

地方税による市町村の 自主財源確保に関する一考察

前大阪府総務部市町村課 井 尻 学

1. はじめに

平成18年12月に地方分権改革推進法が成立し、同法に基づき設置された地方分権改革推進委員会から、これまでに4次に渡る勧告がなされるなど、分権型社会の実現に向けた動きは加速している。しかし、分権型社会を実現する上での大きな課題として、歳入面の課題があり、地域の実情に応じた施策を展開するための地方税財源の確保が求められている。現在、市町村の財源については、地方交付税制度が、各市町村の自然的・地理的・社会的諸条件に対応する合理的でかつ妥当な水準における行政を行うために必要な財源を保障している。しかし、これは、市町村の行う行政のうち、普遍性のある行政のみを対象とし、市町村が任意に行う特殊な行政は対象外としている。従って、この財源保障機能によって財源が保障される場合を除き、地域の実情に応じた多種多様な施策に必要な財源が必ずしも保障されないケースが出てくることになる。地域によって求められる行政需要が異なるのであれば、それに対応する負担についても地域ごとに当然異なってくる。標準的な水準を超えた、より良い行政サービスを住民が選択するのであれば、それに応じた財源の確保が必要となってくるのである。そのため、市町村が自ら持つ課税権に基づいて、自主的に財源を確保する方法が求められる。

また、この自主財源の確保は、多くの市町村の財政状況からみても取り組むべき課題である。平成20年秋のアメリカ発の金融危機は、生活保護費の増加や税収の低迷といった形で多くの市町村に色濃い影響を及ぼしており、特に、バブル時に右肩上がりの税収を見込んで多額の起債をしてしまった市町村で

は、危機的な財政状況がさらに悪化している。多くの市町村では、投資的経費の削減など歳出面の努力が続けられているが、歳入面での改善策の一つとして、自主財源のさらなる確保も求められている。

そこで本稿は、市町村における自主財源の確保が早急の課題であると位置づけ、その手法と理論について論じることとする。

具体的には、市町村が自主財源を確保するに当たって求められる諸点を「十分で、安定的かつ応益性のあること」と整理した上で、課税自主権に基づく法定外税の創設と超過課税（特に固定資産税の超過課税）に着目し、それらの手法及び理論について検討する。

2. 市町村の課税権の法的根拠について

市町村の課税権については、憲法と地方自治法によって根拠付けられている。まず、憲法第92条は「地方公共団体の組織及び運営に関する事項は、地方自治の本旨に基いて、法律でこれを定める。」と規定し、この理念にそって地方自治の大綱を定める地方自治法では、第223条において「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。」と規定し、市町村の課税権を明らかにしている。

そして、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つて、地方税を賦課徴収することができる。」とし、市町村が、地方税法の枠内で地方税の課税権を行使できる旨を具体的に規定している。ここで、地方税法の枠内とされているのは、国税と地方税とを総合的に考慮し、国と地方との間

の適正な税源配分を図る必要性や、各市町村の住民の租税負担の均衡を図るといった理由からであり、そのため、市町村の課税権については、法律で一定の制限が設けられている。

具体的には、一部の目的税の課税、法定外普通税及び法定外目的税の新設変更、一定税率を定められている税目以外の税目についての税率の決定、督促手数料の徴収等は、市町村の選択に委ねられるが、その他の事項について、市町村が任意の規定を設けることは許されていない。

ところで、租税については、憲法第84条に「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。」と定められており、憲法上、租税に関する事項は、原則として法律で定めなければならない。このような理念を租税法律主義というが、地方税については、地方税法第3条第1項に「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。」と規定され、市町村は、地方税を賦課徴収するに当たって、その根拠を法律ではなく、条例に求めなければならないこととなっている。これは、前述した「租税法律主義」の例外をなしているが、これは憲法が別に定めているところの「地方自治の本旨」からくる例外である。条例は、その市町村の住民の代表機関が制定するものであり、地方の住民の責任と負担において地方の行政を処理するのが「地方自治の本旨」である以上、条例で地方税の賦課徴収について規定をすることは、憲法の趣旨に反するものではなく、租税法律主義の一変形であると解されている。

以上のことから、市町村の賦課徴収についての最終的な根拠は、条例となるが、その条例は法律上の制限が課されるため、市町村にとって、独自の課税権を行使して自主財源を確保する際には、一定の制約がある。

3. 地方税の原則と自主財源確保の方向性

次に、市町村が自主財源を確保するに当たり、どのような点に注意すべきかについて租税原則を参考にしたい。租税原則とは、現実の租税体系がどうあるべきかを示す諸原則である。租税原則は、アダムスミスやマスグレイブらによって各種の原則が提唱されてきたが、現在においては、経済社会の構造変化等によって、重点の置き方が変化するものの「公平・中立・簡素」の3つに集約することができるとされている。

地方税は、租税の1つであるので、この3つの租税原則に基づいたものでなければならないことは当然である。そのうえで、地方税は、地方公共団体の行財政運営に要するための経費を賄うものであることから、税制の構築の際、これらの租税原則以外に必要な多くの点が存在するとされ、例えば「地方税制の現状とその運営の実態」（財団法人 地方財務協会編）では、地方税の原則として次の6つが挙げられている。

- (1) 収入が十分なものであり、かつ、普遍性があること。
- (2) 収入に安定性のあること。
- (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（応益性）があること。

これらの原則は、一般的に市町村は財政規模が小さいのに、行政事務は経常的なものが多いといった事務の実情や、住民が市町村の行政に要する費用を負担しあうことが自治の基本であるといった理念に基づいて挙げられているものである。

また、この地方税に係る各々の租税原則に合致する税目を表1のように分類している。

この分類によると、固定資産税は、充分性、普遍性、安定性及び応益性を満たす一方で、市町村民税は、充分性、普遍性、伸張性及び負担分任性を満たしている。このように、各税目はそれぞれ異なる原則を満たしており、全ての原則を満たす税目はない。

