

地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書（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二税の推移
- (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 税制における是正方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

5 税制抜本改革法に基づく地方法人課税等のあり方等に関する抜本的な見直しについて

- (1) 現状に関する認識
- (2) 偏在是正の規模
- (3) 基本的な方向性
- (4) 具体的な対応策
- (5) 法人実効税率の見直し議論

6 その他の検討課題

- (1) 分割基準・清算基準
- (2) 地方共同税

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及び地方消費税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」（以下「税制抜本改革法」という。）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 月の消費税及び地方消費税の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あり方を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 16 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あ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あり
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二税の推移

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 年度に法人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・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、法人がその事業活動を行うに当たって地方団体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、附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、応益性の原則から見て外形標準課税は法人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に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、共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 年度から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 年度税制改正において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

地方分権の推進の観点からは、地方税の充実強化が基本であり、そのためにも偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築を図ることが地方税制の最重要課題である。

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 年度を底に地方法人二税が急速に回復し、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 年度税制改正においては、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二税を交換」という提案を行った。それに対し、財務大臣から「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、消費税と地方法人二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 年度与党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 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 年度与党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、消費税及び地方消費税の税率引上げ等の税制の抜本的改革に併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月の第一段階の消費税及び地方消費税の税率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的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、財政力格差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の最大／最小値やジニ係数等から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はじめ全国的に標準的な行政サービスを提供できるよう、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**数値指標**となることに鑑みれば、基準財政需要額に対する財源超過額等の割合等の**数値指標**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」等について 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捉えるべきではなく、~~人口一人当たり税収・一般財源や基準財政需要額に対する財源超過額等の割合等についての地方団体間の最大/最小値やジニ係数等の~~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二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8 財源超過額及び財源不足額等の推移 参照>

<図表9 都区の財源超過額等の推移 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の税率引上げは、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併せて、仮に地方法人特別税・譲与税を廃止し、法人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併せて、単に地方法人特別税・譲与税を廃止し、法人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、個々の団体ごとに見ると引上げ分の地方消費税収と社会保障・税一体改革に伴う社会保障関係費の支出増との間に不均衡が生じることが見込まれ、特に、交付団体では当該社会保障関係費の支出増を上回る地方消費税の増収分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る。すなわち基準財政需要額に対する財源超過額等の割合等で示される財政力格差は、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、リーマンショックの影響で大幅に落ち込んだ景気も、最近ではリーマンショック以前の水準に回復しつつあり、法人

税収も平成 24 年度は税収見込を約 1.4 兆円上回るなど、順調に回復している。また、平成 25 年 8 月 8 日に公表された「中長期の経済財政に関する試算」（内閣府）においては、今後 10 年間にわたり、名目 GDP 成長率で 3 % 程度、実質 GDP 成長率で 2 % 程度の成長が見込まれる、とされていることから、今後、地方法人二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、基準財政需要額に対する財源超過額等の割合等を用いた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、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。

4 税制における是正方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

地方自治の基本は「税」であることや、受益と負担の関係から、地方財政の歳入は、できる限り、地方税を原則とすべきである。その場合、できるだけ地方税によって、地方団体が必要とする財源を賄うことが原則であると考えれば、偏在性が小さく、税収が安定した地方税体系を構築するという原則に立つべきである。

しかしながら、その一方で我が国では、社会保障等の国が地方団体に義務付けして実施している行政サービスをはじめ全国的に標準的な水準を確保することが必要な行政サービスの多くを地方団体が担っていること、偏在性が小さく、安定した地方税体系を構築したとしても税源の偏在は存在していることなどから、地方団体間の財源の不均衡を調整し、すべての地方団体が一定の行政水準を維持し得るよう財源を保障する必要がある。したがって、地方交付税制度による財源保障と財源調整が必要である。ただし、地方交付税の機能上、不交付団体を含めた地方団体間の財源調整には限界があることに留意する必要がある。

地方譲与税は、その経緯や課税技術上の理由、賦課徴収の便宜等から、本来地方税に属すべき税源を、形式上一旦国税として徴収し、これを国が地方団体に対して譲与するシステムである。

地方法人特別税・譲与税制度は、税源偏在を是正するために、都道府県税である法人事業税のうち地方消費税1%に相当する2.6兆円分を分離し国税とした上で、同額を人口及び従業者数に応じて国から都道府県に譲与する地方譲与税であり、暫定措置

