

令和5年度地方税制改正等に関する  
地方財政審議会意見

令和4年11月15日

地方財政審議会

はじめに .....	1
第一 今後の地方税制の改革に当たっての基本的な考え方 .....	3
1 経済社会の構造変化を踏まえた地方税制のあるべき姿 .....	3
(1) 経済社会の構造変化 .....	3
(2) 地方税制のあるべき姿 .....	4
第二 令和5年度地方税制改正等への対応 .....	6
1 地方法人課税 .....	6
(1) 外形標準課税の対象法人のあり方 .....	6
(2) 国際課税原則の見直しに伴う対応 .....	8
2 車体課税 .....	10
(1) 基本的な方向性 .....	10
(2) 当面の課題 .....	11
3 個人住民税 .....	13
(1) 働き方やライフコースの多様化等への対応 .....	13
(2) ふるさと納税 .....	13
4 地方消費税 .....	14
5 固定資産税 .....	15
(1) 負担調整措置等 .....	15
(2) 税負担軽減措置等のあり方 .....	16
6 森林環境税・森林環境譲与税 .....	16
7 航空機燃料譲与税 .....	18
8 法定外税 .....	18
9 地方税務手続のデジタル化・効率化の推進 .....	19
おわりに .....	21

## 令和5年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見

令和4年11月15日  
地方財政審議会

当審議会は、令和5年度地方税制改正等への対応について検討した結果、次のとおり結論を得たので、総務省設置法第9条第3項の規定により意見を申し述べる。

### はじめに

我が国の財政は、高齢化の進展による社会保障関係費の増加をはじめ、歳出が一貫して伸び続けており、税収との差は借金である公債の発行で賄われてきた。さらには、新型コロナウイルスの感染拡大により、その対応のための歳出が拡大し、令和2年度の公債発行額は初めて100兆円を上回った。公的債務残高は累増の一途をたどり、厳しい財政状況が続いている。

地方財政においても、バブル崩壊後の税収の落ち込みや景気対策・減税等の国の施策への対応、社会保障関係費の増加等を背景に、継続して財源不足が生じている。地方の債務残高は約200兆円規模で高止まりしており、目下の税収は回復基調にあるものの、引き続き財政状況は厳しい。

近年、少子高齢化の進展のほか、経済のグローバル化、デジタル化、脱炭素化など、経済社会の構造変化は急速に進んでおり、その対応は地方団体においても喫緊の課題となっている。

地方団体が、経済社会の構造変化に柔軟かつ的確に対応し、住民生活に身近なサービスを安定的、持続的に提供した上で、それぞれの地域の

実情に応じて、創意工夫を凝らしながら活力ある地域社会を構築していくためには、持続可能な、確固たる税財政基盤の構築が不可欠である。

このため、今後の地方税制を検討するに際しては、これまでの税制改正議論も踏まえ、地方団体が提供する住民生活に密着した行政サービスを支える地方税収を確保しつつ、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図らなければならない。

当審議会においては、このような認識の下に、令和5年度地方税制改正等に関する意見をまとめたところである。

## 第一 今後の地方税制の改革に当たっての基本的な考え方

### 1 経済社会の構造変化を踏まえた地方税制のあるべき姿

#### (1) 経済社会の構造変化

我が国が直面する人口減少・少子高齢化は、年々厳しさを増している。2040年頃には高齢者人口がピークを迎えるなど人口構造が大きく変化する見込みである。

令和3年の出生者は、新型コロナウイルスの感染拡大もあり、約81万人と6年連続で過去最少を更新し、少子化の流れに歯止めがかかっていない。女性が生涯に産む子どもの数を示す合計特殊出生率については令和3年は1.30と、6年連続で低下しており、この状況が続けば、更なる生産年齢人口の減少は避けられず、中長期的には、サービスの提供や地域の経済活動の制約要因となり得る。

人々の労働についても変化が生じており、非正規雇用やフリーランスの拡大など働き方が多様化するとともに、人々のライフコースも多様化している。

また、企業活動のグローバル化、経済のデジタル化が進展し、オンライン取引やシェアリングエコノミーが活発化している。新型コロナウイルスの感染拡大等も契機となり、社会全体でデジタル化や自動化、AI活用等の広範なデジタルトランスフォーメーション（DX）の動きが加速している。

「2050年カーボンニュートラル」を見据え、脱炭素社会の実現に向けた官民連携の取組が推進されており、グリーントランスフォーメーション（GX）の重要性が増している。

さらには、近年、自然災害が激甚化・頻発化しており、様々な自然災害に備えるための防災・減災対策等、住民の生命と安全を守る地方団体の役割はますます高まっている。

足下では、新型コロナウイルス感染症による厳しい状況が緩和されつつあるものの、ロシアによるウクライナ侵略、円安によるエネルギー・

食料価格の高騰、世界の景気後退懸念等により、我が国経済は先行き不透明感が増している。

直近の令和3年度地方税収入の決算見込額は約41.4兆円と、税收規模としては過去最高となっているが、先行きは予断を許さない状況であり、引き続き、経済動向等を注視していく必要がある。

こうした経済社会の構造変化は、地方税制にも大きな影響を及ぼすと考えられ、住民生活に密着した行政サービスを支える地方税收を安定的に確保するため、中長期的な視野から税制のあり方について検討を行いつつ、新たな課題に対しては時宜に応じた対応が必要である。

## (2) 地方税制のあるべき姿

租税の最も基本的な機能は、公的サービスを提供するための資金を調達することである。そして、租税は広く「公平」に分かち合うことが最も重要である。個人や企業の選択を歪めないよう「中立」であることや、「簡素」で納税者が理解しやすい仕組みであることも必要である。