表1 地方税の原則とそれに対応する税目

地方税の原則	税目
十分性、普遍性の原則	市町村民税、固定資産税、市町村たばこ税
安定性の原則	固定資産税、市町村たばこ税
伸張性の原則	市町村民税
伸縮性の原則	—
負担分任性の原則	市町村民税
応益性の原則	固定資産税

そのため、トレード・オフの関係が存在し、1つの原則を重視すると他の原則を損なう場合もある。従って、複数の税目を利用して税制を構築していく場合、税制全体として公平等の原則を満たしているかが重要とされる。

では、市町村が自主財源を確保するにあたって、どのような原則を重視すべきであろうか。前述したように租税原則については、経済社会の構造変化等によって重点の置き方が変化するとされるが、現在の地方税について重点を置かれている原則を参考にしたい。

まず、地方分権を進展させるために、現在の市町村歳入にとって必要なことは、「地方税財源の充実」であるとされていることから、地方税の収入が十分であるという「十分性」が必要とされている。

次に、この地方税財源の充実については、①市町村は、住民の生活に身近で安定的な行政サービスを広く担う必要がある、②市町村間の財政力格差を是正する必要があるといった理由から、「税源の偏在性が少なく、税収に安定性を備えた地方税体系の構築が必要である」と議論されているものが多数ある。これについては、「地方分権推進計画」（平成10年5月閣議決定）、「行政改革大綱」（平成12年12月閣議決定）等に記載が認められ、最近では、政権交代後初となる平成22年度税制改正大綱（平成21年12月閣議決定）にも記載されていることから、「偏在性の少ないこと（普遍性）」及び「安定性を備えていること（安定性）」については、特に重点が置かれていることが分かる。

また、これらに加えて「受益と負担」の関係を重

要とする議論が少なくない。つまり、行政サービスからの受益に応じて課税すべきという「応益課税」の理念が重視されている。このような理念は、平成19年度に所得税から個人住民税へ3兆円の税源移譲がなされた際、従来は各々の負担能力に応じて課税すべきという「応能課税」原則に基づいて、所得の段階別に3つに区分されていた税率が、応益性をさらに明確化する必要があるとして、一率の比例税率に改められたことにも認められる。これは、「受益と負担」の明確化が、市町村の財政面における自立度を高め財政構造改革に寄与することや、税負担について住民に対するアカウントビリティの観点から、受益に基づいた負担（応益性）について重点が置かれている。

それでは、どのような原則が市町村の自主財源確保において、より重要視されるべきか見てみると、「偏在性の少ないこと」については、政府が地方税財源の充実策を施すに当たって、市町村間の税収格差が広がるような充実策は望ましくないことから、どの地域においても存在する税源を充実することが必要として議論しているものである。そのため、「偏在性の少ないこと」という普遍性の原則は、市町村が自主財源を確保するにあたって求められる原則というよりも、市町村間の租税のアンバランスを生じさせないようにするための要件としての側面を持つといえる。従って、市町村が自主財源を確保する方法を検討するにあたっては、「十分」で「安定的」な税収確保が図られ、かつ、「応益性」が明確になっていることが重要であると考えられる。

4. 法定外税の可能性

2で述べたように、市町村の課税権については、地方税法上、一定の制限が課されていることから、地方税による自主財源の確保の方法は、企業誘致等による政策的なものを除くと、①一部の目的税の課税、②法定外普通税及び法定外目的税の新設変更、③一定税率を定められている税目以外の税目についての超過税率の決定の3つが挙げられる。

このうち、③の超過課税については、5以降で詳

しく述べるので、ここでは、①及び②について、簡潔に考察する。

①一部の目的税の課税

地方税法第5条では、市町村が課すべき税目は、普通税として、市町村民税、固定資産税、軽自動車税、市町村たばこ税、鉱産税及び特別土地保有税（徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるものその他特別な事情がある場合を除く）、目的税として、入湯税（鉱泉浴場所在の市町村）及び事業所税（指定都市等に限る）の8税目が規定されている。

また、課することができるものとして、法定外税を除くと、都市計画税、水利地益税、共同施設税、宅地開発税及び国民健康保険税の5つの目的税が規定されている。このうち、国民健康保険税は、前提となる制度や趣旨等が他税目と大きく異なり、同列に論じることが困難であるから除外するが、その他の税目について自主財源を確保するに当たり、活用できないであろうか。

まず、これらの税目について、平成20年度の府内市町村における課税状況を見てみると、都市計画税が最も活用されており、課税市町村数は35市町、収入額合計は1,294億円となっている。これに対し、水利地益税、共同施設税及び宅地開発税については、課税している市町村がない状況である。

これらの税目は、いずれも目的税であるため、用途を特定せず一般経費に充てる目的で課される普通税とは異なり、特定の経費に充てる目的で課される租税である。具体的には、都市計画税は、都市計画事業又は土地区画整理事業の費用、水利地益税は水利に関する事業等の費用、共同施設税は共同作業所、共同倉庫、共同集荷場等の施設に要する費用、宅地開発税は、道路、水路等の整備に要する費用に充てるため、それぞれ、「原則として市街化区域の一定の土地及び家屋の所有者」、「当該事業により特に利益を受ける土地又は家屋」、「当該施設により特に利益を受ける者」、「宅地開発を行う者」に課するとされている（地方税法第702条他）。

いずれにしても、事業や施設による受益と負担

の関係を基礎としている点で、共通点を有する税目であるが、水利地益税又は共同施設税については、課税客体や納税義務者を公平に特定することが実務上困難であること、宅地開発税は、市町村の宅地開発要綱等に基づき、宅地開発業者に対して道路等の公共施設の整備を求めていることが多く、実質的には、これに係る費用を負担していることが多い現状から、あらためて活用を検討していくことが難しいとされている。

