慶應義塾大学学術情報リポジトリ
Keio Associated Repository of Academic resouces

Title	わが国の地方税制（２）：その問題点
Sub Title	Problems of Japanese local tax system (2)
Author	古田, 精司
Publisher	慶應義塾経済学会
Publication year	1968
Jtitle	三田学会雑誌 (Keio journal of economics). Vol.61, No.9 (1968. 9) ,p.979(51)- 991(63)
JaLC DOI	10.14991/001.19680901-0051
Abstract	
Notes	資料
Genre	Journal Article
URL	https://koara.lib.keio.ac.jp/xoonips/modules/xoonips/detail.php?koara_id=AN00234610-19680901-0051

慶應義塾大学学術情報リポジトリ(KOARA)に掲載されているコンテンツの著作権は、それぞれの著作者、学会または出版社/発行者に帰属し、その権利は著作権法によって保護されています。引用にあたっては、著作権法を遵守してご利用ください。

The copyrights of content available on the KeiO Associated Repository of Academic resources (KOARA) belong to the respective authors, academic societies, or publishers/issuers, and these rights are protected by the Japanese Copyright Act. When quoting the content, please follow the Japanese copyright act.

殊に戦後の企業別組合の先駆形態としての意味も無視しえぬことを知れるであろう。

以上のごとく、戦前においても、組織も機能もそのおよぶ範囲が企業単位で、しかも自主的性格をもった組合が存したことを明瞭にうかがえる。とはいえ、そのような企業別組合は、組織や行動様式においてその存在を広く認められて、労働界に市民権を有する形で定着したのではなかった。また戦前の企業別組合と戦後のそれを企業を単位とする組織形態の同一性をもって安易に同一線上に並べることもできないであろう。戦後の企業別組合の行動様式をみても、[1] 戦前のそれと必ずしも同じものではないし、戦後の工職一体の組織にしても、産報組織に反映されている戦時下の労働市場・労資関係を媒介にすることなしには、戦前の工員のみの企業別組合と結びつけて理解することもむずかしいであろう。しかしながら、戦前においては横断組合でもその闘争・活動範囲は工場・事業所単位に限られていたとして、単にそこに今日の企業別組合の基盤のみをみることや、戦時下の産業報国会の工場組織に企業別組合の源流をみることも決して見当ちがいではないにしろ、それだけでは不十分であることも看過されてはならない。ましてや、戦前の企業別組合イコール会社組合という理解がいまだに存しているとしたら、それも改められねばならぬこともいうまでもないだろう。

いずれにしても、わが国の労働組合組織の歴史的推移や今日の企業別組合の実態を究明せんとするときには、戦前の企業別組合の存在は看過されてよいものではない。それらは、同一の市場基盤から生みだされたという意味で、それらと並行して存続した会社組合や工場委員会、さらには産報組織にひきつがれ、やがて戦後にいたって今日ある企業別組合として一挙に開花し定着することになるといえる。その意味でも、戦前の企業別組合こそ今日のそれの源流となるものであり、さらに掘り下げた形での究明がまたれるのである。

(1) たとえば、高橋洸、前掲『日本的労資関係の研究』の第二章の二をみよ。

付記　本稿は一九六八年七月六日、専修大学で開催された社会政策学会労働組合分科会例会において報告されたものである。

資　料

わが国の地方税制 (2)

――その問題点――

古田精司

4　地方自治と地方税原則

(1) **地方税原則**　地方税制改革のためのドラスティクな提案も、みるべき成果をあげえないとすれば、こんごの地方税制のあり方をきめるべき原理について再考しなければならない。

税制調査会の「長期答申」(三九年)によると、地方税制のあり方をきめる基本的方向として、「地方自治は近代民主主義の基盤であり、これを強固にするためには、地方財源を保障し、地方財政を強化することによって地方行政の遂行を円滑ならしめ、住民の負託にこたえるものにする必要があり、そのためには、地方税源の充実を図ることが必要であると考えた」としている。またその方法として「国と地方団体との間の行政事務の配分を明確化し、可能な限り国庫補助負担金を整理し、これに伴って、国と地方団体との間の税源配分を行うことにより、地方一般財源、特に地方独立税を充実することが適当である」との見解を示している。それでは、どのような税源が望ましい地方独立税として選ばれるのであろうか。答申によると、「地方税の収入は、地方団体ごとに十分な収入をあげうる税種によることが望ましい。したがって、地方税源の充実を図るに当っては、その税収入について、伸張性とともに普遍性に富んだ税種を強化する方法によって行うべきである」との結論に達している。

