

# 沖縄県財政と県税収入

— 『国と沖縄県の財政関係』の幻の一章(2)—

関 口 浩

## 1. 地方税制度

### 1.1 課税の根拠と独立税主義および付加税主義

地方税は地方公共団体がその住民より徴収する租税の総称である。そしてわが国の地方税は「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」という地方税法（昭和25年7月31日法律第226号）第2条の規定に、その課税の法的根拠がある。ただし、これによって直ちに課税できるわけではなく、続く第3条の「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」とする規定により、各地方団体の条例に定めることにより初めて実際の課税ができることになっている。分権化が進んでいるアメリカ合衆国のように、各地方政府の規定により課税できるのとは異なり、わが国の都道府県ないし市町村が課税をするにあたっては、条例制定以前に国の定めである法律が大枠を縛っているといえるのである。

わが国の地方団体は現行制度では、広域地方公共団体である都道府県と、基礎的地方公共団体である市町村の2層に区分される。そして、都道府県が賦課・課税する租税を都道府県税（道府県税）といい、市町村が賦課・徴収する租税を市町村税（区市町村税）という。そして現行法の下では、地方税法に規定されているように、それぞれの団体が基本的には独自の租税を有しており、独立税主義に立脚している。このように地方団体が本格的に独立税を有するようになったのは1950（昭和25）年に現行の地方税法が制定された70年ほど前からであり、その歴史は比較的浅いといえる。この地方税法制定に大きな影

響を及ぼしたのが、いわゆるシャウプ勧告である。

シャウプ勧告は、第2次世界大戦後の民主化の一環として税制改革を実施すべくGHQの方針により招かれたアメリカのコロンビア大学財政学教授カール・シャウプを団長とした税制使節団によるわが国租税制度全般に対する勧告のことである。ある意味で、わが国の歴史上、租税体系全般を一気に見直そうとした唯一の、画期的な勧告といってもよからう。その内容については当時からさまざまな見解があり、また70年を経た今日必ずしも時代的に実情に合致しない部分も多くなってはいる。それでも多くの観点から肯定的にも批判的にも学ぶべきところが多い。地方財政の観点からこの勧告をみると、GHQの方針である税制を通じた民主化の実現のために、地方自治の尊重が勧告の大きな柱の一つに打ち立てられており、地方自治の財政基盤の強化や古典的な意味での市町村自治を基調とした財政再編が勧告に盛り込まれているとされる。前拙稿（「沖縄県財政の歳入構造」）で述べたが、課税にあたり独立税を持つかあるいは付加税を用いるかについては通説では地方自治の観点から独立税の保持を支持している。ただし現行制度を所与とした場合、国税・地方税の税源配分の問題だけであって地方自治の根幹に影響がなければ問題はないとする考え方もある<sup>1</sup>。わが国では第2次世界大戦前、地方税は付加税主義を基本的にとっていた。こうした付加税中心主義のあり方に一石を投じたのが外圧であるシャウプ勧告で、これによって地方団体にも独立税が幅広く付与されたといえる<sup>2</sup>。その理由は、「都道府県と市町村は独立の税目を持つべきである。こうすれば住民はあらゆる税率を決定する責任者が都道府県

か市町村かを知ることになろう。また、われわれは、一般的にいて、収入と徴税義務とが一の段階に集中されるならば、各税とも強力に執行されることになろう」と『シャウプ使節団日本税制報告書』に表現されている。

ところでシャウプ勧告が提出され、それに基づく税制改革が実施された当時、沖縄県域は事実上米国統治下にあり、直接的にはシャウプ勧告の影響はなかったといえる。けれども琉球臨時中央政府・琉球政府は琉球の税制改革にあたり、米国の意向とは相いれないものとされていたシャウプ勧告に基づいた日本の租税制度を参考にして琉球の租税制度を構築したのであった<sup>3</sup>。なおシャウプ使節団は単に机上の空論をGHQに提出しそれが日本政府に提示されたのではなく、日本各地を調査してそれを勧告に反映させていたが、この調査にあたり沖縄県域でも1949（昭和24）年7月11日から15日にわたり那覇で調査をしたことがわかっている。そのため、シャウプ勧告が沖縄県域とも全く無関係であったとはいえないのである。

沖縄県の課税力ないし担税力は全国的にみてかなり低いというレッテルが張られているが、本章ではその俗説が真実であるかを、これまでとはやや視点を変えて論究する。そして、特に県税を中心に、前拙稿で述べた沖縄県財政の効率的運営が租税とどのようなかわりを持っているかをみていく。

## 1.2 地方税原則

わが国には現在、都道府県、市町村という2層の地方団体が存在しているが、それぞれの地方団体が独立税を有し課税をするにあたり、そもそも地方税としてはどのような租税が適切であるか、地方税の条件を考える必要がある。佐藤進教授はその著『地方財政総論』で地方税原則について時代を追って学者の議論を検討されているが、同書あるいは別著『財政学入門』などでも、現行の地方税制度を前提とされ元自治省事務次官のまとめた①応益原則、②安定性原則、③地域的普遍性原則、④負担分任原則、⑤自主性原則を掲げ、「地方税原則論の研究はなお未開拓な研究分野であるといつてよい」と締めくくられ

ているのである。こうした財政学者等によりこれまで提示されてきた地方税原則は時の経過とともに時代的に意義が薄れているものもみられる。また、地方税が一国の租税体系になかでない位置を占めているかによっても、また補助金など他の地方財源との関係で地方財政制度がいかなるものであるかによっても、地方税原則は大きく変わってしまうことすら考えられる。橋本徹教授は地方税原則の問題として、「原則の中で矛盾するものがあるため、何を重視するかである」と述べられている<sup>4</sup>。つまり、地方税原則は時処により変化し、また掲げられた原則間での問題が表出することもあり、恒久的なそれを提示することはきわめて難しいといえるのである。そして、多くの財政学者は地方税原則について論述するにあたり、①国税・地方税全てを通じて該当する一般的な租税原則、そして②地方政府（団体）の特殊性に基づく地方税に該当する原則というように論を進めている<sup>5</sup>。本節では、きわめて簡単にこれらの議論をまとめ、現代的意味での地方税原則の支柱ないしそれに準ずるものを抽出してみたい。

### (1) 地方税の基底条件——税源配分適正化原則——

表1は財政学者による地方税原則論を今日的視点から一覧にしてみたものである<sup>6</sup>。地方税原則を吟味する端緒として、租税論の大家として名を馳せた神戸正雄教授の切り口が有効と思われる。神戸教授はまず「地方税として備へなくてはならぬというもの」とする地方税の絶対的条件から筆を起こしており、それを、課税物件の分別性としている。今日的に言えば、つまり課税物件である所得、消費、資産をいかなる政府ないし団体に帰属させるかを明確化すべきとする税源配分の適正化といえる。これは井藤半彌教授の示された課税客体の定着性、課税客体の分割性に対応するものと佐藤進教授はみておられる。また、西野喜與作教授は「国及び他の地方団体の租税との調和を図らねばならぬ」とする調和の原則として掲げておられそれをさらに掘り下げている<sup>7</sup>。これらとは対照的なのが恒松制治教授の論で、税源重複の必然性を掲げている。経済発展に伴い各段階の政府の財政需要が増したことや経済活動の広域化により課税技術の観点および租税効果の観点か

ら税の分離配分が好ましくあらざる効果をもたらすことなどの理由から、租税の完全分離配分が難しいとしている。しかし、地方独立税を持つ意義は付加税主義の弊害を考えあわせてみても、その重要性を否定することはできず、恒松教授の論も考慮しつつ、時処に応じた「適正な」税源配分を掲げる必要性があるといえよう。

現行の地方税制度の基盤にあるシャウプ勧告に基づく税制改革では、表2にみられるように、概ね国税に所得、道府県税に消費、市町村税に資産、そし

て民主主義をより浸透させる意向もあり、市町村税には加えて所得がその主要な課税物件として配置されている。シャウプ勧告でも市町村税の骨格から明らかかなように、税源の完全分離は実現されていないのである。

