

地方税収の将来像と地方税源の在り方 ——極集中時代の国税・地方税改革の方向性の提言——

調査部 主任研究員 蜂屋 勝弘

目 次

1. 問題意識
2. 人口動態から探る地方税収の将来像
 - (1) 地方税収の現状と将来像
 - (2) 主要税目の概要
3. 地方法人課税と地方交付税の問題点
 - (1) 地方税収の偏在を是正することの意義
 - (2) 最近の地方法人課税の見直しの概要
 - (3) 地方税としての法人課税の是非
 - (4) 地方交付税の地方自治体の歳出への影響
4. 国税と地方税の配分の国際比較
5. 国税を巻き込んだ地方税改革の提言
 - (1) 地方税改革の具体案
 - (2) 国税改革の具体案
 - (3) 地方税見直しによる影響の検証
6. まとめ

要 約

1. 地方税については、税収の大都市圏等への偏在がかねてより問題視されており、これまで、偏在度合いが相対的に大きい地方法人課税が縮小されてきた。今後を展望すると、大都市圏への一段の人口集中に伴って、地方税収の集中も続くとみられ、今後も引き続き、地方法人課税をいかに縮小するかが課題になる可能性が高い。またその際に、何を代替財源にするかも問題となる。近年、わが国が取り組んできた地方法人課税の縮小においては、国が地方自治体に交付する地方交付税や譲与税が代替財源とされてきたが、こうした地域住民が直接負担しない財源を拡充することは、中央集権体制の下とはいえ、地方の自立を目指す地方分権の流れにそぐわないうえ、地方自治体の財政規律の弛緩につながるおそれがある。本稿では、地方の行政サービスを住民の選択による負担で提供できるような地方税の在り方を、国税の在り方を含めて考察し、具体的な改革案を提言する。
2. そもそも、地方法人課税の在り方については、政府の税制調査会等において、かねてより再検討が求められていた。論点として、①地方自治体の提供する行政サービスの対価として法人にも一定の負担を求めるのは当然、②税収増に向けた行政による企業誘致や産業振興につながり得る、といったポジティブな見方がある一方で、ネガティブな見方として、大都市圏への税収の偏在に加えて、①景気変動の影響を受けやすい、②法人実効税率を押し上げる、③地域住民の直接の負担にならないため歳出規模が膨らみがちになる、といった問題が指摘されてきた。さらに、近年の経済のデジタル化のなか、現行の制度では、海外のデジタル企業への課税に対応しづらいことも問題となろう。
3. 今般、2019年10月に実施された消費税率の10%への引き上げにあわせて、①法人住民税（地方税）の縮小と地方法人税（国税）の拡大および同税収の地方交付税財源への繰入、②法人事業税（地方税）の縮小と特別法人事業税（国税）の新設および同税収の譲与税（特別法人事業譲与税）化、が行われたところ。上記の論点を比較考量すると、地方法人課税の縮小自体は妥当といえる。しかしながら、その代替財源を国から配分される地方交付税や譲与税とした点は、受益者が負担するという地方財源の本来の在り方に鑑みると問題。地域住民の直接の負担にならない財源であるため、自治体の歳出が膨らみがちになるとの見方がある。歳出への影響をみるために、地方行政サービスの費用関数を推計すると、財源に占める地方交付税の割合が大きい自治体ほど、歳出額が最も効率的なレベルを上回る傾向がみられ、地方全体で1.5兆円程度の歳出が膨らんでいると試算される。
4. 主要国（アメリカ、イギリス、フランス、ドイツ）の税目構成をみると、①連邦制か否かを問わず固定資産税は地方税の柱、②連邦制国家では個人所得課税と一般消費税が地方税の主要税目、③連邦制か否かを問わず法人所得課税は基本的に国税、であることが指摘できる。これらと比較すると、わが国の税制は、連邦制でない国にしては、国税よりも地方税に税源が厚く配分され、地方税収に占める地方法人課税の割合は高めといえる。
5. 以上の検討を踏まえ、地方のトータルの税収額を現状から変えないことを前提に、地方税改革の具体的な方向性として、①法人住民税の法人税割と法人事業税の所得割の廃止と、②個人住民税所得割

や固定資産税の増税、をセットで行うことを提言する。都道府県税において、法人住民税法人税割と法人事業税の所得割を個人住民税所得割に移し、市町村税において、法人住民税法人税割を個人住民税所得割と（事業用固定資産の）固定資産税に半分ずつ移す場合、現行の10%（都道府県4%、市町村6%）の個人住民税の税率を14.0%（都道府県7.5%、市町村6.5%）に引き上げることになる。

6. 以上の見直しによって生じる法人負担の減少と、個人負担の増加を相殺するために、国のトータルの税収を変えないことを前提に、①所得税（国税）の減税と、②法人税（国税）の増税を行うことも合わせて提言する。具体的には、所得税率を4%ポイント引き下げの一方で、法人税率は現行の法人税率23.2%を26.8%に引き上げることになる。

7. 以上のような地方税の見直しを実施した場合、東京の税収が減少し、逆に、東京以外の道府県の税収が増加するため、地方税収の偏在は一定程度是正される。また、地方交付税で賄われる地方財政の財源不足額は、地方財政全体で800億円程度縮小すると試算される。

8. 行政サービスの地域差は、人口等の減少を受けた税収の減少に伴って、主に東京のサービスレベルが低下することで、縮小に向かうとみられる。本稿で示した地方税改革を行うことで、事実上、東京からその他の道府県に一部の財源が移ることから、行政サービスの地域差の縮小に若干の効果が期待される。ちなみに、所得税減税と個人住民税増税によって、低所得層を中心に若干の負担率の上昇が見込まれることへの対応として、個人住民税の「調整控除」の見直しが現実に即した選択肢と考えられよう。

9. 現行の地方法人課税に係る問題点に鑑みれば、地方法人課税を縮小することは妥当であるものの、代替財源を地方交付税や譲与税とすることは問題。代替財源として、地域住民の合意によって税率を制限なく選択することが出来る個人住民税や固定資産税を充実させることが、地方分権時代の住民自治の強化にもつながろう。

1. 問題意識

2019年10月1日からの消費税率の10%への引き上げにあわせて、地方税が見直された。地方税については、様々な行政サービスを自前の税収で賄える地方自治体のごく一部に限られ、ほとんどの地方自治体が必要な行政サービスの相当な部分を国からの地方交付税に依存する形で賄っている状態にあるなか、税収が大都市圏に偏っていることが、かねてより問題視されてきた。今回の消費税率の引き上げを受けて、行政サービスを自前の税収で賄えるため、地方交付税が交付されていない東京都の地方消費税収がさらに増加することへの対応として、大都市圏への偏在度合いが相対的に大きい法人住民税や法人事業税といった地方法人課税が縮小された（図表1）。

（図表1）消費税率の引き上げにあわせた地方法人課税の見直し内容

制度変更時期	消費税率	法人住民税法人税割	法人事業税
2008年10月～	5%		<ul style="list-style-type: none"> 法人事業税を2.6兆円減税し、同額を国税に創設した地方法人特別税で徴税。 地方法人特別税収の全額を譲与税（地方法人特別譲与税）として人口および従業者数に基づいて都道府県に譲与。
2014年10月～	2014年4月より8%	<ul style="list-style-type: none"> 税率をそれまでの17.3%から12.9%に▲4.4ポイント引き下げ、減税額と同額を国税に創設した地方法人税で徴税。 地方法人税収の全額を地方交付税の財源に繰入。 	<ul style="list-style-type: none"> 地方法人特別税を3分の2に縮小し、縮小分を元の法人事業税に還元
2019年10月～	2019年10月より10%	<ul style="list-style-type: none"> 税率を12.9%から7%に▲5.9ポイント引き下げ、減税額と同額、国税の地方法人税を拡大。 地方法人税収の全額を地方交付税の財源に繰入。 	<ul style="list-style-type: none"> 地方法人特別税を廃止し、税収を元の法人事業税に還元 還元後の法人事業税の約3割を改めて減税し、減税額と同額を国税に創設した特別法人事業税で徴税。 特別法人事業税収の全額を譲与税（特別法人事業譲与税）として、人口に基づいて都道府県に譲与。ただし、不交付団体には譲与制限。

（資料）総務省「都道府県税関係」地方財政審議会資料（平成31年4月9日）、「平成31年度地方税制改正（案）について」（平成30年12月）より作成

もともと、今後を展望すると、東京をはじめとする大都市圏への人口集中が一段と進むことが見込まれており、それに伴って、地方税収の大都市圏への集中も続くとみられる。このため、今後も、地方法人課税をいかに縮小するかが課題になる可能性が高い。

そもそも、地方法人課税については、税収の偏在に加えて、①景気変動に伴う税収の振れが大きいことや、②地域住民が直接負担する税ではないといったことが、税収の安定性や行政サービスからの受益とそれへの負担の関係性が重視される地方税の財源として問題視されており、地方税としての法人課税の在り方の再考が求められている。

加えて、地方法人課税の縮小にあたっては、代替財源を何に求めるかが課題となる。今回の地方法人課税の縮小では、国税である地方法人税の拡充と特別法人事業税の創設によって、縮小相当額がいったん国税として徴収され、それらの税収の全額が、地方の財源不足を補填する地方交付税や、人口割合で都道府県に配分する譲与税として、国から地方自治体に交付されることとなった。しかしながら、このような国から配分される財源については、地方税収の偏在是正には資するものの、他方で、地域住民が直接負担する財源でないことから、地域住民が地域の行政サービスを自らの負担とセットで選択するといった地方分権の本来の姿に鑑みると、望ましい財源とはいえない。さらに、地域住民の負担感が乏しくなることから、結果として、地方自治体の財政規律に緩みが生じる可能性がかねてより指摘されている。

る。

以上の問題意識から、本稿では、地方の行政サービスを住民の選択による負担で提供できるような地方税の在り方を、国税の在り方を含めて考察し、具体的な改革案を提言する。

2. 人口動態から探る地方税収の将来像

(1) 地方税収の現状と将来像

2017年度の地方財政の決算をみると、地方税収は39.9兆円あり、国税と地方税を合わせた102.3兆円の税収の4割程度を占めている（図表2）。地方税収のうち都道府県税が18.4兆円（注1）、市町村税が21.5兆円（注2）となっている。税目別の構成比をみると、都道府県税では、個人住民税（個人均等割、所得割）、法人事業税、地方消費税の3税が全体の74.4%を占め、市町村税では、個人住民税、固定資産税、法人住民税（法人均等割、法人税割）の3税が全体の87.0%を占めている。

消費税率の10%への引き上げにあわせた地方税の見直しの目的は、地方税収の偏在是正であった。そこで、地方税収（都道府県税と市町村税の合計）の偏在度合いを、地方税収全体に占める都道府県別の割合でみると、17.5%が東京に集中している。これに神奈川、愛知、大阪を加えた4都府県を大都市圏と定義すると、ここに税収の39.1%が集中している（注3、図表3）。

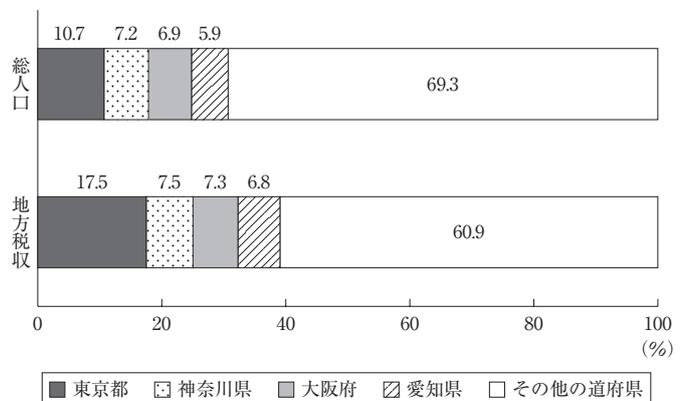
（図表2）地方税の税目別内訳
（2017年度決算）

	収入額	
	兆円	構成比
国税+地方税	102.3	-
国 税	62.4	-
地方税	39.9	-
都道府県税	18.4	100.0%
個人均等割	0.1	0.6%
所得割	4.8	26.3%
法人均等割	0.2	0.8%
法人税割	0.6	3.3%
法人事業税	4.0	21.7%
地方消費税	4.7	25.7%
その他	3.9	21.5%
市町村税	21.5	100.0%
個人均等割	0.2	1.0%
所得割	7.3	33.7%
法人均等割	0.4	2.0%
法人税割	1.8	8.3%
固定資産税	9.0	42.0%
その他	2.8	13.0%

