平成18年度東京都税制調査会

中間報告

平成１８年１１月２７日

東　京　都　税　制　調　査　会

目次

はじめに……1

１　国・地方の役割・責任と地方税財政制度のあり方 ……3

(1) 本来の軌道からはずれた地方分権改革……3
(2) 国・地方の役割分担の明確化……4
(3) 地方が担う新たな役割……4
(4) 地方税財源の充実確保……5
(5) 住民参画の推進……6
(6) 地方の意見を反映させるための仕組みづくり……7

２　地方法人課税の根拠と課題 ……8

(1) 法人事業税の課税根拠 ……8
① 法人事業税の概要……8
② 法人事業税の沿革……8
③ 法人事業税の性格と意義……10
(2) 法人住民税の課税根拠……11
① 法人住民税の概要……11
② 法人住民税の沿革……11
③ 法人住民税の性格と意義……13
(3) 地方法人課税の課題……14
① 法人課税負担の引下げ論……14
② 「不安定性」と「偏在性」を理由とした地方法人課税の見直し論……15

３　地方法人課税の今後のあり方 ……18

(1) 基本的な考え方……18
(2) 法人事業税のあり方……19
(3) 法人住民税のあり方……21
(4) 地方法人課税の分割基準について……22
① 分割基準の意義……22
② 法人事業税の分割基準のあり方……22
③ 法人住民税の分割基準のあり方……23

おわりに……24

はじめに

東京都税制調査会は、本年度から新たなスタートを切った。単年度で審議の取りまとめを行うというこれまでの運営方法を見直し、税制における重要課題について時間をかけて取り組むこととした。

すなわち、当調査会は、平成 12 年度の創設以来、６次にわたって地方主権の時代にふさわしい地方税制のあり方等について答申を行ってきたが、今後は、地方法人課税、地方消費税、環境税等の重要課題については、中間報告を行いつつ、委員の任期である３年間を通じた検討結果を答申として取りまとめていくこととした。

ただし、国の動向等を踏まえつつ、当調査会として速やかに意見表明すべき喫緊の課題に対しては、これまで同様、緊急提言として適宜取りまとめていくものである。

本編は、本年度の検討状況を集約した「中間報告」である。

本年度は、まず、これからの地方税制のあり方を検討するにあたっての基本的認識を共有することを目的として、今後の地域社会、地方行財政のあり方について議論を行った。この議論を通じて、「三位一体の改革」を中心とする分権改革が未だ不十分な改革であること、地方自治体が果たすべき役割がますます重要になっていること、このため、今後より一層の地方税財源の充実確保が求められること等が確認された。

次に、法人課税負担のあり方が、国際競争力や経済成長との関連において議論されるなど、法人課税を巡る議論が我が国税制の最大の関心事になっている現下の状況に鑑み、当調査会でも、地方税制の重要課題の一つである地方法人課税のあり方について、優先的に議論を行った。

地方法人課税のあり方について、理論的、実証的な観点から検討を行ったが、本年度は特に、法人事業税、法人住民税の沿革や租税理論上の位置付けを考察することにより、両税の性格や意義、重要性などを浮き彫りにすることを主な狙いとした。また、地方法人課税が現在直面している課題や疑問点を整理することにより、今後のあり方についても検討を行った。

本編は「中間報告」であり、地方税制の重要課題について網羅的、体系的に整理するまでには至っていないが、今後更に議論を深めることにより、地方税財政制度のあるべき姿を描いていくこととしたい。

１　国・地方の役割・責任と地方税財政制度のあり方

(1) 本来の軌道からはずれた地方分権改革

- ゆとりと豊かさを実感できる社会の実現を目指した平成５年の国会決議を契機として、一連の分権改革はスタートした。
- この改革の究極の目的は、国と地方の役割分担を再構築することにより、中央集権的システムから分権的システムへと、「国のかたち」を変革することにあった。
- 平成 12 年には、いわゆる「地方分権一括法」が施行され、機関委任事務制度は廃止され、地方自治体の事務は自治事務と法定受託事務とに区分されることになった。実際には、国と地方の役割分担、責任の所在は不明確なままであったが、分権社会の構築へ向けた第一歩となった。
- その後、税源移譲、国庫補助負担金改革、地方交付税改革を一体で行うとした、いわゆる「三位一体の改革」を実施することとなった。
- 政府の「経済財政運営と構造改革に関する基本方針（骨太の方針）」に基づき、平成 16 年度から 18 年度までの３年間で、３兆円規模の税源移譲は実現したが、一方で 4.7 兆円の国庫補助負担金の見直しと 5.1 兆円の地方交付税の削減が行われた。
- 国庫補助負担金の削減額に比べて税源移譲額が過少であったこと、国庫補助負担金削減の中身も、地方の自主性や裁量の拡大には繋がらない単なる補助金カットや補助率の切下げによる部分が多かったこと、地方分権とは無関係に地方交付税の大幅削減が一方的に強行されたことなど、国の財政再建が優先されるあまり、地方の自主性・自立性を高め、ゆとりと豊かさを実感できる社会を実現するという地方分権改革本来の趣旨からはほど遠い不十分な改革となった。