シャウプ税制改革による租税制度は今日ではかなり浸食されてはいるものの、骨格としてはかろうじて残されているとみてよい。そのため、地方税の基底条件としての税源配分の原則は現在、ある程度までは満たされているといえよう。しかし現実的に、

表1 財政学者等の提示した地方税原則

	神戸教授	井藤教授	西野教授	柴田次官	恒松教授	橋本教授	牛嶋教授
<b>地方税の基底条件</b>							
税源配分適正化原則 (課税物件の各段階政府への帰属)	○	○	○				
課税客体の定着性原則 (課税客体が地域に定着していること)	○	○				○	
課税客体の分割性原則 (課税客体が地域的分割が容易)	○	○					
税源重複必然性原則 (課税物件の各段階政府での重複)					○		
<b>税収条件</b>							
安定性原則 (安定的な税収が確保できること)	○	○	○	○	○	○	
財政需要への適応性原則 (税収が各地方の財政需要に対応)	○	○	○				
普遍性原則 (課税物件に地域的偏在性がないこと)	○	○		○	○	○	
<b>租税負担条件</b>							
課税の地域的均等原則 (課税に伴う犠牲を地域的に均等化すること)		○			○		○
<b>状況斟酌条件</b>							
応益性原則 (利益に応じた課税をする余地があること)	○	○	○	○	○	○	○
負担分任原則 (住民が広く負担を分かち合う余地があること)		×	○	○	△	○	
<b>分権的条件</b>							
自主性原則 (地方の意思で課税が可能なこと)				○		○	
課税の地域特殊性原則 (地域の特殊事情を生かした財源確保)	○		○				自主財源 確保
課税の非収入目的の地域特殊性原則 (租税の財政外の政策影響が地域的である)		○					
<b>税務行政上の条件</b>							
課税物件の捕捉容易性原則 (課税物件が捕捉しやすいこと)	○		○				
評価の容易性原則 (課税物件が評価しやすいこと)	○		○				

表2 シャウプ勧告に基づく税源配分

	国 税	道府県税	市町村税
所 得	所 得 税		市町村民税
消 費	酒 ば 税 た 品 こ 税	附加価値税 入 場 税 遊興飲食税	電気ガス税
資 産		自 動 車 税	固定資産税

(注) 附加価値税の「附」の用事は当時のものである。

[出所]橋本 徹『現代の地方財政』東洋経済新報社、昭和63年、72頁。

所得税と住民税の課税最低限の問題等々、数多くの問題が指摘され続けており、改めて「適正な」税源配分を考え直す時期に来ているといえるのである。

## (2) 税収条件

基底条件を前提して、地方税原則について微に入り細に入り検討すると、やはり時代背景を拭うことができず、時処を問わず該当する地方税原則は断定的には描き切れないといえる。そこで、以下、地方税のあるべき姿を鳥瞰していきたいが、まず程度の差はあるものの必要な税収をいかに確保するかという税収条件をあげている論が多い。

①**安定性原則** 税収条件の中でも各学者がほぼ異論なくあげているのが、地方税はとりわけ安定的な税収を確保すべきであるとする税収の安定性（安定性原則）である。地方財政制度の形態により、たとえば地方財源が依存財源に依拠する割合が高いとしても、地方政府（団体）は住民に密着した教育、土木、福祉といったサービスを提供することが多い。それをつつがなく支えるためには当然、税収の安定性が求められるのである。また神戸正雄教授が指摘されているように、国税には税収の可動性があるものを税源として選択して不況期に減収しても「公債を起すことが比較的容易」である。これに対して、地方政府ないし団体は、国のように「自然減収が生じた場合に其を穴埋めする為の公債の起債といふことが」とりわけ財政力の弱い団体ほど「容易でなくして大いに困ることになる」のである。こうしたことから税収の安定性が導き出されるのである。

②**財政需要への適応性原則** 地方団体の規模や内容他に基づく財政需要の相違に対応した税収が望ましいとするものである。これは地方団体の機能の分化に基づく事務配分が前提となっており、事務配分

の適正化がなされないと、税源配分も妥当性を欠くとされている。シャウプ勧告や神戸勧告に基づく事務配分の適正化は実現されず、2000（平成12）年の地方分権一括法に至り、理想に一步近づいたといえよう。

③**普遍性原則** 地方団体をとりわけミクロ的にみただ場合、その管轄区域の経済力の格差が地方税収の格差に直接的に表れてくる。そのため地域的に遍在する租税を地方税とすると、税収の地域格差をもたらすことになる。例えば事業税のような租税は、手の混んだ税制を構築しなければ公平な税体系にはなりにくく、多くの企業の本社、とりわけ大企業の本社が存在する東京都に多くの税収をもたらす一方、沖縄県のように比較的小規模の企業が存在するところには望まれるほどの税収をもたらしにくいという格差の問題を生じる。従って、税収力の格差を極力少なくするためには税源や課税客体が特定地域に遍在するのではなく、全国的に普遍的に存在するものが好ましいとする普遍性の原則が求められる。また、比較的普遍的とされる租税は、納税能力または収益高を外部から推測できる、外形に基づいて課税する外形標準課税が可能とされ、税務行政能力が必ずしも万全とはいえない地方団体にとっては税務行政上も適しているといわれている。こうした外形標準課税には収益税や消費税がそれに適っているとされているが、シャウプ勧告で現行の消費税にほぼ相当する附加価値税を県税の主軸に設定されたのは、このような観点からも妥当性を有していたといえるのである。

## (3) 状況斟酌条件

状況斟酌条件という表現は学術的表現とはいえないかもしれないがとりあえず、地方税として全面的

な適用は難しいものの、その時処の状況を斟酌してその課税の方向性を加味した上で、地方税として課税に適する条件という意味を表現したものである<sup>8</sup>。

**④応益性原則** 地方税は中央政府に比べて、地方政府（団体）の規模が小さければ小さいほど、地方政府（団体）の提供するさまざまなサービスとそれを受ける住民の給付反対給付の関係の適用可能性が大きいといわれる。これは1890年代のワグナーにより主張されていたものである。例えば国のサービスと、自らが住んでいる市町村の提供するサービスのうち、どちらをより身近に感じるかを考えれば比較的理解しやすいであろう。つまり地方団体の提供するサービスは便益を受けていることを国によるサービスよりも感じやすい可能性が高く、地方税を設定する際には公共サービスからの利益に応じて納税するということが正当化されるのである。これを利益に応じた課税ということで応益原則という。状況斟酌条件の枠組みからより正確には表現すると、応益性加味原則といった方がよかろう。応益原則による課税はその対極にある応能原則と比べた場合、市場機構に近いものであり、とりわけ社会的弱者に厳しいものとならざるを得ない。従って、地方税といえどもそうした側面を無視することはできず、完全な応益原則の貫徹は現実には難しいのである。このことについては学説的にも1920年代にドイツの財政学者のシャンツとヘンゼルの間でなされた論争が有名である。シャンツは地方のサービスによる受益はその人の給付能力の増大となって表れるため能力原則による課税を主唱したのに対して、ヘンゼルは地方政府の活動はその地域の狭小性と支出の集中性に能力説に基づく所得課税では把握しきれない特別利益があり地方による受益者負担的課税を主唱したのである。

なお、納税義務者に着目してその給付能力に基づいて課税する税を人税というのに対して、課税物件（課税客体）に着目してその給付能力に基づき課税する税を物税というが、地方税にはこの区分による物税が好ましいとされている。それは（7）地方公共財自体には不可分性の性質があるものの、地方

税は利益に応じた課税が比較的しやすい。この場合人税は人の給付能力を分割するのが難しいのに対して、物税は利益に応じた分割に比較的なじむとされているからである。また、（1）人税は所得税や住民税所得割のように、所得の発生地と納税地（地方公共財の提供を受ける住所地）が異なることがあり、応益原則になじむ地方税には不適合であるとされるからである。

