

経済・社会の変化に適合した 地方税財源の確立を



鳥取県知事 平井 伸治

1 経済・社会の革命的変遷

技術革新は世界を一変させる。

今やお年寄りから子どもまで、スマートフォンやパソコンでインターネットを通じて自治体の境を越えて結ばれている。あらゆる商品について値段・性能などまで比較しながら、24時間どこにいてもインターネットを使って手軽に買い物ができるネットショッピングは、年を追って街中やロードサイドの実店舗を凌駕しながら急成長を続けている。更にはGAFと呼ばれるグーグル、アップル、フェイスブック、アマゾンに至っては世界中の経済・社会を席捲し、ICTの翼を広げて国境をも軽々と飛び越えて巨額の利益をあげており、我が国もGAFに対して公正取引委員会が調査に乗り出すなど、世界中の国々が税制や個人情報保護をはじめとした議論を闘わせ始めた。

製造業の現場も様変わりを見せる。富国強兵で我が国産業を支えた人手に頼った工場は、最早歴史の上に過去のものと刻み込まれ、富岡製糸場はその象徴として世界遺産に登録さ

れている。今の製造業現場を訪れば、手を動かす人の数は減り、代わって巨大な機械装置が休むことなく動き続けている。不良品を瞬時にして見分けるのもセンサーであり、人間はそうした製造設備の稼働状況を管理したり、機械では処理できないプロセスを手で行う、というのが標準的な姿となっている。近時は本県でも製造工程を中国などから移してくる戦略で県内立地に貢献する企業が見られるようになってきたが、人件費で海外との競争力を失わないようにするため、相当程度ロボット化による生産性向上が図られるのが通例である。

我が国の企業構造も、「平成時代」の間に変貌を遂げた。

企業経営のあり方は、巨大企業であればあるほど一様にガバナンス構造を一新し、国際化などの波に乗って、法人分割も含め旧来の枠組みを根本から再構築してビジネスを展開するようになった。

一つには、ホールディング会社をトップとしたヒエラルキー構造が一般化してきたことである。地方に立地していた支社・支店網は、

分社化され、ホールディング会社や事業会社から切り離された法人となり、地方の子会社は顧客対応やメンテナンスなど利潤の上がない業務を担わされることによって、巨大な利潤は地方部とは別法人となった大都市部の旧本社機能を基盤としたホールディング会社・事業会社に集中することとなる。これによって投資原資は中央に留保され、海外等にも矛先を向けるM&Aも含めた自由度の高い戦略的投資に振り向けられることとなる。企業は国際化していき、特にリーマンショック後には、日本国内の地方拠点として長くとどまってきた土地であっても、海外と同等の選択肢と捉えられ、製造拠点の海外流出も進んできた。

更に、コンビニエンスストアなどの業態に一般化してきているフランチャイズ方式の出店は、個店の頑張りで生み出した利益の一部は必ず本体会社に納めなければならない仕組みとなっており、旧来ならそれぞれの店で完結していた収益であっても、自動的に大都市部の本社の方に集中する構造となっている。

こうした経営スタイルは、株主に対して利潤の最大化を以って責任を果たすべき収益力の高い大企業にとってみれば、世界的な経営手法の時流を受けての選択であり、この傾向は今後強まることはあっても後退することは考えにくいと見るべきである。

