

令和7年度

第51回 日税連公開研究討論会

多様性と税

● 開 催 日 ●

令和7年10月10日

● 場 所 ●

パシフィコ横浜ノース

主催 日本税理士会連合会

共催 千葉県税理士会

研究討論の発表方法について

1. 目的

この研究討論会は、今回選択したテーマについて各研究チームの研究結果を発表するものであり、討論を通じて一定の結果を得ようとするものではありません。

2. 発表方法

千葉県税理士会公開研究討論会研究チームが「多様性と税」について発表します。論文集の目次と発表順序が一部入れ替わることもありますのでご了承ください。

3. 質問及び回答

- (1) この論文の内容について質問・意見（以下「質問等」という。）がある参加者は、同封の質問票にできるだけ簡潔明瞭に質問事項を記入し、9月25日までに到達するように千葉県税理士会宛に事前にご提出ください。
- (2) 質問等が多く、すべてにお答えできない場合には、各研究発表チームが取捨選択して回答させていただく場合があります。ご了承ください。
- (3) 質問等に対する回答は、原則として研究発表の中で行います。
- (4) 事前に質問票が提出されていない質問等には、回答しないこととさせていただきます。
- (5) 研究テーマの内容に直接関係ない質問等や、中傷にあたる発言はお控えください。

当日の発表はすべて司会者の指示により進行いたします。どうか討論会の円滑な運営にご協力ください。

はじめに

研究テーマ 「多様性と税」

経済のグローバル化は、国境を超えた経営資源の移動を容易たらしめ、人工知能(AI)やブロック・チェーン技術(Crypt Asset:暗号資産)などのデジタル技術の進展を通じて取引構造の変化をもたらし、時間と空間を超えた市場が創造されました。一方で、気候変動に伴う自然災害の甚大化・頻発化、新型感染症パンデミック、国際紛争の長期化や自国優先主義の台頭などの問題の連鎖により、その脆弱性が露呈し、世界各国・各地域で深刻な影響を及ぼしています。

予測困難で先行き不透明な、現下の社会状況は、Volatility(浮動性)、Uncertainty(不確実性)、Liquidity(流動性)、Complexity(複雑性)、Ambiguity(曖昧性)、Diversity(多様性)の頭字語『VULCAD』で表現されています¹。

千葉県税理士会は、「第51回日税連公開研究討論会」のテーマに「多様性と税」を掲げました。

「多様性」は、英語“Diversity”「異なる特徴・特性を持つものが共に存在すること」の訳語であり、ラテン語“Diversitas”(=異なる方向に向かう)を語源としています。それは、人種・民族・国家・地域、性別・世代・年齢等だけでなく、価値観・文化、政治・経済・信仰など多岐に亘る要素を含んでいます。

スラップル(Throuple)やオルタナティブ・ファミリー(Alternative Family)といった新たな家族形態の誕生、副業・兼業、プラットフォーム・ワーカー(≒ギグワーカー)、フリーランスやインディペンデント・コントラクター(IC)の増加という働き方の個性化、D2C(Direct to Consumer)、トークン・エコノミー(Token Economy)、シェアリング・エコノミー(Sharing Economy)やサブスクリプション・モデル(Subscription model)その他新たなビジネスモデルの登場などの「多様性」は、少子高齢化に伴う社会保障費の負担増大、国際課税ルールやデジタル課税の新たな枠組への対応と相俟って、「公平」「中立」「簡素」のウェルバランスな税制のあり方を模索するための大きな課題となっています。

税制は明日の国家・社会の礎です。本研究発表が「資源の最適配分」「所得・富の再分配」「経済の安定化」の視点から、新たな家族形態、働き方の多様化や新たな経済活動・ビジネスモデルと共に存在し、それぞれの個性を尊重し合う、より柔軟で適応性の高い「包摂的(インクルーシブ: Inclusive)な税制」のあり方を考える端緒となれば幸いです。

千葉県税理士会 千葉税務研究所
所 長 高 橋 俊 行

¹ 現下の経済社会の特性をより包括的に捉えるべく、従来のVolatility、Uncertainty、Complexity、Ambiguityの頭字語『VUCA』にLiquidityとDiversityが加わっています。

凡 例

【法令等の略称】

本文中の解説の根拠となる法令等を（）内に表記する場合は、次の略称を用いる。なお、条数は「１・２・３」、項数は「①・②・③」、及び号数は「一・二・三」で表示した。

「所法」・・・・・・・・所得税法

「所令」・・・・・・・・所得税法施行令

「所規」・・・・・・・・所得税法施行規則

「消法」・・・・・・・・消費税法

「消令」・・・・・・・・消費税法施行令

目 次

第Ⅰ部 社会の多様性と税法の課題に対する考察	1
第1章 家族・婚姻制度の多様化と税制	1
第1節 序章	1
1 家族の多様化の進展	1
2 婚姻制度と税制の現状と課題	1
3 人的控除の問題点	1
4 提言	1
第2節 多様化する家族の形と働き方	2
1 家族の形の多様化	2
2 働き方の多様化	4
3 婚姻の形の多様化	6
第3節 人的控除の成り立ち	6
1 扶養控除の経緯	6
2 配偶者控除・配偶者特別控除の経緯	7
3 寡婦(夫)控除の創設とひとり親控除への経緯	8
4 老人扶養親族の創設	9
5 障害者控除・勤労学生控除の創設	10
6 国外居住親族に係る扶養控除等の適用についての書類の添付	10
第4節 問題点	10
1 扶養控除の問題点	11
2 特定扶養親族の問題点	11
3 老人扶養親族の問題点	11
4 配偶者控除の問題点	12
5 配偶者特別控除の問題点	13
6 ひとり親控除・寡婦(夫)控除の問題点	14
(1) ひとり親控除・寡婦(夫)控除の適用要件	14
(2) 適用範囲が限定されていることによる問題点	16
(3) 婚姻状況で控除額に差があることの問題点	16
(4) 内縁関係にあるひとり親の控除適用基準が曖昧であることの問題点	16
(5) 税制が複雑であることの問題点	16
7 働くことを制限してしまう問題点	
～年収の壁の実態調査に基づいて～	17
(1) 実務家の現状の感覚	17
(2) 住民税のデータによる分析	17
(3) 労働意識の分析	20
8 所得控除であることの問題点	21
第5節 その他の制度を巡る若干の検討	22
1 社会保険における事実婚の取扱い	22

2 地方自治体における事実婚の取扱い（パートナーシップ制度）	26
第6節 提言 ～人的控除の廃止～	26
第7節 終わりに当たって	30
第2章 消費と消費税の担税力と所得税法 22 条	32
第1節 序章	32
第2節 消費税と消費について	32
（1） 消費税の性格	32
（2） 消費税の仕組み	33
第3節 所得税の応能負担原則と消費の担税力	36
第4節 消費税の担税力と消費の担税力	39
第5節 終わりに当たって	41
第Ⅱ部 新しい多様化の姿と税を取り巻く多元的視点	43
第1章 プラットフォームワーカーの所得区分の検討	
—Uber Eats 配達員を具体例に—	43
第1節 序章	43
第2節 プラットフォームワークの現状	44
1 プラットフォームワークの定義	44
（1） 対面型	44
（2） 非対面型	44
2 Uber Eats フードデリバリーサービスの取引について	45
（1） 取引の流れ	45
（2） 利用規約と実態の乖離	45
第3節 所得区分の判断基準について	46
1 裁判例の分析（弁護士顧問料事件〔最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決〕）	46
（1） 事実の概要	46
（2） 判旨	46
（3） 所得区分の判断基準	47
第4節 Uber Eats フードデリバリーの所得区分についての分析	48
1 判断基準への当てはめ	48
（1） 従属性要件（該当する場合は、給与所得の該当性が強い）	48
（2） 非独立性要件（該当すれば給与所得が強い）	49
2 Uber Eats の労働性をめぐる争い	50
3 現状の所得区分の問題点	51
第5節 新たな所得区分の判断基準の模索	52
1 新たな判断基準の提言	52
2 「依存性要件」の定義	53
（1） 収入依存度（重み付け：40%）	53
（2） 業務遂行依存度（重み付け：40%）	53
（3） 経済的安全性依存度（重み付け：20%）	53

(4) Uber Eats 配達員への適用	54
3 課題	55
第6節 終わりに当たって	56
第2章 働き方・生き方の多様化と税制	
—メタバースなど仮想空間の広がりとは—	57
第1節 メタバースと税の接点	57
1 メタバースとは	57
2 メタバースにおける経済活動の特徴	57
(1) メタバース内で経済活動が完結しうること	57
(2) メタバースには物理的国境が存在しないこと	58
(3) メタバース内の取引当事者には匿名性があること	59
第2節 メタバースと取引	59
1 メタバース内の取引のルール	59
2 メタバース内での取引の客体	60
(1) アイテムXの法的性質	60
(2) アイテムXを販売する契約の法的性質	60
第3節 メタバースと税	60
1 メタバース内の資産の譲渡（国内当事者間の取引）	60
(1) 現実世界との比較	60
(2) メタバース内不動産を譲渡した場合の税法上の考え方	61
(3) メタバース内不動産を譲渡した場合の課税関係	62
2 メタバース内の資産の譲渡（クロスボーダー取引）	64
(1) 現実世界との比較	64
(2) メタバース内不動産を譲渡した場合の税法上の考え方	65
(3) メタバース内不動産を譲渡した場合の課税関係	66
第4節 提言	68
1 メタバースのプラットフォーム化	68
2 メタバース世界におけるプラットフォーム課税の可能性	70
(1) 平成27年度税制改正	70
(2) 税務執行上の課題	70
(3) 諸外国における対応状況	71
(4) 令和6年度税制改正	72
3 おわりに	72
第3章 プログラミング言語 Python による税金試算の業務効率化	73
第1節 総論	73
1 はじめに	73
2 税金試算の実務の業務効率化	73
3 税金試算のアプリ開発	75
第2節 Python によるアプリ開発	76
1 プログラミングの3つの基本構造	76

2	プログラミング言語 Python 及び 主なライブラリ	78
3	プログラミング開発環境	80
第3節	Python による税金試算の業務効率化	81
1	消費税の試算のためのアプリ開発	81
2	所得課税の試算のためのアプリ開発	90
3	資産課税の試算のためのアプリ開発	90
4	おわりに	91

第Ⅲ部 地域間格差と地方財政の解としての多様化

	—人口減少下における国と地方の財政と税制—	93
第1章	人口の推移と地方財政の現状	93
第1節	日本の人口推移	93
1	総人口の推移	93
(1)	総人口増減	93
(2)	自然増減及び社会増減	93
(3)	年齢別人口の割合の推移	94
2	都道府県別の人口増減	95
(1)	都道府県別人口	95
(2)	都道府県別人口増減率	96
(3)	都道府県別の自然増減及び社会増減	96
第2節	人口減少下の地方自治体の財政状況	97
1	財政の健全性	97
(1)	都道府県財政指数表	97
(2)	人口減少と財政力指数との関連性	98
2	市町村の財政力	99
(1)	市町村別財政力指数	99
(2)	財政力指数の高い地方自治体	100
第2章	人口減少社会における地方税財政	
	—特別交付税のあり方を中心に—	101
第1節	問題の所在と本章の構成	101
第2節	地方財政と地方交付税制	102
1	地方財政の実態	103
2	税体系の見直し・地方交付税制の概要	104
第3節	地方交付税の制度沿革と実際	106
1	地方交付税の制度沿革	106
2	地方交付税の実際（総額算定と各地方自治体への配分）	107
第4節	特別交付税の概要と問題点	109
第5節	人口減少社会における特別交付税のあり方	111
1	特別交付税の実際	111
2	特別交付税のあり方	113

第6節	むすび	114
第3章	離島から見る財政と税制	114
第1節	決算カードから見る離島財政	114
1	なぜ離島なのか	114
(1)	離島の現状	114
(2)	ハブ&スポークで考える離島	114
2	離島における決算カード比較	115
(1)	決算カードとは	115
(2)	検証対象とする自治体の選定	116
(3)	対象となる自治体の決算カード（令和4年度）	117
(4)	離島のハブ&スポークの人口分析	119
第2節	ふるさと納税等自主財源が及ぼす離島の財政	119
1	地域経済社会の創生と発展	119
(1)	地域経済政策と税制	119
(2)	ふるさと納税制の運用と戦略	120
2	寄付金収入と地方交付税との関係	121
(1)	ふるさと納税受入額2位の紋別市とは	121
(2)	ふるさと納税受入額と地域の魅力の相関関係	121
(3)	離島におけるふるさと納税の現状	121
3	寄付金収入の増加による自治体財政の自由度	123
第3節	離島の未来	123
1	日本国における人口減少が地域財政にどのような影響を及ぼすのか	123
2	働き方改革による職業居住場所の非限定化	124
3	コンパクトシティ構想に逆行する流れは認められないのか	124
4	移住者が増えている離島の現状と未来	124
第4章	人口減少下における持続可能な適正解の考察	125
第1節	個別自治体の財政ステータスの検討	125
1	不交付団体の分析	125
(1)	立地面から見る不交付団体	125
(2)	政策面から見る不交付団体	127
(3)	小括	129
2	熊本県菊池郡菊陽町の事例	129
(1)	T SMC誘致の経緯	129
(2)	見込まれる経済効果と自治体財政への影響	130
(3)	課題面、地域社会への影響	130
第2節	人に依存しない財政の実現へ	133
1	企業版ふるさと納税の創設及び改正の経緯	133
(1)	創設（平成28年度税制改正）	133
(2)	改正（令和2年度税制改正）	135
2	具体的な活用事例と今後の改善策について	136

(1) 活用事例	136
(2) 改善策	143
後記	148
参考文献	150

第 I 部

社会の多様性と税法の課題に対する考察

第Ⅰ部 社会の多様性と税法の課題に対する考察

第1章 家族・婚姻制度の多様化と税制

第1節 序章

1 家族の多様化の進展

家族の形は、昔ながらの「夫婦と子供」中心の形態から、単独世帯、ひとり親世帯、事実婚や同性婚といった多様な形へと変化している。

また、社会・文化の背景として IT 技術の進展や情報共有の拡大により、個々人の生き方や価値観が多様化し、従来の「一律な家族モデル」にとらわれない風潮が定着している。

2 婚姻制度と税制の現状と課題

税制上は、民法上の法律婚（婚姻届を提出した婚姻関係）を前提として各種控除（配偶者控除、扶養控除等）が設けられているため、事実婚や同性婚等の新たな家族形態が法律婚と比べ不利な扱いを受けがちである。しかし、同性婚を巡る判例等、婚姻制度に関する法的解釈の変化が、税制との整合性や公平性に疑問を投げかけている。

3 人的控除の問題点

扶養控除、配偶者控除、さらには 130 万円・160 万円等の「壁」、所得控除の仕組みが家族構成の多様化とともに複雑化し、特に女性の就労意欲や労働市場への参加に悪影響を及ぼすケースが見受けられる。

税制は本来、原則として各個人の担税力に基づいて公平・中立・簡素に行われるべきであるが、現行の人的控除制度はこの原則のうち特に簡素という点において逸脱していると考ええる。

4 提言

変化する家族や婚姻制度に対応し、従来の法律婚中心の控除制度を見直すことが急務である。

家族や婚姻形態の多様化に対応するため、従来の人的控除に頼った制度を廃止し、給付等他の手段で最低限の生活保障を補うことを提案する。

税制は、多様化した家族形態に左右されず、公平・中立・簡素を追求しシンプルでわかりやすい仕組みに再構築することが求められる。

公平・中立・簡素を基本とする税は担税力に基づいて課されるべきであり、人的控除の複雑さや不公平感を解消するため、控除制度を廃止し、必要な支援を税以外（たとえば給付等）で補うことを提案する。

130 万円・160 万円等の様々な壁が女性の就労調整に影響を及ぼしている現状からこの提言により、働く意欲や経済活動を阻害しない税制へ転換され、労働市場との整合性も保たれると考える。

実際、個々人の生活上の事情は様々であり、考慮すべき事情については、価値観も多

様化していることから、税制で個別に配慮することは自ずと限界がある²。

一般的に「壁」という言葉に翻弄され、目先の節税ばかりにとらわれるのは、「税金をとられる」意識が強すぎると思われる。租税教育を小学生から始め、税の意義について正しく知り、正しい納税意識を持つ大人に育てることは、税理士にできることであると思う。

第2節 多様化する家族の形と働き方

1 家族の形の多様化

図表1 家族の姿の変化を参照されたい。明治から現在に至るまでの間、モデルケースとなる家族の形はゆっくりと変化してきた。昭和60(1985)年時点では、全世帯の6割近くを「夫婦と子供(40.0%)」と「3世代等(19.2%)」の家族が占めていた。令和2(2020)年時点では、「夫婦と子供」世帯の割合は25.0%に、「3世代等」世帯の割合も7.7%に低下している一方で、「単独」世帯の割合が38.0%と、昭和60(1985)年時点の20.8%と比較して2倍近く増加している。また、子供のいる世帯が徐々に減少する中、「ひとり親と子供」世帯は増加し、令和2(2020)年には「3世代等」世帯の数を上回っている。

世帯の家族類型別構成割合の推移を見ると、「単独」世帯の割合は、平成27(2015)年に34.5%と全世帯の3分の1を超え、その後も上昇すると推計されている。昭和55(1980)年に42.1%と、4割を超えていた「夫婦と子供」の世帯は、平成27(2015)年は26.9%と、全世帯の約4分の1にまで減少し、その後も減少すると推計されている³。

児童(18歳未満の未婚の者)のいる世帯の推移を見ると、昭和61(1986)年17,364千世帯(全世帯に占める割合46.2%)、令和元(2019)年11,221千世帯(同21.7%)、令和5年(2023)には、9835千世帯(同18.1%)となっている⁴。

単独世帯数(年齢階級別)を見ると、20歳以上の女性の単独世帯数は、昭和55(1980)年は288万世帯(うち未婚は134万世帯)であったが、令和2(2020)年は902万世帯(うち未婚は312万世帯)と3.1倍(うち未婚は2.3倍)となっている。20歳以上の女性の全ての年齢階級で増加しているが、とりわけ、配偶者と死別し、単独世帯となっている70歳以上の高齢女性の増加幅が大きい⁵。

² 税制調査会、2002、『あるべき税制の構築にむけた基本方針』、第2章、第1節、第2項、第2号①「家族に関する控除」、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1406_arubekizeiseinokoutiku.pdf、閲覧日：2025年6月4日

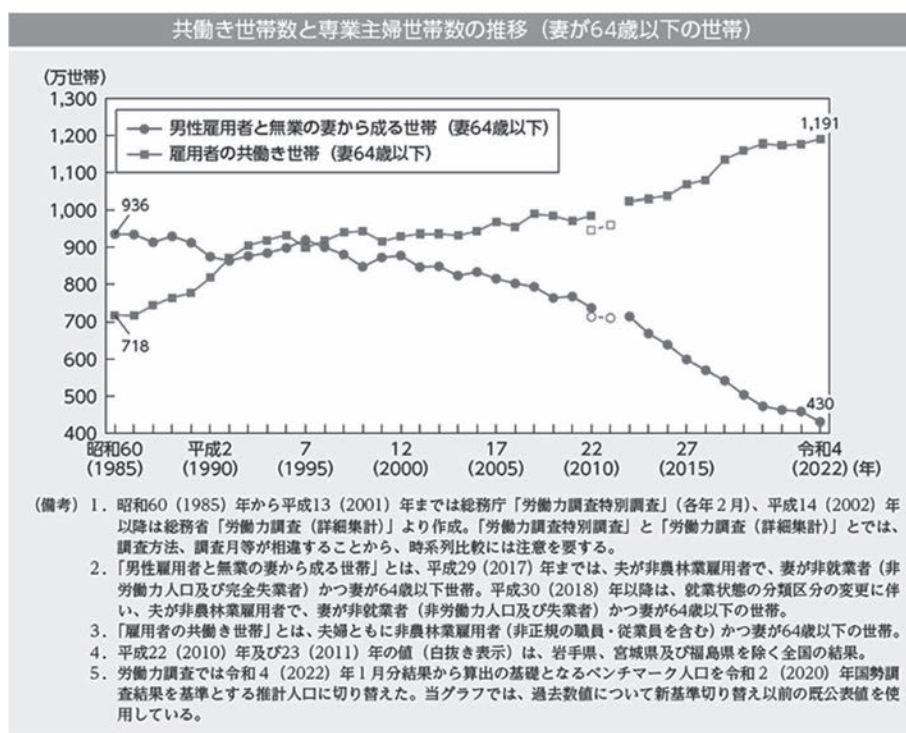
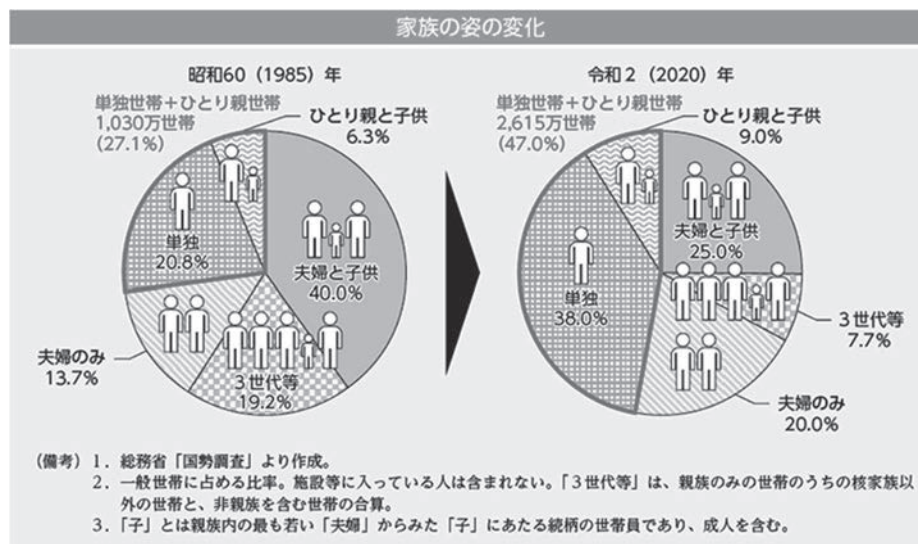
³ 内閣府男女共同参画局、2022、『男女共同参画白書』、第1章、第2節「働き方や就業に関する意識の変遷、家事・育児等・働き方の現状と課題」、12頁
https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/r05/zentai/pdf/r05_print.pdf、閲覧日：2025年6月1日

⁴ 厚生労働省、2023、『2023(令和5年)国民生活基礎調査の概況』、第1章、第4節「児童のいる世帯の状況」、<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-tyosa/k-tyosa23/d1/10.pdf>、閲覧日：2025年6月1日

⁵ 内閣府男女共同参画局、2022、『男女共同参画白書』、第1章、第1節「家族の姿の変化・人生の多様化」、31頁 https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/r04/zentai/pdf/r04_print.pdf、閲覧日：2025年6月1日

20歳以上の男性の単独世帯は、昭和55（1980）年は358万世帯（うち未婚は277万世帯）、令和2（2020）年は944万世帯（うち未婚は464万世帯）と2.6倍（うち未婚は1.7倍）となっている。男性の場合は、30歳以上の年齢階級で増加しているが、特に40歳以上の未婚による単独世帯が増加している⁶。

図表1 家族の姿の変化



出典：内閣府男女共同参画白書令和5年版

http://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/ro5/zentai/pdfban.html 閲覧日：2025年6月1日

⁶ 内閣府男女共同参画局、2022、『男女共同参画白書』、第1章、第1節「家族の姿の変化・人生の多様化」、31頁 https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/r04/zentai/pdf/r04_print.pdf、閲覧日：2025年6月1日

2 働き方の多様化

内閣府男女共同参画白書から見ると、昭和 61（1986）年の男女雇用機会均等法（雇用の分野における男女の均等な機会及び待遇の確保等に関する法律（昭和 47 年法律第 113 号。）施行以降、女性活躍・男女共同参画に関する法整備が進められてきた。令和 4（2022）年時点の共働き世帯は、専業主婦世帯の 3 倍近くとなっている。しかし、我が国においては、有償労働時間が男性、無償労働時間が女性に大きく偏る等、依然として、固定的な性別役割分担が残っている。このことが、新型コロナウイルス感染症（以下「コロナ」という。）感染拡大下におけるパート切り等、特に女性の就業や生活への甚大な影響の一つの要因となった⁷。

一方、コロナ下においては、テレワークの導入が進んだことにより、働く場所にこだわらない多様な働き方が社会全体に浸透した。テレワークの普及が、男性の家事・育児への参画の拡大を促す等、性別にかかわらず仕事と家庭のバランスの実現につながり、女性の無償労働の負担の軽減、女性の経済的自立に寄与することも期待されている⁸。

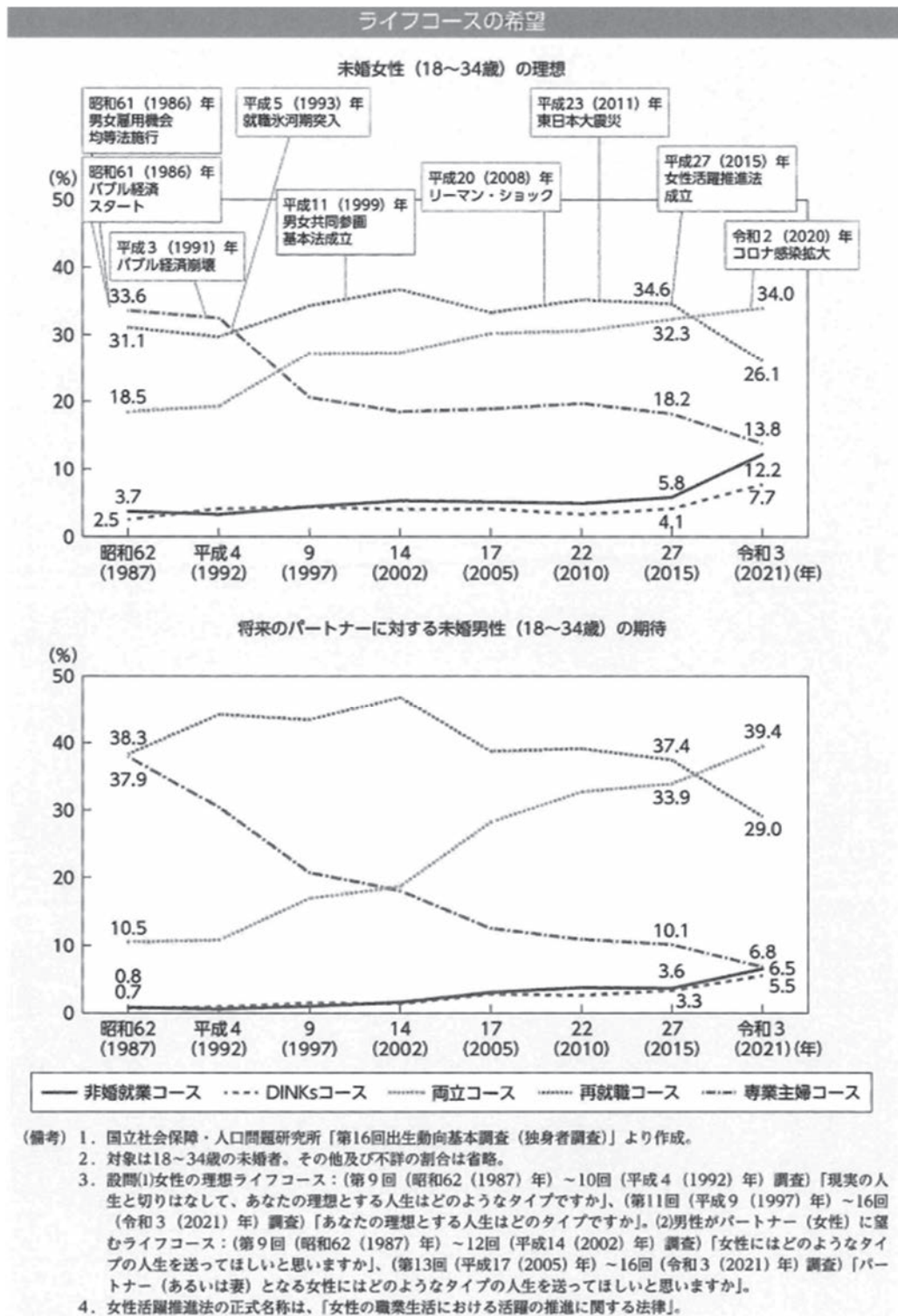
未婚女性の理想のライフコース、未婚男性の将来のパートナーに対する期待を見ると、「両立コース」が、「再就職コース」を大きく上回る等、近年、主に若い世代の理想とする生き方は、変わってきている⁹。（図表 2 ライフコースの希望参照）

⁷ 内閣府男女共同参画局、2022、『男女共同参画白書』、特集編新たな生活様式・働き方を全ての人の活躍につなげるために～職業観・家庭観が大きく変化する中、「令和モデル」の実現に向けて～、3 頁、https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/r05/zentai/pdf/r05_tokusyu.pdf、閲覧日：2025 年 6 月 1 日

⁸ 内閣府男女共同参画局・前掲（注 7）3 頁

⁹ 内閣府男女共同参画局・前掲（注 7）3 頁

図表2 ライフコースの希望



出典：内閣府男女共同参画白書令和5年版

http://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/ro5/zentai/pdfban.html、閲覧日：2025年6月1日

3 婚姻の形の多様化

税法には配偶者を要件とする優遇規定があり、配偶者は婚姻を要件としている。婚姻は憲法 24 条 1 項において「婚姻は、両性の合意のみに基づいて成立し、夫婦が同等の権利を有することを基本として、相互の協力により、維持されなければならない。」とされている。

男性と女性で婚姻届を提出しているカップル（法律婚）は、婚姻を要件とする優遇規定を受けることができる。男性と女性で自らの意思で婚姻届を提出していないカップル（選択的事実婚）は、当然だがこれらの優遇規定を受けることはできない。

一方、女性と女性や男性と男性の同性カップルは、法律上婚姻をすることができないため、選択の余地も無くこれらの優遇規定を受けることはできない。

第 3 節 人的控除の成り立ち

家族の形や働き方が多様化する中、これに対応すべく人的控除は改正を繰り返し複雑化してきた。本節では、人的控除がどのように立法されてきたかを述べる。

1 扶養控除の経緯

扶養控除は、大正 9（1920）年に第一次世界大戦による恐慌から、社会政策的な配慮として設けられた。配偶者控除は扶養控除から独立したが、他に特定扶養親族、同居老人控除が、家族の担税力を考慮して設けられている。

現行の所得税法第 84 条第 1 項では、扶養親族がいる場合、扶養親族 1 人につき 38 万円（特定扶養親族の場合 63 万円、老人扶養親族の場合 48 万円、同居老親等の場合 58 万円）を扶養控除として総所得金額等から控除できる。控除対象扶養親族とは、その年の 12 月 31 日において納税者と生計を一にする配偶者以外の親族（6 親等内の血族および 3 親等内の姻族）又は都道府県知事から養育を委託された児童（いわゆる里子）や市町村長から養護を委託された老人のうち 16 歳以上かつ年間の合計所得金額が 48 万円以下であるものをいう。

働き方の多様性を踏まえ、様々な形で働く人をあまねく応援する等の観点¹⁰から令和 2（2020）年から基礎控除を 10 万円引き上げ、給与所得控除及び公的年金等控除額は引き下げられる等の、税制改正を行い家族形態の多様化に配慮してきた。

特定扶養親族とは、教育費等の支出がかさむ世代の税負担を軽減する目的から、平成元（1989）年に創設された。導入当時の控除対象年齢は、16 歳以上 23 歳未満であり、扶養控除に 10 万円を上乗せした控除額であった。その後上乗せ金額の改定があり、平成 11（1999）年から上乗せ金額が 25 万円となった。平成 22（2010）年、高校の実質無償化に伴い、16～18 歳までは控除対象外となった。現行の特定扶養親族とは、控除対象扶養親族のうち年齢 19 歳以上 23 歳未満の者をいう（所法 2 ①三十四、三十四の二）。

¹⁰ 財務省、2017、『平成 30 年度税制改正の大綱』、
https://www.soumu.go.jp/main_content/000523913.pdf、閲覧日：2025 年 6 月 4 日

2 配偶者控除・配偶者特別控除の経緯

昭和 15（1940）年 配偶者が扶養控除に追加

扶養控除（大正 9 年創設）の対象として配偶者が追加された。これは独身者と妻帯者の間に担税力の違いがあることが認められたためである¹¹。

昭和 36（1961）年 配偶者が扶養控除から分離

扶養控除に含まれていた配偶者が扶養控除から配偶者控除へ分離された。これは配偶者の家事労働による貢献度、共稼ぎ世帯や事業所得者とのバランスを考慮して、配偶者の最低生活費を課税対象から除外するため配偶者控除が創設されたのである¹²。それぞれの控除額に違いがあり扶養控除は 7 万円、配偶者控除は 9 万円であった。その後昭和 42（1967）年改正で扶養控除額 7 万円、配偶者控除額 15 万円とされた¹³。

昭和 49（1974）年 配偶者控除額と扶養控除額が同額になる

配偶者控除額と扶養控除額が同額の 24 万円とされた。昭和 48 年 12 月の税制調査会の答申では「中小所得者の所得税負担の軽減を図るとともに、教育費その他の特別な支出の家計への影響にも配慮しつつ、制度をわかりやすくするという観点」で引き上げられた¹⁴。

昭和 62（1987）年 配偶者特別控除の創設

配偶者特別控除の創設は配偶者控除の創設趣旨に加え家事労働への貢献度、一定額を超えた場合の手取りの逆転現象いわゆるパート問題に対応する観点からのものである¹⁵。

昭和 62 年税制改正によると「中堅所得者層の負担軽減を目的とした所得税の軽減合理化策の一つとして世帯としての税負担の軽減を図る見地から 15 万円の配偶者特別控除を創設する。パート問題への対応という見地から同控除を控除対象配偶者以外の少額の所得を有する配偶者に対しても適用する事が適当である」とされた¹⁶。800 万円超の所得者には適用せず、また配偶者に所得がある場合にはその所得状況に応じて世帯として税負担が滑らかに変化するよう配偶者特別控除を配偶者の所得に対応して調整する仕組みとされた¹⁷。

平成 6（1994）年 配偶者控除額、配偶者特別控除額の引き上げ

配偶者控除及び配偶者特別控除が 35 万円から 38 万円へ引き上げられた。課税最低限は既に高くなっており所得控除拡大による課税最低限のさらなる引き上げは適当でないが、消費税増税による低所得者の負担増への配慮とした税制改正である。給与所得控除の拡張と合わせて中堅所得階層の実効税率が大きく緩和された。

¹¹ 吉田隆一、2019、「所得税法上の配偶者の範囲」、『税務大学校論叢』、第 96 号、201 頁

¹² 田中康男、2005、「所得控除の今日的意義」、『税務大学校論叢』、第 48 号、21 頁

¹³ 伊田賢司、2014、「配偶者控除を考える」、『立法と調査』、358 号、13 頁

¹⁴ 伊田・前掲（注 13）13 頁

¹⁵ 田中・前掲（注 12）25 頁

¹⁶ 税制調査会昭和 62 年度の税制改正に関する答申

https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6112_s62zeiseikaisei.pdf、4 頁、閲覧日 2024 年 9 月 10 日

¹⁷ 税制調査会・前掲（注 16）4 頁、閲覧日 2024 年 9 月 10 日

平成 15（2003）年 配偶者特別控除の上乗せ部分の廃止

配偶者特別控除において納税者の合計所得金額を 1,000 万円以下とした。配偶者特別控除のうち配偶者控除に上乗せして控除対象配偶者に適用される部分が廃止された。税制調査会の答申では「共稼ぎ世帯が専業主婦世帯を上回るようになってきた。女性の就業状況にも世帯主の補助的な就労から本格的な就労への移行傾向が見られるようになってきている」、「納税者本人や他の扶養親族に対する配慮と比べ、配偶者に過度な配慮を行う結果となっている」としている¹⁸。この上乗せ部分の廃止により配偶者特別控除は税引手取額の逆転現象を起こらないようにする配慮措置としてのみの性質を有することとなった¹⁹。

平成 29（2017）年 配偶者の給与基準の引き上げ、配偶者控除の居住者の所得制限

配偶者控除、配偶者特別控除の適用について配偶者の給与収入基準を 103 万円から 150 万円へ引き上げ、給与収入 201 万円以下において控除額の通減、消失する仕組みとされた²⁰。

納税者の合計所得金額を 1,000 万円以下とし、所得に応じた税負担の差をなだらかにするため納税者の合計所得金額が 900 万円を超えた場合に控除額を通減させる仕組みとした²¹。この見直しで税法上 103 万円の壁は解消されたが、103 万円が企業の配偶者手当制度の支給基準にされている事等から心理的な壁としての作用が続いており、人手不足の中、就業調整を意識せずに働く環境づくりに寄与する視点からの見直しである²²。

3 寡婦（夫）控除の創設とひとり親控除への経緯

昭和 26（1951）年 寡婦控除の創設

寡婦控除は担税力の低い扶養親族を抱えた戦争未亡人を救済する目的で創設された。同年の臨時特例法により所得控除から税額控除へ変更となった²³。

昭和 40（1965）年 寡婦控除の拡大

寡婦控除の適用が拡大された。寡婦と生計を一にする子が扶養親族に該当しなくても基礎控除額以下であれば寡婦控除の適用が認められるようになった。当時は扶養親族の所得限度が 5 万円で基礎控除額 12 万円より低かったためこのような改正を行った²⁴。

¹⁸ 税制調査会、2002、『平成 15 年度における税制改革についての答申——あるべき税制の構築に向けて』、<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2002/pdf/141119.pdf>、5 頁、閲覧日：2024 年 9 月 10 日

¹⁹ 吉田・前掲（注 11）207 頁

²⁰ 村田和彦、2017、『平成 29 年度税制改正の概要：配偶者控除の見直し、ビール系飲料の税率統一』、『立法と調査』、385 号、19 頁

²¹ 吉田・前掲（注 11）209 頁

²² 村田和彦、2017、『平成 29 年度税制改正の概要：配偶者控除の見直し、ビール系飲料の税率統一』、『立法と調査』、385 号、19 頁

²³ 久岡靖恵、2019、「現代における寡婦（夫）控除制度の存在意義」、『租税資料館賞受賞論文集』、28 号、14 頁

²⁴ 久岡・前掲（注 23）15 頁

昭和 42（1967）年 税額控除から所得控除へ

寡婦控除が税額控除から所得控除へ変更された。これは他の人的控除が所得控除であること、税制の簡素合理化の見地から所得控除に統一されたものである²⁵。

昭和 47（1972）年 寡婦控除の拡大

死別の寡婦については所得制限を設けた上で扶養親族がいなくても寡婦控除が適用されることとなった²⁶。死別の寡婦が扶養していた子が育ち扶養から外れると寡婦控除の適用対象外になるが、生別の場合や婚姻歴がない寡婦の場合とは異なり、亡夫の家族との関係等の経済的負担があるという意見を考慮したためである²⁷。

昭和 56（1981）年 寡夫控除の創設

父子家庭のための寡夫控除が創設されたが、寡婦に比べ適用範囲は狭く、妻と死別又は離婚した者で基礎控除額以下の子を有する場合に合計所得金額 300 万円以下で基礎控除額以下の子を扶養している場合に制限された²⁸。

平成元（1989）年 特別寡婦控除の創設

死別離婚後合計所得金額が 300 万円以下で扶養親族の子を有している場合の特別の寡婦控除額の加算 8 万円が創設された²⁹。これは女手一つで子を抱えながら家庭を支える低所得者の母子家庭に配慮し負担軽減を図る見地から創設された³⁰。

令和 2（2020）年 ひとり親控除創設、寡婦寡夫控除の改正

すべてのひとり親家庭に対して公平な税制を実現する観点から「婚姻歴の有無による不公平」と「男性のひとり親と女性のひとり親の間の不公平」を同時に解消するため、婚姻歴の有無や性別にかかわらず、生計を一にする子を有する单身者に対し控除額 35 万円のひとり親控除が創設された³¹。これにより改正前の寡婦寡夫控除はひとり親に該当しない寡婦に係る寡婦控除に改組された³²。

4 老人扶養親族の創設

昭和 47（1972）年 老人扶養親族の創設

老人扶養親族は平均寿命の伸長に伴い、特に扶養されている高齢人口が急激に増加しつつあることを踏まえ、老人対策を講じることとなった事により創設されたものである³³。

昭和 54（1979）年 同居老親等扶養控除の創設

社会的援助の手を差し伸べる必要のある人に対して特別の人的控除を設けること

²⁵ 久岡・前掲（注 23）16 頁

²⁶ 久岡・前掲（注 23）16 頁

²⁷ 久岡・前掲（注 23）17 頁

²⁸ 久岡・前掲（注 23）18 頁

²⁹ 久岡・前掲（注 23）18 頁

³⁰ 久岡・前掲（注 23）19 頁

³¹ 国税庁、2019、『令和 2 年税制改正に伴う所得税基本通達の主な改正事項について』、<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/210108/pdf/01.pdf>、閲覧日：2024 年 9 月 10 日

³² 国税庁・前掲（注 31）1 頁

³³ 税制調査会、1971、『昭和 47 年度の税制改正に関する答申』、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4612_s47zeiseikaisei.pdf、閲覧日：2024 年 9 月 10 日

が適当であるとされ、現行の老人扶養親族に加え同居している父母が老人扶養親族に該当する場合は同居老親等扶養控除が創設された³⁴。

5 障害者控除・勤労学生控除の創設

昭和 26（1951）年 障害者控除の創設

障害者は社会的弱者の地位にあり、所得獲得にも大きな犠牲を要する事から負担緩和を図るため設けられ、昭和 42 年の改正により税額控除から所得控除へ改正された³⁵。

昭和 26（1951）年 勤労学生控除の創設

障害者控除と同様、勤労学生は所得獲得上及び社会的立場等において弱者の地位にあることによる配慮に基づいて設けられ、昭和 42 年の改正により税額控除から所得控除へ改正された³⁶。

昭和 43（1968）年 特別障害者控除の創設

重度の障害者に対して特別障害者控除が設けられた³⁷。これは障害の程度に応じて斟酌の程度に差があってしかるべきという事によるものである。

6 国外居住親族に係る扶養控除等の適用についての書類の添付

平成 28（2016）年 扶養親族に係る確認書類の添付

国外に居住する親族について扶養控除、配偶者控除、障害者控除を適用するためには、親族関係書類、送金関係書類を提出する取扱いとなった³⁸。親族関係書類とは戸籍や旅券の写し、国や自治体が発行した書類で親族であることを証する書類である³⁹。送金関係書類とは金融機関、クレジットカード会社の書類の写しで決済を通じて各人に支払いを行ったことを明らかにする書類である⁴⁰。これは国外に居住している親族を扶養の対象とするケースが増加し、国外居住親族の扶養控除適用にあたり親族の生存、住所、送金の事実を確認して扶養控除適用要件を満たしているかどうかを確認するためである。

令和 5（2023）年 確認書類の添付の追加

国外居住親族の年齢が 30 歳以上 70 歳未満の者は上記の書類に加え留学ビザに関わる書類及び、38 万円以上の送金を証する送金書類の提出が必要になった⁴¹。

第 4 節 問題点

人的な控除は他の所得控除と比べると、特定の支出や損失の事実とは無関係に、納税者

³⁴ 田中・前掲（注 12）25 頁

³⁵ 田中・前掲（注 12）19 頁

³⁶ 田中・前掲（注 12）19 頁

³⁷ 田中・前掲（注 12）24 頁

³⁸ 所令 262③及び④

³⁹ 所規 47 の 2 ⑤

⁴⁰ 所規 47 の 2 ⑥

⁴¹ 国税庁、2024、『令和 5 年 1 月からの国外居住親族に係る扶養控除等 Q & A（源泉所得税関係）』、https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/0022009-107_02.pdf、閲覧日：2024 年 9 月 10 日

や家族の置かれている状況に応じて法定された一定額が控除されるという特徴がある⁴²。

1 扶養控除の問題点

扶養控除の問題点として何が想起されるか。この点については、実務的な観点からは、国外扶養が挙げられる。在留資格が技術・人文知識・国際業務（技人国）や技能、永住等中長期に滞在が許可されている外国人が本邦で生活する場合、日本人と同様に扶養控除や配偶者控除が認められている⁴³。

外国人であることから母国に暮らす親族（国外居住親族）についても、控除が認められている。その場合、扶養している又は配偶者であることの証明を母国の公的機関から取り寄せて添付が必要になるが、外国公的機関が作成した公正証書であることから、日本の税務当局はこれを受け入れざるを得なくなり、ここに問題点がある。つまり、100歳を超えていて生死不明の祖父母が公正証書に記載されている場合でさえもこれを受け入れないと国際問題に発展しかねない。いわゆる内政不干渉の原則は、国家間のルールを取り決める国際法上の原則だからである。

また、一夫多妻制の国の場合、わが国では1人しか配偶者控除が認められないため、残り数人の夫人を全て扶養家族として公正証書に記載する場合もあり、日本の制度にはなじまない外国の婚姻制度を無理やり我が国の税法に適用しようとしている点に問題点がある。

2 特定扶養親族の問題点

特定扶養控除は、教育費等の支出がかさむ世代の税負担を軽減する目的で、扶養親族のうち年齢19歳以上23歳未満の者を対象に設けられた制度である。

これは、明らかに大学進学者を対象にした年齢を限定しているが、誰もが大学へ行くわけではなく、また、浪人等で大学通学期間と必ずしも一致するわけではない。働き方が多様化している中で、特定扶養親族の年齢設定に問題があると考ええる。

3 老人扶養親族の問題点

老人扶養控除の問題点はこの制度の適用を受けようとするため高齢者の労働意欲を阻害する可能性があることである。一方、我が国の高齢化が進む中、意欲的に働く年金受給者が増えていることも確かである。国民年金や厚生年金等の公的年金については、現在は、保険料拠出時に社会保険料控除（所得控除）の適用により拠出保険料相当額だけその時の課税所得を減少させる一方、年金受領時には雑所得の公的年金等控除額（年金収入額の一定割合）の控除により年金収入は多くの場合非課税に近い扱いになっているといわれている⁴⁴。担税力のある高齢者には税負担を求め世代間や高齢者間の公平を図っていくべきであろう。

⁴² 佐藤英明、2018、「人的控除の検討―制度改正の選択肢」、『租税研究』第820号、44頁

⁴³ 国税庁・前掲（注41）4頁、閲覧日：2025年5月31日

⁴⁴ 金子宏・清永啓次・宮谷俊胤・畠山武道、2008、『税法入門（第6版）』、有斐閣新書、83頁

4 配偶者控除の問題点

配偶者控除の問題点は、いくつか挙げられる。第一に、税法上「配偶者」が定義づけられていないことである。税法の明文規定がないため、その解釈は民法を借用している。民法上の「配偶者」は法律婚を示し事実婚・同性婚を除外しているが、近年の家族の多様化とこれを後押しする社会認識により、法改正の検討が求められている状況である。これに従い、税法における「配偶者」の定義も変更される可能性がある⁴⁵。第二に、配偶者控除の適用要件として123万円の壁という所得制限がある。110万の壁、123万の壁、150万の壁、160万の壁、200万の壁⁴⁶…と、税法と社会保障を混在した数字遊びのような問題がある。第三に、配偶者控除が勤労意欲を制限する可能性を有することである。加えて配偶者控除は男女の無意識な社会的役割の区別を増長させうるとの指摘⁴⁷もあるが、これについては後述問題点7で掘り下げるので、ここでは第一の配偶者の定義の問題について考えてみる。

税法上、配偶者の定義はなく他法の定義により解釈される。法律用語としての配偶者は民法に定義され、明文はないものの、親族の範囲に定義（民法第725条1項）され、婚姻の届け出をすることによって効力が生ずる旨を規定（同法第739条1項）し、このような法律上の婚姻をしたものを配偶者（同法第725条、第751条）であるとし、法的手続きがあつて初めて配偶者となる。この法的手続きが行われた婚姻関係を法律婚、法的手続きを行わない婚姻関係を内縁関係や事実婚としている⁴⁸。

税法における配偶者はこの定義を借用し、判例も「所得税法による……『配偶者』は、納税義務者と法律上の婚姻関係にある者に限られると解するのが相当」⁴⁹であり「わが法体系上、ある法律分野における法律用語は他の分野においても同一意味を有するのが原則であるから、ある法律で単に『配偶者』及び『親族』と規定している場合には民法上の配偶者（すなわち婚姻届をした配偶者）及び親族を指称するものと解すべきである。又民法以外の法律分野において、法律上の配偶者のみならず、いわゆる内縁の配偶者をも問題にする場合には、配偶者（届出をしないが事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む）等の表現により、その旨を規定しているのが通常である……所得税法第八条第一項では単に『配偶者』と規定しているに過ぎなく……内縁の配偶者を扶養親族に含めしめていないと解せざるをえない」⁵⁰と、民法の配偶者の定義借用を判じている。

また、相続税法においても扶養義務者として「配偶者及び民法第877条に規定する親族（相続税法第1条の2第1項）」と定めており、民法における配偶者の定義が例外を除

⁴⁵ 高等裁判所は同性婚を認める判断を示した。札幌高判令和6年3月14日（令和3年（ネ）第194号）、東京高判令和6年10月30日（令和5年（ネ）第292号）、福岡高判令和6年12月13日（令和5年（ネ）第584号）、名古屋高判令和7年3月7日（令和5年（ネ）第570号）、及び大阪高判令和7年3月25日（令和4年（ネ）第1675号）

⁴⁶ 高田みのり、『小さい減税の恩恵』、『東京新聞』、朝刊、令和7年4月14日、10面より。壁の金額は令和7年4月時点のものである。これら所得（収入）の壁問題は、制度改正時に繰返し取り上げられる話題であるが、金額については税と社会保障を区別せずに評せられることが多い。

⁴⁷ 全国婦人税理士連盟編、1994、『配偶者控除なんかいいらない!!—税制を変える、働き方を変える』、日本評論社、22-27頁

⁴⁸ 以下表記の無い事実婚は、同性婚を含む。

⁴⁹ 最三判平成9年9月9日訴小月報44巻6号1009頁

⁵⁰ 大阪地判昭和36年9月19日行集12巻9号1801頁

き税法に適用されているのである⁵¹。

多様化が認容される現在、民法の規定を超える家族形態、いわゆる同性、LGBTQ2+のカップル、シングルマザー及びシングルファーザー、ステップアップファミリー等は日常に溶け込み、社会的立ち位置は法律婚家庭と何ら異なることはない。そうであっても、法律に基づく婚姻関係にある法律婚と、法によらない（よれない）内縁関係・事実婚とは、税法上の取扱いが異なり、これは配偶者控除の制定主旨に沿うものか疑問が残る。

5 配偶者特別控除の問題点

配偶者特別控除の立法趣旨は、第3節でもふれたように、「納税者本人の所得の稼得に対する配偶者の貢献に配慮し、税負担の調整を図る観点や、いわゆるパート問題、すなわちパートで働く主婦の所得が一定額を超える場合に、配偶者控除が適用されなくなることから、かえって世帯全体の税引後手取額が減少してしまうという手取りの逆転現象への対応の観点」である⁵²。

その控除額の根拠は、「所得の稼得に対する配偶者の貢献といった事情をも念頭におきつつ、世帯としての税負担の軽減を図る趣旨で、現行の配偶者控除に加え、おおむねその半分程度を目途として（中略）配偶者特別控除を設けることが適当である。」⁵³とした。

次に、昭和63年12月改正では、「世帯としての税負担やパート問題への配慮といった観点」⁵⁴から、控除額の引き上げ、所得要件の引き上げが行われた。

また、平成6年11月改正では、「所得税の課税最低限については、国際的にみて高い水準にあるものの、税制改革による消費税率の引上げに伴う少額納税者への配慮から、課税最低限を構成する基礎的な人的控除を上げる」⁵⁵とされ、さらなる控除額の引き上げが行われた。

さらに、平成15年度改正では、「配偶者特別控除が創設された際には、主に専業主婦世帯を中心に税負担を軽減することが念頭に置かれていた。その当時は、専業主婦世帯が最も典型的な家族類型であったが、その後の経済社会情勢の変化により、現在では、共働き世帯数が専業主婦世帯数を上回るようになってきた。女性の就業状況にも世帯主の補助的な就労から本格的な就労への移行傾向が見られるようになっている。こうした経済社会の構造変化も顧みれば、配偶者控除に上乘せして、言わば『二つ目』の特別控除を設けている現行制度は、納税者本人や他の扶養親族に対する配慮と比べ、配偶者に過度な配慮を行う結果となっている。」⁵⁶という趣旨で配偶者特別控除の上乗せ控除部分が廃止された。

⁵¹ 民法上の配偶者（法律婚）以外を税法上の配偶者と認める例（特殊関係者）として、同族関係者の範囲、第二次納税義務者がある。

⁵² 税制調査会、2000、『わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－』、大蔵財務協会、92-93頁

⁵³ 国税庁、1987、『昭和62年改正税法のすべて』、大蔵財務協会、31頁

⁵⁴ 国税庁、1988、『昭和63年改正税法のすべて』、大蔵財務協会、303頁

⁵⁵ 国税庁、1995、『平成7年改正税法のすべて』、大蔵財務協会、30-31頁

⁵⁶ 税制調査会、2002、『平成15年度における税制改革についての答申－あるべき税制の構築に向けて－』、大蔵財務協会、5頁

配偶者特別控除の問題点は、女性の就業調整を促す結果となり女性の労働力の活用の妨げになっているという点、「内助の功」への評価、最低生活費非課税、二重控除問題、高収入ほど高まる配偶者控除の適用割合等の様々な点があげられる。

