

法人事業税の課税標準と地域間配分についての研究

—地方税法第72条を中心に—

水野 祐禎

法人事業税の課税標準と地域間配分についての研究

－地方税法第 72 条を中心に－

水野祐模

論文要旨

本稿は、法人事業税における課税標準と地域間配分についての研究を行ったものである。課税標準とは、課税客体を数量や価額により示したものであり、すなわち課税の対象となる物や行為を数値化したものである。法人事業税の課税根拠を行政サービスの対価としていることから、課税客体は事業活動そのものと考えられている。つまり、法人事業税の課税標準は、事業活動そのものを数値化したものであるべきである。しかし、現状として課税標準の大部分に所得が採用されているが、事業活動そのものを表すことができているのか明確ではない。さらに、法人は事業活動を行うに当たって地方公共団体の行政サービスを受けていることから、法人事業税はこれに必要な経費を分担したものと考えられている。地方公共団体の行政サービスは住民や企業に密接したものが多いため安定的に提供されるべきであるので、行政サービスを提供するための財源、すなわち法人事業税の税収についても安定している必要がある。さらに、地方公共団体の行政サービスの財源が地域間において偏りがある場合、十分な行政サービスを受けることができる地域と受けることができない地域のように、地域間において格差が生じる。税収が偏っている場合、その格差を縮小するための措置として税収の地域間配分を行う必要がある。

本稿では、法人事業税の課税標準と地域間配分についての研究として、法人事業税の課税根拠や地方税原則（応益性・安定性・普遍性）の観点から分析を行った。

まず、課税標準（地方税法第 72 条の 12）の見直しに関する検討をした。応益性の観点からは、適正な税負担配分をすることができる課税標準について分析を行った。事業活動規模を表すと考えられる 5 つの指標と、行政サービスと社会資本ストックの 2 つの指標の相関係数をそれぞれ比較した結果、行政サービスと社会資本ストックともに県内純生産との相関係数が最も高くなった。安定性の観点からは、景気の影響を受けず、毎年度の変動が小さい課税標準について 4 つの分析を行った。所得、売上高、資本金等の額、報酬給与額、純支払

利子、純支払賃借料の6つの指標のデータを用いて比較した結果、弾力性等の4つの分析を総合的に評価すると売上高が最も安定した課税標準であることがわかった。

次に、分割基準の変更と税収の地域間配分の方法に関する検討をした。応益性の観点からは、事業の規模や活動量を的確に表し、税務実務上、単純かつ明確な非製造業の分割基準（地方税法第72条の48第3項）について分析を行った。新たな分割基準を検討した結果、現行（2016年4月1日現在）の非製造業の分割基準である「従業者数1/2,事業所数1/2」に比べて、「給与総額3/4,固定資産の価額1/4」により課税権の帰属を行なうことで本来の目的に沿うと考えられる。普遍性の観点からは、地域間の受益の差を考慮した上で税収の偏在度を是正することができる配分方法について分析を行った。まず、最も税収の偏在度を是正することができる地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項）について分析を行った。税収の変動係数を比較した結果、最も税収偏在度の是正に効果のある配分基準は、0.9873の「人口1/1」である。受益と負担が一致する状態を前提に考えると、最も是正の効果のある配分基準は、1.1132の「人口1/4,従業者数1/4,事業所2/4」である。次に、地方消費税に用いられている清算基準を、法人事業税に導入した場合について分析を行った。生産1単位当たりの税収の変動係数を比較した結果、現行の0.1859から、すべての法人に清算基準を導入した場合の0.0250に変化している。税収の偏在度を是正する効果があり、付加価値である県内純生産により配分しているため、受益の差の水準と税収の差の水準を一致させることもできる。

最後に、本稿で行った分析から、3つの検討されるべき課題が残される。まず1つ目は、付加価値を課税標準とすることで、欠損法人も税負担をすることになり、応益原則とはいえ負担能力を考慮しなくていいのか。2つ目は、付加価値を課税標準（地方税法第72条の12）として採用する場合、所得型付加価値や消費型付加価値などがあるが、どの付加価値が適合するのか。3つ目は、税収偏在度の是正について法人事業税の枠内で検討したが、地方法人課税のあり方を総合的に見直すのであれば、ほかの地方税とのタックス・ミックスによる偏在度の是正についても検討するべきである。

4-3 地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置 法第 33 条第 1 項）の変更	114
4-4 税収の偏在是正を目的とする地域間配分の方法	126
4-5 分割基準の変更・税収の地域間配分の方法に関する検討の結果	132
おわりに	135
参考文献	138
参考資料	143
税制調査会資料	144

はじめに

本稿は、法人事業税における課税標準と地域間配分についての研究を行ったものである。課税標準とは、課税客体を数量や価額により示したものであり、すなわち課税の対象となる物や行為を数値化したものである。法人事業税の課税根拠を行政サービスの対価としていることから、課税客体は事業活動そのものと考えられている。つまり、法人事業税の課税標準は、事業活動そのものを数値化したものであるべきである。しかし、現状として課税標準の大部分に所得が採用されており、事業活動そのものを表すことができているのか明確ではない。さらに、法人は事業活動を行うに当たって地方公共団体の行政サービスを受けていることから、法人事業税はこれに必要な経費を分担したのものと考えられている。地方公共団体の行政サービスは住民や企業に密接したものが多いため安定的に提供されるべきであるので、行政サービスを提供するための財源、すなわち法人事業税の税収についても安定している必要がある。さらに、地方公共団体の行政サービスの財源が地域間において偏りがある場合、十分な行政サービスを受けることができる地域と受けることができない地域のように、地域間において格差が生じる。税収が偏っている場合、その格差を縮小するための措置として税収の地域間配分を行う必要がある。

本稿では、事業活動そのものを表すことができる課税標準、景気の影響により変動しない課税標準、地域間の税収偏在度を是正することができる税収配分方法について、それぞれの視点から分析を行い明らかにしたものである。

本稿の構成は以下の通りである。

第1章では、法人事業税の地方税としての役割、法人事業税の仕組み、事業税の沿革、税制調査会の議論等を整理することで、現状について把握している。

第2章では、地方税原則の応益性、安定性、普遍性についてそれぞれ解釈しており、その解釈をもとに法人事業税の現状の問題点を明らかにしている。

第3章では、第2章の法人事業税の現状の問題点を受けて、望ましい課税標準について検討している。3-1では、現行（2016年4月1日現在）の課税標準では正確な事業活動規模を表すことができていることを受けて、受益と負担の一致を前提に、受益である行政サービスと社会資本ストックと、受益量を測

るための事業活動規模を表す指標との関連性の強いものについて検討している。3-2では、現行（2016年4月1日現在）の課税標準が景気の影響を受け、変動しやすいことから、名目GDPと6つの指標の関連性について見ており、景気の変動に対する弾力性が1に近い指標について検討している。

第4章では、第2章の法人事業税の現状の問題点を受けて、非製造業の適切な分割基準、税収偏在度を是正することができる配分方法について検討している。4-1では、非製造業の分割基準が適切な基準でないことを受けて、事業の規模や活動量を的確に表し、税務実務上、単純かつ明確な基準について検討し述べている。4-2と4-3では、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税による税収偏在度の是正効果を推計しており、現行（2016年4月1日現在）の配分基準より是正効果のある基準について推計している。4-4では、地域間の受益の差を考慮した上においても、税収の偏在度が大きいことから、地方消費税に用いられている清算基準を法人事業税に導入し、現状の偏在度からどの程度変化があるかを推計している。

第1章 法人事業税の概要

本章では、法人事業税の概要として、地方税における役割、沿革、法人事業税の課税標準（地方税法第72条の12）、納付税額の計算方法、分割基準（地方税法第72条の48）等について見ていく。

1-1 法人事業税の役割

法人事業税の役割として、地方財政の役割の観点から見ていく。

地方財政とは、地方公共団体（都道府県・市町村）が租税を徴収することで財源を調達し、行政サービスを提供するためにその財源を支出するという一連の経済活動のことである。

Musgrave(1959)は、国と地方の財政の役割として「(1) 資源配分の調整を行うこと (2) 所得と富との分配の調整を行うことおよび (3) 経済の安定化を達成すること」¹の3つを挙げている。現在では、一般的に(1) 資源配分機能、(2) 所得再分配機能、(3) 経済安定化機能、と呼ばれている。

(1) 資源配分機能

「市場では効率的に供給されない財貨・サービスとしては受益に「非競合性」「排除不可能性」の少なくともいずれかを伴う公共財がある。(中略) 公共財の供給等によって資源配分の効率化を図るのが「資源配分機能」である。」²と説明されている。

(2) 所得再分配機能

「所得格差を是正して、分配の公平性を改善するのが「再分配機能」にあたる。」³と説明されている。

(3) 経済安定化機能

「景気の循環はいわば市場経済の代謝ともいえるが、極端な変動は雇用の不

¹ 木下(1961),p.6 引用。

² 佐藤(2011),pp.69-70 引用。

³ 佐藤(2011),p.70 引用。

安定や経済の先行きへの不安を招くため望ましくない。不況期におけるマクロ経済への悲観が消費や設備投資等、有効需要を減退させ、さらなる景気後退を招く悪循環を招きかねない。こうした景気の変動を緩和する、不況の長期化を防ぐのが「マクロ経済安定化」機能である。」⁴と説明されている。

この3つの機能は国と地方で役割分担されており、国は所得再分配機能、経済安定化機能、地方政府は資源配分機能の役割を担っている。この役割分担の考え方は、「伝統的税源配分論」⁵と呼ばれている。法人事業税の税収は道府県税の約20%を占めており、都道府県を支える基幹税である⁶。そのため、法人事業税の税収は資源配分機能の役割を果たすための重要な税である。

次に、シャウプ勧告では「都道府県税に対して市町村が附加税を設ける制度はこれを廃止すること。都道府県と市町村は、独立の税目をもつべきである。こうすれば住民はあらゆる税率を決定する責任者が都道府県か市町村かを知るようになる。」⁷と述べられており、附加税を廃止し独立税を設けることで地方公共団体の課税自主権が強化された。しかし、法人事業税の課税標準として大部分に所得が採用されており、法人税の課税標準とほぼ同じである⁸。現状として法人事業税は附加税の性質が強い税であり、課税自主権を弱めていることになる。道府県税の基幹税であることから都道府県に与える影響は大きく、安定した地方行政を行うためにも独立税とすることで課税自主権を強化する必要がある。

1-2 法人事業税の沿革

法人事業税の沿革について、事業税の前身である営業税からシャウプ勧告、

⁴ 佐藤(2011),p.71 引用。

⁵ 堀場(1999)「マスグレイブに沿った中央と地方政府の機能配分の議論を伝統的機能配分論と呼び検討する。」,p.13 引用。

⁶ 詳しくは 1-4 で見る。

⁷ 神戸都市問題研究所(1983),p.16 引用。(本巻は、昭和54年7月20日に刊行された「シャウプ使節団日本税制報告書(復元版)」を日本税理士会連合会出版局の承諾を得て刊行されたものであり、以下より「シャウプ勧告」と省略する。)

⁸ 詳しくは 1-3-1 で見る。

外形標準課税導入までの議論、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の導入の経緯の3つの期間に分けて見ていく。

1-2-1 営業税からシャウプ勧告まで

1948（昭和23）年の税制改正により営業税から事業税に改称されることで新設され、1954（昭和29）年の税制改正により事業税と特別所得税が統合されることで、現在の事業税となっている。この1954年までの経緯は以下のようにとまとめることができる⁹。

事業税の前身である営業税は、1878（明治11）年の地方税規則の制定により課税対象を諸会社及び卸売業、諸仲買商、並びに諸小売商及び雑商とする道府県税が創設された。課税対象は3種類に分けられており、それぞれ定額課税となっていた。1882（明治15）年には課税対象が拡大されて、商業だけでなく工業も課税されることになっている。

1896（明治29）年には営業税法により、営業税は地方税から国税に移管されており、一部（物品販売業・銀行業等の24種類の業種以外）の課税対象は国税の営業税として課税されず、府県税としての営業税を課されていた。課税対象の大部分（物品販売業・銀行業等の24種類の業種）に関しては国税の営業税が課され、府県は国税としての営業税に付加税を課することとなった。国税である営業税の課税対象となる業種には、資本金額、売上金額、従業員数などの外形基準によって課税されており、いわゆる外形標準課税が実施されていた。

1926（大正15）年に営業税は廃止され、営業収益税が創設された。営業収益税の課税対象は、法人及び個人の物品販売業等の19業種としている。課税標準は、外形基準ではなく営業の純益に課税することになり、所得税の補完税として位置付けられていた。府県では、営業収益税に対して付加税を課されていた。営業収益税の課税対象外（理髪業等11業種）の業種や営業収益税の免税点以下の小売業に対しては、課税標準を営業の純益、収入金額、営業用建物

⁹ 安部(2002),pp.97-100,加藤(2001a),pp.19-20,金子(2010),p.443,pp.475-478,金澤(1998),pp.36-42,税制調査会(2000),pp.195-196,田中(2000),pp.322-327,地方財務協会(2008),p.206を参照。

の賃貸価格若しくは従業者数などの外形基準を課税標準として地方税の営業税を課されていた。1940（昭和 15）年には、府県の営業税は廃止され、国税の営業収益税と統合し、名称も営業税に改称された。さらに、国税である営業税の税収を徴収された府県に還付することになった。1947（昭和 22）年には、地方財政の自主性を図る観点から、営業税が国税から道府県へ移管され道府県の独立税となった。

そして、1948（昭和 23）年に営業税が改称され、事業税が新設された。それとともに、特別所得税が新設された。事業税では、個人の農林業、水産業等の原始産業も新たに課税対象に加えられた。特別所得税では、自由業（医業等、弁護士業等）が課税対象とされた。

1949（昭和 24）年に第一次シャウプ勧告を受けている。神野(2000a)は、「シャウプ勧告の勧告した地方税は、独立税主義とともに応益原則という二つの租税理念にもとづいている。」¹⁰と述べている。

そして、第一次シャウプ勧告では、「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。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つて来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。たとえば、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。」¹¹と、個人に加え、企業も行政サービスを受益していることから、その対価を支払うのは当然であり、事業税は存続させるべきとしている。しかし、存続させるには2つの課題を解決するべきとしており、「第一に、純益を課税標準として累積的に圧迫することを幾分緩和すること、第二に、賦課徴収方法を一層簡易化し、原則として国税の賦課徴収の結果に依存しないようにすること。」¹²を挙げている。その課題に対応する方法として、「単に利益だけでなく、利益と利子、賃借料および給与支払額の合計に課税標準を拡張してこれに税率を適用することである。」¹³と述べられている。つまり、事業税を存続させるのであれば課税標準として所得ではなく付加価値を採用するべき、と勧告された。

¹⁰ 神野(2000a),p.8 引用。

¹¹ シャウプ勧告(1983),pp.142-143 引用。

¹² シャウプ勧告(1983),p.143 引用。

¹³ シャウプ勧告(1983),p.143 引用。

そして、1950（昭和 25）年に道府県税の基幹税として附加価値税が立法化された。この附加価値税の課税標準は、事業の総売上金額¹⁴から特定の支出金額¹⁵を控除した金額とされた。しかし、実施はされておらず、従来通り事業税及び特別所得税が課されていた。そして、同年に第二次シャープ勧告を受けている。1951（昭和 26）年に一部地方税法が改正され、青色申告法人の課税標準として、給与、利子、地代および家賃の合計額とする加算法も選択できることになった。同年に、分割基準が定められており、現行（2016年4月1日現在）の分割基準（地方税法第72条の48）の基となっている。

1954（昭和 29）年には、1950（昭和 25）年に立法化された附加価値税を実施することなく廃止した。その理由については「附加価値税は社会経済の現状及び世論の動向にかんがみ、ついにこれを実施することなく廃止」¹⁶とされている。そして、附加価値税の創設後も暫定的に実施されていた事業税と特別所得税は1つの税目として統合され、現在もほとんどかたちを変えず事業税として残っている。同年に、事業税の課税標準についての特例が定められた。

1-2-2 外形標準課税の議論と銀行税

1950（昭和 25）年にシャープ勧告を受けて立法化された附加価値税は、1954（昭和 29）年に廃止された。しかし、事業税の課税標準として所得金額を採ることが適切かどうかについて、現在まで続いて議論されている。

1964（昭和 39）年の『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』の中で、「法人の行なうその他の事業及び個人の行なう事業については、所得金額を課税標準として課税されているが、事業税の性格や事業の所得に対する課税の累積にかんがみ、事業税の

¹⁴ 事業に係る物品の売上金額又は役務の対価として収入すべき金額、固定資産の売却額その他事業に附随して収入すべき金額（損害保険金、補助金等）の合計額のこと。（利子及び株式配当金並びに地代及び家賃の収入額を含まない）

¹⁵ 事業に直接必要な外部に支出すべき金額のうち、土地、家屋、家屋以外の減価償却が可能な固定資産、商品、半製品、原材料、補助材料及び消耗品の購入代金、手数料、使用料、銀行業等が支出すべき利子、宣伝広告費、運賃及び通信費、水道光熱費、公租公課等の合計額。

¹⁶ 地方財務協会(2008),p.206 引用。

課税標準を所得金額としていることは適当であるかどうかについて、検討を加えた。」¹⁷と、シャープ勧告で指摘された所得に対する課税の累積などについて述べられている。さらに、課税標準として所得金額以外の3つの指標が挙げられている。

1つ目が「収入金額」¹⁸、2つ目が「収入金額から固定資産、原材料、商品等の購入費等を控除して附加価値額を算定する控除法による附加価値額」¹⁹、3つ目が「所得金額に給与、利子、地代、家賃の金額を加算して附加価値額を算定するいわゆる加算法による附加価値額」²⁰の3つである。収入金額は「事業段階ごとに課税の累積が行なわれる」²¹、控除法による附加価値額は「課税標準額を算定するという目的のみのために別種の帳簿を作成しなければならない」²²、また「事業の設備投資の状況により、事業税の負担が激しく変動し、事業の担税力を反映しないうらみがある。」²³と、1つ目と2つ目は事業税の課税標準に合わないとしている。その中で、3つ目の加算法の附加価値額が適当であると考えられており、その理由として、「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」などを挙げている。加算法による附加価値額を課税標準として導入する際、事業税の性格などから中小法人にも適用すると考えられているが、「個人及び中小法人はその企業基盤が劣弱であり、また記帳能力も乏しい」²⁴と大法人と同じように適用するのは困難であることから、「(イ) 所得金額のみを課税標準とするか、または、(ロ) 納税者に所得金額のみを課税標準とするか、新課税標準をとることとするかについて選択することを認めることとする、の2案のいずれかにすることが適当」²⁵と中小法人にはこのような配慮を設けると提案されている。

1968（昭和43）年の『長期税制のあり方についての答申』においても、「事

17 税制調査会(1964),p.28 引用。

18 税制調査会(1964),p.29 引用。

19 税制調査会(1964),p.29 引用。

20 税制調査会(1964),p.29 引用。

21 税制調査会(1964),p.29 引用。

22 税制調査会(1964),p.29 引用。

23 税制調査会(1964),p.29 引用。

24 税制調査会(1964),p.29 引用。

25 税制調査会(1964),p.29 引用。

業税の課税標準に所得金額のほかに事業の規模ないし活動量をあらわす外形基準を用いることとすることが事業税の性格にかんがみより適切」²⁶と、加算法による附加価値額を課税標準とすることを前提に議論されている。

1977（昭和 52）年の『今後の税制のあり方についての答申』では、「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つても、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、新税と税の性格上共通のものであり、また、新税の課税標準として用いられている売上額は、従来から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」²⁷と、導入を検討されている新税の課税標準である控除型付加価値と事業税の課税標準として導入を検討されている加算型付加価値に共通する面があると指摘されている。

1993（平成 5）年の『今後の税制のあり方についての答申 - 「公正で活力ある高齢化社会」を目指して - 』では、外形標準課税を導入について、「応益課税としての事業税の性格、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化等の観点から、引き続き検討していく必要があると考えられる。」²⁸と述べられている。

1996（平成 8）年の『法人課税小委員会報告』では、外形標準課税を導入することで引き起こされる問題として以下の 9 つが挙げられている。

- 「イ 付加価値に占める利潤の割合や赤字の大きさ等により、業種別の税負担に変動が生じること
- ロ 付加価値に占める利潤の割合が高い企業が都市部に多いと考えられることから、一般的には都市部の税収が減り、その他の地域の税収が増えるものと考えられること
- ハ 赤字法人にも税負担が生じることに伴う税負担能力との関係
- ニ 外形標準で課している他の地方税との関係
- ホ 付加価値に対する課税が主として支払給与に対する課税とも考えられる

²⁶ 税制調査会(1968),p.35 引用。

²⁷ 税制調査会(1977),p.21 引用。

²⁸ 税制調査会(1993),p.28 引用。

ことによる雇用等のへの影響

へ 個人や中小法人の取扱い

ト 納税事務コストへの配慮

チ 金融業や不動産貸付業を営む法人の利子や地代の取扱い

リ 派遣社員の給与、リース取引の賃借料、法人税法におけるいわゆる相当の地代の取扱い等」²⁹

1999（平成 11）年の『地方法人課税小委員会報告』では、法人事業税において外形基準を導入する場合の望ましい基準について、4 つの類型が検討されている。1 つ目は、事業活動によって生み出された価値であり、その算定については「法人の各事業年度における利潤に給与総額、支払利子及び賃借料を加えることによって行うことができる。（中略）事業活動によって生み出された価値に着目して法人に負担を求める税の課税標準として、法人の人的・物的活動量を客観的かつ公平に示すと同時に、各生産手段の選択に関して中立性が高いものとなると考えられる（後略）」³⁰と説明されている。2 つ目は、給与総額であり、「法人の人的活動量を示すのみでなく、事業活動価値の概ね 7 割を占めていることから、各法人の事業活動の規模を相当程度反映しているものとして行うことができ（後略）」³¹と説明している。3 つ目は、物的基準と人的基準の組合せであり、「事業所家屋床面積と給与総額とを組み合わせることで課税標準として用いることが考えられる。（中略）このように物的基準と人的基準を組み合わせれば、事業活動の規模を相当程度総合的に表すものとなり得る。」³²と説明している。4 つ目は、資本金等の額であり、「法人の規模をある程度表しており、事業活動の規模もある程度示すものであると考えられる。」³³と説明している。

2000（平成 12）年には、東京都が銀行税条例³⁴を導入した。これは地方税法第 72 条の 19（2016 年 4 月 1 日現在では、地方税法第 72 条の 24 の 4）³⁵

²⁹ 税制調査会(1996),pp.77-78 引用。

³⁰ 税制調査会(1999),p.10 引用。

³¹ 税制調査会(1999),p.12 引用。

³² 税制調査会(1999),p.13 引用。

³³ 税制調査会(1999),p.14 引用。

³⁴ 東京都における銀行業等に対する事業税の課税標準等の特例に関する条例。

³⁵ 「第七十二条の二第一項第一号イに掲げる法人以外の法人の行う事業（電気供給業、ガス供給業及び保険業を除く。）に対する事業税の課税標準については、

の規定に基づいて導入された外形標準課税であり、その概要は「各事業年度の終了の日における資金の量が 5 兆円以上である銀行業等を行う法人に対し、制定日から 5 年以内に開始する各事業年度の法人事業税について、課税標準を各事業年度の所得から「業務粗利益等」に変更し、税率を 3%とするものである。」³⁶となっている。

そして、2004（平成 16）年に外形標準課税（付加価値割と資本割）が導入された。しかし、対象法人として資本金 1 億円を超える法人に限定しており、所得割と併用されるかたちで導入され、完全な外形標準課税とはなっていない。

1-2-3 地方法人特別税の導入（地方法人特別税等に関する暫定措置法）

2008 年度税制改正により地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が創設され、2008 年の 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用となった。

導入の経緯として、1996 年の『法人課税小委員会報告』では「法人所得課税には景気による税収の変動や地域による税収の偏在が強いことなどから、(中略) 地方税体系の中における法人所得課税の相対的なウェイトの低下を図るべきではないか」³⁷と、法人二税の税源の偏在度が高いため、税源を法人所得課税から消費課税へと移すのが良いという意見が挙げられていた。そして、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の創設の直前である 2007 年の『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』では、「地方公共団体間で財政力に格差があることを踏まえ、地域間の税源の偏在を是正し、その格差の縮小を目指すことが喫緊の課題となっていることから、総合的な検討を進め、早急な対応を図るべきである。」³⁸と述べられている。

その結果、2008 年度税制改正大綱の中で「更なる地方分権の推進とその基盤となる地方税財源の充実を図る中で、地方消費税の充実を図るとともに、併せ

事業の状況に応じ、第七十二条の十二第一号ハの所得と併せて、資本金額、売上金額、家屋の床面積又は価格、土地の地積又は価格、従業員数等を用いることができる。」

³⁶ 渕(2003),p.41 引用。

³⁷ 税制調査会(1996),pp.16-17 引用。

³⁸ 税制調査会(2007),p.8 引用。

て地方法人課税のあり方を抜本的に見直すなどにより、偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系を構築する」³⁹と述べられており、地方税の抜本的な見直しをするまでの暫定的な措置として国税である地方法人特別税と、それを一定の基準で都道府県に配分する地方法人特別譲与税が創設された。

1-3 事業税の仕組み

1-3-1 課税標準（地方税法第 72 条の 12）

事業税の仕組みとして、まず初めに、課税標準の算定方法を見る。ここでは主に法人事業税について説明する。

法人事業税の課税標準の種類は、地方税法第 72 条の 12 において定められており、現行（2016 年 4 月 1 日現在）の規定では、付加価値額、資本金等の額、所得、収入金額の 4 つとされている。

（1）付加価値額（地方税法第 72 条の 14）

付加価値額は、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料、単年度損益の 4 つにより構成されている。

報酬給与額は「法人が各事業年度においてその役員又は使用人に対する報酬、給料、賃金、賞与、退職手当その他これらの性質を有する給与として支出する金額の合計額」⁴⁰と、定められている。役員又は使用人の対象は、非常勤役員、契約社員、パートタイマー、アルバイトなど全てを含むとしている⁴¹。

報酬給与額に含むかは、所得税法に定められている所得の区分の中でどの区分に該当するかにより判断するとされている。給与所得（所得税法第 28 条）、退職所得（所得税法第 30 条）に該当するものは報酬給与額に含むとしており、事業所得（所得税法第 27 条）、一時所得（所得税法第 34 条）、雑所得（所得税

³⁹ 税制改正大綱(2007),p.10 引用。

⁴⁰ 地方税法第 72 条の 15 第 1 項 1 号。

⁴¹ 地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）4 の 2 の 2 参照。（以下より、「地方税法の施行に関する取扱いについて（道府県税関係）」を「取扱通知」と省略。）

法第 35 条)、非課税所得(所得税法第 9 条)に該当するものは報酬給与額に含まないとされている⁴²。したがって、福利厚生費は給与所得、退職所得に該当しないので報酬給与額に含まない。

純支払利子は「各事業年度の支払利子の額の合計額から当該合計額を限度として各事業年度の受取利子の額の合計額を控除した金額による。」⁴³と、定められている。

表 1-3-1-1 の支払利息(表の左側)の合計額から、受取利息(表の右側)の合計額を差し引くことで純支払利子を算定することができる。

表 1-3-1-1 支払利息と受取利息

支払利息に含むもの	受取利息に含むもの
(1)借入金の利息	(1)貸付金の利息
(2)社債の利息	(2)国債、地方債及び社債の利息
(3)社債の発行とその他の事由により金銭債務に係る債務者となった場合に、当該金銭債務に係る収入額がその債務額に満たないときにおけるその満たない部分の金額	(3)地方税法施行令第119条の14に規定する償還有価証券の調整差益
(4)コマーシャル・ペーパーの券面価額から発行価額を控除した金額	(4)売掛金を手形によって受け取った場合において、相手方が当該手形の割引料を負担したときにおける当該負担した割引料
(5)受取利息の手形金額と当該受取手形の割引による受領金額との差額を手形売却損として処理している場合の当該差額	(5)営業保証金、敷金その他これらに準ずる預け金の利息
(6)買掛金を手形によって支払った場合において、相手方に対して当該手形の割引料を負担したときにおける当該負担した割引料	(6)金融機関等の預貯金利息及び給付補てん備金
(7)従業員預り金、営業保証金、敷金その他これらに準ずる預り金の利息	(7)コールローンの利息
(8)金融機関の預金利息	(8)信用事業を営む協同組合等から受ける事業分量配当のうち当該協同組合等が受け入れる預貯金の額に応じて分配されるもの
(9)コールマネーの利息	(9)相互会社から支払いを受ける基金利息
(10)信用取引に係る利息	(10)生命保険契約に係る据置配当の額及び未収の契約者配当の額に付されている利息相当額
(11)現先取引及び現金担保付債券貸借取引に係る利息相当額	(11)損害保険契約のうち保険期間の満了後満期返戻金を支払う旨の特約がされているものに係る据置配当の額及び未収の契約者配当の額に付されている利息相当額
(12)利子税並びに地方税法第65条、第72条の45の2及び第327条の規定により徴収される延滞金	(12)信用取引に係る利息
(13)内部取引において、(1)～(12)に掲げるものに相当するもの	(13)合同運用信託、公社債投資信託及び公募公社債等運用投資信託の収益として分配されるもの
—	(14)現先取引及び現金担保付債券貸借取引に係る利息相当額
—	(15)還付加算金
—	(16)内部取引において、(1)～(15)に掲げるものに相当するもの

(出所) 地方税法第 72 条の 16,地方税法施行令第 20 条の 2 の 7 と 8,取扱通知 4 の 3 の 1 と 2 より作成。

純支払賃借料は「各事業年度の純支払賃借料は、各事業年度の支払賃借料の合計額から当該合計額を限度として各事業年度の受取賃借料の合計額を控除し

⁴² 取扱通知 4 の 2 の 3 参照。

⁴³ 地方税法第 72 条の 16 第 1 項 (一部省略)。

た金額による。」⁴⁴と、定められており、法人税の所得の計算上、損金、益金に算入される支払賃借料、受取賃借料の額を用いるとされている。

支払賃借料、受取賃借料は、土地又は家屋（住宅、店舗、工場、倉庫など）の権利に対する対価であり、表 1-3-1-2 は、純支払賃借料を算定する際の、支払賃借料、受取賃借料に考慮される権利と考慮されない権利を示している。

表 1-3-1-2 純支払賃借料に考慮される権利とされない権利

対象となる権利	対象とならない権利
(1) 地上権	(1) 鉱業権
(2) 地役権	(2) 土石採取権
(3) 永小作権	(3) 温泉利用権
(4) 土地又は家屋に係る賃借権	(4) 質権
(5) 土地又は家屋に係る行政財産を使用する権利	(5) 留置権
-	(6) 抵当権

（出所）地方税法第 72 条の 17 第 2 項、取扱通知 4 の 4 の 2 より作成。

単年度損益は「各事業年度の単年度損益は、連結申告法人以外の法人にあつては、各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によつて算定し、連結申告法人にあつては、各事業年度終了の日の属する各連結事業年度の個別帰属益金額から個別帰属損金額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該各連結事業年度の法人税の課税標準である連結所得に係る当該連結申告法人の個別所得金額の計算の例によつて算定する。」⁴⁵と、定められている。

原則としては、法人税の課税標準を計算する場合と同じであるが、異なる点がある。それは、欠損金額⁴⁶や災害欠損金額⁴⁷などの繰越控除を考慮しないというものである。

⁴⁴ 地方税法第 72 条の 17 第 1 項（一部省略）。

⁴⁵ 地方税法第 72 条の 18（一部省略）。

⁴⁶ 法人税法第 57 条を参照。

⁴⁷ 法人税法第 58 条を参照。

付加価値額は、以上の4つの要素を合計したものであり、以下の式により求められる。

$$\boxed{\text{付加価値額}} = \boxed{\text{収益配分額}} \pm \boxed{\text{単年度損益}}$$

$$\boxed{\text{収益配分額}} = \boxed{\text{報酬給与額}} + \boxed{\text{純支払利子}} + \boxed{\text{純支払賃借料}}$$

(2) 資本金等の額（地方税法第72条の21）

資本金等の額は「各事業年度の資本金等の額は、各事業年度終了の日における法人税法第2条第16号に規定する資本金等の額又は同条17号の2に規定する連結個別資本金等の額と、当該事業年度前の各事業年度の第1号に掲げる金額の合計額から過去事業年度の第2号及び第3号に掲げる金額の合計額を控除した金額に、当該事業年度中の第1号に掲げる金額を加算し、これから当該事業年度中の第3号に掲げる金額を減算した金額との合計額とする。」⁴⁸と、定められている。

法人税法第2条第16号に定められている資本金等の額から、無償増減資を加算又は減算した額が、地方税法第72条の21に定められている資本金等の額となる。

(3) 所得（地方税法第72条の23）

所得は「各事業年度の益金の額から損金の額を控除した金額によるものとし、この法律又は政令で特別の定めをする場合を除くほか、当該各事業年度の法人税の課税標準である所得の計算の例によつて算定」⁴⁹と、定められている。

法人税の課税標準となる所得に、欠損金額⁵⁰や災害欠損金額⁵¹などの繰越控除を考慮した額である。

法人事業税の所得割の課税標準と法人税の課税標準の所得の金額は、ほぼ同

⁴⁸ 地方税法第72条の20（一部省略）。

⁴⁹ 地方税法第72条の23（一部省略）。

⁵⁰ 法人税法第57条を参照。

⁵¹ 法人税法第58条を参照。

じであるが、いくつか異なる点がある。

その中の1つとして、地方税法第72条の23の規定により、医療法人等の社会保険診療等に係る所得の課税を除外するとされている。

(4) 収入金額（地方税法第72条の24の2）

収入金額は「各事業年度の収入金額は、電気供給業及びガス供給業にあつては、当該各事業年度においてその事業について収入すべき金額の総額から当該各事業年度において国又は地方団体から受けるべき補助金、固定資産の売却による収入金額その他政令で定める収入金額を控除した金額による。」⁵²と、定められている。

以上の4つが、法人事業税の課税標準である。そのほかに、課税標準について特例が設けられている。その特例とは、「第72条の2第1項第1号イに掲げる法人以外の法人の行う事業（電気供給業、ガス供給業及び保険業を除く。）に対する事業税の課税標準については、事業の状況に応じ、第72条の12第1号ハの所得と併せて、資本金額、売上金額、家屋の床面積又は価格、土地の地積又は価格、従業員数等を用いることができる。」⁵³と定められている。

1-3-2 納付税額の計算（地方税法第72条の2,24の7）

個人事業税と法人事業税と地方法人特別税の税額計算の方法を以下で説明する。

(1) 個人事業税

まず個人事業税は、「個人が行う事業に対する事業税は、個人が行う第一種事業、第二種事業及び第三種事業に対し、所得を課税標準として事務所又は事業所所在の道府県において、その個人に課する。」⁵⁴の規定により個人を納税義

⁵² 地方税法第72条の24の2第1項（一部省略）。

⁵³ 地方税法第72条の24の4。

⁵⁴ 地方税法第72条の2第3項。

務者としている。

個人の事業の所得は、前年の1月1日から12月31日までの1年間の事業から生じるもので、所得税法第26条及び第27条に従って事業所得及び不動産所得⁵⁵を算定する。個人の事業税の税額を算定する際、青色申告特別控除は控除されないので、事業所得及び不動産所得の金額に足し合わせる。その合計額から個人事業税の事業専従者給与の控除額⁵⁶と繰越控除額（損失（赤字）・被災事業用資産の損失・譲渡損失）⁵⁷と事業主控除（290万円）⁵⁸を引くことで課税標準が算定される。

$$\left(\begin{array}{l} \text{事業所得及び不動産所得の金額} + \text{所得税の事業専従者給与の控除額} \\ + \text{青色申告特別控除} - \text{個人の事業税の事業専従者給与の控除額} \\ - \text{繰越控除額} - \text{事業主控除} \end{array} \right) \times \text{税率} = \text{税額}$$

そして、適用される税率は、第一種事業、第二種事業、第三種事業の区分ごとで異なる。

表1-3-2-1、1-3-2-2、1-3-2-3は、地方税法に従って個人が行う事業を3つに区分したものである。表1-3-2-1の第一種事業は37業種⁵⁹、表1-3-2-2の第二種事業は3業種⁶⁰、表1-3-2-3の第三種事業は30業種⁶¹と70業種が挙げられている。

課される標準税率は、第一種事業が5%⁶²。第二種事業が4%⁶³。第三種事業が5%⁶⁴。第三種事業の中でも、装蹄師業・あん摩、マッサージ又は指圧、はり、きゅう、柔道整復その他の医業に類する事業は3%⁶⁵となっており、

⁵⁵ 地方税法第72条の49の12第1項。

⁵⁶ 地方税法第72条の49の12第3項。

⁵⁷ 地方税法第72条の49の12第6,7,8,9項。

⁵⁸ 地方税法第72条の49の14第1項。

⁵⁹ 地方税法第72条の2第8項,地方税法施行令第10条の3。

⁶⁰ 地方税法第72条の2第9項,地方税法施行令第12条。

⁶¹ 地方税法第72条の2第10項,地方税法施行令第14条。

⁶² 地方税法第72条の49の17第1項1号。

⁶³ 地方税法第72条の49の17第1項2号。

⁶⁴ 地方税法第72条の49の17第1項3号。

⁶⁵ 地方税法第72条の49の17第1項3号。

これを課税標準に掛けることで税額が算定される。

表 1-3-2-1 第一種事業に該当する業種

物品販売業	保険業	金銭貸付業	物品貸付業	不動産貸付業
製造業	電気供給業	土石採取業	電気通信事業	運送業
運送取扱業	船舶取ていけい場業	倉庫業	駐車場業	請負業
印刷業	出版業	写真業	席貸業	旅館業
料理店業	飲食店業	周旋業	代理業	仲立業
問屋業	両替業	公衆浴場業(第三種を除く)	演劇興行業	遊技場業
遊覧所業	商品取引業	不動産売買業	広告業	興信所業
案内業	冠婚葬祭業			

(出所) 地方税法第 72 条の 2 第 8 項,地方税法施行令第 10 条の 3 より作成。

表 1-3-2-2 第二種事業に該当する業種

畜産業	水産業	薪炭製造業
-----	-----	-------

(出所) 地方税法第 72 条の 2 第 9 項,地方税法施行令第 12 条より作成。

表 1-3-2-3 第三種事業に該当する業種

医業	歯科医業	薬剤師業	獣医業	装蹄師業
弁護士業	司法書士業	行政書士業	公証人業	弁理士業
税理士業	公認会計士業	計理士業	社会保険労務士業	コンサルタント業
設計監督者業	不動産鑑定業	デザイン業	諸芸師匠業	理容業
美容業	クリーニング業	公衆浴場業	歯科衛生士業	歯科技工士業
あん摩、マッサージ又は指圧、はり、きゅう、 柔道整復その他の医業に類する事業		測量士業	土地家屋調査士業	海事代理士業
		印刷製版業		

(出所) 地方税法第 72 条の 2 第 10 項,地方税法施行令第 14 条より作成。

(2) 法人事業税

法人事業税の税額の計算は、納税義務者の事業の区分によって異なる。その区分は、地方税法第 72 条の 2 の規定により 3 つに分けられている。

まず 1 つ目の区分が、地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のイに掲げられる法人であり、地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のロの法人を除いた資本金の額又は出資金の額が 1 億円を超える法人が該当する。

地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のイに該当する法人は、外形標準課税の対象法人である。したがって、納める税額は、所得割額と付加価値割額と資本割額の合計である。

1-3-1の方法で算定された課税標準に、表 1-3-2-4 の税率を用いて、法人事業税の税額が求めることができる。

表 1-3-2-4 地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のイに該当する法人の税率

		2004年4月1日以後に 開始する事業年度	2008年10月1日以後に 開始する事業年度	2014年10月1日以後に 開始する事業年度	2015年4月1日以後に 開始する事業年度	2016年4月1日以後に 開始する事業年度
所得割	年400万円以下の所得	3.8%	3.8% (1.5%)	3.8% (2.2%)	3.1% (1.6%)	1.9% (0.3%)
	年400万円超から 年800万円以下の所得	5.5%	5.5% (2.2%)	5.5% (3.2%)	4.6% (2.3%)	2.7% (0.5%)
	年800万円超の所得	7.2%	7.2% (2.9%)	7.2% (4.3%)	6.0% (3.1%)	3.6% (0.7%)
付加価値割		0.48%	0.48%	0.48%	0.72%	1.2%
資本割		0.2%	0.2%	0.2%	0.3%	0.5%

(注) カッコ内の税率：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

(出所) 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 1 項 1 号,地方法人特別税等に関する暫定措置法第 2 条より作成。

2 つ目の区分が、地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のロに掲げられる法人であり、資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人、公益法人等、人格のない社団等、特別法人⁶⁶（協同組合、信用金庫、医療法人など）が該当する。