地方団体は、福祉、教育をはじめ、道路等の社会資本整備など、住民生活に密着した行政サービスを提供しており、こうした地域の行政サービスの提供に必要な費用を、地域住民や地域で活動する企業等が負担する地方税で賄うことが、地方自治の原則である。

地域社会の共通の経費については、その地域の地方団体からの受益を受ける者が、広くその能力に応じて地方税の負担を分かち合うことが重要であり、こうした地域住民による負担分任という性格を持つ地方税には、地方団体が提供する行政サービスから受ける便益に応じて地域住民が税負担を行う応益課税の考え方がより求められる。

なお、当然のことながら、経済対策など国の政策目的のために地方税制を用いることは、地方税における応益課税の原則や税負担の公平性を歪めることにつながり、また、地方の貴重な税財源を国の判断で奪うことにもなることから、可能な限り行うべきではない。

地方税については、まず、地方団体が提供する住民生活に密着した行政サービスを支える中核的な財源として、必要な税收が十分に確保され

るよう、地方税制のあり方を不断に検討し、地方税の充実確保を図っていくことが必要である。

一方、地方税の充実確保に伴って生じる地域間の財政力格差の拡大は、地方税の充実をさらに進める上で阻害要因となる。このため、地方税は税収が地域的に偏在することなく、普遍的に存在するとともに、景気変動に左右されず、安定していることが求められる。

このように、地方税の充実確保と併せて、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必要がある。

また、地方行政の基盤となる税財源のあるべき姿を実現していくためには、地方税の充実確保を図りつつ、地方の固有財源である地方交付税や地方譲与税も組み合わせて対応し、必要な財源を確保していくことが重要である。

## 第二 令和5年度地方税制改正等への対応

『第一 今後の地方税制の改革に当たっての基本的な考え方』を踏まえ、令和5年度地方税制改正等の主な項目について、以下、当審議会としての意見を申し述べることとする。

### 1 地方法人課税

#### (1) 外形標準課税の対象法人のあり方

外形標準課税は、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税収の安定化、経済活性化の促進等を図るため、資本金1億円超の法人を対象として、平成16年度に導入された。その後、平成27、28年度税制改正では、成長志向の法人税改革の一環として、法人事業税所得割の税率引下げと併せて、段階的に外形標準課税の割合を拡大してきた経緯がある。

一方で、外形標準課税の対象法人数は、平成18年度をピークとして減少傾向が継続し、令和2年度はピーク時の3分の2に減少している。また、持株会社化・分社化等の企業の組織再編が進むなど、経済情勢の変化に伴い、企業経営のあり方も変容してきている。

この点に関連し、令和4年度の与党税制改正大綱においても、「経済社会の構造変化に伴い、外形標準課税の対象法人の数や態様は大きく変化しており、今後、こうした原因・課題の分析を進めるとともに、外形標準課税の適用対象法人のあり方について、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。」こととされている。

こうしたことを踏まえ、令和4年8月、当審議会に「地方法人課税に関する検討会」を設置し、外形標準課税の対象法人のあり方について検討を行い、この度中間整理を行った（別紙1）。

この中間整理においては、「外形標準課税の対象法人の数・態様に関する分析」として、

- ・ 外形標準課税の対象法人数は、平成18年度から令和2年度にかけて3分の2に減少。持株会社化・分社化等の企業の組織再編が進むなど、経済情勢の変化に伴い、企業経営のあり方も変容。
- ・ 背景として、平成13年の商法改正、平成17年の会社法制定を経て、資本金制度の柔軟化、減資手続の緩和が進んでいることも挙げられる。
- ・ 対象法人数の減少に関してサンプル調査したところ、様々な減少要因のうち「減資によるもの」が多いとの結果。また、資本金1億円以下への減資では、株主資本に影響を及ぼさない無償減資が多く、特に、財務会計上、資本金から資本剰余金へ項目振替を行う事例が多いとの指摘。
- ・ 企業経営のあり方に関して、純粹持株会社及び100%子会社の数は、増加傾向。事業部門分社化の際に子会社の資本金を1億円以下に設定するなど、企業活動の実態が変わらない一方で、外形標準課税の対象となる部分が大幅に縮小している事例も見られる。
- ・ 資本金1億円以下への減資や持株会社化・分社化により資本金を1億円以下に設定する動きについては、課税方式の選択を意図して資本金の額を設定するといった企業行動につながっている場合もあるとの指摘。

としている。

また、「課題への対応の必要性と方向性」として、

- ・ 上記の分析で把握されたような事例が今後も生じることは、外形標準課税制度の意義、経緯、役割から見て、公平性・税収の安定性が損なわれる事態が懸念され、制度的な対応を検討することが必要。
- ・ これまで大法人を対象として外形標準課税を適用してきたこと等の経緯を踏まえれば、現在生じている課題への対応は、実質的に大規模といえる法人が外形標準課税の対象法人に含まれないという問題に対応するための仕組みを検討することが適当。
- ・ 対応策としては、小規模な企業への影響に配慮するとともに、必要以上に多くの法人に制度見直しの影響が及ばないように、現行基準（「資本金1億円超」の法人）を基本的に維持しつつ、公平性等の観点から、減資・組織再編の動きに対応するための追加的な基準を付け加えることが考えられる。

