

法人税改革と地方税改革について



中央大学法科大学院教授 森信 茂樹

はしがき 本稿は、平成25年6月6日開催の租税研究協会における、中央大学法科大学院教授 森信茂樹氏の『法人税改革と地方税改革について』と題する講演内容を取りまとめたものである。

1. 高い法人表面実効税率とその問題点

人、モノ、金、さらには無形資産が自由に移動するグローバル経済のもとでは、一国の法人税は大きな挑戦を受ける。わが国の法人実効表面税率（表面税率に地方税の損金算入分を調整し足し合わせたもの）の内訳をみたのが図表1である。

震災復興のための臨時増税が終わった後（15年度）のわが国の法人実効税率は、現在の40%から5%下がり35%となるが、いまだ先進諸外国と比べて数%高い。その内訳をみると、国税である法人税率は25.5%（表の数値は地方税分が損金算入されている）で、フランス、英国よりも低く、中国と同水準で、国際的には遜色がない。つまり、税率を高止まりさせている原因は、地方税である法人事業税と法人住民税（地方法人2税）であるということになる。

法人税の企業行動に与える影響を考えるに当たっては、法定税率（表面税率）、平均実効

率、限界実効税率の3つを分けて考えていく必要がある。ここで、実効税率というのは、企業の税引き前利益に対する法人税負担の割合をさす。

多国籍企業が、自国で生産するか他国で生産するかの決定をする際に影響するのは平均実効税率である。したがって、これが高いと企業の立地コストに大きな影響を与え、グローバルに活動する企業の空洞化や雇用の流出を招く一因となる。

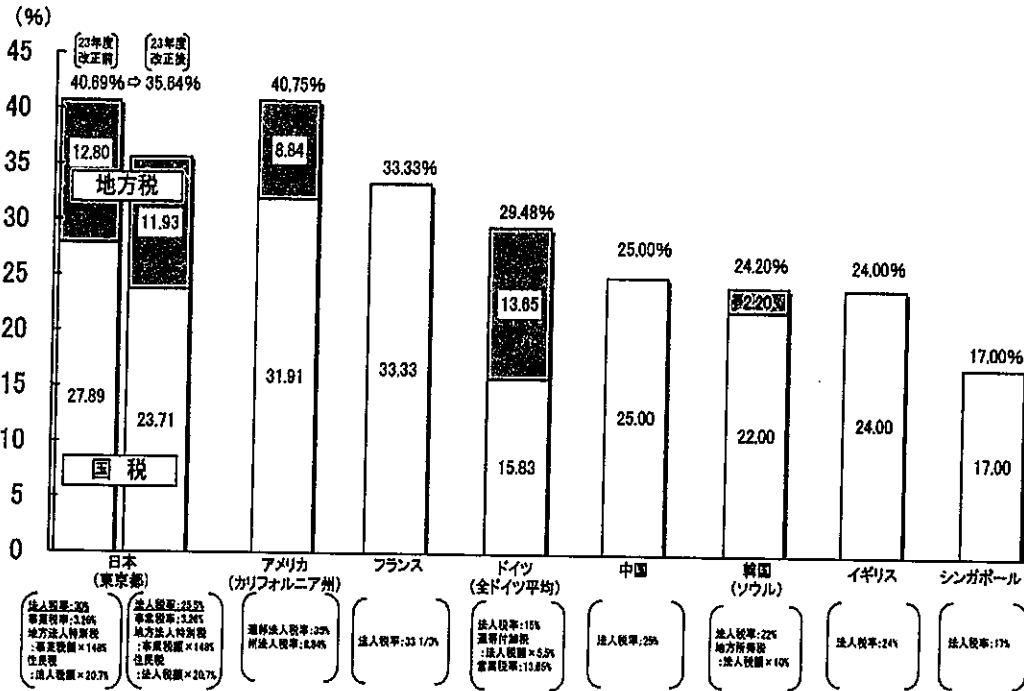
次に、一国で投資水準の決定に大きな影響を与えるのは、政策減税などを加味した限界税率である。投資減税、R&D減税などは、この範疇に入る。

