

地方税の租税体系と財政調整のあり方

関口 智

(立教大学大学院経済学研究科准教授)

1. はじめに

2012年(平成24年)8月10日に成立した、『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』(以下、社会保障・税一体改革関連法)では、消費税と地方消費税の引き上げに関する道筋が定められた。実はそこで求められる地方税制の検討課題は、国と地方の税収配分や地方法人課税の問題とも深く関連している¹。

本稿では、地域による財政力の格差・税源の偏在が見られる中で、あるべき地方税体系と財政調整の姿について、地方法人課税の議論も踏まえながら考察することにした。

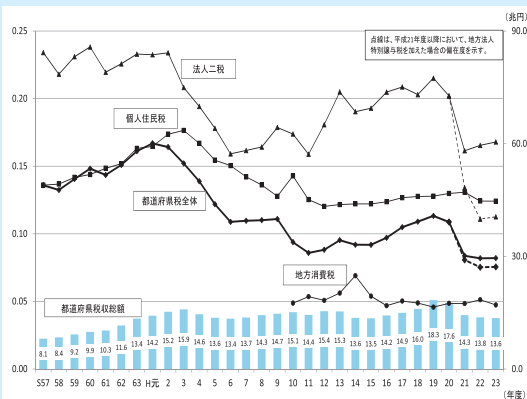
なお、本稿での地方税の議論では、地方政府に財政需要がありながら独自の財政収入が不足している状況を想定していること、地方政府に配分されている行政任務を遂行できるように地方政府に課税権を付与することを想定していることをあらかじめ断っておきたい。

2. 地方税体系における税収と税収偏在性

(1) 道府県税の税収と税収偏在度

まず、道府県税の租税体系に着目して、その税収比と税収偏在性を確認してみよう。道府県税収13兆7,940億円(2011年度(平成23年度))に占める主要な税目の割合は、個人住民税(33.5%)、地方消費税(18.5%)、法人事業税(16.2%)、法人住民税(5.7%)の順となっている。それを法人事業税と法人住民税を合計した地方法人2税としてみると21.9%と、道府県税の中では個人住民税に次ぐ第2位の地位を占めていることになる。

【図1】都道府県税の都道府県別偏在度(ジニ係数)の推移



※1 税収は各年度の決算値であり、法定外税、旧法による税及び超過課税分を含まない。なお、「法人二税」及び「都道府県税全体」は、東京都が徴収する特別区分の法人住民税を含まない。

(資料) 地方財政審議会「第9回 地方法人課税の在り方等に関する検討会」資料3。

【図1】で都道府県税の地域間の税収偏在性の推移を確認すると、地方消費税(清算後)は最も偏在度が低く、次いで個人住民税と続いている²。

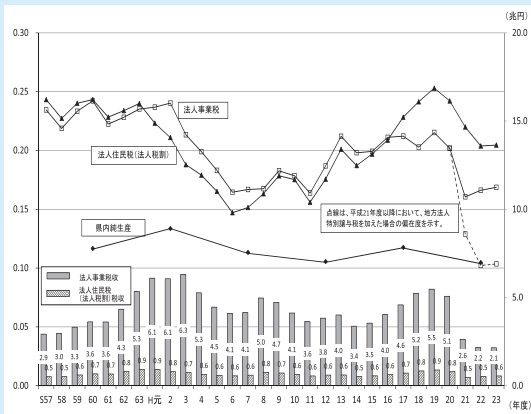
特徴的なのは、偏在度の高い地方法人2税(分割後)である。特に法人事業税は、外形標準課税の導入(2004年(平成16年)税制改正)、分割基準の変更(2005年(平成17年)税制改正)、地方法人特別税及び譲与税の導入(2008年(平成20年)税制改正)と多くの改正を行っている。しかし、法人住民税との合算数値としてみると、地方法人特別税及び譲与税の導入以前については都道府県の主要税収の中で最も偏在度が高く、一見すると景気回復期の偏在度の上昇が大きくなる傾向は、ほとんど変化していないようにみえる。

(2) 地方法人2税の税収偏在性の相違

この点に関し、【図2】によって都道府県における法人2税を法人事業税と法人住民税と

に分ける形で確認してみると、景気回復期にもあたる2005年（平成17年）以降は、両者の相違が明らかとなっている。

【図2】都道府県の法人事業税と法人住民税（法人割）の偏在度（ジニ係数）の推移



※1 税金は各年度の決算値であり、超過課税分を含まない。また、「法人住民税（法人税割）」は、東京都が徴収する特別区分を含まない。

（資料）地方財政審議会「第9回 地方法人課税の在り方等に関する検討会」資料3。

都道府県の法人住民税（法人税割）の税収偏在度は、法人事業税よりも高く、依然として景気上昇に反応して偏在性が大きくなっている傾向を維持している。しかしその一方で、法人事業税の税収偏在度は、2005年の景気上昇にもかかわらず、それほど変化がない。

