

地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書（構成案）

1 はじめに

2 地方法人課税の現状と課題

- (1) 地方税収全体に占める地方法人 2 税の推移
- (2) 法人事業税と法人住民税
- (3) 地方法人特別税・譲与税
- (4) 税制抜本改革法

3 税源の偏在性について

- (1) 税源の偏在性・財政力格差を何で評価するか
- (2) 現在の税源偏在の状況の評価
- (3) 税制抜本改革等の影響

4 税制における是正策と地方法人課税のあり方

- (1) 地方税・地方譲与税及び地方交付税それぞれの役割分担
- (2) 地方法人課税のあり方
- (3) 地方法人特別税・譲与税制度の評価

5 その他

- (1) 分割基準・清算基準
- (2) 地方共同税
- (3) その他の地方法人課税に関する課題

6 地方法人課税等の在り方に関する見直しの方向性

- (1) 基本的な考え方
- (2) 具体的な方向性

1 はじめに

地方法人特別税・譲与税制度は、「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、平成 20 年度税制改正において創設され、平成 20 年 10 月 1 日に施行された。

その後、平成 24 年 8 月に成立した消費税（国・地方）の税率引上げ等を内容とする「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」第 7 条第 5 号においては、地方税制について、「地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について、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であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜本的に見直しを行う。」、「税制の抜本的な改革による地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すことにより税源の偏在性を是正する方策を講ずることとし、その際には、国と地方の税制全体を通じて幅広く検討する。」ことが検討項目として挙げられ、その検討結果に基づき、速やかに必要な措置を講じることとされた。

このことを踏まえ、総務大臣は、平成 26 年 4 月の消費税率の第一段階の引上げ時までには地方法人特別税・譲与税制度及び地方法人課税の在り方の見直しについて結論を得る旨を表明するとともに、平成 24 年 9 月に地方財政審議会に「地方法人課税のあり方等に関する検討会」を設置し、国・地方の税制全体を通じた幅広い検討を専門

的見地から行い、考え方をまとめることを要請した。

本検討会では、これまで計〇回の会議を開催し、有識者、経済団体等の関係者からのヒアリングを行いつつ、地方法人特別税・譲与税制度や地方法人課税の在り方等について精力的に議論を重ねてきたところである。

本報告書は、これまでの検討内容等について取りまとめたものであり、今後の地方法人特別税・譲与税制度及び地方法人課税の在り方の見直し等に資するものとなれば幸いである。

2 地方法人課税の現状と課題

(1) 地方税収全体に占める地方法人2税の推移

地方税収全体は約 35.7 兆円（平成 23 年度決算ベース。以下同じ。）であり、都道府県税が約 15.3 兆円、市町村税が約 20.4 兆円となっている。

都道府県税のうち法人道府県民税は約 0.8 兆円、法人事業税は約 2.2 兆円、平成 20 年度に事業税の一部を振り替えて成立した地方法人特別税は約 1.5 兆円の合計約 4.5 兆円であり、都道府県税収の約 3 割を占める基幹税となっている。

また、市町村税においても、法人市町村民税は約 2.0 兆円と市町村税収の約 1 割を占めている。

<図表 1 国税と地方税の税収内訳 参照>

(2) 法人事業税と法人住民税

法人事業税は、事業がその活動を行うに当たって地方団体の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、これらのために必要な経費を分担すべきであるとの考え方に基づいて、法人の行う事業そのものを課税客体として課する税である。昭和 24 年のシャープ勧告においては、法人事業税の課税標準については、「原料等、他の事業から購入したものの価値に、その企業が附加したところの額である」とされ、付加価値を採用すべきである旨、勧告されている。この勧告に従っ

て昭和 25 年度に成立した附加価値税は結局施行されずに廃止されたが、応益性の原則、負担分任原則から見て外形標準課税は事業税の課税方式として望ましいことから、平成 16 年度に法人事業税の一部に外形標準課税が導入された経緯がある。

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ために課税するものである。法人住民税は、資本金等の額等に応じて定額の負担を求める「均等割」と、法人税額に応じた負担を求める「法人税割」から構成されている。

法人の事業所得等を課税標準とする法人事業税と法人住民税法人税割については、ともに税収の年度間の変動が大きく、偏在度も高いが、法人事業税については平成 16 年度にその一部に外形標準課税が導入され所得割の割合が減少したこと及び平成 17 年度に分割基準の見直しが行われたこと等の影響から、現在では法人住民税法人税割の方が税収の年度間の変動が大きく、偏在度も高い税となっている。

<図表 2 地方税各税目の人口一人当たり税収額 参照>

<図表 3 都道府県税の偏在度の推移 参照>

(3) 地方法人特別税・譲与税

偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築は、地方税の充実と合わせて地方税制の再重要課題である。

