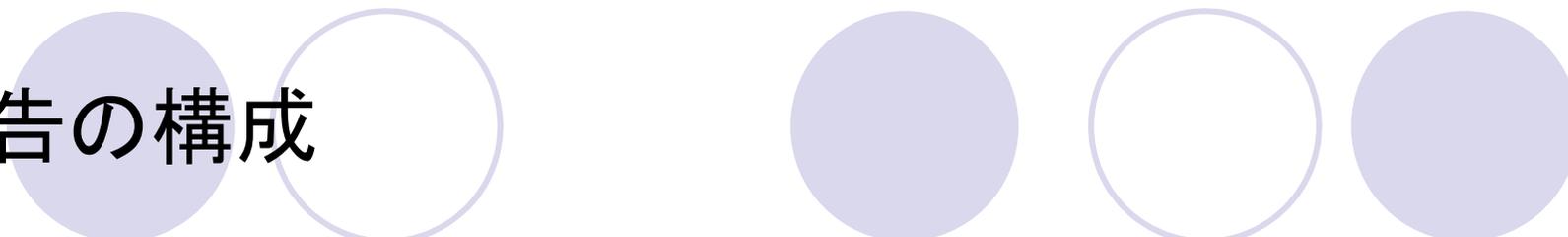


地方分権改革と 地方法人課税の在り方について

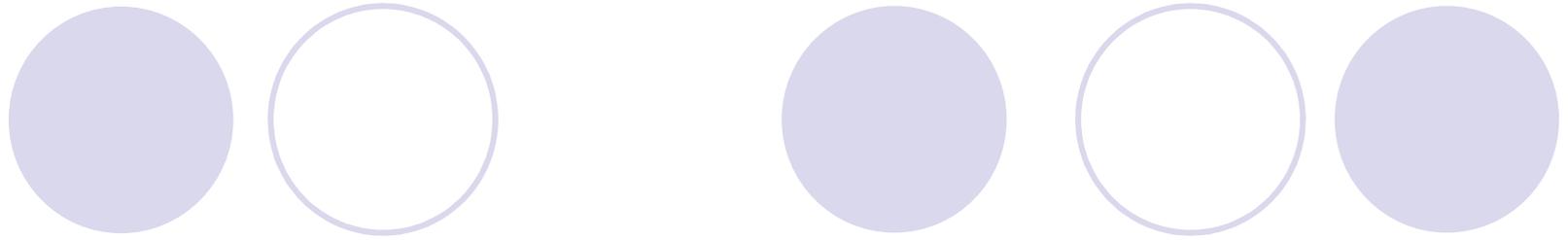
佐藤 主光(もとひろ)

一橋大学経済学研究科・政策大学院



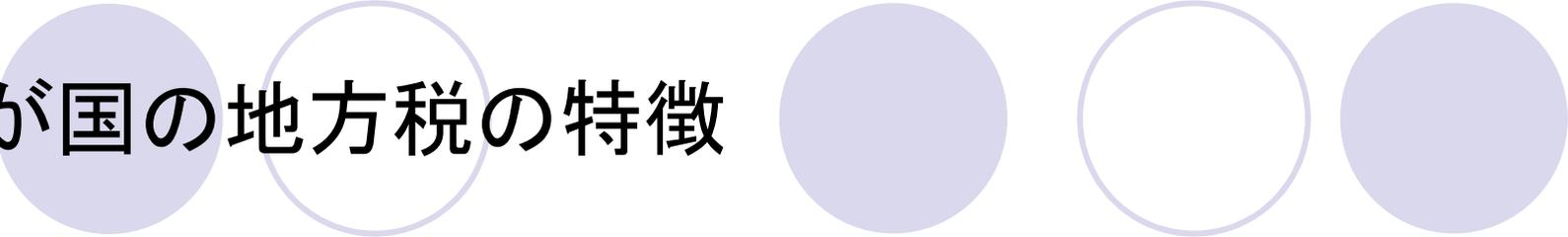
報告の構成

- わが国の地方税制度の特徴
- 地方税改革の推移
- 何故迷走するのか？
- 固定資産税
- 「望ましい地方税」に向けて



わが国の地方税制度の特徴

わが国の地方税の特徴



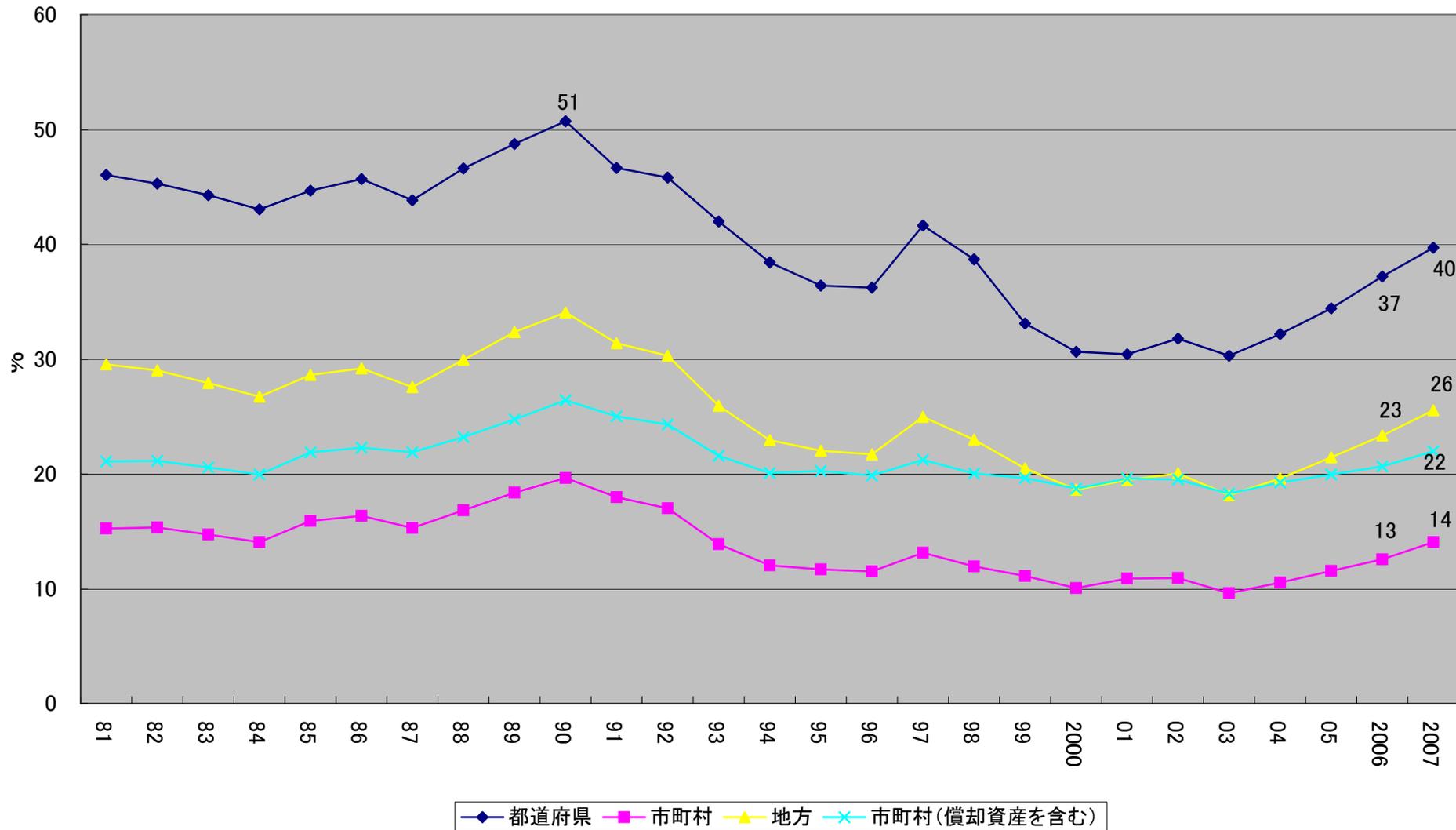
- 特徴(その1): 多様な税目
- 特徴(その2): 法人二税(法人住民税・法人事業税)への依存
- 特徴(その3): 税収の不安定
- 特徴(その4): 地域間格差
- 特徴(その5): 国税からの課税標準の乖離

主な国税・地方税

| | | 所得課税 | 消費課税 | 資産課税等 |
|----|---------|---|---|---------------------------------------|
| 国 | | 所得税 法人税 | 消費税 揮発油税 酒税 たばこ税 自動車重量税 石油ガス税等 | 相続税 登録免許税等 |
| 地方 | 道府県 | 法人事業税 個人道府県民税 法人道府県民税 道府県税利子割 個人事業税 | 地方消費税 | 不動産取得税 |
| | | | 自動車税 | |
| | | | 軽油引取税 | |
| | | | 自動車取得税 | |
| | 道府県たばこ税 | | | |
| | 市町村 | 個人市町村民税 法人市町村民税 | 市町村たばこ税 軽自動車税 | 固定資産税 都市計画税 特別土地保有税 事業所税 |

