

# 地方税の租税特別措置に関する一考察

## —法人事業税を中心に—

### 【要旨】

政府が一般に補助を与える場合、補助金および実物による以外、税負担の軽減といった租税特別措置を利用することがある。わが国における租税特別措置の研究は国税においてこそ一定の蓄積があるが、地方税については、その規模が小額であることなどを理由に議論の焦点になってこなかった。今回、地方税である法人事業税の租税特別措置の実態と動向をしらべ、これが中央政府の政策手段の1つとなっており、自立的な予算運営を行ううえで問題があるのではとの見解にたち鳥取県の事例を検討した。その中で、鳥取県内で法人事業税の特別措置の申請件数が一貫して減少し、額の大小も制度的影響が低いことを明らかにした。その上で、地方税における租税特別措置の今後について、いかに歳入制度の透明化を図っていくかという点から考察を行い結論とした。

研究員

吉弘憲介

## I はじめに

政府がその施策として、何らかの補助を与える場合、現金や実物を与える以外に減税や免税といった租税特別措置を用いることがある<sup>1</sup>。日本の租税特別措置は、特定投資財の償却期間の短縮や、所得税の負担を一時的に引き下げる定率減税など多くの制度が存在する。また、その目的も景気対策、福祉、社会的要求など多岐にわたる。

日本における租税特別措置の議論は、国税を中心に行われているが<sup>2</sup>、地方税も地方自治体の条例を用いて租税特別措置を設立することができる。地方税の租税特別措置については、租税特別措置法改正などに伴って随時、総務省職員による解説が行われ<sup>3</sup>、学術的研究については石島弘（2001）などがある<sup>4</sup>。

今回の研究では、地方税における租税特別措置のうち、特に法人事業税の免税・減税を取り上げ、その実態について鳥取県をモデルに検討していく。ここで、その意義について簡単に述べておこう。

これまで、その費用規模の小ささから、地方税の租税特別措置に対する問題意識は決して大きくなかった。しかし、租税特別措置を一種の支出とみなせば、それは特定分野、特定活動への補助金と同じものだといえる。

直接支出は、その額が予算として明確化されるため、効果分析などを通じて歳出の増減を決定し修正することができる。しかし、租税特別措置は一旦税制に組み込ま

れると、自動的に額が決定してしまい、歳出で明示される補助金などと比べて効果分析や整理・修正の議論が遅れてしまう。自主財源の拡充が叫ばれ、地方歳入に占める地方税の大きさが重要性を増していく中で、税源を削って行われる地方税の特別措置についても、その効果を含めて実態を明らかにする必要が生じると予想される。

本稿では、はじめに法人事業税に対して行われている特別措置を県別に見ていく。次に、鳥取県の特別措置制度の概観を示し、その実施状況を明らかにする。この際、特別措置による県税収のマイナス分と申請件数の増減を見ることで、鳥取県で行われている事業税減免措置の問題点について論じる。