**⑤負担分任の原則** 後述の分権的条件の視点からすると、民主主義国家の場合、多かれ少なかれ地方自治を認めることに大きな意義があることに間違いはない。そうした観点から自らの地域を自ら治めていこうという場合、自らの地域を支える地方公共サービスの財源を各住民が広く分かちあって負担していくというのが負担分任の原則である。しかしこの原則を地方税原則として認めないのが井藤半彌教授の地方税原則論の特徴であると佐藤進教授が指摘されている。井藤教授は負担分任の前提として、負担能力を考える必要があるとしているのである<sup>9</sup>。分権的条件を強調し、地方自治を錦の御旗として掲げると負担分任原則が正当化されるが、現実的課税に当たっては負担能力を無視することは難しい。また地方自治を考えた場合、「国対地方」のあり方は、各国の政治体制と大いに関係してくるので、全く同じ土俵での国際比較は困難といわざるを得ない。アメリカ合衆国のような連邦国家で伝統的にかんりの分権制が維持されてきている国での事情を、わが国のような単一国家で歴史、風土の異なる国にそのまま当てはめることはさまざまな弊害をもたらすこととなる。なお、アメリカの本案ともいえるイギリスでは1990（平成2）年のサッチャー政権時に、地方税としてのレイトを廃止し、負担分任原則に即した人頭税であるコミュニティ・チャージを導入し、政権を覆す事態をも招来している。これは負担能力を考慮しなかった英国租税制度、とりわけ地方税制度の欠陥が表出したものである。このように、単に地方自治を標榜して地方税原則に負担分任原則を押し通しても絵に描いた餅になる可能性が強く、地方税の分権的条件に寄った時にやや加味する余地が残されてはいるというのが妥当であろう。わが国の現行

税制で負担分任の考え方が表れているものは住民税の均等割であるが、こうした問題を招来しないために、市町村民税で3,000円、都道府県民税で1,000円とその額は極めて低く設定されているとされる。

#### (4) 分権的条件

「地方自治は民主主義の学校である」といわれるように、現代社会において地方自治は極めて重要な概念である。こうした観点から地方政府（団体）の行政面および財政面での自主性を広げていくとする考え方が、とりわけ平成の地方分権ともいえた平成一桁あるいは十年代に強調された。地方税では課税自主権が関係してくることになる。しかし前述のように、地方自治あるいは地方分権は時処によってその捉え方が大きく変わる概念ともいえるので、こうした地方税の分権的条件も時処を考えあわせて、吟味する必要がある。

⑥**自主性原則** 地方自治を標榜する場合、その財政面においては与えられた税源の賦課徴収にあたって地方団体ができる限りその意思で決定する部分が多いことが望ましいとする自主性原則が強調されるのである。わが国では、第2次世界大戦後、憲法で地方自治が謳われ、この側面が戦前以上に強まったとする見解も存在するが、実態はその見解に追いつけなかったといえる。すなわち、冒頭で述べたように、地方税課税の根底は国会で制定される地方税法に規定されている。平成の地方分権一括法制定前も、現在よりも狭い範囲ではあるが地方税法に規定された税目以外に、法定外税を設定することが規定されていた。しかし、実際には手続が煩雑であるなどの問題があり、実現までにはかなりの障害が指摘されていた。また、税率についても地方団体が課税する際に通常よるべき税率とされた標準税率が地方税法で規定されており、それを超える超過税率による課税も認められてはいたが、さまざまな困難を伴った。これらが憲法に謳われている地方自治の精神に少し近づくには、2000（平成12）年4月の地方分権一括法の施行を待たねばならなかった。同法により、法定外普通税設定にあたり許可制から事前協議制になり、また法定外目的税が創設可能となった。そして、税目によっては税率の上限を定めてい

た制限税率が撤廃されたのである。こうして同法施行前と比べると自主性原則は実現しやすくなっているが、住民の意識の中にはアメリカにみられるような古典的自治の発想により、地方団体間における課税の違いを容認する傾向は極めて弱いといえる。むしろ、その違いを否定する傾向がわが国では強いとさえいえよう<sup>10</sup>。

牛嶋正教授は、ある意味地方団体間での横並び意識の強い日本的な分権から導き出される、地域間格差是正の原則を地方税固有の原則として掲げている。これは佐藤進教授が指摘されているように井藤半彌教授の課税に伴う限界的社会犠牲を地方団体内部のみならず広く国内すべての地方団体で均等にすべきという課税の地域的均衡と同じものとみられる。アメリカ合衆国のように分権がかなり深化しているところではこうした普遍性原則的な考え方より分権的条件を重視する傾向が強いといえようが、わが国の場合、地方政府（団体）間の横並び意識が強く、地方税の分権的条件である自主性の原則を、理念としてはともかく、現実にとどこまで貫徹できるかは判断の難しいところである。

こうしたことから、分権的条件である自主性原則は全く否定するものではないが、分権をいかに捉えるかを踏まえたうえで、その程度に応じて加味する余地が残されているといったものとみられ、本稿でいう状況斟酌条件に入れてもよいものなのかもしれない。

なお、表1の他の条件については紙面の関係で略させていただきます。

## 2. 都道府県税

### 2.1 県税の概要

#### (1) 県税の主柱

現行の都道府県税には表3にみられるような税目があるが、その基礎はシャープ勧告により築かれたといえる。同勧告で県税の主軸に据えられたのは消費課税でも、附加価値税であった。しかし、地方税法にも規定されていた附加価値税は「新税は悪税なり」という意識やかつて存在した取引高税の悪

表3 都道府県税の状況（平成24年度）

	沖縄県		財政力指数Eグループ		全 国	
	金額	割合	金額	割合	金額	割合
普通税	102,036	99.9	989,762	99.8	14,135,732	99.9
道府県税	36,149	35.4	344,046	34.7	5,628,848	39.8
個人	31,394	30.7	309,180	31.2	4,796,824	33.9
法人	4,755	4.7	44,868	4.5	832,024	5.9
事業税	14,679	14.4	136,454	13.8	2,531,277	17.9
個人	1,103	1.1	8,772	0.9	177,618	1.3
法人	13,576	13.3	127,682	12.9	2,353,658	16.6
地方消費税	21,551	21.1	213,751	21.6	2,551,109	18.0
不動産取得税	3,898	3.8	21,699	2.2	335,563	2.4
道府県たばこ消費税	3,230	3.2	24,776	2.5	288,934	2.0
ゴルフ場利用税	761	0.7	3,802	0.4	50,670	0.4
自動車取得税	1,132	1.1	16,475	1.7	210,433	1.5
軽油引取税	6,750	6.6	90,740	9.2	924,854	6.5
自動車税	12,888	12.6	135,962	13.7	1,585,966	11.2
鉱区税	13	0.0	80	0.0	368	0.0
目的税	69	0.1	1,508	0.2	9,656	0.1
狩猟税	4	0.0	351	0.0	1,685	0.0
総額	102,105	100.0	991,277	100.0	14,145,587	100.0

[出所]総務省編『平成26年度 地方税に関する参考係数資料』等から作成。

夢等々により反対が強く、実施延期を唱えられながら最終的には一度も実施されることなく、1954（昭和29）年に地方税法から削除され、廃止された。シャウプ勧告の序文には「一切の重要な勧告事項および細かい勧告事項は相互に関連を持っている。もし重要な勧告事項の一部が排除されるとすれば、他の部分は、その結果価値を減じ、場合によっては有害なものとなろう」と勧告の全体としての整合性が強調されていたが、附加価値税の廃止はまさにこの愚を実行に移したものであった。こうしてシャウプ税制改革の県税の体系は瓦解していくことになったのである。もしこれを実施していれば世界初の導入となったが、附加価値税は今日の事業税に置き換えられたものの、県税の収入確保をより充実させるために、シャウプ勧告で市町村税としての地位を与えられた市町村民税の一部を都道府県民税として、いわば割譲されることになったのである。

(2) 普通税と目的税

表3では、現行の都道府県税を普通税と目的税の区分で分類している。そもそも租税とは、政府がその経費の財源調達のために個別的対価を与えないで私経済から強制的に徴収する貨幣というのが現代的定義といえる。こうした定義に基づくと、租税は政

