

地方法人課税及び償却資産税の現状と課題

地方税における法人課税としては法人住民税と法人事業税がある。令和5（2023）年度地方財政計画における税収は、法人住民税が2.0兆円、法人事業税が4.6兆円、合計6.6兆円と、地方税収の15.5%を占めており、地方公共団体の基幹税の一つとなっている。地方法人二税は、事務所等が所在する地方公共団体において課税され、事業を行う法人の事務所等が2以上の地方公共団体に所在するときは、関係団体間の課税権を調整する必要がある。法人住民税は地域社会の会費的性格を有し、法人事業税の課税の根拠は応益原則であるとされ、社会経済状況の変化に応じた事業活動と行政サービスの受益関係を反映させる必要があることから、これまで分割基準の見直しが行われてきた。法人事業税の外形標準課税についても、多くの検討が重ねられている。

また、市町村の主要な収入源である固定資産税についても、様々な議論がある。

本特集では、地方法人課税及び償却資産税の現状と課題について検討していただいた。

- 1—税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築●小西砂千夫
- 2—法人住民税・法人事業税の根拠と意義●野坂雅一
- 3—外形標準課税のあり方～外形標準課税の適用範囲拡大の憲法的考察～
●北出容一
- 4—分割基準のあり方●多田雄司
- 5—償却資産税のあり方●平井貴昭

税源の偏在性が小さく税収が 安定的な地方税体系の構築

小西砂千夫 ● 総務省地方財政審議会会長

I 令和6年度地方税制改正に ついての地財審意見

令和5年11月14日、鈴木淳司総務大臣に対して、地方財政審議会は、総務省設置法に基づき、令和6年度地方税制改正等に関する意見を提出した。同審議会の役割として、地方の総意としての意見を取りまとめ、与党税制調査会で具体化する税制改正に生かされることを求めていることである。

意見書は、総論と各論の2部構成となっており、総論の結びの部分では、「地方税制のあるべき姿」として、租税の一般原則である公平、中立、簡素に加えて、地方税に求められる性格としての応益課税と、地方税原則の中心である負担分任について触れている。そのうえで、特に次のように述べている。

地方税については、まず、地方団体が提供する住民生活に密着した行政サービスを支える中核的な財源として、必要な税収が十分に確保されるよう、地方税制のあり方を不断に検討し、地方税の充実確保を図っていくことが必要である。／一方、地方税の充実確保に伴って生じる地域間の財政力格差の拡大は、地方税の充実をさらに進める上で阻害要因となる。このため、地方税の充実確保とともに、税源の偏在性が小さく

税収が安定的な地方税体系の構築を進める必要がある。／また、地方行政の基盤となる税財源のあるべき姿を実現していくためには、地方税の充実確保を図りつつ、地方の固有財源である地方交付税や地方譲与税も組み合わせて対応し、必要な財源を確保していくことが重要である。

すなわち、地方税は地方財源の中心であるべきであって、その充実強化が望まれるが、地方税の充実を図ると、地域間の経済力の違いを背景として財政力格差が拡大するので、地方税体系は、税源の偏在性が小さく税収が安定的でなければならない。また、地方税制のあり方だけでなく、地方の固有財源である地方交付税や地方譲与税を組み合わせて対応することで、所要となる地方財源の確保を図るべきとしている。この箇所は、令和6年度の地方税制改正に限らず、地方税のあり方の原則について述べたものである。すなわち、「税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築」は、地方税における恒久的な課題にはかならない。

ついで、各論において、地方法人課税、個人住民税、固定資産税、地方たばこ税、森林環境税・同譲与税、航空機燃料譲与税のあり方について触れている。そのなかで、もっとも注目されているのが、地方法人課税における事業税の外形標準課税の対象法人の見直し

についてである。この箇所については、地方財政審議会では特に特別委員を招集し、通常定例会とは別に検討会を設けて審議し、その審議結果を意見書の該当箇所に盛り込んでいる。その具体的な内容については本号の別論考に譲ることとするが、外形標準課税の推進は、景気動向に対して税収変動の大きい地方法人課税において、税収の安定性確保のうえで不可欠という意味で、地方税の恒久的課題にも結びついている。

II 地方税のあり方についての通時的な考察

最近、筆者が目にした論考のなかでたいへん興味深いものがあったので、以下で紹介することとする。ただし、長文であり、前後の文脈がありわかりにくいところがあるので、筆者の責任で文意が変わらない範囲で要約することをご容赦いただきたい。

窮乏する地方団体の財政に対して、地方財源の充実確保を図る際に、有力な手段として、国税から地方税への移譲がある。しかし、それは一般に考えられているほどの効果を持たない。移譲分だけ財源が付与されるので地方全体の財源確保にはつながるが、これを地方団体別にみるとそうともいえない。財源に困窮する地方団体の財源はほとんど伸びず、財源豊富な団体ほど伸びるからである。…（以下、具体例なので中略）…このように移譲分は財源の窮迫を緩和することにはならない。各団体に所要の財源を付与することができないのが、税源移譲の課題である。このような課題が生じるのは、近年の経済発展は、地域的な偏りが大きく、地方団体の経済力の不均衡が従来以上に著しくなっているところにある。そのため、経済の状況と関連の深い地方財

政制度においては、…中略…地方団体に所要の財源を確保するにはどのような方法に依るべきかという問題に直面する。

以上の文章というか、筆者が大きく編集しているので文意ともいうべきものだが、いつ頃誰によって書かれたものであるのか想像していただきたい。解答は、三好重夫『地方財政改革論』（良書普及会、昭和8年）の序文である。三好は、同書において、当時、地方財源の拡充策に対する選択肢であった、税源移譲論と義務教育国庫負担金の拡充策の2つをあげ、どちらも十分な効果を上げることができず、財政調整制度の導入が必要であることを論証している。三好は、本書において、若手官僚として若手県勤務の経験を踏まえて、当時として大胆な制度改革を提唱した。同著はなおアイデアの域を出ないが、後に昭和15年度からわが国初の本格的な財政調整制度である地方分与税制度が導入される際には、三好がその実質的な制度設計を行っている。

先の引用文は、実際の文体でいうと、「財源に困窮せる團體には殆ど財源らしい額に於て與へらるるところはなく…」といったものである。そのまま引用すれば、現代のものではないことは一目瞭然である。それをあえて、現代調の文章に変えて紹介したのは、その論旨の中心である、経済発展によって税源偏在が著しくなった状況では、地方税の充実強化だけでは、個別団体ごとの所要の財源の確保策にはならないという認識が、昭和恐慌の直後である昭和8年の論考において、明確にされていたということに筆者が受けた強い印象を共有していただきたいからである。

農村経済では、GDPは地方圏で生み出される。それに対し、工業化が進むと都市部に人口が流入し、地域的な経済格差が著しくなる。工業化は恐慌などの著しい景気変動をも生み出す。そういった状況は、戦前において

十分認識され、その後、戦時体制に移行し敗戦を経て、人口は一時的に地方圏に移るものの、昭和30年代の高度経済成長時代で、過疎と過密という形で再認識されるようになる。そして、昭和の終わり頃からは、グローバル化が進んで経済の集中は、都市と地方圏もさることながら、GAFAのような超巨大企業の存在によって経済活動は国境を越えて国家間の課題となる。先述の地方財政審議会の検討会では、外形標準課税のあり方と並行して、グローバル企業への国際課税と地方税との関係についても取り上げている。

税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築は、このように、三好が野心的な著作で地方財政調整制度導入を唱えた90年前から課題とされ、その深刻さは段階的に増してきたと認識すべきであろう。経済活動が地域で完結しない状況になればなるほど、特定の地域における経済活動等を捕捉して課税することが困難となる。国際課税では、PE(恒久的施設)がなくても経済活動を行っていれば、少なくとも一部は課税できるといった立論をしているが、そこでは、地方法人課税の分割基準のような考え方を、国境を越えて適用しているようなところがある。

地域を越えて移動することがない土地を課税客体とする固定資産税のような地方税らしい地方税はあるものの、所得や消費といった課税客体をもつ地方税については、適切な課税となるようにさまざまな工夫が求められる。また、経済発展は必然的に富の偏在を生むので、地方税のあり方は、財政調整制度と併せて考察する必要がある。その構図の始まりが、三好の時代ということになる。

Ⅲ 地方分与税から地方財政平衡交付金を経て地方交付税に

地方分与税は、準戦時体制ともいべき昭

和15年度に、国と地方を通じた大規模な税制改正の一環として導入された。そこでは、地方税は、応益課税がふさわしく負担分任に適用することが望ましいという発想から、物税中心とされた。すなわち、地租、家屋税、営業税の三収益税の国税附加税と、船舶税、自動車税などの独立税が直接課徴形態の地方税に設けられた。同時に、国税附加税のうち所得税の附加税が廃止され、人税はもっぱら国税とされた。

併せて、間接課徴形態の地方税という概念が導入された。それが地方分与税である。すなわち、地方分与税は財政調整制度ではあるものの、間接課徴形態の地方税であると位置づけられている。地方分与税は、創設時には、還付税(三収益税の全額)と配付税(所得税、法人税、入場税、遊興飲食税の法定の繰入率分)からなる。そこでは、所得税と法人税の繰入率分は、地方の共有財源とみなされている。

還付税は、国税として徴収し課税地に還付するものであり、現在の地方譲与税にあたる。一方、配付税は、その原形として、その半額は課税力を標準とし、1人あたりの地方税収で測定された課税力(ただし災害による財政負担は考慮される)に逆比例して分与される。残る半額は財政需要を標準とし、小規模団体に厚く配分されるように調整された割増人口を比例的に分与される。そのほかに、現在の特別交付税のような、個別事情に基づく分与や財源の激変緩和措置を設けている。

このように、地方分与税は財政調整制度ではあるが、財源調整機能はあっても財源保障機能はない。三好は、自著のなかで、財政需要を見積もって補填することは理想であっても実施不可能であり、財源保障機能は持ち得ないと強調している。

このように、昭和15年度の地方税制改正は、財政需要に応じた税源配分をめざし、物税中

心の直接課徴形態に加えて間接課徴形態の地方税制度を整えたものである。配付税に所得税や法人税といった伸張性のある税目を取り込むことで、物税中心の直接課徴形態の地方税の欠点を補い、地方税体系全体として、地方税の要件を満たすという構想である。

創設者の三好の強い個性がにじみ出るような仕組みとして発足した地方分与税であったが、ほどなく戦時体制に突入し、敗戦後の経済混乱と戦後改革による地方への事務の大幅拡大（典型は中学校の義務教育化）の大波に洗われ、毎年度、大きな制度変更を余儀なくされる。そして極めつきは、戦後のインフレを抑え込むための強力なデフレ政策であるドッジラインによって、問答無用に、昭和24年度に地方分与税の繰入率が半減されている。そして、昭和24年のシャープ勧告を経て、翌年度からシャープ税制と地方財政平衡交付金が導入されることで、ついに安定的な運営を経験することなく、廃止の憂き目に遭っている。

シャープ税制は、国税附加税を廃止し、国、道府県、市町村の税源を分離する税体系を提唱したという意味で画期的なものである。併せて、分離型事務配分を提唱することで、事務と税源の両面から受益と負担の均衡を図るという理念を打ち出した。すなわち、事務配分を通じて、道府県、市町村のそれぞれに、域内で便益の地域的波及が完結するような公共サービスの提供を求める一方で、税源配分において道府県に消費課税である附加価値税、市町村に固定資産税を主要税目として、受益者と負担者が地域的に一致する（そこでは、消費活動は道府県内で概ね完結することが前提とされている）といったアイデアが込められている。

