

名古屋市税制研究会報告書

－ 大都市における基幹税目のあり方について －

平成 30 年 3 月

名古屋市税制研究会委員

座長	森 徹	南山大学総合政策学部教授
委員	前田高志	関西学院大学経済学部教授
	赤木博文	名城大学都市情報学部教授
	伊川正樹	名城大学法学部教授
	松田有加	滋賀大学経済学部教授

目次

はじめに

第1 個人住民税制度

1	個人住民税の現状	1
2	均等割等の推移	3
3	所得割の控除	7
4	個人住民税制度における課題	14
5	個人住民税制度の今後のあり方	18

第2 法人住民税制度

1	法人住民税の現状	21
2	地方法人課税における偏在是正 のこれまでの動向	23
3	均等割の税率の推移	27
4	法人住民税制度の課題	29
5	法人住民税制度の今後のあり方	33

おわりに

はじめに

名古屋市税制研究会は、平成 18 年 6 月に名古屋市財政局に設置し、平成 18 年度から平成 22 年度までの第 1 期には、「現行の課税制度の総点検」、「大都市税制のあり方・法定外税の検討等」、「税源涵養策の検討」をテーマとして平成 19 年 8 月及び平成 23 年 3 月に報告書を取りまとめ、平成 24 年度から平成 26 年度までの第 2 期には、「大都市における地方税制のあり方」をテーマとして平成 27 年 3 月に報告書を取りまとめたところである。

その後の税制に関する国の動きを見ると、個人住民税をめぐっては、平成 29 年度税制改正において個人所得課税改革の第一弾として配偶者控除・配偶者特別控除が見直され、平成 30 年度の税制改正において給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除へ振替を含む見直しが予定されているほか、法人住民税をめぐっては、平成 26 年度税制改正において法人市民税の一部を国税化して導入された地方法人税が平成 28 年度税制改正においてさらに拡大されるなど、それぞれ大きな変革の時を迎えている。

そこで、第 3 期となる今回は、平成 28 年 11 月から平成 30 年 3 月までの間、財政局長から委嘱された 5 名の委員のもとで、「大都市における基幹税目のあり方について」をテーマとし、大都市において固定資産税と並んで基幹税目となっている個人住民税・法人住民税について、制度の趣旨やこれまでの改正経緯等を再確認するとともに、近年の税制改正の動向にも留意しながら、あり方等についての意見交換等を行った。

この報告書は、第 3 期における意見交換等の結果についてとりまとめた内容を報告するものである。

第 1 個人住民税制度

1 個人住民税の現状

(1) 個人住民税の概要

- ・個人住民税は、市町村民税と道府県民税からなるが、このうち市町村民税は、市町村が賦課期日（1月1日）に当該市町村内に住所を有する個人に対して課す税で、均等割と所得割から構成されている。なお、事務所、事業所又は家屋敷を有する個人で、当該事務所、事業所又は家屋敷を有する市町村内に住所を有しない者に対しては、均等割のみが課税される。
- ・道府県民税は、均等割と所得割のほか、利子割、配当割及び株式等譲渡所得割から構成されているが、このうち均等割と所得割は、市町村民税と同様に、道府県が賦課期日（1月1日）に当該道府県内に住所を有する個人に対して課す税であり、その賦課徴収については市町村が市町村民税と併せて行うものとされている。
- ・個人住民税のうち、均等割は、合計所得金額が非課税限度額を超える者に対し、定額（標準税率は道府県民税 1,000 円、市町村民税は 3,000 円。ただし、平成 26 年度から平成 35 年度までの間は、道府県民税 1,500 円、市町村民税 3,500 円）により課される税であり、また、所得割は、所得が一定の水準を超える者に対し、課税所得金額を課税標準として比例税率（標準税率は道府県民税 4%、市町村民税 6%。ただし、指定都市においては平成 30 年度以降、道府県民税 2%、市町村民税 8%。）により課される税である。

(2) 個人住民税の意義

- ・個人住民税は、地域社会の構成員である個人が、市町村や都道府県の提供する各種の行政サービスを享受していることに着目し、応益的に負担を求める税であり、地域社会を維持するために必要な費用を広く住民が分かち合うという負担分任の性格を有している。
- ・平成 19 年度からは、いわゆる三位一体改革として実施された所得税から個人住民税への税源移譲により、個人住民税の税率がフラット化され、累進税率の所得税との役割分担が明確化された。
- ・このため、応能負担を原則とし、所得の再分配機能を有する所得税とは異なり、できるだけ薄く広く負担を求める仕組みとなっており、所得税よりも課税ベースが広がるよう、所得控除額が小さくなっている一方で、税率は累進構造ではなく、所得金額にかかわらず一律となっている。

○参考：給与所得者の非課税限度額と課税最低限

(単位：千円)

区 分	個人住民税			所得税
	均等割	所得割		
	非課税限度額	非課税限度額	課税最低限	課税最低限
独 身	1,000	1,000	<u>1,152</u>	1,211
夫 婦	1,560	<u>1,700</u>	1,541	1,688
夫婦子1人	2,057	<u>2,214</u>	2,127	2,400
夫婦子2人	2,557	2,714	<u>2,945</u>	3,545

- (注) 1 均等割の非課税限度額は生活保護基準の級地区分が1級地の場合の金額である。
 2 所得割については、非課税限度額又は課税最低限のうち、金額の大きい方(下線)が適用される。
 3 夫婦子1人の場合、子は一般扶養控除の対象に該当するものとしており、また、夫婦子2人の場合、子のうち1人は、一般扶養控除、もう1人は特定扶養控除に該当するものとしている。

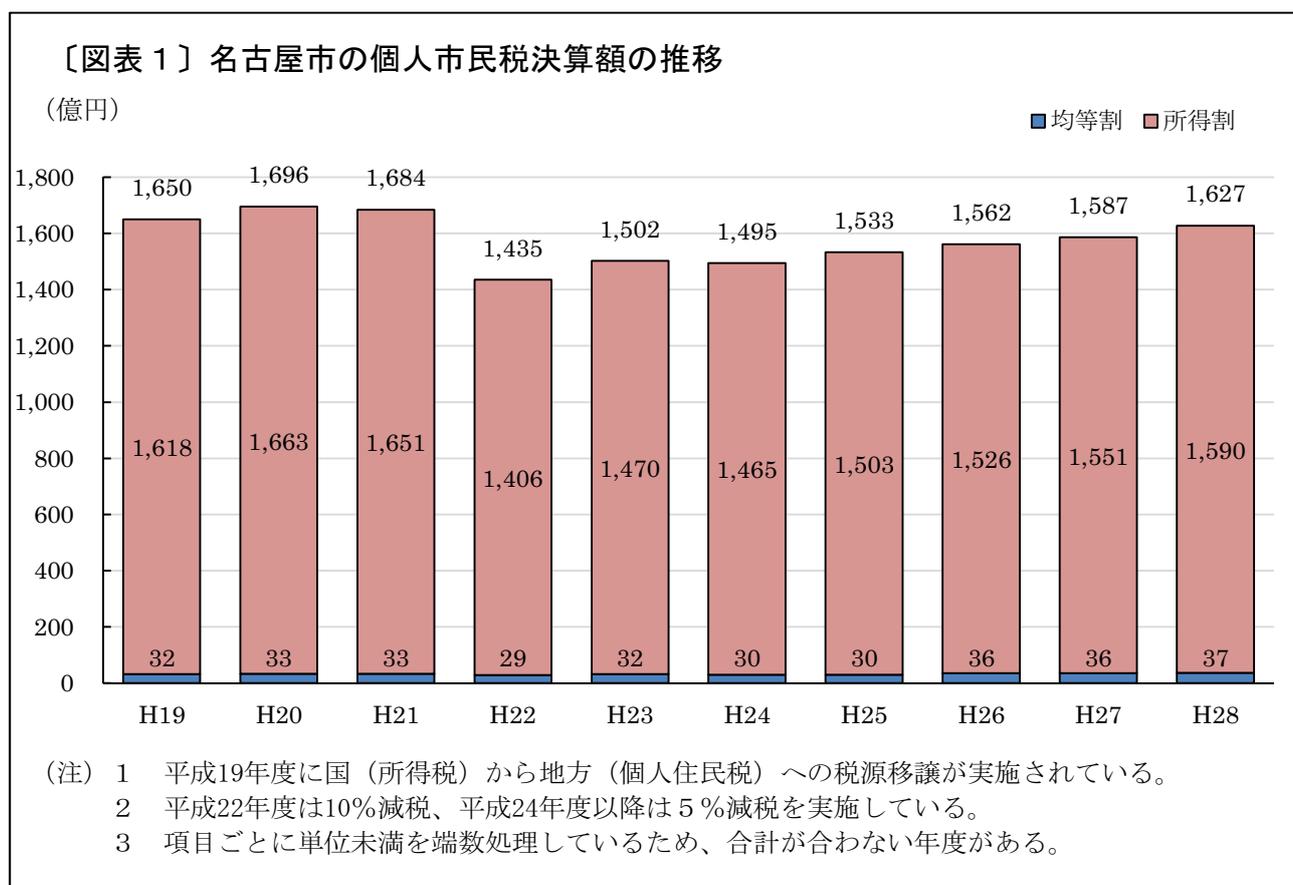
- 均等割は、負担分任という個人住民税の性格を最も端的に示すもので、個人住民税の基礎的な部分として位置づけられている。また、その創設時には、地方自治の精神を税制に顕現させるものという説明がされていたことに鑑みると、財源調達のための手段にとどまらず、自治意識の涵養を図るための手段としての側面もあると考えられる。ただし、現行の地方税法上、金額も小さく、非課税限度額も設けられていることなどから、多分に応能負担原則の要請を受け入れ、負担分任的要素はかなり劣後している。

(3) 税収の状況

- 個人住民税に係る税収を見ると、市町村と都道府県を合わせた全国ベースでは12兆4,908億円(平成27年度決算)となっており、地方税全体(39兆986億円)の31.9%を占める基幹税目となっている。
- なお、個人市町村民税は7兆2,237億円で市町村税全体(21兆763億円)の34.3%を占めており、また、個人道府県民税は5兆2,671億円で道府県税全体(18兆222億円)の29.2%を占めている。
- 名古屋市における個人市民税は1,627億円(平成28年度決算)であり、市税収入全体(5,107億円)の31.9%を占めている。なお、名古屋市では平成24年度から市民税5%減税を実施しており、この減税に伴う平成28年度の減収

額は 84 億円である。

- ・名古屋市における直近 10 年間（平成 19 年度～平成 28 年度）の個人市民税の決算額の推移は次のグラフ（図表 1）のとおりであり、平成 20 年度が最高で 1,696 億円、平成 22 年度が最低で 1,435 億円となっている。（ただし、平成 22 年度は市民税 10%減税を実施しており、平成 22 年度に 135 億円、平成 23 年度に 19 億円の減収が生じている。また、平成 24 年度以後は市民税 5%減税を実施しており、平成 24 年度に 69 億円、平成 25 年度に 79 億円、平成 26 年度に 79 億円、平成 27 年度に 82 億円、平成 28 年度に 84 億円の減収が生じている。）



2 均等割等の推移

(1) 税率の推移

- ・個人市町村民税均等割の税率の推移は、図表 2 のとおりであり、昭和 25 年度に 800 円（人口 50 万人以上の市）、600 円（人口 5 万人以上 50 万人未満の市）、400 円（その他の市及び町村）で創設されたが、当時は、市町村民税における均等割の占める割合は 2 割程度とされたところである。
- ・翌年度の昭和 26 年度に各区分 100 円引き下げられたが、その後は、昭和 51

