

# 地方税の安定性に関する分析

石田和之

徳島大学大学院

ソシオ・アーツ・アンド・サイエンス研究部准教授

2013年6月

## 目次

はじめに	1
第1章 地方税の安定性分析のための予備的考察	4
第1節 はじめに	4
第2節 地方税制度の枠組みと地方税収入の現状	11
第3節 地方税原則の議論	17
第4節 本論文の構成	27
第5節 おわりに	28
第2章 地方税における税収の安定性と伸張性	31
第1節 はじめに	31
第2節 地方税の安定性をめぐる議論と税収変化の測定尺度	37
第3節 方法とデータ	47
第4節 推計結果	50
第5節 考察	58
第6節 おわりに	65
第3章 地方税の伸張性と安定性のトレード・オフ	68
第1節 はじめに	68
第2節 税収の安定性と伸張性の関係	70
第3節 方法とデータ	73
第4節 安定性と伸張性、そして両者のトレード・オフの推計結果	78
第5節 安定性と伸張性のトレード・オフ	99
第6節 おわりに	111
第4章 地方税の安定性と普遍性	114
第1節 はじめに	114
第2節 地方税の普遍性の捉え方	117
第3節 方法とデータ	121
第4節 分析の結果	128
第5節 考察	138
第6節 おわりに	141

第5章 国税が地方税の安定性に及ぼす影響	144
第1節 はじめに	144
第2節 住民税における「国税からの影響遮断」への制度的な対応	146
第3節 グレンジャーの因果性テストによる国税からの影響遮断の検証	164
第4節 考察	172
第5節 おわりに	175
第6章 固定資産税において負担調整措置が税収の安定性に与えた影響	178
第1節 はじめに	178
第2節 固定資産税の負担調整措置	182
第3節 宅地に対する固定資産税の実効税率	194
第4節 税負担の変化の分析	204
第5節 おわりに	218
第7章 固定資産税の安定性と課税標準の選択	220
第1節 はじめに	220
第2節 固定資産税における課税標準と資産評価	223
第3節 課税標準の選択と固定資産税の性格	229
第4節 固定資産税とレイト（香港）の比較	234
第5節 課税標準の安定性の検証	240
第6節 おわりに	248
第8章 地方税における安定的な財源の確保	250
第1節 はじめに	250
第2節 地方税の安定性に関する分析の結果	250
第3節 地方税の安定性を妨げる要因とそれへの対策	253
第4節 おわりに	256
おわりに	257

## はじめに

本論文は、日本の地方税について、税収の安定性の観点から制度的、実証的な分析を行うものである。ファクト・ファインディングによって日本の地方税の特徴を税収の安定性の面から分析することで、地方税の安定性の有無、安定性に影響する要因、そして安定性がもたらす効果を明らかにする。

地方税の安定性は、7つの要件から構成される地方税原則のうちのひとつであり、望ましい地方税の体系を設計する際に考慮されるべき要件である。地方団体の安定的な財源の確保が地方分権の実現にとって重要であることは言うまでもない。安定的な財源の確保なしには、安定的な行政サービスの提供は不可能である。住民の生活に身近な行政サービスを提供することが役割として与えられている地方団体にとって、行政サービスを安定的に提供し続けることはもっとも重要な責務であり、そのためには財源が安定的に確保されていなければならない。地方分権一括法の施行によって2000年に地方分権の本格的な推進が図られて以降、地方団体には自主自立的な行財政運営が求められており、税収の安定的な確保に対する地方団体の関心は高い。

税収の安定的な確保という観点は、地方税原則の中でも（納税者の視点ではなく）課税当局の立場からの要件であるとされることが多い。確かに安定的な財源の確保の観点は、課税当局の観点である。しかしながら、安定的な財源確保の目的は、安定的な行政サービスの提供である。財源が不安定であるがために行政サービスが不安定になることがあるとすれば、そこから被害を受けるのは納税者であり住民である。そもそも地方自治の実現のために安定的な財源の確保が必要なのである。そして、安定的な財源確保においてもっとも重要なのが安定的な税収の確保なのである。税収の安定的な確保は、課税当局のためではなく、住民の福祉の観点から重要なのである。

地方税の安定性をめぐってはこれまでに多くの議論が展開され、先行研究が蓄積されている。本論文が示す地方税の安定性分析の結果は、先行研究の成果を凌駕するものでもなく、また否定するものでもない。しかしながら、先行研究とは異なるアプローチを採用したり、あるいはこれまでにあまり注目されてこなかった論点に着目することなどによって、地方税の安定性の研究の文脈にささやかに貢献することを意図している。本論文が地方税の安定性を分析する視点として取り上げたのは、安定性の有無、安定性と伸張性の関係、安定性と普遍性の関係、地方税の安定性を阻害する要因としての国税の影響、固定資産税の安定性に関連して負担調整措置の意義と課税標準の選択といった論点である。これらのうちで安定性の有無、安定性と伸張性の関係、安定性と普遍性の関係は、古くて新しい論点といえる。本論文は、従来とは異なる方法によって安定性を測ることでこの問題に取り組んでいる。国税からの影響遮断の問題は、かつて大きな関心を集めた論点であるが、近年はあまり注目されていないよう



にも思われる。しかしながら、未だ解決されたとはいえず、またその重要性が低下したわけでもないと考え、本論文で取り上げている。固定資産税の負担調整の論点は、負担水準の考え方に基く新たな負担調整措置の導入以降、大きな関心を集めてきた問題に対して、これまでに指摘された来なかった視点として税収の安定性の観点からアプローチすることで本論文なりの解答を提示するものである。固定資産税の課税標準の選択の問題は、これまた古くて新しい問題であるが、固定資産税の負担調整の論点と同様に、従来とは異なる観点にとり安定性の観点を重視することで一定の解答を示そうとするものである。

本論文は、全 8 章から構成される。これらのすべての章は、申請者がこれまでに学会報告や論文などの形で公表したものを元にしたたり、あるいは参考にしたりして、再構成しまとめたものである。本論文としての統一性を持たせるために、かなりの加筆修正を施しており、元になる論文の形跡を見つけることが困難になっている場合もあるが、主要なものリストを挙げておくと、次のようになる。

#### 第 1 章

石田和之 (2010) 「地域主権時代における固定資産税のあり方」『税』2010 年 6 月号 pp.86-110.

石田和之 (2013) 「地方税原則をめぐる議論」『税』2013 年 1 月号 pp.216-238.

#### 第 2 章

石田和之 (2007) 「固定資産税の安定性」『税』2007 年 9 月号 pp.80-93.

石田和之 (2010) 「景気の変化と固定資産税の関係 - 税収の所得弾力性 - 」2010 年 1 月号 pp.108-126.

Ishida, Kazuyuki, (2011) “The Growth and Stability of the Local Tax Revenue in Japan, *Journal of Public Budgeting and Finance*,” 33(1), pp.56-75.

#### 第 3 章

石田和之 (2011) 「税収の伸張性と安定性のトレード・オフの検証」『税』2011 年 4 月号 pp.285-307.

Ishida, Kazuyuki, (2013) “The Trade-off between Growth and Stability of Prefectural Tax Revenue,” *International Journal of Public Administration*, 36, pp.211-222.

#### 第 5 章

石田和之 (2011) 「個人住民税における課税最低限をめぐる議論」『税』2011 年 8 月号 pp.162-180.

石田和之 (2011)「地方基幹税としての法人住民税」『税』2011年11月号 pp.192-211.  
石田和之 (2012)「法人税率と住民税法人税割税率の関係」『税』2012年11月号  
pp.203-226.

## 第6章

石田和之 (2008)「土地に係る固定資産税の実効税率」『税』2008年7月号 pp.96-114.  
石田和之 (2012)「固定資産税における負担調整措置と課税の適正均衡化」『税』2012  
年8月号 pp.196-230.

石田和之 (2009)「宅地等に係る負担調整措置」『税』2009年6月号 pp.128-148.

石田和之 (2009)「固定資産税における税負担への配慮と税負担軽減措置のあり方」  
『税』2009年8月号 pp.46-64.

石田和之 (2009)「宅地に係る固定資産税の実効税率を変化させる要因について」『税』  
2009年9月号 pp.62-79.

## 第7章

石田和之 (2011)「資産保有課税における課税標準の選択：固定資産税（日本）と  
レイト（香港）の比較分析の視点」『第20回租税資料館賞論文』

上記を含めて、本論文に関わる研究が受けた資金援助は以下のとおりである。

- 1) 全国銀行学術振興財団 2008年度学術研究助成「宅地に係る固定資産税の実効税率  
を変化させる要因についての実証分析」
- 2) 公益財団法人租税資料館平成21年度外国税法等調査研究助成
- 3) 科学研究費助成事業（学術研究助成基金助成金）基盤研究（C）（研究代表者）課  
題番号 24530352「地方基幹税の安定性に関する実証的研究」（平成24年度から平成  
26年度）

## 第1章 地方税の安定性分析のための予備的考察

### 第1節 はじめに

本論文の目的は、税収の所得弾力性などの尺度を使って日本の地方税を安定性の観点から分析し、地方税の安定性の有無を明らかにするとともに、伸張性や普遍性と安定性の関係、安定性に影響を及ぼす制度的な要因などについて考察し、地方税の安定性を高めるための方策について示唆を得ることである。

近年、地方財政や地方税を取り巻く経済環境は大きく変化している。たとえば、経済活動のグローバル化は、企業活動に影響が及ぶだけではない。世界経済の変化に対して国内経済が敏感に反応するようになると、その影響は企業活動を通じて国の財政にも及ぶし、地方財政も無関係ではいられない。2008年秋に生じた金融危機は、国の財政に影響が及んだだけでなく、地方税の減少を通じて地方団体<sup>1</sup>の収入も大きく減少させた<sup>2</sup>。

国や地方の財政を取り巻く環境の変化は、経済のグローバル化だけではない。国内経済の環境そのものも変化しつつある。急速に進行する少子高齢化は、労働人口の減少と社会保障給付の増加を招くが、これらは生産や消費を減少させる。社会保障費の増大は、政府の債務残高を急速に増加させている。

このような経済環境の変化に対応するための方策のひとつが地方分権である。2000年4月に地方分権一括法が施行されて以降、現在までにさまざまな分野において分権改革が行われている。地方財政に関しては三位一体の改革や市町村合併が進められ、国から地方への税源移譲や地方団体の課税自主権の拡大が図られている。

これらの一連の地方分権改革では、改めて地方自治の重要性が確認され、国と地方の関係が改められた。つまり、国と地方の関係は、「従来から相互に協力的なものとしてきたが、実際には、制度的にも実態においても程遠く、これを『上下・主従の関係』から『対等・協力の関係』に、『パワー・ベース』から『ルール・ベース』に、とかく『非公開かつ不透明な関係』から『公開かつ透明な関係』に、抜本的に転換する

---

<sup>1</sup> 地方団体は、「道府県又は市町村」（地方税法第1条の1）として定義され、「地方団体はこの法律（地方税法）の定めるところによって、地方税を賦課徴収することができる」（地方税法第2条）として、地方税の課税権が与えられている。類似の表現には、地方公共団体、地方自治体、地方政府などがあるが、これらはそれぞれ異なる意味をもつ。本論文は地方税を対象にしていることから、地方団体の用語がもっともふさわしいと考え、これを使うことにした。

<sup>2</sup> たとえば、徳島県は2008年度に税収を約30%減らした。

ことが明確にされ、制度が整備された」<sup>3</sup>のである。これは国と地方の役割分担として次のように地方自治法において明文化されている。

〔地方公共団体の役割と制度策定等の原則〕

第1条の2の②（略）国においては国際社会における国家としての存立にかかわる事務、全国的に統一して定めることが望ましい国民の諸活動若しくは地方自治に関する基本的な準則に関する事務又は全国的な規模で若しくは全国的な視点に立つて行わなければならない施策及び事業の実施その他の国が本来果たすべき役割を重点的に担い、住民に身近な行政はできる限り地方公共団体にゆだねることを基本として、地方公共団体との間で適切に役割を分担するとともに、地方公共団体に関する制度の策定及び施策の実施に当たって、地方公共団体の自主性及び自立性が十分に発揮されるようにしなければならない。（下線は筆者による。）

ここで、地方公共団体の自主性及び自立性が十分に発揮されるとは、「国の関与等を限定、縮小すべきという意味とあわせ、地方税財源の充実確保や地方公共団体の行政体制の整備確立に係る国の適切な対応がなされるべきという積極的な意味をも含む。」<sup>4</sup>と解されている。つまり、地方分権の推進のためには、そして地方公共団体の自主性と自立性を確保して地方自治を実現するためには、地方税の充実が必要なのである。

また、住民に身近な行政は、「地域において行政が担うべき分野の事務を、住民に身近な行政という観点から積極的に地方公共団体にゆだねるということであり、これにより地方公共団体の役割の拡大と充実を図ろうとするものである。また、『国が本来果たすべき役割』に係る事務であっても、国民の利便性又は事務処理の効率性の観点から、あるいは地方公共団体の総合行政の成果が得られるよう、地方公共団体にゆだねてよい、又はゆだねるべきといえるものがあり、そのようなものも『住民に身近な行政』としてできる限り地方公共団体にゆだねるべきであるということである」<sup>5</sup>と解されている。具体的には、公衆衛生、学校教育、生涯教育、警察、消防などが住民の生活に身近な行政サービスとして地方団体によって提供される<sup>6</sup>。

地方団体が提供する行政サービスの特徴は、このように住民の生活に身近なサービスを提供するところにある。これらの行政サービスは、景気の変化とは関係なく、安定的に提供され続けることが重要である。たとえば、公衆衛生や学校教育に対する需

<sup>3</sup> 松本（2010）『逐条地方自治法（第5次改訂版）』10ページ。

<sup>4</sup> 松本（2010）『逐条地方自治法（第5次改訂版）』15ページ。

<sup>5</sup> 松本（2010）『逐条地方自治法（第5次改訂版）』15ページ。

<sup>6</sup> 国・地方を通じる純計歳出規模（目的別）のうちで地方が占める割合は、衛生費が97%、学校教育費が86%、司法警察消防費が77%、社会教育費等が75%、国土開発費が72%、国土保全費が72%となっている（『平成25年度版地方財政白書』4ページ第2図による）。

要が景気後退によって減少するということは考えにくい。むしろ、将来的には、少子高齢化の進行によって地方財政に対する需要は増加が見込まれる。地方団体は、短期的には、景気の良し悪しに関係なく、住民の生活を支えるための行政需要に見合ったサービスを安定的に提供し続けなければならないのであり、その上で長期的には、高齢化社会の到来によって拡大する行政需要に見合うように支出を拡大しなければならないのである。地方団体は、短期的にも長期的にも、一定の行政サービスを提供し続けなければならないのであり、そのために安定的かつ継続的に財源を確保し続けなければならないのである。

さらに、地方分権の推進は、地方団体間の競争を促すことにもなった。たとえば、三位一体の改革による所得税から住民税への税源移譲は、住民税収の獲得能力の差による地方団体間の税収格差をもたらす。また、乳幼児や児童などに対する医療費の無料化などといった国の制度に上乘せするような独自施策も地方団体によるサービス拡大競争の一環として展開された。これらの財源は、通常、都道府県や市町村の一般会計から賄われる。このような地方団体間の競争やサービス拡大は、安定的な行政サービスの提供と合わせて、地方団体の財源確保への関心を一層高めている。その結果、近年、地方団体はますます財源確保を強く意識するようになったといえる。

地方団体の収入は、地方税、地方交付税、国庫支出金、そして地方債などから構成される。これらのうちで構成割合がもっとも大きいのが地方税である。図 1-1 は、1997 年度以降の地方歳入について、主要なものの構成割合の推移を示している。期間の全体を通じてもっとも高い構成割合を占めるのが地方税であり、その割合は平均で 36.1% である。他の財源をみると、地方交付税は平均 17.8%、国庫支出金は平均 14.1%、地方債は平均 13.0% である。圧倒的に多くの部分を地方税からの収入で賄っていることを確認できる。地方税は地方団体の財源の要なのである。

ところで、図 1-1 で示す地方税の構成割合の推移を見ると、次のような変化を確認できる。1997 年度には 35.2% であったが、2007 年度には税源移譲の効果もあって 44.2% にまで増加している。しかしながら、これをピークにその後は減少し、2011 年度には 34.1% まで低下する。これは、1997 年度よりも低い水準である。構成割合からみると、せつかくの税源移譲の効果が数年で消えたことになる。

地方税は、地方団体の歳入の中心的な役割を果たすことが期待されるもっとも重要な財源である。地方団体は、その役割として住民に身近なサービスを提供し続けることが求められている。安定的かつ継続的にサービスを提供し続けるためには、地方団体の歳入が安定していなければならない。そのためには、まずは地方税が、制度として、短期的にも長期的にも収入を確保できるように設計されていなければならない。図 1-1 は、地方税が歳入を確保し続けるという期待に応えているかどうか、改めて検証の必要があることを示唆している。

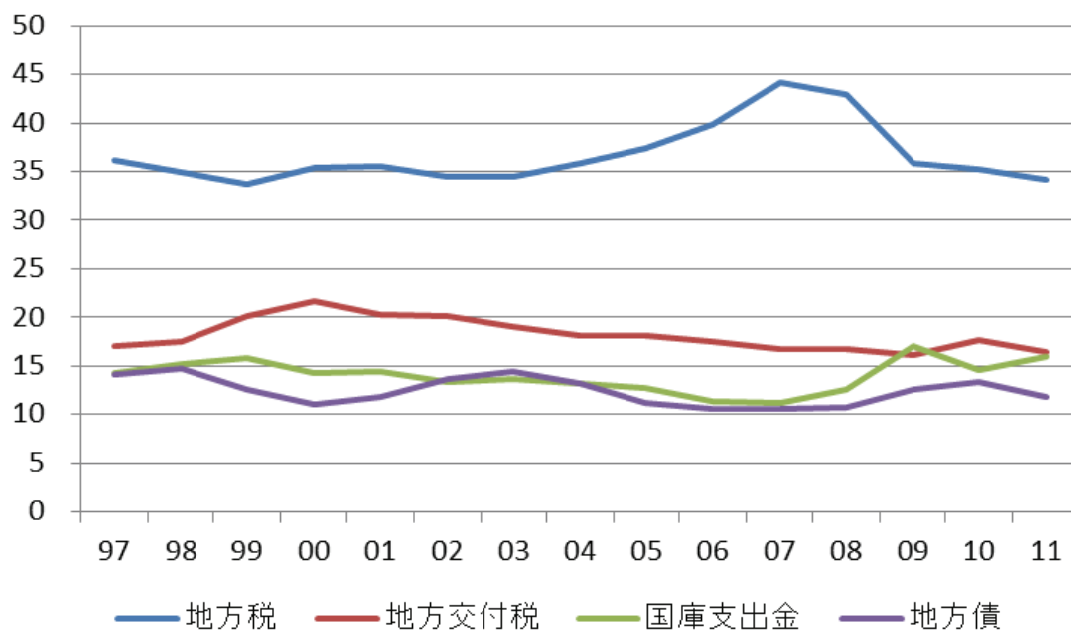


図 1-1 地方団体の歳入構成割合の推移

(出所) 総務省『地方財政統計年報』(各年度版)、『平成 25 年度版地方財政白書』により作成。

図 1-2 (a) は、1997 年度以降について、道府県民税、事業税、地方消費税が道府県税の合計に占める構成割合の推移を示している。この期間において、道府県民税は平均 29.3%、事業税は平均 27.5%、地方消費税は平均 15.9%である。これらの 3 つの税が道府県税に占める割合は平均 72.7%である。道府県民税は、税源移譲の効果によって、2007 年度に 24.4%から 33.3%へと構成割合を伸ばし、その後も順調に割合を高めている。2011 年度には 39.2%まで構成割合を高めている。1997 年度の 28.2%と比べて、10%ポイントの増加である。一方で、事業税は、2006 年度の 34.2%をピークにして減少し、2011 年度には 17.5%まで低下している。1997 年度の 34.1%と比べて、16.6%ポイントもの低下である。図 1-2 (a) からは、道府県民税の増加が事業税の減少によって相殺されているように見える。地方消費税は、これらの 2 税に比べて、安定的に推移している。1998 年度には 16.6%であり、2007 年度と 2008 年度に若干割合を下げるが、2011 年度には 15.9%となっている。

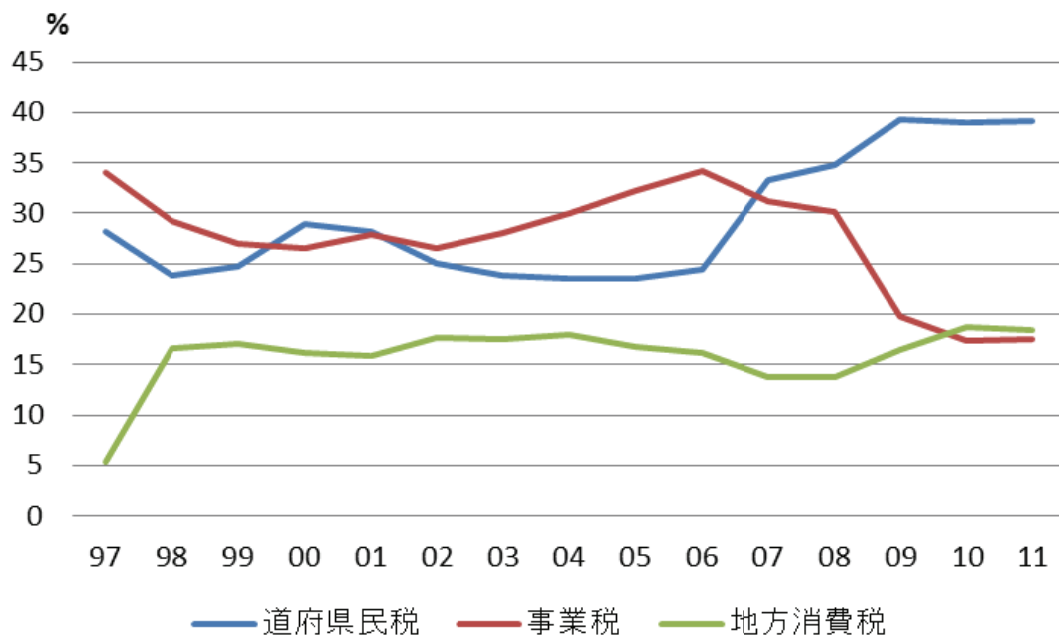


図 1-2 (a) 主な道府県税の構成割合の推移

(出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考計数資料』により作成。

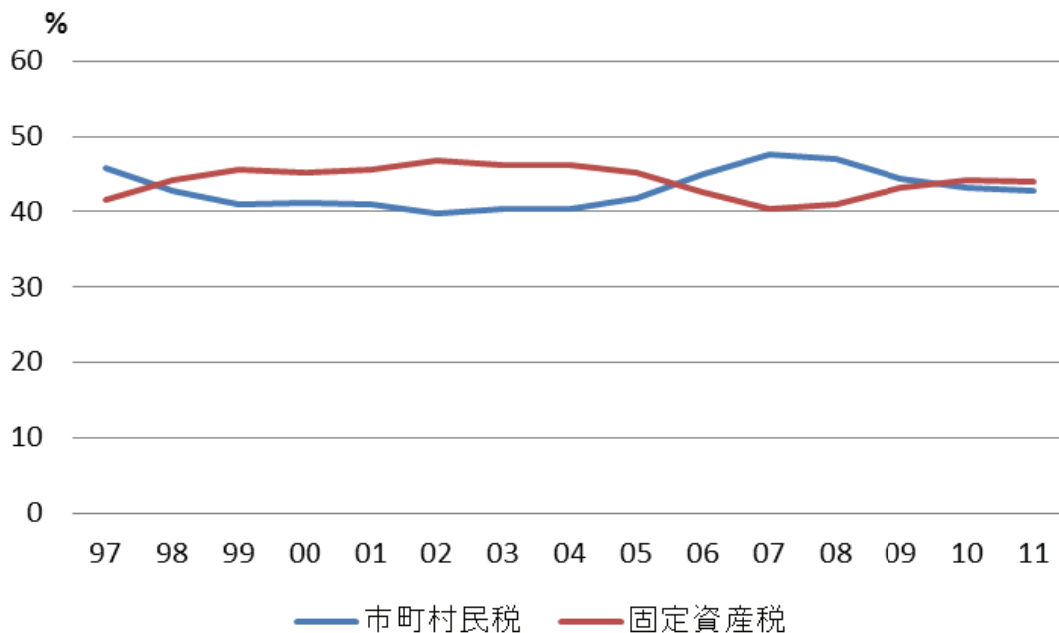


図 1-2 (b) 主な市町村税の構成割合の推移

(出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考計数資料』により作成。

図 1-2 (b) は、図 1-2 (a) と同様に、1997 年度以降について、市町村民税、固定資産税が市町村税の合計に占める割合の推移を示している。この期間において、市町村民税は平均 42.9%、固定資産税は平均 44.1%であり、両税を合わせると平均 87.0%になる。これは、道府県税の場合と比べて、14.3%ポイント高い。さらに、道府県民税や事業税に比べて、市町村民税と固定資産税の構成割合は安定的であるようにもみえる。市町村民税は 1997 年度に 45.8%であるが、2002 年度には 39.7%まで低下している。2007 年度には税源移譲が行われ、道府県民税と同様に、47.7%へと構成割合を高める。しかしながら、その後の推移は、道府県民税が構成割合を維持していくのとは異なり、2011 年度に 42.7%まで低下する。固定資産税は、1997 年度から新たな負担調整措置が導入されている。1997 年度の 41.6%から 2002 年度の 46.8%まで上昇した後は、2007 年度に 40.4%まで低下する。その後は回復し、2011 年度には 44.0%である。

図 1-2 (a) と (b) からは、これらの税が税収確保において中心的な役割を果たしていることを改めて確認できる。地方団体の歳入の充実のためには、税収の全体が確保されていることがもちろん重要であるが、中でもこれらの税目からの歳入確保はとくに重要なのである。地方団体は、これらの税から安定的に収入を調達することによって初めて、税収の全体を安定的に確保することができるのである。

さらに、図 1-2 (a) と (b) は、税収の変化の仕方が税目ごとに異なることも示唆している。構成割合、あるいは税収額を変化させる要因にはさまざまなものが考えられる。大別すると、GDP や所得、消費などの経済状況の変化と税制の改正に分けられる。経済状況の変化は課税ベースの変化を通じて税収を変化させるし、たとえ課税ベースに変化がなくても税制が変更されると、税収は変わる。

本論文の対象は地方税の安定性であるが、とくに税制と税収の安定性の関係に関心がある。経済状況は、課税当局が直接コントロールし難い。しかし、制度は課税当局が自ら設計するものであり、直接コントロールできる。地方税の安定性の確保のためには、まずは、税制が税収を安定的に確保できるように設計されていなければならないが、課税当局はそこに直接関わるのであり、したがって、制度的な要因によって税収の安定性が損なわれているとすれば、まっさきに自ら修正すべきなのである。さらには、経済状況の変化に合わせて、税収を安定的に確保し続けられるように制度を設計し直すことも課税当局には可能である。経済政策に直接関わるすることの難しい地方団体にしてみれば、自ら関与できるのは制度のみであるともいえるのである。

表 1-1 は、2000 年度以降に実施された地方税の改正のうちで地方分権の推進に関連するものを挙げている。これらの地方分権を支える地方税改革は、経済環境の変化に対応して地方団体が安定的に財源を確保できるように、地方税の体系を再構築するものともいえる。2007 年度における道府県民税と市町村民税の変化は、三位一体改革に



における所得税から個人住民税への税源移譲の効果である。2009 年度における事業税の変化は、地方法人特別税・譲与税の創設との見合いで法人事業税の税率を引き下げたことによるものである。地方法人特別税・譲与税の創設は、地方法人課税の偏在性を解消するための措置である。その他、法定外目的税の創設、個人市町村民税均等割における人口段階別税率区分の廃止、法人事業税における外形標準課税制度の導入など、これらの改正はすべて分権的な地方財政制度にふさわしい地方税の制度へとその仕組みを再構築したものであり、地方団体が安定的に財源を確保できる環境を整えるものといえるのである。

表 1-1 地方分権に関連する地方税の主な改正

年度	改正内容
2000	法定外目的税の創設
2004	個人市町村民税均等割における人口段階別税率区分の廃止 法人事業税における外形標準課税制度の創設 固定資産税における制限税率の廃止 標準税率の定義の変更
2007	個人住民税所得割の比例税率化（道府県分 4%、市町村分 6%）
2008	地方法人特別税・地方法人譲与税の創設 法人事業税において所得割、収入割の標準税率の引下げ

（出所）総務省『シャープ勧告以降の税制改正の流れ（地方税関係）』等によって作成。

たとえば、法人事業税における外形標準課税の導入について、税制調査会『平成 14 年度の税制改正に関する答申』（平成 13 年 12 月）は次のように述べている<sup>7</sup>。

法人事業税への外形標準課税の導入は、税負担の公平性の確保、応益課税としての税の性格の明確化、地方分権を支える基幹税の安定化、経済の活性化・経済構造改革の促進などの重要な意義を有する改革である。（下線は筆者による。）

法人事業税への外形標準課税の導入は、「地方分権を支える基幹税の安定化」に資する改革なのであり、この意味は地方税の安定性を確保することである。さらに、税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』（平成 14 年 6 月答申）は、「地方分権と地方税の充実確保」として、次のようにも述べる<sup>8</sup>。

<sup>7</sup> 税制調査会（2001）6 ページ。

<sup>8</sup> 税制調査会（2002）3-4 ページ。

地方税は、地域における行政サービスの経費を地域住民がその能力と受益に応じて負担し合うものである。このことから、応益性を有し、薄く広く負担を分かち合うものであること、さらに、税収が安定したものであることが望ましい。また、自主的な課税を行いやすい税体系であることも重要である。(中略) 地方の自立性を高めるためには、市町村合併の推進や地方歳出に対する国の関与の廃止・縮減などによる地方行財政の効率化を前提に、地方公共団体が一層の情報開示を進め、受益と負担の対応関係を意識しつつ自らの責任と判断で地域のニーズに応じた行政サービスを実施できるよう自主財源を中心とした歳入基盤を確立することが必要である。このためには、地方税の現状を望ましい姿に改革することを目指し、税源の偏在性が少なく、税収の安定性を備えた地方税体系を構築するとの観点から、地方税の充実確保を図ることが重要となる。(下線は筆者による。)

地方団体の財源確保、とくに地方税の安定的な確保は、分権的行財政運営を支えるもっとも重要な礎なのである。上記の答申は、いずれも、住民税や事業税、そして固定資産税などの地方基幹税の安定化が地方分権を財政面から支える基礎として重要だと述べている。地方基幹税を中心にして地方税の収入を安定化させることは、今日の地方財政にとってもっとも重要な課題なのである。

本論文は、このような問題意識をもって、税収の安定性の観点から地方税を分析する。本章(第1章)は、本論文全体の導入としての位置付けであり、地方税の安定性を分析するための予備的な考察を行う。本章の目的は、次章以下の分析に先立って、地方税の現状を確認し、安定性に関する議論や先行研究をサーベイすることである。そのために、本章の第2節は、地方税の枠組みを説明し、地方税収入の現状を確認する。第3節は、税収の安定性が地方税原則の求める要件のひとつであることを踏まえて、地方税原則における安定性の考え方を説明することを中心に、税収の安定性と密接な関係をもつ伸張性、普遍性についても触れる。第4節は、本論文の全体の構成を説明する。第5節は、本章のまとめである。

## 第2節 地方税制度の枠組みと地方税収入の現状

地方税の課税権は、直接の定めはないが、通説では、憲法にまでさかのぼることができる。憲法は、第30条で「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。」として国民の納税義務を定め、第84条で「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」として租税法律主義を述べる。

地方団体に課税権が認められることを直接確認するためには地方税法の定めを待つ必要がある。地方税法第2条は「地方団体は、この法律の定めるところによって、地方税を賦課徴収することができる。」として地方団体の課税権を認める。これによって初めて、地方団体は課税権を有するとされている。これは、地方団体が有する課税権が国によって与えられたものであり、地方団体が固有の権限として有するものではないことを意味する。つまり、地方税法は国が地方団体に地方税の課税（賦課徴収）の権限を与えていることの直接の法的根拠ということになる。

しかしながら、実際には、地方団体は地方税法のみによって地方税を賦課徴収することはできない。地方団体が地方税の課税を行うためには、条例を定めることが必要である。地方税法第3条は、これを「地方団体は、その地方税の税目、課税客体、課税標準、税率その他賦課徴収について定をするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」として述べる。このようにして地方団体が条例を根拠として地方税を課すことは、しばしば「地方税条例主義」と呼ばれる<sup>9</sup>。

憲法における租税法律主義の要請を踏まえて、地方団体に課税権を認める役割を果たす地方税法の性格は、「地方税法は、地方団体の課税権の行使の方法を規定する法律、すなわち、国税と地方税を適正に配分し、国民の地方税負担の全国的な均衡を図り、及び各地方団体間における地方税の課税権の調整を図るための法律である。したがって、地方税法は、地方税の種類、課税客体、納税義務者、課税標準、税率、徴収の方法、罰則等を規定しているが、罰則等の特定の規定を除いては、地方団体を拘束するものであって、地方団体の住民を拘束するものではないのである。」<sup>10</sup>と理解されている。これは、「地方税法は、地方団体が条例を制定する際一定の制限枠をかぶせる法律である」<sup>11</sup>と言い換えられることがあり、ここから「地方税法は枠法である」<sup>12</sup>と言われることになる。

地方税法を枠法として捉える見解は、いわゆる「伝來說」<sup>13</sup>の考え方に基づくとされる。伝來說は、地方税の課税権を国家が地方団体に賦与したものとする。ここでは、国は地方税法によって地方団体に課税権を賦与しているのであり、地方団体は地方税法が定める枠の範囲内で条例を定めることによってはじめて地方税を賦課徴収できるのである<sup>14</sup>。

---

<sup>9</sup> 憲法第84条の租税法律主義と地方税法第3条の地方税条例主義と関係の捉え方にはさまざまあるようだが、両者は矛盾しないものとする見解が通説である。

<sup>10</sup> 中西他（1973）20ページ。

<sup>11</sup> 地方税法総則研究会編（1996）28ページ。

<sup>12</sup> 地方税法総則研究会編（1996）27ページ。

<sup>13</sup> 対立する考え方は、「固有説」と呼ばれる。固有説では、地方税の課税権は、国が与えられたものではなく、地方団体に固有のものとする。

<sup>14</sup> 地方自治（とくに、団体自治）もまた国から地方に賦与されたものとして、伝來說を支持する見解が通説である。日本における地方行財政は、課税権の行使も含めて、国から与えられた範囲内ですべてが運営されることになっているといえる。

税収の確保において中心的な役割を果たす税は基幹税と呼ばれる。表 1-2 は、地方基幹税の概要である。道府県民税は、個人と法人の所得に対する課税であり、個人均等割、所得割、法人均等割、法人税割、利子割、配当割、株式等譲渡所得割から構成される。所得割は、所得金額を課税ベースとする個人所得課税であり、道府県民税における「収入の主体」<sup>15</sup>はここに置かれている。2011 年度決算額において道府県民税は道府県税の 39.2%を占めていたが、31.4%は所得割である。法人税割は、法人税額を課税ベースとする法人所得課税であり、「個人に課される所得割に対応するもの」<sup>16</sup>であるが、ここから獲得する税収は意外に少なく、道府県税全体の 4.6%でしかない。個人均等割と法人均等割は、税収の確保を第一義的な目的とはせず、負担分任の精神を顕現することを目的に、広く薄く住民に税負担を求めるために設けられている。したがって、それぞれの税収は 0.6%、1.1%の構成割合でしかない。その他に、利子割、配当割、株式等譲渡所得割があるが、これらからの収入をあわせて 1.5%である。

事業税は、個人と法人の事業に対する税から構成され、それぞれ個人事業税、法人事業税と呼ばれる。その性格は、「事業に対してその事業を行う者に課する税であり、物税として観念」<sup>17</sup>されると理解されている。日本の税制で「物税として観念する」ことは、所得税や法人税の計算において損金算入されることを意味する。その趣旨は、事業活動に着目して税負担を求める税として、事業活動からの便益を受ける者に実質的な税負担を帰着させるために、あたかも商品やサービスを生産するのに要するコストの一部のようにして事業税を経理することにある。つまり、税の体系上は直接税に分類されているが、実質的には税負担の転嫁を想定しているのが物税としての事業税ということになる。個人事業税の課税ベースは所得金額であり、その税収は道府県税の 1.3%である。法人事業税は、所得または収入を課税ベースにした部分と付加価値額や資本金等の額を課税ベースにした外形標準課税の部分から構成される。法人事業税からの税収は 16.2%である。地方法人課税として道府県法人住民税（法人税割）と比べると、法人事業税からの税収の方が多くなっている。

地方消費税は、地方基幹税の中で唯一の間接税であり、国税の消費税に対して 25%の税率で上乗せした消費課税である。

これらの 3 つの税目のうち、個人課税は道府県民税個人均等割と所得割であり、法人課税は道府県民税法人税割と法人事業税である。法人事業税からの税収によって法人所得課税に依存して税収を獲得する仕組みは、市町村税と比べた際の、道府県税の特徴といえる。

---

<sup>15</sup> (財) 地方財務協会 (2008) 391 ページ。

<sup>16</sup> (財) 地方財務協会 (2008) 391 ページ。

<sup>17</sup> (財) 地方財務協会 (2008) 217 ページ。

表 1-2 地方基幹税の概要

税目	納税義務者	課税客体	課税標準	税率
道府県民税	道府県内に住所を有する個人、道府県内に事務所等を有する法人等	左に同じ	均等割(個人、法人) 定額課税	個人1,000円 法人2万円～80万円
			所得割(個人) 前年の所得	4/100
			法人税割(法人) 法人税額又は個別帰属法人税額	5/100
			利子割 支払を受けるべき利子等の額	5/100
			配当割(個人) 支払を受ける一定の上場株式等に 係る配当の額	5/100
			株式等譲渡所得割(個人) 源泉徴収口座内の株式等の譲渡 による所得	5/100
事業税	事業を行う個人、法人	個人、法人の行う 事業	個人 前年の所得	3/100～5/100
			法人 付加価値額、資本金等の額、所得 又は収入金額	外形標準課税対象法人 付加価値割0.48/100 資本割0.2/100 所得割3.8/100～7.2/100 所得課税法人 所得割5/100～9.6/100 収入金額課税法人 収入割1.3/100
地方消費税	譲渡割 課税資産の譲渡等を行った 事業者  貨物割 課税貨物を保税地域から引 き取る者	譲渡割 事業者の行った課 税資産の譲渡等  貨物割 課税貨物	譲渡割 課税資産の譲渡等に係る消費税額 から仕入等に係る消費税額等を控 除した消費税額  貨物割 課税貨物に係る消費税額	25/100
市町村民税	市町村内に住所を有する個人、市町村内に事務所等を有する法人等	左に同じ	均等割(個人、法人) 定額課税	個人3,000円 法人5万円～300万円
			所得割(個人) 前年の所得	6/100
			法人税割(法人) 法人税額又は個別帰属法人税額	12.3/100
固定資産税	固定資産の所有者	固定資産(土地、 家屋、償却資産)	価格	1.4/100

(出所) 総務省 HP 『地方税の概要』

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran01.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran01.html) より作成。

市町村民税は、個人と法人の所得に対する課税であり、個人均等割、所得割、法人均等割、法人税割から構成される。道府県税における個人道府県民税と法人道府県民税に対応する<sup>18</sup>。その仕組みは、税率水準の設定などに若干の相違があるが、道府県民税とほとんど同じである。市町村税の合計に対する個人均等割の割合は0.9%、所得割は31.9%、法人均等割は2.0%、法人税割は4.8%である。道府県民税の場合と同様に、所得割からの収入が圧倒的に多く、法人税割からの収入は少ない。

固定資産税は、土地、家屋、償却資産を課税対象とする資産保有税である。その意義は「固定資産の資産価値に着目し、その資産を所有することに担税力を見いだして課せられる物税」<sup>19</sup>であること、「固定資産の課税客体は、全市町村を通じて普遍的に所在し、その変動も少ないため、固定資産税は普遍的にして、かつ、安定的である税であって、市町村にとって極めて有力な財源である」<sup>20</sup>ことと解されるのが通説である。さらに、固定資産税も、事業税と同様に、物税として観念されており、その税額は所得税や法人税の必要経費や損金に算入される。市町村税に対する割合は、土地に対する固定資産税が16.9%、家屋に対する固定資産税が19.0%、償却資産に対する固定資産税が7.7%である<sup>21</sup>。

道府県民税、事業税、地方消費税、市町村民税、固定資産税は、いずれも普通税であり、税収の用途をあらかじめ定めることなく、毎年度、地方団体に収入を与える。前節の図1-2(a)(b)で示唆したように、地方団体はこれらの基幹税から税収の約7・8割を得る。これは、日本の地方税の特徴といえる。つまり、地方税法が地方団体に与える課税権は時限的なものではない。地方税法は恒久的に地方団体が税収を調達することを可能にしている。目的税では税収の用途があらかじめ定められてはいるが、それにしても事業に必要な経費をその都度見積もって税率を設定し、税収を確保するというような仕組みではない。そもそも目的税から調達する税収の割合は非常に少ない<sup>22</sup>。地方団体にしてみれば、毎年度の財政需要の大きさに応じて必要な収入額を見積もって税収を調達するのではなく、その用途とは関係なく地方税法によって与えられる課税権によって恒久的に一定の税収が毎年度入ってくるのである。

この他にも、本論文の問題意識と関わる範囲で日本の地方税の制度的な特徴をいくつか挙げると、次のように指摘できる。たとえば、税収の用途とは直接的な関係なしに地方税法によって税収が与えられることは、逆に言えば、毎年度の必要な経費に応

---

<sup>18</sup> 道府県民税の創設の経緯からすれば、逆に、個人道府県民税と法人道府県民税が個人市町村民税と法人市町村民税に対応すると表現した方が正確である。

<sup>19</sup> (財)地方財務協会(2008)465ページ。

<sup>20</sup> (財)地方財務協会(2008)466ページ。

<sup>21</sup> その他に固定資産税と同じ性格の税として国有資産等所在市町村交付金があり(平成19年度までは納付金も存在した)、統計データなどでは税としての性格上の同質性からこれを固定資産税に含めることがあるが、その割合は0.5%である。

<sup>22</sup> 道府県目的税で0.1%、市町村目的税で8.0%である。

じて収入額を調整して地方団体が税収を確保することを困難にしている。もちろん、地方団体は、地方税法が許容する裁量の範囲内で課税権を行使し、超過課税の方法によって地方税法が定める標準税率とは異なる税率を採用したり、新たに法定外税を設けて独自の税を創設するなどの方法で歳入の確保を図ることができる。しかしながら、実際には、地方団体がこのような課税自主権を行使する場面は多くない。また、毎年度の必要額に応じて、たとえば税率を調整するために毎年度税条例を改正するというやり方を実践する地方団体は存在しない。そもそも日本では、そのような方法にほとんどの住民がなじんでおらず、現実的でもない。その結果、多くの地方団体が地方税法の定める地方税の仕組みをそのまま利用しており、地方団体が利用する税は仕組みの上で全国的にほとんど差がないといえる。全国的にほとんど同じ仕組みで地方税が利用されていることは、(とくに連邦制の地方財政制度と比べたときに顕著となる)日本の地方税の特徴といえる。

また、個人道府県民税と個人市町村民税、法人道府県民税と法人市町村民税は、ほとんど同じ仕組みで設計されている。これらの税は、全国的にほとんど同一の仕組みによって設計されているだけでなく、都道府県と市町村でもほとんど同じ仕組みによって設計されているのである。日本の地方税の特徴として、このようにして都道府県と市町村と同じ仕組みの税を使っていることも挙げることができる。

最後に、個人住民税所得割の課税ベースは所得金額であるが、この計算には国税の所得税の仕組みを用いている。さらに、法人住民税法人税割の課税ベースは法人税額であり、これもまた税額の計算において国税の法人税の仕組みを使っている。地方消費税は、完全に国の消費税への上乗せである。つまり、日本の地方税は、その税額計算の基礎のところ国税の仕組みに依存することが大きいのである。もちろん、国税であろうと地方税であろうと、税であることに変わりはない。したがって、同じく税であるからには、そこで計算される所得や消費に大きな違いがある方がむしろ不自然であるかもしれない。また、税務行政の効率化や納税者の便宜といった観点からしても、国税と地方税で計算方法が共通であることはメリットであり、税制の簡素化にもつながる。しかしながら、これは国税における制度の変更が地方団体の税収に直接影響するというデメリットを生じさせる。地方税が国税の仕組みを積極的に利用しており、その結果として、国税の制度改正の影響が地方税に直結することも日本の地方税の特徴である。

これらの4つの日本の地方税制度の特徴は、次のように言い換えることができる。住民税から地方税をみると、国、都道府県、そして市町村でほとんど共通の仕組みで所得課税から税収を調達している。一方、固定資産税は、すべての市町村で仕組みを共有することは住民税と同じであるが、対応する税目が国税に存在しない点で住民税と異なる。事業税は、法人事業税において外形標準課税が採用されるなど法人税との違いが若干あるが、所得金額の計算はおおむね法人税の仕組みと共通である。

ここで指摘した日本の地方税の制度的な特徴は、すべて地方税法を根拠にして地方団体が地方税を課するという仕組みに端を発する。地方税条例主義によって、確かに、地方団体は条例によって地方税を課している。しかしながら、これは、税条例によって地方団体が自由に課税自主権を行使できることを保障するのではない。地方団体が行使できる課税自主権、あるいはその裁量は、地方税法の範囲に限定されるのであり、枠法としての地方税法が限界を決めるのである。この意味においては、地方団体の税収を決めるのは地方税法といえる。したがって、財源確保の観点で地方税を分析する際には、枠組み法として地方税法が地方団体にどのようにして収入を保障するのかを意識することが重要である。

### 第3節 地方税原則の議論

望ましい地方税を設計するためには、「公平、中立、簡素」で知られる租税原則に加えて、「普遍性、安定性、伸張性、伸縮性、負担分任性、応益性、自主性」といった7つの要件からなる地方税原則にも配慮する必要があるとされている。地方税原則は、望ましい地方税を設計するための留意点をさまざまな角度から検討し、原則論としてまとめたものである。望ましい地方税の要件として何を地方税原則に含むべきかには、コンセンサスが得られておらず、いくつかの種類があるとされている。

表1-3は、地方税原則のいくつかの種類の中で、現在、もっとも支持されていると考えられる（通説といえる）地方税原則である。この地方税原則では、地方税の安定性を「地方団体の経費にはその行政事務の性質上経常的なものが多いし、また、市町村の多くはその財政規模が小さいので、地方税とくに市町村税は、年度ごとにその収入額が急激に増減しない種類のものであり、増減するとしても年度間の調整ができる程度のものであることが必要である。まして、社会の進展とともに地方団体の行政についても、住民の福祉を保障するための最低限の画一的行政が要請されているのであるから、収入の激変しやすいものや単に一時的な収入を得るに過ぎないものは望ましくない。」<sup>23</sup>と説明し、その趣旨に沿う地方基幹税として固定資産税などを挙げる。

地方税の安定性が重要であることは、このようにして地方税原則において古くから指摘されてきたところである。本節は、これまでに示されてきた地方税原則の中から代表的なものをいくつか紹介し、それらの中で地方税の安定性がどのように位置づけられてきたのかを説明することによって、地方税の安定性がいかに重要であるかを述べることにする。

---

<sup>23</sup> (財)地方財務協会編(2008)3ページ。



表 1-3 『地方税制の現状とその運営の実態』の地方税原則

原則	内容	対応が期待される税目
十分・普遍性	地方団体ごとに十分な収入があげられること	道府県民税、市町村民税、事業税、固定資産税、たばこ税
安定性	安定した収入が得られること	固定資産税、たばこ税、自動車税
伸張性	増加していく経費に対応する収入があげられること	道府県民税、事業税、不動産取得税、軽油引取税、市町村民税
伸縮性	地方団体の意思によって収入を増減し得ること	法定外普通税、法定外目的税
負担分任性	広く一般住民が地方団体の経費を分任すること	道府県民税、市町村民税
応益性	受益に応じて負担すること	事業税、固定資産税
自主性	地方団体が自主的に課税を決定すること	法定外普通税、法定外目的税

(出所) (財) 地方財務協会編 (2008)3-4 ページにより作成。

表 1-4 は、戦後の地方税原則としてもっとも古いもののひとつといえる荻田(1951)の地方税原則である。荻田(1951)は、「地方税について特に重要視すべき原則」<sup>24</sup>を4つの大原則と14の小原則にまとめる。安定性の原則は、第1の大原則「財政収入からみた原則」のひとつに含まれる。安定性の原則と関連の深い伸張性、普遍性の原則も、同時に、ここに含まれている。荻田(1951)はこれらの趣旨を次のように説明する。

[普遍性原則について]

地方税制は一万有余の団体に個々別々に適用されるのである。従って、収入が充分にあるということは、この一万有余の団体に総て普遍的にあらねばならない。ある種の団体に偏在するというような税は適当でないのである<sup>25</sup>。(下線は筆者による。)

[安定性原則について]

地方税収入が、年度毎に著しい変動のあることは適当でない。これは、地方団体の

<sup>24</sup> 荻田(1951) 88 ページ。

<sup>25</sup> 荻田(1951) 92 ページ。

表 1-4 荻田保（1951）『地方財政制度』の地方税原則

<p>1 財政収入からみた原則</p> <hr/> <p>(1) 地方財政を賄うに充分の収入を得られること。  (2) 各地方団体に収入が普遍的に存すること。  (3) 年度間の収入に激変がなく安定していること。  (4) 収入が地方団体の発展に応じて伸びてゆくこと。  (5) 収入が物価の変動に応じて増減すること。  (6) 収入が年度間を通じて平均すること。  (7) 地方団体の意志によって収入を加減し得ること。</p>
<p>2 住民負担からみた原則</p> <hr/> <p>(1) 応益原則が加味されていること。  (2) 負担と地方団体の行う施設との間に関連性のあること。  (3) 負担の衡平が保たれていること。  (4) 全住民が広く地方税を負担すること。</p>
<p>3 地方自治からみた原則</p> <hr/> <p>(1) 自主性のあること。  (2) 地方税について住民の批判が行き届き得ること。</p>
<p>4 税務行政からみた原則</p> <hr/> <p>(1) 徴税が簡単で、経費が少なくて済むこと。</p>

(出所) 荻田（1951）88－90 ページにより作成。

財政の規模が小さいので、税収入が安定しないことは大きな支障となるからである。従って、この意味では、市町村民税よりも固定資産税の方に安定性はあるし、純益を標準とする事業税よりも、外形標準的な附加価値税に安定性はある<sup>26</sup>。（下線は筆者による。）

[伸張性原則について]

地方団体は、年々発展してゆくものであり、従ってその経費も増大する傾向にあるのであるから、税収入もこれに応じて増加するような税でなければならない。増加とは税率を上げるといような手段をとらずに、税率を据え置いても、即ち納税者の

<sup>26</sup> 荻田（1951）94 ページ。

負担を増やさずに、税収入が自然に増加するのでなければならない。地方団体が発展すれば、住民の担税力も増し、税源も増すのであるから、それを補足してゆくことのできる税制ならば、伸張性は、それほど問題にしなくてもよい<sup>27</sup>。(下線は筆者による。)

荻田(1951)は、地方税の安定性の必要性を「地方団体の財政の規模が小さいので、税収入が安定しないことは大きな支障となる」として、地方団体の規模にその理由を求め、そして、安定性に優れた地方税として、固定資産税、(事業税の)外形標準課税を例示する。このような考え方は、たとえば表 1-3『地方税制の現状とその運営の実態』(2008)に示されるように、今日においてもそのまま引き継がれている。

表 1-5 は、自治省(1958)による地方税原則である。表 1-4 で示した荻田(1951)の地方税原則と比べると、かなり簡素化されている。しかし、地方税の安定性が重視されていることには変わりはない。

自治省(1958)は、地方税原則の趣旨を「地方税も租税の一種であるから、租税一般に要求される諸点(中略)はもとより必要とされるのであるが、なお、それが個々の地方団体の行政運営に要する経費を賄うものであることから右に掲げられたもの以外に地方税に特に必要とされる諸点が存し、それが地方税の特性をなしている」<sup>28</sup>と説明し、地方税原則を地方税の特性をなすものとして理解する。地方税の特性として挙げられた普遍性、安定性、伸張性に対する自治省(1958)の説明は、それぞれ次のようになる<sup>29</sup>。

#### [普遍性原則について]

地方団体の収入は、地方税の外、国庫支出金、使用料手数料、地方債、地方譲与税、地方交付税等によって構成されているが、(中略)税の行く方を住民に監視批判させるためにも地方税収入ができるだけ多いことが地方自治団体の行財政運営の観点から必要である。また、税を歳入の主体とすることによって団体の自治活動に対する財政的責任が究極的には住民に帰着するものであることが明瞭となり、自治運営に責任性を期待して行くことができる。この意味において収入を充分あげ得る税が地方税に含まれていなければならない。しかも地方団体の数は3千余に上るものであり、それぞれの地方団体が自主性をもって、その財政運営を行わなければならないものであるから、地方団体ごとに十分な収入をあげ得るような税即ち普遍性のある税が必要である。(下線は筆者による。)

<sup>27</sup> 荻田(1951) 95 ページ。

<sup>28</sup> 自治省(1958) 2 ページ。

<sup>29</sup> 自治省(1958) 2-3 ページ。

表 1-5 自治省（1958）『地方税制の現状とその運営の実態』の地方税原則

1 地方税の原則
1) 収入が充分なものであり、且つ、普遍性があること 2) 収入に安定性があること 3) 収入に伸張性があること 4) 収入に伸縮性があること 5) 負担分任性があること 6) 地方団体の行政又は施設と関連性があること
2 地方税の自主性

（出所）自治省（1958）2-3 ページにより作成。

[安定性原則について]

地方団体の経費にはその行政事務の性質上経常的なものが多いし、また、市町村の多くはその財政規模が小さいので、地方税とくに市町村税は、年度ごとにその収入額が急激に増減しない種類のものであり、増減するとしても年度間の調整ができる程度のものであることが必要である。まして社会の進展と共に地方団体の行政についても、住民の福祉を保障するための最低限の画一的行政が要請されているのであるから、収入の激変し易いものや単に一時的な収入を得るに過ぎないものは望ましくない。（下線は筆者による。）

[伸張性原則について]

社会は年年発展の過程にあるのであるが、これに伴い住民の福祉に直結している地方団体の行政も質量ともに増加してゆく傾向にあり、従って地方税もこのように増加して行く経費に対応する収入をあげ得ることが必要である。（下線は筆者による。）

荻田（1951）と自治省（1958）を比べると、すべての地方団体が十分に収入を獲得できるように税源が普遍的に存在することが必要であるとして普遍性原則を求め、財政の規模が小さいからこそ安定性が必要であるとして安定性原則を求め、地方団体の経費が増加する傾向にあることを前提としてそれに対応するように収入を伸ばしていくことが必要であるとして伸張性原則を求めていることに、類似点を指摘できる。表 1-5 で示す自治省（1958）の地方税原則の精神は、そのまま表 1-3 で示した（財）地方財務協会編（2008）に引き継がれている。表 1-3 は、現在、日本においてもっとも支持されている地方税原則である。

表 1-6 は、日本租税研究協会（1961）による地方税原則である。井藤（1966）は、これを当時における地方税原則の研究における重要な成果のひとつとして評価している。日本租税研究協会（1961）は、5 大原則で地方税原則を構成し、「地方財政需要」からみた 4 つの要件のひとつに安定性原則を入れている。

表 1-7 は、税制調査会が『税制調査会答申』（1961 年）において示した地方税原則である。税制調査会（1961）は、「歳入調達手段としての地方税の本来の機能」<sup>30</sup>として「財政収入としてのあり方に関する要件」を 3 つ挙げ、そのひとつに安定性原則を含んでいる。つまり、税制調査会（1961）は、地方税の安定性を地方税の本来の機能として理解しているのである。税制調査会（1961）による伸張性、普遍性、安定性は次のようになる<sup>31</sup>。

#### [伸張性について]

国、地方を問わず、税制は、将来における財政需要の増大に対応する収入の伸長性をもつことが必要であって、かりに税制に伸長性<sup>32</sup>を欠くならば、財政規模の増大に応じて、たえず追加財源を求めざるをえず、税制の安定を望むことはできない。（下線は筆者による。）

#### [普遍性について]

経済の発展の程度は地域的に不均衡であって、このために、地方団体の財政力には不均衡を免れないが、その反面において、国民の税負担と行政サービスの水準については、地域的な均衡化を図る必要があるので、国は各種の財源調整の措置によって、この間の調整を図っているが、地方税の収入が地域的に普遍的なものであればあるほど調整財源の所要量も少なく、独立税を増強することが可能になるのであり、この見地から、地方税としては、収入の普遍性が望ましい。このことは、特に、地域の狭小な団体の税である市町村税について必要である。（下線は筆者による。）

#### [安定性について]

地方団体の財政規模は国と比較すれば小さく、その反面において、地方団体の財政需要のうちにはすでにみたように、人件費等義務的性質を持つ経費で弾力的にその削減を行なうことの困難な費目が多いので、財政の安定を維持するためには、地方税収入が、なるべく年度ごとに変動を生じないものであることが望ましい。この条件も、

<sup>30</sup> 税制調査会（1961）152 ページ。

<sup>31</sup> 税制調査会（1961）152 ページ。

<sup>32</sup> 税制調査会（1961）は、伸張性ではなく、伸長性を用いている。両者はまったく同じ意味であることから、本論文は、引用箇所などを除いて、伸張性で統一する。

表 1-6 日本租税研究協会（1961）の地方税原則

1 地方財政需要からみて
(1) 普遍性 (2) 伸張性 (3) 安定性 (4) 伸縮性
2 住民負担の均衡からみて
(1) 応益性 (2) 負担の公平性
3 国民経済との関係からみて
4 地方自治からみて
(1) 自主性 (2) 負担の分任性
5 税務行政からみて
明確性・便宜性・節約性

(出所) 日本租税研究協会（1961）183－185 ページにより作成。

表 1-7 『税制調査会答申』（1961 年）の地方税原則

1 住民負担のあり方に関する要件
(イ) 応益性 (ロ) 負担分任性 (ハ) 公平性
2 財政収入としてのあり方に関する要件
(イ) 伸長性 (ロ) 地域的普遍性 (ハ) 安定性
3 地方自治に関する要件
(イ) 自主性 (ロ) 伸縮性
4 税務行政上の要件

(出所) 税制調査会（1961）151－153 ページにより作成。

特に市町村税に強く要望されるところであるが、もとより、経済循環の過程に伴って、ある程度税収の変動は免れないものであって、これに対しては、年度間の財源調整のための財政上の措置を講じ、機動的にその適切な運用を図ることも必要であるが、根本的に地方財政の基盤を強化するためには、地方税制自体においてなるべく収入が安定的であることが望ましい。（下線は筆者による。）

地方税原則は、財政収入、住民負担、地方自治、そして税務行政といった具合にさまざまな観点から望ましい地方税体系のあり方を示した原則論である。過去に論じられた代表的な地方税原則に共通することとして、安定性の原則がもっぱら地方団体の収入の確保に関わる観点であることを指摘できる<sup>33</sup>。神野（2007）は、税の基本的な性格を収入性、無償性、強制性にあるとする。このようにして税の本質のひとつとして収入の確保を理解するとすれば、税制調査会（1961）が述べるように、地方税の安定性が「地方税の本来の機能」に関わる原則であることも理解しやすい。

さらに、収入の確保という観点では、安定性と同時に、伸張性や普遍性が求められる場合が多い。表 1-4、表 1-6、表 1-7 は、いずれも安定性、伸張性、そして普遍性の 3 つの原則を財政収入や財政需要に関するものとしてひとつの項目にまとめている。

表 1-8 は、表 1-3 から表 1-7 とは異なり、連邦財政制度を前提として望ましい地方税制のあり方について述べた地方税原則である。これは NCSL（National Conference of State Legislatures、全米州議会議員連盟）とリンカーン土地政策研究所による共同プロジェクトの成果としてまとめられたものであり、連邦財政制度を前提とした地方税原則としてはもっとも受け入れられているものといえる。日本とは異なる財政制度を背景にしているため、日本の地方税の考察にそのまま応用することには慎重にならなければならないが、地方税において安定性を重視する点は日本の地方税原則と同じである。地方税の安定性は、NCSJ 版地方税原則の第 2 原則、収入の確保に関わる 3 つの要件のひとつとして、収入の一定性、十分性ととも挙げられている。NCSL（1992）は、地方税の安定性を次のように説明する<sup>34</sup>。

集められる収入の総額は、予想外の景気の変動があるとはいえ、将来にわたって比較的一定となるべきである。望ましい収入システムは、経済の変化に対してあまり反応しないような税をいくつか採用することなどによってタックス・ミックスを進めて、安定性を向上させるものである。たとえば、（累進個人所得税のような）景気の良いときには個人所得の伸びよりも収入の伸びが大きくなり、逆に景気の悪いときには個人所得の減少よりも収入の減少が小さくなるような税は、（課税ベースの広い売上税のような）景気循環に対して収入が安定的であるような税によって相殺されるべきである。課税ベースの広い多様な収入構造は、課税ベースの狭い多様な収入構造よりも、収入が安定的な傾向がある。しかしながら、景気変動の影響は多かれ少なかれすべての収入源に及ぶので、州の収入システムがある程度不安定であるのは避けられないことである。（下線は筆者による。）

<sup>33</sup> たとえば、篠原（2009）も、地方税原則との関わりから地方不動産税における課税標準の選択を論じる際に、安定性原則を「課税当局の視点」として述べている（同書 251 ページ）。

<sup>34</sup> NCSL（1992）7 ページ。日本語訳は筆者による。

表 1-8 NCSL (1992) による望ましい地方収入システムの原則

1. 望ましい収入システムは、州政府や地方政府の財源調達を含めて、相補的な要素から構成される。
2. 望ましい収入システムは、信頼できるやり方で収入を獲得する。信頼性とは、安定性、一定性、そして十分性である。
3. 望ましい収入システムは、収入源が多様でバランスがとれている。
4. 望ましい収入システムは、個人を公平に扱う。公平なシステムのために最低限必要なことは、同じような状況の人には同じ程度の税負担を課すこと、逆進性を最小限にすること、そして低所得者への税を最少にすることである。
5. 望ましい収入システムは、納税者の便宜を考慮する。つまり、理解しやすく、納税費用が最少となる。
6. 望ましい収入システムは、公正、効率、そして効果的な税務行政を促す。簡素な税務行政ほど、収入を効率的に獲得し、専門的に業務が遂行され、そして定型的に進められる。
7. 望ましい収入システムは、地方間の、そして国際的な競争に対して配慮する。
8. 望ましい収入システムは、支出に関する意思決定への関わりを最少にし、そのような関わりを明らかにする。
9. 望ましい収入システムは、納税者に対する説明責任を果たす。

(出所) National Conference of State Legislatures(1992)5 ページにより作成。

ここで特徴的なのは、タックス・ミックスによる税源の多様化によって地方税の安定性を向上させることを求めている点である。このようなタックス・ミックスによる地方税の安定性の確保は、税制調査会 (1961) にも次のようにして述べられている<sup>35</sup>。

伸長性は、年々の同一の傾向を示しているものではない。ある種の税は、国民所得の伸び率の増減に比較的にかかわりなく、ほぼ一定したペースで伸長する傾向を有しているし、ある種の税は、景気の上昇するときは急激な伸長性を示すけれども、景気の伸び率の鈍化したときには収入がかえって縮小する傾向を有する。地方財政の特殊性から考えて、収入はできるかぎり年度間を通じて均等に伸びることが望ましいのはもとよりであるが、単一の税目の収入が不安定であったとしても、他にこれを相殺することのできるような安定的な税収入があったり、景気のサイクルに対して、税収入の反応する時期が先後して、相互にその収入の変動性が打ち消し合うなど、税体系としての安定性を備えているならば、必ずしも不都合はないことになるので、この点につ

<sup>35</sup> 税制調査会 (1961) 157 ページ。



いても検討する必要がある。(下線は筆者による。)

税制調査会(1961)よりも近いところでは、先に引用した税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』(平成14年6月答申)が求める「税収の安定性を備えた地方税体系を構築する」との要請も、地方税の収入が全体として安定性を確保するように求める趣旨であり、タックス・ミックスを考慮した地方税の全体としての安定性の確保として理解できる。地方税の安定性においては、個別税目の安定的な収入の確保だけでなく、地方税が全体として安定的に収入を確保することも重要な課題であるのである。

表 1-9 Brunori (2011) の地方税原則

---

原則 1 : 適切な収入の確保
原則 2 : 中立性
原則 3 : 公正性
原則 4 : 賦課徴収と納税の容易さ
原則 5 : 説明責任

---

(出所) Brunori (2011) ,pp.13-24 により作成。

表 1-9 は、Brunori(2011)の地方税原則である。Brunori(2011)は、「望ましい地方税政策の要件には議論の余地があるとはいえ、一般的に合意されるものとして 5 つを挙げることができる」<sup>36</sup>として 5 つの原則を示す。地方税の安定性は、5 原則のうちで原則 1 に含まれる。Brunori(2011)は、NCSL(1992)による安定性原則の説明を引用しつつ、その意義を次のように説明する<sup>37</sup>。

安定性が重要であるのは、ほとんどの公共サービスが一定期間継続することを想定しているからである。つまり、州政府が(学校、道路、刑務所に)支出する金額は、毎年同じなのである。

行政サービスの継続性という観点から地方税収入の安定性を説明する考え方は、税制調査会(1961)が「人件費等義務的性質を持つ経費で弾力的にその削減を行なうことの困難な費目が多い」ことに地方税の安定性を求めるのと同じである。

地方団体は規模が小さいために、わずかな税収の変化から大きな影響を受けてしま

---

<sup>36</sup> Brunori(2011)13 ページ。

<sup>37</sup> Brunori(2011)14 ページ。

う。しかしながら、地方団体は、景気の変化などに関わらず、毎年、継続的に一定の行政サービスを提供しなければならない。しかも、地方団体が提供する行政サービスは住民の生活に身近なものである。地方税の安定性は、地方税にとって重要な原則なのである。

#### 第4節 本論文の構成

地方税の分析においては、地方分権的政策を進める日本の財政構造改革における今日的な課題としても、また地方税原則の観点から求められる望ましい地方税体系のあり方の観点からも、税収の安定性の検証は重要な課題である。このような問題意識によって、本論文は次のような構成で日本の地方税の安定性を分析する。ここでは、各章のネットコントリビューションを簡単に述べることで、本論文の構成を説明する。

第2章は、地方税の安定性を検証する。ここでは、Sobel and Holcombe(1996)によって提案された方法によって、地方税の安定性と伸張性を区別し、安定性を税収の短期的所得弾力性によって測り、伸張性を税収の長期的所得弾力性によって測ることによって地方税の安定性と伸張性を明らかにする。先行研究では、地方税の安定性や伸張性を測る尺度として税収の所得弾力性が用いられたことはあるが、これを短期と長期に分けて日本の地方税の安定性を検証した文献は存在しない。税収の短期的所得弾力性を使って日本の地方税の安定性を測るという点において、第2章の分析は地方税の研究に貢献することを試みたものである。

第3章は、安定性と伸張性の関係を検証する。ここでは、Holcombe and Sobel (1997)の方法を採用して、安定性と伸張性の相関係数を使うことによって、両者の間にトレード・オフの関係が存在するのかどうかを確かめる。先行研究では、税収の安定性と伸張性にはトレード・オフの関係があることが指摘されている。しかしながら、相関係数を使っての両者の関係の分析は、未だ行われていない。本章の分析は、先行研究の知見を覆すものではないが、アプローチの仕方として既存研究とは異なる方法を採用するものである。

第4章は、地方税の普遍性を検証し、安定性と普遍性、伸張性と普遍性の関係を検証する。地方税原則が求める地方税の安定性、伸張性、普遍性には、安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係があるだけでなく、伸張性と普遍性の間にもトレード・オフの関係があり、安定性と普遍性は両立する関係があることが、これまでの研究によって、指摘されている。第4章の分析は、第3章で安定性と伸張性の関係を確認したのと同じ方法を使って、安定性と普遍性、伸張性と普遍性の関係を明らかにするものである。安定性と伸張性の関係に関する先行研究の場合と同様に、相関係数を使って安定性と普遍性、伸張性と普遍性の関係を分析することはこれまでに行われていな

い。また、ここでの普遍性の検証は、東京都を除いて行い、昼間人口を基準にして行うという点においても先行研究とは異なっている。

第5章は、国税の制度が地方税の税収に及ぼす影響を検証する。ここでは、グレンジャーの因果性テストによって、道府県民税と市町村民税を対象に、それぞれ所得税と法人税からの影響を確認する。国税からの影響遮断は、地方税の安定性の確保の観点から、これまでにしばしば指摘されてきた論点である。しかしながら、国税からの影響遮断の確認を直接の目的とした先行研究は存在しない。課税ベースの計算において国税の仕組みに多くを依存する地方税では、地方税の安定性の決定要因として国税の仕組みが重要な位置にあると考え、国税が地方税に与える影響を分析することには意義があると考えたのである。

第6章は、固定資産税の安定性に関する検証である。ここでは、負担調整措置による税負担の激変緩和措置が、税収の安定性をもたらし、同時に、地価下落期における実効税率の上昇を招いていることを示す。

第7章も、固定資産税の安定性に関する検証であり、ここでは、固定資産税の課税標準の選択という観点から固定資産税の安定性の意義を考察する。固定資産税は、安定性を実現するように課税標準が選択されていることを示す。

第8章は、それまでの分析を踏まえて、地方税の安定性を阻害する要因を整理し、地方税の安定性を高めるための若干の改革案を述べる。

## 第5節 おわりに

本論文は、税収の安定性の観点から日本の地方税を分析する。本章は、第2章以降による分析の導入的な位置付として、日本の地方税制度の意義を地方税法を枠法として理解することで説明し、地方税原則の議論を整理することで地方税分析において税収の安定性を意識したアプローチが重要であることを述べてきた。地方分権の推進、地方自治の実現といった観点からも、これらを財政面から支える基礎として地方税の安定性は重要である。

日本の地方税は、30を超える多くの税目から構成される体系となっているが、税収規模からみると、道府県税においては道府県民税と事業税、そして地方消費税が、市町村税においては市町村民税と固定資産税が中心の役割を果たしており、税収の約7から8割を占めている。このように考えると、地方税の個別税目においては、安定性の分析対象として、とくにこれらの地方基幹税が重要であるといえる。そこで本論文では、地方税の全体としての安定性の分析に加えて、とくにこれらの地方基幹税の安定性も分析することとした。

本論文は全8章から構成される。本論文の前半（第2章から第4章）は、地方税の

全体を対象にして安定性を検証する。そこでは、地方税の安定性を推計するだけでなく、安定性と伸張性、安定性と普遍性の関係を考察する。後半（第5章から第7章）は、個別の税目として住民税と固定資産税を取り上げ、それぞれを安定性の観点から分析する。第8章は、本論文の全体のまとめを兼ねて、安定性の観点から本論文なりの地方税改革の提案を述べるとともに、本論文の限界にも触れながら、望ましい地方税のあり方について考察する。

#### 参考文献

- 石田和之（2010）「地域主権時代における固定資産税のあり方（第39講）」『税』6月号 86-110 ページ
- 石田和之（2013）「地方税原則をめぐる議論」『税』2013年1月号 216-238 ページ
- 井藤半彌（1966）『地方財政・租税の原理』千倉書房
- 荻田保（1951）『地方財政制度』学陽書房
- （財）地方財務協会編（2008）『地方税制の現状とその運営の実態』
- 自治省（1958）『地方税制の現状とその運営の実態』
- 篠原正博（2009）『住宅税制論』中央大学出版部
- 税制調査会（1961）『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』
- 税制調査会（2001）『平成14年度の税制改正に関する答申』  
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/131214a.pdf>
- 税制調査会（2002）『あるべき税制の構築に向けた基本方針』  
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/141119.pdf>
- 地方税法総則研究会編（1996）『新訂逐条問答地方税法総則入門』ぎょうせい
- 中西博・坂弘二・栗田幸雄（1973）『地方自治講座第10巻「地方税」』第一法規
- 日本租税研究協会税制研究会（1961）『税制改革の基本方針』
- 松本秀昭（2010）『逐条地方自治法（第5次改訂版）』学陽書房
- Brunori, David. (2011). *State Tax Policy*, 3<sup>rd</sup> ed. The Urban Institute Press.
- Groves, Harold M. and C. Harry Kahn. (1952). The stability of state and local tax yields. *American Economic Review*, 42(2), pp.87-102.
- Holcombe, R. G., and R. S. Sobel. (1997). *Growth and Variability in State Tax Revenue: An Anatomy of Fiscal Crises*. Westport, CT: Greenwood Press.
- National Conference of State Legislatures. (1992). *Principles of a High-Quality State Revenue System*, 2<sup>nd</sup> ed. Washington, DC: NCSL.
- Sobel, Russell S. and Randall G. Holcombe. (1996). Measuring the Growth and Variability of Tax Bases over the Business Cycle. *National Tax Journal*, 49, pp.535-552.

資料

総務省『平成 25 年度地方税に関する参考計数資料』

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_h25.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_h25.html)

総務省『平成 25 年度版地方財政白書』

[http://www.soumu.go.jp/menu\\_seisaku/hakusyo/chihou/pdf/h25.pdf](http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/pdf/h25.pdf)

総務省ホームページ『地方税制度』

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czais.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czais.html)

総務省ホームページ『地方税の概要』

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran01.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran01.html)

総務省ホームページ『シャウプ勧告以降の税制改正の流れ（地方税関係）』

[http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000165260.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000165260.pdf)

## 第2章 地方税における税収の安定性と伸張性

### 第1節 はじめに

#### (1.1) 本章の目的

(財)地方財務協会編(2008)は、地方税原則の説明において、安定性の原則を「地方団体の経費にはその行政事務の性質上経常的なものが多いし、また、市町村の多くはその財政規模が小さいので、地方税とくに市町村税は、年度ごとにその収入額が急激に増減しない種類のものであり、増減するとしても年度間の調整ができる程度のものであることが必要である。まして、社会の進展とともに地方団体の行政についても、住民の福祉を保障するための最低限の画一的行政が要請されているのであるから、収入の激変しやすいものや単に一時的な収入を得るに過ぎないものは望ましくない。」<sup>1</sup>と述べ、その趣旨に沿う税として固定資産税などを挙げている。また、伸張性の原則は、「社会は年々発展の過程にあるが、これに伴い住民の福祉に直結している地方団体の行政も質量とも増加していく傾向にある。したがって、地方税もこのように増加していく経費に対応する収入をあげることが必要である。」<sup>2</sup>と説明し、この趣旨に沿う税として道府県民税、事業税、市町村民税などを挙げている。

つまり、安定性の原則は、景気変動に関わらず、地方税が安定的に税収を確保することを求め、伸張性の原則は、経済成長に対応して税収も増加していくことを求める。言い換えると、地方税の安定性は、短期的な景気循環において生じるGDPの変化に対して地方税収が敏感に反応することなく、一定の収入をもたらすことであり、計数的には、短期的な意味において、地方税収の変化率がGDPの変化率よりも小さくなることである。また、伸張性の原則は、長期的な経済成長によって生じるGDPの増加よりも地方税収入の伸張が大きくなることであり、計数的には、長期的な意味において、GDPの成長率よりも地方税収の成長率の方が大きくなることとなる。いずれもGDPの変化との関係で捉えることができ、短期的な景気循環に対応するのを安定性、長期的な経済成長に対応するのを伸張性として、区別できる。

本章は、地方税の安定性と伸張性をGDPの変化との関係で推計し、明らかにすることを目的とする。地方税の安定性と伸張性には、多くの先行研究の蓄積がある。そこではさまざまな尺度で安定性や伸張性が測られてきた。たとえば、対前年度変化率、標準偏差、変動係数、所得弾性値、税収の潜在的変動性、税収の所得弾力性などを挙げることができる。本章は、これらの中から税収の所得弾力性を安定性と伸張性

<sup>1</sup> (財)地方財務協会編(2008)3ページ。

<sup>2</sup> (財)地方財務協会編(2008)4ページ。

の尺度として採用する。税収の所得弾力性は、税収の変化率に対する GDP の変化率の比率で定義される。したがって、標準偏差や変動係数を用いた分析とは異なり、GDP の変化との関係において地方税の変化を直接把握できるという特徴がある。

本章の推計の特徴は、税収の所得弾力性を短期と長期に区別することである。本章は、短期の所得弾力性を安定性の尺度とし、長期の所得弾力性を伸張性の尺度とする。このようにして所得弾力性を短期と長期に区別して安定性と伸張性を区別する方法を最初に提案したのは Sobel and Holcombe(1996)である。Sobel and Holcombe(1996)は、アメリカの 1951 年度から 1991 年度のデータを使って、主要な州税の課税ベースの弾力性を推計した。その後、同様の手法による分析は、Acqaah and Gelardi(2008)にもみられる。Acqaah and Gelardi(2008)は、1962 年度から 2000 年度の期間で、カナダのブリティッシュコロンビア州の収入の所得弾力性を推計した。

本章は、1980 年度から 2011 年度のデータを使って、短期と長期の地方税収の所得弾力性を推計し、日本の地方税の安定性と伸張性を明らかにする。Acqaah and Gelardi(2008)が「アメリカの州の収入の安定性や伸張性を分析した研究はたくさん存在するが、カナダの州を対象にした同様の研究は驚くほど少ない」<sup>3</sup>と述べるように、この分野における先行研究のほとんどはアメリカを対象にしたものである。日本を対象にした分析も、カナダの場合と同様に、非常に少ない。さらには、税収の所得弾力性を短期と長期で区別し、日本の地方税の安定性を短期の所得弾力性として推計するというアプローチを採用した先行研究は、存在しない。

分析の対象は、道府県税、市町村税、そして地方税の全体（つまり、合計）だけではなく、個別の基幹税として住民税、事業税、地方消費税、固定資産税である。（財）地方財務協会（2008）が述べるところでは、地方税原則で安定性を期待する基幹税は固定資産税のみであり、道府県民税、事業税、市町村民税には、安定性ではなく、伸張性を期待している。しかしながら、最近では、地方消費税が地方基幹税に加えられ、地方消費税には安定性が期待されている。そして、第 1 章で述べたように、タックス・ミックスの観点において地方税の全体の安定性を検証することは有意義であり、そうであるとすれば、地方税の体系を構成する部分としての個別税目それぞれを安定性の観点から評価することもまた意味のあることであろう。

本章の構成は、次のとおりである。まず、第 1 節の残りを使って、本章が分析対象とする地方税の 1980 年度から 2011 年度までの期間における税収の変化を、GDP の変化との関係で確認する。第 2 節は、先行研究をサーベイし、これまでに行われてきた地方税の安定性に関連する議論を整理する。とくに税収の変動性を測定する尺度について説明し、安定性と伸張性を区別することの意義を述べる。第 3 節は、分析で用いるデータと方法を説明する。第 4 節は、分析の結果を示す。第 5 節は、分析の結果

---

<sup>3</sup> Acqaah and Gelardi(2008)42 ページ。

に考察を加える。第6節は、本章のまとめである。

## (1.2) 地方税収の変化と経済の動向

本章の関心は、地方税収の安定性と伸張性にある。これらは GDP の変化に対して地方税収がどのように変化したのかを検証することと言い換えられる。そこで、まずは、GDP の変化との関係で地方税収の変化を確認する。ここでは2通りの方法で、GDP の変化と地方税収の変化の関係を確認する。

第1は、基準年に対する変化によって傾向を捉える方法である。これは、図2-1(a)と(b)で示している。ここでは、1980年度から2011年度を期間にして、道府県税、市町村税、そしてGDPの大きさ(すべて名目額)を1980年度の金額を100とした指数で表している。これらの図によって、GDPの成長と対比する形で地方税収の伸張の軌跡を把握できる。

図2-1(a)からは、GDPの成長と道府県税の成長の関係を読み取ることができる。個人道府県民税は1990年代の前半まではGDPの成長とおおむね同様のペースで伸張していたが、その後は景気の停滞とともにGDPの成長を下回る。しかしながら、2007年度の税源移譲によって税収が急増すると、再びGDPの成長を上回るようになる。法人道府県民税と事業税は、2009年度までは似たような動きをする。これらの地方法人課税の動きは、GDPの変化に比べて、増減が激しいようにもみえる。特徴的なのは2011年度に事業税の水準が82.9となることであり、これは1980年度の水準よりも(名目額で)税収が少ないことを意味している。地方消費税は1997年度に創設された税である。図2-1(a)では、地方消費税のみ1997年度の水準を100として表している。1998年度以降、地方消費税は比較的安定的な推移を見せている。これらを含めて道府県税の全体の税収の推移は、1980年度の100から始まり、1990年代から2000年代にかけては200前後の水準で推移する。2007年度に、一旦、大きく増加するが、2009年度には以前の水準に戻る。総じて、GDPの推移と比べると、法人道府県民税や事業税は成長が大きく、個人道府県民税や地方消費税は安定的であるように認められる。

図2-1(b)は市町村税の推移を示している。一見して、固定資産税が大きく税収を伸ばしているのが目につく。1980年度の100から始まり、2011年度には330に至っている。ちなみに2011年度の名目GDPは190である。個人市町村民税は、2002年度までは名目GDPの成長を上回っており、全体的に見ても比較的なめらかに推移している。個人市町村民税の推移は、課税ベースを同じくする個人道府県民税とは随分異なるように見えるが、法人市町村民税は、法人道府県民税と傾向が似ているように見える。つまり、個人住民税では道府県分と市町村分が異なる推移を示しているが、法人住民税では道府県分と市町村分が同様の推移を示すのである。また、法人市町村民税は、個人市町村民税や固定資産税に比べて、税収の変化が激しいようにみえる。



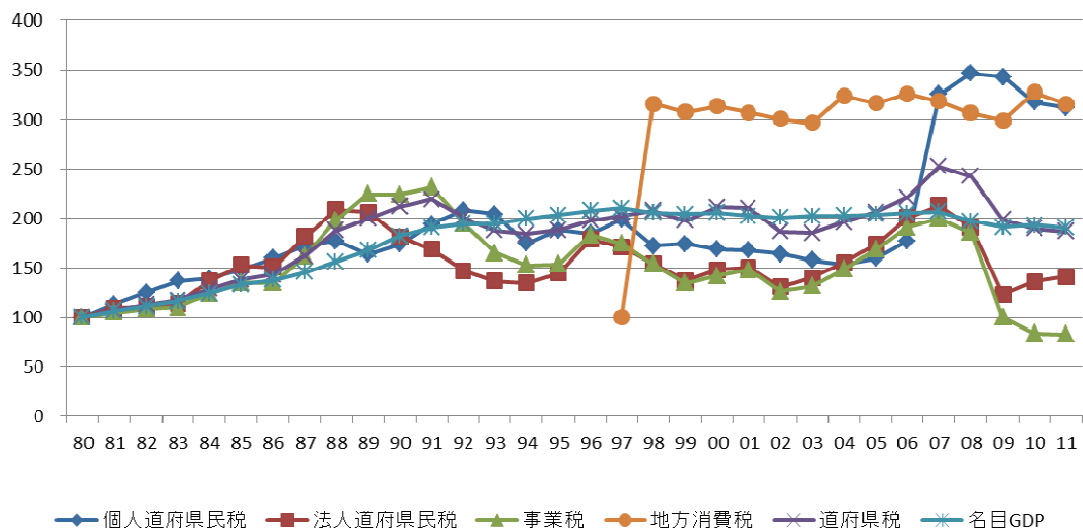


図 2-1 (a) 道府県税と GDP の推移

(出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』により作成。

(注) 1. すべて名目額によっている。 2. 地方消費税のみ 1997 年度を 100 とし、それ以外は 1980 年度を 100 とした指数である、。

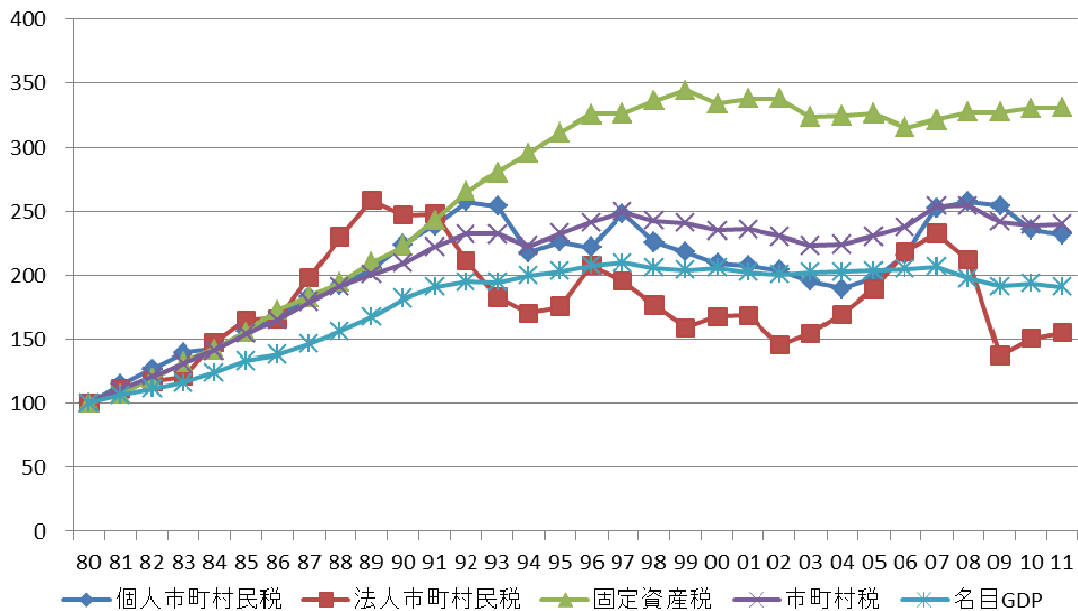


図 2-1 (b) 市町村税と名目 GDP の変化

(出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』により作成。

(注) 1. すべて名目額によっている。 2. 地方消費税のみ 1997 年度を 100 とし、それ以外は 1980 年度を 100 とした指数である、。

市町村税の全体は、一貫して名目 GDP の成長を上回っている。市町村税の推移は、個人住民税の場合と同様に、道府県税とは異なる傾向を示している。

GDP の変化との関係で地方税収の変化を捉える第 2 の方法は、対前年度変化率によるものである。これは、図 2-2 (a) と (b) に示している。図 2-1 (a)、(b) と同様に、ここでも名目額によって、1980 年度から 2011 年度を期間にして、地方税収と GDP の変化を比較している。一見して、道府県税でも市町村税でも、GDP の変化よりも税収の変化の方が大きいようである。2007 年度の税源移譲の効果は、図 2-2 (a) では個人道府県民税の急激な増加としてわかりやすく確認できるが、図 2-2 (b) では目立っていない。道府県分と市町村分で税源移譲の効果が異なることをここでも確認できる。さらに、図 2-2 (a) と (b) を比べると、市町村税の変化の方が大きいようにもみえる。また、市町村税の中では固定資産税の変化が安定的である。

ところで、図 2-2 (a) と (b) によると、1993 年度に名目 GDP の対前年度変化率がほとんどゼロになり、その後、このゼロに近い水準が継続し、1998 年度と 2001 年度にはマイナスになる。これは、経済の低迷が継続したことを示すが、この経済の低迷は主に 2 つのルートで地方税収を低下させた。第 1 は、経済の低迷がもたらす課税ベースの縮小である。景気の低迷は、個人や法人の所得を低下させ、不動産価格の下落を招く。これらは住民税や事業税、そして固定資産税からの税収を減少させるのである。第 2 は、景気対策として実施された政策減税である。たとえば、1999 年度から 2006 年度まで所得税が減税されたが、これと歩調を合わせて個人住民税も減税され、税収を減らしたのである<sup>4</sup>。

図 2-1 と図 2-2 をみてわかることは、それぞれの地方税は GDP の変化と比較して、それぞれ異なる動きをしていることである。各税は、所得、消費、資産とそれぞれ異なる課税ベースをもつ。また、税の性格や趣旨の違いから、税負担への配慮の仕方も異なる。これらの相違が、税収の変化の仕方に違いをもたらすのであり、結果として、各税の税収の変化と GDP の変化の関係が異なるのである。

以上によって、税収の変化と GDP の変化を 2 通りの方法で確認してきたのだが、図 2-1 は税収の伸張性、図 2-2 は税収の安定性の直観的なイメージとして捉えることができる。そこで、図 2-1 と図 2-2 によって再度、税収の変化を観察すると、地方税の安定性と伸張性について次のようにいえるかもしれない。たとえば、図 2-2 では、GDP の変化よりも税収の変化の方が大きくみえることから、税収は安定的ではない。また、図 2-1 では、GDP の成長よりも大きく成長している税収があり、いくつかの税目には伸張性が認められる。あるいは、1980 年度以降の地方税は、安定性よりも伸張性が優先されてきたといえるかもしれない。

---

<sup>4</sup> この政策減税は、恒久的な減税としてあらかじめ期限を設けることなく、税額控除として実施された。

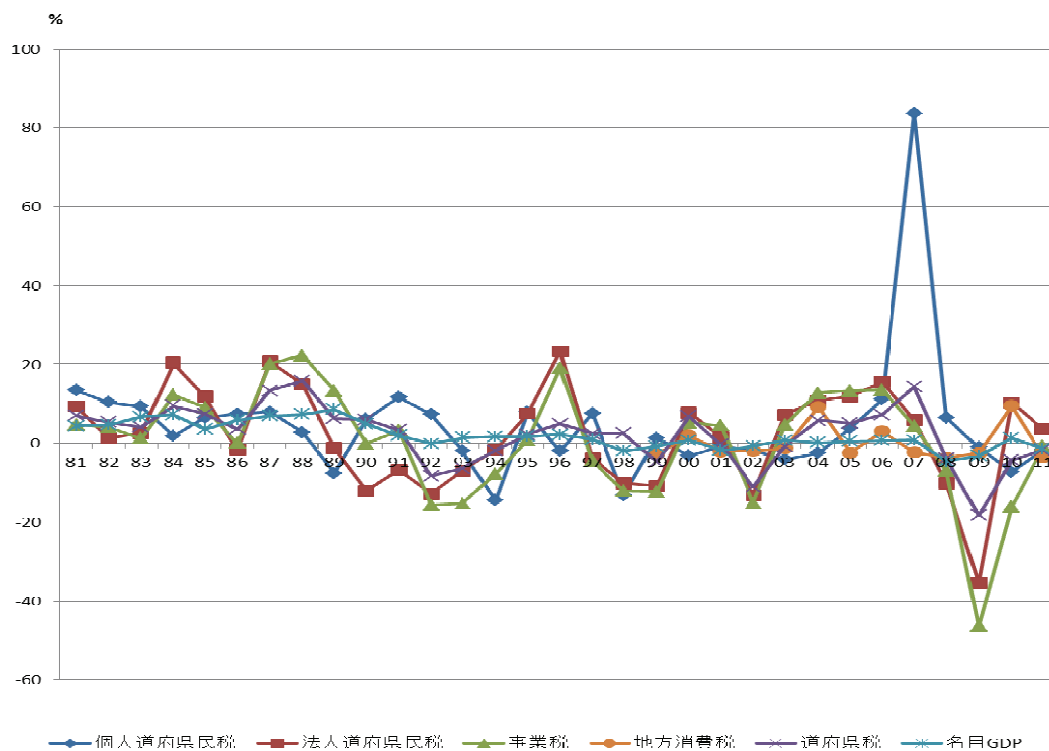


図 2-2 (a) 道府県税と GDP の対前年度変化率の推移

(出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』により作成。

(注) すべて名目額による。

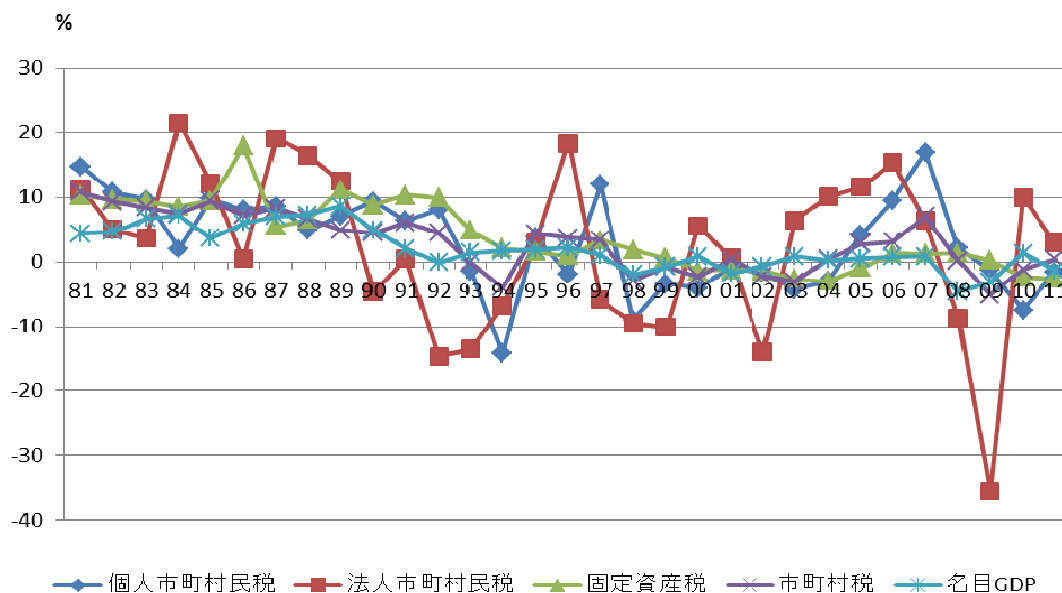


図 2-2 (b) 市町村税と GDP の対前年度変化率の推移

(出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』により作成。

(注) すべて名目額による。

## 第2節 地方税の安定性をめぐる議論と税収変化の測定尺度

### (2.1) 安定性をめぐる議論と地方税の安定性

地方税原則における安定性の原則は、景気変動に関わらず税収が安定していることを意味し、これは GDP の変化に対して税収がどのように変化するかを検証することとして言い換えられる。GDP の変化と税収の変化の関係には、安定性からのアプローチだけではなく、伸張性や普遍性の観点からの分析を含めて、多くの先行研究が存在する。そこでここでは、安定性を中心にして、経済の変化と税収の変化について行われてきた先行研究の議論を整理することで、本章の分析の地方税研究における位置づけを明確にする。

すでに（何度も）述べたように、安定性原則は、地方税原則のひとつとして、景気変動からの影響を受けることなく、地方団体が安定的に税収を確保することを要請するものであり、とくに財政規模の小さな地方団体に対する配慮としてその重要性が指摘されてきたところである。なぜなら、財政規模の小さな団体ほど、税収の変化から受ける影響が大きくなるからである。

神野（2007）は、安定性の原則を「時間的」な概念であるとして、「空間的」な概念である普遍性の原則と対比させて説明し、両者の関係を次のように述べる。「もっとも、時間的に安定している租税の税収は、空間的にも普遍的に存在する。景気によって所得が変動しても安定的に税収をもたらす租税は、地域的に所得が偏在していても、普遍的に税収をもたらすからである。」<sup>5</sup>

このようにして地方税の安定性と普遍性の関係を直接的に説明する文献は稀である。時間的概念と空間的概念の対比として安定性の高い税は同時に普遍性も高いことを述べる神野（2007）の指摘は指摘は貴重であり、重要である。

安定性を時間的な概念として捉えるとするならば、これは「短期的」な観点であるといえる。地方税原則における時間的な概念として短期的な安定性の原則に対応するのは、長期的な観点から税収の確保を述べる伸張性の原則である。

安定性原則と伸張性原則について、片桐（2003）は、「安定性の原則と伸張性の原則との観点との相違から一見両方組み合わせれば調和のとれた地方税体系になりそうに思えるが、実際には地方税体系は中・長期的に組み立てられるものであって、短期的観点はそう意味をなさない。例えば、短期的観点から安定性の原則に合致する税として固定資産税があげられているが、このような収益的財産税は国際的にみて地方独自財源としての地位を長期的には大きく後退させてきているのであって、換言すれば長期にわたる財政需要の拡大に対応できなくなっているのであって、そのような税を

---

<sup>5</sup> 神野（2007）299-300 ページ。

短期的目的に合うものとしてどこまで主張することができるのか。」<sup>6</sup>として、地方税原則における短期的な観点に疑問を呈する。ここで片桐（2003）の見解において重要なことは、短期的な観点と長期的な観点をトレード・オフの関係でとらえていることである。つまり、片桐（2003）においては安定性と伸張性は両立しないのであって、たとえば、固定資産税は安定的であるがゆえに伸張的ではなくなるのである。短期的観点と長期的観点が両立しないならば、どちらかを優先しなければならない。そこで、片桐（2003）は、地方税の体系は短期的観点よりも長期的観点を重視すべきとするのである。

片桐（2003）のように安定性と伸張性をトレード・オフの関係でとらえる見解は、Holcombe and Sobel(1997)によって「伝統的見解」<sup>7</sup>と名付けられている。伝統的見解では、安定性と伸張性が同時に満たされることはない。したがって、安定性と伸張性のどちらが重要かといった議論が展開されることになり、相対的な優劣が検討されたりする。このよ伝統的見解が安定性と伸張性のトレード・オフに至る理由は、両者が同一の尺度によって測られることにある。たとえば、税収の所得弾力性を用いるとして、これを安定性と伸張性の両方の尺度に用いると次のようになってしまう。安定性の観点では、税収の所得弾力性が1よりも小さいときに安定性があるとされ、1よりも大きい場合には安定性がないとされる。一方で、伸張性の観点では、税収の所得弾力性が1よりも大きいときに伸張性があるとされ、1よりも小さいときには伸張性がないとされる。したがって、安定性がありかつ伸張性があるという場合はありえない。さらには、安定性を向上させることは必ず伸張性の犠牲を伴うのである。税収の所得弾力性を用いた安定性の分析として先駆的な Groves and Kahn(1952)を含めて、ほとんどの先行研究は、暗黙の場合も含めて、この見解を支持するといえる。片桐（2003）も同様である。

一方で、安定性と伸張性のトレード・オフを必ずしも前提とはしない見解もある。この見解では、短期の観点と長期の観点はほとんど関係がなく、別のものであるとされる。この見解による税収の弾力性の推計は、最初に Sobel and Holcombe(1996)によって示された。Sobel and Holcombe(1996)は、税収の所得弾力性を長期と短期に区別し、短期の所得弾力性を安定性の尺度とし、これが1よりも小さい場合に税収の安定性があると判断した。また、長期の所得弾力性を伸張性の尺度とし、これが1よりも大きい場合に伸張性があると判断した。その後、Dye(2004)は、Sobel and Holcombe(1996)や Holcombe and Sobel(1997)の議論などをサーベイし、税収の長期の傾向と短期の傾向をデータで確認した上で、両者を区別するのが望ましいことを述べ、Sobel and Holcombe(1996)の方法を支持している。Acquaah and Gelardi(2008)は、このように長期の所得弾力性と短期の所得弾力性を区別する方法は、単なる方法

<sup>6</sup> 片桐（2003）114 ページ。

<sup>7</sup> Holcombe and Sobel(1997), p.159.