最後に、地方税における特別措置の政策効果の可能性と限界を示し、地方税による租税特別措置の今後の方向性について考察する。

## II 各県での事業税に対する減免措置

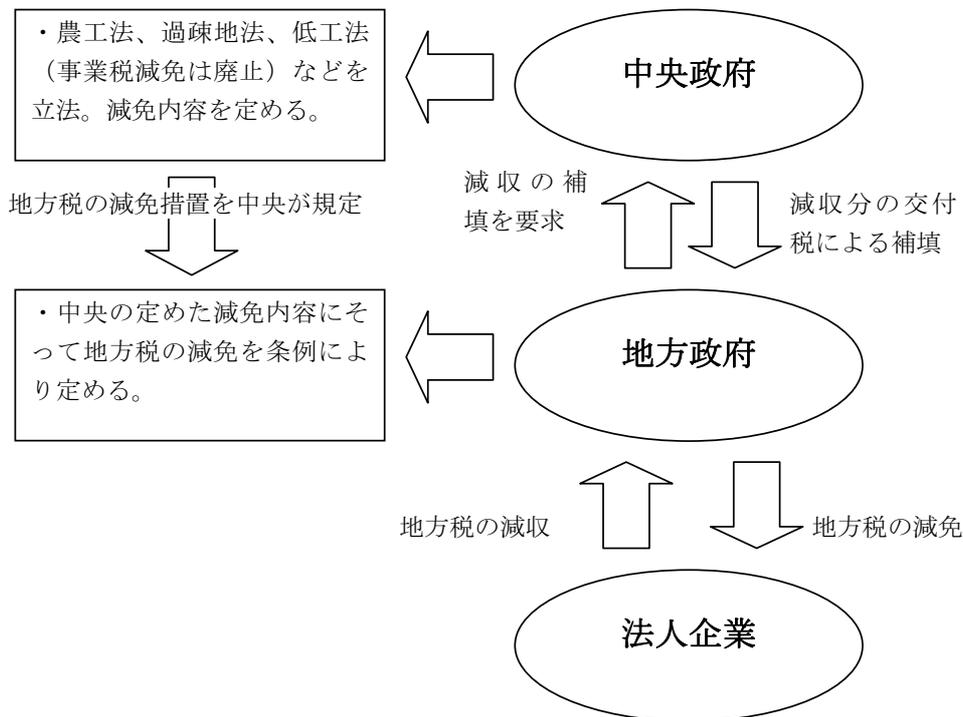
都道府県の自主財源である法人事業税に対して減免措置を行う場合、中山間地域で取り入れられる施策の多くが、農林水産省による農村地域工業等導入促進法（以下、農工法）と、総務省による過疎地域自立促進特別措置法（以下、過疎法）に基づいたものである。このため、表1からもわかるとおり、都道府県条例に基づいた減免措置とはいえ、適用条件や適用産業に対して全面的に先の

表1 法人事業税に対する減免措置

実施県	減税内容	地域要件	適用要件	適用業種
山梨県	3か年の課税免除	農工地区	3000万円超の新規投資	製造業、道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業
山梨県	3か年の課税免除	過疎地区	2700万円超の新規投資	製造業、ソフトウェア業、旅館業
石川県	3か年の課税免除	農工地区	新規投資3000万円以上で青色申告事業者(道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業では15人以上の増加従業員が必要)	製造業、道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業
石川県	3～5か年の課税免除	過疎地域	新規投資が製造業、旅館業、ソフトウェア業では減価償却資産が2700万円を越すこと、畜産業・水産業では自家労働力が1/3を超え1/2以下であること	製造業、旅館業、ソフトウェア業、畜産業、水産業
石川県	新增設部分への事業税額を10分の1に	半島対策実施地区	新規投資が2700万円を超えること	製造業
石川県	新規投資分に対する事業税について初年度1/2、2年度3/4、3年度7/8	原子力発電施設等立地地区	新規投資が2700万円を超えること(道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業では増加従業員数が15人を超えること)	製造業、道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業
山形県	3か年の課税免除	過疎地区	新規設備投資が2700万円超	製造業、ソフトウェア業、旅館業
山形県	3か年の課税免除	農工地区	新規設備が3000万円超(工業以外では15人以上の雇用者増が必要)	工業、道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業
大阪府	5年間で事業税の9割～5割の減免	府内	2001年度から2006年度に府内に設置された資本金1000万円以下の企業	アダルトエンターテインメントを除く全業種(製造業、ソフトウェア業、情報処理サービス業は9割減免適用)
岩手県	3か年の課税免除	農工地区	新規投資3000万円超	製造業、道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業
岩手県	3か年の課税免除	過疎地区	新規投資2500万円超	調査中
大分県	3か年の課税免除	過疎地区	新規投資2500万円以上	製造業、ソフトウェア業、旅館業
大分県	新規投資分に対する事業税について初年度1/2、2年度3/4、3年度7/8	半島振興対策実施地区	新規投資2700万円超	製造業
大分県	3か年課税免除	離島地区	新規投資2900万円超	製造業、ソフトウェア業、旅館業
大分県	3か年課税免除	農工地区	新規投資3000万円超	製造業、道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業
茨城県	3か年課税免除	県内	事務所の新設により5人以上の雇用増が得られること(2003年度から2005年度までの新增設に対し適用)	風俗業を除く全業種
新潟県	3か年課税免除	過疎地区・農工地区・離島地区	一定額以上の新規投資	製造業、道路貨物運送業、倉庫業、梱包業、卸売業、ソフトウェア業、旅館業
新潟県	地区に導入された生産設備からの所得(従業員按分で計算)に対する課税を1/2とする	産業立地促進地区	新規投資2500万円超	-

