

2015（平成27）年度税制改正の概要と論点 ～地方税制の重要問題を中心に～

森 稔 樹

1. はじめに

本稿は、第189回国会に提出され、可決・成立した2015（平成27）年度税制改正関連法律⁽¹⁾のうち、地方税制度に関連するものを中心に、内容の概観と検討を行うものである。主な対象は「地方税法等の一部を改正する法律」（平成27年3月31日法律第2号。以下、地方税法等一部改正法）であるが、必要に応じて「所得税法等の一部を改正する法律」（平成27年3月31日法律第9号。以下、所得税法等一部改正法）などの法律にも言及することとする。これは、勿論、毎年度の税制改正大綱が国税・地方税の双方を総合的に扱うためであり、後述の法人税率引き下げ、消費税率引き上げ、および、それに伴う地方消費税率の引き上げを例として、国税と地方税が密接に絡み合うことが多いためである。

毎年度の税制改正について言うことであるが、平成27年度税制改正（以下、今次の税制改革と記すことがある）においても改正点は多く、内容も多岐にわたる。その全てを取り上げることは、筆者の能力と紙数の関係で無理であるし、可能であるとしても以下の内容が膨大かつ煩雑になるだけである。そこで、本稿においては重要と考えられる論点に

(1) 以下、元号表記と西暦表記が混在することをお断りしておく。

対象を絞り、検討などを行うこととする⁽²⁾。

2. 平成27年度税制改正の経過と目的

(1) 立法過程の概略

まず、今次の税制改正に至る過程を概観することとしたい。例年と同様に分野および内容の両面において多岐にわたるが、その最大の眼目は法人課税である、と評してよい。

2014（平成26）年12月30日の「平成27年度税制改正大綱」（自由民主党および公明党。以下、与党税制改正大綱）は、「第一 平成27年度税制改正の基本的考え方」において、「今後、デフレ脱却・経済再生をより確実なものにしていく必要があり」、「企業収益の拡大が速やかに賃金上昇や雇用拡大につながり、消費の拡大や投資の増加を通じてさらなる企業収益に結び付くという、経済の好循環を着実に実現していくことが重要である。税制においても、企業が収益力を高め、賃上げにより積極的に取り組んでいくよう促していく必要がある」と述べた上で、法人課税については、単に法人税法等の改正に留まるのではなく「平成27年度から法人税改革に着手し、一部の黒字企業に税負担が偏っている状況を是正して、広く負担を分かち合う構造へと改革する」と宣言した⁽³⁾。この「改革」の意味については後に検討するが、与党、とりわけ自由民主党の意思は強固であり（産業界からの強い要望も背景にあった）、既に

(2) 平成27年度税制改正に関する詳細な解説として、総務省自治税務局企画課ほか「平成27年度税制改正を巡る議論について」地方税2015年2月号10頁、村上浩世ほか「平成27年度地方税法改正法案解説」地方税2015年3月号10頁、「特集 改正大綱から読むQ&A平成27年度税制改正の要点」税2015年3月号9頁、今道雄介「地方税制改正の方向」税2015年4月号10頁、伊藤正志ほか「都道府県税関係改正案解説」同43頁、山本倫彦ほか「市町村税関係改正案解説」同108頁、東高士ほか「固定資産税等関係改正案解説」同206頁、佐藤慎一「平成27年度税制改正について」租税研究2015年4月号5頁、平島彰英「平成27年度税制改正の動向」同42頁、中村慈美ほか『平成27年度税制改正早わかり』（2015年、大蔵財務協会）、日本税理士会連合会編『表解コンパクト税制改正平成27年度版（別冊税務経理ハンドブック）』（2015年、中央経済社）、鹿志村裕ほか『早わかり平成27年度税制改正のすべてQ&A（別冊税務弘報）』（2015年、中央経済社）などがある。また、金子宏『租税法』（第二十版）（2015年、弘文堂）71頁も参照。

(3) 与党税制改正大綱1頁。総務省自治税務局企画課ほか・前掲10頁も参照。なお、下線は引用者による（以下も同じ）。

2014年6月5日の「法人税改革に当たっての基本認識と論点」（自由民主党税制調査会、公明党税制調査会）において「わが国は急速な少子化・高齢化、経済のグローバル化に直面しており、産業構造もこれに対応していくことが求められる。法人課税についても、産業構造の変革に合わせ、構造的な改革を行っていく必要がある」と述べられている。

他方、同じく2014年6月5日には与党税制協議会「消費税の軽減税率に関する検討について」もまとめられたが、軽減税率については、消費税・地方消費税の税率を10%とする際に「関係事業者を含む国民の理解を得た上で」導入することを平成26年度与党税制改正大綱に示した旨を指摘しつつ、「与党税制協議会としては、予め案を絞り込むのではなく、広く国民の意見を聞きながら、検討していくこととし」、「国民の議論の材料とするため、考え得るパターンをいわば機械的に示す」に留まった。

法人課税「改革」への意向は、同年6月24日、経済財政諮問会議において決定され、同日に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針2014～デフレから好循環拡大へ～」（以下、「骨太の方針2014」）、および「『日本再興戦略』改訂2014～未来への挑戦～」（同日閣議決定。以下、「日本再興戦略2014」）においても続く。「骨太の方針2014」は、安倍内閣が「停滞の20年」から脱却するために、「長引くデフレからの早期脱却と日本経済の再生」を目標として「アベノミクス」として「三本の矢」を放つという経済政策を推進し、その成果が現れつつあるとして、「この経済の好循環の動きを更に進め、デフレ脱却と経済再生への道筋を確かなものとし成長への期待を根付かせていくために、需要の安定的な拡大に取り組む」と宣言する⁽⁴⁾。その上で、「経済再生なくして財政健全化はない。また、財政健全化なくして経済再生はなく、「経済再生と財政健全化の好循環構築が不可欠である」としつつ、「歳入面でも、成長志向型の税体系を目指していくという観点から取り組んでいく」として⁽⁵⁾、「日本の立地競争力を強化するとともに、我が国企業の競争力を高めることとし、その一環として、法人実効税率を国際的に遜色ない水準に引き下げることを目指し、成長志向に重点を置いた法人税改革に着手する」と宣言する⁽⁶⁾。もともと、「改革」の内容は「数年で法人実効税率を20%台まで引き下げることを目指す。この引下げは、来年度から開始する」と記されるのみであり、財源についても「2020年度の基礎的財

(4) 「骨太の方針2014」1頁。

(5) 「骨太の方針2014」22頁。

(6) 「骨太の方針2014」23頁。「日本再興戦略2014」19頁、67頁も同旨。

政収支黒字化目標との整合性を確保するよう、課税ベースの拡大等による恒久財源の確保をすることとし、年末に向けて議論を進め、具体案を得る」とされるのみである⁽⁷⁾。なお、「日本再興戦略2014」には消費税・地方消費税への言及はみられない。また、「骨太の方針2014」には両税への言及もみられるが、「平成27年10月に予定される消費税率の10%への引上げについては、『税制抜本改革法』にのっとり、経済状況等を総合的に勘案して、平成26年中に判断を行う」と述べられる程度である⁽⁸⁾。

他方、2014年6月27日の政府税制調査会（第10回）においてとりまとめられた「法人税の改革について」は「法人税改革の趣旨」を日本の「立地競争力を高めるとともに、わが国企業の競争力を強化するために税率を引き下げること」および「法人税の負担構造を改革すること」とまとめた⁽⁹⁾。「骨太の方針2014」および「日本再興戦略2014」において漠然としていた内容が具体化され、課税ベースの拡大と税率の引き下げにより「法人課税を“広く薄く”負担を求める構造に」変化させるという方向性を示した。これが「利益を上げている企業の再投資余力を増大させるとともに、収益力改善に向けた企業の取組みを後押しするという成長志向の構造」であるというのである⁽¹⁰⁾。