同様の結論は、自治省の報告書にもみることができる。それによると、地方税の特性および原則として、要約すればつぎの六つの条件が満たされることが必要とされている。(1)収入の充分性および普遍性(地方財政をまかなうに十分な収入を確保しうること、および各地方団体に収入が普遍的に存在すること)、(2)収入の安定性(年度ごとの収入に激変がなく安定していること)、(3)収入の伸張性(収入が地方団体の発展に応じて増加すること)、(4)収入の伸縮性(地方団体の意志によって収入を加減しうること)、(5)負担分任性(全住民が広く地方税を負担すること)、(6)地方団体の行政または施設との関連性(提供される行政サービスの受益に応じた地方税負担＝応益原則)。さらに課税方式として、地方自治の観点から、地方税の税率等の決定における地

方団体の自主性が強調されている。

「長期答申」にみられる地方税の望ましい性格は、自治省の報告書で挙げられている地方税の原則のうち、充分性、普遍性、伸張性の三点で一致していることがよみとれよう。「長期答申」では、充分性、普遍性、伸張性の三原則を満たせば、望ましい地方税制の構成にとって必要かつ充分であるとしているとは必ずしもいえないかもしれない。しかし、望ましい地方税制のために、この三原則が必要最低限に満たさるべき条件と考えていることは確実であろう。現実には、これまでみてきたごとく、地方税制にあるものは、充分性ではなく不充分性であり、普遍性ではなく遍在性であり、伸張性も国税にくらべると劣るということである。それゆえ、現実の地方税制は、これらの原則に適合しないがゆえに、望ましからざる税制であると結論することができるかもしれない。

けれども、ここでは視点をかえて、望ましい地方税制を規定するといわれる地方税原則そのものに着目してみよう。はたしてもろもろの地方税原則は、どの程度の発言力を現実の地方税の構成にたいしもっているであろうか。

(2)　地方税、地方財政と地域社会　自治省の報告書にみられる地方税原則では、はじめの充分性と普遍性、安定性、伸張性、伸縮性はいずれも地方財政当局からみて望ましい原則ではあるが、住民からみて望ましい原則とはいいきれないであろう。これは一般に、前者が財政収入原則とよばれるのにたいし、後者が税負担原則とよばれ、さきの負担分任制、応益原則がこれにふくまれることからも明らかである。ただし、自治省の挙げた地方税原則では、住民からみて望ましい原則として税負担の公平原則がふくまれていないことに注意せねばならない。

けれども、地方税原則一般の発言力に疑念がもたれるところは、諸原則相互間の矛盾である。かりに安定性を重視するとすれば、それにかなう地方税は所得弾力性に乏しく、したがって成長期に増大する財政需要を満たさないから、伸張性の原則と矛盾せざるをえないであろう。現行の地方税制は確かに安定性の原則は満たすけれど、伸張性の原則は満たしていない。それゆえ、すでにみたように、三十年代の高度成長期における地方税収入は、増大する財政需要に追いつけず、財政運営を困難ならしむる重要な原因となった。かりに、こんご予想されるように、経済成長率の鈍化が進行するとすれば、安定性の原則を満たす地方税制は、一転して低所得階層の税負担を過重ならしめ、租税原則の重要な一つである公平の原則とあらたに矛盾するにいたるであろう。

充分性と普遍性の原則も、すでに検討したごとく、現行地方税制が満たしていないところの条件である。地域間の経済力格差に対応して、住民の税負担格差がいちじるしくかけはなれ、不充分かつ遍在的な税源に悩む地方団体が大半を占めるのが現状である。かりに自主性の原則にもとづき、税収不足に悩む地方団体が自主的意志から徴税強化にのりだすとすれば、それは当該行政地域内の低所得階層の税負担を重くするばかりでなく、貧困団体の住民の地方税負担がむしろ過重となる結果を生みだすであろう。この事例は、後述するごとく、住民税における本文方式とただし書方式とをめぐる問題で、これまで紛糾を重ねてきたとおりである。

地方税原則間の矛盾はまだまだ事例にこと欠かない。しかしここでは事例を挙げることよりも、地方税原則それ自体が、すでに現実の地方税制の構成にたいし発言力を失なっていることにむしろ注目すべきであろう。あるいは地方財政の新しい事態に対応して、新しい地方税原則を構想する必要に迫られているというべきであろうか。

工業化の激しい進行にともなって、一方では、地域開発の必要や都市問題の解決のために広域行政問題が登場し、他方では、ナショナル・ミニマムを維持するため new centrilization という形で、中央政府の地方公共体に対する介入が増大する。この新しい事態に対応して、古典的地方自治の原理をいかに再構成し、またそれをいかに地方財政の運営上に反映せしめ、地域社会の住民の福祉の増大に結合せしめることができるのであろうか。地方税原則を新たに再構成しようとするとき、すくなくともこのような視点を欠くことはできないように思える。

