

# 地方税制度と地方分権に関する研究

白 木 智 昭

## はじめに

この小論の目的は、現状のわが国の地方税システムを念頭に置きながら、地方分権と整合的な地方税制度について検討するものである。

小論では、大都市と地方市といった社会的な状況に応じて、地方税制度はどのように選択され、どのような機能を発揮し、またそれをどのように変更することが可能か、といった「ポジティブ」な視点での議論を展開している。したがって、地方税の最適課税や、公共サービスに対する効用関数の推計等のように、社会的に望ましいかどうかといった「規範的」な分析は行っていない。

現実の地方税制度は、先進諸国をはじめとして多くの国において、地方行政組織の階層に応じて複数のレベルに区分されている。例えば、わが国の地方税体系は、都道府県税と市町村税とに区分されている。しかし、小論ではそうした区分は意識されておらず、一般化された地方税制度として検討を行った。

小論の具体的な検討項目は以下のとおりである。

まず第1節では、租税論的な観点から、地方税の原則を整理するとともに、地方分権と整合的な地方税制度について検討する。

続いて第2節では、社会的な状況と地方税制度との関係について、所得課税と資産課税を対象に大都市と地方市との対比を通じて検討を行う。

第3節では、前節までの考察を検証する意味で、わが国の地方税制度の現状を概観し、その課題を整理する。

さらに第4節では、第3節において検討した課題を改善するため、固定資産税について考察する。

## 1. 地方税の原則と地方分権

地方税の原則として第一にあげられるのは、地方団体から供給される公共サービスの費用に対する、住民による負担分任であろう。さらに第二に、その負担分任については、住民の経済能力に応じた差異が設けられることである。

現実の地方税制度は、第一と第二の視点を組み合わせることにより、その負担の平等性と公正を担保していると考えられる。

まず、第一の点について検討してみよう。

わが国をはじめとする先進諸国においては、住民一人当たりの地方公共サービスの需要量（あるいは必要量）はほぼ同水準であると仮定することは現実的であろう。例えば、わが国では住民一人当たりでみた財政規模は、ほぼ等しい状況にあると考えられる<sup>(1)</sup>。

したがって、負担分任の原則により、地方税を住民一人当たりでみて一定額とすることには妥当性があると思われる。

続いて第二の点はどうであろうか。

小論においては、各地方団体が自らの判断により、地方歳出とそれを担保する地方税制度を決定していくことが地方分権であり、地方自治に基づく公共選択であるとの認識を基礎としている。

その意味では、前述したような負担分任の原則のみをもって、住民の多数から合意を得られる地方税制度とすることは難しいと考えられる。事実、現実の地方税制度では、地方住民の経済能力に応じた「差異」を加味し、地方税負担額に高低を設けることで、ある種の公正を担保している。

それでは、地方税の負担者としての地方住民はどのように規定できるであろうか。

先進諸国において地方公共サービスの提供は、行政組織である「地方団体」が主に担っている。地方団体は「土地」を基盤として成立していることから、当然に「属地性」を有しており、その意味では、地方団体とは一国を分割した地域的な「クラブ」とみなすことができる。ある国に居住する全ての個人は、必ずいずれかの地域クラブ（地方団体）に帰属していることから、地方税の課税について一定の行政区域における「属地性」を根拠とすることは、妥当性を有していると言えよう。

そうした理解に基づけば、ある地域の住民は、その地域の住民であるという資格のみをもって、当該地方団体に対して地方税の負担義務を負うということになる。

ただし、前述のような住民の経済能力に応じて地方税負担に「格差」を設ける場合には、その課税標準（税額を算出するための課税対象）について住民の合意を得られるものでなければならない。

一般的な課税標準としては、所得、資産、消費等があり、先進諸国においては地方税として、「所得課税（住民税）」、「資産課税（固定資産税）」、「消費課税」等が採用されている<sup>(2)</sup>。

このように、地方税の課税にはいくつかの根拠とバリエーションがある。したがって、地方分権的な地方行政制度においては、地方税制度は各地方団体の判断（より広義には住民の合意）に応じて任意に選択された、いくつかの税目を組み合わせたものになると予想される。

例えば、住民一人当たりでみて定額の地方税を基幹税とする地方団体や、所得比例税だけの地方税とする地方団体があるかもしれない。わが国における住民税の所得割と均等割は、これらを組み合わせた例と言えよう。

さらには、高い所得を得ている住民は経済能力も高く、担税力も高いとの観点から、低所得の住民よりも高い地方税の負担を求めるような制度を選択する地方団体があるかもしれない。

(1) 都道府県別人口一人当たり歳出額（2007年決算ベース）の変動係数は0.247、同歳入額の変動係数は0.251となっており、地域間の格差は小さい状況にある。

(2) 先進諸国の地方税制度は、主として所得課税、資産課税、消費課税をそれぞれ組み合わせたものとなっているが、その構成は各国の地方制度に応じて大きく異なる。例えば、イギリスの地方税は資産課税のみで構成されている。先進諸国の地方税制に関する包括的な報告書としては、財務省財務総合政策研究所（2001）がある。

あるいは、稼得所得に加えて、「資産」を加味したものを課税対象とする場合も考えられる。純租税論的にみれば、各住民の全資産を算定し、所得を加味した上で課税する方法も採用可能ではあるが、正味資産の可測性、計測コスト等の問題から実際に適用することは難しいと思われる。

そこで、先進諸国をはじめ多くの国では、資産を「固定資産」に限定し、これに「属地性」を根拠として「固定資産税」を課税している。資産の把握、その属地性の把握が容易である点を利用した「固定資産税」は、課税技術としてのある種の「知恵」と言える。

