

Title	地方税の基礎理論
Author	長沼, 進一
Citation	経済学雑誌. 別冊. 98 卷 1 号
Issue Date	1997-04
ISSN	0451-6281
Type	Learning Material
Textversion	Publisher
Publisher	大阪市立大学経済学会
Description	

Placed on: Osaka City University Repository

地方税の基礎理論

長 沼 進 一

I. 地方税の課税根拠と租税原則

地方団体が財政支出をまかなうために自ら調達できる収入には地方税をはじめ、使用料・手数料、負担金・分担金、財産収入、寄附金、地方債、公営企業収入などさまざまなものがある。その中でも、地方税は一般的支出をまかなう自主財源の主要な収入項目である。地方団体の財政収入のうち、地方税の占める割合は約三割にすぎないが、地方団体の構成員である住民から直接の対価なく徴収する地方税は重要な財源である。経済格差による税源の地域的偏在を是正する目的で国家の支出する国庫補助負担金や地方交付税は地方団体収入の約六割に近いウェイトを占めている現実から、地方税の役割が低く評価される傾向はあるものの、地方財政の民主的な運営上からは最も重要な地位を有していると考えられる。地域住民の福祉のための経費を地域住民自らが負担するという地方自治の理念にもとづき、地方自治が遂行されるのである。

地方自治法でも「住民は法律の定めるところにより、その属する普通地方公共団体の役務の提供をひとしく受ける権利を有し、その負担を分任する義務を負う」（第10条第2項）と規定しており、地方自治における住民負担の基本原則が負担分任の原則であることを明記している。地域住民の福祉の向上という一般的利益の存在を背景に、構成員がひとしくその負担の義務を負っているという点で、国税よりは利益説に近

い義務説によって課税の根拠が説明される。しかし、課税主体である地方団体が地方自治権に含まれる課税権を実質的に所有しているか否かについてはいくつかの論争がある。

地方団体が地方税を課すことのできる法的根拠は基本的には、憲法の地方自治に関する条項（第92条）を承けた地方自治法第223条の「普通地方公共団体は、法律の定めるところにより、地方税を賦課徴収することができる」という規定にあり、これに基づく法律として地方税法が定められている。地方団体への課税権付与については地方税法第2条に「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」と規定している。さらに地方税法第3条第1項には「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、その地方団体の条例によらなければならない」と規定されており、地方団体が具体的に課税権を行使するには条例に基づかなければならないとしている。地方団体にどの程度の裁量権が与えられているかは地方税の課税の実態によって知ることができる。地方税制の規定は地方団体が具体的に課税権を行使するための条例の制定にあたり、その大枠を定めているという解釈がある。この解釈によれば、地方税法は課税の根拠を規定しているだけであって、ごく一部の規定を除き、地方団体の納税者を直接拘束する性格のものではないとされる。法定税の大半は税率ひとつをとっても、標準税率が定められ制限税率が設け

られており、超過課税が実施しにくい実情がある。憲法第84条の「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」という規定は課税が租税法律主義に基づくものであることを述べている。「法律の定める条件」には、地方税法に基づく地方税についての条例を含むと解釈されている。しかし、あらゆる法律が条例の内容を大枠において規定するものであるとすれば、地方団体に与えられている条例制定権は内容を制限された限定的権利であるという解釈につながる。憲法によって規定される「地方自治の本旨にもとづき」条例を制定し、その条件にもとづき課税することの権利は伝來的自治論によってゆがめられてしまう。財政民主主義の原理の1つである租税法律主義は国家が課税する場合の理念であり、団体自治ないしは住民自治の理念にもとづく地方団体の課税にあっては租税条例主義にもとづくべきものとする解釈も可能である。地方団体が課税自主権を有するかどうかを明確にする解釈が必要なのである。地方税の根拠は地方自治の理念から派生するものであり、義務説の性格が強くなっている反面、共同的欲求をみたく公共サービスを地方団体が供給していることを考慮すれば利益説の性格も強いといえる。