そのため、市町村が都市計画税以外を活用するには、制度上又は実務上、多くの課題があり、自主財源を確保する現実的な手段とは言えない状況にある。

②法定外普通税及び法定外目的税の新設変更

次に、法定外普通税及び法定外目的税（以下、併せて「法定外税」という。）であるが、前述したように、地方税法には、市町村が課すべき又は課することができる税目（以下、「法定税目」という。）が定められている。一方で、地方税法第5条には、市町村は法定税目とは別に税目を起こして普通税及び目的税を課することができる旨が定められている。法定外税を課することができる」と規定されている趣旨について、法定外普通税は「税収を必要とする財政需要を充足するために課するもの」とされており、法定外目的税は「条例で定める特定の費用に充てるため課するもの」とされている。これは、自主財源確保の観点からいうと、まさしくその趣旨に沿う税目である。

法定外税の導入については、課税客体、課税標準、税率等を市町村が独自に決定し、その新設又は変更について、総務大臣に協議して同意を得なければならないため、高度な政策立案能力が必要とされる。総務大臣の同意を得るためには、①国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること。②地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること。③国の経済政策に照らして適当でないことのいずれにも該当しないことが条件とされている（地方税法第671条、同733条）。この要件については、平成12年4月施行の地方分権一括法による地方税法

の改正により、総務大臣の「許可制」から「同意制」へ変更となるなど要件が緩和されたものであり、また、地方分権一括法の施行前は、法定外普通税のみが認められていたところであるが、住民の受益と負担の関係を明確にし、地方自治体の課税の幅を拡大する観点から、法定外目的税の制度が創設されたところである。

このように、法定外税については、要件の緩和や制度の拡充が順次進められてきたこともあって、平成12年4月では全国において4団体であった課税団体数が、平成21年3月現在では、12団体へと増加している（府内で課税している市町村はない）。また、法定外税による全国の収入額をみても、平成12年度以降堅調な増加傾向が認められ、平成20年度決算額で、法定外普通税は7団体で13億円、法定外目的税は5団体で17億円、合計12団体で30億円となっており、平成12年度における収入額5億円の6倍となった。

法定外税を活用した自主財源確保については、要件が緩和されてから短期間ということを考慮すると、この結果について、一定の評価はできる。法定外税を課すことは、市町村が行政・政策における独自のイニシアチブを発揮し、地方分権を推進していく手法として大きな意味を持つことから、必要があれば積極的に取り組むべきである。

しかし、収入額に着目すると、全国の法定外税による収入額は30億円であり、全国市町村税収入の総額21兆6千26億円の約0.01%にしか相当しない。また、産業廃棄物の埋立て処分に賦課する北九州市の「環境未来税」と使用済核燃料の貯蔵等に賦課する薩摩川内市及び柏崎市の「使用済核燃料税」の収入額が、全国の法定外税の収入額のうち約7割と大きな割合を占めている。このように、法定外税は、市町村税全体の収入額に占める割合が非常に小さいことや、使用済核燃料といった偏在性の高い税源への課税が目立っている。新たに法定外税を創設するには、新たな税源を見出す必要があるが、主な税源は、既に法定税目として課税されていることが多く、行政需要を満たすような大規模な税源を見出すことは容易ではないこと

が分かる。

平成13年に、課税自主権活用研究会（財団法人自治総合センター設置）が「課税自主権の活用のあり方について」の中で、「法定外税は、（中略）地域により異なるものの、一般的には多くの税収を期待することはできないものと考えられる」と報告したように、現在の課税状況からは、法定外税の活用によって、将来に亘り十分で安定的な収入を得るのは、難しいと言えるであろう。

5. 超過課税による自主財源確保

以上、一部の目的税の課税及び法定外税について述べてきたが、地方税による自主財源確保の方法としては、この他に、標準税率を超えた税率によって課税する超過課税と呼ばれる方法がある。

市町村のとるべき税率について、地方税法においては、標準税率、制限税率、一定税率及び任意税率の4つの方式が定められている。

①標準税率

通常よるべき税率で、その財政上その他の必要があると認める場合においては、これによることを要しないものとして法定されている税率。地方交付税の基準財政収入額の算定の基礎に用いられる税率。

②制限税率

当該税率を超えてはならないものとして法定されている税率。

③一定税率

国家の経済施策等の観点から、これ以外の税率によることを許さないものとして法定されている税率。

④任意税率

法律上の定めを設けず、任意に定めることができるものとされている税率。

このように、市町村の税率は、③の一定税率に該当する税目を除いては、市町村が自らの意思で、それぞれの範囲内で、条例の定めるところにより税率を決定することができる。

税率は、税目によって異なった定め方をされており、例として、市町村の基幹的な税目となる個人市町村民税、法人市町村民税及び固定資産税の3税目（地方税法上の税目の区分とは異なるが、説明の便宜上、個人市町村民税と法人市町村民税についてはそれぞれ別税目として取り扱う。以下、「主要3税目」という。）の税率の制定状況を表2に示した。これを見ると、個人均等割、所得割（分離課税にかかる所得割等を除く）及び固定資産税は、標準税率のみ定められており、法人均等割及び法人税割は、標準税率と制限税率が定められている。

表2 主要3税目に係る税率の制定状況

税目		標準税率	制限税率
民 税 個 人 市 町 村	個人均等割	3,000円	—
	所得割	6%	—
民 税 法 人 市 町 村	法人均等割	法人の区分に応じた一定の額	左の額に1.2を乗じた額
	法人税割	12.3%	14.7%
固定資産税		1.4%	—

このように、主要3税目については、全てに標準税率が定められており、一定税率とはなっていないため、これらについての超過課税が可能となっている。

次に、超過課税を実施する際の条件であるが、これは、地方税法の規定によって「その財政上その他の必要がある場合」が条件とされている。「その財政上その他の必要」があるかどうかの判断は、個々の具体的な事例によるとし、財政上の必要性だけではなく、一定の政策目的を達成する手段として税率を変更することもできるとされているので、税率を変更することについては、広い裁量権が認められている。