出所)各県のWebサイトより作成、参考文献を参照。

図1 地方税の減免措置に対する中央施策の影響



律法に拠っている。

このように、地方政府が中央政府の律法に従って条例を制定するのには理由がある。それは、こうした中央政府の律法による地方税の減収に対して、一定割合が地方交付税交付金によって補填されるためである。

条例の制定そのものは地方政府の自主性によるといっ

ても、事実上、地方政府による租税特別措置の運用は、地方交付税による税収補填という通路によって中央政府の律法に操作されているといえる。図1は、これを図示したものである。

中央政府が、日本全体の均衡発展を目指していた時期であれば、これら中央政府主導の地方税減免措置に一定

表2 鳥取県の事業税における特別措置の件数と額（適用条例別）

	低工法		農工法		過疎法		総計	
	件数	金額(千円)	件数	金額(千円)	件数	金額(千円)	件数	金額(千円)
1995年度	124	172979	2	420			126	173399
1996年度	108	215207	7	2653			115	217860
1997年度	108	215207	7	2653			115	217860
1998年度	123	191045	4	5104			127	196149
1999年度	93	62168	6	5301			99	67469
2000年度	68	272272	4	5136			72	277408
2001年度	51	99165	4	2994			55	102159
2002年度	46	239659	1	142			47	239801
2003年度	33	81814	1	929			34	82743
2004年度	37	52158	1	1302	1	10506	39	63966

出所)鳥取県総務部税務課『鳥取県税務統計書(各年度版)』、鳥取県税務部総務課、1996年～2005年より作成。

の意味はあっただろう。しかし、自立的な地方財政が叫ばれる昨今、中央による政策誘導的な租税特別措置の設置には問題が多い。1つには、地方政府の課税自主権が形骸化していることを示しているからである。加えて、企業誘致を狙った政策でありながら他地域と同様の条件に一律化されてしまうため、本来目的とされるべき租税政策による投資インセンティブそのものに疑問が生じる。

次に、鳥取県の法人事業税における特別措置の制度的概観を行い、実施額と申請件数の推移を統計から確認していくことで、その実態と問題を確認していく。

### Ⅲ 鳥取県の法人事業税減免措置－制度概観と数値の推移

#### 1. 鳥取県における法人事業税減免措置の概要

現在、鳥取県で行われている法人事業税に対する減免措置は、平成18年度の時点で過疎法と農工法に基づくものの2つとなっている。このため、表1で示した減免措置と制度上は同じものとなる。ここで、やや詳しく過疎法と農工法に基づく事業税減免について説明しておこう。

農工法による事業税の減免措置は、同法の定める規定を満たす工業等導入地区において<sup>5</sup>、製造業などを中心とした特定業種が<sup>6</sup>、3,000万円以上の新增設を行った場合に受けることができる<sup>7</sup>。過疎法では、同法の定める該当地区<sup>8</sup>で製造業を中心とした特定業種が、2,700万円以上の新增設を行った場合、事業税の免除を受けられる。いずれも、課税免除の期間は3年となっている。

