

書 評

奈良県税制調査会
『望ましい地方税のあり方—奈良県税制調査会からの発信—』
(清文社、平成 26 年)

齊 藤 慎

本書は、関西大学経済学部林宏昭教授が座長を務める奈良県税制調査会のメンバーが執筆した論文と税制調査会として検討した内容を取りまとめたものである。編者の「はしがき」によれば、「内容は奈良県税制調査会の提言というわけではなく、各メンバーの研究成果の一環である」と書かれているが、本書は全体として、きわめてユニークな地方税に関する政策提言書である。さらに、「奈良県だけのためではない、あるべき地方税についての議論を取りまとめたい」という想いが込められている。

本書は7本の独立した論文と奈良県税制調査会に関する資料から構成されている。巻頭論文「地方自治体の社会保障財源としての地方消費税の清算基準のあり方（上村敏之）」とそれに続く論文「地方消費税の清算が生む地域間格差の問題点（竹本亮）」が、地方消費税の清算基準を取り上げている。また「地方法人税改革：試案（佐藤主光）」および「地方税改革の方向性（鈴木将覚）」でも地方消費税が一部扱われている。これらのことと荒井正吾奈良県知事の「論文集発刊に寄せて」から清算基準が奈良県税制調査会の主要な論点の一つであったことが伺える。

これに続く「所得に対する住民税の課題（林宏昭）」では、地方にとって重要な財源である住民税の課題を整理している。「地方税に関する徴税・納税制度と納税協力費に関する研究（横山直子）」では、所得税・個人住民税と消費税・地方消費税の納税意識と徴税コストを考察している。「地方政府における課税自主権の現状（城戸英樹）」では、地方の課税自主権について政治学の観点から考察している。次いで、「地方法人税改革：試案（佐藤主光）」では、より広い観点から地方税全般の改革案が示され、最後の「地方税改革の方向性（鈴木将覚）」では、歳出との関連で税制を考察している。

地方固有の財源である地方税がほぼ全国一律に国の法律である地方税法によって定められ、どの地域に住んでも税負担がほとんど同じとなっていることは、意外に知られていない

ように思われる。自分の住む地域の税が高いという話を聞くことがあるが、その多くは、所得水準の高さの反映と思われ、税制の違いではない。このような現状に対し、地方の観点から税制のあり方に関し政策提言を行うことは必要なことであるし、有意義なことと思われる。

本書はその目的から当然のことであるが、都道府県の徴収する道府県税を主たる対象とし、改革の方向を論じている。中でも地方消費税を中心として、個人所得課税および地方法人課税の改革を重視しているように思われる。

さて、本書が大きな目的とする地方消費税の清算基準については、上村論文、竹本論文で取り上げられている。「清算基準」は、国が一旦徴収した地方消費税相当額（平成26年4月1日以前は国税である消費税額4%の25/100となる1%、現在は1.7%）が所在都道府県に払いこまれた後に、各都道府県間で「消費に相当する額」に応じて「清算」する際の基準である。清算が必要な理由は、消費者が消費し納税した地域と、税収が最終的に帰属する地域が異なるためとされている。つまり、消費者がある地域で支払う地方消費税には、他地域で発生した付加価値が含まれており、これを清算する必要がある。しかし、現在の税制ではこれを正確に計算することはできない。なぜなら、最終的に消費された商品の付加価値がどの地域でどれだけ形成されたかの履歴を保存していないからである。このため、地域における付加価値形成割合の近似値として、現在は、「小売年間販売額」（商業統計）と「サービス業対個人事業収入額」（サービス業基本調査）の合算額、「人口」（国勢調査）および「従業者数」（経済センサス基礎調査）の3つの指標を、それぞれ、75%、12.5%、12.5%のウェイトを付して用いている。このうち「小売年間販売額」と「サービス業対個人事業収入額」は消費・サービスそのものの指標であり、国民経済計算（SNA）で把握できる最終消費支出のほぼ75%をカバーするとされている。とはいえ、付加価値の地域間配分指標としては近似値に留まる。これに対し、「人口」と「従業者数」はやや異なる観点からの配分基準であり、かつての消費譲与税の譲与の基準として用いられていた指標である。このことから、この部分については、人口・従業者数の割に消費額が少ない地域に対する税収の再分配効果を有することが理解される。

このため、『平成26年版地方財政白書』では、「地方消費税（清算後）の偏在性は比較的小さく」、人口1人当たり地方消費税では、「最も大きい東京都が138.6、最も小さい沖縄県が75.4で、約1.8倍の格差となっている」（全国平均を100とした指数、平成24年度決算）と偏在性が小さい税であることを指摘している。