- ・ 上記の方向性を踏まえ、対応策の具体化に向けて検討を継続。としている。  
今後、中間整理に沿って、外形標準課税の対象法人の基準について、引き続き具体的な検討を進めることが必要である。

## (2) 国際課税原則の見直しに伴う対応

国際課税については、経済のグローバル化・デジタル化の進展により、国際課税原則（「恒久的施設（PE：Permanent Establishment）なければ課税なし」等）が適切に機能せず、市場国で公平な課税を行えないといった問題が生じている。また、過度な法人税の引下げ競争により各国の法人税収基盤が弱体化するとともに、企業間の公平な競争条件が阻害されるといった状況が生じている。

こうした国際課税上の課題に対応するため、令和3年10月、OECD/G20「BEPS<sup>1</sup>包摂的枠組み」において、国際的な合意がまとめられた。その合意内容としては、第1の柱として、従来の国際課税原則を見直し、売上高に応じて市場国に対して新たな課税権を配分するものである。また、第2の柱として、「底辺への競争」といわれる法人税の引下げ競争を防止するため、各国に対してグローバル・ミニマム課税の導入を認めるものである。

こうした国際合意があったことを受けて、令和4年度の与党税制改正大綱において、「今後、本国際合意の実施に向け、多国間条約の策定・批准や、国内法の改正が必要となる。（略）その際、我が国企業等への過度な負担とならないように既存制度との関係などにも配慮しつつ、国・地方の法人課税制度を念頭に置いて検討する。」こととされている。

「地方法人課税に関する検討会」の中では、国際課税原則の見直しに伴う対応について議論し、この度中間整理を行った（別紙2）。

この中間整理においては、「第1の柱に関する地方税における対応」として、

- ・ 第1の柱は、PEの有無に関わらず、国際合意に基づく新たな課税権を「売上高」に応じて市場国に配分するもの。新たな課税根拠が市場

---

<sup>1</sup> Base Erosion and Profit Shifting：税源浸食と利益移転

国の地方政府にも同様に認められると考えるならば、我が国の地方団体に対しても一定の課税権を配分しうるのではないか。

- ・ 課税権の配分の基準となる売上は、地方団体が提供するインフラや公共サービスを基盤として住民が経済活動を行うことで成り立っており、企業もその便益を受けている、との考え方が全国知事会のアンケートで表明されており、こうした観点も踏まえて、地方の課税権のあり方について更に検討。
- ・ また、各地方団体における「売上高」に応じて課税権を配分することとした場合、法人・地方団体双方にとっての事務負担や執行可能性等を踏まえつつ、地方税をどのような形で課税・徴収するかについて検討。
- ・ 今後、多国間条約の規定等の議論の進展を踏まえつつ、引き続き検討。

としている。

また、「第2の柱に関する地方税における対応」として、

- ・ IIR<sup>2</sup>、UTPR<sup>3</sup>、QDMTT<sup>4</sup>の3つのルールがあり、制度の性格や課税の対象が異なることを踏まえて検討していく必要。
- ・ IIR、UTPRは、外国に所在する法人が稼得する国外源泉所得に対して課税する仕組みであり、応益性の観点も勘案すると、国税である法人税・地方法人税と異なり、この仕組みの中で地方の課税権が成り立つとするのは難しいと考えられる。
- ・ QDMTTは、国内に所在する法人が稼得する国内源泉所得に対して課税する仕組みであること、また、日本において実効税率を押し下げる要因として国税の租税特別措置の税額控除や地方税の負担軽減措置等が考えられることを踏まえ、地方団体に一定の課税権の配分が認められるのではないかと。なお、QDMTTに係る地方の課税権のあり方を検討するに当たっては、実効税率が15%を下回るケースはほとんどなく概ね税収を生じないと見込まれることなどを勘案しつつ、できる限り簡素な徴収・配分制度とすることが適切ではないか。
- ・ 上記のような考え方を踏まえつつ、制度の具体化に取り組むことが必要。

---

<sup>2</sup> Income Inclusion Rule : 所得合算ルール

<sup>3</sup> Undertaxed Payment Rule : 軽課税所得ルール

<sup>4</sup> Qualified Domestic Minimum Top-up Tax : 国内ミニマム課税

としている。

今後、中間整理に沿って、国際課税原則の見直しに伴う対応について、一層検討を深めるとともに、制度の具体化に取り組んでいくべきである。

## 2 車体課税

### (1) 基本的な方向性

車体課税の税収約2.7兆円のうち地方財源は約2.3兆円を占めており、地方の貴重な財源となっている。

自動車業界はCASE（Connected, Autonomous, Shared & Service, Electric：自動車のツナガル化、自動運転社会の到来、保有から利用へのシフト、車の動力源の電動化）に代表される大変革に直面しており、世界的な脱炭素の動きを受けた電動車の普及や保有から利用へのシフトは、近年減少傾向にある車体課税や燃料課税の税収に更なる影響を与えることが考えられる。

現在の車体課税の体系では、取得、保有、走行、各段階において総合的な課税が行われており、全体を通じて適正な税負担の実現を目指しているものといえる。自動車をめぐる環境変化の渦中にあっても、こうした適正な税負担を維持し、地方財源が安定的に確保されるよう見直しを行うことが必要である。

我が国経済が新型コロナウイルス感染症の流行に伴う打撃を受けたことを踏まえ、令和3・4年度与党税制改正大綱においては、次のエコカー減税等の期限到来時に抜本的な見直しを行うことを前提に、一定の猶予期間を設けることとされた。その上で、同大綱では、「2050年カーボンニュートラル」目標への貢献や自動運転等の技術革新の必要性等の環境変化の動向、またこの環境変化にも対応するためのインフラの維持管理や機能強化の必要性等を踏まえつつ、国・地方を通じた財源を安定的に確保していくことを前提に、その課税のあり方について、中長期的な視点に立って検討を行うこととされている。

