

|                |
|----------------|
| 地方自治関連立法動向研究 1 |
|----------------|

## 税源の偏在と地域間格差 ～地方法人税法（平成26年3月31日法律第11号）～

森 稔 樹

### 1. はじめに

平成5年6月に衆参両院において「地方分権の推進に関する決議」がなされ、翌年2月15日に政府の行政改革大綱において「地方分権の推進を図るため、国・地方の関係等の改革に関する大綱方針を平成6年度内を目途に策定するものとする」と謳われてから、今年（平成26年）で20年が経過する。折しも、今年は4月に消費税・地方消費税の税率引き上げ<sup>(1)</sup>が実施されるとともに、12月には、来年（平成27年）の10月に予定される再度の消費税・地方消費税の税率引き上げ<sup>(2)</sup>について内閣による判断が行われることとなっていた<sup>(3)</sup>。しかし、11月18日、安倍晋三内閣総理大臣は、衆議院の解散とともに、消費税・地方消費税の税率引き上げを平成29年4月まで1年半延期することを正式に表明した<sup>(4)</sup>。これにより、税率引き上げとともに行われることとなっていた地方税制の抜本的改革の機会も先送りされることとなる。

- 
- (1) 消費税の税率（消費税法第29条）は4%から6.3%となり、地方消費税の税率（地方税法第72条の83、同第72条の77第2号・第3号）は実質で1%から1.7%となった。これに伴い、税率における消費税と地方消費税との割合は、税率引き上げ前の4 : 1 = 80 : 20から今年4月に6.3 : 1.7 ≒ 78.75 : 21.25となる。
- (2) 引き上げが行われるならば、平成27年10月より、消費税の税率は7.8%に、地方消費税の税率は実質で2.2%となるはずであった（従って、税率における消費税と地方消費税との割合は78 : 22となる）。
- (3) 朝日新聞平成26年10月21日付朝刊2面14版「（時時刻刻）ダブル辞任 収拾優先 松島氏の辞任 首相が促す」による。
- (4) 朝日新聞平成26年11月19日付朝刊1面14版「21日解散 首相表明 消費増税先送り『信を問う』 アベノミクスも争点」、同4面14版「首相会見の要旨」による。

地方分権を進めるためには、国はもとより、地方公共団体の担うべき役割が重要である。これを果たすためには、地方公共団体の税財源の確保ないし充実が不可欠である。その一方で、税源の偏在などに起因する地域間格差という問題も存在し、可能な限りこれを縮小する方向に是正することも求められる。とくに、都道府県の税収構造において法人課税への依存度が高いことは財政学や租税法などにおいて度々指摘されており<sup>(5)</sup>、それだけに地方法人二税（法人道府県民税、法人市町村民税および法人事業税のこと。以下同じ）の税収格差が大きい状態のまま放置することには問題がある。

この問題への対応策の一つが、平成20年度税制改正の一環として制定・施行された「地方法人特別税等に関する暫定措置法」（平成20年4月30日法律第25号。以下、地方法人特別税法）であるが、名称にも端的に示されているように抜本的な見直しを先送りにしたものであり、地方税の拡充がなされなかったこともあって地方公共団体側の不満は大きいものであった<sup>(6)</sup>。

後述のように、「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24年8月22日法律第68号。以下、税制抜本改革法）および「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地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」（平成24年8月22日法律第69号）により、消費税および地方消費税の税率引き上げを期に、地方法人二税および地方法人特別税の改革が再び浮上することになる。その後、1年ほどに及ぶ政府内での検討を踏まえ、平成26年度税制改正の一環として地方法人税法の導入が盛り込まれ、第186回国国会会期中の平成26年3月20日、参議院の可決により、地方法人税法が成立した。この法律は同月31日に法律第11号として公布され、附則第1項により、同年10月1日に施行された。

地方消費税の税率という問題とも絡むこともあって、地方法人税の創設は地方税法体系の抜本的改革を何ら意味するものでない。むしろ既存の地方法人特別税を縮小し、法人住民税および法人事業税と併せて暫定的に再編し、本格的な改革を平成27年10月に予定されていた地方消費税の税率引き上げの時点まで先送りする内容となっている。

また、地方法人特別税に続いて地方法人税も国税と位置づけられたことは、今後、地方

---

(5) その例として、佐藤主光『地方財政論入門』（2009年、新世社）180頁、片桐正俊編著『財政学～転換期の日本財政～』（第3版）（2014年、東洋経済新報社）240頁〔片桐正俊担当〕、306頁〔沼尾波子担当〕、金子宏『租税法』（第十九版）（2014年、弘文堂）554頁。

(6) その例として、石井隆一「平成26年度地方税制改正について」地方税65巻1号（2014年）3頁。安藤範行「歳出特別枠・別枠加算の見直しと地方法人税の交付税原資化～平成26年度地方財政対策～」立法と調査349号（2014年）46頁も参照。

税制における法人課税は弱められ、国税化されるという方向性を示すものとも考えられる。これは地方分権に逆行すると言えないのであろうか。

本稿は、このように法人課税における国と地方との税源配分に大きな影響を与える地方法人税法について立法段階から検討し、内容を概観するとともに、地方自治・地方分権の観点から課題を浮かび上がらせ、考察をなすことを目的とする。