年度に引上げが行われるまでの 25 年間、実質据え置かれた（昭和 29 年度に道府県民税創設に伴い 100 円の税源移譲が行われたが、実質的な負担に変更はない。）。この間、税率の引上げの必要性は指摘されてはいたが、低所得者に対する配慮をどうするか、税収の増加が僅かでありながら、あえて問題を提起して均等割の存廃そのものを取り沙汰されはしないかなどの問題を抱えたまま、据え置かれてきたところである。

- ・昭和 51 年度改正においては、標準税率を約 3 倍に引き上げるとともに、均等割のみの納税義務者のうち低所得者層については、負担の軽減を図るため均等割を課さないこととする措置を併せて講じられた（非課税限度額が設けられた。）。このときの均等割の引上げ理由は、「昭和 26 年度当時に比べて、地方団体の行政サービスの水準がはるかに高いものとなってきた事情等を考慮するならば、均等割の性格等に照らして、少なくとも、その後における物価水準の変動を考慮した見直しを行うことが必要である。」とされたところである。
- ・その後、昭和 55 年度に市町村民税の標準税率が 300 円、昭和 61 年度には 500 円、平成 8 年度にはさらに 500 円の引上げが行われているが、その理由としては、地方団体における行政水準の上昇、物価水準、名目国民所得、歳出決算額等の推移、地域社会の費用の一部を等しく分担するという均等割の性格を考慮したものとされているところである。
- ・また、平成 16 年度には、人口規模別の均等割の税率が廃止されたが、これは、制度発足の当時は道路等の各種インフラ整備率が大都市ほど高くなっていたことから受益の観点から区分設定がされたものの、インフラ整備率の格差が縮小している点や、簡素な税制という観点から廃止されたものである。
- ・なお、平成 26 年度から平成 35 年度までの間については復興財源確保のための地方税制措置としての個人住民税均等割の引上げが行われたところである。

〔図表 2〕 個人住民税均等割の税率改正の推移

		昭和						平成			
		25年	26年	29年	51年	55年	60年	8年	16年	26年	28年
市町村民税 (標準税率)	人口 50 万人以上の市	800 円	700 円	600 円	1,700 円	2,000 円	2,500 円	3,000 円	3,000 円	3,500 円	
	人口 5 万人以上 50 万人未満の市	600 円	500 円	400 円	1,200 円	1,500 円	2,000 円	2,500 円			
	その他の市及び町村	400 円	300 円	200 円	700 円	1,000 円	1,500 円	2,000 円			
道府県民税 (標準税率)		—	—	100 円	300 円	500 円	700 円	1,000 円	1,000 円	1,500 円	

(注) 1 道府県民税均等割は、昭和 29 年度に創設された。

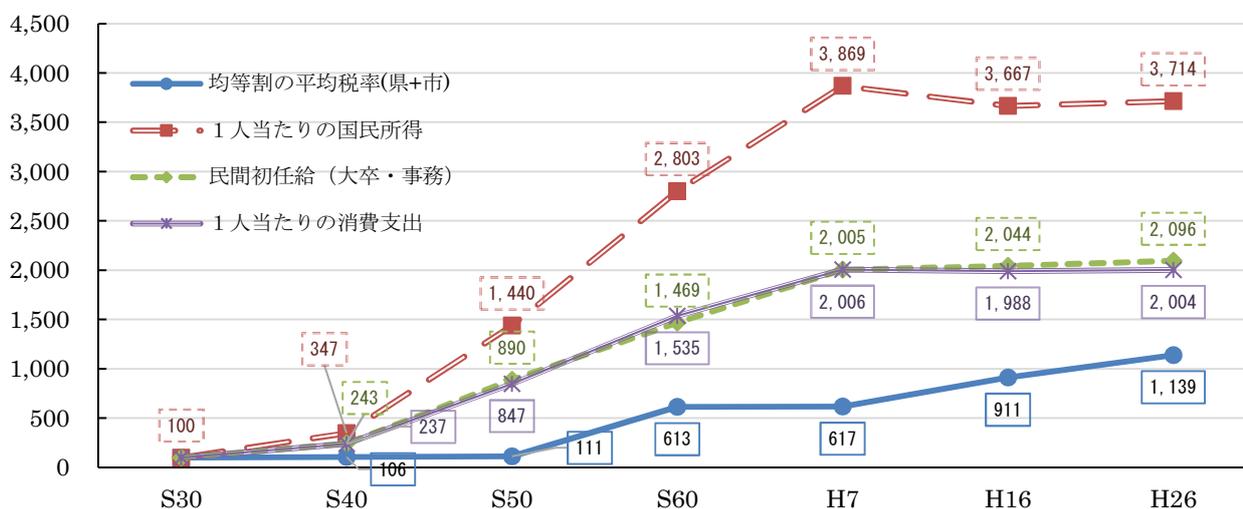
2 復興財源確保のため、平成 26 年度から平成 35 年度までの各年度分の均等割の標準税率について、年 1,000 円（市町村分 500 円、都道府県分 500 円）引き上げている。

(2) 国民所得等の推移

- ・昭和30年度の数值と比較した1人当たりの国民所得、民間初任給、1人当たりの消費支出の推移は図表3のとおりであり、均等割の平均税率の伸び率は、平成26年度においては、約11倍であるが、1人当たりの国民所得は約37倍であり、民間初任給と1人当たりの消費支出においては、約20倍となっている。
- ・また、名古屋市における昭和30年度の数值と比較した均等割の税収と普通会計の歳出決算額の推移は図表4のとおりであり、普通会計の歳出決算額に占める均等割税収の割合は、昭和30年度は1.59%であったのに対し、平成26年度においては0.34%（復興増税分が加算される前の平成25年度においては0.30%）と低下している。
- ・均等割の非課税限度額の推移については図表5のとおりであり、図表6については、夫、妻及び子ども2人の世帯をモデルケースとした均等割の非課税限度額等の推移である。モデルケースについて見ると、均等割の非課税限度額については、昭和51年度と比較し平成29年度は2.68倍となっており、生活扶助基準額については、昭和50年度と比較し平成29年度は2.36倍となっている。

〔図表3〕均等割の平均税率等の推移（昭和30年度=100）

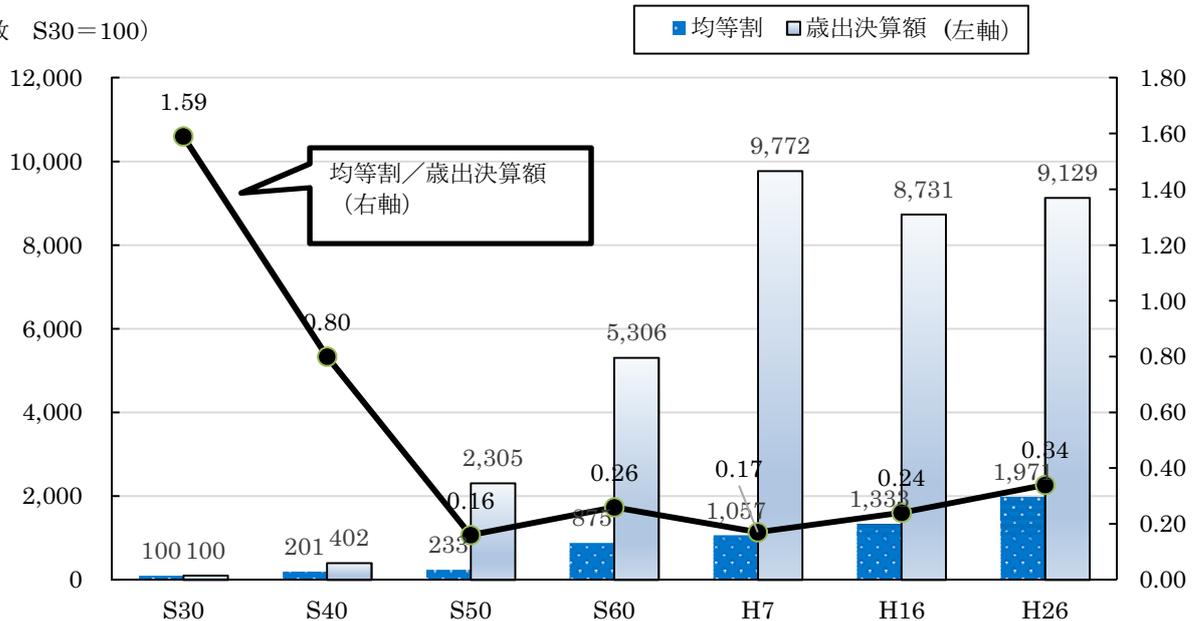
（指数 S30=100）



- (注) 1 平均税率について、昭和30年度は地方財政計画による均等割額を納税義務者数で除したものであり、昭和40年度から平成15年度までは、「市町村課税状況の調」による均等割額を納税義務者数で除したものである。また、道府県の平均税率は、標準税率である。
- 2 平成16年度に市町村の人口段階別区分による税率格差を廃止したため、平成16年度以降における市町村の平均税率は、標準税率である。また、老年者に対する非課税措置の廃止に伴い新たに均等割を納めることとなる者にかかる経過措置は加味していない。
- 3 平成26年度の1人当たりの国民所得は、国民所得を住民基本台帳人口（1月1日現在の日本人住民）で除して算出した。また、平成16年度以前の1人当たりの国民所得は、地方税関係資料ハンドブック（平成19年）による。
- 4 民間初任給は、「民間給与の実態」（人事院）による。
- 5 1人当たりの消費支出は、1世帯当たりの消費支出を世帯人員で除したものである（「家計調査（二人以上の世帯）」（総務省）による全世帯に係るもの。）。

〔図表4〕名古屋市における普通会計の歳出決算額と均等割の推移

(指数 S30=100)



(注) 1 均等割及び歳出決算額は、昭和30年度を100とした指数である。
 2 昭和30年度から昭和40年度の均等割の収入額は、現年分のみである。

〔図表5〕個人住民税均等割の非課税限度額の推移（1級地）

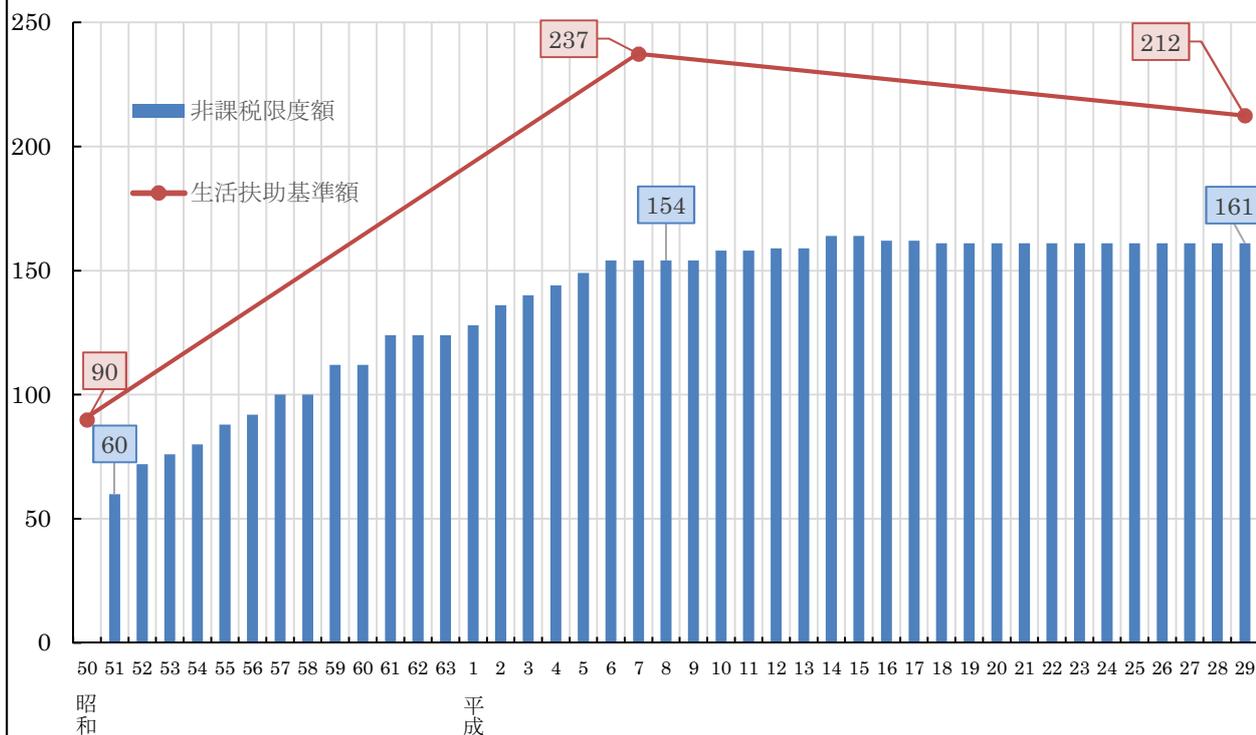
区分	昭51	52	53	54	55	56	57・58	59・60	61～63	平元
非課税基準額	(創設) 15n	18n	19n	20n	22n	23n	25n	28n	31n	32n

