

事業所税の大都市税源としての妥当性について

半 谷 俊 彦

はじめに

現在、日本政府は租税収入の十倍以上に相当する債務を抱えており、歳入歳出構造の見直しは喫緊の課題である。小泉政権下で行われた三位一体改革によって、地方財政はすでに青息吐息であるが、国から地方への財政移転が更に縮減されることが予想される。よって地方自治体についてもまた、歳出構造の見直しを行うと共に、独自財源の拡充を考えなければならない。ところで、事業所税は大都市だけに認められている、世界でもめずらしい租税である。大都市には特有の財政需要があるといわれているが、事業所税にはそれを充足する手段のひとつとしての役割が期待されている。導入から36年が過ぎているが、財政改革の必要性に迫られている今、事業所税はどのように評価されるべきであろうか。本稿では、事業所税の妥当性について改めて考えるため、課税根拠、課税標準、課税水準について検討する。

なお本稿は、地方自治総合研究所にて運営されている「NEO財政研究会」の成果報告であり、大都市財政をテーマに共同研究した報告のうちの1本である⁽¹⁾。

1. 制度の概要

事業所税は、特定の要件を満たす大都市だけに徴収することが認められるもので、使途が「都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用⁽²⁾」に限定された目的税である。

(1) NEO財政研究会のメンバーは、青木宗明（神奈川大学）、小泉和重（熊本県立大学）、佐々木伯朗（東北大学）、飛田博史（自治総研研究員）、沼尾波子（日本大学）、星野菜穂子（和光大学）、半谷である。

(2) 地方税法701条の30。

課税できるのは、(イ)東京都および政令指定都市、(ロ)首都圏の既成市街地および近畿圏の既成都市区域を有するもの、(ハ)人口30万以上のもののうち政令で指定するもの、の何れかに該当する地方公共団体である⁽³⁾。平成22年4月1日の時点では64の団体が課税している(図表1参照)。

従来は、当該地方自治体の地域内に事業所を有する事業者へ課税するもの(既設分)と、地域内に事業所を新設または増設する事業者へ課税するもの(新增設分)とがあったが、新增設分は平成15年3月31日をもって廃止された。

既設分は、事業所用家屋の床面積を課税標準とする資産割と、従業者給与総額を課税標準とする従業者割とで構成されているが、新增設分は、新增設事業所用家屋の床面積だけを課税標準としていた。既設分も新增設分も課税標準が一定水準以下の場合には免税となる。税率ならびに免税点は図表2の通りである。

地方税法701条の30には、前述のように、税収は「都市環境の整備及び改善に関する事業に要する費用に充てる」と定められているが、地方税法701条の73は、「納付された事業所税額に相当する額から事業所税の徴収に要する費用として総務省令で定める額を控除して得た額を、次に掲げる事業に要する費用に充てなければならない」として、用途をより具体的に示している(図表3参照)。

図表1：課税団体一覧

<p>【東京都および政令指定都市】 東京都(区部)、札幌市、仙台市、新潟市、千葉市、さいたま市、横浜市、川崎市、相模原市、静岡市、浜松市、名古屋市、京都市、大阪市、堺市、神戸市、岡山市、広島市、北九州市、福岡市</p>
<p>【首都圏の既成市街地および近畿圏の既成都市区域を有するもの】 川口市、武蔵野市、三鷹市、守口市、東大阪市、尼崎市、西宮市、芦屋市</p>
<p>【人口30万以上のものうち政令で指定するもの】 旭川市、秋田市、郡山市、いわき市、宇都宮市、前橋市、川崎市、所沢市、越谷市、市川市、船橋市、松戸市、柏市、八王子市、町田市、横須賀市、藤沢市、富山市、金沢市、長野市、岐阜市、豊橋市、岡崎市、春日井市、豊田市、四日市市、大津市、豊中市、吹田市、高槻市、枚方市、姫路市、奈良市、和歌山市、倉敷市、福山市、高松市、松山市、高知市、久留米市、長崎市、熊本市、大分市、宮崎市、鹿児島市、那覇市</p>

※ 総務省自治税務局『地方税制関係資料』平成22年6月、p.167参照。

(3) 地方税法701条の31。

図表 2 : 税率ならびに免税点

		課税標準	税 率	免 税 点
既 設 分	資 産 割	事業所床面積	600円/㎡	1,000㎡
	従業者割	従業者給与総額	0.25%	100人
新 増 設 分		新增設床面積	6,000円/㎡	2,000㎡

※ 地方税法701条の42ならびに43。

図表 3 : 使途一覧

<ol style="list-style-type: none"> 1. 道路、都市高速鉄道、駐車場その他の交通施設の整備事業 2. 公園、緑地その他の公共空地の整備事業 3. 水道、下水道、廃棄物処理施設その他の供給施設又は処理施設の整備事業 4. 河川その他の水路の整備事業 5. 学校、図書館その他の教育文化施設の整備事業 6. 病院、保育所その他の医療施設又は社会福祉施設の整備事業 7. 公害防止に関する事業 8. 防災に関する事業 9. 前各号に掲げるもののほか、市街地開発事業その他の都市環境の整備及び改善に必要な事業で政令で定めるもの