一般に、地方税は自主財源の中心であるから、地方収入に占めるその割合が大きいことは、地方自治の観点から望ましいとされている。小論においても、このような観点から地方税の問題をとりあげてきた。けれども、すでにみたごとく、貧困団体では貧しい経済力のゆえに増大する財政需要を単独ではまかないきれないとすれば、従来のごとく既存の地方税原則を操作してもその限界はもはや明白となってきている。こんごの地方税制を考えるとき、地方公共体の行政能率の観点からみた広域化の要請と、住民自治・団体自治の観点からみた小域化の要請とのバランスの上で、地方財政全体の機構のあり方が問われ、それの一環として新たな地方税制の構想が描かれねばならないと思われる。

5　地方税制を構成する租税

ここでは個々の地方税について問題点を要約しておこう。これまでどおり狭義の地方税制を対象とするから、地方交付税や地方譲与税は除外されよう。また地方税制を構成する純粋の地方税であっても、重要度が低いとみなされているものはとりあげない。さらに観点は異なるが、教育、産業経済、土木、警察をめぐる住民の税外負担の問題も除外されよう。総じてこのセクションでは、現行の地方税制を構成する個々の租税を五つの課税形態に分類することにより、すでに述べた国税の経済的効果に準ずるものとし、むしろ地方税としての特殊性に焦点をあつめることにしたい。

(1)　地方個人所得税――道府県民税、市町村民税（個人均等割、所得割）　個人にたいして道府県および市町村より課される所得税としては、個人事業税を除けば道府県民税と市町村民税の個人均等割と所得割がある。いわゆる住民税とは、道府県民税と市町村民税とをあわせた呼称であるが、個人のみならず法人もふくむのが通例である。しかしここでは、個人課税としての住民税をまずとりあげ、またこれを地方個人所得税と呼ぶことにしよう。

住民税を個人所得税としてみれば、これは消費税にくらべ所得にたいし直接に課されるから、負担を意図したひとびとに確実に帰着せしめうるし、また控除と差別税率とにより税負担配分に公平を期することができるはずである、しかしわが国の地方個人所得税、とりわけ市町村民税の問題点は、これまで税負担の不均衡をめぐるものであった。税負担の不均衡は、地域間、個人業種間、所得階層間等で生みだされていたが、とくに近年までは地域間（市町村間）での税負担格差の是正について論議が集中していた。

問題は、市町村民税所得割の税負担が市町村によって異なり、農山漁村等の財政力の弱い市町村では住民の税負担が重く、六大都市はじめ富裕市町村では税負担が相対的に軽くなるというところにある。その主たる原因は、市町村の自主性を尊重して複数の課税方式から一つを選択に委ねた制度にあるといってよい。

昭和二十六年以来とられた市町村民税の所得割課税方式には、つぎの五つの方式があった。(1)第一課税方式（所得税額を課税標準とする）。(2)第二課税方式本文（所得税の課税総所得金額、課税退職所得金額および課税山林所得金額の合計額を課税標準とする）。(3)第二課税方式ただし書き（総所得金額から基礎控除額を控除した金額を課税標準とする）。(4)第三課税方式本文（第二課税方式本文から所得税額を控除した金額を課税標準とする）。(5)第三課税方式ただし書（第二課税方式ただし書きの課税標準から所得税額を控除した金額を課税標準とする）。これらの課税方式が、各市町村においてどのように採用されたかという実績は、表12にみるとおりである。市町村の八〇％は

表 12　市町村民税の所得割課税方式に関する採用状況

（昭和35年7月1日現在）

区　　分	市町村数	百分比	納税人員	百分比	税　額	百分比
		%	千人	%	百万円	%
第一課税方式	491	14	6,559	48	33,475	50
第二課税方式本文	68	2	509	4	3,116	5
第二課税方式ただし書	2,810	80	6,396	46	28,508	43
第三課税方式本文	11	0	45	0	326	0
第三課税方式ただし書	141	4	254	2	1,258	2
不均一課税	5	0				
計	3,526	100	13,763	100	66,683	100

（資料）　税制調査会「当面の税制改正に関する答申」昭和35年

（注）　不均一課税市町村とは，同一市町村のなかでも地域別に異なった方式を採用している市町村である。それゆえ，不均一課税市町村における納税人員数および税額は，採用課税方式地域別に，それぞれ納税人員数および税額を区分して計上してある。

第二課税方式ただし書きを採用し、ついで第一課税方式が一四％の市町村で採用されている。ところが納税者数と税額をみると、第一課税方式ではともに第二課税方式ただし書きを上回っており、全体のうちこの二方式で課せられる納税者数と税額は九三％を占めている。この表から推測できることは、基礎

控除だけを認める、したがって、低額所得層に比較的重課される第二課税方式ただし書きが貧困市町村で圧倒的に採用され、負担の軽い第一課税方式が富裕団体に多く採用されていることである。