しかしながら、シャープ勧告については、融合型事務配分から分離型事務配分へ転換するための事務再配分が十分に実現せず、新税

である附加価値税へのアレルギーが強く、その導入は断念され、物税である事業税（国税の営業税を地方税に移譲したもの）を事実上の所得課税としたことで、改革の趣旨を徹底しきれなかった。さらに、財源保障機能を持つという意味で世界初ともいべき地方財政平衡交付金制度は、導入こそされたものの、総額確保という点で行き詰まり、占領統治終了後の昭和29年度から、財源保障機能を継承しつつも、総額を国税収入に連動させるという意味で、地方分与税の要素を復活させ、両者のハイブリッドの性格を持つ地方交付税に切り替えられた。爾来、令和6年で70年を迎える。

附加価値税の導入断念は、税収の安定化という観点に加え、偏在是正の面でも取り落としたところがある。法人事業税と地方消費税の道府県別にみた偏在度で比較すれば、それは明らかである。しかしながら、昭和20年代後半の納税協力等の状況で、附加価値税を導入するのは困難を極めたことが予想される。まさに理念的には正しいが残念ながらフィージビリティを欠いていた。時代が早すぎたという意味で痛恨の極みである。

その後、附加価値税あるいは消費税の導入は、国税における直間比率の是正策の文脈で取り上げられ、紆余曲折を経て消費税の導入となって実現する。その間、常に議論としてあったのが、事業税の外形標準課税という名目での附加価値税への転換、あるいは附加価値税的な要素を持った税へのリフォームである。平成15年度税制改正で実現した外形標準課税の導入は、シャープ勧告で果たせなかった宿願を、部分的とはいえ果たしたという意味で大きな出来事であった。

外形標準課税は、法人実効税率の引き下げという要請を受けて、平成27・28年度税制改正で拡大を果たした。その一方で、外形標準課税の適用条件である資本金1億円超に対し

て、資本制度の自由化で資本金の設定に自由度が広がったことを反映し、いわゆる項目振替型減資で、企業の規模が実質的に変わらないのに、外形標準課税の適用を逃れる事例が多発しているという指摘がされている。先の地方財政審議会意見の該当箇所は、そうした指摘を踏まえての課税の適正化であって、外形標準課税の対象法人を実質的に広げる意図を持っていない。

IV 税源偏在と地方譲与税

地方税の充実が最重要であることを前提に、税源偏在にいかに対処すべきかという課題は、既述のように、戦前の地方分与税の時代からあった。昭和15年度の税制改正では、地方税を物税中心主義にして、伸張性のある人税や入場税のような偏在性の高い税を地方分与税の財源とした。そこには直接課徴形態の地方税で税源偏在を抑え込む効果もあった。

その一方で、シャープ勧告を経た戦後の税制では、府県税への附加価値税の導入断念もあって、国税、道府県税、市町村税のいずれもが所得課税が中心ないしは柱の1つとなり、税源偏在の問題が潜在的に生じることとなった。もっとも、大都市圏における都市的機能整備が急務であって、大都市こそ財源が必要といわれた時期が長く続いた。昭和50年度に事業所税が創設されたのもそのような事情の反映であった。

税源偏在の問題にどのように対処するかが本格的に問われだしたのは、近年のことである。地方交付税によって、交付団体間の格差是正はできても、不交付団体への対応ということになると、地方税の一部を国税化して交付税財源とするか、地方譲与税とするかが選択肢として浮上する。平成20年代以降、そのどちらの手法もが使われてきた。しかし、地

方税を国税化して再分配することには、財源を奪われる当事者である不交付団体の不興を買うだけでなく、地方税の充実強化という地方分権に逆行するという批判を浴びるのは必定である。その点が、大きなジレンマとなる。

加えて、地方譲与税に財源の再配分機能を持たせることにも異論がある。地方譲与税は、国税として徴収するものの、本来の課税地に戻すことが本来の機能であるというのである。確かに、地方分与税のうちの還付税とはまさにそれであった。現在ある税目では、特別とん税・特別とん譲与税が該当する。

それ以外の地方譲与税のうち、航空機燃料譲与税のような目的税型については、財政需要に応じた財源の配分という意味で理解を得られる余地はある。それに対して普通税型の特別法人事業譲与税については税源偏在是正を主たる目的とすることから、あるべき論として、その存在の評価は分かれる。

かつて、入場税というものがあつた。地方分与税の施行時には、入場税は偏在性が高いことから国税としてその一定割合を配付税の財源とした。その後、昭和23年度の税制改正で国税から府県税に移譲されている。シャープ税制でも府県税とされたが、昭和29年度の税制改正で、その一部を再び国税化し、入場譲与税として地方の財源とされた（昭和36年度までで廃止）。偏在是正を目的とする普通税型の地方譲与税であった。入場税は不交付団体にこそ財源が集中する偏在性の高い税目であったので、地方税ではなく地方譲与税にすることが妥当という判断からであろう。

冒頭で紹介した地財審意見の最後の部分にある「地方税の充実確保を図りつつ、地方の固有財源である地方交付税や地方譲与税も組み合わせる対応」の箇所で、特に地方譲与税と書かれている。筆者は、そこに税源偏在是正の手段としての地方譲与税の評価について世に問う気持ちを込めている。

2

法人住民税・法人事業税の根拠と意義

野坂雅一 ● 総務省地方財政審議会委員

地域社会の費用について、その構成員である法人に幅広く負担を求める法人住民税と、法人が行う事業そのものに課される法人事業税は「地方法人二税」と言われる。地方公共団体が提供する行政サービスを行う財源となる地方税収入のうち、地方法人二税は2割を占める基幹税である。

それぞれの創設には歴史的な経緯があり、様々な改正や改革が行われてきた。沿革を振り返ると、地方法人二税が果たしている役割と意義が改めて分かるとともに、地方税の充実確保に向けた課題も浮き彫りになる。

なお、文中の意見にわたる部分は筆者の私

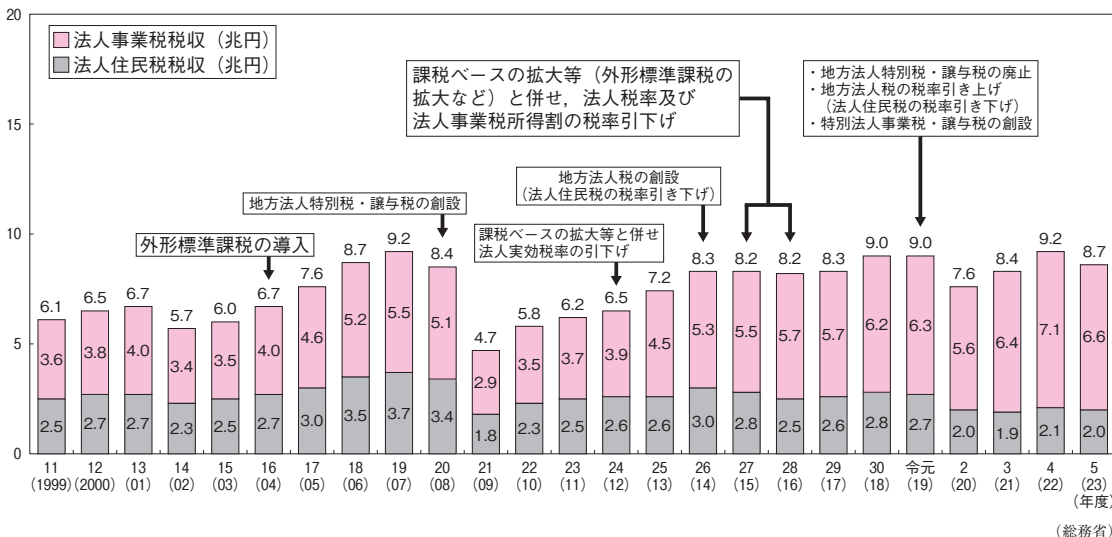
見であることをお断りする。

I 地方法人二税の現状

法人住民税と法人事業税の税収の推移（資料1）をみてみる。地方公共団体の決算額が確定している令和3年度では、法人住民税1.9兆円、法人事業税（特別法人事業譲与税を含む、以下同じ）6.4兆円で計約8.4兆円となり、地方税収入に住める割合は19.2%だった。

新型コロナウイルス感染症の流行から経済

資料1：地方法人二税（法人事業税・法人住民税）の税収の推移



が正常化に向かう途上だった4年度では、地方法人二税の税収が地方財政計画以上に伸び、法人住民税2.1兆円、法人事業税7.1兆円で計約9.2兆円。5年度は地財計画では法人住民税2.0兆円、法人事業税6.6兆円で計約8.7兆円を見込んでいるが、前年度同様に地財計画より伸びる可能性がある。

景気変動や法人の所得、法人の立地状況によって、法人事業税はとくに年度ごとの変動が比較的大きく、地域間の格差も生じやすい点に留意が必要だろう。平成以降、バブル経済の崩壊、金融危機、東日本大震災など、様々な試練に直面した影響で、企業業績は好不調を繰り返し、法人事業税収の対前年度比の伸び率はしばしば大幅なマイナスに落ち込んだ。逆に大幅に伸びた年度もある。そうした特性を踏まえて、税収をいかに確保していくかという課題に直面してきた税と言える。

法人住民税も安定的な税収の確保と地域間格差への目配りが欠かせない税である。

II 法人住民税とは

法人住民税は地域社会の費用について、その構成員である法人にも個人と同様に幅広く負担を求めるもので、道府県民税と市町村民税がある。資本金等の額や従業員数に応じて定額の負担を求める均等割と、法人税額に応じた負担を求める法人税割が道府県民税、市町村民税それぞれにあり、事務所等を有する法人に対して、その事務所等が所在する都道府県及び市町村が課税する。

均等割の税率は道府県民税2～80万円、市町村民税5～300万円。法人税割は道府県民税が法人税額の1.0%、市町村民税が同6.0%となっている。

法人住民税の沿革を遡ると、大正15年に地方税の大整理が行われたが、地方独立税主義

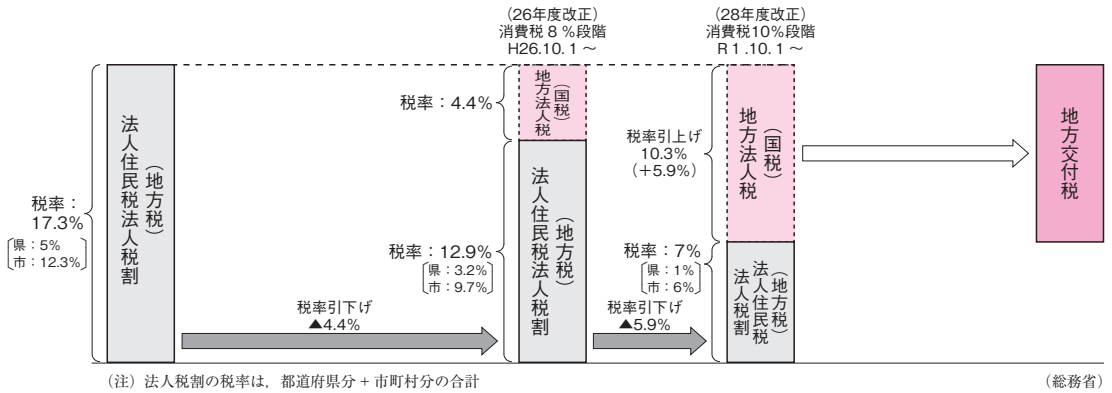
と地方分権的税制改革論が実を結ばず、附加税主義の現状維持的な税制整理にとどまった。法人住民税に相当するものもまだなかった。続いて昭和15年の地方税財政抜本改革で、創設された市町村民税の納税義務者として「事業所又は営業所を有する法人」が登場した。21年には道府県民税が創設され、納税義務者は「市町村民税と同一」とされた。

