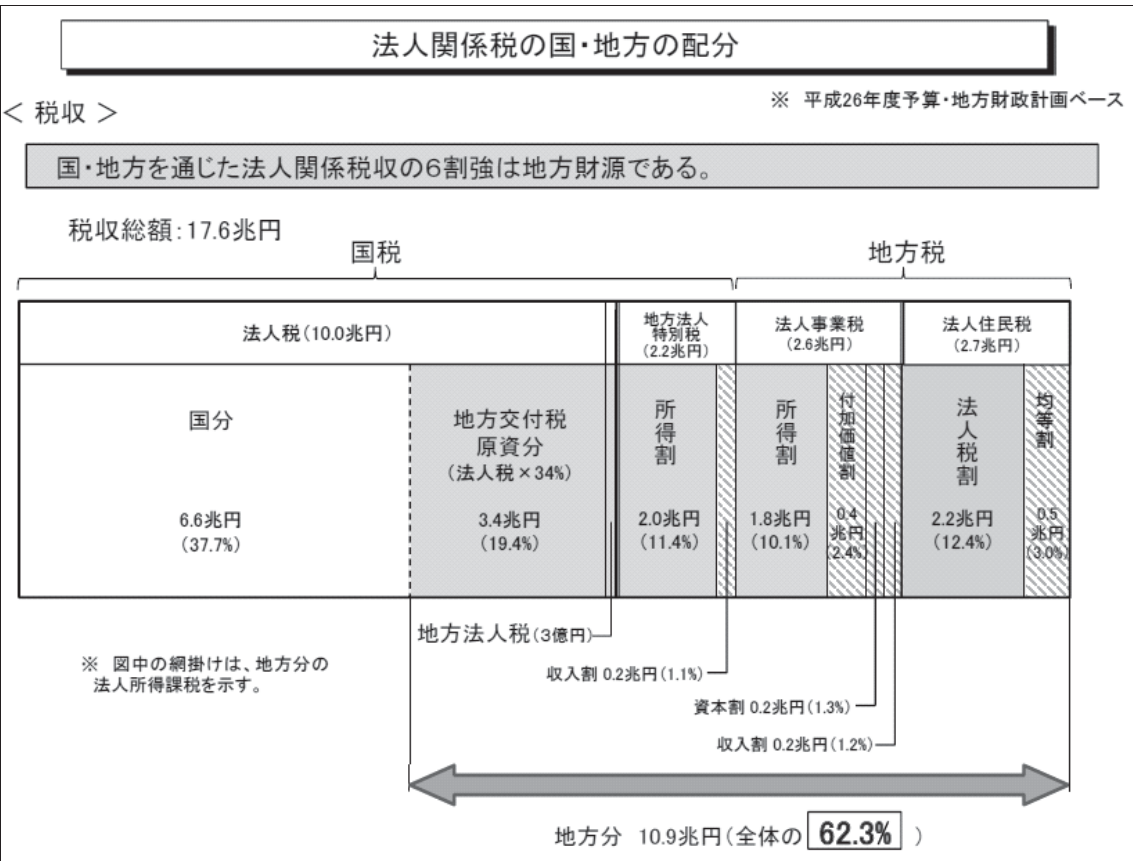
こういった租特その他で課税ベースが縮小すると、結局は地方税に影響する（図表 3-12）。地方の法人課税は、国税の法人税額に対して法人住民税率を掛け合わせることで算出される。例えば不況等によって所得は減るが、政策的にも法人税率を下げたり、課税ベースを縮小させたりすると法人税額に響いていく。したがって、この法人税額には、税額控除の多寡もまた影響してくる。この税額控除については、非常に多くの租特によって支えられており、租特の拡大によってこれらの控除額が増加していく場合には、法人税額も当然減少する。そしてこのことは、地方法人税収の減少につながっていく。このように、法人税の改革をどうするかによって当然、地方法人課税にもその影響が自動的に及んでくる。

2. 法人事業税と外形標準課税

法人事業税が注目されているのは、やはり法人税率を下げる場合に非常に有力な選択肢になるためである。もし予定どおり来年度から法人税率の引き下げとなれば、最大の玉になるのはこのような法人事業税の外形標準課税だと聞いている。税収中立の方向に行く場合にはこれで稼ぐという部分があるであろう。

まず、現在、国・地方を通じた法人関係税収を 100 とした場合、6 割強は地方財源に回されている（図表 3-13）。

（図表 3-13）

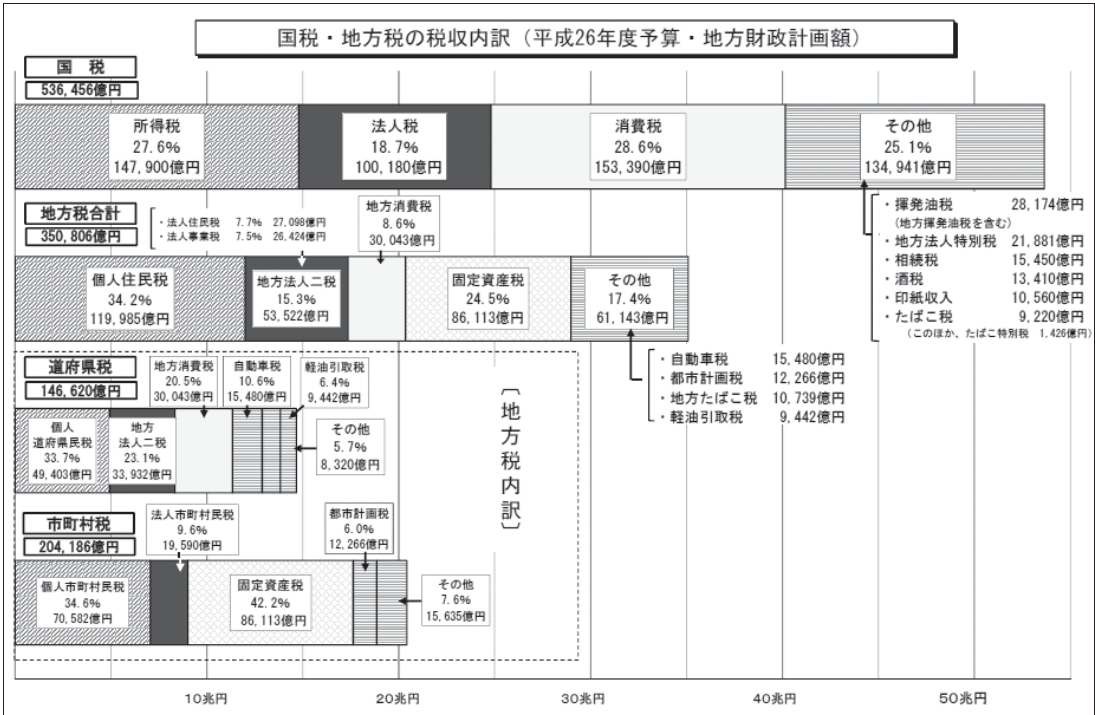


(図表 3-14) は、現在の法人課税の国税、地方税の概要である。地方法人事業税についても現在、税率が3つに分かれていて、外形標準課税の部分、所得割、収入割がある。外形標準課税の部分をどうしていくかが今後焦点になってくるであろう。

(図表 3-14)