五つの課税方式の選択制度は、三十二年十二月の税制調査会答申が指摘するように、つぎの二つの欠陥を生みだしている。「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に軽く、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……。他方、現行の課税方式が、前述のように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」、つまり、市町村間の税負担の不均衡という欠陥と所得税減税による市町村の自主性の侵害という欠陥である。そのため、住民側からは不均衡是正のための課税方式統一という要望がだされ、市町村当局からは所得税改正にともなう影響を遮断し自主性を強化したいという要望がだされた。しかし、両者の要望はともに課税方式の改正を求めるものであるが、住民側は税負担の軽い第一課税方式への統一を望むものであり、市町村当局は自主性の強化、そして充分な税収確保のために国税である所得税との絶縁を期待するものであったことに留意せねばならない。

これらの欠陥を是正するため、昭和三十七年度からは、所得税の総所得金額等から諸控除を差し引いた金額を課税標準とする「本文方式」と、基礎控除のみを差し引いた金額を課税標準とする「ただし書方式」の二本建てが実施されるにいたった。これにより、市町村当局の自主性を尊重し課税の伸縮性と負担分任性は確保しえたとしても、市町村間の税負担の不均衡は依然として残されたことに強い批判が集中していたことは注目に値いしよう。なぜなら、表13からも窺えるように、従前の五つの課税方式のうち第一課税方式を採用していたいわゆる富裕市町村は「本文方式」を採用し、第二課税方式を採用していた貧困市町村は「ただし書方式」に移行したからである。また同じ表にみられる準拠税率とは、一五万円以下の二％から五、〇〇〇万円以上の一四％にいたる一三段階の超過累進税率として、その決定は市町村条令に権限が委譲されている税率である。したがって、これを上回る高い税率を適用する市町村が、とくに「ただし書方式」を採用する市町村で、多ければそれだけ「本文方式」の市町村との税負担格差は開くことになる。またこの表にあらわれていない税額控除の適用方式も、税負担格差の拡大に働いたことも認めねばならない。その結果、「ただし書方式」採用の市町村では、「本文方式」のそれにくらべ七倍もの税負担となるにいたったという極端なケースすら生れたのである。

そのため、昭和三十九年と四十年の二年間で「ただし書方式」を廃止し、「本文方式」一本に統一するとともに、四十年からは準拠税率にかえて標準税率が採用され、制限税率も一・五倍とするという是正措置がとられるにいたった。したがって、四十年以後は市町村民税所得割の税負担については、市町村間の税負担の格差という

表 13　市町村民税所得割の課税方式および税率の採用状況

（昭和36年および37年）

区分		昭和 36 年	昭和 37 年
本文方式	市町村数　(A)	551	629
	準拠税率をこえている市町村数(B)	119	98
	比率　(B)/(A)　%	21.6	15.6
ただし書方式	市町村数　(A)	2,916	2,828
	準拠税率をこえている市町村数(B)	1,738	1,496
	比率　(B)/(A)　%	59.6	52.9
計	市町村数　(A)	3,467	3,457
	準拠税率をこえている市町村数(B)	1,857	1,594
	比率　(B)/(A)　%	53.6	46.4

（資料）　税制調査会「昭和38年度の税制改正に関する臨時答申及びその審議の内容と経過の説明」昭和37年

（注）　両年度とも7月1日現在の採用状況である。

問題は解消したといってよい。

けれども、地方個人所得税の問題点がこれですべて解消されたわけではない。その第一は、地方個人所得税の課税最低限が国税である所得税にくらべ低すぎるから、低所得階層の地方個人所得税の負担が重すぎるという批判である。たとえば、給与所得者標準世帯についてみると、四十年度で所得税の課税最低限が五四四、二五九円であるのに対し、市町村民税では三四七、一八五円（道府県民税では三七八、七四八円）となりかなりの格差が生じている。このような課税最低限の格差は、所得税においては所得控除の引上げ等による軽減措置が各年とられていたが、地方所得税では地方税独自の立場から三十六年以来据えおかれているという事情から生れたものである。所得税との比較でいえば、地方所得税には一方では均等割という強度に逆進的な措置が残され、他方では道府県民税の軽度の二段階税率が課せられているという現状も問題となろう。

地方個人所得税の税負担配分がいかにあるべきかという課題は、こんども地方税制の構成に当って重要な論点としてとりあげられるであろう。その際、地方自治の観点からすれば、個々の自治体活動の領域と効果、したがって経費面とのつき合せを必要とすることはこれまで指摘したとおりである。しかし、「本文方式」に統一された経緯、および地方交付税交付金制度等の存在理由を考えあわせるならば、こんども一方では住民の税負担の軽減、他方では地方団体の自主性を尊重した財源強化の努力が続けられるものと期待したい。

(2)　地方法人所得税―事業税　地方法人所得税としては、事業税、道府県民税・市町村民税（法人等均等割、所得割）があるが、ここでは事業税、それも法人企業に課せられるものに限定しよう。また地方法人所得税として事業税をとりあげるとしても、例外として課税標準に収入金額が採用されている電気・ガス供給業、生保・損保事業に対する事業課税は、所得税とは呼べないことに留意せねばならない。