実際の免除額は、事業税額に鳥取県内の総従業者数を

分母とし新增設設備に従事する従業員数を分子としたときに得られる割合を乗じたものとなる<sup>9</sup>。さらにそうして得られた免除額の75%が交付税によって減収補てんされる仕組みとなっている。

このほか、詳しくは述べないが、過疎法・農工法に基づく新規設備については、両法の定めるところであれば不動産取得税についても課税を免除される。また、不動産取得税の減免措置については、「中心市街地活性化法」の定めを受けた地域への投資に対して不動産取得税の税率を4%から0.4%に引き下げる不均一課税が実施されている。この不均一課税に対しても、交付税による減収補てん制度が存在する。ただし、同様に新增設された土地家屋に対して行われる不均一課税の「企業立地の促進のための県税の不均一課税」については、交付税の減免措置が講じられず県税の減収によってその負担を負っている<sup>10</sup>。

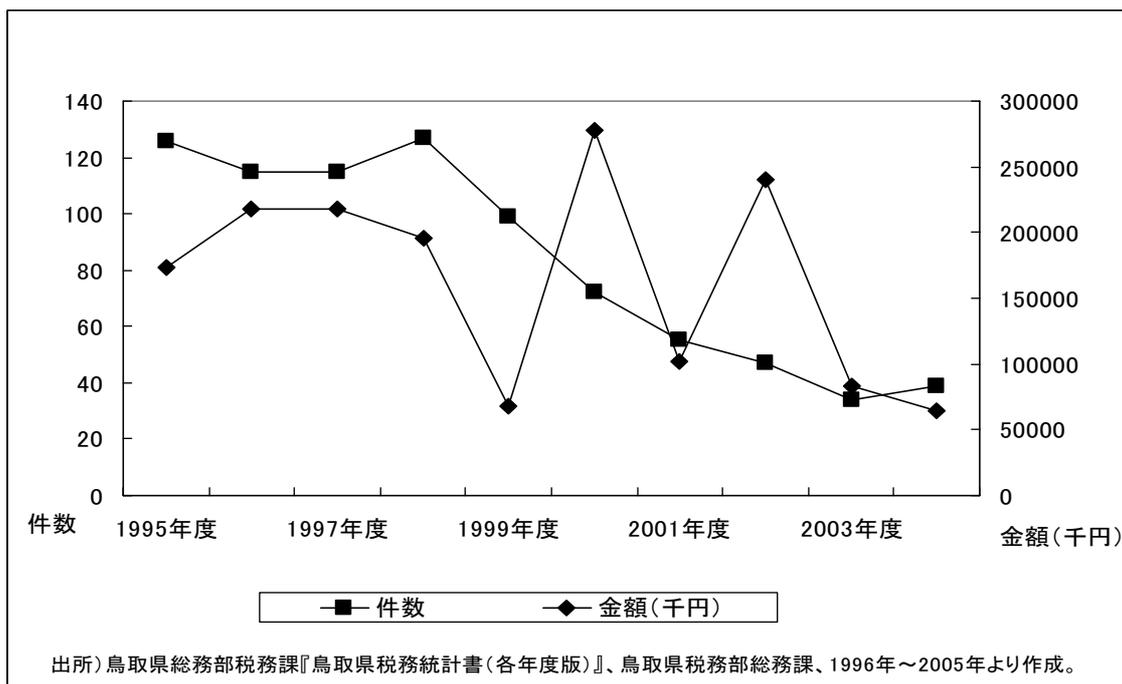
#### 2. 鳥取県における法人事業税減免措置の推移（1995年～2004年）

次に、こうした法人事業税の減免措置の実際の適用状況と額の推移を見ていこう。

先にも述べたが、平成18年度の時点で鳥取県の法人事業税に対する減免措置は農工法、過疎法に基づくもののみである。表2に示されている低開発地域工業開発促進法（以下、低工法）に基づく法人事業税および固定資産税、不動産取得税の減免は平成13年末を持って廃止された<sup>11</sup>。