本稿の趣旨からすれば、地方法人課税（主に法人住民税および法人事業税）の内容が重要である。「法人税の改革について」は、明確に「地方法人課税の見直しは、法人税改革の重要な柱である」と指摘し、2003（平成15）年度より導入されている法人事業税の外形標準課税の「見直し」が「事業活動規模に対し課す税として企業間でより広く薄く負担を担う構造にするために」、また「企業の選択を歪めないという中立の観点」に立ち、必要であるとも述べられている⁽¹¹⁾。

その後も政府、与党において協議が進められてきたが、2014年11月に入る頃には減速し、消費税・地方消費税の税率引き上げの延期が報じられるようになる。同月18日、安倍晋三内閣総理大臣は、正式に衆議院の解散、ならびに「税制抜本改革法」、すなわち「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、税制抜本改革消

(7) 「骨太の方針2014」23頁、「日本再興戦略2014」20頁、68頁。

(8) 「骨太の方針2014」33頁。

(9) 政府税制調査会「法人税の改革について（平成26年6月27日）」1頁。

(10) 政府税制調査会・前掲1頁。

(11) 政府税制調査会・前掲注(9)2頁。

費税法)の附則第18条第3項、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。以下、税制抜本改革地方税法)の附則第19条第3項に基づき⁽¹²⁾、消費税・地方消費税の税率を8%から10%に引き上げる期日を2015年10月1日から2017年4月1日に延期することを表明した。これにより、衆議院が同月21日に解散され、衆議院議員総選挙が12月14日に行われた。当然、税制改正に向けた作業の進行が遅れることとなり、与党税制改正大綱がとりまとめられたのは2014年12月30日、政府の「平成27年度税制改正の大綱」(以下、政府税制改正大綱)が閣議決定されたのは今年(2015年)の1月14日であった。

1月24日に開会した第189回国会は、前述の事情により平成27年度税制改正関連法律案などの提出が遅れた上に、第三次安倍内閣の様々な問題のために法律案等の審議が進まず、2月末日の時点で成立し、公布された法律は「地方交付税法の一部を改正する法律」(平成27年2月12日法律第1号。内閣提出法律案第1号)一本に留まっていた。3月30日ようやく一本の、翌31日には駆け込みで十本の法律が成立し、同日に公布され、4月1日より施行された。地方税法等一部改正法および所得税法等一部改正法もその中に含まれており、辛くも平成27年度初日からの施行に間に合った。

ここで、法律案の提出から施行までの概略を示すと、次の通りである⁽¹³⁾。

●地方税法等一部改正法

内閣提出法律案第5号

衆議院議案受理年月日	平成27年2月17日
衆議院付託年月日	平成27年2月26日(総務委員会)
衆議院審査終了年月日	平成27年3月13日(可決)
衆議院審議終了年月日	平成27年3月13日(可決)
参議院予備審査議案受理年月日	平成27年2月17日
参議院議案受理年月日	平成27年3月13日
参議院付託年月日	平成27年3月25日(総務委員会)

(12) いずれの条項にも、税率の「引上げに当たっての経済状況の判断を行うとともに、経済財政状況の激変にも柔軟に対応する観点から」、「経済状況の好転について、名目及び実質の経済成長率、物価動向等、種々の経済指標を確認し」、「経済状況等を総合的に勘案した上で、その施行の停止を含め所要の措置を講ずる」という文言が含まれていた。

(13) 両法律の審議過程等については、別の機会に検討することを予定している。

参議院審査終了年月日	平成27年3月31日（可決）
参議院審議終了年月日	平成27年3月31日（可決）
公布年月日	平成27年3月31日
●所得税法等一部改正法	
内閣提出法律案第3号	
衆議院議案受理年月日	平成27年2月17日
衆議院付託年月日	平成27年2月26日（財務金融委員会）
衆議院審査終了年月日	平成27年3月13日（可決）
衆議院審議終了年月日	平成27年3月13日（可決）
参議院予備審査議案受理年月日	平成27年2月17日
参議院議案受理年月日	平成27年3月13日
参議院付託年月日	平成27年3月25日（財務金融委員会）
参議院審査終了年月日	平成27年3月31日（可決）
参議院審議終了年月日	平成27年3月31日（可決）
公布年月日	平成27年3月31日

（2）平成27年度税制改正の目的

既に述べたところから明らかであるように、今後の税制改正に向けての政府・与党の狙いは、端的に「デフレ脱却」、「経済再生」、そして「成長志向」にまとめられると評しうる。この三点は与党税制改正大綱および政府税制改正大綱においても繰り返されているが、とくに与党税制改正大綱において殊更と云うるほどに強調されている。同大綱は現在の日本経済について「就業者数や名目総雇用者所得の増加など雇用・所得環境は改善傾向が続くとともに、企業部門も高水準の経常利益を実現するなど、景気は緩やかな回復基調が続いている」ものの「足下では個人消費等に弱さが見られ、平成26年7－9月期の実質GDP成長率が2四半期連続でマイナス成長となった。また、景気の回復状況にはばらつきがみられ、特に地方や中小企業ではアベノミクスの成果を十分に実感できていない」と捉える。その上で、「今後、デフレ脱却・経済再生をより確実なものにしていく必要がある。そのため、企業収益の拡大が速やかに賃金上昇や雇用拡大につながり、消費の拡大や投資の増加を通じてさらなる企業収益に結び付くという、経済の好循環を着実に実現していくことが重要である」と述

べ⁽¹⁴⁾、「目下はデフレ脱却・経済再生に向けて税制を含めあらゆる政策資源を集中投入すべき状況にある」と断言する⁽¹⁵⁾。さすがに現在の財政状況を完全に無視している訳ではないが、何よりも「デフレ脱却」および「経済再生」が主眼であり、そのための（または、その結果としての）「成長志向」を税制において実現することとされる。

他方、政府税制改正大綱は今次の税制改正の目的について、「現下の経済情勢等を踏まえ、デフレ脱却・経済再生をより確実なものにしていくため、成長志向に重点を置いた法人税改革、高齢者層から若年層への資産の早期移転を通じた住宅市場の活性化等のための税制上の措置を講ずる」などと、諸項目を並列的に示すような記述を行っているが⁽¹⁶⁾、「経済再生」に重きを置いていることは明らかである。

以上の点は、地方税法等一部改正法の提案理由にも示されている。本稿の主題にも関わるものであるため、引用しておくこととする。

「現下の経済情勢等を踏まえ、デフレ脱却と経済再生の観点から、法人税改革の一環として法人事業税の所得割の税率の引下げと外形標準課税の拡大等を行うとともに、地方創生に取り組むための地方団体に対する寄附金に係る個人住民税の寄附金額控除の拡充、経済再生と財政健全化を両立するための地方消費税率引上げの施行日の変更及び個人住民税の住宅借入金等特別税額控除の延長等、環境への負荷の少ない自動車を対象とした自動車取得税及び軽自動車税の特例措置の見直し等を行うとともに、平成二十七年度の評価替えに伴う土地に係る固定資産税及び都市計画税の税負担の調整を行うほか、猶予制度の見直し等の納税環境の整備、税負担軽減措置等の整理合理化等を行う必要がある。これが、この法律案を提出する理由である。」

所得税法等一部改正法の提案理由も、基本構造は全く同じであり、「法人税率の引下げ」、「住宅取得等資金に係る贈与税の非課税措置の延長・拡充」、「未成年者口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置の創設」、「地方創生に取り組むための投資促進税制の創設」、「結婚・子育て資金の一括贈与に係る贈与税の非課税措置の創設」、「経済再生と財政健全化を両立するための消費税率引上げの施行日の変更」などを掲げる。