（資料）総務省「地方財政統計年報」

（注）東京都が徴収する特別区分は市町村税に含めている。

（図表3）総人口と地方税収の地域別構成比
（2017年度）



（資料）総務省「住民基本台帳に基づく人口」、「地方財政状況調査個別データ」

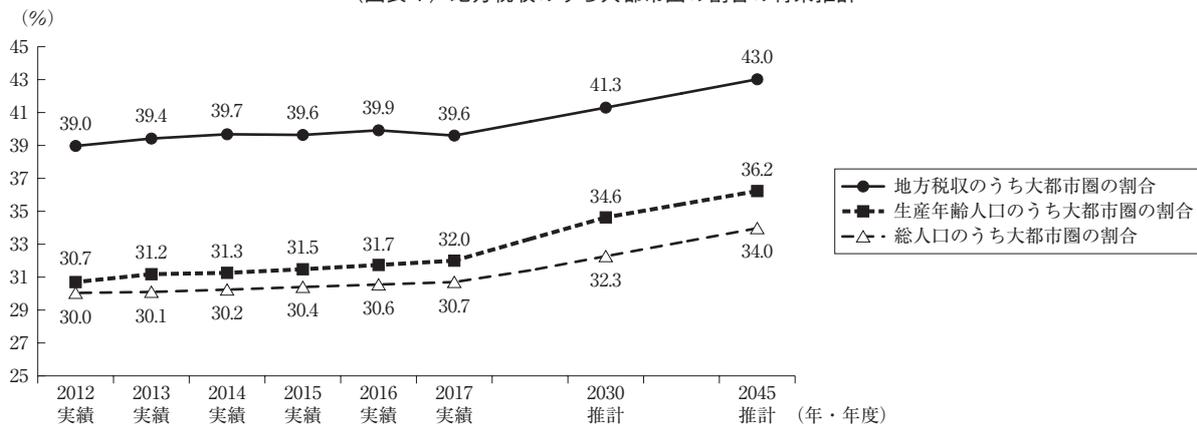
（注1）総人口は2018年1月1日時点。

（注2）地方税収は法定税の標準税率分。地方消費税清算後。

今回の地方法人課税の見直しによって、地方税収の偏在是正に一定の効果が期待できるものの、今後を展望すると、大都市圏への人口の集中を受けて、引き続き、大都市圏への地方税収の集中も進行すると考えられる（注4）。国立社会保障・人口問題研究所の「日本の地域別将来推計人口（平成30（2018）

年推計)」をみると（注5）、総人口に占める大都市圏の人口の割合は、2017年の30.7%が2030年に32.3%となり、2045年には34.0%への上昇が見込まれる。さらに、地方税負担の中核を担う生産年齢人口（15歳以上64歳以下人口）に限ると、大都市圏の割合は2017年の32.0%が2030年に34.6%となり、2045年には36.2%に上昇する。こうした大都市圏への人口の集中を踏まえて、将来の地方税収全体に占める大都市圏の割合を一定の仮定をおいて推計すると、2030年度に41.3%となり、2045年度には43.0%に上昇する（注6、図表4）。このままでは、大都市圏への地方税収の集中が一段と加速することになる。

（図表4）地方税収のうち大都市圏の割合の将来推計



（資料）総務省「地方財政統計年報」、「経済センサス-基礎調査」、「経済センサス-活動調査」、「事業所・企業統計調査」、「道府県税の課税状況等に関する調」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の地域別将来推計人口」および各道府県の税務統計を基に作成

（注1）大都市圏は、東京都、神奈川県、愛知県、大阪府の合計。

（注2）都道府県税と市町村税の合計。法定税の標準税率分。地方税収に占める大都市圏の割合は分母から福島県を除いて計算。

（注3）地方税収の将来推計は下記の方法で都道府県税と市町村税を税目ごとに計算。防災に必要な財源確保のための上乗せ税率の2024年以降の解消を織り込んでいる。

【市町村税】2017年度の市（区）町村データで推計した下記の式より計算（※は福島県の市町村を除く）。

個人均等割：15歳以上人口一人当たり税収 = 2.44 (t = 69.4) - 1.44 (t = -15.5) × 15歳以上人口に占める65歳以上人口比率。

所得割：ln(15歳以上人口一人当たり税収) = 5.05 (t = 185.8) - 3.29 (t = -45.5) × 15歳以上人口に占める65歳以上人口比率。

法人均等割：ln(事業所当たり税収※) = 3.36 (t = 70.5) + 0.08 (t = 15.9) × ln(生産年齢人口※)

本稿では、将来推計人口に基づいて将来の地方税収を推計するため、事業所数は人口動態に依存すると想定し、2001～2006年の増加率、2006～2009年の増加率、2009～2016年の増加率の市区町村のデータを用いて下記の式より推計。

事業所数の増加率 = -0.01 (t = -22.6) + 0.53 (t = 37.37) × 15～65歳人口の増加率 + 0.015 (t = 35.1) 2006～2009年ダミー - 0.006 (t = -14.1) × 2009～2016年ダミー

法人税割：ln(事業所当たり税収※) = 1.52 (t = 13.3) + 0.32 (t = 27.4) × ln(生産年齢人口※)

固定資産税：ln(人口一人当たり税収※) = 5.12 (t = 40.0) + 0.046 (t = 6.59) × ln(人口密度※) - 0.42 (t = -2.79) × 高齢化率※ + 0.37 (t = 8.50) × ln(人口一人当たり事業所数※)

その他の税収：ln(人口一人当たり税収) = 1.12 (t = 20.6) + 0.14 (t = 26.1) × ln(総人口)

【都道府県税】

個人均等割：市町村税の推計結果 × 都道府県税の税率 ÷ 市町村税の税率で計算。

所得割：市町村税の推計結果 × 都道府県税の税率 ÷ 市町村税の税率で計算。

法人均等割：市町村の推計結果 × 2017年度都道府県税収 ÷ 2017年度市町村税収

法人税割：市町村税の推計結果 × 都道府県税の税率 ÷ 市町村税の税率で計算。

法人事業税：2017年度の都道府県データで推計した下記の式より計算

ln(事業所あたり税額) = 2.77 (t = 5.43) + 0.25 (t = 6.95) × ln(総人口)

法人事業税のうち所得割分は、推計結果に2017年度の同割合を掛けて計算。

地方消費税(清算後)：都道府県ごとの人口増加率を掛けて計算。

(2) 主要税目の概要

このように、人口の大都市圏への集中に伴って、地方税収の偏在も引き続き進む可能性があり、今後も引き続き、地方税を適宜見直すことが課題になろう。その際、構成要素である個々の税目をどのように組み合わせるかがポイントになると考えられる。そこで、以下では、主要な税目の特徴等を概観する（図表5、図表6）。

(図表5) 主要な地方税の概要

		(団体、億円)					
	納税義務者	課税標準	標準税率	制限税率	超過課税の実施団体数	超過課税による税収	税負担の様態
都道府県税							
個人均等割	—	—	—	—	—	2,882.6	—
所得割	都道府県内に住所を有する個人 都道府県内に事務所又は家屋敷を有する個人(上記を除く)	—	1,000円 2023年度まで1,500円	なし	37	243.6	所得に対し逆進的
法人均等割	都道府県内に住所を有する個人	前年中の所得金額	4%	なし	1 神奈川県	26.5	所得に対し負担率一定
法人税割	都道府県内に事務所又は事業所を有する法人	法人税額	2万円～80万円 1%	なし	35	103.4	所得に対し逆進的
法人事業税	都道府県内に事務所又は事業所を設けて事業を行う法人	(資本金1億円超の普通法人) 付加価値額、資本金等の額、所得 (資本金1億円以下の法人等) 所得 (電気・ガス業、保険業) 収入金額	※資本金1億円超の普通法人の場合 付加価値割 1.2% 資本割 0.5% 所得割 0.4%～1.0%	標準税率の1.2倍	46	1,193.2	黒字企業が一定率で負担
地方消費税	(譲渡割) 課税資産の譲渡等(特定資産の譲渡等を除く)及び特定課税仕入れを行なった事業者 (貨物割) 課税貨物を保税地域から引き取る者	(国税の)消費税額	国税の消費税額の78分の22	超過課税できない	—	—	消費に対し負担率一定 所得に対し逆進的
市町村税							
個人均等割	市町村内に住所を有する個人 市町村内に事務所、事業所又は家屋敷を有する個人(上記を除く)	—	3,000円 2023年度まで3,500円	なし	1 神奈川県横浜市	16.9	所得に対し逆進的
所得割	市町村内に住所を有する個人	前年中の所得金額	6%	なし	1 兵庫県豊岡市	0.5	所得に対し負担率一定
法人均等割	都道府県内に事務所又は事業所を有する法人	法人税額	5万円～300万円 6%	標準税率の1.2倍	387	163.9	所得に対し逆進的
法人税割	土地・家屋又は償却資産の所有者	価格(適正な時価) 土地及び家屋は3年ごとに評価替え。償却資産は、取得価額を基礎として、経過年数に応じ、定率法により償却	1.4%	なし	996	2,886.0	黒字企業が一定率で負担
固定資産税							
							固定資産の所有者が資産価格に一定率で負担

(資料) 総務省「令和2年度地方団体の歳入歳出総額の見込額」、「個人住民税の概要」、「法人住民税の概要」、「法人事業税の概要」、「地方消費税の概要」、「固定資産税の概要」、「超過課税の状況」(https://www.soumu.go.jp/main_content/000632866.pdf)より日本総合研究所作成

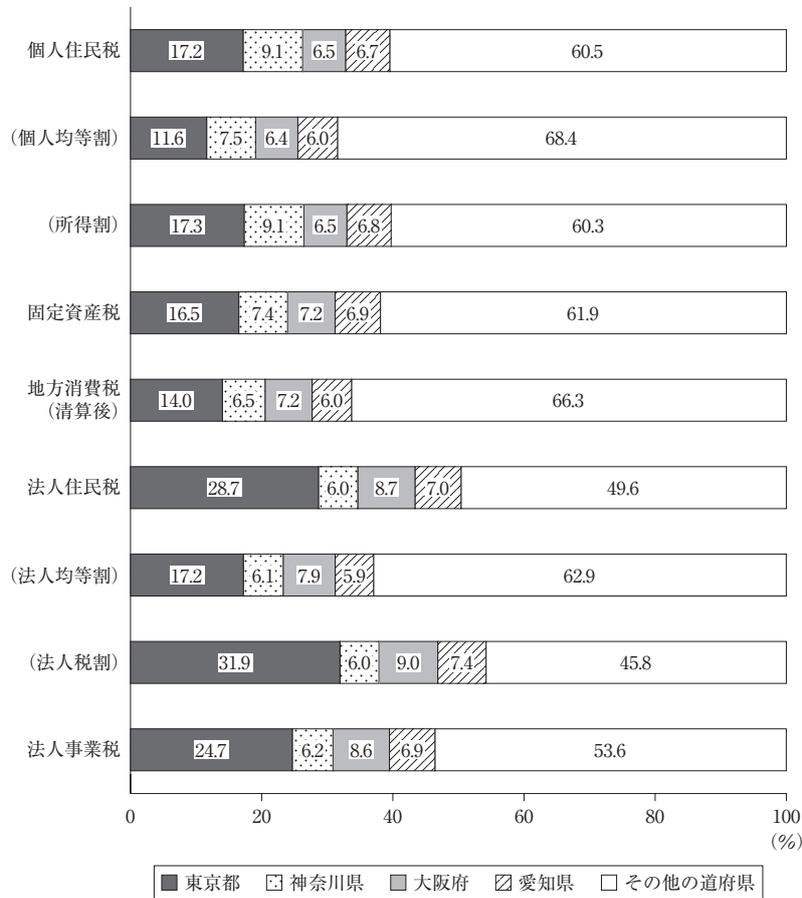
(注1) 全市区町村数は、1,718市町村+23特別区。

(注2) 標準税率と制限税率は2019年10月1日以降。

(注3) 実施団体数は2018年4月1日現在。

(注4) 超過課税による税収は2017年度決算。

(図表 6) 主要地方税目の地域別構成比 (2017年度決算)