## 2. 法律案が提出されるまでの動向 ～税源の偏在と地域間格差の現状も踏まえて～

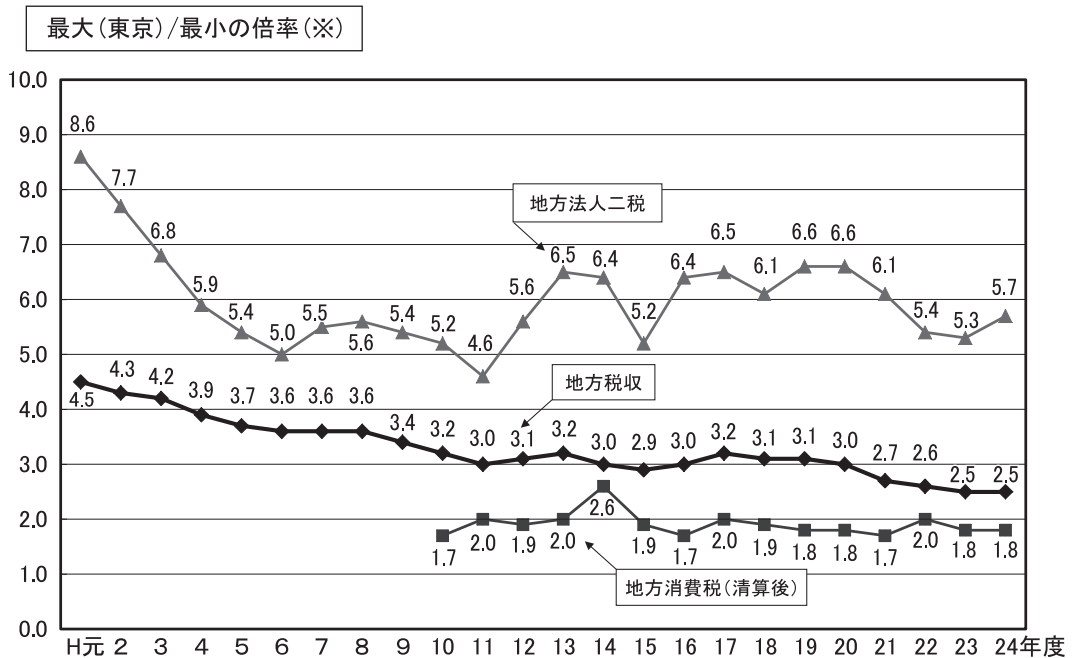
既に、平成8年12月20日、地方分権推進委員会が「第一次勧告」と同時に出した「国庫補助負担金・税財源に関する中間とりまとめ」は「できるだけ税源の偏在性が少なく、税収の安定性を備えた地方税体系の構築に配慮すべきである」と指摘していた。しかし、平成13年6月14日の「地方分権推進委員会最終報告」に現れているように、この頃は地方消費税の充実、法人事業税について外形標準課税の導入の必要性を唱えることが中心であり、地方公共団体間の税収格差や税源の偏在性の問題はあまり深く取り上げられていなかった。

しかし、前述のように、いわゆる三位一体改革を経て、「地方税財源の充実確保」はもとより、税源の偏在性などが意識されるようになる。例えば、地方六団体による「地方分権の推進に関する意見 『豊かな自治と新しい国のかたちを求めて』 地方財政自主のための7つの提言」（平成18年6月7日）は、「地方税の充実強化」として「偏在性の少ない居住地課税である地方消費税と個人住民税の充実強化を図」ること、「『地方交付税』を『地方共有税』に」改めることを主張した。翌年9月には、全国知事会が「平成20年度税制改正に関する要望」を公表し、「国税と地方税の税体系の見直し」などとともに「地方法人課税における分割基準のあり方」の検討を求めた。

また、平成19年5月30日の地方分権改革推進委員会「地方分権改革推進にあたっての基本的な考え方～地方が主役の国づくり～」は、国から地方への税源移譲に際して「地方税財源の充実確保、地域間の税収偏在の是正などの観点から、税源移譲、国庫補助負担金、地方交付税等の税財政上の措置のあり方について一体的に検討」する必要性を掲げた。

同年11月16日の同委員会「中間的な取りまとめ」も、地域の活性化のために地域間の財政力格差を是正する必要がある、そのために「地方交付税の制度改革を含め財政調整のあり方についても検討する」必要性、応益性を有し、かつ地域的な偏在性が少ない地方税源

<図1> 人口一人当たり税収額の偏在度の推移



(※) 「最大(東京)/最小の倍率」は、各都道府県ごとの人口1人当たり税収額の最大値(東京)を最小値で割った数値である。

- (注) 1. 税収額については各年度の決算額(各年度とも超過課税及び法定外税等を除く)であり、人口は、平成25年3月31日現在の住民基本台帳人口による。  
 2. 地方税収計は、地方法人特別譲与税を含む。  
 3. 地方法人二税の税収額は、法人道府県民税、法人市町村民税及び法人事業税の合計額である。  
 4. 地方消費税は平成9年度導入。平年度化した平成10年度から計上しており、税収額は清算後の額である。

出典：総務省のサイト中の「人口一人当たり税収額の偏在度の推移」

([http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000309900.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000309900.pdf)) (平成26年10月25日閲覧)。

の充実の必要性を指摘した<sup>(7)</sup>。その背景には、平成15年度に底を打った地方法人二税の税収が回復の傾向を見せ、地域間の税収格差が増大したことがある。「人口一人当たり税収額の偏在度の推移」(図1)にも示されているように、地方税収全体での地域間の格差は一貫して縮小傾向にあるものの、地方法人二税の偏在度(最大：最小の格差)については平成11年度に4.6倍と底を打った後、平成13年度に6.5倍にまで上昇し、平成15年度には5.2倍にまで下がったが、平成16年度には再び6.4倍にまで上昇し、平成21年度まで6倍を