※ 地方税法701条の73。

2. 課税根拠の検討

事業所税は昭和50年に新設された。当初は政令指定都市など人口50万人以上の都市が課税団体とされたが、早くも翌年の昭和51年には人口30万人以上の都市も課税団体に加える改正が行われた。その後、昭和55年と昭和61年に税率の引き上げが行われ、平成15年に新增設分が廃止されて今日に至っている（図表 4 参照）。こうした導入や改正は何を背景として、そして何を目的として行われたのであろうか。ここでは事業所税の課税根拠を浮き彫りにするため、導入と新增設分廃止を巡る発言を整理する。

図表 4 : 事業所税の改正等

	制 度 改 正
昭和50年	事業所税創設
昭和51年	課税団体に係る人口要件引き下げ (人口50万人以上→30万人以上)
昭和55年	税率引き上げ (資産割：300円→500円、新增設5,000円→6,000円)
昭和61年	税率引き上げ (資産割：500円→600円)
平成15年	新增設に係る事業所税廃止

※ 総務省自治税務局『地方税制関係資料』平成22年6月、p. 168より一部抜粋。

2-1. 導入を巡る発言

事業所税が創設されるにあたっては、その数年前からいくつかの構想が示され、議論されている。これには昭和47年の事務所事業所税構想（自治省）、昭和48年の都市整備税構想（自治省）、昭和49年の事務所・事業所税構想（自治省）などがあげられる。こうした構想が示された背景には、昭和45年に地方制度調査会が、大都市には特別な財政需要が存在することや、無秩序な人口集中を抑制する必要があることから、大都市における事業所等に対して特別の税負担を求めなければならないという見解を示したことがある⁽⁴⁾。また、昭和46年には税制調査会が、同様に、集中の抑制と大都市需要への対応を目的として、事業所等に対して特別な税負担を求めるとする見解を示している。さらに、昭和47年には政令指定都市が、そして昭和49年には再び地方制度調査会が、大都市に立地する事業所には行政サービスとの間に特別な受益関係があることを論拠に、事業所等に特別な負担を求めることを要望している。図表5はこれらの見解を一覧にしたものである。

これらの構想は自治省によってまとめられたものであるが、建設省や運輸省も対案を持っており、これらとの調整が難航するなどしたため、何れも法案提出までには至らなかった。そこで税制調査会が、自治省、建設省、通商産業省、運輸省、国土庁に改めて素案の提出を求め、その調整を図るかたちで構想をひとつにまとめたが、これが昭和50年に成立となり、現在の事業所税となった⁽⁵⁾。事業所税導入にあたり、税制調査会は、大都市の環境整備に財源が必要とされていること、そして大都市地域における行政サービスと企業活動との間に受益関係が認められることを導入の理由に挙げている。また、導入を巡

(4) 栗田幸雄 [1975a] p. 32参照。

(5) 栗田幸雄 [1975a] pp. 32-37参照。

図表5：昭和49年までの新税構想に関わる見解・発言の一覧

	見 解 ・ 発 言 の 内 容
昭和46年	税制調査会（長期税制のあり方についての答申） ⁽¹⁾ 「大都市への人口、企業等の集中を抑制するとともに、現にこれらの集中に伴って増加している財政需要に対応する大都市の税源の充実を図るため、事務所、事業所等に対して特別な税負担を求める。」
昭和47年	指定市（大都市財政の実態に即応する財源の拡充についての要望） ⁽²⁾ 「事務所・事業所税の創設：都市とくに大都市に立地する事務所、事業所等に対し、これらの集積に伴う財政需要と企業の受益の状況にかんがみ、負担能力を考慮しつつ、特別な税負担を求めること。」
昭和49年	地方制度調査会（地方行財政に関する当面の措置に関する答申） ⁽³⁾ 「大都市地域における行政サービスと企業活動との間の受益関係に着目して、これらの地域に所在する事務所事業所に対して負担を求めることとし、都市環境を整備するための市町村目的税として事業所税の創設に踏み切るべきである。この場合、企業活動の状況を一定の外形基準によってとらえ、新增設事務所事業所にあつては新增設時その床面積を、既設事務所事業所にあつては床面積及び支払給与総額を、それぞれ課税標準として課税することが適当である。」

(1) 指定都市市長会『大都市制度史（資料編）』p. 341より引用、(2) 同書p. 343より引用、

(3) 同書p. 343より引用。

る国会審議においては、衆議院地方行政委員から、人口や企業が集中していることにより大都市において都市機能の低下が生じており、都市環境の整備が行われなければならないことが導入の理由として示されている。こうした導入理由説明の一覧を図表6に示す。

昭和45年から昭和50年までの、こうした見解や発言を整理すると、事業所税の課税根拠は、次の3点に集約される⁽⁶⁾。

- (1) 企業の大都市への集中を抑制する。
- (2) 企業の大都市への集積に起因する財政需要の負担を企業に求める。
- (3) 大都市における行政サービスと企業の受益関係に着目して課税する。

これらの内、(1)は課税を抑止の手段とするものであり、いわゆる「追い出し税」や「禁止税」として捉えるものである。しかし、これが主張されたのは、昭和47年の事務所事業所税構想の際だけであり、昭和48年の都市整備税構想以降は言及されていない。事業所税の導入理由説明にも含まれておらず、「企業の集中抑止」は、公的には事業所税の課