(資料) 総務省「地方財政状況調査個別データ」
 (注) 標準税率分。個人住民税と法人住民税は都道府県税と市町村税の合計。

A. 個人住民税

個人住民税は、都道府県税と市町村税の両方にあり、どちらにも均等割と所得割がある。納税義務者は、①地方自治体内に住所がある個人（所得割と均等割）、②地方自治体内に住所がなくても事務所や家屋敷がある個人（均等割のみ）である（注7）。均等割は、標準税率5,000円（注8）である。所得水準に関係なく定額で課税されることから、低所得者ほど所得金額に対する負担率が上昇する（逆進的）。所得割は標準税率10%（注9）の定率で課税される。均等割と所得割の両者とも、標準税率とは異なる税率を地方自治体が独自に設定すること（超過課税）が可能で、その際の税率に制限（制限税率）がないことから、制度上、地方自治体は税率を自由に引き上げることができる。しかしながら、超過税率を設定するには、地方議会での議決というかたちで、直接の負担者となる地域住民の合意を得る必要があることから、実際に超過課税を実施している市町村は、均等割では神奈川県横浜市（標準税率に900円上乗せ）のみ、所得割では兵庫県豊岡市（同0.1%上乗せ）のみにとどまっている。

なお、全国の税収に占める大都市圏の割合は、地方税全体とほぼ同水準の39.5%（2017年度）である。

B. 固定資産税

固定資産税は、市町村内に所在する土地・家屋・償却資産の所有者が納税義務者となる市町村税である。税率は、標準税率1.4%であるが、超過課税が可能で、制限税率はない。2017年度には全1,718市町村のうち153市町村が超過課税を実施し、それによる税収は合計で355億円となっている。近年、土地や家屋の所有者の高齢化に伴う世代交代が増加するなか、次の納税義務者となるべき相続人等の所在の把握が困難になるなど、登記簿の名義が変更されないことに起因する徴税コストの増加が問題になっている（注10）。

固定資産税の全国の税収に占める大都市圏の割合は、個人住民税とほぼ同水準の38.0%である。

C. 地方消費税

地方消費税は、都道府県内での（国税の）消費税額に78分の22の定率で課税される都道府県税である（注11）。個人住民税や固定資産税と異なり、地方自治体は税率を変更できない。消費税は、消費に対して定率で課税されるものの、通常、低所得者ほど消費性向が高い傾向がみられることから、所得に対する負担率は低所得者ほど上昇する（逆進的）とされる。

税収は、納税した事業所が所在する都道府県に国から払い込まれた後、人口や販売額等（「消費に相当する額」あるいは「清算基準」）に応じて、都道府県間で清算される。これは、地方消費税が、実際に納税した事業所の所在地ではなく、消費地の都道府県の税収になるようにするためである。2017年度決算をみると、企業の本社など納税する事業所が多いとみられる大都市圏の地方消費税収の清算前のシェアは52.5%に上るものの、清算後のシェアは33.7%となり、清算後の大都市圏への偏在度合いは主要税目のなかで最も低い。清算基準については、税収の一段の偏在是正のために、2018年度の税制改正で変更されており、小売売上高とサービス業における対個人事業収入額の合計額のウエートが75%から50%に引き下げられる一方で、人口のウエートが17.5%から50%に引き上げられた（注12）。

D. 法人住民税

法人住民税は、都道府県税と市町村税にあり、どちらにも均等割と法人税割がある。納税義務者は地方自治体内に事業所等を有する法人である。均等割は、赤字企業も負担することから、行政サービスからの受益に応じた課税（応益課税）の性格が強い税とされる。標準税率は、都道府県税が資本金額に応じて2万円から80万円、市町村税が資本金額と市町村内の従業者数に応じて5万円から300万円となっている。一方、法人税割は、黒字企業のみ負担が及ぶことから、均等割に比べて能力に応じた課税（応能課税）的である。課税標準は国税の法人税額で、標準税率7%（注13）の一定率で課税される。複数の自治体に事業所等がある法人については、事業所の従業者数に基づいて各自治体に案分された法人税額に課税される。超過課税は、均等割・法人税割の両方で可能であるが、都道府県税の均等割以外には制限税率が設けられている。超過課税を実施している自治体数は個人住民税を大きく上回っており、この背景として、実施に向けて議会を通す必要はあるものの、有権者である地域住民の直接の負担にならないことから、個人住民税に比べて超過課税実施への抵抗感が小さいといった事情が考えられる。

大都市圏の割合をみると、均等割が地方税全体とほぼ同水準の37.6%であるのに対し、法人税割は

54.8%にのぼる。

E. 法人事業税

法人事業税は、都道府県内に事業所等を設けて事業を行う法人に対する都道府県税で、業種や資本金額等に応じて、①所得を課税標準にする法人（注14）、②収入を課税標準にする法人（注15）、③外形標準課税の対象となる法人（外形標準課税対象法人）、に対する3つの異なる課税方法がある。このうち、③の外形標準課税の対象となる法人は、資本金または出資金が1億円を超える普通法人で、所得割、付加価値割、資本割の三つの課税標準に課税される。

かつての法人事業税は、基本的に所得に課税されていたが、①欠損法人を含め広く課税することで税負担の公平性を確保するとともに、応益課税としての性格を強める、②税収の安定を図る、③企業の所得（利益）への税負担を軽減することを狙って、2004年度以降、付加価値割と資本割の外形標準が導入された。事業所等が複数の都道府県にある場合には、課税標準は事業所数や従業者数等で案分される。超過課税は、制限税率はあるものの可能であり、8つの都道府県が実施している。

大都市圏の割合は47.1%にのぼり、法人住民税法人税割とともに、地方税の偏在の主因となっている。

(注1) 東京都が徴収している特別区の市町村税（法人住民税、固定資産税等2.1兆円程度）を含まない。

(注2) 東京都が徴収している特別区の市町村税を含む。

(注3) 法定税の標準税率分。地方消費税を都道府県間で清算後。

(注4) 地方税の納税者には個人と法人（事業所）があり、人口の集中と法人（事業所）の集中の因果関係は不明であるが、本稿では、国立社会保障・人口問題研究所による将来推計人口に基づいて将来の地方税収を推計するため、法人（事業所）の集中は人口の集中に依存すると想定している。

(注5) 地域別の将来人口の推計には、(1) 基準人口、(2) 将来の生残率、(3) 将来の移動率、(4) 将来の子ども女性比、(5) 将来の0～4歳性比が用いられており、いずれも直近の実績値を踏まえて計算されている。

(注6) 本稿では、市町村の将来推計人口に基づいて将来の市町村税収を推計しているが、国立社会保障・人口問題研究所の「日本の地域別将来推計人口（平成30（2018）年推計）」では、福島県下の市町村の将来推計人口が示されていない。このため、将来の市町村税収が推計できないことから、分母の地方税収の全国計から福島県を除いている。

(注7) ただし、以下の場合、非課税となる。

均等割・所得割ともに非課税：①生活保護の受給者、②障害者、未成年者、寡婦または寡夫で前年の所得が125万円以下、③合計所得金額が自治体の定める金額以下。

所得割のみ非課税：合計所得金額が（控除対象配偶者＋扶養親族＋1）×35万円＋32万円以下、または、控除対象配偶者・扶養親族がない場合は35万円以下。

(注8) 都道府県1,500円、市町村3,500円。2024年度以降は都道府県1,000円、市町村3,000円。

(注9) 都道府県4%、市町村6%。

(注10) 納税義務者が見つからない場合、不納欠損として処理される。2017年度の固定資産税の不納欠損額は305億円あり、市町村税全体の不納欠損額（727億円）の42.0%を占める（総務省「地方税の税目別不納欠損処理額（平成29年度）」https://www.soumu.go.jp/main_content/000601514.pdf）。また、東京財団「土地の『所有者不明化』～自治体アンケートが示す問題の実態～」によると、固定資産税の不納欠損処理額のうち50%が個人のもので、そのうち18%が所有者不明や死亡者課税に関連するものとされる。

(注11) いわゆる「消費税率10%」は、(国の)消費税率7.8%、地方消費税率2.2%の合計である。食品等の「軽減税率8%」は、(国の)消費税率6.24%、地方消費税率1.76%の合計である。

(注12) 変更前にウエート7.5%だった従業員数は、清算基準から外されている。

(注13) 都道府県1%、市町村6%。

(注14) 普通法人（ただし、資本金または出資金が1億円超は外形標準課税対象法人）、農協等の特別法人、公益法人等。

(注15) 電気供給業、ガス供給業、生命保険業、損害保険業、少額短期保険業、貿易保険業。

3. 地方法人課税と地方交付税の問題点

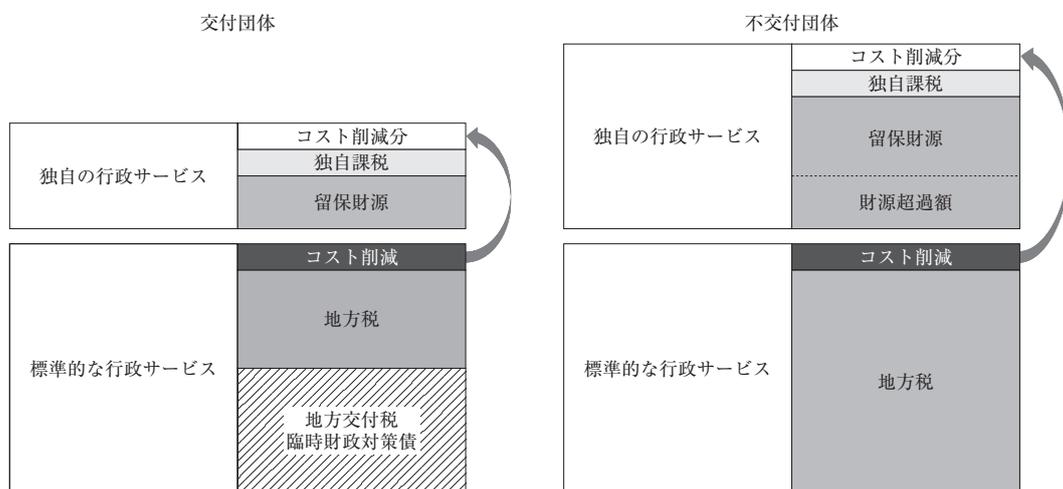
消費税率の引き上げにあわせた地方税の見直しは、地方税収の大都市圏への偏在を是正する目的で行われた。消費税率引き上げに伴う地方消費税の増収によって、すでに財源超過の状態にある東京都の税収がさらに増加することから、今回の地方税の見直しでは、大都市圏への偏在度合いが高い地方法人課税の縮小と、その縮小相当額の地方交付税や譲与税での確保がセットで行われた。以下では、この方法の是非を検討し、地方法人課税見直しの望ましい方向性を考察する。

(1) 地方税収の偏在を是正することの意義

今回の地方税改革の目的は地方税収の偏在是正であるが、そもそも、地方税収の偏在が問題視されるのは、それが以下のような地方財政の仕組みを通じて、結果として、住民の選択によらない行政サービスの地域差につながるためである（注16）。

地方自治体が提供する行政サービスには、国の法令等の規定に則って必ず実施しなければならないサービス（本稿では、「標準的な行政サービス」と呼ぶ）と、地方自治体が地元の実情を踏まえて独自に提供するサービス（本稿では、「独自の行政サービス」と呼ぶ）がある（図表7）。このうち、前者の財源として、基本的には、標準税率で計算した地方税収の75%分が充てられ、後者の財源として同25%分（留保財源）のほか、超過課税による税収や地方自治体が独自に導入した税目（法定外税）による税収等が充てられる。

（図表7）地方自治体の行政サービスと財源の概念図



（資料）日本総合研究所作成

ほとんどの地方自治体では、標準的な行政サービスに必要な財源を地方税収の75%分だけでは賅えず、不足分（財源不足）は国から交付される地方交付税で補填される。これによって、標準的な行政サービスについては、基本的にはすべての地方自治体で一定の水準が保障される仕組みとなっている。

一方、独自の行政サービスについては、国からの財源の補填がない一方で、税収の多い地方自治体ほど自前の税収を財源に充実させやすく、地域差が出やすい。ただし、その地域差の是非については、財