論として伝統的見解とは異なる手法を用いているというだけではなく、そもそも安定性と伸張性をどのように理解するかとの相違にまで関わるものであるとしている<sup>8</sup>。

Sobel and Holcombe(1996)、Dye(2004)、Acquaah and Gelardi(2008)などの見解では、税収の短期的な安定性と長期的な伸張性は必ずしもトレード・オフの関係にあるわけではなく、両立する可能性があることになる。伸張性と安定性の両立をあらかじめ排除しないところは、この見解の利点である。ここでは、安定性と伸張性の関係は、あらかじめトレード・オフとして決まっているわけではなく、むしろ実証的に確認されるべき問題なのである。

ところで、安定性と伸張性の間にトレード・オフの存在を前提としない、つまり安定性と伸張性で異なる尺度を用いる見解が、これまでに全く存在しなかったわけではない。この立場において、日本の地方税収の変動性を分析した既存文献には、税制調査会(1961)や横田(1989)などがある。

税制調査会(1961)は、伸張性を税収の所得弾性値によって測り、伸張性の高い税目として自動車税、法人事業税、法人住民税(道府県分、市町村分)、料理飲食等消費税、個人住民税(道府県分、市町村分)、電気ガス税を挙げる<sup>9</sup>。さらに、地方税全体の伸張性に関して、「都道府県及び市町村の税体系は、財政需要の年々の増加傾向に対処することができるだけの伸長性を持っているものと認められる」<sup>10</sup>とする。また、安定性は、「税収入をグラフ上に示してその安定性について観察する」<sup>11</sup>ことによって判断するとして、固定資産税、自動車税、たばこ消費税はかなり安定的であり、料理飲食等消費税は若干安定的であり、法人住民税と法人事業税は安定性に欠けるとしている。そして、地方税全体の安定性については、道府県税も市町村税も安定的であるとする<sup>1213</sup>。つまり、税制調査会(1961)によると、法人住民税と法人事業税は伸張性に優れている一方で、安定性には欠けるのである。その後、今日に至るまで、多くの文献にみられる、伸張性と安定性が相対立する傾向にあるという見解の源流は、ここにあるといえる。たとえば(財)地方財務協会編(2008)などは、そうである。

横田(1989)は、「税収の伸張性と安定性とは相対立することが多い。そして、こ

---

<sup>8</sup> Acquaah and Gelardi(2008)53 ページ。

<sup>9</sup> 料理飲食等消費税、電気ガス税は、現在、廃止されている。

<sup>10</sup> 税制調査会(1961)153 - 156 ページ。

<sup>11</sup> 税制調査会(1961)157 ページ。

<sup>12</sup> 税制調査会(1961)157 - 158 ページ。

<sup>13</sup> 税制調査会(1961)は、その他に、普遍性も分析し、次のようにして結論を述べている。道府県税では、税収入合計の偏在性は高まっており、偏在性の強い税は法人住民税と法人事業税であり、逆に、もっとも普遍性の高い税はたばこ消費税と軽油引取税である。また、一般的に、伸張性の高い税目は同時に偏在性も強い傾向がある。市町村税では、偏在性の高い税は法人税割、償却資産・家屋に対する固定資産税、電気ガス税であり、逆に、普遍性の高い税は軽自動車税、土地に対する固定資産税、たばこ消費税である。税収入全体では、道府県税よりも市町村税の方が普遍性が高い(税制調査会(1961)160 ページ)。

の両者は税収の普遍性とも絡んでいる。通常、伸張性を有する税は偏在する傾向が強いからである。」<sup>14</sup>として、安定性を税収の対前年度変化率の変動係数や名目 GDP に対する税収弾性値によって測り、伸張性を税収の対前年度変化率によって測るというようにして、安定性と伸張性に異なる尺度を用いた分析を行っている。

これらの文献では、安定性と伸張性の関係を、前提としてのトレード・オフの関係ではなく、傾向として相対立する関係にあるとしている。そして、伸張性と普遍性にも相対立する関係を認める。したがって、安定性の高い税は、同時に普遍性も高い傾向がある。つまり、税の偏在性の解消が安定性の向上につながる可能性があり、逆に、安定性の向上が普遍性の改善をもたらす可能性もあることになる。しかしながら、残念なことに、安定性と伸張性は対立する。安定性を向上させることは伸張性の犠牲を伴うのであり、逆に、伸張性を改善させるためには安定性を低下させることになるのである。

税収の安定性と伸張性の関係について、伝統的見解によるべきかそうでないか、つまりトレード・オフの存在を前提とすべきかどうかは、客観的にどちらが正しいという問題ではない。しかしながら、本章は、トレード・オフの関係を前提としない見解を支持することとし、安定性と伸張性を異なる尺度で測ることとする。具体的には、Sobel and Holcombe(1996)の方法を支持して、安定性を税収の短期的所得弾力性で測り、伸張性を税収の長期的所得弾力性で測る。そもそも、トレード・オフの存在を前提とするよりも、トレード・オフの関係があるかどうか分からないので検証して確かめる必要があるとする立場の方がより柔軟な姿勢であろうと思われるのである。さらには、安定性と伸張性の尺度を短期と長期の区別で分けることは、神野(2007)のような時間軸としてこれらを捉える定義にもうまく対応する。安定性と伸張性のトレード・オフを前提としないことは、たとえば住民税や事業税、そして固定資産税が安定的であり同時に伸張的であることを排除しないことになる。さらには、地方税体系の全体についても、安定的であると同時に伸張的である可能性を追求できる。むしろ、地方税原則は安定性と伸張性を同時に求めているともいえる。もっとも理想的な姿は安定性と伸張性が両立した地方税であろう。安定性と伸張性のトレード・オフを前提としなければ、この理想的な姿としての地方税の体系を追求することが可能となる。伝統的見解を支持するかどうかは、ただ安定性と伸張性の関係に関わるだけの問題ではない。同時に、安定性を測る尺度の選択の問題でもある。本章は、Sobel and Holcombe(1996)などに従って税収の短期的所得弾力性によって安定性を測ることにするが、先行研究ではこれ以外のさまざまな尺度が用いられてきた。日本の地方税を対象にした分析では、税収の短期的所得弾力性を用いて安定性を測るのは本論文が最初である。そこで、次に税収の変化を測る尺度について、先行研究の方法を整理する。

---

<sup>14</sup> 横田(1989) 944 ページ。

## (2.2) 税収変化の尺度

安定性や伸張性などの税収の変動性を検証するには、まず、どのようにして税収の変化を測るのかを決める必要がある。安定性と伸張性を異なる尺度で測るといっても、実際にそれらをどのようにして測るのかを決めなければならない。

地方税の安定性というとき、もっとも素朴には、「税収が前年度と同じ水準にある」状態をもって税収が安定していると判断できる。この考え方による安定性の判断の例として、税制調査会（1961）は、収入額をグラフで眺めるという方法を用いている。

景気や財政需要に変化がないような安定的な状況であれば、税収額が一定であることをもって安定的であると判断してもかまわないかもしれない。しかしながら、たとえば財政需要の増加に合わせて歳出を拡大させているときには、前年度と同じ水準の税収額を確保したとしても財源としては不足する。歳出の拡大と同じペースで税収が拡大して初めて、財政需要を賄うに足る経費が調達されたことになり、地方税は前年度と同じだけの貢献をしたといえる。この観点からすれば、歳出に占める税収の割合が一定であるときに安定性があることになる。実際には、歳出に占める税収の割合を測る代わりに、歳入に占める税収の割合を測ることが多い。この場合には、財政需要を賄う経費という意味に加えて、歳入確保に対する貢献という意味も直観的に持たせることができる<sup>15</sup>。個別税目の場合には、税収確保に対する貢献という意味から、道府県税収や市町村税収に占める割合によって安定性を測ることも多い。このようにして、歳入（あるいは税収総額）に占める割合によって税収の安定性を測る方法は、行政需要を賄う経費の調達と直接的に関連させて税収の変化を捉えることから、しばしば財政運営の実務において利用されている。

この他には、対前年度変化率、標準偏差、変動係数、所得弾性値、所得弾力性などが税収変化の尺度として用いられてきた<sup>16</sup>。これらのうちで対前年度変化率は、税収額や構成割合と同様に、政府の資料や予算書などにおいてしばしば用いられる尺度である。翌年度の税収を見積もる必要がある予算編成の場面では、使い勝手の良い尺度といえる。

先行研究では、これらの尺度をさまざまに利用して、税収の安定性や伸張性を測っている<sup>17</sup>。横田（1989）は、税収の対前年度変化率を伸張性の尺度とし、税収の対前

---

<sup>15</sup> 予算では、歳出と歳入は必ず一致することから、両者は必ず等しくなる。

<sup>16</sup> 税収の所得弾性値と所得弾力性は、所得（GDP）の変化率に対する税収の変化率の比としては、同じ意味である。本論文では、所得の対前年度変化率に対する税収の対前年度変化率の比を指す場合に、buoyancyに相当する用語として、弾性値を使うこととする。弾力性は、buoyancyの場合を含めた広い意味で所得（GDP）の変化率に対する税収の変化率の比を指すものとして、elasticityに相当する用語として用いることとして、両者の意味を区別する。

<sup>17</sup> ここで紹介する以外にも、本章と関心の近い文献には、Dye and McGuire(1991)、Fox



年度変化率の変動係数と税収の所得弾性値を安定性の尺度とする。横田（1989）によると、税収の所得弾性値によって安定性を測る理由は、「景気に対する感応性という観点から安定性を見る」<sup>18</sup>ことにある。一方、税収額をグラフで眺めることによって安定性を判断した税制調査会（1961）は、税収の所得弾性値を伸張性の尺度として用いている。同じ税収の所得弾性値が、一方では安定性の尺度となり、他方では伸張性の尺度となっているのである。このような矛盾が生じる理由は、各文献が、伸張性と相対的な関係によって安定性の尺度を決めていることにある。したがって、それぞれの文献の中では、理論的に整合的な考え方で安定性と伸張性の尺度を決めているのではあるが、両文献を比べると矛盾してしまうのである。

また、Travis(2012)は、「変動係数は、平均がゼロに近いような小さな変化に対して敏感である」<sup>19</sup>ことを理由に変動係数を使うことは望ましくないとし、1人当たり税収の標準偏差を安定性の尺度として利用している。

安定性や伸張性の尺度として何を用いるかは、単に税収の変動性の測り方が異なるだけのテクニックの相違として済まされる問題ではない。安定性や伸張性の捉え方にも関わる問題である。たとえば、税収の所得弾性値によって地方税の安定性を測るのであれば、そこには、地方税の安定性をどのように捉えているかといった考え方が反映されているはずである。所得弾性値は GDP の変化との関係によって税収の変化を表す尺度である。所得弾性値を使って安定性を測る方法を採用する場合には、税収額そのものの変化ではなく、GDP の変化との関係で税収がどのように変化するかに関心を持っていなければならない。また、標準偏差や変動係数によって税収の変化を測る場合には、GDP の変化との関係は考慮していないことになる。このように税収の変化の尺度に何を用いるのかは、そもそもの目的としてどのような観点から税収の変化を捉えようとしているのかに関わるのであり、その選択は慎重になされねばならないのである。

表 2-1 は、税収の変化を測る尺度の選択の問題を具体的にイメージするために、税収の対前年度変化率、対前年度変化率の平均、対前年度変化率の変動係数、所得弾性値、所得弾性値の平均を示している。これは、横田（1989）の方法にならったものであり、対象期間は 1997 年度から 2011 年度である。

---

and Campbell(1984)、Haughton(1998)、Jamieson and Amirkhalkhali(1990)、White(1983)などがある。

<sup>18</sup> 横田（1989）949 ページ。

<sup>19</sup> Travis(2012)66 ページ。

表 2-1 地方税収の変化

年度	道府県税								市町村税					
	個人道府県民税		法人道府県民税		法人事業税		地方消費税		個人市町村民税		法人市町村民税		固定資産税	
	対前年度 変化率 (%)	弾性値	対前年度 変化率 (%)	弾性値	対前年度 変化率 (%)	弾性値	対前年度 変化率 (%)	弾性値	対前年度 変化率 (%)	弾性値	対前年度 変化率 (%)	弾性値	対前年度 変化率 (%)	弾性値
98	-13.3	-13.3	-10.1	-10.1	-12.8	-12.8	196.2	196.2	-9.0	-9.0	-9.5	-9.5	3.1	3.1
99	1.3	-0.7	-10.8	5.4	-12.1	6.1	-2.8	1.4	-3.4	1.7	-10.1	5.1	2.5	-1.3
00	-3.2	4.0	7.8	-9.8	5.8	-7.3	2.0	-2.5	-4.1	5.1	5.6	-7.0	-3.1	3.9
01	-0.7	-0.9	1.5	1.9	4.7	5.9	-2.1	-2.6	-0.8	-1.0	0.6	0.8	1.2	1.5
02	-1.9	1.1	-13.2	7.3	-15.8	8.8	-2.0	1.1	-1.8	1.0	-14.0	7.8	0.0	0.0
03	-4.1	5.9	7.2	-10.3	5.1	-7.3	-1.3	1.9	-4.3	6.1	6.4	-9.1	-4.3	6.1
04	-2.5	-3.1	10.8	13.5	13.6	17.0	9.2	11.5	-3.0	-3.8	10.1	12.6	0.3	0.4
05	3.8	19.0	11.9	59.5	13.9	69.5	-2.4	-12.0	4.2	21.0	11.6	58.0	0.5	2.5
06	11.1	22.2	15.6	31.2	14.1	28.2	3.0	6.0	9.5	19.0	15.4	30.8	-3.3	-6.6
07	83.7	119.6	5.9	8.4	4.6	6.6	-2.3	-3.3	16.9	24.1	6.3	9.0	1.9	2.7
08	6.5	8.1	-10.1	-12.6	-7.2	-9.0	-3.7	-4.6	2.1	2.6	-8.7	-10.9	1.8	2.3
09	-1.1	0.2	-35.4	7.7	-48.1	10.5	-2.5	0.5	-1.3	0.3	-35.5	7.7	0.0	0.0
10	-7.3	2.3	10.3	-3.2	-16.6	5.2	9.5	-3.0	-7.5	2.3	10.0	-3.1	1.0	-0.3
11	-1.7	-1.3	3.6	2.8	-0.6	-0.5	-3.5	-2.7	-1.6	-1.2	2.9	2.2	0.0	0.0
平均	5.0	11.6	-0.4	6.6	-3.7	8.6	0.1	-0.6	-0.3	4.9	-0.6	6.7	0.1	1.0
対前年度 変化率の 変動係数	4.467		-37.541		-4.423		53.832		-22.316		-20.652		18.752	

(注) 地方消費税のみ 1998 年度を除いて、平均と対前年度変化率の変動係数を計算している。

(出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考計数』、内閣府『2011 年度国民経済計算 (2005 年基準・93SNA)』より計算。

表 2-1 によると、個人道府県民税の対前年度変化率の平均は 5.0%、対前年度変化率の変動係数は 4.467、所得弾性値の平均は 11.6 である。一方、同じく個人住民税に分類される個人市町村民税は、対前年度変化率の平均が -0.3%、対前年度変化率の変動係数は -22.316、所得弾性値の平均は 4.9 である。前節の図 2-1 や図 2-2 から予想されることではあるが、税率以外の課税ベースなどを完全に同じくする個人道府県民税と個人市町村民税の税収の変化がこのように異なる結果を示すのは興味深いところである。

法人道府県民税は、対前年度変化率の平均が -0.4%、対前年度変化率の変動係数が -37.541、所得弾性値の平均が 6.6 である。法人市町村民税は、対前年度変化率の平均が -0.6%、対前年度変化率の変動係数が -20.652、所得弾性値の平均が 6.7 である。法人事業税では、対前年度変化率の平均が -3.7%、対前年度変化率の変動係数が -4.423、所得弾性値の平均が 8.6 である。個人住民税の場合とは異なり、地方法人課税

の場合にはおおむね同じ結果を示している。

地方消費税の対前年度変化率の平均は0.1%、対前年度変化率の変動係数は53.832、所得弾性値の平均は約-0.6である。固定資産税の対前年度変化率の平均は0.1%、対前年度変化率の変動係数は18.752、所得弾性値の平均は1.0である。

表2-1に示す結果の中から税収の対前年度変化率の変動係数を使って税収の安定性を評価すると次のようになる。個人道府県民税の変動係数は約4.5であり、法人事業税の変動係数は(絶対値で)約4.4である。変動係数からみると、この税は安定性が高いといえる。地方消費税の変動係数は、もっとも大きく約53.8である。地方消費税の変動係数は、法人道府県民税や法人市町村民税などを含めて、地方法人課税をも上回っており、もっとも安定性が低い税ということになる。安定性が高いとされる地方消費税の安定性がもっとも低くなっているのは、意外な結果である。

しかしながら、この結果をそのまま受け入れることは間違っているかもしれない。Travis(2012)からの引用で述べたように、平均がゼロに近いことによって変動係数は大きくなりすぎることがある。そもそも安定性の高い税ほど、年度ごとの税収の変化が小さく、平均はゼロに近くなる。地方消費税の対前年度変化率の平均は0.1である。地方消費税の変動係数が極めて大きいのは、Travis(2012)の指摘が理由であろう。年度間の税収の変化が小さいことが変動係数を大きくするのだとすれば、変動係数は安定性の尺度としてふさわしくない。年度間の税収の変化が小さいことは、すなわち税収が安定的であることである。税収が極めて安定的であることが、逆に、安定性が低いとの結果を導くとすれば、変動係数による安定性の分析は誤った判断に至る可能性がある。このようなことが予想される場合には、Travis(2012)が述べるように、変動係数を安定性の尺度として用いることは望ましくない。

だからといって、変動係数を用いた安定性の判断が、常に間違っているというわけでもないだろう。結局は、それぞれの尺度にはそれぞれの意味があり、短所と長所があるのであり、これらを踏まえて適切に用いたうえで、慎重に結果を解釈しなければならないということであろう。

横田(1989)は、税収の所得弾性値を安定性の尺度とする。税収の所得弾性値を安定性の尺度にする場合には、1を基準にして安定性を判断する。所得弾性値の値が(絶対値で)1よりも小さい場合に安定性がある、逆に、1よりも大きい場合に安定性がないと判断する<sup>20</sup>。この基準によって表2-1をみると、次のようになる。年度別の税収の所得弾性値をみると、個人道府県民税は、最大が119.6であり、最小が0.2である。法人道府県民税は、最大が59.5であり、最小が1.9である。法人事業税は、最大が69.5であり、最小が-0.5である。地方消費税は、最大が-12.0であり、最少が0.5であ

<sup>20</sup> マイナスの所得弾性値の場合には、安定性の判断としては、絶対値で判断するのが妥当である。

る。個人市町村民税は、最大が 24.1 であり、最小は 0.3 である。法人市町村民税は、最大が 58.0 であり、最小は 0.8 である。固定資産税は、最大が 6.1 であり、最少が 0.0 である。

一見して、同じ税目でも、年度によって所得弾性値が大きく変化していることがわかる。確かに、計算の結果からすれば、このように年度によって大きく異なる所得弾性値が得られるとして、これを税収の安定性が年度によって大きく変化したとしてそのまま解釈してよいであろうか。おそらく否であろう。税収の安定性は、税の性質である。毎年のように税の性質が変わるといえるのは、税の性質の捉え方として現実的ではない。確かに、税制は毎年改正されるが、これは税の性質としての安定性や伸張性までも変えるほどのものではない。

また、表 2-1 には、50 や 60 を超える大きな所得弾性値が示されている。これらは、税収の所得弾性値として、過大である。そもそも、1 を基準にして判断される税収の所得弾性値において、GDP の変化の 50 から 60 倍もの大きさを税収が変化するような性質をもつ税が存在するという判断に至ることは、現実的ではない。

このように考えると、各年度の所得弾性値よりも、期間全体における所得弾性値の平均の方が税の性質としての安定性の尺度としてはふさわしいかもしれない。表 2-1 が示す税収の所得弾性値の平均は、個人道府県民税は 11.6、法人道府県民税は 6.6、法人事業税は 8.6、地方消費税は -0.6、個人市町村民税は 4.9、法人市町村民税は 6.7、固定資産税は 1.0 である。こちらの方がいくらか現実的な値のように思われる。これらによると、個人道府県民税、法人道府県民税、法人事業税、個人市町村民税、法人市町村民税は安定性がない、地方消費税は安定性がある。固定資産税は、ちょうど 1 であることから、安定的でも不安定でもないとして、中立的となる<sup>21</sup>。

ところで、税制調査会（1961）は、税収の所得弾性値を伸張性の尺度とする。税収の所得弾性値を（安定性ではなく）伸張性の尺度として使うと、表 2-1 の解釈はまったく違ってくる。伸張性の尺度とする場合には、（絶対値で）1 よりも大きい場合に伸張性がある、1 よりも小さい場合に伸張性がないと判断される。この場合には、個人道府県民税、法人道府県民税、法人事業税、個人市町村民税、法人市町村民税は伸張性があることになり、地方消費税は伸張性がないことになる。固定資産税は、ちょうど 1 であることから、（安定性の場合と同様に、）伸張性があるわけでもないわけでもなく、中立的となる。

以上の表 2-1 の例をまとめると、変動係数や平均値を用いることはともかくとして、各年度の税収の所得弾性値を用いて税収の安定性や伸張性を判断することは、あまり望ましくないかもしれない。

---

<sup>21</sup> 基準となる 1 の範囲にどの程度の幅を持たせるかは、主観的かもしれない。たとえば、林（1995）は 1.1 程度を「1 に近い」値として採用する。本章は、小数第二位の四捨五入によって 1 を決めている。

石（1976）は、時系列データによって税収の変動性を測っており、（本章の用語でいえば、税収の所得弾性値ではなく）税収の所得弾力性を用いることを推奨している。最近の多くの文献は、税収の変動性を測る尺度として、税収の所得弾力性を用いている。本章もまた、時系列データによって税収の所得弾力性を測り、安定性と伸張性の尺度にする。

本章は、地方税に関心をもつことから、安定性と伸張性を同時に考慮することが必要である。安定性と伸張性のもっともわかりやすい違いは、時間軸における短期と長期である。すでに述べたとおり、安定性は短期の観点、伸張性は長期の観点である。所得弾力性を短期と長期に分ける方法は、近年、多くの文献で用いられている。たとえば、北浦・長嶋（2007）は、本章とは異なる関心によって税収の所得弾力性を短期と長期に分け、「同一年度内における GDP ギャップの増減に伴う税収の変動」を年度内税収弾性値として短期の所得弾力性とし、「分配関係が安定的な潜在成長経路上の税収の伸び率と経済成長率の関係」を長期の所得弾力性としている<sup>22</sup>。

本章と同様の関心によって税収の所得弾力性を長期と短期に区別しているのは Sobel and Holcombe (1996) である。彼らは、短期の所得弾力性を 1 階の差分を考慮した（いわゆる変化モデルによる）所得弾力性として定義し、これを安定性の尺度とする。そして、短期の所得弾力性が 1 を超える場合を安定性がない、1 を下回る場合を安定性があると判断する。一方、差分を考慮しない（いわゆる水準モデルによる）所得弾力性を、長期の所得弾力性として、伸張性の尺度とする。この場合、所得弾力性が 1 を超える場合に伸張性があることになり、逆に、1 を下回る場合には伸張性がないことになる。この方法の長所は、安定性の概念と密接な関係にある伸張性について、ともに所得弾力性を尺度として用いながらも、短期と長期として直観的に分かりやすく両者を区別するところにある。安定性を短期の所得弾力性として理解し、伸張性を長期の所得弾力性として理解するという方法は、安定性と伸張性の定義からしても、直観的にも解り易いのである。

さらに、このように安定性と伸張性を異なる尺度で測ることによって、安定性と伸張性のトレード・オフを前提とすることからも解放される。両者は必ずしもトレード・オフの関係にあることにはならず、安定性と伸張性は両立することが可能となる。したがって、片桐（2003）のような批判も当てはまらなくなる。地方税は安定性と伸張性の両立を目指すべきといえるのである。地方税は、個別税目においても安定的であり伸張的であることが望ましいし、全体の体系としても安定的で伸張的であることが望ましいのである。地方税の体系は、短期と長期の両方の観点から組み立てられるべきなのである。

本章の課題は、安定性と伸張性を区別した上で、税収の安定性と伸張性を推計する

---

<sup>22</sup> 北浦・長嶋（2007）19 ページ。

ことである。安定性と伸張性の関係（トレード・オフの有無）は、改めて、次章（第3章）の課題である。

### 第3節 方法とデータ

#### (3.1) 方法

本章は、税収の短期的所得弾力性によって安定性、税収の長期的弾力性によって伸張性を推計する。所得弾力性によって税収の安定性や伸張性を測る際には、いくつか留意すべきことがある。

第1は、名目ベースでの推計と実質ベースでの推計である。税収の所得弾力性を推計する際にしばしば用いられるのは名目ベースの税収額やGDPである。とくに、各年度の税収の所得弾力性を計算して、ある一定期間によってこれらの平均を計算することで税収の安定性や伸張性を測る方法を採用している場合には、名目額を用いている。たとえば、税制調査会（2000）は、この方法によって税収の所得弾力性を測定し、税収の所得弾力性の過去の長期的な平均値は、地方税の全体で1.0であるとしている<sup>23</sup>。そこでは、「将来の税収は、名目経済成長率がどの程度になるかということに大きく依存」するとして、名目経済成長率が税収の決定要因であるとも述べている<sup>24</sup>。このような観点からすれば、税収の所得弾力性を推計する際には、名目額によるのがふさわしいように考えられる。一方で、時系列データを用いることから、実質額によって推計を行うことも自然な発想である。つまり、どちらの方法もそれなりに理由があり、妥当といえるのである。そこで、本章は、名目額と実質額の両方によって税収の所得弾力性を推計することにした。

第2に、制度改正の影響である。日本では、毎年度、税制改正が行われている。石（1976）は、税収の所得弾力性の推計は、「税制を固定した」<sup>25</sup>ままで発生する収入額を用いなければ意味がないのであり、毎年度の決算額をそのまま用いた推計は「時系列としての連続性」<sup>26</sup>に欠けるとする。さらに、このような問題に対処する方法として、税収の所得弾力性の推計では、税制改正がなかったものと仮定して税収額を推計し直して年度ごとの所得弾力性を計算し、これらを対象期間において平均するという方法がしばしば用いられるが、この方法にも次のような4つの欠点があると<sup>27</sup>。第1は、平均値をとることに対してであり、そもそも「平均的税制などというのは明

<sup>23</sup> 税制調査会（2000）48 ページ。

<sup>24</sup> 税制調査会（2000）49 ページ。

<sup>25</sup> 石（1976）243 ページ。

<sup>26</sup> 石（1976）243 ページ。

<sup>27</sup> 石（1976）244-245 ページ。

らかに意味がない」とする。第 2 は、税制改正がなかった場合を想定した減税額を考慮するという方法に対して、「あくまで仮想上の数値」であり、これによって実際に「どの程度『税制の固定化』が実現したかは疑問」とする。第 3 は、税収の所得弾性値の計算方法についてである。所得弾性値の計算は 2 つの年度間における税収の変化率を使って計算される。表 2-1 でも示されているように、結果として得られる所得弾性値の値は年度間で大きく変動することがある。石（1976）はこれを「現実的でない」とし、このような非現実的な結果に至ることの原因は「たった 2 つのサンプル数で計算をおこなっていること」にあるとする。第 4 は、税制改正がなかったものとして推計された税収額についてである。税制改正がなかったものとした場合の税収額の計算は、通常、「前年度税制を比較年度の課税標準に適用して計算される」が、実際には「比較年度の課税標準はすでにその年度の税制改正によって変化している」のであり、税制のみを固定して計算してはいるが課税標準の変化を捉えていないのである。したがって、「変動した当年度の課税標準と前年度のまま固定した税制とは、本来一致した概念ではない」とするのである。

税制改正をなかったものとして税収を推計し直して税収の所得弾力性を推計する方法に対する批判は、税制調査会（1961）にもみられる。「当調査会は、昭和 29 年度を起点として、伸長性の検討を行ったのであるが、その場合に、昭和 29 年度以後のすべての改正がなかったものとみて、昭和 29 年度の税制のままの毎年の税収を見積ることは技術的にもとうてい困難であるし、また、そのような方法で昭和 29 年度税制の伸長性を算定しても現在の税制の検討にはさして役にたつものではない」<sup>28</sup>。

石（1976）は、このようにして税収の所得弾性値の計算がもつ問題点を指摘した上で、「次善（second-best）の計測方法」<sup>29</sup>として、複数年のデータを用いた回帰分析による所得弾力性の推計方法を推奨し、たまたま税制改正のなかった 1960 年度から 1961 年度のデータによって、これを四半期に分けて、データ数を増やして所得弾力性を推計している。

確かに「平均的税制」は架空のものである。しかしながら、石（1976）の方法は税制改正のなかった場合にしか採用できない。この考え方をそのまま受け入れることは、分析上の困難が多いし、現実的でもない。そこで本章は、1980 年度から 2011 年度を対象として推計するが、決算額をそのまま用いることにした。決算額をそのまま用いることは、石（1976）の言う「時系列としての連続性」には欠けるかもしれないが、むしろ現実的である。そもそも課税当局が毎年受け入れる税収は、制度改正の影響を含んだ決算額である。地方団体は、架空の「平均的税制」に興味がない一方で、制度改正の影響を含んで実際にいくらの税収額を受け入れるのかには大いに関心をもつ

<sup>28</sup> 税制調査会（1961）153-156 ページ。

<sup>29</sup> 石（1976）246 ページ。

である。

第3は、税収の所得弾力性と課税ベースの所得弾力性についてである。地方税の安定性や伸張性を測る尺度として所得弾力性を用いる際に、それを税収の変化によって測る場合と課税ベースの変化によって測る場合がある。第2の制度改正の影響にも関連するが、税制改正の影響を避けることを目的として、課税ベースの所得弾力性によって税の安定性や伸張性を測る場合がある。確かに、長期間を対象にした分析では、制度改正の影響が税収に及ぶことが避けられない。しかしながら、Holcombe and Sobel(1997)が述べるように、「究極的には、財政の安定性の問題に関わるのは、課税ベースではなく、税収の変化である」<sup>30</sup>。この意味では、課税当局は、課税ベースの変化よりも税収の変化に関心があるといえる。さらに、税制調査会(1961)や税制調査会(2000)など多くの文献が示す所得弾力性は、税収の所得弾力性である。そこで、本章も、課税ベースの所得弾力性ではなく、税収の所得弾力性を推計することにした。

以上を踏まえて、本省が税収の安定性と伸張性を推計するために用いる式を示すと、次のようになる。

$$\ln(R_t) = \alpha + \beta \ln(Y_t) + \varepsilon_t \quad \cdots (1)$$

$$\Delta \ln(R_t) = \alpha + \Delta \beta \ln(Y_t) + \varepsilon_t \quad \cdots (2)$$

ただし、 $R_t$ はt年度の税収、 $Y_t$ はt年度のGDP、 $\varepsilon_t$ は誤差項である。

(1)式は、税収の長期的所得弾力性の推計式である<sup>31</sup>。 $\beta$ が、税収の長期的所得弾力性を示す係数であり、伸張性の尺度である。 $\beta$ が1よりも大きいとき、税収の増加はGDPの成長よりも早いことになり、逆に、 $\beta$ が1よりも小さいときには、税収の増加がGDPの成長よりも遅いことになる。つまり、 $\beta$ が1よりも大きい場合には、税収は伸張性があると判断され、 $\beta$ が1よりも小さい場合は、税収は伸張性がないと判断される。 $\beta$ が1に等しいときは、税収の変化とGDPの変化が等しいことになり、税収は長期的な意味でGDPの変化に対して中立的であることになる。

(2)式は、税収の短期的所得弾力性の推計式である<sup>32</sup>。いわゆる変化モデルと呼ばれる推計式である。 $\Delta$ は1階の差分、 $\beta$ は税収の短期的所得弾力性を示す係数である。 $\beta$ が1よりも大きい場合、景気循環におけるGDPの短期的な変動よりも税収の変化の方が大きいことを意味しており、この場合には税収の安定性がないと判断される。逆に、 $\beta$ が1よりも小さい場合、景気循環におけるGDPの変化よりも税収の変化の方が小さいことを意味しており、税収に安定性があることになる。 $\beta$ が1に等しいときは、GDPの変化と税収の変化が等しいことになり、税収は短期的な意味で中立的で

<sup>30</sup> Holcombe and Sobel(1997)122 ページ。

<sup>31</sup> 水準モデルと呼ばれる。

<sup>32</sup> 変化モデルと呼ばれる。



あると判断される。

### (3.2) データ

本章が推計する税目は、道府県民税、事業税、地方消費税、市町村民税、固定資産税である。道府県民税、事業税、市町村民税の推計では、個人分と法人分を分けて推計する。また、道府県民税と市町村民税では均等割と所得割・法人税割も区別する。

税収は全国集計された決算額を用いることにし、名目額と実質額の2通りで推計する。都道府県別、あるいは市町村別の税収額ではなく、全国集計された税収額を用いることには説明が必要かもしれない。第1章でも述べたように、日本の地方税では、全国でほとんど同じ仕組みによって課税が行われており、その差は無視できるくらいに小さいといえる。したがって、本章は、税の性質として税収の安定性や伸張性を評価するために用いる税収額として、団体別ではなく、全国集計された収入額を用いたとしても、問題は生じないと考えるのである。

税収決算額は、総務省『地方税に関する参考計数資料』から採用する。総務省『地方税に関する参考計数資料』からは名目決算額のみ入手できる。そこで、名目決算額を消費者物価指数によって実質決算額に変換することにした。消費者物価指数は、総務省統計局『平成22年基準消費者物価指数』から採用した。GDPは、内閣府『国民経済計算』から、名目GDPと実質GDPを採用した。推計の対象期間は、地方消費税を除いて、1980年度から2011年度とした。地方消費税は、1997年度に創設されたが、初年度は税収が少ないため、1998年度から始めた。

これらの記述統計量は表2-2のとおりである。

## 第4節 推計結果

### (4.1) 税収の実質GDPに対する弾力性の推計結果

税収の実質GDPに対する弾力性の推計結果は表2-3(a)に示すとおりである。安定性、伸張性の順に結果を確認する。

道府県税の安定性は、以下のようになった。道府県民税の合計は、税収の短期的所得弾力性が1.848であり、1を超えていることから、安定性がないとの結果である。個人均等割と所得割は、統計的に有意な結果を得ることができず、したがって、税収とGDPとの間に明確な関係を認めることができなかつた。個人均等割と所得割の合計である個人道府県民税も、同様に、税収とGDPとの間に明確な関係を認めることができないという結果である。

表 2-2 記述統計量

変数	データ数	平均	中央値	最大値	最小値	標準偏差
道府県民税	32	4,063,613	4,080,649	6,238,656	1,971,477	1,116,019
個人均等割	32	41,749	38,960	78,067	17,411	18,587
所得割	32	2,654,373	2,413,332	4,824,598	1,397,222	891,081
(個人分)	32	2,696,122	2,447,453	4,900,510	1,414,633	906,443
法人均等割	32	97,539	122,433	147,606	9,116	46,632
法人税割	32	759,467	719,796	1,100,125	543,516	154,339
(法人分)	32	857,006	830,644	1,183,178	556,845	163,754
事業税	32	4,447,896	4,394,136	6,752,859	2,419,689	1,169,147
(個人分)	32	201,326	216,493	286,151	74,702	57,110
(法人分)	32	4,246,571	4,163,100	6,476,349	2,240,378	1,135,812
地方消費税	15	2,406,681	2,528,247	2,641,903	806,973	433,979
道府県税	32	13,575,893	14,256,622	18,664,187	7,390,272	2,783,699
市町村民税	32	8,179,696	8,507,121	10,308,910	4,187,071	1,591,560
個人均等割	32	109,050	102,915	181,583	52,936	40,821
所得割	32	5,765,916	5,996,896	7,352,258	2,837,147	1,198,145
(個人分)	32	5,874,965	6,141,406	7,445,011	2,890,083	1,224,615
法人均等割	32	308,466	368,597	413,217	37,852	116,823
法人税割	32	1,996,261	1,911,485	3,083,379	1,259,136	480,997
(法人分)	32	2,304,727	2,206,311	3,351,908	1,296,988	519,570
固定資産税	32	7,046,754	8,413,884	9,243,701	2,684,062	2,192,128
(土地)	32	2,869,156	3,399,445	3,798,653	1,191,484	857,226
(家屋)	32	2,816,856	3,272,989	3,868,179	944,187	940,935
(償却資産)	32	1,359,180	1,596,180	1,764,280	498,391	413,478
市町村税	32	17,699,830	19,576,264	21,630,478	8,503,536	3,781,392
地方税	32	31,275,723	33,633,150	40,266,817	15,893,808	6,447,361

法人均等割は、個人均等割と同様に、統計的に有意な結果を得ることができず、税収と GDP との間に明確な関係を認めることができない。法人税割は、税収の安定性がない（税収の短期的所得弾力性は 2.824）という結果である。法人均等割と法人税割の合計である法人道府県民税は、法人税割と同様に、安定性がなかった（税収の短期的所得弾力性は 2.467）。

個人事業税、法人事業税、これらの合計である事業税は、すべて安定性がなかった（税収の短期的所得弾力性は、それぞれ、1.690、3.327、3.238）。

地方消費税は、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。

道府県税の合計は、安定性がなかった（税収の短期的所得弾力性は 1.578）。

次に、市町村税の安定性を確認する。市町村民税の合計は、安定性がない（税収の

短期的所得弾力性は 1.680)。個人均等割は、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができない。所得割は、安定性がない（税収の短期的所得弾力性は 1.202）。個人均等割と所得割の合計である個人市町村民税は、所得割と同様に、安定性がなかった（税収の短期的所得弾力性は 1.190）。法人均等割は、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。法人税割は、安定性がなかった（税収の短期的所得弾力性は 3.407）。法人均等割と法人税割を合計した法人市町村民税は、法人税割と同様に、安定性がなかった（税収の短期的所得弾力性は 3.062）。

固定資産税は、土地、家屋、償却資産、そしてこれらの合計のすべてにおいて、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。

市町村税の合計は、表 2-3 (a) の中で唯一、安定性があることを示した（税収の短期的所得弾力性は 0.924）。

道府県税と市町村税を合わせた地方税の合計では、安定性はなかった（税収の短期的所得弾力性は 1.215）。

以上の安定性に関する推計結果をまとめると、安定性があると認められたのは市町村税の合計のみであり、それ以外は安定性がないか、あるいは GDP の変化と明確な関係が認められなかったということになる。

次に、税収の伸張性に関する結果を確認する。道府県税の伸張性は次のようになる。道府県民税の合計は、税収の長期的所得弾力性が 0.966 であり、おおむね 1 の弾力性であるといえるので、中立的との結果である。個人均等割は伸張性があり（長期的所得弾力性は 1.839）、所得割は伸張性がなかった（長期的所得弾力性は 0.782）。個人均等割と所得割の合計である個人道府県民税は、所得割と同様に、伸張性がない（長期的所得弾力性は 0.798）。

法人均等割は、個人均等割と同様に、伸張性があつた（長期的所得弾力性は 4.014）。しかし、法人税割は、所得割とは異なり、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。法人均等割と法人税割の合計である法人道府県民税は、統計的に有意な結果を得ることができず、法人税割と同様に、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。

個人事業税は、伸張性があつた（長期的所得弾力性は 1.311）。個人事業税は、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。個人事業税と個人事業税を合計した事業税も、個人事業税と同様に、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができない。

地方消費税は、伸張性がなかった（長期的所得弾力性は 0.592）。

道府県税の合計は、伸張性がなかった（長期的所得弾力性は 0.838）。

表 2-3 (a) 税収の実質 GDP に対する弾力性の推計結果

変数	安定性		伸張性	
	弾力性係数	R2	弾力性係数	R2
道府県民税	1.848 *	0.172	0.966 **	0.501
	0.754		0.176	
個人均等割	0.348	0.011	1.839 **	0.683
	0.618		0.229	
所得割	0.823	0.029	0.782 **	0.282
	0.883		0.228	
(個人分)	0.816	0.030	0.798 **	0.294
	0.868		0.226	
法人均等割	1.508	0.049	4.014 **	0.888
	1.234		0.261	
法人税割	2.824 **	0.251	-0.139	0.014
	0.905		0.209	
(法人分)	2.467 **	0.249	0.167	0.028
	0.796		0.179	
事業税	3.238 **	0.308	0.109	0.005
	0.901		0.271	
(個人分)	1.690 **	0.323	1.311 **	0.688
	0.454		0.161	
(法人分)	3.327 **	0.299	0.055	0.001
	0.945		0.280	
地方消費税	1.281	0.302	0.592 *	0.426
	0.588		0.198	
その他の道府県税	0.546	0.108	0.356 **	0.276
	0.292		0.105	
道府県税の合計	1.578 **	0.353	0.838 **	0.768
	0.397		0.084	
市町村民税	1.680 **	0.476	0.702 **	0.942
	0.320		0.113	
個人均等割	0.400	0.023	1.513 **	0.687
	0.482		0.186	
所得割	1.202 **	0.231	0.818 **	0.684
	0.407		0.101	
(個人分)	1.190 **	0.234	0.832 **	0.704
	0.400		0.098	
法人均等割	2.034	0.091	3.224 **	0.823
	1.195		0.273	
法人税割	3.407 **	0.369	0.065	0.003
	0.827		0.236	
(法人分)	3.062 **	0.396	0.359	0.093
	0.702		0.204	
固定資産税	2.372	0.076	1.701 **	0.938
	1.540		0.080	
土地	0.356	0.076	1.650 **	0.935
	0.230		0.079	
家屋	0.211	0.019	1.541 **	0.900
	0.278		0.094	
償却資産	0.474	0.071	1.885 **	0.946
	0.318		0.082	
その他の市町村税	0.004	0.000	0.261 **	0.372
	-0.066		0.062	
市町村税の合計	0.924 *	0.476	1.008 **	0.942
	0.180		0.046	
地方税の合計	1.215 **	0.492	0.935 **	0.909
	0.229		0.054	

(注) 下段は弾力性係数の標準誤差である。\*\*は  $p < 0.01$ 、\*は  $p < 0.05$  を表す。

次に、市町村税の伸張性の結果を述べる。市町村民税の合計は、伸張性がない（長期的所得弾力性は 0.702）。個人均等割は伸張性があり（長期的所得弾力性は 1.513）、所得割は伸張性がない（長期的所得弾力性は 0.818）。個人均等割と所得割を合計した個人市町村民税は、所得割と同様に、伸張性がない（長期的所得弾力性は 0.832）。

法人均等割は、道府県分と同様に、伸張性があった（長期的所得弾力性は 3.224）。法人税割は、これも道府県分と同様に、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかつた。法人均等割と法人税割を合計した法人市町村民税は、法人税割と同様に、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかつた。

固定資産税は、土地、家屋、償却資産、そしてこれらの合計のすべてにおいて、伸張性があった（長期的所得弾力性は、それぞれ 1.650、1.541、1.885、1.701）。

市町村税の合計は、税収の短期的所得弾力性が 1.008 であることからおおむね 1 の弾力性であり、GDP の変化に対して中立的であるとの結果であった。

道府県税と市町村税を合計した地方税の全体では、伸張性はなかつた（長期的所得弾力性は 0.935）。

以上の伸張性に関する推計結果をまとめると、伸張性があると認められたのは、個人均等割（道府県分と市町村分）、法人均等割（道府県分と市町村分）、個人事業税、固定資産税（土地、家屋、償却資産）である。

表 2-3 (a) が示す結果は、意外に感じるかもしれない。今日広く支持されている地方税原則は、安定性原則の趣旨に沿う税として固定資産税を挙げ、伸張性の趣旨に沿う税として道府県民税、事業税、市町村民税を挙げる。表 2-3 (a) が示す推計結果は、このような地方税原則の期待を裏切るものである。安定性を期待する固定資産税には、安定性がなく、伸張性がある。伸張性が期待される住民税や事業税は、確かに、部分的に伸張性があるとの結果を示しているが、それは収入の確保の主体となり得ない部分であり、均等割の部分や個人事業税である。これらの結果の解釈は、次の 5 節で行うこととする。

#### (4.2) 税収の名目 GDP に対する弾力性の推計結果

税収の名目 GDP に対する弾力性の推計結果は表 2-3 (b) に示している。ここでも、安定性、伸張性の順に結果を確認する。

まず、道府県税の安定性である。道府県民税の合計は、安定性がなかつた（短期的所得弾力性は 1.470）。個人均等割、所得割、そしてこれらの合計である個人道府県民税は、すべて、統計的に有意な結果とならず、税収と GDP との間に明確な関係を認めることができなかつた。一方、法人均等割、法人税割、そしてこれらの合計である法人道府県民税は、すべて安定性がないとの結果である（税収の短期的所得弾力性は、それぞれ 2.422、1.736、1.628）。

個人事業税、法人事業税、そしてこれらの合計である事業税も、すべて安定性がなかった（短期的所得弾力性は、それぞれ 1.889、2.545、2.501）。

地方消費税は、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。

道府県税の合計は、安定性がなかった（短期的所得弾力性は 1.383）。

次に、市町村税の安定性を確認する。市町村民税の合計は、安定性がなかった（短期的所得弾力性は 1.318）。個人均等割は、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。所得割は、短期的所得弾力性が 1.045 であることからおおむね 1 の弾力性であり、GDP の変化に対して中立的であるとの結果になった。個人均等割と所得割を合計した個人市町村民税は、所得割と同様に、おおむね 1 の弾力性であり、GDP の変化に対して中立的であるとの結果になった（短期的所得弾力性は 1.032）。

法人均等割、法人税割、そしてこれらの合計である法人市町村民税は、すべて安定性がなかった（短期的所得弾力性は、それぞれ 2.338、2.299、2.163）。

固定資産税は、土地、家屋、償却資産、そしてこれらの合計のすべてにおいて、安定性があつた（短期的所得弾力性は、それぞれ 0.806、0.788、0.821、0.829）。

市町村税の合計は、安定性があるとの結果であつた（短期的所得弾力性が 0.964）。

道府県税と市町村税を合計した地方税の全体は、安定性がないとの結果であつた（短期的所得弾力性は 1.147）。

以上の安定性の推計結果をまとめると、固定資産税のみで安定性があるとの結果を得たことになる。それ以外は、すべて、安定性がないか、もしくは GDP との間に明確な関係を認められなかったのである。

次に、伸張性の結果を確認する。道府県税の伸張性は次のとおりである。道府県民税の合計は、おおむね 1 の弾力性であり、GDP の変化に対して中立的であるとの結果であつた（長期的所得弾力性は 1.007）。個人均等割は、伸張性がなかった（長期的所得弾力性は 1.574）。所得割、そして個人均等割と所得割を合計した個人道府県民税は、いずれも伸張性がなかった（長期的所得弾力性は、それぞれ 0.787、0.799）。

法人均等割は、伸張性があつた（長期的所得弾力性は 3.416）。法人税割は、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。法人均等割と法人税割の合計である法人道府県民税は、伸張性がなかった（長期的所得弾力性は 0.432）。

個人事業税は、伸張性があつた（長期的所得弾力性は 1.443）。法人事業税、そして個人分と法人分の合計である事業税は、いずれも伸張性がなかった（長期的所得弾力性は、それぞれ 0.452、0.493）。

地方消費税は、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP との間に明確な関係を認めることができなかった。

道府県税の合計は、おおむね 1 の弾力性であり、中立的との結果であった（長期的所得弾力性は 0.967）。

次に、市町村税の伸張性の結果を述べる。市町村民税の合計は、伸張性がなかった（長期的所得弾力性は 0.870）。個人均等割は、伸張性があった（長期的所得弾力性は 1.342）。所得割、そして個人均等割と所得割の合計である個人市町村民税は、いずれもおおむね 1 の弾力性であり、中立的であるとの結果であった（長期的所得弾力性は、それぞれ 0.963、0.971）。法人均等割は、個人均等割と同様に、伸張性があった（長期的所得弾力性は 2.824）。法人税割、そして法人均等割と法人税割の合計である法人市町村民税は、いずれも伸張性がなかった（長期的所得弾力性は 0.389、0.610）。

固定資産税は、土地、家屋、償却資産、そしてこれらの合計のすべてにおいて、伸張性があった（長期的所得弾力性は、それぞれ 1.624、1.560、1.778、1.665）。

市町村税の合計は、おおむね 1 の弾力性であり、中立的との結果であった（長期的所得弾力性は 1.116）。

道府県税と市町村税を合計した地方税の全体もまた、おおむね 1 の弾力性であり、中立的であるとの結果になった（長期的所得弾力性は 1.051）。

以上の伸張性に関する推計結果をまとめると、税収の伸張性があると認められたのは、個人均等割（道府県分と市町村分）、法人均等割（道府県分と市町村分）、個人事業税、固定資産税である。

名目ベースによる推計結果において興味深いのは、固定資産税で安定性と伸張性の両方が認められたことである。固定資産税では、安定性と伸張性がトレード・オフの関係にあるのではなく、両立しているのである。固定資産税において、このように安定性と伸張性が両立することは、安定性と伸張性の関係が必ずしもトレード・オフになるのではなく、両立の可能性があることを示唆している。そして、この両立の可能性は、固定資産税だけではなく、他の税目においてもあり得るのである。つまり、たとえ、現在、トレード・オフの関係にあったとしても、制度をうまく設計することによって安定性と伸張性を兼ね備えた仕組みを構築できるかもしれないのである。

次の第 5 節で、本節の結果に対する考察を行うこととする。

表 2-3 (b) 税収の名目 GDP に対する弾力性の推計結果

変数	安定性		伸張性	
	弾力性係数	R2	弾力性係数	R2
道府県民税	1.470 *	0.163	1.007 **	0.608
	0.618		0.148	
個人均等割	0.295	0.012	1.574 **	0.629
	0.491		0.221	
所得割	0.456	0.014	0.787 **	0.357
	0.717		0.193	
(個人分)	0.453	0.014	0.799 **	0.367
	0.705		0.192	
法人均等割	2.422 *	0.192	3.416 **	0.892
	0.923		0.217	
法人税割	1.736 *	0.149	0.200	0.053
	0.770		0.155	
(法人分)	1.628 *	0.170	0.432 **	0.258
	0.668		0.134	
事業税	2.501 **	0.278	0.493 *	0.165
	0.748		0.202	
(個人分)	1.889 **	0.520	1.443 **	0.888
	0.337		0.094	
(法人分)	2.545 **	0.266	0.452 *	0.134
	0.785		0.210	
地方消費税	1.328	0.292	0.173	0.023
	0.623		0.326	
その他の道府県税	0.483	0.075	1.303 **	0.806
	0.316		0.117	
道府県税の合計	1.383 **	0.383	0.967 **	0.875
	0.326		0.067	
市町村民税	1.318 **	0.548	0.870 **	0.968
	0.305		0.087	
個人均等割	0.325	0.025	1.342 **	0.642
	0.379		0.183	
所得割	1.045 **	0.227	0.963 **	0.826
	0.358		0.081	
(個人分)	1.032 **	0.228	0.971 **	0.833
	0.353		0.079	
法人均等割	2.338 *	0.182	2.824 **	0.853
	0.921		0.214	
法人税割	2.299 **	0.258	0.389 *	0.140
	0.725		0.176	
(法人分)	2.163 **	0.300	0.610 **	0.349
	0.614		0.152	
固定資産税	0.829 **	0.421	1.665 **	0.963
	0.181		0.059	
土地	0.806 **	0.424	1.624 **	0.960
	0.174		0.060	
家屋	0.788 **	0.339	1.560 **	0.957
	0.204		0.060	
償却資産	0.821 **	0.262	1.778 **	0.942
	0.256		0.081	
その他の市町村税	0.845	0.028	0.537 **	0.781
	0.919		0.052	
市町村税の合計	0.964 *	0.548	1.116 **	0.968
	0.163		0.037	
地方税の合計	1.147 **	0.538	1.051 **	0.950
	0.197		0.044	

(注) 下段は弾力性係数の標準誤差である。\*\*は  $p < 0.01$ 、\*は  $p < 0.05$  を表す。



## 第5節 考察

### (5.1) 本節の視点

本章は、税収の短期的所得弾力性と長期的所得弾力性の考え方をを用いて、地方税の安定性と伸張性を推計している。

ところで、もっとも単純に税収額を式で表すと、  
税収額＝税率×課税ベース

となるだろう。これは、税率が一定だとすると、税収の変化は課税ベースの変化に等しいことを述べている。この場合、もし、課税ベースの変化と GDP の変化が等しいならば、税収の所得弾力性は短期でも長期でも 1 になる。つまり、短期的にも長期的にも税収は GDP の変化に対して中立的となるのである。

実際には、本章の推計結果が示すように、多くの場合、税収の変化は中立的ではない。上の式は、税収の変化が中立的ではない理由が、課税ベースが GDP とは異なる変化をすることにあることを示唆している。

課税ベースの変化と GDP の変化の相違をもたらす要因は、第 1 に、課税ベースの経済的な性質がある。たとえば、所得や消費はおおむね GDP を構成する要素といえるが、これらの変化は必ずしもその合計である GDP の変化とは一致しない。通常、消費の変化は GDP の変化よりも小さいと想定されているし、投資の変化は GDP の変化よりも大きいと想定されている。この差異が課税ベースの変化と GDP の変化との違いをもたらし、税収の変化を GDP の変化に対して中立的でなくするのである。

そして、第 2 は、税制の仕組みに関わる制度的な要因である。たとえば、個人住民税や法人住民税の課税ベースとなる所得金額は、国民経済計算における所得概念とは異なる。住民税は住民税の考え方によって所得を計算する。さらに、税制には制度改正があり、所得の計算の仕方が変更されることがある。また、個人住民税や固定資産税には、景気変動の影響を直接受けないようにすることで納税者の税負担に配慮する仕組みも講じられている。本論文は、これらをすべて制度的な要因として捉えることにする。

そもそも税制の仕組みは、GDP の変化とは異なるように税収が変化することに目的があるともいえる。安定性や伸張性を実現するためには、短期的には GDP の変化よりも課税ベースの変化が小さくなるように税制を設計しなければならず、長期的には GDP の変化よりも課税ベースの変化が大きくなるように税制を設計するのである。言い換えると、制度によって課税ベースの大きさを調整することによって、税制は GDP の変化からの影響を逃れて、税収を安定的、伸張的に確保しようとしているのである。この意味においては、制度をいかに設計するかが課税ベースの大きさを決めるのであり、GDP の変化と課税ベースの変化の関係を決めるといえる。ひいては、税収の変化を決めるのである。

本論文は、課税ベースそのものの変動によるのではなく、制度がいかんして税収の安定性に影響を与えているかに関心がある。以下では、この点を意識しながら、本章の推計結果を考察することとする。

#### (5.2) 実質ベースと名目ベースの結果について

本章では、実質ベースと名目ベースの2通りの方法で税収の安定性と伸張性を推計した。ここでは、両者を比較しながら、安定性、伸張性の順に、本章の推計結果を考察することにする。

税収の安定性は、短期的な意味において、景気循環に対する税収の反応を示している。本章第1節の図2-2(a)と(b)は、それぞれ道府県税と市町村税の安定性を直観的に捉えることに役立つ。

個人道府県民税は、実質ベースと名目ベースで同じ結果である。個人均等割、所得割、そしてこれらの合計である個人道府県民税のすべてでGDPの変化との間に明確な関係を認めることができなかった。これは個人道府県民税の税収が、短期的な意味において、景気循環とは明確な関係なく、変動していることを示唆している。個人道府県民税の課税ベースは、所得である。GDPの変化と個人住民税の課税ベースとなる所得は異なる概念であることからすれば、両者の動きが一致しなくても不思議ではない。しかしながら、統計的に有意な関係すらないというのは、いったいどう理解すべきであろうか。本章は、これを政策的な税制改正の影響などによって景気循環とは異なる傾向によって個人道府県民税では税収が調達されてきた(税負担を求めてきた)ためであるとするものである。

個人道府県民税だけではなく、多くの税において、統計的に有意な結果を得ることができず、GDPの変化との間に明確な関係が認められないとの結論に達している。統計的に有意な結果が得られない場合、実証分析における対処として、推計対象の期間を長くしたり、説明変数を増やしたりすることが多い。場合によっては、推計式を変更することもある。しかしながら、本章は、このような対応をしない。本章の対象期間は1980年度から2011年度であり、30年以上ある。時系列データによる推計の標準的な感覚からして、十分に長いといえる。説明変数は1つしかないが、所得弾力性の推計としては珍しいものではない。そうであるとすれば、多くの税において統計的に有意な結果を得られなかったことは、どのように解釈すればよいのだろうか。本章は、この解釈のきっかけを制度に求めるのである。つまり、制度的な要因によって、多くの税目において、GDPの変化と関係のないように税収が変化していると考えるのである。これは、言い換えると、GDPの変化からの影響を直接受けることなく税収を安定的、伸張的に確保できるように課税当局が税制を改正してきた結果であるということになる。

個人市町村民税は、実質ベースと名目ベースで異なる結果を示しているように見え

る。実質ベースの所得割は安定性がないとの結果であり、名目ベースの所得割は中立的であるとの結果である。しかしながら、実質ベースの安定性が示す短期的所得弾力性の値は 1.2 でありそんなに大きくはなく、安定性に欠けるとはいえ、大きな税収の変動が見込まれるほどのものではない。このようにみると、両推計結果の差は小さなものであり、少し安定性に欠けるといった程度の評価が妥当であるかもしれない。また、所得割において、名目ベースよりも実質ベースの所得弾力性が大きいことは、名目額では GDP の変化に合わせて中立的に所得割から税収を確保してきたが、実質ベースでは伸張的に GDP の変化以上に税収を確保してきたとも解釈できる。

個人住民税の収入の主体は、均等割ではなく、所得割にある。したがって、均等割と所得割が異なる結果を示す場合には、それらの合計である個人住民税の安定性は所得割の結果を反映したものになると予想される。ここでは、予想通り、実質ベースの場合も名目ベースの場合も、所得割の結果が個人市町村民税の結果になっている。

また、個人均等割は、基本的には、所得の変化によって税負担が変わるものではない<sup>33</sup>。したがって、個人均等割は GDP の変化と明確な関係を認められないが、所得割では GDP の変化と有意な関係があるという結果は、理解しやすい。

ところで、個人住民税において、道府県分と市町村分は、税率水準を除いて、まったく同じ仕組みである。それにもかかわらず、両者が異なる結果を得ているのは興味深い。基本的に同じ仕組みをもつことから、図 2-2 (a) と (b) が示すように、両税の税収の対前年度変化率は、おおむね同じような推移を示している。しかしながら、ときどき、税制改正の影響によって異なる変化を示すときがある。これが両税の結果の相違をもたらしていると考えられる。

法人住民税は、実質ベースの法人均等割（道府県分と市町村分）のみ GDP の変化との間に明確な関係を認めることができなかったが、その他はすべて安定性がないとの結果である。事業税は、すべてで安定性がないとの結果である。しばしば安定性に欠けるとの批判を受ける地方法人課税であるが、本章の結果は、改めて、法人課税に安定性がないことを確かめたといえる。

地方消費税は、実質ベースでも名目ベースでも、GDP の変化との間に明確な関係が認められなかった。消費税はもっとも安定的であるとされており、地方消費税も安定性が強く期待される税である。そこでは、景気の変動に左右されずに安定的に税収が確保されることを期待している。実際、税収額の推移でも、地方消費税の税収は変化が小さい。本章の推計結果は、地方消費税が、GDP の変化とは関係なく、安定的に税収を確保していることを示唆するといえる。

固定資産税は、実質ベースと名目ベースでまったく異なる結果を示している。実質

<sup>33</sup> もちろん、非課税の扱いがあるので、所得の変化とまったく関係をもたないわけではない。大きく所得水準が変化した場合には、均等割の納税義務者数そのものも変化することになり、GDP の動きと関連をもつ可能性はある。

ベースでは、土地、家屋、償却資産、そしてこれらの合計としての固定資産税のすべてにおいて GDP の変化との間に明確な関係をもたない。しかし、名目ベースでは、土地、家屋、償却資産のすべてにおいて安定性がある。通常、税収の安定的な確保を意識する課税当局は、実質ベースではなく、名目ベースで税収を確保することを意識している。また、固定資産税の課税ベースは、所得や消費などといった GDP の構成要素ではなく、固定資産の時価である<sup>34</sup>。これらを踏まえると、実質ベースでは GDP と明確な関係をもたないが、名目ベースでは安定性をもつという結果は、現実的で整合的といえるかもしれない。

道府県税の合計と市町村税の合計の短期的所得弾力性の大きさを比べると、道府県税の合計の方が若干大きくなっている。言い換えると、道府県税の合計は安定性がないが、市町村税の合計は中立的（もしくは、安定的）となる。道府県税の弾力性の方が大きくなるのは、市町村税に比べて、道府県税が法人課税に多く依存することを反映していると考えられる。

地方税の全体では、実質ベースでも名目ベースでも、安定性はない。

次に税収の伸張性を検討する。税収の伸張性は、長期的な意味において、経済成長に対する税収の反応を示すものである。図 2-1 (a) と (b) は、それぞれ道府県税と市町村税の伸張性を直観的につかむことに役立つ。

個人道府県民税は、実質ベースと名目ベースで同じ結果である。個人均等割のみ伸張性があるが、所得割と個人道府県民税は伸張性がないとの結果である。個人道府県民税からの収入の主体が所得割にあることからすれば、所得割と個人住民税が同じ結果になることは妥当である。ところで、個人均等割の税収に伸張性があるとの結果は、均等割課税において、長期的な意味で、経済成長を上回るペースで税収を増加させてきたことを意味する。均等割からの税収が増えるためには納税義務者数が増えなければならない。したがって、個人均等割の伸張性は納税義務者数の増加が原因であろうと考えられる。一方で、所得割には伸張性が認められない。2007 年度の税源移譲によって所得割は大きく税収を伸ばしたのだが、この効果は一時的なものであり、長期的な傾向として税収の伸張性をもたらすことにはならなかったと解釈できる。推計対象期間が 2011 年度までであることから、税源移譲の効果が推計結果に表れるには期間が足りないかもしれないが、そもそも税源移譲によって住民税は比例税率化されたのである。累進税率から比例税率への変更は、制度的には、税収の伸張性を弱めるものである。したがって、足りない推計期間を補って将来を予測するならば、住民税の伸張性はあっさり低下することが考えられる。

法人道府県民税では、法人均等割のみ、実質ベースでも名目ベースでも伸張性があるとの結果であった。これは、法人市町村民税でも同様である。事業税は、個人事業

---

<sup>34</sup> そもそも、フローではなく、ストックである。

税のみ伸張税があるとの結果である。

名目ベースで見ると、事業税では個人分よりも法人分の弾力性が小さく、法人均等割よりも法人住民税の弾力性が小さい。これは、地方法人課税が、伸張性を失っているだけではなく、度重なる政策減税によって税収そのものを失ってきたことの表れであると考えられる。

地方消費税は、実質ベースでは伸張性がないが、名目ベースでは GDP の変化との間に明確な関係を認められないとの結果である。安定性のところでも述べたように、地方消費税が、短期的な意味でも長期的な意味でも、もともと GDP の変化との間に密接な関係を期待していないとすれば、地方消費税の税収が名目ベースにおいて GDP の変化との間に明確な関係をもたないのは妥当な結果といえる。

固定資産税の結果は、驚くべきである。実質ベースでも名目ベースでも、ともに土地、家屋、償却資産、これらの合計としての固定資産税のすべてにおいて伸張性があるとの結果である。一般的に、固定資産税には、安定性が期待される一方で、伸張性は期待されていない。たとえば、(第 2 節で紹介した)片桐(2003)は、固定資産税は伸張性に欠けるとして、固定資産税を否定的に評価する。(固定資産税に対する否定的な評価はともかくとして、)固定資産税に対する伸張性に欠けると評価は意外でもない。また、本章の推計結果では、名目ベースで測ると、固定資産税は安定性と伸張性の両方を備えていることになる。

道府県税の合計は、実質ベースでは伸張性がないが、名目ベースでは中立的である。市町村税の合計は、実質ベースでは中立的であり、名目ベースでは伸張性がある。バラバラのようにみえるが、弾力性の値で見るとすべて 1 の近辺にあるともいえる。これは、地方税の合計でも同様であり、実質ベースでは伸張性がないが、名目ベースでは中立的である。

ところで、市町村税の合計と道府県税の合計で弾力性の値を比べると、伸張性よりも安定性の場合に差が大きい。換言すると、伸張性には道府県税と市町村税で大きな差はないが、安定性では道府県税は市町村税に劣るのである。

ところで、税制調査会(2000)は「過去の長期的な平均値」としての地方税の所得弾力性を 1.0 として示している。これが安定性の意味であるか、あるいは伸張性の意味であるかは不明であるが、「長期的な」という表現を踏まえて伸張性を意味すると理解すれば、これは本章が得た推計結果とほとんど同じである。

### (5.3) 地方税原則からの評価

地方税原則は、住民税や事業税に伸張性を期待し、固定資産税には安定性を期待する。これは、税制調査会(1961)による安定性や伸張性の分析結果を踏まえたものである。地方税原則が期待する安定性や伸張性は、名目ベースの税収である。そこで、本章が得た名目ベースの推計結果を地方税原則の期待の点で検討すると、次のように

いえる。

個人住民税の安定性は、道府県分で GDP の変化とは明確な関係がなく、市町村分で中立的であるとの結果であった。また、伸張性は、道府県分は伸張性がないが、市町村分は中立的である。課税ベースを所得とすることから、地方税原則は個人住民税に伸張性を期待している。しかしながら、本章の推計結果は、期待されるような伸張性を個人住民税はもたないことを示したのである。

税収の伸張性は、長期的な観点において、GDP の成長を超えるペースで税収が増加することを期待するものである。これは、税率の引き上げや課税最低限の引き下げなどの増税策によって税収が増えることを期待するのではなく、超過累進税率などによって、自然増収の形で税収が増えることを意味している。上で述べたように、個人住民税における累進度の緩和は伸張性の低下に影響を及ぼすことと考えられる。

法人住民税は、安定性も伸張性もなかった。同様に、法人事業税も安定性も伸張性もない。結局、地方法人 2 税は、安定性にも伸張性にも欠けるのである。地方税原則が期待していない安定性がないのは仕方がないが、加えて、伸張性もないのである。税収確保という点からして、地方法人 2 税は、その機能をきちんと果たしていないのかもしれない。税の体系として法人課税への依存が強い道府県税においては、とくに問題が多いといえる。

地方消費税は、住民税や事業税、固定資産税に比べて、新しい税である。通常、消費課税であることから安定性が期待される税である。本章の結果は、安定性においても伸張性においても、GDP の変化とは明確な関係を認められないということであった。図 2-1 (a) や図 2-2 (b) をみると、名目額としては一定水準の税収を確保し続けているように見える。GDP の変化にとくに対応せずに、安定的に税収を確保し続けているということかもしれない。

固定資産税は、安定性があり、伸張性があるとの結果である。地方税原則の期待する安定性だけではなく、伸張性までも備えていることになる。つまり、安定性と伸張性のトレード・オフが生じていないのであり、両方の性格を兼ね備えているのである。地方税原則の期待を超えて、税収確保に貢献しているといえる。地方基幹税としては、もっとも望ましい状態にあるといえる。固定資産税が地方税にふさわしい税であることを改めて確認したといえる。

#### (5.4) 他の推計結果との比較

表 2-4 は、本章と同じ方法を使って地方税の安定性と伸張性を推計した代表的な先行研究の結果をまとめている。ここでは、表 2-4 によって、本章の結果を先行研究の結果と比較することにする。Sobel and Holcome(1996)はアメリカの州税の課税ベース、Acquaah and Gerald(2008)はカナダの州税の税収を対象にした推計である。いずれも実質ベースでの推計であることから、ここでは実質ベースによる推計結果と比較す

る。

個人に対する地方所得税の安定性は、Sobel and Holcombe(1996)が安定性がないとの結果を示す一方で、Acquaah and Gelardi(2008)は安定性があるとする。本章は、道府県分で GDP の変化とは明確な関係がなく、市町村分で安定性がないとの結果である。また、その伸張性は、先行研究の結果は一致しており、伸張性があるとの結果である。しかし、本章の結果は、伸張性がないとするものである。

法人に対する地方所得税の安定性は、先行研究の結果は一致しており、安定性がないとの結果である。本章の結果は、先行研究と同様に、安定性がないとするものである。また、その伸張性は、Sobel and Holcombe(1996)がないとする一方で、Acquaah and Gelardi(2008)はあるとの結果を示している。本章の結果は、GDP の変化との間には明確な関係がないとするものである。

表 2-4 先行研究の概要

著者	期間・国(地域)	結果		
		税目	安定性	伸張性
Sobel and Holcombe (1996)	アメリカ 1951-1991	個人課税所得	なし	あり
			1.164	1.235
		法人課税所得	なし	なし
			3.369	0.691
小売売上税	中立	なし		
	1.039	0.691		
Acquaah and Gelardi (2008)	カナダ(ブリティッシュ・コロンビア) 1962-2000	個人所得税	あり	あり
			0.821	1.412
		法人所得税	なし	あり
			1.367	1.105
		州売上税	あり	中立
			0.715	1.082
総税収	中立	あり		
	1.053	1.126		

(注) 下段の数値は所得弾力性の大きさを表す。

最後に、消費課税としての小売売上税や州売上税の安定性は、先行研究の結果は分かれており、Sobel and Holcombe(1996)が中立とするが、Acquaah and Gelardi(2008)は安定性があるとする。本章の結果は、GDP の変化との間に明確な関係がないとするものである。また、その伸張性は、Sobel and Holcombe(1996)が伸張性がないとする一方で、Acquaah and Gelardi(2008)は中立的であるとする。本章の結果は、伸張性がないとするものである。

全体を通してみた印象は、3 つの推計結果に統一性が感じられないことである。バラバラのようである。しかしながら、よく見ると、先行研究と本章の結果が一致する

ところもある。それは、法人所得課税に安定性がないことである。やはり、法人所得税に安定性を求めるのは難しいのかもしれない。

先行研究の結果は一致するが、本章の結果とは異なるものとして、個人所得課税の伸張性がある。先行研究では、個人所得課税は伸張性があるが、本章の結果では伸張性がない。

日本の個人所得課税と法人所得課税に共通するのは、国税における租税政策や制度改正によって大きく影響を受けると考えられる税であることである。個人住民税も法人住民税も、そして法人事業税も、日本では、所得税や法人税の計算に大きく依存している。

しかしながら、これ以上に、先行研究との比較によって、本章の結果を考察するのは無理があるかもしれない。そもそも日本とアメリカ、カナダでは地方税の制度が異なる。課税ベースの経済的な性質だけではなく、制度によって税収の変化の仕方が変わるのであるとすれば、それぞれの推計結果はそれぞれの制度を踏まえたものであるということになる。制度の違いが結果の違いをもたらしているとするならば、本格的な比較のためには、制度の違いに踏み込んだ考察が必要といえる。これは、本章の課題を超えた議論である。

## 第6節 おわりに

本章は、税収の所得弾力性を使って地方税の安定性と伸張性を推計した。本章の推計によって得られた主な結果は、次のとおりである。第1は、個人住民税について、市町村分は安定性においても伸張性においても中立的であり、道府県分は伸張性がないことである。第2は、法人住民税（道府県分と市町村分）、法人事業税は、安定性も伸張性もないことである。第3は、地方消費税の税収は経済の動向と関係をもたないことである。第4は、固定資産税は安定性も伸張性もあることである。

先行研究と比べた際の本章の推計方法の特徴は、安定性と伸張性をそれぞれ税収の短期的所得弾力性と長期的所得弾力性によって測るというようにして、両者を明確に区別したことにある。その結果、地方法人2税には安定性と伸張性の両方がないが、固定資産税には安定性と伸張性の両方が備わっていることを明らかにできた。従来の（素朴な）考え方（伝統的見解）では、安定性と伸張性はトレード・オフの関係にあるとされ、両立は不可能であることから、各税目には安定性と伸張性のどちらか一方のみが期待してきた。しかしながら、本章の推計結果は、両方がともに欠けている場合もあれば、両方を同時に備えていることもあることを示したことになる。

また、本章では実質ベースの推計と名目ベースの推計の両方を行った。両者の結果はほとんど一致した。しかしながら、どちらがより税収の所得弾力性の推計にふさわ



しいかといえ、名目ベースでの推計であろう。両者が異なる結果を示す場合には、実質ベースよりも、名目ベースの結果の方が説得的であった。また、税収の将来予測などの場面においては、実質ベースではなく、名目ベースでの税収の所得弾力性の方が便利である。実際、課税当局は、実質ベースではなく、名目ベースで税収の確保を考えている。このように考えると、税収の所得弾力性の推計は、名目ベースで行うのがよいといえる。

最後に、本章が推計した安定性と伸張性から、両者の関係を予想することは可能かもしれないが、明示的にトレード・オフの有無を述べるものでないことに注意すべきである。たとえば、地方法人 2 税は安定性も伸張性ももたず、固定資産税が安定性と伸張性の両方を備えているからといって、必ずしもトレード・オフが存在しないとまでは言えない。税の性質として安定性と伸張性を有しているかどうかを確認されたにすぎないのである。トレード・オフの有無の問題は、たとえば地方法人 2 税の伸張性を高めようとしたときに、安定性の犠牲があるかどうかという問題である。地方法人 2 税はすでに安定性がないとの結果であるが、この安定性がさらに損なわれるかどうかを確かめねばならない。次の第 3 章でこれを確認する。

#### 参考文献

- 石弘光（1976）『財政構造の安定効果－ビルトイン・スタビライザーの分析－』勁草書房
- 石田和之（2007）「固定資産税の安定性」（第 7 講）『税』9 月号 80-93 ページ
- 石田和之（2010）「景気の変化と固定資産税の関係－税収の所得弾力性－」（第 34 講）『税』1 月号 108－126 ページ
- 片桐正俊（2003）「地方税と住民負担」佐藤進・林建久編『地方財政読本（第 5 版）』東洋経済新報社
- 北浦修敏・長嶋拓人（2007）「税収動向と税収弾性値に関する分析」KIER DISCUSSION PAPER SERIES、No.0606
- （財）地方財務協会編（2008）『地方税制の現状とその運営の実態』
- 神野直彦（2007）『財政学（改訂版）』有斐閣
- 税制調査会（1961）『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』
- 税制調査会（2000）『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－』
- 林宏昭（1995）『租税政策の計量分析』日本評論社
- 横田信武（1989）「事業税改革における諸問題」『早稲田商学』第 334 号 51-75 ページ
- Ishida, Kazuyuki. (2011) “The Growth and Stability of the Local Tax Revenue in Japan,” *Journal of Public Budgeting and Finance*. 33(1), pp.56-75.
- Acquaah, Moses and Alexander M.G. Gelardi. (2008) “The growth and stability of

revenue in British Columbia,” Canada. *Journal of Business and Economic Studies*, 14(2), pp.39-59.

Dye, R. F. (2004) “State revenue cyclicality. *National Tax Journal*,” 57, pp.33-145.

Dye, R. F., and T. J. McGuire. (1991) “Growth and variability of state individual income and general sales taxes,” *National Tax Journal*, 44, pp.55-66.

Fox, W. F., and C. Campbell. (1984) “Stability of the sales tax income elasticity,” *National Tax Journal*, 37, pp.201 - 212.

Groves, Harold M. and C. Harry Kahn. (1952) “The Stability of State and Local Tax Yields,” *American Economic Review*, 42(2), pp.87-102.

Haughton, Jonathan. (1998) “Estimating Tax Buoyancy,” Elasticity and Stability. *EAGER/PSGE - EXCISE PROJECT, METHODOLOGICAL NOTE 1*.

Holcombe, R. G., and R. S. Sobel. (1997) *Growth and Variability in State Tax Revenue: An Anatomy of Fiscal Crises*. Westport, CT: Greenwood Press.

Jamieson, B. M., and S. Amirkhalkhali. (1990) “Revenue stability in Alberta,” *Canadian Tax Journal*, November-December: 1503 -1518.

Sobel, Russell S. and Randall G. Holcombe. (1996) “Measuring the growth and variability of tax bases over the business cycle,” *National Tax Journal*, 49, pp.535-552.

Travis ST. Clair. (2012), “The Effect of Tax and Expenditure Limitations on Revenue Volatility: Evidence from Colorado,” *Journal of Public Budgeting and Finance*. ,pp.61-78.

White, F. C. (1983) “Trade-off in growth and stability in state taxes,” *National Tax Journal*, 36, pp.103 - 114.

資料

総務省(2013) 『平成 25 年度地方税に関する参考計数資料』

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran06\\_h25.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran06_h25.html)

総務省統計局 (2010) 『平成 22 年基準消費者物価指数』

<http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?bid=000001033701&cycode=0>

内閣府 『2011 年度国民経済計算 (2005 年基準・93SNA)』

[http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data\\_list/kakuhou/files/h23/h23\\_kaku\\_top.html](http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/kakuhou/files/h23/h23_kaku_top.html)

内閣府 『2009 年度国民経済計算 (2000 年基準・93SNA)』

[http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data\\_list/kakuhou/files/h21/h21\\_kaku\\_top.html](http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/data/data_list/kakuhou/files/h21/h21_kaku_top.html)

### 第3章 地方税の伸張性と安定性のトレード・オフ

#### 第1節 はじめに

本章の目的は、地方税において安定性と伸張性の関係がどのようになっているのか、トレード・オフの関係があるのかどうかを明らかにすることである。先行研究の多くは、地方税の安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係があると主張してきたが、その内容は必ずしも同じではない。安定性と伸張性は常に背反するものであり、(暗黙を含めて) 両者の性質を同時に満たすことは不可能であると考えられる場合もあれば、必ずしも両立しないわけではないが地方税の変動を分析した結果として安定性を有する税は伸張性に欠く傾向があるとする場合もある。これらの見解の相違は、前者の立場は、安定性と伸張性に同一の尺度を想定しており、後者の立場は安定性と伸張性に異なる尺度を用いることにある。このように安定性や伸張性の測定にどんな尺度を用いるかは、単なるテクニックの問題として片づけるわけにはいかず、安定性と伸張性そのものをどのように理解するか、そして両者の関係をどのように捉えるかにつながる問題であり、これによって安定性や伸張性の分析へのスタンスが決まる。しかしながら、いずれにせよ、地方税の安定性と伸張性にはトレード・オフの関係があるとするのがこれまでの支配的な見解といえる。本章は、最近のデータを使って、改めてこの課題に対して取り組む。

地方税原則は、安定性の趣旨に沿う基幹税として固定資産税を挙げ、伸張性の趣旨に沿う基幹税として住民税や事業税を挙げる<sup>1</sup>。これに対して、第2章は、1980年度から2011年度を対象にした税収の名目決算額を用いた推計によって、固定資産税は安定性も伸張性もあり、法人住民税や法人事業税は安定性も伸張性もないことを示した。また、タックス・ミックスとしてみると、道府県税の合計に安定性はないが長期的には中立的であること、市町村税の合計に伸張性はないが短期的には中立であること、そして、地方税の全体には安定性はないが長期的には中立であることことを示した。第2章の分析結果は、地方税原則が期待する安定性や伸張性とずいぶん異なっていたのである。現在の地方税は地方税原則が期待するような税収の安定性や伸張性を備えていないといえる。

地方税原則が求めるような税収の安定性や伸張性を現在の地方税が持っていないとすれば、これを改革し、税収の安定性や伸張性を改善させることが重要である。このとき、税収の安定性と伸張性の間にどのような関係があるのかが問題となる。たとえば、地方法人2税は(第2章の推計結果によると)安定性も伸張性もない。ここで、

---

<sup>1</sup> 詳しくは、第1章を参照。

伸張性を改善させたとする、安定性はどうなるだろうか。悪化するだろうか。それとも、伸張性の改善と同時に、安定性も改善するのだろうか。また、固定資産税は安定性も伸張性も認められた。何らかの要因によって、固定資産税の安定性をさらに向上させたとする、これは伸張性の向上も同時に実現するのだろうか。それとも、安定性の向上の代償として、伸張性は低下するだろうか。もし、税収の安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係があるならば、安定性（伸張性）の向上は必ず伸張性（安定性）の犠牲を伴う。一方、トレード・オフの関係がないならば、安定性（伸張性）の犠牲を考慮せずに、伸張性（安定性）を改善させることができる。

税収の安定性と伸張性の関係は、個別税目においてだけでなく、タックス・ミックスの観点においても重要である。第 2 章の推計結果は、地方税は全体として安定性がないとするものであった。地方税の全体としての安定性を改善させることは、地方税の全体としての伸張性の低下をもたらすのであろうか。それとも、伸張性には何ら影響はないのだろうか。

第 2 章では、全国で集計した地方税と GDP によって、税収の安定性と伸張性を推計した。そこでは、基幹税の安定性と伸張性だけでなく、タックス・ミックスとして道府県税、市町村税、そして地方税の全体における安定性と伸張性も推計した。しかしながら、安定性と伸張性の間の関係は分析していない。したがって、第 2 章が示した結果は、たとえば、固定資産税には安定性と伸張性が両方備わっているというだけであって、固定資産税における安定性と伸張性の関係を述べるものではない。

本章は、Holcombe and Sobel (1997)の方法に従って、安定性と伸張性の関係を明らかにする。Holcombe and Sobel (1997)は、Sobel and Holcombe(1996)の考え方を踏まえて、地方税の安定性と伸張性の関係を分析している。Holcombe and Sobel (1997)は、地方税収の安定性と伸張性の関係を分析するために、州別に推計した税収の安定性（短期的所得弾力性）に伸張性（長期的所得弾力性）を回帰させて相関係数を計算する。本章もこの方法に従って、税収の安定性と伸張性の関係を明らかにする。本章は、（第 2 章とは異なり、）都道府県別に地方税収を集計して税収の安定性と伸張性を推計し、これらの相関係数によってトレード・オフの有無を確かめる。税収が都道府県別に集計されることに対応して、GDP も都道府県別のもの（県民経済計算）を用いる。一定の期間によって都道府県別のデータを用いることから、（第 2 章が時系列データであるのに対して、）本章のデータはパネルデータである。そこで、本章は、観察不可能な効果として地域と時間を考慮する、いわゆる 2 方向固定効果モデルによる推計式によって、税収の安定性と伸張性を推計する。

Holcombe and Sobel(1997)は、州別のデータによって税収の所得弾力性を推計することには、「国の景気循環とは異なる部分を排除して州の景気循環に対する反応を示す

ことになるので、州の経済の変動に対する反応に特化された推計が可能となる」<sup>2</sup>といった意義があると述べる。日本においても、全国的な景気の動向と地域の経済の動きが異なることがある。したがって、都道府県別に税収の安定性と伸張性を推計することは、地域の経済の変動に対する反応に特化して税収の変化を分析することを可能にする。

本稿の構成は次のとおりである。第2節は、第2章との重複をできるだけ避けて、本章の分析が依拠するところの Holcombe and Sobel(1997)による税収の安定性と伸張性の関係の分析の考え方を説明する。第3節は、本章の分析の方法とデータを説明する。本章の分析は、2つのステップからなる。第1は、税収の安定性と伸張性の推計であり、第2は、それを踏まえた税収の安定性と伸張性の関係の確認である。第4節は、推計の結果を説明する。税収の安定性と伸張性を示す所得弾力性の推計結果を示すとともに、両者の関係を表すものとしての相関係数の計算結果を説明する。第5節は、本章の推計結果の含意を考察する。第6節は、まとめである。

## 第2節 税収の安定性と伸張性の関係

本章は、税収の安定性と伸張性の関係を分析する。税収の短期的所得弾力性によって安定性を判断し、税収の長期的所得弾力性によって伸張性を判断することで、安定性と伸張性に異なる尺度を用い、両者を別のものとして推計する。そして、両者の間にどのような関係があるのか、つまりトレード・オフの関係があるのか、それとも正の相関があるのかなどを明らかにする。税収の所得弾力性を短期と長期に区別して、それぞれを税収の安定性と伸張性に対応させる方法の含意は第2章で述べている。本章にもその考え方は引き継がれている。本章は、第2章が考えた税収の安定性と伸張性を使って、これらを両者の関係という観点から分析する。本章の考え方は、基本的に、Holcombe and Sobel(1997)によっている。そこで、本節は、Holcombe and Sobel(1997)が考える地方税の安定性と伸張性の関係の捉え方を説明することで、本章の推計の意味を述べることにする。

税収の所得弾力性は、GDP の変化率に対する税収の変化率の比として計算される。つまり、GDP の変化で表される経済の変化に対して税収がどのように変化するかを表すことによって、経済の変動に対して税収がどのようなふるまいをするかを示す尺度である。経済の変化は、短期的な観点としての景気循環と長期的な観点としての経済成長に分けられる。年々の GDP の変化による景気循環は短期的な観点としての経済の変動である。GDP は、前年度と比べて、上昇することもあれば減少することもある。

---

<sup>2</sup> Holcombe and Sobel(1997)104 ページ。

経済はこのような短期的なサイクルを伴いつつ、長期的な傾向として経済規模を変化させる。こちらは長期的な観点としての経済成長である。経済の変化をこのように短期的な観点と長期的な観点到に分けたとき、短期的な景気循環に反応して税収がどのように変化するかを測るのが税収の安定性である。長期的な経済成長に伴って税収がどのように変化するかを測るのが税収の伸張性である。

税収の安定性と伸張性の関係を探るためには、まずは、税収の安定性と伸張性そのものがどうなっているかを知らなければならない<sup>3</sup>。本章は、短期と長期の税収の所得弾力性によって安定性と伸張性を測る。税収の所得弾力性によって安定性や伸張性を判断する場合、基準となる所得弾力性の値は1である。税収の短期的所得弾力性が1よりも大きい税は安定性がないとされ、逆に、1よりも小さい税は安定性があるとされる。また、税収の長期的所得弾力性が1よりも小さい税は伸張性がないとされ、逆に、1よりも大きい税は伸張性があるとされる。図3-1は、この考え方を視覚的に表した図である。

図3-1によってHolcombe and Sobel(1997)における安定性と伸張性の関係の考え方を説明すると次のようになる。図3-1は、横軸に税収の伸張性、縦軸に税収の安定性を測っている。それぞれ所得弾力性の大きさが1となる基準のところに点線を引いている。横軸で測って1のところにある垂直線よりも右側の領域は伸張性があることを意味し、左側の領域は伸張性がないことを意味する。また、縦軸で測って1のところにある水平線よりも上の領域は安定性がないことを意味し、下の領域は安定性があることを意味する。たとえば、ある税の税収の所得弾力性の組み合わせが点Aに位置する場合、この税Aは安定性はあるが伸張性はないということになる。税Bは、安定性も伸張性もある税であり、税Cは、安定性はないが伸張性はある税である。このようにして、図3-1は、点によって税収の安定性と伸張性の組み合わせを表すことができる。たとえば、第2章の推計で安定性と伸張性の両方を備えていることが示された固定資産税は、図3-1では点Bと同じ領域に位置することになる。

ここで注意すべきは、たとえば、ある税の税収の安定性や伸張性の組み合わせが点Aや点Cに位置することが、安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係があることを意味するのではないことである。本章で確認したい安定性と伸張性の関係は、安定性と伸張性の有無そのものではなく、両者の関係を述べている。つまり、たとえば、安定性を向上させたときに伸張性がどのようになるのかである。図3-1でいえば、点Aに位置する税の伸張性を向上させたとき、その税は点Bの位置に移動するのか、それとも点Cの位置に移動するのかである。点Aから点Cに移動する場合には、伸張性を改善させることと引き換えに安定性を犠牲にしていることになり、安定性と伸張性はトレード・オフの関係にあることになる。そうではなく、点Aから点Bに移動する

<sup>3</sup> この課題には、第2章で取り組んだ。

場合には、安定性の犠牲なくして伸張性が改善されていることから、トレード・オフの関係は存在しないことになる。

本章は、地方基幹税の安定性と伸張性の関係に加えて、道府県税、市町村税、そして地方税の全体についても安定性と伸張性の関係を考察する。前者は、個別税目における税収の安定性と伸張性の関係であり、後者は、タックス・ミックスの視点における税収の安定性と伸張性の関係である。もちろん、両者には密接な関係があると予想される。たとえば、法人事業税で安定性と伸張性にトレード・オフの関係があるとすれば、法人事業税の安定性を改善させることは、同時に、その伸張性を低下させる。これは、道府県税の全体としての安定性の改善をもたらすことが予想されるが、一方で、道府県税の全体としての伸張性を低下させることも予想させるのである。つまり、道府県税の全体としても、税収には安定性と伸張性のトレード・オフの関係があると予想されることになるのである。

税収の安定性と伸張性そのものの有無と両者の関係としてのトレード・オフの存在をこのように区別したとき、日本の地方税を対象にした先行研究は安定性と伸張性の有無のみを確認している。たとえば、税制調査会（1961）における安定性と伸張性の検証は、それぞれの税目の安定性と伸張性を分析し、安定性のある税目には伸張性がなく、伸張性のある税目には安定性がないことを示すことによって、安定性と伸張性が対立する傾向があることを述べている。しかしながら、上で述べたように、本章の理解では、このようにして述べられる安定性と伸張性の存在は、ある税の安定性と伸張性の有無を確認したに過ぎない。このような分析では、たとえば、伸張性の低い税において伸張性の改善を図ることが安定性の犠牲を伴うのかどうかははっきりしないのである。税制を変更することによって安定性や伸張性を改善させたい場合には、安定性や伸張性を変化させたときの影響を知る必要がある。

Holcombe and Sobel(1997)は、相関係数を用いることによって、安定性と伸張性の関係を調べている。本章は、(第2章と同様に、) Holcombe and Sobel(1997)の考え方に従って、安定性と伸張性の関係を理解し、分析を行うのである。

安定性と伸張性の関係として得られる結果を3つに大別して、図3-1によってその意味を確認しておけば、次のようにいえる。第1は、トレード・オフの関係が認められる場合である。たとえば、ここに安定性はあるが、伸張性はない税があるとする。このとき、トレード・オフの関係が存在するならば、(すでに上で例示したように、)伸張性の改善は安定性の低下をもたらす。図3-1では、点Aから点Cへの移動である。逆に、安定性はあるが伸張性はない税において伸張性の改善を図るとすれば、それは安定性御低下をもちこたことになる。つまり、トレード・オフの関係は、図3-1における動きとして、正の傾きによって表される関係をもつことになる。第2は、トレード・オフの関係は認められず、安定性と伸張性の間に正の相関関係が認められる場合である。このとき、たとえば安定性も伸張性もない税があるならば、この税の安定性を改

善させることは、同時に、伸張性も改善させることにつながる。第2章の推計は、法人住民税や法人事業税で安定性も伸張性もないことが確認された。安定性と伸張性が正の相関関係にあるときに、このような税において安定性を確保することは、同時に、伸張性の確保にもつながるのである。一石二鳥である。しかしながら、安定性も伸張性もない場合に、必ず、安定性と伸張性の関係が正の相関にあるわけではないし、その可能性が高くなるわけでもない。第2章の推計は、固定資産税について、安定性も伸張性もあることを示した。安定性と伸張性に正の相関があるとすれば、固定資産税における安定性のさらなる向上は、同時に、伸張性の向上ももたらしてくれる。しかしながら、安定性と伸張性の関係がトレード・オフにある場合には、固定資産税の安定性を向上させることは、伸張性の低下をもたらすことになる。そうであるとすれば、固定資産税には、これ以上の安定性の確保を望まない方がよいかもしれない。