こうした特別措置の申請件数と減収分は、鳥取県が毎年度発行している『鳥取県税務統計書』に記載されている。ここで、1995年度から2004年度までの各数値の変動を一覧にした表2を見ていこう。

図2 鳥取県の事業税における特別措置の件数と額 — 総数



まず、申請件数の総数はここ10年で3分の1近くまで落ち込んでいる。1995年には、低工法を中心に120件以上あったものの、その後、同じ低工法に基づく件数の減少が目立ち、申請件数は減少の一途をたどっている(図2を参照)。

特別措置による減収分の総額も件数と同じく、近年、低下傾向にある。ただし、額については県内の景気動向によって大きく動くことが予測される。つまり、不況による課税標準の縮小を受けたとき、たとえ申請件数が多いとしても、1社あたりの免税額が小さいため総額が大きくなることはないことがありえる<sup>12</sup>。逆に、好況期などでは、1社あたりの収益が上昇し、これを課税ベースとする事業税の免税額も高くなることが予測される。しかし、低工法の廃止などを考慮すると、鳥取県における法人事業税の免税額が今後大きく伸びることは考えづらい。

このような、申請件数の減少からどのような知見が得られるだろうか。租税の減免を通じて、低開発地域や農村、過疎地域に製造業やその他産業を立地させるということが、先にあげた租税特別措置の目的である。しかしながら、その適用件数は近年、一貫して低下している。適用件数の減少は、そのまま新規設備投資や企業の新規参入数が減少していることを意味している。

もちろん、1990年代を通じて日本の地方経済では総じて工場や企業の海外流失の影響から新規投資が減少した。しかし、2000年以降、国内企業の収益は徐々に回復し新規投資も再び上向く状況にある。そうした中でも、

法人は先にあげたような特別措置を利用しようとしていない。

このように、その実態を見てみると地方税において先のような租税特別措置を今後も実施すべいかどうかは疑問がのこる。一方で、中央律法によって適用条件が規定されているため、これらの条例規定を地方政府自身が見直したり廃止したりすることは難しい。

では、地方政府は今後、租税特別措置をどのように実施すべきなのか、小括でこの点について考察を行っていく。

#### IV 小括

以上見てきたように、地方政府による租税特別措置は原則的に中央政府の律法に規定されている。地方税法6条で定められるとおり<sup>13</sup>、地方政府は公益にかなう目的と判断されれば、条例によって地方税に租税特別措置を設置することができる。しかし、地方税の租税特別措置は、交付税による減収補てんという政策誘導によって中央政府の政策の一部と化している。

地方の自主性を尊重するとすれば、部分的にでも地方税収を減少させる租税特別措置は、地方政府が自主的な判断に基づき、租税特別措置の実施適用を決定すべきである。しかし、現行の実施状況を見る限り、地方税にお

ける租税特別措置が自主的に運用されているとは評価できず、加えて言えばそうした自主性のない硬直的な制度下で利用件数自体も減少の一途をたどっている

では今後、地方税において租税特別措置を考える上でいかなる方向が考えられるだろうか。第1の案として、地方交付税による減収補てんを包括的な政策税制を対象としたものに切り替えることが考えられる。たとえば、基準財政収入や各種税目の数%までを政策税制による減収分として認定し、これに対して交付税により減収補てんを実施するというものだ。ただし、実施のうえで想定される問題として、減収補てん制度が講じられるため依然、政策の誘導性が残ってしまうことがあげられる<sup>14</sup>。

第2の案は、交付税による減収補てんを廃止し、地方税の租税特別措置による減収分を、地方が支払うというものである。同時に、地方政府は租税特別措置による減収分を年次レポートにして提出し、見直しなどの議論の際の参考資料を作成する。これにより地方政府は租税特別措置を歳出の一種と認識し、企業誘致や社会福祉など多様な領域に政策税制を機動的に運用することが可能となる。ただし、これについても問題が付きまとう。