しかし、むしろ第3節からもわかるように、税制改正されるたび相当に複雑多岐な制度になってしまった点そのものが、税の三原則である公平・中立・簡素に反する点、課税ベースが浸食され所得税の財源調達機能が低下する点、高所得者の税負担が軽減され所得再分配機能に支障をきたしている点からも配偶者特別控除の重要な問題点として考えられる。

6 ひとり親控除・寡婦(夫)控除の問題点

従来の制度では、結婚していない未婚のひとり親には寡婦(寡夫)控除が適用されないため、寡婦(寡夫)と比べて所得税及び住民税の負担が大きくなっており、不公平が生じていたことから問題となっていた。また、扶養親族がいる場合の控除額の差や性別による控除額の差等、未婚のひとり親への配慮が欠けていることによる不公平が生じていた⁵⁷。かかる背景のもと、ひとり親控除が創設されたが、この制度でもなお、いくつかの問題点が生じている。

第一に、適用範囲が限定されている点である。ひとり親控除は、子どもがいるひとり親に限定されているため、子どもがいないひとり親や、子どもが成人して独立したひとり親は対象外である。これにより、一部のひとり親が税制優遇を受けられない状況が生じる。

第二に、婚姻状況により差が生じる点である。ひとり親控除の適用には、離婚や死別等の婚姻状況が考慮されるが、未婚のひとり親や内縁関係にある場合、適用基準の曖昧さにより対象外となる場合がある⁵⁸。これにより、一部のひとり親が適切な支援を受けられない可能性がある。

第三に、税制が複雑な点である。ひとり親控除は、他の控除制度(配偶者控除や扶養控除等)と組み合わせると複雑になる。これにより、ひとり親自身が控除の適用条件を理解しづらくなり、適切な控除を受けられない可能性がある。これでは本末転倒である。

第四に、他の人的控除と同様に就労意欲に影響が出る点である。ひとり親控除の適用には収入制限があるため、一定以上の収入がある場合には控除が受けられなくなる。これにより、ひとり親が控除を維持するために収入を抑える、又は就労時間を制限する等の行動を取る可能性がある。

(1) ひとり親控除・寡婦(夫)控除の適用要件

ひとり親控除の対象となる人の範囲とは、いかなるものか。この点について、ひとり親とは、原則として、その年の12月31日の現況で⁵⁹、婚姻をしていないこと又は配偶者の生死の明らかでない一定の人のうち⁶⁰、次の3つの要件の全てに該当する人である⁶¹。

⁵⁷ 最決昭和60年3月27日民集39巻2号247頁

⁵⁸ 子どもがいることはもちろん、収入の制限や住民票で事実婚と判断される人がいない、といった要件がこれに当たる。

⁵⁹ 所法85

⁶⁰ 所令11の2①

⁶¹ 所法2①三十一、同法81

- ・ その人と事実上婚姻関係と同様の事情にあると認められる一定の人がいないこと
- ・ 生計を一にする子がいること（この場合の子は、その年分の総所得金額等が 48 万円以下で、他の人の同一生計配偶者や扶養親族になっていない人に限られる⁶²⁾）
- ・ 合計所得金額が 500 万円以下であること

次に、寡婦（夫）控除の対象となる人の範囲はどうか。寡夫控除は、令和 2 年分からひとり親控除に変わったため、寡婦控除について確認する。寡婦とは、原則として、その年の 12 月 31 日の現況で⁶³⁾、「ひとり親」に該当せず、次のいずれかに該当する人である⁶⁴⁾。なお、納税者と事実上の婚姻関係と同様の事情にあると認められる一定の人がいる場合は対象外である⁶⁵⁾。

- ・ 夫と離婚した後に婚姻をしておらず、扶養親族がいる人で、合計所得金額が 500 万円以下の人
- ・ 夫と死別した後に婚姻をしていない人又は夫の生死が明らかでない一定の人で、合計所得金額が 500 万円以下の人

図表 3 ひとり親控除創設による寡婦（夫）控除の変化

【改正前後の所得税における所得控除の額(万円)】

		現行				改正後				
		寡婦(寡夫)控除								
本人が女性	配偶関係	死別		離別		配偶関係	死別	離別	未婚のひとり親	
	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～
	扶養親族	子	子以外	子	子以外	扶養親族	子	子以外	子	子以外
	有	35	27	35	27	有	35	—	35	—
本人が男性	配偶関係	死別		離別		配偶関係	死別	離別	未婚のひとり親	
	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～
	扶養親族	子	子以外	子	子以外	扶養親族	子	子以外	子	子以外
	有	27	—	27	—	有	35	—	35	—
本人が女性	配偶関係	死別		離別		配偶関係	死別	離別	未婚のひとり親	
	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～
	扶養親族	子	子以外	子	子以外	扶養親族	子	子以外	子	子以外
	有	27	27	27	27	有	—	—	—	—
本人が男性	配偶関係	死別		離別		配偶関係	死別	離別	未婚のひとり親	
	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～
	扶養親族	子	子以外	子	子以外	扶養親族	子	子以外	子	子以外
	有	—	—	—	—	有	—	—	—	—
本人が女性	配偶関係	死別		離別		配偶関係	死別	離別	未婚のひとり親	
	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～
	扶養親族	子	子以外	子	子以外	扶養親族	子	子以外	子	子以外
	有	—	—	—	—	有	—	—	—	—
本人が男性	配偶関係	死別		離別		配偶関係	死別	離別	未婚のひとり親	
	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～	合計所得	～500万	500万～	～500万	500万～
	扶養親族	子	子以外	子	子以外	扶養親族	子	子以外	子	子以外
	有	—	—	—	—	有	—	—	—	—

※合計所得金額500万円＝年収678万円

※個人住民税についても同様の改正を行います(ひとり親控除は控除額30万円、寡婦控除は控除額26万円となります)。上記に伴い、現行の寡婦、寡夫、単身児童扶養者(児童扶養手当を受給している18歳以下の児童の父又は母)に対する個人住民税の人的非課税措置を見直し、ひとり親及び寡婦を対象とすることとします。

※令和 2 年分以後の所得税について適用します。個人住民税については令和 3 年度分以後について適用します。

出典：財務省『令和 2 年度税制改正（案）のポイント』

閲覧日：2025 年 6 月 14 日

⁶²⁾ 所令 11 の 2 ②

⁶³⁾ 所法 85

⁶⁴⁾ 所法 2 ①三十、同法 80

⁶⁵⁾ 所令 11

（２）適用範囲が限定されていることによる問題点

子どもがいないひとり親、つまり「子どもと死別した人」「離婚して子どもが独立した人」についても、子どもがいない場合に老後等将来的な不安が増長されやすいにもかかわらず、現在の制度では、子どもがいるひとり親に対する支援が中心となっており、現行の税制では、寡婦控除を除いては「子どもがいないひとり親」に対する直接的な税制優遇措置は存在しない点に問題がある。

（３）婚姻状況で控除額に差があることの問題点

寡婦控除制度の目的が担税力の低い者の保護にあるとすると、客観的に最も経済的に弱い立場にある者が多い未婚の母子家庭が、死別世帯・離別世帯に比べて担税力が強いという実態は認められず「法律婚を経た母子」と「未婚の母子」とを区別する合理性は見出し難い⁶⁶。

未婚の母であった女性がその後結婚、離婚をすることで寡婦控除が認められるのであれば、結婚、離婚をしなかった女性との間には何ら担税力の差異はないことから、婚姻歴のない母に対しても寡婦控除を認められることが合理的であるという指摘もある⁶⁷。

（４）内縁関係にあるひとり親の控除適用基準が曖昧であることの問題点

内縁関係の場合は、法律上の定義の曖昧さがある。寡婦（寡夫）控除は、法律婚を前提としており、所得控除においては厳格な文理解釈がされていることから、内縁関係等の未婚のひとり親については、そもそも寡婦（寡夫）控除の対象とは考えられていなかったが⁶⁸、現在では内縁関係にある場合、法律上の「ひとり親」としての認定が曖昧になることがある。内縁関係は、法的には婚姻と同等の扱いを受けることがあるが（いわゆる事実婚）、税制上では一貫した取扱いがない場合がある。例えば、婚姻届は出していなくても、住民票に「妻（未届）」や「夫（未届）」の記載があると税務上は事実婚と認定される場合があるため、ひとり親控除の適用が受けられなくなる可能性がある。この不一致を解決しない限りは税制上の救済は不十分なものとなる。

また、内縁のパートナーが経済的に家庭をサポートしている場合、その収入が考慮されるか否か、この点も曖昧であり、ひとり親控除の適用基準が不明確である。これにより、控除を受けられるかどうかの判断が難しくなることが予測される。このように、家計の実態と税制の不一致が懸念すべき点である。

（５）税制が複雑であることの問題点

ひとり親控除の適用要件は前述のとおりであるが、未婚（婚姻歴がない）の場合・離婚した（離婚後に再婚していない）場合・死別した（配偶者と死別し再婚していない）場合、それぞれの婚姻状況により取扱いが異なる。

未婚、離婚、死別等の婚姻状況に基づく制限があるため、家庭の実情に合わない場合がある。例えば、前述のとおり、実際は内縁関係にある場合等、法的に婚姻関係がない場合の扱いが不明確であり、居住状況の証明も困難がある。生計を一にするという条件

⁶⁶ 日本弁護士連合会、2014、「『寡婦控除』規定の改正をもとめる意見書」、『賃金と社会保障』、第1605号、27頁

⁶⁷ 酒井克彦、2011、「寡婦控除あるいは寡夫控除を巡る諸問題（下）」、『税務弘報』、第59巻第4号、69頁

⁶⁸ 酒井克彦、2016、「非婚の母に寡婦控除を！」、『税』、第71巻第10号、110頁

や「未届」という住民票の記載に基づく制限は、実際の生活状況と異なる場合があり、証明が難しいことがある。さらに、未婚のひとり親が「ひとり親控除」を受けるためには、法律上の婚姻関係がないことを証明する必要がある。実際の運用では「婚姻歴がない」ことを証明するための書類提出等が求められる。この手続きが煩雑で、申請者にとって負担となることがある。

また、内縁関係にある場合も控除の適用が制限されることがある点や 19 歳以上 23 歳未満の子どもがいる場合は、特定扶養親族として認定されて追加の控除が受けられる点にも注意が必要である。さらに、相手方パートナーが外国人でその間に生まれた子どもであった場合、子どもの居住地国はどこになるのか問題となる可能性がある。なぜなら、国際的な子の奪い合いや監護に関する裁判で法廷地国により住所や居所の判断が変わるため、わが国の租税法を適用するか否かが変わるからである⁶⁹。

このように、ひとり親控除の適用をめぐるのは、厳格で煩雑な適用条件があり、決して容易なことではない。

7 働くことを制限してしまう問題点～年収の壁の実態調査に基づいて～

(1) 実務家の現状の感覚

扶養の壁に関係なく働きたい人は既に働いている。以下の図表 4 データにおいて 103 万円の山に入る有配偶者女性は税も社会保険料も負担することがない。つまり税や社会保険の負担を働き損ととらえて、損せず少し働いて小遣い程度の収入を得たい人たち、すなわち扶養内で上手く働きたいと考える人たちであると思われる。

実際に壁を超えると天引き後の手取り額が減るため損だという考えは理解するが、夫側の税負担は配偶者特別控除があるのでさほど増えないか、むしろ全く増えないにもかかわらずなんとなく 103 万円という心理的壁が損をしない粹だという思い込みがあるのではないか。

配偶者控除、配偶者特別控除、夫の所得による配偶者控除額の通減、社会保険料の負担、自身の勤務先の規模の大小による社会保険制度の負担の違い等は複雑すぎて理解しにくい制度である。働き損を避けたいという考えにとらわれている一定数の有配偶女性は、損をしたくない安全圏つまり 103 万円にとどまろうとする心理が働くと思える。以下、データに基づく壁の存在を紹介する。

(2) 住民税のデータによる分析

個人住民税課税記録データをもとに有配偶者女性の就労調整の実態を分析した経済産業研究所の近藤絢子氏は次のように述べている⁷⁰。

「有配偶女性の年収分布のピークは 103 万円で、103 万円を超えると大きく減り、130 万円を超えるとさらに減ることが確認できる。これに比べて、無配偶女性にも若干 103 万円を超えて山があるもののその程度は小さく、有配偶男性には 103 万の壁も 130 万の壁も存在しない。さらに有配偶女性を夫の雇用形態で分けると、夫の社会保険の扶養に入ることがで

⁶⁹ 早川眞一郎、2023、「ハーグ条約に基づく子の返還命令決定の間接強制申立は、代替執行により子の返還命令が完了した場合には不適法であるとした事例」、『戸籍時報』、第 847 号、33 頁

⁷⁰ 近藤絢子、2023、「市町村税務データを用いた既婚女性の就労調整の分析」、『RETI Discussion Paper Series』、<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/23j049.pdf>、閲覧日：2024 年 11 月 30 日

きる、夫が給与所得者である場合に 130 万円の壁が大きくなることも確認される⁷¹。」

103 万円の壁については自身にかかる住民税や所得税、夫にかかる配偶者特別控除を考慮しても手取りへの影響は数万円だが、勤務先からの家族手当の基準が年収 103 万円であること等や、心理的な壁が影響していると思われる。

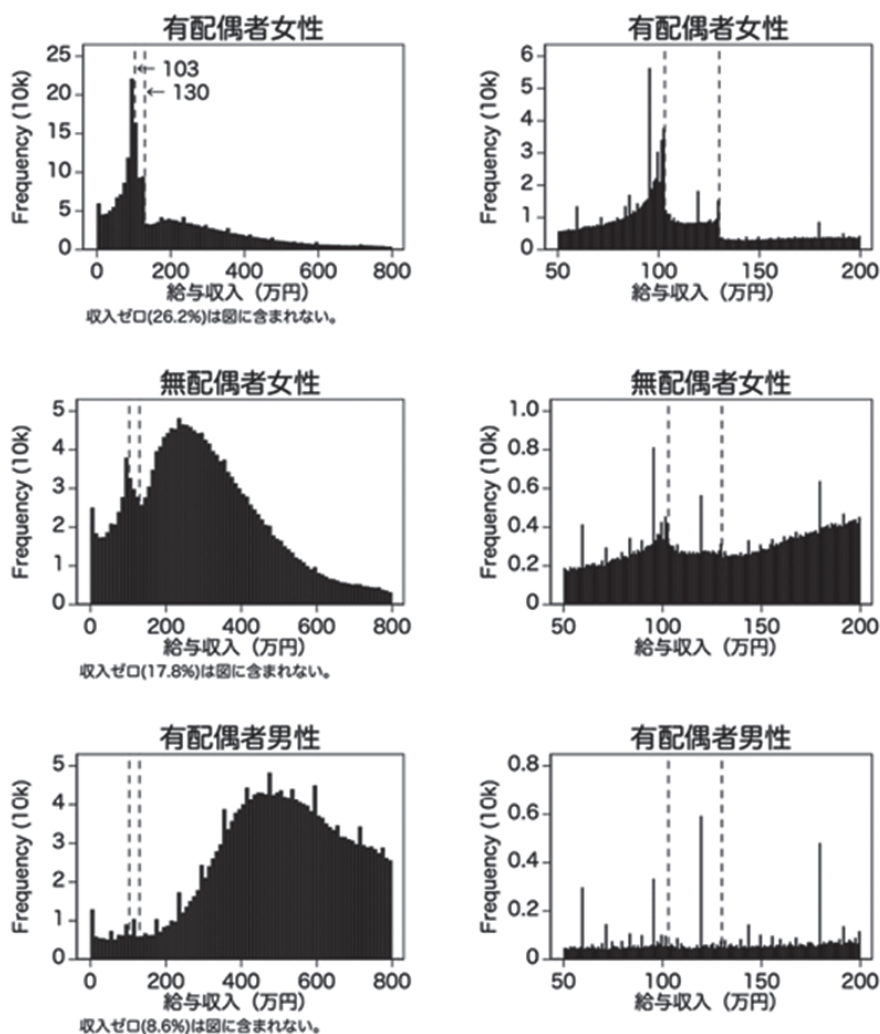
130 万円の壁については年収 130 万円以下の場合には夫の社会保険の扶養に入れる事から扶養から外れないよう壁ができています。

同様に内閣府男女共同参画局の就業調整をしている非正規雇用労働者の女性の数・割合グラフにおいても有配偶の非正規雇用女性が就業調整をしていることがわかる⁷²。

図表 4 男女・配偶者の有無別給与収入の分布

a. 正の収入有り800万円まで10万円刻み

b. 50万円-200万円 1万円刻み

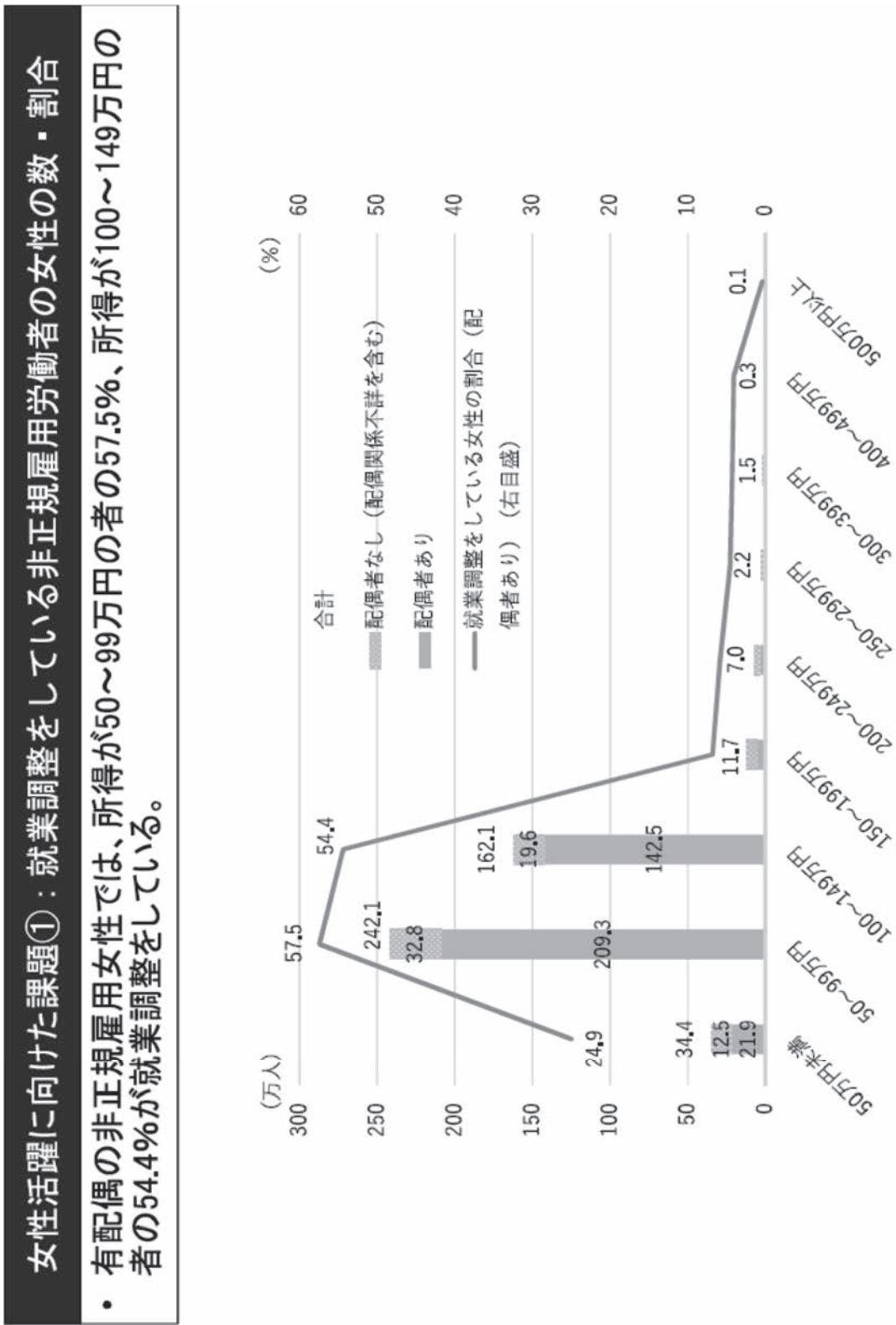


出典：近藤絢子、2023、「市町村税務データを用いた既婚女性の就労調整の分析」、
<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/23j049.pdf> 29 頁、閲覧日：2024 年 11 月 30 日

⁷¹ 図表 4 参照（出典：近藤・前掲（注 70）29 頁）

⁷² 図表 5 参照

図表5 就業調整をしている非正規雇用労働者の女性の数・割合



出典：内閣府男女共同参画局、2022、『女性活躍に関する基礎データ』

<https://www.kantei.go.jp/jp/content/000116409.pdf> 13 頁、閲覧日：2024 年 9 月 10 日

(3) 労働意識の分析

厚生労働省令和3年パートタイム有期雇用労働者総合実態調査では、配偶者がいるパートタイム労働者の就業調整をしている理由を男女別にみると男性はその他が52.5%で最も多く、女性は「配偶者の社会保険の被扶養者から外れ自分で加入しなければならなくなるから(130万円の壁)」が56.6%で一番の理由となっている。次が「自分の所得税の非課税限度を超えると税金を払わなければならなくなる(103万円の壁)」からで49.5%である。女性は就業自体可能であるにもかかわらず、いわゆる壁により就業抑制をしているという実態があることがわかる(図表6参照)。

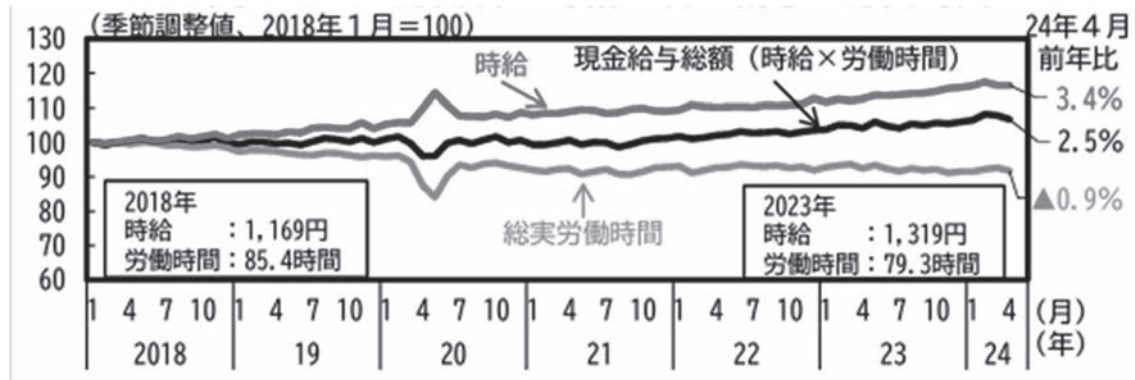
令和6年内閣府月例経済対策会議資料におけるパート労働者の時給と労働時間のグラフによると昨今時給は増加する一方、年収の壁を意識した就業調整が行われていることから労働時間が減少し、時給が増加したにも関わらず給与総額の上昇が抑制されていることがわかる(図表7参照)。

図表6 配偶者の有無、就業形態、性、就業調整をした理由別労働者割合

		(単位：%) 令和3年									
配偶者の有無、就業形態、性	就業調整をしている労働者計	就業調整をした理由(複数回答)									
		自分の所得税の非課税限度額(103万円)を超えると税金を払わなければならなくなるから	一定額を超えると配偶者の税制上の配偶者控除が無くなり、配偶者特別控除が少なくなるから	一定額を超えると配偶者の会社の配偶者手当がもらえなくなるから	一定額(130万円)を超えると配偶者の健康保険、厚生年金保険の被扶養者からはずれ、自分で加入しなければならなくなるから	一定の労働時間を超えると雇用保険、健康保険、厚生年金保険の保険料を払わなければならないから	会社の都合により雇用保険、健康保険、厚生年金保険の加入要件に該当しないようにしているため	現在、支給されている年金の減額率を抑える又は減額を避けるため	その他	不明	
パートタイム・有期雇用労働者	[13.4] 100.0	45.1	27.9	12.7	42.8	18.0	3.2	2.8	16.4	1.6	
無期雇用パートタイム	[13.6] 100.0	46.7	26.9	16.2	44.4	18.0	1.7	1.2	16.7	1.4	
有期雇用パートタイム	[17.8] 100.0	45.8	29.2	9.5	44.8	19.2	4.4	2.3	15.1	0.9	
有期雇用フルタイム	[4.3] 100.0	31.4	22.9	20.9	17.8	8.0	0.8	15.1	25.2	8.5	
配偶者がいる	[16.8] 100.0	46.3	33.2	15.0	50.8	18.8	1.5	3.0	11.5	0.3	
男	[6.9] 100.0	18.5	1.3	1.1	1.3	2.9	4.0	22.0	52.5	1.2	
女	[20.2] 100.0	49.5	36.9	16.7	56.6	20.6	1.2	0.8	6.7	0.2	
無期雇用パートタイム	[16.9] 100.0	43.9	32.2	19.4	53.0	18.9	1.8	1.3	14.4	0.1	
男	[18.7] 100.0	2.9	2.4	2.3	2.3	2.3	0.5	9.6	86.6	0.4	
女	[16.7] 100.0	50.1	36.7	22.0	60.7	21.4	2.0	0.0	3.4	-	
有期雇用パートタイム	[22.2] 100.0	48.9	33.7	10.9	51.6	20.3	1.5	2.5	9.3	0.2	
男	[7.1] 100.0	43.4	0.1	-	-	4.7	9.7	20.4	22.2	0.4	
女	[26.4] 100.0	49.3	36.2	11.8	55.4	21.4	0.9	1.1	8.4	0.2	
有期雇用フルタイム	[4.6] 100.0	33.4	34.4	31.5	26.7	1.9	0.0	20.5	16.2	2.7	
男	[2.6] 100.0	2.6	1.0	0.1	1.5	0.3	0.1	58.5	32.2	5.2	
女	[7.5] 100.0	48.1	50.4	46.4	38.8	2.6	-	2.3	8.6	1.5	
配偶者がいない	[6.7] 100.0	39.1	-	-	-	13.9	12.3	1.4	42.4	8.5	
男	[6.3] 100.0	47.5	-	-	-	13.2	28.3	1.8	33.5	0.9	
女	[7.0] 100.0	34.1	-	-	-	14.3	2.7	1.1	47.8	13.1	
無期雇用パートタイム	[7.1] 100.0	61.4	-	-	-	13.2	1.3	0.3	28.7	8.0	
有期雇用パートタイム	[8.2] 100.0	25.4	-	-	-	12.4	23.7	1.2	53.1	5.4	
有期雇用フルタイム	[3.9] 100.0	28.0	-	-	-	20.8	2.3	4.6	41.8	20.4	

出典：厚生労働省、2022、『令和3年パートタイム・有期雇用労働者総合実態調査の概況』
https://www.mhlw.go.jp/toukei/list/170-1/2021/d1/2_02.pdf 22頁、閲覧日：2025年3月25日

図表7 パート労働者の時給、現金給与、労働時間



今月のポイント（3） 雇用と労働時間

- ◆ パート労働者の時給は増加する一方で、年収の壁の範囲内で収入を抑える就業調整もあって、労働時間は緩やかな減少傾向が継続し、現金給与総額の上昇が抑制（1図）。女性の有配偶就業者の年収分布を学歴別にみると、年収200万円未満の割合は、高校卒では6割、専門学校・短大卒では5割、大学卒では4割弱となっており、能力発揮により世帯所得を向上させる余地（2図）。
- ◆ 一定の仮定を置いた試算では、妻が年収の壁を超えて働く場合、世帯の生涯可処分所得として、給与所得分に加え、年金所得分の増加が、配偶者手当等の減少を大きく上回る（3図）。人手不足への対応という観点に加え、世帯の生涯可処分所得の向上という観点からも、女性が年収の壁を超えて働くことをためらうことがないような情報の周知と環境整備が重要。

出典：内閣府、2024、『月例経済報告等に関する関係閣僚会議資料』

<https://www5.cao.go.jp/keizai3/getsurei/2024/06kaigi.pdf>、閲覧日：2025年3月25日

「令和5年6月わが国税制の現状と課題において」とした報告書で税制調査会は、「配偶者特別控除が導入されたことにより、配偶者の給与収入が103万円を超えても世帯の手取り収入が逆転しない仕組みとなっており、税制上いわゆる103万円の壁は解消しています。・・・中略・・・103万円の壁の解消に向け、制度の周知徹底や企業における取組みが期待されます。」としている⁷³。

現在103万円の壁の議論がされているが金額の変更という微々調整や小手先の改革では新たな金額の壁ができるだけである。制度を変えれば活用できる潜在労働力がある。

労働力不足を補い経済成長を促すため社会保険料制度も巻き込んで抜本的な制度改革が必要である。

税に限定して言えば税の原則である公平・中立・簡素を目指すべきである。

8 所得控除であることの問題点

扶養控除が所得控除である以上、累進課税の所得税では、高所得者ほど扶養控除により受ける恩恵が大きくなるという問題がある。

大正9年に創設された「扶養家族控除」は、昭和15年の税制改正において税額控除方式に改められた。その後、「シャープ勧告」により制度簡素化という観点から所得控除への切り替えが勧告され、昭和25年の税制改正で実現された。

所得控除は、課税標準としての「所得金額」に税率を乗じる前に控除されるので、税

⁷³ 税制調査会、2023、『わが国税制の現状と課題において』

https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/5zen27kai_toshin.pdf、閲覧日：2025年3月25日

額を永久免除する「税額控除」よりは、納税額を圧縮することはできない⁷⁴。税額控除の場合には、所得の高低に関係なく、一律に一定の控除を受けることができる。つまり、低所得者層の租税負担軽減率は、税額控除を採用する場合に高くなる。このような長所を具有する税額控除が出産奨励のために利用するならば、少子化対策として有効的な選択肢となるであろう⁷⁵。

平成 17 年 6 月の税制調査会の答申では、「これまで個人所得課税では、子供の扶養を担税力の減殺要因ととらえて所得控除によって対処してきた。政策的支援との見地からは、税制において、財政的支援という意味合いが強い税額控除という形態を採ることも考えられる。この問題については、今後、少子化対策全体の議論の中で、ほかの政策手段との関係、諸外国の事例を踏まえ、引き続き検討を深めていく必要がある。」としている⁷⁶。

第 5 節 その他の制度を巡る若干の検討

第 1 節から第 4 節のとおり、人的控除は様々な問題を抱えるが、その要因の一つである事実婚と法律婚に注視すると、税法では取扱いを異にするが、区別することなく対応する制度もある。

法に依らない事実婚に対して、健康保険制度は制定当初より婚姻の実態を優先し適応している。また、実態的効用は追い付かないものの、事実婚を保護するパートナー制度を採用する自治体も増えている。

1 社会保険における事実婚の取扱い

事実婚の配偶者は、住民票の「未届」の記載や収入基準を満たすことで社会保険の扶養に入ることができる。社会保険の被扶養者になると、健康保険料が免除されたり、国民年金の第 3 号被保険者になることが可能である。

健康保険法と厚生年金保険法では、それぞれの法律において、配偶者の範囲に事実婚の配偶者が含まれ、次のように定められている。

【健康保険法第 3 条第 7 項 1 号】

(定義)

第三条 7 一 被保険者（日雇特例被保険者であった者を含む。）の直系尊属、配偶者（届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含む。）、子、孫及び兄弟姉妹であって、主としてその被保険者により生計を維持するもの

【厚生年金保険法 3 条 2 項】

(用語の定義)

第三条

2 この法律において、「配偶者」、「夫」及び「妻」には、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にある者を含むものとする。

⁷⁴ 菊谷正人、2008、『税制革命』、税務経理協会、42 頁

⁷⁵ 菊谷正人、前掲（注 74）43 頁

⁷⁶ 税制調査会、2005、『個人所得課税に関する論点整理』、<https://www.cao.go.jp/zeicho/history/1996-2009/etc/2005/pdf/170621.pdf>、閲覧日：2024 年 3 月 25 日

事実婚が法的保護を受けられるかどうかは、カップルの事実婚(内縁)関係が婚姻関係に準じていることが認められる必要がある。具体的には、①同居しているか、②生計を共にしているか、③上記①②は一定期間以上か、④結婚式をあげたか、⑤婚姻届は出さなくとも住民票には「夫/妻」と記載しているか、などの要件をみて総合的に判断される⁷⁷。

カップルのうち主婦あるいは主夫は一定の要件を満たすと、配偶者の社会保険の扶養に入れる。

① 厚生年金の場合

- i 事実婚および生計が一であることを、証明できる書類（健康保険被保険者証（被扶養者）・連名の郵便物など）がある
- ii 配偶者が厚生年金に加入している 20 歳以上 60 歳未満であり、年収が 130 万円未満かつ配偶者の年収の 3 分の 1 未満

② 健康保険・全国健康保険協会（協会けんぽ）の場合

- i 主として被保険者に生計を維持されている
- ii 被保険者と同一世帯で暮らしている場合、年間収入が 130 万円未満（認定対象者が 60 歳以上または障害厚生年金を受けられる程度の障害者の場合は 180 万円未満）同時に被保険者の年間収入の 2 分の 1 未満である

※ 基準を満たさなくても、その世帯の生計の状況を果たしていると認められる際には被扶養者となることがある

法律婚の場合は、別居していても家族を扶養に入れることは可能だが、事実婚の場合は、続柄に「妻（未届）」「夫（未届）」と記載されている住民票を提出しなければならない健康保険組合もある⁷⁸。

なお、労働災害の遺族補償年金に関しては、労働者災害補償保険法第 16 条の 2 において、事実婚の配偶者（「婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻関係と同様の事情にあつた者」）も遺族として認められている。

上記の他、事実婚と法定婚を同等の取扱いとするもの、両者の取扱いが異なるものについては、以下の図表 8 及び図表 9 を参照されたい⁷⁹。

⁷⁷ 吉田健司監修・田中あさみ、「事実婚でも扶養に入れる！要件と手続き、必要書類を解説」、『MONEYIZM』、2025 年 2 月 13 日、<https://www.all-senmonka.jp/moneyizm/management/10021/>、閲覧日：2025 年 4 月 29 日

⁷⁸ 吉田健司監修・田中あさみ・前掲（注 77）閲覧日：2025 年 4 月 29 日

⁷⁹ 内閣府男女共同参画局総務課調査室、「いわゆる事実婚※に関する制度や運用等における取扱い」、2021 年 12 月 14 日、<https://www.gender.go.jp/kaigi/kento/Marriage-Family/7th/pdf/6.pdf>、閲覧日：2024 年 12 月 19 日

図表 8 事実婚と法定婚を同等の取扱いとするもの

○ 法律婚の取扱いと同等のもの

	各種制度・権利・義務等	法律婚	事実婚
1	社会保険 (健康保険の扶養家族) ¹⁴	認められる	認められる
2	国民年金の第3号被保険者 ¹⁵	認められる	認められる
3	公的年金制度の給付 (遺族基礎年金・寡婦年金・死亡一時金・加給年金・遺族厚生年金) ¹⁶	認められる	認められる
4	育児・介護休業法に基づく各種制度 (介護休業、介護休暇等) ¹⁷	可能	可能
5	水道料金の減免 ¹⁸ (横浜市の事例)	あり	あり
6	公営住宅の同居承認、特定優良賃貸住宅・セーフティネット住宅・サービス付き高齢者向け住宅の入居者資格 ¹⁹	あり	あり
7	生活保護制度における世帯認定 ²⁰	認定される	認定される
8	保育料算定の際の世帯認定 ²¹	認定される	認定される
9	児童扶養手当 ²²	支給されない	支給されない
10	労働災害の遺族補償年金 ²³	受給可能	受給可能
11	犯罪被害者遺族給付金 ²⁴	給付される	給付される
12	同居協力扶助義務 ²⁵	あり	あり(解釈(裁判例等)による)
13	貞操義務 ²⁶	あり	あり(解釈(裁判例等)による)
14	婚姻費用分担請求権 ²⁷	あり	あり(解釈(裁判例等)による)
15	日常家事債務の連帯責任 ²⁸	あり	あり(解釈(裁判例等)による)

出典：内閣府男女共同参画局総務課調査室、「いわゆる事実婚※に関する制度や運用等における取扱い」、2021年12月14日

<https://www.gender.go.jp/kaigi/kento/Marriage-Family/7th/pdf/6.pdf>、閲覧日：2024年12月19日

図表 9 事実婚と法定婚を異なる取扱いとするもの

○ 法律婚の取扱いと異なるもの

	各種制度・権利・義務等	法律婚	事実婚
1	配偶者の相続権 ¹	あり	なし (財産を承継させたい場合は、贈与や遺言をする必要がある。)
2	相続税 ² の配偶者の税額軽減	あり	なし
3	所得税 ³ の配偶者控除	あり	なし
4	父子関係の成立 ⁴	嫡出推定	認知
5	親権 ⁵	夫婦共同親権	単独親権(原則母親)
6	父母の一方が死亡した時の親権 ⁶ (残されたパートナーが子どもの親権者になれるか)	生存している親権者がそのまま単独で親権を行う	父母のうち親権者の方が死亡した場合には、未成年後見が開始する。他方の親が親権者になるには親権者変更等の審判が必要。 (審判の結果、認められない可能性もある。)
7	普通養子縁組 ⁷	可能(養親の共同親権に服する。)	可能(後に縁組をした方の養親の単独親権に服する。)
8	特別養子縁組 ⁸	可能	不可
9	ビザ(査証) ⁹ (特定国の概況) (日本人同士の夫婦について、夫又は妻がビザを取得し、そのビザが家族の帯同を可能としている場合、配偶者を帯同家族として申請できるか)	米国 可能	不可
		中国 可能	不可
		オーストラリア 可能	可能
		タイ 可能	不可
		カナダ 可能	可能
		英国 可能	可能
10	住民票の記載 ¹⁰	夫/妻	夫(未届)/妻(未届) ※重婚でない等、婚姻要件の確認をした上で記載
11	夫婦間の契約取消権 ¹¹	あり	なし(解釈(裁判例等)による) (内縁の妻の財産的保護の観点)
12	住宅ローンの収入合算 ¹²	可能	一部の金融機関で可能
13	医療・ケアの方針の決定手続における「家族等」 ¹³	ガイドラインにおいて、法的な意味での親族関係のみを意味せず、より広い範囲の人(親しい友人等)を含むとされており、各病院において判断されている。	

※本資料における「いわゆる事実婚」とは、婚姻の届出をしていないが、事実上婚姻と同様の状態にあることを指します。

出典：内閣府男女共同参画局総務課調査室、「いわゆる事実婚※に関する制度や運用等における取扱い」、2021年12月14日

<https://www.gender.go.jp/kaigi/kento/Marriage-Family/7th/pdf/6.pdf> 閲覧日：2024年12月19日

生活に密着するものや、社会福祉に関連することについては、事実婚が法律婚と同等に取扱われるケースが多いように思われる。

2 地方自治体における事実婚の取扱い（パートナーシップ制度）

パートナーシップ認定制度は地方自治体主体の事実婚に対する取り組みで、自治体がパートナーに対して家族と同等であると認める制度であり自治体ごとにルールや規定、承認する範囲が異なっている。

日本で初めてパートナーシップ制度が取り入れられたのは 2015 年の世田谷区と渋谷区で、その後増加しており 2025 年 4 月 29 日時点において 524 を超える自治体で導入されている⁸⁰。具体的に自治体での取扱いは、二人の関係が法律婚と実際には変わらない関係性であることを示す証明書が発行される。事実婚の異性カップルでも利用できる自治体もある。

制度には大きく分けて 2 種類がある。第一に、契約型（渋谷区ほか）と呼ばれるもので、これは自治体内に限定され、条例の制定、法律に近い効力及び申請と審査により証明書の交付がなされるものである。

第二に、宣誓型（世田谷区ほか）と呼ばれるもので、条例ほどの強い効力はないが、申し込みにより証明書の交付がなされ、手続きが比較的手軽なものである。いずれにせよ、自治体が行う制度であるため転居により書面の返却、転居先での再申請が必要である。

ただし自治体間でパートナーシップ制度の相互連携があれば一定の手続きで返却再申請の手続きが省略できる場合もある。そして、パートナーシップ制度により可能となる事例として、病院での面会、手術の同意、公営住宅へ家族として入居、生命保険金の受取人指定、不動産賃貸契約における理解、通信サービスの家族割、会社の福利厚生制度の利用等が挙げられる。

しかしながら、地方税における取扱いにおいて、パートナーシップ制度による配偶者控除は認められていないようだ。前述の既に認められている手続的な取扱いとは異なり、税収が減ることとなる取扱いを地方自治体が積極的に進めることは考えにくいためである。

第 6 節 提言 ～人的控除の廃止～

103 万円の壁や、配偶者控除の対象外となる者（法律婚以外の配偶者）が居ること等から生ずる税負担の不公平感を解消すべく、平等の原則に則り、法改正は繰り返し行われてきた。しかし、同性カップルに配偶者控除が適用できない等、税は未だ家族の多様化に対応しきれていない。そのうえ、多様化が進むに比例して税制は複雑化し、簡素ではなくなり、税の不公平感が解消される見通しは薄いまだ。

人的事情に基づいて担税力を考慮し調整も行われているが、その調整で果たして担税力を正しく判定できているのか。憲法で定める健康で文化的な最低限度の生活というものは人それぞれ異なり事実上それを図ることはできない。仮にそのような状況で人的控除を定めているのであればこれは誤りだと言わざるを得ない。

⁸⁰ 「パートナーシップ制度導入自治体」、公益社団法人 Marriage For All Japan
<https://www.marriageforall.jp/database/partnership/>、閲覧日：2025 年 4 月 29 日

個々人の生活上の事情は様々であり、考慮すべき事情については、価値観も多様化していることから、税制で個別に配慮することは自ずと限界がある⁸¹。

個人的事情を斟酌し各所得者の担税力を考慮した結果、創設や改正を繰り返し、公平・中立・簡素であるべき税の三原則の中でも特に「簡素」であるとは言えない。では、各控除項目がどれほど簡素ではないか以下に例示を挙げて検討してみる。

扶養控除については、長期滞在が許可されている外国人の扶養家族を判定するにあたって、改正が繰り返され多種多様な書類の提出が求められることとなった。この形式基準をクリアできる物を用意できたとしても、文化の違いがある中、正しく控除対象扶養親族を把握できるのであろうか。

特定扶養親族については、対象年齢から大学在学中の家族を対象としていると想定できるが、進学状況や進学の有無まで把握しなくては、制度の趣旨に沿わないことになる。むしろ教育無償化が叫ばれている中、これこそ進学をした家庭に対して助成金等で賄えばよいのではないか。

老人扶養親族については、公的年金保険料の支払い時には社会保険料控除として所得控除の適用を受けた上、年金受給時には公的年金等控除が存在する。公平を考えるなら各年金受給者本人の担税力を考慮し、その者を扶養の対象とすべきか検討する必要がある。しかし、これを行うと増々簡素ではなくなる。一律に年齢で扶養親族に該当するかを判断せずに、各家庭の事情に応じ給付を行うべきと考える。

配偶者控除については、実質的婚姻状態にない法律婚（別居等）には配偶者控除の適用があり、実質的婚姻状態にある事実婚（婚姻を希望する同性カップルや意図的に婚姻届を提出しないカップル）には配偶者控除の適用がない。このことは本当に実態に則した課税といえるのであろうか。また、婚姻を希望する同性カップルに対して現状では配偶者控除の適用は無いが、この同性カップルについては、憲法に定められた「婚姻の自由」、「法の下での平等」、「両性の本質的平等」、「幸福追求権」に反し違憲判断がようやくなされ、今後民法が改正されれば、税法上の「配偶者」の指す範囲も変わる可能性がある。

寡婦控除・寡夫控除・ひとり親控除については、創設以後、昭和56年・平成元年・令和2年と所得控除としての改正を繰り返してきた。しかし、現行のひとり親控除は、伝統的な家族形態を前提として設計されているため、未婚のひとり親や内縁関係にあるひとり親等、現代の多様な家族形態に対応しきれていない部分がある。また、性差別の問題や適用条件が煩雑という手続上の問題点も横臥しており、改善の余地がある。さらに、収入の壁の存在で積極的に労働して対価を得ようという就労インセンティブの低下や子どもが成人して独立した後の経済的、社会的、心理的な課題も残されている。

ひとり親控除についてもう少し掘り下げて検討してみる。ひとり親控除は、いずれにしても未婚、離婚、死別等の婚姻状況に関係なく、平等に控除を受けられるようにすべきである。内縁関係にあるひとり親も、家庭の実態に基づいて控除が適用されるようにする必要がある。また、未婚のひとり親が控除を受けるための手続きを簡略化し、申請のハー

⁸¹ 税制調査会、2002、『あるべき税制の構築にむけた基本方針』、第2章、第1節、第2項、第2号①「家族に関する控除」、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1406_arubekizeiseinokoutiku.pdf、閲覧日：2025年6月4日

ドルを下げることが重要である。

そのための方策として、実現可能性の視点から、先ず税制支援策を考えてみる。その場合、税制の優遇措置を拡大することが支援策となる。ひとり親控除の適用範囲を拡大し「子どもがいないひとり親」も対象に含める。内縁関係の明確な定義を行う⁸²。内縁関係にあるひとり親に対する税制上の取扱いを明確に定義し⁸³、控除の適用基準を一貫すべきである。さらには、政策設計の段階で性別に関する影響を評価する「ジェンダーインパクト評価」を導入することが考えられる⁸⁴。これにより、制度が公平に適用されるようになる。

基礎控除の見直しも一法である。というのも、これにより、低所得者層に対する税負担が軽減され、より公平な税制が実現されると考えるからである。しかしながら、一方で、税制の複雑さにより納税者を混乱させ、その適用の煩雑さにより納税者が放棄する事態に陥れば、せっかくの支援策も無意味となってしまう。何より「公平・中立・簡素」という租税原則に合わない。これらの問題に対処するためには、税制優遇の拡大といった実現が難しい提言をするよりもむしろ、福祉サービスの強化、老後の支援策の導入や社会的ネットワークの構築等、共生社会を目指す多方面からのアプローチを提言する方が現実的である。

実際、これまでの税制改革の一環として福祉サービスの充実が議論されており、平成 23 年には 15 歳以下の扶養親族に対する控除（年少扶養控除）が廃止されると共に「子ども手当」が導入されている⁸⁵。また、平成 22 年 4 月から施行された「公立高等学校に係る授業料の不徴収及び高等学校等就学支援金の支給に関する法律（高校無償化法）」が成立し⁸⁶、16 歳から 22 歳の特定扶養親族のうち 16 歳から 18 歳に対する扶養控除の上乗せ部分も「子ども手当」導入と同時期に廃止されている。

また、働くことを制限してしまうことについて、両親・配偶者・子どもや兄弟姉妹等の扶養される側の家族が、扶養する者の納税額を意識して働くことを制限してしまっている面がある。ひとり親控除・寡婦(夫)控除の適用にあたって、これらの者の合計所得金額に制限があるため、働くことを自ら制限してしまう可能性がある。人的控除制度が無くなれば、税を基因とする壁は無くなり、扶養する側及び寡婦(夫)・ひとり親自身の所得税の計算は簡素化される。

⁸² 具体的な例として、婚姻届を提出・受理されていないため法律婚の妻とは認められないが、男女が協力して夫婦としての生活を営む関係は、婚姻関係と同様に扱われ、「婚姻に準ずる関係」として認められている事例がある。すなわち、当事者間で婚姻の意思があるか否か及び夫婦として共同生活をしているか否かといった判断基準である。最決昭和 33 年 4 月 11 日民集 12 卷 2 号 789 頁

⁸³ 内縁は法律婚ではないため、多様な事例が想起される。過去には、未成年者同士の内縁カップルに事実上の婚姻関係を認めた事例や挙式後非同居のカップルに事実上の婚姻関係を認めた事例などがあり、昨今のカップルの多様化に鑑みると緻密な分析が必要である。福井地判昭和 26 年 2 月 10 日下民集 2 卷 2 号 182 頁、盛岡地判昭和 25 年 2 月 27 日下民集 1 卷 2 号 276 頁

⁸⁴ ある政策や制度が異なるジェンダー集団に有利もしくは不利に働くかどうかを検証する指標である。つまり、政策、法律、予算、プログラム及びプロジェクト等の意思決定が、男女（或いは多様なジェンダー）の平等にどのような影響を与えるかを事前に分析・評価する手法である。上野千鶴子、『安倍政権「女性活躍社会」のカンチガイ度 ちづこのブログ No. 81』、2014 年 12 月 15 日、<https://wan.or.jp/article/show/4766>、閲覧日：2025 年 6 月 14 日

⁸⁵ 財務省、2009、『平成 22 年度税制改正大綱』、<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>、閲覧日：2025 年 6 月 14 日

⁸⁶ 林直嗣、2011、「扶養控除廃止による子ども手当と高校無償化の経済効果：あるべき少子化対策・子育て政策（上）」、『経営志林』第 48 巻第 2 号、14 頁

実務上、年末調整業務を例に挙げても配偶者の所得ばかりでなく所得者本人の所得の額、扶養家族の所得や年齢等様々な要素を考慮しなければならず、税理士からみても「簡素」からかけ離れかなり複雑な状況にある。その煩雑な手続きや、適用条件が複雑に絡み合った簡素とは言い難い状況下での税額計算は、担税力の反映という点において問題を含むものであり、税のもう一つの大切な原則である公平性にも深刻な影響を及ぼすことが危惧される。

以上を鑑み、変化し続ける家族の形や、婚姻を法律上選択できないカップル達を公平に扱い、かつ簡素であるために、人的控除を廃止することを提言したい。

もっとも、扶養控除や配偶者控除等の基礎的人的控除は、我々日本人が生活していく上での最低生活費の控除制度であることから、憲法 25 条が保障する生存権を担保するものとして捉えられるべきものである。憲法は、我が国の最高法規であることを考えれば、人的控除廃止は早急であると指摘されるかもしれない。しかしながら、人的控除の廃止は、所得税の課税ベースを拡大し、税制を簡素化するものでありこれは「公平・中立・簡素」という租税原則の実現にも適うであろう。

そこで人的控除で補ってきた最低生活保障や個人的事情を税以外、例えば給付等⁸⁷で補填し健康で文化的な生活を営む権利を保障してはどうだろうか⁸⁸。給付機関については市

⁸⁷ 例：近時の物価高騰に対する給付措置の多くは、迅速かつ確実な支給を目的として、受給指定口座への銀行振込を通じて実施されている。具体的な給付としては以下が挙げられる。

住民税非課税世帯等に対する臨時特別給付金：住民税非課税世帯への支給は、実施主体たる市区町村において支給対象世帯を抽出し確認書を送付する。支給対象者は内容を確認し、実施主体に対し確認書を送付する。このような給付金は、各市区町村が対象世帯の世帯主名義の銀行口座へ直接振り込む方式が一般的であり、申請書に口座情報の記載を求めるか、過去の給付実績に基づきプッシュ型で支給される。内閣府『住民税非課税世帯等に対する臨時特別給付金について』、<https://www5.cao.go.jp/keizai/hikazei/>、閲覧日：2025 年 6 月 18 日

電気・ガス料金負担軽減支援事業：電気や都市ガスを利用する家庭や企業等では、値引きを受けるために申請等の手続きは不要であり、電気や都市ガスの小売事業者等が、家庭や企業等に請求する月々の料金から使用量に応じた値引きを行う。電力会社やガス会社を通じて料金を減算する形で給付が行われるため、直接的な口座振込ではないものの、消費者の電気料金やガス料金の引き落とし口座から減少額が反映される形となる。経済産業省資源エネルギー庁『電気・ガス料金支援特設サイト』、<https://denkigas-gekihenkanwa.go.jp/>、閲覧日：2025 年 6 月 18 日

年金生活者支援給付金制度：年金生活者支援給付金を受け取るには、年金生活者支援給付金請求書の提出が必要であり、請求書の提出から 1～2 カ月後に年金生活者支援給付金支給決定通知書が送付される。支払い月の月上旬に日本年金機構から振込通知書が到着し、通知書に記載の給付額が支給される。年金生活者支援給付金の支払いは、原則、偶数月の中旬に 2 カ月分（前月および前々月）を年金と同じ受取口座に年金とは別途支払いされる。公的年金と合わせて、年金受給者が指定する年金受取口座に振り込まれる形で支給され、申請者の手間を軽減しつつ確実な給付が図られている。日本年金機構『年金生活者支援給付金』、<https://www.nenkin.go.jp/service/jukyu/seido/sonota-kyufu/shienkyufukin/20190805.html>、閲覧日：2025 年 6 月 18 日

低所得の子育て世帯に対する子育て世帯生活支援特別給付金：食費等の物価高騰に直面し、影響を特に受ける低所得の子育て世帯に対する特別給付金は、児童扶養手当受給者等（低所得のひとり親世帯）やそれ以外の住民税均等割が非課税の子育て世帯（その他低所得の子育て世帯）に対して、都道府県、市（特別区を含む）及び福祉事務所設置町村が実施主体となり給付される。児童扶養手当の支給を受けている世帯には、児童扶養手当の登録口座に自動的に振り込まれることが多い。厚生労働省『低所得の子育て世帯に対する子育て世帯生活支援特別給付金』、https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_32193.html、閲覧日：2025 年 6 月 18 日

⁸⁸ 具体的にどのような給付が想定されるのかを前掲（注 87）で例示したように、いつ、どこで、誰が、何を、なぜ、どのように給付するのかは、まさに多様化した様々な事情を考慮しなければならない。考慮する際の基幹は以下を参考されたい。

「担税力とは、租税を負担するものが不当な苦痛を感じることなく、社会的に是認できる範囲内で租税

区町村が良いと考える。なぜならば、国に比べ家族状況をより細かく把握しているためである。

家族・婚姻の形が多様化してきた現代においては、多くのことを税法に求めず、税は簡素でわかりやすくあるべきだと考える。このことにより「所得の壁」による労働時間の抑制からの脱却も期待できる。