最後に、多国籍企業の利益をどこに移転・留保するかという観点から影響を及ぼすのは、表面税率である。最近では、法人税の表面税率が高いことから、多国籍企業による低税率国へ利益シフト（タックスプランニング）がG8サミットなどでも問題となっている。

わが国における政策の優先課題としては、課税ベースの縮小をもたらし一部の企業に恩典が偏る投資減税などの限界税率の引き下げよりも、自国経済の空洞化を防止し他国からの投資を呼び込むための平均実効税率の引き下げと、企業が低税率国に所得を移転させるプランニングを防ぐための表面税率の引き下げの両方であろう。投資を促進する限界税率引き下げの必要性を否定するものではないが、わが国法人税の課税

(図表1)

法人所得課税の表面実効税率の比較(2014年4月)



ベースという観点からは、租税特別措置による課税ベースの浸食は可能な限り避けるべきであろう。

もうひとつ留意すべき点は、法人税の影響が、国だけでなく地方経済にも及んでいくことである。わが国地方自治体は、法人事業税と法人住民税(法人2税)という法人税収の依存が高いがゆえに、行政に必要な税収確保の不安定性や地域間の税収格差に悩まされることになる。超高齢化を迎え、地方行政を安定的に行っていくうえで、安定的で地域間格差の少ない地方税構造の構築を目指す必要がある。

そこで、わが国の法人税については、税率水準を引き下げるとともに、地方税部分を安定的で地域間格差の少ない税体系に置き換えること

によって財源を確保しつつ税率水準を引き下げ、経済の空洞化や租税回避などを防止して行く必要がある¹。

以下、これまでの検討経緯を検証しつつ、今後の法人税改革の方向を提示してみたい。

2. 地方税改革としての法人税改革

冒頭、今回の法人税改革は、地方税改革でもあると述べた。わが国地方税に存在する、地方財源の不安定性や地方間の税収格差という大きな問題は、基本的に地方法人税に起因する。これに対して、これまで様々な改革が行われてきた。その代表的な事例が、法人事業税改革と地

¹ 自民党は12年の総選挙の政策集(Jファイル)の中で、「国際的整合性及び国際競争力の強化の観点から、社会保険料を含む企業の実質的な負担に留意し、法人税を国際標準に合わせて思い切って減税します。」としている。

方法人特別税改革なので、振り返ることとした。なお、小泉内閣の三位一体改革は、補助金や地方交付税改革まで含めた広範囲で包括的な改革で大きな示唆を与えてくれるものであるが、地方法人税には手がつけられなかった。

(1) 法人事業税・外形標準課税の議論

地方税体系を安定的で地域間偏在の少ないものにしつつ、経済の空洞化防止のために法人実効税率の引き下げをはかるという課題について行われた最初の改革は、90年代後半から00年代初めにかけて議論が行われた法人事業税改革・外形標準課税の導入である。

法人事業税は、明治11年に創設され、明治29年に資本金等の外形的なものを課税標準とする税制にかわった。その後昭和24年、25年のシャープ勧告で、課税の根拠を、各人が公的サービスから受ける便益とし、その便益に応じて税を負担する「応益税」と性格付けられた。応益的に課税する以上、課税ベースは、狭く変動する「所得」でなく、給与、利子、賃借料を含んだ付加価値という広い課税ベースを基準にすべきだということになり、所得型付加価値税が立法化されたが、戦後の混乱の中で関係者の理解が得られず施行されないまま廃止になり、かわって、「税の性格は応益的であるが中身は所得課税」という、現在まで続く法人事業税が制定された。