問題の1つめは、地方が自主財源を削ってまで特別措置を行う必要があるかどうかという点である。特に、産業奨励的な租税特別措置の効果は、先にも見たとおり鳥取県では著しい成果を挙げているとはいえない。これは硬直的な制度に一因があるのはもちろんだが、同時に産業奨励的な租税特別措置が企業の投資行動などの変化に、制度の対応が間に合わないという要因も考えられる<sup>15</sup>。

また、いまひとつの問題として、地方政府が個別に租税特別措置を実施し始めると、地方政府間で企業立地をめぐる租税競争（税負担の引き下げ合戦）を惹起することが予想される。安定的な自主財源を欠く可能性のある政策は、地方税にとって当然ながら問題だといえるだろう。

そうしたことを踏まえると、最後は結局スタンダードな租税論に基づく案に行き着くと考えられる。すなわち、政策として特定の補助を与える場合は、歳出に計上する補助金、現物給付をもって行い、租税は原則的に歳入の用を供するものに限るということである。

そもそも、短期間の事業税減免による企業誘致の効果は限定的なものでは無いだろうか。もちろん、地方税の特別措置の誘致効果について本稿で明確な結論を出すことは難しい。しかし、3年程度の減免が少なくともそれより長期であると考えられる企業の経営・投資戦略に与える影響が大きいとは考えづらい。

地方政府の公共サービスは準私的財に近く、負担について応益原則が妥当する。企業といえども、立地した地域から多くの公共サービスを受給している。だとすれば、応分の負担を収めさせることが地方政府にとっては、理にかなった選択であるといえる。

また、企業立地を奨励するなどの施策が必要ならば、企業に応分の負担を払ってもらい、その後、歳出で補助を行うべきか否かを議論すればよいと考えられる。自主財源で行う補助ならば、地方政府はその使用や効果に対して敏感にならざるを得ず、政策実施そのものの是非についても議論せざるを得なくなるはずである。また、それだけでなく税制を簡素にすることで住民はより、自分に身近な政府の財政を理解しやすくなる。それによって、行政の説明能力も向上するはずである。

もちろん、本稿で示した内容のみで透明性の高い地方財政歳入制度を実現するための具体的な施策を明らかにしていくことはできない。その点は今後の課題とし、今回は本稿をそうした一連の研究の1つに位置づけるとともに、問題を指摘するにとどめたい。

- 1 アメリカの租税学者Surreyによる研究が、租税特別措置を補助金として認識した研究の嚆矢といえる。
- 2 代表的なものとして和田（1994）などを参照。
- 3 一例であるが、尾崎（2005）などを参照。
- 4 石島（2006：23）は、個々の地方団体において課税免除を行う際、一般的な負担の公平と特定の政策目的の価値について比較考量することが重要であるとしている。
- 5 鳥取県の場合、農村地域における工業等導入地区に定められているのは、鳥取市（叶、久末、糸谷、今在家、樟原、駅前）、倉吉市（倉吉、金谷、大坪）、岩美町（岩美）、八頭町（隼郡家、八東）、北栄町（土下、田井）、琴浦町（下郷森藤）、南部町（西伯、会見）、大山町（所子、名和、石井垣）、日野町（日野）、伯耆町（旭）、江府町（笠良原）となる。
- 6 農工法が定める特定業種は、製造業、道路貨物運送業、倉庫業、こん包業または卸売業となる。過疎法では、製造業、旅館業、ソフトウェア業、水産業、畜産業が適用業種となる。
- 7 新增設備に対する定めは、所得税法施行令第6条第1号から第7号、もしくは法人税法施行令第13条第1号から第7号までに掲げられる減価償却資産で、直接事業に用いられるものとなる。
- 8 鳥取県の過疎地域は、鳥取市（旧用瀬町、旧佐治村、旧青谷町）、智頭町（全域）、八頭町（旧八東町）、若桜町（全域）、湯梨浜町（旧泊村）、日南町（全域）、日野町（全域）、伯耆町（旧溝口町）となる。
- 9 免除税額＝事業税税額×新增設した設備に従事する従業員数÷鳥取県内の総事業者数、で計算される。
- 10 鳥取県総務部税務課（2006年8月1日聴取）によれば、同特別措置は不動産取得税の9割を支給する商工部の補助金を租税特別措置化したものである。

