

地方法人二税の経緯と今後の課題

戸 谷 裕 之

1. はじめに

地方分権がさげられる今日、地方税の充実は一層の重要性を増してきている。本稿のテーマは法人住民税と事業税という、いわゆる「地方法人二税」に焦点を当て、それらの創設から最近の課題までを概観することである。

以下では、まず戦後わが国における住民税の成立過程をたどり、同じく事業税の成立から今日までの経緯を見る。終戦直後のシャープ勧告にまで遡ることになるが、現在のこれら2税の姿と問題点を把握するためには不可欠であると思われる。次に地方法人課税の問題点である、課税ベースの問題、変動の問題、応益性と偏在の問題などを順に見ていく。そして最後に地方企業課税の今後を考えることにする。

2. シャープ勧告と住民税

2-1 シャープ勧告の理念と税体系

現在の日本の税金を考えるには昭和24年『シャープ勧告』まで遡る必要がある。昭和20年に戦争が終わって、昭和22年に日本国憲法ができて、そのあとシャープ使節団がやってきて、日本にどんな税金を作ったらいいかということをお勧めした。

シャープの理念の中で地方税関係に焦点を当てると、第1に「地方自治」があげられる。日本国憲法の中にも地方自治の概念が入っており、地方自治に基づいた税制を構築すべきだということを強調する。

第2の理念として、「税源の分離」があげられる。地方自治を実施するためには、地方独自の税源が必要ということをお勧めは提唱する。自分たち

の地域は自分たちの税制で賄うということが自治の根幹であり、そのためには税源を分離しておかなければいけない、という意味である。

第3の理念は「基礎的自治体の重視」である。日本の行政レベルは国・都道府県・市町村と分かれるが、なかでも基礎的自治体として市町村の行政を重視し、そのためには市町村の税収に必要性を唱えている。

このような理念に基づいてシャープの考えた税体系は具体的には次のように整理することができる。日本では国、都道府県、市町村と3段階の構造になっているが、まず国は所得税・法人税を中心とした所得課税を行う。都道府県は企業課税を採用する。シャープの言った企業課税とは付加価値税であったが、これが後々、事業税の大問題になって現在もこの問題が尾を引くことになる。

そして市町村は資産課税、具体的には固定資産税ということになる。そうしてここでシャープは「税源の分離」を強調する。つまり、国は所得課税なのだから、都道府県と市町村は所得を課税ベースとしない。あるいは市町村は固定資産税なのだから、国や都道府県はそこには手を出すべきではない。そういうふうな税源をきちっと分けるべきだというのがシャープのそもそもの理念であった。

2-2 市町村民税の創設

以上のように「税源の分離」をお勧めはしたが、結局、都道府県民税も市町村民税にも所得割や法人税割があり、重複しているのが現状である。この理由を以下で考えてみたい。シャープ勧告が出されたのは昭和24年であり、そして25年から実際にその税制は敷かれることになる

が、現実問題として当時は地方自治体の税金が足りなかったのだらうと思われる。とりわけシャウブ勧告では市町村が重視されたので、市町村民税（個人）の均等割と所得割、そして市町村民税（法人）の均等割は入れるということになる。

これは所得課税であるから国の税源（課税ベース）であって、市町村が課税するのは本当は望ましくないのだけれども、背に腹は代えられないといったところであろうか。ただ、せめてもの理由付けは、個人・法人ともに「均等割」というのは所得に課税しているわけではないということであった。

問題は個人の所得割である。この当時の個人所得割とは具体的には次の3つの中から選択することとなっていた。1つ目は所得税額に課税する、結局、所得割である。2つ目は課税総所得金額に課税する。これは国税の所得税の課税ベースと同じことを意味する。3つ目は課税総所得金額から所得税を引いたものに課税するという方式であった。

税率が順に、1の場合は20%、2の場合は10%、3の場合は20%であり、この中から選択適用してよいということであった。要するに、税源は分離すべきだが税収は必要だという一種の「苦肉の策」としてこのような複雑な形で市町村住民税は実際に導入されていくのである。