その後、90年代の後半になって、バブル崩壊後の経済不況が長引く中、対外直接投資が増加し、地方を中心に工場の海外移転が進み、わが国産業の空洞化が問題となり、その対策として、法人所得税負担を先進諸国並に軽減すべきという議論が高まった。その際、法人実効税率が他の先進諸国と比べて高い主たる原因が、地方税である法人事業税にあったことから、事業税の課税ベースを、所得から、より広い概念である付加価値に改めること（以下「外形化」）によって、所得部分の負担を軽減するという議論が、法人税収中立のもとで進められた。

外形化のメリットは、法人所得税の負担の軽減につながるという理由に加えて、課税ベースを広げることにより、これまでの所得課税では税負担の生じなかった赤字法人に対しても（付加価値が発生している以上）税負担が生じることになるので、税負担の公平性が図られるという点も主張された。とりわけ、付加価値に占める所得（利潤）の割合の大きい企業は、相対的に税負担が少なくなり、より多くの利益をあげるような事業活動が促進され、経営の効率化、収益の向上につながり、経済構造改革が促進されるということが強調され、産業界（大企業）も（積極的あるいは消極的）賛成にまわった。

外形化の具体的方法としては、①事業活動によって生み出された価値②給与総額③物的基準と人的基準の組み合わせ④資本等の金額のどれを課税標準とするかによって4つの類型に分けられ、外形標準課税として具体的な検討が行われた。

しかし、議論が十分煮詰まらないうちに地方財政の悪化が深刻化し、東京都のいわゆる銀行条例騒動もあって、主として地方財政・財源の安定化の見地から外形化することが望ましいとの地方公共団体の議論・主張が強くなってきた。これと対照的に経済界は、外形標準課税の複雑さもあって、消極姿勢に転じ始めた。

このように、空洞化対策として、法人に対する（所得）税負担軽減のための法人事業税の外形化という議論が、バブル経済崩壊後の法人事業税収入の激減という状況の中で、地方分権を支える安定的な地方税源確保のための外形化の必要性・正当性へと変遷し、経済界が反対に転じる中で、総務省・地方公共団体が主導する形で、03年度税制改正で04年度からの一部外形標準課税の導入が決まったのである。

具体的内容は、「法人課税の枠内で、法人の所得にかかる税を軽減し、その分法人の付加価値に対する税負担を増加させる（税収中立）」という考え方の下に、資本金1億円を超える法人を対象にし、外形課税化した部分の3分の2

は付加価値割 (0.66%) で、残りの3分の1が資本割 (0.48%) となっている。付加価値割というのは、報酬・給与額と純支払利子と純支払い賃借料の合計額 (これを収益配分額という) に単年度の損益額を加減したものである。資本割とは、資本または出資金の金額に資本積立金額を加えたものである。

しかし、収益配分額の7割を超える報酬給与額については課税標準から控除すること、資本等の金額についても、1千億円を超える部分については、割落とし (一定の比率でもって圧縮すること)、1兆円を超える部分については課税標準に算入しないなどの特例があり、加えて、小規模法人への特例 (資本金1000万円未満の法人は、年4.8万円の定額を選択することが可)、企業再編・ベンチャー企業への配慮などのさまざまな経過措置・特別措置が導入され、税制は極めて複雑で課税ベースのせまいものとなっている²。

このような経緯を経て導入された外形標準課税を、今日の経済・財政の状況の中でどう評価するのか、この点は今後の地方税改革を考える上でカギを握る問題である。法人事業税の一部が外形標準課税とされたことについては、2つの異なる見解がある。

一つは、外形標準課税は、税源の偏在性が小さく税収が安定的なので、法人事業税や法人住民税 (所得課税部分) をすべて外形化していくことが望ましいという考え方である。これにより、法人所得に対する課税も軽減される。

税制調査会専門家委員会「議論の中間的な整理」(平成22年6月22日)は、「地方消費税の充実と法人事業税の付加価値割の拡大は、有力な選択肢となるという議論がある」と記している。