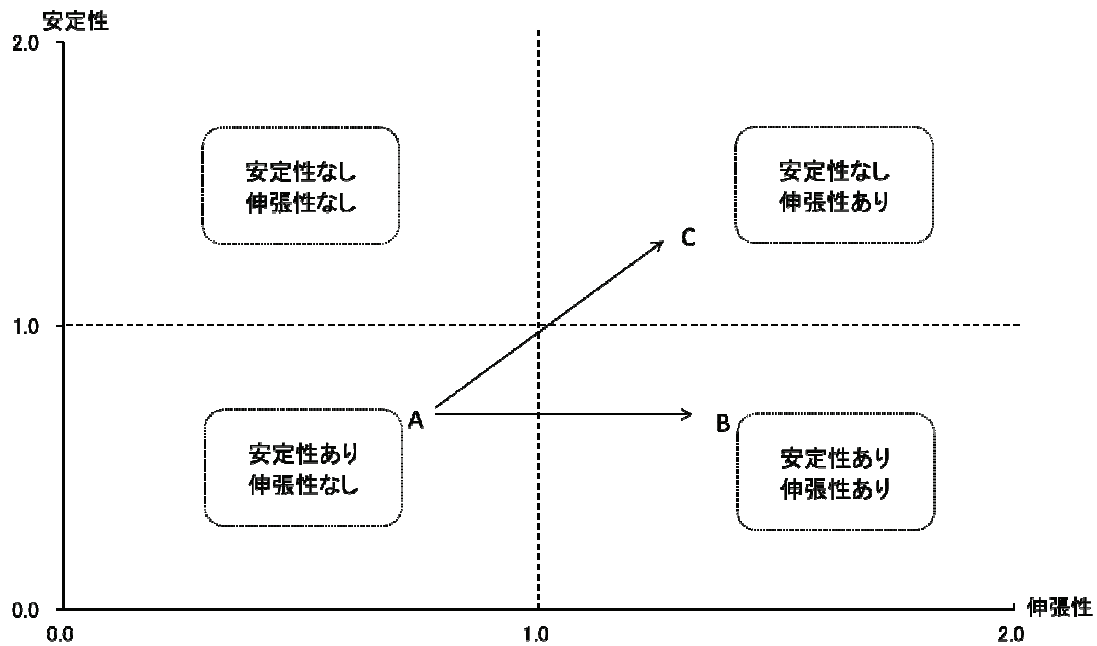


図 3-1 伸張性と安定性の関係

### 第3節 方法とデータ

#### (3.1) 方法

本章の目的は、税収の安定性と伸張性の関係を明らかにすることである。そのため本章は、次の2つのことを行なっている。第1は、税収の安定性と伸張性の推計である。これは、第2章と同様に、Sobel and Holcombe(1996)の考え方に従って、税収



の短期的所得弾力性と長期的所得弾力性によって測定する。本章は、1997年度から2009年度を期間として、都道府県別に集計した税収による所得弾力性の推計を行う。ここでは、データを時系列データとして用いて都道府県別の税収の短期的所得弾力性と長期的所得弾力性の推計を行うとともに、税収をパネルデータとして用いた場合の推計も行う。第2は、安定性と伸張性の関係の確認である。これは、Holcombe and Sobel(1997)の方法に従って、安定性と伸張性の相関係数によって確認する。Holcombe and Sobel(1997)は、税収の安定性と伸張性の区別や推計において Sobel and Holcombe(1996)の考え方に従った上で、州別に税収の安定性と伸張性を推計し、クロス・セクションにおける安定性と伸張性の相関係数を推計することによってトレード・オフの有無を確かめている。本章も、この方法に従うこととし、都道府県別に時系列データによって推計した安定性と伸張性の弾力性を使って、両者の関係を確認する。これらは、具体的には次のようになる。

第1の安定性と伸張性の推計では、1997年度から2009年度の期間を対象にして税収の所得弾力性を推計する<sup>4</sup>。第2章の税収の所得弾力性は、税収の変化率とGDPの変化率の比として定義された。本章の推計は、第2章とは異なり、都道府県別に推計した税収を用いることから、税収の所得弾力性の分母となるGDPの変化率に対応する項目も、都道府県別のものを用いなければならない。そこで、都道府県別の総生産額に対応するものとして、本章は県内総生産額を用いることにした。本章は、これらのデータを時系列データ、パネルデータの2種類の使い方でも所得弾力性の推計を行う。時系列データとして利用した場合には、それぞれの税に対して、都道府県別に税収の所得弾力性が得られる。パネルデータによる推計からは、都道府県別の税収の所得弾力性のみが得られる。パネルデータによる推計結果は、主として、第2章の時系列データによる推計結果との比較のために用いる。時系列による推計は、後にこれをクロス・セクションで利用して、税収の安定性と伸張性の相関係数の計算に使う。地域ごとに税収の所得弾力性を推計し、これによって安定性と伸張性を確認するという方法は、Holcombe and Sobel(1997)の方法に従ったものである。

時系列推計として都道府県別に税収の所得弾力性を推計する際に用いる推計式は、次のとおりである。

$$\ln(R_t) = \alpha + \beta \ln(Y_t) + \varepsilon_t \quad \cdots (1)$$

$$\Delta \ln(R_t) = \alpha + \Delta \beta \ln(Y_t) + \varepsilon_t \quad \cdots (2)$$

ただし、 $R_t$ はt年度の税目税収額、 $Y_t$ はt年度の名目県内総生産額、 $\Delta$ は1階の差分、 $\varepsilon_t$ は誤差項である。

<sup>4</sup> 2009年度までとしたのは、本章執筆時点において、『県民経済計算』の入手可能な最新データは2009年度までであったためである。

(1) 式と (2) 式において、税収の所得弾力性を示す係数は $\beta$ である。(1) 式の $\beta$ が税収の長期的所得弾力性を表し、これは伸張性の尺度になる。(2) 式の $\beta$ が税収の短期的所得弾力性を表し、これは安定性の尺度になる。これらは、第 2 章と同じである。

パネル推計で用いる推計式は、2 方向固定効果モデルとして、次のとおりである。

$$\ln R_{it} = \alpha + \beta \ln Y_{it} + u_{it}, \quad u_{it} = \mu_i + \lambda_t + \varepsilon_{it} \quad \cdots (3)$$

$$\Delta \ln R_{it} = \alpha + \beta \Delta \ln Y_{it} + u_{it}, \quad u_{it} = \mu_i + \lambda_t + \varepsilon_{it} \quad \cdots (4)$$

ただし、 $R_{it}$ は地域（都道府県） $i$ における  $t$ 年度の名目税収額、 $Y_{it}$ は名目県内総生産額、 $u_{it}$ は観察不可能な効果、 $\mu_i$ は個別個体効果、 $\lambda_t$ は時間効果、 $\Delta$ は 1 階の差分、 $\varepsilon_{it}$ は誤差項である。

(3) 式と (4) 式において、観察不可能な効果としての $u_{it}$ は、クロス・セクションの効果を表す個別個体効果  $\mu_i$ と 時系列の効果を表す時間効果  $\lambda_t$ から構成されている。これらによって、税収の所得弾力性における、都道府県に固有の地域的な効果と年度の推移がもたらす時間効果を考慮できる形になっている。税収の所得弾力性は、 $\beta$ によって表される。(3) 式の $\beta$ は、税収の長期的所得弾力性を表し、伸張性の尺度になる。

(4) 式の $\beta$ は、税収の短期的所得弾力性を表し、安定性の尺度になる。

(3) 式、(4) 式においても、 $\beta$ の解釈は、(1) 式、(2) 式、(つまり、第 2 章)とまったく同じである。(簡単に繰り返せば、) (3) 式では、 $\beta$ が 1 よりも大きい場合に長期的な観点で税収に弾力性があると判断され、これは税収の伸張性があることを意味する。逆に、 $\beta$ が 1 よりも小さい場合には、長期的な意味で税収が非弾力的であることになり、税収の伸張性はないことになる。ただし、 $\beta$ が 1 の場合には、長期的な意味で税収の変化は中立的であり、経済成長と同じペースで税収が成長していることになる。

(4) 式では、 $\beta$ が 1 よりも大きい場合に、短期的な意味で弾力的であると判断され、税収に安定性がないことになる。逆に、1 よりも小さい $\beta$ は、短期的な意味で税収が非弾力的であることを表し、税収の安定性があることを意味する。そして、1 の $\beta$ は、短期的な意味で税収の変化が中立的であることを意味し、経済循環と同じペースで税収が変化することになる。

ところで、このようにして推計される本章の税収の所得弾力性は、第 2 章や Sobel and Holcombe(1996)、Holcombe and Sobel(1997)による推計と次の点で異同がある。第 1 に、第 2 章の推計は、全国集計した地方税収と GDP を使った時系列データによる所得弾力性の推計であるのに対して、本章の推計は、都道府県別に集計した地方税収と県内総生産を使ったパネルデータによる所得弾力性の推計である。都道府県別に税収の所得弾力性を推計することは、全国的な経済の変化による影響を排除して、地

域の経済の動きを反映した税収の所得弾力性を推計できる。これは、各地方団体における財源確保の実感に近い推計を行うことができる点で長所となる。一方で、地域別の税収や経済の変化は、特殊な要因によって急激な変化を示す可能性がある。そのため、推計結果として得られる所得弾力性の大きさが極端なものとなる可能性があり、これは短所となり得る。第2に、本章の推計は、第2章よりも、推計対象期間が短い。推計期間が短いことは、データ数が減ることから、短所である。しかしながら、本章の推計が1997年度以降であることは、バブル経済の時期を含んでいないことを意味する。また、1997年度は、地方消費税が導入され、固定資産税では負担水準の考え方に基づく新たな負担調整措置が導入されている。1997年度に日本の地方税の制度、そして体系は大きく変化したといえるのであり、この意味では、本章の推計は今日の地方税の体系を踏まえたものといえる。

税収の安定性と伸張性の所得弾力性を推計した後には、分析の第2段階として、安定性と伸張性の関係を確認する。Holcombe and Sobel (1997)は、伸張性と安定性の間の相関係数が正であるときに両者の間にはトレード・オフの関係が存在するとする。安定性の所得弾力性と伸張性の所得弾力性が正の相関関係にあることは、どちらか一方の所得弾力性を高めよう（低めよう）とするともう一方の所得弾力性も増加する（低下する）ことである。所得弾力性の上昇（低下）は、伸張性を高める（低める）と同時に安定性を低下（上昇）させる。したがって、安定性と伸張性の間にはトレード・オフの関係が存在することになる。これを視覚的に述べると、前節で説明したように、図3-1では右上がりのシフトである。逆に、安定性と伸張性の相関係数が負である場合、どちらか一方の弾力性値を低く（高く）することはもう一方の弾力性値を高める（低める）ことになる。この場合には、安定性（伸張性）を犠牲にすることなく伸張性（安定性）を高めることが可能となる。これを視覚的に述べると、図3-1では右下がりのシフトである。そして、安定性と伸張性の相関係数がゼロの場合には、無相関である。この場合、相互の影響に配慮せずに、安定性や伸張性を向上させることが可能である。

基幹税の相関係数は、都道府県別に推計した安定性と伸張性をクロス・セクションで用いて計算する。道府県税、市町村税、そして地方税の全体の相関係数は、パネルデータによって推計した各税の安定性と伸張性によって計算する。

### (3.2) データ

本章が推計する税目は、第2章と同様であり、道府県民税（個人均等割、所得割、法人均等割、法人税割）、事業税（個人事業税、法人事業税）、地方消費税、市町村民税（個人均等割、所得割、法人均等割、法人税割）、固定資産税（土地、家屋、償却資産）、そしてこれらの合計である道府県税、市町村税、地方税である。

表 3-1 記述統計量

	データ数	平均	中央値	最大値	最小値	標準偏差
道府県民税	611	17.803	17.609	20.891	16.246	0.926
個人均等割	611	13.621	13.512	15.721	12.268	0.799
所得割	611	17.383	17.207	20.494	15.793	0.950
(個人分)	611	17.407	17.233	20.502	15.822	0.946
法人均等割	611	14.547	14.370	16.926	13.486	0.736
法人税割	611	15.925	15.723	19.577	13.976	0.984
(法人分)	611	16.159	15.945	19.644	14.481	0.933
事業税	611	17.760	17.552	21.133	15.974	0.960
個人事業税	611	14.710	14.418	17.866	12.922	1.002
法人事業税	611	17.709	17.506	21.095	15.925	0.960
地方消費税	611	17.344	17.175	19.805	15.000	0.842
道府県税その他	611	18.021	17.869	19.911	16.590	0.741
道府県税	611	19.173	18.925	21.937	17.799	0.842
市町村民税	611	18.455	18.246	20.562	16.999	0.858
個人均等割	611	14.482	14.343	16.502	13.077	0.788
所得割	611	18.142	17.955	20.341	16.632	0.873
(個人分)	611	18.168	17.986	20.360	16.669	0.870
法人均等割	611	15.489	15.288	17.325	14.396	0.748
法人税割	611	16.793	16.641	19.260	14.897	0.873
(法人分)	611	17.040	16.870	19.364	15.371	0.841
固定資産税	611	18.591	18.368	20.460	17.285	0.777
土地	611	17.558	17.335	19.808	16.056	0.866
家屋	611	17.743	17.535	19.466	16.534	0.737
償却資産	611	17.006	16.991	18.622	15.688	0.746
市町村税その他	611	17.191	16.988	19.456	13.836	0.950
市町村税	611	19.353	19.115	21.326	17.999	0.825
地方税	611	19.968	19.706	22.133	18.599	0.836
県内総生産	611	15.782	15.570	18.357	14.451	0.820

税収額は、総務省『地方財政統計年報』（各年度版）から得ることとし、道府県税は都道府県別の収入額をそのまま用い、市町村税は団体規模別に記載された収入額を都道府県別に集計した。地方消費税のみ、収入額ではなく、清算額を用いることにした。県内総生産額は、内閣府『県民経済計算』から都道府県別の名目県内総生産額を用いることにした。本章の推計は、1997年度から2009年度を対象期間とするが、税収額や県内総生産額はすべて名目額によることとした。

第2章の推計、あるいは、Sobel and Holcombe(1996)、Holcombe and Sobel(1997)といった先行研究は、実質税収額や実質GDPなど、実質ベースでの推計を行っている。第2章は、実質額による推計と名目額による推計の両方を行っており、その結果として、名目額による推計がよいとの結論に至った。すなわち、名目額による推計

と実質額による推計の結果はほとんど一致したが、両者が異なる結果を示す場合には、実質額による推計よりも名目額による推計の結果の方が説得的といえたのである。また、税収の将来予測などの場面においては、実質ベースではなく、名目ベースでの税収の所得弾力性の方が便利であるし、実際のところ課税当局は、実質額ではなく、名目額で税収の確保を考えているのである。さらには、先行研究では、名目額による推計も数多く行われている。

このような理由から実質額による推計ではなく、名目額による推計を選択した本章の方法は、推計作業として効率的なやり方を選択したといえるかもしれない。しかしながら、名目額での推計でも、税収の所得弾力性の推計としては十分に信頼に足る結果を得ることができるのである<sup>5</sup>。

これらの記述統計量は表 3-1 に示すとおりである。

#### 第 4 節 安定性と伸張性、そして両者のトレード・オフの推計結果

##### (4.1) パネルデータを用いた安定性と伸張性の推計結果

(3) 式と (4) 式を用いて、パネルデータによって安定性と伸張性を推計した結果をまとめたのが表 3-2 である。さらに、Holcombe and Sobel (1997)の方法に従って、これを図示したのが図 3-2 (a) と (b) である<sup>6</sup>。それぞれ、横軸に伸張性、縦軸に安定性を測っている。統計的に有意な結果を得た税には、下線を引いている。以下で、税目ごとに安定性と伸張性の推計結果を述べる。

道府県民税は、安定性はある（短期的所得弾力性は 0.199）が、長期的には経済成長に対して中立的（長期的所得弾力性は 1.006）であった。個人均等割は、安定性について、統計的に有意な結果を得ることができず、税収の変化と景気循環の間に明確な関係を認めることができず、伸張性もなかった（長期的所得弾力性は-0.840）。所得割も、そして個人均等割と所得割を合計した個人道府県民税も、個人均等割と同様であり、安定性においては統計的に有意な結果を得ることができず、伸張性もなかった（長期的所得弾力性は、それぞれ 0.634 と 0.598）。

法人均等割は、安定性においても伸張性においても、統計的に有意な結果を得ることができず、景気循環に対しても経済成長に対しても税収の変化は明確な関係を認めることができなかつた。法人税割と法人道府県民税は、ともに安定性があり伸張性があるとの結果であった（短期的所得弾力性は 0.930 と 0.807、長期的所得弾力性は 2.337 と 1.888）。

<sup>5</sup> 実際のところは本章の推計期間において日本の経済はほとんど物価上昇を示していないことから、実質額によっても名目額によってもほとんど同じといえるかもしれない。

<sup>6</sup> Holcombe and Sobel(1997)の図 8.7 に対応する。

表 3-2 名目県内総生産に対する税収の所得弾力性の推計結果（1997 年度から 2009 年度）

変数	安定性		伸張性	
	弾力性	R2	弾力性	R2
	標準偏差		標準偏差	
道府県民税	0.199 *	0.966	1.006 **	0.998
	0.184		0.926	
個人均等割	0.109	0.329	-0.840 **	0.977
	0.126		0.799	
所得割	-0.183	0.992	0.634 **	0.999
	0.188		0.950	
(個人分)	-0.012	0.992	0.598 **	0.999
	0.184		0.946	
法人均等割	-0.019	0.441	0.096	0.998
	0.024		0.736	
法人税割	0.930 **	0.758	2.337 **	0.991
	0.197		0.984	
(法人分)	0.807 **	0.750	1.888 **	0.993
	0.157		0.933	
事業税	0.752 **	0.830	1.788 **	0.993
	0.205		0.960	
(個人分)	0.001	0.711	1.482 **	0.995
	0.063		1.002	
(法人分)	0.786 **	0.827	1.792 **	0.993
	0.215		0.960	
地方消費税	-0.031	0.976	0.193 *	0.997
	0.368		0.842	
その他の道府県税	0.086	0.507	0.362 **	0.999
	0.028		0.741	
道府県税の合計	0.364 **	0.870	0.970 **	0.998
	0.087		0.842	
市町村民税	0.102	0.869	0.721 **	0.998
	0.076		0.858	
個人均等割	-0.128	0.883	-0.217 *	0.997
	0.076		0.788	
所得割	-0.166	0.926	0.419 **	0.999
	0.079		0.873	
(個人分)	-0.068	0.925	0.394 **	0.999
	0.077		0.870	
法人均等割	0.015	0.251	0.330 **	0.998
	0.030		0.748	
法人税割	0.718 **	0.764	2.005 **	0.989
	0.194		0.873	
(法人分)	0.622 **	0.748	1.655 **	0.992
	0.153		0.841	
固定資産税	-0.045	0.644	0.366 **	0.997
	0.033		0.777	
土地	-0.063	0.434	0.249	0.994
	0.030		0.866	
家屋	-0.073	0.883	0.274 **	0.998
	0.057		0.737	
償却資産	0.076	0.209	0.723 **	0.992
	0.045		0.746	
その他の市町村税	0.090	0.030	0.200	0.988
	0.161		0.950	
市町村税の合計	0.036	0.712	0.497 **	0.999
	0.038		0.842	
地方税の合計	0.203 **	0.845	0.740 **	0.999
	0.053		0.836	

(注) \*\*は  $p < 0.01$ 、\*は  $p < 0.05$  表す。

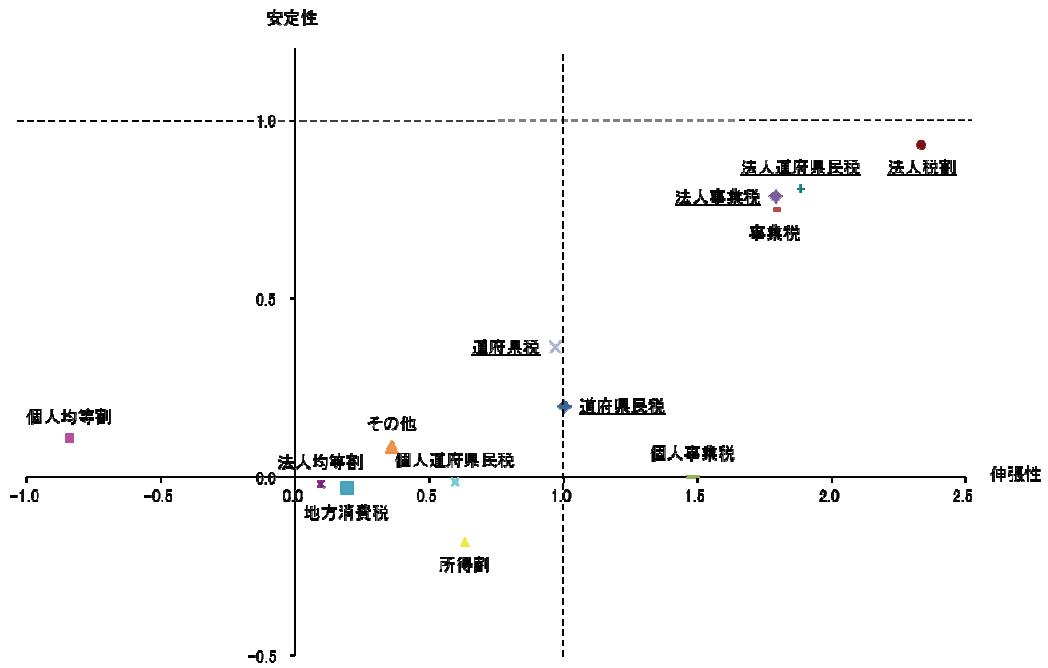


図 3-2 (a) 道府県税の安定性と伸張性

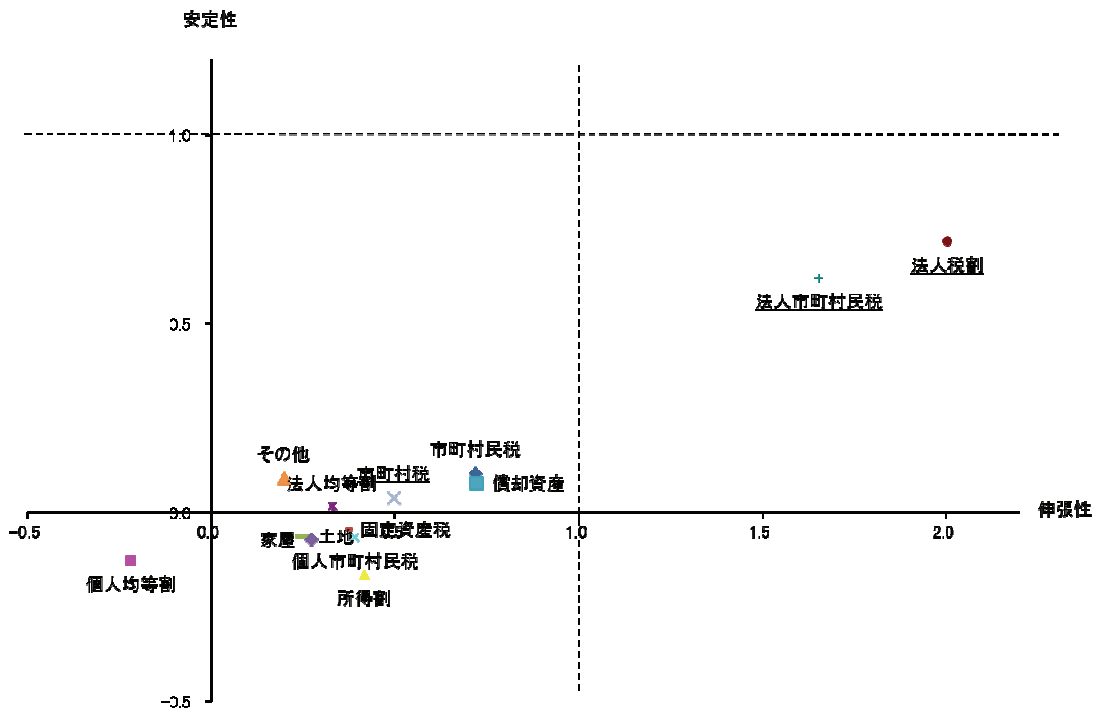


図 3-2 (b) 市町村税の安定性と伸張性

個人事業税は、安定性において統計的に有意な結果を得ることができず、景気循環と税収の変化の間に明確な関係を認めることができなかつたが、伸張性があることが認められた（長期的所得弾力性は 1.482）。法人事業税は、安定性も伸張性もあつた（短期的所得弾力性は 0.786、長期的所得弾力性は 1.792）。個人事業税と法人事業税を合計した事業税は、安定性も伸張性もあつた（短期的所得弾力性は 0.752、長期的所得弾力性は 1.788）。

地方消費税は、安定性において統計的に有意な結果を得ることができなかつたが、伸張性は認められた（長期的所得弾力性は 0.193）。

道府県税の合計は、短期的に安定性があり（短期的所得弾力性は 0.364）、長期的には経済成長に対して中立的（長期的所得弾力性は 0.970）との結果であつた。

市町村民税は、安定性において統計的に有意な結果を得ることができず、景気循環と税収の変化の間に明確な関係を認めることができず、伸張性もなかつた（長期的所得弾力性は 0.721）。個人均等割、所得割、そしてこれらを合わせた個人市町村民税は、すべて安定性において統計的に有意な結果を得ることができず、伸張性もなかつた（長期的所得弾力性は、それぞれ-0.217、0.419、0.394）。この結果は、安定性においても伸張性においても、個人道府県民税と同じである。

法人均等割は、安定性において統計的に有意な結果を得ることができず、伸張性もなかつた（長期的所得弾力性は 0.330）。法人税割と法人市町村民税は、安定性も伸張性もあつた（短期的所得弾力性は 0.718 と 0.622、長期的所得弾力性は 2.005 と 1.655）。

固定資産税は、土地、家屋、償却資産、そしてこれらの 3 つを合わせた固定資産税のすべてにおいて安定性では統計的に有意な結果を得られなかつたため、景気循環と税収の変化の間に明確な関係を認めることができなかつた。伸張性については、土地の場合のみ統計的に有意な結果を得られず、その他は伸張性がないとの結果であつた（長期的所得弾力性は、家屋が 0.274、償却資産が 0.723、そして固定資産税が 0.366）。

市町村税の合計は、安定性では統計的に有意な結果を得ることができず、伸張性もなかつた（長期的所得弾力性は 0.497）。

最後に、道府県税と市町村税を合計した地方税の全体としては、安定性はあるが伸張性はないとの結果であつた（短期的所得弾力性は 0.203、長期的所得弾力性は 0.740）。

以上をまとめると、税収の安定性があると認められたのは、表 3-2 で示す順に、道府県民税、道府県民税法人税割、法人道府県民税、事業税、法人事業税、道府県税の合計、市町村民税法人税割、法人市町村民税、地方税の合計ということになる。また、税収の伸張性があると認められたのは、道府県民税法人税割、法人道府県民税、事業性、個人事業税、法人事業税、市町村民税法人税割、法人市町村民税である。一見すると法人課税に安定性や伸張性が認められるという結果であり、意外な結果といえるかもしれない。

もし図 3-2 (a) と (b) に線形の近似線を当てはめるとすれば、いずれも右上がり



の傾向をイメージすることができるだろう。つまり、道府県税と市町村税は、タックス・ミックスとして税収の安定性と伸張性の間に正の線形の関係があることが予想されるのである。これは、次に、相関係数によって確かめられることになる。

本章の推計は、2方向固定効果モデルによるパネルデータ推計である。したがって、観察不可能な効果として個別固定効果と時間固定効果を得ることができる。これらは、図 3-3 (a) から (d) と図 3-4 (a) から (d) に示している。

個別固定効果は、観察不可能な効果として、都道府県の違いがもたらす固定効果を表す。図 3-3 (a) は、道府県税の安定性の個別固定効果である。税目ごとに異なる様子を示しており、何らかの傾向的な特徴を見つけることは困難であるが、たとえば、都道府県間での個別固定効果のバラツキが比較的小さいといえるのは、所得割、個人道府県民税、道府県民税、そして道府県税といったところである。

図 3-3 (b) は、道府県税の伸張性の個別固定効果である。安定性の個別固定効果に比べて、どちらかといえば、バラツキが大きくなっているように見える。伸張性の中でとくにバラツキの大きな税は、個人均等割、法人税割である。更にグラフを見ると、個人均等割の伸張性の個別固定効果では、北海道、埼玉県、千葉県、東京都、神奈川県、愛知県、大阪府、京都府がプラスの大きな効果を示している。これらに共通する特徴として、いずれも大きな都市であることを挙げることができる。一方で、これらの都道府県では、法人税割の個別固定効果がマイナスで大きくなっている。

図 3-3 (c) は、市町村税の安定性の個別固定効果である。市町村民税の安定性の個別固定効果において比較的バラつきが大きいのは、法人税割、法人市町村民税、土地に対する固定資産税、償却資産に対する固定資産税である。しかしながら、全体的にバラツキの程度はそんなに大きくないように見え、図 3-3 (a) と比べても、市町村税の安定性の個別固定効果はバラツキが小さいように見える。

図 3-3 (d) は、市町村税の伸張性の個別固定効果である。一見して、東京都の法人税割と法人市町村民税が大きくマイナスの値を示している。全体的な傾向としては、個人均等割と法人税割のバラツキが大きい。

ここでは、特徴的な結果を示していると考えられる東京都や大阪府などの大都市を中心に、図 3-3 の全体を通じて読み取れる結果を指摘すると、次のようにいえる。これら的大都市では、道府県税において個人均等割、法人均等割、そして地方消費税の伸張性で個別固定効果がプラスである一方で、法人税割や法人事業税の伸張性で個別固定効果がマイナスである。逆に、安定性では、個人均等割と地方消費税の個別固定効果はマイナスであり、法人税割や法人事業税の伸張性の個別固定効果はプラスである。これを市町村税でみると、安定性の個別固定効果には目立った傾向をみることはできないが、伸張性の個別固定効果では法人税割がマイナスになっているようである。

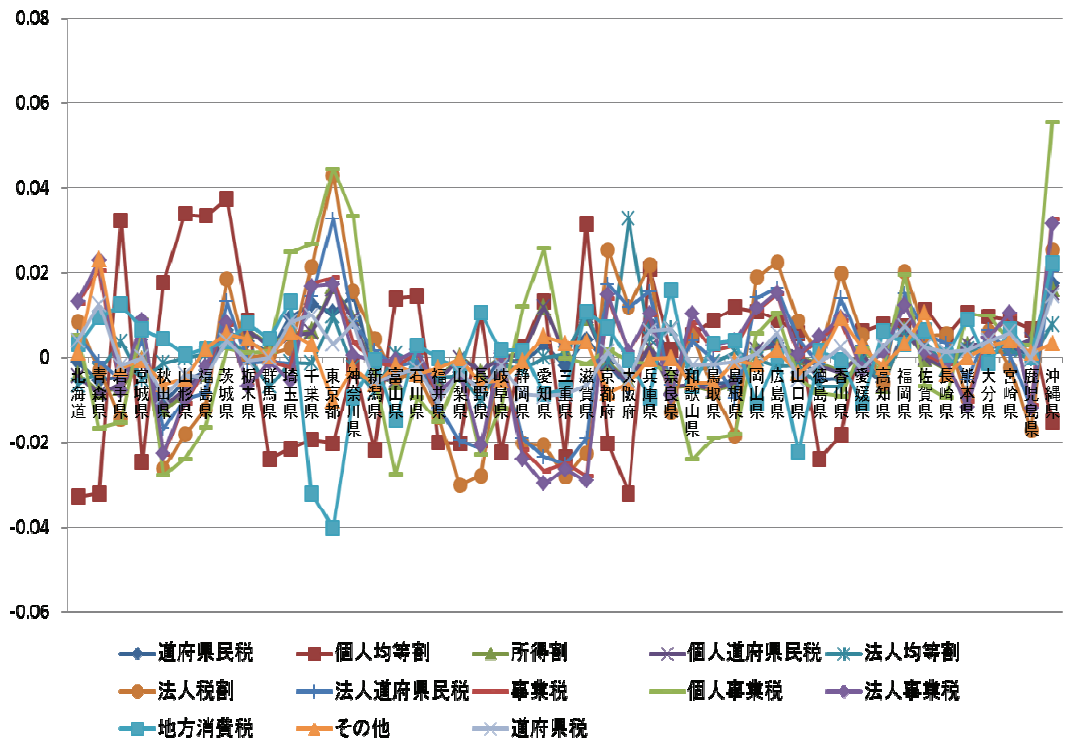


図 3-3 (a) 道府県税の安定性の個別固定効果

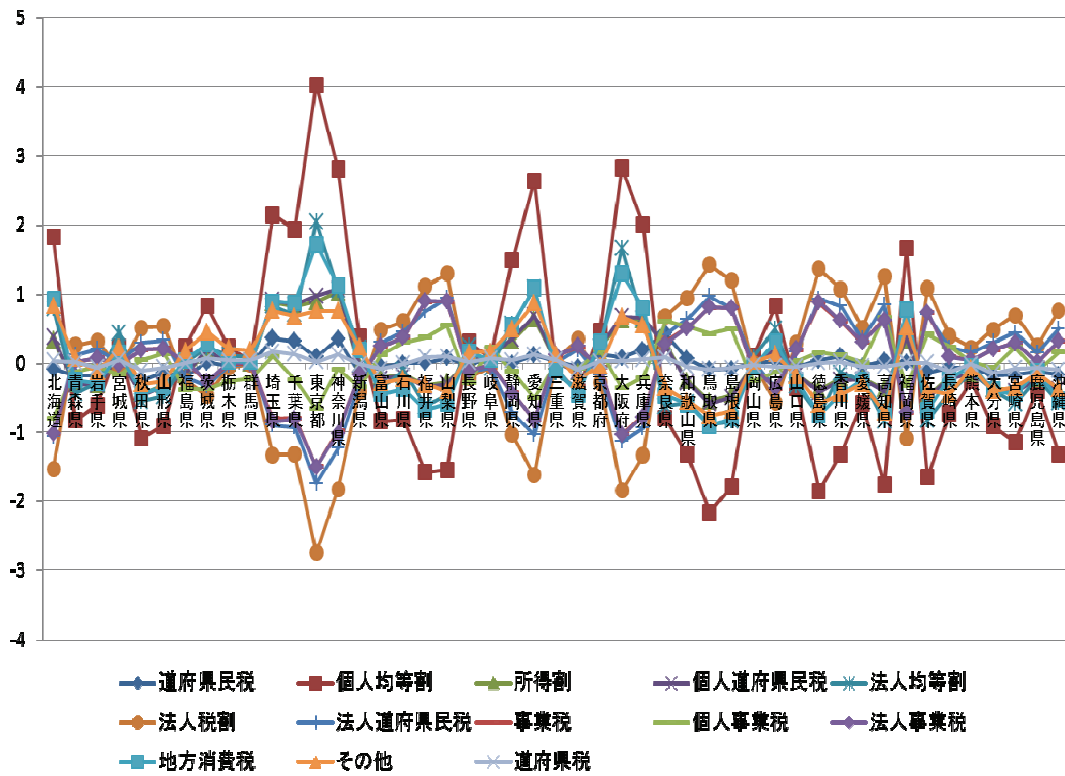


図 3-3 (b) 道府県税の伸張性の個別固定効果

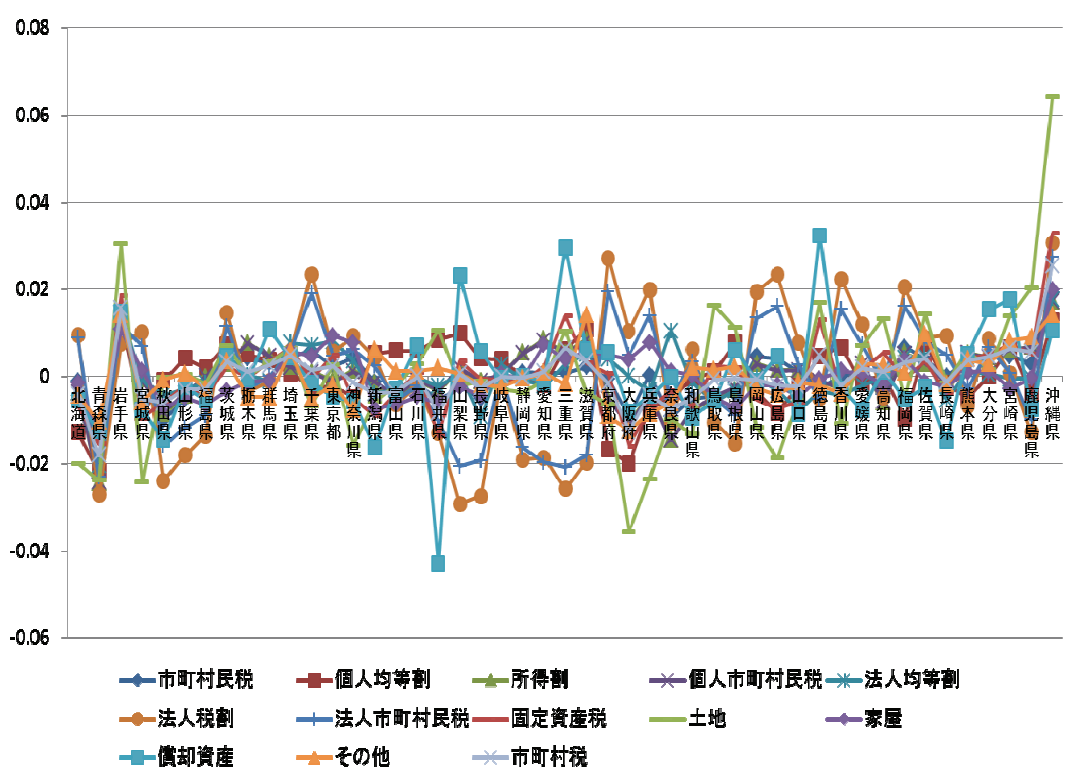


図 3-3 (c) 市町村税の安定性の個別固定効果

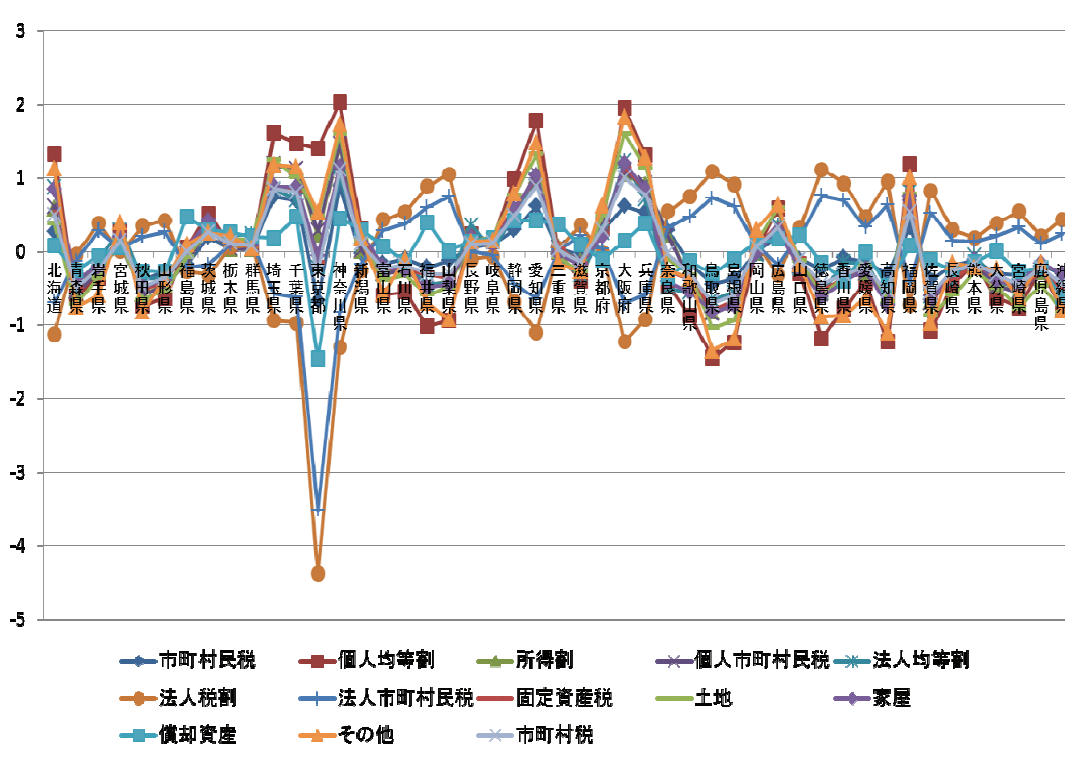


図 3-3 (d) 市町村税の伸張性の個別固定効果

次に、安定性と伸張性の時間固定効果を確認する。時間固定効果は、都道府県に共通のものとして、年度の経過がもたらす安定性や伸張性への効果である。これらは、図 3-4 (a) から (d) で示している。

図 3-4 (a) は、道府県税の安定性の時間固定効果である。2007 年度にプラスの大きな時間固定効果を示しているのは、道府県民税、所得割、個人道府県民税である。これらは、税源移譲による効果であると推察できる。また、1998 年度に地方消費税の時間固定効果が大きいのは、1997 年度に創設されたばかりであることが反映されたものと考えられる。

図 3-4 (b) は、道府県税の伸張性の時間固定効果である。2007 年度以降、個人道府県民税の時間固定効果が大きいことが確認できる。逆に、2009 年度には、法人税割と法人事業税の効果が低下している。制度改正が税収に及ぼした効果が、比較的、わかりやすく時間固定効果として表れているように思われる。

図 3-4 (c) は、市町村税の安定性の時間固定効果である。所得割の時間固定効果は、2005 年度から 2008 年度の間のみプラスであり、それ以外の期間はマイナスである。法人税割は、2003 年度から 2007 年度まで安定的にプラスの時間固定効果であるが、それ以外の期間はマイナスである。2008 年度と 2009 年度には、大きな低下を示している。固定資産税の時間固定効果は安定的であり、そんなに大きな変化がないようにみられる。

図 3-4 (d) は、市町村税の伸張性の時間固定効果である。もっともわかりやすく特徴的な動きを示すのは、個人均等割である。2003 年度まで安定的にマイナスであったが、2004 年度から 2006 年度にかけて増加を示し、2007 年度以降は、プラスで安定している。これは、2004 年度に人口段階別税率区分を廃止したことの影響であると考えられる。

個別固定効果からは、地域的な要因に帰する都道府県間における税収の安定性や伸張性の違いを読み取ることができる。一方で、時間固定効果からは、地域間に違いに帰するものではなく、むしろすべての地域に共通する効果として、時間の経過が税収の安定性や伸張性にどのように影響したのかを読み取ることができる。これは、結局、制度変更が税収の安定性や伸張性にどのように影響したのかを考察することにつながる。

本論文は、(第 1 章の予備的考察で述べたように、) 税制の制度が税収の安定性にどのように影響したのかに大きな関心がある。この関心からすれば、個別固定効果よりも、時間固定効果に大きな関心があるといえる。このような関心から改めて時間固定効果を眺めてみると、近年の地方税制改正は、税収の安定的な確保にあまり貢献していないといえるかもしれない。図 3-4 (a) と (c) を見る限りは、時間固定効果として安定性が改善されてきたようには見えないのである。

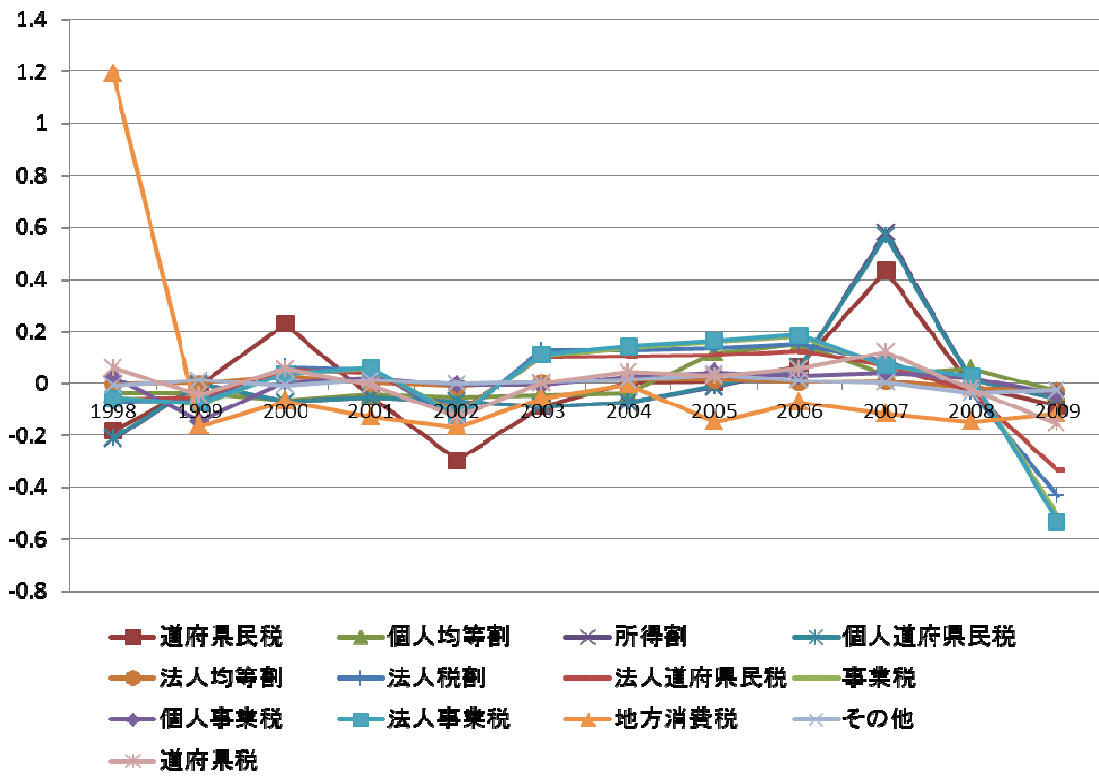


図 3-4 (a) 道府県税の安定性の時間固定効果

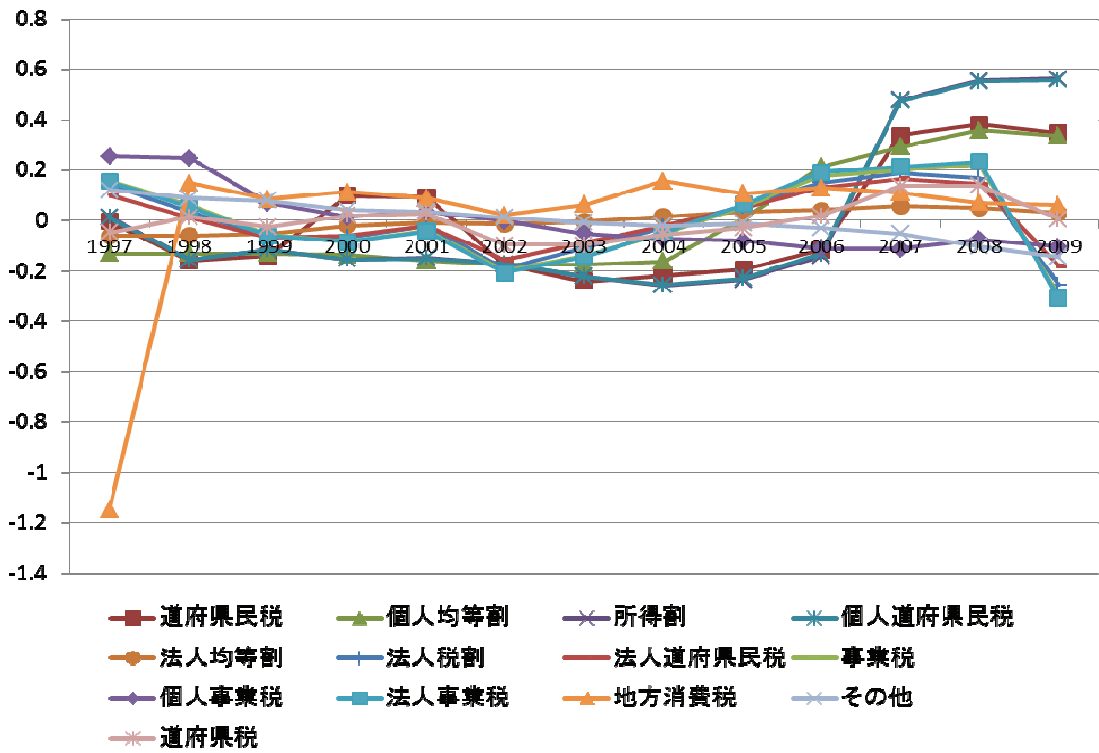


図 3-4 (b) 道府県税の伸張性の時間固定効果

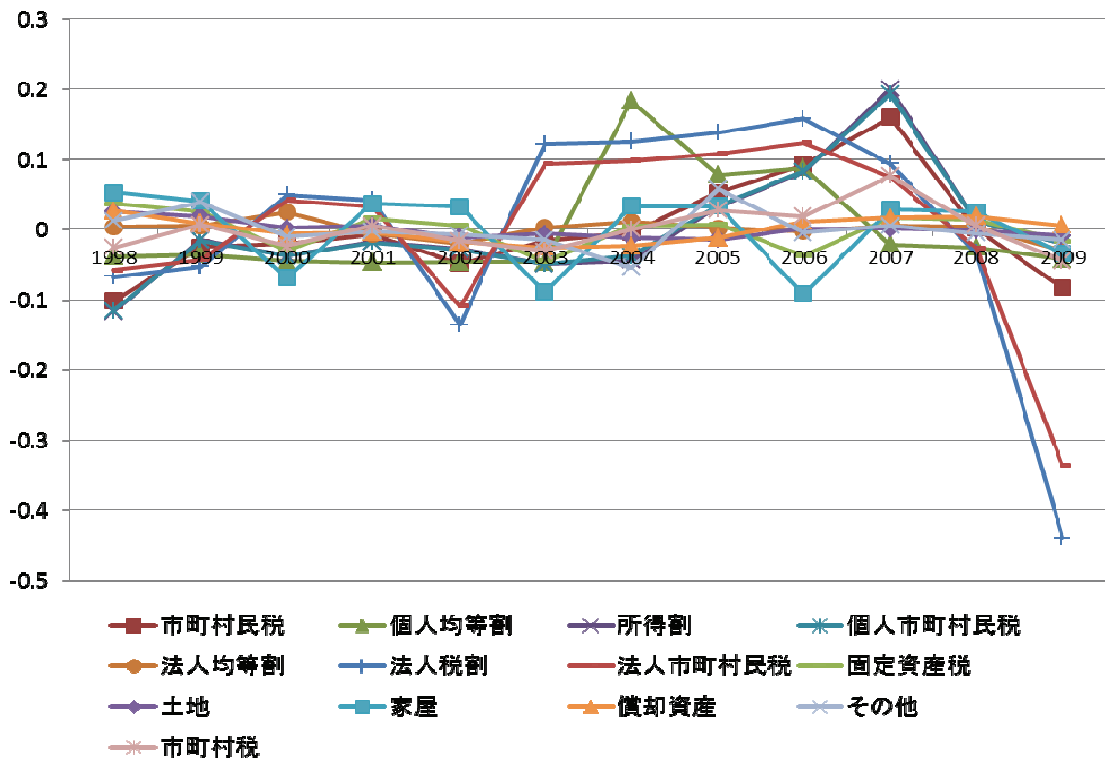


図 3-4 (c) 市町村税の安定性の時間固定効果

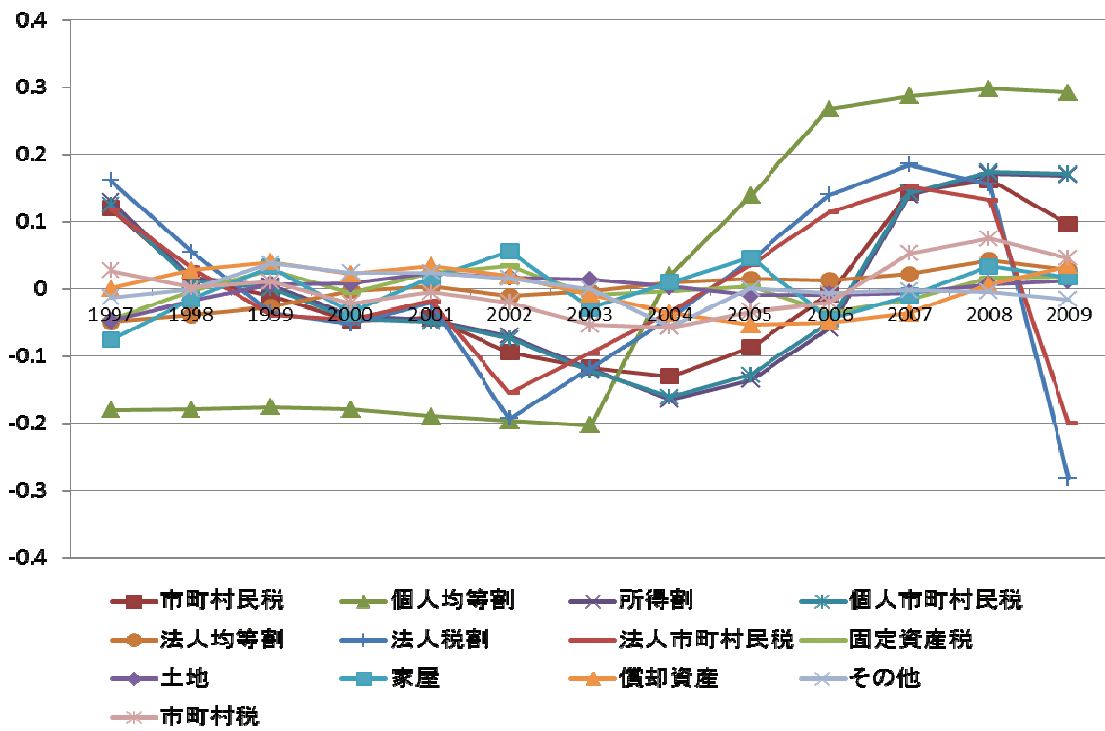


図 3-4 (d) 市町村税の伸張性の時間固定効果

#### (4.2) 安定性と伸張性のトレード・オフに関する推計結果

Holcombe and Sobel(1997)は、時系列データによって州別に短期と長期の所得弾力性を推計し、それらを散布図で示した後に、両者の相関係数を計算し、トレード・オフの存在を確認している。本章も、Holcombe and Sobel(1997)の方法に従って、税収の安定性と伸張性の関係を確認する。本章が時系列データによって都道府県別に税収の安定性と伸張性に関する所得弾力性を推計した結果を示したのが、図 3-5、図 3-6、図 3-7 である<sup>7</sup>。これらの散布図によって、視覚的に安定性と伸張性の関係を把握することができる。

図 3-5 は、道府県税の安定性と伸張性の関係を示している。図 3-5 (a) は、道府県民税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 2.202 であり、標準偏差は 1.589 である。伸張性の所得弾力性の平均は 1.203 であり、標準偏差は 1.644 である。安定性と伸張性の間に線形の間接関係をみると、それは何となく右上がりの正の傾きを持つように見える。両者の相関係数を計算すると 0.187 であるが、これは統計的に有意ではなく、したがって、道府県民税の税収では安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係は存在せず、両者は独立の関係にある。

図 3-5 (b) は、道府県民税個人均等割の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均で 0.447 であり、標準偏差は 2.063 である。伸張性の所得弾力性の平均は 2.924 であり、標準偏差は 2.587 である。安定性と伸張性の相関係数を計算すると 0.363 であり、これは安定性と伸張性が低い正の相関にある、つまり弱いトレード・オフの関係がある。

図 3-5 (c) は、道府県民税所得割の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.512 であり、標準偏差は 2.131 である。伸張性の所得弾力性の平均は 1.806 であり、標準偏差は 3.010 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.566 であり、両者には正の相関があると認められることから、トレード・オフの関係がある。

図 3-6 (d) は、個人均等割と所得割を合わせた個人道府県民税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.518 であり、標準偏差は 2.090 である。伸張性の所得弾力性の平均は 1.845 であり、標準偏差は 2.986 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.568 であり、正の相関関係が認められることから、両者にはトレード・オフの関係が存在する。

図 3-5 (e) は、道府県民税法人均等割の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.395 であり、標準偏差は 0.310 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.828 であり、標準偏差は 0.769 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.023 であるが、これは統計的に有意ではなかった。したがって、道府県民税法人均等割では、安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係は認められず、両者は

<sup>7</sup> これらは、Holcombe and Sobel(1997)の図 8.4 に対応する。

独立の関係にある。

図 3-5 (f) は、道府県民税法人税割の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 4.001 であり、標準偏差は 2.135 である。伸張性の所得弾力性の平均は 1.172 であり、標準偏差は 2.087 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.465 であり、安定性と伸張性の間には正の相関が認められ、トレード・オフの関係が認められた。

図 3-5 (g) は、道府県民税法人均等割と法人税割を合わせた法人道府県民税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 3.236 であり、標準偏差は 1.775 である。伸張性の所得弾力性の平均は 1.127 であり、標準偏差は 1.731 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.521 であり、正の相関関係があると認められることから、両者にはトレード・オフの関係が存在する。

図 3-5 (h) は、事業税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 3.822 であり、標準偏差は 2.245 である。伸張性の所得弾力性の平均は 1.259 であり、標準偏差は 1.861 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.490 であり、両者には正の相関関係が認められることから、安定性と伸張性の中にトレード・オフの関係が存在する。

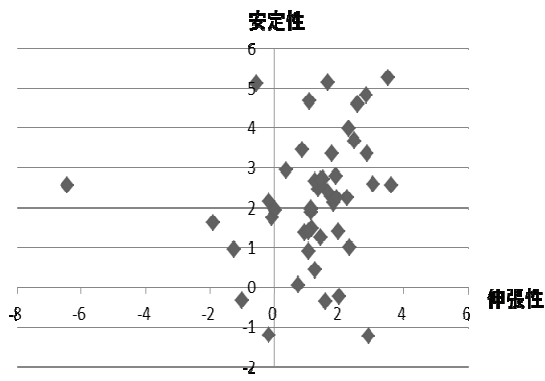
図 3-5 (i) は、個人事業税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.358 であり、標準偏差は 0.754 である。伸張性の所得弾力性の平均は -2.189 であり、標準偏差は 2.091 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.203 であるが、これは統計的に有意ではなく、したがって、個人事業税においては安定性と伸張性が独立の関係にある。

図 3-5 (j) は、法人事業税の都道府県別の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 4.001 であり、標準偏差は 2.390 である。伸張性の所得弾力性の平均は 1.424 であり、標準偏差は 1.929 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.501 であり、両者には正の相関が認められることから、安定性と伸張性の中にトレード・オフの関係が存在する。

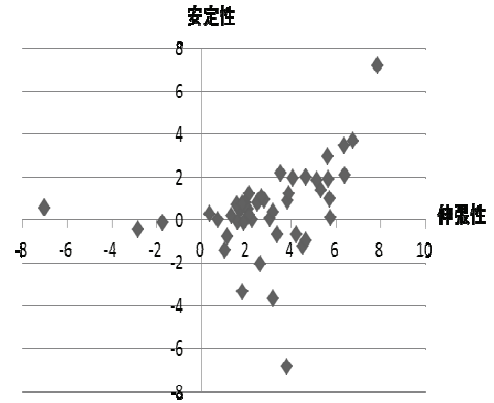
図 3-5 (k) は、地方消費税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 2.287 であり、標準偏差は 5.261 である。伸張性の所得弾力性の平均は 3.081 であり、標準偏差は 1.774 である。両者の相関係数は 0.481 であり、両者には正の相関が認められることから、安定性と伸張性の中にはトレード・オフの関係が存在する。

図 3-5 (m) は、道府県税の合計の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 1.940 であり、標準偏差は 0.734 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.714 であり、標準偏差は 0.793 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.453 であり、両者には正の相関が認められることから、安定性と伸張性の中にトレード・オフが存在する。

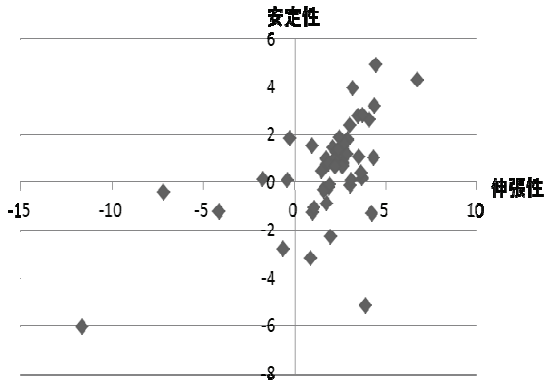




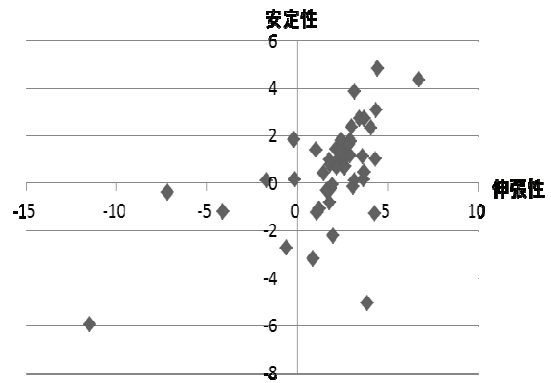
(a) 道府県民税



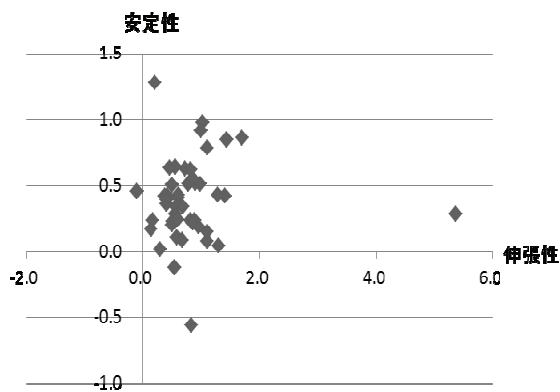
(b) 道府県民税個人均等割



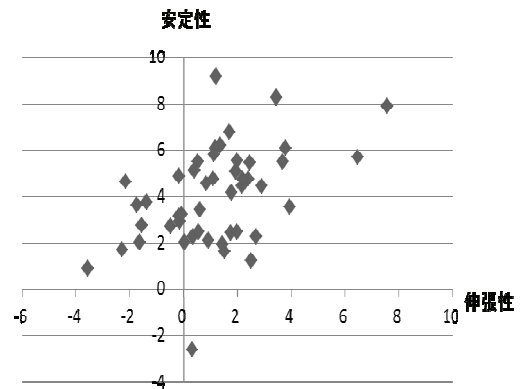
(c) 道府県民税所得割



(d) 個人道府県民税

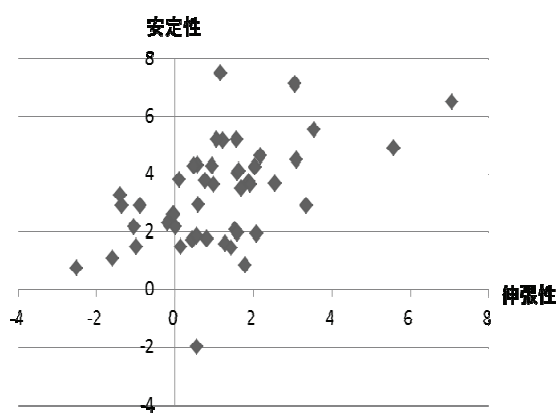


(e) 道府県民税法人均等割

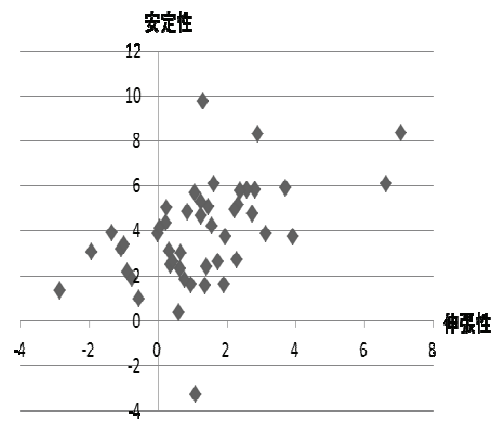


(f) 道府県民税法人税割

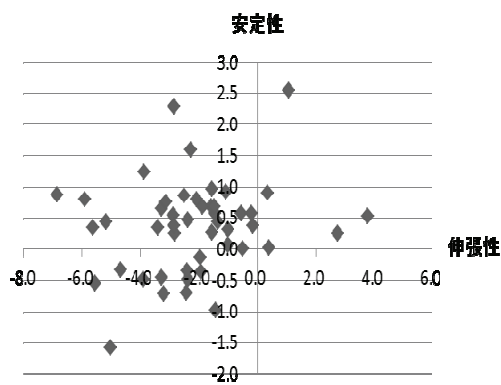
図 3-5 道府県税の安定性と伸張性



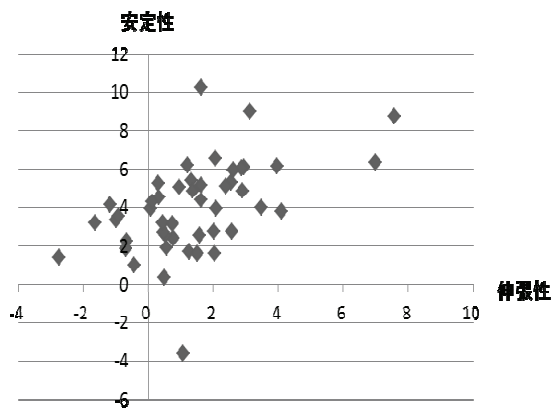
(g) 法人道府県民税



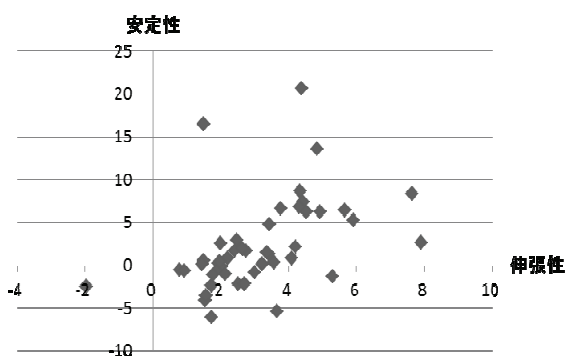
(h) 事業税



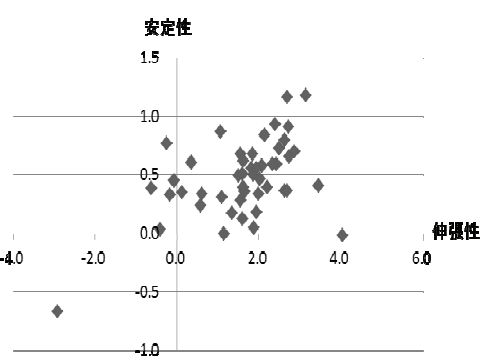
(i) 個人事業税



(j) 法人事業税

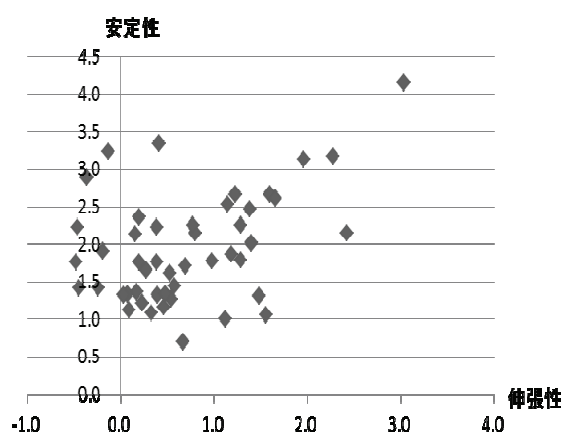


(k) 地方消費税 (清算後)



(l) 道府県税その他

図 3-5 道府県税の安定性と伸張性 (つづき)



(m) 道府県税の合計

図 3-5 道府県税の安定性と伸張性 (つづき)

図 3-6 は、市町村税の安定性と伸張性の関係を示している。図 3-6 (a) は、市町村民税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.795 であり、標準偏差は 0.979 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.176 であり、標準偏差は 0.932 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.475 であり、両者には正の相関が認められることから、安定性と伸張性の間にはトレード・オフの関係が存在する。

図 3-6 (b) は、市町村民税個人均等割の都道府県別税収の安定性と伸張性を示している。この安定性の所得弾力性の平均は 0.650 であり、標準偏差は 1.145 である。伸張性の所得弾力性の平均は 3.559 であり、標準偏差は 2.488 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.169 であるが、これは統計的に有意ではない。したがって、市町村民税個人均等割の安定性と伸張性の間には、トレード・オフの関係を認めることができず、両者は独立の関係にある。

図 3-6 (c) は、市町村民税所得割の都道府県別税収の安定性と伸張性を示している。この安定性の所得弾力性の平均は 0.160 であり、標準偏差は 0.985 である。伸張性の所得弾力性の平均は -0.153、標準偏差は 0.992 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.480 であり、両者には正の相関があると認められることから、安定性と伸張性の間にはトレード・オフの関係が存在する。

図 3-6 (d) は、市町村民税個人均等割と所得割を合わせた個人市町村民税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.172 であり、標準偏差は 0.973 である。伸張性の所得弾力性の平均は -0.055、標準偏差は 0.997 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.475 であり、両者には正の相関が認められることから、安定性と伸張性の間にはトレード・オフの関係が存在する。

図 3-6 (e) は、市町村民税法人均等割の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.264 であり、標準偏差は 0.384 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.397 であり、標準偏差は 0.518 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.120 であるが、これは統計的に有意ではなかった。したがって、市町村民税法人均等割の安定性と伸張性の間には、トレード・オフの関係を認めることができず、両者は独立の関係にある。

図 3-6 (f) は、市町村民税法人税割の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 3.812 であり、標準偏差は 2.189 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.955 であり、標準偏差は 2.090 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.407 であり、両者には正の相関が認められることから、安定性と伸張性の間にはトレード・オフの関係が存在する。

図 3-6 (g) は、市町村民税法人均等割と法人税割を合わせた法人市町村民税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 3.012 であり、標準偏差は 1.771 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.855 であり、標準偏差は 1.701 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.449 であり、両者には正の相関が認められることから、安定性と伸張性の中にトレード・オフの関係が存在する。

図 3-6 (h) は、固定資産税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は-0.381 であり、標準偏差は 0.443 である。伸張性の所得弾力性の平均は-0.163 であり、標準偏差は 0.736 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.057 であるが、これは統計的に有意ではない。したがって、固定資産税の安定性と伸張性の間には、トレード・オフの関係を認めることができず、両者は独立の関係にある。

図 3-6 (i) は、土地に対する固定資産税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は-0.107 であり、標準偏差は 0.457 である。伸張性の所得弾力性の平均は-0.012 であり、標準偏差は 1.414 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.220 であるが、これは統計的に有意ではない。したがって、固定資産税の安定性と伸張性の間には、トレード・オフの関係を認めることができず、両者は独立の関係にある。

図 3-6 (j) は、家屋に対する固定資産税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は-0.695 であり、標準偏差は 0.599 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.046 であり、標準偏差は 0.408 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.198 であるが、これは統計的に有意ではない。したがって、固定資産税の安定性と伸張性の間には、トレード・オフの関係を認めることができず、両者は独立の関係にある。

図 3-6 (k) は、償却資産に対する固定資産税の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は-0.124 であり、標準偏差は 0.799 である。伸張性の所得弾力性の平均は-0.622 であり、標準偏差は 1.279 である。安定性と伸張性

の相関係数は 0.243 であるが、これは統計的に有意ではない。したがって、固定資産税の安定性と伸張性の間には、トレード・オフの関係を認めることができず、両者は独立の関係にある。

図 3-6 (m) は、市町村税の合計の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.176 であり、標準偏差は 0.501 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.002 であり、標準偏差は 0.521 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.218 であるが、これは統計的に有意ではない。したがって、固定資産税の安定性と伸張性の間には、トレード・オフの関係を認めることができず、両者は独立の関係にある。

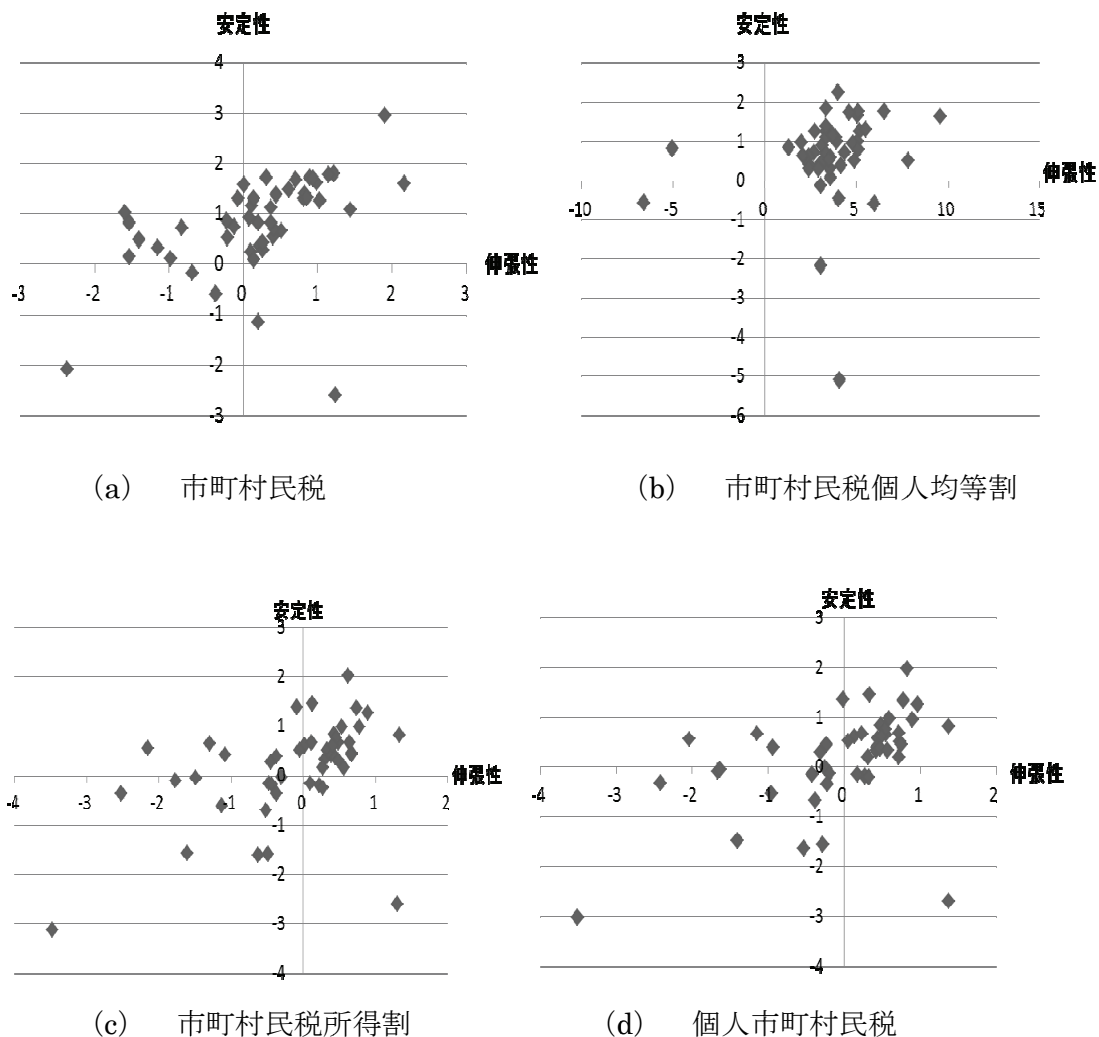
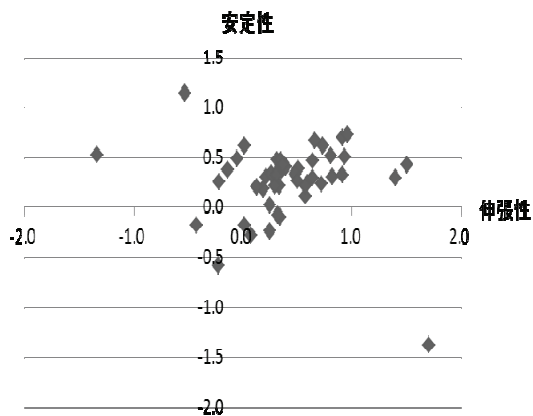
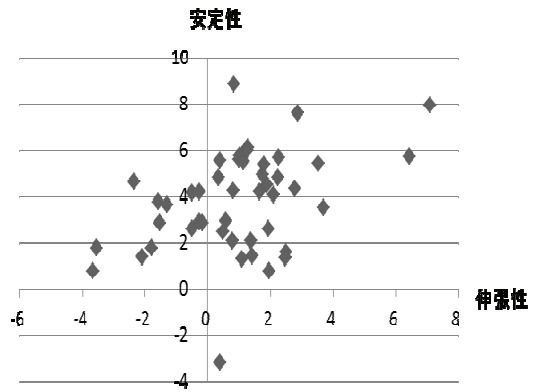


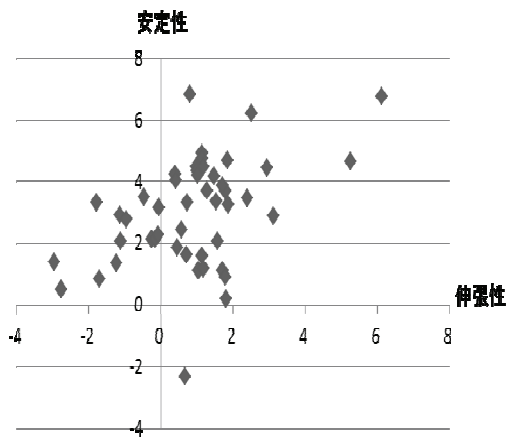
図 3-6 市町村税の安定性と伸張性



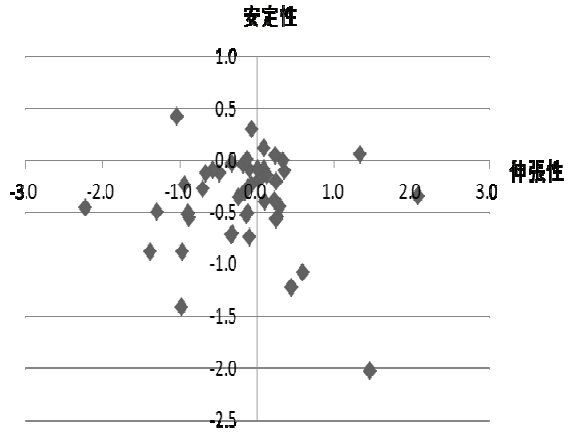
(e) 市町村民税法人均等割



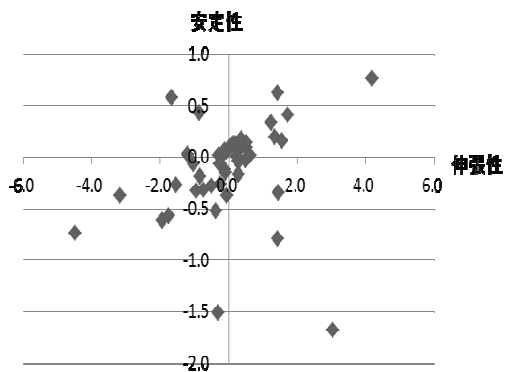
(f) 市町村民税法人税割



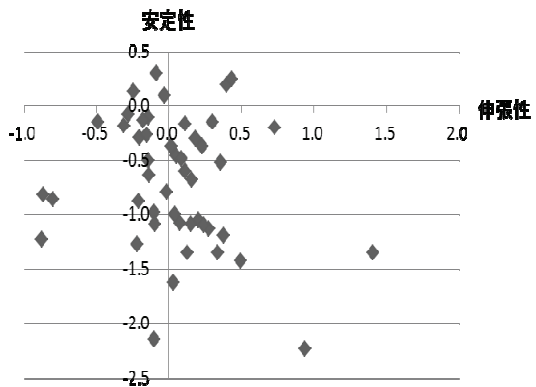
(g) 法人市町村民税



(h) 固定資産税

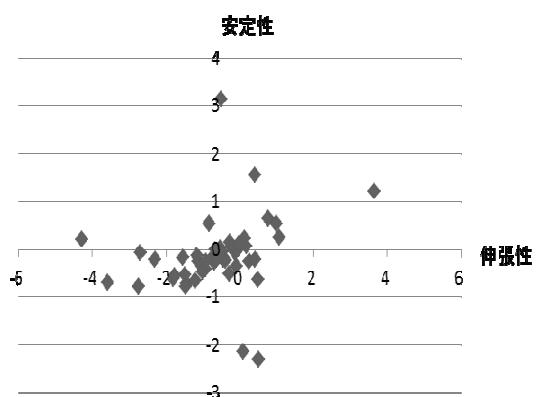


(i) 固定資産税(土地)

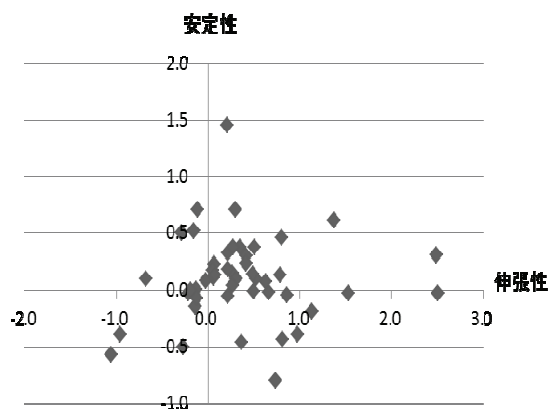


(j) 固定資産税(家屋)

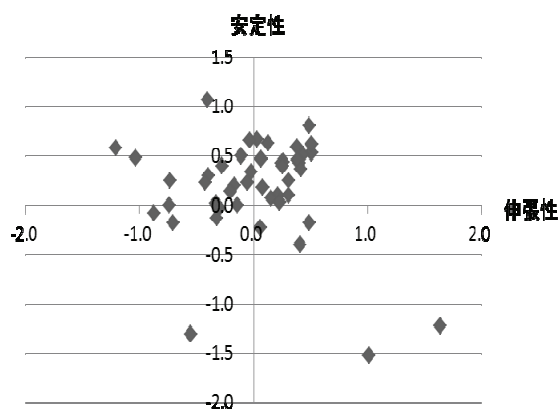
図 3-6 市町村税の安定性と伸張性 (つづき)



(k) 固定資産税（償却資産）



(l) 市町村税その他



(m) 市町村税の合計

図 3-6 市町村税の安定性と伸張性（つづき）

図 3-7 は、道府県税と市町村税を合計した地方税の全体の都道府県別税収の安定性と伸張性である。この安定性の所得弾力性の平均は 0.989 であり、標準偏差は 0.507 である。伸張性の所得弾力性の平均は 0.730 であり、標準偏差は 0.772 である。安定性と伸張性の相関係数は 0.307 であり、両者には低い正の相関が認められることから、安定性と伸張性の間には弱いトレード・オフの関係が存在する。

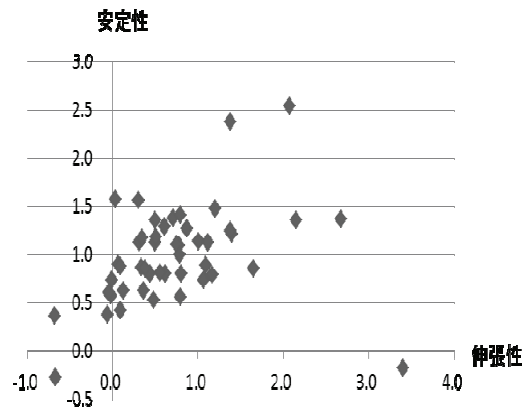


図 3-7 地方税の合計の安定性と伸張性

以上、図 3-5 から図 3-7 によって確認してきた税収の安定性と伸張性の関係を表にまとめたのが表 3-3 である。表 3-3 によって、再度、安定性と伸張性の関係を確認すると、トレード・オフの関係が存在するといえるのは、道府県税個人均等割、道府県税所得割、個人道府県税、道府県税法人税割、法人道府県税、事業税、法人事業税、地方消費税、道府県税の合計、市町村民税、市町村民税所得割、個人市町村民税、市町村民税法人税割、法人市町村民税、そして地方税の合計である。ただし、これらのうちで、道府県税個人均等割と地方税の合計は、弱いトレード・オフの関係であった。また、強くトレード・オフの関係にあることが認められた税はなかった。ほとんどの税で安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係が存在することが認められたわけであるが、固定資産税にはそれが認められなかったことは印象的である。

表 3-3 に示した安定性と伸張性の関係は、それぞれの税を個別で捉えたときの税収のトレード・オフの関係であり、都道府県別税収による時系列での推計を基礎としている。次に、タックス・ミックスとしての税収の安定性と伸張性の関係を確認する。タックス・ミックスとしての税収の安定性と伸張性の関係は、図 3-2 (a) と (b) によって確認できる。これは、都道府県別税収によるパネルデータ推計によって与えられた税収の安定性と伸張性を使って相関係数を計算することで確認できる。その結果は、次のとおりである。道府県税の合計における安定性と伸張性の相関係数は 0.711 である。したがって、安定性と伸張性の間に高い正の相関が認められることから、道府県税の合計には両者の間に強いトレード・オフの関係が存在する。市町村税の合計における安定性と伸張性の相関係数は 0.924 である。ここでも、安定性と伸張性の間に高い正の相関が認められることから、市町村税の合計には両者の間に強いトレード・オフの関係が存在する。道府県税と市町村税を合計した地方税の全体の安定性と伸張性の相関係数は 0.781 である。道府県税の合計、市町村税の合計と同様に、ここ



でも安定性と伸張性の間に高い正の相関が認められるのであり、したがって、地方税の全体には、税収の安定性と伸張性の間に強いトレード・オフの関係が存在する。この結果は、表 3-4 にまとめている。

表 3-3 税収の安定性と伸張性のトレード・オフの推計結果

変数	安定性		伸長性		トレード・オフ	
	平均	標準偏差	平均	標準偏差	相関係数	
道府県民税	2.202	1.589	1.203	1.644	0.187	
個人均等割	0.447	2.063	2.924	2.587	0.363	*
所得割	0.512	2.131	1.806	3.010	0.566	**
(個人分)	0.518	2.090	1.845	2.986	0.568	**
法人均等割	0.395	0.310	0.828	0.769	0.023	
法人税割	4.001	2.135	1.172	2.087	0.465	**
(法人分)	3.236	1.775	1.127	1.731	0.521	**
事業税	3.822	2.245	1.259	1.861	0.490	**
(個人分)	0.358	0.754	-2.189	2.091	0.203	
(法人分)	4.001	2.390	1.424	1.929	0.501	**
地方消費税	2.287	5.261	3.081	1.774	0.481	**
その他の道府県税	0.471	0.326	1.608	1.234	0.483	**
道府県税の合計	1.940	0.734	0.714	0.793	0.453	**
市町村民税	0.795	0.979	0.176	0.932	0.475	**
個人均等割	0.650	1.145	3.559	2.488	0.169	
所得割	0.160	0.985	-0.153	0.992	0.480	**
(個人分)	0.172	0.973	-0.055	0.997	0.475	**
法人均等割	0.264	0.384	0.397	0.518	0.120	
法人税割	3.812	2.189	0.955	2.090	0.407	**
(法人分)	3.012	1.771	0.855	1.701	0.449	**
固定資産税	-0.381	0.443	-0.163	0.736	0.057	
土地	-0.107	0.457	-0.012	1.414	0.220	
家屋	-0.695	0.599	0.046	0.408	0.198	
償却資産	-0.124	0.799	-0.622	1.279	0.243	
その他の市町村税	0.107	0.382	0.364	0.689	0.063	
市町村税の合計	0.176	0.501	0.002	0.521	0.218	
地方税の合計	0.989	0.507	0.730	0.772	0.307	*

(注) \*\*は  $p < 0.01$ 、\*は  $p < 0.05$  を表す。

表 3-4 タックス・ミックスとしての安定性と伸張性のトレード・オフの推計結果

	相関係数	
道府県税	0.711	*
市町村税	0.924	**
地方税	0.781	**

(注) \*\*は  $p < 0.01$ 、\*は  $p < 0.05$  を表す。

## 第5節 安定性と伸張性のトレード・オフ

### (5.1) 税収の安定性と伸張性

本章は、表 3-2 で示すように、パネルデータによって税収の安定性と伸張性を推計した。また、第 2 章では、表 2-2 と表 2-3 で示すように、時系列データによって税収の安定性と伸張性を推計している。本章や第 2 章で行ったような税収の所得弾力性の推計は、データや対象期間、そして推計式の違いが結果の違いをもたらす可能性がある。そこで、まずは、これらの相違が推計結果にどのような違いをもたらすのかを本章と第 2 章の結果を比較することで確認する。

第 2 章と本章で行った推計結果を安定性や伸張性の有無として一覧にまとめたのが表 3-5 (a) と (b) である。表 3-5 (a) には安定性の推計結果、表 3-5 (b) には伸張性の推計結果をまとめている。ここでは、一覧して結果をわかりやすくするために、所得弾力性による表示ではなく、安定性や伸張性の有無を直接示している。表中の－は、統計的に有意な結果が得られなかったことを示している。表の第 1 列と第 2 列は、第 2 章の推計結果を示しており、これらは表 2-2 と表 2-3 の再掲である。第 2 章は、1980 年度から 2011 年度の期間で、全国集計された税収に対して、実質ベースと名目ベースで、安定性と伸張性を推計した。第 1 列は実質ベースの推計結果、第 2 列は名目ベースの推計結果を示している。第 4 列は、本章の推計結果であり、これは表 3-2 の結果の再掲である。本章は、1997 年度から 2009 年度の期間で、都道府県別の名目税収に対して安定性と伸張性を推計している。第 3 列には、推計結果の比較のために、1997 年度から 2009 年度の期間で、全国集計した名目税収額による安定性と伸張性の推計結果を示した。これは、本文中で推計したものではないが、推計結果の比較のために役立つと考えて、表 3-5 に示したものである。本章の推計方法との関連でいえば、第 3 列の結果は、都道府県別の名目税収額を全国で集計して、時系列によって所得弾力性を推計することで得られる。都道府県別の税収を全国で集計しなおすことにより、結局は、全国で集計した税収で推計したことと同じになるのである。

これらによって 4 つの方法による推計結果を比較することができる。第 1 列と第 2 列には、実質ベースと名目ベースの違いがある。第 2 列と第 3 列には、推計期間の違いがある。第 3 列と第 4 列は、時系列とパネルデータの違いがある。以下で、表 3-5 によって、安定性、伸張性の順に、推計結果の違いを考察することにする。

表 3-5 (a) は、安定性の推計結果をまとめている。一見して、パネルデータによる推計結果と時系列データによる推計結果が異なることに気が付く。パネルデータによる推計結果として安定性があることを示す税は、すべて、時系列での推計では安定性がないとの結果である。パネル推計と時系列推計が、まったく反対の結果を示している。そこで、まず、推計の手法に関して検討する。

表 3-5 (a) 推計結果の比較 (安定性)

	時系列			パネル
	全国集計			都道府県別
	1980-2011		1997-2009	
	実質	名目		
	(1)	(2)	(3)	(4)
道府県民税	無	無	無	有
個人均等割	-	-	-	-
所得割	-	-	-	-
(個人分)	-	-	-	-
法人均等割	-	無	有	-
法人税割	無	無	無	有
(法人分)	無	無	無	有
事業税	無	無	無	有
(個人分)	無	無	-	-
(法人分)	無	無	無	有
地方消費税	-	-	-	-
その他の道府県税	-	-	有	-
道府県税の合計	無	無	無	有
市町村民税	無	無	-	-
個人均等割	-	-	-	-
所得割	無	中立	-	-
(個人分)	無	中立	-	-
法人均等割	無	無	有	-
法人税割	無	無	無	有
(法人分)	無	無	無	有
固定資産税	-	有	-	-
土地	-	有	-	-
家屋	-	有	-	-
償却資産	-	有	-	-
その他の市町村税	-	-	-	-
市町村税の合計	有	中立	-	-
地方税の合計	無	無	無	有

(注) -は、統計的に有意な結果を得られなかったことを示す。

ここでの時系列による推計とパネルデータによる推計の相違は、全国集計した税収と GDP によって安定性を測るのか、それとも都道府県別税収と県内総生産によって安定性を測るのかという違いに帰着する。つまり、(すでに述べているので、繰り返すことになるが、) 国全体の景気の変化に対する税収の変化として安定性を捉えるのか、それとも地域の景気の変化に対する税収の変化として安定性を捉えるのかである。たとえば、国全体では景気が悪化しているにもかかわらず、地域によっては景気が拡大しているような場合がある。このような場合には、都道府県別税収と県内総生産の関係によって安定性

を測ることで、当該地方団体にとっての税収確保の実態に近い安定性を確認することができる。

このような相違は、マクロ的観点の安定性とミクロ的観点の安定性として言い換えられるかもしれない。あるいは、マクロ的観点の安定性を国の立場からの税収の安定性、ミクロ的観点の安定性と地方の立場からの税収の安定性といってもよい。国は、全体的な観点から地方税の安定性確保を検討し、必要に応じて、制度を改正する。この観点を反映した安定性が全国集計した税収額による推計結果である。一方で、各地方団体にしてみれば、自分のところにいくらの税収が入ってくるのかに関心がある。この観点を反映した安定性が、都道府県別税収による推計である。

このようにして全国集計した税収による安定性と都道府県別に集計した税収による安定性を理解するならば、第 1 列から第 3 列の結果はマクロ的観点の安定性であり、国の立場からの安定性であるといえ、第 4 列の結果はミクロ的観点として地方団体の立場からの安定性であるといえるのである。

ところで、本章と第 2 章の推計では、統計的に有意な結果を得ることのできない場合がみられた。これについても、触れておくべきであろう。実証的な手法による推計において統計的に有意な結果を得ることができない場合、それへの対処として、変数や推計期間、そして推計式を変更するといった方法をとることがしばしばある。ここでは、そのような方法をとらずに、有意な結果を示さなかったことをそのまま推計結果として受け入れ、「GDP の変化との間に明確な関係を認めることができない」として解釈したのである。これは、統計的な有意性を確保できるように推計式を加工したり、期間を変更したりするよりも、当初に設定したモデルを優先したということでもある。しかしながら、表 3-5 (a) と (b) に示すように、ここでは、本章と第 2 章を合わせて全部で 4 パターンの推計を行っている。これらを比較して総合的に判断することによって、ある程度は、データや対象期間の長さといった前提条件に結果が依存してしまうことを避けることができるとも考えるのである。実際、パネルデータにすることによって、データ数は大きく増加するのであるが、時系列推計の場合と比べて、統計的な有意性が向上しているようには見えない。