しかしそれでもまだ税収が足りなかった。翌昭和26年、今度は市町村民税（法人）に法人税割が税率15%で入ることになる。これも法人税額を課税ベースとするのであって、法人所得には課税していないという「苦肉の策」だったと思われる。

また、その次の昭和27年、国の法人税の税率が35%から42%に上がるが、これに伴って法人税割の税率が15%から12.5%に引き下げられたことは興味深い。12.5%という数値は、法人税割の税負担に変動がないように、 $35 \times 0.15 = 42 \times 0.125$ から、明確に算出されている。

これ以降、法人税割については、国が法人税率を変えたら地方はそれに左右されるという問題が、常に起こり続けている。

2-3 道府県民税の創設

昭和29年、今度は道府県民税（個人）の均等割・所得割、道府県民税（法人）の均等割・法人税割が導入されることになる。逆に言えば、それまでは道府県には住民税はなかったのだが、なぜこの時点で道府県民税が創設されたかということ、広域行政が始まって、府県の役割が増大してきたためだと考えられる。戦後の経済が徐々に復興してきたときに、ヒト・モノ・カネの移動が大きくなって、広域行政が必要になってくる。そのため、府県の税収を手厚くすべきであるというような状況が背後にあったと考えられる。

例えば、このとき新警察法が成立している。それまでは警察は市町村の仕事であったが、昭和29年に警察が府県の行政になり、このことも府県の税収を確保しなければならない理由になった。

また昭和29年は景気が下降局面に入って、府県の税収に打撃を与えている。府県の税収というのは、あとで詳しく述べるが、旧事業税が中心でありこの落ち込みがやはり府県税収に打撃を与える。そこで、道府県住民税が導入されることになる。このとき法人税割として5%が導入されるため、市町村の法人税割は7.5%に引き下げられている。12.5%から、市町村は7.5%になって、道府県は5%になって合計12.5%と、ここでも明確に算出されている。

2-4 高度経済成長期の法人税

このようにして大体现在の姿ができてくる。では高度経済成長期の法人住民税は一体どうなっていたのだろうか。これを考察するためにはまず国の法人税の動きから見ていかねばならない。戦後日本の高度成長経済期、例えば1955（昭和30）年から、1970（昭和45）年の万博までの間、日本経済には神武景気、岩戸景気、いざなぎ景気と3つの好景気が訪れる。その間、国の法人税率は下がって行く。つまり経済が好調だと税収は放っておいても入ってくるから、税率を下げて問題はない。

ところが1970年以降、71年のドルショック、73年のオイルショックと、このころからわが国

経済は非常に厳しい時代に突入することになる。その時期、法人税の税率は上がって行く。どこまで上がるかという、1980年代前半までであり、一番高かった時期は基本税率43.3%であった。

しかしそのあとの1980年代後半、いわゆるバブル景気の時代が訪れ、今度は法人税は下がって行く。これは税を取る側の論理である。つまり景気がよくて税収が好調なときには税率を下げ、景気が悪くなって税収が入らないときに税率を上げる。しかし他方、税を取られる側にとっては全く逆の論理が成り立つ。つまり、景気が良くて儲かっているときに税率は下がっていて、景気が悪くなって経営の苦しいときに税率が上がってしまうという、いわば「踏んだり蹴ったり」を意味している。

ただし、景気後退期に法人税が上がっていったというけれども、その裏返しとして所得税が減税されていたことに留意する必要がある。いわば法人税は、景気後退、財政再建、所得減税のしわ寄せとして引き上げられていたということもできよう。