策を実現するために議会で決められた経費に充当すべく徴収されることとなるので、基本的には個々の租税が個々の経費との結びつきがないということになる。つまり、徴収された個々の租税はすべて国庫ないし地方の金庫に入り、経費はすべてこの国庫ないし地方の金庫から充当することとなる。このことは予算原則で複数予算が存在することにより財政操作の余地が出ることから、歳入と歳出が計上される予算は一つでなければならぬとする統一性の原則と軌を一にしているといえる。こうしたことから一般に租税といった場合には、その用途を特定しないで財政支出一般に充当することになるがこのような税を普通税とよんでいる。これに対して、税法によって租税収入の支出目的が特定化されているような税を目的税とよんでいる。

ドイツの財政学者フェッヒャーによると、目的税には①公共経済の部分領域に価格機構（市場機構）論的構想を適用し容認する考え方と②特定の収入を特定の経費と結びつけてはならないとする予算原則の一つ、ノン・アフエクタシオンの原則（目的拘束禁止の原則）に反するため反対する考え方があるとされる。そして後者の反対論には前者の容認論に立ち入った検討がなされていないと批判しその検討を

している。そして目的税は特別な利益を受ける者からその利益に応じた対価支払いを求めるものであり、受益者負担の論理になじむもので、それは租税とはいえ手数料ないし分担金であるとしている。佐藤進教授は特別な利益を生むものが経済財か公共財であるかによって、その財源を市場機構により得るのか租税で得るかが変わってくるとされ、フェッヒャーの受益者負担の論理による説明の限界を指摘されている<sup>11</sup>。このように特定の公共財を賄うために目的税が設定されることがあるといえる。現行の都道府県税で目的税は表3にあるように、狩猟税、ほかに水利地益税、道府県法定外目的税である。

都道府県税の基本的枠組みはこのようになっていが、以下、都道府県税の支柱である県民税と事業税についてその概要をみる。

## 2.2 県民税の概要

### (1) 沿革

都道府県民税が初めて課されたのは第2次世界大戦後の1946（昭和21）年で、それは都道府県の財源補強のためであったといわれる。しかし地方税に設定する人税は一か所であるべきとするシャウプ勧告に基づいた税制改革で、基本的に所得課税である住民税は市町村民税のみに絞られた。そして、戦前を一括りにして概観することはそれぞれの時代背景を軽視することになるのであまり好ましいとはいえないが、1940（昭和15）年の税制改革の際に地方税に人税は好ましくないとされ、それまで道府県段階で課されていた所得税付加税や市町村段階で課されていた戸数割は廃止され、地方税は物税中心の税体系にされた。けれども負担分任を考え合わせ、軽微な市町村民税が創設されたのである。

現行の都道府県民税が設定されたのは1954（昭和29）年のことである。シャウプ税制改革では前述のように廃止されたが、シャウプ勧告税制が修正を加えられる中で、とりわけ県税は大きな変更を余儀なくさせられた。その一つが都道府県民税の復活であった。これについてはすでにやや述べたが、実務的には別の言い訳がなされている。一つは負担者の観点からであり、都道府県の直接税が事業税のみ

となるとその納税義務者が都道府県民の約2割を占めるに過ぎない商工業者等となるので、地方税の負担分任の観点から、農業従事者やサラリーマンにも広く負担させるべきという考え方である。いま1つは地域的負担の観点からであり、都道府県税負担が事業税中心となると都市地域に負担が偏向し農村地域の負担が手薄になり、農業関係経費の支出の多い都道府県の実態から筋が通らないとする考え方である。いずれにしても、県税の主軸とされた附加価値税の廃止は、単なる都道府県民税の復活という事象にとどまらず、シャウプ勧告の予言通り、地方自治を浸透させるためには住民に最も近い政府である市町村にその財源を手厚く配分した勧告の意図の瓦解をみて取ることができるのである。

### (2) しくみ

都道府県民税は県民の所得に課される税であるが、個人に課されるものと法人に課されるものに大別できる（一般に個人住民税、法人住民税といわれることが多いが、以下、個人に課されるものを個人県民税、法人に課されるものを法人県民税と称する）。

①個人県民税 個人県民税には均等割、所得割のほか、配当割、株式等譲渡所得割などがある。個人県民税の主軸は所得割であり、それを均等割が補完している構造になっている。所得割の課税標準、すなわち課税物件（もの・行為・事実）を金額、価額、数量等で示したものは前年中の所得金額であり、それに4%の税率で課するという前年所得課税がなされている。そして、課税方式は所得税が申告納税方式であるのに対して、県民税は賦課課税方式をとっている。これは当年所得ではなくなぜ前年所得に課税するかについては、(7) 事務的、技術的観点から所得税の課税資料に基づいて課税するため、また (4) 地方団体の財政運営上、税収見込みの確度が高いからとされている。けれども所得は年による変動が大きい場合があり、納税者に強い負担感を与えることになる。そのため、所得発生時点と税徴収時点の間隔を短くする必要性からしばしば当年所得課税が提言されている。2007（平成19）年の税制改革前までは2%、4%と軽度累進税率で制限税率は設定さ



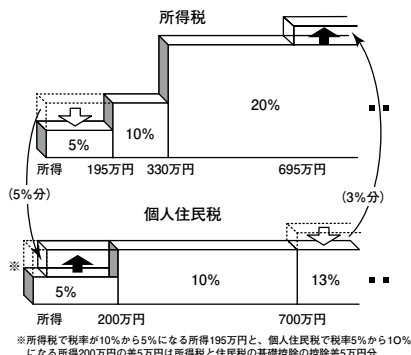
税源移譲に伴う所得税・個人住民税の税額について

・平成18年度改正により、所得税から個人住民税へ、概ね3兆円の税源移譲を実施  
 ・個人住民税については、所得割の税率を10%の比例税率化(19年度課税から適用)  
 ・個人住民税と所得税を合わせた合計の税負担が変わらないよう所得税の税率設定を変更

所得 税			
～H18		H19～	
課税所得	税率	課税所得	税率
～330万円	10%	～195万円	5%
		～330万円	10%
～900万円	20%	～695万円	20%
		～900万円	23%
～1,800万円	30%	～1,800万円	33%
1,800万円～	37%	1,800万円～	40%

個人 住 民 税			
～H18		H19～	
課税所得	税率	課税所得	税率
～200万円	5%	一律	10%
～700万円	10%		
700万円～	13%		



[出所]総務省資料。

図1 地方所得税構想(平成19年度税源移譲)

れていない構造になっていた。これが2007（平成19）年の税制改革で、地方所得税構想が取り入れられ、図1のように、基本的に納税者の負担は不変で、所得課税について国と地方の配分を区画整理することとなり、個人県民税所得割は4%となったのである。これは所得課税の比例税部分を地方の収入とし、累進税部分を国の収入とするものである。これは地方による消防や警察などの純粋公共財の提供によって、財産が保護され所得を得るという循環を考えると、公共サービスの受益に応じた負担となる側面を持っており、また全国のどこに移動したとしてもこの税が課せられることになるので移動に対して中立的であるといった利点があげられていた。

県民税均等割は現在年間3,000円という少額である。均等割は納税者の事情を斟酌しない人頭税であるため、前近代的な租税でありどこの国もこのような租税を課していないので廃止すべきという少数意見も存在する。けれども道府県民税の存立の主要意義は、道府県の行政経費の一部を広く多数の住民に負担せしめ、税制を通じて負担分任の精神を堅持させようとする点にあるとされ、自らの関係する地域を支えるためにその負担を分かち合うという考え方に基づいている。

