

〔地方税研究会報告〕

# 抜本的税制改革と地方税

社団法人 日本租税研究協会

## は し が き

現在のわが国は、グローバル化と急激な少子・高齢化により多くの構造的な問題を抱え、更に昨年からの世界的な経済危機により、その問題はより鮮明かつ厳しいものとなってきました。その中でも、新たな成長戦略の構築、社会保障の持続性の確保、膨大な財政赤字の抑制等は焦眉の課題であり、早急に対処していく必要があります。

税制は、これ等諸問題に対応する重要な政策手段であり、その抜本的な改革が叫ばれて久しいと思います。その中でも、地方税制の改革は地域財政の維持、地域の活性化、ひいては地方分権のあり方に繋がる、重要な取り組みです。

このような認識の下、当協会では、あるべき地方税の研究を目的として、関西地区の研究者、民間企業の会員の方を中心に地方税研究会を設置し、本年1月より8月まで毎月1～2回、合計10回の研究会を重ね、各研究会での報告を「租税研究」に発表してまいりました。

当出版物は、これまでの研究会での発表内容を掲載したものであり、読者の方が地方税の実態、課題を認識し、その改善策を考える上で、非常に多くの示唆が含まれております。

多くの方にお読みいただき、今後の地方税制改革に向けて共に考え、わが国の税制の改革に繋がることを期待しております。

最後に、研究会を熱心にリードしていただいた座長の林先生、最新の研究をご発表いただいた各委員の先生方に心よりお礼を申し上げます。

平成22年2月吉日

社団法人 日本租税研究協会  
専務理事 秦 邦昭

## (目 次)

|                                   |     |
|-----------------------------------|-----|
| はじめに.....                         | 1   |
| 抜本的税制改革と地方税制.....                 | 2   |
| 関西大学経済学部教授 林 宏昭                   |     |
| 地方自治と税制.....                      | 12  |
| 大阪大学大学院経済学研究科教授 山田雅敏              |     |
| 課税自主権と法定外税・超過課税の現状・課題.....        | 26  |
| 関西学院大学経済学部教授 前田高志                 |     |
| 租税支出について.....                     | 74  |
| 大阪学院大学経済学部教授 日高政浩                 |     |
| アメリカ連邦政府と地方政府における租税支出レポートの実態..... | 82  |
| 関西学院大学経済学部教授 上村敏之                 |     |
| 個人住民税の課税ベース拡大による地方税改革.....        | 118 |
| 京都産業大学経済学部准教授 八塩裕之                |     |
| 地方法人2税の創設から最近の課題まで.....           | 144 |
| 大阪産業大学経済学部教授 戸谷裕之                 |     |
| 地方消費税の今後について.....                 | 179 |
| 神戸大学大学院経済学研究科准教授 玉岡雅之             |     |
| 固定資産税（償却資産）の現状と課題.....            | 210 |
| 関西学院大学経済学部教授 前田高志                 |     |

## ◆ はじめに

わが国はGDPの2倍近い公的債務を抱えており、アメリカの金融不安以降の世界的不況を背景とした経済の悪化、それにとまなう税収減と、財政はきわめて厳しい環境に直面している。このような状況の下で2009年の総選挙の結果を受けて政権交代が起き、様々な新しい指針が検討されているが、従来からの政策課題は依然とした残されたままである。

その一つが地方分権あるいは地域主権の確立である。2009年に誕生した新政権では、国と地方の協議機関の設置がうたわれているが、その実効性についてはまだ明らかになっていない。一方、財政運営の裏付けとなる税制の抜本的改革も大きな政策課題であり、税体系、そして全体としての負担水準のあり方について検討しなければならない。

2009年度に、日本租税研究協会は関西の研究者と企業会員を中心としたメンバーで、地方分権、そして税制論を包括した研究を進めるために「地方税研究会」を設置し、10回に及ぶ研究会を実施した。本報告書は、研究会において報告された内容をとりまとめたものである。各報告の概要は以下の通りである。

①「抜本的税制改革と地方税」（林）では、各報告で取り上げられた個別税制の課題を整理するとともに、都道府県と市町村の税源配分を明確にする地方税制の再構築の試案を提示している。

②「地方自治と税制」（山田）では、地方分権が求められている今日、実際に存在する地方税収の地域間較差その調整のための財政調整の必要性を認めたいうで地方自治との関連について検討する。

③「課税自主権と法定外税・超過課税の現状・課題」（前田）では、2000年の地方分権一

括法によって創設が認められた法定外普通税をめぐる議論の紹介を中心にして課税自主権を検討する。

④「租税支出について」（日高）と⑤「アメリカ連邦政府と地方政府における租税支出レポートの実体」（上村）は、税の減免によって生じる減収額（租税支出）を取り扱っている。④では、オーストラリアで公表されている租税支出に関するデータを紹介するとともに日本における推計結果を示す。

⑤ではアメリカの州、地方が公表している租税支出のデータを紹介する。現在、日本では外国で行われているような公的な租税支出の公表は行われていない。地方税に関しては、国のルールによるものと地方が独自に設定しているものがあり、その分析は地方税の自主性や独立性の検証にもつながるものと考えられる。

⑥「個人住民税の課税ベース拡大による地方税改革」（八塩）は、三位一体改革によって所得割住民税が比例税化されたものの、課税最低限の存在が課税ベースを大きく縮小させていることを指摘する。そして、所得控除を廃止して比例税率を適用し、税額控除制度の活用によって調整することを提案する。

⑦「地方法人2税の創設から最近の課題まで」（戸谷）は、シャウブ勧告からの法人2税創設の経緯と、その後最近までの議論を整理し、今後のあり方についての検討材料を提供する。

⑧「地方消費税の今後について」（玉岡）では、付加価値税である消費税の特性を考慮しつつ、複数税率や地域ごとの税率設定の可能性を探る。

⑨「国定資産税（償却資産）の現状と課題」（前田）は、政令指定都市の状況を示しながら国定資産税の状況を解説する。また、産業界から見直しの意見が強い償却資産に対する課税について、その経緯や課題について検討している。



# 抜本的税制改革と 地方税制

関西大学経済学部教授 林 宏昭

**はしがき** 本稿は、平成21年8月19日開催の地方税研究会における、関西大学経済学部教授 林 宏昭氏の『抜本的税制改革と地方税制』と題する講演内容を取りまとめたものである。

## はじめに

今年度前半の地方税関係でのご報告を踏まえて、個々の地方税について考えなければいけないこと、それから地方税制全体として考えなければいけないこと、それから前回山田先生の方から「地方自治」というお話がありました。地方自治や地方分権というような絡みで地方税をどう考えるかということを中心にお話致します。

それから地方財政全体として見る場合、地方税を考えると時には財政調整というものも当然絡んできます。地方税は地方の歳入の中心ですが、地域間の再分配ということも踏まえて、どういう形の財政調整が望ましいのかということも議論の対象になるかということに加えています。

## 1. 個別税制が抱える課題

### (1) 個人住民税

この研究会の報告で何度か資料に出てきましたが、地方税体系は細かいものも含めて非常に

多くの税制で構成されています。この研究会では、各委員に順番にご報告いただきましたので、本日は個別税制が抱える課題、或いは今後研究テーマになりうるようなことを考えてみました。これから順に地方税のうち、主要な税金についてお話をさせていただきます。まず、個人住民税についての議論です。

これについては、従来から比例税化した方がよいという主張がありました。今回三位一体改革の一環として、所得税から住民税への税源移譲の中で実現しました。都道府県と市町村を合わせて10%という比例税化で一段落したというのが今の状況です。所得割住民税を累進課税ではなく比例税が望ましいとする根拠としては大きく3つあげることができます。

第1は、税収の地域間での偏在の問題です。経済活動の成果である所得の水準に地域間で差が生じるのはある意味当然です。しかし、その所得に累進的な税負担を求めると、所得の格差以上に税収の格差は拡大します。

第2に税収の安定性です。累進的な税制は所得の増加率よりも高い割合で税収増をもたらします。所得が減少する時も同じです。つまり、所得の変動以上に税収は変動し、安定的な地方税収の確保に反します。

そして第3が税制の再分配効果に関する論点です。財政の機能としての所得再分配は全国的な規模で展開する必要がある、課税によって所得分配の不平等度を縮小するという意味での再

分配効果を発揮する累進課税は国税で行えばよく、地方税にはその必要性は弱いということです。

ただ、税率につきましては地方の合計で10%ということになっているので、未来永劫10%でよいのかということ、或いは地域ごとに税率どのようにすればよいのかといった問題が残されています。現在は前にもお話が出ていたかと思いますが、所得割での超過課税は神奈川県と財政再建団体の夕張市が行っています。森林保護等の目的で均等割の超過課税とかいうのはありますが、例外はありますが、基本には10%、或いは減税しようかという話も出ているような中で、税率水準はどうするのかということが今後の課題になってきます。これも例えばもっと地域間でバラエティがあった方がよいのか、これは基幹税だから一定でよいのかというようなことを検討していった何かの方向性を導き出す必要性があるでしょう。

それからもう1つは、これは八塩先生の方からお話がありましたが、給付付きということも含めて税額控除をどうするかということ。現在議論が出ているところでいうと所得税です。多分実質的にそうなるのだろうと思うのですが、低所得者対策というようなことになってくると、或いは消費税の還付であっても、それを実施するためには世帯単位の所得捕捉を伴わないと制度自体が不公平なものになってしまいます。例えば高所得者と結婚しているあるいは高所得者である親と同居しているワーキングプアの人に給付するのかという話です。そうすると規模はどうするかということは別にして、今の枠組みの中で実施しようとするれば、地方団体がかわらざるをえない。同じ住所の人の所得を税務署で名寄せして、この世帯は所得が低いから給付というのは現状では不可能で、その意味では実務的には地方の負担になります。

また、給付つき税額控除には包括所得税の議論が不可欠になると思います。勤労所得は低いけれども資産家という場合に、給与やいわゆる

勤労所得だけ見て税額控除をするのかという話が当然出てきます。そうすると、もし実施するとすれば何らかの形で申請が必要で、申請する場合には所得を全部合算してということにならざるを得ないだろうと思います。

続いて、住民税課税の実務面での課題です。住民税は前年課税で、前年の所得が全部出そろったところで翌年度に課税するという形が取られています。そのために、給与所得者の場合、退職した後に前年の所得に対する納税が求められます。また前年の給与を含む所得に対する課税負担が給与を除く給与から源泉徴収されるために、毎月の税額が所得税に比べて大きくなる場合があります。このような住民税も現年課税ができるのではないかという議論は以前から行われていますが、同じ住所の人で世帯主の扶養控除が外れるなどというようなことは、所得税の方の所得が確定して初めて住民税の方でわかるということになっています。その意味では所得の方が確定した後にせざるを得ないというところがあって、これを踏まえながら課税のタイミングというのはどちらが望ましいのだろうというような議論があろうかと思います。技術的なことも含めて今後検討していく必要があります。

## (2) 固定資産税

基幹的な税金ということでいうと、2つ目が市町村の固定資産税です。これも長く議論されていますが、バブルのころに固定資産税が安すぎるという議論があって、地価に対する税負担率がこんなに低い国はないと批判されました。保有課税の税率が低すぎるからバブルが発生するという主張もありました。当時私自身は、地価に対する負担率が非常に低くなっているのは、税額が低いからではなくて分母の土地の方が大きくなったという側面が大きいと考えています。

固定資産税に関してはバブルの後、土地の評価率を地価の7割にするということで、1994（平成6）年度の評価替えから公示価格の7割

けで評価することになっています。実務的な評価のタイミングとしては当然1月1日の地価に対して1月1日の評価というのはできないわけですから、かつては前々年の7月の基準地価で評価をしていました。それに基づく課税は1年半後ですから、土地が右肩上がりだったときにはその間に地価は上がっていくということになります。そこで、評価替えと時点を合わせて、公示価格に基づいて算出されている国民経済計算の土地資産額との比率を求めることで実態としての評価率を求めてみました。バブル期までは全国的に30~40%でしたがバブル期にはこれが大きく低下し、10%台になっていた地域もあります。それが平成6年(1994年)の評価替えのときは、バブルが崩壊して地価が下がってきていますので80%や90%台というところも出てきています。それ以降、私も特に最近やっておりますので、検証しておく必要があると思っています。

バブルのときに地価が上がったので、それに対応して何かしなければということで評価を引き上げたのですが、その後地価は暴落するわけです。地価が急激に上がったときに、それに連動して税負担を上げるというわけにはいきません。例えば地価が倍になったからといって税負担を倍にするわけではないので、当然何らかの負担調整の必要が生じます。1つは、税率で調整すればよいという議論があります。評価が幾ら上がっても、そんなにお金は要らないのだから税率で調整すればよいという考え方が1つ。それから評価の方を触るというやり方。評価の方を触るといっても、評価は地価に連動して決まってくるので、課税標準の段階で調整をかけるというやり方があります。今はそれです。

このように評価の在り方と税率をどうするかということが固定資産税、特に土地に関しては非常に大きな問題だと思います。現状では、地価が上下に変動する中で、負担調整が実施されていることで、納税者にとって所有する土地の評価と固定資産税の関係がどうなっているの

かよくわからなくなってしまうています。評価に対して調整がかかって課税標準となり、それに税率が適用されているわけですが、せめてこの流れがもう少しわかりやすくなるようにしないといけないのではないかとは思っています。

ただ、今の枠組みを前提とすればということなのですが、評価は地価に完全に連動させて税率で調整をして、実際に払う税負担が前年とあまり変わらないようにしていくとか急激に増えないようにするという方式を取り入れた場合に、地方交付税、先ほど財政調整というように言いましたが、そのこのところをどうするのが問題になります。税率を引き下げると交付税が増えるような仕組みでは当然駄目でしょうから。そうすると今は交付税の方は標準税率でやっていますが、その標準税率という概念がなくなったときにどうするのが大きな課題です。標準税収みたいなことになるのかどうかちょっとわからないのですが、その辺も問題になってくると思います。

それから、これは前田先生の方からご報告のあったところで、償却資産の固定資産税です。これは当然実業界あるいは経済界としては償却資産にそもそもなぜ税金をかけるのかということが当然議論になります。ただ、これは償却資産があるから担税力があるというよりも、地域で経済活動している人に対して税金を分けるときの基準の1つに償却資産があるということだと思います。その分けるときに償却資産を外したベースでよいのか、償却資産も入れておかなければいけないのかというのは1つの議論になるところだと思います。それは建物も同じことでして、建物を使って生活しているのだから、このエリアの必要な税収というのを一部払ってくださいということで、建物の価額に応じて税負担が発生する。

現在、固定資産の税収は土地、家屋、償却資産で大体4:4:2ぐらいです。いつも土地が問題としてクローズアップされますが、固定資産税は税収的にはそれほど土地は大きくないの

です。それには土地に関しては先ほど申し上げた評価から課税標準を求める過程で調整がかかっているのと同時に、小規模宅地が今200平方メートル以下だと1/6にするというような軽減策が講じられていることにも要因があります。これも結局、平成6年に評価を引き上げたときに、企業はそれで結構負担が増えたでしょうけれども、特に家計で税負担が急に増えないようにという配慮から、従来1/4軽減だったものを1/6に拡大しました。これもいずれまた1/4に戻すというような、そのときはそんな雰囲気だったのだと思っていたのですが、結局、1/6のままになっています。

負担配分という視点からすると、所有する土地の評価の高い納税者ほど大きく軽減されているわけで、これは本当にいいのかという疑問は生じます。その意味では、固定資産税の中のウエイトが4：4：2でよいのか、もう少し土地にきちんとウエイトを置いた形のものでよいのではないかと私自身は思っています。固定資産税を議論するのであれば、税率の調整の仕方や評価の仕方、或いは土地とほかの資産のバランスの在り方など、いろいろな切り口が出てくると思っています。

不動産に対する課税には固定資産税だけではなく、都市計画税も問題になります。近年、町村合併が進んでいますが、それによって市になる、あるいは市に組み込まれた途端に都市計画税が発生するとか、土地課税に関しては、そういう問題も今出てきているようです。地方税の資産課税を取り上げるのであれば、当然都市計画税の方も議論に入れていかないといけないことだと思います。

### (3) 地方消費税

地方消費税については玉岡先生の方から議論をしていただきました。これはいろいろ議論になるところで、先日あるところで、地方消費税は付加価値税だから仮に道州制になっても地域ごとに税率を変えるなどというのは考えられな

いという話も言われてしまいました。普通に考えれば消費税は付加価値税で、どこで買ったものであろうと、その生産、流過程ではいくつもの地域を経てきているので、税率に違いを設けることは簡単にできないことは確かですが、これについては税収の帰属をどう考えるかによって調整することも考えられるのではないかと思います。

消費税を地域によって異なるものにするにはさまざまな仕組みが考えられます。一例が、事業者に対する課税と非課税、購入者に対する課税と非課税です。これは課税と非課税ですから複数税率の一番極端なケースです。地方消費税ですから、税率を変えるというのは、購入者に対する課税の段階で税率を変える、或いは税率を下げる、あるいはゼロにするというのが一つの考え方でしょう。例えば奈良県での購入にはかからないけれども、大阪府での購入にはかかるというのが地方消費税の地域による税率の差の形です。もう1つは、消費税の計算方法を考えると、事業者ごとに売上に対する税額から仕入れに対する税額を引いて納税するわけですから、このエリアの事業者に対する税率は低いですよとか、或いはゼロですよ、というような形の地域間の違いというのも理屈の上ではあり得るのだらうと思います。実際に導入するのであれば、それが結構簡単です。大阪府下の事業者は税額を計算するときに5%ではなくて3%でいいですよというやり方です。ただ、そうすると税収の帰属が合理的なものではなくなってしまいます。つまり負担者と、どこに税金が入るかというのがかなりあいまいになってしまいます。

課税されている地域では、消費税が課されない地域からの仕入は輸入と同じように扱われることになりますから、結局、課税事業者の付加価値に加えられ、課税地域での購入の場合は、負担額は変わらないということになります。課税のない地域の事業者の税が一部なくなります。それが、それ以外は他地域での税収になります。ま

た、消費税のない地域での消費でもそれ以外の地域で課された税の負担は負うことになってしまいます。

このように考えると問題は非常に大きいわけですが、付加価値税ですから、1つの発想としては、各事業者の付加価値に対する税率を、うちの県は低いですよというのも、発想としてはありかなと思います。ただ、地方消費税ですから消費に応じた税金なので、消費者の負担としての税率を違えるべきだということであれば、小売段階の税率を変えるか、或いは特別に小売段階で、「うちの県は消費税の納税義務者である小売事業者は何%上乘せしてください」という形が予想されます。ただし、現在の清算方式にそれをどのように関係づけていくかが難しくなるかと思えます。

それから徴税体制についても検討していく必要があります。今は税務署が消費税と一緒に集めて、とりあえず所在の都道府県に納めて後で清算ということですが、これはいつまでもそれでよいのか。特に道州制をにらんだときに、税務署の代わりに道州が徴税事務を担うということでもよいのではないかと考えられます。「別に都道府県が税金を集めているからといって、必ずしも分権とは結びつかないのではないか」という議論もあるかとは思いますが、消費税に関しては、例えば税務署の代わりに全部県税事務所か府税事務所が徴収事務に当たるということもできるのではないのかと思っているのです。現在の徴税の仕組みのもとで、納税者は府県の税務事務所と税務署を意識されているのかどうかというのを教えていただきたいなと思っています。

消費税に関しては、その税率の引き上げに関連して、地方消費税の関係が問題となります。これは消費税をどうするのかという非常に大きな話になってしまいます。今の仕組みのままですら消費税が全体で10%になるのなら、地方消費税は2%になるのかということになります。しかし、これは今の地方消費税法と地方税法のもと

ではそうなりますが、まだよくわからない。消費税に関しては福祉目的税みたいな話もありますので、その中で地方消費税をどう位置づけるかは1つの検討材料だと考えています。

#### (4) 事業税・法人住民税

これは戸谷先生から報告してもらいました法人二税の議論です。

事業税に関して言うと、2004年に一応事業活動価値（所得型付加価値）と資本金という外形標準が導入されました。しかし、そのウエイトは必ずしも小さくなく、小規模の法人は適用外になっています。これで外形標準化の議論は終わったということではよいのかどうかというところは詰めていかないといけないと思います。

従来からの外形標準課税の議論では、景気が良くなると特に大企業の方は法人所得が大きいく、利潤をベースにする事業税負担が拡大します。一方で、中小の赤字法人は払っていないではないかということで、外形標準課税の議論が盛り上がります。こちらは盛り上がるのですが、都道府県サイドからすると税収が法人所得の拡大に応じて膨らんでいるので、外形標準課税ということと言わなくなる。逆に、景気が悪くなって落ち込むと、所得がゼロでも税収が入るような外形標準課税がよいという議論が今度は集める側から出てきます。しかし、景気が悪くなると大企業も赤字になって税負担が少なくなっていますから、景気が悪い時期は企業の方からは外形標準課税の議論はあまり盛り上がりなくなる。私はこのような印象を持っていました。本格的な外形標準課税導入のタイミングについて、集める側と納める側で勢いが一致しないという印象を持っていましたが、これは今でもそうなのかどうか。

外形標準の導入にさいしては、特に資本金1億円以上の法人に適用されるということから、資本金1億円の会社が資本金、9,900万円に減らすということも起きたということです。租税原則の1つである中立性を考慮するとこれは望

ましくないので、何らかの形でもっと広く取り入れる方がいいのだろうとは思いますが、ではどの程度というのなかなか難しい話です。

地方税をどのように負担配分するのが望ましいかを考えるならば、個人が多くを負担すべきとする考え方があります。しかし、私は、生産活動に応じた税金というのは必要と考えています。外形標準での課税ベースはある程度どの地域にも普遍的に存在します。ただ、だからと言って、そこにかけておけばいいということにはなりません。行政需要の多くは個人（家計）からその必要性が主張されるもので、個人は投票行動を取ります。一方、企業は投票権はないので、投票権のないところに課税して財源調達をするというのは、これは明らかに地方の財政運営上受益と負担の関係から見て好ましくないと思います。

それから企業課税を考えるとときに地域偏在という議論が大切です。この偏在を見るときには、一般的に人口1人当たり額でとらえて、そのばらつきを見るという手法が取られます。私自身は特に企業課税を考えるとときに、地域間の偏在を人口1人当たりで見ると必要はあるのかということには疑問を持っています。応益性という観点から議論をするのであれば、高所得者の人がたくさん住んでいるところが企業の受益が大きいということにはならないわけです。したがって、1人当たりの税収を基準にした偏在性の議論は企業課税には当てはまらないのではないかと考えています。

ここで少し応益性について考えてみたいと思います。地方税の議論においては、応益性という原則が重視されています。この応益性というのは、課税の根拠という側面と、負担配分のあり方という側面の2つがあります。課税の根拠としては「義務説」と「受益説」があり、それぞれ、社会の構成員として税は義務と考えるのか、政府サービスから何らかの受益をするのであるからその対価として税を負担すべきと考えるのかによって区分されます。事業税が地方税

として設定された根拠は、企業活動において行政サービスからの受益があることに求められます。そして、その場合の負担配分は受益の大きさに応じたものとするのが望ましいと考えるのが応益原則です。企業の場合、この受益の大きさを何で測るのかということが問題になります。

景気が良いときでも赤字法人は負担していないという議論は、赤字法人は受益しているのに払っていないから良くないというのが1つ、それと、では赤字法人も含めて受益に応じた負担を求めるためには何を課税ベースにしたらいいのかと考えたときに、付加価値や資本、あるいは売上げ等いろいろあると思います。

次に、ここ2～3年、消費税と事業税の税源交換論があります。これは皆さんご案内のとおりですが、地方消費税を増やして、それに見合う分、事業税の一部を国税に戻すということです。この議論からスタートして、今は地方特別法人税ということで、事業税の2分の1を国がまとめて集めて地方に配分する形がとられています。その配分に際しては、人口や就業者という今の形で本当によいかは検討の余地が大きいと思います。企業が活動しているからということで集めたものを人口と従業者数に基づいて配分するのが望ましいことかどうか。たとえば1人当たり同額の配分は地方消費税よりも地域間で平準化します。極論すれば、1人当たりの税収額を平準化することを目的とするならば、地方消費税に限らず事業税を集めて人口割りで配分すれば良いということになります。ただしこれで企業課税の筋が通るのかという点に問題は残ります。現状は消費税の抜本的な見直しまでの一時的な税制みたいな位置付けもされていますが、地方による企業課税のあり方は今後も議論が必要です。

それから企業課税を考えるとときに、償却資産に対する固定資産税や、規模は小さいですが事業所税といった税制が問題になります。事業所税は新設の分はなくなりましたが、床面積や従

業者割は残されています。その意味では、もともと企業に対する外形標準課税は行われています。企業活動に対して外形標準課税をするというときに、もう少し総合的に事業税、法人住民税、償却資産に対する固定資産税、事業所税を総合的にとらえる必要があると思います。特に償却資産の税金というのは、明らかに資本集約的な産業に負担が大きくなっていますから、外形標準のうち資本金割とも合わせて総合的にとらえて議論する必要があるのではないかなと思います。ただ、もちろん制度改正のときに抜本的に全部なくして白紙から出発するということはできないので、それぞれの個々の税金についての議論も大切です。

## 2. 国民負担と課税ベースの選択

### (1) 各国の地方税の状況

税制改革の議論では、よく、人・モノ・金とか、資産・所得・消費のバランスということを言います。表1はOECDのものですが、これは

総務省の資料で連邦制の国では地方税と州税が別々になっています。地方税と州税を合計して国税と州・地方税ということで見た方が日本のイメージには合いやすいですが、今回合算できていません。

国民所得に対する負担率、また、それぞれの国民所得に対する負担率を100として、地方税の割合、州税の割合というように分けてあります。日本では、国税と地方税の割合を5：5にすることが1つの目標とされることが多いのですが、州税を地方税に加えると、カナダが大体5：5です。ドイツが州も入れると州・地方の方が連邦よりも大きい。スウェーデンは地方税の割合が42で日本は43です。分権の議論の中で地方税の拡充が主張されるのですが、日本は国際的に見て地方税の割合が特に小さいわけではないということがわかります。

次に、地方税の課税ベース、これは所得・消費・資産等というような通常の区分ですが、それぞれの国ごとに特徴があります。例えばアメリカの州税であれば売上税が多く、地方では財

表1 各国の地方税の状況

| 国名         | 国民所得に対する税負担 | 地方税の割合 | 州税の割合 | 地方税の課税ベース(構成比) |      |       | 州税の課税ベース(構成比) |      |      |
|------------|-------------|--------|-------|----------------|------|-------|---------------|------|------|
|            |             |        |       | 所得             | 消費   | 資産等   | 所得            | 消費   | 資産等  |
| 日本(2007年度) | 24.8        | 43.3   |       | 55.5           | 17.7 | 26.8  |               |      |      |
| アメリカ       | 26.1        | 18.1   | 26.1  | 0.0            | 22.6 | 71.4  | 42.1          | 55.6 | 2.3  |
| イギリス       | 38.5        | 5.6    |       | 0.0            | 0.0  | 100.0 |               |      |      |
| ドイツ        | 29.1        | 13.4   | 36.0  | 79.5           | 5.1  | 15.3  | 52.0          | 42.5 | 5.4  |
| フランス       | 37.8        | 18.2   |       | 0.0            | 16.5 | 83.5  |               |      |      |
| カナダ        | 38.3        | 9.9    | 42.1  | 0.0            | 2.0  | 98.0  | 48.9          | 40.0 | 11.1 |
| スウェーデン     | 49.0        | 42.8   |       | 100.0          | 0.0  | 0.0   |               |      |      |
| オーストラリア    | 44.1        | 2.9    | 28.1  | 0.0            | 0.0  | 100.0 | 0.0           | 61.9 | 38.1 |

出所) 総務省、OECD (Revenue Statistics 1965-2007)

備考) 1. 外国は2006年。

2. フランスの州税は、OECDの統計上、地方税に含まれる。

表2 都道府県・市町村の税収再配分  
(試算・2009年度ベース)

単位:億円

|             | 現行      |         |         | 再配分後    |         |         |
|-------------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|
|             | 都道府県    | 市町村     | 合計      | 都道府県    | 市町村     | 合計      |
| 個人住民税       | 50,561  | 75,841  | 126,402 | 4,098   | 122,304 | 126,402 |
| 固定資産税・都市計画税 | 150     | 101,313 | 101,463 | 150     | 101,313 | 101,463 |
| 法人住民税       | 7,243   | 19,475  | 26,718  | —       | —       | —       |
| 事業税         | 32,886  | 0       | 32,886  | —       | —       | —       |
| 事業所税        | 0       | 3,252   | 3,252   | —       | —       | —       |
| 所得型付加価値税    | —       | —       | —       | 62,856  | —       | 62,856  |
| 地方消費税       | 12,732  | 12,732  | 25,464  | 25,464  | —       | 25,464  |
| 合計          | 90,840  | 212,613 | 316,185 | 88,470  | 223,617 | 316,185 |
| すべての税の合計    | 140,613 | 222,491 | 363,104 | 138,243 | 233,495 | 363,104 |

資料) 『平成21年度 地方財政計画』。

備考) 現行の値で、都道府県の個人住民税のうち、利子割、配当割、株式等譲渡所得割、及び地方消費税については、それぞれの2分の1を市町村分としてカウントした。

産税が多いという特徴をもっています。

日本の税制というのは、所得・消費・資産という課税ベースのバランスが重視されていて、国も地方も全部所得・消費・資産のバランスが取れていないといけなさと考えられているのではないかと考えています。むしろ、所得・消費・資産のバランスは税制全体で取れていけばよいので、今の都道府県市町村に分けて考えると、それぞれは別にどこかに偏っていてもよいのではないかと思います。それがかえって国、都道府県、市町村での税源の分離にもつながるのだらうと思っています。

## (2) 都道府県・市町村の税収再配分(試算・2009年度ベース)

国、都道府県、市町村の税源分離を図るという意図で、表2に示したような1つの試算を行いました。2009年度予算による税収に基づいて、それを組み替えて課税する政府段階ごとに税源を明確にしています。表の左側が現行で、右側が再配分後の税体系を示しています。

現在の税制のもとでは都道府県、市町村それ

ぞれに課税ベースのバランスが取れているのですが、再配分後は、基本的には個人の住民税と、土地および家屋に対する固定資産税は市町村(基礎的自治体)の税源としています。消費税、それから所得型付加価値税と書いていますが、企業課税を所得型付加価値税として一括りにしています。つまり、現行の事業税、法人住民税、そして償却資産に対する固定資産税、そして事業所税を、所得型付加価値の何%という形で総合することをイメージしています。もちろん企業課税全体の税収を固定するのか、また、この付加価値以外の課税ベースはなくてよいかといった問題はありますが、とりあえずここでは規模として付加価値の一定割合とできるように所得型付加価値税としています。これを都道府県税としています。

それから地方消費税は企業が納税義務者です。つまり負担者は個人であっても企業課税と位置づけられることから都道府県税としました。このように税体系を構築すると都道府県は、生産活動や消費の規模が大きい地域にはたくさん入る。また、工場はたくさんあるけれど、あまり

人が住んでいないところは生産活動に応じてだけ税源があるということです。市町村の方は、個人の所得ベースと固定資産税ですので、今の基幹税が基本です。

このような税源の明確化を進めることの根拠ですが、現状は、地方消費税のように都道府県と市町村で分け合う税が増えてきており、納税者あるいは負担者が、いったい何のために税を支払っているのかがわからなくなっていると考えたからです。他にも住民税のうち、利子割、配当割、株式等譲渡所得割も、都道府県税として徴収したものを市町村に配るという形を取っています。先に述べた納税者側の意識と同様に、徴収側である市町村にとっても自動的に歳入となる税になっています。

表では、個人住民税は市町村としていますが、都道府県に若干残しているのは、利子割等の金融資産所得分は都道府県税収として市町村に配るのをやめたらどうかという意味です。それぞれの自治体ごとにどうなるのかというミクロの試算はできていませんが、そのシミュレーションは可能だと思います。当然いろいろな批判等あるとは思いますが、税源を明確にすることは「抜本的税制改革」では必要な議論だと考えています。

### 3. 地方分権と地方税

地方税を巡っては、地方自治ということが特に問題になります。地方自治を具体化するものとして、例えば法定外税の活用と言うのですが、先ほどの課税ベースの議論で明らかのように、低い税率でも相当規模の税収が得られる課税ベースは既に税制に組み入れられています。ですから新たに税源を探すとすると、実際問題としては例えばホテル税など、規模の小さいものが増えてしまいます。比較的規模の大きくなる可能性のあるものとして例えば大都市圏での入市税などというようなことは考えられるかも知れませんが、法定外税活用と言っても財源

としてどこまで期待できるのかは疑問です。

そして、地方分権との関連では、税収全体に占める地方税の割合が取り上げられることが多くなっています。先にも述べましたが、国税と地方税の割合を5：5にすることを目指すというような議論です。マクロの支出では、地方が6、国が4になっているので、それに近づけるという主張です。しかしこの点に関しては、地方の支出が100であるから100の税金という意味での受益と負担の一致を考える必要があるのかという点が問題になります。もちろん、税源移譲の実現には大きな意義がありますが、地域間に経済力の差は実在していますから、かりに税収が2倍になっても、予算に占める税収の割合が10%台の自治体は依然として残ります。

また、日本の自治体は、福祉から建設事業まで非常に幅広い行政を担うという意味で総合行政官庁です。したがって、全国的なサービスを確保するための窓口になっているという側面があり、地方が行うサービスを地域の財源で賄う必要があるのかという点から疑問が生じます。これらの点を考慮すると、地方税の整備は、全額の拡大よりも、むしろマージナル（限界的）な意味で、地方が担うサービスが拡大すれば税負担が高くなるという関係を構築することが重要と考えられます。そしてそのためには税制だけではなく地方財政システムそのものを議論する必要があります。

税制に関しては、例えば先ほどの固定資産税の税率、或いは住民税の税率が具体例として考えられます。その税収で支出を全部賄うということよりも、歳出が増えるときに税率をどのように調整していくのかを考えていく必要があると思います。

それから企業税に関して、企業の負担の水準を分権社会に向けてどのように設定するのかは大きな論点になります。企業の税は誰が負担しているのかを突き詰めれば個人にいくのでしょうか、どこまで企業負担の規模を求めてよいのかという点については十分に検討しておかない

といけないと思います。

税制に関しては、報告の中で2件、いわゆる租税支出の概念の議論をしていただきました。地方税における租税支出を独自に決めている部分というのは、ある種の課税自主権と言えるかと思えます。不均一課税の形で税率を下げるのかというのは、地方が独自に決めてやっていることではある。地方の租税支出にはこれとは別に、全国的なルールとして減免しないといけないというものもありますから、これらの点をきちんと詰めれば、課税自主権とか地方分権という話題に結び付いていくのではないかと思っています。

それから地方税制ですので、都道府県税、市町村税という議論をするのですが、市町村といっても一律ではないので、先の試案のように例えば家計の部分は基礎自治体で、企業活動の分、或いは企業を通じて払う消費の分は都道府県というように設定すると、もしかすると大阪市のように企業活動が集積している基礎自治体にとってはマイナスかもしれません。その辺りをどこまで考慮するのか。全体として考慮していくのか、或いは大阪市は別だというような議論にするのかということになります。最近の特

に政令市が増えてきており、そこは難しいところだなというように思っています。

#### 4. 財政調整

地方財政、あるいは税制は、さまざまな地域間での経済力の差を考慮すると何らかの財政調整が必要になります。財政調整を考えるときには、支出を考慮して調整するのか、税収だけを見て調整するのかという点については、世界的には大きく分かれるところです。

日本の地方交付税の場合は両方きちんと見て調整しているわけです。標準的な行政を展開するために必要とされる費用と標準税率で普通に課税すればこれだけ入るだろうというのを両方見ながら調整しています。地方税制について議論しても、最後ここで調整してしまうと、地方税の在り方や地方自治という点では問題が生じていると思います。もちろん、現状でも超過課税の部分は地方交付税の枠外になっています。とはいえ、超過課税が投票権のないところに偏っているというのが実状です。地方税制の議論と絡めて、財政調整をどうするのかというのは1つの議論になるテーマだと思います。



# 地方自治と税制

大阪大学大学院経済学研究科教授 山田雅俊

**はしがき** 本稿は、平成21年8月11日開催の地方税研究会における、大阪大学大学院経済学研究科教授 山田雅俊氏の『地方自治と税制』と題する講演内容を取りまとめたものである。尚、当日の配付資料のうち、データ資料を本文末尾に掲載している。

(目次)

1. 地方財政と財源保障
2. 地方分権と財源確保・保障
3. 財源確保・保障と課税自主権
4. 地域間税収・財政力較差と財政・財源調整
5. 法定外課税・超過課税
6. 地方自治と税制

まず、報告時間ですが、どれぐらいになるかよく分かっていません。また、印刷資料を準備していただいているのですが、僕の資料作成能力が低いため、表などがうまくできず、準備される方で工夫して拡大したりしていただいたのですがそれでもうまく判別できず、追加の表を別に印刷していただいたり、いろいろご苦勞をおかけしました。またもう1点弁解ですが、僕が担当させていただくところだけ「地方自治と税制」という、大変大きなタイトルになっています。僕は細かなことをよくわかっていませんので、大きな話、一般的な話をさせていただくというかたちで、このテーマを選ばせていただいています。したがって、一般的な話で大学の

先生方にはこんなことはよくわかっているというような話ばかりかもしれないのですが、その点も併せてご容赦をお願いしたいと思います。

さて、「地方自治と税制」ということで、どのような論点が問題になるかを考え、次のような論点・項目を選びました。第1は税制の話ですから、財源保障ということをどのように考えるかをまず考察します。また、今、選挙目前でいろいろニュースにもなっていますが、分権ということと、財源保障というのか財源確保というのか、どちらから見るかという問題があると思いますが、それも大きな論点です。第3に、それに関係して、課税自主権をどのように考えるかも問題です。後でも触れますが、また以下の資料はほかのところから引用したのですがそれらも示すように、課税自主権をどのように捉えるかには難しいところがあるというように個人的に思います。第4に、財源保障をするというときに、府県の間でもそうですし、市町村の間ではもっとではないかと思いますが、税収に較差があるわけです。較差についての正確な数字は今頭の中にありませんが、それをどうするかという問題が存在しています。第5は課税自主権と関係するもので、この資料で引用している分権推進委員会や分権推進会議など、そういうところの報告書を見ても、そこに出てくる課税自主権、そのようにだけ見ているというように解釈すべきではないかもしれないけれども、その主要な対象は法定外課税・超過課税であり、

それらがどの程度の機能を果たすかという問題です。第6項はまとめのつもりです。

## 1. 地方財政と財源保障

この資料の初めの部分は、次の第2節に移した方がよく、訂正しようかと思ったのですが、そのまま置いています。

さて、財政的に何かが行われ、かつ必要があるから財政というのが存在していると考えれば、或いは事実としてそうだといいかもしれませんが、何かをするためにお金が必要です。それが財源ということで、それは特に言うほどのことではない、当然のことということかも知れません。

次の論点は、財源保障が日本においてどのように行われており、ほかの国ではどうかという点です。1つは、国の税金と地方税がどうなっているか、地方が財源を十分に保障されているかどうかという問題があります。日本ですと租税負担率、つまり国民所得に対する租税の比率は国および地方で各々4.1%と10.7%、アメリカですと図表1のような数字になっています。さらに同表によると、イギリスは地方税の比率がすごく低いだとか、日本も歳出で見ると地方が3、国が2であるのに対し、収入の方で見ると比率が逆転していると言われてきました（図表2を参照）。

しかし、それらは結局どこの国も同じようだと言えます。計算はしていませんが、アメリカの比率よりは、日本の方がまだ良いですね。それからイギリスはもっと差があります。フランスも、人権等の考えを古くから持つ国と思いますが、国・地方の較差は大きいようです。

さらに、図表2は資料にはなくパワーポイント画面のそれが見えるかわかりませんが、それは各国の国と地方全体の歳出および税収の比率を示しています。歳出の比率と税収の比率では、一般に税収のそれが非常に小さくなっています。両者にどれぐらい差があるか、そのことが、地

方における財政支出を独自に決定して財源を確保できるかどうかを示すことになります。各国のこの様子を資料として見てもらおうと思いつながら、図表1しか準備できませんでした。ただし、先生方はよくご存じのことですが。

第3に、各々の国で地方税をどのような税で確保しているかを図表4が示しています。同図が示すように、1つは資産課税が中心となっている国があります。アメリカも、州と区別される、日本の市町村に相当する地方政府がその例です。カナダも同様です。第2は所得税がメインになっている国で、スウェーデン、または州と区別されたドイツの市町村がそれに当たるようです。第3はその両方に依存している国です。日本は第3の類型ということですが。すなわち、どのようにして税収を確保しているか、どんな税が主要な税か、等というところで国によって各々違っているとと言えます。

## 2. 地方分権と財源確保・保障

この節以降はタイトルに「分権」という言葉が大体付いていて、本節ではこの分権の考えと対照しながら財源をどのように考えるかという問題を考えたいと思います。改革推進委員会、今は3番目のこういう委員会となっていますが、財源に関することは、最初に分権推進委員会においてかなり深いところまで議論されたように思います。資料に引用しているのはその第2次勧告からのものですから、最終勧告の前のもので、その中に「自治財政権」という言葉があります。ただ、自治財政権というのは何かというと、僕は経済学の側からの研究者であるため知らないということがあると思いますが、これはネットで探しても出てこない言葉です。つまり、十分に確立された言葉ではないのではないかと思います。ですから、自治財政権の中身は何だということが問題になりますが、しかし、自治財政権という言葉で、自治行政、自治立法と対応させて考えようとしているということは明

確だと思えます。

さらに、推進委員会の最終報告の中では「歳入の質」という表現をしています。その質ですが、推測になりますが、その内容を示しているのは同報告のこの部分です。つまり、歳入構成のデータは持っていませんが、地方歳入は地方交付税や国庫支出金などの補助金にたくさん頼っており、一般財源という言葉がありますが、同報告が示唆するように、一般財源を増やすことがこの質を改善するという意味だと思えます。分権推進委員会の最終報告はそのように言っていますが、そこには「税源移譲」という言葉もあり、税源移譲を考えると、その税源の配分をどのように考えるかがまた問題になります。そして税源の充実の方法については、偏在性がないよう、安定して収入が確保されるよう、ということを目指しています。

第2番目の分権化委員会、地方分権推進会議というのは三位一体の改革時に存在していた委員会です。同会議は税源配分が、地方財政の自立と地方公共団体における受益と負担の関係の明確化を実現する上で中核だ、ということを行っています。報告資料の引用は色々な形で表現された文章の中から僕が適当に選んだのですが、そこで増税の必要性が述べられているのもちょっと注意されるところかと思えます。

以上、地方財源の保障について、その基本的、一般的な考え方を展望しました。

### 3. 財源確保・保障と課税自主権

次に、課税自主権について、報告書でどのように考えられているかということを見ておきたいのですが、その結論を要約すると、税源の充実・確保のためには法定税の充実を図る必要があるというものです。引用すべきところを引用していない可能性があります。後でも見るように、地方税税収の中で、超過課税や法定外税の収入の規模は非常に小さいのですが、そうすると当然こうならざるを得ないというもので、

それがこれらの報告書にも表れているということだと思えます。またその書き方として、税源の充実を図るけれども、自主課税の努力もしなさいと述べられています。自主課税というのは、結局、法定外の税および超過課税です。

分権推進会議の三位一体の改革についての意見の中では、以前にも地方財源保障に関係しどなたかが言っておられたのですが、受益と負担の関係を明確にするということに強い力点が置かれています。つまり、税源充実を求める言い方として、課税自主権の保障を考えると、受益・負担の明確化にも役立つ、或いはそのための手段だという言い方が注目されると思ったところです。ただ、財源保障の方法として主張しているところは同じです。

その次のところ、「地方税の増減税」。「地方税の」というのは、もちろん法定の税という意味だと思えます。それが自由にとは書いてありませんが、「自らの責任において」とか「活用される」というような言い方で、増減税がやりやすいように、或いはそんなに大変なこととしてではなくやれるようにというのが、少なくとも文章表現として表れていると思います。

それから、次の項目も同じような内容です。資料は第1項と第2項に分けていますが、内容に大きな差はありません。先ほど言いかけた、法定税の充実というのと対応すると思えますが、結局、主な収入が得られるのは法定税目です。税収確保のために「課税自主権の発揮」をさせるというのは、先ほどの超過課税および法定外の税ということですが、それには限界があるというように分権推進委員会の最終報告でも言っています。ただし、これは三位一体の改革についての答申の中にも出てきたと思えますが、「受益と負担の関係をより意識する議論が行われるという意義も評価すべきである」と述べられています。すごく間接的、ダイレクトではない効果・メリットですが、そんな言い方をしているのが目につくところです。さらに次の参照部分もそうです。よく似たような考え方が出て

いると思って、資料には該当部分を引用しました。

それから「課税自主権と租税競争」ということですが、この研究会で前に報告されていた中でもちょっと出てきたもので、自らの責任において増減税ができる、それは法定の税の中でやるとすれば税率を変えるということですが、そういうことをやって、出ていってくれという話があるのかどうかは知らないのですが、来てほしい人、特に会社・企業を引きつけるための手段にするという話が、租税競争というテーマで行われているものです。それは議論のレベルにとどまるものと言えますが、次のようなものです。すなわち、企業に対する課税を行うとその分だけ利益が少なくなるので、企業は税率が低いところへ立地しようとしします。その税で地方の行政サービスが提供されるわけですが、そうすると、公共財について最適な水準が考えられるだろうからそれと比較すると、税率によって企業がどこに立地するかを選ぶことができるような状況を想定すると、その均衡では、公共財水準が最適な水準よりも低くなる、というものです。このような議論が租税競争という形で行われているということです。

問題は、現実にそんなことが起こるかどうかです。フォーマルな議論では、企業の地域間移動がどれくらい容易に行えるかについてすごく単純化し費用をかけずに移動可能等と考えますので、それが現実とどれくらい対応しているか、現実は随分違うということかと思えます。でも、そういうところを単純化して議論すると、上のようなことが結果として導かれるという議論です。

さて、租税競争が「地方自治と税制」、地方の税制を考えるという観点でどれくらい重要であるかです。僕は全然知らないのですが、このような租税競争が過去にもあったという話ですので、そうすると現実にも問題だということなのでしょう。でも、僕の頭の中ではあまり重要度は置かれていません。ただし、法人税につい

ては現在どの国も税を下げようとしています。海外で法人税率を下げている、日本だけ高い法人税を課している、日本への投資がされないし、日本の企業が利益を蓄えて海外へ進出していく妨げにもなるという議論です。したがって法人税はこれからも下がる可能性もあると思います。それは地方にとっても、そんなことが起こり得るということを示唆しているということにはなるのだと思います。そういう意味では、租税競争も問題ということになります。僕自身はあまり重要度を置いていないのですが、現実の例があるということで、注意を促しているものです。

最後に、**図表3**は、資料をお送りした後で見つけた、財務省研究所の地方財政の国際比較に関する報告書にあるものです。それによると税は国或いは連邦で決められているようです。基本的にそのようですが、違っているところもあります。アメリカ・カナダなどは、地方政府の方は州法で規定と書いてあります。それから税率の制限についても、国・連邦が制限権を持っているということです。ないところもあるけれども、全国平均を大きく超えたら駄目である等、基本的には国が決めるという制度になっているようです。

#### 4. 地域間税収・財政力較差と財政・財源調整

次に、財政力の差があって、それをどうするかという問題です。財政力較差、これは以前にどなたかの報告でも触れられたかもしれませんが、**図表6**は都道府県について1人当たり税収較差を見たもので、税収の合計、それから住民税、法人二税、地方消費税、固定資産税について示されています。

税収総計で見ると、低いところは沖縄が全国平均100に対して56.8です。東京は178ですから、沖縄の3倍ぐらいになっています。法人二税の差はもっと大きく、7倍近くになっています。

ほかの税はもう少し較差が少なくなっています。法人関係の税の格差は非常に大きいというのが出ています。

次に図表5は府県の収入の差を比較したものです。1人当たり地方税収では、東京は34万円ぐらい、或いは固定資産税を除いて約25万円となっています。一番低いのは、これも沖縄で、東京はやはりその3倍強になっています。ところが地方交付税を加えると、1人当たり収入はほとんど均等になっています。むしろ表の上部のAグループに属する神奈川が最低になっています。さて、これらの資料が示すように税収には地域間格差があるということですが、それをどうするかというのが本項の論点です。

まず、推進委員会の最終報告では、税収較差が大きな問題だということを率直に述べています。さらに、三位一体の改革の中で補助金を削減して住民税を増やすという改革が行われましたが、税源移譲をすると財政力の高いところに税収が回って、貧しいところはさらに税収が減る、或いは税収がそんなに来なくて、さらに交付税で調整される分が少なくなるとすると、全体としての収入が減るということも指摘しています。当然なのかもしれませんが、それが既に指摘されていることが注目されるかと思います。

そこで、財源調整をどうするかが問題になります。財源調整の制度ですが、推進委員会の最終報告は、「税源移譲の規模によっては」という修飾語付きですが、「新たな財政調整の仕組み、巨大都市の地方財政制度のあり方など」と述べています。後者は東京他の法人事業税を再分配の対策とする、多分そんなことが考えられていると思うのですが、この段階で既にそのように指摘されています。

次に、分権推進会議の三位一体改革に対する意見の中でも、財政力格差を調整しなければいけないと述べられています。そこでは、さらに踏み込んだ表現のように思われたので引用しているのですが、分権という考え方は、究極的には受益と負担の関係を明らかにさせることを通

じて、財政或いは地方財政の効率化に寄与するという考え方のように思うのですが、この報告書は「そのためにも交付税改革が役に立つ」という書き方をしています。ただし地方交付税は法定率分、追加分があって複雑になっていますが、法定率分についてという条件付きで、「地方公共団体間の総意に基づいて水平的調整を行うことを内容とする地方共同税」というような言い方がされています。これを調べるまでは知らなかったのですが、そんなことが同報告書の段階でも言われているわけです。

さらに、先ほどふれた財務省研究所の報告書の中でも、関連の事項を見ると、調整方法には、1つには国の資金に基づく垂直調整型と、地方自治体間で再配分を行う水平調整型（実際には垂直調整を適用）が区分され、また、別の観点から、収入を一人当たりで均等にするような方法、および収入・支出の双方を考慮する方法の2つが大別されることを示しています（図表7、図表8を参照）。日本の元来の地方交付税では、収入・支出の双方を考慮して、その差を埋めるよう財源調整をしています。垂直的調整は、国と地方の間で、国からの補助金によって財源調整を行う方法、他方水平調整併用型は、地方自治体の拠出金と国の資金を足してというように書いてあり、地方自治体間で、ある地方の収入の一部を別の地方政府或いは自治体の収入として渡すという方法で調整するというものです。それからもう1つの区分で、歳入均等化方式というのは一人当たりの平均的な収入水準を決めて、それとの差額を埋め合わせるといったものです。他方、歳入・歳出差額補填方式は、支出と収入双方の標準値を考え、その差額を埋めるという方法です。スウェーデンなどこの両方を組み合わせる方法がとられているところもあります。

## 5. 法定外課税・超過課税

次に、課税自主権については先ほどもふれま

したが、地方の収入を確保するためには自分で徴税の努力をすることが必要だと言われます。しかし、自主課税というのは結局法律で定められた税のほかに何か税がないかを探すということと理解され、法定の税の中で税率を上げたり下げたりというのは考慮されていないかもしれないとも考えられます。

そこで法定外税および超過課税の状況を見たいのですが、法定外の税は、地方財政白書によると、普通税では道府県合計で300億円ほど、市町村は122億円、総計で400億円強です。地方税税収は何十兆という数字ですから、どこかにその0.0数パーセントと書いてあったと思いますが、これはほんのわずかの額です（以下、図表9～図表11を参照）。

なぜそうかということですが、税目を見ると道府県では石油価格調整税、核燃料関係、核燃料税、核燃料物質等取扱税、核燃料等取扱税、この3つです。

他方市町村については、資料をきちんと見ていないのですが、別荘等所有税などが主な税目で、ご存じの方もたくさんいらっしゃると思いますが、別荘がたくさんあるような地域で、それに課税してもいいだろうというようなところで特別に課税しているようです。

利用されている税目がこのように限定されているという事実は、あまり課税の対象がないのか努力していないのかということになりますが、対象がないというのが結構事実に近いのではないかと思います。

以上は法定外普通税です。法定外目的税は使用先が特定されている税ということですが、その税収は先ほどよりももう少し金額が増え、道府県、市町村の合計で1,000億円強です。これに先ほどの法定外普通税を加えて1,400億円強というところでしょうか。

次に超過課税の方は、金額的にはもう少し大きいです。これは道府県が約3,000億円になり、他方市町村の方は4,000億円に近い額です。合計で7,000億或いは6,500億という感じです。そ

ういう数字でも、地方税の税収全体と比べると1%弱ぐらいということだと思います。それから、どの税が多くを占めているかということ、企業の方がおられますが、都道府県、市町村ともに、法人分が大きくなっています。

この超過課税についても、対象あるいは税負担力がないと課税できないような税がほとんどのような気がします。望ましい地方税のあり方としてどこでも課税できる、偏在しないということが言われるわけですが、超過課税の対象となっている税は偏在性が大きい税であると言えます。したがって、財政力の差は法定外・超過課税によってさらに拡大しているのではないかと推測されます。

## 6. 地方自治と税制

最後に、以上のまとめをします。まず、地方税の原則をどのように考えるかということです。資料のように自治・分権、その財政的保障または課税自主権ということが問題になるのではないかと思います。そのように考える理由ですが、先ほども推進委員会等々の報告書を引用して少し話しましたが、分権化或いは自治ということがごく近年の大きな課題とされます。それはどういう意味で言われるかということ、言葉として現れているのは「受益と負担の明確化」ということです。この表現が報告書にたくさん出てきます。そのように言う理由或いは考えられる理由ですが、それは利益と負担を明確にして、ある行政サービスが提供されるのであれば負担してもよいということをはっきり意識してもらおうということです。今選挙を目前に控えて行政の無駄をなくすということが言われていますが、受益と負担の明確化も、そういう無駄をなくしていくことが最終の目的だと思うということ先ほども言いました。

そこで次に、自治或いは分権ということを経済的或いは財政的に保障するために何が必要かが問題になりますが、それにはその財源を保障

するということが必要と考えられます。先ほど言った受益・負担の明確化ということ、財源を保障することとは、少し違うのではないかとと思われる方がいらっしゃるかもしれませんが、しかしこれは、明確にされた財源の下で受益負担を明確化する、或いは両者の関係が明確化された下での財源の保障、というように考えていただくのがいいと思います。そのような意味での財源がきちんと定められて十分にあり、それが安定的に得られ、何れかの地方だけに収入が偏っていないということが、地方自治が存在する、地方の財政・行政の在り方の基礎として求められる、ということだと思います。そして、そのような地方政府・財政であるために、国と地方の間で税源をどのように分けるかという配分の問題が出てきます。

この間の三位一体の改革では、最初はたばこ税が金額的に合うからというので地方に移そう等となったものの、最終的には規模が合わない等のため、所得税を減らして個人住民税に移譲されることになりました。けれども、受益・負担の明確化ということを考えると、この研究会の以前の議論の中で地方税が応益的な税かどうかということも議論になりましたが、通常はそうのように言われるのでそのように考えるとして、どのような税であれば行政サービスと負担との対応が考えやすいかということも、国と地方に税源を分けるときに問題になるかと思えます。先ほど、国によって、地方税の内容が随分違うということを見ましたが、そういうことを考える余地が日本でも存在するということだと思います。

財政的保障のもう1つの方法は財源調整です。先ほど言ったように税収に3倍ぐらい差があり、交付税という方法が現在は主たる、主たると言っていいかどうか分かりませんが、財政調整の手段で、交付税を考慮すると都道府県の段階だと1人当たり一般財源は非常に均等化されていました。上で述べたように、財源保障を図る際に、財源調整という手段を考えることが必要に

なります。そしてその場合、どんな方法をとるか、それから、どんな考え方で財政調整を行うかということも、もう1つの問題であると思います。そのような幾つかの調整方法の中で、共同税・水平的調整ということが、特に分権との関係で問題になるのだと思います。

地方税のあり方に関する3つ目の基本的論点は、課税自主権という問題です。税は、先に見たように、ほかの国でも多くは国が定めるようです。他方、現実の問題として、法定外税というのは、ほとんど可能性がないのです。そこで、超過課税というか税率の操作を、税法の中でどのように認めるかが問題になります。そういう中で、通常言われる租税原則なども問題になるかもしれません。

ただし、第2項のタイトルを「現実の課題」としたのですが、これは頭の中の話としてという意味合いです。これまでの議論で抜けていると思うのは、分権改革に依存していることが大きいのですが、こういうことをやりたい、行われるべきであるということである時、それをどれだけやれるかが問題になります。これはすごく大事な問題だと思います。

この問題は1つは財源の偏在性の解消・財源調整というときにも問題になります。地方交付税に関して、交付税を受け取る側にとっては国からもらったお金、負担をしないお金で、そのために無駄が起これと言われます。そういう意味で、財源調整は問題だという言い方が結構たくさんあると思います。

しかし、個人的な感想、意見ですが、財源調整制度は必要だろうと思います。先に見た分権推進委員会の報告書が言うように、財源の偏在性の解消が必要と考えられ、その手段として財源調整のような方法しかないと考えられるからです。そうすると、やはり財源調整の考え方、論理・理屈が重要になると思うのですが、財源調整が受益・負担の対応という理念に矛盾するものなのかどうか問題になると思います。

「三位一体の改革についての意見」の中にあり

ましたように、「受益負担の関係の明確化は、財政責任の明確化に資する」と言われます。この後「意見」の文章がどのように続いていたのか覚えていないのですが、そのようなことが、それら報告書の中でも少し見られるわけです。

さて、財源を調整する理屈としては次のようなものがあげられると思います。1つは、スピルオーバーというか、地域間外部性という話があります。それから、前述の租税競争と重なるのですが、ティプーが提起した話で地域の選択、居住地の選択という話がありました。まとまった形では考えていないのですが、最近といってもだいぶ前ですが、ある時期まで全国均衡がとれた発展を図るという全国総合開発計画がありました。しかし、ある時期つまりバブル後の頃に批判され、社会資本の不足というのはむしろ都市にあるのだということが言われて、公共事

業全体が減っていることもあり、すぐにわかりませんが、都市への公共投資が少しは増えたのでしょうか。さて、この公共投資という財源再配分は地域選択と関係すると考えられます。ティプーの話というのは企業の立地選択と同じように、人が地域を選択するという話です。

そのような可能性を考慮すると、スピルオーバーと同様、財源調整が地域選択を調整する機能を持っているということが論理として十分あり得ると考えられるというものです。すなわち、何か新しい方法・制度を導入しようとする場合にはそのための論理・理屈が必要と思われませんが、以上は、垂直的・水平的財政調整についてもその論理が考えられるかも知れない、考えられるのではないかと、いうものです。

ちょうど1時間になりましたので、以上で終わりにさせていただきます。

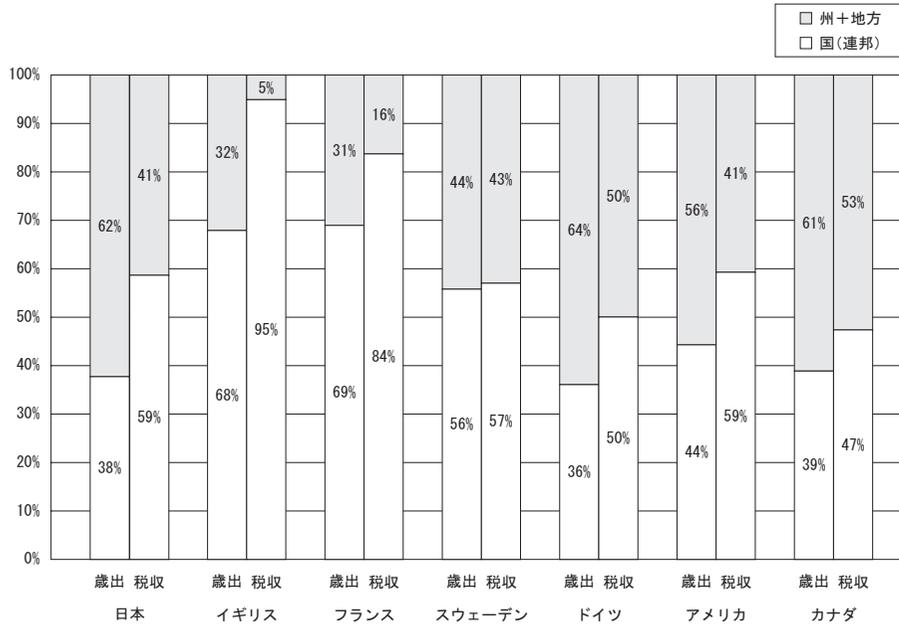
(図表1) 国民所得に対する租税負担率の外国との比較

(単位 %)

| 区 分      | 日 本  |      |      | ア メ リ カ |     |      | イ ギ リ ス |     |      | ド イ ツ |      |      | フ ラ ン ス |      |      |
|----------|------|------|------|---------|-----|------|---------|-----|------|-------|------|------|---------|------|------|
|          | 国 税  | 地方税  | 合 計  | 連邦税     | 州 税 | 合 計  | 国 税     | 地方税 | 合 計  | 連邦税   | 州 税  | 合 計  | 国 税     | 地方税  | 合 計  |
| 昭和9~11年度 | 8.5  | 4.4  | 12.9 | 6.0     |     | 17.3 | 18.1    | 4.5 | 22.6 | 15.8  |      | 22.1 | 18.5    | ...  | ...  |
| 16       | 13.8 | 2.5  | 16.2 | 12.0    |     | 20.1 | 28.5    | 3.3 | 31.8 | 33.1  | ...  | ...  | ...     | ...  | ...  |
| 19       | 22.3 | 1.5  | 23.8 | 19.2    |     | 24.0 | 38.6    | 2.9 | 41.5 | 42.2  | ...  | ...  | ...     | ...  | ...  |
| 25       | 16.9 | 5.6  | 22.4 | 18.0    |     | 24.8 | 34.3    | 3.1 | 37.4 | 22.2  | 25.4 | 22.4 | 3.6     | 26.0 |      |
| 30       | 13.4 | 5.5  | 18.9 | 18.3    |     | 25.5 | 30.0    | 3.1 | 33.0 | 25.8  | 29.8 | 21.4 | 3.6     | 25.0 |      |
| 35       | 13.3 | 5.5  | 18.9 | 18.1    | 4.3 | 26.7 | 26.4    | 3.7 | 30.0 | 24.5  | 28.5 | 24.9 | 3.8     | 28.7 |      |
| 40       | 12.2 | 5.8  | 18.0 | 15.8    |     | 24.6 | 27.6    | 4.2 | 31.8 | 25.8  | 29.4 | 25.4 | 4.1     | 29.5 |      |
| 45       | 12.7 | 6.1  | 18.9 | 17.2    |     | 27.5 | 35.9    | 4.5 | 40.4 | ...   | 25.5 | ...  | ...     | 27.4 |      |
| 50       | 11.7 | 6.6  | 18.3 | 14.3    | 6.1 | 25.1 | 31.2    | 4.8 | 36.1 | 14.0  | 9.0  | 26.5 | 24.0    | 3.5  | 27.5 |
| 55       | 14.0 | 7.8  | 21.8 | 15.4    | 6.1 | 25.4 | 34.7    | 5.0 | 39.7 | 14.6  | 9.7  | 28.3 | 26.6    | 3.8  | 30.4 |
| 60       | 15.0 | 8.9  | 23.9 | 13.1    | 6.3 | 23.3 | 36.8    | 5.2 | 42.0 | 13.9  | 9.4  | 27.1 | 27.7    | 5.0  | 32.7 |
| 平成2年度    | 18.0 | 9.6  | 27.6 | 14.0    | 6.6 | 25.1 | 37.4    | 3.4 | 40.8 | 13.4  | 8.8  | 25.6 | 26.1    | 5.2  | 31.3 |
| 7        | 14.7 | 9.0  | 23.7 | 14.5    | 6.9 | 25.9 | 36.2    | 1.7 | 38.0 | 15.9  | 10.7 | 30.3 | 26.9    | 6.4  | 33.3 |
| 12       | 14.2 | 9.6  | 23.7 | 16.5    | 6.7 | 27.6 | 38.7    | 2.0 | 40.7 | 15.7  | 11.3 | 30.8 | 31.9    | 6.0  | 37.9 |
| 15       | 12.7 | 9.1  | 21.8 | 12.3    | 6.4 | 23.4 | 34.2    | 2.1 | 36.3 | 15.0  | 10.4 | 28.6 | 30.1    | 5.9  | 36.0 |
| 16       | 13.2 | 9.2  | 22.4 | 12.4    | 6.5 | 23.8 | 34.3    | 2.2 | 36.5 | 13.9  | 10.0 | 27.3 | 30.4    | 6.5  | 36.9 |
| 17       | 14.3 | 9.5  | 23.8 | 13.8    | 6.8 | 25.4 | 35.1    | 2.2 | 37.2 | 14.3  | 9.9  | 27.7 | 30.7    | 6.8  | 37.5 |
| 18       | 14.5 | 9.8  | 24.3 | 14.6    | 6.8 | 26.1 | 36.3    | 2.2 | 38.5 | 14.7  | 10.5 | 29.1 | 30.9    | 6.9  | 37.8 |
| 19       | 14.1 | 10.7 | 24.8 | ...     | ... | ...  | ...     | ... | ...  | ...   | ...  | ...  | ...     | ...  | ...  |

(注) 1 日本の国税は、租税(一般会計分、特別会計分)及び印紙収入のほか日本専売公社納付金を含む。  
 2 財務省調べによる。  
 3 日本以外は、暦年計数である。  
 (資料出所) 総務省「地方財政白書平成19年版」

(図表2) 歳出・税収の国(連邦), 州・地方比



(資料出所) 財務総合政策研究所「地方財政システムの国際比較について」

(図表3) 諸外国の課税自主権の状況

|        | 独自税目創設権 <sup>(*)</sup> |   | 税率設定権     |   |
|--------|------------------------|---|-----------|---|
|        |                        |   | 法定標準税率    | 国(連邦)による税率制限  |
| イギリス   | 地方税は法律で規定              | ○   | なし        | 国が税率制限を持つ   |
| フランス   | 地方税は法律で規定              | ○(一部不可)   | なし(一部あり)  | ・全国平均を大きく超える税率の禁止<br>・法人課税のみの不均衡な増税禁止<br>・住民課税のみの不均衡な減税禁止 |
| スウェーデン | 法定外税可(導入なし)            | ○   | なし        | 原則なし(時限立法等で過去に増税制限あり)                                     |
| ドイツ    | 州                      | 州税は連邦法で規定                                       | ×(連邦法で規定) | (全国一律の税率)   |
|        | 市町村                    | 法定外税あり(市町村税収の1.1%)                              | ○(一部不可)   | なし  |
| アメリカ   | 州                      | 州税は州法で規定(輸出入税の禁止など)(一部に憲法の制限あり)                 | ○         | なし  |
|        | 市町村                    | 地方政府税は、州法で規定                                    | ○(一部不可)   | 州による税率制限の規定あり(制限の有無内容は州により異なる)                            |
| カナダ    | 州                      | 州税は州法で規定(間接税の禁止 <sup>(**)</sup> など)(一部に憲法の制限あり) | ○         | なし  |
|        | 地方政府                   | 地方政府税は、州法で規定                                    | ○(一部不可)   | 州による税率制限の規定あり(制限の有無内容は州により異なる)                            |
| (参考)日本 | 法定外税あり(地方税収の0.07%)     | ○(一部不可)   | あり        | 一部に制限税率の定めあり  |

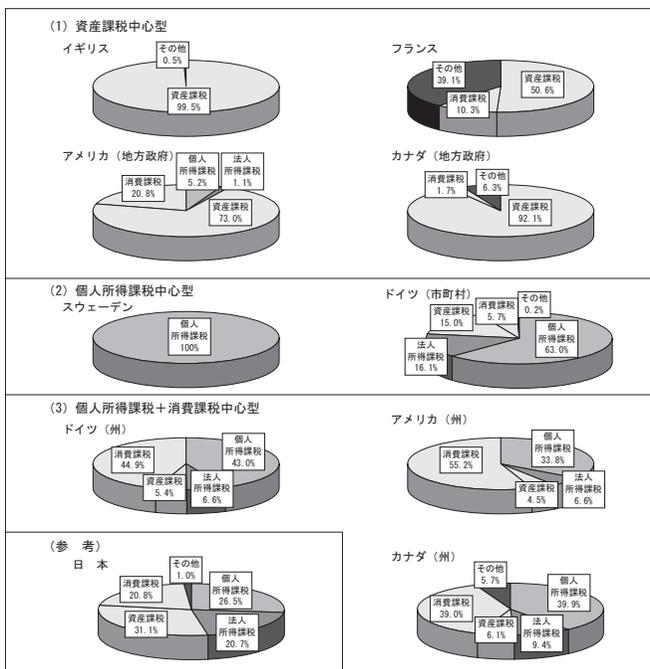
(注) (\*)1 法定外税のシェアは日本、ドイツ(市町村)共に、1998年。

(資料) 日本：平成13年度地方税に関する参考係数資料/総務省、ドイツ：Finanzbericht 2000/BMF

(\*)2 カナダで州が課税している小売売上税などは、小売業者等は、納税義務者である消費者から税を代理徴収しているにすぎないという解釈で、直接税として課税されている。

(資料出所) 財務総合政策研究所「地方財政システムの国際比較について」

(図表4) 諸外国の州・地方税の税收構成(1996)



(資料出所) 財務総合政策研究所「地方財政システムの国際比較について」

(図表5) 一般財源の人口1人当たり額の状況:都道府県

(単位 円・%)

| グループ | 区分      | 地方税                |                      | 地方交付税            |              | 一般財源               |                      |
|------|---------|--------------------|----------------------|------------------|--------------|--------------------|----------------------|
|      |         | 人口1人<br>当たり額       | 歳入構成比                | 人口1人<br>当たり額     | 歳入構成比        | 人口1人<br>当たり額       | 歳入構成比                |
| A    | 愛知県     | 177,893            | 61.7                 | —                | —            | 180,686            | 62.7                 |
|      | 神奈川県    | 129,387            | 69.6                 | 2,514            | 1.4          | 133,127            | 71.6                 |
|      | 大阪府     | 136,932            | 45.3                 | 20,638           | 6.8          | 159,531            | 52.7                 |
|      | 千葉県     | 114,220            | 50.9                 | 22,796           | 10.2         | 138,609            | 61.8                 |
|      | 埼玉県     | 109,178            | 53.2                 | 25,182           | 12.3         | 135,851            | 66.2                 |
|      | 静岡県     | 139,484            | 50.1                 | 33,896           | 12.2         | 175,412            | 63.0                 |
|      | 茨城県     | 129,956            | 39.7                 | 52,520           | 16.0         | 185,191            | 56.6                 |
|      | 栃木県     | 134,767            | 37.5                 | 54,612           | 15.2         | 192,400            | 53.6                 |
|      | 福岡県     | 107,607            | 38.6                 | 52,492           | 18.8         | 161,974            | 58.1                 |
|      | 京都府     | 123,137            | 40.3                 | 54,994           | 18.0         | 180,054            | 58.9                 |
| B    | 広島県     | 120,740            | 38.4                 | 57,834           | 18.4         | 181,075            | 57.7                 |
|      | 兵庫県     | 113,136            | 33.1                 | 51,725           | 15.1         | 166,715            | 48.7                 |
|      | 群馬県     | 123,215            | 33.6                 | 62,182           | 16.9         | 188,079            | 51.2                 |
|      | 三重県     | 133,707            | 38.5                 | 66,898           | 19.3         | 203,732            | 58.7                 |
|      | 滋賀県     | 134,073            | 39.2                 | 69,559           | 20.3         | 207,078            | 60.5                 |
|      | 岡山県     | 117,553            | 32.2                 | 76,707           | 21.0         | 197,624            | 54.1                 |
|      | 宮城県     | 109,836            | 34.6                 | 75,139           | 23.7         | 187,179            | 59.0                 |
|      | 岐阜県     | 118,229            | 33.7                 | 79,215           | 22.6         | 200,516            | 57.1                 |
|      | (平均)    | 123,244            | 41.7                 | 50,524           | 15.8         | 176,126            | 58.2                 |
|      | 香川県     | 115,472            | 27.9                 | 102,070          | 24.6         | 220,476            | 53.2                 |
| C    | 長野県     | 114,994            | 31.1                 | 99,675           | 26.9         | 217,899            | 58.9                 |
|      | 石川県     | 126,002            | 25.2                 | 110,014          | 22.0         | 239,163            | 47.8                 |
|      | 富山県     | 122,332            | 27.1                 | 109,696          | 24.3         | 235,500            | 52.2                 |
|      | 山口県     | 118,463            | 26.0                 | 107,683          | 23.6         | 229,665            | 50.3                 |
|      | 福島県     | 114,311            | 29.6                 | 107,297          | 27.8         | 225,232            | 58.4                 |
|      | 新潟県     | 107,319            | 20.0                 | 118,104          | 22.0         | 228,666            | 42.6                 |
|      | 奈良県     | 90,926             | 29.5                 | 99,528           | 32.3         | 192,591            | 62.6                 |
|      | 山梨県     | 128,156            | 25.0                 | 137,339          | 26.8         | 268,752            | 52.5                 |
|      | 福井県     | 136,634            | 24.6                 | 146,970          | 26.5         | 287,462            | 51.8                 |
|      | 愛媛県     | 102,733            | 26.0                 | 115,872          | 29.3         | 222,000            | 56.2                 |
| (平均) | 116,122 | 26.5               | 114,023              | 26.0             | 233,401      | 53.3               |                      |
| D    | 北海道     | 100,751            | 22.8                 | 127,912          | 28.9         | 232,368            | 52.5                 |
|      | 熊本県     | 91,810             | 23.3                 | 118,121          | 30.0         | 212,893            | 54.1                 |
|      | 大分県     | 96,818             | 20.8                 | 139,669          | 30.0         | 240,154            | 51.7                 |
|      | 佐賀県     | 98,252             | 21.1                 | 157,677          | 33.9         | 258,894            | 55.7                 |
|      | 山形県     | 93,860             | 20.3                 | 158,060          | 34.3         | 255,891            | 55.5                 |
|      | 徳島県     | 102,656            | 17.2                 | 181,860          | 30.6         | 288,299            | 48.4                 |
|      | 和歌山県    | 89,757             | 19.1                 | 148,442          | 31.6         | 241,364            | 51.3                 |
|      | 青森県     | 96,275             | 19.9                 | 157,534          | 32.6         | 256,995            | 53.1                 |
|      | 鹿児島県    | 83,339             | 18.6                 | 162,407          | 36.3         | 249,143            | 55.6                 |
|      | 岩手県     | 93,063             | 19.1                 | 173,478          | 35.6         | 270,613            | 55.6                 |
| E    | 宮崎県     | 84,962             | 18.5                 | 163,005          | 35.6         | 251,547            | 54.9                 |
|      | (平均)    | 93,777             | 20.1                 | 153,470          | 32.7         | 250,742            | 53.5                 |
|      | 沖縄県     | 72,879             | 18.0                 | 142,626          | 35.2         | 216,947            | 53.6                 |
|      | 秋田県     | 88,568             | 16.7                 | 180,956          | 34.1         | 273,453            | 51.6                 |
|      | 長崎県     | 76,785             | 17.3                 | 156,857          | 35.3         | 236,032            | 53.1                 |
|      | 鳥取県     | 89,283             | 16.0                 | 217,281          | 38.9         | 311,095            | 55.7                 |
|      | 高知県     | 82,083             | 15.4                 | 217,327          | 40.7         | 303,695            | 56.8                 |
|      | 島根県     | 92,783             | 13.2                 | 250,521          | 35.6         | 348,452            | 49.5                 |
|      | (平均)    | 83,730             | 16.1                 | 194,261          | 36.6         | 281,612            | 53.4                 |
|      | F       | 東京都                | 339,074<br>(249,832) | 61.3<br>(53.9)   | —            | —                  | 344,362<br>(255,121) |
| 総平均  |         | 139,971<br>118,321 | 38.5<br>34.4         | 64,346<br>71,343 | 17.7<br>20.8 | 207,136<br>192,214 | 56.9<br>56.0         |

(注)

1 グループの分類は次による。

| グループ  | A        | B          | C          | D          | E        |
|-------|----------|------------|------------|------------|----------|
| 財政力指数 | 1.0以上の団体 | 0.5~1.0の団体 | 0.4~0.5の団体 | 0.3~0.4の団体 | 0.3未満の団体 |

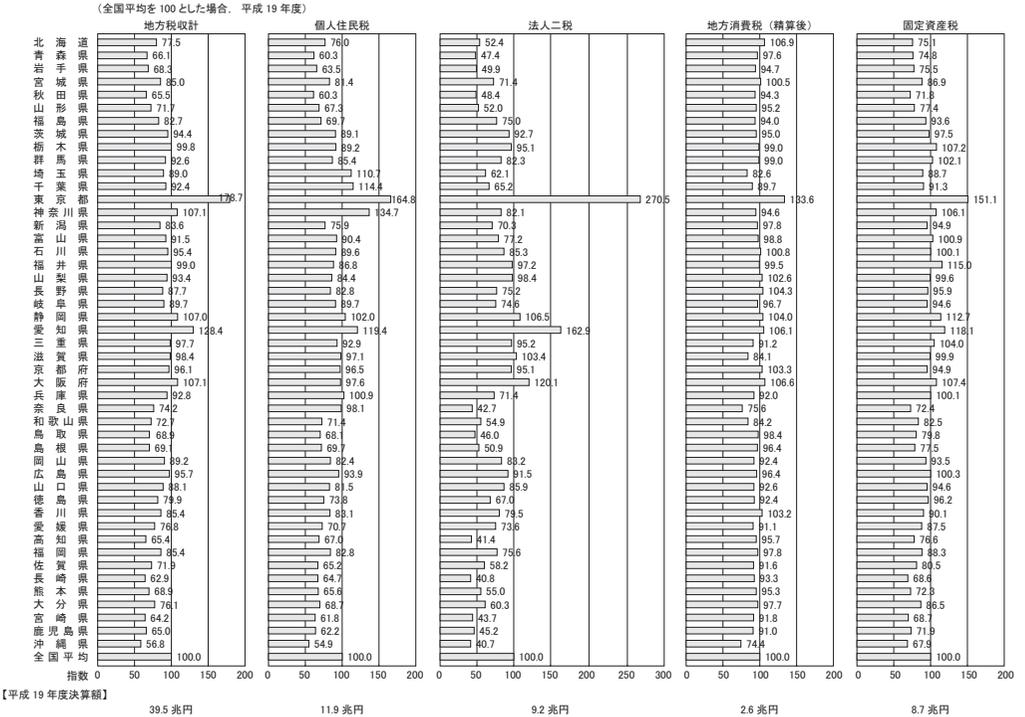
2 (1) 地方税の額は、東京都以外の団体については利子割交付金、配当割交付金、株式等譲渡所得割交付金、地方消費税交付金、ゴルフ場利用税交付金、特別地方消費税交付金、自動車取得税交付金、軽油引取税交付金(以下「8交付金」という。)として市町村に交付する額を除いたものである。

(2) 東京都の地方税については、上記8交付金のほかに特別区財政調整交付金を除いたものである。  
なお、( )内の数値は、東京都の地方税に都が徴収した市町村税相当額が含まれていることを考慮し、上記8交付金のほかに当該市町村税相当額を除いたものを計上している。