(6) 丸山高満 [1985] pp. 648-649によれば、自民党の税制調査会は、(1)事務所事業所は集積の利益を受けていること、(2)事務所事業所の集中が特別な財政需要を誘発していること、(3)事務所事業所は一般的に応分の負担能力があることの3点を導入に踏み切る理由として挙げている。

図表6：昭和50年の事業所税導入に関わる見解・発言の一覧

	見解・発言の内容
昭和49年	税制調査会（昭和五十年年度の税制改正に関する答申） ⁽¹⁾ 「人口、企業が集中している大都市の都市環境の整備に必要な財源の確保を図るため、大都市地域における行政サービスと企業活動との間の受益関係に着目し、企業活動を一定の外形標準によりとらえて、これらの地域に所在する事務所事業所に対して負担を求めるとし、次により事業所税を創設すべきである。」
昭和50年	衆議院地方行政委員会・福田大臣（地方税法改正案の提案理由説明） ⁽²⁾ 「大都市等における都市環境の整備に要する費用に充てるため、市町村の目的税として、事業所税を次の要領により創設することといたしました。」
昭和50年	衆議院地方行政委員会・首藤委員（事業所税に関する国会質疑） ⁽³⁾ 「課税団体を指定都市等に限定をいたしました理由は、大都市地域におきまして、他の一般の市町村に比べまして人口や企業が非常に集中をしておる。その集中に伴いまして、都市機能の低下という現象があらわれ、都市環境の整備というものを行わなければならない事由が生じてきておる。こういう考え方で、特にそのような企業、人口の集中によって都市環境の整備を緊急に迫られている地域を指定都市にしよう、こういう考え方にしたわけでございます。」
昭和50年	衆議院地方行政委員会・首藤委員（事業所税に関する国会質疑） ⁽⁴⁾ 「ここに掲げております（筆者注：事業所税の使途）項目は、先ほども申し上げましたように、都市施設として必要だと言われております都市計画法第十一条に掲げられております施設、この中で現在地方団体がいずれかのあり方においてぜひ必要だと思ふ、財政需要が増嵩いたしております項目をずらりと挙げたわけでございます。」

(1) 指定都市市長会『大都市制度史（資料編）』p. 345より引用、(2) 同書p. 346より引用、

(3) 同書p. 347より引用、(4) 同書p. 349より引用。

税根拠あるいは課税目的ではないということができよう。

他方(2)は、企業が大都市に集積することにより、それまで以上に都市整備を行わなければならない、それが追加的な財政需要を生んでおり、そのため、その原因となっている企業に負担を求めるというものである。また、(3)は、大都市においては特有の行政サービスが提供されており、企業はその便益を享受しているのであるから、特別な負担をするべきであるとするものであり、事業所税を応益負担原則に基づく課税と捉えるものである。ここで、大都市における特有の行政サービスとは、すなわち、人口や企業が大都市に集積することが原因となって行われる追加的な都市整備のことと考えられる。すなわち、(3)は集積に起因する行政サービスの受益者に負担を求めるということであり、(2)の原因者に負担を求めるとする考え方と別物ではない。(3)は(2)のより包括的な表現であり、事業所税の課税根拠は本質的には(2)であるとみなすことができよう。

また、東京高等裁判所は平成20年に「事業に係る事業所税は、事務所及び事業所において事業が行われることにより、当該事業を担う人や車両が参集するとともに、当該事業の

作用として人や車両が参集することとなり、そのことによって都市環境に相応の負荷が加わり、都市環境の整備及び改善に関する事業を更に行うことを必要とする事態が生じる原因となることに着目し、上記の課税要件によって課税することとするものである」という見解を示しており、導入から36年が経過した今日においても、事業所税は原因者に負担を求める租税であるというコンセンサスがあることが窺える。

2-2. 新增設分廃止を巡る発言

新增設分廃止にあたっては、平成15年に国会でなされた審議において、総務大臣は、「現下の経済財政状況等を踏まえつつ、持続的な経済社会の活性化を実現するためのあるべき税制の構築に向けた改革の一環として、法人事業税への外形標準課税の導入、不動産取得税の税率の引き下げ、特別土地保有税の課税停止、新增設に係る事業所税の廃止、平成十五年度の固定資産税の評価がえに伴う土地に係る固定資産税及び都市計画税の税負担の調整、配当所得及び株式等譲渡所得に係る課税方式の見直し等を行うとともに、配偶者控除に上乗せして適用される部分の配偶者特別控除の廃止、地方のたばこ税の税率の引き上げ等、所要の改正を一体として行うこととしております⁽⁷⁾」と改正理由を説明している。

また総務副大臣からは、「資産デフレを阻止するというのが重要な課題でありまして、そのために土地流通課税の軽減が強く求められてきたところでございます。（中略）事業所税におきましては、平成十五年三月三十一日をもって新增設分の課税の廃止。また、国税における登録免許税の軽減措置と相まちまして、これらの土地流通に関する税負担の軽減等により、土地の有効利用等が促進されることを期待して⁽⁸⁾」いる旨、説明があった。