ただし、税率を変更するにあたって、2点注意が必要である。1点目は、税率変更自体について地方税法上の制約がある場合がある。例えば、個人市町村民税における所得割の税率を変更する際は「一の率」とし、所得水準に応じた複数の税率を設けるこ

とが許されていない（地方税法第314条の3第1項）。また、固定資産税においては、土地、家屋、償却資産の区分別に異なる税率を採用しての超過課税は認められていない。つまり、当該市町村の固定資産税の課税標準の総額に対し3分の2を超えるような課税標準を有する一の納税義務者がいた場合、1.7%を超える税率を採用する際は、市町村議会において当該納税義務者の意見を聴くこととされている（地方税法第350条第2項）。

2点目は、地方債の発行との関係である。普通税に係る税率を標準税率未満とした場合、公共施設等の建築事業費のための地方債の発行について総務大臣又は都道府県知事の許可が必要となる（地方財政法第5条の4第4項）。

以上の2点に注意が必要であるが、超過課税による自主財源確保の方法は、法定外税の導入と比較すると、新たな税源を見つける必要がないので、より現実的であると言える。このような理由もあってか、平成20年4月1日現在、超過課税を実施している全国の団体数は、主要3税目でいうと、個人均等割及び所得割で1団体、法人均等割で408団体（合併等による不均一課税含む）、法人税割で1021団体（合併等による不均一課税含む）、固定資産税で160団体と、法定外税と比較すると、より活用されている状況となっている。

府内市町村における超過課税の実施状況をみると、平成20年度の超過課税による収入額（府内市町村合計）は294億円となっており、府内市町村税収入の総額1兆6,122億円のうち、1.82%を占めている。

平成20年4月1日現在で、個人均等割、所得割、法人均等割、法人税割及び固定資産税の別に超過課税を実施している府内の市町村数は、多いものから順に、法人税割、法人均等割、固定資産税となっており、個人均等割及び所得割については全市町村が標準税率で課税している。なお、その他の税目で超過課税は実施されていない。

法人税割は、制限税率となる14.7%で課税している市町村（合併等による不均一課税を実施する市町村を含む。）が34市町あり、14.5%の大阪市、13.5%（平成21年度から14.7%）の箕面市を含めると36市

町が超過課税を実施しており、府内の実施割合は83.7%となっている。全国の実施割合は、57.1%であるので、単純に比較すると約27%上回っている。

次に、法人均等割については、16市町（一部法人で標準税率を採用している大東市を含む。）が制限税率で課税しており、全国の超過課税の実施割合22.8%に対し、府内の実施割合は37.2%と、単純比較で約14%上回っている。

一方、固定資産税については、岬町が平成19年度から1.7%の税率を適用しているのが唯一であり、府内の超過課税の実施割合は2.33%と、全国の実施割合8.94%より約7%下回っている。

以上のように、全国的に法人市町村民税について超過課税を実施している例が多いが、府内市町村については、その傾向が顕著である。そのため、新たに法人市町村民税の超過課税を実施する余地がない市町村がほとんどである。

6. 固定資産税の超過課税

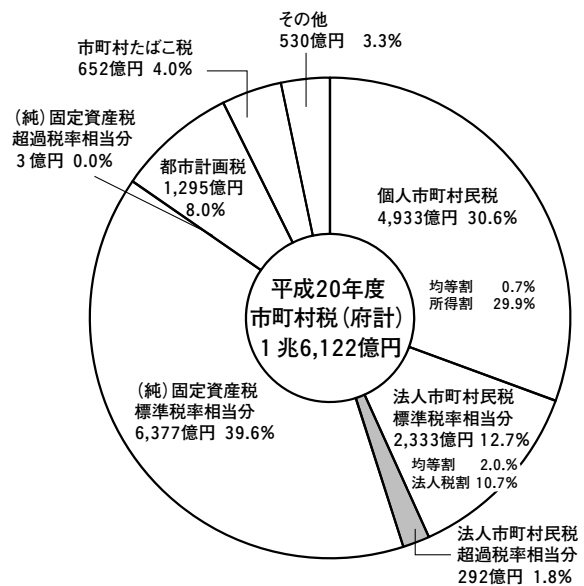
(1) 固定資産税の「十分性」、「安定性」、「応益性」の検証

これまで、市町村が自主財源の確保を検討するに当たって、「十分性」、「安定性」及び「応益性」といった租税原則が重視されるべきであること、また、法定外税より超過課税が広く採用されている現況について説明した。次に、超過課税を実施するにあたり、どの税目が適当であるか分析を進めたいと思う。本稿では、「十分性」、「安定性」及び「応益性」の原則に沿う税目が、近年において超過課税を実施する際に望ましいと考える観点から、それらの原則に應じる税目に着目したい。3の表1に示したように、上記の3つの原則に沿う税目は、固定資産税とされているが、これについて府内市町村の状況を勘案しながら、項目別に検証を行う。

①十分性

超過課税による収入額は、標準税率にかかる収入額に比例する。そのため、市町村税全体の収入額のうち高い割合を占めるものから順に超過課税による収入額が大きくなるので、その構成割合に

図1 市町村税収入額の税目別構成割合



着目して分析する。

平成20年度における府内市町村の標準税率相当分の収入額について、税目別構成割合は図1のとおりである。構成割合の高いものから順に、固定資産税（市町村交付金を除く。）39.6%、個人市町村民税30.6%（均等割0.7%、所得割29.9%）、法人市町村民税12.7%（均等割2.0%、法人税割10.7%）、都市計画税8.0%、市町村たばこ税4.0%、その他3.3%となっている。以上のように、主要3税目だけで82.9%を占めており、市町村税収入の総額の大部分を構成していることが分かる。

