

地方の法人課税依存を是正せよ 住民・自治体の当事者意識を高める改革を

2015年度税制改正大綱では法人税率引き下げとともに、その代替財源確保策として外形標準課税拡大が盛り込まれた。今回の外形標準課税の議論は、導入時と異なり、地方税というより法人課税の観点からなされた点特徴である。外形標準課税の最大の理論的根拠とされるのが「応益性」の概念であるが、政府の議論ではその概念が曖昧なまま用いられている印象がある。そこで本稿では、応益性を定量的に検証した研究を引用し、応益性の実態を明らかにする。応益性の観点から今後の改正を評価すると、中小法人に外形標準課税の適用が見送られたこと、地方の法人課税依存という問題に抜本的措置が講じられなかったことが問題といえる。住民と自治体双方の当事者意識が高まるよう、わが国全体として負担と受益のリンクを強めるような改革が求められる。

外形標準課税とは

1月14日、15年度税制改正大綱が閣議決定された。その柱は法人税改革であり、16年度にかけて国と地方を合わせた法人税率を現行の34・6%から31・3%に引き下げる一方、その代替財源を確保するための措置が盛り込まれた。その中心が外形標準

課税の拡大である。

一般に外形標準課税とは、売上高、事業所の床面積や従業員数といった、所得以外を基準に課税することを指すが、今回拡大された外形標準課税（以下、単に外形標準課税）は都道府県が課す法人事業税という税目の一つの課税方式で、付加価値と資本金等を課税ベースとするものである。

つまり、外形標準課税は、地方税、法人課税、付加価値税という三つの要素を兼ね備えた税目といえる。ただし、適用対象は資本金1億円超の法人に限られ、基本的に、これらの法人は付加価値、資本金等、および、所得の三つに総合的に課税され、それ以外の中小法人は所得のみを基準に課税される。

日本総合研究所調査部 研究員
立岡健二郎
たつおか・けんじろう 07年東大卒。同年日本総合研究所入社。内外経済に関する調査研究や政策提言に従事。税制などが専門。

今回の改正は、16年度にかけて外形標準課税部分の税率を2倍にし、所得に掛かる税率を7・2%から4・8%へと3分の2にするものである。適用対象は資本金1億円超の法人のみで、中小法人への適用拡大は見送られた。与党税制改正大綱では、法人税率20%台への引き下げに向け、さらなる拡大が検討事項に挙げられている。

では、外形標準課税はなぜ導入・拡大されたのだろうか。今回の外形標準課税を含む地方法人課税の改正はどう評価できるのだろうか。まず、外形標準課税の重要な根拠の一つとされる「応益性」について掘り下げたうえで、応益性を定量的に分析した研究を引用し応益性の実態を明らかにする。最後に、応益性の観点から今後の改正の問題点を指摘する。

応益性の概念

外形標準課税は、03年度税制改正大綱で導入が決定され、04年度から適用が開始された。法人事業税の課税ベースを所得から外形的基準に見直すべきとの意見はそれ以前からあったものの、それが政府内で議論の俎上そじょうに載せられた背景には、バブル崩壊に伴う地方財政の悪化があった。当時、小泉政権下で国庫補助負担金、交付税、税源移譲を含む税源配分という「三位一体の改革」が進められており、外形標準課税も国・地方の税源配分の見直しや地方分権といった流れの中で導入されたともいえよう。

これに対し、今回の外形標準課税の議論は、安倍晋三首相が法人税率引き下げの検討を指示したことが引き金となっており、法人課税の観点から議論されたのが特徴である。昨年6月に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針2014」にも「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。この引き下げは来年度から開始する。(中略)年末に向けて議論を進め、具体案を得る」と明記された。

このように前回と今回では議論の起点は異なるものの、外形標準課税の理論的根拠として前面に出されたのが応益課税という概念であることは共通している。これは納税者が行政から公共財・サービスの便益を受けていることに着目し、その対価として課税するという考え方である。