戦後の租税制度の形成に影響を与えた24年の米国のシャウプ使節団日本税制報告書（シャウプ第1次勧告）は、法人を住民税の課税対象から除外するように求め、法人市町村民税は存続する一方で法人道府県民税はいったん廃止された。26年当時の地方財政委員会事務局の「改正市町村民税解説」は、「法人に対して市町村民税を課税する理由は、法人に収益的な見地から附加価値税を課税するのは考え方を一にする」と記した。地域社会の費用について幅広く負担を求める法人住民税の趣旨がすでに明確に強調されていたことが分かる。

続いて29年に法人道府県民税が復活した。当時の改正地方税制詳解は「道府県に対し住民が普遍的に負担を分任する税種を与えようとするもの」と解説した。さらに「市町村民税の法人税割は、市町村間におけるいわゆる偏在の現象が甚だしいという意味においても、又その収入が年度間において激変するという意味においても、むしろ一部を道府県税に移す方が合理的であるので、このような措置が採られた」と説明した。

その後、法人住民税は、昭和から平成にかけて、数度の税率引上げや法人道府県民税と法人市町村民税の税率調整などが実施された。さらに消費税率8%及び10%段階に合わせた平成26年度改正と28年度改正で、法人住民税法人税割の税率引下げに併せて地方法人税（国税）の創設及び税率引上げを行い、その税収全額を地方交付税原資化して地方公共団

資料2：これまでの地方法人課税における偏在是正の取組（法人住民税）



地方法人課税及び償却資産税の現状と課題

体の財源とする改革が行われた（資料2）。地域間の税源の偏在性を是正し、財政力格差の縮小を図ることを狙った点は重要である。

III 法人事業税の沿革

次に法人事業税の沿革をまとめよう。明治・大正・昭和・平成・令和の長い年月をかけて変遷してきた歴史は感慨深いものがある。

法人事業税の前身は営業税である。明治11年に地方税の府県税として営業税が創設された。21年からは市町村が附加税を課している。29年に地方税から国税に移管され、物品販売業など24業種に対しては資本金額、売上金額、建物賃貸価格、従業員数等の外形標準により国が課税し、府県・市町村は附加税を課すように改められた。24業種以外の小営業には引き続き府県の独立税としての営業税が課される仕組みとなった。

大正15年に国税の営業税を営業収益税に組み替える改正が行われた。府県は附加税を課すとともに、営業収益税の対象とならない小営業には地方税としての営業税を課した。

続いて昭和15年の抜本的な税制改革では、国税の営業収益税と地方税の営業税を統合し、法人のすべての営業及び個人の物品販売業等28業種の営業に対して純益を課税標準と

して課税する新営業税（国税）が創設された。道府県と市町村は附加税を課した。

戦後になり、改革が次々と打ち出され、現在の法人事業税の創設につながっていく。

22年に国税としての営業税が廃止されて、国税から地方税に移管され、道府県の独立税に再編された。法人の純益を課税標準として課税し、市町村は附加税を課した。23年に営業税が廃止され、道府県が法人及び個人を行う事業に対して所得を課税標準として課税する事業税が創設された。市町村は附加税を課すものだった。

そして第1次シャープ勧告が24年、事業税に代えて、道府県税の基幹税として附加価値税の導入を勧告した。勧告は、「最善の解決方法は、単に利益だけでなく、利益と利子、賃貸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。……事業税はすべてこれを都道府県の所管とし、その金額を都道府県の収入とするように勧告する」と記した。

これを受けて、25年に制定された地方税法で、道府県の普通税として附加価値税を導入して27年1月から実施するとされたものの、反発などで延期されたまま29年に廃止となった。同年に附加価値税に代わって、従来の事業税と、医業や弁護士業や理容業など特定の業務に課税していた特別所得税を統合して恒

久的な制度として創設されたのが法人事業税である。当時、創設理由として、「法人が事業活動を行うに当たって地方団体の各種の行政サービスの提供を受けることから、これに必要な経費を分担すべきという考え方に基づく」と説明された。

附加価値税が実施されなかった点について29年の改正地方税制詳解に興味深い分析が残っている。詳解は「附加価値税が理論的に優れていることはほとんどが認め、これを熱心に支持する人もあった位であるが、この税を実施した場合において各事業別の租税負担が激変すること、赤字を生じたときにも納税の義務があること等の点がこの税の実施を妨げて来たことをおもえば、現在においては最早実施のチャンスは過ぎ去ったものとして廃止が決まった。事業税及び特別所得税に若干の修正を加えて恒久制度化しようとなった」と記していた。

IV 平成・令和期の 法人事業税改革

平成になると、地方税の充実確保とともに偏在性が少ない安定的な地方税体系を構築する狙いから、税率の引下げや課税ベースの適正化、外形標準課税の導入などが進められた。バブル経済崩壊後、デフレから長年脱却できず、一方で地域間格差の拡大など課題は山積した。税制改革では消費税が平成元年に導入されたのが歴史的な成果と言えるが、法人事業税も新時代の改革が待ったなしだった。

外形標準課税の導入の経緯を振り返ろう。昭和39年の政府税制調査会が、外形標準課税が適当と考えられると答申し、さらに43年答申で仮案を示した。ただ、昭和末期には、売上税構想とその断念、それに続く消費税導入が税制改革の焦点だった中で、外形標準課税の検討は進まなかった。

具体的に動き出したのは、平成8年の政府税制調査会法人課税小委員会報告が「法人事業税に外形標準課税を導入することは、事業に対する応益課税としての税の性格の明確化に加え、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にも資するものと考えられる」と指摘した頃だろう。続いて地方法人課税小委員会は11年、望ましい外形標準の在り方に関する報告で基本的な考え方として普遍性、中立性、簡素な仕組み、納税事務負担に言及した。

さらに政府税制調査会は12年の答申で改めて外形標準課税の導入を求め、①税負担の公平性の確保、②応益課税としての税の性格の明確化、③地方分権を支える基幹税の安定化、④経済の活性化・経済構造改革の促進——を強調したのが注目される。当時の都道府県税制は、法人所得に対する課税が大きなウェイトを占めていたため税収が不安定で、税収の安定化が求められていた。欠損法人が多くて課税ができず、応益負担なのに公平ではないという問題点が指摘されていた背景もある。

地方分権に関して12年答申が、「地方公共団体の自主財源の根幹をなす地方税は、できるだけ安定的で、変動の少ない税であることが望まれます。外形標準課税の導入は、税収の安定性を向上させるとともに、地方税としての自主性を高めることとなり、地方分権を支える地方税体系を構築する上で重要な役割を果たす」と強調した点にも注目したい。

この答申後に地方税法が改正され、16年度に資本金1億円超の普通法人を対象に所得割に加えて付加価値割と資本割という形で外形標準課税が導入された。シャープ勧告以来、外形標準課税の導入は都道府県税制の懸案だったと言えるが、大きな一歩を踏み出した。資本金1億円以下の普通法人と公益法人などは所得割の課税となっている。

ただ、外形標準課税の導入後からほどなく、

課税割合や対象法人拡大を巡る意見が出始めた。平成27年度と28年度に「成長志向の法人税改革」の一環として、法人事業税所得割の税率を引き下げるとともに、段階的に実施されたのが外形標準課税の拡大だった。

また、電気供給業の法人事業税については、送配電部門の法的分離や新規参入状況などを考慮し、令和2年度改正で収入割に付加価値割と資本割を組み入れた課税方式に見直した。ガス供給業も導管部門の法的分離などを踏まえ、4年度改正で課税方式を見直した。

外形標準課税の詳細な分析は本号の別の特集に譲るが、対象法人数が大幅に減少してきた状況を踏まえた見直しが焦点になる。

V 様々な偏在是正措置

次に偏在性の是正について考察したい。地域間の財政力格差の拡大や経済社会構造の変化などから、都市部に税収が集中しがちな構造的な問題が次第に顕在化してきた。法人事業税は地域間格差が大きい傾向があるため、より偏在性が小さく安定的な地方税体系の構築という課題の解決が求められた。

地方税体系の偏在性の縮小については、平成9年度に地方消費税が創設されたほか、16年度～19年度にかけていわゆる三位一体の

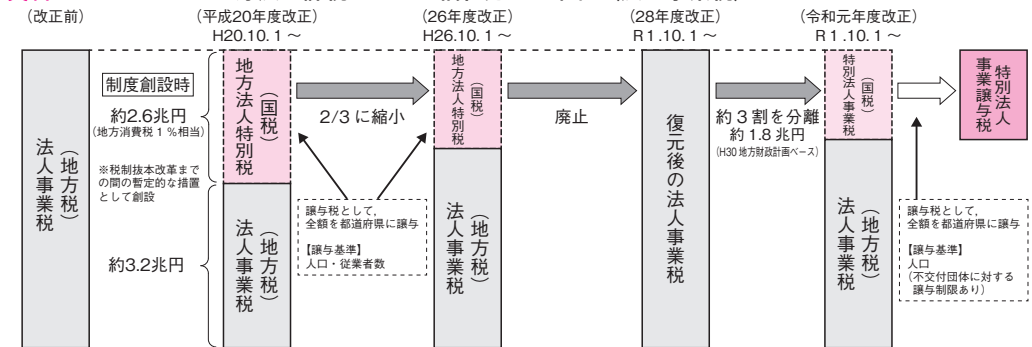
改革が実施され、所得税から住民税へ3兆円の税源移譲が行われるとともに、個人住民税所得割が比例税率化された。

それらに続いて、法人事業税の見直しが次々と行われた(資料3)。まず20年度改正で、法人事業税の一部を国税化して地方法人特別税を創設し、その全額を都道府県に譲渡する譲与税が創設された。制度創設時に地方法人特別税は約2.6兆円だったが、26年度改正で3分の2に縮小し、さらに28年度改正で地方法人特別税を法人事業税に復元した後に令和元年10月から約3割を分離して特別法人事業税(国税)とし、全額を特別法人事業譲与税として都道府県に譲与する仕組みに改められた。譲与基準は人口で、地方交付税の不交付団体に対しては譲与制限が設けられた。

地域間の財政力格差の拡大や経済社会構造の変化等を踏まえ、県内総生産の分布状況と比較して大都市に税収が集中する構造問題に対して都市と住民が支え合い、ともに発展しようという狙いは妥当だったと言える。

法人住民税の偏在是正策は先述の通りだが、法人住民税法人税割の一部を国税化して地方法人税(国税)を創設し、税収全額を地方交付税の原資とする改革が行われた。

資料3：これまでの地方法人課税における偏在是正の取組(法人事業税)



(総務省)

VI 偏在是正の評価

新たな偏在是正措置である特別法人事業税・譲与税を創設した令和元年度税制改正時の資料では、地方法人二税を都道府県ごとの人口1人当たり税収額で見ると、偏在是正措置がなかった場合の最大・最小比率は6.00倍とし、特別法人事業譲与税導入後は3.15倍に縮小するとの見通しが示されていた。県内総生産の最大・最小比率3.17倍と概ね合致するとの説明だった。