また、府内の直近15年間における市町村税収入額の税目別構成割合の状況は図2のとおりで、固定資産税が38.9%～45.6%、個人市町村民税が25.3%～30.6%、法人市町村民税が9.4%～14.1%と、年度間でその割合に若干の変化が認められるが、近年において大きな変化は認められない。

このように見てくると、一般的に超過課税による収入が十分と見込めるものは、固定資産税、個人市町村民税（所得割）及び法人市町村民税（法人税割）ということができ、特に固定資産税は、最も高い構成割合を占めていることから「十分性」を備える税目であると言えるであろう。

②安定性

安定性の指標については、様々な指標が知られているが、市町村の経費には、その行政事務の性

図2 市町村税収入額の税目別構成割合の推移

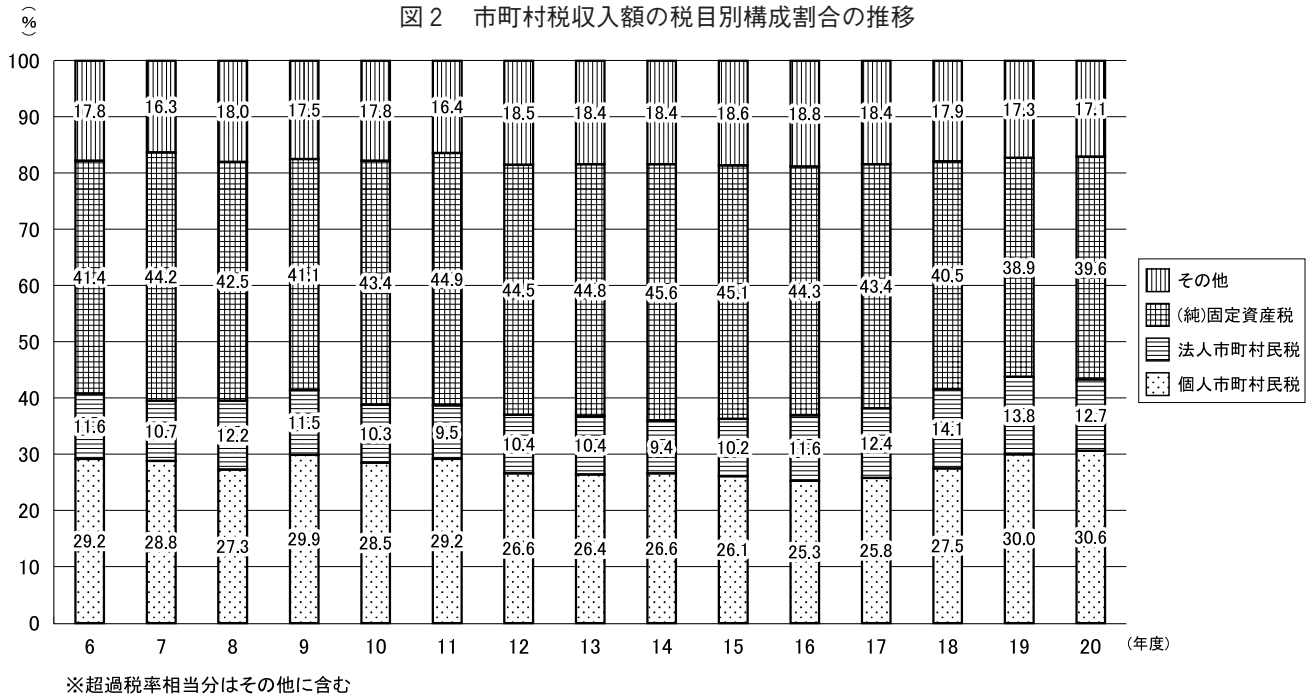
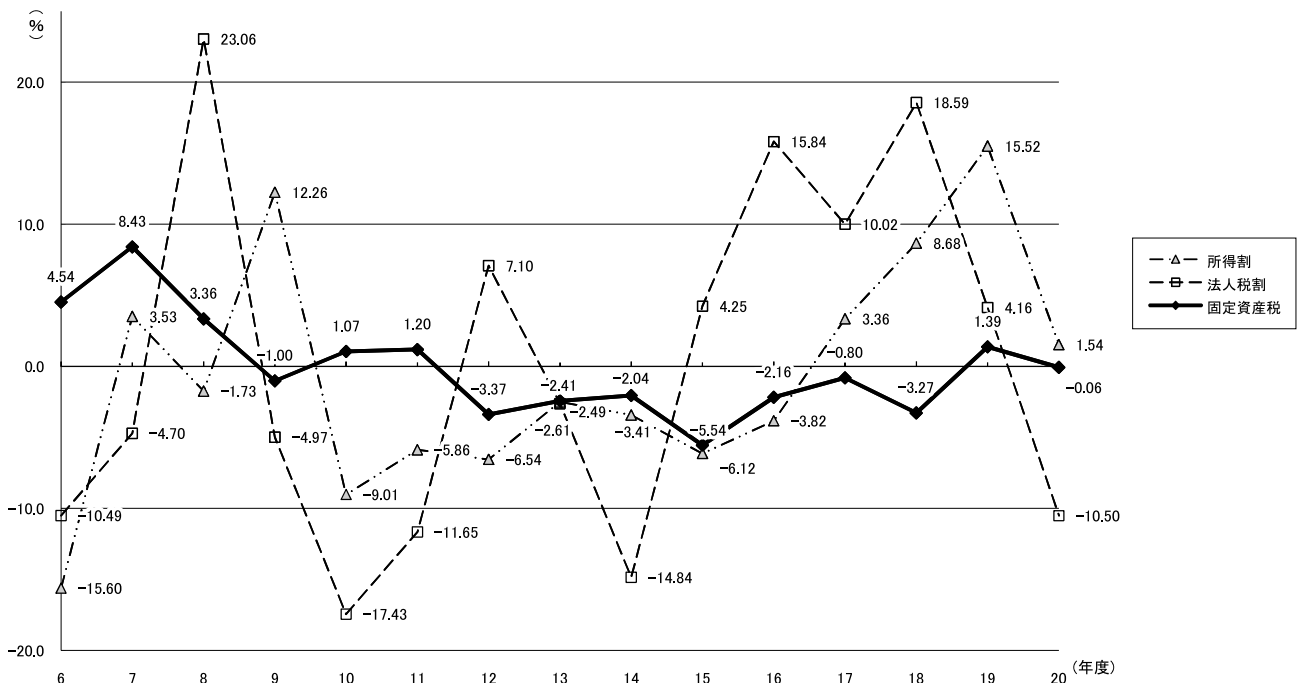