後者の要因の一つは、2004年（平成16年）4月から資本金1億円超の法人に対して導入された、外形標準課税（付加価値割・資本割）の影響がある。【表1】は外形標準課税内部の税収偏在性と税収を確認すべく、付加価値割・資本割・所得割に区分したジニ係数とそれぞれの税収を示している。

【表1】法人事業税の税収内訳と都道府県間の税収偏在度

	法人事業税収(億円)				ジニ係数(人1人当たり税収)						
	2005	2007	%	2009	2011	%	2005	2007	2009	2011	
資本金1億円超の普通法人	所得割	18,276	27,283	48.7	10,088	6,420	28.7	0.311	0.294	0.236	0.242
	資本割	3,127	2,387	4.3	1,869	2,330	10.4	0.314	0.260	0.248	0.255
	付加価値割	5,857	5,398	9.6	3,213	4,353	19.4	0.279	0.251	0.208	0.218
資本金1億円以下の普通法人等	16,472	17,669	31.5	9,019	7,309	32.6	0.168	0.168	0.164	0.159	
法人事業税(総計)	46,883	56,077	100.0	27,010	22,403	100.0	0.182	0.187	0.135	0.149	

(注1) 税金には超過課税分を含み、地方法人特別税（2008年導入）の分を除いている。
 (注2) 税金の内訳では特別法人等や収入金額課税法人の金額を除いているため、内訳の合計と統計は一致していない。
 (注3) ジニ係数は分割基準適用後の税収より算出。
 (資料) 総務省自治税務局資料より算定

外形標準課税が導入されている資本金1億円超の普通法人における所得割のジニ係数は、0.311（2005年）、0.294（2007年）と相対的に高く、外形標準課税導入の際に中心的に議論が行われた付加価値割のジニ係数は0.279

（2005年）、0.251（2007年）と相対的に低い³。にもかかわらず、地域間の税収偏在性が比較的少ない付加価値割部分の税収は、2007年で法人事業税収の9.6%（5,398億円）に過ぎず、税収偏在性の高い所得割部分の税収は、法人事業税収の48.7%（27,283億円）と大半を占めていた⁴。

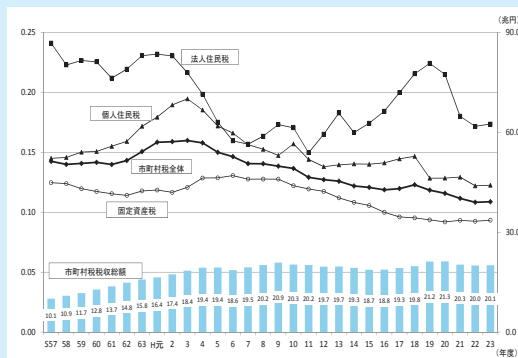
そのような税収偏在性の高い所得割等の一部を分離して、財政調整を行っているのが2008年（平成20年）10月以降の地方法人特別税及び譲与税である。

以上のように、景気回復期にもあたる2005年（平成17年）以降に法人事業税の税収偏在度（地方法人特別税及び譲与税除く）が安定したのは、付加価値割の導入に加えて、所得割を地方法人特別税及び譲与税として除いたことに起因している。【図2】では、それに地方法人特別税及び譲与税による財政調整の金額を加えることで、法人事業税の税収偏在度が一層低められていることも確認できる。

（3）市町村税の税収と税収偏在度

続いて市町村税の租税体系に着目して、その税収比と税収偏在性を確認してみよう。市町村税収20兆3,773億円（2011年度（平成23年度））に占める主要な税目の割合は、固定資産税（44.0%）、個人住民税（32.8%）、法人住民税（9.8%）の順である。

【図3】市町村税の都道府県別偏在度（ジニ係数）の推移



※1 市町村税収を都道府県ごとに集計して分析している。
 ※2 税金は各年度の決算値であり、法定外税、旧法による税及び超過課税分を含まない。なお、「法人住民税」には東京都が徴収する特別区分を含む。
 (資料) 地方財政審議会「第11回 地方法人課税の在り方等に関する検討会」参考資料4。

【図3】で市町村税の地域間の税収偏在性を確認すると、税収割合の多い固定資産税が最も偏在度が低く、次いで個人住民税と続いており、個人住民税については税源移譲が行われた2007年（平成19年）以降の税収偏在度がやや低くなっていることが確認できる。