個別の税目について見ると、環境性能割は、自動車をもたらす二酸化炭素排出や道路の損傷等の様々な社会的コストにかかる行政需要に着目した原因者負担金的性格を有しており、環境インセンティブを最大化

する政策的意図に基づき、自動車の環境性能に応じて税率を決定する仕組みとして設計されている。「2050年カーボンニュートラル」目標の実現に積極的に貢献するためには、環境性能割の政策インセンティブ機能は一層重要となるものである。

また、環境性能割を補完するものと位置づけられている種別割に係る軽課（グリーン化特例）は、環境性能割において非課税とされる車両を対象に、その中でも特に環境性能が高い車両について、取得翌年度の種別割を軽減する制度である。平成31年度税制改正では、特例の対象を電気自動車等に重点化しているが、これは税制抜本改革法以来の累次の見直しの結果として、平成31年度与党税制改正大綱において「最終的な結論」とされている。

なお、自動車ユーザーの負担水準については、燃料課税も含めた自動車に係る負担全体の水準を議論すべきであるが、日本の走行段階の課税（燃料課税）負担は、OECD加盟国の中でも低水準であり、燃料課税も含めた自動車に係る負担は他国と比較して高いとはいえず、むしろ欧州諸国に比して低い。

また、応益課税の原則に基づき、地方団体が提供する道路整備等の自動車に係る行政サービスを自動車ユーザーが受益することを踏まえて、議論する必要がある。

その観点からは、現時点でも地方における自動車に係る行政サービスの規模が自動車ユーザーの税負担を大きく上回っている。今後ますます道路や橋りょう、トンネルなどの社会資本の維持管理・更新費が増加する見込みであることに加え、自動車の電動化に対応した新たなインフラ整備の必要性も指摘されている。社会資本の更新・老朽化対策や防災・減災事業が各地域において確実に実施されるよう、車体課税を今後も着実に確保していくべきである。

## （２）当面の課題

環境性能割の税率区分については、地方税法に基づき２年ごとに見直すこととされており、令和５年度税制改正において、税率区分の見直しが予定されている。

見直しに当たっては、環境性能割の持つ政策のインセンティブ機能を強化し、車体課税に係る税収を確保する観点から、それぞれの種別について適切な基準の切り替え及び重点化を行うべきである。

また、種別割に係る軽課については、適用対象を電気自動車等に限定する等の重点化が行われてきた経緯を踏まえ、令和5年度税制改正においても、重点化を引き続き促進することが適当である。

経年車重課（グリーン化特例）については、

- ・ ハイブリッド車について、モーターアシストの弱いハイブリッド車等、燃費基準値の達成度等についてガソリン車と大きな差異が見られない車種も増加していること
- ・ 環境性能割の適用税率の区分をはじめ、車体課税制度上、ハイブリッド車はガソリン車と同様に取り扱われるようになっている一方で、経年車重課については、一律に適用されない取扱いとなっており、不均衡が見られること

を踏まえると、ハイブリッド車も経年車重課の対象に加える方向で検討することが必要と考えられる。

以上に加え、電動化の急速な進展に伴い課題となるものとして、電気自動車等に係る種別割の税率がある。種別割については、創設当初より、「財産税的性格」と「道路損傷負担金的性格」とを併せもつ税とされ、これらを表す課税指標として総排気量を用いている。電気自動車及び燃料電池自動車は、エンジンを搭載しておらず総排気量の値がないため、最低税率により課税しているが、類似の車両を比較すると、その価格、出力、重量等に比して低い税負担となっている。

今後も様々な電気自動車の市場投入が見込まれるが、現行制度は、

- ・ 税制の公平性（ガソリン車・ハイブリッド車等の税負担との公平性、電気自動車間での適切な税負担の実現）に照らして問題であること
- ・ 電気自動車の税負担について、ガソリン車と比較して重量が大きいことにより道路損傷がより激しいことを反映していないこと
- ・ また、自動車税収の減収につながるにより、必要なインフラ整備・更新の財源が不足するおそれがあること

を勘案すると、電気自動車等については、出力等により、財産的価値や道路損傷その他の車両から生じる影響を適切に反映する形で税率を定めることが必要と考えられる。

なお、保有課税として毎年度課税する種別割は、以上のように、その性格に照らし、また応益課税の観点から適切な負担を求めるべきものであり、電気自動車をはじめ電動車の普及に当たっては、まずは最もインセンティブの働く購入時の補助金や取得時課税である環境性能割がその役割を担うべきものと考えられる。

車体課税の負担を引き下げるべきとの主張があるが、応益課税の原則や社会インフラの維持管理・更新、ひいては人々の安全・安心の観点を踏まえれば、車体課税の税収は、今後も着実に確保する必要がある。特に、地方にとっては車体課税の税収は極めて重要なものであり、令和5年度税制改正はもとより、中長期的にも税収が安定的に確保されるよう、制度を見直していくことが不可欠である。

### 3 個人住民税

#### (1) 働き方やライフコースの多様化等への対応

個人住民税は、地域住民がその能力に応じ広く負担を分任するという「地域社会の会費的性格」を有するとともに、応益課税としての性格を明確化する観点から比例税率により課税される税である。地方団体が提供する行政サービスを支える基幹税として重要な役割を担っている。