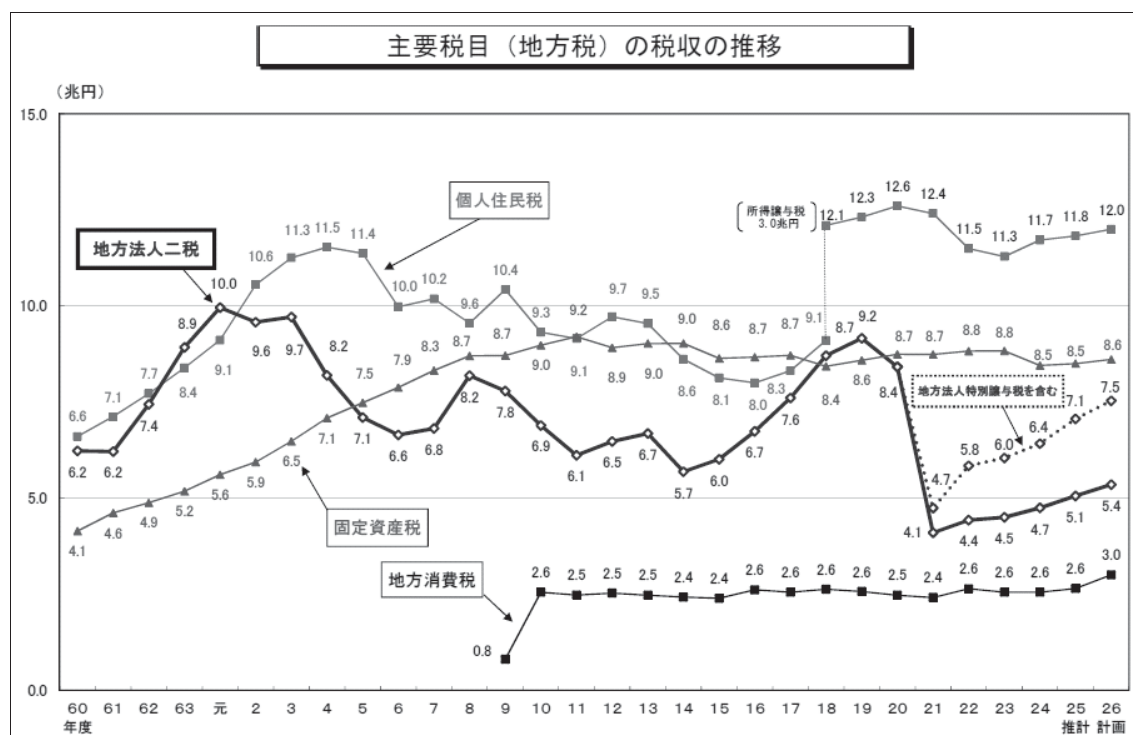
法人課税の概要(平成26年度改正ベース)					
※ 税収はH26収入見込額					
法人税 (国) 10.0兆円	※ 税収の34%は地方交付税の原資	所得	× 税率 25.5%	=	法人税額
地方法人税 (国) ※新設	※ 税収の全額が地方交付税の原資 法人住民税法人税割の一部(約0.6兆円) を国税化したもの	法人税額	× 4.4%		※ H26.10.1以後適用税率
法人住民税 (県・市) 2.7兆円	法人税割	市	法人税額	× 12.3% (9.7%)	1.6兆円
		県	法人税額	× 5% (3.2%)	0.6兆円
		均等割		※ ()内はH26.10.1以後適用税率	0.5兆円
法人事業税 (県) 4.8兆円 (2.2兆円) ※ ()内は地方法人特別税 (内数)	【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+専年度損益)	× 0.48%	0.4兆円
		資本割	資本金等の額	× 0.2%	0.2兆円
	【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

(図表 3-15)



(図表 3-15) からは、国税と地方税の中に占める法人関係税収の比率の規模が大体分かるであろう。(図表 3-16) をみると、地方法人二税については、ピークが平成元年あたりで、その後は下がっていったことがうかがえる。再び 2000 年代前半、リーマンショック前までにまた大きく伸びてきて、リーマンショックで急激に落ちた。そこからまた回復するという推移となっている。地方法人特別税を含むか含まないかで、点線なのか実線なのかが変わっていく。やはり法人課税の税収は極めて景気に対して感応的である。それに対して地方消費税の推移は、ずっとフラットであり、景気に対して非常に安定的な租税だとよく分かる。

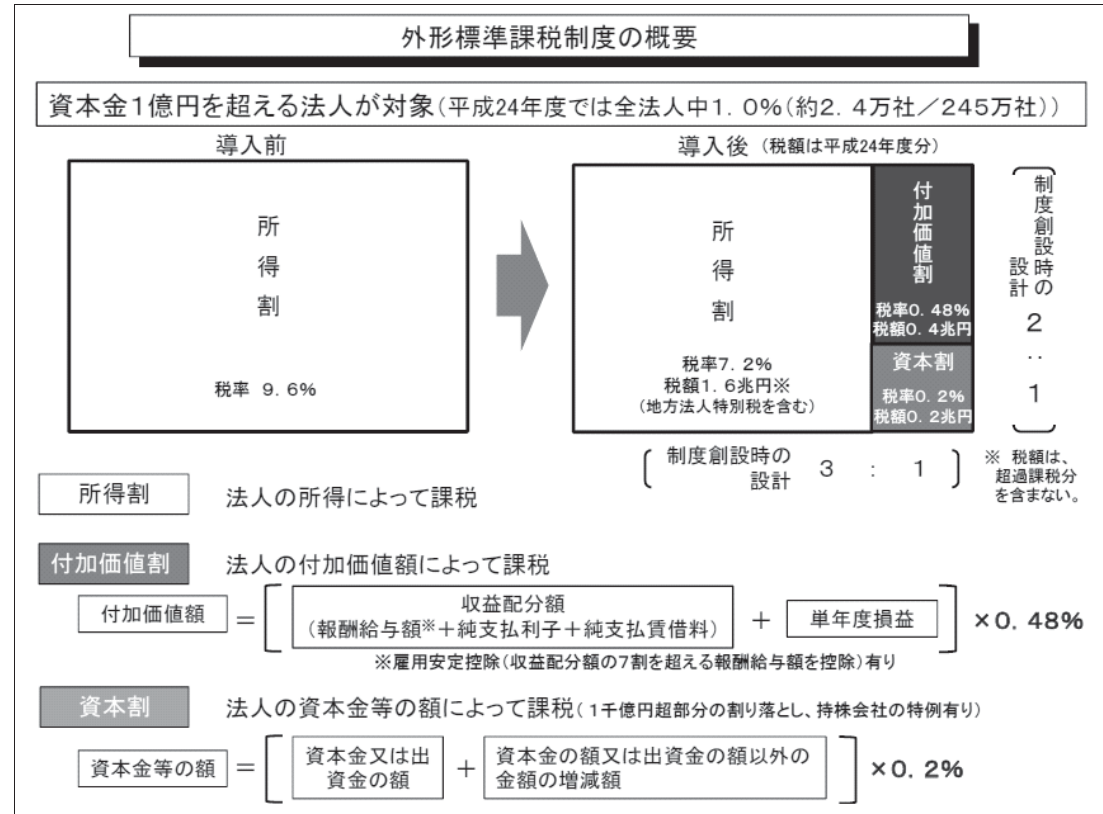
(図表 3-16)