これに対して法人住民税は、市町村の主要

税収の中で最も偏在度が高く、景気回復期の偏在度の上昇が大きくなる傾向が際立っている。これに先に確認した道府県での法人住民税の税収偏在性や税収規模をも視野に入れて相対的に比較してみると、法人住民税の偏在性の大きさは、道府県における地方税体系の中でのみならず、市町村における地方税体系の中でも際立っていることが確認できる。つまり、法人住民税の偏在性の問題は、道府県の問題であるとともに市町村の問題でもある。

(4) 性格の相違

以上のように、地方法人2税の地域間の税収偏在性が大きくなる要因は、道府県における法人事業税の所得割部分と道府県と市町村における法人住民税にあると言える。ここで留意すべきは、地方法人2税の性格に鑑み、両者を同じ税目として考えるべきではないという点にある。

まず、法人住民税（法人税割）は国税法人税の付加税的性格が強く、応能原則との整合性が高い。これに対して、法人事業税は国税法人税の付加税的性格があるとして法人住民税と混同されることもあるが、むしろ応益原則との整合性を図るべき性質を有している。また、このような性格の相違は、法人税の課税ベース算定時に、法人住民税は損金算入されないが、法人事業税は損金算入されるといった形で、国税法人税の算定時における両者の取り扱いの相違にも現れている。さらに、両者の分割基準についても、その方式及び歴史の変遷は必ずしも同じではない。

3. 地方法人所得課税と財政調整のあり方

(1) 税収の偏在性と地方法人所得課税

①改革の方向性

【表2】にあるように、地方消費税引き上げに伴って都道府県税収の偏在度は0.075から0.068に縮小する。しかし、これをもって社会保障・税一体改革関連法という「偏在性の小さい地方税体系の構築」がなされたとして、単純に暫定措置である地方法人特別税及び譲与税を廃止して法人事業税に復元すると、都道府県税収の偏在度は0.079へと拡大してしまう。法人事業税の中でも税収偏在度が大きい所得割を元に戻すことになるからである。

このことは、単純に暫定措置である地方法人特別税及び譲与税を廃止し、法人所得が大幅に上昇した場合、税収偏在が一層拡大することをも意味している。そして、法人所得が

【表2】都道府県税収の偏在度の変化(ジニ係数)

	まず地方消費税の税率10%を 2.2%に引き上げ	さらに地方法人特別税廃止、 法人事業税を復元
2011(平成23)年度実績(注1)		
	0.068	0.079

(注1) 税収には超過課税や法定外税等を含まない。
(注2) 地方法人特別譲与税を含んだジニ係数。除いたジニ係数は0.082。
(資料) 地方財政審議会「第11回 地方法人課税の在り方等に関する検討会」参考資料1より作成。

大幅に上昇した場合、税収の偏在が一層拡大するのは市町村も同様である。

そこで、税収の偏在度が高い地方法人所得課税と税収の偏在度が低い消費税との交換を行うことで、安定的で偏在性の少ない地方税体系を構築するのが望ましい。そのような意識から、地方法人所得課税の中でも偏在性の高い法人住民税（法人税割）と消費税との税源交換を行うことを基本とすることが望ましい。

②改革の姿

具体的に【表3】で確認してみよう。

【表3】地方法人所得課税のあり方と財政調整の姿

	都道府県			地方合計		国
	都道府県	市町村	地方合計	都道府県	市町村	
1 地方法人特別税と地方 法人特別譲与税の廃止			15,427	15,427	0	0
特別税の廃止(法人事業税へ) 特別譲与税の廃止	▲15,427		▲15,427	▲15,427		▲15,427
2 税源交換			▲5,531	▲9,896	▲15,427	▲15,427
法人住民税(法人税割)の国税化(交付税原資の増加) 消費税(交付税原資分)の一部地方消費税化(交付税原資の減)	9,896	9,896	9,896	9,896	9,896	▲9,896
3 法人住民税(法人税割)の国税化による市町村減収を地方消費税(交付金)で補完	▲9,896	9,896	0	0	0	0
4 地方交付税の交付		5,531	5,531	▲5,531		0
合計	0	0	0	0	0	0

(注1) 地方法人特別税および地方特別譲与税の金額は、2011年度(平成23年度)の実績値を利用している。
(資料) 全国知事会地方税財政制度研究会(2013)より作成。