固定資産税の特徴は、その住民が居住する地方団体に対してではなく、その資産が「所在する」地方団体に対して負担分任する仕組みであるという点にある。つまり、固定資産の維持に関して必要とされる公共サービスは、その資産が所在する地方団体から提供されるものであり、当該公共サービスに対して固定資産の市場価値（資産価額）に応じて応能的に税を負担する点に特徴を持つのである。

さらに、固定資産税は一国における地域クラブ（地方団体）の全てに普遍的な財源を付与するというメリットを有している。何故なら、土地のないクラブ（地方団体）は存在しないからである。

この点は、所得課税（住民税）とは対照的である。所得課税については、住民は所得により評価されるが、これは勤労する地域の経済水準に影響を受けるものであり、税源が特定地域へ集中し、地域的な偏在が生じることになる<sup>(3)</sup>。

それでは、地方基幹税として所得課税と資産課税の構成はどのように考えれば良いだろうか。

## 2. 都市規模と地方税制度

前節では、地方税の原則の観点から検討を行ったが、本節ではより具体的に、地方基幹税としての所得課税と資産課税について考察する。

### 2-1 議論の前提

まず、議論を明確にするために、小論における諸前提を以下に明示する。

#### ① 地方団体について

小論では、資産課税を検討の対象とするため、わが国における市町村のような基礎的な行政単位の地方団体を想定している。ただし、より一般化した議論を行うため、地方団体には行政的な階層や区分を設けず、単に「都市」として検討を行った。

この地方団体は、一定の地域を有した行政区画として存立しているものとする。

ここで言う「一定の地域」とは、一定の「土地」ということであり、地方団体はその「土地」の上でのみ成立している。このことは、地方団体は、住民数の変化によってその存在の有無が決定されることはないということを意味している。

したがって、ある時点における地方団体の数（ここでは都市数）と同じだけの地域にそ

---

(3) 固定資産の市場価値（資産価額）には地域的な格差があるため、わが国のように固定資産税率に地域間で格差を設けない場合、固定資産税収についても地域的な偏在が生じる。

の国土が区画されていることになる。

## ② 都市について

小論では、都市の「規模」に格差を想定している。

例えば、政治・経済の中心としての「首都」は、多くの国において大都市として位置付けられている。大都市には多くの企業が集積しており、その結果多くの労働者も雇用機会を求めて参集すると考えられる。

もちろん、首都以外にも、経済面の中心都市であるニューヨークや大阪等のように、何らかの特徴を有した企業や労働の集積の高い都市も「大都市」として想定される。

一方、大都市以外の都市については、企業や労働の集積に応じて都市規模が異なる状況を想定している。小論においては、大都市から距離が離れるにつれて、企業や労働の集積が低下し、大都市 ⇒ 中都市（中間市）⇒ 小都市（地方市）といった順に都市規模が小さくなっていくようにイメージしている。

## ③ 地方税について

小論では、地方税制度の特徴を明確にする観点から、地方税を所得課税と資産課税の二つに限定して検討を行う。

ここで想定する所得課税とは住民所得に対する比例税であり、わが国の「住民税」に相当している。同じく資産課税とは固定資産の評価額に対する比例税であり、わが国の「固定資産税」に相当する。

## ④ 資本と労働について

小論では、資本（≡企業）と労働は、利潤率と賃金率が均一となるように、当該国のどの地域へも移動するものと想定している。

したがって、均衡状態では、移動コストを加味した上での利潤率と賃金率は、当該国内において均一となる。

## ⑤ 生産要素間の代替について

小論では、生産要素である「労働」及び「土地」については、代替が可能であると想定している。

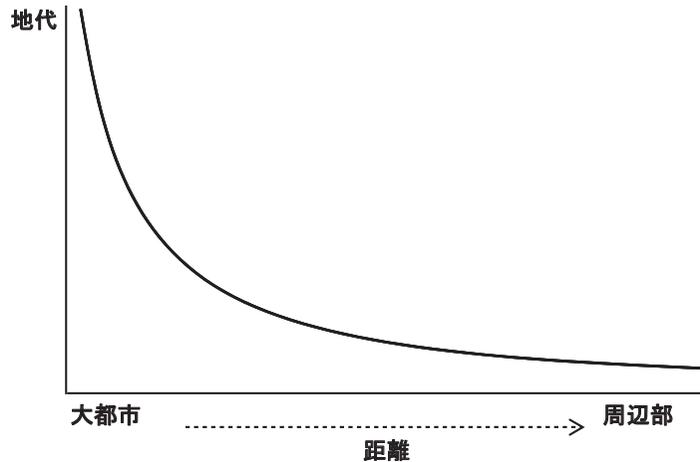
つまり、地代が賃金率よりも高ければ、土地節約的（労働集約的）な生産形態を採用し、逆に地代が賃金率よりも低ければ、労働節約的（土地集約的）な生産形態を採用するということになる。

例えば、不動産業（オフィス供給、あるいは住宅供給）においては、大都市では労働に比べて地代が相対的に高いと考えられるため高層ビル（高層マンション）が多く供給され、逆に地方市では中・低層の建物が多く供給されるということである。

## 2-2 都市規模と地方税制度

資産課税を考察する上で、資産価額は重要な要素であると考えられる。前述のとおり、小論において想定する資産とは「土地」であり、したがってその価格である「地代」が検

図表 1 土地に対する需要曲線



討の対象となる。

例えば、製品やサービスに対する需要が大きい大都市では、資本や労働の集中を招くとともに、そうした集積が土地利用に対する「競争」を生むことになるであろう。このような状況における土地に対する需要曲線は、図表1のような形状を描くものと考えられる。

この曲線は、生産要素としての土地の所有に対する支払い額（地代）を示している。

地代は大都市において高く、大都市からの距離が増すにつれて地代は低下すると考えられる。この需要曲線は当該国全体を想定して描かれてはいるが、大都市の市域内における状況に置きかえることも可能である。大都市の経済的な中心部から距離を経るごとに地代が低下していくというイメージは、現実の大都市の状況と差異はないであろう。