このように、新增設分の廃止は、「持続的な経済社会の活性化」を目的とした税制改革の一環であり、特に土地流通の活性化ならびに土地の有効利用促進をねらいとしたものである。つまり、課税根拠や課税目的の変更を意図したものではない。よって、新增設分廃止後においても、事業所税は引き続き原因者に負担を求める租税であることには変わりないといえよう。但し、追加的な都市整備の必要性は、既設の事業所が引き続き存在していることによるよりも、事業所が増えることによって生じることの方が多いと推測される。そうであるならば、新增設分の廃止が、事業所税の課税根拠を希薄にするという結果をもたらした感は否めないところである。

(7) 国会会議録、平成15年2月18日、衆議院本会議、国務大臣片山虎之助。

(8) 国会会議録、平成15年3月6日、衆議院総務委員会、若松副大臣。

3. 課税標準の検討

3-1. 課税標準として捕捉すべき目標

事業所税が集積による追加的財政需要に対する原因者への課税であるならば、どのような課税標準が適切であろうか。

前掲の東京高等裁判所の見解にあるように、事業所が存在することによって都市環境に加えられる負荷には、生産活動から直接的に生じるもの（以下「直接負荷」と呼称する）と、間接的に生じるものがある（以下「間接負荷」と呼称する）と考えられる。前者には、生産を行う際に従業者や取引先が往来することによる道路の混雑や摩耗、ガス、水道、電気、汚水処理の需要の増加などが挙げられる。他方、後者には、消費者が集まってくることによる道路の混雑や摩耗、従業者が近隣に住むことによって広範に生じる社会資本および行政サービスの追加的需要などが考えられよう。

これらのうち、直接負荷と従業者由来の間接負荷は、企業の活動量、すなわち生産活動の量に比例するものと考えられる。たくさん生産が行われればたくさん混雑するし、処理を要する汚水は増え、行政指導の機会も増加する。従業者由来の間接負荷は、生産活動をせずとも、生産準備をするだけ、つまり雇用するだけで生じるが、通常は雇用すれば賃金を支払うために雇用量に見合った生産活動をしなければならないから、これも生産活動の量に比例するとみて差し支えないであろう。

他方、消費者由来の間接負荷は、生産活動の市場における成果に比例すると考えられる。生産活動によって生み出された財が消費者に望まれるものであるならば、それを求めて多くの消費者や中間業者が参集し、公共交通機関や道路を初めとして、社会資本整備に追加整備の必要性が生じてくる。

これらのことから、追加的都市整備需要の原因者に対する課税は、生産活動の量と生産活動の成果を表す指標を課税標準とすべきであるといえる。

3-2. 生産活動の量を表す指標

それでは、生産活動の量と成果は、どのような指標で測れば良いのであろうか。経済学では、生産は、生産要素を使って、自然物（または中間財）を人にとって有用な消費財（または中間財）に変形する行為であると捉えている。そうであるならば、生産活動の量は、投入した生産要素の量で測ることができよう。生産要素とは労働、土地、資本である

から、当該企業がこれらをどれだけ生産に充てたかを見れば良い。

労働の投入量を測る最も基本的な指標は、雇用した従業者の人数である。前述のように、雇用したからには継続的に賃金を支払わなければならないため、企業は雇用量に見合った生産活動をすると思われるからである。しかし、もし賃金の高低が個々の従業者の生産能力を反映していると考えれば、労働の投入量は、単に人数で測るよりも、課税期間中に支払われた賃金の総額で測る方がより正確であるということになる。

資本については、生産要素との関連で語られる「資本」は本質的には生産資本のことであるから、その投入量は使用している道具、機械、施設、設備などの数量で測ることができる。しかしながら、こうした資本財は多様であるので、その数量を比較可能な形で把握することは困難である。ゆえに資本の投入量は、生産資本の購入に充てられた資金の量で把握する他にない。それには貸借対照表における総資産の金額を見ればよい。但し、総資産額の中には金融資産、すなわち預貯金や貸付金など生産活動に充てていない資金も含まれているので、これらは除外する必要がある。また、所有している資本財を他の企業にリースしている場合、これは自らの生産活動に使用しているわけではないので、それに相当する金額を除外しなければならない。逆に他の企業から資本財をリースしている場合、これは貸借対照表で捕捉することはできないので、別途、課税期間中に支払ったリース料の総額で捕捉する必要がある。但し、自己所有の資産はストック、他人所有の資産はフローで捉えるということになると、リースの多い企業とそうでない企業で取り扱いが異なることになるので、税率を決定する際には、税負担に差が生じないように留意しなければならない。

最後に土地についてであるが、自己所有の土地を使用している場合、その土地の評価額は総資産額に含まれているので、資本を捕捉する際、同時に捕捉することができる。また、賃借している不動産を使用している場合も、地代や家賃、施設や設備の賃借料を支払うリース料に含めれば、これも資本と共に捕捉することができよう。

ゆえに、生産活動の量は、支払賃金総額、総資産額、支払リース料総額という3つの指標を併用して測定することが適当である。但し、総資産額からは金融資産の金額と他企業へリースしている資産（以下「貸出資産」と呼称する）の金額を除外しなければならない。貸出資産の金額は、リースしている資産の簿価を合計することで求められる。