地方自治体が提供する財・サービスは、警察や消防、教育など住民にとってより身近で便益を感じやすいものが中心のため、応益性は地方税における重要な課税根拠の一つとされる。なお、応益課税に対比される概念が「応能課税」であり、納税者の税負担能力、具体的には所得や資産などに着目して課税するという考え方である。こちらは専ら国税の課税根拠として重視される。

外形標準課税の導入理由に関し、中長期的な視点から税制のあり方を助言・報告する政府税制調査会では「税負担の公平性の確保」「応益課税としての税の性格の明確化」(02年11月答申)がまず挙げられている。また、昨年6月の同調査会の報告書「法人税の改革について」のなかでも「外形標準課税は、多数の法人が法人事業税を負担していないという状

況の是正を図るとともに、(中略)応益性の観点から、将来的には外形標準課税の割合や対象法人を拡大していく方向で検討すべきである」と明記されている。

ここでの「税負担の公平性」というフレーズの背後には、税負担能力ではなく受益に応じた税負担をするのが公平であるという考え方があり、これも応益性を根拠にしているといえる。政府の見解をやや単純化していえば、わが国では所得のない欠損法人が全法人の約7割にも上っており、これらの法人は所得が課税ベースである限り法人事業税を負担しない。他方、こうした法人も行政からの便益を受けている。従って、法人事業税の課税ベースを所得から付加価値などにシフトし、欠損法人にも税負担を求めるべき、ということになる。

応益性を追求することは、公平性のみならず効率性にもかかわるとされる。すなわち、公共の財・サービスに適正な対価を求めることは、納税者の行政に対する関心を高め、それによって自治体は規律づけられ、納税者に説明責任を果たす。こうして資源がより効率的に配分される。

応益性の定量的把握

もつとも、こうした応益性のロジックには留意点もある。一つ目は、法人が自然人ではないことだ。経済学的には、法人は税を負担する主体ではなく、法人課税は最終的に法人の株主、労働者、顧客(消費者)のいずれかに転嫁されると考えられる。さらに、法人は税を単なるコストとしか認識せず、行政に関心を払わないかもしれない。

二つ目は、法人事業税以外の税負担も捉える必要があることだ。法人には住民税や固定資産税をはじめ多様な税目が課せられており、その多くが所得がなくても税負担が生じるものである。つまり、法人事業税のみを支払っていないからといって、応益性が満たされていないとは言えない。

三つ目に、法人が地方自治体から受ける便益を計るのは容易でないことだ。地方自治体が提供する財やサービスの多くは、消費者や利用者を排除できない性質のものである。だからこそ、自治体が提供し、その対価を税という形式で徴収するのであり、法人がどのような財・サービス

〈図表1〉地方における法人の税負担額、受益額(試算)

(単位:万円)

	資本金階級					
	1千万円未満	1千万円以上5千万円未満	5千万円以上1億円未満	1億円以上10億円未満	10億円以上	
利益法人	法人税(地方交付税分)	45	236	1,219	4,689	63,419
	法人事業税	37	217	1,140	4,250	45,463
	法人住民税(都道府県)	9	41	208	827	8,898
	法人住民税(市町村)	27	119	572	2,231	25,642
	その他(固定資産税など)	171	394	1,598	3,167	32,050
	税負担計<a>	289	1,006	4,736	15,164	175,471
受益	140	475	2,331	6,719	53,837	
負担受益比率<(a)/(b)>	2.1	2.1	2.0	2.3	3.3	
(改正後)				2.2	3.2	
欠損法人	法人税(地方交付税分)	0	0	0	0	0
	法人事業税	0	0	2	249	10,904
	法人住民税(都道府県)	2	4	7	47	834
	法人住民税(市町村)	7	12	24	120	2,440
	その他(固定資産税など)	88	194	809	1,641	29,849
	税負担計<c>	97	209	842	2,056	44,027
受益<d>	58	197	923	2,327	27,681	
負担受益比率<(c)/(d)>	1.7	1.1	0.9	0.9	1.6	
(改正後)				1.0	1.8	

(注1) その他(固定資産税など)は、法人企業統計における租税公課のデータであり、一部租税以外の負担も含む。
 (注2) 改正の影響については、外形標準課税拡大による税負担の変化のみを機械的に計算した。空欄は変化のない部分。
 (出所) 立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み—」JRIレビュー No.26(近刊)