小論では生産要素の代替が可能と想定していることから、大都市における相対的に高い地代と、（大都市からの距離が離れているという意味での）周辺部における相対的に低い地代といった地域間の「地代差」が、企業の土地利用に影響を与えるであろうことは、容易に予想できる。

一般的な大都市のイメージは、狭小な土地に高層ビルが林立している姿であろう。それらは、オフィスであり、高層マンションやアパートである。労働者は大都市で働き、そこに居住する者もいる。

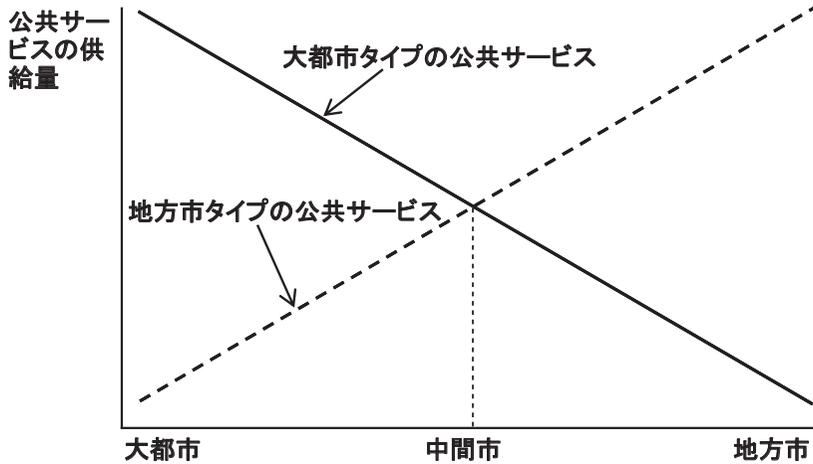
労働者が地代の高い大都市に居住可能であるのは、居住スペースを犠牲にすることで、「家賃」を支払い可能な水準にすることができているためである。

一方、周辺部のイメージとしては、広大な地域に田園や、住居、あるいは広大な敷地を有する工場等が点在している風景であり、地方市の典型的な姿と言える。

定義により、単位資本当たりの利潤率と賃金率が当該国内で均一になるまで、資本と労働は大都市と周辺部の間を移動する。したがって、居住環境の快適性によってもカバーできない以上に、周辺部の所得が低い状況にあれば、住民は周辺部から大都市へと移住するであろう。もちろんその逆の動きもあり得る。

こうした地代決定のメカニズムが有効にワークしていると仮定した上で、地方市と大都市といった二つの極端な地域の地方団体では、それぞれどのような財政運営が実施される

図表2 公共サービスの構成



であろうか。

地方市では広域に人口が散在しているため、地方公共サービスの供給（財政支出）はそうした状況を考慮して調整されると考えられる。具体的には、河川の改修や道路といったインフラ、教育、医療、福祉等の公共施設の整備について、当該地域の住民のニーズに適合するように調整された水準で供給されると予想される。このような地域における財政支出については、土地の面積（つまり地代）に応じた課税が、公正で「応益的」な課税であるとみることができよう。逆に、こうした地域の財政支出を、住民の所得に対する課税のみ賄うとすれば公正さを欠くと考えられる。

一方、大都市では、狭小な土地に人口が集中しているため、地方公共サービスは生活環境の向上（安全、衛生、生活インフラ等）を優先したものとなるであろう。加えて、大都市には固定資産を所有しない住民も多数居住しており、資産所有とは無関係に公共サービスを楽しみ、所得を得ている。こうした地域における財政支出については、所得に応じた課税が公正で「応益的」であると考えられる。

このように、地方市や大都市といった都市規模と、そこで提供される地方公共サービスとの関係を示したのが図表2である。

横軸には、大都市から地方市が左から右へ都市規模の大小の順に並んでいる。ほとんどの地方団体は、外形的には大都市と地方市との中間の領域に位置していると考えられる。

縦軸には公共サービスの供給量を示している。各地域の公共サービスは、大都市タイプの公共サービスにウェイトを置いた構成から、地方市タイプの公共サービスにウェイトを置いたものへと構成を変化させると考えられる。大都市と地方市との中間的な領域に位置している市においては、両タイプの公共サービスの混合物が提供されるであろう。

このような想定を敷衍すれば、当該国の地方団体を全て当該軸線上に並べた上で、その中間（あるいは平均）に位置する地方団体（中間市）では、所得課税（住民税）と資産課税（固定資産税）の構成を等しくすることが、公正で応益的な地方税制度であると考えられる。したがって、このような中間市における地方税率は、住民税収と固定資産税収とを等しくするように、それぞれの税率が設定されることになるであろう。

### 2-3 大都市と中間市における地方税の構成

以下では、地方団体の規模と税収構造の関係を明確にするため、「大都市」と平均的な都市である「中間市」との比較を通じて検討を行う。

ここで留意すべきは、中間市において住民税収と固定資産税収を同一にするということは、当該国全体として住民税収と固定資産税収を等しくすることと同義であるという点にある。つまり、中間市の地方税制度を検討することは、当該国全体の地方税制度を検討することと同じ意味を持つと言える。

そこで、前項で想定した住民税収と固定資産税収を等しくするような地方税率が法制化されたと仮定した場合、地方団体の規模に応じて地方税収にはどのような差異が生じるのかを考察する。

大都市をA市、中間市をB市とし、両市において同一の住民税率（ここでは単純化のため「所得比例税」とする）及び同一の固定資産税率（ここでは単純化のため「地代比例税」とする）がそれぞれ適用されるものとする。