こうして我が国の経済・社会は、革命的な変遷を遂げつつある。

2 経済・社会の構造変化がもたらす地方法人課税への影響

以上のような近年の経済・社会構造の急速な変革は、国内での自治体間法人税収格差の

拡大にも際立った影響をもたらしている。

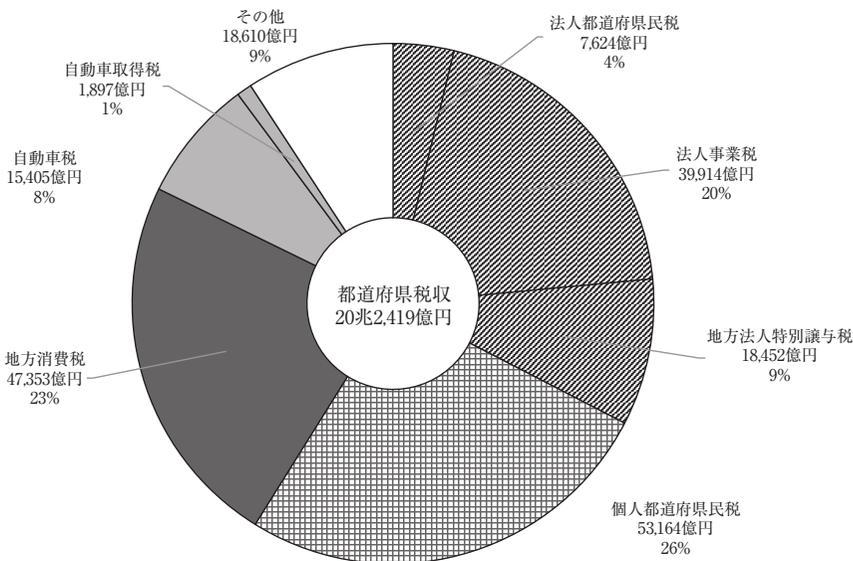
今日の地方税制の基本的構造は、戦後カール・シャウプ博士がGHQの命により行ったシャウプ勧告の時代から本質的に変わっていない。当時制度化された地方税体系は、都道府県においては法人課税が中心で、市町村においては固定資産税と個人住民税が大宗を占めるものとされたが、戦後70年間地方税制はシャウプがあつらえた衣をまといつづけている。都道府県は、企業業績に左右されやすい法人課税への依存度が強いゆえに、税収の安定性に欠け、自治体間での顕著な税収格差という課題を抱え続けてきた（資料1）。現在では地方消費税や自動車税なども基幹税目となっているが、シャウプはその頃の学術的理論に基づく理想的な地方税財政の構築を夢見ていたことから、当時としては最先端の付加価値税として法人事業税を構想していた。我が国の消費税・地方消費税やヨーロッパの付加価値税は控除型の付加価値税であるが、シャウプが考えた法人事業税は加算型によるものであった。しかしながら、同じ付加価値を課税標準とするものであることから、今年地方消費税の税率を引き上げることは、シャウプが戦後日本にプレゼントしようとしていた安定性と伸張性を兼ね備えた都道府県税体系へ更に一步進めるものとも言えよう。

いずれにせよ、税収割合が拡大してきた自動車関係税や地方消費税を除けば、都道府県税の体系は地方法人課税を中核として組み立てられ、終戦後の法人事業税導入時の議論の結果、当初の目論見の加算型付加価値に代わり所得が課税標準となったことが大きく影響して、年々の所得によって税収が大きく左右されることとなった。複数の都道府県にまた

資料 1

都道府県税収の構成（平成29年度決算）

約1/3を法人課税関連が占めており、最大の割合



(出典) 総務省、「平成29年度都道府県普通会計決算の概要」(H29.11.30)を基に鳥取県作成

がって事業活動を行い、それぞれの地で行政からのサービスを受けている企業に対する課税である以上、所得課税で生じる税収を都道府県間で分割する必要があるが、これについては従業者数等を基準として分割するのが基本とされてきた。

このような戦後の地方法人課税の枠組みが、果たして今日の経済・社会の変遷に対応できているのであろうか。戦前の地方税は、国税に対する付加税中心であり、税目は多いものの肝心の税収が過少であった。これを一新して地方財政を強化し地方自治の根基を培うことを目標に、シャープ税制が提案されていた(昭和25年3月25日の衆議院地方行政委員会)。シャープ博士は安定的で偏在性の少ない十分な地方税収を個々の都道府県について制度的に保障しようとしていたのであるが、それから70年近くの歳月の風にさらされ、経済・社