さらに留意すべきは、1990年代以降のいわゆる「失われた10年」と呼ばれた時期に、法人税率は下がっており、これまでとは逆の動きをしていることである。この理由としては1989年、わが国に消費税が導入されたことが大きい。その後も法人税率は下がっていくが、消費税率は97年に5%に引き上げられ、現在も消費税引き上げへの社会的圧力は小さくはない。それに対して、法人税引き上げの議論は下火であるといえよう。法人税は今後、かつてのように主要税目の役割を果たしてはいかないのではなかろうか。期せずして、元号の改まった1989(平成元)年は、日本税制史にとっても大きな転換点であったと思われる。

2-5 法人税と法人住民税の関係

以上のような法人税の動きに連動するように、法人住民税も変更されている。好況期に法人税率が引き下げられたときは、市町村も道府県も法人税割は僅かではあるが上がっている。法人税引き下げに伴う法人住民税の減少を補うために法人税割の税率を引き上げるという論理は、1970年代

までは当てはまる。ところが、1970年を超えてから法人税率が上がっていったとき、道府県の法人税割は下がるが、市町村の法人税割は上がっていく。道府県の法人税割と市町村のそれが逆方向に動いているのは興味深い。

その理由として考えられることは、この当時、都市化が進展することによって、都市部の財源不足を補うということである。特に都市の重視ということから、都市部の財源を確保するという意味で市町村の法人税割は上がっていったと思われる。

ただし1980年代に入ってまた状況が変わっている。市町村の法人税割12.3%、道府県の法人税割5.0%になって以降全く動いていない。法人税率はその後もう上がったり下がったりするが、その動きを無視するように全然動かず現在まで続いている。この理由としては、法人税の動きに合わせていちいち地方税を動かすというような、こんな厄介なことはやめよう、もう面倒だということになったのではなかろうか。

都道府県の場合、法人税割の総税収に占める比率は6%とそれほど大きくない。むしろ地方企業課税の議論は、34%のウェイトを占める事業税の方に焦点が移っていると言えよう。

住民税の最後に、個人の住民税に触れておく。先ほど示したように個人住民税の方は、1、2、3の選択であり、いわばこれも所得税割であった。しかし1964年(昭和39年)、所得税を課税ベースにする方式を廃止している。つまり個人住民税はこの時点で、国の所得税とのリンクを切ってしまった。ところが法人税割だけは、いまでも残っているという状況である。

3. 事業税創設の経緯

3-1 シャープ勧告と付加価値税

先に述べたように、シャープ勧告は都道府県の主要税目として企業課税の導入を唱えた。その理由として、国税・地方税を含め、所得に対する課税の累積が過酷であると指摘する。例えば、「個人商工業者は、(1)基礎控除および扶養控除を行った後の純益について国税を、(2)純取得を課税標

準の一部とする都道府県民税ならびに市町村民税および(3)事業税を納めている。中級所得者ですら、この三種の税のために合計70%近くという限界率の納税を行っているのである」と述べている。

ただし道府県の税を全て廃止せよというのではない。「都道府県が企業にある種の税を課すことは正当である。というのは、事業およ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を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。例えば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである」。つまり地方行財政のために税は必要だと述べている。

そして「われわれは、この付加価値を課税標準とした事業税は、すべてこれを都道府県の所管とし、その全額を都道府県の収入とするよう勧告する」。これがシャウプ勧告の、事業税を付加価値税に、という議論の出発点である。

これに基づいて法案が作成されることになる。そこでは、付加価値とは、「事業の『総売上金額』から『特定の支出金額』を控除した金額」と定められ、そして『特定の支出金額』を、「事業に直接必要な他の事業に支出すべき金額のうち、土地、家屋、家屋以外の減価償却可能な固定資産、商品、半製品、原材料、補助材料および消耗品の購入代金ならびに次に掲げる金額の合計額」と規定する。つまり、控除法による付加価値税の提案である。この『特定の支出金額』の中に、給与は入れていないというのが重要な点である。税率については標準税率を4%、自由業3%、また制限税率は8%ということであった。