本節で利用する記号は以下のとおりである。

- ・  $A_I$  : A市の住民一人当たり住民税収入
- ・  $A_F$  : A市の住民一人当たり固定資産税収入
- ・  $N_A$  : A市の住民数<sup>(4)</sup>
- ・  $R_A$  : A市の単位面積当たりの地代
- ・  $L_A$  : A市の土地総面積
- ・  $B_I$  : B市の住民一人当たり住民税収入
- ・  $B_F$  : B市の住民一人当たり固定資産税収入
- ・  $N_B$  : B市の住民数
- ・  $R_B$  : B市の単位面積当たりの地代
- ・  $L_B$  : B市の土地総面積
- ・  $t_I$  : 所得税率 (A市, B市とも同一税率)
- ・  $t_F$  : 固定資産税率 (A市, B市とも同一税率)
- ・  $w$  : 単位労働当たりの賃金率

まず、 $A_I$  及び  $A_F$  は次式で示すことができる。

$$A_I = w \times N_A \times t_I \dots\dots\dots(1)$$

$$A_F = R_A \times L_A \times t_F \dots\dots\dots(2)$$

同様に  $B_I$  及び  $B_F$  は、

$$B_I = w \times N_B \times t_I \dots\dots\dots(3)$$

---

(4) 住民は「個人」の他に「企業」も想定されるが、利潤率と賃金率の比率で換算すれば、全て個人住民としてカウント可能であるため、ここではそれらの区別はしていない。

$$B_F = R_B \times L_B \times t_F \dots\dots\dots(4)$$

となる。

大都市の地方税収構成（地方税収に占める住民税収と固定資産税収の構成）を  $\beta_A$  とすれば、(1)式、(2)式より、

$$\beta_A = A_F / A_I = (R_A \times L_A \times t_F) / (w \times N_A \times t_I) \dots\dots\dots(5)$$

中間市においては、住民税収と固定資産税収が同一となるように  $t_I$  と  $t_F$  が定められていることから、中間市の税収構成を  $\beta_B$  とすれば、(3)式、(4)式より、

$$\beta_B = B_F / B_I = (R_B \times L_B \times t_F) / (w \times N_B \times t_I) = 1 \dots\dots\dots(6)$$

と示される。

さらに、大都市と中間市の税収構成の関係を示すと、(5)式、(6)式より、

$$\beta_A / \beta_B = \{(N_B / L_B) / (N_A / L_A)\} \times (R_A / R_B) \dots\dots\dots(7)$$

となる。

(7)式にある  $(N_B / L_B)$  は中間市の住民密度、同様に  $(N_A / L_A)$  は大都市の住民密度を示している。したがって  $\{(N_B / L_B) / (N_A / L_A)\}$  は、中間市に対する大都市の土地と労働の相対価格を示している。また、 $(R_A / R_B)$  は、中間市と大都市の地代の比率を表している。

以上の準備を踏まえて、住民税と固定資産税の関係について検討してみよう。

まず考慮すべき点は、生産要素の代替弾力性、つまり「土地と労働の相対価格」と「生産要素の代替」との関係である。

例えば、生産要素の代替弾力性が1で、 $(R_A / R_B) = 2$ （大都市の地代が中間市の2倍）である場合、大都市において単位面積当たりに建設される建物は、1階当たりの住民数が同じとすれば、2（ $= 1 \times 2$ ）階建てになるであろう。

大都市における土地の希少性を考慮すれば、生産要素の代替弾力性は少なくとも1を上回るものと予想される。

そこで、生産要素の代替弾力性を2、 $(R_A / R_B) = 2$ （大都市の地代が中間市の2倍）と仮定してみよう。前述のように1階当たりの住民数が同じであるならば、大都市において単位面積当たりに建設される建物は、4（ $= 2 \times 2$ ）階建てになるであろう。

この場合、大都市と中間市の税収構成の関係（ $\beta_A / \beta_B$ ）は、(7)式から次のようになると考えられる。

$$\beta_A / \beta_B = (1 / 4) \times (2 / 1) = 0.5 \dots\dots\dots(8)$$

ここでは、中間市の住民税収と固定資産税収が等しくなるように税率が設定されているため  $\beta_B = 1$  であり、(8)式は以下のとおりとなる。

$$\beta_A = 0.5 \times \beta_B = 0.5 \times 1 = 0.5 \dots\dots\dots(9)$$

(9)式は、 $(R_A/R_B)$  がどのような値であっても、生産要素の代替弾力性が2であれば、例えば  $(R_A/R_B) = 10$  (大都市の地代が中間市の10倍) としても、 $\beta_A/\beta_B = 0.5$  となることを示している<sup>(5)</sup>。

つまり、大都市においては、住民税収に対する固定資産税収の割合は「必ず」2分の1となってしまうことになる。

一般に、都市規模が拡大するにつれて、生産要素の代替弾力性は上昇すると考えられることから、小論の想定するような状況では、都市規模が拡大するにつれて、住民税の地方税収に占める構成比は上昇し、固定資産税収の構成比は低下する傾向にあると結論付けられる。

### 3. わが国の地方税制度の現状と課題

以下では、前節までの考察を検証する意味で、わが国の地方税制度の現状を概観し、その課題を整理する。

#### 3-1 わが国の地方税制度の現状

まず、地方税収(2007年度決算ベース)の構成を図表3に示した。

地方税総額(39.5兆円)における税目構成は、個人住民税(個人道府県民税+個人市町村民税)30.1%、法人2税(法人道府県民税+法人市町村民税+法人事業税)23.3%、固定資産税22.0%、地方消費税6.6%となっている。

図表3 わが国の地方税収の状況(2007年度決算ベース)