図表2.2

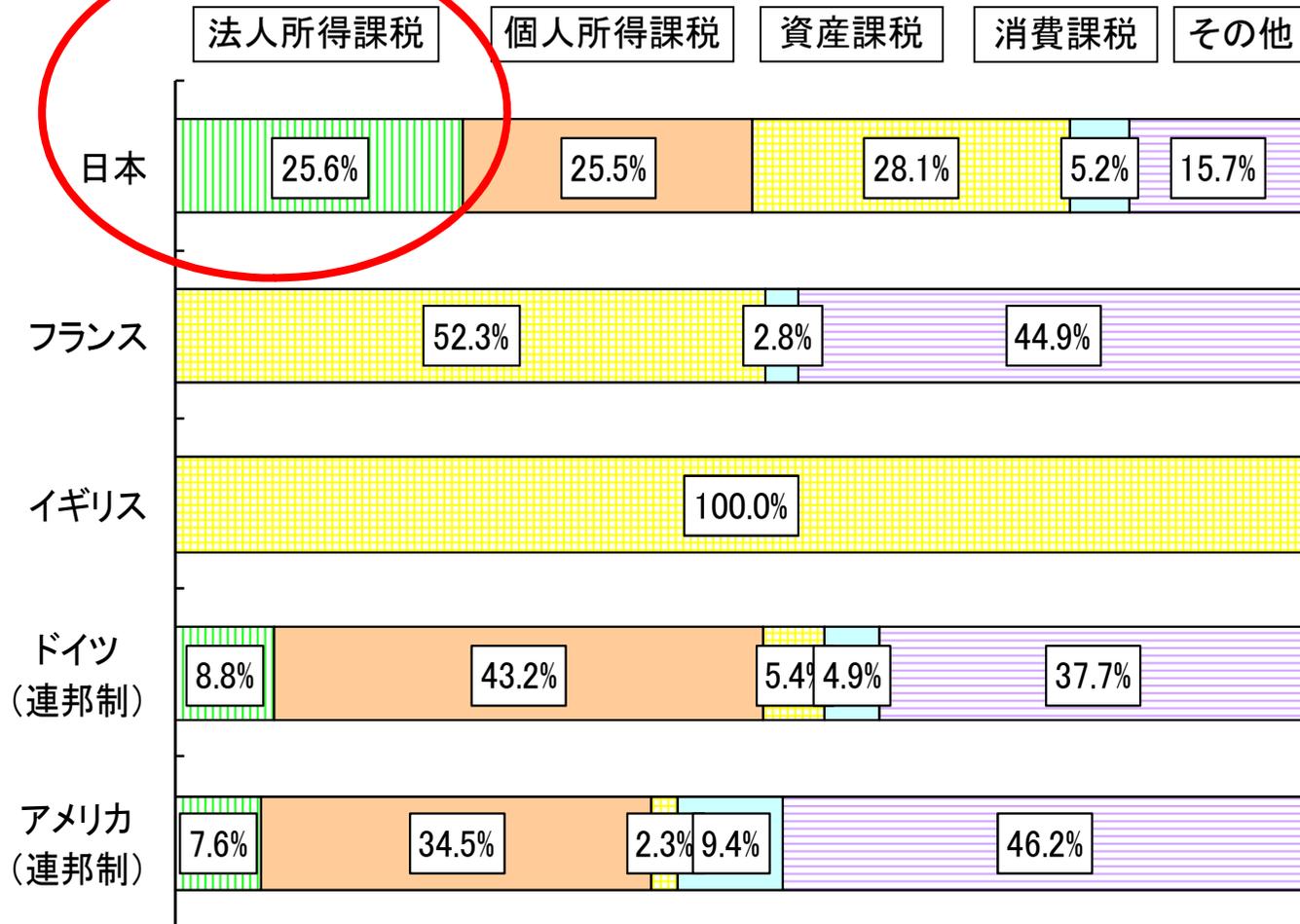
法人二税への依存度



【参考3】 法人税収における国税・地方税の割合

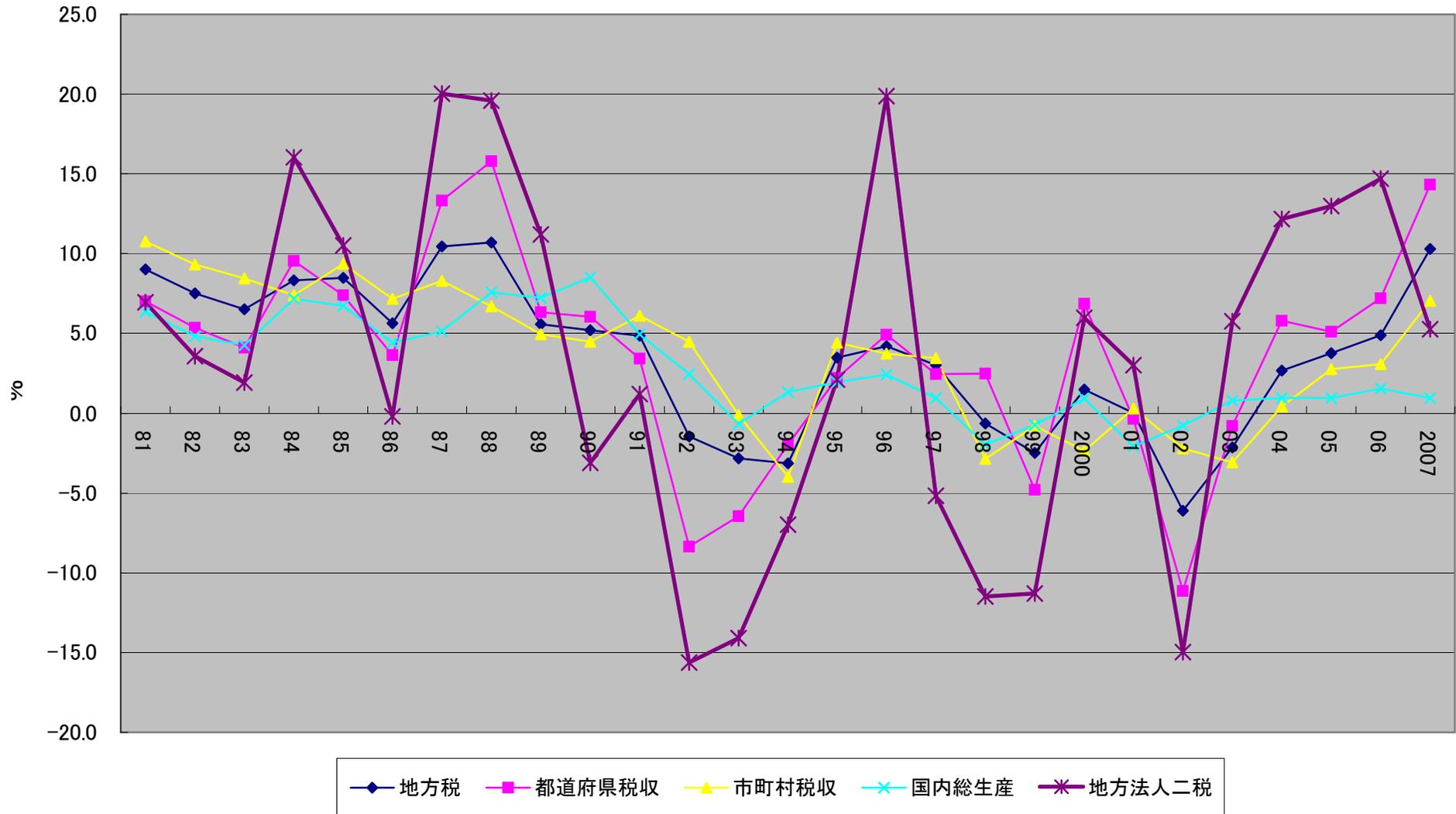
○諸外国と比較し、我が国は地方の税収において地方法人所得課税の比率が大きい。

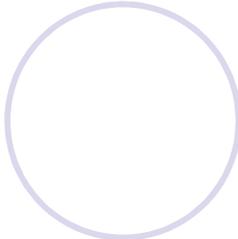
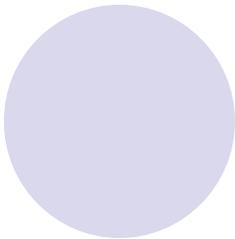
地方の税収構成の国際比較(2006年度)



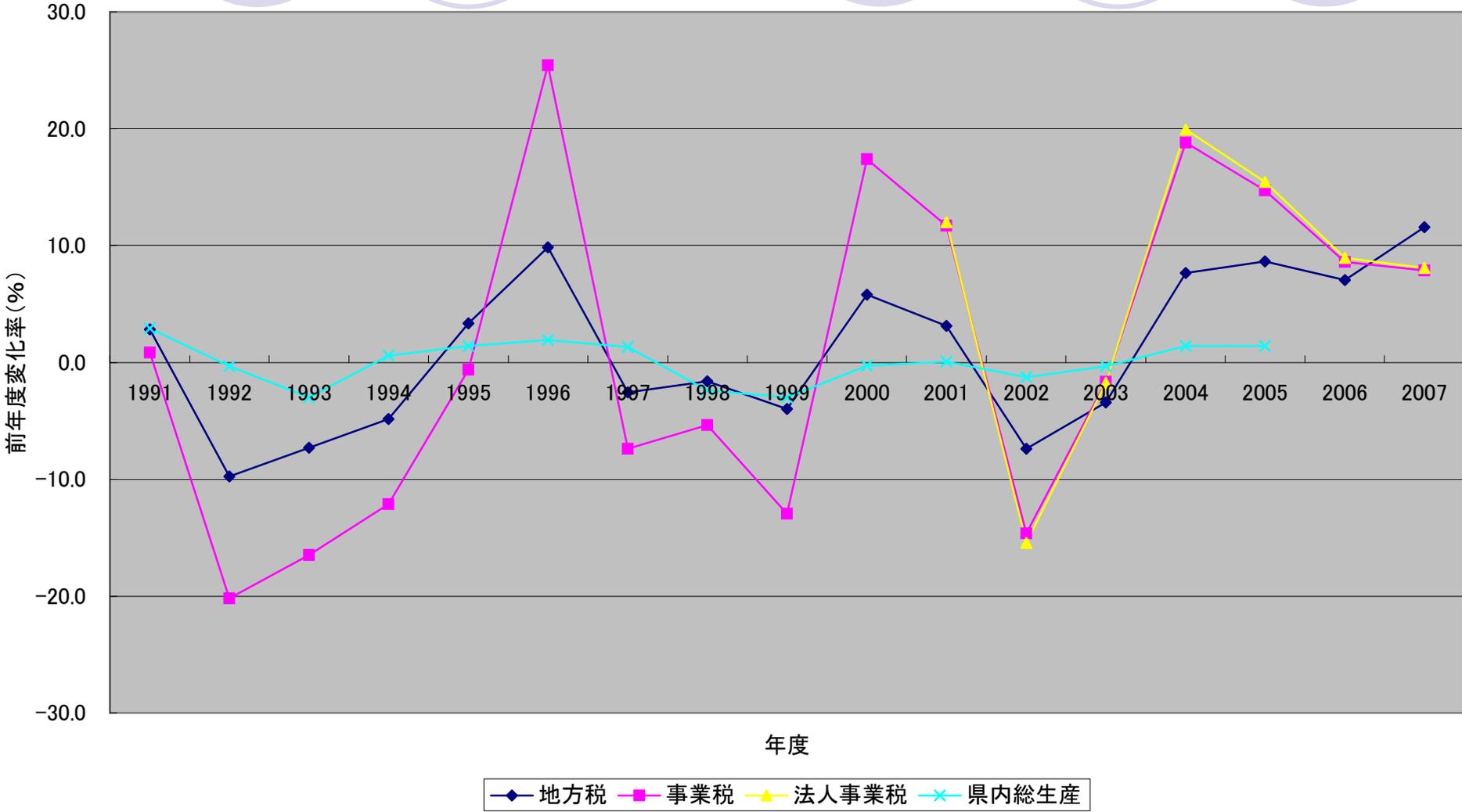
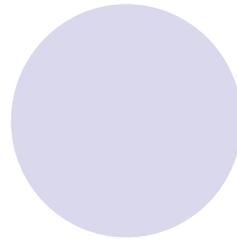
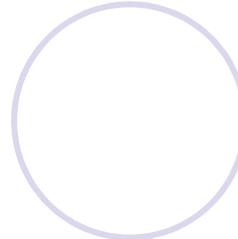
図表2.3