ところが、この政府案は国会において審議未了・廃案となる。その理由としては、付加価値税は世界で初めての試みであったこと、それゆえ納税者や徴税当局における準備期間が必要であったこと、さらに経済界に与える負担の変動が著しいことが挙げられよう。当時の日本はまだGHQの占領下であり、かなり強い権力構造の中での税制改正であったにもかかわらず、それでも入らなかったという点が興味深い。

3-2 第2次勧告の挫折

シャウプは翌年再び来日し、第2次勧告を1950年（昭和25年）9月に出す。そこでは次のように述べられている。「付加価値税は、課税を純益に限定していないために、労働力を大きな要素としている会社には、不当に重圧を加えるということが、一般の苦情を買っている。しかし、この苦情は、付加価値税が、現行の事業税と同様に利益にかけられるものであると考えたために起こったものようであるが、逆に、付加価値税は、より高い価格で買受人に転嫁されるものである。即ち、それは一種の売上税である」。すなわち付加価値税は転嫁を前提とする売上税であると述べるのである。

この第2次勧告に基づいて改正の法律案が作成される。改正法案の1つ目のポイントは加算法の選択適用を認めたことであり、これが現在の外形標準課税の原型になっている。利潤+給与+利子+賃借料の合計か、もしくは前回の控除法かの選択適用が認められる。

2つ目のポイントは固定資産の取り扱いである。1次勧告の際にも問題になったが、企業が固定資産を購入した場合、以前の控除法の下ではそれを全額差し引くことが可能となる。しかし、税制が入る以前に買った固定資産は全く引けない。そこで、改正案では控除法によって付加価値額を算定する場合、減価償却分のみ控除可能としたのである。そして3つ目のポイントは、複数の府県にまたがる企業の分割基準は原則として従業者数にするということであった。固定資産の取扱と分割基準については後に述べることにする。

しかしこれでも各界からは猛反対の議論が噴出する。まず地方制度調査会が「付加価値税を廃止し、現行事業税および特別所得税に左の改正を加えてこれを存置する」。政府税制調査会も「付加価値税は諸般の事情にかんがみて廃止することとし、現行事業税および特別所得税に改正を加えてこれを存置すること」と結論づけている。こうして1954（昭和29）年、付加価値税ではなく現在の形の事業税が確立していくのである。

3-3 消費税が先に成立

それから約10年を経過して付加価値税論議は再浮上する。1964（昭和39）年、やはり事業税としての付加価値税は良い税金だということを税調も認め始める。「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」と考える。〈中略〉したがって、加算法による付加価値税額によるのが、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いうことからも、また納税者に新たな帳簿作成の負担を与えないという点からも、適当であると認めた」と答申している。

企業課税は企業の活動量（ビジネス・アクティビティ）に課税すべきであるが、それを何で計るかという問題がある。たとえば企業の活動量は「利益」に反映される、という考え方がある。つまり利益が大きいと、企業はそれだけ大きく活動しているの、それなりの便益を政府から受けている。したがって「利益」に課税すべきであるということになる。しかし「利益」というのは結構曖昧な指標ではないか、それよりはもう少し大きな概念である「付加価値」の方が企業の活動量を上手く反映しているのではないか。こういう考え方に立ち、政府税調は、1966年、1968年、1971年と、いずれも事業税の課税標準に付加価値要素を導入することを答申に述べて続けている。

ところが、70年代に入り、付加価値税論議は若干トーンダウンする。例えば1975年の答申では、「慎重に検討すべきではないかという意見もあり、当調査会としては、外形標準課税の導入に関するこれらの諸問題につき、なお、引き続き検討することが適当であると認めた」と述べられている。要するに導入は少し待つべきであるという論調である。

その理由として、1970年代後半から一般消費税問題が日本でも始まったことが考えられる。一般消費税というのは原型がEC型付加価値税であり、最初に導入されたのは1968年に当時の西ドイツ、そのあとフランス、イギリスというように、順番に欧州諸国に入っていく。これを日本に導入