(7) 地方分権改革推進委員会「第4次報告～自治財政権の強化による『地方政府』の実現へ～」(平成21年11月9日)も同旨。

超える水準のままであった<sup>(8)</sup>。

以上のような税収格差を是正するために、平成20年度税制改正の一環として地方法人特別税法が制定され、施行された。しかし、「地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書」（平成25年11月6日。以下「検討会報告書」）がまとめているように、この法律は或る種の妥協の産物である。すなわち、経済財政諮問会議において、総務大臣側は地方消費税の充実などによって「税収が安定的で偏在度の少ない地方税体系を構築する」、そのために「偏在度の小さい地方消費税と、偏在度の大きい地方法人二税を税源交換する」旨の提案を行った<sup>(9)</sup>。これに対し、財務大臣側からは地方公共団体間の財政力格差が指摘された上で「地域間の財政力の格差是正」については、地方団体間の水平的調整、換言すれば地方法人二税の配分基準の見直しによって対応すべきであるという見解が示された<sup>(10)</sup>。結局、平成20年度税制改正において、地方法人特別税法第1条の表現を借りるならば「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」地方法人特別税が設けられた。

地方特別法人税は、「その収入額に相当する額を地方法人特別譲与税として都道府県に対して譲与するため」に法人事業税の一部を国税化したものであり（同第1条）、「法人の基準法人所得割額及び基準法人収入割額に」課するものである（同第6条。同第3条第5号・第6号も参照）。その内容を概略的に示すと、次の通りである。

- 法人事業税（所得割・収入割）のうち、地方消費税1%に相当する2兆6,000億円分を分離し、地方法人特別税（国税）とする。これに伴い、例えば「付加価値割額、資本割額及び所得割額の合算額によって法人の事業税を課される法人」（地方法人特別税法第9条第1号）については、従前の法人事業税率7.2%から、地方法人特別税の税率4.3%、法人事業税の税率2.9%に改められる。なお、地方法人特別税の税率は、地方法人特別税法第9条第1項により、基準法人所得割額（同第3条第5号。同第2条も参照）に148%を乗ずることによって得られるものである。
- 地方法人特別税の課税標準は法人事業税（所得割・収入割）の税額（標準税率による）

(8) 高木健二「地方法人2税の再配分と地方交付税」自治総研351号（2008年）37頁、滝陽介「地方法人課税のあり方等に関する検討会のとりまとめについて」地方税65巻2号（2014年）58頁も参照。

(9) 平成19年11月8日に開催された平成19年第26回経済財政諮問会議の議事録（[http://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/minutes/2007/1108/minutes\\_s.pdf](http://www5.cao.go.jp/keizai-shimon/minutes/2007/1108/minutes_s.pdf)）12頁による。佐藤・前掲注(5)186頁、高木・前掲注(8)32頁も参照。

(10) 前注と同じ議事録の13頁による。佐藤・前掲注(5)186頁、高木・前掲注(8)32頁も参照。

とする（同第8条）。

- 地方法人特別税の賦課徴収は、都道府県が法人事業税の賦課徴収と併せて行う（同第10条）。
- 地方法人特別税の収入額に相当する額を地方法人特別譲与税とし（同第32条）、地方法人特別譲与税基本額（同第33条第1項）の2分の1に相当する額を各都道府県の人口で按分し、残る2分の1を各都道府県の従業者数で按分し、譲与する。
- 地方法人特別税については国税通則法および国税犯則取締法が適用されず、国税徴収法の適用については同第2条第2項にいう地方税と見なされる（地方法人特別税法第7条）。

このように、地方法人特別税は、既存の法人事業税の一部を国税化し、その収入額を譲与税として都道府県に交付するものであることから、地方分権改革における長らくの課題であった地方税の抜本的改革は先送りされたことを意味する。また、この税目の導入は、地方公共団体の収入の確保という面には資するものの、地方公共団体の税財源の確保ないし充実という要請とは矛盾するものである。さらに、地方法人特別譲与税は地方交付税不交付団体にも譲与されることとなるため、税源の偏在の是正という目的を実現するにも不十分であると評価することも可能であろう。

もともと、地方法人特別税・地方法人特別譲与税により、平成20年度以降、税源の偏在、財政力の格差については緩和の傾向がみられた<sup>(11)</sup>。たしかに、**図1**から明らかなように、地方法人二税の偏在度は、平成20年度に6.6倍、平成21年度に6.1倍であったが、平成22年度には5.4倍となっており、地方法人特別税を加えると平成21年度に4倍台、平成22年度および23年度には3倍台にまで低下している<sup>(12)</sup>。しかし、他の税目と比較すると依然高く、また、地方法人二税の格差の縮小はリーマン・ショックを基因とする景気の悪化による減収の影響も含まれている。