- 11 ただし、経過措置が講じられ、制度設置40年以降までは継続することとなっている。鳥取県の場合、廃止年度は平成17年となる。
- 12 ただし、2003年から1995年の法人事業税収入と県内総生産について、法人事業税の特別措置の合計額との相関係数をとったが、両者の関係は強いとはいえなかった。県内総生産とその特別措置額との相関係数は0.1918にとどまった。一方で、県内の民間企業設備投資の推移との相関係数は0.49と、比較的強い相関を示している。仮に法人事業税の特別措置額が、総固定資本形成の額に左右されているとするならば、租税特別措置による何らかの制度的影響は非常に小さいこととなる。
- 13 地方税法総則第1節第6条では、「地方団体は、公益上その他の事由に因り課税を不適当とする場合においては、課税をしないことができる。」とし、またその2において「地方団体は、公益上その他の事由に因り必要がある場合においては、不均一の課税をすることができる。」としている。
- 14 特定政策への誘導は無いが、補助金のように使い切ることでそれが目的化され、制度の使用の是非という根本的な部分で見直しが行われない可能性がある。
- 15 1980年代から90年代のアメリカでは重厚長大産業による設備投資からコンピュータを中心とする情報機器へ投資行動が変化し、加速度償却制度など一部の租税特別措置で制度が陳腐化していった。詳しくは拙稿（2006）を参照されたい。

#### 〈参考文献〉

- 池上岳彦. 2004. 『分権化と地方財政』岩波書店.
- 石島弘. 2001. 「国の地方税制と地方の課税自主権—非課税・減免等の特別措置をめぐって」『税』56（12）：18—26.
- 牛嶋正. 2005. 「地方税における法人課税抜本改革の必要性～三位一体改革を果のあるものにするために」『税』60（8）：4—15.
- 尾崎祐子. 2005. 「法人税法・租税特別措置法等の改正と地方税～法人住民税・法人事業税関係」『税』60（8）：16—32.
- 鳥取県総務部税務課『鳥取県税務統計書 平成7～16年度 第45～54集』、鳥取県総務部税務課、1996年～2005年。
- 吉弘憲介. 2006. 「1990年代のアメリカ法人税の特徴—租税支出と企業投資行動を中心に—」『証券経済研究』54：105—124.
- 和田八束『租税特別措置 歴史と構造』有斐閣、1994年。

#### 〈参考Webサイト〉

- 石川県庁：  
<http://www.pref.ishikawa.jp/>（2006年7月25日課税免除・不均一課税）
- 大分県庁：  
<http://www.pref.oita.jp/>（2006年7月25日大分県企業立

地ガイド）

茨城県ひたちなか市役所：

<http://www.city.hitachinaka.ibaraki.jp/>（産業活性化のための税制上の優遇措置について）

岩手県庁：

<http://www.pref.iwate.jp/>（企業立地ガイド優遇制度）

国会議事録検索システム：

<http://kokkai.ndl.go.jp/>

中国電力：

<http://www.energia.co.jp/>（2006年7月24日鳥取県の優遇措置）

内閣府：

<http://www.esri.cao.go.jp/>（2006年8月14日平成15年度県民経済計算について）

新潟県庁：

<http://www.pref.niigata.jp/>（2006年7月25日新潟県庁：県税の窓口：県税の軽減：新潟県工場誘致条例等）

山形県庁：

<http://www.pref.yamagata.jp/>（2006年7月25日優遇措置について—税制優遇）

山梨県庁：

<http://www.pref.yamanashi.jp/>（2006年7月25日企業立地の優遇措置）