会が創造的破壊を伴う変貌を遂げた中、シャープ税制の目ざした夢が実現される方向に本当に進んでいると言えるのか、真剣に検証してみる必要がある。

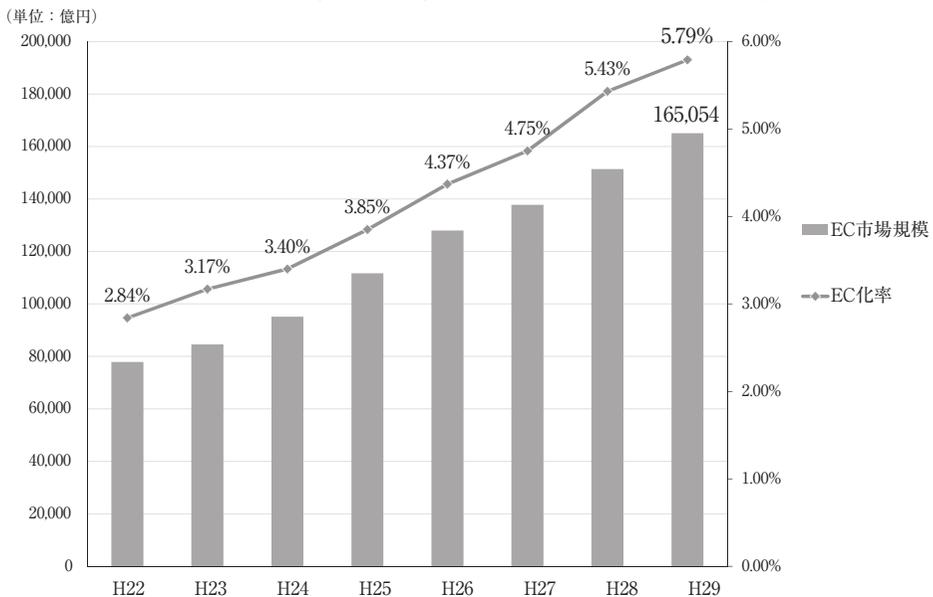
以下、近時の経済・社会構造の変革と税制との整合性について、具体的に考えてみる。

① インターネット取引

インターネットでの取引の急速な拡大(資料2)は、ネットショップを展開していない地方の企業の売り上げの減少につながっている。これにより、地方部の自治体では企業所得低下を招き所得課税である地方法人課税の減少につながる。筆者自身約20年前アメリカで調査研究をしていた頃も、州税として定着している売上税(sales tax)の論稿において、たとえ州内で買物がなされていたとしても、インターネット取引の場合、州境をまたいで

資料 2

消費者向け電子商取引（BtoC-EC）の市場規模及びEC化率の経年推移



(出典) 経済産業省、「電子商取引に関する市場調査」を一部改変

課税対象が逃避してしまう、ということが大きな問題となっていた。今日の日本でも大手のネットショップや海外資本が売上げを伸ばしているが、その企業に集中する富は、独り本社機能のある部門だけがもたらしているのではなく、全国各地に生活の本拠を有している数限りない消費者がもたらしており、企業の所在地のみに課税権を認める20世紀型法人課税が想定していなかった状況にある。また、ネットショップの場合バーチャルなウェブサイト等が「店舗」であり、こうしたネット企業の地方法人課税の税収を分割する基準となる実在の事業所は、本社など極めて限られているのが通例である。しかし、商品の配送を可能とする道路網や通信インフラ、消費者のITリテラシーを培う教育など、企業活動を支えている事業環境は、消費者の居住する自治体がそれぞれ生み出したものである。現行

の分割基準では事業所や従業員のない本社所在地以外では税収が得られない。これは企業の「受益と負担」の関係の上に課税する地方税の基本に合致するとは言えない。考えてみれば、各消費者の端末が事業の起点なのであり、インターネットで結ばれた地域すべてに税収の分割基準となるバーチャル事業所が分散していると考えerほうが適当かもしれない。税収を分かち合うべき場所については、本社以外にも本来見出さなければならないのではないか。

更に、インターネットが世界各国を一つの経済圏にまとめつつある中、GAF Aに対する課税が国際問題化している。例えば、フランスは、ヨーロッパにおける租税論争が決着をみない状況に見切りをつけ、今年からグーグル、アップル、フェイスブック、アマゾンなどに対し、新たに売上の3%を課税する方針

を打ち出したが、EU委員会自体もGAF Aへの追徴課税を加盟国に命じてGAF Aと争う姿勢を示してきた。こうした世界の潮流が湧き上がってきた背景には、GAF Aは膨大な売上を得ている事業を行っている国であっても法人税を余り納めていない現実がある。世界各国の法人税制は、日本と同様に、工場、店舗、倉庫などの現実の物理的事業用施設の存在を課税の要件としている20世紀型法人課税のままである。この仕組みを利用してGAF Aは合法的に課税を免れているのであり、21世紀型のIT企業の収益構造の実態に、20世紀型法人税制が適合できなくなっているのである。