区分	2	3	4	5	6～9	10・11	12・13	14・15	16・17	18～
非課税基準額	34n	34n+4	34n+8	34n+13	34n+18	35n+18	35n+19	35n+24	35n+22	35n+21

(注) 1 基本額及び加算額に生活保護基準の級地区分に応じて（1級地：1.0、2級地：0.9、3級地：0.8）を乗じた額を基準として条例で設定。
 2 nは世帯人員数（本人、控除対象配偶者及び扶養親族の合計数）。
 3 加算額は、控除対象配偶者又は扶養親族を有する場合のみ加算。

〔図表6〕モデルケースにおける均等割の非課税限度額等の推移（1級地）

（万円）



(注) 1 昭和51年度の均等割の非課税限度額創設の際に基準とされた世帯（夫、妻及び2人の子どもからなる世帯）をモデルケースとしている。
 2 生活扶助基準額については、11月～3月の冬季加算額が加算されている。

3 所得割の控除

(1) 所得控除と税額控除

- ・所得控除には、人的控除（基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、障害者控除、寡婦控除、寡夫控除、勤労学生控除）と人的控除以外の控除（雑損控除、医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除）がある。
- ・このうち、人的控除については、納税者本人やその家族の最低限度の生活を維持するために必要な部分は担税力は持たないという理由に基づくものとされている。
- ・人的控除以外に雑損控除や医療費控除、社会保険料控除、小規模企業共済等掛金控除、生命保険料控除、地震保険料控除についても、担税力の低下であったり、貯蓄の奨励などの理由による政策的な意味合いによる控除が設けられている。
- ・そのほか、所得割の税額控除として、調整控除、配当控除、寄附金控除、外

国税額控除、住宅借入金等特別控除がある。

- ・個人住民税の控除の種類については、所得税における控除とほぼ同様のものが設けられている。
- ・所得控除・税額控除の実績を見ると、社会保険料控除が約 5 割を占めている。

[図表 7] 名古屋市における所得控除・税額控除による控除税額(平成 28 年度)
(単位：千円、%)

		控除税額	構成割合
所得控除	雑損控除	6,706	0.0
	医療費控除	1,625,332	2.0
	社会保険料控除	37,155,480	46.7
	小規模企業共済等掛金控除	1,048,522	1.3
	生命保険料控除	2,065,703	2.6
	地震保険料控除	134,016	0.2
	障害者控除	734,901	0.9
	寡婦控除	317,134	0.4
	寡夫控除	28,470	0.0
	勤労学生控除	2,387	0.0
	配偶者控除	5,189,302	6.5
	配偶者特別控除	228,824	0.3
	扶養控除	4,011,956	5.1
	基礎控除	21,302,384	26.8
税額控除	調整控除	2,073,964	2.6
	配当控除	370,881	0.5
	住宅借入金等特別控除	1,289,212	1.6
	寄附金税額控除	1,956,694	2.5
	外国税額控除	9,466	0.0
	合計	79,551,334	100.0

※所得控除の控除税額は、控除所得額に 0.06 を乗じた額

(2) 今後の税制のあり方の検討にあたっての論点整理

- ・政府税制調査会において、経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方について、結婚して夫婦共に働きつつ子どもを産み育てるといった世帯に対する重要性を踏まえつつ、働き方の選択に対して中立的な税制を構築する観点から、見直しの検討が行われ、平成 26 年 11 月に「一次レポート」(「働き方の選択に対して中立的な税制の構築をはじめとする個人所得課税改革に関する論点整理」)、平成 27 年 11 月に「論点整理」(「経済社会の構造変化を踏まえ

た税制のあり方に関する論点整理)及び平成28年11月に「中間報告」(「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告」)が取りまとめられた。

- ・検討の中で、次の点が指摘されたところである。

ア 配偶者控除に関する問題点

- ①共働きが増加している中で、片働きを一方向的に優遇するなど、個々人の働くことへの選択をゆがめることは適当ではない
- ②「パート世帯」においては、配偶者が基礎控除の適用を受けるとともに納税者本人も配偶者控除の適用を受けている(いわゆる「二重の控除」が行われている。)ため、片働き世帯や共働き世帯よりも控除額の合計額が多く、アンバランスが生じている。
- ③配偶者の収入が103万円を超えると納税者本人が配偶者控除を受けられなくなることが配偶者の就労を抑制する「壁」になっている。

イ 働き方の選択に対して中立的な税制の構築にあたっての選択肢

①配偶者控除の廃止と子育て支援の拡充

配偶者の収入により納税者本人の控除額が影響を受けない中立的な仕組みとするため、配偶者控除を廃止。同時に、「子どもを産み育てようとする世帯」に配慮して子育て支援の拡充を行う。

②配偶者控除の適用に所得制限を設けるとともに子育て支援を拡充

配偶者控除の適用に納税者本人の所得に応じた制限を設ける。同時に、「子どもを産み育てようとする世帯」に配慮して子育て支援の拡充を行う。

③いわゆる移転的基礎控除の導入と子育て支援の拡充

いわゆる二重の控除によるアンバランスを解消し、中立的な税制に近づけるため、配偶者控除に代えて、配偶者の所得の計算において控除しきれなかった基礎控除を納税者本人に移転するための仕組み(いわゆる移転的基礎控除)とすることにより、配偶者の収入によらず夫婦2人で受けられる控除の合計額が一定となるようにする。同時に、「子どもを産み育てようとする世帯」に配慮して子育て支援の拡充を行う。

④いわゆる移転的基礎控除の導入・税額控除化と子育て支援の拡充

移転的基礎控除の導入とあわせ、基礎控除を税額控除化することにより、配偶者の収入によらず控除により夫婦2人で受けられる税負担軽減額が一定となるようにする。これにより、働き方の選択に対して中立的な税制とするとともに、所得再分配機能の回復を図る。同時に、「子どもを産み育てようとする世帯」に配慮して子育て支援の拡充を行う。

- ⑤「夫婦世帯」を対象とする新たな控除の導入と子育て支援の拡充
配偶者控除に代えて、「夫婦世帯」に対し、若い世代の結婚や子育てに配慮する観点から新たな控除を創設する。新たな控除は配偶者の収入に関わらず適用されることとし、働き方の選択に対して中立的な税制とする。あわせて、子育て支援の拡充を行う。

(3) 平成 29 年度税制改正

- ・ 個人所得課税改革の第 1 弾として平成 29 年度税制改正においては、働きたい人が存分に活躍できる社会の実現や、人手不足の解消の観点から、就業規則をめぐる喫緊の課題に対応するため、所得税・個人住民税の配偶者控除・配偶者特別控除の見直しが行われた。
- ・ パート収入を 103 万円以内に抑える（いわゆる「103 万円の壁」）という就業調整の問題について、税制面では配偶者特別控除により解消されているものの、企業の配偶者手当の支給基準への援用や心理的な壁として作用されているとの指摘から、配偶者控除及び配偶者特別控除について、所得税の所得控除額 38 万円の対象となる配偶者の給与収入の上限を 103 万円未満から 150 万円以下に引上げ、個人住民税の所得控除額 33 万円の対象となる配偶者の給与収入の上限を 110 万円未満から 155 万円以下に引き上げるとともに、担税力調整の必要性や所得再分配機能の回復の観点から納税者本人に所得制限を設定するものである。
- ・ 今後の個人所得課税改革の方向性として、①所得再分配機能の回復の観点からの基礎控除等の「人的控除」等の控除の見直し、②多様な働き方を踏まえた給与所得控除等の「所得の種類に応じた控除」と基礎控除等の「人的控除」等の控除のあり方の見直し、③老後の生活に備えるための自助努力を支援するための私的年金・金融所得に係る制限の見直しが示された。

(4) 平成 30 年度税制改正

- ・ 個人住民税について、所得税と同様、次の見直しが行われることとされた（平成 33 年度分個人住民税から適用）。
 - ①給与所得控除・公的年金等控除から基礎控除への振替
様々な形で働く人をあまねく応援し、「働き方改革」を後押しする観点から、特定の収入のみに適用される給与所得控除や公的年金等控除から、どのような所得にでも適用される基礎控除に負担調整の比重を移すという考え方の下、まずは、給与所得控除・公的年金等控除を 10 万円引き下げるとともに、基礎控除を同額引き上げることとされた。
 - ②給与所得控除の見直し
控除額を主要国並みに漸次適正化するとの方針の下、給与所得控除が上限

となる給与収入を1,000万円から850万円に引き下げるとともに、控除の上限額を220万円から195万円(①の振替に伴う10万円引下げ分を含む。)に引き下げることとされた。ただし、子育てや介護を行っている者(22歳以下の扶養親族や特別障害者控除の対象となる扶養親族等が同一生計内にいる者)には負担増が生じないように措置された。

③公的年金等控除の見直し

世代内・世代間の公平性を確保する観点から、公的年金等収入が1,000万円を超える場合、控除額に195万5,000円(①の振替に伴う10万円引下げ分を含む。)の上限を設けるとともに、公的年金等収入以外の所得金額が1,000万円を超える場合には控除額を10万円引き下げ、2,000万円を超える場合には控除額を20万円引き下げることとされた。

④基礎控除の見直し

現行の基礎控除については、所得の多寡によらず一定金額を所得から控除する所得控除方式を採用しているが、高所得者にまで税負担の軽減効果を及ぼす必要性は乏しいのではないか等の指摘があることから、高所得者について控除額を逡減・消失させる所得控除方式に変更された。基礎控除は、人的控除の中でも最も基本的な控除であり、より広い所得階層に適用されるべきものであることを踏まえ、所得金額2,400万円超から逡減し、2,500万円超で消失する仕組みとされた。

- ・今後、国において更なる議論がされるところとなるので、地方財政への影響等について注視が必要である。

(5) ふるさと納税の分析

① ふるさと納税導入からの経緯

- ・寄附金税額控除を利用したいいわゆる「ふるさと納税」制度が平成21年度(平成20年1月1日以後に支出される寄附金について適用)より導入された。これは、「多くの国民が地方のふるさとで生まれ、教育を受け、育ち、進学や就職を機に都会に出て納税をすることから、都会の地方団体は収入を得るが、彼らを育てたふるさとの地方団体には税収がない。」という問題提起のもと検討された制度である。
- ・もともと現住所地の地方団体に納付すべき個人住民税の一部を、納税者の選択により、納税者の「ふるさと」の地方団体に納付することができるような仕組みが検討されたが、受益と負担の関係や、課税権の問題などから、税を分割するような方式をとることができず、寄附金税制の拡充により対応することとされた。その結果、寄附金税制について、所得控除方式を税額控除方式とするとともに、所得税と合わせて一定限度まで全額を控除する仕組み(「ふるさと納税」)が導入された。