(14) 与党税制改正大綱 1 頁。

(15) 与党税制改正大綱 2 頁。

(16) 政府税制改正大綱 1 頁。

(3) 平成27年度税制改正の問題点

前述のように、今次の税制改革においては「デフレ脱却」、「経済再生」および「成長志向」がキーワードとされているのであるが、経済成長一辺倒の嫌いがあることは否定できない。そのため、与党税制改正大綱および政府税制改正大綱、並びにこれらを法律として具現化する地方税法等一部改正法および所得税法等一部改正法には、地域間格差を別として⁽¹⁷⁾、久しく議論されている国民間の経済格差（主に所得格差）の問題や子どもの貧困問題などに税制面で対処しようとする姿勢に乏しい。もっとも、与党税制改正大綱において「税制は社会のあり方に密接に関連するものであり、今後とも、格差の固定化につながらないよう機会の平等や世代間・世代内の公平の実現、簡素な制度の構築といった考え方の下、不断の見直しを行わなければならない」と述べられるが⁽¹⁸⁾、その程度に留まる。むしろ、「直系尊属から住宅取得等資金の贈与を受けた場合の贈与税の非課税」について一定の措置を講じた上で平成31年6月30日まで適用期限を延長する（租税特別措置法第70条の2第1項の改正）、「直系尊属から結婚・子育て資金の一括贈与を受けた場合の贈与税の非課税」制度の新設（同第70条の2の3を追加）など、富裕層を優遇し、所得格差や資産格差を助長しかねない内容が多くなっている。

別の拙稿において論じたように、日本において経済格差の問題は1998年以来議論され続けており、経済協力開発機構（OECD；Organisation for Economic Co-operation and Development）も2013年5月15日付の「貧困層ほど経済危機の打撃が大きく、格差と貧困のリスクが増す」において世界的に所得格差の拡大傾向が見られることを指摘している⁽¹⁹⁾。また、日本国内においても、様々な論者により、消費税・地方消費税

(17) 地域間格差に対する税制上の措置としては、「地方拠点強化税制の創設」として「地域再生法の改正を前提に、地方拠点建物等を取得した場合の投資減税の創設や雇用促進税制の拡充を行う」とされ、所得税法等一部改正法において租税特別措置法の改正として多くの規定が盛り込まれている。

(18) 与党税制改正大綱2頁。

(19) <http://www.oecd.org/tokyo/newsroom/growing-risk-of-inequality-and-poverty-as-crisis-hits-the-poor-hardest-says-oecd-japanese-version.htm>。OECD編著（高木郁朗監訳、麻生裕子訳）『図表でみる世界の社会問題3 OECD社会政策指標』（2013年、明石書店）90頁も参照。なお、拙稿「格差是正と租税法制度——日本およびドイツにおける議論を踏まえての序論的考察——」日本租税理論学会編『格差是正と税制（租税理論研究叢書24）』（2014年、法律文化社）20頁において、等価所得によるジニ係数の変化、相対的所得貧困率の変化（OECDや厚生労働省の調査に基づく）を紹介しているので、参照されたい。

の税率引き上げに際して低所得者対策が重要であることも度々述べられている⁽²⁰⁾。それにもかかわらず、税制改正大綱（与党、政府）、およびこれらを受けた地方税法等一部改正法および所得税法等一部改正法には、経済格差是正を図るための措置がほとんど盛り込まれていないばかりか、その視点もほとんどない⁽²¹⁾。法律においても、所得税法等一部改正法により租税特別措置法に第41条の8が追加され、消費税・地方消費税の税率引き上げに際して「低所得者に配慮する観点から」市町村または特別区から市町村住民税もしくは特別区住民税を免除された者に対して給付される給付金、および児童手当法などによる給付金について所得税を課さないとされることが目立つ程度である。

この点を突いたと思われるのが、野党（民主党）の古川元久議員他3名から衆議院議員提出法律案第4号として提出され、衆議院により3月3日に受理された「格差是正及び経済成長のために講ずべき税制上の措置等に関する法律案」であり、提出理由として「社会経済情勢の急激な変化に伴い国民の間に生じている経済的格差その他の格差を是正し、及びその固定化を防止するとともに、雇用及び国内投資を拡大させること等により経済成長を促すことが、我が国の経済社会の持続的な発展のために緊要な課題であることに鑑み、消費課税、個人所得課税、資産課税及び法人課税等に関し講ずべき措置を定める必要がある」と述べられていた。しかし、この法律案は同月13日に衆議院で否決されている。

また、子どもの貧困も深刻である。日本における子どもの貧困率は、1985年に10.9%であったのに対し、2009年に15.7%、2012年に16.3%となっている⁽²²⁾。2009年（または2010年）の段階で、日本はOECD加盟34カ国中25位であるが、特に問題であるのは、ひとり親世代における子どもの貧困率が50.8%で34カ国中33位、就労中の一人親世帯における子どもの貧困率に至っては58%で34カ国中34位となっており、

(20) 本稿では、さしあたり、岩崎政明他「税制抜本改革をめぐる諸問題」日本租税研究協会『税制抜本改革と国際課税等の潮流（公社）日本租税研究協会第64回租税研究大会記録2012』（2012年、日本租税研究協会）51頁以下の参照を願うこととしておく。

(21) 衆議院財政金融委員会議録第5号（平成27年3月13日）において、鷲尾英一郎議員や丸山穂高議員が所得税法等一部改正法案について私見と同様の指摘を行っている。

(22) 朝日新聞2015年4月3日付朝刊1面14版「子どもの貧困対策基金 政府 民間資金で新設へ」、内閣府編集『平成26年版 子ども・若者白書』（2014年、日経出版）168頁による。朝日新聞2015年4月3日付朝刊3面14版「子の貧困対策 民間頼み 基金で『呼び水』狙う■支援団体は期待」も参照。なお、OECDでは18歳未満の者が抱える貧困を「子どもの貧困」とする。

非常に劣悪な状況に追い込まれている⁽²³⁾。ようやく、4月2日に政府が「民間資金を活用した基金を新設する」ことを発表した⁽²⁴⁾、「成長志向」を唱えるのであれば、社会保障制度、税財政制度などを総合的に俯瞰した政策が必要であり、何らかの税制上の措置が求められるであろう。

3. 重要論点その1 所得課税～「ふるさと納税」の拡充など

政府税制改正大綱は、地方の所得課税⁽²⁵⁾に関わるものとして、「非課税口座内の少額上場株式等に係る配当所得及び譲渡所得等の非課税措置（NISA）の拡充」、「住宅ローン減税等の適用期限の変更」、「ふるさと納税の拡充」などを掲げている。本稿においては、まず、個人住民税（所得割額）の寄附金控除制度という点において地方税法に固有の制度であり、いまや巷の書店でも「ふるさと納税」ガイドブックの類が多数発売されるなど、過熱気味とも思われる「ふるさと納税」制度について概観し、若干の検討を試みたい。

(1) 「ふるさと納税」の拡充

与党税制改正大綱は、平成27年度税制改正における「基本的な考え方」の一つとして「地方創生・国家戦略特区」をあげ、「『まち・ひと・しごと創生法』にも掲げられているとおり、『東京圏への人口の過度の集中を是正し、それぞれの地域で住みよい環境を確保』するとともに、『急速な少子高齢化の進展に的確に対応し、人口の減少に歯止めをかける』ことが重要である」と指摘するとともに、これに係る税制として「地方拠点強化税制」、「ふるさと納税」、「外国人旅行者向け消費税免税制度の拡充」などをあげる⁽²⁶⁾。このうち、「地方拠点強化税制」は国税（法人税）の投資減税が主な内容であり、雇用促進のための税額控除制度をも創設するというものである。