3 人口1人当たり額は、平成20年3月31日現在住民基本台帳登録人口で除して得た額である。

(資料出所) 総務省「地方財政白書平成19年版」

(図表6) 地方税収計, 個人住民税, 法人二税, 地方消費税及び固定資産税の人口1人当たり収額の指数



(注) 1 地方税収計の収額は、超過課税、法定外普通税及び法定外目的税を除いたものである。  
 2 個人住民税の収額は、個人道府県民税（均等割及び所得割）及び個人市町村民税（均等割及び所得割）の合計額であり、超過課税を除く。  
 3 法人二税の収額は、法人道府県民税、法人市町村民税及び法人事業税の合計額であり、超過課税を除く。  
 4 固定資産税の収額は、道府県分を含み、超過課税を除く。  
 5 人口は、平成20年3月31日現在の住民基本台帳人口による。  
 (資料出所) 総務省「地方財政白書平成19年版」

(図表7) 諸外国の財政調整方法の分類

| 調整方法                          | 歳入均等化型<br>(歳入面の格差に着目) | 需要考慮型<br>(歳入・需要の格差に着目) | その他          |
|-------------------------------|-----------------------|------------------------|--------------|
| 垂直調整特化型<br>(国からの資金のみ)         | カナダ                   | イギリス                   | —            |
| 水平調整併用型<br>(富裕自治体の拠出金+国からの資金) | ドイツ                   | スウェーデン                 | フランス (*1, 2) |

\* アメリカでは、連邦が交付金によって州間の財政力を調整する制度は1980年に廃止されている (\*3)。

\* 1) フランスには種々の交付金があり、歳入格差や需要量を考慮する部分も一部にある。しかし、地方税の廃止や特定補助金の削減に伴う減収補填として創設されたものが多いことから、交付金創設時の自治体間の配分シェアを固定したまま、前年の交付額に総額の伸び率を乗じるだけというものが多い。

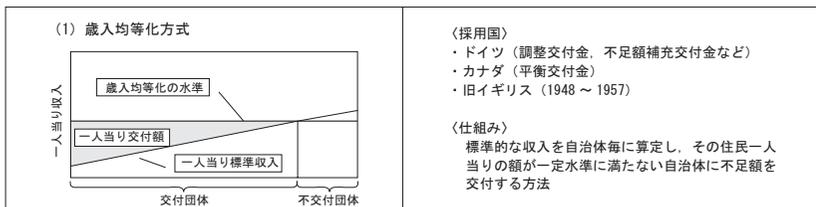
\* 2) フランスにも水平調整制度が存在するが、額は僅少である。これは、職業税累平衡基金というもので、職業税の課税標準が例外的に大きい企業施設を有する市町村からの拠出金を基に、県単位で市町村に分配するものである。

\* 3) ただし、連邦から地方政府への交付は1986年まで継続した。

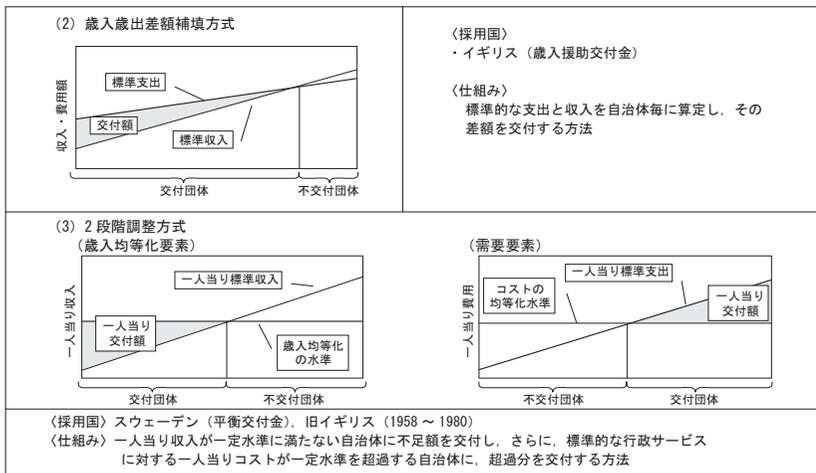
(資料出所) 財務総合政策研究所「地方財政システムの国際比較について」

(図表8) 交付金の分配基準からみた諸外国の財政調整の分類

歳入面の格差のみに着目した調整方法（歳入均等化型）



需要面の格差をも考慮する調整方法（需要考慮型）



(資料出所) 財務総合政策研究所「地方財政システムの国際比較について」

(図表9) 法定外普通税の状況

道府県税

(単位百万円)

| 区分        | 平成19年度     |            | 平成18年度     |            | 比較             |                |
|-----------|------------|------------|------------|------------|----------------|----------------|
|           | 団体数<br>(A) | 収入額<br>(B) | 団体数<br>(C) | 収入額<br>(D) | 団体数<br>(A)-(C) | 増減額<br>(B)-(D) |
| 石油価格調整税   | 1          | 973        | 1          | 975        | —              | △ 2            |
| 核燃料税      | 9          | 13,431     | 11         | 22,362     | △ 2            | △ 8,931        |
| 核燃料物質等取扱税 | 1          | 9,022      | 1          | 14,859     | —              | △ 5,837        |
| 核燃料等取扱税   | 1          | 1,193      | 1          | 1,137      | —              | 56             |
| 臨時特例企業税   | 1          | 5,857      | 1          | 6,280      | —              | △ 423          |
| 合計        | 13         | 30,477     | 15         | 45,612     | △ 2            | △ 15,135       |

(注) 「団体数」には、収入のあった団体数を計上している。

市町村税

(単位百万円)

| 区分        | 平成19年度     |            | 平成18年度     |            | 比較             |                |
|-----------|------------|------------|------------|------------|----------------|----------------|
|           | 団体数<br>(A) | 収入額<br>(B) | 団体数<br>(C) | 収入額<br>(D) | 団体数<br>(A)-(C) | 増減額<br>(B)-(D) |
| 狭小住戸集合住宅税 | 1          | 280        | 1          | 338        | —              | △ 58           |
| 砂利採取税     | 2          | 22         | 2          | 24         | —              | △ 2            |
| 別荘等所有税    | 1          | 566        | 1          | 554        | —              | 12             |
| 山砂利採取税    | 1          | 19         | 1          | 18         | —              | 1              |
| 歴史と文化の環境税 | 1          | 68         | 1          | 65         | —              | 3              |
| 使用済核燃料税   | 1          | 273        | 1          | 260        | —              | 13             |
| 合計        | 7          | 1,227      | 7          | 1,258      | —              | △ 31           |

(注) 「団体数」には、収入のあった団体数を計上している。

(資料出所) 総務省「地方財政白書平成19年版」

(図表10) 法定外目的税の状況

| 区分        | 平成19年度     |            | 平成18年度     |            | 比較             |                |
|-----------|------------|------------|------------|------------|----------------|----------------|
|           | 団体数<br>(A) | 収入額<br>(B) | 団体数<br>(C) | 収入額<br>(D) | 団体数<br>(A)-(C) | 増減額<br>(B)-(D) |
| 産業廃棄物税    | 21         | 4,835      | 21         | 4,558      | -              | 277            |
| 宿泊税       | 1          | 1,410      | 1          | 1,291      | -              | 119            |
| 産業廃棄物処理税  | 1          | 742        | 1          | 802        | -              | △60            |
| 産業廃棄物埋立税  | 1          | 886        | 1          | 926        | -              | △40            |
| 産業廃棄物処分場税 | 1          | 6          | 1          | 6          | -              | △0             |
| 乗鞍環境保全税   | 1          | 22         | 1          | 23         | -              | △1             |
| 産業廃棄物減量税  | 1          | 325        | 1          | 150        | -              | 175            |
| 循環資源利用促進税 | 1          | 536        | 1          | 104        | -              | 432            |
| 資源循環促進税   | 1          | 117        | -          | -          | 1              | 117            |
| 合計        | 29         | 8,879      | 28         | 7,859      | 1              | 1,020          |

(注)「団体数」には、収入のあった団体数を計上している。

| 区分       | 平成19年度     |            | 平成18年度     |            | 比較             |                |
|----------|------------|------------|------------|------------|----------------|----------------|
|          | 団体数<br>(A) | 収入額<br>(B) | 団体数<br>(C) | 収入額<br>(D) | 団体数<br>(A)-(C) | 増減額<br>(B)-(D) |
| 使用済核燃料税  | 1          | 547        | 1          | 530        | -              | 17             |
| 遊漁税      | 1          | 12         | 1          | 19         | -              | △7             |
| 一般廃棄物埋立税 | 1          | 19         | 1          | 38         | -              | △19            |
| 環境未来税    | 1          | 1,314      | 1          | 725        | -              | 589            |
| 環境協力税    | 1          | 4          | 1          | 4          | -              | -              |
| 合計       | 5          | 1,896      | 5          | 1,316      | -              | 580            |

(注)「団体数」には、収入のあった団体数を計上している。

(資料出所) 総務省「地方財政白書平成19年版」

(図表11) 超過課税の状況

| 区分         | 平成19年度     |            | 平成18年度     |            | 比較             |                |
|------------|------------|------------|------------|------------|----------------|----------------|
|            | 団体数<br>(A) | 収入額<br>(B) | 団体数<br>(C) | 収入額<br>(D) | 団体数<br>(A)-(C) | 増減額<br>(B)-(D) |
| 道府県民税個人均等割 | 23         | 11,004     | 16         | 7,176      | 7              | 3,828          |
| 道府県民税所得割   | 1          | 2,457      | -          | -          | 1              | 2,457          |
| 道府県民税法人均等割 | 23         | 7,507      | 15         | 6,202      | 8              | 1,305          |
| 道府県民税法人税割  | 46         | 141,097    | 46         | 132,587    | -              | 8,510          |
| 事業税法人分     | 7          | 137,457    | 7          | 129,540    | -              | 7,917          |
| 自動車税       | 1          | 5          | 1          | 13         | -              | △8             |
| 合計         | -          | 299,527    | -          | 275,518    | -              | 24,009         |

| 区分     | 平成19年度     |            | 平成18年度     |            | 比較             |                |
|--------|------------|------------|------------|------------|----------------|----------------|
|        | 団体数<br>(A) | 収入額<br>(B) | 団体数<br>(C) | 収入額<br>(D) | 団体数<br>(A)-(C) | 増減額<br>(B)-(D) |
| 市町村民税  | 1,020      | 351,689    | 1,026      | 331,698    | △6             | 19,991         |
| 個人均等割  | 1          | 2          | -          | -          | 1              | 2              |
| 所得割    | 1          | 29         | -          | -          | 1              | 29             |
| 法人均等割  | 398        | 14,635     | 404        | 14,575     | △6             | 60             |
| 法人税割   | 1,017      | 337,023    | 1,021      | 317,123    | △4             | 19,900         |
| 固定資産税  | 165        | 35,858     | 163        | 34,791     | 2              | 1,067          |
| 土地     | 163        | 11,913     | 161        | 11,598     | 2              | 315            |
| 家屋     | 165        | 15,046     | 162        | 14,448     | 3              | 598            |
| 償却資産   | 164        | 8,899      | 163        | 8,746      | 1              | 153            |
| 軽自動車税  | 23         | 509        | 22         | 497        | 1              | 12             |
| 鉱産税    | 10         | 9          | 10         | 9          | -              | 0              |
| 入湯税    | 2          | 23         | 2          | 23         | -              | 0              |
| 旧法による税 | -          | -          | -          | -          | -              | -              |
| 合計     | -          | 388,088    | -          | 367,018    | -              | 21,070         |

(注)「市町村民税法人税割」には、東京都が徴収した市町村税相当額(121,859百万円)を含む。

(資料出所) 総務省「地方財政白書平成19年版」

# 課税自主権と法定外税・超過課税の現状・課題

関西学院大学経済学部教授 前田高志



はしがき 本稿は、平成21年2月24日開催の地方税研究会における関西学院大学経済学部教授 前田高志氏の『課税自主権と法定外税・超過課税の現状・課題』と題する講演内容を取りまとめたものである。

## はじめに

今日は課税自主権と法定外税、それから超過課税について、少しお話をさせていただこうと思います。

法定外税と超過課税は地方分権の時代の課税自主権にかかわるところで、現行の枠組みにおいて重要な意味合いを持っているのですが、企業にとっては、地方公共団体が独自にいろいろな法定外税を導入したり、超過課税を実施することは、それらが法人企業を対象にすることが多いため、どちらかというとながティブな意味でとらえられるのかもしれませんが。

追加的な負担という面以外にも、自治体によって地方税の内容や負担が異なることは企業立地の選択やヒト、モノ、カネの流れにも影響しますし、納税者の納税コストを増やすという問題もあります。

課税自主権を通じた地方分権の財政効率上のメリットとそうしたコストとのバランスが重要になると思われます。

## I. 法定外税と超過課税の現状

まず最初に、どのような感じで法定外税と超過課税がなされているのかということ、ざっと現状から見ていきたいと思います。お配りしております「地方税関係資料集」（本誌掲載・省略）から、去年の1月の段階でどのような法定外普通税、法定外目的税があるのかをみますと、法定外普通税では、都道府県のところでは核燃料関係のものが多くというのが一目瞭然です。市町村の方の法定外普通税になりますと、細かな税が多くなっています。東京都の豊島区の狭小住戸集合住宅税と福岡県太宰府市の歴史と文化の環境税が新しい法定外税として有名になりましたが、あとは古いこともあってあまり知られていないのではないのでしょうか。

法定外目的になると、都道府県レベルでは産廃税が非常に多くなっており、それから東京都の宿泊税はいろいろ議論を呼びました。市町村税の方を見ていただきますと、合併しまして富士河口湖町になりました山梨県旧河口湖町、勝山村、足和田村の遊漁税は導入時に非常に有名になりました。しかし、それ以降はこれと言って画期的な税は出てきておりませんし、また導入事例そのものも少なくなっております。

次に、税収規模を見てみますと、例えば、沖縄県の石油価格調整は昭和47年導入の非常に古い税金ですが、これが9億7,500万円、それか

ら福井県の核燃料税の場合は58億2,400万円などとなっています。市町村の方になりますと、税収の少ないものが多くなります。後でまた言いますが、法定外税は特定の財政上の必要があって導入される税ではありますが、課税する自治体の方にとりましても、税収上の期待はもとよりそれほどしていない部分もあるかと思えます。それは、一定の政策目的をもって経済活動を誘導する目的があったり、既存の税と課税ベースが重複しない税源も実際には見出し難いからです。

次に超過課税を実施している団体がどれくらいあるのかを確認しておきたいと思えます。平成19年度（平成19年4月1日時点）の団体数で見ても見ると、超過課税をすることができる税金は地方税法によって決められておりますが、まず道府県民税の個人均等割で実施しているところが22団体、それから所得割は1団体、法人均等割は23で、法人税割になりますと静岡県1県を除いて全部が導入しています。時系列でみましてもほぼすべての団体で、継続して法人税割の超過課税を行っているということです。法人事業税につきましては、平成19年度で7団体、自動車税については1団体です。市町村の超過課税は、市町村民税法人均等割が404団体、法人税割1,019団体、固定資産税158団体、軽自動車税26団体となっています。

具体的には、都道府県レベルで見ると、道府県民税の所得割の超過課税を行っているのは1団体でしたが、それは神奈川県で、先ほども申し上げましたように、法人税割は、静岡県を除いて全部が実施しています。法人事業税については東京、神奈川、静岡、愛知、京都、大阪、兵庫と、大都市圏を抱える団体が課税しているということです。自動車税の超過課税は東京都、市町村につきましては、財政破たんでは有名になりました北海道の夕張市が、個人住民税均等割と所得割について超過課税を行っています。法人均等割と法人税割については、繰り返しになりますが、超過課税を実施している団体数が多

く、前者については全市町村の2割強、後者については全市町村の6割強がそれぞれ超過課税実施団体です。

## Ⅱ. 法定外税の概要

次に、法定外税と超過課税の仕組みと、今、何が問題になっているかお話をさせていただきたいと思えます。地方税というのは地方公共団体がそれぞれの条例に基づいて課税するという事は、皆さんご承知のとおりでございます。そういう意味で、条例を作って課税することができるのですが、その条例は地方自治法の枠組みの中で定められております。それから基本的には地方税の税目そのものも、地方税法に列挙された普通税と目的税からなる法定税目というものに原則的に限られています。しかしながら、後で詳しく述べます課税自主権という見地から、都道府県や市町村などの地方公共団体が自主的な財源調達を図ることができるように条例を定めて、法定税目以外に法定外税を課税することが認められております。

法定外税の制度は、地方分権改革の中でクローズアップされてきたわけですが、実際にそれ自体は古くからあったものです。そもそもシャープ勧告以前の昭和23年の地方税法改正により、地方財政の自主性を強化するという観点から、国の許可なしに条例のみで法定外独立税を賦課できるようになりました。その結果、昭和25年シャープ勧告の直前には道府県法定外独立税13税目、市町村法定外独立税が122税目という、非常に雑多な税金がたくさん課税されておりました。

後でまたこれも触れますが、シャープ勧告のときは、課税自主権というものを非常に強調したということは皆さんご存じのとおりでございますが、一方でシャープ勧告は、地方税に雑多なものがたくさんあるので、それを整理しなくてはいけないということも言っております。シャープ勧告を受けまして昭和25年の改正では

零細課税を整理するという基本方針によって、それらの法定外税が一挙に廃止されていくこととなります。そこで一度リセットがなされまして、新たに法定外普通税の制度を設けました。法定外普通税という言葉が出てきたのは昭和25年の改正のときです。

後に自治大臣の許可を得るということとなりますが、このときは地方財政委員会の許可を得ることを条件にして、個々の地方公共団体が特有の財政需要を満たすために法定外普通税を課することができるようになりました。総務大臣の同意を得て、事前協議を経て、法定外税が課税できるようになったわけですが、今の枠組みというのはご承知のように消極要件と言いますか、これとこれとこれはしてはいけない、これとこれをしなければ法定外税は導入できるという話なのですが、従前はご承知のように許可制の下では、積極要件として特定の事情がある場合には法定外税が実施できるという仕組みになっていました。昭和25年改正以降、地方分権改革以前につきましては、特有の財政需要を満たすために、自治大臣がOKすれば法定外普通税を課することができたのです。

ご承知のように平成12年に地方分権一括法において地方税法が改正され、課税自主権強化という観点から、法定外普通税の新設・変更の際の国の許可制度が廃止されました。同じくこのときに、法定外目的税の課税ができるようになりました。

平成12年の地方税改正の重要なところは、事前協議制による国の同意ということですが、いわゆる横浜の馬券税で注目を浴びましたときの、事前協議制とは何ぞやという話につきまして、東大名誉教授の金子宏先生が国地方係争処理委員会に提出された鑑定意見がありますので、その要点について見ていきたいと思っております。事前協議制というのは、地方公共団体が法定外普通税や法定外目的税を新設・変更しようとするときに、税率の引下げや課税期間の短縮等を行う場合を除き、あらかじめ総務大臣に協議してそ

の同意を得なければならないというものでございます。平成16年改正によって、税率の引下げと課税期間の短縮等を行う場合の2つのケースについては、総務大臣に相談する必要はなくなりましたので、ここで除くとされております。

課税自主権を拡充して、都道府県や市町村が自らの意思と判断で独自に財源の確保を図ることは地方自治、地方分権の理念に合致するので望ましい。ただ、ここで問題になるのは、課税自主権を拡充することが、地方自治や地方分権の理念に照らし合わせて重要であるとは言いながら、実際にはいろいろ留保が付くこととなります。受益と負担のバランスの観点からという、このところがポイントとなります。要するに受益と負担のバランスを地方自治体が個々に判断して、それが住民納税者に対してきちんと説明できる手続きを踏んだ上で、新たな法定外税を起こすことができるということが実は重要なポイントになりまして、鑑定意見の中で強く主張されるのもそこでございます。したがって単に分権だから課税自主権がどんどん拡充されるべきだということにはなりません。言うまでもなく、法定外税を新たに課税することになれば、超過課税もそうなのですが、住民納税者に対して追加的な負担を求めることになりますので、先ほど言いました受益と負担のバランスをきちんと丁寧に住民に説明した上で、住民の十分な理解を得ることが必要になってきます。

### Ⅲ. 法定外税の基本的視点と論点・課題

#### 1. 地方公共団体の課税自主権・自主財政主義をめぐって

次に法定外税の基本的視点と論点・課題として、具体的に法定外税において、いま何が問題かということをお話しながら、消極要件についても触れていきたいと思っております。まず、先ほど来言っております地方分権時代の課税自主権で、これを金子先生は自主財政主義という言葉で

使っておられますが、それについて最初に整理した上で、法定外税の意義等について見ていきたいと思えます。以下、金子先生の整理を用いさせて頂いてみてまいりますが、まず自主財政主義は課税自主権と同義です。これは何かと言うと、全部地方税法と憲法で規定されております。憲法の92条において「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基づいて、法律でこれを定める」、それから94条に「地方公共団体は、その財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する権能を有し、法律の範囲内で条例を制定することができる」と定められています。憲法のこの2つの条文ですが、これをもってして地方公共団体が「地方自治の本旨」に従って、その「事務を処理」するために必要な財源を自ら調達する権能、すなわち課税権が地方自治体に与えられるということになります。これについては憲法ではなくて地方自治法の方で規定されるのだという見解やそれに沿った判例もありますが、金子先生はそれに対して憲法の自治保障の趣旨にそぐわないとして否定的な考えを示しておられます。

次に、自主財政権に対しては憲法で保障されているけれども、おのずと制約があるということに留意せねばなりません。地方団体によって税制が異なると、団体によって住民の税負担に大きなアンバランスが生ずることを防ぐ意味においては、国が地方団体の課税権に対して一定の枠組み、統一的準則を設けることを排除するものではないということで、この準則法として地方税があるということになります。ただしそうは言え、悩ましいところですが、自主財政主義の趣旨から言えば、法律によって国が一義的に制度とその運用について細かく定めて、課税自主権を制約することもまた望ましくないという、ここもまたバランスが必要になってくるということになるかと思えます。

そういうこともあるので、例えばの話ですが、地方税の標準税率について、地方税法では「地方団体が課税する場合に通常よるべき税率」と

いうような表現で用いております。これは地方税法の1条の最初に書かれていることです。その標準税率の説明の仕方が「財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しない」ということで、超過課税の存在をここで認めているわけです。それから地方分権改革の中で、地方分権推進委員会の第4次勧告が平成9年の秋にありましたが、道府県住民税の所得割と不動産取得税について、標準税率と異なる税率で課税する場合の自治大臣への報告制度を廃止するということが、この第4次勧告で提案されました。それについては平成10年の地方税改正、いわゆる分権一括法の後での12年度の改正に先立ってこれが行われます。

一の納税義務者に対して1.7%を超える税率で固定資産税を課する場合の自治大臣への届出制もこのときに廃止されています。それから個人住民税の標準税率についても廃止されているということが、いわゆる分権一括法に伴う税制改正に先んじて行われました。

## 2. 法定外税をめぐる経緯

法定外税に関する動きということになりますと、細かなところは割愛させていただきますが、平成11年に地方分権一括法が出されて、12年4月施行となる地方税法改正の中で法定外普通税の協議制への移行、それから同じ協議制の下での法定外目的税の導入ということがなされます。従来、許可制につきましては、92条、94条で定められた地方公共団体の課税権に違反するものではないという判例もございました。しかしながら、やはり許可を得るということについては地方分権改革の中でいろいろと批判も多く、許可制が協議制に移ったということです。

許可制を協議制に移したことの意義は「国と地方とが対等の関係に立つ」という関係を具現するものであるということが1つ重要なポイントになります。ただし、今は総務大臣ですが、自治大臣に協議しないまま、或いは協議をしたけれども同意を得られなかった場合に課税でき

るのかということについては、それは地方税法に定められる手続きに反することになり、手続き上の問題が出てきてももちろんそれはできないということになります。後でまた紹介しますが、その協議や同意をめぐって、国と地方側の意見がバッティングした場合には、国地方係争処理委員会において公正中立な立場から審査を行ってもらおうという段取りになっております。

そして、許可制の下では、要するに積極要件として、法定外税を起こすときに、その対象となる税源が存在すること、それからその法定外税を課すに必要な財政需要が明らかに存在するという積極要件が除外されました。

### 3. 協議制について

次に、協議制の中身、意義です。協議制の消極要件と呼ばれるもの、同意に係る消極要件と呼ばれるものについて3つあります。①「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること」、②「地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること」、③「前二号に掲げるものを除くほか、国の経済施策に照らして適当でないこと」です。総務大臣は、同意に際しては地方財政審議会の意見を聞いた上で同意するかどうかを決めるということです。

ちなみに、この3つの要件はいきなり出てきたものではなくて、昭和24年のシャープ勧告の中にこの考え方が示されておりました。すなわち、シャープ勧告では、「国家に利益に反することが明らかである場合にのみ、例えば、それらが煩わしい内国『関税』の効果を持つとき、或いは耐え難い差別待遇を課すとき、或いは国税の徴収を不当に妨害するときにのみ拒否されるであろう」ということが言われたのです。ここで言う、「内国『関税』の効果をもつ」というのが①②③の要件の中で、「内国『関税』の効果」は要件②に該当します。それから「耐え難い差別待遇」というのは、①の住民の負担が著しく過重となることというのに該当します。

それから②の特定の物の流通に対してその障害となるという意味で、この「耐え難い差別待遇」というのは、①と②の両方に関連することになります。「国税の徴収を不当に妨害する」というのは①の「課税標準を同じくし」ということです。「内国『関税』の効果」は要件②、「耐え難い差別待遇」は要件①と②、「国税の徴収を不当に妨害する」というのが①です。というようにして、実はシャープ勧告の中でもこれらの要件に関することが言われていました。

シャープ勧告ではそういうように理解していたのだけれども、総務省、国の方はどう考えているかということで、平成13年に出された総務省自治税務局長の通知の中で、3つの要件について解釈がなされております。まず第1号要件につきまして「国税又は他の地方税と課税標準を同じくし」は実質的に見て国税又は他の地方税を課税標準が同じである場合を含み、「住民の負担が著しく過重となること」は住民の担税力、住民の受益の程度、課税を行う期間等から判断して、明らかに住民の負担が著しく過重となること、という説明がなされております。

第2号要件につきまして、「物の流通に重大な障害を与える」ということは、課税目的、内容及び方法、流通の状況、流通価格に与える影響等から判断して、当該法定外税が内国関税的なものであるという場合に第2号要件に当てはまるということです。

一番問題になります3つ目の第3号要件でございます。後で金子先生の鑑定結果のところでももう一度触れることとなりますが、第3号要件の「国の経済施策」というのは、経済活動に関して国の各省庁が行う施策のすべてではない。特に重要な又は強力で推進することを必要とするものをいう。それが国の経済施策の定義になります。その非常に重要な国の施策に照らし合わせて適当でない、ということはどういうことかということ、「課税の目的、内容及び方法、住民の担税力、住民の受益の程度、課税を行う期間、税収見込額、特定の者によって惹起される

特別税収を必要とする特別な財政需要の有無等の諸般の事情から判断して、国の経済施策に照らして適当でない」と認められる」というように解釈がされております。

この第3号要件はいろいろと拡大解釈も可能となりますので、次に以下のような留意事項が示されております。まずわが国の税制では、税金と原因者負担金、受益者負担金を必ずしも厳密に区別しておりません。そこでどう違うのかという話は後でさせていただきますが、原因者負担金や受益者負担金の性格を有するものが法定外目的税や特定財源としての法定外普通税として徴収されることがままあります。この場合、単に財源調達を目的として課税するものとは異なるので、第3号要件の国の経済施策との関係が問題となるようなケースにおいても、国の経済施策とは矛盾しないという考え方も成り立つ。原因者負担金や受益者負担金を課税するというのは、特定の受益、特定の原因の発生が認められる、それに合わせて税金を負担させようということですので、一定の地方レベルにおける施策という観点から見て、国の経済施策と必ずしも直接的にバッティングしないのだということもあり得るだろうということになります。受益関係、原因発生と費用の関係に着目しているので、そちらの方の理由は必ずしも国の経済施策と直接にバッティングするということは、それほどあると考えられないという解釈です。

そこで、第3号要件に係る妥当性を判断するときにおいては、その特別な財政需要の有無や原因・受益の負担の因果関係の有無が厳しくチェックされなければならない。逆にそういうことが求められるということになります。場外馬券に対する税金はまさにそこが問題になったわけです。それから国の財源の租税施策については、実は第3号要件の国の経済施策に含め得るということです。ですから重要な国の経済施策には、国の租税というものが当然入ってくることは事実である。したがって第3号要件の解釈として、地方税法との関係を考慮すべきケー

スもあります。ですから先ほども言ったように、地方税法というのは地方団体間のみならず、国と地方の税の調整をする役割をもとより担っておりますので、地方税法の本則を十分重視しなければいけないということになるし、もちろん国税についても見なければいけないということになります。例えば、地方税法の法定税目を見て非課税規定がある場合に、その非課税対象に対して法定外税を課税することには制約が課せられます。地方税法でこれは非課税であると言っているものに対して、そこを狙って法定外税を課税するのは国の経済施策という趣旨に反する、第3号要件に違反するというように解されるわけでございます。これがまず、協議制にかかわる基本的な問題点です。

#### 4. 法定外税に関する論点・課題

次にそうしたことを含めまして、一般的に法定外税に関する論点と課題はどういうものであるかということを整理しておきたいと思っております。「法定外税の政策的活用」ということですが、まず、法定外税につきましては、もちろん税金は公共サービスの財源調達が基本的な目的です。その要件さえ満たしていれば、特定の政策目的の実現や特定の行為の抑制、奨励促進を主たる目的とする法定外税を創設することについて何ら問題はない。その典型的なものとして環境税があります。環境税というのは、一般的には誘導手段、インセンティブとして用いられるという面もありますし、それから環境対策を必要とする原因を発生した発生者に対して負担を求める、あるいは環境対策施策によって受益がある者に対して、その受益の程度に応じて負担をさせるという意味での目的税というように、大きく2つの面がございます。

ところで地方公共団体が環境税を課すことの意味ですが、環境問題というのはその発生形態がいろいろ多様な形を取りまして、総合的な対策が必要になります。一方でその総合的な対策を実施するのは国の関係省庁でもありますが、

同時に地方レベルのものについては、まさに総合的な行政主体というのが地方公共団体でございますので、その地方公共団体が環境問題において積極的に役割を担うということは、非常に意義があると解釈されます。それから環境問題の発生形態が、さまざまな形を取るという面と、同時に地域によって発生の仕方が違うという面がございます。そうするとやはり地域に応じた、地域独自の対策が必要になるので、この面においても地方公共団体の役割が重要になってきます。

先ほど見ていただきました法定外税で産廃税等の環境税が多くて、割と入れられやすいというのはこういう背景もございます。ただし、そのときに、環境問題というのは広域的に発生するので、大阪で出てきた産廃を兵庫県で処理する場合、もし兵庫県がそれに対して産廃税を課税するとすれば、大阪の業者に対して課税するということが当然出てまいります。それから現在は、課税がなされておりませんが、名古屋市から出た一般廃棄物を名古屋市内だけでは埋立て処理できないので、名古屋市の隣にある多治見市に持って行って埋立て処分しています。名古屋市が多治見市内に所有する処理施設に対して、平成14年度から多治見市が一般廃棄物埋立税を課税しました。今は実際に課税しておりませんが、名古屋で出たごみを多治見で処理するときの負担的なものを法定外税で課税することもあり得る。だからその場合に、団体間の協議というか、調整というのが重要になってまいります。

それから次に、原因者負担金、受益者負担金としての法定外税の活用が多いわけですが、ではなぜ原因者負担金、受益者負担金そのものでは駄目なのか、或いは料金、手数料ではどうして駄目なのか、受益と負担の関係に着目しているのであれば、まさに手数料、料金それから受益者負担金等でも良いではないかということになります。その境界があいまいに課税されることが多いのですが、次のような整理ができると

いうことで申し上げておきます。目的税と受益者負担金の違いは、もとより税金というのは基本的に強制制と無償制、反対給付の請求権がないということがその条件になっております。したがって対価原則で特定のサービスと特定の負担が結びついている場合には、通常、使用料・手数料、分担金、負担金というものが使われるということになります。この点については、地方税における目的税の在り方に関する調査研究委員会が、平成元年度に次のような整理を行っています。これが今に至っても国の方でもこの見解を使っているようなのですが、受益者等の範囲が明確に限定されている場合は受益者負担金などが適当であろう、受益者等の範囲がかなり広範囲にわたって、受益等の程度の評価が難しい場合については、目的税によって負担を求めることが適当である場合がある、とそういう区別がなされております。

受益ということで具体的な問題は、法定外税として環境税を事業者に対して課税する。一方で、一般的な受益に対する応益税として事業税が存在するわけです。既に事業税を応益課税として取っていて、なおかつ環境に関して環境税を応益課税的に使うのは二重課税にならないかという問題が出てまいります。それにつきましては、以下のような整理がなされております。1つは原因者負担金・受益者負担金的な環境税は、要するに環境施策という特定の公共サービスと、特定の個人もしくは集団の原因発生行為、或いは受益との関係に着目して課税するものである。それに対して、事業税は地方公共団体が提供する公共サービスと企業の事業活動の一般的な応益関係に着目して課税するものなので、これは二重課税にならないと。これはそうした判例があるわけではないのですが、一般的にはこのように考えられております。

次に、法定外税と法定税との関係につきまして、ある法定税を廃止と言うとおかしいですが、条例を付けて課税しますので、あえて課税しない或いは非課税としておいた上に、それと類似

する法定外税を新たに課税することが可能であるかどうかということです。これも判例があるわけではないのですが、当該地域における特別な事情等がある場合には、法定外税として新たに設けることは可能であるというような解釈がなされております。

国と地方との課税権の対立は先ほども言いましたように、3つの消極要件の中の課税ベースが重ならないということと、それから国の重要な経済施策と対立・矛盾しないかということになります。今度は地方団体間の課税権の対立ということで見てください。そもそも地方税法というのは、地方公共団体間の課税権の重複に対して調整を行う役割を担っています。これは先ほど少し触れました。地方税法では法定外税の非課税の範囲として、次に挙げるものについて法定外税を課税することはできないと条文で定めております。

1つは「当該地方団体の区域外に所在する土地、家屋、物件及びこれらから生ずる収入」には課税できない。それから「当該地方団体の区域外に所在する事務所及び事業所において行われる事業並びにこれらから生ずる収入」に対しては課税されないということを、わが国の地方税法は定めております。しかしながらご承知のように、アメリカは国レベルでこういうことをやります。それから州境を越えて課税することがありうる。例えば、是非をめぐって議論はありますが、ニューヨーク市が対岸のニュージャージー州の住民に対して課税するのですが、日本では明らかにそれは地方税法で禁止されているということです。そういう意味においてわが国では地方公共団体の課税権が及ぶ範囲が法定されているわけでございます。

次に、納税者への説明責任が非常に重要な意味合いを持ってきます。後の場外馬券税にも関連してきます。法定外税は当然、一部の企業や特定の住民、場合によっては東京都のホテル税のように住民以外を対象にして課税されることがあります。その場合、議会によるコントロー

ルが十分に機能しないことがあります。住民＝納税者なら有権者ですから、そんな税金は駄目だということで抵抗が働くわけですが、そうではないものが課税対象になると、議会のコントロールが働かない可能性があるのです。「特別な受益関係」や「特定の財政事情」がある場合に、法定外税を課税して良いのだけれども、あくまでもそれは納税者に対して説明をし、理解を得た上で導入すべきであるということです。それはもちろん個人の住民だけではなくて、域内に存在する企業に対してもその要件が求められるということになります。

法定外目的税の場合は、割と受益と負担の関係が明確になりやすいので、説明がしやすいということになります。ただ問題点として、原因の発生者がいて、ある原因があって、パブリックバズと言いますが、何か行政として対応しなければいけない案件がある。それに対して、適正な活動を行っている企業等からの税収を使う。不正な行為を実際に行っている事業者がいて、そこで行政経費が発生している。まじめにやっている業者さんからも税金を集めて、それを不適正な行為をしている事業者の対策の費用に充てるというのは、実は負担の公平の面から見て問題があるのではないかと議論がございます。これに対してどう考えるのか明確な判例もございませんし、国もこれに対して明確な対応を考えていないようです。

それから消極要件以外に重要なものとして、当然一般的な租税原則との関係というのがございます。当然、租税原則というのは公平、中立、簡素の観点からその法定外税はいいのか悪いのか判断されなければなりません。企業の場合、特にかかわってきますが、特定の者のみに対して狙い撃ち的に課税することは、公平の原則から当然問題がある。このことについては、既に平成13年の地方分権推進委員会の最終報告の中でも、自主課税の実施にあたって、対象を法人等に限定して負担を求める傾向が既にあると指摘されています。これは従来の許可制の下での

法定外普通税の世界でもそういうのがあったということを受けているわけです。そういうこともあるので、そういう傾向には注意しなくてはなりませんよと述べられているわけです。それから「負担の公平などの租税原則等の関係を十分に踏まえて、納税義務者に対する十分な説明を行う必要がある」ということもこの報告の中で指摘されており。それから平成13年の同じ年の政府の税調答申におきましても、「極めて限られた特定の者や区域外の者だけを対象とするような問題のある事例が一部に見受けられる」ということを指摘しまして、「地方税法に従い、公平・中立などの税の原則による必要である」ということをわざわざ言っております。

それから租税原則の簡素の原則に関連いたしますが、法定外税というのは最初に申し上げましたように、割と零細な課税が多くなりがちです。そのような場合には課税目的がいかなるものであろうとも、税収と徴税コストのバランスについても当然検討すべきであります。例えば1億円の税収を集めるために、どれぐらいのコストがかかっているのだろうかということも、当然住民に対してきちんと説明しておかなければならないということです。これは集める側のお金ですが、納める側のコストである納税協力費の事務負担費用についても当然配慮する必要があります。

6つ目は課税期間の問題です。法定外税は「特別な事情がある場合」或いは「条例で定める特定の費用に充てるため」に課することができるものです。その趣旨に立つて言うと、特別な事情や特定の費用などが社会経済情勢の変化によってどんどん変わっていく、財政事情は変わっていく、そのほか税源の状況や住民の負担、国の経済施策等もどんどん変わっていく。そういうことがあるので当然のこと、法定外税というのは一定の期間をもって課税期間とするのが望ましいであろうということになります。以上が法定外税に関する主な論点でございます。

れ以外にもございますが、主要なものだけ紹介させていただきました。

### Ⅲ. 超過課税について

超過課税につきましては、どれぐらいの団体が超過課税をしているのかを最初に説明させていただきましたが、「財政上その他の必要があると認める場合において」超過課税をすることができるということが、まず大原則でございます。そこで超過課税の在り方については、今、言いましたように「財政上その他の必要があると認める場合において」ということで、税収を一定程度確保することが当然想定されております。そういうことがあるので、緊急性や税負担の程度を納税者にきちんと知らせた上で、理解と協力を得て超過課税を行うということになります。新たな追加的な負担を住民に求めますので、それを行う前には財政運営全般を見直して、無駄な歳出がないか当然チェックしなければなりません。それが前提条件として求められることとなります。

それから財政上の特別の必要がある場合に限って超過課税ができるということですが、単にお金が足りないということだけでは、特別な必要とはならないと解釈されます。「他の団体と比較して何らかの行政サービスの上積みが存在しなければならない」、この上積みというのは、いわゆる法律で定められた業務の範囲に上乘せ横出しをするという意味での上積みではございません。大阪市なら大阪市の特別な財政事情があって、その場合においてのということの上積みでございます。

次の(2)「超過課税の経緯と現状」につきましては、省略させていただきます。一時期、超過課税の採用団体がゼロになったことがあります。まず昭和20年代の終わりに、ご承知のように深刻な地方財政危機になって、そのときに超過課税を行なう団体が増えてきて、その後いったん財政状況が好転しますので、昭和39年には

超過課税をどこもやっていないという時代があったようです。高度経済成長ですので、昭和44年には当時の自治省税務局長から「財政運営の合理化を一層図り超過課税をできる限りしない旨」の通知も出されています。高度経済成長で税収が非常に豊かであったということを背景にしているかと思います。

さて、特にこれも先ほど見ましたように、この超過課税の場合に、企業などがターゲットになることが割と多いので、今日お越しの企業の方にとっても関心のある問題かと思いますが、特に重要なのが、不均一超過課税というケースです。不均一超過課税というのは、超過課税と不均一課税を合わせたものですが、超過課税は先ほど説明したものです。不均一課税というのは相手によって税率を変えるということです。超過課税は、必ずしも不均一課税ではありません。超過課税は、全員に1.4%の固定資産税を1.7%で課税しますということです。ある者について1.7%で課税していて、別の者については1.4%に据え置きということがなされたら、その場合は不均一課税ということになります。

不均一超過課税は、無論、地方税法上別に問題はあります。問題がないというのは、不均一超過課税は駄目ですという規定がないという意味において問題がないわけです。超過課税と不均一課税を定める条文が別にありまして、それを組み合わせてこの不均一超過課税が行われるということです。今言いましたように、ある税金を、ある事業者、或いは人に対して超過課税しておいて、別の、或いは企業については据え置きという措置が取られることになります。

不均一超過課税は、昭和40年代の終わりぐらいから割と頻繁に行われるようになりました。具体的に使われた税金は、都市における法人事業税と法人住民税においてこれがよく用いられました。そのときの理由付けですが、次に書いてありますように都市の「集積の利益」というものを特に大企業などが専ら享受している。中小零細企業は、それほどでもないけれども大企

業はこの「集積の利益」を非常に使っているの、大企業と中小零細企業というものを分けてもいいではないか、という理屈が当時はよく使われていました。

当時の例として、東京都と大阪府の場合を次に付けておりましたが、東京都と大阪府では方式が異なりますが、東京都の場合は、税率を変えるという一般的なケースです。法人事業について普通法人の所得区分は地方税法上のままにしておいて、各階層の税率を制限税率の上限まで上げた。その上で中小法人等については、その超過課税した各階層の税率を、不均一課税として、標準税率と一致するような倍率を乗じて調整したということがなされたようでございます。

大阪府の場合は、税率に一定割合を掛けて、中小企業の負担税率を元に戻すということではなくて、税額控除を使ったようです。すなわち普通の税率については超過課税で上乗せして課税する。中小の法人等については超過課税によって算定した税額に対して一定割合を乗じて税額控除を行うという形で不均一課税をしていた。このような税率で差を付けるのが一般的ですが、税額控除を使って結果的に不均一課税にするというのも、これもまた地方税法でそういう手法は駄目だという規定がないので、それも有りということです。もちろん違法であれば大阪府も実施しなかったのですが、そういう手法も取られたということです。東京と違うやり方を使ったことについて、その理由は調べておりません。この不均一超過課税という意味においては、東京と大阪というのが典型的なものであったということです。

ちなみに、脚注に書いてありますが、東京都がこの不均一課税をしたというのは、国税の法人税については、当時は4割を納めているにもかかわらず、法人事業税収のウエートでは全国の2割しかないというのはおかしいではないかというフラストレーションがずっとあって、そういうものを背景にしています。だからこういう形で大企業に対して狙い撃ち的に不均一超過

課税をやってもいいではないかという理由付けがなされていたようです。

ただ、超過課税をやるところは法人関係が多いということは先ほど見ていただきましたが、説明の仕方で大企業が集積の利益を専ら利用しているから、中小企業とは別にすべきだというのは、これはどうも今ではあまり一般的には認められないということで、実は超過課税は法人事業税に対する数自体は多いけれども増えていないという意味においては、今、申し上げました、従来の集積の利益は専ら大企業という理屈が一般的に言われなくなったことの証左であると言われております。

#### Ⅳ. 課税自主権と協議制の意味合い

課税自主権に絡んだ重要な事例として、皆さんよくご存じの場外馬券税があります。正式名称は勝馬投票券発売税と言うのですが、ご承知のように結果から言うと、これは総務大臣から同意が得られず、横浜市が係争処理委員会に対して申し立てをして、国側の主張が認められたという事案でございます。係争処理委員会の国に問題なしという結論に至るまでに、影響力を与えたのは金子先生の鑑定意見でございます。この鑑定意見の中身をざっと見ながら、課税自主権と協議制の意味合いについて整理しておきたいと思っております。まず鑑定意見では最初に「総務大臣が不同意は、違法ではない」ということが結論的に言われております。

次に、協議制についての金子先生の解釈ですが、「法定外税の同意を要する協議制の存在意義」として、協議制のただけれど、総務大臣の同意を要する。総務大臣が「よし」と言わないと、法定外税ができないというのは、国が公権的、監督的な立場から良いか悪いかを判断するのではないということが言われております。実は、協議制の意義というのは、先ほども少し申し上げましたが、国の施策と地方公共団体の課税権が対立する可能性があるのです、それは調整

しなくてはいけない。もちろん団体間の調整も必要である。それから住民の負担が過度に重くなってしまうことも回避せねばならない。そういう事情があるので、当然国はもしこういうことに関連して問題があれば同意しないのであって、地方公共団体の課税自主権というものを頭から否定するものではないという解釈が示されます。要するに調整を行う必要があるということです。あくまでも監督指導を上立場からやるのではなくて、調整機能としての協議制というのがまず指摘されます。

ということで、横浜市の主張は、要するに地方分権、課税自主権を積極的に活用しようという立場だったのですが、鑑定意見の中では、地方分権も肯定される、課税自主権の強化というものも肯定される。肯定されるのですがその上で課税自主権の強化ということ、或いは地方分権、地方自治という理念というものと、協議制ということは何ら相反するものではないということです。相反するものではないと言うのですが、それは先ほど示した3つの消極要件のこれとこれとこれに該当した場合には、法定外税を認めるわけにはいかない。というのは、あくまでも限定的に示しているのです、その限定的に示した消極要件に基づいて総務大臣が同意するか、同意しないかを決めるというのは、何ら課税自主権尊重の精神と反するものではないということが主張されます。

それから、同意の判断基準の認定と公表に関して、横浜市の主張としては、同意しなかった判断基準がもともと明確に示されていなかったのは、おかしいのではないのかという主張です。それに対して金子先生の鑑定意見は、法定外税というのが協議制になってからまだ間がない、法定外税がさまざまな形で出てくる可能性があるときに、その基準を一義的に最初から決めることは不可能である、だからこれとこれは駄目だから、こういうときには同意しませんということをさらに詳しく事前に示すことはできなかった、よって総務大臣の側に落ち度はないし、

それからこの事案が横浜市の条例を定めて出てきたときには、どこがまずいかということを引きちんと総務大臣が説明している。説明責任は果たしているのです、何ら問題はないという指摘です。それがこの同意の判断基準の認定・公表の存在意義のところを示されています。

それから次に、国の経済施策に照らしてということですが、これも重複する部分は割愛させていただきますが、先ほど言った3つ目の第3号要件の国の経済施策に照らして、問題がないかどうかチェックされますが、国の経済施策というのは、国の経済政策一般ではなくて、重要な経済施策という限定条件が付いてきます。そのときに場外馬券に関する税金に関して、国の重要施策にバッティングするかどうかということで、そこで中央競馬の実施が国の重要な経済施策かどうかということが議論されることとなります。この鑑定意見の中では、中央競馬の実施というのは、結論的に非常に重要な国の経済施策であると。その収入は、単なる収入と違い、そのほとんどが国庫に入れられて、なおかつ畜産振興事業に用いられているということにおいて、非常に重要な施策の1つであるという判断がなされます。

そういうことで、まさに中央競馬会法に基づいて、しかもいわゆる賭け行為というものをあえて国が行うということですから、その意味においても重要な国の経済施策と認められるであろう。それに対して今度は著しく障害をなすかどうかということで、馬券の売り上げに対して一定額を課すことになると、その税収規模からいって、明らかに悪影響が及ぼされるだろうという判断がなされます。これはそもそも国の重要な経済施策とバッティングするという意味においてという具体的な理由から、この法定外税は認められないということになります。以上がこの鑑定結果の主な内容です。

最後に、鑑定意見では、「そもそも、勝馬投票券発売税の制定過程においては、特に納税者との関係で適切な手続きが取られたとは言い難

く、地方公共団体が納税者と真剣に向き合って、受益と負担の関係を明確にしながら課税や内容の水準を決めるべきであるという地方分権時代の地方税の在り方に反している」と述べられています。ですから地方分権の視点に立った課税自主権が重要とするならば、それはここにまさに書いてあるように、受益と負担の関係が明確であることをきちんと説明できないと、それは地方分権自体の地方税そのものに合致しないのだということがここで指摘されるわけです。先ほども申し上げましたが、この説明責任ということが法定外税において実は重要な意味を持つということが強調されます。

## V. 議 論

(A) 東京都の宿泊税、いわゆるホテル税は経済学で言われる租税輸出、住民以外に税を課すという典型ですね。

(前田) ホテル税は、要するに外から来た人が東京都の提供するサービスを多く利用しているという理屈付けをされていたけれども、別にそれは受益と負担の関係をきちんと説明しなくても、おっしゃるように住民たる納税者ではないから、その点に関しては、逆に言えばあまり説明しなくてもいいのじゃないでしょうか。そのときに徴収者となるホテル業者さんがそのようなことをしたら客が減るというようなことで強く反対すれば、大阪市のように導入は見送られるでしょうが、東京都の場合は別にそういう懸念がなかったのではないかと推測します。

(B) 東京都の名誉のために言っておくと、東京都もそういう意味では、すごくいろんな説明がなされたというのは間違いありません。われわれもどういうことをされたかの確認は行って抗議したのですが、そういうことを努力されています。ただ、おっしゃるように納税者と向き合っているのではないですね。あくまでも関

係者と言いますか、実際に徴税をお願いする方が相手になっているというのは、こういう税の特徴になるのかなと思います。

(C) そうやって関係団体のところとコミュニケーションを図っていくということはすごく大事なことだと思うのですが、実態としてはやはりどうしても法人、法人というようになっています。法人というのは基本的に票を持たない存在なので、どうしても安易にそうになってしまうのは否めないのではないですか。

(D) 超過課税や法定外税で企業が立地地域を選択するかというと、それだけの要因ではないと思うのです。実際に税が異なる外国の選択の場合、税も1つですが、当然カントリーリスク的なものもあります。或いはインフラの問題とか、或いは税と反対で、誘致策としていろいろな補助金があるとか、そういうことをいろいろと考えて出てくるとは思いますので。あとはやはり、その国なり或いはその都道府県で事業をすとなったときに、どれぐらいのサービスがあるかということ、やはり見にくいと思うのです。

日本の場合にはサービスの質というのはあまり変わらないと思うのです。海外の場合にはやはり国によって大きな制度の差もあるし、目に見えない障壁のようなものがあると思います。だから日本との10%、20%ぐらいの差でしたら、あまり変わらないのかなという感じはあるのかなと。それ以外の要因が強いという意味です。日本国内の場合、地方税の負担の差はあまり大きくはありません。

(E) ただ、神奈川県で法定外普通税の臨時特例企業税は、完全に法人所得に対して課税をするという形なので、少し問題があるかと思えます。例えば、電機の業界についていえば、いつか数年前に話題になったのですが、要は完全に課税標準と重複しているのではないかと。

また、そもそも住民税に事業税というものがあって、さらにかかってくる。そのうちに事業税に対しては外形標準課税まで入ってきたので、そうするとどこが違ってくるのかと、業界の中では「ああ、こうだ」と言っていたのですが、みな、当局に対してはあまり言いません。何を言いたいかということ、進出したときには特にそういうのがなくて、工場や事業所ができて、機嫌よく運営している中に、急にこういう法定外税がぼんと出てきても、嫌だからという形では出られないわけです。だからそういうのは企業としてはやはり負担が増えるだけで、嫌だなと。逆に課税する側から言えば、企業は逃げていかないから課税しやすいという理屈があるのかなとは感じています。

(F) 分割基準に関しての手数の話で言えば、自治体ごとに税率を確認するのは一定程度の手間がもちろんかかります。例えば、建設業において、特徴的なことを言えば、事業所が固定ではないのです。動くのです。これの確認というのは全国の都道府県、市町村に各事業所をお持ちの方々、例えば、生命保険であるとか、何百という事業所をお持ちですが、彼らは一応固定ですよ。私も建設現場ごとで動きますので、税率の確認以上に、その方が非常に手数がかかる。もちろん事業所を特定した上で、その税率を確認しにいかなければいけないという意味で大変な手間になります。業界でも要望はずっと出しているのですけれども。

(G) 法定外税と超過課税の2つの話が出てきたわけですが、経済学の話で本来2つの話は別の話ではないかと思えます。法定外税はいわゆる経済学でいうとピグー税ですか。環境で、例えば、分かりやすい例で言うと煙突でぼんぼん出しているから、そこに課税するとか、水を汚したから課税するという話で、非常に分かりやすく言いますといわゆる環境税です。しかし例えば、国では対応できないと、あそこの池が

とかいうのは東京からいちいちできないので、そこは自治体が対応すべきでしょう。そういう意味では、事業税というのは二重課税と言うよりは、いわゆる外部不経済、汚染に対する内部化なので、これはある意味正当化できると。ただし問題なのは、租税輸出が起きやすいということで、どうしても大企業、大企業にかけるといって行きやすいということだと思います。しかし本来、税としてはかけるべきだと。あそこの煙突はいかんだらうということになりましたら、そういう意味で自治体が国に許可を求めた上で、あそこにはかけたいということは、私は正当化できると。政策的な話です。どちらかという税収ではなくて政策的に、あそこの池の汚染はまずいだらうということで正当化できると思うのです。

超過課税については、どちらかというところと地方税の全体の大きな問題というか、本来自治体の税収はそこに住んでいる住民に課税すべきなのに、それを大企業にある意味安易にと言いますか、税をかける。応益性と言いつつ、実際大企業ですと、販売は全国展開でしているわけですから、応益性が誰にどういっくか全く分からない中で大企業にかけてしまう。そういう税を地方に持たせていいのかという、2つの話かと思うのです。

ですから法定外税の方はある意味、国が制限をかけつつ、問題のあるところを認めるというやり方がいいと思いますが、超過課税の方はどちらかというところとっと大きな問題。そもそも法人への課税というのは、地方自治体に持たせていいのかという方だと、私は思ったのですが。

(前田) 法定外税はおっしゃるように、典型的には環境税という形に表れていますが、要するに受益と負担、原因と費用というのが明確になっているときに使う。最初にも申し上げましたように、もともと法定外普通税しかないときも、使い道、用途が特定されるような形で課税されているものが多かったの、それを見てい

て、そうしたら法定外目的税を課税できるようにすれば、もっとすっきりするのではないのかという形で法定外目的税が導入されたのですが、実際にはあまり使われていないというのが現状です。

受益と負担ということ、もう1つ特定の施策上の目的があるということです。それを積極的に使うだけの理由があるということなのだけれども、超過課税に関しては要するに財源がないということなのです。収入がないからそれをどうするかということと、もっと大きな話をすれば、税率決定権がそもそもどこにあるかということです。固定資産税を例にとりますと、例の課税標準に関して負担調整措置を入れ、要するに土地に関して7割負担の一定割合に収れんさせていこうといく仕組みが平成9年度に導入されました。その背景には、最終的に税率の決定権を地方に任せようという議論があります。それが究極の目的であるために、その必要条件として評価の均衡が実現されねばならない、そのために、7割評価の一定割合に移行するための負担調整措置が必要となるという議論があったのです。

それが、地価が下落局面に入り、やっと収れんしてくるようになってきて、ちょっとバブルになってまた離れかけたと思ったら、今度またこの不況で地価が下がるでしょうから、そうするとまた収れんスピードが速くなる。その意味では7割評価のさらに60~70%というところに、ターゲットがだんだん入ってきているので、その税率の決定権を固定資産税に関して自治体に与えるという条件は整いつつあるのです。実際にそれを国がやるかどうかは別ですが、そういう話もあって、まさにそれは税率の決定権そのものをどうするか。その場合、税率決定権を地方に与えてしまうと、超過課税も何もないわけです。税率そのものを決められるわけですから。

話は戻りますが、特別の財政需要があるが、収入がないということ、税率決定権はそもそ

もどこにあるのという大きな話と、2つの意味合いが含まれているのではないかと思います。ですから固定資産税に関して、アメリカの地方財産税のように金がこれだけ要る、土地家屋の評価はこれだけ、それを割ったら税率が出てきますねという世界も目標の1つとしておきながら、平成9年以降の固定資産税改革があるということですが。

(H) 法定外税や超過課税が企業を狙い撃ちにしているという印象があるのは、やはり企業の税負担、実効税率などがだんだん下がってきているということです。国際的に見て高いから下げようというので、法人税を下げて、同時に全体の実効税率が下がったと言われているのですが、それでやはりちょっと取れるのではないかという期待感のようなものがあって、国が下げるなら地方が取ってやろうかというような発想が少しはあるのかなという気が、雑ばくな感じではありますけれども、しています。

(I) 地方への法人税というのは、超過課税を一切認めずで、やるなら個人でやれというのが筋だと私は思います。私の報告事項なのでしょうけど、法人税は全部国に持って行って、個人住民税と固定資産税でやるというようなことをやっている国も、これはスウェーデンなのですが、実際にあるのです。そういう方法にすればと私は思うのですが。超過課税のようなものは地方には一切認めない、超過課税をやるな

ら個人住民税でやってくれ、と私はそう思います。

(前田) 超過課税は投票権のある住民の負担する税を対象とすべきことには同意します。本来の地方分権や地方自治の在り方はそういうものであると思います。

(J) ただ一般論として、受益と負担ですか。受益がもしあるのなら、別に企業に向かって課税をされていていいということでしょう。先ほどからの意見は、企業に対してやりやすいからと。事実としてそういうことがあるというのは、そのとおりだと思いますけどね。しかも受益と負担をバランスさせるといって、受益の方は計りようが本当に分からないですね。ですからそういう議論になるとは思いますけれど、理想的にどうか、論理としてそういうことはあるので、特に地方の税金で応益的な税の考え方、それはよく言われる、或いは認められたことですよ。認められていると言っても、それはさらに議論の余地はあるでしょうけれども。

(K) 多分、どこかで課税ベースの取り合いみたいな、先取りすると、やはり生産活動に応じた地方税というのはいいと私は思っているのです。安易に上げるかどうかは別ですよ。税があるべきではないというところは、それも含めて、問題提起ということも含めてまた、そういう話もしたいと思っています。

## 名古屋市税制研究会 第 13 回委員会（平成 21 年 1 月 26 日）資料

- ・名古屋市税制研究会における超過課税及び法定外新税導入検討に際して主要部局との懇談に関連する資料
- ・平成 20 年度の税制研究会における法定外税導入の可能性を検討する作業のなかで市の主要部局との懇談において超過課税や法定外税の活用の可能性が議論された。ただし、これらの項目に関してはあくまでも可能性のみが懇談され、その具体化についての議論はなされていないし、また、その後においても実現に向けての検討はなされていない。

## I 子育て（所管部局；子ども青少年局）

近年、出生率の低下による少子化、核家族化、都市化などの進展に伴い、子どもと家庭を取り巻く環境は大きく変化してきている。本市においては、子育てを家庭・地域・企業・行政など社会全体が支えることにより、子育て家庭への支援とすべての子どもの健全育成を総合的に推進することができるまちづくりを目指している。

## 1 施策の取り組み状況等

## 1-1 現在の取り組み

- ・現在の主な取り組みとしては以下のような事項があげられる。

- ①保育所の整備
- ②児童手当など各種手当の支給
- ③保育料の第 3 子以降の無料化
- ④子ども医療費の助成
- ⑤子育て相談の充実、など

- ・子どもに対する施策は、各都市で様々な施策が検討・実施されているところである。

また、子どもに関する施策の基本となる事項等を定めた「なごや子ども条例」を制定（平成 20 年 4 月施行）し、社会全体で子育てを支援するまちの実現を目指しており、その中で財政上の措置を講じるよう定めている。

## 1-2 今後の取り組み

- ①妊婦検診の公費負担回数を 2 回から 5 回に拡大
- ② 3 歳未満児に対する保育所の入所枠の拡大
- ③企業などを含めた社会全体での子どもに関する総合計画を作成中

## 1-3 費用等

- ・保育所の運営費や児童手当などに対する児童福祉費の歳出額が年々増加しているが、一方で歳入は減少しており、将来的な施策の財源確保が課題となっている。

- ・児童福祉費の推移は以下の通りである。

|             |          |
|-------------|----------|
| 平成 10 年度決算額 | 5 5 5 億円 |
| 平成 15 年度決算額 | 7 0 7 億円 |
| 平成 19 年度決算額 | 8 5 4 億円 |

平成20年度予算額 885億円（平成10年度の約1.6倍）

・（参考：名古屋市の歳入の推移）

平成10年度決算額 1兆1220億円

平成15年度決算額 1兆422億円

平成19年度決算額 9802億円

平成20年度予算額 9837億円

・少子化が進展する一方、保育所での保育を必要とする児童数（要保育児童数）は年々増加傾向にある。要保育率は以下の通り。

平成14年度 25.3%（31,083人）

平成19年度 27.1%（31,787人）

平成28年度 30.3%（33,000人）（予測）

※カッコ内は要保育児童数

## 2 税制面からの考察

### 2-1 上記の1-1、1-2に対する財政需要の必要性

#### ①早期に実現すべきか

国の制度改正により、妊婦健診の拡大など子育て支援策の拡充が求められている。そのため、本市独自施策のための財源が不足している。

#### ②標準的な水準を超えた重要施策か

急速に進展する少子化対策として、特に市民ニーズが高い次世代育成支援策として通院及び入院時における医療費助成の拡大や、第3子以降の保育料の無料化など、市独自の上乗せ施策を実施している。

##### 【医療費助成】

多くの他都市 通院；就学前、入院；小3

名古屋市 通院；就学前、入院；中3

平成20年度予算額：69.9億円

##### 【子育て支援手当】

平成20年度予算額：12.2億円

#### ③既存の税収で賄えないか

児童福祉費が10年前の1.6倍となっており、今後も増大が見込まれるが、歳入の大幅な増加は見込めない。

### 2-2 考えられる課税の仕組み

#### ①超過課税

急速に進展する少子化の現状を踏まえると、子育て支援施策は早期に実現すべき施策であり、その財源確保としては超過課税が考えられる。

- ・有効性 財源を確保することで、施策の早期実現が図られる。
- ・妥当性 子育て支援施策は、市民全体で取り組むべき課題であるため、地域社会の構成員がその費用を広く分かち合うことが要請されることから、市民税の超過課税が妥当と考えられる。

#### ②法定外税

子育て支援という個別的な重要特定施策のための財源確保としては、法定外目的税が考えられる。

- ・有効性 財源を確保することで、施策の早期実現が図られる。
- ・妥当性 受益者負担のあり方の検討や子育てに配慮した労働環境の整備など企業と一体となった取り組みの検討などを行うとともに、子育て支援施策は、重要かつ喫緊の課題であることから、施策推進のための財源調達としては、多くの市民で負担を分かち合う税制が妥当と考えられる。

### ③その他（他都市の事例等）

- ・参考例；秋田県の子育て新税（資料2参照）

個人県民税所得割に0.4%上乗せ・法人県民税法人税割に0.2%上乗せ）の導入が検討されたが、市民アンケート・議会からは導入反対の意見が多く、導入見送り。

※名古屋市で市民税の超過課税をした場合

- ・個人市民税所得割収入見込額（平成20年度）：1675.4億円
- ・上記税率に0.4%上乗せ：125.7億円増収
- ・法人市民税法人税割：本市においては制限税率の上限で課税しているため、さらなる超過課税は不可能

## II 緑の保全（所管部局；緑政土木局）

都市の緑は、ヒートアイランド現象の緩和や自然とのふれあいの場となるなど、良好な生活環境を保つ上で欠かせない市民共通の財産である。しかしながら、近年名古屋の緑は減少し続けており、特に市域の約3分の2を占める民有地の緑の減少が顕著となっている。

### 1 施策の取り組み状況等

#### 1-1 現在の取り組み

主な取り組みとしては以下の事項があげられる。

- ①公園の整備・維持管理
- ②街路樹等の植栽・維持管理
- ③屋上緑化・壁面緑化・生垣等に対する助成、など

また、「緑化地域制度」（平成20年10月より開始）を導入し、一定規模以上の敷地において、建築物の新築や増築を行う場合には、定められた面積以上の緑化を義務付けている。

#### 1-2 今後の取り組み

民有地の緑化推進や長期未整備公園の整備促進など、緑の保全・緑の増加のための施策を推進するが、そのための財源確保が課題となっている。

#### 1-3 費用等

- ・緑政土木費の推移は以下の通りである。

|           |                  |
|-----------|------------------|
| 平成10年度決算額 | 1326.6億円（60.4億円） |
| 平成15年度決算額 | 945.0億円（45.7億円）  |
| 平成19年度決算額 | 802.8億円（38.5億円）  |
| 平成20年度予算額 | 799.1億円（38.4億円）  |

※カッコ内は「緑化対策」への配分額

## 2 税制面からの考察

### 2-1 上記の1-1、1-2に対する財政需要の必要性

#### ①早期に実現すべきか

平成2年から17年の間で、市内の緑被率は29.8%から24.8%に減少し、面積としては1600ヘクタール（中村区一つ分）の緑が喪失。早急な対策が必要とされている。

#### ②標準的な水準を超えた重要施策か

- ・中部圏の中核都市としての本市は、他都市と比較して土地の需要が高く開発が盛んで緑地が減少
- ・地価が高いため、緑地を相続しても手放さざるを得ない

#### ③既存の税収で賄えないか

公園整備事業に対する財源が乏しく、長期未整備公園が存在している。

### 2-2 考えられる課税の仕組み

#### ①超過課税

緑を保全することによる利益は市民全体におよび、また緑の保全は喫緊の課題となっていることから、早期に実現すべき施策の財源確保としては、市民税や固定資産税での超過課税が考えられる。

- ・有効性 財源を確保することで、施策の早期実現が図られる。
- ・妥当性 緑の保全は、市民全体で取り組むべき課題であるため、地域社会の構成員がその費用を広く分かち合うことが要請されることから、市民税の超過課税が妥当であると考えられる。また、都市開発と緑の減少との関係から見ると、固定資産税の超過課税も考えられる。

#### ②法定外税

緑の保全という個別的重要特定施策のための財源確保としては、法定外目的税が考えられる。

- ・有効性 財源の確保や規制により、施策の早期実現が図られる。
- ・妥当性 現在実施している緑の保全に対する取り組みのさらなる推進や地域計画・条例による規制や誘導策を検討するとともに、緑の保全は重要かつ喫緊の課題であり、多くの市民で負担を分かち合う税制や、緑地の開発を規制する税制が妥当と考えられる。

#### ③その他（他都市の事例等）

- ・参考例1；横浜市の横浜みどり税（資料3参照）

個人市民税均等割に900円上乗せ・法人市民税の均等割に9%相当額を上乗せ）を平成21年4月から導入。

- ・参考例2；愛知県のあいち森と緑づくり税（資料4）

平成21年4月より、個人県民税均等割に500円上乗せ、法人県民税均等割に5%相当額を上乗せするかたちで導入。

・なお、現在29県で採用されているいわゆる森林環境税の中には、税収の使途に都市の緑化をあげているところもある。（愛知県・兵庫県）

※名古屋市中で市民税の超過課税をした場合

- ・個人市民税均等割収入見込額（平成20年度）： 32.3億円
- ・500円上乗せ： 5.4億円増収

- ・法人市民税均等割収入見込額（平成20年度）：117.7億円
- ・5%相当額上乘せ：5.9億円増収

### Ⅲ ごみ問題（所管部局；環境局）

名古屋市では、平成11年2月の「ごみ非常事態宣言」以降、ごみの減量やプラスチック製容器包装・紙製容器包装などの資源収集に対して様々な取り組みを市民・事業者の協力尽力により進めてきた。

その結果、平成10年度には100万トンにまで達していた「ごみ量」は平成19年には約7割の68トンにまで減少し、「資源分別量」についても平成10年の14トンから19年には約2.8倍の39トンにまで増加した。

#### 1 施策の取り組み状況等

##### 1-1 現在の取り組み

主な取り組みとしては以下の事項があがられる。

- ①分別収集の徹底
- ②指定ごみ袋の導入
- ③粗大ごみ収集の申込制の導入・有料化
- ④事業系ごみ収集の有料化
- ⑤レジ袋の有料化
- ⑥3R（リユース・リデュース・リサイクル）運動の推進、など

平成11年に「ごみ非常事態宣言」が出されてから今年で10年が経過する。「非常事態の克服」から、「循環型社会」を目指す施策へ転換しつつある。

##### 1-2 今後の取り組み

- ①「名古屋市第4次一般廃棄物処理基本計画」では、「ごみも資源も、減らす、生かす」という基本方針のもと、平成32年には現状からさらに2割のごみ減量という「挑戦目標」を提示している。
- ②レジ袋を始めとした「消費者と販売店の協働」による容器包装の削減や、「買う立場、仕入れる立場」から結束したメーカーへの働きかけなど、「ごみも資源も、元から減らす」発生抑制へ取り組む。
- ③レジ袋税など、税制の活用は現在のところ検討していない。

##### 1-3 費用等

- ・環境費の推移は以下の通りである。

#### ごみ処理費・環境事業総務費

|           |                         |
|-----------|-------------------------|
| 平成10年度決算額 | 528.8億円（270.1億円・27.0億円） |
| 平成15年度決算額 | 547.0億円（263.3億円・26.7億円） |
| 平成19年度決算額 | 444.0億円（260.1億円・25.6億円） |
| 平成20年度予算額 | 455.6億円（275.0億円・26.6億円） |

※「ごみ処理費」はごみ処理対策に、「環境事業総務費」はごみ減量推進等へ主に配分されるものである。

#### 2 税制面からの考察

##### 2-1 上記の1-1、1-2に対する財政需要の必要性

### ①早期に実現すべきか

平成32年までに現状（年間約70万トン）から2割のごみ減量という挑戦目標の早期達成に向けた取り組みが急務となっている。

### ②標準的な水準を超えた重要施策か

大都市であるがゆえに企業が集積し、昼間・居住人口の規模も大きいため、他都市に比べてごみ処理の対策が特に必要である。

### ③既存の税収で賄えないか

現在進めている施策、今後すすめていく施策については、既存の税収の枠内での実施を目指す。

## 2-2 考えられる課税の仕組み

### ①超過課税

現時点では、既存の税収の枠内で施策を推進する方針であるため、税制を活用することは考えていない。

- ・有効性 ー
- ・妥当性 ー

### ②法定外税

ごみの削減や発生抑制という目的を実現するための規制的・誘導的課税としては、法定外目的税が考えられる。

- ・有効性 追加的負担を求めることで、ごみの発生抑制が期待され、ごみの減量は図られる。
- ・妥当性 名古屋市では、ごみの分別の徹底や3R運動の推進など、市民と協働で施策を実施しており、現時点では既存の税収の枠内で施策を推進する方針であるため、税制の活用は妥当ではないと考えられる。

### ③その他（他都市の事例等）

- ・参考例；東京都杉並区（資料3参照）

買い物などの際に商店などから譲渡されるレジ袋1枚につき5円の課税をする「すぎなみ環境目的税条例」が平成14年3月に制定されたが、マイバック運動など税制の活用以外の手段によるレジ袋の削減に成功し、当初の目的が達成されたため、平成20年6月、条例は廃止された。

## IV 福祉施策（所管部局；健康福祉局）

急速な少子高齢化の進展、家庭や地域社会の機能の変化などに伴い、福祉へのニーズは多様化している。個々のニーズにきめ細かく対応していくためには、福祉施策の充実とともに地域での支えあい、助けあいがますます必要となっている。

### 1 施策の取り組み状況等

#### 1-1 現在の取り組み

現在の主な取り組みとしては以下の事項があげられる。

- ①介護保険制度
- ②後期高齢者医療制度
- ③敬老バスの交付（65歳以上）

- ④市立老人施設の運営
- ⑤民間施設への補助、など

## 1-2 今後の取り組み

- ①急速な高齢化の進展など、社会の変化への対応（「クオリティライフ21城北」構想の推進、新斎場の整備等）が急務となっている。
- ②現在取り組んでいる施策を今後も継続していくとともに、市民のニーズに合わせた施策を実施していくことが必要である。

## 1-3 費用等

- ・健康福祉局の20年度予算：2064億円

### 介護保険への一般会計からの繰入額の推移

|           |         |
|-----------|---------|
| 平成12年度決算額 | 105.6億円 |
| 平成15年度決算額 | 132.0億円 |
| 平成19年度決算額 | 177.6億円 |
| 平成20年度予算額 | 183.4億円 |

- ・介護保険特別会計の推移

|           |          |
|-----------|----------|
| 平成12年度決算額 | 523.6億円  |
| 平成15年度決算額 | 828.2億円  |
| 平成19年度決算額 | 1079.1億円 |
| 平成20年度予算額 | 1202.9億円 |

- ・敬老パスの予算・決算額の推移

|           |         |
|-----------|---------|
| 平成10年度決算額 | 130.8億円 |
| 平成15年度決算額 | 136.6億円 |
| 平成19年度決算額 | 118.3億円 |
| 平成20年度予算額 | 125.2億円 |

※平成16年から、敬老パス交付にあたり負担金（介護保険料段階に応じて千円・三千円・五千円）を求めている。

## 2 税制面からの考察

### 2-1 1-1、1-2に対する財政需要の必要性

#### ①早期に実現すべきか

高齢化の急速な進展により、介護を必要とする高齢者支援施策の財源確保が、喫緊の課題となっている。

#### ②標準的な水準を超えた重要施策か

敬老パスの導入や、「はつらつ長寿プラン」に基づく高齢者の学習機会の充実、高齢者に配慮した市営住宅の整備、緊急通報装置（あんしん電話）の設置など市民ニーズを踏まえた独自の施策を進めている。

#### ③既存の税収で賄えないか

急速な高齢化に伴う介護保険制度・後期高齢者医療制度への対応などの義務的負担が今後ますます増

大していくことが予想されており、既存の税収のみでは市民のニーズに即応した施策の展開が困難となっている。

## 2-2 考えられる課税の仕組み

### ①超過課税

急速に進展する高齢化の現状を踏まえると、高齢者のニーズに即応した施策は早期に実施すべき施策であり、その財源としては、個人市民税での超過課税が考えられる。

- ・有効性 財源を確保することで、施策の早期実施が図られる。
- ・妥当性 少子高齢化の進展による労働力人口の減少に伴い、税収の大幅な増加が期待できないため、施策推進のための財源としては、広く公平に負担を分かち合う個人市民税の超過課税が妥当と考えられる。

### ②法定外税

個別的な福祉施策推進のための財源確保としては、法定外目的税が考えられるが、福祉施策全般に対する財源確保という観点からみると、法定外普通税が考えられる。

- ・有効性 財源を確保することで、施策の早期実施が図られる。
- ・妥当性 受益者負担のあり方の検討をするとともに、少子高齢化の進展による労働力人口の減少に伴い、税収の大幅な増加が期待できない中であっては、広く公平に負担を分かち合う税制が妥当と考えられる。

### ③その他（他都市の事例等）

福祉に着目した新税の先行事例は現在のところない。

## V アセットマネジメント（所管部局；緑政土木局、教育委員会など）

1950年代後半からの高度経済成長とともに大量に整備された市内の道路、学校施設などの多くが老朽化し、今後、本格的な大規模補修や建替えの時期を迎える。施設の建設から維持更新への時代の変化に対応するため、施設全体の損傷度等の状態を把握し、長期的な視点に立ち、経済的、効率的な資産管理及び運営を実践していく「アセットマネジメントシステム」が導入されている。

### 1 施策の取り組み状況等

#### 1-1 現在の取り組み

アセットマネジメントシステムの導入による、長期的な視点に立った、経済的、効率的な資産管理及び運営を行っていく。

#### 1-2 今後の取り組み

現在の取り組みを検証し、効率的かつ効果的なアセットマネジメントを行っていく。

#### 1-3 費用等

##### ・緑政土木費の推移

|           |          |
|-----------|----------|
| 平成10年度決算額 | 1326.6億円 |
| 平成15年度決算額 | 945.0億円  |
| 平成19年度決算額 | 802.8億円  |
| 平成20年度予算額 | 799.1億円  |

・教育費の推移

|           |         |
|-----------|---------|
| 平成10年度決算額 | 837.7億円 |
| 平成15年度決算額 | 747.6億円 |
| 平成19年度決算額 | 723.3億円 |
| 平成20年度予算額 | 699.4億円 |

2 税制面からの考察

2-1 上記の1-1、1-2に対する財政需要の必要性

①早期に実現すべきか

- ・平均的な改修年限を超えた施設が多数存在しており、早期の改修が求められている。
- ・例：学校の校舎の場合、平均で新築後20年で初期改修を行い、40年で建て替えることが一般的であるが、30年を経過しても初期改修がなされていない

②標準的な水準を超えた重要施策か

現行水準を維持するために必要な施策と考えられる。

③既存の税収で賄えないか

義務的経費についても現在の市税収入では十分に確保できていない状況にあり、加えて市税収入の大幅な増加が今後見込めない中で、増大する老朽化施設の維持管理に対する経費の確保が課題となっている。

2-2 考えられる課税の仕組み

①超過課税

・中部圏の中核都市としての産業の集積や昼間人口の流入などで、特に施設の維持管理が求められる場合には、大都市特有の課題とも考えられることから、大都市税制の代替措置として、市民税・固定資産税などでの超過課税が考えられる。

・教育に要する費用は、地域社会が広く負担を分かち合いながら行うことが適当と考えられることから、市民税の超過課税が考えられる。

- ・有効性 財源を確保することで、施策の早期実施が図られる。
- ・妥当性 施設の維持管理は市民全体で広く公平に負担を分かち合うことが必要であるため、多くの市民が納税義務者となりうる税制が妥当と考えられる。

②法定外税

平均的な改修年限を超えた施設が多数存在しており、早期の改修が求められているため、老朽化した施設の大規模改修を目的とした法定外目的税が考えられる。

- ・有効性 財源を確保し施設の改修を効率的に行うことで、将来世代との負担の公平が図られる。
- ・妥当性 現在の世代と将来世代との間の負担の公平について検討を行うとともに、維持管理は市民税全体で広く公平に負担を分かち合う税制が妥当と考えられる。

③その他（他都市の事例等）

- ・参考：アメリカにおける取り組み

アメリカでは、1930代のニューディール政策により大量に建設された道路構造物が、1970年代半ばから80年代前半にかけて、一斉に老朽化した。当時はオイルショックのため、緊縮財政やインフレにより施設維持改修に必要とされる財源が不足し、維持管理が十分に出来ず、舗装損傷、橋の崩落