- ・その後、ふるさと納税制度について地方創生の観点から拡大が提案され、平成 27 年度税制改正において、個人住民税の特例控除額の上限を所得割の 1 割から 2 割へと引上げられるとともに、確定申告が不要な給与所得者等がふるさと納税を簡素な手続で行える「ふるさと納税ワンストップ特例制度」が創設された。
- ・ふるさと納税ワンストップ特例制度は、ふるさと納税先が 5 団体以下の場合に、ふるさと納税先団体への申請により寄附金控除が受けられる仕組みであるが、税務署への申告なしで控除を受けられるようにするために、控除額については、所得税控除分を含めて、翌年度の住民税から控除する仕組みとして整理された。本来、所得税から控除すべき分を住民税から控除する仕組みとしたのは、マイナンバー、マイナポータルを活用した簡素化までの間とされたが、マイナンバー制度導入後も具体的な検討はされていない。
- ・全国のふるさと納税受入額は、制度導入以後、平成 23 年度において東日本大震災の被災地支援のための寄附者が増加した点を除いて、ほぼ横ばいか微増であったが、平成 25 年度の 146 億円に対し平成 26 年度で 389 億円、平成 27 年度で 1,653 億円、平成 28 年度で 2,844 億円と飛躍的に増加している。これは、平成 27 年度税制改正によりふるさと納税が利用しやすくなったほか、ふるさと納税を扱う民間のポータルサイトの充実などによるものと考えられる。
- ・一方で、豪華な返礼品を目的としたふるさと納税が多く見られるようになったことから、総務省は、返礼品送付への対応について平成 27 年 4 月 1 日付け総税企第 39 号総務大臣通知「地方税法、同法施行令、同法施行規則の改正等について」の中で、
 - 寄附の募集に際し、「返礼品の価格」や「返礼品の価格の割合」（寄附額の何%相当など）の表示は行わないこと
 - ふるさと納税の趣旨に反する返礼品（①換金性の高いプリペイドカード等 ②高額又は寄附額に対し返礼割合の高い返礼品）を送付しないこと
 - 返礼品の送付は、寄附の対価としてではなく別途の行為として行われている前提だが、その場合においても返礼品を受け取った場合の当該経済的利益は一時所得に該当すること
 等を要請したほか、平成 28 年 4 月 1 日付け総税企第 37 号総務大臣通知「地方税法、同法施行令、同法施行規則の改正等について」においても、ふるさと納税の趣旨に反する返礼品を具体的に例示したうえで注意喚起を行ってきた。
- ・平成 29 年 4 月 1 日付け総税企第 28 号総務大臣通知「ふるさと納税に係る返礼品の送付等について」においては、ふるさと納税の趣旨に反する返礼品の例示をさらに具体化したほか、返礼割合を 3 割以下とすることや当該地方団

体の住民に対し返礼品を送付しないようにすることなどの踏み込んだ改善策を加えるとともに、この通知を守らない団体には個別に働きかけを行うなどの動きを見せている。

② 返礼品の割合

- ・総務省の「ふるさと納税に関する現況調査結果」（平成 29 年 7 月 4 日自治税務局市町村税課）によると、ふるさと納税の受入額に対する返礼品の調達にかかる費用の割合は 38.4%と平成 27 年度の同様の調査における 38.3%とほぼ横ばいであり、依然として高い水準となっている。

〔図表 8〕 ふるさと納税の募集や受入等に伴う経費 （単位：百万円）

	平成 28 年度	平成 27 年度
返礼品の調達に係る費用	109,081	63,262
返礼品の送付に係る費用	15,021	4,262
広報に係る費用	3,114	1,412
決済等に係る費用	5,159	1,810
事務に係る費用、その他	16,138	8,511
合計	148,513	79,258

総務省「ふるさと納税に関する現況調査結果」（平成 29 年 7 月 4 日自治税務局市町村税課）より

③ 地方財政に与える影響

- ・ふるさと納税を含む寄附金税額控除については、寄附受領団体においては、基準財政収入額に当該寄附金は算入されないため、寄附受領団体は、寄附金全額が収入増となる（交付税が減少することはない）。したがって、仮に返礼品調達費を含めたふるさと納税の募集や受入れ等に伴う経費として 4 割の費用を負担したとしても、なお、残りの 6 割については収入増となることになる。
- ・一方、寄附者の居住する団体においては、寄附による住民税収の減少分について、基準財政収入額が減少することとなるが、この基準財政収入額の減少分は、地方交付税によって補てんされる仕組みとなる。基準財政収入額の減少分の補てん措置の考え方は、概ね次のとおりとなる。

○地方交付税不交付団体

地方交付税が不交付であるため、住民税収の減少分について何ら補てんがなされないこととなり、基準財政収入額の減少分はそのまま当該団体の収入の減少につながる。

○地方交付税交付団体

住民税収の減少分のうち 75%分については、基準財政収入額の減少となるため、地方交付税等により補てんがされることになるが、残りの 25%分については留保財源分の減少であるため、当該団体の収入の減少となる。

なお、この場合の地方交付税等による補てんについて、平成 13 年度の地方財政対策の見直しにより、本来なら地方交付税として交付されるべき金額の一部を地方債（臨時財政対策債）により補てんする仕組みが導入されている。このため、純粋に地方交付税で補てんされる額はさらに少なくなっている。

④ 名古屋市におけるふるさと納税による影響額

- ・平成 21 年度から平成 28 年度までの影響額は図表 9 のとおりである。平成 28 年度では、控除額が 19 億 3 千万円余に対し、名古屋市への寄附金受入額が 6 千万円余で、約 18 億 6 千万円の減収となる。仮に、控除額 75%が地方交付税等において補てんされたとしても、25%の 4 億 8 千万円余と寄附金受入額 6 千万円余との差である約 4 億 1 千万円余が純粋に減収となる。
- ・平成 29 年度以降も、この減収額が増加する見込で、名古屋市の財政への影響も無視できないものとなっている。

〔図表 9〕 名古屋市におけるふるさと納税による影響額 （単位：千円）

	寄附金税額控除額	寄附金受入額
平成 21 年度	25, 150	74, 709
平成 22 年度	19, 438	69, 298
平成 23 年度	26, 219	87, 294
平成 24 年度	332, 237	289, 547
平成 25 年度	58, 765	293, 798
平成 26 年度	94, 468	64, 981
平成 27 年度	317, 331	131, 992
平成 28 年度	1, 938, 659	68, 704

4 個人住民税制度における課題

(1) 均等割における課題

- ・均等割については、地域社会の費用を等しく分かち合う負担分任の考えの下、個人市町村民税の 2 割を目処に創設されたものであるが、昭和 30 年度からの均等割の平均税率の伸び率を比較すると、1 人当たりの国民所得や物価水準等から大きく乖離しており、普通会計の歳出決算額に占める均等割の税収の割合を見ても、昭和 30 年度から大きく低下している状況にある。

- ・また、市町村における均等割の税収は、昭和 25 年度当時、個人市町村民税に係る税収全体の 18.3%を占めていたが、平成 28 年度は 2.9%にまで低下しており、負担水準が相対的に低下していることから、負担分任を旨とする個人住民税の基礎的な部分であることを踏まえ、その負担水準を適切に見直す必要がある。

(参考) 森林環境税について

- ・平成 15 年度に高知県で導入された森林環境税については、平成 29 年度現在、37 府県で導入されている。いずれも府県民税の超過課税として導入されており、このうち、個人府県民税均等割については、300 円から 1,200 円の超過課税とされている。なお、市町村では横浜市が同様の制度を導入している。
- ・愛知県では、「あいち森と緑づくり税」として平成 21 年度から導入し、県内の森林、里山林、都市の緑を整備し、保全するための費用に充てる財源として個人県民税均等割において 500 円の超過課税を実施している。
- ・平成 30 年度税制改正大綱において、市町村が実施する森林整備等に必要な財源に充てるために国税としての森林環境税（仮称）が、平成 31 年度税制改正により創設されることとなった。森林環境税（仮称）は、市町村が個人住民税均等割と併せて賦課徴収することとされるとともに、地方の固有財源として、その全額を国の一般会計を経ずに交付税及び譲与税配付金特別会計に払い込んだ上で、市町村及び都道府県に対して森林環境譲与税（仮称）として譲与することとされた。
- ・森林環境税（仮称）については、復興増税による個人住民税均等割の税率引上げが平成 35 年度まで行われていること等を考慮し、平成 36 年度から課税することとされ、税率は 1,000 円とされた。
- ・一方で、森林環境譲与税（仮称）の譲与は平成 31 年度から行われ、平成 35 年度までの間の譲与財源は、暫定的に交付税及び譲与税配付金特別会計における借入れにより対応し、借入金は、後年度の森林環境税（仮称）の税収の一部をもって確実に償還するとされた。
- ・森林環境譲与税（仮称）の 10 分の 9 に相当する額は、市町村に対し、当該額の 10 分の 5 の額を私有林人工林面積で、10 分の 2 の額を林業就業者数で、10 分の 3 の額を人口で按分して譲与するとされ、森林環境譲与税（仮称）の残り 10 分の 1 の額に相当する額は、都道府県に対し、市町村と同様の基準で按分して譲与するとされた。（ただし、制度創設当初は、都道府県への譲与割合を 10 分の 2 とし、段階的に 10 分の 1 に移行する経過措置が設けられた。）
- ・森林環境譲与税（仮称）の用途について、市町村は間伐や人材育成・担い手の確保、木材利用の促進や普及啓発等の森林整備及びその促進に関する費用に

充てることとされ、都道府県は森林整備をする市町村の支援等に関する費用に充てることとされた。また、市町村及び都道府県は、森林環境譲与税（仮称）の用途等を公表しなければならないこととされた。