地方税収の変化率(対前年度比)



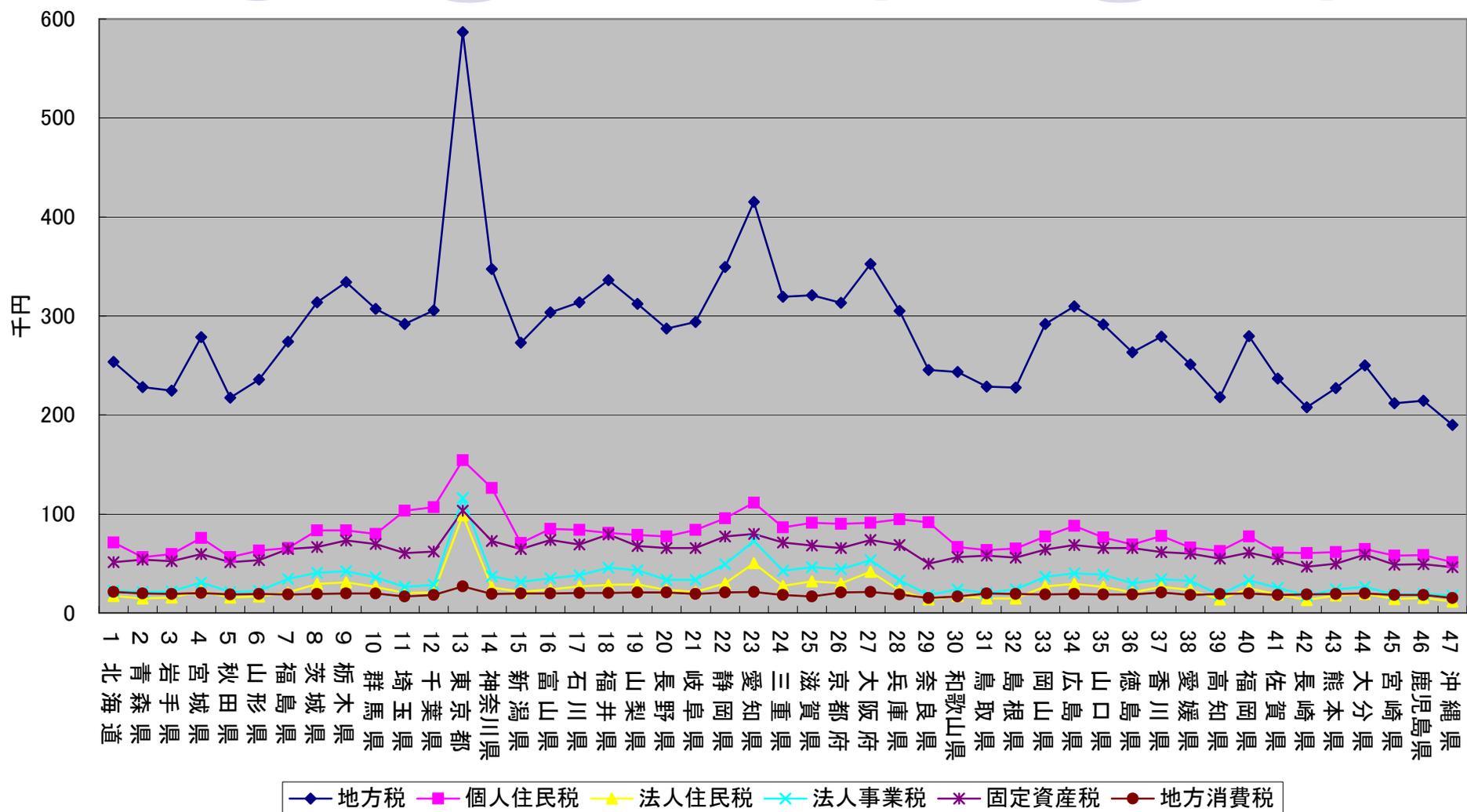


東京都税収推移



図表2.5

一人あたり税収
2007年度決算



通念と実際

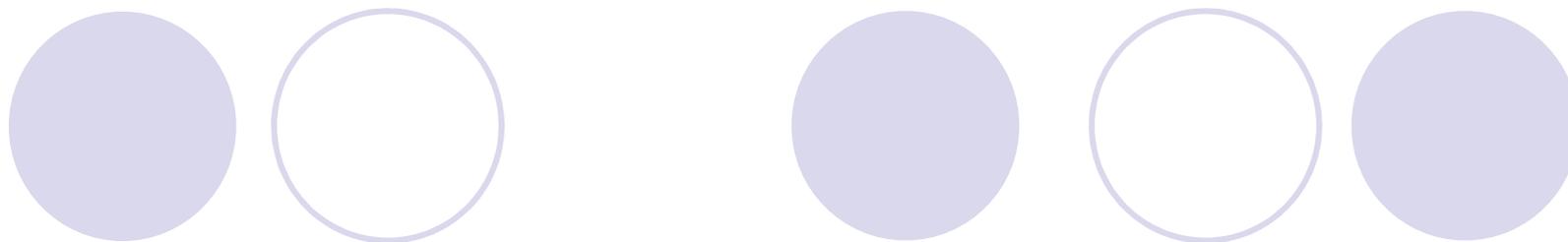
| 通念 | 実際 |
|--------------|-------------------------------------|
| 主要な税源は国が独占 | 幅広い税目(所得課税、消費課税、資産課税) |
| 地方の課税自主権は限定的 | 法定外税、超過課税、不均一課税の余地 ⇒超過課税は法人二税に偏り |
| 都市と地方で財政力に格差 | 都市圏の税収は不安定 交付税による財源保障 |

課税自主権の建前(通念)と実態

| | | |
|----|--------------|--|
| 建前 | 地方の課税自主権は限定的 | 地方税の税率が標準税率に満たない自治体の地方債の発行は許可されない(地方財政法第5条)。 |
| 実態 | 課税自主権を發揮? | 「公益、もしくはそれに準じる事由」があれば地方自治体は条例により不均一課税・減免措置を講じることができる(地方税法6条) |

課税自主権と納税コスト

- 法人税からの課税ベースの乖離
 - －法人事業税の外形標準化
 - －法人住民税・法人事業税の納税単位は単体法人
 - 連結納税制度:「法人事業税及び法人住民税については、地域における受益と負担との関係等に配慮し、単体法人を納税単位とする。」
 - 「固定資産税については、資産課税としての性格を踏まえ、現行の評価法を維持する」
 - －償却資産評価の相違(償却可能限度額)
 - －減価率・評価額の最低限度(5%)は現行どおり
- ⇒納税者(企業)の「税負担」だけではなく「納税負担(コスト)」を高める。

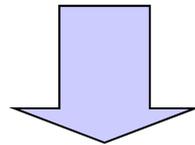


何故迷走するのか？

その1: 建前と実態

- 美しい「建前」(理念)とそうでもない「実態」

| | |
|------------|----------------------------------|
| 課税の建前 | 応益原則＝受益に見合った負担 |
| 課税の経済効果 | 税負担の転嫁 |
| | 納税コストの増加 |
| | グローバル化に応じた機動的対応の欠如 |
| 課税自主権行使の帰結 | 法人企業に偏った超過課税 |
| | 住民に対する応益課税の不徹底⇒住民の財政責任(コスト意識)の欠如 |