をどれだけ得ているのかを計るには一定の想定を置く必要がある。応益性を論じるのであれば、上記の三つの点が明確にされるべきだが、今回の政府の議論ではそれがなされたとは言えない。地方で法人が税を

どのくらい負担し、便益をどれだけ受けているのかといった定量的情報は示されず、応益性というワードが感覚的に用いられているという印象が否めない。そうしたなかでも、

関西学院大学経済学部の林宜嗣教授は15年、地方における個人と法人の税負担額と受益額(12年度)を試算しており、注目される。税負担の試算対象は地方税全体であり、受益については地方の歳出額を総務費、民生費、教育費など目的別に個人と法人、社会全体に振り分けている。これによると、個人は税負担が約22兆円、

受益が約37兆円、それに対し法人は税負担が約14兆円、受益が約6兆円と試算されている。つまり、個人が受益超過、法人が負担超過という結果になっている。

筆者は、林教授の試算を拡張し、法人の税負担額と受益額について企業規模、所得の有無といった違いを考慮した試算を行い、応益性を検証している。以下、その結果を詳説しよう。

図表1では、利益法人、欠損法人別に、1法人あたりの税負担額と受益額、および、税負担額を受益額で除した負担受益比率を示している。負担受益比率は、受益に対する税負担の相対的重さを表し、それが1を上回っていれば負担超過、1を下回っていれば受益超過を意味する。

利益法人からみると、税負担額は資本金1000万円未満の289万円から、資本金で測った企業規模が大きくなるにつれ増え、資本金10億円以上で17・5億円になっている。それに対し、受益額は140万円から5・4億円のレンジになっている。他方、欠損法人に目を移すと、税負担額が97万円から4・4億円、受益額が58万円から2・8億円のレンジ

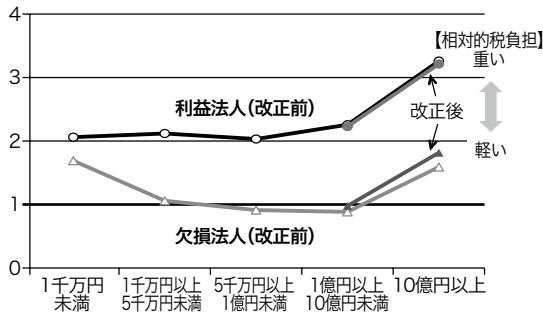
である。税負担の内訳では、固定資産税などの「その他」の負担が、とりわけ欠損法人や資本金の少ない階級で重い。

では、肝心の負担受益比率はどうか。それをグラフで示したのが図表2である。まず、利益法人、欠損法人の別にみると、利益法人では、いずれの階級でも負担受益比率が1を上回り、とりわけ資本金10億円以上では3を超えるなど負担が重くなっている。対して、欠損法人では、資本金5000万円以上1億円未満と資本金1億円以上10億円未満の階級で1を若干下回る一方、それ以外の階級で1を上回り、資本金1000万円未満、および、資本金10億円以上では1・5を超えている。

次いで、横軸の資本金階級ごとに利益法人と欠損法人とを比較すると、負担受益比率はすべての階級で利益法人が欠損法人を上回っており、その差異は、資本金1000万円未満で比較的小さく、それ以上の階級で大きくなっている。

ここで、今回の改正による外形標準課税拡大の影響をみると、外形標準課税の対象となる資本金1億円超の階級において利益法人と欠損法人

〈図表2〉負担受益比率(試算)〈税負担額÷受益額〉



(注)改正の影響については、外形標準課税拡大による税負担の変化のみを機械的に計算した。
(出所)立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか—応益性の定量的把握と分析の試み—」JRIレビュー No.26(近刊)