地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のロに該当する法人は、外形標準課税の対象外法人である。したがって、納める税額は、所得割額のみとなる。

1-3-1の方法で算定された課税標準に、表 1-3-2-5 の税率を用いて、法人事業税の税額が求めることができる。資本金の額又は出資金の額が 1 億円以下の法人、公益法人等、人格のない社団等は表 1-3-2-5 を、特別法人は表 1-3-2-6 を用いる。

表 1-3-2-5 地方税法第 72 条の 2 第 1 項 1 号のロ（特別法人を除く）に
該当する法人の税率

		2004年4月1日以後に 開始する事業年度	2008年10月1日以後に 開始する事業年度	2014年10月1日以後に 開始する事業年度	2015年4月1日以後に 開始する事業年度	2016年4月1日以後に 開始する事業年度
所得割	年400万円以下の所得	5.0%	5.0% (2.7%)	5.0% (3.4%)	5.0% (3.4%)	5.0% (3.4%)
	年400万円超から 年800万円以下の所得	7.3%	7.3% (4.0%)	7.3% (5.1%)	7.3% (5.1%)	7.3% (5.1%)
	年800万円超の所得	9.6%	9.6% (5.3%)	9.6% (6.7%)	9.6% (6.7%)	9.6% (6.7%)

⁶⁶ 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 5 項。

(注) カッコ内の税率：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

(出所) 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 1 項 3 号,地方法人特別税等に関する暫定措置法第 2 条より作成。

表 1-3-2-6 特別法人に適用される税率

		2004年4月1日以後に開始する事業年度	2008年10月1日以後に開始する事業年度	2014年10月1日以後に開始する事業年度	2015年4月1日以後に開始する事業年度	2016年4月1日以後に開始する事業年度
所得割	年400万円以下の所得	5.0%	5.0%(2.7%)	5.0%(3.4%)	5.0%(3.4%)	5.0%(3.4%)
	年400万円超から年800万円以下の所得	6.6%	6.6%(3.6%)	6.6%(4.6%)	6.6%(4.6%)	6.6%(4.6%)

(注) カッコ内の税率：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

(出所) 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 1 項 2 号,地方法人特別税等に関する暫定措置法第 2 条より作成。

3 つ目の区分が、地方税法第 72 条の 2 第 1 項の 2 号に掲げられる法人であり、電気供給業、ガス供給業、保険業（生命保険業・損害保険業）⁶⁷を行う法人が該当する。

地方税法第 72 条の 2 第 1 項の 2 号に該当する法人の納める税額は、収入割額である。

1-3-1 の方法で算定された課税標準に、表 1-3-2-7 の税率を用いて、法人事業税の税額が求めることができる。

表 1-3-2-7 地方税法第 72 条の 2 第 1 項の 2 号に該当する法人の税率

	2004年4月1日以後に開始する事業年度	2008年10月1日以後に開始する事業年度	2014年10月1日以後に開始する事業年度	2015年4月1日以後に開始する事業年度	2016年4月1日以後に開始する事業年度
収入割	1.3%	1.3%(0.7%)	1.3%(0.9%)	1.3%(0.9%)	1.3%(0.9%)

(注) カッコ内の税率：地方法人特別税等に関する暫定措置法適用後の税率。

(出所) 地方税法第 72 条の 24 の 7 第 2 項,地方法人特別税等に関する暫定措置法第 2 条より作成。

(3) 地方法人特別税

⁶⁷ 地方税法第 72 条の 24 の 2 第 2 項,第 3 項。

地方法人特別税は国が徴収する国税であり、地方法人特別税等に関する暫定措置法第 5 条の規定により「法人は、この法律により、地方法人特別税を納める義務がある。」と、法人を納税義務者としており、同法第 6 条の規定により「法人の基準法人所得割額及び基準法人収入割額には、この法律により、国が地方法人特別税を課する。」と国が課す税と定められている。

課税標準額は、基準法人所得割額又は基準法人収入割額としている。基準法人所得割額又は基準法人収入割額とは、法人事業税の課税標準額である所得金額又は収入金額に表 1-3-2-8 の標準税率を掛けて算出したものである⁶⁸。

地方法人特別税の税額は以下の算式により求められる。

$$\boxed{\text{所得金額又は収入金額}} \times \boxed{\text{法人事業税の標準税率}} \\ = \boxed{\text{基準法人所得割額又は基準法人収入割額}}$$

$$\boxed{\text{基準法人所得割額又は基準法人収入割額}} \times \boxed{\text{地方法人特別税の税率}} = \boxed{\text{税額}}$$

⁶⁸ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第 3 条第 1 項 5 号,6 号。

表 1-3-2-8 地方法人特別税の税率

		2008年10月1日以後に 開始する事業年度	2014年10月1日以後に 開始する事業年度	2015年4月1日以後に 開始する事業年度	2016年4月1日以後に 開始する事業年度
基準法人 所得割額	外形標準課税 対象外法人	81%	43.2%	43.2%	43.2%
	外形標準課税 対象法人	148%	67.4%	93.5%	414.2%
基準法人 収入割額	電気供給業・ ガス供給 及び保険業	81%	43.2%	43.2%	43.2%

(出所) 地方法人特別税等に関する暫定措置法第9条第1項1号,2号,3号より作成。

国税として徴収された地方法人特別税は、その全額が各都道府県に地方法人特別譲与税として配分されている。その配分方法⁶⁹は、地方法人特別税の合計額の2分の1を人口で、残りの2分の1を従業者数で按分した合計額が各都道府県の地方法人特別譲与税とされている。

1-3-3 課税標準額の分割（地方税法第72条の48）

国税の場合、納税された税収は国の1ヶ所に集まる。しかし、地方税の場合、道府県税であれば事務所又は事業所の所在する各都道府県に、市町村税であれば事務所又は事業所の所在する各市町村に税収は集まる。

法人の事務所又は事業所が、1ヶ所であれば問題はない。しかし、2ヶ所以上の都道府県に事務所又は事業所が所在する場合、事業活動する際に、それぞれの都道府県から行政サービスを受けている。したがって、課税標準額を1つに合算し、1ヶ所の都道府県には納税するが、他方の都道府県には納税しないとした場合、行政サービスを受けた対価を支払っていないという問題が生じる。

その問題を解消するため、事務所又は事業所を2ヶ所以上の都道府県に有している法人の場合、法人事業税の課税標準額を、各地域に分割すると定められている。

表 1-3-3-1 は、地方税法第72条の48第3項に定められている課税標準額の

⁶⁹ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項。

分割基準を業種ごとに示している。

表 1-3-3-1 課税標準の分割基準

業種		分割基準
非製造業	銀行業	1/2を事務所等の数 他の1/2を従業者の数
	保険業	
	証券業	
	運輸・通信業	
	卸売・小売業	
	サービス業等	
製造業		従業者の数 (資本金1億円以上の法人の工場 の従業者については1.5倍)
鉄道事業 軌道事業		軌道の延長キロメートル数
ガス供給業 倉庫業		事務所等の固定資産の価額
電気供給業		3/4を発電所の固定資産の価額他 の1/4を固定資産の価額

(出所) 地方税法第 72 条の 48 第 3 項より作成。

税制調査会(2000)の『わが国税制の現状と課題 -21世紀に向けた国民の参加と選択-』の中で、分割基準を設定する際の考え方について説明されている。法人事業税の課税根拠から、税負担配分については応益原則とするという考え方を前提として、「各都道府県内における事業の規模、活動量などを的確に表すものであること」⁷⁰と、「税務実務上できるだけ単純かつ明確であること」⁷¹の2つの考えをベースに分割基準を定めているとしている。

第4章で分割基準について見るため、ここでは例を挙げて法人事業税の課税標準額の分割の流れを説明する。併せて、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の計算の流れも見る。

(1) 仮定の数値例

X社(業種：非製造業)は資本金が1億円以下の法人であり、A県に本店、B県に支店を置く分割法人である。当期の事業年度における本店と支店の所得

⁷⁰ 税制調査会(2000),p.194 引用。

⁷¹ 税制調査会(2000),p.194 引用。

金額⁷²の合計は1,000万円であった。A県とB県の人口の数、X社の従業員の数、事務所の数は、表1-3-3-2に示した数と仮定する。

注：千円未満の端数が出た場合、それぞれの端数を切り捨てている。

表 1-3-3-2 X社の仮定の数値例

	A県	B県
人口	1,000人	1,000人
従業員の数	300人	100人
事務所の数	3ヶ所	1ヶ所

(注) このデータは計算例のために筆者が設定したものである。

(2) 適用する非製造業の分割基準

地方税法第72条の48第3項「(中略) その二分の一に相当する額を当該事務所又は事業所の数に、その二分の一に相当する額を当該事務所又は事業所の従業員の数にあん分して行うものとする。」を適用する。

(3) 地方税法第72条の48第3項に従い課税標準を分割

法人事業税の税額計算の場合、所得金額に掛ける税率は3段階に分けられ、年400万円以下の金額(Ⅰ)、年400万円超から800万円以下の金額(Ⅱ)、年800万円超の金額(Ⅲ)に分けるとされている。

(1)の仮定のデータより、A県に本店を含めて事業所が3ヶ所、B県に支店1ヶ所を持ち、また各事業所に100人ずつの従業員がいるX社の所得金額が1,000万円としている。その所得金額を(Ⅰ)に400万円、(Ⅱ)に400万円、(Ⅲ)に200万円と分ける。

(Ⅰ)～(Ⅲ)に分けたものをそれぞれ地方税法72条の48第3項に従い課税標準を分割する。表1-3-3-3は、(Ⅰ)～(Ⅲ)の算式を表で示したものである。

⁷² 地方税法第72条の12第1項1号のハに該当する金額。

(Ⅰ) 400万円＝従業者 200万円＋事務所 200万円

(Ⅱ) 400万円＝従業者 200万円＋事務所 200万円

(Ⅲ) 200万円＝従業者 100万円＋事務所 100万円

表 1-3-3-3 課税標準の分割

(単位:万円)

	合計	事業所数	従業者数
(Ⅰ)	400	200	200
(Ⅱ)	400	200	200
(Ⅲ)	200	100	100

(注) このデータは計算例のために筆者が設定したものである。

(4) 事務所又は事業所の数と事務所又は事業所の従業員数で分割

1/2 ずつに分けた所得金額を、(Ⅰ)～(Ⅲ)の区分ごとに、事務所又は事業所の数と、事務所又は事業所の従業員数で本店(A県)と支店(B県)に按分する。

・事務所又は事業所の数

(Ⅰ) 200万円÷(3ヶ所+1ヶ所)＝50万円

本店：50万円×3ヶ所＝150万円

支店：50万円×1ヶ所＝50万円

(Ⅱ) 200万円÷(3ヶ所+1ヶ所)＝50万円

本店：50万円×3ヶ所＝150万円

支店：50万円×1ヶ所＝50万円

(Ⅲ) 100万円÷(3ヶ所+1ヶ所)＝25万円

本店：25万円×3ヶ所＝75万円

支店：25万円×1ヶ所＝25万円

・事務所又は事業所の従業員数

(Ⅰ) $200 \text{ 万円} \div (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人}) = 5,000 \text{ 円}$

本店： $5,000 \text{ 円} \times 300 \text{ 人} = 150 \text{ 万円}$

支店： $5,000 \text{ 円} \times 100 \text{ 人} = 50 \text{ 円}$

(Ⅱ) $200 \text{ 万円} \div (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人}) = 5,000 \text{ 円}$

本店： $5,000 \text{ 円} \times 300 \text{ 人} = 150 \text{ 万円}$

支店： $5,000 \text{ 円} \times 100 \text{ 人} = 50 \text{ 円}$

(Ⅲ) $100 \text{ 万円} \div (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人}) = 2,500 \text{ 円}$

本店： $2,500 \text{ 円} \times 300 \text{ 人} = 75 \text{ 万円}$

支店： $2,500 \text{ 円} \times 100 \text{ 人} = 25 \text{ 万円}$

(5) 分割したものを本店と支店の事業所ごとに合算し、それぞれ課税標準を算定

・本店 (Ⅰ) 従業者の数 150 万円 + 事務所の数 150 万円 = 300 万円

(Ⅱ) 従業者の数 150 万円 + 事務所の数 150 万円 = 300 万円

(Ⅲ) 従業者の数 75 万円 + 事務所の数 75 万円 = 150 万円

・支店 (Ⅰ) 従業者の数 50 万円 + 事務所の数 50 万円 = 100 万円

(Ⅱ) 従業者の数 50 万円 + 事務所の数 50 万円 = 100 万円

(Ⅲ) 従業者の数 25 万円 + 事務所の数 25 万円 = 50 万円

(6) 法人事業税と地方法人特別税の税額を算定

法人事業税、地方法人特別税の税率は 2008 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度の税率を用いる。

- ・ 本店（Ⅰ） $300 \text{ 万円} \times 1.5\% = 4 \text{ 万 } 5,000 \text{ 円}$
 - （Ⅱ） $300 \text{ 万円} \times 2.2\% = 6 \text{ 万 } 6,000 \text{ 円}$
 - （Ⅲ） $150 \text{ 万円} \times 2.9\% = 4 \text{ 万 } 3,000 \text{ 円}$
- 本店の法人事業税の税額：15万4,000円

$$15 \text{ 万 } 4,000 \text{ 円} \times 148\% = 22 \text{ 万 } 7,000 \text{ 円}$$

本店の地方法人特別税の税額：22万7,000円

- ・ 支店（Ⅰ） $100 \text{ 万円} \times 1.5\% = 1 \text{ 万 } 5,000 \text{ 円}$
 - （Ⅱ） $100 \text{ 万円} \times 2.2\% = 2 \text{ 万 } 2,000 \text{ 円}$
 - （Ⅲ） $50 \text{ 万円} \times 2.9\% = 1 \text{ 万 } 4,000 \text{ 円}$
- 支店の法人事業税の税額：5万1,000円

$$5 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times 148\% = 7 \text{ 万 } 5,000 \text{ 円}$$

支店の地方法人特別税の税額：7万5,000円

（7）地方法人特別税を地方法人特別譲与税として配分

地方法人特別税として集められた税収は地方法人特別譲与税として本店（A県）、支店（B県）に配分される。

配分方法⁷³は、地方法人特別税の合計額の2分の1を人口で、残りの2分の1に従業者の数を基準に按分する。

- ・ 地方法人特別税の合計額

$$\text{本店 } 22 \text{ 万 } 7,000 \text{ 円} + \text{支店 } 7 \text{ 万 } 5,000 \text{ 円} = 30 \text{ 万 } 2,000 \text{ 円}$$

⁷³ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項。

・ A 県

$$30 \text{ 万 } 2,000 \text{ 円} \div 2 = 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円}$$

$$\text{人口} : 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times \{1000 \text{ 人} / (1000 \text{ 人} + 1000 \text{ 人})\} = 7 \text{ 万 } 5,000 \text{ 円}$$

$$\text{従業員の数} : 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times \{300 \text{ 人} / (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人})\} = 11 \text{ 万 } 3,000 \text{ 円}$$

A 県の地方法人特別譲与税の税額 : 18 万 8,000 円

・ B 県

$$30 \text{ 万 } 2,000 \text{ 円} \div 2 = 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円}$$

$$\text{人口} : 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times \{1000 \text{ 人} / (1000 \text{ 人} + 1000 \text{ 人})\} = 7 \text{ 万 } 5,000 \text{ 円}$$

$$\text{従業員の数} : 15 \text{ 万 } 1,000 \text{ 円} \times \{100 \text{ 人} / (300 \text{ 人} + 100 \text{ 人})\} = 3 \text{ 万 } 7,000 \text{ 円}$$

B 県の地方法人特別譲与税の税額 : 11 万 2,000 円

(8) 結果

表 1-3-3-4 仮定の数値例からの結果

(単位:円)

	法人事業税	地方法人特別税	地方法人特別譲与税
A 県	154,000	227,000	188,000
B 県	51,000	75,000	112,000
合計	205,000	302,000	300,000

(注) 1.このデータは計算例のために筆者が設定したものである。

(注) 2.千円未満の端数がある場合、それぞれの端数を切り捨てているため地方法人特別税と地方法人特別譲与税の合計額は一致していない。

以上の流れにより、表 1-3-3-4 のように課税標準額の分割と、各県の地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の税額を算定することができる。

1-4 法人事業税の地位と税収

地方税は道府県税と市町村税の2つに分けることができ、それぞれ行政サービスを提供するための重要な財源⁷⁴となっている。その中で、事業税は都道府県により徴収されており、道府県税に含まれている⁷⁵。

表1-4-1は、2013年度の道府県税の税収の構成を示したものである。道府県民税、事業税、地方消費税が全体の税収の77.49%を占めている現状となっている。その中で事業税の税収は全体の19.33%を占めており、個人事業税の税収の割合が1.23%、法人事業税の税収の割合が18.1%の2つの合計からなっている。そして、事業税の税収の約9割を法人事業税の税収が占めていることから、以下では法人事業税に焦点を当てて見ていく。

⁷⁴ 地方公共団体の歳入は、地方税・地方譲与税・地方交付税・国庫支出金・地方債があり、その中で地方税が占める割合は32.6%（2013年度決算額）。

⁷⁵ 地方税法第4条2項。

表 1-4-1 道府県税の税収（2014 年度）

（単位：百万円）

	税収	シェア
道府県民税(個人)	4,717,301	30.08%
道府県民税(法人)	962,557	6.14%
道府県民税利子割	112,372	0.72%
道府県民税配当割	243,137	1.55%
道府県民税 株式等譲渡所得割	142,056	0.91%
個人事業税	186,410	1.19%
法人事業税	3,016,791	19.24%
地方消費税	3,106,400	19.81%
不動産取得税	371,713	2.37%
道府県たばこ税	155,341	0.99%
ゴルフ場利用税	47,888	0.31%
自動車税	1,556,198	9.92%
鉱区税	332	0.002%
道府県固定資産税	1,692	0.01%
自動車取得税	86,274	0.55%
軽油引取税	935,633	5.97%
狩猟税	1,487	0.01%
法定外普通税	31,162	0.20%
法定外目的税	8,751	0.06%
旧法による税	1	0.00001%
合計	15,683,496	100.00%

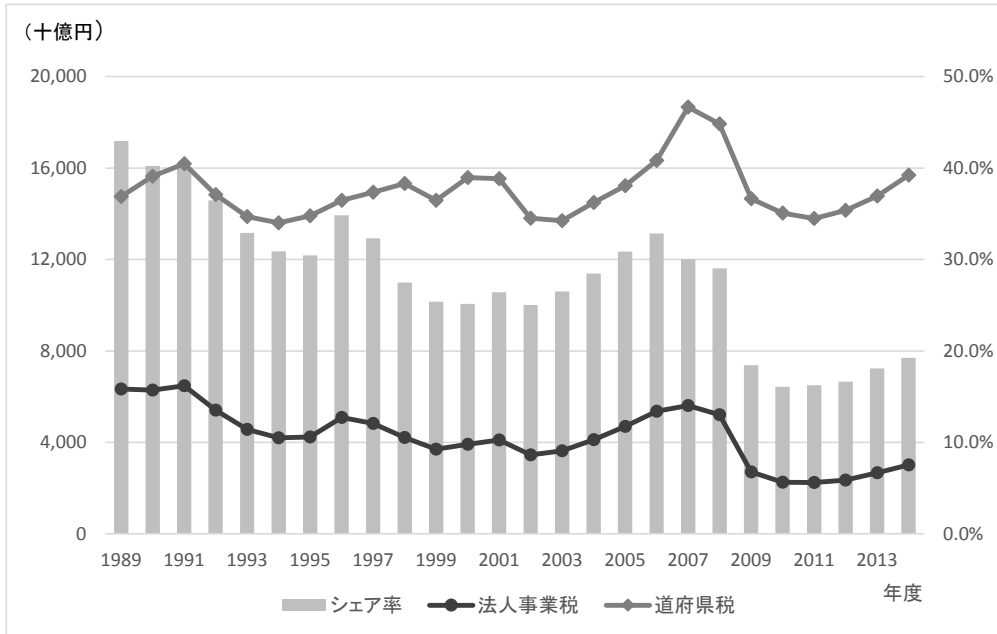
（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

図 1-4-1 は、道府県税の税収、法人事業税の税収、道府県税に占める法人事業税の税収のシェア率を時系列で示している。バブル期である 1989 年度では税収が 6 兆 3,369 億円⁷⁶あり、道府県税全体の 42.9%を占めていた。2014 年度ではその比率は低下し、税収は 3 兆 168 億円で全体の 19.24%である。税収、シェア率ともに、1989 年度と比較すると半分以下となっている。シェア率は低下したものの、道府県税の税収と法人事業税の税収は同じような推移となっており、法人事業税の税収が道府県税の税収の変動に大きな影響を与えているこ

⁷⁶ 総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より引用。

とが分かる。

図 1-4-1 税収と道府県税に占める法人事業税の比率の推移
(1989-2014 年度)



(注) 左軸：法人事業税と道府県税の税収

右軸：道府県税に占める法人事業税の比率

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016 年度) より作成。

表 1-4-2 は、『道府県税の課税状況等に関する調』から 2013 年度における法人事業税の税収の内訳を示している。表の合計 (⑧+⑨) には、地方法人特別税の税収も含まれている。税収の大部分を普通法人が占めているため、主に普通法人の税収について見る。資本金 1 億円以下である外形標準課税の対象外法人の税収は、全体の 17.57% を占めている。その内訳は、すべて所得割の税収となっており、分割法人 (本県本店分+他県本店分) の税収が 8.63%、県内法人の税収が 8.94% とほぼ同じ割合となっている。資本金 1 億円超である外形標準課税の対象法人の税収は、全体の 32.39% を占めている。その内訳は、所得割 (所得基準の税収) が 18.22%、付加価値割 (外形基準の税収) が 9.48%、資本割 (外形基準の税収) が 4.69% となっている。外形標準課税の対象法人の税収を 100% とした場合、外形基準による税収は 43.75% であり、全体の半分以上

下となっている。分割法人と県内法人の税収の割合を見ると、分割法人の所得割は 16.51%、付加価値割は 8.73%、資本割は 4.04%で、県内法人は 1.71%、0.75%、0.64%となっており、大部分が分割法人の税収である。

表 1-4-2 法人事業税の税収の内訳（2013 年度）

(単位:百万円)

区分				税収	シェア	
外形対象外法人	所得割分	普通法人	分割法人	本県本店分	205,692	4.29%
				他県本店分	208,224	4.34%
				県内法人	428,400	8.94%
				小計	842,316	17.57%
			特別法人	49,771	1.04%	
			公益法人等	10,134	0.21%	
			人格なき社団法人等	482	0.01%	
			清算法人	930	0.02%	
			特定信託	-	-	
			法人課税信託	-	-	
			計 ①	903,632	18.85%	
外形対象法人	所得割分	普通法人	分割法人	本県本店分	335,176	6.99%
				他県本店分	456,240	9.52%
				県内法人	81,816	1.71%
				小計	873,233	18.22%
			清算法人	65	0.001%	
		計 ②	873,298	18.22%		
	付加価値割分	普通法人	分割法人	本県本店分	173,031	3.61%
				他県本店分	245,630	5.12%
				県内法人	35,761	0.75%
				小計	454,423	9.48%
			清算法人	50	0.001%	
		計 ③	454,473	9.48%		
	資本割分	普通法人	分割法人	本県本店分	85,503	1.78%
				他県本店分	108,382	2.26%
				県内法人	30,843	0.64%
		計 ④	224,728	4.69%		
	計 ⑤ (②+③+④)	1,552,499	32.39%			
	収入金額課税分 ⑥	217,406	4.54%			
	課税標準の特例による課税分 ⑦	-	-			
	法人事業税計 ⑧ (①+⑤+⑥+⑦)	2,673,537	55.77%			
	地方法人特別税 ⑨	2,120,255	44.23%			
	合計 ⑧+⑨	4,793,792	100.00%			

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度) より作成。

第2章 法人事業税のあり方と問題点

本章では、法人事業税の性格、地方税原則の応益性、安定性、普遍性について整理することで法人事業税のあり方について検討する。さらに、検討した法人事業税のあり方から、現状の問題点を明らかにする。

2-1 地方税原則

どのような税制を構築するのが望ましいかを考える場合、国税なら租税原則、地方税なら租税原則に加えて地方税原則がある。これらの原則は、さまざまな変遷があり、現在（2016年4月1日）では、租税原則⁷⁷が公平性・中立性・簡素性の3つ、地方税原則⁷⁸が応益性・負担分任・安定性・伸張性・伸縮性・普遍性・自主性の7つに集約されている。

地方税原則は、原則の性質上、大きく2つに区分することができる。その2つの区分について、林(2001)は「税収に関する原則と、地域住民の間での負担配分についての原則とに分けることができる。」⁷⁹と述べている。

以下では、地方税原則を「負担配分についての原則」と「税収に関する原則」の2つに分けて説明している。

(1) 負担配分についての原則：応益性

「地方団体の行政には権力的な行政のほかにサービスの行政の分野があり、住民はこれらの行政特にサービス行政の面からなんらか利益を受けているのが普通であり、したがって、地方税にはこうして受益に応じて負担されるものがあってよいのである。(中略) 地方税には物税が適しているが、事業税、固定資産税等は最もこの趣旨に沿う税である。」⁸⁰と説明されている。

⁷⁷ 税制調査会(2002)「経済社会の構造が変化しようとその重要性は変わらず、引き続き税制の基本とすべきである。」,補論 p.1 引用。

⁷⁸ 地方財務協会 (2008),pp.3-5 参照。

⁷⁹ 林(2001),p.38 引用。

⁸⁰ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

(2) 負担配分についての原則：負担分任

「住民がその地方団体の行政に要する経費を負担し合うということは自治の基本として欠くことができないものであり、このことから、広く一般住民が何程かでもその地方団体の経費を分担するような税制が必要である。」⁸¹と説明されている。

(3) 税収に関する原則：安定性

「地方団体の経費にはその行政事務の性質上経常的なものが多いし、また、市町村の多くはその財政規模が小さいので、地方税とくに市町村税は、年度ごとにその収入額が急激に増減しない種類のものであり、増減するとしても年度間の調整ができる程度のものであることが必要である。(中略)もとより景気の変動に伴い収入の増減する税種も地方税として必要であり、税収入の増減を通じて地方団体はその区域内の事業発展や盛衰に関心を寄せ必要な対策を講じていくものである。」⁸²と説明されている。

地方税原則の安定性は、地方公共団体が毎年実施する行政サービスは住民の生活に密接なものが多く、安定的に提供されなければいけない。さらに、都道府県や市町村は国と比較して、財政規模が小さいので、地方税の税収の増減が小さく安定的であることが望ましいという考え方である。

(4) 税収に関する原則：伸張性

「社会は年々発展の過程にあるが、これに伴い住民の福祉に直結している地方団体の行政も質量とも増加していく傾向にある。したがって、地方税もこのように増加していく経費に対応する収入をあげることができる必要である。」⁸³と説明されている。

⁸¹ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

⁸² 地方財務協会(2008),pp.3-4 引用。

⁸³ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

(5) 税収に関する原則：伸縮性

「地方団体がどのような行政をどの程度に行うかは、地方団体自らの意思によって決定されるべきものであるから、その行政に必要な経費を賄う収入についても、地方団体の意志によって自らこれを増減しうる働きが必要である。」⁸⁴と説明されている。

(6) 税収に関する原則：普遍性

「税を歳入の主体とすることによって団体の自治活動に対する財政的責任が究極的には住民に帰着するものであることが明瞭となり、自治運営に責任性を期待していくことができるのである。(中略)それぞれの地方団体が自主性をもって、その財政運営を行わなければならないものであるから、地方団体ごとに十分な収入をあげるような税、即ち普遍性のある税が必要である。」⁸⁵と説明されている。

(7) その他の原則：自主性

「住民の要求する行政内容によっては地方団体間で税負担が相異なることもありうるのである。法定普通税の標準税率によらない課税が許容されたり、法定外税を新設しうることとされていることなどは、このあらわれである。」⁸⁶と説明されている。

橋本(1988b)は、それぞれの課税方法がどの地方税原則に適合しているかをまとめている。表 2-1-1 は、橋本(1988b)から一部抜粋したものである。

個人所得課税は、応益性にやや合致するが問題もあるとしている。その理由として、「個人の住所地、(中略)によって分配所得を一応把えることはできるが、所得稼得の場所(中略)は、しばしば行政区域を超える」⁸⁷と述べている。

消費課税は、応益性に合致しないとしている。その理由として「個人の購買圏でも行政区域を超えるものであるから、企業の販売圏はかなり広域にわたる

⁸⁴ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

⁸⁵ 地方財務協会(2008),p.3 引用。

⁸⁶ 地方財務協会(2008),p.5 引用。

⁸⁷ 橋本(1988b),p.77 引用。

のが通常であり、課税標準を課税団体に分割するのは困難である。」⁸⁸と述べている。

以上から「試論としては、地方税原則からみた地方税の適格性は、財産課税、外形標準企業課税、個人所得課税の順となり、企業所得課税および消費課税は不適格である。」⁸⁹と評価している。

表 2-1-1 地方税原則から見た課税の適性

	税収上			公平性	中立性	自治
	安定性	伸張性	普遍性	応益性		自主性
個人所得課税	△	○	○	△	○	○
企業所得課税	×	○	×	×	×	×
企業課税(外形標準)	○	×	×	○	△	△
消費課税	○	△	○	×	×	×
財産課税	○	△	○	○	△	○

(注) ○：原則・基準に合致する。

△：やや合致するが問題もある。

×：合致しないもの。

(出所)橋本(1988b)『21世紀を展望した税制改革』,p.78,表 4-3 より一部抜粋。

2-2 法人事業税の性格

(1) 法人税との対比

法人事業税の性格を、同じ企業課税である法人税と比較しながら見る。

現在(2016年4月1日)の法人事業税の課税標準は、大部分が所得金額で構成されており、法人税の課税標準とほぼ同じである。

しかし、法人事業税と法人税は、課税の根拠や課税客体が異なる。

法人事業税の課税の根拠は、「法人が行う事業そのものに課される税であり、法人がその事業活動を行うに当たっては地方公共団体の各種の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え

⁸⁸ 橋本(1988b),p.77 引用。

⁸⁹ 橋本(1988b),p.78 引用。

方に基づいて課税されるもの」⁹⁰と説明されている。法人の受けている行政サービスは、企業向けの特定のものに限らず、様々な行政サービス⁹¹を享受している。

法人税の課税の根拠は、法人擬制説と法人実在説の2つの考え方でそれぞれ異なる。

金子(2015)では、それぞれの考え方を次のように説明している。法人擬制説は「法人税は所得税の前どりであるとする考え方」⁹²、そして、法人実在説は「法人税は法人の担税力に着目して課される独自の租税であるとする考え方」⁹³と説明されている。

法人擬制説と法人実在説のどちらの考え方に沿った場合であっても、法人事業税の課税の根拠とは全く異なることがわかる。

法人事業税の課税客体は、地方税法第72条の2第1項の規定において「法人の行う事業に対する事業税(中略)」と定められており、この規定より法人が行う事業活動そのものとしていることがわかる。しかし、法人税の課税客体は、企業活動を行うことで得られた収益としている。

課税の根拠や課税客体の比較から、法人税と法人事業税を次のように説明できる。法人は収益を得るために事業活動を行うが、その収益を生むまでに負担すべき経費が法人事業税であり、その収益に課されるのが法人税である。

(2) 人税と物税

次に、租税を分類する際の1つの基準として、人税と物税がある。法人事業税の性格から人税と物税のどちらに分類されるかを見る。

金子(2015)によると、人税は「主として人的側面に着目して課される租税(略)、納税者の人的事情が考慮されることが多い」⁹⁴と説明されており、所得税などが該当する。

⁹⁰ 税制調査会(2000),p.193 引用。

⁹¹ 税制調査会(2000)「企業に対する直接のサービスのみならず、福祉、教育、環境保全、産業・都市基盤整備、警察や消防・防災など」,p.193 引用。

⁹² 金子(2015),p.292 引用。

⁹³ 金子(2015),p.292 引用。

⁹⁴ 金子(2015),p.13 引用。

物税は「主として物的な側面に着目して課される租税（略）、人的事情は一般に考慮の外におかれる」⁹⁵と説明されており、「固定資産税は、固定資産（土地、家屋及び償却資産）の資産価値に着目し、その資産を所有することに担税力を見出して課される物税」⁹⁶と、固定資産税などが該当する。

以上より、法人事業税は事業活動そのものを課税客体⁹⁷としていることから、物税に該当すると考えられる。

神野(2007)は、租税の基本要素として、租税主体（租税を納税する納税者と、租税を負担する負担者）と租税客体（租税を課税する事実、あるいは物件）の2つがあるとしている。その2つの内、まずどちらに着目するかによって、人税と物税の分類が変わり、人税は応能原則により課税することが可能であり、物税は応能原則により課税することが不可能であると以下のように説明している。

人税は「租税主体に着目し、租税主体の所有している貨幣を引き出そうとするから、租税主体の経済力に応じた課税が可能になる。」⁹⁸、物税は「租税客体にまず着目して課税する(中略)市場で流通する貨幣を引き出そうとすれば、まずどのような事実が存在した時に、課税するかを決める必要がある。」⁹⁹と説明している。

以上の考え方を法人事業税に当てはめると、まず初めに収益を生む生産要素である事業活動そのものに着目しており、それを租税客体としていることから物税に分類することができる。さらに、事業活動そのものを行う者の経済力を考慮しないので、応能原則による課税がすることができないと説明できる。

（3）法人事業税の損金算入

法人事業税は「所得を実現する過程における収益活動を通じて負担すべき性格の税」¹⁰⁰と考えられており、この性格から法人税額を計算する際に、損金

⁹⁵ 金子(2015),p.13 引用。

⁹⁶ 地方財務協会(2008),p.465 引用。

⁹⁷ 課税物件は、地方税法では課税客体、財政学では租税客体とそれぞれの分野によって呼び方は異なる。

⁹⁸ 神野(2007),p.170 引用。

⁹⁹ 神野(2007),p.170 引用。

¹⁰⁰ 地方財務協会(2008),p.217 引用。

算入することが認められている。

1996年の『法人課税小委員会報告』の中で、「事業税が損金等に算入できるのは、同じ課税ベースに対する国と地方の課税の調整の役割ではないか」¹⁰¹という考え方もあるとされている。

法人税額の算定する際に損金不算入とされる項目の1つに「地方税法の規定による道府県民税及び市町村民税（都民税を含むものとし、退職年金等積立金に対する法人税に係るものを除く）」¹⁰²と定められており、法人事業税は該当していない。さらに、通達では「申告納税方式による租税、納税申告書に記載された税額については当該納税申告書が提出された日の属する事業年度とし、更正又は決定に係る税額については当該更正又は決定があった日の属する事業年度とする。」¹⁰³と、法人事業税をいつの事業年度に損金算入させるかを決めていることから、実務上、法人税額を算定する際には法人事業税を損金算入していることがわかる。

しかし、2014年の『法人税の改革について』の中で、「法人事業税や固定資産税等が損金算入されることで、地方の超過課税や減免措置が国税の課税ベースを変動させ、同時に国税と連動する住民税や事業税の課税ベースも変動させる。（中略）税の性格上は損金算入が自然ではあっても、地方公共団体独自の措置が国税収入や他の地域の税収に影響を与えることや、各税目の税負担が納税者にとって不明確になることを考慮すれば、地方税を損金不算入とすることが考えられる。」¹⁰⁴と、法人税額の計算上、地方税を損金不算入とすることが検討されている。

地方税の中でも法人事業税を損金算入とした場合、超過課税¹⁰⁵により増加した法人事業税の税額のみ、法人税の課税標準額が減少する。さらに、法人事業税の所得割は法人税と同じ課税標準であるので、法人税の課税標準額が減少することで法人事業税の課税標準額が減少し、都道府県の税収は減収する

¹⁰¹ 税制調査会(1996),p.15 引用。

¹⁰² 法人税法第38条第2項2号。

¹⁰³ 法人税法基本通達9-5-1

¹⁰⁴ 税制調査会(2014),p.7 引用。

¹⁰⁵ 地方財務協会(2008)「財政上特別の必要がある場合に標準税率を超える税率で課税することを超過課税という。」,p.15 引用。

ことになる。さらに、2ヶ所以上の都道府県に事務所又は事業所が所在する場合には、分割基準により各都道府県に課税標準額を分割するので、その2ヶ所以上の都道府県にも影響が及ぶと考えられる。したがって、損金算入されていることで、前年度に地方税である法人事業税の課税標準額が増減すると、今年度の国税である法人税の課税標準額に影響して、さらに今年度の法人事業税にも影響する。

次に、法人事業税を損金不算入とした場合、前年度に超過課税により法人事業税の税額が増加したとしても、今年度の法人税の課税標準額に影響はない。さらに、今年度の法人税の課税標準額にも影響していないので、今年度の法人事業税の課税標準額にも影響はない。

しかし、法人税の計算上、法人事業税を損金不算入とすることは、法人事業税が「所得を実現する過程における収益活動を通じて負担すべき性格の税」¹⁰⁶であるから経費として損金算入とされていた従来の考え方から、その性格を歪めることになり、課税根拠の考え方にも沿わないと考えられる。

行政サービスの内容によっては、企業により多くの税負担を求めなければならぬ場合もあり、地方税原則の自主性に観点から、超過税率を設定することが認められている。したがって、法人の要求する行政サービスの内容に対して財源が不足する場合は、そのサービスを受ける法人が、より多く経費として法人事業税を負担するべきである。収益を生むまでにかかる経費が多くなったので、収益に対して課税される法人税の課税標準額が少なくなるのは当然のことであるとも考えられる。

国税と連動する法人事業税の課税標準を変動させるのは、法人税と同じ課税標準である所得を用いていることにより引き起こされる問題である。シャープ勧告にあったように、独立した税を持つことで地方自治を確立するべきであり、その方法として、損金不算入として法人事業税の性格を歪めるより、課税標準に法人税とは異なる要素を用いることで、国税と地方税の間の影響を遮断するべきであると考えられる。

¹⁰⁶ 地方財務協会(2008),p.217 引用。

2-3 税負担配分の応益性

地方税原則の応益性は、行政サービスの受益に応じて税を負担するというものである。持田(2004)は「企業向けの受益と企業が第一次的に負担する税をなるべく一致させることが改革の目標でなければならない。その結果として都道府県の税収入の安定化や税源の偏在度の緩和という利点が付随的に生じると考えるべきであろう。」¹⁰⁷と説明している。応益性は負担配分についての原則で、安定性と普遍性は税収に関する原則に区分することができ、税収の推移や地域間での税収配分を考える前に、そもそもなぜ税を負担するのか、どのように税負担の配分をするのが望ましいかを先に考えるべきである。したがって、まず応益性の観点からの法人事業税のあり方から見る。

(1) 租税根拠論と税負担配分原則の関係

地方税原則の応益性の観点から、法人事業税のあり方を考える前に、税負担配分の応益原則と租税根拠論の利益説の関係について見る。

そもそも税がなぜ課されているかについては、2つの考え方として租税根拠論があるとされている。

1つ目は、利益説という考え方である。利益説について、金子(2015)は「租税をもって市民が国家から受ける利益の対価と見る考え方である。」¹⁰⁸と説明している。

2つ目は、義務説という考え方である。義務説について、金子(2015)は「国家はその任務を達成するために当然に課税権をもち、国民は当然に納税の義務を負う」¹⁰⁹と説明している。

次に、租税をなぜ課すのかという租税根拠論とは別に、税負担をどのように配分するのかについての原則が2つある。

1つ目は、応益原則という負担配分の基準である。応益原則について、林(1995)は「納税者が行政サービスから受ける便益の大きさに応じて税負担を配

¹⁰⁷ 持田(2004),p.99 引用。

¹⁰⁸ 金子(2015),p.20 引用。

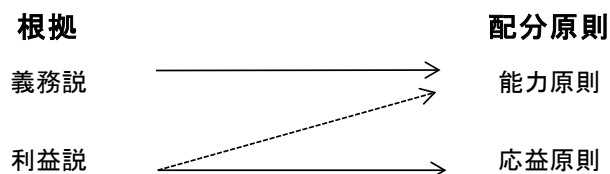
¹⁰⁹ 金子(2015),p.20 引用。

分する考え方（中略）」¹¹⁰と説明している。

2 つ目は、応能原則という負担配分の基準である。応能原則について、林(1995)は「所得や消費で測った担税力に応じて課税するもので、担税力が高い人ほど高い税負担率を負う累進課税は垂直的公平、一方、担税力が等しい人は等しい税負担を負うべきとする考え方が水平的公平といわれる。」¹¹¹と説明している。

租税根拠論と税負担配分の原則の関係について、橋本(1988b)は図 2-3-1 のように説明している。そのほかには、半谷(2007)が「課税根拠としての利益説は負担配分原則としての利益説（応益課税原則）の十分条件ではあるが必要条件ではない。すなわち、義務説に課税根拠を求めると、応益課税原則に基づいて負担を配分することは必ずしも矛盾するものではないのである。」¹¹²と、課税の根拠として利益説を採ったとしても、必ずしも税負担配分を応益原則としなければならないわけではなく、さらに義務説を採ったとしても、応益原則とすることができると説明している。