源の在り方によって結論が異なると考えられる。

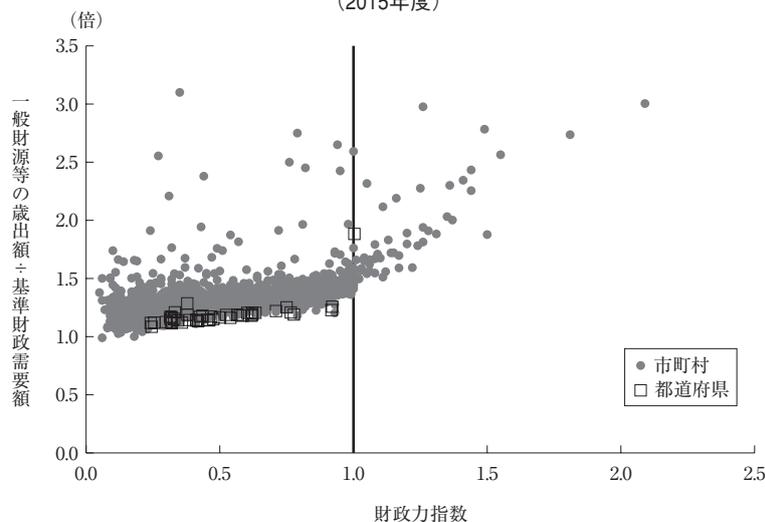
第1は、超過課税や法定外税といった地方自治体独自の課税を財源にするケースである。行政サービスの受益者である地域住民に独自の負担を課すことで生じる独自の行政サービスの地域差については、地域住民の選択の結果として、基本的には妥当な地域差といえる。ただし、超過課税や法定外税を実施している場合でも、先述の地方法人課税のように、地域住民の直接の税負担にならないケースが多いのが実情である点に留意する必要がある。

第2は、主に留保財源を充てるケースである。留保財源は、もともと独自の行政サービスに使われることを想定した財源である。しかしながら、超過課税や法定外税とは異なり、地域住民の選択によって負担を変更できないうえ、税収の多い地方自治体ほど金額が多くなることから、結果として、地域住民の選択によらない行政サービスの地域差につながる。

第3は、財源超過額を財源に充てるケースである。財源超過額とは、上記の地方税収の75%相当額等のうち、標準的な行政サービスに必要な額を超える分である。財源超過額がある地方自治体は、東京都などの豊富な税収のある一部の自治体に過ぎない（注17）。財源超過額は、留保財源と同様に、もともとは標準税率での地方税収の一部であり、地域住民の選択によって増減できないことから、地域住民の選択によらない行政サービスの地域差につながる。

そこで、留保財源と財源超過額が地方の行政サービスの地域差にどの程度影響しているかを把握するために、標準的な行政サービスについては、全国の地方自治体で一定の水準が保証されているため地域差がないとの前提のもと、行政サービスの地域差は独自の行政サービスの地域差で生じていると想定し、歳出全体に使われた一般財源等の基準財政需要額（注18）に対する倍率（以下、「倍率」）を地方自治体ごとに計算し比較する（注19）。縦軸に「倍率」、横軸に財政力指数（注20）をとった散布図を都道府県および市町村データで作成すると（図表8）、財政力指数が1未満の地方自治体（交付団体）では、「倍

（図表8）財政力と「倍率」の関係
（2015年度）



（資料）総務省「地方財政状況調査個別データ」（2015年）より作成
（注）拙稿「行政サービスの格差が示す地方財政制度の歪み」（JRIレビュー、2018 Vol.9, No.60、日本総合研究所）より引用。2015年度。被災3県を除く。東京都は特別区を含む。

率」は財政力指数に比例して大きくなるものの、ほとんどの地方自治体でおおむね1.0～1.5倍程度の範囲に収まっている。この状況を本稿では、独自の行政サービスを含めた全体として、標準的な行政サービスの1.0～1.5倍程度の行政サービスが提供されていると解釈する。地方自治体の多くはこうした団体であり、自前の地方税収だけでは標準的な行政サービスに必要な財源が不足するため、地方交付税が交付される一方、独自の行政サービスの財源には、標準的な税収の25%相当額の留保財源が主に使われるため、行政サービスの地域差が一定の範囲内に収まっていると考えられる。

これに対し、財政力指数が1以上になると、「倍率」が顕著に大きくなっている。このような地方自治体では、自前の地方税収が標準的な行政サービスに必要な額を超過しており、地方交付税は交付されていない（不交付団体）。独自の行政サービスの財源として、留保財源に加えて、財源超過額も充てられることから、交付団体に比べて行政サービスを充実させやすいとみられる。

(2) 最近の地方法人課税の見直しの概要

地方税収の偏在是正を狙い、消費税率の10%への引き上げにあわせて行われた地方法人課税の見直しのポイントを確認すると、以下の通りとなる（図表1再）。

第1は、法人住民税の縮小である。法人税割の税率が、それまでの12.9%（都道府県3.2%、市町村9.7%）から7.0%（都道府県1.0%、市町村6.0%）に引き下げられている。法人税割の縮小は、2014年に実施された消費税率の8%への引き上げの直後にも行われており、その際、国税に地方法人税が新設され、縮小相当額が国税として徴収されたうえで、その税収の全額が地方交付税の財源に充てられ、地方自治体に配分されるという仕組みが導入された。今回も同様に、縮小相当額の全額が、地方法人税の拡充を通じて、地方交付税の財源に充てられることになった。

第2は、法人事業税の縮小である。法人事業税については、かねてより、地方消費税の充実等の地方税改革が行われるまでの暫定措置として2008年に大幅に縮小され、その縮小相当額が国税に創設された地方法人特別税として徴収されたうえで、譲与税（地方法人特別譲与税）として人口と従業者数に基づいて都道府県に配分される仕組みが導入されていた。その後、消費税率の8%への引き上げの直後には、地方法人特別税の3分の1が法人事業税に戻されており、さらに、今回の10%への引き上げの際には、こうした暫定措置そのものが廃止され、法人事業税は2008年以前の状態に復元されることになっていた。しかしながら、法人事業税の復元によって地方財源の偏在が進むことが懸念されたことから、2019年度の税制改正で、復元後の法人事業税を改めて約3割縮小し、縮小相当額を国税に新設する特別法人事業税として徴収したうえで、譲与税（特別法人事業譲与税）として各都道府県に配分するという従前の暫定措置と同様の仕組みが新たに導入されることになった。

以上のように、これまでの消費税率の引き上げにあわせた地方法人課税の見直しは、地方税が縮小される一方で、国からの地方交付税と譲与税が拡大されている。これは、行政サービスの内容とその負担の仕方の両面において地方自治体の裁量を拡大するという、本来あるべき地方分権の姿にはそぐわない内容といえよう。

(3) 地方税としての法人課税の是非

地方法人課税については、そもそも地方の行政サービスの財源としての在り方の再検討が、政府の税制調査会等の場かねてより求められていた（注21）。

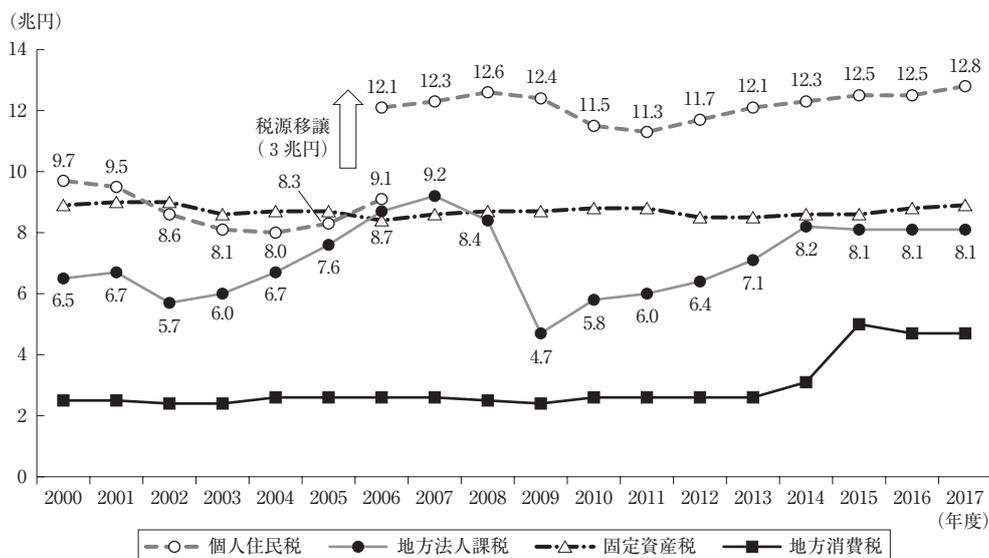
まず、地方法人課税に対するポジティブな見方として、第1に、地方自治体の提供する行政サービスへの対価としての位置づけが指摘できる。地方自治体は、道路や港湾、商業地や工業地、工業用水、上下水道といった企業活動になくてはならない社会資本の整備や維持・管理を行っており、こうした行政サービスからの受益を念頭に、法人にも一定の地方税負担を求めるのは当然との見方である。

第2は、税収増に向けた行政による企業誘致や産業振興につながる可能性である。行政による企業誘致等の努力の結果として、法人の本社や支店等の事業所の自治体内への立地が進めば、地域人口の増加や地域経済の活性化、地域住民の所得の向上につながり、税収の底上げも期待される。

これに対し、ネガティブな見方として、先述の通り、他の税目に比べて税収の大都市圏への偏在度合いが大きいことに加えて、以下の点が挙げられる。

第1は、景気変動の影響を受けやすいことである。実際、主要な税目について、2000年以降の税収の推移をみると、地方法人課税の税収の振れ幅が最も大きいことがわかる（図表9）。例えば、2002年度から2007年度にかけての景気拡大局面では、地方法人課税の税収のボトム（2002年度の5.7兆円）とトップ（2007年度の9.2兆円）の差は3.5兆円あり、次に振れ幅が大きい個人住民税の1.3兆円（注22）を大きく上回っている。さらに、その直後のリーマンショックから東日本大震災にかけての局面（2007年度～2011年度）では、個人住民税の振れ幅が1.3兆円（注23）であるのに対し、地方法人課税の振れ幅は、4.5兆円（注24）にも上る。地方自治体は、福祉や保健衛生、教育、警察や消防、戸籍や住民票等の管理等といった住民の日常生活に密着した行政サービスの多くを担っており、こうした行政サービスの財源には、景気にあまり影響されず安定的であることが、本来求められている。

(図表9) 地方税の主要税目の推移

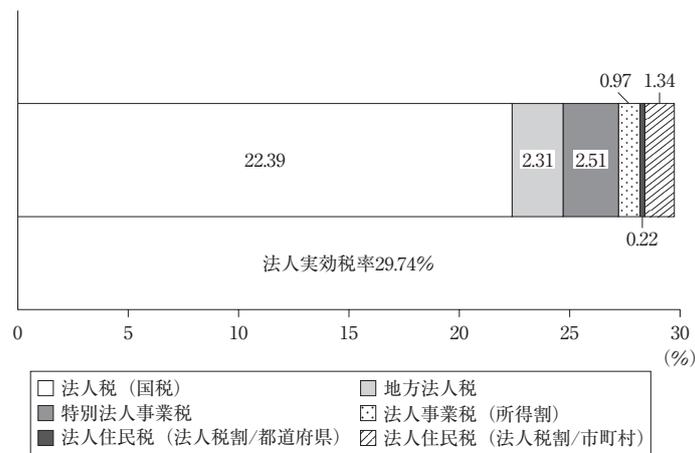


(資料) 総務省「主要税目（地方税）の税収の推移（https://www.soumu.go.jp/main_content/000601529.pdf）」

(注) 超過課税を含まない。地方法人課税の2009年度以降は地方法人特別譲与税を含む。

第2は、法人実効税率を押し上げることである。今回の法人課税の見直しを受けた2019年10月以降の法人実効税率は、引き続き29.74%（注25）となる（図表10）。そのうち地方法人課税の負担は2.53%分であり（注26）、これに近年の地方法人課税の見直しで、地方税から国税に移された地方法人税と特別法人事業税を加えると、7.35%分が地方財政にかかわる法人の負担となる（注27）。法人に課される税負担の多寡は、わが国に立地する企業の競争力に影響するとみられるだけに、経済のグローバル化が進むなか、地方法人課税を課すことによる国家間での立地競争への悪影響が懸念されている。