令和5年度税制改正においては、NISAの抜本的拡充など資産所得倍増に向けた施策のほか、税負担の公平性を確保する観点から、金融所得に対する課税のあり方についての議論が進むとみられている。金融所得に対する課税については、上記個人住民税の性格や役割に加え、これまで国・地方が一体となって対応してきた経緯も踏まえた対応が必要である。

働き方の多様化や労働市場の流動化、ライフコースの多様化等が一層進んでおり、今後、こうした経済社会の構造変化を踏まえた個人所得課税の見直しに向けた議論が進展すると考えられる。個人住民税に関連する諸制度の見直しに当たっては、公平で中立的な税制を構築することと併せ、個人住民税の性格や役割も十分に踏まえることが重要である。

#### (2) ふるさと納税

ふるさと納税は、ふるさとやお世話になった地方団体に感謝し、応援する気持ちを伝え、税の使い途を自らの意思で決めることを可能とする仕組みであり、子育て施策の充実など地域の活性化のほか、被災地への支援、医療従事者への支援などとしても活用されている。

令和3年度には、8,302億円のふるさと納税が行われた。寄附金を多額に集める団体がある一方で、都市部の団体を中心に、財政運営への影響を懸念する声や、制度の見直しを求める声もある。

令和4年には、2件の指定取消し事案が生じており、制度の適正かつ安定的な運用の観点から遺憾である。総務省においては、指定基準の明確化等による制度の適正化及び地方団体による制度の適正な運用の確保に取り組むべきである。各地方団体においては、引き続き、寄附金税制の基本に照らして自らの募集方法が法令に即しているかどうかについて不断の確認を行い、広く国民や他の地方団体からの理解を得られるよう、制度趣旨に即した運用を行うことが必要である。

また、これを前提としつつ、これからのふるさと納税の適正な運用のためには、返礼品で競い合うことにとどまらず、納税者から幅広く共感を得られるような寄附金の使途について創意工夫が図られることが望ましい。

そのため、地方団体において、クラウドファンディング型（目標金額や募集期間等を定め、特定の事業に寄附金を募る手法）のふるさと納税など、創意工夫を凝らした取組が幅広く展開されることが期待される。

#### 4 地方消費税

地方消費税は、広く社会の構成員が負担を分かち合うことが可能であり、税収が安定的で、税源の偏在度が比較的小さいなどの特徴を有している。

そのため、その充実確保は、地方における社会保障の安定財源の確保と、地方財政の健全化を同時に達成することを目指す観点だけでなく、偏在性が小さく安定的な地方税体系を確立する観点からも、極めて重要である。

標準税率10%と軽減税率8%の複数税率における適正な課税を確保するため、インボイス制度（適格請求書等保存方式）が令和5年10月1

日から導入される所、制度開始まで1年を切り、円滑な制度移行に向けて、事業者に対する周知・広報等の取組を更に進めることが求められている。

地方消費税及び市町村交付金は、地方団体にとって、重要な財源であることから、地方団体においても、自ら積極的に関係機関と連携しつつ、主体的に制度の周知・広報を進めることが必要である。併せて、地方団体は、事業者として民間事業者と取引を行う立場から、適格請求書発行事業者の登録要否を早急に判断した上で、税務署への登録申請や、請求書記載事項の見直しを進めるなど、インボイス制度に適切に対応することが必要である。

## 5 固定資産税

### (1) 負担調整措置等

固定資産税は、固定資産（土地、家屋及び償却資産）の保有と市町村の行政サービスとの間に存する受益関係に着目した財産税であり、どの市町村にも広く存在する固定資産を課税客体とした、税源の偏在が小さい市町村の基幹税目である。

土地に係る固定資産税については、「7割評価」の導入後、平成9年度には、税負担の均衡化を図るため、負担水準（当該年度の評価額に対する前年度の課税標準額の割合）が低い土地についてはなだらかに課税標準額を引き上げるとともに、負担水準が比較的高い土地については課税標準額を引き下げ又は据え置く特例措置が講じられ、その後も累次の見直しを加えつつ、継続的に負担調整措置が講じられてきた結果、負担水準の均衡化は着実に進んできた。

しかしながら、新型コロナウイルス感染症の影響等を踏まえ、令和3年度は、地価が上昇した土地について前年度と同額に据え置き、令和4年度は、地価が上昇した商業地について課税標準額の上昇幅を半減させる特別な措置が講じられたところである。

全国の地価動向については、令和4年7月1日時点の地価を示す令和4年都道府県地価調査によれば、経済活動の正常化が進み、新型コロナウイルス感染症の影響等により弱含んでいた住宅・店舗等の需要は回復

傾向にあり、地価動向は、全国平均で住宅地・商業地ともに上昇に転じており、令和5年度においては、新型コロナウイルス感染症の影響等を踏まえた特別な措置を検討する必要性は認められない。

固定資産税は資産価値に応じて課される財産税であり、令和3年度及び令和4年度における特別な措置により拡大した負担水準の不均衡を是正し、負担の公平性を図る観点から、令和5年度以降は負担水準の均衡化に向けた負担調整の仕組みを確実に適用すべきである。

## (2) 税負担軽減措置等のあり方

税源の偏在が小さい市町村の基幹税目であるという固定資産税の性格に鑑みれば、国の政策を推進するための税負担軽減措置等は、真に必要な場合に限るべきである。特に、特定業種の事業者を支援するための税負担軽減措置等は税負担の公平性を損なうものであり、そうした公平性の観点と、政策目的や公益性を踏まえた軽減措置の有効性とを比較考量するとともに、補助金等の他の手段による代替可能性等を十分に見極めた上で、不断の見直しを行わなければならない。