事業税は道府県税で最大の税収をもたらし、また伸張性の高い地方税であることはすでに述べたとおりである。とりわけ法人の負担分が近年では九割を占め、道府県団体よりみれば、地方法人所得税としての事業税のあり方は、道府県税制の最も重要な課題であるといっても過言ではない。とくに事業税においては、「事業は、道路、港湾、教育、衛生その他もろもろの道府県の施設を利用して収益活動を行なっていることから、これらの施設に必要な経費を分担せしめるものとして道府県に事業税の課税権を賦与することとされたのである。事業税は、事業という収益活動を行なっている事実に着目して、そこに担税力を見出して課税しようとするものであり、本来、所得課税の補完税たる性格をもつべきもの」と一般にみなされている。事業税の性格がそうであるとすれば、ここに地方税制全般の構成にとって重要な問題点が象徴的にあらわれているとみてよい。

問題点の第一は、事業は道府県の提供する施設なりサービスを利用して収益活動をおこない、この応益関係に立脚して事業税の課税の根拠をみいだすという応益原則適用の意味である。周知のように、地方税制の構成にあたって、地方公共体はその事業施設の充実をつうじて地方の発展を図り住民の福祉を増進することを目的とする団体であるから、その行政に要する経費は、これにより利益をうけるものが受益の程度にしたがって負担すべきものであるとする応益原則の適用が強調され、とくに事業税においてその傾向がいちじるしい。しかし留意すべきは、事業税の課税標準および実効税率の選択にあたって、現状は応益原則が徹底して貫ぬかれているとは決していえないという点である。かりに厳密な意味での応益原則の適用を図るということになれば、費用・便益分析を実施することにより各企業の事業税負担の適切な配分が考慮されることになるであろう。また費用・便益分析の徹底した利用は、地方経費の合理的配分の決定にあたっても有用であることはあらためて指摘するまでもない。いわば事業税構成の決定にあたって、費用・便益分析の適用という要請は、PPBS (Planning Programming Budgeting System) 方式の徹底した適用ということにつながることになろう。けれども、あらためて指摘するまでもなく、事業税はむろんのこと、地方財政全般について、応益関係の徹底した追求とその上に立っての税負担配分の決定がこれまで試みられたということはなかった。その意味では、「応益原則」に立脚した事業税負担の配分という要請は根柢から再吟味される必要があるといえよう。

第二の問題点は、かりに応益原則が妥当するとしても、事業税の課税標準に「所得」を選ぶことが果して適切かという疑問である。法人企業の所得にたいしては国税として法人税、地方税として事業

税および住民税が課せられている。事業税の課税標準である所得が原則として国税で決定された定義によるため、法人税の算定に誤りがあれば、それは住民税にも事業税にも波及するという欠陥をもたらすであろう。また安定性の原則という観点をとるとすれば、法人企業の所得は景気変動による影響を大きくうけるため、景気後退期には事業税収入は激減するという難点をまぬかれることはできない。いわば安定性の原則からみても、事業税の課税標準に所得を選ぶ根拠は薄弱であるといわざるをえない。

しかも事業税額は、国税の法人税額の所得計算にあたって損金に算入されているため、一般に事業税負担は企業の価格形成の段階において転嫁され企業の負担にはならないとみなされている。はたして、事業税負担がどの程度まで転嫁されているかは厳密な論証を必要とするが、かりに全額転嫁されているとすれば、さきの応益原則にもとづく所得課税としての事業税の意義はほとんど見失われるといっても過言ではない。

これまでの事業税のあり方には、このほか種々の批判が加えられている。それゆえ、シャウプ勧告で実施が求められたまま姿を消した付加価値税の復活が、事業税にとって代るものとして論議の対象とされることも理由なしとしない。もとより付加価値税それ自体にも欠陥がないわけではない。業種の異なる企業にいかなるものを付加価値とみなすべきか、非営業収支を除外した控除法をとるべきかまたは利潤・支払利子・賃貸料・給与の合計としての加算法をとるべきか、さらに赤字企業にも課税されるとなればどのような平均課税方式をとるべきか等々、付加価値税が事業税の座を占めるにいたるまで負担調整にあたって未解決の課題がいくつか残されている。