一連の見直しから時が経過した。日本は少子高齢化の加速と地域経済の疲弊、東京一極集中の問題に引き続き直面している。

地方法人二税を都道府県ごとの人口1人当たり税収額でみた場合、令和3年度決算額では最大の東京都と最低の奈良県の人口1人当たりの税収の比率は5.9倍だったが、これに特別法人事業譲与税を含めた数値で見ると3.5倍に下がる。その倍率は令和元年度4.3倍→2年度3.3倍→3年度3.5倍と推移してきた。

4～5年度の確定データは出ていないが、法人事業税の一部国税化・譲与化による偏在是正策に一定の効果があつたと評価できよう。一方で、是正効果が薄れているのではないかという見方も一部にある。

全国知事会は5年7月の提言に続いて、11月には6年度税財政等に関する提案で、「東京一極集中が続く中、行政サービスの地域間格差が過度に生じないように、地方自治体間の税収の偏在状況や財政力格差の調整状況等を踏まえつつ、税源の偏在性が小さく税収が安定的な地方税体系の構築に向けて取り組むべきである」と重ねて指摘した。

さらなる偏在是正に踏み込むかどうかについては様々な意見があろう。だが、最も重要なのは、都市と地方の対立の観点でとらえる

べきではない点だ。地方税の充実確保を図りながら、各地域の活力の維持や行政サービスの向上に取り組むための地方税源の偏在の状況に常に目配りすることが求められる。今後とも建設的な議論が行われるよう期待したい。

VII 今後の展望と課題

ポストコロナ時代に入り、日本の課題は「成長と分配の好循環」の実現であり、とくに構造的な賃上げが欠かせない。5年春の賃上げ率は約30年ぶりの高い伸びだったが、賃上げの維持と拡大が焦点になっている。

企業の賃上げを後押しする狙いで法人税での賃上げ促進税制に併せて、法人事業税の追加減税策が実施されている。継続雇用者の給与総額を一定割合以上増加させた法人を対象とし、法人事業税付加価値割を算定する際に課税標準である付加価値額から雇用者全体の給与総額の対前年度増加額を控除する措置である。

企業の税負担を軽減することで企業の稼ぐ力を高め、雇用者の給与アップに貢献する意義は大きい。地域経済を支える企業の活力向上で良質な雇用の創出や地域経済の底上げを図る効果も期待される。法人事業税が今日の課題の解決に役立っている。

日本は「時代の転換点」とも言える歴史的・構造的な変化と課題に直面し、人口減少・少子高齢化、子育て支援、介護・医療、デジタル化、災害対策、脱炭素など、地方公共団体が担う住民ニーズは多様化・複雑化している。様々な行政サービスを実施するうえで、地方法人二税の安定的な税収の確保が重要である。

時代の変化とともに将来、地方法人二税の見直しが求められる時が来るかもしれない。その際には公平・中立・簡素の大原則の下、

臨機応変に検討することこそ、創設の趣旨に即しつつ時々の要請に沿って地方法人二税の改革を続けてきた先人たちから現代の私たちへの重要なメッセージと受け止めたい。

法人住民税と法人事業税の根拠と意義についてどこまで分析できたかは心もとないが、考察の一助になれば幸いである。執筆に当たって、総務省自治税務局の担当者にご教示をいただいたことに感謝を申し上げる。

*

*

*

〔参考文献〕

- ・改正地方税制詳解（昭和29年）
- ・政府税制調査会「『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」（昭和39年12月）
- ・政府税制調査会「長期税制のあり方についての答申」（昭和43年7月）
- ・丸山高満『日本地方税制史』（ぎょうせい、昭和60年）
- ・政府税制調査会「法人課税小委員会報告」（平成8年11月）
- ・政府税制調査会「地方法人課税小委員会報告」（平成11年7月）
- ・政府税制調査会答申「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」（平成12年7月）
- ・事業税研究会「事業税逐条解説（1）」地方税57巻11号89頁（平成18年11月）
- ・政府税制調査会「法人税の改革について」（平成26年6月）
- ・総務省自治税務局 地方税制関係資料（令和5年7月）
- ・全国知事会「地方税財源の確保・充実等に関する提言」（令和5年7月）

外形標準課税のあり方～外形標準課税の適用範囲拡大の憲法的考察～

北出容一 ● 税理士

問題の所在

現行の地方税法上、法人事業税において、資本金額1億円超の法人に対して外形標準課税を適用しており、資本金額が1億円以下の法人で、所得が発生しない場合には、法人事業税を負担しない。

外形標準課税の適用範囲の、資本金額1億円以下の法人への拡大を実現するためには、Ⅰ赤字法人の権利利益の問題、Ⅱ外形標準課税の根拠とされる応益原則の位置付けの問題を、明確にクリアする必要がある。以下、紙面の範囲で、これらを順に検討する。

Ⅰ 赤字法人の権利利益の問題

外形標準課税の適用範囲を資本金額1億円以下の法人に拡大するべきとする見解に対し、赤字法人の権利利益の問題、即ち、憲法14条（平等原則）・憲法25条（生存権）・憲法29条1項（財産権）ないし憲法22条1項（営業の自由）、応能原則を根拠に、反対説が主張されている。

1 憲法14条（平等原則）の問題について

憲法14条の「平等」の観念については、形式平等・実質平等の適用場面と、絶対平等・相対平等の適用場面とを明瞭に区別する必要がある。

(1) 形式平等・実質平等（法令が個人を均等に扱う場面）

形式平等・実質平等は、法令が個人を均等に扱う場面（法令が区別をしていない場面）で問題となる概念である。

即ち、形式平等とは、すべて個人を法的に均等に取り扱いその自由な活動を保障すること（機会の平等）をいう。しかし、資本主義の進展に伴い、貧富の差が拡大し、事実の面での不自由・不平等を生じさせた。そこで、実質平等、即ち、社会的・経済的弱者により厚く保護を与え、それによって他の国民と同等の自由と生存を保障していくことが要請される。

ただ、憲法の通説的見解によれば、「実質的平等を重視すると言っても、それを實現する国の法的義務が『法の下での平等』原則からただちに生ずる、という趣旨ではない。したがって、一四条を根拠に、現実の経済的不平等の是正を国に請求する権利が認められるわけではない。法的な義務は社会権（筆者註：その他経済的弱者の営業の自由・財産権）の保障にかかわる問題であり、それを通じて具

体化されることを憲法は予定しており、平等原則との関係では実質的平等の実現は国の政治的義務にとどまる。」（芦部信喜著（高橋和之補訂）『憲法（第8版）』135頁）と解されている。

但し、後述の「相対平等」における「合理的区別」の判断に当たり、実質平等の趣旨が十分考慮されるべきことに注意を要する。

(2) 絶対平等・相対平等（法令が個人を区別している場面）

これに対し、法律・条例等が、ある個人・法人に対し、区別的取扱いをしている場合、かかる区別が絶対的に許されず悉く平等原則違反となる（絶対平等・機械的平等）のではなく、法令上取扱いに差異が設けられる事項（例えば、税、刑罰等の法令上の区別）と、事実的・実質的な差異（例えば、貧富の差、犯人の性格）との関係が、憲法の理念からみて合理的である限り、その取扱い上の違いは平等違反ではない、つまり、合理的区別は、憲法14条に反しない（相対平等）。

そこで、例えば、「各人の資力に応じて税法上税率に差異を設けること（累進課税）」は、相対平等の場面であり、その差異（累進の程度）が合理的区別に留まる限り、違憲とはいえない。

(3) 実質平等と相対平等との区別

つまり、上記憲法上の通説的見解によれば、法令が一律に扱う実質平等の場面であれば、平等原則は「国の政治的義務」に過ぎず、法令が区別をする相対平等の場面ならば差異が「合理的区別」か否かが憲法訴訟等で判定される。

(4) 外形標準課税の対立は実質平等の場面と解されること

「外形標準課税の適否については（あるいは論者によっては税率も）、資本金額1億円以下の赤字法人も資本金額1億円超の法人と同様に扱い、外形標準課税を課すべきであ

る。」という見解（以下「肯定説」という。）は、要するに、法人事業税の外形標準課税の適否について、資本金額1億円以下の法人も資本金額1億円超の法人も、黒字法人も赤字法人も形式的に同様・平等に扱い、広く浅く外形標準課税を課すべきであると主張する。

他方、これに反対する見解（以下「反対説」という。）は、要するに、資本金額1億円以下の法人と資本金額1億円超の法人の担税力の実質の違いを強調し、資本金額1億円超の法人と区別をして、資本金額1億円以下の法人には、外形標準課税を課すべきではないと主張していることになる。

そうすると、肯定説が、上記の限りで形式平等（一律・同等に扱う）を主張しているのに対し、反対説は、上記のとおり実質平等（区別をせよ）を主張していることになる。

しかしながら、例えば、大企業にも中小企業にも全く同じ税率の外形標準課税を課す法人事業税改正がなされたと仮定して、大企業も中小企業も、業種も地域も様々ある中で、実質平等に反する、然るべき区別をせよと主張して裁判所に出訴したとしても、裁判所は、如何なる区別をどの程度するべきかを判断する指針も能力も有しない。

よって、形式平等を主張する肯定説に対し、「文字どおりの法的義務としての憲法14条・実質平等原則違反（違憲）」を根拠に、反対説を導くことは無理がある。

なお、仮に、実質平等が憲法14条に基づく法的義務であるという立場に立ったとしても、税法についての形式平等（一律・同等の扱い）が即憲法14条違反となるはずはなく、「どの程度の実質的不平等が何故に憲法14条違反となるか」、「どの程度の区別をするべきなのか」、裁判所がそれを判断することは、前記のとおり極めて難しい。

2 憲法25条（生存権）の問題について

(1) 憲法25条の生存権（健康で文化的な最低限度の生活を営む権利）侵害を根拠とする反対説は、資本金額1億円以下の赤字法人に外形標準により法人事業税を課すことが、生存権の自由権的側面を侵害していると主張しているものと推察される。

(2) しかし、憲法25条の請求権的側面を具体化する立法として、生活保護法が制定され機能している。

(3) また、そもそも、肯定説は、法人事業税を広く「浅く」課すことを主張するものであり、赤字法人も、公共料金を含む諸費用を支払い、「事業」を継続する資力を有している。

(4) そこで、ある事業年度に「赤字」だからといって、「赤字」法人が、広く「浅い」外形標準課税に耐える担税力すら存在しないと断ずること、ましてや「生存権が侵害される」と断ずることには、論理の飛躍がある。

(5) よって、外形標準課税を全ての法人（あるいは現行法よりも多くの法人）に広く「浅く」適用するべきであるとする肯定説に対し、その「浅さ」（税負担）を批判する場面ならばともかく、資本金額1億円以下の法人に外形標準課税を適用することの「適否自体の場面」について、憲法25条違反を根拠に反対説を導くことには、無理がある。

3 憲法22条1項（営業の自由）ないし憲法29条1項（財産権）の制約について

(1) 確かに、当該事業年度赤字の中小法人に対し、外形標準課税を適用すれば、その営業の自由（憲法22条1項）、財産権（憲法29条1項）に対し、何某かの制約となり得る。そこで、かかる制約が、「公共の福祉」（憲法13条後段）に基づく人権制約として憲法上正当化されるか、如何なる要件の下で正当化されるかを検討する。