「地方拠点強化税制」が主に法人に係るものであるならば、「ふるさと納税」は個人に係るものである。与党税制改正大綱は、「ふるさと納税」を「地方創生」の推進

(23) OECD（高木監訳、麻生訳）・前掲注(19)95頁による。

(24) 注(22)に示した朝日新聞朝刊記事による。

(25) 本稿においては、基本的に個人所得課税を意味するものとする。

(26) 与党税制改正大綱6頁。

に結びつけ⁽²⁷⁾、拡充を提案する。もっとも、「ふるさと」は余りに漠然とした言葉であり、「地方創生」との関連性が不明確であるが、2016年度分以降の個人住民税につき、都道府県または市町村への寄附金に係る税額控除の限度額を、現行の1割から2割に引き上げ、2015年度以降について給与所得者など確定申告が不要とされる者が簡素な手続で行えるためのものとして「ふるさと納税ワンストップ特例制度」を設ける、と述べる⁽²⁸⁾。他方、過熱気味の返礼品について、与党税制改正大綱は「地方公共団体に対し、返礼品等の送付について、寄附金控除の趣旨を踏まえた良識ある対応を要請する」⁽²⁹⁾、「当該寄附金が経済的利益の無償の供与であること、当該寄附金に通常の寄附金控除に加えて特例控除が適用される制度であることを踏まえ、豊かな地域社会の形成及び住民の福祉の増進に寄与するため、都道府県又は市区町村がふるさと納税に係る周知、募集等の事務を適切に行うよう、都道府県及び市区町村に対して要請する」⁽³⁰⁾と述べるのみである。

以上を受けた政府税制改正大綱もほぼ同一の内容である。ここで「ふるさと納税ワンストップ特例制度」とは、当分の間、確定申告が不要とされる給与所得者などが「市区町村に対する寄附の控除申請を寄附先の都道府県又は市区町村が寄附者に代わって行うことを要請できる」というものであり、この制度が適用される場合には寄附金控除額合計額の5分の2が都道府県民税から、5分の3が市区町村税の税額から控除される。また、「ふるさと納税」を行った者が確定申告を行う場合、または5を超える都道府県または市区町村に対して寄附を行った場合には「ふるさと納税ワンストップ特例制度」の適用がない。

以上の提言のうち、都道府県または市区町村への寄附金に係る税額控除の限度額の引き上げは、地方税法第37条の2第2項および第314条の7第2項の改正として実現した。

また、「ふるさと納税ワンストップ特例制度」については、削除されていた附則第7条を改正し、「（個人の道府県民税及び市町村民税の寄附金税額控除に係る申告の特例等）」という見出しを付した上で新設した。「ふるさと納税」により寄附を行う

(27) 「ふるさと納税」制度の前身である「ふるさと寄附金控除」制度（所得控除制度）を含め、拙稿「個人住民税の寄附金控除制度 — 『ふるさと寄附金控除』制度と『ふるさと納税』制度についての若干の検討」税務弘報2008年3月号106頁、109頁を参照。

(28) 与党税制改正大綱6頁。

(29) 与党税制改正大綱6頁。

(30) 与党税制改正大綱39頁。政府税制改正大綱28頁も同じ文言である。

者で所得税の確定申告を要しない者（所得税法第120条および第121条を参照）は、当分の間、住民税の「寄附金税額控除」を受けようとする場合に「第四十五条の二第三項の規定による申告書の提出（第四十五条の三第一項の規定により当該申告書が提出されたものとみなされる同法第二条第一項第三十七号に規定する確定申告書の提出を含む。）に代えて」寄附先となる地方公共団体の長に対し、当該地方公共団体の長から賦課期日現在における住所所在地の市町村長に対して「申告特例通知書」を送付することを求めることができる（第1項、第8項）。但し、「申告特例通知書」の送付を求めることができるのは、その年における「ふるさと納税」について申告特例を請求する地方公共団体の「長の数が五以下であると見込まれる場合に限」られる（第2項、第9項）。他方、寄附先となる地方公共団体の長は、申告特例の請求を受け、その特例の対象となる年の翌年の1月31日までに、「ふるさと納税」を行った者の住所所在地の市町村長に対して「申告特例通知書」を送付しなければならない（第5項、第12項）。なお、第6項または第13項の各号のいずれかに該当する場合には、申告特例の請求および「申告特例通知書の送付」はなかったものとみなされる。

附則第7条が適用される場合には、「ふるさと納税」を行う者の住民税所得割について申告特例控除額が適用される。この申告特例控除額は、やはり附則に追加される第7条の2に規定される。参考までに、全文を紹介しておく（一部を算用数字に改めた）。

「**第7条の2** 道府県は、当分の間、所得割の納税義務者が前年中に第37条の2第1項第1号に掲げる寄附金を支出し、かつ、当該納税義務者について前条第5項の規定による申告特例通知書の送付があつた場合においては、申告特例控除額を当該納税義務者の第37条の2第1項及び第2項の規定を適用した場合の所得割の額から控除するものとする。

2 前項の申告特例控除額は、第37条の2第2項に規定する特例控除額に、次の表の上欄に掲げる第35条第2項に規定する課税総所得金額から第37条第1号イに掲げる金額を控除した金額の区分に応じ、それぞれ同表の下欄に掲げる割合を乗じて得た金額とする。

195万円以下の金額	85分の5
195万円を超え330万円以下の金額	80分の10
330万円を超え695万円以下の金額	70分の20
695万円を超え900万円以下の金額	67分の23
900万円を超える金額	57分の33

- 3 第1項の規定の適用がある場合における第17条の5第3項の規定の適用については、同項中『3年』とあるのは、『5年』とする。
- 4 市町村は、当分の間、所得割の納税義務者が前年中に第314条の7第1項第1号に掲げる寄附金を支出し、かつ、当該納税義務者について前条第12項の規定による申告特例通知書の送付があつた場合においては、申告特例控除額を当該納税義務者の第314条の7第1項及び第2項の規定を適用した場合の所得割の額から控除するものとする。
- 5 前項の申告特例控除額は、第314条の7第2項に規定する特例控除額に、次の表の上欄に掲げる第314条の3第2項に規定する課税総所得金額から第314条の6第1号イに掲げる金額を控除した金額の区分に応じ、それぞれ同表の下欄に掲げる割合を乗じて得た金額とする。

195万円以下の金額	85分の5
195万円を超え330万円以下の金額	80分の10
330万円を超え695万円以下の金額	70分の20
695万円を超え900万円以下の金額	67分の23
900万円を超える金額	57分の33

- 6 第4項の規定の適用がある場合における第17条の5第3項の規定の適用については、同項中『3年』とあるのは、『5年』とする。」

以上のように拡充されることとなった「ふるさと納税」であるが、筆者は、以前からこの制度自体に疑問を抱いている。そもそも、個人住民税は、地方自治法第10条第2項に明示される負担分任原則に理念的な根拠を置く。一般的には、この負担分任原則から地方税制における応益負担が強調されるが、負担分任原則であれ応益負担であれ、あくまでも納税義務者が現に居住する地方公共団体から享受する行政サービスによる利益を前提としている。その点において、「ふるさと納税」は負担分任原則を崩壊させるとともに、住民としての意識を損なわせるという意味において住民自治の理念にも反する⁽³¹⁾。地方財政審議会も「平成27年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見」において個人住民税が「地域社会の費用を負担分任の原則の下に、住民がその能力に応じて広く負担を分かち合う『地域社会の会費』的性格を有するもので

(31) 拙稿・前掲注(27)107頁、111頁。なお、拙稿「技術的困難性が露呈した『ふるさと納税』」納税通信2995号(2007年)4面も参照。

ある」ことを指摘し、「個人住民税の性格を踏まえれば、住所地の地方自治体に納付される個人住民税額が過度に減少するような仕組みとならないよう、留意が必要である」と述べている⁽³²⁾。