平成初頭のバブル経済の崩壊後、地方税収についても長らく低迷が続いたが、平成 15 年度を底に法人 2 税が急速に回復し、景気動向の地域差も相俟って地域間の税収の差が拡大し、財政力格差の拡大が顕著となったことから、平成 20 年度改正においては、地方税の偏在是正が重要な課題となった。

この地方税の偏在是正については、経済財政諮問会議等において、総務大臣が「地方消費税の充実などにより、税収が安定的で偏在度の小さい地方税体系を構築する」という地方税改革の基本方向を示し「当面、地方交付税原資の中で偏在度の小さい地方消費税と偏在度の大きい法人 2 税を交換」という提案を行った。それに対し、財務大臣が「個別地方団体間では大きな財政力格差が存在。東京の財源超過額は 1.4 兆円で、財政力指数下位 8 県の財源不足額とほぼ同額。」と財政力格差を問題視し、その是正の重要性を指摘する一方で、「地域間の財政力格差の問題については、地方団体間の水平的調整で対応すべき」と総務大臣とは異なる考え方が提示された。

平成 20 年度税制改正においては、税体系及び交付税原資の抜本的な改革は見送られ、これに伴って、消費税と法人 2 税の税

源交換の方式は実現できないこととなったことから、喫緊の課題である地域間の税源偏在の是正に早急に対応するため、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暫定措置として、

- ① 法人事業税（所得割・収入割）の一部（地方消費税 1%に相当する 2.6 兆円分）を分離し、地方法人特別税（国税）とする。
- ② 地方法人特別税の課税標準を法人事業税（所得割・収入割）の税額（標準税率）とする。
- ③ 地方法人特別税の賦課徴収は都道府県が法人事業税と併せて行う。
- ④ 地方法人特別税の税収は、地方法人特別譲与税として、人口（2分の1）及び従業者数（2分の1）を基準に都道府県に譲与する。

とする内容の地方法人特別税・譲与税制度の創設が決定された。なお、平成 20 年度税制改正大綱においては、「地方税制については、更なる地方分権の推進とその基盤となる地方税財源の充実を図る中で、地方消費税の充実を図るとともに、併せて地方法人課税のあり方を抜本的に見直すなどにより、偏在性が小さ

く税収が安定的な地方税体系を構築することを基本に改革を進める。』、「この基本方向に沿って、消費税を含む税体系の抜本的改革において、地方消費税の充実と地方法人課税のあり方の見直しを含む地方税改革の実現に取り組む」ことも明記され、それまでの間の暫定措置として地方法人特別税・譲与税制度が創設された。平成 20 年 4 月 30 日に公布された地方法人特別税等に関する暫定措置法においても「この法律は、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」（同法第 1 条）であることが明記されている。

<図表 4 地方法人特別税・譲与税について 参照>

<図表 5 地方法人特別税の税率設定について 参照>

<図表 6 地方法人特別税・譲与税の制度創設時の偏在是正効果の推計 参照>

<図表 7 都道府県税収の偏在度の変化 参照>

その後、平成 21 年度には、所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）附則第 104 条において、平成 20 年 12 月 24 日に閣議決定された「中期プログラム」の内容が明記されたが、その中で同条第 3 項第 7 号に「地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在性が小さく、

「税収が安定的な地方税体系の構築を進めること」と、前述の平成 20 年度税制改正大綱で示された方向性が法律上明記された。

なお、地方法人特別税・譲与税制度の導入による偏在是正額は、平成 20 年秋のリーマンショックによる景気の急激な悪化とその後の低迷による法人所得の減少により、当初の想定の半分程度に留まっている。

(4) 税制抜本改革法

国・地方を通じた社会保障財源の充実確保と財政健全化の同時達成を目指すものとして平成 24 年 8 月に成立した税制抜本改革法では、消費税（国・地方）の税率引上げ等の税制の抜本的改革に合わせて検討すべき事項が列記されており、そのうち地方税制については次のとおり規定された。

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成 25 年法律第 68 号）

第 7 条

5 地方税制については、次に定めるとおり検討すること。

イ 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について、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であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜本的に見直しを行う。

ロ 税制の抜本的な改革による地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すことにより税源の偏在性を是正する方策を講ずることとし、その際には、国と地方の税制全体を通じて幅広く検討する。

当該規定を踏まえ、平成 26 年 4 月の 1 回目の消費税率の引上げ施行前に見直しの内容を明らかにすべく、平成 24 年 9 月に地方財政審議会に本検討会が設置され、地方法人特別税の抜本の見直しに向けて検討を行うとともに、地域間の税源偏在の是正に向け地方法人課税のあり方等について幅広く検討を進めることとされた。

3 税源の偏在性について

(1) 税源の偏在性・財政力格差を何で評価するか

地方法人特別税は、「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」（地方法人特別税等に関する暫定措置法第1条、税制抜本改革法第7条第5号イ）であることから、地方法人特別税の見直しに当たっては、「偏在性の小さい地方税体系」が構築され、財政力が是正されたかどうかをどのように評価するかについて検討する必要がある。