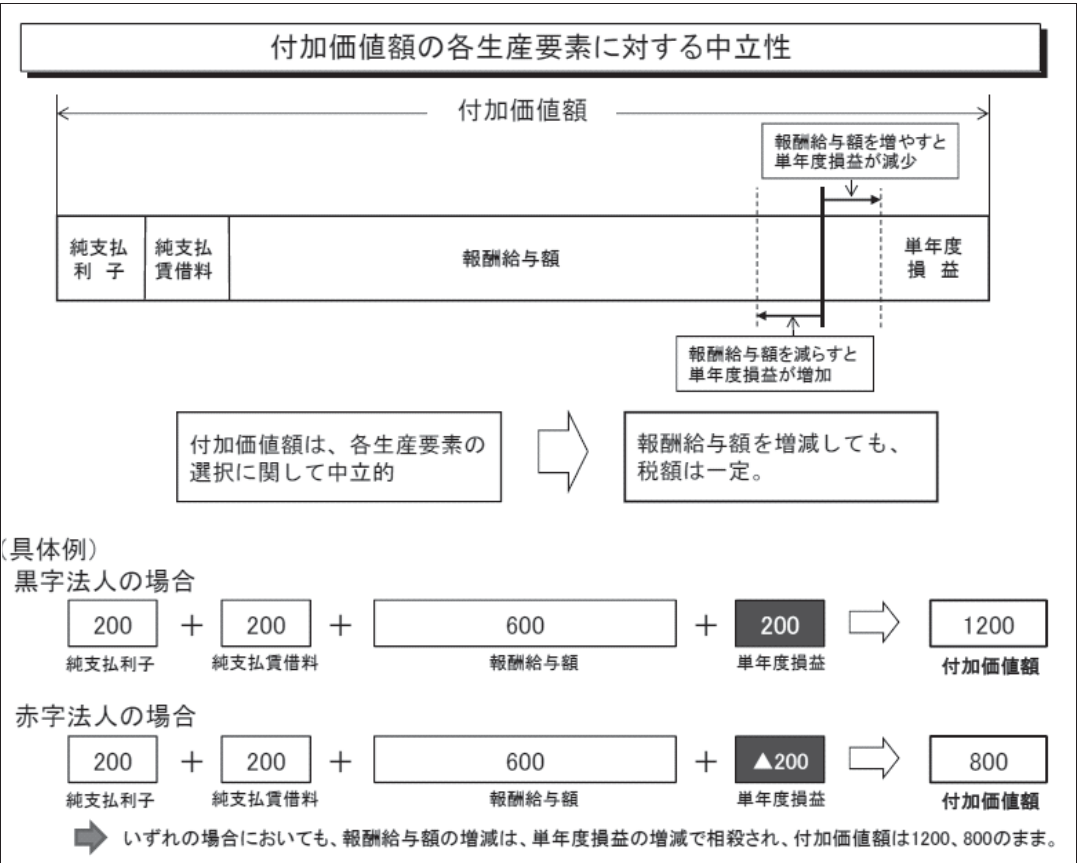
(図表 3-17) は、外形標準課税の制度についてである。現在、所得割の割合を大体 3 とすると外形標準の部分 が 1 である。外形の中には、付加価値割の部分と資本割の部分が入っている。

(図表 3-18) は、ここである付加価値についてである。この「付加価値額」とは、純支払利子、純支払賃借料、報酬給与、単年度損益が入る。「付加価値額」は、このようにトータルで決まる。外形標準課税における付加価値割の拡大という場合、付加価値の総体に対して税をかけているので、その構成要素のうちどれかを課税強化するわけではない。この点についてある種の誤解を含んだ批判には、「付加価値に税金をかけることは、その最大の部分を占めている賃金に課税することに他ならない」との主張がある。また、「アベノミクスで賃金を上げろと言っているが、ここに税をかけるということは、賃上げに対して懲罰的な税金である」という主張がある。

(図表 3-17)

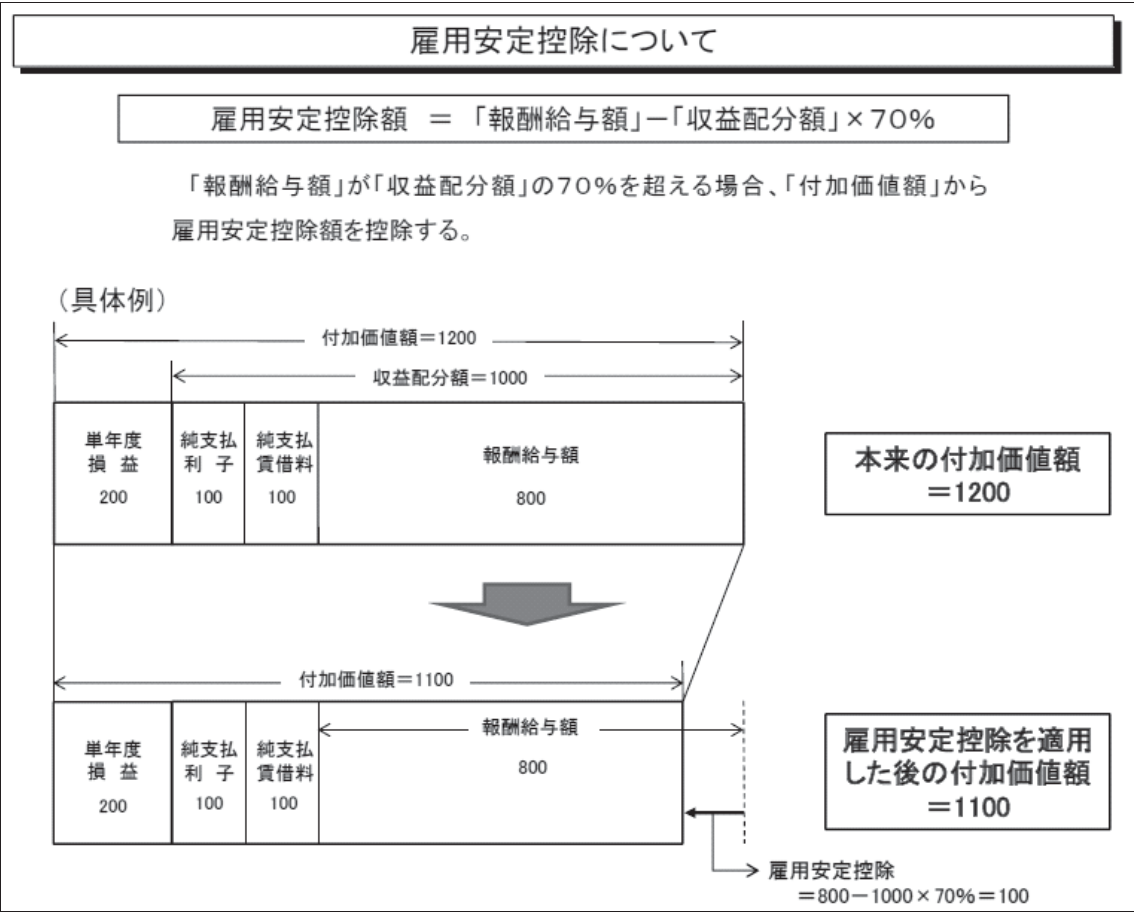


(図表 3-18)



しかし、実は付加価値の総額は決まっているため、賃金額を増せば、その部分だけ他の構成要素の比率が減るので、税負担は変わらない。よって実は、これは賃金に対してのみ懲罰的にかけているわけではなく、あくまでも付加価値額全体に対してかけているのである。そのあたりが、どうも理解されにくい。そのような批判があるため、実はあえて、「雇用安定控除」という仕組みが設けられている（図表 3-19）。