として創設されたものである。地方税においては地方団体が提供する行政サービスの受益と負担が対応していることが原則であること、財源保障と財源調整は地方交付税で行うことが基本であること等を踏まえれば、地方法人特別税・譲与税制度は異例の措置であり、将来的な消費税1%相当額との税源交換等を念頭に置きつつ、税源偏在・財政力格差を早急に是正するために、「偏在性の小さい地方税体系を構築するまでの間」の暫定措置として創設されたものであると位置づけるべきである。

(2) 地方法人課税のあり方

① 地方法人課税のあり方

法人もその事業活動において、地方団体の行政サービスから受益している以上、受益に応じた負担を法人の事業活動に求めることは適当であり、地方法人課税そのものは引き続き重要な役割を担うべきである。

② 地方法人所得課税の今後のあり方

現在の地方法人課税については、歴史的な経緯の中で、担税力や税収確保の観点から、法人所得に応じた課税が大きなウェイトを占めている。しかしながら、今後、受益と負担の関係を強化しつつ、偏在性の小さい安定した地方税体系を構築していく観点からは、地方法人課税については、法人の地方団体の行政サービスからの受益に応じた負担を求める方向に移行していくべきである。

地方法人課税には、法人の所得を課税対象とする地方法人所得課税（法人住民税法人税割及び法人事業税所得割）と法人の事業活動規模等に即した外形的な基準による課税（法人事業税付加価値割等）がある。このうち地方法人所得課税については、税収の偏在性が大きく年度間の税収の変動が大きいこと、法人

の事業活動がより広域化しており、税金を帰属させる課税団体についてもある程度の大きさが必要であること等の課題が指摘されている。したがって、地方法人所得課税については、今回の地方消費税の税率引上げのように他の偏在性の小さい安定した地方税を充実していくことを前提に、法人の事業活動規模等に即した外形的な基準による課税への移行や、国税化による地方交付税原資化を図ることを検討すべきである。

そうした観点からは、累次にわたる法人所得課税の実効税率の引下げに際し、法人税の税率が法人住民税法人税割及び法人事業税所得割の税率よりも相対的に大きく引き下げられた結果、法人税に係る交付税法定率を引き上げる措置が講じられたにも関わらず、地方財政における法人関係税収（地方法人二税税収及び法人税の地方交付税原資分）の配分において法人税の地方交付税原資分の割合が減少する一方、偏在性の大きい法人住民税法人税割及び法人事業税所得割の割合が高まっていることに十分留意する必要がある。

<図表10 地方の法人関係税収における交付税原資の割合の推移 参照>

③ 法人住民税法人税割

法人所得の本来の帰属等の議論等を踏まえれば、法人所得に地方行政の受益に関する一定の負担を求めるとしても、法人税収を帰属させる課税団体については、より広域的な団体の方が望ましいこととなり、また、それでもなお偏在性が大きいことを踏まえれば、偏在性の小さい地方税の強化を図りつつ、税源偏在と財政力格差の是正を図るため、地方法人所得課税の一部を国税化し、交付税原資としていくことが考えられる。

その対象としては、まず、法人事業税よりも偏在性が大きく、また、国の法人税と課税ベースの共通性の高い法人住民税法人税割を検討することが考えられる。法人住民税法人税割につい

ては市町村分が大きなウェイトを占めているが、市町村間における税源の偏在と財政力の格差が都道府県より大きいこと及び今回の地方消費税の税率引上げによる財源超過額の拡大は都道府県・市町村双方に生じることを考えれば、市町村分も含めて検討すべきことは当然である。

<図表 1 1 法人住民税の人口 1 人あたり税収の状況 参照>

<図表 1 2 市町村税収の人口 1 人あたり税収の状況 参照>

その一方で、地方法人所得課税である法人住民税法人税割については、課税主体である地方団体、特に市町村にとっては企業誘致等の税源涵養のインセンティブになっていること、地方団体は立地企業を中心とした産業育成を通じて地域の活性化に取り組んでいること等から一定程度は必要であるとする意見についても十分に考慮すべきである。

また、法人住民税法人税割と均等割の関係についても、留意する必要がある。

④ 法人事業税所得割

地方法人所得課税のうち法人事業税所得割については、法人事業税が法人の行う事業そのものに対して課税する税であり、事業活動を行う地域の地方団体が提供する行政サービスに対する受益者負担の観点を法人住民税法人税割よりも重視して考える必要があることを踏まえ、外形標準課税化、その中でも、付加価値割を充実させていくことを基本とすべきである。

その際、法人所得課税から外形標準課税への移行は、法人実効税率を引き下げる効果がある一方で、赤字法人等についても受益に応じた税負担を求めることとなる等について懸念の声もある。このため、外形標準化を進めるに当たっては、その必要性や合理性について、納税者の理解を十分に得る努力を重ねる