(2) 所得割の控除における課題

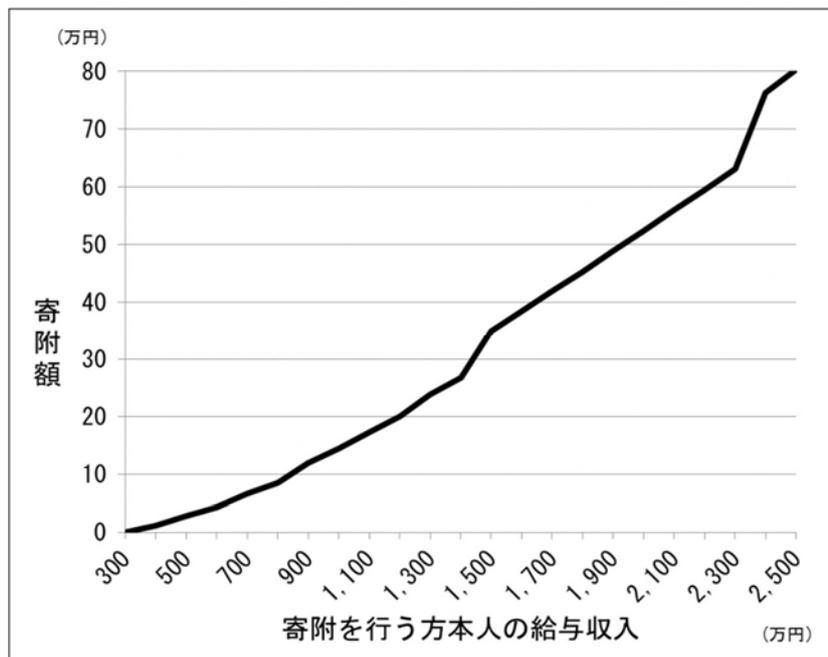
- ・ 少子高齢化や人口減少が加速し、財政面で社会を支える納税者が減少することが見込まれる中、個人住民税については、地方自治体はその地方の実情に応じた福祉等の行政サービスを実施するうえで必要な財源であり、平成 18 年度の改正により、個人所得課税体系における所得税と個人住民税の役割分担の明確化を図るため、所得割の税率がフラット化され、受益と負担の関係が明確になっていることから、課税ベースの拡大に努め、政策誘導的な色彩の強い控除については整理していくべきである。
- ・ 平成 29 年度税制改正においては、個人所得課税改革の第一弾として、配偶者控除・配偶者特別控除について、平成 30 年度税制改正においては、給与所得控除・公的年金等控除・基礎控除についてそれぞれ見直しが行われたが、今後も引き続き見直しを継続していくこととされており、改革は、数年かけた議論となる見込である。
- ・ 国における議論の中では、高所得者ほど税負担軽減効果が大きいとの指摘から、所得控除から税額控除への移行が検討されているが、比例税率が採用されている住民税においては、所得控除の場合と税額控除の場合の税額軽減の効果は変わらない。
- ・ 平成 29 年度税制改正により、配偶者控除及び配偶者特別控除について、所得税において控除額 38 万円を受けられる上限が、給与収入 103 万円から 150 万円に、個人住民税において控除額 33 万円を受けられる上限が、給与収入 110 万円から 155 万円に引き上げられた。但し、配偶者特別控除制度の存在により税制上の「103 万円の壁」は既に解消しており、むしろ、企業の配偶者手当の支給基準として援用されている「103 万円の壁」や、配偶者の社会保険料負担が発生する基準である「130 万円の壁」（従業員数 501 人以上の企業にあっては「106 万円の壁」）の解消が求められる。
- ・ 平成 29 年度税制改正の過程で、「パート世帯」において配偶者が基礎控除の適用を受けるとともに納税者本人も配偶者控除の適用を受けている、いわゆる「二重の控除」の解消に向けた案が検討されたが現行の個人単位課税を世帯単位課税に変更することは、結婚に対する税の中立性や所得捕捉コストの観点からも慎重に考えるべきである。

(3) ふるさと納税における課題

- ・ ふるさと納税に係る特例控除額の上限となる寄附額（2,000 円の自己負担で全

額控除されるふるさと納税額) について、夫婦と子 2 人の場合の給与収入と寄附額の上限との関係は図表 10 のとおりである。年収 350 万円の方で 5,000 円(年収に対して 0.14%)、500 万円の方で 28,000 円(年収に対して 0.56%)、700 万円の方で 66,000 円(年収に対して 0.94%)、1,000 万円の方で 144,000 円(年収に対して 1.44%)、2,500 万円の方で 804,000 円(年収に対して 3.22%)と、高所得者の方が年収に対する割合が高くなっており、返礼品と組み合わせた場合の節税効果が高くなっている。

[図表 10]ふるさと納税に係る特例控除額が上限となる寄附額の目安(平成 28 年度)



- 注 1 総務省ホームページ掲載の金額を基に作成
 2 夫婦と子 2 人の場合
 3 配偶者は控除対象配偶者
 4 子は高校生(16 歳から 18 歳の扶養親族)及び大学生(19 歳から 22 歳の特定扶養親族)

- ・返礼品を目的とした寄附が多く、その返礼品の意義としては、地元の特産品の宣伝と購入の促進といったことが挙げられるが、購入にかかる費用については結局のところ居住地と寄附先の双方の自治体で負担しているのであり、地方自治体の自由に使用できる財源を減少させる要因となっている。
- ・都市部だけでなく特産品のない地方においても、寄附が集まらずに税収だけが減少しているため、魅力的な返礼品をそろえるために特産品以外のものを用意しなくてはならない事態に陥っている。
- ・交付税といった財源調整の仕組みがある中で、行政サービスを提供している居住地の自治体の財源をその自治体の意思に関係なく、強制的に他の自治体

に移転させており、受益と負担という個人住民税の性格から問題がある。

- ・なぜなら、行政サービスの便益は、寄附を行う個人のみならず居住地の自治体の住民全員に及ぶものであることを踏まえると、居住地以外の自治体への個人の意思による財源移転は、このような財源移転を必ずしも望まない住民にも、行政サービス水準の低下であったり、財政負担の増加という形で、負担を負わせることになるからである。
- ・本来、所得税と個人住民税から控除される寄附金額について、ワンストップ特例制度が適用されると、全て個人住民税から控除されるにもかかわらず、所得税控除相当額について国から地方公共団体へ補てんされていないといった問題がある。

5 個人住民税制度の今後のあり方

(1) 均等割の負担水準の見直し

- ・均等割の負担水準については、平成 20 年度税制改正の答申までは、「現行の均等割の税率は、1 人当たりの国民所得等の伸び等を勘案するとなお低い水準にとどまっている。個人の税負担の動向にも十分注意を払いつつ、税率の引上げを検討すべきである。」旨の記述がなされていたところであるが、人口 50 万人以上の市においては、平成 8 年度以降、臨時的措置を除いて、税率引上げは行われていない。
- ・均等割が負担分任を旨とする個人住民税の基礎的な部分として位置づけられていることに鑑みると、現行の負担水準は低いと考えられることから、適正な水準に税率を引き上げる必要がある。
- ・普通会計の歳出決算額に占める均等割の割合について見ると、昭和 30 年度では全国で 0.87%、名古屋市で 1.59%であったが、平成 26 年度では全国で 0.33%、名古屋市で 0.34%となっている。
- ・均等割の平均税率の昭和 30 年度から平成 26 年度までの伸び率を見ると約 11 倍であるが、この間、民間初任給と 1 人当たりの消費支出については約 20 倍、1 人当たりの国民所得については約 37 倍となっている。
- ・住民税に占める均等割の割合は、昭和 25 年当時、個人市町村民税に係る税収の 18.3%を占めていたが、平成 26 年度は 2.9%にまで低下している。
- ・均等割は非課税限度額以下の者には課税されない中で、非課税限度額を超える者には、所得に関わらず定額が課税されることから、これまでの税率引上げ時における議論等を勘案しながら、低所得者に過度な負担とならないよう配慮が必要である。
- ・これらのことを考慮すると、現行の均等割額の 3 倍程度（普通会計の歳出決算額の 1%程度）を上限に引上げを行うことは可能であると考えられる。

- ・なお、期限付きとはいえ、復興増税として県市合わせて 1,000 円の負担が受け入れられている状況であることから、少なくとも、平成 35 年度の復興増税の期限満了後に、平成 25 年度の税率に復元するのではなく、復興増税と同等の金額分均等割を引き上げることにより、現在の均等割の税率水準は維持すべきではないか。
- ・今後、国で検討される個人所得課税改革の中で、均等割の税率水準のあり方についても検討すべきである。
- ・現在、期限付きで導入されている復興増税や、府県等で実施している森林環境税、平成 36 年度から国税として導入することとされた森林環境税（仮称）との整合性等についても整理する必要がある。

(2) 所得割の控除の見直し

- ・個人住民税が有する負担分任の性格を考慮すると、政策誘導的な控除については所得税が担うべきものであり、個人住民税においては低所得者への影響に留意しつつ、薄く広く税負担を求める構造にしていくために、生命保険料控除、地震保険料控除と言った政策誘導的な控除について極力減らす方向で整理すべきである。
- ・また、安定的な地方財政の運営のために、均等割の引上げとあわせて、所得割の政策誘導的な控除について見直しを行い、課税ベースの拡大を進めていくべきである。

(3) ふるさと納税制度の見直し

- ・ふるさと納税については、生まれ育ったふるさとや応援したい地方公共団体に対して税制を通じて貢献するという趣旨で創設されたものであるが、住民が返礼品を目的とする寄附をすることにより、都市部だけでなく返礼品を用意していない地方においても、税収が減少しており、制度の想定とは異なる運用となっている。
- ・返礼品を目当てに行う寄附は、本来の寄附といえるものではない。ふるさと納税制度本来の趣旨に沿った運用となるよう、返礼品を送付する場合には、感謝状程度のものに留めるべきである。
- ・自治体が、住民の負担によって他の自治体を支援する場合は、自治体住民の合意（議会による議決）を得て行われるべきであり、ふるさと納税により、住民合意がないまま個人の意思による財源移転を可能とすることは、住民自治の考え方からも問題となるのではないか。
- ・ふるさと納税ワンストップ特例制度が適用されると、本来、所得税から控除されるべき金額について、個人住民税から控除されることから、国から地方

公共団体へ補てん措置を設けるべきである。

第2 法人住民税制度

1 法人住民税の現状

(1) 法人住民税の概要

- 法人住民税は、市町村が当該市町村内に事務所や事業所を有する法人に対して課す市町村民税と、道府県が当該道府県内に事務所や事業所を有する法人に対して課す道府県民税からなり、それぞれ均等割と法人税割で構成されている。
- 均等割は、道府県民税にあつては資本金等の額に応じて2万円から80万円まで5段階に、市町村民税にあつては資本金等の額と従業者数に応じて5万円から300万円まで9段階に区分されている。また、法人税割は、法人税額又は個別帰属法人税額を課税標準として、比例税率（標準税率は道府県民税3.2%、市町村民税9.7%（平成31年10月1日以後に開始する事業年度から道府県民税は1.0%、市町村民税は6.0%））により課される。
- 2以上の都道府県又は市町村に事務所や事業所を有する法人は、課税標準を従業者数により按分し、各都道府県又は各市町村に申告納付することとされている。

(2) 法人住民税の意義

- 法人住民税は、個人と同様、法人も様々な行政サービスを享受していることに着目して応益的に課される税であり、地域社会を維持するために必要な費用の負担をその構成員である法人に求めるものである。
- 法人住民税の均等割は、個人住民税の均等割と同様、地域社会の会費としての性格を端的に示す部分であり、その税率は、資本金等の額（法人市町村民税にあつては資本金等の額及び従業者数）に応じて段階的に設定されている。これは、法人の規模が多様であり、行政サービスの受益の程度も異なることを考慮したためと考えられるが、個人住民税と異なり、所得が一定の水準以下の法人に対する非課税措置が設けられていないことから、応益負担としての性格がより徹底されているといえることができる。
- 法人住民税の法人税割は、国の法人税額が課税標準となっていることから、事実上、法人所得に対する課税となっており、したがって欠損法人には課税されないため、課税根拠を応益性に求める立場からは、課税標準の妥当性に疑問の余地があると言える。