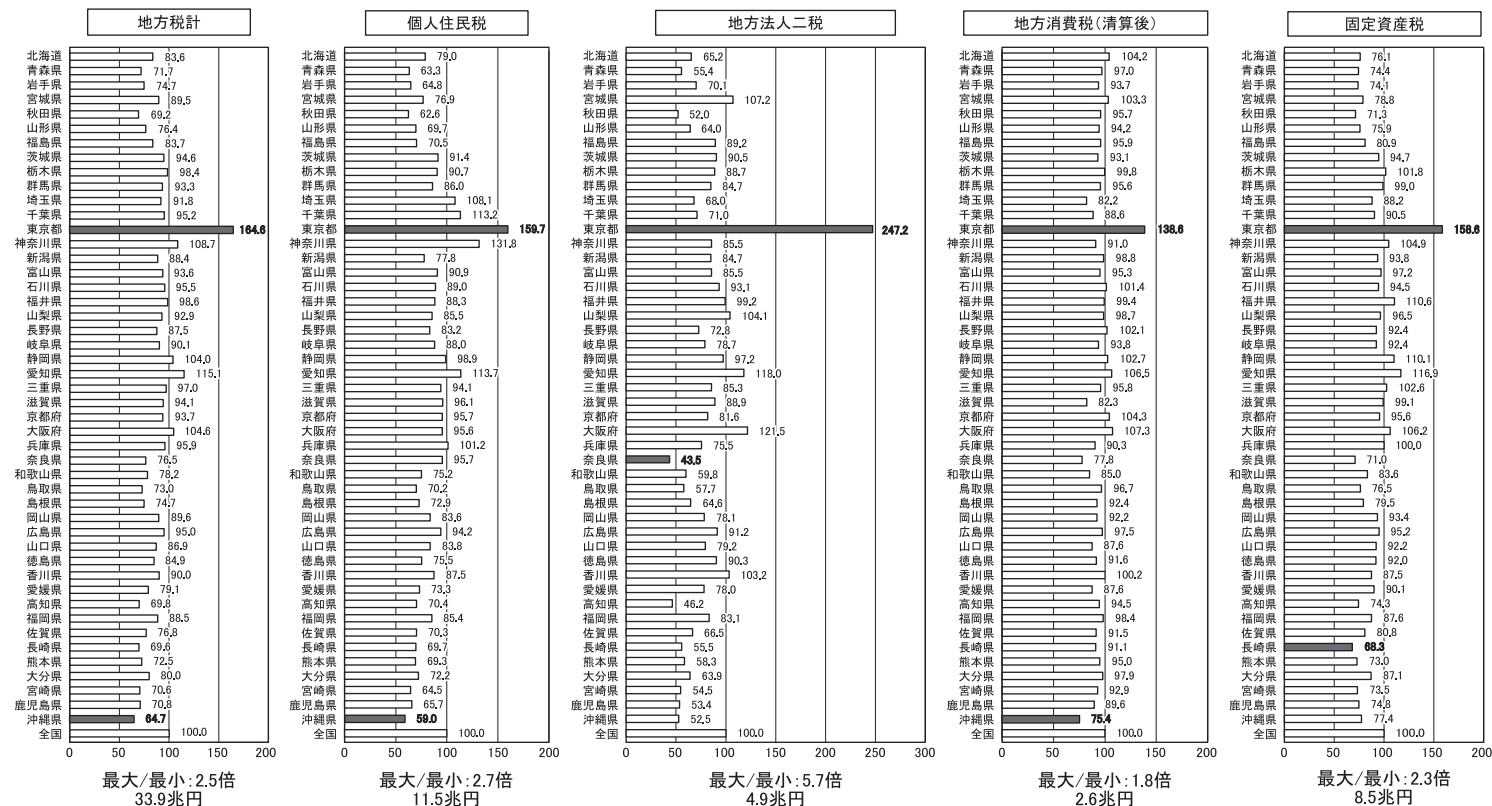
ここで、直近の例として、総務省がまとめた、平成24年度決算額に基づく「人口一人当たりの税収額の指数」（**図2**）を参照する。全国平均を100とした場合、地方税収総計では東京都が最大の164.6に対して沖縄県が最小の64.7、格差は約2.5倍となり、都道府県間

---

(11) 地方法人課税のあり方等に関する検討会「地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書」（平成25年11月。以下、「検討会報告書」）10頁は「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」としている。

(12) 「検討会報告書」の「参考資料」図表3による。

＜図2＞ 人口一人当たりの税収額の指数（平成24年度決算額）



- (※) 「最大/最小」は、各都道府県ごとの人口一人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値である。
- (注) 1. 地方税収計の税収額は、地方法人特別譲与税の額を含まず、超過課税及び法定外税等を除いたものである。  
 2. 個人住民税の税収額は、個人道府県民税（均等割及び所得割）及び個人市町村民税（均等割及び所得割）の合計額であり、超過課税分を除く。  
 3. 地方法人二税の税収額は、法人道府県民税、法人市町村民税及び法人事業税（地方法人特別譲与税を含まない。）の合計額であり、超過課税分を除く。  
 4. 固定資産税の税収額は、道府県分を含み、超過課税分を除く。  
 5. 人口は、平成25年3月31日現在の住民基本台帳人口による。

出典：総務省のサイト中の「人口一人当たりの税収額の指数（平成24年度決算額）」  
 ([http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000309899.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000309899.pdf))（平成26年10月21日閲覧）。

において顕著な地域間格差が存在していることがわかる。さらに、都道府県間の税収の格差を、個人住民税、地方法人二税<sup>(13)</sup>、地方消費税（清算後）および固定資産税について概観すると、最も格差が少ないのが地方消費税（清算後）であり、最大の138.6（東京都）と最小の75.4（沖縄県）との格差は約1.8倍である。逆に最も格差が大きいのは地方法人二税であり、最大の247.2（東京都）と最小の43.5（奈良県）との格差は約5.7倍である。東京都の突出が目立つが、他に地方法人二税の指数が100を超えているのは宮城県（107.2）、山梨県（104.1）、愛知県（118.0）、大阪府（121.5）および香川県（103.2）のみである。以上について地方法人特別税・地方法人特別譲与税による是正分は含まれていないが、それだけに地方法人二税の税収格差が大きい状態のまま続いていることが明らかである。

地方法人特別法の見直しの転機となったのが税制抜本改革法である。この法律の第7条第5号においては、「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」こと（同イ）、および「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（同ロ）が課題とされている。これを踏まえ、平成24年9月、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」（以下「検討会」）が設置され、約1年の間に16回の会議が行われ、議論がなされた。その結果が「検討会報告書」としてまとめられる。

「検討会報告書」は、税制抜本改革法による地方消費税の税率引き上げを「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」であって「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」とする<sup>(14)</sup>。その上で、「今回の地方消費税の税率引上げに併せて、地方法人特別税・譲与税を廃止し、法人事業税に復元する場合、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ることとなる」と指摘し、「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

---

(13) これらの税の超過課税分は除外される。また、地方法人特別譲与税は含まれない。

(14) 「検討会報告書」10頁。



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<sup>(15)</sup>。また、地方消費税の税率引き上げによって「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」と指摘される<sup>(16)</sup>。