（図表10）法人実効税率の内訳

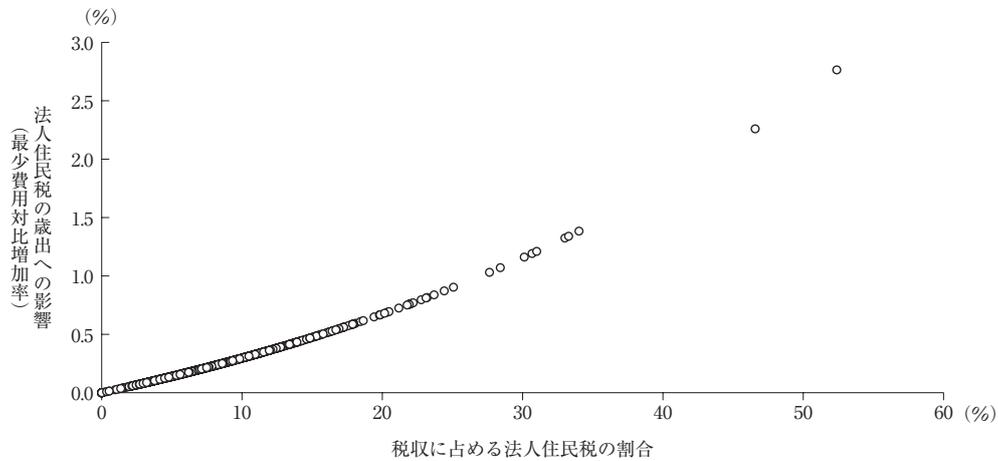


（資料）総務省地方財政審議会資料「都道府県税関係（平成31年4月9日）」より日本総合研究所作成
 （注1）法人事業税の外形対象法人のケース。標準税率を前提。
 （注2）実効税率 = $\frac{\text{法人税率} \times (1 + \text{地方法人税率} + \text{法人住民税率}) + \text{事業税率} + \text{事業税の標準税率} \times \text{特別法人事業税率}}{1 + \text{事業税率} + \text{事業税の標準税率} \times \text{特別法人事業税率}}$

第3は、地域住民の直接の負担にならない点である。行政サービスからの受益とそれへの負担の関係が曖昧になることで、地方自治体の歳出へのチェックが甘くなり、歳出規模が膨らみがちになるとの見方がある（注28）。こうした地方法人課税と歳出総額の間接的な関係を、市町村データを用いた計量経済モデルによってはじき出した同じ水準の行政サービスを提供するのに最も効率的な歳出額（注29）と実際の歳出額との乖離率を推計することで確認すると、地方税収に占める法人住民税の割合が高い市町村ほど、最も効率的な歳出額を上回って支出する傾向がみられる（図表11）。例えば、歳出総額の上位10市（2015年度決算）のうち、税収に占める法人住民税の割合が最も高い大阪市の場合、最も効率的な歳出額に比べて実際の歳出額が0.7%増の111億円程度膨らんでおり、全国の市町村の歳出全体（特別区を除く）では、0.3%増の1,496億円程度歳出が増加していると試算される。また、この推計結果を都道府県の歳出額にあてはめると（注30）、歳出総額上位10都道府県のうち、税収に占める法人課税（法人住民税+法人事業税）の割合が最も高い東京都（特別区分を除く2015年度決算で38%、注31）の実際の歳出額は、1.6%増の886億円程度膨らんでいると推計される。

以上の論点に加え、近年では、地方自治体内に店舗等を持たない海外のデジタル企業に対する課税の可能性も問題になると考えられる。

(図表11) 法人住民税の財政規律への影響試算



	歳出総額 (2015年度)	税収に占める 法人住民税の割合	法人住民税の 歳出への影響			歳出総額 (2015年度)	税収に占める 法人住民税の割合	法人住民税の 歳出への影響	
	億円	%	%	億円		億円	%	%	億円
大阪市	16,300.7	20.5	0.7	111	東京都	55,650.4	38.0	1.6	886
横浜市	15,012.9	9.0	0.3	39	大阪府	28,236.2	29.9	1.2	318
名古屋市	10,469.4	13.9	0.4	45	北海道	24,013.3	18.0	0.6	140
札幌市	8,778.2	11.0	0.3	29	愛知県	22,785.7	32.7	1.3	290
福岡市	7,843.9	15.3	0.5	38	神奈川県	20,063.7	21.1	0.7	142
神戸市	7,376.2	10.8	0.3	24	兵庫県	19,591.7	20.8	0.7	136
京都市	7,270.5	11.9	0.4	26	福島県	19,318.6	25.2	0.9	172
川崎市	6,026.4	7.3	0.2	12	埼玉県	17,102.2	17.2	0.6	94
広島市	5,706.7	12.5	0.4	21	千葉県	16,871.4	18.0	0.6	98
北九州市	5,449.7	8.9	0.3	14	福岡県	16,691.5	22.2	0.8	126
市町村計	524,206.9	9.5	0.3	1,496	都道府県計	493,615.3	25.4	0.9	4,252

(資料) 内閣府「経済・財政と暮らしの指標「見える化」データベース」、総務省「市町村別決算状況調」、地方公務員給与実態調査結果より日本総合研究所作成

(注1) 法人住民税による歳出への影響は、以下の確率的フロンティア費用関数の推計結果を用い、「 $\exp(\beta_0 + \beta_1 \times \text{税収に占める法人住民税の割合}) - \exp(\beta_0)$ 」で計算した値とした。

(注2) 東京都と都道府県計の歳出は、東京都が担っている市区町村分として消防費、特別区財政調整交付金、土木費の下水道費の一部(消防費と特別区財政調整交付金を除く東京都の歳出に占める割合のうち東京都以外の道府県の同割合を越える額とみなした)の額を除いた数字。

(注3) 都道府県の歳出への影響額は、市町村データによる推計結果を都道府県にあてはめて計算した値。

【推計式】

$\text{Ln}(\text{人口一人当たり歳出総額}) = a_0 + a_1 \text{Ln}(\text{行政サービス水準}) + a_2 \text{Ln}(\text{人口}) + a_3 (\text{Ln}(\text{人口}))^2 + a_4 \text{Ln}(\text{面積}) + a_5 \text{Ln}(\text{一般行政職平均賃金}) + a_6 (\text{高齢率}) + a_7 (\text{15歳未満人口比率}) + a_8 (\text{第一次産業比率}) + v + u$

$u = \beta_0 + \beta_1 (\text{税収に占める法人住民税の割合}) + \beta_2 (\text{一般財源に占める地方交付税の割合})$

【係数の推計結果】

$a_0 = -4.32, a_1 = 0.69, a_2 = -0.58, a_3 = 0.017, a_4 = 0.11, a_5 = 0.77, a_6 = 1.48, a_7 = 2.02, a_8 = 0.78$

$\beta_0 = 4.52, \beta_1 = 2.42, \beta_2 = 2.35$

【データ】

- 行政サービス水準は、幼稚園数、保育所等数、非水洗化率、公営住宅戸数、教員あたり児童数・生徒数、公民館数、図書館数、病院病床数、養護老人ホーム定員数、軽費老人ホーム定員数、介護老人保健施設定員数、介護老人福祉施設定員数、介護保険料基準額の各データについて各市町村の偏差値を計算し平均した値とした。
- 税収に占める法人住民税の割合と一般財源に占める地方交付税の割合は2014年度のデータ、それ以外は2015年度のデータを使用。

現在、経済のデジタル化の進展に伴って、ユーザーの所在する国に店舗等を開設せず、インターネット上で国境を越えたビジネスを展開するGAF(A (Google)、A (Apple)、F (Facebook)、A (Amazon))等のデジタル企業の収益に対し、どの国がどの程度課税できるかを取り決めることが、国際的な課題となっている。こうしたなか、国際的な取り決めの結果、仮に、海外にあるデジタル企業の所得の一部に対してでもわが国で課税することが可能になったとして、地方自治体内に店舗等を持たずに自治体内のユーザーから

収益を得ている海外のデジタル企業に対し、地方自治体が課税するケースを想定すると、先述の通り、現行の地方法人課税は、自治体内に所在する事業所数や従業員数等を基準に案分された所得等に課税する仕組みであることから（図表12）、こうしたケースに対応しづらいとみられる。

一方で、そもそも地方法人課税が地方の行政サービスに対する対価という位置づけを踏まえると、自治体内に店舗等のないデジタル企業が地方法人課税を負担する必要はないとの見方も可能と考えられる。しかしながら、この場合、国内で発生した企業所得に対する法人実効税率が、国内企業と海外のデジタル企業とで異なることに注意が必要である。

（図表12）法人事業税と法人住民税法人税割の分割基準

税目	産業	分割基準	
法人事業税	製造業	従業者の数（資本金1億円以上の法人：工場の従業者数を1.5倍）	
	非製造業 （以下を除く）	課税標準の1/2：事務所数 課税標準の1/2：従業者数	
	鉄道事業 軌道事業	軌道の延長キロメートル数	
	倉庫業 ガス供給業	事務所等の固定資産の価額	
	電気供給業	発電事業	課税標準の3/4：事務所等の固定資産で発電所の用に供するものの価額 課税標準の1/4：事務所等の固定資産の価額
		送配電事業	課税標準の3/4：発電所に接続する電線路の電力容量 課税標準の1/4：事務所等の固定資産の価額
		小売電気事業	課税標準の1/2：事務所数 課税標準の1/2：従業者数
法人住民税法人税割	全産業	従業者の数	

（資料）総務省「法人事業税の概要」、「法人住民税の概要」より作成

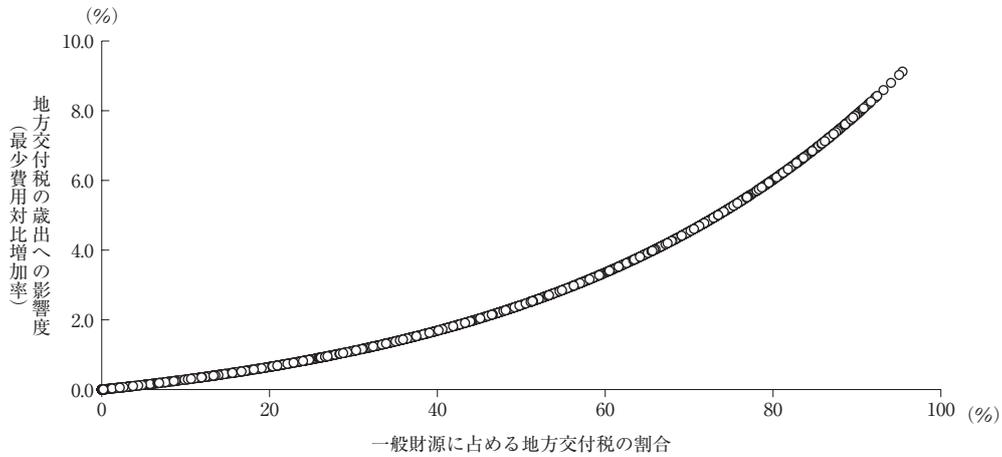
以上のような地方法人課税に関する論点を比較考量すると、これまでの地方税の見直しのなかで、地方法人課税を縮小してきたことは妥当と考えられる。今後を展望すると、社会資本の管理等の地方行政サービスへの対価との位置づけから、地方税において法人への負担を一定程度残すとしても、税収の安定性や受益と負担の関係性の観点などから、地方法人課税の縮小は引き続き課題になると考えられる。

（4）地方交付税の地方自治体の歳出への影響

地方法人課税を縮小する際には、代替となる財源を何に求めるかが問題となる。最近の縮小の際には、縮小相当額を国税としたうえで、国からの地方交付税や譲与税として、地方自治体に配分する方法が採られてきた。地方交付税は地方自治体の財源不足を補填する制度で、譲与税は人口などを基準に財源を配分する制度である。何れにせよ地方の財源の平準化につながるものの、地域住民が直接負担する財源でないことから、歳出規模が膨らみがちになるとの見方がある。