このGAF Aの国際的な課税論争は、国内のIT関連企業に引き寄せて考えれば、自治体の境を超えて事業活動で収益をあげているIT関連企業にもそのまま当てはまるのであり、地方法人課税の税収の分割基準や課税要件など、国内問題としても真剣に検討する必要性が高まっている。

② 製造業のロボット化等

産業用機械やAI、ロボット技術の技術革新は製造業の現場を加速度的に変貌させつつあり、製造機械装置やロボット化の進展などで生産性が年を追って向上してきている。現在の日本は人手不足が経済成長の足かせになりつつあり、オートメーション化・ロボット化等は産業構造の高度化や海外競争力の強化には欠かせないものと考えらるべきであろう。

税制との観点で言えば、地方法人課税の分割基準が製造業では従業者数が基本となっていることについて、今後改善の余地がないかは検証が必要となる。製造業の根幹を成しているのは製造拠点に他ならないが、企業の利

潤をもたらしている機械装置をどう評価すべきなのか。電気事業であれば発電施設等の固定資産評価額が、鉄道事業であれば鉄道軌道の延長が、それぞれ税収を分割する基準とされているのは、収益の源泉が事業用の機械や設備であると割り切っているからであろう。手工業の時代なら従業者数が事業活動の大きさに関わり、税収も従業者の数に応じて関係自治体に配分することが適切であったのであろうが、時代とともにその理念型から実態が乖離しつつある。

更に、近時の日本企業は海外にも製造拠点を有するようになっており、日本の工場は世界の関連工場の「マザー工場」としての役割を担うようになり、生産力の大きい海外工場の研修機関や製造開発工程の研究拠点として活用されることが主流となってきている。また、世界での企業活動を支える人材育成のための研修センターのような施設も、収益の源泉として重要視されるようになってきており、自治体もこのような企業拠点の環境整備に行政サービスを提供するようになってきた。これらの実情について、20世紀型地方法人課税の分割基準は想定していない。

企業によってこうした国内拠点の位置づけは区々であり、従来の従業者数中心の分割基準に代わる、企業活動の実情に合ったきめ細かい分割手法について、検討する必要も生まれてきたのではないかと。

③ ガバナンス構造の変化

単一の法人格の下に統合されていた企業が、ホールディング会社、事業会社、メンテナンス会社など複数の法人格に分社化していくガバナンス構造の激変も、地方法人課税に大き

く影響するようになってきた。

本県でも携帯電話の普及が進み現在保有率が全国9位までになっており、多数の携帯電話用鉄塔が設けられ、各社がサービス提供を競い合う。先年、そのうちのある携帯電話会社が会社組織を改め、これまで代理店支援業務や法人営業、通信ネットワーク建設・保守業務を支店で行っていたが、全国各ブロックに別人格の子会社を設立し各種業務を移管することとなった。その結果、会社全体では大きな利益をあげていても、子会社の法人には利益は残らず、本体会社の中央組織に利益が集中する構造となり、本県内には利益の小さい子会社の事業所しかなくなってしまったため、本県の法人課税税収が億円単位で減少することになった（資料3）。このケースは昨年11月の政府における地方法人課税に関する研究会報告書でも取り上げられている。小職

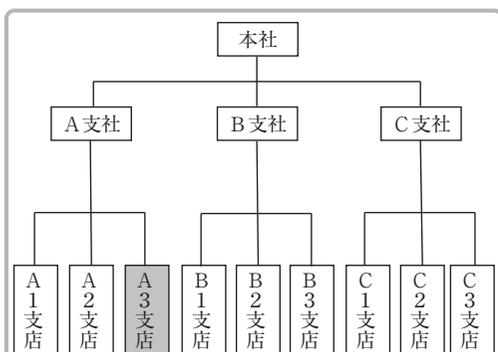
としては、県内組織改変による地域へのインパクトもあった上に、本社機能のある自治体に法人課税税収が組織改正のみの結果として全国各地の自治体から振り替えられ集中することに疑問も感じ、会社の幹部に問題意識をお伝えしたことがある。意外なことにその幹部は「自分たちも、事業活動を実際に行っている地方部に税収を納めたい」と仰って下さった。企業の方も、会社の内部的な組織改革のつもりであったのだが、大切な協力関係を持つ全国の自治体の税収減につながったことに戸惑いを覚えておられたのである。