また、「ふるさと納税」に対する「記念品」など返礼品が競争的に過熱している⁽³³⁾。平成27年1月23日付で、総務省自治行政局（企画課など）は「平成27年度の地方税制改正・地方税務行政の運営に当たっての留意事項等」（各都道府県税制担当課等宛事務連絡）⁽³⁴⁾において「寄附の募集に際し、当該返礼品（特産品）の送付が対価の提供との誤解を招きかねないような表示により寄附の募集をする行為」⁽³⁵⁾、および「ふるさと納税の趣旨に反するような返礼品（特産品）を送付する行為」⁽³⁶⁾の自粛を求めた。しかし、実際のところ、「ふるさと納税」に熱心な地方公共団体にとっては、このような意見ないし要請など馬耳東風というところではなかろうか。

その例として——偶然見いだした例である——、福島民友社が今年5月6日付で報じたところを参照しておく、福島県喜多方市では、2014年より「ふるさと納税」に対する「記念品」を特産品カタログから選ぶことができるようにした。そのためもあったためか、喜多方市に対する寄附金は、2013年度に80件で565万円であったのに対し、2014年度には882件で1,346万円にまで増えた。カタログには「市の特産品をアピールするため日本酒や会津牛など53品目を掲載」し「5,000円以上、1万円以上、3万円以上の納付額に合わせて選べるようにし」ている。しかも、同市は2015年度に「記念品数を95品目に増やし、高級漆器や桐（きり）工芸品、旅行券などを加えた納付額5万円以上の『プレミアム』コースを新設」し、「金額に応じて4品目を選ぶことができる」こととした、という⁽³⁷⁾。

各地方公共団体の地域振興への熱意と努力は肯定されるべきであるし⁽³⁸⁾、特定の地方公共団体をあげて批判するつもりは毛頭ないが、ここまで手を広げることには疑

(32) 地方財政審議会「平成27年度地方税制改正等に関する地方財政審議会意見」（平成26年12月19日）17頁。

(33) これについても、拙稿・前掲注(27)111頁で懸念を述べた。

(34) http://www.soumu.go.jp/main_content/000335905.pdf

(35) 例として、返礼品の価格、寄付額に対する返礼品の価格の割合があげられている。

(36) プリペイドカードや「高額又は寄附額に対し返礼割合の高い返礼」があげられる。

(37) 以上、福島民友社2015年5月6日付「『ふるさと納税』2倍超に 喜多方、特産品カタログが好評」（<http://www.minyu-net.com/news/news/0506/news9.html>）による。

(38) また、「ふるさと納税」が大地震、水害などに被災した地方公共団体に対する義援金や支援金の一種という意味を持ちうることも評価できるであろう。

問を寄せざるをえない。あたかも、寄附先の地方公共団体が寄附者に対し、「記念品」を道具にして住居地たる地方公共団体のサービスをただ乗りで享受するように勧誘するようなものである、と表現してもよい。しかし、地方税法等一部改正法にも何ら規定がないことからすれば、総務省自治行政局事務連絡における要請の程度では不十分である。本来であれば、「ふるさと納税」で収入を得た地方公共団体に対しては、寄附額は勿論、返礼品の価額に相当する部分も含めて地方交付税の減額などを行うべきであり、「返礼品」を受け取る者については所得税の課税を強化する⁽³⁹⁾、返礼品の価額に相当する額を住所地の地方公共団体に住民税の一部として納付させる⁽⁴⁰⁾、などの措置を検討すべきである。また、地方公共団体については、「ふるさと納税」による寄附金の収入の使途（具体的な政策・施策）を明確にすることなども強く求められるであろう。

(2) 住宅借入金等税額控除

地方税法附則第5条の4および第5条の4の2は、個人住民税の住宅借入金等特別税額控除を定める。このうち、第5条の4の2第1項および第6項は、所得税の納税義務者が租税特別措置法第41条または第41条の2の2の適用を受け、かつ附則第5条の4の適用を受けない場合に、それぞれの第1号に掲げる金額から第2号に掲げる金額を控除した金額の5分の2に相当する金額が、個人住民税（都道府県民税、市町村民税）の所得割の金額から控除される旨を定める。この適用年度は2027年度までとされていたが、今次の改正により2029年度まで延長された。また、第5条の4の2第1項および第6項に定められる居住年の要件についても、2017年（12月31日）までとされていたのが2019年（6月30日）までに改められ、第4項および第9項に定められる居住年（租税特別措置法第41条第1項、同第3項第2号を参照）についても2017年までとされていたのが2019年までに改められる。すなわち、これまで2017年12月31日までの入居について適用されていた税額控除が、2019年6月30日まで延長の上で適用されることとなる⁽⁴¹⁾。これは、消費税・地方消費税の税率引き上げ期日が2015年10月

(39) 所得税法第34条第2項によれば、一時所得の金額は「総収入金額からその収入を得るために支出した金額」の「合計額を控除し、その残額から一時所得の特別控除額を控除した金額」である。ここにいう「一時所得の特別控除額」は最大で50万円であるから（同第3項）、実際には一時所得として課税の対象となる事例は僅少であろう。

(40) 「申告特例通知書」に「返礼品」の価額を記すようにさせる、などの方法が考えられる。

(41) 地方税法附則第45条についても同旨の改正が行われた。

1日から2017年4月1日に変更されたことを受けたものである。なお、「この措置による個人住民税の減収額は、全額国費で補填する」⁽⁴²⁾。

(3) 「日本国外に居住する親族に係る扶養控除等の書類の添付等義務化」

株式等を保有したまま出国し、外国で株式等を売却することにより、日本における譲渡所得課税を免れる例が多い。これに対応するため、所得税法等一部改正法により、所得税法に第60条の2ないし第60条の4などの規定が追加された。第60条の2を例にとると、国外に転出する納税義務者が、国外転出の時点において有価証券または匿名組合契約の出資の持分（以下、有価証券等）を有する場合には、当該国外転出の時点において有価証券等の譲渡があったものとみなして事業所得、譲渡所得または雑所得の金額を計算する。

以上の改正は、当然、個人住民税にも関わることであり、政府税制大綱にも個人住民税の申告についての改正として盛り込まれている。その内容は次の通りである⁽⁴³⁾。

「個人住民税の申告において、日本国内に住所を有しない親族に係る扶養控除、配偶者控除、配偶者特別控除若しくは障害者控除（以下「扶養控除等」という。）の適用又は非課税限度額制度の適用を受ける者は、親族関係書類及び送金関係書類を個人住民税の申告書に添付し、又は個人住民税の申告書の提出の際提示しなければならないこととする。」

「給与所得者又は公的年金等受給者の扶養親族申告書を提出する者であって、日本国内に住所を有しない親族に係る非課税限度額制度の適用を受ける者は、親族関係書類及び送金関係書類を扶養親族申告書に添付し、又は扶養親族申告書の提出の際提示しなければならないこととする。」

以上は今回の地方税法等一部改正法に盛り込まれていないが、「平成28年1月1日以後に支払われる給与等及び公的年金等並びに平成29年度分以後の個人住民税について適用する」こととされている⁽⁴⁴⁾。

(42) 政府税制改正大綱12頁。

(43) 政府税制改正大綱24頁。

(44) 政府税制改正大綱25頁、村上ほか・前掲注(2)57頁。

4. 重要論点その2 法人課税～実効税率の引き下げ、 外形標準課税の拡充など～

前述のように、平成27年度税制改正の最大の眼目は法人課税である。過程については既に概観したので、ここでは「法人税改革」の内容をみていく。

改正の主な内容は、国税たる法人税については税率の引き下げ（および「地方拠点強化税制」の創設）、地方税たる法人事業税については所得割の税率引き下げ——これにより、法人実効税率も引き下げられる——および外形標準課税の強化（さらに、法人住民税に係る「地方拠点強化税制」の創設である）。