ここではこれらの課題をとりあげるよりも、一般に見逃されていると思われる課題を二点追加しておきたい、一つは、事業税にせよ付加価値税にせよ、企業にたいして課税される租税である以上、国税である法人税、地方税である住民税とともに企業課税全体として企業税負担の配分を考慮せねばならないという観点である。課税の経済的効果を統一的にとらえようとする立場にたてば、この観点は容易に是認されよう。またこの立場にたつと、つぎに、EEC六ヵ国が一九七〇年を目標とする共通付加価値税方式への統一という狙いも理解に難くないところであろう。わが国と異なり、国税として付加価値税の採用を図るEECの狙いは、負担配分の技術的問題を克服したうえで、むしろEEC経済発展のため統一に踏みきったとみるべきであろう。わが国においても、地方税であれ国税であれ、付加価値税を長期的かつ国際的レベルで再吟味すべき段階にきているのではないだろうか。

(3) 地方資産税—固定資産税　地方税制のなかで、地方資産税として固定資産税が果す役割は大きい。市町村税のなかに占める比率は二五年の四六%から四二年の三六%に低下しているけれど、固定資産税は住民税とならんで市町村税の主柱となっていることに変りはない。そのうえ固定資産税は、国税、地方税をつうずる資産課税のなかでも、他の税目にくらべはるかに大きな税収をもたらしている点でも注目さるべき租税である。

一般に、わが国固定資産税の意義としてつぎの特質があげられている。(1)固定資産税は土地、家屋および事業用償却資産にたいして課せられ、資産税の性格をもつ物税であり、課税標準は資産の賃貸料または賃貸価格等ではなく、資産の価格(適正な時価)とされている。また課税は台帳課税主義にもとづき、登録された資産の所有者にたいし、登録された価格にもとづいておこなわれる。(2)固定資産税は全市町村にとって普遍的かつ安定的財源であり、また応益原則にかなった租税である。(3)固定資産税は、償却資産の過大評価防止のための自動的制限の機能をもっている。なぜなら、企業が法人税または所得税の課税所得を減少させるため、償却資産を過大評価し減価償却額を増大しようとすれば、他方では償却資産の価格を課税標準とする固定資産税の負担が大となる。そのかぎりでは、固定資産税は国税・地方税の連結環としての機能をもつ。

固定資産税の特質をこの三点に要約できるならば、問題点もまたこれらをめぐって生ずるとみてよい。事実、固定資産税の当面する最大の問題点は税負担の調整—とくに第一の評価の問題であるといわれている。しかし、第二の普遍性、安定性、応益性といった原則についても問題がないわけではない。まず普遍性については、固定資産税が他の地方税にくらべ地域的偏在度がすくないとはいえ、表14にみるごとく、人口六四%の大都市および都市に税収の七六%が集中しており、しかも市町村税に占める比重では町村は四三%と最高であることからも、必ずしも税収の普遍性が納得できるものではない。しかも、市町村の固定資産税収入の状況を個別的にみると、

表 14　固定資産税の大都市，都市，町村別の収入構成

(昭和38年5月末日現在)

(単位　千円)

	大都市		都市		町村		全国計	
	税額	比率%	税額	比率%	税額	比率%	税額	比率%
固定資産税　A	59,344,006	100	93,009,759	100	47,167,744	100	199,521,509	100
土地	13,851,791	23	23,957,320	26	18,925,333	40	56,734,444	28
家屋	29,481,508	50	39,603,662	42	15,163,179	32	84.253,349	42
償却資産	19,010,707	27	29,443,777	32	13,079,232	28	58,533,716	30
市町村普通税総額　B	169,005,304	—	241,240,457	—	109,462,390	—	519,708,151	—
A/B　(%)		35		30		43		38
固定資産税の3地域別比率		29		47		24		100

(資料)　自治省税務局「地方税制の現状とその運営の実態」昭和39年より作成

工場・発電所その他の事業所の償却資産は極度に偏在し、したがってまた税収のいちじるしい格差を生みだしている。これにたいしては、人口のすくない市町村に大規模償却資産が偏在すれば、それだけ近隣市町村との税負担格差が拡大するため、「大規模償却資産にたいする課税標準の特例」として、市町村の人口に応じて課税額を制限し、一定額をこえる部分については当該道府県が課税権をもつこととされている。けれども、このような特例があること自体が普遍性の存在を疑わしめるものであり、また応益性それ自体についても種々の疑念をさしはさむ余地を残しているといってよい。さらに観点は異なるが、安定性の原則それ自体も地方税原則として容認しがたいことは、すでに述べたごとくである。

第三の自動的制限の機能は、第一の評価の問題をつうじて税負担調整の問題ともつながるものである。二十五年にシャウプ勧告にもとづき設けられた固定資産税は、従来の地租・家屋税と異なり、償却資産も課税対象とされ、課税標準も賃貸（収益）価格ではなく財産（資本）価格とされるにいたった。自動的制限機能の誕生は、実はこの課税対象と標準の変更と密接に結びついていた。シャウプの構想による固定資産税の自動的制限機能は、固定資産の強制一律再評価による減価償却費の増大が法人税または所得税の減税に結びつき、また取得固定資産の控除により付加価値税の減税をもたらすとはいえ、固定資産価額の増大による固定資産税の増税にみちびかれるところにあった。その点、シャウプ構想による税体系の統一性は高く評価さるべきであった。しかしその後の税制改正では、固定資産の再評価は任意制となり、付加価値税も既述のごとく廃止となり、税体系の統一性が見失われるにいたった。とりわけ様々な形での企業合理化ないし誘致のための償却資産にたいする優遇措置は、固定資産税の増税効果を弱め、したがってその自動的制限機能もこれまで強力に働いていたとはいいがたいのが実情である。