II. 地方税の租税原則

租税原則は実際に租税を課す場合の依拠しなければならない基準であり、その租税原則にもとづき各種の租税を組織したものが租税体系である。古くはアダム・スミスの四原則、アドルフ・ワグナーの九原則などが一般に知られている。彼らの租税原則は国家の課す租税について規定したものであり、地方税の租税原則はそれらを敷衍したものが多し。現代の租税原則には経済的効果を重視した内容のものが含まれ、経済効率と公平のトレード・オフ問題を未解決のままに残しているものが多し。たとえば、F.

ノイマルクやR. A. マスグレイヴの租税原則がその例である。

地方税は限定された行政区域内において賦課徴収するものであるから、国民の消費活動や企業の投資活動を景気対策の面からコントロールするという租税政策の役割はそれほど重視されないであろう。そのかわり、共同体を維持するための経費の分担を構成員に公平に配分するという原則が重視される。共同的経費を十分に賄うためにはどのような税源を選択し、どのような税種を選択しなければならないか、ということも重要である。地方団体の行政事務を一定の質を保ちながら、安定的に遂行するための税収確保が必要だからである。以上の点に配慮すれば、地方税の租税原則はつぎのようなものであることが望ましい。

(1) 財政収入からみた原則

- (イ) 十分性……地方財政を賄うに十分な収入が得られること
- (ロ) 普遍性……各地方団体に収入が普遍的に存在すること
- (ハ) 安定性……年度ごとの収入に激変がなく安定していること
- (ニ) 伸張性……収入が地方団体の発展に応じて増加すること
- (ホ) 伸縮性(収入可動の原則)……地方団体の意志によって収入を加減しうること

(2) 住民負担からみた原則

- (イ) 衡平の原則……負担の衡平が保たれていること
- (ロ) 応益原則……応益原則が加味されていること
- (ハ) 平等の原則(普遍の原則)……平等に課せられること
- (ニ) 負担分任の原則……全住民が広く地方税を負担すること

(3) 地方自治からみた原則

- (イ)自主性をもった課税であること(独立税)
- (ロ)地方税について住民の批判が行き届きうること

(4) 税務行政からみた原則

- (イ)確実の原則……徴税が確実に行われること
- (ロ)便宜及び最小費用の原則……徴税が簡単で、経費が少なく済むこと

(5) 財政原則以外の原則

さて、(1)―(イ)に合致する地方税には道府県民税、事業税、市町村民税、固定資産税などがある。租税の主目的に照らしていえば、課税客体が普遍に存在し、課税標準が十分に存在する税を課するのが望ましい。課税客体(課税物件)とは課税の目的となるべきもの、つまり物、行為、所得等である。また、課税標準とは租税賦課の標準となるもの、つまり課税物件の数量、価額、品質等である。

(1)―(ロ)に合致する地方税は道府県民税、事業税、地方消費税、たばこ税、市町村民税、固定資産税であり、税源である所得や消費、家屋や土地などの資産はいずれの地方団体にも普遍的に存在する。

(1)―(ハ)に合致する地方税は(本来の)事業税、自動車税、固定資産税、都市計画税など収益税系統の税もしくは財産税であり、景気変動の影響をこうむりにくい税である。課税客体が普遍的に存在する税であっても、感応性の強い法人住民税の法人税割や個人住民税のように累進性のある税は景気変動により収収が大きく変動し、安定性の原則からは問題がある。実際には均等割を導入したり、二段階累進税率を採用したりして、影響をできるだけ緩和する措置がとられている。また、現行の事業税は所得税的性格をもっているから、同種の性質をもち、安定性の原則からは問題がある。