等が頻発した。

その後、連邦政府はガソリン税の引き上げによって財源を確保し、道路施設への投資を再び増やすことで、現在、道路や橋の状態は、以前より改善されつつある。

## 子育て支援税（秋田県）の概要

| 子育て支援税（秋田県）<br>（平成 20 年 2 月導入断念） |  |                      |
|----------------------------------|--|----------------------|
| ①導入趣旨                            | <p>「地域格差」「所得格差」の拡大が大きくクローズアップされているが、「子育ての経済負担の軽減」「質の高い教育の保障」は、格差解消に向けて県が実施するセーフティネットともいえる。</p> <p>・「子育て支援」と「学校教育の充実」について、県の全施策の中での優先性（必要性）をどう考えるか。また、そのサービス水準はどうあるべきか。</p> <p>・これらの施策を進めていくためには、徹底した行財政改革による財源の確保など、様々な方法が考えられる。</p>   |                      |
| ②課税方式                            | 超過課税（個人県民税所得割・法人県民税法人税割）   |                      |
| ③税額                              | 個人県民税  | 所得割（4%）に 0.3% 上乗せ    |
|                                  | 法人県民税  | 法人税割（5.8%）に 0.2% 上乗せ |
| ④税収見込                            | 年額約 20 億円  |                      |
| ⑤税収見込み額の根拠                       | 平成 18 年 2 月に策定した、財政基金の取り崩し等が限界に達し、地方交付税や国庫支出金など国からの支援も大幅な縮減がされるとの今後の県の財政状況（見込み）をもとに、予算に占める「子育て支援」「学校教育」のシェアを固定し、新たな施策の必要経費などを計上して推計  |                      |
| ⑥税収の使途                           | <p>「子育て支援と教育充実を推進する将来ビジョン」（平成 18 年 2 月）のうち、「未来創造メニュー」として掲げられた下記の施策</p> <p>1) すこやか子育て支援事業</p> <p>○1 歳以降の幼児の保育料の半額助成</p> <p>○0 歳児への乳児養育支援金の支給（1 万円/月）</p> <p>2) すこやか奨学金貸与事業</p> <p>○子どもが 3 人以上いる世帯の子どもの大学進学に奨学金を貸与</p> <p>3) 乳幼児福祉医療事業</p> <p>○乳幼児医療費の自己負担分の半額助成（0 歳児や市町村民税非課税世帯の子どもは無料）</p> <p>4) 在宅育児支援バウチャー事業</p> <p>○在宅育児支援に関する複数の選択肢から希望するメニューを選択できるようバウチャー（利用券）による支援（子ども一人当たり 1 万円/月）</p> <p>5) 妊婦健診助成事業</p> <p>○妊婦健診料の半額助成</p> <p>6) 少人数学習推進事業</p> <p>○小学校 1・2 年生及び中学校 1 年生で、30 人程度の学級編制</p> <p>○上記以外の他の学年や高校では、教科に応じてティームティーチングや少人数学習の実施</p> <p>7) みんなで創る特別支援教育推進事業</p> <p>○小、中学校に在籍する障害のある児童生徒の学校生活をサポートする非常勤職員の配置を行う市町村を支援</p> <p>○小、中学校に在籍する外国人児童生徒や帰国子女の日本語指導をサポートする非常勤職員の配置を行う市町村を支援</p> <p>8) 小学校専科指導教員配置事</p> <p>○小学校の基本教科（国語、算数、理科）指導の充実などに向け、教科ごとに専門の教員が指導する「専科指導教員」を配置</p> |                      |

|           |   |
|-----------|---|
| ⑦施行       | 平成 20 年 2 月導入断念   |
| ⑧適用期間     | 適用期限を定めて、その都度、延長の可否を検討することを予定していた。  |
| ⑨議会・市民の意見 | <p>○財政運営失敗の尻ぬぐいを県民にさせている</p> <p>○基金の枯渇は予想できたはずで、県民に負担を求めるのは無責任</p> <p>○本当に既存財源では賄えないのか</p> <p>○無駄な事務事業がまだあるのでは</p> <p>など、新たな負担を強いることに議会・市民双方から反対を受ける。</p> <p>平成 20 年 1 月の県民アンケートでは 66%は導入に反対。また県内市町村についても、県内 25 市町村のうち 17 議会が導入反対の意見書を採択。県議会も平成 19 年の 9 月議会で導入しないことを求める請願を全会一致で採択していた</p> |
| ⑩検討経過     | <p>○平成 17 年 5 月、寺田秋田県知事が記者会見で、子育て支援と教育に用いる県独自の新税の検討を表明</p> <p>○平成 19 年 2 月に新税の税額案を盛り込んだ将来ビジョン（骨子案）を提示</p> <p>○同年 7 月に新税導入への県民アンケートで 57%が反対、35%が容認と反対が上回る</p> <p>○同年 12 月新税の税額変更案を提示</p> <p>○平成 20 年 2 月に再度行った新税導入への県民アンケートでも 66%が反対、25%が容認</p> <p>○同 2 月寺田知事は県民の理解が得られないと新税導入を断念</p>      |

## 水源環境税（神奈川県）及び横浜みどり税（横浜市）の概要

|            | 水源環境税（神奈川県）<br>（平成 17 年 9 月条例改正）   | 横浜みどり税（横浜市）<br>（平成 20 年 12 月条例改正 平成 21 年 4 月 1 日施行）  |
|------------|--|--|
| ①導入趣旨      | 水源環境の保全・再生は、将来にわたり取り組まなければならない課題であり、その施策は、継続的、安定的に行う必要がある。そのためには、一般財源とは別に、特定の財源を確保することが必要である。そこで、「かながわ水源環境保全・再生利用する県民に広く負担を求めため導入するものである。間道を順う財源として、水を利用する県民に広く負担を求めため導入するものである。   | 過去に行われた市民アンケート等の結果から、市民も、大都市における生活の利便だけでなく、豊かな緑のある良好な生活環境の維持に対する意向（ニーズ）をあわせて持っていることが明らかになっている。横浜市は、首都圏という巨大都市圏の中で、とりわけ好条件の立地環境にあることから、非常に強い開発圧力にさらされており、豊かな緑は、年々大きく減少し続けている。横浜みどりアップ計画」等で既存の緑施策を大きく拡大（量的・質的）していこうとしており、その実現には大きなコストを要することが想定されているところである。こうした状況を踏まえれば、横浜市が行おうとしている緑施策にかかる事業費は、他都市の行政需要や標準的負担による行政需要を超えた水準のコストであるといえ、広く市民の理解と納得をえて、新たな負担をお願いしていくことも十分可能であると考えられるため導入するものである。 |
| ②課税方式      | 超過課税（個人県民税均等割・所得割）   | 超過課税（個人市民税均等割・法人市民税均等割）  |
| ③税額        | 個人県民税<br>均等割 300 円<br>所得割 0.025%相当額  | 個人市民税<br>均等割 900 円<br>法人市民税<br>均等割 9%相当額（当初 2 年間は赤字法人には課税しない）  |
| ④税収見込      | 年額約 38 億円  | 年額約 24 億円  |
| ⑤税収見込み額の根拠 | 「かながわ水源環境保全・再生実行 5 か年計画案」において、「新規必要額」とされている年額約 38 億円から算定   | 当初は横浜みどりアップ計画に対する現在の計画事業費で、対 20 年度予算増端分のうち、一般財源で賄う必要があると思われる年額約 32 億円を予定。その後、「さらに優先順位を考えて実行し、物によっては計画を延長する」（中田宏市長）ことにより税収規模を縮小（年間約 24 億円）  |
| ⑥税収の使途     | かながわ水源環境保全・再生実行 5 か年計画の 12 事業<br>1. 水源の確保づくり事業の推進<br>2. 丹次大山の保全・再生対策<br>3. 浜畔林整備事業<br>4. 間伐材の搬出促進<br>5. 地域水源林整備の支援<br>6. 河川・水路における自然浄化対策の推進<br>7. 地下水保全計画の推進<br>8. 県内ダム集水圏における公共下水道の整備促進<br>9. 県内ダム集水圏における合併処理浄化槽の整備促進<br>10. 相模川水系流域環境共同調査の実施<br>11. 水源モニタリング調査の実施<br>12. 県民参加による水源環境保全・再生のための新たな仕組みづくり | 横浜みどりアップ計画の 16 施策 31 事業のうちから、樹林地の買い上げ事業（年 10 億 3000 万円を見込む）を使途として特に優先する  |

|                  |   |  |
|------------------|---|--|
|                  | <p>水源環境税（神奈川県）<br/>（平成17年9月条例改正）</p>  | <p>横浜みどり税（横浜市）<br/>（平成20年12月条例改正 平成21年4月1日施行）</p>  |
| <p>⑦施行</p>       | <p>平成19年4月</p>  | <p>平成21年4月</p>   |
| <p>⑧適用期間</p>     | <p>平成19年度から平成23年度までの5年間（施行後5年経過後に見直し）</p>   | <p>平成21年度から平成25年度分まで（法人）平成21年4月1日から平成26年3月31日までの間に開始する事業年度分</p>  |
| <p>⑨議会・市民の意見</p> | <p>○制度趣旨についての反対意見はあまりない。<br/>○所成制度を設けなければいけないのか。<br/>○具体的にどんな政策を行い、どれだけの財源が必要なのかを明確に住民に説明すべき。<br/>○税以外の手段による解決をまず先に検討すべき<br/>○なじみ課題とするのか、現状や分析データ、各施策の数値目標、効果、スケジュールなどを明確にすべき。<br/>○不況期に、新たな税負担を求めることは、市民の理解が得られないのではないのか。<br/>○市民への周知、県民との議論に時間をかけるべき。<br/>○新規財源は全て県民負担を前提としているが、その前に県の予算の使い方を見直すべき。<br/>○新たな費用負担を求めるのではなく、緊急度の強い施策に集中的に投入すれば、新税の必要はないのではないのか。</p> | <p>神奈川県と同趣旨の意見が寄せられている。<br/>また、水源環境税との制度趣旨の区別がつきにくく、同一目的のために二種類の税を課す二重課税ではないかととの意見も出されていた。<br/>市民アンケートについては、横浜みどり税導入について平成20年5月の時点では賛成が多数だったのが、10月に行ったアンケート結果ではその後の景気の後退を受けて導入反対派が多数となった。そのため横浜は、当初の課税額より減額した条例案を提出、可決された。</p>   |
| <p>⑩検討経過</p>     | <p>○平成12年5月：神奈川県地方税制等研究会から、「生活環境税制」に関する提言<br/>○平成13年8月～：出前懇談会を開始<br/>○平成13年10月～11月：ミニシンポジウム開催<br/>○平成14年2月：メインシンポジウム開催<br/>○平成14年11月：再度シンポジウム開催<br/>○平成15年10月：神奈川県地方税制等研究会から「生活環境税制のあり方」に関する報告書を提出<br/>○平成15年10月～平成16年11月：県民集会実施（30か所）<br/>○平成16年9月：提案提示<br/>○平成16年10月：パブリックコメント実施<br/>○平成17年2月：県議会に条例提案<br/>○平成17年6月：再提案<br/>○平成17年9月：修正可決<br/>○平成19年4月：施行</p>     | <p>○平成19年：市長選にて中田宏市長が緑地保全目的の新税創設をマニフェストに盛り込み当選<br/>○平成19年5月：順市度プロジェクト「横浜みどりアップ・脱温暖化プロジェクト」を設置、新税を検討<br/>○平成19年12月：横浜環境創造審議会から「緑施策の重点取組について」の提言<br/>○平成20年5月：「横浜の緑に関する市民意識調査」（市民1万人アンケート）の実施<br/>○平成20年7月：シンポジウム「横浜の豊かな緑を次世代につなげるために」開催<br/>○平成20年8月：横浜みどりアップ計画（新報・拡充施策）（案）公表<br/>○平成20年10月：横浜税制研究会「緑の保全・創造に向けた課税自主権の活用に関する最終報告」提出<br/>○平成20年11月：市議会冒頭での提案を断念し、会期中（12月）に追加議案として提出する方針<br/>○平成20年12月：議会にて条例案可決</p> |

## あいち森と緑づくり税（愛知県）の概要

| あいち森と緑づくり税（愛知県）<br>（平成 20 年 2 月条例改正 平成 21 年 4 月 1 日施行） |   |
|--|---|
| ①導入趣旨  | 森林および里山林の荒廃並びに都市の緑の喪失が進む中、森と緑が有する環境保全、災害防止等の公益的機能がもたらす恩恵をすべての県民が享受していることにかんがみ、その公益的機能の維持増進のために実施する森林、里山林および都市の緑の適正な整備及び保全に関する施策に関する必要な財源を確保する。  |
| ②課税方式  | 超過課税（個人市民税均等割・法人市民税均等割）   |
| ③税額  | 個人県民税 均等割 500 円   |
|  | 法人県民税 均等割 5%相当額   |
| ④税収見込  | 年額約 24 億円   |
| ⑤税収見込み額の根拠   | 森と緑づくりのための新たな施策の財源として試算   |
| ⑥税収の使途   | <p>森と緑づくりのための新たな施策</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>①環境の保全</li> <li>②水源のかん養</li> <li>③防災性の向上</li> <li>④良好な景観の形成</li> <li>⑤生物多様性の保全</li> <li>⑥手入れ不足の森林の再生</li> <li>⑦里山林の保全・活用</li> <li>⑧都市の緑の保全・創出</li> </ul> <p>21 年度当初予算要求額</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>○森林や里山凜の整備 10 億 3000 万円</li> <li>○緑化推進 4 億 4100 万円</li> <li>○環境学習関連 2900 万円</li> </ul>  |
| ⑦施行  | 平成 21 年 4 月   |
| ⑧適用期間  | 平成 21 年度から平成 25 年度までの 5 年間  |
| ⑨議会・市民の意見  | 神奈川県と同様の意見  |
| ⑩検討経過  | <ul style="list-style-type: none"> <li>○平成 10 年「愛知県緑化基本計画」制定</li> <li>○平成 17 年 2 月愛・地球博開催</li> <li>○平成 18 年度有識者等による「森と緑づくりのための税制検討会議」が 6 回開催され、年度末に報告書を知事に提出。</li> <li>○平成 19 年 5 月「森と緑づくりのための税制検討会議」の報告書に対するパブリックコメントを実施。</li> <li>○平成 20 年 2 月議会で「あいち森と緑づくり税条例」と「あいち森と緑づくり基金条例」が議決。</li> <li>○平成 21 年 4 月 税条例施行、税徴収、事業開始</li> </ul> <p>また、施策の透明性の確保を図り、あいち森と緑づくり基金の適正な運用を図るとともに、事業を効果的に推進するため「あいち森と緑づくり委員会」を設置。</p> |

資料 5

資料5～14は総務省自治税務局『地方税制関係資料』平成21年6月、より転載。

14 超過課税の状況

(1) 道府県税

(単位 百万円)

| 税 目    | 昭和40年度         | 昭和49年度         | 昭和50年度         | 昭和51年度         | 昭和52年度         | 昭和53年度         | 昭和54年度         | 昭和55年度         | 昭和56年度         | 昭和57年度         |
|--------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|        | 決算<br>決定<br>決算 |
| 道府県民税  |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |
| 法人税割   | 1              | (-)            | 20             | 4,616          | 42             | 37,900         | 44             | 53,841         | 44             | 56,575         |
| 事業税    | 1              | 11,335         | 2              | 38,453         | 4              | 53,670         | 5              | 71,994         | 5              | 88,504         |
| 法人自動車税 | (該当なし)         | (該当なし)         | 1              | 796            | 1              | 1,109          | 1              | 1,003          | 1              | 1,274          |
| 合計     | -              | 11,335         | -              | 43,865         | -              | 92,679         | -              | 126,838        | -              | 146,353        |

| 税 目   | 昭和58年度         | 昭和59年度         | 昭和60年度         | 昭和61年度         | 昭和62年度         | 昭和63年度         | 平成元年度          | 平成2年度          | 平成3年度          | 平成4年度          |
|-------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|       | 決算<br>決定<br>決算 |
| 道府県民税 |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |
| 法人税割  | 45             | 95,294         | 46             | 111,826        | 46             | 124,869        | 45             | 120,468        | 45             | 147,396        |
| 事業税   | 7              | 148,499        | 7              | 168,770        | 7              | 185,518        | 7              | 187,363        | 7              | 236,646        |
| 自動車税  | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              |
| 合計    | -              | 243,793        | -              | 280,596        | -              | 310,387        | -              | 307,831        | -              | 384,042        |

| 税 目   | 平成5年度          | 平成6年度          | 平成7年度          | 平成8年度          | 平成9年度          | 平成10年度         | 平成11年度         | 平成12年度         | 平成13年度         | 平成14年度         |
|-------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|       | 決算<br>決定<br>決算 |
| 道府県民税 |                |                |                |                |                |                |                |                |                |                |
| 法人均等割 | 45             | 90,588         | 45             | 84,856         | 45             | 89,412         | 46             | 112,484        | 46             | 106,428        |
| 事業税   | 7              | 116,596        | 7              | 103,105        | 7              | 97,323         | 7              | 116,474        | 7              | 110,177        |
| 自動車税  | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              |
| 合計    | -              | 207,184        | -              | 187,961        | -              | 186,735        | -              | 228,958        | -              | 216,605        |

| 税 目   | 平成15年度         | 平成16年度         | 平成17年度         | 平成18年度         | 平成19年度         | 平成20年度         |
|-------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|       | 決算<br>決定<br>決算 | 決算<br>決定<br>決算 | 決算<br>決定<br>決算 | 決算<br>決定<br>決算 | 決算<br>決定<br>決算 | 決算<br>決定<br>見込 |
| 道府県民税 |                |                |                |                |                |                |
| 個人均等割 | 1              | 115            | 2              | 459            | 8              | 1,895          |
| 所得割   | -              | -              | -              | -              | -              | -              |
| 法人均等割 | 2              | 5,154          | 3              | 5,327          | 9              | 5,679          |
| 法人税割  | 46             | 83,385         | 46             | 95,251         | 46             | 110,186        |
| 事業税   | 7              | 84,338         | 7              | 98,216         | 7              | 114,497        |
| 自動車税  | 1              | -              | 1              | 53             | 1              | 27             |
| 合計    | -              | 172,992        | -              | 199,306        | -              | 232,286        |

(注) 1 団体数は、各年度の2月1日現在において超過課税の条例が議決されたものを掲げた。  
 2 (-)は、適用事業年度の開始で実績が計上されなかったものである。  
 3 自動車税の超過課税に関して、平成13年度から東京都が独自の制度を実施しているが、平成13～15年度の超過課税額については、データが不明なため、「-」とした。

(2) 市町村税

(単位 百万円)

| 税 目   | 昭和40年度         | 昭和45年度         | 昭和50年度         | 昭和55年度         | 昭和60年度         | 平成2年度          | 平成7年度          | 平成11年度         | 平成12年度         | 平成13年度         | 平成14年度         | 平成15年度         | 平成16年度         | 平成17年度         | 平成18年度         | 平成19年度         | 平成20年度         |
|-------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|       | 決算<br>決定<br>決算 | 決算<br>決定<br>見込 |
| 市町村民税 | 13,875         | 15,807         | 41,002         | 168,506        | 260,239        | 392,882        | 253,427        | 223,930        | 239,376        | 241,074        | 199,842        | 214,346        | 243,101        | 279,059        | 331,698        | 351,689        | 307,386        |
| 個人均等割 | 387            | 273            | 189            | 139            | 131            | 127            | 127            | 26             | 22             | 20             | 19             | 20             | -              | -              | -              | 2              | 2              |
| 所得割   | 10,347         | 6,348          | 59             | 9              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | -              | 29             | 29             |
| 法人均等割 | 173            | 369            | 530            | 4,148          | 9,143          | 11,118         | 14,116         | 14,020         | 13,990         | 14,058         | 13,576         | 13,848         | 14,151         | 14,455         | 14,575         | 14,635         | 15,056         |
| 法人税割  | 2,968          | 8,817          | 40,224         | 164,210        | 250,965        | 381,637        | 239,184        | 209,884        | 225,364        | 226,996        | 186,247        | 200,478        | 228,950        | 264,604        | 317,123        | 337,023        | 292,299        |
| 固定資産税 | 6,756          | 9,768          | 12,849         | 22,516         | 29,986         | 34,958         | 39,690         | 42,419         | 40,858         | 41,470         | 41,710         | 39,063         | 38,425         | 37,381         | 34,791         | 35,857         | 36,543         |
| 土地    | 1,871          | 2,680          | 4,183          | 7,181          | 9,685          | 10,791         | 11,925         | 12,614         | 12,733         | 12,820         | 12,809         | 12,582         | 12,331         | 11,730         | 11,598         | 11,913         | 11,957         |
| 家屋    | 2,597          | 3,912          | 4,765          | 9,298          | 12,709         | 14,830         | 16,926         | 18,351         | 17,067         | 17,684         | 18,238         | 16,380         | 16,473         | 16,259         | 14,448         | 15,046         | 15,562         |
| 償却資産  | 2,288          | 3,176          | 3,901          | 6,037          | 7,592          | 9,337          | 10,839         | 11,454         | 11,058         | 10,966         | 10,663         | 10,101         | 9,621          | 9,392          | 8,746          | 8,899          | 9,024          |
| 軽自動車税 | 54             | 67             | 77             | 187            | 290            | 324            | 383            | 439            | 443            | 457            | 468            | 483            | 501            | 528            | 497            | 509            | 524            |
| 鉱産税   | 48             | 96             | 144            | 217            | 190            | 88             | 51             | 11             | 11             | 13             | 5              | 9              | 9              | 9              | 9              | 9              | 10             |
| 入湯税   | 4              | 141            | 35             | 24             | 61             | 30             | 30             | 24             | 22             | 24             | 26             | 25             | 21             | 24             | 23             | 23             | 23             |
| 合計    | 20,978         | 26,133         | 54,379         | 191,741        | 290,963        | 428,282        | 293,581        | 266,823        | 280,710        | 283,038        | 242,051        | 253,926        | 282,057        | 317,001        | 367,018        | 388,087        | 344,486        |

(注) 昭和60年度以前の合計額には、木材引取税の額を含む。

(3) 合 計

(単位 百万円)

| 税 目 | 昭和40年度         | 昭和45年度         | 昭和50年度         | 昭和55年度         | 昭和60年度         | 平成2年度          | 平成7年度          | 平成11年度         | 平成12年度         | 平成13年度         | 平成14年度         | 平成15年度         | 平成16年度         | 平成17年度         | 平成18年度         | 平成19年度         | 平成20年度         |
|-----|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|----------------|
|     | 決算<br>決定<br>決算 | 決算<br>決定<br>見込 |
| 合計  | 20,978         | 26,133         | 98,244         | 402,509        | 601,350        | 802,678        | 480,316        | 419,590        | 462,972        | 471,157        | 400,856        | 426,918        | 481,363        | 549,287        | 642,536        | 687,615        | 631,043        |

## 地方税の税率一覧

## (道府県税)

| 税 目             | 税 率 の 種 類   | 制 限 税 率 の 有 無                           | 摘 要                          |
|-----------------|---|---|------------------------------|
| 道 府 県 民 税<br>個人 | 所得割   | 無                                       | 平成9年度までは届出制                  |
|                 | 均等割   | 無                                       |                              |
|                 | 配当割   | 無                                       |                              |
|                 | 株式等譲渡所得割  | 無                                       |                              |
| 法人              | 法人税割  | 有(創設時より)(昭和56年度より6%)                    | 昭和49年度までは届出制<br>昭和49年度までは届出制 |
|                 | 均等割   | 無                                       |                              |
| 事業税             | 一定税率(5%)  | 有(昭和50年度より)(1.1倍)                       | 昭和49年度までは届出制                 |
| 個人              | 標準税率(3%~5%)   | 有(昭和50年度より)(1.1倍)                       | 昭和49年度までは届出制                 |
| 法人              | 標準税率<br>外形標準課税対象法人(注)<br>(資本金1億円超の普通法人)<br>付加価値割 0.48%<br>資本割 0.2%<br>所得割 3.8%~7.2%<br>※(1.5%~2.9%) [148%]<br>所得課税法人<br>(資本金1億円以下の普通法人、<br>公益法人等及び特別法人等)<br>所得割 5%~9.6%<br>※(2.7%~5.3%) [81%]<br>収入金額課税法人<br>収入割 1.3%<br>※(0.7%) [81%]<br>※平成20年10月1日以後開始事業年度から<br>( )内の標準税率及び地方法人特別税の<br>税率として[ ]内の税率が適用(暫定措置) | 有(平成16年度より1.2倍、制限税率創設は昭和50年度より)(当初1.1倍) | 昭和49年度までは届出制                 |
| 地方消費税           | 一定税率(25%)   |   |                              |
| 譲渡貨物割           | 一定税率(25%)   |   |                              |
| 不動産取得税          | 標準税率(本則4%)<br>住宅及び土地は平成18年4月1日から平成24年3月31日まで3%  | 無                                       | 平成9年度までは届出制                  |
| 道府県たばこ税         | 一定税率(1,000本につき1,074円)   |   |                              |
| ゴルフ場利用税         | 標準税率(1人1日につき800円)   | 有(昭和52年度より)(1,200円)                     |                              |
| 自動車取得税          | 一定税率<br>自家用自動車 5%(本則3%)<br>(平成30年3月31日までの間の暫定措置)<br>営業用自動車及び軽自動車 3%   |   | 昭和49年度以降暫定税率                 |
| 軽油引取税           | 一定税率<br>(1klにつき32,100円(本則15,000円))<br>(平成30年3月31日までの間の暫定措置)   |   | 昭和51年度以降暫定税率                 |
| 自動車税            | 標準税率(定額課税)  | 有(平成18年度より1.5倍、制限税率創設は昭和51年度より)(当初1.2倍) |                              |
| 鉦区税             | 一定税率  |   |                              |
| 道府県固定資産税        | 標準税率(1.4%)  | 無                                       | 平成9年度までは届出制                  |
| 狩猟税             | 一定税率<br>(5,500円、8,200円、11,000円、16,500円)   |   |                              |
| 水利地益税           | 任意税率  | 無                                       |                              |

(注) 事業税(法人)の外形標準課税は、平成16年4月1日以後開始事業年度から適用。

## (市町村税)

| 税目        | 税率の種類                                | 制限税率の有無                                 | 摘要  |                                      |
|-----------|--------------------------------------|---|---|--------------------------------------|
| 市町村<br>個人 | 村民税<br>所得割                           | 標準税率(6%)<br>(分離課税が適用される所得に係る特例あり)       | 無   | 平成10年度改正において、個人の市町村民税における制限税率が廃止された。 |
|           | 均等割                                  | 標準税率(3,000円)                            | 無   |                                      |
| 法人        | 法人税割                                 | 標準税率(12.3%)                             | 有(創設時より)(昭和56年度より14.7%)   |                                      |
|           | 均等割                                  | 標準税率(5万円~300万円)                         | 有(創設時より)(昭和59年度より1.2倍)  |                                      |
| 固定資産税     | 標準税率(1.4%)                           | 無                                       | 平成10年度改正において届出制が廃止され、1.7%を超える一定の場合の議会手続が必要となった。<br>平成16年度改正において、制限税率が廃止された。 |                                      |
| 軽自動車税     | 標準税率(定額課税)                           | 有(平成18年度より1.5倍、制限税率創設は昭和51年度より)(当初1.2倍) |   |                                      |
| 市町村たばこ税   | 一定税率(1,000本につき 3,298円)               |   |   |                                      |
| 鉱産税       | 標準税率(1%)<br>(200万円/月以下の場合 0.7%)      | 有(創設時より)(1.2%)<br>(200万円/月以下の場合 0.9%)   |   |                                      |
| 特別土地保有税   | 一定税率<br>(土地の所有 1.4%)<br>(土地の取得 3%)   |   | 平成15年度以降は新たな課税を停止。  |                                      |
| 入湯税       | 標準 1人1日150円                          | 無                                       |   |                                      |
| 事業所税      | 一定税率<br>(資産割 600円/㎡)<br>(従業者割 0.25%) |   |   |                                      |
| 都市計画税     | 制限税率(0.3%)                           | 有(創設時は0.2%)                             | 昭和53年度より0.3%  |                                      |
| 水利地益税     | 任意税率                                 | 無                                       |   |                                      |
| 共同施設税     | 任意税率                                 | 無                                       |   |                                      |
| 宅地開発税     | 任意税率                                 | 無                                       |   |                                      |

# 超過課税の状況

## ア 超過課税実施団体数 (H20. 4. 1 現在)

- 都道府県
  - <道府県民税>
    - 個人均等割 29団体
      - 岩手県、秋田県、山形県、福島県、茨城県、栃木県、神奈川県、富山県、石川県、長野県、静岡県、滋賀県、福井県、山梨県、岐阜県、愛知県、高知県、徳島県、香川県、岡山県、広島県、山口県、徳島県、高知県、福岡県、佐賀県、長崎県、熊本県、大分県、宮崎県、鹿児島県
    - 所得割 1団体
      - 神奈川県
    - 法人均等割 29団体
      - 岩手県、秋田県、山形県、福島県、茨城県、栃木県、富山県、石川県、長野県、静岡県、滋賀県、大分県、兵庫県、奈良県、和歌山県、鳥取県、島根県、岡山県、広島県、山口県、愛媛県、高知県、福岡県、佐賀県、長崎県、熊本県、大分県、宮崎県、鹿児島県
    - 法人税割 46団体
      - 静岡県を除く46都道府県
    - <法人事業税> 8団体
      - 宮城県、東京都、神奈川県、静岡県、愛知県、京都府、大阪府、兵庫県
    - <自動車税> 1団体
      - 東京都
  - 市町村
    - <市町村民税>
      - 個人均等割 1団体
        - 北海道夕張市
      - 所得割 1団体
        - 北海道夕張市
      - 法人均等割 408団体
      - 法人税割 1,022団体
      - <固定資産税> 160団体
        - 〔北海道〕函館市、夕張市、赤平市、根室市、滝川市、砂川市、歌志内市、古平町、上砂川町、由仁町、南幌町、栗山町、浦臼町、滝上町〔山梨県〕早川町〔京都府〕伊根町〔高知県〕松江市、浜田市、出雲市、益田市、大田市、斐川町〔徳島県〕徳島市、小松島市、鳴門市〔香川県〕高松市〔高知県〕高知市、須崎市
    - <軽自動車税> 28団体
    - <鉦産税> 34団体
    - <入湯税> 2団体
      - 三重県桑名市、岡山県美作市

## イ 超過課税の規模 (H19年度決算)

| 道府県税(団体数(注)) |              |           |
|--------------|--------------|-----------|
| 道府県民税        | 個人均等割(23団体)  | 110.0億円   |
|              | 所得割(1団体)     | 24.6億円    |
|              | 法人均等割(23団体)  | 75.1億円    |
|              | 法人税割(46団体)   | 1,411.0億円 |
| 法人事業税(7団体)   |              | 1,374.6億円 |
| 自動車税(1団体)    |              | 5百万円      |
| 道府県税計        |              | 2,995.3億円 |
| 市町村税(団体数(注)) |              |           |
| 市町村民税        | 個人均等割(1団体)   | 2百万円      |
|              | 所得割(1団体)     | 29百万円     |
|              | 法人均等割(404団体) | 146.4億円   |
|              | 法人税割(1019団体) | 3,370.2億円 |
| 固定資産税(158団体) |              | 358.6億円   |
| 軽自動車税(26団体)  |              | 5.1億円     |
| 鉦産税(36団体)    |              | 9百万円      |
| 入湯税(2団体)     |              | 23百万円     |
| 市町村税計        |              | 3,880.9億円 |
| 超過課税合計       |              | 6,876.2億円 |

※ 法人二税の占める割合: 92.7%

(注) 平成19年4月1日現在の団体数である。

## ウ 個人の道府県民税に係る超過課税の実施状況及び検討状況

(平成20年4月1日現在の悉皆調査をベースに、その後の検討状況について報道等により把握したものを平成21年3月9日現在でとりまとめたもの)

## 均等割

| 道府県  | 1,300<br>円 | 1,400<br>円 | 1,500<br>円 | 1,700<br>円 | 1,800<br>円 | 2,000<br>円 | 導入<br>年度 | 備考                |
|------|------------|------------|------------|------------|------------|------------|----------|-------------------|
| 北海道  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 青森県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 岩手県  |            |            |            |            |            | ○          | 18       |                   |
| 宮城県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 秋田県  |            |            |            |            | ○          |            | 20       |                   |
| 山形県  |            |            |            |            |            | ○          | 19       |                   |
| 福島県  |            |            |            |            |            | ○          | 18       |                   |
| 茨城県  |            |            |            |            |            | ○          | 20       |                   |
| 栃木県  |            |            |            | ○          |            |            | 20       |                   |
| 群馬県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 埼玉県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 千葉県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 東京都  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 神奈川県 | ○          |            |            |            |            |            | 19       |                   |
| 新潟県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 富山県  |            |            | ○          |            |            |            | 19       |                   |
| 石川県  |            |            | ○          |            |            |            | 19       |                   |
| 福井県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 山梨県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 長野県  |            |            | ○          |            |            |            | 20       |                   |
| 岐阜県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 静岡県  |            | ○          |            |            |            |            | 18       |                   |
| 愛知県  |            |            | ○          |            |            |            | 21       |                   |
| 三重県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 滋賀県  |            |            |            |            | ○          |            | 18       |                   |
| 京都府  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 大阪府  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 兵庫県  |            |            |            |            | ○          |            | 18       |                   |
| 奈良県  |            |            | ○          |            |            |            | 18       |                   |
| 和歌山県 |            |            | ○          |            |            |            | 19       |                   |
| 鳥取県  |            |            | ○          |            |            |            | 17       | 19年度課税までは年額1,300円 |
| 島根県  |            |            | ○          |            |            |            | 17       |                   |
| 岡山県  |            |            | ○          |            |            |            | 16       |                   |
| 広島県  |            |            | ○          |            |            |            | 19       |                   |
| 山口県  |            |            | ○          |            |            |            | 17       |                   |
| 徳島県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 香川県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |
| 愛媛県  |            |            | ○          |            |            |            | 17       |                   |
| 高知県  |            |            | ○          |            |            |            | 15       |                   |
| 福岡県  |            |            | ○          |            |            |            | 20       |                   |
| 佐賀県  |            |            | ○          |            |            |            | 20       |                   |
| 長崎県  |            |            | ○          |            |            |            | 19       |                   |
| 熊本県  |            |            | ○          |            |            |            | 17       |                   |
| 大分県  |            |            | ○          |            |            |            | 18       |                   |
| 宮崎県  |            |            | ○          |            |            |            | 18       |                   |
| 鹿児島県 |            |            | ○          |            |            |            | 17       |                   |
| 沖縄県  |            |            |            |            |            |            |          |                   |

|      |   |   |    |   |   |   |       |    |
|------|---|---|----|---|---|---|-------|----|
| 団体数計 | 1 | 1 | 20 | 1 | 3 | 4 | 実施団体数 | 30 |
|------|---|---|----|---|---|---|-------|----|

(参考)個人の道府県民税均等割の標準税率は、年額1,000円。

※ 超過課税を実施中又は条例制定済のすべての団体における実施理由は、「森林環境保全」や「水源環境の保全・再生」となっている。

## 所得割

実施中 1団体

・税率 4.025% 神奈川県(19年度)

(参考)個人の道府県民税所得割の標準税率は、一律4%。

## Ⅱ 法人住民税の超過課税の実施状況

### (1) 超過課税の実施団体数等（平成20年4月1日現在）

#### ① 法人税割

| 区分    | 都道府県 | 市区町村  |   |  |       |
|-------|------|---|---|--|-------|
|       |      | 指定市   | その他の市町村   | 計  |       |
| 実施団体  | 団体数  | 46  | 16  | 1,006  | 1,022 |
|       | 団体名  | 東京都及び大阪府 【税率：6.0】<br>東京都、大阪府及び静岡県を除く44道府県<br>【税率：5.8】 | 札幌市、仙台市、さいたま市、千葉市、横浜市、川崎市、新潟市、名古屋、京都市、大阪市、堺市、神戸市、広島市、北九州市、福岡市、特別区 | (人口50万以上の市) 宇都宮市、船橋市、八王子市、相模原市、東大阪市、経路市、岡山市、松山市、熊本市、鹿児島市 |       |
| 未実施団体 | 団体数  | 1   | 2   | 765  | 767   |
|       | 団体名  | 静岡県   | 静岡市、浜松市   | (人口50万以上の市) なし   |       |
| 計     | 47   | 18  | 1,771   | 1,789  |       |

#### ② 均等割

| 区分    | 都道府県 | 市区町村  |  |   |       |
|-------|------|---|--|---|-------|
|       |      | 指定市   | その他の市町村  | 計                                       |       |
| 実施団体  | 団体数  | 29  | 2  | 406                                     | 408   |
|       | 団体名  | 岩手県、秋田県、山形県、福島県、茨城県、栃木県、富山県、石川県、長野県、静岡県、滋賀県、大阪府、兵庫県、奈良県、和歌山県、鳥取県、島根県、岡山県、広島県、山口県、愛媛県、高知県、福岡県、佐賀県、長崎県、熊本県、大分県、宮崎県、鹿児島県 | 北九州市、福岡市   | (人口50万以上の市) 宇都宮市、経路市、松山市、熊本市            |       |
| 未実施団体 | 団体数  | 18  | 16   | 1,365                                   | 1,381 |
|       | 団体名  | 上記以外の18都道府県   | 札幌市、仙台市、さいたま市、千葉市、横浜市、川崎市、新潟市、名古屋、京都市、大阪市、堺市、神戸市、広島市、特別区 | (人口50万以上の市) 船橋市、八王子市、相模原市、東大阪市、岡山市、鹿児島市 |       |
| 計     | 47   | 18  | 1,771  | 1,789                                   |       |

### (2) 超過課税団体数の推移

| 区分   | 年度  | 45    | 50    | 55    | 60    | 2     | 5     | 6     | 7     | 8     | 9     | 10    | 11    | 12    | 13    | 14    | 15    | 16    | 17    | 18    | 19    | 20    |
|------|-----|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|-------|
|      |     | 住民税   | 均等割   | 道府県   | —     | —     | —     | —     | —     | —     | —     | —     | —     | —     | —     | —     | 1     | 1     | 2     | 3     | 9     | 17    |
| 法人税割 | 道府県 | —     | 20    | 44    | 46    | 45    | 45    | 45    | 45    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    | 46    |
|      | 市町村 | 1,480 | 1,191 | 1,428 | 1,483 | 1,472 | 1,460 | 1,453 | 1,450 | 1,447 | 1,444 | 1,443 | 1,431 | 1,430 | 1,430 | 1,428 | 1,426 | 1,404 | 1,189 | 1,020 | 1,018 | 1,021 |

(注) 1. 東京都特別区を除いた数である。

2. 「市町村税の税率等の調」及び「道府県民税及び法人事業税の税率の調」による。

### (3) 超過課税収入額の状況（平成19年度）

| 合計    |       | 500,262 百万円 |           |
|-------|-------|-------------|-----------|
| 内     | 道府県民税 | 均等割         | 7,507 百万円 |
|       | 法人税割  | 141,097 百万円 |           |
|       | 計     | 148,604 百万円 |           |
| 市町村民税 | 均等割   | 14,635 百万円  |           |
|       | 法人税割  | 337,023 百万円 |           |
|       | 計     | 351,658 百万円 |           |

## 才 法人事業税の超過課税の実施状況

## (1) 超過課税の実施団体数等（平成20年4月1日現在）

- ① 実施団体数 …………… 8 都府県  
 ② 税率  
 標準税率の1.03倍 …… 1 県（愛知県）  
 標準税率の1.05倍 …… 7 都府県（宮城県、東京都、神奈川県、静岡県、京都府、大阪府、兵庫県）  
 ※ 詳細の税率は(4)のとおり。

## (2) 超過課税団体数の推移

| 区分  | 年度   |    |    |    |      |
|-----|------|----|----|----|------|
|     | ～S48 | 49 | 50 | 55 | H19～ |
| 団体数 | —    | 1  | 2  | 7  | 8    |

## (3) 超過課税収入額の状況（平成19年度）

1,375億円

## (4) 超過課税の実施状況

（平成20年4月1日現在）

| 団体名<br>(平成19年度<br>超過課税分) | 超過課税の内容  | 不均一課税の内容  | 使 途  | 見直し状況及び<br>適用事業年度<br>(超過税率の開始)   |
|--------------------------|--|---|--|--|
| 宮城県                      | [外形標準課税対象法人]<br>付加価値割 0.48%→0.504%<br>資本割 0.2% →0.21%<br>所得割 7.2% →7.56% | 資本金1億円以下の法人で年<br>所得4,000万円以下(収入金額<br>課税事業については収入金額<br>年3億2,000万円以下)のもの<br>については標準税率による。 | 産業振興施<br>策、宮城県沖<br>地震の被害最<br>小限化施策の<br>展開のための<br>財源に充て<br>る。 | 平成19年9月議会<br><br>平成20年3月1日か<br>ら平成25年2月28<br>日までの間に終了<br>する事業年度に適<br>用<br><br>(平成20年3月1日)    |
|                          | [所得課税法人]<br>所得割 9.6% →10.08%   |   |  |  |
|                          | [収入金額課税法人]<br>収入割 1.3% →1.365%   |   |  |  |
| 東京都<br><br>669億円         | [外形標準課税対象法人]<br>付加価値割 0.48%→0.504%<br>資本割 0.2% →0.21%<br>所得割 7.2% →7.56% | 資本金1億円以下の法人で年<br>所得2,500万円以下(収入金<br>額課税事業については収入金<br>額年2億円以下)のものにつ<br>いては標準税率による。       | 一般財源   | 平成15年9月議会<br><br>平成11年4月1日以<br>後に開始する事業<br>年度から当分の間<br>適用<br><br>(昭和49年4月1日)                 |
|                          | [所得課税法人]<br>所得割 9.6% →10.08%   |   |  |  |
|                          | [収入金額課税法人]<br>収入割 1.3% →1.365%   |   |  |  |
| 神奈川県<br><br>137億円        | [外形標準課税対象法人]<br>付加価値割 0.48%→0.504%<br>資本割 0.2% →0.21%<br>所得割 7.2% →7.56% | 資本金2億円以下の法人で年<br>所得1億5,000万円以下のも<br>のについては標準税率による。                                      | 地震防災対策<br>及び産業振興<br>対策の強化の<br>ための財源に<br>充てる。                 | 平成15年12月議会<br><br>平成12年11月1日<br>から平成22年10月<br>31日までの間に終了<br>する事業年度に適<br>用<br><br>(昭和53年2月1日) |
|                          | [所得課税法人]<br>所得割 9.6% →10.08%   |   |  |  |
|                          | [収入金額課税法人]<br>収入割 1.3% →1.365%   |   |  |  |
| 静岡県<br><br>86億円          | [外形標準課税対象法人]<br>付加価値割 0.48%→0.504%<br>資本割 0.2% →0.21%<br>所得割 7.2% →7.56% | 資本金1億円以下の法人で年<br>所得3,000万円以下(収入金<br>額課税事業については収入金<br>額年2億4,000万円以下)の<br>ものについては標準税率による。 | 高規格幹線道<br>路網などの交<br>通基盤整備の<br>ための財源に<br>充てる。                 | 平成15年12月議会<br><br>平成16年4月1日か<br>ら平成21年3月31<br>日までの間に終了<br>する事業年度に適<br>用<br><br>(昭和54年4月1日)   |
|                          | [所得課税法人]<br>所得割 9.6% →10.08%   |   |  |  |
|                          | [収入金額課税法人]<br>収入割 1.3% →1.365%   |   |  |  |

| 団体名<br>(平成19年度<br>超過課税分) | 超過課税の内容   | 不均一課税の内容  | 使 途   | 見直し状況及び<br>適用事業年度<br>(超過税率の開始)  |
|--------------------------|---|---|---|---|
| 愛 知 県                    | [外形標準課税対象法人]<br>付加価値割 0.48%→0.4944%<br>資本割 0.2% →0.206%<br>所得割 7.2% →7.416% |   | 防災事業の促進のための財源に充てる。  | 平成15年9月議会<br><br>平成10年2月1日から平成22年1月31日までの間に終了する事業年度に適用<br><br>(昭和52年2月1日)   |
|                          | 144億円   | [所得課税法人]<br>所得割 9.6% →9.888%<br><br>[収入金額課税法人]<br>収入割 1.3% →1.339%                  |   |   |
| 京 都 府                    | [外形標準課税対象法人]<br>付加価値割 0.48%→0.504%<br>資本割 0.2% →0.21%<br>所得割 7.2% →7.56%    | 資本金3億円以下の法人で、所得4,000万円以下、付加価値額1億4,000万円以下、又は資本金等の金額1億6,000万円以下の場合には、その割の税率は標準税率による。 | 産業の振興と社会基盤の整備のための財源に充てる。                                      | 平成15年9月議会<br><br>平成13年1月1日から平成22年12月31日までの間に終了する事業年度に適用<br><br>(昭和56年1月1日)  |
|                          | 51億円  | [所得課税法人]<br>所得割 9.6% →10.08%<br><br>[収入金額課税法人]<br>収入割 1.3% →1.365%                  |   |   |
| 大 阪 府                    | [外形標準課税対象法人]<br>付加価値割 0.48%→0.504%<br>資本割 0.2% →0.21%<br>所得割 7.2% →7.56%    |   | 大都市圏特有の緊急かつ膨大な財政需要(防災対策の充実や道路網の整備などの都市基盤整備の充実)に対処するための財源に充てる。 | 平成20年2月議会<br><br>平成23年10月31日までに終了する事業年度に適用<br><br>(昭和50年11月15日)             |
|                          | 205億円   | [所得課税法人]<br>所得割 9.6% →10.08%<br><br>[収入金額課税法人]<br>収入割 1.3% →1.365%                  |   |   |
| 兵 庫 県                    | [外形標準課税対象法人]<br>付加価値割 0.48%→0.504%<br>資本割 0.2% →0.21%<br>所得割 7.2% →7.56%    |   | 産業・雇用構造の高度化を目指す事業の推進のための財源に充てる。                               | 平成15年9月議会<br><br>平成13年3月12日から平成23年3月11日までの間に終了する事業年度に適用<br><br>(昭和51年3月12日) |
|                          | 82億円  | [所得課税法人]<br>所得割 9.6% →10.08%<br><br>[収入金額課税法人]<br>収入割 1.3% →1.365%                  |   |   |
| 計<br>1,375億円             | ※ 軽減税率については省略している。  |   |   |   |

(参考1) 法人の事業税の超過課税による超過課税額100億円当たりの地方交付税等の減収額

(ア) 地方交付税 30億円×34.0% = 10億円 (法人税:100億円×30%=30億円)

(イ) 法人税割 30億円×17.3% = 6億円

(ウ) 法人事業税 100億円×9.6% = 9.6億円

計 25.6億円

## カ 固定資産税の税率採用状況について

(平成20年4月1日現在)

## (1) 税率採用状況

|                | 平成20年度 |       | 平成19年度 |       |
|----------------|--------|-------|--------|-------|
| 課税団体数          | 1,789  |       | 1,805  |       |
| 標準税率(1.4%)採用団体 | 1,629  | 91.1% | 1,646  | 91.2% |
| 超過税率採用団体       | 160    | 8.9%  | 159    | 8.8%  |

なお、標準税率を下回って課税している団体はない。

また、超過税率採用団体の税率区分ごとの採用状況は、次のとおりである。

| 税率     | 1.4%超<br>1.5%未満 | 1.5%以上<br>1.6%未満 | 1.6%以上<br>1.7%未満 | 1.7%以上 |
|--------|-----------------|------------------|------------------|--------|
| 平成20年度 | 9団体             | 77団体             | 56団体             | 18団体   |
| 平成19年度 | 9団体             | 77団体             | 56団体             | 17団体   |

(2) 最高税率課税団体 北海道三笠市 税率 1.75%

(3) 税率改正団体 全4団体 (平成19年度：9団体)

うち引き下げ団体0団体 (H19：引き下げ団体1団体)

引き上げ団体4団体 (H19：引き上げ団体8団体)

## (4) 人口段階別税率採用状況

人口50万以上の市(28市)においては全市が標準税率(1.4%)であり、人口5万以上50万未満の市(515団体)のうち標準税率採用団体は473団体で515団体に対する割合は91.8%となっている。

また、人口5万未満の市(242団体)のうち標準税率採用団体は195団体で242団体に対する割合は80.6%であり、町村(1,004団体)のうち標準税率採用団体は933団体で1,004団体に対する割合は92.9%となっている。

(注) 人口50万以上の市とは次の市をいう。

札幌市、仙台市、宇都宮市、さいたま市、千葉市、船橋市、東京都特別区、八王子市、横浜市、川崎市、相模原市、新潟市、静岡市、浜松市、名古屋市、京都市、大阪市、堺市、東大阪市、神戸市、姫路市、岡山市、広島市、松山市、北九州市、福岡市、熊本市、鹿児島市

## 法定外税の新設等の手続

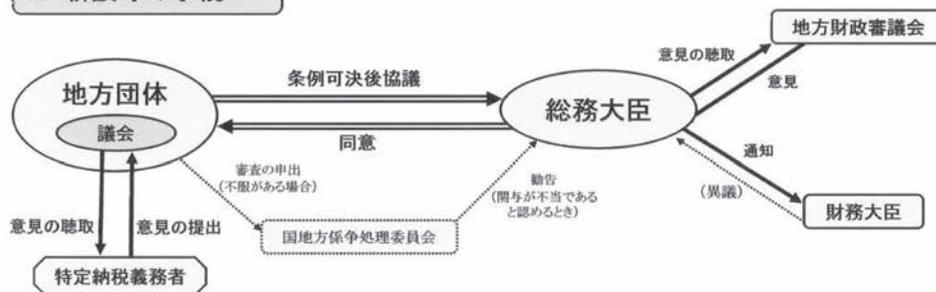
### 1 法定外税

地方団体は地方税法に定める税目（法定税）以外に、条例により税目を新設することができる。これを「法定外税」という。

平成12年4月の地方分権一括法による地方税法の改正により、法定外普通税の許可制が同意を要する協議制に改められるとともに、新たに法定外目的税が創設された。

また、平成16年度税制改正により、既存の法定外税について、税率の引き下げ、廃止、課税期間の短縮を行う場合には総務大臣への協議・同意の手続が不要となったほか、特定の納税義務者に係る税収割合が高い場合には、条例制定前に議会でその納税者の意見を聴取する制度が創設された。

### 2 新設等の手続



次のいずれかが該当すると認める場合を除き、総務大臣はこれに同意しなければならない。（地方税法第261条、第671条、第733条）

- ① 国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること
- ② 地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること
- ③ ①及び②のほか、国の経済施策に照らして適当でないこと

#### 「特定納税義務者」

法定外税の納税額が、全納税者の納税額総額の10分の1を継続的に超えると見込まれる者として、次の2つの要件をどちらも満たすと見込まれる者

- ① 条例施行後5年間の合計で、当該納税義務者に係る納税額が、その法定外税の納税額総額の1/10を超える見込みがあること
- ② 当該納税義務者に係る納税額が、その法定外税の納税額総額の1/10を超える年が、条例施行後5年間のうち3年以上あると見込まれること

# 法定外税の状況

資料13

(平成21年4月現在)

平成19年度決算額 425億円(地方税収額に占める割合 0.11%)

## 1 法定外普通税

(平成19年度決算額)

[単位:億円]

### [都道府県]

|           |  |     |
|-----------|--|-----|
| 石油価格調整税   | 沖縄県  | 10  |
| 核燃料税      | 福井県、福島県、愛媛県、佐賀県、島根県、<br>静岡県、鹿児島県、宮城県、新潟県、北海道、<br>石川県 | 134 |
| 核燃料等取扱税   | 茨城県  | 12  |
| 核燃料物質等取扱税 | 青森県  | 90  |
| 臨時特例企業税   | 神奈川県   | 59  |
| 計         | 15件  | 305 |

### [市町村]

|           |                                  |     |
|-----------|----------------------------------|-----|
| 砂利採取税等    | 城陽市(京都府)、中井町(神奈川県)、<br>山北町(神奈川県) | 0.4 |
| 別荘等所有税    | 熱海市(静岡県)                         | 6   |
| 歴史と文化の環境税 | 太宰府市(福岡県)                        | 0.7 |
| 使用済核燃料税   | 薩摩川内市(鹿児島県)                      | 3   |
| 狭小住戸集合住宅税 | 豊島区(東京都)                         | 3   |
| 計         | 7件                               | 12  |

### [合計]

22件 317

## 2 法定外目的税

### [都道府県]

|             |  |     |
|-------------|--|-----|
| 産業廃棄物税等(*1) | 三重県、鳥取県、岡山県、広島県、青森県、<br>岩手県、秋田県、滋賀県、奈良県、新潟県、<br>山口県、宮城県、京都府、島根県、福岡県、<br>佐賀県、長崎県、大分県、鹿児島県、熊本県、<br>宮崎県、福島県、愛知県、沖縄県、北海道、<br>山形県、愛媛県 | 74  |
| 宿泊税         | 東京都  | 14  |
| 乗鞍環境保全税     | 岐阜県  | 0.2 |
| 計           | 29件  | 89  |

### [市町村]

|         |                     |         |
|---------|---------------------|---------|
| 遊漁税     | 富士河口湖町(山梨県)(*2)     | 0.1     |
| 環境未来税   | 北九州市(福岡県)           | 13      |
| 使用済核燃料税 | 柏崎市(新潟県)            | 5       |
| 環境協力税   | 伊是名村(沖縄県)、伊平屋村(沖縄県) | 0.0     |
| 計       | 5件                  | 19 (*3) |

### [合計]

34件 108

\*1 産業廃棄物処理税(岡山県)、産業廃棄物埋立税(広島県)、産業廃棄物処分場税(鳥取県)、産業廃棄物減量税(島根県)、循環資源利用促進税(北海道)など、実施団体により名称に差異があるが、最終処分場等への産業廃棄物の搬入を課税客体とすることに着目して課税するものをまとめてここに掲載している。

\*2 遊漁税を課税していた3町村(河口湖町、勝山村及び足和田村)が平成15年11月15日に合併。

\*3 岐阜県多治見市の一般廃棄物埋立税(～H18年度)0.2億円を含む。

\*4 端数処理のため、計が一致しないことがある。

## 法定外税の概要（平成 21 年 4 月 1 日現在）

## ア 道府県法定外普通税

平成 21 年 4 月 1 日現在

| 団体名     | 税 目     | 課税客体           | 課税標準                                  | 納税義務者   | 徴収方法 | 税 率                                 | 施行年月日<br>(直近の更新)<br>19年度決算額<br>(百万円) |
|---------|---------|----------------|---------------------------------------|---|------|-------------------------------------|--------------------------------------|
| 沖 縄 県   | 石油価格調整税 | 揮発油の販売         | 揮発油に係る数量から条例で定める欠減数量を控除した数量           | 揮発油の精製業者又は輸入業者その他これらに類する者のうち県内に事務所を設けて揮発油の販売を業とするもので知事が指定するもの<br>(元売業者) | 申告納付 | 1,500円/k1                           | S47.6.1施行<br>(H19.4.1)<br>973        |
| 福 井 県   | 核燃料税    | 発電用原子炉への核燃料の挿入 | 発電用原子炉に挿入した核燃料の価額<br>(福島県については価額及び重量) | 発電用原子炉の設置者  | 申告納付 | 100分の12                             | S51.11.10施行<br>(H18.11.10)<br>3,853  |
| 福 島 県   |         |                |                                       |   |      | 従価割:100分の10<br>重量割:8,000円/kg        | S52.11.10施行<br>(H19.12.31)<br>3,917  |
| 愛 媛 県   |         |                |                                       |   |      | 100分の13                             | S54.1.16施行<br>(H21.1.16)<br>720      |
| 佐 賀 県   |         |                |                                       |   |      | 100分の13                             | S54.4.1施行<br>(H21.4.1)<br>1,196      |
| 島 根 県   |         |                |                                       |   |      | 100分の10<br>(平成17年度及び平成18年度は100分の12) | S55.4.1施行<br>(H17.4.1)<br>850        |
| 静 岡 県   |         |                |                                       |   |      | 100分の10                             | S55.4.1施行<br>(H17.4.1)<br>871        |
| 鹿 児 島 県 |         |                |                                       |   |      | 100分の12                             | S58.6.1施行<br>(H20.6.1)<br>946        |
| 宮 城 県   |         |                |                                       |   |      | 100分の12                             | S58.6.21施行<br>(H20.6.21)<br>527      |
| 新 潟 県   |         |                |                                       |   |      | 100分の12                             | S59.11.15施行<br>(H16.11.15)<br>0      |
| 北 海 道   |         |                |                                       |   |      | 100分の12                             | S63.9.1施行<br>(H20.9.1)<br>552        |
| 石 川 県   |         |                |                                       |   |      | 100分の12                             | H4.10.8施行<br>(H19.10.8)<br>0         |

## イ 市町村法定外普通税

平成 21 年 4 月 1 日現在

| 団体名           | 税 目           | 課税客体   | 課税標準   | 納税義務者          | 徴収方法 | 税 率  | 施行年月日<br>(直近の更新)<br>19年度決算額<br>(百万円) |
|---------------|---------------|--|--|----------------|------|--|--------------------------------------|
| 京都府<br>城陽市    | 山砂利採取<br>税    | 山砂利の採取   | 採取量  | 採取業者           | 申告納付 | 1 m <sup>2</sup> 40円   | S43.12.1施行<br>(H18.6.1)<br>19        |
| 神奈川県<br>中井町   | 砂利採取税         | 砂利の採取  |  |                |      | 洗浄した<br>砂利 1 m <sup>2</sup> 30円<br>その他 1 m <sup>2</sup> 15円  | S47.6.1施行<br>(H19.6.1)<br>13         |
| 神奈川県<br>山北町   |               | 岩石及び砂利<br>の採取  |  |                |      | 岩石 1 m <sup>2</sup> 10円<br>砂利 1 m <sup>2</sup> 15円   | S57.4.1施行<br>(H19.4.1)<br>8          |
| 静岡県<br>熱海市    | 別荘等所有<br>税    | 別荘等の所有   | 別荘等の延面<br>積  | 所有者            | 普通徴収 | 1 m <sup>2</sup> 年 650円  | S51.4.1施行<br>(H18.4.1)<br>566        |
| 福岡県<br>太宰府市   | 歴史と文化<br>の環境税 | 有料駐車場に<br>駐車する行為   | 有料駐車場に<br>駐車する台数   | 有料駐車場利用<br>者   | 特別徴収 | 二輪車(自転車を除く)…50円<br>乗車定員10人以下<br>の自動車…100円<br>乗車定員10人超29<br>人以下の自動車<br>…300円<br>乗車定員29人超の<br>自動車…500円 | H15.5.23施行<br><br>68                 |
| 鹿児島県<br>薩摩川内市 | 使用済核燃<br>料税   | 使用済核燃料<br>の貯蔵  | 貯蔵されてい<br>る使用済核燃<br>料(使用済核<br>燃料集合体)<br>の数量(1発<br>電用原子炉に<br>つき157体を超<br>える分) | 発電用原子炉の<br>設置者 | 申告納付 | 250,000円/体   | H15.11.1施行<br>(H21.1.5)<br>273       |
| 東京都<br>豊島区    | 狭小住戸集<br>合住宅税 | 豊島区内にお<br>ける狭小住戸<br>(専用面積29<br>m <sup>2</sup> 未満の住戸)<br>を有する集<br>合住宅の建築<br>等 | 区内に新たに<br>生ずる集合住<br>宅の狭小住戸<br>の戸数  | 建築主            | 申告納付 | 1戸につき50万円  | H16.6.1施行<br><br>280                 |

(注) ○ 新設の法定外税のうち平成19年度中に税収実績のないものについては、同意の際の税収見込額を記載した。  
○ 「直近の更新」とは、課税期間を規定している法定外税について、新設(更新)の総務大臣協議をした場合における、直近の施行日を記載している。

| 団体名  | 税目            | 課税客体   | 課税標準  | 納税義務者   | 徴収方法 | 税率   | 施行年月日<br>(直近の更新)<br>19年度決算額<br>(百万円) |
|------|---------------|--|---|---|------|--|--------------------------------------|
| 茨城県  | 核燃料等<br>取扱税   | ①原子炉への<br>核燃料の挿入<br>②使用済燃料<br>の受入れ<br>③高放射性廃<br>液の保管<br>④ガラス固化<br>体の保管<br>⑤放射性廃棄<br>物の発生<br>⑥放射性廃棄<br>物の保管 | ①原子炉に挿<br>入した核燃<br>料の価額<br>②使用済燃料<br>の原子核分<br>裂前のウラ<br>ンの重量<br>③高放射性廃<br>液の数量<br>④ガラス固化<br>体の容器の<br>数量<br>⑤放射性廃棄<br>物の容器の<br>容量<br>⑥放射性廃棄<br>物の容器の<br>容量  | ①原子炉設置者<br>②再処理事業者<br>③再処理事業者<br>④再処理事業者<br>⑤原子力事業者<br>⑥原子力事業者            | 申告納付 | ①核燃料価額の<br>100分の13<br>② 46,000円/kg<br>③1,219,000円/m <sup>3</sup><br>④1,219,000円/本<br>⑤ 81,100円/m <sup>2</sup><br>⑥ 3,900円/m <sup>2</sup> | S53.10.18施行<br>(H21.4.1)<br>1,193    |
| 青森県  | 核燃料物質<br>等取扱税 | ①ウランの濃<br>縮<br>②原子炉への<br>核燃料の挿<br>入<br>③使用済燃料<br>の受入れ<br>④使用済燃料<br>の貯蔵<br>⑤廃棄物の埋<br>設<br>⑥廃棄物の管<br>理       | ①製品ウラン<br>の重量<br>②原子炉に挿<br>入した核燃<br>料の価額<br>③受け入れた<br>使用済燃料<br>に係る原子<br>核分裂をさ<br>せる前のウ<br>ランの重量<br>④使用済燃料<br>の貯蔵に係<br>る原子核分<br>裂をさせる<br>前のウラン<br>の重量<br>⑤廃棄物埋設<br>に係る廃棄<br>体に係る容<br>器の容量<br>⑥ガラス固化<br>体の容器の<br>数量 | ①加工事業者<br>②原子炉設置者<br>③再処理事業者<br>④再処理事業者<br>⑤廃棄物埋設事<br>業者<br>⑥廃棄物管理事<br>業者 | 申告納付 | ① 16,500円/kg<br>②核燃料価額の<br>100分の10<br>(当面の間100分<br>の12)<br>③ 19,400円/kg<br>④ 1,300円/kg<br>⑤ 23,700円/m <sup>2</sup><br>⑥728,700円/本        | H3.9.28施行<br>(H18.9.28)<br>9,022     |
| 神奈川県 | 臨時特例企<br>業税   | 法人の事業活<br>動  | 所得の計算上<br>繰越欠損金と<br>相殺される当<br>期利益の金額  | 資本金額又は出<br>資金額が5億円<br>以上の法人で、<br>当期利益が発生<br>しているもの                        | 申告納付 | 2%   | H13.8.1施行<br>5,857                   |

(注) ○ 新設の法定外税のうち平成19年度中に税収実績のないものについては、同意の際の税収見込額を記載した。  
○ 「直近の更新」とは、課税期間を規定している法定外税について、新設(更新)の総務大臣協議をした場合にお  
ける、直近の施行日を記載している。

ウ 道府県法定外目的税

平成 21 年 4 月 1 日現在

| 団体名 | 税 目       | 課税客体                    | 課税標準   | 納税義務者                          | 徴収方法               | 税 率  | 施行年月日<br>(直近の更新)<br>19年度決算額<br>(百万円)          |  |
|-----|-----------|-------------------------|--|--------------------------------|--------------------|--|---|--|
| 三重県 | 産業廃棄物税    | 産業廃棄物の中間処理施設又は最終処分場への搬入 | ①最終処分場への搬入：<br>当該産業廃棄物の重量<br>②中間処理施設への搬入：<br>当該産業廃棄物の重量に処理係数を乗じて得た重量 | 最終処分場又は中間処理施設へ搬入される産業廃棄物の排出事業者 | 申告納付               | 1,000円/ト<br>※年間搬入量<br>1000ト未満は免税   | H14.4.1施行<br>355                              |  |
| 滋賀県 |           |                         |  |                                |                    | 1,000円/ト<br>※年間搬入量<br>500ト未満は免税  | H16.1.1施行<br>73                               |  |
| 岡山県 | 産業廃棄物処理税  | 最終処分場への産業廃棄物の搬入         | 最終処分場への搬入される産業廃棄物の重量   | 最終処分場に搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者 | 特別徴収<br>※自社処分は申告納付 | 1,000円/ト   | H15.4.1施行<br>742                              |  |
| 広島県 | 産業廃棄物埋立税  |                         |  |                                |                    | 最終処分場に搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者<br>※自社処分は原則課税免除   | 特別徴収<br>※他者から搬入された産業廃棄物を自社の処分場において処理する場合は申告納付 | H15.4.1施行<br>(H20.4.1)<br>886                            |
| 鳥取県 | 産業廃棄物処分場税 |                         |  |                                |                    | 最終処分場に搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者<br>※自社処分は原則課税対象外<br>※下水処理に伴う汚泥等は非課税                         |   | H15.4.1施行<br>(H20.4.1)<br>6                              |
| 青森県 | 産業廃棄物税    |                         |  |                                |                    | 最終処分場に搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者<br>※県が供給する工業用水のうち、河川の表流水を原水により供給しているものから発生する汚泥を自社処理する場合は非課税 | 特別徴収<br>※自社処分は申告納付                            | H16.1.1施行<br>81  |
| 岩手県 |           |                         |  |                                |                    | 最終処分場に搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者   |   | H16.1.1施行<br>83  |
| 秋田県 |           |                         |  |                                |                    |  |   | 1,000円/ト<br>(公有水面埋立区域内に県が設置する最終処分場への指定副産物の搬入については250円/ト) |

| 団体名 | 税目       | 課税客体            | 課税標準                | 納税義務者                          | 徴収方法               | 税率   | 施行年月日<br>(直近の更新)<br>19年度決算額<br>(百万円) |
|-----|----------|-----------------|---------------------|--------------------------------|--------------------|--|--------------------------------------|
| 奈良県 | 産業廃棄物税   | 最終処分場への産業廃棄物の搬入 | 最終処分場へ搬入される産業廃棄物の重量 | 最終処分場に搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者 | 特別徴収<br>※自社処分は申告納付 | 1,000円/トン  | H16.4.1施行<br>183                     |
| 山口県 |          |                 |                     |                                |                    |  | H16.4.1施行<br>295                     |
| 新潟県 |          |                 |                     |                                |                    |  | H16.4.1施行<br>207                     |
| 京都府 |          |                 |                     |                                |                    |  | H17.4.1施行<br>81                      |
| 宮城県 |          |                 |                     |                                |                    |  | H17.4.1施行<br>364                     |
| 島根県 | 産業廃棄物減量税 |                 |                     |                                |                    | 1,000円/トン<br>※導入初年度333円/トン、2年度目666円/トン                     | H17.4.1施行<br>325                     |
| 熊本県 | 産業廃棄物税   |                 |                     |                                |                    | 1,000円/トン  | H17.4.1施行<br>160                     |
| 福島県 |          |                 |                     |                                |                    |  | H18.4.1施行<br>571                     |
| 愛知県 |          |                 |                     |                                |                    |  | H18.4.1施行<br>515                     |
| 沖縄県 |          |                 |                     |                                |                    |  | H18.4.1施行<br>102                     |
| 北海道 |          |                 |                     |                                |                    |  | 循環資源利用促進税                            |
| 山形県 | 産業廃棄物税   |                 |                     |                                |                    | 1,000円/トン  | H18.10.1施行<br>169                    |
| 愛媛県 | 資源循環促進税  |                 |                     |                                |                    | 1,000円/トン<br>(自社処分の場合は500円/トン)<br>(平成19～21年度においては、暫定税率を適用) | H19.4.1施行<br>117                     |

| 団体名  | 税目      | 課税客体                              | 課税標準                      | 納税義務者                                | 徴収方法                               | 税率   | 施行年月日<br>(直近の更新)<br>19年度決算額<br>(百万円) |
|------|---------|-----------------------------------|---------------------------|--------------------------------------|------------------------------------|--|--------------------------------------|
| 福岡県  | 産業廃棄物税  | 焼却施設及び最終処分場への産業廃棄物の搬入             | 焼却施設及び最終処分場へ搬入される産業廃棄物の重量 | 焼却施設及び最終処分場へ搬入される産業廃棄物の排出事業者及び中間処理業者 | 特別徴収<br>※自社処分は申告納付                 | 焼却施設：<br>800円/トン<br>最終処分場：<br>1,000円/トン  | H17.4.1施行<br>378                     |
| 佐賀県  |         |                                   |                           |                                      |                                    |  | H17.4.1施行<br>131                     |
| 長崎県  |         |                                   |                           |                                      |                                    |  | H17.4.1施行<br>119                     |
| 大分県  |         |                                   |                           |                                      |                                    |  | H17.4.1施行<br>294                     |
| 鹿児島県 |         |                                   |                           |                                      |                                    |  | H17.4.1施行<br>92                      |
| 宮崎県  |         |                                   |                           |                                      |                                    |  | H17.4.1施行<br>271                     |
| 東京都  | 宿泊税     | ホテル又は旅館への宿泊                       | ホテル又は旅館への宿泊数              | ホテル又は旅館の宿泊者                          | 特別徴収                               | 1人1泊について<br>宿泊料金が<br>10千円以上15千円未満：<br>100円<br>15千円以上：<br>200円  | H14.10.1施行<br>1,410                  |
| 岐阜県  | 乗鞍環境保全税 | 乗鞍鶴ヶ池駐車場へ自動車を入り込む行為、又は他人を入り込ませる行為 | 乗鞍鶴ヶ池駐車場に自動車で進入する回数       | 乗鞍鶴ヶ池駐車場へ入り込む自動車を運転する者               | 特別徴収<br>※シャトルバス、路線バス等については月ごとの申告納付 | ○乗車定員が30人以上の自動車<br>・一般乗合用バス以外 3,000円/回<br>・一般乗合用バス 2,000円/回<br>○乗車定員が11人以上29人以下の自動車 1,500円/回<br>○乗車定員が10人以下の自動車 300円/回 | H15.4.1施行<br>22                      |

(注) ○ 新設の法定外税のうち平成19年度中に税収実績のないものについては、同意の際の税収見込額を記載した。  
○ 「直近の更新」とは、課税期間を規定している法定外税について、新設(更新)の総務大臣協議をした場合における、直近の施行日を記載している。

## 工 市町村法定外目的税

平成 21 年 4 月 1 日現在

| 団体名           | 税 目     | 課税客体                    | 課税標準  | 納税義務者                                | 徴収方法 | 税 率                          | 施行年月日<br>(直近の更新)<br>19年度決算額<br>(百万円) |
|---------------|---------|-------------------------|---|--------------------------------------|------|------------------------------|--------------------------------------|
| 山梨県<br>富士河口湖町 | 遊漁税     | 河口湖での遊漁行為               | 遊漁行為を行う日数                                   | 遊漁行為を行う者                             | 特別徴収 | 1人1日 200円                    | H13.7.1 施行<br>1 2                    |
| 福岡県<br>北九州市   | 環境未来税   | 最終処分場において行われる産業廃棄物の埋立処分 | 最終処分場において埋立処分される産業廃棄物の重量                    | 最終処分場において埋立処分される産業廃棄物の最終処分業者及び自家処分業者 | 申告納付 | 1,000円/ト<br>※条例施行後3年間は500円/ト | H15.10.1 施行<br>1, 3 1 4              |
| 新潟県<br>柏崎市    | 使用済核燃料税 | 使用済核燃料の保管               | 保管する使用済核燃料の重量(使用済核燃料に係る原子核分裂をさせる前の核燃料物質の重量) | 使用済核燃料を保管する原子炉設置者                    | 申告納付 | 480円/kg                      | H15.9.30 施行<br>5 4 7                 |
| 沖縄県<br>伊是名村   | 環境協力税   | 旅客船、飛行機等により伊是名村へ入域する行為  | 旅客船、飛行機等により伊是名村へ入域する回数                      | 旅客船、飛行機等により伊是名村へ入域する者                | 特別徴収 | 1回の入域につき100円(障害者、高校生以下は課税免除) | H17.4.25 施行<br>4                     |
| 沖縄県<br>伊平屋村   |         | 旅客船等により伊平屋村へ入域する行為      | 旅客船等により伊平屋村へ入域する回数                          | 旅客船等により伊平屋村へ入域する者                    |      |                              | H20.7.1 施行<br>平年度見込額<br>2            |

- (注) ○ 新設の法定外税のうち平成 19 年度中に税収実績のないものについては、同意の際の税収見込額を記載した。  
 ○ 「直近の更新」とは、課税期間を規定している法定外税について、新設(更新)の総務大臣協議をした場合における、直近の施行日を記載している。  
 ○ 遊漁税を課税していた3町村(河口湖町、勝山村及び足和田村)が平成 15 年 11 月 15 日に合併。

# 租税支出について

大阪学院大学経済学部教授 日高政浩



**はしがき** 本稿は、平成21年3月24日開催の地方税研究会における、大阪学院大学経済学部教授 日高政浩氏の『租税支出について』と題する講演内容をとりまとめたものである。

## 1. はじめに

この報告は日本ではなじみの薄い租税支出について、その概念と政策的な意義をまとめ、日本の地方税において租税支出に関する論点整理を行う。多くの OECD 諸国では租税支出の推計が政府によっておこなわれ公表されている。予算書の一部として公表されている国にはアメリカ、イギリス、ドイツなどがあり、予算書とは別に公表している国としてオーストラリアやカナダなどがある。租税支出についての定義は国によって異なっており、集計方法も異なっている。以下では、租税支出の定義について OECD 諸国の事例を紹介し、租税支出の政策的な意義について整理を行う。最後に、日本における租税支出の研究を紹介し、地方税についての租税支出を推計する意義について言及する。

## 2. 租税支出の定義

日本における租税支出の定義については政府

税制調査会の資料に記載がある<sup>1</sup>。このなかで、「租税歳出は正規の税体系からの逸脱という点から定義することができる」と示されている。さらに、「厳密な定義としては、何が正規の体系と認識されるかによって各国ごとに異なっている」という認識で、「日本では、退職所得控除を含む大部分の控除が特別ではなくて正規と考えられているということから、租税歳出は租税特別措置による減収額である」として、租税支出の範囲を租税特別措置法に規定された項目による減収額に特定している。日本の定義は、OECD 諸国の定義と比べると租税支出を狭い範囲に限定している。他の国の例としてアメリカとオーストラリアの例をあげておく。アメリカでは連邦政府の税法に記載されている税の減収分であると記されている。これは税収の減少という定義である。オーストラリアでは、租税支出を「特定の活動や特定の納税者に便益を与えるような税の減免」とであると記されている。これは租税支出が政府からの便益の側面を強調した定義になっているといえる。

租税支出の範囲をめぐる各国の違いの例として人的控除の扱いをあげておこう。アメリカでは人的控除的は租税支出に入れないとされているのに対し、フランスでは世帯の税負担の格差を考慮するための N 分 N 乘法が租税支出の項目であると示されている。

<sup>1</sup> 政府税制調査会資料（平13.10.2基礎小2-1）参照

日本の租税支出の範囲は租税特別措置による減収額に限定されているので、その金額は、平成18年度では3兆2000億円程度、平成20年度では5兆860億円程度である。これは、年度が異なるものオーストラリアの租税支出規模がGDPの4.2%、オランダのそれが2.39%と比べると規模が小さい<sup>2</sup>。このことは、日本の租税支出の定義が狭い事を示していると考えられる。

日本において、租税特別措置以外のものまで租税支出に含める解釈をしている資料が存在する。ひとつは、横浜市のホームページで示されているもので、緑関連施策事業として、固定資産税の減免措置に「租税支出」の語を与えている<sup>3</sup>。また、内閣府は「平成16年度 社会全体の子育て費用に関する調査研究」の中で、子どもの扶養控除を租税支出とみなしている。これらは、租税支出をOECD諸国でとらえているような、税の減免による間接的な政府支出という定義に沿った整理であるといえる。

### 3. アメリカ、オーストラリアの租税支出の公表

租税支出の公表方法についてアメリカとオーストラリアを紹介しよう。まず、アメリカでは租税支出を間接支出としてとらえ、政府支出に関連付けてまとめた表がある。そこでは2007年から2011年までの期間、すなわち現時点から将来にわたっての推計値が示されている。もともと租税支出は決算値ではなく推計値であり、このような提示の仕方ができるのである。

もう1つの提示方法は、租税支出を税の減免額の面からとらえてもので、所得階級別に整理したものである。税の減免項目ごとにどの所得階層がどれくらいの税の減免を受けているのかを表にまとめている。このように租税支出を、

政府の目的別の間接支出としての整理と、税の減免の受益者についての整理の2つが行われている。

オーストラリアの租税支出はまず、間接支出として、直接支出 (Direct Expenditures) と金額を対比させながらまとめている (表1)。直接支出の総額が206,096 (10億ドル) であるのに対し、租税支出が42,144 (10億ドル) であり、直接支出の5分の1程度の間接的支出があることが示されているのである。

表1 直接支出と間接支出 (オーストラリア) ~2005-06~

|  | Tax expenditures(a)<br>\$m | Direct expenditures(b)<br>\$m |
|--|----------------------------|-------------------------------|
| <b>General public services</b>                     |                            |                               |
| A. Legislative and executive affairs               | 3                          | 768                           |
| B. Financial and fiscal affairs                    | 0                          | 3,958                         |
| C. Foreign affairs and economic aid                | 431                        | 2,955                         |
| D. General research                                | 0                          | 2,346                         |
| E. General services                                | 11                         | 560                           |
| F. Government superannuation benefits              | 0                          | 2,203                         |
| <b>Defence</b>                                     | 102                        | 16,194                        |
| <b>Public order and safety</b>                     | 0                          | 2,558                         |
| <b>Education</b>                                   | -2                         | 15,883                        |
| <b>Health</b>                                      | 425                        | 37,540                        |
| <b>Social security and welfare</b>                 | 47,408                     | 86,219                        |
| Housing and community amenities                    | 570                        | 2,248                         |
| Recreation and culture                             | 60                         | 2,585                         |
| Fuel and energy                                    | 1,880                      | 4,046                         |
| Agriculture, forestry and fishing                  | 475                        | 2,780                         |
| Mining, manufacturing and construction             | -560                       | 1,905                         |
| Transport and communications                       | 250                        | 3,075                         |
| <b>Other economic affairs</b>                      |                            |                               |
| A. Tourism and area promotion                      | 15                         | 209                           |
| B. Labour and employment affairs                   | 450                        | 3,825                         |
| C. Other economic affairs, nec(c)                  | 8,372                      | 840                           |
| <b>Other purposes</b>                              |                            |                               |
| A. Public debt interest                            | 0                          | 3,628                         |
| B. Nominal superannuation interest                 | 0                          | 5,582                         |
| C. General purpose inter-governmental transactions | 0                          | 3,936                         |
| D. Natural disaster relief                         | 0                          | 211                           |
| E. Contingency reserve                             | 0                          | 36                            |
| <b>Not allocated to function</b>                   | 2,454                      |                               |
| <b>Total(d)</b>                                    | <b>42,144</b>              | <b>206,096</b>                |

(a) Total measured tax expenditures by functional category are derived by summing individual tax expenditure estimates, excluding estimates that are rounded to zero (.) or unquantifiable (\*).  
 (b) Direct expenses by function, as reported in the 2005-06 Final Budget Outcome.  
 (c) 'nec' means not elsewhere classified.  
 (d) Totals may not sum due to rounding.