- 「建前」(理念)に引きずられた現状認識・改革

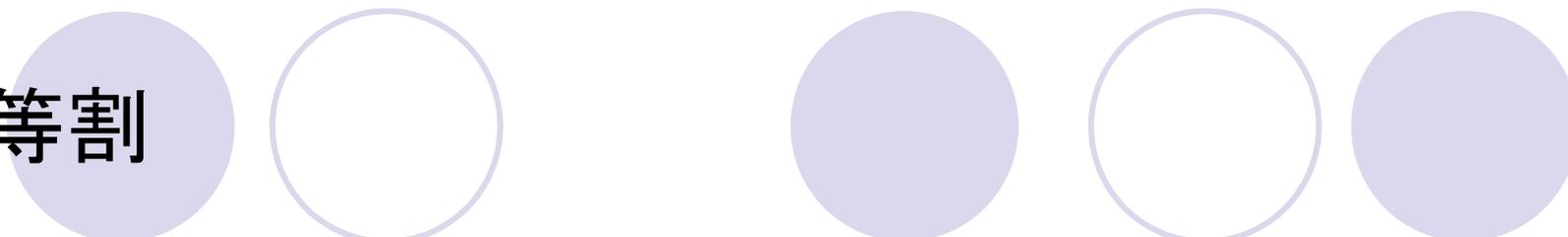
その2: 公平感に混乱

- 税の公平感

応能原則 = 担税力に応じた税負担

応益原則 = 受益に応じた負担

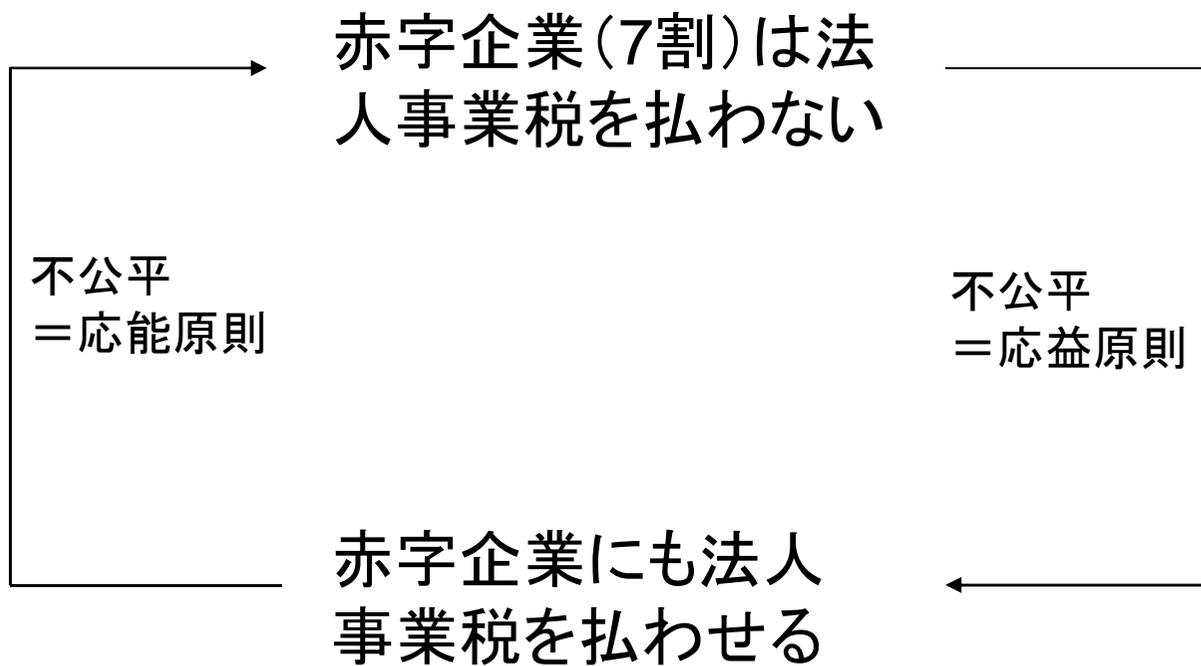
| | 応能原則 | 応益原則 |
|----------|------------------|----------------|
| 均等割への公平感 | 所得に多寡によらない課税は不公平 | 受益者に対する課税であり公平 |



均等割

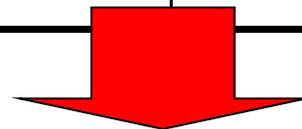
- 均等割: 都道府県 = 1000円、市町村 = 3000円(年額)
⇒ 個人住民税の2.5%(平成18年度)に過ぎない。
- 「現行の均等割の税率は、1人当たりの国民所得等の伸び等を勘案するとなお低い水準にとどまっている。個人の税負担の動向にも十分考慮を払いつつ、税率の引上げを検討すべきである。」(政府税制調査会「平成19年度の税制改正に関する答申」)
- 「地方税の本質として、個人住民税(均等割)などを地方税のより中核に据えるべきである。」(経済財政諮問会議民間議員提出資料「地方税財政改革による自治の確立」(平成19年5月25日))

議論の循環



その3: 手段と目的の混同

| | | |
|----|--|-------------------------------|
| 目的 | 「地方が自らの支出を自らの権限、責任、財源で賄う割合を増やすとともに、国と地方を通じた簡素で効率的な行財政システムの構築 | 「税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、 |
| 手段 | 所得税から個人住民税への「概ね3兆円規模」の税源移譲 | 法人事業税の外形標準化 |



- 手段の「自己目的化」

その4：国税に隠れる地方税の負担

- 税源移譲でも所得税＋住民税負担は変化せず
- 地方消費税＝消費税(国税)税率の25%(現行税率1%)⇒納税者の多くが地方に消費税を支払っていると認識していない？
- 地方交付税は「地方固有」の財源・国が地方に代わって徴収し、配分する地方税⇒納税者は自分の支払う国税(例：所得税)の一部(=32%)が交付税に充当されると認識？

国から地方への税源移譲によって、

**所得税(国税)は1月から、
住民税(地方税)は6月から納税額が変わります。**



合計した年額の納税額は変わらないわ。税源移譲は増税じゃないってことね。

1月から所得税は少ないな。でも、6月から住民税が増えるんだね。

給与明細書

| | | | |
|-----|------|--|--|
| 支給額 | 基本給 | | |
| | 通勤手当 | | |
| 控除額 | 所得税 | | |
| | 住民税 | | |

ほとんどの方は、1月から所得税が減っています。

ほとんどの方は、6月から住民税が増えます。

税源移譲では、所得税と住民税を合わせた年額の納税額は基本的に変わりません!

※実際の納税額には、平成19年から定率減税が廃止されることや各種の収入の増減等の影響があることに留意ください。
 ※最近の経済状況を踏まえ、平成11年に参院対案として暫定的に導入された定率減税が廃止されます。(所得税：平成19年1月から廃止、住民税：平成19年8月から廃止)

身近でよりよい行政サービスを目指して、国から地方へ「税源移譲」を行います。
 「税源移譲」は、「地方にできることは地方に」という理念の下、三位一体改革の一環として行われます。所得税(国税)と住民税(地方税)の税率を変えることで、国の税収が減り、地方の税収が増えます。これにより、地方は必要な財源を確保できるようになり、住民が身近でよりよい行政サービスを受けられることを目指しています。

その5: 地域間格差の建前と本音

問題認識: 税収の偏在は問題か？

- 交付税交付後は財政力が逆転＝交付税の過剰な平準化(財政調整)？
- 交付税の財源保障機能があれば、格差は問題ではない
- 交付税の過剰を「一人あたり」で判断できないならば、同じ一般財源を構成する地方税の格差も「一人あたり」では判断できない？

方法論: 税源の地域間格差を是正する政策

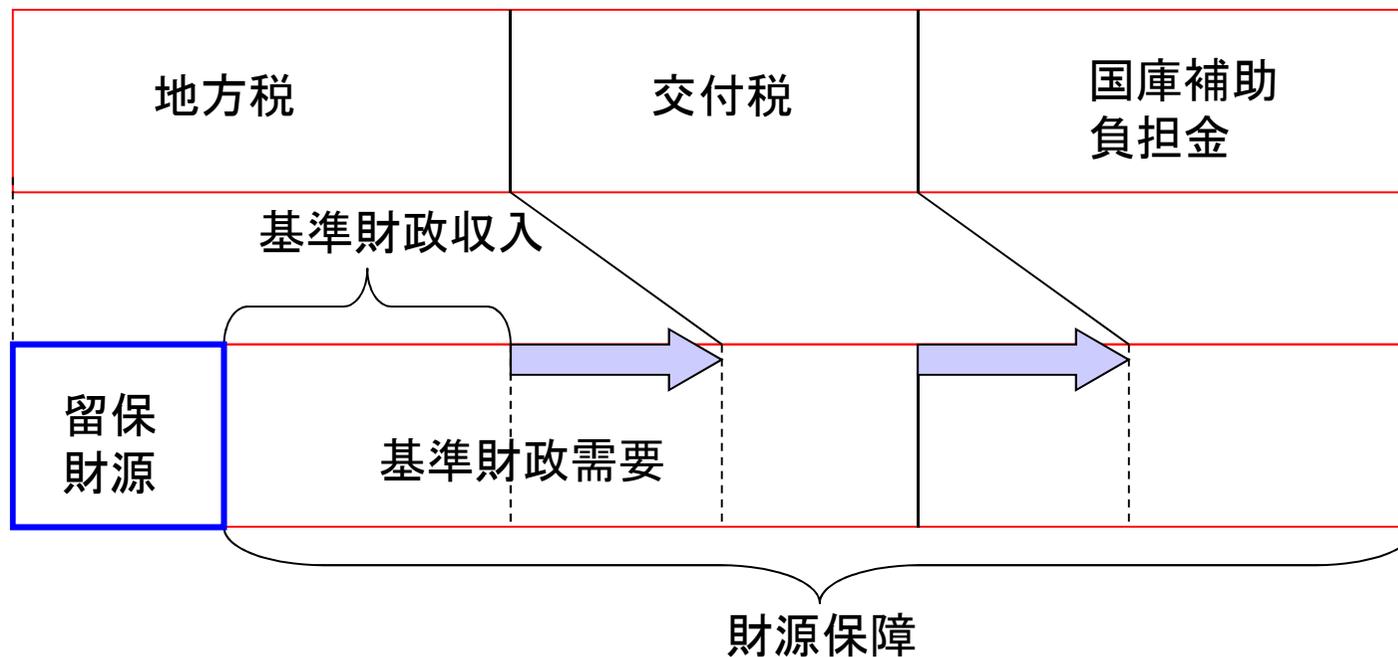
- 法人2税(法人住民税・法人事業税)の地域間配分基準(税収・分割基準)の見直し
 - 地方消費税の拡充
 - 「ふるさと納税」の活用
- ⇒ 同じ「入口」(問題意識)でも異なる「出口」(対策)

地方法人特別税と同床異夢

| | 狙い | 地方法人特別税への解釈 |
|-----------|---|--|
| 財務省 | <ul style="list-style-type: none">・消費税の死守・水平的財政調整による地域間格差の是正・交付税の削減 | <ul style="list-style-type: none">・財政調整を法人二税の枠内で実現・地方消費税の引き上げは回避？ |
| 総務省・地方自治体 | <ul style="list-style-type: none">・将来的に地方消費税の拡充・自治体間(都市と地方)での利害対立は回避・交付税総額の確保 | <ul style="list-style-type: none">・地方消費税の引き上げへの布石(暫定措置)⇒2.6兆円は消費税1%分 |

その6: 地方税の「トレリンマ」?