こと等に留意しつつ、かつ、段階的に、実施していくことを検討すべきである。

その際、既に付加価値割が導入されている資本金1億円超の法人について所得割を付加価値割に切り替えていくことと、資本金1億円以下の法人に付加価値割を導入していくことのどちらを優先的に進めていくかについても、十分に検討する必要がある。

なお、外形標準課税のうち現行の資本割については、自己株式の取得により、大きな資本金をもつ企業が資本割を課税されていない状況がある。資本割が法人の事業活動規模をある程度示すものとして課税される趣旨を踏まえれば、その是正を図るべきである。

⑤ その他の法人課税等

法人住民税法人税割や法人事業税所得割といった法人所得課税の他に、法人の事業活動規模等に即した外形的な基準による課税としては、都道府県税においては、法人事業税の収入金額課税、付加価値割、法人住民税均等割等があり、市町村税においては、法人住民税均等割、固定資産税、事業所税等があるが、その重要性については、十分に留意する必要がある。

5 税制抜本改革法に基づく地方法人課税のあり方等に関する抜本的な見直しについて

(1) 現状に関する認識

税制抜本改革法第7条第5号は、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併せて抜本的に見直しを行うことを求めるとともに、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を求めている。

これらについて、当検討会では、昨年来、関係団体及び有識者等からのヒアリングを重ねてきた。

まず、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地方法人特別税・譲与税に関し、東京都税制調査会が、「偏在性の小さい地方税体系の構築」は実現しており、地方法人特別税は廃止して法人事業税に復元することを提言しているほか、全国知事会地方税財政制度研究会が、「今回の措置により、少なくとも偏在性の小さい地方消費税が充実されたことから、速やかに地方法人特別税制度を廃止すべきと考えるのが原則ではないかとの意見もあるが、地方法人特別税制度により結果として是正された税源偏在が、その復元により大きく影響を受けることを考慮すれば、地方法人特別税の復元と地方交付税も含めた税財政制度改革を通じた偏在是正方策は同時に行うべきである。」としている。本検討会においては、偏在是正に関し、地方法人特別税・譲与税制度を単に廃止し法人事業税に復元するべきとする意見は少数であった。

また、税制抜本改革法に基づき社会保障財源を確保するため消費税及び地方消費税の税率引上げが行われることにより、偏

在性の小さい地方消費税が充実し、税収の偏在が改善されたように見えるが、実質的には、交付団体では社会保障・税一体改革に伴う社会保障関係費の支出増を上回る地方消費税の増収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、基準財政需要額に対する財源超過額等の割合等で示される財政力格差は、不交付団体と交付団体との間でむしろ拡大するのではないかと、この全国知事会地方税財政制度研究会等に同意する意見が多数を占めていた。

当検討会としては、このような意見を踏まえれば、税制抜本改革法による地方消費税の税率引上げにより、人口一人当たり税収の最大／最小値で見た格差が縮小されたとしても、不交付団体の財源超過額は拡大し、不交付団体と交付団体間の財政力格差が拡大することとなることから、地方法人特別税・譲与税制度を単に廃止し法人事業税に復元できるような状況ではないと考える。

(2) 偏在是正の規模

このような各般の意見を踏まえた上で、どの程度の地方税の偏在と財政力格差の是正を行うべきかについては、ヒアリングにおいても、多様な議論があった。

この点を検討するに当たっては、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、平成20年度税制改正において地方法人特別税等に関する暫定措置法を可決した国会の意思をまず前提としておく必要があると考えられる。また、この地方法人特別税・譲与税制度は、消費税1%相当額と地方法人課税の税源交換を将来的に行うことを前提に、税源交換が実施されるまでの間の暫定措置として創設されたものと位置づけて考えるべきも

のである。さらに、地方法人特別税・譲与税制度の見直しに当たっては、景気の低迷等により、同制度による偏在是正効果は、当初、想定されていたレベルの半分程度に留まっていることも考慮する必要がある。

これらに加え、今次の地方消費税の税率引上げに伴って、不交付団体に生じる財源超過額の増についても、社会保障・税一体改革の趣旨、さらには、税制抜本改革法第7条第5号ロの規定において、「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。」とされていることを踏まえて適切な対応を行うことが必要である。