この提示による政策的な意義は、税の減免を通じた間接的な支出を加算することにより、政府の活動についての情報が追加されていることである。例えば、直接支出の中で最大のものは社会保障・福祉 (Social security and welfare) であるが、租税支出としても最大の項目になっ

<sup>2</sup> Brixi, H. P., Valencuc, C. and Swift, Z. L. edit (2003) *Tax Expenditures - Shedding Light on Government Spending through the Tax System, Lessons from Developed and Transition Economies* 参照

<sup>3</sup> <http://www.city.yokohama.jp/me/gyousei/citytax/kenkyukai/pdf/05-07zigyohi.pdf> 参照

ていることが示されている。このことは、社会保障に関する政府の関わりを直接支出だけで測る場合には、その果たしている役割を過小評価することを意味している。

もう1つの例として、経済業務への支出がある。「その他の経済業務 (other economic affairs)」の直接支出は840 (10億ドル) にすぎないが、税の減免による間接支出は直接支出の約10倍の8,300 (10億ドル) に達する。この直接支出には各種の産業への補助金が含まれているが、この表によると補助金は直接支出によるのではなく、税の減免を通じて間接的に行われているのが主であることがうかがえるのである。

このように、直接支出の構成と間接支出の構成が異なることは、直接支出のみで政府活動を測ることは、実態を見誤る可能性があることを示唆する。政府活動の実態を把握するには、直接支出の規模や構成を見るだけでなく、税の減免を通じた間接的な関与の大きさにも注目することが必要である。

オーストラリアの租税支出の第2の提示方法は、税目別租税支出としての整理である (表2)。この表では2005-2006年度までの過去分と、2006-2007年度以降の将来予測値が示されている。

#### 4. 日本の租税支出の推計

日本における近年の租税支出の研究として、

上村 (2008) の所得税の所得控除による租税支出の推計がある。この中で、垂直的公平の観点から租税支出の実態をつかむことが必要であるという問題意識に基づいて、所得階級別の所得税軽減額を提示している。所得控除の大きさについて研究したものとしては、森信・前川 (1999) がある。また、租税支出という観点ではないが、上村 (2008) が指摘しているように、消費税の益税を推計したものに橋本 (2002) がある。そのほかには、税の減免措置の実態を精査した報告として、会計検査院が租税特別措置について平成16年から18年にかけて行ったものがある。

#### 5. 租税支出の推計方法

租税支出の推計方法には、3つの方法がある。第1は、税の減免による減収額をとらえる方法で、税の減免がなかった場合をベンチマークの税収とし、実際の税収との差額を推計する方法である。第2は税の減免措置を廃止した場合にどれだけの税収が増加するのかを推計する方法である。第3は、間接的な支出である租税支出を廃止し、同様の便益が得られるような直接支出を行う場合に必要な税収を求める方法である。これらの方法のうち、第2、第3の方法では政策変更による個人や企業の行動の変化を考慮することが必要であるとされている。

各国の実際の推計には、これらの方法のうち、

表2 税目別租税支出 (オーストラリア)

| Year           | Income tax      |                 |                   |                 |               | Other     |                   |
|----------------|-----------------|-----------------|-------------------|-----------------|---------------|-----------|-------------------|
|                | Personal income | Business income | Retirement income | Fringe benefits | Capital gains | Commodity | Natural resources |
| 2002-03 (est)  | 9,714           | 3,647           | 10,885            | 2,028           | 3,150         | -137      | 180               |
| 2003-04 (est)  | 10,896          | 3,105           | 14,271            | 2,175           | 3,314         | -356      | 150               |
| 2004-05 (est)  | 11,494          | 3,242           | 17,388            | 2,547           | 4,619         | -327      | 330               |
| 2005-06 (est)  | 12,064          | 2,886           | 18,835            | 2,650           | 5,575         | -116      | 250               |
| 2006-07 (proj) | 12,609          | 2,787           | 17,940            | 2,607           | 5,562         | -436      | 250               |
| 2007-08 (proj) | 14,724          | 2,903           | 21,025            | 2,691           | 5,447         | -370      | 250               |
| 2008-09 (proj) | 15,333          | 3,088           | 22,970            | 2,829           | 5,712         | -260      | 250               |
| 2009-10 (proj) | 15,849          | 3,215           | 24,685            | 2,962           | 5,995         | -260      | 250               |

(a) Measured tax expenditures by benchmark are derived by summing the individual tax expenditure estimates, excluding estimates that are rounded to zero (..) or unquantifiable (\*).

表3 租税特別措置による減収額

|                   |        |
|-------------------|--------|
| 所得税               | 17,550 |
| 住宅ローン控除           | 8,060  |
| 生命保険料・損害保険料       | 2,780  |
| 配当所得の課税の特例        | 2,120  |
| 公的年金等控除の最低控除額等の特例 | 1,620  |
| 老人等の少額預金の利子の非課税等  | 730    |
| その他               | 2,240  |
| 法人税               | 10,880 |
| 試験研究費の総額に係る税額控除等  | 5,970  |
| 中小企業投資促進税制        | 2,110  |
| 情報基盤強化税制          | 1,000  |
| その他               | 1,800  |
| その他               | 4,360  |
| 合計                | 32,790 |

※『図説日本の税制 平成20年度版』より作成

| 租税特別措置の規定による増減収額(平成20年度ベース)       | 億円          |
|-----------------------------------|-------------|
| 所得税関係                             | 15,400      |
| 住宅借入金等を有する場合の所得税額の特別控除            | 8,240       |
| 確定申告を要しない配当所得                     | 3,360       |
| 公的年金等控除の最低控除額等の特例                 | 1,530       |
| 青色申告特別控除                          | 710         |
| 上記以外の減収項目                         | 1,560       |
| 法人税関係                             | 9,740       |
| 試験研究を行った場合の法人税額の特別控除              | 6,510       |
| 中小企業者等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 | 2,560       |
| 退職年金等積立金に対する法人税の課税の停止             | 1,560       |
| 情報基盤強化設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除  | 900         |
| 中小企業者等の少額減価償却資産の取得価額の損金算入の特例      | 520         |
| 上記以外の減収項目                         | 1,640       |
| 交際費等の損金不算入                        | (増収) 3,950  |
| その他                               | 25,720      |
| 石油化学製品の製造のため消費される揮発油の免税等          | 37,890      |
| 地価税の課税の停止                         | 1,730       |
| 土地の売買による所有権の移転登記等の税率の軽減           | 1,540       |
| 小規模宅地等についての相続税の課税価格の計算の特例         | 970         |
| 住宅取得等資金の贈与に係る相続時清算課税制度の特例         | 790         |
| 引取に係る特定石炭の免税                      | 520         |
| 石油化学製品の原料用特定揮発油等に係る石油石炭税の還付       | 510         |
| 上記以外の減収項目                         | 2,070       |
| 揮発油税及び地方道路税の税率の特例                 | (増収) 14,300 |
| 自動車重量税率の特例                        | (増収) 6,000  |
| 合計                                | 50,860      |

※『図説日本の税制 平成20年度版』より作成

第1の方法がとられている。以下で紹介する日高(2009)の推計結果も第1の方法を採用している(表3)。この方法では、税の減免措置がない場合のベンチマークを設定することが必要になる。以下では、ベンチマーク設定についてのポイントをまとめておく。

まず、租税支出の、「特定の個人や特定の行動に対する税の減免」の定義からの設定である。

これは、特定の個人に対する間接的な政府支出、或いは特定の行動についての税の減免によるサポートを指すので、すべての納税者に共通の基礎控除は「特定の個人」への減免にあたらないと判断される。これに対して、人的控除のうち配偶者控除や扶養者控除は、配偶者の有無や、扶養者の有無は個人によって異なっている。したがってこれらは「特定の個人」への減額と解

積することができる。もちろん、この分類は絶対的なものではないことに注意が必要である。前述のように、アメリカでは人的控除を租税支出項目とみなしていないのに対しフランスでは租税支出に含めているように、国によって範囲が異なっている。

次に、軽減税率による租税支出については2通りが考えられる。まず、中小企業の軽減税率は法人所得が同一であっても資本金が小さい場合には低い税率が適用されて税負担が軽減されるので、「特定の」減免措置であるとみなすことができる。これに対して、所得税の所得税の累進構造による税率の違いは租税支出に含めない。結果的に、高所得者は高い限界税率、低所得者は低い限界税率が適用されるが、すべての人が共通の税率表に直面しているからである。

租税支出の定義には、間接的な政府支出からのアプローチもある。すなわち、税の減免措置を直接の政府支出に置き換えられるものは租税支出とみなし、置き換えることのできないものは租税支出に含めないという基準である。

## 6. 日本の租税支出の推計

租税支出の推計について日高（2009）の一部を紹介しておく。これは平成18年の国税について、国税庁統計年報書をベースに推計したものである（表4）。これによると平成18年の税収49兆円に対して、租税支出は約17兆円であると推計されている。減免措置がない場合のベンチ

マーク税収が約66兆円に対して租税支出は26%に該当する。また、これはGDPに対して約3%であり、前述のオーストラリア、オランダの水準に近い。

表 4

|         | 税収      | 租税支出(推計) | 租税支出による減収率 |
|---------|---------|----------|------------|
| 所得税     | 140,541 | 90,648   | 39.2%      |
| 法人税     | 149,179 | 10,012   | 6.3%       |
| 相続税・贈与税 | 15,186  | 5,432    | 26.3%      |
| 消費税     | 104,633 | 11,062   | 9.6%       |
| その他     | 81,152  | 57,498   | 41.5%      |
| 合計      | 490,691 | 174,652  | 26.2%      |

日高(2009)より引用

次に、国民経済計算の分類に従って租税支出を政府の目的別支出に対応させたのが、表5である。これによると、社会保護と経済業務に租税支出が集中している。経済業務には民間産業に対する補助金が含まれているが、直接の補助金だけでなく、税の減免による間接的な補助金が占める割合が大きいことを示している。

## 7. 経済的意義

租税支出の推計を行うことの意義としては、先行研究でいくつかの点が指摘されている。まず、租税支出の長所として、税の減免を通じて民間部門の特定の行動を高める誘導を図ることができること、直接支出を決定するよりも決定の時間が短いこと、集権的な意思決定になじまない政府の補助を分権的に決定できること、政

表 5

|            | 一般公共サービス | 防衛   | 公共の秩序・安定 | 経済業務  | 環境保護 | 住宅・地域・アメニティ | 保健   | 娯楽・文化・宗教 | 教育   | 社会保護 | 合計    |
|------------|----------|------|----------|-------|------|-------------|------|----------|------|------|-------|
| 一般政府支出額    | 10.0     | 4.8  | 6.9      | 25.4  | 8.2  | 3.7         | 35.9 | 0.8      | 20.7 | 62.0 | 178.4 |
| 租税支出(国税)   | 0.0      | 0.0  | 0.0      | 9.6   | 0.0  | 1.0         | 1.9  | 0.0      | 0.1  | 4.9  | 17.5  |
| 合計         | 10.0     | 4.8  | 6.9      | 35.0  | 8.2  | 4.7         | 37.9 | 0.8      | 20.9 | 66.8 | 195.9 |
| 租税支出による増加率 | 0.0%     | 0.1% | 0.0%     | 27.3% | 0.0% | 21.0%       | 5.1% | 0.2%     | 0.5% | 7.3% | 8.9%  |

日高(2009)より引用

府支出の規模を小さくできることなどが挙げられている。

短所としては、税負担をしていない低所得者に恩恵がないこと、税制が複雑になること、政策評価の対象になりにくいこと、既得権益化の可能性などがあげられる。

租税支出の推計結果を提示することによって得られる重要な情報として、間接支出としての租税支出の規模と構成を把握できるを指摘しておく。前述のように、オーストラリアの租税支出では直接支出のみの支出シェアと租税支出を含めた支出シェアでは異なる形が現れることは、政策的に重要である。政府の果たすべき役割を議論する際に、政府活動の実態をとらえなければならぬが、直接支出だけを見てのでは見誤る可能性がある。

さらに、直接的な関与と、間接的な関与のどちらが有効であるのかについても精査しなければならない。経済業務の支出のうち、補助金に分類されるのは1.5兆円である。これに対して租税支出は9.6兆円であり、補助金としては税による減免の方がはるかに多いのである。

人的控除による租税支出は、政府の目的別支出の中では社会保護に分類してあるが、項目別に直接支出と対応させておくことが、それぞれの税の減免の経済的な意義を考察するのに有効である。例えば、「配偶者控除」は所得税と相続税にあり、それによる税の減免額は所得税が7,800億円、相続税・贈与税が5,200億円であると推計されているが、その意義は大きく異なる。所得税の配偶者控除は人的控除を租税支出に含めるべきかどうかの判断と同列に置くことができるので、直接支出としては「家族手当」のような支出の代替とみなすことが適当かどうか判断基準となろう。相続税の場合には、配偶者の相続財産の形成への関与が他の相続人とは一般に異なると考えられる。相続税の配偶者控除

による税の減免を代替する直接支出を想定することは困難であろう<sup>4</sup>。

社会保護に含まれるものとして、障害者についての控除があげられる。間接的な支出として、所得税で障害者関係の控除が1,600億円、相続税について20億円程度である。これは社会保障の全体像を考える際に、この規模と手段が適切であるかの判断する際の追加情報である。

政府支出の対GDP規模は、国際比較の指標として使われるが、政府の活動としては、これ以外に民間の経済活動への規制など金額では表されないものもある。間接的な租税支出も国民経済計算には記されていないが、多くの国ではこれを政府が推計をしている。租税支出の推計は、したがって政府の活動規模を補足する役割を果たすと考えることができる。ただし、これはその範囲の設定によっては、恣意的な計算結果になる可能性があることに注意しなければならない。

推計の誤差は範囲を過大に設定する場合と過少に限定する場合の両方に発生する。前述の人的控除のようにこれを含めるのか、含めないのかの判断が分かれるものも存在している。日本においては租税支出をめぐる議論はほとんど行われておらず、その範囲についての合意もないといえる。現時点では、租税特別措置による減収額という限定された範囲を出発点にしている。したがって、今後の議論を行うためには、なるべく広く租税支出を採用し、採用すべきかどうかの精査の材料を提供することに意義があると考えられる。

## 8. 地方税における租税支出推計の意義

海外では地方政府によって租税支出が推計され公表されている例が存在する。表6のように、

<sup>4</sup> 日高（2009）では相続税の配偶者控除は推計結果を示しているが、租税支出には含めない方がよいのではないかとの見解を付している。

表6 ビクトリア州の租税支出の公表例

Table 4.1: Aggregate tax expenditures (excluding thresholds) by type of tax

| Description                             | (\$ million)        |                     |                     |                     |                     |
|---|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|---------------------|
|   | 2006-07<br>Estimate | 2007-08<br>Estimate | 2008-09<br>Estimate | 2009-10<br>Estimate | 2010-11<br>Estimate |
| Land tax                                | 1 549               | 1 285               | 1 337               | 1 310               | 1 291               |
| Payroll tax                             | 697                 | 716                 | 735                 | 762                 | 793                 |
| Gambling tax                            | 75                  | 71                  | 75                  | 80                  | 84                  |
| Motor vehicle taxes                     | 68                  | 71                  | 74                  | 77                  | 79                  |
| Other stamp duties                      | 134                 | 197                 | 197                 | 245                 | 248                 |
| Congestion levy                         | 42                  | 43                  | 44                  | 45                  | 46                  |
| <b>Total estimated tax expenditures</b> | <b>2 565</b>        | <b>2 383</b>        | <b>2 463</b>        | <b>2 519</b>        | <b>2 542</b>        |

Source: Department of Treasury and Finance

オーストラリアのビクトリア州の予算書には、租税支出が将来にわたって税目別に推計され、ダウンロード可能な資料として提供されている。

日本においては、地方自治体によっては個人住民税や法人住民税などの税目について、減免措置を設けている理由とそれによる減収額をまとめたものが存在する。ただし、この資料が公開されているとは限らず、また全体の集計が行われているのでもない。

日本の地方税について租税支出を推計することについての関心事として、2つの点があげられる。1つは、国と地方の財政関係を前提にしたときの、地方税の減免措置による減収の経済的な位置づけが国税とは異なる点である。日本の地方税は、各地方団体が独自に設定しているのではなく、地方税法として統一されている部分が多い。このため、減免措置を間接支出としてのとらえる場合、その目的が地方政府の政策目的による間接支出ではなく、本来国の政策目的による間接支出であるべきものが地方税の減収を通じて行われている場合が存在することが考えられる。例えば、耐震構造に関する固定

資産税の特例措置は、国が定めたものであるが地方税の減収になる<sup>5</sup>。したがって、わが国の地方税の租税支出については、国の定めによるものと、地方独自のものとに整理することが政策的にも重要な意味を持つ。

もう1つは、近年の公共経済学の注目される分野の1つである、租税競争の観点からのアプローチである。地方自治体の経済政策としての税優遇による企業誘致はこれに含まれる。租税支出は間接的な補助金としてとらえられるものであり、この間接補助金が財政規模に対してどれくらいの規模であるのかということは、直接支出に追加すべき重要な情報であると考えられる。

これらの点は、地方分権の流れの中で重要性を増すと見える。地方自治体が収入と支出の両方に対して責任を持つ比重が高くなるほど、地方税の減収は大きな意味を持つことになる。租税支出の観点からは、税収の減少は間接的な支出なので、その間接支出の必要性についての説明責任が、地方分権の進展とともに増すと考えられる。

<sup>5</sup> この例は、地方税研究会の議論の場で前田高志教授（関西学院大）、林宏昭教授（関西大学）をはじめとする出席者の方々から指摘された例である。前田教授は2月に行われた同研究会の報告と関連付けながら、国が地方税の特例措置を定めることは地方の課税自主権を侵すことにはならないとの見解を示された。

< 参考文献 >

- 上村敏之 (2008) 「所得税における租税支出の推計」  
『会計監査研究』, 会計検査院, 第38号 pp.11-24
- 日高政浩 (2009) 「わが国国税の租税支出の推計」  
関西社会経済研究所ディスカッションペーパー  
(近刊)
- Commonwealth of Australia (2006) *International  
Comparison of Australia's Taxes*
- Commonwealth of Australia (2007) *Tax Expendi-  
ture Statement 2005-06*
- Bixi, H. P., Valenduc, C. and Swift, Z. L. ed.  
(2003) *Tax Expenditures - Shedding Light on  
Government Spending through the Tax Sys-  
tem, Lessons from Developed and Transition  
Economies, The World Bank*

# アメリカ連邦政府と地方政府における 租税支出レポートの実態

関西学院大学経済学部教授 上村敏之



はしがき 本稿は、平成21年5月19日開催の地方税研究会における、関西学院大学経済学部教授 上村敏之氏の『アメリカ連邦政府と地方政府における租税支出レポートの実態』と題する講演内容をとりまとめたものである。

尚、資料1～54を本文末尾にまとめて掲載している。

.....

関西学院大学の上村です。昨年度までの2年間、会計検査院に研究官として従事しておりました。そこでの研究対象が「租税支出レポート」でした。英語ではTax Expenditure Reportとか、Tax Expenditure Budgetなどのように呼びますが、日本ではあまり実態が知られていません。

昨年9月に、アメリカの連邦政府と地方政府の租税支出レポートについて、現地でヒアリングを行う機会を得ました。そこで今回は、アメリカの租税支出レポートの事例について報告させていただきます。本研究会は、地方税研究会ということですので、とりわけアメリカの地方政府をメインに据えたいのですが、連邦政府と地方政府は同じようなことをやっておりますので、ひとまず連邦政府の話をして、その後に地方政府の話に入ってゆきたいと思います。最後に、日本に租税支出レポートを導入することについて、どう考えるかについて述べます。

## 1. はじめに

日本には、租税特別措置（租特）というものがあります（資料1）。租特は税の減免措置であり、租税原則から逸脱するものと説明されます。租特については、財政の透明性、政策評価、財政赤字の観点から、考え直すことが必要だと強調されることが多いです。

他の先進国では、日本の租特よりも広い範囲で税の減免措置をとらえています。租税支出はアメリカで誕生した概念で、税による「隠れた補助金」だと考えられています。租特は、原則的には法律で決められているわけですが、その根拠は経済学の視点からいえば曖昧です。報告では、アメリカの租税支出レポートの現状を報告し、日本への適用可能性について考えたいと思います。

## 2. 海外行政実態調査の概要

昨年9月にアメリカに1週間ほど行ってきました。調査対象の行政機関は、財務省にある租税分析局 OTA です。もう1つは議会にある合同税務委員会 JTC です。また、アメリカ会計検査院 GAO にも行ってきました。アメリカ会計検査院は、連邦政府の租税支出レポートを評価しています。さらに、幾つかの地方政府を回りました。大きな州政府と小さい州政府と市で

す。具体的には、マサチューセッツ州とメリーランド州で、さらにはニューヨーク市にも伺いました。すべて租税支出レポートを作成している地方政府です（資料2）。

### 3. 租税支出の概念

租税の目的は歳出の財源確保です。応益課税の原理からは公共サービスとの対応や、応能課税からは所得再分配がつながってきます。租税の原則の逸脱として、租税支出をとらえるという考え方があります。租特もそうですが、中立性や公正性の原則からの逸脱だと指摘されています。もう1つは財政民主主義の観点です。予算で可視化され、見えているのは直接支出だけです。どれだけ支出を使うかについて、議会の承認を得るわけですが、一方の租税支出は「隠れた補助金」であり、可視化されていないことが問題となります（資料3）。

ところが政策の効果としては、直接支出と租税支出は、非常に似てくる部分があります。さらには、財政の透明性という問題があります。隠れているということは不透明なわけなので、透明性をいかに高めるかという視点が重要になってきます（資料4）。

以上のようなことを強調されたのが、スタンリー・サリーというハーバード大学の先生でした。彼はそれを Tax Expenditure と命名しました。課税の各種免除や控除や特別措置は、直接支出のように予算化された支出と同じような効果を持っており、それを「隠れた補助金」として位置づけました。それゆえに、きちんと数量的に把握する必要があることを、彼は強調しました。どうやって把握するのかということは、とても難しいです。彼は、「あるべき税制」として包括的所得税を位置づけ、そこからの逸脱として租税支出を計算することを考えました。

サリー教授の指摘の実践が、租税支出レポートです（資料5）。租税支出の数量的把握というものを、レポートは報告しています。アメリ

カでは、サリー教授の本が1973年に出版され、1974年に予算局が議会に租税支出レポートを提出する義務があるという法律が成立します。その法律にこのような条文が載っています。「租税支出とは、連邦税法が定める総収入からの特別の除外、免除又は特別の税額控除、特別の税率又は課税の繰り延べによって、もたらされる歳入のロス」だということです。

ただ、そこから議論が錯綜しました。何を租税支出とするかは結構難しいです。どの租税、どの制度、どのレベルの政府で、租税支出をとらえるかは、実態としては各国の租税支出レポートで差があります。ということは、いろいろな議論があるということです。とはいえ、ほとんどの先進国で租税支出レポートが、何らかの形で導入されています。作成していないのは日本ぐらいではないでしょうか。

租税支出レポートには、次のような様々な目的があります。たとえば、直接支出と租税支出の比較、予算協議、補助金や支出の見直し、「隠れた補助金」の目的との整合性のチェック、「隠れた補助金」の削減で税収を増やして財政赤字を削減したい、税制と支出を一体として考えるために「隠れた補助金」を数量的にとらえることをやりたい、などとなっています（資料6）。

### 4. 租税支出の政策評価

政策目的を重視する場合、手段としての直接支出と、租税支出の「隠れた補助金」とでは、どちらが政策に適用なのか、というのは大事な視点です（資料7）。租税支出の場合は、肯定的な面と否定的な面があり、その両方をきちんと把握する必要があります。

租税支出の肯定的な側面は、政府が主導して民間のインセンティブを高めていく、つまり、減免によって民間が元気になることがあります。政府が意思決定するよりも民間に任せることで、民間の意思決定を尊重できます。直接支出では、

一度は政府に資金が入り、再び民間に戻さないといけないわけですが、租税支出だと直接支出を減らすことができます。なぜなら、税金を取らないために、支出の必要がないからです。

否定的な側面としては、既得権化する可能性がかなりあるということです（資料8）。これは、公平性の侵害に関連します。一部の人を減免することが、本当に公平なのかということです。また、経済活動に対して中立的ではなくなります。一部の人への減免は、その人たちの活動を優遇し、ほかの人たちの活動を冷遇するために、中立性が損なわれます。

また、税金を負担しない低所得者は、租税支出の恩恵を受けることができません。例えば所得税の場合、課税最低限以下の人は税金を払っていませんから、所得税で租税支出があったとしても、その人たちは租税支出の恩恵を受けられないです。それから、租税支出は、おおむね高所得者層を優遇してしまいがちです。なぜなら、控除は高所得者層の方がたくさん受けられるからであり、そのために所得再分配効果を弱めると言われています。

租税支出は税制を複雑にし、減免措置が増えると、どうしても徴税コストが上がってくるでしょう。また、脱税や節税行動が多く発生するかもしれません。もちろん減収になりますから、税収の見積もりを困難にしてしまうということがあります。

租税支出の評価の基準は幾つかあります（資料9）。ひとつは高所得者向けが大きくなるという所得階層別の視点です。難しいですが、租税の帰着との関連性、すなわち、本当に誰が負担しているのかという帰着との関連もあります。また、中立性としては、租税支出があることによって、経済効果が変わってくるのかという視点があります。

いまひとつは、直接支出のように直接にお金を出すのか、もしくは減免するのとどちらがいいのか、比較する必要があると思います。租税支出がなければ課税ベースの拡大や税率の低下

が見込めます。したがって、租税支出があることによって、税率を高く設定しなければならず、経済行動がゆがんでいく可能性があります。そういう視点で、租税支出を評価をできるのではないかということです。

## 5. アメリカにおける租税支出

では、アメリカには、どういう歴史的な背景があるのでしょうか（資料10）。1960年代後半のベトナム戦争で、戦費調達に赤字が深刻になりました。そこで、税制上の特別措置が予算書に計上されていない「隠れた補助金」だということが、サリー教授によって指摘されたわけです。このとき、Tax Expenditure Reportの提出が義務されました。

その後、レーガンの税制改革は「公正、簡素、経済成長」を掲げ、所得税と法人税の改革を行いました。基本的には累進課税のフラット化と課税ベースの拡大だったのですが、その際に14の租税支出の項目を廃止し、16の租税支出の縮小をしています。租税支出レポートが、実際の税制改革に影響を与えたのではないかとされています。

アメリカ連邦政府の租税支出レポートは2つ存在します（資料11）。財務省が作っているものと、議会の合同税務委員会という組織が作っているものです。この両者の租税支出の定義は異なっており、金額も一致しません。なぜそういうことが起こるかといえば、何をベースラインとするのかということ、つまり何を基準にして租税支出を計るのかということが違っているのです。いろいろな歴史的経緯があり、最初はサリー教授の方法を採用していたのですが、それに異議が出てきて、様々な変更がなされています。ただ、租税分析局の租税支出レポートも合同税務委員会の租税支出レポートも、基本的には同じデータを使っています。すなわち、所得税の申告書の個票データを使います。

例えば、申告書の所得控除や税額控除が金額

で載っています（資料12・13）。これらは基本的には、所得税の租税支出、つまり税の減免ですので、申告書を使いながら、租税支出の金額を集計するのです。

アメリカでは、内国歳入庁でデータベースが作られて、財務省も議会もこの個票データにアクセスできます。地方政府も住民の個票データを利用できます。個票というのは、一人一人のデータです。連邦政府も地方政府も歳入を予測するため、もしくは租税支出レポートを作るため、エコノミストを配置しています。おおむね、彼らはPh.D.をもっている経済学者です。彼らにデータベースを触らせ、モデルを組んで計算させているのです（資料14）。

ただ、個票データですので、誰がどのような収入を持っているか、すべてわかってしまいます。そのため、情報漏えいには罰則規定があり、規定を破った場合、刑務所行きだそうです。それぐらいの厳しい罰則規定を設け、彼らに個票データを扱わせているのです。

連邦政府の租税支出の項目数は、かなり増えてきているのがわかります（資料15）。しかし、金額ベースでいったん大きく下がっている（資料16）のは、レーガン大統領のときの改革だということです。

財務省にある租税分析局 OTA が、どのような組織なのかについて説明します（資料17）。租税分析局は、租税政策や租税プログラムの立案、税制改革のプログラムなどの分析、もしくは実行に関して、財務次官補や副次官補を補助する機関です。基本的には、歳入の見積もりの責任を負う機関で、約40人のエコノミストがいます。租税分析局に、租税支出レポートにどのような認識をお持ちですか、と聞くと、租税支出が政策プログラムである限り、政府が助成しようとする業界や納税者に対してどのようなインセンティブを与えているかを明確にすることが大事なのだ、だからそういう意味で租税支出レポートを作っているのです、と言われていました。租税支出は歳入のロスですので、

歳入がどれだけ逃げているかということ把握するために、租税支出レポートを作っているのだ、ということも指摘されておりました。

租税分析局による租税支出レポートの作成方法（資料18）についてです。個票を集めてすべて集計するというのもできるのですが、それは作業量が膨大になるので、ほとんどやっていません。まず、個票データからランダム・サンプリングをします。ただ、高所得者層や大企業は100%抽出し、低所得者層は低い抽出率を適用したサンプリングをするのだそうです。全体で10万から20万ぐらいのサンプル数を作っておいて、そこから推計するという方法をとります。個人の家族構成とか年齢とか収入源などの情報が含まれます。クロスセクション・データを作ったり、それを時系列で並べてパネルにすることもあります。それによって歳入額の推計や租税支出の推計を同時に行います。

租税支出レポートの抜粋（資料19）を見ると、例えば国防の租税支出が幾らなのか、教育の租税支出は幾らなのか、といった政策ごとに表記されています。面白いのは、将来の租税支出の金額も予測しているということです。日本の予算では、将来予算という発想はないのですが、アメリカの場合は将来予算も組んでしまいます。本当に合っているのかはよくわかりませんが、将来像まで見せるというところは面白いと思います。

また、個人別や法人別の租税支出の結果についても報告しています。ただ租税分析局の場合、所得階層別の租税支出を公表していません。彼らに言わせると、最終的な帰着というものがよくわからないのでやめました、ということです（資料20）。ただ、過去には計算したことがあるらしく、別の機関の租税支出レポートでは登場しますので、それについては、また後で話をしたいと思います。

アメリカの議会の中に部屋があり、そこに合同税務委員会 JTC があります（資料21）。合同税務委員会とは、1926年に議会内の無党派の委

員会として設立され、税制の分析に関して上下両院議員の補助をする機関です。私が訪れた現時点では、博士号を持つ25人のエコノミスト、法律家、会計士を含む60人のスタッフがいました。

そこでは、税収の推計や立法の作成などをやっています。租税支出を推計するためのデータは、財務省の租税分析局とほとんど同じで、納税申告書による個票データからランダム・サンプリングし、20万件のサンプルモデルを作っています。モデル自体も、実は租税分析局のものと同じで、実は元は同じだそうです。

財務省で雇われていた人が、退職して議会に流れてくるらしく、モデルをそのまま持つてくるということです。ここでの租税支出の計算は、租税支出がなかったときにどれだけ税収が増えるのかという計算をして、それで税収ロスを計算しています。その際、経済行動は変化しないと考えて推計しています。

合同税務委員会の場合は、所得階層ごとにどれだけ租税支出を受けているのかを計測しています（資料22）。おおむね、所得階層が増えていくなれば、税率が高くなるために、租税支出の金額が高くなってきます。

租税支出レポートに関して、どのような利用実態があるのかについて聞きました（資料23）。まず、政府による利用があります。例えば、税制改革を実施するときどのような効果があるのか、歳入を増やしたいときにどの租税支出を削れるのかという視点です。また、これは租税支出を膨張させるものですが、政治家が政策を推進するときに利用されます。あとは研究者や市民グループが利用することもあります、ということでした。

アメリカ会計検査院GAOにも伺いました（資料24）。日本の会計検査院は基本的に税金の使い道の無駄を指摘するところですが、アメリカ会計検査院は政府の政策についても評価し、政策提言をすることにも力を入れています。そのため、彼らは、租税支出についても、その規模や傾向について分析しています。

アメリカ会計検査院は、租税支出は裁量的経費と同じくらいの規模に匹敵していて、増加傾向でかなり膨張していることを指摘しています。個人と法人の租税支出の比較としては、個人の方が非常に急激に伸びていることが、彼らの調査で明らかになっています。最大の租税支出は、企業が負担している医療保険料や医療費にかかる控除なのだと彼らは言っています。

また、アメリカ会計検査院は、租税支出の金額と直接支出の金額を比較しています。例えば、教育や研修、雇用、社会事業は、租税支出が960億ドル、直接支出が920億ドルになっています。通常の前算と租税支出を両建てで前算を作成することを、アメリカ会計検査院は例示しているのです。つまり、直接支出と租税支出を比較しないといけないという問題意識です（資料25-28）。

彼らはいろいろ指摘していますが、1994年に議員の要請に基づいて租税支出を調査したときに、租税支出の精査を勧告しています。彼らの勧告によると、1993年の法律では、政府の支出の効率性を評価することになったけれども、租税支出に対しては行われていないということです。そのためには、やはり直接支出と租税支出を同時に提示し、相対的規模を比べるのが第一歩ではないか、ということです。それで政策目的を達成しているのか、どちらがよいのか、これらを見直す必要があるということです。結局、租税支出と直接支出を統合した前算を作成すべきだということを彼らは言っています（資料29）。

## 6. アメリカの地方政府の租税支出レポート

この研究会は地方税に関するわけですが、ようやく本報告も地方政府にたどりつきました（資料30）。アメリカの地方政府も租税支出レポートを作っていますが、地方政府によって作成と公開にかなりの温度差があります。昨年、

私が調べた限りでは、コロンビアの特別区も含めた州政府のレベルにおいて、33の地方政府が作っています。33のうち、ウェブサイトで公表しているのは27でした。作成していないのはアラスカ州、アカンソー州、ハワイ州などです。

今回、調査したのは、マサチューセッツ州とメリーランド州とニューヨーク市で、いずれも租税支出レポートを作成している地方政府です。マサチューセッツ州を訪れた理由は、サリー教授がマサチューセッツ州にあるハーバード大学に所属していて、サリー教授とともに、租税支出レポートを作ったのが、マサチューセッツ州だということもあります。

マサチューセッツ州では財政悪化があり、財源確保の必要性があって、租税支出レポートを作成したということでした（資料31-33）。作成においては、基本的には納税申告書の個票データを使います。これは地方政府レベルの個票データです。また、必要に応じて国レベルのサンプルデータ、すなわち内閣歳入庁のデータも使っているということでした。

マサチューセッツ州の歳入局では、エコノミストや統計学者がいて、彼らはデータ閲覧権を持っています。クロス・セクション・データやパネル・データを利用したり、年度間比較によって、歳入予測を行っています。また、租税支出の分析は議会に提出されるということです。

マサチューセッツ州は州政府ですので、租税支出にも特徴があります。連邦政府は間接税の租税支出が存在しないのですが、州になると売上税があります。アメリカの消費税は基本的には地方税です。そのため、売上税の租税支出の項目が登場します。

次のメリーランド州は小さい地方政府です（資料34-36）。それでも1970年代の後半から租税支出レポートが作成されています。ただ、この地方政府は、租税支出レポートの公開には後ろ向きで、議会の予算審議には提出されず、インターネットでも公開されていなかったということです。ただ、2008年よりウェブサイトで

公開するようになります、ということを言われていました。

そういうこともあって、議会も市民も租税支出というものを、よくわかっていないということです。担当者も1人しかいませんでした。1人しかいないのだけど、個票データを使うことができ、租税支出レポートをきちんと作成しています、と言われていました。

メリーランド州も、マサチューセッツ州と同じように売上税がありますから、売上税がほぼ半分以上を占めるような租税支出の構造になっています。メリーランド州の租税支出レポートは、おもしろい分類を行っており、構造的な租税支出、カテゴリー的な租税支出、偶発的な租税支出の3つに分けています。税法の変更なしに廃止にならず、一般的にはすべての人に適用するというものを、構造的な租税支出としています。カテゴリー的な租税支出というものは特定の受益者のためのものであり、偶発的な租税支出というのは偶発的に起こるものです。

次にニューヨーク市です（資料37-40）。ここでは、予算透明化の観点から1989年から租税支出レポートを公表しています。担当部局には17人の職員がいて、個票データから租税支出を計測しています。もちろん、市当局の許可手続きを経ていきます。担当部局は、住民税や固定資産税のような税目ごとの区分で部署を分け、租税支出を推計しています。

特に固定資産税は詳細なデータを持っています。もちろん、基本的には個票データです。住民税についても、納税申告の個票データを持っています。これらを用い、クロス・セクションの推計においては、経済行動を考慮しませんが、租税支出を評価するときには経済行動を考慮したモデルを作っていると、彼らは言っていました。残念ながら、どのようなモデルなのかは見せてもらえませんでした。しかし、評価する際は、行動が変化するモデルを使っているということでした。何を租税支出と考えるのかについては、法律そのものを基準としています。その

法律において特別な措置だと考えられるものは、租税支出だと考えているようでした。

市レベルの地方政府なので、住宅向けの租税支出が半分くらいを占めています。戸建てや集合住宅、新築、改築を促すような租税支出というのがあります。あと、ニューヨークということもあるのですが、商業関連が個人関連よりも大きいです。例えば、ホテルなどの経済開発を促すような租税支出というのがあります。

ニューヨーク市の場合、自治区が幾つかに分かれるのですが、その自治区ごとに地域別の租税支出を公表していることが興味深いです。つまり、この地域では、このような租税支出のプログラムがある、これだけの税の免除をやっている、ということを金額で明示しています。その理由は、地域開発にあるということでした。また、ニューヨーク市も、所得階層別の租税支出を計測しています。

地方政府の租税支出レポートは、どういう利用実態があるのかについて尋ねました（資料41）。たとえば、首長が予算審議をする際に、予算関連資料として租税支出レポートを活用することがあります。また、議会、行政、住民、マスメディアが、租税支出の廃止や見直しを要求する際に、租税支出レポートが根拠になります。つまり、これだけの税金の免除をやっているではないか、これはもう廃止しようか、という場合の論拠に使われるわけです。ただ、税金の還付や減免は、景気対策に利用されることもあるとのことでした。全体として言えることは、納税者団体、業界団体、産業団体などが、租税支出レポートに関心を持っているとのことでした。

## 7. 日本の租税特別措置

続いて、日本はどうなっているかということです（資料42）。日本には、租税支出という概念はなく、租税特別措置の概念に近いものとなっています。アメリカの多くの租税支出は、

家計を対象にしたものも多いのですが、日本の租特の場合は企業向けが中心で、家計向けはほとんどありません。

租特の法律は「当分の間」と言いながらずっと続いています。何々を軽減もしくは免除もしくは還付とあり、つまり本則とは別の特例となっています。租特も課税原則の逸脱ですので、その必要性について検討すべきだと思います。

財務省が毎年開示している「租税特別措置による減収額試算」が、日本の租税支出レポートだと一応考えられます。これをグラフ化してみると、租特の合計金額は若干伸びてきています（資料43）。

租特の減収額試算は財務省が推計しており、いろいろな集計されたデータを掛け算したり、足し算したりすることで、計算されています（資料44）。減収額の計算は、租特の項目ごとに計算式が定められており、その計算式に当てはめることで推計がなされます（資料45）。この方法は、納税申告書の個票データを使うアメリカとは全く違う方法です。こういう方法であれば、所得階層別など、詳細な分析は公表されません。

地方税についても減収額のデータが存在します（資料46）。たとえば、固定資産税の減収額は一番大きいです。これだけの税の減免をやっていますということが、マクロレベルにはわかるのですが、地方自治体ごとにはなかなか把握できないです。

近年、租特をめぐる、いろいろな政治的な動きがありました（資料47・48）。昨年ですが、169回通常国会で、民主党の中川議員が「租税特別措置の政策効果等に関する質問主意書」という質問をされました。

「租特を行政上の政策に導入している省庁では、毎年行われる税制改正の審議に当たり、各政策の目的に基づき、租特の新設、拡充及び延長を希望する旨を記載した要望書を財務省に提出している」。つまり毎年、これだけの租特をやってください、ということ省庁は要求して

いる、ということです。

「会計検査院の検査報告等によると、関係省庁においては、租特について、その拡充、延長等の改正の要望をする際に、財務省に対して租特による減収見込額を提示することなどによりその効果等の検証を行っている」とされている。つまり、会計検査院の検査によると、関係省庁はきちんと減収額に見合うだけの効果があることを、財務省に報告している、ということです。

「また、平成十四年から『行政機関が行う政策の評価に関する法律』が施行されたことに伴い、行政機関の長は、政策評価に関する基本計画や事後評価の実施に関する計画を定め、これらに基づき事前評価や事後評価を実施しており、租特についてもその効果等の検証を行っているものとされている」。つまり、租特についても政策評価をするということになっていますよね、ということです。このあたりのロジックは、アメリカ会計検査院にかなり似ています。

やっていることになっていますよね、と言いながら、実はほとんどなされていません。結局、質問は「昨年の制度改正の対象項目となっている租特について、関係省庁及び財務省は、改正対象項目ごとに、その政策効果や必要性などの政策評価の具体的な内容を明らかにされたい」となっています。つまり、租特を続けるのだったら、それだけの効果があるのか、必要性があるのかを検証しなさい、ということです。

この質問に対して、当時の福田康夫内閣総理大臣が、どういう答弁をしたかという、個々の租特について必要性はあるのだ、効果はあるのだ、と言いながらも、そのほとんどについて、数量的な検証がなされていない、ということを明らかにしました。つまり、効果がある、と言っただけで、どれだけ効果があるか、政府はきちんと数量的な裏付けを提示できなかったのです。

そこで、民主党は何をしたかという、通称「租特透明化法案」という法案（資料49・50）を参議院に提出し、可決いたしました。その後、

衆議院に送られたのですが、否決されて廃案になっています。

「租特透明化法案」は、租特に関して、基本理念とか国の責務とか、適用実態とか正当性とか、そういうものをきちんと定めて、整理合理化を推進しなさい、という法案です。私は、必ず廃止は極端だとは思いつつ、適用実態を明らかにし、検証されることは大事だと思います。

新設や変更するときには、できるだけ合理的な推計をして、それが有効なのか、公平性があるのか、合理的なのか、ということ十分に検討しなさい、という視点は、当然のような気がします。具体的な適用実態報告と調査は、財務大臣に責任があるとされています。

また、会計検査院が、租特について調査するように書かれています（資料51）。会計検査院ですが、平成14年度の決算検査報告から、租特に注目していて、毎年1つずつ租特について検査報告をしています。しかし、今の会計検査院は、毎年、すべての租特について調査できるわけではありません。

会計検査院の租特の検査報告ですが、最初は法人税、今年は青色申告特別控除の適用実態についての報告になっています。租税検査課の方々に聞くと、例えば生命保険控除が、どういうふうに使われているかを調査する際に、国税庁のデータベースを使うことができないために、現物の申告書を手入力して調査したそうです。問題は、会計検査院ですら、国税庁のデータベースにアクセスできないということではないかと、私は思っているのですが、このことは、アメリカとはかなり違う状況になっています。

## 8. まとめ

まとめに入ります。アメリカ連邦政府の租税支出レポートによると、租税支出の項目と金額は増加傾向にあります。このことをどう考えるかです（資料52）。

租税支出レポートを作った当初には、租税支出をできるだけ抑制して財政赤字を減らすという目的がありました。つまり、できるだけ租税支出を抑制していきたいわけです。当初は抑制を目標としていたのに、実態としては逆になってきました。租税支出がいったん制定されてしまえば、半永久的に歳入ロスが発生してしまいます。なぜこのようなことになったのでしょうか。考えられることは、いくつかあります。特にアメリカの政治的な状況として、議員が租税支出を利益誘導に使ってしまう、租税支出を使って自分の擁護している団体に利益誘導する、ということがかなり見られるそうです。

地方政府に目を向けると、租税支出レポートを作る地方政府は多いものの、温度差があって、作成していない地方政府もあります。また、形式に統一性がほとんどありません。この地方政府は、こういうことを開示しているが、違う地方政府ではそういう開示がないなど、統一性が全く見られません。かといって、租税支出レポートに意義がないかということ、そういうことはないとは私は思っています。租税支出レポートにより、財政の透明性は向上すると思います。健全化、安定した経済成長、国民による政府のガバナンスの向上という意味では、租税支出レポートは大事だと思います（資料53）。

国民がプリンシパルで、政府がエージェントだとします。このとき、情報の非対称性によって、プリンシパルの言うことを聞かないエージェントがいるわけですので、きちんとプリンシパルが統制するためにも、租税支出レポートがあることは大事だと思います。実際に、IMFやOECDのレポートでも、財政の透明性が重視されており、その手段としての租税支出レポートが推奨されています。

特に日本において、今後には財政再建を進めておく上で、どれだけ租税支出があるのかという情報は、非常に大事だと思います。また、税と社会保障を一体的に改革する必要があるとよく

言われるのですが、租税による「隠れた補助金」は、租税が社会保障を担当していることと同じであり、税と社会保障の一体改革を考える上でも、租税支出レポートは必要だと思います。

ただ、現実に導入をしていくことは、結構難しいかもしれません。仮に、アメリカのような水準で租税支出レポートを作成する場合のもっとも大きな問題は、租税支出を推計するデータベースの利用です。日本では国税庁がデータベースを持っていますが、そこにアクセスするのは困難です。納税申告書のデータベースが利用できるようにすることは、プライバシーの配慮をしないといけないので、罰則規定をどう設定するのか、ということも関係します（資料54）。また、どのように評価していくのかということも大事です。特定の機関にこだわりはないのですが、たとえばアメリカ会計検査院のように、日本でも会計検査院が租税支出を評価するような体制は大事だと思います。

明らかに政府に足りないのは専門的なスタッフであり、データを分析できるエコノミストを充実させ、租税支出レポートを作成したり、評価する必要があると思っています。

いま、公会計によってバランスシートを作成することが、国でも地方自治体でも浸透しています。バランスシートの善し悪しは置いておいて、租税支出レポートについても、同じような浸透が、日本でも起こればいいのではないかと考えています。

実際、ほとんどの先進国が、租税支出レポートを作成しており、中国も作成を始めていると聞きました。日本も、租税支出レポートを作成するべきだという気がしています。地方自治体はこういう業務が増えると大変だと思いがちですが、租税支出レポートは、どれだけ政策的に住民をサポートするかということを開示できる仕組みです。したがって、行政の姿勢をアピールできる方法のひとつなのではないかと考えています。本日はありがとうございました。

## はじめに

- 日本における租税特別措置への関心の高まり
  - 租税特別措置＝税の減免措置
  - 租税原則からの逸脱
  - 財政の透明性、政策評価、財政赤字の観点
- 他の先進国では「租税支出レポート」
  - 租税支出＝税による「隠れた補助金」
  - アメリカで誕生した概念
- アメリカの租税支出レポートの状況
  - 日本への適用可能性について

## 海外行政実態調査の概要

- 対象国：アメリカ合衆国
- 期間：平成20年9月7日～14日
- 対象行政機関
  - アメリカ連邦政府
    - 財務省の租税分析局OTA
    - 議会の合同税務委員会JCT
  - アメリカ会計検査院GAO
    - 租税支出レポートの評価
  - いくつかの地方政府
    - マサチューセッツ州、メリーランド州、ニューヨーク市
- 調査内容：租税支出レポートについて

## 租税支出の概念(1)

- 租税の目的
  - 政府の歳出の財源確保
  - 応益課税の原理=>公共サービスとの対応
  - 応能課税の原理=>所得再分配
- 租税の原則の逸脱としての租税支出
  - 中立性の原則
  - 公正性の原則
- 財政民主主義との関係
  - 直接支出(予算で可視化)=>議会の承認
  - 租税支出(予算外で可視化されず)

## 租税支出の概念(2)

- 政策の効果
  - 直接支出≡租税支出
- 財政の透明性
- スタンリー・サリー教授Surrey(1973)が提唱
  - 租税支出:課税の各種免除、控除、特別措置
  - 直接支出と同じ効果をもつ「隠れた補助金」
  - 数量的に把握する必要性を強調
  - 「あるべき税制」からの逸脱として租税支出を位置づける

## 租税支出レポートの登場

- 租税支出レポート: 租税支出の数量的把握
- 1974年の予算執行留保法によって明文化
  - 予算局が議会にレポートの提出義務
  - 「租税支出とは、連邦税法が定める総収入からの特別の除外、免除または特別の税額控除、特別の税率または課税の繰り延べによって、もたらされる歳入のロス」
- 何を租税支出とするか？
  - どの租税、どの制度、どのレベルの政府で租税支出をとらえるかは、実態としては各国で差異がある

## 租税支出レポートの国際比較

- ほとんどの先進国で租税支出レポートが導入
- 主な目的
  - 直接支出と租税支出の比較
  - 予算協議のため
  - 補助金や支出の見直しのため
  - 目的との整合性のチェックのため
  - 財政赤字の削減のため
  - 租税制度と支出制度を一体として考えるため

## 租税支出の政策評価(1)

- 政策目的=>手段としての直接支出と租税支出=>どちらが政策目的に適うのか？
  - 租税支出の肯定的側面と否定的側面の把握
- 租税支出の肯定的側面
  - (1) 政府が主導して民間部門の経済的インセンティブを高める効果
  - (2) 政府の意志決定よりも民間の意志決定が尊重できる
  - (3) 直接支出を減らすことができる

## 租税支出の政策評価(2)

- 租税支出の否定的側面
  - (1) 本来のニーズを離れ、既得権益化してしまう
  - (2) 水平的公平と垂直的公平を阻害する
  - (3) 経済活動に対して中立的ではない
  - (4) 税を負担しない低所得者は租税支出の恩恵を受けない
  - (5) 租税支出は高所得者を優遇し、所得再分配効果を弱める
  - (6) 税制を複雑にし、徴税コストを引き上げ、脱税や節税を引き起こす
  - (7) 税収の減収となり、税収の見積もりを困難にする

## 租税支出の評価基準

- 応能課税原則と再分配効果
  - 高所得者向けが大きくなる(所得階級の視点)
  - 租税の帰着との関連性
- 経済主体の経済行動への影響の分析
  - 経済主体の経済行動をいかに変化させているか
- 直接支出と租税支出の比較
  - どちらの支出が効果的か
  - (税を負担しない低所得者の存在)
- 租税支出の効率性
  - 租税支出がなければ=>課税ベースの拡大もしくは税率の低下=>経済行動へのゆがみ

## アメリカにおける租税支出の背景

- 1960年代後半
  - ベトナム戦争の戦費調達赤字増加が深刻
  - 税制上の特別措置が予算書に計上されない『隠れた補助金』であることが問題視
- スタンリー・サリー教授
  - 租税支出(Tax Expenditure)を命名
  - 1974年に租税支出レポートの提出を義務化
- 1986年のレーガン税制改革
  - 「公正、簡素、経済成長」=>所得税と法人税の改革
  - 累進課税のフラット化と課税ベースの拡大
  - 14の租税支出の項目が廃止、16の租税支出の縮小
  - 租税支出レポートが税制改革に影響を与えた

## アメリカ連邦政府の租税支出レポート

- 財務省の租税分析局OTA
- 議会の合同税務委員会JCT
- 両者の租税支出の定義が異なる => 租税支出の金額も一致しない
- 何をベースライン(基準)とするのか?
  - 普通税基準: サリー教授による概念
  - 参照税基準: OTAが1983年に提案
  - 新たな基準: JCTが2008年に提案

## 所得税申告書用紙の抜粋(1)

Form **1040** Department of the Treasury—Internal Revenue Service **2008** (99) IRS Use Only—Do not write or staple

For the year Jan. 1–Dec. 31, 2008, or other tax year beginning \_\_\_\_\_, 2008, ending \_\_\_\_\_, 20

**Label** (See instructions on page 14.) Use the IRS label. Otherwise, please print or type.

**OMB No.** 1545-0047

Your first name and initial \_\_\_\_\_ Last name \_\_\_\_\_ Your social security number \_\_\_\_\_

If a joint return, spouse's first name and initial \_\_\_\_\_ Last name \_\_\_\_\_ Spouse's social security number \_\_\_\_\_

Home address (number and street). If you have a P.O. box, see page 14. \_\_\_\_\_ Apt. no. \_\_\_\_\_ You must check this box if you are filing a joint return with your spouse.

City, town or post office, state, and ZIP code. If you have a foreign address, see page 14. \_\_\_\_\_

**Presidential Election Campaign** Check here if you, or your spouse if filing jointly, want \$3 to go to this fund (see page 14)  Yes  No

**Filing Status**

1  Single

2  Married filing jointly (even if only one had income)

3  Married filing separately. Enter spouse's SSN above and full name here. ▶ \_\_\_\_\_

4  Head of household (with qualifying person the qualifying person is a child but not your child. Enter this child's name here. ▶ \_\_\_\_\_)

5  Qualifying widow(er) with dependent child

**Exemptions**

6a  Yourself. If someone can claim you as a dependent, do not check box 6a

b  Spouse

c **Dependents:**

| (1) First name | Last name | (2) Dependent's social security number | (3) Dependent's relationship to you | (4) <input type="checkbox"/> If qualifying child for child tax credit (see page 17) |
|----------------|-----------|--|-------------------------------------|---|
|                |           |  |                                     | <input type="checkbox"/>  |

If more than four dependents, see page 17.

d Total number of exemptions claimed \_\_\_\_\_

**Income**

7 Wages, salaries, tips, etc. Attach Form(s) W-2 \_\_\_\_\_ 7

8a Taxable interest. Attach Schedule B if required \_\_\_\_\_ 8a

## 所得税申告書用紙の抜粋(2)

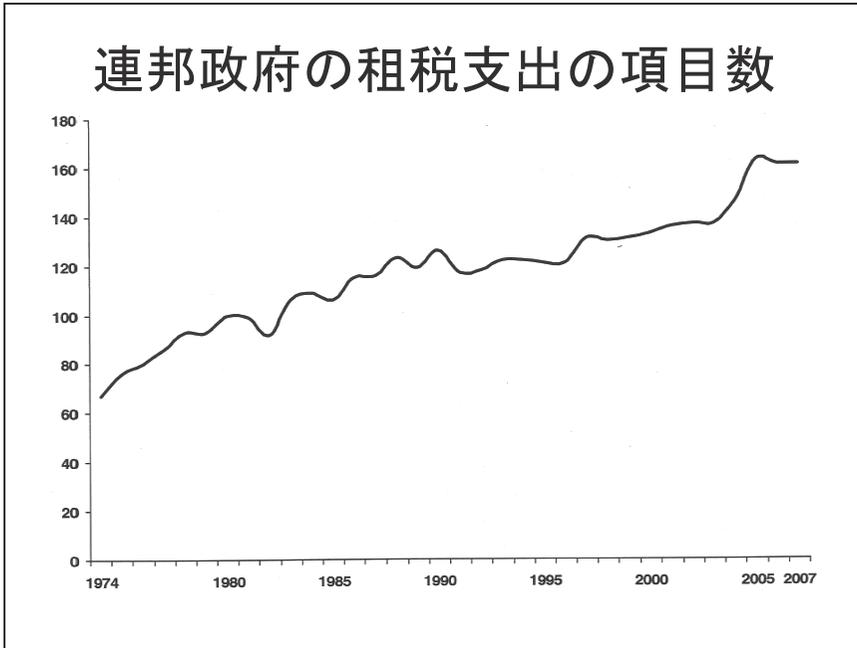
Form 1040 (2009)

|  |   |   |  |
|--|---|---|--|
| <b>Tax and Credits</b>   | 38  | Amount from line 37 (adjusted gross income)   | 38                                     |
| Standard Deduction for—<br>• People who checked any box on line 38a, 38b, or 38c or who can be claimed as a dependent. | 39a   | Check <input type="checkbox"/> You were born before January 2, 1944, <input type="checkbox"/> Blind. Total boxes if: <input type="checkbox"/> Spouse was born before January 2, 1944, <input type="checkbox"/> Blind. checked ▶ 39a |  |
|  | 39b   | b If your spouse itemizes on a separate return or you were a dual-status alien, see page 34 and check here ▶ 39b  |  |
|  | 39c   | c Check if standard deduction includes real estate taxes or disaster loss (see page 34) ▶ 39c   |  |
|  | 40  | Itemized deductions (from Schedule A) or your standard deduction (see left margin)  | 40                                     |
|  | 41  | Subtract line 40 from line 38   | 41                                     |
|  | 42  | If line 38 is over \$119,975, or you provided housing to a Midwestern displaced individual, see page 36. Otherwise, multiply \$3,500 by the total number of exemptions claimed on line 6d   | 42                                     |
|  | 43  | Taxable income. Subtract line 42 from line 41. If line 42 is more than line 41, enter -0-   | 43                                     |
|  | 44  | Tax (see page 36). Check if any tax is from: a <input type="checkbox"/> Form(s) 8814 b <input type="checkbox"/> Form 4972   | 44                                     |
|  | 45  | Alternative minimum tax (see page 39). Attach Form 6251   | 45                                     |
|  | 71  | Add lines 62 through 70. These are your total payments  | 71                                     |
| <b>Refund</b>  | 72  | If line 71 is more than line 61, subtract line 61 from line 71. This is the amount you overpaid   | 72                                     |
| Direct deposit?<br>See page 63 and fill in 73b, 73c, and 73d, or Form 8888.  | 73a   | Amount of line 72 you want refunded to you. If Form 8888 is attached, check here ▶ <input type="checkbox"/>   | 73a                                    |
|  | b   | Routing number  |  |
|  | d   | Account number  |  |
|  | e   | Type: <input type="checkbox"/> Checking <input type="checkbox"/> Savings  |  |
|  | 74  | Amount of line 72 you want applied to your 2009 estimated tax ▶ 74  | 74                                     |
| <b>Amount You Owe</b>  | 75  | Amount you owe. Subtract line 71 from line 61. For details on how to pay, see page 65 ▶   | 75                                     |
|  | 76  | Estimated tax penalty (see page 65)   | 76                                     |
| <b>Third Party Designee</b>  | Do you want to allow another person to discuss this return with the IRS (see page 66)? <input type="checkbox"/> Yes. Complete the following   |   |  |
|  | Designee's name ▶   | Phone no. ▶ ( )   | Personal identification number (PIN) ▶ |
| <b>Sign</b>  | Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return and accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge they are true, correct, and complete. Preparation of this return (other than preparer) is based on all information of which preparer has any knowledge. |   |  |

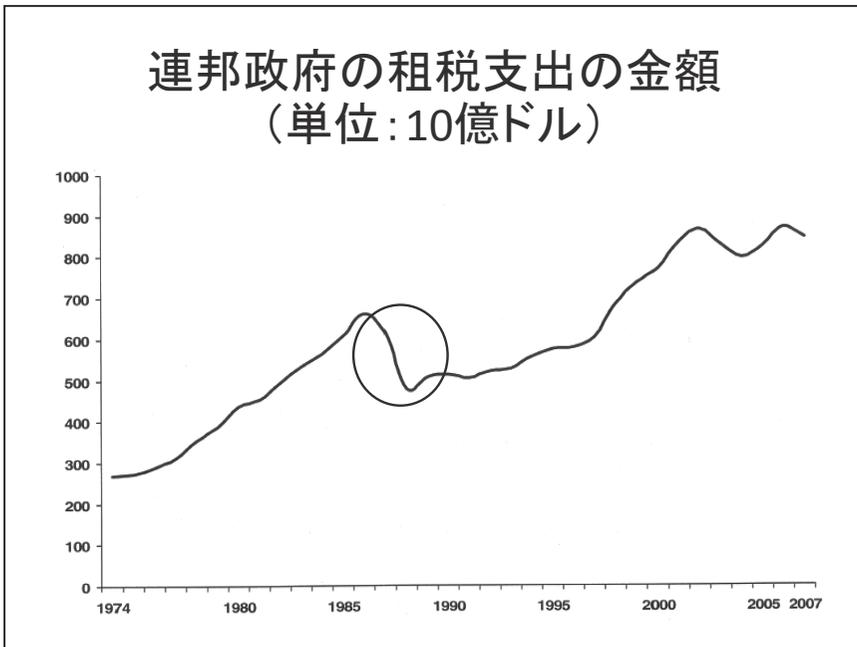
## 租税支出レポートのデータと分析

- 所得控除、税額控除 ⇒ 租税支出を構成
- 納税申告書 = Tax Return
- オンラインでの申告納税 ⇒ データベース作成が容易(内国歳入庁)
- OTAとJCTともに内国歳入庁の個票データにアクセスして利用
- 地方政府も住民の個票データを利用
- 連邦政府も地方政府もエコノミストを配置
- 情報漏洩には罰則規定

資料15



資料16



## 租税分析局の租税支出レポート 概要

- 租税分析局OTA
  - 租税政策およびプログラムの立案、分析、実行に関して財務次官補や副次官補を補助する機関
  - 連邦政府の歳入見積もりの責任を負う
  - 約40人の専門分野のエコノミスト
- OTAによる租税支出レポートの認識
  - 租税支出が政策プログラムである限り、政府が助成しようとする業界や納税者に対してどのようなインセンティブを与えようとしているかを明確にすることが大切
  - 歳入ロスとの把握として重要

## 租税分析局の租税支出レポート 技術的側面

- 租税支出のデータと推計
  - 納税申告書の個票データからランダムサンプリング
  - 高所得者や大企業は100%抽出
  - 低所得者は低い抽出率を適用してサンプリング
  - 全体で10万～20万のサンプル数
  - 個人の家族構成、年齢、収入源などの情報含む
  - クロスセクション・データやパネル・データから予測
  - 歳入額の推計と租税支出の推計は同時に実施
  - 歳入ロスとしての租税支出の把握

## OTA租税支出レポートの抜粋 (単位:100万ドル)

| 年度               | 2007    | 2008    | 2009    | 2010      | 2011      | 2012      | 2013      |
|------------------|---------|---------|---------|-----------|-----------|-----------|-----------|
| 国防               | 3,220   | 3,350   | 3,480   | 3,620     | 3,780     | 3,930     | 4,090     |
| 国際取引             | 20,270  | 21,430  | 21,070  | 21,110    | 22,260    | 23,480    | 24,770    |
| 科学、宇宙、技術         | 15,510  | 9,380   | 7,090   | 5,390     | 4,680     | 4,470     | 4,420     |
| エネルギー            | 7,060   | 5,370   | 3,670   | 3,140     | 2,620     | 2,145     | 1,970     |
| 天然資源及び環境         | 1,650   | 1,770   | 1,860   | 1,920     | 1,920     | 1,940     | 2,000     |
| 農業               | 1,280   | 1,330   | 1,330   | 1,410     | 1,390     | 1,090     | 1,130     |
| 商業及び住宅           | 315,100 | 348,373 | 373,529 | 402,104   | 445,053   | 460,533   | 496,274   |
| 運輸               | 3,440   | 3,620   | 3,690   | 3,840     | 3,960     | 4,100     | 4,200     |
| コミュニティ及び地域開発     | 3,530   | 3,690   | 3,740   | 3,090     | 2,300     | 2,370     | 2,300     |
| 教育、研修、雇用、社会事業    | 96,930  | 100,763 | 104,188 | 108,932   | 108,749   | 104,630   | 108,540   |
| 健康               | 151,490 | 171,710 | 190,630 | 209,510   | 238,270   | 264,370   | 288,050   |
| 所得保障             | 132,190 | 137,200 | 141,360 | 146,280   | 161,710   | 173,890   | 180,320   |
| 社会保障             | 26,010  | 27,340  | 27,690  | 29,210    | 30,750    | 33,360    | 35,620    |
| 退役軍人             | 4,220   | 4,360   | 4,440   | 4,640     | 5,000     | 5,430     | 5,840     |
| 地方政府債等への<br>利子補給 | 61,040  | 57,870  | 59,100  | 61,120    | 81,940    | 94,330    | 97,540    |
| 利払い              | 1,290   | 1,310   | 1,320   | 1,330     | 1,380     | 1,470     | 1,490     |
| 合計               | 844,230 | 898,866 | 948,187 | 1,006,646 | 1,115,762 | 1,181,538 | 1,258,554 |
| 補遺：地方政府への<br>補助  | 88,610  | 83,240  | 85,040  | 87,500    | 120,030   | 139,020   | 143,340   |

## OTA租税支出レポートの特徴

- 将来の租税支出についても推計
  - － 将来的に租税支出は増加すると予測
- 租税支出を目的別に区分
  - － 個人、法人別に推計結果を公表
- 所得階層別の租税支出は公表していない
  - － 租税支出の最終的な帰着を決めるのが困難であるという立場(JTCとの違い)

## 合同税務委員会の 租税支出レポート 概要

- 合同税務委員会JCT
  - 1926年に議会内の無党派の委員会として設立
  - 税制の分析に関して上下両院議員の補助
  - 博士号を持つ25人のエコノミスト+法律家や会計士を含む60人のスタッフ
  - 収税の推計、租税に関する立法の作成など
- 租税支出を推計するためのデータ
  - 納税申告書による個票データからランダム・サンプリングで20万件のサンプルを抽出
  - OTAの推計モデルとほぼ同じ(元は同じ)
  - 租税支出は経済行動の変化を考慮せずに推計

## JCT租税支出レポートの抜粋 (件数:千件、金額:100万ドル)

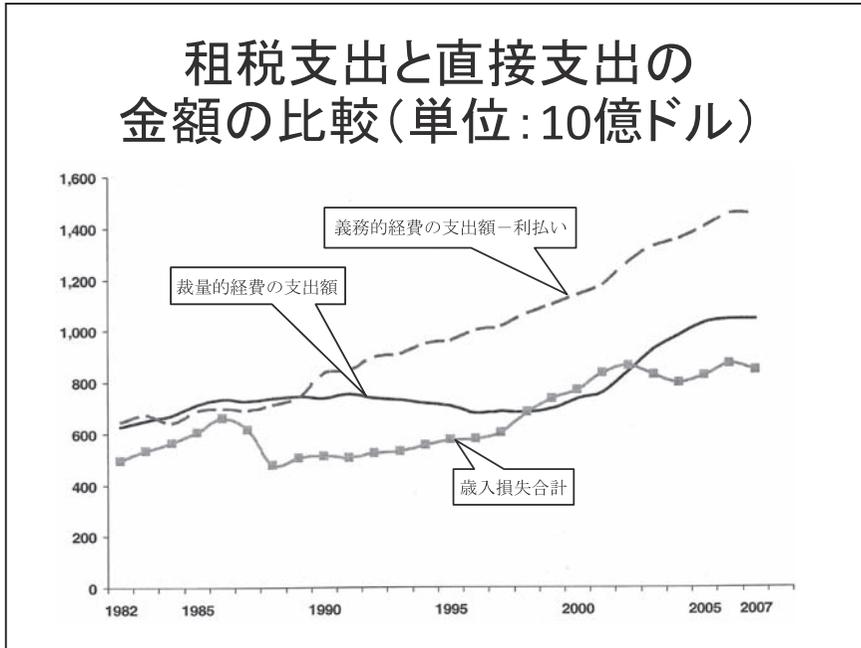
| 所得階層<br>(ドル)    | 医療控除  |         | 不動産控除  |        | 寄付行為   |         | 児童扶養控除 |       |
|-----------------|-------|---------|--------|--------|--------|---------|--------|-------|
|                 | 件数    | 金額      | 件数     | 金額     | 件数     | 金額      | 件数     | 金額    |
| 10,000未満        | 9     | 50万ドル未満 | 2      | 0      | 2      | 50万ドル未満 | 1      | 0     |
| 10,000~20,000   | 210   | 38      | 252    | 29     | 252    | 23      | 112    | 26    |
| 20,000~30,000   | 642   | 186     | 938    | 128    | 938    | 141     | 455    | 228   |
| 30,000~40,000   | 1,007 | 364     | 1,871  | 324    | 1,871  | 371     | 553    | 302   |
| 40,000~50,000   | 1,223 | 586     | 2,711  | 625    | 2,711  | 664     | 603    | 370   |
| 50,000~75,000   | 2,542 | 1,822   | 8,122  | 2,859  | 8,122  | 2,956   | 1,193  | 636   |
| 75,000~100,000  | 1,747 | 1,608   | 7,837  | 3,592  | 7,837  | 3,676   | 1,011  | 534   |
| 100,000~200,000 | 1,434 | 2,595   | 14,120 | 11,529 | 14,120 | 11,826  | 1,866  | 984   |
| 200,000以上       | 110   | 711     | 4,567  | 5,449  | 4,567  | 19,365  | 362    | 188   |
| 合計              | 8,924 | 7,911   | 40,420 | 24,536 | 40,420 | 39,022  | 6,157  | 3,268 |

## 租税支出レポートの利用実態 (連邦政府の場合)

- 政府による利用
  - 税制改革を実施する際
  - 歳入を増やしたいとき
  - 政治家による政策の推進(租税支出が膨張)
- 研究者による利用
  - 租税支出の分析
- 市民グループによる利用

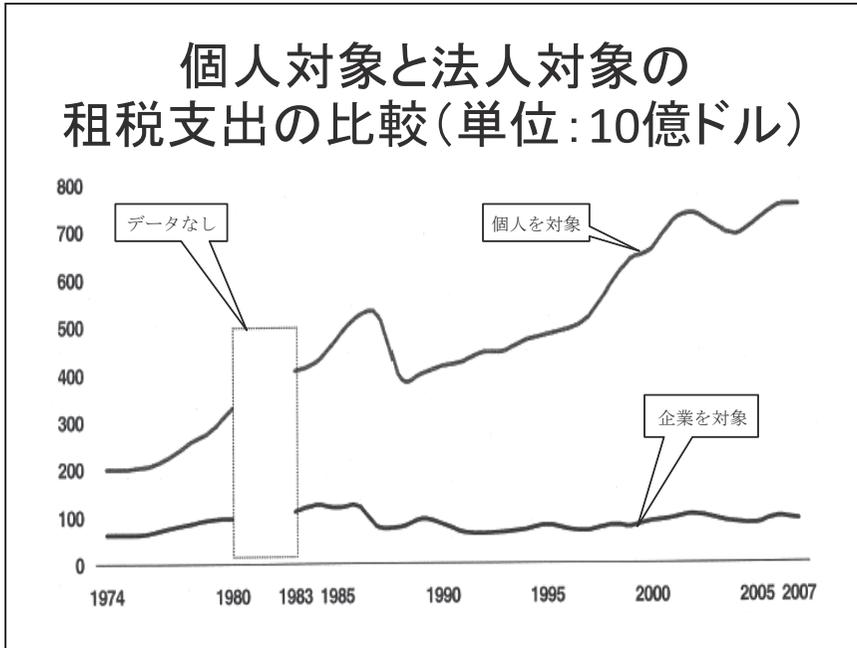
## アメリカ会計検査院GAOによる 租税支出の評価

- アメリカ会計検査院GAO
  - 通常の会計検査の他にも連邦政府の政策について評価を行い、政策提言
  - 租税支出についても規模や傾向について分析
  - 用いる資料は租税支出レポート
- アメリカ会計検査院による指摘
  - 租税支出は裁量的経費と同じ程度の規模に匹敵
  - 連邦政府の租税支出の金額は増加傾向であり、この30年で2倍に膨張している



### 租税支出と直接支出の比較 (単位:10億ドル)

| 項目            | 歳入損失による租税支出 | 直接支出  | 合計    |
|---------------|-------------|-------|-------|
| 国防            | 3           | 553   | 556   |
| 国際取引          | 20          | 29    | 49    |
| 科学、宇宙、技術      | 16          | 26    | 42    |
| エネルギー         | 7           | -1    | 6     |
| 天然資源及び環境      | 2           | 32    | 34    |
| 農業            | 1           | 18    | 19    |
| 商業及び住宅        | 315         | 0     | 315   |
| 運輸            | 3           | 73    | 76    |
| コミュニティ及び地域開発  | 4           | 30    | 34    |
| 教育、研修、雇用、社会事業 | 96          | 92    | 188   |
| 医療            | 151         | 266   | 417   |
| 所得保障          | 132         | 366   | 498   |
| 社会保障          | 26          | 586   | 612   |
| 退役軍人          | 4           | 73    | 77    |
| 地方政府債等への利子補給  | 61          | 17    | 78    |
| 利払い           | 1           | 237   | 238   |
| 合計            | 844         | 2,397 | 3,239 |



### 主な租税支出(単位:10億ドル)

| 租税支出の項目                | 歳入損失による租税支出の金額 |
|------------------------|----------------|
| 医療保険料及び医療費の雇用主負担にかかる控除 | 133.8          |
| 雇用主が負担する年金拠出金にかかる控除    | 93.1           |
| 住宅ローンの利払いにかかる控除        | 84.9           |
| 資本利得(農業、木材、鉄鉱石、石炭を除く)  | 53.2           |
| 寄付行為に係る控除              | 46.8           |

- 個人への租税支出 > 法人への租税支出
- 個人への租税支出は増加傾向
- 直接支出と租税支出を比較
- 最大の租税支出は、企業が負担する医療保険料および医療費にかかる控除

## アメリカ会計検査院による指摘

- 1994年に議員の要請にもとづいて租税支出を調査  
=>租税支出の精査を政府に勧告
  - 1993年の政府業績成果法では連邦政府の政策および支出の効果と効率性について評価を行うことになった=>租税支出について行っていない
- 2005年に直接支出と租税支出を提示することが、租税支出の相対的規模を比べる一歩
- 政策目的を達成しているか、もっとも効果的かつ効率的な制度になっているか見直す必要あり
- 租税支出は直接支出の予算と統合すべき

## アメリカの地方政府の 租税支出レポート

- 地方政府によって作成と公開に温度差
  - 州政府のレベルによる比較
  - 作成 33/51(コロンビア特別区含む)
  - ウェブサイトで公表 27/33
- 作成していない州政府の例
  - アラスカ州、アーカンソー州、ハワイ州など
- 調査対象の地方政府
  - マサチューセッツ州、メリーランド州、ニューヨーク市=>いずれも租税支出レポートを作成

## マサチューセッツ州の 租税支出レポート 背景

- 1980年代前半の財政状況の悪化
- 財源の確保の必要性
- ハーバード大学のサリー教授とともに租税支出の推計を開始  
=>1983年に州法成立
- 当時の様子を伝える記事(1983年12月1日付Boston Globe紙)

### Loopholes and exemptions

The House is expected to vote soon on a law that would require the state Department of Revenue to prepare annually a "tax expenditure budget," an itemizing of the tax revenue the state forgoes because of various exemptions or loopholes built into the state tax code.

While some object to the "tax expenditure" lingo - arguing that the state has no right to consider it "spends" money it never receives - the intent of the legislation is admirable and its enactment essential if the commonwealth is ever to have a complete understanding of the workings of its tax system.

Scores of exemptions are built into the state's tax laws. Surprising items, like cement mixers, are exempt from the state's sales tax. The state allows income tax exemptions for families paying for child care, yet some analyses suggest these exemptions in the main help the well-to-do and not those on the economic margin who were originally supposed to be the beneficiaries.

One man's loophole is another's legitimate exemption. The preparation of a "tax expenditure budget" does not mean that all sorts of exemptions will be taken away. Many, maybe most, will withstand public scrutiny, will be found to be aiding individuals or businesses in important and socially useful ways.

Surely, however, as the state scrapes for revenue, it is important to know how much money the state is forgoing annually, who are the beneficiaries of exemptions and whether those exemptions are serving a legitimate social function.

The "tax expenditure budget" proposal has been around for several years. This year, with a boost from Ways and Means Chairman Sen. Chester Atkins, it has passed the Senate. With a boost from Speaker Thomas McGehee, it could soon pass the House. Enactment would help both the public and the state itself understand how that state conducts its business.