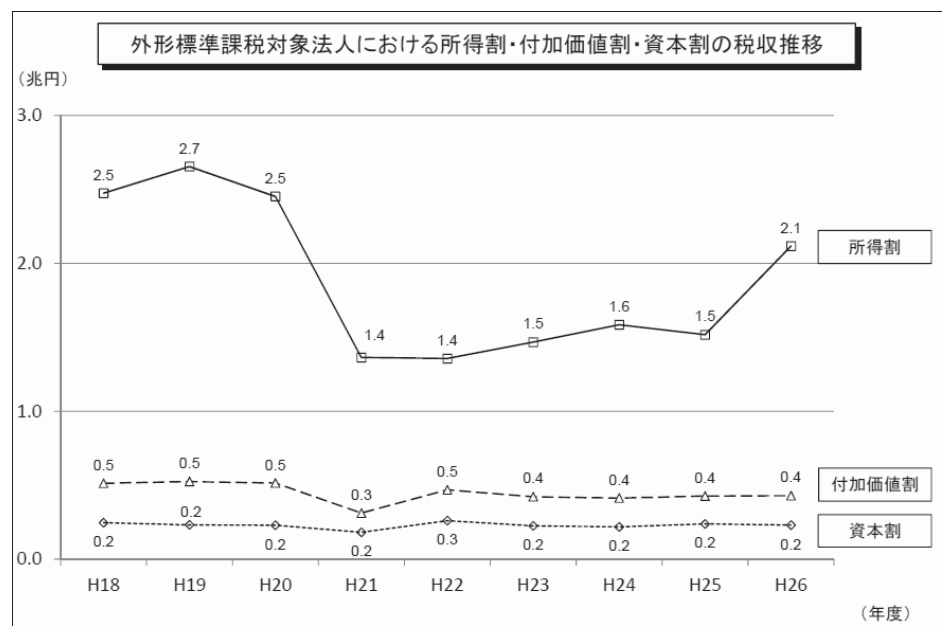
（図表 3-19）



これは、報酬給与額が収益配分額の 70%を超える場合には、付加価値額から雇用安定控除額を控除するという制度である（図表 3-19）。つまりは、給与を増やしたら税金も下げましょうという趣旨の制度である。そこまでして批判には応えてはいるが、そういった批判は依然としてやんではない。

（図表 3-20）は、所得割・付加価値割・資本割から得られる税収がどう推移しているかを示したものである。所得割は当然、景気に対して揺れているが、その他は安定的である。

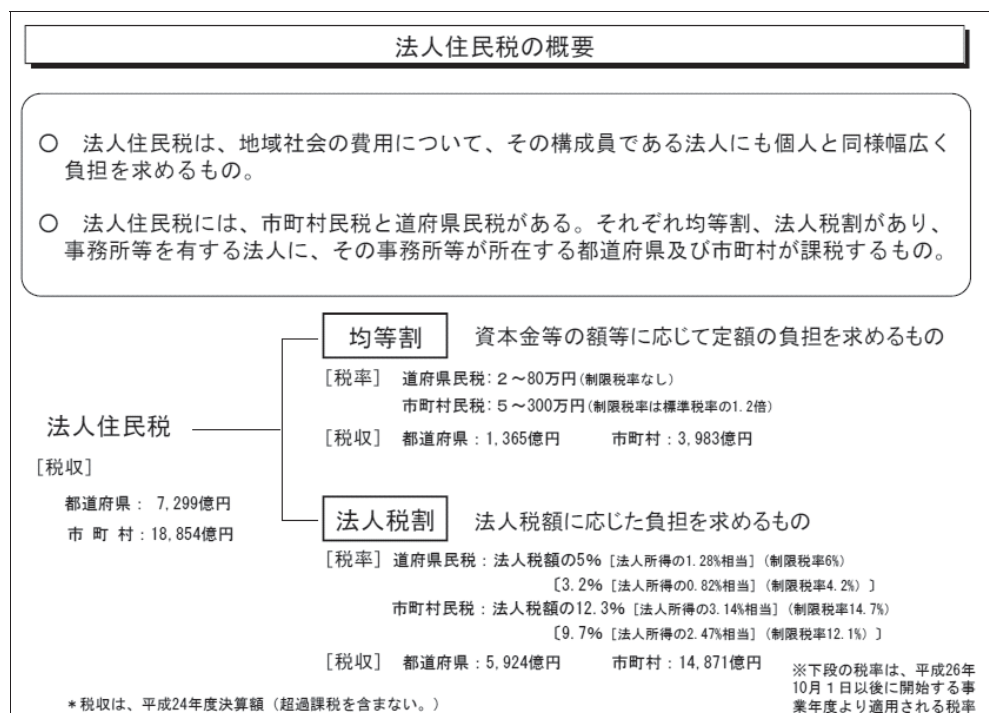
(図表 3-20)



3. 法人税率の引き下げとその他の地方税

地方税における課税ベースの拡大を考える場合には、1 つはすでに述べた法人事業税における外形標準課税の拡大が最も重点を占めてきていた。もう 1 つは法人住民税であり、これは地方自治体にもかかわってくるが、均等割部分を課税強化するという道もある。現在、法人住民税は均等割と法人税割に分かれている（図表 3-21）。

(図表 3-21)



(図表 3-22)

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				
資本金等の額		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
	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	

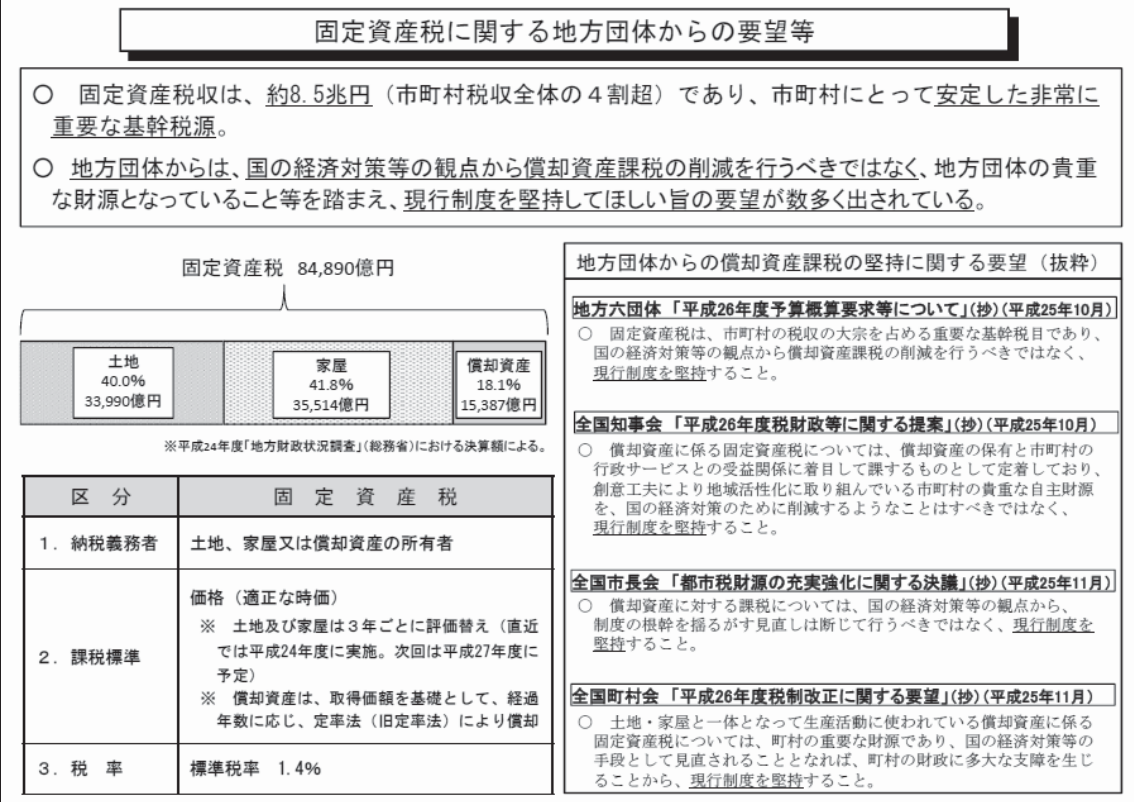
(図表 3-22) は現在、その法人住民税の均等割がどうかけられているかを示したものである。この税額表が決まったのは随分古いそうである。つまり、相当な年月にわたって、変更されていない。これらの額が本当に妥当なのかどうかという問題はある。均等割は、ある種の会費のようなものとして所得に関係なく課税をする。ただ、この金額でよいかどうかについては改めて議論はした。しかし、これはすぐに改革に着手するという話ではない。