令和4年度末に期限を迎える中小事業者等の償却資産等を対象とした生産性革命の実現に向けた特例措置は、平成30年度に臨時・異例の措置として導入され、「新型コロナウイルス感染症緊急経済対策における税制上の措置」においてその減収額を全額国費で補填するという条件の下、対象を一部拡充の上、2年間延長されたものである。

現在は全額国費補填という形をとってはいるが、固定資産の保有と市町村の行政サービスとの間に存する受益関係に着目して応益原則に基づき課税するという固定資産税の制度趣旨に立ち返り、期限の到来をもって終了するべきである。

## 6 森林環境税・森林環境譲与税

森林環境税及び森林環境譲与税は、パリ協定の枠組みの下における我が国の温室効果ガス排出削減目標の達成や災害防止を図るため、森林整備等に必要な地方財源を安定的に確保する観点から創設され、地方公共団体金融機構の公庫債権金利変動準備金を活用して、先行的に令和元年

度から森林環境譲与税が地方団体に譲与されており、令和6年度からは森林環境税の賦課徴収が開始される。

森林環境税及び森林環境譲与税の意義は、国民一人一人が等しく負担を分かち合い、地球温暖化防止、災害防止等の重要な役割を担う森林を支えるところにある。

さらに、昨今の自然災害の大規模化を背景として、森林の重要性が社会的にも再認識され、また、令和3年10月に閣議決定された地球温暖化対策計画において、「2050年カーボンニュートラル」の実現に向けた森林吸収量目標が引き上げられるなど、森林整備等を促進する社会的なニーズが高まっている。

森林環境譲与税の活用状況については、本格的な森林整備に着手し、事業量を拡大させている先行団体が存在する一方、山間部の地方団体の多くが、森林所有者への意向調査等の準備段階にあることなどから、これまでの実績では譲与額の半分程度の活用額となっている。

森林環境税及び森林環境譲与税を創設した趣旨に鑑みると、間伐等の森林整備の促進と併せて、人材育成・担い手の確保、木材利用・普及啓発等の取組を、地域の実情に応じ、総合的に進めていくことが求められ、全国の地方団体において森林環境譲与税の活用が一層促進される必要がある。

また、各地方団体においては、森林環境税及び森林環境譲与税の意義や重要性を踏まえ、森林環境税の円滑な賦課徴収のためにも、こうした事業の実績や効果について十分な説明責任を果たすべきである。

国においては、森林環境税及び森林環境譲与税について、衆・参両院の総務委員会の附帯決議において、各地方団体の森林整備の取組や施策の効果を検証しつつ、必要がある場合には、所要の見直しを行うこととされていることを踏まえ、森林環境譲与税の活用状況の進展や地方団体の意見を十分勘案しながら、関連施策の推進につながる方策を検討すべきである。

## 7 航空機燃料譲与税

航空機燃料譲与税は、航空機騒音による障害防止対策や空港周辺整備の問題に対応するため、航空機燃料税の一定割合を空港関係市町村及び空港関係都道府県に譲与し、空港対策の財源の充実確保を図るものである。

航空機燃料譲与税は空港関係市町村等における貴重な財源となっていることから、令和3年度及び令和4年度に引き続いて航空機燃料税の軽減措置が講じられる場合にあっては、地方に配分する譲与税に減収が生じないように配慮し、その安定的確保を図るべきである。

また、制度創設以来、航空機燃料譲与税は、空港対策に関する財政需要との対応関係を踏まえ、着陸料が譲与基準に使用されてきた。しかしながら、着陸料体系は累次の改正を重ねており、近年では、航空機の重量に応じて徴収する体系から主に旅客数に応じて徴収する体系に見直され、空港の設置コストに応じた負担を求める観点よりも、収益力の大きい者に応分の負担を求める観点を重視した体系に変容してきている。

さらには、例えば、他空港に比べて着陸料が極めて低く設定されるなど、特別の事情がある場合には、譲与額の算定時に必要な換算を行うなど、適切な配分のための工夫が行われてきたが、近年は、民間委託の導入など、空港の管理運営の多様化が進み、空港管理者の判断により多種多様の着陸料が設定されるようになってきたため、航空機燃料譲与税を適切に配分することが困難となってきている。

制度創設以降のこのような状況変化を踏まえれば、より空港対策に関する財政需要に対応した譲与基準のあり方を検討する必要性が高まっていると考えられることから、地方団体の航空機燃料譲与税の用途の状況も見ながら、より適切な譲与基準のあり方を検討すべきである。

## 8 法定外税

法定外税は、超過課税等とともに、地方団体の課税自主権の尊重の観点から認められているものである。平成12年に、地方分権推進の一環として、課税自主権の尊重、地方団体の課税の選択の幅の拡大などの観点から、法定外普通税については、許可制が同意を要する協議制に改められ、税源の所在や財政需要に関する事項が法律上の要件からは外されるとともに、新たに法定外目的税の制度が創設されている。

地方団体においては、このような地方分権推進のための制度改正の趣旨を踏まえ、課税自主権の活用について積極的に検討してきており、平成12年に18団体18件だった法定外税が、令和4年には53団体64件と増加している。特に、近年は、市町村において宿泊税の導入が増えてきている等、地方団体が、課税自主権を活用し、財源確保を図ってきているところである。