(2) 「公共の福祉」というだけでは基準が余

りに不明確であるため、憲法訴訟の場面では、学説・判例が合憲性判定基準を具体化している。その合憲性判定基準の用語例・表現は、論者・判例によって様々であるが、「主要な憲法判例のあてはめ部分の傾向」に鑑み、違憲審査基準の実質的内容（合憲性判定の考慮要素）を整理すると、当該人権制約（例えば、外形標準課税を広く全法人に適用する地方税法に基づく人権制約）が合憲か否かは、①当該立法目的自体が憲法の理念に鑑み重要なし正当であること、②当該人権制約がなければ当該立法目的が阻害されること（当該立法目的に基づく規制の必要性の「有無」）、③当該規制が当該目的実現に効果があり逆効果・お門違いの方法ではないことを前提に、④当該人権制約による不利益の程度と当該人権制約の必要性の「程度」（当該規制によって失われる利益と得られる利益）との均衡がとれているか否か、⑤当該目的を達成する現実的で実効的なより不利益の少ない他の手段があるか否かを吟味して判断する。

(3) 重要なのは、上記①から⑤の、少なくとも主要な争点については、観念的な考察ではなく、立法事実、つまり当該立法の合理性を支える社会的事実（例えば、少子高齢化・地震のリスク、中小企業の経営状態の傾向）、経済的事実（例えば、景気の動向・国や地方の債務残高等）、歴史的事実（例えば、類似分野での実例・諸外国での実例）に即して判断すべきことである。

以下、上記①から⑤に基づき外形標準課税の肯定説・反対説について検討する。

(4) 上記①：外形標準課税の規制目的

外形標準課税の規制目的（営業の自由等を制約する目的）は、「景気の動向にかかわらず地方税収の安定化を図って地方自治（憲法92条）の制度趣旨を全うする（地方の行政サービスの停止等地方自治の趣旨が損なわれる事態を防ぐ）」ことであると解する。

なお、法人事業税の課税根拠である「応益原則」は、「公共サービスを利用して事業活動をしている以上、利用したサービスに応じて法人事業税を賦課されても事業者には不当な不利益を課することにはならない」という趣旨であるから、憲法的には、それ自体が立法目的であるというよりも、後述の失われる利益と得られる利益の均衡（上記④の基準）で検討すべき事柄であると解する（この点には異論もあり得るが、本稿ではそのような前提に立って、上記②以下の基準を検討する）。

(5) 上記基準②③⑤の基準について

ア 総務省の統計（過去の歴史的事実・立法事実を示す統計）によれば、所得割のみでは法人事業税の税収が景気動向に大きく左右されること自体は動かし難く、上記立法目的の実現のために外形標準課税導入の必要性があること自体（上記基準②）は、明白である。

イ 外形標準課税が導入されれば、景気動向に左右されない税収が得られる以上、外形標準課税は、地方税収安定・地方自治の支障防止という上記立法目的の実現のために効果があり、逆効果的手段ではないこと（上記基準③）もまた明白である。

ウ 同じ立法目的を達成する現実的で実効的な他の手段（上記基準⑤）については、法人の所得を課税標準とする手段では地方税収の多寡が景気の動向に左右されることは避けられず、法人事業税の所得割の税率を不景気の地方税減収を填補できる程度に引き上げることが、法人の海外流出（動かし難い立法事実である）をさらに加速させ、地方税収の安定にとって逆効果となりかねない。

地方消費税は、社会福祉・子育ての財源であり、少子高齢化の顕著な進行という社会的事実（立法事実）の下では、これを法人の事業に要する都道府県の行政サービスの費用に使用することは現実的ではない。

特に、国及び地方の債務残高の危機的状況等に鑑み、これ以上借金を重ねるやり方も、もはや現実的手段とはいえない。

上記基準⑤については、紙面の都合上、以上の指摘に留めるが、景気の動向にかかわらず地方税収安定・地方自治の支障防止という上記立法目的を実現するための、外形標準課税に代わる現実的で実効的な手段は容易に見出し難い。

(6) 上記基準④に議論を集中させる必要性

法人事業税の外形標準課税の適用を資本金額1億円以下の法人に拡大することの適否について、最も主要な争点・検討課題は、上記基準④：当該人権制約による不利益の程度と当該立法目的のために人権制約をする必要性の程度との均衡（当該規制によって失われる利益と得られる利益の均衡）であり、それを立法事実として検討することである。

ア 議論の要所：外形標準課税の適用範囲拡大によって失われる利益

(ア) 失われる利益の性質

外形標準課税によって制約される憲法上の権利は、営業の自由（憲法22条1項）・財産権（憲法29条1項）という経済的自由である。

(イ) 問題の核心は不利益の予測であること

問題は、法人の営業活動に及ぼす不利益の程度である。外形標準課税の適用範囲の拡大に伴う不利益は、法人の営業活動に看過し難い支障を及ぼさない程度に留められる必要がある、これは、今後立法化する外形標準課税の適用範囲拡大の要件（税率を含む）如何に関わる。

ここで留意すべきは、現行法上、未だ資本金額1億円以下の法人に対して外形標準課税を導入していないことから、その不利益の程度が、政府・国会議員・地方議会議員、ひいては、有権者・納税者にとっても、予測に基づくものとなることである。

ただ、その予測をすることは、言うは易く

行うは難しであり、段階を追って予測する必要があるのではなからうか。

即ち、例えば、現行法上、資本金額1億円超の法人との関係では、現行法所定の外形標準課税が課されており、この限りではその不利益の程度は、過去の現実として検証可能である。この「資本金額1億円超基準」は、当該改正当初は、政治的妥協の産物であったかも知れないが、この基準を改正後現在まで適用した結果、該当企業に及ぼした営業上の影響の程度は、一つの確固たる立法事実（歴史的事実）となっている。だとすれば、この立法事実を起点に、例えば、「資本金額1億円超」要件の回避（名目上の資本減少等）に対応する税制改正をする場合の営業上の不利益の程度は、高度の蓋然性をもって予測し得るし、「資本金額1億円超」要件を実質的に少しずつ広げる（例えば資本金額→資本剰余金を含む、1億円→9千万円）旨の改正の当否を検討する場合にも、不利益の程度は相当高度の蓋然性をもって予測し得る。

また、例えば、法人事業税を「1億円以下の」中小企業に広く「浅く」課す税制改正の当否を検討する場合に、税制改正当初は、例えば、「定額の」月額数千円から数万円（なお、森林環境税は年額千円）の、「誰の目にも明確に浅い」税負担から出発し、その後、地方税法又は各都道府県条例によって、当該都道府県の財政や法人の事業活動の実情を見極めつつ、議会の議論を経て段階的に税負担を引き上げるならば、その不利益の程度は、税法の専門家ではない議員・法人事業者にとっても想定し易いものになり得る。

(ウ) 不利益の回復困難性の程度

外形標準課税の適用範囲の拡大に伴い、資本金額1億円以下の赤字法人に対し、所定の税率・税額に伴う営業上の不利益・負担が及んだ場合、「その業種（例えば、農林水産業・製造業、不動産業）のその規模の当該赤字法

人」にとって、例えば売上拡大・他の経費の節減・価格に転嫁・事業の効率化を図る等して、上記不利益・負担を回復する容易性・困難性の程度についても、「各都道府県の中小企業に関する実情（立法事実）」を見極めて判断する必要がある。

例えば、農林水産業・製造業においては、後継者不足・人手不足の上に、他業種に比して設備の維持更新に多額の費用を要するため、外形標準課税の適用範囲拡大の負担を売上拡大等で填補することが困難な企業が多いのではないかと、各都道府県の実情を見極めて判断する必要がある。

イ 外形標準課税の適用範囲拡大によって得られる利益（外形標準課税の適用範囲を拡大せず地方税収の不安定を放置した場合の不利益）

一般に公知の、①国及び地方の債務残高及び②少子高齢化の危機的状況、③今後予想される巨大地震の数と確率等、一般に公知且つ顕著な立法事実に鑑み、地方税収の不安定を放置し続けた場合、都道府県が担っている行政サービスに重大な支障が生じ、法人の事業にも重大且つ回復困難な不利益が生じることが高度の蓋然性をもって予想・推認される。

4 応能原則の問題について

(1) 応能原則とは、担税力に応じて納税すべきという考えであるが、その内実は、必ずしも明瞭ではない。

(2) 即ち、「応能原則を根拠に外形標準課税の適用範囲拡大に反対する」という主張が、「憲法14条・憲法25条・営業の自由（憲法22条1項）ないし財産権（憲法29条1項）に違反するから反対する」という趣旨なら、それに対しては、上述の反論が妥当する。

「応能原則を根拠に外形標準課税の適用範囲拡大に反対する」という主張が、「（憲法とは離れた）税法独自の基本原則としての応能

原則に反するから反対する」という趣旨ならば、現行の税法に応益原則の具体的内容が規定されていない以上、①「担税力」とは何か（当該事業年度の所得を指すのか、預金や経費圧縮を含めた資力を指すのか、「支払不能」（破産原因）ではないことを指すのか）、②「応じて」とはどの程度応じることを指すのか、③例外（一律に扱うこと）は絶対認められない厳格な要請なのか、何れも明瞭ではない、との反論が妥当する。

5 赤字法人の権利利益の問題がクリアされ得ること

赤字法人の権利利益に関し、憲法が要求しているのは、要は、利益・不利益・回復困難性等、上記各判断をするために考慮すべき立法事実を過不足なく精査し、当該外形標準課税によって赤字法人の事業に及ぶ不利益を、地方税収の安定を図る切実なる必要性に見合った相当な範囲に留めることである。

II 応益原則の位置付けの問題

(1) 法人事業税は、法人が行う事業自体に課される租税であり、「事業活動を行うに当た

り、地方の各種の行政サービスを受けていることから、受けた行政サービスの経費を分担すべきである。」という根拠（応益原則）に基づく。

(2) 応益原則から素直に考えれば、資本金額1億円以下の赤字法人が、資本金額1億円超の法人と同様、「公共サービスの利用量（当該法人の事業活動の規模）の限度」で法人事業税（外形標準課税）を課されたに留まる場合、大規模災害等特段の事情がない限り、「営業の自由（憲法22条1項）等を不当に制約されたとは言えない。」という推定が働くと解される。

(3) 但し、逆にいえば、応益原則から素直に考えれば、地方の税収がなお不安定で地方が税収不足に喘いでいたとしても、「公共サービスの利用量（当該法人の事業活動の規模）の限度」を超えて法人事業税・外形標準課税を課すことは、憲法が許したとしても（憲法22条1項等に違反しないとしても）、地方税法上の法人事業税の趣旨が許さない、ということになり得る。

(4) だとすれば、応益原則は、（これを主張する学説の主観的意図はともかく）客観的に、外形標準課税に地方税法独自の上限を画する機能を有する。

*

*

*

【参考文献】

- ・金子宏『租税法（第24版）』（弘文堂 2021年）
- ・多田雄司『検証 外形標準課税 地方財政の現状と再建築を探る』（税務研究会出版局 2000年）
- ・芦部信喜著・高橋和之補訂『憲法（第8版）』（岩波書店 2023年）
- ・多田雄司『外形標準課税の申告実務ガイド（第7版）』（税務研究会出版局 2022年）
- ・金子宏「事業税の改革（外形標準化）を考える—課税ベースの拡大と都道府県固有の安定財源の充実」地方税50巻8号4頁（1999年）
- ・「応益原則からみた事業税の問題点について」近畿税理士会『第45回日税連公開研究討論会 地方税の現状と展望』（近畿税理士会 2018年）
- ・武田文男「法人事業税への外形標準課税の導入について（上）（下）」自治研究75巻10号33頁（1999年）・11号66頁（1999年）
- ・田中治「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）』（成文堂 2000年）321頁
- ・渋谷雅弘「企業課税と地方税制—事業税における外形標準課税」ジュリスト1483号43頁（2015年）
- ・吉村政穂「事業税の沿革・再考」横浜国際経済法学11巻2号69頁（2003年）
- ・大澤麻里子「事業税の外形標準化の意義について—リスク投資収益と課税（Taxation and Risk）の議論による考察」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣 2010年）410頁