第7節 終わりに当たって

近日の家族の多様化を認容する風潮は、世論を動かし、司法判断を勝ち取り⁸⁹、同判例は憲法の基本的人権の尊重の進展を知らしめ、家族の多様化を後押ししている。加速する多様化、様々な幸福の形を受け入れるためには、何が必要だろう。まずは、知ることではないだろうか。

多様化を、様々な家族の形を、それぞれの幸福の姿を知った上で自らに置き換え、共感と受容の可否を思索すると、ここで教育が重要視される。例えば小中学校で行われている人権教育⁹⁰は、子供たちに自身の人権、人は尊重されなくてはならないことを教え、ここで育

を支払える能力である。能力説では、税負担は担税力に応じて配分されるのが公平であるとされるが、この担税力という概念は、社会的、政治的あるいは倫理的概念であって、統計や数値的に確定できるものではない。

人の担税力を示すものとして、一般には所得、消費、資産が挙げられる。」（参考：『税法入門令和7年度版』、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/nyuumon/pdf/all.pdf>、閲覧日：2025年6月18日）

日本では、国民が「社会の構成員として、税を広く公平に分かち合っていくため、「公平・中立・簡素」を原則とした税の制度としています。」（参考：国税庁税の学習コーナー、<https://www.nta.go.jp/taxes/kids/oyo/page08.htm>、閲覧日：2025年6月18日）

公平の原則：経済力が同等の人に等しい負担を求める「水平的公平」と経済力のある人により大きな負担を求める「垂直的公平」があります。近年は、「世代間の公平」が重要となっています。（参考：国税庁税の学習コーナー、<https://www.nta.go.jp/taxes/kids/oyo/page08.htm>、閲覧日：2025年6月18日）

中立の原則：税制が個人や企業の経済活動における選択を歪めないようにします。（参考：国税庁税の学習コーナー、<https://www.nta.go.jp/taxes/kids/oyo/page08.htm>、閲覧日：2025年6月18日）

簡素の原則：税制の仕組みをできるだけ簡素にし、理解しやすいものにします。（参考：国税庁税の学習コーナー、<https://www.nta.go.jp/taxes/kids/oyo/page08.htm>、閲覧日：2025年6月18日）

担税力は、「能力説では、税負担は担税力に応じて配分されるのが公平であるとされる」が、現在まで税制が「公平・中立・簡素」という原則を超えて、多様化してきた様々な事情を考慮しすぎてしまったことにより、公平の原則については、「経済力が同等の人に等しい負担を求める『水平的公平』と経済力のある人により大きな負担を求める『垂直的公平』」のみならず、「近年は、『世代間の公平』」まで重視するようになってしまった。

それによって、中立の原則については、むしろ「税制が個人や企業の経済活動における選択を歪め」られてしまうことになり、簡素の原則については、ますます「税制の仕組みをできるだけ簡素にし、理解しやすいものに」することを困難にしまった。

担税力という概念から見ても、税制が「公平・中立・簡素」という原則を超えて、多様化してきた様々な事情を考慮することによって、かえって「租税を負担するものが不当な苦痛を感じ」ることになり、しかも「担税力という概念は、社会的、政治的あるいは倫理的概念であって、統計や数値的に確定できるものではない」にもかかわらず、「社会的に是認できる範囲内で租税を支払える能力」を示そうとしていること自体に無理がある。

したがって、給付額については、「担税力」や「公平・中立・簡素」という点から考慮して、あえてこの論文では触れるべきではなく、また給付方法についても、いつ、どこで、誰が、何を、なぜ、どのように給付するのかは、まさに多様化した様々な事情を考慮しなければならないため、あえてこの論文では触れるべきではないと考える。

⁸⁹ 前掲（注45）参照。令和6年3月の札幌高等裁判所判決を皮切りに同性婚を認める判決が続く。

⁹⁰ 人権教育は、法務省の人権擁護機関が行う「人権教室」と、文部科学省の施策する「人権教育」とがあり、それぞれ異なる角度からの人権啓発はたいへん興味深く、価値あるものである。

まれた互いを尊重する思考が家族の多様化を認容させたといっても過言ではあるまい。

税も同じだ。税における教育は、租税教室という形で小学生より始まっている⁹¹。ここで税の意義を正しく伝え、理解を促し、ゆくゆくは社会の一員として意思ある納税者を育てることは、我ら税理士にしかできないと言えよう。

多様な問題を抱える現行税制も、知れば、理解されれば、過剰な改正を繰り返し税の本質を見失った現状を打破する一手が見つかるだろう。ベストな問題解決は将来に託すが、ベターな解決案の一つとして、人的控除は、制度不整備の解消や法的根拠不備や社会的情勢の要求から改正を重ねるのではなく、税の公平・中立・簡素をシンプルに体现する為にこそ廃止すべきであると考えている。

法務省人権擁護局啓発活動人権教室

https://www.moj.go.jp/JINKEN/index_keihatsu.html、閲覧日：2025年5月31日

文部科学省人権教育の取組の支援

https://www.mext.go.jp/a_menu/shotou/jinken/index.htm、閲覧日：2025年5月31日

文部科学省人権教育アーカイブ

<https://jinken.mext.go.jp>、閲覧日：2025年5月31日

⁹¹ 租税教室は、日本税理士会連合会、国税庁、各都道府県及び市町村の租税教育推進協議会等の各団体が協力して行う租税に関する啓発活動である。これも大変価値あるものと自負する。

日本税理士会連合会租税教育

<https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/education>、閲覧日：2025年5月31日

国税庁租税教育

<https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/education/index.htm>、閲覧日：2025年5月31日

租税教育推進委員会やコロナ禍における租税教室については、江崎純子、2022年、「最近の租税教育について～新型コロナの影響とICT活用型租税教育の推進～」、『ファイナンス』、11月号（通巻第684号）、32-41頁を参照されたい。

第2章 消費と消費税の担税力と所得税法 22 条

第1節 序章

租税は担税力に応じて課税されるとされる。しかしこの担税力は租税法では多義性を有するマジック・ワードともいわれている。消費税は課税ベースを所得から消費へと移行する重要なテーマである。わが国の消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税である⁹²とされ、消費に担税力を認めて課税する一般消費税で、課税ベースが広いところから大型間接税と呼ばれることもある。本稿では、わが国の所得税制の基盤となっているヘンリー サイモンズ(Henry C. Simons)の包括的所得概念(Personal Income Taxation)を、またニコラス・カルドア(Nicholas Kaldor)の総合消費税(An Expenditure Tax)を参考に、消費とは何か、消費の担税力とは何か、また消費に課税するとは何かについて、所得税の担税力の学説で比較考察する。

第2節 消費税と消費について

消費税法は、周知のように昭和 63 年 12 月 30 日法律 107 号をもって税制改革法⁹³（以下「同法」という）が制定され、その交付の日から施行され、同日法律 108 号で、消費税法が制定・交付され、平成元年 4 月 1 日から適用された。しかし消費税法は実務的に簡易課税制、複数税率、非課税取引と課税取引との区別、インボイス制度、輸出免税、また、たばこや酒税などの個別間接税⁹⁴など検討する課題が多い。

(1) 消費税の性格

租税法の分類には、財政学から、直接税と間接税は租税転嫁の有無を基準として区分されている⁹⁵とされ、当該基準によると直接税とは、所得税や相続税等のように法律上の納税義務者と実際に租税を負担する者（帰着者）とが一致することを予定し、また間接税とは、納税義務者と帰着者とが一致しないことを予定している税である。従って消費税は納税義務者と帰着者とが異なる後者に属し、また帰着者である消費者の消費における担税力を認めて、消費者へ租税の転嫁が行われる税⁹⁶となっている。

消費税の納税義務者は、消費税法第 5 条 1 項に「国内取引については、課税資産の譲渡等を行った事業者である。」と、事業者については、消費税法 2 条 1 項 3 号 4 号で「個人事業者および法人をいい・・・。」と定めているが、しかし消費税法には消費税の実際の負担者（帰着者）が消費者であることや消費者へ転嫁するとする明文規定は無い。ただその消費税の負担者や転嫁については、同法第 107 号 10 条 1 項「現行の個別間接税制が直面している諸問題を根本的に解決し、・・・税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するために、消費に広く薄く負担を求める消

⁹² 金子宏『租税法第 23 版』弘文堂、2019 年、778 頁。

⁹³ 税制改革法については、吉良実「税制改革法の性格とその効力」税務弘報(Vol. 38 No. 9, 1990)、6-12 頁に詳しい。

⁹⁴ 金子、前掲(注 92)、544 頁、金子によると、「わが国の間接税消費税制度は、EU 諸国における同様に、一般消費税とこれらの三種の物品（酒類、たばこ、および石油）に対する個別消費税の組み合わせから成り立っていることになる。」と指摘している。

⁹⁵ 同上、16 頁、北野弘久『税法学原論(第 6 版)』青林書院、2007 年、37 頁。

⁹⁶ 金子、前掲(注 92)、15 頁、北野、同上、36-37 頁。

費税を創設する。」、および 11 条 1 項「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。・・・。」とする規定、つまり消費を課税ベースとし、消費税法は消費に広く薄く負担を求め、消費税を円滑かつ適正に転嫁することを定めることで、それが消費税法の根拠条文と解されているが、本則規定ではない。本法の規定については、消費税法の解釈適用基準とする説⁹⁷と、むしろ消費税の転嫁を明言するに消極的であるとする説⁹⁸とがある。しかし、実定法上の解釈において、消費税法が消費という課税ベースの広い大型間接税であるがゆえに法的に実質的な帰属者を納税義務者ではなくて消費者とするという意味の帰属をどう考えるか、また付加価値の転嫁について、あるいは消費そのものの担税力の測定の困難さから租税政策論の中に持ち込むことは無用な混乱を招いているのではないかと、むしろ何が政策として適切であるかの観点から論議される課題と言えなくもないのではなかろうか。

(2) 消費税の仕組み

消費税の課税標準は付加価値であり、消費税法で説明されている付加価値とは、後述するが、例えば企業会計で論じられる企業買収 (M&A) 等で生じる“のれん (Goodwill: 超過収益力)”の価値評価とは異なり、課税ベースの消費に担税力があるとしてその付加価値を消費者に転嫁する仕組みと捉えている。なぜ付加価値を消費の担税力と定義するのか、またそれを消費税として転嫁するのか、またできるのかが、本稿の課題でもあるが、まず消費及び消費税の担税力を中心に論議する。

① 憲法 14 条 1 項と租税公平主義

租税法の原則に租税法律主義と租税公平主義がある。その租税公平主義とは、「法の下での平等」を宣言する憲法 14 条 1 項「すべて国民は、法の下に平等であって、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない」は憲法の最も基本的な原理の一つであって、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶもの⁹⁹であるとし、国民への税負担は「担税力に即した課税」と「租税の公平」ないし「中立性」を要請するもの¹⁰⁰と解している、当該定義については「通説として受け入れることができよう」との評価がされている¹⁰¹。

しかし憲法上の平等原則の解釈では、法の適用に当たる行政権、司法権のみならず、

⁹⁷ 吉良、前掲 (注 93)、9 頁、吉良実「消費税の転嫁」税法学 (日本税法学会)、484 号、1991、4 月、2 頁。

⁹⁸ 伊藤悟「消費税の円滑かつ適正な転嫁の虚構性」北野弘久先生追悼論集刊行委員会『納税者権利論の課題』勁草書房、2012 年、541 頁、田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』有斐閣、2010 年、695 頁、田中治によると「・・・この規定は宣言的なものととどまる」としている。

⁹⁹ 金子宏「憲法と租税法―大嶋訴訟 (最高裁昭和 60 年 3 月 27 日大法廷判決) 』『租税判例百選 (第 7 版) 』、有斐閣、別冊ジュリスト No. 253、2021 年 6 月、5 頁、「(一) 憲法 14 条 1 項は、すべて国民は法の下に平等であって・・・この平等の保障は、憲法の最も基本的な原理の一つであって、課税権の行使を含む国のすべての統治行動に及ぶものである。・・・新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している。・・・憲法自体は、その内容について特に定めることをせず、これを法律の定めるところにゆだねているのであろう。」としている。

¹⁰⁰ 金子、前掲 (注 92)、87 頁。

¹⁰¹ 増田英敏『リーガルマインド租税法 (第 2 版) 』成文堂 (2010)、17 頁。

法の定立に当たる立法権をも拘束する¹⁰²ものとされ、当該憲法 14 条 1 項と租税法について、サラリーマン税金訴訟（最大判昭和 60・3・27 民集 39 卷 2 号 247 頁）の判旨¹⁰³では、「租税法の定立については、国家財政、社会経済、国民所得、国民生活等の実態についての正確な資料を基礎とする立法府の政策的、技術的な判断にゆだねるほかはなく、裁判所は、基本的にはその裁量判断を尊重せざるを得ない」とし、「租税法の分野における所得の性質の違い等を理由とする取扱いの区別は、その立法目的が正当なものであり、かつ、当該立法において具体的に採用された区別の態様が右目的との関連で著しく不合理であることが明らかでない限り、その合理性を否定することができず」、違憲とはいえないと判示している。当判決では、給与所得控除制度は合理的なものであり、給与所得者を不当に差別するものではないことを確認した判示ではあるが、評釈では、「租税制度に関しては立法裁量が認められていること、換言すれば、租税立法が合憲性の推定を受けるものであるということの意味する。・・・学説も、租税立法については、・・・租税平等原則が問題となる場合には、立法裁量を前提とする合理性の基準が適用されるべきである、とする見解で一致している。・・・立法目的と目的達成手段の両面に適用し、・・・「穏やかな合理性」も基準による判断に終始することになるので・・・租税平等主義違反とされる余地はほとんどなく、むしろ租税徴収の効率性から正当化が図られているわけである。・・・目的と手段との間に実質的な事実上の関連性があるかどうかが厳密に問われており、その限りで「厳密な合理性」の基準が採用示唆されているわけであるから、租税分野の判例として意義が大きい・・・」¹⁰⁴と評している。つまり裁判所は、憲法 30 条では国に課税権があり、租税は、主権者たる国民に納税義務があることとしているが、租税法に課税権の行使にあたって、立法目的とその達成手段の厳密な関連性を明示し、租税は憲法に適合する立法に基づくことを要請していると解釈される。当該判例が、次に論議する消費、消費税及び所得税の担税力についても引用されている。

② 消費と包括的所得概念

消費とは何かについて、ヘンリー サイモンズ (Henry C. Simons) の包括的所得概念から考察をすることにしたい。言及するまでもなく、所得の定義については、ロバートヘイグ (Robert M. Haig) とヘンリー サイモンズの包括的所得概念は広く認知され¹⁰⁵、

¹⁰² 芦部信喜『憲法第7版』岩波書店、2019年、131頁。

¹⁰³ 川岸令和「第14条〔法の下での平等、貴族の禁止、栄典〕」長谷部恭男編者『注釈日本国憲法(2)』有斐閣、平成29年、209-210頁。

¹⁰⁴ 浦田賢治・大須賀明編著、三並敏克「第14条〔法の下での平等、貴族制度の否認、栄典の限界〕」『新・判例コンメンタール日本国憲法1』三省堂、1993年、228頁。

¹⁰⁵ Robert Haig, "The Concept of Income", in The Federal Income Tax. New York: Columbia University Press, 1921, Henry Simons, Personal Income Taxation(The Definition of Income As A Problem Of Fiscal Policy), The University of Chicago Press, 1938、例えば、水野忠恒『消費税の制度と理論』弘文堂、平成元年、1-2頁、岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介『ベーシック税法(第7版)』有斐閣、2013年、63-64頁、國枝繁樹「第9章租税法と公共経済学」金子宏監修『現代租税法講義第1巻』日本評論社、2017年、237-238頁、辻山栄子「経済学上の所得概念の系譜(その2)―ヘイグ＝サイモンズの所得概念と会計上の資本利益計算―」武蔵大学論集、第37巻第2～5号(1990年3月)、346-360頁、田中里美「アメリカの法人所得税と包括的所得概念」江戸川大学紀要、情報と社会(2009年3月)、19号、169-171頁、宮島洋『租税論の展開と日本の税制』日本評論社(1986)、4-5頁。

わが国の租税の基盤となっている。サイモンズは、所得 (personal income) について、消費と所有の権利行使に関する獲得概念である¹⁰⁶と理論的に説明をしている。所得とは、消費 (consumption) において用いられた権利の市場価値と、期首と期末間における財産権の保有価値 (value of the store of property rights=accumulation) の蓄積の代数和と定義している¹⁰⁷。それを定式化すると $Y = C + \Delta W$ (①式) となるが、所得 Y とは利得 (gain)¹⁰⁸とされ、一定期間の消費 C に財産権価値の蓄積 ΔW を加えたもので、消費という行使面、つまり現在における経済資源の支配とそれによる純貯蓄の増加面、つまり将来における経済資源の支配に着目し、定義されている¹⁰⁹。

当該包括的所得概念は純資産増加説とも、また取得型所得概念とも呼ばれ、当該概念の内包は利得であり、利得が、次の設例 (1) から給与収入から消費の行使による総資産の増加と、期末時点での増加分とにより生じること、またこれについて、パートナーシップ (a kind of giant partnership) で考えると、所得とは、消費 (withdrawals) と持分価値の変動の合計¹¹⁰で、設例 1 の 35,000 円は、客観的な市場価値で測定される利益であると説明される。

(設例 1)

給与収入 50,000 円を貰い、それで 30,000 円を消費 (支出) して同額の資産を有し、期末にその資産価値が 35,000 円となっているとすると、所得 $Y = C30,000 + \Delta W(35,000 - 30,000)$ で、35,000 円と算出される。

わが国の所得税法の解釈においても、包括的所得概念について、所得はいかなる源泉から生じたものであるかを問わず課税の対象となる¹¹¹と解され、審査決定取消請求事件¹¹²では、「・・・純資産増加説は、収入の源泉の有無に拘わらず苟も収入であるとする説であって、これによると譲渡所得に対して課税するのは勿論、その他の贈与などの一時所得 (これは所得の源泉がなく、資本そのものの取得であるが) に対しても課税する主義である。」と判示され、支持されている。

したがって包括的所得概念は、金子宏説では、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するとする考え¹¹³と、また宮島洋説では、担税力の指標となる課税ベースの構成にあたって・・・経済力の増加に寄与するあらゆる種類の所得を無差別に算

¹⁰⁶ Simons., Ibid., p. 49.

¹⁰⁷ Ibid., p. 50.

¹⁰⁸ Ibid., pp. 50-51, “The *sine qua non* of income is gain, ... Moreover, this gain may be measured and defined most easily by positing a dual objective or purpose, consumption and accumulation, ...”.

¹⁰⁹ Ibid., pp. 49-50、宮島洋、前掲(注 105)、4-5 頁。

¹¹⁰ Ibid., p. 51.

¹¹¹ 「純資産の増加は、法令上それを明らかに非課税とする趣旨が規定されていない限りは、課税の対象とされるものと解すべきところ、雇用保険法 61 条の 2 第 3 項に基づく・・・中高年齢雇用開発給付金については・・・右給付金は課税の対象となる所得に該当する。(「所得税更正処分等取消請求事件」神戸地判昭和 59 年 3 月 21 日月報 30 巻 8 号、1485 頁)、金子、前掲(注 92)、196 頁、ただ「所得税納税告知処分等取消請求控訴事件」では、「・・・実現した利得のみを課税対象とするか、未実現の利得をも加えるか、またその範囲、限度等は、結局、租税立法政策の問題というべきである。」とする判示もみられる(大阪高判昭和 56 年 7 月 16 日行裁集 32 巻 7 号 1055 頁)。

¹¹² 最(二小)判昭和 40 年 4 月 9 日民集 19 巻 3 号 607 頁。

¹¹³ 金子宏『租税法第 21 版』弘文堂、2019 年、196 頁、金子、前掲(注 92)、190-191 頁。

入し、しかもそれらを総合すること¹¹⁴と解釈している。

それでは包括的所得概念から明らかになったように①式の消費 C は、課税ベース所得 Y のもっとも重要な構成要因であり、消費をするという権利行使により純資産増 ΔW が生じ、利得を生み出していた。そう考えると消費とは、人の経済的担税力、つまり人の担税力を増加させる経済的利得を生み出す“人の費消力”ということと同等となろう。

果たして消費の担税力を、つまり人の費消力は測れるのか¹¹⁵、あるいはどのように測定するのかについて次に考察をしたい。

第3節 所得税の応能負担原則と消費の担税力¹¹⁶

所得税の課税ベースは、包括的所得概念を基底とし、消費という権利行使が重要な構成要因となっている。消費という権利行使がなければ財産権価値の蓄積 ΔW を測定することで所得が計算される¹¹⁷としているが、そうは言っても、消費という権利行使が所得の測定には、繰り返すが重要であることは明らかである。つまり、当該包括的所得概念の所得とは、個人の消費とそれによる蓄積が経済的担税力の基準となり、所得を構成していると思料される。したがって消費のみを取り出して、また消費を課税ベースとするということにどういう意味があるか疑問となる。

わが国の所得税法と消費税法を比較し、当該定義についてみると、所得税法（昭和40年法律第33号）第1条及び消費税法（昭和63年法律108号）第1条においても、いずれも所得税及び消費税を履行するための具体的な手続等の指針が規定されているのみで定義は規定されていない。この定義について、所得税は、個人の所得に対する租税のことである¹¹⁸とし、更に真の意味における所得（real income）とは、財貨の利用により得られる効用と人的役務から得られる満足を意味するとし、これらの効用や満足は定量化が困難であるとし、所得税の対象としての所得測定には金銭的価値で表現せざるを得ない¹¹⁹としている。具体的には、包括的所得概念における人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成し、課税の対象となるとし、例えば、具体的に譲渡所得・山林所得・一時所得などの一時的・偶発的利得やそれに含まれない所得をすべて雑所得として課税の対象とする¹²⁰ことを定めているとしている。他方消費税については、一般消費税として、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税¹²¹と簡単に説明しているだけである。

¹¹⁴ 宮島、前掲(注105)、5頁。

¹¹⁵ Nicholas Kaldor, An Expenditure Tax, Geroge Allen & Unwin Ltd., 1955, p. 45, "The search for the "true" measure of the spending capacity or the true "increment of economic power" is a chase of a will-o'-the-wisp", (ニコラス・カルドア（時子山常三郎監訳『総合消費税』東洋経済新報社、昭和38年11月、40頁、カルドアによると「費消力の「真の」尺度、または真の「経済力の増分」を探し求めるのは、きつね火を追うようなもの」と指摘している)。

¹¹⁶ 岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介、前掲(注105)、58頁「担税力の意味内容は、各人の考え方によって異なる。・・・その場その場で都合のいいように、担税力の語が用いられることも多い。担税力はいわばマジック・ワードであり、この言葉を用いるときには、注意が必要である」と指摘している。

¹¹⁷ Simons, op., cit, p. 49.

¹¹⁸ 金子、前掲(注92)、191頁。

¹¹⁹ 同上、193頁。

¹²⁰ 同上、195-196頁。

¹²¹ 同上、778頁。水野忠恒『租税法(第5版)』有斐閣、2011年、726頁。

このようにわが国の所得税法も消費税法も同様に本則に定義規定はないが、所得税法においては、包括的所得概念を採用し、金銭的価値算定のために具体的に課税単位を規定していると捉えることができるが、消費税については具体的ではない。

ここで包括的所得概念の所得課税ベースから消費を課税ベースとし、それを取り出す理由、つまり消費の担税力についての説明が必要となろう。包括的所得概念の前述の①式から消費について、たばこの消費を設例（２）で簡略化して考えてみるが、言及するまでもないが、たばこや酒は個別消費税の一つで、既にたばこ税や酒税は消費税と併課され¹²²、納税義務者と負担者との租税の帰着が確認できる税である。

（設例２）

給与収入 30,000 円を貰い、それで 600 円のタバコを消費（購入）して、同額の資産（タバコ）を有し、現状のまま期末にタバコ 600 円を所有しているとする、
所得 $Y = C600 + \Delta W (600 - 600)$ で、600 円と算出される。

当該設例２で検討すると、包括的所得概念では、タバコの持分価値 ΔW に変動がないと仮定し、所得 Y は消費の行使価値 C と同等と評価される。そう考えると、ここでは、消費の担税力とは、所得 Y ＝利得＝消費力＝支出、つまり給与収入の 30,000 円のみを所与とすると、それによる消費力 600 円、つまり個人支出の行使による査定となるのではなかろうか。カルドアによると、「・・・どのような所得の定義も、実際には担税力を図り得ない、・・・実際の費消に基づく租税は、それぞれの個人の費消力を、その人が自分自身に当てる物差し（yardstick）によって図ることになる」と指摘している¹²³。カルドア説を引用すると、設例２では、消費とは個人の物差しによる支出、つまり実際の生活水準を支える程度とする個人の物差しが担税力ともいえよう。少し具体的にみると、子供のお菓子や玩具などの消費は家計が負担し、また年金受給者は、 ΔW の所有が無く、個々の年金額のみと仮定すると年金受給者が負担し、つまりその費消力＝支出力が担税力と考えることもできよう。

応能負担原則は所得の担税力とされている。わが国の所得税の課税物件は個人の所得と説明されている¹²⁴。しかし包括的所得概念の所得とは前述した利得であることを考慮すると、所得税の担税力を示す指標は、所得税法 22 条 1 項の総所得金額からなり、現行所得税法では所得から各種所得の分類における一定の控除（所得税法 23 条）、また損益通算（所得税法 69 条 1 項）を行い、さらに人的所得控除の金額を差し引き、その結果個人の課税所得、つまり利得が算出されていると考えることもできよう。当所得税法 22 条について、木村弘之亮説では、所得税法の基本構造の一つの応能負担原則の実現のための経済的給付能力を測定する法規である¹²⁵とし、他方所得税法では、後述するが憲法 25 条の生存権を侵害することのないように、基礎控除や扶養控除等の人的控除をも含め、

¹²² 税制調査会、昭和 53 年 9 月「一般消費税特別部会報告」14 頁。

¹²³ Kaldor, op., cit., p.47, “The point is that no definition of Income, which is a plausible one for purposes of tax assessment, can measure taxable capacity. . . . Thus a tax based on actual spending rates each individual’s spending capacity according to the yardstick which he applies to himself. . . . they are all brought into equivalence in the measure in which they support the actual standards of living.”、カルドア、前掲（注 115）、41-44 頁。

¹²⁴ 金子、前掲（注 92）、188 頁。

¹²⁵ 木村弘之亮「現行所得税法における構造化された課税標準と応能負担原則」税務弘報、2019. 8、159 頁。

また雑損控除や医療費控除、障害者控除等を担税力の減少要因として所得控除していることから、総所得金額には担税力のない部分も含まれている、したがって奥谷健説では、総所得金額は担税力を適切に反映していない¹²⁶としている。

前述の憲法 14 条「法の下での平等」は、平等権の主体が日本国民であることを、また憲法 25 条 1 項「健康で文化的な最低限度の生活を営む権利」は、すべての国民が、社会生活において自らの尊厳を確保し人間らしい最低限度の生活の保障を請求できること、また国民が自らの責任において、文化的経済的生活を維持発展させようとする行為を国は犯すことができない、その意味で自由権としての側面を有し、この条文の主張は、国の積極的な関与を求める社会権の保障にある¹²⁷としている。

北野弘久説によると、日本国憲法の租税を指導する法原理は、応能負担原理・累進税の原理しか存在しない¹²⁸としている。憲法 14 条は、画一的比例税的平等ではなく能力に応じた平等を意味し累進的平等を要請し¹²⁹、憲法 25 条規定は、課税最低限との関係は社会権の性格に関することであり、本条の自由権の機能は立法裁量論や行政裁量論など理論上成立しないとし、基礎控除等の課税最低限度額は、憲法 25 条の「健康で文化的な最低生活費」を課税対象から除外するという意味である¹³⁰としている、また当該自由権の機能について、具体的に、国家が、税法において人々の健康にして文化的な最低生活をおびやかす程度の、低い課税最低限を規定することは、ほかならぬ公権力自体が「作為的に」人々の「生存的自由」をおびやかすことを意味し、これは、理論的には、まさしく自由権の機能に関することで、人々の「生存的自由」を侵害する場合には、課税最低限に関する現行法の諸規定は無効となる¹³¹としている。つまり憲法 25 条で、国家が国民の健康で文化的な生活を維持するための所得部分（最低生活費）に課税することは憲法 25 条の自由権効果により禁止されることを明らかにしたもの¹³²ということができる。

金子宏説では、個人所得税においても、所得が最低限度の生活水準を維持するのに必要な金額に達するまでは、それは担税力をもたないとされ、基礎控除の制度、扶養控除の制度などは、かかる考慮に基いているとし¹³³、所得税法 22 条の総所得金額が憲法 25 条の最低限の生活保障を要請する担税力と捉えていると思料される。

所得税法 22 条の総所得金額を担税力として考察したが、学説は①担税力となる説、②適切ではないと慎重論をとる説、③立法論や行政論の課題ではなく、自由的権利であるとする説の三つに分かれる。木村説では所得税法 22 条は担税力測定に中核規定となるとし、応能負担原則を立法論として棚上げしておく見解には賛同しえないと主張し、奥谷健説では、総所得金額は適切に反映されていないと慎重な論調となっている。また北野弘久説では、憲法学者として憲法 14 条及び 25 条の趣旨から、課税最低限度額は憲法

¹²⁶ 奥谷健『市場所得と応能負担原則』成文堂、2018 年、2 頁。

¹²⁷ 浦田・大須賀編者、三並敏克、前掲(注 104)、208 頁、浦賀賢治・大須賀明編著、大須賀明「第 25 条 [生存権、国の生存権保障義務]」『新・判例コンメンタール日本国憲法 2』三省堂、1994 年、74 頁。

¹²⁸ 北野弘久『税法学原理(第 9 版)』勁草書房、2022 年、116—117 頁。

¹²⁹ 同上、116 頁。

¹³⁰ 同上、125 頁。

¹³¹ 同上、126 頁。

¹³² 北野弘久『税法学原論(第 3 版)』青林書院、1990 年、119 頁。

¹³³ 金子宏『租税法理論の形成と解明上巻』有斐閣、2010 年、30 頁。

25 条の最低生活費を維持する自由的権利であるとしている。そして金子宏説では、所得税法 22 条について憲法 25 条の趣旨を考慮し、総所得金額は最低限度の生活水準の維持する担税力の指標になるとしている。

第 4 節 消費税の担税力と消費の担税力

前章の議論から、所得税の担税力については、当該担税力についての判例ではないが、前述のサラリーマン税金訴訟の判示等¹³⁴においても、裁判所の判断は、租税制度に関しては立法裁量が認められ、租税立法が合憲性の推定を受けるものであることと、また租税は憲法 30 条に適合する立法に基づくことを要請されていると解釈されることから、所得税法 22 条の総所得金額は担税力として受け入れることもできよう。包括的所得概念の検討から、カルドア説から消費とは、個人の費消、個人の物差しであり、その担税力＝経済的利得を生み出す費消力は図り得ないことであつた。また利得は包括的所得概念では、個人の費消という行為で個人の総資産の増加という二つの要因で測定されていた。

本章では、当該念の一つの要因である費消は、所得税 22 条の総所得金額が担税力となると仮定して考察する。というのは、わが国の所得税法は包括的所得概念を採用し、この包括的所得概念について「人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成する」との説明により、経済的利得を包括的に「所得」と捉えている¹³⁵からでもあり、また当該包括的所得概念とは、広い意味では「所得」に対する課税であり、そう考えると「所得」は憲法 14 条及び 25 条の国民の尊厳と最低限度の生活を保障する指標として捉えられるからでもある。

消費税法における担税力について、「課税の対象は、対価を得て行われる取引に限られている。対価を伴わない取引の場合には、・・・自ずから税負担の調整が行われることになる。またそれが、最終消費者との間で行われた場合には、「消費税」が建前上消費そのものではなく、消費支出(原文通り)に担税力を認めて課税されるものであるため、これに課税する必要はないと考えられるからである。」¹³⁶と、消費者間での取引について、その場合は「消費支出に担税力を認めて課税する」と説明している。これは、設例 2 のタバコの費消(支出)のことで、カルドアのいう個人の物差しを担税力とする考えと同様となろう。しかし本稿では、消費支出は担税力(ability to pay)ではないとしている。というのは消費の担税力は、“それを生み出す人の経済力¹³⁷=ability to pay”にあり、それを図る指標は所得税 22 条の総所得金額であると仮定しているからである。

しかし消費税では、その税額の計算において課税資産の譲渡の対価の額を消費税相当額と区分して、その対価の額の合計額が課税標準で、消費税相当額が売上税額である。その売上税額から仕入税額控除をすることにより、税負担の累積が防止され、付加価値税の性質を有し¹³⁸、この付加価値を担税力として消費者に転嫁しているとしている、これについ

¹³⁴ 例えば、所得税返還請求事件(最高裁第三小法廷)、平成元年 2 月 7 日判決(昭和 58 年(オ)第 300 号)、4/29、TKC。

¹³⁵ 奥谷、前掲(注 126)、4 頁。

¹³⁶ 金子、前掲(注 92)、793 頁。

¹³⁷ 國枝、前掲(注 105)、254 頁、金子宏『租税法(第 21 版)』弘文堂、2016 年、182 頁。

¹³⁸ 金子、前掲(注 92)、567-568 頁。

て、「仕入税額の控除をすることは、付加価値に対して課税するという、消費税の基本構造を維持するためである」¹³⁹と、また「税額控除法の付加価値税というのは、付加価値に対する税とはいえない」¹⁴⁰との指摘があるように、この付加価値は消費税の課税の根拠を示した多義性の一つで、その意味で本稿の議論の担税力ではない。

「損害賠償請求事件」¹⁴¹では、原告が、消費税法は憲法 14 条及び 25 条に違反しているとして、次の様に提訴した事案で、(1)消費税は所得の高低を区別せず、低所得層にも一律 3 パーセントの消費税を課している点、租税負担公平に原則、応能負担原則に反し、憲法 14 条に違反する。(2)国民に対する生存権保障の当然の帰結として「健康で文化的な最低限度」(最低生活水準)以下で生活する国民にはいかなる租税負担もさせることができないにもかかわらず、消費税法は・・・これらの国民の生活必需品の消費にまで租税負担をさせながら、何ら保障措置を講じず、憲法 25 条に違反する。」としている。

これに対して裁判所は以下の様に判示している¹⁴²。

- (1) については、消費税法は、応能負担の原則に適合する所得に対する課税と消費・資産等に対する課税等を適切に組分けることにより、公平で、均衡のとれた税体系を確立するという要請にこたえるものであり、消費税の仕組みからして・・・国民に消費の大きさに応じた公平な負担を求める税制として憲法 14 条の平等原則に即応したものというべきである。
- (2) 憲法 25 条の趣旨にこたえて具体的にどのような立法措置を講ずるかの選択決定は、立法府の広い裁量にゆだねられており、それが著しく合理性を欠き明らかに裁量の逸脱・濫用と見ざるを得ないような場合を除き、裁判所が審査判断するのに適しない事柄であるといわなければならない(最高裁昭和 57 年 7 月 7 日大法廷判決、民集 36 卷 7 号 1235 頁)。

評釈では、当該判決について、「立法目的およびその達成手段の両面の原則を適用する結果、その当然の帰結でもあるが、憲法 14 条違反ではない、原告の主張する様に憲法 14 条は、租税に関し国民の負担能力に応じた課税がなされる、という相対的平等および実質的平等を要求する、と解されるものであるから、所得の多寡に関係なく一律に課税する消費税法そのものの 14 条違反性がもろに問題となっているにもかかわらず、明白の原理の採用の下に、この問題に立ち入った検討をくわえなかった」¹⁴³としている。また釜田泰介説では、「・・・すなわち租税法は、公平と効率を同時に達成する内容であらねばならないということである。仮にこの両方が租税立法に際し、達成されるべき国民の二つの要請ということであるならば、この二つの要請を同時に充たす制度は如何にあるべきかを考え続ける努力を果たすことが国会に課された責務と言えよう。」¹⁴⁴としている。

当該判旨を考察すると、(1)については、裁判所は包括的所得概念の解釈から所得税法 22 条の総所得金額を消費の担税力と捉えているとすると、それについての具体的な判断を

¹³⁹ 田中治、「現行消費税の問題点と改正の方向性」、『税務弘報』、Vol. 49, No. 8, (2001. 7)、21 頁。

¹⁴⁰ 玉岡雅之、「付加価値税としての消費税」『租税研究』、2012. 11、41 頁。

¹⁴¹ 損害賠償事件、大坂地方裁判所(第 1 審)、平成 2 年 11 月 26 日判決(平成元年(ワ)第 5180 号)、5/10、TKC。

¹⁴² 同上、7/10、TKC。

¹⁴³ 浦田賢治・大須賀明編者、三並敏克、前掲(注 104)、229 頁。

¹⁴⁴ 釜田泰介「消費税法は憲法に違反しないとされた事例」判例時報 1439 号(判例評論 408 号 30)、192 頁。

避けていること、またわが国の所得税は経済的利得を包括的に「所得」としている理解がなされていないこと、そして憲法 30 条は、租税のとり方についても憲法的拘束規範を規定し、応能負担原則に従うことで納税義務を負うことになる¹⁴⁵、したがってそれらの判断が必要であったと指摘できよう、また(2)については、前述のサラリーマン税金訴訟などの判旨で確立しているとの判断となろう。

第5節 終わりに当たって

消費及び消費税の担税力は消費税を、あるいは租税法理論を論じるに当たっては最も基本となる課題である。しかしそれは多義性があるという解釈もあり、解決が困難な課題である。特に消費税の拠って立つ根拠条文といえるそれは、昭和 63 年 12 月 30 日法律 107 号「税制改革法」にあるからである。同法には、「税負担の公平、国民福祉の充実、歳入構造の安定化、消費に広く薄く負担、消費税を円滑かつ適切に転嫁」と説明されているが、判例でも憲法 30 条に適合する租税立法を尊重するという判断を明確に判示していることであった。しかし憲法 30 条は租税のとり方についても憲法拘束的な法規範原則を規定し、その原則に従って租税が使用されていることを前提に、その限度で、例えば応能負担原則に従ってのみ納税の義務を負うとされている。つまり、憲法のもとでは、応能負担原則は、もはや租税論上の原則ではなく、実定法上の原則なのである¹⁴⁶。その意味で租税立法の責任は重大であると解釈されるのである。

消費と消費税の担税力について、サイモンズの包括的所得概念及びカルドアの総合所得税を主に参考に、また学説から考察した。包括所得概念の所得は利得であり、それは個人の消費という行為と個人の総資産 ΔW の増加という二つの要因で測定されていた。したがって消費の担税力とは、個人の消費であり、個人の物差しであり、これはカルドア説では図り得ないことであった。

わが国の所得税法 22 条の解釈は、人の担税力を増加させる経済的利得はすべて所得を構成するとし、またそれを「所得」と捉えていることを考慮し、判例でも租税制度における立法裁量の容認、租税立法も合憲性の推定を受けるものであるとする判旨から、総所得金額を消費税の担税力とし検討することにした。

消費税は付加価値に課税する税とされ、それを担税力とされているが、この付加価値は消費課税の根拠を示す担税力の多義性の一つであることがわかり、本稿の担税力ではなかった。包括的所得概念における消費は所得を構成する一要因であり、その所得の担税力は応能負担原則であるとした。当該原則は憲法 30 条の要請でもあり、また所得税法 22 条の総所得金額は憲法 14 条及び 25 条の最低限の生活費を維持する担税力でもあり、そう考察すると消費は所得と同等に語られることになろう。

¹⁴⁵ 北野弘久「第 30 条 [納税の義務]」浦田賢治・大須賀明『新・判例コンメンタール日本国憲法 2』三省堂、1994 年、204 頁。

¹⁴⁶ 北野、前掲（注 128）、116 頁。

第Ⅱ部

新しい多様化の姿と税を取り巻く多元的視点

第Ⅱ部 新しい多様化の姿と税を取り巻く多角的視点

第1章 プラットフォームワーカーの所得区分の検討

ーUber Eats 配達員を具体例にー

第1節 序章

厚生労働省の懇談会がまとめた報告書「働き方の未来 2035～一人ひとりが輝くために～」では、2035年には「兼業や副業、あるいは複業は当たり前のこととなる。多くの人が、複数の仕事をこなし、それによって収入を形成することになるだろう」とされている。さらに、「複数の会社の複数のプロジェクトに同時に従事するというケースも多く出てくるだろう。その結果、個人事業主と従業員との境がますます曖昧になっていく」として、現行画一的な働き方に大きな変化をもたらされることが予測されている¹⁴⁷。

このような働き方の多様化は、所得税法における所得区分に大きな影響を及ぼすことが予想される。特に、給与所得と事業所得の区分が曖昧になり、従来の判断基準では対応しきれない事例が増加する可能性が高い。

現行の所得税法では、所得をその源泉や性質によって10種類に区分しているが、この区分によって計算方法や税負担が異なる。しかし、個人の所得獲得形態が多様化する中で、特に事業所得と給与所得、さらには雑所得との境界が不明確になりつつある。課税の公平性の観点から、所得区分の判断ミスによる、税負担の有利・不利が生じることは望ましくない。

「新たな働き方の台頭」

近年、テレワークやフリーランスなど、従来の雇用形態にとらわれない働き方が急速に普及している¹⁴⁸。特にシェアリングエコノミーの発展に伴い、個人が企業を介さずに直接サービスを提供する機会が増加している¹⁴⁹。これらの新しい働き方は、従来の給与所得者と事業所得者の明確な区分を曖昧にし、税法上の課題を浮き彫りにしている¹⁵⁰。

「所得区分の重要性と課題」

所得区分は単なる分類以上の意味を持つ。各所得区分には異なる計算方式や控除が適用され、結果として納税者の税負担に直接影響を与える。しかし、現行の所得区分制度は、主に20世紀の労働環境を前提に設計されており、21世紀の多様な働き方に十分対応できていない可能性がある。

¹⁴⁷ 厚生労働省、2016、「“働き方の未来 2035～一人ひとりが輝くために～”」．厚生労働省．2016-08」、<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12600000-Seisakutoukatsukan/0000133449.pdf>、閲覧日：2025年4月19日

¹⁴⁸ ランサーズ株式会社、2024、「フリーランス実態調査 2024 年」、https://www.lancers.jp/research_news/2024/、（閲覧日：2025年3月20日）

¹⁴⁹ 総務省、2017、『平成 29 年版 情報通信白書』第 2 部第 2 章第 2 節「シェアリング・エコノミー（C to C サービス）」、<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h29/html/nc112220.html>、閲覧日：2024年8月31日

¹⁵⁰ 渡辺徹也、2022、「プラットフォームワーカー・ギグワーカーと課税」、『ジュリスト 6月号』、有斐閣、35頁

「本論文の目的」

本論文では、Uber Eats 配達員に焦点を当て、現在も判断基準として引用されている「弁護士顧問料事件」における判断基準の適用を分析し、適正な所得区分が可能かどうかを検証する。さらに、AI 時代を見据えた新しい働き方における所得区分の在り方を探求し、より公平で柔軟な税制の可能性を模索する。最終的には、これからの新しい働き方における新たな所得区分の視点を提示し、今後の税制改正への示唆を行うことを目指す。

第2節 プラットフォームワークの現状

1 プラットフォームワークの定義¹⁵¹

近年、ICT 技術の進歩とインターネットの普及を背景に、デジタルプラットフォームを介した取引が拡大し、経済に大きな影響を与えてきた。その一つに、働き方への影響がある。プラットフォームワークとは、インターネットを介して提供されるデジタルプラットフォームを通じて、仕事の発注者と受注者がマッチングされる働き方を指す。プラットフォームワークには大きく分けて次の二つの形態がある。

(1) 対面型

プラットフォームを通じて、ワーカーと顧客（発注者）直接対面し、ワーカーがその発注者自身に配達等のサービスを提供するもの。例として、Uber Eats が挙げられる。

(2) 非対面型

プラットフォームを通じて、発注者とワーカーが対面することなく労務（あるいは労務の成果物）の取引を行うもの。例として、インターネットを通じて不特定多数の人に依頼されるデジタル作業（デジタルタスク）が挙げられる。

契約法上、対面か否かということ自体が直ちに大きな違いをもたらすというものではなかろうが、対面型のうち普及している Uber のビジネスモデルは、特徴的な性質を有しており、諸外国においてワーカーの労働者性や法律関係について議論がなされている。日本においても取引の透明性と公平性の向上を図るために「特定デジタルプラットフォームの透明性及び公正性の向上に関する法律」が令和2年5月に成立（令和3年2月1日施行）している。

このプラットフォームワーカーの特徴と従来のフリーランスの特徴を比較すると、プラットフォームワークの性質をより理解することができる。その特徴比較は下記の通りである。

—プラットフォームワークの特徴—

・仲介の存在

プラットフォームワークでは、デジタルプラットフォームを介して仕事の発注者と労働者がマッチングされる。これにより、プラットフォームが取引の仲介役を務める。

・契約形態

プラットフォームワーカーは、通常、プラットフォーム・発注者・労働者の三者間で契約を結ぶ。プラットフォームが就業に関する重要なルールを定めることが多い。

¹⁵¹ 鹿野菜穂子、2022、「民法（特に契約法）からみたプラットフォームワーク」、『ジュリスト』、6月号、有斐閣、43頁

- ・労働の管理

プラットフォームは、仕事の内容や報酬の決定に対して介入する度合いが様々である。単に介入するだけのプラットフォームもあれば、契約内容に大きく介入するケースもある。

—従来のフリーランスの特徴—

- ・直接契約

従来型フリーランスは、企業やクライアントと直接契約を結ぶ。プラットフォームを介さず、自ら営業活動を行い、仕事を受注する。

- ・独立性

フリーランスは、個人事業主としての独立性が高く、プラットフォームの規定に縛られることなく、自身のスキルや経験を活かして収益を得る。

- ・契約の自由度

フリーランスは、契約内容や報酬に関してクライアントと直接交渉するため、契約形態や条件に対する自由度が高い。

—共通点—

両者ともに企業に所属せず、個人として働く。

2 Uber Eats フードデリバリーサービスの取引について

前述の通り、プラットフォームワークには特有の性質がある。それでは、コロナ禍を経て社会に普及した Uber Eats デリバリーサービスについて、その取引の流れを具体的に確認する。

(1) 取引の流れ

レストランパートナー、配達パートナー（ワーカー）、消費者等の顧客は、それぞれ、Uber Eats アカウントを登録し、システム利用契約を締結する。そのうえで、登録消費者が、登録レストランを選択し、そのメニューから料理を選んで Uber Eats に注文を送信する。Uber Eats はこれを受けてシステムを通じて、一方でレストランパートナーに料理の発注を連絡するとともに、他方で配達パートナーに配達リクエストを行う。配達パートナーがこのリクエストを受諾して配達業務を引き受ける（ただし規約によればレストランパートナーが配達パートナーに配達業務を委託していることになっている）。受注した配達パートナーはレストランに料理を取りに行き、それを注文者である消費者に配達する。決済については、Uber Eats のシステムが全面的に管理し、配達パートナーへの報酬は1週間ごとなど一定期間単位で Uber Eats から振り込まれる（ただし、規則は変更されることがある）¹⁵²。

(2) 利用規約と実態の乖離

プラットフォームの利用規約では、プラットフォーム事業者（Uber Eats）は、ワーカー（配達パートナー）と雇用契約を締結しておらず、単にアプリを提供して配達業務の

¹⁵² 鹿野菜穂子、2022、「民法（特に契約法）からみたプラットフォームワーク」、『ジュリスト』、6月号、有斐閣、45頁

仲介をしているに過ぎないとされ、配達業務委託契約の当事者は、飲食店と配達パートナー（ワーカー）とされている。また、プラットフォーム事業者は、仲介者に過ぎないため、配達業務に関わる責任を負わないこととされている。

一方、取引の実態を見ると、配送取引（契約）内容について、レストランパートナーと配達パートナーが交渉・決定する余地はなく、全て Uber Eats の用意した契約によっている。契約の中核部分である配達報酬も、Uber Eats が全て決定し、一方的に変更することとされている（配達パートナーが受け取る報酬は、レストランパートナーが支払う手数料とは関係なく Uber Eats によって決定されている）。配達パートナーは、Uber Eats のアプリをオン・オフする自由はあるものの、オンにしている限りでは、配達リクエストに対する応答率が低いと、一定のサンクションが科される（呼び出しによる注意やアカウントの利用停止など）。配達パートナーに対して、どのレストランからどの料理をどの利用者にいつまでに配達するかといった具体的な「業務内容」は全て Uber Eats のシステムから指示される。しかも、配達先の情報はレストランで料理をピックアップした時点で初めて知らされる仕組みになっている¹⁵³。

このように、Uber Eats は、単なる仲介を超えて契約への介入やコントロールを行っていることがわかる。プラットフォームワーカーとプラットフォームマーの関係性における基本的な考え方は、請負契約（民法 632 条）に基づき、プラットフォームワーカーを個人事業主として扱うこととなっている。しかし、前述の Uber Eats の取引内容や三者が取引に関与する形態であることから、これは一般的な請負契約とも異なる。そのため、一律に個人事業主として取り扱うべきではないと考えられる。この点については、次章以降で裁判例を確認しながら税務上の問題点を検討していく。

第3節 所得区分の判断基準について

1 裁判例の分析（弁護士顧問料事件〔最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決〕）¹⁵⁴

本節では、現在も判断基準として引用されている弁護士顧問料事件を取り上げる。

（1）事実の概要

弁護士である原告（控訴人・上告人）が、各会社との口頭で締結した顧問契約について、当該顧問料収入を給与所得として確定申告をしたところ、所轄税務署長はこれを事業所得と認定し、更正処分を行った。原告は、本件各処分は所得の種類の認定を誤っており違法であるとして、その取消しを求めた。

（2）判旨

本判決では、給与所得か事業所得かについての区分の基準について、「およそ業務の遂行ないし労務の提供から生ずる所得が所得税法上の事業所得（同法二七条一項、同法施行令六三条一―二号）と給与所得（同法二八条一項）のいずれに該当するかを判断するにあたっては、租税負担の公平を図るため、所得を事業所得、給与所得に分類し、その種

¹⁵³ 鹿野菜穂子、2022、「民法（特に契約法）からみたプラットフォームワーク」、『ジュリスト』、6月号、有斐閣、45-46頁

¹⁵⁴ 最高裁判所昭和 56 年 4 月 24 日判決、民集 35 卷 3 号 672 頁

類に応じた課税を定めている所得税法の趣旨・目的に照らし、その業務ないし労務および所得の態様等を考慮しなければならず、したがって、弁護士の顧問料についても、これを一般抽象的に事業所得又は給与所得のいずれかに分類すべきものではなく、その顧問業務の具体的態様に応じて、その法的性格を判断しなければならない。」と判示している。

さらに、事業所得と給与所得の定義についても積極的に示しており、「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ、反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得をいう」と判示し、これに対し「給与所得とは雇傭契約又はこれに類する原因に基づき使用者の指揮命令に服して提供した労務の対価として使用者から受ける給付をいい、なお、給与所得については、とりわけ、給与支給者との関係において何らかの空間的、時間的な拘束を受け、継続的ないし断続的に労務又は役務の提供があり、その対価として支給されるものであるかどうかを重視されなければならない。」と判示しており、事業所得と給与所得の該当要件を、明確に定義している。

本件について、事実関係をみると、「…この業務は本来の弁護士業務と異なるものではない。各顧問契約には、①勤務時間、勤務場所についての定めがなく、この契約はその頃常時数社との間で締結されており、②特定の会社の業務に定時専従する等格別の拘束を受けるものではなく、この契約の実施状況は、前記各会社において多くの場合電話により、…（中略）…③上告人が各社に出向くことは全くなく、相談回数は会社によって異なり、月に二、三回というところや半年に一回、一年に一回というところもある。各社はいずれも本件顧問料を弁護士の業務に関する報酬にあたるものとして毎月定時に定額をその一〇%の所得税を源泉徴収したうえ上告人に支払っており、顧問料から、健康保険法、厚生年金保険法等による保険料を源泉控除しておらず、上告人に対し夏季手当、年末手当、賞与の類のものを一切支給しておらず、したがって、雇傭契約を前提とする給与として扱っていない。その事実関係のもとにおいては、本件顧問契約に基づき上告人が行う業務の態様は、上告人が自己の計算と危険において独立して継続的に営む弁護士業務の一態様にすぎないものというべきであり、前記の判断基準に照らせば当該業務に基づいて生じた本件顧問料収入は、所得税法上、給与所得ではなく事業所得にあたりと認めるのが相当である」として、上告を一部棄却した。

（３） 所得区分の判断基準

上記裁判例による判断基準をまとめてみる。

- ① 従属性要件（該当する場合は、給与所得の該当性が強い）
 - ・雇傭契約又はこれに類する原因に基づいたものであるか。
 - ・使用者の指揮命令に服しているか。
 - ・労務の対価として使用者から給付を受けているか。
 - ・空間的、時間的拘束を受けているか。
 - ・一定時間の労働提供をしているか。
- ② 非独立性要件（該当する場合は、給与所得の該当性が強い）
 - ・営利性、有償性がないか。
 - ・継続性、反復性がないか。

- ・自己の計算と危険における企画遂行性がないか。
- ・業務が社会通念上「事業」として認められる程度の規模や態様がないか。

第4節 Uber Eats フードデリバリーの所得区分についての分析

1 判断基準への当てはめ

Uber Eats フードデリバリーにおける取引の流れや利用規約は前述の通りであり、これらを踏まえて、第3節で確認した弁護士顧問料事件の「従属性要件」と「非独立性要件」をUber Eats 配達員に適用し、所得区分を検討する。