すべきかどうかの議論が、当時の財政再建問題を背景としてわが国にも沸き起こった。

租税理論上、一般消費税というのは消費型付加価値税であり、一方でシャープ勧告において議論された付加価値税というのは所得型付加価値税である。しかも、前者つまり一般消費税は国税として期待されたものであり、後者は道府県税としての地方税であった。

社会全体としては一般消費税に関心が高まり、所得型付加価値税、事業税の外形標準課税の議論は横に押しやられていくような恰好になってしまっている。

その当時の税調答申では、1977年、「事業税における外形標準課税の導入は、その負担が当該事業の製品あるいはサービスを購入する消費者に転嫁され、法律上の納税義務者は企業であっても、最終負担は事実上消費者に帰属するという面から考えれば、新税（一般消費税）と税の性格上共通のもの」と書かれている。

さらに「新税の課税標準として用いられる売上額は、従来からは事業税に外形標準課税を導入するとした場合に検討対象とされていた課税標準と共通する面がある」ことを認めており、「十分に検討を行うことが必要」或いは「新税導入時まで最終的に結論を得ることとする」というように曖昧な表現になっている。

さらに、「一般消費税との関連において検討を進めることが適当である」「この問題は課税ベースの広い間接税との関連を考慮して検討すべきである」「今後、別途検討を行う必要がある」と、要するに先送りということになってくるのである。

1989年（平成元年）に消費税が国税として導入される。これで消費税の問題は一段落し、では、外形標準課税をどうするのかといったとき、88年の答申には「間接税と税制全般の関連を考慮して検討すべき問題である」と述べられている。

そして、いよいよ次に事業税の付加価値税化と思われた矢先に、今度は地方消費税が登場する。これもいわゆる消費型付加価値税の地方税版である。導入は1997年だが、1994年の税調答申は「地方消費税が創設されるが、（外形標準課税は）応

益課税としての性格で、税収の安定化、赤字法人に対する課税の適正化等の観点から引き続き検討する必要がある」と述べ、外形標準課税はまた少し先を越された感は否めない。

3-4 外形標準課税への加速化

1999年、税制調査会の中の法人税小委員会が報告を出し、これが外形標準課税の導入を加速した。この報告書では、地方分権を支える安定的な税源の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税負担の公平性の確保、経済構造改革の促進という面から、外形標準として次の4つの候補があげられている。

第1に「事業活動規模」として、利潤+給与総額+支払利子+賃貸料。第2に「給与総額」、つまり俸給・給与+賞与+退職金手当等。第3に「物的基準と人的基準の組み合わせ」、つまり、事業所家屋床面積等+給与総額。そして第4に「資本金等の金額」である。このような4つの候補が外形標準課税として考えられるということ、小委員会はかなり具体性を持って提唱する。

ところが、小委員会とは異なり、親委員会の税制調査会の方の答申は、「外形標準課税の導入は、景気の状態等を踏まえつつ、できるだけ早期にその導入を図ることが望ましい」「そのために小委員会報告に示された4つの類型を中心に、具体的な導入に伴う税負担の変動、中小法人の取扱い、雇用への配慮、適切な経過措置など導入にあたっての諸課題等について、引き続き具体的な検討を進めていく」と、消極的姿勢であったと言わざるを得ない。

そこに一石を投じたのが、東京都と大阪府の銀行税問題であった。東京都は2000年4月、大阪府は6月から資金量5兆円以上の銀行に対して業務粗利益に3%の課税をすると発表した。現行の地方税法上でも、つまり法律を改正しなくても、銀行税をかけることは可能だという主張である。

なぜなら、地方税法第72条には「事業の状況に応じ・・・資本金額、売上金額、家屋の床面積若しくは価格、土地の地積若しくは価格、従業員数を課税標準とし、又は所得及び清算所得とこれらの課税標準とをあわせて用いることができる」