(1)―(ニ)に合致する地方税は道府県民税、(現行の)事業税、消費税、市町村民税などである。安定性の原則に合致する税はしばしばこの伸張性の原則に反することがある。たとえば固定資産税は安定的収入をもたらすが、伸張性に乏しい。ただし、伸張性のある所得税のような税は経済成長にともない発生する自然増収分をすべて徴収すると、納税負担を過重にする場合もあり、調整減税が必要となる。伸張性にすぐれた租税は安定性を欠く場合も多く、その逆も妥当する場合が少なくない。

(1)―(ホ)に合致する地方税は道府県民税、市町村民税である。安定性にすぐれた税については伸縮性を加味することはできず、所得税系統の税のように人的控除(personal allowances)が可能なのは伸縮性がすぐれているといえる。地方団体は租税手段を用いた所得再分配政策において大きな役割をはたすことはないので、ひんぱんに政策的に増減することはない。

現行の地方税体系はこれらの原則にもとづき基幹税を配置している。道府県においては道府県民税および事業税が基幹税であり、市町村においては市町村民税および固定資産税が基幹税である。これらの税によって収収の6～7割を占めている。地方税の各原則は互いに矛盾することが多い。地方税として十分な収入を得るためには課税客体が普遍に存在し、十分収入をあげる税を適当に組み合わせ、納税者の負担が最小かつ公平になるように租税体系をつくるべきである。

III. 地方税各論**(1) 労働所得に対する比例税(住民税)**

住民税が所得税の形態で課せられる場合、どのような経済効果をもつか考えてみよう。形式的な議論をすれば、つぎのようになる。サービスを提供する個人にはある一定の時間が賦与されており、彼はそれを余暇に用いることもできれば、また現在の賃金率で所得と交換すること

もできる。個人は労働と余暇の間の選好表を所与として、現在の賃金率で最適な所得と余暇の組み合わせを選択することができる。賃金所得税が課された場合、純賃金率は下落し、労働者はそれに応じて彼の態度を調整する。この過程で余暇が増加するか減少するかどうかは選好表の形状をふくめてその時々事情に依存する。選好表の形状は納税者の所得および余暇の限界効用曲線の勾配に関する仮定から導き出される。

課税されても、労働者が同一厚生水準にとどまるためには、余暇の減少は所得の増加によって償われねばならない。所得と余暇はともに正の効用をもたらす、いずれか一方を手離すことは効用の損失である。より一般的な仮定として、所得と余暇の限界効用はともに通減するものとする。図1は比例的所得税の効果を表わしたのである。

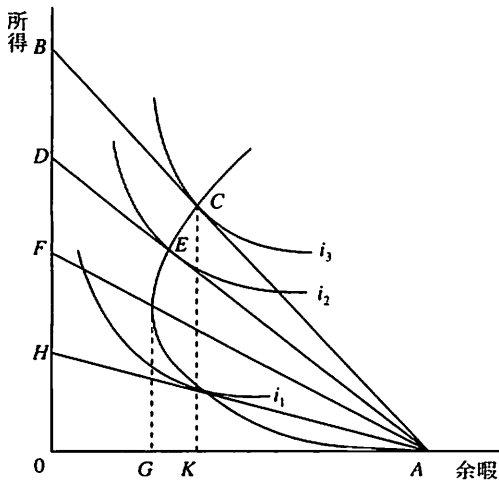
図1において、個人の効用関数を表わす無差別曲線は原点に対して凸である。余暇の量を所与とすれば、OAは余暇の量を表わす。賃金線をABとすれば、当初の均衡点Cは賃金線ABと無差別曲線*i*₃の接点によって与えられる。この時、個人の効用は極大となる。つぎに、住民税が比例的所得税の形態で賦課されるとすれば、税を差し引いた純賃金線はADに下落す