地方税は、地方団体が行政サービスを提供するために必要な経費を賄うものであり、地域の共通の経費をその地域の住民や法人がその能力と受益に応じて負担し合うものである。

したがって、税源偏在の是正を考える際には、単に人口一人当たり税収等で示される税源の偏在の状況を見るだけでなく、地方団体が提供する行政サービス水準の格差につながる財政力の格差を考慮に入れる必要がある。

その際、人口一人当たり一般財源は、地方団体が法令により義務づけられた事務を相当量行っていることに対し、地方交付税等で財源保障を行っていることの影響が大きいいため、地方団体独自の行政サービス等の格差を示すものとなっておらず、こ

れのみによって税源偏在・財政力格差を判断することは不十分であると考えられる。

この点につき、地方交付税の算定に用いられている基準財政需要額は、地方団体が合理的、妥当な水準で行政を行う場合の財政需要と位置づけられているが、これを上回る歳入は財源超過額等となり、地方団体が独自の行政を行うための財政需要に充てられ、その大きさは財政運営の自由度を示す一つの指標となることに鑑みれば、基準財政需要額に占める財源超過額等の割合等の指標を用いて、税源偏在・財政力格差を判断することも有効である。

<図表7 「一般財源」、「留保財源」、「財源超過額」、「基準財政需要額」について 参照>

いずれにしても、「偏在性の小さい地方税体系」を検討するに際し、税源偏在・財政力格差については、特定の一つの指標でとらえるべきではなく、人口一人当たり税収・一般財源や基準財政需要額に占める財源超過額等の割合等の複数の指標を用いて総合的に判断されるべきものである。

(2) 現在の税源偏在の状況の評価

地方法人特別税・譲与税制度が創設された平成 20 年度以降の税源偏在・財政力格差の状況は、人口一人当たり税収、財源超過額、財源超過額＋留保財源のいずれをみても、それ以前より緩和されている状況にある。このことは、地方法人特別税・譲与税制度による偏在是正効果によるものであるが、平成 20 年秋のリーマンショックによる景気の急激な悪化による法人所得の減のため、偏在性が大きい地方法人 2 税に大幅な減収が生じた影響でもあることに留意する必要がある。

<図表 9 財源超過額及び留保財源額の推移 参照>

<参照 10 都区の財源超過額の推移 参照>

(3) 税制抜本改革等の影響

今回の税制抜本改革法による地方消費税率の引上げは、社会保障財源の確保と地方財政の健全化を目的として行われた改革であるが、地方税の税源偏在・財政力格差の是正の観点からみれば、偏在性の小さい地方消費税が充実することにより、人口一人当たり税収等で示される税源偏在が緩和されることは評価すべきことである。

一方で、今回の地方消費税の税率引上げに合わせて、仮に地方法人特別税・譲与税を廃止し、事業税に復元すると、現状より財源超過額等で示される税源偏在・財政力格差は拡大し、平

成 17 年度当時の水準に戻る事となる。

平成 20 年度税制改正において、当時の直近の決算である平成 17 年度決算における税源偏在・財政力格差の状況を踏まえて、その是正が必要として地方法人特別税・譲与税制度を成立させた国会の意思を踏まえれば、少なくとも今回の地方消費税の税率引上げに合わせて、単に地方法人特別税・譲与税を廃止し、事業税に復元する状況にはないと考えられる。

また、引上げ分の地方消費税は社会保障財源に充てられることとなっているが、交付団体では臨時財政対策債等の減少と相殺される一方で、不交付団体ではそのまま財源超過額の増となり、個々の団体ごとにみると地方消費税収と社会保障給付支出との間に不均衡が生じることとなる。すなわち基準財政需要額に占める財源超過額等の割合等で示される税源偏在・財政力格差は、不交付団体と交付団体との間でむしろ拡大することを意味しており、何らかの是正措置が必要であると考えられる。

加えて、リーマンショック以来低迷が続いていた景気も平成 25 年に入って回復傾向にあり、法人税収も平成 24 年度の税収見込を約 1.4 兆円上回るなど、順調に回復している。また、平成 25 年 6 月 14 日に閣議決定された「日本再興戦略」においては、

「今後 10 年間の平均で名目 GDP 成長率 3%程度、実質 GDP 成長率 2%程度の成長」が目標として掲げられており、今後、地方法人 2 税においても税収増が見込まれる状況にある。

仮に今後、法人所得が大幅に上昇した平成 19～20 年度と同水準になれば、税源偏在・財政力格差は、人口一人当たり税収、基準財政需要額に占める財源超過額等の割合等の多くの指標で現状より拡大するものと見込まれることにも留意する必要がある。

このように、税制抜本改革や今後の景気動向等による影響に鑑みれば、未だ偏在性の小さい地方税体系が構築されたとはいえず、引き続き何らかの偏在是正措置を必要としている状況にあると考えるべきである。