と書かれている。したがって事業の状況に応じては、所得以外のものに課税してもいいという解釈であった。

しかし、これも同じ72条に、「但し、このとき、通常の所得を課税標準とするときの租税負担と著しく均衡を失することのないようにしなければならない」と書かれている。これに基づき訴訟が起こる。銀行側は、事業税は所得課税を常態とする応能課税であって、このような特例はきわめて限定的に適用されなければならない、所得課税が適当でない「事業の状況」にないこと等を主張した。事業の状況というのが曖昧であり、所得課税が適当でない理由にはならない、ということであった。

その結果、東京高裁では、結局、東京都側の主張は受け入れられなかった。高裁は、「事業の状況」の存在を認めるものの、所得を課税標準にする場合に比して税負担が著しく均衡を失っており、銀行税は違法と判断したのである。そのあと、東京都は上告せずに和解という形で、今まで取りすぎた金額を還付している。しかし、この訴訟問題はやはり外形標準課税の創設を後押しした。法律を明確に整備せねばならないということ、を社会に訴えたという意味は大きい。

そしていよいよ2005年、資本金1億円超の法人に対して、付加価値額の0.48%、資本金額の0.2%、所得金額については低い方から3.8%、5.7%、7.2%という、いわゆる外形標準課税が導入されることになる。

しかし、付加価値割の税率が僅かに0.48%と、シャープ勧告の原案4%に比べると、非常に小さい。もう1つは資本割という課税ベースが入っている。もっとも、税率が低いと言うが、ウェイトとしては、それほど小さくはない。例えば大阪府の場合、事業税のうち外形標準部分が占める割合はおおよそ14%程度となっている。

さらに2008年から、地方法人特別税が導入されている。要するに2.6兆円分を事業税から吸い上げて、それを譲与税として人口と従業員によって案分するというものである。これは7.2%だった所得割の部分が低くなっただけで、外形標準部分は変わっていない。この結果、外形標準部分のウェイトはもう少し大きくなったと思われる。以

上が、事業税と外形標準課税の沿革である。

4. 地方企業課税の諸問題

4-1 課税ベースの問題

以下では地方企業課税の問題点を論ずることとする。まず課税ベースの問題である。租税理論上、いわゆる外形標準課税の課税ベースとなっている所得型付加価値は以下のように定義できる。

$$\text{所得型付加価値} = \text{利潤} + \text{給与} + \text{支払利子} + \text{賃貸料}$$

また、法人税や事業税の課税ベースである利潤は以下に示されよう。

$$\text{利潤} = \text{売上高} - \text{売上原価} - \text{給与} - \text{支払利子} - \text{賃貸料} - \text{減価償却費} - \text{その他経費}$$

上式の、給与、利子、賃貸料を右辺から左辺に持っていけば所得型付加価値となり、右辺に残るのは、売上高－売上原価－減価償却費－その他経費となり、以下のようにも定義できることになる。

$$\text{所得型付加価値} = \text{売上高} - \text{売上原価} - \text{減価償却費} - \text{その他経費}$$

次に課税ベースとして、所得型付加価値と消費型付加価値はどう違うかということを示そう。まず所得型付加価値では、利潤を出すときに売上原価を計算する。しかし、消費型はそんなことは関係なく、とにかくその年に仕入れた金額は全部引いてよい。さらに、消費型の場合は投資した金額も全額引くことができる。したがって場合によっては課税ベースがマイナスとなり税還付になりうる。つまり借入れをして巨額の設備投資をしたら、還付になる可能性がある。

ところが所得型付加価値税のもとでは、そういうことは起こらない。なぜかというに加算法のもとでは、減価償却費のみが控除されるからである。換言すれば、所得型付加価値とはフローの概念であり、消費型付加価値はフローとストックが

混在した概念である。2つの付加価値税に関する課税ベースの問題は以上のように理解すべきであろう。

4-2 変動の問題

次は変動の問題である。中央政府にとっても地方政府にとっても、景気がよければ税収が著しく増大し、景気が悪くなれば税収が急激に減ってしまうというのは、財政運営は非常に難しい。もちろん国税レベルでは、ビルトイン・スタビライザーという効果があるのだから、それでいいのだという理論も成り立たないではない。しかし、現実問題として、景気が悪くなって税収が減っても、行政水準は容易には引き下げられない。また税収が増えた場合、政府は住民から集めた税金を還元していないという批判に晒され、その結果、往々にして無駄な行政サービスをしてしまうことになる。そのためやはり税収は安定しているということが好ましい。