	地方税収(全国計)の構成		都道府県別人口一人当たり税収(全国平均=100)の格差					
			最大A	最小B	A/B	変動係数		
地方税総額	39.5兆円	100.0%	東京	178.8	沖縄	56.8	3.1	0.235
個人住民税	11.9兆円	30.1%	東京	164.8	沖縄	54.9	3.0	0.250
法人2税	9.2兆円	23.3%	東京	270.5	沖縄	40.7	6.6	0.503
固定資産税	8.7兆円	22.0%	東京	151.1	沖縄	67.9	2.2	0.167
地方消費税	2.6兆円	6.6%	東京	133.6	沖縄	74.4	1.8	0.165
その他	7.1兆円	18.0%						

(資料) 総務省：地方財政白書

(注) 1. 税額は超過課税及び法定外税を除く

2. 個人住民税の税収額は、個人道府県民税(均等割及び所得割)及び個人市町村民税(均等割及び所得割)の合計額

3. 法人2税の税収額は法人道府県民税、法人市町村民税及び法人事業税の合計額

4. 固定資産税の税収額は、道府県分を含む

(5) 生産要素の代替弾力性が2、 $(R_A/R_B) = 10$  とすると以下のようなになる。

$$(\beta_A/\beta_B) = (1/20) \times (10/1) = 0.5 \dots\dots\dots(10)$$

大まかにみれば、わが国の地方基幹税は所得課税（住民税＋法人2税）と資産課税（固定資産税）であり、所得課税（住民税＋法人2税）の構成比5割に対して資産課税（固定資産税）は2割となっている。

これらの地方税収は、地域間ではどのような格差が生じているのであろうか。

都道府県別人口一人当たり地方税総額及び各地方税目を「全国平均＝100」として指数化し、図表3に示した。

まず都道府県別住民一人当たり地方税総額については、最も多い東京都（178.8）と最も少ない沖縄県（56.8）では、3.1倍もの格差が生じている<sup>(6)</sup>。

都道府県別人口一人当たり個人住民税額は、最も多い東京都（164.8）が最も少ない沖縄県（54.9）の3.0倍、また都道府県別人口一人当たり法人2税額は、最も多い東京都（270.5）が最も少ない沖縄県（40.7）の実に6.6倍となっている。

一方、都道府県別人口一人当たり固定資産税額は、最も多い東京都（151.1）が最も少ない沖縄県（67.9）の2.2倍と、個人住民税、法人2税と比較して、地域間格差の小さい税であると考えられる。

このような地方税収の地域間格差が生じる要因としては、税源の偏在が考えられる。そこで、その偏在の度合いをみるため、税目ごとの変動係数を図表3に示した。法人2税は0.503と変動係数の値が最も大きく、以下、個人住民税0.250、固定資産税0.167と続いている。

地方税収に占める個人住民税、法人2税の高い構成比を考慮すれば、これらの偏在が地方税収の地域間格差の大きな要因であると考えられる。

このように、わが国の地方税の構成は、住民税（個人及び法人）のウェイトが大きく、地方税源は東京等の大都市が所在する地域に偏在しており、その結果として地方税収は地域間で格差が生じている状況にある。

### 3-2 わが国の地方税制度の課題

地方税の原則から評価すれば、所得課税である住民税は経済能力に応じた「応能的」な課税である。一方、資産課税である固定資産税は、資産が所在する地方団体においてその所有者が「負担分任」する仕組みと考えられる。

特に「固定資産」については、その主たる対象が「土地」であり、その「属地性」は全ての地方団体に対して、普遍的な財源を提供するという意味で偏在度が小さいと考えられる。

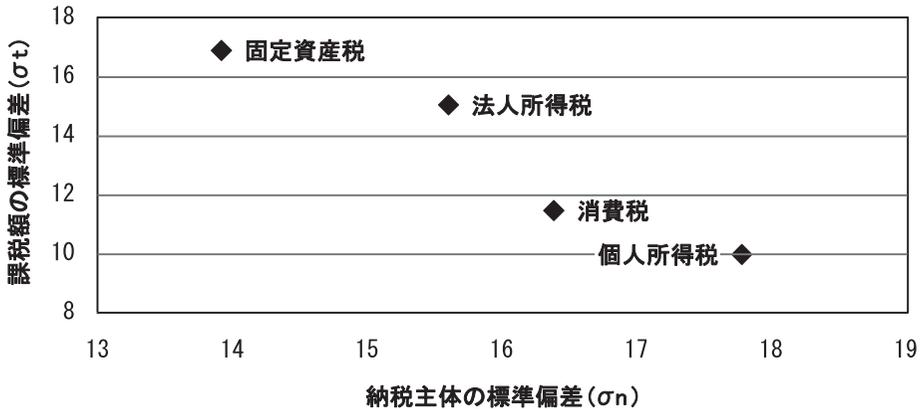
このような観点からみると、偏在度が少なく、図表3にみられるように地方税収全体の2割（22.0%）を占めている固定資産税の見直しを図ることで、わが国の地方税収を地方団体間で平準化することは可能かもしれない。

もちろん、わが国の現行の固定資産税に税源の偏在性という問題が全くない訳ではない。

図表4は、都道府県別の地方税目（2007年度決算ベース）について、「課税主体数（課

(6) 総務省（2009）によれば、都道府県別住民一人当たり地方税総額の全国平均（100）を上回るのは、東京都の他、愛知県（128.4）、大阪府（107.1）、神奈川県（107.1）、静岡県（107.0）の4県のみとなっている。これらのうち、東京都、愛知県、大阪府、神奈川県はいずれも大都市を包含する都府県である。

図表4 わが国の税源の偏在状況（2007年度決算ベース）



（資料）総務省 HP：地方税に関する参考計数資料，国税庁 HP：統計年報

国土交通省 HP：土地総合情報ライブラリー「土地所有・利用の状況」

- （注）1. 個人住民税は，n：都道府県別申告所得者数，t：都道府県別申告者一人当たり所得金額  
 2. 消費税は，n：都道府県別課税事業者（選択）届出件数，t：都道府県別事業者一件当たり消費税課税額  
 3. 法人所得税は，n：都道府県別申告法人数，t：都道府県別一人当たり所得金額  
 4. 固定資産税は，n：都道府県別私有地面積，t：都道府県別私有地  $m^2$  当たり固定資産税額