まず、地方法人特別税及び譲与税(15,427億円)を廃止し、法人事業税(15,427億円)を復元する。次に、都道府県の法人住民税(法人税割)の全額(5,531億円)を国税化して地方交付税の原資とし、市町村の法人住民税(法人税割)の一部(9,896億円)を国税化して地方交付税の原資とする。その一方で、交付税原資化した市町村の法人住民税(法人税割)の総額と同額(9,896億円)の国の消費税(交付税原資分)を地方消費税とし、国税と地方税の税源交換を行う。最後に、地方消費税となった額(9,896億円)の全額を市町村に交付金として交付する。

③改革の影響

この改革により、市町村は実質的には法人住民税(法人税割)と地方消費税の交付金(9,896億円)とを交換したことになる。このこ

とは、景気の変動や法人税改正の影響を受ける傾向のある不安定な法人住民税に比して、相対的に安定的な一般財源を得ることを意味している。

ただし、法人住民税（法人税割）を主たる財源とする企業が集積している一部の市町村からその他の市町村への税収移転を伴うことから、市町村間での議論が必要となる。

一方、都道府県は地方法人特別税及び譲与税を法人事業税に還元する。これにより税収の偏在性は拡大するが、税収の偏在性の大きい法人住民税（法人税割）を交付税原資とすることで、その調整を地方交付税に委ねることになる。そのため、安定的かつ偏在性の少ない法人事業税の改革や地方交付税の改革、総額確保等について議論が必要となる。

② 税収の偏在性と財政調整

都道府県と市町村の両者で安定的で偏在の少ない租税体系の構築をしてもなお、最低限の標準的サービスの供給に際して財源不足が生じる地域には、地方の一般財源となるような財政調整によって是正するのが望ましい。そのような財政調整の方法は主として、分割基準の変更、地方法人特別税及び譲与税タイプの譲与税の拡充、地方交付税の改善という3つが考えられる。

① 分割基準の変更

一般的に分割基準や清算基準による税収配分の変更は、仕向地原則や原産地原則といった、それぞれの租税が有する理論的な考え方に整合性を保たせるための配分手法とされる。

定義の問題もあるが、分割基準や清算基準は、それぞれの租税が有する理論的な考え方に整合性を保たせるための配分手法であり、清算基準や分割基準の理念・原則を超えた、恣意的な変更は好ましくない。もし財政調整が必要であれば、租税の理論とは別の形での財政調整制度を利用・改善していくことが望ましい。

② 地方譲与税タイプの拡充

地方譲与税は、本来地方税に属するべき税源を、形式上は一旦国税（課税主体が国）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、その方式は2つに分けることができる⁵。

一つが、純然たる課税技術上の理由のみによって創設されたものであり、もう一つが、課税技術上の理由と合わせて、地方団体間の

合理的な税源配分や財源調整を図る必要性によって設けられたものである。

法人事業税の一部を分離して創設された地方法人特別税及び譲与税は、課税主体が国であり、課税客体・税率・配分方法等を法律で定める点で、後者のタイプの地方譲与税と同じであるが、賦課徴収等は国税通則法の適用を除外し、国税徴収法上も地方税とみなしている点で、地方譲与税とは異なっている。

地方法人特別税及び譲与税に対する地方団体からの批判が強いのは、新たな税としてではなく、既にある法人事業税の一部を国税化し、地方への再配分の税源とした点にある。地方団体は、地方交付税総額の抑制圧力が強まる中で、なし崩し的に地方税全体が財政調整の財源と化してしまうことを懸念している。

③ 地方交付税の改善

一般的に地方交付税は、マクロの財源保障とミクロの財源保障という二段階の財源保障によって、地方団体間の地方税収等の偏在を調整する役割を有しているといわれる。そのため、地方公共団体の財政需要を満たすべく税源移譲が行われ、それでも生じる地域間の税収偏在性を是正する必要がある場合に利用されるものとして通常想定されてきた財政調整制度は、地方交付税である。

しかし、地方財政計画におけるマクロの財源不足に対する地方財政対策が、近年の国と地方の債務を累積させた一要因とされ、そのことが地方交付税に対する批判にもなっている。と同時に、マクロの財源不足がミクロの財源保障における課題を顕在化させた。基準財政需要で捕捉されない一般財源対応の歳出（留保財源対応部分）に対しては、財源保障がなされないという財源保障機能の課題⁶と、マクロの財源不足がある下で、交付・不交付団体の留保財源と不交付団体の財源超過額が生じていると、交付税による財政力格差の是正が一層難しくなるという財政調整機能の課題である⁷。