法定外税の創設に当たっては、地方団体において、税に対する信頼を確保するよう、十分な検討が行われることが重要である。特に、法定外税の目的、対象等からみて、税を手段とすることがふさわしいものであるか、税以外により適切な手段がないか、公平・中立・簡素などの税の原則に反するものでないこと等のほか、徴収方法や課税を行う期間等についても、十分な検討が行われることが必要である。

また、地方税法の規定により地方議会において特定納税義務者から意見聴取を行うこととした趣旨を十分に踏まえ、納税者を含む関係者への十分な事前説明を行うことが必要である。特に、特定かつ少数の納税者に対して課税を行う場合には、納税者の理解を得るよう努めることが必要である。

総務省においては、法定外税の制度の意義とともに、以上のような留意点等を踏まえて、地方団体との協議を丁寧に行う必要がある。また、法定外税を活用しようとする地方団体に対しても、これらのことに係る情報提供などの支援に引き続き取り組む必要がある。

## 9 地方税務手続のデジタル化・効率化の推進

地方税務手続については、社会や技術の変化に対応し、納税者にとって最も便宜な方法で、かつ、課税当局の徴税費を最小化することが重要である。

デジタル技術が急速に進展する状況下においては、地方税務手続のデジタル化を推進し、納税者の利便性向上、課税当局や収納受付機関における業務効率化・省力化、適正・公正な税務行政執行を図ることが必要であり、引き続き、セキュリティの確保や地方団体の実情に配慮しつつ、eLTAX等を活用した全国統一的な対応・取扱いを充実させることが求められる。その上で、納税者と地方団体との間のあらゆる手続についてオンラインで行うことを可能とし、双方において、電子的に受信した情報

の事務処理での活用を可能とするなど地方税務手続の「デジタル完結」を目指していくべきである。

地方税の申告・申請手続のデジタル化については、地方法人二税のeLTAXを通じた申告率が8割を超えるなど一定の進展が見られるものの、未だeLTAXの利用が不十分な税目も存在する。令和4年度税制改正において、納税者等が地方団体に対して行う全ての申告・申請手続について、実務的な準備が整ったものから順次、eLTAXを利用して行うことができることとされた。今後は、現時点でeLTAX未対応である手続について、納税者等の要望や地方団体の業務効率化・省力化の効果などを踏まえながら可能な限り実装を進めるなど、更なるeLTAXの利便性の向上等により、eLTAXの利用率を一段と高めていくことが求められる。

地方税の納付手続のデジタル化については、令和元年10月の地方税共通納税システムの導入以降、着実に進展し、令和3年度のeLTAXを通じた納付額は前年度比約2.2倍の約3兆円となるなど取組が進んでいる。令和4年度税制改正においてeLTAXを活用した電子納付の対象税目及び納付手段が拡大されたこと等を踏まえ、地方税統一QRコード等を活用した納付の仕組みを令和5年4月から確実にスタートさせるとともに、その更なる活用や必要な周知・広報等を行っていくことが重要である。

地方団体が納税者等に対して送付する地方税関係通知については、個人住民税の特別徴収税額通知（特別徴収義務者用）について、既にeLTAXでの送信・受取が可能であるほか、特別徴収税額通知（納税義務者用）についても、令和6年度課税分から電子的な送信・受取が開始される予定である。しかし、納税通知書をはじめとしたその他の通知については、従前どおり書面による送付のみが行われていることから、今後はeLTAX等を活用し、電子的に送付する仕組みを、関連するシステムを所管する関係省庁とも連携して検討し、可能なものから早期の実現を目指していくことが重要である。

また、eLTAXやマイナンバーの利活用等を通じて、国税当局や地方団体間、他の行政機関等との情報連携を促進することで、納税者の利便性向上や行政機関の事務効率化に努めることも重要である。

地方税務システムの標準化については、こうした地方税務手続のデジタル化の進展も踏まえながら、着実に進めていく必要がある。地方団体が令和7年度までに標準準拠システムへ円滑に移行できることを目指し、地方団体の財政負担にも配慮しながら、関係省庁と連携の上、必要な支援を行っていくことが求められる。

## おわりに

経済社会の構造変化が進み、社会保障、教育、社会資本整備をはじめ、住民に身近な行政サービスを担う地方団体の役割は一層高まっている。地方団体が、急速に進む経済社会の構造変化に柔軟かつ的確に対応し、人々の生活に必要なサービスを安定的に提供していくことが、持続可能な地域社会の実現につながる。

地方団体が、それぞれの地域が直面する課題に対し、地域の実情に応じた施策を自主的・自立的に展開していくためには、当審議会がこれまで提言してきたように、持続可能な地方税財政基盤を確立する観点から、地方団体の活動の基盤となる財源として地方税の充実確保を図ること、そして、税源の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併せて実現していくことが重要である。

さらに、地方団体は、地方税の意義や使い途などについて積極的に地域住民に説明し、地方税への理解を醸成していくことが求められる。

今後の地方税制の改正に当たっては、本意見で述べた地方税の原則に沿った議論が行われ、地方税制のあるべき姿が実現するよう期待する。

# 地方法人課税に関する検討会 中間整理(概要) 外形標準課税の対象法人のあり方

別紙1

## (1) 制度の意義、経緯、役割

- 法人事業税の外形標準課税は、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税収の安定化、経済活性化の促進等を図るため、所得への課税の一部を振り替える形で、平成16年度に導入。小規模な企業の経営に与える影響等に配慮し、制度対象は「資本金1億円超」の法人（以下「大法人」という。）。
- 外形標準課税の各割の税収推移を見ると、所得割に比べ、付加価値割・資本割は安定的に推移。外形標準課税は、地方税収の安定化に寄与。