課税ベースの候補として、売上高、税引前当期利益、付加価値、資本金という4つの対前年変化率を見た場合、一番変動が激しいのは、税引前当期利益となる。つまり利益を課税ベースにしていると、必ず変動の問題が生じる。それに比べて、あとの指標は非常に安定的であり、付加価値はやはり税収の安定性という面から重要な課税ベースであると思われる。

4-3 応益性の問題

日本の法人数は、現在約280万社であり、そのうち、赤字企業が5割以上に達している。つまり半分以上の企業が所得課税である法人税、法人住民税、事業税を支払っていないということになる。

これを資本金階級別に分類すると、もっと大きな変化が表れる。例えば資本金10億円以上の大企業においては、赤字法人の割合は20%程度である。それが資本金1000万円未満の中小零細企業になると、ずっと以前から約7割の企業が赤字のまま継続している。

そもそも、利潤はそれほど客観的な指標ではなく、操作する余地がかなりあると思われる。課税における応益性とは、そこで事業活動を営んでい

たら、それなり便益を政府から受けるだろうから、その便益に応じて税金は払うべきだという考え方である。そうであれば、利潤に給与その他を足し込んで、操作する余地が少ない付加価値額の方が好ましいのではないか。利潤は必ずしも政府サービスの受益の指標ではない。

4-4 偏在の問題

次に、偏在の問題について言及する。偏在というのは、地方税が一部の地域に偏ってしまうことである。最も偏在が大きいのは法人住民税及び事業税の地方法人2税であり、法人住民税及び事業税の約44%、すなわち半分弱は東京都、愛知県、大阪府に入っている。しかも26.5%と、4分の1以上は東京都に集まっているのである。地方消費税については、東京で13.1%、大阪で7.3%と、法人二税よりは偏在の度合いは少し低くなっている。

人口分布を見れば日本の人口の9.8%、約1割は東京都にいて、大阪は6.8%、愛知は5.7%となっている。また県内総生産では、17.9%が東京、7.5%が大阪、愛知は6.9%である。こういう経済状況を背景にすれば、どうしても企業課税は偏ってしまうことになる。

人口1人あたりの税収という角度から見れば、最大の東京都と最小県の格差は、地方税全体では3.1倍、個人住民税の場合は3.0倍、地方消費税は1.8倍、固定資産税は2.2倍。これらに対して法人二税は6.6倍と、差が大きくなっている。

しかしここで留意すべきは、偏在の問題は分割基準に関連しているということである。分割基準とは、複数の府県にまたがって活動する法人の納税額を、どのように各府県に分けて支払うかという基準である。事業税に関しては基本的には従業員数を分割基準としている。ある法人がいて、所得課税から外形標準課税に変わったとしても、その法人の納税額が変わらなければ、各府県に支払う税額は同じとなる。

ただし、すでに1970年代から、資本金1億円以上の法人は本社の従業員数は1/2にカウントするというように、いわゆる都心に事業税収が集まりすぎることを抑制している。ところが、1989

年（平成元年）バブルのピークの頃、それでもまだ追いつかなかったようで、製造業だけが資本金1億円以上の工場の従業員は1.5倍にしている。つまり都心の従業員数は半分のウエイトにして、工場の従業員数は1.5倍して計算されることになった。

そして2005年、再び分割基準が変更になる。それまで、卸売・小売業、サービス業については従業員数で配分していたが、これを1/2は従業員数、1/2は事業所数で分けるということにした。これによって地方にさらに税収が行くように圧力がかかったと思われる。なぜなら、地方は事業所はあっても、そこにいる人数が少ない。地方にとっては従業員数よりも、事業所数で配分される方が税収が多くなる。