これに関連し、もう 1 つの議論として出てきているのが固定資産税である。固定資産税そのものは法人課税とは関係がないように見える。しかし、このうち償却資産に係るものに関しては、経団連をはじめする経済団体から、軽減ないしは廃止に向けて議論すべきだという主張がなされた。

固定施設に対する投資へのインセンティブとするためには、固定資産税で償却資産に対しての課税分を引き下げることがあり得る。固定資産税には、土地と家屋と償却資産のそれぞれに係るものがあり、そのなかで償却資産に係る固定資産税は大体 2 割未満ぐらいの税収額を占めている (図表 3-23)。

全国市長会を含む各地方団体のコメントが、(図表 3-23) に載っている。このテーマをメインとして、政府税調では議論していないが、今後もこの点は繰り返し論点としておそらくは出てくると思う。なぜそもそもこのような形で、減税しようとしているのか、その議論は何なのかについて改めて確認はしておく必要があると考えている。

(図表 3-23)



(図表 3-24)

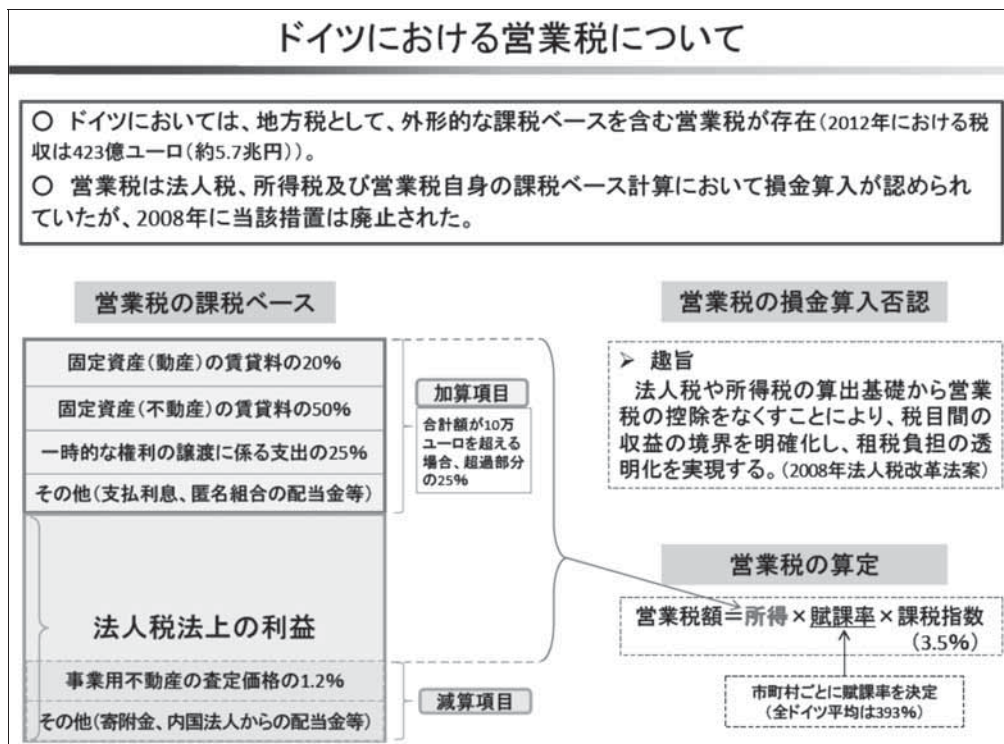
資産税制の国際比較(償却資産関係)						未定稿
<p>○ そもそも、日本の償却資産課税は、戦後、シャープ勧告に基づき、アメリカに倣って導入したもの。</p> <p>○ 今も、アメリカでは一般的。そのほか、カナダ、イギリス、香港、韓国など各国でも、償却資産課税は行われている。</p> <p>➢ 全OECD加盟国のGDP総額の約6割（2011年）を占めるアメリカ・日本・イギリス・カナダ・韓国において実施。</p> <p>➢ 日系企業が進出しているアメリカの州のほとんどにおいて、機械設備に対する償却資産課税を実施。※1</p>						
	アメリカ※2	カナダ※3	イギリス※2	香港※2,4	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・レート Business Rate 〔通称・ノンドメスティック・レート Non Domestic Rate〕	レート General Rates	財産税	固定資産税 Real Property Tax
課税主体	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 をなす建築物、 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

(図表 3-24) は、資産税制の国際比較である。一部にはこのような税は日本だけだという主張を私も見たことがある。しかし、実際にはここに整理されているように、諸外国、特にアメリカについては全 50 州 1 特別区がきちんと償却資産に対して課税をしている。

(図表 3-25)

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入にも影響を与える。 ○ 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） <small>（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）。</small>	

(図表 3-26)



(図表 3-25) は、地方税の損金算入についてである。これは税調で議論があり、税の課税ベースを広げるという場合に、現行では法人事業税、固定資産税などの地方税の一部については、国税である法人税法上の損金算入を認めている。

この点については、ドイツでもかなりドラスティックな法人税率の引き下げが行われた(図表 3-26)。その際、その課税ベースを拡大したのだが、税込中立どころか税収が増えてしまうというぐらい課税ベースを広げた。そして、その際の1つの項目として、営業税(地方税)の損金算入を否認したのである。

私も、政府税調ではドイツのように地方法人税の損金算入を否認してもいいのではないかと述べた。ここで言う(地方税の損金算入の)否認についてだが、要するに法人課税として国税と地方税をトータルにとらえて負担を相互に調整し、国・地方を合わせた法人税負担を一定にするというのが一応は損金算入の趣旨だと思う。地方法人税の課税ベースが拡大され、それによって地方法人税負担が増えた時、国税法人税でそれを損金算入できれば、国・地方トータルとしての法人税負担は変わらない。これに対して、相互に調整しないというのが、損金算入の「否認」ということになる。

現在の法人税の改革潮流では、国税の法人税は利潤に課税しているが、地方税の法人事業税については外形標準課税を強化していくという形で、同じ法人課税ではあっても、それぞれ異なった課税ベースに依拠する独立の税としての色彩が強まっていく。しかも、法人事業税は応益課税であるという性質からすると、同じ法人にかかる税ではあるが、税の性質としては国税の法人利潤税とは別物になりつつある。

トータルで国税も地方税も法人利潤に課税しているのであれば、負担全体を国税と地方税で調整するという論理が成り立ち得るが、今後は、両税が別の性質のものになっていくのだという方向性であれば、もうお互い調整をしないというのも1つではないかと考えている。しかし、これに対しては政府税調内の議論では、例えば石井・富山県知事は、こうした損金算入を認めるべきだと随分強く主張をされた。