②法人県民税 法人県民税には均等割、法人税割がある。法人税割の課税標準は連結申告法人以外の法人は法人税額であり、連結申告法人については個

別帰属法人税額である。いずれにしても、国税である法人税に対する定率で課税されることになっており、そのために法人税付加税の性格を有しているといわれるのである。かつて県民税法人税割の標準税率は5%で制限税率が6%とされ、東京都と大阪府が6%、そして前2都府と静岡県を除く44道府県が5.8%の超過課税を実施されていた。現在は標準税率3.2%で制限税率4.2%とされており、46団体で超過課税されている。課税方式は申告納付となっている。法人県民税均等割も個人県民税の場合と同じく負担分任の考え方により設定されているとされ、たとえ法人が赤字であっても地方公共サービスの見返りとしてこれを納付しなければならないのである。当初は地方団体の人口区分により課税されていたが、後に法人の資本金等の額による区分に変わり、現在はそれに基づき2万円から80万円までの5区分となっている。また税源帰属の適正化の観点から、課税標準を事務所等の所在する地方団体に分割する分割基準が定められている。これは後述の事業税についても同様である。なお、法人住民税法人割の分割基準は従業員数とすることが地方税法第57条に定められている。

また個人県民税、法人県民税のほか、利子割が存在する。

## 2.3 事業税の概要

### (1) 沿革

現行の事業税は、シャープ勧告税制による附加価値税が廃止され、その見合いとして置き換えられたものといえるが、しばしば問題を惹起している。理論的には、国税である法人税が人税であり負担能力に基づいて課する租税であるのに対して、事業税は沿革史的には、収益税であり物税である。従って、事業を行うにあたり地方団体による公共サービスの提供からの利益を享受し、また公共サービスを提供する原因を作り出しているの、それらに応じた負担をすべきであるという応益原則に課税根拠があるというものである<sup>12</sup>。わが国において事業税の淵源をたどると明治時代に課されていた営業税に遡ることができる。当時の営業税は納税能力や収益高を外部から推定できる売上高、従業員数、店舗面積、賃貸価格、資本金などの外形に基づき課税する方式、いわゆる外形標準課税がとられていた。これは税源である所得そのものに課税するのではなく、この事業をしていればどれだけ所得を生み出す力があるかという収益力を課税対象とするものである。そのため、実質的に事業遂行のために利用した地方公共財から享受した利益に応じた課税を求めることになる。また外形により課税標準を把握できることは税務行政の容易でもあったのである。しかし時代の進展に伴い事業が複雑化し外形から収益力を図ることが必ずしも容易でなくなったとされ、1926（大正15）年の税制改正に際して、同税は課税標準を純益ないし所得とする営業収益税となった。そして大正デモクラシーの潮流の中で、営業税は地租とともに

に地方税化される寸前まで至ったが恐慌によりそれはもろくも崩れ、1940（昭和15）年の税制改革で営業税は地方分与税（地方配付税）の財源となり、1947（昭和22）年に都道府県が本税を、市町村が付加税を課すこととされ、1948（昭和23）年に事業税と改称された。

わが国の税制史上、そして都道府県税制上、大きな変革をもたらされたのはシャープ勧告により都道府県税の支柱として附加価値税が据えられたことであつた。そして大切なのは、こうした沿革史的観点から附加価値税は収益税としての事業税の流れを受け継いでいることであり、収益税は外形標準で課税される物税である<sup>13</sup>。しかし前述のように、附加価値税は一度も実施されることなく1954（昭和29）年に廃止された。そして事業税は、所得または収入金額を課税標準として都道府県が課税する収益税とされ、収入金額を課税標準とする一部に名残が存在するのみとなった。そして実態はその名残を除いては、所得税・法人税の付加税としての性格が強く、法人税算定の際に損金算入が認められる所得課税となっており、これが収益税であり得るか疑問が呈されてきたのである。2003（平成15）年に、東京都の銀行税騒動が影響したためか、附加価値標準が一部導入され外形標準課税がなされるようになったが、基本的には事業からの所得基準で課税され、国で賦課する法人税とほぼ同じものに県が再度課税するものである。こうした経緯を踏まえて、今後の事業税改革の方向性も視野に入れて、附加価値基準の課税について若干の考察を加えておく意義があろう。

附加価値は現行の消費税の算定に用いられるよう

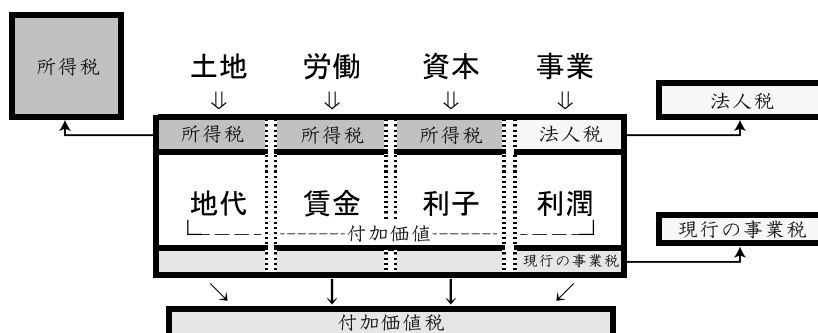


図2 附加価値税と現行の事業税

に、一側面からみると売上から仕入を控除すること（控除法）により求められる。しかし、別の側面からみると図2のように、地代、賃金、利子、利潤をそれぞれ加算すること（加算法）でも求められる。地代、賃金、利子はそれぞれ土地、労働、資本、すなわち生産の三要素から生み出された要素所得であり、利潤は当該事業を遂行したことにより生み出された所得である<sup>14</sup>。課税にあたり一般に税源となる所得の完全な把握はそもそも難しいとされるが、付加価値は当該事業による生産の対価を表わしており、当該事業から生じる所得を、負担能力に基づく基準とは別の収益力の形で推定していることとなり、そこに意義があるとされている<sup>15</sup>。また前述のとおり、当該事業を遂行するためには地方公共財を利用しそこから利益を受けているので、付加価値基準であれば、生産に参画した生産要素・事業全てにその利益に応じた負担をさせる応益原則が貫徹させられることとなる。ところが、附加価値税廃止後の事業税では基本的に事業からの所得すなわち利潤のみに課税することになるので、利潤が出なければ地方公共財からの恩恵を受けて生産をしたとしても、それに対する租税負担は全くないということになってしまったのである。このことこそ財政学者が長年にわたり、法人税と事業税の課税の理論的問題点の一つとして指摘し続けてきたことでもある。

事業税の納税義務者は「法人の行う事業並びに個人の行う第一種事業、第二種事業および第三種事業に対し」、「事務所又は事業所所在の道府県において、その法人および個人に課する」と地方税法第72条で規定されている。このため事業税は、一般に①法人事業税と②個人事業税に分けることが多いので、以下、この区分でその概要をみていく。

①**法人事業税** 課税客体は法人の行う事業であるが、(7) 林業、鉱物の採掘事業及び特定の農事組合法人が行う農業、(イ) 国、地方公共団体等が行う事業、(ウ) 社会福祉法人、宗教法人、学校法人等の法人や人格のない社団等が行う事業で収益事業以外のものは非課税とされている。課税方式は、事業年度終了日から原則2か月以内に申告書を提出して納付する申告納付となっている。課税標準と税率は資本

金や法人の種類により区分されているが、前述の付加価値基準、そして資本基準が所得基準とともに適用されているのは現在のところ資本金1億円超の大企業に対してのみである。その他の法人は法人税の所得算定による所得基準の適用だけとなっており、法人税との重複・競合問題が指摘されて久しいのである。なお、電気供給業、ガス供給業、保険業を営む法人は収入金額が課税標準であるので外形標準課税がされている。

これは電気、ガスは料金統制が行われ収益力が小さいので所得に対する課税が難しく、また料金設定時に租税も含めた金額を統制料金としており、外形標準である収入金額で課したほうが適当であることにその理由があるとされる。また保険事業は営利目的でないことを建前にしており利潤の概念がないことになり外形標準課税をすることになったとされる。こうした法人の種別による所得基準と外形標準基準の別による課税の実態については、外形標準である収入金額を課税標準に採用された電気・ガス業者から制度発足時から不満が出ている<sup>16</sup>。