## マサチューセッツ州の 租税支出レポート 概要

- 租税支出の推計に利用するデータ
  - 納税申告書による個票データ
  - 95%以上は実数値(残りは決算期の調整)
  - 必要に応じて内国歳入庁のサンプル・データ
- マサチューセッツ州歳入局
  - エコノミストや統計学者はデータ閲覧権を持つ
  - クロス・セクションまたはパネル・データを利用
  - 年度間比較により、個人や法人がどのような行動をしたのかをチェックできる
  - 歳入予測や租税支出の分析結果は議会に提出される

## マサチューセッツ州の租税支出 レポートの抜粋(単位:100万ドル)

|   | 2007年度   | 2008年度   | 2009年度   |
|---|----------|----------|----------|
| 所得税 Personal Income tax                                 |          |          |          |
| Exclusions from Gross Income                            | 2,955.3  | 3,105.8  | 3,188.9  |
| Deferrals of Gross Income                               | 941.3    | 993.7    | 1,042.4  |
| Deductions from Gross Income                            | 4.1      | 4.2      | 4.4      |
| Accelerated Deductions from Gross Income                | 106.3    | 105.1    | 107.8    |
| Deductions from Adjusted Gross Income                   | 748.6    | 753.1    | 769.5    |
| Credit Against Tax                                      | 186.8    | 192.9    | 198.0    |
| 所得税計  | 4,942.3  | 5,154.3  | 5,311.8  |
| 法人税 Corporate Excise                                    |          |          |          |
| Exclusions from Gross Income                            | 80.6     | 74.7     | 71.3     |
| Deferrals of Gross Income                               | 0.1      | 0.1      | 0.1      |
| Deductions from Gross Income                            | 147.7    | 144.9    | 142.8    |
| Accelerated Deductions from Gross Income                | 336.9    | 338.1    | 341.4    |
| Adjustment to Apportionment Formula                     | 293.6    | 298.0    | 306.7    |
| Exclusions from Property Component                      | 150.1    | 161.9    | 170.0    |
| Credit Against Tax                                      | 215.5    | 246.0    | 244.5    |
| Exclusion Against Taxation                              | 4.7      | 4.9      | 5.2      |
| 法人税計  | 1,229.4  | 1,268.7  | 1,283.8  |
| 売上税および使用税 Sales and Use Tax                             |          |          |          |
| Exempt Entities   | 194.5    | 199.4    | 203.8    |
| Exempt Products/Services                                | 1,036.3  | 1,066.2  | 1,086.6  |
| Exempt, Taxed Under Another Excise                      | 622.4    | 673.7    | 683.9    |
| Exempt Component of a Product or Consumed in Production | 232.2    | 238.6    | 236.9    |
| Exemptions for Specified Uses of Production/Services    | 833.5    | 859.9    | 881.4    |
| Exempt, Not Taxable as Tangible Personal Property       | 10,418.9 | 10,611.9 | 10,831.2 |
| Miscellaneous Exemptions                                | 98.0     | 103.4    | 105.5    |
| 売上税及び使用税計 Sales and Use Tax                             | 13,433.9 | 13,752.8 | 14,029.0 |
| 総合計 Grand Total   | 19,607.6 | 20,175.9 | 20,621.8 |

## メリーランド州の租税支出レポート 背景

- 1970年代の後半から作成されている
- 議会の予算審議には提出されず、インターネットでの公開もされていなかった  
– 2008年よりウェブサイトにて公開
- 議会も市民も租税支出を把握していない
- 担当者のエコノミストは1名
- 納税申告書の個票データからサンプリングしてデータを作成して租税支出を推計

## メリーランド州の 租税支出レポートの抜粋(割合)

| 租税支出項目  | 全体に対する割合(%) |
|---------|-------------|
| 売上及び使用税 | 52          |
| 個人の所得税  | 34          |
| 法人税     | 5           |
| 固定資産税   | 4           |
| 生命保険料控除 | 2           |
| 自動車保有税  | 2           |
| その他     | 1           |

- 売上税が半分以上を占める
  - 売上税の税率は6%
- 個人所得税をあわせて8割以上

## メリーランド州の 租税支出レポートの特徴

| 租税支出の項目                                    | 年 度     |         |         |         |
|--|---------|---------|---------|---------|
|  | 2005    | 2006    | 2007    | 2008    |
| <b>構造的な租税支出</b>                            |         |         |         |         |
| 個人所得税控除<br>Income Tax Personal Exemption   | 509.0   | 513.9   | 518.9   | 523.9   |
| 個人所得税定額控除<br>Income Tax Standard Deduction | 133.3   | 132.1   | 115.9   | 114.8   |
| 小計   | 642.3   | 646.0   | 634.8   | 638.7   |
| <b>カテゴリー的な租税支出</b>                         |         |         |         |         |
| 事業 Business                                | 365.2   | 280.0   | 272.5   | 291.7   |
| 寄付 Charity                                 | 224.7   | 242.5   | 261.4   | 274.0   |
| 老人 Elderly                                 | 211.9   | 222.6   | 235.8   | 252.1   |
| 家族 Families                                | 1,365.1 | 1,447.7 | 1,568.5 | 1,862.9 |
| 住宅 Housing                                 | 510.7   | 517.0   | 518.1   | 521.8   |
| 医療及び健康 Medical and Health                  | 186.2   | 168.7   | 135.8   | 152.0   |
| 貧困 Poverty                                 | 151.8   | 165.9   | 180.2   | 196.5   |
| その他  | 682.6   | 723.7   | 742.3   | 789.6   |
| カテゴリー分類不能                                  | 187.3   | 186.1   | 186.8   | 203.4   |
| 小計   | 3,785.5 | 3,954.2 | 4,101.4 | 4,544.0 |
| <b>偶発的な租税支出</b>                            |         |         |         |         |
| 二重課税 Double Taxation                       | 1,241.1 | 1,208.8 | 1,240.0 | 1,851.4 |
| その他  | 638.8   | 662.6   | 625.0   | 674.0   |
| 小計   | 1,862.9 | 1,893.4 | 1,868.0 | 2,061.4 |
| 総合計  | 6,290.7 | 6,493.6 | 6,604.2 | 7,244.1 |

- 構造的な租税支出
  - 税法の変更なしに廃止にならないもので、一般的にすべての人に適用
- カテゴリー的な租税支出
  - 特定の政策目標のために受益者が特定される
- 偶発的な租税支出
  - 行政上の問題や二重課税を解決するため

## ニューヨーク市の租税支出 背景

- 予算の透明化の観点から1989年から公表
- 租税支出を担当する部署には17名の職員
  - データを扱う職員は市当局の許可手続きを経る
- 担当部署を決めて業務を進める
  - コンピュータ・システム、所得税、固定資産税など
- 固定資産税は詳細なデータを保有、所得税については納税申告書の個票データ
  - クロス・セクションで推計には経済行動は考慮しない
  - 租税支出の評価には経済行動を考慮するモデル
- ベースラインは「法律そのもの」

## ニューヨーク市の 租税支出レポートの特徴(1)

| 租税支出の目的                          | 金額 (百万ドル) | 割合 (%) |
|----------------------------------|-----------|--------|
| 住宅 Residential (housing benefit) | 1,556.6   | 47.8   |
| 商業 Commercial                    | 974.9     | 29.9   |
| 個人 Individual Assistance         | 726.8     | 22.3   |
| 合計                               | 3,258.3   | 100.0  |

- 住宅向けが半数を占める
  - 一戸建ておよび集合住宅の新築や改築を促す
- 商業関連が個人関連よりも大きい
  - ニューヨーク市が商業都市であるため
  - ホテル、小売店、オフィスビル、流通業などの経済開発

## ニューヨーク市の 租税支出レポートの特徴(2) (上段は件数、下段は金額:100万ドル)

| 自治区    | 住宅関連<br>プログラム | 個人補助<br>プログラム | 経済開発<br>プログラム | その他 | 合計      |
|--------|---------------|---------------|---------------|-----|---------|
| マンハッタン | 29,203        | 311,752       | 1,551         | 1   | 342,507 |
|        | 519           | 327           | 184           | 14  | 1,043   |
| ブロンクス  | 121,213       | 80,908        | 767           | 0   | 202,888 |
|        | 102           | 43            | 42            | 0   | 187     |
| ブルックリン | 22,503        | 240,853       | 1,878         | 0   | 265,234 |
|        | 127           | 125           | 81            | 0   | 332     |
| クイーンズ  | 15,937        | 394,079       | 1,857         | 0   | 411,873 |
|        | 76            | 189           | 109           | 0   | 374     |
| スタテン島  | 10,378        | 103,058       | 505           | 0   | 113,941 |
|        | 23            | 44            | 18            | 0   | 84      |

- 地域別の租税支出の公表
  - 地域開発のため

## ニューヨーク市の 租税支出レポートの特徴(3)

| 控除される<br>割合 (%) | 所得階層            | 控除件数   | 全体に占める<br>割合 (%) | 控除された評価<br>額 (百万ドル) |
|-----------------|-----------------|--------|------------------|---------------------|
| 50              | 0 - 26,000      | 24,263 | 74.3             | 235.0               |
| 45              | 26,001 - 26,999 | 693    | 2.1              | 6.2                 |
| 40              | 27,000 - 27,999 | 699    | 2.1              | 5.6                 |
| 35              | 28,000 - 28,999 | 603    | 1.8              | 4.3                 |
| 30              | 29,000 - 29,899 | 442    | 1.4              | 2.6                 |
| 25              | 29,900 - 30,799 | 400    | 1.2              | 2.1                 |
| 20              | 30,800 - 31,699 | 292    | 0.9              | 1.2                 |
| 15              | 31,700 - 32,599 | 273    | 0.8              | 0.9                 |
| 10              | 32,600 - 33,499 | 203    | 0.6              | 0.5                 |
| 5               | 33,500 - 34,399 | 181    | 0.6              | 0.3                 |
|                 | 所得階層の特定不能*      | 4,624  | 14.2             | 42.3                |
| 合 計             |                 | 32,673 | 100.0            | 301.1               |

- 所得階層別の租税支出の公表

## 租税支出レポートの利用実態 (地方政府の場合)

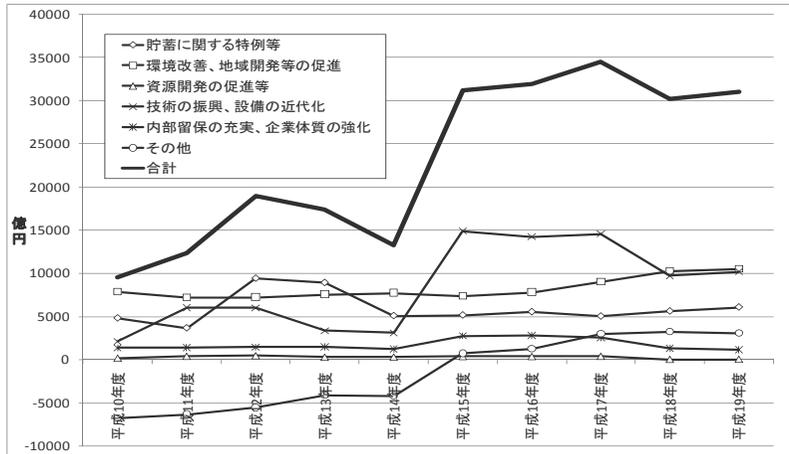
- 首長による予算審議のため、予算関連資料の一部として議会に提出される
- 議会、行政、住民、マスメディアが、租税支出の廃止や見直しを検討するときに、租税支出レポートが根拠になる
- 税の還付を通して景気対策にも利用される
- 納税者団体、業界団体、産業団体などが租税支出レポートに関心を持っている
- 地域開発に利用

## 日本の租税特別措置 概要

- アメリカ連邦政府の租税支出は家計中心
- 日本の租税特別措置は企業中心
  - 家計向けは、ほとんどとらえられていない
- 租税特別措置法
  - 「…当分の間、…(中略)…を軽減し、若しくは免除し、若しくは還付し、又はこれらの税に係る納税義務、課税標準若しくは税額の計算、申告書の提出期限若しくは徴収につき、…(中略)…の特例を設けることについて規定するものとする。」⇒本則とは別の特例
- 租特も課税原則の逸脱⇒必要性について検討する必要性が大きい
- 「租税特別措置による減収額試算」

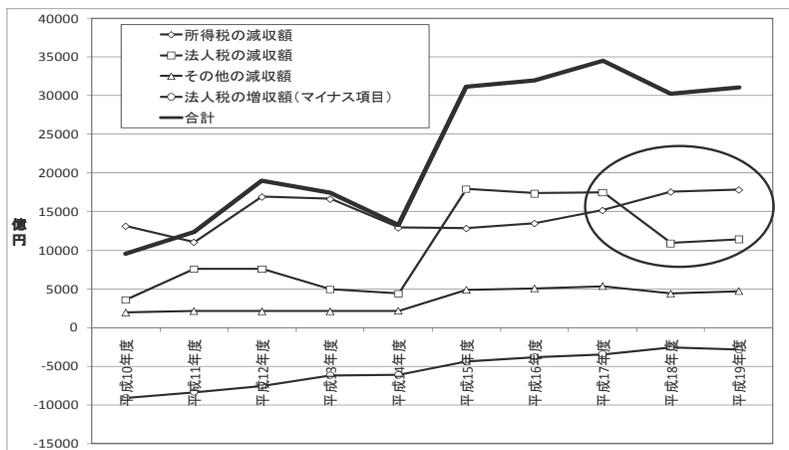
資料43

## 租税特別措置による減収額試算 (項目別分類)の推移



資料44

## 租税特別措置による減収額試算 (税目別分類)の推移

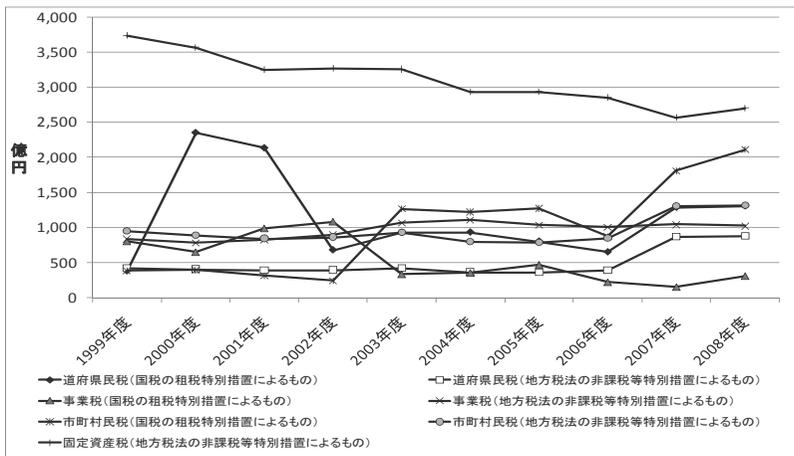


## 租特の減収額試算の推計方法 (抜粋)

|  |
|--|
| ・試験研究を行った場合の法人税額の特別控除 (措 10、42 の 4、689) (▲6510 億円)<br>大企業分：対象となる試験研究費見込額×税額控除割合×税額控除実施割合×利益法人割合<br>中小企業分：対象となる試験研究費見込額×税額控除割合×税額控除実施割合×利益法人割合        |
| ・中小企業等が機械等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別償却 (措 10 の 3、42 の 6、58 の 11) (▲2560 億円)<br>(対象資産の見込取得価額×特別償却割合×償却実施割合×利益法人割合×税率) + (対象資産の見込取得価額×税額控除割合×償却実施割合×利益法人割合) |
| ・情報基盤強化設備等を取得した場合の特別償却又は法人税額の特別控除 (措 10 の 6、42 の 11、68 の 15) (▲900 億円)<br>(対象資産の見込取得価額×特別償却割合×償却実施割合×利益法人割合×税率) + (対象資産の見込取得価額×税額控除割合×償却実施割合×利益法人割合) |
| ・交際費等の損金不算入 (措 61 の 4、68 の 66) (+3080 億円)<br>交際費の損金不算入見込額 (支出交際費－損金算入額) ×利益法人割合×税額   |
| ・退職年金等積立金に対する法人税の課税の禁止 (措 68 の 4) (▲1560 億円)<br>退職年金等積立金の見込額×税率  |

- ・ アメリカの租税支出が納税申告書の個票データを利用しているのとは対照的な状況
- ・ 所得階層別などは公開されていない

## 地方税における非課税措置等による減収額(試算)



## 租特をめぐる政治的な状況(1)

- 第169回通常国会(平成20年1月23日)
- 「租税特別措置の政策効果等に関する質問主意書」(中川正春議員:民主党)
- 租税特別措置を行政上の政策に導入している省庁では、毎年行われる税制改正の審議に当たり、各政策の目的に基づき、租税特別措置の新設、拡充及び延長を希望する旨を記載した要望書を財務省に提出している。
- 会計検査院の検査報告等によると、関係省庁においては、租税特別措置について、その拡充、延長等の改正の要望をする際に、財務省に対して租税特別措置による減収見込額を提示することなどによりその効果等の検証を行っていると思われる。
- また、平成十四年から「行政機関が行う政策の評価に関する法律」(いわゆる「政策評価法」)が施行されたことに伴い、行政機関の長は、政策評価に関する基本計画や事後評価の実施に関する計画を定め、これらに基づき事前評価や事後評価を実施しており、租税特別措置についてもその効果等の検証を行っているものとされている。

## 租特をめぐる政治的な状況(2)

- 一 平成二十年度税制改正の対象項目となっている租税特別措置について、関係省庁及び財務省は、改正対象項目ごとに、その政策効果や必要性などの政策評価の具体的内容を明らかにされたい。
- 二 改正対象項目が国庫補助金等(いわゆる補助金適正化法上の補助金等)の支援を受けている場合は、その所要額及びその支援効果を踏まえた政策評価の具体的内容を明らかにされたい。
- 福田康夫内閣総理大臣(当時)の答弁
  - 個々の租税特別措置についての「必要性」と「効果」が述べられたものの、ほぼすべてについて、数量的な検証がなされていなかった

# 租特透明化法案(抜粋)

## (参院にて可決し、衆院にて否決、廃案へ)

### 法律の目的(第1条・第2条)

租特特別措置※に関し、①基本理念、②国の責務等、③適用実態調査※、④正当性の検証※等について定め、整理合理化を推進し、もって「公平・透明・納得」の税制の確立に寄与することを目的とする。

※租特特別措置：租特特別措置法で設けられる国税に関する特例全般(本法案の対象)

※適用実態調査：租特の適用実態を明らかにするための適用数・増減収額等の適用実績に関する調査、その集計、法人規模別の増減収額分布状況等の統計の作成

※正当性の検証：租特について、正当性に関する事項(①手段として相当なものかどうか、②有効なものかどうか、③適用実態において合理性を欠く不公平がないかどうか)を確認すること

### 基本理念(第3条・第4条)

1 租特については、その属性※にかんがみ、絶えずその廃止を含めた見直しが行われるものとし、かつ、その見直しは、その適用の実態が明らかにされ、正当性の検証が実施されることにより、行われるものとする。

※租特の属性：特定の行政目的を実現するための手段であり、税負担の公平の原則に対する自分の間の例外として設けられているもの

2 租特の新設又は変更は、新たな租特の適用数の見込数、その増減収額の見込額等についてできる限り合理的な推計が行われ、行政目的を実現する手段として相当なものか、有効なものか及び公平原則に対する例外として合理的なものかが十分に検討された上で、行われるものとする。

# 租特透明化法案(抜粋)

### 適用実態調査(第7条・第11条)

- 1 財務大臣(国税庁長官等)は、租特ごとに、適用実態調査を行う。
- 2 財務大臣(国税庁長官等)は、税額の確定の手續における申告、調査又は処分の機会を利用して、租特の適用の実績に関する調査を行うことができ、納税申告書に「増減額明細書」を添付するよう求めることができる。
- 3 2のほか、財務大臣(国税庁長官等)は、支払調書その他の法定資料を利用し、納税者その他の関係者又は行政機関その他の関係機関に対し資料の提出及び説明を求めることができる。

### 会計検査における租特の実施状況に関する検査(第12条)

- 1 会計検査においては、租特の整理合理化に資するため、毎年、租特の実施状況に関する検査が行われるものとし、会計検査院は、検査方針、検査状況、所見等を国会に提出される検査報告書に掲記する。
- 2 租特の実施状況に関する検査は、特に効率性及び有効性の観点から、補助金の交付等の措置との関係に留意して行われるものとする。

### 事後評価等における正当性の検証の実施等(第13条・第14条)

- 1 租特を手段とする政策についての事後評価は、継続的に行わなければならない。また、租特を手段とする政策の決定に当たっては、事前評価を効果的に実施するようしなければならない。
- 2 租特を手段とする政策についての事後評価等においては、正当性の検証が行われなければならないものとし、行政機関の評価書及び国会に提出する政府の報告書に、正当性の検証に関する事項を記載しなければならない。
- 3 租特を手段とする政策についての事後評価等は、補助金の交付等の措置との関係に留意して行われなければならない。

## 会計検査院による 租税特別措置の検査状況

|                |   |
|----------------|---|
| 平成 14 年度決算検査報告 | 租税特別措置法（法人税関係）の実施状況について                             |
| 平成 15 年度決算検査報告 | 租税特別措置（社会保険診療報酬の所得計算の特例）の実施状況について                   |
| 平成 16 年度決算検査報告 | 租税特別措置（肉用牛売却所得の課税の特例及び農地等についての相続税の納税猶予の特例）の実施状況について |
| 平成 17 年度決算検査報告 | 租税特別措置（小規模宅地等について相続税の課税価格の計算の特例）の適用状況について           |
| 平成 18 年度決算検査報告 | 租税特別措置等（生命保険関係）の適用状況等について                           |
| 平成 19 年度決算検査報告 | 租税特別措置（青色申告特別控除）等の適用状況等について                         |

## アメリカの租税支出レポートの 現状について

- 租税支出の項目数や金額が増加傾向
- 当初は抑制を目標としていた⇒逆の結果
  - 租税支出が制定されれば半永久的に歳入ロスが発生
  - 直接支出プログラムのように毎年の議会を経ない
  - 議員が利益誘導のために租税支出を使う
- 地方政府によって租税支出レポートに温度差
  - 地方政府の規模が左右する
- 形式に統一性がとられていない

## 租税支出レポートの意義について

- 財政の透明性の向上
  - 財政の健全化、安定した経済成長、国民による政府のガバナンスの向上
  - プリンシパル(依頼人=国民)・エージェント(代理人・政府)問題
  - IMFやOECDでも財政の透明性が重視
  - その手段としての租税支出レポート
- 財政再建を進める上での情報
- 「税と社会保障の一体改革」

## 租税支出レポート導入に向けた課題

- 租税支出を推計するデータベースの利用
  - 納税申告書の個票データが利用できるかどうか
  - プライバシーに配慮した罰則規定の設定
- 会計検査院による租税支出の評価
  - 租税支出＝「隠れた補助金」
  - アメリカ会計検査院の例
- 専門的なスタッフの充実
  - エコノミストによる租税支出の作成と評価
- 公会計によるバランスシートのような浸透を期待

# 個人住民税の課税ベース拡大による 地方税改革

京都産業大学経済学部准教授

八塩裕之



はしがき 本稿は、平成21年4月21日開催の地方税研究会における、京都産業大学経済学部准教授 八塩裕之氏の『個人住民税の課税ベース拡大による地方税改革』と題する講演内容をとりまとめたものである。尚、当日の配付資料を本文末尾にまとめて掲載している。

## 1. はじめに

財政学の議論では基本的な財政の役割は3点、すなわち第1に道路やバスといった公共財を供給するという資源配分機能、第2に所得の高い人から低い人への所得再配分機能、第3に景気変動を安定的にするという経済安定化機能といわれます。その中で地方自治体の役割としてもっとも重要なのは通常、第1の資源配分機能、すなわち、公共財の安定供給であるとされます。第2の所得再配分については、本来その財源に関していえば自治体の中ではなく、国が広い観点から対応すべきです。それから第3の経済安定化は、一地方で景気対策をやるよりも、国が大きいところでやるべきだとされます。地方自治体の役割はとにかく、公共財をきちんと景気に左右されずに安定的に供給することだと。そうすると地方税の役割は、そのための財源を安定的に確保することであるといえます。

そういう観点でわが国の地方税制を見ると、非常によく言われることですが、法人課税の比

率が高すぎるのではないかと。公共財の財源の安定確保の点で非常に問題が多いといえます。問題の第1は税収の偏在、第2は景気による税収変動が激しい点です。それから第3は応益性の問題で、例えば、企業も自治体から公共財の便益を受けるのではないかと話がありますが、一方で大企業の場合、自治体が法人税をかけたときの負担の帰着があいまいで、例えば自社の商品価格に転嫁してしまうことが考えられます。法人税の負担を誰が負うかは非常にあいまいなので、往々にして大企業に課税してしまえとなる。この研究会でも超過課税が話題となりましたが、やはり問題が大きいといえます。

地方税の役割が公共財の財源調達である点を重視すると、伝統的に固定資産税が重要だということと、もう1つはやはり個人住民税、以下、単に「住民税」と呼びますが、やはり自治体の住民への課税が基本ではないか。今日の目的は、法人課税ではなく住民税に重点を置く地方税改革を検討することです。

住民税は近年、累進税から10%の比例税に改革されました。その狙いは税源移譲とともに応益性の改善であり、累進課税よりも比例課税が望ましいことがその根拠です。しかし、もう1つの大きな問題が残されている。それは住民税の課税ベースが非常に狭いことです。後でデータを示しますが、わが国の世帯の1/4が住民税負担ゼロであり、これは応益性の点で問題ではないかということです。

その1/4の世帯は低所得世帯なので、それに税をかけるのは公平性の点で問題があるのではないかとありますが、そうではない。重要な点は、公平性の問題は、一番始めに申したように本来国の仕事ではないか、ということです。自治体の税は応益性を中心に考えて、あまり公平は考えず、なるべく広く住民に負担してもらうべきであり、公平は国が考える。日本の問題は、住民税で応益性といつつ公平も配慮するため、2つの機能が混乱している点にあります。国の所得税と住民税の役割をきちんと分けるべきだ、ということが言いたいのです。

レジュメ(4)で本日検討する税制改革を説明すると、①は住民税改革です。今日は均等割でなく所得割に話を集中しますが、非常に極端ですけれども、住民税について給与・年金控除を含め所得控除をすべて廃止します。次に②で、個人的にはこの話を考える機会が最近多いのですが、国の所得税で還付可能な税額控除を導入し、税金を取るばかりではなく、低所得者に再分配することが考えられます。実際にはどうやって執行するかなど問題はあり、それについて今日は触れられませんが、いずれにせよ再分配は国が対応します。

それから③ですが、①で住民税収が大きく増え、国は②の税額控除でマイナスの税が入りますから地方自治体に税源が移されますが、それを用いて、地方の法人二税を国税に移す。すると、①から③で法人二税と所得税の税源交換となります。住民税は課税ベースを拡大させ、なるべく多くの住民に負担してもらい、文字どおり地方の基幹税となります。最後に④で、税制改革前後で自治体間に勝ち負けがないように、全自治体の収入が改革前後で不変のように、地方交付税を調整する。これによって現在の自治体の収入配分が固定され、これには問題も含みますが、今日は時間もありません。交付税と補助金、本当はここはもっと議論が必要ですが、今日は大雑把にさせていただきます、ブロック化します。

こうした改革以降、歳出に対する歳入過不足は自治体が、法人の超過課税や交付税の追加ではなく、住民税の税率調整で対応することが重要です。これによって自治体が追加的に財を供給するために必要な財源は、住民がその便益の対価として追加的な税負担増でまかなう。住民が望まない公共サービスをやめれば、税負担は軽減される。こうして自治体は課税自主権を行使しつつ、住民と向き合って税率を決めることになるのです。

レジュメ(5)ページで改革の狙いを整理します。まず、改革で住民税負担は低所得者も増えますが、国で税額控除を導入すれば、所得税・住民税の合計ではむしろ負担軽減も可能かもしれません。それから、低所得者も含めて大半の住民に住民税を負担してもらうことで、住民税収は大幅に増え、文字どおり基幹税となります。一方で、税源が法人二税から課税ベースの広い住民税に代わるので、安定性や税収偏在が改善します。特に住民税の課税ベース拡大が、住民税の税収偏在を地方消費税並みに改善する点が重要です。そうした質の良い税源を自治体に与えた上で、あとは税率を自ら決定してもらうのです。それによって限界の財政責任、経済学で重視される考え方ですが、例えば自治体がある追加的な公共サービスを実施するときに、歳出増加分は住民から追加的に税を徴収するという責任を徹底させます。すると、そのサービスを追加で供給すべきか否かという判断が、住民がそれを追加的な税を負担してまでやるべきかどうか、という点からなされます。地下鉄とか市営バスなどのサービス充実に関して、住民が本当にそれを必要かを考える機会になるのです。

なお、地方消費税はよく税源交換で話題になりますが、自治体に税率を決める権限がない。私も実際、消費税5%のうち1%を地方に払いますが、1%が自治体に行くなどということをあまり考えたことがない。住民税の場合は、私の自治体は税率を10%から11%に上げるらしいなどとなることで、限界の財政責任の徹底が可

能になるということです。

実際にこうした税制をとる国として、スウェーデンがあります。スウェーデンは非常に高福祉高負担の国で、後ほど述べるように、これは日本ではとても無理という点も多い。しかし、一方で地方自治が発達しており、その中でこういう税制が行われています。

その税制はあとで説明するので、ここは要点だけですが、地方自治体の税収はすべて個人所得課税です（英語は「local tax」ですが、以下では便宜上「住民税」と呼びます）。その課税ベースは非常に広くて所得の大半に課税されるため、税収調達力が非常に大きい。その上で税率は各自自治体が決めますが、非常に高く、県と市の合計で約30%です。すなわち低所得者も、日本ではあり得ないですが、給与の30%が税として徴収されます。国から地方の財政調整もありますが、自治体はまず住民税を集めねばならない。しかし課税ベースが広いので、多額の税収を確保できるとともに、税収の偏在も小さく、また景気変動に対しても安定的です。一方、国の所得税は所得再分配に徹しており、所得の高い階層に対し所得税を課しますが、所得の低い人には税をかけず、そして中・低所得者に税額控除を適用するため、国のトータルの所得税収はマイナスになってしまっています。一方で消費税や法人税は全額国の税収です。

その上で歳出は、国と地方の分担が徹底しており、これも今日は触れませんが、例えば地方がある仕事をやる場合、その財源は住民税でまかなうことが基本です。すなわち、住民税は公共財供給の財源調達、国の所得税は所得再分配という役割を担っています。もちろん、日本ですぐにこうした改革は無理ですが、それにしてもこうした発想が非常にない。今日はわが国でこうした税制を適用した場合の計算結果も示しつつ、税収偏在や安定性、自主性といった問題が大きく改善される点を議論したいと思います。

以上が報告概要ですが、レジュメ(8)は今日のプレゼン内容です。まず2で、スウェーデンの

税制を簡単に説明します。次に3の「日本の住民税の問題点」で、課税ベースの浸食がなぜ問題かを議論し、最後に、4で税制改革の効果をデータで分析します。

## 2. スウェーデンの税制の概要

レジュメ(9)以降で、最初にスウェーデンの税制を説明します。スウェーデンは高福祉高負担で非常に税金も高いですが、地方自治の充実も有名です。ポイントはそこに書いたとおりで、すでに「はじめに」で述べたので省略します。もっとも、地方分権が発達しているとはいえ、国と地方の関係に関するドタバタはやはりあるようで、今回の景気悪化でも自治体の税収減少が深刻で、国による一時的な支援も検討されているようです。その点で何もかも順調というのではないが、おおむね評価は高いようです。

レジュメ(10)は、スウェーデンの税収状況を示しました。単位は、10億 SEK（スウェーデンクローネ）です。最近の経済危機で円レートが変わっていますが、表では金額よりも比率を見て下さい。まず、税収の対 GDP 比率は約50%で非常に大きい。その上で、国の所得税収は410億 SEK、それに対し中・低所得者に配る税額控除が-810億 SEKであり、事実上マイナス税収です。一方、国の税収として VAT が2,660億 SEK と大きく、税率はよく知られるように25%です。それから地方税、表は市と県の合計ですが、その税収は4,540億 SEK で、これはすべて住民税です。これと比べると、国の所得税収は、所得が高い人に限定的にかけるため410億 SEK しかないのです。次に、社会保険料は4,440億 SEK で、これも非常に大きいですが、後述のようにこれは本人の年金保険料負担とともに、雇用主負担が大きいです。

次にレジュメ(11)は少し細かいですが、勤労所得課税の具体的な制度です。右側の表ですが、所得税・住民税の計算ではまず課税所得を計算する必要があり、給与収入から基礎控除、日本

円で大体20～50万円を引きます。所得控除は基本的にこれだけで、あとはすべて課税所得です。すなわち、課税ベースが非常に広い。次に税率構造を見ると、国の所得税は、平均勤労所得より少し上ぐらいまではいわゆるゼロ税率で税はかからず、これを超えると20%、さらに上の所得には25%をかけます。一方で住民税は、課税所得全体に31.55%がかかります。このうち県が10%、市が20%、ただし税率は各自治体が決めるため、数%の違いがあります。30%は日本より圧倒的に高いですが、それが広い課税所得に適用される点が今日の報告では重要な点です。

次に社会保険料負担は、給与分配前に雇用主負担が32.42%、それから年金保険料が受け取り給与の7%です。ただし、この年金保険料は日本と同じく支払額の上限があります。

一番下は税額控除ですが、これは地方でなく国だけに適用されます。「年金保険料に対する税額控除」は少しわかりにくいですが、7%の年金保険料分がそのまま税額控除されます。一方「労働所得に対する税額控除」は最大十数万円程度の税額控除です。この税額控除の政策目的は、低所得者への所得再分配というより中・低所得者の就労促進のようですが、結果として国の所得税だけを見ると、所得の上から税を取って下に税額控除で回すという、所得再分配になっています。こうした制度の経済的な意味は後ほど触れます。

次にレジュメ(11)の左ですが、スウェーデンは税の徴収システムが日本と大きく異なり、所得税と住民税、年金保険料をすべて一括納税します。日本では税務署と自治体と社会保険庁は別々ですが、スウェーデンは歳入庁で、これらの総額を一括徴収します。その後、歳入庁が、国は幾ら、〇〇自治体は幾ら、年金基金は幾らと分配します。それから2番目に、納税者番号が非常に発達しています。スウェーデンでは納番を活用してすべての所得情報が歳入庁に集まるため、それをもとに歳入庁が各住民の所得税(勤労所得税と資本所得税)・住民税・社会保

険料負担を計算するのです。個人はそれをチェックして終わり、間違っていれば修正します。もちろん、日本ではこうした制度は不可能です。

次にこうした税制で負担がどれくらいになるか、を実際に計算します。レジュメ(12)は勤労所得20万 SEK、日本円で300万円程度を稼ぐ個人の税負担を実際に計算しました。スウェーデンの平均勤労所得が大体33万 SEK なので、平均よりだいぶ下ですが、そうした人の負担の実態です。表の右は、勤労所得が50万 SEK で、平均より上の人ですが、考え方は同じなので、以下では20万 SEK の人で説明します。

ここで勤労所得20万 SEK は、雇用主の社会保険料負担支払い後です。表の100は、100%を示します。まず国の所得税ですが、スウェーデンでは所得が低い人には所得税をかけませんから、0.00です。それから、住民税は自治体で税率が異なるのですが、ここでは平均で考えました。基礎控除以外はすべて課税され、負担率が27.78%と非常に大きくなります。これに社会保険料の7%を足すと合計負担率は34.78%ですが、これに税額控除が入ります。ひとつは「年金保険料に対する税額控除」で、先ほど払った7%がそのままマイナス、次に「労働所得に対する税額控除」が3.75%です。従って-10.75%となり、最終負担率は24.03%、これを一括で歳入庁に払います。この負担以外にも VAT25%や雇用主段階の保険料負担が32%と、本当に低所得者ですら負担は大きいです。

ここで重要な点は、国の所得税はゼロにも拘わらず、税額控除のマイナスがあることです。しかし、一方で住民税の31.55%は基本的に払ってもらおう。それから、年金保険料7%もきちんと払う。その上で負担軽減を国が行うのです。住民税や保険料は穴をあけず、マイナスは国が対応する。住民税は自治体の唯一の税源で、公共財の安定供給を支える役割を担うからです。なお、公的年金給付や手当もすべて住民税の課税ベースに入るため、ほとんどすべての人が住

民税を負担します。一方で、消費税や法人税が国の財源です。

住民税が地方で唯一の税源なので、(自治体間の財政調整もありますが) 税収較差の問題は当然あるようです。首都ストックホルムは所得が高いため税率が低くなり、地方は若干高くなる。しかし、住民税の課税ベースを広くとることで、後ほど日本も示しますが、税収偏在はかなり緩和される点は重要です。基本的な考えは地方自治体に、景気変動にあまり影響を受けず偏在もない良い税源を1つ与えることです。

3月に現地でも話を聞いたのですが、その際、自治体の税収はまっすぐ(安定的)で、景気変動の影響は国なのだとおっしゃっていました。日本は地方消費税があるが、どうかと聞いたところ、悪くはないが住民税があるからいいと。それで足りない場合はどうするのかと聞くと、国に基礎控除の撤廃を要望すると言い、とにかく住民税の課税ベース拡大が重要なようです。対応者の個人的意見とはいえ、非常に印象的でした。

### 3. わが国の住民税の問題点

以上がスウェーデンです。日本とは大きく異なる国ですが、しかし、住民税の課税ベースの考え方は重要と考えました。わが国では住民税の課税ベース浸食が大きく税負担ゼロの世帯が多いのですが、これが様々な弊害を起こしています。以下ではこの点を議論しますが、問題は2点に整理できます。

簡単に述べておくと、1つは住民に対する限界的財政責任の問題で、税負担ゼロの人が多く、例えばある公共サービスが要るか要らないかの局面で、「要らない」というストップがかからないことです。もう1つは、住民税の課税ベース浸食が自治体間の税収偏在を起こすこと、また税収調達力の減少であり、公共財の安定供

給に支障をきたすことです。

この2つの問題を、レジュメ(15)以下でデータをもとに具体的に議論します。まず①は、住民への応益性・限界的財政責任の問題です。レジュメ(15)の表は、報告書(田近・八塩, 2009<sup>1)</sup>)からの引用です。表の計算方法は今日はあまり触れませんが、いわゆる国民生活基礎調査の個票データを用いました。データの19,980世帯を10の所得階層に分割し、各階層の税の負担実態を示しています。低所得階層が第I階層、高所得階層が第X階層です。

レジュメ(15)の表から得たインプリケーションをレジュメ(16)に記しておりますので、それを説明します。まず第1に、住民税の課税ベースがいに狭いかです。表の「住民税の課税所得比率」は世帯所得に対する課税所得の比率で、具体的にはデータから給与、事業所得、農業所得、年金、財産所得等々を拾って合計し、そこに税法で給与所得控除や公的年金等控除、基礎・配偶者・扶養控除などを順々に当てていって課税所得を計算し、その比率を各階層で平均しました。結果をみると、課税所得比率は第I階層で0.7%ではほぼゼロ、第II階層もわずか4.1%です。表の下の日本全体も39.5%で、実に世帯所得の6割が課税所得から除かれています。ここには書いていませんが、給与所得控除と公的年金等控除が非常に大きい。従って10%比例税といいつつ、実際の住民税負担率は、第V階層でも2~3%です。

第2に、レジュメ(15)の表の一番右は、世帯所得に対する住民税負担率の分布ですが、住民税負担ゼロの世帯が4,805世帯、すなわち全体の1/4に及ぶことです。この1/4はもちろん低所得世帯ですが、より具体的には年金世帯(世帯所得の半分が年金の世帯)が多く、4,805のうち3,000以上です。これは低所得者に税を課さないことの徹底でしょうが、自治体が供給す

<sup>1</sup> 田近栄治・八塩裕之(2009)「個人住民税負担の実態と改革について」国立社会保障・人口問題研究所編『所得・資産・消費と社会保険料・税の関係に着目した社会保障の給付と負担のあり方に関する研究』

る公共財の費用を住民から求めることが目的の住民税の場合、これはむしろ問題ではないか。とくに、自治体が公共財を追加供給するために住民税率引き上げを問うた場合、負担ゼロの人は反対するインセンティブをもたない。経済学では自治体の非効率な歳出を防ぐ点から、こうしたインセンティブを限界的財政責任とって重視しますが、それが効かない構造になっています。問題は、応益性と公平性の混同にある。住民税は課税ベースを広く取り、なるべく多くの人に負担をしてもらった上で、低所得者の対応は国が対応すべきではないか。その1つの手段が税額控除です。

次に、課税ベース浸食がもたらす2つめの問題である、自治体間の税収偏在や税収調達力の減少です。まず、税収偏在はレジュメ(18)にもっとも直観的な図を示しました。先ほどの表は個票データから作成しましたが、今度の図は県民経済計算や地方財政統計年報の都道府県データを使ったので、データ上、先ほどの表との連関はありません。この図の計算の際、細かい点でデータがなく、計算がややアバウトな点もあります。したがって、結果は少し幅を持って見るべきですが、傾向は十分示していると思います。

図では、各都道府県別の給与、年金収入、事業・農業所得など、家計の所得に対して住民税の課税所得がどれだけの比率かを、都道府県別に示しました。一番比率が高いのは東京で、大体55%です。東京は所得が高いのですが、所得控除の比率は所得が高いほど小さいことが原因です。次に比率が高いのは神奈川、千葉、愛知、兵庫、埼玉、大阪です。一方、課税所得の比率が低いところ、すなわち課税ベース浸食が激しいところは厳密な順位にあまり意味はないと思いますが、例えば沖縄、高知、島根などです。この図は住民税の課税ベース浸食で、どういう自治体が不利になるかを端的に示しています。

実際に税収格差の実態を示すため、これはワーポイントでは非常に小さくなるので、ワードの**別紙**で表1と表2をつけております。これ

らは都道府県と市町村の税収合計で計算しています。表1は県民一人あたり税収で、単位は千円です。この表のインプリケーションはレジュメ(19)の①、②に書いています。まず①ですが、表1の一番下に税目ごとに県民1人当たり税収の最大と最小の県を示しています。住民税を見ると、一番大きいのは東京、小さいのは沖縄で、格差は3.03倍です。以前はこれが3.8倍ぐらいであり、10%比例税率にしてかなり改善されました。しかし、その横の地方消費税は1.88倍であり、これに比べると、まだまだ偏っています。後ほど示すように、実は課税ベースの浸食に大きな原因があります。その直観は先ほど図で示しましたし、基本的に獲得した所得が消費で出ていくので課税ベースを広げると地方消費税に近くなるのは理解できる場所かと思えます。

次に②の法人二税は最大の東京・最小の長崎で6.4倍で、これがよくいわれる税収偏在です。安定的に公共財の財源を捻出すべきときに、これだけ偏るのは問題といえます。

レジュメ(19)の③は、課税ベース浸食が住民税の税収調達力を減少させる問題です。具体的には表2です。表2は表1の裏返しですが、10%の比例住民税の税収が全収入に占める比率を、都道府県別に示します。地方の自治体でこれが非常に低く、例えば秋田は5.8%、島根は5.2%と収入全体の1/20程度で、基幹税とはいえない状況です。これを課税ベース拡大で大きく改善できることを後で示します。なお、東京や神奈川の比率はやはり高く、20%ぐらいです。

また、東京は全収入に対する法人二税の比率が25%に及びます。法人二税は景気が良かったり悪かったりで大きく増減するという不安定性が大きい。また応益性の問題も含め、その比率がこれだけ高いことは、公共財の安定供給のために好ましくないといえます。

#### 4. 税制改革の効果

次に、税制改革でこれらの数字がどのように

変わるかを見ます。税制改革案の概要は「はじめに」で説明しましたが、より具体的にレジュメ(20)に示しました。その内容はかなり激しいので即座の実施は難しいですが、しかし、先に述べた問題を改善する効果はかなり大きい。それを示したいということです。

まず住民税は、非常に激しい改革ですが、社会保険料控除以外の所得控除、すなわち基礎控除や配偶者・扶養控除、給与・年金控除をすべて廃止します。社会保険料控除をなぜ残したかといえば、社会保険料は支払いなので残したということで、これをほかに代えることは可能です。ただし、これ以外の人的控除などはやめるということです。

一方で、国の所得税において還付可能な税額控除を導入し、所得再分配を行う。その際、どのように税額控除を仕組むか、最近、定額給付金の話もありましたが、低所得者にどのようにお金を還付するかが非常に難しい。本来、ここはきちんと議論すべきで、先のスウェーデンでは所得税と住民税と社会保険料を一括徴収する中で、所得税の税額控除の還付を、住民税と社会保険料の負担軽減として行っている。ただし今日はこれ以上踏み込まず、少し非現実的ですが、国民全員一律の税額控除を淡々と戻すとします。なお、人的控除を含む所得控除を廃止して、それを税額控除にかえる改革は、世界の多くの国でなされていることを付け加えておきます。

ここでは改革案をシンプルにするために、国の所得控除はそのままとします。すなわち、住民税で課税ベースを拡大して税金を取り、その財源を所得税の1人当たりの税額控除で回すことにして、国民全体の所得税・住民税負担は改革前後で不変とします。私は所得税の所得控除も本来は改善すべきと思いますが、今日は分析簡単化のために、その点は目をつむります。計算の結果、税額控除額は一人当たり9.75万円になります。

これによって、税金が大きく地方へ移されま

すが、そのかわりに法人二税を国に移します。すなわち、法人二税と所得税の税源交換ですが、法人二税を地方から離し不偏性や安定性を改善させることがねらいです。そうすると、国の法人税比率が相当高くなりますが、そこから先は国の問題だと思います。すなわち、わが国の税制がそもそも法人税に依存しすぎではないかということです。この問題は今日はこれ以上触れないこととします。

次に交付税などですが、ここは単純化のため、各自治体と国の勝ち負けがないように、すなわち改革前後で自治体の収入が変化しないように調整します。その結果、数字だけを見れば改革に反対する人はいないことになります。改革によって、所得税と法人二税の税源交換で約2兆円が地方に移り、同額だけ国からの交付税・補助金が減ります。

改革以降、交付税・補助金をブロック化して、その後の歳出入の過不足はすべて住民税率の調整で各自治体が対応する。もちろん、実際は、歳出について国と地方の役割をきちんとわけるなどが必要でしょうが、その点も今日は触れないこととします。非常に激しい税制改革ですけれども、とにかくこれで計算してみたということです。

改革効果はレジュメ(22)で、これは先ほどの所得10分位の税負担が改革後にどのようになるかを表で示し、インプリケーションをレジュメ(23)に示しました。表は税額控除の効果を所得税本体とわけて示しました。すなわち、住民税の課税ベースを大きく広げる一方、税額控除のマイナスを外側から加える形になっています。

まず、一番重要な点である住民税負担をみると、世帯所得に占める住民税の課税所得比率は89%にもなります。もとの40%が89%になるので、住民税の税金は倍以上、負担率は全階層で8%程度に大きく増えます。まさに比例税であり、所得の低い世帯もすべて払うことで応益性が徹底されます。実際、住民税負担ゼロの世帯数を表の右側に示しましたが、ほとんどなくな

ります。先に税負担ゼロ世帯は年金世帯が多いと述べましたが、公的年金等控除をなくした点が重要です。これに加えて、自治体が追加の歳出を行う場合、住民税率引き上げで行わざるを得ないような制度にすれば、その分は住民すべてが負担するため、限界の財政責任が徹底されます。その結果、不要な歳出への歯止めが期待できます。もちろん、必要な歳出は増税でまかなえばよい。

一方で税額控除のマイナスを入れます。税額控除の還付による再分配効果は非常に強く、その結果、住民税の課税を強化しながら、所得の高い世帯から低い世帯への再分配もできてしまう。もっとも、これは税額控除の仕組み方次第なので、表の結果はあくまで参考と考えるべきですが、それでも低所得者の負担軽減として有効であることを端的に示しています。また、改革後の所得税負担率は全体で3.8%、一方で税額控除が-5%で、所得税負担は平均-1.2%、すなわちマイナスです。これは日本では確かに非現実的でしょうが、その意味するところは案外重要かもしれない。すなわち、住民税は自治体財源の確保に徹する一方で、国の所得税は所得再分配に徹する。スウェーデンは実際にそうなっていました。

次に、こうした改革が自治体間の税収偏在の是正や、税収調達力の改善に効果があることをみます。もっとも先ほどみたように、住民税の課税ベースは倍以上、税収も倍以上になりますので、税収調達力が大きく増えるのは明らかです。

その上で、自治体間の税収偏在をみると、まず先ほど折れ線グラフで示した都道府県別の住民税の課税所得比率が、改革でどう変わるかをレジユメ(24)に示しました。先に述べたように、若干計算方法に問題はありますが、大きな傾向は変わらないと思います。図をみると、大半の県でその比率が80%ぐらいまで大きく増えることになり、しかも先ほどは右下がりだったのが、ほぼ横一線になります。この図は、税収偏在が

かなり是正されることを直観的に示しています。

次に、改革が収入に与える効果を都道府県別にみたのが、**別紙**でつけてある**表3**、**表4**です。改革の内容をもう一度繰り返すと、住民税の課税ベースをまず拡大し、一方で国の税額控除を導入する。その上で法人二税は全部国に持っていく。すなわち、所得税と法人二税の税源交換です。それで発生した過不足は交付税・補助金等で調整し、自治体間で勝ち負けがないようにします。

**表3**の単位は千円で、税制改革後の自治体における県民一人当たり税収(県と市の合計)を示します。例えば北海道だと、自治体の道民一人当たり総収入が94.3万円で、住民税の所得割が17万円となり、その代わり法人二税は0円、税収合計は31.3万円です。税制改革前の数字は先の表1ですが、**表3**の右側は税制改革前後の変化を示しています。住民税は、**表3**の下の全国平均のところで、1人当たり9.7万円の増加、すなわち19.14万円と倍以上になります。法人二税は、すべての自治体でゼロです。こうした住民税と法人二税の税源交換の結果、税収が減るのは東京です。東京は法人二税が非常に大きいので、改革で税収は大きく減少する。それから、愛知と大阪も法人二税に頼るため税収は減りますが、ほかの県はすべて税収アップ、従って税源が移譲されます。一方、交付税等は、総収入が税制改革前後で変化しないように調整するので、その結果東京に国から多額の補助金が配られることになります。この点は、現在の収入配分を固定することの影響です。

次に、**表3**の一番下をみると、県民1人当たり住民税収の都道府県較差が1.8で、改革前の3.03から大きく縮小します。先ほど地方消費税が1.88と述べましたが、これとほぼ同じになり、その結果税収全体では1.93まで大きく縮まります。それから、交付税・補助金の最大最小格差をみますと、島根と神奈川が20.9に大きく拡大します。神奈川は住民が非常に多いので、住民税を拡充すると税収が非常に増えます。税収は

島根もかなり増えるのですが、神奈川の増え方が大きいので、交付税等の格差はむしろ広がってしまいます。もっとも、現状の交付税は地方に行き過ぎではないかという話があり、今日検討した改革では、今の収入分配をそのまま残すことにしますから、それがこうした状況がおきる原因です。県民一人当たり総収入格差をみると、島根と埼玉で2.6倍と税制改革前後で変わりません。

それから、東京都にこれだけ交付税等をあげるのかという問題ですが、これも現状の歪みを反映した結果です。すなわち、東京が法人税にこれだけ頼っているためですが、その問題は「はじめに」などですでに議論した通りです。そういう意味では、この表3には、今の収入配分のゆがみが端的に表れているといえます。

最後ですけれども、表4は、収入全体に対する住民税の比率を見ます。ここで何が言いたいかというと、改革によって住民税がまさに地方税の基幹税になることです。先に、住民税が収入全体の5%しかないと言った秋田県でも15%ぐらいまで膨らんでいきますし、神奈川県は43%にもなります。法人二税もなく、交付税もブロック化されれば、追加で歳出を行う場合は住民税の税率をあげるしかないわけで、それについて自治体が住民と向き合ってそれを決定するわけです。これによって歳出を効率化させることが目的です。

最後にまとめですが、机上の計算だと言われればそれまでかもしれませんが、住民税の課税ベース拡大はこれだけの大きな可能性を秘めている。地方税としては消費税が論点に上がる

ケースが多いですが、私個人は住民税の充実が重要であると考えられるわけですが、改革の狙いは、所得税と住民税の役割を分けることであり、住民税の公平性と応益性を一緒にしてはいけないということです。

ただし、今日の報告で端折ったところ、税額控除の還付をどのように仕組むか、交付税をどのようにするのか、それから、歳出サイドをきちんと考えなければいけないというのは、いずれも大きいテーマですが、課題として残ったままです。

それから、住民税の話で行くと、例えば自治体間の租税競争はやはりどうしてもおきるようです。スウェーデンでも自治体間で住民税率がせいぜい数%しか開かないのは、やはりこの影響で、うちの自治体だけ極端に高くしたり低くしたりはやはりできないと言っていましたので、そういう問題はあると思います。もう1つの問題は、所得の低い人の労働供給の阻害です。たとえば、主婦のパートなどの場合、労働供給に参加することに対して10%の住民税がもろにかかってしまいます。アメリカの実証研究によると、所得税はたとえば労働供給を7時間するか8時間するかという判断にはあまり影響は与えないけれども、労働に参加するかしないかという判断には案外大きな影響を与えることが知られています。そうした問題への対処としては、所得控除をもう少し残すことが考えられます。ただし控除を多く残すと、それだけ今日述べた改革の利点は薄くなっていきます。

今日の報告は以上です。長々とありがとうございました。

租税研究協会 地方税研究会報告

# 個人住民税の課税ベース拡大 による地方税改革

京都産業大学経済学部  
八塩裕之

## 1 はじめに

- 財政の役割

資源配分(公共財供給)、所得再分配、経済安定化(景気調整)

そのなかで、地方自治体の役割は資源配分(公共財の安定供給)とされる (所得再分配や経済安定化は国の役割)

⇒ 地方税の役割 公共財供給の財源を安定的に確保すること

- わが国の地方税制の問題 法人課税の比率が高いこと

⇒ 公共財供給の財源の安定確保の点から、問題が多い

税収偏在、景気変動による不安定性、応益性の問題など  
(法人課税の負担の帰着はあいまいであることを考えると、「応益性」の問題は大きい。「超過課税」の問題。)

- 地方税の中心は、固定資産税と並んで個人住民税(以下、単に「住民税」という)であるべき、との指摘(政府税調など)  
⇒ 法人課税でなく住民税に重点をおく地方税制改革を検討
- 住民税は近年の改革で累進税から10%比例税に。この改革は、税源移譲とともに、応益性の点で望ましい。  
しかし、もうひとつの問題である「課税ベース侵食」は残ったまま。全世帯の1/4が住民税負担ゼロ、応益性の点で問題。
- 大胆に言えば、住民税の所得控除は(給与・年金控除も含め)不要ではないか。控除廃止で発生する「不公平性」(低所得者の負担増)の問題は、所得税(国)で対応が可能  
住民税は課税ベースを広くとり、住民から広く税を徴収。公平性の配慮は所得税で行うべき。  
所得税と住民税の役割分担を明確化すべき。

- 本稿で検討する改革は
  - ① 住民税(所得割)の所得控除廃止、課税ベース拡大。
  - ② (国の)所得税における「還付可能な税額控除」の導入(これによって、低所得者の負担増を緩和)
  - ③ 一方で法人二税等は国税とする。

①～③で、法人二税と所得税の「税源交換」。ただし住民税を課税ベース拡大で充実させ、文字通り地方税の基幹税とする

  - ④ 地方交付税は、税制改革前後ですべての自治体の収入が不変となるように調整し、そのあとブロック化する。

改革以降、歳出入の過不足は、自治体自らが(法人の超過課税や交付税の調整ではなく)住民税の税率調整で対応する(「課税自主権」の行使)。

レジュメ (5)

- 改革がもたらす効果
- ①改革でとくに、低所得者の住民税負担は増えるが、還付可能な税額控除の導入で、所得税もあわせた負担は軽減も可能
- ②低所得者も含め、大半の住民が住民税を比例的に負担  
⇒ 応益性の徹底。住民税収は大幅増大、文字通り基幹税に。
- ③地方の税源を法人二税から住民税に変えることで、安定性や税収偏在が改善。  
とくに、課税ベース拡大で住民税の税収偏在は現状の地方消費税なみに改善される点が重要。
- ④これらとあわせて、自治体に住民税率の決定権を与える。  
⇒「自主性」の徹底。(法人二税国税化と交付税ブロック化で、住民への「限界的財政責任」の徹底 ⇒歳出効率化

レジュメ (6)

- 改革は非常に大胆、即座の実行は難しいが、その効果は非常に大きい。現状の問題を大きく改善できることを示す。  
  
安定性、不偏性、応益性、自主性の改善。  
住民に対する「限界的財政責任」の徹底。  
低所得者の負担増の問題は所得税の税額控除で対処。
- 地方消費税でなく、住民税の充実により、自主性や限界的財政責任が徹底される点が重要。  
  
(時間制約上、報告では、還付可能な税額控除にまつわる問題や、交付税の設計にはふれず、住民税改革を中心に議論する。また、ここでは住民税の均等割を分析対象外とし、所得割について議論するが、均等割への応用も可能。)

## レジュメ (7)

- 実際にスウェーデンはこうした考え方で税制を運用。
- ① 地方自治体の税収はすべて個人所得課税(以下では便宜上「住民税」とよぶ)。  
課税ベースは非常に広く、税収調達力大きい。税率は各自自治体が決定(実際に自治体間の税率は数%違いがある)。
- ② 国の所得税は、所得の高い階層への累進課税と中・低所得者への税額控除で構成。その結果、国の所得税収は実質マイナス。国の税収メインは消費税や法人税。
- ③ 交付税の分配基準は外形化(時間の制約上、この点は今日の報告ではあまりふれないが)。
- ④ 歳出の国と地方の分担も徹底(今日の報告では省略)  
国(所得税)は所得再分配(公平性)、地方(住民税)は公共財提供の財源調達という「役割の明確化」。  
住民税の課税ベース拡大で、安定性・不偏性に加え、住民への応益性・限界的財政責任を徹底。

## レジュメ (8)

- 報告の概要
- 1 はじめに
- 2 スウェーデンの税制を簡単に概観。  
わが国とスウェーデンは大きく異なり、それをまねるべきではないとしても、地方税のあり方(考え方)は大いに参考となる。
- 3 わが国住民税の問題点(課税ベース侵食はなぜ問題か)
- 4 税制改革の効果

## 2 スウェーデンの税制の概要

- スウェーデンは高福祉高負担とともに、地方自治の徹底で有名。地方税のあり方に対する考えは非常に参考になる。  
以下では、スウェーデンの税制について、報告に関する点のみに絞って説明する

- ポイント

- ①所得課税における国(所得税)と地方(住民税)の役割明確化。住民税は自治体の唯一の税源。その課税ベース広く、税収調達力が大きい。税率は自治体が自ら決定。
- ②国のメインの税収項目は消費税や法人税。
- ③(今日はあまり触れないが)自治体間の財政調整は外形的なもので行う  
⇒狙いは、住民に対する応益性・限界的財政責任の徹底。

- 国と地方の税収構造

- ①個人所得課税は地方の税源
- ②税額控除のマイナスを考慮すると、国の所得税収はむしろマイナス。
- ③国税収入のメインは消費税や法人税。

なお、税収の対GDP比は50.6%、非常に高い。

SEK スウェーデン・クローネ  
1SEK=約18円(現在は経済危機でクローネ安、約13円)

スウェーデンの2006年税収状況  
単位 SEK billion

| 項目                 |      | 税収額  |
|--------------------|------|------|
| 国                  | 所得税  | 41   |
|                    | 税額控除 | -81  |
|                    | VAT  | 266  |
|                    | 法人税  | 99   |
|                    | 他    | 202  |
|                    | 計    | 527  |
| 地方(県と市)            |      |      |
| 住民税                |      | 454  |
| 社会保険料<br>(雇用主負担含む) |      | 444  |
| 合計                 |      | 1425 |

\* 利子や株式キャピタルゲイン(資本所得等への課税はすべて、国税の「他」に含ま  
\* "Taxes in Sweden 2008"より作成

• スウェーデンの個人所得課税制度

徴収システムの特徴

- ①個人は所得税・住民税・年金保険料を一括(まとめて)納税。その後、税務当局が国・自治体・年金基金に税金を分配。
- ②納税者番号を活用。税務当局が個人に納税額(税・保険料の合計額)を通知する(個人は必要に応じ修正)システム

所得税・住民税の計算方法

\* 課税所得 = 給与収入 - 基礎控除  
(基礎控除: 17400SEK ~ 31600SEK)

| 税率構造 | 課税所得                  | 税率          | 備考                              |
|------|-----------------------|-------------|---------------------------------|
| 所得税  | ~328000SEK            | 0%          |                                 |
|      | 328800SEK ~ 495000SEK | 20%         |                                 |
|      | 495000SEK ~           | 25%         |                                 |
| 住民税  | (全体)                  | 31.55% (平均) | 県・市がそれぞれ税率を決定<br>左記は県・市の合計税率を記す |

社会保険料負担の計算方法

\* 社会保険料雇用主負担 支払い給与に対し32.42%  
(例えば支払い給与100000SEKなら32420SEK)

\* 年金保険料本人負担 受取り給与額の7%  
(ただし、負担額の上限は25900SEK)

税額控除 (所得税のみに適用、住民税には適用されず)

- \* 年金保険料に対する税額控除 年金保険料(本人負担分)全額
- \* 労働所得に対する税額控除 最大で 11198SEK

具体的な税額計算

雇用主の社会保険料負担は省略

|                              | 勤労所得20万クローネのケース    |  | 勤労所得50万クローネのケース    |  |
|------------------------------|--------------------|--|--------------------|--|
|                              | 勤労所得に対する比率 (単位: %) | 備考   | 勤労所得に対する比率 (単位: %) | 備考   |
| 勤労所得                         | 100                | 200000クローネ   | 100                | 500000クローネ   |
| 所得税(税額控除前) <A>               | 0.00               | 税率ゼロのブラケットが適用される                                       | 6.97               | 課税所得316700(勤労所得328600)クローネ以上に対し累進税率(20%と25%)適用         |
| 住民税 <B>                      | 27.78              | 税率は自治体で異なる。ここでは平均値31.55%を用いた。勤労所得から基礎控除をひいた課税所得に適用される  | 30.80              | 税率は自治体で異なる。ここでは平均値31.55%を用いた。勤労所得から基礎控除をひいた課税所得に適用される  |
| 社会保険料 <C>                    | 7.00               | 年金保険料7%  | 5.18               | 年金保険料7%、ただし上限25900クローネ。ここでは上限額。                        |
| 負担率合計(税額控除前) <D>=<A>+<B>+<C> | 34.78              |  | 42.95              |  |
| 税額控除 <E>                     | -10.75             | 税額控除内訳<br>年金保険料7%分 -7%<br>In-Work Benefit(EITC) -3.75% | -7.42              | 税額控除内訳<br>年金保険料 -5.18%<br>In-Work Benefit(EITC) -2.24% |
| 最終負担率(税額控除後) <F>=<D>-<E>     | 24.03              |  | 35.53              |  |

注 スウェーデンの平均勤労所得は約34万クローネである。  
上記以外に雇用主が社会保険料負担をしているが、それについては省略した。  
子供がいる場合には、児童税額控除などがつくため税額控除はもっと大きくなる。  
Swedish Tax Agency(2007)をもとに作成。

• スウェーデンの税制の整理(以下の議論に関係する点のみ)

①住民税は自治体の唯一の税源。その課税ベースは極めて広い(なお、公的年金や手当もすべて課税ベースに含む)。住民税の税率は自治体が自ら決定。

②所得税(国)は所得再分配、住民税(地方)は公共財供給の財源調達、と役割明確化。税額控除の活用で、所得税の税収は実質的にマイナス。国の税源は消費税や法人税。

③自治体間財政調整は外形的な基準で決定。

⇒ 住民税を地方税の中心に据えることで、住民に対する応益性、限界的財政責任の徹底、自治体の自主性確保。課税ベースを広くとることで、安定性・不偏性を確保。

### 3 わが国の住民税の問題点 - 課税ベース侵食はなぜ問題か -

• わが国の住民税 先の改革で10%比例税に。  
しかし、課税ベースの侵食はそのまま。後述のように、1/4の世帯は住民税を支払っていない。

• 住民税の課税ベース侵食による問題 ①・②で整理できる

①住民に対する「応益性」「限界的財政責任」があいまいに。  
⇒公共財の過大供給につながる

②自治体間の税収偏在、税収調達力の減少など  
⇒公共財の安定供給に支障をきたす

## ①「住民への応益性・限界的財政責任があいまい」という問題

- 国民生活基礎調査H18年調査を用いて、世帯所得に占める所得税・住民税・社会保険料負担の実態を分析。(データの19980世帯を10の所得階層に分割)

(田近栄治・八塩裕之、「個人住民税負担の実態と改革について」国立社会保障・人口問題研究所編 所得・資産・消費と社会保険料・税の関係に着目した社会保障の給付と負担の在り方に関する研究報告書(2009)より。)

| 所得階層 | 世帯数   | 住民税課税所得比率 | 負担率    |        |          |         | 住民税負担率分布(世帯数)<br>(合計19980世帯) |      |      |      |      |
|------|-------|-----------|--------|--------|----------|---------|------------------------------|------|------|------|------|
|      |       |           | 所得税負担率 | 住民税負担率 | 社会保険料負担率 | 税+社保負担率 | 0%                           | 0~2% | 2~4% | 4~8% | 8%以上 |
| I    | 1998  | 0.7%      | 0.02%  | 0.07%  | 14.08%   | 14.18%  | 1936                         | 36   | 18   | 7    | 1    |
| II   | 1998  | 4.1%      | 0.14%  | 0.41%  | 10.92%   | 11.47%  | 1555                         | 253  | 80   | 72   | 38   |
| III  | 1998  | 10.4%     | 0.38%  | 1.04%  | 10.20%   | 11.62%  | 827                          | 498  | 496  | 83   | 94   |
| IV   | 1998  | 16.8%     | 0.67%  | 1.68%  | 9.79%    | 12.13%  | 338                          | 545  | 639  | 382  | 94   |
| V    | 1998  | 22.9%     | 0.97%  | 2.29%  | 10.03%   | 13.29%  | 118                          | 311  | 767  | 552  | 250  |
| VI   | 1998  | 29.0%     | 1.34%  | 2.90%  | 10.03%   | 14.26%  | 29                           | 190  | 497  | 703  | 579  |
| VII  | 1998  | 35.3%     | 1.84%  | 3.53%  | 10.05%   | 15.42%  | 2                            | 37   | 293  | 733  | 933  |
| VIII | 1998  | 40.3%     | 2.51%  | 4.03%  | 10.18%   | 16.73%  | 0                            | 6    | 98   | 665  | 1229 |
| IX   | 1998  | 47.1%     | 3.67%  | 4.71%  | 10.00%   | 18.38%  | 0                            | 0    | 33   | 399  | 1566 |
| X    | 1998  | 61.8%     | 8.97%  | 6.18%  | 8.24%    | 23.38%  | 0                            | 0    | 12   | 246  | 1740 |
| 合計   | 19980 | 39.5%     | 3.77%  | 3.95%  | 9.66%    | 17.38%  | 4805                         | 1876 | 2933 | 3842 | 6524 |

(本稿の分析に関係のある部分のみふれる)

- ①住民税の課税ベース侵食 世帯所得に占める課税所得の比率は4割以下。(給与・年金控除が大きい。ほかにも人的控除、社会保険料控除など。)

⇒「10%比例税」ではない。住民税負担率は中位層でも2、3%  
世帯所得=給与+事業所得+農業所得+年金+財産所得

- ②とくに、住民税負担ゼロ世帯は、全体の1/4近く(4805世帯)に及ぶ。分析を年金世帯(公的年金収入が世帯所得の50%をしめる世帯)にしぼると、約半数(6223世帯のうち3108世帯)が住民税負担ゼロ。

「低所得世帯に税を課さない」という「公平性」追求の結果と考えられるが、住民税の「応益性」の点からは問題が大きい



- 表1 表2 都道府県別の税収格差の実態  
(H18年度の地方財政統計年報より作成。ただし、H18年は税源移譲がまだ途中、定率減税も存在。分析では税源移譲と定率減税廃止を織り込んで分析を行った)
- ①住民税の県民一人当たり税収格差 約3倍(10%比例税率化で3.8倍から改善)。しかし、地方消費税に比べると依然格差は大きい。この原因は課税ベースの侵食にある。
- ②法人二税の税収格差 6.4倍。税収偏在の問題。景気変動による不安定性の問題も。
- ③住民税の収入に占める比率は、地方部でとくに小さい。(5~6%)。課税ベースが小さいことによる。(給与控除とともに、年金控除の問題が重要)

## 4 税制改革の効果

- 検討する税制改革案の内容
- ①住民税の課税ベース拡大 (社会保険料控除以外の所得控除(給与・年金控除含む)廃止)。
- ②所得税における還付可能な税額控除導入。  
本来、税額控除の形態をどうするか、低所得者への還付をどのように執行するか、という問題がある。  
(たとえば、スウェーデンでは所得税・住民税・社会保険料を一括徴収する制度のもとで、所得税の税額控除還付を住民税・社会保険料の負担軽減として用いる)  
今日の報告では、この問題には踏み込まず、国民全員一律の税額控除額を適用する、と考える。

所得税・住民税の税収総額が改革前後で変化しないように、一人当たり税額控除額を決定する。税額控除額は9.75万円。

## ③法人二税は国税に移す。

①～③によって、法人二税と所得税の税源交換。ただし、住民税の充実には課税ベース拡大で、所得税減税は税額控除の適用で行う。これによって、不偏性・安定性の改善。

## ④改革前後で各自治体の収入が変化しないように、国から分配される交付税・補助金を調整する。

本来、詳細な交付税制度を検討すべきだが、ここでは単純に、改革前後で各自治体の収入が不変となるように調整することに定める。(すなわち、改革で「勝ち負け」はない)

住民税の課税ベース拡大による税収増大効果が大きく、①～④で、約2兆円の税源移譲がなされる。

⇒ 改革以降、交付税・補助金をブロック化し、以降の歳出入の過不足は自治体自らが住民税率の調整で対応。

## 所得階層別の税制改革効果

| 所得階層 | 税制改革前  |      |        |       |       | 税制改革後         |      |        |       |        | 税制改革効果 |        |        | 改革後税制・住民税負担率の世帯分布(世帯数) |        |      |      |       |
|------|--------|------|--------|-------|-------|---------------|------|--------|-------|--------|--------|--------|--------|------------------------|--------|------|------|-------|
|      | 住民税    |      | 負担率(%) |       |       | 住民税           |      | 負担率(%) |       |        | 住民税    |        | 負担率(%) | 0%                     | 0~6%   | 6%以上 |      |       |
|      | 課税所得比率 | 所得税  | 住民税    | 社会保険料 | 計     | 課税所得比率(税額控除前) | 所得税  | 住民税    | 社会保険料 | 税額控除   | 計      | 課税所得比率 | 住民税    |                        |        |      | 税額控除 | 計     |
| I    | 0.7%   | 0.0% | 0.1%   | 14.1% | 14.2% | 81.3%         | 0.0% | 8.1%   | 14.1% | -23.7% | -1.4%  | 80.5%  | 8.1%   | -23.7%                 | -15.6% | 295  | 60   | 1643  |
| II   | 4.1%   | 0.1% | 0.4%   | 10.9% | 11.5% | 84.7%         | 0.1% | 8.5%   | 10.9% | -12.9% | 6.6%   | 80.6%  | 8.1%   | -12.9%                 | -4.8%  | 0    | 7    | 1991  |
| III  | 10.4%  | 0.4% | 1.0%   | 10.2% | 11.6% | 86.9%         | 0.4% | 8.7%   | 10.2% | -9.6%  | 9.7%   | 76.5%  | 7.7%   | -9.6%                  | -2.0%  | 0    | 4    | 1994  |
| IV   | 16.8%  | 0.7% | 1.7%   | 9.8%  | 12.1% | 88.3%         | 0.7% | 8.8%   | 9.8%  | -7.8%  | 11.5%  | 71.5%  | 7.2%   | -7.8%                  | -0.6%  | 0    | 8    | 1990  |
| V    | 22.9%  | 1.0% | 2.3%   | 10.0% | 13.3% | 88.5%         | 1.0% | 8.8%   | 10.0% | -6.7%  | 13.1%  | 65.6%  | 6.6%   | -6.7%                  | -0.1%  | 0    | 4    | 1994  |
| VI   | 29.0%  | 1.3% | 2.9%   | 10.0% | 14.3% | 88.6%         | 1.3% | 8.9%   | 10.0% | -5.9%  | 14.3%  | 59.6%  | 6.0%   | -5.9%                  | 0.1%   | 0    | 1    | 1997  |
| VII  | 35.3%  | 1.8% | 3.5%   | 10.1% | 15.4% | 88.8%         | 1.8% | 8.9%   | 10.1% | -5.1%  | 15.7%  | 53.6%  | 5.4%   | -5.1%                  | 0.3%   | 0    | 4    | 1994  |
| VIII | 40.3%  | 2.5% | 4.0%   | 10.2% | 16.7% | 89.0%         | 2.5% | 8.9%   | 10.2% | -4.3%  | 17.3%  | 48.7%  | 4.9%   | -4.3%                  | 0.6%   | 0    | 4    | 1994  |
| IX   | 47.1%  | 3.7% | 4.7%   | 10.0% | 18.4% | 89.5%         | 3.7% | 9.0%   | 10.0% | -3.4%  | 19.3%  | 42.5%  | 4.2%   | -3.4%                  | 0.9%   | 0    | 5    | 1993  |
| X    | 61.8%  | 9.0% | 6.2%   | 8.2%  | 23.4% | 91.5%         | 9.0% | 9.1%   | 8.2%  | -2.0%  | 24.3%  | 29.7%  | 3.0%   | -2.0%                  | 1.0%   | 0    | 23   | 1975  |
| 合計   | 39.5%  | 3.8% | 4.0%   | 9.7%  | 17.4% | 89.3%         | 3.8% | 8.9%   | 9.7%  | -5.0%  | 17.4%  | 49.7%  | 5.0%   | -5.0%                  | 0.0%   | 295  | 6    | 19565 |



- 表3、表4 税制改革が都道府県収入に与える効果
- ①住民税の県民一人当たり税収格差 約1.8倍と地方消費税なみに縮小。所得控除縮小で地方部の自治体の課税ベースが大きく拡大。
- ②法人二税との税源交換で、税収全体の一人当たり税収格差も大きく改善。東京は税収が大きく減少。
- ③住民税の収入に占める比率は、各県で大きく増大。もっとも低い県でも15%近くとなり、基幹税化。景気に対する安定財源にもなる(公的年金も課税ベースに含まれる点が重要)。
- ④改革前後で収入を変化させないため、交付税・補助金の都道府県格差は拡大。また、東京に1.25兆円が分配。現状の収入配分の歪みが顕在化。

- まとめ
- 改革の狙い 所得税と住民税の役割分担明確化。住民税の課税ベース拡大、公平性の問題は所得税で対応。
- 税制改革によって、現状の多くの矛盾が改善。
- (税収偏在、安定性、応益性、自主性のもとでの「限界的財政責任」の徹底で歳出効率化。不公平性の問題は所得税で対応)
- 改革への課題も多く、実行は困難な点も多い。しかし、得られた経済的含意は非常に重要と考える。
- ①還付可能な税額控除の執行をどのように行うか
- ②交付税や補助金改革をどのように仕組むか。(今日は触れなかったが)歳出サイドの改革も必要。
- ③細かい問題として、低所得者の労働供給を阻害する可能性。

表1 県民一人当たり自治体収入額、単位：千円（都道府県と県内市町村の合計、H18年地方財政統計年報より作成。ただし、三位一体改革による所得税の国から地方への税源移譲は反映した）

|      | 住民税所得割 | 地方消費税 | 固定資産税 | 法人二税  | 税収合計 A | 交付税、補助金等 B | その他収入 C | 地方債 D | 総収入 A+B+C+D |      |
|------|--------|-------|-------|-------|--------|------------|---------|-------|-------------|------|
| 北海道  | 73.5   | 21.9  | 50.7  | 40.6  | 256.5  | 392.3      | 184.0   | 110.2 | 943.0       | 北海道  |
| 青森県  | 56.7   | 20.1  | 52.8  | 34.8  | 228.8  | 419.6      | 144.0   | 111.8 | 904.3       | 青森県  |
| 岩手県  | 60.1   | 19.3  | 51.0  | 36.6  | 225.3  | 411.4      | 191.3   | 116.3 | 944.3       | 岩手県  |
| 宮城県  | 75.3   | 20.3  | 59.0  | 55.1  | 273.7  | 229.5      | 117.0   | 80.0  | 700.2       | 宮城県  |
| 秋田県  | 57.8   | 19.3  | 50.2  | 33.2  | 216.0  | 447.1      | 185.0   | 141.7 | 989.9       | 秋田県  |
| 山形県  | 63.8   | 19.6  | 52.4  | 38.6  | 233.9  | 352.7      | 150.4   | 92.3  | 829.3       | 山形県  |
| 福島県  | 65.0   | 19.3  | 63.5  | 49.8  | 264.6  | 284.2      | 129.5   | 76.5  | 754.8       | 福島県  |
| 茨城県  | 82.8   | 19.2  | 65.3  | 64.9  | 297.7  | 165.3      | 123.3   | 74.9  | 661.3       | 茨城県  |
| 栃木県  | 83.5   | 20.4  | 71.8  | 75.3  | 323.4  | 170.6      | 157.8   | 75.4  | 727.1       | 栃木県  |
| 群馬県  | 78.6   | 20.1  | 68.5  | 61.6  | 295.6  | 186.6      | 177.8   | 60.7  | 720.6       | 群馬県  |
| 埼玉県  | 103.2  | 16.9  | 59.6  | 49.1  | 283.8  | 92.6       | 68.8    | 47.9  | 493.1       | 埼玉県  |
| 千葉県  | 106.6  | 18.5  | 61.1  | 50.2  | 294.0  | 95.8       | 79.0    | 50.5  | 519.4       | 千葉県  |
| 東京都  | 156.5  | 28.8  | 64.5  | 203.4 | 565.8  | 71.1       | 138.0   | 25.8  | 800.7       | 東京都  |
| 神奈川県 | 125.8  | 19.1  | 72.3  | 63.9  | 340.7  | 68.3       | 73.7    | 50.1  | 532.8       | 神奈川県 |
| 新潟県  | 71.9   | 20.1  | 63.8  | 54.7  | 275.4  | 362.1      | 191.1   | 131.3 | 959.8       | 新潟県  |
| 富山県  | 83.6   | 19.8  | 72.2  | 61.0  | 300.4  | 275.2      | 173.6   | 114.0 | 863.3       | 富山県  |
| 石川県  | 85.5   | 20.6  | 63.9  | 63.4  | 305.9  | 304.2      | 113.4   | 109.5 | 832.9       | 石川県  |
| 福井県  | 82.0   | 20.3  | 77.5  | 66.4  | 319.5  | 371.8      | 167.6   | 138.8 | 997.6       | 福井県  |
| 山梨県  | 78.9   | 20.9  | 66.4  | 66.9  | 291.8  | 333.9      | 174.9   | 128.9 | 929.5       | 山梨県  |
| 長野県  | 77.0   | 21.4  | 64.5  | 53.1  | 279.6  | 287.0      | 146.2   | 73.5  | 786.3       | 長野県  |
| 岐阜県  | 84.1   | 19.4  | 63.9  | 51.6  | 284.0  | 227.4      | 141.3   | 81.6  | 734.2       | 岐阜県  |
| 静岡県  | 95.2   | 21.3  | 75.8  | 75.8  | 336.3  | 126.8      | 92.5    | 64.1  | 619.7       | 静岡県  |
| 愛知県  | 111.1  | 22.1  | 79.2  | 116.9 | 402.6  | 63.7       | 118.2   | 60.3  | 644.9       | 愛知県  |
| 三重県  | 86.4   | 19.3  | 67.5  | 69.8  | 308.4  | 203.9      | 115.0   | 82.3  | 709.6       | 三重県  |
| 滋賀県  | 88.5   | 17.2  | 66.1  | 70.8  | 302.8  | 198.1      | 116.7   | 86.5  | 704.1       | 滋賀県  |
| 京都府  | 91.1   | 21.6  | 65.1  | 70.8  | 306.8  | 211.1      | 136.4   | 83.5  | 737.9       | 京都府  |
| 大阪府  | 91.9   | 22.5  | 72.7  | 94.1  | 344.6  | 139.1      | 167.1   | 56.7  | 707.6       | 大阪府  |
| 兵庫県  | 95.2   | 18.9  | 67.6  | 57.6  | 300.2  | 194.0      | 203.7   | 82.1  | 780.1       | 兵庫県  |
| 奈良県  | 92.9   | 15.3  | 48.7  | 32.4  | 238.3  | 253.5      | 81.9    | 77.6  | 651.2       | 奈良県  |
| 和歌山県 | 67.0   | 17.4  | 56.2  | 46.5  | 240.8  | 365.2      | 148.9   | 111.6 | 866.5       | 和歌山県 |
| 鳥取県  | 65.5   | 20.3  | 56.7  | 38.2  | 233.6  | 468.3      | 214.6   | 135.7 | 1052.3      | 鳥取県  |
| 島根県  | 66.4   | 19.7  | 54.7  | 38.5  | 233.5  | 612.4      | 260.4   | 177.9 | 1284.1      | 島根県  |
| 岡山県  | 77.5   | 18.6  | 62.6  | 63.8  | 288.8  | 243.0      | 141.4   | 87.8  | 760.9       | 岡山県  |
| 広島県  | 88.1   | 20.1  | 67.8  | 68.9  | 307.1  | 226.7      | 114.8   | 92.3  | 740.8       | 広島県  |
| 山口県  | 76.9   | 18.8  | 64.6  | 63.4  | 283.8  | 301.0      | 179.8   | 98.6  | 863.2       | 山口県  |
| 徳島県  | 69.6   | 18.7  | 65.0  | 51.4  | 261.4  | 404.0      | 249.9   | 128.8 | 1044.1      | 徳島県  |
| 香川県  | 78.6   | 21.3  | 61.0  | 62.6  | 278.0  | 253.7      | 147.7   | 85.2  | 764.6       | 香川県  |
| 愛媛県  | 67.2   | 19.0  | 58.5  | 48.6  | 243.3  | 313.8      | 137.9   | 94.2  | 789.3       | 愛媛県  |
| 高知県  | 64.1   | 19.5  | 53.1  | 32.3  | 218.2  | 519.9      | 145.7   | 132.7 | 1016.5      | 高知県  |
| 福岡県  | 77.6   | 20.4  | 60.1  | 58.3  | 275.8  | 214.4      | 136.6   | 82.7  | 709.5       | 福岡県  |
| 佐賀県  | 62.0   | 19.0  | 52.4  | 44.3  | 234.1  | 366.6      | 140.1   | 109.1 | 849.9       | 佐賀県  |
| 長崎県  | 61.3   | 19.0  | 46.1  | 31.7  | 205.1  | 435.1      | 150.2   | 106.7 | 897.1       | 長崎県  |
| 熊本県  | 61.9   | 19.4  | 48.5  | 39.3  | 222.0  | 340.3      | 126.1   | 96.1  | 784.4       | 熊本県  |
| 大分県  | 64.7   | 20.2  | 58.3  | 48.1  | 250.1  | 380.5      | 149.3   | 106.8 | 886.7       | 大分県  |
| 宮崎県  | 57.9   | 18.3  | 47.0  | 34.0  | 212.5  | 428.2      | 153.8   | 115.4 | 909.8       | 宮崎県  |
| 鹿児島県 | 59.0   | 18.5  | 47.4  | 35.5  | 214.1  | 454.1      | 130.6   | 111.9 | 910.7       | 鹿児島県 |
| 沖縄県  | 51.7   | 15.5  | 44.5  | 32.2  | 183.9  | 431.1      | 121.7   | 70.2  | 806.8       | 沖縄県  |
| 合計   | 93.9   | 20.7  | 63.8  | 78.1  | 319.9  | 209.8      | 135.1   | 75.3  | 740.1       | 合計   |

|       |      |      |      |      |      |      |      |      |      |
|-------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|
| 最大/最小 | 3.03 | 1.88 | 1.78 | 6.41 | 3.08 | 9.61 | 3.78 | 6.91 | 2.60 |
| 最大    | 東京   | 東京   | 愛知   | 東京   | 東京   | 島根   | 島根   | 島根   | 島根   |
| 最小    | 沖縄   | 奈良   | 沖縄   | 長崎   | 沖縄   | 愛知   | 埼玉   | 東京   | 埼玉   |