次に、表 3-5 (a) によって、税収の安定性の結果を税目ごとに検討する。道府県民税個人均等割、道府県民税所得割、個人道府県民税は、第 1 列から第 4 列のすべてで同じ結果を得ている。これらの税は、1980 年度以降でも、1997 年度以降でも、また全国的な傾向としても都道府県別の傾向をみても、短期的には GDP や県内総生産の変化との間に明確な関係を認められなかったのである。つまり、個人道府県民税は、均等割も所得割も、そしてその合計も、景気循環とは関係なく、税収を調達してきたのである。個人道府県民税の課税ベースは所得金額であり、これは景気の循環と同調的に変動することが予想される。それにも関わらず、個人道府県民税の短期的な変化は GDP や県内総生産の変化との間に明確な関係を持たないのである。これ

は、景気循環による GDP や所得の変化と関係なく、個人道府県民税が変化してきたことを示唆している。実際、この間の個人道府県民税の変化は、所得の変化ではなく、景気対策や財源確保などの政策的な制度変更によるところが大きかったといえる。たとえば、道府県民税個人均等割には、2000 年度以降、全国的に相次いで超過課税が導入された。これは、森林環境税などとして、森林環境保全のための財源確保を目的にしたものである。また、景気対策としての政策減税や税源移譲も行われている。これらの政策的な要因による税収の変化が、景気循環とは関係なく税収を変化させたと考えられるのである。

同じく個人所得課税であるが、個人市町村民税は、個人道府県民税と結果が異なる。推計方法の違いといった観点からの解釈によって結果を整理することが困難な結果といえる。個人市町村民税の安定性の考察には、更なる分析が必要なかもしれない。

法人課税は、すでに述べたように、時系列データによる推計とパネルデータによる推計で反対の結果を示している。つまり、マクロ的な観点では税収に安定性がないが、ミクロ的な観点では税収に安定性があるのである。法人課税もまた、個人道府県民税と同様に、政策減税によって税収が大きく変化してきた。推計対象期間において、法人税割（道府県分、市町村分ともに）には、減税政策が講じられている。また、法人事業税には、部分的にはあるが、外形標準課税が導入されている。国際競争力への配慮や景気対策としての政策減税は、税収を減らす。外形標準課税は、税収の安定的な確保を目的にしたものであり、安定性を改善させるはずである。図 3-4 (a) が示す法人事業税の安定性の時間固定効果によると、確かに、外形標準課税の導入は法人事業税収の安定性を改善させているように見える。しかしながら、その後、地方法人特別税の導入によって、法人事業税そのものの安定性は低下することになる。

地方消費税は、個人道府県民税と同様に、GDP や県内総生産の変化との間に明確な関係を認められないとの結果である。しかしながら、個人道府県民税の場合と異なり、こちらはそんなに不自然な結果といえないかもしれない。地方消費税の課税ベースは、消費であり、もともと景気循環による影響から離れて安定的に税収を確保することが期待された税である。したがって、景気循環による GDP や県内総生産の変化と関係なく地方消費税が税収を調達していたとしてもおかしくはないのである。むしろ、期待通りといえるかもしれない。

道府県税の合計は、全国集計された税収では安定性がないが、都道府県別に集計された税収では安定性があるとの結果である。これは、マクロの観点では安定性がないが、ミクロの観点では安定性があるという結果として解釈できる。

固定資産税は、1980 年度以降の期間では名目ベースの推計において安定性がみられたが（表 3-5 (a) の第 2 列）、その他はすべて景気循環に対して明確な関係を認めることができないとの結果になっている。固定資産税の課税ベースは固定資産の時価である。したがって、固定資産税の税収の変化が、景気循環による GDP や県内総生産

の変化との間に明確な関係を認められないことは、そんなに驚くべきことではないかもしれない。固定資産税の課税ベースである固定資産の時価とは、具体的には、土地、家屋、そして償却資産の評価額である。これらの変化は、もともと、GDP や県内総生産の変化とあまり関係がないことが予想されるのである。

そもそも固定資産税の課税ベースである固定資産の評価額は、固定資産評価基準によって計算されることから、基本的に評価によって課税ベースが決まるといえる。また、土地に対する固定資産税では 1997 年度に負担水準の考え方に基づく新たな負担調整措置が導入されている。これらはすべて、固定資産税の税収が、課税ベースである固定資産の実際の価格よりも、制度によって決まることを意味している。実際、固定資産税には、新たな負担調整措置が導入された 1997 年度以降、「地価が下落しているのに固定資産税が上がる」などといった批判がなされてきた。また、償却資産に対する固定資産税は、従来、課税漏れが多く存在し、税収の調達に失敗していたとされていた。これに対して、課税団体である市町村は、2000 年度以降、積極的に調査に乗り出し、課税客体としての償却資産の所在の確認を図ってきたところである。このような制度改正や課税実務における取り組みは、景気循環とは関係なく、固定資産税からの税収を調達することに貢献してきたといえる。その結果、固定資産税では、とくに 1997 年度以降、景気循環との連動なく、税収が調達されてきたのである。

市町村税の合計は、実質ベースのみ安定性があり、名目ベースでは 1980 年度から 2011 年度の期間において中立的であるが、1997 年度から 2009 年度の期間では GDP や県内総生産との間に明確な関係を認められていない。1980 年度以降と 1997 年度以降での安定性の違いには、固定資産税の安定性の違いが影響していると考えられる。

地方税の合計の安定性は、全国集計した税収では安定性がないが、都道府県別に集計した税収では安定性がある。この結果は、法人住民税や法人事業税の結果と同様である。したがって、地方税の全体の安定性には、法人課税が大きく影響することが推察される。言い換えると、これは、日本の地方税が法人課税に多くを依存しているということである。

表 3-5 (b) は、伸張性の推計結果をまとめたものである。第 1 列から第 4 列の結果の意味は、表 3-5 (a) と同じである。一見して、表 3-5 (a) が示す安定性の結果以上に、推計結果にバラツキがあるようである。

道府県民税個人均等割は、都道府県別に税収を集計した場合のみ伸張性がなく、全国で税収を集計した場合には伸張性がある。ミクロ的には伸張性がないが、マクロ的には伸張性があるとして、解釈できる。所得割、個人道府県民税は、1997 年度以降で全国集計した時系列推計による場合のみ統計的に有意な関係を認められず、それ以外では伸張性がない。1997 年度以降の時系列推計の場合のみで統計的に有意な結果を得ることができなかったことは、データ数の問題（不足）によるのかもしれない。税収の伸張性はないといえる。

表 3-5 (b) 推計結果の比較 (伸張性)

	時系列			パネル
	全国集計			都道府県別
	1980-2011		1997-2009	
	実質	名目		
	(1)	(2)	(3)	(4)
道府県民税	無	中立	-	中立
個人均等割	有	有	有	無
所得割	無	無	-	無
(個人分)	無	無	-	無
法人均等割	有	有	有	-
法人税割	-	-	有	有
(法人分)	-	無	有	有
事業税	-	無	-	有
(個人分)	有	有	有	有
(法人分)	-	無	-	有
地方消費税	無	-	-	無
その他の道府県税	無	有	有	無
道府県税の合計	無	中立	有	中立
市町村民税	無	無	-	無
個人均等割	有	有	有	無
所得割	無	中立	-	無
(個人分)	無	中立	-	無
法人均等割	有	有	無	無
法人税割	-	無	-	有
(法人分)	-	無	-	有
固定資産税	有	有	無	無
土地	有	有	無	-
家屋	有	有	-	無
償却資産	有	有	無	無
その他の市町村税	無	無	-	-
市町村税の合計	中立	有	-	無
地方税の合計	無	中立	-	無

(注) -は、統計的に有意な結果を得られなかったことを示す。

道府県民税法人均等割は、都道府県別に税収を集計したパネル推計の場合のみ統計的に有意な結果を得ることができず、全国で税収を集計した場合には伸張性がある。これは、道府県民税個人均等割と類似の結果である。したがって、道府県民税個人均等割の解釈と同様に、ミクロ的には県内総生産の変化と明確な関係がないが、マクロ的には税収の伸張性があるといえる。道府県民税法人税割は、1997年度以降の推計では伸張性があるが、1980年度以降の推計ではGDPの変化との間に明確な関係が認められない。これは、1997年度以降の道府県民税法人税割には税収の伸張性があるが、

それ以前の1980年度以降の長期で見るとGDPの変化とは関係なく税収を調達してきたと解釈できる。

個人事業税は、すべてにおいて、税収の伸張性がある。法人事業税は、全国集計した1980年度以降では伸張性がないが、パネル推計による1997年度以降では伸張性がある。その他は、GDPの変化との間に明確な関係を認められない。結果がバラバラであり、ここから傾向的な特徴を読み取るのは困難である。更なる分析が必要といえる。

地方消費税は、全国集計した税収による実質ベースによる推計（第1列）と都道府県別税収による名目ベースによるパネル推計（第4列）が同じ結果を得ており、伸張性がない。地方消費税は、1997年度に導入されたことから、第2列と第3列は同じ結果であり、GDPとの間に明確な関係が認められない。これらの結果を総合的に判断すると、地方消費税は、GDPの変化との関係というよりもむしろ、税収額そのものの安定的な確保が実現されてきたと考えられる。

道府県税の合計は、結果がバラバラである。法人事業税の結果が、影響しているといえるかもしれない。しかしながら、対象期間の長さやデータ数の観点から、1980年度以降の全国集計された税収による推計（第2列）と1997年度以降のパネル推計による集計（第4列）を優先するならば、中立的であるといえる。

市町村民税個人均等割は、全国集計された税収では伸張性があるが、都道府県別に集計された税収では伸張性がない。これは、道府県民税個人均等割と同じ結果である。マクロ的には税収の伸張性があるが、ミクロ的には税収の伸張性がないと解釈できる。

市町村民税所得割は、第2列の結果を除いて、道府県民税所得割と同じ結果である。しかしながら、第2列が示す中立的であるとの結果は、税収の所得弾力性の値からすれば、ぎりぎり中立的であるというものであり、限りなく伸張性がないに等しい。したがって、市町村民税所得割も、道府県民税所得割と同様に、伸張性はないといえる。

市町村民税法人均等割は、1980年度以降の推計では伸張性があるが、1997年度以降の推計では伸張性がない。法人均等割の税収が増加するには、納税義務者となる法人数が増えなければならない。1980年度以降でみると法人数の増加によって税収の伸張性が確保されたが、1997年度以降でみると伸張性は失われたと解釈できる。

市町村民税法人税割は、全国集計された税収では伸張性がないが、都道府県別に集計された税収では伸張性がある。マクロの観点では伸張性がないが、ミクロの観点では伸張性があると解釈できる。

固定資産税は、土地、家屋、償却資産に対するそれぞれの固定資産税の場合も含めて、総じて、1980年度以降では伸張性があるが、1997年度以降では伸張性がない。安定性のところで述べたように、固定資産税は評価制度に依存するところが大きく、実際の経済の動きと税収の動きの間に評価制度が楔として存在し、両者の関係を切断している。したがって、GDPや県内総生産を基準にして税収の変化を図る方法では、



明確な結果を得ることが難しいのかもしれない<sup>8</sup>。

市町村税の合計は、1980年度以降の全国集計による名目税収額では伸張性があるが、1997年度以降の都道府県別集計による税収額では伸張性がない。マクロ的には税収の伸張性があるが、ミクロ的には伸張性がなく、また、1980年度以降では伸張性があるが、1997年度以降では伸張性がないといえる。

道府県税と市町村税を合計した地方税の全体としては、1980年度以降で中立的であり、1997年度以降で伸張性がない。これは、道府県税の結果と市町村税の結果を足し合わせたものとなっている。

## (5.2) 税収の安定性と伸張性のトレード・オフの関係

次に、本章の目的である安定性と伸張性のトレード・オフの存在について、先行研究の見解と比較しながら、本章の推計結果を考察する。税収の安定性と伸張性のトレード・オフの関係は、表 3-3 で示すように、ほとんどの税目でその存在が認められた。トレード・オフの関係があると認められたのは、道府県民税個人均等割、道府県民税所得割、両者を合わせた個人道府県民税、道府県民税法人税割、道府県民税法人均等割と法人税割を合わせた法人道府県民税、法人事業税、個人事業税と法人事業税を合わせた事業税、地方消費税、道府県税の合計、個人市町村民税と法人市町村民税を併せた市町村民税、市町村民税所得割、市町村民税個人均等割と所得割を合わせた個人市町村民税、市町村民税法人税割、市町村民税法人均等割と法人税割を合わせた法人市町村民税、そして地方税の合計である。逆に、トレード・オフの関係が認められなかったのは、道府県民税法人均等割、個人事業税、市町村民税個人均等割、市町村民税法人均等割、固定資産税、そして市町村税の合計である。

これらのうち、法人道府県民税や事業税、個人市町村民税、法人市町村民税の結果は、それぞれ、税収のほとんどを占める道府県民税法人税割、法人事業税、市町村民税所得割、市町村民税法人税割の結果が反映されているといえる。また、市町村税の合計にトレード・オフの関係が認められなかったのは、固定資産税の結果を反映したものと見える。

先行研究では、税制調査会（1961）や横田（1989）において、税収の安定性と伸張性が相対立する傾向にあり、両者にはトレード・オフの関係があることが示唆されていた。本章の結果は、これらの先行研究の結果と同じである。本章は、安定性と伸張性にあらかじめトレード・オフの存在を前提としなくても、両者は対立する傾向があることを示したのである。

また、本章の分析は、表 3-4 によって、タックス・ミックスとしての地方税の安定

---

<sup>8</sup> 第 6 章は、本章と類似の推計式を使って、土地資産額との関係で固定資産税の変化を検証している。そこでは、本章に比べて、明確な結果を得ている。

性と伸張性のトレード・オフの関係も分析した。その結果は、道府県税、市町村税、そして地方税の全体のすべてにおいて、相関係数は比較的大きく、強いトレード・オフの関係が存在するというものであった。表 3-3 と表 3-4 を比べると、税収の安定性と伸張性のトレード・オフは、個別税目においてよりも、タックス・ミックスとしてより一層強くなるといえる。

本章と第 2 章を合わせて複数の安定性と伸張性を推計してきたが、ここでは本章の表 3-2 による安定性と伸張性をもとにして、これをトレード・オフの存在との関係で考察すると次のようになる。

個人住民税（道府県分も市町村分も）は、短期的に景気循環と明確な関係をもたず、長期的にも伸張性がない。この場合の望ましい改革の方向性は、個人住民税（とくに所得割）の伸張性を向上させるである。その際、個人住民税には安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係が存在するので、安定性の低下に配慮しなければならない。しかしながら、統計的な有意性の点からすれば、個人住民税は景気循環に対して明確な関係をもたない。これを安定性に対する配慮が不要であると捉えるのであれば、伸張性改善のための犠牲としての安定性低下は、そんなに心配しなくてもよい。

法人住民税（道府県分も市町村分も）は、安定性も伸張性もある。そして、安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係が存在する。安定性と伸張性が共存した上で、両者にトレード・オフの関係が存在するという状態は、安定性と伸張性の関係を伝統的見解により、さらに両者の関係としてのトレード・オフと税の性質としての安定性や伸張性の組み合わせを区別していない場合には、想定され得ない状態である。この考え方においてトレード・オフが存在する場合には、必ず、安定性と伸張性のどちらかしか実現し得ないのであり、逆に、どちらか一方は必ず実現するのである。本章の結果は、伝統的見解に基づく素朴な考え方が間違っていることを改めて示している。

法人住民税のように安定性と伸張性がすでに両立して実現している場合、両者の関係がトレード・オフにあったとしても、制度改革の方向としては、まったく気にしなくてもよいかもしれない。すでに望ましい性質として税収の安定性と伸張性をともに実現しているのであるから、これ以上に何も望まなくてよいのである。更に安定性を向上させるために、伸張性を犠牲にするということは、やる必要がない。そのままでもよいのである。

法人事業税も、安定性と伸張性を兼ね備えており、また、両者にはトレード・オフの関係が存在する。法人住民税の場合と同様に、財源確保の観点からは、現状で十分ということになる。

固定資産税は、短期的に景気循環と関係なく、長期的にも伸張性がない。そして、安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係も存在しない。トレード・オフの関係が存在しない場合には、安定性と伸張性の相関関係を気にすることなく、独立に安定性

や伸張性の改善を図ることができる<sup>9</sup>。まずは、安定性の確保から始めるのがよいと考えられる。しかしながら、固定資産税の場合、GDPの変化との間に明確な関係を求め、税収確保の実際の観点からは、あまり意味がないかもしれない。すでに述べたように、固定資産税の課税ベースは評価によって決まる固定資産の時価なのである<sup>10</sup>。

トレード・オフは、各税に存在するだけでなく、タックス・ミックスとしても存在することが確かめられた。タックス・ミックスとしての税収のトレード・オフは、住民税や事業税にトレード・オフが存在することを反映したものと考えられる。たとえば、法人事業税の安定性の向上は、道府県税や地方税の安定性の向上につながる。しかしながら、法人事業税には、安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係が存在する。したがって、安定性の向上は伸張性の低下をもたらすのであり、これは、法人事業税の伸張性を低下させるだけでなく、道府県税や地方税の伸張性も低下させるのである。

一方で、固定資産税にはトレード・オフの関係が存在しなかった。したがって、固定資産税の安定性や伸張性は、法人事業税のような形では、タックス・ミックスとしての市町村税の安定性と伸張性のトレード・オフには影響しないのかもしれない。そうであるとするならば、固定資産税については、市町村税や地方税の全体の安定性や伸張性に与える影響を考慮することなく、安定性や伸張性の改善を図ることができる。

タックス・ミックスとしての税収の安定性と伸張性のトレード・オフの関係は、このようにして個別の税における安定性や伸張性の改善が税収の全体にどのように影響するかということよりも、タックス・ミックスとして税制を改正するような場合により一層重要となる視点である。たとえば、法人事業税と地方消費税といったように複数の税が、同時に、税収の安定的な確保を目的として改正される。そこでは、ある税の安定性の改善と伸張性の犠牲が、他の税の伸張性の改善と安定性の犠牲によって相殺される。そのときには、各税におけるトレード・オフの程度（つまり、相関係数の大きさ）が鍵になる。

ところで、先行研究では、たとえば片桐（2003）は、地方税の体系の全体としては、安定性よりも伸張性を優先するという姿勢であった。また、税制調査会（1961）や横田（1989）は、そして現在の地方税原則でも、道府県民税や市町村民税、そして事業税には伸張性のみを期待しており、安定性は期待していない。一方で、固定資産税には、伸張性ではなく、安定性を期待している。

確かに、本章の推計は、安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係が存在するこ

---

<sup>9</sup> 第2章の推計結果との比較は、すでに述べているが、固定資産税について少し繰り返しておく。第2章は安定性も伸張性もあると示している。本章は、このような推計結果の違いの要因を推定期間の相違に求める。したがって、たとえば、1980年度以降では伸張性があったが、1997年度以降では伸張性がなくなったと解釈している。

<sup>10</sup> この点は、第6章で考察する。

とを認めるものである。トレード・オフの存在があるならば、その場合には、安定性と伸張性のどちらか片方を優先しなければならないのであろうか。本章は、その用には考えないのである。それでも、安定性と伸張性の両方を求めるべきと考えるのである。本章の推計では、たとえば、法人住民税や法人事業税には、安定性と伸張性の両方を備えると同時に、両者のトレード・オフの関係も存在した。たとえ、安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係が存在するとしても、税収の安定性と伸張性の両立を図る可能性は残されているのである。

### (5.3) 税収の安定性と伸張性のトレード・オフをもたらす要因

本章の考察の最後として、税収の安定性と伸張性のトレード・オフをもたらす要因を検討する。第2章の考察(第5節)で述べたように、税収の変化は、課税ベースの要因と制度的な要因に分けられる。もし、課税ベースの変化とGDPの変化が一致するならば、税収の所得弾力性は短期的にも長期的にも1になり、短期的にも長期的にも中立的となるはずである<sup>11</sup>。課税ベースの変化とGDPの変化が一致するにも関わらず、税収の変化がGDPの変化に対して中立的にならないとすれば、それは制度的な要因による税収の変化といえる。

課税ベースの変化を要因とする税収の変化は、課税当局である地方団体にはコントロールが困難である。むしろ、課税ベースの変化を所与として、制度を調整することによって税収をコントロールするというのが課税当局のスタンスといえる。このような課税当局のスタンスに照らすと、制度的な要因による地方税収の変化を明らかにして、地方税制の制度が税収の安定性や伸張性にどのように影響するかを知ることは、地方税の政策論としても有益である。

表3-3の推計結果からわかるように、税収の安定性と伸張性のトレード・オフの存在においてもっとも対照的なのは、固定資産税と住民税(法人、個人)、事業税の対比である。固定資産税にはトレード・オフの存在が確認されなかったが、住民税や事業税にはトレード・オフの存在が確認された。したがって、制度的な要因からトレード・オフの存在を考察するには、固定資産税の仕組みと住民税・事業税の仕組みの違いをとり上げることがよいとっかかりになる。このような意識で住民税・事業税と固定資産税の制度的な違いを検討すると、次のことを指摘できる。

第1には、国税の制度からの影響の違いがある。住民税や事業税は、課税所得の計算の多くの部分を国税の所得税や法人税に依存している。したがって、地方団体が税収をコントロールしようとしても、地方団体の意向のみによって制度を改正することは困難であり、むしろ国税の影響を受けて税収が変化する可能性がある。さらに、国税の所得税や法人税は、政策税制として利用されやすい税である。そのため、制度設

---

<sup>11</sup> 正確には、さらに、他の条件を一定とすることも必要である。

計が政策的な目的に影響されやすく、税収の安定的な確保以外の要因に影響を受けやすい税であるともいえる。一方で、固定資産税は、国税に対応する税がない。したがって、安定的な財源確保という観点から地方団体の立場を最優先にして制度設計を行うことが可能である。実際、固定資産税は、基幹税として安定的に税収を確保することを重視して、政策的な利用を一貫して拒んできたという経緯がある<sup>12</sup>。このような国税の制度との関係、つまり政策的な利用の程度などは、税収の安定性や伸張性、そしてこれらの関係に影響を及ぼす要因のひとつである。

第2には、固定資産税の課税ベースは資産評価という制度によって計算される。つまり、固定資産の市場価格と課税ベースとしての評価額の間には資産評価という楔が存在するといえる。市場価格は、景気変動など経済状況の変化の影響を直接受けて、変化する。市場価格がそのまま課税ベースになる場合には、課税ベースが経済状況の変化から直接影響を受けることになり、その影響は税収の変化に及ぶ。しかしながら、経済状況の変化と課税ベースの変化の間に制度的な楔がある場合には、経済状況の変化が課税ベースにまで影響しないことになり、結果として、税収の変化にも影響しないことになる。

住民税や事業税の課税ベースは所得金額である。もちろん、これらの所得金額も国民経済計算の概念における所得とは異なっており、したがって、GDPの変化と課税所得金額の変化が必然的に一致するわけではない。しかしながら、固定資産税のような評価による課税ベースの計算は行われず、評価によって課税ベースを計算する仕組みに比べると、これらの課税所得は経済状況の変化から影響を受けやすいといえる。

このような課税ベースの計算の仕方の違いは、経済状況の変化に対する課税ベースの反応の仕方の違いをもたらし、結果として、税収の安定性と伸張性の違いに影響していると考えられる。

第3には、それぞれの税における税制改革の影響が考えられる。固定資産税では、1994年度に宅地に対して7割評価の仕組みが導入され、1997年度には新たな負担調整措置が導入された。これらは、いずれも、税収の確保を直接的な目的として導入されたわけではないが、安定的な税収の確保に貢献していると考えられる。

個人住民税では、市町村分の個人均等割において人口段階別の税率区分が廃止された。また、道府県分の個人均等割では、多くの地域において、森林環境保全を目的にした財源確保のために超過課税が実施されている。これらは、税収の安定性を向上させると考えられる。また、所得割では、三位一体改革において、所得税からの税源移譲が行われ、税収の規模が拡大しただけではなく、税率構造が累進税率から比例税率へと変わった。それ以前には、税負担の軽減を目的とした累進度の緩和も行われている。これらは、税収の安定性を向上させる一方で、伸張性を低下させると考えられる。

---

<sup>12</sup> 土地政策の手段としての固定資産税の利用、地価税の創設などの議論から確認できる。

法人住民税では、法人税の影響を受けて、税負担の軽減が行われてきた。法人事業税では、外形標準課税が導入されている。外形標準課税の導入は、税収の安定性を向上させると期待されるが、一方で、伸張性を低下させると考えられる。

結局、それぞれの税では、それぞれに制度改正が行われてきたのである。それらの制度改正は、安定性の向上を期待することもあれば、伸張性の低下を伴うこともある。これらの制度改正の積み重ねによって出来上がったのが、現在の地方税の制度であり、体系である。過去の制度改正は、大なり小なり、税収の安定性や伸張性の程度やトレード・オフに影響している。税収の安定性や伸張性との関係でそれぞれの制度的な特徴を検討するためには、制度の特定の要因が税収の安定性や伸張性にどのような影響を及ぼしているのかを分析しなければならない。安定性との関係において制度的な要因を検討することは、本論文の中心的な課題である。第 5 章以降において、この課題はさらに検討する。

## 第 6 節 おわりに

本章は、地方税の安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係が存在するかどうかを確かめた。その結果、固定資産税を除く税において、税収の安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係が存在することが認められた。また、本章は、税収の安定性と伸張性のトレード・オフを検証するための準備として、安定性と伸張性そのものの推計も行った。これは、第 2 章でも行っているが、本章の推計は、パネルデータを用いた点において、大きく異なっている。そして、税収の安定性と伸張性のトレード・オフをもたらす要因として、本章は地方税の制度を重視して考察した。そこでは、制度的な要因が地方税の安定性と伸張性、そして両者のトレード・オフの関係に影響を及ぼしているとすれば、逆に、制度を変更することによって地方税の安定性や伸張性、そしてトレード・オフの関係もコントロールできる可能性があることを示唆した。

このようにして、本章は、地方税の安定性と伸張性の関係に関して一定の結論を得たといえるのであるが、本章の分析には限界もあり、残された課題は少なくない。

たとえば、本章は都道府県別に税収を集計したが、市町村別の集計による所得弾力性の推計は行っていない。道府県税の場合には都道府県別の集計で十分であるが、市町村税の場合には、地域の経済との関係という視点を重視するからには、市町村別の集計による税収の所得弾力性の推計が必要かもしれない。しかしなら、これには GDP や県内総生産に対応する経済指標に困難がある。市町村別の生産額は、公式統計として公表されていない。また、何らかの方法で市町村別の集計を行って推計作業を行ったとしても、細かすぎて統計的に意味のない結果となってしまうかもしれない。実際、本章の推計でも、都道府県別の税収を使っただけで、全国集計した場合に比べて、税

収の所得弾力性の値として大きくな結果が得られている。とはいえ、都道府県別の集計による本章の推計は、市町村税の安定性や伸張性の評価としては一定の留意が必要かもしれない。

さらに、表 3-5 で比較したが、税収の安定性や伸張性の推計結果のバラツキは、気になるところである。本章では、名目税収額での結果を重視しつつも、それぞれの結果をそれぞれに解釈することで意味を持たせるような考察を行った。しかしながら、見方によって税収の安定性や伸張性が変わるというのも、気持ちが悪い。やはり、何らかの基準によって、決定的に税収の安定性や伸張性を判断できた方がよい。そもそも実証分析において、唯一絶対の推計式や推計期間を設定することは困難であるが、日本の地方税の安定性という視点を徹底することで、合意可能な方法が見つけられるのであれば、取り組まねばならない課題である。

安定性と伸張性の関係については、結果にバラツキが出ることはなかった。したがって、トレード・オフの関係については、推計結果のバラツキを気にしなくともよいように思えるかもしれない。しかしながら、トレード・オフの検証は、安定性や伸張性の税収の所得弾力性の推計が元になっている。したがって、元になる税収の所得弾力性をいかにして推計するかは、トレード・オフの検証においても重要である。

本章の分析は、安定性と伸張性のトレード・オフを確認することを目的として、税収の傾向としてこれらの関係の存在を確かめることに焦点を当てた。したがって、考察において制度的な要因に触れてはいるが、制度的な要因が実際にどのようにして税収の安定性に影響を及ぼしているかは確認していない。これは、本章の課題そのものというよりも、むしろ、本章の分析を踏まえた次のステップであるといえる。

本章の分析からは、住民税と固定資産税において、とくに対照的な傾向があることが示唆された。したがって、安定性に関わる制度的な要因の分析としては、まずは、住民税と固定資産税に取り組むことが考えられる。そこで、第 5 章で、国税からの影響遮断の観点から住民税の分析を行い、第 6 章と第 7 章で、固定資産税の分析を行うこととする。

#### 参考文献

石田和之（2011）「税収の伸長性と安定性のトレード・オフの検証」（第 34 講）『税』2011 年 4 月号 285-307 ページ

片桐正俊（2003）「地方税と住民負担」佐藤進・林健久編『地方財政読本（第 5 版）』東洋経済新報社

（財）地方財務協会編（2008）『地方税制の現状とその運営の実態』

税制調査会（1961）『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』

横田信武（1989）「事業税改革における諸問題」『早稲田商学』第 334 号 51-75 ページ

Ishida, Kazuyuki. (2013) “The Trade-off between Growth and Stability of Prefectural Tax Revenue,” *International Journal of Public Administration*, 36, pp.211-222.

Groves, Harold M., and C. Harry Kahn. (1952) “The Stability of State and Local Tax Yields,” *American Economics Review*, 42, no.1, pp.87-102.

Holcombe, Randall G. and Russell S. Sobel. (1997) *Growth and Variability in State Tax Revenue*, Greenwood Press, Westport, Connecticut • London

Sobel, Russell S. and Randall G. Holcombe. (1996) “Measuring the growth and variability of tax bases over the business cycle,” *National Tax Journal*, 49, 99.535-552.

資料

総務省『地方財政統計年報』（各年度版）

内閣府ホームページ『県民経済計算』

[http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/sonota/kenmin/kenmin\\_top.html](http://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/sonota/kenmin/kenmin_top.html)



## 第4章 地方税の安定性と普遍性

### 第1節 はじめに

#### (1.1) 本章の目的

本章の目的は、地方税の普遍性を明らかにした上で、安定性や伸張性と普遍性の関係を確認することである。地方税の普遍性は、「それぞれの地方団体が自主性をもって、その財政運営を行わなければならないのであるから、地方団体ごとに十分な収入をあげるような税、すなわち普遍性のある税が必要である」<sup>1</sup>として理解されており、すべての地方団体が十分に税収を確保できることを要請する原則である。これは、国の定める地方税法によってすべての地方団体が標準的な財政需要を賄うことを前提とした日本の地方税制度の特徴をもっともよく反映した原則ともいえる。そもそも地方税法という枠組みが存在せず、地方団体が（たとえば、法律（条例）を制定して）独自に税収を調達するような仕組みであれば、地方税に普遍性を求める必要はない。たとえ普遍的に税源が存在しなくとも、それぞれの地方団体に所在する税源を使って、それぞれの地方団体が税収を確保すればよいのである。この場合には、標準税率などという概念も意味を持たなくなるかもしれない。そうではなく、すべての地方団体を通じて、同じ仕組みの税が基幹税として税収調達の役割を果たすことを期待するからこそ、地方税の普遍性は望ましい地方税の体系を構築するための要件として必要不可欠となるのである。

最近の地方税の普遍性に関する議論は、「暫定措置」としての地方法人特別税や地方法人譲与税の扱いとの関連で、もっぱら地方法人課税を中心に展開されている。これは、2008年度に、「消費税を含む税体系の抜本的改革が行われるまでの間の暫定措置として、法人事業税の一部を分離し、『地方法人特別税』及び『地方法人特別譲与税』を創設することにより、偏在性の小さな地方税体系の構築を進める」<sup>2</sup>として、法人事業税の一部を削って、地方法人特別税と地方法人特別譲与税が創設されたことに始まる。この措置は、偏在性が高いとされた法人事業税を減らして地方法人特別税としていったん国が回収し、改めて人口等の基準によって地方法人特別譲与税として都道府県に配分し直すことによって、税収の普遍性を高めようとするものである。

このように、地方法人特別税の創設は、法人住民税や法人事業税といった地方法人課税の偏在性を前提とした措置である。地方法人特別税の創設を是とする立場からすれば、地方法人課税が偏在的であることはもはや今さら確かめるまでもない事実であ

<sup>1</sup> (財) 地方財務協会編 (2008) 3 ページ。

<sup>2</sup> 財務省『平成 20 年度税制改正の要綱』(閣議決定) 11 ページ。

り、普遍性の観点からして、いかにして地方法人課税の偏在性を解消するかが課題なのである。

一方で、地方法人特別税の創設、あるいは地方法人課税が偏在的であるという認識に対して、批判的な見解もある。その代表は、東京都である。東京都は、次のように述べる。性の解消によって税収を減らすことが見込まれる東京都は、これに対して批判的である。「法人二税の地域間の税収格差が、他の税に比べて大きいことは事実である。しかしながら、首都である東京には、金融をはじめ全国の大企業の4割近くが所在し、全国の従業員の25%が働く(2008年版中小企業白書より)など経済機能も集中しており、税収が一定程度集中することはやむを得ない面がある。」「財政需要も併せてみる必要がある。行政や経済機能の集中は、東京に300万人超という膨大な昼間流入人口をもたらしている。世界の大都市と比較しても突出した昼間流入人口は、道路や鉄道、上下水道などの都市基盤に大きな負荷をもたらすとともに、警察・消防・災害対策といった安全への対応や廃棄物対策等の環境問題への対応など、膨大な財政需要を生み出している。」<sup>3</sup>

確かに東京都の主張するとおり、首都としての機能をもつ(あるいは、果たさねばならない)東京都には特別な財政需要が存在するようにも考えられる。しかしながら、地方税の普遍性(あるいは、税源の偏在性)に関する先行研究や議論の経緯を踏まえるならば、地方法課税は偏在性が高く、普遍性に劣るとというのが現在の支配的な見解である。

ところで、地方法人課税に対する批判は、普遍性の観点だけではない。安定性の点からも批判されることがある。そこには、地方法人課税は税収の安定性に欠けるので地方税としてはふさわしくないのであり、廃止すべきであるとの主張もある<sup>4</sup>。

橋本(2008)は、最近の地方税の普遍性に関する関心の高まりの背景を次のように説明する。「地域間税収格差への対応が相次いで打ち出された背景には、三位一体改革が挙げられる」。「三位一体改革では、これまで地方に手厚く配分されてきた国庫補助負担金や交付税を削減し、地方税を増税したことにより、都市部、とりわけ東京都に大幅な税収増大をもたらすことになった。都市部の地方税収増大は、地方交付税の交付団体にとっては、地方交付税の減少をもたらす。しかし、三位一体改革以前から不交付団体であった東京都では、地方税収増大がそのまま歳入の増大につながる。東京都での大幅な歳入増大は、オリンピックの開催などで東京での歳出増加へつながる可能性が高い。そこで、東京など都市部に税収が集中している地方法人2税の税収を地

<sup>3</sup> 『平成20年度東京都税制調査会答申』27ページ。

<sup>4</sup> これに対しても、『平成20年度東京都税制調査会答申』は「地方税にふさわしい税の一つであり、引き続き地方税として維持していくことが適当である」として批判している(27ページ)。

方へ再配分する案が浮上したわけだ。」<sup>56</sup>

本来、地方税の普遍性の問題は、首都機能における特別な財政需要の問題や地方分権改革の副産物としての東京都の税収の集中といったこととは切り離して、望ましい地方税の体系の構築という観点からなされるべきである。地方法人特別税に関する議論では、法人事業税の分割基準の問題が指摘されることもあるが、これも本来は地方税の普遍性とは別の問題である<sup>7</sup>。しかしながら、最近の議論では、これらが混同されることがある。その理由は、これらのすべてが、結局は、東京都への税収の集中として顕在化することにあると考えられる。

確かに東京都は、地方団体の中でも首都として特別な存在である。それゆえに、経済の機能や人口など、すべてが東京一極集中となり、その結果、税収も集中する。地方税の普遍性を検討するときに、東京都の存在をどのように扱うかは悩ましい問題である<sup>8</sup>。

特別な存在である東京都の影響に配慮して分析を行う方法のひとつは、東京都を除いて分析することである。東京都を除いて分析することによって、地方税の普遍性の問題を、東京都への税収の集中とは切り離して、望ましい地方税の体系という観点から検討できる<sup>9</sup>。そこで、本章では、東京都を除いて、税収の普遍性を分析してみることにする。

(財)地方財務協会編(2008)は、地方税原則における税収の普遍性の趣旨に沿う税として、道府県民税、市町村民税、固定資産税、地方消費税などを挙げる。さらに、同書は、伸張性のある税目として道府県民税や市町村民税を挙げ、安定性のある税目として固定資産税を挙げる。また、通常、地方消費税は安定性があるとされる。

既に第2章や第3章で述べたように、これまでの通説では、安定性と普遍性は両立する傾向があり、安定性と伸張性は相対立する傾向があるとされてきた。この場合、伸張性と普遍性も相対立することになる。しかしながら、上で述べたように、地方税原則は、道府県民税や市町村民税を伸張性のある税として挙げ、同時に、普遍性のあ

---

<sup>5</sup> 橋本(2008)2ページ。

<sup>6</sup> その後、2020年の東京オリンピック開催が決定した。

<sup>7</sup> 地方消費税の清算制度の問題も、当然、普遍性とは別の問題である。

<sup>8</sup> 普遍性だけではなく、安定性や伸張性の分析においても、東京都は推計結果に大きく影響を及ぼしている可能性がある。

<sup>9</sup> これまでの議論で前提とされてきた地方法人課税における税源の偏在性は、結局のところ、東京都への税収の集中の問題である。『平成20年度東京都税制調査会答申』が述べるように、東京都には、税収だけではなく、「行政や経済機能」、そして人口などのすべてが集中している。東京都への地方税の集中の問題は、これだけを切り離して安定性や伸張性と同様のレベルで議論するのではなく、首都に所在する税源を(国も地方も含めて)すべての課税主体としてどのようにして効率的に利用すべきかという観点から検討されるべきである。

る税としても挙げる<sup>10</sup>。また、道府県民税や市町村民税の中でもとくに法人住民税は、法人事業税とともに、税源の偏在的な税であるされている。

本章の目的は、地方税の普遍性を確認することと合わせて、安定性や伸張性と普遍性との関係を明らかにすることである。税収の普遍性（あるいは、税源の偏在性）については、税収の安定性と同様に、多くの先行研究や議論がある。実際、普遍性の観点から地方法人特別税が創設されるなどの地方税改革も行われている。しかしながら、普遍性と安定性や伸張性の関係の分析は、これまでに行われていない。また、これまでに行われてきた普遍性の分析は、東京都を含んだものである。

本章の構成は、次のとおりである。第2節では、先行研究における税収の普遍性や税源の偏在性に関する議論を整理する。これまでの議論が東京都に対する地方税の集中を前提としていたことを指摘し、地方税の普遍性の議論においては、東京都を除いた分析が有効であることを述べる。第3節は、本章の分析で用いる方法とデータを説明する。本章では、税収の普遍性を最大・最小の倍率、変動係数、ジニ係数によって測る。その上で、普遍性と安定性・伸張性の関係を確認するために、第3章と同様の方法を採用し、普遍性と安定性、普遍性と伸張性の相関係数を計算する。税収の安定性と伸張性のデータは、第3章の結果を使う。第4節は、分析の結果を示す。第5章は、本章の分析結果を考察する。第6節は、まとめである。

## 第2節 地方税の普遍性の捉え方

### (2.1) 地方税の偏在と集中の現状

『平成25年度版地方財政白書』（総務省）は、平成23年度決算額を用いて「全国平均を100として、都道府県別に人口1人当たりの税収額を比較」という方法によって、地方税の普遍性を次のように述べる。「地方税収計については、東京都が164.6で最も大きく、次いで、愛知県が115.5となっている。一方、沖縄県が64.8で最も小さく、次いで秋田県の69.1となっている。東京都と沖縄県で比較すると、約2.5倍の格差となっている。個別の税目ごとに比較してみると、法人関係二税については、東京都が244.4で最も大きく、次いで、大阪府が125.6となっている。一方、奈良県が45.9で最も小さく、次いで秋田県の50.7となっている。東京都と奈良県を比較すると、約5.3倍の格差となっている。個人住民税については、最も大きい東京都が165.6、最も小さい沖縄県が57.1で、約2.9倍の格差となっている。地方消費税については、最も大きい東京都が138.4、最も小さい奈良県が75.8で、約1.8倍の格差となっている。

<sup>10</sup> 道府県民税や市町村民税を普遍性のある税として挙げるのは、地方法人課税が偏在的であるとする見解と矛盾するよう見えるかもしれない。これは道府県民税や市町村民税の中でもとくに個人分に対する見解であると解されている。

固定資産税については、最も大きい東京都が 158.6、最も小さい長崎県が 68.6 で、約 2.3 倍の格差となっている。このように、地方税収については、各税目とも都道府県ごとに偏在性があるが、その度合いについては、法人関係二税の格差が特に大きく、地方消費税（清算後）の偏在性は比較的小さくなっている。」<sup>11</sup>

都道府県別に 1 人当たりの税収額を計算し、その最大と最小の倍率（格差）によって地方税の偏在性を測るという方法は、多くのところで受け入れられている。『平成 20 年度東京都税制調査会答申』もこの方法によって東京都に税収が集中することを認めている<sup>12</sup>。

図 4-1 は、『平成 25 年度版地方財政白書』（総務省）と同様に、平成 23 年度決算額を用いて、1 人当たりの都道府県別税収額の最小と最大の倍率について、東京都を含む場合と除いた場合を比較したグラフである。一見して、東京都を除くだけで、ほとんどすべての税目において最小と最大の格差が縮まることを確認できる。大きく格差の縮小しているのは、法人道府県民税、個人事業税、法人事業税、法人市町村民税、固定資産税（土地）である。東京都を除くことによって、法人道府県民税は 5.6 倍から 3.0 倍、個人事業税は 7.0 倍から 3.6 倍、法人事業税は 5.5 倍から 2.9 倍、法人市町村民税は 5.8 倍から 2.8 倍、固定資産税（土地）は 4.2 倍から 2.5 倍へと格差が縮小する。

これまでに偏在性が高いとされてきた税目は法人住民税（法人道府県民税、法人市町村民税）と法人事業税の地方法人 2 税である。地方法人 2 税の格差は、図 4-1 が示す平均では、東京都を除くことによって、5.6 倍から 2.9 倍へと下がる。東京都を除いた場合にもっとも格差が大きいのは固定資産税（償却資産）であり、3.8 倍である。ちなみに、固定資産税（償却資産）の 1 人当たり税収が最大となる地域は、東京都ではなく、三重県である<sup>13</sup>。

東京都を除いた場合のその他の税の格差を確認すると、個人道府県民税は 2.4 倍、地方消費税は 1.4 倍、道府県民税の合計は 1.8 倍である。また、個人市町村民税は 2.3 倍、固定資産税（家屋）は 1.6 倍であり、市町村税の合計は 1.9 倍である。

図 4-1 は、東京都を除くことで地方法人課税の格差は大きく低下するが、それでも地方税の地域間格差が解消されるわけではなく、ある程度の税収格差が残ること、そして、地方法人 2 税の格差は他の税に比べて大きいままであることがわかる。つまり、地方法人 2 税の税源の偏在性が高いのは、東京都への集中だけが原因なのではなく、たとえ東京都を除いたとしても他の税よりも偏在性は高いのである。

<sup>11</sup> 『平成 25 年度版地方財政白書』44 ページ。

<sup>12</sup> もちろん、その上で、このような東京都への税収の集中は首都としての特別な財政需要を賄うためのものであるから、いわゆる「超過財源」ではないと反論している。

<sup>13</sup> その効果（是非）については、今となっては賛否が分かれるかもしれないが、企業誘致の結果である。

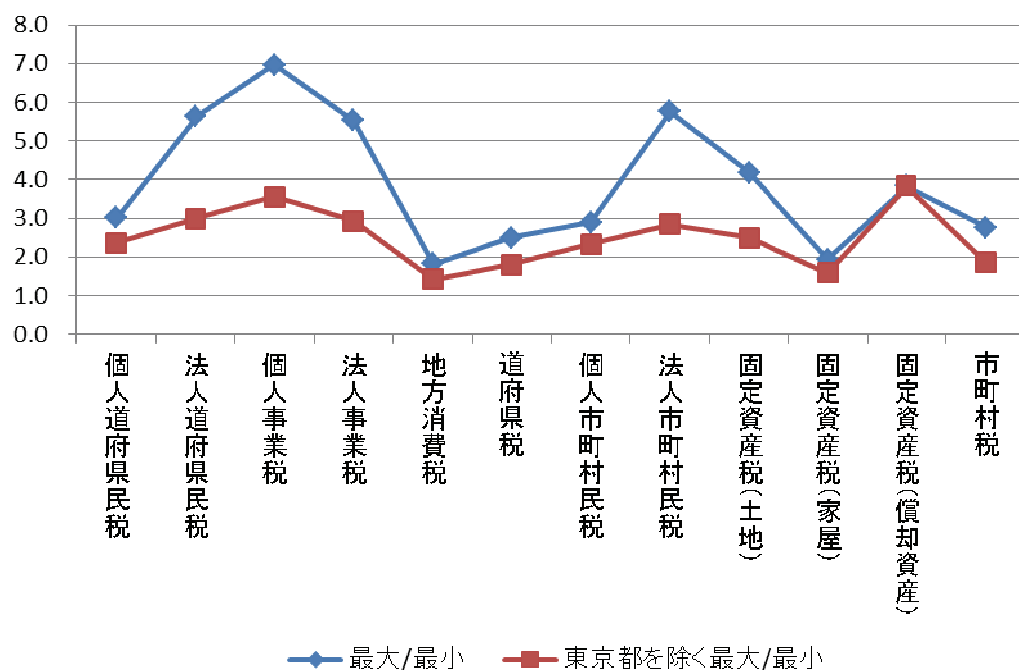


図 4-1 人口 1 人当たり税収額の最大/最小（平成 23 年度決算額）  
 (注) 人口は、平成 23 年 10 月 1 日現在の推計人口である。

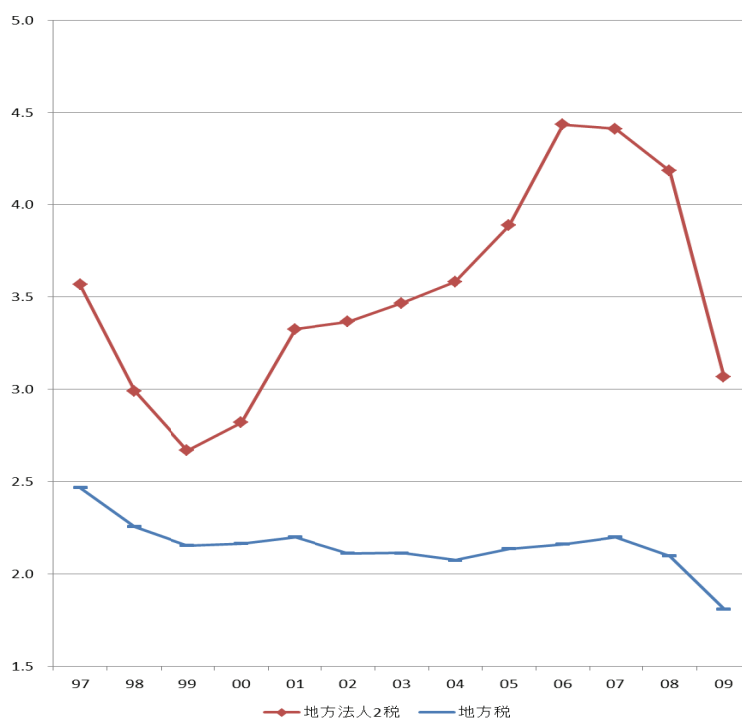


図 4-2 東京都を除いた場合の地方法人 2 税の最大/最少格差の推移  
 (出所) 『地方財政統計年報』(各年度版) より作成。

図 4-2 は、東京都を除いた場合の地方法人 2 税の最大/最小の格差の推移である。ここでは、比較のために、地方税の合計の最大/最小の格差の推移も示している。1997 年度以降、地方税の合計の最大/最小の格差は低下する傾向を示している。しかし、地方法人 2 税の格差は、1996 年度にかけて急激に拡大している。これをピークに 2009 年度には格差が低下してはいるが、それでも地方税の合計に比べて、大きな格差がある。図 4-2 からは、地方法人 2 税の格差は地方税の全体としての格差を一貫して上回るものであること、そしてその格差は東京都を除いたとしても存在するものであることを確認できる。これは、地方法人 2 税が抱える税源の偏在性の問題は、東京に税収が集中することのみによって生じるのではないことを示唆している。

以上の確認からは、地方税には地域間格差があること、そして東京都を除くことによって、税源の偏在性の問題は地方法人課税に特有の問題ではなく、地方税の全体の問題となることが確認できたのである。

## (2.2) 地方税の普遍性に関する議論

近年、地方法人特別税の議論などでうかがえるように、地方税の普遍性は、安定性や伸張性に比べて、高い関心を集めている。しかし、地方税の普遍性に対する関心は、それ以前から高いものであり、この分野には多くの先行研究がある。たとえば、中井（1990）、本間・中井・齊藤（1990）、林（1994）、関口（1997）、小野・清水（1999）、高林（2001）、下山（2003）、中野（2004）などは、固定資産税の普遍性を扱った文献である。また、地方法人課税の普遍性を扱った文献には、林（2008）、戸谷（2010）などがある。また、すでに紹介した税制調査会（1961）も地方税の普遍性をとり上げているし、横田（1989）も事業税を中心に道府県税の普遍性を分析している。

普遍性の検証においても、安定性の場合と同様に、その尺度に何をを用いるかは重要である。普遍性の分析は、税収の地域的な分布を測る。そのための尺度としてしばしば用いられるものには、税収のバラツキを表すものとして標準偏差や変動係数がある。また、格差を表す尺度であるジニ係数、タイル尺度、アトキンソン係数などが用いられることもある。以下で、普遍性の分析の方法の整理も兼ねて、地方税の普遍性に関する先行研究の成果をサーベイする。

税制調査会（1961）は、「地方団体の財政需要における傾向」も考慮するとして、基準財政収入額の基準財政需要額に対する比率の大きさによって地方団体を分類し、各税の収入額の全国総額に占める割合を比較することによって、地方税の普遍性を検証している<sup>14</sup>。その結果、「税目ごとにもっとも偏在性の強いものは、法人住民税と法人事業税で、最も普遍性の高いものは、たばこ消費税と軽油引取税である」、「一般的に、伸張性の強い税目は、同時に偏在性も強い傾向がある」、「不交付団体に集中する

<sup>14</sup> 税制調査会（1961）158-162 ページ。

度合いの大きいものは、法人税割、償却資産及び家屋に対する固定資産税、電気ガス税であって、普遍性の高いものは、軽自動車税、土地に対する固定資産税、たばこ消費税であること、及び税収入全体についてみると、道府県税体系よりも市町村税体系が普遍性が高い」といった結論を述べている。また、人口の変化率（移動率）と税収の変化率の比較も行い、人口変化に比べて税収の変化の大きい地方団体には税収が偏在（集中）する傾向があることも述べている。横田（1989）は、ジニ係数によって道府県税の普遍性を確認し、「ジニ係数の高い順に並べると、事業税法人分、道府県民税法人分、事業税個人分、料理飲食等消費税、道府県民税総額、道府県税総額、道府県民税個人分、不動産取得税、たばこ消費税、自動車税の順となる。とくに、事業税は法人分、個人分とも他の税目に比べ、ジニ係数の値が高く、極めて税収の偏在性が高い。また、道府県民税の法人分も事業税と同様にジニ係数が高く、事業税と道府県民税の法人分を合わせた法人関係の税は道府県間における税収能力の格差が極めて大きい」との結論を述べる。なお、横田（1989）は、参考として、変動係数も普遍性の尺度として使っている。下山（2003）は、固定資産税と住民税の変動係数を計算し、両者を比較することによって固定資産税の普遍性を分析し、固定資産税は普遍的であるとの結論を示し、さらにタイル尺度によって人口規模が固定資産税の普遍性に及ぼす影響も分析している。戸谷（2010）は、税収の集中度合いによって地方税の偏在を確認し、「最も偏在が大きいのは法人住民税及び事業税の地方法人 2 税であり、法人住民税及び事業税の約 44%、すなわち半分は東京都、愛知県、大阪府に入っている。しかも、26.5%と、4 分の 1 以上は東京都に集まっているのである。地方消費税については、東京で 13.1%、大阪で 7.3%と、法人 2 税よりは偏在の度合いは少し低くなっている」<sup>15</sup>と述べる。さらに、1 人当たり税収によっても普遍性を確認し、「最大の東京都と最小県の格差は、地方税全体では 3.1 倍、個人住民税の場合は 3.0 倍、地方消費税は 1.8 倍、固定資産税は 2.2 倍。これらに対して、法人二税は 6.6 倍と差が大きくなっている」と述べている。

先行研究では、いろいろな尺度によって税収の普遍性を検証しているが、尺度の相違に関わらず、結果としては、地方法人 2 税の偏在性が高く（普遍性が低く）、地方消費税や固定資産税の普遍性が高い（偏在性が低い）というところに落ち着いている。

### 第 3 節 方法とデータ

#### (3.1) 方法

本章は、税収の普遍性を明らかにし、さらに普遍性と安定性、普遍性と伸張性の関

---

<sup>15</sup> 戸谷（2010）24 ページ。



係を確認することを目的とする。税収の普遍性は、都道府県人口 1 人当たり税収によって最大/最小の格差、ジニ係数、変動係数を計算することで確かめる。普遍性と安定性、そして普遍性と伸張性の関係は、第 3 章のトレード・オフの分析と同様に、相関係数によって確認する。

ところで、本章の普遍性の推計は、東京都を除くことと昼間人口を用いることにおいて先行研究とは異なる方法を採用する。本章がこのような方法を採用する理由は、次のとおりである。

先行研究は、通常、東京都を含んで普遍性を分析している。その結果、都道府県別の人口 1 人当たり税収は、とんどすべての税目において東京都が最大となっている。これは、人口 1 人当たり税収の最大と最小の倍率によって地方税の地域間格差を比べるという方法が、事実上、東京都との格差を比べていることを意味する。しかしながら、これでは、地方税の偏在性の原因を東京都への税収の集中のみに求めていることになる。

しかしながら、図 4-1 と図 4-2 で確認したように、地方税の普遍性は、必ずしも東京都という特殊な地方団体の存在によってのみもたらされるわけではない。本章は、地方税における税源の偏在の問題は、東京都だけの問題として捉えるのではなく、すべての地方団体に関わる問題として理解されるべきと考える。そのためのアプローチとして、東京都を除いて普遍性を検証するのである。こうすることによって、東京都にのみ起因する問題は除去することが可能となる。

また、先行研究は、人口 1 人当たり税収で測って、個人住民税や固定資産税に比べて、法人住民税や法人事業税の偏在性が高いことを示している。人口 1 人当たり税収で地方税の普遍性を測るという観点を意識すれば、税源の偏在は人口と税収の地域間でのアンバランスが原因であるといえる。

税収の普遍性と人口との関係においてしばしば指摘されるのは、昼間人口の存在である。一般に、人口 1 人当たりで税収を測る場合、いわゆる夜間人口を用いることが多い。しかしながら、夜間人口を基準にして 1 人当たり税収を測る方法に対しては、大都市などが抱える昼間人口に対する行政需要を考慮していないとの批判がある。そこでは、夜間人口で見れば確かに 1 人当たり税収が多いように見えるかもしれないが、昼間人口による行政需要への対応という面を考慮すると、必ずしも税収が集中しているわけではないとの主張が展開される。確かに、夜間人口によっては捕捉されないような、昼間人口に特有の行政需要は存在し得る。また、地方税の普遍性の問題が大都市への税収の集中の問題と密接に関連するという現実を踏まえれば、多くの昼間人口を抱える大都市の状況を考慮した普遍性の検討は価値があるといえる。そこで、本章は、先行研究と同様に夜間人口 1 人当たり税収によって普遍性を検証することに加えて、昼間人口 1 人当たり税収による普遍性も検証するのである。

このようにして昼間人口や夜間人口 1 人当たり税収で普遍性を確認した後は、普遍

性と安定性、普遍性と伸張性の関係を検証する。これは、第 3 章の安定性と伸張性の関係の検証と同様に、相関係数によって判定する。第 3 章は個別税目のトレード・オフとタックス・ミックスとしてのトレード・オフの両方を検証した。本章は、普遍性の推計手法との関係から、タックス・ミックスによる普遍性と安定性、普遍性と伸張性の関係のみを確認する。

### (3.2) データ

本章は、夜間人口と昼間人口で人口 1 人当たり都道府県別税収を計算し、税収の普遍性を確認する。普遍性の尺度は、最大/最小の格差、ジニ係数、変動係数の 3 種である。

普遍性の検証で用いる人口 1 人当たり税収は次のようにして計算する。都道府県別税収は、総務省『地方財政統計年報』（各年度版）から得る。

統計上の人口としてしばしば用いられるのは、住民基本台帳人口、国勢調査人口、そして推計人口の 3 種である。住民基本台帳人口は、当該地域に住民登録された人口であり、地方税の普遍性を検証する先行研究の多くは、この住民基本台帳人口を用いている。

本章の推計は、夜間人口と昼間人口を用いる。夜間人口に相当するデータは住民基本台帳、国勢調査、推計人口のいずれによっても入手できるが、昼間人口のデータを直接入手できるのは国勢調査のみである。しかしながら、国勢調査人口は 5 年ごとにしか得られない。そこで、本章は、国勢調査人口を基準にして住民基本台帳人口の移動を加味して計算された推計人口を夜間人口として用いることにする。国勢調査年度の 10 月 1 日現在の推計人口は、国勢調査人口に一致する。推計人口は、毎年度に当該地域に実際に居住する人口にもっとも近い概念である。推計人口によって夜間人口を得、これを昼夜間人口比率によって変換することで、昼間人口を得る。

具体的な手順は次のとおりである。本章の推計対象期間は、第 3 章に合わせて、1997 年度から 2009 年度である。したがって、この間の都道府県別夜間人口と昼間人口が必要になる。夜間人口は、10 月 1 日現在の推計人口として総務省統計局『人口推計』から各年度の都道府県別のデータをそのまま用いる。昼間人口は、『国勢調査』で与えられる 5 年ごとの昼夜間人口比率を用いて、各年度における夜間人口（推計人口）を昼間人口に変換する。ここで昼夜間人口比率は、5 年ごとに更新される新たな昼夜間人口比率が国勢調査によって与えられるまでは、従前の昼夜間人口比率をそのまま一定として用いることとした。したがって、具体的には、1997 年度から 1999 年度までは 1995 年度の昼夜間人口比率、2000 年度から 2004 年度までは 2000 年度の昼夜間人口比率、2005 年度から 2009 年度までは 2005 年度の昼夜間人口比率を用いて、これを夜間人口の乗じることによって昼間人口を推計する。

このようにして得られる夜間人口 1 人当たり税収と昼間人口 1 人当たり税収の基本

統計量は、表 4-1 のとおりである。

表 4-1 記述統計量

区分	年度	データ数	平均	中央値	最小値	最大値	標準偏差
道府県民税	1997	46	28362	28274	15881	44379	6223
	1998	46	24076	23816	13976	38300	5458
	1999	46	24311	24288	14636	37028	4891
	2000	46	31343	32040	15952	43026	6100
	2001	46	30209	31135	16687	43472	5807
	2002	46	22893	22696	15087	35571	4556
	2003	46	21456	21338	13944	33539	4380
	2004	46	22081	22076	14018	34950	4669
	2005	46	22808	22949	14429	36264	5172
	2006	46	24977	25288	15831	39844	5846
	2007	46	39568	39510	24835	65484	9204
	2008	46	39815	39770	25541	66512	9004
2009	46	37218	36835	24519	63117	8267	
個人均等割	1997	46	362	357	267	454	38
	1998	46	364	357	269	466	42
	1999	46	365	359	270	476	40
	2000	46	358	354	247	451	39
	2001	46	357	354	270	444	33
	2002	46	354	353	268	445	35
	2003	46	356	348	268	482	39
	2004	46	360	352	272	513	45
	2005	46	428	408	302	606	71
	2006	46	532	479	336	862	132
	2007	46	579	570	331	903	146
	2008	46	640	649	357	955	156
2009	46	649	653	363	973	158	
所得割	1997	46	18515	18401	11124	29744	3886
	1998	46	15591	15388	9390	26087	3697
	1999	46	16109	15939	10053	25979	3312
	2000	46	15592	15301	10003	24809	3050
	2001	46	15368	15055	9989	24668	3020
	2002	46	14951	14632	10432	24277	2948
	2003	46	14225	13968	9741	23041	2787
	2004	46	13778	13502	9501	22507	2737
	2005	46	14183	14012	9740	23309	2885
	2006	46	15680	15564	10675	25598	3204
	2007	46	29322	29252	19734	47750	6014
	2008	46	31027	31209	20751	50825	6451
2009	46	30620	30790	20460	50240	6408	
個人分	1997	46	18870	18760	11391	30149	3908
	1998	46	15949	15745	9660	26497	3722
	1999	46	16468	16295	10324	26388	3335
	2000	46	15944	15655	10271	25213	3069
	2001	46	15720	15407	10259	25069	3039
	2002	46	15299	14982	10700	24678	2968
	2003	46	14575	14314	10009	23439	2805
	2004	46	14132	13948	9774	22907	2755
	2005	46	14605	14512	10042	23743	2886
	2006	46	16204	16191	11011	26077	3198
	2007	46	29893	29845	20064	48342	6010
	2008	46	31658	31876	21108	51454	6438
2009	46	31260	31454	20823	50870	6405	
法人均等割	1997	46	992	958	657	1597	193
	1998	46	993	960	662	1588	193
	1999	46	1000	961	677	1602	194
	2000	46	1034	996	704	1667	201
	2001	46	1039	1008	705	1672	201
	2002	46	1036	990	703	1649	213
	2003	46	1050	1007	720	1692	218
	2004	46	1072	1024	739	1732	225
	2005	46	1095	1045	769	1774	228
	2006	46	1106	1062	765	1778	225
	2007	46	1125	1084	774	1810	225
	2008	46	1116	1097	767	1783	222
2009	46	1092	1059	746	1712	213	
法人税割	1997	46	5125	5080	2815	10454	1462
	1998	46	4508	4422	2681	8162	1151
	1999	46	3999	3838	2562	7334	934
	2000	46	4133	3931	2482	7277	1040
	2001	46	4101	3894	2321	8474	1244
	2002	46	3386	3298	1919	8028	1034
	2003	46	3699	3527	2280	8754	1171
	2004	46	4050	3858	2192	8581	1275
	2005	46	4501	4320	2417	10114	1554
	2006	46	5103	4895	2679	12578	1893
	2007	46	5362	5266	2795	13518	2074
	2008	46	4769	4694	2514	11291	1715
2009	46	2831	2743	1542	5515	865	
法人分	1997	46	6117	6008	3570	11431	1551
	1998	46	5501	5397	3342	9131	1263
	1999	46	4999	4843	3343	8303	1042
	2000	46	5167	5042	3321	8355	1145
	2001	46	5140	4952	3040	9479	1346
	2002	46	4422	4270	2622	9002	1143
	2003	46	4749	4477	3226	9749	1281
	2004	46	5123	4888	3103	9593	1392
	2005	46	5596	5324	3317	11142	1658
	2006	46	6209	5902	3612	13611	1981
	2007	46	6487	6366	3759	14556	2156
	2008	46	5884	5809	3330	12315	1805
2009	46	3923	3689	2338	7226	971	

表 4-1 記述統計量 (つづき)

区分	年度	データ数	平均	中央値	最小値	最大値	標準偏差
事業税	1997	46	32417	32208	15877	65901	9780
	1998	46	29008	29240	15920	51140	7972
	1999	46	25267	25217	14737	46271	6448
	2000	46	25347	25231	14028	44676	7038
	2001	46	25338	24566	12679	50976	8103
	2002	46	21244	20797	11162	47665	6540
	2003	46	22658	21820	13549	50822	7189
	2004	46	24969	24062	12888	50558	7985
	2005	46	28118	28336	15125	56101	8969
	2006	46	32394	32058	18491	68760	10232
	2007	46	33439	34056	18640	73260	11227
2008	46	31788	31228	17256	64695	9886	
2009	46	17461	17294	9798	27927	4073	
個人事業税	1997	46	1676	1568	744	3167	481
	1998	46	1649	1511	761	3150	488
	1999	46	1361	1248	716	2559	397
	2000	46	1310	1221	763	2425	370
	2001	46	1285	1168	722	2452	392
	2002	46	1229	1126	675	2353	388
	2003	46	1169	1056	737	2312	375
	2004	46	1152	1022	691	2313	376
	2005	46	1156	1045	652	2282	381
	2006	46	1148	1063	613	2263	391
	2007	46	1150	1032	620	2251	392
2008	46	1128	1016	630	2240	382	
2009	46	1038	925	613	2146	358	
法人事業税	1997	46	30740	30335	15134	63417	9443
	1998	46	27359	27164	15000	48536	7670
	1999	46	23905	23671	13864	44129	6223
	2000	46	24037	23660	13266	42681	6818
	2001	46	24053	23241	11957	48949	7860
	2002	46	20015	19760	9928	45667	6313
	2003	46	21489	20654	12697	48903	6976
	2004	46	23817	22917	12197	48608	7761
	2005	46	26961	27162	14326	54051	8718
	2006	46	31246	31121	17597	66685	9963
	2007	46	32289	32903	17770	71129	10959
2008	46	30660	30071	16210	62606	9627	
2009	46	16423	16263	8819	26026	3872	
地方消費税	1997	46	5405	5428	3725	7676	711
	1998	46	20008	20204	14591	23321	1753
	1999	46	18615	18839	13416	21672	1571
	2000	46	19201	19421	13688	22174	1621
	2001	46	18605	18484	14043	21753	1600
	2002	46	17285	17315	13017	22260	1663
	2003	46	18143	18050	14019	20887	1515
	2004	46	19967	20106	15726	22962	1490
	2005	46	18997	19101	14930	21592	1404
	2006	46	19531	19516	15438	22070	1422
	2007	46	19249	19387	15231	21587	1364
2008	46	18390	18422	14894	20609	1305	
2009	46	18152	18363	15095	20147	1294	
その他	1997	46	38824	38617	27647	52329	5966
	1998	46	37529	37354	26476	49416	5627
	1999	46	37034	36954	26092	48520	5387
	2000	46	35889	36169	25338	46394	5172
	2001	46	35352	35325	25171	45205	5160
	2002	46	34432	34412	24328	46759	5089
	2003	46	33825	33732	23991	45291	5189
	2004	46	33550	33776	23710	44222	5279
	2005	46	33952	33836	23523	45238	5493
	2006	46	33564	33409	23070	45357	5526
	2007	46	32903	32895	22616	43531	5233
2008	46	30983	30789	21529	41422	5134	
2009	46	29410	29104	20945	40939	4937	
道府県税	1997	46	104447	105185	65802	159333	18548
	1998	46	110142	109956	73665	153819	16274
	1999	46	104746	104324	73170	143220	13937
	2000	46	111255	112338	72630	150305	15109
	2001	46	108996	109451	72051	153685	15667
	2002	46	95452	95900	69363	140157	13329
	2003	46	95704	94570	68623	140660	13587
	2004	46	100176	99672	70686	143127	14602
	2005	46	103489	105494	70356	150056	15999
	2006	46	110043	111729	76532	168081	18077
	2007	46	124470	126614	83543	192236	21188
2008	46	120284	121775	83258	181358	19447	
2009	46	101582	103120	75123	130138	12085	

表 4-1 記述統計量 (つづき)

区分	年度	データ数	平均	中央値	最小値	最大値	標準偏差
市町村民税	1997	46	62105	61924	35670	98539	13917
	1998	46	55645	56616	32607	89082	12628
	1999	46	53707	54137	33104	83634	11126
	2000	46	52328	52946	32629	80639	10540
	2001	46	51537	52805	30008	81251	10983
	2002	46	48708	48681	29441	77207	10221
	2003	46	47658	47906	28388	74545	10075
	2004	46	47292	47177	26918	73628	10166
	2005	46	49762	50905	27993	79439	11121
	2006	46	54509	55999	29134	89545	12770
	2007	46	63565	65739	34996	101736	13862
2008	46	63112	65164	35021	98634	13411	
2009	46	57414	58323	33232	87639	11366	
個人均等割	1997	46	835	817	618	1145	95
	1998	46	836	821	614	1131	95
	1999	46	840	821	623	1159	96
	2000	46	833	811	625	1142	93
	2001	46	830	819	615	1126	97
	2002	46	826	822	609	1128	98
	2003	46	822	819	600	1093	98
	2004	46	1027	1034	776	1243	90
	2005	46	1159	1161	899	1366	97
	2006	46	1319	1327	1001	1566	115
	2007	46	1346	1361	1027	1543	109
2008	46	1377	1397	1057	1590	111	
2009	46	1384	1401	1046	1630	117	
所得割	1997	46	45576	44710	27233	79934	11119
	1998	46	40612	39735	24494	73364	10589
	1999	46	39855	38908	24812	69480	9504
	2000	46	38220	37543	24535	65472	8648
	2001	46	37603	36989	22789	65169	8636
	2002	46	36597	35921	22280	64284	8451
	2003	46	34827	33568	21404	59250	7910
	2004	46	33369	32216	19964	57462	7702
	2005	46	34567	34245	20613	59782	8114
	2006	46	37603	37288	21466	64999	8947
	2007	46	45874	45794	26969	74943	9668
2008	46	46729	46945	27547	76094	9828	
2009	46	46049	46300	26831	75083	9751	
個人分	1997	46	46411	45542	27851	81079	11201
	1998	46	41448	40591	25107	74495	10669
	1999	46	40695	39813	25434	70639	9586
	2000	46	39053	38392	25160	66614	8727
	2001	46	38433	37894	23404	66295	8717
	2002	46	37423	36800	22888	65411	8534
	2003	46	35648	34458	22004	60344	7994
	2004	46	34396	33234	20739	58631	7765
	2005	46	35726	35432	21512	61048	8173
	2006	46	38921	38645	22467	66377	9003
	2007	46	47220	47173	27996	76394	9732
2008	46	48106	48286	28604	77569	9891	
2009	46	47434	47712	27877	76713	9824	
法人均等割	1997	46	2688	2615	1621	3618	474
	1998	46	2704	2660	1700	3625	466
	1999	46	2726	2649	1721	3670	458
	2000	46	2804	2732	1784	3757	468
	2001	46	2797	2728	1751	3750	486
	2002	46	2751	2681	1762	3677	463
	2003	46	2772	2698	1763	3683	460
	2004	46	2817	2713	1794	3726	463
	2005	46	2842	2768	1819	4025	482
	2006	46	2851	2769	1832	3970	475
	2007	46	2884	2815	1866	3783	461
2008	46	2916	2853	1906	3763	463	
2009	46	2844	2769	1889	3664	439	
法人税割	1997	46	13006	13267	6098	25877	3770
	1998	46	11493	11495	5741	20410	3069
	1999	46	10286	10264	5907	18074	2432
	2000	46	10471	10089	5596	18646	2693
	2001	46	10307	9847	4853	20127	3120
	2002	46	8534	8154	4791	19200	2554
	2003	46	9237	8525	4621	20349	2872
	2004	46	10078	9719	4384	20417	3152
	2005	46	11194	11060	4661	23761	3774
	2006	46	12737	12336	4835	28701	4630
	2007	46	13460	12539	5133	31451	5070
2008	46	12090	11808	4512	26737	4373	
2009	46	7136	6707	3466	13969	2258	
法人分	1997	46	15693	15935	7819	29192	4128
	1998	46	14197	14196	7500	23748	3457
	1999	46	13012	13005	7670	21431	2809
	2000	46	13275	12914	7469	22237	3074
	2001	46	13104	12537	6604	23505	3495
	2002	46	11285	11038	6553	22459	2888
	2003	46	12009	11378	6384	23568	3194
	2004	46	12896	12561	6178	23660	3487
	2005	46	14036	13803	6480	27059	4091
	2006	46	15588	15197	6667	31974	4938
	2007	46	16344	15608	6999	34788	5373
2008	46	15006	14459	6417	30059	4660	
2009	46	9980	9493	5355	17626	2547	

表 4-1 記述統計量 (つづき)

区分	年度	データ数	平均	中央値	最小値	最大値	標準偏差
固定資産税	1997	46	59945	61578	34651	86486	11906
	1998	46	62210	64607	36935	87603	11803
	1999	46	63993	66127	38115	88226	11880
	2000	46	62123	64625	38304	84611	11324
	2001	46	63255	65526	39690	86117	11172
	2002	46	63795	65920	39994	85951	10969
	2003	46	61058	63472	39237	79491	10189
	2004	46	61493	63379	40642	79480	9623
	2005	46	62203	64242	41704	78742	9448
	2006	46	60132	61641	42040	76893	8981
	2007	46	61388	62987	42825	78117	8999
2008	46	62738	64455	43283	78967	9016	
2009	46	62122	64068	42403	78531	8909	
土地	1997	46	21789	21561	8524	45443	7304
	1998	46	22328	22417	9134	44786	7219
	1999	46	22779	23115	9618	44731	7174
	2000	46	22795	23531	10026	42667	6869
	2001	46	22939	23786	10459	40497	6590
	2002	46	22700	23415	10783	37536	6174
	2003	46	22570	22925	11118	35536	5812
	2004	46	22306	22855	11522	33230	5382
	2005	46	22038	22378	11829	32094	5037
	2006	46	22081	22585	12058	31619	4733
	2007	46	22157	22581	12255	31553	4562
2008	46	22280	22794	12326	31518	4464	
2009	46	22231	22873	12201	32124	4507	
家屋	1997	46	24670	24920	18202	31859	3064
	1998	46	26121	26320	19256	33822	3166
	1999	46	27362	27647	20236	35342	3309
	2000	46	25623	25788	18748	32896	3058
	2001	46	26768	26974	18705	34300	3265
	2002	46	27825	28098	19481	35498	3372
	2003	46	25587	25745	18922	32423	3012
	2004	46	26612	26821	20039	33250	2998
	2005	46	27709	27796	21149	34546	3075
	2006	46	25436	25422	19414	31720	2835
	2007	46	26369	26440	20217	32721	2851
2008	46	27338	27355	20962	33853	2922	
2009	46	26702	26837	20370	32522	2844	
償却資産	1997	46	13487	13206	5669	34209	4650
	1998	46	13761	13300	5914	32926	4530
	1999	46	13852	13778	5866	31356	4452
	2000	46	13705	13643	6093	29182	4178
	2001	46	13547	13403	6131	28745	4019
	2002	46	13271	13192	5918	27061	3836
	2003	46	12901	12742	5815	24739	3594
	2004	46	12575	12429	5877	22745	3363
	2005	46	12456	12201	5853	20745	3337
	2006	46	12616	12151	5848	19777	3375
	2007	46	12863	12465	5862	21351	3521
2008	46	13120	12727	5851	24351	3722	
2009	46	13189	13028	5892	25450	3811	
その他	1997	46	15699	14769	8057	31923	5521
	1998	46	15836	15157	8019	31811	5477
	1999	46	16373	15914	8402	31952	5435
	2000	46	16151	15782	8386	30923	5181
	2001	46	16027	15679	8339	30226	5076
	2002	46	15879	15549	8086	29299	4975
	2003	46	15564	15224	8450	28152	4599
	2004	46	15478	15121	8612	27814	4451
	2005	46	15623	15435	8477	27279	4418
	2006	46	15532	15238	8640	26824	4225
	2007	46	15643	15544	8686	27001	4294
2008	46	15574	15435	8436	27163	4369	
2009	46	15327	15102	8277	26664	4308	
市町村税	1997	46	138237	139884	79568	207413	29280
	1998	46	134207	137106	78919	199346	27718
	1999	46	134611	136590	81072	195577	26254
	2000	46	131178	134093	80982	188634	24937
	2001	46	131408	134061	78585	188651	25019
	2002	46	128967	131798	78254	183050	23780
	2003	46	124882	127100	76568	177247	22690
	2004	46	124685	127969	76717	176498	21688
	2005	46	128363	131286	78830	182717	22709
	2006	46	130944	133139	80445	190612	23652
	2007	46	141360	142958	87217	203650	24839
2008	46	142131	143388	87366	201046	24311	
2009	46	135573	136353	84537	184071	22069	

表 4-1 記述統計量 (つづき)

区分	年度	データ数	平均	中央値	最小値	最大値	標準偏差
地方税	1997	46	247136	251720	145370	363666	48615
	1998	46	248735	252598	152584	350177	43627
	1999	46	243663	246789	154242	335893	40314
	2000	46	246289	251508	153612	338485	40233
	2001	46	244224	247201	153741	340569	40757
	2002	46	227987	228679	152896	317718	37219
	2003	46	224082	226141	150454	312901	36135
	2004	46	228681	231220	154079	314591	36682
	2005	46	235325	237684	155722	327210	38984
	2006	46	244595	247602	165911	352697	41928
	2007	46	269867	270045	179940	389269	47291
	2008	46	266397	265973	182252	376012	44983
2009	46	240808	242701	173575	331407	35961	

## 第 4 節 分析の結果

### (4.1) 税収の普遍性

税収の普遍性の検証結果は、表 4-2 から表 4-4 にまとめている。表 4-2 は最大/最小の格差、表 4-3 はジニ係数、表 4-4 は変動係数である。本章の分析では東京都を除外しているため、これらの結果には東京への税収の集中がもたらす偏在の影響は含まれないことになる。つまり、本章の分析で税収の普遍性が損なわれていると判断される場合には、東京への集中という影響を除いてもなお残る税源の偏在性ということになる。

表 4-2 (a) は、夜間人口 1 人当たり税収の最大/最小で測った税収の普遍性である。東京都を除いたために法人課税の格差が小さくなっているようであるが、法人課税の格差が他の税よりも大きいことは相変わらずである。道府県民税法人税割の格差は平均 3.8 倍、法人事業税の格差は平均 3.7 倍、市町村民税法人税割の格差は平均 4.5 倍である。特徴的なのは、土地と償却資産に対する固定資産税が法人課税と同程度の格差を示していることである。土地に対する固定資産税の格差は平均 3.5 倍、償却資産に対する固定資産税の格差は平均 4.5 倍である。逆に、格差の小さな税は、地方消費税 (平均 1.5 倍)、市町村民税個人均等割 (平均 1.7 倍)、家屋に対する固定資産税 (平均 1.7 倍) である。道府県税の全体の格差は平均 2.1 倍、市町村税の全体の格差は平均 2.4 倍、地方税の全体の格差は平均 2.2 倍である。

表 4-2 (b) は、昼間人口 1 人当たり税収の最大/最小の格差である。これは、大都市圏がしばしば主張する都市の財政需要に配慮した税収の普遍性と解釈できる。表 4-2 (a) と比べると、個人所得課税では昼間人口による格差が大きくなり、法人所得課税では夜間人口による格差が大きくなるという傾向が認められる。格差の大きい税は、道府県民税法人税割 (平均 3.7 倍)、法人事業税 (平均 3.6 倍)、市町村民税法人税割 (平均 4.4 倍) である。格差が小さい税は、地方消費税 (平均 1.5 倍)、市町村民税個

表 4-2 (a) 夜間人口 1 人当たり税収の最大/最小

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	平均
道府県民税	2.6	2.6	2.3	2.7	2.5	2.2	2.3	2.3	2.4	2.5	2.4	2.4	2.3	2.4
個人均等割	1.7	1.6	1.7	1.8	1.5	1.5	1.8	1.9	2.0	2.6	2.7	2.6	2.6	2.0
所得割	2.7	2.8	2.6	2.5	2.5	2.3	2.4	2.4	2.4	2.4	2.4	2.4	2.5	2.5
個人分	2.6	2.7	2.6	2.5	2.4	2.3	2.3	2.3	2.4	2.4	2.4	2.4	2.4	2.5
法人均等割	2.4	2.4	2.4	2.4	2.4	2.3	2.4	2.3	2.3	2.3	2.3	2.3	2.3	2.4
法人税割	3.7	3.0	2.9	2.9	3.7	4.2	3.8	3.9	4.2	4.7	4.8	4.5	3.6	3.8
法人分	3.2	2.7	2.5	2.5	3.1	3.4	3.0	3.1	3.4	3.8	3.9	3.7	3.1	3.2
事業税	4.2	3.2	3.1	3.2	4.0	4.3	3.8	3.9	3.7	3.7	3.9	3.7	2.9	3.7
個人事業税	4.3	4.1	3.6	3.2	3.4	3.5	3.1	3.3	3.5	3.7	3.6	3.6	3.5	3.6
法人事業税	4.2	3.2	3.2	3.2	4.1	4.6	3.9	4.0	3.8	3.8	4.0	3.9	3.0	3.7
地方消費税	2.1	1.6	1.6	1.6	1.5	1.7	1.5	1.5	1.4	1.4	1.4	1.4	1.3	1.5
道府県税その他	1.9	1.9	1.9	1.8	1.8	1.9	1.9	1.9	1.9	2.0	1.9	1.9	2.0	1.9
道府県税	2.4	2.1	2.0	2.1	2.1	2.0	2.0	2.0	2.1	2.2	2.3	2.2	1.7	2.1
市町村民税	2.8	2.7	2.5	2.5	2.7	2.6	2.6	2.7	2.8	3.1	2.9	2.8	2.6	2.7
個人均等割	1.9	1.8	1.9	1.8	1.8	1.9	1.8	1.6	1.5	1.6	1.5	1.5	1.6	1.7
所得割	2.9	3.0	2.8	2.7	2.9	2.9	2.8	2.9	2.9	3.0	2.8	2.8	2.8	2.9
個人分	2.9	3.0	2.8	2.6	2.8	2.9	2.7	2.8	2.8	3.0	2.7	2.7	2.8	2.8
法人均等割	2.2	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.2	2.2	2.0	2.0	1.9	2.1
法人税割	4.2	3.6	3.1	3.3	4.1	4.0	4.4	4.7	5.1	5.9	6.1	5.9	4.0	4.5
法人分	3.7	3.2	2.8	3.0	3.6	3.4	3.7	3.8	4.2	4.8	5.0	4.7	3.3	3.8
固定資産税	2.5	2.4	2.3	2.2	2.2	2.1	2.0	2.0	1.9	1.8	1.8	1.8	1.9	2.1
土地	5.3	4.9	4.7	4.3	3.9	3.5	3.2	2.9	2.7	2.6	2.6	2.6	2.6	3.5
家屋	1.8	1.8	1.7	1.8	1.8	1.8	1.7	1.7	1.6	1.6	1.6	1.6	1.6	1.7
償却資産	6.0	5.6	5.3	4.8	4.7	4.6	4.3	3.9	3.5	3.4	3.6	4.2	4.3	4.5
市町村税その他	4.0	4.0	3.8	3.7	3.6	3.6	3.3	3.2	3.2	3.1	3.1	3.2	3.2	3.5
市町村税	2.6	2.5	2.4	2.3	2.4	2.3	2.3	2.3	2.3	2.4	2.3	2.3	2.2	2.4
地方税	2.5	2.3	2.2	2.2	2.2	2.1	2.1	2.1	2.1	2.2	2.2	2.1	1.8	2.2

表 4-2 (b) 昼間人口 1 人当たり税収の最大/最小

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	平均
道府県民税	2.8	2.7	2.5	2.7	2.6	2.4	2.4	2.5	2.5	2.5	2.6	2.6	2.6	2.6
個人均等割	1.7	1.7	1.8	1.8	1.6	1.7	1.8	1.9	2.0	2.6	2.7	2.7	2.7	2.1
所得割	3.0	3.1	2.9	2.8	2.7	2.6	2.6	2.6	2.7	2.7	2.7	2.7	2.7	2.7
個人分	3.0	3.1	2.9	2.7	2.7	2.6	2.6	2.6	2.6	2.6	2.7	2.7	2.7	2.7
法人均等割	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.1	2.2	2.1	2.1	2.0	1.9	2.0	2.1
法人税割	3.7	2.9	2.8	2.9	3.6	3.6	3.8	3.9	4.1	4.6	4.8	4.3	3.0	3.7
法人分	3.1	2.6	2.4	2.4	3.0	3.0	3.0	3.0	3.3	3.7	3.8	3.4	2.6	3.0
事業税	4.1	3.2	3.1	3.1	4.0	3.7	3.7	3.9	3.6	3.6	3.9	3.6	2.4	3.5
個人事業税	4.0	3.9	3.5	3.3	3.6	3.8	3.5	3.7	3.9	4.1	4.0	3.9	3.9	3.8
法人事業税	4.1	3.1	3.1	3.2	4.0	4.0	3.8	3.9	3.7	3.7	3.9	3.6	2.5	3.6
地方消費税	2.3	1.5	1.6	1.6	1.5	1.6	1.5	1.5	1.4	1.4	1.4	1.4	1.3	1.5
道府県税その他	1.9	1.9	1.9	1.8	1.8	1.9	1.9	1.9	1.9	2.0	1.9	1.9	2.0	1.9
道府県税	2.4	2.1	1.9	2.0	2.1	2.0	2.0	2.0	2.1	2.2	2.3	2.1	1.7	2.1
市町村民税	3.1	3.1	2.8	2.7	3.0	2.9	2.9	3.0	3.0	3.2	3.0	3.0	2.9	3.0
個人均等割	2.1	2.1	2.1	2.0	2.0	2.1	2.0	1.7	1.6	1.6	1.6	1.6	1.7	1.9
所得割	3.3	3.4	3.1	3.0	3.2	3.2	3.1	3.2	3.2	3.3	3.1	3.1	3.1	3.2
個人分	3.3	3.3	3.1	2.9	3.1	3.2	3.0	3.1	3.1	3.3	3.0	3.0	3.0	3.1
法人均等割	2.1	2.1	2.1	2.0	2.1	2.1	2.1	2.1	2.2	2.2	2.0	2.0	1.9	2.1
法人税割	4.2	3.5	3.0	3.2	4.1	3.9	4.3	4.6	5.0	5.8	6.0	5.8	3.8	4.4
法人分	3.7	3.1	2.7	2.8	3.5	3.4	3.6	3.8	4.1	4.7	4.9	4.6	3.1	3.7
固定資産税	2.6	2.5	2.4	2.3	2.2	2.2	2.1	2.0	1.9	1.8	1.8	1.8	1.9	2.1
土地	5.2	4.9	4.6	4.3	4.0	3.8	3.4	3.2	3.0	2.9	2.8	2.8	2.8	3.7
家屋	1.6	1.5	1.6	1.5	1.8	1.8	1.7	1.6	1.6	1.6	1.6	1.6	1.5	1.6
償却資産	6.0	5.6	5.3	4.8	4.7	4.6	4.2	3.9	3.5	3.4	3.7	4.3	4.4	4.5
市町村税その他	3.9	3.9	3.7	3.6	3.6	3.6	3.2	3.1	3.1	3.0	3.0	3.1	3.1	3.4
市町村税	2.9	2.8	2.7	2.6	2.7	2.6	2.5	2.5	2.4	2.4	2.4	2.4	2.4	2.6
地方税	2.5	2.3	2.2	2.2	2.2	2.1	2.1	2.0	2.1	2.1	2.2	2.1	1.9	2.2



人均等割（平均 1.9 倍）、家屋に対する固定資産税（平均 1.6 倍）である。格差の大きい税も小さい税も、表 4-1 と同様である。道府県税の全体の格差は平均 2.1 倍、市町村税の全体の格差は平均 2.6 倍、地方税の全体の格差は平均 2.2 倍である。

表 4-3 (a) は、夜間人口 1 人当たり税収のジニ係数である。道府県税の全体のジニ係数は平均 0.082 である。これよりも小さなジニ係数を示す道府県税は、個人均等割（平均 0.075）と地方消費税（平均 0.045）のみである。比較的大きなジニ係数を示す道府県税は、法人税割（平均 0.162）、個人事業税（平均 0.166）、法人事業税（平均 0.164）である。市町村税の全体のジニ係数は平均 0.103 である。これよりも小さなジニ係数を示す市町村税は、個人均等割（平均 0.055）、法人均等割（平均 0.093）、家屋に対する固定資産税（平均 0.065）である。比較的大きなジニ係数を示す市町村税は、法人税割（平均 0.165）、土地に対する固定資産税（平均 0.143）、償却資産に対する固定資産税（平均 0.158）である。地方税の全体でみたジニ係数は平均 0.090 である。道府県税のジニ係数はこれよりも小さく、市町村税のジニ係数はこれよりも大きい。これらの結果は、最大/最小で測った税収の格差と同じである。

表 4-3 (b) は、昼間人口 1 人当たり税収のジニ係数である。道府県税の全体のジニ係数は平均 0.082 である。これよりも小さなジニ係数を示す道府県税は、地方消費税（平均 0.036）のみである。比較的大きなジニ係数を示す道府県税は、法人税割（平均 0.158）、個人事業税（平均 0.173）、法人事業税（平均 0.160）である。市町村税の全体のジニ係数は平均 0.109 である。これよりも小さなジニ係数を示す市町村税は、個人均等割（平均 0.064）、法人均等割（平均 0.087）、家屋に対する固定資産税（平均 0.064）である。比較的大きなジニ係数を示す市町村税は、法人税割（平均 0.160）、土地に対する固定資産税（平均 0.140）、償却資産に対する固定資産税（平均 0.156）である。地方税の全体でみたジニ係数は平均 0.094 である。道府県税のジニ係数はこれよりも小さく、市町村税のジニ係数はこれよりも大きい。

表 4-4 (a) は、夜間人口 1 人当たり税収の変動係数である。道府県税の全体の變動係数は平均 0.149 である。これよりも小さな變動係数を示す道府県税は、個人均等割（平均 0.141）と地方消費税（平均 0.084）のみである。比較的大きな變動係数を示す道府県税は、法人税割（平均 0.310）、個人事業税（平均 0.317）、法人事業税（平均 0.304）である。市町村税の全体の變動係数は平均 0.185 である。これよりも小さな變動係数を示す市町村税は、個人均等割（平均 0.101）、法人均等割（平均 0.167）、家屋に対する固定資産税（平均 0.116）である。比較的大きな變動係数を示す市町村税は、法人税割（平均 0.310）、土地に対する固定資産税（平均 0.260）、償却資産に対する固定資産税（平均 0.293）である。地方税の全体でみた變動係数は平均 0.161 である。道府県税の變動係数はこれよりも小さく、市町村税の變動係数はこれよりも大きい。

表 4-3 (a) 夜間人口 1 人当たり税収のジニ係数

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	平均
道府県民税	0.113	0.116	0.101	0.102	0.100	0.100	0.102	0.107	0.117	0.121	0.118	0.114	0.110	0.109
個人均等割	0.044	0.048	0.044	0.046	0.037	0.039	0.045	0.052	0.083	0.129	0.136	0.135	0.136	0.075
所得割	0.116	0.131	0.113	0.108	0.108	0.108	0.106	0.108	0.110	0.112	0.112	0.114	0.114	0.112
個人分	0.115	0.129	0.112	0.106	0.106	0.106	0.105	0.106	0.107	0.108	0.110	0.111	0.112	0.110
法人均等割	0.104	0.104	0.104	0.104	0.104	0.109	0.109	0.110	0.109	0.107	0.105	0.106	0.104	0.106
法人税割	0.148	0.138	0.121	0.134	0.161	0.146	0.158	0.166	0.183	0.191	0.201	0.188	0.166	0.162
法人分	0.135	0.126	0.112	0.121	0.142	0.128	0.138	0.144	0.158	0.165	0.174	0.162	0.132	0.141
事業税	0.160	0.151	0.136	0.153	0.173	0.157	0.165	0.174	0.175	0.170	0.181	0.170	0.129	0.161
個人事業税	0.155	0.159	0.157	0.151	0.162	0.165	0.164	0.166	0.170	0.177	0.177	0.175	0.175	0.166
法人事業税	0.163	0.155	0.139	0.156	0.178	0.161	0.169	0.178	0.178	0.172	0.183	0.172	0.131	0.164
地方消費税	0.069	0.047	0.044	0.044	0.046	0.051	0.045	0.040	0.039	0.039	0.037	0.038	0.040	0.045
道府県税その他	0.087	0.085	0.082	0.081	0.083	0.083	0.087	0.089	0.092	0.093	0.090	0.094	0.095	0.088
道府県税	0.098	0.082	0.073	0.075	0.079	0.075	0.077	0.080	0.086	0.090	0.094	0.089	0.067	0.082
市町村民税	0.124	0.126	0.115	0.112	0.118	0.115	0.116	0.118	0.123	0.129	0.121	0.118	0.110	0.119
個人均等割	0.061	0.061	0.061	0.060	0.064	0.065	0.065	0.046	0.045	0.047	0.044	0.044	0.046	0.055
所得割	0.133	0.142	0.130	0.123	0.124	0.124	0.123	0.125	0.127	0.129	0.115	0.115	0.116	0.125
個人分	0.131	0.140	0.128	0.121	0.123	0.123	0.122	0.122	0.124	0.126	0.113	0.113	0.113	0.123
法人均等割	0.099	0.097	0.094	0.093	0.097	0.094	0.093	0.092	0.094	0.092	0.089	0.089	0.086	0.093
法人税割	0.151	0.145	0.126	0.138	0.162	0.148	0.161	0.167	0.181	0.194	0.201	0.194	0.171	0.165
法人分	0.139	0.133	0.116	0.126	0.145	0.131	0.140	0.146	0.158	0.170	0.177	0.168	0.138	0.145
固定資産税	0.111	0.106	0.104	0.103	0.099	0.096	0.093	0.088	0.085	0.084	0.083	0.081	0.081	0.093
土地	0.179	0.174	0.170	0.164	0.158	0.150	0.143	0.134	0.127	0.120	0.114	0.111	0.112	0.143
家屋	0.070	0.068	0.068	0.067	0.068	0.067	0.066	0.063	0.062	0.063	0.061	0.060	0.060	0.065
償却資産	0.172	0.167	0.168	0.163	0.157	0.155	0.152	0.148	0.151	0.151	0.153	0.157	0.158	0.158
市町村税その他	0.192	0.189	0.182	0.177	0.175	0.174	0.164	0.159	0.158	0.152	0.153	0.157	0.157	0.168
市町村税	0.117	0.115	0.108	0.106	0.106	0.102	0.101	0.096	0.098	0.101	0.098	0.095	0.091	0.103
地方税	0.105	0.094	0.088	0.087	0.089	0.086	0.086	0.085	0.089	0.092	0.094	0.091	0.078	0.090