税対象数）」の標準偏差 ( $\sigma_n$ ) と「単位当たりの課税額」の標準偏差 ( $\sigma_t$ ) をそれぞれプロットしたものである<sup>(7)</sup>。

これによれば、固定資産税は他の税目に比べて、（これまで検討したとおり）課税主体（土地）の偏在度（横軸）は確かに小さいことがわかる。しかし、単位面積当たりの課税額の偏在度（縦軸）をみると、むしろ他の税目に比べて偏在度が大きい状況にあると言える。

この主たる要因は、単位面積当たりでみた「地代」について地域間で格差が生じているためと考えられる。わが国のように、固定資産税率を全国一律（1.4%）とするならば、資産価額の地域間格差によって、課税額が地域間で偏在化するの当然と言える。

仮に税率を地域ごとに変更すること（固定資産税率のオプション化）が可能であれば、大都市の固定資産税率を引き上げ、地方市の固定資産税率を引き下げることで、資産の流動化や大都市に集中している企業の地方移転を促し、地方税収を地方団体間で平準化することも期待できる。

このことは、現状の地方税制度における税源の偏在は必ずしも固定的なものではないことを示しており、税率や課税標準等の変更により、わが国の地方税制度の課題を改善する可能性を示唆していると考えられる。

(7) 小論では小谷野（2007）のデータ作成方法、分析方法に依拠している。ただし、小谷野（2007）は2002年度のデータを対象として分析を行っている。

## 4. 固定資産税の検討

### 4-1 固定資産税と課税標準の関係

第2節で検討したように、地方税の構成は、地方団体間で同一の課税標準や地方税率が適用される状況では、都市規模が大きくなるにつれて固定資産税のウェイトが低下し、住民税のウェイトが増加する傾向を有していることが明らかになった。

第3節でみたように、こうした傾向は、わが国の地方税制度の現状にも該当するものと考えられるが、一方では地方団体間における地方税収の格差を生じさせる要因ともなっていると考えられる。

そこで本節では、こうした課題を改善するための方策を、より一般化した形で考察してみたい。

まず、固定資産税額を次のように定義する。

$$\text{固定資産税額} = \text{課税標準} \times \text{固定資産税率} \dots\dots(11)$$

(11)式に示すとおり、固定資産税額は、課税標準（税額を算出するための課税対象）と税率により規定されている。

わが国のように全国一律の固定資産税率（1.4%）が適用され、課税標準が地代とイコールではない制度的状況においては、大都市の土地所有者と地方市の土地所有者との間で税負担に不公平が生じる可能性がある。

わが国では、土地の取引価格としての地代の他に、公示価格、固定資産評価額といった複数の指標が存在している。さらに固定資産税の課税標準である固定資産評価額は地代よりも低い状況にあり、その差異は大都市で大きいとみられる。

このことは、大都市の土地所有者にとっては、高い資産価値を通じたマイナスの所得再分配を享受することを意味している。したがって、大都市での資産所有にインセンティブを付与すると同時に、大都市への住民の居住や企業集積を促す要因にもなると考えられる<sup>(8)</sup>。

このような状況を改善する一つの方策としては、国内一律の固定資産税率を所与とすれば、課税標準の適正化が考えられる<sup>(9)</sup>。

そこで、課税標準と地代の関係を整理してみたい。

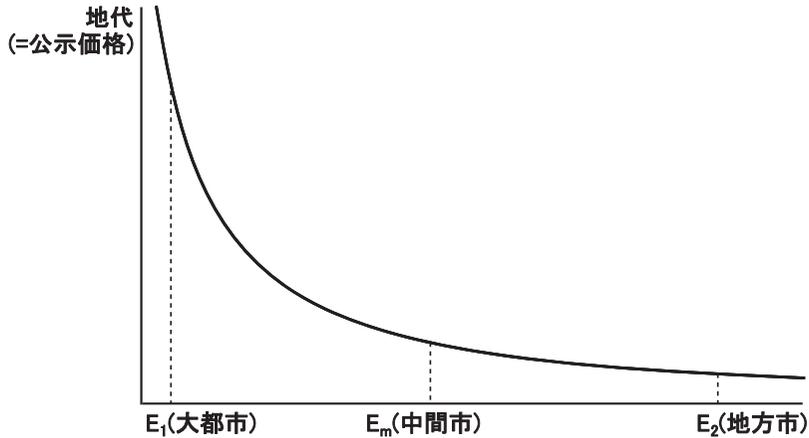
わが国の固定資産税を念頭に置けば、課税標準を「固定資産評価額」、地代の指標を「公示価格」とし、公示価格に対する固定資産評価額の割合を「評価割合（E）」とすると、その関係は次のように定義できる。

$$\text{評価割合（E）} = \text{固定資産評価額} / \text{公示価格} \dots\dots(12)$$

(8) わが国のように地域間で税負担に格差が生じているにもかかわらず、課税標準や税率の設定に対して批判が生まれにくいのは、土地所有の有無、課税標準の視認性の低さ等により税負担の相対化が難しいことによると考えられる。

(9) 逆に課税標準を所与とするならば、固定資産税率を地方団体ごとに設定（固定資産税率のオプション化）することも一つの方策であろう。

図表5 固定資産評価額と地代との関係



(注) E：地代（公示価格）に対する固定資産評価額の割合

Eは地域ごとに異なると考えられることから、大都市の評価割合  $E_1$ 、中間市の評価割合  $E_m$ 、地方市の評価割合  $E_2$  とすると、各地域における公示価格と固定資産評価額との関係は、図表5で示されるように、

$$E_2 > E_m > E_1 \dots\dots(13)$$

という順になると予想される。

つまり、

$$E_2 \neq E_m \neq E_1 \dots\dots(14)$$

であることから、固定資産税負担は地方団体間で異なることになる。つまり、大都市と地方市で同じ面積の土地を有する場合、大都市に土地を所有している住民の実質的な税負担は軽く、土地所有のメリットは大きいということになる。