この背景には、外形標準課税導入から数年が経過しそれなりに定着してきたこと、大企業は正規雇用を減らし人件費を切り詰めてきた結果、

外形標準課税の負担が (当初想定したよりも) 軽くなっているという事実がある。

また、法人税を納めない赤字企業が全体の7割を占めるというわが国特有の状況の中で、何らかの公共サービスを受益している法人にも税負担を求める外形標準課税は合理性がある、という意見もある。

一方で、次のような批判がある。

第1に、現行の外形標準課税は、特例が多い結果課税ベースが狭く、水平的公平性の問題を生じさせており、本来目指すべき応益的な税制とは異なるものになっている。また税制は複雑で、納税者に多大の事務負担をかけている、という批判である。

第2に、外形標準課税には、企業による雇用や生産設備の強化を阻害する仕組みがビルトインされている。付加価値割は実質的な賃金課税で、雇用に悪影響を与えること、資本割は事業規模を表す指標としては不適切で、企業の自己資本の充実、設備投資の拡大などに悪影響を及ぼすことである。

第3に、外形標準課税の趣旨が付加価値税であるにもかかわらず、消費税のような国境調整 (輸出時の税還付) ができないことである。

第4に、外形標準課税が所得課税であれば、対日投資企業にとって本国で外国税額控除を受ける可能性が出てくるが、現行税制の下では税の性格上外国税額控除は適用されないことが指摘されている。

このような外形標準課税に対する批判を踏まえると、今後の議論のあり方として以下のように整理することができる。

基本的な考え方として、外形標準課税は、国境調整ができない (あるいは外国税額控除が適用されない) という欠陥税制なので、本来の付加価値税である地方消費税と入れ替えることを最終的な目標としたい。しかし、2015年に10%

² 森信 (2010)

の消費税率が法定されており更なる引き上げには相当の時間を要する。そこでその間は、外形標準課税をより純化した付加価値税に徹する方向でみなおすこととする。具体的には、資本金1億円以下の企業にも適用を広げていくこと、さらには資本割部分を軽減していくことにより、外形標準課税をより付加価値基準に近づけることである。そのような改革は、地方税体系の中での改革なので、消費税との関係を考慮せずに実行できるし、将来的に（地方）消費税との入れ替えを容易にするものといえよう。

(2) 地方法人特別税創設の経緯と課題

もう1つは、地方法人特別税の創設である。「偏在性の小さい地方税体系の構築」という課題は、その後もたびたび議論されたが抜本的な解決策はみつからなかった。結局消費税を含む抜本的税制改正時（5%からの引き上げ時）に改めて議論することとなり、それまでの間「暫定的措置」として、法人事業税の税収の半分を、一旦「地方法人特別税」として国にプールし、その全額を地方法人特別譲与税として、現行の法人事業税の配分基準とは異なる基準で都道府県に再配分することが08年度税制改正の中で決定された³。

具体的内容は、法人事業税の半分（当時税収2.5兆円＝消費税率1%分相当）を「抜本的税制改革までのつなぎ」として地方法人特別税（国税）としてくくり、2分の1を人口基準、残りの2分の1を従業者数基準として国が地方に再配分するもので、平成22年度決算で、法人2税

の一人当たり税収の偏在度が5.4倍あるものを、4.0倍に平準化する効果を持つ。

この税については、自治体が執行の責任を果たしつつ偏在性是正に一定の役割を果たしており、現実的な選択肢としては続行することが望ましいとの主張がある一方で、地方税の応益性などその性格に照らせば望ましい税ではないとの主張があり、財源の持ち出しになる東京都、大阪府などは廃止要求をしている。

今回消費税率の引き上げが全額社会保障目的税として構築されたため、地方法人特別税と置き換える財源が見当たらない中、抜本改革法では、「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法を講ずること」（第7条）とされ、消費税率が実際に引き上げられる14年4月までに答えを出すことになっており、すでに総務省では、地方法人特別税を中心テーマに据えつつ、広く地方税法人課税や地方税全体のあり方も含んだ検討が始まっている。