(1) 従属性要件（該当する場合は、給与所得の該当性が強い）

① 雇傭契約又はこれに類する原因に基づいたものであるか

プラットフォーム利用規約では、プラットフォーム事業者（Uber Eats）は、配達員と雇用契約を締結しておらず、単にアプリを提供して配達業務の仲介をしているに過ぎないとされ、配達委託の契約（業務委託契約）の当事者は、飲食店と配達員とされている。したがって、Uber Eats と配達員の間には、雇傭契約又はこれに類する原因に基づいたものはない。しかし、実際は1社のみに専属契約をしているような雇用類似の働き方に対しては、法律実質を採用し、業務委託契約とするのか、それとも経済実質採用し雇傭契約に準ずるものとするかについては、議論の分かれるところである。

② 使用者の指揮命令に服しているか

配達員が、どのレストランからどのような料理をどの利用者にいつまでに配達するかという具体的な「業務内容」は、全てUber Eats のシステムから指示され、しかも配達パートナーは、Uber Eats のアプリをオン・オフする自由はあるものの、オンにしている限りでは、配達リクエストに対する応答率が低いと、一定のサンクションが加えられる（呼び出しによる注意や、アカウントの利用停止など）。

以上のように配達員は、依頼者である顧客に料理を運ぶ、というプラットフォーム企業側が目的とする業務を遂行しているため、配達員はUber Eats の指揮命令に服していると言える。

③ 労務の対価として使用者から給付を受けているか

配達パートナーに支払われる報酬は、完全出来高制（フルコミッション）である。労働基準法には「出来高払いの保証給」というものがあり、使用者は労働時間に応じて一定の賃金を保証しなければならない。また、最低賃金法による「最低賃金」以上を支給する必要もあるため、結論として、完全出来高制で雇用契約を結ぶことはできないこととなる。したがって完全出来高制の場合には、一般的には、雇用という関係ではなく、業務委託という関係になり、労務の対価には該当しないこととなる。

④ 空間的、時間的拘束を受けているか

配達員は、原則として空間的および時間的な拘束を受けていない。しかし、Uber Eats のアプリをオンにしている限りでは、配達リクエストに対する応答率が低いと、一定のサンクションが加えられる仕組みになっているため、応答率低下の防止をするため、配達員の待機時間が生じる可能性があり、それは時間的拘束に該当する余地があると考えられる。

⑤ 一定時間の労働提供をしているか

配達員は、時間で働く形態ではないため、一定時間の労働提供をしていないと言える。しかし、上記のように待機時間が生じてしまう場合には、実質的にはその待機時間は、一定時間を労働提供していることに該当するのではないだろうか。

(2) 非独立性要件（該当すれば給与所得が強い）

① 営利性、有償性がないか。

Uber Eats は、料理を配達することを目的としたサービスであり、配達員は報酬を得るために活動している。また、配達ごとに距離や件数に応じて計算された報酬を受け取るため、営利性、有償性がある。

② 継続性、反復性がないか。

継続性は個々の配達員の選択に依存すると言える。ただし、配達員において配達業務が収入源となる場合、ある程度の継続性が求められると言える。また配達員の仕事は、注文が入るたびに発生するため、反復的な活動となる。したがって、配達員の仕事は、一定の継続性と反復性があると言える。

③ 自己の計算と危険における企画遂行性がないか

配達員は、Uber Eats や飲食店に雇用されているわけではなく、個人事業主として活動している。このため、配達員は、自分のペースで働くことができ、報酬も給料制ではなく、配達件数や距離に応じた報酬制となっている。

また、配達員は、どの配達を受けるか、どのルートを通るかなど、自分で判断しなければならない。配達の効率を上げるためにピークタイムや特定のエリアを狙うなど、リスクと報酬を天秤にかけた判断が行われる。

したがって、自己の計算と危険における企画遂行性があると言える。

④ 業務が社会通念上「事業」として認められる程度の規模や態様がないか

Uber Eats のサービスは、全国的に広がっており、配達員の数も増加している。これにより、事業としての規模が拡大し、社会的に認知されるようになっている。

したがって、業務が社会通念上「事業」として認められる程度の規模や態様を備えていると言える。

上記、Uber Eats 配達員に「従属性要件」「非独立性要件」を適用した結果をまとめると下記の通りである。特に従属性要件については、判断に困難を要する。

【従属性要件】 ○：給与該当性強い ×：給与該当性弱い △：判断困難	
雇用契約またはこれに類する原因に基づいたものであるか	△
使用者の指揮命令に服しているか	○
労務の対価として使用者から給付を受けているか	×
空間的、時間的拘束を受けているか	△
一定時間の労働提供をしているか	△

【非独立要件】 ○：給与該当性強い ×：給与該当性弱い △：判断困難	
営利性、有償性がないか	×
継続性、反復性がないか	×
自己の計算と危険における企画遂行性がないか	×
業務が社会通念上「事業」として認められる程度の規模や態様がないか	×

Uber Eats 配達員における所得区分は、現状は事業所得として取り扱われているが、それが適正であろうか。前述のとおり、Uber Eats 配達員の所得区分の判断においては、特に「従属性要件」について判断に困難を要する部分がある。例えば、配達員はシフトや業務の運用に強く影響を受けるという二面性がある。

また今後、新しい働き方の出現により、通例として挙げたこれらの要件に当てはまらないケースが増えてくることが想定される。特に AI の発展により、従来の労働形態の境界線が曖昧になる可能性がある。このような状況下では、新たな判断基準の導入が必要となる可能性がある。この点については、次章で検討を行う。

2 Uber Eats の労働性をめぐる争い

配達員は、個人事業主として取り扱われ、好きな時間に気軽に働くことができるというのがその特徴である。問題となるのは、雇用によらない働き方であるために、労災保険や失業保険の適用がない点である。配達中の事故に対して会社からの補償はなく、依頼が少なく収入がほとんどない場合の補償もない。しかし、依頼キャンセルし続けた場合などには一定のサンクションが加えられる（呼び出しによる注意や、アカウントの利用停止など）こととなっており、配達依頼に対する「諾否の自由」実質的に制限されている側面もある¹⁵⁵。

これらの問題について、2019 年 10 月ウーバーイーツユニオンは、東京都労働員会に救済を申し立てた。Uber Eats が配達員の団体交渉に応じないのは、不当労働行為としての団体交渉拒否に当たるとして救済を申し立てたが、Uber Eats は「Uber Eats 事業は調理配送業者ではなくレストランの配送委託業務と配達パートナーとのマッチングサービス」と強調し、配達員に労働性はないとした¹⁵⁶。

そして、2022 年 11 月 25 日、東京都労働委員会は、料理配送サービス「Uber Eats」の運営会社などに対し、配達員らの労働組合と報酬や事故の補償などに関する団体交渉に応じるように命令した。組合側の申し立てを認め、オンラインで単発の仕事を請け負う「ギグワーカー」も労働組合法上の労働者に当たると判断した。ギグワーカーを労働組合法上の「労働者」として認定した法的判断は、国内初のものである。

東京都労働委員会の事務局は、同日の記者会見で、配達員は業務する時間帯や場所は

¹⁵⁵ 浜村彰、2019、「日本のウーバーイーツをめぐる労働法上の課題」、『労働法律旬報』、1994 号、旬報社、35 頁

¹⁵⁶ 日本経済新聞社編集部、「「私は労働者？」 2つの焦点、フリーやFC店主と委託企業の争い、事業者性の強弱、まず判断。」、『日本経済新聞』朝刊、2021. 4. 19、13 面

自由で、依頼を拒否することもできるものの、配達員は「裁量の余地は極めて少なく、使用者の指揮監督下に置かれている」と説明した¹⁵⁷。

「労働法上の労働者」の概念と「税法上の給与所得者」の概念は、それぞれの法分野において独自に考察されていたようであるが、現在一般的な労働裁判で用いられている、昭和 60 年の労働基準法研究会報告書「労働基準法の「労働者」の判断基準について」による労働者性の要素によると、税法上の給与該当性と同じ要素が多いことが確認できる¹⁵⁸。この様なことから、両者は密接な関係にあり、互いに連関するものであると考えられる。労働法上において東京都労働委員会が労働者性を認定したことは、税法上の判断にも当然影響を及ぼすものであり、特に東京都労働委員会事務局の記者会見で述べられている「裁量の余地は極めて少なく、指揮監督下におかれている」の部分は、従属性の実態を明らかにするもので、前述の「従属性要件」の判断においても影響力のある決定であったと考えられる。

3 現状の所得区分の問題点

2017 年税制調査会の中間報告では、次のように述べられている。「就業構造基本調査によれば、副業を希望する就業者数も年々増加している状況にある。(中略) 今後、さらなる ICT 化の進展等により、働き方が一層多様化すると見込まれることや世代間の公平性を確保する必要性を踏まえれば、現行の所得分類による税制上の取扱いの差を解消することが重要となる」¹⁵⁹。

このように税制調査会は、新しい働き方における所得分類上の問題が発生していることを認識している。

本論文では、Uber Eats 配達員を例に、具体的に「従属性要件」および「非独立性要件」への当てはめを行ったが、その他にも多様な働き方が既に生じている。例えば、テレワークによる勤務形態の変化、正社員の業務委託化、フリーランスとしての複数企業との契約など、従来の従属性・非独立性による判断要素では十分に対応できない事例が増加している。所得区分をめぐる訴訟は継続的に発生しており、従来の判断要素が通用しない事例も増加している。これらを踏まえると、新たな働き方に対応した所得区分の判断基準が求められる。

また、この問題は「タックス・ギャップ」の拡大にもつながる可能性がある。「タックス・ギャップ」とは、本来国に納付されるべき税額と、実際に納付されている税額の差額を指す。森信茂樹(2020)は「新たな経済・社会の動きに、様々な既存の法律や制度、とりわけ税制がミスマッチを起こしており、結果として、タックス・ギャップ(Tax Gap)の拡大や自営業者と給与所得者の税負担の公平性、申告利便性の差異という問題を生じさせている」¹⁶⁰と指摘する。

¹⁵⁷ 東京都労働委員会、2022. 11. 25、「U 事件命令書交付について」

<https://www.metro.tokyo.lg.jp/tosei/hodohappyo/press/2022/11/25/14.html>、閲覧日：2024 年 8 月 20 日

¹⁵⁸ 労働基準法研究会、1985、『労働基準法の「労働者」の判断基準について』、労働省労働基準局

¹⁵⁹ 税制調査会、2017、『経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②』、11-12 頁、<https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/29zen16kai6.pdf>、閲覧日：2024 年 4 月 30 日

¹⁶⁰ 森信茂樹、2020、「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」、『ファイナ

タックス・ギャップは、単に脱税あるいは不正行為からのみで生じるものではなく、租税法の複雑さに起因する無知、混乱及び不注意によるものも相当に含まれている¹⁶¹。Uber Eats 配達員のように新しい働き方をするワーカーには、これまで企業と雇用関係にあった者が多く、税務申告に不慣れなケースが散見される。これまで税務申告経験がなく、申告の必要性も理解していないワーカーが多いことなどが指摘されている。

森信茂樹 (2020) は、「自営業者は、自ら税務申告を行い中間申告の義務も負う。一方、給与所得者は源泉徴収と会社による年末調整により、医療費控除などがある場合を除き、原則申告不要となる。このような双方の申告の手間の相違はタックス・ギャップを生じさせる要因ともなりうる」¹⁶²と述べている。Uber Eats 配達員に限らず、これからの新しい働き方をするワーカーにおいては、これまで確定申告の経験が少なく税務申告の負担も大きいと考えられる。そのような中、税務申告の際に重要となる所得区分について、判断に困難を要する事態が生じてしまうと、所得区分の誤認が適正な課税を妨げ、タックス・ギャップのさらなる拡大を招くおそれがある。

次章では、このような現状を踏まえ、現代の多様な働き方に対応した新たな所得区分の判断基準を模索する。

第5節 新たな所得区分の判断基準の模索

1 新たな判断基準の提言

第4節では、Uber Eats 配達員の所得区分について従来の「従属性要件」と「非独立要件」を適用して分析したが、多くの判断困難な点が明らかになった。特に「従属性要件」においては、雇用契約の有無や時間的拘束の程度など、明確な判断が難しい要素が多く存在した。また、現代の多様な働き方に対応するためには、従来の二分法的な判断基準では不十分であることも示唆された。

プラットフォームワーカーの特徴を振り返ると、彼らは従来の労働者と事業者の中間的な性質を持ち、特にプラットフォームワーカー事業者との関係性が所得の性質を大きく左右している。この関係性は、従来の「従属」や「独立」という概念だけでは適切に評価できない複雑さを持っている。

そこで本章では、従来の判断基準を補完する第三の視点として、プラットフォームワーカーとプラットフォームワーカー事業者との関係性における「依存性」という概念を導入することを提案する。この「依存性」は、デジタル時代の新しい働き方における経済的・業務的な依存関係を評価するもので、所得区分の判断をより実態に即したものにすることが期待される。次節に、「依存性要件」の詳細について説明する。

ンシャル・レビュー』令和2年第2号、10頁

¹⁶¹ 居波邦泰、2013、「米国および英国におけるタックス・ギャップの推計の実情について」、『税務大学校論叢』、第76号、96頁

¹⁶² 森信茂樹、2020、「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」、『ファイナンシャル・レビュー』令和2年第2号、14頁

2 「依存性要件」の定義

依存性要件とは、プラットフォームに依存している程度を示す基準であるが、具体的には、「収入依存度」、「業務遂行依存度」、「経済的安全性依存度」により総合的に判断する。依存性が高ければ給与所得性が高く、逆に低ければ事業所得性が高いと判断する。各要件の重み付けは、状況に応じて調整可能であるが、一般的には収入依存度を 50%、業務遂行依存度を 30%、経済的安全性依存度を 20%として評価する。

(1) 収入依存度（重み付け：40%）

総収入に占める特定のプラットフォームからの収入割合で依存度を測定する。

例えば、収入の 50%以上を複数のプラットフォームから得ている場合、いずれか一つのプラットフォームへの依存度は低いと判断する。収入源が多様であるほど、事業としての独立性が高いと見なせるためである。逆に、収入の大部分が特定のプラットフォームから得られている場合は、プラットフォームの依存度が高いとする。

なお、50%という基準値は、一般的な副業の収入比率を参考に設定しているが、産業や地域の特性に応じて調整する余地がある。

(2) 業務遂行依存度（重み付け：40%）

業務の遂行がプラットフォームの規則にどの程度影響されるかにより依存度を判断する。具体的には、下記の 3 つにより判断を行う。

① プラットフォームによる業務割り当ての頻度

プラットフォームによる業務割り当ての頻度につき、ワーカーが主体的に業務を選択できれば、依存度は低いとし、逆にワーカーが主体的に業務を選択できない状況が強い、又はその回数が多ければ、依存度は高いと判断する。

② 価格設定の自由度

ワーカーによる価格設定の自由度が高ければ、依存度は低く、逆に自由度が低ければ依存度は高いと判断する。例えば、自由度が高いケースは、ワーカーが自由に価格設定できる場合が該当し、逆に自由度が低いケースは、プラットフォームが価格を完全に決定している場合である。価格帯の中でワーカーが選択できる場合は、自由度は中程度と判断する。

③ 業務遂行方法の自由度

ワーカーによる業務遂行方法の自由度が高ければ、依存度は低く、逆に自由度が低ければ依存度が高いと判断する。例えば、自由度が高いケースは、ワーカーが自由に業務の方法を決められる場合が該当し、逆に自由度が低いケースとは、プラットフォームが詳細な手順を規定している場合である。一部ガイドラインはあるが、ある程度の裁量がある場合には、自由度は中程度とする。

(3) 経済的安全性依存度（重み付け：20%）

経済的安全性依存度は、具体的には、プラットフォーム側のルール変更によるワーカーの収入変動可能性の程度により依存度を判断する。

プラットフォームのルール変更とは、例えば「報酬体系の変更」「インセンティブ制度の変更」「サービスエリアの変更」「評価システムの変更」などである。これらの変更に伴い収入の変動可能性が高い場合には、依存度が高く、逆に低い場合には、依存度が低いとする。

これらの依存性要件を適用する際は、個々のケースの特性や産業の特徴を考慮し、必要に応じて各要件の重み付けや判断基準を調整することが重要である。また、定期的に基準を見直し、変化する労働市場や新たな働き方に対応させていく必要がある。

上記の依存性要件を表にまとめると、下記の通りである。

プラットフォーム依存性	
① 収入依存度	
② 業務遂行依存度	プラットフォームによる業務割り当ての頻度
	価格設定の自由度
	業務遂行方法の自由度
③ 経済的安全性依存度	

(4) Uber Eats 配達員への適用

上記の依存性要件について、Uber Eats 配達員への適用を行い、再度、所得区分の判断を試みる。

依存性基準の判断	
(1) 収入依存度（重み付け：50%）	
収入依存度は、その Uber Eats 配達員の収入実額で測定するため、この場での具体的な測定はできない。ただし、例えば、特定のプラットフォームからの収入が全体収入の 80% 以上の場合には、高依存度と判断する。この 80% という基準は、主たる収入源としての性質を反映させるために設定している。	実額収入で測定
(2) 業務遂行依存度（重み付け：30%）	
① プラットフォームによる業務割り当ての頻度	
Uber Eats 配達員は、基本的には業務を選択できるが、頻繁に拒否するとキャンセル率が上がり、将来の配達依頼に影響する可能性があると考えられる。例えば、上記①の「収入依存度」の高い配達員であれば、将来の配達依頼への悪影響は避けたいところであるため、実質的には業務を選択できないことになる。したがって、当該判断基準は、上記①の「収入依存度」とセットで判断する必要がある。	収入依存度とセットで判断 収入依存度が高い場合には、当該基準も依存度が高いと判断
② 価格設定の自由度	
配送単価は、Uber Eats が「配送に費やす予定の時間と距離」「商品受け取り場所や届け先の数」などを基に自動的に計算するため、価格設定の自由度は低い。配達員が価格交渉や設定を行う余地はない。したがって依存度は高い。	依存性 高い
③ 業務遂行方法の自由度	
「勤務時間」「配達手段」「配達ルート」「休憩時間の取り方」「服装」など多くの面で自由度は高い。ただし、配達の品質	依存性 低い

管理や顧客満足度の観点から、一定のガイドラインは存在する。例えば、配達時間の目安や食品の取り扱い方などについては、プラットフォームの指示に従う必要がある。これらを考慮すると、完全な自由ではないものの、相対的に自由度は高いと判断できる。したがって依存度は低い。	
(3) 経済的安全性依存度（重み付け：20%）	
Uber Eats 配達員は、Uber Eats が設ける「報酬体系」について、配達員が交渉する余地はなく、その変更があった場合には収入の変動可能性が高い。例えば、基本報酬の引き下げやインセンティブ制度の変更、サービスエリアの縮小などが行われた場合、配達員の収入に直接的な影響を与える。したがって依存度は高い。	依存度 高い

以上の通り、Uber Eats 配達員に「依存性要件」の適用を行った。

収入依存度が高い配達員の場合、「業務遂行方法の自由度」以外の項目で依存度が高いと判断されるため、総合的に依存性は高いと言える。各要素の重み付けを考慮すると、収入依存度(50%)、業務遂行依存度(30%)の大部分、および経済的安全性依存度(20%)のすべてが高依存度となり、全体として高い依存度を示している。

したがって、「収入依存度」が高い配達員という条件付きで、Uber Eats 配達員の所得区分は、「従属性要件」、「非独立性要件」、「依存性要件」の基準や労働法の動向などを総合的に判断すると、給与所得とすべきであると考えられる。ただし、この判断は配達員一人ひとりの就労実態や収入状況などにより異なる場合があるため、画一的な適用は適切ではない。また、この基準は定期的に見直し、プラットフォーム経済の発展や労働環境の変化に応じて調整していく必要がある。

2025年3月にYUM JAMが実施した「Uber Eats 配達員の実態調査」¹⁶³によれば、月収5万円未満が約60%を占め、また回答者の93%が副業として従事していると回答した。これらの結果から、Uber Eats 配達員の多くは本業ではなく、副業や空き時間を活用した収入手段としてUber Eatsを利用していることがうかがえる。また、月収20万円以上の層も約6%存在するとされており、配達員の従事度合いには幅広い実態があることが確認できる。Uber Eats 配達員の従事度合いが多様であることを踏まえると、プラットフォーム事業者との関係性に着目した「依存度」による分析は有用だと考えられる。配達員の多くは副業として携わり、収入の大部分をUber Eatsに依存していない一方で、一部分には高い収入を得ている層も存在する。こうした多様な従事実態を踏まえると、配達員とプラットフォーム事業者との関係性に着目することは、今後の制度設計において重要な視点となるだろう。

3 課題

前述の通り、プラットフォームワーカーにのみ「第三の要件」として「依存性要件」を

¹⁶³ YUM JAM、2025、「ウーバーイーツ配達員の実態調査」、<https://www.newsweekjapan.jp/press-release/2025/03/yum-jamuber-eats.php>、閲覧日：2025年4月1日

提案し、条件次第では給与所得に該当するという考えに至った。「依存性要件」は、プラットフォームへの依存度を評価し、収入の安定性や業務の独立性を考慮することで、所得区分の判断に活用される。これにより、プラットフォームワーカーの実態をより正確に反映することが可能となる。

しかし、税務の現場からすると、この新たな要件の導入は混乱を招く可能性がある。具体的には、所得区分の判断基準が増えることで、税務署や税理士が各ケースを詳細に分析する必要が生じ、特に所得税確定申告の時期には業務が煩雑化することが懸念される。現在、税務の現場では、雇用契約書があれば給与所得とし、業務委任契約書があれば事業所得又は雑所得としている傾向があるが、形式的な契約書だけでなく、実態を反映させることが税法上正しいとされている。

その課題を解決するために、所得区分の専門家チームによる検討および、その検討結果の開示が必要と考える。専門家チームには、税務当局、学識経験者、実務家などが参加し、多様な視点からの議論が求められる。税理士は税務の専門家であるが、近年の多様化する働き方や新しい収入形態、関連法の改正などに十分対応できていない場合があり、特定のケースにおいては適切な所得区分の判断が難しくなることがある。また、過去の裁判例を見ても、所得区分を巡る争いは絶えず、働き方の多様化が進む中で、従前の判断基準だけでは対応しきれない事例が増えている。こうした現状を踏まえると、今後も同様の裁判がさらに増加することが予想される。

判決により取扱いが明確になることは、税務の現場からすると有難いことであるが、事後的な対応に頼るのは望ましくない。そこで、所得区分の専門家チームによる検討及び検討結果の開示により、適切な所得区分が税務の現場において現在進行形で行えるようになることが期待される。このアプローチにより、税理士や納税者の負担を軽減し、より公平で効率的な税務運営が可能となるだろう。

第6節 終わりに当たって

本論文では、働き方の変化とそれに伴う所得税法上の課題、特に所得区分の問題について、Uber Eats 配達員を例に検討してきた。YUM JAM が 2025 年 3 月に実施した「Uber Eats 配達員の実態調査」¹⁶⁴によれば、多くの配達員が「自由に働ける」ことに魅力を感じ、今後もこの働き方を続けたいと考えていることが明らかになっている。これは、今後も新たな働き方の一つとして社会に定着し、さらに変化していくことが予想される。

今後の課題としては、本研究で提案した新たな判断基準の視点をさらに精緻化し、具体的な制度設計につなげていくことが挙げられる。また、AI 技術の進展に伴う新たな働き方の出現にも注視し、継続的な研究と制度の見直しが必要である。

税制は社会の変化に応じて進化すべきものであり、多様な働き方を適切に反映できる柔軟な制度の構築が求められる。本研究が、未来志向の税制改革の一助となることを願う。

¹⁶⁴ YUM JAM、2025、「ウーバーイーツ配達員の実態調査」、<https://www.newsweekjapan.jp/press-release/2025/03/yum-jamuber-eats.php>、閲覧日：2025 年 4 月 1 日

第2章 働き方・生き方の多様化と税制

—メタバースなど仮想空間の広がりとは税制—

第1節 メタバースと税の接点

1 メタバースとは

Facebook 社が、2021 年 10 月に社名を Meta Platforms, Inc. に変更し、メタバースビジネスに注力することを発表したこと等を契機に、近年メタバースへの関心が高まっている。

「メタバース」とは、「Meta」（「メタ」：より高次の）と「Universe」（「ユニバース」：宇宙）を組み合わせた造語である。

通信の高速化、コンピューターの描画性能向上等に伴い、ユーザー間で「コミュニケーション」が可能なインターネット上の仮想空間であるメタバースが普及し始め、メタバース上での商品購入などの経済活動が高い注目を集めている。

総務省の資料¹⁶⁵によれば世界のメタバース市場（インフラ、ハードウェア、ソフトウェア、サービスの合計）は、2022 年の 8 兆 6,144 億円から、2030 年には 123 兆 9,738 億円まで拡大すると予想されている。

メタバースには、リアルな世界では実現できないような新たなビジネスや、人と人の関わりが可能になる可能性がある。その一方で、リアルな世界とは別の技術的、法的、経済的な課題も出てくる可能性もあり、メタバースのよい点を引き出し、解決すべき課題を適切に解決するための取り組みが求められている。

2 メタバースにおける経済活動の特徴

(1) メタバース内で経済活動が完結しうること

① メタバース内で行われるデジタル資産の取引の特徴

メタバース内で経済活動が完結するという意味を把握するにあたっては、日常的に行われているオンライン取引（電子商取引）と比較した場合、下記のことが言えよう。

オンライン取引は、実在する当事者が、インターネット上においてボタンをクリックすることにより契約締結を行うものであり、契約締結が電子媒体のやり取りで完結するという意味ではメタバース取引との共通点を有する。

しかし、契約締結後の当事者のやり取りについては、オンライン取引で商品を購入する場合であれば、購入した商品は現実世界に存在し、購入者の手元に配送される上に、代金の決済も、クレジットカードを介しつつも、最終的には購入者の預金口座から引き落とされる。このように、オンライン取引においては、取引の実行自体は現実世界で行われているといえる。一方で、メタバース内の取引においては、アバターがメタバース

¹⁶⁵ 総務省「令和 5 年版情報通信白書」（2023（令和 5）年 7 月）
(<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/index.html>) 第 2 部第 4 章第 7 節。

の室内で掲示する電子絵画(NFT¹⁶⁶)を購入した場合であれば、アバターを操作する取引当事者(自然人または法人)は現実世界に存在するものの、電子絵画はデジタル資産(必ずしも現物の資産と紐づいていない、電子媒体において存在する価値物)であるから、その引渡しはオンラインまたはブロックチェーン上で完結し、かつ、決済も暗号資産で行われる。したがって、必ずしも現実世界での取引実行を必要としないという点にオンライン取引との差異が生じる。

このように、メタバース内で取引実行を含めた経済活動が完結するという特徴は、メタバース内で行われるデジタル資産の取引の性質をどのようにとらえるかという問題を生じさせる。先ほどの電子絵画(NFT)の取引でいえば、それがNFTというデジタル資産の譲渡(売買契約)であるのか、それとも、電子絵画の著作物に係る利用許諾契約であるのか、それとも別の種類の取引に該当するかなどである。

② 暗号資産に対する課税上の問題

また、デジタル取引の決済が暗号資産建てで行われる場合には、自然人・法人ともに暗号資産の取得原価との差益に対する課税、さらに、法人については、活発な市場を有する暗号資産を自己の計算で保有し続けることによる事業年度末の時価評価益課税といった問題を生じさせることになる。この期末時価評価課税は、2023年(令和5年)年度税制改正により、暗号資産の発行者が継続保有している一定のものはその対象から除外されることになったが、メタバースで暗号資産を取得する場合の大半はこの場合に該当しないと想定される¹⁶⁷。

(2) メタバースには物理的国境が存在しないこと

① 国際課税ルールの適用上の問題

メタバースは、オンラインまたはブロックチェーン上に存在する仮想空間であることから、物理的国境が存在しない。この特徴は、特に、物理的国境を前提とする現行の国際課税ルールや後述の消費税の内外判定の適用にあたり、大きな支障を生じさせる。

国際課税のルールの問題は、例えば、非居住者が、日本法人が発行したメタバース上の不動産(NFT)を第三者に譲渡したようなケースで問題となる。すなわち、非居住者は、国内源泉所得についてのみ日本の所得税を課されるところ、資産の譲渡による所得

¹⁶⁶ Non-Fungible Token (非代替性トークン) の略。ブロックチェーン上で発行される唯一無二(非代替・ノンファンジブル)のデジタルトークン(証券)のこと。一般的に、NFTはそれぞれが一意の識別番号又は文字列(それぞれに固有のトークンID)を与えられており、これによって、たとえ同一のクリエイターが制作した同一コレクション内のNFTであったとしても、当該NFTと他のNFTとが区別されるためノンファンジブルといわれる。

ファンジブル(代替性)とは、当事者が、同様の種類、品質、等級を持つ他のものと相互に交換可能であるとして受け入れることをいとわない性質をいう。ファンジブルなトークンをFT(Fungible Token)といい、これには通常、暗号資産が含まれる。泉絢也＝藤本剛平『事例でわかる！NFT・暗号資産の税務』(中央経済社、2022年)43頁

¹⁶⁷ 法人税法では、資産に係る評価損益を計上しないのが原則であるが(法法25①、33①)、次の要件を満たすと、暗号資産の期末時価評価に係る評価益又は評価損を益金の額又は損金の額に算入しなければならない(法法61②③)。

①内国法人であること

②事業年度終了の時に暗号資産を有していること

③その暗号資産は活発な市場が存在する一定のもの(市場暗号資産)であること

④その暗号資産は、自己が発行した一定の暗号資産(特定自己発行暗号資産)でないこと

⑤その暗号資産を自己の計算において有していること

が国内源泉所得となるのは、資産の譲渡が所得税法 161 条 1 項 3 号および所得税法施行令 281 条に列挙される事由に該当する場合に限られることになる。もし、ここで非居住者が譲渡したのが現物の不動産であれば「国内にある不動産の譲渡による所得」（所令 281 条 1 項 1 号）として国内源泉所得に該当する。しかし、メタバース内の不動産は現物の不動産と紐づいていない限りはここでの「不動産」には該当しない。そのため、国内源泉所得に該当するのは「国内に滞在する間に行う国内にある資産の譲渡による所得」（所令 281 条 1 項 8 号）に該当する場合等に限られることになるが、NFT がデジタル資産であることに鑑みれば、NFT が「国内にある資産」といえるかどうかについて、資産の物理的所在を基礎とする従前の基準では判定が困難である。

② 消費税の内外判定の問題

次に消費税の内外判定の適用の問題は、消費税が「国内において事業者が行った資産の譲渡等」を原則として課税対象としていることに起因する問題である（消法 4 条 1 項）。消費税法は、各資産の譲渡等が国内で行われたかの判定につき、取引の形態（資産の譲渡、資産の貸付けまたは役務提供のいずれであるか）および対象資産に応じたルールを定めているが、現行法においては、オンラインゲーム等に適用される「電気通信利用役務の提供」に該当する場合を除き、デジタル資産を念頭においた定めはない。

(3) メタバース内の取引当事者には匿名性があること

① 法定調書の記載上の問題

メタバースにおいては、当事者はアバターの姿で活動をしており、取引においても匿名性が確保される場合が多いものと想定される。このような状況下で、ある者がメタバースにおいて源泉徴収義務を負担する支払いを行う場合、その支払者は所定の税額を源泉徴収して納付するとともに、支払先の情報を含む源泉徴収に係る法定調書を提出する義務を負うが、取引の相手方が匿名の場合、支払先の特定ができず、法定調書の記載不備が生じることになる。

② インボイス制度下での問題

また、消費税においては、2023 年 10 月より適用されるインボイス制度（適格請求書保存方式）を前提とすると、事業者が、自己が支払った消費税につき仕入税額控除を適用するには、適格請求書発行事業者としての登録を行った事業者からの所定の請求書（適格請求書）が必要である。しかしながら、取引の相手方が匿名のままでは、適格請求書が取得できず、仕入税額控除の適用に困難をきたすことになる。

第 2 節 メタバースと取引

1 メタバース内の取引のルール

メタバースは、メタバースのサービスを提供する事業者（メタバース事業者）が、情報通信技術（ICT）を用いてインターネット上につくった仮想空間である。メタバースのプラットフォームは、メタバース事業者ごとに複数存在する。

ユーザーがメタバース内で活動するためには、当該メタバースのサービスを提供するメタバース事業者が定めた規約（利用規約）に同意することが必要である。メタバース内の取引は、通常、メタバース事業者の定める利用規約によって規律される。

また、メタバース内には、個別のサービスを提供する仮想商店等が存在する。仮想商店等を利用する場合には、個別のサービスごとに仮想商店等が定めた利用規約があれば、ユーザーはそれに同意することが必要である。この利用規約は、メタバース事業者が定めた利用規約を前提としてはいるものの、別物である。

さらに、メタバース内には、ユーザー同士が個別に合意をして、アイテム等をやりとりすることも考えられる。この場合には、ユーザー間で、合意内容に応じた個別の契約が成立する。

このような、利用規約や当事者間の合意がない場合に、どの国の法令が適用され、トラブル事例にどのような法的手段をとることができるかは、議論の余地があり、難しい問題である。

2 メタバース内での取引の客体

例えば、個人Aは、メタバース内で使用できるアイテムXを制作し、メタバース内の仮想商店において、個人BにアイテムXを販売した場合において、アイテムXの法的性質及びA B間のアイテム販売契約の法的性質はどのように考えられるだろうか。

(1) アイテムXの法的性質

メタバースは、デジタル技術を用いてつくられた仮想空間であるから、メタバース内で使用できるアイテムは、デジタルデータである。デジタルデータは、無体物であり、有体物を使用・収益・処分できる権利である所有権の対象にはならない。無体物を保護するのは、著作権や商標権・意匠権等をはじめとする知的財産権である。

(2) アイテムXを販売する契約の法的性質

メタバース内で使用できるアイテムがデジタルデータだとすると、当該アイテムを販売する契約は、現実世界において有体物の所有権を移転する売買契約とは異なる。デジタルデータを販売する契約は、実質的には、クリエイターから他のユーザーに対して、デジタルデータの利用を許諾する契約（ライセンス契約）、あるいは著作権などのクリエイターがデジタルデータについて保有する権利そのものを譲渡する契約であると整理することができると思われる。いずれにせよ、メタバース内の当事者の契約は、メタバース事業者の定めた利用規約や仮想商店等の定めた利用規約の範囲内で有効となる。

第3節 メタバースと税

1 メタバース内の資産の譲渡（国内当事者間の取引）

例えば、日本の居住者であるAは、メタバース内で α Aというアバターを用いた上で、デジタル資産（NFT）であるメタバース内の不動産（土地建物）を、居住者であるBが用いる β Bというアバターに売却し、暗号資産で譲渡代金を受領した場合の課税関係について考察する。

(1) 現実世界との比較

上記設例を現実世界に置き換えた場合、AがBに10年前に取得した日本国内の現物不動産を取得原価を大きく上回る金額で譲渡した場合の課税関係は以下のとおりであ

る。

① Aの課税関係

ア 所得税

不動産を含む資産の譲渡について、譲渡対価と取得原価との差額が譲渡所得として所得税の課税対象となる。この場合の譲渡所得は、長期譲渡所得として、申告分離課税の対象となり、15%の所得税率が課される。

イ 消費税

消費税の課税対象は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等をいう。土地は非課税資産のため（消法6条・別表第一第1号）、消費税は非課税となる。日本国内の建物は、一般に消費税の課税対象となるが、譲渡人が事業者ではない個人の場合、消費税は課されない。

ウ その他税金

契約書が作成される場合、契約類型によっては、その作成者に対して印紙税が課される場合がある（印紙税法2条・別表第一）。不動産の譲渡契約書を作成した場合、作成した契約書ごとに印紙税が課される（同法別表第一第1号文書）。

なお、電子契約書によって契約を締結した場合には、印紙税は課されない¹⁶⁸。

② Bの課税関係

ア 所得税

不動産などの資産を譲り受けた場合、譲渡対価が相当である限り、Bに所得税は課されない。

イ 消費税

土地は非課税資産のため、Cが支払う譲渡対価に消費税を加算する必要はない。

日本国内の建物の譲渡は、個人が個人に対して居住用建物を譲渡する場合を除き、一般に消費税の課税対象となることから、Cは建物の対価に相当する部分につき消費税相当額を加算して支払う必要がある。

ウ その他税金

a 印紙税

不動産の譲渡契約書を作成した場合、印紙税法上の課税文書に該当し、印紙税が課税される。

b 不動産取得税

不動産の取得に際し、不動産取得税が課税される。

c 登録免許税

不動産の移転登記手続きにつき登録免許税が課税される。

(2) メタバース内不動産を譲渡した場合の税法上の考え方

メタバース内不動産の譲渡がどのように課税されるかは、当該譲渡の法的性質が税法上どのように評価されるかによる。

¹⁶⁸ この点に関し、草間久雄「最近における印紙税の課税回避等の動きと今後の課税の在り方」税務大学校論叢42号（2003年）においては、電子文書について可視性、可読性、永続性の観点から文書に該当するか否かを検討したところ、電子文書は、永続性はあるものの、可視性・可読性を欠くため、印紙税法上の文書に該当しないとの記述が参考となる。

その観点から、現物不動産取引とメタバース内不動産の譲渡との最大の差異は、メタバース内の不動産は、NFTというデジタル資産であるため、現実の不動産と紐づいている場合を除き、法律上は「不動産」の譲渡ではないという点にある。

メタバース内の不動産（NFT）が現物不動産ではないとして、法的にどのようなものであるかについては、個別の取引の利用規約等から分析する必要があるが、NFTが税法上の暗号資産に該当するケースはまれであると考えられる。

税法上の暗号資産は、資金決済法上の暗号資産と同義であり¹⁶⁹、メタバース内の不動産についてはそれ自体が決済手段としての性質を有することではなく、これらの要件を充足しないからである。

暗号資産に該当しない場合、メタバース内不動産は、メタバース内における不動産の利用権を表章するNFT、すなわち一つの財産的価値を有する資産として位置づけられる場合が多いように思われる。¹⁷⁰

（３）メタバース内不動産を譲渡した場合の課税関係

① Aの課税関係

ア 所得税

メタバース内不動産を譲渡した場合、原則として、譲渡対価と譲渡原価の差額が譲渡所得として所得税の課税対象となる。この場合の所得は、総合課税の対象となり、累進税率で課税される。

イ 消費税

メタバース内の不動産は、土地を含め、非課税資産には該当しないことから、国内において行われる限り、一般に消費税の課税対象となる。

この点につき、メタバース内不動産はインターネット上またはブロックチェーン上に存在することから、メタバース内不動産の譲渡について、国内において行われたかの判定をどのように行うかが問題となる。

メタバース内不動産の譲渡の法的性質についてはその利用規約等を踏まえ検討が必要であるが、NFTというデジタル資産の譲渡とみる場合には、その内外判定は資産の所在地（消法４条３項１号）において判定され、所在不明資産については譲渡または貸付者の譲渡等に係る事務所所在地（消令６条１項１０号）で判定される。

メタバース内不動産の所在地については、そのメタバース内不動産（NFT）の発行者の所在地、サーバーの所在地、インターネット又はブロックチェーンの管理者を基準とする考え方が成り立ちうるが、現実には、これらの所在が利用規約等の一般に公表されている情報からは明確ではない場合が多いと想定され、実務的には、譲渡人

¹⁶⁹ 電子的に記録・移転されるものであり、法定通貨や通貨建資産ではないものの、財産的価値があり支払手段等として利用できるもの。日本では、2016年５月に資金決済法の改正で、仮想通貨交換業者の登録制、口座開設時の本人確認義務、顧客財産の分別管理など仮想通貨に関するルールが制定された。また、2019年５月の資金決済法改正において、仮想通貨は暗号資産に呼称変更された。泉絢也＝藤本剛平『事例でわかる！NFT・暗号資産の税務』（中央経済社、2022年）23頁

¹⁷⁰ 国税庁「NFTに関する税務上の取扱いについて（情報）」（2023年１月13日）では、購入したNFT（デジタルアートの制作者からデジタルアートを紐づけたNFTを購入し、当該デジタルアートを閲覧することができる権利）を第三者に転売した場合（二次流通）の所得税の取扱いについて、「デジタルアートの閲覧に関する権利」の譲渡に該当し、当該取引から生じた所得は、譲渡所得に区分されることが明示されている。

の所在地で判定せざるをえない場合が多いと思われる。この考え方によれば、譲渡人が居住者である場合には、メタバース内不動産の譲渡は消費税の課税取引となる。

なお、メタバース内の不動産の譲渡のうち、ある者が当該不動産を原始的に発行する場面については、当該発行により発行者と購入者をそれぞれサービス提供者およびサービス受領者とする、サービス提供が行われると評価できる場合がある。この場合においては、当該サービス提供は、オンラインまたはブロックチェーンを通じて行われるから、「電気通信利用役務の提供」（消法2条1項8号の3）に該当し、サービス提供者ではなく、サービス受領者の所在地を基準として内外判定がなされることになる（同4条3項3号）。

ただし、メタバースは、一般に事業者向けではなく、個人ユーザー向けと想定されることからすれば、仮にサービス提供者が国外事業者であったとしても、いわゆるリバースチャージの対象となる「事業者向け電気通信利用役務の提供」にはあらず、サービス提供者において課税売上として申告することになる。

ウ その他税金

メタバース内にお行けるメタバース内不動産の譲渡については、そもそもオンライン又はブロックチェーンを通じて契約が取り交わされることから、紙の契約書が作成されず、印紙税は課税されない。

仮に、契約書を作成したとしても、デジタル資産の譲渡またはサービス提供に係る契約書は原則としていずれの課税文章にも該当せず、やはり印紙税の課税対象とはならないものと考えられる。

② Bの課税関係

ア 所得税

Bがメタバース内においてメタバース内不動産を譲り受けた場合、譲渡対価が相当である限り、Bに所得税は課税されない。ただし、決済に用いた暗号資産の支払時の評価額と取得原価の差額は雑所得として課税される¹⁷¹。

なお、Bが取得したメタバース内不動産を事業において用いる場合に減価償却の対象になるかが問題となる。この点については、そもそも「ソフトウェア」（所令6条8号ワ）以外に該当しうる減価償却資産の類型を見出しにくいところ、メタバース内不動産が単体で「プログラム」といえるかは疑義がある。その点は措くとしても、一般にメタバース内建物は現実の建物と異なり物理的に経年劣化しないという意味において、時間の経過によりその価値が減少するものではないと評価できることからすれば、減価償却資産には該当しないものと考えられる。

イ 消費税

譲渡人が居住者である場合にはメタバース内不動産の譲渡は課税取引となり、消費税の課税対象となる。この場合、Bが支払った消費税相当額は仕入税額控除の対象となるのが原則であるが、特にメタバース内での取引については、その匿名性からインボイス制度下では適格請求書の取得に困難をきたすこととなる。

この点、メタバース利用者が基本的に個人であり、事業目的での利用を想定してい

¹⁷¹ 国税庁「暗号資産等に関する税務上の取扱いについて（情報）」（2023年12月25日）

ない場合には、買主となる個人には課税売上がなく、消費税が課税されることはまれであると考えられるから、買主においても、実害はないと考えられる。

一方で、利用者の中に一定数の事業者が含まれることが想定される場合には、買主側における仕入税額控除の機会を確保する必要がある、メタバース事業者において、AおよびBの名称や住所等の情報を収集するとともに、請求書等のやりとりをできる仕組みを確保する必要があると思われる。

ウ その他税金

a 印紙税

前述のとおり、メタバース内不動産の譲渡について文書の契約書は作成されないと想定され、仮に作成されたとしても、該当する課税文書の類型がない以上、印紙税は課税されない。

b 不動産取得税

不動産を取得するものではなく、不動産取得税は課税されない。

c 登録免許税

不動産を取得するものではなく、移転登記手続を行うこともないことから、登録免許税は課税されない。

2 メタバース内の資産の譲渡（クロスボーダー取引）

日本国内に恒久的施設を有しない海外居住者であるCは、日本の株式会社が運営しているメタバース内でαCというアバターを用いた上で、メタバース内の不動産を日本の居住者であるDが用いているαDというアバターに売却し、暗号資産で譲渡代金を受領した。この場合における課税関係はどうなるか。

（1）現実世界との比較

上記設例を現実世界に置き換えた場合、Cが日本国内の現物不動産をDに売却し、現金で譲渡代金を受領した場合の課税関係は以下のとおりである。

① Cの課税関係

ア 所得税

国内不動産の譲渡による利益は、Dが自己またはその親族の居住の用に供するために不動産を購入した場合であって、その土地等の譲渡対価が1億円以下である場合を除き、「国内にある不動産の譲渡による所得」として国内源泉所得（所法161条1項5号）に該当する。

この場合、Cは、譲渡に係る所得の税務申告が必要となるほか、Cの居住国との租税条約において源泉徴収率の制限がある場合は当該税率によることになる（所法161条・164条・212条・213条）。

イ 消費税

土地は非課税資産のため、消費税は非課税となる。日本国内の建物は、国内にある資産の譲渡であることから、譲渡人が事業者ではない個人および非課税となる居住用建物を譲渡する場合を除き、一般に消費税の課税対象となる。

ウ その他税金

不動産の譲渡契約書を国内において作成した場合、作成した契約書ごとに印紙税が課税される。

② Dの課税関係

ア 所得税

Dが現実世界において現物の不動産を譲り受けた場合、譲渡対価が相当である限り、Dに所得税は課税されない。

イ 消費税

土地は非課税資産のため、Dが支払う譲渡対価に消費税を加算する必要はない。一方、日本国内の建物は、国内にある資産の譲渡であることから、譲受人が事業者ではない個人である場合を除き、一般に消費税の課税対象となる。

ウ その他税金

a 印紙税

不動産の譲渡契約書を作成した場合、印紙税法上の課税文書に該当し、印紙税が課税される。

b 不動産取得税

不動産の取得に際し、不動産取得税が課税される。

c 登録免許税

不動産の移転登記手続きにつき登録免許税が課税される。

(2) メタバース内不動産を譲渡した場合の税法上の考え方

クロスボーダー取引の場合、とりわけ、①メタバース内不動産の国内源泉所得該当性、②消費税における内外判定をどのように考えるか、③消費税において、輸出免税をどのように考えるか、という点が主に問題となる。

① メタバース内不動産の国内源泉所得該当性

メタバース内不動産の譲渡当事者の中に海外居住者が含まれるケースにおいては、所得税において、メタバース内不動産の譲渡による所得が国内源泉所得に該当し、ひいては日本における課税対象となるかが問題となる。

所得税法では、譲渡対価が国内源泉所得となる資産の範囲を限定列挙しており、これらの類型のいずれかに該当しない限りは、国内源泉所得とは評価できないものと考えられる（所法 161 条）¹⁷²。

ここでは、「国内」であるかどうか要件とされており、国内源泉所得該当性の判断枠組み（ソース・ルール）が資産等の物理的所在を前提にしていることが明らかである。

しかし、メタバース内不動産については現物不動産と紐づいている場合を除けばそもそも「不動産」ではなく、かつ、インターネットまたはブロックチェーン上の電子データとして存在するものであることから、物理的所在を観念できない。それゆえ、資産等の物理的所在を前提とする現状の国内源泉所得該当性の判断枠組み（ソース・ルール）において、こうした電子データをどのように位置づけるのかという問題が生じる。

この観点からみた場合、メタバース内不動産を表章した電子データについては、当該

¹⁷² 国税庁「NFTに関する税務上の取扱いについて（情報）」（2023年1月13日）問10では、NFT取引に係る源泉所得税の取扱いが明示されている。

データを保管しているサーバーまたはその管理者が日本国内に所在するケースを除けば、物理的に国内にある資産とは評価できないとの考え方が自然であると考えられる。

よって、本件のようなケースでは、現状の解釈等を前提とすると、メタバース内資産の譲渡については国内源泉所得には該当しない可能性が高いと思われる。

② メタバース内不動産譲渡の内外判定

メタバース内不動産譲渡に係る消費税の内外判定については、資産の所在地が明らかでない場合においては譲渡人の所在を基準に判定される。よって、本設例のように譲渡人が海外居住者であるケースについては、国内に事業拠点を有しない限り、国外取引として消費税の課税対象外となると判断せざるをえない場合がほとんどであると思われる。

③ メタバース内不動産譲渡における輸出免税

本設例とは場面が異なるが、日本居住者がメタバース内不動産を海外居住者に譲渡した場合に輸出免税の対象になるかという問題が想定される。

この点、輸出免税の対象となる取引は、「本邦からの輸出」その他消費税法に定められた取引に限られているが（消法7条1項、消令17条）、デジタル資産の譲渡は、いずれの類型にも該当しない。よって、デジタル資産の譲渡は一般に輸出免税の対象にならないと考えられる。

(3) メタバース内不動産を譲渡した場合の課税関係

① Cの課税関係

ア 所得税

Cがメタバース内においてメタバース内不動産を譲渡した場合、当該不動産の譲渡による利益は原則として国内源泉所得ではなく、課税の対象にならない。

イ 消費税

メタバース内不動産は、譲渡人が海外居住者である場合には、国外資産の取引となり、消費税は課税されない場合が多いと思われる。

ウ その他税金

メタバース内におけるメタバース内不動産の譲渡については、そもそも契約書が作成されず、印紙税は課税されない。仮に契約書を作成したとしても、デジタル資産の譲渡またはサービス提供に係る契約書はいずれの課税文書にも該当せず、印紙税の課税対象にはならないと考えられる。

② Dの課税関係

ア 所得税

Cがメタバース内においてメタバース内不動産を譲り受けた場合、譲渡対価が相当である限り、Cに所得税は課税されない。ただし、決済に用いた暗号資産の支払時の評価額と取得原価の差額は雑所得として課税される。

イ 消費税

メタバース内不動産は、譲渡人が海外居住者である場合には国外資産の取引となり、消費税は課税されない。

ウ その他税金

a 印紙税

前述のとおり、メタバース内不動産の譲渡について文書の契約書は作成されないと想定され、仮に作成されたとしても、該当する課税文書の類型がない以上、印紙税は課税されない。

b 不動産取得税

不動産を取得するものではなく、不動産取得税は課税されない。

c 登録免許税

不動産を取得するものではなく、移転登記手続を行うこともないことから、登録免許税は課税されない。

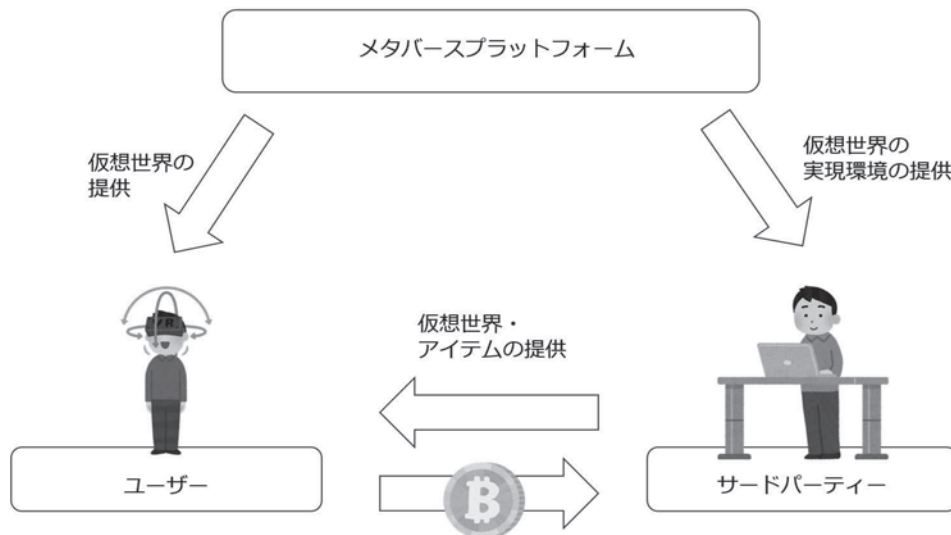
第4節 提言

1 メタバースのプラットフォーム化

メタバースに関する本稿のこれまでの議論では、仮想世界とそのアバターに着目してきたが、既存のメタバースはプラットフォーム化が進んでおり、個々の仮想世界とアバターはプラットフォームが実現する多様な仮想世界とアバターそれぞれの一つにすぎない。

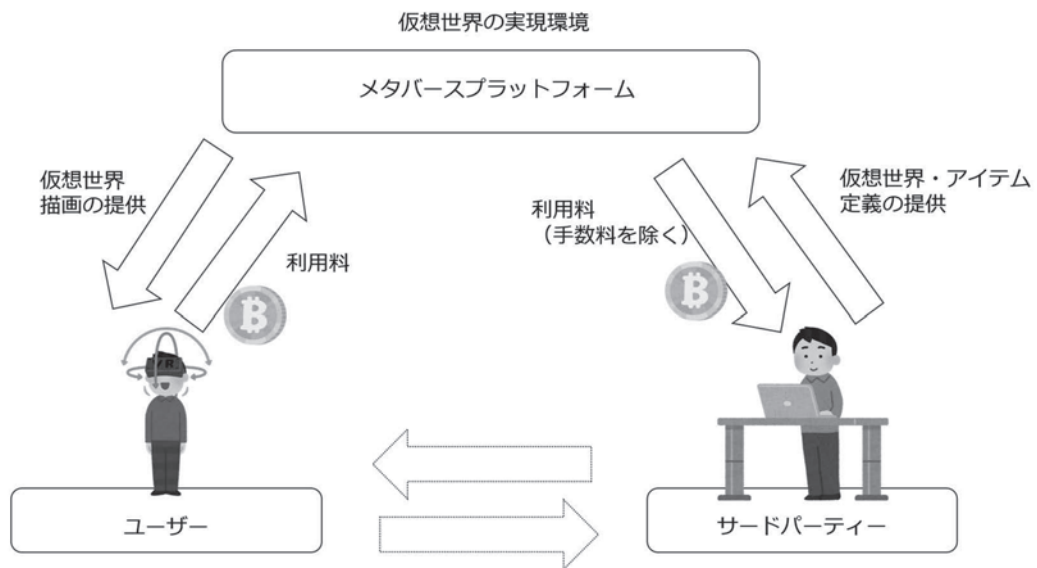
プラットフォームとしてのメタバースは、図1のようにメタバースにおけるプラットフォーム、サードパーティー、ユーザーの3者の関係となる。