3-3. 生産活動の成果を表す指標

生産活動の成果を測る指標としては、課税期間中に生み出された付加価値の総額が最も

適当であろう。ここで知りたい「生産活動の成果」とは、「生産活動の結果、どれだけの消費者や中間業者が参集したか」である。それを知るためには生産された財の売れ行きを見れば良い。売上額もそれを測るひとつの指標ではあるが、これには仕入れという形で他企業の生産活動の成果が含まれている。よって、当該企業の生産活動の成果を知るための指標としては、売上額よりも、売上額から仕入額を差し引いた金額、すなわち付加価値額の方が望ましい。

付加価値は、事業税における外形標準課税を巡る議論の中で、生産活動の量を知るための指標として扱われることが多いが、それは必ずしも正しいとはいえない。なぜなら、如何にたくさんの生産活動を行ったとしても、生産した財が売れなかったり、あるいは低価格でしか売れなければ付加価値額は低く抑えられるからである。もちろん、生産活動を行わなければ付加価値は生まれないわけであるから、付加価値は生産活動の量を一定程度は反映する指標といえるが、厳密には、生産活動の量ではなく、成果を測る指標であると考えべきであろう。

3-4. 現行制度の評価

図表7は、課税標準に関する以上の考察をまとめたものである。以下ではこれとの比較によって、実際に採用されている事業所税の課税標準を評価する。

現在、事業所税は既設分のみが徴収されているわけであるが、これは事業所用家屋の床面積と従業員給与総額を課税標準としている。家屋の床面積は活動スペースの大きさを示すものであり、土地そのものではないが、土地の利用状況を表すものとして、土地の投入量の指標と考えることができよう。土地の価格や賃借料にはその土地の利用価値が反映されていると考えられるから、土地の投入量は単に面積ではなく評価額や賃借料で捕捉する方が望ましい。しかし不動産を賃借している場合には、賃借料のうちどれだけが土地の賃借料に相当するかを判断することは難しい。また、自己所有の不動産を部分的に使用している場合も、建物の何階かによって使用価値が異なるなどするため、使用部分の評価額を算出するには困難がある。よって、建物や他の資産も共に課税標準に含めるのではなく、土地の投入量だけを課税標準とするのであれば、家屋の床面積の方が、評価額や賃借料よりも、客観性という点で優れている。その意味において、床面積は課税標準として妥当であるといえよう。

従業員給与総額は、図表7の支払賃金総額に相当するものであり、労働の投入量を示すものと考えられるので、現行の事業所税は、労働の投入量と土地の投入量を課税標準とし

ていることになる。資本の投入量、すなわち土地を除く資産の使用量と生産活動の成果を捉える指標は含まれていない。土地以外の資産を課税標準から外すことは、資本集約的産業の負担を軽減することにつながる。機械や設備をたくさん使用する企業は、家屋の床面積も大きくなることが多いので、床面積には資本投入量がある程度反映されるものと考えられるが、正確性において充分ではない。また、生産活動の成果を考慮しないということは、売れ行きの良い財を供給し、消費者や中間業者の参集を招いている企業が軽課されることを意味する。原因者に相応の負担をさせていない点で公平性に欠けるといわざるを得ないであろう。こうした側面から考えると、資産割は、土地投入量の指標である床面積ではなく、土地と資本の投入量を示す指標へ課税標準を広げるべきであり、生産活動の成果を捉えるものとして付加価値額を課税標準とする付加価値割を加えるべきであろう。

しかしながら、課税対象となる事業所を持つ企業が、複数の地方自治体に事業所を有する場合、総資産額や付加価値額を課税標準にすることには困難が伴う。償却資産は法人税の納税事務において使用場所を特定しているため容易に分割可能であるが、その他の資産については、使用場所を限定するには多大な手間がかかるし、時として不可能である。また付加価値についても、どの事業所で行った活動が付加価値のどの部分に貢献しているかを特定することは不可能であるから、これも分割は困難である。何らかの基準を使用すれば便宜的に分割することはできるが、それでは実態通りに原因者へ負担を求めることにはならない。つまり、**図表7**に示した指標の全てを課税標準とすると、税額算定が非常に複雑になるうえ、そうした複雑な事務を行っても、原因者に応分の負担を求めるということを正確に実行するのは難しいといわざるを得ないのである。

以上のように、現行の課税標準は、簡索性と客観性において非常に優れている。簡索性は徴税費用や納税協力費用を抑えるという点で重要であるし、客観性は公平な課税を行う上で不可欠な要素である。土地以外の資産や付加価値が課税標準に含まれていないという点では公平性に欠くといわなければならないが、従業者給与総額と床面積だけでも、原因

図表7：課税標準とすべき指標

	直接負荷	従業者由来の間接負荷	消費者由来の間接負荷
捕捉目標	生産活動の量		生産活動の成果
課税標準	支払賃金総額 総資産額－（金融資産額＋貸出資産額） 支払リース料総額		付加価値額

※ 筆者作成。「貸出資産額」は他企業にリース中である資産の簿価。

者に応分の負担を求めるといふ事業所税の目的は一定程度達成されているといえよう。その意味で、現行の課税標準は高く評価できる。土地以外の全ての資産や付加価値を課税標準とすることにはデメリットも大きいので、改善するとするならば、従業者給与総額や床面積と同じくらい簡素で客観的である償却資産の総額を課税標準に加えるに留めておくのが得策であろう。