4 分割基準のあり方

多田雄司 ● 税理士

はじめに

法人事業税、法人住民税は、その事業を行う事務所又は事業所（事務所等）が所在する都道府県が、その法人に対し課税する。

したがって、その法人が、2以上の都道府県に事務所等を有する場合は、その事務所等が所在する都道府県がそれぞれ課税する。

この場合、法人全体の課税標準額を事務所等が所在する各都道府県に分割する。そして、その分割後の課税標準額について、各都道府県が法人事業税を課税する。

このように、全体の課税標準額を関係各都道府県に配分する基準を分割基準という。

本稿は、この分割基準のあり方について検討する。

ただし、法人住民税については、事業年度末の従業者数を按分基準とすることについての都道府県及び市町村間の対立はない。

したがって、一部を除いて本稿では取り上げない。

一方、納税義務者である法人の立場では、定められた分割基準に基づき、所得金額などの課税標準額を事務所等が所在する各都道府県に配分し、配分後の課税標準額に基づいて各都道府県の税額を計算する。

この場合、各都道府県が定める税率の違いを除いて、納税額が増加することはない。

つまり、分割基準の問題は、各都道府県の税収配分の問題である。

I 地方税の課税の根拠と分割基準

分割基準を検討する前提として、地方団体が課税する根拠を確認する。

その根源は、「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める」（憲法92）に遡る。

つまり、地方団体には、関係する個人、法人に対する課税権を認めているのである。

この場合、地方団体と個人、法人の間には何らかの繋がり（nexus）が必要になる。

地方税については、「負担分任」、「応益課税」が課税の根拠と言われることが多い。

既述のとおり、分割基準は課税標準額を事務所等が所在する各都道府県に配分するための基準であり、その基準は課税の根拠と整合的でなければならない。

この点について、林論文⁽¹⁾では、「事業税における応益性の考え方は、地域間の税の帰属、つまり、税収の地域間配分に関しても用いられる。分割法人の場合、事業所を立地させている地域で何らかの行政サービスからの

受益があり、したがって、事業活動を行っている限り、その地域にも納税すべき（行政側からすれば税収が確保されるべき）ということになる」と述べている。

各都道府県に配分する基準（抽象概念）としては、大きく次の2つが考えられる。

- ①都道府県が提供した行政サービス量（額）
- ②法人が各都道府県で生産、販売等に要したコスト（生産性）

①は、応益課税の論理そのものである。しかし、これを個々の法人ごとに数値化することは困難である。

②の考え方の究極は、各都道府県別のその法人の付加価値による按分である。

しかし、現状は、所得を課税標準として納税している法人が多数を占めることから、付加価値比による配分は困難である。

そのため、次の「Ⅱ 分割基準の推移」で確認するが、分割基準は時代とともに変化している。特に、都道府県の税収に大きな影響を与える改正については、国と都道府県（特に東京都）の間で議論がなされてきた。

なお筆者は、応益課税の考え方は、世界に共通する基本理念ではない（日本独特の理念ではないか）と考えている。

本論からはずれるが、筆者は2007年と2013年にベルリンで税制視察をした。2007年はドイツ連邦政府（財務省主税局）の担当者から、これまで認めてきた日本の事業税に相当する営業税を法人税において損金算入を認めなくした改正の説明を受けた。

損金不算入とした改正は、法人税率の引下げに伴うものであり、全体としては法人の負担を少なくしているというものであった。

これに対し、筆者は「日本では事業税は、法人が受ける一定の行政サービスの対価的な

意味で課税をしているのだが」と質問した。

これに対し、説明者は「営業税は予算を執行するために必要なものである。行政サービスの対価として課税するものではない」と回答した。

また、営業税は、法人が獲得する収益に課税しているのに、同じ収益に課税する別の税である法人税から控除するのは認められないという点も付け加えた。

2013年の視察では、ベルリン州財務省を訪問する機会があったので、担当者に同じ質問をした。

この担当者も、課税の根拠として応益課税や負担分任を語ることはなかった。

この体験から、応益課税や負担分任の考え方は、立法を正当化するための理論ではないかと考えている。

さらに、ドイツと日本では、ドイツは市税としての営業税だけに対し、日本はほぼ同じ課税標準（外形標準課税等を除く）とする事業税と住民税があることに大きな違いがある。

日本は、事業税と住民税が二重課税に当たるという批判に対する回答として、事業税は事業に対する物的課税、住民税は個人、法人に対する人的課税であると説明している。

そのため、法人税においては、事業税は損金算入、住民税は損金不算入として、その違いを明確にしているのである。

Ⅱ 分割基準の推移

図表は、分割基準の改正と、改正に伴う東京都の税収減を示したものである（東京都作成資料）。

(1) 林宏昭「事業税の地域間配分に関する一考察」238-239頁（関西大学経済論集62巻3号、2012）

図表 法人事業税の分割基準の主な改正経緯と都への影響額

	昭和26年度 (制度創設)	昭和29年度	昭和37年度	昭和42年度	昭和45年度	昭和47年度	昭和57年度	平成元年度	平成17年度	平成29年度
非製造業 銀行業 保険業 証券業	従業者 の数	1/2を事務所等の数 他の1/2を従業者の数		各月の延 従業者の 数を期末 現在の従 業者の数 とした	資本金が 1億円以 上の法人 の本社管 理部門の 従業者数 について は1/2			証券業が追 加された	1/2を事 務所等の 数 1/2を従 業者の数 ※本社管 理部門の 従業者数 1/2措置 は廃止	
製造業			資本金1億 円以上の法 人の本社管 理部門の従 業者数につ いては1/2				資本金1億 円以上の法 人の工場の 従業者数に ついては 1.5倍	本社管理部 門の従業者 数1/2措置 は廃止		
鉄道業 軌道業	1/2を固 定資産の 価額 他の1/2 を従業者 の数	軌道の延長 キロメートル 数								
ガス供給業 倉庫業		固定資産 の価額								
電気供給業 送配電 事業						1/2を発電 所の固定資 産の価額 他の1/2を 固定資産の 価額	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		3/4を発電 所に接続し ている電線 路の電力容 量 他の1/4を 事業所等の 固定資産の 価額	
小売電 気事業								1/2を事業 所等の数 他の1/2を 従業者の数		
都の影響額 (改正当時)			△30億円		△50億円			△385億円	△1,100億円	

注1 総務省「第23回地方法人課税のあり方等に関する検討会」(平成27年4月23日)資料等より作成。

注2 都の影響額は、改正当時東京都主税局が試算した額である。

(出所)平成30年度東京都税制調査会第2回小委員会資料(平成30年7月20日)。

ここでは、非製造業と製造業の分割基準に
限定して、確認する。

(1) 昭和26年度改正

法人事業税は、昭和26年度に創設され、分
割基準は、従業者数(従業者数基準)である。

その理由は、「簡素な分割の方法をとりた
い」、「原則的には従業者の給与額ではありま
せんが、従業者の数に按分してしまおう」と

いうものであった⁽²⁾。

当初は、従業者の給与額を考えていたが、
最終的には、従業者数を採用した。

(2) 昭和29年度改正

銀行業、保険業については、2分の1を事
務所等の数、2分の1を従業者数にした。

(3) 昭和37年度改正

資本金が1億円以上の製造業については、

(2) 石田和之「地方税制温故知新 第25回 法人事業税の分割基準の見直しの経緯とその評価」194頁【第10回
国会衆議院地方行政委員会】(昭和26年3月8日)奥野誠亮委員発言(税68巻6号, 2013)

本社の管理部門の従業者数を2分の1に減らす改正をした。

この改正について、諸富論文⁽³⁾は、技術革新に基づく機械化・自動化の傾向が著しいために、工場などの現業部門の従業者数が急激に減少し、税収が本社等管理部門をもつ府県に集中する傾向が出てきたためであった（地方財政審議会「地方法人課税のあり方等に関する検討会」という見解を前提として、「そのため、大企業の本社管理部門の従業員数をわざわざ、実数の1/2に圧縮する措置を取り、その分、工場等が多く立地する地方自治体に税収が配分されるよう工夫したのである。1970年度（昭和45年度）には、この措置を製造業以外の全業種にまで拡大している」と、改正の背景を述べている。

昭和37年頃は、東京オリンピックを前にして東京（日本）の経済が拡大した時期である。法人の管理部門は、収益を生まないのので、効率化を図るため、本社（東京、大阪など）に集中させる。

このような変化を前提にして、分割基準を見直したのが、昭和37年度の分割基準の改正である。

その結果、東京都は30億円の減収になったと主張している。

管理部門は製品を製造することはない。

しかし、法人をコントロールする部門として重要な役割を果たしており、本社に集約することにより、管理体制がより充実するのであれば、生産性（付加価値）を高めていると考えることができる。

この考え方によれば、分割基準においてマイナスの評価をすべきではない。考慮すべきは、工場における機械化・自動化の進展によ

り、工場の従業者数を減らした場合である。

仮に従業者数を減らしても、生産量は減員前の水準を維持している場合は、分割基準としての従業者数は実数でなく割増しを検討しなければならない。

この考え方により、平成元年度の改正で、工場の従業者数を1.5倍とした。

このように、分割基準の改正は、その時点で日本で起きている法人を巡る事象に合致するものでなければならない。

(4) 昭和42年度改正

改正前の従業者数基準は、各月の従業者数の合計数により按分することとしていた。

改正後は、原則として、事業年度末日の従業者数によることとした。法人住民税についても同様の改正をしている。

(5) 昭和45年度改正

昭和37年度に創設した製造業の資本金が1億円以上の法人の本社管理部門の従業者数の2分の1で従業者数基準を適用する規定を、製造業以外の事業においても適用することとした。

この改正で、東京都は50億円の減収になったと主張している。

(6) 平成元年度改正

製造業で資本金が1億円以上の法人の工場の従業者数基準は、実数の1.5倍とする改正が行われた。

次に、証券業に2分の1を事務所等の数、2分の1に従業者数とする分割基準を適用する改正が行われた。

製造業の工場の従業者数基準の改正について、『平成元年度版 改正税法のすべて』⁽⁴⁾は、「近年の製造業におけるロボットの導入等FA化の進展等に伴う工場従業者数の減少

(3) 諸富徹「地方法人課税改革と都市財源」52-53頁（都市とガバナンスVol. 21, 2014）

(4) 『平成元年度版 改正税法のすべて』147頁〔井置一史〕（(財)日本税務協会, 1989）

に対応し」たものであると説明している。

証券業の改正については、「近年、証券業と銀行業における業務内容及び業務形態が近接してきていること」を理由に挙げて、同じ分割基準としたとしている。

東京都は、これらの改正で、385億円の減収になったと主張している。

(7) 平成17年度改正

非製造業について、2分の1を事務所等の数、2分の1を従業者数とする分割基準に改正した。

もう一つの改正が、昭和37年度と昭和45年度に導入した資本金が1億円以上の本社の管理部門の従業者数を2分の1に減らす規定を廃止したことである。

前者の改正については、『平成17年度版改正税法のすべて』⁽⁵⁾は、「これは、(i)事務所が所在するだけで一定の行政サービスを受益していること、(ii)事務所数基準は簡明な基準であり申告法人の事務負担も小さいこと、(iii)既に同基準は銀行業等において導入され、定着していること」を理由に挙げている。