これは、やはり法人税の負担に関する懸念であろう。すなわち、特に課税ベースを広げる法人事業税の外形標準化の議論をする際に、地域の企業の方々に負担をお願いすることになる。しかし、損金算入の話があると、外形標準課税で法人事業税の課税ベースが広がり負担が多くなっても、「今度は国税の法人税の方でその分を引いてくれる。トータルでは負担は変わらない」という説明を外形標準課税の導入時にしていた、それで何とか納得してもらったということであった。今回ももしそのような形で外形標準部分を課税強化するのであれば、これらの損金算入を認めておくことで、現場を預かる知事としては説明がしやすくなるという。これが損金算入否認になってしまうと当然、純負担増になり、反発がかなりあるだろうということであった。「外形そのものをやめてくれ、拡大をやめてくれ」という話になりかねない」という懸念を示されていた。

4. 地方法人課税改革

昨年来の税制改正の中で出てきている地方法人課税改革の動きを整理したい。2014年度の税制改正では、都市自治体にとってもいくつかの重要な決定が行われた。消費税の引き上げとも連動しているため、今回10%への引き上げが延期になった場合には、一定の

影響があるかと思う。

かなり長年の懸案となっていた議論が行われていたと私も思う。微調整ではなく、かなり骨格を改革する話である。

(図表 3-27)

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

(図表 3-27 つづき)

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

今回の地方法人課税改革のポイントは、消費税の8%引き上げ時には、地方法人特別

税・譲与税として国税化していたものの一部を、まず法人事業税として復元していくという点にある。そして、消費税率引き上げに伴う税収の自治体間格差の拡大に対処するために(不交付団体は、地方消費税引き上げが純粋に歳入増になるが、交付団体は、地方消費税引き上げが基準財政収入額を引き上げるので、その分、交付税が減ってしまうことになるため)、同時に市町村民税である法人住民税の一部を地方交付税原資化する。そして、この点が大きな議論となっていた。私は東京都税制調査会のメンバーでもあるが、東京都はこの提案に激しく反発をしていた。

消費税の引き上げに伴って地方消費税の税収は確かに上がる。地方消費税の税収の比率が拡大した場合は、一般に、全国的には税収の自治体間格差は縮小する方向へと確かに向かう。消費税収の地域間遍在性は小さいからである。

ただし、交付税の効果を勘案した場合、交付税の不交付団体は消費税率の引き上げで純粋に税収増となるのに対して、交付税の交付団体は、地方消費税の税収増に伴って交付税の交付額が減ってしまうのである。つまり、全体としては税収増が交付税減で相殺されるので、かえって格差が拡大する。そこで、そうした部分を調整するために法人住民税の一部が用いられることとなった。なぜ法人住民税なのか。それは都道府県だけではなく、市町村も含んでいるため、すべての自治体を対象に体系的に財政調整ができるためである。要するに、財源の再配分ができることがその根拠となっている。

そして、さらに消費税率 10%引き上げ時には、地方法人特別税・譲与税を廃止する。その結果、法人事業税の部分については完全にこれを復元する方針が示されている。ただし、それに伴う格差については、法人住民税の交付税原資化をさらに強化していくことで対処することになっている。

(図表 3-28)

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

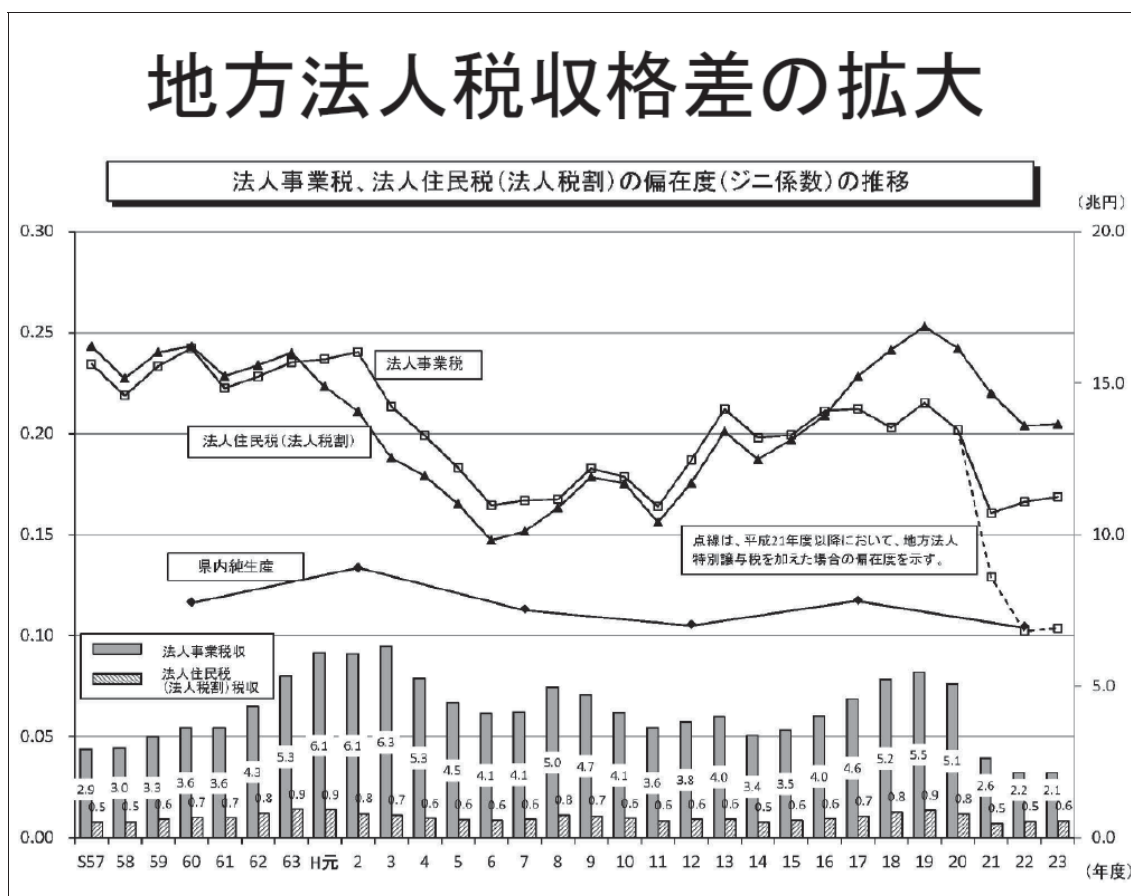
【税源交換論】

- 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

このような改革の背景の考え方としては、ずっとこの間議論されてきた「税源交換論」がバックにはある。交付税の原資は、交付税の一定割合である（図表 3-28）。消費税のようにもともと地域間格差の少ない税目を原資に入れる必要はないのではないかと。よって、消費税については地方公共団体の税収としてそのまま入れ、所得税や法人税のように偏在性の高いものを交付税原資としてその比率を高めていく。これらをいったん交付税の原資に入れた上で再配分することで、より一層の税収格差の解消につながるのではないかとという議論が背景にある。

そういう意味で、交付税の原資において、地方消費税と法人税を交換することで財源の格差を一層縮小しようという税源交換論である。なかなかこれはドラスティックな提案でもあり、簡単には実現しない。今回は消費税率の引き上げに伴って地方消費税が増えるタイミングにあわせて、事実上、この「税源交換論」に近いものを実現したと解釈できるかと思う。

（図表 3-29）



この背景としては、三位一体改革の頃にさかのぼる。景気が非常によかったリーマンショック前に、法人課税に伴う税収格差が拡大していった。ジニ係数で見た場合の格差が2000年代のリーマンショック前の前半のときにぐっと拡大していった（図表 3-29）。このときに、やはり格差を是正するという議論が随分出てきたと思う。