この事例は、企業が分社化を繰り返しながら進化していくことを課税制度が予定していないことに起因するものであり、外形的に従来と異なる活動を企業グループ全体が行っていても、法人格を分けることによりガバナンス構造を強化することだけで、大都市

資料3

企業の組織構造改革に伴う地方法人税収の変化の例

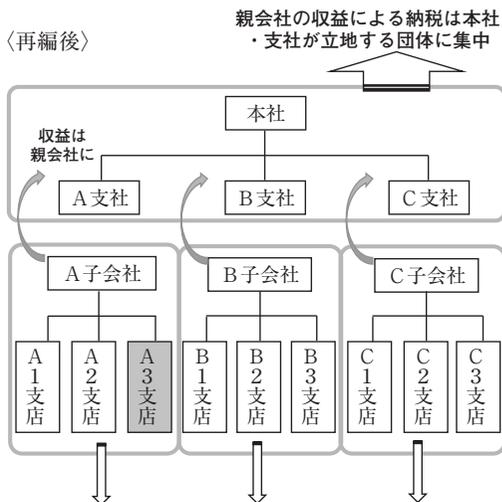
〈再編前〉



企業全体の収益を支店が立地する団体にも分割して納税

■の鳥取県内に存在する支店には、親会社に吸収された収益分の税収は入らなくなり、法人課税の納付額が激減した

〈再編後〉



親会社の収益による納税は本社・支社が立地する団体に集中

支店が立地する団体には子会社の収益のみ納税

（出典）鳥取県作成

部のホールディング会社等とその所在自治体に、課税標準となる所得と税収が独占されてしまう結果につながってしまっているのである。これを事例として政府が取り上げて下さったことに感謝したいが、この構造的問題が解決したわけではなく、人格が異なる会社をまとめて課税上取り扱うことの可否などについて考えていく必要があるのではないか。

また、コンビニエンスストアのようなチェーンストアの業態についても、フランチャイズ加盟店の利益の一部をロイヤルティとして本部会社に支払うことから、税収は地方部ではなく本部会社がある大都市部に集中する傾向がある。同じ看板をかけて同じ品物をチェーン店で一律に販売していても、目に見えないところで法人格の壁が設けられていることから、地方部は個店の税収が入るにとどまるのであり、本部会社所在地の自治体が多く税収を独占する結果となる。誰もこのような税源配分を望んだわけではなく、企業活動の工夫の中で組織選択などを行った結果で、税収偏在の方向に大きく針が振れてしまうのである。

こうした会社組織の改編等の事業経営のあり方についても、たとえ課税自体は中立的に制度設計したとしても、税収をその事業活動に応じて関係自治体に分配する段階に関しては、法人格という壁などにより、税収の偏在性拡大を加速させる帰結につながっている。企業の事業活動は、本社・子会社、フランチャイズの本部会社・加盟店が一体となって行われており、それに伴う事業環境整備などの行政サービスは全国の関係自治体からそれぞれ同等に供給されているにもかかわらず、税収の配分は本社等所在地自治体への一極集

中が進むことになり、ここでも地方税の本質である企業の自治体に対する「受益と負担」の関係性が大きく揺らいでいるのである。

3 地方消費税の段階的引き上げと税源偏在の拡大

今年には日本の税制にとって大きな節目となる年である。本年10月には、いよいよ消費税・地方消費税の税率が8%から10%に引き上げられることとなり、初めて軽減税率が導入されるなど、課税実務や経済対策等も含め、円滑な移行に向け、地方税関係者も多忙な年となるだろう。

この消費税・地方消費税引き上げについては、政府は、今後増々拡大していくと見込まれる国・地方の社会保障負担に充てていく、と説明している。少子高齢化が進む中、年金負担のほか、幼児教育無償化など、社会保障について国民の負担を仰ぎながら拡充を進めていくことが、国家的課題となった。