また事業税は地方税の中でも最も普遍性原則になじまない租税であるとされる。大都市等に税源が偏在しているからである。そのため、本社の所在する都道府県に税収が偏ることを防ぐとともに、オートメーション化やハイテク化による従業員数の減少に伴う工場の所在する都道府県の税収の減少を防ぐことなどがこれまで以上に求められている。二以上の都道府県に事務所又は事業所を有する法人は課税標準を、製造業の場合従業員数、ガス供給業や倉庫業の場合事務所等の固定資産の価額など、事業によって地方税法第72条の48に定められている分割基準に従って、事業税を各所在地に分割して納付する仕組みが存続しているが、さらなる工夫が求められるのである。

②**個人事業税** 個人事業税の納税義務者は(7) 物品販売業、製造業等の37業種の第1種事業、(イ) 畜産業、水産業、薪炭製造業の3業種の第2種事業、(ウ) 医業、弁護士業、税理士業等の30業種の第3種事業を行う個人と地方税法第72条に規定されている。課税標準は、原則として所得税の課税標準で

表4 県税収入の比較（平成24年度）

	歳入総額			県民税				事業税				主要二税	その他の租税		
	総額	人口一人 当たり	全国 =100	総額	人口一人 当たり	全国 =100	総税収 に占める 割合	総額	人口一人 当たり	全国 =100	総税収 に占める 割合	総税収 に占める 割合	総額	人口一人 当たり	全国 =100
沖縄県	102,105	71,462	63.9	36,149	25,300	56.8	35.4	14,679	10,273	51.3	14.4	49.8	51,277	35,889	75.8
和歌山県	85,828	84,896	75.9	32,988	32,629	73.3	38.4	11,967	11,837	59.1	13.9	52.4	40,873	40,430	85.4
宮崎県	94,534	83,102	74.3	30,773	27,052	60.7	32.6	12,928	11,365	56.7	13.7	46.2	50,833	44,685	94.4
長崎県	110,549	77,844	69.6	41,636	29,318	65.8	37.7	15,381	10,830	54.1	13.9	51.6	53,532	37,696	79.6
岩手県	121,952	93,164	83.2	37,629	28,747	64.6	30.9	17,065	13,037	65.1	14.0	44.8	67,258	51,380	108.5
鹿児島県	135,104	79,695	71.2	46,782	27,596	62.0	34.6	16,963	10,006	50.0	12.6	47.2	71,359	42,093	88.9
徳島県	76,923	98,606	88.1	27,840	35,688	80.1	36.2	13,417	17,199	85.9	17.4	53.6	35,666	45,719	96.5
秋田県	90,512	84,384	75.4	28,549	26,616	59.8	31.5	10,765	10,036	50.1	11.9	43.4	51,198	47,732	100.8
鳥取県	50,824	86,938	77.7	17,530	29,985	67.3	34.5	6,622	11,328	56.6	13.0	47.5	26,672	45,625	96.3
高知県	60,471	80,323	71.8	22,236	29,536	66.3	36.8	6,921	9,193	45.9	11.4	48.2	31,314	41,594	87.8
島根県	62,475	88,257	78.9	21,934	30,986	69.6	35.1	9,745	13,766	68.7	15.6	50.7	30,796	43,505	91.9
Eグループ	991,277	84,425	75.4	344,046	29,405	66.0	34.7	136,453	11,715	58.5	13.8	48.5	510,778	43,304	91.4
全国	14,145,587	111,917	100.0	5,628,848	44,534	100.0	39.8	2,531,277	20,027	100.0	17.9	57.7	5,985,462	47,356	100.0

[出所]総務省編『地方財政統計年報』，総務省編『地方財政白書』，総務省統計局「人口推計」，内閣府編『県民経済計算』参考資料などから作成。

ある不動産所得及び事業所得の規定によって算定された前年中の不動産所得及び事業所得である。そして個人事業主の勤労に係る経費部分の控除を意図して、290万円の事業主控除がある。

### 3. 沖縄県経済・財政と租税収入

#### 3.1 財政力指数Eグループの県税の構成

表4には沖縄県、財政力指数Eグループの各県、そして全国平均の2012（平成24）年度の県税収入の比較が示されている。

喜多登教授はかつて地方税収を概ね

$$T_{Li} = f(Y_i, A_i)$$

T：租税 (tax)，Y：所得 (yield)，A：資産 (asset)，

L：地方政府 (団体, local government[body])，

i：個別地方政府 (団体, individual local government[body])

と表わせるとされている。これは市町村税を含めての概観といえるが、特に現行の都道府県税に限ってみると、

$$T_{Li} = f(Y_i)$$

と素描できよう。というのも表4のデータから都道府県税の場合、全国平均で都道府県民税と事業税の二税で都道府県税総額に占める割合は57.7%と6割

近くで、所得を税源とするものに県税の主柱を置いているからである。沖縄県は49.8%、財政力指数Eグループ平均で48.5%であり、都道府県税収入のほぼ5割は都道府県民税と事業税で占められている。前節で述べたように、これら二税の税源は基本的にほぼ所得そのものである。つまり県税は基本的には地域経済から生み出される所得との関係が大きく作用してくるといえる。とはいえ、県税の半分はこの式で概観できるものの、残りの半分はその他の租税が大きくかかわってくるのがわかる。これについては各県の事情が反映されてくるので、平均的な話をするわけにはいかない。表4でその他の租税をみると、全国平均を100とした場合の財政力指数Eグループの各県の数値が掲げている。財政力指数Eグループ平均では91.4であるものの、個々の数値をみると最低の沖縄県75.8から最高の岩手県108.5と比較的幅広く分布している。そこでミクロ的観点から個別にみてみたい。その他の租税の人口一人あたり金額が全国=100に対して108.5を示す岩手県では鉱区税が466.7と4倍の数値を示している。鉱業権者は一般には認められていない埋蔵鉱物を鉱区で採取し取得することができるが、鉱区税はこの一種の特権に対する租税である。秋田県はその他の租税の指数値が岩手県に次いで高い100.8であるが、やはり

表5 個人県民税の納税義務者数当たり負担額 (平成24年度)

	歳入総額			県民税				
	総額 (単位:百万円)	納税義務者 一人当たり (単位:千円)	全国 =100	総額 (単位:百万円)	個人県民税 (単位:百万円)	納税義務者一人 当たり(単位:円)	全国 =100	所得割納税 義務者数
沖縄県	102,105	2,235	86.6	36,149	31,394	6,871	78.6	456,924
和歌山県	85,828	2,272	88.1	32,988	29,083	7,699	88.0	377,752
宮崎県	94,534	2,233	86.6	30,773	27,018	6,381	73.0	423,408
長崎県	110,549	2,044	79.2	41,636	36,537	6,754	77.2	540,947
岩手県	121,952	2,489	96.5	37,629	31,502	6,430	73.5	489,891
鹿児島県	135,104	2,185	84.7	46,782	40,874	6,610	75.6	618,335
徳島県	76,923	2,551	98.9	27,840	23,280	7,719	88.3	301,592
秋田県	90,512	2,223	86.2	28,549	24,943	6,125	70.0	407,226
鳥取県	50,824	2,124	82.4	17,530	15,350	6,415	73.4	239,265
高知県	60,471	2,070	80.2	22,236	19,982	6,839	78.2	292,189
島根県	62,475	2,088	81.0	21,934	19,217	6,423	73.4	299,199
Eグループ	991,277	2,229	86.4	344,046	299,180	6,728	76.9	4,446,728
全国	14,145,587	2,579	100.0	5,628,848	4,796,824	8,745	100.0	54,849,689

[出所]総務省編『地方財政統計年報』, 総務省編『地方財政白書』, 総務省統計局「人口推計」, 内閣府編『県民経済計算』参考資料などから作成。

鉦区税の指数値が500.0と高くなっている特徴がある。また狩猟税が岩手県215.4, 秋田県207.7と全国平均の2倍の数値であり, 自動車税が岩手県108.0, 秋田県107.5となっているのもこれら二県に共通の特徴といえる。鉦区, 狩猟ともに岩手県, 秋田県の特徴的な課税客体といえるし, 地方では自動車が交通上不可欠であることも税収への反映ともいえよう。財政力指数Eグループの平均91.4を上回っているのは徳島県96.5, 鳥取県96.3, 長崎県94.4, 島根県91.9である。徳島県は狩猟税253.8, 自動車税107.6, 鳥取県は狩猟税184.6, 軽油引取税117.1, 長崎県は狩猟税107.7, 島根県は狩猟税292.3, 軽油引取税108.1が全国平均を上回っている。高知県はその他の税のくくりでは87.7と低いが, 狩猟税が530.8と飛びぬけて高くなっている。このようにその他の租税のように平均してしまうと, 個々の特徴がつかみにくくなってしまうのである。