・　本来の目的を達成するため、地方分権の原点に立ち返り、分権改革を正しい方向に導く必要がある。

(2) 国・地方の役割分担の明確化

・　地方分権改革を本来あるべき軌道に乗せ、活力にあふれ豊かさを実感できる社会を構築していくためには、まず国と地方の役割分担を明確化することが必要である。

・　地方自治法では、国と地方公共団体の役割について、「国においては国際社会における国家としての存立にかかわる事務、全国的に統一して定めることが望ましい国民の諸活動若しくは地方自治に関する基本的な準則に関する事務又は全国的な規模で若しくは全国的な視点に立って行わなければならない施策及び事業の実施その他の国が本来果たすべき役割を重点的に担い、住民に身近な行政はできる限り地方公共団体にゆだねることを基本として、地方公共団体との間で適切に役割を分担する」と規定している。

・　住民に身近な行政は地方が行うことを基本とした上で、国は外交問題や経済政策等に特化するなど、その役割を限定的に考えるべきである。

・　現実には地方が行っている行政分野が多いが、法令による義務付けや国庫補助負担金による制約があり、地方の自由度は低い。

・　義務付けの緩和、国庫補助負担金の原則廃止により、地方の行政運営の自由度を増やしていく必要がある。

・　その上で、地方が自らの役割に対する責任と権限、そしてその裏付けとなる十分な財源を持ち、自立的な行政運営を行うことができる仕組みを構築していく必要がある。

(3) 地方が担う新たな役割

・　ゆとりと豊かさを実感できる持続可能な社会を築いていく上で、

地方自治体が果たす役割はますます重要となってくる。

- ヨーロッパでは、1970 年代に現金給付による所得再分配に限界が生じ、地方自治体が育児、養老、積極的労働市場政策などのサービスを現物給付として提供するようになったことが契機となり、地方分権が進んだと言われる。
- 我が国においても、少子・高齢化が一層進行し、人口減少社会が到来する中で、教育、福祉、保健、医療といった住民生活に密着した分野における行政需要が飛躍的に高まっている。幼児・成人教育、高齢者介護、地域医療等の対人社会サービスを効率的に供給していくためには、住民にとって最も身近な政府である地方自治体が主体的な役割を果たさなければならない。
- まちづくりや地域産業振興も地方自治体の大きな役割である。最近では、従来からあるハード面のインフラ整備にとどまらず、知的・情報産業への転換など産業構造の変化を背景として、産学公の連携による先端技術交流や共同開発の推進、人材情報提供など、ソフト面のサービスも重要となっている。
- また、大都市には、交通渋滞やヒートアイランド等の環境問題、災害対策、治安維持、社会資本の維持･更新など都市特有の莫大な行政需要もある。

(4) 地方税財源の充実確保

- 「三位一体の改革」において、曲がりなりにも所得税から個人住民税へと税源移譲が実現したが、その実は、中央集権的システムから分権的システムへの転換を図り、日本全体の再生を目指すという目的からはほど遠い不十分なものであった。
- 真の地方分権改革を推進していくためには、３兆円という税源移譲額は過少であり、第二、第三の改革へと繋げていかなければならない。

・　地方には、少子・高齢社会への対応や地域産業の振興など、地方が主体的にその責任や役割を果たしていくべき課題が山積しており、地方税財源の充実確保が必要不可欠である。
・　地方の役割に見合った税財源を確保するため、引き続き税源移譲を進めるべきであるが、税源移譲の税目としては、ある程度の税収規模があり、安定的に税収が確保でき、かつ偏在性の少ない税が望ましい。
・　こうした観点から、当面、消費税から地方消費税への税源移譲について検討が必要である。
・　税源移譲により地方全体の財政力を底上げし、不交付団体の数を増やしていく一方で、財政力の弱い団体に対しては、地方交付税制度等の財政調整機能は必要であり、今後そのあり方を検討していく。
・　以上のように税源移譲を行い、地方が大きな役割を果たしていくためには、民主的な運営が求められ、住民参画と地方の意見の反映の二つが前提条件となる。