従来、固定資産税の問題点としては、各資産（土地・家屋・償却資産）間および市町村間の評価の不均衡が強調され、このため三十九年から評価方法の統一と土地の評価方法の改訂が実施されるようになった。これにより土地については大幅な評価額の引き上げがおこなわれ、現実の売買価格に一歩近づいた観がある。しかしこの改訂は税負担の激増に直結するため、実際には負担緩和のための経過措置がとられた。このような改訂は、宅地を中心とする土地価格の一連の騰貴にもとづくことはいうまでもないことである。

けれども、これらの措置が固定資産評価の不均衡を根本的に解決したとは到底いいがたい。税負担緩和のための宅地・農地の低評価は、負担の不均衡を是正するためのみならず、資産配分の不均衡を調整するためにも妨げとなるはずである。「適正な時価」という規定も、家屋は再建築価格、償却資産は取得または再取得価格にもとづいているが、土地についてはきわめて曖昧な基準があるのみである。かりにこれまで不当に無視された「資産配分の観点」をとりいれるならば、各資産の収益力により定まる市場価格が評価基準とされ、課税がこれにもとづけば、固定資産税は資源の最適配分に重要な役割を担いうるであろう。もちろんその際、税負担の調整は税率の操作を必要とし、また資産課税としての固定資産税のあり方を税体系全体のなかで再吟味すべきことが前提となろう。

(4) 地方消費税—電気ガス税　最近の地方消費税について主な税目からあげると、道府県では軽油引取税、料理飲食等消費税、たばこ消費税、電気ガス税、入湯税などがある。ここでは地方消費税のすべてをとりあげる余裕がないので、電気ガス税のみに限定することとする。電気ガス税より多くの税収をもたらすたばこ消費税は、たばこの全国平均単価に各地域の小売本数を乗じた金額が専売公社から還付されるという形をとるため、いわば純粋の地方税とはいいがたい。また軽油引取税も、税収の使途が道路にかんする費用に限定されていることから、むしろ目的税として国税・地方税を綜合した税体系のなかで考察さるべきであろう。ただし、地方税制のなかで消費税相互の代替関係を考慮すべきことはもちろんである。たとえば三十七年から三十九年にかけて、市町村たばこ消費税の税率引上げの見返りとして、電気ガス税率が各年一％引下げられたことはその好例といえよう。

電気ガス税の意義は、一般に電気ガスの使用者から特別徴収する消費税として、その徴収は確実かつ容易であり、電気ガス消費量と、消費者所得に明白な相関がみられ、また税源の普遍性、税収の安定性および伸張性からも適切な地方消費税とみなされているところにあるとされる。そのかぎりでは、地方財政当局からみて電気ガス税は望ましい地方税目の一つであるかもしれない。ところが現実には、電気ガス税撤廃の声がしばしば聞かれたように、近年までかなりきびしい批判の対象とされていた。

問題点の第一は、必需品としての電気ガスにたいする課税が大衆課税となるのみならず、産業用の電気ガスにたいする課税は原料課税となり産業の発展を阻害するという批判である。この批判が撤廃への論拠とされたが、他方では反批判として、電気ガス消費が所得の増加とほぼ比例して増加することから逆進性のすくないことが指摘され、また税収が地域開発にともなう財政需要の増加にたいして必要な市町村の財源であることが強調された。現実にはこのような批判と反批判にたいし、一方では家庭用の電気ガスにたいする免税点の設定、他方では重要産業用途の電気にたいする非課税措置の拡大により妥協が図られたが、なおかつ電気ガスの消費水準の上昇にともなう免税点の改訂、ならびに非課税措置の拡大傾向（二三年の対象数一八品目から四二年の一二四品目に増大）にたいする整理合理化がいまなお問題とされるにいたっている。

ここでは、家庭用の電気ガスにたいする税負担のみの公平という観点は受け入れがたいため、問題点としてとりあげることを控えよう。しかし産業用の電気にたいする非課税措置の拡大傾向は、それが製品コスト中に占める電気料金の割合が五％以上のものという基準によっているだけに、基準そのものの再検討をつうずるチェックの余地がすくなからず残されているとみるべきであろう。この優遇措置の廃止は、国税における「租税特別措置法」の再検討の方向と同じであるべきだが、同時に個々の市町村財政にたいするマイナス