図 2-3-1 課税根拠と税負担配分の関係図



(出所) 橋本(1988b)『21世紀を展望した税制改革』,p.70 より引用。

(2) 応益原則に対する批判

(1) では租税根拠論と税負担配分原則の関係について見たが、この関係を法的な観点から見た場合、課税根拠として利益説に基づき応益原則により税負担配分の基準とすることは憲法違反であるという批判がある。

田中(2000)は「応益原則は、たとえ課税の根拠論としては妥当しえたとして

¹¹⁰ 林(1995),p.131 引用。

¹¹¹ 林(1995),p.131 引用。

¹¹² 半谷(2007),pp.64-65 引用。

も、租税負担の配分基準論としては、必ずしも適当とはいえない。」¹¹³と税負担配分の基準として応益原則を採ることを批判している。法人事業税に応益原則を当てはめると、法人の所得が 0、またはマイナスであっても、行政サービスの便益を受けていれば税負担をしなければならないというものであるので、「法的な見地からすれば、一般に、租税負担能力がない、あるいは十分ではない者に課税をすることは、平等条項の侵犯となるとともに、財産権の侵害となるおそれ大きい。」¹¹⁴と憲法違反であるとしている。ここの平等条項の侵犯とは憲法第 14 条第 1 項¹¹⁵、財産権の侵害とは憲法第 29 条¹¹⁶に反することを指している。

憲法第 13 条、第 14 条、第 25 条、第 29 条等¹¹⁷から、実質的平等の実現を図ろうと考えられており、税負担配分の基準として応能原則を指していると解釈されている。

しかし、憲法第 14 条の平等の保障は、形式的平等か実質的平等のどちらを保障しているか憲法学説において一致しているとは考えられていない¹¹⁸。形式的平等は、個々の社会的、経済的なさまざまな違いを考慮せず、同じ取り扱いをすることが平等であると考えられている。実質的平等は、個々の社会的、経済的などさまざまな違いを考慮して、その違いを是正することが平等であると考えられている。

これを税負担配分の基準にあてはめると、形式的平等は個々の担税力を考慮しないので税負担配分の基準として応益原則が該当し、実質的平等は個々の担税力を考慮するので税負担配分の基準として応能原則が該当すると考えられている。

憲法の規定より、実質的平等の実現のみ図ろうと考えられている場合、税負

¹¹³ 田中(2000),p.336 引用。

¹¹⁴ 田中(2000),p.333 引用。

¹¹⁵ 憲法第 14 条第 1 項「すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。」

¹¹⁶ 憲法第 29 条第 1 項「財産権は、これを侵してはならない。」,第 2 項「財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める。」,第 3 項「私有財産は、正当な補償の下に、これを公共のために用ひることができる。」

¹¹⁷ 北野(2007),p.147 参照。

¹¹⁸ 辻村(2016),p.157 参照。

担配分の基準として応益原則ではなく応能原則が採用される。

しかし、辻村(2016)は「実質的平等を保障していると解する場合にも形式的平等の原則が放棄されたわけではない。理論上はあくまでも形式的平等保障が原則であり、法律上の均一的な取扱いが要請されるが、一定の合理的な別異取扱いの許容範囲内で実質的平等が実現される（実質的平等実現のための形式上の不平等を一定程度許容する）と解するのが筋であろう（後略）。」¹¹⁹と述べている。したがって、憲法の平等原則は形式的平等と実質的平等の両方を保障しているとも考えることができ、これを税負担配分の基準に置き換えると、応益原則と応能原則の両方とも税負担配分の基準として採用することができると考えられる。

さらに、「租税は、基本的には、不特定多数の利益の実現のために、これが徴収されるとともに支出されるものである。特定の行政事務とその受益の対応関係を根拠として、その対価または一部の負担を求めるのは、負担金や使用料等の形式においてである。問題の行政サービスが基本的に不特定多数の利益の実現を図るために提供されるなら、その負担は、租税の形式によるべきである。その場合においては、租税負担は、受益を根拠とするのではなく、基本的には、納税者の担税力を根拠として算定することとなり、これにより、特定の行政事務と租税負担との個別的対応関係は切断される。」¹²⁰と指摘している。つまり、特定の行政サービスにより受ける便益に応じて負担を求めるのであれば、租税ではなく受益者負担金制度などを用いるべきであると考えている。

次に、北野(2007)は、田中(2000)と同様に憲法の規定から税負担配分の基準である応益原則を根拠づけるものはないと考えている。しかし、地方税第 72 条の 19 (2016 年 4 月 1 日現在では、地方税法第 72 条の 24 の 4) の規定より、2000 年 4 月に東京都で導入された銀行税条例については、「筆者は、これは税法上の所得に表現されない大企業の「かくれた担税力」を外形標準課税の形でとらえようとするものであって、現代的応能課税の一つの具体化であると理解している。」¹²¹と銀行税を応益原則に基づく課税ではなく、現代的な応能課税

¹¹⁹ 辻村(2016),p.158 引用。

¹²⁰ 田中(2000),p.335 引用。

¹²¹ 北野(2007),p.147 引用。

であると考えている。

その現代的応能課税とは、「現代社会では企業の担税力は必ずしも「所得」に表れるとは限らない。税法上の租税特別措置や税務行政上の所得把握度の不公正により、「所得」が縮減されることが多い。隠された担税力は「財産」に表れる。つまり、現代企業の担税力は「所得」課税と「財産」課税とをセットにしてとらえる必要がある。」¹²²と説明されている。

そして、現代的応能課税の考え方から、法人事業税に関して「「所得」以外の「外形基準」を取り込んだ「応能課税」であるという点である。」¹²³と、企業の担税力の指標として所得課税と財産課税の両方と応能課税と応益課税の両方の性格を持っているとは考えていない。この点について、金子(2010)は「現行の事業税は応能課税と応益課税の混合タイプであり、しかも応能課税の要素のより強いタイプである。」¹²⁴と、所得を課税標準としていること（応能原則）や、法人税額を計算する際に法人事業税が損金算入されること、課税標準の一部に外形基準が導入されていること（応益原則）から、両方の要素を持っていると考えている。

次に、石島(2003)は、田中(2000)や北野(2007)とは異なり、憲法第14条の平等は応能原則ではなく、例外として応益原則により実現すると考えている。さらに、それは地方税に用いることで実現すると考えており、「応能原則としながらも、国税の場合に比して納税者の受ける地域行政サービスの利益に応じて課税することが「平等」の観点から妥当となる場面があると思われる。」¹²⁵と述べている。

地方税において、例外的に税負担配分の基準として応益原則を用いても良いと考える理由として、「地方団体は一定の地域を限って行政サービスを実施する団体であるから、その費用をまかなう財源はその限定された地域から調達する必要があり、そのためには、ある程度その受ける行政サービスに見合う利益に応じて住民やその地域に立地する企業等に負担させることが妥当だと思われる

¹²² 北野(2007),p.153 引用。

¹²³ 北野(2007),p.154 引用。

¹²⁴ 金子(2010),p.480 引用。

¹²⁵ 石島(2003),p.72 引用。

からである。」¹²⁶と述べている。1つの国を前提に考えると、個々の担税力に応じて社会全体で税負担をしてもらうのが良い方法の1つと考えられる。しかし、1つの国の中の47つの地方公共団体(ここでは都道府県だけを指している)を前提に考えると、それぞれの地方公共団体は社会全体ではなく、それぞれが位置する地域にのみ行政サービスを提供している。1つの国を前提に考えた場合と異なり、行政サービスの提供される場所がその地域に限定されている。したがって、地方税はその地域の住民や企業に行政サービスにかかる経費を負担してもらうために、税負担配分の基準として応益原則を用いるのがより適切であると考えられる。

次に、特定の行政サービスの受益に対する負担の場合、受益者負担金制度を用いるべきであり、不特定多数への行政サービスの受益を根拠に税負担とする場合、租税として応能原則により負担とすべきであるという指摘があった。それに対して「受益の範囲がかなり広範囲でありしかも受益の程度がかなり個別的に評価しがたい場合に、そのことを理由に、何等の負担を求めない、あるいは、応能原則に沿って一般的な負担とすれば、いかにも不公平(後略)」¹²⁷と応能原則により負担とすることを批判している。不特定多数に対する行政サービスは、住民や企業の受益の程度がいくらか測ることは困難であるが、特定の地域に対する行政サービスであるので、応能原則により担税力に応じて負担配分するより、行政サービスをどの程度受益しているかを何らかの指標を用いて応益原則により負担配分をするべきであると考えられる。

以上において、応益原則に対するさまざまな考え方を見てきたが意見が分かれていることがわかる。その中で、本稿では石島(2003)の地方税において応益原則を用いることは妥当であるという立場から進めていく。

(3) 問題点

現行(2016年4月1日現在)の制度上、資本金が1億円超の法人は、外形標準課税の対象法人であるので、所得が0またはマイナスであっても、付加価値割、資本割の税負担が生じる。しかし、資本金が1億円以下の法人は、外形

¹²⁶ 石島(2003),p.72 引用。

¹²⁷ 石島(2003),p.72 引用。

標準課税が対象外法人であるので、所得が0またはマイナスである場合、法人事業税を負担しないことになっている。

表 2-3-1 は、大法人と中小法人の法人数の推移を示している。大法人の割合は、全法人の中で1%程度であり、現行（2016年4月1日）の制度上、外形標準課税の対象となる法人が1%程度であることがわかる。

表 2-3-1 大法人と中小法人の法人数（1989-2014年度分）

	大法人	中小法人	大法人の割合
1989年分	25,972	1,936,054	1.32%
1990年分	28,338	2,049,932	1.36%
1991年分	30,180	2,186,700	1.36%
1992年分	31,579	2,259,796	1.38%
1993年分	32,564	2,311,567	1.39%
1994年分	33,126	2,336,156	1.40%
1995年分	33,876	2,370,151	1.41%
1996年分	34,733	2,401,016	1.43%
1997年分	35,678	2,429,669	1.45%
1998年分	36,895	2,471,957	1.47%
1999年分	36,582	2,490,642	1.45%
2000年分	37,499	2,499,379	1.48%
2001年分	39,013	2,509,990	1.53%
2002年分	39,553	2,510,534	1.55%
2003年分	38,570	2,511,790	1.51%
2004年分	37,699	2,530,660	1.47%
2005年分	37,619	2,542,470	1.46%
2006年分	37,710	2,548,118	1.46%
2006年度分	38,175	2,547,819	1.48%
2007年度分	37,398	2,550,001	1.45%
2008年度分	37,026	2,559,334	1.43%
2009年度分	35,527	2,574,362	1.36%
2010年度分	35,702	2,543,762	1.38%
2011年度分	23,103	2,546,301	0.91%
2012年度分	21,817	2,502,924	0.87%
2013年度分	21,435	2,562,905	0.84%
2014年度分	20,936	2,583,345	0.81%

(注)『会社標本調査』の調査方法から、1989年度分から2010年度分までは、資本金1億円以上と資本金1億円未満で分けている。

2006年分までは2月から1月の決算ベース、2006年度分からは4月から3月の決算ベースと変更されている。

(出所) 国税庁『会社標本調査』(2015年度)より作成。

次に、表 2-3-2 は資本金階級別に利益計上法人と欠損法人の法人数を示した

ものである。資本金 100 万円以下から 1,000 万円超までの欠損法人は多く、全法人に対する欠損法人の割合は約 6 割から 7 割である。資本金 2,000 万円超から 5,000 万円超までの欠損法人は全体の半分で、全法人に対する欠損法人の割合は約 5 割である。資本金 1 億円超から 100 億円超の欠損法人は少なくなり、欠損法人の割合は約 2 割である。表の一番下の欄は、資本金 1 億円以下の合計と 1 億円超の合計を示しており、この資本金階級を境に欠損法人の割合が大きく変わっている。資本金 1 億円以下の欠損法人は 170 万社（全普通法人の 67.98%）ほど存在しており、法人事業税を負担していない。

表 2-3-2 資本金階級別の利益計上法人と欠損法人の法人数（2013 年度）

	利益計上法人	欠損法人	欠損法人の割合
100万円以下	78,847	161,422	67.18%
100万円超	14,138	29,827	67.84%
200万円超	316,687	860,887	73.11%
500万円超	240,100	508,480	67.93%
1,000万円超	62,991	91,092	59.12%
2,000万円超	69,669	81,280	53.85%
5,000万円超	23,547	23,938	50.41%
1億円超	10,894	3,660	25.15%
5億円超	1,441	356	19.81%
10億円超	2,569	653	20.27%
50億円超	583	178	23.39%
100億円超	864	234	21.31%
1億円以下計	805,979	1,756,926	68.55%
1億円超計	16,354	5,081	23.70%

（出所）国税庁『会社標本調査』（2015 年度）より作成。

次に、課税客体である事業活動そのものを、課税標準である所得や外形基準により適切に表すことができているのかを考える。

地方税原則である応益性を重視すれば、資本金 1 億円以下の欠損法人の 170 万社に関しても、事業活動を通じて、行政サービスを受けているので、税負担をするべきであると考えられる。

法人事業税の課税根拠にあった法人が行う事業そのもの、いわゆる事業活動規模を表す指標として所得を課税標準とした時、所得金額が 0 またはマイナスになる場合があり、所得は事業活動規模を適切に表すことができない。

次に、所得がプラスになった場合を考えると、大法人と中小法人が同額の所得があったとしても、事業活動規模が同じであるとは考え難い。所得のみを課税標準とした場合、所得金額が同額であれば、税額も同じになり、事業活動規模も同じであると考えられてしまう。したがって、事業活動規模を表すほかの指標を用いるべきであると考えられる。

大法人と中小法人が同額の所得があったとしても事業活動規模が異なる場合を考えるために、神野(2000)の計算例を参考にする。表 2-3-3 は、大法人と中小法人の売上額、仕入額、その他費用、利益を示している。ここでは、その他の費用を現行制度（2016年4月1日現在）の外形標準課税を参考に、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料を用いている。

表 2-3-3 事業活動の規模の計算例

(単位:万円)

	大法人	中小法人
売上	4,500	500
仕入	2,700	300
報酬給与額	1,300	80
純支払利子	200	10
純支払賃借料	200	10
単年度損益	100	100

(出所) 神野(2000)「外形標準課税と地方分権」『ジュリスト』,p.10 参照。

次に、表 2-3-4 では、表 2-3-3 のデータを用いて、大法人と中小法人の税額の計算をそれぞれ示している。課税標準を変更することにより税収の増加を目的とするものではないので、表の総税額は同額と仮定している。

課税標準は所得のみの場合と、現行（2016年4月1日現在）の外形標準課税として用いられている付加価値額¹²⁸の場合を比較している。付加価値額は、報酬給与額と純支払利子と純支払賃借料と単年度損益の4つを足し合わせたものである。

所得を課税標準とした場合、税額は大法人も中小法人も10万円と同額を納税している。付加価値額を課税標準とした場合、税額は大法人が18万円、中

¹²⁸ 地方税法第72条の14。

小法人が2万円となり、中小法人の税負担が減っている。これは報酬給与額・純支払利子・純支払賃借料を課税標準として用いることで、大法人と中小法人は所得が同じであっても納税額が異なる結果となっている。

中小法人に比べて大法人は、報酬給与額・純支払利子・純支払賃借料が多く、従業員の数、事務所又は事業所や工場の数や規模などが大法人のほうが多いことが予想できる。したがって、所得だけでは適切な事業活動の規模を表すことはできないと考えられる。

田中(2000)は「課税対象を「事業」とした場合においても、その課税標準を、原則として「事業の規模や活動量を示す外形的な基準」とすべきか、それとも、「収益活動の成果である所得」とすべきかの二つの対立する考え方がありうる。(中略) 論理としてはいずれも可能である。注意を要するのは、事業に対する課税であれば、当然に外形基準でなければならないという論理必然性はない、ということである。」¹²⁹と指摘しているが、計算例の結果からも、事業活動の規模をより正確に表しているのは、外形基準を考慮した場合であると考えられる。

表 2-3-4 事業活動の規模の計算による比較

(単位:万円)

	所得(税率:10%)	付加価値額(税率:1%)
大法人	10 (100×10%)	18 {(100+1,300+200+200)×1%}
中小法人	10 (100×10%)	2 {(100+80+10+10)×1%}
総税額	20	20

(出所) 神野(2000) 「外形標準課税と地方分権」『ジュリスト』,p.10 参照。

2-4 税収の安定性

地方税原則で求められる税収の安定性とは、地方公共団体が毎年実施する行政サービスは住民の生活に密接なものが多く、安定的に提供されなければいけないもので、さらに、都道府県や市町村は国と比較して、財政規模が小さいので、地方税の税収の増減が小さく安定的であることが望ましいという考え方で

¹²⁹ 田中(2000),p.332 引用。

ある。

地方公共団体による行政サービスは、住民の生活に関するものだけでなく、「道路、港湾、教育、衛生その他もろもろの道府県の施設を利用」¹³⁰、「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。」¹³¹と指摘されているように、企業の事業活動に関するものがある。

行政サービスのうち地域に密着しているものは、地方公共団体により提供されており、租税を主な財源として住民や企業に提供されている。その財源である租税の税収が、景気の影響などにより大きく減少した場合、その年の行政サービスの量や質が低下すると考えられる。

行政サービスの財源はどのようなものであるべきか、それについて林(2012)は、「地方団体が中心的な役割を果たしているのは、住民生活と密接に結びついた公共サービスの提供であり、そのための財源は、大きく変動するものではなく安定的に推移するものが望ましい。」¹³²と説明している。つまり、これらの行政サービスは安定的に供給されるものであり、その財源として毎年安定した額を確保する必要がある。

次に、地方税原則の安定性の「安定」とは、何を基準に安定といえるかを考える。

井堀(1999)は「景気の悪い時にあえて一定の税収を確保しようとするれば、納める民間の企業や家計にとっての実質的な負担は大きくなる。」¹³³と、指摘している。このことから、財政の役割の1つとして経済安定化機能があり、一般的には主に国税の役割とされているが、地方税に関しても一定の役割を担う必要があると考えられる。

さらに、地方税務協会(2008)は、地方税原則の安定性の説明の一部に「税収入の増減を通じて地方団体はその区域内の事業発展や盛衰に関心を寄せ必要な対策を講じていくものである。」¹³⁴と説明しており、ある程度税収は増減する

¹³⁰ 地方財務協会(2008),p.217 引用。

¹³¹ シャウプ勧告,pp.142-143 引用。

¹³² 林(2012),p.2 引用。

¹³³ 井堀(1999),p.7 引用。

¹³⁴ 地方財務協会(2008),p.4 引用。

ものであると考えている。以上より安定性の「安定」とは、毎年一定額の税収があることを指していると考えることができない。

安定性の「安定」について、橋本(1988b)は「景気に対して安定的、すなわち所得に対する弾性値が1である場合と、景気に対して非弾力的、硬直的という意味で安定的という場合がある。いずれが望ましいであろうか。一応は1の弾力性をもつ安定的成長性が望ましいということになる。」¹³⁵と説明している。

ここでの弾力性¹³⁶とは、税収弾力性を指しており、名目GDPが1%変化したときに、税収が何%変化しているかを示す指標である。

税収を一定額得ることが安定性の観点から望ましいとするとときに、景気の良い時と悪い時を考えると、好景気の場合、事業活動が活発になり、事業活動の規模も大きくなるので、より多く行政サービスを受けると考えられ、より多く財源が必要となる。不景気の場合、井堀(1999)が指摘していたように、一定額の税収を得ようとする企業に大きく負担がかかり、事業活動を続けていくことが困難になる。

経済成長の度合いや経済活動の多様化により、行政サービスにかかる経費は増減すると考えられる。したがって、地方税原則の安定性とは、一定額の税収ではなく、景気変動に対して1の弾力性を持つ税収を示していると考えられる。

次に、地方税原則の安定性の観点から、法人事業税の問題を見ていく。

税収の安定性を測る方法として、石田(2015)¹³⁷は「税収の短期的所得弾力性」、「標準偏差」、「変動係数」、「対前年度変化率」、「所得弾性値」などを挙げている。

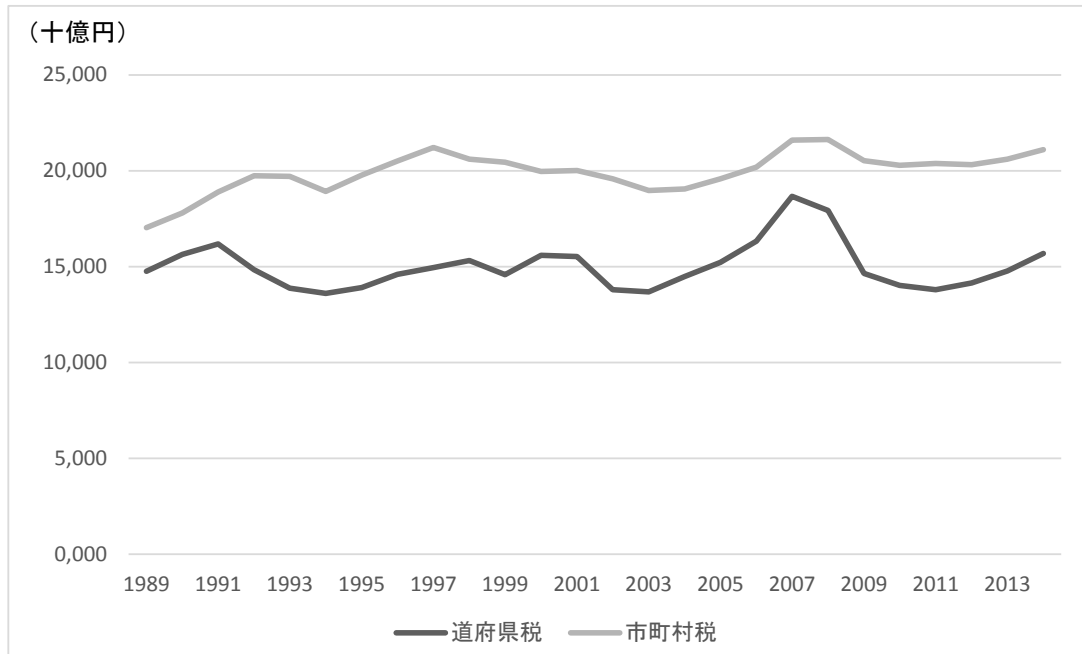
法人事業税の税収の前に、地方税を構成している道府県税と市町村税の税収について見る。図2-4-1は、1989年度から2014年度の期間における道府県税と市町村税の税収の推移を示している。道府県税と市町村税の税収推移は、ほとんど同じ推移をしている。しかし、市町村税と比較して道府県税はバブル崩壊やリーマンショックの影響により大きく減収しており、道府県税は景気の影響を受けやすい税目が多いことがわかる。

¹³⁵ 橋本(1988b),p.70 引用。

¹³⁶ 弾力性と弾性値は同じ意味であり、本稿では弾力性に統一する。

¹³⁷ 石田(2015),p.27 引用。

図 2-4-1 道府県税と市町村税の税収推移（1989-2014 年度）



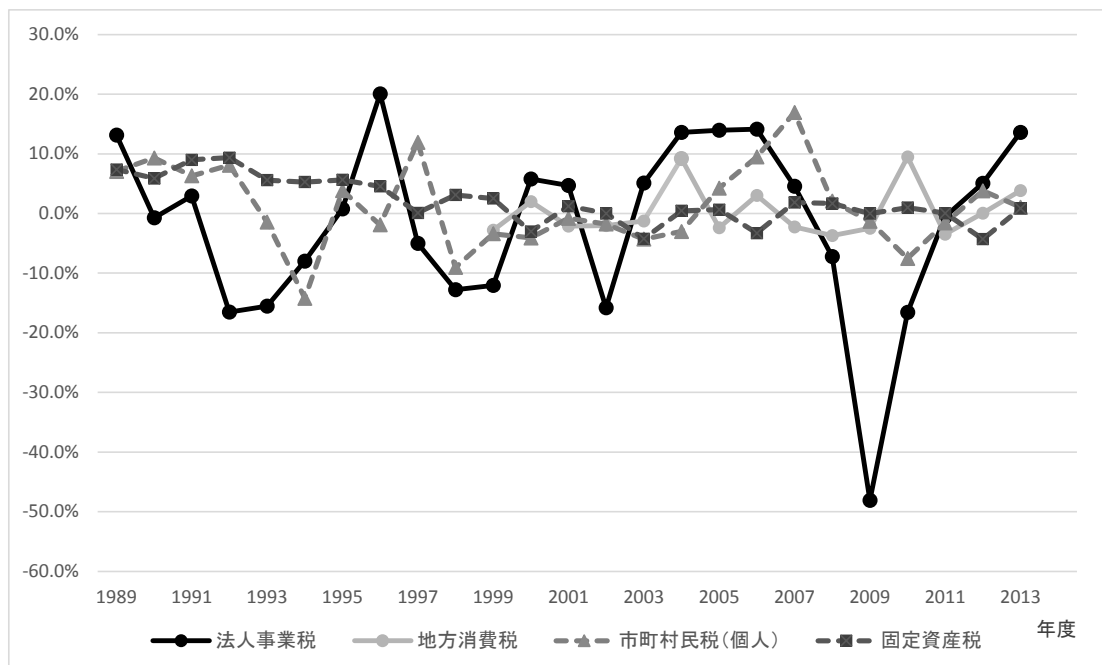
（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

次に、法人事業税とその他の地方税の税収の推移を比較する。それぞれ税収の規模の違いがあるため、比較する指標として対前年度の税収増減率を用いる。図 2-4-2 は地方税収における対前年度の増減率を示している。都道府県および市町村における基幹税¹³⁸である、法人事業税、地方消費税、個人の市町村民税、固定資産税を取り上げた。法人事業税と地方消費税は道府県税であり、個人の市町村民税と固定資産税は市町村税である。法人事業税の対前年度増減率は他税目と比較して、激しく変動していることが分かる。特に、2009 年度は前年度と比較して -48.08% と大幅に減少している。その理由として、リーマンショックによる景気の影響を受けているが、その他に 2008 年 10 月 1 日より地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されており、従来都道府県の税収であった法人事業税の所得割の一部が国税化された。その影響で 2009 年度の対

¹³⁸ 個人の道府県民税は道府県税の税収に占める割合が大きく基幹税と言えるが、個人の市町村民税と課税ベースが同じであり、近い結果が出るため挙げていない。

前年度増減率が大幅に減少していると考えられる。

図 2-4-2 対前年度増減率（1989-2013 年度）



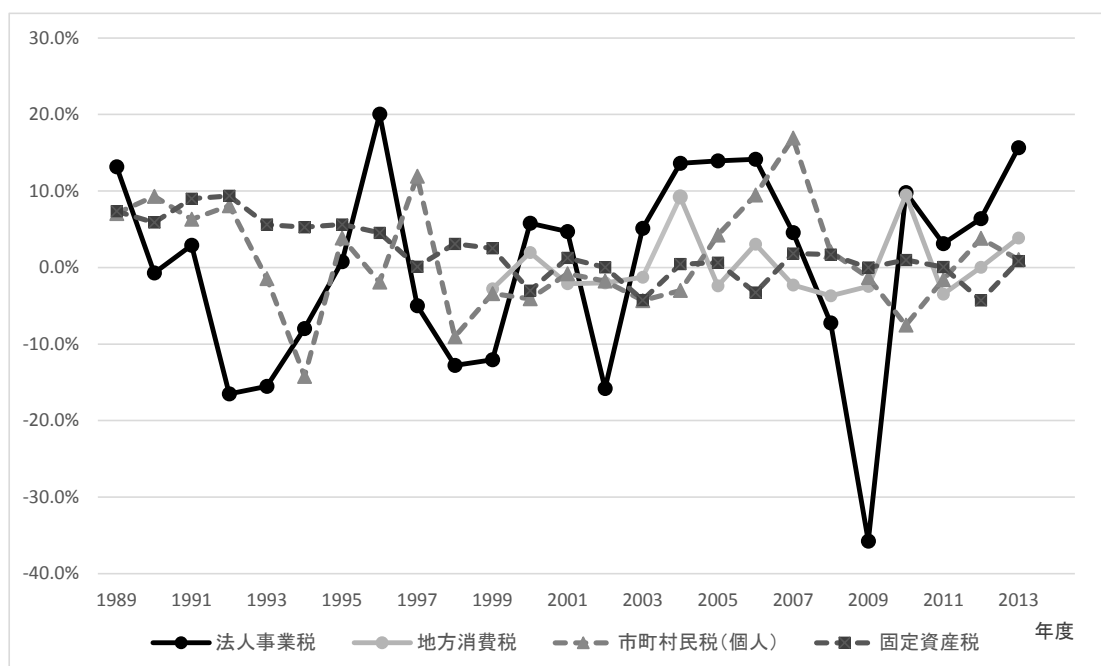
(注) 地方消費税の1997年度分のデータは除いている。

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016年度)より作成。

次に、図 2-4-3 は、図 2-4-2 の 2009 年度以降の法人事業税のデータに、地方法人特別譲与税の総額を足し合わせて対前年度増減率を算出したものを示している。2008 年 10 月 1 日より法人事業税の増減率の一部を国税化するという地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されたことで、法人事業税自体の増減率は減収しているため、その影響を除外することで景気の影響だけを見ている。

図 2-4-3 の 2009 年度の対前年度増減率を見ると、 -48.08% から -35.77% に変化している。この結果から、地方法人特別税の導入により増減率が減少しているが、それ以上に景気の変動を大きく受けていることが分かる。

図 2-4-3 対前年度税込変化率（1989-2013 年度）



(注) 1. 地方消費税の 1997 年度分のデータは除いている。

2. 法人事業税は地方法人特別譲与税を足したものの。

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）, 『地方財政統計年報』（2015 年度）より作成。

次に、表 2-4-1 は、1989 年度から 2013 年度の期間における税込推移の変動係数を示している。ここでの税込推移の変動係数とは、1989 年度から 2013 年度までの税込の平均値を基準として、実際の税込額がどの程度ばらついているかを見るものである。標準偏差においてもデータのばらつきを見ることができ、税込額の規模の違うものを比較するため、標準偏差を平均値で割った変動係数を比較する指標としている。

税目として、法人事業税、法人事業税（1989-2013 年度のデータ）+ 地方法人特別譲与税（2009-2013 年度のデータ）、地方消費税（1998-2013 年度のデータ）、市町村民税（個人）、固定資産税の 5 つを取り上げている。地方消費税は 0.0311 と最も小さく、法人事業税は 0.2864 と最も大きい。つまり、法人事業税の税込額が最もばらついており、不安定と見なすことができる。

表 2-4-1 税収推移の変動係数（1989-2013 年度）

法人事業税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	地方消費税	市町村民税 (個人)	固定資産税
0.2864	0.1956	0.0311	0.0902	0.1164

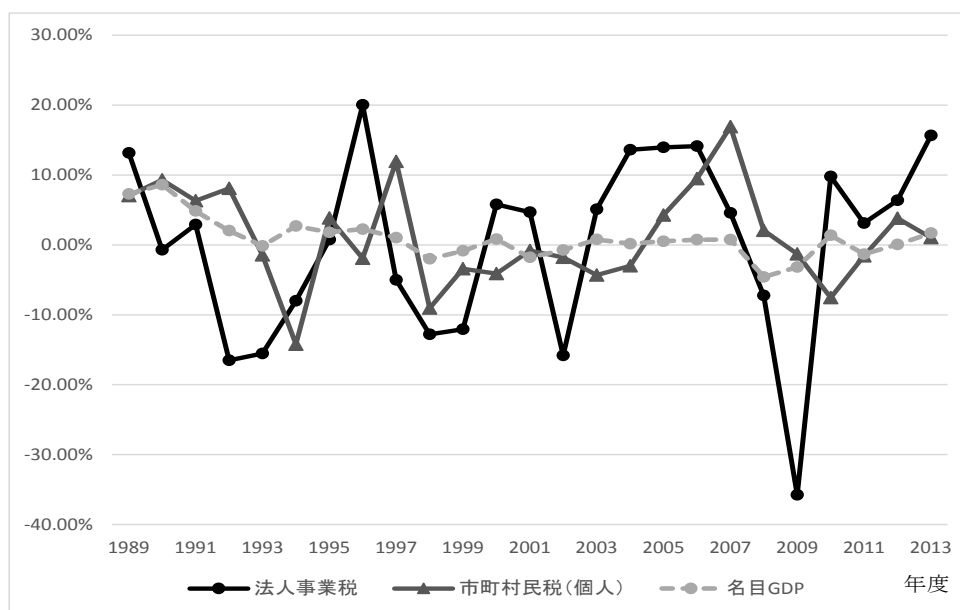
（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度），『地方財政統計年報』（2015 年度）より作成。

次に、図 2-4-4 は、1989 年度から 2013 年度の期間における対前年度税収変化率と名目 GDP の対前年度変化率を比較したものである。石田(2015)は、この 2 つの指標を比較することで「税収と GDP の変化を毎年度間で比較できる。これは短期的な変化として、税収の安定性を表すと解釈できる。」¹³⁹と説明している。

図 2-4-4 は、地方法人特別譲与税を足した法人事業税と、変動係数の小さい個人の市町村民税と、名目 GDP の対前年度変化率を比較している。法人事業税の変化率と比較して、個人の市町村民税の変化率の方が名目 GDP 変化率と近い年度が多いことがわかる。

¹³⁹ 石田(2015),p.21 引用。

図 2-4-4 税収と名目 GDP の対前年度変化率（1989-2013 年度）



(注) 1. 名目 GDP のデータに関して、1980-1993 年度までは 2000 年度基準 (93SNA) を使用。1994-2014 年度までは 2005 年度基準(93SNA) を使用。

2. 法人事業税は地方法人特別譲与税を足したものの。

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

さらに、横田(1989)¹⁴⁰ の中では相関係数を用いて景気の変動と税収の変化を見ている。

表 2-4-2 は、横田(1989)を参考にして、1989 年度から 2013 年度の期間における対前年度税収変化率と名目 GDP 変化率の相関係数を示している。相関係数とは、-1.00 から +1.00 までの値をとり、相関係数の値が +1.00 と -1.00 のときに完全相関といい、2 つのデータの関連性が強いことを示している。相関係数の値が 0 のとき無相関といい、2 つのデータに関連性がないことを示している。

表 2-4-2 の相関係数を見る場合、1 つのデータが増加(減少)したとき、他方のデータも増加(減少)するという、相関係数の値が +1.00 に近いほど、2

¹⁴⁰ 横田(1989), p.949 参照。

つのデータの関連性が強いので、その税目の景気に対する感応性が測ることができる。この考え方から、地方消費税の税収変化率と名目 GDP 変化率の相関係数は 0.5674 と +1.00 に最も近く関連性が強いことがわかる。

表 2-4-2 対前年度税収変化率と名目 GDP 変化率の相関係数(1989-2013 年度)

法人事業税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	地方消費税	市町村民税 (個人)	固定資産税
0.3810	0.3763	0.5674	0.3189	0.5020

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

次に、表 2-4-3 は、1989 年度から 2013 年度の期間における名目 GDP に対する税収弾力性¹⁴¹を示している。景気の変動に対して、1 の弾力性を持つ税収が安定した税収と考えるので、その範囲の幅として -2 から +2 の弾力性の数を見ると、固定資産税が最も多く安定していると考えられる。しかし、石田(2015)は「50 や 60 を超える大きな所得弾力性もある。これらは、そのまま税収の安定性として解釈するわけにはいかないだろう。税の性質に関わる税収の安定性の判断として、あまりに非現実的である。各年度の所得弾力性よりも、所得弾力性の平均の方が安定性の尺度にふさわしいかもしれない。」¹⁴²と指摘しており、年度ごとに税収弾力性を見るのではなく、税収弾力性の平均値でも安定性を測ることができると考えている。

表 2-4-2 の一番下の欄に、1989 年度から 2013 年度の期間における税収弾力性の平均値(地方消費税は 1999 年度から 2013 年度までの平均値)を示している。弾力性の平均値を比較すると、地方消費税が 4.76 と最も弾力性 1 に近い。法人事業税と法人事業税に地方法人特別譲与税を足したものの 2 つの平均値が目立って高い。結果、景気の変動に対して 1 の弾力性を持つ税収が安定した税

$$^{141} \text{ 税収弾力性} = \frac{\frac{\Delta \text{ 税収}}{\text{前年度の税収}}}{\frac{\Delta \text{ 名目 GDP}}{\text{前年度の名目 GDP}}} \quad \text{により税収弾力性を求めている。}$$

¹⁴² 石田(2015), p.30 引用。

収と考えると、地方消費税が最も安定した税収であると言える。

表 2-4-3 名目 GDP に対する税収弾力性（1989-2013 年度）

	法人事業税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	地方消費税	市町村民税 (個人)	固定資産税
1989	1.81	1.81	-	0.97	1.01
1990	-0.08	-0.08	-	1.08	0.68
1991	0.60	0.60	-	1.30	1.85
1992	-8.10	-8.10	-	3.97	4.60
1993	115.78	115.78	-	10.81	-41.77
1994	-2.97	-2.97	-	-5.27	1.96
1995	0.42	0.42	-	2.13	3.11
1996	8.91	8.91	-	-0.85	2.02
1997	-4.83	-4.83	-	11.51	0.11
1998	6.43	6.43	-	4.54	-1.56
1999	14.26	14.26	3.30	4.02	-2.97
2000	6.92	6.92	2.36	-4.90	-3.62
2001	-2.63	-2.63	1.19	0.45	-0.70
2002	21.45	21.45	2.74	2.41	-0.03
2003	6.56	6.56	-1.64	-5.53	-5.44
2004	78.37	78.37	53.00	-17.31	2.58
2005	27.09	27.09	-4.66	8.25	1.23
2006	19.02	19.02	4.10	12.74	-4.40
2007	5.94	5.94	-2.95	21.99	2.38
2008	1.58	1.58	0.81	-0.45	-0.37
2009	15.16	11.28	0.78	0.41	0.01
2010	-12.04	7.11	6.88	-5.47	0.71
2011	0.42	-2.35	2.62	1.19	-0.04
2012	102.81	129.79	0.62	77.39	-87.42
2013	8.07	9.28	2.29	0.62	0.50
平均値	16.44	18.07	4.76	5.04	-5.02

(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2016年度), 『地方財政統計年報』(2015年度), 内閣府『国民経済計算』(2016年度) より作成。

対前年度税収増減率、税収推移の変動係数、名目 GDP と比較した対前年度税収増減率、名目 GDP との相関係数、税収弾力性の 5 つの方法により、法人事業税の安定性に関して検証したが、税収そのものの変動が大きく、さらに景気の変動に対しても 1 の弾力性を持たないことから、安定性の欠ける税収であることが明らかになった。不安定な税収である要因として、税収の金額の大きさは税率によって変化するもので、そのベースとなる課税標準そのもの、いわゆる課税標準の大部分を占める所得が景気の影響を受けやすく、変動しやすいことにあると考えられる。

2-5 税源と税収の普遍性

地方税原則で求められる税源と税収の普遍性とは、地域間において税源と税収に偏りがなく、どこの地域においても十分に調達できることが望ましいという考え方である。

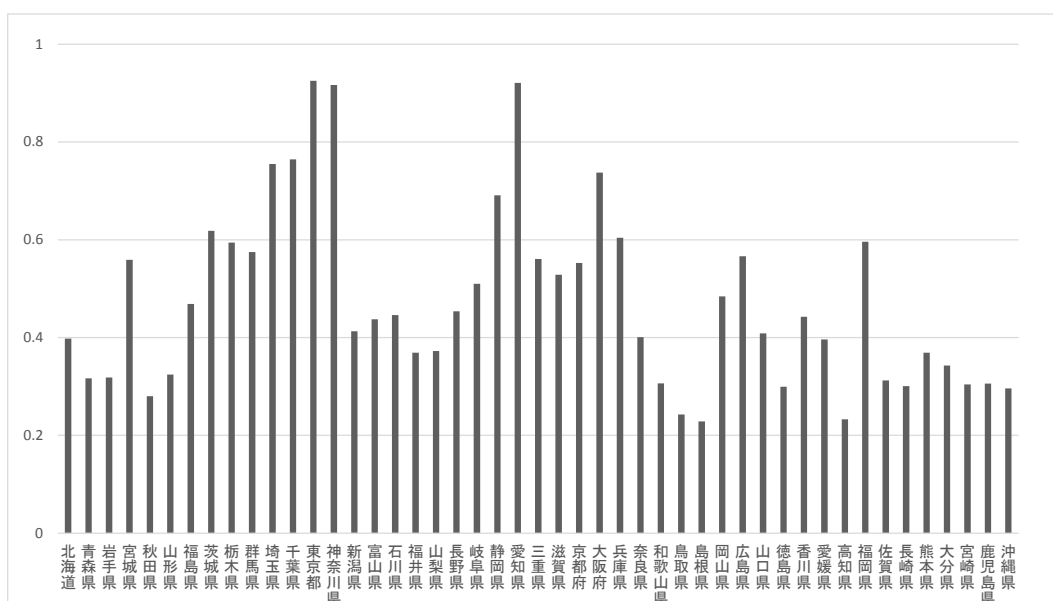
さらに普遍性は、「地方税には、最も重要視されるべき原則ともいえる。その地域で税収が確保できないのであれば、地方公共団体の財政が成り立たないからだ。」¹⁴³と考えられている。その例として国税と地方税を比較すると、国税の場合、国がすべて税を徴収しており、それを財源として行政サービスを国全体に提供しているので、地域間での財源の格差は問題とはならない。しかし、地方税の場合、地域ごとの地方公共団体がその地域の地方税を徴収しており、その地域に対して行政サービスを提供している。したがって、市町村間、都道府県間において、税源、税収に偏りがあると、財政力格差につながる。地域間において財政力格差が起きると、税源、税収の豊かな地域は行政サービスも充実し、乏しい地域は財政が成り立たないため十分な行政サービスを提供することができないと考えられる。