(5) 住民参画の推進

・　地方自治体が住民生活に深く関わるサービスを適切に供給していくためには、自治体が行う施策の計画、決定、執行、評価といった各段階において住民の意思が十分に反映される仕組みを作らなければならない。
・　地方自治体は、自らの政策立案能力の向上に磨きをかける努力を惜しむべきでないことはもちろんであるが、詳細な財政状況報告を定期的に行うなど、住民に対する説明責任を十分に果たし、住民のチェック機能を働かせることに腐心すべきである。
・　税財政構造についても、住民から見て受益と負担の関係が明確になっていることが望ましい。

・　国と地方の役割分担が曖昧で地方歳入の多くを国庫補助負担金や地方交付税などの依存財源に頼っている状況下では、住民の厳しいチェックの眼は行き届かず、行政のスリム化や財政健全化も期待できない。
・　地方分権の推進のためには、国から与えられる依存財源から脱却し、課税自主権を確立し、自己完結型の税財政構造を構築していくことが必要である。

(6) 地方の意見を反映させるための仕組みづくり

・　分権改革を実効あるものとするためには、国と地方の役割分担や税財源配分のあり方等に関し、地方の意見が反映される仕組みが備わっていなければならない。
・　平成 16 年、三位一体の改革の過程で「国と地方の協議の場」が設けられたが、実際には十分に機能しているとは言いがたい。
・　地方の意見を確実に反映させていくため、実効性のある新たな仕組みづくりが必要である。
・　地方側の意識改革も求められる。税財政制度のあり方などについて自ら考え、主体的に制度改革を行っていく意識を持つことが必要である。

２　地方法人課税の根拠と課題

(1) 法人事業税の課税根拠

① 法人事業税の概要

・ 法人事業税は、法人が行う事業に対して課せられる都道府県税であり、都道府県内に事務所・事業所を設けて事業を行う法人が納税義務者となる。

・ 課税標準は、電気供給業、ガス供給業及び保険業を行う法人が収入金額、その他の法人が原則として所得であるが、資本金が１億円を超える（収入金額課税法人を除く）法人については、所得の外に、付加価値額及び資本金等の額を課税標準とする外形標準課税が行われている。

・ 平成 16 年度の法人事業税収入は４兆 1,233 億円であり、都道府県全体の税収に占める割合は 28%である。

② 法人事業税の沿革

・ 法人事業税の起源は、明治 11 年の府県税「営業税」の創設に遡る。この「営業税」は、営業種目ごとに、制限金額の範囲内で、府県会の決議により決定した定額により課税されていた。

・ その後、国税「営業税」、「営業収益税」との並存、国税「営業税」への統合などを経て、地方財政の自立を目的とした昭和 22 年の税制改正では、「営業税」を再び都道府県税として課税することとされた。国税「営業税」時代の還付税制度の廃止に伴い、地租、家屋税とともに「営業税」が府県の独立税となった。

・ 昭和 23 年には、「営業税」が廃止され、原則として所得を課税標準とする「事業税」が創設された。この「事業税」が創設された背景には、地方経費の増大に対応するため、旧営業税の課税対象を拡大することにより、地方税源の拡充を図らねばならないとの事情があったものである。

- 昭和 24 年には、電気供給業、ガス供給業及び運送業に収入金額課税が導入された。
- 昭和 24 年９月のシャウプ勧告を経て、昭和 25 年には地方の自主財源を拡充強化していくという観点から新しい地方税制が誕生し、従来の事業税に加えて「附加価値税」が創設された。ただし、この「附加価値税」は、一度も施行されることなく昭和 29 年まで延期され、同年には廃止された。なお、この「附加価値税」は、付加価値に対する外形課税であり、これが現在、実施されている外形標準課税へ繋がる歴史の出発点である。
- 昭和 26 年には、二以上の道府県において事業を行う法人に係る課税標準の分割基準が法定された。
- 昭和 29 年には、収入金額課税業種に生命保険事業が加えられるとともに、運送業が所得課税に移行することとなった。翌年の昭和 30 年には、損害保険事業が収入金額課税の対象業種となっている。
- 昭和 37 年には、資本金１億円以上の製造業の本社管理部門の従業者数を２分の１に割り落とす分割基準の改正が行われ、昭和 45 年には、これが全業種に拡大されることとなった。
- また、平成元年には、資本金１億円以上の製造業の工場従業者数を 1.5 倍とする分割基準の改正が行われた。
- 平成 15 年には、資本金１億円超の法人を対象として、所得課税との併用ではあるが、付加価値額及び資本金等の額を課税標準とする「外形標準課税」が導入されることとなった。
- 平成 17 年には、本社管理部門の従業者数を２分の１に割り落とす措置は廃止されたものの、サービス業等に適用される分割基準について、従来の従業者数に加え、２分の１を事務所数によって分割するという見直しが行われた。
- 法人の事業税については、明治 11 年の営業税の創設以降、附