図3 収入額の対前年度比率の推移



質上経常的なものが多く、年度ごとに収入額が急激に増減しないことが必要であるとされることから、本稿では、収入額の対前年度比率を安定性の指標として用いることとした。また、固定資産税の安定性を検証するための比較対象は、①で述べた個人市町村民税（所得割）と法人市町村民税（法人税割）を用いた。

府内の直近15年間における各税目の収入額の対前年度比率は、図3のとおりである。対前年度比率の増減幅をみると、固定資産税が-5.54%～8.43%の範囲にあるのに対し、所得割が-15.60%～15.52%、法人税割が-17.43%～23.06%であり、固定資産税の増減幅が最も小さい。

また、対前年度比率の絶対値を取った場合、固

固定資産税の値が最小となる年度が、直近15年間のうち、平成7年度、平成8年度及び平成15年度を除き12年度ある。従って、固定資産税、個人市町村民税（所得割）、法人市町村民税（法人税割）のうちでは、固定資産税が他の税目に比べ、相対的に安定的であることがいえよう。

では、どうして固定資産税は相対的に安定しているのでしょうか。これは、固定資産税の課税客体となる土地と家屋が普遍的に存在し、かつ、1度評価替えが行われた後、固定資産税評価額が原則3年間据え置かれることや、土地に係る負担調整措置により税負担の急激な変動を抑制してきたことなどが理由として考えられる。つまり、固定資産税は、年度間で税額が大きく変動しないように、税制自体があらかじめ構築されていると考えられるものである。

③ 応益性

固定資産税の応益性について、前掲の「地方税制の現状とその運営の実態」によると、「固定資産税は、応益負担の原則に立脚した税である。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行政サービスとの間には深い関連性があるので固定資産税は応益原則を最も強く具現化している」とあり、固定資産税が応益性の原則に最も沿う税目としている。また、固定資産税と行政サービスとの関連性について、地方制度調査会は、「地方分権時代の住民自治制度のあり方及び地方税財源の充実確保に関する答申」（平成12年10月25日付）の中で、「固定資産税は、資産の保有とそれに対して市町村が提供する道路、上下水道、消防、その他の行政サービスとの間に存在する一般的な受益関係に着目して課税されるものであり、応益性という地方税の重要な原則を具現した税である」と、固定資産税と道路、上下水道、消防等の具体的な行政サービスとの関連性を示している。

このように、固定資産税の課税根拠は、固定資産が所在することによって、その所在市町村から行政サービスを受ける点に置かれている。

次に、固定資産税の応益性について数値を用いて行われた検証の一例を紹介する。ここでは、「行

政サービスに差がある場合には固定資産税負担も差がある。行政サービスに差がない場合には固定資産税負担も差が無い」という基準を用いて、市町村間において、下水道等の行政サービスの格差と固定資産税負担の格差に対応関係があるかを検証している。その結果としては、①固定資産税の応益性を概ね肯定する、②土地を住宅地と商業地に分けて分析し、住宅地は応益的であるが商業地は応益的ではないといった結論を得ているものがある。

ただし、これらはいずれも土地だけの検証となっており、家屋や償却資産については考慮されていないうえ、固定資産税の応益性に関する評価は、応益性をどのように捉えて定式化するかに依存するところが大きいと考えられる。そのため、固定資産税の応益性については、今後の更なる研究の進展が課題である。

以上、述べてきたように、固定資産税については、市町村が自主財源を確保する際に要請される「充分性」及び「安定性」を備えているといえる。この2点においては、固定資産税は役割を十分に果たすであろうが、一方の「応益性」については、今後の検証が必要である。

しかし、この「応益性」は、超過課税を実施する際に重要となる。なぜなら、地域住民に対し超過課税の必要性を説明しなければならないからである。行政サービスの水準と無関係に超過課税を実施することは適切ではなく、市町村は、応益に基づいた理論と住民への説明責任が要求される。

これについて、目的税であれば、一定の用途にかかる費用に対して財源が足りないため超過課税を実施するという理論が成立するが、普通税に関してはそうではない。住民が納得する形で税目と税率を決定しなければならず、住民への説明が難しい場合がある。しかしながら、固定資産税に限っていうと、固定資産の受ける利益について、具体的な行政サービスが例示されているので、それらの行政サービスと負担の関係から税率を調節する余地が残されていると考える。

(2) 固定資産税の税率の推移にみる超過課税の可能性

次に、現在の固定資産税の税率は、標準税率が1.4%であり、制限税率が定められていないが、この税率に至った経緯を振り返ってみたい。税率の推移は、表3のとおりである。

表3 固定資産税の税率の推移

明治6年	税率3% (地租改正)
昭和24年度	税率1.75% (シャウプ勧告)
昭和25年度	一定税率1.6%
昭和26年度	標準税率1.6% 制限税率3.0%
昭和29年度	標準税率1.5% 制限税率2.5%
昭和30年度	標準税率1.4% 制限税率2.5%
昭和34年度	標準税率1.4% 制限税率2.1%
平成16年度	標準税率1.4% 制限税率の廃止