もちろん、上記の清算基準はあくまでも近似値であるため、これまでも指標を精緻化すべきとの指摘がなされてきた。上村論文がこれまでの論点と異なるのは、平成26年4月以降の地方消費税率「引き上げ分については地方自治体の社会保障財源となった」ため、「引

き上げ分の清算基準には社会保障費に連動した基準を採用することが必要」との指摘である。全国知事会「平成 25 年度税財政等に関する提案」（平成 24 年 10 月）でも「（前略）消費代替指標として「人口」を用いること等により、算定における「人口」の比率を高める方向で見直すことを検討すべきである」とされている。

具体的には、清算基準として 65 歳以上人口を 3 / 4、18 歳以下人口を 1 / 4 とする奈良県の改革案と、消費 3 / 4、人口 1 / 4 とする岩手県改革案に基づき、試算を行い、税収の偏在性がかなり小さくなることを示した。また奈良県の改革案で算定される 1 人当たり消費税収が 1 人当たり老人福祉費などの社会保障費と正の相関関係を有することを示した。

竹本論文では、1 人当たり地方消費税の偏在の 1 つの要因として輸入取引に課される「貨物割」を挙げている。確かに、保税地域から引き取られる外国貨物は地域的に限定されている。また、清算の問題点についてもカナダの HST（Harmonized Sales Tax, 協調売上税）を含め詳しく検討している。HST では地域間税収配分を行う際に、マクロ統計を利用したマクロ税収配分方式と呼ばれる方式で行っており、今後の地域別税率決定の可能性を秘めている（持田信樹・堀場勇夫・望月正光著「地方消費税の経済学」参照）。ただし、本論文では「購入した場所での消費額に応じた税額こそが正しい地方消費税額であるという考えに必然性」はなく、清算基準を変更することの根拠として示されている。さらに、特に住居地以外での「県外消費」を数量的に分析して、県外消費の割合の高い都市近郊地域では地方消費税額が少なくなることを示している。なお、都道府県に一旦配分された後に、その 2 分の 1 が県内市町村へ配分されている地方消費税交付金についても地域間格差を分析している（都道府県の税収となった地方消費税の半額が市町村へ地方消費税交付金として交付される際の基準は人口および従業者数に、それぞれ 50%、50%のウエイトを付している）。

鈴木論文では、上記の課題の検討に加え、地方消費税と個人住民税、外形標準課税との関係を述べ、「長期的な視点で見れば日本が北欧諸国のような個人住民税主体の地方税を目差すべきか、それとも地方消費税の割合を拡充するドイツや米国のような地方税に向かうのかという問題に関わる」と指摘している。また、「地方消費税の仕向地主義課税としての性格上清算基準を変更することができないのであれば、社会保障財源化された地方消費税収を一旦国の財源とし、その後消費譲与税または社会保障給付金の形で高齢化要因を考慮に入れた基準に基づき地方に税収を配分するなどの方法が考えられる」と上村論文・竹本論文とはやや異なるスタンスを取っている。あるいはこの譲与税方式の方が実現可能性が高いとの判断かも知れない。

第 2 に、個人所得課税については、林論文と横山論文が主たる対象としている。林論文では、住民税のうちの所得割（課税所得に対する課税）を取り上げて現状と課題を考察し、「各

納税者の状況に配慮することのできる所得課税が地方にとっても重要な財源である」ことを示している。その後、いくつかの興味深い検討課題を挙げている。所得割住民税について、負担分任のために「給与所得控除を中心とする所得控除」の検討が必要であること、「改めて税率水準に関する検討を進める必要がある」こと、現年課税化の実施を課題としている。これらのうちでは、控えめな表現であるが「税率水準の設定」は鈴木論文の主張とも共通するものがあるように感じられる。

横山論文は、「住民税、地方消費税に関する納税協力費、さらに納税意識」に関する検討を行っている。納税協力費は「金銭的成本、時間的成本、心理的成本」からなるとされている。申告所得「税の計算をおこなうとともに税に関する申告書作成にかかるコストと時間（コスト）、税の計算の確認、申告書作成・確認など心理的成本も含めてかなり大きな納税協力費がある」。源泉所得税に関しては、源泉徴収義務者の源泉徴収事務および年末調整事務に関して「特に大きい納税協力費を負担している」が、住民税に関しては前年度課税のため納税協力費が小さいと指摘されている。また消費税についても、納税義務者が「大きな納税協力費を負担している」と指摘されている。納税協力費の側面から見ると国税である消費税が最も高く、住民税・地方消費税はかなり低いとの結論が得られている。納税協力費を推計した後に、納税意識との関連が検討され正の相関関係があるとの興味深い結果が得られている。