しかしながら、日本全体のマクロではそういう設計図が描かれているものの、ミクロの個別の自治体ベースでは、不可解な現象が起きていることを指摘しておきたい。

平成26年4月に消費税率が8%へ引き上げられた。その前後の平成25年度の決算と今年度の当初予算とを比較してみると（資料4）、鳥取県は地方消費税の税収が増加したものの、地方交付税の減額の影響などから一般財源総額は逆に減少となっている。当然のことながら、鳥取県民も税率引上げで租税負担は上がり、他方鳥取県が負担すべき社会保障の経費も年々増大しているのに、社会保障を賄うべき財政収入は減少しているのである。同様の現象は本県以外にも地方部で見られる。逆に、

資料 4

消費税率 8%への引上げ前後における一般財源総額の状況

全国の地方一般財源総額（地方財政計画） （単位：億円）

	平成25年度	平成30年度	増減額	増減率
地方一般財源総額	597,526	621,159	+ 23,633	+ 4.0%

個別の都道府県の一般財源総額 （単位：億円）

		平成25年度 決算	平成30年度 当初予算	増減額	増減率
大都市部	A団体	48,442	54,850	+ 6,408	+ 13.2%
地方部	鳥取県	2,282	2,266	▲16	▲ 0.7%
	B団体	2,971	2,927	▲44	▲ 1.5%

※ 地方税（地方消費税清算後）、地方譲与税、地方特例交付金、地方交付税及び臨時財政対策債の合計

（出典）各団体の決算カード及びホームページをもとに鳥取県で作成

この間、一般財源が単年度ベースで約6,400億円（鳥取県の一般会計総額の2倍程度）も増加した自治体が存在する。

地方交付税交付団体の場合は、ある程度税収増があったとしても、当然基準財政収入額算入があり、基準財政需要額の算定如何によっては、税率引上げ増収分を凌駕する地方交付税減収があると、かえって一般財源総額が減ってしまうという矛盾が起こり得る。ミクロでの個々の自治体で一般財源増額をもたらすためには、消費税の税率引上げだけで終わりとなるのではなく、地方交付税の算定制度改正も含めた総合的なアプローチが必要となる。シャープ勧告も、地方税の改革と併せて、財源の偏在を調整するために平衡交付金制度を設けることを提案した。地方消費税引上げのような大きな税収変動があるのであれば、財政力格差を拡大させるのではなく、

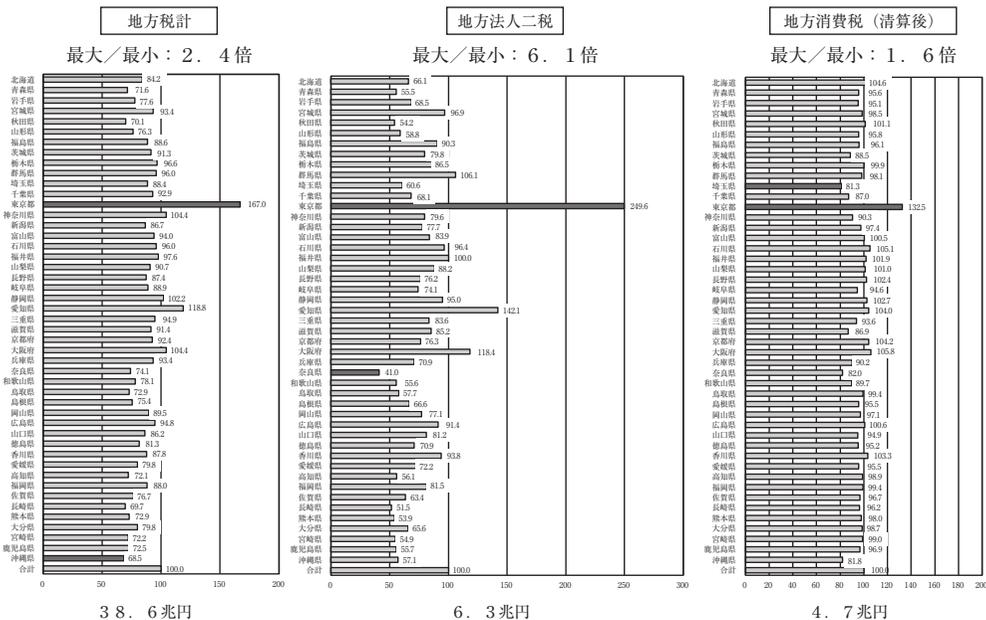
どの自治体も必要な社会保障をはじめとした標準的な行政サービスの負担に堪えられるように、地方交付税の機能を拡充強化する改革も不可欠なのではなかろうか。