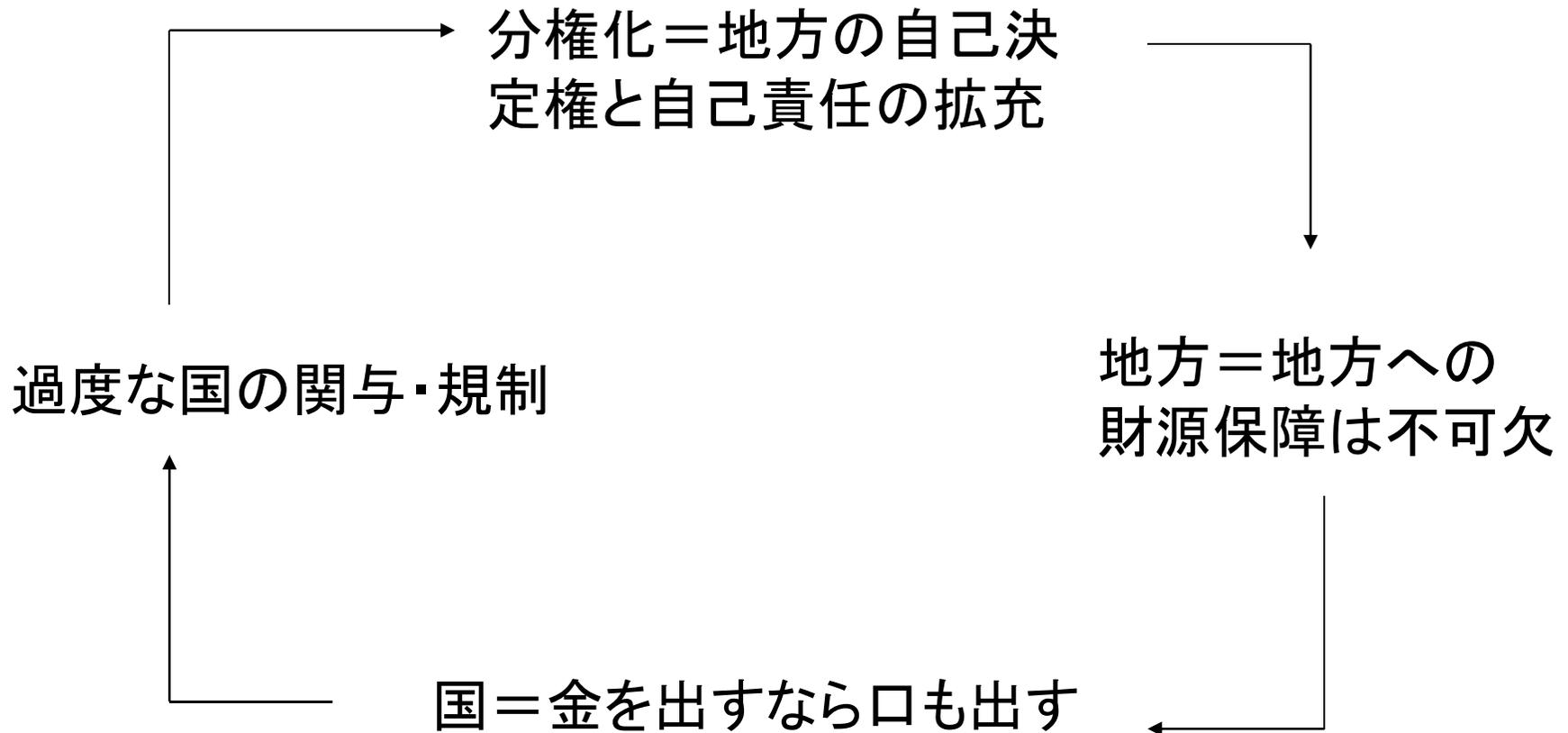
- ①国の関与⇒幅広い財源保障
- ②交付税の財政調整機能による格差是正
- ③地方の主体性・自己決定の拡充

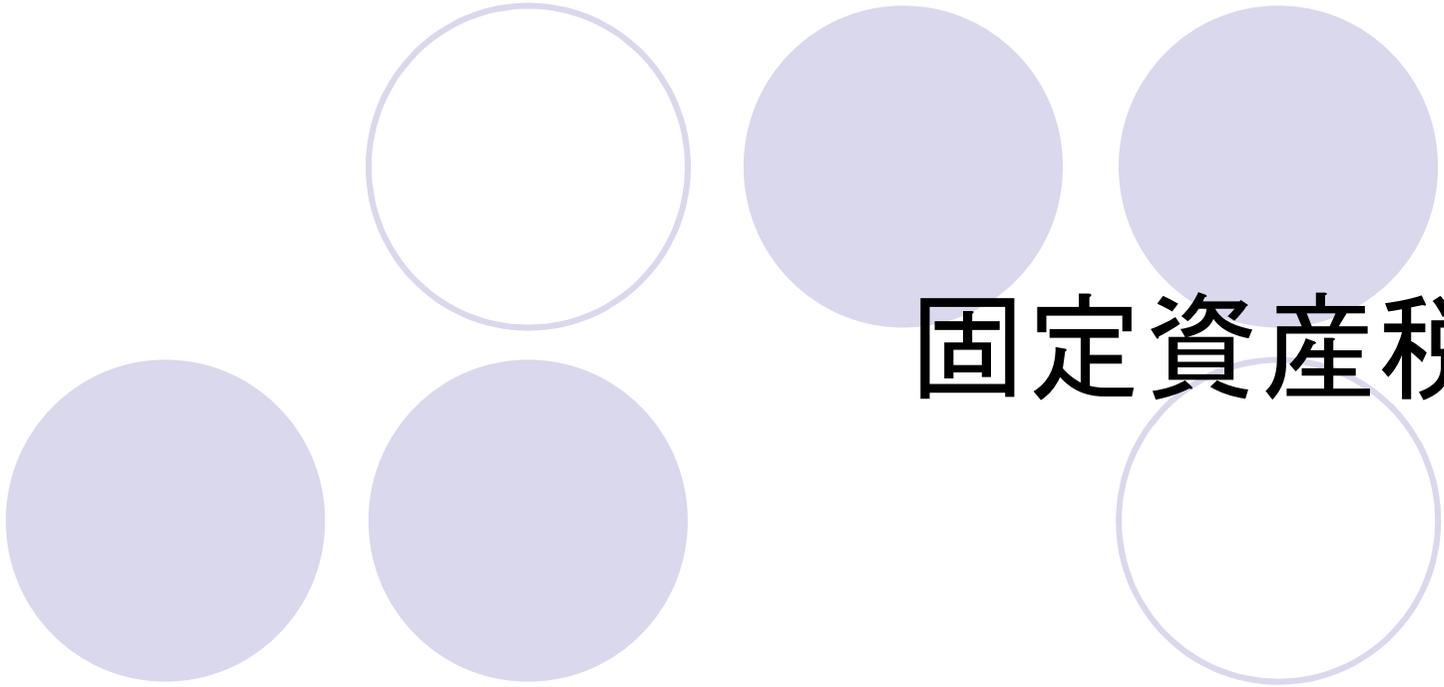


国の財源保障

- 地方自治法第232条第2項「法律又はこれに基づく政令により普通地方公共団体に対し事務の処理を義務付ける場合において、国はそのために要する経費の財源につき必要な措置を講じなければならない」
- 地方財政法第13条第1項「(地方が)新たな事務を行う義務が負う場合においては、国は、そのために要する財源について必要な措置を講じなければならない」
- 地方交付税法第一条:「(交付税は)地方団体が自主的に…行政を執行する権能をそこなわず、財源の均衡化を図り…地方行財政の計画的な運営を保障」

これまでの議論

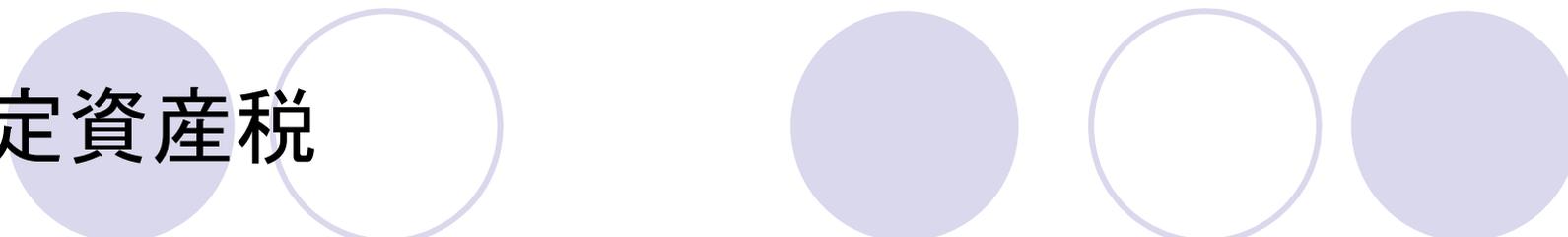




固定資産税

固定資産税の概要

| | |
|-------|---|
| 課税主体 | 全市町村 (東京都23区の区域内は東京都が課税) |
| 課税客体 | 土地、家屋及び償却資産 (土地：1億7,863万筆、家屋：5,955万棟) |
| 納税義務者 | 土地、家屋又は償却資産の所有者 (土地：3,899万人、家屋：3,876万人、償却資産：395万人) |
| 課税標準 | 価格(適正な時価) ※ 土地及び家屋は3年ごとに評価替え (平成21年度に評価替えを実施) |
| 税率 | 標準税率 1.4% |
| 税収 | 8兆6,245億円(平成19年度決算) |



固定資産税

- 「望ましい地方税」としての固定資産税
 - 土地は移動しない
 - 地方公共サービスの受益が地価に反映
 - 納税者にとって税負担が明瞭(=財政責任)

⇒ 応益性の高い税

- 地方(特に市町村レベル)政府の基幹税としての固定資産税
- 諸外国でも(固定)資産税(Property tax)は市町村レベル政府の基幹税(例:カウンスル税(英国))