そこで、先述の地方法人課税での分析と同様の手法を用いて、地方交付税と歳出総額の間を市町村データで確認すると、一般財源に占める地方交付税の割合が高い地方自治体ほど、同じ水準の行政サービスを提供するのに最も効率的な歳出額よりも実際の歳出が多くなる傾向がみられる（図表13）。例えば、歳出総額の上位10市（2015年度決算）のうち、一般財源に占める地方交付税の割合が最も高い北九州市の場合、実際の歳出額が最も効率的な歳出額に比べて0.8%増の40億円程度上回っており、全国の

(図表13) 地方交付税の財政規律への影響試算



	歳出総額 (2015年度)	一般財源に占める 地方交付税の割合	地方交付税による 歳出への影響			歳出総額 (2015年度)	一般財源に占める 地方交付税の割合	地方交付税による 歳出への影響	
	億円	%	%	億円		億円	%	%	億円
大阪市	16,300.7	4.8	0.1	21	東京都	55,650.4	0.0	0.0	0
横浜市	15,012.9	3.0	0.1	12	大阪府	28,236.2	17.8	0.6	156
名古屋市	10,469.4	1.1	0.0	3	北海道	24,013.3	49.1	2.4	546
札幌市	8,778.2	22.0	0.7	63	愛知県	22,785.7	5.8	0.2	36
福岡市	7,843.9	8.6	0.2	19	神奈川県	20,063.7	5.8	0.2	32
神戸市	7,376.2	15.3	0.5	34	兵庫県	19,591.7	29.2	1.1	205
京都市	7,270.5	15.8	0.5	35	福島県	19,318.6	49.6	2.4	447
川崎市	6,026.4	0.6	0.0	1	埼玉県	17,102.2	17.6	0.6	93
広島市	5,706.7	13.9	0.4	24	千葉県	16,871.4	16.9	0.5	88
北九州市	5,449.7	22.5	0.8	40	福岡県	16,691.5	29.6	1.1	178
市町村計	524,206.9	28.5	1.5	7,635	都道府県計	493,615.3	53.1	1.6	7,558

(資料) 内閣府「経済・財政と暮らしの指標「見える化」データベース」、総務省「市町村別決算状況調」、地方公務員給与実態調査結果より日本総合研究所作成

(注1) 地方交付税による歳出への影響は、図表11の確率的フロンティア費用関数の推計結果を用い、「 $\exp(\beta_0 + \beta_2 \times \text{税収に占める法人住民税の割合}) - \exp(\beta_0)$ 」で計算した値とした。

(注2) 東京都と都道府県計の歳出は、東京都が担っている市区町村分として消防費、特別区財政調整交付金、土木費の下水道費の一部(消防費と特別区財政調整交付金を除く東京都の歳出に占める割合のうち東京都以外の道府県の同割合を越える額とみなした)の額を除いた数字。

(注3) 都道府県の歳出への影響額は、市町村データによる推計結果を都道府県にあてはめて計算した数値。

市町村の歳出全体(特別区を除く)では、実際の歳出額が1.5%増の7,635億円程度上回っていると試算される。また、この推計結果を都道府県にあてはめると(注32)、都道府県の実際の歳出額は、合計で7,559億円程度膨らんでおり、市町村の結果と合算すると、実際の歳出額は最も効率的な歳出額を1.5兆円程度上回っていると推計される。

(注16) 行政サービスの地域差の現状とその要因に関する分析は、拙稿「行政サービスの格差が示す地方財政制度の歪み」(JRIレビュー、2018 Vol.9, No.60、日本総合研究所)を参照。

(注17) 2019年度の不交付団体の数は、都道府県が東京都のみ、市町村が首都圏や愛知県下の一部の市町村のほか、大都市圏以外では大規模工場等が立地しているとみられる市町村を中心に85市町村あり、合計86団体となっている(総務省「令和元年度普通交付税の算定結果等」)。

(注18) 基準財政需要額は標準的な行政サービスに必要な財源のうち一般財源分である。

(注19) この指標による地方行政サービスの地域間比較については、拙稿「行政サービスの格差が示す地方財政制度の歪み」(JRIレビュー、2018 Vol.9, No.60、日本総合研究所)を参照。

(注20) 1未満の地方自治体には地方交付税が交付され、財源超過額が発生しない。1を超える地方自治体には地方交付税が交付さ

れず、財源超過額が発生する。

(注21) 例えば、内閣府「法人税の改革について」税制調査会・法人課税ディスカッショングループ報告書（2014年6月）など。

(注22) 期間中のボトムの2004年度の8.0兆円と2007年度の12.3兆円の差4.3兆円から、2006年度に行われた所得税（国税）から個人住民税への税源移譲（所得譲与税）分3兆円を減じた額。

(注23) 2008年度の12.6兆円と2011年度の11.3兆円の差額。

(注24) 2007年度の9.2兆円と期間中のボトムの2009年度の地方法人特別譲与税を含む4.7兆円の差額。

(注25) 外形標準課税対象法人、標準税率のケース。

(注26) 法人事業税（所得割）と法人住民税（住民税割）の合計。

(注27) このほか、法人税収の33.1%分が地方交付税の財源に繰り入れられており、これを含めると14.76%分となる。

(注28) 受益と負担の関係が曖昧になることで、財政規律が緩む可能性については、歳入面では、図表5で見た通り、有権者である地域住民の直接の税負担にならない法人住民税で、超過課税を実施している地方自治体の数が、地域住民の直接の税負担となる個人住民税で実施している地方自治体よりも多いことからみとれる。

(注29) 地方自治体の歳出額が、行政サービスの水準、人口、人口密集・混雑、面積、公務員人件費、人口に占める65歳以上の割合、人口に占める15歳未満の割合、産業構造に依存すると想定した歳出関数を推計し、この歳出関数で計算される数値を、自治体が現在の行政サービスを提供するのに最も効率的な歳出額とみなす。自治体の実際の歳出額が歳出関数で計算される数値から誤差の範囲を超えて上振れていれば、実際の歳出額には非効率な部分があるとみなし、上振れの大きさと自治体における法人住民税や地方交付税の大きさの関係を確認している。

(注30) 都道府県と市町村とでは提供している行政サービスの内容が異なることから、本来は、同様の推計を、都道府県データを用いて行うことが望ましいものの、サンプル数が47都道府県と少数であることから、都道府県データでの推計を行わず、市町村データでの推計結果を代用して計算した。

(注31) 全都道府県のなかで最も高い。

(注32) 前掲の地方法人課税と歳出総額の関係の推計と同様の理由で、市町村データを用いた推計結果を代用して計算した。

4. 国税と地方税の配分の国際比較

地方法人課税の代替財源をどの税目に求めるのが望ましいかを考える際の参考として、以下では、主要国（アメリカ、イギリス、フランス、ドイツ）の税目別の負担を概観してみる（図表14）。

まず、一国の税収に占める地方税の割合をみると、わが国は38%程度となっている。これは、連邦制でないイギリスの6%やフランスの28%を上回り、むしろ、連邦制国家であるアメリカの42%やドイツの52%に近い水準である。わが国の税制は、連邦制でない国にしては、国税よりも地方税に税源を厚く配分している制度といえる。なお、わが国の国税と地方税を合わせた租税負担率（GDP比）は18.8%と主要国よりも低い水準である一方で、財政収支のGDP比は▲3.8%の赤字であることから、現状の税収では毎年度の歳出に必要な額を賄っていないのが実情である。

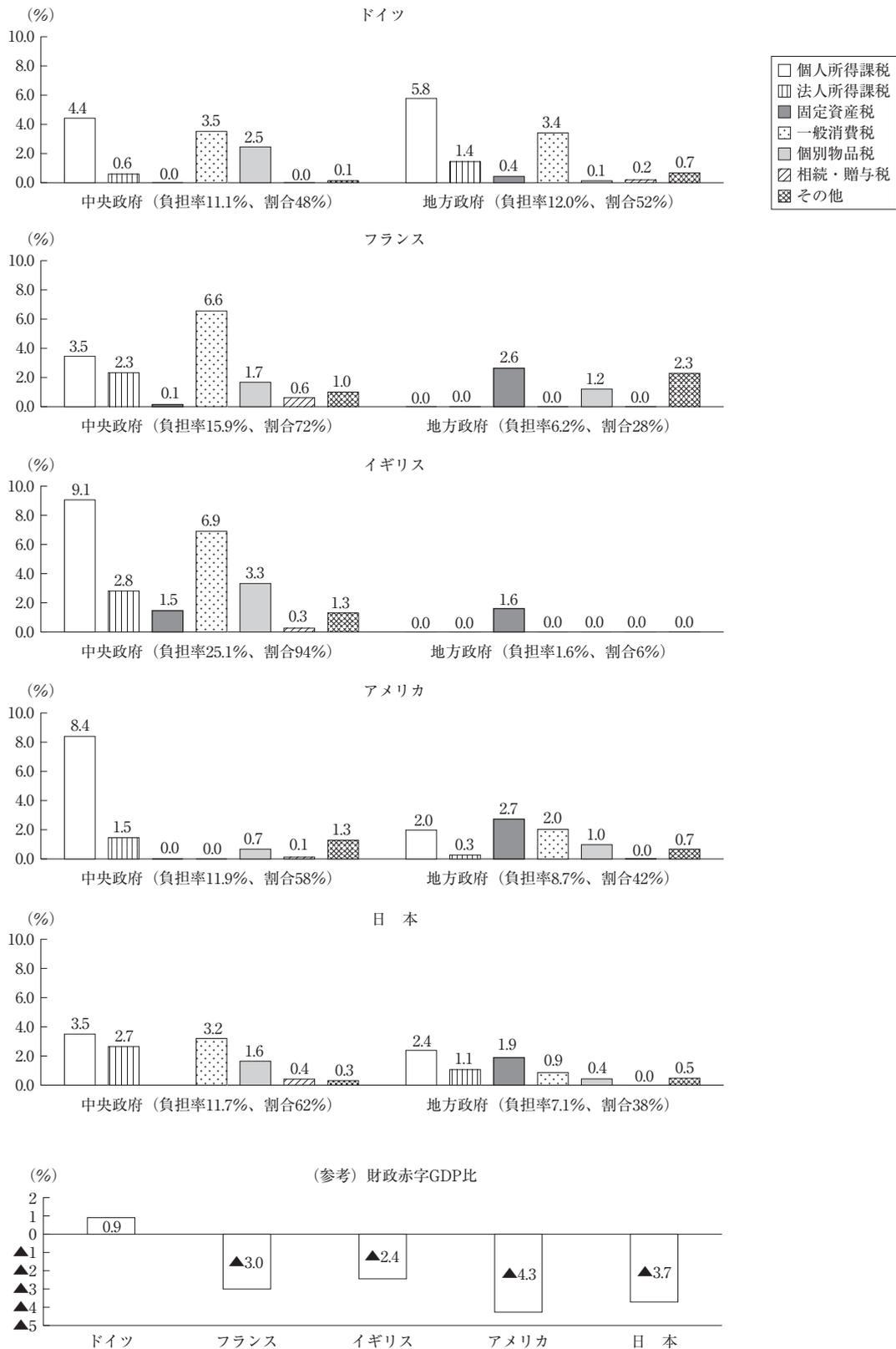
次に、国税と地方税の税目構成をみると、以下の点が指摘できる。

第1は、固定資産税が地方税の柱になっている点である。この典型例はイギリスで、地方税は固定資産税のみとなっている。一方、イギリスを除く国では、連邦制か否かを問わず、固定資産税は地方税にしかない。

第2は、連邦制国家のアメリカとドイツでは、個人所得課税と一般消費税が地方税の主要税目になっている点である。連邦制でないイギリスとフランスにも、個人所得課税と一般消費税があるものの、いずれも国税である。

第3は、法人所得課税は基本的に国税とされている点である。個人所得課税と一般消費税と同様に、地方税に法人所得課税があるのは、連邦制国家のアメリカとドイツで、イギリスとフランスの法人所得課税はすべて国税となっている。もっとも、アメリカとドイツの地方税の税目別の負担率（GDP比）をみると、アメリカでは、個人所得課税、固定資産税、一般消費税が3本柱となっており、法人所得課

(図表14) 主要国の国・地方の財源 (GDP比、2017年)



(資料) OECD 「National Accounts Statistics」、 「Revenue Statistics」
 (注) 横軸の () 内の左は租税負担GDP比の合計、右は税収に占める割合。