る。ABとADの乖離は税負担を表わしている。新しい賃金線ADと無差別曲線*i*₂の接点によって新しい均衡点Eが与えられ、均衡点はCからEにシフトする。

新しい均衡点はCの右側にくることもありうるし、また左側にくることもありうる。この場合の調整には、労働を増加させようとする所得効果と、余暇を増加させようとする代替効果とが含まれる。このいずれが強いかによって、労働の供給は増加したり、減少したりする。税率が高くなるにつれ、均衡点はCEAで示めされるような取引曲線に沿って移動する。税率がDB/OBである時、新しい均衡点はEに定まり、労働の供給は増加する。さらに税率がFB/OBまで高くなれば、労働供給はその極大値GAに到達する。その上、さらに税率が高くなれば、労働供給は減少しはじめる。税率HB/OBでは、労働意欲は課税前の均衡水準KAまで下落する。それ以上に税率が高くなると、労働意欲は課税前の均衡水準以下に減少する。これに対応する労働供給曲線は賃金率がOF/OAで労働供給がGAであるところまで右よりの勾配をもち、そこで反転する。課税の結果、労働供給が増加するかどうかは、取引曲線または労働供給曲線のどの部分が適用されるかに依存する。

租税が賦課された場合、以前の労働時間では、余暇の純所得に対する限界効用の比と純賃金率がともに低下する。もし限界所得効用曲線の弾力性が1であるならば、もとの労働時間で均衡が維持される。弾力性が1より小さければ、労働意欲は上昇しなければならず、また弾力性が1より大であれば、労働意欲はふたたび低下しなければならない。労働意欲が低下するなら、前の場合よりは少なく低下するであろう。なぜなら、ここでは所得の限界効用の増大とともに、余暇の限界効用の減少が起るからである。同様に、労働意欲が上昇するなら、前の場合よりも少く上昇するであろう。なぜなら、ここでは所

図1 比例税の効果



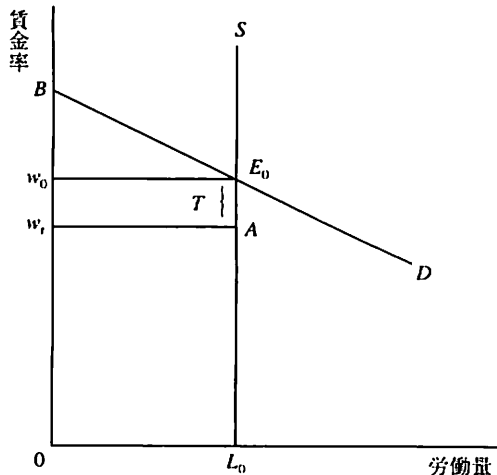
ば、労働意欲は減少するであろう。さらに平均税率と限界税率の両者がともに上昇したり、低下したりする場合には、労働意欲は増大することもあるし、また減少することもあるであろう。

(3) 住民税の均等割

現行の住民税は均等割と所得割から構成されている。均等割は住民1人当たり一定額を支払う一括課税 (lump-sum tax) であり、一種の人頭税の形態をとっている。他方、所得割は所得高に応じて異なった税額を支払う二段階累進課税である。このような住民税の課税は地方税原則のうち安定性の原則と負担分任の原則を考慮しているからである。

人頭税は中立的な課税といわれる。労働供給が制度的にあるいは慣習的に一定であると仮定すれば、労働の供給曲線は完全に非弾力的なものとなるから、図3のように描かれる。均衡において個人の賃金所得は四角形 $OL_0E_0W_0$ である。この賃金所得に定額税 T が課せられたとすれば、徴収される税額は四角形 $W_1AE_0W_0$ であり、この個人の可処分所得は四角形 OL_0AW_1 となる。定額税が課せられても賃金率は変わらず一定に保たれるから、超過負担は発生しない。このように労働供給が完全に非弾力

図3 住民税均等割の効果



的であれば、課税は中立的になる。人頭税に対して労働供給が非弾力的となるのは労働によって得られる所得額とは無関係に一定額の税額が一括徴収されるから、労働供給の調整によって租税を転嫁したり、租税を回避することができないからである。一種の人頭税である均等割の存在は現行の地方税を特徴づける要素になっている。