図 2-5-1 は都道府県の財政力指数を示している。財政力指数が高いほど、その都道府県の財源に余裕があることを示しており、指数が 1.0 を超える場合、その地方公共団体は普通交付税の不交付団体となる。

図 2-5-1 を見ると、最も財政力指数の高い都道府県は東京都の 0.93、最も低い都道府県は島根県の 0.23 と、約 4 倍の差があり、地域間で大きな格差があることがわかる。

¹⁴³ 橋本・鈴木(2012),p.282 引用。

図 2-5-1 都道府県の財政力指数（2014 年度）



（出所）総務省『地方財政状況調査関係資料』（2016年度）より作成。

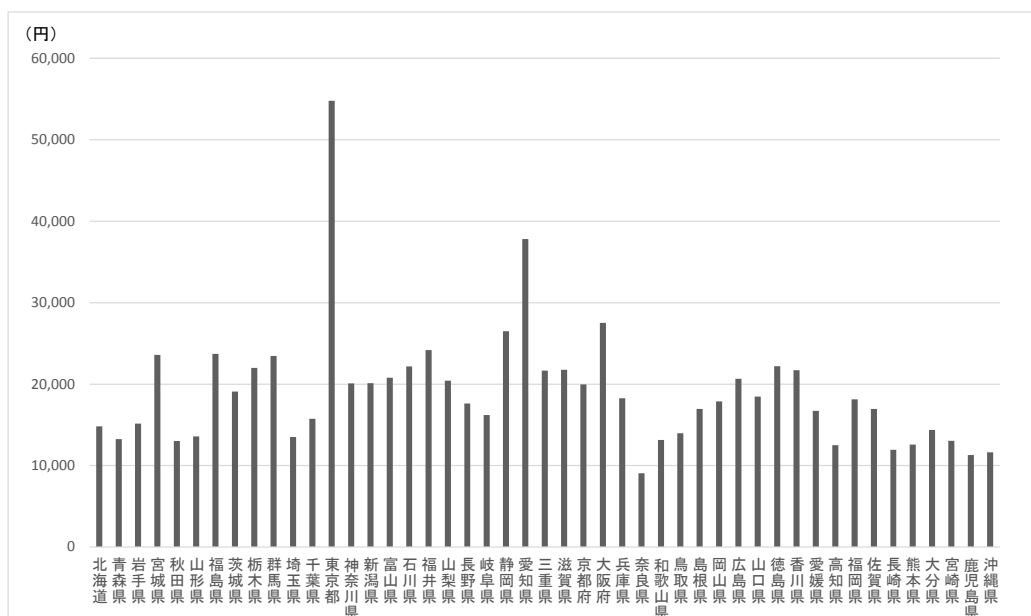
次に、地方税原則の普遍性について、どの状態を「普遍的」と考えるのかを、法人事業税を中心に考える。

税源と税収の普遍性の基準としては、都道府県間の税収額が同額、人口1人当たりの税収額が同額、などが考えられる。総務省の資料¹⁴⁴では、地方税の税収の偏在度を見る場合、主に人口1人当たりの税収が用いられている。

図 2-5-2 は法人事業税の人口1人当たりの税収を都道府県別に示している。人口1人当たりの税収が最も多い都道府県は、東京都の5万4,799円、最も少ない都道府県は、奈良県の9,069円と、約6倍の差があることがわかる。

¹⁴⁴ 総務省「人口一人当たり税収額の偏在度の推移」
http://www.soumu.go.jp/main_content/000415676.pdf（2016年12月2日閲覧）。

図 2-5-2 法人事業税の人口 1 人当たりの税収（2014 年度）



（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

表 2-5-1 は、人口 1 人当たりの税収のばらつきを示す変動係数である。税目は道府県税や市町村税に占める割合の大きいものを選んでい

る。法人の道府県民税は 0.4631 と、最も地域間における税収のばらつきが大きい。それに次いで、法人事業税は 0.3893 である。地方消費税や固定資産税と比べると税収のばらつきが大きいことがわかる。

表 2-5-1 人口 1 人当たりの税収における変動係数（2014 年度）

個人道府県民税	法人道府県民税	法人事業税	地方消費税	固定資産税
0.2326	0.4631	0.3893	0.0867	0.1652

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2016 年度）より作成。

しかし、税収の偏在度について、林(2015)は「現実に生じている税収の地域間格差が問題なのかどうかを判断するためには、現行の地方税が応益課税の視点から見て適正かどうかを見極めなければならない。」¹⁴⁵と、単に税収を見るのではなく、応益性の観点からも見るべきであると述べている。その理由とし

¹⁴⁵ 林(2015),p.413 引用。

て、「地域間に税収格差が存在したとしても、同時に受益面でも差が存在するならば、税収の差は受益の差に見合ったものであって、何ら問題とは言えない。つまり、地方財政において受益と負担の対応が不十分で、受益の水準とは無関係に税が決定されているときに地域間格差の問題が生じるのである。」¹⁴⁶と説明している。

例として、事業所や工場等の事業活動を行う拠点が集中している地域と、そうでない地域を比較する。事業活動を行う拠点が集中している地域では、行政サービスの提供される量は必然的に多くなり、事業税は行政サービスの受益に応じて納める税金であるので、都道府県に納められる税金は多くなる。事業活動を行う拠点が集中していない地域ではその逆のことが考えられる。このことから、地域ごとに行政サービスの量は異なり、行政サービスに提供するための経費の額も異なる。

したがって、この場合の「普遍的」を地域間の税収格差だけで判断するのではなく、地域間の受益の差を考慮し、受益の差と同じ水準の地域間の税収格差であれば「普遍的」であると考ええる。

次に、人口1人当たりの税収を見たときに、地方税の中でも地方法人二税（法人事業税、法人住民税）は、地域間における偏在度が高いと考えられている。しかし、その指標により正しい偏在度を測ることができているのか、その他の指標を用いるのが適切であるのかを考える。

人口1人当たりの税収を用いることについて、林(2012)は「生産活動を根拠に課される税が全ての地域で1人当たりのベースで一定にならなければならないかという点は検討の余地がある。」¹⁴⁷と述べている。各都道府県に入る税収額を比較する場合に比べると、人口で除した場合は人口規模の違いを除外するので、ある程度は適切であると考えられる。

しかし、次の例の場合、人口1人当たりを用いるのは適切でないと考えられる。その例として、A県に住む人がB県にある事業所で働いている場合、B県の行政サービスを受けながらB県の事業所は事業活動を行っている。そして、B県の事業所は事業活動を行うことで受けた利益に応じて、その対価として税

¹⁴⁶ 林(2015),p.413 引用。

¹⁴⁷ 林(2012),p.232 引用。

金を B 県に納めている。このように、住む都道府県と働く都道府県が異なる人が存在していると考えられる。A 県に住む人は A 県の事業所では働いておらず事業活動を行っていない。したがって、税収の普遍性を見る際、人口 1 人当たりの指標を用いても税収が偏在しているかを判断することができない。

人口 1 人当たり以外の指標の中で、法人事業税の偏在度を測るのに適切であるのは、事業活動に関連する指標が考えられる。事業活動に関連する指標として、まず従業者や事業所などが考えられる。

従業者は事業活動を行う要素の 1 つであり、それを基準にすれば従業者数 1 人当たりの税収の水準は各都道府県で同じであれば普遍性を満たしていると考えられる。しかし、資本集約型の企業であれば、設備投資が多く、従業者数が少ない状態で事業活動を行っていると考えられる。この場合、従業者数 1 人当たりの税収を見ても、正しい偏在度は測ることはできない。

事業所は事業活動を行う場所であり、事業所数 1 ヶ所当たりの税収の水準は各都道府県で同じであれば普遍性を満たしていると考えられる。しかし、この場合は事業所すべてが同じ事業活動の規模でなければならない。

以上の理由から、従業者と事業所を用いても正しい偏在度を測ることができない。

『地方法人課税のあり方等に関する検討会』(2013)では「税源偏在の是正を考える際には、単に人口 1 人当たり税収等の最大／最小値やジニ係数等から税源の偏在の状況をみるだけではなく、地方団体が提供する行政サービス水準の格差につながる財政力の格差を考慮に入れる必要がある。」¹⁴⁸と人口 1 人当たりなどで偏在度を見るだけでなく、財政力格差を考慮する必要があると述べている。その具体的な指標として「基準財政需要額に対する財源超過額等の割合等の数値を用いて、税源偏在・財政力格差を判断することも有効である。」¹⁴⁹と提案している。

その他の指標として、林(2011)は「企業課税においては、そもそも住民一人当たりで見ることが適切ではなく、むしろ生産 1 単位当たりという発想をした

¹⁴⁸ 地方法人課税のあり方等に関する検討会(2013),p.9 引用。

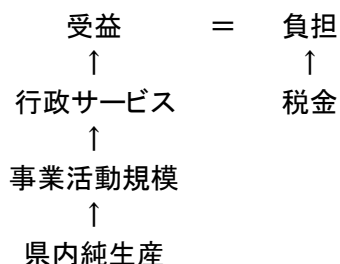
¹⁴⁹ 地方法人課税のあり方等に関する検討会(2013),p.10 引用。

方がいい（後略）」¹⁵⁰と述べている。生産の単位として、企業を含む県民のすべての所得を表す県民所得や、都道府県別の付加価値を表す県内純生産などが考えられる。

「普遍的」について、地域間の税収格差だけで判断するのではなく、地域間の受益の差を考慮し、受益の差と同じ水準の地域間の税収格差であれば「普遍的」であると考えている。さらに、法人事業税の課税根拠は、行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担するべきであるという考え方がされており、事業活動そのものに課される税である。したがって、行政サービスを受けた量を課税客体から事業活動そのもの、いわゆる事業活動規模で見ると考える。事業活動規模を表す指標として、事業活動を行うことで新たに生まれた付加価値が考えられる。さらに、この付加価値を表す指標として都道府県別に見る場合、県外からの純所得を含む県民所得ではなく、県内純生産を用いるべきである。

これらを整理すると、図 2-5-3 の関係図になる。これは矢印の先を何で説明することができるかを示している。したがって、生産 1 単位当たりを見る場合は、事業活動規模を表す指標の 1 つである県内純生産を用いるべきである。そして、法人事業税の税収の偏在度を見る場合は、生産 1 単位当たりの税収が都道府県間において同じ水準であれば普遍性を満たしていると考ええる。

図 2-5-3 受益と負担の関係図



(注) 筆者作成。

表 2-5-2 は、偏在度を把握する際に税収のみを比較する場合と、生産 1 単位当たりの税収を比較する場合の例を 2 つ示している。

¹⁵⁰ 林(2011),p.70 引用。

A 県、B 県、C 県の税収のみを比較した場合、(1) と (2) のどちらにおいても A 県と C 県の税収には 3 倍の差があり、税収が偏在していることがわかる。しかし、生産 1 単位当たりの税収を比較した場合、(1) では税収と県内純生産の水準がそれぞれの地域間で同じであるため、生産 1 単位当たりの税収はすべての地域において 0.1 となり、同じ水準であるため普遍的であると考えられる。(2) では、県内純生産がすべての地域において同じであり、税収が異なっている。したがって、生産 1 単位当たりの税収は同じ水準とはなっておらず、偏在していると考えられる。

表 2-5-2 生産 1 単位当たりの税収の例

(1)	税収	県内純生産	生産1単位当たり
A県	1,000	10,000	0.1
B県	2,000	20,000	0.1
C県	3,000	30,000	0.1

(2)	税収	県内純生産	生産1単位当たり
A県	1,000	10,000	0.1
B県	2,000	10,000	0.2
C県	3,000	10,000	0.3

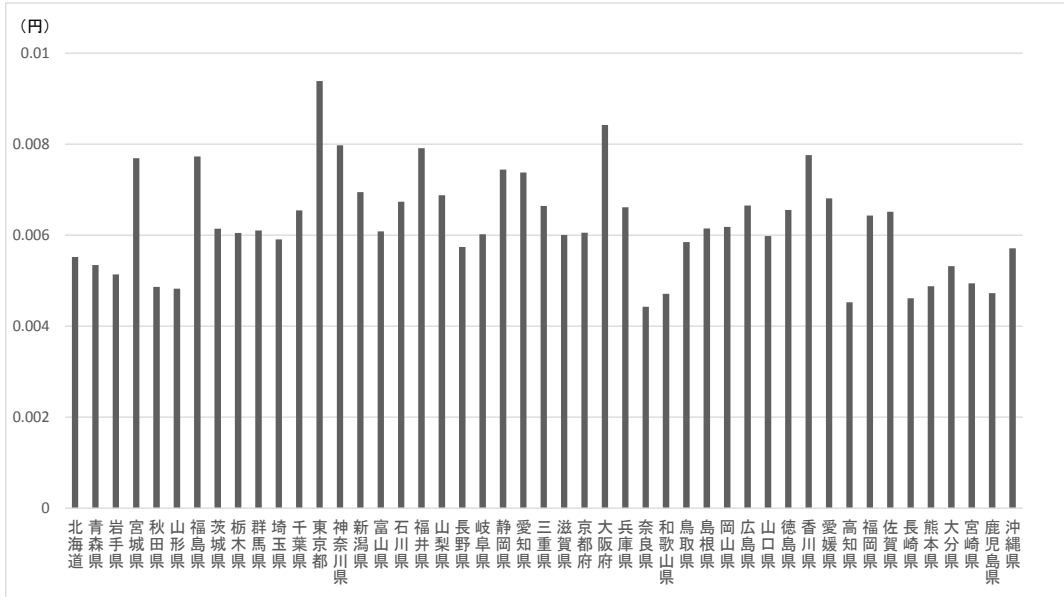
(注) このデータは計算例のために筆者が設定したものである。

次に、図 2-5-4 から図 2-5-8 は、法人事業税の生産 1 単位当たりの税収を都道府県別で示している。法人事業税の全体の税収と課税標準別の税収をそれぞれ示している。

図 2-5-4 は、生産 1 単位当たりの法人事業税の税収を都道府県別で示している。人口 1 人当たりの税収を示す図 2-5-2 では東京都が突出していたが、生産 1 単位当たりの税収を示す図 2-5-4 ではそのような傾向は見られなくなった。しかし、奈良県や高知県や長崎県はどちらの指標を用いても低い水準である。図 2-5-5 も同様のことが言える。

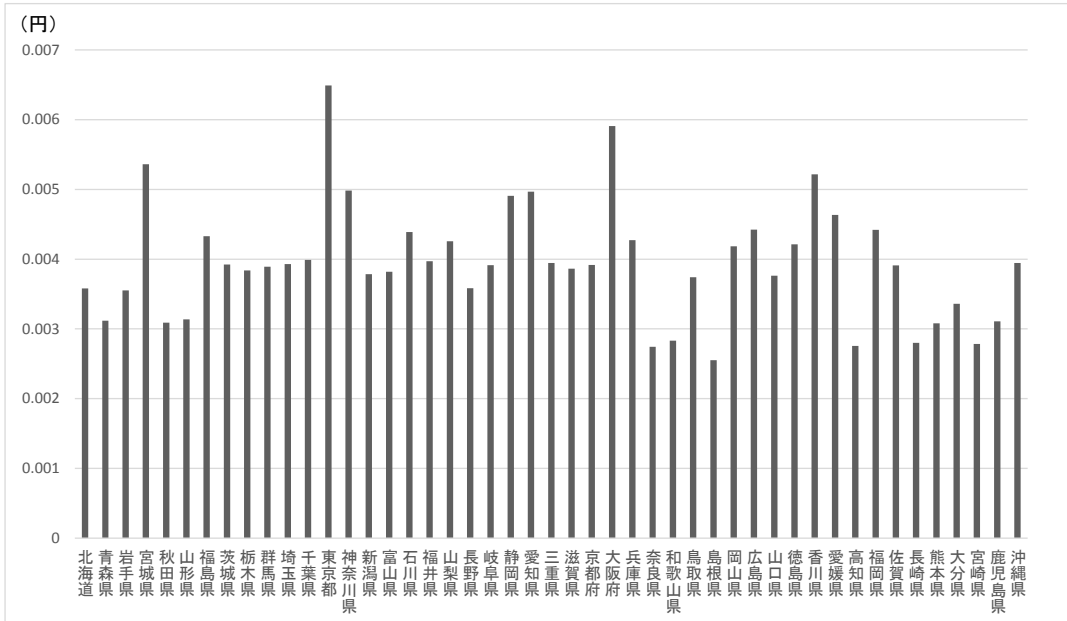
図 2-5-6 から図 2-5-8 は、外形標準課税の対象法人のみの税収を示している。都市部の生産 1 単位当たりの税収が多く、地方の生産 1 単位当たりの税収が少ない現状となっている。

図 2-5-4 生産 1 単位当たりの法人事業税 (2013 年度)



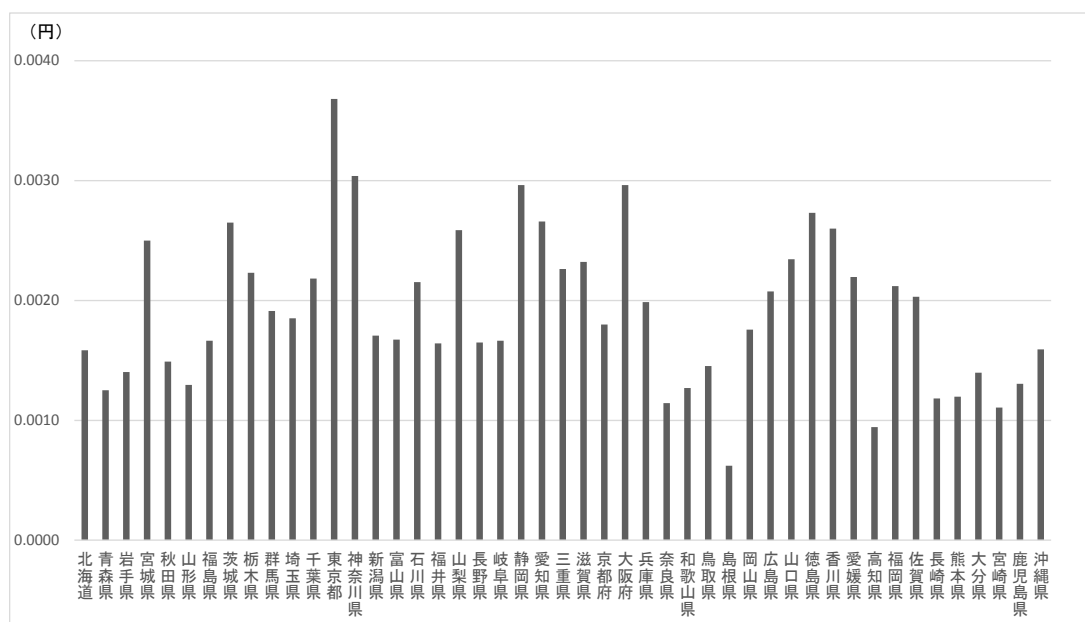
(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2015 年度),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005 年基準計数) より作成。

図 2-5-5 生産 1 単位当たりの全法人の所得割 (2013 年度)



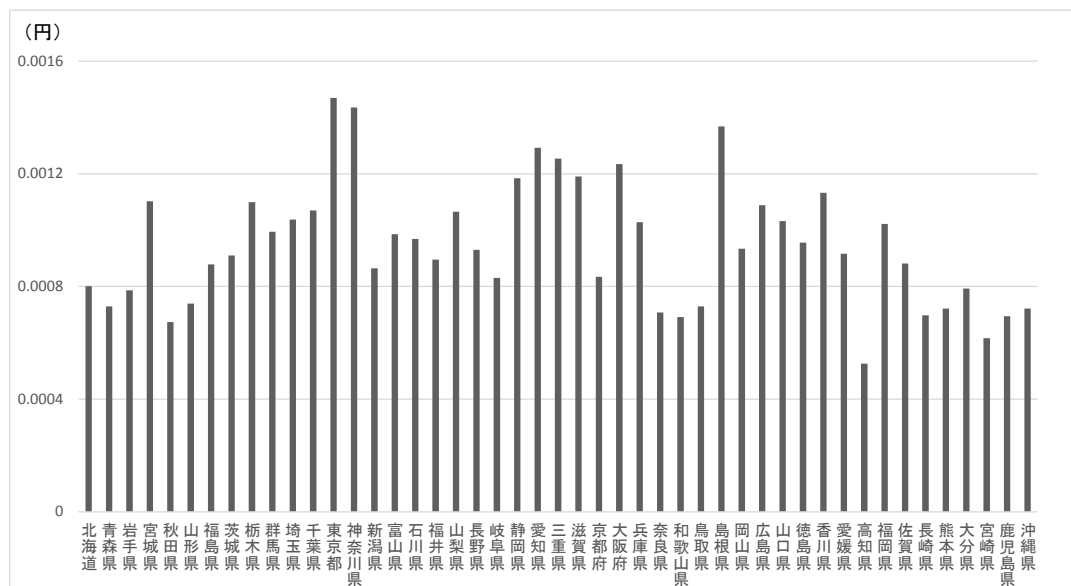
(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005 年基準計数) より作成。

図 2-5-6 生産 1 単位当たりの外形対象法人の所得割（2013 年度）



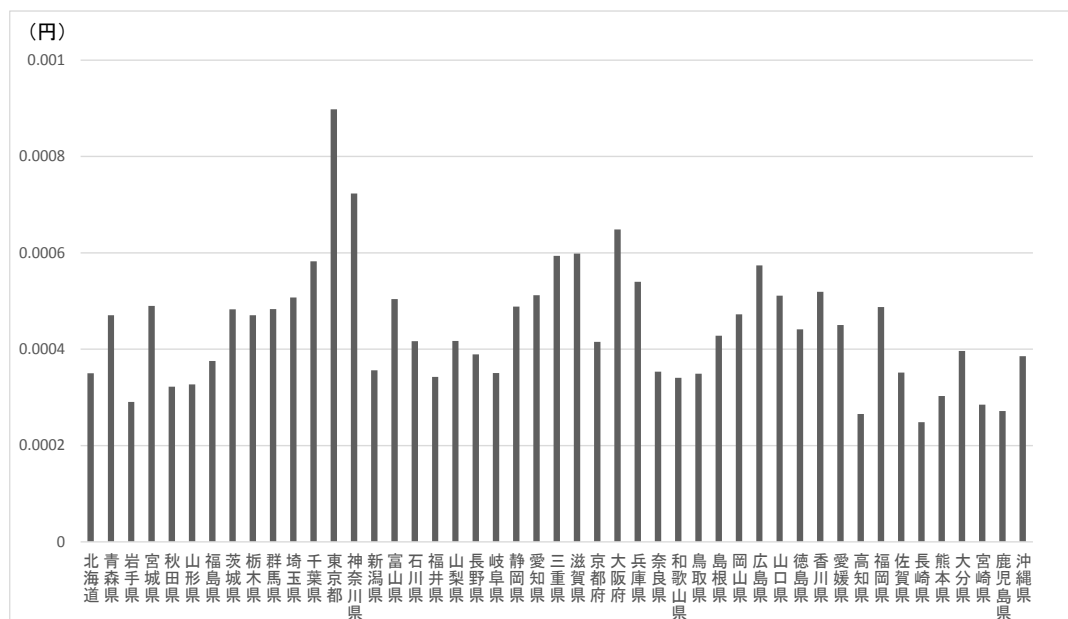
(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 2-5-7 生産 1 単位当たりの付加価値割（2013 年度）



(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 2-5-8 生産 1 単位当たりの資本割 (2013 年度)



(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 2-5-3 と表 2-5-4 は、法人事業税の人口 1 人当たりの税収の変動係数と生産 1 単位当たりの税収の変動係数を示している。

表 2-5-3 を見ると、全体の税収と所得割 (全法人) 以外の変動係数は比較的高い結果となっている。外形標準課税の対象法人のみの税収であるため偏在していると考えられる。

表 2-5-4 を見ると、所得割 (外形対象法人) の変動係数が最も大きい結果となっている。しかし、事業活動規模を表す付加価値額から算出される付加価値割に関しても偏在していないとは言えず、付加価値額を課税標準として適用されている法人が資本金 1 億円を超える法人に限られていることが要因と考えられ、資本金 1 億円以下の法人にも適用する法人を拡大しない限り偏在は是正されないと考えられる。

表 2-5-3 人口 1 人当たりの変動係数 (2013 年度)

全体	所得割 (全法人)	所得割 (外形対象法人)	付加価値割	資本割
0.3938	0.4312	0.5552	0.4276	0.5390

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 2-5-4 生産 1 単位当たりの変動係数 (2013 年度)

全体	所得割 (全法人)	所得割 (外形対象法人)	付加価値割	資本割
0.1795	0.2109	0.3322	0.2327	0.2861

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 総務省統計局『人口推計』(2014 年度) より作成。

次に、地域間の税源と税収に関しての問題点として、地方税法第 72 条の 48 第 3 項に定められている課税標準額の分割基準が挙げられる。

問題点について見る前に、まず分割基準とは何かを考える。

町田(2016)は、分割基準が必要とされる理由として「各事業所が当該企業内の一部の業務を分担するとき、あるいは共通経費の取り扱い等困難な問題が生じて、事業所ごとの所得計算はきわめて困難である。結局、本店または本社において一体で経理している損益について総体として把握し、これを何らかの基準で立地する都道府県に分割しなければならない。」¹⁵¹と説明している。

分割基準の設定する際の本来の考え方としては、1-3-3 の中でも見たように税負担配分として応益原則を前提に、事業の規模や活動量を的確に表すもの、税務実務上、単純かつ明確なものを採用するとしている。

1951 年に分割基準が初めて導入されて以来、基準の変更が繰り返され現行(2016 年 4 月 1 日現在)の分割基準となっている。川村(2005)は、分割基準を変更する際の注意点として「この分割基準の見直しに関する問題は、あくまでも複数の都道府県に跨って事業活動を行っている法人に対する法人事業税の「課税権の帰属」の問題として捉えられるべきである。財源配分の問題ではなく、ましてや、地方団体間の財源調整を行うための手段でもない。したがって、

¹⁵¹ 町田(2016), p.33 引用。

分割基準の見直しは、所得税から個人住民税への税源移譲や、国庫補助負担金の縮減廃止の効果等と絡めて議論されるべき問題ではないということである。」¹⁵²と述べている。

しかし、2005年の分割基準の変更により、事業の規模や活動量に応じて課税権の帰属を行なうという分割基準の本来の目的ではなく、財源配分の調整を目的とする方向に変化している。2005年の分割基準の変更に至ったのは「2000年代に経済活動のグローバル化、ICTの発達により本社機能が強化された。法人の事業活動がマンパワーに依存していたのが、効率化のため人員を削除し、店舗戦略、ネットワーク戦略として事務所のもつ重要性が相対的に高まってきたともいえる状況が生じたとして、分割基準の見直しを進めることとした。」¹⁵³と、このような流れがあり、非製造業と製造業の「資本金の額等が1億円以上の法人：本社管理部門の従業者数を1/2」の分割基準が廃止され、非製造業のすべての業種について「1/2を事務所等の数」¹⁵⁴の分割基準が導入された。

町田(2016)は、この2005年の分割基準の変更について「都道府県行政からの受益の大きさを反映しない「均等割」としての「事務所等の数」の採用は、分割基準の理念・原則を超えた恣意的変更であり、財政調整を目的としていたとしか考えられない。」¹⁵⁵と述べている。

2004年度の分割基準変更前と2005年度の分割基準変更後の税収を比較すると、全体で13.95%増収している。都市部について見ると、東京都は15.45%、神奈川県は5.97%、愛知県は11.91%、大阪府は11.36%とそれぞれ増収している。しかし、都市部の中でも東京都は全体の税収の増加率の13.95%を上回っている。分割基準の変更による影響だけとは限らないので、一概には言えないが、非製造業の「1/2を事務所等の数」に比べて、非製造業の「資本金の額等が1億円以上の法人：本社管理部門の従業者数を1/2」の分割基準の方が東京都への税収の偏在度を是正する効果があったと考えられる。

以上より、分割基準の変更することで東京都に関しては税収の偏在是正の効果が見られないが、他の都市部に関しては税収の偏在是正には効果が見られた。

¹⁵² 川村(2005),p.145 引用。

¹⁵³ 町田(2016),p.37 引用。

¹⁵⁴ 地方税法第72条の48第3項。

¹⁵⁵ 町田(2016),p.39 引用。

しかし、偏在是正の効果があろうとなかろうと、2005年の分割基準の変更に
より「1/2を事務所等の数」の分割基準がすべての非製造業に適用とするのは、
本来の考え方に沿わない基準であり、本来の目的に用いられていないことが問
題点として考えられる。

第3章 課税標準（地方税法第72条の12）の見直しに関する検討

本章では、第2章の問題点を受けて、課税標準（地方税法第72条の12）の見直しに関する検討をする。応益性の観点からは、適正な税負担配分をすることができる課税標準について分析を行う。安定性の観点からは、景気の影響を受けず、毎年度の変動が小さい課税標準について分析を行う。

3-1 適正な税負担配分の検討

税負担配分の応益性（2-3）より、地方税原則の応益性の観点から法人事業税のあり方と3つの問題点を見た。問題点の1つ目は、現行（2016年4月1日現在）の制度では資本金1億円超と資本金1億円以下を境に外形標準課税の対象であるか定められている。しかし、資本金1億円超の法人は全体の法人数の1%程度であり、応益性を前提に外形標準課税の導入をしているのであれば、資本金1億円で線引きをする必要があるのか、また中小法人に対する配慮であるとしても資本金1億円ではなく、例えば資本金5,000万円超であってはならないのか、など線引きの理由が不明確である。問題点の2つ目は、問題点の1つ目と同様に、現行（2016年4月1日現在）の制度では資本金1億円以下の法人は課税標準を所得としているので、欠損法人は法人事業税を負担していないことである。問題点の3つ目は、課税客体を課税標準が適切に表すことができているということである。課税客体は事業活動そのものであり、それを課税標準の所得や外形基準により表している。しかし、所得を課税標準とする場合、所得の金額が0やマイナスになることがあり、その場合は事業活動を行っているがその規模を適切に表すことができない。

この節では、主に問題点の3つ目の課税客体と課税標準について見る。この問題点に応益性を考慮すると、行政サービスの受益に応じて税負担するべきであるので、行政サービスをどの程度受けているかを測る必要がある。そして、行政サービスの受益額を各法人で算出するのは困難であるので、その代わりに指標として、課税客体である事業活動そのもの、いわゆる事業活動規模により測るべきであると考えられる。

次に、事業活動規模を何の指標を用いて表すことができるのかを検討する。半谷(2007)は「生産活動に対する応益課税は、生産要素である資本と労働の予定収益を課税標準とすることが理想であると考えられる。なぜならば、生産活動に対する応益課税は、生産活動のために提供された公共財（社会資本整備と公共サービス）に充てられた費用を補償するために課されるべきものである（集団費用等価を前提とした個別費用等価）、生産活動の量に応じて負担をすべきであると考えられるからである。」¹⁵⁶と述べている。資本と労働の予定収益とは「生産活動の量を表す指標としては生産要素の投入量を用いるのが最も適当であるが、生産要素の投入量は収益の源泉であるから、ドイツ財政学では予定収益とよばれているのである。」¹⁵⁷と述べており、生産活動の量は生産要素の投入量により表すことができると説明している。

生産要素とは、労働、資本、土地があり、生産活動を行う企業が労働を投入した場合は賃金が、資本を投入した場合は自己資本であれば利潤が、他人資本であれば支払利子が、土地を投入した場合は賃貸料が、それぞれ生まれる。

次に、住民や企業が地方公共団体から受ける利益について何の指標を用いるかを検討する。

税制調査会(1968)の中で「事業税は、事業がその活動を行なうに当たって地方団体の各種の施設を利用し、その他の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきあるという考え方に基づいて課税されるもの（中略）」¹⁵⁸と、事業活動を行う際に各種の施設を利用し、さらに行政サービスを受けていると説明している。

地方公共団体からの行政サービスとして、本稿では道府県税の法人事業税について研究していることから都道府県の歳出額を用いる。しかし、都道府県から住民や企業に対する歳出と関係のない公債費や市町村への交付金等の金額は除外する。

各種の施設を利用として、住民や企業は社会資本ストックから利益を受けていると考えられる。社会資本ストックとは、道路等の毎年投資され形成し、蓄

¹⁵⁶ 半谷(2007),p.69 引用。

¹⁵⁷ 半谷(2007),p.69 引用。

¹⁵⁸ 税制調査会(1968),p.34 引用。

積されたものである。

この節の適正な税負担配分の検討として、まず事業活動規模を表す指標と行政サービス、社会資本ストックのそれぞれとの相関関係を見る。そして、行政サービス、社会資本ストックと相関の強い指標を適正な事業活動規模を表す指標として採用する。行政サービス、社会資本ストックと相関の強い指標を用いることで、応益性を満たす適正な税負担配分を行うことができると考えられる。

事業活動規模、いわゆる受益量を表す指標として、現行（2016年4月1日現在）の課税標準である所得、資本金等の額を用いている。さらに、半谷(2007)の生産要素の投入量を参考に給与総額、県内純生産を、生産要素の投入した結果である実現した収益である売上高の5つの指標を用いている。

事業活動規模を表す指標として検討する5つの指標は、以下のデータを用いている。

- (1) 所得：各国税局における統計情報の税務署別課税状況の「所得金額」
- (2) 資本金等の額：『道府県税の課税状況等に関する調』の「資本金等の額」
(データ上、資本金1億円超の法人のみ)
- (3) 給与総額：『経済センサス-活動調査』の「給与総額」
- (4) 県内純生産：『県民経済計算』の「県内純生産（要素費用表示）」
- (5) 売上高：『経済センサス-活動調査』の「売上（収入）金額」

次に、行政サービスと社会資本ストックは、以下のデータを用いている。(2)の社会資本ストックの額は、「日本の社会資本 2012」¹⁵⁹を参考に、都道府県が整備主体でない社会資本については除外している。

¹⁵⁹ 内閣府「日本の社会資本 2012」

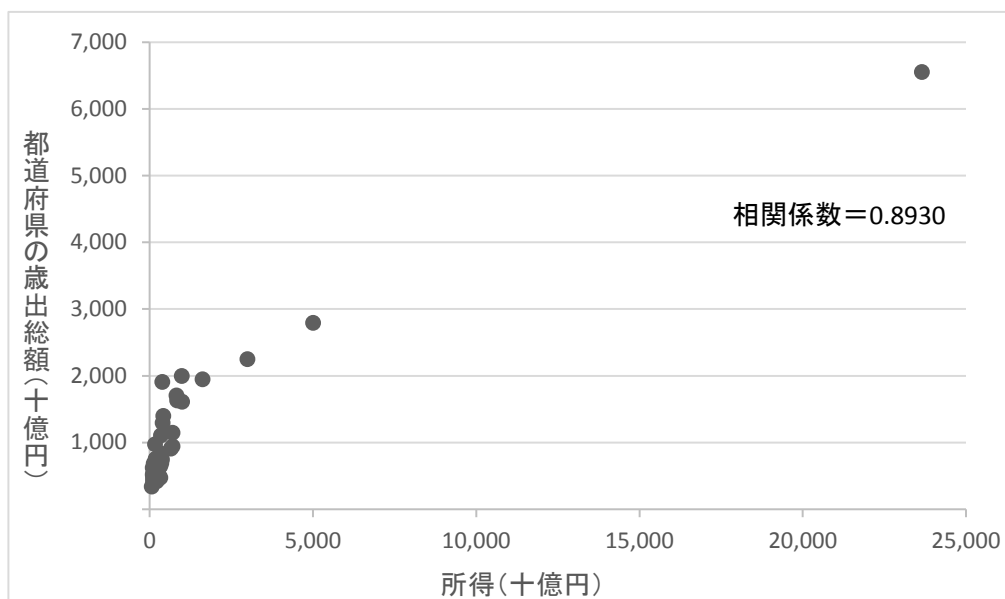
<http://www5.cao.go.jp/keizai2/jmcs/docs/pdf/jmcs2012.pdf> (2016年12月20日閲覧)。

除外した項目は、港湾、航空、鉄道、公共賃貸住宅、水道、廃棄物処理施設、都市公園、漁業、電気通信である。

- (1) 行政サービス：『地方財政統計年報』の都道府県目的別歳出決算
- (2) 社会資本ストック：『社会資本ストック推計』（社会資本である施設等は耐用年数の経過により老朽化するため、每期均等額の減価額を計上する定額法を減価償却の方法として用いられ推計された純資本ストック用いている。）

まず、図 3-1-1 から図 3-1-5 に、事業活動規模を表す 5 つの指標と都道府県の行政サービスの総額の相関関係を示している。事業活動規模を表す 5 つの指標は最新のデータを、行政サービスである都道府県の歳出額はそれに対応する年度のデータを用いている。

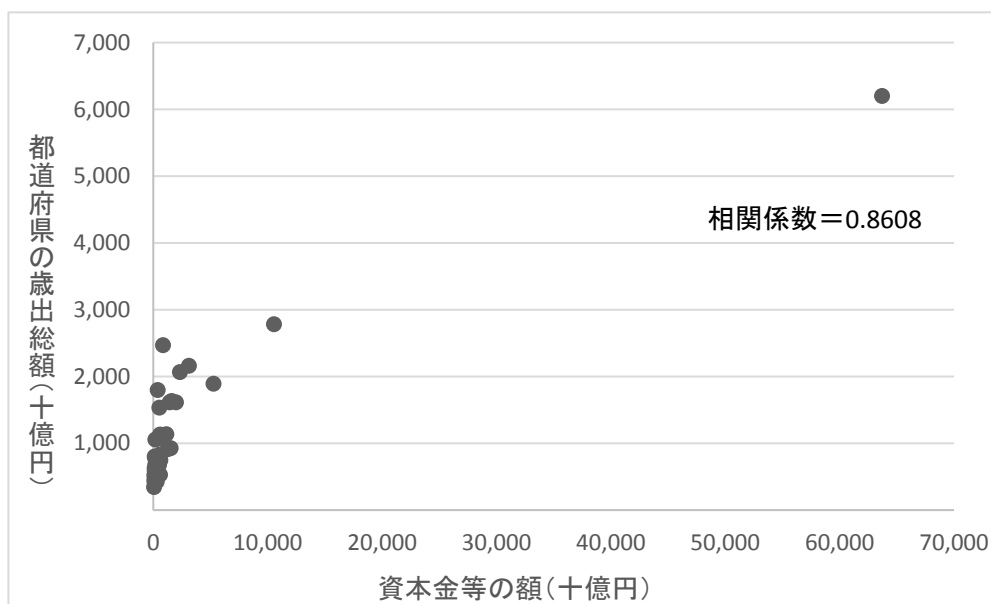
図 3-1-1 所得と行政サービスの相関関係（2014 年度）



(出所) 国税庁『国税局統計情報』¹⁶⁰ (2016 年度), 総務省『地方財政統計年報』(2016 年度) より作成。

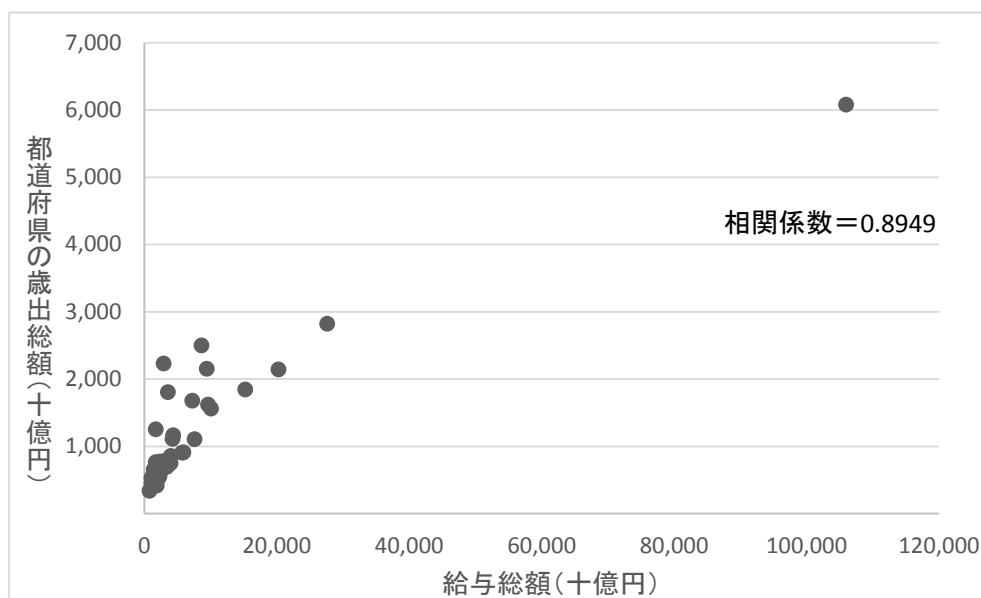
¹⁶⁰ <https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/list/index.htm> (2016 年 12 月 13 日閲覧)。