## (2) 外形標準課税の対象法人の数・態様に関する分析

- 外形標準課税の対象法人数は、平成18年度から令和2年度にかけて3分の2に減少。持株会社化・分社化等の企業の組織再編が進むなど、経済情勢の変化に伴い、企業経営のあり方も変容。
- 背景として、平成13年の商法改正、平成17年の会社法制定を経て、資本金制度の柔軟化、減資手続の緩和が進んでいることも挙げられる。
- 対象法人数の減少に関してサンプル調査したところ、様々な減少要因のうち「減資によるもの」が多いとの結果。また、資本金1億円以下への減資では、株主資本に影響を及ぼさない無償減資が多く、特に、財務会計上、資本金から資本剰余金へ項目振替を行う事例が多いとの指摘。
- 企業経営のあり方に関して、純粋持株会社及び100%子会社の数は、増加傾向。事業部門分社化の際に子会社の資本金を1億円以下に設定するなど、企業活動の実態が変わらない一方で、外形標準課税の対象となる部分が大幅に縮小している事例も見られる。
- 資本金1億円以下への減資や持株会社化・分社化により資本金を1億円以下に設定する動きについては、課税方式の選択を意図して資本金の額を設定するといった企業行動につながっている場合もあるとの指摘。

## (3) 課題への対応の必要性と方向性

- 上記(2)の分析で把握されたような事例が今後も生じることは、外形標準課税制度の意義、経緯、役割から見て、公平性・税収の安定性が損なわれる事態が懸念され、制度的な対応を検討することが必要。
- これまで大法人を対象として外形標準課税を適用してきたこと等の経緯を踏まえれば、現在生じている課題への対応は、実質的に大規模といえる法人が外形標準課税の対象法人に含まれないという問題に対応するための仕組みを検討することが適当。
- 対応策としては、小規模な企業への影響に配慮するとともに、必要以上に多くの法人に制度見直しの影響が及ばないよう、現行基準（「資本金1億円超」の法人）を基本的に維持しつつ、公平性等の観点から、減資・組織再編の動きに対応するための追加的な基準を付け加えることが考えられる。
- 上記の方向性を踏まえ、対応策の具体化に向けて検討を継続。

# 地方法人課税に関する検討会 中間整理(概要) 国際課税原則の見直しに伴う対応

別紙2

## (1) 新たな国際課税ルールの意義

- 2021年10月、OECD/G20「BEPS包摂的枠組み」において、国際的な合意がまとめられた。その合意内容は、第1の柱として、従来の国際課税原則を見直し、売上高に応じて市場国に対して新たな課税権を配分するもの。また、第2の柱として「底辺への競争」といわれる法人税の引下げ競争を防止するため、各国に対してグローバル・ミニマム課税の導入を認めるもの。
- 第1の柱は、売上高200億ユーロ超、利益率10%超の大規模・高利益水準のグローバル企業が対象。大規模な多国籍企業グループの利益率10%を超える超過利益の25%を、「売上高」に基づいて市場国に配分するもの。
- 第2の柱は、年間総収入額が7.5億ユーロ以上の多国籍企業が対象。一定の適用除外を除く所得について各国ごとに最低税率15%以上の課税を確保する仕組み。我が国においては、国際的な合意に沿って、所得合算ルール（IIR）、軽課税所得ルール（UTPR）、国内ミニマム課税（QDMTT）の3つのルールの導入を検討。

## (2) 第1の柱に関する地方税における対応

- 第1の柱は、PEの有無に関わらず、国際合意に基づく新たな課税権を「売上高」に応じて市場国に配分するもの。新たな課税根拠が市場国の地方政府にも同様に認められると考えると、我が国の地方団体に對しても一定の課税権を配分しうるのではない。
- 課税権の配分の基準となる売上は、地方団体が提供するインフラや公共サービスを基盤として住民が経済活動を行うことで成り立っており、企業もその便益を受けている、との考え方が全国知事会のアンケートで表明されており、こうした観点も踏まえて、地方の課税権のあり方について更に検討。
- また、各地方団体における「売上高」に応じて課税権を配分することとした場合、法人・地方団体双方にとっての事務負担や執行可能性等を踏まえつつ、地方税をどのような形で課税・徴収するかについて検討。
- 今後、多国籍条約の規定等の議論の進展を踏まえつつ、引き続き検討。

## (3) 第2の柱に関する地方税における対応

- IIR、UTPR、QDMTTの3つのルールがあり、制度の性格や課税の対象が異なることを踏まえて検討していく必要。
- IIR、UTPRIは、外国に所在する法人が稼得する国外源泉所得に対して課税する仕組みであり、応益性の観点も勘案すると、国税である法人税・地方法人税と異なり、この仕組みの中で地方の課税権が成り立つとするのは難しいと考えられる。
- QDMTTは、国内に所在する法人が稼得する国内源泉所得に対して課税する仕組みであること、また、日本において実効税率を押し下げ要因として国税の租税特別措置の税額控除や地方税の負担軽減措置等が考えられることを踏まえて、地方団体に一定の課税権の配分が認められるのではないかと。なお、QDMTTに係る地方の課税権のあり方を検討するに当たっては、実効税率が15%を下回るケースはほとんどなく概ね税収を生じないと見込まれることなどを勘案しつつ、できる限り簡素な徴収・配分制度とすることが適切ではないかと。
- 上記のような考え方を踏まえつつ、制度の具体化に取り組むことが必要。