加税や還付税の時期を含め、都道府県の重要な財源となっている。

- 分割基準については、昭和 26 年の法定化以降、時々の状況に応じた改正が行われており、それが、現在の分割基準を巡る問題へと繋がっている。

③ 法人事業税の性格と意義

- 法人事業税は、法人の事業活動と地方の行政サービスとの幅広い受益関係に着目し、その受益の程度に応じた税負担を求める応益原則を理論的根拠とする物税である。
- シャウプ勧告においても、「事業及び労働者がその地方に存在するために必要となってくる都道府県施策の経費支払」として位置付けられており、法人事業税額が法人税の計算上損金に算入されていることも、こうした法人事業税の性格を反映したものである。
- このような性格を有する法人事業税の課税標準は、法人の事業活動規模をできるだけ適切に表した指標とすることが望ましい。
- シャウプ勧告に基づいて創設された「附加価値税」が施行されないまま廃止された後も、政府税制調査会などで法人事業税の外形標準化の検討が積み重ねられてきた。
- 昭和 39 年の政府税制調査会答申では、「事業税の課税標準については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を表す何らかの所得金額以外の基準を求めて、これを課税標準とすることが適当である」とした上で、「加算法による附加価値額によることが、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を適正に示す」としていた。
- 平成 15 年度の税制改正において、懸案であった外形標準課税が一部導入されることとなり、今後は、応益課税としての税の性格をより一層明確化する等の観点から、中小企業等に配慮しつつ、外形標準課税割合を高めていくことが課題となっている。

(2)　法人住民税の課税根拠

①　法人住民税の概要

・　法人住民税は、都道府県内又は市町村内に事務所・事業所を有する法人に対して課せられる都道府県民税又は市町村民税であり、法人都道府県民税と法人市町村民税のいずれもが、均等割と法人税割とで構成されている。

・　均等割は、都道府県にあっては資本金等の額の区分に応じて、また、市町村にあっては資本金等の額と従業者数との組み合わせによる区分に応じて定額の負担が課せられるものである。

・　法人税割は、法人税法の規定に基づいて計算された法人税額を課税標準として比例税率により課せられるものである。

・　平成 16 年度の法人都道府県民税収入は 8,632 億円、法人市町村民税収入は２兆 2,022 億円、合わせて３兆 654 億円である。

・　法人都道府県民税収入が都道府県全体の税収に占める割合は６％、法人市町村民税収入が市町村全体の税収に占める割合は 12%である。

②　法人住民税の沿革

・　住民税としての萌芽は、明治 11 年の府県税「戸数割」に見ることができる。

・　明治 21 年には、市町村も「府県税戸数割附加税」を課することができることとされ、大正 15 年には、府県税「戸数割」、市町村税「府県税戸数割附加税」が廃止され、市町村税「戸数割」として整理統合された。

・　昭和 15 年の国税・地方税を通ずる税制の根本的改革において、市町村税「戸数割」が廃止され、新たに「市町村民税」が創設され、法人については、均等割のみが課税されることとなった。

・　この「市町村民税」の創設理由については、「必ずしも市町村の重要な財源として税収入を調達することを目的とするのではな

く、市町村民が市町村の負担を分任するという、地方自治の根本精神を税制上に顕現することを主眼とするもの」であると説明された。

- 昭和 21 年の改正により、府県の独立税として、新たに「府県民税」が創設されたが、「市町村民税」と同様、法人については均等割のみが課税された。
- 昭和 24 年のシャウプ勧告を経て、昭和 25 年には、「府県民税」、「市町村民税」が廃止され、現行の「市町村民税」が創設された。シャウプ勧告では、法人擬制説の立場から、「法人に住民税を課すべきではない」と提言されたが、法人も納税義務者とすべしとの意見が当時相当有力であり、結局、「法人もまた、市町村の構成員なり」との考えの下に、均等割のみが課税されることとなった。当時の大蔵省は、「均等割額は、市町村から受ける利益に対して住民が共に支払う会費の如きものであるから、市町村内に事務所又は事業所を有する法人も、少なくとも均等割額だけは納税することが適当である」と説明している。
- 昭和 26 年には、法人税額を課税標準とする「市町村民税法人税割」が創設された。昭和 25 年のシャウプ第二次勧告が指摘した「配当所得については、個人の段階においても法人の段階においても課税されていない」ことに対応したもので、当時の政府委員も創設理由を「配当所得については個人の段階においても法人の段階においても課税されていないこととなっている。かくして一には配当所得に対して課税する狙いもあり、かたがた個人と法人との間の課税上の不均衡を是正することを目途として、法人に対しても軽度の所得割を課税するものである」と説明している。
- 昭和 29 年には、戦後の道府県における財政需要の急拡大に対応するため、事実上、市町村から道府県へ税源を再配分するという形で、現行の「道府県民税」が創設された。

