多くの都道府県では、森林環境や水源環境の保全・再生などを目的に、個人住民税均等割に係る超過課税（森林環境税）を実施しているほか、産業廃棄物の発生を抑制することなどを目的に、産業廃棄物税など法定外税の導入が広がっている。このように、各地域が創意工夫をこらして、風土にあった循環型の税制を推進することが求められる。

地方税においては、自動車取得税における低燃費車に対する軽減措置や、環境性能の優れた自動車の税負担を軽減し、一定期間経過した自動車の税負担を重くする「自動車税におけるグリーン化」など、国税に先駆けて、環境配慮型の税制を構築してきた。今後さらに、地方税体系全体を環境への負荷に応じた課税の割合を高める形に改めていかなければならない。

こうした地方税のグリーン化は、汚染者負担の原則に沿うものであり、環境の保全を図るために、地方自治体が提供する行政サービスからの受益に応じた税負担を求めるという意味で、応益課税の原則とも整合的である。

第二　平成27年度地方税制改正等への対応

1　法人実効税率引下げへの対応（法人事業税の外形標準課税の拡充等）

法人税改革については、「経済財政運営と改革の基本方針2014」において、「数年で法人実効税率を20％台まで引き下げることを目指す。この引下げは、来年度から開始する」、「財源については、アベノミクスの効果により日本経済がデフレを脱却し構造的に改善しつつあることを含めて、2020年度の基礎的財政収支黒字化目標との整合性を確保するよう、課税ベースの拡大等による恒久財源の確保をすることとし、年末に向けて議論を進め、具体案を得る」との方針が打ち出された。

その具体的な改革項目として、本年６月27日に取りまとめられた政府税制調査会の「法人税改革について」等では、法人事業税の外形標準課税の拡充等が挙げられていることから、以下、当審議会としての意見を申し述べる。

⑴　法人事業税の性格

法人事業税は、シャウプ勧告において都道府県の独立税と位置づけられた基幹税である。法人がその事業活動を行うに当たって地方自治体の行政サービスの提供を受けていることから、これらのために必要な経費を分担すべきであるとの考え方に基づいて、法人の行う事業そのものを課税客体として課する税である。

シャウプ勧告においては、法人事業税の上記のような性格に鑑み、その課税標準については、「原料等、他の事業から購入したものの価値に、その企業が附加したところの額である」とされ、附加価値を採用すべきとしている。この勧告に従って昭和25年度に成立した附加価値税は結局施行されずに廃止されたが、応益性の原則から見て外形標準課税は法人事業税の課税方式として望ましいことから、平成16年度に法人事業税の一部に外形標準課税が導入された経緯がある。

⑵　法人事業税の外形標準課税の拡充

当審議会においては、昨年11月に取りまとめた「地方法人課税のあり方等に関する検討会報告書」において、法人事業税の外形標準課税の拡充についての考え方を示したところである。

すなわち、法人事業税所得割については、法人事業税が法人の行う事業そのものに対して課する税であり、事業活動を行う地域の地方自治体が提供する行政サービスに対する受益負担の観点を法人住民税法人税割よりも重視して考える必要があることを踏まえ、外形標準課税化、その中でも、付加価値割を充実させていくことを基本とすべきである。

その際、法人所得課税から外形標準課税への移行は、法人実効税率を引き下げる効果がある一方で、赤字法人等についても受益に応じた税負担を求めることとなること等について懸念の声もある。このため、外形標準化を進めるに当たっては、その必要性や合理性について、納税者の理解を十分に得る努力を重ねる必要がある。

政府税制調査会においても、安倍内閣総理大臣からの要請を受けて本年６月27日に取りまとめた「法人税改革について」において、法人事業税の外形標準課税の拡充等を図るべきとの考え方が示されたことは当審議会がかねてから主張してきた考え方に沿うものであり評価できる。

法人事業税における外形標準課税の拡充は、法人実効税率の引下げにもつながり、努力して成果を上げた企業にとっては法人所得に係る税負担が軽減される効果を持つため、新規投資や新分野への進出の促進による経済の活性化が期待できるなど、法人税改革の趣旨とも合致する。このため、法人実効税率の見直し議論は、外形標準課税の拡充を推進する機会でもあると考えられる。

⑶　外形標準課税の対象法人の拡大の議論

外形標準課税の対象法人については、現在の対象が資本金１億円超の大法人に限定され、全法人の１％程度にとどまっている。応益課税の観点からは対象法人の拡大を図るべきであるが、その一方で、地域経済を支え雇用を守っている中小法人に対する配慮は重要であり、中小法人の取扱いは慎重に検討すべき事項である。

もっとも、大法人のみ外形標準課税を拡充する場合には、大法人と中小法人との間の所得割の税率格差が拡大することとなり、大法人を上回る収益力のある中小法人においては法人実効税率が大法人よりも相当程度高くなること等も留意する必要がある。

平成12年の政府税制調査会「わが国税制の現状と課題」においては、規模が小さな法人については、課税の中立性・公平性の確保の観点や、応益原則に基づいた広く薄い税負担の実現という観点を踏まえつつ、その担税力に配慮することが適当と考えられることから、外形標準課税の導入の際には、中小法人に対する一定の配慮を行うことが必要ではないかと指摘している。そして、その際に考えられる方策として、軽減税率方式、基礎控除方式、免税点方式、導入率変更方式などを挙げている。

今回、中小法人への外形標準課税の導入を見送るとしても、上記のような考え方にも留意しつつ、雇用への配慮や納税事務負担の軽減、段階的導入等、中小法人が外形標準課税の導入を受け入れられるような配慮方策について引き続き検討を行うべきである。

その際、シャウプ勧告においては「事業税は、調査する煩を敢えてする価値のないほどの小規模の事業を除外すべきである。ただし、課税除外によつて競争関係が破れる程大きくない規模であることを条件とする」としていることにも留意する必要がある。

なお、外形標準課税の拡充の前提として、大法人の法人事業税の所得割の引下げと外形標準課税の拡大は、大法人の中での税収中立で行われるべきものであり、中小法人の負担増で大法人の減税を行うということにはならないように十分留意すべきである。中小法人の中での税収中立を基本とすれば、利益に比して付加価値額が大きい中小法人には、一定の軽減措置を講じることが考えられる。

⑷　資本割の課税標準の適正化

外形標準課税のうち資本割の課税標準については法人税法上の「資本金等の額」を用いているが、資本金等の額の算定上、法人が自己株式を取得した場合、当該取得価額を減算することとされている。その結果として、大法人が資本金の額を上回る時価の自己株式を市場から取得した結果、資本金等の額がマイナスとなり資本割を課税されていない状況がある。

資本割が法人の事業活動規模をある程度示すものとして課税されている趣旨を踏まえれば、外形標準課税の拡充に合わせ資本割の課税標準についても必要な見直しを行うべきである。また、同様に法人税法上の「資本金等の額」を税率区分として用いている法人住民税均等割についても、併せて必要な見直しを行うべきである。

⑸　地方税の損金算入

法人税等の所得の計算上損金に算入されている法人事業税、固定資産税等について、課税ベースを拡大するため損金不算入とすべきという議論もあるが、行政サービスに対する対価という法人事業税、固定資産税等の性格を踏まえると、その見直しは慎重に行うべきである。