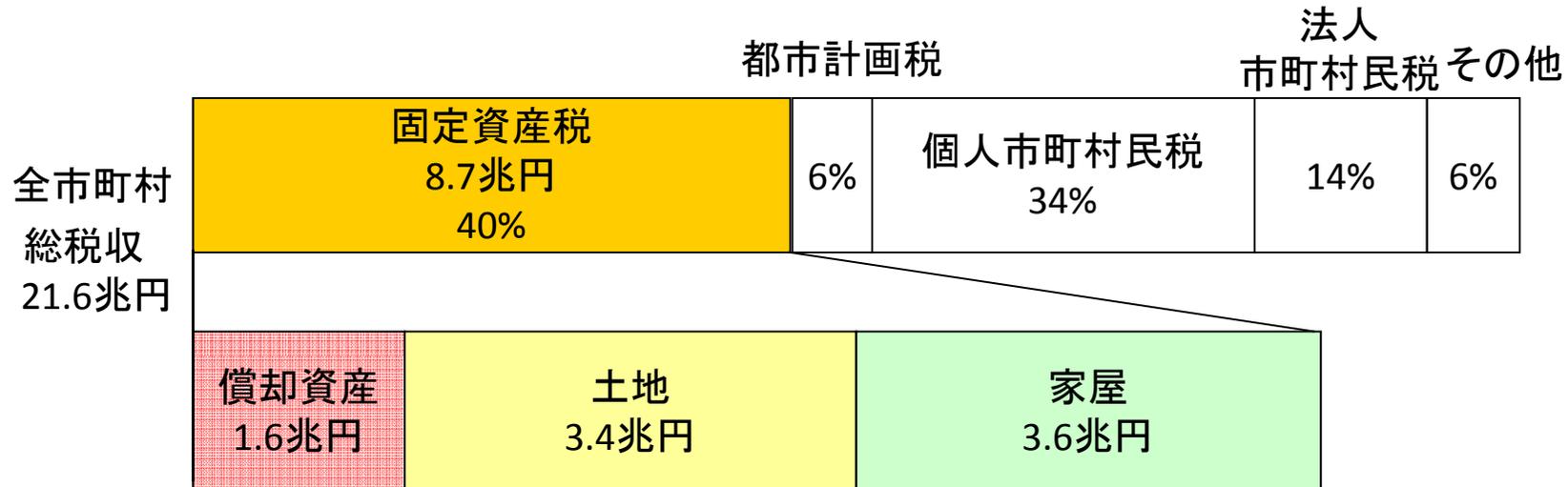
固定資産税：規範と実際

| | 規範＝「望ましい 地方税」としての固 定資産税 | 実際 |
|---------|-------------------------------|--------------------|
| 課税ベース | 土地 | 土地のほか、家屋、償 却資産 |
| 課税標準の評価 | 市場価格 | 農地・小規模住宅への 軽減あり |

償却資産に対する固定資産税のあり方

○固定資産税は市町村の税収の最大の財源。

市町村税収に占める固定資産税収の割合(平成19年度決算)

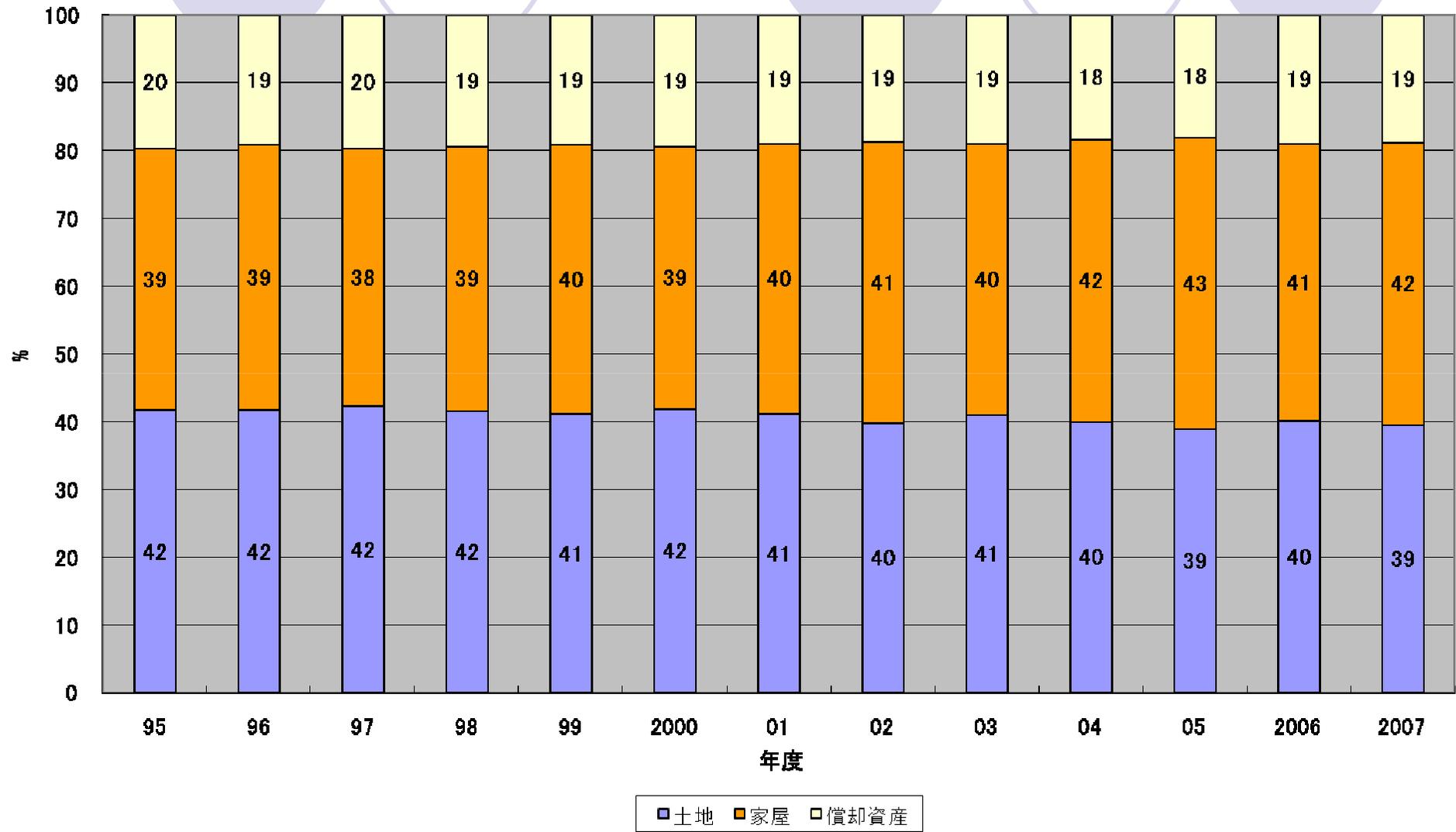


償却資産に対する税収の内訳 (平成19年度ベース)(単位:億円)

| 区分 | 税収(推計) |
|-----------|--------|
| 大規模償却資産等 | 5,284 |
| 構築物 | 2,569 |
| 機械及び装置 | 5,881 |
| 船舶 | 32 |
| 航空機 | 4 |
| 車両及び運搬具 | 68 |
| 工具、器具及び備品 | 2,401 |
| 合計 | 16,239 |

出所:経済産業省資料

固定資産税の構成



諸外国における保有資産に係る課税の状況

| 国名 | 税目 | 課税団体 | 課税客体 | 償却資産への課税 |
|------|--------------------|-----------------|---|----------------|
| アメリカ | 財産税 | 州、地方 | 不動産、動産、無形資産 不動産：全ての州で課税 償却資産（機械装置等）：45州で課税 自動車、航空機、船舶等：上記と別個の概念。課税対象としている州もあり。 棚卸資産：23州で課税 無形資産：12州で課税 | △ |
| イギリス | カウンシル税 | 地方自治体 | 住宅用不動産 | × |
| | 事業用レイト | 国（人口比で地方自治体へ分配） | 非住宅用不動産 （償却資産については土地と一体となった事業用資産についてのみ課税。 例：クレーンは非課税、クレーン設置台は課税） | × |
| フランス | 既建築地不動産税 | 州、県、市町村 | 既建築資産（恒久的に土地に固定されており、破壊せずに移動することが不可能である等が要件） 橋、岸壁、固定され商業・産業用途に整備された船舶等も含まれる | × |
| | 未建築地不動産税 | 同上 | 未建築資産（例：鉄道敷地、石切場、鉱山、泥炭鉱、塩田） | × |
| | 住居税 | 県、市町村 | 事業目的以外の居住用資産（家具付の住居、その従属物、職業税の対象とならない家具付の場所） | × |
| | 職業税（事業税） | 州、県、市町村 | 固定資産（課税ベースは企業の有形固定資産の賃貸価格。機械設備については賃貸リース価格あるいは購入額の16%） | （○） 外形課税的性格 |
| ドイツ | 財産税⇒適用停止 （違憲判決） | 州 | 純資産額（B/S計上額）から基礎控除額を控除した残額 | × |
| | 不動産税 | 地方 | 不動産 | 廃止 × |
| イタリア | 地方不動産税 | 市町村 | 土地・家屋 | × |
| カナダ | 不動産税（固定資産税） | 州 | 土地（全州）、家屋（全州）、償却資産（数州） | △ |
| 韓国 | 財産税 | 市・郡 | 建築物（建物、構築物、特殊な附帯設備）、船舶、航空機 | × |
| 中国 | 資産税 | 地方政府 | 建物 | × |
| | 土地使用税 | | 土地使用権（全ての土地が国有のため、課税客体は土地使用権） | × |

（出所）経済産業省資料

アジアの固定資産税

| | 土地 | 建物 (Improvement) | 償却資産(機械等) |
|--------|----|---------------------|-----------|
| 中国 | ○ | ○ | |
| インド | ○ | ○ | |
| インドネシア | ○ | ○ | |
| フィリピン | ○ | ○ | ○ |
| タイ | ○ | ○ | |

出所: R. Bird and E. Slack ed. (2003)
International Handbook of Land and Property
Taxation

我が国の固定資産税

- 建前と実態のかい離

建前＝固定資産税は「応益性」のある地方自治体(市町村)の基幹税

⇔実態＝企業課税の性格あり

- 企業も「地域社会の一員」？ ⇒ 地域住民に対する地方税(固定資産税等)の強化が筋
- 課税原則の混乱

「応益課税」＝受益関係に着目

⇔担税力に基づく課税＝「応能課税」

法人所得課税対固定資産税

○ 法人所得課税は、毎年度の収益に対し課税するもの。

減価償却の考え方 \implies 期間収益に対応し、償却資産の取得価額を使用期間にわたって費用化するために、毎年度の償却額を求めるもの。

○ 固定資産税は、資産の保有と市町村の行政サービスとの受益関係に着目し、資産価値に応じて、毎年度経常的に課税するもの。

出所：地方財政審議会（平成19年7月25日）



法人二税が地方税である以上、地方団体が提供する行政サービスに対する**応益負担**や負担分任の原則に沿うものでなければならない。また、法人といえども地域社会の一員であること、都道府県が企業誘致等に努めるのは企業立地に伴う税源の涵養も重要な目的の一つとなっていること等にも十分配慮されるべき