- 昭和 42 年には、「市町村民税」、「道府県民税」の法人均等割について、法人の事務所等の所在する市町村の人口段階による区分から、資本金等の額による税率区分へと変更された。
- 更に、昭和 51 年には、「各市町村の区域内の事務所等の従業者数が少数の法人に対し、従業者数が多い法人と同様の税負担を求めることは適当ではない」等の理由から、「市町村民税」に係る法人均等割の税率区分が再度変更され、従来からある「資本金等の金額」に加え、「従業者数」による区分を新たに設けることとされた。
- 法人住民税は、創設以降、住民が広く負担を分任するという趣旨から、均等割のみが課されていたが、その後、地方の財政需要の増大に伴い、均等割と法人税割が併課されるなど課税の範囲が拡大してきた。

③ 法人住民税の性格と意義

- 法人住民税は、地域の構成員である法人が、個人と同様に、行政サービスに係る経費を広く分かち合うという考え方に基づいて課せられる税である。
- 法人住民税には「均等割」と「法人税割」があるが、均等割は、地域の構成員である法人が地元自治体に納める会費的ないしは登録料的な性格を有する税であると考えられる。
- 均等割については、これまでも数次にわたり、資本金等の額や従業員数などの指標を取り入れながら、企業規模を考慮した税率区分の改正が行われてきた。企業規模の違いによって均等割の税率に差を設けているのは、企業規模の大小によって行政サービスから受ける受益の程度や担税力が異なることを踏まえたものであると考えられる。
- 法人住民税法人税割については、その性格を純粋な租税理論に基づいて明確に言い表すことは難しい。

・　法人税割は、事実上の法人所得に対する課税であるが、法人所得を法人の租税負担能力の反映として捉えた場合には、応能的な性格を有する税であると考えられ、また、法人所得を各種行政サービスの恩恵によってもたらされた事業活動の成果であると捉えた場合には、応益的性格を有する税として位置付けることも可能であると考えられる。

・　法人所得に対する課税であるという点において、国税である法人税との区分が難しいという指摘もあるが、法人所得という同じ課税ベースを地方と国とで共有・分割しているものと考えることが適当である。

(3) 地方法人課税の課題

①　法人課税負担の引下げ論

ア　経済成長や国際競争力と関連付けた法人課税引下げ論

・　我が国の法人課税を巡っては、最近、経済成長の維持や企業の国際競争力を強化する観点から、法人所得課税負担を引き下げるべきであるという議論が目立っている。

・　主に経済界を中心として、ＯＥＣＤ諸国やアジア諸国と比べて高い我が国の法人実効税率を、国際水準並みに引き下げるべきという主張がなされている。

・　特に、我が国の地方法人課税負担は、国際的に見ても高い水準にあるとの理由から、企業の国際競争力向上や地域経済活性化の妨げになっていると言われている。

・　既に経済産業省や一部の経済団体などは、来年度の税制改正に向けて、法人税実効税率の引下げや減価償却制度の見直しを柱とした要望活動を展開している。

・　今後、経済成長を重視する立場から、具体的な法人課税負担の軽減案が検討の俎上に上ることも予想され、地方法人課税（法人

事業税及び法人住民税）についても、撤廃ないし縮小論や、国税への吸収論などが改めてクローズアップされる可能性が高い。

イ　国際競争力と地方法人課税

・　こうした引下げ論は、以下の理由により正当とは言えない。

・　第一は、法人実効税率のみで法人課税負担の大小に関する国際比較を行うことは適当ではないということである。

・　我が国の法人実効税率が、米国・ドイツ等と並び世界的に高い水準にあることは事実だが、例えば、法人所得課税負担額と社会保険料の事業主負担額との合計額を名目ＧＤＰ比で国際比較した場合、スウェーデン・フランス・イタリア等の先進国が群を抜いている一方で、日本はＯＥＣＤ諸国の平均を下回る程度の水準にとどまっている。

・　第二は、企業の国際競争力や経済活性化の観点から法人課税負担のあり方が論じられる場合には、あくまでも国税と地方税を合わせた負担について議論すべきであり、我が国の地方法人課税の負担割合が国際的に高い水準にあるという理由で、地方法人課税の抜本的見直しを行うべきではない。