表2 自治体の収入内訳、単位：％（都道府県と県内市町村の合計、H18年地方財政統計年報より作成。ただし、三位一体改革による所得税の国から地方への税源移譲は反映した）

| 都道府県 | 住民税所得割/収入 | 地方消費税/収入 | 固定資産税/収入 | 法人二税/収入 | 税合計/収入 A | (交付税、補助金等)/収入 | その他収入/収入 | 地方債/収入 D | 合計 A+B+C+ | 都道府県 |
|------|-----------|----------|----------|---------|----------|---------------|----------|----------|-----------|------|
| 北海道  | 7.8       | 2.3      | 5.4      | 4.3     | 27.2     | 41.6          | 19.5     | 11.7     | 100       | 北海道  |
| 青森県  | 6.3       | 2.2      | 5.8      | 3.8     | 25.3     | 46.4          | 15.9     | 12.4     | 100       | 青森県  |
| 岩手県  | 6.4       | 2.0      | 5.4      | 3.9     | 23.9     | 43.6          | 20.3     | 12.3     | 100       | 岩手県  |
| 宮城県  | 10.8      | 2.9      | 8.4      | 7.9     | 39.1     | 32.8          | 16.7     | 11.4     | 100       | 宮城県  |
| 秋田県  | 5.8       | 2.0      | 5.1      | 3.4     | 21.8     | 45.2          | 18.7     | 14.3     | 100       | 秋田県  |
| 山形県  | 7.7       | 2.4      | 6.3      | 4.7     | 28.2     | 42.5          | 18.1     | 11.1     | 100       | 山形県  |
| 福島県  | 8.6       | 2.6      | 8.4      | 6.6     | 35.1     | 37.6          | 17.2     | 10.1     | 100       | 福島県  |
| 茨城県  | 12.5      | 2.9      | 9.9      | 9.8     | 45.0     | 25.0          | 18.6     | 11.3     | 100       | 茨城県  |
| 栃木県  | 11.5      | 2.8      | 9.9      | 10.4    | 44.5     | 23.5          | 21.7     | 10.4     | 100       | 栃木県  |
| 群馬県  | 10.9      | 2.8      | 9.5      | 8.5     | 41.0     | 25.9          | 24.7     | 8.4      | 100       | 群馬県  |
| 埼玉県  | 20.9      | 3.4      | 12.1     | 10.0    | 57.6     | 18.8          | 14.0     | 9.7      | 100       | 埼玉県  |
| 千葉県  | 20.5      | 3.6      | 11.8     | 9.7     | 56.6     | 18.4          | 15.2     | 9.7      | 100       | 千葉県  |
| 東京都  | 19.5      | 3.6      | 8.0      | 25.4    | 70.7     | 8.9           | 17.2     | 3.2      | 100       | 東京都  |
| 神奈川県 | 23.6      | 3.6      | 13.6     | 12.0    | 63.9     | 12.8          | 13.8     | 9.4      | 100       | 神奈川県 |
| 新潟県  | 7.5       | 2.1      | 6.6      | 5.7     | 28.7     | 37.7          | 19.9     | 13.7     | 100       | 新潟県  |
| 富山県  | 9.7       | 2.3      | 8.4      | 7.1     | 34.8     | 31.9          | 20.1     | 13.2     | 100       | 富山県  |
| 石川県  | 10.3      | 2.5      | 7.7      | 7.6     | 36.7     | 36.5          | 13.6     | 13.1     | 100       | 石川県  |
| 福井県  | 8.2       | 2.0      | 7.8      | 6.7     | 32.0     | 37.3          | 16.8     | 13.9     | 100       | 福井県  |
| 山梨県  | 8.5       | 2.3      | 7.1      | 7.2     | 31.4     | 35.9          | 18.8     | 13.9     | 100       | 山梨県  |
| 長野県  | 9.8       | 2.7      | 8.2      | 6.7     | 35.6     | 36.5          | 18.6     | 9.3      | 100       | 長野県  |
| 岐阜県  | 11.5      | 2.6      | 8.7      | 7.0     | 38.7     | 31.0          | 19.2     | 11.1     | 100       | 岐阜県  |
| 静岡県  | 15.4      | 3.4      | 12.2     | 12.2    | 54.3     | 20.5          | 14.9     | 10.3     | 100       | 静岡県  |
| 愛知県  | 17.2      | 3.4      | 12.3     | 18.1    | 62.4     | 9.9           | 18.3     | 9.4      | 100       | 愛知県  |
| 三重県  | 12.2      | 2.7      | 9.5      | 9.8     | 43.5     | 28.7          | 16.2     | 11.6     | 100       | 三重県  |
| 滋賀県  | 12.6      | 2.4      | 9.4      | 10.1    | 43.0     | 28.1          | 16.6     | 12.3     | 100       | 滋賀県  |
| 京都府  | 12.3      | 2.9      | 8.8      | 9.6     | 41.6     | 28.6          | 18.5     | 11.3     | 100       | 京都府  |
| 大阪府  | 13.0      | 3.2      | 10.3     | 13.3    | 48.7     | 19.7          | 23.6     | 8.0      | 100       | 大阪府  |
| 兵庫県  | 12.2      | 2.4      | 8.7      | 7.4     | 38.5     | 24.9          | 26.1     | 10.5     | 100       | 兵庫県  |
| 奈良県  | 14.3      | 2.4      | 7.5      | 5.0     | 36.6     | 38.9          | 12.6     | 11.9     | 100       | 奈良県  |
| 和歌山県 | 7.7       | 2.0      | 6.5      | 5.4     | 27.8     | 42.1          | 17.2     | 12.9     | 100       | 和歌山県 |
| 鳥取県  | 6.2       | 1.9      | 5.4      | 3.6     | 22.2     | 44.5          | 20.4     | 12.9     | 100       | 鳥取県  |
| 島根県  | 5.2       | 1.5      | 4.3      | 3.0     | 18.2     | 47.7          | 20.3     | 13.8     | 100       | 島根県  |
| 岡山県  | 10.2      | 2.4      | 8.2      | 8.4     | 37.9     | 31.9          | 18.6     | 11.5     | 100       | 岡山県  |
| 広島県  | 11.9      | 2.7      | 9.1      | 9.3     | 41.5     | 30.6          | 15.5     | 12.5     | 100       | 広島県  |
| 山口県  | 8.9       | 2.2      | 7.5      | 7.3     | 32.9     | 34.9          | 20.8     | 11.4     | 100       | 山口県  |
| 徳島県  | 6.7       | 1.8      | 6.2      | 4.9     | 25.0     | 38.7          | 23.9     | 12.3     | 100       | 徳島県  |
| 香川県  | 10.3      | 2.8      | 8.0      | 8.2     | 36.4     | 33.2          | 19.3     | 11.1     | 100       | 香川県  |
| 愛媛県  | 8.5       | 2.4      | 7.4      | 6.2     | 30.8     | 39.8          | 17.5     | 11.9     | 100       | 愛媛県  |
| 高知県  | 6.3       | 1.9      | 5.2      | 3.2     | 21.5     | 51.1          | 14.3     | 13.1     | 100       | 高知県  |
| 福岡県  | 10.9      | 2.9      | 8.5      | 8.2     | 38.9     | 30.2          | 19.3     | 11.7     | 100       | 福岡県  |
| 佐賀県  | 7.3       | 2.2      | 6.2      | 5.2     | 27.5     | 43.1          | 16.5     | 12.8     | 100       | 佐賀県  |
| 長崎県  | 6.8       | 2.1      | 5.1      | 3.5     | 22.9     | 48.5          | 16.7     | 11.9     | 100       | 長崎県  |
| 熊本県  | 7.9       | 2.5      | 6.2      | 5.0     | 28.3     | 43.4          | 16.1     | 12.3     | 100       | 熊本県  |
| 大分県  | 7.3       | 2.3      | 6.6      | 5.4     | 28.2     | 42.9          | 16.8     | 12.0     | 100       | 大分県  |
| 宮崎県  | 6.4       | 2.0      | 5.2      | 3.7     | 23.4     | 47.1          | 16.9     | 12.7     | 100       | 宮崎県  |
| 鹿児島県 | 6.5       | 2.0      | 5.2      | 3.9     | 23.5     | 49.9          | 14.3     | 12.3     | 100       | 鹿児島県 |
| 沖縄県  | 6.4       | 1.9      | 5.5      | 4.0     | 22.8     | 53.4          | 15.1     | 8.7      | 100       | 沖縄県  |
| 合計   | 12.7      | 2.8      | 8.6      | 10.6    | 43.2     | 28.4          | 18.3     | 10.2     | 100       | 合計   |

表3 税制改革が県民一人当たり自治体収入にもたらす効果、単位；千円（住民税の課税ベース拡大＋法人二税国税化。地方財政統計年報と県民経済計算年報、社会保険事業年報のH18年度統計などを用いて作成）

|      | 税制改革後  |      |       |           |        | 税制改革前後の効果 |        |        |           |     |      |
|------|--------|------|-------|-----------|--------|-----------|--------|--------|-----------|-----|------|
|      | 住民税所得割 | 法人二税 | 税収合計A | 交付税、補助金等B | 総収入    | 住民税所得割    | 法人二税   | 税収合計A  | 交付税、補助金等B | 総収入 |      |
| 北海道  | 171.0  | 0.0  | 313.3 | 335.4     | 943.0  | 97.5      | ▲40.6  | 56.9   | ▲56.9     | 0.0 | 北海道  |
| 青森県  | 144.0  | 0.0  | 281.4 | 367.0     | 904.3  | 87.4      | ▲34.8  | 52.6   | ▲52.6     | 0.0 | 青森県  |
| 岩手県  | 156.2  | 0.0  | 284.8 | 351.9     | 944.3  | 96.1      | ▲36.6  | 59.4   | ▲59.4     | 0.0 | 岩手県  |
| 宮城県  | 174.3  | 0.0  | 317.5 | 185.7     | 700.2  | 98.9      | ▲55.1  | 43.8   | ▲43.8     | 0.0 | 宮城県  |
| 秋田県  | 145.4  | 0.0  | 270.4 | 392.7     | 989.9  | 87.6      | ▲33.2  | 54.3   | ▲54.3     | 0.0 | 秋田県  |
| 山形県  | 169.8  | 0.0  | 301.4 | 285.3     | 829.3  | 106.1     | ▲38.6  | 67.5   | ▲67.5     | 0.0 | 山形県  |
| 福島県  | 176.7  | 0.0  | 326.4 | 222.3     | 754.8  | 111.6     | ▲49.8  | 61.8   | ▲61.8     | 0.0 | 福島県  |
| 茨城県  | 161.8  | 0.0  | 311.7 | 151.3     | 661.3  | 79.0      | ▲64.9  | 14.0   | ▲14.0     | 0.0 | 茨城県  |
| 栃木県  | 193.6  | 0.0  | 358.2 | 135.8     | 727.1  | 110.1     | ▲75.3  | 34.9   | ▲34.9     | 0.0 | 栃木県  |
| 群馬県  | 185.6  | 0.0  | 341.0 | 141.1     | 720.6  | 107.0     | ▲61.6  | 45.4   | ▲45.4     | 0.0 | 群馬県  |
| 埼玉県  | 202.9  | 0.0  | 334.4 | 42.0      | 493.1  | 99.7      | ▲49.1  | 50.6   | ▲50.6     | 0.0 | 埼玉県  |
| 千葉県  | 193.6  | 0.0  | 330.8 | 59.0      | 519.4  | 87.0      | ▲50.2  | 36.8   | ▲36.8     | 0.0 | 千葉県  |
| 東京都  | 235.2  | 0.0  | 441.0 | 195.9     | 800.7  | 78.6      | ▲203.4 | ▲124.7 | 124.7     | 0.0 | 東京都  |
| 神奈川県 | 232.0  | 0.0  | 383.0 | 25.9      | 532.8  | 106.2     | ▲63.9  | 42.4   | ▲42.4     | 0.0 | 神奈川県 |
| 新潟県  | 185.1  | 0.0  | 333.8 | 303.7     | 959.8  | 113.1     | ▲54.7  | 58.4   | ▲58.4     | 0.0 | 新潟県  |
| 富山県  | 204.0  | 0.0  | 359.8 | 215.8     | 863.3  | 120.4     | ▲61.0  | 59.4   | ▲59.4     | 0.0 | 富山県  |
| 石川県  | 182.0  | 0.0  | 339.0 | 271.1     | 832.9  | 96.5      | ▲63.4  | 33.1   | ▲33.1     | 0.0 | 石川県  |
| 福井県  | 182.2  | 0.0  | 353.2 | 338.0     | 997.6  | 100.2     | ▲66.4  | 33.8   | ▲33.8     | 0.0 | 福井県  |
| 山梨県  | 174.7  | 0.0  | 320.7 | 305.0     | 929.5  | 95.8      | ▲66.9  | 28.9   | ▲28.9     | 0.0 | 山梨県  |
| 長野県  | 195.3  | 0.0  | 344.9 | 221.7     | 786.3  | 118.3     | ▲53.1  | 65.2   | ▲65.2     | 0.0 | 長野県  |
| 岐阜県  | 195.5  | 0.0  | 343.8 | 167.6     | 734.2  | 111.4     | ▲51.6  | 59.8   | ▲59.8     | 0.0 | 岐阜県  |
| 静岡県  | 199.2  | 0.0  | 364.4 | 98.7      | 619.7  | 103.9     | ▲75.8  | 28.1   | ▲28.1     | 0.0 | 静岡県  |
| 愛知県  | 213.1  | 0.0  | 387.6 | 78.7      | 644.9  | 102.0     | ▲116.9 | ▲15.0  | 15.0      | 0.0 | 愛知県  |
| 三重県  | 206.8  | 0.0  | 359.0 | 153.2     | 709.6  | 120.5     | ▲69.8  | 50.7   | ▲50.7     | 0.0 | 三重県  |
| 滋賀県  | 224.4  | 0.0  | 368.0 | 133.0     | 704.1  | 135.9     | ▲70.8  | 65.1   | ▲65.1     | 0.0 | 滋賀県  |
| 京都府  | 192.1  | 0.0  | 337.1 | 180.9     | 737.9  | 101.0     | ▲70.8  | 30.2   | ▲30.2     | 0.0 | 京都府  |
| 大阪府  | 179.6  | 0.0  | 338.2 | 145.4     | 707.6  | 87.7      | ▲94.1  | ▲6.4   | 6.4       | 0.0 | 大阪府  |
| 兵庫県  | 190.4  | 0.0  | 337.9 | 156.3     | 780.1  | 95.2      | ▲57.6  | 37.7   | ▲37.7     | 0.0 | 兵庫県  |
| 奈良県  | 188.7  | 0.0  | 301.6 | 190.2     | 651.2  | 95.7      | ▲32.4  | 63.3   | ▲63.3     | 0.0 | 奈良県  |
| 和歌山県 | 183.0  | 0.0  | 310.3 | 295.7     | 866.5  | 116.0     | ▲46.5  | 69.5   | ▲69.5     | 0.0 | 和歌山県 |
| 鳥取県  | 154.8  | 0.0  | 284.6 | 417.3     | 1052.3 | 89.2      | ▲38.2  | 51.0   | ▲51.0     | 0.0 | 鳥取県  |
| 島根県  | 174.2  | 0.0  | 302.8 | 543.1     | 1284.1 | 107.8     | ▲38.5  | 69.3   | ▲69.3     | 0.0 | 島根県  |
| 岡山県  | 171.4  | 0.0  | 318.9 | 212.9     | 760.9  | 93.9      | ▲63.8  | 30.1   | ▲30.1     | 0.0 | 岡山県  |
| 広島県  | 194.3  | 0.0  | 344.3 | 189.4     | 740.8  | 106.2     | ▲68.9  | 37.3   | ▲37.3     | 0.0 | 広島県  |
| 山口県  | 181.5  | 0.0  | 325.1 | 259.7     | 863.2  | 104.6     | ▲63.4  | 41.3   | ▲41.3     | 0.0 | 山口県  |
| 徳島県  | 168.3  | 0.0  | 308.6 | 356.8     | 1044.1 | 98.6      | ▲51.4  | 47.3   | ▲47.3     | 0.0 | 徳島県  |
| 香川県  | 176.6  | 0.0  | 313.5 | 218.2     | 764.6  | 98.1      | ▲62.6  | 35.5   | ▲35.5     | 0.0 | 香川県  |
| 愛媛県  | 153.5  | 0.0  | 281.0 | 276.1     | 789.3  | 86.3      | ▲48.6  | 37.7   | ▲37.7     | 0.0 | 愛媛県  |
| 高知県  | 158.6  | 0.0  | 280.5 | 457.7     | 1016.5 | 94.5      | ▲32.3  | 62.2   | ▲62.2     | 0.0 | 高知県  |
| 福岡県  | 182.1  | 0.0  | 322.1 | 168.1     | 709.5  | 104.5     | ▲58.3  | 46.2   | ▲46.2     | 0.0 | 福岡県  |
| 佐賀県  | 169.7  | 0.0  | 297.6 | 303.2     | 849.9  | 107.7     | ▲44.3  | 63.4   | ▲63.4     | 0.0 | 佐賀県  |
| 長崎県  | 145.7  | 0.0  | 257.9 | 382.3     | 897.1  | 84.5      | ▲31.7  | 52.7   | ▲52.7     | 0.0 | 長崎県  |
| 熊本県  | 149.5  | 0.0  | 270.3 | 291.9     | 784.4  | 87.6      | ▲39.3  | 48.3   | ▲48.3     | 0.0 | 熊本県  |
| 大分県  | 164.8  | 0.0  | 302.1 | 328.5     | 886.7  | 100.0     | ▲48.1  | 52.0   | ▲52.0     | 0.0 | 大分県  |
| 宮崎県  | 153.1  | 0.0  | 273.8 | 366.9     | 909.8  | 95.2      | ▲34.0  | 61.3   | ▲61.3     | 0.0 | 宮崎県  |
| 鹿児島県 | 157.9  | 0.0  | 277.6 | 390.6     | 910.7  | 98.9      | ▲35.5  | 63.4   | ▲63.4     | 0.0 | 鹿児島県 |
| 沖縄県  | 128.4  | 0.0  | 228.4 | 386.5     | 806.8  | 76.8      | ▲32.2  | 44.6   | ▲44.6     | 0.0 | 沖縄県  |
| 合計   | 191.4  | 0.0  | 339.4 | 190.4     | 740.1  | 97.6      | ▲78.1  | 19.5   | ▲19.5     | 0.0 | 合計   |

|       |      |   |      |      |     |
|-------|------|---|------|------|-----|
| 最大/最小 | 1.83 | - | 1.93 | 20.9 | 2.6 |
| 最大    | 東京   | - | 東京   | 島根   | 島根  |
| 最小    | 沖縄   | - | 沖縄   | 神奈川  | 埼玉  |

表4 税制改革が自治体収入内訳にもたらす効果、単位；%（住民税の課税ベース拡大＋法人二税国税化。地方財政統計年報と県民経済計算年報、社会保険事業年報のH18年度統計などを用いて作成）

|      | 税制改革後  |      |       |          |     | 税制改革前後の効果 |        |        |           |     |      |
|------|--------|------|-------|----------|-----|-----------|--------|--------|-----------|-----|------|
|      | 住民税所得割 | 法人二税 | 税収合計A | 交付税、補助金等 | 総収入 | 住民税所得割    | 法人二税   | 税収合計A  | 交付税、補助金等B | 総収入 |      |
| 北海道  | 18.1   | 0.0  | 33.2  | 35.6     | 100 | 10.3      | ▲ 4.3  | 6.0    | ▲ 6.0     | 0.0 | 北海道  |
| 青森県  | 15.9   | 0.0  | 31.1  | 40.6     | 100 | 9.7       | ▲ 3.8  | 5.8    | ▲ 5.8     | 0.0 | 青森県  |
| 岩手県  | 16.5   | 0.0  | 30.2  | 37.3     | 100 | 10.2      | ▲ 3.9  | 6.3    | ▲ 6.3     | 0.0 | 岩手県  |
| 宮城県  | 24.9   | 0.0  | 45.3  | 26.5     | 100 | 14.1      | ▲ 7.9  | 6.3    | ▲ 6.3     | 0.0 | 宮城県  |
| 秋田県  | 14.7   | 0.0  | 27.3  | 39.7     | 100 | 8.8       | ▲ 3.4  | 5.5    | ▲ 5.5     | 0.0 | 秋田県  |
| 山形県  | 20.5   | 0.0  | 36.3  | 34.4     | 100 | 12.8      | ▲ 4.7  | 8.1    | ▲ 8.1     | 0.0 | 山形県  |
| 福島県  | 23.4   | 0.0  | 43.2  | 29.5     | 100 | 14.8      | ▲ 6.6  | 8.2    | ▲ 8.2     | 0.0 | 福島県  |
| 茨城県  | 24.5   | 0.0  | 47.1  | 22.9     | 100 | 11.9      | ▲ 9.8  | 2.1    | ▲ 2.1     | 0.0 | 茨城県  |
| 栃木県  | 26.6   | 0.0  | 49.3  | 18.7     | 100 | 15.1      | ▲ 10.4 | 4.8    | ▲ 4.8     | 0.0 | 栃木県  |
| 群馬県  | 25.8   | 0.0  | 47.3  | 19.6     | 100 | 14.9      | ▲ 8.5  | 6.3    | ▲ 6.3     | 0.0 | 群馬県  |
| 埼玉県  | 41.2   | 0.0  | 67.8  | 8.5      | 100 | 20.2      | ▲ 10.0 | 10.3   | ▲ 10.3    | 0.0 | 埼玉県  |
| 千葉県  | 37.3   | 0.0  | 63.7  | 11.4     | 100 | 16.8      | ▲ 9.7  | 7.1    | ▲ 7.1     | 0.0 | 千葉県  |
| 東京都  | 29.4   | 0.0  | 55.1  | 24.5     | 100 | 9.8       | ▲ 25.4 | ▲ 15.6 | 15.6      | 0.0 | 東京都  |
| 神奈川県 | 43.5   | 0.0  | 71.9  | 4.9      | 100 | 19.9      | ▲ 12.0 | 8.0    | ▲ 8.0     | 0.0 | 神奈川県 |
| 新潟県  | 19.3   | 0.0  | 34.8  | 31.6     | 100 | 11.8      | ▲ 5.7  | 6.1    | ▲ 6.1     | 0.0 | 新潟県  |
| 富山県  | 23.6   | 0.0  | 41.7  | 25.0     | 100 | 13.9      | ▲ 7.1  | 6.9    | ▲ 6.9     | 0.0 | 富山県  |
| 石川県  | 21.8   | 0.0  | 40.7  | 32.5     | 100 | 11.6      | ▲ 7.6  | 4.0    | ▲ 4.0     | 0.0 | 石川県  |
| 福井県  | 18.3   | 0.0  | 35.4  | 33.9     | 100 | 10.0      | ▲ 6.7  | 3.4    | ▲ 3.4     | 0.0 | 福井県  |
| 山梨県  | 18.8   | 0.0  | 34.5  | 32.8     | 100 | 10.3      | ▲ 7.2  | 3.1    | ▲ 3.1     | 0.0 | 山梨県  |
| 長野県  | 24.8   | 0.0  | 43.9  | 28.2     | 100 | 15.0      | ▲ 6.7  | 8.3    | ▲ 8.3     | 0.0 | 長野県  |
| 岐阜県  | 26.6   | 0.0  | 46.8  | 22.8     | 100 | 15.2      | ▲ 7.0  | 8.1    | ▲ 8.1     | 0.0 | 岐阜県  |
| 静岡県  | 32.1   | 0.0  | 58.8  | 15.9     | 100 | 16.8      | ▲ 12.2 | 4.5    | ▲ 4.5     | 0.0 | 静岡県  |
| 愛知県  | 33.0   | 0.0  | 60.1  | 12.2     | 100 | 15.8      | ▲ 18.1 | ▲ 2.3  | 2.3       | 0.0 | 愛知県  |
| 三重県  | 29.1   | 0.0  | 50.6  | 21.6     | 100 | 17.0      | ▲ 9.8  | 7.1    | ▲ 7.1     | 0.0 | 三重県  |
| 滋賀県  | 31.9   | 0.0  | 52.3  | 18.9     | 100 | 19.3      | ▲ 10.1 | 9.3    | ▲ 9.3     | 0.0 | 滋賀県  |
| 京都府  | 26.0   | 0.0  | 45.7  | 24.5     | 100 | 13.7      | ▲ 9.6  | 4.1    | ▲ 4.1     | 0.0 | 京都府  |
| 大阪府  | 25.4   | 0.0  | 47.8  | 20.6     | 100 | 12.4      | ▲ 13.3 | ▲ 0.9  | 0.9       | 0.0 | 大阪府  |
| 兵庫県  | 24.4   | 0.0  | 43.3  | 20.0     | 100 | 12.2      | ▲ 7.4  | 4.8    | ▲ 4.8     | 0.0 | 兵庫県  |
| 奈良県  | 29.0   | 0.0  | 46.3  | 29.2     | 100 | 14.7      | ▲ 5.0  | 9.7    | ▲ 9.7     | 0.0 | 奈良県  |
| 和歌山県 | 21.1   | 0.0  | 35.8  | 34.1     | 100 | 13.4      | ▲ 5.4  | 8.0    | ▲ 8.0     | 0.0 | 和歌山県 |
| 鳥取県  | 14.7   | 0.0  | 27.0  | 39.7     | 100 | 8.5       | ▲ 3.6  | 4.9    | ▲ 4.9     | 0.0 | 鳥取県  |
| 島根県  | 13.6   | 0.0  | 23.6  | 42.3     | 100 | 8.4       | ▲ 3.0  | 5.4    | ▲ 5.4     | 0.0 | 島根県  |
| 岡山県  | 22.5   | 0.0  | 41.9  | 28.0     | 100 | 12.3      | ▲ 8.4  | 4.0    | ▲ 4.0     | 0.0 | 岡山県  |
| 広島県  | 26.2   | 0.0  | 46.5  | 25.6     | 100 | 14.3      | ▲ 9.3  | 5.0    | ▲ 5.0     | 0.0 | 広島県  |
| 山口県  | 21.0   | 0.0  | 37.7  | 30.1     | 100 | 12.1      | ▲ 7.3  | 4.8    | ▲ 4.8     | 0.0 | 山口県  |
| 徳島県  | 16.1   | 0.0  | 29.6  | 34.2     | 100 | 9.4       | ▲ 4.9  | 4.5    | ▲ 4.5     | 0.0 | 徳島県  |
| 香川県  | 23.1   | 0.0  | 41.0  | 28.5     | 100 | 12.8      | ▲ 8.2  | 4.6    | ▲ 4.6     | 0.0 | 香川県  |
| 愛媛県  | 19.4   | 0.0  | 35.6  | 35.0     | 100 | 10.9      | ▲ 6.2  | 4.8    | ▲ 4.8     | 0.0 | 愛媛県  |
| 高知県  | 15.6   | 0.0  | 27.6  | 45.0     | 100 | 9.3       | ▲ 3.2  | 6.1    | ▲ 6.1     | 0.0 | 高知県  |
| 福岡県  | 25.7   | 0.0  | 45.4  | 23.7     | 100 | 14.7      | ▲ 8.2  | 6.5    | ▲ 6.5     | 0.0 | 福岡県  |
| 佐賀県  | 20.0   | 0.0  | 35.0  | 35.7     | 100 | 12.7      | ▲ 5.2  | 7.5    | ▲ 7.5     | 0.0 | 佐賀県  |
| 長崎県  | 16.2   | 0.0  | 28.7  | 42.6     | 100 | 9.4       | ▲ 3.5  | 5.9    | ▲ 5.9     | 0.0 | 長崎県  |
| 熊本県  | 19.1   | 0.0  | 34.5  | 37.2     | 100 | 11.2      | ▲ 5.0  | 6.2    | ▲ 6.2     | 0.0 | 熊本県  |
| 大分県  | 18.6   | 0.0  | 34.1  | 37.0     | 100 | 11.3      | ▲ 5.4  | 5.9    | ▲ 5.9     | 0.0 | 大分県  |
| 宮崎県  | 16.8   | 0.0  | 30.1  | 40.3     | 100 | 10.5      | ▲ 3.7  | 6.7    | ▲ 6.7     | 0.0 | 宮崎県  |
| 鹿児島県 | 17.3   | 0.0  | 30.5  | 42.9     | 100 | 10.9      | ▲ 3.9  | 7.0    | ▲ 7.0     | 0.0 | 鹿児島県 |
| 沖縄県  | 15.9   | 0.0  | 28.3  | 47.9     | 100 | 9.5       | ▲ 4.0  | 5.5    | ▲ 5.5     | 0.0 | 沖縄県  |
| 合計   | 25.9   | 0.0  | 45.9  | 25.7     | 100 | 13.2      | ▲ 10.6 | 2.6    | ▲ 2.6     | 0.0 | 合計   |



# 地方法人2税の創設から 最近の課題まで

大阪産業大学経済学部教授 戸谷裕之

はしがき 本稿は、平成21年6月16日開催の地方税研究会における、大阪産業大学経済学部 教授 戸谷裕之氏の『地方法人税2税の創設から最近の課題まで』と題する講演内容を取りまとめたものである。尚、当日の配付資料を本文末尾にまとめて掲載している。

大阪産業大学の戸谷です。よろしく申し上げます。今日のテーマは「地方法人2税の創設から最近の課題まで」ということで、自分の研究テーマでもある企業課税を地方税の面から見てみたいと思っています。

話の流れを最初にご説明いたしますが、まず法人住民税の成立ということからお話します。

次に、事業税の成立を見ます。これらは随分昔までさかのぼっていくのですが、どうしても大事だと思いますので、そのお話をさせていただきます。

それから3番目として、外形標準課税という最近のテーマに触れますが、これは当然、事業税の成立と関連しています。続いて、地方法人課税の問題点を順に見ていきます。課税ベースの問題、変動の問題、応益性と偏在の問題などです。そして最後に、地方企業課税の今後ということを考えてみたいと思います。

## 1.1 シャープ勧告の理念

現在の日本の税金を考えるには昭和24年『シャープ勧告』まで遡らないといけません。シャープ勧告は昭和24年に出ます。昭和20年に戦争が終わって、昭和22年に日本国憲法ができて、そのあとシャープ使節団がやってきて、日本にどんな税金を作ったらいいかということをお勧めするわけです。

シャープの理念の中で地方税関係を特に取り上げますと、1つは「地方自治」ということをうたいます。これは当然日本国憲法の中にも地方自治の概念が入っていますので、地方自治に基づいた税制を構築すべきだということを述べます。

2つ目の理念としては、地方自治に関連しますが、「税源の分離」ということが言われます。これはあとで詳しくお話ししますが、地方自治を実施するためには、地方独自の税源が要ということをお勧めするわけですが、自分たちの地域は自分たちの税制で賄うということが自治の根幹であり、そのためには税源を分離しておかなければいけない。こういう理念を持ちます。

もう1つは「基礎的自治体の重視」です。日本の行政レベルは国・都道府県・市町村とありますが、なかでも基礎的自治体として市町村の

行政を重視しよう、そのためには、もちろん市町村の税収をしっかりと確保しないとイケない。このような理念に基づいてシャープ勧告はまとめてられていくわけです。

## 1.2 シャープの税体系

シャープの考えた税体系は具体的には次のように整理することが出来ます。今述べたように日本では国、都道府県、市町村と3段階の構造になっていますが、国は所得税・法人税を中心とした所得課税をしなさい。都道府県は企業課税でやりなさい。企業課税というのは何かというと、シャープの言った付加価値税ですが、これが後々、事業税の大問題になって現在もこの問題が尾を引いています。

そして市町村は資産課税でいきなさい。具体的には固定資産税です。そうして「税源の分離」を強調します。つまり、国は所得課税なのだから、都道府県と市町村は所得を課税ベースとしない。或いは市町村は固定資産税なのだから、国や都道府県はそこには手を出さない。そういうふうにしちっと分けなさいというのがシャープのそもそもの理念でした。

## 2.1 住民税の構成

ところが、皆さんご存じのように現実にはそうになっておりません。個人住民税や法人住民税は所得課税ですね。住民税というのはニックネームですが、住民税が一体どれだけあるかをまとめたものが資料③です。まず都道府県民税、市町村民税に分かれています。都道府県民税は個人と法人があって、さらに個人は均等割・所得割、法人は均等割・法人税割に分かれます。同様に市町村民税も個人と法人があって、それぞれ均等割、所得割、均等割、法人税割となっています。このほか利子割、配当割等々あるのですが、今日はこの話はちょっと置いておきます。

## 2.2 市町村民税の創設

「税源の分離」をシャープは唱えたのですが、結局、都道府県民税も市町村民税にも所得割や法人税割があり、ダブっているというのが現状です。なぜダブったかということを考えてみます。シャープが来たのは昭和24年です。そして25年から実際にその税制を敷くのですが、現実問題として地方自治体の税金が足りなかったのだらうと思われれます。とりわけシャープ勧告では市町村が重視されましたので、市町村民税（個人）の均等割と所得割、そして市町村民税（法人）の均等割は入れるということにします。

これは所得課税ですから国の税源（課税ベース）であって、市町村が課税するのは本当は望ましくないのだけれども、背に腹は代えられないといったところでしょうか。ただ、せめても理由付けですが、個人・法人ともに「均等割」というのは所得に課税しているわけではありません。これはいいだろう。

問題は個人の所得割です。この当時の所得割とは具体的には次の3つの中から選択することになっていました。1つ目は所得税額に課税する、結局、所得割です。2つ目は課税総所得金額に課税する。これは国税の所得税の課税ベースと同じということです。3つ目は課税総所得金額から所得税を引いたものに課税するという方式です。

税率が順に、1の場合は20%、2の場合は10%、3の場合は20%、この中で選択適用してよらしいということでした。要するに一種の「苦肉の策」として、このようなややこしい形で市町村住民税は実際に導入されていくわけです。

## 3. 法人税割の創設

しかしそれでもまだ税収が足りなかったのだと予想されます。翌年の昭和26年、今度は市町

村民税（法人）に法人税割が入ります。税率は15%です。これも法人所得には課税していないという「苦肉の策」だったと思われます。

さらにその次の昭和27年、国の法人税の税率が35%から42%に上がりました。急激な上がり方だと思えますが、それに伴って法人税割の税率が15%から12.5%に引き下げられます。12.5%というのはどこから出てきたかということ、きちっと計算されていて、つまり $35 \times 0.15 = 42 \times 0.125$ から、12.5%となるわけです。

これ以降、法人税割は必ずこの問題が付いて回ります。国が法人税の税率を変えたら、地方はどうするのかと、常にこの問題が起り続けるわけです。これは現在も尾を引いていますが、最近はそれほど大きく問題視されていないのは事実です。

## 4. 道府県民税の創設

昭和29年、今度は道府県民税（個人）の均等割・所得割、道府県民税（法人）の均等割・法人税割が入っていきます。逆に言えば、それまでは道府県には住民税はなかったわけです。なぜこの時点で道府県民税が創設されたかという理由ですが、広域行政が始まって、府県の役割が増大してきたためだといわれています。戦争で全部ダウンしていた経済がだんだんと復興してきたときに、やはりヒト・モノ・カネの移動が大きくなって、広域行政が必要になってくる。そうすると、府県の税収を手厚くしないといけないというような状況が背後にあったと考えられます。

あまり関係ないかもしれませんが、このとき新警察法が入りました。それまでは警察は市町村の仕事でしたが、昭和29年に警察が府県の行政になり、このことも府県の税収を確保しなければならない理由になったと思われます。この新警察法を調べていくと面白いですね。戦前は警察は国家権力の手足であった。それが駄目だということになって、戦後、警察は町の保安官

のようなイメージで市町村の仕事とされました。しかし、やはり小さな市町村では財政的に警察官は雇えない。それで府県に引き上げるということになりました。ところが一方では、それは国家権力に近づく、戦前の復活だということで社会的にも大激論がなされています。

また昭和29年は景気が下降局面に入って、府県の税収に打撃を与えます。府県の税収というのは、あとで詳しく述べますが、旧事業税があって、やはり府県税収に打撃がある。そこで、道府県住民税が導入されることになります。法人税割はどうなるかということ、道府県法人税割5%を導入します。その結果、市町村法人税割は7.5%に引き下げる。12.5%から、市町村は7.5%になって、道府県は5%になって足して12.5%と、きちっと算出されています。

## 5.1 高度経済成長期の法人税

こうして大体现在の姿ができてきます。では高度経済成長期の法人住民税は一体どうなってきたかということですが、まず国の法人税の動きから見ていかなければなりません。戦後日本の高度成長経済期、例えば1955（昭和30）年から、1970（昭和45）年の万博までの間、波はあるものの、神武景気、岩戸景気、いざなぎ景気と3つの好景気がありました。

資料⑥にあるように、その間、国の法人税率は下がってきています。なぜ下がっているかということ、いろいろな理由があるのですが、経済が好調だと税収は放っておいても入ってくるから下がってきます。

ところが、1970年以降、どうなるか。1971年のドルショック、1973年のオイルショックと、このころから非常に厳しい時代に突入していきます。その時期は法人税の税率、基本税率だけを取ってみても、大体上がっていきます。どこまで上がるかということ、1980年代前半までです。これが43.3%と一番高かった時期です。

そのあと1980年代後半、いわゆるバブル景気

の時代、今度は法人税は下がっていくわけです。よく言われますが、これは税を取る側の論理ですね。景気がよくて税収が好調なときには税率を下げ、景気が悪くなって税収が入らないときに税率を上げるのですから。しかし、税を取られる側にとっては踏んだりけったりです。景気が良くて儲かっているときに税率は下がっていて、景気が悪くなって経営の苦しいときに税率が上がってしまう。

ここでちょっとだけ自慢しますが、実は1995年頃に、私はそれこそ租税研究協会でこの話をしていました。ある会員の方が質問をされました。「そうすると、あなたの論理からいくと今後法人税率は上がるのですか」と。1990年代後半ころといえばバブルがはじけてだいぶ苦しいですよ。いわゆる「失われた10年」と呼ばれた頃です。景気が悪くなれば法人税率は上がるのかと聞かれたのです。しかし、そのときに私は「法人税率はもう上がらないのではないかと思います」と答えました。

なぜかという、1989年、日本に消費税が入りました。消費税が入ることによって、日本の税体系がそもそも変わっていく。これからは法人税の割合が下がって消費税のウエイトが高くなっていく。こんなふうに予測したら大体当たっていました。その後も法人税の税率はどんどん下がっています。1989年は、期せずして平成元年ですが、日本の税制の大きな転換点であったと思われます。

現在これだけ不況で苦しいけれども、誰も法人税を上げろとは言いません。左派政党でさえ法人税を上げろと言わない。みんな消費税の方に目が向いている。法人税はこれからはかつてのように主要な役割を果たしてはいかないのではないだろうかという気がしています。

ただもう少し補足説明が必要です。つまり不況になって厳しい時代になって、企業には踏んだりけったりで、法人税が上がっていったというけれども、その裏返しとして所得税が減税されていました。いわば景気の後退、財政再建、

所得税減税のしわ寄せとして法人税が引き上げられていたということもできると思われます。

## 5.2 法人税と法人住民税の関係

では高度経済成長期に法人住民税はどうなっていたかという、結構きちっとやるのです。好況期に法人税率が引き下げられたときは、市町村も道府県も法人税割は微妙ですが上がります。1970年代までは上がります。こうしないと地方は困りますね。

1970年代まではそのロジックは大体当てはまります。ところが、1970年を超えてから法人税率が上がっていったとき、道府県の法人税割は下がっていきませんが、市町村の法人税割は上がっていく。道府県の法人税割と市町村のそれが逆方向に動きます。

国の法人税が上がれば地方住民税の法人税割は下がるべきです。しかし1970年以降、道府県は下がりますが、市町村は上がりました。なぜかという理由ですが、このとき都市化が進展することによって、都市部の財源不足を補うということが言われました。特に都市の重視ということから、都市部の財源を確保するという意味で市町村の法人税割は上がっていたと思われます。

ただし1980年代に入ってまた状況が変わります。市町村の法人税割12.3%、道府県の法人税割5.0%になってから全く動いていません。法人税率はその後もう上がったり下がったりしますが、その動きを無視するように全然動かない。今もそうです。これが何故かということがちょっとわからないのですが、法人税の動きに合わせていちいち地方税を動かすというような、こんな厄介なことはやめましょう、ということのような気がします。もう面倒だというか、或いは他のことに目が移ってしまったのかもしれない。

資料⑩は地方税の各税収の割合を示しています。都道府県の場合の法人税割は6%です。ウ

エイトとして、それほど大きくない。むしろ地方企業課税の議論は、今からお話ししますが、34%のウェイトを占める事業税の方に焦点が移ってしまった。もうあまり法人税割でごちゃごちゃ言うのはやめましょうということになったのではないかと私は想像しています。

もう1つだけ言っておかないといけないのは、個人の住民税。先ほど言いました個人住民税の方は、1、2、3の選択でした。いわばあれも所得税割だったのですが、1964年（昭和39年）、所得税を課税ベースにする方式を廃止しています。もう現行の個人住民税は今のベースにしますということになって、これは国の所得税とのリンクは切ってしまうわけです。ところが法人税割だけは、なぜか残ってしまった。以上が、法人住民税のお話です。

## 6.1 シャウプ勧告と事業税

先ほど言いましたように、シャウプ先生は都道府県の主要税目として企業課税を導入しなさいということを勧告しました。その理由として、国税・地方税を含め、所得に対する課税の累積が過酷であると指摘します。

資料⑩はシャウプ勧告の抜粋ですが、「個人商工業者は、(1) 基礎控除および扶養控除を行った後の純益について国税を、(2) 純取得を課税標準の一部とする都道府県民税ならびに市町村民税および(3) 事業税を納めている。中級所得者ですら、この三種の税のために合計70%近くという限界率の納税を行っているのである」と。

ただし道府県の税を全く廃止しろというのはないのです。「都道府県が企業にある種の税を課すことは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となってくる都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。例えば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来る

のである」。要するに地方行財政のために税は必要だと言います。

そして「われわれは、この付加価値を課税標準とした事業税は、すべてこれを都道府県の所管とし、その全額を都道府県の収入とするよう勧告する」。これがシャウプのいう、事業税を付加価値税にしようという議論の出発点であり、現在も続いているものです。

## 6.2 政府の法案

これに基づいて法案が作成されました。ここでは、付加価値とは、「事業の『総売上金額』から『特定の支出金額』を控除した金額」と定められています。まず引き算（控除法）でやってよろしいと言います。そして『特定の支出金額』を、「事業に直接必要な他の事業に支出すべき金額のうち、土地、家屋、家屋以外の減価償却可能な固定資産、商品、半製品、原材料、補助材料および消耗品の購入代金ならびに次に掲げる金額の合計額」と規定します。この『特定の支出金額』の中に、給与は入れていないというのが一番大きなところでした。あと税率については標準税率を4%、自由業3%、制限税率は8%ということにしました。

ところが、この政府案は国会において審議未了・廃案となります。その理由としては、付加価値税は世界で初めての試みであったこと、それゆえ納税者や徴税当局における準備期間が必要であったこと、さらに経済界に与える負担の変動が著しいことが挙げられています。当時の日本はまだGHQの占領下にあり、かなり強い権力構造の中での税制改正であったにもかかわらず、それでも入らなかったという点が興味深い。要するに日本国民の合意が得られなかったということでしょうか。

## 6.3 シャウプ第2次勧告

そこでシャウプは翌年また来日し、第2次勧

告を1950年（昭和25年）9月に出します。そこでは次のように述べられています。

「付加価値税は、課税を純益に限定していないために、労働力を大きな要素としている会社には、不当に重圧を加えるということが、一般の苦情を買っている。しかし、この苦情は、付加価値税が、現行の事業税と同様に利益にかけられるものであると考えたために起こったものようであるが、逆に、付加価値税は、より高い価格で買受人に転嫁されるものである。即ち、それは一種の売上税である」。すなわち付加価値税は転嫁を前提とする売上税であると言っています。

## 6.4 改正法案 1951年3月

第2次勧告に基づいて改正の法律案が作成されました。改正法案の1つ目のポイントは加算法の選択適用を認めます。これが現在の外形標準課税の原型になっています。利潤+給与+利子+賃借料の合計か、もしくは前回の控除法かの選択適用を認めます。足し算でやるか、引き算でやるか、どちらでもいいという意味です。

2つ目のポイントは固定資産の取り扱いです。1次勧告の際にも問題になったのですが、固定資産を買った場合、以前の控除法の下ではそれを全額差し引くことができます。しかし、税制が入る以前に買った固定資産は全く引けない。そこで、改正案では控除法によって付加価値額を算定する場合、減価償却分のみ控除可能としました。しかし、これも混乱を招きます。

そして3つ目のポイントは、分割基準は原則として従業者数にするということです。固定資産の取扱と分割基準については、また後で述べます。

## 6.5 各界からの反対

しかしこれでも各界からは猛反対を受けます。まず地方制度調査会が「付加価値税を廃止し、

現行事業税および特別所得税に左の改正を加えてこれを存置する」とします。政府の税制調査会も「付加価値税は諸般の事情にかんがみて廃止することとし、現行事業税および特別所得税に改正を加えてこれを存置すること」と結論づけます。こうして1954（昭和29）年に現在の形の事業税が大体確立するということになりました。結局、シャープの言ったとおりにはならなかったということです。

## 6.6 付加価値税論議の再浮上

それから約10年を経過して付加価値税論議が再浮上してきます。1964（昭和39）年、やはり事業税としての付加価値税はいい税金だということ税調も認め始めます。「事業税の課税標準については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を表す何らかの所得金額以外の基準を求めて、これを課税標準とすることが適当であると考え。〈中略〉したがって、加算法による付加価値税額によることが、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を適正に示すということからも、また納税者に新たな帳簿作成の負担を与えないという点からも、適当であると認めた」と答申しました。

企業の活動量ということをよく言うのですが、ビジネスアクティビティといいますか、それを何で計るかという問題です。たとえば企業の活動量は「利益」に反映される、つまり利益が大きいと、企業はそれだけ大きく活動していった、それなりの便益を政府から受けているという考え方があります。しかし「利益」というのは結構いいかげんなものなのではないか、それよりはもうちょっと大きな概念である「付加価値」の方が企業の活動量を上手く反映しているのではないか。これはずっと言われてきました。

そして、1966年、1968年、1971年、いずれも事業税の課税標準に付加価値要素を導入することを税調答申は述べ続けます。

## 6.7 若干のトーンダウン

ところが、ここで付加価値税論議は若干トーンダウンします。1975年の答申ですが、「慎重に検討すべきではないかという意見もあり、当調査会としては、外形標準課税の導入に関するこれらの諸問題につき、なお、引き続き検討することが適当であると認めた」という官邸文学というか、ちょっと待った方がいいと述べられています。

## 6.8 一般消費税問題

待った方がいいと言い出した理由ですが、1970年代後半から一般消費税問題が日本でも始まります。一般消費税というのは原型がEC型付加価値税です。最初に入ったのは1968年に当時の西ドイツ、あとフランス、イギリスというように、順番に欧州諸国に導入されてきます。これを日本に導入すべきかどうかの議論が沸き起ります。

租税理論上、一般消費税というのは消費型付加価値税と言われます。一方で、シャウプ勧告の原型として議論されている付加価値税というのは所得型付加価値税です。しかも、前者つまり一般消費税は国税として期待されていました。後者は道府県税としての地方税でした。

社会全体としては一般消費税に関心が高まり、所得型付加価値税、事業税の外形標準課税の問題は横に押しやられていくような恰好になってきます。その当時の税調答申を見てみますと、「事業税における外形標準課税の導入は、その負担が当該事業の製品あるいはサービスを購入する消費者に転嫁され、法律上の納税義務者は企業であっても、最終負担は事実上消費者に帰属するという面から考えれば、新税（一般消費税）と税の性格上共通のもの」（1977年）と書かれています。

また、「新税の課税標準として用いられる売

上額は、従来からは事業税に外形標準課税を導入するとした場合に検討対象とされていた課税標準と共通する面がある」ことを認めており、「十分に検討を行うことが必要」或いは「新税導入時まで最終的に結論を得ることとする」というようにちょっと曖昧な表現になっています。

さらに「一般消費税との関連において検討を進めることが適当である」「この問題は課税ベースの広い間接税との関連を考慮して検討すべきである」「今後、別途検討を行う必要がある」と、要するに先送りということになってくるわけです。

## 6.9 消費税の導入

1989年（平成元年）に消費税が導入されました。これで消費税の問題は一段落しました。では、外形標準課税をどうするのかといったときは、88年の答申には「間接税と税制全般の関連を考慮して検討すべき問題である」というふうに述べられています。

## 6.10 地方消費税の導入

そして、いよいよ次に事業税の付加価値税化と思った矢先に、今度は地方消費税が出てきます。これもいわゆる消費型付加価値税の地方税版です。導入は1997年ですが、1994年の答申は「地方消費税が創設されるが、（外形標準課税は）応益課税としての性格で、税収の安定化、赤字法人に対する課税の適正化等の観点から引き続き検討する必要がある」という形で、またちょっと先を越されてしまった。運が悪いといえますか、そういう経緯をずっと事業税の外形標準課税はたどっていています。

## 6.11 法人税小委員会報告

1999年、税制調査会の中の法人税小委員会が

報告を出しまして、これが大きかったと思います。ここでは、地方分権を支える安定的な税源の確保、応益課税としての税の性格の明確化、税負担の公平性の確保、経済構造改革の促進という面から、外形標準として次の4つの候補が出てきます。

まず、事業活動規模として、利潤+給与総額+支払利子+賃貸料。それから給与総額、つまり俸給・給与+賞与+退職金手当等です。そして物的基準と人的基準の組み合わせ、これは、事業所家屋床面積等+給与総額。あと資本金等の金額です。こういう4つの候補が外形標準課税として考えられるということ、小委員会はかなり具体性を持って言うわけです。

ところが、小委員会とは異なり、親委員会の税制調査会の方の答申はどうなったかというところ、「外形標準課税の導入は、……景気の状態等を踏まえつつ、できるだけ早期にその導入を図ることが望ましい」「そのために小委員会報告に示された4つの類型を中心に、具体的な導入に伴う税負担の変動、中小法人の取扱い、雇用への配慮、適切な経過措置など導入にあたっての諸課題等について、引き続き具体的な検討を進めていく」と、ちょっと及び腰という感を否めません。まあ、こういう微妙な状況にあったということです。

## 6.12 東京都「銀行税」

そこに一石を投じたのが、東京都の銀行税だったと思います。これは大阪府も具体的に計画はしました。東京都は2000年4月、大阪府は6月から資金量5兆円以上の銀行に対して業務粗利益に3%の税金をかけます。皆さんご記憶の方も多いと思いますが、石原知事は現行の地方税法上でも、つまり法律を改正しなくても、この条文に基づいて東京都が銀行税をかけることは可能だと言いました。

なぜかというところ、地方税法第72条に「事業の状況に応じ……資本金額、売上金額、家屋の床

面積若しくは価格、土地の地積若しくは価格、従業員数を課税標準とし、又は所得及び清算所得とこれらの課税標準とをあわせて用いることができる」と書かれている。だから事業の状況に応じたら、所得以外のものに課税してもいいと解釈したのです。

しかし、これも同じ72条ですが、「但し、このとき、通常の所得を課税標準とするときの租税負担と著しく均衡を失することのないようにしなければならない」と書いてある。これに基づいて、訴訟が起こります。銀行側は、事業税は所得課税を常態とする応能課税であって、このような特例はきわめて限定的に適用されなければならない、所得課税が適当でない「事業の状況」にないこと等を主張しました。事業の状況というのは、一体何なのか。所得課税が適当でない理由はないだろうということです。

その結果、東京高裁において、結局、東京都側は駄目だという判決になるわけです。「事業の状況」の存在を認めるものの、所得を課税標準にする場合に比して税負担が「著しく均衡を失」しており違法と判断する判決が出ました。そのあと、東京都は上告せずに和解という形で、今まで取りすぎた還付金を払ったということになります。

しかし、このことはやはり外形標準課税の創設の後押しをしただろうと考えられます。つまり、きちっと法律を整備しないといけないのではないかということ、社会的に訴えたという気がします。

## 6.13 外形標準課税（05年）

そしていよいよ2005年、資本金1億円超の法人に対して、付加価値額の0.48%、資本金額の0.2%、所得金額については下から3.8、5.7、7.2%という、いわゆる外形標準課税が導入されます。ここにおられる方々の企業はこれに入っていると思います。資料④の（ ）内は1億円以下の通常の今までの事業税の税率ですか

ら、ちょっとこっちを減らして、付加価値額と資本金額に課税したということになっています。しかし、非常にウェイトとして小さいというか、まず付加価値割の税率がたったの0.48%です。シャープ勧告の原案8%に比べると非常に少ない。もう1つは資本割というようなものが、なんだか知らないけれども入ってしまった。シャープ先生はこんなことを言っています。

ただ、税率が低いと言いますが、ウェイトとしてどのくらいかということ、大阪府財政課の方にお聞きしました。大阪府の事業税のうちのこの部分、外形標準部分で、大体14%くらいあるそうです。私はもっと少ないと思っていたのですが、案外そこそこは入っているなどという気がします。

## 6.14 地方法人特別税（08年）

さらに去年からですが、地方法人特別税が導入されました。2.6兆円分を事業税から吸い上げて、それを譲与税として人口と従業員によって案分するというものです。これは7.2%だった所得割の部分が低くなっただけで、外形標準部分は変わっていません。この結果、外形標準部分のウェイトはもう少し大きくなったと思われます。少し長くなりましたが、以上が事業税の創設から現在での流れとなっています。

### 7.1 課税ベースの問題

それでは、一体問題はどういうところにあるのだろうかということ、次に見てみたいと思います。まず課税ベースの問題です。租税理論の方から話しますと、いわゆる外形標準課税の課税ベースとなっている所得型付加価値とは、利潤+給与+支払利子+賃貸料です。

私はある中小企業の社長さんに「こんな税金どう思います？」と聞いたことがあります。そうすると次のように言われました。「利潤に給与を加えるというのはわかる。けれども、支払

利子は外に出ていくものでしょう。なぜそれにかかるのだ。同じように賃貸料も外に出ていって何も残らないのに、なぜそれにかかるのか分からない」と言われました。

これにはどう答えたらいいのでしょうか。私は思わず、「足すのではなくて、引かないんです」と口走りました。一体どうなっているのかというのをもう一度よく考えてみたいと思います。資料⑧はものすごく粗い書き方ですが、利潤とは、売上高から売上原価を引いて、さらに給与、利子、賃貸料、減価償却、その他交際費などの諸経費を引いたものです。

この式の給与、利子、賃貸料を右辺から左辺に持っていったら、右辺に残るのは売上高-売上原価-減価償却費-その他経費となって、結局、所得型付加価値というのはこういうことになる。減価償却費の扱いでシャープさんが混乱したのも、多分このへんにあったのではないかと思われま

す。故木下和夫先生の『税制調査会-戦後税制改革の軌跡』という立派な本があります。この中でシャープ先生との対談が出て来ますが、もちろんシャープ勧告以降ですが、シャープ先生は所得型の付加価値と消費型の付加価値の区別が、ちょっとついていなかったと素直に認められた、という文言が出てきます。こういうことだったのではないかと思います。

そして、さらに課税ベースとして、所得型付加価値と消費型付加価値はどう違うかということ、資料⑧に私なりに書いてみました。所得型付加価値では、利潤を出すときに売上原価を計算します。けれども、消費型はそんなこともあまり関係ない。とにかくその年に仕入れた金額は全部引く。問題は次ですが、消費税の場合は投資した金額を全額引いてよいので、場合によっては課税ベースがマイナスとなり税還付になります。つまり借金して巨額の投資をしたら、還付になる可能性があるわけです。

ところが所得型付加価値税のもとでは、そういうことは起こらない。なぜかという加算法

にしているということは、裏を返したらこの式になったわけですから、減価償却費のみが控除できます。あとはあまり違いはありませんが、ただちょっと違うとしたら、ここに書いていませんけれども、引当金繰入額というのは、消費型にはありません。恒等式から考えたら、所得型はそれを考慮するのだらうなと考えられます。要するに所得型付加価値というのはフローだけの概念で、消費型付加価値はフローとストックが混在した概念です。2つの付加価値税に関する課税ベースの問題は以上のように理解すべきだらうと思います。

## 7.2 変動の問題

次は変動の問題です。役所あるいは政府にとっては、景気がよかったら税収がドカンと入ってきて、景気が悪くなったら税収が急激に減ってしまうというのは、本当に財政運営の難しい税金になります。国税としては、例えば理論経済学者などはビルトイン・スタビライザーという効果があるのだから、それでいいのだという人もまだおられます。しかし、現実問題として、景気が悪くなって税収が減ったから、この行政を切りますなんてことは簡単に言えませんから、やはり税収が安定しているということが好ましい。また急に税収が増えると、住民から集めた税金を還元していないという批判に晒されます。その結果、往々にして無駄な行政サービスをしてしまうことになります。

資料⑨に売上高と税引前当期利益と付加価値と資本金という4つの対前年変化率を、財務省『財政金融統計月報（法人企業統計特集）』から引き抜いてきました。当たり前ですが、一番変動が激しいのは、税引前当期利益です。つまり利益です。これを課税ベースにしていると、必ず変動の問題が起ってしまう。それに比べて、あとの指標は非常に安定的です。詳しくは見ませんが、売上高も、付加価値も、資本金も非常に安定的ということが見て取れます。やはり税

収の安定性ということは大それたことだから、付加価値というのは重要な課税ベースであると思われます。

## 7.3 応益性の問題

もう1つ、これもよくある図ですが、資本金階級別欠損法人の推移、つまり赤字法人の比率です。まず日本の法人数は、年度によって違いますが今だと270~280万社だと思います。そのうち、赤字企業が5割以上です。ということは、半分以上の企業が基本的には所得課税である法人税、法人住民税、事業税を支払っていないということです。

これを資本金階級別に分類すると、もっと大きな変化が出てきます。例えば資本金10億円以上の大企業においては、赤字法人の割合は20%から14~5%になっています。ただ、10億円以上の会社であっても、もっとも景気のよかった80年代後半のときでも、15%近くはやはり赤字だった。それが資本金1000万円未満の中小零細企業になると、ずっと以前から赤字が続いているということです。

そもそも利潤というのはいい加減なものではないか。ちょっと言いすぎかもしれませんが、利潤はそれほど客観的な指標ではなく、操作する余地がかなりあると思われます。応益性とは何かといたら、そこで事業活動を営んでいたら、それなりの政府から便益を受けるだらう、その便益に応じて税金は払うべきだという考え方です。それだったら、利潤に給与その他を足し込んで、操作する余地が少ない付加価値額の方がいいのではないか。利潤が必ずしも便益の指標ではないということが言えると思います。

## 7.4 偏在の問題

次に、偏在の問題についてお話をします。偏在というのは、簡単に言うと、地方税が一部の地域に偏ってしまうことです。一番偏在が大き

いのは法人住民税及び事業税の地方法人2税です。資料④の一段目に示されているように、法人住民税及び事業税の約44%、すなわち半分弱は東京、愛知、大阪に入っている。47都道府県のうち3つで4割強を示している。しかも、もっと言えば26.5%、1/4以上は東京都に入っているということになっています。

図の二段目は地方消費税です。これはまだちょっとましで、東京は13.1%で、大阪は7.3%です。三段目が地方税合計。その下が人口です。日本の人口の9.8%、約1割は東京都にいます。大阪は6.8%、愛知は5.7%です。一番下は県内総生産を示しています。大体17.9%を東京で稼いで、7.5%を大阪、愛知は6.9%です。こういうことになって、どうしても企業課税は偏ってしまいます。

もうちょっと偏在の問題を見ますと、資料④は人口1人あたりの税収です。同じことですが、全国平均を100とした場合、東京都は大体倍以上です。最大と最小の差が6.6倍あります。それに対して、地方税全体は3.1倍、個人住民税の場合は3.0倍、地方消費税はやはりなべていきますから1.8倍、固定資産税は2.2倍というふうに、どうしても法人2税の差が大きいということが出てきます。

## 7.5 分割基準と偏在

しかしここで大事なことは、偏在の問題は分割基準に関連しているということです。もしも、ある法人がいて、所得課税から外形標準課税に変わったとします。けれども、その法人の税収が全く変わらなかったとしたら、各府県に配分する配分額は同じはずです。

資料④に1970（昭和45）年から事業税の分割基準を取ってきました。卸売・小売業、サービス業と製造業という主要なものだけですが、基本的には従業員数を分割基準としています。あとはここにおられるでしょうが、電気、ガス事業などはちょっと別で固定資産額を取ったり、

鉄道は距離数で取ったりするのですが、これは置いておきましょう。

すでに1970年代から、資本金1億円以上の法人は本社の従業員数は1/2にカウントするというような、いわゆる都心に事業税収が集まりすぎることを抑制しています。ところが、1989年（平成元年）バブルのピークの頃それでもまだ追いつかなかったようで、資本金1億円以上の工場の従業員は1.5倍にします。ただしこれは製造業だけです。つまり都心は従業員の人数は半分にウエイトをつけて、当然、工場は地方にあると思いますが、その工場の従業員数は1.5倍にカウントするというふうになりました。

そして2005年、再び分割基準が変更になります。これまで、卸売・小売業、サービス業については従業員でやっていたのですが、これを1/2は従業員にして、1/2は事業所数で分けるということにしました。これによって地方にもう少し税収が行くように圧力がかったと思われる。なぜかという、地方は事業所はあっても、そこにいる人数が少ないことが予想されます。地方にとっては従業員数よりも、事業所数で配分される方が税収が多くなるということです。

ところが他方で、本社従業員1/2というのを廃止しました。これは製造業もそうです。これは昭和45年からできていた制度です。なぜ廃止したかという、1つは本社従業員とそれ以外の従業員の区分が不明瞭だということが上げられています。この辺の実務作業は、ここにおられる皆さんの方がよくご存じかもしれません。またあとで教えていただきたいとおもいます。もう1つの理由は、あまりにも都心から、具体的には東京都ですが、税収が出ていくことに歯止めをかけたのではないかとということが考えられます。

そして、先ほど言いましたように2008年度から、地方法人特別税を導入し、結局、事業税の半分は1/2は人口で分けて、残りは従業員で分けたということになっています。

偏在の問題は繰り返しますが、結局、分割基準の問題です。地方税の専門家の間では昔からよく言われますが、課税ベースの問題と分割基準の問題は分けないと混乱する。分割基準の問題は何も事業税だけではありません。例えば法人住民税は所得割を従業員で配分し、それに加えて各自治体に均等割を払っています。個人事業税については従業員だけで配分します。

地方消費税というのが微妙な配分基準で入るのですが、これは消費相当額と書いています。消費相当額というのは何かというと、純粋な消費額ではありません。6/8消費額で、1/8人口で、1/8事業所というのが消費相当額ということになっています。これは玉岡先生の専門の領域ですが、極めて譲与税に近い地方税という形で清算（クリアリング）されています。

そして地方法人特別税も、いったん国に召上げた分を人口と従業員で分けて、偏在の問題をなんとか解決しようというものだと思います。

## 8. 地方企業課税の今後

最後に地方企業課税の今後ですが、何を考えないといけないかというと、3つくらいあると思っています。1つは税収の安定性ということです。大阪府や、今だと愛知県で税収の落ち込みが相当に厳しいです。景気が悪くなってしまうと、急速に税収が減ってしまう。こういうことは避けられない。しかし逆も言えます。景気がよくなると、急速に税収が増えてくるのも、ある意味で問題だと思います。なぜなら、

税収が増えているのに仕事はしないのか、行政サービスを増やさないのかという圧力は当然かかります。ところが、景気が悪くなっても、それを切りますとはなかなか言えません。やっぱり税収の安定性ということはどうしても考えないといけない。

もう1つは、先ほど言いました分割基準の模索です。現在用いられている他にいい分割基準がないだろうかということですが、やはりなかなかと私自身は考えています。結局、人口で分けるのが、ある意味、一番納得がいく。しかし各企業にとっては、人口を分割基準にすることは不可能です。事業所もない、従業員もない、そんなところになぜ払わなければいけないのかと、企業サイドから必ずそういう意見が出ます。そうすると、この3つ目の地方譲与税が検討に値する。いったん税金を国税として取ってしまっ、それを客観的な基準で配分するというのがいいかなという気がいたします。

もう1つは、やはり現行の外形標準課税は中途半端すぎると思います。税率も非常に低いですし、対象となる企業も非常に少ない。これをどうするかということが、今後の議論になっていくでしょう。しかしこれについては、あまり誰も何も言わない。例えば総務省もそんなことより、消費税増税の中にどう地方消費税を食い込ませるかということに熱心になっておられるのではないのでしょうか。事業税をどうするのか、ちょっとやりっぱなしじゃないかなという気がします。外形標準課税の着地点はまだまだ先のことのように思われます。

## 1. 1 シャウプ勧告(S.24)の理念

- 地方自治
- 税源の分離
- 基礎的自治体(市町村)重視

## 1. 2 シャウプの税体系

- 国 : 所得課税(所得税、法人税)
- 都道府県 : 企業課税(付加価値税)
- 市町村 : 資産課税(固定資産税)

## 2. 1 住民税の構成

- 都道府県民税
  - 個人:均等割 所得割 利子割 配当割  
株式等譲渡所得割
  - 法人:均等割 法人税割 利子割
- 市町村民税
  - 個人:均等割 所得割
  - 法人:均等割 法人税割

## 2. 2 市町村民税の創設

- 昭和25年  
市町村民税(個人) 均等割 所得割  
(法人) 均等割
- <所得割の課税ベース選択>
- ①所得税額
  - ②課税総所得金額
  - ③課税総所得金額－所得税額

### 3. 法人税割の創設

・昭和26年

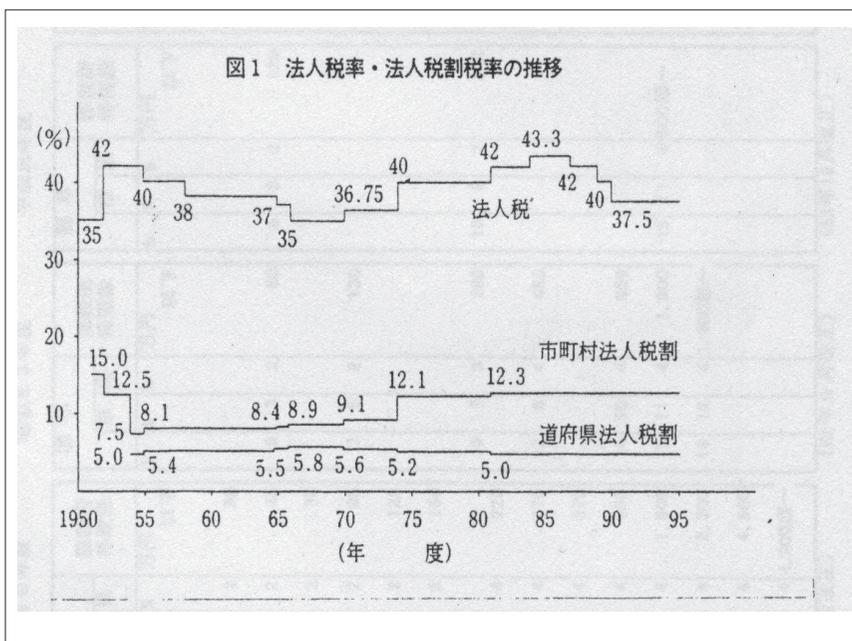
市町村民税(法人) 法人税割15%

・昭和27年

法人税割15%→12.5%へ引下げ

<法人税率35%→42%に伴う措置>

$$35 \times 0.15 = 42 \times 0.125$$



## 4. 道府県民税の創設

- 昭和29年

道府県民税(個人) 均等割 所得割  
(法人) 均等割 法人税割

広域行政・府県の役割の増大(新警察法)

景気下降局面 → 府県の税収に打撃

道府県法人税割5%に伴い

→市町村法人税割7.5%

## 5. 高度経済成長期の法人住民税

### 法人税率の推移

好況期引き下げ、不況期引き上げ

1970年まで 法人税率引き下げ

府県・市町村ともに法人税割引き上げ

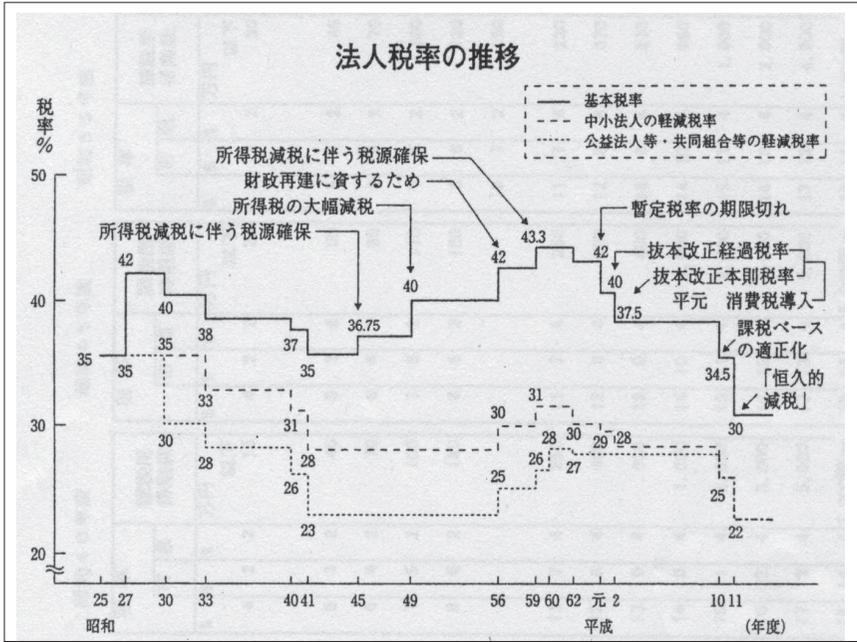
1970年以降 法人税率引き上げ

府県 法人税割引き下げ

市町村 引き上げ

(都市化の進展による都市部の財源不足)

資料⑨



資料⑩

表4-2 地方税の概要<2006年度> (単位:10億円 %)

| <都道府県税>    |        |        |            | <市町村税> |        |  |  |
|------------|--------|--------|------------|--------|--------|--|--|
| 1 普通税      | 14,806 | 90.7%  | 1 普通税      | 18,672 | 92.5%  |  |  |
| (1)都道府県民税  | 3,989  | 24.4%  | (1)市町村民税   | 9,075  | 45.0%  |  |  |
| (7)個人均等割   | 65     | 0.4%   | (7)個人均等割   | 172    | 0.9%   |  |  |
| (4)所得割     | 2,440  | 14.9%  | (4)所得割     | 6,067  | 30.1%  |  |  |
| (9)法人均等割   | 145    | 0.9%   | (9)法人均等割   | 405    | 2.0%   |  |  |
| (2)法人税割    | 972    | 6.0%   | (2)法人税割    | 2,431  | 12.0%  |  |  |
| (8)利子・配当割等 | 367    | 2.2%   | (2)固定資産税   | 8,572  | 42.5%  |  |  |
| (2)事業税     | 5,579  | 34.2%  | (7)土地      | 3,395  | 16.8%  |  |  |
| (7)個人分     | 216    | 1.3%   | (4)家屋      | 3,466  | 17.2%  |  |  |
| (4)法人分     | 5,363  | 32.9%  | (9)償却資産    | 1,604  | 7.9%   |  |  |
| (3)地方消費税   | 2,629  | 16.1%  | (2)交納付金    | 107    | 0.5%   |  |  |
| (4)不動産取得税  | 485    | 3.0%   | (3)軽自動車税   | 157    | 0.8%   |  |  |
| (5)道府県たばこ税 | 281    | 1.7%   | (4)市町村たばこ税 | 862    | 4.3%   |  |  |
| (6)ゴルフ場利用税 | 62     | 0.4%   | (5)その他の普通税 | 6      | 0.0%   |  |  |
| (7)自動車税    | 1,725  | 10.6%  |            |        |        |  |  |
| (8)その他の普通税 | 56     | 0.3%   |            |        |        |  |  |
| 2 目的税      | 1,518  | 9.3%   | 2 目的税      | 1,510  | 7.5%   |  |  |
| (1)法定目的税   | 1,510  | 9.3%   | (1)法定目的税   | 1,509  | 7.5%   |  |  |
| (7)自動車取得税  | 457    | 2.8%   | (7)事業所税    | 302    | 1.5%   |  |  |
| (4)軽油引取税   | 1,051  | 6.4%   | (4)都市計画税   | 1,182  | 5.9%   |  |  |
| (9)狩猟税     | 2      | 0.0%   | (2)法定外目的税  | 1      | 0.0%   |  |  |
| (2)法定外目的税  | 7,859  | 48.1%  |            |        |        |  |  |
| 合 計        | 16,324 | 100.0% | 合 計        | 20,182 | 100.0% |  |  |

資料)総務省『地方財政統計年報』2008年度版より作成。

## 6.1 シャープ勧告と事業税

- 国税・地方税を含め所得に対する課税の累積が過酷と指摘

「現在のところ、個人商工業者は、(1)基礎控除および扶養控除を行った後の純益について国税を、(2)純所得を課税標準の一部とする都道府県民税ならびに市町村民税および(3)事業税を納めている。中級所得者ですら、この三種の税のために合計70%近くという限界率の納税を行っているのである。」

- 「都道府県が企業にある種の税を課することは正当である。というのは、事業および労働者がその地方に存在するために必要となって来る都道府県施策の経費支払を事業とその顧客が、援助することは当然だからである。例えば、工場とその労働者がある地域で発展増加してくれば、公衆衛生費は当然増大して来るのである。」
- 「われわれは、この付加価値を課税標準とした事業税は、すべてこれを都道府県の所管とし、その全額を都道府県の収入とするように勧告する。」

## 6. 2 政府の法案(1)

- 付加価値額とは「事業の『総売上金額』から『特定の支出金額』を控除した金額」
- 『特定の支出金額』とは  
「事業に直接必要な他の事業に支出すべき金額のうち、土地、家屋、家屋以外の減価償却可能な固定資産、商品、半製品、原材料、補助材料および消耗品の購入代金ならびに次に掲げる金額の合計額」

## 6. 2 政府の法案(2)

- 税率については標準税率100分の4
- 自由業に対するものは100分の3
- 制限税率100分の8

## 6.2 政府の法案(3)

- この政府案は国会において、審議未了・廃案
- その理由としては、付加価値税は世界で初めての試みであったこと、そしてそれゆえ納税者や徴税当局における準備期間の必要性、さらに経済界に与える負担の変動が著しいこと等があげられていた。

## 6.3 シャウプ<sup>o</sup>第2次勧告50年9月

「付加価値税は、課税を純益に限定していないために、労働力を大きな要素としている会社には、不当に重圧を加えるということが、一般の苦情を買っている。しかし、この苦情は、付加価値税が、現行の事業税と同様に利益にかけられるものであると考えられたために起こったもののようであるが、逆に、付加価値税は、より高い価格で買受人に転嫁されるものである。即ち、それは一種の売上税である。」

## 6. 4 改正法案 1951年3月

### 改正点

1. 加算法の選択適用を容認  
利潤、給与、利子、賃借料の合計もしくは当初の控除法
2. 付加価値税実施の日より前に取得していた固定資産についての取扱いが明確にされた。控除法によって付加価値額を算定する場合、これらの資産については減価償却費を差し引くことが認められた。
3. 分割基準は、原則として従業者数

## 6. 5 各界からの反対

- 地方制度調査会答申  
「付加価値税を廃止し、現行事業税および特別所得税に左の改正を加えてこれを存置すること」
- 税制調査会答申  
「付加価値税は諸般の事情にかんがみて廃止することとし、現行事業税および特別所得税に改正を加えてこれを存置すること」

## 6. 6 付加価値税の再浮上(1)

1964年12月の税調答申

「事業税の課税標準については、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を表す何らかの所得金額以外の基準を求めて、これを課税標準とすることが適当であると考え。＜中略＞したがって、加算法による付加価値額によることが、事業の規模ないし活動量あるいは収益活動を通じて実現される担税力を適正に示すということからも、また納税者に新たな帳簿作成の負担を与えないという点からも、適当であると認めた。」

## 6. 6 付加価値税の再浮上(2)

- 政府税制調査会
- 1966年12月中間答申
- 1968年7月長期答申
- 1971年8月長期答申
- いずれも事業税の課税標準に付加価値要素を導入することを述べ続けた。

## 6.7 若干のトーンダウン

- 「わが国経済の現状にかんがみ、昭和51年度の税制改正において外形標準課税の導入にふみきることは時期尚早であるという意見、今後におけるわが国経済社会の変動に対応してとられるべき将来の税制の姿をも考慮しつつ慎重に検討すべきではないかという意見もあり、当調査会としては、外形標準課税の導入に関するこれらの諸問題につき、なお、引き続き検討することが適当であると認めた。」  
(1975年12月答申)

## 6.8 一般消費税問題(1)

- 1970年代後半から始まった一般消費税問題が、混乱に拍車
- EC型付加価値税を原型とする一般消費税は「消費型付加価値税」である。他方、事業税の代案として議論されてきた付加価値税は「所得型付加価値税」である。しかも前者は国税として期待されたものであり、後者は道府県税としての地方税である。

## 6. 8 一般消費税問題(2)

- 1977年10月答申は、「事業税における外形標準課税の導入は、その負担が当該事業の製品あるいはサービスを購入する消費者に転嫁され、法律上の納税義務者は企業であっても、最終負担は事実上消費者に帰属するという面から考えれば、新税(一般消費税)と税の性格上共通のもの」

## 6. 8 一般消費税問題(3)

- 「新税の課税標準として用いられている売上額は、従来から事業税に外形標準課税を導入するとした場合に検討対象とされていた課税標準と共通する面がある」ことを認めてはいるが、「十分に検討を行うことが必要」であり、「新税導入時まで最終的な結論を得ることとする」と曖昧に結んでいる。

## 6. 8 一般消費税問題(4)

- 「一般消費税との関連において検討を進めることが適当である」(1977年12月)
- 「この問題は課税ベースの広い間接税との関連を考慮して検討すべきである」  
(1980年11月)
- 「今後、別途検討を行う必要がある」  
(1988年4月)

## 6. 9 消費税の導入

- 1989年 消費税導入
- 1988年答申  
「(外形標準課税については)間接税等税制全般との関連を考慮して検討すべきものである。」

## 6. 10 地方消費税の導入

- 1994年 地方消費税導入
- 1994年答申

「地方消費税が創設されたが、(外形標準課税は)応益課税としての性格、税収の安定化、赤字法人に対する課税の適正化等の観点から引き続き検討する必要がある。」

## 6. 11 法人税小委員会報告(1)

- 1999年7月 法人税小委員会報告

地方分権を支える安定的な財源の確保  
応益課税としての税の性格の明確化  
税負担の公平性の確保  
経済構造改革の促進

## 6. 11 法人税小委員会報告(2)

- 外形基準の4つの候補

### ①事業活動規模

利潤＋給与総額＋支払利子＋賃貸料

### ②給与総額

俸給・給与＋賞与＋退職手当等

### ③物的基準と人的基準の組み合わせ

事業所家屋床面積等＋給与総額

### ④資本金等の金額

資本金の金額区分ごとに定める税額

## 6. 11 法人税小委員会報告(3)

- 1999年『答申』
- 「外形標準課税の導入は、・・景気の状態等を踏まえつつ、できるだけ早期にその導入を図ることが望ましい。」
- 「そのため、小委員会報告に示された4つの類型を中心に、具体的な導入に伴う税負担の変動、中小法人の取扱い、雇用への配慮、適切な経過措置など導入にあたっての諸課題等について、引き続き具体的な検討を進めていく。」

## 6. 12 東京都「銀行税」(1)

- 2000年 東京都(4月)・大阪府「銀行税」(6月)

- 資金量5兆円以上の銀行

業務粗利益 3%課税

「事業の状況に応じ.....資本金額、売上金額、家屋の床面積若しくは価格、土地の地積若しくは価格、従業員数等を課税標準とし、又は所得及び清算所得とこれらの課税標準とをあわせ用いることができる」

## 6. 12 東京都「銀行税」(2)

- 但し、このとき、通常所得を課税標準とするときの租税負担と「著しく均衡を失することのないようにしなければならない」
- 銀行側は、事業税は所得課税を常態とする応能課税であり上記特例はきわめて限定的に運用されるべきものであること・所得課税が適当でない「事業の状況」にないこと等を主張

## 6. 12 東京都「銀行税」(3)

- 東京高裁において、事業税の応益性と「事業の状況」の存在を認めるものの、所得を課税標準にする場合に比して税負担が「著しく均衡を失」しており違法と判断する判決。
- 東京都の還付。