全国知事会地方税制小委員会（平成19年11月7日）

参考資料

税務会計と固定資産税における取扱いの相違点について

| 項目 | 法人税 | 固定資産税 |
|---------------------------|--|---------------------------------------|
| 償却の方法 | 定額法、定率法の選択制 (平成10年4月以降に取得された建物は定額法のみ) 【定率法選択の場合】 ・平成19年4月1日以降に取得された資産は、「定率法(250%定率法)」を適用 ・平成19年3月31日以前に取得された資産は「旧定率法」を適用 | 定率法のみ ※ 減価率は、法人税の「旧定率法」で使用する償却率と同じ |
| 特別償却・割増償却 | 認められる | 認められない |
| 圧縮記帳の制度 | 認められる | 認められない |
| 前年中の新規取得資産 | 月割償却 | 半年償却(1/2) |
| 評価額の最低限度 (法人税は償却可能限度額) | 備忘価額(1円)まで | 取得価格の100分の5 |
| 改良費 | 合算評価 | 区分評価 |

必要な政策

- 固定資産税の課税対象

- 居住用資産（土地・家屋）
- 事業用資産（土地・建物・償却資産）

- 固定資産税改革

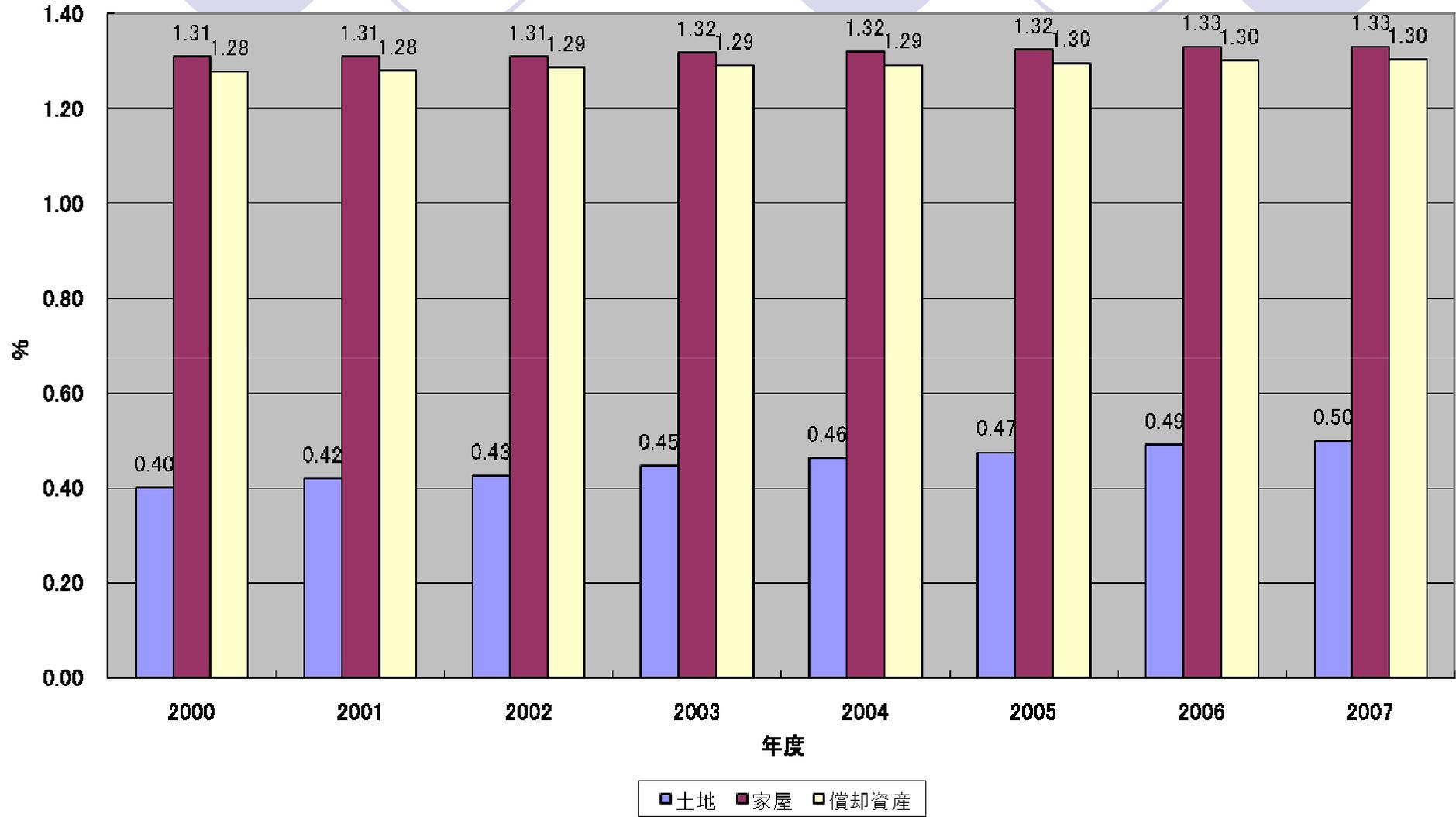
(1) 固定資産税の課税対象を居住用資産に限定・事業用資産課税は国税化

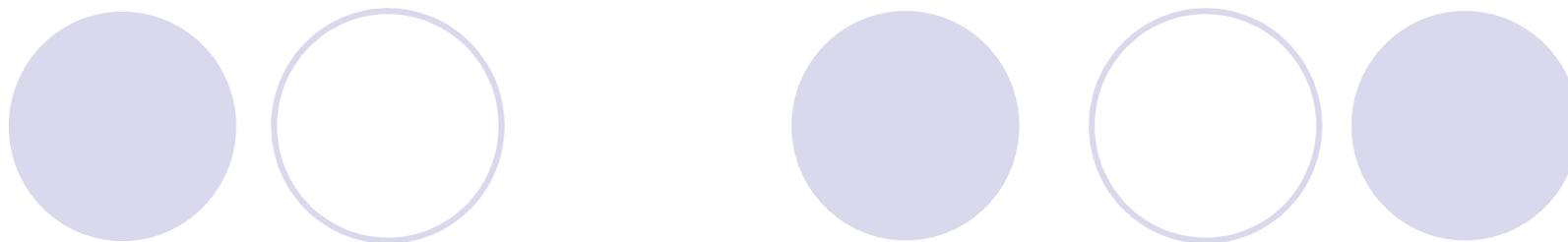
- 英国の「カウンシルタックス」
- 地域住民に対する応益課税の徹底

(2) 固定資産税から償却資産を除く

- 企業課税の軽減
- 本来の「固定資産税」へ

固定資産税実効税率





「望ましい地方税」に向けて

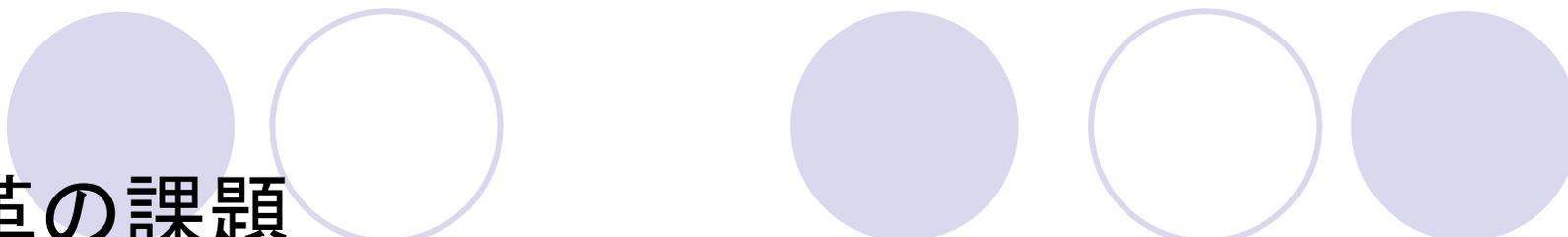
望ましい地方税

- 地方自治体の自己決定・自己責任と整合的な税源は？

望ましい地方税の条件

- (1) 収入の安定性
- (2) 地域間で偏在しない
- (3) 固定性＝課税ベースが地域間で移動しない
- (4) 財政責任

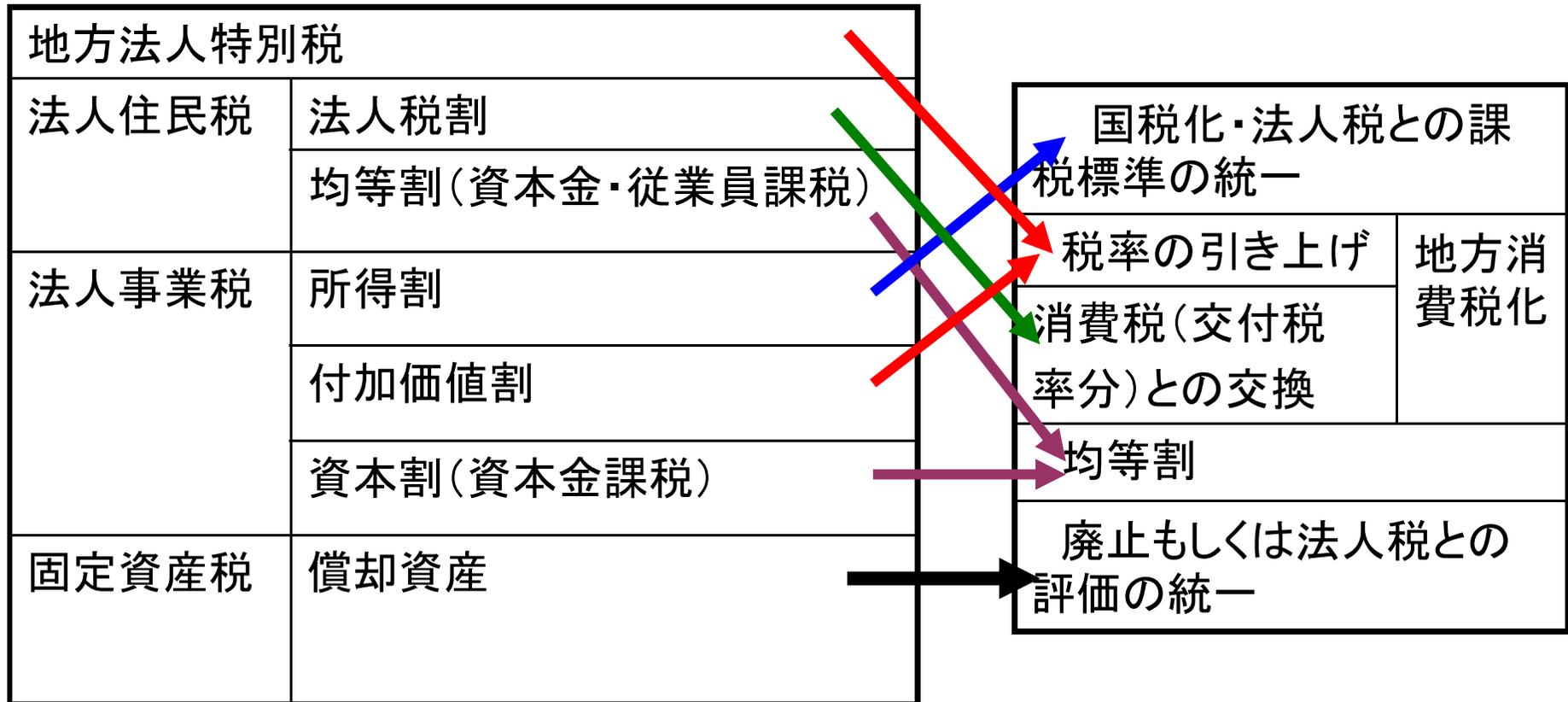
⇒住民と地方自治体が「正面から向き合い、自らの責任と負担で施策を進める姿勢」を促進