図1. プラットフォーム化が進むメタバース（概念的な流れ）



ただし、実際の流れは、プラットフォームはサードパーティーによる仮想世界やアイテムを3次元画像化して、ユーザーに提供する役割を担っている。ビジネス的には図2のようにユーザーは、プラットフォームの決済システムを介してサードパーティーに對価を支払って利用し、そのときプラットフォームはその決済において手数料を取る仕組みとなっている。

図 2. プラットフォーム化が進むメタバース（実際の流れ）



以上のようにメタバースはプラットフォーム化が進んでいる。IT分野では巨大プラットフォームの優位性による弊害が指摘されているが、メタバースにおけるプラットフォームの優位性は高く、例えばスマートフォン向けアプリ市場より高いといえる（図3，4）。

図 3 スマートフォンアプリのマーケットのプラットフォーム

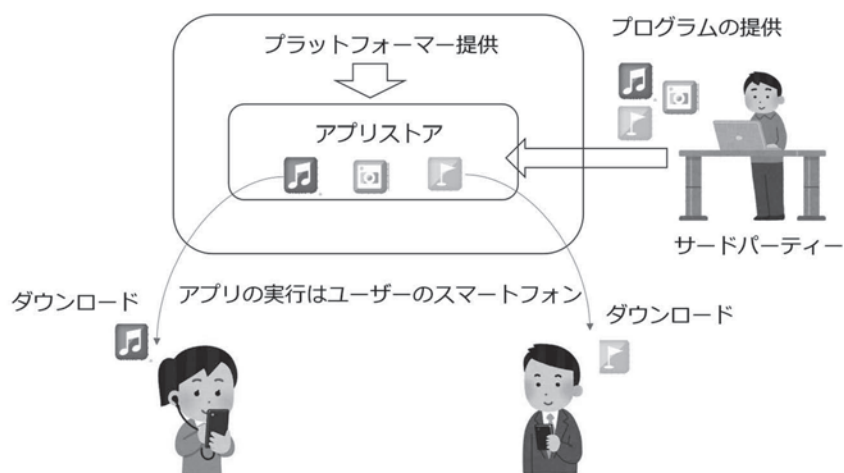
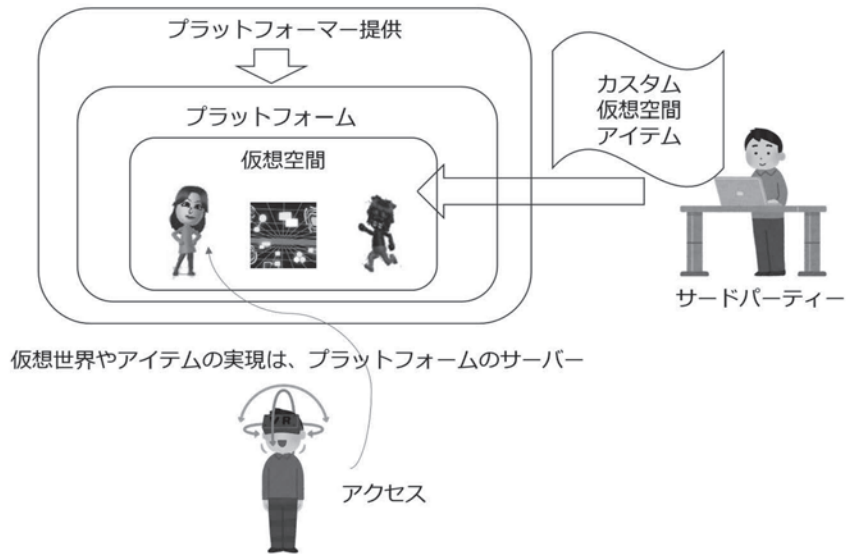


図4 メタバースのプラットフォーム



このようにスマートフォンアプリに比べて、メタバースにおける仮想世界やアイテムはプラットフォーム内で自己完結的に実行される。

また前述のように、ユーザーはアプリケーション仮想世界を利用する対価を、プラットフォームを介して支払う。メタバースの多くは独自通貨を導入しており、仮想世界内のユーザーの支払だけでなく、プラットフォームからサードパーティーへの支払も独自通貨を利用することがあること、さらに独自通貨から法定通貨への変換レートはプラットフォームが決める仕組みになっている。

2 メタバース世界におけるプラットフォーム課税の可能性

(1) 平成27年度税制改正

平成27年度税制改正において、インターネット等を通じた電子書籍・音楽・広告の配信などを「電気通信利用役務の提供」と定義するとともに、その内外判定基準を、役務提供者の事務所等の所在地から「役務の提供を受ける者の住所等」とする見直しが行われた。その上で、執行管轄外の国外事業者が行う電気通信利用役務の提供について適正な課税を確保するため、事業者向け（B to B）電気通信利用役務の提供については、納税義務を売り手から買い手に転換し、買い手である国内事業者が納税義務を負う課税方式（リバースチャージ）を採用するとともに、消費者向け（B to C）電気通信利用役務の提供については、国税庁長官の登録を受けた国外事業者から提供されるもののみを仕入税額控除の対象とする登録国外事業者制度が導入された。

(2) 税務執行上の課題

国外から国内に向けて行われるインターネット広告などの事業者向け（B to B）電気通信利用役務の提供は、リバースチャージの適用により国内事業者が納税義務を負うため大きな課税上の問題は生じていない。一方、ゲームアプリなどの消費者向け（B to C）電気通信利用役務の提供については、国外事業者自身が納税義務を負うこととなる

ため、税務執行上大きな課題が生じてきている。

かつて主流であった電子書籍や音楽・動画などの配信ビジネスでは、大規模なプラットフォーム運営事業者がサプライヤーからコンテンツを購入した上で消費者に提供する方法（バイセル方式）が一般的であり、消費税の納税義務者は、比較的限られた数の大規模な企業（プラットフォーム運営事業者等）であった。他方、モバイルアプリについては、通常、プラットフォーム運営事業者は取引の仲介を行うのみであり、実際には個々のサプライヤーが消費者に対してコンテンツを提供する方法（セールスエージェント方式）となっている。この場合、消費税の納税義務者はプラットフォームの背後にいるサプライヤーとなるが、こうしたサプライヤーの中には、日本国内に一切拠点を持たない小規模な国外事業者も数多く含まれることから、納税義務者の捕捉や調査・徴収には自ずと限界があり、適正な課税の実現が難しい状態にある。

このような課題に対して、諸外国では、取引に係る情報や決済等が集約されるプラットフォームの役割等に着目し、サプライヤーの売上げに係る付加価値税等の円滑な納税を求める観点から、プラットフォーム運営事業者にその納税義務を課す制度（以下「プラットフォーム課税」という。）を導入している。

（３） 諸外国における対応状況

① プラットフォーム課税の状況

欧州では、プラットフォームを介した電子的手段による役務提供について、サプライチェーンの構造が複雑であるため、いつ最終消費者に提供されたのか、誰がその役務提供の付加価値税を支払う義務を負っているのかなどを把握することが困難であったが、この課題に対応するため、2015 年から EU 域内における消費者向け（B to C）取引の課税地を仕向地主義に変更すると同時に、適切な課税を図る観点から、プラットフォーム運営事業者を最終消費者への役務提供者とみなし、付加価値税の納税義務を課す制度を導入した。こうした制度は、サプライヤーの範囲を国外事業者のみとするか、あるいは、国外事業者及び国内事業者の両方を対象とするかという違いはあるものの、欧州のみならず、アジア、北米など世界の多くの国で導入されている。

② プラットフォーム運営事業者の範囲

欧州等では、プラットフォーム運営事業者を「マーケットプレイス、プラットフォーム、ポータルまたは同等の電子インターフェースにおいて、販売条件や支払処理等を管理する者」といった定義がなされており、プラットフォーム課税における納税義務者が明確に特定されているわけではない。このため、事業者や税務当局にとって、誰が付加価値税等の納税義務を負っているのかを判断する上で、必ずしも予見可能性が確保されているとは言えず、執行上の課題も生じている。

③ プラットフォーム運営事業者の役割

プラットフォームを介した取引におけるプラットフォーム運営事業者の果たしうる役割として、サプライヤーに代わって納税義務を負うこと（プラットフォーム課税）以外にも、サプライヤーが納税義務を負いつつ、その義務を履行しなかった場合に連帯責任として納税義務を負うことや、税務当局に対してサプライヤーに関する情報提供義務を負うことなどが考えられる。

④ 課税の方式

諸外国では、プラットフォーム等を介してデジタルサービスが提供される場合、サプライヤーに代わってプラットフォーム運営事業者が付加価値税等の納税義務が課されているが、その課税の方式については、プラットフォーム運営事業者が当該デジタルサービスを提供したものとみなして納税義務を求めることが一般的となっている。ただし、プラットフォーム運営事業者において、サプライヤーからの仕入れを認識するかどうかで若干の違いがある。

(4) 令和6年度税制改正

① 我が国におけるプラットフォーム課税の概要

事業者が日本国内の消費者等向けに行うアプリ配信等の電気通信利用役務の提供（事業者向け電気通信利用役務の提供を除く。以下、「消費者向け電気通信利用役務の提供」という。）については、当該事業者が国内事業者か国外事業者であるかにかかわらず、当該役務提供を行う事業者が申告・納税を行うこととされた。

消費税法等の一部改正（令和6年度税制改正）により、令和7（2025）年4月1日以後に、国外事業者がデジタルプラットフォームを介して行う消費者向け電気通信利用役務の提供で、かつ、特定プラットフォーム事業者を介して当該役務の提供の対価を収受するものについては、当該特定プラットフォーム事業者が当該役務の提供を行ったものとみなして、申告・納税を行うこととされた（プラットフォーム課税）（消費法15の2①）。

3 おわりに

メタバースの世界でやり取りされる暗号資産やNFTの課税関係は、従来から議論されてきた暗号資産やNFTに関する課税上の論点と同じであり、メタバースの世界に固有のものではない。むしろメタバースは社会空間であると考え、利用者がいることが前提となる。特にメタバースは、SNSなどと同様にネットワーク外部性があり、利用者が増えないと、利用者を引き付ける価値も生まれない。その意味では利用者を増やすことが、メタバースを一過性ではないものにするだろう。

近年、税制を含む法制度に関わる議論も盛んである。メタバースの目新しさから、メタバースにあった法制度が必要という考え方もできるが、すでに議論したようにメタバースの様相の多くは、すでに現れているともいえる。その意味ではメタバースの問題のうち、その多くは既存の法制度ですすでに対処できているといえることから、既存法制度で対処できる問題と、できない問題を分けるとともに、メタバースのために新しい法制度を作ることが妥当であるかの議論は必要となるだろう。

税制に限って言えば、プラットフォーム課税で議論されてきた内容を踏まえ、消費税を中心とした課税の在り方が望まれると考える。

第3章 プログラミング言語 Python による税金試算の業務効率化

第1節 総論

1 はじめに

近年、世界中のどの業界でも、DX の推進や AI 活用等の「業務効率化」が要請されてきているが、我が「税理士業界」でも同様に「業務効率化」が必要となってきた。

筆者の著書のなかでも、「税理士事務所や関与先の DX 推進についても、税務会計業務と同等の『ルーチンワーク』として、当然に行うべき本業の一部として、常時・継続的に取り組んでいる」^{(*)1} とある。工業やエンジニアの世界には、「カイゼン」という業務があるが、税理士業界でも、オフィス周りの「カイゼン」を税理士事務所の本業の一部にすべきであると筆者は考えている。筆者が税理士業界に足を踏み入れる前の職業は、工学修士出身の上場製造業のエンジニアであったが、工場の量産ラインの「カイゼン活動」を現場で指揮・指導してきたこともあり、作業工程の効率化やプログラミング開発なども、エンジニアの実務を通じて実践してきた。その後、税理士業界に入った後においても、会計ソフト間のデータ変換のために Excel VBA によるプログラミング開発を行ったり、税務会計の試算のために Python によるプログラミング開発^{(*)2}を行ったりすることで、税理士業の本業の時間短縮や業務効率化を試みる活動を経常的にを行っている。

ヒト・モノ・カネ・ジカンなどのリソースは有限であり、「時間短縮」・「業務効率化」する事によって、これらのリソースをコントロールできれば、従業員の定着率の向上や、税理士事務所などの経営成績の向上なども期待できると筆者は考えている。また、税理士業界は、アプリ開発業者から、一方的なコントロールをされがちであるが、会員諸氏や税理士会が、自らプログラミング開発できるようになるか、又は、税務会計アプリに対する意見をアプリ開発業者に対して物言いできるようになれば、税務会計アプリの品質向上や価格面などに税理士が進んで関与できるであろうし、税理士側にとって有利に働くものと予想される。

よって、税理士 及び 技術者の双方の知識・経験を最大限活かして、本論文を作成した。税理士業界全体について、本業の時間短縮や業務効率化の底上げを図るものである。

2 税金試算の実務の業務効率化

税理士の通常業務のなかでも、最もメジャーな定型業務として、中小法人などの顧問先に対して、会計帳簿の監査を定期的に行う「月次巡回監査」がある。その「月次巡回監査」の前後に、社長や役員・経理担当者との面談を行うこともあり、その際に数字付きで様々な「税務相談」を突然依頼される場合がある。会員諸氏は、そのような場合には、税務会計のハンドブック 及び 紙・ペン・電卓等で対応してきたのではないだろうか？社長の目の前で計算するので、慌てて計算した結果、間違った計算結果を情報提供してしまったという会員諸氏、又は、事務所の職員もいたのではないだろうか？

筆者は、出先や外勤先で急に困らないようにするために、予め質問されやすい事項について、プログラミング開発して作成した税金試算アプリを、筆者のオフィスのホーム

ページに常時一般公開しておき、いつでも・どこでも・誰でも試算ができるように、予め準備してきた。

ここで、「突然の税務相談」の1つの事例として、タックスアンサーNo. 4408に記載されている「贈与税の計算」を例示する。

【例題】国税庁タックスアンサーNo. 4408 贈与税の計算と税率（暦年課税）

具体例(3)より

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/taxanswer/zoyo/4408.htm>

例えば、18歳以上の方が配偶者と自分の両親の両方から贈与を受けた場合など（中略）この場合には、次のとおり計算します。

- ① すべての財産を「一般税率」で計算した税額に占める「一般贈与財産」の割合に応じた税額を計算します。
- ② すべての財産を「特例税率」で計算した税額に占める「特例贈与財産」の割合に応じた税額を計算します。
- ③ 納付すべき贈与税額は、①と②の合計額です。

（例）一般贈与財産が100万円、特例贈与財産が400万円のケースの計算

- ① この場合、まず、合計価額500万円を基に次のように計算します。

（すべての贈与財産を「一般贈与財産」として税額計算）

$$500 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円} = 390 \text{ 万円}$$

$$390 \text{ 万円} \times 20\% - 25 \text{ 万円} = 53 \text{ 万円}$$

（上記の税額のうち、一般贈与財産に対応する税額（一般税率）の計算）

$$53 \text{ 万円} \times 100 \text{ 万円} / (100 \text{ 万円} + 400 \text{ 万円}) = 10.6 \text{ 万円} \cdots \textcircled{1}$$

次に「特例贈与財産」の部分の税額計算を行います。

- ② この場合も、まず、合計価額500万円を基に次のように計算します。

（すべての贈与財産を「特例贈与財産」として税額計算）

$$500 \text{ 万円} - 110 \text{ 万円} = 390 \text{ 万円}$$

$$390 \text{ 万円} \times 15\% - 10 \text{ 万円} = 48.5 \text{ 万円}$$

（上記の税額のうち、特例贈与財産に対応する税額

（特例税率）の計算）

$$48.5 \text{ 万円} \times 400 \text{ 万円} / (100 \text{ 万円} + 400 \text{ 万円})$$

$$= 38.8 \text{ 万円} \cdots \textcircled{2}$$

（贈与税額の計算）

- ③ 贈与税額 = ①一般贈与財産の税額 + ②特例贈与財産の税額

上記の場合 ①10.6万円 + ②38.8万円 = 49.4万円…贈与税額

上記は国税庁タックスアンサーからの一部抜粋である。ハンドブックと紙・ペン・電卓で「手計算」すると、筆者の場合は「10分」を要してしまった。顧問先の社長の目の前で計算する場合慌てて計算ミスした結果を報告してしまう恐れもあるのではないかと感じた。

3 税金試算のアプリ開発

そこで、筆者が開発し、筆者のオフィスのホームページ上に常時一般公開している Python 試算アプリを稼働してみたところ、以下のように、4 百万円・百万円の 2 つの数字を入力するだけなので、僅か「30 秒」もしないで計算を完了することができた。手計算だと「10 分」もかかる場所なので、圧倒的な時間短縮となる。従業員の労働時間にも影響するので、従業員の離職率の低下にも役立つ可能性がある。また、入力項目が少ないことから、計算ミスも起きなかった。正確に素早く計算できる点は、業務効率化の向上に有益であると筆者は考えている。

贈与税の暦年単位課税アプリ

アプリへのリンク	https://asumo.online/?p=10673
----------	---

©あすも／道明誉裕税理士事務所 2021/10/02 ver02 更新 不具合、陳腐化、免責事項、お問い合わせはこちら <https://asumo.online/>
110 万円基礎控除・暦年単位課税の「贈与税」を試算する簡単な python プログラムです。

(中略)

特例税率対象の贈与財産と、一般税率対象の贈与財産総額の「2 つの金額を入力するだけ」で、贈与税の試算が行えます。

免責事項等もございますが、特に問題なければ、試算を始めましょう！

ご確認いただけましたら、Enter キーを押して下さい。次に進みます。

「特例税率」対象の贈与財産総額とは、「18 歳以上の受贈者が、その直系尊属（父母・祖父母）の贈与者から贈与を受けた場合」の 1 年間の財産総額をいいます。

その他の贈与は、「一般税率」として、この次にお尋ねしますので、しっかり区別して入力してください。なお、「配偶者」や「兄弟姉妹」からの贈与は「一般税率」となりますので、ご注意ください。

それでは、「特例税率」対象の贈与財産総額（円）を、半角整数で入力してください。ない場合は、ゼロを入力します。 4000000 ←入力①

「一般税率」対象の贈与財産総額とは、先程のケース以外の全ての贈与を対象とした贈与財産総額をいいます。配偶者・兄弟姉妹からの贈与もこちらです。

それでは、「一般税率」対象の贈与財産総額（円）を、半角整数で入力してください。ない場合は、ゼロを入力します。 1000000 ←入力②

「特例税率」対象の贈与財産総額は、4,000,000 円と入力されました。

「一般税率」対象の贈与財産総額は、1,000,000 円と入力されました。

ご確認いただけましたら、Enter キーを押して下さい。次に進みます。

特例税率部分の贈与税は、388,000 円と試算されました。

一般税率部分の贈与税は、106,000 円と試算されました。
したがって、これらを合計した「贈与税」は、494,000 円（百円未満切捨）と試算されました。
ご確認いただけましたら、Enter キーを押して下さい。次に進みます。

上記は、筆者のオフィスのアプリを用いて、実際に試算した結果である。なお、この贈与税計算アプリのプログラミング・コードについては、前ページのリンクにある筆者のオフィスのホームページにて常時閲覧できるので、プログラミング開発に興味がある会員諸氏の参考になれば幸いである。

さて、次章では、さきほどのようなアプリを開発する際に、必須の知識となるプログラミングの基礎的な事項やプログラミング言語 Python と主なライブラリ、プログラミング開発環境などに触れていく。

第2節 Python によるアプリ開発

1 プログラミングの3つの基本構造

昨今流行の AI や、スマートフォン・PC 等で用いる便利なアプリも、プログラムで構成されている。では、そのプログラムとはどのようなものをいうのであろうか。

「pro（あらかじめ）」	「gram（書かれたもの）」
「program（予定表）」	
コンピュータのプログラムも「コンピュータが行うことの予定表」	

プログラムとは、上記図表に記載のように表現されることがある^(※3)。技術者出身である筆者は、プログラムとは、「コンピュータに計算などの処理をさせる命令文」であると表現したいと考えている。

「コンピュータに命令」と聞くと、プログラミングの以前にパソコンが苦手な会員諸氏の場合には、相当難しいものを想像されるのではないかと思う。しかし、プログラミングの基本構造は、意外にもシンプルなものである。他人が作ったプログラムを一見すると、やたら複雑に見えるが、プログラミングやアプリ制作は、以下の図表のように、たったの3つの基本構造で構成されている。

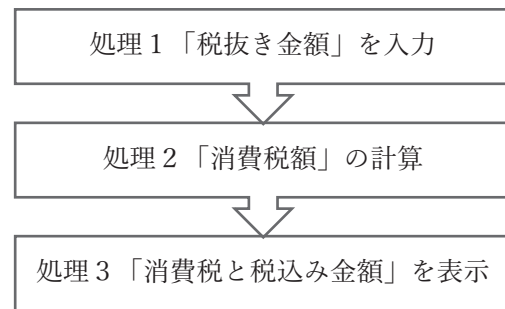
① 「順次」	② 「分岐」	③ 「反復」
--------	--------	--------

これら3つの構造を、順番・数・組み合わせを変えて記述したりすることで、実に様々なプログラムやアプリ開発が可能になる。

① 「順次」(別名：逐次実行)

- ・上から順に処理を進めるのがルールである
- ・記述する順番が重要である
- ・ただ、仮に「順次」だけのプログラムだと、

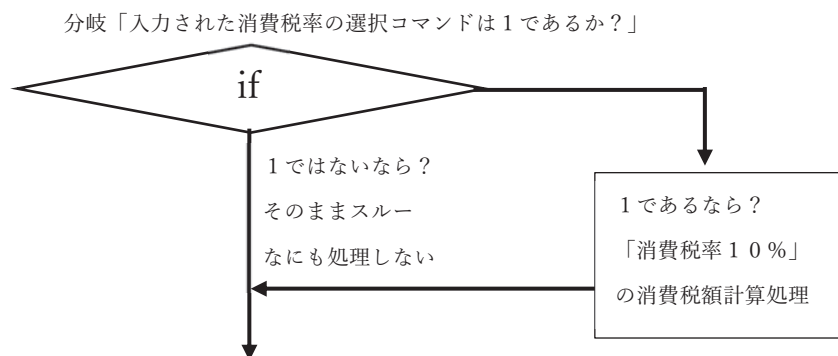
電卓と全く同じになってしまうので価値がないので、②の「分岐」や、③の「反復」と組合せて、プログラムの付加価値を高めて、高度なアプリへと昇華させていくのである。



② 「分岐」

(別名：条件分岐)

- ・場合分け処理
- ・もしも〇〇なら、△△する (or しない)
- ・数字でも、文字でも「if」で場合分け可能である

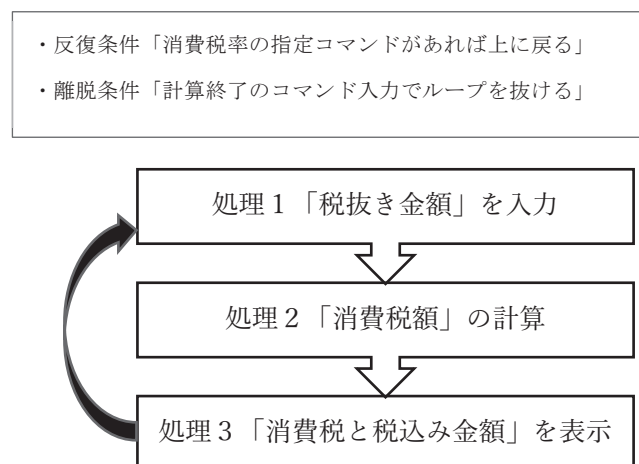


- ・「分岐」は、一般的な電卓では多数の分岐の処理は難しいので、プログラミングが得意とする部分である。

③ 「反復」

(別名：ループ、繰り返し処理)

- ・ループを抜ける条件に達するまで、一連の処理構造の上部に戻して、処理を繰り返す。
- ・for 文は「ループ回数」で制御し、while 文は「if 文」で制御する。
- ・反復の終了条件を指定しないと、「無限ループ」になってしまう場合があるので留意が必要である。
- ・電卓と決定的に違う機能であり、これもプログラミングが得意とする部分である。



2 プログラミング言語 Python 及び 主なライブラリ

プログラミング言語の歴史は長く、C 言語や PHP などの多数の種類言語が存在しているが、筆者のオフィスのアプリ開発では Python (パイソン) を選択した。そもそも、プログラミング言語の Python とは、どのようなプログラミング言語なのであろうか。

・今から 20 年前以上に誕生したプログラミング言語
・最近人気急上昇中
・人工知能（機械学習）やビッグデータの解析などの研究によく使われているため
・Google・YouTube・ピクサーなどの大企業で利用されている
・Instagram・Dropbox・Pepper なども Python で作られている

以上の図表に記載の通り^{(*)4}、プログラミング言語の Python は、AI アプリ開発などに利用される近年で最も注目されるプログラミング言語の 1 つと言えよう。また、Python による会計データサイエンス（統計分析）に関する著書も、既に公認会計士の手によって執筆・刊行^{(*)5}されているが、他士業に遅れを取らないように、税理士業界全体としても取り急ぎ、Python の利活用についてキャッチアップすべきではないかと筆者は考えており、本論文 及び 公開討論研究会にて、会員諸氏に対して問題提起をした次第である。

さて、プログラミング言語の Python では、複数のライブラリを組み合わせることで、少ない記述にも関わらず、AI・自動化・データサイエンス・画像認識・個別認証などの高度なアプリ開発が可能となっている。Python の主なライブラリの一部も、以下に紹介しておく。

Python の主なライブラリ名	左記ライブラリの主な使用目的
上記ライブラリの活用例など	
① pandas	表計算の自動化のためのライブラリ
単発の表計算なら Excel で十分だが、自動化したい場合には Excel に VBA を組み込むのと同様に、Python プログラム内で自動的に表計算したい場合などに有効である。	
② NumPy	大規模な数値計算処理に使用されている
多変量かつ大量のデータを扱うために用いられている。多次元配列、ビッグデータの統計分析（主成分分析・重回帰分析・相関係数）などに用いられている。AI 化にも貢献するライブラリの 1 つである。	
③ matplotlib、seaborn	グラフ表示（自動化）のためのライブラリ
Excel によるグラフ化はメジャーな方法であり、単発のグラフ作成の場合ならば合理的で手軽かと思われる。一方で、似て非なるグラフ化を何度も依頼された事はないだろうか？アプリに直接組み込んで、計算とグラフ化も全て自動化したい場合などに、このライブラリの導入は効果的かと思われる。	
④ scipy	統計・科学計算のためのライブラリ

標準偏差・正規分布などの統計的な計算や科学計算に用いられている。いわゆるビッグデータのような行列が大規模な処理は、Excel だと不向きと言われている。近年では、Python で制作されたアプリで、ビッグデータの処理が行われる傾向が増えている様子である。	
⑤ requests、 Beautiful Soup	ネットにアクセスし HTML を自動的に解析
インターネットから情報を自動的に拾う技術である「スクレイピング」に使用されている。これまで Google など「検索」することで都度拾っていた情報を、定期的に自動で拾うことが可能となる。辞書やデータ収集における技術革新とも言えるが、他人のサイトから勝手にデータを引っ張ってくることも意味するので、今後の法制化・ルール規制などの可能性がある」と筆者は予想している。	
⑥ openpyxl	Excel ファイルを外部から制御
顧問先に Excel の「関数」を破壊されたことはないだろうか？そのようなムダを避けられるかもしれない機能を紹介する。openpyxl による制御によって、Excel ファイルを開かない状態で、外部の Python プログラムから制御できるので、Excel に関数や VBA を組み込まずに、Python アプリで処理した結果を Excel ファイルとしてエクスポートできる。例えば、税務会計ソフト間の吸い上げ用の CSV ファイルの自動変換などに活用できると、筆者は考えている。	
⑦ OpenCV	画像の検出・変換・加工に関するライブラリ
個人認証や防犯装置に既に使用されている様子である。税理士業界では、いわゆる OCR 処理のように、証憑類のスキャン画像から、文字・数値データに変換して、税務会計処理を自動化でき、今後さらに技術革新は進展すると思われる。	
⑧ scikit-learn	人工知能（機械学習）のライブラリ
大量のデータを読み込ませて、プログラム自身を成長させる人工知能ライブラリである。今後の AI 化の要となっていくであろう。	

これら以外にもライブラリが多数あり、Python にはさらなる開発可能性が期待される。

3 プログラミング開発環境

プログラミング言語 Python を用いて、アプリ開発する場合の開発環境について触れる。



マイクロソフト社が無償で開発環境を提供しているので、筆者も主にプログラミング言語である Python による自社開発のために、「Visual Studio Code」をプラットフォームとして活用している。会計ソフトのように、1 文字入力すると python のプログラミング・コードなどがリスト表示されるので、プログラミングの早打ちが可能である。「RUN▶」を押すと、デバック（修正指示）と品質テストをしてくれる優れたソフトウェアである。他にも様々なアシスト機能があり、プログラミング開発そのものにおいても、時間短縮・業務効率化が期待できる。

第3節 Python による税金試算の業務効率化

1 消費税の試算のためのアプリ開発

消費税は、税理士賠償保険の適用が多い税法として広く知られており、税理士であっても、課税事業者・免税事業者の判定ミスや、原則課税・簡易課税の判定ミスをするような保険事故の事例が多いことを意味する。

そこで、筆者のオフィスでは、紙で行った課税事業者・免税事業者の判定結果や、原則課税・簡易課税の判定・適用の裏付け・ダブルチェックなどをリモートでも実施できるようにするために、消費税の税金試算のためのアプリ開発も行っている。以下は、あくまで、筆者のオフィスが開発したアプリの一例であるが、法人顧問先からの税務相談の際に役立ててきたので、会員諸氏にとっても参考になればと思い、以下に列挙しておいた。

税務会計の試算アプリの一例	アプリへのリンク
税込・税抜き変換アプリ	https://asumo.online/?p=10057
一体資産判定・軽減税率・時価比案分アプリ	https://asumo.online/?p=10049
簡易課税制度の事業区分判定アプリ	https://asumo.online/?p=10011
課税区分の判定・複数税率の消費税アプリ	https://asumo.online/?p=8859
「基準期間における課税売上高」試算アプリ	https://asumo.online/?p=10084

さて、次ページ以後の内容は、上記リンク先の「税込・税抜き変換アプリ」を一例として紹介する。プログラミング言語 Python にて開発した際のプログラミング・コードと、プログラミング開発する上で重要な部分を随時解説していくので、プログラミング開発をしてみたい会員諸氏のスタートアップ等の参考になれば幸いである。

```
#消費税の税込税抜き変換アプリです。軽減税率8%・標準税率10%・任意の税率にて、税抜き変換、税込変換する簡単な試算アプリです。
print("©あすも／道明富裕税理士事務所 2021/10/04 ver02 更新（一部省略）")
print("消費税の税込税抜き変換アプリです。任意の税率にて、税抜き変換、税込変換する簡単な試算アプリです。")
```

```
import math #端数切り捨て計算のためモジュールを導入します。
```

```
#エラー防止のため、定義します。
```

```
syubetu = 1
zei_case = 0
kingaku = 0
syuhizei = 0
kekka = 0
ninmi = 0
key = 0
```

「ライブラリ」の「math」を導入（インポート）している。

「math」はその名の通り、数学的な処理を楽にしてくれる便利なツールボックスのようなものである。このアプリでも、いちいちゼロから、小数点未満端数切り捨てのプログラミングをしなくても済んでいる。
Python が、AI・データサイエンスなどの最先端アプリに組み込まれているのも、このような「ライブラリ」が最も豊富だからである。

```
#一拍おきます
```

```
key = input("ご確認ください。Enterキーを押して下さい。次に進みます。")
```

```
#「種別」を取得する関数です。ゼロ・1・2しか入力できないように制御をかけています。
```

```
def categ0():
    syubetu = input("上記の区分を半角整数で入力してください。")
```

```
    try :
```

```
        syubetu = int(syubetu)
```

```
    except :
```

```
        print("入力値エラーがあります。もう一度、半角整数で入力してください。")
```

```
        return categ0()
```

```

if syubetu != 0 and syubetu != 1 and syubetu != 2 :
    print("入力値エラーがあります。もう一度、半角整数で入力してください。")
    return categ0()
else :
    return syubetu

```

「関数」を定義します。金額データの取得について、「正の数」で取得できるよう関数で制御します。

```

def categ1():
    kingaku = input("「金額」(円) を、半角整数で入力してください。")
    try :
        kingaku = int(kingaku)
    except :
        print("入力値エラーがあります。もう一度、半角整数で入力してください。")
        return categ1()
    if kingaku <= 0 :
        print("入力値エラーがあります。もう一度、半角整数で入力してください。")
        return categ1()
    else :
        return kingaku

```

これがpythonの「関数」である。ライブラリと異なり、自分で定義付けして、プログラム内で何度も使い回すところに違いがある。アプリの使用で業務効率化を図るわけであるが、そのプログラム制作でも業務効率化が人知れず推進されているわけである。

ここでは、金額を入力してもらいつつ、入力値のエラーの検出をしている。不正な値が入力されると再入力を指示する関数である。

「関数」を定義します。金額データの取得について、「正の数」で取得できるよう関数で制御します。

```

def categ2():
    ninni = input("「任意の税率」(%) を、半角整数で入力してください。")
    try :
        ninni = int(ninni)
    except :

```

記述の最初の部分にそれぞれ「段差」があるが、Pythonでは、4文字の半角スペース(□□□□)によるインデント(段差)をつけて、インデントによりPythonプログラム内のツリー構造を認識している。Windowsでいうところのフォルダの階層のようなものとも言えよう。

```

print("入力値エラーがあります。もう一度、半角整数で入力してください。")
return cate2()
if ninmi <= 0 :
    print("入力値エラーがあります。もう一度、半角整数で入力してください。")
    return cate2()
else :
    return ninmi

# 「税の種類」を取得する関数です。1・2・3しか入力できないように制御をかけています。
def cate3():
    zei_case = input("上記の区分を半角整数で入力してください。")
    try :
        zei_case = int(zei_case)
    except :
        print("入力値エラーがあります。もう一度、半角整数で入力してください。")
        return cate3()
    if zei_case != 1 and zei_case != 2 and zei_case != 3 :
        print("入力値エラーがあります。もう一度、半角整数で入力してください。")
        return cate3()
    else :
        return zei_case

# 消費税の計算をする部分です。分岐と反復で構成されております。
while ( syubetu != 0 ) :
    print("-----")
    print("「消費税データ変換アプリ」です。以下から選択してください。[0]を入力するまで、試算を続けます。")

```

「# (シャープ)」以後は、その段落の終了まで、処理がされない部分を意味する。主に、パーツの解説に用いられる。

複数人でプログラミングする際の周知としてはもちろんであるが、関数の意義の忘れ止めとしても用いられている。

「分岐」と「反復」が、合わせ技で用いられている。ユーザーへの付加価値として、業務効率化のキーとなる部分である。これぞプログラミングの醍醐味である。

```

print("[1] 「税抜き金額」を入力し、消費税及び地方消費税額と税込金額（総額表示義務の金額）を試算します。")
print("[2] 「税込金額（総額表示義務の金額）」を入力し、消費税及び地方消費税額と税抜き金額を試算します。")
print("[0] 「消費税データ変換アプリ」の利用を終了し、最後にあすも／道明誉裕税理士事務所のアドバイスを受ける。")

syubetu = categ0()

if syubetu == 0 : # 0が入力されると while ループを離脱します。
    print("「消費税データ変換アプリ」の利用を終了しました。")
    break
else :
    pass

print("-----")
print("「消費税率」を選択してください。")
print("[1] 標準税率 10%")
print("[2] 軽減税率 8%")
print("[3] 任意の税率")
zei_case = categ3()

if syubetu == 1 and zei_case == 1 : # 消費税 10%・税込計算
    kingaku = categ1()
    syouhizei = math.floor( kingaku * 0.10 )
    kekka = kingaku + syouhizei
    print("-----")
    print("「標準税率 10%」による消費税及び地方消費税の金額は、"+"{:;d}",".format( syouhizei )+" 円と試算されました。")
    print("「税込金額（総額表示義務の金額）」は、"+"{:;d}",".format( kekka )+" 円と試算されました。")
    #一拍おきます

```

さきほど紹介した「ライブラリ」の「math」や「関数」（金額を拾う関数）が、何度も使い回しされており、アプリ内でも密かに業務効率化されている。共通パーツの利用により、プログラミング開発コスト（人件費）を下げて、IT 業者はアプリ制作依頼ごとの単体利益を高めているわけである。

なお、ChatGPT 等の「生成 AI」によるプログラミングの一部パーツの自動生成も、アプリ開発の時間短縮には有益である。

```
key = input("ご確認くださいしたら、Enterキーを押して下さい。次に進みます。")
```

```
elif syubetu == 1 and zei_case == 2 : # 消費税 8 % ・税込計算
```

```
kingaku = categ1()
```

```
syouhizei = math.floor( kingaku * 0.08 )
```

```
kekka = kingaku + syouhizei
```

```
print("-----")
```

```
print("「軽減税率 8 %」による消費税及び地方消費税の金額は、"+"{:,d} ".format( syouhizei )+" 円と試算されました。")
```

```
print("「税込金額（総額表示義務の金額）」は、"+"{:,d} ".format( kekka )+" 円と試算されました。")
```

```
#一拍おきます
```

```
key = input("ご確認くださいしたら、Enterキーを押して下さい。次に進みます。")
```

```
elif syubetu == 1 and zei_case == 3 : # 任意税率 ・税込計算
```

```
kingaku = categ1()
```

```
ninni = categ2()
```

```
syouhizei = math.floor( kingaku * ( ninni / 100 ) )
```

```
kekka = kingaku + syouhizei
```

```
print("-----")
```

```
print("「任意の税率」による消費税及び地方消費税の金額は、"+"{:,d} ".format( syouhizei )+" 円と試算されました。")
```

```
print("「税込金額（総額表示義務の金額）」は、"+"{:,d} ".format( kekka )+" 円と試算されました。")
```

```
#一拍おきます
```

```
key = input("ご確認くださいしたら、Enterキーを押して下さい。次に進みます。")
```

```
elif syubetu == 2 and zei_case == 1 : # 消費税 10 % ・税抜き計算
```

```
kingaku = categ1()
```

```
syouhizei = math.floor( ( kingaku / 1.10 ) * 0.10 )
```

「elif」とは、ifの分岐が同じ階層に複数あるときに使うコードである。これによって、分岐はいくらでも増やせる。
このブロックでは、「種別が1であり、かつ、税率コマンドが3である場合には、この一連の処理を実行せよ」というプログラムが組まれている。

```

kekka = kingaku - syouhizei
print("-----")
print("「標準税率10%」による消費税及び地方消費税の金額は、"+"{:;d} ".format( syouhizei )+" 円と試算されました。")
print("「税抜き金額」は、"+"{:;d} ".format( kekka )+" 円と試算されました。")
#一拍おきます
key = input("ご確認いただけましたら、E n t e r キーを押して下さい。次に進みます。")

elif syubetu == 2 and zei_case == 2 : # 消費税8%・税抜き計算
    kingaku = cate1()
    syouhizei = math.floor( ( kingaku / 1.08 ) * 0.08 )
    kekka = kingaku - syouhizei
    print("-----")
    print("「軽減税率8%」による消費税及び地方消費税の金額は、"+"{:;d} ".format( syouhizei )+" 円と試算されました。")
    print("「税抜き金額」は、"+"{:;d} ".format( kekka )+" 円と試算されました。")
    #一拍おきます
    key = input("ご確認いただけましたら、E n t e r キーを押して下さい。次に進みます。")

elif syubetu == 2 and zei_case == 3 : # 任意税率・税抜き計算
    kingaku = cate1()
    ninni = cate2()
    ninni = ninni / 100
    syouhizei = math.floor( ( kingaku / ( 1 + ninni ) * ninni ))
    kekka = kingaku - syouhizei
    print("-----")
    print("「任意の税率」による消費税及び地方消費税の金額は、"+"{:;d} ".format( syouhizei )+" 円と試算されました。")
    print("「税抜き金額」は、"+"{:;d} ".format( kekka )+" 円と試算されました。")

```

電卓ではできない・表計算ソフトではやりにくい
 ことが、プログラムやアプリ制作では実現可能である。

```
#一拍おきます
key = input("ご確認くださいしたら、Enterキーを押して下さい。次に進みます。")

else :
    print("入力エラーがありました。もう一度お願いします。")
```

```
#のひとこと
print("-----")
print("上記は、あくまで概算です。免責事項等もありますのでご注意ください。")
print("細かい要件なども考慮した方が良いでしょう。実際には、個別に試算する必要があります。")
print("皆様の状況に合わせたアプリを制作することも可能です。")
print("試算やご相談は、「あすも／道明誉裕税理士事務所」まで個別にお問い合わせください!")
```

Python プログラムは
以上である。
ごく簡単なプログラムであるが、
プログラミング開発を志す会員諸
氏の参考になれば幸いである。

* このアプリを実行した結果（一例）も、以下に記載する。

◎あすも／道明誉裕税理士事務所 2021/10/04 ver02 更新（一部省略）
消費税の税込税抜き変換アプリです。

ご確認くださいしたら、Enterキーを押して下さい。次に進みます。

ここからは、「[1] 税抜き計算」の実行結果の一例である。

「消費税データ変換アプリ」です。以下から選択してください。[0]を入力するまで、試算を続けます。

[1] 「税抜き金額」を入力し、消費税及び地方消費税額と税込金額（総額表示義務の金額）を試算します。

[2] 「税込金額（総額表示義務の金額）」を入力し、消費税及び地方消費税額と税抜き金額を試算します。

[0] 「消費税データ変換アプリ」の利用を終了し、最後にあすも／道明誉裕税理士事務所のアドバイスを受ける。
上記の区分を半角整数で入力してください。 1 (←入力)

「消費税率」を選択してください。

[1] 標準税率 10%

[2] 軽減税率 8%

[3] 任意の税率

上記の区分を半角整数で入力してください。 2 (←入力)

「金額」(円) を、半角整数で入力してください。 10000 (←入力)

「軽減税率 8%」による消費税及び地方消費税の金額は、800 円と試算されました。

「税込金額 (総額表示義務の金額)」は、10,800 円と試算されました。

ご確認ください。Enter キーを押して下さい。次に進みます。

「消費税データ変換アプリ」です。以下から選択してください。[0]を入力するまで、試算を続けます。

[1] 「税抜き金額」を入力し、消費税及び地方消費税額と税込金額 (総額表示義務の金額) を試算します。

[2] 「税込金額 (総額表示義務の金額)」を入力し、消費税及び地方消費税額と税抜き金額を試算します。

[0] 「消費税データ変換アプリ」の利用を終了し、最後にあすも／道明誉裕税理士事務所のアドバイスを受ける。

上記の区分を半角整数で入力してください。 0 (←入力)

「消費税データ変換アプリ」の利用を終了しました。

上記は、あくまで概算です。免責事項等もありますのでご注意ください。

細かい要件なども考慮した方が良いケースも多数存在しますので、実際には、個別に試算する必要があります。

皆様の状況に合わせたアプリを制作することも可能です。

試算やご相談は、「あすも／道明誉裕税理士事務所」まで個別にお問い合わせください！

この「消費税変換アプリ」だが、筆者のオフィスの公式ホームページにも組み込んで（プラグインして）おり、ホームページのアクセス数の伸びに貢献している。SEO 対策だけでなく、業務効率化などのためにも、プログラムそのものを大きなプログラムに組み込むことも可能である。応用先を自由に広げられる。

ここまでは、
計算結果の
表示である。

2 所得課税の試算のためのアプリ開発

所得課税といえば、法人税や、所得税・住民税の事業所得・不動産所得、事業税などを総称する俗語である。複式簿記による会計処理で作成された損益計算書上の利益を、一定の加減算による調整の上で税法上の所得に置き換え、各種税金の税率を乗じると所得課税の税金の試算ができる。所得が正確に計算されているのであれば、あとの税金試算は税率を乗じるのみであるので、電卓のみでも時間を掛けずに簡単に計算ができるものと考えられる。

一方で、所得課税に関する途中経過部分の一部分の試算を、突然要請されるケースが実務では多々あった。例えば、所得税の確定申告は必要なのか否か、事業供用割合はどれだけの割合で・いくらを経費に算入できるのか、法人税の税額控除によってどれだけ節税できるか等の税務相談が、筆者のオフィスでは突然の試算の依頼があったが、会員諸氏もこのような経験があったのではないだろうか？

そこで、筆者は、顧問先の経営者等が自身でも試算できるように、所得課税の税金試算のためのアプリ開発も行っている。以下は、あくまで、筆者のオフィスが開発したアプリの一例であるが、顧問先の経営者等からの突然の税務相談の際に役立ててきた。特に、「事業供用割合」についての問い合わせが多く、「事業供用割合」試算アプリについて、税理士向け雑誌における筆者の連載のなかでも触れてきたので^(＊6)、会員諸氏にとっても参考になればと思い、以下に列挙しておくこととした。

税務会計の試算アプリの一例	アプリへのリンク
所得税の確定申告の要否判断アプリ	https://asumo.online/?p=9996
特定支出控除・節税効果試算アプリ	https://asumo.online/?p=9954
一時所得の計算アプリ	https://asumo.online/?p=10503
事業供用割合の計算アプリ ^(＊6)	https://asumo.online/?p=11878

3 資産課税の試算のためのアプリ開発

資産課税といえば、相続税・贈与税や、所得税・住民税のうち譲渡所得の部分、固定資産税・不動産取得税などを総称する俗語である。資産課税の税金試算のアプリ開発の一例としては、「第1節の3」の執筆部分において、「贈与税の暦年単位課税アプリ」が、すでに論文中にて紹介済みである。

資産課税に関する税金の計算は、特殊な計算過程を要する関係で、税金計算のハンドブックを参照して試算する場合も多いのではないと思われる。また、資産課税の税金試算を、電卓・紙 及び ペンを用いて計算せざるを得ない環境では、多くの計算時間を要するし、計算ミスの発生も心配されるところかと思われる。

そこで、筆者のオフィスでは、資産課税の税金試算のためのアプリ開発も行っている。以下は、あくまで、筆者のオフィスが開発したアプリの一例であるが、顧問先の社長などとの税務相談の際に役立ててきたので、会員諸氏にとっても参考になればと思い、次ページの図表に列挙した。

税務会計の試算アプリの一例	アプリへのリンク
相続税の申告要否アプリ	https://asumo.online/?p=10669
住宅取得資金贈与の贈与税非課税の判定アプリ	https://asumo.online/?p=11341
地積規模の大きな宅地アプリ	https://asumo.online/?p=8661
贈与税の暦年単位課税アプリ	https://asumo.online/?p=10673
マイホーム譲渡の譲渡所得アプリ	https://asumo.online/?p=10461

上記のうち、「相続税の申告要否アプリ」は、ごく単純なアプリであるにも関わらず、筆者のオフィスが常時一般公開している試算アプリのなかでも、人気上位のアプリとなっている。国税庁のホームページには、「国税庁 相続税の申告要否判定コーナー」があるにも関わらず、筆者のアプリがWEB上で頻繁に活用されている要因を考察してみることにした。

国税庁のホームページ「国税庁 相続税の申告要否判定コーナー」

<https://www.keisan.nta.go.jp/sozoku/yohihantei/top#bsctrl>

国税庁ホームページの「国税庁 相続税の申告要否判定コーナー」を実際に使用してみると、入力すべき情報の種類が多数あることから、入力が難しい、又は、面倒であるというようなネガティブな印象を持つ一般の利用者が少なく無いのではないかと筆者は考えた。一方で、筆者のアプリは、入力すべき情報の種類を、僅か数種類だけに絞り込み、いくつかの項目を入力するだけで簡単に結果が出るシステムに仕立てたことから、不特定多数の者にアプリをご利用いただけたのではないかと分析している。

このように、アプリ開発は、作り手側・供給側の一方的な都合だけでは無く、使い手側・需要側の視点も加味して設計・開発する必要があると筆者は常々考えている。そのため、税務会計のアプリ開発に関しては、設計・制作の段階から、アプリ開発業者と協働して、税理士の会員諸氏や税理士会が積極的に関与すべきであることを、本論文及び公開討論研究会にて提言することとした。

4 おわりに

筆者の場合は、今から四半世紀くらい前である二十歳頃の工学部時代に、初めてプログラミングを学んだものであるが、近年の日本の学校教育では、小学生や中学生の義務教育として、プログラミングの授業が組み込まれているそうである。高度な開発が可能な「プログラミング言語 Python」での授業ではなく、「プログラミング言語 Scratch(スクラッチ)」というブロック操作型の簡単なアプリ開発ではあるものの、筆者個人としては、驚きとともに感心もしたものである。

これによって、数年後の未来には、プログラミングの知識は、若い税理士や職員には当たり前の知識になっているものと予測される。数十年前の税務会計ソフト登場の際と同じ位の強烈なインパクトとなるのではないかと筆者は予想しており、税理士事務所や顧問先の業務効率化のためには無論であるが、若い職員の採用などのリクルート面でも、プログラミングの最低限の知識はあった方が良く、筆者は考えている^(*)。

一昔前に「AI 化で無くなる仕事」として、私達「税理士」の職業がやり玉に挙げられたことがあった。これには賛否両論あり、未来の話であるので、まだ確実なことは言えないのであるが、社会全体や産業構造全般の AI 化・完全自動化の動きは止められないと筆者は予測している。よって、AI に支配される側ではなく、AI を創る側・管理する側に予め回っておけば良いと考え、筆者は先手を打って、時間短縮・業務効率化・AI アプリ開発等に着手している。法人顧問先の社長との面談で、将来有望な Python について語らう事ができれば、営業面等でも有益ではないかとも考えている。

ChatGPT 等の生成 AI も出現したが、会員諸氏が AI 化・完全自動化の社会とどう向き合うべきかを問うような論文に仕上げたつもりである。この論文が、会員諸氏にどのように受け止められ、又、会員諸氏はこれらの対策・将来への備えとして、どのように行動するであろうか。

税理士業界の業務効率化の底上げに、少しでも役立つよう願いを込めて、論文執筆の筆を下ろすことにする。

引用文献

- (※1) 道明 誉裕、2024 年、『税理 (第 67 巻第 13 号)』、ぎょうせい、158 項
- (※2) 道明 誉裕、2025 年、『旬刊速報税理 (第 44 巻第 11 号)』、ぎょうせい、30-33 項
- (※3) 森 巧尚、2017 年、『Python 1 年生 (初版)』、翔泳社、65 項
- (※4) 森 巧尚、2017 年、『Python 1 年生 (初版)』、翔泳社、15 項
- (※5) 稲垣大輔ほか共著、2023 年、『Python ではじめる 会計データサイエンス (第 1 版第 1 刷)』、中央経済社、1-268 項
- (※6) 道明 誉裕、2025 年、『旬刊速報税理 (第 44 巻第 7 号)』、ぎょうせい、22-25 項
- (※7) 道明 誉裕、2023 年、『令和 5 年度全国統一研修会「すぐに役立つ税理士業務のデジタル化・業務効率化」』、日本税理士会連合会、62 項

第Ⅲ部

地域間格差と地方財政の解としての多様化
—人口減少下における国と地方の財政と税制—

第Ⅲ部 地域間格差と地方財政の解としての多様化 —人口減少下における国と地方の財政と税制—

第1章 人口の推移と地方財政の現状

本章は、総務省の公表内容（統計局データ含む）をもとに現状把握をしていく。

第1節 日本の人口推移

1 総人口の推移

(1) 総人口増減

2023（令和5）年10月1日現在の総人口は1億2435万2千人で、13年連続で減少している。特に2020（令和2）年以降は毎年40万人以上減少し、人口減少の速度は加速している。

(2) 自然増減及び社会増減

自然増減は17年連続の自然減少となり、減少幅は拡大している。

社会増減は2年連続の増加となっているが、その主な要因は外国人の増加である。

図表1 総人口の推移（2005年～2023年）（単位：千人）

年次	総人口						
	10月1日 現在人口	純増減 ¹⁾		自然 増減	社会 増減		
		増減数	増減率 ²⁾ (%)			日本人	外国人
2005年	127,768 ³⁾	-19	-0.01	9	-53	-103	50
2006	127,901	133	0.10	1	1	-60	61
2007	128,033	132	0.10	-2	4	-75	79
2008	128,084	51	0.04	-35	-45	-110	65
2009	128,032	-52	-0.04	-59	-124	-77	-47
2010	128,057 ³⁾	26	0.02	-105	0	4	-4
2011	127,834	-223	-0.17	-183	-79	-28	-51
2012	127,593	-242	-0.19	-201	-79	-23	-56
2013	127,414	-179	-0.14	-232	14	-23	37
2014	127,237	-177	-0.14	-252	36	-23	60
2015	127,095 ³⁾	-142	-0.11	-275	94	-1	95
2016	127,042	-53	-0.04	-296	134	-2	136
2017	126,919	-123	-0.10	-377	151	4	147
2018	126,749	-170	-0.13	-425	161	-3	165
2019	126,555	-193	-0.15	-485	209	1	208
2020	126,146 ³⁾	-409	-0.32	-501	42	21	21
2021	125,502	-644	-0.51	-609	-35	-7	-28
2022	124,947	-556	-0.44	-731	175	-16	191
2023	124,352	-595	-0.48	-837	242	2	240