表 4-3 (b) 昼間人口 1 人当たりのジニ係数

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	平均
道府県民税	0.123	0.126	0.112	0.109	0.108	0.110	0.112	0.117	0.126	0.130	0.128	0.124	0.121	0.119
個人均等割	0.055	0.060	0.057	0.057	0.048	0.051	0.056	0.063	0.088	0.134	0.139	0.137	0.136	0.083
所得割	0.131	0.145	0.128	0.121	0.121	0.121	0.120	0.121	0.123	0.124	0.125	0.126	0.127	0.126
個人分	0.129	0.143	0.126	0.119	0.119	0.119	0.118	0.119	0.120	0.120	0.123	0.124	0.124	0.123
法人均等割	0.093	0.093	0.093	0.094	0.093	0.097	0.097	0.099	0.098	0.096	0.094	0.095	0.094	0.095
法人税割	0.144	0.132	0.114	0.130	0.158	0.142	0.154	0.163	0.180	0.189	0.199	0.185	0.164	0.158
法人分	0.129	0.119	0.103	0.115	0.137	0.122	0.133	0.140	0.154	0.162	0.171	0.158	0.128	0.136
事業税	0.156	0.145	0.129	0.149	0.170	0.153	0.161	0.171	0.173	0.167	0.178	0.166	0.125	0.157
個人事業税	0.161	0.165	0.164	0.158	0.169	0.173	0.172	0.175	0.177	0.184	0.185	0.182	0.184	0.173
法人事業税	0.159	0.148	0.131	0.152	0.174	0.157	0.165	0.174	0.175	0.168	0.180	0.168	0.126	0.160
地方消費税	0.070	0.036	0.036	0.036	0.036	0.042	0.034	0.030	0.030	0.031	0.030	0.030	0.031	0.036
道府県税その他	0.084	0.082	0.079	0.078	0.080	0.080	0.084	0.086	0.089	0.090	0.088	0.091	0.091	0.085
道府県税	0.098	0.079	0.071	0.074	0.078	0.074	0.076	0.080	0.085	0.090	0.095	0.091	0.070	0.082
市町村民税	0.136	0.138	0.127	0.122	0.128	0.126	0.127	0.129	0.133	0.138	0.129	0.127	0.120	0.129
個人均等割	0.071	0.071	0.071	0.069	0.073	0.074	0.074	0.057	0.055	0.055	0.052	0.052	0.054	0.064
所得割	0.148	0.157	0.145	0.136	0.138	0.138	0.137	0.138	0.140	0.142	0.128	0.128	0.128	0.139
個人分	0.146	0.155	0.143	0.135	0.137	0.136	0.135	0.136	0.137	0.138	0.125	0.125	0.126	0.136
法人均等割	0.092	0.089	0.087	0.087	0.090	0.087	0.086	0.085	0.088	0.087	0.084	0.083	0.080	0.087
法人税割	0.146	0.138	0.118	0.133	0.158	0.143	0.156	0.163	0.178	0.191	0.198	0.191	0.167	0.160
法人分	0.134	0.126	0.109	0.120	0.140	0.125	0.135	0.142	0.154	0.167	0.173	0.165	0.134	0.140
固定資産税	0.114	0.109	0.107	0.105	0.101	0.098	0.096	0.090	0.087	0.085	0.084	0.083	0.083	0.095
土地	0.186	0.181	0.177	0.171	0.164	0.157	0.149	0.140	0.133	0.125	0.119	0.116	0.117	0.149
家屋	0.069	0.067	0.067	0.066	0.067	0.067	0.065	0.062	0.062	0.062	0.060	0.060	0.060	0.064
償却資産	0.172	0.167	0.167	0.161	0.156	0.154	0.151	0.146	0.149	0.149	0.152	0.155	0.157	0.156
市町村税その他	0.196	0.193	0.186	0.180	0.178	0.177	0.167	0.163	0.160	0.154	0.156	0.159	0.160	0.171
市町村税	0.125	0.122	0.116	0.112	0.112	0.109	0.107	0.103	0.104	0.106	0.104	0.101	0.097	0.109
地方税	0.110	0.098	0.093	0.091	0.093	0.091	0.090	0.090	0.093	0.096	0.098	0.095	0.084	0.094

表 4-4 (a) 夜間人口 1 人当たり 税収の変動係数

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	平均
道府県民税	0.202	0.208	0.181	0.183	0.180	0.180	0.186	0.193	0.211	0.219	0.213	0.205	0.198	0.197
個人均等割	0.083	0.090	0.082	0.091	0.068	0.072	0.090	0.112	0.165	0.244	0.249	0.242	0.243	0.141
所得割	0.210	0.237	0.206	0.196	0.196	0.197	0.196	0.199	0.203	0.204	0.205	0.208	0.209	0.205
個人分	0.207	0.233	0.203	0.193	0.193	0.194	0.192	0.195	0.198	0.197	0.201	0.203	0.205	0.201
法人均等割	0.194	0.194	0.194	0.194	0.193	0.205	0.208	0.210	0.208	0.203	0.200	0.199	0.195	0.200
法人税割	0.285	0.255	0.234	0.252	0.303	0.305	0.317	0.315	0.345	0.371	0.387	0.360	0.306	0.310
法人分	0.254	0.230	0.208	0.222	0.262	0.259	0.270	0.272	0.296	0.319	0.332	0.307	0.247	0.267
事業税	0.302	0.275	0.255	0.278	0.320	0.308	0.317	0.320	0.319	0.316	0.336	0.311	0.233	0.299
個人事業税	0.287	0.296	0.291	0.282	0.305	0.316	0.320	0.327	0.329	0.341	0.341	0.339	0.345	0.317
法人事業税	0.307	0.280	0.260	0.284	0.327	0.315	0.325	0.326	0.323	0.319	0.339	0.314	0.236	0.304
地方消費税	0.132	0.088	0.084	0.084	0.086	0.096	0.083	0.075	0.074	0.073	0.071	0.071	0.071	0.084
道府県税その他	0.154	0.150	0.145	0.144	0.146	0.148	0.153	0.157	0.162	0.165	0.159	0.166	0.168	0.155
道府県税	0.178	0.148	0.133	0.136	0.144	0.140	0.142	0.146	0.155	0.164	0.170	0.162	0.119	0.149
市町村民税	0.224	0.227	0.207	0.201	0.213	0.210	0.211	0.215	0.223	0.234	0.218	0.212	0.198	0.215
個人均等割	0.114	0.113	0.114	0.111	0.117	0.118	0.119	0.087	0.084	0.087	0.081	0.081	0.085	0.101
所得割	0.244	0.261	0.238	0.226	0.230	0.231	0.227	0.231	0.235	0.238	0.211	0.210	0.212	0.230
個人分	0.241	0.257	0.236	0.223	0.227	0.228	0.224	0.226	0.229	0.231	0.206	0.206	0.207	0.226
法人均等割	0.176	0.172	0.168	0.167	0.174	0.168	0.166	0.164	0.170	0.167	0.160	0.159	0.154	0.167
法人税割	0.290	0.267	0.236	0.257	0.303	0.299	0.311	0.313	0.337	0.364	0.377	0.362	0.316	0.310
法人分	0.263	0.243	0.216	0.232	0.267	0.256	0.266	0.270	0.291	0.317	0.329	0.311	0.255	0.270
固定資産税	0.199	0.190	0.186	0.182	0.177	0.172	0.167	0.156	0.152	0.149	0.147	0.144	0.143	0.166
土地	0.335	0.323	0.315	0.301	0.287	0.272	0.258	0.241	0.229	0.214	0.206	0.200	0.203	0.260
家屋	0.124	0.121	0.121	0.119	0.122	0.121	0.118	0.113	0.111	0.111	0.108	0.107	0.107	0.116
償却資産	0.345	0.329	0.321	0.305	0.297	0.289	0.279	0.267	0.268	0.268	0.274	0.284	0.289	0.293
市町村税その他	0.352	0.346	0.332	0.321	0.317	0.313	0.295	0.288	0.283	0.272	0.274	0.281	0.281	0.304
市町村税	0.212	0.207	0.195	0.190	0.190	0.184	0.182	0.174	0.177	0.181	0.176	0.171	0.163	0.185
地方税	0.189	0.169	0.158	0.157	0.161	0.157	0.155	0.154	0.160	0.167	0.169	0.162	0.139	0.161

表 4-4 (b) 昼間人口 1 人当たり 税収の変動係数

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	平均
道府県民税	0.219	0.227	0.201	0.195	0.192	0.199	0.204	0.211	0.227	0.234	0.233	0.226	0.222	0.215
個人均等割	0.105	0.115	0.110	0.110	0.092	0.098	0.110	0.126	0.167	0.249	0.252	0.243	0.243	0.155
所得割	0.244	0.271	0.241	0.228	0.229	0.231	0.229	0.232	0.234	0.234	0.235	0.237	0.238	0.237
個人分	0.242	0.268	0.238	0.225	0.226	0.227	0.226	0.228	0.228	0.227	0.231	0.233	0.234	0.233
法人均等割	0.177	0.177	0.176	0.179	0.176	0.185	0.187	0.189	0.188	0.183	0.180	0.179	0.175	0.181
法人税割	0.273	0.241	0.217	0.240	0.294	0.291	0.304	0.304	0.335	0.361	0.377	0.350	0.296	0.299
法人分	0.241	0.214	0.191	0.209	0.251	0.242	0.256	0.259	0.285	0.308	0.321	0.295	0.235	0.254
事業税	0.291	0.262	0.241	0.269	0.312	0.296	0.307	0.312	0.312	0.308	0.327	0.303	0.224	0.289
個人事業税	0.293	0.303	0.302	0.293	0.318	0.330	0.337	0.345	0.345	0.356	0.356	0.355	0.363	0.331
法人事業税	0.296	0.267	0.245	0.274	0.318	0.303	0.314	0.318	0.315	0.310	0.330	0.305	0.225	0.294
地方消費税	0.143	0.069	0.071	0.071	0.068	0.078	0.064	0.058	0.058	0.059	0.058	0.055	0.057	0.070
道府県税その他	0.149	0.144	0.140	0.139	0.141	0.143	0.149	0.153	0.157	0.160	0.155	0.161	0.162	0.150
道府県税	0.176	0.142	0.129	0.133	0.141	0.136	0.139	0.144	0.153	0.162	0.172	0.163	0.124	0.147
市町村民税	0.248	0.252	0.233	0.224	0.235	0.233	0.233	0.236	0.241	0.251	0.234	0.230	0.220	0.236
個人均等割	0.138	0.137	0.139	0.134	0.138	0.142	0.141	0.108	0.100	0.099	0.095	0.094	0.101	0.121
所得割	0.282	0.299	0.277	0.261	0.264	0.267	0.261	0.265	0.266	0.269	0.240	0.239	0.240	0.264
個人分	0.280	0.296	0.274	0.258	0.261	0.264	0.258	0.260	0.260	0.262	0.235	0.234	0.236	0.260
法人均等割	0.164	0.159	0.155	0.155	0.162	0.156	0.155	0.153	0.160	0.156	0.150	0.148	0.144	0.155
法人税割	0.276	0.251	0.220	0.244	0.291	0.284	0.298	0.302	0.327	0.353	0.366	0.351	0.305	0.298
法人分	0.250	0.228	0.200	0.218	0.255	0.241	0.253	0.259	0.281	0.307	0.319	0.301	0.244	0.258
固定資産税	0.203	0.194	0.190	0.186	0.180	0.176	0.170	0.160	0.155	0.152	0.149	0.146	0.147	0.170
土地	0.344	0.333	0.325	0.311	0.298	0.283	0.268	0.252	0.238	0.224	0.216	0.210	0.213	0.270
家屋	0.122	0.119	0.119	0.117	0.120	0.119	0.115	0.110	0.109	0.109	0.106	0.105	0.105	0.114
償却資産	0.341	0.325	0.317	0.301	0.292	0.285	0.275	0.264	0.265	0.264	0.271	0.282	0.287	0.290
市町村税その他	0.357	0.350	0.336	0.325	0.321	0.317	0.298	0.291	0.286	0.274	0.277	0.283	0.284	0.308
市町村税	0.226	0.220	0.209	0.202	0.202	0.197	0.193	0.186	0.187	0.191	0.186	0.182	0.175	0.196
地方税	0.197	0.175	0.165	0.163	0.167	0.163	0.161	0.160	0.166	0.171	0.175	0.169	0.149	0.168

表 4-4 (b) は、昼間人口 1 人当たり税収の変動係数である。道府県税の全体の変動係数は平均 0.147 である。これよりも小さな変動係数を示す道府県税は、地方消費税（平均 0.070）のみである。比較的大きな変動係数を示す道府県税は、法人税割（平均 0.299）、個人事業税（平均 0.331）、法人事業税（平均 0.294）である。市町村税の全体の変動係数は平均 0.196 である。これよりも小さな変動係数を示す市町村税は、個人均等割（平均 0.121）、法人均等割（平均 0.155）、家屋に対する固定資産税（平均 0.114）である。比較的大きな変動係数を示す市町村税は、法人税割（平均 0.298）、土地に対する固定資産税（平均 0.270）、償却資産に対する固定資産税（平均 0.290）である。地方税の全体でみた変動係数は平均 0.168 である。道府県税の変動係数はこれよりも小さく、市町村税の変動係数はこれよりも大きい。

以上の最大/最小の格差、ジニ係数、変動係数による税収の普遍性の結果をまとめると次のようになる。3 つの尺度のどれをとっても税収の普遍性は同じ結果である。そして、地方法人課税は偏在性が高く、地方消費税は普遍性が高い。また、固定資産税の普遍性は課税対象ごとに異なっており、土地と償却資産は偏在性が高いが、家屋は普遍性が高い。

#### (4.2) 安定性と普遍性の関係

次に、普遍性の推計結果と第 3 章のパネルデータ推計による安定性の推計結果を使って、税収の普遍性と安定性の関係を確認する。普遍性はジニ係数による。

図 4-3 は、道府県税の安定性と普遍性である。図 4-3 (a) は夜間人口の場合、図 4-3 (b) は昼間人口の場合を示している。第 3 章の図 3-2 がタックス・ミックスとしての税収の安定性と普遍性の関係を示したのと同様に、図 4-3 は相関係数によってタックス・ミックスとしての税収の普遍性と安定性の関係を示す。

図 4-3 (a) では、法人税割や法人事業税といった法人課税は普遍性が低く安定性も低いところに位置しており、地方消費税は普遍性が高く安定性も高いところに位置している。これによる道府県税収の安定性と普遍性の相関係数は、表 4-5 に示すように 0.600 であるが、これは統計的な有意性を得ていない。したがって、夜間人口を基準とした道府県税収の普遍性は、タックス・ミックスとして、税収の安定性と独立の関係にある。つまり、ある税目の普遍性を高めたとしても、それは道府県税の全体としての安定性には影響を及ぼさないのである。

図 4-3 (b) と図 4-3 (a) は、ほとんど同じようにみえる。両者の相違は人口の測り方にあるが、表 4-3 ですでに確認したとおり、夜間人口の場合と昼間人口の場合で税収の普遍性にはほとんど差がないのである。これによって計算した普遍性と安定性の相関係数は、表 4-5 に示すように 0.517 であるが、これもまた統計的な有意性はない。したがって、夜間人口の場合と同様に、道府県税収の普遍性と安定性は独立の関係である。

これらをまとめると、道府県税の普遍性と安定性は独立の関係であることになる。

図 4-4 は、市町村税の安定性と普遍性である。図 4-4 (a) は夜間人口の場合、図 4-4 (b) は昼間人口の場合を示している。

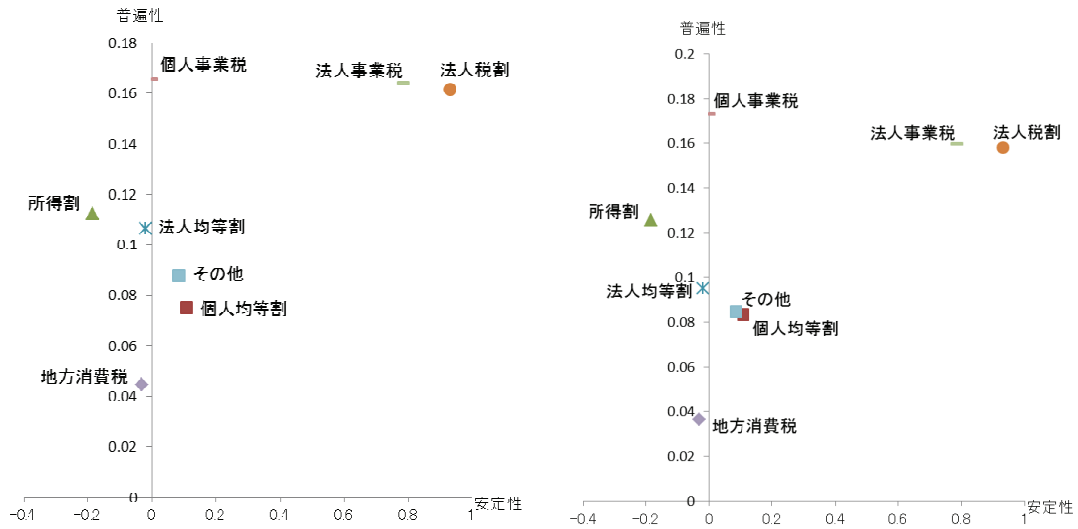
図 4-4 (a) で、所得割や法人税割などの所得課税は、道府県税と同様の位置にあることが確認できる。法人課税は普遍性も安定性が低く、個人課税は普遍性は低い安定性が高い。固定資産税は、土地や償却資産において安定性が高く、普遍性が低い。また、家屋に対する固定資産税は、普遍性も安定性も高い。夜間人口を基準とした場合の安定性と普遍性の相関係数は、表 4-5 に示すように 0.541 であるが、統計的に有意な相関係数ではない。したがって、夜間人口を基準とした場合、市町村税の普遍性と安定性の関係は独立であることになる。

図 4-4 (b) もまた、夜間人口で測った場合と似ており、図 4-4 (a) と同じ様子である。法人税割は普遍性と安定性がともに低く、所得割は普遍性が低く安定性が高い。固定資産税では、土地や償却資産の安定性が高く普遍性が低い。家屋に対する固定資産税は普遍性と安定性がともに高い。法人均等割は、普遍性が高く安定性も高い。個人均等割は、法人均等割に比べて、普遍性に優れているが安定性に劣る。昼間人口を基準とした場合の安定性と普遍性の相関係数は、表 4-5 に示すように 0.456 であるが、夜間人口の場合と同様に、これも統計的に有意な結果ではない。したがって、昼間人口を基準とした場合も、市町村税の安定性と普遍性の関係は独立である。

結局、市町村税の普遍性と安定性の関係は、夜間人口を基準とした場合も昼間人口を基準とした場合も、独立の関係にあるといえる。これは、道府県税の結果と同じである。

表 4-5 には、地方税の全体としての安定性と普遍性の相関係数も示している。その結果は、夜間人口 1 人当たり税収を使って普遍性を測った場合には、安定性と普遍性の相関係数は 0.533 であり、正の相関が認められる。したがって、この場合には、安定性を高めることは同時に普遍性を高めることになる。しかし、昼間人口 1 人当たり税収を使って普遍性を測った場合には、道府県税や市町村税の場合と同様に、統計的に有意な相関関係を認めることができない。この場合には、安定性と普遍性の関係は独立となる。

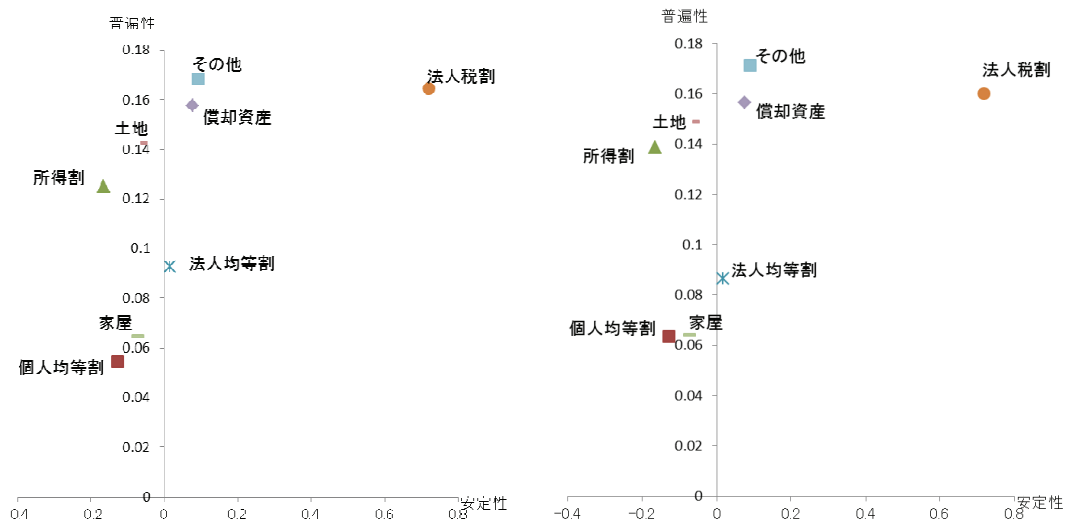
以上をまとめると、道府県税と市町村税には、タックス・ミックスとして安定性と普遍性の間には明確な関係がなく、両者は独立の関係にある。しかしながら、地方税の全体のタックス・ミックスとしては、夜間人口を基準にすると正の相関関係がある。この場合には、税収の安定性を高めることは、同時に、税収の普遍性を高めることになる。しかしながら、昼間人口によって普遍性を測った場合には、安定性と普遍性の間は独立である。



(a) 夜間人口

(b) 昼間人口

図 4-3 道府県税の安定性と普遍性



(a) 夜間人口

(b) 昼間人口

図 4-4 市町村税の安定性と普遍性

表 4-5 安定性と普遍性の関係 (相関係数)

	夜間人口	昼間人口
道府県税	0.600	0.517
市町村税	0.541	0.456
地方税	0.533*	0.448

(注) \*は  $p < 0.05$ 、\*\*は  $p < 0.01$  を表す。

#### (4.3) 普遍性と伸張性の関係

次に、普遍性と伸張性の関係を確認する。ここでも安定性と普遍性の関係の場合と同様に、普遍性をジニ係数によって示し、伸張性を第3章のパネルデータ推計の結果で示す。

図4-5は、道府県税の伸張性と普遍性の関係を示している。図4-5(a)は夜間人口であり、図4-5(b)は昼間人口である。図4-5(a)によると、法人税割や法人事業税といった法人課税は普遍性が低く伸張性が高いところに位置しており、地方消費税は普遍性も伸張性も高いところに位置している。これによって伸張性と普遍性の相関係数を計算すると、表4-6に示すように、**0.850**となり、両者の間には高い正の相関が確認された。したがって、夜間人口で測った場合、道府県税の伸張性と普遍性の間には強いトレード・オフの関係が存在する。これは、道府県税においては、ある税の普遍性を高めることによって道府県税の全体の普遍性を高めることが、逆に、道府県税の全体としての伸張性を低下させることを意味する。また、図4-5(b)によって伸張性と普遍性の関係を確認した結果は、表4-6に示すように、相関係数が**0.795**であり、高い正の相関が認められた。したがって、昼間人口によって普遍性を測った場合も、道府県税には伸張性と普遍性の間に強いトレード・オフの関係が存在することになる。

以上から、道府県税の税収は、夜間人口で測っても昼間人口で測っても、ともに伸張性と普遍性の間に強いトレード・オフの関係が存在するのである。

図4-6は、市町村税の伸張性と普遍性の関係を示している。図4-6(a)は夜間人口、図4-6(b)は昼間人口によって普遍性を示している。図4-6(a)によると、法人税割は、伸張性が高く、普遍性が低い。土地や償却資産に対する固定資産税は、伸張性が低く、普遍性も低い。家屋に対する固定資産税は、伸張性が低く、普遍性が高い。所得割は、伸張性は低いが、普遍性はまあまあといったところである。タックス・ミックスとしての市町村税の伸張性と普遍性の関係は、表4-6に示すとおりであり、相関係数は**0.566**であるが、統計的に有意ではない。したがって、夜間人口を基準とした場合、タックス・ミックスとしての市町村税は、税収の伸張性と普遍性が独立の関係にあることになる。図4-6(b)によると、法人税割は、伸張性が高く、普遍性が低い。所得割は、伸張性が低く、普遍性はほどほどである。土地や償却資産に対する固定資産税は、普遍性も伸張性も低い。家屋に対する固定資産税は、普遍性が高く、伸張性が低い。タックス・ミックスとしての伸張性と普遍性の関係は、表4-6に示すとおりであり、相関係数は**0.496**であるが、統計的に有意ではない。したがって、夜間人口の場合と同様に、昼間人口を基準とした市町村税の普遍性は伸張性と独立の関係にあることになる。

表4-6は、地方税の全体の伸張性と普遍性の相関係数も示している。夜間人口を用いた場合の相関係数は**0.699**であり、昼間人口を用いた場合の相関係数は**0.642**である。したがって、地方税の全体においても伸張性と普遍性の間には正の相関が認めら

れることから、伸張性と普遍性はトレード・オフの関係にあることになる。

以上をまとめると、道府県税の合計は伸張性と普遍性の間に強いトレード・オフの関係があり、地方税の合計には伸張性と普遍性の間にトレード・オフの関係が存在する。しかし、市町村税では、伸張性と普遍性は独立の関係にある。また、夜間人口を基準とした場合と昼間人口を基準とした場合には、違いがない。

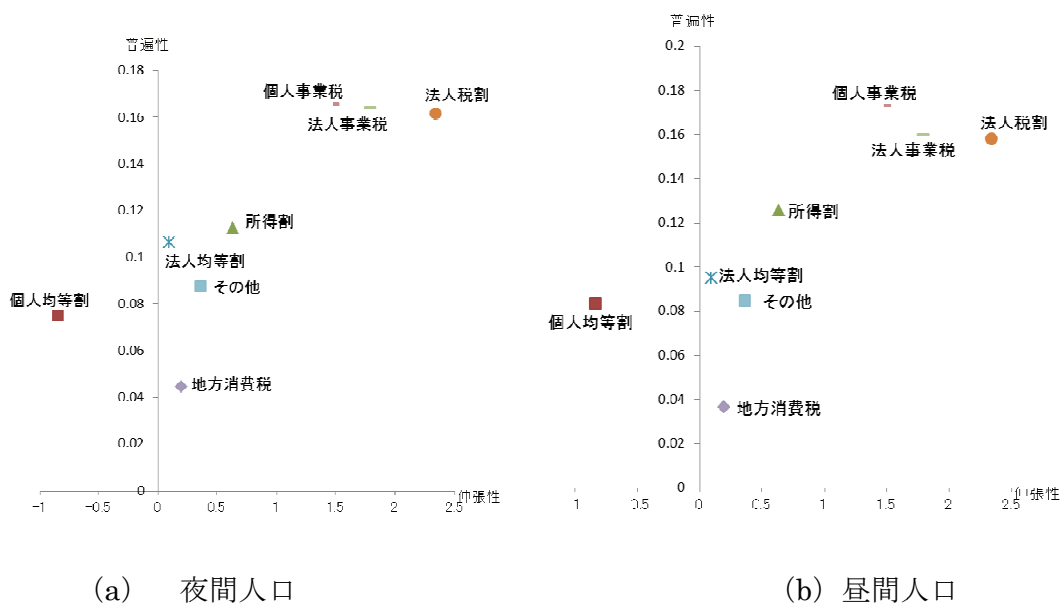


図 4-5 道府県税の伸張性と普遍性

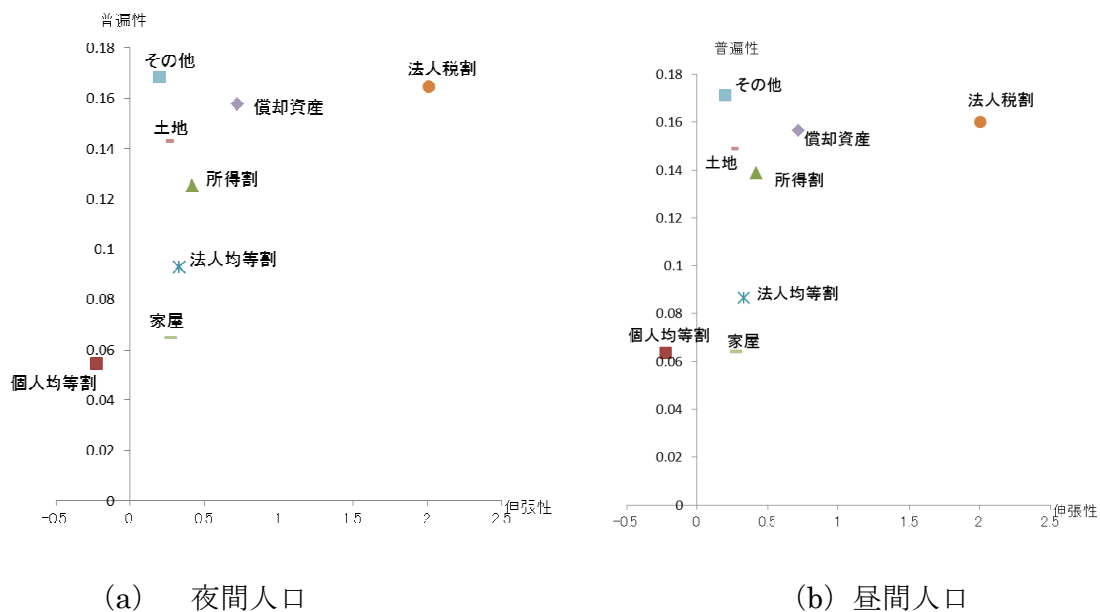


図 4-6 市町村税の伸張性と普遍性



表 4-6 伸張性と普遍性の関係

	夜間人口	昼間人口
道府県税	0.850**	0.795*
市町村税	0.566	0.496
地方税	0.699**	0.642**

(注) \*は  $p<0.05$ 、\*\*は  $p<0.01$  を表す。

## 第 5 節 考察

本章は、地方税の普遍性を確認することを第 1 の課題とし、1 人当たり税収によって税収の普遍性を推計するとともに、これに関連して、第 2 の課題として安定性と普遍性、伸張性と普遍性の関係を確認した。本章の分析が得た主な結果が次の通りである。偏在性の高い税には、法人住民税、個人事業税、法人事業税、土地と償却資産に対する固定資産税がある。地方消費税と家屋に対する固定資産税は、普遍性が高い。これらの結果は、夜間人口を基準にしても昼間人口を基準にしても同じである。また、伸張性と普遍性の間には、道府県税と地方税の全体において、トレード・オフの関係が認められる。

本章の推計は、普遍性を測る尺度として 1 人当たり税収の最大/最小の格差、変動係数、ジニ係数の 3 種類を用いたが、これらはすべて同じ結果を得た。安定性や伸張性の推計では、尺度の選択が結果を左右するほどに重要であったが、普遍性の分析では、どの尺度を使っても同じ結果を得ることができたのである。

本章の分析の特徴のひとつは、1 人当たり税収を計算する際の人口として夜間人口と昼間人口の 2 つのケースを採用したことである。夜間人口の場合と昼間人口の場合を比較すると、個人所得課税の場合には昼間人口で測った格差の方が大きくなり、法人所得課税の場合には夜間人口で測った格差の方が大きくなるという傾向が認められたが、税収の普遍性の程度としてはほとんど同じといえる。昼間人口が集まる地域は、企業も集まる傾向があるといえる。つまり、昼間人口の多い地域は、法人課税からの税収も多いといえるのである。このような傾向があるとすれば、昼間人口によって 1 人当たり税収の普遍性を測ることによって法人所得課税の普遍性が高まり、逆に、個人所得課税の偏在性が高まることは予想通りの結果といえる。むしろ、本章の結果として強調すべきは、昼間人口によって地方税の普遍性を測ることによって普遍性の程度に変化が生じるとはいえ、その変化の程度は極めて小さく、法人住民税や事業税の偏在性が高いという傾向に変わりがないことである。

1 人当たり税収を昼間人口によって測ることは、都市に発生する昼間人口がもたら

す財政需要を考慮して、地方税の普遍性を検証することを意味する。地方税の普遍性の議論においては、夜間人口よりも昼間人口が多くなるような地方団体(多くの場合、人口規模の大きな大都市である)からは、都市に特有の財政需要を考慮すると地方法人課税は偏在的ではないとの主張が展開される。本章の結果は、この見解を否定する。都市の財政需要を考慮するために昼間人口によって普遍性を確認したが、その結果は、夜間人口によって普遍性を測った場合と同じだったのである。つまり、法人住民税や事業税の税収が特定の地域に集中する程度は、たとえ都市における特別の財政需要を認めたとしても、遍在的といえるほどなのである。

本章の分析のもうひとつの特徴は、東京都を除いて税収の普遍性を検証したことである。東京都を除いて分析を行うことは、東京都の特殊性を排除して地方税の普遍性を検証することを意味する。都道府県別に人口1人当たり税収をみると、ほとんどすべての税で東京都が最大になる。したがって、最大/最小の格差によって地方税の普遍性を測るというやり方は、実質的には、東京都と比べた税収の格差を測っていることになる。東京都は、唯一の首都であり、他の地方団体とは異なる性格をもつことから、確かに特殊な存在である。地方税だけではなく、人口、企業などを含めてあらゆるものが東京に集中する。特別な存在である東京都の影響を含んで地方税の普遍性を測ったとすれば、その結果は、東京都の特殊性からの影響を大きく反映したものとなる。このように考えると、むしろ、東京都を除いて普遍性を検討した方が、東京都という特別な要因を排除して、真に地方税の普遍性そのものを把握することができるといえる。このような考え方から、本章は東京都への税収の一極集中の効果を排除して地方税の普遍性を分析したが、その結果は、東京都を含めた分析を行っている先行研究と同様に、地方法人課税や個人事業税は偏在性が高く、地方消費税は普遍性が高いというものであった。これは、たとえ東京都を除いたとしても、法人住民税や事業税は偏在的であることを意味している。つまり、法人住民税や事業税の偏在性が高いのは、これらの税収が東京に集中することのみが原因ではないのである。法人課税からの税収は、地域的に偏在する可能性が高く、それは日本全体でみれば東京に集中するが、それだけではないのであり、各地域において集中する傾向があるといえる。

本章が示した税収の普遍性に関する結果の中で興味深いのは、固定資産税の普遍性である。土地、家屋、償却資産のすべてを合計した固定資産税の全体としては、固定資産税の税収は高い普遍性を示した。しかし、課税客体を個別にみると、土地や償却資産に対する固定資産税は偏在性が高く、家屋に対する固定資産税は普遍性が高いことが示された。

固定資産税は、多くの先行研究で、地域間の格差が少なく普遍性の高い税であると述べられる。たとえば、戸谷(2010)は、1人当たり税収の最大/最小の格差によって普遍性を測っているが、固定資産税は地方消費税に次いで格差の少ない税であるとする。『平成25年度版地方財政白書』も同様に、固定資産税の格差を2.3倍としており、

これは地方消費税の 1.8 倍に次いで格差が少ない税となっている。ちなみに、個人住民税は 2.9 倍、地方法人 2 税は 5.3 倍、そして地方税の全体は 2.5 倍の格差である。

本章の結果は、固定資産税が全体として高い普遍性をもつ点では同じ結果を示しているが、課税客体ごとにみると、土地と償却資産に対する固定資産税は偏在性が高く、普遍性が高いのは家屋に対する固定資産税だけであることを示したのである。とくに償却資産に対する固定資産税は、法人課税と同じくらい、偏在性が高いのである。

償却資産に対する固定資産税は、事業の用に供する資産のみが課税対象である。つまり、償却資産への固定資産税は事業を行う法人に対する課税なのであり、このように考えると、法人課税と同程度の偏在性をもっていたとしても不思議ではない。

ところで、償却資産に対する固定資産税の偏在性が高いことは、古くから認識されていたといえる。シャープ勧告によって償却資産に対する課税を固定資産税に含むことになったときには、附加価値税（事業税）との関係も含めて、企業の税負担が過重であるとして固定資産税における償却資産課税は大きな批判を浴びた。償却資産への固定資産税は、企業課税の一部として議論されてきたともいえる。たとえば、税制調査会（1953）は「償却資産に対する課税は、現在市町村の収入となっているが、地域的に極めて偏在しているから、本税の性格にもかんがみて、これを他の固定資産税と区別して独立の税目とし、その収入を都道府県と市町村との間に折半するようにすることが必要であると認められる」<sup>16</sup>として、都道府県税としての償却資産税の創設を提案したこともある<sup>17</sup>。償却資産に対する固定資産税は、実質的には法人課税なのであり、だからこそ偏在性が高いのである。

土地に対する固定資産税の偏在性が高いのは、地価の地域間格差を反映したものである。償却資産に対する固定資産税の場合と同様に、企業の存在が税収の地域間格差に影響を及ぼしていると考えれば、土地に対する固定資産税の地域間格差をもたらす原因として商業地の存在を指摘できる。商業地に対する固定資産税の偏在が、土地に対する固定資産税の偏在をもたらすのである。本章の推計では、個人所得課税よりも土地に対する固定資産税の方が偏在性が高い。これは、所得よりも地価の地域間格差の方が大きいことを示唆している。地価の地域間でのバラツキは、予想以上なのかもしれない。

結局、固定資産税の全体としての普遍性の高さは、土地や償却資産に対する固定資産税の高い偏在性を家屋に対する固定資産税が相殺した結果なのである。そして、税収の普遍性を阻害するのは「企業」である。企業が地域的に偏在するために、法人課税の税収も偏在するし、償却資産や土地に対する固定資産税の税収も偏在するのである。

---

<sup>16</sup> 税制調査会（1953）117 ページ

<sup>17</sup> この提案は、大規模償却資産に対する課税標準の特例として制度化された。

本章は、税収の普遍性だけではなく、安定性と普遍性、伸張性と普遍性の関係も確認した。安定性と普遍性の関係は、夜間人口1人当たり税収で測った地方税以外では、統計的な意味で有意な相関を得ることができず、両者の関係は独立であることが示された。税制調査会（1961）や横田（1989）は、安定性と普遍性には正の相関があり、普遍性を高めることは同時に安定性を高めることになると述べている。また、神野（2007）は、時間的概念と空間的概念の観点から、安定性と普遍性が両立することを述べている<sup>18</sup>。本章の分析は、これらの先行研究の見解と異なる結論を得たことになる<sup>19</sup>。そもそも税収の安定性と普遍性に正の相関があるとする見解は、固定資産税の安定性と普遍性に大きく依存したものである。本章の分析は、固定資産税に普遍性を認めるのではなく、むしろ、課税客体の別に普遍性を捉えることで、固定資産税の偏在性を強調するものである。このようなことから本章は、安定性と普遍性の間に直接的な関係を見いだせなかったと考えられる。

伸張性と普遍性の関係は、道府県税と地方税において、タックス・ミックスとしてトレード・オフの関係があることを示した。とくに道府県税は、強いトレード・オフを示した。伸張性と普遍性の関係については、法人住民税や法人事業税などの法人課税の税収の傾向から、伸張性の高い税目は同時に偏在性も強いというのが税制調査会（1961）や横田（1989）などの先行研究の見解である。市町村税ではなく、道府県税においてトレード・オフの関係が確認されたことは、法人住民税や法人事業税によって法人課税の割合が高い体系である道府県税においてトレード・オフの関係が強くなることを示したといえる。

## 第6節 おわりに

本章は、地方税の普遍性を検証し、あわせて安定性と普遍性、伸張性と普遍性の関係を確認した。その結果、法人住民税や法人事業税などの地方法人2税、個人事業税といった事業課税、そして土地や償却資産に対する固定資産税において偏在性が高いことが示され、地方消費税や家屋に対する固定資産税は普遍性が高いことを示した。地方税の普遍性について本章の分析が示したもっとも重要な結論は、税収の普遍性を阻害する原因として企業活動の地域的な偏在を指摘したことである。

本章は、昼間人口を用いたり、東京都を除いた分析を行う点において、先行研究とは異なるアプローチを採用している。しかしながら、これらの差異は、本章の分析の

---

<sup>18</sup> 詳しくは、第2章を参照。

<sup>19</sup> 本章の推計が1997年度から2009年度を対象とすることから期間が短すぎるのではないかと疑念がわくかもしれない。しかしながら、同じ期間の分析において、伸張性と普遍性の関係では統計的に有意な結果を得ている。

特徴であると同時に、限界であるともいえる。

昼間人口を用いた理由は、都市の特別の財政需要を反映して税収の普遍性を検証することである。そして、東京都を除いた分析を行う理由は、東京都への一極集中的な税収の偏在の影響を排除することにある。

税収の普遍性の問題、言い換えると税源の偏在性の問題は、財政需要との関連では、超過財源の問題として捉えられる。税収の普遍性が損なわれているということは、超過財源が局地的に生じていることになる。超過財源は、標準的に行政サービスを提供するには不必要な財源である。超過財源に関わる問題を本章は昼間人口の指標で代理させたことになる。確かに昼間人口の指標は都市の財政需要を測るのにもっともらしいといえる。しかしながら、もっとも望ましい理想的なアプローチは、東京都が直面する首都の特別の財政需要をきちんと踏まえた分析であろう。その場合には、もはや東京都を除いて分析する必要がない。

さらに、分割基準の問題との関係で、税収の普遍性を考察することも重要である。もちろん本来、分割基準の問題と税収の普遍性は別の問題である。しかしながら、実際の政策論では、しばしば同時に議論される。また、過去には、税源の偏在を解消する手段として、分割基準が変更されたこともある。本章は分割基準の問題にまったく触れていない。これは本章が今後に残した課題である。

#### 参考文献

- 石田和之（2007）「固定資産税の普遍性と地域格差」『税』8月号 114-127 ページ
- 小野宏哉・清水千弘（1999）「固定資産税の地域負担構造に関する統計的検討：市町村データによる分析」『麗澤経済研究』第7巻第2号 81-100 ページ
- （財）地方財務協会編（2008）『地方税制の現状とその運営の実態』
- 下山朗（2003）「全国都市データによる固定資産税の地域格差の要因分析」『関西学院経済学研究』第34号 169-194 ページ
- 神野直彦（2007）『財政学（改訂版）』有斐閣
- 関口浩（1997）「固定資産税と都市計画税の諸問題」『金沢経済大学論集』第30巻第3号 63-85 ページ
- 税制調査会（1953）『税制調査会答申とその理由及び説明』
- 税制調査会（1961）『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』
- 高林喜久生（2001）「固定資産税の地域間格差について—大阪府下市町村データによる分析」『総合税制研究』No.9、104-118 ページ
- 戸谷裕之（2010）「地方法人二税の経緯と今後の課題」『産研論集』第37号 17-25 ページ
- 本間正明・中井英雄・齊藤慎（1990）「地方財源格差と固定資産税」『大阪大学経済学』

vol.40 (1・2) 203-219 ページ

中井英雄 (1990) 「固定資産税の土地評価実態と評価率改定のシミュレーション」『近畿大学商経学叢』第 37 巻 275-290 ページ

中野英夫 (2004) 「地方分権化における固定資産税制の課題」『租税研究』655 号 82-91 ページ

橋本恭之 (2008) 「地方法人課税の改革」『関西大学経済論集』第 57 巻第 4 号 227-243 ページ

林宏昭 (1994) 「固定資産税における負担配分のあり方について」『経済経営研究』帝塚山大学経済経営研究所第 2 号 29-35 ページ

横田信武 (1989) 「事業税改革における諸問題」『早稲田商学』第 334 号 51-75 ページ

#### 資料

財務省『平成 20 年度税制改正の要綱』(閣議決定)

[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2008/zei001\\_youkou.pdf](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2008/zei001_youkou.pdf)

総務省『平成 25 年度版地方財政白書』

[http://www.soumu.go.jp/menu\\_seisaku/hakusyo/chihou/pdf/h25.pdf](http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/pdf/h25.pdf)

総務省『地方財政統計年報』(各年度版)

<http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/toukei.html>

総務省統計局『人口推計』

<http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/List.do?bid=000001039703&cyclo=0>

総務省統計局『国勢調査』

[http://www.stat.go.jp/data/kokusei/2010/index.htm?utm\\_source=twitterfeed&utm\\_medium=twitter](http://www.stat.go.jp/data/kokusei/2010/index.htm?utm_source=twitterfeed&utm_medium=twitter)

東京都『平成 20 年度東京都税制調査会答申』

[http://www.tax.metro.tokyo.jp/report/tzc20\\_tsh.pdf](http://www.tax.metro.tokyo.jp/report/tzc20_tsh.pdf)

## 第5章 国税が地方税の安定性に及ぼす影響

### 第1節 はじめに

平成22年度の税制改正では、「所得税において①0歳から15歳までの子どもを控除対象とする扶養控除の廃止、②16歳から18歳までの特定扶養控除の上乗せ部分の廃止を行います。税体系上の整合性の観点等から、個人住民税についても平成22年度税制改正において同様の措置を講じます」<sup>1</sup>として、個人住民税における年少扶養控除と特定扶養控除のうちの上乗せ部分が廃止された。これは、所得税における扶養控除の廃止と歩調を合わせて個人住民税における扶養控除を廃止したものである。このようにして、所得税と一体的に個人住民税を変更することを決める過程では、次のような議論があったとされている<sup>2</sup>。

総務省からは、「所得税の扶養控除等について見直しを検討する場合には、住民税と所得税の税体系上の整合性の観点から、住民税についても検討することが必要ではないか。その際には、「地域社会の会費」としての性格を有する個人住民税の人的控除については、なるべく多くの住民に住民税を負担いただくため、控除の項目・金額ともに所得税の範囲内としてきたことをどう考えるか」という論点が政府税制調査会において提示されました。(中略) 所得税と住民税の税体系上の整合性を確保することについて大きな異論はなく、所得税・住民税がそろって一般扶養控除を廃止する方向となりました。

個人住民税における年少扶養控除等の廃止は、もともとは民主党政権の目玉政策である「子ども手当」の財源確保がきっかけである。子ども手当のための財源として所得税において年少扶養控除等を廃止したが、それだけでは足りないとなり、地方団体に対しても費用負担を求めようということになる。そこで登場したのが(所得税と同じく)個人住民税においても年少扶養控除等を廃止しようという考えである。そのとき示されたのが、所得税に合わせて個人住民税でも年少扶養控除等を廃止することが「税体系上の整合性」としては望ましいという考え方である。所得税と個人住民税の歩調を合わせることを「税体系上の整合性」として表現し、これを根拠として所得税と住民税はそろって年少扶養控除等を廃止したと説明するのである。

これは、国税の改正が地方税に影響を与えた典型例である。過去においても国税は

---

<sup>1</sup> 税制調査会(2009)16ページ。

<sup>2</sup> 財務省『平成22年度税制改正の解説』697ページ。

しばしば地方税に影響を与えてきた。とくに、国税と課税ベースを同じくする個人住民税や法人住民税、法人事業税はその傾向が強い。たとえば、経済政策の一環として法人税の減税を行なうと、法人税額を課税ベースとする法人住民税もまた自動的に減税となる。これによる税収減を回避するためには、法人住民税の税率引上げ等の対処が必要である。「税体系上の整合性」を保つこととは、現状の税体系を是とするならば、国税と地方税の関係をそのままにしておくことになる。これは、実質的には、国税からの影響をそのまま地方税が受け入れることにつながる。

一方、地方税としては、国税からの影響をそのまま受け入れることはいいことではない。上の所得税の扶養控除の例で示唆されるように、国税の制度改正は、政策税制としての意味が強い場合が多い。政策手段のひとつとして国が税制を利用することが、そのまま地方税に影響し、結果として、地方団体の税収に影響するのである。地方税原則からすれば、地方税は、国税以上に、税収の安定性を求めている。とくに基幹税はそうである。税収の安定性の観点からすると、国税の制度改正の影響が自動的に地方税に及ぶことは望ましくないのであり、国税からの影響は遮断されるべきとなる。

税体系上の整合性と国税からの影響遮断は、しばしば衝突する。地方税の基本的な立場は、当然、国税からの影響遮断を重視する。実際、個人住民税や法人住民税は、それぞれ所得税と法人税と課税ベースを同じくするのであるが、厳密に言えば完全に一致するわけではない。個人住民税所得割は、「市町村民税の性格及び地方公共団体の立場から国の租税政策に基づくものはこれをできるだけ排除することとし、課税所得の範囲等についてはその内容及び控除額について所得税と異なるものとしている」<sup>3</sup>。法人住民税法人税割の課税標準額は、「法人税における特別の控除や租税特別措置法に基づく国の政策に係る特別措置の中には地方税に影響するのは適当でないものもあるので、原則としてこれら一定の税額控除の規定による控除前の法人税額とすることとされている」<sup>4</sup>。つまり、基本的には国税と課税ベースを共有するが、完全には同じではないのである。

このように国税の仕組みをそのまま地方税の計算に取り入れないのは、国税と地方税の趣旨の違いを踏まえるからである。両者の違いは、租税原則に加えて地方税原則が必要とされることにもっとも端的に示される。これを政策論的な観点からいえば、国税は政策税制として頻繁に利用される。確かに、国税の政策的利用は否定されるべきでない<sup>5</sup>。しかしながら、税収の安定性を重視する地方税は、政策税制としての利用はできるだけ控えるべきである。まして、地方財政の観点、あるいは地方団体の自らの政策としての地方税の政策的利用ではなく、国の政策税制に付き合うだけの地方税

<sup>3</sup> 『平成 24 年度版要説住民税』 24 ページ。

<sup>4</sup> (財) 地方財務協会 (2008) 391 ページ。

<sup>5</sup> 国税においても政策税制としての利用に否定的な見解もある。たとえば、石 (2008) は一貫して政策税制に否定的な立場である。



の利用はもっとも避けるべきである。国税の政策税制に付き合うことによって地方税の税収が不安定になるのであれば、なおさらである。これを避けるための地方税の側からの論理が国税からの影響遮断である。国税からの影響遮断は、国の政策税制の影響を受けて地方税が変化することを防止し、地方税の安定性を確保するための考え方であり、制度的な対策なのである。国税の仕組みに多くを依存するように地方税の制度が設計されている場合には、地方税の安定性の観点からすると、国税からの影響遮断はとくに重要である。

そこで本章は、個人住民税と法人住民税を対象にして、国税からの影響遮断の観点から、地方税の安定性を分析する。個人住民税と法人住民税は、所得税や法人税と課税ベースを同じくする。したがって、地方税の中でもとくに「国税からの影響遮断」が強く意識されてきた税である。

本章の構成は次のとおりである。第2節では、個人住民税と法人住民税における国税からの影響遮断に関する議論を整理し、個人住民税と法人住民税の制度の中にもどのようにして国税からの影響を遮断するメカニズムが仕組みられているかを説明する。第3節は、相関係数とグレンジャーの因果性テストによって、国税からの影響遮断の効果を確認する。ここでは、個人住民税に対応する国税として所得税、法人住民税に対応する税として法人税との関係を分析する。第4節は、分析の結果を考察する。第5節は、まとめである。

## 第2節 住民税における「国税からの影響遮断」への制度的な対応

### (2.1) 個人住民税

#### (2.1.1) 個人住民税と所得税の課税最低限の関係

個人住民税は、均等割と所得割に分けられる。所得割は、課税ベースを所得金額とするが、この計算は基本的に所得税における所得金額の計算方法を用いている。したがって、個人住民税所得割は、所得金額の計算において、所得税と直接つながっている。国税である所得税で所得金額の計算方法が変わると、(個人住民税所得割の側で何の制度的な対応もしなければ、)自動的に個人住民税所得割の税額が変わることになり、結果として、個人住民税の税収も変化する。

個人住民税における所得税からの影響遮断の仕組みは、所得金額の計算における各種の控除におかれている。冒頭で紹介した扶養控除もそうである。これがもっともわかりやすく表れているのが課税最低限の違いである。これを『五訂地方財政小辞典』、『地方税制の現状とその運営の実態』によって確認すると、次のようになる。

『五訂地方財政小辞典』

所得税及び個人住民税所得割においては、憲法 25 条にいう「健康で文化的な最低限度の生活」を維持するのに必要な費用には課税することができないという考え方に基づき、収入が一定額以下の者に対しては課税されないものとしている。この一定額を課税最低限と呼び、通常、給与所得者について、夫婦子供 2 人の世帯をモデルとして給与所得控除、基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除、社会保険料控除の各金額の合計額で示される。住民税の課税最低限は基礎控除、配偶者控除、配偶者特別控除、扶養控除等の額が所得税のそれに比べて低くなっている。これは所得税の課税最低限が、ある程度ゆとりのある水準を目標としていることに対し、住民税においては地域社会の負担分任の要請が強いことによる<sup>6</sup>。(下線は筆者による。)

#### 『地方税制の現状とその運営の実態』

(個人住民税の課税最低限は、) 負担分任の性格から所得税に比較してより広い範囲の納税義務者がその負担を分かち合うべきものであるため、所得税よりも低い水準で設定すべきものとされている。(中略) なお、かつてわが国の国民の生活水準が国際的に低かった時期には、課税最低限は、生計費からの観点<sup>7</sup>が重視される傾向にあった。その後、高度成長期から安定成長を経て、国民の所得水準は大幅に上昇するとともに、国民の保有資産も相当程度増加してきている。このような経済社会の構造変化などに鑑みると、課税最低限については、生計費の観点からのみではなく、個人所得課税を通じて公的サービスを賄うための費用を国民が広く分かち合う必要性などを踏まえて総合的に検討していく必要があるとされている<sup>7</sup>。(下線及び ( ) は筆者による。)

いずれも負担分任の考え方を反映して、個人住民税は、所得税よりも、課税最低限を低く定めていると説明している。この関係は、本章第 1 節の表現を使うと、「税法系上の整合性」として言い換えられる。

ところで、課税最低限のあり方は、税だけの問題ではない。各種の福祉的な手当や補助など社会保障にもその影響は及ぶ<sup>8</sup>。そもそも、課税最低限を設ける根拠は「健康で文化的な最低限度の生活」(憲法第 25 条)の考え方にあるとされている。したがって、課税最低限の議論は、税制の議論だけではなく、社会保障の議論からも影響を受けることが多い。個人住民税からすれば、社会保障の要請による課税最低限の議論が所得税の変更を通じて個人住民税も及ぶのである。

しかしながら、個人住民税の安定性のためには、国税からの影響は遮断すべきである。政策税制としての所得税の利用に対しては、地方税としての趣旨の違いを理由にして距離を置きやすい。一方で、社会保障の観点における「健康で文化的な最低限度

<sup>6</sup> 石原・嶋津監修 (2002) 42 ページ。

<sup>7</sup> (財) 地方財務協会 (2008) 421 ページ。

<sup>8</sup> 最近、このような観点から、寡婦控除を見なし適用する自治体が増えている。

の生活」は、税収の安定性を掲げたとしても、なかなか無視しづらい。個人住民税は、ときには所得税における控除を個人住民税には適用しないことでこの課題に対処し、同時に、非課税限度額の制度を設けることで社会保障の要請に応えることで、国税からの影響を遮断してきた。以下で、その経緯を確認する。

### (2.1.2) 所得割における所得税からの影響遮断

今日に至る個人住民税の始まりは、シャウプ勧告である。シャウプ勧告における住民税改革の提案を表 5-1 に示す。シャウプ勧告は、国税所得税に対する付加税の形で住民税を提案した。戦後の市町村税としての住民税所得割が、所得税の計算を基礎として設計されたことを確認できる。そうであれば、所得割が所得税から影響を受けることは当然である。

ここでは、所得の算定が 3 つの方式からの市町村による選択制とされている。課税方式の選択を市町村の判断に委ねたことは、市町村が地域の実情に応じて課税方式を選択できることからして地方自治を尊重したものであるが、後からみれば、これが原因で市町村間に税負担の著しい不均衡を招くことになる。

表 5-1 第 1 次シャウプ勧告 (1949)

#### 第 11 章 住民税

4 住民税中の所得的部分は国税たる所得税に対する地方的付加の形とする。各市町村は次の三種の方式の中一種類を選択するものとする。(一種類しか選択できないものとする。)(a) 住民の納めるべき国税たる所得税に一定率を乗じたもの。(b) 住民の国税たる所得税の申告書に記載してある基礎控除および扶養控除後の所得金額に対する課税。(c) 控除後の所得金額から国税たる所得税額を差引いた残額に対する課税、つまり、(b) に定義した所得金額から所得税額を控除した残額に対する課税。(b) または (c) において課せられる税は、市町村の選択に従って、定率または累進率によるものとする。いかなる場合にも市町村は上の額を超えて税を賦課することは許されない。(a) を選択する場合税金は所得税の 20% を超えるべきではない。(b) を選択する場合、最高率は 10% を超えてはならない。(c) を選択する場合最高率は 20% を超えてはならない。比例税率で多額の収入を上げることが目的であれば比例税率には (c) がもっとも適合している。

(注) 下線は筆者による。

個人住民税に関する国税からの影響遮断の議論が最初に見られるのは、税制調査会 (1960) 『当面実施すべき税制改正に関する答申 (税制調査会第一次答申)』である。税制調査会 (1960) によると、所得割における課税方式の選択制の見直しと所得税か

らの影響遮断を検討するに至った背景は次のようになる<sup>9</sup>。

課税方式の選択制は、市町村が住民に負担の分任を求める場合において、その財政状態、産業構造、住民所得の状況等の実情に最も適合した課税方式を自主的に選択することができるという意味において、自治の本旨にかなうものと考えられる。しかしながら、その反面、課税方式の異なる市町村相互間において、同一程度の所得者でありながら、その負担に著しい不均衡を生ずるという欠陥があり、しかも、現状は経済的に発達した都市部の住民の負担が比較的軽く、反面、後進地たる農山漁村の住民の負担が相対的に重くなっている傾向にあることも課税方式の選択制の欠陥として指摘されている。このことは、社会、経済の進展に応ずる行政、施設の全国的な画一化の傾向と、国民負担の均衡化の要請が強くなりつつあることとの関連において、特に強く指摘されたところであった。(中略)

現行の課税方式が、(中略) 所得税の課税をその基礎とする方式をとっているため、所得税の改正が自動的に所得割に影響を及ぼしている実情にあることから、住民税のあり方とも関連して、このような影響を遮断することができるような課税方式に移行すべきである(中略)。住民税の本質と市町村財政に与える影響にかえりみ、この際、所得税の改正に伴う自動的影響をできるだけ遮断する方向で、課税方式の改正を検討すべきである。(下線は筆者による。)

ここでは、課税方式の見直しと所得税からの影響遮断が同時に検討されていることに注目したい。所得税を基礎とする所得割の課税方式は、シャープ勧告に基づくものであり、地方自治の本旨にも適うとされていた。それが、戦後の日本経済の発展と変化によって、逆に、地方自治の本旨にそぐわないものとされるようになり、地方自治の観点からはむしろ所得税からの影響を遮断することが望ましいとされたのである。

シャープ勧告から 10 年を経過した段階において所得税からの影響遮断を重視する見解へとスタンスが変わったのは、所得税の減税が所得割の大きな収入減をもたらし、地方財政の運営に支障を与えかねないとの懸念がここで現実的になったことによる。所得税の減税は、所得控除の拡大や税率の引下げなどによって行われる。課税ベース計算で所得税の仕組みを利用しているからには、あるいは、所得税と住民税の所得控除が同じである場合には、所得税の所得控除の変更の影響は自動的に所得割にも及ぶ。税制調査会(1960)による所得税からの影響遮断の議論も、所得税における配偶者控除などの創設による減税が直接的なきっかけである。

このような背景で住民税の課税方式と所得税からの影響遮断を検討した税制調査会

---

<sup>9</sup> 税制調査会(1960) 399 ページ。

(1960) の結論は、次の通りである<sup>10</sup>。

地方自治の観点からは、市町村が市町村民税を課するに当たっては、できるだけその自主性、自立性が保障されるべきものであり、したがって、所得割の課税方式は、所得税の改正に伴って、自動的にその影響を受けることを回避し得るのみならず、さらに進んで住民の自治意識を喚起し、自治運営に積極的に参画させるようにしむけるのにふさわしい課税方式が要請される（中略）。所得割の課税標準、税率等は、所得税の影響を遮断して、できるだけ自主的に決定できるよう定めることが適当である（中略）

改正方式における所得控除の取扱いについては、市町村の自主性を尊重する見地と、住民負担の変動を可能な限り回避する立場から考慮すべきである。（中略）総所得金額の範囲は原則として、所得税のそれによることが適当であるが、各種の所得控除については、所得税とその項目及び金額において全く同一でなければならないという必然性は認められない。（中略）いずれにせよ、最近における行政、施設の画一化の要請と、これに応ずる負担の均衡化の要請からは、ある程度地方税法における規制を認めざるを得ないにしても、少なくとも、所得税と同一でなければならない理由はなく、むしろ、その項目及び金額において、所得税と異なることを明らかにすることが、適当であらう。（下線は筆者による。）

結局、税制調査会（1960）答申は表 5-2 のようになる。地方団体の財政運営の自主性を強化するとの観点において、所得税から住民税所得割への影響を遮断することが望ましいとする見解が明確に示されている。1961 年度には、所得割の所得控除の種類や金額が地方税法で規定され、全国的に統一される。ここで所得割と所得税の所得控除が一致する時代は終わり、1962 年度以降は、所得割と所得税の所得控除が徐々に乖離していく<sup>11</sup>。

表 5-2 当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第 1 次答申）（1960）

第 1 当面実施すべき税制改正の方針 2 (4) 地方税制の自主性の強化

現在、地方税のうち、住民税や事業税は、その課税標準を国税に依存している部分が多いため、国税改正の影響を自動的に受け、それぞれ財政事情の異なる多数の地方団体における税制として自主性、安定性に欠ける点が指摘されている。（中略）国と地方団体及び地方団体相互間の税源配分ないしその結果としての地方税の改正の問題につい

<sup>10</sup> 税制調査会（1960）400 ページ、405－406 ページ。

<sup>11</sup> 「住民控除」といったユニークな提案がなされているが、これは実現しない。

では、なお検討中であるが、国税の大幅な減税が行われる場合には、これと切り離して、この点について改正を実施する必要がある。

当調査会は、以上の諸要請を実現するよう、市町村民税を中心に検討を加え、市町村民税については、現行の五つの課税方式を整備して、総所得金額から基礎控除、扶養控除その他の各種控除を行なった金額又は基礎控除だけを行なった金額を課税標準とする現行の第二課税方式本文及びただし書の二本建の方式に統合するとともに、所得税の改正がそのまま住民税に影響を及ぼさないよう、その各種の控除の金額に地方税独自の金額を定めることを基本として、具体的な検討を行ない、その成案を得た。

## 第2 税制改正案の骨子 1 (二) (1) (I) 市町村民税所得割

### (ロ) 所得及び税額の計算

① 課税の基礎となる所得金額の範囲及び算定方法は、原則として所得税法の定めるところによる。ただし、専従者控除制度については、所得税において拡充が行なわれるが、住民税においては、住民税の性格にかえりみ現行のままとする。

② 所得金額から控除する項目は、基礎控除、扶養控除、雑損控除、医療費控除及び社会保険料控除とし、その金額は、現行の市町村民税における金額と同額として地方税法に定め、生命保険料控除については、市町村が任意に行なうことができるものとする(本文方式)。ただし、市町村は、その実情に即して、所得金額から基礎控除をした金額を標準として課税することができるものとする(ただし書方式)。

この場合において、住民税における基礎控除及び扶養控除については、所得税におけるこれらの控除とそのあり方を異にすることを明白にするため、たとえば住民控除とする等その名称について別途考慮することが適当である。

(注) 下線は筆者による。

### (2.1.3) 住民税の課税最低限

表 5-3 は、税制調査会における住民税の課税最低限に関する議論をまとめている。税制調査会(1964)『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』は、所得控除と課税最低限の関係について検討し、所得税と所得割で所得控除が異なることを明確にするための方法のひとつとして、「住民税の性格に照らし、その課税最低限の額の決定に際して大きな要素となる現行の基礎控除及び扶養控除にかえて、たとえば住民控除というような控除を設け、また、その他の各種所得控除を整理統合することなど」<sup>12</sup>を提案する。

この答申は 1965 年度の課税方式の統一による影響を見極めるとして、具体的な内

<sup>12</sup> 税制調査会(1964) 27-28 ページ。

容についてあまり踏み込んでいないが、個人住民税のあり方として、所得税とは性格が異なるとの理由から、課税最低限や所得控除において所得税とは異なる仕組みを採用することが望ましいとする見解は確認できる。

税制調査会（1965）『昭和 41 年度の税制改正に関する答申』は、課税方式の統一が実現し、税率設定が準拠税率から標準税率へと改正された後に示された答申である。この答申は、個人住民税所得割について、「現行の各種控除が法定されて以来、その引上げが行なわれず課税最低限が据え置かれており、一方、所得税の課税最低限は逐次引き上げられて来ているので、住民税の減税の要請が強」<sup>13</sup>まっていることを背景として、各種の所得控除を引上げて住民税負担の軽減を図ることを提案した。

1962 年度以降、所得割では、所得控除が据え置かれ、その結果、課税最低限も据え置かれていた。たとえば、1961 年度に夫婦二人で 32.5 万円と同額であった所得税と個人住民税の課税最低限は、1965 年度には所得税が 47.4 万円であるのに対して、個人住民税は 30.7 万円であり、その差が 16.7 万円となった。個人住民税の所得控除は、所得税の所得控除と異なる道を選ぶことを選択したはずである。しかしながら、両者の差額の大きさから個人住民税の負担が重いとされ、個人住民税の所得控除の引上げによって税負担を軽減することが要請されたのである。税負担の軽減は、1966 年度に個人住民税における配偶者控除の創設などとして実現する。

税制調査会（1968）『長期税制のあり方についての答申』は、個人住民税の「課税最低限は、所得税の課税最低限と一致させる必要はないと認められる」との見解を示す。

税制調査会（1971）『長期税制のあり方に関する答申』は、個人住民税の課税最低限の引上げを答申する。その理由は、税制調査会（1965）と同じで、所得税の課税最低限との差が拡大していることである。所得税と個人住民税の課税最低限の差は、1965 年度の 16.7 万円から 1971 年度には 23.5 万円に拡大している。

ところで、実際には、1966 年度以降、個人住民税の課税最低限が完全に据え置かれていたわけではない。むしろ、少しずつではあるが引き上げてきたのである。それにも関わらず所得税の課税最低限との差が拡大したのは、所得税の課税最低限との一致を図る必要はないとの見解によって、所得税の所得控除と比べて抑制した形で個人住民税の所得控除を引上げてきたからである。このような課税最低限における所得税と個人住民税の差の拡大に対する税制調査会の見解が、表 5-6 で示す「いずれにせよ住民税の課税最低限については、国民生活水準の向上に伴って、納税義務者数の推移及び地方財政の状況等を考慮しつつ、その引上げを検討することが必要である」<sup>14</sup>なのである。木下（1992）は、この答申に対して、「地方税に関するこの税調答申で注目

<sup>13</sup> 税制調査会（1965）190 ページ。

<sup>14</sup> 税制調査会（1971）309-310 ページ。

すべき問題は、住民税に関する議論であった。まず住民税の課税最低限については、それを所得税のそれと一致させるべきか否かについての賛否を必ずしも明確にせず、その引上げを検討する必要があるとした。」として否定的な評価を与えている。

表 5-3 税制調査会答申における住民税の課税最低限に関する見解

<p>『今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方』についての答申』（1964）</p>
<p>第 8 地方税のあり方 2 住民税</p> <p>(2) 住民税は、所得税と同じく所得に対して課する税であるが他面、所得税とは異なって地域社会の費用を住民がその能力に応じつつ広く負担するという性格をもっている税であると考えられる。したがって、このような<u>住民税の性格にかんがみ、所得税に比較してより広い範囲の納税義務者がその負担を分かちあうという観点から、その課税最低限については、所得税のそれとは差異があるべきである</u>と認めた。</p> <p>本来、課税最低限は、国民生活の向上と見合って検討されるべきものであり、その結果として、各種所得控除について所要の改正が行なわれるべきものであると考えられるが、<u>住民税の課税最低限については、(イ) 就業人口又は世帯数に対する所得割の納税義務者数の割合、(ロ) 所得税の納税義務者数に対する所得割の納税義務者数の割合、(ハ) 国の生活保護の基準となるべき生活費等をメドとして総合的に決定されるべきであらう。</u></p> <p>しかしながら、市町村民税については、上記のとおり、昭和 39 年度及び昭和 40 年度の 2 年度間で、課税方式の統一を行なうこととしているため、住民税の課税最低限の問題については、昭和 40 年度以降、課税方式統一後における市町村の納税義務者数、税負担の状況等をみताうえで、これを改訂することが適当と認めた。</p>
<p>『昭和 41 年度の税制改正に関する答申』（1965）</p>
<p>第 3 地方税 1 住民税 (1) 所得割</p> <p>住民税負担の現況にかんがみ、<u>各種控除額を引上げて負担の軽減を図るとともに、住民税所得割と所得税とを通ずる総合負担を軽減する方向で所得税の一部の住民税所得割への移譲を行ない、税率の段階区分を改めて累進度を緩和するなど簡素合理化を図る</u>（後略）。</p>
<p>『長期税制のあり方についての答申』（1968）</p>
<p>第 3 地方税に関する長期税制 2 住民税</p>



(2) 住民税は所得税と同じく所得に対して課税する税であるが、所得税と異なり地域社会の費用をその住民がその能力に応じて広く負担する性格をもっている税である。したがって、住民税は、所得税に比較してより広い範囲の納税義務者がその負担を分かちあうべき性格のものであるので、その課税最低限は、所得税の課税最低限と一致させる必要はないと認められる。

しかしながら、住民税の課税最低限についても、国民生活水準の推移、所得税の課税最低限、住民税の納税義務者数の推移並びに地方財政の状況等を総合的に考慮しつつ、その引上げを検討することが適当であると考える。

『長期税制のあり方に関する答申』(1971)

### 第3 地方税 3 住民税

(1) 個人住民税の課税最低限については、所得税のそれと一致することが望ましいとする考え方もあるが、他面、現在の所得税の課税最低限がある程度ゆとりのある水準を目標としていること及び地方自治の立場から地域社会の費用をできるだけ多くの住民が負担することが望ましいという見地から、所得税の課税最低限と一致しなければならないものではないとする考え方がある。しかし、いずれにせよ、個人住民税の課税最低限については、国民生活水準の向上に伴って、個人住民税の納税義務者数の推移及び地方財政の状況等を総合的に考慮しつつ、その引上げを検討することが必要である。

(注) 下線は筆者による。

図 5-1 は、所得税の課税最低限と個人住民税の課税最低限の差の推移を示している。1972 年度以降、両者の差は拡大するが、1980 年代に入って一旦縮小することがわかる。

#### (2.1.4) 非課税限度額制度の創設

課税最低限のあり方は、所得課税としての税制の論理だけではなく、社会保障の観点からも論じられる。所得税からの影響遮断という発想は地方税の論理であり、地方税が安定的に税収を確保することを重視した考え方である。所得税と個人住民税が課税最低限を一致させないことで、個人住民税は所得税から影響を遮断できる。しかしながら、社会保障からの要請として税負担の軽減を求められた場合、個人住民税は社会保障の要請を遮断するわけにはいかない。そのとき、低所得者の税負担を軽減させる一方で、税収の減少をできるだけ抑制することを両立させるのための方法として登場したのが、非課税限度額の制度である。

非課税限度額制度が設けられた理由は、次のようにして、確認できる。

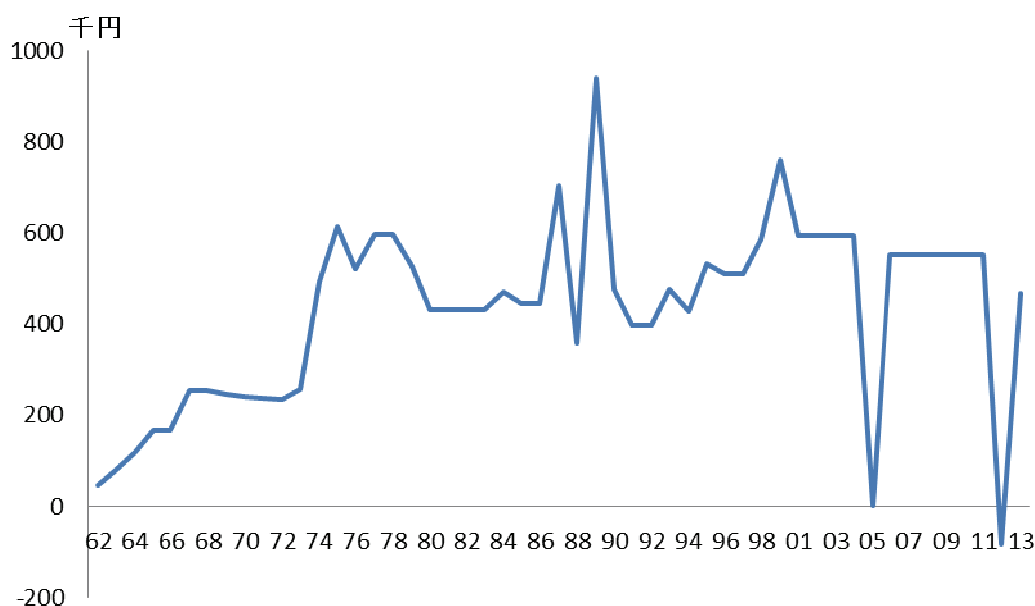


図 5-1 所得税と個人住民税所得割の課税最低限の差の推移  
 (出所) 財務省財務総合政策研究所『財政金融統計月報』により作成。

【第 94 回国会衆議院地方行政委員会】(1981 年 3 月 19 日)

石原信雄 (自治省税務局長) 「従来のような形での所得控除の引き上げによる減税は、56 年度の場合、到底困難であるという状況にあったわけであります。しかしながら、一方において、諸物価の上昇等を考えますと、低所得者層に対する配慮ということをしなないわけにはいかないということもありまして、56 年度限りの措置として、一定の所得以下の人については住民税を課さないという、いわゆる非課税限度方式というものを導入することにいたしましたわけであります。」

【第 94 回国会参議院本会議 (1981 年 3 月 23 日)】

大川清幸 (公明党) 「現行の個人住民税の課税最低限は 158 万 4 千円であり、生活保護基準額の 162 万 3 千円を下回ることになるわけであります。このことは、今回の税制改正で従来のような課税最低限の引き上げを行わなかったための現象ですが、この矛盾を回避する措置として、単年度に限り非課税の限度額を設けるというこれまでにないこそくな措置をとらざるを得なかったのであります。」

非課税限度額の制度が「こそく」なものであるかどうかは、現在では、議論が分か

れるだろう。以上からは、当初は、あくまでも財源の確保との関連で、恒久的な制度ではなく、暫定的にやむなく非課税限度額の方式を採用したことがわかる。

所得控除の引上げは、すべての納税者の課税最低限を引上げることで、すべての納税者の個人住民税を軽減する。一方で、非課税限度額の仕組みは、一定の水準以下の所得の者のみを非課税とすることで、低所得層のみ税負担を軽減する。両者を比べると、非課税限度額の方がはるかに税収の減少を抑えられる。税収の減少を最小限に抑制しつつ、低所得層に対して税負担の配慮をするための苦肉の策が、非課税限度額制度といえる。本来は、所得控除（つまり、課税最低限）の引上げによって対応すべきと考えられていたので、導入時点においては、単年度限りの暫定的な措置として始まる。税制調査会も、住民税の本来の姿としては、非課税限度額の仕組みよりも、課税最低限の引上げが望ましいと考えていたようである。

表 5-4 は、税制調査会における住民税の非課税限度額に関する見解である。税制調査会『昭和 56 年度の税制改正に関する答申』（1980）は、財政状況は厳しいけれども、低所得者への配慮は必要であり、低所得者の税負担を軽減しなければならない。そこで、所得控除の増加による課税最低限の引上げを図るのではなく、暫定的に非課税限度額制度を講ずることにすべきと述べる。さらに、暫定的な措置であることの証として、次年度以降の措置は、次年度に検討することも述べている。

しかしながら、地方財政の状況が好転しない限りは、財源の確保が障害となって税負担の軽減ができないことは、次年度も同じである。したがって、暫定的な措置として導入されたにも関わらず、非課税限度額の制度は、逆に、その存在意義が積極的に認められるようになり、制度として恒久化される。『今後の税制のあり方についての答申』（1983）は、個人住民税の課税最低限と非課税限度額制度について、「地方財政の状況、課税最低限の水準等を総合的に勘案しつつ、必要に応じ、存続させることとすべき」と述べ、制度の存続を正当化する<sup>15</sup>。

このようにして個人住民税の非課税限度額制度が定着すると、個人住民税としては、制度上、低所得者への配慮を非課税限度額に任せることができる。つまり、所得控除のあり方や課税最低限の議論において、社会保障の観点を意識しなくともよいのである。代わりに、所得税の所得控除や課税最低限といった税の論理に集中できるのである。したがって、これ以降には、少なくとも制度的には、低所得者への配慮や生活保護制度との整合性といった社会保障を目的にしての課税最低限の引き上げは、不要になったといえる。言い換えると、これ以降の個人住民税における課税最低限の引き上げは、もっぱら所得税との関係など税制上の理由によるものなのである。

---

<sup>15</sup> 税制調査会（1983）11-12 ページ。

表 5-4 税制調査会における住民税の非課税限度額に関する見解

『昭和 56 年度の税制改正に関する答申』（1980）
<p>現下の厳しい地方財政の状況にかんがみ、課税最低限の引上げ等大幅な減収につながる措置を講ずることは極めて困難であると考えられる。しかしながら、国民生活水準等との関連で特に低所得者層の税負担について配慮を加える必要があると認められることから、一定の所得金額以下の者について住民税所得割を課さないこととする措置を講ずることもやむを得ないと考える。以上のような考えから、昭和 56 年度限りの措置として、所得の金額が本人、控除対象配偶者及び扶養親族の合計数を 27 万円に乗じて得た金額（たとえば、夫婦子 2 人の給与所得者の場合、給与の収入金額が 175 万 7 千円）以下の者について、住民税所得割を非課税とすることが適当である。なお、昭和 57 年度以降の措置については、国民生活水準の推移等を勘案して、引続き検討する必要があると考える。</p>
『今後の税制のあり方についての答申』（1983）
<p>個人住民税の課税最低限については、地域社会の費用を住民が広く能力に応じて負担するという住民税の性格からして、所得税に比較してより広い範囲の納税義務者がその負担を分かち合うべきものであるので、所得税の課税最低限と一致させる必要はないと考えられる。（中略）なお、個人住民税の課税最低限についても、国民生活水準の推移、納税義務者の割合、地方財政の状況等を総合的に考慮しつつ、ある程度の引上げを図ることが適当である。（中略）また、国民生活水準等との関連で、特に、低所得者層の税負担に配慮を加える必要があるという趣旨に基づき設けられている<u>住民税所得割の非課税措置</u>については、地方財政の状況、課税最低限の水準等を総合的に勘案しつつ、必要に応じ、<u>存続させることとすべき</u>である。</p>

（注）下線は筆者による。

## （2.2）法人住民税

### （2.2.1）法人住民税法人税割の税率の推移

図 5-2 は、法人税と住民税法人税割の税率の推移を示している。1951 年度に市町村民税において法人税割が課され、1954 年度には道府県民税においても法人税割が課された後、1981 年度までの間に 7 回の税率の変更がなされている。これらはいずれも法人税との関係から説明される変更である。ここでは、これらの税率の変更の経緯を整理することによって、法人税割が法人税からの影響をいかにして遮断してきたのかを確認する。

ここでは、1951 年度から 1981 年度までを 3 期に分ける。第 1 期は、1954 年度までであり、この時期に住民税としての法人課税である法人住民税（法人税割）の仕組みが完成する。法人税との関係では、法人税率の引き上げに伴って法人税割の税率を

引き下げる（1952年度）という対応をしている。第2期は、1955年度から1966年度であり、この時期は法人税率の引き下げに対応して、法人税割税率の引き上げを行なって、税収を確保する。第3期は、1970年度から1981年度であり、この時期は法人税率の引き上げに伴って法人税割の税率を引き上げ、また都道府県分と市町村分の配分を変更し、市町村分を強化する。

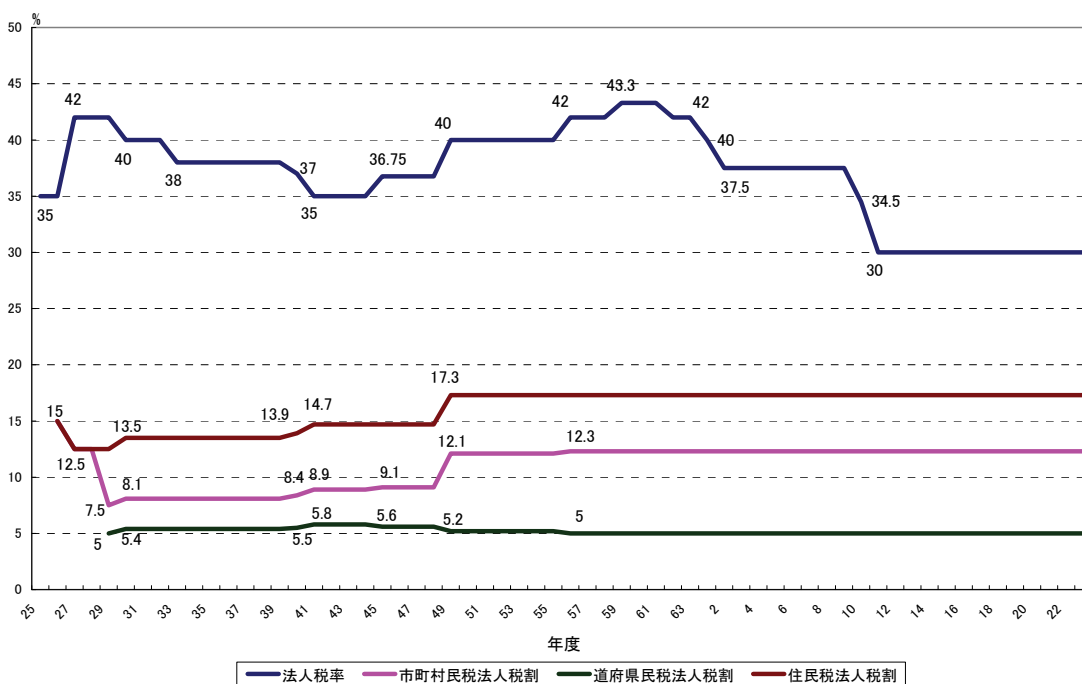


図 5-2 法人税および法人住民税法人税割の税率の推移

(注) 1.法人住民税法人税割は、市町村民税法人税割の税率と道府県民税法人税割の税率の合計である。2.法人税の税率は基本税率である。

(2.2.2) 法人住民税の誕生 (1952年度)

1950年度にシャープ勧告を受けて新たに制定された市町村民税では、法人均等割のみが設けられており、法人税割は存在しなかった。これは、表 5-5 に示すようなシャープ勧告の考え方を反映したものである。シャープ勧告は、法人課税の根拠論として「法人擬制説」の立場にあり、住民税を法人に対して課すことには否定的であった。

表 5-5 シャープ勧告 (1949)

法人は住民税を課されるべきでない。株主は住民税のうちの所得的要素によって、配

当を受取るとき、または、その株式を売却して譲渡所得を実現するときに課税を受けるであろう。

しかし、1951年度には法人税割が市町村住民税として創設される。当初、政府が想定していた税率は10%程度であったが、以下のような議論を経て、15%の標準税率で実施されることになる。

【第10回通常国会参議院予算委員会】(1951年3月1日)

岡野清豪国务大臣「実を申せば我々も失念しておりました配当所得というものに対して、どこからも個人の点においても法人の立場においてもこれを取ることができなかつたということを発見いたしましたし、同時に国会の御意向としまして、法人の市町村住民税が非常に軽かつたというような御議論も非常に深く印象付けられまして、そうしてそれに対して10%ぐらい、ごく僅かな増税でございますが取ったほうが公平の観念からよかろう(後略)」(下線は筆者による。)

【第10回通常国会参議院地方行政委員会】(1951年3月30日)

鈴木俊一政府委員「個人、法人間の負担の不均衡並びに配当所得に対する課税漏れの是正といったような考え方から、法人割というものを創設いたしましたわけでございます。ただその際におきまして個人、法人の負担の均衡ということだけを強く考えて参りますならば、個人の所得税額に対する100分の18という所得割の税率と同じ税率を、法人につきましても100分の18という税率を取ることになるわけでございますが、それはやはり資本蓄積というような日本の経済の復興再建の上から重要な一面の課題の点から申しますと、如何かと考えられますので、そこで大体10%程度、法人税額の約1割、この程度であるならば資本蓄積に対しましてそう大きな支障は与えないであらう、こういう見地で100分の10という税率をとったわけでございます。今回衆議院の方で御修正になりました趣旨は私どもの承知いたしております限りにおきましては、この程度の、5%程度更にこれを増やしましても、特にその点についての重大な支障はないであらうという見通しと、それから他面緊要なる減税をいたします財源を確保することが地方団体の予算を含めましての国全体の総合予算の均衡を図る上において必要である、そういう見地からの減税に必要な財源をどこに求めるかということになりまして、結局法人税割に求めることが全体の予算の均衡を害しないでやって行けるというようなところから、あのような御修正があつたものと考えておる(後略)」(下線は筆者による。)

個人段階での配当所得への課税がうまく行かなかったことを補完する趣旨で法人税割を創設することになったこと、とはいえ資本蓄積への影響を考慮して所得割よりも低い税率である 10%を想定したが、財源の確保という観点から国会での修正によって 15%へと引き上げられたことが確認できる。

当初の想定よりもやや高めに設定された法人税割の税率は、翌 1952 年度には朝鮮戦争に伴う経済の好況を背景に法人税の税率が 35%から 42%へと引き上げられたことに伴い、早速、12.5%へと引き下げられる。15%から 12.5%への引下げに際して法人税の税率の引上げを考慮したことは、次の答弁から確認できる。

【第 13 回通常国会衆議院地方行政委員会】(1952 年 3 月 4 日)

鈴木俊一政府委員「市町村民税であります、これは先般の法人税法の改正によります増徴によって、法人税割も自動的に増えて参りますので、法人税法改正による増徴をしないのと同じ程度の税収に留めるように賦課率の改正をいたしたいというのが、この改正であります。すなわち、法人税割の標準税率を現行 100 分の 15 を 100 分の 12.5 に抑え、これで現在の負担関係に変更を来さないわけであります。」(下線は筆者による。)

ここでは、法人税の影響によって法人税割の税収が増えることをキャンセルしたのである。法人税からの影響遮断は、税収が減るときだけでなく、増えるときにも行われるのである。

1954 年度には道府県民税が創設され、都道府県にも法人税割が与えられる。そのときには、企業の実質的な負担を増加させないために、市町村民税として課してきた法人税割の一部を都道府県に移譲する形がとられる。つまり、12.5%の税率を、都道府県が 5%、市町村が 7.5%として分け合うことになる。

(2.2.3) 法人税からの影響遮断 (1955・1965・1966 年度)

表 5-6 は、臨時税制調査会 (1955)『中間答申』である。臨時税制調査会は、税収の偏在性の高い法人課税のウェイトを地方税の中から減らし、それをいったん国が吸い上げたうえで、再分配することによって税源の効率化を図り、地方財政を全体として改善するとの趣旨から、法人税割の税率を引き下げることが提案した。この提案が実現することはないが、税収の普遍性の観点から法人税割の税率を調整するという答申は珍しい。

表 5-6 『臨時税制調査会中間答申』（1955）

法人事業税の税率ならびに道府県民税及び市町村民税中法人税割の税率を引き下げ、これによる法人の負担軽減額を法人税として徴収するとともに、たばこ消費税の税率を引き上げて法人税の増収額に相当する額だけ地方団体の独立財源を補てんする。

（注）下線は筆者による。

このとき、実際には、税収の普遍性の観点ではなく、税収の安定性を重視することになり、法人税割の税率は、法人税率の引下げに対応して、引き上げられる。法人税割の税率引き上げは、その後、1965年度、1966年度に行われる。

次は、1955年度に、法人税率が42%から40%へ引き下げられたことへの対処として、市町村分が7.5%から8.1%、都道府県分が5%から5.4%、合計で13.5%へと法人税割の税率が引き上げられたことの説明である。

【第22回特別国会参議院地方行政委員会】（1955年7月7日）

奥野誠亮政府委員「（道府県民税）法人税割について、減税後の法人税額を課税標準として、なお、おおむね従前通りの額を維持できるようにするため、法人税の税率の引き下げ等に伴い、その標準税率を100分の5.4（中略）に改めたいのであります。法人税の減税が行われますが、地方財政の状況がそれに伴って法人税割の減収を生ずるようなことを許さないのでございますので、やむを得ず税率を上げることによって従前の額を維持したいのであります。（略）（市町村民税）法人税割について、減税後の法人税額を課税標準として、なお、おおむね従前通りの額を維持できるようにするため、法人税の税率の引下げ等に伴い、法人税割の課税標準を100分の8.1（中略）に改める」（下線は筆者による。）

次は、1965年度に、道府県分の税率が5.4%から5.5%、市町村分の税率が8.1%から8.4%へと引き上げられた際の税制調査会答申と国会の説明である<sup>16</sup>。

表 5-7 『昭和40年度の税制改正に関する答申』（1964）

国税の法人税については、さきに述べたように、企業の内部留保の充実を図る等のため、税率を引き下げる改正を行なうこととしている。もともと、法人税の税率の引下げは、企業の内部留保の充実を図ろうとする国の政策の一環で行われるものである。こう

<sup>16</sup> 税制調査会（1964）111ページ。



した法人税率改正の理由、昭和40年度の地方財政の状況、過去における法人税率の改正が行われた場合に、住民税法人税割の税率についてとられた措置の経緯等にかんがみ、法人税の税率引下げに伴い自動的に住民税法人税割の減収をきたすことは適当でなく、その税率を調整することが適当であると認めた。

(注) 下線は筆者による。

【第48回通常国会衆議院本会議】(1965年2月23日)

吉武恵市国務大臣「道府県民税及び市町村民税におきましては、明年度に行なわれる法人税の税率引き下げに伴う法人税割の減収を回避するため、道府県民税法人税割の標準税率を100分の5.5に、市町村民税法人税割の標準税率を100分の8.4に、それぞれ改定いたすことといたしました。」(下線は筆者による。)

次は、1966年度に、道府県分の税率が5.5%から5.8%、市町村分の税率が8.4%から8.9%へと引き上げられた際の税制調査会答申と国会の説明である<sup>17</sup>。

表5-8 『昭和41年度の税制改正に関する答申』(1965)

現行の道府県民税及び市町村民税の法人税割の標準税率はそれぞれ100分の5.5、100分の8.4である。国税においてはさきに述べたように法人税の税率の引下げを行なうこととしているが、これは企業の内部留保の充実を図るための国の政策の一環として行われるものであって、このような法人税率改正の理由、昭和41年度の地方財政の状況、過去における法人税率の改正の際において住民税法人税割の税率についてとられた措置の経緯等にかんがみ、法人税の税率引下げに伴う住民税法人税割の減収を回避するため、その税率の調整を行なうことが適当であると認めた。

(注) 下線は筆者による。

【第51回通常国会衆議院本会議】(1966年3月17日)

永山忠則国務大臣「法人税割につきましては、法人税の税率の引き下げによる減収を回避するため、税率を調整することといたしました」(下線は筆者による。)

この間の法人税割の税率の引き上げは、すべて法人税(国税)の影響による法人税割税収の減少を回避することを目的としており、国税からの影響遮断の例として、非

<sup>17</sup>。税制調査会(1965)193ページ。

常にわかりやすい。

#### (2.2.4) 法人税割における市町村分のウェイトの増加（1970・1974・1981年度）

1970年度には、法人税率が35%から36.75%へと引き上げられる。これに対応して、法人税割は全体としての税率は14.7%のまま据え置く一方で、増収分をすべて市町村に配分するように都道府県と市町村の法人税割税率を変更する。

このとき、大蔵省は、法人税率の引上げに対する法人税割の対応として、過去の経緯を踏まえて、法人税割の税率を引き下げることが当初は考えていた。しかしながら、結局は、自治省の意向を受け入れて、増収分を市町村の収入に回すことになったのである。税率引下げの場合とは異なる対応ではあるが、法人税率の引上げによって生じた調整といえる<sup>18</sup>。

1974年度に法人税率が引き上げられた際には、都道府県に配分される税収を一定に保ちつつ、法人税割の全体の税率を引き上げるようにして、市町村法人割の税率を引上げる。その結果、税率は、市町村分が12.1%、道府県分が5.2%、合計で17.3%となる。自治省は、この税率引上げを「国と地方が、法人に対する実効税率の引き上げによる増収分をほぼ折半する」ものとして説明した<sup>19</sup>。換言すれば、国税の法人税と一体的に行われた法人税割の増税といえる。

1981年度には、法人税率に引き上げに合わせて、さらに市町村分のウェイトを高めるように税率の配分が変更される。ここでは、1970年度の税率変更と同様にして、法人税割の全体の税率を据え置いたままで、市町村のウェイトを高めるような変更がなされる。表5-9は、法人税率の引き上げに際して、法人税割の市町村分のウェイトを高めることを求める政府税制調査会の答申である。この結果、法人税割の税率は市町村が12.3%、道府県が5.0%となった。

その後は、法人税の税率には幾度もの変更が繰り返されたが、法人税割の税率は現在に至るまで据え置かれている。

表5-9 『昭和56年度の税制改正に関する答申』（1980）

### 三 地方税 法人住民税

#### (1) 市町村税における法人所得課税の充実を図る見地から、法人税の税率引き上げに

<sup>18</sup> 読売新聞（1970年1月28日朝刊）は、これを「法人税上げ地方にはね返り 大蔵省折れる」との見出しで、「法人税の1.75%引き上げ分の法人住民税へのはね返りについては、財界筋から難色を示され、予算大蔵原案作成の段階で、引き上げ分付加税とする案が検討されたが、結局法人住民税へのはね返りを大蔵省が認めた。」として伝えている。

<sup>19</sup> 朝日新聞（昭和48年11月9日朝刊）。

伴う住民税法人税割の増収分については、市町村に重点的に配分されるよう法人税割の税率の調整を行うこととし、市町村民税法人税割の税率を 12.3%（現行 12.1%）に引き上げるとともに、道府県民税法人税割を 5.0%（現行 5.2%）とすることが適当である。

ここまで、個人住民税と法人住民税における国税から影響遮断を確認してきた。個人住民税では、所得控除を中心に課税最低限、そして非課税限度額によって、所得税からの影響が遮断されてきた。法人住民税では、税率の調整によって安定的に税収を確保することで、法人税からの影響を遮断してきた。第 2 節で確認した国税からの影響遮断は、国税からの影響を遮断するために地方税がどのように制度を調整してきたのかであり、制度としての影響遮断への対応である。次なる関心は、これらの影響遮断のための制度的な対応が実際に効果があったのかである。次節でこれを確かめる。

### 第 3 節 グレンジャーの因果性テストによる国税からの影響遮断の検証

#### (3.1) 税収の動向

ここでは、各税の税収の推移を確認することで、所得税と個人住民税、法人税と法人住民税の税収の関係を感覚的に把握する。

図 5-3 は、1969 年度以降の個人住民税所得割と所得税の税収の推移を示している。所得税、道府県民税所得割、市町村民税所得割で税収の変化の仕方は異なるように見える。しかし、1991 年頃をピークする点では似たような傾向で推移しているようにも見える。所得税のピークは 1991 年度の 27.5 兆円であり、その後は、増減を繰り返しながら減少傾向を示している。2011 年度の所得税の税収は 15.2 兆円である。これは、1991 年度のピーク時にはるか及ばない。15.2 兆円の税収は、ピーク前でいえば、1985 年度の水準である。道府県民税所得割と市町村民税所得割の税収のピークは、1992 年度であり、それぞれ 2.9 兆円と 7.3 兆円である。その後、税収は比較的安定的に推移し、2007 年度には（所得税からの税源移譲によって）道府県民税所得割も市町村民税所得割も収入を伸ばす。道府県民税所得割は税収を増やしたままであるが、市町村民税所得割の税収は、税源移譲前の水準に戻りつつある。