3. 地方税体系の在り方—国際比較の観点から

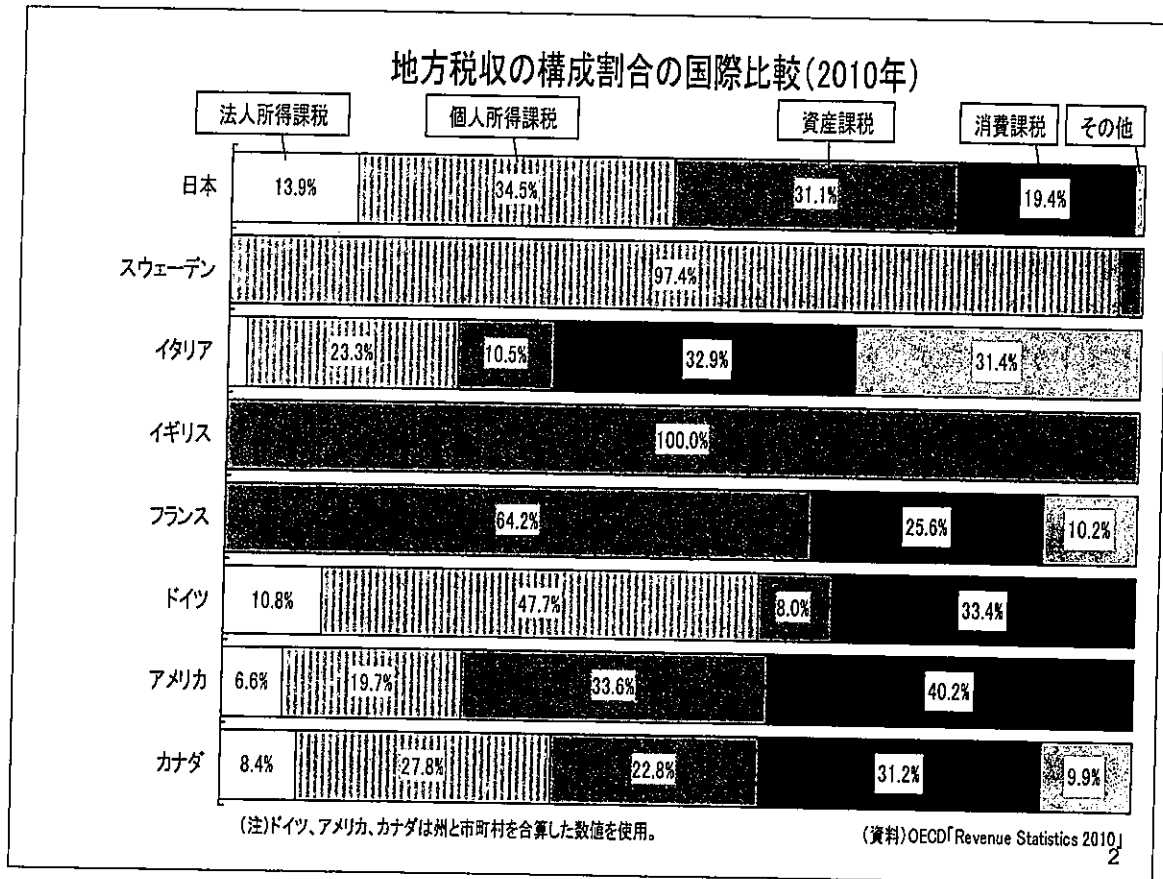
地方税体系の在り方を国際比較の観点から考えてみたい。図表2は、先進諸国の地方税体系を比較したものである。国によって税目の構成はまちまちだが、以下のような特色がうかがえる。

多くの国では、資産課税が主要な税目となっている。とりわけ、イギリスでは地方税はすべて資産課税である。これは、居住者に対する固

³（平成20年度与党税制改正大綱）「消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの間の暫定措置として、法人事業税の一部を分離し、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税を創設することにより、偏在性の小さい地方税体系の構築を進める。」