これまでは分割基準で対応してきた。基本的には戦後、高度成長の過程で本社機能が都市に集中し、工場は地方にあるという構造であった。全部本社から上がってくる税収を本社

所在地に帰属させては税収の偏在性が高まってしまうため、地方に存在する工場により多くの税収が上がるように分割基準を変更していったのである（図表 3-30、31）。

ところが、産業構造が変わっていった（図表 3-32）。ある時期までは工場に着目をして税収を確保することが意味を持っていたが、現在、アベノミクスで為替が動いても輸出や投資がなかなか上がっていかない。工場そのものが海外移転してしまっている。今、GDP に占める製造業の比率がどんどん縮小している。それにかわってサービス業の比率が非常に拡大している。そもそも工場に着目して税収を他の地方に配分しようとしても、工場が消えている。要は分割基準による税収配分そのものが無意味化してきたのである（図表 3-30、31、32）。

（図表 3-30）

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

(図表 3-31)

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			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				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
銀行業 保険業 証券業		1/2を事務 所の数 他の1/2を 従業者の数						証券業が追 加された	
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					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	
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		

(図表 3-32)

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

財政学者によっては、地方法人課税は偏在性がある税源であり、それが本質であるという人もいる。地方税としてこれを保持しておくこと自体に無理があると主張する人もいる。ただ、むしろ法人課税を保持し続けるのであれば、どのようにして偏在性の問題を解消しながら地方税として保持していくのかという点が重要であろう（図表 3-33）。その意味では、先ほどのような分割基準では対応しきれなくなっているのである。

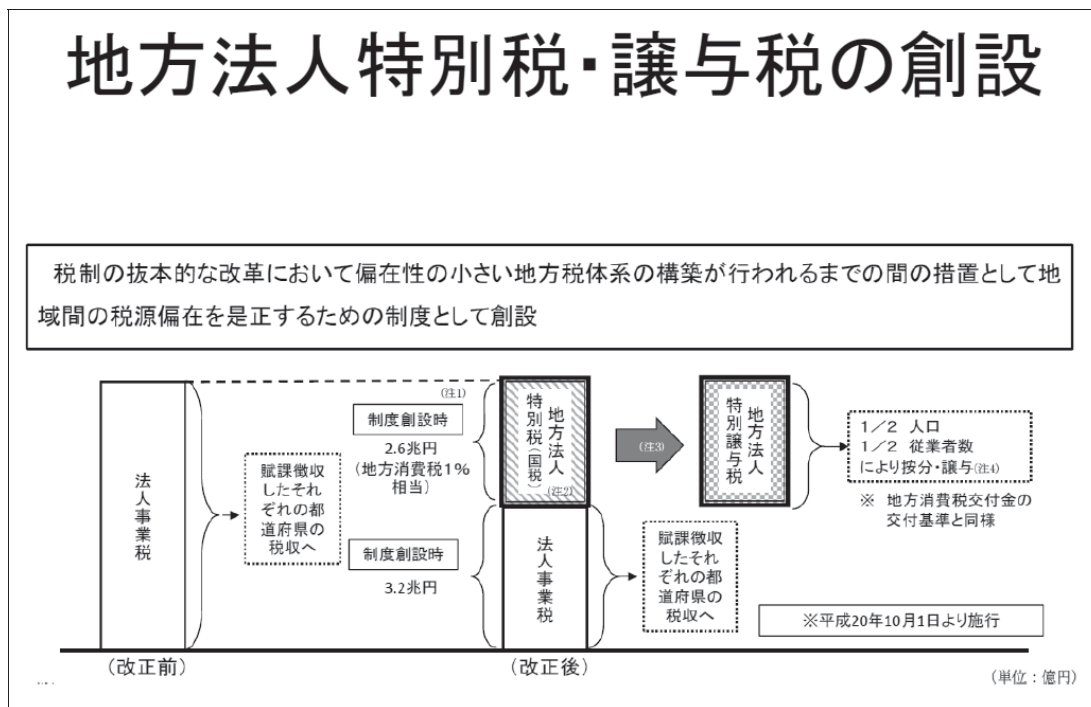
（図表 3-33）

「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「偏在性」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

そこで、地方法人特別税・譲与税が創設された（図表 3-34）。これについては当時の石原東京都知事と政権側で合意がなされ、東京都が承認することになった。その配分基準についても人口と従業者数だったと思うが、特に法人事業税が地方法人特別税・譲与税という形で国税化されたことで、東京都税制調査会は今日に至るまで、やはりこれを法人事業税に復元すべきだと主張している（図表 3-35）。

(図表 3-34)



(図表 3-35)

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って、丁寧な議論が行われ、その課税根拠をめぐり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

次の(図表 3-36)にあるように、地財審では「地方法人課税のあり方等に関する検討会」が立ち上げられ、この課題をどうするかを議論した。基本的にはこの地方法人特別税・譲与税は廃止の方向に行くべきであり、一旦これは法人事業税として戻す。しかし、ただ戻すだけではなく、同時に法人事業税の付加価値割を拡大する方向を検討すべきだと述べている。これは現在、政府税調で法人税率の引き下げと同時に出てきている議論と平

灰が合う。地方にとっても、法人事業税をキープするとしても偏在性や税収の変動性を解消するには、付加価値割を拡大していくことは望ましい。その代わりに、所得割を縮小していく。それでも残る税収偏在を調整するため、交付税の原資とする財源としては法人住民税の法人税割を検討するべきではないかということになった。その理由の1つは、法人住民税の方が偏在性が高いということがある。加えて、都道府県間だけではなく市町村間でもある種の再分配効果が期待できるため、その効果が大きいということがあった。

(図表 3-36)

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

そもそも法人事業税は、1950 年シャウプ勧告に基づき、応益的な所得が他の付加価値税として一応出発した（図表 3-37）。実務上の困難、それから計算するリスクが当時あった。それから、今でもあると思うが、赤字でも課税されることへの反発があった。また、中小法人に過重な負担が行くなどの理由で、当時実際には施行できなかった。これを受けて、1954 年に法人利潤を課税ベースとする新しい法人住民税を導入したのであった。

しかし、これは国税の法人利潤税とともに同じ法人利潤に対して課税されており、それに二重課税であるとか、なぜ地方がこうした法人利潤税を持っているのか、なぜいわゆる地方税原則に反する税を持っているのかという批判が常になされてきた。そこで、2004 年に資本金 1 億円以上の法人に対する外形標準課税が導入された。これは資本金 1 億円以上の法人が対象であり、しかもその比率は小さなままであった。

まとめ：法人2税の役割分担

【法人事業税の来歴】

- ・ 昭和25年にシャープ勧告に基づき、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

今後は、法人課税の役割分担という方向に行くのではないかと個人的には考えている。法人住民税は、法人利潤に対する国と地方のいわば共有税として今後位置づけられることになるのではないかと。つまり依然として法人住民税に関しては、法人税額に課税しており、事実上利潤課税として残る。応益課税というよりは、ある種の包括的所得税の一環として課税する。その前取りとして法人段階で国・地方が共同して課税する。つまり応能課税の一種である。この場合、応益課税ではないため、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、法人住民税の場合は法人事業税の場合ほど大きくないと解釈していいのではないかと。

これに対して、法人事業税については外形化が進められ、課税ベースとしては法人利潤とは異なるものとして徐々に切り離されていく。そして、これは独自課税として応益課税としての性格を徹底させていくことで法人利潤税とは異なる性質を帯びるようになっていく。その意味ではこれまでは国税化していた部分をもう1度戻して応益課税として徹底させるという方向はよろしいのではないかと。今後は、こうしたある種の地方法人課税における棲み分けと役割分担が生じるのではないかと考えている。

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.