続いて沖縄県についてみてみたい。沖縄県はその他の租税全体では前述のとおり75.8であり, ここからは特徴的な事象は読み取れない。それどころかその他の租税の人口一人当たり税額は低いとさえ見えてしまうのである。しかしミクロ的にその他の租税

をみていくと, 鉦区税300.0, ゴルフ場の利用行為に対して課税するゴルフ場利用税132.7, 不動産の取得に対して課税する不動産取得税102.7と, 全国平均=100を超えるものが存在する。その一方で, 地方消費税74.7, また公共輸送としての鉄道敷設が戦後なされず自動車に頼らざるを得ないにもかかわらず自動車取得税47.5と全国最低の値を示すものがある。このような極端に低い値を示す税の存在が, 全国的には第5位の値を示す鉦区税300.0をその他の租税の平均値にすると引き下げていることがわかる。

### 3.2 人口一人当たりの県税の比較

公表されている統計およびその分析では, 人口一人当たりの金額が示されていることが多く, 県税についても人口一人当たりの額が示されていることが多い。表4でもそれを用いているが, 全国=100に対して沖縄県の数値は県税総額63.9, 県民税56.8, その他の租税75.8で全国最下位となっている。事業税は高知県45.9, 鹿児島県50.0, 秋田県50.1に続いて沖縄県は51.3であるものの, 低水準であることには変わらない。こうしたことが, 沖縄県の租税収入は貧弱であるとのレッテルを張り続けてきている一

困といえよう。

表4で具体的に県税額をみると、人口一人当たりの都道府県税額は全国平均では111,917円で、最低の沖縄県は71,462円で全国平均の7割ほどである。とりわけ所得に依拠している割合が高い県民税は25,300円と全国平均44,534円のほぼ2分の1となっている。また事業税は財政力指数Eグループの中では高知県9,193円、鹿児島県10,006円、秋田県10,036円、沖縄県10,273円となっている。沖縄県は平成に入ってからバブル経済崩壊、そして2008（平成20）年のリーマンショックに見舞われた中でも軽微な経済成長をしていることが国民経済計算などから読み取れる。こうしたことが人口一人当たりの事業税額を最下位ではなく、やや高い数値に引き上げている一因になることが考えられる。人口に占める生産年齢人口（15～64歳）、高齢人口（65歳以上）の割合をみると、財政力指数Eグループでは生産年齢人口が全国の64.2%を下回り50%台後半になっている。沖縄県のみが全国並みである。また、長寿県として知られている沖縄県の高齢人口の割合は17.0%であり、全国の23.5%よりも低く、財政力指数Eグループでは26～29%にも達しているのとは対照的である。これらのことから沖縄県では全体として若年齢層（0～14歳）の割合が高いことがわかる。それは19%と人口の2割を占めていることがわかる。全国および沖縄県を除いた財政力指数Eグループでは10%強である。このことから、所得を稼得できない年齢層が沖縄県は多く、それが直接的に影響する県民一人当たりの県税額、とりわけ所得を税源とする県民税額の低さに反映していると考えられる。

### 3.3 納税義務者一人当たりの県税の比較

租税負担を考えた場合、しばしば人口一人当たりの金額が提示される。これは予算に基づいて租税を財源とし公共財を提供するのが財政の骨格であり、支出（経費）面を象徴する公共財が等量消費される性質を有していることから一人当たりの便益に注目され、この裏表の関係で収入面の租税も一人当たり額が示されるものと考えられる。けれども現実には納税をしているのは、総人口ではないし、また生産年

齢人口総員でもない。基本的には税法で定められている納税義務者が支払っているのである。そこで、統計データとして個人住民税の所得割納税義務者数が入手可能であるので、これまで多くの研究でなされているのとは視点を変えて、表5には、個人住民税所得割納税義務者一人当たりの租税収入額を掲げた。これにより比較をしてみたい。県税総額を県民税所得割納税義務者数当たりの負担額でみることは必ずしも正確性を保持していないといえるが、先の  $T_{Li} = f(Y_i)$  式から、大枠をとらえるのに用いてもあながち誤りとはいえない。全国平均=100とした場合、財政力指数Eグループ平均は86.4であり、沖縄県は86.6であり、同じ財政力を有した県の中では平均よりやや高く、11県中第4位を占めることになる。より正確にみるために、個人県民税で考察してみると、全国平均=100とした場合、財政力指数Eグループ平均は76.9で納税者一人当たり673万円ほどの負担となっている。沖縄県は78.6であり11県中第3位となり、納税義務者一人当たり687万円の負担となっている。全国平均で納税義務者一人当たり875万円の負担であるのでここからは200万円ほど低い負担になっているものの、財政力指数Eグループ平均の673万円と比較すると10万円強多く負担していることがわかる。

このように納税義務者一人当たりの金額で比較した場合、沖縄県では担税力が著しく低いという定説的な見解は通らないことが明らかになる。原因はどこにあるのか。それは、総人口に占める生産年齢人口の割合が全国平均とほぼ変わらないにもかかわらず、県の総人口に占める県民税所得割納税義務者数は全国平均が43.2%であり、財政力指数Eグループでも四捨五入すれば4割に達するのに対して、沖縄県では3割にようやく達する状態である。また、所得割よりも納税義務者が多くなる県民税均等割納税義務者数は、全国平均では人口に占める割合が46.9%と、人口の半分弱であり、財政力指数Eグループ平均でも4割であるところが、沖縄県では35.2%と四捨五入して何とか4割に達する値になっている。

これらのことから、本来税源である所得に基づい

た担税力を持つべき生産年齢人口のうち、納税義務者になっている数が全国平均に比べてかなり低いということがわかる。財政力指数Eグループの県の2007（平成15）年以降の完全失業率の推移をみると、2010（平成22）年あたりまで沖縄県が飛びぬけて高いことがわかる。全国が5%程度とすると、沖縄県は7%台で推移している。しかし2011（平成23）年から微減しており、2013（平成25）年では5.7%とかなり減っている。これはコールセンターの設置等により有効求人倍率が上がり完全失業率が減少してきたことが影響しているといわれている。また、沖縄県では特に若年になればなるほど、完全失業率が高い。15～24歳では20.8%で全国の2倍強、25～34歳では11.5%でこの年齢層でも全国の2倍弱に達している。沖縄県については平成23年の年齢階層別完全失業率データが入手でき、2002（平成14）年と比べ数値はやや低下しているものの、15～34歳までの完全失業率が高いことがわかる。

これらのことからいえることは、沖縄県税では県民税の納税義務者の稼得能力が全国と比べて低いとはいえないということである。むしろ低開発県とされる財政力指数Eグループの県の中では高いほうである。けれども人口一人当たりの税額で比較すると全国あるいは財政力指数Eグループ内で最低になる原因は、生産年齢層の中での若年層の完全失業率がきわめて高く、その者による納税とりわけ所得に関する租税の納税が期待できず、統計上しばしば提示される人口割にすると、人口一人当たり税額を押し下げてしまうのである。

別の側面からみると沖縄県財政は、完全失業率が高い中でも納税可能な、限定的な納税義務者によって必要な財源を確保し、支出しているのであり、『国と沖縄県の財政関係』で論じている効率的な財政運営が実現されている事実を税収の側面から証明しているといえよう。しかしこれまで述べたように、地方税は利益原則になじむ側面を有しており、また地方自治実現のためにはその負担能力を考慮しながら負担分任の精神を実現することが求められる。そうした理想を実現するために今後の県税収入のあり方を考えると、生産年齢層の中でも若年層の就業をい