・　更に、企業が活動するために必要なインフラ整備や、企業の従業員を含む住民の生活に密接な関係がある治安、消防、教育、福祉、保健、医療等の公共サービスが、法人二税等の税収によってまかなわれていることを忘れてはならない。

②　「不安定性」と「偏在性」を理由とした地方法人課税の見直し論

ア　地方法人課税の「不安定性」と「偏在性」

・　地方法人課税の大半は法人所得に対する課税であり、景気変動の影響を受けやすい。

・　このため、景気上昇局面においては、多くの企業の事務所や工場等が存在する大都市部に税収が集中するという傾向がある一方、

景気後退局面においては、大都市部における税収が極端に下降し、必要な施策の実施にも影響が及ぶ場合がある。

- 法人二税の平成 16 年度決算額 7.2 兆円を道府県別で見た場合、最も多い東京都は 1.8 兆円（対全国シェア 25.7%）であるのに対し、最も少ない高知県は 200 億円（対全国シェア 0.3%）となっている。
- また、人口一人当たりの税収額で比較すると、最高の東京都は最低の青森県の 6.6 倍となっている。
- このように、大都市県の税収が多く、地方県の税収が少ないという意味での「偏在性」があることは否定できない。
- 昨今のような成長軌道に乗った経済の下では、大都市と地方の税収に大きな格差が生じ、「地方法人課税は、地方が自立的・安定的に地域経営に取り組むための財源として適していない」、「制度自体としても問題点が多く、体系的かつ抜本的な見直しが必要である」といった議論の根拠となっている。

イ　地方法人課税の「偏在性」の捉え方

- 「偏在性」を理由とした地方法人課税の見直し論は、以下の点において妥当な議論とは言えない。
- 第一は、地方法人課税の「偏在性」の問題は、中長期的な視点で判断すべきということである
- 法人二税における人口一人当たり税収額の「最大／最小の倍率」は、過去２年間では、平成 15 年度が 5.5 倍、平成 16 年度が 6.6 倍と、拡大基調で推移している。
- しかし、平成元年度は 9.5 倍もあったことや、地方税収全体では、平成元年度には 4.7 倍あったものが平成 16 年度には 3.1 倍に低下していることなどから、中長期的に見れば、地域間の税収格差はむしろ縮小傾向にあるとも考えられ、短期間の増収傾向だけでこの問題を判断すべきではない。

- 第二は、現実の企業活動に地域的な偏りがある以上、税収が集中することは、ある意味やむを得ない側面があるということである。
- 企業活動に必要なインフラが整備され情報等が集積する大都市部には企業等が集中するため、その事業所や従業員等の集積に伴いその地域の財政需要が増大することになり、こうした場合に税収の偏在を問題視することは現実的とは言えない。
- 第三は、「偏在性」の問題は地方法人課税のみに特有のものではないということである。
- 当然ながら、税目によって偏在度は異なり、複数の税目の税収動向によって地方税全体の偏在度は影響を受ける。
- 例えば、大都市県においては、法人二税の税収比率は高いが地方消費税は低く、逆に自動車税や軽油引取税は地方県の比率が高いといった傾向がある。
- 「偏在性」の問題は、個別税目で解決することではなく、他税目との組合せや地方交付税の配分等のあり方も含めた、地方税財政制度全体の中で検討すべきものである。
- なお、「法人課税負担の引下げ」及び「地方法人課税の偏在性」という二つの課題については、様々な角度から実証的に分析する必要があり、当調査会においても、引き続き検討を行っていく。

３　地方法人課税の今後のあり方

(1) 基本的な考え方

- 地方分権改革を推進していく上で、地方税財源の充実確保を図ることが重要であることは論を待たないが、先に見た歴史的経緯や性格・意義からも明らかなように、特に地方の重要な税である地方法人課税の存在意義は大きい。
- 地方法人課税は、法人がその事業活動を行うにあたり、地方自治体から様々な行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方に基づいて課税されるものである。
- 道路、橋梁、港湾など企業活動に直接関わるインフラ整備はもちろん、企業の従業員を含む住民に対する公共サービスとしての教育、福祉、保健、医療などや、まちづくり、環境施策、治安維持など、企業と地域住民が安心して快適に活動できるための環境を提供しているのは、地方自治体である。
- 日本企業の国際競争力の強化や、日本全体の経済を活性化させるための、よりグローバルな税制のあり方について検討することも重要であるが、企業活動や経済が活発になれば、地方自治体の果たすべき役割はますます拡大することに留意する必要がある。
- 今後、少子・高齢社会への対応など地方の役割増大に伴う財政需要の飛躍的な増大が見込まれる状況において、法人二税は、分権社会を支える重要な財源であり、無原則な廃止や縮小という選択肢はあり得ない。
- なお、地方税は一般的に独立税であるべきであるが、法人事業税および法人住民税法人税割は、戦後次第に大きくなった地方の役割を支える税収を確保するため、国税（法人税）と同じ課税ベース（法人所得）に相乗りせざるを得なかったものである。