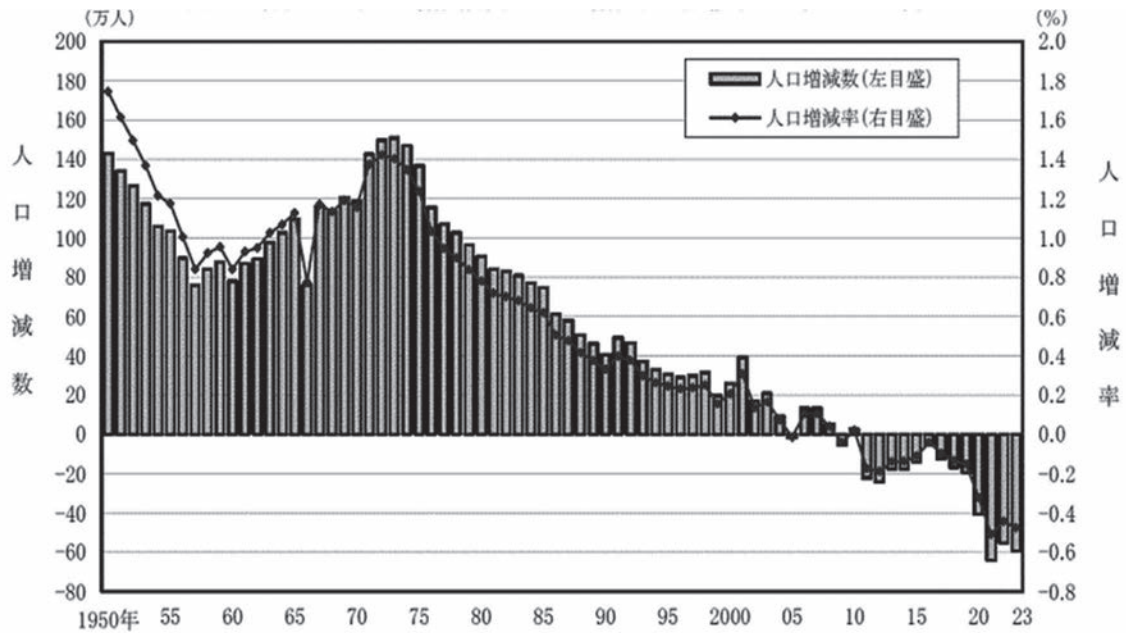
注 1) 前年10月から当年9月までの増減数

2) 前年10月から当年9月までの増減数を前年期首人口で除したもの

3) 国勢調査人口

出典：統計局、2024年、「人口推計（2023年（令和5）（閲覧日2024年5月15日）」

図表2 総人口の人口増減数及び人口増減率の推移



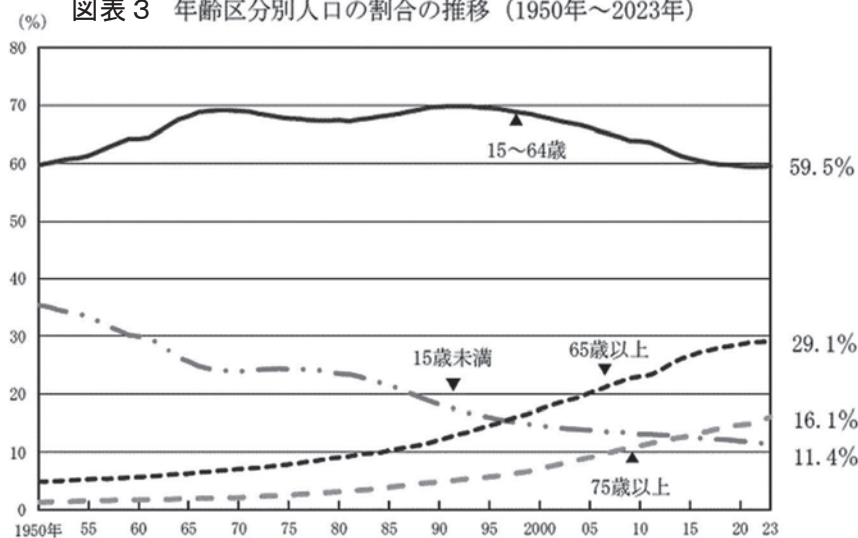
出典：統計局、2024 年、「人口推計（2023 年（令和 5 年）10 月 1 日現在）結果の要約」、
<https://www.stat.go.jp/data/jinsui/2023np/index.html>（閲覧日 2024 年 5 月 15 日）

（3）年齢別人口の割合の推移

15 歳未満人口は年々減少しており、2023 年における割合は 11.4%で過去最低となっている。一方で、65 歳以上人口及び 75 歳以上人口は年々増加しており、2023 年における割合はそれぞれ 29.1%、16.1%で過去最高となっている。

この年齢別人口割合の推移から、今後日本では総人口の減少速度を上回る労働人口の減少が予測される。

図表3 年齢区分別人口の割合の推移（1950年～2023年）



出典：統計局、2024 年、「人口推計（2023 年（令和 5 年）10 月 1 日現在）結果の要約」、
<https://www.stat.go.jp/data/jinsui/2023np/index.html>（閲覧日 2024 年 5 月 15 日）

2 都道府県別の人口増減

(1) 都道府県別人口

全国に占める割合をみると、東京都が最も高く、11.3%となっている。なお、全国に占める割合が5%以上となっているのは6都府県で、全国人口の42.7%となり、4%以上の9都道府県で55.3%となっている。

この結果からも都市部に人口が集中していることが顕著に表れている。

図表4 都道府県別人口及び全国人口に占める割合（各年10月1日現在）

人口 順位	都道府県	2023年		2022年		人口 順位	都道府県	2023年		2022年	
		人口 (千人)	全国に 占める 割合(%)	人口 (千人)	全国に 占める 割合(%)			人口 (千人)	全国に 占める 割合(%)	人口 (千人)	全国に 占める 割合(%)
—	全 国	124,352	100.0	124,947	100.0	24	鹿児島県	1,549	1.2	1,563	1.3
1	東京都	14,086	11.3	14,038	11.2	25	沖縄県	1,468	1.2	1,468	1.2
2	神奈川県	9,229	7.4	9,232	7.4	26	滋賀県	1,407	1.1	1,409	1.1
3	大阪府	8,763	7.0	8,782	7.0	27	山口県	1,298	1.0	1,313	1.1
4	愛知県	7,477	6.0	7,495	6.0	28	奈良県	1,296	1.0	1,306	1.0
5	埼玉県	7,331	5.9	7,337	5.9	29	愛媛県	1,291	1.0	1,306	1.0
6	千葉県	6,257	5.0	6,266	5.0	30	長崎県	1,267	1.0	1,283	1.0
7	兵庫県	5,370	4.3	5,402	4.3	31	青森県	1,184	1.0	1,204	1.0
8	福岡県	5,103	4.1	5,116	4.1	32	岩手県	1,163	0.9	1,181	0.9
9	北海道	5,092	4.1	5,140	4.1	33	石川県	1,109	0.9	1,118	0.9
10	静岡県	3,555	2.9	3,582	2.9	34	大分県	1,096	0.9	1,107	0.9
11	茨城県	2,825	2.3	2,840	2.3	35	宮崎県	1,042	0.8	1,052	0.8
12	広島県	2,738	2.2	2,760	2.2	36	山形県	1,026	0.8	1,041	0.8
13	京都府	2,535	2.0	2,550	2.0	37	富山県	1,007	0.8	1,017	0.8
14	宮城県	2,264	1.8	2,280	1.8	38	香川県	926	0.7	934	0.7
15	新潟県	2,126	1.7	2,153	1.7	39	秋田県	914	0.7	930	0.7
16	長野県	2,004	1.6	2,020	1.6	40	和歌山県	892	0.7	903	0.7
17	岐阜県	1,931	1.6	1,946	1.6	41	山梨県	796	0.6	802	0.6
18	群馬県	1,902	1.5	1,913	1.5	42	佐賀県	795	0.6	801	0.6
19	栃木県	1,897	1.5	1,909	1.5	43	福井県	744	0.6	753	0.6
20	岡山県	1,847	1.5	1,862	1.5	44	徳島県	695	0.6	704	0.6
21	福島県	1,767	1.4	1,790	1.4	45	高知県	666	0.5	676	0.5
22	三重県	1,727	1.4	1,742	1.4	46	島根県	650	0.5	658	0.5
23	熊本県	1,709	1.4	1,718	1.4	47	鳥取県	537	0.4	544	0.4

出典：統計局、2024年、「人口推計（2023年（令和5年）10月1日現在）結果の要約」、
<https://www.stat.go.jp/data/jinsui/2023np/index.html>（閲覧日 2024年5月15日）

(2) 都道府県別人口増減率

2022 年、2023 年で人口増加は東京都のみとなっている。東京都の人口増加率は 0.34% で、前年に比べ 0.14 ポイントの拡大、2 年連続の増加となっている。

人口減少は 46 道府県となっている。人口減少率が前年に比べ拡大したのは 38 道府県で、うち山梨県（対前年差 0.32 ポイント）が最も拡大している。

図表 5 都道府県別人口増減率

(単位：%)

人 口 増減率 順 位	都道府県	人口増減率		人 口 増減率 順 位	都道府県	人口増減率		人 口 増減率 順 位	都道府県	人口増減率	
		2023年	2022年			2023年	2022年			2023年	2022年
—	全 国	-0.48	-0.44	16	宮 城 県	-0.68	-0.44	31	宮 崎 県	-0.96	-0.84
1	東 京 都	0.34	0.20	17	佐 賀 県	-0.74	-0.64	33	福 井 県	-1.12	-1.00
2	沖 縄 県	-0.02	-0.01	18	山 梨 県	-0.75	-0.43	34	鳥 取 県	-1.14	-0.91
3	神 奈 川 県	-0.04	-0.04	18	岐 阜 県	-0.75	-0.77	35	愛 媛 県	-1.16	-1.09
4	埼 玉 県	-0.08	-0.05	18	静 岡 県	-0.75	-0.70	36	山 口 県	-1.21	-1.06
5	千 葉 県	-0.15	-0.15	21	石 川 県	-0.78	-0.67	37	新 潟 県	-1.22	-1.12
6	滋 賀 県	-0.16	-0.11	21	広 島 県	-0.78	-0.72	38	長 崎 県	-1.25	-1.06
7	大 阪 府	-0.22	-0.27	23	奈 良 県	-0.79	-0.72	39	和 歌 山 県	-1.27	-1.13
8	愛 知 県	-0.25	-0.29	24	長 野 県	-0.80	-0.65	39	島 根 県	-1.27	-1.05
9	福 岡 県	-0.26	-0.15	25	岡 山 県	-0.84	-0.74	39	徳 島 県	-1.27	-1.14
10	茨 城 県	-0.53	-0.43	26	三 重 県	-0.88	-0.77	42	福 島 県	-1.31	-1.20
11	熊 本 県	-0.55	-0.57	27	鹿 児 島 県	-0.89	-0.87	43	高 知 県	-1.37	-1.22
12	京 都 府	-0.57	-0.45	28	香 川 県	-0.91	-0.87	44	山 形 県	-1.42	-1.31
13	栃 木 県	-0.60	-0.65	29	北 海 道	-0.93	-0.82	45	岩 手 県	-1.47	-1.32
13	群 馬 県	-0.60	-0.69	30	大 分 県	-0.95	-0.68	46	青 森 県	-1.66	-1.39
13	兵 庫 県	-0.60	-0.55	31	富 山 県	-0.96	-0.87	47	秋 田 県	-1.75	-1.59

注) 人口増減率 (%) = $\frac{\text{人口増減 (前年10月～当年9月)}}{\text{前年10月1日現在人口}} \times 100$
人口増減 = 自然増減 + 社会増減

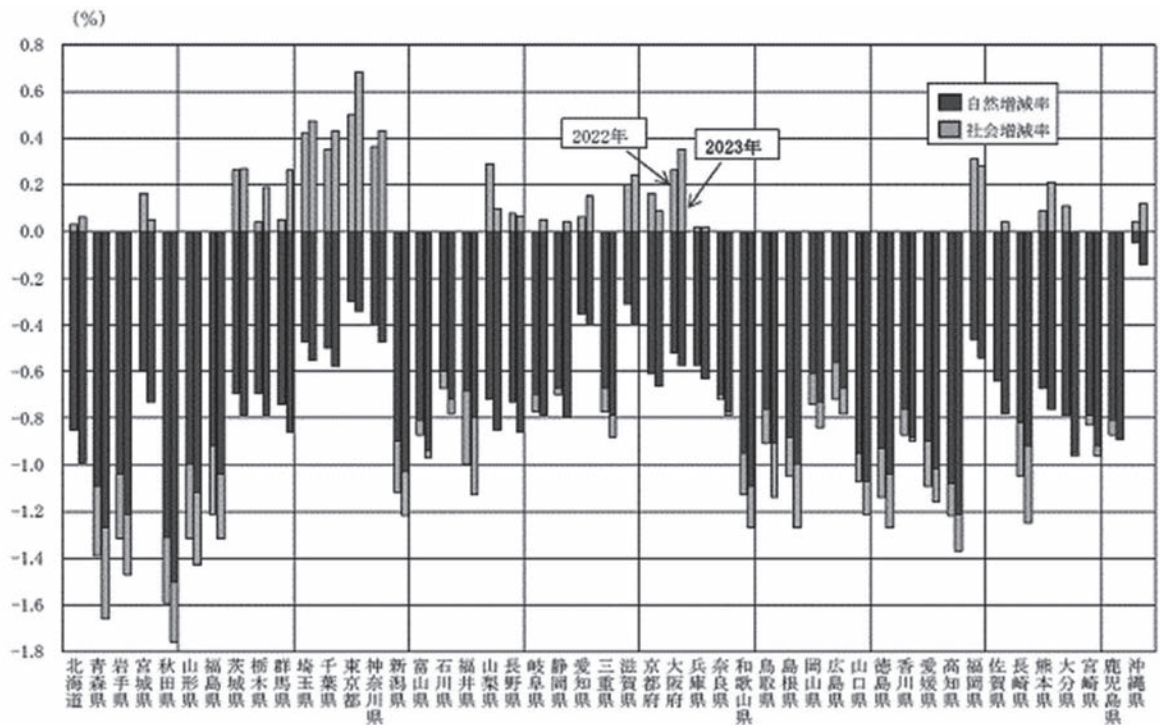
出典：統計局、2024 年、「人口推計（2023 年（令和 5 年）10 月 1 日現在）結果の要約」、
<https://www.stat.go.jp/data/jinsui/2023np/index.html>（閲覧日 2024 年 5 月 15 日）

(3) 都道府県別の自然増減及び社会増減

全ての都道府県で自然減少となっている。社会増加は東京都、埼玉県、千葉県、神奈川県など 22 都道府県となっている。

地方から都市部への人口移動が顕著に表れており、総人口が減少する中で、地方と都市部の人口格差が今後も拡大していくと推測される。

図表6 都道府県別人口の増減要因（自然増加率及び社会増加率）



出典：統計局、2024年、「人口推計（2023年（令和5年）10月1日現在）結果の要約」、

<https://www.stat.go.jp/data/jinsui/2023np/index.html>（閲覧日 2024年5月15日）

第2節 人口減少下の地方自治体の財政状況

1 財政の健全性

(1) 都道府県財政指数表

都道府県における財政の運営が健全に行われているかどうかを判断するためには、いろいろな見方があるが、帰するところは、次の3点にあるものと考えられる。すなわち、その1は、その財政運営が堅実であり、よく収支の均衡を保っているかどうか。その2は、その財政の構造が経済変動や地域社会の状態の変化にも耐えて、行政需要に対応し得るような弾力性のある状態にあるかどうか。その3は、住民生活の向上や地域経済の発展に即応して、よく適正な行政水準を確保しているかどうかということである。言い換えれば、この3つの条件が財政運営の健全性を測定する最小限度の基準であるともいえよう。

個々の都道府県の財政運営は、その都道府県のおかれている条件により、またその運営方法のいかんにより極めて多様である。しかしながら、いずれの態様をとるとしても、上記の3点について自らの財政の内容を分析し、問題点を解明して、財政の健全性を確保していかなければならない。こうして自らを省み将来の計画を立てようとするに際して、自らと類似した条件にある都道府県の財政の実態を把握することができるならば、それを何らかの手掛かりとすることができよう。

都道府県財政指数表は、以上の観点に基づいて当該都道府県の財政を分析検討するに

際して、「現実的で具体性のある尺度」を提供しようとするものである¹⁷³。

図表 7 都道府県財政指数表

グループ		財政力指数 (令和2年度～令和4年度)	所 属 団 体	団体数
A		1.000 以上	該当なし	—
B	B ₁	0.700 以上～1.000 未満	愛知県、神奈川県、千葉県、大阪府、埼玉県	5
	B ₂	0.500 以上～0.700 未満	静岡県、茨城県、福岡県、兵庫県、栃木県、群馬県、宮城県、広島県、三重県、京都府、滋賀県、岐阜県、福島県、岡山県、長野県	15
C		0.400 以上～0.500 未満	石川県、富山県、香川県、新潟県、北海道、山口県、愛媛県、奈良県、福井県	9
D		0.300 以上～0.400 未満	熊本県、山梨県、大分県、山形県、沖縄県、岩手県、青森県、佐賀県、宮崎県、鹿児島県、長崎県、和歌山県、徳島県、秋田県	14
E		0.300 未満	鳥取県、高知県、島根県	3
F		1.06397	東京都	1

出典：総務省「令和4年度都道府県財政指数表」第2グループの設定

https://www.soumu.go.jp/iken/ruiji/todohuken_r04.html（閲覧日 2024 年 5 月 15 日）

財政力指数とは、

$$\text{財政力指数} = \text{基準財政収入額} \div \text{基準財政需要額}$$

という式により算出して得た数値の過去3か年の単純平均値である。

原則として、財政力指数が1.0を上回れば地方交付税交付金が支給されない不交付団体となり、下回れば地方交付税交付金が支給される。

令和2年度～令和4年度の3か年における東京都を含む全都道府県の平均財政力指数は0.49378である¹⁷⁴。財政力指数が1.0を上回っている都道府県は東京都のみであり、それ以外の道府県に地方交付税交付金が支給されている状況である。

(2) 人口減少と財政力指数との関連性

図表7のB₁グループとEグループ及び東京都の財政力指数と、それぞれの人口及び

¹⁷³ 総務省「令和4年度都道府県財政指数表」第1指数表作成の趣旨

https://www.soumu.go.jp/iken/ruiji/todohuken_r04.html（閲覧日 2024 年 5 月 15 日）

¹⁷⁴ 総務省「令和4年度都道府県財政力指数」第6 都道府県別主要指数の比較表 1. 概要 第2表

https://view.officeapps.live.com/op/view.aspx?src=https%3A%2F%2Fwww.soumu.go.jp%2Fmain_content%2F000936545.xlsx&wdOrigin=BROWSELINK（閲覧日 2024 年 5 月 15 日）

法人所得を図表 8 で比較検討すると、E グループの鳥取県、高知県、島根県は人口、法人所得ともに順位が低く、財政力指数は人口、法人所得など経済活動の規模により数値が左右されることが分かる。

一方で、図表 7 の B₁ グループの 5 府県は人口、法人所得ともに高い順位であり、経済規模が我が国において比較的大きな府県でも財政力指数は 1.0 を下回っており、地方交付税交付金に頼らなければならない財政状況であることが分かる。

図表 8

	財政力指数 ¹⁾	人口 ²⁾	法人所得 ³⁾
東京都	1.1575	1 位	1 位
愛知県	0.87504	4 位	3 位
神奈川県	0.86583	2 位	4 位
千葉県	0.7617	6 位	10 位
大阪府	0.75989	3 位	2 位
埼玉県	0.75617	5 位	7 位
鳥取県	0.27871	47 位	47 位
高知県	0.27368	45 位	44 位
島根県	0.26446	46 位	46 位

注 1) 総務省「令和 4 年度都道府県財政指数表」第 6 都道府県別主要指数の比較表

1. 概要 第 2 表 財政力指数の推移 令和 4 年度単年度財政力指数より抜粋

2) 統計局「人口推計（2023 年（令和 5 年）10 月 1 日現在）結果の要約」より順位集計

3) 国税庁「長期時系列データ 都道府県別法人税（法人数、所得金額）」より順位集計

2 市町村の財政力

(1) 市町村別財政力指数

都道府県別の財政力指数とともに、市町村別の財政力指数も総務省から公表されている。この市町村別の財政力指数を見ると、図表 9 の通り全国 1741 市町村の中で 1.0 以上の市町村は 4.1%の 71 であり、0.5 未満の市町村が 55.8%と半数を超えている状況である。

図表 9

市町村数	財政力指数範囲別内訳				
	0.3 未満	0.3～0.5	0.5～0.7	0.7～1.0	1.0 以上
1741	512	459	359	340	71
割合	29.4%	26.4%	20.6%	19.5%	4.1%

総務省「令和 4 年度地方公共団体の主要財政指標一覧 全市町村の主要財政指標」

https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/R04_chiho.html（閲覧日 2024 年 5 月 15 日）より筆者集計・図表作成

さらに図表 9 から図表 7 の B₁ グループ（愛知県、神奈川県、千葉県、大阪府、埼玉県）及び東京都の 6 都府県を除いて集計したものが図表 10 である。これを見ると、1432 市町村のうち財政力指数が 1.0 以上の市町村はわずか 26 で、0.5 未満の市町村が 64.1% となっており、地方自治体のより厳しい財政状況が推測される。

図表 10

市町村数	財政力指数範囲別内訳				
	0.3 未満	0.3～0.5	0.5～0.7	0.7～1.0	1.0 以上
1432	495	422	300	189	26
100.0%	34.6%	29.5%	20.9%	13.2%	1.8%

総務省「令和 4 年度地方公共団体の主要財政指標一覧 全市町村の主要財政指標」https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/R04_chiho.html（閲覧日 2024 年 5 月 15 日）より筆者集計・図表作成

（２） 財政力指数の高い地方自治体

前出の図表 10 の中で財政力指数が 1.0 以上ある 26 の地方自治体は図表 11 の通りである。これらの地方自治体の経済面での特徴を見ると、その多くで原子力発電所や火力発電所などのエネルギー関連施設、工業団地や大手企業の本社・工場がある。

図表 11

都道府県名	団体名	財政力指数 ¹⁾	経済面での特徴
北海道	泊村	1.49	北海道唯一の原子力発電所がある
青森県	六ヶ所村	1.62	原子力発電、風力発電、国家石油備蓄庫などのエネルギー関連施設がある
福島県	広野町	1.22	火力発電所がある
福島県	大熊町	1.46	原子力発電所がある
福島県	新地町	1.04	火力発電所がある
茨城県	つくば市	1.06	国や大手企業の研究拠点が多数存在し、約 300 に及ぶ研究機関・企業がある
茨城県	神栖市	1.35	工業地帯がある
茨城県	東海村	1.36	原子力発電所がある
栃木県	芳賀町	1.01	工業団地がある
新潟県	聖籠町	1.06	火力発電所、東港工業団地がある
新潟県	刈羽村	1.36	原子力発電所がある
福井県	高浜町	1.20	原子力発電所がある
山梨県	昭和町	1.12	大型工業団地がある
山梨県	忍野村	1.05	ファナック（大手電機機器メーカー）の本社・研究所・工場がある
長野県	軽井沢町	1.50	観光地であるとともに 16,000 軒を超え

			る別荘・保養施設の固定資産税が大きく税収に寄与（全体の80%）
静岡県	富士市	1.00	製紙業、工業が盛んで多数の企業がある
静岡県	御殿場市	1.02	大型商業施設がある。また、自衛隊基地の存在による経済効果も大きい
静岡県	湖西市	1.00	自動車関連の工業の街。人口一人当たりの製品出荷額は全国1位
静岡県	長泉町	1.18	医療および医用工業の先進施設が集中した地区が形成されている
三重県	四日市市	1.13	四日市コンビナートが立地する工業都市、電子機器などのハイテク産業の集積も進んでいる
三重県	川越町	1.24	火力発電所がある
滋賀県	竜王町	1.05	ダイハツ工業をはじめとした就業箇所が多い
京都府	久御山町	1.11	工業団地がある
兵庫県	芦屋市	1.04	宅地、マンション開発が進み人口増加。富裕層が多く住み税収が豊か
福岡県	荏田町	1.24	臨海部の埋立地に多くの工場が立地する工業地帯
佐賀県	玄海町	1.18	原子力発電所がある

注1) 総務省「令和4年度地方公共団体の主要財政指標一覧 全市町村の主要財政指標」

https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/R04_chiho.html（閲覧日 2024年5月15日）より抜粋

第2章 人口減少社会における地方税財政—特別交付税のあり方を中心に—

第1節 問題の所在と本章の構成

国と地方の税財政（税制と財政）は、公的経済における「車の両輪」として機能し、国民生活の安定向上や福祉の確保という重要な役割を担っている。人口減少社会を迎えた中、広域自治体（47都道府県）と基礎自治体（1,741市区町村）は、上下水道、道路、公園、河川、港湾などの公共インフラの維持管理から、教育、医療、介護、福祉、警察、消防といった多岐にわたる公共サービスを提供している。しかし、経済の停滞、社会保障関係費の自然増、公債費の増加といった要因により、地方自治体間の経済力の差は財政力格差として明確に現れている。この地域間の財政不均衡を是正するために、地方交付税制がある。すなわち、地方交付税とは、地方自治体が財政基盤を等しく維持できるように、国（中央政府）から地方へ移転する資金を指す。

日本の地方税財政の特徴は、国が租税を徴収し、その一部を地方交付税として財源に乏しい地方自治体に移転する構造にある。長期的にみても、地方交付税の交付を受けない地

方自治体（不交付団体）の数に変化はない¹⁷⁵。地域を支え、生活条件の一体性を確保する地方交付税の役割は、地方分権一括法¹⁷⁶（2000 年 4 月施行）や三位一体改革¹⁷⁷（2002 年 6 月）などによって強化されてきた。一方で、地方交付税が地方の自立に対する逆インセンティブに繋がる懸念や、その配分基準の複雑さなどの問題点が指摘され、総額の抑制・配分基準の簡素化を含めた見直し論が根強く存在している¹⁷⁸。しかしながら、国からの財政移転がないと、財源に乏しい地域に人々が住み続けることが難しくなる。また、配分基準の複雑化は、行政の高度化・複雑化に対応するために必要な措置でもある¹⁷⁹。

地方税財政には、税収減少、公共サービスの持続性、公共インフラの維持管理など多くの課題が存在する。その財源として、憲法第 92 条での地方分権の保証¹⁸⁰、そして応益原則の観点¹⁸¹からも、地方税（都道府県税および市町村税）が最適と考えられる。しかし、日本の地方税大系では、国の法律である地方税法が税目や税率を規定し、地方自治体の課税自主権の余地が限られている¹⁸²。

以上の背景を踏まえ、本章では、地域を支える生活条件の一体性という理念に鑑みて、地方交付税（普通交付税および特別交付税）に焦点を当てる。特に、先行研究であまり対象とされていない特別交付税のあり方に関して考察した上で、具体的な提言を行うことを目的とする¹⁸³。本章の構成は以下の通りである。第 2 節では、地方財政の実態や地方自治体間の財政力格差を分析し、地方交付税制の機能などについて整理する。続いて、第 3 節および第 4 節では、地方交付税の制度沿革を振り返り、その問題点・課題を分析する。その後、普通交付税を補完する位置付けとされる特別交付税を対象に、その問題点などを検討する。最後に、第 5 節では、人口減少に備えた地方交付税（特に特別交付税）のあり方について提言を行う。

第 2 節 地方財政と地方交付税制

本節では、まず、地方財政の実態や地方自治体間の財政力格差を分析する。次に、現行の地方交付税制の概要を整理し、その機能や特徴を明らかにする。

¹⁷⁵ 2023（令和 5）年度における地方交付税の不交付団体数は、都道府県分 1、地方公共団体分 76 となっている（なお、千葉県 37 市 16 町 1 村の場合、不交付は市川市、成田市、市原市、君津市、浦安市、袖ヶ浦市、印西市、芝山町の 7 市 1 町である）。

https://www.soumu.go.jp/main_content/000893270.pdf, 2025 年 4 月 25 日確認。

¹⁷⁶ 地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律

¹⁷⁷ 小泉政権時の三位一体改革では、国（所得税）から地方（個人住民税）への税源移譲の代わりに地方交付税の見直しが行われた。

¹⁷⁸ 地方交付税は国が税収をまとめて受け取り、再配分（一部の地方自治体に対して不足する財源を補填）する仕組みであるから、過剰な調整（非効率性）が生じる可能性もある（土居 [2002] 220 頁参照）。さらに、その算出方法に明確な基準がないため、国（総務省）の裁量で振り分けられ、透明性の欠如が課題となる（赤井他 [2003]、佐藤 [2002]、田近他 [2001]）。

¹⁷⁹ 古川 [1995] はしがき参照。

¹⁸⁰ 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（憲法第 92 条）。

¹⁸¹ 応益原則とは、特定のサービスや制度（主に公共サービス）のコストを、直接的に利益を受ける者が負担する（受益者負担）考え方であり、受益者がそのコストに見合った価値を感じることを前提とする。

¹⁸² 土居 [2002] 216 頁。

¹⁸³ 特別交付税は、普通交付税を補完するものとされ、その相対的な重要性から、特別交付税を対象とする研究が限定的ではないかと考えられる。

1 地方財政の実態

ここでは地方財政の実態と地方自治体間の財政力格差について考察する。まず、「税収（歳入）比率」と「支出（歳出）比率」を用いて、国と地方の財政的不均衡（垂直的財政力格差）を具体的に確認する¹⁸⁴。2022（令和4）年度の国税収入は約71兆億円、地方税収入は約42兆円であり、その結果「税収（歳入）比率」は、国：地方＝6：4となっている。一方、国の支出は約92兆円、地方の支出は約117兆円であり、「支出（歳出）比率」は、国：地方＝4：6となっている。このように歳入の段階では国の割合が大きい（6：4）が、歳出の段階では地方の割合が大きい（4：6）という特徴が見てとれる。つまり、地方自治体における公共サービスの給付負担が相対的に大きいため、国から地方への財政移転として地方交付税がその財源を支えているのである¹⁸⁵。

地方財政は、地域社会から調達する地方税によって賄うことが望ましいが、国による課税自主権への制約が存在する（地方税の税率は、国の法律である地方税法に基づき、地方自治体が条例で税目ごとに定めている）。これは地方自治体が自由に地方税を課税すれば、国が必要とする税収を確保できない懸念からである。この制約は、一般的に「課税否認（tax denial）」と「課税制限（tax restriction）」の2つに分類できる。

課税否認とは、地方自治体に地方税を新設する権限を認めないことを指す。すなわち、地方税の新設は、国の法律である地方税法によって拘束されているともいえる。ただし、国との事前協議を条件に、法定外地方税（産業廃棄物税、宿泊税、別荘等所有税などの各自治体の個別事情に基づいて条例で設ける税）が認められている¹⁸⁶。

課税制限とは、地方自治体の地方税率の決定権限を制約することを指す。地方税法では、「標準税率」と「制限税率」が定められている。標準税率とは、地方自治体が課税する際に通常適用すべき税率を指し、例えば都道府県民税（個人・均等割、個人・所得割）、不動産取得税、固定資産税などが対象となっている¹⁸⁷。そして、制限税率とは、通常の税率が定められた上での特定条件下で適用される税率である。例えば、都道府県民税（法人・法人割）、事業税（個人・法人）、ゴルフ利用税、自動車税などが対象となる。

このように地方税率の決定は、国の法律である地方税法に従って一定の範囲内でしか設定できないのである。したがって、地方財政は地方税で賄うことが望ましいものの、現実には、地方税による税収確保（課税）には限界があるといえよう。

次に、地方自治体間の財政力の格差は、「人口1人当たり税収」を基準に測ることで明らかになる。例えば、2024年度（令和6年度）のデータによれば、東京都の人口1人当たり都税収は約164,300円であるのに対し、沖縄県の人口1人当たり県税収は約72,000円と、東京都の税収が沖縄県の約2.3倍に達している¹⁸⁸。この税収格差は、主に法人税や地方消費税の税収の違いによるものと考えられる。さらに、地方税の主要な税目（基幹税）である法人事業税の1人当たり税収を比較すると、東京都が約30,000円であるの

¹⁸⁴ 財務省「税収に関する資料」、総務省「令和4年版 地方財政白書」

¹⁸⁵ 国から地方への財政移転には、イ地方交付税、ロ地方譲与税、ハ特例交付金及びニ国庫支出金がある。イとロが一般財源（財源の用途が特定されず、どのような経費にも使用できる財源）である。

¹⁸⁶ 地方税に関しては、課税自主権の観点から、地方分権一括法により、法定外税が認められている（水野[2024] 33頁、937頁）。

¹⁸⁷ 地方税法第1条第1項第5号

¹⁸⁸ <https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/r06data/2024data/r06020205.html>, 2025年4月25日確認。

に対し、沖縄県は約 20,000 円となり、東京都が沖縄県を約 1.5 倍上回っている¹⁸⁹。

これらの税収の差は、人口減少が進む中での経済規模や産業構造の違いが反映されているといえる。そこで、国はふるさと納税の導入や法人事業税の見直しを行った。

2 税体系の見直し・地方交付税制の概要

まず、個人向けの「ふるさと納税」と「地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）」の導入である。

個人向けのふるさと納税は、2008（平成 20）年 4 月の改正地方税法の公布により始まった地方自治体への寄附金制度で、総務省（自治税務局）が所管している¹⁹⁰。この制度では、自分の故郷や応援したい自治体に寄附をすることで、寄附金額に応じた所得税および個人住民税の控除（減税）を受けることができる。また、寄附を受けた地方自治体は、寄附者にその地域の特産品をお礼として贈るため、地域振興や地方創生の取り組みを促進する仕組みでもある。一方で、ふるさと納税には次のような課題が指摘されている。第一に、寄附した納税者の税負担が軽減される仕組み上、富裕層ほど多くの税控除を受けるため、応能負担の原則（税負担を収入や財産の多寡に応じて公平に配分すべきという考え方）に反することである。第二に、寄附者が居住する地方自治体にとっては、減収となるため、自治体財政に負担を及ぼすことである。したがって、ふるさと納税は地域振興を支援する有効な手段であるものの、制度設計や公平性の観点から更なる改善が求められる。

企業版ふるさと納税は、2016（平成 28）年度に導入された制度である。この制度では、地方自治体による地域再生計画に基づくプロジェクトに対して、企業が寄附を行うことで法人関係税から税額控除を受けることができる。当初は寄附金額の 6 割が控除対象であったが、2020（令和 2）年度の税制改正により、控除率が最大 9 割に引き上げられた。なお、企業版ふるさと納税の適用にあたっては、地方自治体自身が地域再生法に基づく地域再生計画を策定し、内閣府に提出する必要がある。また、2025 年度の税制改正大綱では、人口減少や地域産業の衰退といった問題を解決し、成長のエンジンに転換する目的で、この制度の適用期限を 3 年延長することが示された。一方、企業版ふるさと納税制度にはいくつかの課題も存在する。第一に、特定のプロジェクトや自治体への寄附が集中することで、他の重要な分野や地域に十分な支援が届かないことである。第二に、企業の経済状況によって寄附額が変動するため、長期的な計画を立てることが難しい。第三に、不適切な地域再生計画が認定された事例¹⁹¹があり、その後認定が取り消されるケースが発生し、その見直しが求められている。以上のように、企業版ふるさと納税制度は、地方の課題解決に向けた重要な施策である一方で、課題に対する改善と適切な運

¹⁸⁹ https://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/chihou/r06data/2024data/r06czb01-03.html、2025 年 4 月 25 日確認。

¹⁹⁰ 地方税法第 3 条の 2 第 1 項

¹⁹¹ 「福島県国見町の高規格救急車開発事案」がある。これは DMM グループが、高規格救急車開発のためにと、国見町に企業版ふるさと納税で約 4 億 3,200 円の寄附を行う。そして、国見町は仕様書を作った結果、「ワンテابل」という企業 1 社のみが応募した。ワンテابل社が高規格救急車の開発を DMM グループに発注というスキームの下で、DMM の寄付金は、受注を通じて DMM に戻ってきているにもかかわらず、DMM が寄附した金額の 9 割が税額控除された。これは DMM グループによる不適切な資金環流・課税逃れではないのかとされた。

<https://www.town.kunimi.fukushima.jp/uploaded/attachment/12785.pdf>、2025 年 4 月 25 日確認。

用が求められる。

そして、法人事業税の見直しである。法人事業税は、地方自治体ごとに課税標準や税率が異なるため、地域間で税源の偏在が顕著である。そこで、法人事業税の一部を国税化する形で、「地方法人特別税」が導入された。これは、2008年（平成20年）10月1日から開始する事業年度に適用され、地域間の財政力格差を縮小するための暫定的な措置として導入されたもので、法人事業税の一部を分離して国税として徴収し、都道府県に再分配するものである。具体的には、その税収は、「地方法人特別譲与税」として各地方自治体に再分配された（実際の分配は、人口と従業員数を基礎に計算された）。その後、2019（令和元）年10月の消費税率引き上げに伴い、前述の地方法人特別税と地方法人特別譲与税が廃止され、その代わりに、法人事業税の一部を分離して「特別法人事業税（国税）」が創設され、これによる税収は、地方交付税の財源の一つとして活用されることになった¹⁹²。

次に、地方交付税制の概要である。地方交付税の基本的な機能は、①地域間の財政不均衡を是正し、すべての地方自治体が一定水準の公共サービスを提供できるようにすること（財源調整）。②各地方自治体の基準財政収入額（独自に収入を得る力）と基準財政需要額（必要とする支出額）を算定し、不足分を地方交付税で補填すること（財源保障）、③財政の透明性と効率性を高め、安定した地方財政制度を構築することにある¹⁹³。

地方交付税の特徴は、そもそも国の歳出予算として計上するのではなく、後述するように国税の一定割合の税収と結びつけて交付することにある。また、本来、地方税として課税するのが望ましいが、実際には国税として国が地方自治体に代わって徴収する仕組みであるため、「地方交付税＝間接課徴形態の地方税」ということができる。

さて、地方交付税は、主要な国税の一定割合を原資とする制度である¹⁹⁴。その総額は「交付税率」によって算定され、現行の地方交付税法の本則に定められた交付税率は以下のイから二となっている。

- | | |
|--------------------|------------|
| イ 所得税および法人税の 33.1% | ロ 酒税の 50% |
| ハ 消費税の 19.5% | ニ 地方法人税の全額 |

しかし、全国の地方自治体の「財源不足額の総合計」と、地方交付税の財源となる「主要国税の一定割合」は必ずしも一致しない。両者が一致しないため、a 調整率による財源不足額の圧縮（地方交付税法第10条2項但し書）、b 特別交付税への加算（同法第6条の3第1項）及びc 地方財政制度の改正または交付税率の変更（同法第6条の3第2項）のいずれかの方法で調整が行われる。

¹⁹² 特別法人事業税は、地方法人特別税の後継として「特別法人事業税及び特別法人事業譲与税に関する法律」にもとづき課せられる法人に対する国税である。国税の1つだが、都道府県が法人事業税とともに徴収する。特定の法人に対して課される税金であり、法人が特定の条件を満たす場合に、通常の法人税に加えて課される（対象法人は大規模な法人や特定の業種に属する法人であり、課税標準は法人の売上高や利益に基づいて計算され、税率は通常の法人税とは異なり高い場合がある）。

¹⁹³ 地方交付税は、「地方団体が自主的に……行政を執行する機能を損なわず、その財源の均衡を図り、……地方自治の本旨の実現……地方団体の独立性を強化することを目的とする」（地方交付税法第1条）。

¹⁹⁴ 地方交付税法第6条第1項

第3節 地方交付税の制度沿革と実際

1 地方交付税の制度沿革

地方交付税の歴史的形成過程を振り返ると、その前身に「地方財政平衡交付金」（1950～53年度の4年間のみ実施）や、さらに遡ると戦時体制下の財政調整制度である「地方配布税」が存在した。第二次世界大戦前の日本における地方税財政の特徴は、現在と大きく異なり、主要な財源が地方税（地租、家屋税、営業税、酒消費税など）であったことにある（ただし、中央集権的な徴税制度の下で、地方自治体は国の指導に従うことが求められていた）。戦時体制下に入ると、1940年に「地方分与税」が導入された。これは還付税と配付税の2種類に分かれ、前者は、特定の収益源に対して課される収益税（地租・家屋税・営業税）を徴収地に還付するものである。

一方、後者は所得税・法人税・遊興飲食税および入場税の一部を財政調整的に分与するもので、具体的には、次の（1）と（2）の方法で配分された。

- （1）課税力に反比例した配分：人口を基準とした簡易な方式により、人口当たりの税収が少ない地域により多く配分する
- （2）財政需要に正比例した配分：各自治体の財政需要を考慮し、その割合に応じて配分する

戦後、1949（昭和24）年に来日したシャウプ税制調査団は、1950年に日本の税制に対して勧告を行った。これは、国税・地方税を含む抜本的な税制改革と財政調整制度としての地方財政平衡交付金（以下、同交付金という）の導入の二つを柱としていた¹⁹⁵。当時、国はドッジ・ライン（Dodge Line）によるインフレ抑制・財政赤字の削減を図ったが、その影響で国税収入が不足し、地方財政も厳しい状況に陥り、多くの地方自治体が財源不足となった。そこで、シャウプ勧告では、財源不足の地方自治体に対して国がその不足分を全額補填（地方自治体が標準的な行政を遂行するために必要財政需要を算定し、その額と地方税収入の差額を平衡交付金で全額補填）することを提唱した。

これを受けて、国は同交付金を創設した。その特徴は、従来の「主要国税の一定割合を地方交付税の財源とする方式」から、「地方自治体の財源不足額を基準とする方式」への大転換であり、財源保障機能を強く持つことにあった¹⁹⁶。

さらに、その配分について、中央・地方の代表者などで構成する「地方財政委員会」で検討・実施する点も画期的であった。すなわち、地方財政委員会は、同交付金の運営と監督を担う機関として設立され、次のイからハの業務を遂行した。イ地方自治体の財政状況の調査（財政力や財政需要を評価し、交付金の必要性を判断する）、ロ交付金の配分決定（調査結果に基づき、交付金の配分を決定する）、ハ財政運営の指導（適切な財政運営を行うための指導や助言を行う）。

同交付金は、毎年度の国家予算編成期において、特に基準財政需要額の算定を巡り、国の財政当局と地方自治体側との間で厳しい予算折衝が繰り返された。その結果、制度運営の難しさが顕在化し、同交付金は1950年（昭和25年）度から4年間続いたが、1954年（昭和29年）に「地方交付税」へと改められた。新たに導入された地方交付税では、

¹⁹⁵ 日本税理士連合会 [1979]、日本租税研究協会 [1983]、シャウプ勧告 70 周年記念出版刊行会 [2019] 参照。

¹⁹⁶ https://www.soumu.go.jp/iken/jokyo_chousa_shiryo.html、2025 年 4 月 25 日確認。

各地方自治体への配分額の算定について地方財政平衡交付金の方式（基準財政需要額－基準財政収入額）を踏襲した。

しかし、地方交付税の総額の決定方法については、戦前の配布税の仕組みに倣い、主要な国税の一定割合を財源とする方式へと変更された。こうして地方交付税は、地方財政平衡交付金と配布税の二つの考え方を融合させたハイブリッドな制度として成立し、地方自治体の財政調整機能を維持しつつ、国税収入との連動性を確保する仕組みへと進化したのである。

2 地方交付税の実際（総額算定と各地方自治体への配分）

ここでは、まず、地域・自治体の実情を整理した上で、次に、地方交付税の実際（総額算定と各地方自治体への配分）について考察する。

表1は、都道府県と市区町村の人口と面積の最大・最小を示している。地域ごとによって人口・面積の条件に大きな違いがある。ここでの人口の違いは、成熟社会を迎え、ライフスタイルの変化により人口減少局面にある中で、高齢者数、子供の数、納税者数、立地企業数、企業の規模などの地域差から生じている。

表1 都道府県と市区町村別の人口と面積の最大最小

	数	最大人口	最小人口	最大面積	最小面積
都道府県	47	約1億3,500万人 (東京都)	約54万人 (鳥取県)	8万3,456km ² (北海道)	1,877km ² (香川県)
市区町村	1,741	約2,700万人 (大阪市)	約168人 (東京都青ヶ島村)	2,177km ² (岐阜県高山市)	3.4km ² (富山県舟橋村)

〔出所〕人口データ：<https://uub.jp/rnk/tcktv.html>。面積データ：国土地理院「全国都道府県市区町村別面積調」<https://www.gsi.go.jp/KOKUJYOHO/MENCHO-title.htm>、2025年4月25日確認。

さらに、自治体単位での人口動態について整理すると、次の4つのタイプに分類できる。

- (1) 自然減が加速している地域：死亡数が出生数を上回り、人口減少が進む自治体
- (2) 社会減が深刻な地域：転出が転入を上回り、人口流出が続いている自治体
- (3) 自然減と社会減の両面で人口減少が進む地域：出生数の減少と住民の流出が同時に発生し、人口が減少し続けている自治体
- (4) 人口の約3割が集中する東京圏（東京、神奈川、埼玉、千葉）：他地域からの人口流入が継続し、社会増が顕著な地域

これらの自治体において社会増が見られるのは東京圏に限られ、名古屋圏や大阪圏でも転出が転入を上回る状況が続いている。この結果、東京への人口・機能集中は依然として是正されず、企業の納税額においても東京が他の自治体を圧倒する状況が続いている。

表2を用いて、地方交付税による地方自治体間の財政均衡化の実態を計数的に確認する。地方自治体の財政は、歳入（財源の確保）と歳出（支出の実施）によって成り立っている。そのうちの歳入において、地方交付税は使途が自由な一般財源として大きな割合を占める。そして、地方交付税の財源調整効果が働くことで、市町村（中都市、小都市、町村）の歳入総額に占める一般財源の割合の比較において、人口規模の違いによる財政的な格差は生じていないことが確認できる（表2の合計欄を参照）。

人口規模の小さい町村ほど、一般財源に占める地方交付税の割合が高く、特に人口1万人以上の町村では24.6%、人口1万人未満の町村では37.9%を占める。これらの町村では、地方交付税が極めて重要な財源となっている。

以上のことから、居住地域によらず住民が同じ水準の公共サービスを享受できる地方交付税の仕組みが機能していることが読み取れる。

次に、地方交付税の総額算定と各地方団体への配分について整理する（特別交付税については次節で詳述する）。配分についての理論は比較的単純であり、財源不足の地方自治体に対して、その不足分（＝基準財政需要額－基準財政収入額）が交付される。具体的には、地方自治体ごとに「基準財政需要額（行政運営に必要な財源）」¹⁹⁷と「基準財政収入額（自治体が独自に確保できる財源）」¹⁹⁸を算定し、基準財政需要額が基準財政収入額を上回る自治体が「財源不足団体」として認定され、その不足分を補填する形で交付される（歳入歳出差額補填型の地方交付税：行政需要と税収の差額を交付）。

そして、自治体の財政力を測る指標として財政力指数（基準財政収入額 ÷ 基準財政需要額）が用いられている。この指数が1未満の場合、地方自治体は交付団体として認定され、地方交付税を受けることになる。地方交付税総額の「94%」は普通交付税に充てられ、残りの「6%」が特別交付税として、特定の財政需要などに充てられる¹⁹⁹。

¹⁹⁷ 基準財政需要額は、まず、経費の種類ごとに、単位費用 × 測定単位の数値 × 補正係数【単位費用は、例えば、消防費の場合には自治体の人口に、1単位当たりの単価をかける。さらに各自治体の事情を考慮して（人口密度や寒冷・積雪の度合いなど）、測定単位の数値を補正する】で計算する。（地方交付税法第11条）。すべての経費の種類別の計算が終われば、それを総合計して基準財政需要額とする。

¹⁹⁸ 基準財政収入額は、次の通り計算する。基準財政収入額＝標準的な地方税収×基準税率（75%）＋B：地方譲与税等【標準的な地方税収とは、「地方税＋税交付金（地方消費税交付金など）＋市町村交付金＋地方特例交付金の合計額であり、地方譲与税等とは、税源移譲相当額（個人住民税）＋地方譲与税（地方道路譲与税など）＋交通安全対策特別交付税＋地方特例交付金の合計額である】（地方交付税法第14条）なお、地方税は、実際の収入額ではなく、法定普通税を標準税率で課税した時の収入見込み額である。また、法定外税（独自課税）や標準税理を超えて課税する超過課税は、対象外である。

¹⁹⁹ 地方交付税法第6条の2。特別交付税の比率は、1958（昭和33）年度の地方交付税法改正によって、6%となり現在に至っている。

表2 市区町村に占める一般財源の割合

	地方税	地方譲与税、 地方特例交付 金等	地方交付税	合 計 (%)
中都市	32.3	7.1	10.7	50.1
小都市	23.3	6.1	22.4	51.8
町村（人口1万人 以上）	21.9	5.9	<u>24.6</u>	52.4
町村（人口1万人 未満）	11.6	3.8	<u>37.9</u>	53.2

（注）中都市とは、政令指定都市、中核市及び施行時特例市以外の市のうち人口10万人以上の市、

小都市とは人口10万人未満の市である。

〔出所〕総務省「令和5年版地方財政白書」

第4節 特別交付税の概要と問題点

ここでは、特別交付税の概要と、その問題点について検討する。地方交付税には、普通交付税と特別交付税の二種類がある。いずれも地方の財政を支えるために国から交付される資金であるが、それぞれの目的などには違いがある。

表3に示すように、普通交付税の目的は、自治体間の財政力格差を是正し、地方自治体が標準的な公共サービスの提供（安定した行政運営）を行えるよう財政支援（資金交付）することにある。

一方、特別交付税の目的は、普通交付税では対応できない財政需要や自然災害への迅速な対応にある。例えば、特定の事業に急な資金が必要な場合や、大規模な災害が発生した際に交付される。その交付は、地方自治体による特定の状況や緊急の財政需要についての報告・申請に基づいて、国が適切と判断した場合に決定される。したがって、特別交付税の機能は、予期せぬ財政需要や緊急事態に対応することで、普通交付税と相互に補完し合うことにある。以下では、この特別交付税について、検討していきたい。

特別交付税の総額は、前述したように地方交付税総額の6%に相当する額である。2024（令和6）年度の特別交付税の交付総額は1兆2,597億円（前年度比+11.3%）であり、その内訳は道府県分が2,493億円（前年度比+47.2%）、市町村分が1兆104億円（前年度比+4.9%）となっている。²⁰⁰特別交付税の使途は非常に幅広く、具体的には、災害関連経費²⁰¹、除排雪経費、鳥インフルエンザ対策、豚熱対策、原油価格高騰対策、地域医療（公立

²⁰⁰ 交付総額の増加は、令和6年能登半島地震による災害に係る財政需要等への対応による。

https://www.soumu.go.jp/main_content/000998441.pdf、2025年4月25日確認。

²⁰¹ 阪神淡路大震災（1995年1月17日発生）の際、被災地神戸市の復興支援のために、災害救援交付金（災害発生直後に被災地に迅速に資金を提供するための交付金）、復興交付金（長期的な復興計画の一環として、被災地のインフラ復旧や住宅再建などのための交付金）及び特別援助金（個人や企業が直接受け取る形で、生活再建や事業再建のための援助金）が交付された。このように、日本の特別交付税は災害時の迅速な対応を可能にし、被災地の復旧・再建を支える重要な財政制度として機能している。一方、地方交付税制度が存在しないアメリカでは、災害時の復興財源を確保する仕組みがなく、大規模災害が発生すると人口の急減が見られるケースがあった（アメリカ・ニューオリンズ市は過去に数回ハリケ

病院等）の確保、地域交通（地方バス、離島航路、地域鉄道支援等）の確保・支援、公営企業の経営基盤強化、地域おこし協力隊、消防・救急、文化財保存、農林水産被害対策（有害鳥獣対策等）などがある。

表3 普通交付税と特別交付税の相違

	普通交付税	特別交付税
目 的	標準的なサービス提供に必要な財源を確保するため	普通交付税では対応できない特別な財政需要（例：災害対応、予測困難な経費）に必要な財源を確保するため
算定方法	各地方自治体の「基準財政需要額（標準的なサービスを提供するために必要な経費）」と「基準財政収入額（標準的な税収入）」を基に算定する	特定の財政需要に基づき、総務省が各自治体の状況を勘案して決定する
交付時期	年4回（4月、6月、9月、11月）に交付	年3回（12月、翌年3月）に交付

[出 所]https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/c-zaisei/kouhu.html に基づき筆者作成

しかし、特別交付税には幾つかの課題が残る。近年の交付額の推移を見ると、2020（令和2）年度は9,200億円、2021（令和3）年度は9,800億円、2022（令和4）年度は1兆500億円、2023（令和5）年度は1兆1,322億円と増加傾向にある²⁰²。その要因には地方自治体の財政需要の拡大がある。

このような特別交付税が置かれた状況への対応として、例えば、宿泊税²⁰³などの新たな税の導入が考えられる。ただし、宿泊税の導入は観光振興策と密接に関係するため、その制度設計の実現可能性や地方経済に与える影響について慎重に検討する必要がある。

さらに、後述するように特別交付税は普通交付税とは異なり、標準化された算定式がないため、財政需要に応じた客観的な配分が難しい（一部の地方自治体に偏ることがある）。したがって、配分基準や算定方法をできるだけ明確化し、政治的な影響などを最小限に抑えることが必要である。そこで、次節では、国が進める施策とは異なる視点から、改めて、特別交付税のあり方について検討する。