東京都は、これらの改正で、1,100億円の減収になったと主張している。

(8) 小括

税制改正に当たっては、提案者（政府）はその改正理由を明らかにする。

分割基準については、技術革新などを通して法人を取りまく経済環境の変化を理由としてきた。

分割基準は、昭和26年度改正により、従業者数基準でスタートした。その後、従業者は東京や大阪などの大都市に集中する傾向が明らかになってくる。

それに伴い、法人事業税の税収が東京や大

阪などに集中する傾向が顕著になった。

そこで、分割基準を改正することについて正当性、合理性を説得できる範囲内において、改正をしたのが、上記(1)～(7)であった。

しかし、分割基準の改正によって、都道府県間の税収格差を是正することには、限界がある。

その理由は、大都市に偏る所得や付加価値に課税する税（法人事業税）を都道府県の基幹税としていることにある。

その意味では、分割基準の改正だけでは、法人事業税の東京や大阪などへの集中を止めることはできない。

Ⅲ 第2, 第3の分割基準

1 三位一体改革による都市部とその他の地域の財政格差の拡大

東京や大阪などの大都市圏と、その他の地域との財政格差が特に顕著になったのは、三位一体改革が実施されてからである。

三位一体改革とは、小泉内閣の下で行われた①4.7兆円の国庫補助負担金の改革（平成16～18年度）、②所得税から個人住民税への約3兆円の税源移譲、③地方交付税の抑制の3つをほぼ同時期に行う地方団体に対する財政改革をいう。

この改革は、財政を中心として、地方団体が国に頼らないで、地方自治への積極的な関与を促すものであった。

しかし、財政面においては、上記①、③による国からの減収が、②による税源移譲を大きく上回ることになった。

つまり、東京、大阪などの大都市圏以外の地方団体の財政収入不足が深刻な問題になっ

(5) 『平成17年度版 改正税法のすべて』441頁〔小宮敦史〕（(財)日本税務協会、2005）

たのである。

②の約3兆円の個人住民税の収入についても適切ではなかった。個人住民税は、納税者の人口が多く、かつ、高額所得者が多い東京、大阪などの地域に集中するからである。

したがって、特に過疎地域を擁する地方団体の財政が深刻になった。

2 地方法人特別税，地方法人特別譲与税

1で説明した状況を改善するための是正策として、法人事業税の一部を地方法人特別税として切り出し、それを地方法人特別譲与税として、地方団体に分配する方法が考え出された(地方法人特別税等に関する暫定措置法、2008年)。

ただし、この法律は、都道府県間の税収格差を是正する、具体的には、地方消費税を充実させるまでの暫定措置とされた。

消費税は、2019年10月1日から消費税率(地方消費税率を含む)が10%にアップされたので、地方法人特別税、地方法人特別譲与税は廃止された。

分割基準との関係では、各都道府県に交付する地方法人特別譲与税額が、分割基準を用いて各都道府県に配分した法人事業税に相当する。

地方法人特別譲与税は、第2の分割基準と呼ぶべきものである。

3 特別法人事業税，特別法人事業譲与税

2019年10月1日以後に開始する事業年度からは、特別法人事業税と特別法人事業譲与税が導入された(特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律、2019年)。

考え方は、2と同じである。

ただし、各地方団体に交付する特別法人事業譲与税は、東京都などの財政黒字団体は本来の交付額の25%とされている。

廃止された地方法人特別譲与税に比べると、大幅な減額になっている。

この特別法人事業譲与税は、第3の分割基準と呼ぶべきものである。

4 地方法人税の地方交付税の原資への算入

さらに、法人住民税については、2014年に成立した地方法人税法により、法人住民税の一部を地方法人税(国税)として切り出し、地方交付税の原資に組み込んでいる。

この場合、地方交付税は、東京都のような財政黒字団体には交付しない。

一方、法人住民税は期末の従業者数を分割基準としている。しかし、地方法人税として分離した部分は、財政黒字団体には地方交付税を交付しないので、新たな分割基準と考えることができる。

おわりに

分割基準は、法人が複数の都道府県にわたり事業展開をしている場合に、課税標準額を各都道府県に割り振る基準である。

法人事業税については、法人を巡る経済環境の変化及び都道府県間の税収の偏りが顕著になったことを確認したときに改正を繰り返してきた。

しかし、三位一体改革を契機にして、分割基準の修正では、都道府県間の税収の偏りを修正できないことが明確になった。

この問題を解決するためには、都道府県間で偏在性が大きい所得に課税するタイプの税を国税とし、偏在性が小さい消費に課税する税を地方に与えるような抜本的な見直しが必要になる。

それには、政治的な決断が必要である。

平井貴昭 ● 税理士

はじめに

固定資産税の税収は、全国の市町村税の税収総額22兆5,221億円のうち9兆2,345億円(41.0%)であり、個人市町村民税とともに市町村の主要な財源となっている。また、固定資産税は、地方消費税とともに市町村間の税源の偏りが小さく、市町村税の基幹税としてふさわしいといわれている。

しかし、償却資産を課税客体として課される固定資産税(以下、償却資産税という。)については、製造業などの設備投資型の業種に税負担が偏っていることや、賦課期日と法人の決算日が異なる場合には償却資産税の申告に際し事業者に過度の事務負担を強いているなどの問題点が指摘されている。本稿では、現行の償却資産税の問題点を検証するとともに、償却資産税のあり方について言及する。

I 現行の固定資産税の概要

1. 固定資産税の意義

固定資産税は、応益負担の考え方に基づき、資産の保有とその資産が所在する市町村の行政サービスとの間の受益関係に着目した税であるといわれている。

また、固定資産税は、シャウプ勧告に基づく昭和25年の地方税制の全面的改正の一環として、それ以前の地租・家屋税及び特定種類の償却資産に対する船舶税・軌道税・電柱税等の租税に代わるものとして、これらを一体化した税として導入された。地租・家屋税等が、土地・家屋等の賃貸価額を課税標準として課される収益税であったのに対し、固定資産税は、固定資産の価格を課税標準として課されることになっていることから、固定資産の所有の事実に着目して課される財産税の性質を有するといえる⁽¹⁾。

固定資産税は、固定資産の所在する市町村において課される(地税342①)ため市町村税であるが、東京都のうち特別区の存する区域においては東京都において課される(地税

(1) 金子宏「租税法(第24版)」(弘文堂, 2021年)769頁。

734①, 736①)。また、固定資産税を市町村の財源にしておく、特定の市町村に多額の税収が偏在するおそれがあるため、一種の財源調整措置として、一の納税義務者の有する償却資産の価格の合計額が一定の限度額を超える場合には、市町村はその限度額に対してのみ固定資産税を課すことができ（地税349の4, 349の5）、それを超える部分の金額に対しては、その市町村を包括する都道府県が固定資産税を課すこととされており（地税740以下）、固定資産税は都道府県税でもある⁽²⁾。ただし、この制度は政令指定都市には適用されない。

2. 固定資産課税台帳

固定資産税は、賦課期日（1月1日）時点の資産の所有者に課され（地税343①, 359）、税額の確定については賦課課税方式が採用されている。市町村は、固定資産の状況及び固定資産税の課税標準である固定資産の価格を明らかにするため、固定資産課税台帳を備えなければならないとされており（地税381①）、固定資産税は、固定資産課税台帳に登録されている者を納税義務者とし、固定資産課税台帳に登録された固定資産の価格を課税標準として課される。

固定資産課税台帳は、①土地課税台帳、②土地補充課税台帳、③家屋課税台帳、④家屋補充課税台帳及び⑤償却資産課税台帳の5種類からなる（地税341九～十四）。土地課税台帳及び家屋課税台帳は、登記簿に登録されている土地や家屋について一定事項を登録した帳簿であり（地税381①, ③）、土地補充課税台帳及び家屋補充課税台帳は、登記簿に登録されていない土地及び家屋について一定事項を登録した帳簿である（地税381②, ④）。

これに対して、償却資産については、登記制度のある土地及び家屋と異なり、市町村において課税客体を捕捉するための手段がないため、償却資産の所有者に申告義務を課し（地税383）、その申告された内容に基づき償却資産課税台帳に一定事項を登録することとしている（地税381⑤）。

固定資産を適正に評価し、かつ、市町村長が行う価格の決定を補助するため、市町村に、固定資産評価員を設置することとされており（地税404①）、固定資産の価格等は、固定資産評価委員の評価（地税409）に基づき、市町村が毎年3月31日までに決定し（地税410①）、直ちにその固定資産の価格等を固定資産課税台帳に登録しなければならないとされている（地税411①）。さらに、市町村長は、登録すべき固定資産の価格等の全てを登録した場合においては、直ちに、その旨を公示しなければならないとされている（地税411②）。

3. 納税義務者

固定資産税の納税義務者は、賦課期日現在における固定資産の所有者である（地税343①）。所有者とは、土地又は家屋については、登記簿又は土地補充課税台帳若しくは家屋補充課税台帳に所有者として登記又は登録がされている者をいい（地税343②）、償却資産については、償却資産課税台帳に所有者として登録されている者をいう（地税343③）。

なお、償却資産について売買があった場合において売主がその償却資産の所有権を留保しているとき（所有権留保付売買）は、固定資産税の賦課徴収について、その償却資産は売主及び買主の共有物とみなすこととされており（地税342③）、売主と買主が連帯して納税義務を負うことになる（地税10の2①）。

(2) 金子・前掲注(1)770頁。

4. 課税客体

固定資産税の課税客体は、固定資産（土地・家屋及び償却資産）である（地税342①）。固定資産税の課税客体のうち償却資産は、土地及び家屋以外の事業の用に供することができる資産（鉱業権、漁業権、特許権その他の無形減価償却資産を除く。）で、その減価償却額又は減価償却費が法人税法又は所得税法の規定による所得の計算上損金又は必要な経費に算入されるもののうちその取得価額が少額である資産その他の政令で定める資産以外のもの（これに類する資産で法人税又は所得税を課されない者が所有するものを含む。）をいうとされている（地税341四前段）。ただし、自動車税の種別割の課税客体である自動車並びに軽自動車税の種別割の課税客体である原動機付自転車、軽自動車、小型特殊自動車及び二輪の小型自動車を除くものとする（地税341四ただし書き）。

固定資産の課税客体のうち土地及び家屋については、事業用資産であるか否かにかかわらず固定資産税の対象となるが、償却資産について、事業用資産のみが固定資産税の対象となる。なお、「事業の用に供することができる」とは、現に事業の用に供されている資産が含まれることはもちろんのこと、事業の用に供する目的で所有されており、かつ、事業の用に供できると認められる状態にあれば足りると解されており、未稼働や遊休の状態にある償却資産であっても、この要件を満たせば課税の対象となる。

また、償却資産で、取得価額が10万円未満の資産のうち必要経費又は損金に算入しているもの（所令138①、法令133①）及び取得価額が20万円未満の資産のうち3年間で均等償却しているもの（所令139①、法令133の2①）については、課税の対象から除外されている（地税341四前段、地令49）。

5. 課税標準

固定資産税の課税標準は、賦課期日における固定資産の価格で固定資産課税台帳に登録されたものとされている（地税349, 349の2）。固定資産のうち土地の評価については、原則として売買実例価額を基礎として、家屋の評価については再建築価額を基礎として、税負担の安定と行政事務の簡素化を図る観点から、原則として3年ごとに評価し課税標準を決定することとされている。一方、償却資産については、時の経過とともに価値が減少するため、納税者からの申告に基づき毎年評価を行って課税標準を決定することとされている（地税409③）。