・　このため、国が政策的に減税等を行った場合、地方自治体の意思に関わらずその影響が地方法人課税収入に及び、減収になってしまう。
・　住民に身近な行政を担う地方財政は、国の経済政策に大きく左右されるべきではなく、このような場合は、地方税収への影響を遮断ないし緩和するための措置を、国の責任において講じるべきである。

(2) 法人事業税のあり方

・　平成 15 年度の税制改正において、法人事業税に外形標準課税が導入された。
・　分権社会において、地方自治体がその役割と責任を十分に果たしていくためには、福祉、教育、環境、警察等の行政サービスを安定的に供給していくことが必要であり、地方の自主財源の根幹をなす地方税はできるだけ安定的で税収の変動が少ないことが望ましい。
・　法人事業税収入の「不安定性」は、景気変動の影響を受けやすい法人所得を課税標準としていることに起因するものであり、外形標準課税の導入は、税収の安定化を図る上で重要な役割を果たすことが期待される。
・　また、法人事業税は、その性格についてこれまで述べてきたように、法人の事業活動と行政サービスとの幅広い受益関係に着目して事業に対して課せられる税であり、その課税標準は法人の事業活動規模をできるだけ適切に反映したものであることが望ましい。
・　法人所得は、法人の事業活動規模を適正に表す指標としては不十分であり、法人事業税の課税標準を法人所得から付加価値などの外形基準へシフトさせることは、応益課税としての性格をより

明確化するものである。

- 更に、法人所得を課税標準とすることは、赤字法人や事業活動規模に比べて所得の少ない法人の税負担が、事業活動規模に見合ったものにならないため、応益課税としての法人事業税の性格にふさわしいとは言えない。
- 外形標準課税の導入は、行政サービスによる受益に応じて、法人が広く薄く税を負担することであり、応益原則に基づく地方税負担の公平性を実現するものである。
- 法人事業税については、外形標準課税の導入が、税収の安定化、応益課税としての税の性格の明確化、税負担の公平化等に資するものであることを踏まえ、事業税負担の４分の１にとどまっている現行の外形標準課税について、中小企業等に配慮しつつ、更にその割合を高めていくことが望ましい。
- 外形標準課税の拡大は、地方税としての「応益性」を高め、税収の「安定性」を確保できるだけでなく、地域間の税源の「偏在性」を緩和する効果があることを忘れてはならない。
- また、現在は事実上課税ベースが同一である法人税や法人住民税法人税割との重複的課税を縮小することができるものである。
- 外形標準課税割合の拡大にあたっては、「付加価値」が、法人の事業活動規模を最も適切に表す指標であると考えられることから、外形標準課税のうちの付加価値割（報酬給与額・純支払利子・純支払賃借料・単年度損益の合計）の比率を高めていくことが望ましい。
- また、これまでの当調査会の答申でも指摘してきたように、金融業や不動産貸付業等については、現行の付加価値基準ではその事業活動規模を適正に捉えることが困難であると考えられるため、付加価値に代えて、より適切な外形基準を用いることを検討すべきである。

・　外形標準課税のうちの資本割については、外形標準課税対象法人の中でも比較的規模の小さな法人の担税力に配慮する必要があるとの観点から導入されたものであり、一定の意義を有するものと考えられるが、今後、事業活動規模との関連性を踏まえつつ、その導入割合のあり方等について検討を行う必要がある。
・　なお、中小企業等の経営基盤や担税力に配慮する観点から、外形標準課税の適用を、一定規模以上の法人に限定することはやむを得ないと考える。

(3) 法人住民税のあり方

・　地方自治の健全な発展を期する上で、一方では、地方自治体が地方税を中心とした自主財源を確保することによって、自主性と自立性を発揮した地域経営を行い、また他方では、個人や法人などの地域の構成員が、地方税の納税者として、受益と負担の関係を考慮しながら地方行政を支えていくという関係を構築していくことが重要である。
・　法人住民税は、創設の経緯から見ても、地域の構成員である法人が、個人の場合と同様に、行政サービスに係る経費を広く分かち合うという考え方に基づいて課税されるものであり、地方自治の本旨に適う税として、今後とも重要な役割を果たしていくことが求められる。
・　特に、法人住民税は、都道府県行政だけではなく、住民に最も身近な行政サービスの提供を行う市町村行政を支える重要な税となっていることも十分に踏まえる必要がある。
・　また、地方の課税自主権の強化を図り、地方の実態に即した自主財源を確保するため、超過課税等を行う際の地方の自由度の拡大を図るための仕組みについても検討する必要がある。