4. 課税水準の検討

事業所税が原因者に負担を求めるといふ租税であるならば、税収が集積による追加的な都市整備にかかる費用と同額になるような水準の税率で課することが理想的である。実際にはどれくらい水準で課税がなされているのであろうか。

図表8は、事業所税収の推移を示したものである。人口要件が30万人へ引き下げられた昭和51年度から新增設分が廃止される直前の平成15年までを見ると、市町村税収に占める割合は最大で1.74%、最小で1.5%であり、一貫して1.6%前後で推移している。新增設分廃止以降は少し減少して、1.5%程度に落ち着いている。事業所税の税収が非常に安定的であり、導入以降、ほとんど変わっていないことがわかる。

しかしながらこの割合は、事業所税を徴収していない団体を含めた全市町村の税収合計を分母としており、それ自体は課税水準を論じる上ではあまり意味を持たない。そこで、事業所税を徴収している団体のうち、政令指定都市についてみたのが図表9、中核市についてみたのが図表10である。政令指定都市の地方税収総額に占める事業所税収の割合は、2.8%を平均として、1.5%から4.0%に収まっている。また、各市の歳出総額に占める割合は、0.7%から1.6%とやはり比較的狭い範囲に収まっている。中核市においてはやや高く、地方税収総額に占める割合は、1.5%から5.2%、歳出総額に占める割合は0.7%から3.8%となっている。

これは果たして十分な水準といえるのであろうか。それを検討するためには、集積による追加的な都市整備に係る費用の総額を調べなければならない。しかし、実際に施行された都市整備のうち、どれが集積による負荷に起因するものなのかを特定することは、当然のことながら不可能である。都市整備の需要は、基本的なものも集積に起因する追加的なものも一体となって発生するのであって、もとより区別が存在しない。そこで、ここでは、類似団体別に経費を比較することによって、追加的な財政需要の推測を試みたい。

図表8：事業所税収の推移

	税 収 額 (百万円)	前年度比 増 加 率	市町村税収に 占める割合	備 考
昭和50	15,206		0.35%	
昭和51	80,149		1.58%	人口要件引き下げ
昭和52	102,311	28%	1.74%	
昭和53	108,304	6%	1.64%	
昭和54	113,084	4%	1.52%	
昭和55	138,557	23%	1.63%	税率引き上げ
昭和56	162,656	17%	1.73%	
昭和57	176,859	9%	1.72%	
昭和58	180,556	2%	1.62%	
昭和59	188,230	4%	1.57%	
昭和60	197,194	5%	1.50%	
昭和61	216,890	10%	1.54%	税率引き上げ
昭和62	240,273	11%	1.58%	
昭和63	253,905	6%	1.56%	
平成1	264,634	4%	1.55%	
平成2	288,090	9%	1.62%	
平成3	309,565	7%	1.64%	
平成4	322,543	4%	1.63%	
平成5	331,759	3%	1.68%	
平成6	311,717	-6%	1.65%	
平成7	306,759	-2%	1.55%	
平成8	311,399	2%	1.52%	
平成9	324,774	4%	1.53%	
平成10	323,193	0%	1.57%	
平成11	319,463	-1%	1.56%	
平成12	323,779	1%	1.62%	
平成13	318,091	-2%	1.59%	
平成14	324,260	2%	1.66%	
平成15	298,607	-8%	1.57%	新增設分廃止
平成16	219,603	-26%	1.15%	
平成17	297,020	35%	1.52%	
平成18	301,794	2%	1.50%	
平成19	312,968	4%	1.45%	
平成20	322,686	3%	1.49%	

※ 総務省自治局『地方税に関する参考計数資料』平成22年1月pp. 22-35より作成。

図表9：政令指定都市における事業所税収（平成20年度決算）

	(1)事業所税収 (千円)	(2)地方税収総額 (千円)	(1)÷(2)	(3)歳出総額 (千円)	(1)÷(3)
札幌市	7,704,902	282,150,265	2.7%	771,296,216	1.0%
仙台市	4,702,333	180,961,207	2.6%	407,602,445	1.2%
新潟市	3,752,760	121,384,355	3.1%	327,980,207	1.1%
千葉市	4,563,233	178,213,851	2.6%	324,703,793	1.4%
さいたま市	4,061,763	221,501,883	1.8%	397,325,609	1.0%
横浜市	16,226,440	729,457,004	2.2%	1,362,940,766	1.2%
川崎市	7,937,217	293,779,349	2.7%	572,528,754	1.4%
静岡市	1,990,665	130,002,730	1.5%	277,714,625	0.7%
浜松市	3,869,124	136,912,796	2.8%	275,829,931	1.4%
名古屋市	15,426,545	516,306,272	3.0%	968,210,417	1.6%
京都市	6,874,754	266,407,424	2.6%	734,219,808	0.9%
大阪市	25,520,489	670,787,495	3.8%	1,552,859,303	1.6%
堺市	3,402,948	132,440,557	2.6%	294,891,756	1.2%
神戸市	8,097,262	277,911,962	2.9%	724,882,257	1.1%
広島市	6,125,858	212,604,978	2.9%	539,288,086	1.1%
北九州市	6,747,979	167,490,841	4.0%	493,528,897	1.4%
福岡市	6,863,439	252,645,884	2.7%	673,365,959	1.0%
合計	133,867,711	4,770,958,853	2.8%	10,699,168,829	1.3%