図 3-1-2 資本金等の額と行政サービスの相関関係（2013 年度）



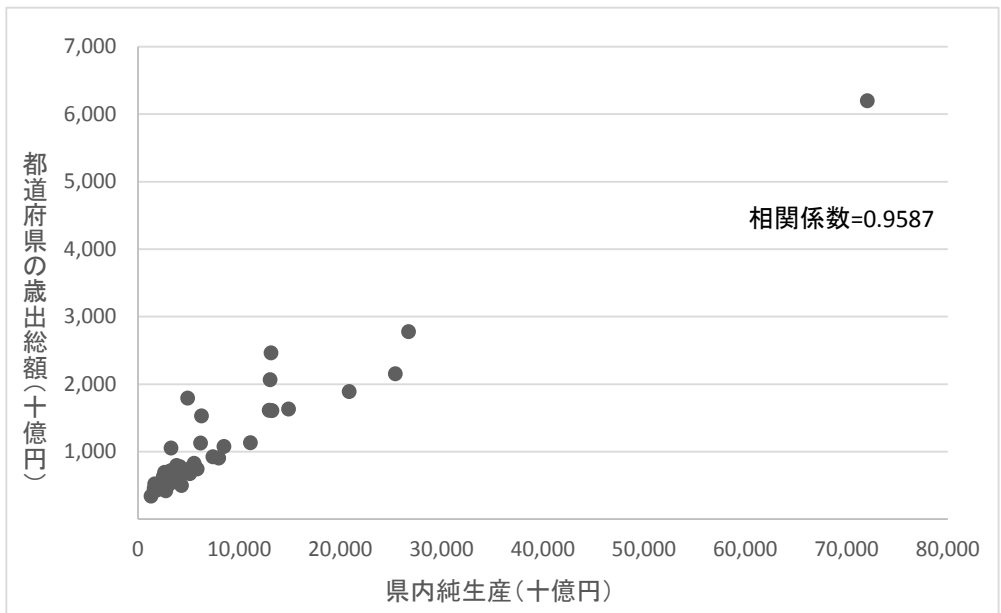
（出所）総務省『地方財政統計年報』（2015 年度），『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）より作成。

図 3-1-3 給与総額と行政サービスの相関関係（2011 年度）



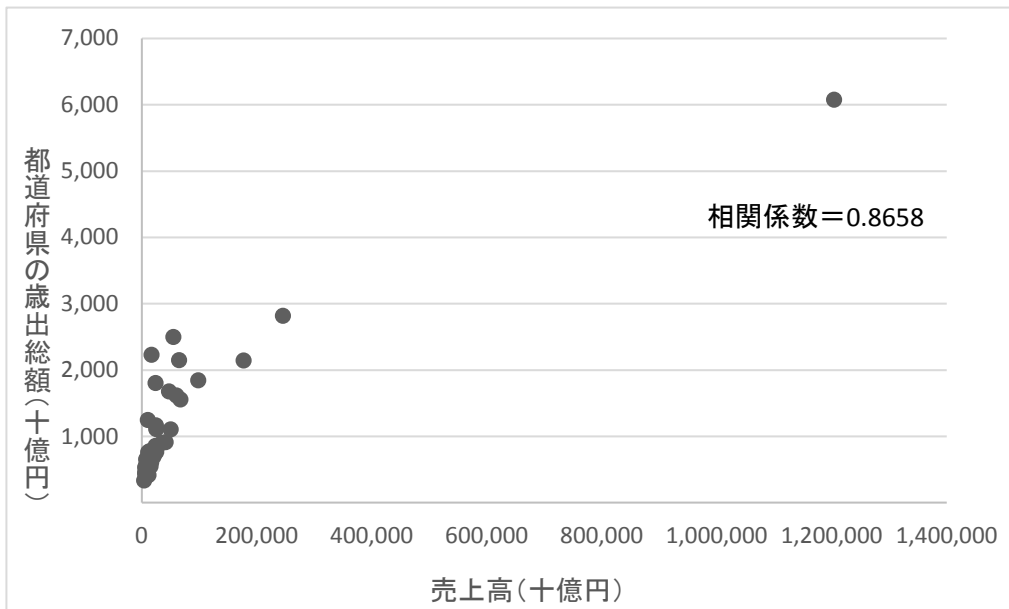
（出所）総務省『地方財政統計年報』（2013 年度），総務省統計局『経済センサス-活動調査』（2014 年度）より作成。

図 3-1-4 県内純生産と行政サービスの相関関係 (2013 年度)



(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 3-1-5 売上高と行政サービスの相関関係 (2011 年度)



(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2013 年度), 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014 年度) より作成。

表 3-1-1 は事業活動を表す指標と各行政サービスとの相関係数を示している。ここでは、各法人が受益をどの程度受けているかを把握するために、代替りの指標として事業活動規模により受益量を測ろうとしている。したがって、相関係数を見る場合、関連性が強い状態である完全相関に近いデータであると、事業活動規模により受益量をより正確に測ることができていると考える。この時の完全相関とは+1.00を指しており、マイナスの係数については考察の対象とはしない。表 3-1-1 の相関係数を見ると、衛生費、労働費、土木費以外の項目において、県内純生産は行政サービスとの相関が最も強いことがわかる。総額の行政サービスにおいても、県内純生産との係数は 0.9581 と最も強い結果となっている。

表 3-1-1 事業活動規模を表す指標と行政サービスの相関係数

	所得	資本金等の額	給与総額	県内純生産	売上高
議会費	0.7716	0.7416	0.8171	0.9239	0.7670
総務費	0.8651	0.8806	0.4423	0.8959	0.4386
民生費	0.7600	0.6919	0.8127	0.8123	0.7762
衛生費	0.9402	0.9030	0.3922	0.9319	0.3883
労働費	0.4495	0.3007	0.2501	0.3737	0.2360
農林水産業費	-0.1433	-0.1657	-0.1171	-0.0516	-0.1328
商工費	0.5922	0.5023	0.5321	0.6392	0.4931
土木費	0.9280	0.9273	0.9483	0.9241	0.9411
警察費	0.9277	0.9187	0.9653	0.9911	0.9385
教育費	0.7121	0.6895	0.7829	0.9100	0.7235
災害復旧費	-0.0577	-0.0607	-0.0876	-0.0841	-0.0829
総額	0.8930	0.8608	0.8949	0.9581	0.8658

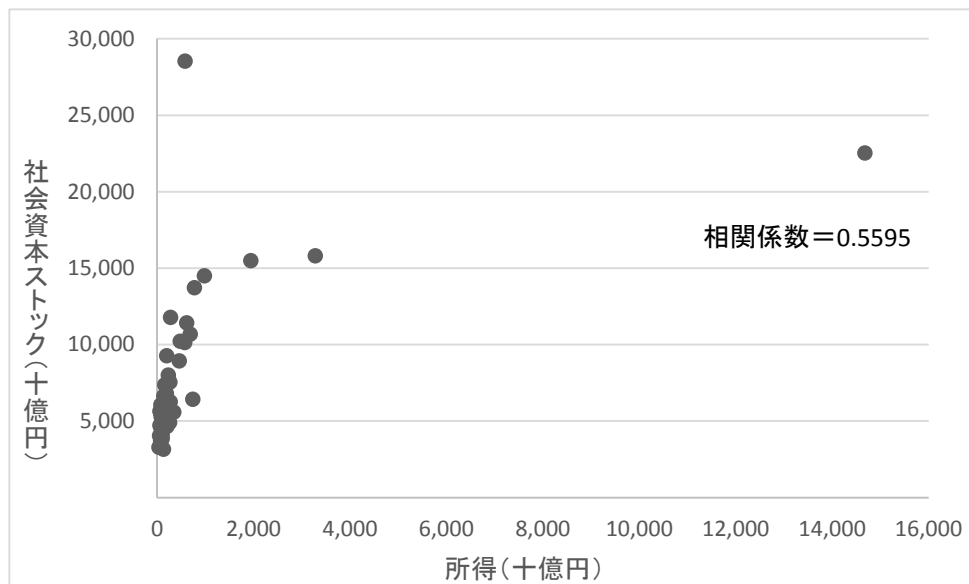
(出所) 国税庁『国税局統計情報』¹⁶¹(2016年度),総務省『地方財政統計年報』(2013年度,2015-2016年度),『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度),総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014年度),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005年基準計数)より作成。

次に、図 3-1-6 から図 3-1-10 に、事業活動規模を表す 5 つの指標と社会資本ストックの総額の相関関係を示している。社会資本ストックは最新のデータで

¹⁶¹ <https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/list/index.htm> (2016年12月13日閲覧)。

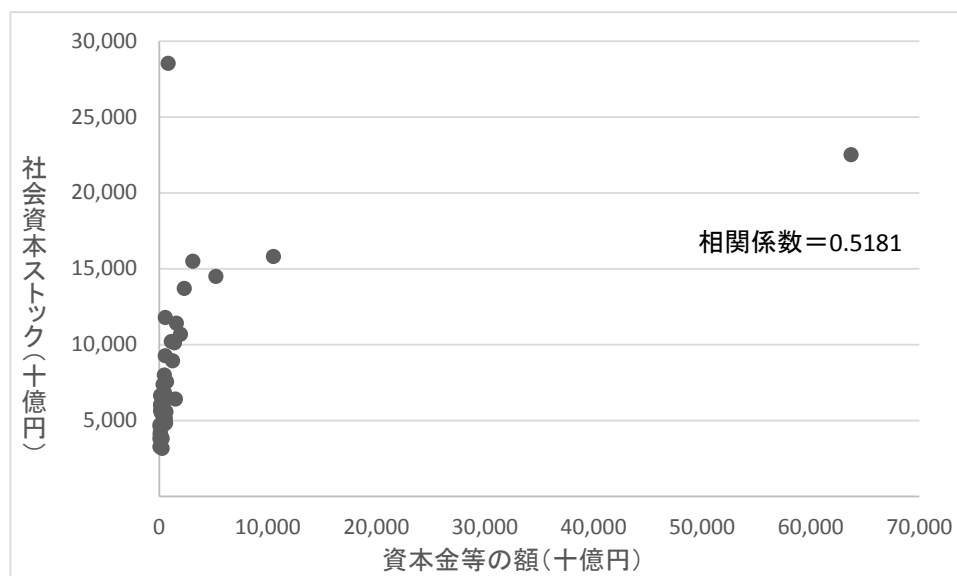
ある 2009 年（暦年）を用いているが、事業活動規模を表す 5 つの指標はそれぞれ最新の年度のデータを用いている。

図 3-1-6 所得と社会資本ストックの相関関係（2009 年）



（出所）国税庁『国税局統計情報』¹⁶²（2011 年度）,内閣府『社会資本ストック推計データ』（2012 年）より作成。

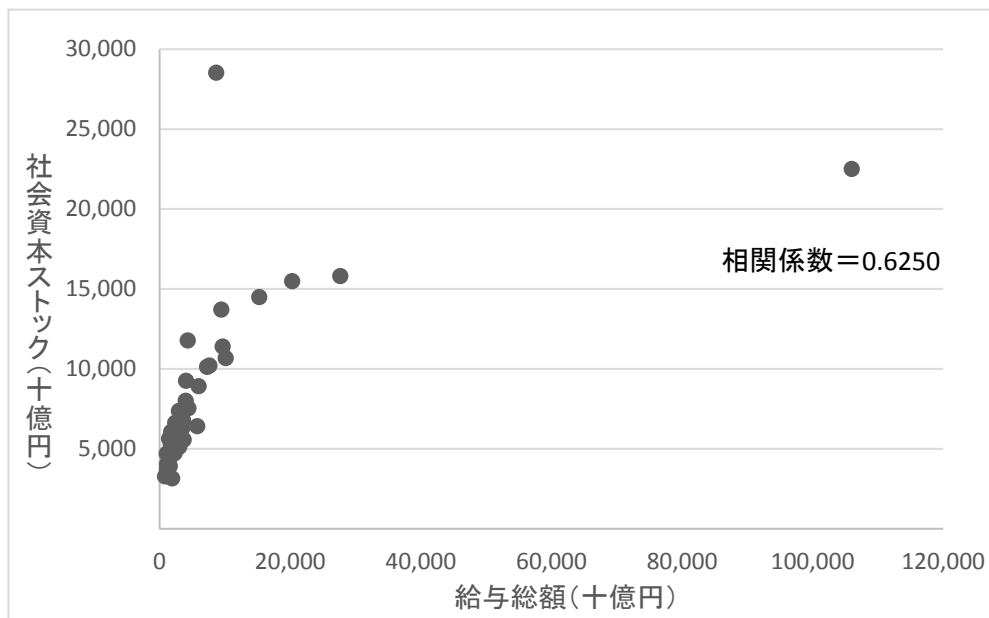
図 3-1-7 資本金等の額と社会資本ストックの相関関係（2009 年）



¹⁶² <https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/list/index.htm>（2016 年 12 月 13 日閲覧）。

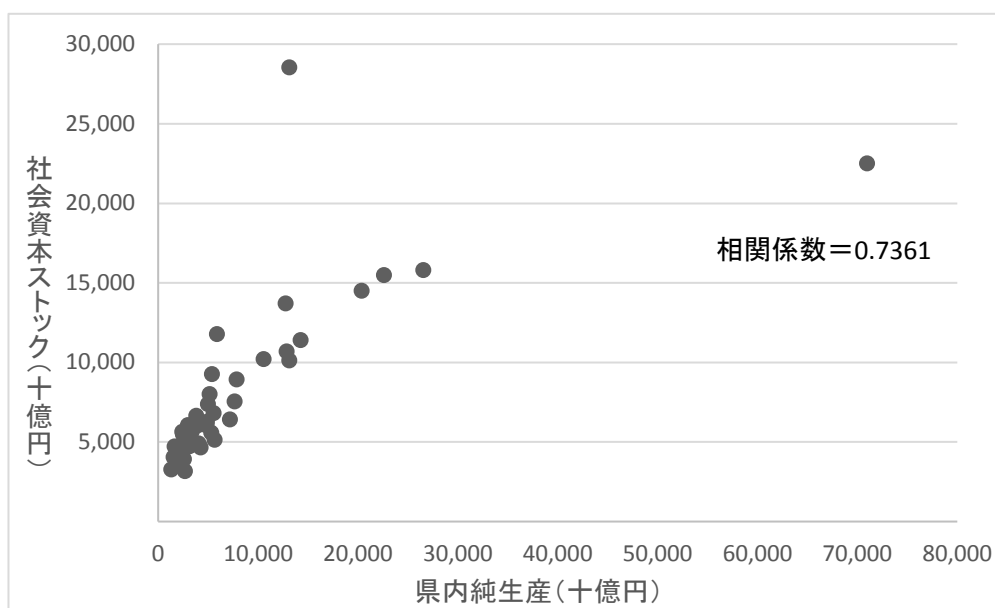
(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度),内閣府『社会資本ストック推計データ』(2012年)より作成。

図 3-1-8 給与総額と社会資本ストックの相関関係 (2009年)



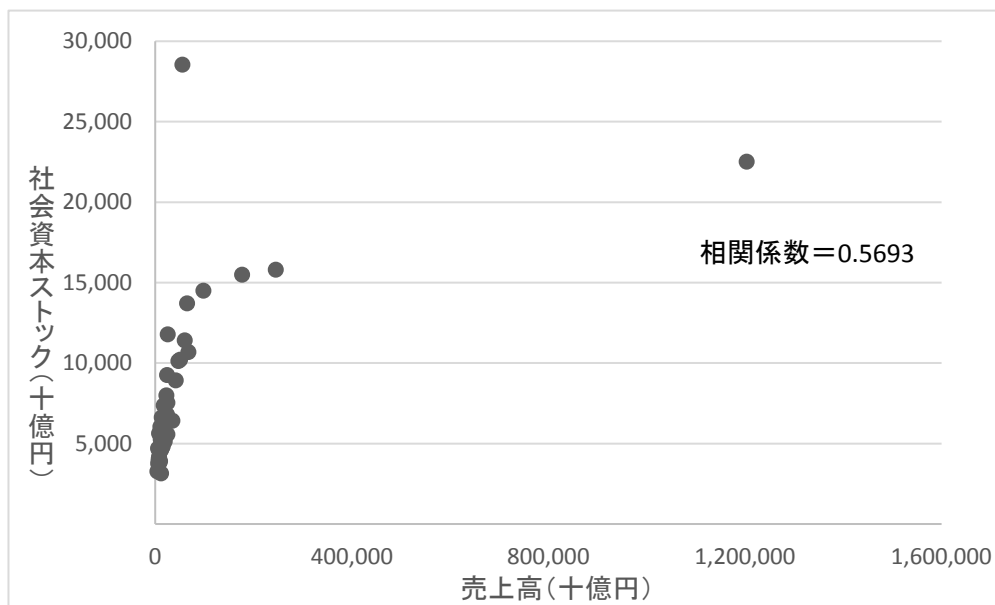
(出所) 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014年度),内閣府『社会資本ストック推計データ』(2012年)より作成。

図 3-1-9 県内純生産と社会資本ストックの相関関係 (2009年)



(出所) 内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005 年基準計数),『社会資本ストック推計データ』(2012 年)より作成。

図 3-1-10 売上高と社会資本ストックの相関関係 (2009 年)



(出所) 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014 年度),内閣府『社会資本ストック推計データ』(2012 年)より作成。

表 3-1-2 は事業活動規模を表す指標と各社会資本ストックの相関係数を示している。

表 3-1-1 と同様に、マイナスの係数については考察の対象とはしない。表 3-1-2 の相関係数を見ると、すべての項目において、県内純生産は社会資本ストックとの相関が最も強いことがわかる。総額の社会資本ストックにおいても、県内純生産との係数は 0.7361 と最も相関の強い結果となっている。

表 3-1-2 事業活動規模を表す指標と社会資本ストックの相関係数

	所得	資本金等の額	給与総額	県内純生産	売上高
道路	0.5831	0.5423	0.6474	0.7557	0.5926
下水道	0.7485	0.7126	0.8087	0.9064	0.7523
文教施設1	0.7888	0.7536	0.8461	0.9366	0.7960
文教施設2	0.7933	0.7581	0.8497	0.9386	0.8001
治水	0.1522	0.1034	0.2281	0.3716	0.1638
治山	-0.1840	-0.1920	-0.1617	-0.1340	-0.1726
海岸	0.2489	0.2406	0.2552	0.2586	0.2542
農業	-0.1376	-0.1593	-0.1103	-0.0522	-0.1278
林業	-0.1866	-0.1822	-0.1819	-0.1882	-0.1778
国有林	-0.1795	-0.1762	-0.1729	-0.1748	-0.1704
総額	0.5595	0.5181	0.6250	0.7361	0.5693

(注) 文教施設 1：学校施設・学術施設。

文教施設 2：社会教育施設・社会体育施設・文化施設。

(出所) 国税庁『国税局統計情報』¹⁶³(2011年度)、総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度)、総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014年度)、内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005年基準計数)、『社会資本ストック推計データ』(2012年)より作成。

分析結果より、行政サービスと社会資本ストックとの相関係数が最も高い県内純生産、すなわち事業活動により新たに付加される要素を課税標準(地方税法第72条の12)に採用することで適正な税負担配分を行うことができる。

3-2 安定した課税標準の検討

税収の安定性(2-4)より、法人事業税の税収が安定性に欠ける要因は、その課税標準である所得が景気の影響を受けやすく、変動しやすいことである。

この節では、地方税原則の安定性の基準を、税収が景気の変動に対する弾力性が1であることと考え、法人の所得以外の課税標準を検討する。

検討する課税標準として、所得、売上高、資本金等の額、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料を、現行(2016年4月1日現在)の法人事業税の課税

¹⁶³ <https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/list/index.htm> (2016年12月13日閲覧)。

標準に採用されていることや、地方税法第 72 条の 24 の 4 に定められている課税標準の特例の中に売上高が定められていることから、この 6 つの指標を取り上げる。

田中(2000)は「事業税が「事業」に対する課税であるとするれば、原材料分を排除するのではなく、事業の総体を示す指標として、また簡便さをも考慮して、たとえば売上高をとることはできないのであろうか。」¹⁶⁴と述べており、外形基準として付加価値以外に売上高を課税標準とすることを挙げている。

さらに、金子(2014)は「企業の収益合計額も外形基準として適切であると考ええる。」¹⁶⁵と述べており、法人事業税の課税標準として収益合計額を用いることを提案している。その理由として、1 つ目は租税原則の簡素性の観点から、収益額がすべての法人の損益計算書に表示されているので、課税標準の算定が容易であり、税制としても簡素である。さらに、付加価値と比較しても、税收効果が大きいので、税率を引き下げることができると説明している。2 つ目は労使の反対が少ないと説明しており、給与額が増加しても収益合計額を算定する際には直接的に関係しないので、賃金課税であるという批判が少ないと考えられる。3 つ目はタックス・オン・タックスの問題は生じないと説明している。法人税の課税標準を計算する際に法人事業税は損金算入として控除されるので、シャープ勧告で指摘された取引高税のような二重課税にならないということである。

収益合計額は、損益計算書上の売上高、営業外収益の受取利息や受取配当金、特別利益の固定資産売却益などを合わせた合計額であると考えられるが、ここでは収益合計額ではなく、簡易的に収益合計額の中の売上高を分析の対象とする。

以上より、法人事業税の課税標準として売上高を用いることは、理論的に可能と考えられるので比較の対象として挙げている。

所得以外の課税標準を検討する際に、『財政金融統計月報』「法人企業統計年報特集」¹⁶⁶の全産業を対象としたデータを用いてそれぞれ比較する。

¹⁶⁴ 田中(2000),p.340 引用。

¹⁶⁵ 金子(2014),p.7 引用。

¹⁶⁶ 1999 年度から 2004 年度のデータは第 689 号、2005 年度から 2014 年度の

課税標準として検討する 6 つの指標は、「法人企業統計年報特集」の中から以下のデータを用いている。

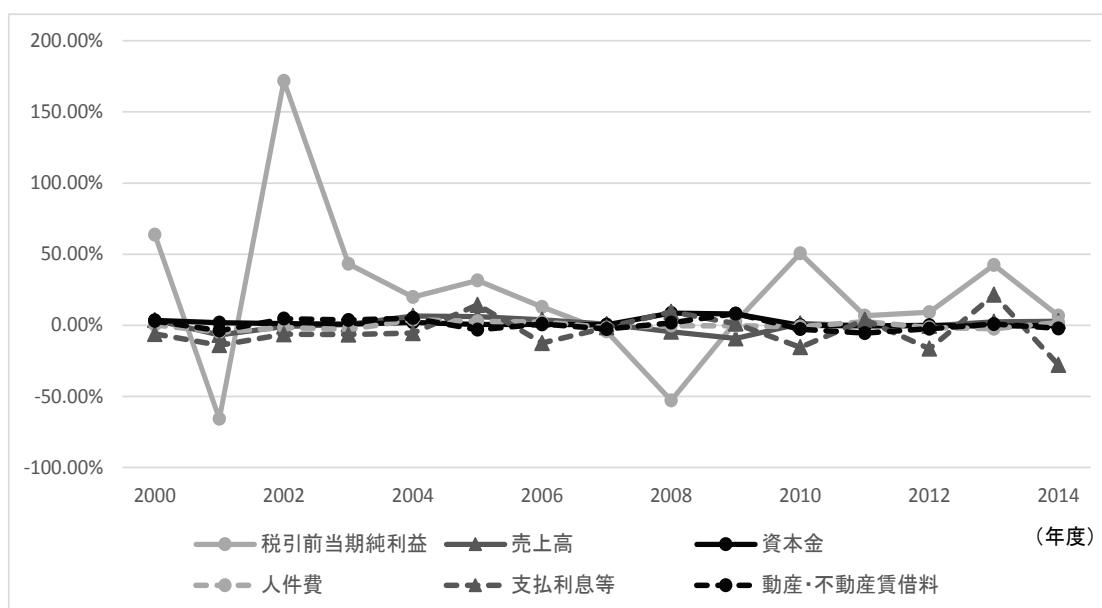
- (1) 所得：損益および剰余金の配当の状況の法人税・住民税・事業税を差し引く前の「税引前当期純利益」
- (2) 売上高：損益および剰余金の配当の状況の「売上高」
- (3) 資本金等の額：資産・負債及び純資産の状況の「資本金」
- (4) 報酬給与額：付加価値の配分状況の福利厚生費を除く「人件費」
- (5) 純支払利子：付加価値の配分状況の「支払利息等」
- (6) 純支払賃借料：付加価値の配分状況の「動産・不動産賃借料」

この 6 つのデータを用いて、税収の安定性（2-4）と同様の方法によりそれぞれの安定性を測る。

図 3-2-1 は、2000 年度から 2014 年度の期間における 6 つの課税標準の対前年度変化率を示している。税引前当期純利益の変化率は 2000 年度から 2002 年度、2008 年度、2010 年度が ±50% 以上と大きく変動している。それに次いで、支払利息等の変化率の変動が大きいことがわかる。

データは第 762 号のものを使用している。

図 3-2-1 課税標準の対前年度変化率（2000-2014 年度）



（出所）財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』（第 689 号,第 762 号）より作成。

表 3-2-1 は、2000 年度から 2014 年度の期間における課税標準の変動係数を示している。この期間における税引前当期純利益の額の変動係数は、0.4188 とばらつきが最も大きいことがわかる。人件費の変動係数は、0.0233 とばらつきが最も小さいことがわかる。この結果からは、6 つの課税標準を比較した場合、人件費を課税標準に用いることで毎年度一定額の税収を確保できると考えられる。

表 3-2-1 課税標準の変動係数（2000-2014 年度）

税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
0.4188	0.0554	0.0893	0.0233	0.1563	0.0434

（出所）財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』（第 689 号,第 762 号）より作成。

次に、課税標準として検討している指標が、景気の変動に対してどのように動いているかを見る。

表 3-2-2 は、2000 年度から 2014 年度の 6 つの課税標準と名目 GDP の対前年度変化率を示しており、表 3-2-3 はそれぞれの課税標準の変化率と名目 GDP 変化率の相関係数を示している。相関係数を見ることで、安定性を測ることはできないが、6 つの課税標準の変化率と名目 GDP 変化率が連動しているかを見ることができる。

税収の安定性（2-4）でも見たように、相関係数の値が +1.00 に近いほど、2 つのデータの関連性が強いと考えられる。この考え方から、売上高の変化率と名目 GDP 変化率の相関係数は 0.7688 と +1.00 に最も近く関連性の強いことがわかる。人件費の変化率と名目 GDP 変化率の相関係数は 0.1029 と 0 に最も近く関連性の弱いことがわかる。

表 3-2-2 課税標準と名目 GDP の変化率（2000-2014 年度）

	名目GDP	税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
2000	0.84%	63.60%	3.73%	3.51%	0.29%	-6.14%	2.98%
2001	-1.79%	-65.78%	-6.75%	1.78%	-4.78%	-14.05%	-3.82%
2002	-0.74%	171.77%	-0.85%	1.21%	-1.53%	-6.35%	4.65%
2003	0.78%	43.18%	0.59%	0.73%	-2.96%	-6.56%	3.68%
2004	0.17%	19.93%	6.42%	2.10%	3.91%	-5.48%	5.03%
2005	0.51%	31.41%	6.18%	0.56%	2.78%	14.35%	-3.13%
2006	0.74%	12.81%	3.87%	0.68%	2.29%	-12.45%	0.91%
2007	0.77%	-4.29%	0.88%	0.41%	-1.59%	-1.56%	-2.66%
2008	-4.58%	-52.79%	-4.55%	8.49%	-0.33%	9.42%	1.80%
2009	-3.17%	2.36%	-9.29%	7.86%	-0.40%	1.10%	8.17%
2010	1.38%	50.45%	1.30%	0.01%	-0.95%	-15.45%	-2.72%
2011	-1.32%	6.75%	-0.34%	-0.52%	2.60%	3.93%	-5.48%
2012	0.05%	9.17%	-0.47%	-0.12%	-1.50%	-16.44%	-2.48%
2013	1.69%	42.37%	2.52%	-0.69%	-2.47%	21.45%	0.84%
2014	1.48%	6.69%	2.75%	0.05%	2.01%	-27.96%	-2.21%

（出所）財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』（第 689 号,第 762 号），内閣府『国民経済計算』（2016 年度）より作成。

表 3-2-3 課税標準の対前年度変化率と名目 GDP 変化率の相関係数
(2000-2014 年度)

税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
0.4038	0.7688	-0.8082	0.1029	-0.2374	-0.2490

(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

表 3-2-4 は、表 3-2-2 を用いて、2000 年度から 2014 年度の期間における名目 GDP に対する課税標準の弾力性を示している。弾力性のそれぞれの最大値と最小値を見ると、100 を超えるような数値が出ており、安定性を測るのにふさわしくない。したがって、年度ごとに弾力性を見るのではなく、弾力性の平均値を見る。表 3-2-2 の一番下の欄に弾力性の平均値を示している。弾力性の平均値を比較すると、資本金の弾力性が 0.69 と最も 1 に近い。それに次いで、売上高の弾力性で 4.29 である。

表 3-2-4 名目 GDP に対する課税標準の弾力性 (2000-2014 年度)

	税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
2000	76.07	4.46	4.20	0.34	-7.34	3.56
2001	36.83	3.78	-0.99	2.67	7.86	2.14
2002	-232.80	1.16	-1.64	2.07	8.61	-6.30
2003	55.41	0.76	0.93	-3.79	-8.42	4.72
2004	114.74	36.96	12.11	22.54	-31.56	28.95
2005	61.00	12.00	1.09	5.41	27.86	-6.07
2006	17.23	5.20	0.92	3.08	-16.75	1.22
2007	-5.58	1.14	0.53	-2.07	-2.03	-3.46
2008	11.52	0.99	-1.85	0.07	-2.06	-0.39
2009	-0.74	2.93	-2.48	0.13	-0.35	-2.58
2010	36.62	0.94	0.01	-0.69	-11.21	-1.97
2011	-5.10	0.26	0.39	-1.96	-2.97	4.14
2012	186.48	-9.62	-2.52	-30.53	-334.21	-50.52
2013	25.14	1.50	-0.41	-1.47	12.72	0.50
2014	4.51	1.85	0.03	1.35	-18.84	-1.49
最大値	186.48	36.96	12.11	22.54	27.86	28.95
最小値	-232.80	-9.62	-2.52	-30.53	-334.21	-50.52
平均値	25.42	4.29	0.69	-0.19	-25.25	-1.84

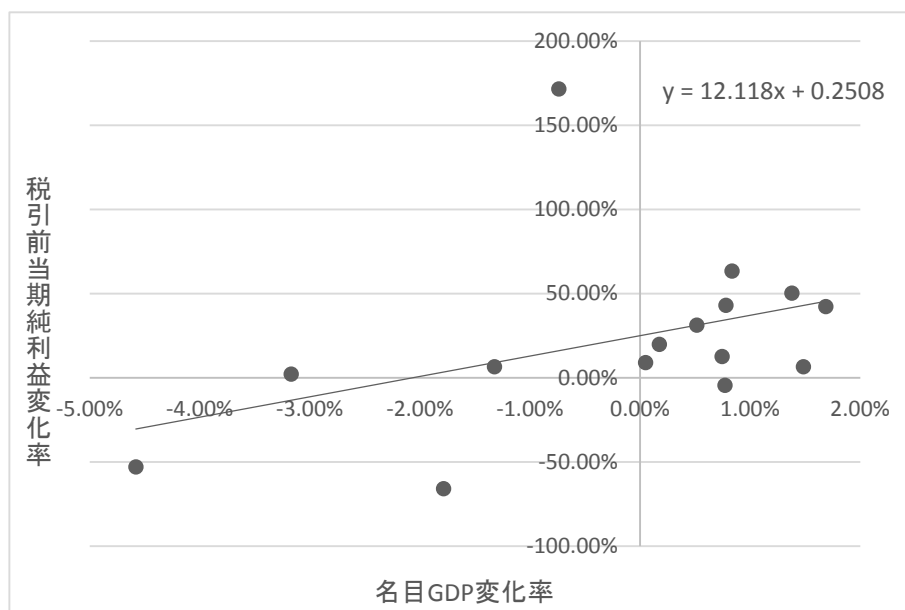
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-2 から図 3-2-7 は、名目 GDP 変化率と 6 つの指標の変化率の散布図、近似直線、さらに近似直線の数式を示している。

散布図で相関関係を見る理由は、相関係数が高い結果となっても、散布図上の近似直線の傾きが大きすぎると地方税原則の安定性の観点から安定しているとは言えないからである。その他に、傾きがマイナスの場合、x 軸がプラス（マイナス）であれば y 軸はマイナス（プラス）である状態の組み合わせが多いと考えられ、2 つのデータは逆の動きをするため安定性の観点から適切ではないからである。したがって、地方税原則の安定性を景気変動に対して 1 の弾力性を持つ指標と考えていることから、散布図上、x 軸の数字がプラス（マイナス）であれば y 軸の数字もプラス（マイナス）である状態の組み合わせが多い指標は、より安定していると考えられる。

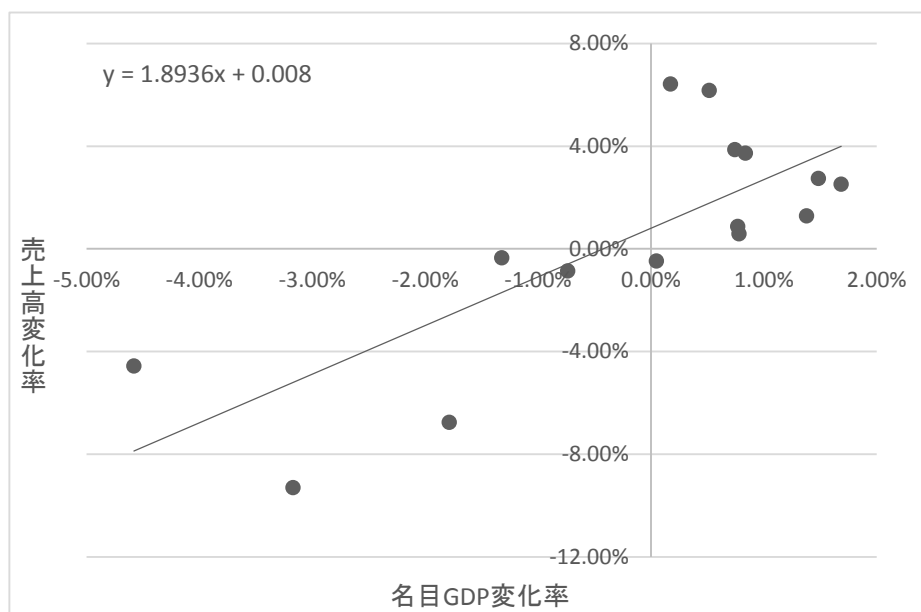
図 3-2-2 から図 3-2-7 を見ると、傾き大きい結果が出たのは名目 GDP 変化率と税引前当期純利益変化率（図 3-2-2）の組み合わせである。傾きがマイナスの結果が出たのは名目 GDP 変化率と資本金変化率（図 3-2-4）、名目 GDP 変化率と支払利子等変化率（図 3-2-6）、名目 GDP 変化率と動産・不動産賃借料変化率（図 3-2-7）の 3 つの組み合わせである。その他の、名目 GDP 変化率と売上高変化率（図 3-2-3）、名目 GDP 変化率と人件費変化率（図 3-2-5）の 2 つの組み合わせは、傾きは小さくなく、さらに傾きはマイナスではない結果となっている。散布図はすべて変化率により作成しているため、近似直線の傾きが 1 であるとき、1 の弾力性を示している。したがって、名目 GDP 変化率と売上高変化率（図 3-2-3）の傾きは 1.8936、名目 GDP 変化率と人件費変化率（図 3-2-5）の傾きは 0.1404 であり、後者の傾きが 1 に近いから、6 つの指標の中で人件費が最も安定した指標であると考えられる。しかし、名目 GDP 変化率と人件費変化率（図 3-2-5）の散布図を見ると、x 軸がプラス（マイナス）と y 軸がプラス（マイナス）の組み合わせ、x 軸がプラスと y 軸がマイナスの組み合わせが多く、相関係数は 0.1029 と低く 2 つのデータに相関がない無相関に近いと考えられる。したがって、残りの名目 GDP 変化率と売上高変化率（図 3-2-3）の組み合わせは、ほぼ x 軸がプラス（マイナス）と y 軸がプラス（マイナス）の組み合わせであり、傾きが 1.8936 と 1 に近く高すぎないから、6 つの指標の中で売上高が最も安定した指標であると考えられる。

図 3-2-2 名目 GDP 変化率と税引前当期純利益変化率（2000-2014 年度）



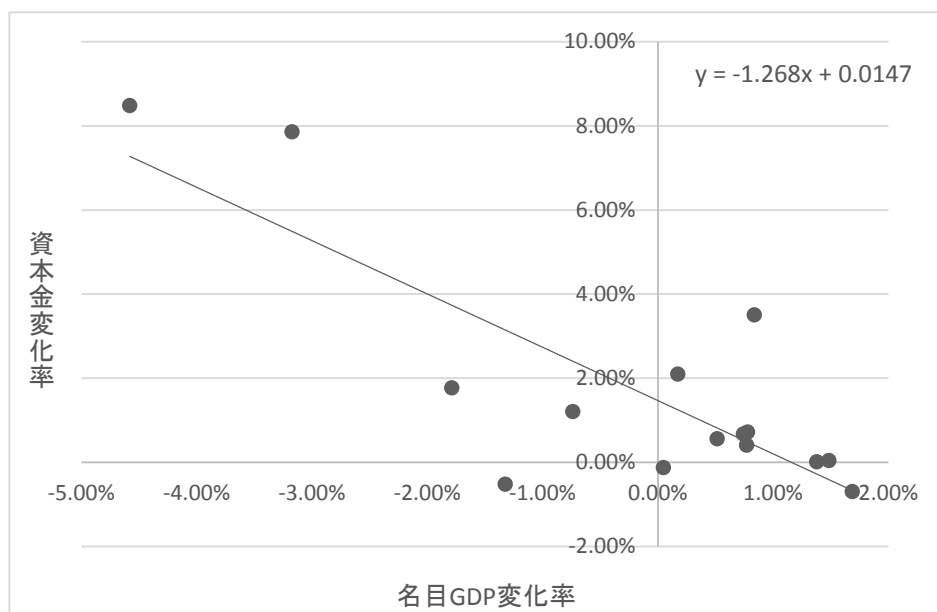
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-3 名目 GDP 変化率と売上高変化率（2000-2014 年度）



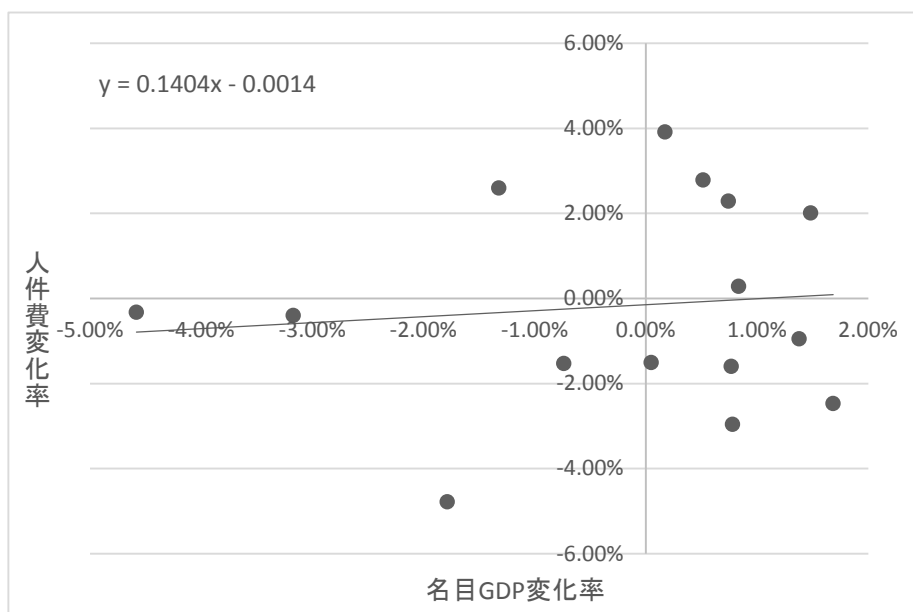
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-4 名目 GDP 変化率と資本金変化率（2000-2014 年度）