ーンの影響を受けて、特に2005年のハリケーン・カトリーナが市内地域を浸水させ、インフラが大きく損傷した。その結果、2005年～2010年の間に、市の人口は約100,000人（29%）の大幅減少となった。

²⁰² <https://www.stat.go.jp/library/faq/faq05/faq05b04.html>、2025年4月25日確認。

²⁰³ 宿泊税は、課税対象地域にあるホテル・旅館などの宿泊施設に宿泊した場合に、宿泊料に応じて課税される法定外目的税であり、東京都、大阪府、福岡県、京都市、金沢市、福岡市、北九州市、長崎市、倶知安町（北海道）の9つの自治体で実施されている（2025年4月25日現在）。

第5節 人口減少社会における特別交付税のあり方

1 特別交付税の実際

まず、現行の特別交付税は、次の(1)から(4)の交付要件を根拠に決定されている。

- (1) 基準財政需要額に反映されない特別な財政需要の存在：普通交付税の基準財政需要額の算定方式では考慮されない特別な財政需要が存在する場合に交付される。例えば、地方自治体の首長・議会議員の特別選挙が実施される場合や、生活保護受給者数が急増した場合などが該当する。
- (2) 基準財政収入額が実際の収入より過大に算定されている場合：普通交付税の基準財政収入額が、現実の収入額と大きく乖離しており、過大に見積もられている場合に交付される。
- (3) 算定期日（4月1日）後に発生した災害による財政需要の存在：交付税の額の算定期日後に自然災害などが発生し、その復旧に要する費用が生じた場合や、災害の影響で財政収入が減少した場合に交付される（ただし、国の負担による復旧費用を除く）。
- (4) その他の特別な事情：上記の(1)から(3)に該当しないが、特別な財政事情がある場合に交付される。

次に、特別交付税は、その規模（資金額）や割合について、適切なバランスを見つけていくことが難しい。例えば、過疎地域への支援は、地域の自立を促進し、持続可能な発展を支える役割を果たす。しかし、過剰な支援は地域の依存を招くこともあり、適度な支援を行うことが必要となる。そこで、前述の特別交付税の交付要件に関して、特に、上記の(4)の要件と関連する次の①から④の視点を鑑みることによって、地域住民の立場に寄り添うことができるのではないかと考える。

- ① 持続可能な地域発展に向けた視点である。これは財政支援だけではなく、地域の自立に向けた視点である。例えば、離島や過疎地域の特性を考慮したインフラ整備や産業振興策を導入し、地域経済の基盤を強化することで、自立を促すことが可能となる。
- ② 地域住民の意見を反映した視点である。支援の実効性と住民の満足度を向上させるには、住民との対話やアンケート調査を通じて具体的なニーズを把握しなければならない。これらに基づく支援策を設計することで、地域の実情に即した支援が可能となる。
- ③ 災害対策と復興支援の視点である。自然災害が多発する地域に、震災復興特別交付税などの形で、防災施設の整備や住宅再建など、迅速かつ適切な被災地の早期復興を支える必要がある。
- ④ 人口減少社会への対応の視点である。人口減少が進む地域（特に、離島や過疎地域）では、地域交通や地域医療など生活基盤の維持が難しい。住民の日常生活を支える経費が増加する傾向の対処として、地域の持続可能性を確保する必要がある。

さて、実際の特別交付税による支援として、公共インフラの維持管理、教育・福祉、自然災害や緊急事態に備えた施設の建設・維持管理、災害対策、産業振興など様々なものを挙げることができる。実例として、アからクのような国の政策に沿ったものが多い（表4参照）。

- ア 地域のデジタル化推進²⁰⁴：デジタル人材の育成・確保を支援し、地域の DX（デジタルトランスフォーメーション）の推進。
- イ 観光振興・地域産品の開発²⁰⁵：全国各地で地域活性化起業人が観光振興や自治体 DX、地域産品の開発に対する貢献。
- ウ 外国人住民への支援：多言語化推進を通じて、外国人住民の生活環境の整備。
- エ 災害対策・復興支援：震災復興特別交付税を活用し、災害被災地の復興支援。
- これらに加え、次の地方振興策にも特別交付税が活用されている。
- オ ふるさとワーキングホリデー
- カ ふるさと起業家支援プロジェクト
- キ 特定地域づくり事業組合制度（人口急減法に基づく制度）
- ク 過疎地域の支援に関する特別措置（過疎法に基づく措置）

このような支援内容に関して若干の検討を行う。まず、地域の DX(デジタルトランスフォーメーション)推進については、デジタル人材の育成・確保には時間と資源を要し、特に農村部や離島では ICT（情報通信技術）インフラ整備のコストが都市部に比べて高くなる。そのため、実効性のある施策を進めるには相当な財政支援が必要である。また、デジタル化を効果的に推進するためには、地域住民がデジタル技術を活用できるよう教育やトレーニングを充実させることが不可欠である。次に、観光振興や地域産品の開発については、地域経済の活性化に貢献する一方で、一時的なブームに終わるリスクがある。そのため、観光振興や地域産品開発の施策は、単なる短期的な経済刺激策ではなく、持続可能なビジネスモデルを構築し、地域経済の長期的な発展を目指すことが必要である。

表 4 特別交付税による支援

項 目	対 象	内 容
デジタル人材の育成・確保	地域のデジタル化を推進するためのプロジェクト（情報システムの整備、デジタル教育の充実等）	・東京都：デジタル人材のレベルに応じた育成・確保 ・真岡市：中核となる「DX 推進リーダー」の育成 ・広島県：情報システム人材育成プランを策定し、デジタル人材の育成
地域振興プロジェクト	観光振興や地域産品の開発、地域の魅力を発信するプロジェクト	全国の地域における「地域活性化起業人」が観光振興や自治体 DX、地域産品の開発
外国人住民への支援	多言語化の推進	行政情報や生活情報の多言語化に要する経費を支援

²⁰⁴ https://www.soumu.go.jp/main_content/000896267.pdf、2025 年 4 月 25 日確認。

²⁰⁵ https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_gyousei/c-gyousei/bunken_kaikaku/02gyousei08_03100070.html、2025 年 4 月 25 日確認。

災害対策と復興支援	震災復興特別交付税を活用して、災害被災地の復興支援	防災施設の整備・住宅再建
-----------	---------------------------	--------------

[出 所] 総務省ホームページなどにに基づき筆者作成

2 特別交付税のあり方

表4にあるような現行の特別交付税の内容を見ると、人口減少に備えたものが弱いことが分かる。そこで、人口減少に備える視点から、以下の二つの特別交付税に対する提言を行いたい。

第一に、「地域ごとの実情や課題を反映した取り組み」である。

交付内容に画一化する傾向が見られ、多くの地方自治体が似たような施策(DXの推進・導入など)を展開している。しかし、例えば、都市部では高度な情報通信インフラの整備が必要だが、そもそも農村部や離島では基本的なインターネット接続の確保が必要となる。また、デジタル人材の育成においても、地域の産業構造に応じたスキルセット(人材の能力や経験などの組み合わせ)の提供が必要であり、デジタル化推進だけにかかわらず、その地域固有の特性やニーズに寄り添う姿勢が望ましい。

第二に、「地域ごとの柔軟な評価基準の導入」および「住民の意見反映」である。

特別交付税は、地方の活性化を図り、納税者である住民の暮らし・環境整備にとっての貴重な財源である。そのため、各地域の特性に応じた柔軟な配分を実現することが望ましい(配分の柔軟性の確保)。

地域・自治体の特性やニーズの適格な把握には、適切な評価基準を設けることが前提となる。この基準に基づいて特別交付税を配分することで、財政支援をより効果的に行うことができる(配分の適合性の確保)。さらに、住民の意見やニーズを積極的に取り入れることも欠かせない。住民の声を反映することで、地域・自治体にとって最適な政策を推進し、持続可能な発展に繋がるからである。

最後に、配分の柔軟性や適合性を確保する評価基準として、以下のアからカの項目が考えられる。

ア 人口動態(人口減少に備え、地域の人口規模、密度、年齢構成などを評価基準として採用することにより高齢化率の高い地域や人口減少が著しい地域を優先的に支援できる)

イ 経済状況(ライフスタイルの変化に対応して、平均所得、雇用率、産業構造などを基準にすることで、経済的に厳しい状況にある地域を支援できる)

ウ 地理的要因(過疎地域や山間部、離島など、アクセスが難しく災害のリスクが高い地域に対して支援できる)

エ 公共インフラの維持管理の状況(学校、医療施設、地域交通、上下水道などの維持管理、これらの状況(度合い)を基準にすることで、基礎的なインフラが不足している地域に対して支援できる)

オ 地域課題(特定地域に特有の課題、例えば、環境保全、文化財の保存、自然災害への支援ができる)

カ 地域住民のニーズや意見(地域住民によるアンケートや意見交換会を通じて、納税者である地域住民の優先事項を評価に組み込むことができる)

第6節 むすび

地方交付税は、その前身であるシャープ勧告における平衡交付金を経て、現在の形へと進化し、地方財政の調整機能を果たす重要な制度となった。多くの地方自治体の財政が逼迫する中で、特別交付税は単なる財政調整の枠を超え、地域・自治体を支える財政支援としての役割が期待されている。したがって、その配分基準の公平性と柔軟性を確保しながら、特に、人口減少に備えた持続可能な地域・まちづくりの取り組みが求められる。

さらに、特別交付税の使途が不明瞭であれば、期待される成果を十分に得ることが難しいため、透明性の確保が不可欠である。したがって、各地方自治体は、特別交付税の使途に係る説明責任を果たし、納税者である地域住民の理解と信頼が得られるように努める必要がある。

このような取り組みにより、特別交付税が公平で効果的に機能し、地域住民の生活向上に貢献することが望まれる。

第3章 離島から見る財政と税制

第1節 決算カードから見る離島財政

1 なぜ離島なのか

(1) 離島の現状

「日本は14,125の島嶼により構成され、うち有人島は417島となる（令和7年4月1日現在）²⁰⁶。人口は約61万8千人（平成31年4月1日現在）であり、日本全人口数に占める割合は0.5%と少ないのが現状である。また、離島の面積も日本の国土面積の約2%しかない。しかしながら、日本の排他的経済水域（EEZ）等の面積は約447万km²となり、離島の存在により、本土のみに比べ約2倍となっている。」²⁰⁷このことから、離島の存在は、日本において重要なものであるといえよう。

離島の存在意義の重要性については問題ないことが分かるが、離島における財政が決して裕福であるとは言えず、主な産業が農業と漁業の第1次産業と観光業であり、地方交付税の割合が高く、自主財源では賄いきれないのが現状である。

(2) ハブ&スポークで考える離島

日本国すべての地域において、中心となる自治体とその周辺の自治体とが組み合わさって地域を構成していると言える。その中心となる自治体が自転車と言うハブであり、周辺市町村がスポークとなり、この全てが組み合わさることにより車輪を構成しているのである。

離島の多くがスポークであるが、中にはハブとして機能している離島もある。ハブとして機能する離島は、人や物を惹きつける魅力ある自治体として存在している。つまり、離島というハンデも覆すことが可能であることを証明しているのである。

²⁰⁶ 「日本の島嶼の構成」公益財団法人日本離島センター

<https://www.mlit.go.jp/kokudoseisaku/chirit/content/001477518.pdf>（2025年6月15日）

²⁰⁷ 「日本の離島の現況」公益財団法人日本離島センター

日)https://www8.cao.go.jp/okinawa/siryou/singikai/senmoniinkai/14/14-3-2_1.pdf（2025年6月15日）

離島は本土における他の市町村と比較して、影響を受ける地域が少ない。例えば千葉県木更津市はアクアラインが出来る前は千葉市の影響を大きく受けていたが、南房総地区でのハブ市として機能していた。ところが、アクアラインが出来たことにより、東京や川崎への通勤圏となり、ハブ機能としての機能が失われたのである。これは駅前の商業施設のほとんどが無くなり、商業としての地位が失われたことが証明している。しかしながら、その後三井アウトレットモールやコストコ、イオンモール等の大規模商業施設が出来たことにより、南房総地区のハブ機能を回復してきており、人口も増加している。

このように、本土の市町村の多くが隣接市町村以外の大規模都市（東京圏や名古屋圏、近畿圏等）の影響を多分に受けており、人口減少や開発状況によって大きく変動するため、検証対象とすることは困難である。しかしながら、離島の多くはハブとなる場所が少ないため、スポークであることによる人口減少の原因が分かりやすい。八重山諸島における石垣島、沖縄本島の周辺島嶼、薩南諸島における鹿児島市、五島列島と対馬における長崎市、壱岐の福岡市、伊豆諸島と東京等ハブ&スポークの関係にあり、スポークに位置する離島は軒並み人口減少を招いているのである。

2 離島における決算カード比較

(1) 決算カードとは

決算カードとは、総務省ホームページの地方財政状況調査関係資料のページ内に公表されている、全国各地の自治体ごとの財政状況を1ページでまとめたものである。決算カードには次の項目の記載がある。

① 歳入の状況

ア 一般財源

- a 地方税・地方譲与税・地方消費税交付金・自動車税環境性能割交付金・法人事業税交付金等
- b 地方交付税

イ 特定財源

- a 国庫支出金
- b 道府県支出金
- c 地方債等

② 歳入の区分

歳入には、多くの科目が存在する。これらは歳入構造の性格によって、「一般財源」と「特定財源」、「自主財源」と「依存財源」に分けることができる。「一般財源」と「特定財源」の区分は、「財源の使い道が決まっているかどうか」で区分する。次に、「自主財源」と「依存財源」の区分は、「自治体独自で集めるか、国や都道府県などから調達するか」で区分する。

この区分方法によれば、地方自治体の歳入は次に区分することができる。

図表 1 財源区分

		一般財源		
地方交付税			地方税	
依存財源			寄付金	自主財源
	国庫支出金			
	都道府県支出金			
地方債		特定財源		

(五訂版習うより慣れろの市町村財政分析 33 頁)

上記のうち地方自治体 4 大歳入の区分は次のとおりとなる。

地方税(市町村税、分担金及び負担金など)は一般財源かつ自主財源

地方交付税は一般財源かつ依存財源

国庫支出金・都道府県支出金は特定財源かつ依存財源

地方債は特定財源かつ依存財源

「特定財源は特定の目的のために使うものであり、ひも付き財源と言われるものである。例えば、国庫支出金は施設建設や生活保護等国が推奨する政策やナショナルミニマム保証するための国から自治体への補助金であり、都道府県支出金も同様となる。」²⁰⁸

「地方債は自治体の借金であり、原則的には特定された施設や道路建設などのために支出するための財源である。」²⁰⁹

これに対して一般財源は、使い道が特定されないため自治体の自由裁量により使うことができる。この割合が少ないほど予算の硬直化を招くことになる。そこで、上記を踏まえて離島における決算カードを見ていくことにする。

(2) 検証対象とする自治体の選定

決算カードを検証するにあたり、どの離島を検証対象とするのかを検討する必要がある。日本国には有人の島が 416 島あり、大小様々であるため、本土との交通事情を考慮していくことにする。条件として次のものを列挙する。

① 人口

② 飛行場があり、本土と飛行機の定期便がある。過疎化の原因が本土との交通事情にあることが考えられる。なぜならば、飛行機があれば重病人を本土の病院へ移送することができるが、船だけでは荒天時には移送の選択肢が限られるため、生命に対する安全が確保できない。これはマズローの 5 段階欲求説における基本的な生存欲求が満たされないことから、今後の維持が難しいことが想定されることが原因である。

²⁰⁸ 大和田一紘・石山雄貴・菊池稔 2021 年 11 月 10 日『五訂版習うより慣れろの市町村財政分析 初版』自治体研究社 33 頁

²⁰⁹ 大和田一紘・石山雄貴・菊池稔 2021 年 11 月 10 日『五訂版習うより慣れろの市町村財政分析 初版』自治体研究社 33 頁

上記の条件を考慮して、今回は最北端の北海道利尻島における利尻町と、最西端の沖縄県与那国島における与那国町を検証対象とすることにする。

図表 2

自治体名	人口 (R2 年国調)	人口 (H27 年国調)	飛行場 (定期便)	環境被害
利尻町	2,004 人(△13.0%)	2,303 人	1 日 2 往復	雪害
与那国町	1,676 人(△ 9.1%)	1,843 人	1 日 3～4 往復	台風被害

令和 4 年度決算カード一部抜粋²¹⁰

利尻町及び与那国町の両方とも人口は減少しており、利尻町は 5 年間で 13.0%の減少、与那国町は 9.1%減少している。

(3) 対象となる自治体の決算カード (令和 4 年度)

図表 3

区分	北海道利尻町		沖縄県与那国町	
	決算額(千円)	構成比%	決算額(千円)	構成比%
地方税	214,554	4.7	221,959	5.8
地方交付税	2,325,534	50.6	1,700,955	44.8
国庫支出金	339,862	7.4	303,672	8.0
都道府県支出金	136,816	3.0	492,515	13.0
地方債	332,907	7.2	105,034	4.5
寄付金	360,104	7.8	13,486	0.4
歳入合計	4,595,968	100.0	3,796,170	100.0

令和 4 年度決算カード一部抜粋²¹¹

利尻町の自主財源である地方税は歳入合計のうち 4.7%しかなく、歳入の多くを占めるものが依存財源である地方交付税であり、50.6%となっている。

与那国町の自主財源である地方税は 5.8%であり、利尻町よりは多いが全体の割合から見てもかなり少ない。与那国町も利尻町と同じ様に依存財源である地方交付税の割合が 44.8%となっており、歳入の依存割合が高い。

²¹⁰ 総務省令和 4 年度決算カード <https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/card-23.html> (閲覧日 2025 年 2 月 12 日)

²¹¹ 総務省令和 4 年度決算カード <https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/card-23.html> (閲覧日 2025 年 2 月 12 日)

図表 4

	新潟県佐渡市		沖縄県石垣市	
人口	51,492 人 (R2 年国調)		47,637 人 (R2 年国調)	
区分	決算額(千円)	構成比%	決算額(千円)	構成比%
地方税	4,983,895	10.1	6,608,550	18.6
地方交付税	20,798,945	42.3	7,864,352	22.1
国庫支出金	5,644,908	11.5	8,640,544	24.3
都道府県支出金	4,055,556	8.2	4,632,043	13.0
地方債	4,056,962	8.2	1,587,571	2.8
寄付金	481,243	1.0	2,062,317	5.8
歳入合計	49,202,791	100.0	35,583,348	100.0

令和 4 年度決算カード一部抜粋²¹²

図表 4 では市としての規模を持つ離島を検証して見ることにする。新潟県佐渡島の佐渡市は人口 51,492 人を有しているが、地方税の歳入割合は 10.1%である。同じ新潟県の十日町市 (49,820 人) の 15.6%、五泉市 (47,625 人) の 22.4%と比べてもかなり低い。これは佐渡島が典型的な農林水産業と観光業を主体とした町だからである。また離島であることから、近隣市町村のベッドタウンになり得ないため、近隣市町村の影響を受けにくい立場と言えよう。

地方交付税金額は積雪が多い地域ほど多くなる傾向があるため、佐渡市の地方交付税はかなり多い。

これに対して石垣市は八重山諸島の中心であり、商業及び工業もある。人口は 47,637 人と佐渡市よりも少ないが、地方税の歳入割合は 18.6%と高く、地方交付税の割合が 22.1%と少ない。これらのことから、石垣島は離島の歳入として非常に良いバランスを持った自治体と言える。

自転車をイメージすると、石垣島は八重山諸島のハブであり、同じ八重山諸島の与那国島はスポークと言えよう。石垣島の人口は令和 2 年国調と平成 27 年国調と比較して 0.2%増加しており、ハブ機能を維持している自治体である。

これに対して、佐渡市は新潟市がハブであり、佐渡市はスポークと言える。人口は令和 2 年国調と平成 27 年国調と比較して 10.1%減少しており、同じスポーク自治体である利尻町 (13.0%減少) や与那国町 (9.1%減少) と同様である。

²¹² 総務省令和 4 年度決算カード <https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/card-23.html> (閲覧日 2025 年 2 月 12 日)

(4) 離島のハブ&スポークの人口分析

図表 5

市区町村	R2 人口	H27 人口	増加割合	ハブ&スポーク
北海道利尻町	2,004 人	2,303 人	△13.0%	スポーク
東京都大島町	7,102 人	7,884 人	△9.9%	スポーク
東京都八丈町	7,042 人	7,613 人	△7.5%	スポーク
東京都小笠原村	2,929 人	3,022 人	△3.1%	ハブ
新潟県佐渡市	51,492 人	57,255 人	△10.1%	スポーク
長崎県対馬市	28,502 人	31,457 人	△9.4%	スポーク
長崎県五島市	34,391 人	37,327 人	△7.9%	スポーク
鹿児島県奄美市	41,390 人	43,156 人	△4.1%	ハブ
鹿児島県屋久島町	11,858 人	12,913 人	△8.2%	スポーク
沖縄県那覇市	317,625 人	319,435 人	△0.6%	ハブ
沖縄県宮古島市	52,931 人	51,186 人	+3.4%	ハブ
沖縄県石垣市	47,637 人	47,564 人	+0.2%	ハブ
沖縄県与那国町	1,676 人	1,843 人	△9.1%	スポーク

令和4年度決算カード一部抜粋²¹³

図表5により、5年前より人口減少している自治体が多いが、ハブとスポークで減少割合に違いがある。スポークである離島は人口減少が平均9%以上の減少率となっているのに対して、ハブである離島は減少率が低く、増加している離島もある。つまり、ハブとして位置する離島は人を惹きつけ、スポークである離島は人口減少を止められないでいる。

それではハブとしての離島を検証していくことにする。東京都小笠原村は近隣から大きく離れているため、独自の文化と観光地としての魅力が観光客を惹きつけており、移住者もいることから人口減少割合が少ない。

鹿児島県奄美市は薩南諸島の中では一番大きく、鹿児島からも離れているため鹿児島市の影響を受け難い地理にある。そのため近隣の徳之島、喜界島、沖永良部島のハブとして機能していることから4.1%の減少率で済んでいる。

沖縄県那覇市、宮古島市及び石垣市は近隣の離島とのハブとして機能しており、観光産業が拡大していることから人口が増加しているのである。

第2節 ふるさと納税等自主財源が及ぼす離島の財政

1 地域経済社会の創生と発展

(1) 地域経済政策と税制

「地域経済社会の創生・発展には、地方創生総合戦略にもあるように地域（まち）に住む人（ひと）が働き（しごと）、生活する環境を持続可能なものにすることが不可欠である。しかしながら、少子高齢社会で人口減が見込まれる日本社会では、従来のような

²¹³ 総務省令和4年度決算カード <https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/card-23.html>（閲覧日 2025 年 2 月 12 日）

国や自治体による政策や財源で地域振興をする余裕も体力もないため、地域社会にかかわるすべての主体の知恵と努力を動員することが求められる。ヒト・モノ・カネ・情報（知恵）の質と量を問題解決のためいかに確保し、投入し、管理して成果（アウトカム）を実現するかの戦略が問われているのである。」²¹⁴

わが国では、「伝統的に地域（経済）政策としては、財政・税制・規制・人材育成を中心とする施策が用いられてきた。特に社会資本整備や産業振興政策という直接経済活動に働きかけるものが多かった。…1980年代には…我が国でも中曽根政権下では新保守主義的な考えの下、小さな政府を目指し民営化政策が推進された。80年代から90年代においては、必要な政策を効果的に実施することで少ない経費で大きな効果を実現するため、積極的に実現方策として民間経営や市場原理を公的部門に適用する動きが新公共管理（New Public Management：NPM）として…橋本・小泉政権下で適用された。しかし、NPMの個別成果追及や市場原理が機能しないこと、さらにはリーマン・ショックによる欧州債務危機などを受け、政府と企業および社会が協働してあるいは連携して問題解決を行うネットワーク・ガバナンス的な考え方が21世紀に入って有力になってきた。わが国でも小泉政権の後、福田政権（2007年9月～2008年8月）において打ち出された『地方再生戦略』は、市場原理思考を修正し、補完性・自立・共生・総合性・透明性の5原則を提示し、都市と地方の共生や協働を謳っている。これは、現政権の地方創生総合戦略の基礎となっている。」ふるさと納税制度は、「2008年の『地方税法等の一部を改正する法律』によって開始され、…都市から地方への財源分配であり地方再生の共生原理に近い制度である。現在の地方創生総合戦略と関係づければ、ふるさと納税自体は地域再生法（平成17年法律第24号）とは別の法律に基づくため区分されているが、地域や自治体側にとっては自主的・自立的な取り組みを推進する財源措置であることに変わりがない。このため、前述したように総務省でもふるさと納税を「地方創生」と連動させている。」²¹⁵

（2）ふるさと納税制度の運用と戦略

「ふるさと納税制度は、返礼品の価値が寄付者の自己負担となる2千円を上回ることで、なつて大きな寄付と返礼品市場を構成することになっている。地方部の自治体にとっては、自己財源を確保する絶好の手段と期待する声も大きいが、同時に何を充当し、何を目標とするかの的確な戦略が重要である。ふるさとの魅力を発信し、その政策課題やニーズを満たす必要性を認めてもらい、寄付を集め、有効活用することである。

…実際のふるさと納税は寄付金と返品がセットとなっており、寄付者側ではこれに税額控除が、寄附（ふるさと納税）先の自治体では寄附収入と受入費用が発生する。受入費用には、返礼品の調達原価の他、送付・広報・決済・事務などの経費から構成される。

つまり、寄付額がすべて特定の事業に当てられるのでなく、経費を控除した純額が政策の財源になる。したがって返礼品を豪華にすれば寄付額は多くなるものの純額の収入は減少するから、効率性は高いとはいえない。むしろ、ふるさと納税の主旨からすれば、返礼品の商品価値でなく、ふるさとを応援したいという気持ちを高めることが本筋であろう。そして、その応援層をなるべく厚く、かつ、継続的・安定的なものに関係性を構

²¹⁴ 安田信之助、2017、『地域経済活性化とふるさと納税制度 初版』、株式会社創成社、20頁

²¹⁵ 安田信之助、2017、『地域経済活性化とふるさと納税制度 初版』、株式会社創成社、20頁

築することが理想となる。」²¹⁶

2 寄付金収入と地方交付税との関係

(1) ふるさと納税受入額2位の紋別市とは

令和5年度における市町村別ふるさと納税受入額を確認すると、受入額第1位として宮崎県都城市が挙げられるが、今回は受入額第2位の北海道紋別市について検討してみることとする。受入額は19,213百万円、受入件数は1,243,201件であり、1件当りの平均受入額は約15千円となる。²¹⁷紋別市の人口は20,064人(令和6年4月末現在の統計データ)²¹⁸であり、受入額を人口で案分した結果一人当たり約96万円もの金額となっている。

この様な大きな寄付金額となっていることから、紋別市歳入のうち36.0%が寄付金収入となっており、地方税7.0%等と合わせることで自主財源割合が高く、地方交付税17.5%、国庫支出金8.3%及び地方債5.2%といった様な依存財源割合がかなり少なくなっていることが分かる。²¹⁹

紋別市の地理的状況を確認することとする。紋別市は北海道の北東部、オホーツク海に面した場所に位置し、主な産業は水産業及び水産加工業である。市内に鉄道はなく、オホーツク紋別空港と東京(羽田空港)との1日1往復便があるだけで、公共交通機関はバスが主な手段となる。このような状況のため人口減少は止まっていない。

(2) ふるさと納税受入額と地域の魅力の相関関係

紋別市は地理的状況において不利な状況にあると言える。公共交通機関が未発達のため、多くの観光客を呼ぶことは非常に難しい。また冬期の流氷見学が目玉であるが、流氷接岸期以外での観光客集客も困難と言えよう。

しかしながら、水産業及び水産加工業は特質すべきものがあり、ホタテやサケ等の漁業及びその加工業が大きく、ふるさと納税の返礼品として大変魅力ある商品を提供することができるため、受入額2位を獲得するに至ったのであろう。だが、ふるさと納税の受入額は、単純に特産品の魅力だけに連動して増加するわけではない。なぜならば、紋別市よりも水産加工物を生産している自治体は多くあり、同じような特産品を返礼品としている自治体があるため、特産品の魅力だけに限定することはできないのである。つまり、ふるさと納税の受入額を増やすポイントは、官民が協力して町と返礼品の魅力を結び付けてアピールをすることができるかにかかっているのである。これに成功したからこそ、紋別市がふるさと納税受入額2位を獲得することができたのである。

(3) 離島におけるふるさと納税の現状

離島におけるふるさと納税受入額を見ていくことにする。令和5年度の主な離島の受入額は次のとおりである。

²¹⁶ 安田信之助、2017、『地域経済活性化とふるさと納税制度 初版』、株式会社創成社、21頁

²¹⁷ 総務省ふるさと納税ポータルサイト https://www.soumu.go.jp/main_content/000960670.pdf (閲覧日 2025年1月16日)

²¹⁸ 紋別市住民基本台帳人口 <https://mombetsu.jp/administration/?content=3768> (閲覧日 2025年6月15日)

²¹⁹ 総務省令和5年度市町村決算カード https://www.soumu.go.jp/main_content/000998919.pdf (閲覧日 2025年6月15日)

図表 6

順位	団体名	受入金額 (千円)	受入件 数 (件)	1 件当り 平均(千 円)	人口 (人) ※	人口 1 人 当り 受入額(千 円)
162 位	沖縄県石垣市	1,540,878	47,067	33	50,191	31
208 位	沖縄県宮古島市	1,268,138	11,595	109	55,724	23
380 位	長崎県五島市	713,108	26,049	27	34,491	21
480 位	新潟県佐渡市	550,422	26,023	21	49,336	11
497 位	鹿児島県屋久島 町	535,091	15,101	35	11,591	46
729 位	長崎県対馬市	308,039	15,308	20	27,821	11
732 位	鹿児島県奄美市	305,733	15,446	20	40,965	7
850 位	北海道利尻町	233,297	9,190	25	1,865	125
1544 位	東京都小笠原村	21,942	661	33	2,600	8
1647 位	沖縄県与那国町	11,688	352	33	1,699	7
1693 位	東京都八丈町	7,913	166	48	6,968	1

(令和 5 年度ふるさと納税に関する現況調査について「各自治体のふるさと納税受入額及び受入件数(平成 20 年度～令和 5 年度)一部抜粋加工

※人口(令和 6 年 1 月 1 日住民基本台帳人口)²²⁰

図表 6 を参照する限り、2 位の紋別市の人口一人当たり受入金額 957 千円とは大きく乖離がみられる。しかしながら、特産品を前面に打ち出せている離島では、健闘している地域もあると言えよう。

例えば沖縄県宮古島市はふるさと納税受入額が 1,268,138 千円であるが、受入件数が 11,595 件と少ない。これは 1 件当たりの受入額平均が 109 千円となり、高額な寄附金が多いことが判断できる。これは単年度だけの傾向ではないことがみられる。原因として、宮古島市の人気ランキング内に、高額な寄附金額に対しての返礼品である宿泊券があり、これらが人気なことが考えられる。

また北海道利尻町は、1 件当たりの平均受入額は 25 千円となっているが、人口一人当たりの受入額が 125 千円と大きい。これは特産品として利尻昆布やウニといったブランド品を有していることが原因であると言えよう。

離島の 1 件当り平均ふるさと納税受入額は 36 千円前後となっている。紋別市の平均 15 千円と比べると高額ではあるが、返礼品構成からすれば妥当な線と言えるだろう。

現在のふるさと納税制度においては、魅力的な特産品や観光施設等がないと受入額を増やすことが難しいようだ。上記 11 市町村(離島)のうちリゾートホテルが充実している場所は宮古島と石垣島である。それ以外是一般的なホテル、旅館、民宿やペンション等が主となる。

²²⁰ 総務省住民基本台帳に基づく人口、人口動態及び世帯数

https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_gyousei/daityo/jinkou_jinkoudoutai-setaisuu.html
(閲覧日 2025 年 1 月 16 日)

離島における特産品は多くない。小さな島では加工工場がない、又は少ないため、製造量が限られる。また海産物を送るにしても送料がかさむため、現実的ではない。この様なことから、特産品は日持ちがするものや加工品がメインとなる。離島でのお土産の多くが「塩」であったり、製造が本土のものであったりということは、残念ながら一般的なことなのである。

3 寄付金収入の増加による自治体財政の自由度

令和5年度ふるさと納税受入額上位自治体の財政

		地方税	寄付金	地方交付税	国庫支出金	地方債
1位	宮崎県都城市	15.8%	15.3%	13.6%	16.2%	4.7%
2位	北海道紋別市	7.4%	44.3%	16.1%	6.0%	3.9%
3位	大阪府泉佐野市	25.4%	18.1%	4.3%	14.7%	3.3%
593位	千葉県木更津市	38.6%	0.8%	6.9%	22.6%	4.2%

令和4年度決算カード抜粋²²¹

令和5年度ふるさと納税上位自治体の財政状況をみると、寄付金割合が多いことが分かる。紋別市（21,215人）、根室市（24,636人）は人口が2万人台の小規模都市のため、地方税割合が少ないが、寄付金割合が30%台とかなり多い。都城市（160,640人）は人口が多いため、地方税割合が16%であり、寄付金割合も15.3%と多い。都城市と参考としての木更津市（136,166人）は、ともに自衛隊の駐屯地があることから国庫支出金の割合が高くなっている。

この様に地方交付税と国庫支出金の割合が少ないほど自主財源が多いことを表し、ふるさと納税を含む寄付金が自治体の財政の自由度を高めることを可能としていることが分かる。

第3節 離島の未来

1 日本国における人口減少が地域財政にどのような影響を及ぼすのか

第1節及び第2節において、離島の財源の多くが地方税交付金、国庫支出金及び都道府県支出金で賄われていることを説明した。スプーク型離島はハブとなる自治体に依存しており、単独での維持は非常に難しいのが現状である。予算においても国や都道府県からの分配金に依存しているため、日本国における人口減少が大きな影響を及ぼすことは想像に難くない。なぜならば、人口減少は国家の歳入の減少にもつながり、各自治体への分配金も減少することになるからである。

歳入の減少は、道路や学校等の公共施設を維持するための予算を減少せざるを得なくなり、結果として公共施設の老朽化や廃棄に繋がり、居住可能区域を制限しないといけ

²²¹ 総務省令和4年度決算カード <https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/card-23.html> (閲覧日 2025年2月12日)

なくなる日も来るのではないだろうか。筆者が様々な離島を廻る度に感じることだが、災害によって被害を受けた箇所の修復に対して、断念した場所をいくつも見てきたことにある。予算は有限であり、優先順位が低い場所は残念ながら元には戻らないのであ

2 働き方改革による職業居住場所の非限定化

それでは、離島には未来がないのかという疑問に対しての回答だが、決してそのようなことはないのである。コロナ禍によりテレワーク化が進み、居住場所が会社に近い若しくは都市になればならないということが無くなった。これにより、居住場所の非限定化が可能となったことが挙げられる。通信環境が整備され、かつより強化されれば、ホワイトカラーによるデスクワークは支障が無いものと思われる。

また、素晴らしい自然環境に富み、衣食住の物価が安いことから、企業の福利厚生費や通勤費などのコスト低減も図ることが可能である。働き方を改革できる企業が増えてくれば、離島における最大の問題であった「働く場所」の確保ができるのである。

3 コンパクトシティ構想に逆行する流れは認められないのか

コンパクトシティ構想は離島ほど進めやすい。なぜならば、居住範囲が本土に比べて限られているからである。将来的な地方交付税等の依存財源が減少することが予想され、その際には離島におけるすべての地区の公共施設を維持することは困難である。廃棄する地区も出てくるかもしれない。このような未来を想定するならば、コンパクトシティ化を図ることはやむを得ないことだと言える。しかしながら、全てが悪いことではないのではないだろうか。居住地区と非居住地区とに区分けを行い、非居住地区からの移転を奨励し、集落を再編成する。人口が集中することにより、町の賑わいが復活し、医療福祉を密にすることができるといった長所を生み出すことができるのである。

4 移住者が増えている離島の現状と未来

移住者が増えている離島がある。長崎県五島市（五島列島）は令和6年9月時点において、直近5年間で平均して年間約240人前後の移住者があり、全体の約64%が30代までの若者世代である。また定着率も8割を超えているため、かなり高い状況にあるといえよう²²²。

五島市は長崎県や福岡県と飛行機で結ばれており、島内では生活必需品が手に入りやすく、住むには非常に便利な離島である。雄大な自然や温暖な気候に恵まれ、新鮮で美味しい海産物など、人を魅了するものがあり、移住者を呼び込みやすく、かつ生活がしやすいことから定着率が高いのだろう。

移住者は増えていても、自然減や転出があることから人口は減少している。人口減少は日本全国の地方都市ですべからず発生している現象だが、離島という不利な場所でも移住者を増やすことは可能なのである。

今後の離島が目指すべき方向は、魅力を発信することで、移住者とふるさと納税による受入額を増やすことではないだろうか。人と金の増加が離島の明るい未来を支えてい

²²² 五島市移住定住促進サイト <https://www.city.goto.nagasaki.jp/iju/index.html>（閲覧日 2024年4月22日）

くのである。

第4章 人口減少下における持続可能な適正解の考察

ここまで、第1章において人口減少にまつわる各種データから現下の国家財政状況の推移と歩みし方向についての現状認識を改めて行い、地方がおかれた厳しい数字を確認した。

次に、第2章においては、その地方財源を依然として苦しめている仕組みの問題点についての指摘を行い、第3章においては、ある種“飛び道具”とも言える離島における地方財政（離島経済）政策の実態について新たな気づきとして考察を行った。

本章では、これらを踏まえて、人口維持あるいは人口増加という神頼みシナリオとも言える空論展開ではなく、あくまで人口減少下でも継続可能な仮説と、それを支える税制を含めた制度面のサポート案を考えていきたい。

第1節 個別自治体の財政ステータスの検討

本節では、第1章で取り上げた「財政力指数」から見た不交付団体²²³の特徴と共通点を確認したうえで、近年大きく話題となった熊本県菊池郡菊陽町の世界的な半導体メーカーの台湾積体電路製造（以下、「TSMC」という。）の誘致²²⁴について採り上げる。

1 不交付団体の分析

（1）立地面から見る不交付団体

① 青森県上北郡六ヶ所村

1889年の町村制の施行により倉内村、平沼村、鷹架村、尾駁村、出戸村および泊村の6つの村が合併してできた青森県上北郡六ヶ所村は、下北半島太平洋沿岸に位置する自治体である。1991年～2020年の年間平均気温は9.4度²²⁵と年間を通して冷涼な気候で、夏でも冷たく湿った偏東風（ヤマセ）により、低温になることがある。そのため、ジャガイモなど冷害に強い作物や、土壌や気候が適している、いも類、ごぼう、大根、にんじんなどの根菜類が栽培されてきた。また、戦後、入植者によって始まった酪農で、青森県内で六ヶ所村を含む北部上北地域は中心的な地域となっている²²⁶。六ヶ所村付近の海では暖流と寒流が交わり、漁業も盛んであることから、一次産業が基幹産業であった。

それが一転したのは、1969年に策定された新全国総合開発計画以降、むつ小川原開発²²⁷が累次の全国総合開発計画に位置付けられ、国、青森県、産業界などが一体となっ

²²³ 基準財政収入額が基準財政需要額を上回り、地方交付税のうち普通交付税が交付されない団体のことを言う。

²²⁴ 具体的にはTSMCの子会社であるジャパン・アドバンスド・セミコンダクタ・マニュファクチャリング（JASMC）の工場建設にかかるものである。

²²⁵ 気象庁ホームページ「六ヶ所（青森県） 平年値（年・月ごとの値） 主要要素」

https://www.data.jma.go.jp/obd/stats/etrn/view/nml_amd_ym.php?prec_no=31&block_no=1027&year=&month=&day=&view=（閲覧日 2025 年 1 月 14 日確認）

²²⁶ 吉仲 怜、横田 香苗、平成 24 年 3 月、「青森県における TMR センター方式による飼料基盤の確立と農家評価に関する調査研究」

<https://www.alic.go.jp/content/000101077.pdf>（閲覧日 2025 年 1 月 14 日確認）

²²⁷ 青森県ホームページ「むつ小川原開発とはどのようなプロジェクトですか？」

<https://www.pref.aomori.lg.jp/sangyo/faq/contents5-7-2.html>（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

て取り組んできた国家プロジェクトとなったことによる。むつ小川原開発地区は六ヶ所村から三沢市北部に至る臨海部に位置し、約 5,180 ヘクタールの広大な用地を有しており、石油備蓄基地、原子燃料サイクル施設、国際核融合エネルギー研究センター、風力発電施設など、エネルギーに関する施設が集積している。

むつ小川原開発のもと、1980 年に全国初の国家石油備蓄基地が着工、5 年後に完成している。1984 年には、電気事業連合会から青森県および六ヶ所村に原子燃料サイクル 3 施設の立地申し入れを行い、1985 年に青森県知事、六ヶ所村長が受け入れを回答、「原子燃料サイクル施設の立地への協力に関する基本協定書」を締結している。その後、1992 年にはウラン濃縮工場および低レベル放射性廃棄物埋設センターの操業開始、1995 年に高レベル放射性廃棄物貯蔵管理センターが操業を開始した。2010 年には国際核融合エネルギー研究センターの施設が完成している^{228, 229, 230}。

また、2000 年代からは再生可能エネルギーの発電所の建設も進んでいる。2003 年に村内において初の風力発電施設であるむつ小川原ウィンドファームが稼働し、以後 2008 年の二又風力発電所まで 4 か所の風力発電所が運転を開始した。その後、2013 年に初の大規模太陽光発電施設であるエネワンソーラーパーク六ヶ所村、2014 年睦栄風力発電所、2017 年上北六ヶ所太陽光発電所の運転開始と続き、2022 年にも 2 か所の風力発電所が稼働し、六ヶ所村には再生可能エネルギーの発電所が集積するようになった^{231, 232}。その結果、六ヶ所村は「エネルギーの村」と呼ばれている。

総務省発表の令和 5 年度全市町村の主要財政指標²³³において、六ヶ所村の指標は 1.61 で、全国市町村平均の 0.48 を大きく上回り、愛知県飛島村の 1.94 に次いで第 2 位に位置している。

原子燃料サイクル施設のある六ヶ所村には、1981 年から電源三法交付金が交付されており 2024 年 6 月 6 日現在の交付金総額は 755 億円を超えている²³⁴が、六ヶ所村の財政指標が高い理由は、エネルギーと関連施設から法人村民税や固定資産税を安定的に確保²³⁵できることだと考えられる。

③ 北海道泊村

²²⁸ 青森県ホームページ「むつ小川原開発の経緯」

<https://www.pref.aomori.lg.jp/soshiki/kankyo/energy/mokaihatu1-1.html>（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

²²⁹ 日本原燃株式会社ホームページ「日本原燃のあゆみ 年表」

<https://www.jnfl.co.jp/ja/company/history/>（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

²³⁰ 青森研究開発センターホームページ「センターの歩み」

<https://www.jaea.go.jp/04/aomori/development/index.html>（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

²³¹ 六ヶ所村ホームページ「大規模風力発電」

<https://www.rokkasho.jp/index.cfm/7,309,15,html>（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

²³² 六ヶ所村ホームページ「大規模太陽光発電」

<https://www.rokkasho.jp/index.cfm/7,8686,15,html>（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

²³³ 総務省ホームページ令和 5 年度地方公共団体の主要財政指標一覧「5. 全市町村の主要財政指標」

https://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/toukei/02zaisei07_04000131.html（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

²³⁴ 六ヶ所村ホームページ「電源三法交付金交付実績額」

<https://www.rokkasho.jp/index.cfm/7,890,17,html>（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

²³⁵ 六ヶ所村の令和 5 年度決算によると、歳入総額に占める村税の割合は 53.11%を占めている。

六ヶ所村ホームページ財政状況の公表「令和 6 年度財政状況（令和 6 年 11 月公表）」

<https://www.rokkasho.jp/index.cfm/11,5897,c,html/5897/20241115-152637.pdf>（閲覧日 2025 年 1 月 15 日確認）

泊村は北海道の西部、積丹半島の南西に位置し、一部は日本海に接しており、村の土地の多くは山林である。かつては北海道で最も古い炭鉱である茅沼炭鉱があり、国のエネルギー政策によって 1964 年に閉山になるまで、100 年余り北海道開発の重要エネルギー資源として貢献した²³⁶。泊村のキャッチコピー“エネルギーのふるさととまり”とあるように、泊村は現在でも、北海道初の原子力発電所となる、北海道電力泊原子力発電所 1 号機が 1989 年に運転開始。次いで 1991 年に 2 号機、さらに 2009 年には 3 号機が運転したことにより“北海道最大の電気エネルギー基地”として、北海道で使われる電気の約 4 割を賄っている²³⁷。

総務省発表の令和 5 年度全市町村の主要財政指標²³⁸において、泊村の指標は 1.44 で、全国市町村平均の 0.48 を大きく上回り、北海道で唯一指標 1 を超え、全国第 6 位に位置している。泊村の財政指標が高い理由は、六ヶ所村と同じく原子力発電施設から固定資産税を安定的に確保できる点だけでなく、歳入に占める電源立地地域対策交付金の割合が高い点²³⁹が挙げられる。

(2) 政策面から見る不交付団体

① 愛知県飛島村（財政力指数全国 1 位）

愛知県飛島村は愛知県の西南部に位置する自治体で、面積は 22.53km² しかない。「村土は農地として干拓されたことにはじまり、農村として発展……その後、名古屋港の港湾整備が進められ、今日の村域が形成」²⁴⁰され、村の面積の約 28%にあたる 631ha が田あるいは畑であり、水稻・麦・露地野菜・温室野菜・花卉の栽培が盛んに行われている²⁴¹。

飛島村は、三大都市圏である名古屋大都市圏を構成する自治体の一つであり、村の南部は名古屋港の一角に位置する飛島ふ頭を擁し、輸送関連会社や倉庫会社、木材関連事業所、鉄鋼関連事業所、火力発電所などが立地、産業や物流の拠点となっている²⁴²。また、南部の臨海部は工業系用途地域、北部は市街化調整区域に指定されていて、さらに市街化調整区域内にある農地はほとんどが農業振興地域に指定されているため、宅地

²³⁶ 泊村ホームページ「茅沼炭鉱」

<https://www.vill.tomari.hokkaido.jp/sangyoshigoto/energy/furusato/ene2.html?cat=/sangyoshigoto/energy/furusato/>（閲覧日 2025 年 1 月 17 日確認）

²³⁷ 泊村ホームページ「泊原子力発電所」

<https://www.vill.tomari.hokkaido.jp/sangyoshigoto/energy/furusato/ene3.html?cat=/sangyoshigoto/energy/furusato/>（閲覧日 2025 年 1 月 19 日確認）

²³⁸ 総務省ホームページ前掲（注 174）

²³⁹ 令和 5 年度の総額は 980,772,000 円であり、令和 5 年度の財政状況資料が未公表ではあるが令和 4 年度実績による歳入に占める電源立地地域対策交付金の割合は約 21.08%、令和 3 年度については 20.26%となっている。

泊村ホームページ広報とまり 2024 年 5 月号 6 頁「令和 5 年度電源立地地域対策交付金の使い道」

https://www.vill.tomari.hokkaido.jp/fs/1/0/2/7/7/_/WEB_2024_05.pdf（閲覧日 2025 年 1 月 19 日確認）

²⁴⁰ 飛島村ホームページ「第 4 次飛島村総合計画総論・基本構想冊子」

<https://www.vill.tobishima.aichi.jp/sonsei/torikumi/soukei/pdf/kihonkousou.pdf>（閲覧日 2025 年 1 月 21 日確認）

²⁴¹ 飛島村ホームページ「飛島村基本計画」

https://www.vill.tobishima.aichi.jp/kurashi/hojyo/pdf/r5_chusho_kihonkeikaku.pdf（閲覧日 2025 年 1 月 23 日確認）

²⁴² 飛島村ホームページ前掲（注 241）

開発などの土地利用が制限されている²⁴³。令和3年経済センサス活動調査によると、飛島村の事業所数は737事業所であり²⁴⁴、令和2年の国勢調査によれば飛島村の人口4,575人に対し、約2.82倍の昼間人口12,923人となっており²⁴⁵、自主財源の安定確保の源泉となっていると言える。

飛島村の財政指標が高い理由は、人口が少ない一方で企業が多いという点であり、総務省発表の令和5年度全市町村の主要財政指標²⁴⁶において、飛島村の指標は1.94で、全国第1位となっている。

② 長野県北佐久郡軽井沢町（財政力指数全国3位）

軽井沢町は、長野県の東端、群馬県との県境の高原に位置する自治体である。古くは江戸からの交通で栄え、中山道の18番目の宿場町であった。1993年に上信越自動車道の開通、1997年には北陸新幹線の開業などにより、首都圏からは車で約1時間40分、新幹線では約70分で結ばれる立地であるとともに、軽井沢町長・土屋三千夫氏によれば「1886年に、カナダ生まれの英国聖公会宣教師アレキサンダー・クロフト・ショーが、素晴らしい自然に感動して、「屋根のない病院」と軽井沢を称え、知人の宣教師たちに『絶好の避暑地』として勧めて以来、幾多の試練を乗り越え国際的な保健休養地として発展」²⁴⁷してきた町である。また、夏季と冬季のオリンピック両方が開催された町²⁴⁸で、コロナ禍以前の2019年の観光客数が840万人²⁴⁹を超える、日本を代表する一大リゾート地である。また観光客向けのショッピングスポットやレストランも多い。近年では、東京から新幹線で約1時間という立地を活かし、ワーケーションの場としても人気だ。

町の人口は、2020年、2022年には前年比でわずかに減少したものの、長く転入超過が続き、2022年の世帯数は8,966、人口は19,684人である²⁵⁰が、2023年の別荘は推定で16,000棟を超え²⁵¹、住民の世帯数の2倍に迫る数となっている。

総務省発表の令和5年度全市町村の主要財政指標²⁵²において、軽井沢町の指標は1.52で、全国第3位となっているが、軽井沢町の財政指標が高い理由は、観光地であ

²⁴³ 飛島村ホームページ前掲（注240）

²⁴⁴ 飛島村ホームページ前掲（注241）

²⁴⁵ 飛島村ホームページ「統計・資料（人口～安全）」

<https://www.vill.tobishima.aichi.jp/sonsei/syokukai/jinko.html>（閲覧日2025年1月21日確認）

²⁴⁶ 総務省ホームページ前掲（注174）

²⁴⁷ 軽井沢町ホームページ「町長ごあいさつ」

<https://www.town.karuizawa.lg.jp/www/contents/1676879802821/index.html>（閲覧日2025年1月24日確認）

²⁴⁸ 軽井沢町ホームページ前掲（注247）

²⁴⁹ 軽井沢町ホームページ「令和6年度 軽井沢町の統計 16. 観光」

<https://www.town.karuizawa.lg.jp/uploaded/attachment/2043.pdf>（閲覧日2025年6月10日確認）

²⁵⁰ 軽井沢町ホームページ「令和6年度 軽井沢町の統計 2. 人口」

<https://www.town.karuizawa.lg.jp/uploaded/attachment/2029.pdf>（閲覧日2025年6月10日確認）

²⁵¹ 軽井沢町ホームページ「令和6年度 軽井沢町の統計 10. 建設」

<https://www.town.karuizawa.lg.jp/uploaded/attachment/2037.pdf>（閲覧日2025年6月10日確認）

²⁵² 総務省ホームページ前掲（注174）

ることによる事業者、インバウンドを含む観光客、そして別荘から得られる固定資産税収入といったバランスの良さと考えられる。

(3) 小括

これまで取り上げた財政力指数が全国で上位に入る自治体（長野県北佐久郡軽井沢町を除く）については、人口減少が続く中でも環境面を活かして高い財政力を維持しているという点で興味深く考察に値する。特に、愛知県飛島村については、企業が多い一方で人口が少なく、結果として財政力を高めているということは、本論文のテーマである人口減少下における地方財政のヒントとなり得るものではないかと思料するところである。

2 熊本県菊池郡菊陽町の事例

(1) TSMC誘致の経緯

日本は、1960年代当時の池田勇人内閣が掲げた「国民所得倍增計画」や「太平洋ベルト地帯構想」といった国家戦略を推し進め、高度経済成長期を迎えた。しかし、その結果、都市圏への人口と経済活動の集中が加速したことに伴い地方の空洞化が進み、地域間格差が拡大することとなった。この地域間格差を是正するため、1972年工場再配置促進法を制定し、地方の産業拠点の整備や大都市圏から地方への工場の移転・分散等、産業立地政策を展開した。

しかし、1970年代から1980年代初頭にかけての2度のオイルショックと1985年のプラザ合意後の変動相場制への移行により「インフレと不況が併存するスタグフレーションが発生し、その脱却が模索されるなか、シリコンバレーの成長が注目され始め、シリコンバレー型ハイテク産業形成が政策課題となった」²⁵³ことで、テクノポリス政策²⁵⁴が提起された。「テクノポリス政策は、スタグフレーションに苦しむ地域経済の特効薬として、地方自治体の注目を浴び……戦後復興から高度成長を担ってきた重厚長大の重化学工業や量産型耐久消費財産業が、グローバル経済危機により行き詰まり、スタグフレーションを惹き起こすなか、新たな経済成長の担い手として期待されたハイテク産業形成に向けた、産業構造転換策として期待され」²⁵⁵画期的な地域経済振興策となった。

こうした背景のもと、熊本県において「昭和57年（1982年）には、先端技術産業を中核とした産・学・住が一体となった街づくりを目指す「熊本テクノポリス基本構想」が策定され」²⁵⁶、1984年に国からの開発計画の承認を受けて熊本テクノポリス計画が本格的にスタートした。1986年には熊本テクノポリスセンターが落成。1991年に熊本テク