（1）法人税の税率引き下げ

まず、法人税の税率について触れておく。

与党税制改正大綱は、「まず、平成27年度税制改正では、課税ベースの拡大等により財源を確保しつつ、経済の好循環の実現を力強く後押しするために税率引下げを先行させる」として、「国・地方を通じた法人実効税率（現行34.62%）は、平成27年度に32.11%（▲2.51%）」とすることを提示した⁽⁴⁵⁾。また、平成28年度の法人実効税率を「31.33%（▲3.29%）」と設定し、さらに「平成28年度以降の税制改正においても、20%台まで引き下げることを目指す」とも述べている⁽⁴⁶⁾。今年2月12日の施政方針演説において安倍晋三内閣総理大臣は「法人実効税率を2.5%引き下げます。35%近い現行税率を数年で20%台まで引き下げ、国際的に遜色のない水準へと法人税改革を進めてまいります」と明言しており⁽⁴⁷⁾、内閣（総理大臣）の強い意向を窺わせる。

(45) 与党税制改正大綱1頁。

(46) 与党税制改正大綱1頁。

(47) 引用は、朝日新聞2015年2月13日付朝刊5面12版「安倍首相の施政方針演説（全文）」による。また、首相官邸のサイトにも「第百八十九回国会における安倍内閣総理大臣施政方針演説」(http://www.kantei.go.jp/jp/97_abe/statement2/20150212siseihousin.html)が掲載されている。

＜表 1＞ 法人税率および法人実効税率の変化

	現行(平成26年度)	平成27年度	平成28年度
法人税率	25.5%	23.9%	23.9%
法人事業税所得割(標準税率)	7.2%	6.0%	4.8%
(参考) 国・地方の法人実効税率	34.62%	32.11% (▲2.51%)	31.33% (▲3.29%)

[与党税制改正大綱 1 頁、60 頁および65 頁より、筆者が作成。法人事業税所得割(標準税率)は、年800万円超の所得に関するもの。]

他方、政府税制改正大綱には、上記のようなスケジュールが示されていないが、税率については、法人税法第66条第1項が適用される普通法人、一般社団法人等または人格のない社団については25.5%から23.9%に引き下げ、平成27年4月1日以後に開始する事業年度に適用することとされた。これは所得税法等一部改正法第2条に盛り込まれ、実現している。この他、法人税法第66条第2項に規定される軽減税率(19%)は維持され、中小法人、公益法人等および協同組合等の軽減税率の特例(いずれも、所得金額のうち年800万円以下の部分に対して15%とする)は2年間延長されるが、軽減税率のあり方については今後も検討が行われることとされる。また、課税ベースの拡大という点については、欠損金繰越控除(法人税法第57条、第58条など)の見直し、受取配当等益金不算入(同第23条など)の見直しなどが注意すべき点である。

(2) 法人事業税の税率

次に、地方税法第72条の24の7(および同附則第9条の2)に定められる法人事業税の税率である。こちらについては、地方税法等一部改正法第1条により、資本金の額または出資金の額が1億円を超える普通法人について、標準税率を＜表 2＞に示すように改まり、それぞれ、2015年4月1日から2016年3月31日までの間に始まる事業年度、および2016年4月1日以後に始まる事業年度から適用される。また、地方税法等一部改正法第7条は、地方税法附則第9条の2を改正し、2016年4月1日以後に開始する各事業年度の税率を示している。＜表 2＞を御覧いただきたい。

＜表2＞ 資本金の額または出資金の額が1億円を超える普通法人についての
法人事業税の標準税率

		平成26年度	平成27年度	平成28年度
付加価値割		0.48%	0.72%	0.96%
資 本 割		0.2%	0.3%	0.4%
所 得 割	年400万円以下の所得 (地方法人特別税相当分を含む税率)	3.8%	3.1%	2.5%
	年400万円以下の所得 (地方法人特別税相当分を除いた税率)	2.2%	1.6%	0.9%
	年400万円を超え800万円以下の所得 (地方法人特別税相当分を含む税率)	5.5%	4.6%	3.7%
	年400万円を超え800万円以下の所得 (地方法人特別税相当分を除いた税率)	3.2%	2.3%	1.4%
	年800万円を超える所得 (地方法人特別税相当分を含む税率)	7.2%	6.0%	4.8%
	年800万円を超える所得 (地方法人特別税相当分を除いた税率)	4.3%	3.1%	1.9%

〔出典：政府税制改正大綱54頁より、一部を修正した上で作成。表中の「地方法人特別税相当分を含む税率」とは「地方法人特別税等に関する暫定措置法」を適用した場合の税率をいい、「地方法人特別税相当分を除いた税率」とは同法を適用しない場合の税率をいう。なお、地方税法附則第9条の2に規定される「各事業年度の所得のうち年千億円を超える金額」に対する税率は省略したことを、お断りしておく。〕

付加価値割は「各事業年度における付加価値額」⁽⁴⁸⁾を課税標準とするものであり（地方税法第72条の12第1号イ）、資本割は「各事業年度の資本金等の額」（同ロ）であるから、いずれも外形標準課税である（同第二号に規定される収入割も外形標準課税である）。＜表2＞より、外形標準課税が強化されていることは明らかであろう。

法人事業税における外形標準課税導入および強化は、シャープ勧告以来、地方税財政における一つの懸案であったとみてよい。第一次地方分権改革以降に限ってみても、例えば地方分権推進委員会最終報告（平成13年6月4日）は「法人事業税については、税負担の公平性、税の性格の明確化、基幹税の安定化、経済の活性化等の観点から、外形標準課税の導入が必要であり、昨年11月自治省から提示された具体案は、課税標準として法人の生み出す付加価値を的確に捉え、現在の所得課税に比べ、薄く、広く、

(48) 付加価値額とは、各事業年度の報酬給与額、純支払利子及び純支払賃借料の合計額と各事業年度の単年度損益との合計額である（地方税法第72条の14。それぞれの意味および計算方法については第72条の15以下を参照）。

公平な課税を図ろうとするものであって、現行の所得課税よりも優れている」から「これまでの議論を参考にしつつ、外形標準課税の早期導入を図るべきである」と述べていた。現行の付加価値割および資本割は平成15年度税制改正の結果として導入されたものであるが、さらなる強化が行政実務や学界などから主張されてきた。枚挙に暇がないので詳細は控えるが、一つだけ例をあげるならば、全国知事会「法人実効税率の見直しに関する提案」（平成26年5月19日）は「法人実効税率の引下げの検討等を行う場合には、地方交付税原資の減収分も含め必要な地方税財源を確保することを併せて検討する」ことを求めた。それと同時に、「外形標準課税は、法人の事業活動の規模、すなわち事業活動価値等に応じた薄く広い課税により公平性を確保するとともに、応益課税としての税の性格を明確化し、税収を安定化させる機能を持つ」などの理由から「資本金1億円超の法人に対する付加価値割の比重を高めることを優先して検討すべきである」と述べている。

与党税制改正大綱は、今次の税制改革における「法人税改革」について「より広く負担を分かち合い、『稼ぐ力』のある企業や企業所得の計上に前向きな企業の税負担を軽減することで、企業の収益力の改善に向けた投資や新たな技術開発への挑戦がより積極的になり、それが成長につながっていく」ことが目的であると述べる⁽⁴⁹⁾。これについて、財務省主税局長の佐藤慎一氏は「赤字法人には一定の負荷をかける一方、黒字法人には軽減する」ことによって「より競争的な努力をすところ、より軽減が行く、頑張るところ・稼ぐ力を持つところに軽減が行くという全体的なダイナミズムを企業活動の中に生み出すような構造改革をする」と説明する⁽⁵⁰⁾。法人事業税の外形標準課税の強化は、まさにこの趣旨で考えられているものであるが、赤字企業には一種の懲罰を科すような内容であるとも言うため、妥当性については見解が分かれるところであろう。

なお、法人事業税の税率改正に伴う負担の上昇を緩和する措置として、地方税法等一部改正法附則第8条第2項などにより、2015年4月1日から2016年3月31日までの間に始まる事業年度における付加価値額が40億円以下である法人について特例が設けられる。すなわち、当該事業年度に係る事業税額が、2015年3月31日現在の付加価値割、資本割および所得割の税率を当該事業年度のそれぞれの課税標準に乗じて計算し