かに創造し、確保するか、そしてひいては沖縄県を支える財源を負担してもらうかを政策的に考えていくことが沖縄県の税制上の問題解決の糸口になるとして浮き彫りにされるのである。

※前号で本稿を『社会志林』に掲載する予告をしたが、都合により本号に掲載することとなった。本稿はもと、『国と沖縄県の財政関係』（清文社、平成28年）の「第5章 沖縄県財政と県税収入」として執筆したものであるが、『国と沖縄県の財政関係』では編集上、全面的に書き換えられている。本稿では本来、データ等をすべて新しいものと置き換えるべきであるが、『国と沖縄県の財政関係』が既に刊行されていることを考え、データのみ当時のままとし、本文を若干変更して掲載した。

#### 参考文献

- [1] 池宮城秀正『琉球列島における公共部門の経済活動』同文館出版、平成21（2009）年。
- [2] 井藤半彌『租税論』千倉書房、昭和32（1957）年。
- [3] 井藤半彌『地方財政学総論』千倉書房、昭和46（1971）年。
- [4] 牛嶋 正『租税体系論』中央経済社、昭和53（1978）年。
- [5] 荻田 保『新地方財政』良書普及会、昭和43（1968）年。
- [6] 神戸正雄『地方税制研究』良書普及会、昭和12（1937）年。
- [7] 佐藤 進『現代税制論』日本評論社、昭和45（1970）年。
- [8] 佐藤 進『付加価値税論』税務経理協会、昭和48（1973）年。
- [9] 佐藤 進『地方財政・税制論（二訂版）』税務経理協会、昭和52（1977）年。
- [10] 佐藤 進『地方財政総論（改訂版）』税務経理協会、平成5（1993）年。
- [11] 柴田 護『地方財政のしくみと運営 [新版]』良書普及会、昭和54（1979）年。
- [12] 神野直彦・金子勝編『地方に税源を』東洋経済新報社、平成10（1998）年。
- [13] 恒松制治『地方財政論』良書普及会、昭和48（1978）年。
- [14] 西野喜與作『地方財政学概論（下巻）』明治大学出版部、昭和29（1954）年。
- [15] 橋本 徹『現代の地方財政』東洋経済新報社、昭和63（1988）年。
- [16] 宮島 洋『分権のコスト——税財源の分権化——』地方自治総合研究所、平成6（1994）年。
- [17] GRUBER, Jonathan, “*Public Finance and Public Policy (5th ed.)*,” Worth Publisher, 2016.
- [18] OATES,Wallance E., “*Fiscal Federalism*,” Harcourt, 1972.  
（米原淳七郎・岸昌三・長峯純一訳『オーツ地方分権の財政理論』第一法規、平成9 [1997] 年。）



[19] ROSEN, Havey S. & Ted GAYER, "Public Finance (9th ed)," McGraw-Hill/Irwin, 2010.

### 注

1. 恒松制治教授は後に島根県知事に就任されたが、きわめて現実的立場に立ち、地方財源の拡充には常に「地方自治」という錦の御旗が掲げられ、地方独立財源の拡充が地方自治発展のために必要であるとする通説的見解に一石を投じている。そして地方財源の構成は負担の側、あるいは効率の側からの望ましい判断が必要であり、地方自治・国民経済発展との関係で検討されるべきとされている。[13] の80～99頁を参照。
2. 恒松教授はシャウブ勧告が付加税を廃止する根拠を、独立税を据えることで税務行政の責任の帰属を明確にし、納税者意識を高揚させることであるとしている。けれども独立税が配分されても地域によっては望ましい税収をもたらせず、独立税の配分を地方自治とは切り離して考えるべきであるとしている。[13] の107～108ページを参照。
3. 池宮城秀正教授によると、その後の琉球の税制についてファインとキャンベルにより執筆された『琉球群島に関する税制使節団報告書』が執筆された。琉球の税制を考える上で興味深いものである。[1] の59～63頁を参照。
4. 橋本徹 [15] の66ページ参照。また、「いま国と地方の機能分担のあり方が問われ、徐々にではあるが、[地方税原則は] 大きく変わろうとしている」と述べられている。
5. 佐藤進教授は [10] で、国税に関する原則と異なっただけで地方税に関する原則には少なくとも学界では定説がないが、「地方税について国税と異なった租税原則が設けられてしかるべき」という考え方が古くからあったとされている。これを井藤半彌教授は著作の多くで、地方税の特殊原則ないし地方税原則と表現されており、地方税の特殊原則は大別して(ア)地方税独自の原則と、(イ)一般共通原則のうち、地方税で特に重視されるべき原則としている。[3] の138頁を参照。
6. 前述のように、各学者が論じた時処によりその意義が変わってしまうものすらあるので同表で示されている位置づけは必ずしも論者が論じたものに忠実になっていないものがある。
7. 西野喜與作教授は、税源配分に当たっては地方団体の事務配分と結びついて財政需要、租税負担が主として所得によるとした場合国民所得配分に結びつき、地方財源の中で補助金との関係を考える必要があるとしている。また、①地方歳入に占める地方税収入の割合をどれほどにするか、②地方政策に基づく地方税の量を適度にするということといった観点から、地方税制を考える必要があるとしている。[14] の310～317頁を参照。
8. これにはとりわけ今日、地方税原則としてあげられることの多い、安定性原則と負担分任原則が含まれて

いるといえる。

9. 井藤半彌教授は、負担分任の背後にある負担能力を斟酌され、負担能力が実現されている場合に負担分任原則が論理上調和をなすとしている。そして現実的には、地方独立財源の不足による地方自主財源強化の必要から負担分任原則が採用されているとしている。従ってそうした財源不足の解決策としては、地方独立税よりも地方分与税（地方交付税）を強化することが効果的であるとしている。
10. 神戸正雄教授は第2次世界大戦前の事情の下で、「課税物件が他地方にはなく、或地方にのみこれを存するが如き」税は地方税として「調法であり」、国税として課すことは地方間で負担の不公平を生ずるため躊躇すべきものとし、地方の雑種税として適するとしている。[6] の19頁を参照。また、大正時代に石川県金沢市で特別税として創設された遊興税は奢侈課税の一種であり、金沢という地であるからこそ課税が可能な租税であった。大正時代の地方税の分権的条件を満たすものである。現在も地方財源が不足する中でこうした工夫がなされている。けれども、バブル経済崩壊による急激な税収減を穴埋めすべく、法人事業税を実質的に増税するように仕組まれた法定外普通税としての神奈川県臨時企業税はあえなく散った感がある。納税義務者に裁判に持ち込まれ、法律の争点は別にしても、わが国で地方税の分権的条件を貫徹することの難しさが示された租税といえる。
11. 佐藤進 [8] の98～107頁を参照。
12. 井藤半彌教授は「付加価値税は…日本では営業税に近いものとして立法化され、ヨーロッパ諸国では『純化した取引高税』として取引高税、時に消費税に近いものとして発達している」としている。[3] の144頁を参照。また、日本では法人企業・個人企業には国税として所得税・法人税が、地方税として住民税が主として所得ないし営業純益を標準として負担能力課税がされている。従って、中央・地方を通じる租税体系の租税の少なくともどこか1か所で利益原則を取り入れた課税をすることが必要であり、営業純益課税をされている現行の府県の営業税は利益原則を濃厚に加味した事業課税が望ましいとしている。[2] の140頁を参照。
13. シャウブ勧告が付加価値税を勧告した際、これを消費税とみるか企業税とみるかの議論があったが、本稿ではその詳細には立ち入らないで置く。詳細は佐藤進 [9]、井藤半彌 [2] を参照。
14. なお控除法と加算法それぞれにより算定する付加価値のずれについては関口智「シャウブ勧告の附加価値税の源流—アメリカ財務省報告の政策意図と現実」『地方税』（第49巻第10号、平成10年）の特に123～129頁および関口智「現代企業税制改革の源流—シャウブ法人事業税改革の意図と企業会計—」『証券経済研究』（第23号、平成12年）の特に182～191頁を参照のこと。
15. 佐藤進 [8] の11～15頁を参照。
16. 荻田保 [5] の156～159頁を参照。