一方で、地方法人二税の地域間の税収格差は、他の税に比べて大きくなっているが、「首都である東京には、全国の大企業の4割近くが所在し、全国の従業員の約30%が働くなど経済機能も集中しており、税収は一定程度集中する必然性がある」、「首都であり、約250万人もの昼間流入人口を抱える東京は、治安対策、更新期を迎える社会資本の整備、渋滞解消のためのインフラ整備、都市型災害への対応や良好な住環境の創出など、膨大な財政需要を抱えている」（「平成24年度東京都税制調査会中間報告」）ことも考慮すべきとの意見もあった。

(3) 基本的な方向性

偏在性の小さい地方税体系を構築する上での方向性については、様々な議論があったが、基本的には、偏在性の小さい地方税を充実すべきであり、充実すべき地方税としては、地方消費税、個人住民税、固定資産税、法人住民税均等割、法人事業税

付加価値割等の様々な提言があった。また、地方交付税原資化を検討すべきものとしては、偏在性が大きく、国の法人税と課税ベースの共通性の高い法人住民税法人税割、さらに、地方法人特別税、法人事業税所得割等の意見があった。

一方、地方法人特別税・譲与税制度は、あくまでも暫定措置であり、地方法人所得課税を縮小する一方で、偏在性の小さい地方税を充実することにより、偏在性の小さい安定した地方税体系を構築した際には、廃止されるべきものである。

当検討会としては、平成 20 年度税制改正において創設された地方法人特別税・譲与税制度が、消費税 1 %相当額と地方法人課税の税源交換を将来的に行うことを前提に、税源交換が実施されるまでの間の暫定措置として創設されたものと位置づけて考えるべきであること、さらに、地方交付税原資化に最もふさわしい税は偏在度の高い法人住民税法人税割であることから、消費税に係る地方交付税法定率分を地方消費税とし、法人住民税法人税割を地方交付税原資とするとの税源交換を、基本的な目標とすべきであると考えます。

その際には、現在の地方法人特別税・譲与税は廃止し、法人事業税に復元することが基本となるが、その場合に、法人の事業活動において提供を受けている地方団体が提供する行政サービスの受益に応じた負担を求めるという観点を踏まえて、地方法人特別税の所得割分を法人事業税所得割にそのまま戻すのではなく、法人事業税の付加価値割を拡大すること等を検討する必要がある。

(4) 具体的な対応策

このようなことから、当検討会としては、偏在性の小さい安定した地方税体系を構築するためには、地方消費税の充実又は消費税に係る地方交付税法定率分の地方消費税化と、法人住民

税法人税割の地方交付税原資化によることが基本と考える。

しかしながら、これらを実行に移すためには、地方税と地方交付税原資の関係だけでなく、納税者である国民や法人とも関わりが生じるものであるため、税制改正の実施の際には、社会保障財源として考慮されている消費税及び地方消費税のあり方、現在議論となりつつある法人実効税率のあり方等、国・地方を通じた財政状況の厳しさや国民負担等にも配慮して、関連する国・地方を通じた税制議論と一体となって幅広い議論を行う必要がある。ただし、今回の社会保障・税一体改革がそうであったように、国・地方を通じた税制改正の議論において、消費税及び地方消費税の充実等と、国・地方を通じた法人課税に関する議論が一体のものとして行われるとは必ずしも限らないことにも留意する必要がある。

このようなことから、関連する制度改正等の機会をとらえて、地方消費税の充実等と、法人住民税法人税割の交付税原資化のそれぞれを、関係者の理解を得ながら個別に実施していくこともやむを得ないと考える。社会保障・税一体改革において、地方の増収分の多くを地方消費税に充てたことは、こうした考え方に沿うものと捉えることもできる。今回の地方消費税の増収は不交付団体においても生じるものであるから、地方消費税の税率引上げのタイミングは、法人住民税法人税割の地方交付税原資化を図る一つの土でよい機会であると言える。

したがって、当検討会としては、税制抜本改革法第 7 条第 5 号ロの規定（「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」）に基づき、関係者の理解が得られる範囲内で、地方消費税の税率引上げに併せて、都道府県及び市町村の法人住民税法人税割の一部について交付税原資化

を図ることを検討すべきであるとする。その際、法人住民税法人税割は国税化することとなるが、地方固有の財源である地方交付税の原資にその全額を繰り入れることにより、地方団体の貴重な税財源であるという性格が失われることはないことに留意する必要がある。また、地方法人特別税・譲与税制度創設に伴い平成20年度地方財政計画に計上された「地方再生対策費」のような、偏在是正により生じる財源を活用した地方財政計画への歳出の計上についても検討すべきである。