このような問題に対処するためには、「偏在性が小さく、税収が安定した地方税体系」に向けた改革が必要となるが、日本の場合は社会保障などの行政活動の多くが地方公共団体によって行われていることから、「検討会」は、限界を認めつつも「地方交付税制度による財源保障と財源調整が必要であり」、「地方法人特別税・譲与税制度は異例の措置である」と述べる<sup>(17)</sup>。しかし、「検討会」は、原則として地方法人特別税を廃止して法人事業税に復元すべきである旨を述べつつも、即時の廃止を求めている訳ではない。従って、地方法人二税のうち、一部を地方交付税の原資に改めることができるものは法人住民税法人税割である。「検討会報告書」も、法人住民税（法人税割）のほうが法人事業税より偏在性が大きいこと、法人住民税法人税割の課税ベースが法人税と基本的に同じであることを理由として、一部を地方交付税の原資に改めるべきであると提言する<sup>(18)</sup>。これでは法人住民税法人税割の一部が国税となり、地方分権の趣旨に反するのではないかと考えられるが<sup>(19)</sup>、「検討会報告書」は「地方固有の財源である地方交付税の原資に国税化された額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

(15) 「検討会報告書」11頁。同18頁には、地方法人特別税を廃止して法人事業税に復元すべきであるとする東京都税制調査会の見解、および、「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策は同時に行うべきである」とする全国知事会地方財政制度研究会の見解も紹介されている。また、安藤・前掲注(6)49頁は、平成25年11月15日の「地方法人課税の見直しに関する緊急共同要請」（東京都、神奈川県、愛知県および大阪府）、同月21日の「平成26年税制改正に関する指定都市市長会緊急要請」を「地方法人税収の多い地方団体からの反発」として紹介する。

(16) 「検討会報告書」11頁。下線は引用者による（以下についても同じ）。なお、このことは全国知事会地方財政制度研究会も指摘している（「検討会報告書」19頁）。

(17) 「検討会報告書」13頁、14頁。

(18) 「検討会報告書」15頁、21頁、23頁。

(19) 安藤・前掲注(6)49頁も参照。

ことはないことに留意する必要がある」と述べ、地方分権の趣旨に反しないと理解するようである。

「検討会報告書」によって打ち出された法人住民税法人税割の一部国税化は、平成25年12月12日の平成26年度税制改革大綱（自由民主党・公明党）に地方法人税として盛り込まれる。大綱は「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」などを地方税制に関する「中長期的な課題」としてあげた上で、次のように提案した。

- ① 消費税・地方消費税の税率が8%の段階において、法人住民税法人税割の税率を引き下げ、その引き下げ分に相当する課税標準を法人税額とする地方法人税を創設する。その税収の全額は交付税及び譲与税配付金特別会計に直接繰り入れ、地方交付税原資とする。
- ② 地方法人特別税・譲与税の規模を縮小し、法人事業税に復元する。
- ③ 消費税・地方消費税の税率が10%となった段階において、法人住民税法人税割の地方交付税原資化をさらに進め、地方法人特別税・譲与税を廃止する。

### 3. 法律案の審議状況

このようにして立案された地方法人税法案は、第186回国国会会期中の平成26年2月4日に内閣提出法案第8号として衆議院に提出、受理された<sup>(20)</sup>。その後の経過について概略を示すと、次の通りである。

|                |                     |
|----------------|---------------------|
| 衆議院議案受理年月日     | 平成26年2月4日           |
| 衆議院付託年月日       | 平成26年2月24日（財務金融委員会） |
| 衆議院審査終了年月日     | 平成26年2月28日（可決）      |
| 衆議院審議終了年月日     | 平成26年2月28日（可決）      |
| 参議院予備審査議案受理年月日 | 平成26年2月4日           |
| 参議院議案受理年月日     | 平成26年2月28日          |

---

(20) 地方法人税法案に関連する「地方税法等の一部を改正する法律案」（閣法10号）および「地方交付税法等の一部を改正する法律案」（閣法11号）は、いずれも同月7日に衆議院に提出、受理され、同月18日に衆議院総務委員会に付託された。いずれの法案も平成26年2月28日に衆議院本会議で可決され、3月20日に参議院本会議で可決され、成立した。同月31日に「地方税法等の一部を改正する法律」は法律第4号として、「地方交付税法等の一部を改正する法律案」は法律第5号として公布された。

|            |                    |
|------------|--------------------|
| 参議院付託年月日   | 平成26年3月7日（財務金融委員会） |
| 参議院審査終了年月日 | 平成26年3月20日（可決）     |
| 参議院審議終了年月日 | 平成26年3月20日（可決）     |
| 公布年月日      | 平成26年3月31日         |
| 法律番号       | 第11号               |
| 施行年月日      | 平成26年10月1日（附則第1項）  |

地方法人税法案の提案理由は、「平成二十六年度の税制改正の一環として、法人の道府県民税及び市町村民税の法人税割の税率の引下げにあわせて地方団体の税源の偏在性を是正しその財源の均衡化を図ることを目的として地方交付税の財源を確保するための地方法人税を創設するため、その課税標準、税率等の計算方法を定めるとともに、地方法人税の申告及び納付の手続その他納税義務の適正な履行を確保するための必要な事項を定める必要がある」と述べられる。これを受けて財務金融委員会（衆議院）・財政金融委員会（参議院）の審査が行われたのであるが、「所得税等の一部を改正する法律案」（以下、所得税法等改正法案）と一括審議されており、関心も所得税法等改正法案のほうが高かったことは否定できない。