固定資産税は、昭和24年のシャウプ勧告による地方税制改革に伴い、従来、国税であった地租・家屋税を改組して創設された税である。その創設の際、戦後において地方自治を維持するため年間500億円の税収が必要であるとされ、その税収を得るために、固定資産税の税率は1.75%とされたのが始まりである。この1.75%については、当時の地方税法改正法案における国会での議論等を経て修正され、昭和25年度は、一定税率1.6%で課税された。そして、その翌年の昭和26年度には、標準税率1.6%、制限税率3.0%とされ、一定税率が標準税率へ改められるとともに制限税率が設けられた。その後、標準税率は、昭和29年度に1.5%、昭和30年度に1.4%と引き下げられて現在に至っており、制限税率については、昭和29年度に2.5%、昭和34年度に2.1%とされ、最終的に平成16年度の税制改正により廃止された。

このように、固定資産税の税率の設定は、創設当初に数回改正が行われた後、半世紀に渡り変更されておらず、他の主要税目に係る標準税率の最終改正（例えば、個人市町村民税（所得割）：平成19年度、法人市町村民税（法人税割）：昭和56年3月）と比較しても、相当長い期間変更されていない。この半世紀の間に、全国の財政需要額と固定資産税収入額は当然変化していることから、現在の税率は、必要

な費用を賄うために税率を定めるという創設当初の理念を失いつつあるといえるであろう。長期に渡って標準税率の変更がされず、受益と負担の明確化が求められる現在において、市町村自らが、地域に必要な費用を決定し、それに応じた税率を決定するという創設当初の理念に沿った手法は、検討に値すると考える。

そもそも、固定資産税の税率が長期に渡って変更されなかった理由として、固定資産税の課税標準額が、地価や物価の変動に連動するため、高度成長期においては固定資産税収入額も増加し続けたことがある。また、前述したように、年度間で固定資産税の収入額が大きく変動しないような制度が構築されているため、バブル崩壊時の地価急落時においても比較的安定的な収入を得られたことにも要因があるだろう。しかし、バブル崩壊以降の長期間に渡る地価の下落によって負担水準（当該土地に係る当該年度の前年度分の課税標準額が当該年度の評価額に対してどの水準にあるかを示す数値）が上昇し、今後、土地の固定資産税収入額は、地価の変動との連動性が高まることが予想され、税率の調節による収入額の調整は、安定性を維持するためにも重要となってくる。

(3) 固定資産税の超過課税の実施状況

ここで、全国の固定資産税の税率採用状況（平成21年4月1日現在）を紹介したい。これについては表4のとおりである。全団体となる1,778団体（東京都特別区は、23区をもって1団体で計上している）のうち、超過課税を実施しているのは164団体で、全体の9.22%となっている。また、この超過課税で採用されている税率のうち、最も採用が多い税率は1.50%で70団体（超過課税実施団体全体の42.7%）となり、続いて1.60%が53団体（32.3%）、1.70%が17団体（10.4%）となっている。

上述の結果について、都道府県別に超過課税の実施状況を見ると、富山県、島根県、鳥取県、宮崎県、京都府、石川県の順に超過課税の実施割合が高い。これを地域に分けてみると、北陸地域や山陰地域で超過課税の実施割合が高いという状況に対し、茨城

表4 全国の固定資産税の税率採用状況

(平成21年4月1日現在)

税率	A	1.40	1.45	1.50	1.55	1.58	1.60	1.62	1.65	1.70	1.75	B	A/B
都道府県	1.40	1.45	1.50	1.55	1.58	1.60	1.62	1.65	1.70	1.75	合計	(%)	
北海道	164	2	7			3				3	1	180	91.1
青森県	35					5						40	87.5
岩手県	26	1	8									35	74.3
宮城県	36											36	100.0
秋田県	24					1						25	96.0
山形県	32		1	1		1						35	91.4
福島県	51	3	2			1				2		59	86.4
茨城県	44											44	100.0
栃木県	30											30	100.0
群馬県	38											38	100.0
埼玉県	70											70	100.0
千葉県	56											56	100.0
東京都	40											40	100.0
神奈川県	33											33	100.0
新潟県	31											31	100.0
富山県	1	2	6	1		5						15	6.7
石川県	13		2	1		2				1		19	88.4
福井県	15		2									17	88.2
山梨県	27					1						28	96.4
長野県	69		3			5	1			2		80	86.3
岐阜県	35		1			3				3		42	83.3
静岡県	37											37	100.0
愛知県	60									1		61	98.4
三重県	29											29	100.0
滋賀県	26											26	100.0
京都府	17		7			2						26	65.4
大阪府	42									1		43	97.7
兵庫県	40		1									41	97.6
奈良県	35					1	1		2			39	89.7
和歌山県	25		4							1		30	83.3
鳥取県	10		6			3						19	52.6
島根県	7	1	5	3		5						21	33.3
岡山県	26					1						27	96.3
広島県	23											23	100.0
山口県	19					1						20	95.0
徳島県	24											24	100.0
香川県	17											17	100.0
愛媛県	20											20	100.0
高知県	29		5									34	85.3
福岡県	56		5	1		4						66	84.8
佐賀県	17		2	1								20	85.0
長崎県	23											23	100.0
熊本県	43		3	1								47	91.5
大分県	18											18	100.0
宮崎県	15			1		9				3		28	53.6
鹿児島県	45											45	100.0
沖縄県	41											41	100.0
合計	1,614	9	70	10	1	53	1	2	17	1	1,778	90.8	

(注) 東京都特別区は、23区をもって1団体と計上している。
 出展：市町村税の税率の採用状況について(「月刊 地方税」2009年9月号)

県、群馬県、埼玉県、千葉県、東京都及び神奈川県といった関東地域では、全ての団体が標準税率で課税しており、地域間で超過課税の実施状況に差が認められる。

大阪府においては、前述したように岬町のみが超過課税を実施しており、実施割合は2.33%と、全国平均9.22%よりも低く、近隣府県と単純に比較しても制度活用の余地がある状況である。