(4) 地方法人課税の分割基準について

① 分割基準の意義

- 法人事業税と法人住民税とは、その生い立ちや税の性格が異なるとはいえ、地方自治体によって供給される行政サービスの恩恵を受ける法人がその費用を負担するという課税根拠においては共通するものであり、法人の事業活動の拠点である事業所等の存する地方自治体に課税権が発生するという関係が成り立つことが大原則となる。
- この場合、複数の自治体に跨って事業活動を行っている法人に対する課税権の帰属が問題になるため、その調整手段として用いられる指標が分割基準である。
- 分割基準は、このような意義を有するため、法人の事業活動と行政サービスとの受益関係を踏まえた指標であることが望ましい。
- また、法人二税は申告納付の方法によって納められる税であることから、納税者の便宜や課税庁の徴税手続等のために、簡便な指標であることが望ましい。

② 法人事業税の分割基準のあり方

- 応益原則に基づく税である法人事業税の分割基準は、法人の事業活動や事業規模と都道府県が行う行政サービスとの受益関係を的確に反映させることができ、課税庁や納税者の主観が入る余地のない、簡便かつ明白な指標であることが望ましい。
- 法人の事業活動の実態を最もよく表す指標は付加価値であり、その付加価値を構成する要素のうち人件費が大部分の割合を占めていることから、人件費に代わる簡便かつ客観的な指標として、従来から、「従業者数」が分割基準として用いられてきた。
- 現在でも、人件費が付加価値に占める割合は７割以上の水準で推移していると言われ、そうした意味からも、「従業者数」は、法人事業税の分割基準としてふさわしいものと考えられる。

・　平成 17 年度税制改正において、サービス業等の分割基準に、従来の「従業者数」に加えて「事務所数」が用いられることとなったが、「事務所数」と付加価値額との相関関係はなく、法人の事業活動と行政サービスとの受益関係が適切に反映されるべき応益指標としては不適当なものである。

・　「正社員から派遣社員やアルバイトに切替えた実態が反映されないから事務所数基準の導入はやむを得ない」と指摘されることもあるが、「従業者数」には、正社員だけでなく、パート、アルバイト、派遣社員なども含まれるため、この主張には理由がない。

・　なお、法人事業税の付加価値割のうち、報酬給与額や純支払賃借料については、地域との帰属関係が明確であることから、これらを分割対象から除外すべきとの考え方もあり、納税者の便宜や課税庁の事務負担等を考慮しつつ、今後更に検討を加えていく必要がある。

③　法人住民税の分割基準のあり方

・　法人住民税は、法人事業税とはその性格や沿革を異にするものであるが、地域の構成員として行政サービスの費用を負担するという課税根拠を踏まえ、法人事業税と同様、法人の事業活動と行政サービスとの受益関係を反映する指標を分割基準として用いることが望ましい。

・　法人住民税の分割基準として創設以来用いられている「従業者数」は、このような条件を満たす指標として概ね妥当なものであり、今すぐにこれを見直さなければならない必然性はない。

・ 平成 17 年度税制改正において法人事業税に対して行われたように、今後、法人住民税の分割基準にまで事務所数の指標が無理やり導入されることがあるならば、それは分割基準を地域間の財源調整の手段として活用することに他ならない。

おわりに

本「中間報告」を通じて明らかになったように、地方法人課税は、地方税財政、ひいては地方自治の有り様を左右する、地方にとっては非常に大切な意味を有する課税である。

昨今、企業の競争力強化や経済成長の観点から、経済界の一部を中心に法人課税負担軽減の期待感がにわかに高まっており、今後ますます地方法人課税自体に対する批判が強くなることも予想される。

東京都税制調査会においては、地方法人課税は「ゆとりと豊かさを実感できる社会」の実現のために不可欠な課税である、との基本的認識に立ちながら、引き続きそのあり方について検討を深めていくこととする。例えば、経済成長と税負担の関係や、法人事業税の外形標準化に伴う税負担の変動等について、実証的に分析していく。

ただし、上記で述べたような地方法人課税が有する重要な意義を無視ないしは軽視するような動きが顕在化した場合には、適宜、緊急提言等を行っていく。