※ 各市の決算カードより作成。

図表10：中核市における事業所税収（平成20年度決算）

	(1)事業所税収 (千円)	(2)地方税収総額 (千円)	(1)÷(2)	(3)歳出総額 (千円)	(1)÷(3)
旭川市	1,337,642	41,027,508	3.3%	143,135,418	0.9%
秋田市	1,404,362	46,914,553	3.0%	112,408,528	1.2%
郡山市	1,798,305	50,623,592	3.6%	98,427,179	1.8%
いわき市	2,252,921	49,706,021	4.5%	114,357,918	2.0%
宇都宮市	2,897,591	95,368,656	3.0%	166,582,469	1.7%
川越市	1,469,425	54,710,900	2.7%	95,713,579	1.5%
船橋市	1,831,293	95,872,170	1.9%	141,090,684	1.3%
柏市	1,133,065	64,368,890	1.8%	97,182,379	1.2%
横須賀市	1,677,366	67,600,564	2.5%	127,960,213	1.3%
相模原市	2,658,028	115,112,825	2.3%	198,725,970	1.3%
富山市	2,746,978	72,257,882	3.8%	170,288,283	1.6%
金沢市	2,393,346	82,076,675	2.9%	154,713,071	1.5%
長野市	1,832,547	60,881,962	3.0%	131,339,898	1.4%
岐阜市	1,339,726	68,912,327	1.9%	131,881,284	1.0%

	(1)事業所税収 (千円)	(2)地方税収総額 (千円)	(1)÷(2)	(3)歳出総額 (千円)	(1)÷(3)
豊橋市	2,570,153	65,292,613	3.9%	109,233,190	2.4%
岡崎市	2,331,860	68,558,886	3.4%	107,269,308	2.2%
豊田市	6,208,948	118,854,345	5.2%	164,788,131	3.8%
高槻市	1,013,482	50,782,920	2.0%	96,506,232	1.1%
姫路市	3,699,573	95,916,066	3.9%	195,307,701	1.9%
奈良市	836,574	54,476,330	1.5%	115,406,682	0.7%
和歌山市	2,033,001	63,274,253	3.2%	126,206,230	1.6%
岡山市	3,176,544	113,410,561	2.8%	225,169,028	1.4%
倉敷市	4,205,062	87,045,615	4.8%	152,542,590	2.8%
福山市	2,972,975	81,134,071	3.7%	153,186,752	1.9%
高松市	1,765,076	66,090,097	2.7%	133,809,099	1.3%
松山市	1,728,553	67,853,307	2.5%	150,432,019	1.1%
高知市	1,001,236	47,507,966	2.1%	132,636,472	0.8%
長崎市	1,394,555	56,040,799	2.5%	188,812,971	0.7%
熊本市	1,911,776	91,558,785	2.1%	217,441,962	0.9%
大分市	2,820,310	80,506,826	3.5%	145,427,771	1.9%
宮崎市	1,025,974	47,899,459	2.1%	131,961,818	0.8%
鹿児島市	1,802,854	84,357,878	2.1%	208,125,334	0.9%
合計	69,271,101	2,305,995,302	3.0%	4,638,070,163	1.5%

※ 各市の決算カードより作成。

総務省は毎年、市町村の目的別および性質別に分類した経費を類似団体別に比較した『類似団体別市町村財政指数表』をまとめている。図表11は、地方税法701条の73に定められた事業所税の使途が、『類似団体別市町村財政指数表』に示された目的別経費および性質別経費のうち、どの項目に対応するのかを示したものである。目的別には、道路橋りょう費、公園費、下水道費、河川費（以上は土木費の細目）、そして教育費、民生費が、性質別には維持補修費と普通建設事業費が該当するものと考えられる。定められた使途の中には、都市高速鉄道、水道、病院など公営事業会計に含まれるものも多く、それ以外にも『類似団体別市町村財政指数表』の項目にないものもある。このため、これらの経費の金額を合計しても、使途に定められた都市整備費用の全体を捉えることには遠く及ばない。しかし現存する資料ではこれ以上は望めない。著しく不十分ではあるが、手がかりにはなるものと考え、この統計を用いて都市整備費用の推測を試みたい。

図表12は、これらの費用について、指定都市、中核市、特例市、都市Ⅳ-3の各類型について比較したものである。総務省は、指定都市、中核市、特例市をそれぞれ1区分とし、それ以外の都市（普通市）を人口と産業構造によって16区分、町村を15区分にしている。

図表11：事業所税の使途と目的別・性質別経費の対応表

	事業所税の使途	該当する費目
1.	道路、都市高速鉄道、駐車場その他の交通施設の整備事業	道路橋りょう費 のうち維持補修費＋普通建設事業費
2.	公園、緑地その他の公共空地の整備事業	公園費 のうち維持補修費＋普通建設事業費
3.	水道、下水道、廃棄物処理施設その他の供給施設又は処理施設の整備事業	下水道費 のうち維持補修費＋普通建設事業費
4.	河川その他の水路の整備事業	河川費 のうち維持補修費＋普通建設事業費
5.	学校、図書館その他の教育文化施設の整備事業	教育費 のうち維持補修費＋普通建設事業費
6.	病院、保育所その他の医療施設又は社会福祉施設の整備事業	民生費 のうち維持補修費＋普通建設事業費
7.	公害防止に関する事業	—
8.	防災に関する事業	—
9.	前各号に掲げるもののほか、市街地開発事業その他の都市環境の整備及び改善に必要な事業で政令で定めるもの	—