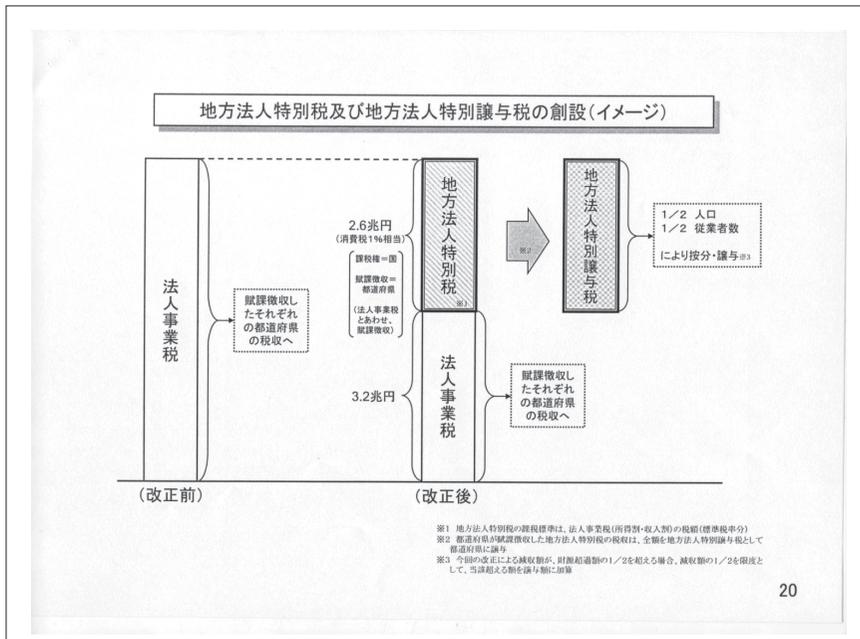
→外形標準課税の創設へ

## 6. 13 外形標準課税(05年)

- 資本金1億円超の法人
- 付加価値割 0.48%
- 資本割 0.2%
- 所得割
  - 年400万円以下 3.8%(5%)
  - 年800万円以下 5.5%(7.3%)
  - 年800万円超 7.2%(9.6%)

## 6. 14 地方特別法人税(08年)

- 付加価値割 0. 48%
- 資本割 0. 2%
- 所得割
  - 年400万円以下 1. 5%(2. 7%)
  - 年800万円以下 2. 2%(4%)
  - 年800万円超 2. 9%(5. 3%)



資料③⑦

## 7.1 課税ベースの問題(1)

所得型付加価値

$$= \text{利潤} + \text{給与} + \text{支払利子} + \text{賃貸料}$$

$$\begin{aligned} \text{利潤} &= \text{売上高} - \text{売上原価} - \text{給与} - \text{支払利子} \\ &\quad - \text{賃貸料} - \text{減価償却費} - \text{その他} \end{aligned}$$

所得型付加価値

$$= \text{売上高} - \text{売上原価} - \text{減価償却費} - \text{その他}$$

資料③⑧

## 7.2 課税ベースの問題(2)

所得型付加価値

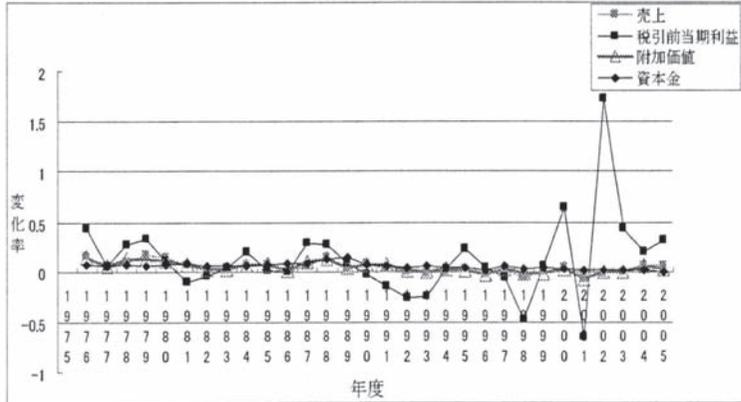
$$= \text{売上高} - \text{売上原価} - \text{減価償却費} - \text{その他}$$

消費型付加価値

$$= \text{売上高} - \text{課税仕入} - \text{投資額} - \text{その他}$$

## 8. 変動の問題

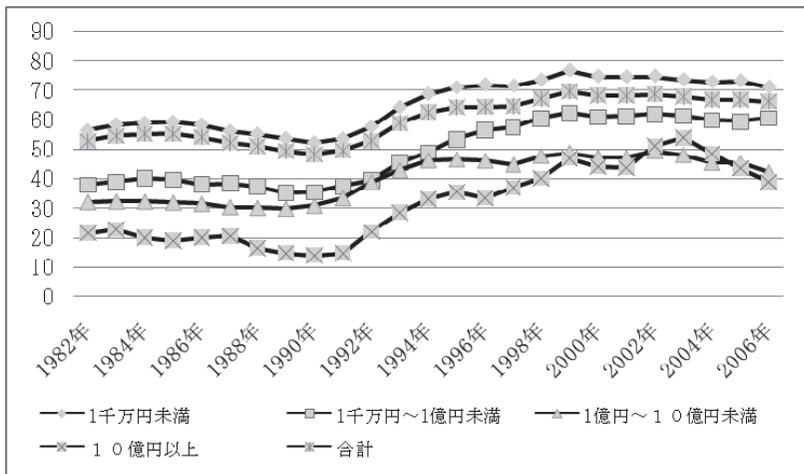
図 1-4 付加価値額等の対前年変化率推移



（所） 財務省『財政金融統計月報』（法人企業統計年報特集）より作成

## 9. 応益性の問題

資本金階級別欠損法人の推移



# 10.1 偏在の問題(1)

地方税収の偏在度(平成19年度決算見込)

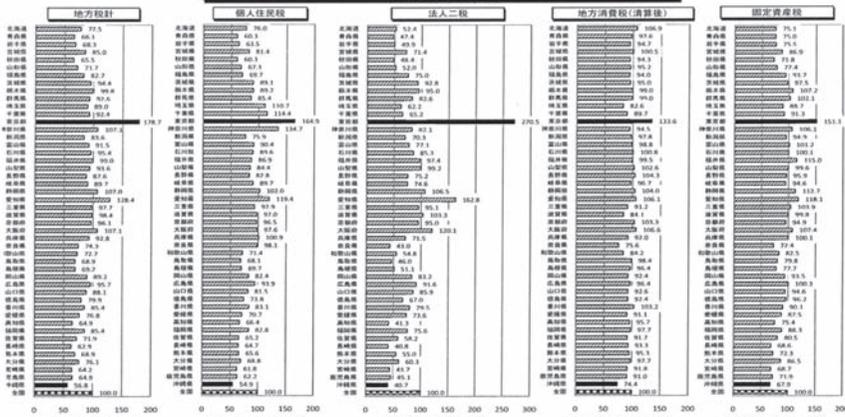
|             |            |            |              |
|-------------|------------|------------|--------------|
| 東京<br>26.6% | 愛知<br>9.2% | 大阪<br>8.2% | その他<br>56.1% |
| 東京<br>13.1% | 大阪<br>7.3% | 愛知<br>6.0% | その他<br>73.6% |
| 東京<br>17.5% | 大阪<br>7.3% | 愛知<br>7.3% | その他<br>67.9% |
| 東京<br>9.6%  | 大阪<br>6.8% | 愛知<br>5.7% | その他<br>77.7% |
| 東京<br>17.9% | 大阪<br>7.5% | 愛知<br>6.9% | その他<br>67.7% |

1. 値は、平成19年度決算額の全国計におけるシェアであり、地方消費税清算後ベースである。
2. 法人二税・地方消費税・地方税計は市区町村分を含み、超過課税及び法定外税を除いた値である。
3. 法人二税は法人住民税及び法人事業税の合計である。

# 10.2 偏在の問題(2)

人口一人当たりの税収額の指数(平成19年度決算見込)

(全国平均を100とした場合)



最大の最小: 3.1倍  
39.5万円  
最大の最小: 3.0倍  
11.9万円  
最大の最小: 6.6倍  
9.2万円  
最大の最小: 1.8倍  
2.6万円  
最大の最小: 2.2倍  
8.7万円

最大の最小: 3.1倍、各道府県ごとの人口1人当たり税収額の最大値を最小値で割った数値である。  
 [注1] 市町村別の税収額は、総務省、国土交通省及び国土交通省の委託を受けた民間事業者による調査結果に基づき算出されたものである。  
 [注2] 個人住民税の税収額は、個人住民税(所得割)・均等割及び所得割と、法人住民税の均等割及び所得割の合計額であり、超過課税分を除く。  
 [注3] 法人二税の税収額は、法人住民税(所得割)・均等割及び所得割と、法人事業税の合計額であり、超過課税分を除く。  
 [注4] 固定資産税の税収額は、標準税率を仮定し、超過課税分を除く。  
 [注5] 人口は、平成19年3月31日現在の住民基本台帳人口による。

### 10.3 偏在の問題(3) 分割基準の変遷

|                                   | 1970(昭和45)～<br>1988(昭和63)年度                  | 1989(平成元)年度                  | 2005(平成17)年度       |
|-----------------------------------|--|------------------------------|--------------------|
| 金融保険業<br>運輸通信業<br>卸売・小売業<br>サービス業 | 従業員の数<br><br>(資本金1億円以上<br>の法人の本社従<br>業員は1/2) | 資本金1億円以上<br>の工場の従業員は<br>1.5倍 | 1/2事業所数<br>1/2従業員数 |
| 製造業                               |  |                              | 本社従業員1/2<br>を廃止    |
|                                   |  |                              | 本社従業員1/2<br>を廃止    |

### 10.4 偏在の問題(4)

～地方企業課税の分割～

- ・法人住民税 : 従業員+均等割
- ・個人事業税 : 従業員
- ・法人事業税 : 従業員、事業所
- ・地方消費税 : 消費相当額  
(消費、人口、事業所)
- ・地方法人特別税 : 人口、従業員

## 11. 地方企業課税の今後

- 税収の安定性の確保
- 分割基準の模索
- 地方譲与税化の検討

# 地方消費税の今後について

神戸大学大学院経済学研究科准教授 玉岡雅之



**はしがき** 本稿は、平成21年7月7日開催の地方税研究会における、神戸大学大学院経済学研究科准教授 玉岡雅之氏の『地方消費税の今後について』と題する講演内容をとりまとめたものである。尚、当日の配付資料の一部を本文末尾にまとめて掲載している。

## はじめに

今日は地方消費税についてお話しします。地方消費税が地方税かという突っ込みもあると思うのですが、一応地方税だということで扱っていきたいと思っています。

お配りしてあるレジメの目次をご覧くださいとわかるのですが、結構たくさん書いてあります。主にしゃべろうと思いますのは、これまで全然議論されていない地方消費税の大事な側面について、特に今後を見通して話してみようと思います。政策提言というのはあまり普段はしないのですが、こうしなさいというよりは、こういうことをしてはいけないということをお話できればと思っています。

### 1) 日本の消費税制度の特徴

まず1番目は消費税がどんなものかということで、今年でちょうど20年になっているわけですね。20年前はどうだったかという、3%の

単一税率で入りました。自動車関係に6%の税率が一時適用されていましたが、基本的に単一です。当時の理解はいわゆる帳簿方式の付加価値税だということだったのですけれども、帳簿方式で複数税率というのは普通はできないと理解されているのです。そうではなくて、帳簿方式であるにも拘わらず、複数税率で動いていたという非常にまれなシステムです。その後、税率が上がっていくわけです。

2点目の特徴は税の算定の仕方が税額控除の仕方で行っています。ただし、通常、付加価値税の場合はEUで見られますようにインボイスというものをどの国も使うわけですが、日本はインボイスを使わないで税額控除を行っているということで、非常にまたこれもまれです。珍しいです。

3番目ですが、インボイスを使っている場合には免税事業者というのはインボイスを発行できないので、免税事業者から財・サービスを買った事業者というのはその免税事業者から買った物に含まれている消費税、付加価値税というのは控除できないということでまるまる仕入れについてまたもう1回税を払うという、いわゆる課税の累積というのが起こるのです。日本の消費税の場合は課税仕入れという独特の概念があって、免税事業者から買った場合でも、そこに消費税がかかっていると、実際にかかっているのですが、かかっているとして税額を控除できるということで、免税事業者が

存在しても課税の累積というのが起こらないと、非常にこれも特殊です。ただし、それに伴って、いわゆる益税という問題が生じてきます。

4番目ですけれども、最初は消費譲与税という形があって、地方に回っていたのですが、途中から地方消費税というものに替わりました。税率が消費税額の25%ということで、後に述べますけれども、かなり変わった方法で地方に税収を配分しています。その25%という税率ですが、これには実は2つ意味があります。その2つの意味があるということについてはまた後で述べます。

## 2) 地方消費税制度の抱える課題

消費税自体が入って20年たったわけで、今どうなっているかという、財政が非常に厳しいので、税率を上げようということです。いつ上がるかわかりませんが、未来永劫上がらないということはありません。その時にどういうことが問題になるかということで、地方消費税にポイントを絞って考えるわけですが、消費税の中にくるまれて運用しているわけですから、消費税自体の問題というのもあるし、地方消費税固有の問題点もあるだろうということで、以下ではその2つに分けてお話しします。

消費税の問題は、先ほど言った益税とか、簡易課税の問題とか、いろいろあるのですけれども、複数税率が将来出てくるだろうということです。そこに絞って考えると、いわゆる逆進性の問題があります。所得が高いほどいわゆる消費性向が低くなりますから、対所得で見ると、消費税の負担というのは逆進的であるということです。それをどうするか。通常理解では複数税率ということをやるときにはインボイスというのは不可欠だという理解です。それは本当かどうかという話です。

地方消費税制度固有の課題としては、後で述べますが清算というのをやっています。結構煩雑な、これをどうするか。それと、現在その清

算ということに伴ってある意味国税の消費税の付加税みたいな形で運用しています。ということで、地方分権という流れがあるので、地方消費税自体を課税自主権の面から考えるとどうなるか。つまり、国税の消費税と別個に独自に地方消費税というものを課税することはできないかと。答えは課税できるということなのですけれども、ただし、コストがかかります。以下、この順に問題を見ていきます。

## 3) 逆進性の緩和策

### 3) - 1. 消費税制度の中での緩和策

まず逆進性ですけれども、これはいろいろなやり方がある、一番簡単なのが、消費税をかけているわけなので、その消費税の制度の中で緩和する。もう1つは消費税ではなくて、消費税の外で、財政制度全体で緩和するということです。

ヨーロッパで付加価値税が入ったのが今から40年ぐらい前なのですけれども、そのころからいわゆる学界の共通の認識としては、逆進性の緩和策というのは消費税というか、その制度の中ではやるなど、税率もできるだけ1本がいいというのが基本的な理解なのですが、実際に税率を1本でやっている国というのは非常に少ないわけです。ほとんどの国で複数の税率を設けているということです。

どうするかということなのですけれども、複数税率というのは具体的にはいわゆる基本税率と軽減税率或いはそれに加えて割増税率という扱いになると思われます。基本税率というのは今の地方消費税込みで5%のものが多分幾らか上がるだろうと。食料品とか、或いは生活必需品とみなされるものについて非課税とか、軽減税率とか、或いは軽減税率の極端ですけれども、ゼロ税率を適用するかという問題です。

食料品に軽減税率を適用するときには実は厄介な問題がいろいろあります。1つは食料品と

というのは何かという問題です。単純なようで、非常に難しいです。食料品を定義するという事です。人間の食べる物だけではなくて、家畜に与える飼料はある意味生産財的なものなのですが、それをどう見るか。そういう物にも軽減税率を適用するかという問題です。

もう1つは食料品に低い税率を適用することなのですけれども、例えばよく出る例がハンバーガーをマクドナルドで食べると、そのときに店で食べる場合とお持ち帰りする場合にどうするか。店で食べる場合はサービスの提供を受けるわけだから標準税率の適用を受ける。お持ち帰りの場合は家で食べるわけですから軽減税率ということで済むかもしれませんが、軽減税率を適用したのをうまく逆手にとってごまかして、お持ち帰りと言いながら店の中で食べるとか、何が財・サービスの譲渡で、何がサービスの消費かというのが非常に厄介です。

生鮮食料品とありますけれども、それを軽減税率と言ったとしても、生鮮食料品の中に非常にぜいたくな魚介類があるかもしれないということで、非常に厄介です。

もう1つは、そうやって逆進性を緩和したとしても、緩和の程度というのは簡単な計算で出ますが、非常に限られている。上村先生のご研究も最近ありましたけれども、非常に限界がある。もう1つは軽減税率を適用するとかなりの減収がある。減収があるとすると、標準税率である税率をある程度また引き上げないといけないということで、痛しかゆしだということになります。

何に軽減税率を適用するか。何を非課税にするかという問題です。20年前に物品税というのが廃止されたわけですが、物品税の世界に逆戻りするということです。消費税がいいといわれた理由というのが差別をしないということだったのです。財・サービスの差別をしないということだったのですけれども、そこに差別をまた持ち込むということで、何のために消費税を入れたのだという話になります。

複数税率をするときに共通の理解としてインボイスというものが必須だというのがあります。そのインボイスがなくて、複数税率というのは難しいだろうと。そうすると、インボイスを入れると、いわゆる納税側、事業者の側でかけている、かかっている納税協力費とか、或いは税を取る側の税務行政費というのがかなり増えるだろうと。

仮に食料品が軽減税率になると、今現在、免税事業の適用を受けている農家は何百万世帯あると思うのですけれども、そこは軽減税率の適用を受けたいと思うでしょう。つまり、仕入れについては標準税率で、売上については軽減税率の方で結果的に還付される。そうすると、数百万の農家について還付の作業をするという非常にありがたくない事態が起こり得るということです。

免税事業者とか、簡易課税の制度で、簡易課税というのは売上の何割とかということで仕入れをやっていますけれども、その税率がいろいろ変わってくると、これもかなり見直さないといけないというか、見直せないというか、ほとんど合理的な数字を出すのは非常に難しいということになると思います。

### 3) - 2. 財政制度全体での緩和策

過去、消費税が入ったときと消費税の税率が上がったときにはいわゆる福祉給付金みたいなものが支給されたということと所得税の所得控除が引き上げられました。すべての項目ではないのですけれども、基礎控除とか、あるいは扶養控除等が引き上げられて、現在は38万円とかになったのです。所得税による調整というのが考えられる。ただし、所得税を払っていないような所得の低い世帯には恩恵が及ばない。

もう1つは社会保障給付による調整ということです。これも対象になっていない世帯についてはその恩恵を被ることはできないということ、いずれも難しいということです。結局、ど

うなるかという、行ってはいけないと思うのですが、複数税率という方にどうしても行ってしまおうということなのです。

#### 4) 複数税率に伴うインボイスの採用

その問題点のインボイス導入ということについて見たのが、レジメ(7)というところなのです。今現在はどうかという、途中で制度が変わって、請求書等保存方式ということで、レジメ(8)を見ていただくとわかるのですが、請求書に消費税額等という形で付けてやっています。右側に書かれているのが、イギリスで用いられているインボイスです。非常に似通ってはいます。

それで、どうなるかということなのですが、複数の税率が出てくると、品目ごとに税率が違えば、税率が違いうように記入する。例えば税率が同じものについてこうやってまとめて、税率が違うもの、例えば食料品について違う請求書をやるという具合に、税率ごとに異なる書類を用意するというのです。或いは一つの書類に税率の異なる商品を税率と税額を明記して記載するということもできます。この指摘はあまりないのですが、現在の請求書等保存方式というのはある意味簡易インボイスになっているということなのです。通常用いられているインボイスに非常に似ています。

ただ、違うのはインボイスの発行をもって課税事業者であると認めるというのがインボイスを用いている国で通常行われていることです。発行できないのは課税事業者ではないということで、発行できない業者から買ったら消費税を控除できないということに現在なっていないので、その辺を現在の方式をインボイスと見なして、そのときに厳密にインボイス方式のように課税事業者と非課税事業者を分けるかどうか。これは政策判断だと思うのです。私の判断では今の方式は益税という問題はありますけれども、現行方式を保った方が混乱は多分少ないだろう

と思っています。

3番目ですけれども、インボイスの書式をどうするかということなのです。税率が増えると書類が増えるということとチェックをどうするかということなのです。韓国とか、台湾では当初は取引ごとにマッチングとあって、インボイスのチェックをしていた、電算処理でやっていたのですけれども、途中でやめました。とてつもないインボイスのチェックがあるので、その費用も膨大になるということでやめました。EUでも同じです。

最近はどうかという、EUでは電子インボイスというものを使い始めています。やり始めて結構な年月がたっているのですけれども、ただ、共通の様式がありません。一番緩いところでは先ほど言った形のインボイスですね。これを電子メールに添付するだけでいいという国があれば、いわゆるEDIを使って、取引をしたら、そのたびごとに即座に税額が計算される。それを当事者同士で、事業者同士ではなくて、税の計算をする第三者の専門機関が計算するか、或いは専用ソフトウェアがあって、どんな品目がどういう性質で、相手が課税事業者、非課税事業者か全部わかる。事業者の番号がこれに出ますので、そういうのを使って即座にできるという国もあって、EUにおいてもばらばらです。それをどう統一するかについて今は非常にもめています。

日本で複数税率になって、インボイスが入ってというときにどうなるか。電子インボイスについてはあまり議論が進んでいませんけれども、多分早めに議論しておいた方がいいかなとは思っています。

#### 5) 地方消費税と複数税率

複数税率になった場合、地方消費税はどうかということなのです。消費税額25%です。25%には2つの意味があるというのが関係するのです。現行消費税制度をもし維持するという

ことになる、国税の消費税率が動く、それに連動して、その25%ということになります。税率を上げると25%ということなので、例えばですけれども、消費税の標準税率が8%だと、地方消費税の税率が2%になる。軽減税率が4%だと、地方消費税についても1%になって、地方消費税込みで10%、5%という世界になります。それで、国税消費税率に連動するというのがあります。

レジメ(10)の課税期間分の消費税及び地方消費税の申告書をご覧ください。ちょっと読みづらい帳票ですが、ここですね。地方消費税の税額をどうやって計算するかなのですけれども、ある事業者について課税期間についてその事業者が納めるべき消費税額を計算します。例えばそれが1億円だとします。そうすると、地方消費税額というのはその25%で、2,500万円ということになります。これは消費税率が一律であるから、こういうことができるわけです。

ところが、複数税率になり、売るものについては例えば、先ほど言った10%で一定だけれども、仕入れについて標準税率で仕入れたものと軽減税率で仕入れたものがある。そのときに標準税率のみで仕入れた事業者と軽減税率のものも仕入れた事業者で計算すると、売上の額と税込みの仕入れの額が同じだとしても、仕入れた物の構成によっては計算して出てくる消費税額というのは異なる。25%かけるというのはちょっとまずい。仕入れについて軽減税率で仕入れている事業者がいて、そのときに差引で納める消費税について25%で計算するというのは非常にまずいのです。

後で清算のところでもそのまずさは出てくるのですけれども、そうではなくて、これはケース1というところに関連するのですけれども、連動するという場合に消費税率を上げるように、売上にかかる消費税の25%で、仕入れについてかかっている消費税額の25%というように計算すると、たとえ軽減税率で仕入れたとしてもきれいに計算できます。

ケース2というのは地方消費税独自に税率を設定する場合です。これは可能かということですけれども、それは可能です。それについて書いた論文が今日の配布資料の2つ目で、これは3年前に書いたものです。「地方消費税の独自課税化」という論文です(本誌・90頁～98頁)。そこに大ざっぱに書いています。

可能なのですけれども、そのときにどうするか。単一で税率を設定するか。それとも、複数税率を設定するか。これは理論的な興味だけなので、実際にこんなことをやったら実務的には大変なので、やるべきではないと思うのですけれども、一応理論的には複数税率の国税消費税の下で、地方消費税についても複数税率を設定するというのは可能です。

それで、地方間の税率は同じになるのか、異なるのかという部分ですけれども、これは異なっても一応できます。資源配分がどうだとか、いろいろ問題はありますけれども、理屈上は可能です。ただし、変えてしまうと多分厄介なので、同じになるだろうということです。

## 6) 地方消費税と偏在性

6番の、地方消費税と偏在性です。これは前回の戸谷先生の報告にもありましたように、よく議論されるケースであり、(出所が平成20年版地方財政白書ビジュアル版の)この表については、よく使われております。法人税とか、住民税に比べると、地方消費税というのは偏在性が少ないということで、実際にそうです。一般的にも偏在性がない税というのは非常に地方税に適していると考えられています。

ここで疑問なのですけれども、偏在性がないというのは確かによさそうなのですけれども、やはりどうしても偏在性というのは残る。一例として消費税の清算基準を見直したい岩手県のグループのところから取ってきたのですけれども、偏在性は低いけれども、例えば東京と沖縄を見ると倍近い差がある。都道府県でそうです。

市区町村レベルでもかなり違う。

これはベースとなる消費税額が違うというのでもあるのですけれども、その市町村に配るときに人口と従業員半々で分けておりまして、いわゆる昼間人口を反映したような配分基準になっていますので、似たような人口の都市であったとしても、交付金の収入というのはかなり違う。隣接している自治体間でも違うということで、どうしても偏在性が残る。将来、地方消費税の取り分も増えると思うのですが、やはりまだ偏在性が残る。

戦後、前回はシャープ勧告の話がありましたけれども、当時議論されたのが、ある財政学のグループによると、古典的地方自治という言葉を使っておられて、古典的自治というのは地方税で自前の財源をまかなって、地方税で何とかやっていく。それが地方自治であるというのが古典的地方自治だということです。今の三位一体改革とか、地方分権の流れというのはある意味古典的地方自治への回帰ということが言えるかもしれません。

では、現代的な地方自治というのは何かということなのですけれども、それはやはり財源調整を伴った地方自治です。つまり、どうしても偏在性というものが残るので、それを国から施してもらおうか、地方の中でやるかは別にして、どうしても残る偏在性というのは財政調整、財源調整で対処するというのが現代的な地方自治であるというような話が60年前にありました。

その地方消費税の比率が上がると偏在性が残るので、それをどうするかというのは、今日の最後の道州制の話にも関連するのですけれども、そこでどうするかということです。残ってしまう偏在性をどうするかというのはまだあまり議論されていないと思いますので、議論する必要があるだろうということです。

## 7) 地方消費税の清算

今日のある意味目玉の話で、ややこしいので

すが、現在地方消費税というのは国税の方で1度徴収してもらって、中身を地方の方に割り振るということをやっております。それはある意味厄介なことです。なぜそんなことをやっているのかということなのですけれども、徴収するのは現地、東京で物を販売したら、東京で徴収しているわけです。遠隔地に例えば販売する。大阪府の人が東京から通信販売とか、ネットの販売で物を購入するということに、販売した事業者は東京にいるわけで、そこでたくさん消費税を払い込む。地方消費税も東京に行ってしまうと先ほど言った偏在性がかなり高まる。

どうするかというと、国税はそれでいいのですけれども、地方消費税というのは地方で消費した額に合うように地方消費税を割り振るということで、財政学の方でいわゆる仕向地原則というものを採用した場合ということです。最終消費地が税の帰属地になるようにうまくしないといけないということで、その清算という部分が必要だろうということになりました。現在の消費税、地方消費税の徴収の仕方というのは物を販売しているところで取りあえず徴収して、その税務署に納めているということで、県の境というのをもし国境だと考えれば、いわゆる原産地原則ということで徴収されているということです。税収配分を仕向地原則で最終消費地に税が行くようにするためには清算というものが必要であると考えられました。簡単な図式が「地方消費税の仕組み」として、レジメ(15)に載っていますけれども、こういうふうなもので回っています。

実際にどうやっているかなのですけれども、一番わかりやすいのは大阪府作成の、レジメ(16)「地方消費税の払込み・清算・交付のしくみ」です。清算をするときに大阪府は大阪府以外の46都道府県相手に消費税を払う。逆に大阪府以外の46都道府県は大阪府に対して地方消費税を払う。大阪府が他都道府県に払う分を清算金支出と言い、大阪府に入ってくる地方消費税の分を清算金収入と言っております。

こういった基準で分けているかなのですけれども、このマクロの統計があります。小売りの年間販売額とか、サービス業の対個人の事業収入を6/8のウエートで各都道府県で割ります。幾らあるか。人口については1/8、従業者数については1/8で、それぞれの消費で割り振る。そうすると、日本全体の消費を100%とすると、大阪府でやる消費のウエートというのは7.35%、東京都は13.49%です。これは平成18年の数字です。

大阪府が例えば東京都に対しては国から入ってきた地方消費税の13.49%を東京都に払う。神奈川県に対しては6.33%を払う。愛知県に対しては6.00%を払う。逆に他の都道府県は大阪府に対して自分が国から1度預かった地方消費税の7.35%を大阪府に渡すという作業を三月ごとにやっています。非常にややこしい作業をやっています。

## 7) - 1. 清算の諸方式

これを実際にやっているのですが、なぜこんなことをやらないといけないかというのは、先ほど言ったように最終消費地が税の帰属地になるように清算をするということです。これが今後複数税率になるとか、或いは地方消費税というものを独自に課税していくときに現行の清算の仕組みというのがどうなるかということです。

考えられるのが4つぐらいあって、今現在やっている方式をそのまま使うというのと、2番目はこれはEUでやっている方法ですけれども、繰延支払い方式というのをやるか。3番目はカナダでやっていますけれども、税額控除清算方式です。4番目が今日お配りした資料なのですけれども、総務省を中心にやった地方消費税勉強会で提起されている方式です。これは3番目の方式とほぼ同じです。それらの方式があって、清算をやるとすれば、そのうちのどれかをやるとということです。1番目と3番目と4番目の現行方式と税額控除清算方式と地方消費

税勉強会方式が清算を伴う方式です。2番目の繰延支払い方式というのは清算を伴わないでできる方法です。良さそうですねけれども、実際は問題も多いです。

### ① 現行方式

簡単にいいますと、現行方式というのは先ほど言ったように清算基準に基づいて各都道府県に地方消費税を配分する。いったん都道府県で割り振った消費税を市町村に半分渡すのですけれども、その際の基準というのが半分が人口で、半分が従業者数ということです。これを消費税の税率が上がった場合も同じようにすることです。

### ② 繰延支払い方式

2番目は繰延支払い方式というEUで用いられている方式です。EUでは国境ですけれども、どうやるかという、ある県から別の県に財・サービスを販売するときに、輸出免税と同じで、移出の際にゼロ税率をかける。他の県の事業者は自分の次の販売、取引で、この場合は小売りになっています。消費者に渡す際に本来ならばここで払わないといけなかった消費税額を併せて控除して、売上が1万円で、仕入れが5,000円とすると、税率が10%とすると、この5,000円の仕入れに10%で500円、1万円の売上に10%で1,000円と。500円を納めて、1,000円-500円の500円を納める。結局、売上の1万円に10%の1,000円を納めるという形で、最終的に本来この県に入るべき税収が全部入ってくるという形です。移出の際にゼロ税率をやるということで、清算ということを伴わないで、消費される県に全部消費税収が入る。これはEUで実際にやっています。

ただし、EUで問題になっているのはこの制度を悪用して脱税がかなり行われているということです。イギリスなどでは、全税収の1割強が脱税されているということです。

どうやって脱税するかということなのですか

れども、いわゆるカルーセル型脱税ということが行われています。もっと複雑な形で行われている場合もありますけれども、簡単に言いますと、こうした手法を使って脱税が行われているということです。

今現在 EU では脱税に対処するためにどうしているかという点、2つあります。1つ目は VIVAT, Viable integrated VAT に近い方式をやろうとしています。これは今現在ここでゼロ税率をかけているのですけれども、共通の税率、例えば15%という税率で課税事業者間は取引する。つまり、原産地原則で課税する。15%をかけて、こっちが課税する。X という国と Y という国の両当事者間で清算をするということがまた考えられています。清算に関しては戸谷先生がお詳しいのですけれども、また後ほど触れたいと思います。2つ目は General Reverse Charge と言って、繰延支払い方式を国境を越える取引だけではなく、国内での取引についても免税点を超えるものであれば適用するというものです。すでに一部の国で実施されており、税の取り逃がいをうまく防ぐ方法ですが、実施のためのコストがかかりますので現在議論が続いています。

### ③ 税額控除清算方式

元に戻りまして、3番目の方式が税額控除清算方式ということで、これですね。X 県で、この県である税率で地方消費税をかけて、この県で税を納める。この県から隣の県が財を購入すると。例えばこの県が5%の税率、こっちの県が10%の税率です。1万の物を X から Y に販売する。そうすると、1万かける5%で500の税をこっちに支払う。こちらの県にいる事業者は500の税を自分の売上にかかる税から引いて、こちらの方に、Y の方に納める。X の県にいる税務当局は清算者、クリアリングハウスで500の税を渡したということです。こちらの Y の県の方に属するようにするという方式です。

### ④ 地方消費税勉強会方式

地方消費税勉強会方式というのもこの方式です。数字例を使って500を迂回するという話をしたのですが、非常に簡単な数字例なのでうまくいくようになっています。取引の数が膨大にあって、どういう方式で徴収するかによるのですけれども、問題はこちらの県はこちらの県の税収をこちらの県の方からもらうという形になります。こちらの県でもらうべき税額とこちらの県が払うよという税額は一致しないのです。どうしても一致しない。これは EU の経験でもそうなのです。

理屈上は当然一致するはずなのですが、実際にやると一致しない。マクロの統計をもってきて、移出と移入というのは、片方の移出は片方の移入なので、差し引きネットでゼロのはずなのですが、マクロのデータをもってもゼロにならないということで、特に税率が違っている場合にもめる。100欲しいのに、50しかないというようなことが必ず起こります。税額控除清算方式にもとづく方式は根本的な欠陥を持っていて、非常に厄介ということです。

## 7) - 2. 消費税複数税率化時の清算方法

応用問題で、消費税が複数税率になったときにどうやって清算するかということです。現行方式というのは先ほど言ったように消費税の税額をいったん計算して、それに単一税率の地方消費税率というのを掛ける。これは先ほど言ったように無理です。

消費税が複数税率になっているときに売上と仕入れについていろいろ税率が変わっているわけなのですが、それについて引き算をしたものに一律の税率を掛けるのは無理です。清算が非常に大ざっぱになります。なぜ大ざっぱになるかについては「地方消費税勉強会方式」の辺りに書いてあるように、うまくいきません。

ということで、どうやるかと言いますと、次の方式として地方消費税額の一定割合で売上・仕入れにかかる地方消費税を計算するということです。

これは差引の税額で計算するのではなくて、売上と仕入れそれぞれ別個に地方消費税額を計算して、25%分だとしたら、その売上について25%、仕入れについて25%というものを売上・仕入れ別個に計算して、それで地方消費税を計算すると、国税消費税額と比例するように地方消費税が計算されますので、現行の清算方式を使えるだろうということです。

3番目が地方消費税独自で税率をかけるということです。これは国税の今の清算の仕組みとは全く別にやる。これをやる場合に税額控除清算方式でやるか、繰延支払い方式でやるかという差はありますけれども、今の仕組みとは一応別個でできるということです。

## 8) 地方消費税の独自課税化

地方消費税は今現在は消費税におんぶにだっこという形になっています。これを独自課税ということにできないか。カナダ等では実際に国税の消費税とは別個に地方消費税の税率を変えてやっている州があります。やっているところがあるので、できないことはないのですが、その前に独自課税というのは何かということを考えてみようというわけです。

独自課税とは何かということで、課税ベースを国税とは別個にするかどうか。多分これをするとかやこしいだろう。もちろんできないことはないのですが、非常に厄介だからやらないでしょう。2番目ですけれども、税率を独自決定する。これは先ほど言ったように理屈の上では可能です。3番目ですけれども、独自に徴収する。今みたいに中央政府の関与なしに独自に徴収する。独自にというのは地方政府間でやるか、或いは地方政府を代表するような機関、清算機関がやるかという差はありますけれども、中央

政府が関与しないようなことが可能かどうか。4番目として清算ということもなくせるかどうかということです。なくせる方法もあるし、なくさない方法もあるのです。

わかったのは、仕向地原則を適用して、清算もなく、税率も自分で決定する。中央政府が関与しないで、独自に徴収するというような、ありとあらゆる、仕向地原則も含めてですが、独自課税の候補を全部満たすような地方消費税の候補というのは、実はないということでした。独自課税という時には、いろいろな候補がありますけれども、それらの要件のいずれかを捨てないと、無理だろうということで、どれを取るかという話です。詳しくはお配りしている「地方消費税の独自課税化」という論文をご覧ください。

## 9) 道州制と地方消費税

どれを取るかということと関連して、道州制と地方消費税という最後のところ。好きなよく使う言葉で、事務配分と財源配分の連立方程式ということです。国と都道府県と市町村でどういう事務を担当するか。それに合うようにどういう財源を各層に割り当てるかということです。それを連立方程式にします。これは戦後この間話があったシヤウプのときに事務配分と財源配分を彼らなりに考えて、方程式を解いたわけですね。なおかつ解き切れない部分は地方財政平衡交付金というものでちゃんと補って、それでうまく何とか解けたのですけれども、かなめとなった平衡交付金が機能しなくなってしまったのです。葬り去られてしまったので、がたがたっ方程式が崩れてしまったわけです。

そこで、戦後この60年というか、60年たっていますけれども、いろいろな形で方程式を組み換えて、組み換えて、ある意味、解のない方程式を解いてきて今現在に至っているわけです。60年前と同じようなというか、大規模に方程式を組み替える時期になっているかなと。それが

道州制ということの議論です。道州制ということで再び事務配分の議論が非常にあります。国はどういう仕事をするか。道州はどういう仕事をするか。市町村というのはどういう仕事をするかという議論が進んでいますけれども、それに合うように限られた財源をどうやって分け合うかということで、事務配分と同時に財源配分というのを考えていかなければいけません。

どうするかということですが、各層の政府で単一の財源を割り振るのは多分無理だろうと思われまます。政府の規模が小さいと言いなながらも、かなり大きくなってきたので、所得にしろ、消費にしろ、かなりお互いに関わり合えない限り財源が足りないということで、多分財源の共有ということになるかと思うのですけれども、どう共有し合うか。今、問題にしたのは地方消費税ですが、消費課税ということについてどう共有し合うかということです。

その財源配分というときに問題になってくるのが、道州であれ、基礎的自治体であれ、格差が出てくると、それをどうするかということです。道州間で格差が出ると、当然市町村間でも出てくる。そこで水平的調整ということを行うのかどうか。つまり、国の関与を経ずに道州の間だけで水平的調整をするかという話です。

片や、道州の中に市町村、基礎自治体があるわけですが、道州と市町村の関係をどう考えるかということで、道州と市町村間で垂直的調整というものをどうするかということです。

もし質問があったら詳しくお答えしますが、これについて去年近畿大の中井先生と一緒に大阪府の方で道州制の研究会をやったのです。これは今日お配りした3つ目の「大阪府広域自治制度に関する研究会『最終報告』のポイント」という資料です。太田知事のときに始めて、最終報告は橋下知事のときに出したのですが、知事の意向とは全く関係なくて、独立して、自由に言いたいことを言ったのです。

そこで言うところの、財源配分に関しては、道州制下の税財政制度で考えています。考えているのはいわゆる標準的な中間州ですね。財政規模とか、いろいろなものを見ても中間州です。関西を念頭に置いているのですけれども、そこについては財政調整をしないで、自前の財源でやっていきたいと思います。中間州を超える富裕州、豊かなところと貧しい困難州です。富裕州と困難州の間では財政調整はあってもいいだろうけれども、人口の何割かを占める中間州においては財政調整を行わないようにするように財源を確保するという話をしています。今現在、地方財政は大阪府は厳しいのですけれども、地方消費税の税率が上がるとちょっと事態は変わってくるだろうということだと思っています。

今日のお話は地方消費税というよりはどちらかという消費税寄りの議論だったので、あまり議論されていないだろうと思う点についてお話ししました。以上です。

## † 配付資料

### 地方消費税の独自課税化

玉岡 雅之

地方消費税<sup>1</sup>をこれからの地方にとって重要な財源だと捉え、現在のような国税に対する付加税的な扱いではなく、独自に課税することを考える。国税としての消費税の役割も今後十分高まることが予想されるので、本稿では国税としての消費税が存在することを前提にしながら、地方税としての地方消費税を独自に課すことができるかどうかを主に理論的な側面から考察する。

独自に地方消費税を課す場合に考慮しなければならない諸点がある。順不同で列挙すると、

- ・ 税率決定を独自にするかどうか
- ・ 課税ベースの算定を独自にするかどうか（非課税財・サービス・部門の設定等）
- ・ 原産地原則を適用するか仕向地原則を適用するか
- ・ 税の徴収を独自で行うかどうか

である。このうち課税ベースの算定を独自に行うかどうかについては、各地方間で基準がバラバラであったり、国税の消費税と基準が違ったりした場合に起こるであろう事業者に与える影響を考えると積極的に考察する意味を見いだせない。したがって以下では財源調達が地方消費税の第一義的な目標だと考えて、地方の限界の財政責任を果たすものとしての地方消費税の独自課税化を考える。その結果、

- ・ 税率を独自に決定する
- ・ 仕向地原則を適用する
- ・ 税を地方独自で徴収する

の3つを満たすような地方消費税の仕組みはないことが明らかにされる。したがって本稿では税率の独自決定が可能かどうかを第一義的に考察し、仕向地原則の適用も可能にする地方消費税の仕組みを考えることにする。候補としては並列型付加価値税（Dual VAT）と補償型付加価値税（CVAT）が挙げられ、これらを日本の地方消費税制度に適用する際の問題点が検討される。

以下第1節では現行の日本の地方消費税制度を

清算の側面から整理する。第2節では独自課税の中身を検討し、何についての独自性を定義づける。第3節では各国の事例とこれまでの研究例を簡単に紹介する。第4節では地方消費税制度における仕向地原則の適用について考察し、第5節で独自課税化の候補について検討する。以上の検討をふまえて第6節で日本の地方消費税制度の独自課税化のもつ意味について触れることにする。

## 1. 現行の地方消費税制度

現行の地方消費税制度を清算という観点からまず眺めることにする。地方税法の関連する条文は以下のようにになっている。

### （地方消費税の清算）

第72条の114 道府県は、当該道府県に納付された譲渡割額に相当する額及び第72条の103第3項の規定により払い込まれた貨物割の納付額の合算額に相当する額から前条第1項の規定により国に支払った金額に相当する額を減額した額を、政令で定めるところにより、各道府県ごとの消費に相当する額に応じてあん分し、当該あん分した額のうち他の道府県に係る額を他の道府県に対し、それぞれ支払うものとする。

2 前項の規定により他の道府県に支払うべき金額と同項の規定により他の道府県から支払を受けるべき金額は、関係道府県間で、それぞれ相殺するものとする。

3 第1項の各道府県ごとの消費に相当する額とは、各道府県ごとに、当該道府県の小売年間販売額（統計法（昭和22年法律第18号）第2条に規定する指定統計である商業統計の最近に公表された結果に基づき総務省令で定める額をいう。）と当該道府県の当該小売年間販売額に相当する消費以外の消費に相当する額（消費に関連する指標で政令で定めるものを基準として政令で定めるところにより算定した額をいう。）とを合計して得た額をいう。

4 前3項に定めるもののほか、これらの規定の実施のための手続その他その執行のために必要な事項は、総務省令で定める。

地方による地方消費税の独自課税化を考える前

<sup>1</sup> 本稿で扱う地方消費税は現行制度と同様に消費型付加価値税タイプの税である。

に現行の制度を整理しておく。現行の地方消費税では課税標準は国税の消費税額で税率は100分の25となっている。都道府県は、国から支払われた地方消費税相当額について、「小売年間販売額（商業統計）」と「サービス業対個人事業収入額（サービス業基本統計）」の合算額を6/8、「人口（国勢調査）」を1/8、「従業者数（事業所・企業統計）」を1/8としたウエイトで都道府県間で清算する。この清算の仕組みを簡単なモデルで説明する。単純化のため各地方の財・サービスの販売額のウエイトを1つまり100%として計算する。

今、第*i*地方の課税売上を $S_i$ 、消費額を $C_i$ とする。

第*i*地方での当初の地方消費税収は、

$$\frac{S_i}{100}$$

一方第*i*地方から第*i*地方以外への地方消費税収の支払い分（地方消費税清算金歳出分）は

$$\frac{S_i}{100} \times \left( 1 - \frac{C_i}{\sum C_j} \right)$$

となり、第*i*地方以外から第*i*地方への地方消費税収の支払い分（地方消費税清算金歳入分）は、

$$\sum \frac{S_j}{100} \times \frac{C_i}{\sum C_j}$$

( $j \neq i$ ) より市町村交付金配分前の実際の地方消費税収 $T_i$ は、

$$\begin{aligned} T_i &= \frac{S_i}{100} + \sum \frac{S_j}{100} \times \frac{C_i}{\sum C_j} - \frac{S_i}{100} \times \left( 1 - \frac{C_i}{\sum C_j} \right) \\ &= \frac{C_i}{\sum C_j} \times \left( \sum \frac{S_j}{100} + \frac{S_i}{100} \right) \\ &= \frac{C_i}{\sum C_j} \times \sum \frac{S_j}{100} \end{aligned}$$

となる。

これは地方間で地方消費税収の清算を行わず、国が地方消費税（＝消費税収の4分の1）を各地方の消費額で按分した額と同じになる。税清算の実務面だけは地方が担当しているので、その限りでは地方税ということもいえるが、結果としての税収は国の消費税の付加税という性格を拭いきれず、47都道府県間でそれぞれ清算するという制度そのものの必要性が低いことが分かる<sup>2</sup>。そして清算過程に国が大きく関与しており、以下に述べる地方による消費課税の独自化にとって清算制度をなくすかどうかが一つの鍵になる。

## 2. 独自課税の中身

地方消費税の独自課税化といった場合、「誰の」「何に対する」「何の」独自性を考えるのかを明確にする必要がある。以下では、「課税ベース」「税率」「税の徴収」の3つの側面から地方消費税の独自課税化を考察する。

### 2-1. 課税ベースの選定

各地方がどのような財・サービスに課税し、どのような財・サービスを非課税にするか、あるいは非課税部門を設けるかどうかを独自に決めることが課税ベース選定における独自性である。課税ベースの算定を独自に行うかどうかについては、各地方間で基準がバラバラである場合や、国税の消費税と基準が違った場合に起こるであろう事業者に与える影響を考えると積極的に考察する意味を見いだせない。以下では課税ベースについては全地方で共通であると仮定する<sup>3</sup>。

### 2-2. 税率の独自決定

税率の独自決定には、

- ・ 国税消費税とは独立に税率を決定
- ・ 他の地方の税率とは独立に税率を決定

という2つの側面がある。各地方で別々に税率を決めるのでこの2つの側面はとりあえず無関係に思われるが、他地方の税率とは異なりながらも国税消費税に付加税的に課す地方消費税を考慮することが出来る。カナダのHST (Harmonized Sales

<sup>2</sup> 地方消費税がこのような清算制度を設けるようになった経緯等については持田（2004）第3章を参照のこと。

<sup>3</sup> どの地方も地方消費税を課していると考え、地方消費税を課さない地方や他の消費課税制度、例えば小売売上税を課している地方が存在することは考えないことにする。

Tax) が典型例であるが、他地方の税率とは名目上異なっているにもかかわらず、国にある場合は独自決定とは言い難いであろう。

したがって、以下で地方の税率の独自決定という場合には、他の地方の税率とは独立に税率を決定し「かつ」国税消費税とは独立に税率を決定する場合を考えることにする。特殊ケースとして各地方の税率が等しい場合が考えられる。

このようにして独立して決定された税率を、課税主義（原則）の観点から眺めることができる。

原産地原則：

自地方内の取引と他地方への移出に自地方の税率を適用

仕向地原則：

自地方内のみ自地方の税率を適用、他地方への移出にはゼロ税率を適用

原産地原則では自地方内外を問わず全ての取引に対して1本の税率ですむのに対して<sup>4</sup>、仕向地原則では移出取引に対するゼロ税率の適用が必須となる。仕向地原則を採用することに伴う当然の帰結であるが、移出元での税額の還付と移出先での繰り延べ支払い方式の適用という課税行為が待ち受けることになる<sup>5</sup>。

### 2-3. 税の独自徴収

県境をまたがって財・サービスが取引される場合、自地方内のみで税の徴収が完結するのは原産地原則によるしかない<sup>6</sup>。自地方内の取引に関する地方消費税だけではなく、移出に関する地方消費税の徴収も当該地方だけで完結する点の特徴である。原産地原則で税を徴収する際に、同じく原産地原則を採用している地方からの移入品に含まれている地方消費税の控除をどうするかという問題が生じる。独自徴収という定義から清算の仕組み

自体が排除されることになる。他地方に対する移出額の多い、また他地方よりも税率の高い地方は仕向地原則で運用した場合よりも税収が多くなる<sup>7</sup>。

経済的な「中立性」の達成や租税競争の恐れなど通常指摘される原産地原則の問題点の他に、税の徴収という実施上の問題点からも地方消費税に原産地原則を適用するのは問題が多いことが分かる。

## 3. 各国の事例、先行研究例の紹介

カナダにおける QST (Quebec Sales Tax) および HST,そしてブラジルにおける ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços) が先行事例として挙げられる<sup>8</sup>。

QST は後述する並列型付加価値税 (Dual VAT) のモデルとなる付加価値税であり、ケベック州が QST そのものと連邦付加価値税である GST (Goods and Services Tax) を徴収している<sup>9</sup>。課税ベースは GST とほぼ同様であり、GST 込みの価格に QST が課される。他州への移出については相手が課税事業者の場合、ゼロ税率が適用される。

HST は東部3州が連邦政府と協調して自州の付加価値税を課すもので、税の徴収自体は連邦政府が行っている<sup>10</sup>。課税ベースは各州共通で GST と HST 込みの税率が財・サービスの価格に乘じられ、移出に関しては HST はゼロ税率を適用される。移入に関しては相手先の州が HST を採用していなくても、HST 登録企業がある州に移出をするときは HST を課して販売する必要がある。

ICMS は州で課されている付加価値税で珍しく原産地原則で運用されている。州間の取引について州内の取引とは異なる税率が適用されるなど、制度自体が複雑化しており、絶えず改革の議論が起こっている<sup>11</sup>。

一方、研究事例については、並列型付加価値

<sup>4</sup> 地方消費税における複数税率はとりあえず考慮しない。

<sup>5</sup> 後述する税額控除清算方式の場合はこの限りではない。

<sup>6</sup> 仕向地原則を採用している国が、原産地原則を採用している国からの輸入財・サービスに含まれている税についての税額控除をどう処理するかという厄介な問題がある。玉岡 (2006) 第9章を参照のこと。

<sup>7</sup> 厳密な証明は玉岡 (2006) 第6章を参照のこと。

<sup>8</sup> 持田 (2004) 第3章。

<sup>9</sup> [http://www.revenu.gouv.qc.ca/eng/entreprise/taxes/tvq\\_tps/index.asp](http://www.revenu.gouv.qc.ca/eng/entreprise/taxes/tvq_tps/index.asp)

<sup>10</sup> <http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/menu-eng.html>

<sup>11</sup> Varsano (2000)

税 (Dual VAT) については Bird and Gendron (1998), (2000) が、後述の補償型付加価値税 (CVAT) については McLure (2000) がある<sup>12</sup>。

## 4. 仕向地原則の適用

地方間での取引について仕向地原則を考える場合、BtoB (事業者間取引)<sup>13</sup>と BtoC (事業者対消費者間取引) に分けて考える必要がある。税額控除が認められるような課税事業者と税額控除が認められない消費者とでは、最終的な税の支払い方に大きな違いがあるからである。

### 4-1. B to B

B to B において移出先で仕向地原則 (=消費地での課税) を実現する方法として、

- ・税額控除を伴った原産地原則
- ・繰り延べ支払い方式

をとりあえず考えることができる。「税額控除清算方式」とも呼ばれる前者は移出元の地方は原産地原則で、移出元の税が含まれたまま移出先の地方に財・サービスが移出され、移出先の地方で移入品に含まれていた税額を控除する方式である。取引が続いていくことによって、結局仕向地原則に転化してしまう。通常この方式では清算を考慮することになる。清算を考慮しない場合は後者の方式の採用を考慮することになる。

後者は移出元の地方で移出品に対してはゼロ税率を適用し、移出先の地方で再加工・再販売をするときに移出先の地方消費税が課されることとなる方式である。

さらに、移出先で仕向地原則 (=消費地での課税) を実現する場合に、移出元の地方がどのような課税原則を用いているかが重要である。移出元が原産地原則を採用している場合、移出先が税額控除を行う。清算を伴わない場合、移入時点での税収は清算を伴う場合と比べて減少するが、移出先の税率で以後取引が行われていく。また移出元が仕向地原則を採用している場合には、移出にゼロ税率を適用して、移出先で繰り延べ支払い方式

を適用することになる。

### 4-2. B to C

B to C の場合も移出元の採用する課税原則によって対応が異ってくる。移出元が原産地原則を採用している場合、移出先の消費者が自主納税する場合も含めて、移出先での税率による課税になるようにするのは困難である。これに対して、移出元が仕向地原則を採用している場合は、(1)移出元ではゼロ税率を適用するので、移出先の消費者が自主納税する、(2)対消費者のみ原産地原則 (自動車など特別な財・サービスは仕向地で課税: EU の例) を採用する、(3)仕向地の税率で課税 (「原産地課税・送金システム」<sup>14</sup>はその1つ) するなどの方法が考えられる。どの方法も一長一短があり、決め手になる案はない状態と言っても過言ではない。

地方ごとに原産地原則、仕向地原則の選択を認める理論的には興味深いケースもありうるが、最終的に仕向地原則を実現することを考えるので、以下ではどの地方も仕向地原則を採用していると考える。

したがって、B to B については、移出時にゼロ税率を適用して、移出先で繰り延べ支払い方式を適用することが考えられる。また、B to C については移出先の消費者が自己申告などによる自主納税を行うか、移出元の地方が移出先の地方の税率で課税することが考えられる。後者の場合は何らかの清算が地方間で必要になってくる。

## 5. 独自課税化の候補の検討

本節では税率の独自決定権を伴った仕向地原則での地方消費税が実現可能かどうかを考察する。そのための候補として並列型付加価値税 (Dual VAT) と補償型付加価値税 (CVAT) が挙げられる。

### ■ 並列型付加価値税 (Dual VAT)

カナダの QST (Quebec Sales Tax) が典型例として挙げられるが<sup>15</sup>、実は並列型付加価値税につい

<sup>12</sup> McLure (2000) は Varsano (2000) を元にしてしている。

<sup>13</sup> ここでは課税事業者間の取引を念頭に置く。非課税事業者への販売は対消費者向けの販売と同様に考える。

<sup>14</sup> 玉岡 (2006) 第8章を参照のこと。

<sup>15</sup> Bird and Gendron (1998)

てまとまった概念はない。国税付加価値税と同時に地方付加価値税を課す点が唯一並列型付加価値税を定義づけるときに必要な点で、

- ・課税ベースを両者で共通にするかどうか
- ・税の徴収をそれぞれ別個に行うか、それとも両者共同で行うか、どちらか一段階の政府が行うか

については、あらかじめ決められたものはない。さらに税率について、

- ・国税付加価値税込みの価格に地方付加価値税を課す ……………  $(1+t_v)(1+t_i)$
- ・国税付加価値税とは別個に地方付加価値税を課す ……………  $(1+t_v+t_i)$

の2つが選択肢として考えられる ( $t_v$  は国税付加価値税率,  $t_i$  は地方付加価値税率)。ちなみに QST は前者である。

QST のように両税を地方が徴収する場合、国税付加価値税込みの価格に地方付加価値税を課すからといって徴収意欲が大きくなることはない。国税付加価値税が課されたまま財は地方間を移動するが、地方付加価値税については QST のように、繰り延べ支払い方式を用いて仕向地で徴収されることを考えることができる。

並列型付加価値税の仕組みを簡単に説明すると次のようになる。

国税と地方税の付加価値税があり、A 地方、B 地方の2つの地方があるとする。国税の付加価値税率を  $t_v$ 、地方の付加価値税率をそれぞれ  $t_a$ 、 $t_b$  とする。国税付加価値税とは別個に地方付加価値税を課す場合を考える。

### ● 地方内の取引

A (B) 地方内の取引には地方付加価値税と国税付加価値税が課される。事業者間の取引では購入業者は地方付加価値税 ( $t_a$  ( $t_b$ )) と国税付加価値税 ( $t_v$ ) を控除することができ、対消費者向けの販売では地方付加価値税と国税付加価値税の合計が最終的な税として確定する

### ● 地方間の取引

A (B) 地方から B (A) 地方への販売には国税付加価値税が課され、地方消費税は課されない(ゼロ税率を移出業者の移出価額にかける)。

◇ 移出先の消費者が自地方内の業者から購入する場合

この場合には業者の手元に渡るまでは事業者間

取引にあたるので、たとえば A 地方からの移出財の価格は  $(1+t_v) P_a$  となるが、 $t_v P_a$  の税額は移入事業者側で控除できる。B 地方の移入事業者が自地方内の消費者に販売する際は  $(1+t_v+t_b)$  の税率が販売価格に乘じられる。B 地方の消費者は自地方内の事業者からの場合と同じように購入できる。

◇ 移出先の消費者が直接購入する場合

メールオーダーやインターネットを通じた消費者の直接購入の場合、たとえば A 地方の事業者から B 地方の消費者へ商品が直接販売される場合には国税付加価値税のみが課され、A 地方の事業者は税務当局へ1単位当たり  $t_v P_a$  の税額を支払って取引は終了する。移出先の B 地方の消費者は購入分についての地方付加価値税を自己申告する必要があるが、そのような誘因はない。

◇ 事業者間の取引

A 地方から B 地方への移出の場合、 $t_a=0$ 、つまりゼロ税率を乗じて販売され、国税付加価値税のみが価格に上乘せされる。B 地方の移入事業者は国税付加価値税を税額控除し、地方付加価値税については繰り延べ支払い方式が適用されるので、再販売の際などに  $t_b$  の税率で地方付加価値税を国税付加価値税とともに売上に課されることになる。

並列型付加価値税における課税事業者間の取引を数値を使って説明すると以下のようになる。A 地方と B 地方の2つを考える。A 地方では業者1、業者2と業者3がおり、B 地方でも同様に業者1、業者2と業者3がいるものとする(同一国なので貨幣単位は共通)。国税消費税率  $t_v$  は20%、A 地方の地方消費税率  $t_a$  は5%、B 地方の地方消費税率  $t_b$  は10%であるとし、A 地方内で業者1から業者2に100で商品が販売され、業者2はB 地方の業者3に200で商品を販売し、B 地方の業者3はB 地方の消費者に300で商品を販売する。同様に、B 地方内でも業者1から業者2に200で商品が販売され、業者2はA 地方の業者3に300で商品を販売し、A 地方の業者3はA 地方の消費者に400で商品を販売するものとする。

A (B) 地方の第  $i$  業者の税込み売り上げを  $A_i$  ( $B_i$ )、A (B) 地方の第  $i$  業者の納税義務額を  $TA_i$  ( $TB_i$ ) とすると、それぞれの数値は以下のようになる。納税義務額の後ろの括弧内は中央と地方への税収の帰属を表している。

| A   |   |     |   | B   |   |     |
|-----|---|-----|---|-----|---|-----|
| 1   |   | 2   |   | 3   |   |     |
| 100 | → | 200 | → | 300 | → | 消費者 |
|     |   | 3   |   | 2   |   | 1   |
| 消費者 | ← | 400 | ← | 300 | ← | 200 |

$$A_1 : 100 * (1 + 0.2 + 0.05) = 125$$

$$TA_1 = 25 \text{ (中央 : 20 地方 : 5)}$$

$$A_2 : 200 * (1 + 0.2 + 0) = 240$$

$$TA_2 = 40 - 25 = 15 \text{ (中央 : 20 地方 : -5)}$$

$$B_3 : 300 * (1 + 0.2 + 0.1) = 390$$

$$TB_3 = 90 - 40 = 50 \text{ (中央 : 20 地方 : 30)}$$

$$B_1 : 200 * (1 + 0.2 + 0.1) = 260$$

$$TB_1 = 60 \text{ (中央 : 40 地方 : 20)}$$

$$B_2 : 300 * (1 + 0.2 + 0) = 360$$

$$TB_2 = 60 - 40 - 20 = 0 \text{ (中央 : 20 地方 : -20)}$$

$$A_3 : 400 * (1 + 0.2 + 0.05) = 500$$

$$TA_3 = 100 - 60 = 40 \text{ (中央 : 20 地方 : 20)}$$

$TB_3$ と $TA_3$ の地方への帰属分は繰り延べ支払い方式を適用した後の数値である。

### ■ 補償型付加価値税 (CVAT)

McLure (2000) で提示されている補償型付加価値税を簡単なモデルを使って説明すると次のようになる。

国税と地方税の付加価値税があり、A地方、B地方の2つの地方があるとす。国税の付加価値税率を $t_c$ 、地方の付加価値税率をそれぞれ $t_a$ 、 $t_b$ とする。A地方からB地方およびB地方からA地方への移出には補償型付加価値税が課される。その税率を $t_c$ とする。

#### ● 地方内の取引

A (B) 地方内の取引には地方付加価値税と国税付加価値税が課される。事業者間の取引では購入業者は地方付加価値税 ( $t_a$  ( $t_b$ )) と国税付加価値税 ( $t_c$ ) を控除することができ、対消費者向けの販売では地方付加価値税と国税付加価値税の合計が最終的な税として確定する。

#### ● 地方間の取引

A (B) 地方からB (A) 地方への販売には国税付加価値税と補償型付加価値税が課され、地方付

加価値税は課されない (ゼロ税率を移出業者の移出価額にかける)。

◇ 移出先の消費者が自地方内の業者から購入する場合

この場合には業者の手元に渡るまでは事業者間取引にあたるので、たとえばA地方からの移出財の価格は  $(1 + t_c + t_v) P_a$  となるが、 $(t_c + t_v) P_a$  の税額は移入事業者側で控除できる。B地方の移入事業者が自地方内の消費者に販売する際は  $(1 + t_v + t_b)$  の税率が販売価格に乘じられる。B地方の消費者は自地方内の事業者からの場合と同じように購入できる。

◇ 移出先の消費者が直接購入する場合

メールオーダーやインターネットを通じた消費者の直接購入の場合、たとえばA地方の事業者からB地方の消費者へ商品が直接販売される場合には国税付加価値税と補償型付加価値税が課され、A地方の事業者は税務当局へ1単位当たり  $(t_c + t_v) P_a$  の税額を支払って課税取引は終了する。国税とともに徴収することによって税収の漏れをなくすことにつながる。

◇ 事業者間の取引

A地方からB地方への移出の場合、 $t_a = 0$ 、つまりゼロ税率を乗じて販売され、国税付加価値税と補償型付加価値税が価格に上乘せされる。B地方の移入事業者は国税付加価値税と補償型付加価値税については税額控除し、地方付加価値税については繰り延べ支払い方式が適用されるので、再販売の際などに  $t_b$  の税率で地方付加価値税を国税付加価値税とともに売上に課されることになる。

課税事業者間の取引にかかわる補償型付加価値税は相殺されるので、補償型付加価値税収については対消費者・対非課税事業者向けの移出にかかる税収分が最終的に残ることになり、この税収を各地方間で配分することになる。補償型付加価値税を中央政府が国税付加価値税と同時に徴収している場合は中央政府が各地方のマクロ的な消費統

計などに基づいて税収を再配分し、地方政府が独自に徴収している場合は地方政府の連合体が税収を清算するか、地方政府が1対1で清算するかのどちらかになる。

ただし、補償型付加価値税が地方消費税そのものではないということには注意が必要であろう。地方独自に地方付加価値税率を決定することができるのも、地方間取引に補償型付加価値税という新たな税を課すことが前提だからである。

補償型付加価値税における課税事業者間の取引を数値を使って説明すると以下ようになる。設定は上記の並列型付加価値税と同様で、国税消費税率  $t_v$  は20%、A地方の地方消費税率  $t_a$  は5%、B地方の地方消費税率  $t_b$  は10%であるとし、補償型付加価値税税率は両地方の中間の8%とする。

$$\begin{aligned}
 A_1 &: 100 * (1 + 0.2 + 0.05) = 125 \\
 TA_1 &= 25 \text{ (中央: 20 地方: 5)} \\
 A_2 &: 200 * (1 + 0.2 + 0 + 0.08) = 256 \\
 TA_2 &= 56 - 25 = 31 \text{ (中央: 36 地方: -5)} \\
 &\text{(内16が CVAT)} \\
 B_3 &: 300 * (1 + 0.2 + 0.1) = 390 \\
 TB_3 &= 90 - 56 = 34 \text{ (中央: 4 地方: 30)} \\
 \\
 B_1 &: 200 * (1 + 0.2 + 0.1) = 260 \\
 TB_1 &= 60 \text{ (中央: 40 地方: 20)} \\
 B_2 &: 300 * (1 + 0.2 + 0 + 0.08) = 384 \\
 TB_2 &= 84 - 60 = 24 \text{ (中央: 44 地方: -20)} \\
 &\text{(内24が CVAT)} \\
 A_3 &: 400 * (1 + 0.2 + 0.05) = 500 \\
 TA_3 &= 100 - 84 = 16 \text{ (中央: -4 地方: 20)}
 \end{aligned}$$

$TB_3$  と  $TA_3$  の地方への帰属分はここでも繰り返し述べ支払い方式を適用した後の数値であり、CVATは中央政府の税収に含めている。

以上のような仕組みをもった並列型付加価値税と補償型付加価値税の評価を試みる。まずは並列型付加価値税から。並列型付加価値税は自地域での消費者の消費に関しては独自に課税することができ、移出商品については基本的に課税せず、移出先の地方で移出先の地方団体が課税することを考えている。対消費者に対する移出については消費者の自己申告に頼っていることから移出先の地方で税収がきちんと徴収できることはまれである。ただし登録事業者間の取引については繰り返し延

べ支払い方式を用いることや中央政府が課す付加価値税と共に徴収するので仕向地原則を実現することが可能である。したがってすべての取引について仕向地原則を実現することは大変困難であることが分かる。またメールオーダーやオンラインショッピングのように仮に移出品に対して移出元で課税できたとしても移出先がどこであるか、またどの消費者が購入したかの情報がなければ、仕向地原則課税は実現しない。税率の自主決定権や清算が不要な点に関しては並列型付加価値税では問題はない。また税務に関しては、自地域内での売上に関しては、徴収に関して基本的に問題はない。並列型付加価値税においては移入商品に対する課税を行う必要があるが、中央政府の付加価値税とともに課すので、事業者間取引については問題が少ない。

次に補償型付加価値税について検討する。地方付加価値税の税率の自主決定権に関しては並列型付加価値税と同様問題がない。移出自体に課税することを目的としているので税収の漏れも基本的には生じない。ただし、補償型付加価値税は移出商品に課税するのでいったん徴収した税を地方間で清算する必要がある。自地域に入る補償型付加価値税収はマクロ的な消費指標などによって各地域間に配分することが考えられるが、いずれにせよ自地域に入る税を自地域のみで徴収できない点は中央政府が補償型付加価値税を徴収・配分する場合も変わらない。そして税収の配分を地方団体間でまとまって行うのがよいか、あるいは税の徴収業務を含めて国が一括して行うのがよいかはあらかじめ言うことはできない。カナダのケベック州売上税のように地方政府が中央政府の付加価値税を代わりに徴収するほど地方政府の税務行政が発達している国もあれば、補償型付加価値税がもともと提案されるにいたったブラジルのように州間の取引についての税務行政が州政府でうまくいっていない国もある (Varsano (2000))。導入する国の国・地方の税務行政能力や国・地方間の協力的体勢によってどのような形態で補償型付加価値税を徴収・配分すればよいかが変わってくる。

## 6. 日本の地方消費税制度への適用

以上述べたことから分かることは、以下の通りである。

- ① 税率を独自に決定する
- ② 仕向地原則を適用する
- ③ 税を地方独自で徴収する

これら3つを同時に満たすような地方消費税制度はないということである。仕向地原則を適用していることから、B to Bの取引について税の徴収を一地方だけで完結することはできず、移出元の地方でのゼロ税率の適用という他地方の税務上の協力がなければいけないからである<sup>16</sup>。この点はB to Cの取引についても同様で、移出元でのゼロ税率の適用の場合はもちろんのこと、移出元で移出先の地方での税率で課税する場合も地方間で何らかの清算が必要になるからである。

並列型付加価値税は①と③の点では合格だが、②については対消費者販売について実現が困難である。補償型付加価値税は①の点では合格だが、②については補償型付加価値税そのものについては確かにあてはまるが、地方消費税自体については移出に課税しないことや対消費者販売には課さないことから仕向地原則そのものから乖離している点を指摘できる。また③については仕組み上、その実現は難しい。

したがって問題はこれら3つの基準のうちのどれを優先的に選択し、どれを選択肢から排除するかということになる。本稿冒頭で述べたように、①を最優先課題だと位置づけると、①が実現でき、必要な税収が確保できる限りにおいて③を捨象するという選択肢がでてくるであろう。独自課税化の2つの候補を現行制度と現行制度から近い改革プランの後に位置づけると以下ようになる。

- ・現行制度
- ・(現行) 地方消費税率のアップ
- ・国税消費税に対する付加税的な扱いから地方消費税率を別途明記する。ただし徴税方法は従来通り。
- ・並列型付加価値税
- ・補償型付加価値税

下へ行けば行くほど現行制度から乖離することはもちろん、税務行政費用・納税協力費用が飛躍的に増大する。たとえば並列型付加価値税制度においても課税事業者間の移出にゼロ税率を適用することから、相手が課税事業者であることの確認が必要となる。インボイスの発行はもちろんのこと、課税事業者番号の登録が必要となろう。補償型付加価値税においては地方間をまたぐ新たな税が必要となり、その徴収を中央政府または地方団体の連合体が行わなければならない、地方付加価値税(地方消費税)の税率決定権の保持と仕向地原則の達成という目標は満たされるものの、独自課税化がそもそも目指す財政上の地方分権とはかけ離れる点が問題となる。

これらの候補(特に新しいタイプの付加価値税制)は今すぐ俎上に上ることはないが、道州制などが本格的に日程に登場したときに、独自課税を考える際の大きな指針となることは間違いないであろう。本稿で述べた地方消費税の独自課税化を行うのは特に実施面において非常に高いハードルが待ち受けているが、どの程度そのハードルが高いかを検討しておくことは今後ますます重要になると思われる。

<sup>16</sup> 移出元が原産地原則を採用していても移出先で税額控除をすんなりと認めない場合、両地方間で清算の必要が生じ、税の独自徴収から離れることになる。

《参考文献》

- R. M. Bird and P. P. Gendron (1998), Dual VATs and Cross-Border Trade : Two Problems, One Solution?, *International Tax and Public Finance*, vol. 5 no. 3, pp.429-442.
- R. M. Bird and P.P. Gendron (2000), CVAT, VIVAT and Dual VAT : Vertical "Sharing" and Interstate Trade, *International Tax and Public Finance*, vol. 7, no. 6, pp. 753-761.
- McLure, Charles E., Jr. (2000), Implementing Subnational Value Added Taxation on Internal Trade : The Compensating VAT (CVAT), *International Tax and Public Finance*, vol. 7, no. 6, pp. 723-740.
- 持田信樹 (2004), 『地方分権の財政学－原点からの再構築』, 東京大学出版会.
- 玉岡雅之 (2006), 『課税主義の財政学』, 勁草書房.
- Varsano, R. (2000), Subnational Taxation and Treatment of Interstate Trade in Brazil : Problems and a Proposed Solution, in S.J. Burki and G. Perry, eds., *Decentralization and Accountability of the Public Sector*, Annual World Bank Conference on Development in Latin America and the Caribbean 1999 (Washington : The World Bank).