(49) 与党税制改正大綱3頁。

(50) 佐藤慎一「平成27年度税制改正について」租税研究2015年4月号6頁。

た額を超える場合には、付加価値額が30億円以下である法人であればその超過金額の2分の1の金額を事業税額から控除し、30億円を超えて40億円以下である法人であればその超過金額に2分の1から0までの間の割合（付加価値額に応じて変わる）を乗じた額を事業税額から控除するものとされている。

（3） 地方特別法人税の税率の改正

今次の税制改正においては、地方特別法人税⁽⁵¹⁾の税率の改正も盛り込まれた。資本金1億円超の普通法人につき、2015年4月1日から2016年3月31日までの間に開始する事業年度、および2016年4月1日以後に開始する事業年度の税率は、〈表3〉に示した。

〈表3〉 付加価値割額、資本割額および所得割額の合算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（地方法人特別税等に関する暫定措置法第9条第1号）

平成26年度	平成27年度	平成28年度～
67.4%	93.5%	152.6%

〔出典：政府税制改正大綱55頁。一部を筆者が修正。〕

（4） 法人事業税のうち、資本割の課税標準の見直し

地方税法第72条の21は「資本割の課税標準の算定の方法」を定める。原則は第1項に定められる通りであり、この点は改正されていないが、新たに第2項が追加され（旧第2項以下は繰り下げられた）、第1項に基づいて計算された「資本金等の額」が「各事業年度終了の日における資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金の額に満たない場合には」第72条の12第1号ロにいう「各事業年度の資本金等の額」は「各事業年度終了の日における資本金の額及び資本準備金の額の合算額又は出資金の額とする」こととなった。

（5） 付加価値割における所得拡大促進税制の導入

与党税制改正大綱は「デフレ脱却・経済再生をより確実なものにしていく必要がある

(51) 拙稿「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）～」本誌2014年12月号77頁、87頁、88頁も参照。

り、「企業収益の拡大が速やかに賃金上昇や雇用拡大につなが」るために「税制においても、企業が収益力を高め、賃上げにより積極的に取り組んでいくように促していく必要がある」と主張する⁽⁵²⁾。その一環として、法人事業税のうち、付加価値割の課税標準の算定についての特例が設けられた。附則第9条に新たに追加される第13項以下がそれであり、2015年4月1日から2018年3月31日までの間に始まる事業年度において国内雇用者に対し給与等を支払った法人について、「雇用者給与等支給額」（租税特別措置法第42条の12の4第2項第3号）から「基準雇用者給与等支給額」（同第4号）を控除した金額（＝「雇用者給与等支払増加額」）の「基準雇用者給与等支給額」に対する割合が一定の比率を超えた場合に「雇用者給与等支払増加額」などの金額を付加価値割から控除することとした。

5. 重要論点その3 消費課税～消費税・地方消費税の税率引き上げの延期など～

前述のように、平成27年度税制改正の最大の眼目は法人課税であるが、論理的必然性の有無はともあれ、直間比率の是正という題目の下、所得課税（個人所得課税、法人所得課税のいずれをも含む）の軽減と消費課税の強化は、地方分権改革の下でも一貫して求められた方向である、と言いうる。また、周知のように、2012年、当時の野田佳彦内閣の下において進められた「社会保障・税一体改革」においては「社会保障の安定財源確保と財政健全化の同時達成」が謳われ、消費税が「高い財源調達力を有し、税収が経済の動向や人口構成の変化に左右されにくく安定して」おり、「勤労世代など特定の者へ負担が集中せず、経済活動に与える歪みが小さいという特徴を持つが故に「高齢化社会における社会保障の安定財源としてふさわしい」とされた⁽⁵³⁾。その際に、2014年4月に消費税・地方消費税の税率を8%、2015年10月に10%に引き上げた上で、「国分の消費税収について法律上全額社会保障目的税化するなど、消費税収（国・地方、現行分の地方消費税を除く。）については、その用途を明確にし、官の肥大化には使わず全て国民に還元し、社会保障財源化する」ものとされた⁽⁵⁴⁾。

(52) 与党税制改正大綱 1頁。

(53) 「社会保障・税一体改革大綱について」（平成24年2月17日閣議決定）2頁、27頁。

(54) 「社会保障・税一体改革大綱について」28頁。

以上の事柄を基本的に受けて、税制抜本改革消費税法および税制抜本改革地方税法が制定されたのであるが、前述のように、2014年11月18日、安倍内閣総理大臣は消費税・地方消費税の税率引き上げ（8%から10%）期日を2015年10月1日から2017年4月1日に延期することを表明した。この点については、与党税制改正大綱が「就業者数や名目総雇用者所得の増加など雇用・所得環境は改善傾向が続くとともに、企業部門も高水準の経常利益を実現するなど、景気は緩やかな回復基調が続いている」ものの「足下では個人消費等に弱さが見られ、平成26年7－9月期の実質GDP成長率が2四半期連続でマイナス成長となり、「景気の回復状況にはばらつきがみられ、特に地方や中小企業ではアベノミクスの成果を十分に実感できていない」と指摘している⁽⁵⁵⁾。しかし、この延期は日本の財政健全化への姿勢を疑わせるものでもあり、社会保障など諸政策を推進するための財源にも影響を及ぼしかねないものでもある。そこで、消費税・地方消費税の税率の引き上げ時期を2017年4月にし、再延長を行わないこととした。

以下、地方税法等一部改正法（および所得税法等一部改正法）による改正について概観することとする。

（1） 消費税・地方消費税の税率引き上げ時期の変更など

① 引き上げ時期を2015年10月1日から2017年4月1日に変更する

地方税法等一部改正法第3条は、税制抜本改革地方税法の改正に係る規定である。このうち、税率引き上げの時期の変更は、税制抜本改革地方税法の附則第1条第2号を改正し（2015年4月1日→2017年4月1日）、本則第2条⁽⁵⁶⁾の施行日を定める同附則第1条第3号および第4号を削除することによりなされる。これにより、新第2号が2017年4月1日を施行日とするのは本則第2条および第4条、附則第8条ないし第13条、第16条、第21条および第22条の規定である。なお、附則第8条などにある「二十七年新地方税法」は「二十九年新地方税法」に、「二十七年経過措置対象課税資産の譲渡等」は「二十九年経過措置対象課税資産の譲渡等」に改められることとなる。

同趣旨の改正は、税制抜本改革消費税法の改正に係る規定である所得税法等一部改正法第18条により、消費税についてなされている。

(55) 与党税制改正大綱1頁。

(56) この規定は、地方消費税の税率を（課税標準である消費税額の）63分の17から78分の22に改める趣旨を明示する。

② いかなる理由であれ、消費税・地方消費税の税率引き上げの再延期を行わない

既に述べたように、今年の10月1日に予定されていた税率引き上げの延長は、税制抜本改革消費税法附則第18条第3項および税制抜本改革地方税法附則第19条第3項を法的根拠としていた。これらの規定が残れば、再延期も可能である。そこで、2017年4月1日に引き上げを行いうるよう、これらの規定を削除した。なお、改正により、附則第18条（政令への委任規定）は削除され、附則第19条は第18条に改められるが⁽⁵⁷⁾、「税制の抜本的な改革の実施等により、財政による機動的対応が可能となる中で、我が国経済の需要と供給の状況、地方消費税率の引上げによる経済への影響等を踏まえ、成長戦略並びに事前防災及び減災等に資する分野に資金を重点的に配分することなど、我が国経済の成長等に向けた施策を検討する」と定める第2項は改正されないため⁽⁵⁸⁾、消費税・地方消費税の税収が「社会保障・税一体改革」の趣旨と異なる使途に用いられる可能性は残されている。