税の負担率は0.3%とわが国の4分の1程度に過ぎない。また、ドイツでは、地方税の法人所得課税の負担率は1.4%とわが国よりも高いものの、主要税目である個人所得課税（負担率5.8%）や一般消費税（同3.4%）の負担率を大きく下回っており、地方税収に占める割合は12%とわが国の15%よりも小さい。

こうした主要国の姿と比較すると、現在のわが国の地方税の税目構成においては、地方法人課税が厚めで、個人住民税、固定資産税、地方消費税の3税が薄めであるとみられ、地方法人課税の代替財源として、今後、これら3税の割合を高めることが考えられる。ただし、地方消費税については、地域住民の選択によって税率を変更することができないため、地方分権や住民自治の観点からは、地域住民による税率の変更が可能な個人住民税や固定資産税が代替財源としてより望ましいといえる。

5. 国税を巻き込んだ地方税改革の提言

以上の検討を踏まえ、東京一極集中時代において、地方分権の流れを維持・加速し、住民自治の強化につながる地方税の見直しの具体案として、以下のような国税と地方税にまたがる税制改正を提言したい。

(1) 地方税改革の具体案

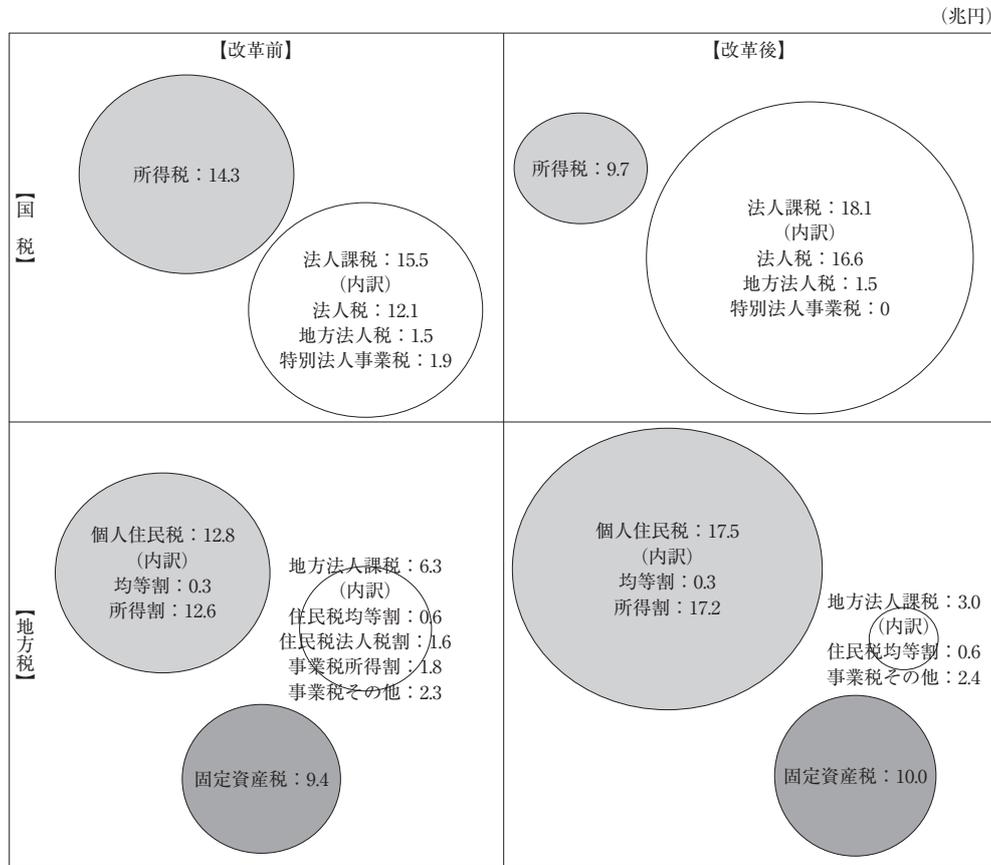
(i) 法人住民税の法人税割と法人事業税の所得割を廃止する（注33）。法人所得課税である両者の廃止によって地方法人課税を縮小する一方で、応益課税として、法人住民税均等割と法人事業税の所得割以外（注34）は引き続き地方の財源とすることで、地方行政サービスへの対価としての企業の地方税負担を一定程度残す。

(ii) 個人住民税所得割や固定資産税を増税する（注35）。地方法人課税の縮小による減収分の代替財源を、地域住民が直接負担する個人住民税所得割や偏在度合いと景気による変動が小さい固定資産税の増税によって確保し、地方行政サービスに関する受益と負担の関係性や税収の安定性を高める。個人住民税と固定資産税の増税額の合計を地方法人課税廃止による減収額と同額にすることで、地方税収の総額は維持される。なお、代替財源の一部を、個人住民税均等割の増税で確保することも考えられるが、その場合は、低所得層ほど所得に対する負担率の上昇幅が大きくなることによる税負担の逆進性に注意する必要がある。

2020年度の地方財政計画をみると、法人住民税法人税割の税収は、都道府県で0.3兆円、市町村で1.2兆円となっている（図表15）。また、法人事業税は4.1兆円あり、このうち所得割からの税収は1.8兆円程度とみられる（注36）。一方、個人住民税所得割の税収は、都道府県で4.4兆円、市町村で8.1兆円、固定資産税は9.4兆円である。

ここから、例えば、都道府県において、法人住民税法人税割と法人事業税所得割の税額を個人住民税所得割に移し、市町村において、法人住民税法人税割の税額を個人住民税所得割と固定資産税に半分ずつ移す場合、個人住民税の所得割は、都道府県と市町村の合計で4.6兆円増加することになり（注37）、税率は14.0%（都道府県7.55%、市町村6.46%）と計算される。

(図表15) 国税・地方税改革の提言のイメージ



(兆円)

	国税/ 地方税	改革前	改革後	増減
国 税	-	29.7	27.8	▲1.9
地方税	-	28.5	30.3	1.9
個人課税	-	27.2	27.2	0.0
所得税	国 税	14.3	9.7	▲4.6
個人住民税	地方税	12.8	17.4	4.6
法人課税	-	21.7	21.0	▲0.6
法人税	国 税	12.1	16.6	4.6
地方法人税	国 税	1.5	1.5	0.0
特別法人事業税	国 税	1.9	0.0	▲1.9
法人住民税	地方税	2.1	0.6	▲1.6
法人事業税	地方税	4.1	2.4	▲1.7
固定資産税	地方税	9.4	10.0	0.6

(資料) 総務省「令和2年度地方団体の歳入歳出総額の見込み額」、「平成29年度道府県税の課税状況等に関する調」、財務省「令和2年度租税及び印紙収入予算の説明」、「平成31年度税制改正の大綱」より作成
 (注) 令和2年度予算の数値に基づいて図示。ただし、特別法人事業税は「平成31年度税制改正の大綱」での平年度税収見込み額。

なお、こうした地方法人課税の廃止に伴って、地方自治体によっては地方法人課税で実施している超過課税分の税収も失うこととなる。独自の行政サービスを現行のまま継続するには、歳出構造の見直しや個人住民税等での超過課税の実施などによって新たな財源を確保する必要があるため、行政サービスの内容の見直しや歳出全体の効率化につながる可能性が考えられる。

(2) 国税改革の具体案

もっとも、以上のような制度変更の場合、国と地方を合わせた法人の税負担が減るのに対し、国と地方を合わせた個人の税負担は増えることになる。そこで、以下のような国税の法人税と所得税の見直しをセットで行うことで、法人と個人における税負担の変動を相殺することが考えられる。

(iii) 所得税を減税する。先述の通り、上記の制度変更によって個人住民税の税率が一律4.0%ポイント引き上げられることから、基本的には、所得税の各累進税率から4.0%ポイントずつ差し引くことで、個人住民税の増税分と同程度の額の所得税が減税される（注38）。

(iv) 法人税を増税する。地方法人課税の縮小額と同額、法人税を増税する。ただし、上記の想定の場合、法人税の増税額は、地方法人課税の縮小額▲5.2兆円（注39）から固定資産税に振り替えた0.6兆円分を差し引いた4.6兆円となる。変更後の法人税率は26.8%程度となり、法人税額を課税標準にする地方法人税の税額を維持する場合、法人実効税率は29.07%に低下する（注40、図表16）。

（図表16）変更後の法人実効税率の内訳



（資料）日本総合研究所作成

(3) 地方税見直しによる影響の検証

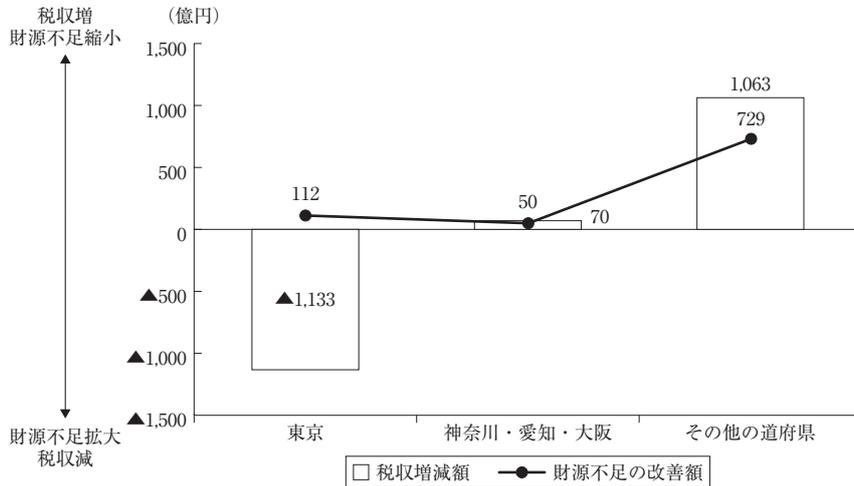
検証①：税収の偏在と財源不足への影響

前項で示した地方税の見直しを実施した場合の地域別の税収（都道府県と市町村の合計）への影響をみると、東京の税収が1,133億円程度減少するのに対し、神奈川・愛知・大阪の税収はほぼ横ばいとなり、その他の道府県の税収は1,063億円程度増加すると試算される（図表17）。見直し後の地方税収に占める大都市圏の割合は、見直し前に比べて若干低下するとみられ、2045年度には42.3%と推計される（図表18）。

また、東京以外の道府県では、税収の増加を受けて財源不足が合計で800億円程度縮小している。これに対し、東京（都と都下の市町村の合計）で、税収の減少に伴って財源不足が拡大していないのは、税収の減少を受けて主に東京都で発生している財源超過額が縮小するためである。このため、地方財政

全体で見ると、東京都の財源超過額の一部が、事実上、その他の道府県の税収増を通じて、トータルの財源不足の縮小に寄与する姿となっている。

(図表17) 地方税見直しの地方税収と財源不足への影響試算



(資料) 総務省「地方財政統計年報」、「経済センサス-基礎調査」、「経済センサス-活動調査」、「事業所・企業統計調査」、「道府県税の課税状況等に関する調」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の地域別将来推計人口」および各都道府県の税務統計を基に作成

(注1) 2017年度の決算データを基に作成。

(注2) 都道府県税と市町村税の合計。税収は法定税の標準税率分。特別法人事業税分を含む。

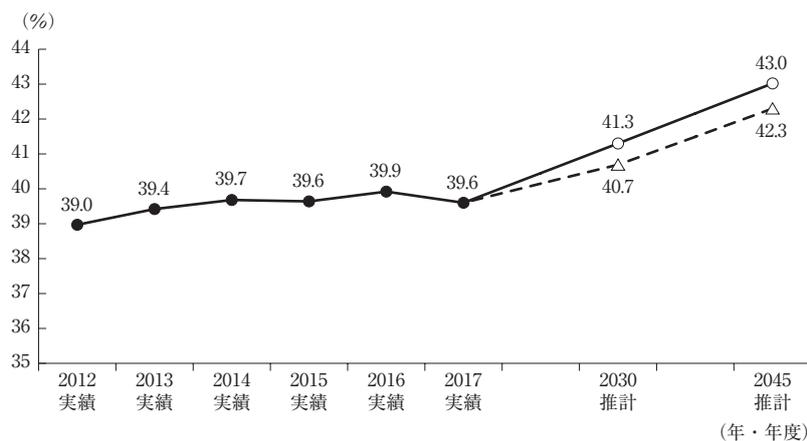
(注3) 地方税見直し後の地方自治体ごとの税収は以下のように計算。

【都道府県税】法人住民税法人税割と法人事業税所得割（特別法人事業税分を加算）の税収をゼロにし、両者の総額を個人住民税所得割のシェアで都道府県に配分。

【市町村税】法人住民税法人税割の税収をゼロにし、総額の半分を個人住民税所得割のシェアで市町村に配分、残りの半分を固定資産税のシェアで市町村に配分。

(注4) 財源不足額は、地方自治体ごとの税収の増減額の75%分を加えた基準財政収入額と基準財政需要額との差で計算。集計の際は、財源超過額を除き、財源不足額のみを合算。