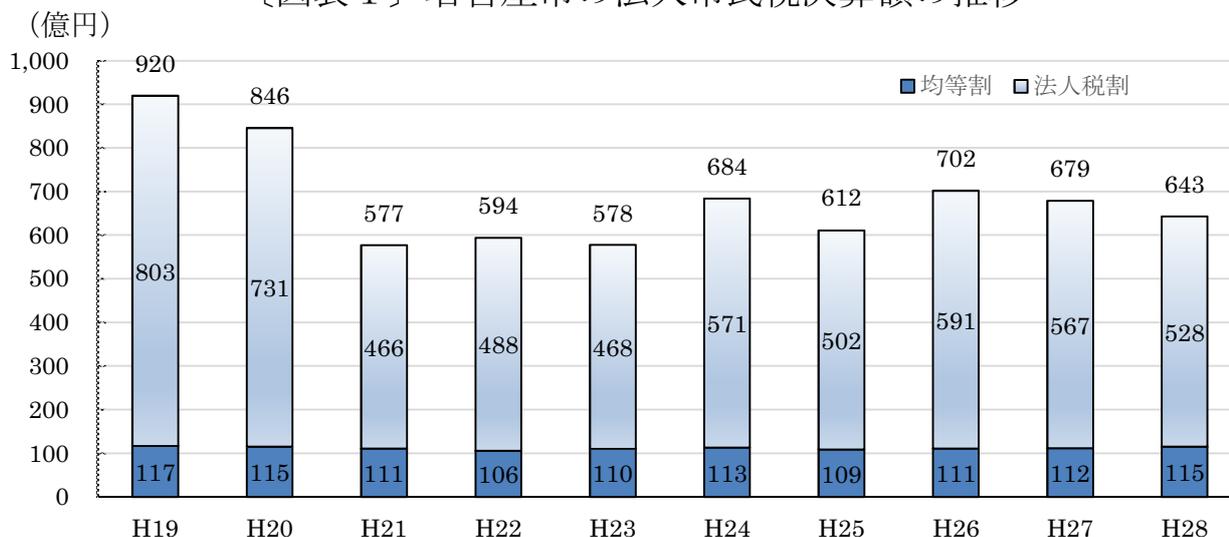
(3) 税収の状況

- 法人住民税に係る税収を見ると、市町村と道府県を合わせた全国ベースでは3

兆 1,677 億円（平成 27 年度決算）となっており、地方税全体（39 兆 986 億円）の 8.1%を占めている。

- なお、法人市町村民税は 2 兆 3,243 億円で市町村税全体（21 兆 763 億円）の 11.0%を占めている。
- 名古屋市における法人市民税は 643 億円（平成 28 年度決算）であり、市税収入全体（5,107 億円）の 12.6%を占めている。なお、名古屋市では平成 24 年度から市民税 5%減税を実施しており、この減税に伴う平成 28 年度の減収額は 33 億円である。
- 名古屋市における直近 10 年間（平成 19 年度～平成 28 年度）の法人市民税決算額の推移は次のグラフ（図表 1）のとおりであり、平成 19 年度が最高で 920 億円、平成 21 年度が最低で 577 億円となっている。（ただし、平成 22 年度は 10%減税を実施しており、平成 22 年度に 26 億円、平成 23 年度に 38 億円の減収が生じている。また、平成 24 年度以降は 5%減税を実施しており、平成 24 年度に 14 億円、平成 25 年度に 32 億円、平成 26 年度に 37 億円、平成 27 年度に 35 億円、平成 28 年度に 33 億円の減収が生じている。）

〔図表 1〕 名古屋市の法人市民税決算額の推移



- (注) 1 平成22年度は10%減税、平成24年度以降は5%減税を実施している。
 2 項目ごとに単位未満を端数処理しているため、合計が合わない年度がある。

2 地方法人課税における偏在是正のこれまでの動向

(1) 地方法人特別税・譲与税の創設

- 平成 20 年度の税制改正において、喫緊の課題である地域間の税源偏在の是正に早急に対応するため、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の暫定措置として、〔図表 2〕を内容とする地方法人特別税・譲与税が創設された。

〔図表 2〕 暫定措置の概要

地方法人特別税の創設	法人事業税（所得割・収入割）の一部（地方消費税 1%相当である 2.6 兆円）を分離し、地方法人特別税（国税）とする。
	法人事業税（所得割・収入割）の税額（標準税率）を課税標準とする。
	賦課徴収は、都道府県が法人事業税と併せて行う。 平成 20 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用
地方法人特別譲与税の創設	地方法人特別税の税収は、都道府県に地方法人特別譲与税として譲与する。
	譲与基準は、人口（1/2）、及び従業者数（1/2）
	平成 21 年 5 月から譲与開始

(2) 税制抜本改革法の成立による地方消費税の引上げ等

- 平成 24 年 8 月に、国・地方を通じた社会保障財源の充実確保と財政健全化の同時達成を目指すものとして、いわゆる「税制抜本改革法」（社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成 24 年法律第 68 号））及び「税制抜本改革法（地方税）」（社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法を改正する法律（平成 24 年法律第 69 号））が成立した。
- 税制抜本改革法及び税制抜本改革法（地方税）により、国と地方をあわせた消費税率を平成 26 年 4 月 1 日から 8%、平成 27 年 10 月 1 日から 10%へと段階的に引き上げることとされた。なお、消費税率 10%への引上げ時期については、現下の経済状況等を考慮し、平成 29 年 4 月 1 日に延期し、さらに平成 31 年 10 月 1 日に再度延期されている。
- 税制抜本改革法（地方税）において、引上げ分の地方消費税（市町村交付金を含む。）については、「消費税法第 1 条第 2 項に規定する経費その他社会保障施策に要する経費に充てる」旨、明記された。消費税法第 1 条第 2 項に規

定する経費とは、抜本改革法において国分の消費税収の使途となる、いわゆる社会保障四経費（制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用）である。

[参考：名古屋市における引上げ分の消費税収と社会保障関係費]

	平成 26 年度	平成 27 年度	平成 28 年度
社会保障施策に充てた一般財源等	2,185 億円	2,212 億円	2,245 億円
地方消費税収入額（引上げ分）	48 億円	194 億円	175 億円

(3) 地方法人課税のあり方等に関する検討

- ・税制抜本改革法第 7 条第 5 号の規定に従い総務省の地方財政審議会に「地方法人課税のあり方等に関する検討会」が設置され、当該検討会において国と地方の税制全体を通じた幅広い検討を行い、平成 25 年 11 月に報告書が取りまとめられた。

[参考] 税制抜本改革法 第 7 条

五 地方税制については、次に定めるとおり検討すること。

イ 地方法人特別税及び地方法人特別譲与税について、税制の抜本的な改革において偏在性の小さい地方税体系の構築が行われるまでの間の措置であることを踏まえ、税制の抜本的な改革に併せて抜本的に見直しを行う。

ロ 税制の抜本的な改革による地方消費税の充実と併せて、地方法人課税の在り方を見直すことにより税源の偏在性を是正する方策を講じることとし、その際には、国と地方の税制全体を通じて幅広く検討する。

- ・報告書の中で、次の点が指摘されたところである。

ア 基本的な認識

- ①地方自治の原則は「税」であること、受益と負担の関係から、偏在性が小さく安定した地方税体系の構築が原則。その上でなお存在する地方団体間の財源の不均衡の調整は、地方交付税制度で対応することが原則。
- ②地方法人特別税・譲与税制度は、将来的な消費税 1%相当額との税源交換等を念頭に置きつつ、税源偏在・財政力格差を早急に是正するために「偏在性の小さい地方税体系を構築するまでの間」の暫定措置として創設された異例の措置。
- ③地方法人課税は、受益に応じた負担を法人の事業活動に求めるためにも引き続き重要な役割を担うべき。
- ④地方法人所得課税は、税収の偏在性が大きく年度間の税収の変動が大き

いこと等から、「法人住民税法人税割→都道府県分及び市町村分の交付税原資化」「法人事業税所得割→外形標準課税の拡充（付加価値割の充実等）」を目指すべき。

イ 見直しの方策

- ①地方消費税率の引上げにより、不交付団体の財源超過額は拡大し、不交付団体と交付団体の財政力格差が拡大することから、偏在是正のための措置が必要。
- ②地方消費税の充実又は消費税に係る地方交付税法定率分の地方消費税化と、法人住民税法人税割の地方交付税原資化による税源交換を基本的な目標とすべき。
- ③今回の税制抜本改革においては既に地方消費税の税率引上げが決定していることを踏まえ、税制抜本改革法第7条第5号口の規定に基づき、法人住民税法人税割の一部の交付税原資化を図ることを検討すべき。
- ④地方法人特別税・譲与税制度については、異例の暫定措置であることから、廃止の上、法人事業税に還元することを基本に検討すべき。法人住民税法人税割の交付税原資化の規模が一定の範囲内にとどまる場合には、暫定措置として、現在と同様の偏在是正制度を補完的に措置せざるを得ない場合もあるのではないか。

(4) 地方法人税の創設

- ・平成26年度の税制改正において、消費税（国・地方）8%段階の措置として、法人住民税法人税割の一部を地方法人税として国税化し、その税込の全額を交付税原資に繰り入れることとされたほか、地方法人特別譲与税制度については、その規模を縮小することとされた。
- ・この措置は、消費税・地方消費税の税率引上げは、社会保障財源の確保と財政の健全化を目的とするものであるが、不交付団体においては既に社会保障の安定化分の財源は確保されていることから、地方消費税の実質増収額（地方消費税の増収額から社会保障充実化等分を控除した額）を偏在是正額の見込として行われたものである。
- ・また、税制抜本改革法の規定の趣旨を踏まえると、地方法人特別税・譲与税制度は廃止すべきだが、消費税8%段階の対応としては、廃止ではなく縮小とすべきこと等から、地方法人特別税・譲与税を3分の2に縮小し、残り3分の1を法人事業税に還元することとされた。
- ・さらに、消費税10%段階においては、法人住民税法人税割の地方交付税原資化をさらに進める。また、地方法人特別税・譲与税を廃止するとともに現行制度の意義や効果を踏まえて他の偏在是正措置を講ずるなど、関係する制度について幅広く検討を行うこととされた。

〔図表 3〕 平成 26 年度の改正の概要

法人住民税の交付税原資化	消費税率 8 % 段階において、法人住民税法人税割の一部を国税化（地方法人税）し、税収全額を交付税原資化。
	法人住民税法人税割の税率引下げ（標準税率） （都道府県分） 5.0% → 3.2%（△1.8%） （市町村分） 12.3% → 9.7%（△2.6%）
	平成 26 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用
地方法人税の創設	納税義務者：法人税を納める義務がある法人 課税標準：各課税事業年度の基準法人税額 税率：4.4% 課税主体：国
	平成 26 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用
地方法人特別税・譲与税の規模縮小	地方法人特別税 1/3 相当を法人事業税へ復元。
	平成 26 年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用

(5) 法人住民税の交付税原資化の拡大

- 平成 28 年度税制改正において、消費税率 10% 段階の措置として、法人住民税法人税割の更なる交付税原資化について、消費税率 8 % 段階の措置を比例的に考えた措置として、法人住民税法人税割の税率を道府県分は 2.0%、市町村分は 8.0% とした上で、地方法人特別税・譲与税を廃止することによる代替措置として道府県分の税率をさらに 3 % 分引き下げる必要があるところ、法人住民税の賦課徴収において都道府県が実務上大きな役割を果たしていること等を踏まえ、道府県分の税率を 1 % 引き下げて 1.0% とし、残る 2 % 分は市町村分の税率を引き下げ、6.0% とすることにより対応された。
- その上で、法人事業税の税収の一部を都道府県から市町村に交付する法人事業税交付金制度を創設することとされたが、これは、道府県分の法人住民税法人税割から引き下げるべきであった法人住民税法人税割 2 % 相当分として法人事業税収 5.4% とされた。
- 平成 30 年度税制改正大綱においては、偏在性の小さい地方税体系の構築に向けて、新たに抜本的な改革が必要という観点から、特に偏在度の高い地方法人課税における税源の偏在を是正する新たな措置について、消費税率 10% 段階において地方法人特別税・譲与税が廃止され法人事業税に復元されること等も踏まえて検討し、平成 31 年度税制改正において結論を得るとされた。