審査は、平成26年2月25日の衆議院財務金融委員会（第3号）から開始された。

大熊利昭委員（みんなの党。以下同じ）は、地方法人税による法人住民税法人税割の引き下げ分（4.4%）について「基本的な理解としては、いわゆる都市部と地方の格差が広がっているんだ、こういうところに背景があるというふうに考えて差し支えないものなのかと質問している。これに対し、上川陽子総務副大臣（当時）は「地方消費税率引き上げによりまして、地方税そのものは充実する」と述べた上で、「交付税におきましては、この増収分が基準財政収入額に算入されることとなるということでありますので、交付団体においては、これが地方交付税の減となって相殺される。また一方、不交付団体では、そのまま超過財源の増というふうになるわけで、委員御指摘のとおり、交付団体と不交付団体との間の財政力の格差の拡大というところにつながる」ので「今回の改正におきましては、地方団体間の財政力格差の縮小を図るため、法人住民税の一部を交付税原資化する」と答弁している。関連して、政府参考人の平嶋彰英総務省大臣官房審議官は、リーマン・ショック以前に「都市部と地方部の格差」が拡大しており、「ここ数年、法人関係税が少し回復してきており」、再び格差が拡大傾向にある旨を述べている。

また、鈴木克昌委員（生活の党）が、都道府県間で地方法人税導入について見解が分かれることを指摘したのに対し、伊藤忠彦総務大臣政務官は、「偏在性の大きい法人住民税

法人税割の一部を地方法人税として国税化し、「その税込額を地方交付税の原資に繰り入れること」が「地方分権に逆行するという声も」あることを認めつつ、「国税化される税込額の全額は、地方の固有の財源である地方交付税の原資となる」ので「地方全体として、地方税の充実を図りつつ、地域間の税源の偏在性を是正いたしまして財政力格差の縮小を図る今回の改正の内容につきましては、地方分権のさらなる推進に資することである、大変重要な改革であるというふうに認識をいたしております」と答弁した。

次に、翌日の衆議院財務金融委員会（第4号）である。まず、桜内文城委員（日本維新の会）は、地方法人税が「地方の住民税を四・四%分減税するかわりに、これを国税として徴収して、それを交付税特会を経由して地方に偏在なくお配りするという仕組みである」と指摘した上で、法人事業税の一部を国税化した地方法人特別税、法人住民税の一部を国税化する地方法人税のいずれも損金不算入であると質したのに対し、古川禎久財務副大臣は「地方法人特別税・譲与税を、金額を圧縮していつか今後それをなくしていくということ、あるいは、今回の地方法人税にしましても、税調の方針としては経過的な位置づけだということふうに受けとめるが「将来的にはもっと整理される形で議論がなされるべきものだ」とする旨を述べている。

鈴木委員は、「我が国の法人実効税率については、国際的には、国税よりも地方税の方が高いというふうに指摘されており」、「今後の法人実効税率引き下げ議論では、地方法人二税の軽減も議論の対象になるのではないかと」、「地方法人課税の見直しを含めた法人実効税率の引き下げ議論の方向性」を質した。今後の税制改革の方向性に関わる重要な論点を示したものと評価するが、それだけに回答は難しいであろう。麻生財務大臣も、今後、政府税制調査会において検討するなど応答したにすぎない。

結局、平成26年2月28日の衆議院財務金融委員会（第5号）の冒頭に動議が提出されて質疑は終局した。田沼隆志委員（日本維新の会）は、地方法人税法案が「地方税を国税にするもので、地方分権の原則に逆行しており」、「この税は直接地方交付税特会に入ると言えますけれども、依然として、交付税制度の存続、中央集権的制度を前提とし」、「地方の自立、そのための消費税地方税化と地方共有税創設とは全く相入れない」として反対討論を行った。また、佐々木憲昭委員（日本共産党）は、地方法人税法案が「消費税増税に伴う地方消費税の増収によって拡大する地方自治体間の税込額格差を法人住民税等の見直しで是正するために、地方法人税を新たに創設するもので」、「消費税増税と一体のものであり、消費税を地方財政の主要財源として整備、定着させるものである」として反対討論を行った。しかし同法案は起立多数により可決された。

同日に行われた本会議（第7号）においては、古本伸一郎議員（民主党・無所属クラブ）および佐々木議員の反対討論が行われたが、同法案は起立多数により、可決された。

参議院財政金融委員会による審査は、3月13日に開始された（第3号）が、この時は麻生財務大臣による法律案の説明のみがなされ、18日（第5号）に質疑が行われているが、地方法人税法案に関して明確な質疑を行ったのは平野達男委員（民主党）のみである。同委員は、地方消費税についても地方交付税不交付団体に税源が集中する傾向があると指摘した上で、地方法人特別税の縮減と地方法人税の導入（法人住民税法人税割の国税化）の関係に関する総務省の説明に苦言を呈していた<sup>(21)</sup>。同月20日の参議院財政金融委員会（第6号）においては、磯崎哲史委員（民主党・新緑風会）および大門実紀史委員（日本共産党）の反対討論がなされたが、磯崎委員は地方法人税法案に対する具体的な反対理由を述べておらず、大門委員は衆議院における佐々木委員と同旨を述べたに留まる。

同日に行われた本会議（第9号）においては、安井美沙子議員（民主党・新緑風会）の反対討論が行われたが、同法案は賛成投票多数により、可決した。これにより、地方法人税法が成立した。

#### 4. 法律の内容

地方法人税法は全37箇条および附則から構成される。第1条に示されるように、法律の内容は「納税義務者、課税の対象、税額の計算の方法、申告及び納付の手続並びにその納税義務の適正な履行を確保するため必要な事項を定めるもの」であるが、本稿は租税法の論文や解説ではないので、地方自治・地方分権の観点から必要最小限の事項を取り上げ、概観した上で若干の検討を行う。

地方法人税の趣旨は、第1条に「地方交付税の財源を確保するため」と明定されている。これを受ける形で、地方交付税法第6条第1項は「地方法人税の収入額」を地方交付税の構成部分とし、第2項は「地方法人税の収入見込額に相当する額」を交付すべき総額に合算する旨を定める。使途を特定の経費に充てることが予定されているとまでは言えないの