(4) 固定資産税の超過課税における課題

(1) で固定資産税が「充分性」及び「安定性」を備えること、(2) で固定資産税の税率変遷からの超過課税の可能性、(3) で府内市町村の状況から、固定資産税について超過課税を実施する余地があることについて説明し、超過課税の検討対象税目として、固定資産税は積極的な要素を持つことを紹介した。

しかし、固定資産税の超過課税を実施する際には、いくつかの課題があるので注意したい。それは、適正な課税客体の把握と徴収体制の強化である。

市町村間での税率の多様化は、地方分権を推進するにあたって十分起こりえることであるが、税の執行過程で生じる格差は存在すべきではない。賦課又は徴税の甘さがある状況で超過課税を実施することは、「公平性の原則」に反する。そのため、超過課税を実施するにあたっては、適正な賦課と徴収体制の強化に努めなければならない。

① 償却資産の課税客体の把握

固定資産税の適正な賦課に係る問題の1つとして、課税客体となる償却資産の捕捉漏れが多いことが指摘されている。償却資産については、土地又は家屋と比較すると、固定資産税の課税客体としての認知度が低いことや、1つの資産について、家屋又は償却資産のどちらと認定するかの判断が困難なケースがあり、制度上又は実務上の困難さが認められる。そのため、償却資産について適正に賦課するには、地方税法に定められている実地調査を適宜実施する等の取組が必要である。しかしながら、府内においては、一部の市町村で先進的な取組も見受けられるが、依然として十分な取組が行われているとはいえない状況にある。このような状況は、超過課税を行う以前の問題として、固定資産税ひいては税全体に対する信頼を大きく損なう結果を招きかねないので、制度周知や実地調査等に一層の取組が求められるところである。

② 徴収体制の強化

次に、固定資産税に係る徴収体制の強化である。平成20年度における府内市町村全体の固定資産税の徴収率は94.0%で、府内市町村全体の全税目にかかる徴収率94.5%より0.5%下回っている。この固定資産税の徴収率は、近年において年々上昇しているが、府内の市町村別に見ると、82.6%から99.6%までばらつきが認められ、90%を下回る市町村数と比較すると、所得割が3市、法人税割が1市であるのに対し、固定資産税は9市町と多くなっている。固定資産税の超過課税を実施するにあたって、徴収率の低い市町村は、特に注意が必要である。

固定資産税は、納税義務者の所得の大小に関わらず課税されるため、景気悪化時には、その徴収

に困難を伴うことも少なくないが、超過税率を実施するには、その公平性を説明するためにも、より良い徴収体制を確保したうえで実施することを期待したい。

7. おわりに

本稿では、自主財源確保にかかる手段として、固定資産税の超過課税を紹介したが、これは、あくまでも可能性の1つである。自主財源を確保する最適な方法は、地域の実情に応じて多方面からの検討が必要である。

従来の中央集権型システムが機能していた時代には、地方税は全国画一的な負担とすることが求められていた。そのため、市町村が超過課税を実施する場合には、多くの住民が関心を寄せるであろうし、行政側にも多大な負担が生じる。しかし、住民を地域行政に関する議論へ巻き込んだうえで、税率の変更を検討していく意味は大きい。必要な公共財及び行政サービスを地域住民が自ら選好し、それに対する負担を負うということが本来の地方自治ではなかろうか。

また、本稿は超過課税に絞って論じたが、税率の調節については、引き上げるばかりではなく、政策的な引下げの動きが一部の市町村で現実に認められる。真の分権型社会を実現するにあたって、財源不足が認められなければ、引き下げる方向での税率調節も積極的な検討に値する方策であると考えられる。税率の調節は、地域の住民の地域行政に対する意識を変革させる力を十分に持っている。税率の調節をきっかけに、地域住民が政策全体について関心を持つことにより、地域が自立的及び持続的に発展していくことを期待したい。

本稿が、税率について再認識を促す契機になり、これについて、住民を含めて多くの議論がなされることがあれば本望である。

参考文献

・総務省自治税務局『平成20年度地方税に関する参考係数資料』

- ・財団法人 地方財務協会『地方税の現状とその運営の実態』
- ・地方税窓口事例研究会『固定資産税・都市計画税の税率』（月刊「税」2003.12月号）
- ・地方税務研究会編『地方税総則逐条解説』
- ・市町村税務研究会編『市町村諸税逐条解説』
- ・石田和之他『固定資産税の財政学』（月刊「税」2007.3～2009.12月号）
- ・財団法人 地方財務協会『改正地方税制詳解（平成17年）』
- ・地方制度調査会『地方分権時代の住民自治のあり方及び地方税財源の充実確保に関する答申』
- ・地方分権推進委員会『中間報告』
- ・遠藤 安彦『地方交付税法逐条解説（第3版）』
- ・加藤 寛『わが国税制の現状と課題』
- ・株丹 達也『近年の課税自主権の動向について』（月刊「地方税」2006.11月号）
- ・財団法人 自治総合センター『地方税制度に関する調査研究』
- ・金子 宏『租税法』
- ・木村 陽子『超過課税は財政危機を救えるか』（月刊「地方税」2003.3月号）
- ・岬町総務部行財政改革課『固定資産税の超過課税の実施について』（自治大阪2006.12月号）
- ・堀井 裕資『税条例について』（自治大阪2005.6月号）
- ・石原 信雄他『新版 地方財政法逐条解説』
- ・香山 叔彦『償却資産の適正・公平な課税に向けて』（自治大阪2008.8月号）
- ・大阪府総務部市町村課『市町村税徴収実績の概況』（自治大阪1994-2009）
- ・下山 朗『固定資産税の応益性—大阪府下のデータを用いた実証分析』（関西学院大学経済学研究35号）
- ・林 宜嗣『応益税としての固定資産税の公平性』（資産評価情報136号）
- ・杉田 一宏『市町村法定外普通税又は法定外目的税の新設・変更に係る同意手続等について』（月刊「地方税」2008.8月号）