6. 申告及び税率等

償却資産については、前述のとおり、登記制度のある土地及び家屋と異なり、市町村において課税客体を捕捉するための手段がないため、償却資産の所有者に申告義務を課している。固定資産税の納税義務がある償却資産の所有者は、総務省令の定めるところによって、毎年1月1日現在における償却資産について、その所在、種類、数量、取得時期、取得価額、耐用年数、見積価額その他償却資産課税台帳の登録及びその償却資産の価格の決定に必要な事項を1月31日までにその償却資産の所在地の市町村長に申告しなければならないとされている（地税383）。

固定資産税の標準税率は、100分の1.4とされており（地税350①）、普通徴収の方法で徴収され（地税364①）、その納期は4月、7月、12月及び2月中において市町村の条例で定める日とされている（地税362①）。また、固定資産税については、免税点の定めがあり、市町村は、同一の者についてその市町村の区域内におけるその者の所有に係る土地、家屋又は償却資産に対して課する固定資産税の課税標準となるべき額が土地にあっては30万円、

家屋にあっては20万円、償却資産にあっては150万円に満たない場合においては、原則として固定資産税を課することができないとされている（地税351）。

II 現行の償却資産税の問題点

1. 償却資産の申告制度における問題点

法人は、法人税の申告を行うため、決算後2ヶ月以内に固定資産台帳の整備を行うとともに、償却資産税の申告のため、毎年1月1日現在の固定資産台帳を1月末までに整備する必要がある。このため、賦課期日と決算日が異なる法人、つまり、12月決算法人以外の法人については、固定資産台帳の整備を年2回行わなければならない、特に、中小企業にとっては過度な事務負担を強いられているのが現状である。

また、前述のとおり、償却資産で、取得価額が10万円未満の資産のうち必要経費又は損金に算入しているもの及び取得価額が20万円未満の資産のうち3年間で均等償却しているものについては、課税の対象から除外されているが、法人においては1月末までに損金に算入するか資産計上をするか未定であることも少なくなく、法人税の決算後償却資産税の修正申告を行わざるを得ない法人も存在する。

さらに、償却資産の評価においては、国税の減価償却制度とは異なり、特別償却、圧縮記帳、中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例（措法28の2、67の5）などが適用されないことから、償却資産税の申告に係る事務処理が煩雑なものとなっ

ており、適正な申告に支障が生じていると考えられる。

償却資産税の申告制度については、一般財団法人資産評価システム研究センターにおいて見直しの検討がされ、見直し案が公表された⁽³⁾。その見直し案は、償却資産税の申告について、事業者が「現行方式」又は申告期限を法人税の申告期限と一致させる「新方式」から選択できる仕組みとし、「現行方式」を継続するとともに、「新方式」を選択する場合には届出を行わせるオプトイン方式である。また、「新方式」は、賦課期日については現行の1月1日を変更せずに、申告期限については、電子申告を条件に賦課期日直後に到来する決算日から2ヶ月（11月・12月決算法人については2月末）とし、その申告内容については、決算時点の資産状況に除却資産及び除却時期を付記（11月・12月決算法人については、決算日から賦課期日までの取得資産及び取得時期も併せて付記）するものである。これは、①償却資産の状況の把握を一時点に統一することで申告事務が簡素になること、②法人税とのチェック・アンド・バランス機能の発揮により適正申告が促されること、③電子申告に限定することで課税庁の事務効率化にも資する等の点で評価できるものであり、早期に実現を目指すべきである⁽⁴⁾。

2. 課税客体の捕捉に係る問題点

市町村長は、固定資産評価員又は固定資産評価補助員にその市町村所在の固定資産の状況を毎年少なくとも一回実地に調査させなければならないとしている（地税408）。また、固定資産評価員は、この実地調査の結果に基づいてその市町村に所在する償却資産の評価

(3) 一般財団法人資産評価システム研究センター「償却資産課税のあり方に関する調査研究—申告制度の簡素化・効率化に向けた制度設計について—」（2019年3月）。

(4) 日本税理士会連合会「令和2年度税制改正に関する建議書」（2019年6月27日）。

をしなければならないとしている（地税409③）。

償却資産については、土地及び家屋と異なり登記制度がないため、市町村にとって課税客体を捕捉するための手段として実地調査は有効であると考えられる。しかし、多くの市町村においては、償却資産についてほとんど調査が行われていないのが実態である。

このように、実地調査による課税客体の捕捉が完全に行われていない状況の下では、適正な制度の執行が担保されているとはいえず、事業者間の課税の公平が維持できなるとともに、納税者の税制に対する信頼を損なうおそれがある。

3. 業種間の税負担の偏りに係る問題点

償却資産税の税収は1兆7,846億円で、その内訳は、機械装置8,551億円（47.9%）、構築物6,609億円（37.0%）であり⁽⁵⁾、機械装置に対する税収の比率が最も高くなっている。このため、償却資産税の負担は、多数の機械装置を有する製造業など特定の業種に偏っていると推測できる。特定の業種に対して負担を求めることは、経済活動の中立性の観点から好ましいとはいえず、製造業などの設備投資の阻害原因になっていることや国際競争力の観点から問題があるといった指摘もある。

4. 償却資産税の課税対象となる資産の範囲に関する問題点

固定資産税の課税対象となる資産の範囲、とりわけ家屋と償却資産の区分に関して法令等が明確でなく、実務上の混乱が生じている。地方税法では、家屋とは住家、店舗、工場（発

電所及び変電所を含む。）、倉庫その他の建物をいい（地税341三）、償却資産とは土地及び家屋以外の事業に供することができる資産をいう（地税341四前段）と規定されているだけで、一般的には、家屋と償却資産の区分については社会通念上「家屋」に該当するか否かで判断するとされている。

また、家屋の所有者が家屋に取り付けた造作や建具などの附帯設備については、原則として家屋にあたるため、それが事業用のものであったとしても償却資産税の課税対象とはならない。しかし、家屋の所有者以外の者（賃借人等）が家屋に取り付けた事業用の造作や建具などの附帯設備については、その附帯設備でその家屋に付合したことにより家屋の所有者が所有することとなったものであっても、賃借人等の償却資産として課税することとされている。この取扱いは、市町村の条例の定めが必要とされているため、資産の所在する市町村の条例を確認して課税関係を判断することは、一般の事業者にとって容易なことではない。

Ⅲ 償却資産税のあり方

1. 新たな課税制度の構築

現行の償却資産税については、上記Ⅱで述べたように種々の問題点がある。さらに、土地及び家屋は定着物であるので、所在する市町村の行政サービスを受しやすいのに対し、償却資産は定着物ではないので、所在する市町村とその資産を使用する市町村が異なることもあり得るため、行政サービスとの関係が必ずしも明確であるとはいえない。特に、

(5) 一般財団法人資産評価システム研究センター「令和5年度 固定資産税関係資料集Ⅰ—総括的資料編」264頁。

パソコンなど軽量の備品については、長期間の出張に携行することや在宅勤務で自宅に持ち帰り使用しているケースも多くみられる。固定資産税は、応益課税の性格を有するものであるとの観点から、土地や家屋といった定着物に課税することについては理解できるが、土地及び家屋とは性格の異なる非定着物である償却資産に課税することについては疑問が生じる。このため、償却資産税については廃止又は縮小すべきとの意見があるが、償却資産税は全国平均で市町村の税収の約4割を占め、代替財源がない限り、いきなり廃止又は縮小することは現実的ではない。

したがって、償却資産に対する課税制度を存置することもやむを得ないと考えられるが、現行の制度を前提に、前述した執行上及び実務上の問題を解決することは相当に困難である。現行制度の問題点を解決するためには、制度の抜本的な見直しが必要であるが、その際、柔軟な制度設計を可能にするため、固定資産税としてではなく、税目を異にした新たな制度として再構築することが適当である⁽⁶⁾。

この場合の新たな税目は、事業者が資産を保有することに着目して課税するものであるが、再構築するにあたっては、解決すべき個別論点が多数ある。次に、その中でも重要と思われる個別論点について述べてみる。

2. 減価償却制度と償却資産の評価方法との関係

法人税及び所得税の減価償却制度と償却資産の評価方法との関係をどのように考えるかについて、国税における減価償却は、適正な費用配分を通して期間損益を的確に算定する

ことを目的としたものであるのに対し、償却資産の評価は、その価値を適切に測定することを目的としたものであるとされており、それぞれの趣旨・目的が異なる両者を統一することは適当ではないという考え方がある。しかし、減価償却を行った後の資産の帳簿価額は、その資産を譲渡する場合の取引価格の目安になるなど、一定程度その資産の価値を表すものであり、国税における減価償却制度と償却資産の評価方法を統一することは容認されると考えられる。

また、国税における特別償却は、事業者の選択により適用される政策的な措置であり、会社法上の「相当の償却」にもあたらないことや、圧縮記帳制度は、補助金等の受贈益又は資産の譲渡益に対する課税を繰り延べるための技術的な措置であるため、減価償却制度とは本質的に異なっているという考え方がある。しかし、国税における減価償却制度と償却資産の課税標準の算定方法を一致させれば、納税者の固定資産台帳と償却資産の課税標準が一致するため、納税者の事務負担の軽減に資するばかりでなく、市町村にとっても課税客体の捕捉がしやすくなり、申告漏れの資産が減少することが期待される。したがって、国税の減価償却制度に認められている特別償却や圧縮記帳、中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例等の全てを償却資産の課税標準の算定にも適用することが望ましいと考えられる。

また、新たな制度を構築するにあたり、法人税及び所得税に関する法令及び減価償却資産の耐用年数等に関する省令に準拠して、課税対象になる償却資産の範囲を明確化することで、適正な執行が可能になると考えられる。

(6) 日本税理士会連合会税制審議会「償却資産に係る固定資産税制度のあり方について一平成28年度諮問に対する答申一」（2016年12月14日）。

3. 賦課期日と申告期限

現行の制度においては、前述のとおり、賦課期日と決算日が異なる法人については、固定資産台帳の整備を年2回行わなければならない、過度な事務負担を強いられているという問題点がある。したがって、賦課期日を法人の決算日として同日に所有している資産に課税することとし、かつ、申告期限も法人税と一致させることにより事業者の事務負担の軽減を図るべきである。しかし、現行制度は償却資産税を固定資産税の枠組みの中で規定しているため、賦課期日を法人の決算日とすることは困難であると考えられる。

この問題についても、償却資産税を固定資産税とは異なる税目とすれば、1月1日を賦課期日とする現行の制度を見直し、課税の基準日を法人の決算日とする制度設計が可能となる。また、償却資産に係る申告期限と法人税の申告期限を一致させることも容易になると考えられる。

4. 免税点と税率水準

現行の償却資産税の免税点は150万円とさ

れているが、その水準については、経済状況とともに、事業者の償却資産の保有状況等を勘案して合理的な金額に引き上げる必要がある。

また、税率に関しては、償却資産税を固定資産税以外の税目として新設すれば、現行(1.4%)と異なる水準に設定することが可能になると考えられる。その水準については、新たな税制を構築するに際して課税対象資産の範囲や課税標準の算定方法をどのように定めるかにも関係するが、必要な収収規模等を勘案して決定する必要がある。

なお、現行の地方税法の規定では、固定資産税の税率について、市町村の条例をもって標準税率と異なる税率を定めることは可能であるが、資産の種類ごとに異なる税率を採用することはできないと解されている。償却資産に係る新たな税制においては、企業の生産性の向上に資する資産など一定のものについては軽減税率を適用することも検討する余地がある。