---

(21) なお、5月13日の参議院総務委員会（第18号）において、片山虎之助委員（日本維新の会）は、法人事業税の所得割・収入割についてはその一部を地方法人特別税として国税化した上で譲与税とし、法人住民税の法人税割については地方法人税として国税とした上で地方交付税の一部とすることにつき、「こんなややこしいことを何ですのか」などと批判する。

で、普通税として位置づけられており、この点は地方法人特別税と同様である<sup>(22)</sup>。

地方法人税の納税義務者は「法人税を納める義務がある法人」であり（地方法人税法第4条）、法人税と同一である。また、課税物件は「法人の各課税事業年度の基準法人税額」であり（同第5条）、課税標準は「各課税事業年度の課税標準法人税額」＝「各課税事業年度の基準法人税額」である（同第9条）。ここで、基準法人税額は地方法人税法第6条各号に定義されるものであり、第1号を例にとるならば「法人税法第二条第三十一号に規定する確定申告書を提出すべき内国法人」については「当該内国法人の法人税の課税標準である各事業年度の所得の金額につき、同法その他の法人税の税額の計算に関する法令の規定（同法第六十八条から第七十条の二までの規定を除く。）により計算した法人税の額（附帯税の額を除く。）」である<sup>(23)</sup>。従って、地方法人税の課税要件に関する規定は、表現に若干の相違はあるものの、法人住民税法人税割に関する地方税法の規定と同じ趣旨である（地方税法第23条第1項第3号・第4号、同第292条第1項第3号・第4号を参照）。

立法の趣旨からすれば、最も関心を呼ぶものは税率であろう。地方法人税法第10条第1項は、「地方法人税の額は、各課税事業年度の課税標準法人税額に百分の四・四の税率を乗じて計算した金額とする」と定める（同第2項も参照）<sup>(24)</sup>。これに伴い、平成26年10月1日以後に開始する事業年度より、道府県民税法人税割の標準税率（地方税法第51条第1項本文）は5.0%から3.2%に、制限税率（同ただし書き）は6.0%から4.2%に改められる（地方税法等の一部を改正する法律第1条）。また、市町村民税法人税割の標準税率（地方税法第314条の4第1項）は12.3%から9.7%に、制限税率（同ただし書き）は14.7%から12.1%に改められる（地方税法等の一部を改正する法律第1条。以上につき、表1も参照）。これにより、法人税＋住民税法人税割の納税負担は改正の前後で変わらないこととなる<sup>(25)</sup>。

---

(22) 金子・前掲注(5)15頁、石村耕治編『税金のすべてがわかる現代税法入門塾』〔第7版〕（2014年、清文社）22頁〔浅羽隆史担当〕。

(23) 従って、所得税額控除、外国税額控除、および仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う法人税額の控除は行われぬ。但し、地方法人税の外国税額控除、および仮装経理に基づく過大申告の場合の更正に伴う地方法人税額の控除は行われる（地方法人税法第12条、第13条）。

(24) また、法人税法に定められる特定同族会社等の特別税率の適用がある法人については、地方法人税法第11条により、法人税法「第六十七条第一項又は第八十一条の十三第一項に規定する合計額に百分の四・四を乗じて計算した金額を加算した金額」とされる。

(25) この点については、村木慎吾「法人課税（Q&Aでわかる — 大綱の項目別解説）」税務弘報62巻3号（2014年）64頁の図表がわかりやすい。

＜表 1＞ 法人住民税法人税割の税率の改正（平成26年10月1日以後に開始する事業年度より）

| 税 目       | 改 正 前 |       | 改 正 後 |       |
|-----------|-------|-------|-------|-------|
|           | 標準税率  | 制限税率  | 標準税率  | 制限税率  |
| 道府県民税法人税割 | 5.0%  | 6.0%  | 3.2%  | 4.2%  |
| 市町村民税法人税割 | 12.3% | 14.7% | 9.7%  | 12.1% |

出典：平成26年度税制改正大綱（自由民主党、公明党。平成25年12月12日）79頁。

＜表 2＞ 地方特別法人税法の税率の改正（平成26年10月1日以後に開始する事業年度より）

| 区 分  | 改正前  | 改正後   |
|--|------|-------|
| 付加価値割額、資本割額および所得割額の合算額（外形標準課税）<br>によって法人事業税を課税される法人の所得割額に対する税率 | 148% | 67.4% |
| 所得割額によって法人事業税を課税される法人の所得割額に対する税率                               | 81%  | 43.2% |
| 収入割額によって法人事業税を課税される法人の収入割額に対する税率                               | 81%  | 43.2% |

出典：平成26年度税制改正大綱（自由民主党、公明党。平成25年12月12日）80頁。

＜表 3＞ 法人事業税の所得割・収入割の税率の改正（平成26年10月1日以後に開始する事業年度より）

| 区 分                | 法人の種類                              | 所得等の区分    |              | 標準税率                |      |      |
|--------------------|------------------------------------|-----------|--------------|---------------------|------|------|
|                    |                                    |           |              | 改正前                 | 改正後  |      |
| 外 形 標 準<br>課 税 法 人 | 資本金等の額が<br>1 億 円 超 の<br>普 通 法 人    | 所得割       | 軽減税率<br>適用法人 | 年400万円以下            | 1.5% | 2.2% |
|                    |                                    |           |              | 年400万円超<br>年800万円以下 | 2.2% | 3.2% |
|                    |                                    |           |              | 年800万円超             | 2.9% | 4.3% |
|                    |                                    | 軽減税率不適用法人 |              | 2.9%                | 4.3% |      |
|                    |                                    | 付加価値割     |              | 改正なし                |      |      |
| 資 本 割              |                                    | 改正なし      |              |                     |      |      |
| 所得課税法人             | 普 通 法 人 ・<br>公 益 法 人 等             | 所得割       | 軽減税率<br>適用法人 | 年400万円以下            | 2.7% | 3.4% |
|                    |                                    |           |              | 年400万円超<br>年800万円以下 | 4.0% | 5.1% |
|                    |                                    |           |              | 年800万円超             | 5.3% | 6.7% |
|                    |                                    | 軽減税率不適用法人 |              | 5.3%                | 6.7% |      |
| 所得課税法人             | 特 別 法 人<br>(農協・信用金庫、<br>医 療 法 人 等) | 所得割       | 軽減税率<br>適用法人 | 年400万円以下            | 2.7% | 3.4% |
|                    |                                    |           |              | 年400万円超             | 3.6% | 4.6% |
|                    |                                    | 軽減税率不適用法人 |              | 3.6%                | 4.6% |      |
| 収 入 金 額<br>課 税 法 人 | 電 気 ・ ガ ス 供 給<br>業 ・ 保 険 業 法 人     | 収 入 割     |              | 0.7%                | 0.9% |      |