（地方法人特別税等に関する暫定措置法第一条）この法律は、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、法人の事業税の税率の引下げを行うとともに、地方法人特別税を創設し、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必要な事項を定めるものとする。（下線筆者）

(図表2)



定資産税（カウンスル税）である。また、フランスでも3分の2以上が資産税である。さらに、米国やカナダの市町村税は、大部分が資産課税（財産税）である。

これに対してスウェーデンでは、地方税はすべて個人所得税となっている。ドイツの市町村でも、個人所得税が半分をしめている。

消費課税の比重が高いのは、ドイツの州（国との共有税）、米国の州（小売売上税）、カナダの州（付加価値税）で、4割から5割を占めている。

一方わが国の地方の税収構造を見ると、地方税全体では住民税が35%程度、固定資産税が32%、法人課税が14%、地方消費税が19%となっている。バランスのとれた体系のようだが、法人所得課税の割合（13.9%）は、英国、フランス（ともにゼロ）、米国（6.6%）、ドイツ（10.8%）にくらべて高いことが特徴的である。とりわけ単一国家であるイギリス、フランス、

スウェーデンでは、地方に法人所得課税は存在しない。

この理由は、地方政府の財源・税源としては、受益と負担の明確性が重要であることからすると説明されている。法人税はその負担者が明確でなく、また法人には選挙権も無く、応益的な性格を持つ地方税としてはふさわしくないという点、さらには、地方住民が追加的なサービスを望む場合、他のサービスを削減するか増税するか住民が選択できるようにするという限界的財政責任の考え方などから、固定資産税や個人所得税（住民税）など負担者の明確な税がふさわしいとされてきた。

実際英国の地方政府はすべてすべて固定資産税での財源調達となっており、自治体サービスの優劣に応じて数倍の税率格差がある。一方スウェーデンでは、手厚い社会保障サービスが地方政府を通じて提供されているが、その財源はすべて個人所得税である。ドイツの市町村でも、

個人所得税が税収の3分の2をしめている。住民の負担で行政サービスを実施するという意思表示で、限界的財政責任の取れる税制といえよう。

いずれにしても重要なことは、法人所得課税が地方税体系の基幹税的な位置を占めている国は、わが国以外には見当たらないという点である。英国では、かつて法人に対する課税として事業用レイトがあったが、いまでは全て国税化されている。地方税としての法人所得課税は、可能な限り限定的なものにしていく必要がある。

4. 改革の基本的考え方

以上の経緯や国際比較、法人実効税率引き下げの必要性をふまえて、地方税改革・法人税改革の姿を描くことになる。ここではその基本的な考え方と私案を提示したい。

まず、改革自体を消費税率が10%に引きあがる前と後の2段階に分けて考えることとしたい。第1段階は、地方税体系の見直しを中心に据えつつ、あわせて法人2税と国の法人税との統合を目指す（共同税化）。第2段階として、消費税率の10%への引き上げ後、さらなる消費税率引き上げを展望した中での改革である。

第1段階では、広く地方税体系全体の問題としてとらえ、地方自治体の法人2税への依存度を軽減し安定的な地方税体系を構築するため、地方の基幹税である個人住民税や固定資産税を見直し課税ベースの拡大を図ることで財源を捻出しつつ、法人実効税率を4%程度引き下げる。つまり、法人税体系の中だけでなく、地方税全体の課税ベース拡大を図るのである。

具体的には、法人住民税（法人税割のみ、均等割は除く）を、安定的な税収をもたらす基幹税である個人住民税や固定資産税など地方税の見直し（新築住宅の特例措置の見直しなど課税ベースの拡大）により、置き換える。地方の間

題は地方で知恵を絞って考えることが分権の趣旨であり、課税自主権の強化・発揮も含めて財源を捻出し、その財源で法人住民税（法人税割）を縮小・廃止していこうという選択である。