ところが他方でこの年、本社従業員数1/2が廃止された。1970年代から続いてきたこの方式が廃止された理由として、1つは本社従業員とそれ以外の従業員の区分が不明瞭だということが上げられている。もう1つの理由は、あまりにも都心から、具体的には東京都から、税収が出ていくことに歯止めをかけたのではないかということが考えられよう。

そして、先に述べたように2008年度から、地方法人特別税を導入し、結局、事業税の半分は人口と従業員で按分するということになっている。

以上は法人事業税の分割基準であるが、個人事業税については従業員だけで配分している。また、法人住民税については所得割を従業員で配分し、均等割は事業所を持つ全ての自治体に支払うことになっている。さらに地方消費税の配分基準は消費相当額となっている。この消費相当額というのは、各府県の純粋な消費額ではなく、6/8消費額、1/8人口、1/8事業所とされている。

5. 地方企業課税の今後

最後に地方企業課税の今後を考える視点を、3つ述べておきたい。第1は税収の安定性である。現在、大阪府や愛知県での税収の落ち込みが相当に厳しい。景気が悪くなってしまうと、急速に税収が減ってしまうということは避けるべきであろ

う。しかし景気がよくなると、急速に税収が増えてくるのも、ある意味で問題である。なぜなら、税収が増えているのに仕事はしないのか、行政サービスを増やさないのかという圧力は当然高まってくる。ところが、景気が悪くなっても、それを削減するとは言いにくく財政赤字の要因になってしまう。

第2点は分割基準の模索である。現在用いられている従業員数にもとづいた分割基準でも、都市部への税収の偏りは避けられない。結局、人口で分けるのが、ある意味一番納得がいく。しかし各企業にとっては、事業所もない、従業員もない、そんなところになぜ払わなければいけないのかという不満の声が上がる。そうすると、いったん税金を国税として取ってしまっ、それを客観的な基準で配分するという地方譲与税方式が好ましいということになる。ただし、これは地方分権からは遠ざかることを意味している。

第3点は、やはり現行の外形標準課税は中途半端だということである。税率も非常に低く、対象となる企業も少ない。事業税の中の外形標準課税をどうするかということが、今後の議論になっていくだろう。しかしこれについては、現在のところあまり熱心に議論されているとは言いがたい。外形標準課税の着地点はまだ先のことのように思われる。

<参考文献>

- 石弘光（2008）『現代税制改革史：終戦からバブル崩壊まで』東洋経済新報社。
- 自治省税務局・全国地方税務協議会（1990）『今後における事業税のあり方等に関する研究報告書〔中間報告書〕』。
- 自治省税務局・全国地方税務協議会（1991）『今後における事業税のあり方等に関する研究報告書』。
- 自治省税務局・全国地方税務協議会（1994）『地方税関係資料集』。
- 木下和夫（1992）『税制調査会－戦後税制改革の軌跡－』税務経理協会。
- 佐藤進・林健久（1994）『地方財政読本〔第4版〕』東洋経済新報社。
- 佐藤進・宮島洋（1979）『戦後税制史』税務経理協会。
- 『政府税制調査会答申〔各年版〕』。

『シャウプ使節団日本税制報告書』（神戸都市問題研究所地方行財政資料刊行会編（1983）『戦後地方行財政資料別巻1』）。

戸谷裕之（1994）『日本型企业課税の分析と改革』中央経済社。

戸谷裕之（1996）『地方分権と地方企業課税』納税協会連合会『総合税制研究』No.4。

戸谷裕之（2009）『地方法人2税の創設から最近の課題まで』租税研究協会『租税研究』第719号。

<脚注>

※本稿は、2009年6月16日、（社）租税研究協会・地方税研究会において報告した内容に加筆修正したものである。席上、多くの方から有益なコメントをいただいた。ここに記して感謝の意を表す。ただし、ありうべき誤りは筆者個人の責任である。