(図表18) 地方税の見直しによる地方税収に占める大都市圏の割合への影響



(資料) 総務省「地方財政統計年報」、「経済センサス-基礎調査」、「経済センサス-活動調査」、「事業所・企業統計調査」、「道府県税の課税状況等に関する調」、国立社会保障・人口問題研究所「日本の地域別将来推計人口」および各都道府県の税務統計を基に作成

(注1) 大都市圏は、東京都、神奈川県、愛知県、大阪府の合計。

(注2) 都道府県税と市町村税の合計。法定税の標準税率分。地方税収に占める大都市圏の割合の分母は福島県を含まない。

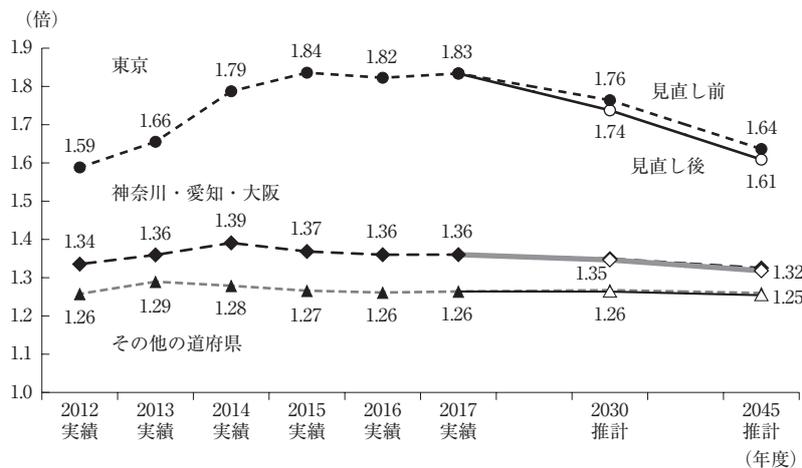
(注3) 推計期間の実線は地方税の見直し前、破線は本稿での地方税の見直し後。

(注4) 推計方法は図表4参照。

検証②：地方の行政サービスの地域差への影響

2017年度の「倍率」（都道府県と市町村の合計）をみると（図表19）、東京は1.83倍となっている。これに対し、神奈川・愛知・大阪は合計で1.36倍、その他の道府県は合計で1.26倍にとどまっており、東京とその他の道府県の「倍率」には0.57ポイントの差がある。

（図表19）地方の行政サービスの地域差への影響試算
（基準財政需要額に対する一般財源等の倍率の地域間比較）



（資料）総務省「地方財政状況調査個別データ」、「基準財政需要額及び基準財政収入額の内訳」より日本総合研究所作成
 （注1）都道府県と市町村の合計。その他の道府県は福島県を除く。
 （注2）推計期間の実績は本稿での地方税の見直し後。
 （注3）行政サービスの地域差は、標準的な行政サービスを超越する地方独自の行政サービスで生じているとの想定のもと、独自の行政サービスも含めて実際に支出された一般財源等の額が、標準的な行政サービスに必要な一般財源額である基準財政需要額をどの程度上回っているかを、後者に対する前者の倍率を計算することで地域別に図示。倍率の乖離が大きくなるほど、行政サービスの格差が大きいと解釈できる。
 （注4）2030年度と2045年度の基準財政需要額と一般財源等は以下のように推計。
【基準財政需要額（臨時財政対策債振替前）】
 市区町村と都道府県のそれぞれで、 $\ln(\text{人口1人あたり需要額}) = a_0 + a_1 \times \ln(\text{人口}) + a_2 \ln(\text{面積})$ を推計。
【一般財源等】
 市区町村と都道府県のそれぞれで、標準税率での税収から基準財政収入額を推計。上で推計した基準財政需要額との差（財源不足額）に標準税率での税収を加算した数字（「仮の一般財源等」）を計算し、これと一般財源等の実績値（2017年度）の乖離率を計算。2030年度と2045年度の推計税収から計算した「仮の一般財源等」をこの乖離率で修正した。

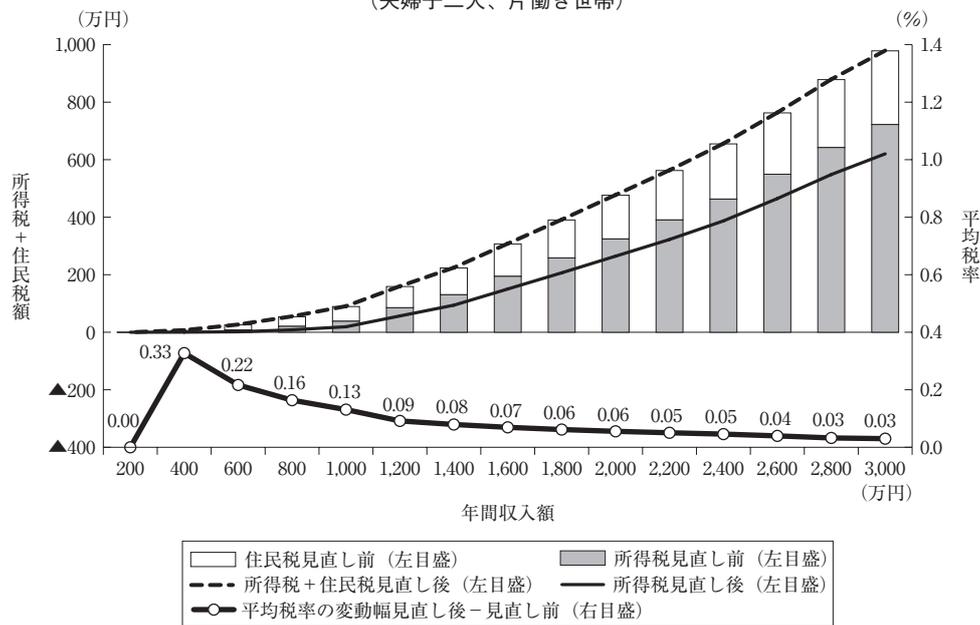
将来推計人口を踏まえて、将来の「倍率」を推計すると、東京の「倍率」が低下することで、2045年度には東京とその他の道府県との「倍率」の差が0.39ポイント程度まで縮小する姿となっている。これは、人口の減少等を受けた税収の減少に伴って、主に東京都で生じている財源超過額が減少することで、独自の行政サービスの財源が減少するためである。本稿での地方税の見直しによって、東京の「倍率」はここからさらに若干低下すると試算され、2045年度では、その他の道府県との差は0.36ポイントとなる。

検証③：個人の所得再分配への影響

所得税の減税と個人住民税の増税をセットで行うことによる、個人の所得税・住民税負担への影響を

所得階層別にみると（図表20）、低所得層を中心に若干の負担率の上昇が見込まれる。これは、増税される個人住民税の人的控除等の所得控除の額が、減税される所得税の所得控除の額よりも小さい（個人住民税の課税所得が所得税の課税所得よりも大きい）ためである。かつて、2007年に所得税から個人住民税に3兆円の税源移譲が実施された際には、税率の変更によって生じるトータルの税負担の増加を回避するために、個人住民税に「調整控除」が導入された。本稿での見直しによる税負担の増加への対応策として、この「調整控除」を見直すことが現実的な選択肢となろう。

（図表20）所得税・住民税の負担への影響
（夫婦二人、片働き世帯）



（資料）日本総合研究所作成
 （注1）子のうち一人は特定扶養控除対象。
 （注2）復興特別所得税は織り込んでいない。

（注33）法人事業税の所得割を廃止すると、その税額を課税標準にしている特別法人事業税の大幅減→同譲与税の大幅減とのルートで地方の財源が減少することになる。これを避けるため、以下では、法人事業税を特別法人事業税導入前の状況に復元すると想定し、特別法人事業税収（1.9兆円）を法人事業税額に加算して考察を進めている。

（注34）付加価値割、資本割、収入割

（注35）居住用の固定資産の税額が増えることで、法人の税負担が個人の税負担に移る可能性については、固定資産税の増税対象を事業用に絞ることで回避可能と考えられる。この場合、地域住民の直接の負担にはならないものの、課税の応益性と税収の安定性は確保されると考えられる。

（注36）2017年度の法人事業税の超過課税も含む調定額は4.0兆円。そのうち44.4%の1.8兆円（外形標準課税法人とそれ以外の合計）が所得課税分及び外形対象法人の所得割からの税収（総務省「平成29年度道府県税の課税状況等に関する調」）。

（注37）個人住民税の増加4.6兆円と固定資産税の増加0.6兆円の合計5.2兆円は、法人住民税の減少1.6兆円、法人事業税（特別法人事業税を含む）の減少3.6兆円（1.7兆円+1.9兆円）の合計に一致し、地方の税収（財源）中立となる。

（注38）復興特別所得税（2037年まで、所得税額に税率2.7%で課税）を除いた場合。また、所得税よりも個人住民税の所得控除額が小さい（課税ベースが広い）ことに起因する若干の負担の増加を調整する必要がある。

（注39）法人住民税▲1.6兆円と法人事業税▲1.7兆円に、特別法人事業税▲1.9兆円を加算した数字。

（注40）市町村の法人住民税法人税割の半分を固定資産税に振り替えるケース。また、地方法人税収を変えない場合、地方法人税率は8.6%となる。

5. まとめ

近年の地方税の見直しは、大都市圏に偏在する税収を均すことに重点が置かれてきた。そのため、大都市への偏在度が大きい地方法人課税の一部をいったん国税としたうえで、地方交付税や譲与税として地方に配分するという見直しが行われてきた。

地方法人課税を縮小することは、法人課税が地方税であることで指摘される様々な問題点を踏まえ、妥当な見直しである。それに対し、その代替財源を地方交付税や譲与税に求めることは、地方税収の偏在是正にはつながるものの、地方の行政サービスの内容とその負担は住民が選択するという地方分権・住民自治の本来の姿からは外れている。

個人住民税や固定資産税は、地方税収の偏在や景気による変動が地方法人課税に比べて小幅であるうえ、全国一律の標準税率を超える税率を、地域住民の合意によって制限なく選択することができる。地方分権・住民自治の本来の姿を踏まえ、個人住民税や固定資産税こそ、地方法人課税の代替財源に相応しい税といえる。本稿で示した提案のような国全体での税制改革に本腰を入れて取り組むことを期待したい。

(2020. 2. 25)

(hachiya.katsuhiko@jri.co.jp)

参考文献

- ・ 上田淳二・古財篤・佐藤栄一郎 [2010]. 「地方財政の長期シミュレーション」 Discussion Paper No.1012、京都大学経済研究所、2010年9月
- ・ 小林潔司・北濃洋一・渡辺晴彦・石川美知郎 [2004]. 「下水道システムの費用効率性評価法」『土木学会論文集』No.751/IV-62、2004年1月
- ・ 東京財団 [2016]. 「土地の『所有者不明化』～自治体アンケートが示す問題の実態～」、2016年3月
- ・ 磯道真・浅山章・村松洋兵 [2008]. 「全国市区の行政サービス調査 行政サービス水準 (上)」『日経グローバル』No.114、日本経済新聞社、2008年12月15日
- ・ 中澤克佳 [2014]. 「地方財政改革と公共サービスの水準の変化」『経済論集』40巻1号、東洋大学、2014年12月
- ・ 山下耕治・赤井伸郎・佐藤主光 [2002]. 「地方交付税制度に潜むインセンティブ効果」『フィナンシャル・レビュー』61号、財務省財務総合政策研究所、2002年2月
- ・ 村上義昭・児玉直美・樋口美雄 [2017]. 「地域別企業数の将来推計」『フィナンシャル・レビュー』131号、財務省財務総合政策研究所、2017年6月