(1)や(2)と同じ文脈においてはつぎのような議論が成立する。図4を用いれば、住民税の均等割は一括払いの定額税であるから、課税によって純賃金線は DF となる。もとの賃金線 AB と純賃金線 DF の差が税負担である ($BD=AF$)。新しい均衡点は C から E へシフトする。この場合の調整は課税によって減少した所得を労働の増加によって、つまり余暇の減少によって補填しようとするため、所得効果のみが働く。税額が増加するにつれて、均衡点は $CEHO$ で示めされるような取引曲線に沿って移動する。均等割 (定額税) は労働供給が非弾力的である場合、その引上げに対して余暇を選択することにより、租税の一部を回避することのできない過酷な税といえる。しかしながら、労働市場における需要と供給がともに弾力的である場合には、図5から明らかなように、均等割の一部は生産

図4 住民税均等割のディスインセンティブ効果

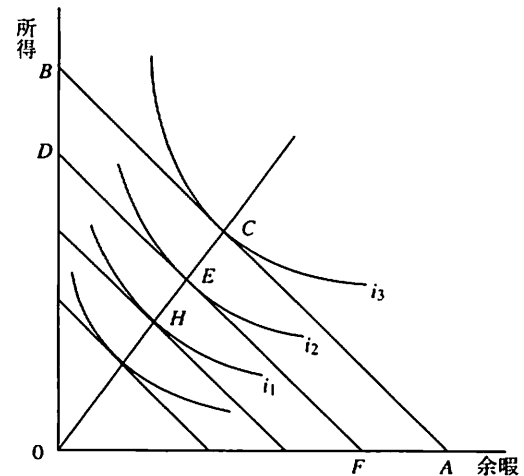
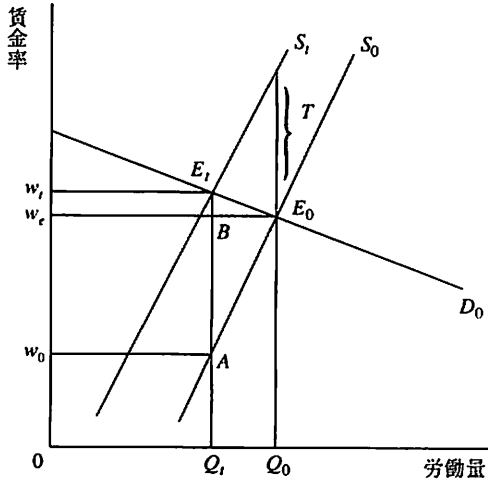


図5 住民税均等割の転嫁・帰着



者（企業）に転嫁される。つまり、労働需要曲線が所与であれば、労働者は均等割を賃金税として賃金率（価格）に上乘せすることによって、労働供給を減少させ、一部を生産者（企業）に転嫁させ、一部を自己負担することによって均等割の一部を回避することができる。生産者（企業）と労働者の負担する租税の割合は労働

の需要および供給の価格弾力性に依存している。一般的には、労働需要を所与とすれば、労働供給の価格弾力性が非弾力的になるにつれて、労働者の負担する租税の割合が増え、他方、労働供給を所与とすれば、労働需要の価格弾力性が非弾力的になるにつれ、生産者（企業）の負担する租税の割合が増加する。

参考文献

- [1] 井藤半弥『財政学』（十一訂版）、千倉書房、1970年
- [2] 佐藤進・林健久編『地方財政読本』（第4版）東洋経済新報社、1995年
- [3] 常木 淳『公共経済学』新世社、1990年
- [4] 矢野浩一郎『地方税財政制度』学陽書房、1984年
- [5] 山田太門『公共経済学』日本経済新聞社、1987年
- [6] マスグレイヴ、R. A. & P. B. マスグレイヴ『財政学Ⅱ』有斐閣、1983年