質疑応答

○質問 外形標準課税を拡大と均等割を引き上げるものの関係について質問したい。例えば個人の均等割と所得割を考えてみると、個人は所詮 1 人の人間なので、1 人がサービスから受益をする分は人によって大きく違わない。明らかに均等割の方が、所得割よりも応益性が高いと言えると思う。法人の均等割の場合、資本金の額によって段階分けしている。しかし、これが応益性をしっかりあらわしているかというと、やはり限界がある。むしろ外形標準課税の方が、均等割に比べると応益性が強いのではないか。この中で、もし均等割を上げるとすると、どういう理屈で上げるのだろうか。

○回答 何をもって応益性というかだと思う。均等割は、その名のとおり均等で税額も額で決められてしまっている。利益に応じて変動してはおらず、資本金や従業員数に応じて税額を段階的に変化させている点で、応能的な側面もある。そういう意味でも純粋な応益性からは説明しにくい気は確かにする。

とはいえ、応能原則で説明できる税でもないと思う。その意味では応益原則で整理するほかはなく、「入場料のようにどんな所得の人であれ、体の大きい人、小さい人であれ、一定額払うんだ」というタイプのものとししか説明できない。ただ、一応そうは言っても「資本金 1,000 万の人と数億の人ではかなり違うだろう」というところで分けているだろう。

応益原則ということでは、確かに付加価値割の方がいいのだろう。根拠としてどちらが優れているかということよりも、あの場で議論になっていたのは、この額で今いいかという問題だったと思う。相当古い時期にこの額は決められたため、その後の物価上昇を含めると、もうすこし上げてもいいのではないかと思う。確かに利益の大きさに比例して影響するような税ではないため、何か課税ベースを拡大する項目はないかと再検討はした。

○質問 均等割について、個人住民税の均等割も全然改定されず、最近になってようやく少し動きがでてきた。こうした均等割はあまりいじりたくなかったのであろう。実態とどう関連性があるのか。

○質問 一般的には定額課税の方は入りにくい。例えば今回、軽自動車税が引き上げられた。しかし、これももう 30 年ぶりぐらいのことである。なかなか引き上げるにしてもいくらくにするのかが、どうしても根拠が出てこないため、定額だと引き上げづらいのだろう。

○回答 あのような税額表（図表 3-22）を決めた段階から、物価上昇率にあわせて根拠の出し方などがあり、また商業区分もこのままでいいのか、内々では 1 度議論すべきだと言われている。それでは、どこをどうするのかなどと言われると、なかなか答えは出ない。

○質問 分割基準の話があったが、法人事業税の分割基準の話と法人住民税の分割基準の話は、微妙に違う。法人住民税の分割基準の方が簡単だと思うが、そちらに統一するような話には必ずしもならないのか。

○回答 地方法人課税は常に税収の地域間偏在性が問題にされてきた。法人事業税における批判への対応として、「分割基準」が用いられてきた。今までは地方法人事業税の根本をいじらず、「分割基準」の変更によって、どう現実の企業活動の変化に対処するのかという視点から最大限対応してきたのではないか。最初は工場やそこで働く従業員数の数に応じて税収配分することで、地方に多めに税収を事実上、配分しようとした。しかし、グローバル化で工場の海外移転も加速化し、必ずしも工場や従業員数が、地方に税収を配分するための適切な指標ではなくなってしまった。また、中枢管理部門が強化され、本社管理部門は都市部に以前よりも集積するようになった。それが、本社管理部門での従業員数で税収を配分するのを廃止した理由である。それから分割基準に、事業所に加えて事務所を新たに指標として付け加えたのは産業構造の変化のためである。その意味は、宅配業、コンビニ業といったサービス業が出てきて、それらが集配所を都市の中に拠点として置くようになったためである。これらはもちろん、地方へも配置されるが、人口に応じてそれなりにその拠点が必要となった。サービス業の展開に応じて、こうした宅配などの集配拠点も課税ベースに算入して配分していく。それを配分の指標に入れたり、従業員数でなるべく地方にも配分をした。例えば、かつて工場がたくさんあり、地方の工場で多くの人が働いていた時代には、工場の従業者数を 1.5 倍などにして配分の処理をしていた。その後、次第に工場が移転し、このまま骨格を変えずに分割基準で対応するのはそろそろ限界が来つつあるという印象である。住民税と分割基準とをあわせることが問題解決になるかどうかは分からない。こうしたことが究極の国税化というか、交付税原資化という話が出てきた背景だとは思う。

○質問 ただ、あまり法人住民税の方では分割基準を問題視するようなことも聞いていない。だから、法人事業税が非常に話題になることに比べると、あまり話題にならないとい

うのはみな納得しているのかなという気もする。

○質問 諸富先生が東京都の税制調査会などに参加され、特に交換財源で、いわゆる地方税（法人住民税）が突然、交付税化されて大きな違和感があるという話はよく理解できる。反面、悪い見方をすると、地方から見れば非常においしい話にも見える。

○回答 今回の改革に激しく反発し、ちゃんと意見表明を行っているのは、私の知る限り、東京都のみである。もちろん愛知県など、いくつかの自治体はやはりマイナスになるため、どちらかといえば反対である。しかし、公に発信し、国の方針を明確に批判しているのは東京都のみだと思う。しかし東京都にとって難しいのは、国が法律を通してしまえば、東京都にそれを差し止める方法はないということだ。ドイツの連邦参議院のように、地方政府が人口比例で第二院に議席を持ち、立法過程に参加することができれば、また話は全く変わってくるだろうが。

加えて、東京都税調で何度も議論が出るのは、東京都のポジションの難しさである。第一義的には都民のことを考え、その利益を最大化するという観点から、あるべき税制の姿を提言する役割がある。しかし他方で、地方公共団体の代表として中央政府に対して提言をすることもまた東京都の役割だという点で、東京都も非常に特殊的なポジションにある。東京都があまり東京都だけのことを考えて提言すると、東京以外の自治体の利害とは乖離してうまくいかないことがある。法人税は特に、東京都と他の自治体の間で利害が異なり、意見を合わせるのが難しい課題ではないかと思う。東京都だけが他の自治体のラインから浮いてしまっただけでは、国への提言にも、地方が割れている印象を持たれることになるだろう。

○質問 ある意味、東京都が孤立してしまうということか。

○回答 そうである。地方に全体に税源を移動すべきだというような提案があれば、わりと地方6団体含めての協議になるが、東京都には法人税もそうだが非常に豊かな税収があるため、最も対立しやすい。

○質問 あともう1点確認したいのは、いわゆる超過課税である。超過課税も東京都から始まり、法人事業税は今8団体が実施している。それから法人住民税もかなりの自治体が超過課税をやっているが、これも先ほどの損金算入という話にも絡んでくると思う。

○回答 議論は確かにある。どう考えるかだろう。さきほど、なぜ（地方税の）損金算入を否認すべきだという話が出てきたかといえば、あれはモラルハザードというか、要するに国税の税収を減らすことになるためである。つまり、地方が税率を上げても、それによって税負担額が増えた分だけ国税で損金算入されるため、実際には企業がその地域から出ていくようなリスクを侵すことにはならない。結果として、トータルの負担は変わらない。もっとも、その分だけ国の法人税収が減るという形で調整が行われ、地方税だけが税収増というプラスを得ている。日本はそれほど激しくはないが、アメリカやカナダでは連邦と

州の間の垂直的な関係の中で、どちらが税収や税源をたくさんとるのかという、ある種の税源獲得争いがある。日本ではそこまで明示的な争いはないが、ただ「国税を犠牲に自分の税収を増やす行動を考えるような損金算入制度はまずいのではないか。否認すべきではないか」という意見はあるのである。