の反作用を考慮に入れるべき特殊性をもっている。またこの特殊性を重視すれば、優遇措置は国税に振り替えるかまたは企業補助金という形をとるべきであろう。けれども、問題点をより一層掘り下げるためには、複雑な電気ガス料金の価格形成から再吟味し、その上に立って電気ガス税の経済効果をまず明確にすることが先決であることは申すまでもあるまい。

問題点の第二は、第一のそれと結びついているが、資源配分の観点からみれば、電気ガスと代替関係にあるプロパンガス、灯油等にたいする非課税は、後者の消費状況からみてひろくエネルギー課税のあり方という新しい問題点を提起するばかりでなく、地方税制における消費課税のあり方を再吟味する糸口となるものである。この視点からは、わが国エネルギー産業の将来のあり方を一方では確かめねばならず、また他方では、国と地方を一体とした消費課税システムをさまざまの公準に照らしあわせて再検討せねばならないという新たな検討方針が示唆されているとみてよい。

参考文献（ここでは比較的新しい文献・資料に限定した）

(1) L. Boyle, Equalization and the Future of Local Government Finance, 1966, Oliver & Boyd.
(2) 藤田武夫『現代地方財政入門』昭和三七年刊（日本評論新社）
(3) U.K. Hicks, *Public Finance*, 2 ed., 1955. Cambridge, 巽博一・肥後和夫訳「財政学」昭和三七年（東洋経済新報社）
(4) 磯村英一・星野光男『地方自治読本』昭和四一年刊（東洋経済新報社）
(5) 井藤半弥『地方財政・租税の原理』昭和四〇年刊（千倉書房）
(6) 岩元和秋「国と地方自治体の財政関係」『財政学講座三　日本財政の構造』所収昭和三九年刊（有斐閣）
(7) 金子敬生『地域の経済学』昭和四一年刊（日本経済新聞社）
(8) 木下和夫編『地方自治の財政理論』昭和四一年刊（創文社）
(9) 喜多　登「地域と財政―収入面からの接近」『政経論叢』第三二巻四号所収、昭和三九年四月
(10) 松隈秀雄監修『戦後日本の税制』昭和三四年刊（東洋経済新報社）
(11) J.A. Maxwell, *Financing State and Local Governments*, 1965, The Brookings Institution.
(12) 中西博・坂弘二・栗田幸雄『地方税』地方自治講座第一〇巻、昭和四二年刊（第一法規出版K・K）
(13) 荻田　保『地方税財政制度』昭和三五年刊（学陽書房）
(14) 大熊一郎編『財政読本』昭和四二年刊（東洋経済新報社）
(15) 大蔵省『財政金融統計月報』第一六六号、第一九一号
(16) 同『地方税制参考資料集』昭和四二年三月
(17) 大阪市政研究所『最近地方税制度の動向』研究報告 No. 20, 昭和三六年刊
(18) 同『国と地方の税源配分問題』研究報告 No. 23, 昭和三七年刊
(19) 同『地方財政改革の諸問題』研究報告 No. 25, 昭和三八年刊
(20) A.R. Prest, *Public Finance in Theory and Practice*, 1960, Weidenfeld & Nicolson.
(21) *Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission*（シャウプ使節団日本税制報告書、全四巻）昭和二四年刊
(22) 佐藤進『日本財政の構造と特徴』昭和四一年刊（東洋経済新報社）
(23) 柴田徳衛・宮本憲一『地方財政』昭和三八年刊（有斐閣）
(24) 篠原三代平編『地域経済構造の計量的分析』昭和四〇年刊（岩波書店）
(25) 首藤　堯『地方財政の実態』昭和四三年刊（全国地方銀行協会）
(26) 恒松制治「地方財政の問題領域―研究ノート」、『学習院大学政経学部研究年報』七　所収、昭和三六年二月
(27) 同「地方税の問題点」、『日租研第一七回研究大会記録』所収、昭和四〇年刊（日租研刊）
(28) 吉岡健次『現代日本地方財政論』昭和三八年刊（東洋経済新報社）
(29) 税制調査会『「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」についての答申及びその審議の内容と経過の説明』昭和三九年刊
(30) 同『税制調査会関係資料集』（基礎問題関係資料集・第一・第二分冊）昭和四〇年刊
(31) 税制研究会編『税制改制の基本方針』昭和三六年刊（日本租税研究協会）
(32) 自治庁『地方税の現状分析』昭和三〇年刊（地方財務協会）
(33) 同『現行地方税の主な問題点』昭和三一年刊（自治庁税務部）
(34) 同『地方税に関する参考計数資料』昭和三二年（自治庁税務部）
(35) 同『地方税制の現状とその運営の実態』昭和三三年刊
(36) 自治省『地方税制の現状とその運営の実態』昭和三九年刊（地方財務協会）
(37) 同『地方財政白書』各年版