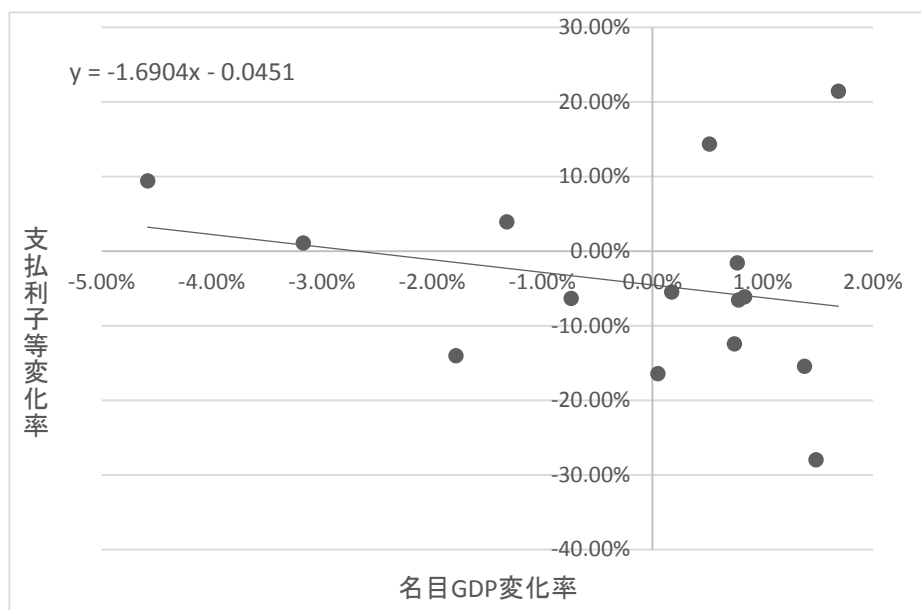
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-5 名目 GDP 変化率と人件費変化率（2000-2014 年度）



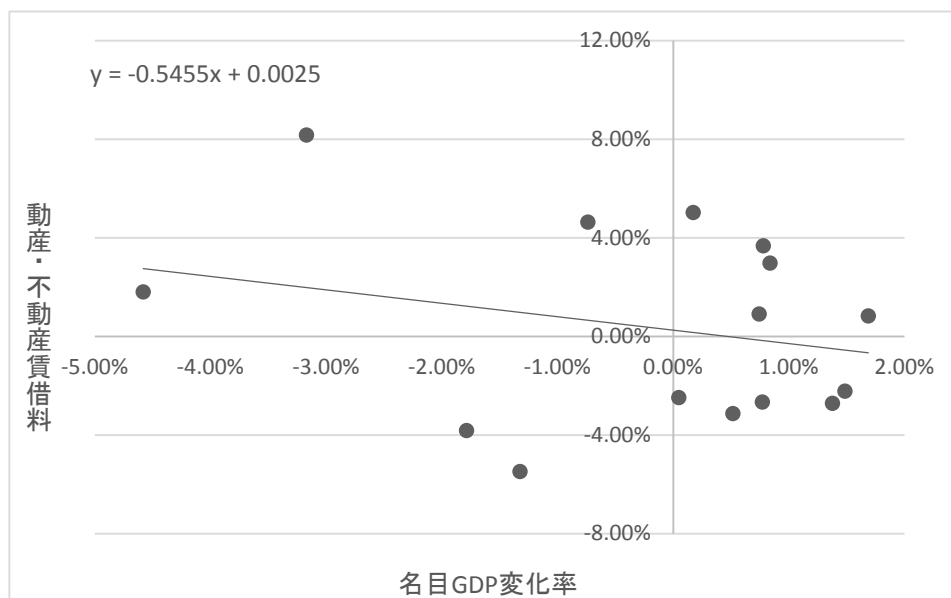
(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-6 名目 GDP 変化率と支払利子等変化率（2000-2014 年度）



(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

図 3-2-7 名目 GDP 変化率と動産・不動産賃借料変化率（2000-2014 年度）



(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』(第 689 号,第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

表 3-2-5 は、2000 年度から 2014 年度の期間における弾力性 1 からの乖離幅の平均値を示している。景気の変動に対して 1 の弾力性を持つ指標を安定と考えているので、弾力性の基準値を 1 と考える。そして、表 3-2-3 の名目 GDP に対する課税標準の弾力性を用いて、以下の計算式によりそれぞれ乖離幅を算出し、その平均値を見ている。

- (1) 1 を超える弾力性 : 基準値までの距離 = 弾力性 - 1 (基準値)
- (2) 0 以上 1 以下の弾力性 : 基準値までの距離 = 1 (基準値) - 弾力性
- (3) 0 未満の弾力性 : 基準値までの距離 = 1 (基準値) + 弾力性

税引前当期純利益の乖離幅の平均値は、57.52 と基準値である弾力性 1 から大幅に離れている。資本金の乖離幅の平均値は、2.23 と基準値である弾力性 1 に最も近いことわかる。それに次いで、売上高が 4.84、人件費が 5.34 と基準値に近い。

表 3-2-5 弾力性 1 からの乖離幅の平均値 (2000-2014 年度)

	税引前 当期純利益	売上高	資本金	人件費	支払利息等	動産・不動産 賃借料
平均値	57.52	4.84	2.23	5.34	33.32	8.00

(出所) 財務総合政策研究所『財政金融統計月報』「法人企業統計年報特集」(第 689 号, 第 762 号), 内閣府『国民経済計算』(2016 年度) より作成。

分析結果より、毎年度一定額の税収を得ることを考えると、課税標準として人件費が適している。しかし、地方税原則の安定性を、景気の変動に対して 1 の弾力性を持つ税収と考えるので毎年度一定額の税収が安定しているとは考えない。

景気変動を考慮した分析である、名目 GDP 変化率に対する相関係数、名目 GDP に対する弾力性、名目 GDP 変化率と 6 つの指標の変化率の散布図、弾力性 1 からの乖離幅の平均値の 4 つで考える。

名目 GDP に対する弾力性の平均値から資本金が最も弾力性 1 に近く、弾力

性 1 からの乖離幅の平均値も最も小さい結果となっていた。しかし、名目 GDP 変化率と資本金の変化率の相関係数を見ると、 -0.8082 と負の相関関係であることがわかる。負の相関関係とは、名目 GDP が増加（減少）したとき、資本金は減少（増加）するという関係であり、弾力性の平均が 1 に近くても各年度を見ると逆の変化をしている状態である。

次に、名目 GDP に対する課税標準の弾力性の平均値が 1 に近い指標として人件費がある。しかし、名目 GDP 変化率と人件費の変化率の相関係数を見ると 0.1029 と無相関に近いことがわかる。

次に、名目 GDP に対する売上高の弾力性の平均値は 4.29 と弾力性 1 とは離れているが、散布図の近似直線の傾きは 1.8936 と最も傾きが 1 に近い状態である。さらに、名目 GDP との相関係数を見ても 0.7688 と最も $+1.00$ に近く、弾力性 1 からの乖離幅の平均値を見ても 4.84 と 2 番目に小さい。したがって、売上高が地方税原則の安定性に最も沿った課税標準であると考えられる。

3-3 課税標準（地方税法第 72 条の 12）の見直しに関する検討の結果

本章では、まず応益性の観点から、適正な税負担配分をすることができる課税標準（地方税法第 72 条の 12）について分析を行った。課税客体である事業活動そのものを、現行（2016 年 4 月 1 日現在）の課税標準では適切に表すことができないので受益と負担が一致していない。したがって、応益性を欠いており、税負担を適正に配分することができていないと考えられる。分析として、事業活動規模を表すと考えられる所得、資本金等の額、給与総額、県内純生産、売上高の 5 つの指標と、行政サービスを総務省『地方財政統計年報』の都道府県目的別歳出決算、社会資本ストックを内閣府『社会資本ストック推計』の純資本ストックからデータ用いた 2 つの指標のそれぞれ相関係数を比較している。その結果、行政サービスと社会資本ストックともに県内純生産との相関係数が最も高いことがわかった。適正な税負担配分をするためには、事業活動により新たに付加される要素を課税標準（地方税法第 72 条の 12）に用いるべきである。

次に、安定性の観点から、景気の影響を受けず、毎年度の変動が小さい課税

標準（地方税法第 72 条の 12）について 4 つの分析を行った。現行（2016 年 4 月 1 日現在）の課税標準の 1 つである所得は、景気の変動を受けやすく、不安定な課税標準である。安定性の「安定」を景気の変動に対する弾力性が 1 である状態と考えており、分析として、財務総合政策研究所『財政金融統計月報』「法人企業統計年報特集」から、所得、売上高、資本金等の額、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料の 6 つの指標のデータを用いて比較し、安定性の観点から最も安定した課税標準を検討している。その結果、名目 GDP に対する課税標準の弾力性における 2000 年度から 2014 年度の平均値を見ると、資本金の弾力性の平均値は 0.69 と弾力性 1 に最も近い結果となっている。しかし、名目 GDP 変化率と資本金の変化率の相関係数を見ると -0.8082 と負の相関関係であることがわかる。したがって、弾力性の平均値が 1 に近い状態でも、負の相関関係である場合がある。次に、名目 GDP に対する課税標準の弾力性の平均値が 1 に近い指標として人件費がある。しかし、名目 GDP 変化率と人件費の変化率の相関係数を見ると 0.1029 と無相関に近いことがわかる。次に、名目 GDP に対する売上高の弾力性の平均値は 4.29 と弾力性 1 とは離れているが、散布図の近似直線の傾きは 1.8936 と傾きが最も 1 に近い状態である。さらに、名目 GDP との相関係数を見ても 0.7688 と最も +1.00 に近く、弾力性 1 からの乖離幅の平均値を見ても 4.84 と 2 番目に小さい。4 つの分析を総合的に評価すると、安定性に沿う安定した税収を得るためには、売上高を課税標準（地方税法第 72 条の 12）に用いるべきである。

第4章 分割基準の変更・税収の地域間配分の方法に関する検討

本章では、第2章の問題点を受けて、分割基準と税収配分の方法の変更に関する検討をする。応益性の観点からは、事業の規模や活動量を的確に表し、税務実務上、単純かつ明確な非製造業の分割基準(地方税法第72条の48第3項)について分析を行う。普遍性の観点からは、地域間の受益の差を考慮した上で税収の偏在度を是正することができる配分方法について分析を行う。

4-1 分割基準(地方税法第72条の48第3項)の変更

税源と税収の普遍性(2-5)では、偏在度の測り方、生産1単位当たりの税収を見ても税収が偏在している点、非製造業の分割基準が本来の目的に沿わない基準である点の3つの問題点を挙げた。

この節では、3つ目の問題点である非製造業の分割基準が本来の目的に沿わない基準である点について見ていく。

地方税法における非製造業の定義はなく、ここでの非製造業とは、地方税法第72条の48第3項の中で、製造業、電気供給業、ガス供給業及び倉庫業、鉄道事業及び軌道事業を除くその他の事業と規定されているものとみなす。

非製造業の現行(2016年4月1日現在)の分割基準は「(前略)その2分の1に相当する額を当該事務所又は事業所の数に、その2分の1に相当する額を当該事務所又は事業所の従業者の数にあん分して行うものとする。」¹⁶⁷と定められている。従業者の数は、事業活動により生み出される付加価値額の7割以上を占める給与総額¹⁶⁸の簡易的な指標である。しかし、事務所又は事業所の数は、事業活動により生み出される付加価値額に関連していない。川村(2005)は、事務所又は事業所の数を用いることについて「実態的にも、事業所数は、近年のインターネット取引の拡大等を反映して、減少傾向にあることから、法人の事業活動規模を表す指標としては相応しくなく、したがって、事務所等の数を分割基準として非製造業のすべての業種に用いることは、適当ではないと

¹⁶⁷ 地方税法第72条の48第3項。

¹⁶⁸ 税制調査会(1999),p.10 参照。

いうべきである。」¹⁶⁹と法人の付加価値額との相関関係がないことを理由に批判している。

表 4-1-1 は、付加価値額と現行の分割基準、分割基準の候補となる指標の相関係数を示している。それぞれのデータは非製造業のみを用いている。

川村(2005)で指摘されていたように、付加価値額と事業所数の相関係数は付加価値額と従業者数の相関係数に比べて低いことがわかる。

表 4-1-1 付加価値額と分割基準の相関係数 (2012 年)

従業員数	事業所数	給与総額	固定資産の価格
0.9874	0.9199	0.9991	0.9948

(出所) 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014年)より作成。

現行(2016年4月1日現在)の地方税法第72条の48第3項に定められている非製造業の分割基準は、「1/2を事務所等の数」と「1/2を従業者の数」とされている。問題点に挙げたように、「1/2を事務所等の数」は事業所ごとの行政サービスの受益量、事業活動の規模の大きさを示すことはできないので、分割基準としてふさわしくない。さらに、表 4-1-1 でも見たように、法人が新たに生み出す付加価値額と事業所数の相関係数は他の組み合わせの相関係数より低い結果となっている。

したがって、この節では分割基準の事業所数を廃止し、新たな指標を用いて、何の指標が適切であるかを検討する。分割基準として従業者数のみとしないのは、町田(2016)の中で「法人の事業活動がマンパワーに依存していたのが、効率化のため人員を削除し、店舗戦略、ネットワーク戦略として事務所のもつ重要性が相対的に高まってきたともいえる(後略)」¹⁷⁰と説明されているように、効率化のため従業者が削減され、従業者数では本来の事業活動規模を表すことができないためである。さらに、常駐者のいない事業所は、事業年度末に従業者が0人の場合、分割基準の従業者数は0人とするので事業活動規模を0とみなされる。したがって、人の要素である従業者以外に、物の要素を加えた分割

¹⁶⁹ 川村(2005),p.173 引用。

¹⁷⁰ 町田(2016),p.37 引用。

基準に用いる必要がある。

ここでの適切な分割基準とは、偏在度を是正することができる分割基準ではなく、法人（この節では非製造業を営む法人に限る）が受ける行政サービスの受益量を示し、事業活動の規模を示す分割基準を指している。併せて、分割基準を変更した場合、都道府県間における課税標準額の変動係数がどのように変化するかを、人口1人当たりと生産1単位当たりを用いて比較する。

非製造業の分割基準として考えられるのは、現行（2016年4月1日現在）の制度において用いられている「従業者数」、事業活動により生み出される付加価値額の7割以上を占める「給与総額」、さらに、ガス供給業、倉庫業や電気供給業に適用されている分割基準の「事業所等の固定資産の価額」¹⁷¹の3つであり、これを用いて非製造業の分割基準について検討する。

分析に用いるデータは、以下の（1）～（2）をである。

（1）法人事業税の課税標準額

『道府県税の課税状況等に関する調』（2015年度）の「業種別及び分割基準別に関する調【17表】」と「業種別及び分割基準別に関する調（外形対象法人分）【35表】」の非製造業（分割法人のみ）のデータを引用。（2013年度決算額）

（2）従業者数、事業所数、給与総額、固定資産の価格

『経済センサス・活動調査』（2014年）の「企業等に関する集計・産業横断的集計（経理事項等）」の非製造業（全法人）のデータを引用。（2012年決算額）

注1：データ上、分割法人と県内法人と区分されていないため、全法人のデータを用いている。

注2：固定資産の価格には、ガス供給業、倉庫業や電気供給業に適用されている基準と同様に、減価償却が可能な事業所等の有形固定資産の価額を用いている¹⁷²。

¹⁷¹ 表中では、「固定資産の価額」と省略している。

¹⁷² 地方税法施行規則第6条の2第2項。

(1) の都道府県別の課税標準額のデータは、現行(2016年4月1日)の分割基準により分割された金額である。しかし、分割基準の指標である従業者数や事業所数の都道府県別のデータは(2)を用いており、分割基準を変更した場合の分析にも(2)を用いるため、(1)の課税標準の合計額を(2)の従業者数と事業所数により課税標準額を各都道府県に分割している。

表4-1-2は、分割基準として「従業者数1/2,事業所数1/2」、「従業者数1/1」、「事業所数1/1」、「給与総額1/1」、「固定資産の価額1/1」を用いた場合の各都道府県の課税標準額を示している。参考として、現行(2016年4月1日現在)の分割基準により分割したデータと、分析に用いる新たな指標により分割した場合のデータを個別に示している。

表4-1-3は、分割基準として「従業者数1/2,固定資産の価額1/2」、「従業者数3/4,固定資産の価額1/4」、「給与総額1/2,固定資産の価額1/2」、「給与総額3/4,固定資産の価額1/4」を用いた場合の各都道府県の課税標準額を示している。

非製造業の大部分が効率化のために従業者を削減し、常駐者のいない事業所であるとも考えられず、現状として従業者が主に事業活動を行っているので、あくまで非製造業に適用される分割基準の「事業所等の固定資産の価額」は補完的に採用する。したがって、「事業所等の固定資産の価額」の割合は半分以下に設定している。

現行(2016年4月1日現在)の分割基準である「従業者数1/2,事業所数1/2」を基準に考えると、最も課税標準額が多い東京都は「事業所数1/1」を用いた場合に最も課税標準額が少なくなり、最も課税標準額が少ない鳥取県は「事業所数1/1」を用いた場合に最も課税標準額が多くなることわかる。それとは逆に、最も課税標準額が多い東京都は「固定資産の価額1/1」を用いた場合に最も課税標準額が多くなり、最も課税標準額が少ない鳥取県は「固定資産の価額1/1」を用いた場合に最も課税標準額が少なくなることわかる。

表 4-1-2 都道府県別における課税標準額の分割後の金額（2013 年度）

(百万円)

	従業者数1/2、 事業所数1/2	従業者数1/1	事業所数1/1	給与総額1/1	固定資産の 価額1/1
北海道	6,046,381	5,769,031	6,323,730	4,970,843	3,882,568
青森県	1,511,562	1,349,556	1,673,568	972,634	824,952
岩手県	1,476,490	1,314,742	1,638,238	951,823	786,625
宮城県	2,319,835	2,176,929	2,462,741	1,904,800	1,635,539
秋田県	1,277,478	1,091,413	1,463,543	808,123	604,308
山形県	1,402,589	1,163,069	1,642,108	884,329	642,921
福島県	2,162,776	1,934,851	2,390,702	1,491,366	1,219,989
茨城県	2,840,167	2,576,253	3,104,081	2,247,236	1,981,992
栃木県	2,087,805	1,814,337	2,361,273	1,515,775	971,319
群馬県	2,389,218	2,196,792	2,581,644	1,778,359	6,400,747
埼玉県	5,604,864	5,225,962	5,983,767	4,622,269	4,191,990
千葉県	4,827,589	4,722,261	4,932,916	4,138,000	7,060,884
東京都	30,560,304	38,510,715	22,609,893	53,383,258	62,191,183
神奈川県	7,427,589	7,376,256	7,478,923	7,019,964	5,354,918
新潟県	3,007,119	2,686,109	3,328,130	2,142,667	1,629,910
富山県	1,338,153	1,164,482	1,511,825	971,000	1,016,016
石川県	1,430,447	1,270,095	1,590,800	1,100,852	787,751
福井県	1,030,371	899,878	1,160,864	762,610	538,804
山梨県	1,014,839	855,824	1,173,854	666,780	387,747
長野県	2,559,020	2,132,517	2,985,523	1,758,524	1,132,945
岐阜県	2,461,414	2,125,144	2,797,684	1,685,073	1,106,134
静岡県	4,221,162	3,683,529	4,758,796	3,318,579	2,297,605
愛知県	8,538,188	8,498,589	8,577,788	7,856,871	6,239,228
三重県	1,812,753	1,582,967	2,042,538	1,320,934	1,016,150
滋賀県	1,298,187	1,184,101	1,412,273	868,306	689,441
京都府	2,765,112	2,679,506	2,850,717	2,347,686	1,991,373
大阪府	11,459,485	11,954,465	10,964,504	12,501,405	13,190,026
兵庫県	5,419,915	4,986,461	5,853,368	4,399,538	3,067,953
奈良県	1,080,165	933,864	1,226,466	726,340	499,878
和歌山県	1,173,602	982,982	1,364,221	670,575	520,426
鳥取県	631,341	558,193	704,489	448,623	388,104
島根県	933,496	786,674	1,080,318	618,207	480,857
岡山県	2,072,449	1,960,543	2,184,356	1,760,409	1,333,863
広島県	3,341,048	3,111,563	3,570,534	2,710,820	1,973,130
山口県	1,655,361	1,534,997	1,775,725	1,164,444	805,932
徳島県	887,258	741,253	1,033,263	588,514	460,497
香川県	1,238,181	1,099,803	1,376,560	1,003,285	1,196,779
愛媛県	1,623,859	1,470,154	1,777,565	1,218,835	907,056
高知県	927,804	805,293	1,050,315	665,117	527,815
福岡県	5,884,537	5,883,135	5,885,939	5,098,871	4,715,419
佐賀県	936,309	828,205	1,044,414	637,169	489,577
長崎県	1,604,689	1,447,448	1,761,931	1,113,733	657,207
熊本県	1,983,695	1,794,798	2,172,592	1,435,352	1,140,038
大分県	1,412,934	1,272,736	1,553,132	969,207	699,000
宮崎県	1,354,336	1,186,309	1,522,362	909,309	627,590
鹿児島県	2,024,295	1,863,123	2,185,467	1,408,261	1,137,644
沖縄県	1,583,837	1,453,104	1,714,569	1,103,336	1,238,179

(注) 課税標準額は 2013 年度のデータを、分割基準の指標は 2013 年のデータがないため最新の 2012 年を用いている。

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度)、総務省統計局『経済センサス・活動調査』(2014 年)より作成。

表 4-1-3 都道府県別における課税標準額の分割後の金額（2013年度）

(百万円)

	従業者数1/2, 固定資産の価額1/2	従業者数3/4, 固定資産の価額1/4	給与総額1/2, 固定資産の価額1/2	給与総額3/4, 固定資産の価額1/4
北海道	4,825,800	5,297,415	4,426,706	4,698,775
青森県	1,087,254	1,218,405	898,793	935,714
岩手県	1,050,684	1,182,713	869,224	910,523
宮城県	1,906,234	2,041,581	1,770,169	1,837,485
秋田県	847,860	969,636	706,215	757,169
山形県	902,995	1,033,032	763,625	823,977
福島県	1,577,420	1,756,135	1,355,677	1,423,521
茨城県	2,279,122	2,427,688	2,114,614	2,180,925
栃木県	1,392,828	1,603,583	1,243,547	1,379,661
群馬県	4,298,769	3,247,781	4,089,553	2,933,956
埼玉県	4,708,976	4,967,469	4,407,130	4,514,700
千葉県	5,891,573	5,306,917	5,599,442	4,868,721
東京都	50,350,949	44,430,832	57,787,221	55,585,239
神奈川県	6,365,587	6,870,921	6,187,441	6,603,702
新潟県	2,158,010	2,422,059	1,886,288	2,014,478
富山県	1,090,249	1,127,365	993,508	982,254
石川県	1,028,923	1,149,509	944,302	1,022,577
福井県	719,341	809,609	650,707	706,658
山梨県	621,785	738,804	527,263	597,022
長野県	1,632,731	1,882,624	1,445,735	1,602,129
岐阜県	1,615,639	1,870,392	1,395,603	1,540,338
静岡県	2,990,567	3,337,048	2,808,092	3,063,335
愛知県	7,368,908	7,933,748	7,048,049	7,452,460
三重県	1,299,558	1,441,263	1,168,542	1,244,738
滋賀県	936,771	1,060,436	778,873	823,590
京都府	2,335,440	2,507,473	2,169,529	2,258,607
大阪府	12,572,246	12,263,355	12,845,715	12,673,560
兵庫県	4,027,207	4,506,834	3,733,745	4,066,642
奈良県	716,871	825,368	613,109	669,724
和歌山県	751,704	867,343	595,501	633,038
鳥取県	473,148	515,671	418,364	433,493
島根県	633,766	710,220	549,532	583,870
岡山県	1,647,203	1,803,873	1,547,136	1,653,772
広島県	2,542,346	2,826,954	2,341,975	2,526,397
山口県	1,170,464	1,352,731	985,188	1,074,816
徳島県	600,875	671,064	524,505	556,510
香川県	1,148,291	1,124,047	1,100,032	1,051,658
愛媛県	1,188,605	1,329,379	1,062,946	1,140,890
高知県	666,554	735,923	596,466	630,792
福岡県	5,299,277	5,591,206	4,907,145	5,003,008
佐賀県	658,891	743,548	563,373	600,271
長崎県	1,052,327	1,249,887	885,470	999,602
熊本県	1,467,418	1,631,108	1,287,695	1,361,523
大分県	985,868	1,129,302	834,103	901,655
宮崎県	906,950	1,046,629	768,449	838,879
鹿児島県	1,500,384	1,681,753	1,272,952	1,340,607
沖縄県	1,345,642	1,399,373	1,170,758	1,137,047

(注) 課税標準額は2013年度のデータを、分割基準の指標は2013年のデータがないため最新の2012年を用いている。

(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015年度), 総務省統計局『経済センサス-活動調査』(2014年)より作成。

次に、表 4-1-4 は表 4-1-2 と表 4-1-3 の分割された課税標準額を人口で割ることにより、人口 1 人当たりの課税標準額の変動係数を示している。「事業所数 1/1」の変動係数が最も小さいことがわかる。

表 4-1-4 人口 1 人当たりの課税標準額の変動係数（2013 年度）

従業者数1/2, 事業所数1/2	従業員数1/1	事業所数1/1	給与総額1/1	固定資産の 価額1/1
0.1910	0.2857	0.1490	0.5375	0.8756

従業者数1/2, 固定資産の価額1/2	従業者数3/4, 固定資産の価額1/4	給与総額1/2, 固定資産の価額1/2	給与総額3/4, 固定資産の価額1/4
0.5221	0.3879	0.6707	0.5937

（注）課税標準額は 2013 年度のデータを、分割基準の指標は 2013 年のデータがないため最新の 2012 年を用いている。

（出所）総務省『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）、総務省統計局『経済センサス・活動調査』（2014 年）より作成。

表 4-1-5 は表 4-1-2 と表 4-1-3 の分割された課税標準額を県内純生産で割ることにより、生産 1 単位当たりの課税標準額の変動係数を示している。「従業者数 1/1」の変動係数が最も小さいことがわかる。

表 4-1-5 生産 1 単位当たりの課税標準額の変動係数（2013 年度）

従業者数1/2, 事業所数1/2	従業員数1/1	事業所数1/1	給与総額1/1	固定資産の 価額1/1
0.1524	0.1499	0.1808	0.2323	0.5715

従業者数1/2, 固定資産の価額1/2	従業者数3/4, 固定資産の価額1/4	給与総額1/2, 固定資産の価額1/2	給与総額3/4, 固定資産の価額1/4
0.2848	0.1915	0.3535	0.2752

（注）課税標準額は 2013 年度のデータを、分割基準の指標は 2013 年のデータがないため最新の 2012 年を用いている。

（出所）総務省『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）、総務省統計局『経済センサス・活動調査』（2014 年）より作成。

都道府県間の課税標準額の偏在度を小さくすることを目的とした場合、人口1人当たりで見ると「事業所数 1/1」、生産1単位当たりで見ると「従業者数 1/1」を分割基準として採用することで目的を果たすことができる。

しかし、分割基準を設定する際の考え方である事業活動の規模や活動量を的確に表す指標を重視した場合、「給与総額 3/4、固定資産の価額 1/4」を分割基準として採用することが望ましいと考えられる。この基準は人と物の要素それぞれを含んでおり、さらに「従業者数」に比べて「給与総額」は従業者数にそれぞれの給与額の要素を加えるため、より正確な事業活動の規模を表していると考えられる。人の要素に比重を置いているのは、非製造業は製造業等に比べ工場や機械などの固定資産の設備は少ないため、事業活動の規模を表すのに重要度は低いと考えているためである。

4-2 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の影響

地域間の税源・税収偏在を是正するための措置として、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が暫定的に導入されている。

地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されたことで、どの程度税源・税収偏在が是正されたかの影響を推計する。

推計の方法は、法人事業税の都道府県別の税収に、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入される前の従来都道府県の税収であったものを足し合わせた税収と、法人事業税の都道府県別の税収に、地方法人特別譲与税が都道府県別に譲与されたものを足し合わせた税収の2つのデータを都道府県別に比較する。

推計に用いるデータは、以下の(1)～(8)を使用している。

(1) 法人事業税の都道府県別の税収額

『地方税に関する参考計数資料』(2013年度)の「道府県税収等入等の都道府県別所在状況」から引用。(2013年度決算額)

(2) 収入割の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調【17表】」から引用。(2013年度決算額)

(3) 所得割(外形標準課税対象外法人)の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調【17表】」から引用。(2013年度決算額)

※清算法人の税収は除いたデータとなっている。

(4) 付加価値割の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調(外形対象法人分)【35表】」の「付加価値額」に付加価値割の税率である「0.48%」¹⁷³を掛けることで推計。(2013年度決算額)

(5) 資本割の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調(外形対象法人分)【35表】」の「資本金等の額」に資本割の税率である「0.2%」¹⁷⁴を掛けることで推計。(2013年度決算額)

(6) 所得割(外形標準課税対象法人)の都道府県別の税収額

『道府県税の課税状況等に関する調』(2013年度)の「業種別及び分割基準別に関する調(外形対象法人分)【35表】」の「事業税額」から(4)により算出した付加価値割の額と(5)により算出した資本割の額を差し引くことで推計。
(2013年度決算額)

※所得金額に適用される税率は3つあるので、合計額から他のものを差し引く

¹⁷³ データの値は2013年度決算額であるので、2008年10月1日以後に開始する事業年度に適用される税率を用いている。(地方税法第72条の24の7第1項1号)

¹⁷⁴ データの値は2013年度決算額であるので、2008年10月1日以後に開始する事業年度に適用される税率を用いている。(地方税法第72条の24の7第1項1号)

方法を用いている。

表 4-2-1 と表 4-2-2 は、(1) ～ (6) のデータを用いて、都道府県別に法人事業税の内訳¹⁷⁵とそれぞれの全国に占める比率を示している。

¹⁷⁵ 内訳の税収に清算法人が入っていないため、法人事業税の税収合計額と内訳の税収合計額が同額とはなっていない。

表 4-2-1 都道府県別の法人事業税の内訳（2013 年度）

（単位：千円）

	法人事業税	内訳				
		収入割	外形対象外所得割	外形対象所得割	付加価値割	資本割
北海道	73,561,062	6,993,413	26,627,599	21,124,073	10,684,163	4,666,649
青森県	16,880,204	2,653,335	5,896,688	3,947,979	2,303,167	1,486,237
岩手県	17,315,938	1,117,740	7,243,512	4,728,791	2,651,007	979,844
宮城県	49,850,180	3,745,377	18,553,596	16,193,724	7,145,256	3,175,206
秋田県	12,155,848	1,467,053	3,996,092	3,725,310	1,683,092	805,248
山形県	13,462,904	1,178,660	5,134,566	3,619,252	2,062,770	912,163
福島県	40,654,611	10,442,159	14,010,545	8,757,395	4,618,019	1,975,963
茨城県	51,736,178	5,266,694	10,718,737	22,332,132	7,667,321	4,069,341
栃木県	38,174,516	3,338,438	10,152,934	14,074,925	6,937,506	2,969,096
群馬県	35,591,741	3,438,149	11,534,758	11,159,208	5,798,421	2,818,937
埼玉県	89,548,000	4,305,767	31,515,990	28,071,364	15,729,293	7,694,023
千葉県	88,592,301	10,896,616	24,453,848	29,542,758	14,487,732	7,884,405
東京都	681,227,930	26,736,688	204,020,164	267,168,400	106,634,809	65,155,714
神奈川県	167,633,287	13,371,119	40,879,087	63,894,411	30,178,694	15,201,384
新潟県	43,476,718	11,115,418	13,005,914	10,679,161	5,406,981	2,229,051
富山県	19,347,309	2,083,194	6,818,749	5,321,334	3,132,504	1,602,290
石川県	22,314,065	2,554,161	7,411,574	7,135,348	3,209,413	1,381,501
福井県	17,682,398	5,556,828	5,206,281	3,670,556	2,000,973	765,745
山梨県	15,752,992	2,181,916	3,827,817	5,924,501	2,440,003	955,066
長野県	32,467,784	3,595,410	10,937,745	9,335,460	5,262,937	2,203,304
岐阜県	31,558,006	3,627,518	11,796,948	8,728,672	4,352,584	1,837,782
静岡県	84,711,178	7,498,413	22,167,544	33,717,069	13,479,385	5,558,283
愛知県	192,786,686	11,122,040	60,368,492	69,491,243	33,781,002	13,376,643
三重県	35,989,937	3,841,152	9,114,230	12,260,010	6,790,070	3,216,954
滋賀県	26,621,087	935,939	6,826,438	10,295,791	5,277,314	2,652,360
京都府	44,537,337	4,989,816	15,577,621	13,241,220	6,139,613	3,055,404
大阪府	226,321,767	12,477,122	79,158,122	79,660,176	33,183,495	17,427,898
兵庫県	88,759,757	7,928,399	30,678,487	26,665,789	13,796,641	7,249,433
奈良県	11,465,922	1,174,365	4,148,001	2,963,149	1,832,805	915,823
和歌山県	12,324,044	1,609,047	4,087,750	3,320,923	1,808,225	890,404
鳥取県	7,560,836	943,311	2,958,824	1,876,982	942,605	450,954
島根県	10,283,548	2,584,307	3,226,250	1,040,313	2,289,627	715,735
岡山県	31,871,180	2,406,907	12,517,150	9,059,330	4,815,047	2,436,550
広島県	54,484,436	3,528,129	19,239,397	16,996,365	8,916,521	4,700,875
山口県	25,473,045	2,302,123	6,037,222	9,982,345	4,394,780	2,176,823
徳島県	14,271,039	1,763,340	3,227,328	5,945,132	2,079,762	960,548
香川県	20,732,681	1,015,544	6,995,593	6,945,251	3,025,514	1,387,043
愛媛県	23,334,971	1,556,075	8,353,336	7,525,252	3,137,672	1,542,713
高知県	7,472,815	1,013,468	2,991,152	1,558,505	868,402	438,656
福岡県	86,372,073	5,139,370	30,922,051	28,454,403	13,724,865	6,545,627
佐賀県	12,796,099	2,304,490	3,693,096	3,989,229	1,731,431	690,918
長崎県	14,794,307	2,329,971	5,182,082	3,795,112	2,237,256	796,491
熊本県	19,963,653	2,015,987	7,714,160	4,897,622	2,952,593	1,238,667
大分県	15,409,025	1,928,289	5,685,780	4,049,554	2,296,064	1,148,178
宮崎県	12,929,241	2,643,099	4,393,243	2,895,301	1,611,956	745,709
鹿児島県	18,009,229	1,872,864	6,878,410	4,972,013	2,644,569	1,035,996
沖縄県	15,615,890	1,356,676	6,430,845	4,355,768	1,973,167	1,054,597
合計	2,673,875,755	213,945,896	842,315,748	919,088,600	420,117,026	213,178,234

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015 年度），『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）より作成。

表 4-2-2 都道府県別の全国に占める比率（2013 年度）

	法人事業税	内訳				
		収入割	外形対象外所得割	外形対象所得割	付加価値割	資本割
北海道	2.75%	3.27%	3.16%	2.30%	2.54%	2.19%
青森県	0.63%	1.24%	0.70%	0.43%	0.55%	0.70%
岩手県	0.65%	0.52%	0.86%	0.51%	0.63%	0.46%
宮城県	1.86%	1.75%	2.20%	1.76%	1.70%	1.49%
秋田県	0.45%	0.69%	0.47%	0.41%	0.40%	0.38%
山形県	0.50%	0.55%	0.61%	0.39%	0.49%	0.43%
福島県	1.52%	4.88%	1.66%	0.95%	1.10%	0.93%
茨城県	1.93%	2.46%	1.27%	2.43%	1.83%	1.91%
栃木県	1.43%	1.56%	1.21%	1.53%	1.65%	1.39%
群馬県	1.33%	1.61%	1.37%	1.21%	1.38%	1.32%
埼玉県	3.35%	2.01%	3.74%	3.05%	3.74%	3.61%
千葉県	3.31%	5.09%	2.90%	3.21%	3.45%	3.70%
東京都	25.48%	12.50%	24.22%	29.07%	25.38%	30.56%
神奈川県	6.27%	6.25%	4.85%	6.95%	7.18%	7.13%
新潟県	1.63%	5.20%	1.54%	1.16%	1.29%	1.05%
富山県	0.72%	0.97%	0.81%	0.58%	0.75%	0.75%
石川県	0.83%	1.19%	0.88%	0.78%	0.76%	0.65%
福井県	0.66%	2.60%	0.62%	0.40%	0.48%	0.36%
山梨県	0.59%	1.02%	0.45%	0.64%	0.58%	0.45%
長野県	1.21%	1.68%	1.30%	1.02%	1.25%	1.03%
岐阜県	1.18%	1.70%	1.40%	0.95%	1.04%	0.86%
静岡県	3.17%	3.50%	2.63%	3.67%	3.21%	2.61%
愛知県	7.21%	5.20%	7.17%	7.56%	8.04%	6.27%
三重県	1.35%	1.80%	1.08%	1.33%	1.62%	1.51%
滋賀県	1.00%	0.44%	0.81%	1.12%	1.26%	1.24%
京都府	1.67%	2.33%	1.85%	1.44%	1.46%	1.43%
大阪府	8.46%	5.83%	9.40%	8.67%	7.90%	8.18%
兵庫県	3.32%	3.71%	3.64%	2.90%	3.28%	3.40%
奈良県	0.43%	0.55%	0.49%	0.32%	0.44%	0.43%
和歌山県	0.46%	0.75%	0.49%	0.36%	0.43%	0.42%
鳥取県	0.28%	0.44%	0.35%	0.20%	0.22%	0.21%
島根県	0.38%	1.21%	0.38%	0.11%	0.54%	0.34%
岡山県	1.19%	1.13%	1.49%	0.99%	1.15%	1.14%
広島県	2.04%	1.65%	2.28%	1.85%	2.12%	2.21%
山口県	0.95%	1.08%	0.72%	1.09%	1.05%	1.02%
徳島県	0.53%	0.82%	0.38%	0.65%	0.50%	0.45%
香川県	0.78%	0.47%	0.83%	0.76%	0.72%	0.65%
愛媛県	0.87%	0.73%	0.99%	0.82%	0.75%	0.72%
高知県	0.28%	0.47%	0.36%	0.17%	0.21%	0.21%
福岡県	3.23%	2.40%	3.67%	3.10%	3.27%	3.07%
佐賀県	0.48%	1.08%	0.44%	0.43%	0.41%	0.32%
長崎県	0.55%	1.09%	0.62%	0.41%	0.53%	0.37%
熊本県	0.75%	0.94%	0.92%	0.53%	0.70%	0.58%
大分県	0.58%	0.90%	0.68%	0.44%	0.55%	0.54%
宮崎県	0.48%	1.24%	0.52%	0.32%	0.38%	0.35%
鹿児島県	0.67%	0.88%	0.82%	0.54%	0.63%	0.49%
沖縄県	0.58%	0.63%	0.76%	0.47%	0.47%	0.49%
合計	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%	100.00%

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015 年度），『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）より作成。

(7) 地方法人特別譲与税の都道府県別の収入額

『地方財政統計年報』（平成 25 年度）の「2-6-9 表 団体別・税目別地方譲与税譲与額」から引用。

(8) 地方法人特別税の都道府県別の税収額

地方法人特別税は、法人事業税の都道府県別の全国に占める比率（表 4-2-2）に（7）の地方法人特別譲与税の合計額を掛ける¹⁷⁶ことで推計する。

しかし、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税は、法人事業税の全体の税収が国税化しておらず、（2）の法人事業税の収入割、（3）外形対象外法人の所得割、（6）外形対象法人の所得割の 3 つの税収で構成されている。したがって、収入割、外形標準課税対象外法人の所得割、外形標準課税対象法人の所得割の 3 つ税収の合計額を 100%と考え、それぞれの比率を算出すると、収入割が 10.83%、外形標準課税対象外法人の所得割が 42.64%、外形標準課税対象法人の所得割が 46.53%となる。次に、地方法人特別税に 3 つの比率を掛けることで、地方法人特別税の内訳を推計すると、表 4-2-3 の下から 2 列目の合計額となる。次に、地方法人特別税を構成する収入割、外形標準課税対象外法人の所得割、外形標準課税対象法人の所得割の 3 つをそれぞれ都道府県別に見るために、表 4-2-2 の都道府県別の全国に占める比率を用いて算出している。