図 5-4 は、1969 年度以降の法人住民税法人税割と法人税の税収の推移である。図 5-3 と同様に、1990 年頃をピークにして、大きく山の形が描かれているように見える。法人税のピークは、1990 年度の 18.5 兆円であり、その後は減少している。リーマン・ショックの影響が、2007 年度を頂点にした山に見られる。法人税収の変化と比べると、道府県民税法人税割と市町村民税法人税割の税収の変化は穏やかに見える。むしろ、安定的に税収を確保してきたという印象である。

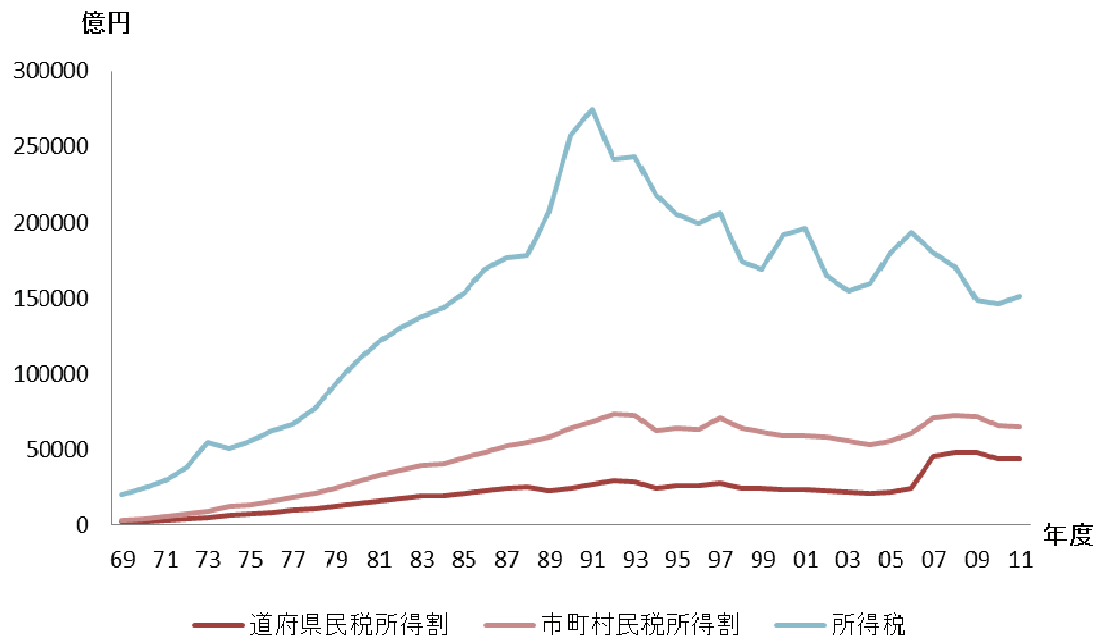


図 5-3 所得税と個人住民税所得割の税収の推移  
 (出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』により作成。

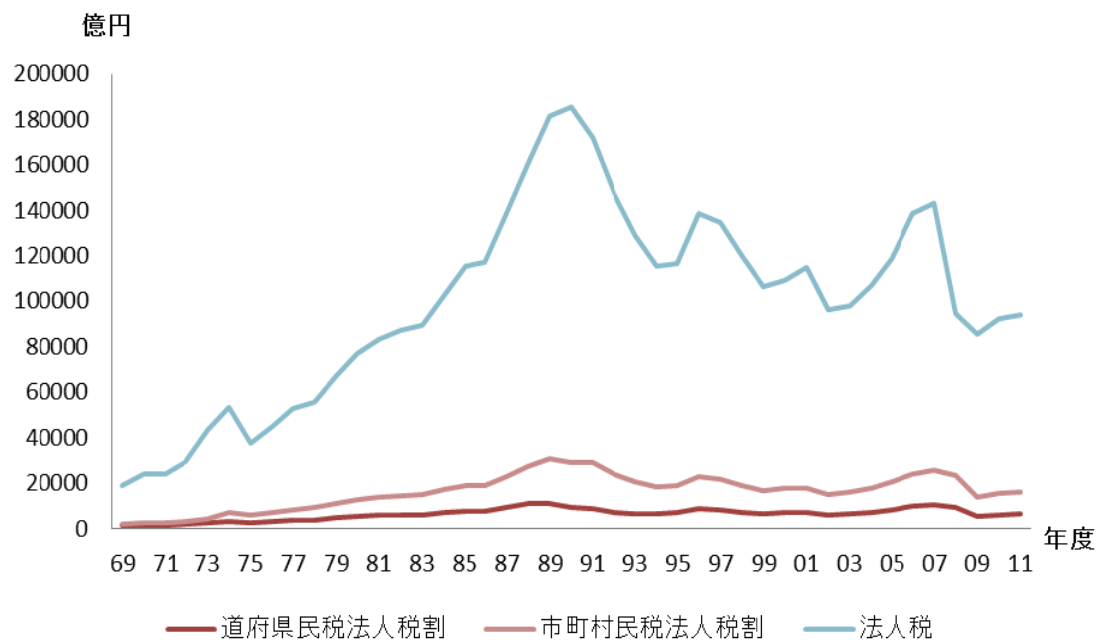


図 5-4 法人税と法人住民税法人税割の税収の推移  
 (出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』により作成。

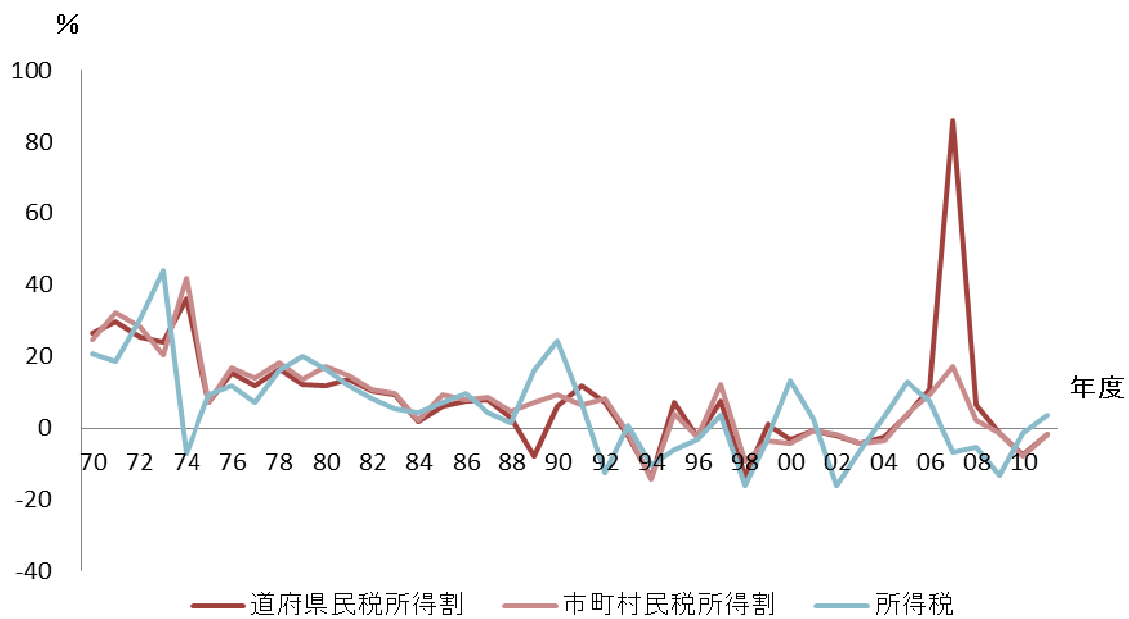


図 5-5 所得税と個人住民税所得割の対前年度変化率の推移  
 (出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』により作成。

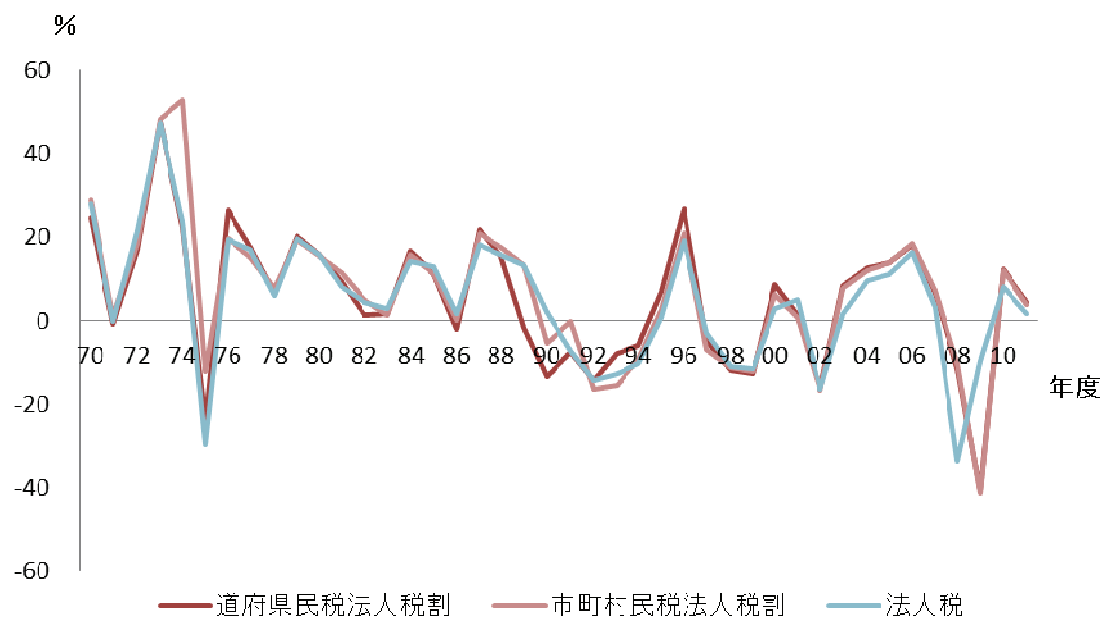


図 5-6 法人税と法人住民税法人税割の対前年度変化率の推移  
 (出所) 総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』により作成。

図 5-5 と図 5-6 は、税収の変化の様子をより詳細に確認するために、税収の対前年度変化率の推移を示している。図 5-5 が道府県民税所得割、市町村民税所得割、所得税、図 5-6 が道府県民税法人税割、市町村民税法人税割、法人税である。両図とも、対前年度変化率の推移を示す線は、国税と地方税で重なりが多いように見える。ここから、国税の変化の仕方と地方税の変化の仕方に共通するところがあると予想される。また、2 つの図を比べると、個人課税よりも法人課税においてグラフの線に重なりが多いように見える。これは、個人課税よりも法人課税において、国税と地方税の税収の対前年度変化率の推移の傾向が似ていることを示唆している。

### (3.2) 国税と地方税の税収の共変動

図 5-3 から図 5-6 は、視覚的に国税と地方税の税収の変動に似通ったところがあることを確認した。一般に、2 つの変数が同時に一定の方向に動くことは共変動 (Co-movement) と呼ばれる。国税と地方税の間に共変動の関係があるかどうかを確認することで、国税と地方税の変化に関係があるのかどうかを判断することができる。そこで、ここでは、所得税と道府県民税所得割、所得税と市町村民税所得割、法人税と道府県民税法人税割、法人税と市町村民税法人税割の間にそれぞれ共変動の関係があるかどうかを調べることによって、これらの税において国税から地方税への影響があるのか、あるいは影響が遮断されているのかを確認することにした。あわせて、比較のために、本来は影響が及んでいないはずと想定される均等割についても確認する。

共変動の有無を確認することを目的とした先行研究は非常に多く、その手法が応用されている分野も幅広い<sup>20</sup>。Lamo(2008)は、(税収ではなく、)公共部門の賃金率が民間部門の賃金率に影響を及ぼすかどうかを明らかにすることを目的に、両部門における賃金率の共変動の有無を確認している。このように、共変動の有無を確認するためにしばしば用いられる方法は、相関係数とグレンジャー因果性テストである。ここでは、Lamo(2008)の方法にならって、相関係数とグレンジャーの因果性テストを用いて、国税からの影響遮断を分析することとする。

分析対象の期間は、市町村民税が創設された 1950 年度から開始し、2011 年度までを「全期間」とする。しかしながら、データ入手の都合から、道府県民税個人均等割、道府県民税所得割、道府県民税法人均等割、道府県民税法人税割は 1969 年度から、市町村民税法人均等割は 1952 年度から、それぞれ 2011 年度までを「全期間」として推計する。また、市町村民税法人税割は 1951 年度に創設されたため、この税の「全期間」は 1951 年度から 2011 年度とする。(結局、1950 年度から 2011 年度の期間で分析されるのは、市町村民税個人均等割と市町村民税所得割のみである。)これらの「全

<sup>20</sup> たとえば、den Haan(2000)、Lamo(2008)、Martin (2009)、Mishra(2011)、野村・平井 (2011)、中澤他 (2002)、浅井 (2000) 藤岡 (2008)、小林 (1993) などがある。

期間」による分析は、入手可能なデータの範囲で、もっとも長い期間をとったものといえる。

しかしながら、「全期間」による分析は、あまりにも長期すぎるかもしれない。そこで、それよりも短い期間の分析として、1981年度から2011年度の期間による分析も行うことにする。

税収は、地方税の税収を総務省『平成25年度地方税に関する参考係数資料』から、国税の税収を国税庁ホームページから入手した。

すでに述べたように、ここでは、相関係数とグレンジャー因果性テストの2つの方法で共変動の有無を確認する。所得税は道府県民税個人均等割、道府県民税所得割、市町村民税個人均等割、市町村民税所得割との間で共変動の有無が確認され、法人税は道府県民税法人均等割、道府県民税法人税割、市町村民税法人均等割、市町村民税法人税割との間で共変動の有無が確認される。

表5-10は、相関係数を計算した結果を示している。相関係数の計算方法は、第3章、第4章と同じである。表5-10によると、全期間では、すべてにおいて国税と地方税の間に正の相関が確認される。道府県民税個人均等割、道府県民税所得割、道府県民税法人均等割は正の相関であり、市町村民税個人均等割、市町村民税所得割、道府県民税法人税割、市町村民税法人均等割、市町村民税法人税割は高い正の相関である。一方、1981年度から2011年度の場合は、いくつかの税で独立の関係を示す。つまり、正の相関が認められるのは市町村民税所得割のみであり、強い正の相関が認められるのは道府県民税法人税割と市町村民税法人税割である。

表5-10 相関係数の結果

	期間	道府県民税 個人均等割	道府県民税 所得割	市町村民税 個人均等割	市町村民税 所得割
所得税	全期間	0.5809 **	0.6841 **	0.7994 **	0.9651 **
	1981-2011	-0.1413	0.0114	-0.1009	0.6138 **

表5-10 相関係数の結果 (つづき)

	期間	道府県民税 法人均等割	道府県民税 法人税割	市町村民税 法人均等割	市町村民税 法人税割
法人税	全期間	0.5745 **	0.9410 **	0.8208 **	0.9919 **
	1981-2011	-0.1103	0.7975 **	0.0869	0.9443 **

(注) \*は  $p < 0.05$ 、\*\*は  $p < 0.01$  を表す。

表 5-10 の結果をみると、全期間の相関係数よりも、1981 年度から 2011 年度の期間で計算した相関係数の方がふさわしいように考えられる。均等割課税が、個人においても法人においても、所得税や法人税と正の相関をもつことが認められるとの結果は、直観的には支持しにくい。そうであるすれば、全期間での推計は、いたずらに期間が長すぎたのであり、単に長期になったがために見せかけの相関が得られたといえる。したがって、グレンジャーの因果性テストでは、1981 年度から 2011 年度を対象にして、共変動を確認する。

次に、グレンジャー因果性テストによって国税と地方税の共変動を確認する。グレンジャー因果性テストの手順は次のとおりである。最初に、単位根検定によって定常性を確認する。ここでは、ADF テストを用いる。その結果は、表 5-11 のとおりである。市町村民税法人均等割のみ 5%の有意水準で I(1)であり、その他のすべての変数は 1%の有意水準で I(1)であることが確認された。結局、全ての変数において I(1)であることが確認されたことになる。次の手順は、共和分関係の検定である。ここでは、ヨハンセンの共和分検定の方法を用いることにした。その結果は、表 5-12 のとおりであり、すべての変数において有意水準 5%で共和分の関係が存在することが確認された。最後のステップは、グレンジャーの因果性テストである。単位根検定と共和分検定の結果によって、すべての変数において I(1)であり共和分の関係が存在することが確認されたことになる。したがって、グレンジャーの因果性テストは誤差修正モデルを用いることにした。ラグは 2 とした。

表 5-11 単位根検定 (ADF テスト) の結果 (1981 年度から 2011 年度)

	検定統計量	p値	ラグ	検定統計量	p値	ラグ
所得税	-0.050956	0.6577	0	-3.902698	0.0003 **	0
道府県民税個人均等割	3.001578	0.9988	0	-3.353004	0.0016 **	0
道府県民税所得割	0.847124	0.8884	0	-4.264030	0.0001 **	0
市町村民税個人均等割	2.973294	0.9987	0	-3.355565	0.0016 **	0
市町村民税所得割	0.895217	0.8963	0	-3.995119	0.0003 **	0
法人税	-0.256813	0.5852	0	-3.902939	0.0004 **	1
道府県民税法人均等割	0.907945	0.8982	1	-2.940421	0.0047 **	0
道府県民税法人税割	-0.341850	0.5534	0	-3.958556	0.0003 **	0
市町村民税法人均等割	0.543987	0.8277	1	-2.544714	0.0129 *	0
市町村民税法人税割	-0.304792	0.5674	0	-3.873750	0.0004 **	0

(注) ラグの選択は SCI 基準による。\*は  $p < 0.05$ 、\*\*は  $p < 0.01$  を表す。



表 5-12 ヨハンセンの共和分検定の結果（1981 年度から 2011 年度）

	共和分数	所得税						
		トレース				最大固有値		
		固有値	トレース統計量	棄却限界値	p値	最大固有値統計量	棄却限界値	p値
道府県民税個人均等割	0*	0.462625	24.92267	15.49471	0.0014	17.38966	14.26460	0.0155
	1*	0.235884	7.533015	3.841466	0.0061	7.533015	3.841466	0.0061
道府県民税所得割	0*	0.458100	29.50129	15.49471	0.0002	17.15486	14.26460	0.0170
	1*	0.356571	12.34643	3.841466	0.0004	12.34643	3.841466	0.0004
市町村民税個人均等割	0*	0.437240	22.70155	15.49471	0.0035	16.09726	14.26460	0.0254
	1*	0.210115	6.604290	3.841466	0.0102	6.604290	3.841466	0.0102
市町村民税所得割	0*	0.654093	38.64494	15.49471	0.0000	29.72436	14.26460	0.0001
	1*	0.272828	8.920585	3.841466	0.0028	8.920585	3.841466	0.0028

表 5-12 ヨハンセンの共和分検定の結果（1981 年度から 2011 年度）（つづき）

	共和分数	法人税						
		トレース				最大固有値		
		固有値	トレース統計量	棄却限界値	p値	最大固有値統計量	棄却限界値	p値
道府県民税法人均等割	0*	0.402658	26.38786	15.49471	0.0008	14.42743	14.26460	0.0471
	1*	0.347640	11.96042	3.841466	0.0005	11.96042	3.841466	0.0005
道府県民税法人税割	0*	0.445310	29.63754	15.49471	0.0002	16.50170	14.26460	0.0218
	1*	0.374458	13.13583	3.841466	0.0003	13.13583	3.841466	0.0003
市町村民税法人均等割	0*	0.386233	24.41792	15.49471	0.0018	13.66793	14.26460	0.0620
	1*	0.318820	10.74998	3.841466	0.0010	10.74998	3.841466	0.0010
市町村民税法人税割	0*	0.567856	35.64388	15.49471	0.0000	23.49189	14.26460	0.0013
	1*	0.352087	12.15198	3.841466	0.0005	12.15198	3.841466	0.0005

(注) \*は  $p < 0.05$ 、\*\*は  $p < 0.01$  を表す。

グレンジャー因果性テストの結果は、表 5-13 に示している。1981 年度から 2011 年度を対象にした検定からは、所得税から市町村民税所得割へのグレンジャーの因果性と法人税から市町村民税法人均等割へのグレンジャーの因果性が、いずれも 5%の有意水準で確認された。その他は、すべて国税から地方税へも、逆に、地方税から国税へもグレンジャー因果性は認められない。(表 5-13 には、参考として、「全期間」によるグレンジャー因果性テストの結果も示している。)

表 5-13 グレンジャーの因果性テストの結果

	1981-2011	(参考)全期間	
所得税		1969-2011	道府県民税個人均等割
	-	-	
	-	-	道府県民税所得割
		1969-2011	
	-	→ *	
	-	-	市町村民税個人均等割
		1950-2011	
	-	-	
	1950-2011	市町村民税所得割	
→ *	→ **		
-	-		
法人税		1969-2011	道府県民税法人均等割
	-	-	
	-	-	道府県民税法人税割
		1969-2011	
	-	→ **	
	-	-	市町村民税法人均等割
		1952-2011	
	→ *	-	
-	-		
	1951-2011	市町村民税法人税割	
-	→ **		
-	-		

(注) \*は  $p < 0.05$ 、\*\*は  $p < 0.01$  を表す。

相関係数の推計とグレンジャーの因果性テストの結果を総合的に判断することで、国税と地方税の税収の共変動の有無、つまり国税からの影響遮断の分析結果を次のように述べることができる。

相関係数による分析では、所得税と市町村民税所得割、法人税と道府県民税法人税割、法人税と市町村民税法人税割において正の相関が認められた。正の相関が認められるということは、国税と地方税の変化においてお互いに関係があることを意味している<sup>21</sup>。したがって、これらの地方税は、国税からの影響が遮断されていない可能性があるといえる。

次に、グレンジャーの因果性テストの結果をみると、因果性の存在が認められたのは所得税から市町村民税所得割と法人税から市町村民税法人均等割である。

これらの結果をまとめると、市町村民税所得割は、所得税との間に正の相関があり、

<sup>21</sup> 具体的には線形の関係である。

さらにグレンジャーの意味で所得税から市町村民税所得割への因果性が認められたことになる。したがって、市町村民税所得割は、国税からの影響を遮断できていないと判断できる。

相関係数とグレンジャー因果性テストの結果が相違したのは、道府県民税法人税割、市町村民税法人均等割、そして市町村民税法人税割である。これらのうち、法人税割（道府県、市町村）は、いずれも法人税との間に正の相関が認められたが、グレンジャーの意味では因果性が認められなかった。因果性が認められないが相関のみが認められたということは、これらの相関には税制の仕組みからみて直接的な意味はなく、見せかけの相関であるといえる。市町村民税法人均等割は、法人税からのグレンジャーの因果性が認められたが、相関関係は認められなかった。実際のところは、均等割には国税からの影響が及んでいるとは考えにくい。これらの税は、国税と地方税の間で税収の変化に共変動を認めることができないといえることから、国税からの影響は受けていない、つまり国税からの影響が遮断されていると判断される。

その他の税は、国税との間に相関が認められず、グレンジャーの意味でも因果性が認められなかった。これらもまた、国税からの影響は遮断されていると判断できる。

結局、市町村民税所得割のみ所得税からの影響が遮断されていないのであり、その他の税は、国税から影響を受けていない、あるいは国税からの影響が遮断されているといえるのである。

#### 第4節 考察

本章は、個人住民税と法人住民税が安定的に税収を確保するために国税からの影響を遮断することを意識して制度の改正を行ってきた経緯を説明し、実際に国税からの影響を遮断することに成功しているのかどうかを、共変動の考え方によって、相関係数とグレンジャーの因果性テストによって確かめた。本章の分析が得た結論は、市町村民税所得割は国税からの影響が遮断できていないが、その他の税は国税からの影響が遮断されているというものである。

課税所得の計算を所得税や法人税の仕組みに依存している以上は、国税の改正が地方税に及ぶことは避けられないことであり、自明である。一方で、国税は、景気対策の手段として、あるいはさまざまな場面において政策税制として利用される。したがって、実際の税制改革の際には、所得税や法人税の改正に合わせて個人住民税や法人住民税への影響額が計算され、その結果によっては、地方税収の減少を相殺するための補てん的な措置が講じられる。本章で述べてきた個人住民税所得割の課税最低限や非課税限度額、法人住民税法人税割の税率の調整はその例である。本章の結果は、市町村民税所得割のみが所得税からの影響を受けているとするが、これ以外の税はこの

ような国税からの影響を遮断するための方策がうまく機能してきたといえるのかもしれない。

本章の分析が示した結果は、意外なものといえるかもしれない。道府県民税所得割と市町村民税所得割は、異なる結果である。両税の課税ベースはまったく同じである。したがって、所得税との関係も同じになることが予想される。しかし、分析の結果は、市町村民税所得割のみ国税からの影響が遮断できていないとするものであり、道府県民税所得割は国税からの影響が遮断されている、あるいは所得税からの影響を受けていないと解釈されるものである。

道府県民税所得割と市町村民税所得割で異なるのは、税率である。市町村民税所得割の税率の方が高い。個人住民税所得割において所得税からの影響を遮断する機能を果たすのは、(本章で述べたように、) 各種の人的控除などで構成される課税最低限である。所得税からの影響を遮断する機能を課税最低限が果たすとすれば、税率が高いほどその効果は小さくなる。市町村民税所得割のみが所得税からの影響を遮断できていないとすれば、その理由は道府県民税所得割と市町村民税所得割の税率の相違にあると考えられる。

個人道府県民税と個人市町村民税は、その構造がほとんど同じであるにも関わらず、税収の変化を分析すると、両者が異なる結果を示すことがある。本章の結果はその一例である。その他にも、所得税から住民税への税源移譲の効果も、両者では異なっていた。確かに両税はほとんど同じ仕組みであるが、しかし完全に同じというわけではない。個人道府県民税と個人市町村民税の違いを分析することは、本章の分析でもより一層その含意を明らかにすることができる。同じく地方個人所得税である両税を比較して分析することは、本章の残された課題といえる。

また、所得課税の税収(税負担)は、課税最低限だけによって決まるのではない。課税最低限の大きさが課税所得の大きさに影響し、課税所得と税率によって、税収(税支払額)が決まるのである。本章は、課税最低限に着目して所得税との異同を説明し、所得税からの影響遮断を検討してきた。しかしながら、税収の全体を見るならば、税率と課税最低限を組み合わせ、所得税からの影響遮断を分析するのが望ましいといえる。これもまた、本章の残された課題といえる<sup>22</sup>。

個人住民税が主として課税最低限によって所得税からの影響を遮断してきたとすれば、法人住民税は主として税率の調整によって法人税からの影響を遮断してきたといえる。本文(本章第2節)で述べたように、法人住民税法人税割の税率は1981年度以降、変化していない。したがって、本章が分析した法人税と法人住民税法人税割の共変動は、法人税割の税率が一定の期間を対象にしたことになる。法人税割が税率の調整によって法人税からの影響を遮断してきたのは、それ以前の時期である。

---

<sup>22</sup> その他には、前年課税も影響しているかもしれない。

本章の分析は、法人住民税法人税割は法人税からの影響を遮断できているという結果である。法人税からの影響を遮断できているという結果を踏まえるならば、法人税と法人住民税法人税割で何か異なるところがあるはずである。第1に考えられるのは、(本章では、第1節で簡単に触れたのみであるが、)法人税と法人住民税法人税割の計算における控除等の違いである。法人税における特別の控除や国の政策による特別措置の中で、地方税である法人税割に反映させることが望ましくないとされるものは、法人税割の計算では排除されている。実際のところ、これらによる税収の規模はそんなに大きくない。しかしながら、本章の結果からすれば、この措置が法人税からの影響を遮断することにうまく機能しているのかもしれない。第2に、もしかしたら、法人税の税率が変更された(傾向としては引下げである)にも関わらず、法人税割の税率をそのままにしておいたことが、逆に、法人税からの影響を遮断することにつながったのかもしれない。

表5-16は、参考として、全期間によるグレンジャーの因果性テストの結果も示している。それによると、均等割は国税からの影響を受けていない(つまり、影響が遮断されている)が、所得割と法人税割はすべて国税からの影響を受けていることが示されている。1981年度以降の場合よりも、こちらの方がわかりやすい結果を得ているともいえる。全期間による検定は、税率の調整によって税収を保ってきた時期を含むと、かえって、国税からの影響を遮断できていないという結果を示したのである。分析方法の相違がもたらす結果の相違の解釈において、本章は、不十分なところがあるかもしれない。

また、法人住民税における法人税からの影響遮断の問題として残された課題として、本章が触れていない問題に、分割基準の問題がある。本章の分析は、全国集計された地方税収を用いたので、分割基準の問題は関係ない。しかしながら、実際に税収を調達する地方団体の立場を強調して、都道府県別の税収によって法人税からの影響を分析するならば、分割基準の問題は重要かもしれない。

ところで、本章は、税収の変化という観点から国税の影響を考察している。したがって、国税の影響によって地方税収が減少しそうなときに、何らかの方法で地方税収の減少を回避した場合には、地方税は国税からの影響を遮断できたということになる。これは、本当の意味で、国税からの影響を遮断できているといえるだろうか。そもそも国税の制度改正に合わせるために地方税においても制度を変更しなければならないということそのものが、国税から影響を受けているといえる。真に国税の制度から独立した地方税であれば、そのような対応も不要のはずである。地方税の安定性を確保するためには、国税の政策的な変更につき合う必要のない地方税の仕組みが望ましい。

国税の政策的な変更に合わせて地方税の制度を調整する必要がないことを地方税の制度的な安定性と呼ぶとするならば、これは税収の安定性と区別されねばならない。税収の安定性と制度の安定性は、どちらも重要である。本章が分析してきた国税から

の影響遮断は、税収の変化によって実証的に確認する点において税収の安定性につながるアプローチであるが、それを住民税所得割と所得税、住民税法人税割と法人税の制度の関係において説明しようとするものである。この部分は、制度の安定性につながる議論である。制度の安定性と通じて税収の安定性を獲得するのが最も望ましい地方税の姿である。しかしながら、実際には、国税の政策税制や国における財源確保のための制度改正は、しばしば地方税の制度の安定性を阻害し、税収の安定性を低下させる。このとき、国税からの影響遮断という考え方は、地方税の制度の、そして税収の安定性を確保するために重要な鍵となるのである。

## 第5節 おわりに

本章は、地方税の安定性に関連する分析として、国税からの影響が地方税に及んでいるのかどうかを検証することで、国税からの影響遮断の問題を検討した。地方税の安定性確保において、国税からの影響をいかに遮断するかは大きな課題である。本章で説明してきたように、地方税の制度変更の中には、地方税としての考えに基づくのではなく、国税からの影響を遮断することが目的のものがある。地方税の改正論において、国税からの影響遮断は、たびたび登場する論点である。

ところで、本章がとりあげた国税からの影響遮断は、所得税から個人住民税、法人税から法人住民税への影響である。これは、課税所得の計算において国税と地方税が共通の仕組みを利用していることを意識したものであり、地方税の制度を意識したものである。しかしながら、実際の税制改革においては、国税の影響によって地方団体のある地方税の税収が減る場合、他の地方税によって調整することがある。タックス・ミックスとして、国税からの影響を遮断し、税収の安定性を確保するのである。さらには、地方交付税が用いられることもある。今後は、このような分析も必要かもしれない。

本章の分析による主な結果のひとつは、法人住民税法人税割では、国税からの影響が遮断されていることを示したことである。しかしながら、第2章の推計によると、法人住民税法人税割は、税収の安定性も伸張性もない。法人税からの影響が遮断されているからといって、法人住民税がこのままでよいわけではない。税収の安定性、あるいは伸張性を回復し、その上で、国税からの影響を遮断しなければならないのである。制度的な安定性の確保は、税収の安定性、あるいは伸張性の改善をもたらしてくれると考えられる。法人住民税には、改革すべき課題が数多く残されているのである。

参考文献

浅井学（2000）「VAR モデルにおける共和分、ECM、因果関係の分析」『立命館経済学』第 48 巻第 6 号 pp.1001-1019.

池田琢磨（2001）「日米における情報化投資の生産性向上効果—ヨハンセン共和分分析による分析—」『フィナンシャル・レビュー』第 58 号 pp.49-63.

石弘光（2008）『現代税制改革史』東洋経済新報社

石田和之（2011a）「個人住民税における課税最低限をめぐる議論（第 3 回）」『税』2011 年 8 月号 pp.162-180.

石田和之（2011b）「地方基幹税としての法人住民税（第 6 回）」『税』2011 年 11 月 pp.192—211.

石田和之（2012）「法人税率と住民税法人税割税率の関係（第 18 回）」『税』2012 年 11 月号 pp.203—226.

石田和之（2013）「個人住民税の課税最低限と非課税限度額（第 24 回）」『税』5 月号 pp.194-214.

石原信雄・嶋津昭監修（2002）『五訂地方財政小辞典』

木下和夫（1992）『税制調査会』税務経理協会

小林孝次（1993）「単位根検定、共和分検定、グレンジャー因果性検定：カナダの金利とアメリカの金利の間の因果関係について」『創価経済論集』第 22 巻第 4 号 pp.77—85.

（財）地方財務協会編（2008）『地方税制の現状とその運営の実態』

市町村税務研究会編（2012）『平成 24 年度版要説住民税』ぎょうせい

シャープ税制調査団（1949）『第 1 次シャープ勧告』（財団法人神戸都市問題研究所地方行財政制度資料刊行会編（1983）『戦後地方行財政資料別巻第一シャープ使節団日本税制報告書』所収）

税制調査会（1953）『税制調査会答申とその理由及び説明』

臨時税制調査会（1955）『臨時税制調査会中間答申』

臨時税制調査会（1956）『臨時税制調査会答申』

税制調査会（1960）『当面実施すべき税制改正に関する答申（税制調査会第 1 次答申）及びその審議の内容と経過の説明』

税制調査会（1964）『「今後におけるわが国の社会、経済の進展に即応する基本的な租税制度のあり方」についての答申』

税制調査会（1964）『昭和 40 年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』

税制調査会（1965）『昭和 41 年度の税制改正に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』

税制調査会（1968）『長期税制のあり方についての答申』

- 税制調査会（1970）『昭和 45 年度の税制改正に関する答申』
- 税制調査会（1971）『長期税制のあり方に関する答申及びその審議の内容と経過の説明』
- 税制調査会（1973）『昭和 49 年度の税制改正に関する答申』
- 税制調査会（1980）『昭和 56 年度の税制改正に関する答申』
- 税制調査会（1983）『今後の税制のあり方についての答申』
- 税制調査会（2009）『平成 22 年度税制改正大綱～納税者主権の確立へ向けて～』
- 中澤正彦・大西茂樹・原田泰（2002）「90 年代の財政金融政策と景気動向～VAR モデルによる分析～」PRI Discussion Paper Series (No.02A-02)
- 野村益夫・平井健之（2011）「日本における国家財政委と経済成長の因果関係」『会計検査研究』No.44、pp.13-26.
- 藤岡由子（2008）「中朝企業設備投資と景気変動の関係-Granger 因果性テストを用いた分析」『関西学院経済学研究』第 39 号 pp.21-35.
- den Haan, W. (2000) , “The Co-movement Between Output and Prices,” *Journal of Monetary Economics*, 46, pp.3-30.
- Dye, R. F., “State Revenue Cyclicalities,” *National Tax Journal* 57 (2004): 33-145.
- Groves, Harold M. and C. Harry Kahn, “The Stability of State and Local Tax Yields,” *American Economic Review* 42, no. 2 (1952): 87-102.
- Norden, Lars and Martin Weber, (2009) “The Co-movement of Credit Default Swap, Bond and Stock Markets: an Empirical Analysis,” *European Financial Management*, vol.15 (3), pp.529-562.
- Lamo Ana, Javier J. Perez and Ludger Scukencht, (2008) “Public and Private Sector Wages Co-movement and Causality,” Working Paper Series, No.963. European Central Bank.

#### 資料

国税庁ホームページ

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm>

財務省『平成 22 年度税制改正の解説』

[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2010/explanation/index.html](http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/index.html)

総務省『平成 25 年度地方税に関する参考係数資料』

[http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/pdf/ichiran06\\_h25/ichiran06\\_h25\\_10.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/pdf/ichiran06_h25/ichiran06_h25_10.pdf)



## 第6章 固定資産税において負担調整措置が税収の安定性に与えた影響

### 第1節 はじめに

#### (1.1) 本章の目的

本章は、固定資産税の安定性に大きく影響を及ぼす要因として、負担調整措置を取り上げる。負担調整措置は、固定資産税の研究においてしばしば対象とされてきた課題であり、固定資産税を考察する上では、もっとも関心の高い論点のひとつである。負担調整措置は、税負担の激変緩和を目的として固定資産評価制度の実施に伴って導入された仕組みである。(収益税ではなく)財産税である固定資産税において納税者の税負担に配慮することを趣旨にして始まった。現在では、そこに負担水準の均衡という税負担の公平性を担保するための機能が追加されている。日本の固定資産税制度では、固定資産税の税負担額は、事実上、負担調整措置によって決まる。

本章は、税収の安定性との関係で負担調整措置が果たしている役割を考察する。これは、先行研究ではまったく論じられたことのないアプローチである。現行の負担調整措置の特徴は、とくに宅地に対する負担調整措置に現れており、税負担の激変を緩和しつつ、税負担の不均衡の是正を図ることである。本章は、宅地に対する固定資産税に焦点をあて、固定資産税の負担を実効税率によって測ることで、固定資産税の負担と地価の関係、そしてこの関係に税収の安定性が及ぼす効果を明らかにし、税収の安定性の観点から負担調整措置の効果を考察する。

現行の負担調整措置が導入されたのは1997年度である。古来、固定資産税はもっとも評判の悪い税として知られている<sup>1</sup>。したがって、固定資産税に対しては、数多くの批判がさまざまな角度からなされてきたが、1997年度以降、日本の固定資産税に対する批判は、大半が「地価が下落しているのに固定資産税は減らない(むしろ、増加する)」といった苦情ともいえる内容に変化した。そこでの悪玉は、この新たな負担調整措置である。地価が低下しているのに固定資産税が減らないのは負担調整措置のせいであるとして、ここに負担調整措置の仕組みそのものの複雑さも合わさってか、2000年代以降、固定資産税は多くの批判にさらされた。

本章の分析は、この批判に対して、解答を与えるものでもある。負担調整措置の意味を納税者の税負担への配慮の観点から再考し、その効果を税収の安定性との関係で検証することによって、固定資産税の負担の変化を税収の安定性の観点から説明する。これによって、地価の下落期においても固定資産税の税収が減らずに済んできたこと

---

<sup>1</sup> たとえば、Kenyon (2007)を参照。

を負担調整措置による税収の安定性確保の効果として説明する。

本章の分析の特徴のひとつは、固定資産税の負担を実効税率で捉えることである。実効税率は、税の実質的な負担を表す指標として、課税客体の大きさに対する税支払額の割合によって測られる<sup>2</sup>。これは、たとえば土地に対する固定資産税の場合には、土地の価格に対する固定資産税の支払額となる。

従来の固定資産税の議論では、地価の下落は税負担を減らすはずであると考えられてきた。そして、それにもかかわらず、地価下落期において固定資産税が上昇するのは、負担調整措置のせいであるとされてきた。確かに、納税者の立場において、個別に土地を見て、固定資産税を見るとそのように見えなくもない。

しかしながら、本章は、固定資産税の負担を実効税率によって捉えることで、これらの見解に対して異なる解答を示す。そして、負担調整措置が税収の安定性に与えた影響を考察し、負担調整措置が地価下落期における固定資産税の負担の変化に及ぼす効果を明らかにする。

本章の構成は次のとおりである。第2節は、固定資産税の負担調整措置を説明する。負担調整措置が導入された経緯から紐解いて固定資産税における負担調整措置の意義を説明するとともに、宅地に対する7割評価の導入に対応して内容を変えた負担調整措置が固定資産税に与えた効果を地価や固定資産評価額等の推移によって説明する。第3節は、固定資産税の実効税率について述べる。固定資産税の負担を実効税率によって捉えることは、本章の分析の特徴のひとつである。ここでは、固定資産税の負担を実効税率で測ることの意義を説明し、固定資産税の実効税率を推計する。第4節は、2つの方法によって、固定資産税の負担の変化を分析する。第1は、実効税率の変化を税支払額の変化と地価の変化に分解する。これによって、実効税率で測った固定資産税の負担の変化は、ほとんどが税支払額の変化ではなく、地価の変化によって説明されることを示す。第2は、税収の安定性の観点から、実効税率の変化と地価の変化の関係を分析する。これによって、税収の安定性が満たされている場合には、実効税率の変化と地価の変化が負の関係になることを示す。つまり、地価の下落が実効税率を上昇させるのである。第5節は、本章をまとめる。

## (1.2) 固定資産税の仕組み

固定資産税の税支払額（納税額）は、課税標準額に対して税率を乗じることで計算される。固定資産税の課税標準は価格であり、これは「適正な時価」であるとされている<sup>3</sup>。

土地の適正な時価は、「正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち客

<sup>2</sup> 実効税率は、法人税の議論（とくに国際比較）において、税負担の尺度としてよく用いられる。

<sup>3</sup> 地方税法第341条の5。

観的な交換価値」<sup>4</sup>と解されている。客観的な交換価値として観念される固定資産税の課税標準は、市場における取引価格がそのまま用いられるのではない。「固定資産評価基準」に基づく資産評価の手続きによって評価額を算定する<sup>5</sup>。固定資産税における土地の評価は、不動産登記制度を利用して分類された地目ごとに、それぞれ定められた方法によって行われる<sup>6</sup>。宅地の場合、1994年度の導入された7割評価の考え方を踏まえて、地価公示価格の7割の水準を目途として評定され、評価額が決まる。

宅地は、小規模住宅用地、一般住宅用地、そして商業地等に分類される。これらのうち、住宅用地（つまり、小規模住宅用地と一般住宅用地）には、課税標準の特例の措置がある。

資産評価によって決定された評価額に対して、（住宅用地の場合には課税標準の特例措置を加味した上で）一定の調整を加えることで課税標準額が決まる。課税標準額の決定に際して評価額に加えられるこの調整の手続きが、負担調整措置である。現行の固定資産税では、負担調整措置の楔の存在によって、評価額と課税標準額は異なる（乖離する）ことになる。（負担調整措置の詳細は、次節で述べる。）

表6-1は、固定資産税の税率の推移を示している。固定資産税の税率は、1955年度に標準税率1.4%になって以降、現在まで一定である。ここで、（財）資産評価システム研究センター（2000）によって、固定資産税の税率が1.4%になるまでの経緯を説明すると、次のようになる。

1950年度の固定資産税創設時の税率は、1.6%の一定税率である。地租改正および1949年のシャープ勧告は固定資産税の前史である。地租の税率3%、シャープ勧告の税率1.75%は、ともに必要な税収額（500億円）を見積もった上で、それを実現するために必要な税率として設定された。1950年度の1.6%の一定税率も、必要額としての520億円の税収を確保できる見込みを得たためとされている。1951年度には、税率が一定税率から標準税率に改められると同時に、3年間の暫定措置として3.0%の制限税率が設けられる。1950年度に一定税率によって固定資産税が始まったのは、新税として全国的に固定資産税を実施するためには、まずは一定税率で始めるのが望ましいという暫定的な意味からであった。また、制限税率は、「将来的に制限税率を設けないほうが望ましいと考えているが、価格の決定も税率の決定も全面的に市町村に委ねられている中で価格だけで操作されるようなことになっては困るため、評価等について調整的な運営が行われるようになるまでは、制限税率を設けておいたほうがよいとの判断」によって設けられた。これには、シャープ勧告の「それ以後は、数年間は3%

<sup>4</sup> 平成15年6月26日最高裁判決。

<sup>5</sup> 固定資産税において負担調整と資産評価は表裏一体の関係にあり、密接な関わりがある。本章は、負担調整のみを考察する。資産評価に関わる問題は、固定資産税の性格をめぐる問題と関連して、次の第7章で考察する。

<sup>6</sup> 田、畑、宅地、塩田、鉱泉地、池沼、山林、牧場、原野その他の土地に分類されている。

表 6-1 固定資産税の税率の推移

年度	内容	
1873	3% (地租改正)	
1949	1.75% (シャープ勧告)	
1950	一定税率 1.6%	
1951	標準税率 1.6%	制限税率 3.0%
1954	標準税率 1.5%	制限税率 2.5%
1955	標準税率 1.4%	
1959		制限税率 2.1%
2004		制限税率の廃止

(出所) (財) 資産評価システム研究センター (2000) 『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書—地方分権時代の固定資産税のあり方について—』、総務省自治税務局 (2006) 『平成 18 年度地方税に関する参考係数資料』より作成。

を越えることを許されないであろうが、各市町村が欲する税率を課することを認めてよい」との見解も影響を与えている<sup>7</sup>。1954 年度から不動産取得税が道府県税として創設されたことや地価上昇による税収の増加が見込まれたことなどによって、標準税率は、1954 年度に 1.5%、1955 年度に 1.4%へと引き下げられる。制限税率も、1954 年度に、3%から 2.5%に引き下げられる。制限税率の削減は、もともと 3 年間の暫定的措置として設けられていたことと標準税率の削減にあわせるという意味から実施された。2.5%の水準に落ち着いた背景には、この制限税率の水準で実際に課税している地方公共団体が存在していたことへの配慮があったようである。1959 年度には、制限税率が 2.1%へと引き下げられる。

1969 年度には、1.7%超の税率を採用する場合の自治大臣への届出制度が創設される。この制度は、1998 年度に廃止され、翌 1999 年度からは納税者からの意見徴収制度へと変わる。もともと、自治大臣への届出制は、市町村の歳入を実質上特定の納税義務者のみに負担させるような税制運営は適切でないとして、国が市町村に対して指導を行うことを趣旨としたものである。それが、市町村の議会で、当該納税義務者から意見聴取することへと変更されたのである。これは、地方分権の推進を背景に、国の指導よりも市町村議会の決定を重視する姿勢へと方向を転換したものである。

そして、2004 年度には、制限税率が廃止される。これも、上の納税者からの意見徴収制度と同様に、地方分権推進の一環であり、地方団体の課税自主権を尊重したもの

<sup>7</sup> 地租の税率が 3%であったことも、制限税率が 3%とされたことに影響したと思われる。地租の税率 3%を考慮してシャープ勧告が 3%の制限税率を例示し、それを受けて 1951 年度に 1953 年度までの 3 年間の暫定措置として 3%の制限税率が設けられたと考えられる。

である。

固定資産税制度の沿革を振り返ると、税率が 1955 年度以来、1.4%で変化していないことが目につく。これは、固定資産税が税負担、あるいは税収のコントロールの手段として税率の操作をまったく使ってこなかったことを意味している。つまり、固定資産税では、税収や税負担の変化は、税率の変化ではなく、課税標準額の変化のみによって説明できるのである。

これを言い換えると、固定資産税では、課税標準額が負担調整措置によって決まるのであり、負担調整措置が固定資産税の税額決定において決定的な役割を果たすといえるのである。

## 第 2 節 固定資産税の負担調整措置

### (2.1) 負担調整措置の沿革

現在の負担調整措置は、1994 年度の宅地評価における 7 割評価の導入を受けて、負担水準の均衡化という考え方とともに、税負担の激変緩和と課税の公平という観点を盛り込んで、1997 年度から始まった措置である。

表 6-2 は、1964 年度から 2009 年度までの負担調整措置の沿革である。負担調整措置のきっかけは、1964 年度の「固定資産評価基準」制度の創設である。当初は経過的な措置として暫定的に設けられたが、1966 年度からは継続的に実施されることになり、結局、今日に至るまで続く、恒久的な措置となる。

(1996 年度までの) 旧負担調整措置は、税負担の激変（事実上は、急増）緩和を目的として、前年度のおおむね 1.1 から 1.3 倍の範囲内に固定資産税の増加を抑制しつつ、3 年間かけてなだらかに税負担を上昇させながら、評価替え時の年度から数えて 3 年度目に設定された目標となる評価額に課税標準額を到達させようとするものである。現在の負担調整措置との大きな違いのひとつは、課税標準額と評価額が 3 年ごとには一致することである。逆に、いわゆる土地の実勢価格（実際の取引価格）と課税標準額（これは、評価額に等しい）との格差は大きく、実勢価格に対する課税標準額の割合はおおむね 3 割程度であった<sup>8</sup>。

1989 年には、土地についての基本理念を定めた「土地基本法」が成立する。土地基本法は、土地に対する国の基本的な考え方を示すものである。したがって、土地基本法の基本理念は、土地利用、国土計画など土地に関係する政策や制度のあらゆる方面

---

<sup>8</sup> 固定資産税が創設された 1950 年度には、そして 1964 年度の固定資産評価基準による資産評価の開始時にも、現在のような地価公示制度は存在しない。したがって、現在では当たり前のように受け止めているが、公示価格のような一律の基準と比較することで評価額の水準を判断することは、当時としては不可能である。

表 6-2 固定資産税における負担調整措置の沿革

年度	内容
1964	負担調整措置の導入（宅地等について一律 1.2 倍の調整率）
1966	負担調整率 1.1 から 1.3 の 3 段階での連乗方式（前年度の課税標準額に負担調整率を乗じる）
1967	（評価替えなし）
1970	負担調整率 1.1 から 1.4 の 4 段階での連乗方式
1973	宅地を住宅用地、個人非住宅用地、法人非住宅用地に区分 負担調整率による調整税額との比較によって固定資産税額を決定するなどの仕組みを導入（1975 年度まで） 負担調整率は 1.1 から 1.4 の 4 段階
1974	住宅用地を小規模住宅用地と一般住宅用地に区分
1976	負担調整率 1.1 から 1.3 の 3 段階での連乗方式
1979	負担調整率 1.1 から 1.3 の 3 段階での連乗方式
1982	負担調整率 1.1 から 1.3 の 5 段階での連乗方式
1985	負担調整率 1.1 から 1.3 の 5 段階での連乗方式
1988	負担調整率 1.1 から 1.3 の 6 段階での連乗方式
1991	宅地の区分（住宅用地、法人非住宅用地、個人非住宅用地）ごとに 4 段階から 7 段階の連乗方式 住宅用地で 3 年を超えた負担調整の実施 法人非住宅用地で評価額課税により早く到達する負担調整の実施 （7 割評価の導入）
1994	よりなだらかな負担調整措置の導入 評価の上昇割合の高い宅地に係る暫定的な課税標準の特例措置（暫定特例）の導入
1995	急激な地価の下落に対応した固定資産税負担の調整
1996	負担調整率を 1 ランクずつ落とし、最低負担調整率として新たに 1.025 のランクの適用（1996 年度限定）
1997	宅地についての税負担の新たな指標として「負担水準」を導入（これに伴い、暫定特例及び臨時特例は廃止）
2000	商業地等の負担水準の上限の 3 年間で 80%から 70%への段階的引下げ 負担水準 60%超の土地の税負担の据置き、地価下落の著しい土地の税負担の据置き
2003	著しい地価下落に対応した臨時的な税負担の据置き、据置き年度における価格の修正等、前回同様の負担調整措置

2004	商業地等に対する条例減額制度の導入
2006	負担水準の区分に応じた負担調整率の仕組みを簡素化 地価下落対応の臨時的な据置き措置の廃止
2009	住宅用地等に対する条例減額制度の導入

(出所) (財) 土地総合研究所ホームページ資料、石田 (2007) の表などをもとに作成。

反映される。固定資産税のその例外ではない。そのひとつが 1994 年度の固定資産税における宅地の 7 割評価の導入である。そこでは、宅地においては、「地価公示価格、都道府県地価調査価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補の鑑定評価から求められた価格を基準とし、これらの価格の 7 割を目途に評価を行うこと」とされた。

この仕組みを旧来の固定資産税にそのまま適用すると、宅地に対する固定資産税は急激に増加する。旧負担調整措置の時代においては、宅地の評価額は実勢価格のおおむね 3 割程度の水準に落ち着いていた。7 割評価の導入は、これを一気に 7 割にまで引き上げることを意味するのである。

この急激な税支払額の増加を抑制するための方法として新たに設けられたのが負担水準の考え方に基づく新たな負担調整措置である。この負担調整措置が設けられるのは、7 割評価の導入から遅れること 3 年、1997 年度になる。

資産評価制度の刷新に合わせて税負担を調整する仕組みを設けたあたりは、1964 年度と 1997 年度で同じ構図である。1964 年度に負担調整措置が導入されたのも、固定資産評価制度改正が税負担に及ぼす影響への対処からである。さらにいえば、その背景に資産評価の適正化と税負担の均衡という 2 つの趣旨を掲げていることも新旧の負担調整制度に共通する。少し遅れて (旧負担調整措置の場合は 2 年遅れで) 本格実施されることまで同じである。30 年の歳月を経て、同じことが繰り返されている。

## (2.2) 固定資産税における負担調整措置の役割—旧負担調整措置導入時の議論から—

1959 年 4 月、内閣総理大臣の諮問に応じて固定資産評価制度調査会による固定資産の評価に関する検討が始まる。『固定資産評価制度調査会答申』(1961) は、1964 年度から新しく固定資産評価制度を実施することを提案し、同時に税負担の調整が必要であるとした。その理由を同答申は、次のとおりである<sup>9</sup>。

改正評価制度の実施に伴い、資産によって、その評価額が引き上げられることとな

<sup>9</sup> 固定資産評価制度調査会 (1961) 43-44 ページ。

るものもあり、固定資産税の税率を現行のものによるものとする場合においては、固定資産税の総額は、相当増加するものと予想され、また、税負担の変動の状況は、各資産によって異なることとなるものと予想される。(中略) 評価制度の改正は、評価の適正均衡を確保する趣旨にいずれのものであって、もとより、それによって税負担の増大を求めるといふ趣旨に基づくものではないから、当調査会は、改正評価制度の実施に伴う税負担の変動に対しては(中略) 所要の調整措置を講ずべきであると考え。(下線は筆者による。)

このようにして『固定資産評価制度調査会答申』(1961)は固定資産評価制度の実施に伴って固定資産税の急激な負担増を調整する措置の導入を求めたのであるが、これに対する税制調査会の回答は次のようになる<sup>10</sup>。

固定資産税を財産課税と理解すべきか収益課税と考えるべきかをめぐって意見の交換が行われたが、この問題は固定資産税の基本に関する重要な問題であり、これを審議するには時間的余裕も十分でなかったので、結論に達するには至らなかった。その結果、固定資産税の基本的なあり方については、今後更に検討することとし、固定資産の再評価に伴う固定資産税負担の調整について、さしあたり次の評価改定の時期までの経過措置を検討することに意見の一致を見た。(中略) その結果、固定資産税の負担調整の方法としては、激変緩和に主眼を置いて、固定資産税の基本的あり方等についての当調査会の結論が出るまで(これを一応の目安として次の評価改定の時期(2年後)までとした。) 税率は据え置き、農地以外の土地について課税標準の特例を設けて調整する方法によることが適当であると考えた。(下線は筆者による。)

税制調査会は、税負担の調整措置を検討するに際して、固定資産税の性格の議論から始めている。税負担の調整のあり方と固定資産税の性格論は、密接に関係する。もし固定資産税を財産税であるとするならば、固定資産税は、担税力とは直接的な関係なく、変化するのであり、したがって、税負担の変化(とくに急増)に配慮する仕組みが必要である。逆に、固定資産税が収益税であるならば、税負担の変化は必ず収益の変化の裏付けがあるはずである。収益の急増によって税負担が急増したとしても、担税力は確保されているはずであり、したがって、税負担を調整する仕組みは必要ない。税制調査会の結論は、この問題に決着をつけないまま、とりあえず、暫定的な

<sup>10</sup> 税制調査会(1963) 104-105 ページ。



措置として税負担の調整を設けたということになる。

固定資産税の性格をめぐることは、現在においても文献によって見解が分かれているようである。収益税説と財産税説の間をとって、収益税的財産税として折衷的に理解する見解もある。しかしながら、少なくとも、固定資産税の実務の場面では完全に結論がついている。そこでは、固定資産税は財産税である。したがって、実務（家）的に固定資産税を理解すれば、負担調整措置を含めて、現行の固定資産税は完全に財産税として組み立てられているのである<sup>11</sup>。

表 6-3 は、『昭和 41 年度の税制改正に関する答申』である。この答申によって、負担調整措置は暫定的なものから継続的、恒久的なものとなる。この負担調整措置は、本来は評価替え年度において増加すべき固定資産税の負担増を 3 年間に分けてゆるやかに増加させる。つまり、1 年間で上昇するはずの負担の増加分を 3 年間に分割することで、税負担の激変を緩和するのである。

表 6-3 『昭和 41 年度の税制改正に関する答申』（1965）

<p>(1) 昭和 39 年度に行われた土地の新評価に伴う固定資産税負担については、暫定措置が講じられているが、その結果、土地特に宅地の税負担に著しい不均衡が生じているので、このような実情にかんがみ、昭和 41 年度から、この<u>暫定措置にかえて、土地に対する固定資産税負担の均衡化を漸次的に確保するための激変緩和措置を講ずる。</u>(略)</p> <p>(2) 上記の激変緩和措置は、土地に対する各年度分の固定資産税額について、土地を新評価額の上昇率に応じて 3 段階（3 倍未満、3 倍以上 8 倍未満、8 倍以上）に区分し、その区分に応じて、毎年度、それぞれ前年度の税負担の 1 割増、2 割増、3 割増を限度とすることとする。</p>
---

(注) 下線は筆者による。

### (2.3) 負担水準の考え方に基づく負担調整措置

1994 年度から、「宅地の評価において、(中略) 標準宅地の適正な時価を求める場合には、当分の間、基準年度の初日の属する年の前年の 1 月 1 日の地価公示法（昭和 44 年法律第 49 号）による地価公示価格及び不動産鑑定士又は不動産鑑定士補による鑑定評価から求められた価格等を活用することとし、これらの価格の 7 割を目途として評定するものとする」<sup>12</sup>とされ、7 割評価の制度が実施されている。

現行の負担調整措置が導入された直接のきっかけは、(すでに述べたように) この宅

<sup>11</sup> 固定資産税の性格をめぐる議論の詳細は、第 7 章で扱う。

<sup>12</sup> 『固定資産評価基準』第 1 章土地第 12 節経過措置。

地の 7 割評価の実施である。それまでの宅地の評価は、おおむね地価（実勢価格、もしくは地価公示価格）に対して 3 割程度の水準であったことから、その評価の割合を 7 割程度まで引き上げることは、そのまま評価額の急激な上昇を招くのであり、固定資産税が急増するのである。

ところで、この 7 割評価の導入は、固定資産税の急増以外にも、次のような問題点を顕在化させることになった。第 1 に、税負担の不均衡である。これには、地域的な不均衡と同じ資産価値の土地における不均衡の 2 つがある。それまでの資産評価では、主として取引事例によって土地価格の情報を収集し、それによって固定資産税の評価額として適切な水準であろうと考えられる評価額を算定するという方法が用いられていた。そこでは、地価公示価格制度との関係が明確に法定されているわけではなく、したがって、それぞれの地域において、それぞれの過去の経緯や経験を踏まえながら、ある程度の目安として地価公示価格は利用されてきた。そこに、1994 年度、7 割評価が導入され、不動産鑑定評価が持ち込まれ、地価公示価格という共通の物差しに対して 7 割の水準を目途に宅地の評価額を決めることが要請されたのである<sup>13</sup>。それまではそれぞれの地域で異なる物差しを使っていたのが、7 割評価の導入によって、地価公示価格という共通の物差しが与えられたのである。共通の物差しが与えられると、それとの比較が可能となる。それが 7 割評価の導入以降の地価公示価格に対する評価額、あるいは固定資産税額のバラツキであるとか不均衡として顕在化し、捉えられるようになったのである。たとえば地域的な不均衡では、おおむね 3 割程度の水準にあった地価公示価格と評価額の関係であるが、地域によっては 1 割程度のところもあり、逆に 5 割程度のところも存在した。この税負担の不均衡は、共通の物差しとして地価公示価格が与えられて始めて現れるものではあるが、固定資産税の不公平として大きな批判を浴びることになった。第 2 は、評価額が地価の 7 割として関係づけられることから、地価の変動がそのまま評価額の変化に伝わることである。したがって、これまでのように評価額を調整することによって税負担をコントロールするという仕組みが困難になる。たとえば、地価が大きく上昇すると、それと同じ程度に、固定資産税も大きく上昇せざるを得ないことになる。固定資産税は財産税であることから、何ら

---

<sup>13</sup> 7 割という評価水準は、多少の「驚き」を与えたようである。差額としての 3 割の部分は、地価公示価格が将来の合理的期待要素を加味した価格であるのに対して、固定資産税評価額は賦課期日現在における現況に基づく価格であることからここから合理的期待要素を除去する必要があるが、その合理的期待要素の割合がおおむね 3 割程度である、というのが総務省の 7 割評価が導入された際の公式見解である。しかしながら、その後、最高裁判例が、これとは異なる説明として、「課税の謙抑性、評価の安全率」としてこの 3 割を説明した。残念ながら、最高裁判例の力は強く、後者の説明が現在では支配的なようである。しかしながら、固定資産税の趣旨、あるいは租税の公平性の観点からしても、合理的期待要素による説明の方がふさわしいと考えられる。税制が 3 割もの誤差を許容するならば、それは、そもそも税制としての体をなしていない。

かの形で、税負担の激変を緩和する措置が必要である。7割評価の方法の下では、従来のように評価額を徐々に引き上げるという方法をとることはできないのである。

新たな負担調整措置は、負担水準の指標によって課税標準額の大きさを決めるという方法を採用することで、これらの諸点に対応することを意図したものである。ここで、負担水準とは次の式によって与えられる。

#### 住宅地の負担水準

＝前年度課税標準額÷（当該年度評価額×住宅用地に対する課税標準の特例率）  
（特例率は、小規模住宅用地は6分の1、一般住宅用地は3分の1）

#### 商業地等の負担水準

＝前年度課税標準額÷当該年度評価額

負担水準は、当該年度評価額に対する（当該年度ではなく）前年度課税標準額の割合であることに注意すべきである。1年ずれているのである<sup>14</sup>。これによって当該年度課税標準額を決めるのであるから、当然のことではあるが、重要である。したがって、実際の税負担の目安として解釈（利用）することができないわけでもないが、その意味からすればやはり、負担調整措置の仕組みの中で、税負担の不均衡を解消するための道具としてのみ用いる方がふさわしい<sup>15</sup>。

負担水準の大きさが一定の水準を上回っている場合には、前年度の課税標準額を引下げたり、あるいは据え置いた額が当該年度の課税標準額となる。逆に、一定の水準を下回る場合には、前年度の課税標準額を引き上げて当該年度の課税標準額となる。引上げ率は、新たな負担調整措置が始まった当初は、負担水準の低い土地ほど引上げ率が高くなるように仕組みられており、2.5%から15%までの幅があった。しかし、2008年度からは、負担水準の均衡化がある程度達成されたとして、制度の簡素化が図られ、原則5%となっている。

この新たな負担調整措置は、結局、評価額（ここでは、地価公示価格の7割であり、つまり、土地の資産額の7割と想定される）と課税標準額の乖離（差）が固定資産税の負担を決めることになり、その差が大きな土地ほど固定資産税が大きく上昇することになる。したがって、たとえ当該土地の実際に価格が下落していたとしても、負担水準が低い場合には、固定資産税の支払額は増加する。これが、本章第1節に紹介

<sup>14</sup> 所得税でたとえると、今年度の課税所得に対する前年度の所得税額である。つまり、今年の所得に対する昨年の所得税の割合である。

<sup>15</sup> したがって、税負担の不均衡がどれくらい解消されたのかを確認する際には、当該年度の評価額に対する当該年度の課税標準額の割合（「平均負担水準」と呼ばれる）を使う場合がある。

した「地価が下落しているのに固定資産税は減らない」という批判につながったのである。

この新たな負担調整措置は、もうひとつ、固定資産税の制度としては大きな問題をもたらした。それは、評価額と課税標準額の乖離である。むしろ、評価額と課税標準額を乖離させることによって税負担の激変を緩和したのであり、この負担調整措置は乖離を前提としている。しかしながら、旧負担調整措置の時代には（少なくとも3年に1度は）評価額と課税標準額は一致していた。また、そもそも地方税法は、固定資産税の課税標準は価格であるとしており、評価額と課税標準額が乖離することを想定していない。さらに、評価額と課税標準額の乖離は、固定資産税の制度を複雑にしておき、納税者からみてわかりにくいとの批判が多い<sup>16</sup>。評価額と課税標準額の乖離は、現行の負担調整措置の特徴であると同時に、課題でもある。

#### (2.4) 評価額と課税標準額の乖離と負担水準の均衡化の状況

現行の負担調整措置の趣旨は、負担水準の均衡化によって、(地価の7割の水準を目途として評定される) 評価額に対する課税標準額の割合のばらつきを解消し、固定資産税負担の均衡を図ることである<sup>17</sup>。つまり、固定資産税の公平性の実現である。ここでは、土地資産額や評価額、課税標準額の推移等を確認することによって、宅地に対する固定資産税の状況を確認し、負担調整措置がもたらした効果を推察する。

図 6-1 は、1997 年度以降における宅地の資産額、評価額（総額）、そして課税標準額（免税点以上）の推移を示している。ここで宅地の資産額は、宅地の時価として用いている。資産額は『国民経済計算年報』における「土地の資産額」、評価額と課税標準額は『固定資産の価格等の概要調書』の「決定価格（総額）」と「課税標準額（免税点以上）」から採用した。

図 6-1 からは、資産額と評価額がほぼ一定の幅を保って推移（減少）しているが、課税標準額は一定の水準を保っていることがわかる。また、評価額と課税標準額が乖離していることも確認できる。資産額の減少は、地価の下落傾向を反映したものといえる。資産額の7割程度の水準になると予想される評価額は、資産額の減少に対応する形で、減少を示している。しかし、課税標準額は、これらとは同じようには減少していない。課税標準額に税率を乗じた金額が税支払額であることから、図 6-1 からは、資産額や評価額の減少を反映するような形では税負担額が減少していないことが推察される。

<sup>16</sup> 実際、市町村税務課窓口での対応でも、もっとも説明（納税者の理解を得るの）に困るのが負担調整措置であり、評価額と課税標準額の乖離のようである。

<sup>17</sup> これは、実効税率の均衡を図ることと言い換えられる。

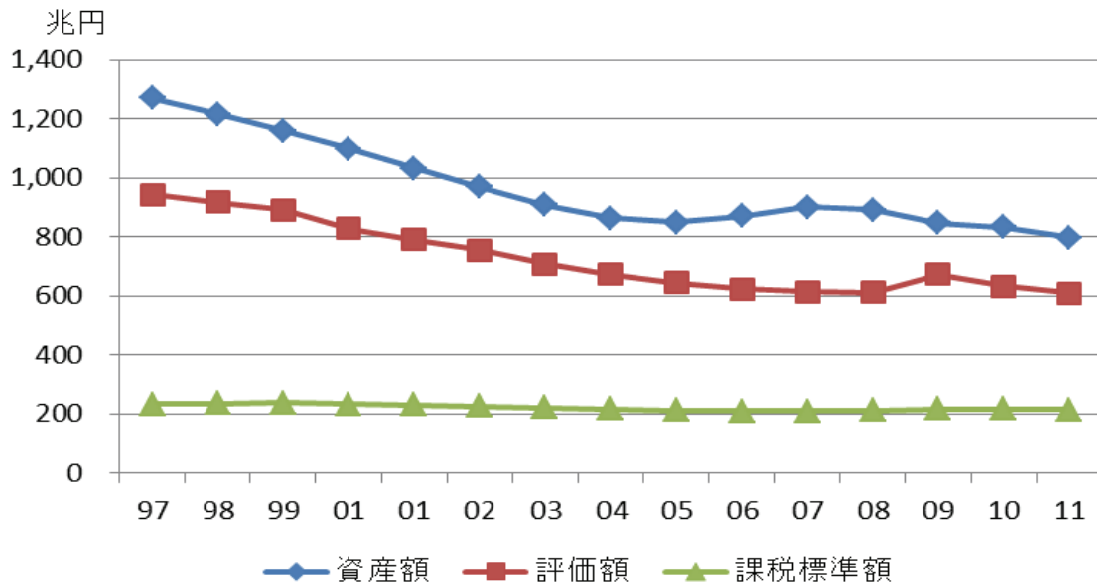


図 6-1 宅地の資産額、評価額、課税標準額の推移

(注) 資産額は『国民経済計算年報』(ストック編 4.参考表の土地の資産額の都道府県別内訳(民有地))の宅地の金額、評価額は『固定資産の価格等の概要調書』の宅地の決定価格(総額)、課税標準額は『固定資産税の価格等の概要調書』の宅地の課税標準額(免税点以上)を用いた。

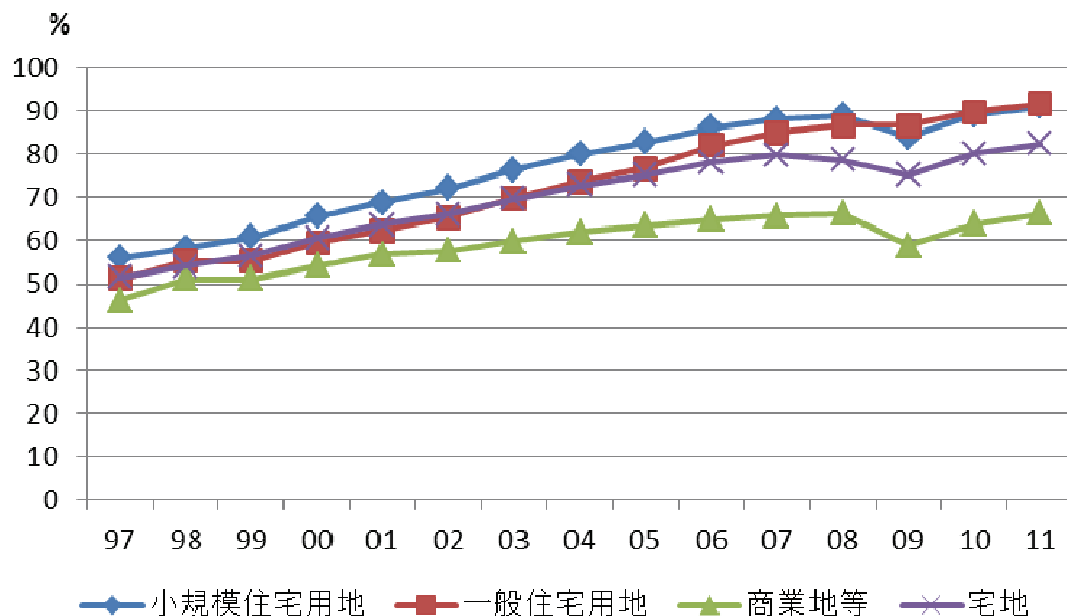


図 6-2 宅地における評価額に対する課税標準額の割合の推移

(注) 評価額は『固定資産の価格等の概要調書』の決定価格(免税点以上)、課税標準額は『固定資産の価格等の概要調書』の課税標準額(免税点以上)を用いた。

図 6-2 は、1997 年度以降について、宅地の評価額（免税点以上）に対する課税標準額（免税点以上）の割合の推移を示している。宅地は、小規模住宅用地、一般住宅用地、商業地等に区分した<sup>18</sup>。評価額に対する課税標準額の割合の比較は、税負担の比較の代わりに用いることができる<sup>19</sup>。ここでは、当該年度評価額に対する当該年度課税標準額の割合であることから、厳密には異なるが、負担水準のおおむねの傾向としての解釈もできる。ここでは、税負担の状況を把握することを意図することから、図 6-1 とは異なり、宅地の評価額を（総額ではなく）免税点以上とした。

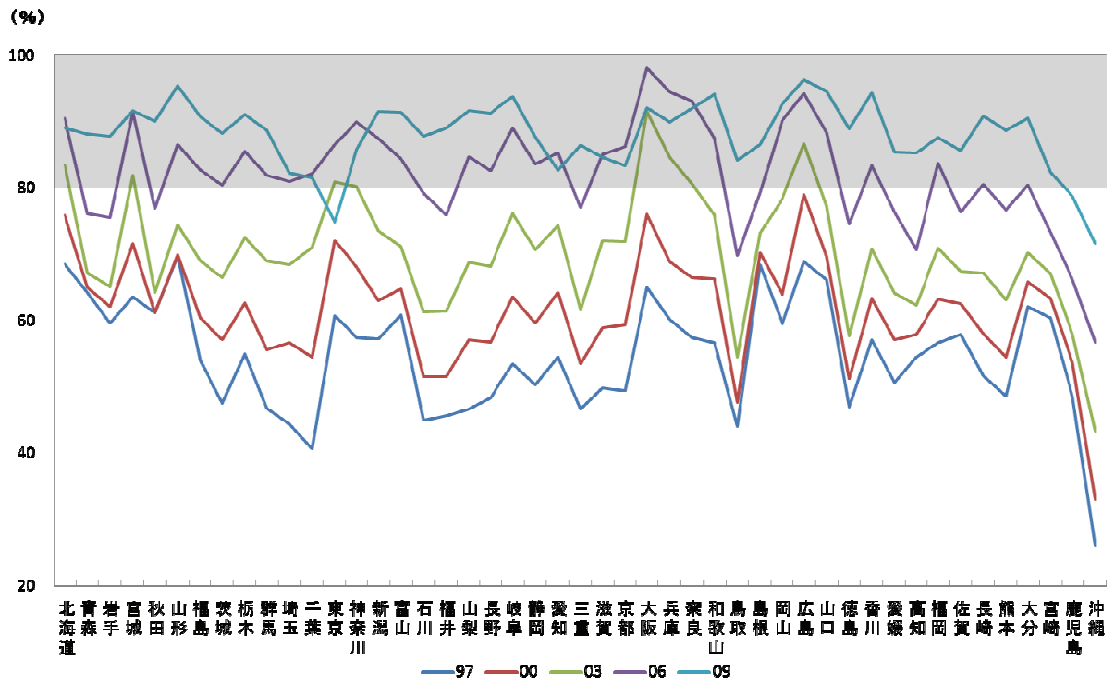
図 6-2 からは、小規模住宅用地、一般住宅用地、商業地等のすべてにおいて、1997 年度以降、評価額に対する課税標準額の割合が上昇傾向にあることを確認できる。小規模住宅用地は、1997 年度の 55.9%が 2011 年度の 91%に上昇している。一般住宅用地は 51.1%から 91.7%、商業地等は 46.1%から 66.3%へと上昇している。これらの合計である宅地は、51.5%から 82.4%への上昇である。小規模住宅用地、一般住宅用地、商業地等を比べると、商業地等の割合がもっとも低いことが印象的である。住宅用地に適用される課税標準の特例が商業地等には適用されないことや商業地等に対する実効税率の高さへの批判に配慮して、商業地等では課税標準額を据え置く負担水準が住宅用地よりも低くなっているためであると推察される。

図 6-3 は、(a) 小規模住宅用地、(b) 一般住宅用地、(c) 商業地等として、基準年度における評価額に対する課税標準額の割合を都道府県別に示したものである。これらの図から、評価額に対する課税標準額の割合という意味での税負担の均衡が、全国的にどのように進んだのかを確認できる。また、これらの図では、課税標準額を据え置く負担水準の範囲をシャドウで示している。住宅用地（小規模住宅用地、一般住宅用地）は 80%から 100%であり、商業地等は 60%から 70%である。

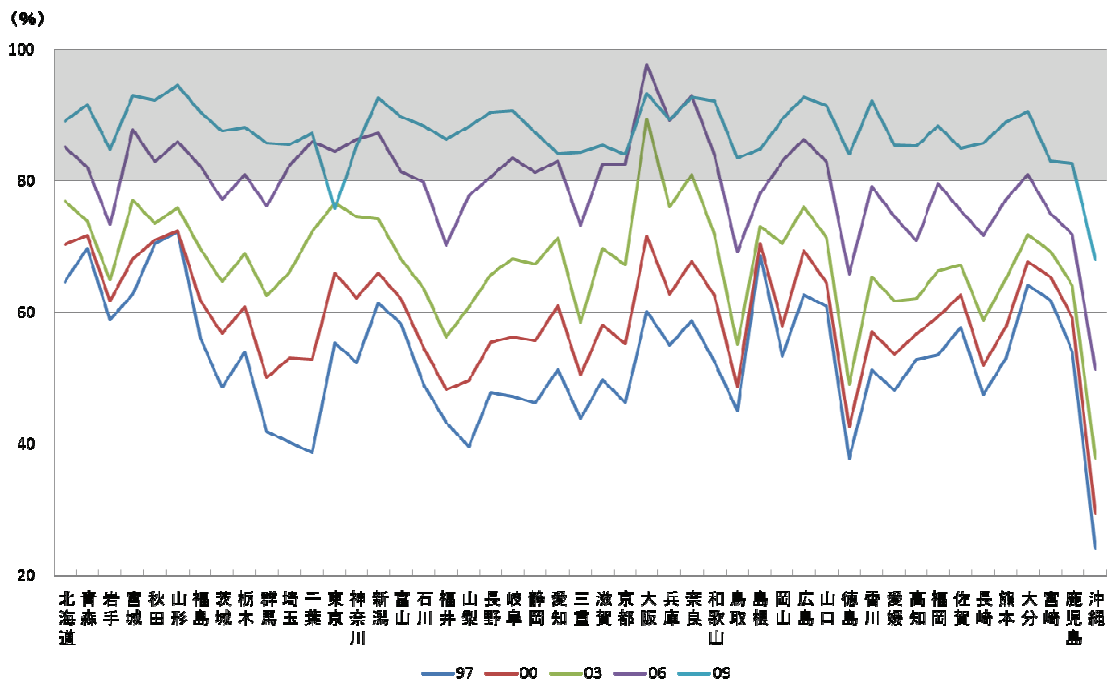
図 6-3 (a) は、小規模住宅用地の場合である。小規模住宅用地で課税標準額を据え置く負担水準の範囲は、80%から 100%である。評価額にたいする課税標準額の割合がこの範囲に収まっている地域は、1997 年度のゼロ県から 2009 年度の 44 都道府県へと増加している。2009 年度には評価額に対する課税標準額の割合の全国平均は 83.9%である。ちなみに、2011 年度の全国平均は 91.0%である。これらを見ると、小規模住宅用地については、負担調整措置が掲げる税負担のバラツキ解消の目的は達成されつつあると評価できる。

<sup>18</sup> 「商業地等」は、1997 年度に、負担調整措置において、「住宅用地以外の宅地及び宅地比準土地である宅地等」を意味するものとして導入された概念である。これと、図 6-2 が用いる商業地等は、利用した資料の都合から、厳密には異なる。しかしながら、両者をほとんど同じと見なしても大きな影響はないことから、便宜上のわかりやすさを重視して、商業地等の表記を用いることにした。本章のこれ以降も同様である。

<sup>19</sup> この図からは、実効税率をイメージすることも可能である。課税標準額の代わりに、k 税標準額に税率（1.4%）を乗じた額を用いると、実効税率になる。

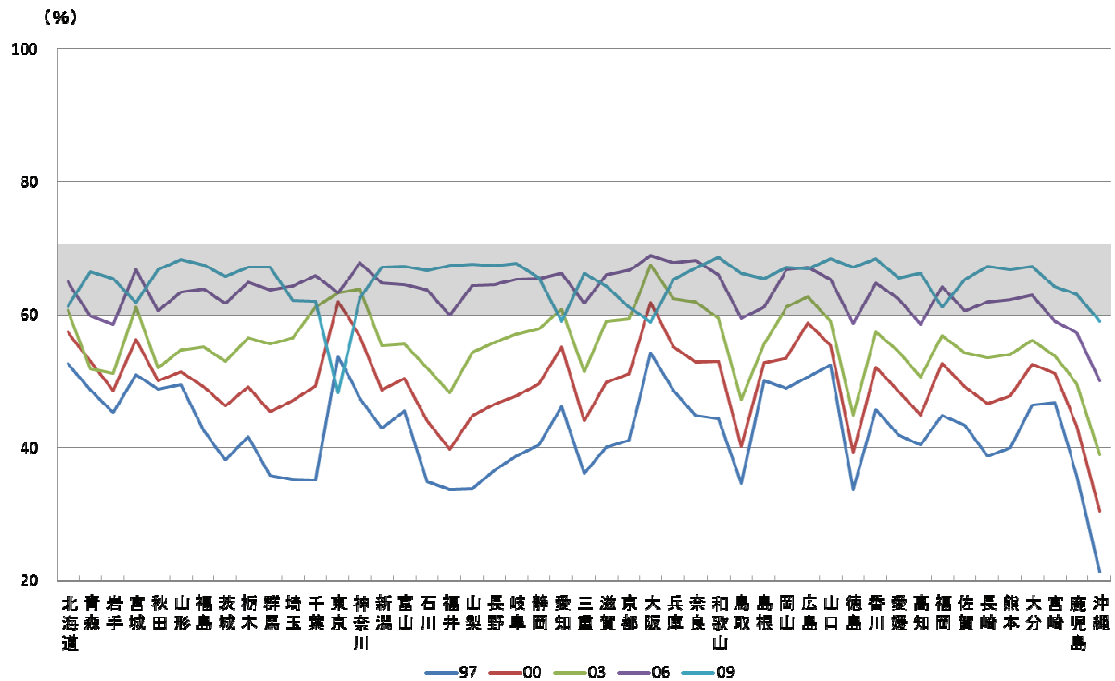


(a) 小規模住宅用地



(b) 一般住宅用地

図 6-3 都道府県別の評価額に対する課税標準額の割合



(c) 商業地等

図 6-3 都道府県別の評価額に対する課税標準額の割合 (つづき)

(注) 1. 評価額に対する課税標準額の割合 (%) は、当該年度の法定免税点以上の課税標準額 ÷ 当該年度の法定免税点以上の決定価格 × 100 である。

2. 網掛け部分は、課税標準額を据え置く場合の負担水準率である。

3. 宅地の区分 (小規模住宅用地、一般住宅用地、住宅用地以外の宅地) は、『固定資産の価格等の概要調書』による区分をそのまま用い、ここでは住宅用地以外の宅地を「商業地等」とした。したがって、ここで示す「商業地等」は宅地等に係る固定資産税の負担調整において定義される「商業地等」と厳密には異なる (介在農地や宅地比準の雑種地等を含んでいない)。

(出所) 総務省『固定資産の価格等の概要調書 (土地 都道府県別表)』(各年度版) により作成。

図 6-3 (b) は、一般住宅用地の場合である。一般住宅用地においても、小規模住宅用地と同様に、課税標準額を据え置く負担水準の範囲は 80% から 100% である。この範囲に収まっている地域は、1997 年度のゼロ県から 2009 年度の 45 都道府県へと増加している。2009 年度には評価額に対する課税標準額の割合の全国平均は 86.6% である。ちなみに 2011 年度の全国平均は 91.7% である。一般住宅用地においても、負担水準の均衡が進み、税負担のバラツキ解消の目的は達成されつつあると評価できる。



図 6-3 (c) は、商業地等における評価額に対する課税標準額の割合を示している。商業地等では、課税標準額を据え置く負担水準の範囲を 60%から 70%としている。この範囲に収まっている県は、1997 年度のゼロ県から 2009 年度の 43 都道府県へと増加している。評価額に対する課税標準額の割合は、2009 年度の平均で 58.8%である。ちなみに 2011 年度の全国平均は 66.3%である。商業地等でも、税負担のバラツキ解消の目的は達成されつつある。

図 6-3 を全体として眺めると、宅地に対する固定資産税負担の地域間のバラツキが解消されつつあり、目標として定めている一定の範囲内に税負担が収まりつつあることを推察できる。これは、固定資産税において税負担の公平性が高まったことを意味している。

しかしながら、一方で、このような評価額に対する課税標準額の割合の上昇は、税支払額の増加として多くの納税者から批判されたのである。とりわけこの期間は、図 6-1 で示唆したように、地価が下落していたのであり、税負担の増加に対する反発はとくに強かったのである。

### 第 3 節 宅地に対する固定資産税の実効税率

#### (3.1) 固定資産税の実効税率

本章は、固定資産税の負担を（税支払額ではなく）実効税率で測ることによって、税負担の変化を分析することを意図している。土地に対する固定資産税の実効税率は、

$$\text{実効税率} = \text{税支払額} \div \text{土地の価額} \quad \dots (1)$$

として定義される。これは、所有する土地の価値の大きさに対していくらの固定資産税を支払っているのかを表している。固定資産税の法定税率（標準税率）が 1.4%であるのに対して、実効税率は（後述するが）0.3%程度である。通常、非課税等の特別措置の影響により、そして宅地の 7 割評価の仕組みにより、実効税率は法定税率よりも低くなる。

実効税率は、固定資産税の実質的な負担の大きさを表す尺度として、さまざまな場面で用いられてきた指標である。かつて、土地神話が信じられ、地価の上昇が激しかった時代には、土地の有効利用を妨げる原因のひとつとして、土地保有税である固定資産税の負担が低すぎるとの主張が展開されたことがある。そこでは、地価の上昇に評価額が追いついておらず、そのために固定資産税の負担が低く過ぎるのであり、土地の保有コストが安すぎるから、土地の投機的な保有が横行し、有効利用が妨げられると言われた。つまり、税負担が低すぎるために地価の上昇が起こるとして、実効税

率の低さに地価上昇の原因を求めるのである。その上で、第 1 には、急激な地価の上昇期においては、地価をコントロールする手段として、実効税率の引上げを用いるべきであるし、第 2 には、実効税率を引き上げるためには、評価額を市場での取引価格に近づけるべきであるとの見解も展開された。この種の議論は、地価上昇期において、とくに土地政策の手段としての固定資産税の利用を支持する立場から積極的に展開された。

近年では、経済団体などから、実効税率にたとえば 0.4% 程度の上限を設けべきとの要望が述べられることがある<sup>20</sup>。そして、実効税率が上限を超える水準にある場合には、評価額を引き下げることなどによって、税負担を軽減すべきであるとする。実効税率を基準にした税負担の議論には、その他にも、実効税率が一定となるように評価額を調整すべきであるとか、実効税率が 0.4% 程度となるように（7 割評価ではなく）3 割評価（ $1.4\% \times 0.3 = 0.42\%$ ）が望ましいといった意見もある。

これらの議論のいずれにも与するわけではないが、本章は、固定資産税の負担を税支払額ではなく、実効税率によって捉える<sup>21</sup>。ところで、（たとえば総務省等が）公式に、そして定期的に固定資産税の実効税率を示す統計は存在しない。したがって、実効税率は推計しなければならない。本章の実効税率の推計方法は、次の（2）式の考え方によることにした。

$$\text{実効税率} = \frac{\text{税支払額}}{\text{土地の価額}} \doteq \frac{\text{課税標準額} \times 1.4\%}{\text{固定資産税評価額} \div 0.7} \dots (2)$$

（2）式は、課税標準額に税率（1.4%）を乗じて税支払額を推計し、（宅地の 7 割評価を踏まえて）固定資産税の評価額を 0.7 で割ることによって土地の価額を推計する。課税標準額、固定資産税評価額は、それぞれ『固定資産の価格等の概要調書』から課税標準額（法定免税点以上）と決定価格（総額）を用いる。推計の期間は、（現行の負担調整措置が導入された）1997 年度以降とする。宅地は、小規模住宅用地、一般住宅用地、商業地等に区分する。

ところで、固定資産税の実効税率を推計する方法として、本章と違って、土地の価額に『国民経済計算』で示される「土地の資産額」<sup>22</sup>を用いることがある。この場合、宅地を住宅用地と商業地等に区分するときには、「土地の資産額」で与えられる宅地の

<sup>20</sup> ここで登場する 0.4% という水準は、昭和 50 年代に経験した商業地の実効税率の最高水準を参考にしたものである。

<sup>21</sup> 実際のところは、租税の経済分析の文脈では、実効税率によって税負担を捉える方法は全く珍しいはない。

<sup>22</sup> 『国民経済計算』における「土地の資産額」は、『固定資産の価格等の概要調書』における決定価格をもとにして、SNA の仕組みと整合的になるように一定の調整を加えたものである。

資産額を『固定資産の価格等の概要調書』で示される住宅用地と商業地の決定価格の割合によって按分するといった方法が用いられる。7割評価の導入以前であれば、(2)式の分母となる土地の価額の推計にこの方法を用いることは便利であった。しかしながら、7割評価が導入されて以降は、土地の価額と固定資産税評価額の間にある一定の比率(1:0.7)が確保されていることから、『国民経済計算』による「土地の資産額」の数値を用いなくとも、十分に信頼に足る実効税率の推計が可能となったといえる。むしろ、案分する必要がないというメリットもある。

この方針によって推計した実効税率は、表 6-4 (a) から (d) に示している。

表 6-4 (a) 小規模住宅用地に対する固定資産税の実効税率

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11
北海道	0.109	0.112	0.115	0.121	0.125	0.129	0.133	0.137	0.140	0.145	0.148	0.149	0.143	0.148	0.152
青森	0.100	0.102	0.104	0.103	0.104	0.106	0.106	0.109	0.113	0.121	0.129	0.135	0.141	0.146	0.150
岩手	0.094	0.096	0.098	0.098	0.100	0.102	0.104	0.108	0.112	0.121	0.128	0.135	0.141	0.147	0.151
宮城	0.103	0.108	0.112	0.116	0.121	0.126	0.133	0.138	0.143	0.149	0.151	0.153	0.149	0.153	0.155
秋田	0.097	0.099	0.100	0.097	0.099	0.101	0.103	0.106	0.112	0.123	0.132	0.138	0.144	0.149	0.153
山形	0.112	0.114	0.116	0.112	0.114	0.116	0.120	0.125	0.131	0.140	0.146	0.150	0.154	0.156	0.158
福島	0.087	0.089	0.093	0.097	0.101	0.105	0.112	0.118	0.125	0.134	0.140	0.143	0.147	0.151	0.154
茨城	0.076	0.080	0.085	0.091	0.095	0.100	0.107	0.113	0.119	0.129	0.136	0.140	0.142	0.146	0.150
栃木	0.089	0.092	0.095	0.101	0.106	0.110	0.117	0.124	0.130	0.139	0.143	0.146	0.148	0.150	0.152
群馬	0.075	0.079	0.083	0.090	0.096	0.103	0.112	0.118	0.124	0.133	0.138	0.141	0.144	0.147	0.151
埼玉	0.072	0.077	0.082	0.092	0.099	0.105	0.111	0.118	0.124	0.132	0.136	0.137	0.134	0.142	0.146
千葉	0.066	0.071	0.077	0.088	0.097	0.105	0.115	0.123	0.127	0.133	0.137	0.138	0.132	0.141	0.145
東京	0.099	0.104	0.109	0.118	0.123	0.127	0.132	0.136	0.138	0.141	0.142	0.142	0.122	0.138	0.143
神奈川	0.094	0.097	0.101	0.111	0.118	0.123	0.131	0.137	0.142	0.147	0.149	0.149	0.140	0.148	0.150
新潟	0.092	0.095	0.098	0.102	0.105	0.111	0.119	0.127	0.134	0.141	0.145	0.147	0.148	0.149	0.154
富山	0.097	0.099	0.102	0.103	0.105	0.108	0.114	0.120	0.126	0.135	0.140	0.143	0.147	0.150	0.153
石川	0.072	0.076	0.079	0.083	0.087	0.092	0.099	0.108	0.117	0.128	0.135	0.139	0.142	0.149	0.154
福井	0.072	0.076	0.078	0.082	0.086	0.091	0.099	0.106	0.112	0.123	0.131	0.137	0.144	0.150	0.154
山梨	0.075	0.079	0.083	0.092	0.096	0.101	0.111	0.120	0.128	0.137	0.142	0.145	0.149	0.151	0.153
長野	0.078	0.081	0.085	0.092	0.097	0.103	0.110	0.117	0.123	0.134	0.141	0.145	0.148	0.151	0.154
岐阜	0.086	0.090	0.095	0.102	0.108	0.114	0.123	0.130	0.136	0.144	0.148	0.150	0.152	0.154	0.155
静岡	0.082	0.085	0.089	0.097	0.102	0.107	0.115	0.122	0.128	0.136	0.141	0.143	0.143	0.145	0.147
愛知	0.089	0.093	0.095	0.105	0.108	0.112	0.121	0.128	0.133	0.139	0.141	0.142	0.135	0.142	0.144
三重	0.072	0.075	0.079	0.084	0.088	0.092	0.098	0.104	0.111	0.123	0.130	0.135	0.139	0.142	0.144
滋賀	0.080	0.083	0.088	0.095	0.100	0.106	0.116	0.125	0.130	0.137	0.140	0.142	0.137	0.141	0.103
京都	0.080	0.083	0.087	0.096	0.102	0.108	0.117	0.126	0.134	0.140	0.142	0.143	0.136	0.142	0.146
大阪	0.106	0.110	0.114	0.124	0.132	0.140	0.149	0.156	0.159	0.160	0.160	0.160	0.150	0.157	0.160
兵庫	0.098	0.100	0.103	0.112	0.118	0.127	0.138	0.145	0.150	0.154	0.155	0.156	0.146	0.151	0.154
奈良	0.093	0.096	0.099	0.108	0.114	0.121	0.131	0.140	0.147	0.151	0.153	0.153	0.149	0.153	0.156
和歌山	0.089	0.093	0.097	0.105	0.110	0.114	0.121	0.127	0.132	0.140	0.145	0.148	0.151	0.153	0.155
鳥取	0.068	0.071	0.073	0.075	0.077	0.081	0.086	0.092	0.099	0.111	0.120	0.128	0.135	0.140	0.145
島根	0.107	0.109	0.110	0.111	0.112	0.114	0.115	0.117	0.120	0.126	0.130	0.134	0.138	0.141	0.144
岡山	0.095	0.097	0.100	0.103	0.108	0.117	0.126	0.133	0.139	0.145	0.148	0.150	0.150	0.152	0.154
広島	0.111	0.116	0.121	0.128	0.132	0.135	0.140	0.145	0.149	0.153	0.155	0.157	0.156	0.158	0.159
山口	0.105	0.107	0.109	0.111	0.114	0.117	0.124	0.129	0.135	0.142	0.146	0.149	0.152	0.155	0.157
徳島	0.073	0.076	0.078	0.080	0.084	0.087	0.091	0.099	0.106	0.119	0.129	0.136	0.143	0.148	0.153
香川	0.091	0.094	0.097	0.101	0.105	0.108	0.114	0.119	0.124	0.134	0.141	0.148	0.152	0.155	0.157
愛媛	0.081	0.083	0.086	0.091	0.094	0.097	0.103	0.107	0.112	0.123	0.129	0.134	0.138	0.141	0.144
高知	0.085	0.088	0.090	0.092	0.094	0.096	0.099	0.102	0.105	0.113	0.120	0.127	0.137	0.143	0.149
福岡	0.091	0.094	0.097	0.102	0.105	0.109	0.115	0.121	0.127	0.136	0.141	0.144	0.142	0.148	0.150
佐賀	0.091	0.093	0.095	0.099	0.101	0.103	0.107	0.110	0.113	0.122	0.128	0.132	0.138	0.141	0.144
長崎	0.081	0.084	0.087	0.092	0.096	0.100	0.106	0.112	0.117	0.128	0.134	0.138	0.145	0.148	0.151
熊本	0.077	0.080	0.083	0.087	0.090	0.094	0.101	0.106	0.111	0.123	0.132	0.137	0.142	0.145	0.148
大分	0.099	0.101	0.103	0.105	0.107	0.109	0.113	0.115	0.119	0.129	0.136	0.141	0.145	0.149	0.151
宮崎	0.094	0.096	0.098	0.099	0.101	0.103	0.106	0.107	0.109	0.116	0.125	0.125	0.131	0.134	0.137
鹿児島	0.076	0.079	0.081	0.084	0.087	0.089	0.092	0.094	0.096	0.105	0.112	0.118	0.126	0.132	0.136
沖縄	0.040	0.043	0.047	0.052	0.057	0.062	0.069	0.075	0.080	0.091	0.100	0.108	0.116	0.123	0.129
全国	0.091	0.094	0.098	0.106	0.112	0.117	0.124	0.130	0.134	0.140	0.143	0.145	0.136	0.145	0.148
最大／最小	2.800	2.698	2.574	2.462	2.316	2.258	2.159	2.080	1.988	1.758	1.600	1.481	1.345	1.285	1.553