〔図表 4〕 平成 28 年度の改正の概要

消費税率引上げに伴う法人住民税の交付税原資化の拡大	消費税率 10% 段階において、法人住民税法人税割の更なる交付税原資化（地方法人税化）。
	・法人住民税法人税割の税率引下げ（標準税率） （都道府県分） 3.2% → 2.0%（△1.2%） （市町村分） 9.7% → 8.0%（△1.7%）
	平成 29 年 4 月 1 日（※）以後に開始する事業年度から適用
地方法人特別税・譲与税の廃止	地方法人特別税・譲与税を廃止し、全額法人事業税に復元。
	地方法人特別税の廃止に伴う法人住民税法人税割の交付税原資化（税率引下げ（標準税率）） （都道府県分） 2.0% → 1.0%（△1.0%） （市町村分） 8.0% → 6.0%（△2.0%）
	平成 29 年 4 月 1 日（※）以後に開始する事業年度から適用
法人事業税交付金の創設	地方法人特別税・譲与税制度の廃止に伴う法人住民税法人税割の引下げ（2%）相当分の補てん措置として、法人事業税の一部を都道府県から市町村へ交付する制度を創設。
	交 付 額：都道府県の法人事業税額の 100 分の 5.4 交 付 基 準：従業者数 （3 年間、法人税割額を考慮する経過措置有）
	平成 29 年 4 月 1 日（※）から創設
地方法人税の拡大	税率：4.4% → 10.3% （現行） （A） （B） 4.4% + 2.9% + 3.0% = 10.3%
	A：消費税率引上げに伴う法人住民税法人税割の税率引下げ分 B：地方法人特別税・譲与税の廃止に伴う法人住民税法人税割の税率引下げ分
	平成 29 年 4 月 1 日（※）以後に開始する事業年度から適用

※ 消費税率 10% 引上げ時期の延期に伴い、平成 31 年 10 月 1 日に延期。

3 均等割の税率の推移

・法人市町村民税均等割の税率の推移は、図表 5 のとおりであり、昭和 25 年に

2,400円（人口50万人以上の市）、1,800円（人口5万人以上50万人未満の市）、1,200円（その他の市町村）で創設された。

- ・昭和42年度からは、人口基準による区分が廃止され、資本金等の金額による区分に改められた。これは、人口基準が合理的でないとの批判に対応するために行われたものである。併せて、物価水準の上昇に対応するために税率の引上げが行われた。また、税額の急激な上昇を避けるため、中小法人等（資本金等の額が1,000万円以下の法人）については、2段階の税率のうち低い税率を適用することとされた。
- ・昭和51年度からは、個人の均等割の税率引上げとの均衡を考慮して3～6倍の税率に引き上げられるとともに、資本金等の額による税率区分に「1億円を超える法人」が設けられたほか、従業者数による税率区分が設けられた。これは、資本金等の額が1億円を超える法人であっても、従業者数が少数のもの（小規模の出張所等）に、従業者数が多い本店や支店等と同様の税負担を求めることは適当でないと考えられること等によるものである。
- ・その後、昭和53年度からは資本金等の額による税率区分に「10億円を超え50億円以下の法人」「50億円を超える法人」が追加されたほか、昭和58年度からは大法人の従業員数による税率区分に「50人超100人以下」が追加されるなどの改正が行われるとともに税率の引上げが行われてきたが、昭和59年度からの税率引上げ以降は、平成6年度に従業者数50人以下の税率に1万円上乗せされたことを除いては、据え置かれている。

〔図表5〕法人住民税均等割の推移

1 法人市町村民税

(単位:円)

資本金等の額	従業員数	昭和							平成
		25年度～	42年度～	51年度～	52年度～	53年度～	58年度～	59年度～	6年度～
50億円超	100人超	人口50万 以上の市 2,400	4,000	24,000	80,000	800,000	1,200,000	3,000,000	3,000,000
	50人超100人以下			12,000	24,000	80,000			
	50人以下			160,000	400,000	410,000			
10億円超 50億円以下	100人超	人口5万 以上50万 未満の市 1,800	4,000	24,000	80,000	400,000	700,000	1,750,000	1,750,000
	50人超100人以下			12,000	24,000	80,000			
	50人以下			160,000	400,000	410,000			
1億円超 10億円以下	100人超	その他の 市町村 1,200	2,400	24,000	80,000	80,000	160,000	400,000	400,000
	50人超100人以下			12,000	24,000	24,000			
	50人以下			60,000	150,000	160,000			
1千万円超 1億円以下	50人超	1,200	2,400	7,200	8,000	8,000	60,000	150,000	150,000
	50人以下						48,000	120,000	130,000
1千万円以下	50人超	1,200	2,400	7,200	8,000	8,000	48,000	120,000	120,000
	50人以下						16,000	40,000	50,000

2 法人道府県民税

(単位：円)

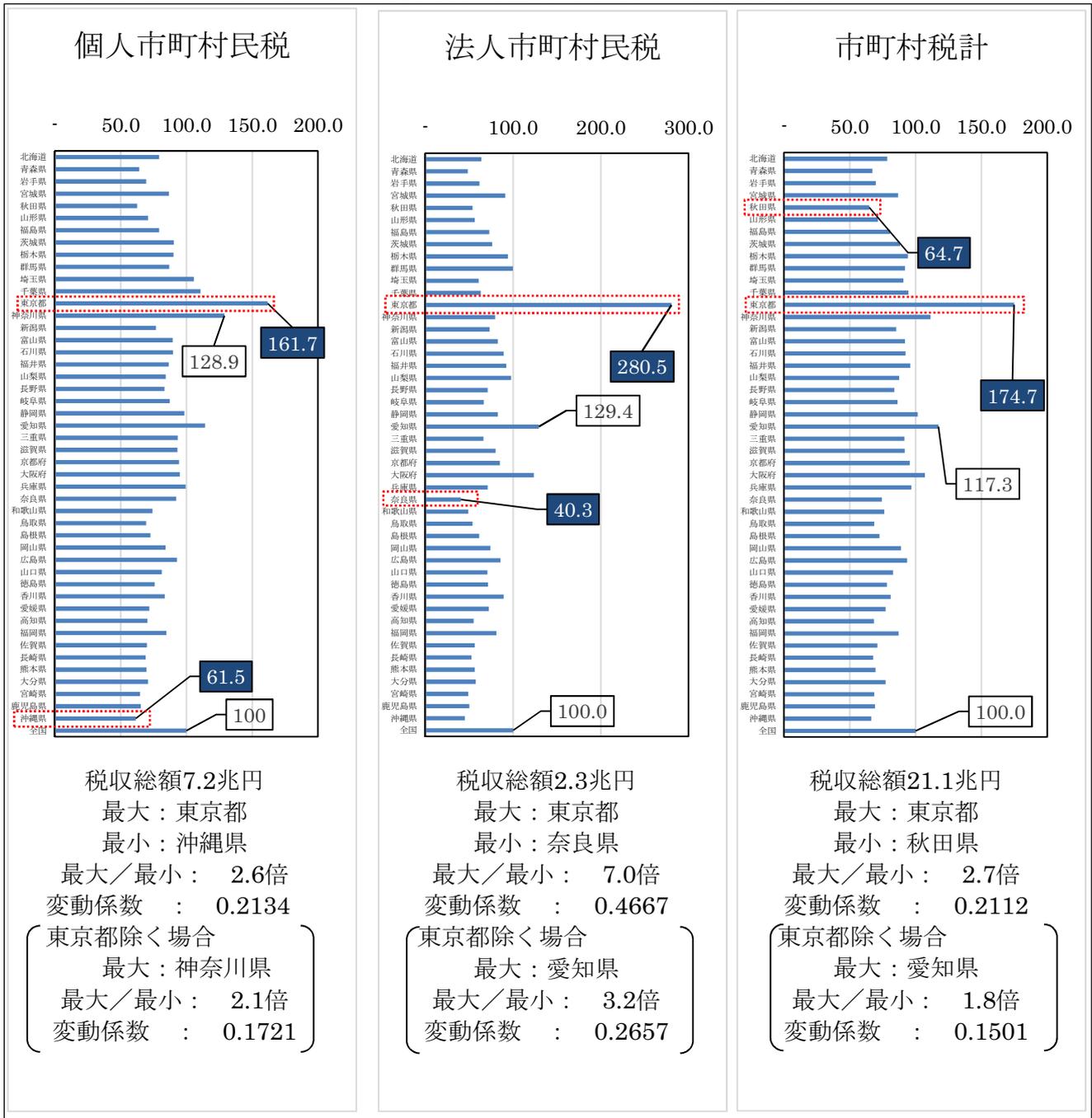
資本金等の額	昭和							平成
	29年度～	42年度～	51年度～	52年度～	53年度～	58年度～	59年度～	6年度～
50億円超	600	1,000	6,000	20,000	200,000	300,000	750,000	800,000
10億円超50億円以下					100,000	200,000	500,000	540,000
1億円超10億円以下					20,000	40,000	100,000	130,000
1千万円超1億円以下		3,000	6,000	6,000	12,000	30,000	50,000	
1千万円以下		600	1,800	2,000	2,000	4,000	10,000	20,000

4 法人住民税制度の課題

(1) 税源の偏在性・財政力格差についての課題

- ・地方法人所得課税には、税源の偏在性が大きい等の課題が指摘されている。法人市町村民税について見た場合、税込（平成27年度決算額）を人口1人当たりで比較すると、最大の東京都（50,909円）と最小の奈良県（7,316円）では7倍の差があり、また、東京都（6,830億円）、大阪府（1,987億円）及び愛知県（1,764億円）の3都府県で税込全体（2兆3,243億円）の45.5%を占めているなど税込の帰属が大都市に集中している。
- ・全国平均を100.0とした場合の人口1人当たりの税込額（平成27年度決算額）の指数については図表6のとおりである。法人市町村民税の変動係数（標準偏差を平均値で割った値。値が小さいほどばらつきが小さい。）は、0.4667であるが、東京を除けば0.2657とばらつきが小さくなっている。
- ・人口1人当たりの法人市町村民税の税込額の指数について、東京都を除いた場合は、個人市町村民税などとの差は小さくなる。

〔図表6〕人口1人当たりの税収額の指数（平成27年度決算額）

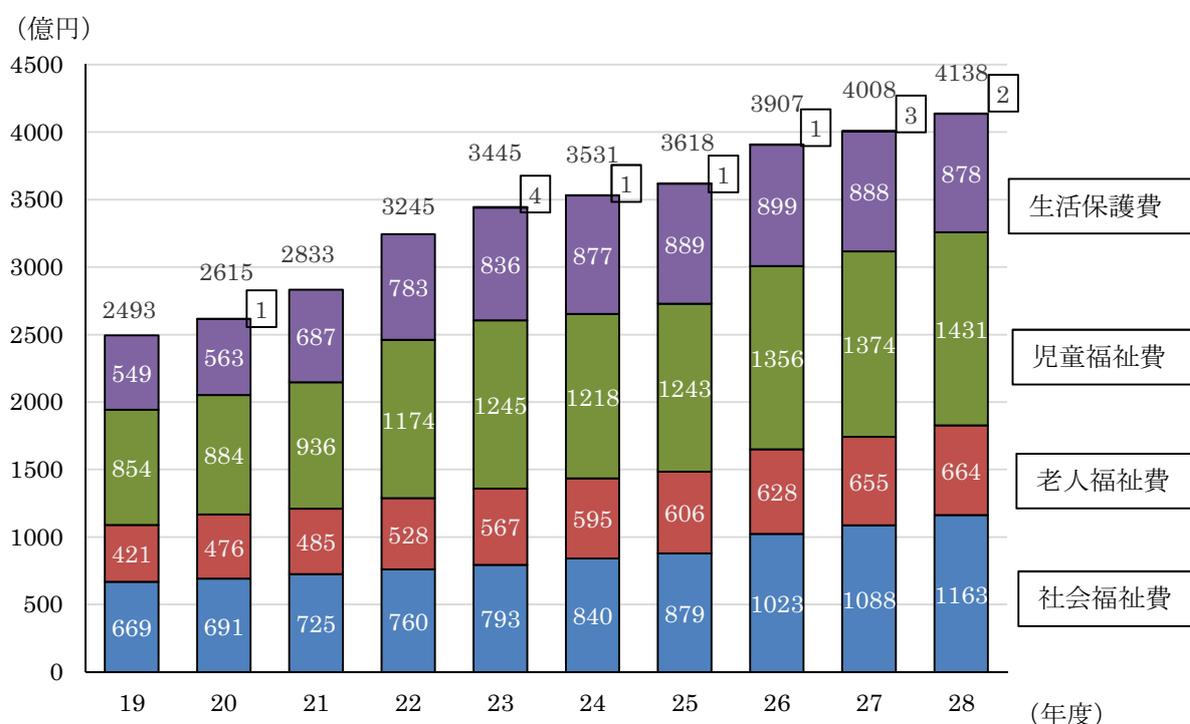


(2) 税源の偏在性・財政力格差を是正するために創設された地方法人税の課題

- 法人住民税の税収が東京都特別区や指定都市に偏在する傾向にあるのは、これらの地域に全国の事業所の約3割、従業員の約4割が所在していることの結果である。これらの都市には、企業の集積や人口の流入に伴って様々な大都市特有の財政需要が生じていることを考慮すれば、法人住民税の税収が偏在することについては許容されるべきであり、都市の規模や特性を無視して単純に法人住民税の税収を水平調整のための財源として活用することは、応益原則に反することになる。