このことは、地方財政計画の総額を拡大せずに、現状の租税体系のままで増税を行うと、留保財源や財源超過額が基準財政需要の総額を縮小させるため、地方交付税の財政調整機能が発揮されにくくなることを意味している⁸。つまり、地方交付税が有効に機能するためには、留保財源率の引き下げや基準財政需要の引き上げ等による地方交付税の改革⁹を行うとともに、国と地方それぞれの財政に確固

たる基礎が必要である。

4. むすびにかえて

地方公共団体による安定的なサービス供給のために望ましい地方歳入の体系は、安定性があり、偏在性の少ないものである。この点に関し、今回の地方消費税の引き上げに伴って地方税収の安定性が増すが、それに伴って単純に暫定措置である地方法人特別税及び譲与税を廃止して法人事業税に復元すると、地方消費税の増税による地方税収の安定性を上回る形で不安定性が増してしまう。そのため、抜本的税制改正の過程では、都道府県と市町村の両者を含む地方政府全体として、可能な限り偏在性が小さく安定的な財源の確保を図ることが特に重要になる。

地方法人所得課税の改革という観点では、法人住民税（法人税割）と法人事業税の両者が改革の焦点となる。まず、都道府県の法人住民税（法人税割）の全額を国税化して地方交付税の原資とし、市町村の法人住民税（法人税割）の一部を国税化して地方交付税の原資とする。その一方で、交付税原資化した市町村の法人住民税（法人税割）の総額と同額の国の消費税（交付税原資分）を地方消費税とし、国税と地方税の税源交換を行う。そして、地方消費税となった額の全額を市町村に交付金として交付するのである。

こうすることで、実質的に市町村は法人住民税（法人税割）と地方消費税の交付金とを税源交換したことになるため、安定的な財源を得ることになる。ただし、法人住民税（法人税割）を主たる財源とする企業が集積している一部の市町村からその他の市町村への税収移転を伴うことから、個々の市町村間での議論が必要となる。

一方、都道府県は地方法人特別税及び譲与税を法人事業税に復元することで、税収の偏在性は拡大するが、税収の偏在性の大きい法人住民税（法人税割）を交付税原資とすることで、その調整を地方交付税に委ねることになる。さらに、法人事業税の付加価値割の割合を拡充し、所得割の割合を引き下げる。そうすることで、法人所得課税への依存が低くなり、安定的で偏在性の少ない租税体系の構築に近づくことができる。加えて、法定実効税率引き下げにも寄与することになる。

このような形で安定的で偏在性の少ない地方税体系を構築した後に問題となるのは、い

うまでもなく財政調整の方式とその程度である。そのため方式は地方交付税を基本とすることが望ましい。ただし、地方交付税が有効に機能するためには、地方政府にも権限と責任があることを前提としつつ、留保財源率の引き下げや基準財政需要の引き上げ等による地方交付税の改革を行うとともに、国と地方それぞれの財政に確固たる基礎が必要である。抜本的税制改革とともに議論を要する論点であるものと思われる。

- 1 社会保障・税一体関連法第7条第5号イおよびロ。
- 2 ここでジニ係数を用いるのは、指標の値が大きくなるほど不平等度（ここでは地域間の税収偏在性）が大きいことを示すことになるからである。
- 3 資本割はジニ係数が相対的に大きいことから、税収の地域間偏在性も大きい、金額は比較的少ない。
- 4 資本金1億円以下の普通法人等の法人事業税（所得割）の偏在度の相対的な低さに対する評価は、欠損法人の存在を加味して行う必要がある。
- 5 地方譲与税の譲与基準等に関する調査研究委員会（1995）。
- 6 つまり、地方財政計画に計上された歳出であっても、ミクロの財源保障の対象外となる経費が発生する。
- 7 小西（2009）、西川（2011）、持田（2013）。
- 8 小西（2009）、西川（2011）、持田（2013）。
- 9 西川（2011）は地方交付税の改革案の一つとして、留保財源率の引き下げと基準財政需要の引き上げを提案している。

<主要参考文献>

- 小西砂千夫（2009）『基礎から学ぶ地方財政』学陽書房。
- 西川雅史（2011）『財政調整制度下の地方財政』勁草書房。
- 関口智（2009）「地方税制改革の現状と課題―課税自主権・税源配分の視点から」『都市問題』100巻8号。
- 関口智（2013）「日本における地方法人課税のあり方」『税研』172号。
- 地方税財政制度研究会（2013）「地方税制における税源偏在の是正方策の方向性について」全国知事会。
- 地方譲与税の譲与基準等に関する調査研究委員会（1995）『地方譲与税の譲与基準等に関する調査研究委員会報告書』自治総合センター。
- 持田信樹（2013）『地方財政論』東京大学出版会。