<図表13 地方財政計画(歳出)における特別枠「地方再生対策費」の創設 参照>

なお、法人住民税法人税割の地方交付税原資化を検討する際に、地方団体の課税自主権や、課税団体にとって法人住民税法人税割が企業誘致等の税源涵養のインセンティブになっていること、課税団体が立地企業を中心とした産業育成を通じて地域の活性化に取り組んでいること等にも十分配慮して、法人住民税法人税割の制限税率(現行1.2倍)については、現行の超過課税分が確保できるよう、その引上げを検討すべきである。

地方法人特別税・譲与税制度については、法人住民税法人税割の交付税原資化による偏在是正効果が、現行の地方法人特別税・譲与税制度による偏在是正効果を上回る場合には、廃止の上、法人事業税に復元することが考えられる。しかしながら、法人住民税法人税割の交付税原資化が関係者の理解が得られる一定の範囲内の規模にとどまる場合には、これを補完する意味で、暫定措置として存続せざるを得ないのではないかと考えられる。また、地方法人特別税・譲与税制度を法人事業税に復元する際には、~~偏在性の小さい収入割からの復元や所得割復元の際の~~付加価値割の拡充等を併せて検討すべきであることも付言しておきたい。

(5) 法人実効税率の見直し議論

与党の「民間投資活性化等のため税制改正大綱」（平成 25 年 10 月 1 日自由民主党・公明党）において、「法人実効税率の在り方について、今後、速やかに検討を開始することとする。」こととされた。

法人実効税率の議論は、経済界の要望が、法人実効税率の引下げを地方法人特別税・譲与税の単純廃止で実現すべきとしているように、正に地方法人課税のあり方の論議と直結する議論であることはいうまでもない。ただ、現下の厳しい地方財政の状況に鑑みれば、単なる法人の負担軽減にとどまるような地方法人課税の見直しを行う余地はない。与党の税制改正大綱においても、「法人課税については、企業の国際競争力や立地競争力の強化のため、国・地方を合わせた表面税率である法人実効税率を引き下げるべきとの意見がある」が、「わが国が直面する産業構造や事業環境の変化の中で、法人実効税率引下げが雇用や国内投資に確実につながっていくのか、その政策効果を検証する必要がある。表面税率を引き下げる場合には、財政の健全化を勘案し、ヨーロッパ諸国でも行われたように政策減税の大幅な見直しなどによる課税ベースの拡大や、他税目での増収策による財源確保を図る必要がある。」ことを留意事項として挙げている。

一方で、法人実効税率の議論は、法人実効税率の引下げにつながる法人事業税所得割の付加価値割化や、より偏在性の小さい地方税の確保等により、偏在性の小さい地方税体系の構築を図る方策を検討する機会でもあると考えられる。その際、法人実効税率の引下げによって、地方財政における法人関係税収の配分において法人税に係る地方交付税原資分が縮小し、結果として、財政力の高い団体への税源の偏在が高まることがないよ

うにするためにも、このようなバランスのとれた方策をとる必要があることに留意する必要がある。

なお、法人実効税率の議論があることから、地方法人課税のあり方についての議論もこれに併せて先延ばししてはどうかとの議論があるが、地方消費税（国・地方）の税率8%への引上げは既に決定されていることから妥当ではなく、法人実効税率の議論とは切り離して、行う実施すべきである。

6 その他の検討課題

(1) 分割基準・清算基準

地方法人課税の分割は、複数の地方団体に事務所等を有する法人について団体間の課税権を調整するため、課税標準を分割するものであり、地方消費税の清算は、最終消費地と税収の最終的な帰属地を一致させるための制度である。

分割基準と清算基準は、これらの趣旨を適切に反映するために設けられているものであり、財政調整を目的として変更することは適当ではない。

(2) 地方共同税

地方共同税とは、地方税を地方団体が共同で主体的に徴収し、その配分を地方団体間の合意に基づき行う制度として議論されているものであり、全国知事会等が、国に頼ることなく地方自らが、偏在性が小さくかつ安定的な税財源を確保する方法の一つとして、議論しているものである。

この地方共同税については、

- ・ 各地方団体における受益に応じて法人に負担を求めるといふ地方法人課税の根拠との関係をどう説明するか
- ・ 財源を拠出する側の地方団体の参画をどのように確保するか
- ・ 制度の運営はどのような主体が担うのか

など制度化に当たっての多くの論点が存在する。したがって、まずはこれらの論点について整理することが必要であり、少なくとも今回の地方法人課税の見直しにおいて選択肢の一つとするのは時期尚早であると判断せざるを得ないところであり、今後のその成否、是非等に関する議論の深化を、当検討会としては、期待したい。