この状況を改善するため、

$$E_2 = E_m = E_1 \dots\dots(15)$$

となるような措置を講じたとすると、各都市にはどのような効果が生じるであろうか。

仮に当初の段階で、大都市での固定資産評価額に対する地代の評価割合  $E_1 = 10\%$ 、中間市の評価割合  $E_m = 50\%$ として、大都市の評価を中間市の評価割合と同じ状況、つまり  $E_m = E_1$  といった状況に誘導したとすると、他の条件に変化がないなら、大都市の固定資産税負担は現状から「5倍」に上昇することになる。

こうした税負担の上昇は大都市での土地所有を困難にし、土地所有のインセンティブを低下させる効果を生むものと予想される。結果として、大都市においては、 $E_m$ との相対

評価に耐えうる住民・企業のみが土地を所有することになると考えられる。

#### 4-2 固定資産税収の帰属

前述の想定に従えば、固定資産評価額に対する地代の割合Eを全国一律にすることで、例えば大都市の固定資産税収は増加することが予想される。

ここで、増加した固定資産税収の帰属について考察してみたい。

各地方団体がそれぞれ地方分権的な地方行財政を運営しているとすれば、大都市での固定資産税の増加分は、当然に当該大都市の税収として帰属することになる。

しかし、わが国のような中央集権的な地方行財政システムにおいては、地方団体間での地方税収の「平準化」を図ることが必要となるかもしれない。

そこで以下では、一つの試論として、わが国のように地方税率が全国一律に規定されている制度的状況において、固定資産税収の増加分を個人住民税の減税の財源とした場合の効果を検討してみたい。

個人住民税率を、

- ・  $t$  : 当初の個人住民税率 (当該国で全国一律)
- ・  $t'$  : 減税で引き下げられた個人住民税率 (当該国で全国一律)

とすれば、固定資産税の増収額と個人住民税の減税額は次のように示すことができる。

$$\text{大都市の固定資産税の増収額} + (t' - t) \Sigma \text{各地方団体における個人所得} = 0 \quad \dots\dots(16)$$

(16)式の、 $(t' - t)$  は減税による税率の引き下げ幅、「 $\Sigma$ 各地方団体における個人所得」は当該国内の個人所得の総合計を示しており、それらを乗じることで当該国の減税額を表している。

そこで減税による税率の引き下げ幅  $(t' - t)$  を、「大都市の固定資産税の増収額」と当該国の総個人所得 ( $\Sigma$ 各地方団体における個人所得) との関係で示すと、(16)式より、

$$(t' - t) = \text{大都市の固定資産税の増収額} / \Sigma \text{各地方団体における個人所得} \quad \dots\dots(17)$$

となる。

(17)式の右辺は、「大都市の資産 (土地)」に対する「当該国の総個人所得」の相対的な評価を示している。したがって、ここで想定する減税とは、大都市において土地を所有する「利益」を、大都市以外の当該国内の住民に対して「所得」の形で還元することを意味するものである。

もちろん、小論ではかなり強い前提を置いていることから、前述した検討結果をそのままの形で現実に適用することは難しいかもしれない。

しかし、小論の目的は、そういった仮定を現実に近似させることで、精緻なモデルを構築することではなく、あくまで地方税制度の可変性とその効果を検討することにある。

その意味では、わが国のような中央集権的な地方行財政システムといった前提こそ、問

題とされるべきであろう。地方税の構成と税率に関する決定権が地方団体に委ねられることは地方分権の基礎的条件であり、むしろ小論の仮定は、わが国の現状に依拠しすぎているのかもしれない。

## おわりに

最後に、小論の検討結果を整理し、今後の研究に向けた課題を述べたい。

地方税の原則として、第一には、地方団体から供給される地方公共サービスに対して、その住民によるサービス提供費用の負担分任をあげることができる。第二には、その負担分任については、住民の経済能力に応じた差異が設けられていることであると考えられる。

地方団体を一国が分割された地域的なクラブとしてみれば、地方税の課税根拠として、行政区域における属地性に着目することは妥当と考えられる。住民は居住地域において、あるいは所有資産の所在地において、それぞれ地方公共サービスを享受していることから、地方税制度は所得と資産が中心になると考えられる。

地方団体レベルでの公共サービスは、「大都市」、「地方市」といった社会的条件の相違から、当然にその供給内容にも差異が生じると予想される。

そのように地方団体間で差異がある公共サービスに対する負担については、所得課税（住民税）と資産課税（固定資産税）を組み合わせた地方税制度が、平等かつ公正であると考えられる。

ほとんどの地方団体は、外形的には大都市と地方市のタイプの中間的な領域に位置していると想定されることから、地方団体が提供する公共サービスに対する住民ニーズも、「大都市で提供される公共サービス」と「地方市で提供される公共サービス」を混合したものになると推察できる。

そこで、小論では、大都市と地方市の中間的な性質を有するという意味での「中間市」を想定して検討を行った。具体的には、「中間市」では、所得課税（住民税）と資産課税（固定資産税）が等しくなるとの前提を置き、都市規模と地方税の構成との関係について考察した。

こうした強い仮定を置いたとしても、土地と労働における生産要素の代替弾力性が1を上回る場合には、都市規模が拡大するにつれて所得課税（住民税）のウェイトが趨勢的に高まる（逆に固定資産税のウェイトは低下する）ことが明らかになった。