## 目次

1. 日本の消費税制度の特徴
2. 地方消費税制度の抱える問題点
3. 逆進性への対処
4. インボイス導入
5. 複数税率と地方消費税
6. 地方消費税と偏在性
7. 地方消費税の清算
8. 地方消費税の独自課税化
9. 道州制と地方消費税

## 1. 日本の消費税制度の特徴

- 単一税率(導入当初は複数税率)
- インボイスを伴わない税額控除方式(玉岡(2007), Schenk and Oldman(2007))
- 免税事業者の存在による課税の累積を回避
- 独自の清算方式で地方に税収を配分する地方消費税制度の存在

## 2. 地方消費税制度の抱える課題

- 消費税制度自体の課題  
逆進性の問題  
インボイス
- 地方消費税制度固有の課題  
清算の問題  
課税自主権の問題

## 3. 逆進性の緩和策

### 3-1. 消費税制度の中での緩和策

複数税率(食料品の非課税or軽減税率orゼロ税率)



- ・食料品非課税・軽減税率に伴う厄介な問題(高田(2004))
- ・逆進性緩和の限界, 減収
- ・食料品, 生活必需品選定の困難性
- ・インボイス導入の必要性
- ・免税事業者, 簡易課税制度の見直し
- ・納税協力費, 税務行政費の増大

### 3-2. 財政制度全体での緩和策

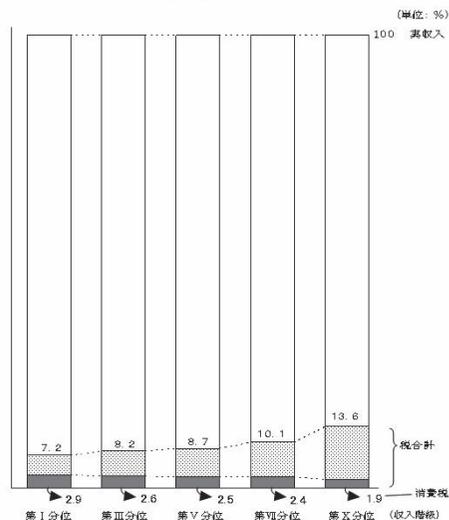
- ・所得税による調整(税額控除を含む)
- ・社会保障給付による調整

→ いずれも難あり

「複数税率の下で生じる様々な問題点を避けつつ、消費税の所得に対する逆進性を緩和するために、低所得者に対して、年間の基礎的消費支出に係る消費税相当額を給付することとしてはどうか、という指摘があります。

このような給付を行うことについては、社会保障給付などの諸施策との関係をどのように考えるか、資産性所得を含めた総合的な所得把握をどのようにして行うか、資産を取り崩して消費を行うこともできることについてどのように考えるかなどの問題があることから、納税者番号制度との関係も含め、慎重に検討する必要があります。」(平成12年税制調査会中期答申「わが国税制の現状と課題-21世紀に向けた国民の参加と選択-」)

○ 実収入に対する税負担率



出所:財務省HP「消費税など(消費課税)に関する資料」

## 4. 複数税率に伴うインボイスの採用

- 1). 現在の請求書等保存方式は簡易インボイス方式, 現行方式で複数税率への対応は可能(玉岡(2007))
- 2). インボイス導入に伴う納税者協力費用, 税務行政費用の増加(納税者協力費用の逆進性)
- 3). インボイスの書式(電子インボイスの採用?), チェックの方式

| 「請求書等保存方式」と「インボイス方式」  |  |              |          |                 |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
|---|--|--------------|----------|-----------------|-----------|----|----|-------|------|---|---------|---------|---------|--|--|---------|---|-------|--------|--------|--|--|-------|---|--------|--------|--------|--|------------|--|--|--|-----------|-----------|--|---|----------|-----------------------|--------------|----------|---------|---|-----------------------|--------|--|--|---|------------------------|-------|--|--|---|---------------------|-------|------|-------|--------------------|--|--------|--|-------|--------------|--|--|--|-----------------|
| [日本]  | [イギリス]   |              |          |                 |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| <b>請 求 書</b><br>14年11月20日 発<br>株式会社 ○○商事 様      株式会社 △△商事<br>千代田区豊か園3-1-1<br>下記のとおり御請求申し上げます<br>税込合計金額 ￥1,050,000—      税率 5%      消費税額等 50,000   | <b>A FULL TAX INVOICE</b><br>Sales Invoice No 174      VAT Reg. No 987 6543 21<br><b>○×△ TRADE LTD</b><br>From: Any Street, Any Town<br>To: N. Obody, 222 The High Street<br>London NE74 4PT<br>Sale: Time of supply 16/01/02      Date of Issue: 19/01/02 |              |          |                 |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>月日</th> <th>品名</th> <th>数量</th> <th>単価</th> <th>金額(税別)</th> <th>税込</th> <th>摘要</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>11/20</td> <td>パソコン</td> <td>5</td> <td>174,000</td> <td>870,000</td> <td>913,500</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>CDプレーヤー</td> <td>8</td> <td>8,000</td> <td>64,000</td> <td>67,200</td> <td></td> </tr> <tr> <td></td> <td>プリンター</td> <td>3</td> <td>22,000</td> <td>66,000</td> <td>69,300</td> <td></td> </tr> <tr> <td colspan="4" style="text-align: right;"><b>合 計</b></td> <td>1,000,000</td> <td>1,050,000</td> <td></td> </tr> </tbody> </table> | 月日   | 品名           | 数量       | 単価              | 金額(税別)    | 税込 | 摘要 | 11/20 | パソコン | 5 | 174,000 | 870,000 | 913,500 |  |  | CDプレーヤー | 8 | 8,000 | 64,000 | 67,200 |  |  | プリンター | 3 | 22,000 | 66,000 | 69,300 |  | <b>合 計</b> |  |  |  | 1,000,000 | 1,050,000 |  | <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th>Quantity</th> <th>Description and Price</th> <th>£ Net of VAT</th> <th>VAT Rate</th> <th>Net VAT</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>8</td> <td>Radios, S915 @ £25.20</td> <td>151.20</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>4</td> <td>Record Players @ £23.6</td> <td>94.40</td> <td></td> <td></td> </tr> <tr> <td>8</td> <td>Lamps, T77 @ £15.50</td> <td>93.00</td> <td>17.5</td> <td>59.25</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: right;"><b>Total (Net)</b></td> <td>338.60</td> <td></td> <td>59.25</td> </tr> <tr> <td colspan="2" style="text-align: right;"><b>TOTAL</b></td> <td colspan="2"></td> <td><b>£ 397.85</b></td> </tr> </tbody> </table> | Quantity | Description and Price | £ Net of VAT | VAT Rate | Net VAT | 8 | Radios, S915 @ £25.20 | 151.20 |  |  | 4 | Record Players @ £23.6 | 94.40 |  |  | 8 | Lamps, T77 @ £15.50 | 93.00 | 17.5 | 59.25 | <b>Total (Net)</b> |  | 338.60 |  | 59.25 | <b>TOTAL</b> |  |  |  | <b>£ 397.85</b> |
| 月日  | 品名   | 数量           | 単価       | 金額(税別)          | 税込        | 摘要 |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| 11/20   | パソコン   | 5            | 174,000  | 870,000         | 913,500   |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
|   | CDプレーヤー  | 8            | 8,000    | 64,000          | 67,200    |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
|   | プリンター  | 3            | 22,000   | 66,000          | 69,300    |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| <b>合 計</b>  |  |              |          | 1,000,000       | 1,050,000 |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| Quantity  | Description and Price  | £ Net of VAT | VAT Rate | Net VAT         |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| 8   | Radios, S915 @ £25.20  | 151.20       |          |                 |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| 4   | Record Players @ £23.6   | 94.40        |          |                 |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| 8   | Lamps, T77 @ £15.50  | 93.00        | 17.5     | 59.25           |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| <b>Total (Net)</b>  |  | 338.60       |          | 59.25           |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| <b>TOTAL</b>  |  |              |          | <b>£ 397.85</b> |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |
| 出所: 財務省HP「消費税など(消費課税)に関する資料」  |  |              |          |                 |           |    |    |       |      |   |         |         |         |  |  |         |   |       |        |        |  |  |       |   |        |        |        |  |            |  |  |  |           |           |  |   |          |                       |              |          |         |   |                       |        |  |  |   |                        |       |  |  |   |                     |       |      |       |                    |  |        |  |       |              |  |  |  |                 |



## 6. 地方消費税と偏在性

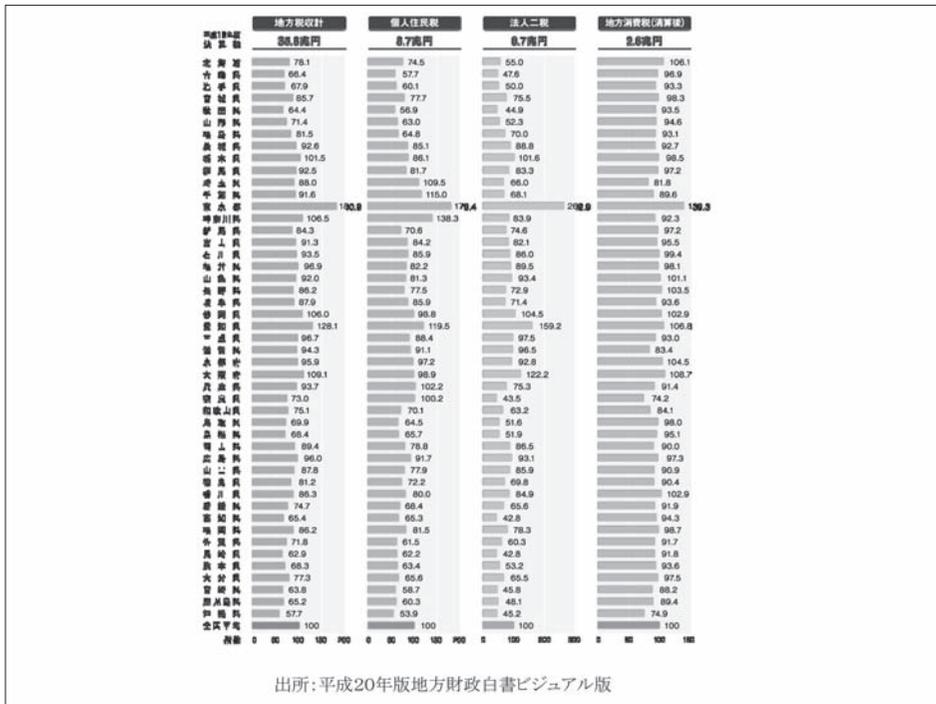
・一般的には偏在性のない税目が地方課税に適していると考えられている(地方財政審議会(2007)等)

・偏在性のない税目は無条件に地方税に適しているか？

・どうしても残る偏在性への対処

- (A) 偏在性の低い税目であるが、それでも一定の偏在性あり。  
人口1人当り税収(全国平均=100の場合): 東京146⇔沖縄 73.3  
(2005(H17)年度決算清算後)
- (B) 市区町村レベルではかなりの格差が生じている(2005(H17)年度決算)
- (B-1) 市区町村における人口1人当り交付金収入には大きな格差が生じる。  
(例)千代田区(東京)=人口4.2万人; 交付金90.0億円→21.6万円/人  
大船渡市(岩手)=人口4.3万人; " 4.4億円→ 1.0万円/人
- (B-2) 隣接する自治体間でも、どの県に所属しているかによって、交付金収入の水準に格差が生じる。  
(例)青梅市(東京)=人口14.2万人; 交付金収入15.5億円  
入間市(埼玉)=人口14.9万人; " 11.5億円

出所:岩手県総務部予算調整課「地方消費税の清算基準の見直し」

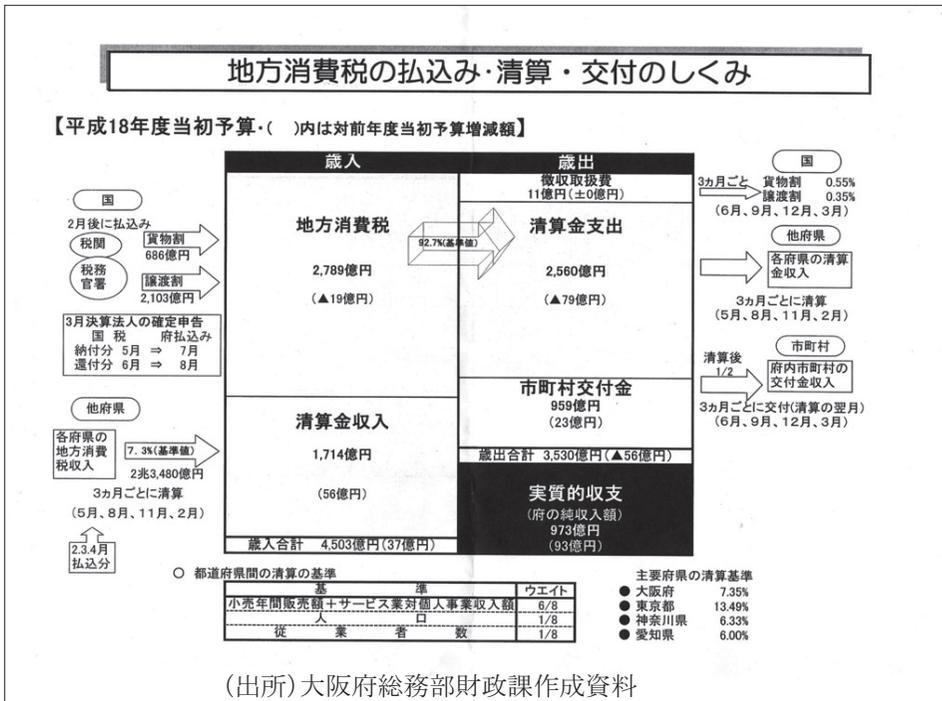
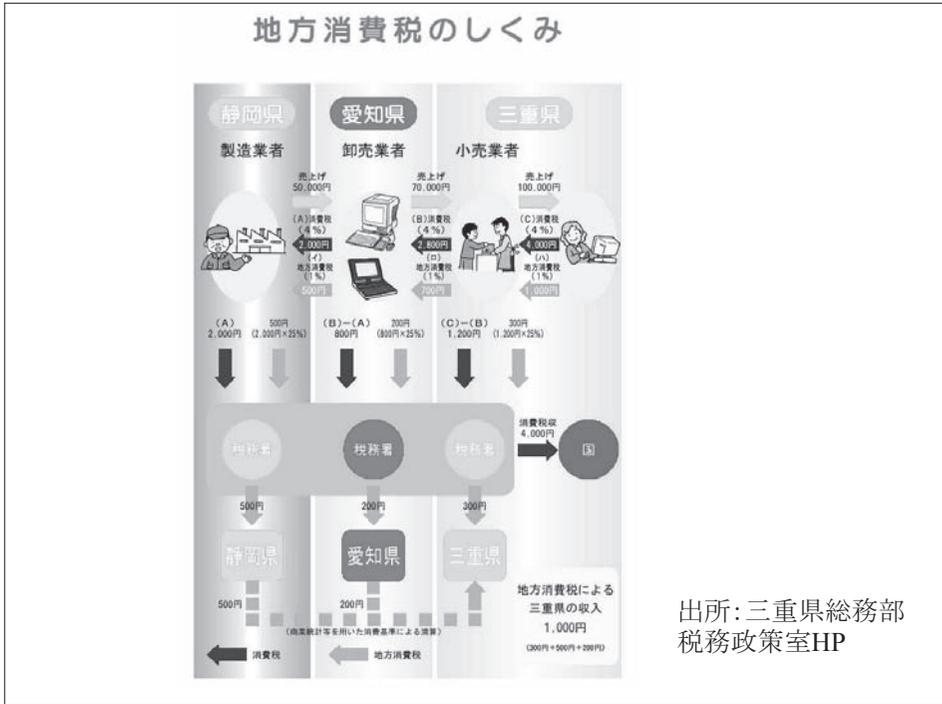


## 7. 地方消費税の清算

清算の必要性(最終消費地が税の帰属地になるため)



県境＝国境と考えれば現行の地方消費税は原産地原則で徴収されている  
← 税収配分を仕向地原則に対応させる必要性



### 7-1. 清算の諸方式

1). 現行方式

2). 繰延支払い方式

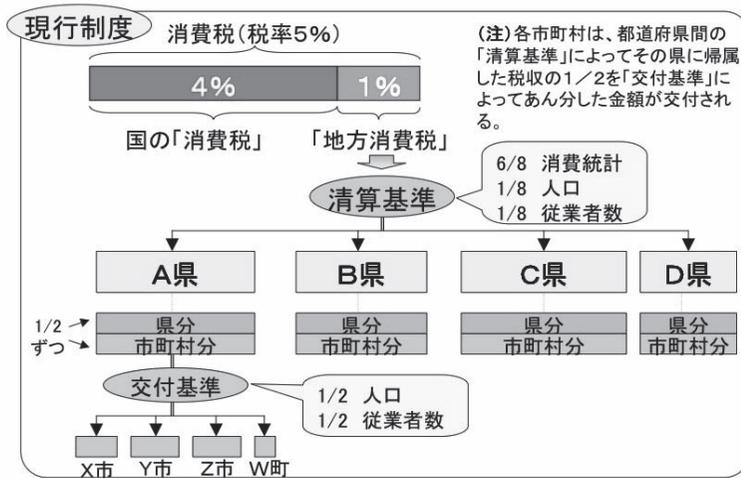
EUのVAT, Dual VAT, CVAT, VIVAT など

3). 税額控除清算方式

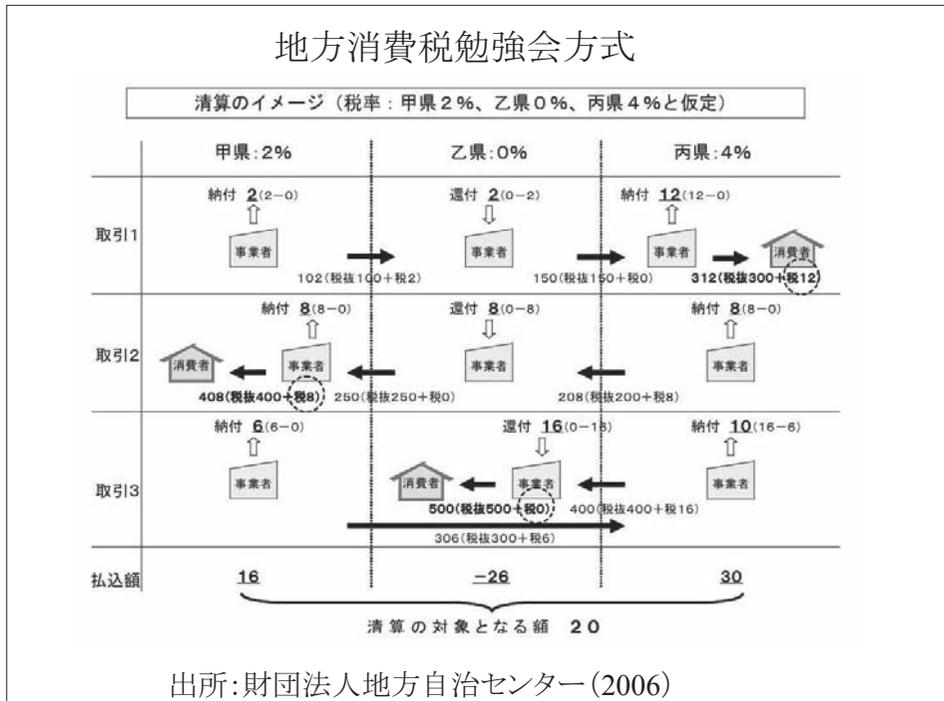
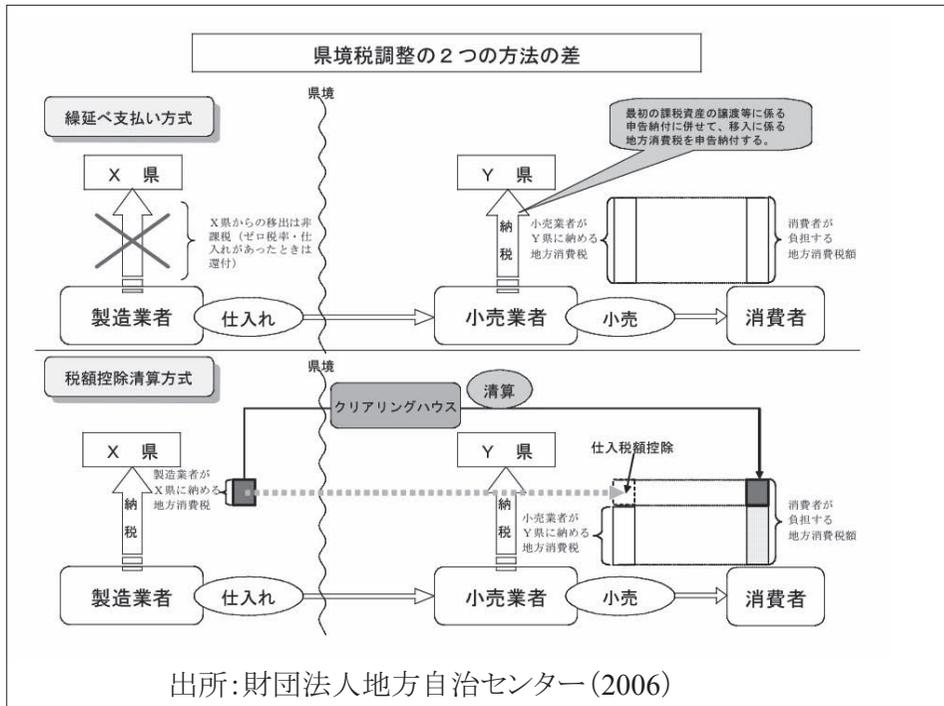
HSTなど

4). 「地方消費税勉強会」方式(税額控除清算方式の一種)

### 現行方式



出所:岩手県総務部予算調整課, 前掲書



## 7-2. 消費税複数税率化時の清算方法

- 現行方式では無理
- 消費税額の一定割合で売り上げ・仕入れにかかる地方消費税額を計算する方法
- 地方消費税独自の税率を乗じる場合

## 8. 地方消費税の独自課税化

独自課税とは何か？

- ・課税ベースの決定
- ・税率の決定
- ・独自に徴収(中央政府が関与しない)
- ・清算の有無

ある一定の条件をすべてみたすような地方消費税の独自課税化は無理(玉岡(2006))

## 9. 道州制と地方消費税

- 事務配分と財源配分の連立方程式  
国・道州・市町村の事務配分(市町村優先の原則)  
単一財源か財源の共有か
- 水平的調整と垂直的調整  
道州間, 市町村間の水平的調整  
道州と市町村の垂直的調整  
——→ 地方消費税の位置づけは?  
参考:大阪府広域自治制度に関する研究会(2008)

## 参 考 文 献

- 大阪府広域自治制度に関する研究会(2008),「最終報告」  
財団法人地方自治情報センター(2006),「地方消費税勉強会報告書」  
財団法人地方自治情報センター(2008),「地方消費税の清算基準に関する研究会報告書」  
Schenk, A. and O. Oldman (2007), Value Added Tax - A Comparative Approach, Cambridge University Press.  
高田具視(2004), 食料品等に対する軽減税率の導入問題, 税大論叢46号, pp. 151-266.  
玉岡雅之(2006), 地方消費税の独自課税化, 地方財政東西合同研究会報告論文  
玉岡雅之(2007), 仕入高控除法の付加価値税における複数税率の取り扱いについて—消費税における複数税率に関連して, 国民経済雑誌, Vol.195, No.6, pp. 69-81.  
地方財政審議会(2007), 地方公共団体間の財政力格差の是正についての意見

# 固定資産税（償却資産）の 現状と課題

関西学院大学経済学部教授 前田高志



はしがき 本稿は、平成21年7月21日開催の地方税研究会における、関西学院大学経済学部教授 前田高志氏の『固定資産税（償却資産）の現状と課題』と題する講演内容を取りまとめたものである。

関西学院大学の前田でございます。よろしくお願ひします。今日は固定資産税の償却資産を中心として現状と課題ということでお話をさせていただきたいと思ひます。現在、固定資産税につきましても、土地の評価のあり方や負担水準、課税自主権との関係など、多くの問題があります。しかし、そうした問題は多くの論者によって取りあげられることが多いので、本日は法人企業とりわけ製造業の企業にとって重要な問題を抱えているにも拘らず、論じられることの多くない償却資産課税に焦点をあてることにします。

## □ 固定資産税の現況

まず固定資産税の現況ですが、税収規模は平成19年度決算で8兆6,245億円、課税客体は、償却資産が入っていないのですが、土地が1億7,863万筆、それから家屋が5,955万棟となっています。次に、納税義務者ですが、平成20年度の実績で、土地が3,899万人、家屋がほぼ同じ

3,876万人、償却資産については納税者数が395万人です。

固定資産税が地方税収に占める割合は、平成19年度決算値で、市町村全体では40%で、ちなみに都市計画税が6%、個人住民税が34%、法人住民税が14%となっております。個人住民税と法人住民税を合わせて45%ということで、固定資産税の40%を上回っているのですが、これは少し前までは逆転しており、固定資産税の方が割合的に多かったのです。負担調整のスキームが効いてきて、地価に連動する形で評価額が動くような状態になってきまして、今地価が低下傾向にありますので、それに合わせて税収が下がってきているという状態でございます。

ちなみに大都市につきましても、固定資産税の割合はさらに減りまして36%、個人住民税が31%、法人住民税が19%、それから大都市以外の都市につきましても、固定が41%、町村につきましても、住民税の割合が小さくなりますので、逆に固定の割合が半分近くというのが現状でございます。

平成5年から平成19年度までの固定資産税の税収の内訳ですが、土地絶対額は平成11年くらいまでは伸びてきたのですが、その後は下がるような形になっております。家屋の方も増減がありますけれども、どちらかというところ、こちらは比較的安定した動きということかと思ひます。

次に税収割合の推移をみますと、償却資産については15%前後で、以前はもう少し多かった

のですが、現在は下がってきております。

固定資産税制度の概要に行く前に、名古屋市を事例としてもう少し現況について見ておきます。まず図1が名古屋市の市税収入の推移ということで、平成19年度が見込みになっておりますので、一番直近の分は上がっておりますけれども、ご承知のとおり景気が急に悪化しましたので、実際には伸びておりません。

次に図2は市税収入の構成比の推移です。これは市町村全体の数字と大きく変わってはいません。

次に図3で名古屋市と同じ政令指定市の市税収入の内訳を見ていただきますと、左から個人市民税、その次が法人市民税、それから固定資産税、都市計画税、その他というような順番になっております。

名古屋市の場合、一番左にあります個人住民税は32.0%、それから法人住民税が17.8%、固定資産税36.1%、この固定資産税の36.1%という数字は全体を見まして、多くもなく少なくもなくという中間くらいの位置で、平均的な数字であるかと思えます。法人住民税はこの時点ではまだ今回の景気悪化の前のため、法人住民税の数字が他の政令指定市に比べて大きくなっているような状況でございます。

次に図4で固定資産税の内訳を見ていただきますと、名古屋市の場合、今日特に中心にお話します償却資産の割合は15.0%ということになっています。土地が41%、家屋が43.6%ということで、やや家屋が多いかと思えます。

次に表1-1は住宅・宅地資産の資産階級別分布を示したものです。数値は、全国、それからこの資料につきましては名古屋だけのものはありませんので、3大都市圏、東京都、大都市圏の中の関東、中京、京阪神というかたちで示しております。まず全国のところを見ていただきますと、住宅・宅地資産がある世帯の中で、それぞれその住宅・宅地資産がどれくらいのレンジにあるかというものを示したものです。

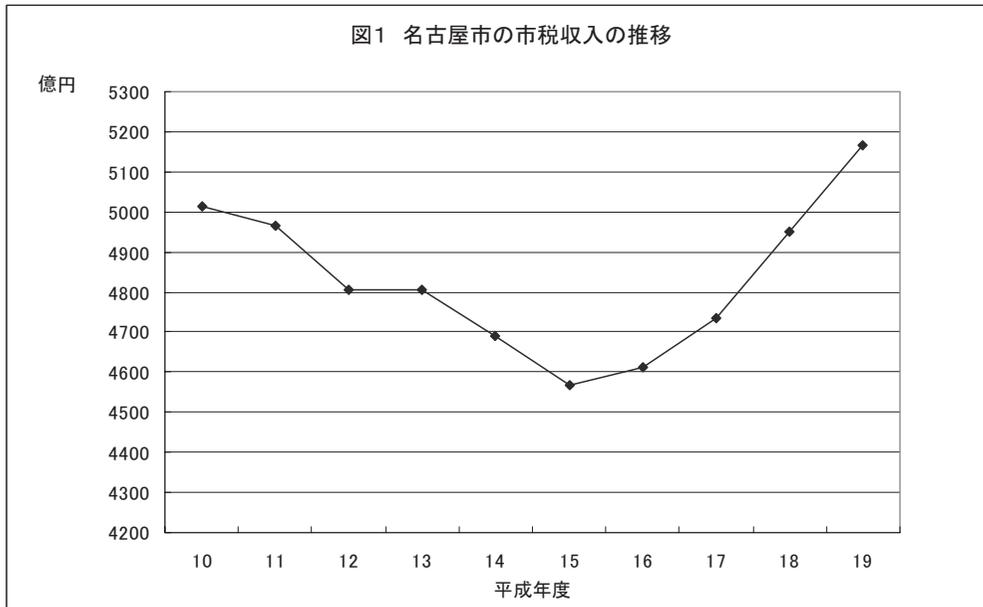
資産価値が一番下は500万円未満ということ

で、一番上では1億円以上となっておりますが、一番下の500万円未満のところは世帯全体の中で3.6%、それからずっと上がっていきまして、一番多いのが20.7%、2,000万円から3,000万円のレンジのところです。この層に分布の頂点があり、5,000万円以上1億円未満が9.5%、それから1億円以上が4.3%、両方合わせて14%弱ほどの割合となっております。

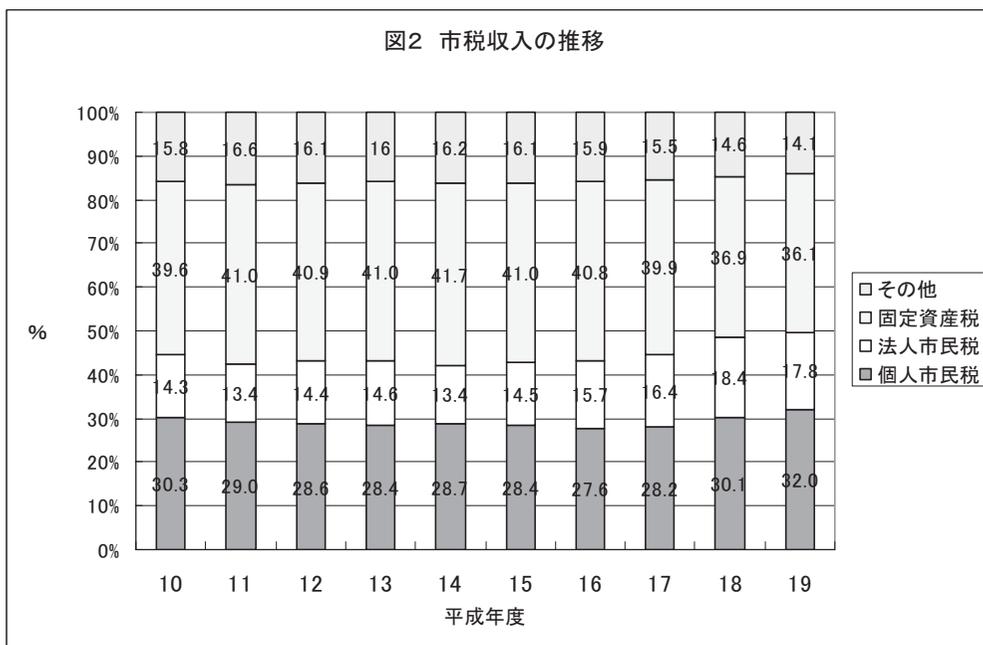
その右の全都市を見ていただきますと、一番上の2つのレンジ、10.4%と4.9%、合わせて15%超ということで、この部分が膨らんできております。それからさらにその右側、3大都市圏に行きますと、5,000万円以上1億円未満のところは12.6%と増え、さら右に行っていただきますと、東京都は22.4%、それから1億円以上のところは17.3%ということで、両方合わせて4割近くが5,000万円以上のレンジにあるということでございます。

次の表1-2になりますが、関東と中京、京阪神の、名古屋は中京に入ってきます。特に中京と京阪神をご覧ください。名古屋のところの500万円未満のところは17.6%で結構多く、京阪神も25.3%です。大都市圏ですから、結構古くに開発された住宅地等がございまして、そういうところは安いところに入ってくるということかと思えます。

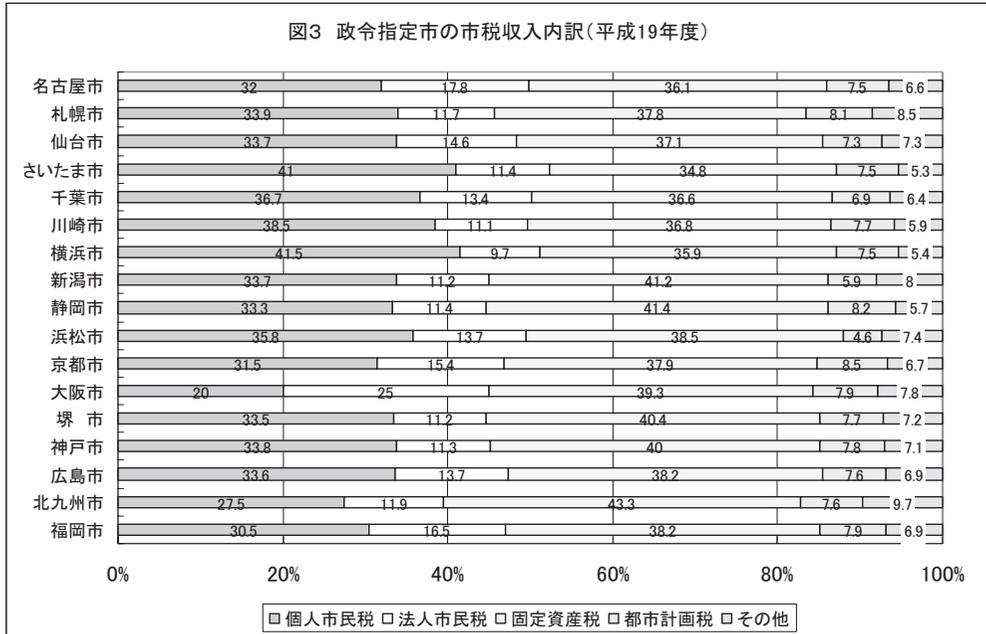
2,000万円から3,000万円、それから3,000万円以上4,000万円未満といったところに2割くらいは来る。京阪神の場合は4分の1.25%がここに来ています。それから上の方ですが、5,000万円以上1億円未満のところは中京は19.1%、2割です。京阪神に比べて14%、1億円以上のところも中京は10%ですが、京阪神は約6%ということで、このレンジが京阪神の場合、やや弱くなっております。ちなみに関東の方はこの5,000万円以上のところで3割くらいのところに入って、ここに多くが張り付いているという状況です。これが住宅・宅地資産ですが、ちょっと前後しますが、土地と建物、両方合わせた評価ということになります。



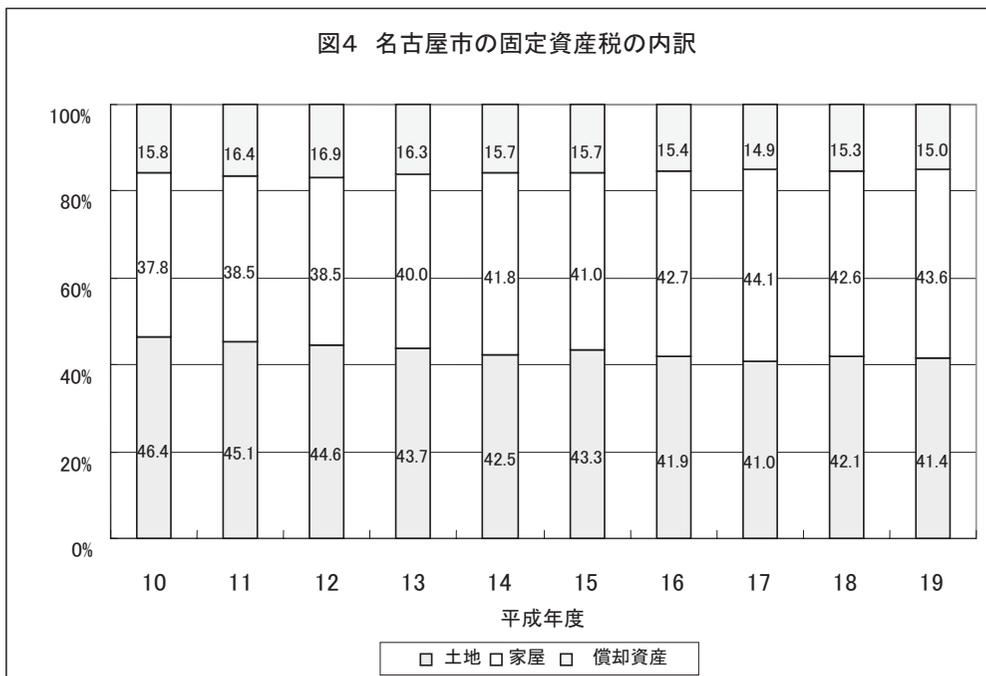
出所;名古屋市の『平成20年度名古屋市の財政』



出所 ; 図1 に同じ。



出所；『地方財政統計年報』平成20年版



出所；図1に同じ。

表 1-1 : 住宅・宅地資産の資産階級別分布

単位 ; 世帯, %

|                  | 全 国    |       | 全 都 市  |       | 3 大 都 市 圏 |       | 東 京 都 |       |
|------------------|--------|-------|--------|-------|-----------|-------|-------|-------|
| 住宅・宅地資産額階級       |        |       |        |       |           |       |       |       |
| 住宅・宅地資産のある世帯     | 73,680 | 100.0 | 60,037 | 100.0 | 35,687    | 100.0 | 5,231 | 100.0 |
| 500万円未満          | 2,668  | 3.6   | 1,537  | 2.6   | 653       | 1.8   | 97    | 1.9   |
| 500万円以上1000万円未満  | 8,347  | 11.3  | 5,662  | 9.4   | 2,580     | 7.2   | 179   | 3.4   |
| 1000万円以上1500万円未満 | 12,320 | 16.7  | 9,698  | 16.2  | 4,941     | 13.8  | 303   | 5.8   |
| 1500万円以上2000万円未満 | 11,820 | 16.0  | 9,801  | 16.3  | 5,523     | 15.5  | 533   | 10.2  |
| 2000万円以上3000万円未満 | 15,277 | 20.7  | 12,807 | 21.3  | 7,594     | 21.3  | 561   | 10.7  |
| 3000万円以上4000万円未満 | 8,292  | 11.3  | 7,091  | 11.8  | 4,581     | 12.8  | 746   | 14.3  |
| 4000万円以上5000万円未満 | 4,795  | 6.5   | 4,256  | 7.1   | 2,944     | 8.2   | 735   | 14.1  |
| 5000万円以上1億円未満    | 6,976  | 9.5   | 6,226  | 10.4  | 4,509     | 12.6  | 1,173 | 22.4  |
| 1億円以上            | 3,187  | 4.3   | 2,961  | 4.9   | 2,363     | 6.6   | 904   | 17.3  |
| 住宅・宅地資産のない世帯     | 26,320 |       | 24,682 |       | 14,501    |       | 2,552 |       |
| 現住居・現居住地の資産額階級   |        |       |        |       |           |       |       |       |
| 現住居・現居住地の資産のある世帯 | 70,834 | 100.0 | 57,388 | 100.0 | 34,027    | 100.0 | 4,930 | 100.0 |
| 500万円未満          | 2,228  | 3.1   | 1,033  | 1.8   | 298       | 0.9   | 20    | 0.4   |
| 500万円以上1000万円未満  | 8,611  | 12.2  | 5,723  | 10.0  | 2,529     | 7.4   | 98    | 2.0   |
| 1000万円以上1500万円未満 | 13,112 | 18.5  | 10,351 | 18.0  | 5,185     | 15.2  | 303   | 6.1   |
| 1500万円以上2000万円未満 | 12,375 | 17.5  | 10,230 | 17.8  | 5,798     | 17.0  | 536   | 10.9  |
| 2000万円以上3000万円未満 | 15,382 | 21.7  | 13,030 | 22.7  | 7,785     | 22.9  | 600   | 12.2  |
| 3000万円以上4000万円未満 | 7,784  | 11.0  | 6,736  | 11.7  | 4,426     | 13.0  | 754   | 15.3  |
| 4000万円以上5000万円未満 | 4,258  | 6.0   | 3,806  | 6.6   | 2,742     | 8.1   | 756   | 15.3  |
| 5000万円以上1億円未満    | 5,451  | 7.7   | 4,929  | 8.6   | 3,875     | 11.4  | 1,136 | 23.0  |
| 1億円以上            | 1,634  | 2.3   | 1,550  | 2.7   | 1,388     | 4.1   | 725   | 14.7  |
| 現住居・現居住地の資産のない世帯 | 29,166 |       | 27,331 |       | 16,161    |       | 2,853 |       |

表 1-2 : 住宅・宅地資産の資産階級別分布 (3大都市圏)

|                   | 大 都 市 圏 |       |       |       |        |       |
|-------------------|---------|-------|-------|-------|--------|-------|
|                   | 関 東     |       | 中 京   |       | 京 阪 神  |       |
| 資産総額              | 29,127  | 100.0 | 6,640 | 100.0 | 14,421 | 100.0 |
| 500万円未満           | 6,920   | 23.8  | 1,167 | 17.6  | 3,650  | 25.3  |
| 500万円以上 1000万円未満  | 2,615   | 9.0   | 657   | 9.9   | 1,260  | 8.7   |
| 1000万円以上 1500万円未満 | 2,113   | 7.3   | 420   | 6.3   | 1,121  | 7.8   |
| 1500万円以上 2000万円未満 | 1,588   | 5.5   | 390   | 5.9   | 1,042  | 7.2   |
| 2000万円以上 3000万円未満 | 3,193   | 11.0  | 779   | 11.7  | 2,023  | 14.0  |
| 3000万円以上 4000万円未満 | 2,429   | 8.3   | 746   | 11.2  | 1,461  | 10.1  |
| 4000万円以上 5000万円未満 | 2,137   | 7.3   | 550   | 8.3   | 985    | 6.8   |
| 5000万円以上 1億円未満    | 5,157   | 17.7  | 1,266 | 19.1  | 2,026  | 14.0  |
| 1億円以上             | 2,977   | 10.2  | 664   | 10.0  | 852    | 5.9   |
| 住宅・宅地資産額階級        |         |       |       |       |        |       |
| 住宅・宅地資産のある世帯      | 20,389  | 100.0 | 5,092 | 100.0 | 10,206 | 100.0 |
| 500万円未満           | 317     | 1.6   | 104   | 2.0   | 232    | 2.3   |
| 500万円以上 1000万円未満  | 1,093   | 5.4   | 413   | 8.1   | 1,074  | 10.5  |
| 1000万円以上 1500万円未満 | 2,401   | 11.8  | 645   | 12.7  | 1,894  | 18.6  |
| 1500万円以上 2000万円未満 | 3,044   | 14.9  | 737   | 14.5  | 1,741  | 17.1  |
| 2000万円以上 3000万円未満 | 4,150   | 20.4  | 1,137 | 22.3  | 2,307  | 22.6  |
| 3000万円以上 4000万円未満 | 2,844   | 13.9  | 604   | 11.9  | 1,133  | 11.1  |
| 4000万円以上 5000万円未満 | 1,867   | 9.2   | 476   | 9.3   | 601    | 5.9   |
| 5000万円以上 1億円未満    | 3,041   | 14.9  | 668   | 13.1  | 801    | 7.8   |
| 1億円以上             | 1,632   | 8.0   | 308   | 6.0   | 423    | 4.1   |
| 住宅・宅地資産のない世帯      | 8,737   |       | 1,548 |       | 4,215  |       |
| 現住居・現居住地の資産額階級    |         |       |       |       |        |       |
| 現住居・現居住地の資産のある世帯  | 19,231  | 100.0 | 4,866 | 100.0 | 9,929  | 100.0 |
| 500万円未満           | 95      | 0.5   | 54    | 1.1   | 150    | 1.5   |
| 500万円以上 1000万円未満  | 977     | 5.1   | 414   | 8.5   | 1,138  | 11.5  |
| 1000万円以上 1500万円未満 | 2,482   | 12.9  | 681   | 14.0  | 2,023  | 20.4  |
| 1500万円以上 2000万円未満 | 3,110   | 16.2  | 824   | 16.9  | 1,864  | 18.8  |
| 2000万円以上 3000万円未満 | 4,277   | 22.2  | 1,164 | 23.9  | 2,344  | 23.6  |
| 3000万円以上 4000万円未満 | 2,739   | 14.2  | 645   | 13.3  | 1,041  | 10.5  |
| 4000万円以上 5000万円未満 | 1,814   | 9.4   | 398   | 8.2   | 531    | 5.3   |
| 5000万円以上 1億円未満    | 2,625   | 13.6  | 574   | 11.8  | 675    | 6.8   |
| 1億円以上             | 1,113   | 5.8   | 112   | 2.3   | 163    | 1.6   |
| 現住居・現居住地の資産のない世帯  | 9,895   |       | 1,773 | 36.4  | 4,493  |       |

出所：総務省統計局『全国消費実態調査報告』（平成16年度・第8巻家計資産編），第23表。

それから、次に表2は収入階級別の世帯分類で、これは固定資産税とは直接関係はないのですが、全国、全都市、3大都市圏、東京都区部、大都市圏の中で関東、中京、京阪ということで、同じように、今度は収入階級別の分布を見ております。一番右の大都市圏のところ、関東、中京、京阪神、この3大都市圏についてご覧になってください。

ここも大阪と中京を比較しますと、収入階級で下の方、1,000万円以上1,250万円未満、中京が6.9%、京阪神が5.2%、それから1,250万円以上1,500万円未満のところ、中京が3.5%、京阪神が2.5%、それから1,500万円以上が中京が4.2%、京阪神が2.9%ということで、やはりこれも京阪神がこの部分が収入面で見ても、先ほど宅地・住宅資産で見てもそうだったのですが、名古屋より低い。

表3をご覧ください。表3は今度は地価の変動率を示したものです。19年と20年の2つの年しか比較しておりませんので十分ではないのですが、用途別で左の方から住宅地、宅地見込地、商業地、準工業地、工業地、市街化調整区域内宅地という区分で見えております。それぞれ東京圏、大阪圏、名古屋圏、3大都市圏全部、地方圏、全国というところで見させていただきますと、まず住宅地について東京圏は19年の変動率が4.8%であったものが、20年になりますと1.6%まで下がってきております。それから大阪圏は19年が2.9%であったものが1.0%に、名古屋圏も2.4%から1.5%という形で、全地域で上げ率がダウンしてきている。

商業地は19年は東京圏は12.1%、2けた上昇していたのですが、20年になりますと4.0%という形でかなりダウンします。大阪圏は8.0%が2.8%に、名古屋も7.2%から1.9%という形でダウンしております。以下、割愛させていただきますが、すべての地域で、すべての土地区分において地価が下がってきている。このように、地価が下がっているということが、18年、それから21年、今年が評価替えということにな

りますので、それが先ほど言いましたように、土地に係る固定資産税の減収ということで直接つながってくるわけでございます。

次に表4は、今度は3大都市圏の事務所ビルの空室率、それから実質賃貸料の推移を示したものです。昭和62年から平成19年まで推移を示しておりますが、直近の動きをご覧になってください。下のように12年から19年までの数字を入れております。一番上は東京ですが、12年の空室率が3.7%、それが16年くらいまで上がりまして、そのあと19年にかけては下がってきております。今後の動き、去年と今年の動きは多分空室率がまた上がるような方向で動いているかと思えます。

ちなみに、その下、大阪のところを見ていただきますと、13年から16年くらいまでは2けたの空室率でした。かなり状態が悪いということが見て取れるかと思えます。19年まで下がってきておりますけれども、それでも東京に比べると3倍くらい空室率が高いということです。名古屋も実は平成16年と17年で2けたの空室率、その後18年、19年と下がっておりますけれども、やはり東京に比べると空室率が高いということが見て取れます。

下半分が実質賃貸料です。坪当たりの賃貸料ですが、それで見えていきますと、12年から19年にかけて、東京は2万円台だったのですが、段々下がってきておりまして、19年は1万5,090円ということになっております。それから大阪、名古屋と1万円をちょっと超すくらいということで、やはり低下傾向にあるのですが、東京に比べるとかなり安いということがおわかりになるかと思えます。

最後ですが、表5をご覧ください。これが今日の話に関係します償却資産です。償却資産の表5は3大都市圏の1法人あたりの償却資産の決定価格と課税標準について調べたものです。まず東京で一番上が法定免税点以上の法人数を①で示しています。それが10万5,945法人、それから法定免税点未満の法人につきま

しては50万、合わせますと60万ということです。この数値に注意していただきたいのですが、よく批判の対象になるのですが、免税点以下の法人数が50万に対して、超えるものが10万、要するに償却資産というのが特定の企業に負担が偏るというご批判が出てくる1つの原因はここにあります。東京はそういう状態です。

ところが、名古屋を見ていただきますと、法定免税点以上の法人が2万8,633法人、それから法定免税点未満の法人が1万9,351法人ということで、名古屋に関しましては、要するに絶対数は少ないですけれども、法定免税点以上の法人がそれ以下の法人を上回っているという状況です。大阪も東京ほど違いはありませんけれども、やはり法定免税点以上の法人が4万法人、それから未満のものが5万ちょっと超えるくらいということで、免税点未満の法人の方が以上の法人を上回っております。

それから、そこより下の数値は償却資産、それから償却資産のうち構築物、機械装置、船舶、車両、航空機などと分けておりますが、1法人あたりの決定価格と課税標準を示したものでございます。償却資産全体を見ていただきますと、東京がまず決定価格においては免税点以上のところで計算しますと9,850万円、それを法人総数で割りますと1,720万円となります。それから名古屋がその数値が6,770万円、決定価格につきまして、法人総数で割りますと、4,000万円という数字になっています。大阪は決定価格を免税点以上の法人数で割りますと、8,200万円ですけれども、総数で割りますと3,600万円ということで、ここで名古屋と逆転しております。

次に、機械装置のところをご覧ください。機械装置のところでは決定価格を法人数で割った数値ですが、実はこの部分になりますと、名古屋が東京、大阪を上回っております。償却資産の総額につきましては、東京が圧倒的に多いわけですが、機械と装置に関しましては、例えば決定価格で割った数値が2,370万円、東京

が1,440万円、大阪が2,260万円ということですので、3大都市圏の中では一番大きいということでございます。課税標準につきましても、2,330万円で、東京の1,350万円をはるかに上回っております。2倍近くの数値になっております。ですから、これがものづくり名古屋と言われること、名古屋がものづくり拠点として非常に安定しているということ、この数値が示しているかと思えます。

しかしながら、最初に申し上げましたように、償却資産に係る固定資産税で問題となっているところは、法定免税点以上の法人と免税点未満の法人の割合の問題、名古屋に関しましては、免税点以上の企業の方が多いのですが、それ以外の地域では免税点未満の法人の方が上回っているということです。

それから、償却資産の総額とか、或いは構築物とか機械装置などについても、1法人当たりの償却資産の金額がこのように違っている。したがって、どういう業種がどの地域に張り付いているかによって地域的な負担の違いが出てくるということも、償却資産の固定資産を巡る問題点として指摘されているところでございます。

## □ 固定資産税（償却資産）の概要

償却資産に関する制度的な話を少し整理させていただきますと思います。まず課税客体は土地及び家屋以外の事業用の減価償却資産で、減価償却額、又は減価償却費が法人税法の規定による所得の計算上損金等に算入されるものという形になっております。

もちろん無形減価償却資産及び自動車税又は軽自動車税の課税客体のものは省くということです。この無形減価償却資産を除くということも、どうしてこれを外すのかということで議論のあるところのようです。それから申告制度に基づくものである。土地、家屋につきましてはもちろん登記がされますので、そちらの方でチェックすることができるわけですが、

表 2 : 収入階級別の世帯分布

単位: %

| 年間収入階級           | 全 国   | 全 都 市 | 3大都市圏 | 東 京 都<br>区 部 | 大 都 市 圏 |       |       |
|------------------|-------|-------|-------|--------------|---------|-------|-------|
|                  |       |       |       |              | 関 東     | 中 京   | 京 阪 神 |
|                  | 100.0 | 100.0 | 100.0 | 100.0        | 100.0   | 100.0 | 100.0 |
| 200万円未満          | 10.4  | 11.2  | 9.3   | 9.3          | 7.4     | 9.5   | 13.0  |
| 200万円以上300万円未満   | 11.6  | 12.1  | 10.3  | 11.4         | 10.1    | 8.5   | 11.6  |
| 300万円以上400万円未満   | 14.9  | 15.2  | 14.4  | 15.1         | 14.1    | 13.1  | 15.6  |
| 400万円以上500万円未満   | 13.4  | 13.5  | 13.9  | 11.9         | 13.6    | 14.2  | 14.2  |
| 500万円以上600万円未満   | 11.1  | 11.0  | 11.5  | 9.5          | 11.9    | 11.2  | 11.0  |
| 600万円以上800万円未満   | 16.5  | 16.1  | 17.1  | 19.3         | 18.0    | 18.2  | 14.7  |
| 800万円以上1000万円未満  | 9.9   | 9.4   | 10.3  | 9.1          | 10.7    | 10.7  | 9.2   |
| 1000万円以上1250万円未満 | 6.3   | 5.9   | 6.6   | 6.8          | 7.2     | 6.9   | 5.2   |
| 1250万円以上1500万円未満 | 2.9   | 2.7   | 3.1   | 3.2          | 3.4     | 3.5   | 2.5   |
| 1500万円以上         | 3.0   | 2.9   | 3.5   | 4.4          | 3.7     | 4.2   | 2.9   |

出所:総務省統計局『全国消費実態調査報告』(平成16年・第5巻世帯分布編),第23表。

表 3 : 圏域別・用途別対前年平均変動率

| 用途別   | 住 宅 地 |      | 宅 地 見 込 地 |      | 商 業 地 |      | 準 工 業 地 |      | 工 業 地 |      | 市 街 化 調 整 区 域 内 宅 地 |      |
|-------|-------|------|-----------|------|-------|------|---------|------|-------|------|---------------------|------|
|       | 19年   | 20年  | 19年       | 20年  | 19年   | 20年  | 19年     | 20年  | 19年   | 20年  | 19年                 | 20年  |
| 圏域    | 変動率   | 変動率  | 変動率       | 変動率  | 変動率   | 変動率  | 変動率     | 変動率  | 変動率   | 変動率  | 変動率                 | 変動率  |
| 平成年度  |       |      |           |      |       |      |         |      |       |      |                     |      |
| 東京圏   | 4.8   | 1.6  | -0.2      | -0.9 | 12.1  | 4.0  | 6.5     | 2.0  | 3.0   | 4.1  | -0.9                | -0.7 |
| 大阪圏   | 2.9   | 1.0  | -2.2      | -1.4 | 8.0   | 2.8  | 2.7     | 1.1  | 3.1   | 1.9  | -1.5                | -1.2 |
| 名古屋圏  | 2.4   | 1.5  | -1.1      | 0.3  | 7.2   | 1.9  | 1.3     | 0.8  | 3.1   | 1.7  | -0.6                | -0.4 |
| 3大都市圏 | 4.0   | 1.4  | -1.1      | -0.8 | 10.4  | 3.3  | 4.2     | 1.4  | 3.0   | 2.9  | -1.0                | -0.8 |
| 地方圏   | -2.3  | -2.1 | -4.1      | -3.5 | -2.6  | -2.5 | -3.0    | -2.6 | -2.9  | -2.2 | -2.5                | -2.1 |
| 全国    | -0.7  | -1.2 | -3.7      | -3.2 | 1.0   | -0.8 | -0.8    | -1.3 | -1.9  | -1.3 | -2.0                | -1.7 |

注:平成19年変動率は,市町村合併前の旧市町村の平成19年調査の地点から再集計したもの。

出所:国土交通省『平成20年都道府県地価調査』

表4-1： 3大都市の1法人当たり償却資産決定価格・課税標準

単位；人，百万円

|                                      |       | 東京      | 名古屋    | 大阪     |
|--------------------------------------|-------|---------|--------|--------|
| 法定免税点以上の法人①                          |       | 105,945 | 28,633 | 40,322 |
| 法定免税点未満の法人                           |       | 501,202 | 19,351 | 51,079 |
| 法人合計②                                |       | 607,147 | 47,984 | 91,401 |
| 償却資産                                 | 決定価格① | 98.5    | 67.7   | 82.1   |
|                                      | 決定価格② | 17.2    | 40.4   | 36.2   |
|                                      | 課税標準① | 94.1    | 64.1   | 78.3   |
|                                      | 課税標準② | 16.4    | 38.3   | 34.5   |
| うち<br>構築物                            | 決定価格① | 24.3    | 7.8    | 19.1   |
|                                      | 決定価格② | 4.2     | 4.6    | 8.4    |
|                                      | 課税標準① | 24.0    | 7.2    | 18.8   |
|                                      | 課税標準② | 4.2     | 4.3    | 8.3    |
| うち<br>機械・装置                          | 決定価格① | 14.4    | 23.7   | 22.6   |
|                                      | 決定価格② | 2.5     | 14.2   | 9.9    |
|                                      | 課税標準① | 13.5    | 23.3   | 21.6   |
|                                      | 課税標準② | 2.4     | 13.9   | 9.5    |
| うち地方税法<br>389条関係の<br>船舶，車両，<br>航空機など | 決定価格① | 31.7    | 21.9   | 21.7   |
|                                      | 決定価格② | 5.5     | 13.0   | 9.6    |
|                                      | 課税標準① | 28.5    | 19.6   | 19.3   |
|                                      | 課税標準② | 5.0     | 11.7   | 8.5    |

注；1人当たり金額①は法定免税点以上の法人数，②は法人総数で除して得た数値。

出所；総務省自治税務局固定資産税課『平成19年度 固定資産の価格等の概要調書』

(償却資産・都道府県別表)

表 4-2 : 3 大都市圏の事務所ビル空室率・事務所新規実質賃料の推移

| 年度                   |         | 昭和 62 | 平成元    | 5      | 6      | 7      | 8      | 9      | 10     | 11     |
|----------------------|---------|-------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 事務所ビル<br>空室率<br>%    | 東京      | 0.3   | 0.2    | 1.8    | 2.9    | 4.7    | 4.7    | 4.8    | 3.4    | 3.7    |
|                      | 大阪      | 1.4   | 0.4    | 2      | 4.1    | 5.7    | 5.4    | 4.8    | 4.7    | 6.4    |
|                      | 名古屋     | 2     | 0.7    | 1.7    | 3.6    | 4.9    | 4      | 3.3    | 2.8    | 4      |
|                      | 全国平均    | 3.5   | 1.9    | 2.4    | 5      | 6.8    | 5.2    | 4.5    | 4.9    | 6.6    |
| 事務所新規<br>実質賃料<br>円/坪 | 東京 23 区 | -     | 26,850 | 28,420 | 23,580 | 20,040 | 18,670 | 17,940 | 17,460 | 16,740 |
|                      | 大阪      | -     | 13,520 | 17,470 | 16,090 | 15,180 | 14,770 | 14,150 | 13,770 | 13,230 |
|                      | 名古屋     | -     | 9,691  | 12,589 | 11,900 | 11,583 | 11,320 | 11,330 | 11,260 | 11,040 |

| 12     | 13     | 14     | 15     | 16     | 17     | 18     | 19     |
|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| 3.7    | 3.2    | 2.8    | 4.1    | 4.6    | 3.5    | 2.3    | 2.2    |
| 6.7    | 10.9   | 10     | 12.2   | 13.2   | 9.8    | 8.2    | 6.3    |
| 5.9    | 8.7    | 7.3    | 7.9    | 10.4   | 12.2   | 6.8    | 7      |
| 8      | 5.7    | 5.9    | 7.2    | 8      | 7.4    | 6.6    | 5.3    |
| 16,190 | 15,900 | 15,670 | 15,310 | 14,940 | 14,630 | 14,560 | 15,090 |
| 12,880 | 12,320 | 11,670 | 11,230 | 10,770 | 10,500 | 10,610 | 10,550 |
| 10,870 | 10,790 | 10,650 | 10,530 | 10,310 | 10,170 | 10,180 | 10,160 |

注:実質賃料は預託金運用益を一律6%として算出した1坪当たり賃料。

出所:事務所ビル空室率は(社)日本ビルディング協会連合会「ビル実態調査のまとめ」、事務所実質賃料は

(株)生駒データサービス『不動産白書 2008』を原資料として、(社)不動産協会『日本の不動産業 2009』

48 頁に掲載された資料。

表5： 3大都市の1法人当たり償却資産決定価格・課税標準

単位；人、百万円

|              |       | 東京      | 名古屋    | 大阪     |
|--------------|-------|---------|--------|--------|
| 法定免税点以上の法人①  |       | 105,945 | 28,633 | 40,322 |
| 法定免税点未満の法人   |       | 501,202 | 19,351 | 51,079 |
| 法人合計②        |       | 607,147 | 47,984 | 91,401 |
| 償却資産         | 決定価格① | 98.5    | 67.7   | 82.1   |
|              | 決定価格② | 17.2    | 40.4   | 36.2   |
|              | 課税標準① | 94.1    | 64.1   | 78.3   |
|              | 課税標準② | 16.4    | 38.3   | 34.5   |
| うち<br>構築物    | 決定価格① | 24.3    | 7.8    | 19.1   |
|              | 課税標準① | 4.2     | 4.6    | 8.4    |
|              | 決定価格② | 24.0    | 7.2    | 18.8   |
|              | 課税標準② | 4.2     | 4.3    | 8.3    |
| うち<br>機械・装置  | 決定価格① | 14.4    | 23.7   | 22.6   |
|              | 課税標準① | 2.5     | 14.2   | 9.9    |
|              | 決定価格② | 13.5    | 23.3   | 21.6   |
|              | 課税標準② | 2.4     | 13.9   | 9.5    |
| うち<br>389条関係 | 決定価格① | 31.7    | 21.9   | 21.7   |
|              | 課税標準① | 5.5     | 13.0   | 9.6    |
|              | 決定価格② | 28.5    | 19.6   | 19.3   |
|              | 課税標準② | 5.0     | 11.7   | 8.5    |

注；1人当たり金額①は法定免税点以上の法人数、②は法人総数で除して得た数値。

出所；総務省自治税務局固定資産税課『平成19年度 固定資産の価格等の概要調書』

(償却資産・都道府県別表)

登記制度がございませんので、償却資産については所有者に申告義務が課せられる。地方税法では1年に一度、自治体の方からチェックしに行くことにはなっているのですが、当然そういうことはすべてを対象にはできませんので、抜き打ち的に調べるということになります。

それから免税点ですが、先ほど免税点以上の法人と免税点未満の法人の数を3大都市圏についてお示ししましたが、150万円が免税点となっております。償却資産の具体例は次に示す構築物につきましては、橋、軌道、ダム、庭園、門扉など、それから機械及び設備、工具・器具及び備品、その他ということになっております。その他の船舶、車両、航空機など、どこに定繋地があるのかということで、定まった定繋地で課税することにつきましていろいろと議論があるところです。

## □ 償却資産の評価

次に償却資産の評価ですが、初年度につきましては取得価格から控除額の1/2を掛けたものということになります。通常、法人税法の部分につきましては、月割りですが、固定資産税の場合は半年償却になります。それから2年度目以降、各年度の評価額につきましては、前年度評価額から控除額を引いたもの。まず取得価格につきましては、償却資産を取得するために「通常支出すべき金額」とみなされ、それは法人税における取得金額とイコールということになっております。

それから購入のものにつきましては引取運賃等の付帯費を含む実際の購入金額、建設に関しましては建設に要した原材料費、労務費、経費等の額ということになります。もちろん建設といいましても家屋ではなくて、構築物ということになります。

次に取得価格から控除額を引くということですが、控除額等の算定ということで、原則は法定耐用年数に応じて固定資産税評価基準に定め

た減価率によって算出する。ただし、評価額が取得価格の5%に達するまで控除するという一方で、逆に言えば5%は残存するという一方で、これが法人税と違うところとなり、いろいろと議論のあるところでございます。これはまたあとでお話をします。

減価方法につきましては償却資産取得当初における減価額が大きく、その企業の初期負担を軽減できること等から、昭和38年の固定資産税評価基準以来、原則として一律に定率法によることとされている。定率法といいましても、今風に言いますと、旧定率法ということになります。法人税の250%定率法です。

## □ 税務会計と固定資産税における取扱いの相違

法人税と固定資産税の取扱いの違いですが、まず償却の方法は、法人税につきましては選択性、ただし平成10年4月以降の取得の建物は定額法のみということですが、19年4月1日以降、取得資産につきましては、250%定率法を適用、それに以前のものにつきましては、旧定率法を適用する。

固定資産税の方につきましては、もちろん定率法のみで、旧定率法で計算するということになります。それから特別償却・割増償却については法人税については認められる、圧縮記帳についても認められるということですが、固定資産税については認められません。特別償却と割増償却を認めないというのは、政策的な色合いのものは地方税の場合にはなじまないということで認められないとされております。

それから先ほど言いましたように、前年中の新規取得資産につきましては、法人税につきましては、月割償却ですが、固定資産税の場合は半年償却ということですが、評価額の最低限度額は、法人税の償却可能限度額ということになりますが、制度改正で法人税の方は備忘価格1円までです。先ほど言いましたように、固定資産

税の方は相変わらず5/100、5%分は残ります  
ということです。

## □ 固定資産税における償却資産の 主な特例

次に、特別償却と割増償却を認めない、政策的な色合いは地方税になじまない、応益課税という観点から見てもなじまないということでしたが、公益事業関係につきましては、特別に固定資産税においても特例措置が講じられております。特例率がそれぞれ、電力に関しては1/3分から3/4、ガスについては1/3から2/3などと定められております。

## □ 固定資産税の沿革

償却資産課税は土地や家屋に比べて新しいということで、対比させるために土地の話をして頂きます。土地につきましては、明治6年に地租改正条例を制定して、国税として地租、道府県税として地租附加税を導入しました。明治21年になりますと、市町村にも地租附加税が導入されています。昭和15年の税制改正の際に国税・地租の全額を徴収道府県に還付することということで、これは実質的に地方税化がこの時点で行なわれたということです。戦後、昭和20年になりますと、国税・地租が廃止されまして、道府県が地租、それから市町村が地租附加税を課税することになりました。

家屋につきましても、明治15年、道府県税として家屋税が導入されています。同じく地租と一緒に、昭和15年の税制改正によって家屋税は国税となり、道府県と市町村につきましては、それぞれ附加税を課税することになります。ただし、国税・家屋税というのは全額道府県に還付ということで、実質、地方税化がなされました。昭和22年に国税・家屋税が廃止されて、道府県が家屋税、市町村が附加税を課税するようになります。

償却資産につきましては、昭和25年に、前年24年のシャウプ勧告に基づきまして、初めて償却資産一般に対する課税が導入されています。歴史が比較的新しいということもあり、償却資産に対する課税の根拠に関する議論が今でも多くなされているようでございます。

ただし、では償却資産に関する課税がそれまでなかったかということ、そうではなくて、ばらばらに存在したのです。明治2年に船舶税が導入されます。これは国税として導入されて、地方税は附加税という形で課税することになります。それから大正15年には電柱税、昭和22年には軌道税など、それから法定外独立税、今で言う法定外普通税とか法定外目的税ですが、そして原動機とか冷凍機、織機、こういったものに対する税金が昭和21年に導入されまして、いわゆる雑種税が課税されます。

償却資産に関する税はそれ以前からも実はあったのですが、昭和25年の税制改正で、償却資産一般に対する税が新たに設けられたということです。

## □ シャウプ勧告と償却資産課税

この償却資産一般に関する税金が導入されたきっかけになったのが、先ほど言いましたシャウプ勧告です。ご承知のように、シャウプ勧告は、不動産税改革についてもかなり力を入れて提案をしております、そのポイントを言いますと、地租、家屋税、それから地租・家屋附加税の地方税における位置の拡大をしなくては行けない、それから市町村の財源も拡充しなくては行けないということで、まず1つ目として課税の全責任を市町村に負わせる。その一方で税収は全額、地方に渡す。課税標準を賃貸価格ではなく資本価格にします。それから3つ目に個人所得課税及び法人税において減価償却を認められるあらゆる事業資産を包括する。これが先ほど来言っております償却資産一般に関する税金です。このように、シャウプ勧告で提案され

たものが25年に実施されたということです。

そのときのシャープ勧告が償却資産を課税客体とするということを言い出したのは、構築物とか機械物等の償却資産を所有する事業者が、償却資産が所在する市町村から有形無形の行政サービスを受けている、その受益のもとに事業活動を行っているのではないかと、そこに着目したものであるということです。結局、応益課税の原則を徹底しようという考え方に沿いまして、土地及び家屋のみならず広く減価償却を課税対象に含めるということをしたわけです。

シャープ勧告に書かれていることですが、「ここで勧告する本税の課税標準の拡張は、社会の他の者との関係において、事業が地方行政の支持のためにどんな貢献をなすべきであるかを更によく測る尺度になる」ということで、要するに、こういう形で償却資産を含めることで応益課税を徹底しようということでした。なお、ここで留意すべきは、シャープ勧告当時、あるいはその後高度経済成長期を経てある時期までのわが国の産業構造における製造業の位置です。すなわち償却資産を多く利用する製造業が「一般的」であった時代と、それが「特定」の業界となった現在との差異に留意せねばなりません。そのことが応益課税における受益の指標、対象としての償却資産の是非に関わってくるからです。

## □ 償却資産に係る主な制度改正

昭和25年にこの償却資産に関する一般税が導入されまして、その後、38年に評価基準が導入されますので、それに従って固定資産評価については、39年の税制改正から評価基準によるということ、それから昭和40年ですけれども、このときに償却可能限度額を90%から95%に引き上げて、残存価格が5%になりました。それから機械装置を中心として平均15%の耐用年数の短縮に対応して、評価額の最低限度を取得価格の10%から5%に変えております。評価に当

たっては改正後の耐用年数を用いることとされました。

それからずっと時代が下がりますが、ご承知のように、平成19年の改正で減価償却制度の抜本的な見直しがなされました。残存価格と償却可能限度額が廃止されまして、償却方法として250%定率法等が導入された。ところが固定資産税の償却資産に関しては、資産課税としての性格を踏まえて、従来の評価方法を維持するとされました。

平成20年度改正で、やはり国税の方では機械装置を中心として耐用年数省令の資産区分の大括り化、耐用年数の見直しがなされた。固定資産税につきましては、改正後の耐用年数を適用するという改正がなされております。

## □ (社)日本経済団体連合会「平成19年度税制改正に関する提言」における固定資産税(償却資産)に関する提言

このような償却資産に係る固定資産税に関して、代表的な批判として日本経済団体連合会の「平成19年度税制改正に関する提言」において言われていることを整理してみますと、償却資産の固定資産税を廃止しろという話ですが、製造業を中心とする多数の設備を有する企業では償却資産の固定資産税が土地を上回っている。非常に負担が重い。それが企業収益を圧迫して、企業競争力に悪影響を及ぼしています。

こういうことに鑑みて、償却資産への課税そのものに問題がある。まず1つ目は製造業など特定業界に負担が偏重していて、課税の公平性を欠いているという批判。それから2つ目に税収面で自治体間のアンバランスが大きい。これは先に資料を付けてお示ししたとおりです。国際的に事業用償却資産への課税例は非常に稀であるということで、国際基準に合わせるべきという話でございます。

ここがポイントになるのですが、本来、事業

用償却資産は将来収益を生み出す源泉である。将来収益を生み出す源泉であって、これは将来収益という形で姿を表す。企業所得に対しては法人住民税とか法人事業税が課税されているにも拘らず、そのもとになる事業償却資産に対して固定資産税を課税するということは、将来発生する収益に対して前取りの課税しているのではないかということで、二重課税になるということです。

それから、もう1つ、土地・家屋と異なって、償却資産に対する固定資産税だけが事業用資産だけに課税されている。それも問題がある。そういうことから経団連といますか、多くの企業が同じ思いかと思えますけれども、消費税を含む税体系の抜本改革の際には、地方消費税を含めた地方税の体系についても抜本的な見直しを行い、そのときに償却資産に対する固定資産税については廃止すべきであるという提言がなされております。

## □ 償却資産への課税は廃止すべきか

償却資産への課税を廃止すべきかについて、研究者の見解を2つ紹介したいと思います。

まず、中里実先生が2002年に『租税研究』に書いておられる、「償却資産に対する固定資産税」という論文の中で、固定資産税のような資産保有課税の場合、資産の現在価値に課税し、当該資産が将来生み出すであろう将来キャッシュフローに住民税を課すことは二重課税になるので、これは望ましくない。これ以外にもいろいろと償却資産に対する固定資産税に関する疑問点を、この論文の中で中里先生は述べておられます。中里先生は同じく、個人用償却資産には固定資産税を課税せず、事業資産に課税することはアンバランス、不公平であると指摘しておられます。

なお、ここでは償却資産を生産要素としてとらえているので、仮に個人の家屋を償却資産としてしてみた場合であっても、それを応益課税

の課税対策とすることには問題にならないと思われま。ちなみに中里先生は、個人用償却資産については「帰属所得」の観点から課税に根拠はあるけれども、事業資産にはそうした帰属所得に該当するものがないので、課税根拠が見出されないのではないかということで批判しておられます。

それから名古屋大学の福家先生は、地方税本則に定められた法定課税要件のかぎりでは、固定資産税というのは財産税である。財産税であるにも拘らず、その負担が所得に帰着している。財産税であるのに、それと無関係な課税標準が定められているために、従来同様にこれからも収益税の主張や、その解釈の余地が主張されることになるだろう。こういうことを2004年に『税』という雑誌に書いておられます。

生産要素としての資産の場合（事業用土地・建物のみならず、償却資産も）についても、文字通り生産手段として、その取引価格自体に担税力があるというより、それによって生じる収益があることの価値、すなわち潜在的な収益力を課税標準とする価格と考えざるを得ない。したがって中里先生と同じで、要するにキャッシュフロー、ここでも言っていることですが、将来のキャッシュフローに着目しているわけです。そうすると、二重課税の問題が出てくるし、それから課税標準たる価格については、市場価格ではなく、収益還元価格を用いるのが望ましいのではないか。

さらに所得、資産及び消費のいずれに着目しようとも租税負担は所得に究極的に帰着するので、資産の法学的には原則として所得に対する応能的な総合課税が望ましいという形で、要するに応益的と言われる固定資産税、特にその償却資産にかかる固定資産税は要らないということ言われます。こうした問題を踏まえまして、応益課税としての固定資産税が成り立ち得るか。特に償却資産に関連して、償却資産課税における受益とは何かということを考えていかねばならないということです。

## □ 固定資産税の基本的性格

ここで固定資産税の基本的な性格を再整理しておきたいと思います。今、ご紹介しましたように、中里先生の話とか、福家先生の話とか、要するにキャッシュフローに着目した話が出てくるのですが、その一方で固定資産税は固定資産の資産価値に着目して、その資産を所有することに担税力を見出して課せられる物税であって、その課税標準はこれらの資産価格（適正な時価）とされているということが、『地方税制の現状とその運営の実態』では書かれています。

同じく、この本の中で固定資産税は応益負担の原則に立脚した税である、市町村の区域内に土地・家屋及び償却資産が存在する事実と、市町村の行政サービスの間には深い関連性があるので、固定資産税は応益性を最も強く具現しているものであるということで、応益税としての固定資産税ということが強調されています。

金子宏先生の書かれたものを見ますと、地租・家屋税等が、従来は土地・家屋等の賃貸価格を課税標準として課される収益税だった。それに対して固定資産税は固定資産の価格を課税標準として課税されることになっているから、それは固定資産の所有の事実に着目して課される財産税である。地租・家屋税が従来、賃貸価格に対して課せられておりましたので、その名残であろうか、これを収益税と見る考え方が学説上も、実務上も依然として強い。そのため、農地に関しては原理上、交換価値ではなく、農業を継続する場合の収益還元価値で評価すべきであるというような主張がなされることが多い。しかしながら、あくまでも現行法上は固定資産税は収益税ではなくて、財産税であるというふうに解釈すべきであるという指摘がなされています。

固定資産税を財産税と考える場合には、その課税客体は土地・家屋償却資産に限定されるも

のではなくて、これらと同様に資産価値を有する他の資産をも対象とすべきではないかという考え方もあります。この点につきましては、固定資産税が市町村の行政サービスの受益関係に着目した税であることが重要になります。すなわち財産税であれば、資産全体に対して課税するということになるのですが、受益関係を特に強く見出されるものに着目して課税するということになる、土地、家屋、償却資産、この3つになるのではないかという話でございます。

それを受けまして、（財）資産評価システム研究センターの「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会」では、土地、家屋、償却資産はそれが存在する市町村の行政サービスの受益を受けるものであることから、資産価値を有するものの中から特に、固定資産税の課税客体とされているという見解を示しております。

## □ 固定資産税における応益性の考え方

固定資産税における応益性の考え方ですが、固定資産税というのは応益原則に基づく税ではあるけれども、市町村の個別の行政サービスの対価として、個別報償原理に基づいて課税されるものではない。つまり、ある個人が住んでいる家、土地の資産価値に自治体のサービスの受益が反映されるということ、従って、その受益に応じて課税されるというように個別報償的に考えるのではない。もし個別的な利益に対する対価ということであれば、実は税ではなくて、使用料・手数料とか受益者負担金で間に合う話であるということになる。

そうではなくて、固定資産税というのは、総体としての市町村の行政サービスの利益を財産価値の指標として、財産価値に比例して課税する税、すなわち一般的報償原理に基づく税であるということが言えるのではないかということでもあります。

それに対して、また再反論ですが、田中治先生が『納税月報』の2001年11月号で、応益原則は、課税の根拠論（「なぜ」人は税を負担するか）としては応益原則というのはいり得るだろう、ところが租税負担の配分基準としては、適当とは言えないと言っておられます。応益原則を租税負担の配分基準として使うのであれば、まず何よりも、特定の個人が受ける排他的な利益を具体的に算定しなければいけない。しかしながら行政の提供するサービスからその者が受けた特別の利益を弁別するのは、およそ不可能に近い。したがって、こういうことから、応益課税に対して田中先生は批判的な立場を取られます。当然、固定資産税はおろか償却資産に対する固定資産税というのものも、この考え方からいくと望ましくないということになります。

林宜嗣先生は「応益課税としての固定資産税の評価」という論文の中で、これは先ほど紹介しました「地方税における資産課税のあり方に関する調査研究委員会」と同じような見解なのですが、厳密な応益原則の適用は、行政サービスの受益が「誰に」「どの程度」帰属したかを正確に知ることができない限り不可能であると述べておられます。ここまでは田中先生と一緒に。仮に受益が正確に把握できるのであれば、その場合は税ではなく、先ほどと同じく、使用料、手数料といった受益者負担を適用することが望ましい。従って、地方税における応益性の原則というのは行政サービスの受益を反映しやすいと考えられる税目によって、ということは固定資産税によって地域住民が広く負担を分かち合うという程度に柔軟に解釈すべきであろう。ですから、ここでも個別報償原理ではなくて、一般の報償原理の考え方が示されていると思います。

## □ 固定資産税における償却資産の意義

さて、ここで、償却資産に対する固定資産税

の是非について整理しておきたいと思います。そもそも所得税とか法人税で言うところの、償却資産のとらえ方というのは、要するに長期にわたる企業利益の主要な源泉として固定資産をとらえている。そこで取得に要した金額、取得金額は将来の収益に対する費用の一括前払いの性質を持っているので、費用収益対応の原則から、使用、時間の経過によって資産が減価するのに応じて徐々に費用化するという考え方が出てくることになります。

ところが、こうした法人税等における償却資産の考え方は、実は応益課税の固定資産税の性格に着目したときには、明らかに異なるわけです。すなわち応益課税の対象の資産としての位置付けと、それから法人税法等で言っているところの将来の収益に対する費用としての性格といったものとはわけが違うわけです。そこで税の性格の差異からいって償却方法等を同じくすることは妥当なのだろうかということです。それを統一せよという話が経団連の方からも出てきてます。日本租税研究協会も同じ立場かと思えます。減価しない土地、長期にわたって減価する建物とは異なり、短期間で減価する機械、装置などの償却資産はまさに、生産活動、事業活動そのものであり、それに課税することには大きな問題がある、ということでありましょう。

また無論、納税者の利便からは当然統一性が望ましいということになりますけれども、一方で、それは地方分権や課税自主権の考え方について論じた前々回のこの研究会でも話題になっていたかと思いますが、いろいろと悩ましい問題があるということなのです。

私としましては皆さまから非常に批判の多い償却資産に対する固定資産税についても、財産税という性格と、応益課税という観点からいうと、要するに課税根拠として、意義があるのではないかと考えます。ただし、償却資産は事業活動の量的尺度として受益をあらわすものとなりうるとは思いますが、財産税としてみたとき、財産なのか生産要素なのかという議論はさらに

なされるべきであろうと思います。さらに、応益課税としてみた場合においても、例えば省エネ型、環境への負荷の少ない「高価な」機械、設備を購入した場合、税負担が高くなってしまふといった問題についても、今後、検討すべきでしょう。

## □ 償却資産課税の国際比較

ちなみに償却資産課税というのが非常に稀であるという話ですが、アメリカ、カナダ、イギリス、フランス、ドイツ、韓国、それぞれ償却資産課税をやっています。

課税団体はアメリカの場合、州、カウンティ、市町村、学校区、特別区とかも課税している。課税対象資産ですが、土地・家屋は当たり前ですが、公益事業用資産、それから機械設備、通信関連施設、在庫棚卸資産まで課税しているところもある。アメリカの場合は事業用に限らず、個人用の償却資産に対して課税している州もございます。それから、カナダもアメリカに似ています。イギリスは事業用不動産ということで、

土地、建物と一体をなす構築物、機械設備、などについてビジネス・レイトを課税している。フランスは職業税という名前になりますが、営業用不動産、それから償却資産を課税対象としている。ドイツは不動産税ということになりますが、不動産 A というカテゴリーの中に農業用不動産と機械設備等が入っております。それから最後にお隣の韓国ですが、韓国では土地、住宅以外に船舶、航空機に対して財産税を課税しているということですので、経団連がおっしゃるように、非常に稀であるかどうかはやはり議論のあるところではないかと思います。

以上、償却資産の固定資産税について、その制度の概要と沿革、それから要するに償却資産に対する固定資産税は要らないということも、企業にとっては負担が過重であるとか、地域的な偏在であるとか、或いは業種による偏在といった問題もあろうかと思ひます。しかし、基本的には、将来キャッシュフローに対する課税をどうとらえるかということが一番重要な問題ではないかと思ひまして、その話を中心にお話をさせていただきました。以上でございます。

〈参考資料①〉

税務会計と固定資産税における取り扱いの相違  
 ※固定資産税ではその応益税的性格により政策的配慮は認められない

| 項目                     | 法人税  | 固定資産税  |
|------------------------|--|--|
| 償却の方法                  | 選択性<br>(平成10年4月以降取得の建物は定額法のみ)<br>定率法選択の場合<br>・平成19年4月1日以降取得資産は定率法(250%定率法)適用<br>・平成19年3月31日以前取得資産は旧定率法適用 | 定率法のみ<br>※現下率は固定資産評価基準別表「耐用年数に応ずる減価表」に規定<br>※法人税法等の旧定率法で使用する償却率と同様 |
| 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(2分の1)   |
| 評価額の最低限度(税務会計は償却可能限度額) | 備忘価額(1円)まで   | 取得価額の100分の5  |
| 改良費(税務会計は資本的支出)        | 原則区分、一部合算も可  | 区分評価   |

〈参考資料②〉

固定資産税における償却資産の主な特例

※特例率＝課税標準に乗ずる率。適用期間が取得後数年間というように限定されているものもある。

| 種類  | 特例率        | 備考  |
|-----|------------|---|
| 電力  | 3分の1～4分の3  | 送電用施設;3分の1、変電所;5分の3 など                    |
| ガス  | 3分の1～3分の2  | ガス事業用資産;3分の1など                            |
| 船舶  | 15分の1～2分の1 | 国際船舶;15分の1、外国貿易船;10分の1、内航船舶2分の1など         |
| 航空機 | 10分の1～3分の2 | 国際路線専用機;10分の1、国際路線準専用機;15分の2、国内航空機;3分の2など |
| 鉄道  | 6分の1～4分の3  | 新線立体交差化施設;6分の1、新線構築物;3分の1、新造車両2分の1など      |

〈参考資料③〉

## 償却資産課税の国際比較

|        | アメリカ  | カナダ   | イギリス   | フランス                           | ドイツ  | 韓国  |
|--------|---|---|--|--------------------------------|--|---|
| 名称     | 財産税   | 財産税   | ビジネス・レイト   | 職業税                            | 不動産税   | 財産税   |
| 課税団体   | 州、カウ<br>ンティ、市町村、<br>学区、特別<br>区等   | 州、広域自<br>治体、地方<br>自治体   | 国(市町<br>村へ交<br>付)  | 州、県、市<br>町村、市町<br>村事務組<br>合等   | 市町村  | 市、郡、<br>区   |
| 課税対象資産 | 土地・家屋<br>(全州)、公益<br>事業用資産<br>(49州)、機械<br>設備(42州<br>1特別区)、<br>通信関連施<br>設(40州)、在<br>庫・棚卸資産<br>(16州) | 土地・家屋<br>(全州)、公益<br>事業用資産<br>(5州、1<br>準州)機械<br>設備(3州、<br>1準州)、通<br>信関連資産<br>(7州1準<br>州) | 事業用不<br>動産(土<br>地、建物<br>と一体を<br>なす構築<br>物、機械<br>設備を含<br>む) | 営業用不<br>動産、償却<br>資産(機械<br>設備等) | 不動産A<br>(農業用<br>不動産、<br>機械設備<br>等)、不動<br>産B(その<br>他の不動<br>産) | 土地、建<br>物(付属<br>する施<br>設含む)、<br>住宅、船<br>舶、航空<br>機 |

地方税研究会／委員名簿（敬称略）

（※平成21年10月時点）

|                   |                     |             |             |           |
|-------------------|---------------------|-------------|-------------|-----------|
| 座長                | 関西大学                | 経済学部        | 教授          | 林 宏 昭     |
| 大学研究者<br>(氏名50音順) | 関西学院大学              | 経済学部        | 教授          | 上 村 敏 之   |
|                   | 神戸大学                | 大学院経済学研究科   | 准教授         | 玉 岡 雅 之   |
|                   | 大阪産業大学              | 経済学部        | 教授          | 戸 谷 裕 之   |
|                   | 大阪学院大学              | 経済学部        | 教授          | 日 高 政 浩   |
|                   | 関西学院大学              | 経済学部        | 教授          | 前 田 高 志   |
|                   | 京都産業大学              | 経済学部        | 准教授         | 八 塩 裕 之   |
|                   | 大阪大学                | 大学院経済学研究科   | 教授          | 山 田 雅 俊   |
|                   | 会員（企業）<br>(企業名50音順) | 川崎重工株式会社    | 財務経理部       | 課長        |
| 関西電力株式会社          |                     | 総務部         | マネジャー       | 小 村 健 之   |
| シャープ株式会社          |                     | 経理本部経理部     | 財務グループチーフ   | 加 藤 彰     |
| 住友電気工業株式会社        |                     | 経理部         | 税務・管財グループ長  | 西 山 智 博   |
| 武田薬品株式会社          |                     | 経理部         | 課長代理        | 香 川 正 人   |
| 株式会社竹中工務店         |                     | 財務室         | 主任          | 西 村 和 洋   |
| パナソニック株式会社        |                     | 経理グループ      | 会計マネジメント室主事 | 田 中 弥 恵 子 |
| 会員（団体）<br>協会事務局   |                     | 社団法人関西経済連合会 | 経済調査部       | 次長        |
|                   | 社団法人日本租税研究協会        |             | 専務理事        | 秦 邦 昭     |

〔地方税研究会報告〕 抜本的税制改革と地方税

---

平成 22 年 2 月 17 日印刷  
平成 22 年 2 月 22 日発行

発 行 所

社団法人 日本租税研究協会

東京都千代田区大手町 2 - 6 - 2

日本ビル 5 階 552 区

TEL 03(3281)2719

FAX 03(3281)6073

E-mail : j-tax-as@tkg.att.ne.jp

日本印刷株式会社

TEL03(3833)6971

---

印 刷 所