税収の偏在や格差は残念ながら避けることができない（資料5）。都道府県間の人口一人当たり税収額の格差は、地方税全体で2・4倍に達するが、法人二税に至っては東京都と奈良県の間で6.1倍もの格差を生じているのが現状である。地方消費税も万能ではなく、各都道府県間で再配分した清算後ベースでも1.6倍の格差があり、地方消費税の税収が引き上げられる制度改正も一定程度の偏在性拡大をもたらすことになる。従って、少なくとも一般財源総額の格差を拡大させない措置が、地方税財政制度全体としては不可欠である。

現に、10%への消費税率引上げ時について本県での税財源への影響を試算してみると、

資料5

人口一人当たりの税収額の指数（平成28年度決算額）



(出典) 総務省「人口一人当たりの税収額の指数」を一部改変

同時に予定されている地方法人特別譲与税廃止・法人事業税復元による減収額が、地方消費税増収額を上回ってしまい、地方消費税の税率が上がっても一般財源は減収となるという厳しい不可解な結果がはじき出された。このままでは、またしても税率上げで県民の租税負担が増えても、逆に一般財源が減ってしまうことが見込まれる。

4 新たな地方税財政制度への船出

以上のような課題を念頭に置きながら、小職は、これまで、全国知事会等の場で、消費税・地方消費税が10%に引き上げられ財政のパイが拡大するタイミングにこそ、増加する財源を調整原資にすることにより、大都市・地方部を通じてそれぞれが未来への展望が開ける地方税財政制度の構築を果たし、社会保障や地方創生など自治体が抱える課題を解決

することができるように、そのための議論を今こそ行うべき、と主張し続けてきた。

この度の税制改正案において、こうした主張に応じて地方法人課税について偏在是正という観点から大きな一歩を踏み出していくことは、地方分権のための税財政基盤確立へ、また全国を通じた社会保障財源の確保等へも、力強く道を開くことになると期待している。

本稿では、経済・社会構造の変貌に対応する新たな地方法人課税制度について分析を施し指摘したが、関係法人を連結して課税対象とすることや、企業・事業所の実情に沿った具体的な分割基準を設けることなど、喫緊の検討課題であるものの、直ちに租税制度として抜本的に解決することは、時間がかかるであろうし、また効果的に解決可能な仕組みを構築できるか不透明でもあろう。現に、GAFA課税を巡っては、EU内でも意見の調

整が未だ終結に至っていないし、今後国際課税紛争に発展する兆しも見えると言っても過言ではない。

地域間の財政力格差の拡大、経済・社会構造の変化等に対応し、都市と地方が支え合い共に持続可能な形で発展していくため、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を講ずることとされたことは、批判的な意見もあり完璧な解決案ではないかもしれないが、結果において妥当な方向性を歩むものと評価したい。今次の偏在是正策は、本稿で考察したような課税制度や税収分割の矛盾点の解決を、個別の分割基準や課税制度を整えるという道筋ではなく、実質的かつ包括的に行い得る当面の方策となる、という意義も認めなければならない。

“It is not the strongest of the species that survives, nor the most intelligent that survives. It is the one that is most adaptable to change.”

チャールズ・ダーウィンが言う如く、変化に最も適合できる種こそ、強大な恐竜などよりも生物の進化の壁を乗り越えてきた。

経済・社会の変化に適合した地方税財政制度を形成していく実践が、激動の時代には求められている。

この度の地方法人課税改正案は、平成から次の時代へとバトンが引き継がれるこの時に、経済・社会の実相に沿った新たな税制や財政制度への航海が始まったことを告げる「銅鑼の音」にほかならない。大都市と地方部の垣根を乗り越え、新たな時代の波に挑戦しながら、我々は地域の住民たちをのせた箱舟を操って、輝く未来という海原へと旅を始めなければならない。