出典：平成26年度税制改正大綱（自由民主党、公明党。平成25年12月12日）81頁より、筆者が作成。

また、地方法人税法の成立・施行に伴い、法人事業税および地方法人特別税の税率は地方税法等の一部を改正する法律第4条により変更される。その概略を表2および表3に示したが、先に例とした「付加価値割額、資本割額及び所得割額の合算額によって法人の事業税を課される法人」（地方法人特別税法第9条第1号）によって示すならば、地方法人特別税の税率は4.3%から2.9%<sup>(26)</sup>に、法人事業税の税率は2.9%から4.3%に改められる。すなわち、法人事業税の税率は引き上げられ、地方法人特別税の税率は引き下げられ、その結果として、法人事業税＋地方法人特別税の納税負担は改正の前後でほとんど変わらないこととなる<sup>(27)</sup>。

納税義務者の納税負担に変化が生じないように工夫された訳であるが、少なくとも消費税・地方消費税の税率が10%に引き上げられるまでは、地方法人特別税と地方法人税とが併存することとなる。

また、地方法人特別税の賦課徴収が「都道府県が、当該都道府県の法人の事業税の賦課徴収の例により、当該都道府県の法人の事業税の賦課徴収と併せて行うものとする」（地方法人特別税法第10条）とされているのに対し、地方法人税の場合は納税義務者たる法人が所轄税務署長に申告し、納付することとされている（地方法人税法第16条、第19条ないし第21条）。このことから、今後、地方税制における法人課税は弱められ、国税化されるという方向性を示すものとも考えられる<sup>(28)</sup>。

## 5. おわりに

前述のように、地方法人税法案は、第186回国会において所得税法等改正法案と併せて審議されたが、後者と比較しても十分に審議されたものとは言い難い。しかし、両法案の審議——とは言え、ほとんどが所得税法等改正法案に関する内容であったが——において度々法人税の税率引き下げ、さらに法人住民税・法人事業税を併せた実効税率の引き下げ

---

(26) 地方法人特別税法第9条第1項により、基準法人所得割額（同第3条第5号。同第2条も参照）に新しい税率の67.4%を乗ずることによって得られる。

(27) やはり、村木・前掲注(25)頁の図表がわかりやすい。厳密には、改正の前後で法人事業税＋地方法人特別税の納税負担が全く変わらない訳ではなく、「付加価値割額、資本割額及び所得割額の合算額によって法人の事業税を課される法人」については、7.192%から7.198%に、僅かながら引き上げられることになる。

(28) 多田雄司「地方公共団体の自主財源と歳入格差の是正」税経通信69巻7号（2014年）3頁も参照。



に関する質疑応答がなされていたことに、注意を向けるべきである。現在の第二次安倍内閣は法人課税の実効税率引き下げを重要政策として掲げており、国会での質疑応答においても内閣が法人税率の引き下げを目指すことが明言されている。平成26年度与党税制改革大綱も「わが国経済の競争力の向上のために様々な対応を行う中で、法人実効税率を引き下げる環境を作り上げることも重要な課題である」と述べている。法人実効税率の引き下げが実現されるならば、法人課税への依存度が高い都道府県財政に対する負の影響は否定できない。

第一に、地方交付税法第6条に定められる地方交付税の総額の算定に影響を及ぼす。同条に定められる（地方法人税を除く）5税の収入（見込）額の構成比率を見直す、などの措置がとられたものの（地方交付税法第6条を参照）、「抜本的な改革」が行われる際には再検討が求められるであろう。少なくとも、法人税の収入（見込）額に関しては修正を必要とすることとなる。

第二に、法人税法第158条が「地方公共団体は、法人税の附加税を課することができない」と定めるにも関わらず、法人住民税の法人税割、および法人事業税の所得割が実質的に法人税の付加税としての位置づけを与えられることから、法人課税そのものの再検討を行わざるをえない。とくに、法人住民税の法人税割は「法人税額又は個別帰属法人税額を課税標準として課する」ものであり（地方税法第23条第1項第3号、同第292条第1項第3号）、法人税率と法人税割の税額は連動する。また、法人事業税の所得割の課税標準は各事業年度の所得額であり（同第72条の12第1号ハ）、その算定は「当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例による」（同第72条の23第1項）から、やはり法人税率の引き下げが法人事業税にも影響を及ぼすこととなる。

今後、「抜本的な改革」がどの程度まで行われうるのか、不明瞭な部分もあるが、地方法人特別税、地方法人税と進んできた過程に鑑みるならば、地方税制についても「法人所得課税から消費課税へ」という傾向が強められる可能性は高いものと思われる。また、「検討会報告書」においても指摘されているように、今後、法人住民税均等割、法人事業税付加価値割などの充実も検討されるものと思われる。いずれにせよ、地方税制における所得課税が縮小の方向性をたどる可能性があることは、否定できないであろう。

（もり としき 大東文化大学法学部教授）

キーワード：地方法人税法／地方法人特別税法／税源の偏在度／  
 税収格差／地方消費税／地方法人二税