改革の課題

- (1) 地方税収の安定化
- (2) 税源の地域間偏在の是正
⇒ 国と地方の税源配分、地方の税収構造(法人課税依存)の見直し
- (3) 「量」(税源移譲)から「質」(課税自主権の活用)へ
⇒ 「質的」分権化＝地方の自己決定権と自己責任の拡充
- (4) 経済のグローバル化(国際的租税競争)への対応
- (5) 税財政制度の透明化・負担の見える化

地方法人課税の整理



地方税の課題と改革

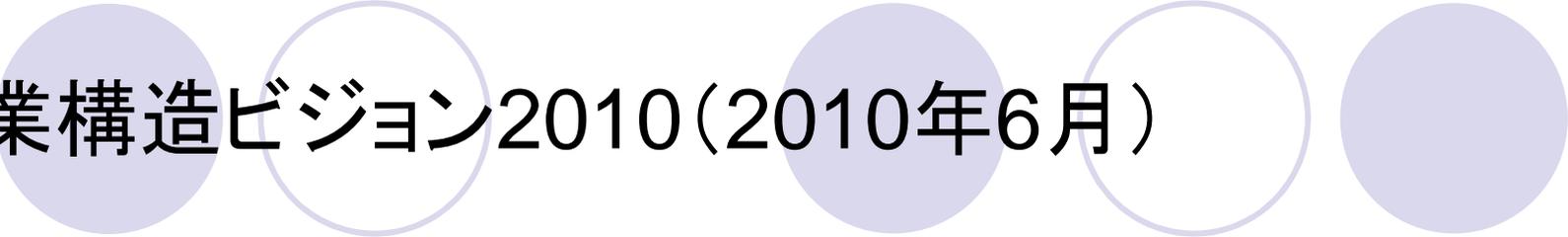
| 改革の課題 | 制度改革 |
|-----------------|------------------------|
| 税収の安定化 格差の是正 | 法人二税依存度の引き下げ(地方消費税の拡充) |
| 「質的分権化」 | 独自支出と地方税のリンク |
| グローバル化への対応 | 法人課税の一元化 課税標準の統一 |
| 負担の見えるか | 地方消費税の独立税化 交付税目的税 |

同床異夢

| | 「第4次勧告」 西X 神Xグループ | 本報告の狙い |
|---------------|----------------------|------------------------|
| 交付税 | 財源保障が前提 | 財政調整に特化 負担の所在を明確化 |
| 地方消費税 | 地方の基幹税 | 地方税の安定化・「底 上げ」 |
| 課税自主権 応益課税 | 法人二税で発揮？ | 居住者課税に徹底 「残余変数」の明確化 |

法人実効税率の引き下げ

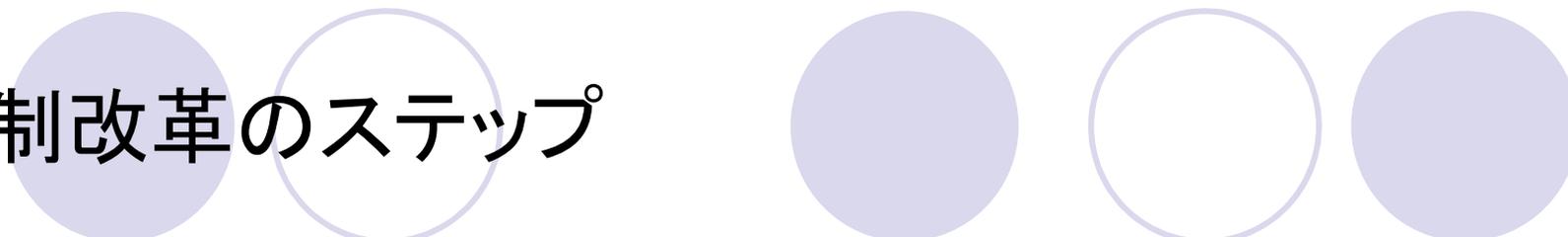
| 法人所得課税 | | 税率 | | |
|------------------------------------|----------|---|--|----------------|
| | | 現行制度 | 地方法人特別税を除く | 法人事業税を除く |
| 法人税 | | 30 | 30 | |
| 法人住民税(法) | 都道府県 | 5 | 5 | |
| | 市町村 | 12.3 | 12.3 | |
| 法人事業税 | 外形標準課税適用 | 7.2 | 2.9 | |
| | 外形標準適用外 | 9.6 | 5.3 | |
| 実効税率 | 外形標準課税適用 | 39.54 | 37.02 | |
| | 外形標準適用外 | 40.87 | 38.45 | 35.19 |
| 改革 | | | 地方法人特別税を消費 税化 | 法人事業税を消 費税化 |
| 備考 | | 法人事業税税収 (平成18年度決算) 5.4兆円=消費税 2.04%相当 | 地方法人兆円特別税 税収(平年度ベース) 2.6兆円=消費税1% 相当 | |
| 注: 法人事業税税率は「所得割」の標準税率(年間所得800万円以上) | | | | |



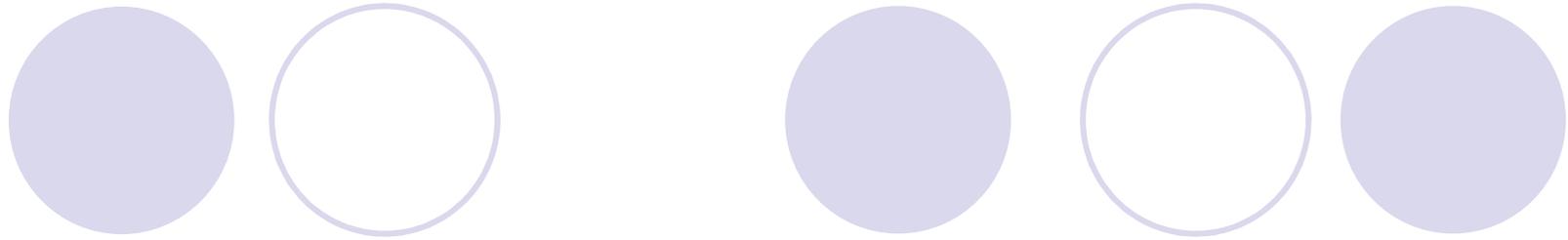
産業構造ビジョン2010(2010年6月)

- 我が国のビジネスインフラの不備の中でも、企行動に最も影響を与えうる可能性が高いのは、諸外国と比べて著しく高い水準にある法人税である。
- まずは、租税特別措置等の見直しなどを前提として、5%程度の法人税率引き下げを先行的に実施すべきである。

税制改革のステップ



- ①既存の租税特別措置の縮減等による国の法人税率5%の引き下げ(金融・資本所得課税改革)
- ②地方法人課税の見直しを含む法定税率の更なる引き下げとタックス・ミックスの見直し
- ③課税ベースの消費課税(キャッシュフロー)化による実効税率(平均・限界)の軽減



図表 6.2 固定資産税(土地)の拡充

| | | 現状 | | | | |
|---------|-----|-----------|-----------|-----------|-----------|------------|
| 土地の実効税率 | | 0.47% | 0.80% | 1.00% | 1.30% | 1.40% |
| 税収 | 百万円 | 3,405,760 | 5,736,419 | 7,170,524 | 9,321,681 | 10,038,734 |
| 増加額 | 百万円 | | 2,330,659 | 3,764,764 | 5,915,921 | 6,632,974 |
| 増加率 | % | | 68 | 111 | 174 | 195 |
| 消費税換算 | % | | 0.91 | 1.48 | 2.32 | 2.60 |

(注) 2005 年度固定資産税評価額・税収から換算

参考：課税自主権

- 「地方においてもまずは自ら汗をかいて行政改革に取り組み、・・・超過課税や法定外普通税・目的税などの課税自主権の活用・・・により歳入確保に努めることが必要」(政府税制調査会「わが国の税制の現状と課題」(平成12年7月14日))
- 「地方において法人所得に課税することについては、徴税しやすい税源に安易に依存していること・・・選挙権を持たない法人への課税は・・・住民への説明責任を曖昧にする」(「経済社会の自足的発展のための企業税制改革に関する研究会」(平成17年7月))
- 「課税自主権の活用は、地域における受益と負担の関係の明確化につながるものであり・・・住民と正面から向き合い、自らの責任と負担で施策を進める姿勢が求められる。」(政府税制調査会「少子・高齢化社会における税制のあり方」(平成15年6月17日))