の間の負担受益比率の差異は縮小するものの、欠損法人だけをみれば、むしろ資本金10億円以上の階級とその他の階級の間の負担受益比率の差異が一段と拡大する。

今回の改正の問題点

では、応益性の観点から今回の改正はどのように評価できるのだろうか。問題点を二つ指摘しよう。

第一に、外形標準課税の中小法人に対する適用が見送られたことである。図表2で示したように、利益法人と欠損法人の間の負担受益比率の差異は、資本金1000万円以上の

階級で大きい。外形標準課税を拡大するのであれば、その対象を資本金1000万円以上1億円未満の法人にも広げるべきだったといえる。

第二に、地方における法人課税依存が是正されなかったことである。林教授も指摘しているように、個人と法人の間の応益性という観点からは、法人の地方税負担は全体として軽減されるべきであった。にもかかわらず、今回の改正では地方における法人税収はほぼ維持される形で決着した。

その背景には、今回の法人税改革の議論が法人税率引き下げを起点としていることや、法人課税の枠内での単年度税収中立が強く意識されていたことがある。外形標準課税の拡大は、単なる法人税率引き下げの代替財源と位置付けられていたのではない。

なお、地方の法人課税依存は、応益性の観点のみならず、国・地方間の最適な税源配分という観点からも望ましいとはいえない。一般的に法人課税は税収が安定せず、地域間で偏在するほか、税源(課税ベース)が移動しやすいといった性質があり、個人所得税や消費税などに比べて地

方税としてふさわしくないとされる。法人課税に依存し過ぎると、まず、自治体は住民生活に不可欠な公共財・サービスを安定的に供給するのが困難になり、国からの財政移転が必要になるかもしれない。次に、地方自治体間の税収格差が拡大し、それをならすための自治体間の財政調整の必要性が増す可能性がある。さらに、地方自治体間で税源を呼び込むための税率引き下げ競争が生じる恐れが高まる。

当事者意識を高める改革を

今回の改正で外形標準課税の中小法人への適用が見送られ、地方の法人課税依存が是正されなかった背景には、わが国が抱える根深い問題が指摘できる。すなわち、国も自治体も国民と真摯に向き合うことを避けている、言い換えれば、税を取りやすいところから取っていることとだ。

確かに、法人自身は選挙権を持たないので、法人に税負担を求めることは政治的に都合がいいだろう。すでに述べたように、経済学的には法人課税は最終的に法人の株主、労働者、顧客(消費者)のいずれかが負

担するのだが、一般の国民あるいは住民の立場からはそれが認識されにくい。さらに、株主、労働者、顧客は、法人の事務所や工場のある地域に住んでいるとは限らないため、法人課税の一部は当該国や当該自治体からのサービスを直接享受しない非居住者に転嫁されることがある。従って、国民あるいは住民に税負担をなるべく求めたくない国や自治体は法人、とりわけごく少数の有権者しか利害関係を持たない大法人に税負担を求めがちである。

だが、税負担は本来、法人というよりむしろ有権者である国民あるいは住民に求めるべきものだ。とりわけ自治体は、納税者一人ひとりに対して税収が何にどのように使われるのか、あるいは使われたのかについて詳らかにし、受益に見合った税負担を求めていくべきだ。それによって住民の自治意識が育成されるとともに、自治体も住民に向き合い、住民が求める財・サービスを提供できるようになる。

このような住民と自治体双方の当事者意識は、安倍政権の重点政策として急浮上した地方創生でも重要なカギを握る。地方創生のメニューと

しては、税制に関連する分野に限っても、企業の本社機能を地方に移転する場合の税制優遇措置や、ふるさと納税の拡充・促進のほか、自治体が自由に用途を決められる交付金などが並び、今後も多様な施策が繰り出されるであろう。

もつとも、地方創生の成否は、そうしたトップダウン的政策というより、住民や自治体自らがどれだけ当事者意識や危機意識を持ち、地域資源を活かした産業の育成、および、地域を支える人材の発掘・育成に腰を据えて取り組めるかに懸かっている。それには、地方法人課税や地方交付税をはじめ、住民、自治体の当事者意識の育成を阻害している要因を取り除き、わが国全体として負担と受益のリンクをより強めていくことが求められているのではないだろうか。

〈参考文献〉

立岡健二郎「外形標準課税拡大をどう評価するか―応益性の定量的把握と分析の試み―」JRIレビュー No.26 (近刊)

林宜嗣「地方法人課税の課題と改革の方向」租税研究15年3月号