表 6-4 (b) 一般住宅用地に対する固定資産税の実効税率

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11
北海道	0.206	0.211	0.217	0.225	0.232	0.238	0.246	0.253	0.260	0.273	0.281	0.286	0.287	0.294	0.300
青森	0.227	0.230	0.232	0.233	0.236	0.238	0.240	0.244	0.252	0.267	0.279	0.288	0.298	0.305	0.312
岩手	0.190	0.194	0.198	0.200	0.203	0.207	0.210	0.216	0.222	0.238	0.251	0.263	0.276	0.286	0.294
宮城	0.205	0.211	0.217	0.222	0.229	0.238	0.252	0.262	0.272	0.287	0.295	0.301	0.303	0.308	0.311
秋田	0.228	0.231	0.234	0.230	0.233	0.236	0.239	0.245	0.253	0.269	0.281	0.290	0.300	0.307	0.312
山形	0.235	0.239	0.242	0.236	0.239	0.242	0.247	0.255	0.264	0.280	0.292	0.299	0.308	0.313	0.317
福島	0.182	0.187	0.193	0.201	0.208	0.214	0.227	0.239	0.250	0.268	0.279	0.287	0.295	0.301	0.307
茨城	0.158	0.166	0.173	0.185	0.192	0.199	0.211	0.221	0.232	0.251	0.265	0.274	0.285	0.292	0.298
栃木	0.176	0.181	0.187	0.198	0.205	0.212	0.225	0.235	0.245	0.264	0.273	0.280	0.288	0.293	0.297
群馬	0.136	0.142	0.149	0.163	0.175	0.186	0.204	0.216	0.228	0.248	0.262	0.271	0.280	0.287	0.296
埼玉	0.131	0.141	0.153	0.173	0.187	0.200	0.216	0.232	0.248	0.269	0.278	0.282	0.279	0.293	0.301
千葉	0.126	0.137	0.149	0.172	0.193	0.211	0.236	0.254	0.267	0.281	0.287	0.290	0.284	0.296	0.303
東京	0.180	0.188	0.196	0.216	0.228	0.238	0.250	0.260	0.267	0.276	0.279	2.796	0.248	0.277	0.286
神奈川	0.171	0.177	0.184	0.203	0.216	0.228	0.244	0.257	0.268	0.282	0.288	0.290	0.279	0.292	0.297
新潟	0.200	0.205	0.210	0.215	0.221	0.229	0.242	0.256	0.268	0.284	0.292	0.297	0.302	0.305	0.308
富山	0.190	0.195	0.199	0.202	0.206	0.211	0.222	0.232	0.244	0.265	0.275	0.282	0.292	0.300	0.304
石川	0.160	0.166	0.172	0.178	0.185	0.193	0.208	0.224	0.239	0.260	0.273	0.280	0.288	0.300	0.309
福井	0.140	0.146	0.151	0.157	0.164	0.172	0.183	0.195	0.206	0.229	0.247	0.263	0.281	0.295	0.304
山梨	0.129	0.137	0.146	0.162	0.170	0.180	0.198	0.215	0.231	0.253	0.267	0.277	0.288	0.295	0.301
長野	0.156	0.161	0.168	0.181	0.190	0.199	0.214	0.227	0.240	0.263	0.278	0.288	0.295	0.301	0.308
岐阜	0.154	0.161	0.169	0.183	0.193	0.205	0.222	0.237	0.252	0.272	0.284	0.291	0.296	0.301	0.306
静岡	0.151	0.158	0.165	0.182	0.191	0.202	0.220	0.234	0.246	0.265	0.276	0.283	0.285	0.291	0.295
愛知	0.168	0.174	0.179	0.199	0.198	0.213	0.233	0.247	0.256	0.271	0.278	0.280	0.275	0.285	0.288
三重	0.142	0.147	0.154	0.164	0.171	0.178	0.190	0.201	0.214	0.238	0.254	0.265	0.275	0.282	0.288
滋賀	0.162	0.168	0.175	0.189	0.199	0.208	0.227	0.243	0.254	0.269	0.276	0.280	0.279	0.285	0.291
京都	0.151	0.156	0.163	0.180	0.190	0.201	0.219	0.237	0.252	0.269	0.276	0.280	0.274	0.285	0.293
大阪	0.196	0.203	0.212	0.234	0.251	0.270	0.292	0.307	0.315	0.319	0.320	0.320	0.305	0.315	0.320
兵庫	0.179	0.184	0.190	0.205	0.216	0.228	0.248	0.264	0.276	0.291	0.297	0.301	0.292	0.299	0.305
奈良	0.192	0.197	0.203	0.221	0.232	0.245	0.264	0.281	0.293	0.303	0.306	0.307	0.303	0.309	0.314
和歌山	0.171	0.178	0.186	0.203	0.211	0.220	0.234	0.245	0.255	0.273	0.285	0.292	0.300	0.306	0.312
鳥取	0.146	0.151	0.155	0.158	0.163	0.168	0.179	0.189	0.201	0.225	0.242	0.257	0.271	0.282	0.291
島根	0.221	0.225	0.228	0.228	0.231	0.234	0.236	0.239	0.244	0.253	0.261	0.267	0.275	0.280	0.285
岡山	0.173	0.177	0.182	0.188	0.196	0.210	0.229	0.241	0.252	0.270	0.279	0.286	0.291	0.296	0.301
広島	0.204	0.211	0.216	0.226	0.232	0.237	0.248	0.256	0.266	0.281	0.290	0.296	0.302	0.307	0.311
山口	0.197	0.202	0.206	0.210	0.214	0.220	0.232	0.242	0.253	0.270	0.280	0.288	0.298	0.306	0.312
徳島	0.122	0.127	0.132	0.138	0.144	0.150	0.160	0.173	0.187	0.214	0.236	0.254	0.274	0.288	0.302
香川	0.167	0.172	0.176	0.186	0.193	0.200	0.213	0.225	0.235	0.258	0.274	0.289	0.301	0.308	0.314
愛媛	0.156	0.161	0.166	0.174	0.180	0.185	0.201	0.209	0.219	0.243	0.256	0.266	0.278	0.285	0.291
高知	0.171	0.175	0.179	0.184	0.188	0.192	0.201	0.207	0.212	0.230	0.243	0.257	0.277	0.288	0.299
福岡	0.174	0.179	0.183	0.193	0.198	0.205	0.216	0.227	0.239	0.260	0.273	0.281	0.288	0.296	0.302
佐賀	0.187	0.192	0.196	0.203	0.207	0.212	0.219	0.224	0.229	0.246	0.256	0.265	0.277	0.283	0.289
長崎	0.152	0.157	0.162	0.167	0.173	0.180	0.190	0.199	0.208	0.232	0.246	0.258	0.278	0.288	0.297
熊本	0.172	0.177	0.182	0.188	0.193	0.199	0.212	0.220	0.229	0.251	0.266	0.277	0.289	0.296	0.301
大分	0.207	0.211	0.214	0.219	0.222	0.226	0.232	0.237	0.244	0.262	0.274	0.283	0.293	0.299	0.304
宮崎	0.199	0.205	0.208	0.211	0.214	0.218	0.224	0.227	0.230	0.243	0.251	0.258	0.269	0.274	0.278
鹿児島	0.173	0.178	0.182	0.190	0.194	0.198	0.206	0.210	0.214	0.231	0.242	0.251	0.267	0.274	0.280
沖縄	0.076	0.081	0.087	0.094	0.102	0.111	0.122	0.134	0.144	0.166	0.185	0.203	0.221	0.236	0.249
全国	0.166	0.173	0.180	0.194	0.203	0.213	0.228	0.240	0.250	0.267	0.277	0.302	0.282	0.293	0.299
最大／最小	3.092	2.951	2.782	2.511	2.461	2.432	2.393	2.291	2.188	1.922	1.730	13.773	1.394	1.335	1.285

表 6-4 (c) 商業地等に対する固定資産税の実効税率

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11
北海道	0.516	0.539	0.553	0.562	0.580	0.577	0.594	0.610	0.622	0.636	0.647	0.652	0.600	0.638	0.656
青森	0.477	0.490	0.503	0.519	0.509	0.507	0.508	0.520	0.542	0.585	0.617	0.636	0.652	0.666	0.677
岩手	0.443	0.458	0.471	0.476	0.489	0.494	0.502	0.518	0.535	0.574	0.603	0.623	0.641	0.657	0.667
宮城	0.499	0.529	0.546	0.552	0.573	0.579	0.600	0.618	0.635	0.655	0.664	0.668	0.605	0.649	0.665
秋田	0.478	0.491	0.502	0.490	0.500	0.500	0.509	0.526	0.548	0.594	0.622	0.640	0.654	0.667	0.674
山形	0.485	0.500	0.514	0.504	0.515	0.520	0.536	0.559	0.583	0.621	0.647	0.659	0.669	0.676	0.680
福島	0.417	0.438	0.459	0.482	0.502	0.512	0.541	0.569	0.595	0.626	0.644	0.654	0.661	0.669	0.675
茨城	0.374	0.399	0.423	0.453	0.474	0.491	0.519	0.545	0.570	0.605	0.627	0.638	0.645	0.656	0.664
栃木	0.409	0.428	0.451	0.482	0.503	0.518	0.554	0.582	0.605	0.636	0.646	0.652	0.658	0.664	0.669
群馬	0.350	0.378	0.406	0.444	0.479	0.507	0.545	0.572	0.595	0.625	0.643	0.651	0.658	0.667	0.675
埼玉	0.345	0.376	0.411	0.462	0.498	0.521	0.553	0.584	0.608	0.630	0.636	0.637	0.609	0.643	0.657
千葉	0.343	0.384	0.422	0.483	0.537	0.567	0.600	0.622	0.635	0.645	0.652	0.654	0.609	0.639	0.652
東京	0.526	0.562	0.585	0.608	0.628	0.621	0.621	0.631	0.637	0.621	0.627	0.630	0.472	0.565	0.616
神奈川	0.465	0.488	0.513	0.555	0.588	0.602	0.626	0.645	0.657	0.664	0.668	0.668	0.612	0.648	0.657
新潟	0.420	0.441	0.463	0.477	0.496	0.512	0.542	0.578	0.607	0.635	0.649	0.656	0.659	0.664	0.669
富山	0.445	0.464	0.481	0.494	0.506	0.514	0.544	0.572	0.597	0.631	0.645	0.651	0.659	0.667	0.671
石川	0.342	0.369	0.398	0.432	0.455	0.473	0.509	0.551	0.585	0.625	0.642	0.648	0.653	0.671	0.679
福井	0.331	0.351	0.370	0.390	0.412	0.436	0.472	0.509	0.538	0.587	0.618	0.640	0.660	0.672	0.678
山梨	0.332	0.361	0.394	0.439	0.471	0.496	0.533	0.569	0.596	0.631	0.647	0.656	0.663	0.668	0.673
長野	0.359	0.381	0.411	0.456	0.487	0.511	0.547	0.575	0.600	0.632	0.651	0.660	0.661	0.668	0.672
岐阜	0.379	0.404	0.431	0.468	0.496	0.520	0.559	0.588	0.613	0.640	0.655	0.662	0.664	0.670	0.675
静岡	0.396	0.415	0.443	0.486	0.513	0.530	0.567	0.595	0.617	0.641	0.651	0.655	0.643	0.654	0.661
愛知	0.453	0.480	0.499	0.541	0.555	0.562	0.596	0.620	0.636	0.649	0.653	0.654	0.578	0.627	0.644
三重	0.354	0.376	0.397	0.431	0.453	0.474	0.503	0.532	0.561	0.605	0.629	0.641	0.649	0.658	0.665
滋賀	0.393	0.419	0.447	0.488	0.518	0.539	0.578	0.612	0.630	0.647	0.654	0.656	0.630	0.643	0.657
京都	0.403	0.426	0.456	0.500	0.529	0.546	0.581	0.615	0.638	0.653	0.658	0.660	0.599	0.631	0.648
大阪	0.532	0.560	0.578	0.606	0.638	0.643	0.662	0.674	0.679	0.676	0.677	0.676	0.577	0.632	0.664
兵庫	0.476	0.492	0.511	0.541	0.570	0.580	0.612	0.637	0.652	0.664	0.669	0.671	0.640	0.660	0.668
奈良	0.439	0.460	0.479	0.518	0.543	0.567	0.607	0.639	0.658	0.668	0.672	0.672	0.656	0.668	0.675
和歌山	0.435	0.457	0.484	0.520	0.543	0.553	0.582	0.604	0.622	0.646	0.659	0.666	0.672	0.676	0.680
鳥取	0.340	0.357	0.375	0.394	0.411	0.431	0.463	0.495	0.528	0.581	0.613	0.633	0.649	0.662	0.668
島根	0.491	0.504	0.515	0.517	0.529	0.535	0.544	0.559	0.574	0.600	0.618	0.629	0.641	0.649	0.668
岡山	0.479	0.496	0.514	0.524	0.546	0.565	0.598	0.621	0.636	0.654	0.662	0.666	0.657	0.666	0.672
広島	0.496	0.527	0.550	0.576	0.596	0.595	0.614	0.630	0.643	0.658	0.667	0.670	0.655	0.664	0.671
山口	0.513	0.525	0.536	0.543	0.556	0.558	0.578	0.598	0.617	0.640	0.653	0.661	0.671	0.678	0.682
徳島	0.331	0.350	0.366	0.385	0.401	0.417	0.441	0.478	0.517	0.574	0.614	0.637	0.658	0.671	0.678
香川	0.449	0.471	0.490	0.510	0.530	0.537	0.562	0.584	0.604	0.635	0.652	0.665	0.670	0.676	0.679
愛媛	0.410	0.430	0.449	0.475	0.492	0.502	0.534	0.553	0.573	0.611	0.628	0.637	0.643	0.652	0.660
高知	0.395	0.414	0.429	0.441	0.460	0.476	0.495	0.512	0.528	0.572	0.602	0.623	0.649	0.664	0.674
福岡	0.440	0.470	0.494	0.516	0.532	0.540	0.557	0.582	0.605	0.629	0.645	0.652	0.598	0.649	0.662
佐賀	0.425	0.441	0.459	0.481	0.499	0.510	0.532	0.544	0.561	0.593	0.613	0.626	0.640	0.651	0.659
長崎	0.379	0.401	0.425	0.458	0.486	0.501	0.525	0.547	0.566	0.606	0.627	0.641	0.659	0.667	0.673
熊本	0.391	0.418	0.442	0.468	0.488	0.500	0.529	0.550	0.571	0.610	0.635	0.647	0.654	0.665	0.671
大分	0.454	0.472	0.491	0.515	0.528	0.532	0.550	0.566	0.584	0.617	0.637	0.648	0.659	0.667	0.673
宮崎	0.458	0.472	0.486	0.502	0.514	0.515	0.527	0.536	0.546	0.578	0.600	0.613	0.629	0.636	0.641
鹿児島	0.351	0.374	0.393	0.424	0.444	0.459	0.486	0.505	0.519	0.561	0.586	0.602	0.618	0.632	0.642
沖縄	0.205	0.232	0.259	0.298	0.326	0.353	0.382	0.419	0.446	0.490	0.532	0.562	0.578	0.599	0.617
全国	0.452	0.478	0.501	0.532	0.556	0.565	0.587	0.607	0.623	0.635	0.645	0.649	0.577	0.625	0.649
最大／最小	2.595	2.422	2.259	2.040	1.957	1.822	1.733	1.609	1.522	1.380	1.273	1.203	1.424	1.200	1.107

表 6-4 (d) 宅地に対する固定資産税の実効税率

	97	98	99	00	01	02	03	04	05	06	07	08	09	10	11
北海道	0.297	0.304	0.308	0.311	0.320	0.319	0.327	0.335	0.340	0.348	0.353	0.356	0.337	0.352	0.360
青森	0.269	0.275	0.279	0.276	0.279	0.279	0.283	0.288	0.296	0.317	0.332	0.344	0.353	0.361	0.368
岩手	0.241	0.247	0.253	0.254	0.260	0.262	0.266	0.275	0.284	0.305	0.321	0.334	0.346	0.355	0.359
宮城	0.283	0.295	0.302	0.304	0.312	0.315	0.326	0.334	0.342	0.354	0.359	0.362	0.346	0.359	0.356
秋田	0.273	0.278	0.284	0.277	0.281	0.282	0.285	0.293	0.303	0.327	0.342	0.352	0.361	0.368	0.372
山形	0.290	0.297	0.303	0.295	0.300	0.302	0.308	0.319	0.331	0.352	0.366	0.374	0.380	0.385	0.386
福島	0.239	0.248	0.258	0.269	0.278	0.283	0.298	0.312	0.326	0.344	0.355	0.361	0.367	0.372	0.374
茨城	0.207	0.219	0.231	0.247	0.257	0.266	0.282	0.296	0.310	0.333	0.344	0.352	0.357	0.364	0.370
栃木	0.230	0.239	0.249	0.264	0.274	0.282	0.299	0.312	0.323	0.341	0.347	0.352	0.356	0.359	0.361
群馬	0.196	0.208	0.220	0.238	0.255	0.269	0.290	0.304	0.316	0.334	0.345	0.350	0.354	0.359	0.364
埼玉	0.162	0.174	0.188	0.210	0.225	0.235	0.249	0.261	0.272	0.285	0.288	0.290	0.281	0.295	0.302
千葉	0.170	0.185	0.201	0.228	0.250	0.264	0.281	0.288	0.293	0.299	0.302	0.303	0.287	0.302	0.308
東京	0.273	0.287	0.298	0.312	0.322	0.321	0.325	0.331	0.333	0.334	0.335	0.336	0.276	0.322	0.341
神奈川	0.223	0.229	0.237	0.255	0.267	0.272	0.282	0.289	0.293	0.297	0.297	0.297	0.277	0.291	0.294
新潟	0.256	0.265	0.275	0.282	0.292	0.302	0.331	0.340	0.355	0.372	0.379	0.382	0.383	0.385	0.388
富山	0.272	0.281	0.289	0.294	0.300	0.303	0.319	0.333	0.347	0.368	0.377	0.382	0.389	0.395	0.398
石川	0.201	0.213	0.225	0.238	0.248	0.257	0.275	0.297	0.315	0.338	0.349	0.354	0.358	0.370	0.375
福井	0.207	0.218	0.228	0.239	0.251	0.264	0.284	0.304	0.319	0.347	0.367	0.381	0.394	0.403	0.408
山梨	0.184	0.197	0.209	0.230	0.243	0.254	0.273	0.292	0.307	0.325	0.336	0.342	0.347	0.352	0.355
長野	0.207	0.216	0.229	0.248	0.263	0.274	0.291	0.305	0.318	0.338	0.352	0.359	0.362	0.367	0.371
岐阜	0.218	0.230	0.244	0.263	0.277	0.290	0.311	0.327	0.341	0.358	0.367	0.372	0.374	0.377	0.379
静岡	0.220	0.228	0.241	0.261	0.274	0.282	0.299	0.312	0.324	0.338	0.345	0.347	0.342	0.347	0.350
愛知	0.241	0.252	0.259	0.278	0.284	0.288	0.306	0.319	0.327	0.336	0.339	0.339	0.314	0.333	0.339
三重	0.205	0.215	0.226	0.243	0.253	0.262	0.277	0.291	0.306	0.331	0.344	0.353	0.356	0.361	0.364
滋賀	0.230	0.242	0.254	0.273	0.287	0.297	0.316	0.332	0.339	0.348	0.351	0.352	0.339	0.346	0.332
京都	0.199	0.208	0.218	0.237	0.249	0.257	0.274	0.289	0.300	0.309	0.311	0.312	0.292	0.306	0.313
大阪	0.311	0.321	0.329	0.344	0.357	0.361	0.373	0.379	0.381	0.380	0.378	0.377	0.342	0.365	0.376
兵庫	0.253	0.259	0.266	0.283	0.297	0.305	0.324	0.336	0.342	0.346	0.347	0.349	0.329	0.338	0.341
奈良	0.215	0.222	0.229	0.247	0.257	0.268	0.286	0.301	0.310	0.316	0.316	0.316	0.308	0.313	0.317
和歌山	0.245	0.255	0.267	0.286	0.297	0.303	0.318	0.328	0.338	0.354	0.361	0.366	0.370	0.372	0.374
鳥取	0.196	0.204	0.213	0.219	0.227	0.236	0.250	0.264	0.279	0.307	0.325	0.338	0.348	0.355	0.361
島根	0.289	0.295	0.301	0.300	0.305	0.308	0.311	0.316	0.322	0.335	0.343	0.349	0.354	0.358	0.365
岡山	0.270	0.277	0.283	0.287	0.296	0.308	0.328	0.340	0.349	0.362	0.368	0.371	0.368	0.372	0.375
広島	0.280	0.294	0.304	0.317	0.326	0.325	0.335	0.342	0.348	0.357	0.361	0.365	0.362	0.366	0.369
山口	0.280	0.285	0.291	0.294	0.301	0.303	0.315	0.326	0.337	0.352	0.361	0.366	0.373	0.379	0.381
徳島	0.182	0.190	0.197	0.205	0.213	0.221	0.233	0.250	0.269	0.299	0.321	0.335	0.349	0.357	0.363
香川	0.252	0.262	0.270	0.280	0.288	0.293	0.306	0.317	0.327	0.345	0.357	0.368	0.375	0.379	0.381
愛媛	0.217	0.224	0.232	0.244	0.250	0.254	0.269	0.277	0.286	0.308	0.318	0.325	0.332	0.337	0.342
高知	0.221	0.228	0.236	0.240	0.247	0.253	0.261	0.266	0.272	0.291	0.305	0.317	0.333	0.342	0.349
福岡	0.256	0.267	0.276	0.287	0.293	0.297	0.308	0.320	0.331	0.347	0.355	0.359	0.347	0.364	0.370
佐賀	0.246	0.253	0.261	0.270	0.278	0.282	0.291	0.298	0.305	0.326	0.337	0.346	0.355	0.361	0.365
長崎	0.202	0.211	0.221	0.232	0.244	0.250	0.263	0.273	0.283	0.306	0.317	0.326	0.337	0.344	0.349
熊本	0.214	0.223	0.233	0.242	0.250	0.256	0.271	0.281	0.291	0.314	0.329	0.339	0.348	0.352	0.356
大分	0.271	0.278	0.285	0.294	0.299	0.300	0.308	0.314	0.322	0.342	0.354	0.362	0.370	0.375	0.378
宮崎	0.242	0.250	0.257	0.261	0.266	0.267	0.273	0.277	0.281	0.297	0.307	0.031	0.324	0.328	0.331
鹿児島	0.200	0.210	0.218	0.229	0.237	0.242	0.251	0.257	0.262	0.282	0.294	0.303	0.316	0.324	0.329
沖縄	0.099	0.108	0.118	0.130	0.142	0.154	0.167	0.182	0.194	0.218	0.239	0.255	0.268	0.280	0.290
全国	0.240	0.250	0.260	0.276	0.287	0.292	0.304	0.314	0.321	0.330	0.335	0.323	0.314	0.334	0.343
最大／最小	3.141	2.972	2.788	2.646	2.514	2.344	2.234	2.082	1.964	1.743	1.586	12.323	1.470	1.439	1.407

### (3.2) 宅地に対する固定資産税の実効税率

図 6-4 は、表 6-4 (a) から (d) で示した実効税率の推計結果を利用して、全国の実効税率の推移を示したものである。

実効税率は、小規模住宅用地がもっとも低く、次いで一般住宅用であり、商業地等がもっとも高い。課税標準の特例による税負担の軽減の効果が反映されている。

小規模住宅用地の実効税率は、1997 年度に 0.091%であったが、2008 年度の 0.145%まで、少しずつではあるが一貫して上昇している。その後、2009 年度に 0.132%に下がるが、2010 年度には 0.163%へと再び上昇し、2011 年度には 0.148%にまた下がる。

一般住宅用地の実効税率は、1997 年度の 0.166%から 2008 年度の 0.302%まで一貫して上昇する。2009 年度に 0.282%へといったん下がるが、その後は 2011 年度の 0.299%まで上昇する。

商業地等の実効税率は、1997 年度の 0.456%から 2008 年度の 0.654%まで上昇し、2009 年度にいったん 0.580%に下がるものの、2011 年度には 0.653%まで上昇する。

これらを総体的にみた宅地の実効税率は、1997 年度の 0.240%から 2008 年度の 0.338%まで上昇し、2009 年度にいったん 0.314%に低下するが、2011 年度には 0.343%まで上昇する。

全体的な傾向として、2009 年度の一時的な低下があるものの、全体的に上昇傾向であったと確認できる。

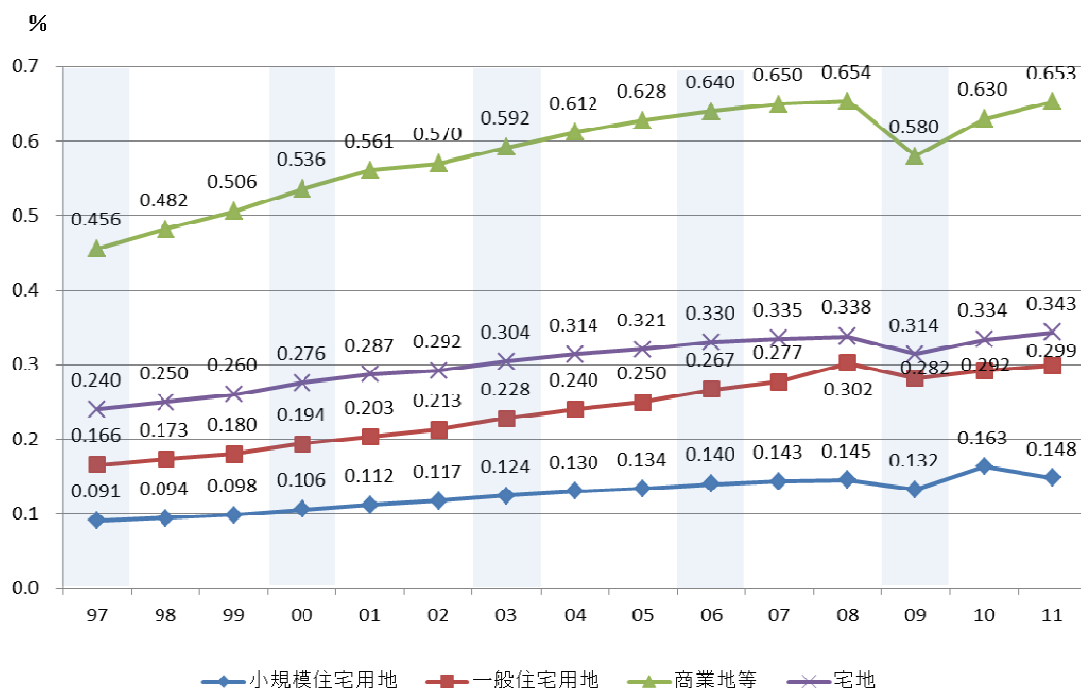


図 6-4 宅地に係る固定資産税の実効税率の推移



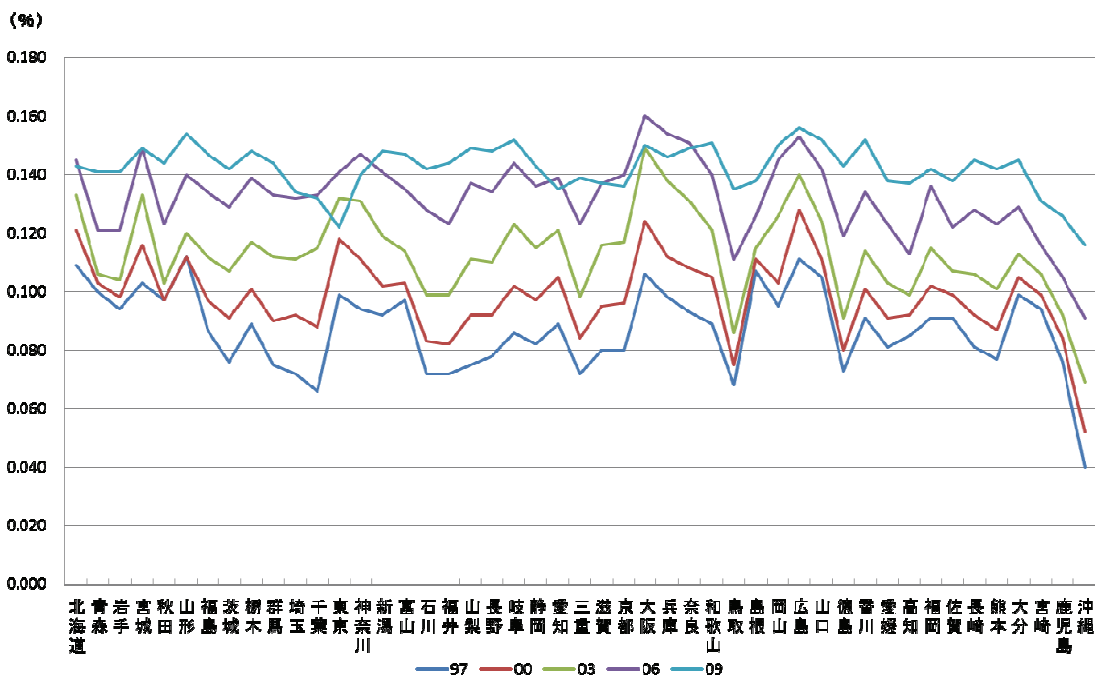
図 6-5 は、基準年度における都道府県別の実効税率を示している。これも、図 6-4 と同様に、表 6-4 (a) から (d) の実効税率の推計結果を図示したものである。

小規模住宅用地の実効税率は、1997 年度から 2006 年度にかけてすべての都道府県で上昇している。しかし、2009 年度は、実効税率が低下している都道府県がある。実効税率の地域間格差は、最大/最小の倍率で測って、縮小の傾向であり、約 2 分の 1 になっている。また、実効税率のバラツキを変動係数で示すと、1999 年度は 0.160 であり、2011 年度は 0.061 である。実効税率の地域間の均衡が進んでいるといえる。

一般住宅用地に対する実効税率は、小規模住宅用地の傾向と同様に、上昇傾向であり、地域間の格差も小さくなっている。変動係数は、1999 年度が 0.180 であり、2011 年度が 0.041 である。一般住宅用地においても、実効税率の地域間の均衡は進んでいる。

商業地等の場合も、小規模住宅用地や一般住宅用地の傾向と同様に、実効税率は上昇傾向にあり、地域間の格差も小さくなっている。変動係数は、1999 年度が 0.1582 であり、2011 年度が 0.0216 である。やはり、実効税率の地域間の均衡は進んでいる。

実効税率の都道府県間のバラツキが解消されつつあるということは、税負担の均衡化が進んでいることを示唆している。負担調整措置が目的として税負担の均衡は達成されつつある。



(a) 小規模住宅用地

図 6-5 都道府県別の実効税率

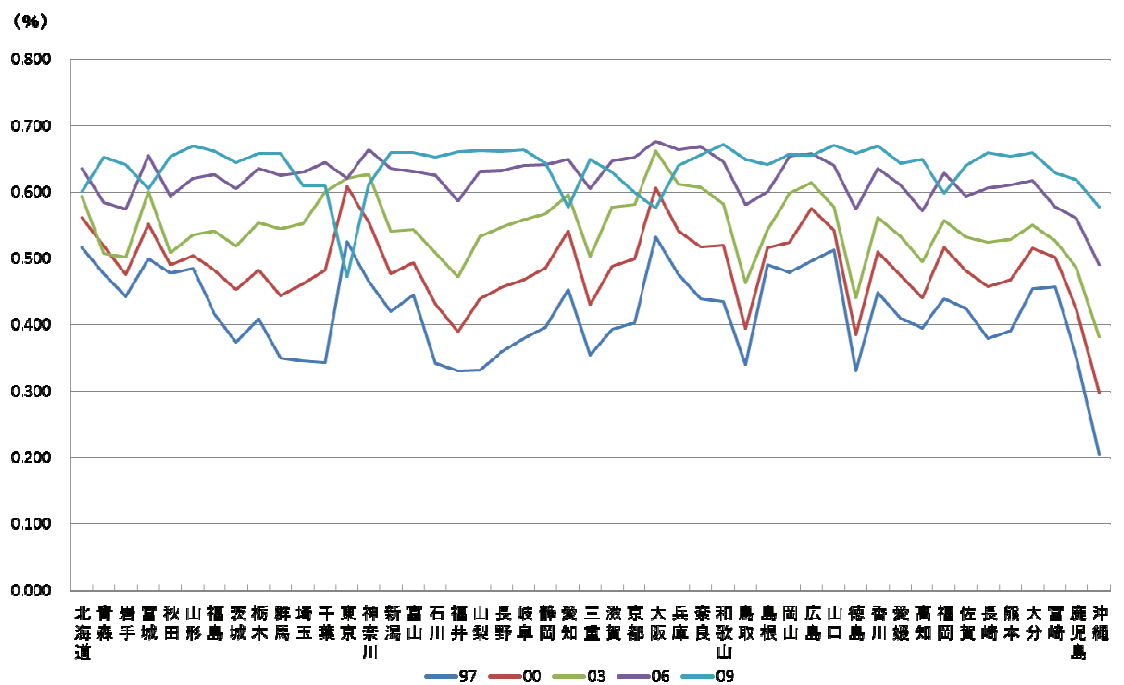
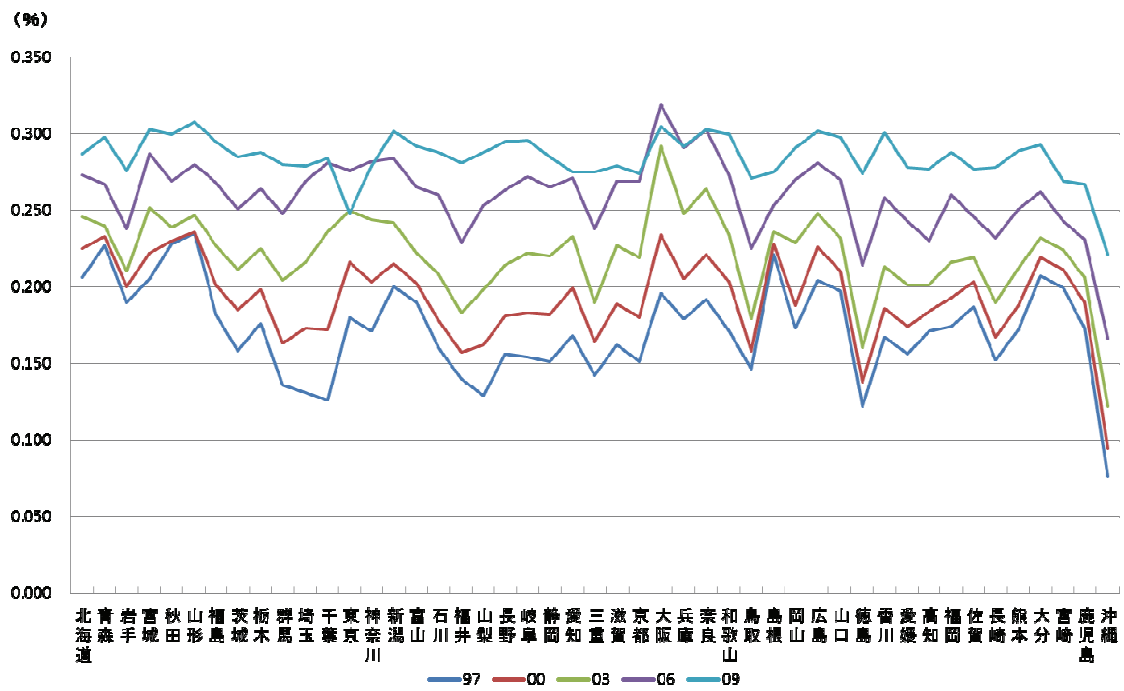
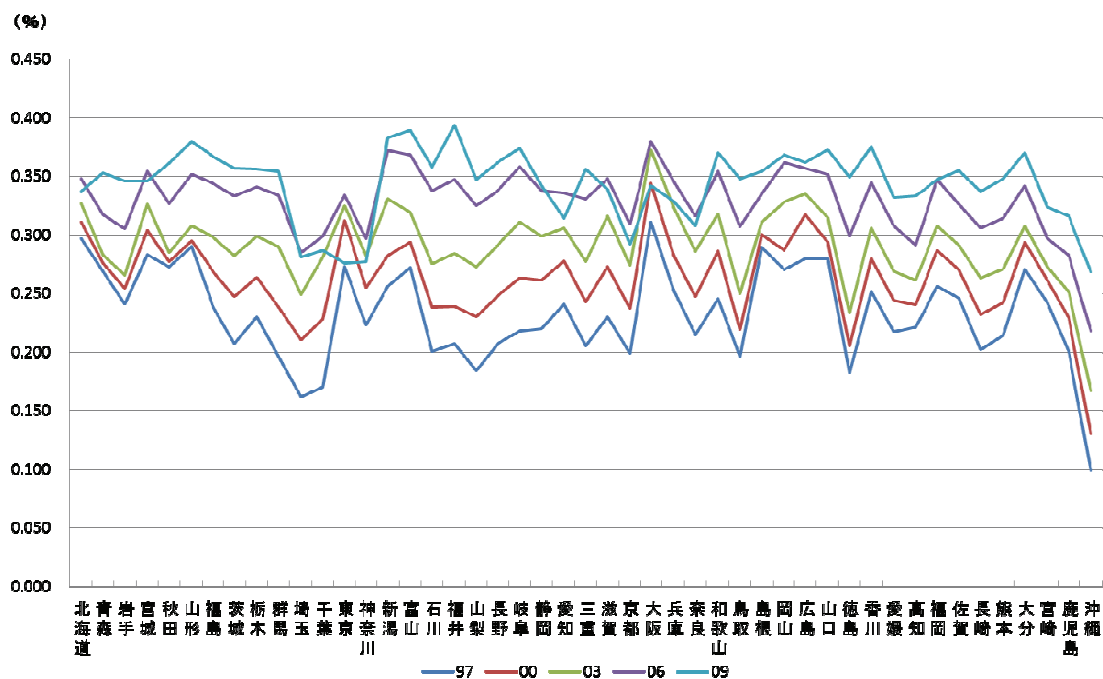


図 6-5 都道府県別の実効税率



(d) 宅地

図 6-5 都道府県別の実効税率（つづき）

#### 第 4 節 税負担の変化の分析

##### (4.1) 地価の変動と税負担の変化

本節の目的は、地価の変化と固定資産税の負担の関係を土地資産額の変化と実効税率の変化の関係によってとらえることで、固定資産税の負担の変化の要因を明らかにし、さらに固定資産税の負担の変化と地価の変化の関係を税収の安定性との関係で明らかにすることである。そのための準備として、ここでは、地価の変化の様子を確認し、次に、分析の手法を説明する。

図 6-6 は、1997 年度から 2013 年度の住宅地と商業地の公示価格の変化を示している。図 6-6 からは、まず、現行の負担調整措置が導入されたのが地価下落期であることを確認できる。1997 年度以降、地価は 2006 年度まで下落を続け、2007 年度と 2008 年度にいったん回復するものの、2009 年度から再び下落している。2009 年度は地価の変化がプラスからマイナスに転じた年であることがわかる。

ここで再び、図 6-1 で示した土地の資産額、評価額、課税標準額の推移を確認すると、地価の下落を反映して資産額が減少し、その 7 割程度である評価額も減少したことを改めて確認できる。全体の傾向として、1997 年度以降、地価が下落し、それを反

映して資産額や評価額も減少したにもかかわらず、課税標準額は低下せず、その結果、税負担も低下しなかったというようにして、これらの関係を捉えることができる。1997年度以降に頻出した固定資産税に対する批判は、この現象を「地価が下落しているのに固定資産税は減らない」として表現したのである。

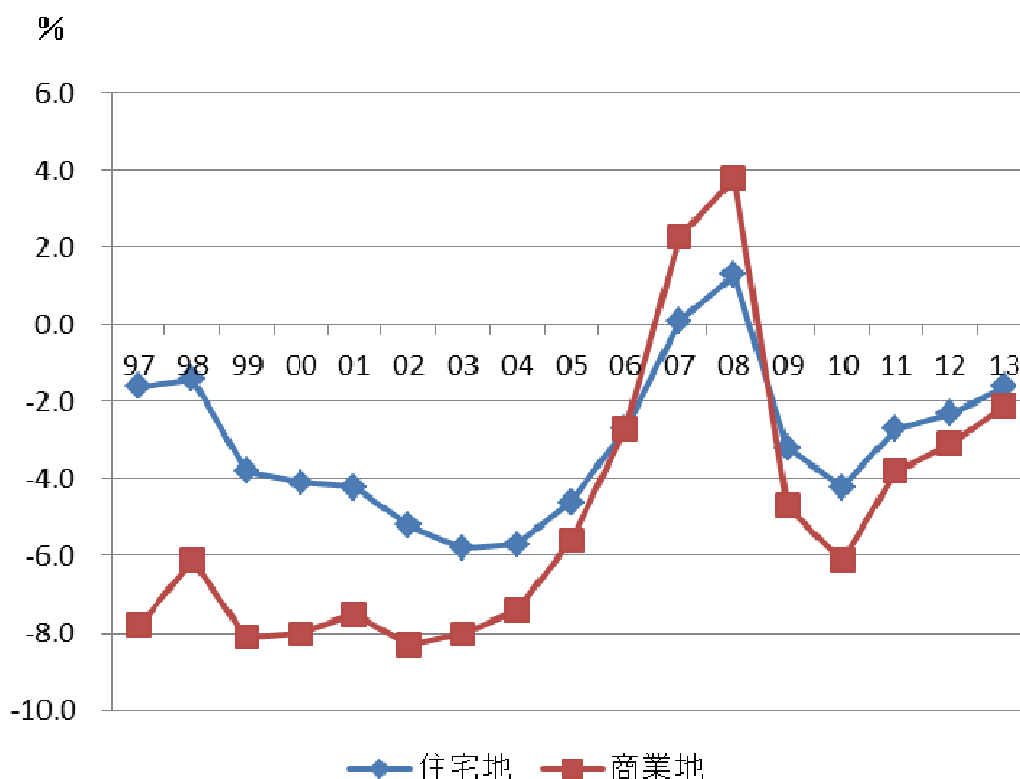


図 6-6 公示価格の対前年度変化率の推移

(出所) 土地総合情報ライブラリーホームページ『平成 25 年地価公示』により作成。

次に、本節の分析の手法を説明する。ここでは、第 3 節で示した (1) 式による実効税率の定義式を変形して得られる (3) 式と (4) 式の 2 つの式を使って、実効税率の変化と土地資産額の変化の関係を明らかにする。

(3) 式は、実効税率の変化を税収額の変化と土地資産額の変化に分解したものである。

$$\ln \frac{ET_{it}}{ET_{it-1}} = \ln \frac{R_{it}}{R_{it-1}} - \ln \frac{V_{it}}{V_{it-1}} \quad \dots (3)$$

ただし、 $ET_{it}$  は地域 (都道府県)  $i$  における  $t$  年度の固定資産税の実効税率、 $R_{it}$  は税収

額、 $V_{it}$ は土地資産額である。

ここで、 $\ln \frac{ET_{it}}{ET_{it-1}}$ は実効税率の変化率、 $\ln \frac{R_{it}}{R_{it-1}}$ は税収額の変化率、 $\ln \frac{V_{it}}{V_{it-1}}$ は土地資産額の変化率を意味する。(3)式は、実効税率の変化が税負担額の変化と土地の資産額の変化の差によって説明されることを示している。ここで、税収額は税支払額(の総額)に等しいことに着目すると、税支払額の増加は実効税率を増加させ、土地資産額の増加は実効税率を低下させることがわかる。逆に、土地資産額の減少は実効税率を上昇させるのである。したがって、地価の下落によって土地の資産額が減少すると、実効税率は上昇するのである。(3)式をみることによって、地価の下落が下落すると固定資産税の負担が減少するはずだという見解が、税支払額によって負担を捉えたときにのみ成り立つことであり、実効税率によって負担を捉えた場合には成り立たないことであることがわかる。

(3)式による推計で用いるデータは、第3節と同様である。その結果は、図6-7と図6-8に示している。

(4)式は、実効税率の変化と土地資産額の変化の関係をパネルデータによって説明するための推計式である。

$$\ln \frac{ET_{it}}{ET_{it-1}} = \alpha + \beta \ln \frac{V_{it}}{V_{it-1}} + u_{it}, \quad u_{it} = \mu_i + \lambda_t + \varepsilon_{it} \quad \dots (4)$$

ただし、 $ET_{it}$ は地域(都道府県) $i$ における $t$ 年度の固定資産税の実効税率、 $R_{it}$ は税収額、 $V_{it}$ は土地資産額である。 $u_{it}$ は観察不可能な効果であり、個別固定効果 $\mu_i$ と時間固定効果 $\lambda_t$ からなる。 $\varepsilon_{it}$ は誤差項である。

(4)式は、観察不可能な効果として個別効果と時間効果を考慮する形の2方向固定効果モデルで実効税率の変化を土地資産額の変化によって説明する式になっている。

ここで、実効税率の定義式(1)を使い、 $ET_{it} = \frac{R_{it}}{V_{it}}$ を(4)式に代入して変形すると、次の(5)式を得ることができる。

$$\Delta \ln R_{it} = \alpha + (\beta + 1) \Delta \ln V_{it} + u_{it} \quad \dots (5)$$

(5)式の係数 $\beta + 1$ は、税収の短期的所得弾力性を意味し、ここでは土地資産額に対する固定資産税収の短期的弾力性として解釈できる。 $\beta + 1$ が1よりも大きい(つ

まり、 $\beta > 0$ ) 場合には、固定資産税収の変化率が土地資産額の変化率よりも大きいことになり、固定資産税収は不安定であることになる。逆に、 $\beta + 1$  が 1 よりも小さい (つまり、 $\beta < 0$ ) 場合には、固定資産税収の変化率は土地資産額の変化率よりも小さいことになり、固定資産税収は安定性があることになる。

(5) 式は、課税ベースである土地資産額に対する固定資産税収の安定性を測るという点において、第 2 章の GDP に対する税収の弾力性や第 3 章の県内総生産に対する税収の弾力性と異なる。しかし、固定資産税の安定性を測るには、こちらの方が自然であるかもしれない。第 2 章や第 3 章では、他の税と合わせるために、GDP や県内総生産によって税収の弾力性を推計したが、固定資産税の課税ベースは固定資産の時価である。個人住民税や法人住民税が GDP の変化との対応で税収の変化を測定するのであれば、固定資産税は土地資産額の変化との対応で税収の変化を測る方が考え方としては整合的である。さらには、第 2 章や第 3 章の推計では、統計的に有意な結果を得ることができず、GDP (または、県内総生産) の変化との間に明確な関係を認められないという結論に至ることがしばしばあった。土地資産額の変化との関係で税収の変化を捉えることで、このようなことが避けやすくなるかもしれない。

(4) 式が税負担 (実効税率) の変化、土地資産額の変化、そして税収の安定性の 3 つの要素から構成されることに着目すると、税負担の変化と土地資産額の変化の関係について次のような理解を得ることができる。税収が安定的である ( $\beta < 0$ ) 場合、実効税率の変化と土地資産額の変化は負の関係をもつ。逆に、税収の安定性がない場合 ( $\beta > 0$ )、実効税率の変化と土地資産額の変化は正の関係になる。つまり、税負担の変化と土地資産額の変化の関係は、税収の安定性の如何によって変わるのである。

(4) 式の推計に必要なデータの出所は、(3) 式と同じである。ただし、推計対象期間は、地価 (公示価格) の下落を考慮して、1997 年度から 2007 年度までとした。変数の記述統計量は表 6-5 のとおりである。推計の結果は、表 6-6 と図 6-10 に示している。

表 6-5 記述統計量

	観察数	平均	中央値	最大値	最小値
小規模住宅用地	517	0.053002	0.045462	0.467191	-0.06996
一般住宅用地	517	0.049699	0.043209	0.360003	-0.09844
商業地等	517	0.055164	0.043084	0.756268	-0.05691
宅地	517	0.047228	0.037408	0.577075	-0.06213

#### (4.2) 実効税率の変化の要因

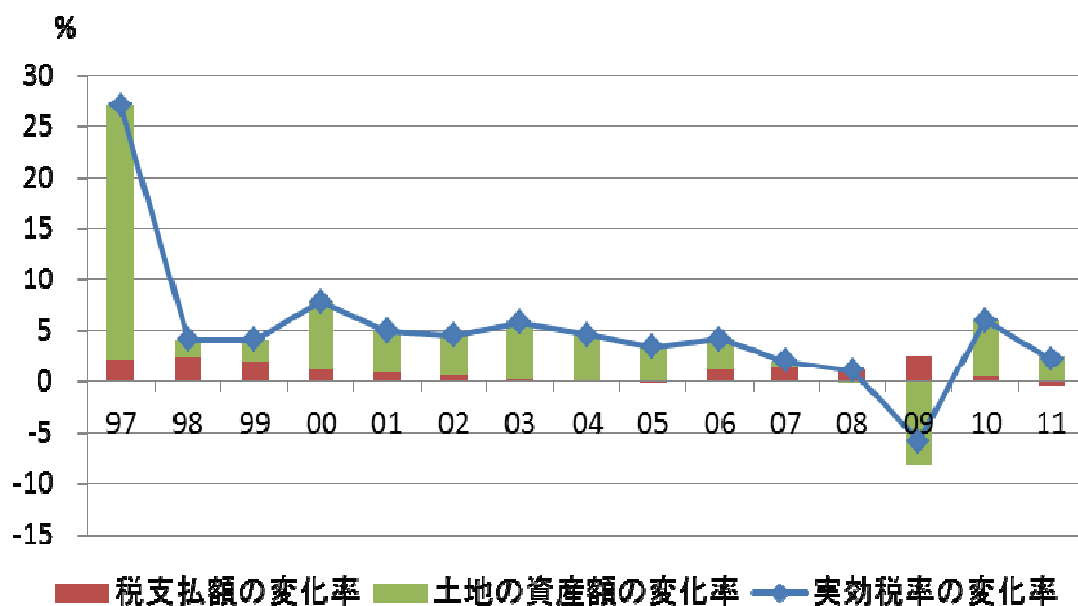
1997年度以降の固定資産税の実効税率の変化を税収額の変化と土地資産額の変化に分解した結果は、図6-7のとおりである。ここでは、直観的な理解を助けるために、税収額を税支払額として表記している。

図6-7(a)は、小規模住宅用地に対する固定資産税の実効税率の変化の要因の推移である。1997年度から2008年度まで実効税率は上昇し、2009年度にいったん低下するものの、2010年度から再び上昇する。2005年度には、税支払額の低下が（わずかではあるが）実効税率を低下させる方向に影響したが、土地資産額の減少が実効税率を上昇させる効果の方が大きく、両者を合わせた結果として、実効税率は上昇している。2009年度には、逆に、税支払額の上昇が実効税率を上昇させたが、これを大きく上回って土地資産額の増加が実効税率を低下させたために、両者を合わせた結果として、実効税率は低下している。全体的な傾向として、実効税率の変化は、税支払額の変化よりも土地資産額の変化の方から大きく影響を受けているといえる。とくに、この間の実効税率の上昇は、おおむね（税支払額の増加ではなく）土地資産額の減少に原因があることが示唆される。

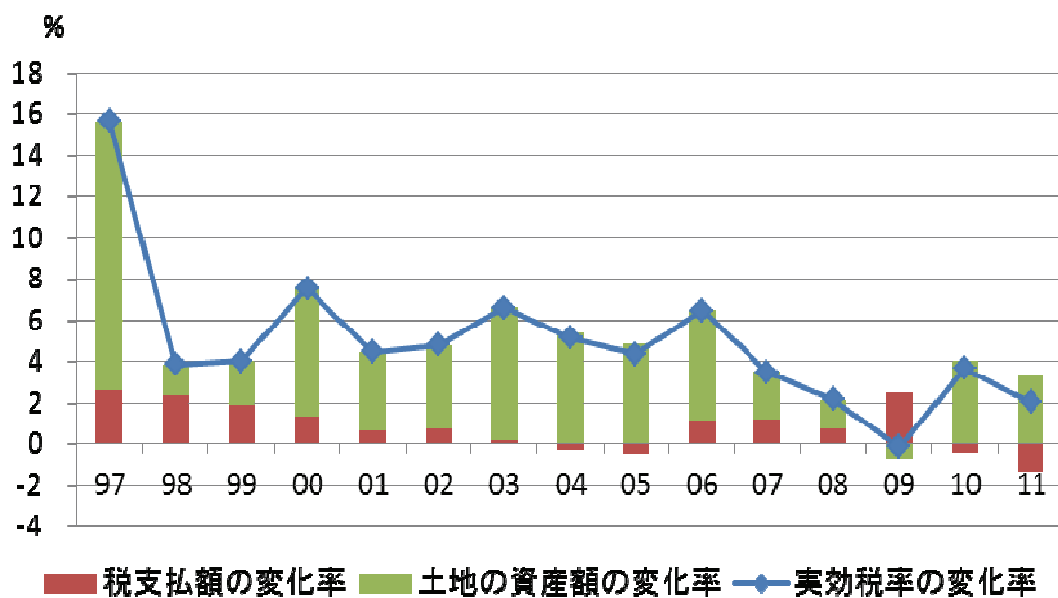
図6-7(b)は、一般住宅用地の場合である。小規模住宅用地の推移と似た傾向を示している。2009年度のみ実効税率の低下がみられるが、その他の年度は実効税率が上昇している。2009年度の実効税率の低下は、税支払額の上昇が実効税率を引上げる効果よりも土地資産額の増加が実効税率を引き下げる効果の方が大きかったためであることがわかる。全体的な傾向として、実効税率の上昇には、税支払額の上昇よりも、土地資産額の減少の方が大きく影響していることは小規模住宅用地の場合と同様である。

図6-7(c)は、商業地等の場合である。実効税率の変化の多くを、税支払額の変化ではなく、土地資産額の変化が説明しているところは、小規模住宅用地や一般住宅用地の場合と同様である。全体的な傾向として、2009年度のみ実効税率が低下していることも住宅用地と同じである。商業地等が住宅用地と異なるところは、税支払額の変化（低下）が多くの年度にみられ、これが実効税率を引き下げる効果を果たしていることである。つまり、商業地等では、税支払額の減少が実効税率を低下させる方向に働き、土地資産額の減少が実効税率を上昇させる方向に働いた結果、両者の相対的な大きさとして土地資産額の減少の方が大きかったために実効税率が上昇したのである。

図6-7(d)は、小規模住宅用地、一般住宅用地、商業地等の総体としての宅地の場合である。2009年度のみ実効税率が低下しており、その他の年度は実効税率が上昇している。2000年度から2007年度には、税支払額が低下して、実効税率を引き下げる方向に影響したが、逆に、土地資産額が実効税率を引き上げている。



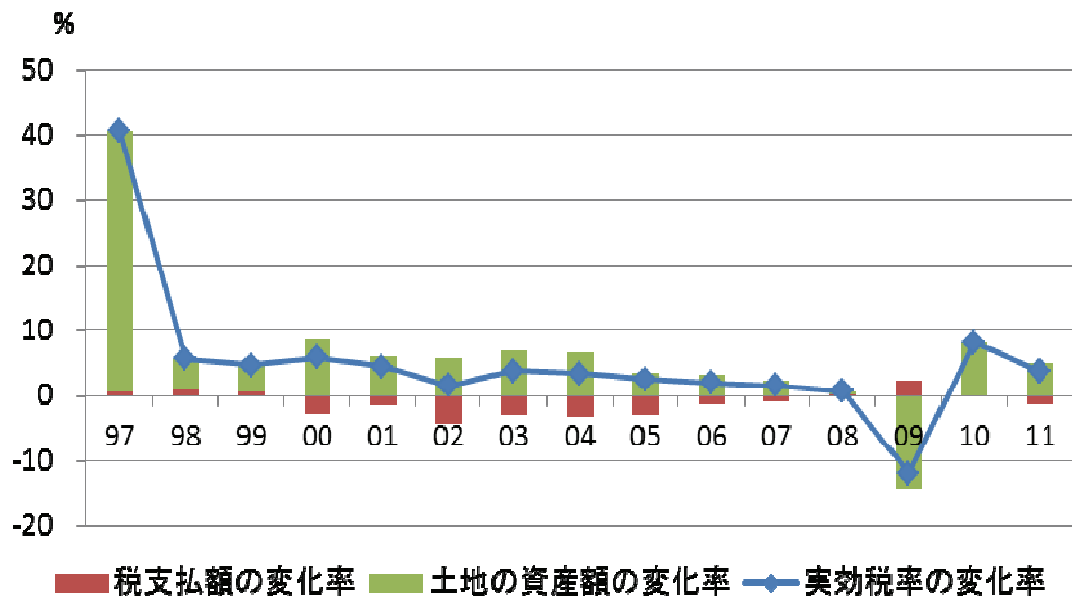
(a) 小規模住宅用地



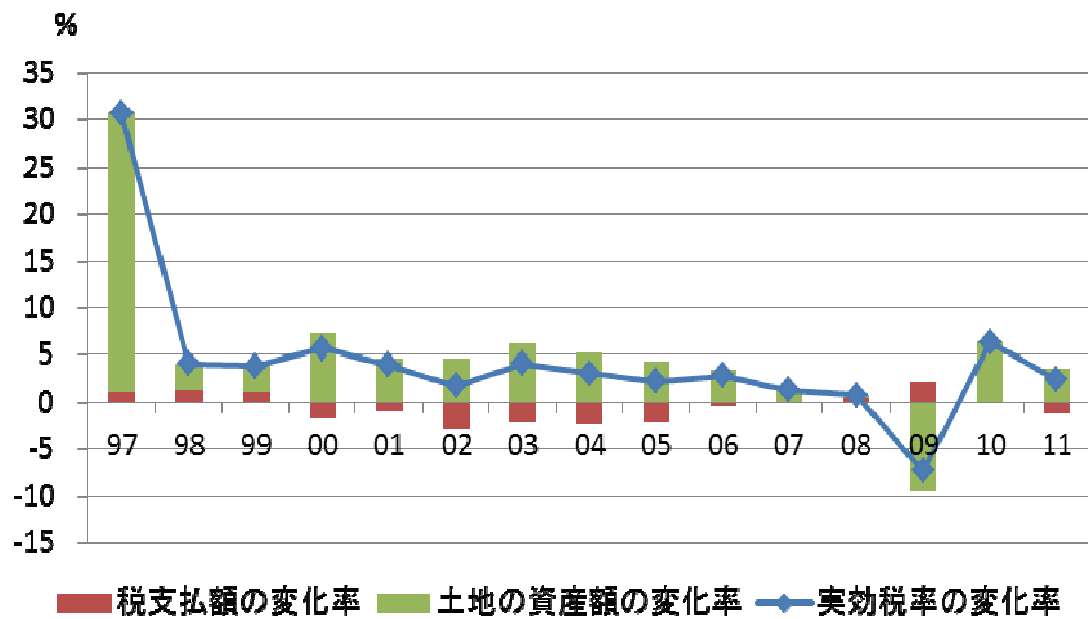
(b) 一般住宅用地

図 6-7 実効税率の変化の要因の推移





(c) 商業地等



(d) 宅地

図 6-7 実効税率の変化の要因の推移 (つづき)

図 6-8 は、図 6-7 について、2009 年度をとり上げて、都道府県別に示している。2009 年度の実効税率の変化は特徴的であり、他の年度と異なって、低下していたことを意識して、図 6-8 を見ることにしたい。

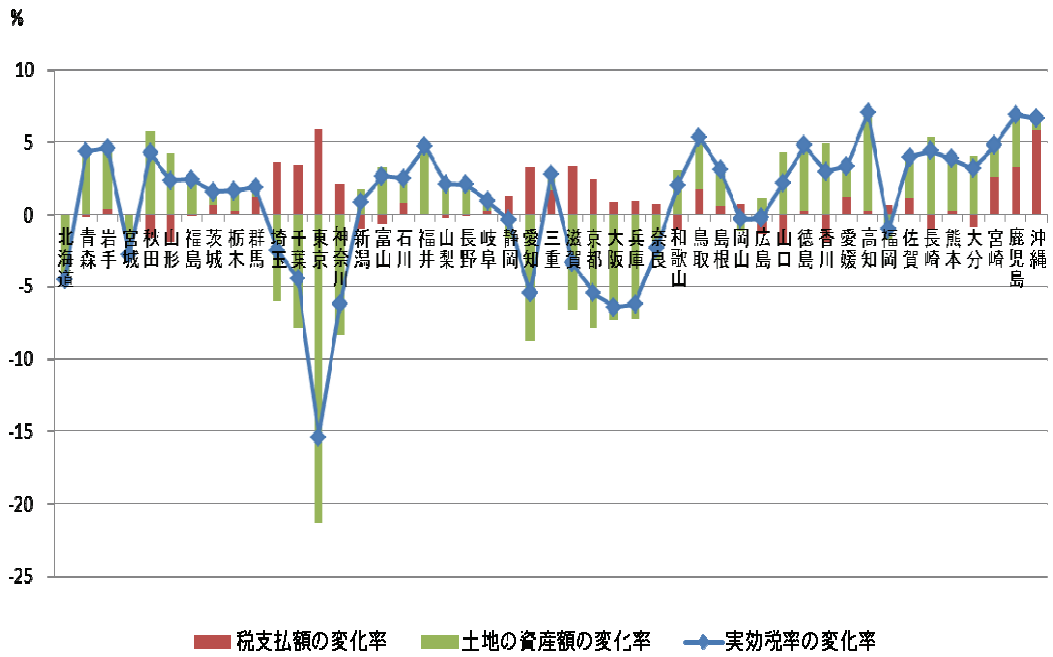
図 6-8 (a) は、小規模住宅用地の場合である。都道府県によって実効税率の変化の仕方に差がある。もっとも大きく低下しているのは東京都である。2009 年度には負担調整措置において条例減額制度が導入された。この制度は実効税率を引き下げる効果をもつが、図 6-8 (a) によると、それ以上に土地資産額の上昇によって大きく実効税率が引き下げられたことがうかがえる。東京都以外においても、大阪や愛知などの都市圏において、土地資産額の上昇が実効税率を低下させていることを確認できる。

図 6-8 (b) は、一般住宅用地の場合である。一般住宅用地の実効税率も、東京都において大きく低下している。大阪府、兵庫県、奈良県では、税支払額が下がり、土地資産額が上昇して、ともに実効税率を引き下げている。実効税率の低下を示す地域は、小規模住宅用地の場合よりも少ないが、関東および関西といった比較的人口や企業の集積のある地域において実効税率の低下を認めることができる。

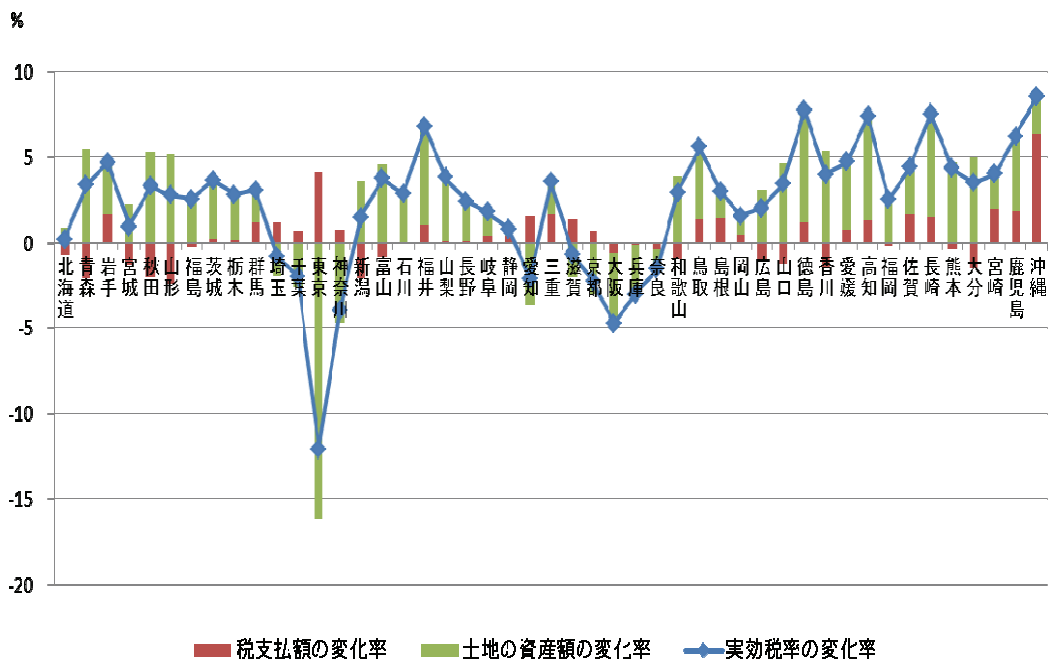
図 6-8 (c) は、商業地等の場合である。小規模住宅用地や一般住宅用地の場合に比べて、実効税率の上昇は低い水準である。政令市といった大都市を抱える地域は、実効税率が低下している。

図 6-8 (d) は、小規模住宅用地、一般住宅用地、商業地等の総体としての宅地の場合である。土地資産額が上昇している地域と減少している地域があり、地価の変動における地域間の格差をうかがうことができる。税支払額の変化が実効税率を引き上げている地域もあれば、逆に、引き下げている地域もある。同様に、土地資産額の変化が、実効税率を引き上げている地域もあれば、引き下げている地域もある。地域間で税支払額や土地資産額の変化の方向には差があるが、全体的な傾向として、税支払額の変化よりも土地資産額の変化の方が大きくなっている。実効税率の変化は、すべての地域において、土地資産額の変化が最大の決定要因であることがわかる。

以上の結果をまとめると、次のようにいえる。近年における実効税率の変化は、税支払額の変化よりも、土地資産額の変化によって説明できる割合が多い。さらに、近年の実効税率の上昇は、税支払額の増加よりも、土地資産額の減少によって説明されるのである。実効税率で固定資産税の負担を測った場合には、地価が下落するからこそ税負担が上がるのであり、図 6-7 と図 6-8 の結果は、まさにそのことを示したといえる。

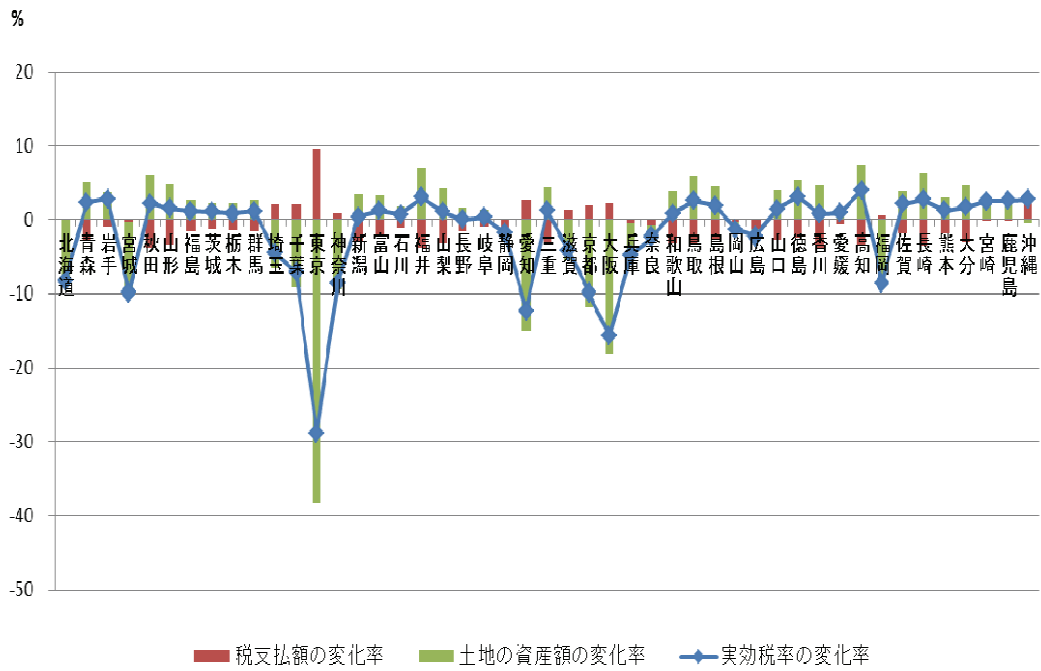


(a) 小規模住宅用地

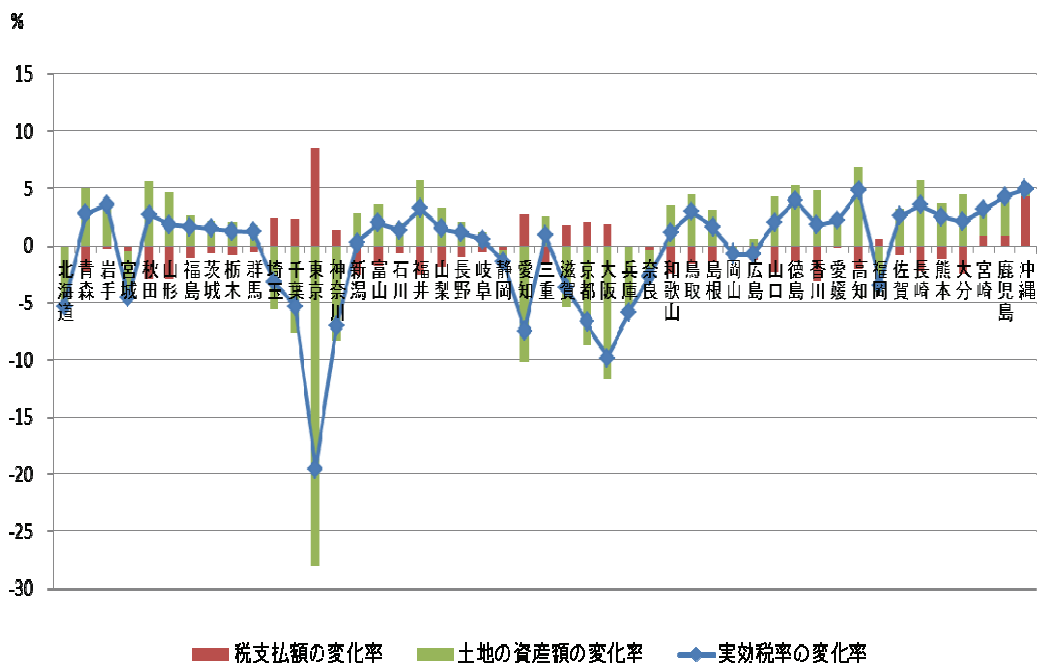


(b) 一般住宅用地

図 6-8 都道府県別の実効税率の変化の要因 (2009 年度)



(c) 商業地等



(d) 宅地

図 6-8 都道府県別の実効税率の変化の要因 (2009 年度) (つづき)

#### (4.3) 税負担の変化と税収の安定性の関係

(4) 式の弾力性係数の推計結果は、表 6-6 のとおりである。小規模住宅用地の係数は $-0.997$  であり、これは実効税率の変化と土地資産額の変化が負の関係をもつことを示す。土地資産額に対する固定資産税収の弾力性は $0.003$  であり、1 よりも小さく、きわめて安定的であることも示している。一般住宅用地の係数は $-0.992$  であり、これも実効税率の変化と土地資産額の変化が負の関係をもつことを示す。土地資産額に対する税収の弾力性は $0.008$  であり、1 よりも小さいことから、小規模住宅用地の場合と同様に、税収は安定的である。商業地等の係数は $-0.979$  であり、これも実効税率の変化と土地資産額の変化が負の関係をもつことを示す。土地資産額に対する税収の弾力性は $0.021$  であり、1 よりも小さく、小規模住宅用地や一般住宅用地の場合と同様に、税収は安定的である。最後に、宅地の場合の係数は $-0.981$  となり、これも実効税率の変化と土地資産額の変化が負の関係をもつことを示す。土地資産額に対する税収弾力性は $0.019$  であり、1 よりも小さく、安定的である。すべての場合で、税収の弾力性は土地資産額に対して安定的であり、実効税率の変化と土地資産額の変化は負の関係をもつことを示している。

また、この結果を第 3 章の結果と比べると、次のようにいえるだろう。第 3 章の推計は、本章と同じ期間によって県内総資産に対して固定資産税の安定性を測っており、景気循環との間には明確な関係を見出すことができないことを示している。固定資産税の課税ベースは GDP でも県内総生産でもなく、固定資産の時価である。本章の結果によると、固定資産税は、土地資産額に対しては税収の安定性が認められるのである。これは、景気循環としての GDP の変化と地価の変化に乖離があること示唆している。

表 6-6 固定資産税の税収の安定性

	小規模住宅用地	一般住宅用地	商業地等	宅地
係数	$-0.997084$ **	$-0.991586$ **	$-0.979054$ **	$-0.980579$ **
R2	0.964400	0.954482	0.967242	0.965488
標準誤差	0.011612	0.013326	0.011229	0.011300

(注) \*\*は  $p < 0.01$ 、\*は  $p < 0.05$  を表す。

図 6-9 は、実効税率の変化と土地資産額の変化の関係が負の関係である場合を示している。この図によって、視覚的に、(実効税率で測った) 税負担の変化と土地資産額の変化が負の関係にあることの意味を把握できる。この図からは、実効税率の変化と

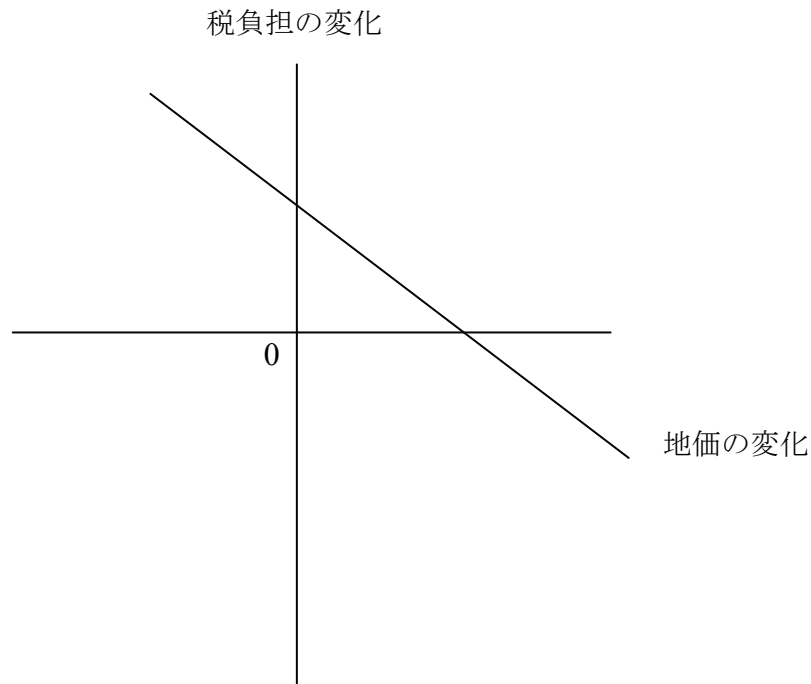


図 6-9 税負担の変化と地価の変化の関係が負であることのイメージ

土地資産額の変化が負の関係にある場合、土地資産額の変化が負である（つまり、土地資産額が減少している）ときには実効税率の変化が正（つまり、実効税率が上昇する）ことがわかる。逆に、土地資産額の変化が正である（つまり、土地資産額が増加する）ときには、実効税率の変化も正である（実効税率が上昇する）場合と実効税率の変化が負である（実効税率が低下する）場合の 2 つの可能性があり得る。図 6-9 は、地価の下落を反映して土地資産額が減少すると、実効税率、つまり税負担が増加することを示している。

ここでは、実効税率の変化と土地資産額の変化が負の関係にあることだけでなく、この負の関係が税収の安定性によってもたらされていることも重要である。逆に、もし、税収の安定性がない場合には、実効税率の変化と土地資産額の変化は正の関係になる。両者が正の関係にあるときには、土地資産額の減少は必ずしも税負担の増加をもたらさない。

これを固定資産税の制度によって解釈すると次のようにいえる。固定資産税は、税負担の激変緩和を目的として負担調整措置を設けている。負担調整措置は、納税者にとっては税負担の激変緩和という効果をもたらすが、同時に、地方団体にとっては税収の安定性に寄与する。納税者が支払う税額が、地方団体にとっての税収になる。したがって、税負担の急激な変化を回避するという機能は、結果的に、税収の安定性を担保する機能を果たす。この税収の安定性こそが、土地資産額と実効税率の変化の関

係にとって決定的な要因なのであり、土地資産額の減少と実効税率の上昇を結びつけるのである。負担調整措置によって税負担の激変を緩和しているからこそ、税収の安定性が確保されるが、同時に、土地資産額の減少は実効税率の増加をもたらす要因にもなるのである。

ここで図 6-6 を思い出すと、1997 年度から 2007 年度は、地価の下落期である。また、図 6-1 は、この間に土地資産額が減少していたことを示しているし、図 6-5 はこの間に実効税率が上昇していたことを示している。ここでの (4) 式による推計は、地価の下落（土地資産額の減少）と実効税率の上昇の関係が税収の安定性によって説明されることを意味している。つまり、実効税率の上昇を税負担の増加と言い換えると、地価が下落しているときに税負担が増加したのは税収に安定性があったからといえるのである。

さらにいえば、この税収の安定性は、負担調整措置に起因する。つまり、負担調整措置は、税負担の激変緩和として機能することで税収に安定性をもたらし、同時に、地価が下落している中での税負担の増加をもたらすのである。もし負担調整措置が税収の安定性をもたらしていなければ、税収の安定性はないことになり、実効税率の変化と土地資産額の変化は正の関係になる。この場合には、土地資産額の変化と実効税率の変化が同じ方向に動くことになり、たとえば土地資産額が減少すると実効税率が低下し、税負担が低下する。土地資産額が減少し、実効税率が低下するというケースは、納税者にとっては望ましいかもしれない。しかしながら、このときには税収の安定性は確保されていないのであり、税負担額もまた急激に変化する可能性があるのである。このように考えると、地価が下落しているときに税負担が上昇するのは、税負担の激変緩和のためのコストであるといえるかもしれない。

(4) 式は、パネルデータ推計として、2 方向固定効果モデルによって推計した。したがって、副産物として、個別固定効果と時間固定効果が得られる。これらは、図 6-10 に示している。

図 6-10 (a) は、個別固定効果である。個別固定効果の結果からは、土地資産額の変化が実効税率の変化に与える効果の大きさには地域間で一定の傾向があり、格差があることを確認できる。大規模人口を抱える大都市においてマイナスの効果が大きいようであり、グラフ的には図 6-8 と似ている。小規模住宅用地、一般住宅用地、商業地等の間では、個別固定効果の大きさにほとんど差はないようである。

図 6-10 (b) は、時間固定効果である。これは、2000 年度まではプラスの効果であるが、その後、いったんマイナスの効果となり、2007 年度にはほとんどゼロに近づいている。負担水準の均衡が進むにつれて、時間固定効果がゼロになっていく様子がうかがえる。

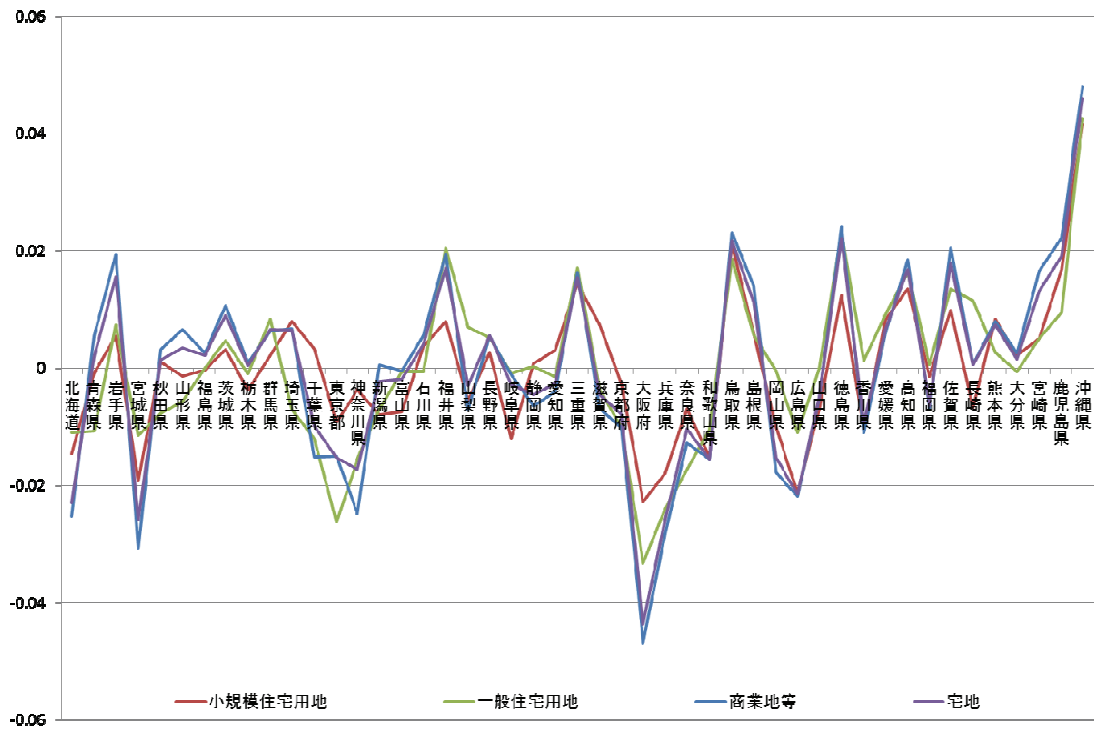


図 6-10 (a) 税収の安定性の個別固定効果

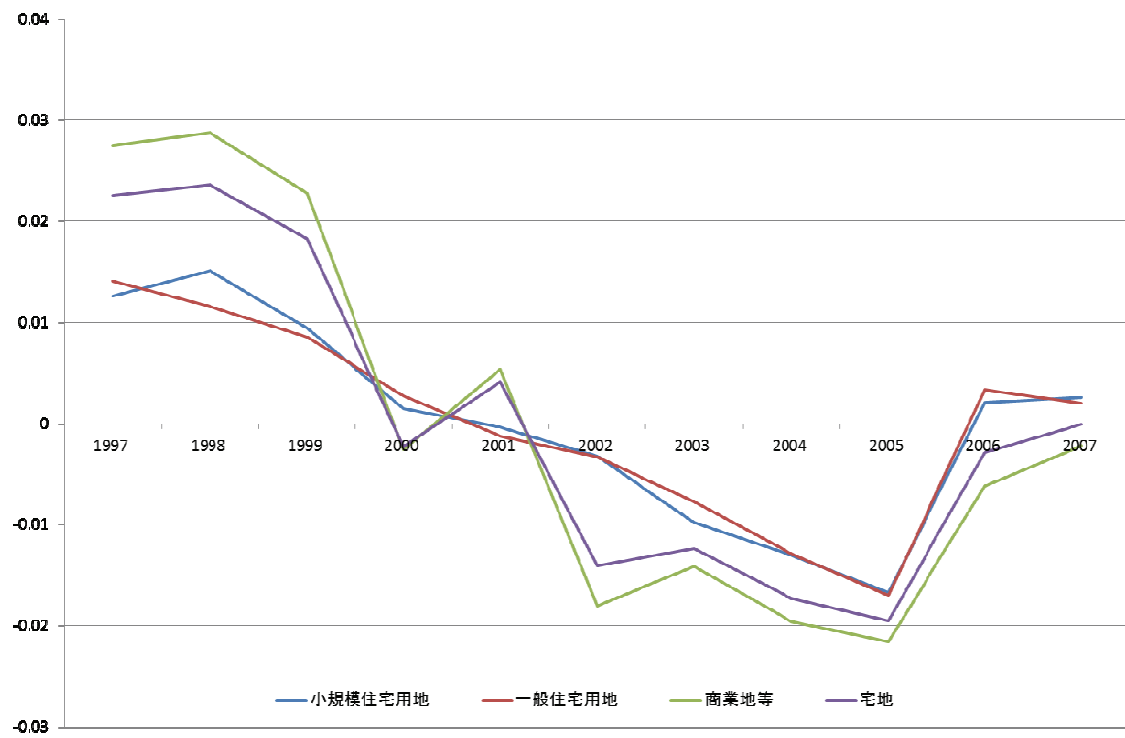


図 6-10 (b) 税収の安定性の時間固定効果



## 第5節 おわりに

本章は、固定資産税の負担を実効税率によって捉え、実効税率の変化の要因を分解し、税負担の変化と税収の安定性の関係を考察してきた。その結果として、地価の下落期における固定資産税の増加は税収の安定性が理由であることを明らかにした。つまり、税収の安定性が確保されていなければ、地価の下落期に実効税率で測った固定資産税の負担が増加するようなことはなかったのである。

固定資産税の税負担は、実質的には、負担調整措置によって決まるといえる。負担水準の考え方に基づく現行の負担調整措置の趣旨は、税負担の急激な上昇を回避しつつ、地価（評価額）が同じである土地には同程度の固定資産税の負担を求めることである。資産所有者の担税力に配慮しつつ、水平的公平を実現することと言い換えられる。現行の負担調整措置においては、ともすれば負担水準の均衡化が強調されがちであるが、税負担の急激な上昇を緩和するという納税者への配慮の機能も残されている。

税負担の公平性を図り、税負担の激変を緩和することは、固定資産の所有者である納税義務者にとってはうれしいことである。また、税収の安定性は、地方団体の歳入確保の観点から望ましいことである。これらの望ましい効果を組み合わせた結果が、地価下落期における税負担の上昇になるのである。

そもそも、税負担が変化しにくいということは、地価の上昇期に固定資産税の上昇を回避することになるが、地価の下落期には固定資産税の低下も抑制する。また、地価が下落しているときに安定的に税収を確保しようとするれば、どうしても税負担は増加せざるを得ないのである。

### 参考文献

石田和之（2007）「固定資産税の歩み」『資産評価情報』通巻160号 pp.2-7（財）資産評価システム研究センター

石田和之（2008）「土地に係る固定資産税の実効税率」『税』2008年7月号 pp.96-114.

石田和之（2008）「地価の動向と土地に係る固定資産税負担の関係について」『第12回固定資産評価研究大会報告書』（財）団法人資産評価システム研究センター

石田和之（2011）「（地方税制温故知新第1回）シャープ税制の崩壊と固定資産税における償却資産課税」『税』2011年6月号 pp.114-131.

（財）資産評価システム研究センター（2000）『地方税における資産課税のあり方に関する調査研究報告書－地方分権時代の固定資産税制度のあり方について－』

税制調査会（1953）『税制調査会答申とその理由及び説明』

臨時税制調査会（1956）『臨時税制調査会』

固定資産評価制度調査会（1961）『固定資産評価制度調査会答申』

- 税制調査会（1961）『税制調査会答申』
- 税制調査会（1963）『昭和 39 年度の税制改正に関する臨時答申』
- 税制調査会（1968）『長期税制のあり方についての答申』
- 税制調査会（1968）『土地税制のあり方についての答申』
- 税制調査会（1970）『昭和 45 年度の税制改正に関する答申』
- 田中一行（1988）「固定資産税の土地評価と実効税率－実証分析」『成蹊大学経済学部論集』第 18 巻第 1・2 号 pp.77－85.
- Dye, Richard F. and Therese J. McGuire. 1997. “The Effect of Property Tax Limitation Measures on Local Property Fiscal Behaviour,” *Journal of Public Economics*. 66 (3): 469-487.
- Dye, Richard F., McGuire, Therese J. and Daniel P. McMillen. 2005. “Are Property Tax Limitations More Binding over Time?” *National Tax Journal*. 58(2):215-225.
- Kenyon, Daphne A., (2007) The Property Tax-School Funding Dilemma, *Policy Focus Report*, Lincoln Institute of Land Policy.
- Lutz, Byron F. 2008. "The Connection between House Price Appreciation and Property Tax Revenues," *National Tax Journal*. 61(3): 555-572.