※ 筆者作成。

都市Ⅳ－3という類型は、人口15万人以上で、全産業の95%以上が第2次産業と第3次産業であり、かつ全産業の65%以上が第3次産業である普通市であり、普通市の類型の中で最も財政規模が大きい。この中には人口30万人以上で事業所税を徴収している団体もいくつか含まれているが、多くは非課税団体である。この類型が課税と非課税のボーダーライン上にあると考えれば、これに該当する都市と課税団体とにおける当該経費の差額が、集積に起因する追加的な都市整備にかかった支出であると考えることができよう。

指定都市の当該経費の合計は住民1人当たり29,874円、都市Ⅳ－3は22,157円であるから、指定都市はⅣ－3の都市よりも、平均で1人当たり7,717円多く支出していることになる（図表12の第5列）。これは指定都市における1人当たり歳出合計の1.7%に相当する。同様に、中核市の都市Ⅳ－3との差は804円（第6列）、これは中核市における歳出合計331,454円の0.2%に相当する。すなわち、指定都市においては歳出のうち1.7%が、中核市においては0.2%が集積に起因する追加的な支出であるということになる。しかし、前述のように、これらの経費には公営事業会計に該当する経費などが含まれていないので、実際の追加的財政需要はこの割合を大きく上回ると思われる。指定都市における事業所税収は歳出総額の0.7%から1.6%であり、中核市においては0.7%から3.8%であるから、事

図表12：事業所税使途に対応する経費（平成20年度、1人当り額、単位：円）

	(1) 指定都市	(2) 中核市	(3) 特例市	(4) 都市 IV-3	(5) (1)-(4)	(6) (2)-(4)
1. 道路橋りょう費	13,263	8,410	6,876	5,414	7,849	2,996
2. 公園費	4,242	2,359	2,499	3,595	647	-1,236
3. 下水道費	64	172	180	42	22	130
4. 河川費	1,725	1,630	1,015	601	1,124	1,029
5. 教育費	8,085	8,571	9,150	10,474	-2,389	-1,903
6. 民生費	2,495	1,819	1,907	2,031	464	-212
合計	29,874	22,961	21,627	22,157	7,717	804
歳出合計	441,302	331,454	316,553	293,442	147,860	38,012

※ 総務省『平成20年度類似団体別市町村財政指数表』のうち各類型の「本表3 目的別、性質別経費及び充当財源の状況」より作成。

※ 各目的別経費のうち、維持補修費および普通建設事業費の合計額を示してある。

※ 都市IV-3は普通市のうち人口15万人以上、全産業の95%以上が第2次産業と第3次産業であり、かつ全産業の65%以上が第3次産業であるもの。29団体がこれに該当する。

業所税の課税水準は、中核市においては充分であるが、指定都市においてはやや低いということが出来るのではないだろうか。

おわりに

事業所税が導入されたのは高度経済成長の末期であり、大都市は社会資本整備を急速に進める必要に迫られていた。集積に起因する追加的財政需要の負担を原因者に求めるとする事業所税の導入は、的を射た政策であったといえよう。他方、近年においては、都市は成熟し、整備は一段落している。経済成長が低迷し、長期的にデフレ傾向にあることを考えれば、新增設分が廃止されたことは、これもまた納得のいくところである。しかしながら、合併で市町村の再編が進められ、地方分権が推進されるなか、地域社会の中心地として、大都市にはこれまで以上の役割が期待される。また、膨大な債務を抱える中央政府はこれから歳出を控えていくことになるであろうが、他方で、経済を再び活性化するために社会資本整備はむしろ強化していかなければならない。事業所税は課税根拠に適った課税

標準を持つ簡素で公平な租税である。大都市の税源として、今後も堅持、あるいは強化していく必要がある。

(はんや としひこ 和光大学教授)

【参考文献】

- 石渡俊雄 [1982] : 「現行事業所税の改善・合理化について」 『租税研究』 通号397、pp. 68-71。
- 日下文男 [2010] : 「事業所税における納税義務者と事業所床面積の意義 — 東京都事業所税決定処分取消等請求事件を素材にして」 『税』 65(1)、pp. 67-83。
- 栗田幸雄 [1975a] : 「事業所税の創設について」 日本工業立地センター 『工業立地』 Vol. 14、No. 6、pp. 32-40。
- 栗田幸雄 [1975b] : 「事業所税の創設の経緯とその概要」 『自治研究』 51(4)、pp. 36-53。
- 指定都市市長会 [2006] : 『大都市制度史 (資料編)』
- 武村知己 [1996] : 「事業に係る事業所税の従業者割について」 『地方税』 47(8)、pp. 107-112。
- 日本租税研究協会事業所税打合会 [1982] : 「現行事業所税の改善・合理化について」 『租税研究』 通号390、pp. 81-90。
- 丸山高満 [1985] : 『日本地方税制史』 ぎょうせい。