- ・地方団体間の財政力格差の是正については、本来、国から地方への税源移譲を軸として、地方税財源を拡充する中で、地方交付税なども含めて一体的に行うべき事柄である。また、地方団体が自主的・自立的な行財政運営を行うためには、自主財源を確保することが不可欠の要素であるが、法人住民税の一部国税化は、地方団体の自主財源比率を低下させ、国への財政的な依存度を高めるものであるため、地方分権の趣旨にも逆行する。
- ・地方法人税の導入に伴う法人住民税減収については、地方消費税の税率引上げと同時に進められているが、地方消費税は、税率引上げ分に係る税収の用途が社会保障に限定されており、地方の財政運営の自由度についても低下させるものである。また、地方消費税は超過課税を行うことが認められていないため、課税自主権という点では法人住民税より制限されている。
- ・名古屋市の民生費（社会福祉、老人福祉、児童福祉など）については、特にここ数年は社会福祉費、児童福祉費が高い伸びを示しており、民生費全体で見ると10年前の平成19年度（2,493億円）に対し平成28年度（4,138億円）は1.7倍となっており、今後も引き続き民生費が上昇するならば、地方消費税引上げ分175億円（平成28年度決算）では十分な財源とは言えない。

〔図表7〕名古屋市の民生費の推移



(注) 平成20年度及び23年度から28年度のグラフ右上の数字は、災害救助費の値。

(3) 応益性についての課題

- ・名古屋市に法人市民税の申告書を提出した法人数は 89,072 社（平成 28 年度決算）であるが、このうち 54,322 社（61.0%）が欠損法人となっている。これを資本金別に見ると、資本金 1 億円超の法人については欠損法人の割合が 15.5%（5,654 社中 877 社）であるのに対し、資本金 1 億円以下の法人については 64.1%（83,418 社中 53,445 社）となっている。
- ・全国ベース（平成 27 年度決算）でも、欠損法人の割合は、資本金 1 億円以下の中小法人で 64.6%、資本金 1 億円超の大法人で 23.5%となっている。

〔図表 8〕 全国の欠損法人割合の推移

	資本金 1 億円以下			資本金 1 億円超		
	法人数	欠損法人数	欠損法人割合	法人数	欠損法人数	欠損法人割合
平成 20 年度	2,567,919	1,841,594	71.7%	28,441	14,491	51.0%
平成 21 年度	2,583,007	1,885,315	73.0%	26,882	14,288	53.2%
平成 22 年度	2,553,217	1,864,220	73.0%	26,247	12,980	49.5%
平成 23 年度	2,546,301	1,847,612	72.6%	23,103	10,702	46.3%
平成 24 年度	2,502,924	1,768,278	70.6%	21,818	7,358	33.7%
平成 25 年度	2,562,905	1,756,926	68.6%	21,435	5,081	23.7%
平成 26 年度	2,584,154	1,724,043	66.7%	21,620	5,329	24.6%
平成 27 年度	2,609,341	1,685,899	64.6%	21,095	4,960	23.5%

(注) 1 会社標本調査より

2 平成 25 年度以前は、連結法人を含まない。

- ・法人税においては、事業開始年度の日前 9 年（平成 30 年度以降は 10 年）以内に開始した事業年度に生じた欠損金額については、当期の所得金額の 55%（平成 30 年度以降は 50%。中小法人については、所得の全額。）を限度に損金算入できる欠損金の繰越控除制度がある。欠損金の繰越控除をすることにより、当期に所得が発生しているにもかかわらず、欠損法人となっている法人がある。
- ・担税力が相対的に低い中小法人の負担に配慮することは重要ではあるが、応益性や負担分任性といった法人住民税の意義に鑑みると、法人税割の負担が全体の約 3 分の 1 の法人に偏っているという現状については、是正する必要があるものと考えられる。

(4) 安定性についての課題

- ・法人税割は、法人税額を課税標準としていることから、事実上、法人所得に対する課税となっており、税収が景気変動の影響を受けて年度間で大きく増減しやすい構造となっている。また、国が政策的に法人税の税率を引き下げた場合には、応益的な負担であるにもかかわらず、特別な措置を講じない限り、自動的にその影響を受けて減収が生じる。
- ・名古屋市においても、平成 19 年度に 920 億円であった法人市民税の税収が、いわゆるリーマンショックの影響により、平成 21 年度には平成 19 年度比約 4 割（343 億円）減となる 577 億円にまで落ち込んだほか、平成 23 年度税制改正によって実施された法人実効税率の引下げによる法人税率の引下げ（普通法人 30%→25.5%）に伴い、平年度となる平成 26 年度において約 88 億円の減収が生じている。
- ・企業会計上は費用とならないが、税務会計上は損金とするものとして欠損金の繰越控除の他に租税特別措置がある。この租税特別措置には、産業支援など特定の政策目的のための税負担の軽減などの政策税制があり、平成 27 年度の全申告件数のうち約 4 割が適用を受けている。

(5) 均等割における課題

- ・現行の税率水準は、昭和 59 年度改正以後 34 年間据え置かれたもの（従業者数 50 人以下の区分における平成 6 年度の 1 万円の引上げを除く。）であり、税負担の均衡や物価水準の推移等からすると、低い水準となっている。

5 法人住民税制度の今後のあり方

(1) 地方法人税の撤廃

- ・地方法人税制度は地方税を国税・交付税財源化されるものであり、地方税の原則である応益性や負担分任性、地方公共団体への財政需要に対応するための自主財源の確保、真の分権型社会を実現すべきという方向性に反している不適切な制度であるため、速やかに撤廃し、地方税に戻すべきである。
- ・地方公共団体間の税源の偏在性・財政力格差の是正については、本来、国から地方への税源移譲等、地方税財源拡充の中で地方交付税なども含めて一体的に行うべきである。
- ・そもそも、企業活動には地域的な偏在性が存在しており、企業がどこに立地するかは地方公共団体が直接的に関与できる問題ではないため、税収格差を完全に解消することは難しいものと考えられる。
- ・このような税収格差は、企業が都市に集積することにより、その分の企業活

動で都市的財政需要が増加することから、必ずしも完全な解消を図る必要性は認められず、むしろ受益と負担の関係を強化するとの観点からは、ある程度、これを許容すべきである。

- ・ 地方法人税は、地方消費税の引上げの際に創設・拡大されているが、地方消費税の税率引上げ分については使途が社会保障に限定されていること、名古屋市における民生費を見ても、地方消費税の引上げ分よりも上回るペースで上昇しており、増え続ける社会保障財源に充てるには、不足している。
- ・ 平成30年度税制改正大綱においては、地方法人課税における税源の偏在を是正する新たな措置について、平成31年度税制改正において結論を得るとされたが、国において必要な財源を確保し、都市を含めた地方税財源の拡充強化を図るべきである。

(2) 課税標準の見直し等

- ・ 法人住民税においては、法人税額を課税標準とする法人税割が税収の大半を占め、法人税の課税標準は法人所得であることから、実質的には、法人所得が課税標準となっていると言える。このため、事業活動を通じて地方公共団体が提供する様々な公共サービスを受益しているにもかかわらず、欠損法人にはほとんど税負担が生じないという応益性上の問題があるほか、税収の大幅な変動といった問題が生じている。
- ・ また、法人住民税の主たる課税標準が法人税額であるため、国による法人税制の変更が法人住民税の税収に直接影響を与えることとなる。
- ・ さらには、法人税の課税標準の算定にあたって、固定資産税や法人事業税を損金に算入することが認められているため、これらの地方税における減免や超過課税が、法人税額の変化を通じて、法人住民税収に影響を与えることとなっている。
- ・ こうした問題に鑑みると、法人住民税については、その課税標準を現行の法人所得から、法人企業の活動規模により良く即し、応益性の観点から、広範囲の法人企業に薄く広く課税し、かつ景気変動や国税・地方税の制度変更に影響されにくい安定的な税収を得られるものに改変していくことが望ましいと言える。
- ・ 具体的には、外形標準課税が望ましいと考えられ、道府県税である法人事業税の一部に既に採用されている付加価値割（企業所得（利潤）のみならず、給与支払総額や支払利子、賃貸料等の要素費用を含む広義の法人所得）がその候補となり得るものと考えられる。ただし、この場合、法人道府県民税や法人事業税との関係の整理や、中小法人への配慮に留意する必要がある。
- ・ 上記のような外形標準課税化によって税収の偏在性についてもある程度是正

されることが期待されるが、依然として大都市圏への税収の集中は避けられないであろう。しかし、このような税収の偏在性は、大都市圏における企業立地の集中に伴う財政需要の高まりを反映するものであり、応益性の観点から容認すべきものと考えられる。

(3) 均等割の引上げ

- ・ 資本金等の額や従業者数により区分され、一種の外形標準課税といえる法人住民税均等割については、昭和 59 年度以降 34 年間据え置かれており（平成 6 年度に従業者数 50 人以下の法人について 1 万円上乗せされたことを除く。）、資本金 1 億以下の法人の欠損法人数が資本金 1 億超の法人の約 3 倍あることや物価水準等を考慮すると、引き上げるべきである。

おわりに

当税制研究会では、平成28年11月から平成30年3月までの間、計6回に渡り大都市における基幹税目のうち、個人住民税と法人住民税の今後のあるべき方向性について、様々な視点から検討してきた。

本報告書においては、個人住民税と法人住民税の現行制度の課題を整理・分析し、これらの税の目指すべき方向性を提示している。

今回の意見交換の中で、特に個人住民税における「ふるさと納税制度」や法人住民税における「地方法人税制度」については、税制の本来の趣旨に鑑みると大きな問題がある制度であるということが改めて認識されたところであり、この点についても、詳細に言及したところである。

いずれにしても、個人所得課税改革や地方法人課税における税源の偏在是正措置等についての検討が進んでいることから、引き続き国の動向に注視するとともに、名古屋市が国に対して大都市における個人住民税・法人住民税のあり方に関する意見を主張していく際には、本書で述べた意見を含めて更なる検討がなされることを期待する。