あわせて、法人事業税・地方法人特別税を国の法人税と統合（課税ベースも）しドイツのような共同税とするとともに、地方相当分は客観基準に基づき地方に再分配する（実質的な「水平的調整制度」の導入）。これにより地方間の格差は縮小し、その分地方交付税が減少することになるのでそれを減税財源にあてることができる。また法人に対する税制を一本化することは、税制の簡素化につながり企業負担を減少させることになるだけでなく、今後国として統一的に法人実効税率の引き下げ問題に対処できる。

第2段階では、国・地方の仕の見直し、補助金・交付税の効率化などで財源を確保すると（三位一体型の改革）ともに、地方消費税率のさらなる引き上げでわが国の法人実効税率をさらに5%程度引き下げる。

第1段階、第2段階の改革を通じてわが国法人実効税率は、現行より9%ほど引き下げることが可能である。

アベノミクス成長戦略の一丁目一番地とでも呼ぶべきは、法人税改革である。改革に向けた議論では、住民税など地方基幹税や外形標準課税の在り方に加えて、かつての三位一体改革のような国・地方の仕の見直しと補助金・地方交付税の改革や税源交換・移譲など、大きな議論をしていく必要がある。強力なリーダーシップなしには成就しない大きな課題である。

最後に、法人税パラドックスについて付言したい。EU諸国では、80年代以降一貫して法人税引き下げ競争が行われた結果、法人税率が引き下がってきたが、法人税収の対GDP比は上昇しており、税収の低下は起きていないことが判明し、「法人税パラドックス」と呼ばれている。EU⁴の分析によるとその原因は、法人税率

⁴ Mooji & Nicodeme (2007) "Corporate Tax Policy, Entrepreneurship and Incorporation in the EU"

(図表3)

法人税改革のスコープと時間軸

	地方税(地方税改革)	国税(法人税改革)
第1段階 (～2015年度) (実効税率4% 程度引き下げ)	地方税制の安定化・財政責任の強化 法人住民税(法人税割り)を固定資産税・住民税で置き換える	法人税の共同税化・税制の簡素化 法人事業税・地方特別法人税を国税に移管・国・地方の共同税にする。地方財源分は国が水平的再分配を行う。
第2段階 (2016年度以降) (実効税率5%程度 の引き下げ)	補助金・交付税など含めて改革	地方税相当分を、地方消費税の引上げ(1.7%程度)などで代替する。

第1段階で、水平的調整を行う分だけ、地方の格差は縮小し、交付税がその分節約されるので、減税財源に充てることができる。
第2段階では、更なる(地方)消費税率の引上げによる代替、補助金・交付税・仕事の見直しによる「三位一体型改革」を行う。

引下げに際して課税ベースの拡大を合わせ行ったことと、税率引き下げが起業家精神の発揮につながったことである。ここから得られる示唆としては、わが国でも法人税改革を行うにあたっては、課税ベースの拡大と企業家精神発揮のための規制緩和・成長戦略とセットで行うことが重要だという点である。

税率引き下げと同時に課税ベースを拡大したのでは法人の実効税率は下がらないという指摘があるが、上述のように、課税ベースの拡大は法人課税の枠だけでなく、固定資産税、住民税など広く考えていくことが必要である。また、特定の業種や用途などを優遇する租税特別措置

を整理し⁵課税ベースを拡大することは、(財源は多く期待できないものの)水平的公平性の向上の観点から重要な改革であることを付け加えたい。

参考文献

森信茂樹「日本の税制 何が問題か」(2010年 岩波書店)

21世紀政策研究所「地方税・財政から見たわが国経済の課題」(2011年 森信茂樹 第1章

「地方税改革—法人事業税と外形標準課税」)

佐藤主光「地方税改革の経済学」(2011年 日本経済出版社)

⁵ 租特透明化法に基づき、11年度以後終了する事業年度の申告から、租税特別措置の運用実態調査が行われておりこれを活用して見直すことが重要である。