#### 資料

- 内閣府『国民経済計算年報』
- 総務省『固定資産の価格等の概要調書』（各年度版）
- 総務省『地方税に関する参考係数資料』
- 総務省『地方財政白書』
- 土地総合情報ライブラリーホームページ
- <http://tochi.mlit.go.jp/chika/kouji/2013/index.html>

## 第7章 固定資産税の安定性と課税標準の選択

### 第1節 はじめに

固定資産税は、他の基幹税に比べて、もっとも安定性を重視した税である。所得再分配の機能を求めるだけでなく、政策税制としての利用にも背を向けてきた固定資産税は、その財産税としての性格を踏まえて、もっぱら税収の安定性を期待して制度が設計されている。

固定資産税制度の要は、課税標準と資産評価にある。固定資産税の負担や収入は、これらをいかに構築するか依存する。したがって、課税標準の選択や資産評価の方法には、税収の安定性への配慮が至るところに現れている。資産評価に関連する論点として負担調整措置が税負担の激変緩和を図ると同時に、税収の安定性を確保することは、第6章で明らかにしたとおりである。

本章は、もうひとつの要である課税標準の選択の問題に対して固定資産税の安定性の視点から接近する。固定資産税の仕組みが安定性を考慮して設計されていることを固定資産税の制度的な沿革を通じて明らかにし、さらにこれを実証的な分析によって確認する。また、本章では、比較分析の視点を取り入れて、香港のレート(General Rates (あるいは Property Rates、以下レート))と固定資産税を比較する。これによって、資産保有課税における課税標準の選択の問題に対して本章なりの解答を示し、安定性を重視する場合には固定資産税が課税標準として資本価格を選択することが妥当であるという本章の結論を補強する。

本章の問題意識は次のようになる。固定資産税は、制度的に、資本価格を課税標準として採用する財産税的な資産保有税である。この性格を踏まえて、現在の評価額算定の仕組み(資産評価制度)は、課税標準として固定資産の資本価値を評定する。固定資産税が資本価格を課税標準として採用するのは、シャープ勧告に由来する。

固定資産税は、租税分類上、資産保有課税である。資産保有課税の課税標準の選択には、理論上、いくつもの選択肢がある。まず、実際の取引価格をそのまま用いる場合と資産評価の仕組みによって評価額を算定する場合がある。さらに、それぞれの場合において、賃貸価格を用いることも可能であるし、資本価格を用いることも可能である。また、平米当たり単価を用いるなど、外形標準的な方法もあり得る。多くの選択肢の中から課税標準としてどれを採用するかは、資産保有税の研究において関心の高い論点である。

本章は、資産保有課税における課税標準の選択の問題を、固定資産税によって検討するものであり、固定資産税の課税標準は資本価格が望ましいのか、それとも賃貸価格が望ましいのかを明らかにする。従来、固定資産税における課税標準の選択の問題

は、資産評価方法の議論においても、しばしば取り上げられてきた。さらに、固定資産税の性格をめぐる議論との関連でも検討されてきた。たとえば、税制調査会(1961)は、税負担の激変緩和措置の検討を固定資産税の性格論から説き起こす<sup>1</sup>。近年では、固定資産税の資産評価の方法として収益還元法の採用の是非が主張されたことがある。課税標準の選択の問題と資産評価の方法の問題、そして固定資産税の性格の問題は、それぞれ異なる論点であり、本来、明確に区別されて論じられるべき問題である。しかしながら、実際には、これらは固定資産税の制度設計において密接に関連している。したがって、従来の議論は、これらを一体的に議論し、たとえば、収益税説を唱える立場では固定資産税の課税標準として賃貸価格が妥当であると主張してきた。

本章の結論を先に述べると、固定資産税の課税標準は資本価格が望ましい。ただし、資産保有課税における望ましい課税標準は一概に決められるものではなく、歴史的な背景や経済的な環境によって、それぞれにふさわしい課税標準があるとも考える。つまり、国によって、あるいは時代によって、望ましい課税標準は変わるのである。そこで、望ましい課税標準は国によって異なることを示すために、固定資産税との対比として、賃貸価値を課税標準とすることが望ましい例を示す。本章では、香港のレイトを取り上げる。

先行研究における課税標準の選択論のアプローチの多くは、望ましい課税標準のあり方を選択するための何らかの基準をあらかじめ設定し、その基準から見てそれぞれの課税標準がどの程度望ましいのかを判断する<sup>2</sup>。その場合、結論を左右するのは望ましさを基準の定め方である。よく用いられるのは租税原則や地方税原則である。そして、これらの原則論から評価して、資本価格と賃貸価格のどちらが望ましいかを考察する。しかしながら、残念なことに、多くの先行研究は明確な結論を示すに至っていない。

本章は、このような先行研究とは異なるアプローチで固定資産税の課税標準の選択の問題に接近することで、固定資産税の課税標準としては資本価格が望ましいことを示す。

第1に、本章は、資産保有課税における課税標準の選択として、賃貸価格と資本価値の間に一概に優劣があるとは考えない。たとえば、公平性の観点から判断して賃貸価格と資本価格のどちらが妥当であるかを考察しても、どちらが優れているといった評価は困難であると考え。むしろ、それぞれに課税標準として選択されるにふさわしい理由があり、両者の間にアприオリの優劣はないと考えるのである。課税標準の望ましきでは、資本価格(賃貸価格)であれば資本価格(賃貸価格)を課税標準とするのにふさわしい形で資産保有税が全体として整合的、有機的に設計されているか否

---

<sup>1</sup> 前章を参照。

<sup>2</sup> McCluskey et. al. (1988)、篠原(2009)などがある。

かが重要なのである。それぞれの課税標準は、それぞれの制度の中で、制度的な一貫性や整合性の観点から判断されるべきなのである。

たとえば、同じく資産保有課税に分類される税であったとしても、資産の保有に着目して設計された税である場合と資産の利用に着目して設計された税である場合では、望ましい課税標準は異なるべきである。理論的に整合性を保ちうる資産保有課税の仕組みは、ただひとつではない。そもそも、保有に着目することと利用に着目すること自体にも優劣はない。それぞれの資産保有税が置かれている経済的な環境、税収の用途、歴史的な経緯などによって、それぞれにふさわしい課税標準が存在するはずである。

第2に、本章は、結果として、地方税原則のうちで安定性の原則から課税標準の望ましさを評価することになる。租税原則や地方税原則を基準にして資産保有課税における課税標準の選択に迫るアプローチでは、たとえば、応益性、公平性、そして安定性の原則などの観点を中心に、課税標準の是非が考察される。しかしながら、実際のところ、応益性の原則や公平性の原則によっていくつかの課税標準に優劣を付けたり、さらには順位を付けたりすることは困難である。また、応益性の観点からの判断と公平性の観点からの判断が異なった場合、どちらを優位にするかは、応益性と公平性のどちらを優先するのかという議論にさかのぼることになる。そもそも、課税標準は、資本価値でも賃貸価値でも、いずれの場合も応益性を満たし、公平性を満たすといえるのである。先行研究の多くが条件付きの結論を示すにとどまっており、明確に課税標準の是非を述べるに至っていないのは、ここに原因がある。

一方で、応益性や公平性などの観点到比べて、安定性の観点是、評価尺度の問題が少なく、直観的にも理解しやすい。つまり、各種の原則の中で、明確な判断基準として利用できるのは、安定性の観点のみなのである。しかも、資産保有課税は安定性をもっとも重視している。したがって、資産保有課税の課税標準は、安定性の観点から判断するのよいのであり、現実的でもある。このように考えて、本章は、安定性の観点から課税標準の選択を論じるのである。具体的には、変動係数や変化率などの尺度によって課税標準の安定性を比較し、より安定性の高い課税標準を選択することが望ましいとの観点から、固定資産税の課税標準は資本価格が望ましいことを述べる。

第3に、本章は、固定資産税の課税標準が安定性の観点からして資本価値が望ましいことを、レイトとの比較によっても説得する。固定資産税もレイトも税収の安定性を望んでいることは同じである。課税当局の説明によると、「賃貸価格よりも資本価格のほうが安定性に優れている」という理由で資本価格を課税標準として選択しているのが固定資産税であり、「資本価格よりも賃貸価格のほうが安定性に優れている」という理由で賃貸価格を課税標準として選択しているのがレイトである。本章の分析は、この一見相対立する主張が、いずれも正しいことを示す。つまり、日本では資本価格の方が安定的なのであり、香港では賃貸価格の方が安定的なのである。

制度論的なアプローチとして課税標準の選択が理論的整合性を保つためには、資産保有に着目した場合には、財産税として設計され、資本価格を課税標準とすることが望ましい。一方で、資産利用に着目した場合には、収益税として設計され、賃貸価格を課税標準として採用することが望ましい。固定資産税が資本価格を課税標準とし、レイトが賃貸価格を課税標準とすることは、これらの観点においても整合的である。

さらには、財産税である場合には、納税者への配慮として税負担への激変緩和措置を設けることが望ましく、固定資産税はこれを負担調整措置として設けている。収益税である場合には、税負担の変化には収益の変化という裏付けがあるはずであり、税負担の激変緩和措置を制度として設ける必要はない。それでも、景気の急速な減退に対応して、政策税制的な発想として税負担を軽減することがあるが、レイトはまさにこのようにして運用されている。

結局、本章は、固定資産税の課税標準は資本価格が望ましいことを示すと同時に、それぞれの地域や国に応じて、望ましい課税標準の選択があることを示すのである。

本章の構成は次のとおりである。第2節は、第3節以下の分析の準備として、固定資産税における課税標準の考え方を説明し、固定資産税の性格をめぐる議論を整理する。第3節は、課税標準の選択論として制度論的に固定資産税の課税標準のあり方を考察し、資本価格と賃貸価格の優劣は一概に決められるものではなく、財産税としては資本価格、収益税としては賃貸価格が望ましいことを述べる。第4節は、本章が比較分析の対象とするレイトの概要を説明する。ここでは、とくに、固定資産税との対比において特徴的な点として、レイトが間接税として位置づけられていること、そして賃貸価格を課税標準とすることを中心に述べる。第5節は、固定資産税とレイトの課税標準の安定性を推計し、固定資産税では資本価格が安定性に優れ、レイトでは賃貸価格が安定性に優れていることを示す。そして、固定資産税の課税標準は資本価格が望ましく、レイトの課税標準は賃貸価格が望ましいことを述べる。第6節は、本章のまとめである。

## 第2節 固定資産税における課税標準と資産評価

### (2.1) 固定資産税における正常価格としての資本価値

現在の固定資産税は、シャープ勧告による提案から始まる。シャープ勧告は、それまで別の税であった地租、家屋税を統合し、一部の資産のみが対象であった償却資産課税をすべての事業用資産が課税対象となるように拡大してここに含めることによって、ひとつの税として固定資産税を設計した。その際、地租や家屋税で用いられてきた課税標準をそのまま用いることをやめて、新たに資本価格を課税標準とすることを

提案したのである。シャープ勧告による課税標準の変更の理由は、次のようになる<sup>3</sup>。

本税は、現在の賃貸価格の年額ではなくて、資本価格を課税標準としてこれを課すること。われわれは多少不本意ながらこの勧告をするのである。何故ならば、できることなら慣れた課税方法を維持する方がよいからである。しかし、この場合には改正によって得られる重要な利益が二つあるし、また、この改正をするのは普通の場合ほど困難ではあるまい。

利益の一つは、本税を土地建物に限定しないで、減価償却の可能なあらゆる事業資産、即ち、機械設備、大桶、窯等を包括するように拡大するという後述の勧告と関連がある。かような資産は、賃貸価格の年額を課税標準とした税表にはうまく包含できない。もしもそれらが資本基準で評価され、土地、建物が賃貸価格基準のままであるとすれば、建造物について、建物（不動産）と然らざるもの—即ち「不動産」と、「動産」とを区別することが必要になるであろう。この区別をすることは困難なことが多く、また、この困難であることこそ、われわれが減価償却の可能な、あらゆる資産を本税の課税標準に加えることを勧告する一つの理由である。

もう一つの利益は、事業資産（減価償却の可能な資産および土地）の再評価を認めるという（中略）勧告と関連がある。所得税における減価償却を増大し、譲渡所得を減少しようとして、納税者が甚だしく過大評価することを避けるためには、税制に自動的制限をおく必要がある。これらの制限の一つは地租家屋税のための価格を所得税における再評価のために認められる価格から、その後の減価償却を差引いた額以下にしないことを要求することによって獲得できる。この制限を獲得するためには、地租家屋税は賃貸価格ではなく資本価格に課税せらるべきである。（下線は筆者による。）

篠原（2009）は、シャープ勧告による提案の趣旨を次のように説明する<sup>4</sup>。「要するに、課税標準が資本価格へ変更されたのは、一つは、地方自治を存続させるためには財源が必要であり、そのためには、課税対象として新たに事業用償却資産を加えるとともに、賃貸価格よりも安定性には欠けるが伸張性の高い資本価値の方が望まれたということである。また、賃貸価格は課税標準としての安定性を有するが、当時は家賃統制が行われていたため、その適正な評価が困難であるとともに、インフレ経済下にあっては税収損失の効果が大きいと考えられたからである。もう一つの側面は、事業用資産の再評価の実効性を高めるためには、課税対象を拡大し、課税標準を事業用資産の再評価の際と同じ資本価値へ変更する必要があったということである。」（下線は筆者による。）

---

<sup>3</sup> シャープ勧告第12章。

<sup>4</sup> 篠原（2009）237ページ。

「賃貸価格よりも安定性には欠けるが伸張性の高い資本価値の方が望まれた」、「賃貸価格は課税標準としての安定性を有する」といったくぐり、本章は賛同し難いのだが、当時の経済状況としてはそうだったということであろう。篠原（2009）によると、シャープ勧告は固定資産税に安定性よりも伸張性を求めたのであり、その結果、課税標準は資本価格になったのである。

昭和 25 年度、このシャープ勧告の趣旨を反映して、資本価格を課税標準として固定資産税が始まる。固定資産税の課税標準は「適正な時価」とされた。もちろんこれは資本価格を意味する。当初、資本価格の算定は『固定資産評価基準』に「準じて」行うこととされた<sup>5</sup>。これは、必ずしも固定資産評価基準の方法をそのまま使わなくともよいことを意味する。つまり、地租や家屋税の時代に実施してきた賃貸価格を算定するための評価方法を応用して資本価格を算定することを許容していたのである。地域の実情に応じてということではあるが、評価方法にバラツキを認めていたと言い換えられる。評価方法の不統一は、地域間、資産間の評価の不均衡を生じさせる。不均衡は年月の経過とともに蓄積し、拡大する。この不均衡は放置できない状況に至る。このような状況を改善するために設けられたのが、固定資産評価制度調査会である。

固定資産評価制度調査会は、①関係諸税間の評価の不統一<sup>6</sup>、②資産間の評価の不均衡、③市町村間の評価の不均衡、を是正することを目的として検討を重ね、『固定資産評価制度調査会答申』（1961）として、1964 年度から新固定資産評価基準による資産評価を行うことを提案する。

『固定資産評価制度調査会答申』（1961）は、新固定資産評価制度の設計に当たり、固定資産税の課税標準の意義を次のように検討している。「課税の基礎となる固定資産の価格を時価によるものとすることは、時価が資産の価値を、通常、最も適正に、かつ、客観的に表現するものであること、過大な、若しくは不均衡な評価が行われた場合においても、納税者が比較的容易に判断を下すことができるので、納税者の立場を保護することになることと等の観点からして、適切であると考え。 (中略) (正常価格は) 直ちに、現実の取引価格と同一視すべきではない。現実の取引価格は、当事者間の事情等によって左右され、正常な条件と目し得ない主観的特殊的な条件のものに成立しているものもあるから、正常価格は、現実の取引価格のうち、このような正常でない条件による部分があるときは、これを捨象して得られるその資産自体の本来の価値を適正に反映した価格 (である。）」<sup>7</sup> (下線、( ) は筆者による。)

<sup>5</sup> 固定資産評価制度調査会（1961）1 ページ。

<sup>6</sup> これは、不動産取得税、贈与税、相続税などとの統一を意味する。しかしながら、異なる資産税間の評価の不均衡の問題に一定の目途を付けるのは、ずいぶん後の、1994 年度である。このとき、宅地に対する 7 割評価の導入に合わせて、相続税は 8 割評価が導入された。

<sup>7</sup> 固定資産評価制度調査会（1961）11-12 ページ。



これによって固定資産税の課税標準として算定されるべき資本価格は、正常価格として理解されることになる。土地、家屋、償却資産のそれぞれの課税客体の正常価格を算定する方法を定めたのが『固定資産評価基準』である。課税標準は適正な時価であり、適正な時価は正常価格であり、正常価格は資本価格として計算されるのである。

現在も固定資産税は『固定資産評価基準』によって資産評価を行っている。その基本的な考え方は、当時から変わりが無い。土地は売買実例価格、家屋は再建築価格、償却資産は取得価格を基準として評定される。この『固定評価基準』による資産評価は、1964年度から開始される。それに合わせて負担調整措置の仕組みが導入されたことは、第6章で述べたとおりである。

## (2.2) 固定資産税の性格をめぐる議論

固定資産税の課税標準の選択の問題を論じるためには、固定資産税の性格の問題を検討しておかねばならない。固定資産税の性格をめぐることは、従来から、収益税とする立場と財産税とする立場が対立している。先行研究では、収益税とみる立場は財政学者などに多く、財産税とみる立場は税法学者などに多いようである。最近では、収益税と財産税の折衷的なものとして収益税的財産税、もしくは、単に形式的財産税とする見解も増えている。折衷的な見解では、形式上は財産税であるとしながらも、その内容には収益税的な要素が含まれているとして、収益税的な要素を重視している。

以下に、収益税説および収益税的財産税説の見解を整理する。固定資産税を収益税として位置づける見解には、第1に、その根拠を固定資産税の歴史的経緯に求めるものがある。固定資産税の前身である地租および家屋税はいずれも収益税であった。1950年度のシャープ税制によって、土地と家屋の加えてすべての事業用償却資産が課税対象に含まれることになり、これに合わせるために、課税標準が賃貸価格から資本価格へと変更された。この経緯は、すでに説明したとおりである。固定資産税の性格論において重要なのは、シャープ勧告による課税標準の変更の捉え方である。課税標準を賃貸価格から資本価格に変更することは、通常、税の性格を収益税から財産税に変えることを意味する。しかしながら、収益税説を支持する見解では、これを収益税の性格を否定して財産税に変更することを積極的に意図したのではないとし、むしろ、課税対象に償却資産を加えたために仕方がなく課税標準を変更したに過ぎないとする。そして、シャープ勧告の本心は収益税としての固定資産税にあるとして、固定資産税を収益税と性格づけるのである。実際、現在の固定資産税の仕組みをみても、収益税的な要素が全くないかといえば、そうではない。収益税的な要素は確かに存在する。収益税的財産税を支持する見解では、この収益税的な要素の存在に着目して、固定資産税を収益税的財産税であるとする。第2の見解として、地方税として望ましい固定資産税のあり方から考えて、固定資産税は収益税であるべきだとするものがある。たとえば、恒松（1970）は、固定資産税は収益税であり、可能性としての資産の収益に

対して課する税であるとする。第 3 の見解は、固定資産税の応益税的性格を収益税に関連させるものである。固定資産税が応益税であるとするれば、固定資産税の負担は享受する便益の範囲内にとどまっているはずであり、また、便益との対応関係があるはずとなる。ここでは、便益の享受を収益と関連させて解釈する。

固定資産税を収益税、あるいは収益的財産税と解する見解は、おおむねこれらの 3 つに分けられる。ここで注意すべきは、実は、いずれの見解も現行の固定資産税が財産税であることを明確に否定しているわけではないことである。つまり、固定資産税は、制度的な枠組みとしては、財産税なのである。これらの見解は、むしろ、固定資産税が財産税の性格を持っていることを認めたいうえで、収益税としての性格も併せもっている、もしくはもつべきであると述べているのである。

ところで、井藤（1967）は、収益税について、次のような興味深い見解を述べている<sup>8</sup>。「収益税が個別的所得税化した今日、私は収益税という概念の存在理由について疑問を抱いている。むしろこの概念の使用を廃止し、これに属すると考えられている個々の税目を、その性質に応じて、個別的所得税、個別的財産税などと解して取扱うのが、より適当ではないかと考えている」。井藤（1967）によると、財産税化の傾向が生じる原因は、収益税が物税であるがゆえの応能負担の欠如である。井藤（1967）の見解を固定資産税で敷衍すると、次のようになる。固定資産税は、収益が実現する可能性に対する課税であるため、固定資産所有者の税負担能力に応じないという欠点をもつ。この欠点を克服するためには、たとえば実現した収益に対して課税するなどの配慮が必要であり、このような配慮によって固定資産税は収益税から財産税へと変質するのである。この井藤（1967）の見解は、固定資産税を財産税とする見解といえる。

表 7-1 は、固定資産税の性格に関する主な公式見解である。これらを政府や課税当局による公式見解とみなす理由は、『地方税制の現状とその運営の実態』が実質的に総務省自治税務局の職員によってまとめられており、『五訂地方財政小辞典』が実質的に総務省自治財政局の職員によってまとめられており、『平成 18 年 7 月 7 日最高裁判決理由の 4』は最高裁判決であることにある。

『地方税制の現状とその運営の実態』は、固定資産税を「資産を所有することに担税力」を見出す税としており、固定資産税を財産税とする。『五訂地方財政小辞典』は、固定資産税を（所得税のうちの）「収益税」として説明し、財産税としての性格については「その性格を持っているとする説もある」と述べるにとどまる。最高裁判決は、「所有という事実で担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず」というようにして、明確に固定資産税は財産税であると述べる。財政学の立場にもっとも近いと考えられる『五訂地方財政小辞典』のみが固定資

---

<sup>8</sup> 恒松（1970）による。

表 7-1 固定資産税の性格に関する主な公式見解

<p>『地方税制の現状とその運営の実態』</p> <hr/> <p>固定資産税は、固定資産（土地、家屋及び償却資産）の資産価値に着目し、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、これらの資産の価格（適正な時価）とされている。（中略）<u>固定資産税は、応益負担の原則に立脚した税である。</u>市町村の区域内に土地、家屋及び償却資産が所在する事実と市町村の行政サービスとの間には深い関連性があるので<u>固定資産税は応益原則を最も強く具現しているものである。</u></p>
<p>『五訂地方財政小辞典』</p> <hr/> <p>取得税とは、人が収入を得ているという事実に着目して課する税であり、特定の人に帰属する所得に課する所得税と、特定の人があるところの収益をもたらすと考えられる物に課する収益税に分けられる。<u>取得税として、地方税では、住民税（取得税のうちの所得税）、事業税、固定資産税（取得税のうちの収益税）等がある。</u>（中略）財産税とは、財産を所有しているという事実に着目して課する税である。この財産税は、財産そのものを税源とする実質的財産税と、財産所有者の所得を税源とする形式的財産税に分けられる。国税の相続税は財産税の一種であるが、<u>地方税では、固定資産税がその性格を持っているとする説もある。</u></p>
<p>『平成 18 年 7 月 7 日最高裁判決理由の 4』</p> <hr/> <p><u>土地に対する固定資産税は土地の資産価格に着目し、その所有という事実に担税力を認めて課する一種の財産税であって、個々の土地の収益性の有無にかかわらず、その所有者に対して課するものであるから、その課税標準とされている土地の価格である適正な時価とは、正常な条件の下に成立する当該土地の取引価格、すなわち客観的な交換価値をいうと解される（中略）。上記の適正な時価を、その年度において土地から得ることのできる収益を基準に資本還元して導き出される当該土地の価格をいうものと解釈すべき根拠はない。</u>また、一般に、土地の取引価格は、上記の価格以下にとどまるものでなければ正常な条件の下に成立したものとはいえないと認めることもできない。</p>

（注）下線は筆者による。

（出所）（財）地方財務協会（2003）『地方税制の現状とその運営の実態』442 ページ。石原・嶋津（2004）『五訂地方財政小辞典』295 ページ。「固定資産税の適正な時価の評価手法に関する事件についての最高裁判決（円山町固定資産税収益還元法事件上告審判決）の理由 4」。

産税を収益税としていることは、固定資産税の性格論にとって本質的な問題ではないが、興味深い。

いずれも公式見解であることから、課税実務の現場にとってそれなりに重要である。しかし、これらの3つの見解のうちでもっとも大きな重要であり、もっとも影響が大きいのは、当然、最高裁判決である。固定資産税の性格をめぐる議論は、財政学の学問上は、未だ決着を見ない論点といえるかもしれない。しかしながら、実務家の意識は別である。最高裁判決によって固定資産税が財産税であると示されたからには、完全に決着がついた議論であり、過去の話なのである<sup>9</sup>。

### 第3節 課税標準の選択と固定資産税の性格

#### (3.1) 資産保有税における課税標準の選択論

資産保有課税における課税標準の選択について論じた文献の中で、もっとも新しくまとまった成果は篠原(2009)である。篠原(2009)は、McCluskey et.al.(1988)やIAAO(1997)などの先行研究の議論を踏まえて、「結局、どの課税標準も一長一短である。しかし、あえて選択するとしたら資本価値がもっとも望ましいと考えられる」との結論を述べている<sup>10</sup>。篠原(2009)などによる先行研究のアプローチは、租税原則の観点から望ましい資産保有課税の選択を論じるものである。

篠原(2009)は、「課税標準を選択する基準がいろいろ示されていたとしても、このうちどれを重視するかによって望ましい課税標準のあり方は違ってくる。したがって、基準間での優先順位をつける必要がある。もっとも、租税原則の場合と同様、どのような基準が望ましいかは、時代によってあるいは国によっても異なるだろう。一体、何を基準として様々な基準間で優先順位づけを行ったらよいただろうか。」<sup>11</sup>と問いかけるところから議論を起す。そして、「望ましい課税標準を選択する基準を考える視点として、納税者の視点を最も重視することとする。」として議論を始める<sup>12</sup>。具体的には、納税者の視点を重視する観点として、租税原則の中から「公平、簡素、歳入の十分性及び安定性」の3項目をとり上げて、考察する。

---

<sup>9</sup> 学問上の論争に対して裁判が決着をつけることをどう理解してよいのかわからないが、悲しいような気もする。

<sup>10</sup> 篠原(2009) 250-251 ページ。

<sup>11</sup> 篠原(2009) 240 ページ。

<sup>12</sup> 篠原(2009) 240 ページ。

表 7-2 地方不動産税における課税標準の選択

		外形標準	賃貸価値	資本価値	取得価値
公平性（水平的公平）		×	△	△	×
簡索性	納税者の視点	△	△	△	△
	課税当局の視点	△	△	△	○
歳入の十分性及 び安定性	納税者の視点	○	○	×	○
	課税当局の視点	×	×	○	×

（出所）篠原（2009）表 5-18。

表 7-2 は、篠原（2009）による課税標準と租税原則の適合性のまとめである。篠原（2009）は、表 7-2 によって望ましい課税標準を判断し、固定資産税の課税標準として資本価値に軍配を上げる。その理由を篠原（2009）は、次のように述べている<sup>13</sup>。

- ・ 地方分権の観点からは地方財源を充実させる必要があり、そのためには伸張性の高い課税標準が望まれること。
- ・ 税収の変動性の問題は、インデクセーションで調整可能なこと。
- ・ 現時点では、特に居住用不動産に関して、売買実例データの方が賃貸価格料データよりも相対的に情報の入手が容易であるとかんがえられること。もともと将来的には、定期借地権や定期借家権制度の拡大により、賃貸料データが充実する可能性は考えられる。
- ・ 資本価値はシャープ税制以来約 50 年間の実績があり、納税者も課税当局もそれに慣れ親しんでおり、現行制度の変更は混乱が予想されること。

篠原（2009）のようなアプローチ、つまり、租税原則の観点から望ましい課税標準を評価し、資本価格や賃貸価格に優劣をつける方法は、多くの先行研究が採用している。しかしながら、そもそも、租税原則で示される基準の間に優先順位を付けることは可能であろうか。また、それは妥当なのであろうか。つまり、租税原則として、公平、中立、簡素の基準があるとして、これらに優先順位を付けることができるのであろうか。

租税原則は、課税標準のあり方を含めて、望ましい税の体系を設計する際に考慮すべき原則として、長年の議論の中から完成され、共有されたものである。そして、篠

<sup>13</sup> 篠原（2009）251 ページ。

原（2009）が述べるように、「時代によって、国によっても異なる」ものでもある。望ましい税のあり方からすれば、納税者の観点も重要であるが、同時に、課税当局の視点も同じくらい重要である。むしろ、両者を区別して優劣を付けることは避けるべきといえる。結局、租税原則の間に優先順位を付けることは不可能である。

多くの先行研究では、このアプローチによって課税標準の選択を論じた結果、積極的に望ましい課税標準を主張したり、いくつかの課税標準にきちんと順位を付けることに失敗したといえる。結局、課税標準を選択する際の基準のあり方として何を重視すべきかを述べる原則論にとどまったり、あるいは篠原（2009）のように消極的な姿勢で望ましい課税標準を示すのである。

本章は、課税標準そのものの優劣を判断しない。表 7-2 で示される課税標準でいえば、外形標準も賃貸価格も資本価格も、そして取得価格も、租税原則の観点からしてどれが優れているということではないのである。まさに、「時代によって、国によって」異なるのである。その意味でいえば、本章が確認するのは、今の時代の日本において望ましい固定資産税の課税標準は何であるかである。本章は、今の時代の日本においては資本価格が望ましく、そして、その対比として、今の時代の香港においては賃貸価格が望ましいことを示すのである。租税原則の観点から判断して絶対的に望ましい課税標準などというものは、そもそも存在しないのである。

### （3.2）課税標準の選択と固定資産税の制度設計

本章は、租税原則によっては課税標準の望ましさを判断できないと考えている。しかしながら、これは、本章が租税原則の価値を認めていないということではない。租税原則からの判断ではアприオリに望ましい課税標準が得られるわけではないと考えるのであり、むしろ、租税原則は、それぞれの課税標準に対して、望ましい制度設計の仕方を示してくれると考えるのである。したがって、租税原則は、たとえば賃貸価格を課税標準にするならばどのような制度設計が望ましいのかを教えてくれるのであり、資本価格を課税標準とする場合にはどのような制度設計が望ましいかを教えてくれるのである。そこで、ここでは、賃貸価格と資本価格の場合で、租税原則が教えてくれる望ましい制度設計のあり方を考察することにする。

固定資産税の課税標準の選択においては、公平、中立、簡素の 3 原則からなる租税原則に加えて、7 つの地方税原則にも配慮する必要がある。このうち固定資産税に期待されている原則は、十分・普遍性、安定性、応益性の 3 原則である。

十分・普遍性の原則は、課税客体である固定資産が全国津々浦々に存在することを求めている。課税客体が存在している限りは、賃貸価格も資本価格も存在する。賃貸価格は存在するが資本価格は存在しないという土地や家屋、償却資産があるとは思えない。償却資産は都市部に集中する傾向があるが、それだとしても課税標準の選択の問題とは別の問題である。結局、十分・普遍性の観点からは、賃貸価格と資本価格に

優劣をつけることはできないといえる。

同様に、応益原則の観点からも、賃貸価格と資本価格に優劣をつけることはできない。賃貸価格を課税標準とすることは、すなわち固定資産の収益に基づいて課税することである。したがって、応益性原則と賃貸価格は親和性が高いといえる。賃貸価格を課税標準とする資産保有税が応益性原則の考え方に沿うものであることは、先行研究でもほとんど異論はない<sup>14</sup>。

ところで、これと同様に、資本価格もまた応益原則の趣旨に沿うのである。応益性原則では、行政サービスからの受益との対応関係に基づいて税負担を求める。一般には、賃貸価格と資本価格には正の相関関係を想定できる。賃貸価格の高い（低い）固定資産は、資本価格も高い（低い）のが普通である。したがって、行政サービスからの受益の多寡と賃貸価格の多寡との間に正の相関関係が認められるのであれば、同時に、行政サービスの多寡と資本価格の多寡との間にも正の相関関係を認めることができるはずとなる。つまり、資本価格は、賃貸価格と同様に、応益性原則を満たすのである。

一般に、不動産鑑定評価では、(行政サービスや社会インフラなどの) 行政が地域に提供する便益は、不動産の価格形成要因として考慮される。価格形成要因のひとつであるということは、つまり、行政サービスが資本価格に影響を与えるということである。この意味においても、資本価格を課税標準として選択することは、応益性原則の考え方に合致するのである<sup>15</sup>。

それでは、安定性の観点から判断するとどうなるだろうか。安定性の原則は、税収の年度間の変化が小さいことを求めている。賃貸価格や資本価格の変化は、不動産市場が決める。不動産市場の動向は、それこそ時代によって国によって異なる。価格の性質としてどちらが安定性に優れているということは一概には言えない。

結局のところ、公平性、応益性、安定性の観点から、原則論として賃貸価格と資本価格の課税標準としての優劣を判断することは不可能なのである。原則論としては、賃貸価格も資本価格も同じように課税標準として望ましいとしか言いようがないのである。租税原則や地方税原則は、税制が望ましい体系を実現するために広く一般に配

---

<sup>14</sup> 固定資産税の性格論における応益性と収益税説の関係も同様の趣旨である。これは、本章第2節ですでに触れている。

<sup>15</sup> 固定資産税の応益性に関して篠原（2009）は、次のように興味深い見解を述べている。「納税者の視点を重視するならば、負担配分の原則としては応能原則に基づかざるをえないと考える。（中略）納税者の立場から見た場合、公共サービスによりもたらされる便益が測定困難である以上、結局、行政サービスからの受益の程度を基本とせざるをえない応益原則というのは解りやすいものであるとは思えない。納税者への便益の配分状況を最もよく反映する課税標準を選択するといっても、そのようにして選ばれた課税標準が果たして適切なものであるのかを個々の納税者がチェックすることは困難である。したがって、固定資産税の課税根拠を一般的利益説に求めるとしても、負担配分の公平に関しては、応能原則に従い財産価値全体を基準として課税せざるをえない。」（244 ページ）

慮すべき原則論を要件として挙げたものであり、これによって税の仕組みの具体的なことが決まることはほとんどないのである。税制の組み立てにおいて採用し得る選択肢は多様であり、租税原則はこれらのうちでどれが望ましいかを示すほどに厳しい要件ではないのである。

表 7-3 は、課税標準の選択との関連で望ましい固定資産税の設計についての本章の見解をまとめたものである。ここでは、課税標準、税の性格、課税の対象、納税義務者、税負担（担税力）への配慮、という 5 つの点で望ましい固定資産税の仕組みと課税標準の関係を説明している。

まず、固定資産税の性格として収益税と財産税は、どちらが望ましいというものではない。望ましさの程度としてはどちらも同じである。実際には、過去の歴史的な背景、他の税を含めた税制の全体の体系、不動産市場の状況や納税義務者の経済状況などいろいろな要因によって収益税として設計されたり、あるいは財産税として設計されたりする。大切なことは、収益税であれば収益税にふさわしい形で制度が設計されることであり、財産税であれば財産税にふさわしい形で制度が設計されることである。

収益税として固定資産税を設計する場合には、資産の利用に着目して税負担を求めることになるから、固定資産税は資産利用の対価としての税という性格をもつ。この場合の課税標準は、収益税の課税標準であることを反映して、賃貸価格がふさわしい。納税義務者は、資産の利用に着目した税であるからには、資産の利用者になる。収益税として賃貸価格を課税標準とする固定資産税では、本来、税負担への配慮は不要である。収益が低下したときには自ずと税負担も低下するはずであり、逆に、税負担が上昇するのは収益が増加するときのみである。しかしながら、景気の急激な悪化により制度が想定していないようなレベルの収益の極端な低下が見込まれる場合には、税負担を軽減するための措置が設けられることもあり得る<sup>16</sup>。

一方、資産の保有に着目する場合には、資産保有の対価としての税という性格を反映して、財産税として固定資産税を設計しなければならない。この場合の課税標準は、財産税の課税標準であることからして、資本価格である。納税義務者も、資産の保有に着目した課税であることを踏まえて、資産の（利用者ではなく）保有者となる。

ところで、資産の保有に着目して資本価格を課税標準とする場合、資産保有者の税支払い能力と実際の税支払額とが乖離する可能性がある。とくに、居住用資産の場合には、資産保有者の税支払い能力と居住用資産の資本価格とが乖離することが予想される。このような場合に備えて税負担を緩和する措置を設ける場合は、収益の変動とは関係なく、資産の継続的な保有を前提とするという意味において納税義務者に配慮することになる。そこでは、税負担の激変を緩和する措置が講じられる。

---

<sup>16</sup> これは、景気の後退期に所得税の負担を軽減するような場合に相当する。



表 7-3 課税標準の選択と資産に対する課税のあり方の関係

課税標準	賃貸価格	資本価格
税の性格	収益税	財産税
課税の対象	資産の利用	資産の保有
納税義務者	資産利用者	資産保有者
所得の変化と税負担への配慮の関係	<p>収益の変化に応じて税負担額が変化するので税負担への配慮は基本的には不要。しかし、経済危機などの特別な事情がある場合には税負担を軽減するのが望ましい。</p> <p>収益の変化と税負担額の変化に強い関係がないので、税負担の急激な変化に対する配慮を行うことが望ましい。</p>	

租税原則の観点から重要なのは、固定資産税の性格を踏まえて、体系的に整合的な固定資産税制度が設計されているかどうかである。換言すると、賃貸価格と資本価格の選択の問題は、固定資産税の性格論に行き着くのであり、つまりは、保有に着目するのか、それとも利用に着目するのかによるのである。そこを出発点にして、保有に着目するのであれば、財産税として整合的な制度を設計することから課税標準は資本価格となり、利用に着目するのであれば、収益税として整合的な制度を設計することから課税標準は賃貸価格になるのである。

#### 第 4 節 固定資産税とレイト（香港）の比較

##### (4.1) 香港レイトの仕組み

本節では、香港レイトの仕組みの概要を、固定資産税との対比において特徴的である点に焦点を当てながら説明する<sup>17</sup>。

香港では、「一国二制度」の考え方に基づいて、中国本土の中央政府から高度の自治を認められた特別行政区として行財政制度が構築されている。この一国二制度を法的に担保するのは「基本法 (Basic Law)」である。基本法は、中国中央政府と香港政府との関係を定めると同時に、各種の行財政に関わる仕組みの基本も定めている。香港の「憲法」である。基本法によって香港政府は独自の税制を採用する権限を中国本土の中央政府から認められており、レイト等の課税も基本法を根拠としている<sup>18</sup>。

<sup>17</sup> 篠原 (2009) は、多くの諸外国の事例を紹介しているが、香港はそこに含まれていない。

<sup>18</sup> 香港の財政運営の特徴のひとつに「均衡財政主義」がある。これも基本法の定めるところ

表 7-4 レイトの概要

根拠法	レイト課税条例（条例第 116 章）
課税客体	テネメント（tenement）（土地、建物、一部の償却資産）
納税義務者	テネメントの占有者もしくは所有者
税率	5%
課税標準	賃貸価格（rateable value）
資産評価	土地、建物等を一体的に評価
評価替え	随時（近年は毎年）
税収（総収入に占める割合）	HKm\$9,375（2010/11）（4%）
税収使途	一般財源
減免・非課税	有り（水道設備の有無（減免）や農地（非課税）など）

表 7-4 は、レイトの概要である。レイトの仕組みは、「条例第 116 章レイト課税条例（Rating Ordinance）」に定められている。基本的な仕組みは、「課税標準額（rateable value）×税率（5%）」である。課税標準額は、1 年間当たりの賃貸価格とされている。レイトの仕組みを理解する上で、レイトの課税根拠が応益原則に基づくものであり、さらに固定資産の（保有ではなく）利用に着目して応益性を捉える税であることを理解しておくことは重要である。

レイトの課税客体はテネメント（tenement）と呼ばれる。テネメントには、土地や建物だけでなく、これらと一体的に利用される工場設備やエレベーターなども含まれる。不動産の利用という観点からは、これらの機械設備を土地や建物と区分することは合理的ではなく、むしろ、機械設備も合わせて一体的に不動産の効用を構成していると考えることが妥当であるとの考え方による<sup>19</sup>。同様の趣旨から、広告看板もテネメントに含まれている。

レイトは不動産の占有に対する課税であるというのがテネメントの設定の背後にある考え方である。不動産の保有に対して課税を行うのではなく、不動産を便益的に利用しているという事実に着目して課税を行うのである。したがって、単に不動産を所有しているという事実のみでは、当該不動産はテネメントとは見なされない。不動産

ろである。

<sup>19</sup> 機械設備をテネメントに含むようになったきっかけは、建物に対してエレベーターの設置を義務付けたことにある。建物の建設においてエレベーターの設置を義務付けることは、建物とエレベーターとを事実上一体化させることを意味する。もはや機械設備と建物とを区別することが困難であり、実際にも一体的に利用されているとすれば、課税対象として機械設備を取り除くことは不合理であり、また困難であるとの考えから、機械設備をテネメントに含むことになった。

を自らの便益のために独占的・排他的に利用していることが、当該不動産がテナメントと見なされるための条件とされる。結局のところ、土地、建物、そして償却資産といった区別よりも、不動産として一体的に効用を構成しているのであればそれらをひとまとめにして負担を求めるのがレイトである。不動産の利用に着目して負担を求めるといふ趣旨をここに読み取ることができる。

レイトの法的な納税義務者は、テナメントの所有者および占有者である。両者の間で取り決めがある場合にはいずれがレイトを支払ってもよいが、特段の取り決めがない場合には、通常、占有者がレイトの納税義務を負う<sup>20</sup>。第一義的には、テナメントの利用者に対して納税義務を課すというのがレイトの基本的な考え方である。所有者にも納税義務を負わせているのは、利用者がレイトを支払わなかったときの担保としての意味合いが強い。

レイトの課税根拠は応益負担原則であり、受益者負担の考え方である。この背景には、行政サービスからの便益を享受するのは、テナメントの所有者ではなく、利用者であるとのレイトの考えがある。納税義務をテナメントの利用者に課すことは、レイトを間接税として分類することにもつながっている。

課税標準額は、市場における1年間当たりの賃貸価格を評定することによって計算される。不動産取引が活発に行われる香港においては、日本の場合よりも、市場で与えられる賃貸価格に対して比較的高い信頼があるといえるかもしれない<sup>21</sup>。不動産市場では、通常、賃貸価格は1ヶ月当たりの価格で表示される。したがって、単純には、市場で示される（不動産屋の店頭で表示されている）1ヶ月当たりの賃貸価格を12倍することによって課税標準額を算定できる。

しかしながら、市場で示される賃貸価格をそのまま利用するだけですべてのテナメントの課税標準額が計算できるわけではない。資産保有課税であるからには、レイトにも、資産評価制度の用意が必要である。レイトの資産評価には複数の手法が用意されている。日本の固定資産評価制度のように、地目に応じて厳密に方法が決められているというのではなく、どの方法でもよいから客観的な賃貸価格を算定することが望ましいというスタンスである<sup>22</sup>。

---

<sup>20</sup> 香港における不動産の賃貸取引においては、あらかじめレイトの支払いについて取り決めておくのが一般的である。その場合、たとえば、賃料のほかにレイトの支払いが必要である旨をあらかじめ明記して賃借人を募集することもしばしばある。賃料に加えてレイトの支払いを求めている場合であっても、実質的には賃料の中にレイトに相当する金額を含んでおり、賃借人に税負担を転嫁している場合も多い。

<sup>21</sup> 日本の固定資産税において賃貸価格を課税標準額として採用しないことの理由のひとつに、信頼に足る賃貸価格の情報を入手することが困難であることがあげられることは多い。

<sup>22</sup> 資産評価においてしばしば用いられるのは、市場における賃貸価格を参照する方法（Rental Comparison Method）、当該テナメントからの収入と支出を推定することによって賃貸価格を算定する方法（Receipts & Expenditure Method）、テナメントの建築費用を

資産再評価の期間には、とくに定めがあるわけではない。制度上は、香港特別区長官の判断によって、随時、資産再評価を行うことができる<sup>23</sup>。近年は、経済環境の変化の激しさを踏まえて、毎年、資産再評価を実施している<sup>24</sup>。

税率は、2000年以降、5%である<sup>25</sup>。近年、景気対策の一環としてレイト税負担の軽減が実施されてきたが、税率は変更されていない。代わりに、負担額に上限を設けたり、税額控除を行ったりすることによって、税負担を軽減している。税率の操作をしないという点は、日本の固定資産税と似ている。

#### (4.2) レイトの特徴

資産保有課税としてのレイトの制度的な特徴として、ここでは間接税であることと課税標準として賃貸価格を採用していることの2点を挙げる。

レイトの起源は、1984年のPolice Rateである<sup>26</sup>。これは、地域の治安維持に要する経費をまかなうための財源として設けられた。すでにここにレイトの応益税的な性格を見ることができる。レイトが間接税であるのは、レイトがテネメント保有者から利用者へとその負担を転嫁することを予定するからである。たとえば、治安の維持、上下水道サービスの供給、道路整備などの恩恵を享受するのは、第一義的には、それを直接利用する住民である。つまり、そこに居住したり、そこで働いたりする住民である。応益負担的な発想で、直接行政サービスを利用する者が費用を負担すべきと考えて、レイトは、テネメントの所有者ではなく、利用者に負担を求めるのである<sup>27</sup>。

レイトが間接税であるとするならば、景気の変化に対応して税負担を軽減するという政策的な配慮は珍しいかもしれない。通常、景気への配慮としての政策的な減税は、間接税ではなく、直接税で行われる。しかしながら、2000年以降、レイトでは幾度も税負担の軽減措置が講じられてきた。それらは、SARS やリーマン・ショックに起因する景気後退への対応策などであり、景気後退による所得の低下に配慮したものである。このような配慮は直接税を思わせる。間接税であるにも関わらず、直接的な運用が行われていることは、レイトの特徴のひとつである<sup>28</sup>。この意味で、レイトは、

---

基にして賃貸価格を算定する方法(Contractor's Method)である(Property Rates in Hong Kong, pp.42-43.)。

<sup>23</sup> 条例第116章セクション11。

<sup>24</sup> Property Rates in Hong Kong, p46。

<sup>25</sup> かつてのレイトは、4つに区分されていた。地域が都市部と新界に区分され、さらに都市部で一般レイトと都市カウンスル・レイト、新界で一般レイトと地域カウンスル・レイトが課税された。税率は、1974年以降は、都市においても新界においても合計の税率は等しく、1991年以降は概ね5%程度となっていた。しかし、その内訳はそれぞれ異なっていた。

<sup>26</sup> その後、消防レイトなどの変遷を経て、現在の仕組みに至っている。

<sup>27</sup> これらは、土地所有権の仕組みからも影響を受けていると考えられる。

<sup>28</sup> 固定資産税が物税として観念されていることに似ている。

直接的に運用される間接税ともいえる。

レイトの特徴の第2は、賃貸価格を課税標準にすることである。賃貸価格を課税標準として選択する根拠もまた、レイトが資産の利用に着目した税であることにある。レイトは、資本価格よりも賃貸価格の方が、資産の利用を反映した評価額になると考えているのである。収益性を加味した評価額の算定という趣旨は、資産評価のいろんなところに現れている。たとえば、建物や機械設備などの評価は、不動産の利用という観点から一体的に評価される。さらには、所有者が資産の維持管理に要する費用を支出した場合、その控除が認められる。資産の利用者ではなく、所有者が支出した費用を控除するという仕組みは、まさに税負担の転嫁を想定しているといえる。つまり、資産の所有者がテナメントを利用可能な状態にまで管理した上で、利用者に対して賃貸し、その対価としての賃貸価格を評価額としてレイトを課すのである。

資産再評価もまた、課税標準に賃貸価格を選択していることに関連している。レイトは、賃貸価格の分布と比例的な関係でレイトの負担を配分することが公平であると考えている。したがって、市場における賃貸価格の分布に変化が生じたならば、公平な税負担配分の維持のためには、それを反映させるようにレイト負担の配分を調整しなおさなければならないのである。つまり、市場の賃貸価格の分布に応じて納税義務者に対して税負担を配分するために資産再評価を行うのである<sup>29</sup>。

ところで、香港政府は、課税標準として賃貸価格を選択することのメリットとして、税収の安定性を挙げている。課税当局の見解によると、香港では、資本価格に比べて、賃貸価格は価格の変動が少なく、安定性が高いとされている<sup>30</sup>。評価額が安定的であることは、納税義務者にとっては税支払額の安定につながるし、政府にとっては、税収の安定につながる。納税者の視点においても課税当局の視点においても望ましいといえる。

#### (4.3) 固定資産税とレイトの制度比較

ここでは、課税標準の相違、つまり財産税と収益税の相違が資産保有税の制度設計にどのように反映されるのかを固定資産税とレイトの比較を通じて述べる。

財産税と収益税の相違がもたらす制度設計上の違いとして、まず、指摘できるのは税負担への配慮である。これは、前節の議論でも表7-3で述べたところである。固定資産税においてもレイトにおいても、税負担を緩和する措置がとられているが、その意味はまったく異なる。その違いは、たとえば、固定資産税の税負担緩和措置が、制度化され、評価額算定のプロセスの中に含まれるのに対し、レイトの税負担緩和が政策税制として裁量的に行われることにも現れている。

---

<sup>29</sup> Property Rates in Hong Kong, p.45.

<sup>30</sup> Property Rates in Hong Kong, p.45.

また、レイトは機械設備を含めて固定資産を一体的に評価するのに対して、固定資産税は土地、家屋、償却資産の別にそれぞれ評価する。この相違も、財産税と収益税の違いに根拠を求めることができる。レイトは、不動産の利用に着目した課税である。不動産の利用の実際の場合には、機械設備や建物、そして土地は、通常、一体的に利用される。一体的に利用される場合には、不動産市場で決まる賃貸価格も、一体的な価格である。したがって、その評価も一体的に行なうのである。

ところで、固定資産税が土地、家屋、償却資産を個別に評価することの直接的な理由は不動産登記制度に由来する。しかしながら、それ以上に、資産の保有に着目した課税であるとすれば、個別に評価するのが望ましい。

レイトが間接税として位置づけられていることは、固定資産税が物税として観念されていることに対応するといえる。固定資産税は、保有する資産に着目して税負担を求める物税とされており、その趣旨は所得税や法人税において損金算入されることである。つまり、損金算入を通じて、税負担の転嫁を図っているのである。

直接税ではあるが、税負担の転嫁が想定されているのが固定資産税である。転嫁が想定される直接税という考え方は、税の理論上は、なかなか理解しがたい。直接税の定義と矛盾する。転嫁が想定される税は、定義上、間接税である。しかしながら、固定資産税は直接税に位置づけられており、それを物税という概念で対処しているのである<sup>31</sup>。一方で、税負担の転嫁を想定しているレイトは、資産保有課税であるにも関わらず、もともと間接税として位置づけられている。

固定資産税が税負担の転嫁を予定する根拠は、レイトが税負担の転嫁を予定するのと同じ趣旨からである。つまり、応益負担の考え方である。応益負担という共通の根拠をもつ両税は、片方が財産税であることを踏まえて物税として直接税に分類され、他方は収益税であるを踏まえて間接税として分類されているのである。

固定資産税とレイトの共通点として忘れてはならないのは、両税がともに税収の安定性を重視していることである。レイトは、資本価格よりも賃貸価格の方が安定的であると考える、賃貸価格を課税標準として採用している。固定資産税は、同じく安定性の観点から、賃貸価格よりも資本価格の方が安定的であると考える、資本価格を課税標準として採用しているのである。

レイトと固定資産税の比較を通じてわかることは、結局、いずれの税もそれぞれ収益税として、あるいは財産税として整合的に設計されていることである。レイトが賃貸価格を課税標準として採用するからといって租税原則の観点からして劣るわけでもないし、固定資産税が資本価格を課税標準として採用するからといって租税原則の観点から優れているというわけでもないのである。

---

<sup>31</sup> 物税として観念されている税は、固定資産税だけではない。事業税などもそうである。

## 第5節 課税標準の安定性の検証

### (5.1) レイトの課税標準の安定性

まずは、レイトの課税標準の安定性を検証する。ここでは、もっとも簡便な方法として、変動係数を用いて住宅の賃貸価格と資本価格の安定性を比較する。

図7-1は、1999年の価格水準を100として、1999年以降の住宅価格の推移を示したものである。住宅は、面積によって5つに区分し(40㎡未満、40㎡以上70㎡未満、70㎡以上100㎡未満、100㎡以上160㎡未満、160㎡以上)、さらに3つの地区(香港地区、九龍地区、新界地区)ごとに価格の動向を示している。価格のデータは、Hong Kong Property Review-Monthly Supplement (July 2010) から得ることにした。価格指数を用いて変動性を検討する方法は、Quigley (1999) の方法になっている。

図7-1(a)は、40㎡未満の住宅の価格の変化を示している。住宅価格の変動は、おおむね景気の動向と同様の推移である。2000年代初頭の景気低迷期には、100を下回る価格水準にあり、その後、景気の回復に合わせて価格が上昇している。2007年秋の金融危機の影響は、その直後に現れるのではなく、2008年のリーマン・ショックとともに価格が急激に低下するという形で現れている。しかし、2009年に入って価格は急上昇し、住宅市場が急激に回復したことがわかる。

住宅価格の平均は、香港地区で101.3、九龍地区で90.9、新界地区で86.8である。香港地区で平均価格がもっとも高く、新界地区で平均価格がもっとも低い。標準偏差は、香港地区で31.9、九龍地区で23.6、新界地区で17.0である。香港地区でもっとも価格の変動性が高く、新界地区でもっとも価格の変動性が低いことを確認できる。

図7-1(b)は、40㎡以上70㎡未満の住宅の価格の変化を示している。1990年以降の価格の推移の全体的な傾向は、図7-1(a)で示した40㎡未満の場合と同様である。住宅価格の平均は、香港地区で102.5、九龍地区で102.4、新界地区で90.3である。香港地区と九龍地区は、平均価格がほとんど同じであり、新界地区で平均価格がもっとも低いことがわかる。標準偏差は、香港地区で30.1、九龍地区で32.0、新界地区で16.8である。平均価格と同様に、香港地区と九龍地区でほとんど同じ程度の価格の変動であり、新界地区の変動がもっとも小さいことがわかる。

図7-1(c)は、70㎡以上100㎡未満の住宅の価格の変化を示している。1990年以降の価格の推移の全体的な傾向は、図7-1(a)や(b)と同様である。住宅価格の平均は、香港地区で109.3、九龍地区で122.4、新界地区で95.6である。ここでは、九龍地区の平均価格がもっとも高く、新界地区の平均価格がもっとも低い。標準偏差は、香港地区で34.1、九龍地区で49.7、新界地区で18.9である。平均価格の場合と同様に、九龍地区の価格変動がもっとも大きく、新界地区の変動がもっとも小さいことがわかる。

図7-1(d)は、100㎡以上160㎡未満の住宅の価格の変化を示している。1990年

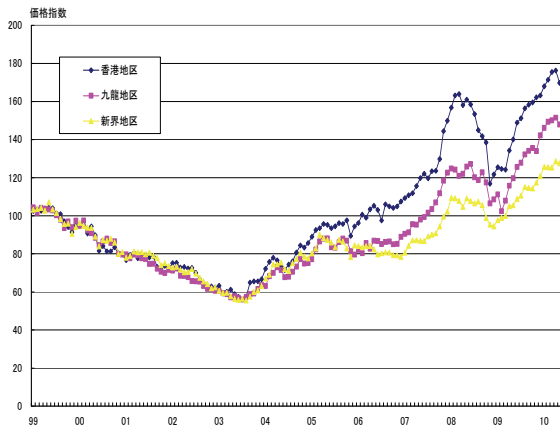
以降の価格の推移の全体的な傾向は、他の場合と同様であり、景気の動向と概ね同じ傾向である。住宅価格の平均は、香港地区で 123.0、九龍地区で 132.3、新界地区で 96.5 である。九龍地区の平均価格がもっとも高く、新界地区の平均価格がもっとも低い。標準偏差は、香港地区で 43.1、九龍地区で 54.6、新界地区で 22.0 である。平均価格の場合と同様に、九龍地区の価格の変動がもっとも大きく、新界地区の変動がもっとも小さい。九龍地区においてももっとも大きく価格が変動していることは、小規模な住宅には見られない、70 m<sup>2</sup>以上 100 m<sup>2</sup>未満および 100 m<sup>2</sup>以上 160 m<sup>2</sup>未満といった中規模の住宅に共通の特徴である。

図 7-1 (e) は、160 m<sup>2</sup>以上の住宅の価格の変化を示している。1990 年以降の価格の推移の全体的な傾向は、これもまた他の場合と同様に、景気の動向と概ね同じ傾向である。住宅価格の平均は、香港地区で 142.5、九龍地区で 124.9、新界地区で 108.5 である。先の 70 m<sup>2</sup>以上 100 m<sup>2</sup>未満および 100 m<sup>2</sup>以上 160 m<sup>2</sup>未満の場合とは異なり、40 m<sup>2</sup>未満の場合と同様に、香港地区で平均価格がもっとも高くなっている。新界地区の平均価格がもっとも低いのは、他の区分と同様である。標準偏差は、香港地区で 56.2、九龍地区で 52.8、新界地区で 32.4 である。香港地区でもっとも価格の変動が大きく、新界地区で変動が小さいことがわかる。

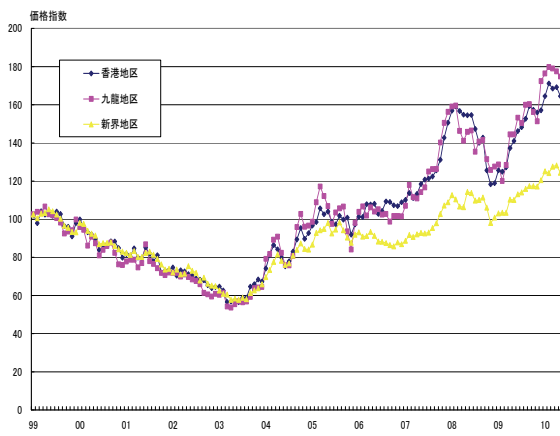
図 7-1 の全体を通じて、次のことを確認できる。第 1 に、住宅面積が大きくなるにつれて、単位面積当たりの価格が上昇している。つまり、面積の大きな住宅は、総額として価格が高いだけでなく、m<sup>2</sup>当たりの単価としても高いのである。第 2 に、(40 m<sup>2</sup>未満から 160 m<sup>2</sup>以上の) すべての区分の住宅において新界地区の平均価格が他の地区の平均価格よりも低い。新界地区は、他の 2 つの地区に比べて、もっとも開発が遅れた地域である。新界地区の平均価格がもっとも低いことは、立地条件からして、自然な結果である。第 3 に、価格の変動性も、平均価格と同様に、新界地区がもっとも小さい。価格の変動性が小さいことは、言い換えると、新界地区の住宅価格がもっとも安定しているということになる。価格の変動性は、平均価格の低い地区（つまり、新界地区）でもっとも低くなっており、平均価格の水準と密接な関係を有していることも確認できる。平均価格が低いほど、価格の変化が小さくなり、価格が安定的となることがわかる。

一般に、住宅市場の動向は、景気の動向に大きく影響を受ける。図 7-1 では、すべての地区および面積区分において、住宅価格に対する景気の影響を確認することができる。景気拡大の影響をうけて、住宅価格は 2004 年以降、上昇傾向にある。図 7-1 に示される平均価格の動向において特徴的なのは、価格の上昇につれて地区ごとの価格の格差が拡大しつつあることである。とくに、香港地区と九龍地区の価格の上昇に比べて、新界地区の価格の上昇が小さいことを確認することができる。新界地区の価格上昇は、すべての面積区分の住宅において、他の地区よりも小さな水準に留まっていることを図 7-1 で確認できる。

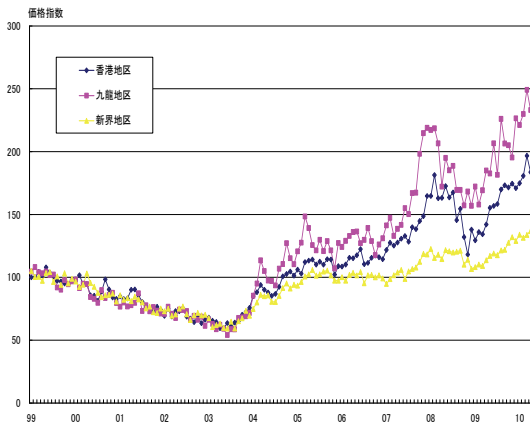




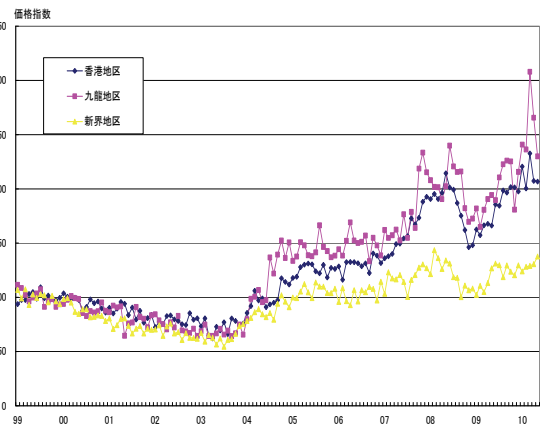
(a) 40 m<sup>2</sup>未滿



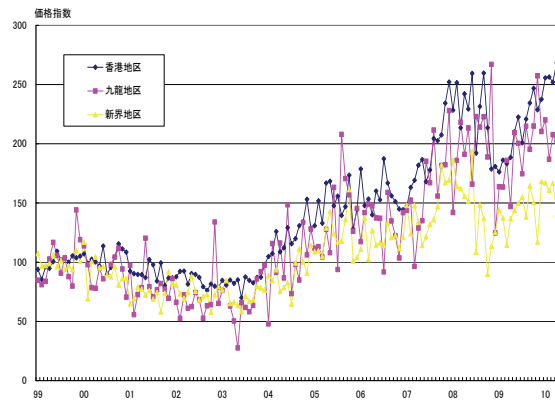
(b) 40 m<sup>2</sup>以上 70 m<sup>2</sup>未滿



(c) 70 m<sup>2</sup>以上 100 m<sup>2</sup>未滿



(d) 100 m<sup>2</sup>以上 160 m<sup>2</sup>未滿



(e) 160 m<sup>2</sup>以上

図 7-1 住宅価格の推移 (1999 年=100)

(出所) Hong Kong Property Review Monthly Supplement (2010) により作成。

図 7-2 は、住宅価格の場合と同様の方法で、1999 年以降の住宅賃料の推移を示したものである。

図 7-2 (a) は、40 m<sup>2</sup>未満の住宅の賃料の変化を示している。住宅価格の場合と同様に、景気の動向と概ね同様の推移を示している。しかしながら、一見すると、図 7-1 (a) で示した価格の場合に比べて、変化が小さいようにも見られる。賃料の平均は、香港地区で 104.9、九龍地区で 90.5、新界地区で 90.5 である。平均賃料は、香港地区でもっとも高くなっており、九龍地区と新界地区はほとんど同じ水準である。九龍地区と新界地区で同じ水準にあるという状態は、価格の傾向としては見られないものであり、賃料に特有の傾向といえる。標準偏差は、香港地区で 20.0、九龍地区で 14.4、新界地区で 13.6 である。香港地区でもっとも賃料の変動性が高く、新界地区でもっとも賃料の変動性が低いのは、価格の場合と同様である。グラフを眺めて得られる印象のとおり、標準偏差で判断すると、賃料の変動性が価格の変動性よりも小さいことを確認できる。

図 7-2 (b) は、40 m<sup>2</sup>以上 70 m<sup>2</sup>未満の住宅の賃料の変化である。賃料の平均は、香港地区で 102.1、九龍地区で 98.6、新界地区で 96.3 である。平均賃料は、40 m<sup>2</sup>未満の場合と同様に、香港地区でもっとも高く、九龍地区と新界地区はほとんど同じである。標準偏差は、香港地区で 18.8、九龍地区で 16.0、新界地区で 13.7 である。新界地区で変動性をもっとも低くなっており、香港地区と九龍地区はほとんど同じ水準であるといえる。標準偏差で比べて、価格よりも賃料の方が安定的であることは、40 m<sup>2</sup>未満の場合と同様である。

図 7-2 (c) は、70 m<sup>2</sup>以上 100 m<sup>2</sup>未満の住宅の賃料の変化である。賃料の平均は、香

港地区で 102.4、九龍地区で 107.3、新界地区で 95.9 である。九龍地区でもっとも高い平均賃料であり、新界地区でもっとも低い平均賃料である。標準偏差は、香港地区で 16.0、九龍地区で 19.8、新界地区で 14.2 である。九龍地区でもっとも賃料の変動性が高いことは 40 m<sup>2</sup>未満および 40 m<sup>2</sup>以上 70 m<sup>2</sup>未満の場合と異なるが、新界地区でもっとも安定的であるのは 40 m<sup>2</sup>未満および 40 m<sup>2</sup>以上 70 m<sup>2</sup>未満の場合と同様である。標準偏差は、相変わらず、価格よりも賃料の方が低くなっている。

図 7-2 (d) は、100 m<sup>2</sup>以上 160 m<sup>2</sup>未満の住宅の賃料の変化である。賃料の平均は、香港地区で 104.6、九龍地区で 114.9、新界地区で 100.3 である。九龍地区でもっとも高い平均賃料であり、新界地区でもっとも低い平均賃料である。標準偏差は、香港地区で 18.1、九龍地区で 21.3、新界地区で 17.1 である。九龍地区でもっとも賃料の変動が大きく、新界地区でもっとも安定的であるが、新界地区と香港地区の変動にはほとんど差がないともいえる。

図 7-2 (e) は、160 m<sup>2</sup>以上の住宅の賃料の変化である。賃料の平均は、香港地区で 110.0、九龍地区で 110.8、新界地区で 108.2 である。他の区分とは異なり、すべての地区でほとんど同じ水準の平均賃料といえる。標準偏差は、香港地区で 19.3、九龍地区で 29.3、新界地区で 23.0 である。九龍地区で賃料の変動がもっとも大きくなっているが、これはデータの制約によるところが大きいと判断すべきかもしれない。九龍地区における 160 m<sup>2</sup>を超える住宅のサンプル数が少ないために、高い変動性が現れている可能性がある。3 つの地区のすべてを通じてほとんど同じ水準の変動性であると判断すべきかもしれない。

図 7-2 の全体を通じてみると、賃料は、価格に比べて、地域間の格差が小さいといえる。つまり、価格の場合には、面積が大きくなるにしたがって、価格が高くなっており、たとえば、香港地区の 40 m<sup>2</sup>未満の住宅の価格は 101.3 ドル/m<sup>2</sup>であるのに対して、160 m<sup>2</sup>以上の住宅の価格は 142.6 ドル/m<sup>2</sup>であった。一方、賃料の場合には、40 m<sup>2</sup>未満の住宅の賃料は 104.9 ドル/m<sup>2</sup>であるのに対して、160 m<sup>2</sup>以上の住宅の価格は 110.0 ドル/m<sup>2</sup>である。

この傾向は、標準偏差でみた価格や賃料の変動においても、同様である。香港地区の 40 m<sup>2</sup>未満の住宅の価格の標準偏差は 31.9 であるのに対して、160 m<sup>2</sup>以上の住宅の価格の標準偏差は 56.2 である。一方で、賃料の場合、40 m<sup>2</sup>未満の住宅で 20.0 であるのに対して、160 m<sup>2</sup>以上の住宅で 19.3 となっている。つまり、標準偏差でみると、価格よりも賃料の方が変動が小さいといえるのである。

価格と賃料の変化の大きさを比較する尺度として、標準偏差を使うことは可能であるが、平均値の違いにも配慮するならば、変動係数の方が望ましいといえる。そこで、表 7-5 に、図 7-1 と図 7-2 で示した平均値と標準偏差を使って変動係数を計算した結果をまとめている。すべての地区において、そしてすべての面積区分において、価格よりも賃料の方が変動係数が小さくなっていることを確認できる。つまり、香港の住

宅市場では、資本価格よりも賃貸価格の方が安定性が高いのである。

本章の目的は、レイトの課税標準としての賃貸価格の妥当性を安定性の観点から判断することである。表 7-5 の結果を課税標準の選択の観点から解釈すると、資本価格よりも賃貸価格の方が安定性が高いのであり、したがって、レイトの課税標準は賃貸価格であることが望ましいといえる。

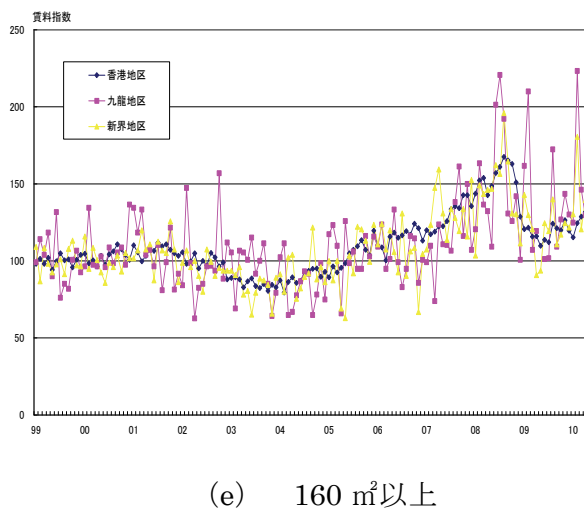
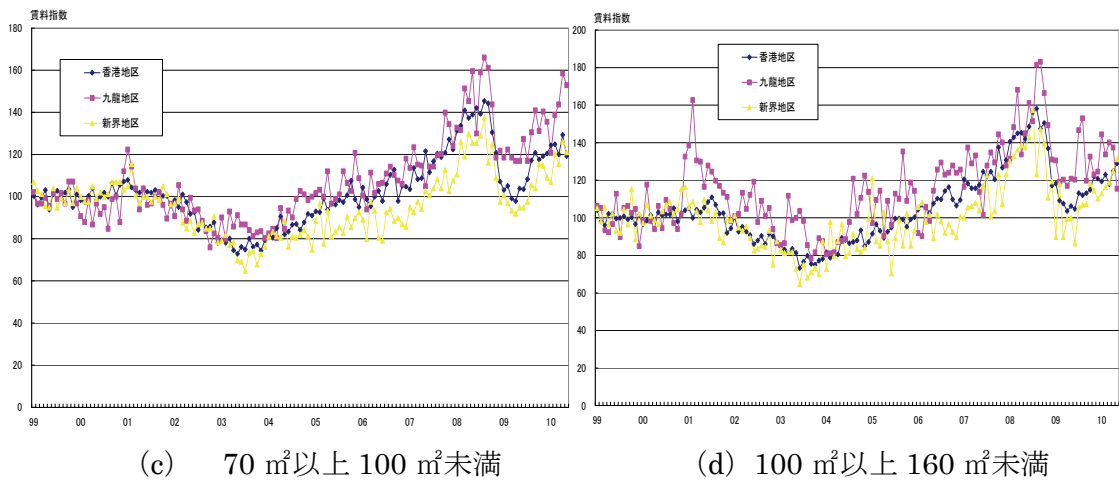
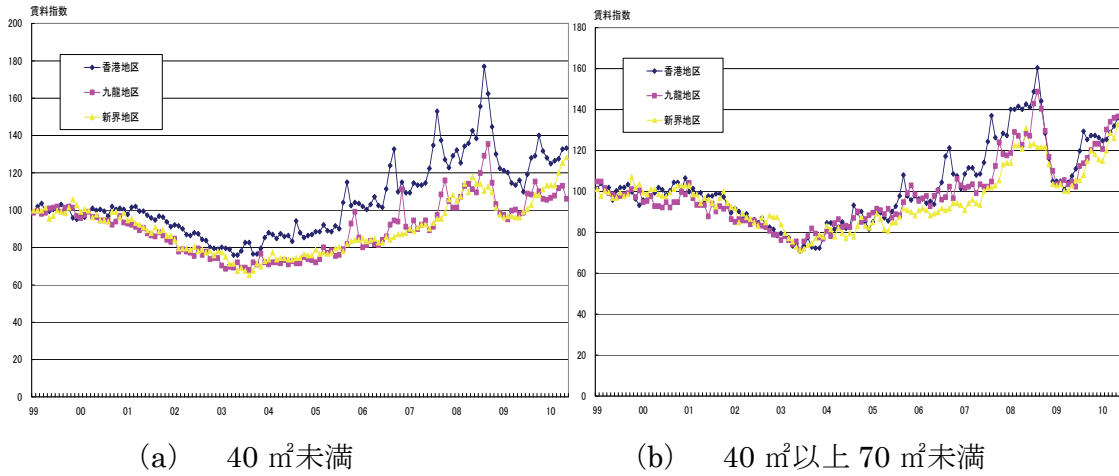


図 7-2 住宅賃料の推移 (1999 年=100)  
 (出所) 図 7-1 に同じ。

表 7-5 レイトの資本価格と賃貸価格の変動係数

	A			B			C		
	香港地区	九龍地区	新界地区	香港地区	九龍地区	新界地区	香港地区	九龍地区	新界地区
賃貸価格	0.190246	0.159537	0.150807	0.184506	0.162363	0.142237	0.156093	0.184773	0.148232
資本価格	0.315323	0.259957	0.195892	0.293213	0.312895	0.185577	0.312148	0.406347	0.19738
	D			E					
	香港地区	九龍地区	新界地区	香港地区	九龍地区	新界地区			
賃貸価格	0.173246	0.185414	0.170098	0.175805	0.264724	0.212125			
資本価格	0.350098	0.41281	0.227596	0.394419	0.422516	0.298262			

(出所) Hong Kong Property Review-Monthly Supplement (July 2010) による。

### (5.3) 固定資産税における課税標準の安定性の検証

ここでは、対前年度変化率の尺度を用いて固定資産税の課税標準としての賃貸価格と資本価格の安定性を比較する。賃貸価格のデータは、『家計調査年報』から得る<sup>32</sup>。資本価格は『固定資産の価格等の概要調書』における「平均価格」を用いる。具体的には、土地の資本価格は『固定資産の価格等の概要調書』に掲載されている宅地の単位当たり平均価格、家屋の資本価格は同じく『固定資産の価格等の概要調書』に掲載されている木造（専用住宅）と非木造（住宅・アパート）の単位当たり平均価格を用いる<sup>33</sup>。これらのデータによって賃貸価格と資本価格の対前年度変化率を計算した結果を示したのが図 7-3 と表 7-6 である。ここでは平成 20 年度における変化を示している。

図 7-3 からは、一見して、賃貸価格の変化の方が大きいことが見て取れるだろう。実際、表 7-6 で示すように、変動係数で比べてみても、賃貸価格の変動係数は資本価格の変動係数に比べて圧倒的に大きい。注意すべきは、表 7-6 で示す平均かもしれない。対前年度変化率の平均で比べると、賃貸価格と資本価格の変動の差はそんなに大きくないように見える。しかしながら、図 7-11 から明らかのように、賃貸価格の変化は地域間の格差が大きく、互いに相殺されて平均が小さくなっているのである。変化の大きさという観点からみれば、資本価格の方が安定していることは一目瞭然である。

<sup>32</sup> 先行研究などで賃貸価格を分析に利用する際には、しばしば、リクルート社のデータベースなどを利用することがある（沓澤隆司・水谷徳子・山鹿久木・大竹文雄（2007）、清水千弘・西村清彦・渡辺努（2009）などがある）。住宅情報誌が提供する賃貸価格を利用するという方法は、首都圏や関西圏などの都市部を対象とした分析においては有効である。しかしながら、全国的な賃貸価格の動向を把握するための利用には限界があると考えられる。その他にも賃貸価格を入手できる資料には『全国消費実態調査』がある（これは『家計調査』を補完するためのものであり、5年に1度の調査である）。

<sup>33</sup> ここでは、償却資産は省略した。

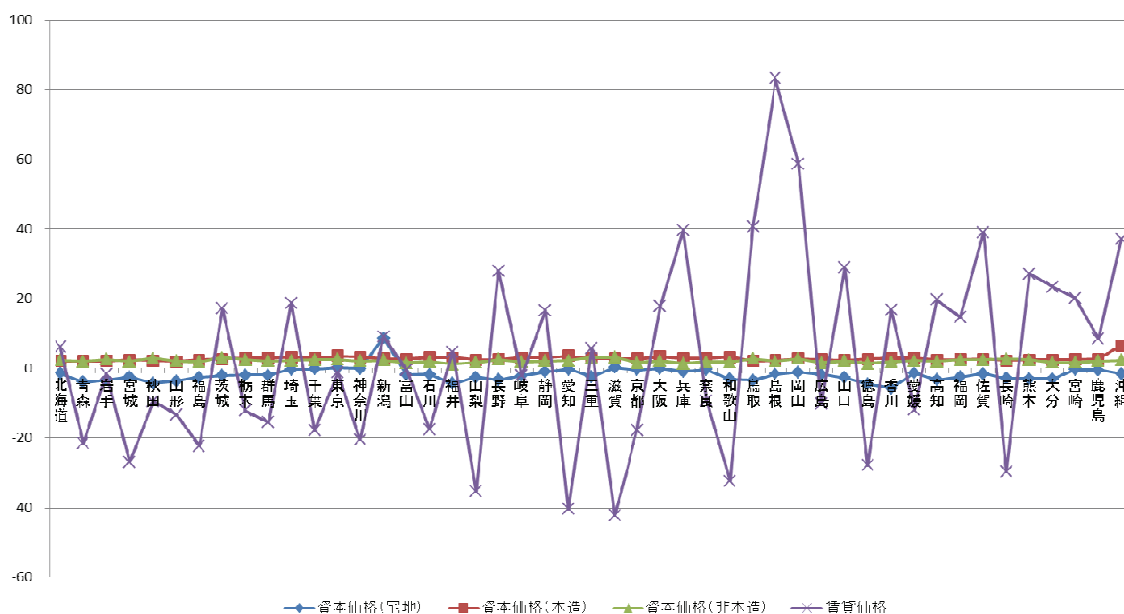


図 7-3 固定資産税における資本価格と賃貸価格の対前年度変化率  
 (出所) 総務省『平成 20 年度家計調査年報』、総務省『平成 20 年度固定資産の価格等の概要調書』により作成。

表 7-6 固定資産税の資本価格と賃貸価格の変動係数

	資本価格			賃貸価格
	宅地	木造住宅	非木造住宅	
対前年度変化率の平均	-1.794	2.817	2.170	3.060
対前年度変化率の標準偏差	2.100	0.695	0.465	26.832
対前年度変化率の変動係数	-1.171	0.247	0.214	8.770

(出所) 総務省『平成 20 年度家計調査年報』、総務省『平成 20 年度固定資産の価格等の概要調書』により計算。

#### (5.4) 望ましい課税標準の選択

以上の分析から、レイトでは資本価格よりも賃貸価格の方が安定しており、固定資産税では賃貸価格よりも資本価格の方が安定していることが確認された。これは、不動産市場、ここではとくに住宅市場における価格や賃料の決定の背景が日本と香港ではまったく異なることを示唆している。おおざっぱに言えば、香港の住宅市場は投資のための市場であり、賃貸物件であったとしてもオーナーが変わることは日常茶飯事である。一方で、日本の住宅市場では投資物件はそんなに多くない。賃貸物件において居住者をそのままにしてオーナーが変わることは、そんなに多いとは言えない。このような住宅市場の違いが賃貸価格と資本価格の変化の違いに表れていると推察でき

る。

賃貸価格と資本価格の変化の仕方がこのように国によって異なるとすれば、同じく安定性をもとめて課税標準を選択したとしても、異なる結果になるのは当然のことである。その結果、香港では賃貸価格が望ましいことになり、日本では資本価格が望ましいことになり、本節の結果は、改めて、国によって望ましい課税標準の選択が異なることを示したといえる。

## 第6節 おわりに

本章は、固定資産税が安定性を重視しているということに関連して、香港のレイトとの比較を通じて、課税標準の選択の観点から固定資産税の課税標準としては資本価格が望ましいことを示してきた。

固定資産税における課税標準の選択は、固定資産税を収益税として設計するのか、それとも財産税として設計するのかによって、まずは制度的に求められる形が決まってくる。税の性格としての財産税や収益税の選択は、あらかじめどちらが望ましいということではなく、課税の趣旨に照らして、どちらに立脚して制度を設計するのかを課税当局が決める。収益税としての固定資産税も、財産税としての固定資産税も、理論的にはどちらもあり得る。

しかしながら、固定資産税に安定性を求めるとするならば、課税標準は安定的でなければならない。ここから、賃貸価格と資本価格のどちらが安定性に優れているのかを確かめることが必要となる。本章の分析は、香港では賃貸価格の方が安定的であり、日本では資本価格の方が安定的であることを示した。より安定性に優れた課税標準を選択することが求められるとすれば、レイトが賃貸価格を選択し、固定資産税が資本価格を選択しているのは、いずれも妥当な選択であることになる。

本章が示す結論は、次のように2つの側面から解釈できる。第1に、望ましい課税標準は、租税原則や地方税原則の観点から優先順位を付けて原則論的に決められるわけではなく、国や地域によって異なることを示唆している。第2に、安定性を重視するならば、固定資産税では賃貸価格よりも資本価格を選択せざるを得ないのであり、この意味においては資本価格を課税標準として選択した場合には固定資産税は財産税でなければならないのである。逆に、賃貸価格を課税標準として選択するからには、レイトには収益税であることが求められる。

結局は、望ましい課税標準は、固定資産の市場が決めるといえるかもしれない。

## 参考文献

石原信雄・嶋津昭監修（2004）『五訂地方財政小事典』ぎょうせい



- 石田和之 (2007) 「(第 7 講) 固定資産税の安定性」『税』 pp.80-92.
- 石田和之 (2010) 「(第 34 講) 景気の変化と固定資産税の関係—税収の所得弾力性—」  
『税』 1 月号 pp.108—126.
- 石田和之 (2010) 「(第 37 講) 間接税としてのレイトと物税としての固定資産税」『税』  
4 月号 pp.252 - 271.
- 石田和之 (2010) 「(第 38 講) 資産保有税における課税標準の選択～資本価格と賃貸  
価格～」『税』 5 月号 pp.94—115.
- 石田和之 (2010) 「不動産 P E R からみた香港住宅市場の動向」『土地総合研究』第 18  
巻 3 号 (2010 年夏) pp.69-80.
- 石田和之 (2010) 「香港レイトの仕組みと考え方」『資産評価情報』2010 年 11 月号  
pp.2-13.
- 井藤半弥 (1967) 「課税技術よりみた地方自主財源—地方独立税の拡大は困難である  
—」『地方財政』第 6 巻第 6 号
- 沓澤隆司・水谷徳子・山鹿久木・大竹文雄 (2007) 「犯罪と地価・家賃」『住宅土地経済』  
No.66、pp.12-21.
- 固定資産制度調査会 (1961) 『固定資産制度調査会答申』
- 財団法人地方財務協会 (2003) 『地方税制の現状とその運営の実態』
- 篠原正博 (2009) 『住宅税制論』中央大学出版部
- 清水千弘・西村清彦・渡辺努 (2009) 「住宅市場のマクロ変動と住宅賃料の粘着性」『住  
宅土地経済』 No.72、pp.10-17.
- シャープ税制調査団 『シャープ勧告』
- 恒松制治 (1970) 『地方財政論』良書普及会

#### 資料

- 総務省 『固定資産の価格等の概要調書』
- 総務省 『家計調査年報』
- 香港政府統計所ホームページ <http://www.censtatd.gov.hk/home/index.jsp>
- Quigley, John M. (1999) “Real Estate Prices and Economic Cycles,” *International Real Estate Review*, 2(1), pp.1-20.
- Rating and Valuation Department, Hong Kong Property Review Monthly Supplement July 2010,  
<http://www.rvd.gov.hk/en/publications/pro-review.htm>
- Rating and Valuation Department, (2006) ,*Property Rates in Hong Kong*.

## 第 8 章 地方税における安定的な財源の確保

### 第 1 節 はじめに

本章は、これまでの分析の結果をまとめるとともに、各章において得られた結果を総合的に解釈することで地方税の安定性について考察する。その上で、地方税の安定性を妨げている要因があるとすればそれが何であるかを考え、地方税の安定性を改善させるための方策について検討する。

### 第 2 節 地方税の安定性に関する分析の結果

第 1 章では、地方税の安定性を分析するための予備的な考察として、地方税原則の議論の変遷を整理し、安定性の意義を確認した。税収の安定性は、税としての地方税の基本的な機能に関わるものであり、財源調達役割において重要であることを確認した。とくに規模の小さな団体にとっては地方税の安定性が大きく行財政の運営に影響することも確認した。

第 2 章では、税収の短期的所得弾力性を安定性の尺度として用いて、地方基幹税の安定性を検証した。その結果は次のとおりである。個人道府県民税は短期的には GDP の変化と明確な関係を認めることができないが、個人市町村民税は景気循環に対して中立的である。法人住民税、法人事業税は安定性がない。地方消費税は短期的な GDP の変化とは明確な関係を認めることができない。固定資産税は、土地、家屋、償却資産のすべてにおいて安定性をもつ。

税収の短期的所得弾力性を推計することによって安定性を測ることと合わせて、第 2 章は、税収の長期的所得弾力性も推計し、伸張性の有無も確認した。その結果は、次の通りであった。個人道府県民税は伸張性がなく、個人市町村民税は中立的である。法人住民税と法人事業税は伸張性がない。地方消費税は、長期的な GDP の変化とは明確な関係を認めることができない。固定資産税は、土地、家屋、償却資産のすべてにおいて伸張性をもつ。

第 2 章が示した結果は、1980 年度以降の長期にわたる地方税の性質としての安定性と伸張性である。ここで得られた結果において興味深いのは、固定資産税が安定性と伸張性の両方を備えていることである。本論文は安定性と伸張性の間に必ずしもトレード・オフの関係を前提とはしない立場であるが、固定資産税の安定性と伸張性においてこのような結論を示したのは本章が初めてであろうと思われる。

第 3 章では、1997 年度以降の期間を対象にして、都道府県別の GDP (県内総生産)

の変化に対する反応としての安定性と伸張性を推計し、さらに安定性と伸張性の間にトレード・オフの関係があるかどうかを確認した。その結果は、次のとおりであった。トレード・オフの関係が存在する税目は、個人道府県民税、個人市町村民税、法人道府県民税、法人市町村民税、地方消費税である。固定資産税にはトレード・オフの関係は確認されなかった。また、タックス・ミックスとしてのトレード・オフの存在を確認すると、道府県税にも市町村税にもトレード・オフの関係が存在することが確認された。第3章の結果はこれまでに広く知られてきた結果とほとんど同じであり、改めて、地方税の多くには個別の税目としてもその合計としてもトレード・オフの関係が存在することを示したことになる。

第4章は、第3章と同じく1997年度以降を対象として、安定性と普遍性、伸張性と普遍性の関係を確認した。その結果は、夜間人口1人当たり税収で普遍性を測った場合には、地方税の全体としては安定性と普遍性が両立する傾向が確認され、道府県税の全体と地方税の全体には伸張性と普遍性にトレード・オフの見解が確認された。

第2章から第4章の分析から得られた結果は、総じて、これまでに知られてきたことと大きく変わるところはないといえるかもしれない。

そもそもGDPの変化に対する税収の変化は、課税ベースがGDPと同じように変化するのであれば、税率や課税標準などの制度に変更がなく比例税率で税額が計算される限りは、中立的になるはずである。したがって、税収の所得弾力性は、短期においても長期においても、1となる。

ところが実際には、税収の所得弾力性が1になることはまれである。この理由は、第1に課税ベースがGDPとは異なって変化することであり、第2に制度改正の影響である。第2章から第4章で分析の対象とした税目のうち、個人住民税と地方法人2税は、本来、GDPの変化と課税ベースの変化は関連性があるはずである。したがって、これらの税目においてGDPの変化とは明確な関係を認められないとの結果を得た場合には、その理由は制度的な要因である可能性が高い。また、固定資産税は、土地、家屋、償却資産といった固定資産の時価が課税ベースであり、これらがGDPとは異なる変化としていることはよく知られている。固定資産税においては、経済の変動が固定資産の価格の変化を通じて固定資産税の変化に至るのであり、個人住民税や地方法人2税に比べると、もともとGDPの変化との関係は間接的である。このように考えると、税収の安定性に影響を及ぼす要因として、制度に着目することが重要であることがわかる。本論文では、このような認識において、第5章から第7章において、制度的な要因の観点から地方税の安定性に関わる論点を検証した。

第5章は、個人住民税と法人住民税を対象にして、国税における制度改正がこれらの税収の変化に影響を与えているのではないかと仮説をもち、これをグレンジャーの因果性テストによって確認した。その結果は、市町村民税所得割においてのみ国税からの影響が認められるというものであった。市町村民税所得割は、第3章の推計に

においては、GDP の変化との間に明確な関係を認めることができないとの結果であった。これを国税からの影響遮断の分析結果と合わせて解釈すると、市町村民税所得割は国税の政策的な変更などから影響を受けているために、本来はあるはずの GDP の変化との関係がなくなってしまうといえる。つまり、市町村民税所得割では、景気循環による GDP の変化からの影響ではなく、国税における制度改正の方が税収の変化を支配していることが示唆されるのである。

第 6 章は、固定資産税の変化に影響を与える要因として負担調整措置を取り上げ、この仕組みが税収の安定性をもたらすと同時に、地価下落期において実効税率を上昇させる機能を果たしていることを示した。

また、第 7 章も固定資産税を扱い、ここでは安定性の側面から課税標準の選択の問題に対して解答することを試み、固定資産税の課税標準は資本価格が望ましいことを示した。

固定資産税は、地方基幹税の中でももっとも安定性が期待される税目であり、なおかつ普遍性も高いとされてきた税でもある。本論文の分析が示した結果は、1980 年度以降の比較的長期の期間をみると固定資産税は安定性と伸張性の両方を兼ね備えていたが、1997 年度以降では短期的には景気循環としての GDP の変化との間に明確な関係がないというものであった。新たな負担調整措置の導入以降の固定資産税は、土地に対する固定資産税だけではなく、家屋や償却資産に対する固定資産税を含めてすべてにおいて、GDP の変化とは異なる要因によって税負担が決まっていることを示唆したことになる。一方で、第 6 章では宅地に対する固定資産税を取り上げ、土地価格の変化に対する反応としての固定資産税の安定性を検証し、土地価格の変化に対する反応としては固定資産税が安定的であることを示した。また、負担調整措置は税負担の均衡を図り、税負担の激変を緩和するという機能を備えていることから、もっぱら納税者に対する配慮としての制度ではあるが、同時にこれが税収の安定性にも寄与していることを示唆した。

地方税の安定性は、第 1 章で地方税原則との関係において述べたように、納税者の視点ではなく、財源調達に関わる原則として課税当局の視点の要件であると理解されることが多い。しかしながら、税負担と税収は表裏一体の関係にある。本論文の見解としては、税負担が安定し、そして税収が安定することが望ましいのである。

税負担の安定を通じて税収の安定性が実現するというもっとも望ましいことが実現されているのが、固定資産税であるといえる。固定資産税のこのような望ましさの要因は、固定資産税が財産税として、資産の継続的な保有を前提としていることにあるといえる。資産の継続的な保有を前提にしているからこそ、税負担の変化を抑制するための仕組みが固定資産税には設けられており、これが固定資産税の安定性につながっていることを第 6 章は示したことになる。

税負担を安定させ、その結果として税収の安定性が確保されることが望ましいとの

認識に加えて、本論文は地方税の制度も安定していることが望ましいと考える。制度を頻繁に調整することによって地方税の安定性を確保することはもっともよくない。つまり、安定的な地方税の制度によって税負担が安定し、税収が安定することがもっとも望ましいといえるのである。

### 第 3 節 地方税の安定性を妨げる要因とそれへの対策

第 2 章と第 3 章の分析では、GDP の変化と税収の変化に明確な関係を認めることができないという結果を示すケースが多く見られた。課税ベースと GDP の間に一定の関係が想定される限りは、このような結果は、制度に原因があるということになる。

個人住民税や地方法人 2 税などの課税ベースは所得である。所得の変化は、たとえ比例的ではなかったとしても、GDP との間に一定の関係が見込まれるのが自然である。そうであるにも関わらず、GDP との間に明確な関係が認められないということは、これらの税においては、制度の変更が、GDP の変化、そして課税ベースとなる所得の変化とは異なるように税負担を変化させ、結果として税収が GDP との間に明確な関係を認められないことになったと推察される。

ここで重要であるのは、どのような制度であったとしても、変更がなければ GDP との間には何らかの関係が認められるはずということである。制度の変更がなければ、税収の変化の仕方は GDP の変化に対して一定となることが見込まれるのであり、そのときには関係がないということにはならない。したがって、地方税の安定性を妨げる要因として第 1 に挙げねばならないのは、制度の変更である。

第 7 章では、固定資産税の課税標準の選択を税収の安定性の観点から評価し、現在の仕組みである資本価格を課税標準として採用する方法が望ましいことを示した。固定資産税においては、近年、課税標準の選択やその評価において収益性を考慮すべきとの見解が示されることがある。第 7 章の結論は、このような見解は、固定資産税の安定性の観点からして望ましくないのであり、また、財産税としての固定資産税の性格をも変えてしまうことを示唆している。しかしながら、第 7 章が述べた結論としてもっとも重要なことは、不動産市場などの状況によっては、資本価格の採用が固定資産税の安定性につながらないことを示したことである。

他の税目と比べたとき、固定資産税の税としての最大の特徴は、評価によって課税標準額を決定することである。個人住民税や地方法人 2 税などには、評価という発想はまったくない。正常な取引条件の下で獲得した所得であるかどうかに関係なく、課税標準として採用される。この意味において固定資産税は、他の税目とは異なる特徴をもつのであり、税の中でも特殊な存在といえるかもしれない。

第 3 章では、固定資産税は GDP の変化との間に明確な関係がないとの結果になり、

第7章では土地資産額の変化に対する反応としては税収が安定的であることを示した。したがって、固定資産税、とくに土地に対する固定資産税がGDPとの間に明確な関係をもたないのは、GDPの変化と土地資産額の変化の間に明確な関係がないことが理由であると考えられるが、これは固定資産税としては仕方のないことかもしれない。

第3章は安定性と伸張性の関係を分析し、多くの税目においてトレード・オフの関係が成立していることを示した。これを税率構造との関係で考えると、直観的には次のようにいえるだろう。たとえば、累進税率構造を採用している場合には、(他の条件が一定であれば)ビルトイン・スタビライザーの機能から推察されるように、税収は安定的であり伸張的であることが予想される。また、比例税率の場合には、短期的にも長期的にも経済状態の変化に対して中立的であることが予想されることになる。比例税率を採用していたとしても、各種の控除によって間接累進的に税負担が決まる場合には、安定性と伸張性が両立することにもなる。

本論文の直観としては、安定性と伸張性の両立は、そんなに難しいことではないはずなのである。しかしながら、実際には、これまで安定性と伸張性は対立する傾向があると理解されてきたし、本論文が示した結果もそのとおりである。

本論文が考える安定性と伸張性の対立の原因は、安定性を阻害する要因として第一に挙げたのと同様に、制度の変更である。制度の変更が、安定性を損なわせると同時に、安定性と伸張性のトレード・オフも招いたと考えられるのである。

戦後の税制の歴史を振り返るとき、本章の分析対象とする期間を含めて、税制改正の基本的な姿勢は、自然増収を期待した税率削減にあるといえる。本格的に増税を議論し始めたのは、最近のことである。経済成長を前提にして自然増収を期待して税収中立を前提にして税率を削減する一方で、新税を創設するというやり方が、税収の安定性を損なわせ、安定性と伸張性のトレード・オフの原因であるといえる。

本論文は、安定性に関心を持って検討を進めてきたのであるが、第3章が示す結果からは、とくに地方税の伸張性が損なわれていることがパネルデータ推計によって示されている。

このようにして地方税の安定性を損なわせる原因を考えると、地方税の安定性を改善させるための方策はおのずと明らかである。

第1に、むやみに制度変更をしないことである。経済対策の観点からは、景気の動向に合わせて政策を微調整することが望ましいとされることがある。しかしながら、その手段として税制を使うことがあっても、その影響が地方税に及ぶべきではないのである。第5章の分析は、市町村民税所得割が国税所得税からの影響を受けていることを示したが、このようなことが無いようにすべきである。したがって、「税体系の整合性」などの観点によって所得税の変更に住民税が付き合うということは望ましくないのであり、地方税は地方税の体系としての整合性を保つことに集中すべきなのである。

第 2 に、課税ベースの選択は、税収の安定性に資するようにすべきである。土地に対する固定資産税ではすでにこれが実現されているといえるが、他の税目においても地方税ではできるだけ安定性の高い課税ベースを、あるいはその計算方法を選択すべきといえる。

安定性の高い課税ベースという観点からすれば、地方税における外形標準課税の充実が地方税の安定性を高めるものとして望ましい効果を持つかもしれない。外形標準課税の議論は、とくに法人事業税において応益性の観点や税源の偏在性の観点と合わせて、安定性の観点から論じられることが多い。しかしながら、法人事業税を含めて、地方法人 2 税の議論においては、税収の安定性はもはやあきらめられているようでもある。税収の安定性をあきらめて、地方法人 2 税は地方税からなくしてしまおうという見解が示されることもある。本論文は、このような見解とは逆に、地方法人 2 税のあり方においては安定性を高めることをもっと議論すべきであると考え。そもそも法人住民税は、シャープ税制では想定されていなかったにもかかわらず、(もちろん地方財政の悪化に対する対処という側面はあるが) 個人の地方税負担に対して法人の地方税負担があまりにも少ないということで設けられたものである。安定性を考察の対象とする本論文の趣旨からは外れるが述べておけば、現在の地方税の体系においては、個人の税負担の大きさに対して法人の税負担は少なすぎると考えるのである。

安定性の高い税目として地方法人 2 税に変わって期待されているのは、地方消費税である。第 2 章と第 3 章が示した地方消費税の安定性は、GDP の変化との間に明確な関係がないというものであった。確かに消費は所得などに比べて変動性が低いことが予想されるが、GDP の変化との間に明確な関係をもたないというのは意外である。この理由は、課税ベースにあると考えられる。消費税の課税ベースは、一見、「消費」のように理解されるが、実際のところはそれが何を意味するのかはよく分からないといえるだろう。GDP の計算 (つまり、SNA) が想定する消費とは、異なっている。付加価値税のようにも見えるが、消費税が計算する課税ベースは純粋に付加価値でもない。多くの非課税取引が設けられていることは、わかりやすいその一因である。何となくあいまいな形で消費額を計算しているのが消費税である。このあいまいさが、地方消費税と GDP との関係を不明確にしていると考えられるのである。

最後に、本論文は、もっぱら安定性を重視して地方税の体系を整えるべきであると考えてきたが、もちろん、それぞれの税にはそれぞれの経緯があり、趣旨がある。これらを踏まえたうえで、安定的に税収を確保し得るような制度を設計することが重要である。それは、結果として、納税者にとっても有益な地方税の制度を設計することにつながると考えるのである。

#### 第4節 おわりに

本論文は地方税の安定性に焦点を当てて、とくに地方基幹税を対象にして分析を行い、一定の結論を示したものである。しかしながら、本論文に残された課題は多く、分析に足りないところは多い。以下に、本論文の限界を述べるにする。

税収確保の目的が、安定的に行政サービスを提供するための財源調達であるとするれば、行政サービスの提供に要する経費との関係において税収の安定性を分析するという視点は重要である。本論文のイメージした税収の安定性は、景気循環に対する反応としての税収の安定性であったり、あるいは税収額そのものの安定性である。歳出との関係においての税収の安定的な確保に対する分析は、本論文では不十分である。

本論文は、地方基幹税を中心に地方税の全体についての安定性を分析している。しかしながら、法人事業税や地方消費税の分析が行われていない。法人事業税においては分割基準が、地方消費税においては精算基準が議論の中心である。これらは、本来は、税収の安定性とは関係のない論点であり、ともに応益性の観点から検討されるべき課題といえるが、税収の安定性にも影響は及ぶであろう。これらは、今後の課題である。

最後に、本論文は、税収の安定性に影響を与える要因として、地方税の制度の側面からの考察を行ってきたが、そこではもっとも大きく影響を与えているであろうと考えられるところを対象にしているのみであり、考察されていないことが残されている。それぞれの税目において制度の詳細にまで着目した分析が必要である。



## おわりに

本論文は、申請者がこれまでに公表してきた論文などをもとにして、地方税の安定性に関する分析という視点から統一し、データを更新することによって再構成してまとめたものである。申請者がこれまでにやってきた研究の到達点ともいえる。

1997 年度に早稲田大学大学院商学研究科博士後期課程に入学し研究者の卵としての生活を始めてから、今年で 16 年になる。当初は、租税の理論的な研究に関心をもっていたが、徳島大学に赴任して以降、地方財政に関心をもち、その中でもとくに地方税に関心をもって研究を進めてきた。

地方税の研究として、本論文は、税収の安定性に焦点を当てて分析を進めている。これは、地方財政の運営にとって財源の安定が重要であるという考えから、その主要な収入源である地方税の安定性を上げたのである。しかしながら、もちろん、地方団体の収入源は、地方税だけではない。地方財政の制度としては、地方交付税を含めて、地方団体の歳入を保障している。今後の課題として、地方税だけにとどまらず、地方交付税を含めた地方団体の歳入の全体を安定性の観点から分析することへと進みたいと考えている。

本論文のきっかけとなる問題意識のひとつは、学術的な研究成果と実務の現場とのつながりである。地方税を研究するからには、地方税の課税実務の現場、あるいは地方税の制度改正の現場とのつながりは重要である。研究成果が実際に社会に反映される、あるいは、社会的に解決が求められている問題に研究が解答を与えることは、研究を進める上で重要である。本論文のきっかけとなるアイデアや着想の中には、地方税の先行研究からではなく、地方税の実務の現場から出てきたものがある。今後の研究においても、実務的な発想を大切にしたい。

申請者は、このように地方税の実務を意識することに加えて、政策論的な意識を大切にしている。政策科学として地方税の研究を進め、結果を出すことが申請者の希望である。

しかしながら、本論文はこれらの理想に遠く及ばない。さらに研究を進めていく中で、少しでも理想に近づくことが、今後の課題である。