¹⁷⁶ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第 32 条「地方法人特別譲与税は、地方法人特別税の収入額に相当する額とし、都道府県に対して譲与するものとする。」の規定より、地方法人特別税の額と地方法人特別譲与税の合計額の 2 つの税収は同額であると考ええる。

表 4-2-3 都道府県別の税収（2013 年度）

（単位：千円）

	法人事業税	地方法人特別税			地方法人特別譲与税
		収入割	所得割 (外形対象外)	所得割 (外形対象)	
北海道	73,561,062	7,010,796	26,693,786	21,176,580	80,134,626
青森県	16,880,204	2,659,930	5,911,345	3,957,792	19,627,159
岩手県	17,315,938	1,120,518	7,261,517	4,740,545	19,258,462
宮城県	49,850,180	3,754,687	18,599,714	16,233,975	34,779,316
秋田県	12,155,848	1,470,700	4,006,025	3,734,570	15,740,308
山形県	13,462,904	1,181,590	5,147,329	3,628,248	17,225,467
福島県	40,654,611	10,468,114	14,045,370	8,779,163	29,670,280
茨城県	51,736,178	5,279,785	10,745,380	22,387,642	43,298,116
栃木県	38,174,516	3,346,736	10,178,171	14,109,910	29,967,771
群馬県	35,591,741	3,446,695	11,563,429	11,186,945	30,222,360
埼玉県	89,548,000	4,316,470	31,594,327	28,141,140	96,513,583
千葉県	88,592,301	10,923,701	24,514,631	29,616,190	81,800,173
東京都	681,227,930	26,803,146	204,527,285	267,832,484	301,449,711
神奈川県	167,633,287	13,404,355	40,980,698	64,053,229	124,467,552
新潟県	43,476,718	11,143,047	13,038,242	10,705,705	35,725,661
富山県	19,347,309	2,088,372	6,835,698	5,334,561	17,034,699
石川県	22,314,065	2,560,510	7,429,996	7,153,084	18,114,972
福井県	17,682,398	5,570,640	5,219,222	3,679,680	12,495,170
山梨県	15,752,992	2,187,339	3,837,332	5,939,228	12,829,428
長野県	32,467,784	3,604,347	10,964,932	9,358,665	32,388,198
岐阜県	31,558,006	3,636,535	11,826,271	8,750,368	30,822,628
静岡県	84,711,178	7,517,051	22,222,645	33,800,878	57,844,606
愛知県	192,786,686	11,149,685	60,518,546	69,663,973	116,944,088
三重県	35,989,937	3,850,700	9,136,885	12,290,484	27,629,409
滋賀県	26,621,087	938,265	6,843,406	10,321,383	20,773,033
京都府	44,537,337	5,002,219	15,616,341	13,274,133	39,208,989
大阪府	226,321,767	12,508,136	79,354,881	79,858,183	141,446,919
兵庫県	88,759,757	7,948,106	30,754,743	26,732,071	79,360,144
奈良県	11,465,922	1,177,284	4,158,311	2,970,515	18,131,499
和歌山県	12,324,044	1,613,047	4,097,911	3,329,177	14,135,714
鳥取県	7,560,836	945,656	2,966,179	1,881,647	8,547,780
島根県	10,283,548	2,590,731	3,234,269	1,042,899	10,664,177
岡山県	31,871,180	2,412,890	12,548,263	9,081,848	28,429,188
広島県	54,484,436	3,536,899	19,287,219	17,038,611	43,504,004
山口県	25,473,045	2,307,845	6,052,228	10,007,157	21,206,126
徳島県	14,271,039	1,767,723	3,235,350	5,959,910	11,285,978
香川県	20,732,681	1,018,068	7,012,982	6,962,514	15,036,016
愛媛県	23,334,971	1,559,943	8,374,099	7,543,957	20,750,530
高知県	7,472,815	1,015,987	2,998,587	1,562,379	10,777,293
福岡県	86,372,073	5,152,145	30,998,912	28,525,131	75,135,249
佐賀県	12,796,099	2,310,218	3,702,276	3,999,144	12,416,483
長崎県	14,794,307	2,335,762	5,194,963	3,804,545	20,240,617
熊本県	19,963,653	2,020,998	7,733,335	4,909,796	25,724,475
大分県	15,409,025	1,933,082	5,699,913	4,059,620	17,488,313
宮崎県	12,929,241	2,649,669	4,404,163	2,902,498	16,248,903
鹿児島県	18,009,229	1,877,519	6,895,507	4,984,371	24,387,784
沖縄県	15,615,890	1,360,048	6,446,830	4,366,595	19,377,294
合計	2,673,875,755	214,477,688	844,409,441	921,373,122	1,980,260,251
比率	-	10.8%	42.6%	46.5%	100%

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015 年度），『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度），『地方財政統計年報』（2015 年度）より作成。

以上の（１）～（８）のデータを用いて、表 4-2-4 の地方法人特別税の導入前¹⁷⁷と地方法人特別譲与税の譲与後¹⁷⁸、さらにその影響額を示している。地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されたことで、最も増収した都道府県は、埼玉県（＋325 億円）、それに次いで北海道（＋253 億円）、兵庫県（＋139 億円）である。最も減収した都道府県は、東京都（－1,977 億円）、それに次いで大阪府（－303 億円）、愛知県（－244 億円）である。

図 4-2-1 と図 4-2-2 は、表 4-2-4 のデータを用いて図で示している。図 4-2-1 は、都道府県別に地方法人特別税の導入前の税収と地方法人特別譲与税の譲与後の収入を示している。図 4-2-2 は、都道府県別に地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が導入されたことによる影響額を示している。図を見てもわかるように、主に東京都の減少した収入分（－1,977 億円）が大幅に減少しており、他の都道府県に配分されている。

¹⁷⁷ 地方法人特別税が導入されていない従来¹⁷⁷の税収。

¹⁷⁸ 地方法人特別譲与税が各都道府県に再分配後の税収。

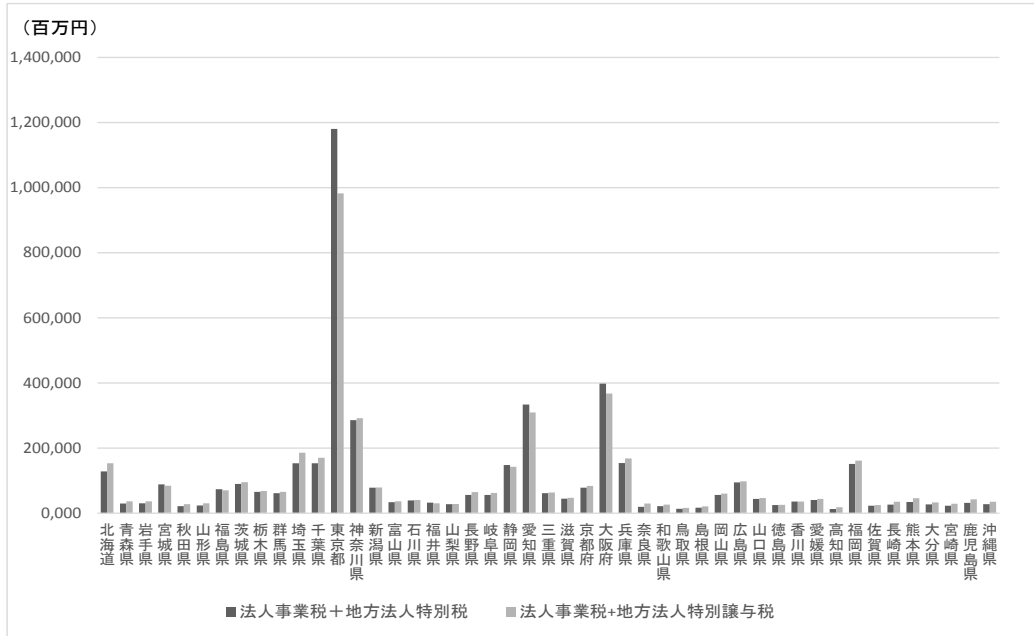
4-2-4 地方法人特別税の導入前と地方法人特別譲与税の譲与後（2013年度）

（単位：千円）

	法人事業税 + 地方法人特別税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	影響額
北海道	128,442,223	153,695,688	25,253,465
青森県	29,409,271	36,507,363	7,098,092
岩手県	30,438,518	36,574,400	6,135,882
宮城県	88,438,556	84,629,496	-3,809,060
秋田県	21,367,143	27,896,156	6,529,013
山形県	23,420,071	30,688,371	7,268,300
福島県	73,947,259	70,324,891	-3,622,368
茨城県	90,148,985	95,034,294	4,885,309
栃木県	65,809,333	68,142,287	2,332,954
群馬県	61,788,811	65,814,101	4,025,290
埼玉県	153,599,936	186,061,583	32,461,647
千葉県	153,646,824	170,392,474	16,745,650
東京都	1,180,390,844	982,677,641	-197,713,203
神奈川県	286,071,569	292,100,839	6,029,270
新潟県	78,363,712	79,202,379	838,667
富山県	33,605,940	36,382,008	2,776,068
石川県	39,457,655	40,429,037	971,382
福井県	32,151,940	30,177,568	-1,974,372
山梨県	27,716,891	28,582,420	865,529
長野県	56,395,728	64,855,982	8,460,254
岐阜県	55,771,180	62,380,634	6,609,454
静岡県	148,251,751	142,555,784	-5,695,967
愛知県	334,118,891	309,730,774	-24,388,117
三重県	61,268,005	63,619,346	2,351,341
滋賀県	44,724,141	47,394,120	2,669,979
京都府	78,430,030	83,746,326	5,316,296
大阪府	398,042,966	367,768,686	-30,274,280
兵庫県	154,194,676	168,119,901	13,925,225
奈良県	19,772,032	29,597,421	9,825,389
和歌山県	21,364,178	26,459,758	5,095,580
鳥取県	13,354,318	16,108,616	2,754,298
島根県	17,151,447	20,947,725	3,796,278
岡山県	55,914,181	60,300,368	4,386,187
広島県	94,347,165	97,988,440	3,641,275
山口県	43,840,276	46,679,171	2,838,895
徳島県	25,234,022	25,557,017	322,995
香川県	35,726,245	35,768,697	42,452
愛媛県	40,812,970	44,085,501	3,272,531
高知県	13,049,768	18,250,108	5,200,340
福岡県	151,048,260	161,507,322	10,459,062
佐賀県	22,807,737	25,212,582	2,404,845
長崎県	26,129,577	35,034,924	8,905,347
熊本県	34,627,781	45,688,128	11,060,347
大分県	27,101,639	32,897,338	5,795,699
宮崎県	22,885,570	29,178,144	6,292,574
鹿児島県	31,766,627	42,397,013	10,630,386
沖縄県	27,789,363	34,993,184	7,203,821
合計	4,654,136,006	4,654,136,006	-

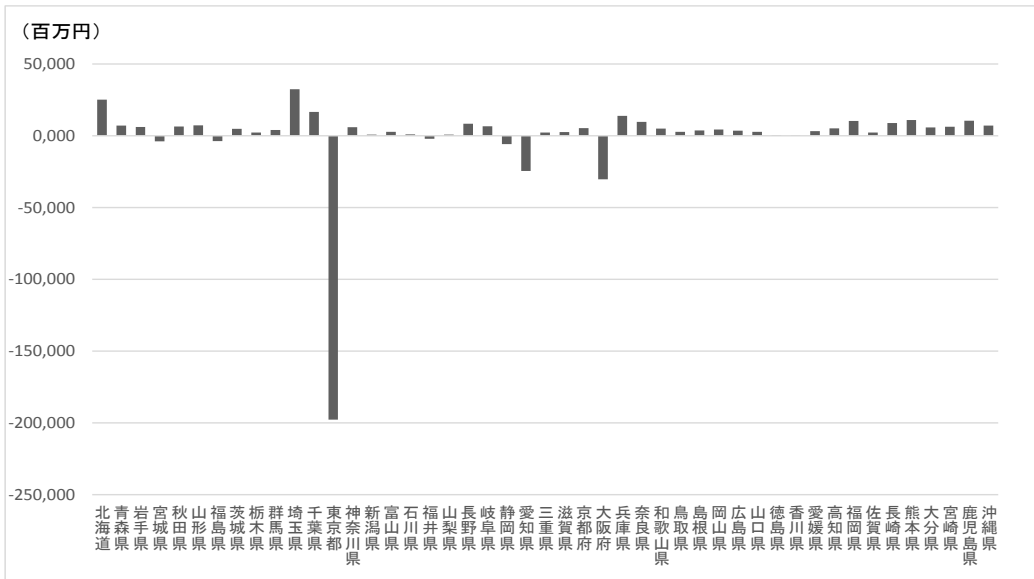
（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015年度）、『道府県税の課税状況等に関する調』（2015年度）、『地方財政統計年報』（2015年度）より作成。

図 4-2-1 地方法人特別税の導入前と地方法人特別譲与税の譲与後
(2013 年度)



(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2015 年度), 『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度)より作成。

図 4-2-2 地方法人特別譲与税の影響額 (2013 年度)



(出所) 総務省『地方税に関する参考計数資料』(2015 年度), 『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 『地方財政統計年報』(2015 年度)

より作成。

表 4-2-5 は、地方法人特別譲与税、地方法人特別税の導入前、地方法人特別譲与税の譲与後、地方消費税、固定資産税の 5 つの税収の人口 1 人当たりの変動係数を示している。地方法人特別譲与税は、地方法人特別税の 1/2 を人口、1/2 を従業者数に応じて各都道府県に分配されているので、人口 1 人当たりの変動係数は 0.0863 と最も地域間のばらつきが小さいことがわかる。地方法人特別税の導入前と地方法人特別譲与税の譲与後を比較すると、変動係数は 0.3801 から 0.2391 と地域間のばらつきが小さくなっている。

表 4-2-5 人口 1 人当たりの税収の変動係数（2013 年度）

地方法人 特別譲与税	法人事業税 + 地方法人特別税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税	地方消費税	固定資産税
0.0863	0.3801	0.2391	0.1068	0.1684

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015 年度）、『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）、『地方財政統計年報』（2015 年度）、総務省統計局『人口推計』（2014 年、各年 10 月 1 日現在人口）より作成。

表 4-2-6 は、地方法人特別譲与税、地方法人特別税の導入前、地方法人特別譲与税の譲与後の 3 つの税収の生産 1 単位当たりの変動係数を示している。地方法人特別税の導入前と地方法人特別譲与税の譲与後を比較すると、変動係数は 0.1825 から 0.0767 と地域間のばらつきが小さくなっており、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税は偏在是正の効果があることがわかった。

表 4-2-6 生産 1 単位当たりの税収の変動係数（2013 年度）

法人事業税	地方法人 特別譲与税	法人事業税 + 地方法人特別税	法人事業税 + 地方法人特別譲与税
0.1795	0.1097	0.1825	0.0767

（出所）総務省『地方税に関する参考計数資料』（2015 年度）、『道府県税の課

税状況等に関する調』(2015年度),『地方財政統計年報』(2015年度),
内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005年基準計数)より作成。

4-3 地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置法 第33条第1項）の変更

地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の影響（4-2）で見たように、国税として徴収された地方法人特別税は、その全額が各都道府県に地方法人特別譲与税として配分されている。そして、その配分方法¹⁷⁹は、地方法人特別税の合計額の1/2を人口で、1/2を従業者数で按分した合計額が各都道府県の地方法人特別譲与税とされている。

地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項で定められる地方法人特別譲与税の配分の基準を変更することで、地域間における税収の偏在度をより是正することができる配分の基準を検討する。

配分の基準の変更は、人口や従業者数などの項目の変更と、それぞれの項目にどの程度の割合で按分するか、の2つの点について主に検討する。

項目については、以下の6つの組み合わせにより地方法人特別譲与税の影響を見ていく。

- (1) 人口・従業者数
- (2) 人口・従業者数・事業所
- (3) 人口・従業者数・事業所・県内純生産
- (4) 従業者数・事業所
- (5) 従業者数・事業所・県内純生産
- (6) 従業者数・県内純生産

さらに、この6つの組み合わせをそれぞれ表4-3-1に示す割合でそれぞれの項目に按分すると考える。

¹⁷⁹ 地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項。

表 4-3-1 各項目への按分割合

	人口	従業員数	事業所	県内純生産
(1)	1/2	1/2	-	-
	1/4	3/4	-	-
	3/4	1/4	-	-
	1/8	7/8	-	-
	7/8	1/8	-	-
(2)	1/3	1/3	1/3	-
	1/4	1/4	2/4	-
	1/4	2/4	1/4	-
	1/5	2/5	2/5	-
(3)	1/4	1/4	1/4	1/4
	1/6	1/6	1/6	3/6
	2/6	1/6	1/6	2/6
	1/8	2/8	2/8	3/8
(4)	-	1/2	1/2	-
	-	1/4	3/4	-
	-	3/4	1/4	-
	-	1/8	7/8	-
	-	7/8	1/8	-
(5)	-	1/3	1/3	1/3
	-	1/4	1/4	2/4
	-	2/4	1/4	1/4
	-	2/5	2/5	1/5
(6)	-	1/2	-	1/2
	-	1/4	-	3/4
	-	3/4	-	1/4
	-	1/8	-	7/8
	-	7/8	-	1/8

(注) 地方法人特別税等に関する暫定措置法第 33 条第 1 項を基に筆者が作成した。

現行(2016年4月1日現在)の制度で定められている人口と従業者数の2つの項目に、ここでは人の数以外の要素として、物の要素である事業所と県内純生産の2つの項目を加えている。事業所数は分割基準でも用いられており、県内純生産は事業活動により新たに付加された付加価値であり、都道府県別の生産活動の規模を表していると考えられるためである。

表 4-3-2 から表 4-3-7 は、地方法人特別譲与税をそれぞれの割合で都道府県に配分したものを示している。

この配分方法を基準に、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の影響(4-2)から、東京都が最も収入が減少しており、埼玉県が最も収入が増加していることがわかった。したがって、ここでは主に東京都と埼玉県の収入の増減について見る。

表 4-3-2 の「人口 1/2,従業者数 1/2」の欄が現行（2016年4月1日現在）の制度による配分結果となっている。表 4-3-2 の中では「人口 7/8,従業者数 1/8」の配分基準が最も東京都の収入が少なく、埼玉県の入が多い結果となっている。この結果から、人口の配分割合が多いほど東京都の収入が減少していることがわかる。

次に、表 4-3-3 は人口と従業者数に事業所を加えた配分結果を示している。「人口 1/3,従業者数 1/3,事業所 1/3」と「人口 1/4,従業者数 1/4,事業所 2/4」の配分基準の場合、現行の配分結果に比べて東京都の収入が少なく、埼玉県の収入が多い結果となっている。

表 4-3-4 は、人口と従業者数と事業所に県内純生産を加えた配分結果を示している。「人口 1/4,従業者数 1/4,事業所 1/4,県内純生産 1/4」と「人口 2/6,従業者数 1/6,事業所 1/6,県内純生産 2/6」の配分基準の場合、現行の配分結果に比べて東京都の収入が少なくなっているが、埼玉県の収入はどの基準においても少なくなっている。

表 4-3-5 は、従業者数と事業所による配分結果を示している。「従業者数 1/2,事業所 1/2」と「従業者数 1/4,事業所 3/4」と「従業者数 1/8,事業所 7/8」の配分基準の場合、現行の配分結果に比べて東京都の収入が少なくなっているが、埼玉県の収入はどの基準においても少なくなっている。

表 4-3-6 と表 4-3-7 は、従業者数と事業所と県内純生産による配分結果と従業者数と県内純生産による配分結果を示している。すべての配分基準において、現行の配分結果に比べて東京都の収入が多くなっており、埼玉県の収入が少なくなっている。

表 4-3-2 人口,従業者数による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	人口1/2, 従業者数1/2	人口1/4, 従業者数3/4	人口3/4, 従業者数1/4	人口1/8, 従業者数7/8	人口7/8, 従業者数1/8
北海道	81,067	79,528	82,607	78,759	83,376
青森県	18,792	17,895	19,688	17,447	20,136
岩手県	18,769	18,150	19,388	17,840	19,698
宮城県	35,298	34,809	35,787	34,564	36,032
秋田県	15,177	14,686	15,668	14,440	15,914
山形県	16,934	16,590	17,279	16,417	17,452
福島県	28,847	28,195	29,500	27,869	29,826
茨城県	44,084	43,384	44,785	43,033	45,135
栃木県	30,783	30,748	30,818	30,731	30,836
群馬県	30,803	30,810	30,797	30,813	30,794
埼玉県	101,215	95,421	107,008	92,524	109,905
千葉県	85,170	79,472	90,867	76,623	93,716
東京都	266,480	295,395	237,565	309,853	223,108
神奈川県	132,738	128,237	137,238	125,987	139,489
新潟県	35,957	35,914	36,000	35,893	36,021
富山県	17,092	17,301	16,883	17,406	16,778
石川県	18,264	18,390	18,139	18,453	18,076
福井県	12,512	12,613	12,411	12,663	12,361
山梨県	12,670	12,453	12,888	12,345	12,996
長野県	32,499	32,317	32,681	32,225	32,772
岐阜県	30,744	30,215	31,274	29,950	31,539
静岡県	59,347	60,154	58,540	60,557	58,137
愛知県	123,258	126,802	119,713	128,575	117,940
三重県	27,997	27,777	28,218	27,666	28,328
滋賀県	21,326	20,957	21,696	20,773	21,880
京都府	39,393	38,754	40,032	38,435	40,351
大阪府	145,195	148,949	141,441	150,826	139,564
兵庫県	80,451	77,505	83,397	76,032	84,870
奈良県	17,733	15,878	19,587	14,951	20,514
和歌山県	13,477	12,650	14,304	12,237	14,717
鳥取県	8,428	8,170	8,686	8,040	8,815
島根県	10,414	10,190	10,637	10,079	10,749
岡山県	29,438	29,167	29,709	29,031	29,845
広島県	45,153	45,656	44,649	45,908	44,397
山口県	21,165	20,778	21,553	20,584	21,747
徳島県	11,205	10,854	11,555	10,679	11,730
香川県	15,238	15,214	15,262	15,202	15,274
愛媛県	20,894	20,472	21,316	20,261	21,527
高知県	10,362	9,793	10,931	9,508	11,215
福岡県	77,713	76,904	78,522	76,500	78,926
佐賀県	12,358	12,031	12,685	11,868	12,848
長崎県	20,016	19,226	20,807	18,831	21,202
熊本県	26,205	25,330	27,080	24,893	27,518
大分県	17,562	17,220	17,905	17,048	18,076
宮崎県	16,288	15,752	16,823	15,485	17,091
鹿児島県	24,626	23,943	25,309	23,602	25,650
沖縄県	19,121	17,611	20,632	16,855	21,387
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口) より作成。

表 4-3-3 人口,従業者数,事業所による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	人口1/3, 従業者数1/3, 事業所1/3	人口1/4, 従業者数1/4, 事業所2/4	人口1/4, 従業者数2/4, 事業所1/4	人口1/5, 従業者数2/5, 事業所2/5
北海道	84,442	86,130	82,829	84,502
青森県	18,660	18,594	18,245	18,275
岩手県	18,835	18,868	18,509	18,601
宮城県	35,469	35,554	35,181	35,307
秋田県	15,388	15,493	15,089	15,233
山形県	17,337	17,538	17,064	17,279
福島県	29,344	29,592	28,894	29,182
茨城県	42,760	42,098	42,741	42,215
栃木県	31,152	31,336	31,042	31,211
群馬県	31,240	31,458	31,134	31,329
埼玉県	98,860	97,682	96,552	96,071
千葉県	81,596	79,809	79,640	78,602
東京都	266,821	266,992	281,194	278,456
神奈川県	128,511	126,397	127,317	125,865
新潟県	37,213	37,841	36,877	37,447
富山県	17,414	17,575	17,438	17,562
石川県	19,207	19,678	19,034	19,445
福井県	13,115	13,416	13,015	13,276
山梨県	12,987	13,146	12,800	12,964
長野県	34,190	35,036	33,676	34,455
岐阜県	31,491	31,864	31,039	31,428
静岡県	60,076	60,440	60,297	60,544
愛知県	121,866	121,170	123,986	123,005
三重県	27,444	27,167	27,472	27,245
滋賀県	20,643	20,302	20,630	20,359
京都府	39,230	39,148	38,951	38,942
大阪府	145,442	145,566	147,258	146,993
兵庫県	78,336	77,278	77,391	76,734
奈良県	16,675	16,146	16,012	15,721
和歌山県	13,303	13,216	12,933	12,938
鳥取県	8,762	8,929	8,549	8,726
島根県	11,081	11,414	10,802	11,125
岡山県	30,023	30,315	29,741	30,031
広島県	46,575	47,287	46,471	47,061
山口県	21,605	21,824	21,301	21,537
徳島県	11,615	11,820	11,337	11,556
香川県	16,280	16,801	16,008	16,479
愛媛県	21,422	21,687	21,079	21,359
高知県	10,495	10,561	10,177	10,293
福岡県	77,273	77,053	76,978	76,861
佐賀県	12,314	12,292	12,161	12,174
長崎県	19,915	19,864	19,545	19,578
熊本県	26,382	26,470	25,900	26,067
大分県	18,052	18,297	17,758	18,013
宮崎県	16,437	16,511	16,132	16,253
鹿児島県	25,076	25,300	24,622	24,892
沖縄県	17,911	17,305	17,458	17,064
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス・活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口) より作成。

表 4-3-4 人口,従業者数,事業所,県内純生産による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	人口1/4, 従業者数1/4, 事業所1/4, 県内純生産1/4	人口1/6, 従業者数1/6, 事業所1/6, 県内純生産3/6	人口2/6, 従業者数1/6, 事業所1/6, 県内純生産2/6	人口1/8, 従業者数2/8, 事業所2/8, 県内純生産3/8
北海道	81,007	77,572	79,813	79,327
青森県	18,182	17,704	18,343	17,702
岩手県	18,597	18,358	18,713	18,331
宮城県	35,193	34,918	35,236	34,955
秋田県	14,854	14,320	14,805	14,491
山形県	16,704	16,071	16,541	16,352
福島県	28,981	28,618	28,995	28,698
茨城県	43,241	43,723	43,856	43,141
栃木県	31,729	32,306	31,872	32,055
群馬県	31,163	31,086	31,063	31,181
埼玉県	94,245	89,630	95,030	90,195
千葉県	79,144	76,692	80,822	76,047
東京都	296,336	325,851	296,479	318,365
神奈川県	124,252	119,994	125,038	120,470
新潟県	36,206	35,199	35,675	35,848
富山県	17,276	17,137	17,106	17,299
石川県	18,799	18,391	18,464	18,744
福井県	12,799	12,483	12,559	12,742
山梨県	12,777	12,567	12,727	12,658
長野県	33,144	32,098	32,574	32,787
岐阜県	30,570	29,649	30,315	30,070
静岡県	60,148	60,220	59,782	60,477
愛知県	126,044	130,223	126,488	128,846
三重県	27,764	28,084	28,036	27,800
滋賀県	21,360	22,076	21,835	21,540
京都府	39,178	39,126	39,401	38,972
大阪府	144,718	143,994	143,184	145,326
兵庫県	76,546	74,756	77,284	74,650
奈良県	15,942	15,209	16,492	14,979
和歌山県	13,445	13,588	13,797	13,288
鳥取県	8,285	7,808	8,157	8,024
島根県	10,529	9,977	10,308	10,280
岡山県	29,354	28,685	29,124	29,025
広島県	45,791	45,006	45,124	45,702
山口県	21,849	22,093	21,986	21,929
徳島県	11,597	11,580	11,640	11,552
香川県	15,752	15,224	15,410	15,612
愛媛県	20,609	19,796	20,391	20,163
高知県	10,060	9,625	10,083	9,717
福岡県	75,756	74,239	75,593	74,740
佐賀県	11,840	11,366	11,798	11,516
長崎県	19,189	18,462	19,227	18,615
熊本県	25,213	24,044	25,085	24,431
大分県	17,379	16,706	17,187	17,018
宮崎県	15,797	15,157	15,737	15,362
鹿児島県	23,859	22,642	23,606	23,136
沖縄県	17,059	16,207	17,480	16,104
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス・活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-5 従業者数,事業所による配分結果 (2013 年度)

(単位: 百万円)

	従業者数1/2, 事業所1/2	従業者数1/4, 事業所3/4	従業者数3/4, 事業所1/4	従業者数1/8, 事業所7/8	従業者数7/8, 事業所1/8
北海道	84,591	87,891	81,290	89,542	79,639
青森県	17,698	18,048	17,349	18,222	17,174
岩手県	18,249	18,608	17,889	18,788	17,710
宮城県	35,065	35,438	34,692	35,624	34,506
秋田県	15,002	15,406	14,598	15,607	14,396
山形県	17,193	17,667	16,719	17,904	16,482
福島県	28,940	29,639	28,241	29,988	27,892
茨城県	41,397	40,754	42,040	40,433	42,362
栃木県	31,301	31,594	31,007	31,741	30,860
群馬県	31,464	31,788	31,140	31,950	30,978
埼玉県	91,889	93,019	90,758	93,584	90,193
千葉県	74,111	74,280	73,943	74,364	73,858
東京都	295,907	281,705	310,109	274,605	317,210
神奈川県	121,897	120,977	122,817	120,517	123,277
新潟県	37,798	38,761	36,835	39,243	36,353
富山県	17,785	17,922	17,648	17,990	17,579
石川県	19,803	20,448	19,159	20,770	18,837
福井県	13,517	13,919	13,116	14,120	12,915
山梨県	12,929	13,275	12,582	13,448	12,409
長野県	34,853	36,213	33,494	36,893	32,814
岐阜県	31,334	32,159	30,510	32,571	30,097
静岡県	61,247	61,390	61,104	61,461	61,032
愛知県	124,715	121,898	127,531	120,490	128,939
三重県	26,946	26,641	27,251	26,489	27,404
滋賀県	19,933	19,605	20,260	19,441	20,424
京都府	38,510	38,706	38,313	38,805	38,214
大阪府	149,320	147,628	151,011	146,783	151,857
兵庫県	74,332	74,218	74,446	74,162	74,502
奈良県	14,291	14,425	14,157	14,492	14,090
和歌山県	12,389	12,672	12,106	12,814	11,965
鳥取県	8,671	9,051	8,291	9,241	8,101
島根県	11,191	11,803	10,579	12,109	10,273
岡山県	30,044	30,618	29,469	30,905	29,182
広島県	47,790	48,605	46,975	49,013	46,567
山口県	21,437	21,960	20,914	22,221	20,652
徳島県	11,469	11,952	10,987	12,193	10,745
香川県	16,777	17,570	15,984	17,967	15,587
愛媛県	21,265	21,872	20,657	22,176	20,354
高知県	9,992	10,376	9,608	10,568	9,416
福岡県	76,244	76,318	76,170	76,355	76,133
佐賀県	11,965	12,095	11,835	12,160	11,770
長崎県	19,074	19,393	18,755	19,552	18,595
熊本県	25,595	26,165	25,025	26,450	24,740
大分県	17,955	18,493	17,416	18,763	17,146
宮崎県	15,976	16,355	15,596	16,545	15,407
鹿児島県	24,618	25,296	23,939	25,635	23,600
沖縄県	15,795	15,642	15,947	15,566	16,024
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年) より作成。

表 4-3-6 従業者数,事業所,県内純生産による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	従業者数1/3, 事業所1/3, 県内純生産1/3	従業者数1/4, 事業所1/4, 県内純生産2/4	従業者数2/4, 事業所1/4, 県内純生産1/4	従業者数2/5, 事業所2/5, 県内純生産1/5
北海道	79,961	77,647	79,468	81,813
青森県	17,381	17,223	17,286	17,508
岩手県	18,126	18,065	17,977	18,175
宮城県	34,832	34,716	34,704	34,925
秋田県	14,419	14,127	14,363	14,652
山形県	16,397	15,999	16,359	16,716
福島県	28,590	28,416	28,328	28,730
茨城県	42,493	43,041	42,541	42,055
栃木県	32,021	32,381	31,694	31,733
群馬県	31,287	31,198	31,169	31,358
埼玉県	88,059	86,144	88,451	89,591
千葉県	73,337	72,950	73,446	73,647
東京都	325,565	340,393	325,251	313,702
神奈川県	118,424	116,687	119,752	119,813
新潟県	36,260	35,491	36,163	36,875
富山県	17,476	17,322	17,485	17,600
石川県	19,061	18,690	18,925	19,358
福井県	12,962	12,684	12,900	13,184
山梨県	12,668	12,538	12,560	12,772
長野県	33,238	32,430	32,962	33,884
岐阜県	30,158	29,570	30,040	30,629
静岡県	60,953	60,806	60,955	61,070
愛知県	129,337	131,648	129,589	127,488
三重県	27,539	27,836	27,543	27,302
滋賀県	21,125	21,721	20,991	20,648
京都府	38,680	38,766	38,539	38,612
大阪府	147,062	145,933	148,472	147,965
兵庫県	73,280	72,754	73,600	73,701
奈良県	14,108	14,017	14,087	14,181
和歌山県	12,884	13,131	12,619	12,686
鳥取県	8,066	7,763	8,027	8,308
島根県	10,418	10,032	10,305	10,727
岡山県	29,145	28,696	29,082	29,504
広島県	46,339	45,614	46,294	46,920
山口県	21,818	22,009	21,461	21,666
徳島県	11,494	11,507	11,247	11,484
香川県	15,907	15,472	15,728	16,255
愛媛県	20,233	19,717	20,187	20,646
高知県	9,580	9,374	9,491	9,745
福岡県	74,564	73,724	74,947	75,236
佐賀県	11,449	11,192	11,513	11,656
長崎県	18,386	18,042	18,398	18,661
熊本県	24,298	23,650	24,338	24,817
大分県	17,089	16,657	17,036	17,435
宮崎県	15,276	14,926	15,261	15,556
鹿児島県	23,148	22,413	23,176	23,736
沖縄県	15,364	15,149	15,548	15,536
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度),総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005 年基準計数)より作成。

表 4-3-7 従業者数,県内純生産による配分結果 (2013 年度)

(単位:百万円)

	従業者数1/2, 県内純生産1/2	従業者数1/4, 県内純生産3/4	従業者数3/4, 県内純生産1/4	従業者数1/8, 県内純生産7/8	従業者数7/8, 県内純生産1/8
北海道	74,346	72,524	76,167	71,613	77,078
青森県	16,873	16,810	16,936	16,779	16,968
岩手県	17,706	17,793	17,618	17,837	17,574
宮城県	34,343	34,355	34,331	34,361	34,325
秋田県	13,724	13,488	13,959	13,370	14,077
山形県	15,525	15,165	15,885	14,985	16,065
福島県	27,717	27,804	27,630	27,848	27,586
茨城県	43,684	44,185	43,184	44,435	42,933
栃木県	32,087	32,774	31,400	33,118	31,057
群馬県	30,874	30,903	30,845	30,918	30,830
埼玉県	85,014	82,707	87,321	81,554	88,474
千葉県	72,781	72,285	73,278	72,037	73,526
東京都	354,595	369,738	339,453	377,309	331,882
神奈川県	117,607	114,542	120,672	113,010	122,204
新潟県	34,528	33,856	35,200	33,521	35,536
富山県	17,185	17,023	17,348	16,941	17,430
石川県	18,046	17,811	18,281	17,694	18,398
福井県	12,282	12,067	12,498	11,959	12,606
山梨県	12,192	12,170	12,214	12,159	12,225
長野県	31,070	30,538	31,602	30,272	31,868
岐阜県	28,746	28,276	29,215	28,041	29,450
静岡県	60,663	60,514	60,811	60,439	60,886
愛知県	134,464	136,523	132,406	137,552	131,376
三重県	28,141	28,433	27,848	28,579	27,702
滋賀県	22,048	22,779	21,318	23,144	20,953
京都府	38,569	38,795	38,342	38,908	38,229
大阪府	147,624	145,085	150,164	143,816	151,433
兵庫県	72,868	72,022	73,713	71,599	74,136
奈良県	13,883	13,813	13,953	13,778	13,988
和歌山県	12,848	13,360	12,336	13,616	12,080
鳥取県	7,383	7,119	7,647	6,987	7,779
島根県	9,420	9,146	9,693	9,010	9,830
岡山県	28,121	27,734	28,508	27,541	28,702
広島県	44,798	44,118	45,479	43,777	45,819
山口県	21,486	22,033	20,938	22,307	20,664
徳島県	11,024	11,285	10,764	11,415	10,634
香川県	14,679	14,423	14,934	14,295	15,062
愛媛県	19,110	18,640	19,580	18,405	19,815
高知県	8,990	8,873	9,107	8,815	9,166
福岡県	73,650	72,428	74,873	71,816	75,484
佐賀県	11,061	10,740	11,383	10,579	11,544
長崎県	17,723	17,366	18,079	17,188	18,257
熊本県	23,080	22,393	23,768	22,049	24,111
大分県	16,118	15,738	16,498	15,549	16,687
宮崎県	14,547	14,212	14,882	14,044	15,049
鹿児島県	21,735	20,972	22,498	20,590	22,879
沖縄県	15,302	14,902	15,701	14,703	15,900
合計	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260	1,980,260

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度),総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年),内閣府『県民経済計算』(93SNA,2005 年基準計数)より作成。

表 4-3-2 から表 4-3-7 は、表 4-3-1 の按分割合により各都道府県に地方法人特別譲与税を配分した結果である。この結果を用いて、表 4-3-8 から表 4-3-13 では地域間における全体、人口 1 人当たり、生産 1 単位当たりの 3 つの変動係数をそれぞれ示している。

しかし、人口 1 人当たり、生産 1 単位当たりの変動係数については、人口 1 人当たり、生産 1 単位当たりに用いるデータと、配分方法の人口、県内純生産と同じデータを用いているため、按分割合に人口、県内純生産の割合が多いと変動係数は小さくなる。したがって、ここでは全体の変動係数のみを比較する。

表 4-3-8 から表 4-3-13 より、変動係数が最も小さくなったのは、「人口 7/8, 従業者数 1/8」の組み合わせであり、配分基準の中に人口の割合が多いほど地域間の収入のばらつきが小さくなる結果となっている。偏在度の是正のみを目的とする場合、「人口 1/1」により配分すると変動係数は 0.9873 となり、最も偏在度の是正の効果がある。

しかし、法人事業税の課税根拠は、法人が事業活動を行う際に地方公共団体の各種の行政サービスの提供を受けていることから、これに必要な経費を分担すべきであるという考え方により課税されている。あくまで法人事業税の一部であることを考慮すると、前提として受益に対する税負担がある程度一致している状態で、地域間の税収のばらつきが小さくなることが望ましいと考えられる。

法人事業税の課税客体を事業活動そのものと見ることから、人の数である従業者数の指標だけでなく、物の要素であり、かつ事業活動の規模を表す事業所や県内純生産を加えた配分基準が望ましい。

人の要素と物の要素を組み合わせたもので、現行の配分結果より変動係数が小さくなったのは、表 4-3-9 の「人口 1/4, 従業者数 1/4, 事業所 2/4」の組み合わせである。

表 4-3-8 人口,従業者数による配分後の変動係数 (2013 年度)

	人口1/2, 従業者数1/2	人口1/4, 従業者数3/4	人口3/4, 従業者数1/4	人口1/8, 従業者数7/8	人口7/8, 従業者数1/8
全体	1.1256	1.1973	1.0604	1.2352	1.0306
人口1人当たり	0.0696	0.1054	0.0351	0.1238	0.0184
生産1単位当たり	0.1087	0.0887	0.1318	0.0810	0.1439

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-9 人口,従業者数,事業所による配分後の変動係数 (2013 年度)

	人口1/3, 従業者数1/3, 事業所1/3	人口1/4, 従業者数1/4, 事業所2/4	人口1/4, 従業者数2/4, 事業所1/4	人口1/5, 従業者数2/5, 事業所2/5
全体	1.1172	1.1132	1.1548	1.1441
人口1人当たり	0.0823	0.0912	0.0957	0.0991
生産1単位当たり	0.1074	0.1101	0.0982	0.1023

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-10 人口,従業者数,事業所,県内純生産による配分後の変動係数
(2013 年度)

	人口1/4, 従業者数1/4, 事業所1/4, 県内純生産1/4	人口1/6, 従業者数1/6, 事業所1/6, 県内純生産3/6	人口2/6, 従業者数1/6, 事業所1/6, 県内純生産2/6	人口1/8, 従業者数2/8, 事業所2/8, 県内純生産3/8
全体	1.1881	1.2645	1.1889	1.2445
人口1人当たり	0.1053	0.1340	0.1010	0.1293
生産1単位当たり	0.0823	0.0560	0.0802	0.0658