さらに、前述のような傾向を有している固定資産税の改善方策について、固定資産評価額と地代との関係に着目して検討を行った。大都市と中間市での固定資産評価額に対する地代の割合を等しくするような方策を適用した場合には、大都市における土地所有コストが上昇するため、住民や企業が大都市から周辺部へ移転するといった可能性も期待できる。

しかし、わが国をはじめ現代の先進諸国において、大都市に固定資産（つまり土地）を所有する者は、小論で想定しているような「個々」の住民や企業ではなく、不動産会社やディベロッパー等であり、それらが営利活動を通じて大都市の不動産市場に影響を与えていると考える方が現実的であろう。

そうした状況のもとでは、小論で検討したような方策を適用したとしても、期待されるような効果が生じないかもしれない。

例えば、大都市における固定資産税負担の上昇は、不動産取引の利益の一部を大都市で

ある地方団体へ還流させるが、不動産事業者はその上昇分を土地や不動産の「販売価格」や「賃貸料」に転嫁することが想像される。あるいは、更なる「高層化」を進めることで、土地からの収益を維持しようとするかもしれない。

もちろん、不動産事業者に大都市での土地所有や不動産開発を断念させるまで、大都市での固定資産税の負担を引き上げることは可能であるが、その結果として、大都市中心部の荒廃と周辺部への「スプロール」化の進行が生じることになるであろう。このような典型的な都市問題は、都市のあり方と地方税制度が相互に関連していることを示唆している。

また小論では、地方消費税について言及していないが、消費税は一部の先進諸国では、地方税収において既に一定の割合を占める地方基幹税となっている。とりわけ、わが国においては、偏在性の低さ、税収の安定性等に着目し、地方消費税のウェートを上昇させるべきとの議論も少なくない<sup>(10)</sup>。

このように、先進諸国の大都市にみられる土地所有の状況や、地方消費税の機能に関する議論を加味した上で、地方税制度を検討する必要はあるが、これらの点については今後の課題としたい。

#### 参考文献

1. 臼木智昭「わが国の地方税制度の現状と課題」『Research Paper Series』No. 50, 千葉商科大学経済研究所, 2009年11月。
2. 宇田川璋仁「地方税を考える」『地方税』昭和60年8月号, 地方財務協会, 1985年。
3. 小池拓自「地方税財政改革と税収の地域間格差」『国立国会図書館 ISSUE BRIEF』No. 593, 国立国会図書館, 2007年。
4. 小西砂千夫『地方財政改革の政治経済学』, 有斐閣, 2007年。
5. 小谷野理「税源の構成要素の偏在性からみた望ましい地方基幹税のあり方に関する研究」『税に関する論文入選論文集』, 納税協会連合会, 2007年。
6. 財務省財務総合政策研究所『主要国の地方税財政制度調査報告書』, 2001年。
7. 佐藤主光「地方税の諸問題と分権的財政制度の在り方」『フィナンシャル・レビュー』第65号, 大蔵省財政金融研究所, 2002年。
8. 総務省『地方財政白書 平成21年度版』, 2009年。
9. 根岸陸人「戦前期の日本における地方不動産課税」『少子高齢化社会の財政システム－財政研究第5巻』(日本財政学会編), 有斐閣, 2009年。
10. 林宜嗣「自治体税収格差の是正論議と求められる税制の対応」『税理』50巻11号, 2007年。
11. 堀場勇男『地方分権の経済分析』, 東洋経済新報社, 1999年。
12. 前田高志「地域間経済格差の拡大と地方税」『年報「国際地域経済研究」』2008, 第9号, 名古屋市立大学大学院経済学研究科附属経済研究所, 2008年。

(10) 例えば林(2007)は、地方税の応益原則を重視する観点から、①法人住民税と消費税を国と地方で交換すること、②法人事業税を完全に外形標準課税化すること、③住民税の応益性を高める代替策として地方消費税を拡充する、といった改革案を主張している。

13. Akai, Nobuo., Hosoi, Masayo. and Nishimura, Yukihiro., "Fiscal Decentralization and Economic Volatility: Evidence from State-level Cross-section Data of the USA," *Japanese Economic Review*, Vol.60, pp. 223-235, 2009.
14. Boadway, Robin W. and Hobson, Paul A. R., "Intergovernmental fiscal relations in Canada." *Canadian Tax paper*, No. 96, 1993.
15. Buchanan, James M., "An Economic Theory of Clubs", *Economica*, Vol. 32, pp. 1-14, 1965.
16. Gordon, Roger H., "An Optimal Taxation Approach to Fiscal Federalism." *Quarterly Journal of Economics*, 98, pp. 567-86, 1983.
17. Wildasin, David E., *Urban public finance*, Harwood Academic Publishers, 1986.

## 〔抄 録〕

小論の目的は、現状のわが国の地方税システムを念頭に置きながら、地方分権と統合的な地方税制度について検討するものである。

地方分権的な地方税制度とは、地方公共サービスに対する費用の負担分任を原則とし、地方団体が税目や税率を選択することにより構築されるものである。具体的には、地方団体の都市規模に応じて、所得課税（住民税）と資産課税（固定資産税）等の税目を組み合わせた地方税制度が選択されるものと考えられる。

小論では、地方税の構成について所得課税と資産課税との関係を中心に、大都市と地方市、その中間に位置する「中間市」との対比を通じて検討した結果、土地と労働における生産要素の代替弾力性が1を上回る場合には、都市規模が拡大するにつれて住民税のウェイトが高まる（逆に固定資産税のウェイトは低下する）傾向があることが明らかになった。こうした状況は、わが国の現状にも該当するものと考えられる。

さらに、こうした傾向を有する固定資産税について、固定資産評価額と地代との関係に着目して検討した。その結果、大都市において固定資産評価額を見直すことにより、住民や企業が大都市から地方へ移転する効果を期待できることが明らかになった。