(2) 地方消費税の社会保障財源化分に係る経過措置

地方税法第72条の116は、地方公共団体が地方消費税の税収額相当分を社会保障施策に要する経費に充てる旨を定める。また、地方税法第72条の115は、都道府県が市町村に税収の一定割合を交付することを定める。しかし、税率引き上げ直後から都道府県に税収効果が現れる訳ではない（地方税法施行令第35条の19を参照）。そのため、経過措置が必要とされるところである。

現行の地方税法第72条の114ないし第72条の116、および附則第9条の15によると、都道府県で地方消費税の清算を行う際に17分の7（社会保障財源化分）と17分の10（社会保障財源化分以外の部分）という割合が用いられる。これについて、税制抜本改革地方税法附則第13条第2項は、2014年4月1日から2015年3月31日まで上記の割合を21分の10（社会保障財源化分）と21分の11（社会保障財源化分以外の部分）とすることを定めていた。地方税法等一部改正法は、税率引き上げが2015年4月1日から施行されることに改めたことから、2017年4月1日から2018年3月31日まで上記の割合を19分の9（社会保障財源化分）と19分の10（社会保障財源化分以外の部分）とすることに改めた。

(57) 税制抜本改革消費税法附則第18条は、第3項が削除されるのみである。

(58) 税制抜本改革消費税法附則第18条第2項も同旨の規定であり、存続する。

(3) 地方消費税の清算

地方消費税は都道府県税であるが（地方税法第734条第1項、同第4条第2項、同第1条第2項）、原材料の生産、製造、卸売および小売が別々の都道府県において行われうる以上、課税地と最終消費地との不一致という根本的な問題が存在する⁽⁵⁹⁾。これを解決するために都道府県間の清算が必要となる。

地方税法は、第72条の114に地方消費税の清算に関する規定を置く。すなわち、「道府県は、当該道府県に納付された譲渡割額に相当する額及び第七十二条の百三第三項の規定により払い込まれた貨物割の納付額の合算額の十七分の十に相当する額から前条第一項の規定により国に支払った金額に相当する額を減額した額を、政令で定めるところにより、各道府県ごとの消費に相当する額に応じて按分し、当該按分した額のうち他の道府県に係る額を他の道府県に対し、それぞれ支払うものとし（第1項）、「道府県は、前項に規定する合算額の十七分の七に相当する額を、政令で定めるところにより、各道府県ごとの消費に相当する額に応じて按分し、当該按分した額のうち他の道府県に係る額を他の道府県に対し、それぞれ支払うものとする」（第2項）。ここで「第一項及び第二項の各道府県ごとの消費に相当する額」は「各道府県ごとに、当該道府県の小売年間販売額（統計法（平成十九年法律第五十三号）第二条第四項に規定する基幹統計である商業統計の最近に公表された結果に基づき総務省令で定める額をいう。）と当該道府県の当該小売年間販売額に相当する消費以外の消費に相当する額（消費に関連する指標で政令で定めるものを基準として政令で定めるところにより算定した額をいう。）とを合計して得た額」である（第4項）。具体的には、地方税法施行令第35条の19以下および同施行規則第7条の2の9以下を参照されたいが、地方消費税の清算基準は、1997年の同税導入以降、基本的に変更されておらず、概ね次のように構成されていた⁽⁶⁰⁾。

「小売年間販売額」（商業統計本調査による）＋「サービス業対個人事業収入額（サービス業基本調査）の合算額」（地方税法施行令第35条の19第2項第1号）：

(59) そのため、地方消費税が仕向地主義に立つのか源泉地主義に立つのかという問題もある。持田信樹『地方分権の財政学』（2004年、東京大学出版会）106頁、棚瀬誠「地方団体による多段階型の付加価値税の税率決定について — 地方消費税勉強会報告書 —」税2007年9月号61頁、堀場勇夫「地方税としての消費税」税2008年8月号6頁を参照。鈴木将覚「地方税改革の方向性」奈良県税制調査会『望ましい地方税のありかた — 奈良県税制調査会からの発信 —』（2014年、奈良県）168頁も参照。

(60) 総務省自治税務局企画課ほか・前掲注(2)93頁掲載の「資料60」を参考とした。

75%

「人口（国勢調査に基づく）」：12.5%

「従業員数（経済センサス基礎調査）」：12.5%

これに対し、全国知事会は「社会保障財源を確保するため地方消費税を引き上げる経緯にも鑑み、清算基準である『消費に相当する額』について、小売年間販売額やサービス業対個人事業収入額、新たに導入された経済センサスでは正確に都道府県別の最終消費を把握できない場合に、消費代替指標として『人口』を用いること等により、算定における『人口』の比率を高める方向で見直すことを検討すべきである」と提案した⁽⁶¹⁾。地方財政審議会も、2012年に「経済センサス活動調査」が実施され、その結果が2014年2月に公表されたことなどから「サービス業に係る統計については、平成24年経済センサス活動調査に基づく数値に置き換え」、「平成24年経済センサス活動調査を用いることによりサービス業に係る統計カバー率が上昇すること、『従業者数』は主にサービス供給地で消費されるサービスの代替指標と考えられてきたこと等を踏まえ、『人口』の比率を引き上げ、『従業者数』の比率を引き下げる方向で見直しを行うべきである」と述べる⁽⁶²⁾。

結局、これらの提案を受け入れる形で、新しい清算基準は概ね次のように構成されることとなった⁽⁶³⁾。

「小売年間販売額」（商業統計本調査による）＋「サービス業対個人事業収入額（経済センサス活動調査）の合算額」：75%

「人口（国勢調査に基づく）」：15%

「従業員数（経済センサス基礎調査）」：10%

なお、地方消費税の清算については、与党税制改正大綱、政府税制改正大綱のいずれにおいても詳細に示されておらず、地方税法等一部改正法にも明示されていない。地方税法施行令および同施行規則の改正が行われるものと思われる⁽⁶⁴⁾。

(61) 全国知事会「平成27年度税財政等に関する提案」（平成26年10月7日）3頁。

(62) 地方財政審議会・前掲注(32)21頁。

(63) 総務省自治税務局企画課ほか・前掲注(2)93頁掲載の「資料60」を参考とした。

(64) なお、地方消費税について、上村敏之「地方自治体の社会保障財源としての地方消費税の清算基準のあり方」奈良県・前掲注(59)1頁、竹本亨「地方消費税の清算が生む地域間格差の問題点」同書23頁も参照。

(4) 地方交付税法の改正

地方交付税法第6条は、地方交付税の総額のうち消費税の収入額が占める割合を22.3%（第1項）、毎年度分として交付されるべき交付税の総額のうち消費税の収入見込額が占める割合を22.3%と定める。税制抜本改革地方税法は、第4条（2015年4月1日施行）において20.8%に引き下げ、さらに第5条（2015年10月1日施行）において19.5%に引き下げることを受けていた。しかし、消費税・地方消費税の税率引き上げが2017年4月1日に実施されることから、地方税法等一部改正法第3条は、税制抜本改革地方税法第4条を改正して消費税の収入（見込）額が占める割合を22.3%から19.5%に引き下げることとし、かつ第5条を削除した。前述のように、税制抜本改革地方税法附則第1条第2号の施行日が2017年4月1日に改められたので、現行の22.3%が19.5%に引き下げられるのは2017年4月1日となる。

6. おわりに

平成27年度税制改正による地方税法の改正は、勿論、前述のところに留まる訳ではない。自動車取得税、軽自動車税、固定資産税などに関する「わがまち特例」、「地方拠点強化税制」など、重要な内容・論点が多いが、本稿においては検討することができなかった。機会を改めて検討し、論ずることとしたい。

（もり としき 大東文化大学法学部教授）

キーワード：地方税法等一部改正法／税制改正大綱／法人税改革／
外形標準課税／「ふるさと納税」／地方消費税