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-11 従業者数,事業所による配分後の変動係数 (2013 年度)

	従業者数1/2, 事業所1/2	従業者数1/4, 事業所3/4	従業者数3/4, 事業所1/4	従業者数1/8, 事業所7/8	従業者数7/8, 事業所1/8
全体	1.1867	1.1441	1.2301	1.1232	1.2521
人口1人当たり	0.1246	0.1218	0.1315	0.1219	0.1365
生産1単位当たり	0.0994	0.1138	0.0863	0.1212	0.0806

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-12 従業者数,事業所,県内純生産による配分後の変動係数
(2013 年度)

	従業者数1/3, 事業所1/3, 県内純生産1/3	従業者数1/4, 事業所1/4, 県内純生産2/4	従業者数2/4, 事業所1/4, 県内純生産1/4	従業者数2/5, 事業所2/5, 県内純生産1/5
全体	1.2634	1.3035	1.2660	1.2321
人口1人当たり	0.1419	0.1542	0.1416	0.1337
生産1単位当たり	0.0678	0.0514	0.0688	0.0806

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

表 4-3-13 従業者数,県内純生産による配分後の変動係数 (2013 年度)

	従業者数1/2, 県内純生産1/2	従業者数1/4, 県内純生産3/4	従業者数3/4, 県内純生産1/4	従業者数1/8, 県内純生産7/8	従業者数7/8, 県内純生産1/8
全体	1.3494	1.3890	1.3111	1.4093	1.2925
人口1人当たり	0.1680	0.1838	0.1541	0.1923	0.1480
生産1単位当たり	0.0385	0.0194	0.0573	0.0098	0.0666

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(2015 年度), 総務省統計局『経済センサス - 活動調査』(2014 年), 『人口推計』(2014 年, 各年 10 月 1 日現在人口), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

4-4 税収の偏在是正を目的とする地域間配分の方法

税源と税収の普遍性（2-5）の中では、法人事業税の内訳である所得割、付加価値割、資本割をそれぞれ都道府県間で見ている。生産1単位当たりの変動係数を見ると所得割の変動係数が最も小さい結果となっている。人口1人当たり、生産1単位当たりの変動係数のどちらを見ても、事業活動規模を表す付加価値額から算出される付加価値割は、資本金1億円超の法人のみ適用とされているため、税収の偏在度が高いとされる全法人に適用される所得割と変動係数が近いという結果になっている。

次に、分割基準（地方税法第72条の48第3項）の変更（4-1）の中では、非製造業における課税標準の分割基準として、事業の規模や活動量を的確に表す基準を検討した。しかし、人口1人当たり、生産1単位当たりの変動係数のどちらを見ても、現行（2016年4月1日現在）の分割基準を用いた場合に比べると変動係数が大きくなり、課税標準額のばらつきが大きくなったことを表している。事業活動規模をより正確に表そうと応益性を重視したことで、税源である課税標準額の地域間におけるさらに偏在しており、普遍性を満たしていない。

さらに、2-5の中では、分割基準の設定する際の考え方として、本来は事業の規模や活動量を的確に表すものと考えられているが、2005年の分割基準の変更は偏在是正のために用いられていることを問題点として見た。しかし、地方税法第72条の48第1項の規定により2つ以上の都道府県に事務所又は事業所を設けている法人（分割法人）のみ分割基準が適用されるので、1つの都道府県に事務所又は事業所を設けている法人（県内法人）には適用されない。したがって、分割基準を偏在是正のために変更した場合においても、分割法人の課税標準額を偏在是正することは可能であるが、県内法人の課税標準額を偏在是正することは不可能である。

4-2と4-3の中で税収の配分方法として、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について見たが、あくまで暫定的な措置である。地方法人特別税等について、林(2015)は「これらはあくまでも事後的な再分配政策であり、根本的な

解決策ではない。」¹⁸⁰と指摘している。

さらに、人口や従業者数が今後減少していくこと¹⁸¹を考慮して、林(2015)は「現行の地方税制度を残したままで、人口と従業者数をベースとした分割基準や地方法人特別譲与税で偏在を事後的に是正することは困難になってきていることを示している。」¹⁸²と述べている。

この節では、法人事業税の分割基準の代わりに、地方消費税で用いられている清算基準¹⁸³を、法人事業税にも導入した場合を検討する。

地方消費税の清算とは、消費に相当する額を基準に各都道府県に清算し、最終消費地と税収の最終的な帰属地を一致させるために、各都道府県に納められた税収を、各都道府県間において清算基準¹⁸⁴により清算されている。これを法人事業税に導入する場合は、県内純生産をその都道府県の受益量と考え、受益と負担を一致させるための制度と考える。

先行研究として、林(2012)の「マクロベースでの府県別付加価値（県内純生産）を基準にした税収配分」¹⁸⁵が挙げられる。既存の分割基準を変更するのではなく、県内純生産を基準として各都道府県に清算している。法人事業税に県内純生産を基準に清算する理由¹⁸⁶を以下にまとめる。地方税原則の応益性の観点から、行政サービスの受益に応じて各都道府県に納税するべきである。しかし、法人の受益の大きさを測ることは事業形態や企業形態の違いから困難であるとしている。そこで、事業税は企業の付加価値を基準に課税すべきというシャウプ勧告の考え方を基に、受益の大きさを測る代理変数の指標として「企業の付加価値」を挙げている。しかし、これにも問題があり、分割法人の場合、本店（社）、支店（社）ごとに適切な付加価値を算出することが困難である。し

¹⁸⁰ 林(2015),p.418 引用。

¹⁸¹ 総務省「平成 28 年版 情報通信白書」

<http://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h28/pdf/28honpen.pdf> (2016 年 12 月 5 日閲覧)。

¹⁸² 林(2015),p.418 引用。

¹⁸³ 地方税法第 72 条の 114,地方税法施行令第 35 条の 20,取扱通知 6 の 10。

¹⁸⁴ 「小売年間販売額」と「サービス業対個人事業収入額」の合算額、「人口」、「従業者数」の 3 つの基準がある。(地方税法第 72 条の 114 第 4 項,地方税法施行令第 35 条の 20)

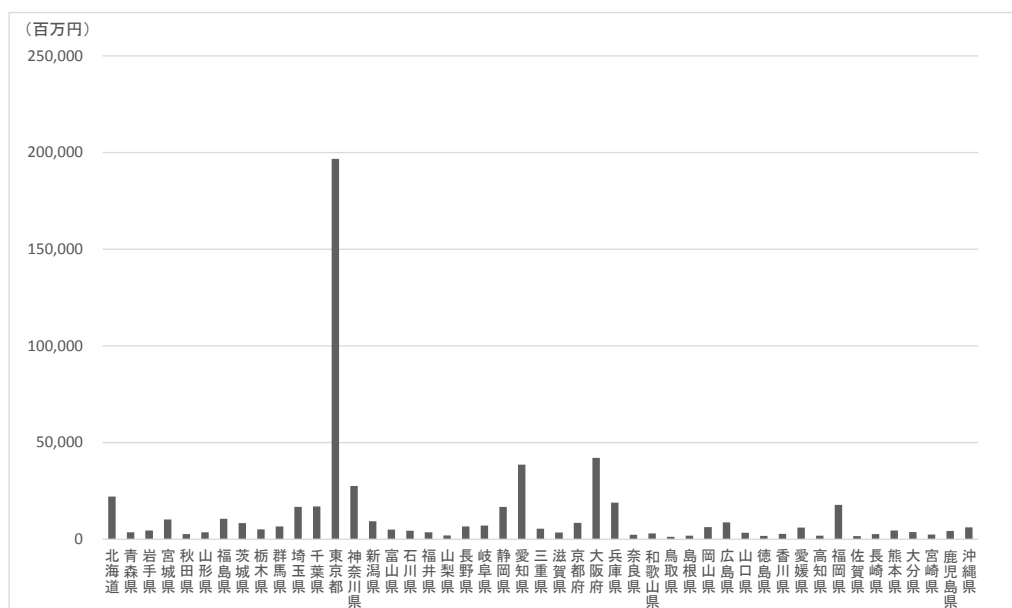
¹⁸⁵ 林(2012),p.239 引用。

¹⁸⁶ 林(2012),p.239 参照。

たがって、企業ごとの付加価値ではなく、「マクロベースでの付加価値」、いわゆる「県内純生産」を税収配分の基準としている。

図 4-4-1 は、県内法人の都道府県別の税収を示している。県内法人の税収の大部分が東京都に集中していることがわかる。次に、東京都の税収と 2 番目に税収の多い大阪府では約 4 倍の差がある。

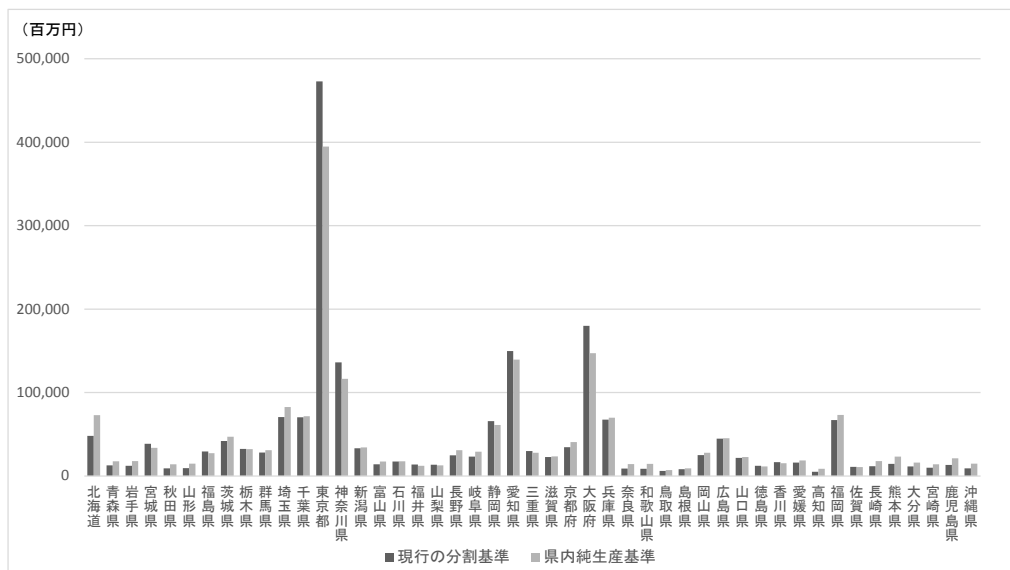
図 4-4-1 県内法人の都道府県別の税収（2013 年度）



(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 4-4-2 は分割法人の税収のみを用いており、分割基準により課税標準を分割した場合と、県内純生産を基準に各都道府県に税収を清算した場合の税収を都道府県別で示している。最も税収の多い東京都を見ると、分割基準に比べて県内純生産による清算基準を採用することで 782 億円減収している。他の都市部である大阪府、愛知県、神奈川県も同様に減収している。都市部以外の大部分の地域では増収していることがわかる。

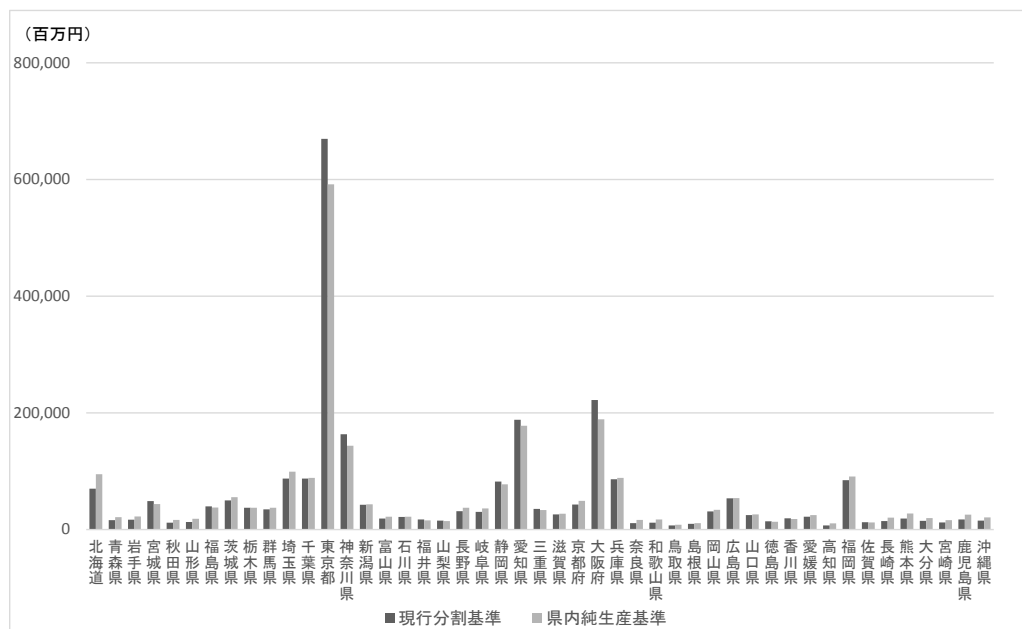
図 4-4-2 分割法人の都道府県別の税収（2013 年度）



(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 4-4-3 は 2013 年度における法人事業税の都道府県別の税収と、分割法人の税収を県内純生産により清算した税収と県内法人のそのままの税収を足した合計の税収を都道府県別で示している。図 4-4-2 と同様に、東京都、大阪府、愛知県、神奈川県は減収しており、都市部以外の大部分の地域では増収している。

図 4-4-3 分割法人のみ県内純生産による清算後の都道府県別の税収
(2013 年度)



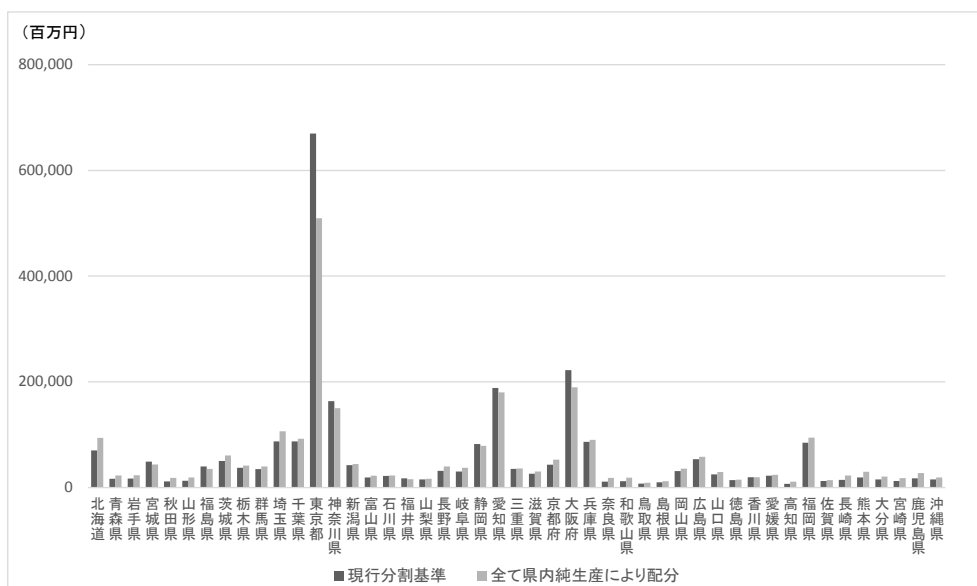
(出所) 総務省『道府県税の課税状況等に関する調』(2015 年度), 内閣府『県民経済計算』(93SNA, 2005 年基準計数) より作成。

図 4-4-4 は 2013 年度における法人事業税の都道府県別の税収と、分割法人と県内法人のすべての税収を県内純生産により清算した税収を示している。

東京都を見ると、現行の分割基準を用いた場合に比べて、すべての税収を県内純生産により清算した場合は 1,602 億円減収している。それに対して、北海道は清算基準により最も税収が増加しており、239 億円増収している。

2013 年度における東京都の法人事業税の税収は 6,697 億円、分割法人のみ県内純生産により清算した場合の税収は 5,915 億円、すべての税収を県内純生産により清算した場合の税収は 5,095 億円という結果になる。

図 4-4-4 県内純生産による清算後の都道府県別の税収（2013 年度）



（出所）総務省『道府県税の課税状況等に関する調』（2015 年度）,内閣府『県民経済計算』（93SNA,2005 年基準計数）より作成。

次に、人口 1 人当たりの税収と生産 1 単位当たりの税収のそれぞれの変動係数を比較する。表 4-4-1 は現行（2016 年 4 月 1 日現在）の分割基準を用いた場合、変更後 1、変更後 2 の場合のそれぞれの税収の変動係数を示している。変更後 1 は、分割基準を廃止し、分割法人の税収のみ対象に県内純生産による清算基準を採用している。変更後 2 は、分割基準を廃止し、すべての法人の税収を対象に県内純生産による清算基準を採用している。

人口 1 人当たりと生産 1 単位当たりの変動係数どちらを見ても、変更後 2 の変動係数が低い結果となっており、税収の偏在度が是正されたことがわかる。

表 4-4-1 都道府県間における税収の変動係数（2013 年度）

	現行	変更後1	変更後2
人口1人当たり	0.3938	0.2571	0.1997
生産1単位当たり	0.1859	0.0598	0.0250

（出所）総務省『道府県の課税状況等に関する調』（2015 年度）,総務省統計局『人口推計』（2014 年,各年 10 月 1 日現在人口）,内閣府『県民経済計算』（93SNA,2005 年基準計数）より作成。

法人事業税に県内純生産による清算基準を採用することで、税収の偏在度を是正することができることがわかった。

しかし、法人事業税に清算基準を導入することで受益の差と税収の差の水準が一致するが、実際に納付された税収が地域間において配分される。地方税原則の自主性の観点から、都道府県は住民の要求する行政内容次第では超過税率を設定することができるが、清算基準を用いることで超過税率により増収しても、清算されることでほかの都道府県の税収となる可能性がある。したがって、都道府県の課税自主権が弱まるという問題点が生じる。

4-5 分割基準の変更・税収の地域間配分の方法に関する検討の結果

本章では、まず非製造業の分割基準（地方税法第72条の48第3項）の変更に関する分析を行った。現行（2016年4月1日現在）の分割基準の「従業者数 1/2,事業所数 1/2」は分割基準を設定する際の考え方に沿わないため、新たな分割基準として「従業者数 1/2,固定資産の価額 1/2」、「従業者数 3/4,固定資産の価額 1/4」、「給与総額 1/2,固定資産の価額 1/2」、「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」の4つを提案した。分割基準の指標のデータとしては、総務省統計局『経済センサス-活動調査』を用いた。この4つの分割基準の中で、最も分割基準を設定する際の考え方に沿っているのは、人の要素がない事業所であっても事業活動規模を表すことのできる基準である。したがって、人の要素として従業者数をより正確に事業活動規模を表すことができる給与総額と、物の要素として非製造業であるため、あくまで補完的な指標として固定資産の価額の2つを組ませた基準が望ましい。2つの指標への配分割合としては、物の要素はあくまで補完的な要素と考えるので、人の要素に比重を置いた「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」であるという結論に至った。「給与総額 1/2,固定資産の価額 1/2」と「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」の人口1人当たり、生産1単位当たりの変動係数を比較しても、後者の基準の変動係数が小さくなっている。しかし、現行（2016年4月1日現在）の「従業者数 1/2,事業所数 1/2」と、新しい基準の「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」により課税標準額を分割した場合の人口1人当たりの変動係数は0.1910から0.5937、生産1単位当たりの

変動係数は 0.1524 から 0.2752 とどちらを見ても変動係数は大きくなっており、偏在度が高くなるという問題点がある。

次に、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置法第 33 条第 1 項）の変更に関する分析を行った。まず、現行（2016 年 4 月 1 日現在）の配分基準である「人口 1/2,従業者数 1/2」による税収偏在度の是正の影響を推計している。次に、「人口 1/2,従業者数 1/2」より税収偏在度を是正することができる配分基準を求めた。現行の変動係数 1.1256 と比較した結果、最も是正の効果のある配分基準は、変動係数 0.9873 の「人口 1/1」、人の要素と物の要素を組み合わせた事業活動規模を考慮する場合において、最も是正の効果のある配分基準は、変動係数 1.1132 の「人口 1/4,従業者数 1/4,事業所 2/4」であることがわかった。

次に、非製造業の分割基準（地方税法第 72 条の 48 第 3 項）を本来の目的に沿う基準に変更した場合に都道府県間の課税標準額の変動係数は大きくなった。さらに、県内法人について図 4-4-1 の都道府県別の税収を見ると、東京都の税収が突出しており、2 番目に税収の多い大阪府と比較しても約 4 倍の差がある。

したがって、分割法人と県内法人のどちらにおいても税収偏在度は高い現状であるので、すべての法人の税収偏在度を是正することができ、かつ事業活動規模に応じて各都道府県に税収を配分することができる方法を導入すべきである。その方法として、分割基準（地方税法第 72 条の 48）を廃止し、地方消費税においても用いられている清算基準を法人事業税に導入することを提案した。分割基準は課税標準の分割を法人が行う際に用いられる基準であり、清算基準は納付された税収を都道府県間で配分する際に用いられる基準である。法人事業税に清算基準を導入する場合、法人事業税は事業活動そのものに課税される税であるので、単に税収偏在度の是正とは考えず、県内純生産をその都道府県の受益量と考え、受益と負担を一致させるための制度と考えた。法人事業税の清算基準には、内閣府『県民経済計算』の県内純生産のデータを用いて、地域間において清算している。その結果、人口 1 人当たりの税収の変動係数を比較すると、現行のままは 0.3938、分割法人にのみ清算基準を導入した場合は 0.2571、すべての法人に清算基準を導入した場合は 0.1997 となる。さらに、生産 1 単位当たりの税収の変動係数を比較すると、現行のままは 0.1859、分割

法人にのみ清算基準を導入した場合は 0.0598、すべての法人に清算基準を導入した場合は 0.0250、と税収の偏在度を是正する効果があることがわかった。

おわりに

本稿では、法人事業税の課税標準と分割基準に関する研究として、法人事業税の課税根拠や地方税原則（応益性・安定性・普遍性）の観点から、望ましい課税標準と分割基準、税収配分の方法について分析を行い考察した。

第 1 章では、法人事業税の地方税としての役割、課税標準について長年議論されていること、現状の課税標準や分割基準として何を採用しているかを整理した。

第 2 章では、地方税原則の応益性、安定性、普遍性についてまとめており、憲法と応益原則の関係、「安定」とは毎年度一定額の税収のことを指すのか、「普遍的」とは単に税収の差を比較することで判断されるのか、とそれぞれ整理した上で、法人事業税の問題点を挙げている。

第 3 章では、第 2 章の法人事業税の現状の問題点を受けて、課税標準（地方税法第 72 条の 12）の見直しに関する検討をした。応益性の観点からは、適正な税負担配分をすることができる課税標準について分析を行った。事業活動規模を表すと考えられる所得、資本金等の額、給与総額、県内純生産、売上高の 5 つの指標と、行政サービスを総務省『地方財政統計年報』の都道府県目的別歳出決算、社会資本ストックを内閣府『社会資本ストック推計』の純資本ストックの 2 つの指標の相関係数をそれぞれ比較した結果、行政サービスと社会資本ストックともに県内純生産との相関係数が最も高いことがわかった。適正な税負担配分をするためには、事業活動により新たに付加される要素（付加価値）を課税標準（地方税法第 72 条の 12）に用いるのが望ましい。

安定性の観点からは、景気の影響を受けず、毎年度の変動が小さい課税標準について 4 つの分析を行った。財務総合政策研究所『財政金融統計月報』『法人企業統計年報特集』から、所得、売上高、資本金等の額、報酬給与額、純支払利子、純支払賃借料の 6 つの指標のデータを用いて比較した結果、弾力性等の 4 つの分析を総合的に評価すると売上高が最も安定した課税標準であることがわかった。安定した税収を得るためには、売上高を課税標準（地方税法第 72 条の 12）に用いるのが望ましい。

第 4 章では、第 2 章の法人事業税の現状の問題点を受けて、分割基準の変更

と税収の地域間配分の方法に関する検討をした。応益性の観点からは、事業の規模や活動量を的確に表し、税務実務上、単純かつ明確な非製造業の分割基準（地方税法第72条の48第3項）について分析を行った。新たな4つの分割基準として、それぞれの指標のデータは総務省統計局『経済センサス-活動調査』から用いた。新たな分割基準を検討した結果、現行（2016年4月1日現在）の非製造業の分割基準である「従業者数 1/2,事業所数 1/2」に比べて、「給与総額 3/4,固定資産の価額 1/4」により課税権の帰属を行なうことで本来の目的に沿うと考えられる。

普遍性の観点からは、地域間の受益の差を考慮した上で税収の偏在度を是正することができる配分方法について分析を行った。まず、最も税収の偏在度を是正することができる地方法人特別譲与税の配分基準（地方法人特別税等に関する暫定措置法第33条第1項）について分析を行った。最も税収偏在度の是正に効果のある配分基準は、変動係数 0.9873 の「人口 1/1」である。受益と負担が一致する状態を前提に考えると、最も是正の効果のある配分基準は、変動係数 1.1132 の「人口 1/4,従業者数 1/4,事業所 2/4」である。

次に、地方消費税に用いられている清算基準を、法人事業税に導入した場合について分析を行った。法人事業税の清算基準に採用する配分の基準は、内閣府『県民経済計算』の県内純生産を用いている。生産1単位当たりの税収の変動係数を比較した結果、現行の変動係数 0.1859 から、すべての法人に清算基準を導入した場合の変動係数 0.0250 と偏在度が是正されている。税収の偏在度を是正する効果があり、付加価値である県内純生産により配分しているため、受益の差の水準と税収の差の水準を一致させることもできる。

本稿では、課税標準（地方税法第72条の12）の変更、非製造業の分割基準（地方税法第72条の48第3項）の変更、清算基準の導入についての分析を行った。しかし、これより3つの検討されるべき課題が残される。まず1つ目は、付加価値を課税標準とすることで、欠損法人も税負担をすることになり、応益原則とはいえ負担能力を考慮しなくていいのか。さらに中小法人の場合、収益性が低いため税負担を軽減するなど措置を設けなくてよいのか、などを検討すべきである。2つ目は、付加価値を課税標準（地方税法第72条の12）として採用する場合、所得型付加価値や消費型付加価値などあるが、法人事業税には

どの付加価値が適合するかを検討すべきである。3 つ目は、税収偏在度の是正について法人事業税の枠内で検討したが、地方法人課税のあり方を総合的に見直すのであれば、ほかの地方税とのタックス・ミックスによる偏在度の是正についても検討すべきである。

参考文献

- 跡田直澄・前川聡子(1998)「法人事業税改革の論点」『国際税制研究』第 1 卷,pp.94-101.
- 跡田直澄 (2000)『企業税制改革 実証分析と対策提言』日本評論社.
- 新井隆一 (1997)『[第 3 版] 租税法の基礎理論』日本評論社.
- 池上岳彦 (2016)「税制改革のあり方 - 国税・地方税を通じた課題」『都市問題』第 107 卷,第 4 号,pp.44-53.
- 石島弘 (2003)『課税権と課税物件の研究 [租税法研究第 1 卷]』信山社.
- 石島弘 (2004)「銀行税・外形標準課税について」『国際税制研究』第 13 卷,pp.142-152.
- 石田和之 (2014)「法人事業税における外形標準課税の考え方の変化 -付加価値税から外形標準課税へ」『税』第 69 卷,第 6 号,pp.180-215.
- 石田和之 (2015)『地方税の安定性』成文堂.
- 伊多波良雄(2013)「応益課税としての法人事業税の検証」同志社大学『経済學論叢』第 64 卷,第 3 号,pp.679-695.
- 井手文雄 (1971)「税負担配分の原則をめぐる諸問題」『租税研究』第 261 号,pp.2-9.
- 岩本浩一 (2000)「事業税改革の意義と問題点-応益課税としての外形標準化に向けて-」『國士館大學政経論叢』通号 113 号,pp.137-158.
- 梅原英治 (1998)「法人事業税の外形標準課税問題の検討 -法人課税改革の焦点をめぐって」『経済』第 36 卷,第 9 号,pp.106-151.
- 浦東久男 (2004)「事業税の課税対象 -「課税物件」と「課税標準」から外形標準課税導入を考える-」日本租税理論学会編『租税原理から税制改革を検証 -法人事業税・消費税-』第 3 章,pp.35-49.
- 占部裕典 (2003)「外形標準課税の法的評価と課題」『税研』第 19 卷,第 111 号,pp.21-30.
- 加藤一郎 (2001a)「事業税とその問題点」『高崎経済大学論集』第 44 卷,第 号,pp.17-35.
- 加藤一郎 (2001b)「「銀行税」とその論点」『高崎経済大学論集』第 44 卷,第 2

号,pp.23-42.

- 金子宏 (2010)『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣.
- 金子宏 (2014)「事業税と外形標準課税」『地方税』第 65 巻,第 10 号,pp.2-10.
- 金子宏 (2015)『租税法 (第 20 版)』弘文堂.
- 川崎昭典 (2002)「「付加価値」を課税標準とすることについての諸問題」『帝京経済学研究』第 36 巻,第 1 号,pp.18-37.
- 川村栄一 (2005)「東京都における法人事業税の税収分析と分割基準の見直しに関する一考察」『税』第 60 巻,第 11 号,pp.144-176.
- 岸昌三 (2001)「事業税の外形標準課税問題」『追手門経済・経営研究』第 8 巻,pp.1-13.
- 北野弘久 (2007)『税法学原論 (第 6 版)』青林書院.
- 熊谷安弘 (1999)「事業税外形標準課税について」日本租税理論学会編『地方税制の諸問題』第 8 章,谷沢書房,pp.133-146.
- 神戸都市問題研究所(1983)『戦後地方行財政資料 別巻 1 シャウプ使節団日本税制報告書』勁草書房.
- 斎藤英明 (2011)「法人事業税の外形標準課税による地域別偏在と制度の問題点」『税研』第 26 巻,第 155 号,pp.80-85.
- 佐藤主光 (2002)「地方税の諸問題と分権的財政制度のあり方」『フィナンシャル・レビュー』通巻 65 号,pp.148-168.
- 佐藤主光 (2003)「地方法人課税制度」『フィナンシャル・レビュー』通巻 69 号,pp.74-94.
- 佐藤主光 (2005)「地方の自立と財政責任を確立する地方税制改革へ向けて」『フィナンシャル・レビュー』通巻 76 号,pp.45-75.
- 佐藤主光 (2011a)『地方税改革の経済学』日本経済新聞出版社.
- 佐藤主光 (2011b)「地方税改革 - 法人事業税と外形標準課税」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』第 2 章,pp.15-34.
- 神野直彦 (2000a)「外形標準課税と地方分権」『ジュリスト』第 1181 号,pp.7-12.
- 神野直彦 (2000b)「法人事業税の現状と課題 - 外形標準化の役割と効果」『都市問題』第 91 巻,第 10 号,pp.3-16.

- 神野直彦 (2002) 「銀行税判決で見直すべき外形標準課税の考え方」『税理』第 45 巻,第 8 号,pp.2-6.
- 神野直彦 (2007) 『財政学 改訂版』有斐閣.
- 神野直彦 (2015) 「法人事業税の外形標準課税を巡って」『税研』第 30 巻,第 180 号,pp.54-59.
- 高林喜久生(2005) 『地域間格差の財政分析』有斐閣.
- 多田雄司 (2000) 『検証 外形標準課税』税務研究会出版局.
- 田中治 (1999) 「地方税制の諸問題・総論 - 税法学から」日本租税理論学会編『地方税制の諸問題』第 2 章,谷沢書房,pp.30-52.
- 田中治 (2000) 「事業税の外形標準課税」佐藤英善・首藤重幸編『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古稀記念』所収,成文堂,pp.321-345.
- 地方財務協会 (2008) 『地方税制の現状とその運営の実態』財団法人地方財務協会.
- 辻村みよ子(2016) 『憲法 (第 5 版)』日本評論社.
- 寺崎秀俊 (2003) 「東京都のいわゆる銀行税をめぐる諸問題について」『地方税』第 54 巻,第 11 号,pp9-31.
- 土居丈朗 (2002) 「税制改革の「落とし穴」」『三菱信託銀行 調査情報』第 254 巻,第 6 号,pp.1-11.
- 戸谷裕之 (1987) 「法人税 - その構造と負担 -」橋本徹・山本栄一編 『日本型税制改革』第 6 章,有斐閣,pp.108-127.
- 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 (2001) 「事業税改革と地方消費税構想 - 二つの付加価値税 -」橋本徹編『21 世紀を支える税制の論理 第 7 巻 地方税の理論と課題 [改訂版]』第 6 章,税務経理協会,pp.139-160.
- 戸谷裕之 (2016) 「地方法人課税の現状と課題 - 地方分権と税源偏在の狭間で」『都市問題』第 107 巻,第 4 号,pp.54-61.
- 中里実 (2000) 「租税法における経済学的思考 - 研究ノート」佐藤英善・首藤重幸編『行政法と租税法の課題と展望 新井隆一先生古稀記念』所収,成文堂,pp.371-391.

- 長沼進一 (1999)「法人事業税改革の理論構造」『大阪市立大学経済学会 経済學雑誌』第 100 卷,第 2 号,pp.29-48.
- 西野万里 (1998)「事業税外形標準化の背景と論点」『税研』第 14 卷,第 80 号,pp.14-19.
- 西野万里 (2001)「事業税の適正化 - 外形標準の役割と効果 -」橋本徹編『21 世紀を支える税制の論理 第 7 卷 地方税の理論と課題 [改訂版]』第 5 章,税務経理協会,pp.103-137.
- 橋本恭之 (2008)「地方法人課税の改革」関西大学『経済論集』第 57 卷,第 4 号,pp.227-243.
- 橋本恭之 (2012)「法人税の改革について」『会計検査研究』第 45 号,pp.69-84.
- 橋本恭之・鈴木善充 (2012)『租税政策論』清文社.
- 橋本恭之 (2013)「地方消費税の改革 -清算基準について-」『会計検査研究』第 47 号,pp.55-73.
- 橋本徹 (1988a)『現代の地方財政』東洋経済新報社.
- 橋本徹 (1988b)『21 世紀を展望した税制改革』税務経理協会.
- 林宏昭 (1995)『租税政策の計量分析 - 家計間・地域間の負担配分』日本評論社.
- 林宏昭 (2001)『これからの地方税システム』中央経済社.
- 林宏昭 (2007)「地方税における企業課税」『国際税制研究』第 18 卷,pp.58-64.
- 林宏昭 (2011)『税と格差社会 いま日本に必要な改革とは』日本経済新聞出版社.
- 林宏昭 (2012)「事業税の地域間配分に関する一考察」関西大学『経済論集』第 62 卷,第 3 号,pp.227-241.
- 林宜嗣 (1997)「事業税と収収安定性」関西学院大学『経済学論究』第 50 卷,第 4 号,pp.1-17.
- 林宜嗣 (1998)「事業税の本質と外形標準課税のあり方」『税研』第 14 卷,第 80 号,pp.20-25.
- 林宜嗣 (2013)『地方財政 [新版]』有斐閣.
- 林宜嗣 (2015)「地方法人課税の課題と改革の方向」『租税研究』第 785 号,pp.407-425.

- 半谷俊彦 (2006)「応益課税に基づく公平な地方税制のあり方 -ドイツ等価原則論の再検討-」栗林隆・半谷俊彦編『租税論研究 -課税の公平と税制改革-』所収,五紘舎,pp.229-262.
- 半谷俊彦 (2007)「ドイツ地方税制における応益課税の議論と実際」神奈川県地方税制等研究会ワーキンググループ報告書『地方税源の充実と地方法人課税』第6章,pp.64-74.
- 澗圭吾 (2003)「東京都銀行税訴訟をめぐる」『法学教室』第273号,pp.41-47.
- 町田俊彦 (2016)「「東京一極集中」下の地方税収入の地域格差と税収偏在是正(下)」『自治総研』第454号,pp.26-67.
- 三木義一 (2000)「外形標準課税と訴訟の論点」『都市問題』第91巻,第10号,pp.49-58.
- 三木義一 (2003)「外形標準課税制度の法的評価」『税研』第19巻,第111号,pp.15-20.
- 水野忠恒 (2000)「東京都外形標準課税条例の評価」『ジュリスト』第1181号,pp.2-6.
- 水野忠恒 (2001)「事業税の外形標準の検討 -地方税の法的課題-」『日税研論集』第46号,pp.125-185.
- 宮島洋 (1986)『租税論の展開と日本の税制』日本評論社.
- 持田信樹 (2004)『地方分権の財政学 -原点からの再構築』東京大学出版会.
- 持田信樹 (2011)「法人税改革の方向性 -法人地方税の現状とあり方」『税研』第26巻,第155号,pp.53-59.
- 森信茂樹 (2004)「残された税制改革の課題 -法人所得課税引き下げと消費税引き上げ」『国際税制研究』第12巻,pp.121-128.
- 森信茂樹 (2011)「グローバル化と地方税制改革 -法人二税・固定資産税を中心に」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』第1章,pp.1-14.
- 八塩裕之 (2010)「地方の法人課税はなぜ望ましくないのか -法人擬制説の立場から-」『租税研究』第731巻,第9号,pp.93-114.
- 山本栄一 (1976)『租税政策の理論』有斐閣.
- 横田信武 (1989)「事業税改革における諸問題」『早稲田商学』第334

号,pp.939-963.

米原淳七郎(1987)「地方分権をめざす地方税改革」橋本徹・山本栄一編『日本
型税制改革』第4章,有斐閣,pp.70-86.

英語文献

Musgrave,Richard A. (1959),*The Theory of Public Finance: A Study in
Public Economy*,McGraw-Hill Book Company,pp.xiii+628.

(木下和夫監修(1961)『マスグレイヴ財政理論 I』有斐閣)

Musgrave,Richard A. Musgrave and Musgrave,Peggy B. (1980),*Public
Finance in Theory and Practice*,McGraw-Hill Book
Company,pp.xviii+841.

(木下和夫監修(1983)『マスグレイブ財政学 I』有斐閣)

参考資料

国税庁『会社標本調査結果』.

国税庁『国税局統計情報』.

財務総合政策研究所『財政金融統計月報』.

自由民主党『税制改正大綱』.

総務省『市町村税徴収実績調』.

総務省『地方財政統計年報』.

総務省『地方財政白書』.

総務省『地方税に関する参考計数資料』.

総務省『地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書』.

総務省『道府県税徴収実績調』.

総務省『道府県税の課税状況等に関する調』.

総務省統計局『経済センサス-活動調査』.

総務省統計局『人口推計』.

内閣府『県民経済計算』.

内閣府『国民経済計算』.

内閣府『社会資本ストック推計データ』.

税制調査会資料

税制調査会（1961）昭和 36 年 12 月『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』.

税制調査会（1964）昭和 39 年 12 月長期答申『「今後におけるわが国の社会経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』.

税制調査会（1968）昭和 43 年 7 月長期答申『長期税制のあり方についての答申及びその審議の内容と経過の説明』.

税制調査会（1977）昭和 52 年 10 月『今後の税制のあり方についての答申』.

税制調査会（1986）昭和 61 年 10 月『税制の抜本的見直しについての答申』.

税制調査会（1988）昭和 63 年 4 月『税制改革についての中間答申』.

税制調査会（1993）平成 5 年 11 月『今後の税制のあり方についての答申 - 「公正で活力ある高齢化社会」を目指して-』.

税制調査会（1996）平成 8 年 11 月『法人課税小委員会報告』.

税制調査会（1999）平成 11 年 7 月『地方法人課税小委員会報告』.

税制調査会（2000）平成 12 年 7 月『わが国税制の現状と課題 - 21 世紀に向けた国民の参加と選択-』.

税制調査会（2002）平成 14 年 6 月『あるべき税制の構築に向けた基本方針』.

税制調査会（2006）平成 18 年 12 月『平成 19 年度の税制改正に関する答申 - 経済活性化を目指して-』.

税制調査会（2007）平成 19 年 11 月『抜本的な税制改革に向けた基本的考え方』.

税制調査会（2014）『第 4 回税制調査会 法人課税ディスカッショングループ議事録』（2014 年 4 月 24 日）.

http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/discussion3/2014/_icsFiles/afieldfile/2014/06/25/26dis34kai.pdf（2015 年 9 月 25 日閲覧）

税制調査会（2014）『第 7 回法人課税ディスカッショングループ・第 3 回基礎
問題小委員会 議事録』（平成 26 年 6 月 25 日）。

税制調査会（2014）平成 26 年 6 月『法人税の改革について』。

横浜市税制調査会（2015）『第 2 期 第 7 回 横浜市税制調査会 議事録』（2015
年 7 月 31 日）。

[http://www.city.yokohama.lg.jp/zaisei/citytax/kenkyukai/zeityo/2-7giziroku
.pdf](http://www.city.yokohama.lg.jp/zaisei/citytax/kenkyukai/zeityo/2-7giziroku.pdf)（2015 年 9 月 23 日閲覧）