第3に、地方税全体の抜本的改革を論じているのが、佐藤論文と鈴木論文である。佐藤論文は「地方法人二税への依存の是正を柱とする。その代替財源として、固定資産税や個人住民税、および地方消費税を上げる」抜本的な改革案を示しており、企業行動を考えると経済学的な観点から理解しやすい改革案である。法人課税を共同税化する地方法人税改革に続き、個人住民税改革および固定資産税改革が説明され、その後具体的な税率変更および2020年までの改革の時間軸も示されている。この結果、最終的には法人の実効税率が25.5%にまで下がり、また地域間の偏在性も小さくなる。個人住民税の実効税率を1%増税し、固定資産税の実効税率を0.105%引き上げるものとされている。本論文は現行税制を基本的に見直すべきとの立場から、地方消費税についても「用途を社会保障に限定しない」点で、他の論文とは前提が異なる。

鈴木論文は課税原則に立ち戻って税のあり方を検討し、地方法人税は「応益原則など地方税が満たすべき原則をことごとく満たさないため、縮小・廃止に向かう必要」があるとの結論を得ている。また、固定資産税のあり方を帰着の面から検討し、地方消費税の拡充を前提として、望ましい地方税体系を構築すべきとしている。

最後に、城戸論文では政治学の観点から課税自主権を扱っている。現状を分析した結果、

課税自主権の大きな部分は超過課税という形で、地方税法など法の枠内で行使されていることを明らかにしている。個別には課税ベースの狭い範囲に課税する政治的誘因があるが、日本の税体系を前提とすると、法人に対する課税強化が選択されやすい。この点から、課税自主権を発揮しやすい税目を地方に割り当てる議論が必要と指摘している。

以上で本書に所収されている各論文の内容を概観したが、いずれの論文も、主張点に差はあるが、地方税体系を再考すべきとの点で一致している。

現実にも地方税制が近年大きく変化し続けている。直近の平成27年4月1日には「法人事業税の所得割の税率引下げ及び外形標準課税の拡大等」（平成28年4月1日施行）や、ふるさと納税特例控除額の1割から2割への拡充と申告手続の簡素化、平成26年には自動車取得税等の見直し、法人住民税法人税割の税率引下げ、地方法人特別税の規模を1/3縮小し法人事業税に復元、などの改正が行われている。なかでも、地方法人特別税は、暫定措置とはいえ、平成20年度に創設されたばかりのものである。

もう少し遡ると、平成19年度からは個人住民税所得割の税率が一律の10%（都道府県4%、市町村6%）に改正され、平成15年度税制改正では、法人事業税に資本金1億円超の法人を対象とする外形標準課税制度が創設されるなど、大幅な改正が相次いで行われてきた。

これらの大幅な改正の背景には、税収の地域間配分、国と地方の税収配分と棲み分け、税負担者、などの論点がある。まず第1に、税収の地域間配分の目標として「均てん化」を目差す改正はかなり以前から行われてきており、その方向性が地方消費税の清算基準に現れている。消費額そのものだけでは無く、人口と従業者数を清算基準に加えて「均てん化」している現行税制の地域間再配分をより強めるべきかどうかについては意見が分かれるものと思われる。本書では、竹本論文は再分配強化の立場であり、上村論文は同様の目的から「家計の消費支出を基準」とすることを提案している。

次に、国と地方の税収配分と棲み分けの問題を取り上げる。国と地方の課税ベースがかなり類似していることがよく指摘され、特に問題となるのが地方の法人課税である。本書では、佐藤論文が法人課税に関して思い切った提案を行っている。第1段階では、国税の法人税と地方税の法人事業税等を共同法人税とし、固定資産税・個人住民税を拡充することによって地方分の地域間配分を「平準化」する。第2段階では地方分を減税し、地方消費税の拡充で代替するというものである。地方分の法人課税を縮小するという観点では鈴木論文も共通している。

第3に、地方税の負担については、佐藤論文・鈴木論文とも主たる負担者として住民を考えているように思われる。この点では、林論文・横山論文にも共通し、地方税を拡充することが住民の税そして自治への関心を高め、地方団体の財政責任を明確にすると考えられてい

る。

しかし、住民がどのような形で税負担するのかを全国的に定めるのか、個別に定める余地をある程度残すのかに関しては議論がある。城戸論文が検討しているように、課税自主権を評価するのであれば、課税自主権を発揮しやすい税目を地方に割り当てる必要がある。

以上述べてきたように、本書は、あるべき税制に関する論文集であり、必ずしも同じ観点から書かれた論文集ではない。しかし、地方分権を実現するための税制はどのようなものであるべきか、またグローバル化が進展しつつある中でどのような税制が必要なのか、地方の経費を誰がどのように負担すべきかを基本的な観点から考察した有意義で興味深い論文から構成されている。

地方自治体の関係者のみならず、税制および今後の地方分権などに興味を持っておられる方々にお勧めしたい好著である。