²⁵³ 西澤昭夫、2021年、「わが国テクノポリス研究の限界」、『日本ベンチャー学会誌』、37巻、79頁-83頁

https://www.jstage.jst.go.jp/article/jasve/37/0/37_79/_pdf/-char/ja（閲覧日 2025年1月2日確認）

²⁵⁴ 前掲（注253）

東北大学・西澤名誉教授によれば、「テクノポリス政策は、1983年4月に成立した「高度技術工業集積地域開発促進法（テクノポリス法）」のもと、1999年「新事業創出促進法」に引き継がれるまで、3期にわたり、全国26ヵ所をテクノポリス地域に指定。当該地域のテクノポリス創生を支援した。」とある。

²⁵⁵ 前掲（注253）

²⁵⁶ 熊本県ホームページ「令和5年（2023年）3月くまもと半導体産業推進ビジョン～半導体インフラを支え、挑戦し続ける熊本～」24頁

https://www.pref.kumamoto.jp/uploaded/life/230211_651119_misc.pdf（閲覧日 2025年6月10日確認）

ノボリスの中核的拠点であるテクノ・リサーチパーク、1998年には半導体関連企業の誘致の拠点としてセミコンテクノパークが開園した。「平成12年（2000年）には、熊本県の中長期工業振興施策の指針「熊本県工業振興ビジョン」の中で半導体分野（新製造技術）を戦略的分野の一つとして明確に位置づけ、企業誘致、産学官連携による技術開発、新事業支援等を積極的に推進したことで、多数の企業誘致を成功」²⁵⁷させてきた結果、2021年11月にTSMCが熊本県菊陽町に進出することを発表、2022年4月に第1工場の建設に着工し、2024年2月には第1工場の始動及び第2工場の建設も発表された。

（2）見込まれる経済効果と自治体財政への影響

「一般的に半導体工場が誘致されると、工場や設備などの巨額な直接投資だけではなく、周辺産業も含めた従業員の雇用、住宅環境や教育環境の整備、交通インフラ整備等、衣食住に関わる様々な産業が活性化され、地域経済へ高い波及効果が見込まれ」²⁵⁸、2023年12月25日に公開した「九州における半導体関連設備投資による経済波及効果の推計」で公益社団法人九州経済調査協会は「2022年から2031年にかけて10年の累積効果として約6.85兆円の経済波及効果が熊本県内に生じると推計」²⁵⁹している。この数字にはその後発表された第2工場は含まれないため、実際の経済波及効果はそれ以上になるだろう。

TSMCの子会社であるJASMの熊本工場の開所式には当時の齋藤健経済産業大臣が参列し、今後建設予定の第2工場について、最大7320億円の補助を表明し、政府が半導体を経済安全保障上の重要物資と位置づけていることをうかがい知ることができる。

JASMは経済産業省の認定を受けた認定特定半導体生産施設整備等計画（2023半経第003号-1）の中で、「ウエハーを主に日本のサプライヤーから調達するとともに、間接材料についても九州人材育成等コンソーシアム等と協力しながらローカル・サプライチェーンから50%以上購入することを追求する。なお、ローカル・サプライチェーンとは、日本において製造・加工等の工程を実施する日本に立地する法人（外資企業を含む）からの調達を意味するものとする。加えて、その他の飲食・セキュリティ・オフィス機器・清掃等のサービスについても、最大限地元の企業のサービスを利用することを追求する。」²⁶⁰としており、これが熊本県だけでなく九州全体でなされた場合、さらに大きな経済効果が生まれることも予想される。

（3）課題面、地域社会への影響

TSMCの進出や半導体産業の集積に伴う今後の経済発展や人口増加に対応するため、菊陽町ではJR豊肥線原水駅周辺の区画整理事業と合わせて「新たなまちづくりの将

²⁵⁷ 前掲（注256）

²⁵⁸ 前掲（注256）

²⁵⁹ 河村奏瑛、岡野秀之、2023年、「九州における半導体関連設備投資による経済波及効果の推計～九州地

域間産業連関表を用いた分析～」、『九州経済調査月報』、78巻、12頁-21頁

<https://www.kerc.or.jp/sp/prs/20231225sem.pdf>（閲覧日2025年1月11日確認）

²⁶⁰ 2024年2月24日認定 認定特定半導体生産施設整備等計画（2023半経第003号-1）

https://www.meti.go.jp/policy/mono_info_service/joho/laws/semiconductor/semiconductor_plan/nitei_tokuteihandoutai_keikaku06.pdf（閲覧日2025年1月11日）

来ビジョン」を策定している。JR 豊肥本線「三里木一原水駅」間の JR 新駅を設置し、原水駅と新駅を中心とした「賑わいエリア」、「知の集積エリア」、および「職住近接エリア」として整備する計画だ。

図表 1



出展：広報きくよう令和6年11月号より筆者加工

https://www.town.kikuyo.lg.jp/kiji0034541/3_4541_up_iydyniy2.pdf（閲覧日 2025 年 1 月 13 日）

2019 年 10 月時点の菊陽町の人口は 42,183 人²⁶¹であるのに対し、2024 年 10 月時点の人口は 43,833 人²⁶²と 3.91%の増加となっている一方で、同時期の熊本県全体の人口は 1,746,740 人²⁶³から 1,696,144 人²⁶⁴と 2.90%の減少であった。

パートタイム・アルバイトの時給について、熊本県熊本市、熊本県菊陽町および福岡県福岡市の 3 都市で比較をした。indeed 掲載の求人より、3 都市それぞれで、「飲食店」および「コンビニ」を検索ワードに検索をした（2025 年 1 月 12 日 15 時 45 分時点）結果、熊本県熊本市の時給の平均は 1,216 円、熊本県菊陽町 1,314 円であった。九州の経済活動の中心と言える福岡県福岡市の平均時給は 1,195 円であり、2024 年 11 月現在に

²⁶¹ 菊陽町ホームページ「菊陽町の人口・世帯数（行政区ごと）令和元年 10 月 31 日現在人口・世帯数」
<https://www.town.kikuyo.lg.jp/kiji0031635/index.html>（閲覧日 2025 年 1 月 11 日）

²⁶² 菊陽町ホームページ「菊陽町の人口・世帯数（行政区ごと）令和 6 年 10 月 31 日現在人口・世帯数」
<https://www.town.kikuyo.lg.jp/kiji0031635/index.html>（閲覧日 2025 年 1 月 11 日）

²⁶³ 熊本県ホームページ「令和 6 年（2024 年）熊本県の人口と世帯数（年報）令和 6 年（2024 年）版熊本県の人口（熊本県推計人口調査結果報告）本文」
<https://www.pref.kumamoto.jp/uploaded/attachment/267338.pdf>（閲覧日 2025 年 1 月 11 日）

²⁶⁴ 熊本県ホームページ「令和元年（2019 年）熊本県の人口と世帯数（年報）令和元年（2019 年）版熊本県の人口（熊本県推計人口調査結果報告）本文」
<https://www.pref.kumamoto.jp/uploaded/attachment/104239.pdf>（閲覧日 2025 年 1 月 11 日）

おける熊本県の有効求人倍率も福岡県を超えている²⁶⁵。

2025 年 1 月 12 日時点の熊本県の最低賃金は 952 円、福岡県の最低賃金は 992 円であることから見ても、菊陽町の時給が高めに設定されていることが見受けられる。時給が高く設定されている背景には、様々な要因があるだろうが、一つには J A S Mを始めとした大企業の進出による人材の争奪戦があると考えられる。

また、LIFULL HOME'S PRESS が 2023 年 10 月 25 日に公開した記事²⁶⁶によると、T S M Cの工場進出が発表された 2021 年 10 月には LIFULL HOME'S に掲載されている工場周辺（菊陽町・大津町・合志市）賃貸物件数は 517 件だったのに対し、2022 年 4 月には 209 件となり、59.6%減少している。熊本県全域では、2021 年 10 月の賃貸物件掲載数が 5,496 件なのに対し、2022 年 4 月は 7,268 件と 32.2%増となっており、菊陽町とは異なる動向となっている。賃料についても、TSMC の工場進出が発表された当時（2021 年第 4 四半期）、工場周辺（菊陽町・大津町・合志市）の新築賃貸物件の平均賃料が 5.99 万円だったのに対して、2023 年第 3 四半期（7～9 月）は 10.36 万円と約 73%上昇し、1.7 倍にもなった。熊本県全域での新築賃貸物件平均賃料は、工場の進出が発表されてから直近まで 25.4%の上昇となっている。

人口増加が続く中、土地の需要が高まることが予想されるが、菊陽町の土地は多くが市街化調整区域に該当²⁶⁷し、また農地のほぼ 100%もこれに該当するため他の用途への転用は許可が必要であることも相まって、土地の争奪戦が起きている状況だと言えるだろう。

また、交通渋滞も明るみになった課題の一つと言える。J A S Mの工場のある熊本セミコンテクノパーク原水工業団地の周辺では通勤時間帯の渋滞が激しく問題になっている。菊陽町の広報誌である「広報きくよう令和 6 年 11 月号」²⁶⁸だけでも、「セミコンテクノパーク周辺の交通渋滞緩和に向けて 企業・行政による新たな渋滞対策」、「熊本市圏の渋滞解消に向けた県とのトップ会談」、「官民連携による交通に関する協議体を立ち上げ」といった交通渋滞緩和に向けて官民あげて取り組んでいることが見受けられる。

2024 年 12 月には第 1 工場での量産が開始され、2025 年 3 月には第 2 工場の建設も着工予定の中で、「世界的な企業の立地は、町税収入や定住人口の増加、地域経済の活性化など、本町にとって大きなメリットがあるものの、解決すべき課題も多くなっている」²⁶⁹状況である。

²⁶⁵ 独立行政法人労働政策研究・研修機構「職業紹介-都道府県別有効求人倍率」

<https://www.jil.go.jp/kokunai/statistics/shuyo/0210.html>（閲覧日 2025 年 1 月 12 日）

²⁶⁶ LIFULL HOME'S PRESS、2023 年 10 月 25 日、「熊本県菊陽町等で新築賃料が 1.7 倍に。不動産業界も注目したい TSMC 進出に見る“半導体効果”」

https://www.homes.co.jp/cont/press/report/report_00317/（閲覧日 2025 年 1 月 12 日）

²⁶⁷ 菊陽町ホームページ「菊陽町都市計画図（総括図）」

https://www.town.kikuyo.lg.jp/ki_ji0034006/3_4006_13158_up_04v0z6oj.pdf（閲覧日 2025 年 1 月 13 日）

²⁶⁸ 菊陽町ホームページ「広報きくよう令和 6 年 11 月号」

https://www.town.kikuyo.lg.jp/ki_ji0034541/3_4541_up_iydyiny2.pdf（閲覧日 2025 年 1 月 13 日）

²⁶⁹ 菊陽町ホームページ「財政事情の公表（令和 5 年 6 月版）」4 頁より引用

https://www.town.kikuyo.lg.jp/ki_ji0033791/3_3791_12153_up_2dagtakq.pdf（閲覧日 2024 年 7 月 29 日）

第2節 人に依存しない財政の実現へ

本節では、第1節での考察を踏まえて、長期の人口減少局面下において、立地面の優位性が乏しい地方自治体がどのようにして、まち・ひと・しごと創生法第1条²⁷⁰に掲げられた地域社会の形成（まち）、多様な人材の確保（ひと）、多様な就業の機会の創出（しごと）を実現していくかを考える。その実現の鍵は、いかにして人に依存しないで自主財源を確保するか、つまり、人の自然増はもとより社会増がなくても、持続可能かつ主体的なまちづくりを行えるかであると考え、そういった取り組みに対して税制面から支援することができる現行の地方創生応援税制²⁷¹（以下、「企業版ふるさと納税」という。）を採り上げることにする。

1 企業版ふるさと納税の創設及び改正の経緯

（1）創設（平成28年度税制改正）

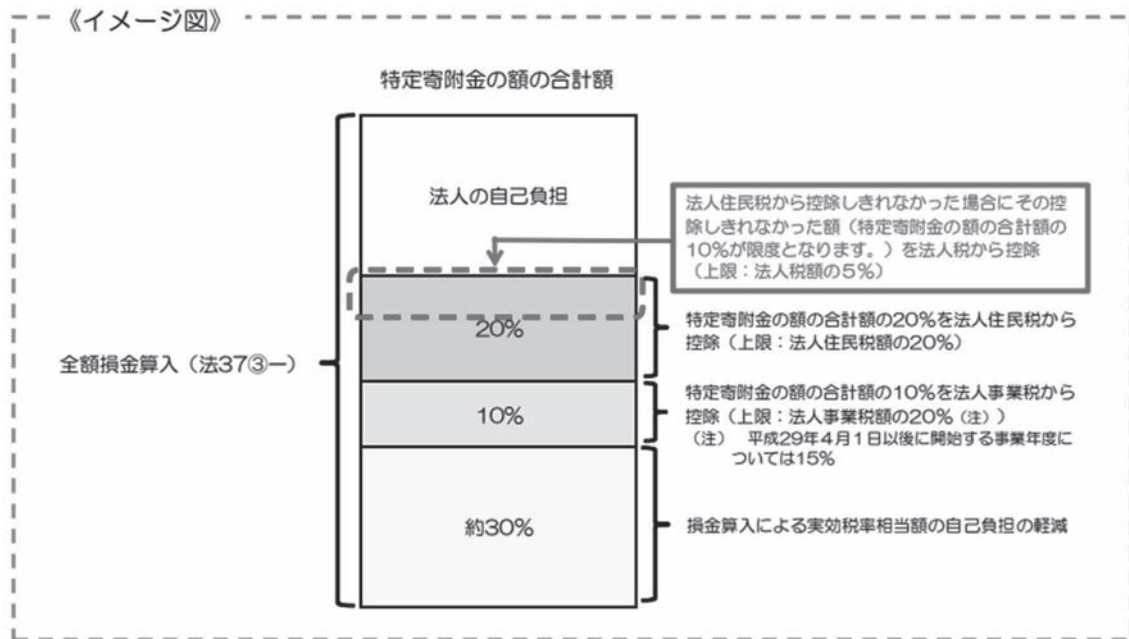
平成28年度税制改正により創設された企業版ふるさと納税の条文（抜粋）では「地域再生法に規定する認定地方公共団体に対して当該認定地方公共団体が行うまち・ひと・しごと創生寄附活用事業に関連する寄附金を支出した場合」（措法第42条の12の2第1項）には、法人税額について一定の税額控除を認めることとしている。企業版が創設された当時、個人版のふるさと納税はワンストップ特例制度も導入されるなど広く周知されており、いわゆる2,000円の自己負担で多くの返礼品がもらえるお得な税制として現在に至っていると言えるが、一方の企業版については、創設当時は寄附額の約60%については税額の軽減措置が講じられるものの、企業の実質負担が約40%として導入²⁷²された。この寄附額の約60%軽減措置の仕組みは、以下のようなものである。

²⁷⁰ 第1条（目的）では、「この法律は、我が国における急速な少子高齢化の進展に的確に対応し、……それぞれの地域で住みよい環境を確保して、将来にわたって活力ある日本社会を維持していくためには、国民一人一人が夢や希望を持ち、潤いのある豊かな生活を安心して営むことができる地域社会の形成、地域社会を担う個性豊かで多様な人材の確保及び地域における魅力ある多様な就業の機会の喪失を一体的に推進……」と規定している。

²⁷¹ 「認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除」（措法第42条の12の2）のことを指す。

²⁷² この水準について、平成28年2月24日の衆議院総務委員会における水戸将史委員の質問に対し福岡内閣府副大臣の「地方創生に資するために企業からの寄附を促進するという観点からは、税制面においてある程度のインパクトがある、そういうインセンティブが必要ではないかというふうに考えております。ただ一方で、寄附行為によりましてイメージの向上であったり何らかの利益を企業自身にももたらすことが当然考えられるわけですから、一定の企業負担ということは残しておくということが大切だというふうに思っておりまして、これらのバランスを勘案いたしまして、現行の損金算入による約3割の軽減効果を、3割の税額控除を追加することで2倍に拡充することによって6割の負担軽減とし、4割は企業負担とするということにさせていただいたものでございます」との答弁がある。

図表 2



出典：国税庁ホームページ「平成 28 年度 法人税関係法令の改正の概要」第 1 編 法人税法等に関する改正 IV 税額の計算に関する改正〔創設された制度の概要〕13 頁より抜粋

www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2016_4/pdf/all.pdf（閲覧日 2024 年 9 月 17 日確認）

当時の税制改正の解説²⁷³には、制度創設の経緯及び趣旨について、以下のように記載されている。

「まち・ひと・しごと創生基本方針 2015（平成 27 年 6 月 30 日閣議決定）」においては、地方創生の基本方針を定めるとともに、地方創生の深化に向けた政策を推進し、地方創生に向けた多様な支援を行うこととされました。……これを踏まえ、地域再生計画に記載する地域再生を図るために行う事業に関する事項としてまち・ひと・しごと創生寄附活用事業に関する事項を追加する等のための「地域再生法の一部を改正する法律案」が、第 190 回国会に提出され、同法案は平成 28 年 4 月 14 日に成立し、同月 20 日に公布され、公布の日から施行されています。

改正後の地域再生法では、地域再生計画に、都道府県まち・ひと・しごと創生総合戦略又は市町村まち・ひと・しごと創生総合戦略に位置づけられた事業であって一定のもののうち、地方公共団体（普通交付税の交付を受けないこと等の要件に該当²⁷⁴する都道

²⁷³ 財務省HP「平成 28 年度 税制改正の解説」租税特別措置法等（法人税関係）の改正 407 頁、408 頁より引用

https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html（2024 年 7 月 29 日確認）

²⁷⁴ このような地域限定の趣旨について、平成 28 年 3 月 16 日の衆議院地方創生に関する特別委員会における篠原豪委員の質問に対し、末宗政府参考人の「企業版ふるさと納税につきましては、できる限り幅広く対象にしたいとは考えていたわけですが、やはり自主財源で事業執行が可能な財源超過団体である不交付団体に今回の税制優遇措置を適用する必要性は薄いものと考えております。」との答弁が

府県及び市町村、一部事務組合及び広域連合並びに港務局を除きます。)が法人からの寄附(その事業の実施に必要な費用に充てられることが確実であることその他の一定の要件に該当するものに限りまゝ。)を受け、その実施状況に関する指標を設定することその他の方法により効率的かつ効果的に行うもの(まち・ひと・しごと創生寄附活用事業)に関する事項を定めることができることとされました(地域再生法5④二)。

この地域再生法の改正に伴い、認定地方公共団体のまち・ひと・しごと創生寄附活用事業に関連する寄附について税制で支援する観点から、認定地方公共団体の寄附活用事業に関連する寄附をした場合の法人税額の特別控除制度が創設されました。

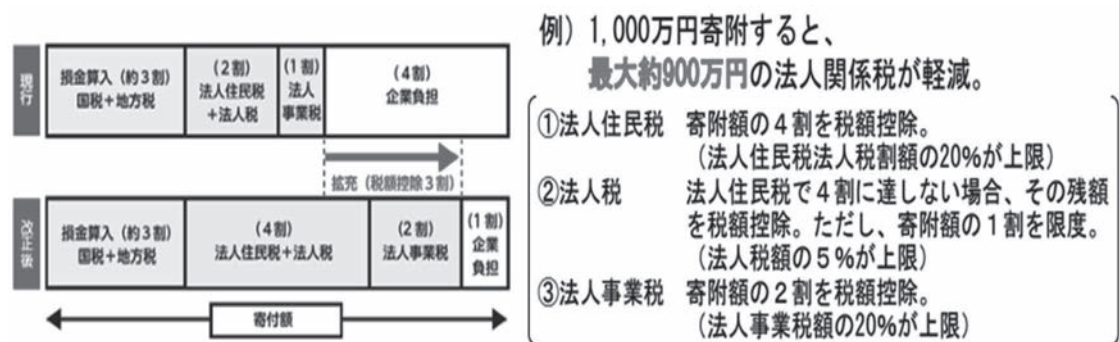
なお、地方税においても、特定寄附金の支出をした場合の道府県民税及び市町村民税並びに事業税の税額控除制度が創設²⁷⁵されています。」

また、認定地方公共団体は、まち・ひと・しごと創生寄附活用事業に関連する寄附を行う法人に対し、その寄附を行うことの代償として経済的な利益を供与してはならないこととされている(地域再生法施行規則13条)ことから、その活用事業の質の向上が図られ、企業と行政の結びつきにより“民の力”を引き出すことが見込めるものと考えられる。

(2) 改正(令和2年度税制改正)

令和2年度改正において、税額控除限度額の引上げが図られ、寄附額の最大約9割が控除される税制となり、その適用期限が5年延長されることとなった。拡充された控除額の仕組みは以下のようなものである。

図表3



※ 令和2年4月1日以後に開始する法人の事業年度から適用。

出典：内閣官房・内閣府総合サイト「令和2年度税制改正のポイントチラシ」より抜粋
<https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/R2tirasi.pdf> (閲覧日 2024年9月17日 確認)

当該税制について、内閣府による平成30年8月31日提出の「租税特別措置等に係る政策の事前評価書」²⁷⁶によれば、令和元年度までに寄附額を累計75億円とする成果目標

ある。

²⁷⁵ 本制度において、特定寄附金の支出に係る税額控除は、まず法人住民税において税額控除し、控除しきれなかった金額がある場合に法人税において税額控除することになることから、地方税の税額控除を中心とした制度とされている。

²⁷⁶ 内閣府ホームページ「平成30年度内閣府本府租税特別措置等に係る政策の事前評価(平成30年8月)

を設定し、税制改正要望による本税制の拡充・延長により当該成果目標を令和6年度までに累計425億円²⁷⁷と試算していたが、翌年令和元年8月30日提出の同評価書²⁷⁸では、令和元年度までの寄附額累計額を約100億²⁷⁹と見込んだうえで、地方への資金の流れを飛躍的に高める観点から、更に寄附しやすくなるよう、令和2年度税制改正に繋がる税制措置の拡充、延長が図られたことが記されている。なお、令和6年度までの当初目標である累計425億円に対して、令和5年度実績で1246億円となっており、その実績は大幅に上振れしている²⁸⁰。

この点から、地方財政に重要な自主財源の確保に対し、企業版ふるさと納税が税制面での支援となることが一定程度証明された形となったのではないかと考える。

2 具体的な活用事例と今後の改善策について

(1) 活用事例

企業版ふるさと納税を活用して企業が地方公共団体に寄附を行なうことで実現が期待されるのは、観光振興や移住・定住、デジタル化などの事業の促進である。政府はデジタル田園都市国家構想²⁸¹において、地方と企業のつながりを生み出す効果的な取組である本税制の更なる活用を図ることを掲げており、ここでは本税制の活用事例を考察する。

① 波力発電関連分野での新産業創出促進事業²⁸²（神奈川県平塚市）

地方公共団体部門で令和5年度の大員表彰を受賞した取組事業であり、国内初公募となる「カーボンニュートラルをテーマにした企業版ふるさと納税」として当時のヤフー株式会社（以下、ヤフーという。）から選定され、最初に寄附を受けたのは2021年9月であった²⁸³。更に遡ること2016年に、平塚市は波力発電関連分野での新産業創出と

6. 地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）の拡充・延長」

<https://www8.cao.go.jp/hyouka/h30sozei/h30sozei-06.pdf>（閲覧日 2024年9月17日）

²⁷⁷ 前掲（注276）、4頁目より

²⁷⁸ 内閣府ホームページ「令和元年度内閣府本府租税特別措置等に係る政策の事前評価（令和元年8月）」

5. 地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）の拡充・延長」

<https://www8.cao.go.jp/hyouka/r1sozei/r1sozei-05.pdf>（閲覧日 2024年9月17日）

²⁷⁹ 前掲（注278）、9頁目より

²⁸⁰ 内閣官房・内閣府総合サイト2024年8月30日「地方創生応援税制（企業版ふるさと納税）の令和5年度寄附実績について（概要）」

https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/pdf/R05_keinen_zisseki.pdf（2024年9月17日確認）

²⁸¹ 2021年9月1日に発足したデジタル庁のホームページでは「デジタル田園都市国家構想とは、「心豊かな暮らし」（Well-Being）と「持続可能な環境・社会・経済」（Sustainability）を実現していく構想です。」としており、2023年12月26日に閣議決定したデジタル田園都市国家構想総合戦略（2023改訂版）においては、全国どこでも誰もが便利で快適に暮らせる社会を目指して「地域の個性を生かしながらデジタルの力によって地方創生の取組を加速化・深化させ……それぞれの地域全体として個々の事業者を巻き込みながら戦略的に取り組んでいくことが不可欠である」としている。

https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/digital_denen/pdf/20231226honbun.pdf（閲覧日 2024年9月17日）

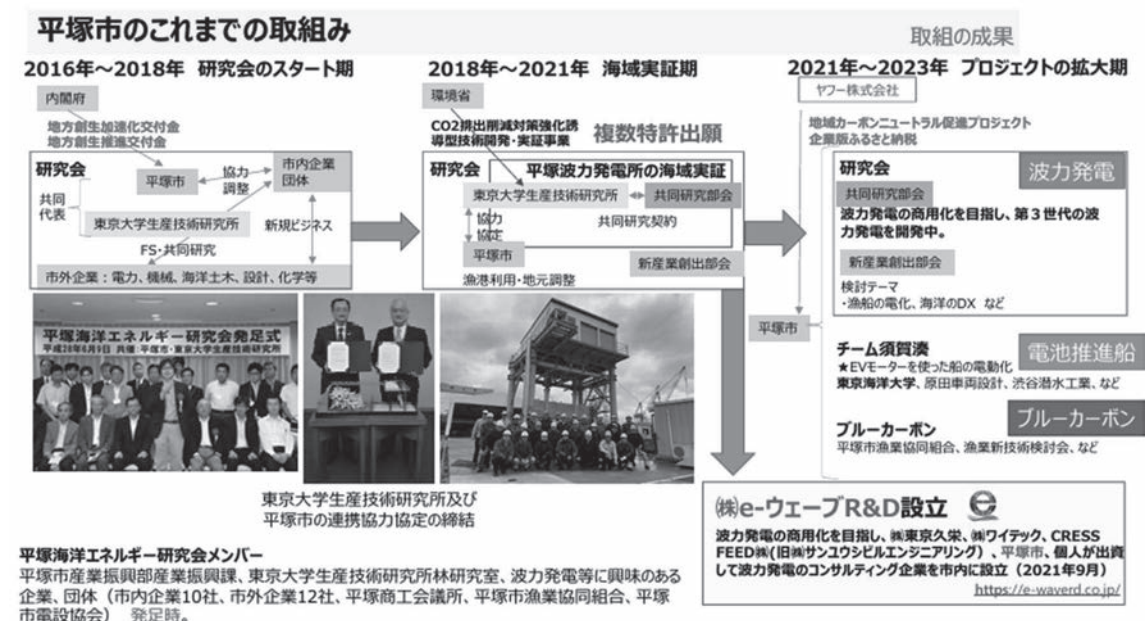
²⁸² 内閣官房・内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大員表彰 令和5年度」各団体の取組事例～地方公共団体部門～（神奈川県平塚市）資料

https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r5/03_hiratsuka.pdf（閲覧日 2025年2月23日）

²⁸³ 平塚市ホームページ「カーボンニュートラルを目指した波力発電関連分野での新産業創出促進事業」https://www.city.hiratsuka.kanagawa.jp/sangyo/page33_00079.html（閲覧日 2025年2月23日）

地域活性化を図るため、内閣府から地方創生関係交付金の支援を受け、東京大学生産技術研究所やさまざまな企業・団体が参画する産学公の平塚海洋エネルギー研究会を発足²⁸⁴させており、2018年には環境省の「CO₂排出削減対策強化誘導型技術開発・実証事業」に東京大学生産技術研究所を代表するグループが採択されたことで、平塚波力発電所の実証実験を実現させた²⁸⁵。

図表 4



出典：内閣官房・内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和5年度」各団体の取組事例～地方公共団体部門～（神奈川県平塚市）資料3頁目より抜粋
https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r5/03_hiratsuka.pdf（閲覧日 2025年2月23日確認）

その後、研究開発資金を捻出するために、ヤフーの「地域カーボンニュートラル促進プロジェクト」の寄附先として採択され、2021年度に2,400万円、2022年度に3,000万円という寄附を受けることとなった。

当該事業は、波力発電の商用化という新産業創出とともに、波力発電を漁業の脱炭素に活かすべく、電池推進船の漁業利用や波力発電所を活用したブルーカーボンの実証実験を主に行なっている。

²⁸⁴ 平塚市ホームページ「平塚海洋エネルギー研究会」

https://www.city.hiratsuka.kanagawa.jp/sangyo/page-c_01629.html（閲覧日 2025年2月23日）

²⁸⁵ 前掲（注223）、「平塚市のこれまでの取組み」より

図表 5

企業版ふるさと納税とプロジェクトの拡大

積極性

波力発電＋電池推進船、ブルーカーボン

漁業の脱炭素を目指して

1. 実証中の平塚波力発電所を活用した「電池推進船の漁業利用の実証実験」
2. 波力発電装置による海岸保全の社会意識の醸成
3. ブルーカーボン実証実験：波力発電所を活用した藻場の造成によるCO2固定

- ◆ 参画する大学・企業等の拡大
- ◆ 企業や大学からの新しい提案がプロジェクトへ発展



Yahoo! JAPAN

地域カーボンニュートラル促進プロジェクトへ応募し採択！

<https://about.yahoo.co.jp/pr/release/2021/08/24a/>



(発電所周辺のカメラ設置試験)



(新港内で生育したワカメ)



企業版ふるさと納税実績

ヤフー株式会社から

2021年度 2,400万円

2022年度 3,000万円

株式会社ウィルプラスホールディングスから

2023年度 100万円

成果は毎年WEBや講演等で情報発信

出典：内閣官房・内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和5年度」
各団体の取組事例～地方公共団体部門～（神奈川県平塚市）資料4頁目より抜粋
https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r5/03_hiratsuka.pdf (2025年2月23日確認)

なお、2023年度の株式会社ウィルプラスホールディングスからの寄附は、波力発電の取組みに関心を持った同社社員の社内提案により同社からの寄附受入れが実現しており、自治体の取組みに企業版ふるさと納税が果たす役割として注目すべき点であると言える。

令和5年度の大企業表彰の場でも、平塚市副市長・津田勝稔氏は「企業版ふるさと納税は研究開発という商用化前の技術を育てるにはとても適した制度です……自治体にとって地域での仕事が増えるだけでなく、将来的な産業化や新たな研究開発シーズの発見など様々なメリットがあります」²⁸⁶と述べている。

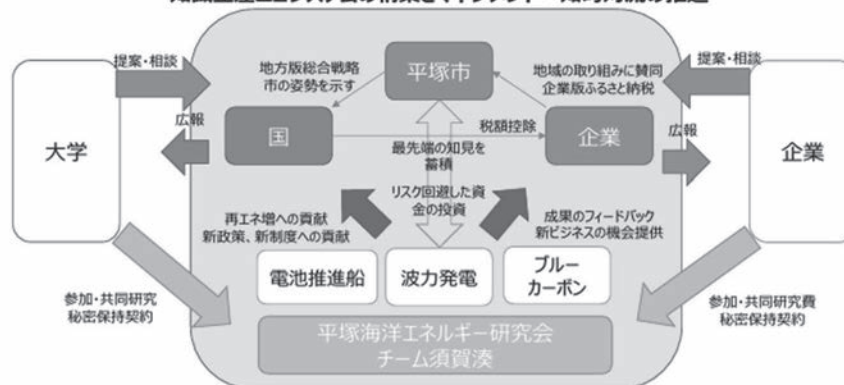
図表 6

波力発電の研究会の経験から知的対流推進事業へ

官民協働・横展開

企業版ふるさと納税による産学公の新しい関係性をモデル化

知識生産エコシステムの構築とマネジメント＝知的対流の推進



*知的対流（平塚市の定義）

課題に対し、企業や大学、NPOなど様々な分野の人々が入り込み、議論を重ねることによって、その熱量が周りに波及したり、そこで生まれた解決策がまた別の課題解決にも使えるなど、知識や熱量が対流していく事象

*参考：国土交通省の「ローカル版知的対流拠点づくりマニュアル

https://www.mlit.go.jp/policy/shingikai/s104_kasegerukokudo01.html

出典：内閣官房・内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和5年度」各団体の取組事例～地方公共団体部門～（神奈川県平塚市）資料5頁目より抜粋
https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r5/03_hiratsuka.pdf (2025年2月23日確認)

② 企業版ふるさと納税を活用した離島の課題解決²⁸⁷（株式会社トリドールホールディングス）

企業部門で令和6年度の大企業表彰を受賞した取組事業であり、第3章で挙げたテーマである離島の課題解決にも通じるものとして興味深いものとなっている。

株式会社トリドールホールディングスは、丸亀製麺を始めとした数々の飲食店舗の開発及び運営を行なう企業体であるが、2022年に香川県丸亀市との地域活性化包括連携協定を結び、「共創型地方創生」をテーマに9つの連携事項に取り組む中で、その1つである「離島振興及び移住の促進」に関するプロジェクトが評価されたものである。

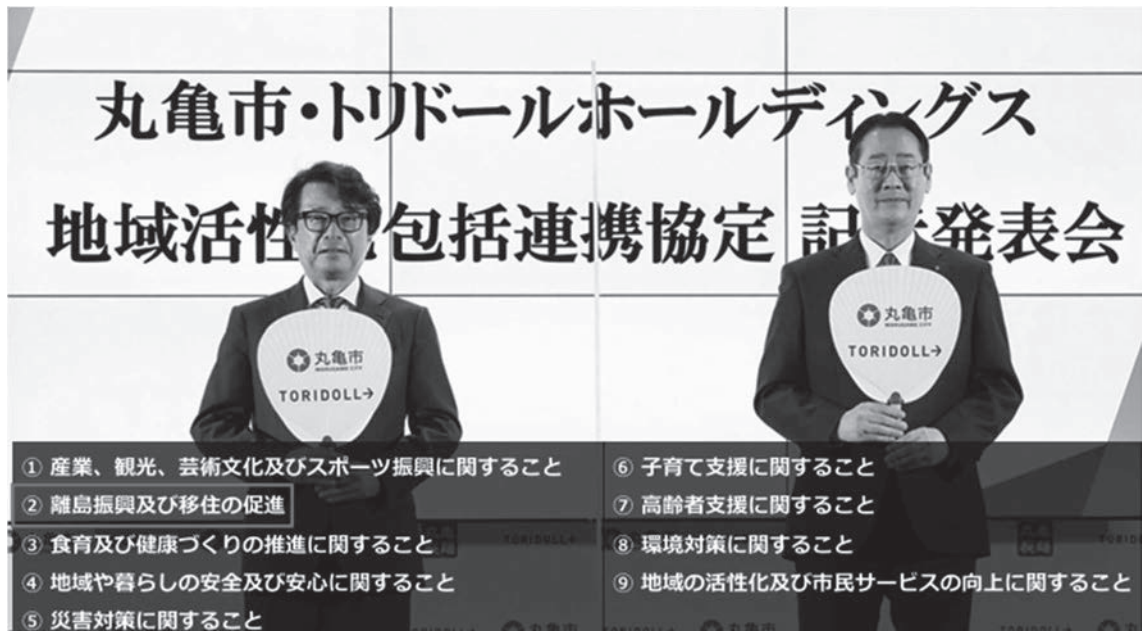
²⁸⁶ YouTube「令和5年度 企業版ふるさと納税に係る大臣表彰式【2024年2月13日開催】」40:39～41:00

<https://www.youtube.com/watch?v=1oUXGVKEBuo>（閲覧日 2025年2月23日）

²⁸⁷ 内閣官房・内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和6年度」各団体の取組事例～企業部門～（株式会社トリドールホールディングス）資料

https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r6/06_jusyou6.pdf（閲覧日 2025年2月23日）

図表 7



出典：内閣官房・内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和6年度」
各団体の取組事例～企業部門～（株式会社トリドールホールディングス）資料4頁目より抜粋

https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r6/06_jusyou6.pdf（閲覧日 2025年2月23日）

当該プロジェクトは、「3つの島の未来航路 共創プロジェクト」として、丸亀市の丸亀港よりフェリーで片道 20 分ほどの離島 3 島（讃岐広島、小手島、手島）を合わせた広島校区を 2030 年までに①常住人口 489 名（現在 209 名）、②旅行者数 17,000 名（300 名/2022 年）、③生活基盤として、小中学校再開、飲食店 2 店舗、小売店 1 店舗を目標としている。

図表 8



出典：内閣官房・内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和 6 年度」
各団体の取組事例～企業部門～（株式会社トリドールホールディングス）資料 5 頁目より抜粋

https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r6/06_jusyou6.pdf（閲覧日 2025 年 2 月 23 日）

企業版ふるさと納税としての取組み実績は、フェリーの切符売場兼待合施設をオープンテラス、地元物産販売コーナー、飲食が提供できる厨房を備えた施設としてリニューアルを行ない、島の玄関口を地元住民と島外の人との交流拠点に改装したものである。同社の取組みとしては、これにとどまらず社員が自ら移住を志願してプロジェクトを企画・推進し、企業スローガンである「食の感動で、この星を満たせ。」という強い意志のもとに挑戦をしている姿が伺える。

図表 9



出典：内閣官房・内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和6年度」各団体の取組事例～企業部門～（株式会社トリドールホールディングス）資料 11、12 頁目より抜粋

https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r6/06_jusyou6.pdf（閲覧日 2025 年 2 月 23 日）

(2) 改善策

令和7年度税制改正において、企業版ふるさと納税は適用期限を3年延長することが決定しており、改正内容には福島県国見町の地域再生計画の認定取消事案を踏まえた制度改善策も盛り込まれた。

図表 10

制度改善策のポイント
◆ <u>寄附活用事業の実施に当たり、地方公共団体におけるチェック機能の強化</u> ☑事業の実施に当たり留意すべき事項のチェックリストを導入し、各実施段階でチェックを行う ・事業の各段階において、一定の場合(※1)に、国に提出を求める ・寄附を受領した全団体に対して、実施報告と併せて各会計年度終了後に提出を求める (※1) 寄附受領時に寄附活用事業の歳出予算が議決前である場合 等
◆ <u>寄附活用事業の実施状況の透明化</u> ☑契約手続等において、一定の場合(※2)、国への実施報告を義務付け、寄附法人名を公表(※3) ☑寄附活用事業の発注先(※4)を地方公共団体において公表 (※2) 寄附法人・関係会社が、競争入札において一者応札で受託した場合 等 (※3) 寄附法人が非公表を希望する場合は、地方公共団体において、第三者を含む審議会等により非公表とする理由の確認を行った上で、国へ報告し、国はその理由を公表する (※4) 競争入札・随意契約(ただし少額の場合を除く)に限る
◆ <u>地域再生計画の認定取消しを受けた場合の再申請に係る欠格期間(2年間)の創設</u>
◆ <u>Q&Aにおいて、寄附法人・関係会社が再委託先となる場合の留意点を明記</u>

出典：内閣官房・内閣府総合サイト「令和7年度税制改正 企業版ふるさと納税の延長についての資料を掲載しました」より抜粋

<https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/R7zeikai.pdf> (閲覧日 2025年2月23日)

これまで見てきたとおり、地方自治体の置かれた環境ごとの独自の行政政策に加え、多様性のある地方創生への取組みを応援し、推進し、加速させていかなければ東京圏への一極集中の流れを変えていくことはできない。国民の持つ価値観が多様化する中で、国民の多様な幸せを実現するための一助となるであろう当該税制について、2つの提言をここに挙げることにする。

① 恒久的な税制へ

今後の日本において地方創生が完了するということは想定されないため、当該税制の効果を持続化させることは地方創生にとって有益であると考ええる。そのためには、租税特別措置法ではなく、法人税法上に同様の税制を新設することを提言したい。

注記 216 にも記載の通り、当該税制は地方税の税額控除を中心とした制度であるため、寄附者である企業の本店所在地の属する地方自治体から税源が移転してしまうことをデメリットと捉え、匿名での寄附を申し出る企業もあることから、国税による税制措置とすることが制度のわかりやすさにも繋がると考える。

② 不交付団体にも恩恵を

当該税制の適用の前提となる「認定地域再生計画」は、地域再生法 5 条 15 項の認定を受けた「認定地方公共団体」が行なう事業に対する寄附であることが要件となるが、注記 215 に記載の通り、同条 4 項 2 号において不交付団体であることを要件としている。

地域再生法

（地域再生計画の認定）

第五条 地方公共団体は、単独で又は共同して、地域再生基本方針に基づき、内閣府令で定めるところにより、地域再生を図るための計画（以下「地域再生計画」という。）を作成し、内閣総理大臣の認定を申請することができる。

2 地域再生計画には、次に掲げる事項を記載するものとする。

- 一 地域再生計画の区域
- 二 地域再生を図るために行う事業に関する事項
- 三 計画期間

3 （略）

4 第二項第二号に掲げる事項には、次に掲げる事項を記載することができる。

- 一 （略）
- 二 都道府県まち・ひと・しごと創生総合戦略にまち・ひと・しごと創生法第九条第二項第三号に掲げる事項として定められた事業又は市町村まち・ひと・しごと創生総合戦略に同法第十条第二項第三号に掲げる事項として定められた事業であつて前号イ又はロに掲げるもののうち、地方公共団体（地方交付税法（昭和二十五年法律第二百十一号）第十条第一項の規定による普通交付税の交付を受けないことその他の政令で定める要件に該当する都道府県及び市町村、地方自治法第二百八十四条第一項の一部事務組合及び広域連合並びに港湾法第四条第一項の規定による港務局を除く。）が法人からの寄附（当該事業の実施に必要な費用に充てられることが確実であることその他の内閣府令で定める要件に該当するものに限る。）を受け、その実施状況に関する指標を設定することその他の方法により効率的かつ効果的に行うもの（第十三条の三において「まち・ひと・しごと創生寄附活用事業」という。）に関する事項（以下略）

地域再生法施行令

（まち・ひと・しごと創生寄附活用事業の実施主体となることができない都道府県及び市町村の要件）

第四条 法第五条第四項第二号の政令で定める要件は、次の各号に掲げる地方公共団体の区分に応じ、当該各号に定めるものとする。

- 一 都道府県 まち・ひと・しごと創生寄附活用事業を行おうとする年度の前年度において、地方交付税法（昭和二十五年法律第二百十一号）第十条第一項の規定による普通交付税の交付（次号イにおいて単に「普通交付税の交付」という。）を受けていないこと。
- 二 市町村 次のいずれにも該当すること。
 - イ まち・ひと・しごと創生寄附活用事業を行おうとする年度の前年度において、普通交付税の交付を受けていないこと（特別区にあつては、都が普通交付税の交付を受けていないこと。）。
 - ロ その区域の全部が次条第一項に規定する区域内にあること。

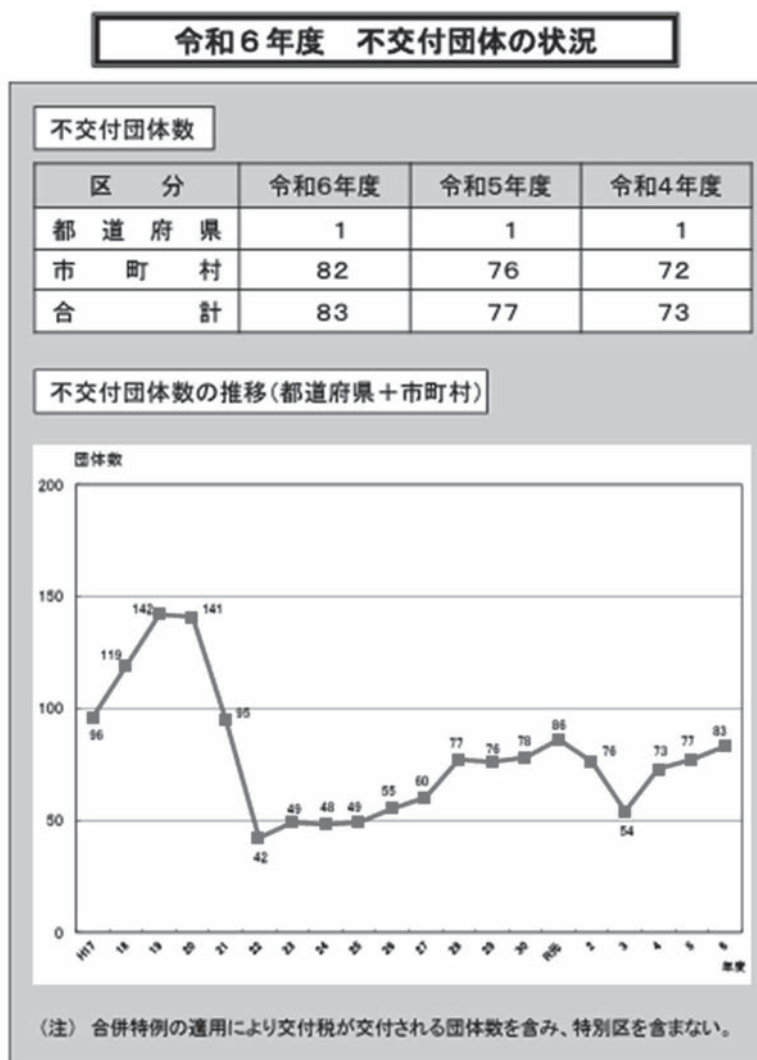
(産業及び人口の過度の集中を防止する必要がある地域及びその周辺の地域等)

第五条 法第五条第四項第五号イの政令で定める地域は、平成三十年四月一日における次に掲げる区域とする。

- 一 首都圏整備法（昭和三十一年法律第八十三号）第二条第三項に規定する既成市街地及び同条第四項に規定する近郊整備地帯
- 二 近畿圏整備法（昭和三十八年法律第二百二十九号）第二条第三項に規定する既成都市区域
- 三 首都圏、近畿圏及び中部圏の近郊整備地帯等の整備のための国の財政上の特別措置に関する法律施行令（昭和四十一年政令第三百十八号）第一条に規定する区域

2 法第五条第四項第五号ロの政令で定める地域は、平成三十年四月一日における前項第一号に掲げる区域とする。

図表 11



出典：総務省ホームページ「報道資料一覧：2024年7月23日 令和6年度 普通交付税の算定結果等」5頁より抜粋

https://www.soumu.go.jp/main_content/000958657.pdf（閲覧日 2025年2月23日）

上記の通り、地域再生法第5条及び地域再生法施行令第4条並びに第5条において、都道府県について不交付団体である東京都、市区町村については、不交付団体で三大都市圏の既成市街地等に所在する市区町村のみが当該税制の対象外とされている。

対象外とされる市区町村については、東京23区及びそれ以外の23市町村²⁸⁸の合計46市区町村とのことだが、市町村の不交付団体数は、令和6年度で82自治体と近年少しずつ増加傾向である。

不交付団体であることが当該税制の適用可否に影響があるとすれば、取組み意欲の高い地方公共団体の期待を削ぎ、また寄附者にとっての利便性も少なからず損なわれるものになると言えるのではないか。

そうであれば、地方公共団体の意欲と寄附者の善意をつなぐ税制を補完するため、地域再生法そのものについても所要の改善を提言したい。

²⁸⁸ 2025年4月23日、内閣府地方創生推進事務局への電話確認によるもの

後 記

第 51 回日税連公開研究討論会において、千葉県税理士会では「多様性と税」というテーマを設定し、研究員一丸となって取り組んでまいりました。ここ数年の急激な社会的変化によって私達は、家族の在り様、性差問題、少子高齢化に伴う労働力不足、IT の急速な発展と新しい価値観、様々な場面で遭遇する格差問題等に直面しています。このダイナミックな変化に対して税はどうか、その点について今回、敢えて多様性に定義を設けることをせず、幅広い視野から税理士として関心のある課題について 3 つのグループに分かれて研究に取り組みました。その結果、各グループの研究テーマも多様性に富んだものとなりましたが、そこから導き出された示唆が一定の方向性を示すこととなったことは興味深いことだと考えています。

本論文の内容について振り返ると、冒頭の第 I 部では社会の多様性と税の関係をオーソドックスな議論でまとめました。第 1 章の「家族・婚姻制度の多様化と税制」では、厚生労働省や内閣府などの政府機関の統計資料を基に我が国の家族の変容と働き方の変化を把握しながら所得税の人的控除制度の関わりを時系列に整理し、法律婚外の対応、複雑な所得の壁による女性や高齢者の労働意欲の阻害、子供へ公平性等の点に多くの問題を指摘しています。本論文の執筆中に、基礎控除の改正が行われました。その内容の複雑さに違和感を持たれた税理士の先生方も少なくないと思いますが、人的控除を複雑にするのではなく、各種支援金等を充実させ、納税者の事情にあわせた給付等に代替させることで煩雑さを回避することが有効であるという提言が行われています。また第 2 章では、「消費と消費税の担税力と所得税法 22 条」という題名で消費税について取り上げ、サイモンズとカルドアの学説を参考に、所得税の担税力の学説との比較考察を行っています。

第 II 部はデジタル技術革新により新たに生み出された社会現象と税との親和性について、多元的な視点から 3 つの研究をオムニバスのように取り上げました。第 1 章では、宅配サービス Uber Eats に着目した「プラットフォームワーカーの所得区分の検討」について、従来の所得区分が時代にそぐわなくなっているという視点で論じられています。プラットフォームが労働の契約、管理などで大きな権限を有する一方、ワーカーの立場は脆弱ですが、二者の関係性について実態を踏まえた所得区分の判断を行うことを提言しています。第 2 章は、仮想空間メタバースに着目し「働き方・生き方の多様化と税制」という題名で、デジタル空間の中での経済活動における課税の問題を研究しています。取引が譲渡なのか使用権許諾なのか、メタバース上の不動産の帰属、暗号資産決済による源泉国の問題、国際課税ルールとの整合等の論点で議論が進められています。第 3 章は、「プログラミング言語 Python による税金試算の業務効率化」という税理士業務の DX 化推進に関わるものです。ソフトウェアをアプリ開発業者まかせのブラックボックスにするのではなく、自らプログラミング開発にコミットし、アプリ開発業者に対し発言できるようにすべきという意欲的なものです。

第 III 部は、「人口減少下における国と地方の財政と税制」という表題で、我が国における地域格差と地方財政に焦点を当てます。そもそも税には所得再配分機能が備わっており、地域格差の是正もその一つですが、ここでは地方自体の多様性に加えて、格差是正のための方策という、「課題に対する解」の多様性に力点が置かれています。第 1 章は、統計局の

膨大な資料による現状分析をしています。第2章では地方交付税制度の機能、制度沿革を整理し、特別交付税の問題点を指摘しています。第3章ではそれらを踏まえ、離島の決算カード分析を行い、地域の魅力を増してふるさと納税や寄付金という収入を得ている成功事例を挙げています。第4章は交付金を必要としない様々な自治体の分析と事例紹介を行い、企業版ふるさと納税等の具体的な取組みを取り上げています。

本論文を結ぶにあたり、いま一度、第Ⅰ部の「家族・婚姻制度の多様化と税制」と第Ⅲ部の「人口減少下における国と地方の財政と税制」の研究で導き出された結論について着目すると、第Ⅰ部では、複雑化する人的控除に代わり、簡素でわかりやすい支援金や給付金を活用し納税者の実質的担税力に叶った課税をすることを提言しています。また第Ⅲ部では、地域格差の是正を目的とした地方交付税に頼らず、自らの力で各種交付金やふるさと納税等の収入を得て、十分な財源を確保できている自治体の成功事例に着目しています。

我が国では租税法律主義に基づいて課税が行われています。税額計算に係る規定には厳格さが要求されるため、規定自体が曖昧さを排除し、例外を容易には認めないものでなければ課税の公平は守られません。これに対し、現代社会に見られる様々な多様性は我々の日常から遠く離れたものというよりもむしろ生活の延長上に現れるものが多く、このような日常の延長上に現れた概念は周囲と馴染んで曖昧さを多分に含み、法律の持つ厳格さと相性が良くないことが考えられます。厳格な法律の中に曖昧さを内包しようとする場合には、その外側にある例外を排除しようとするために複雑で融通が利きにくいものにならざるを得ず、それが今回改正の基礎控除のような形で現れているのではないのでしょうか。そして、多くの曖昧さを含んだ多様性に対処するためには、単一の厳格な法律規定（例えば人的控除、地方交付税）に全てを委ねるのではなく、様々な簡素な規定（例えば各種給付金、支援金、ふるさと納税、寄付金等）を状況により適切に組み合わせることによって対応することが、制度設計を考える上で一つの有効な手段に成り得る、という示唆が得られたのではないかと考えられます。

今回、千葉県税理士会では「多様性と税」をテーマに、多くの研究員が活発な意見交換を行い、論文執筆、研究発表を行ってまいりました。多様性というテーマにふさわしい広い裾野を持つ内容で、今年の改正項目である人的控除の問題、DXやAIを見据えた先端的な研究、古くて新しい地域格差の課題、というような大変に意義深い分野での議論がなされ、充実した研究発表となったことについて、研究員の先生方の熱意と努力に改めて敬意を表したいと思います。今後、益々世の中が複雑になり、私達税理士も様々な多様性を実務の中で目にする機会も多いと思いますが、そのような中であっても、納税者と課税当局との間に立ち、税の原則である「公平・中立・簡素」を実現するための守護者たる税理士としての矜持をもって、その責務にあたるための自己研鑽に励みたいと思います。

千葉県税理士会
調査研究部
菊地 智美

参考文献

【第 I 部 第 1 章】

和文献

- 阿部徳幸、2022、『税法がわかる 30 話（第 2 版）』、中央経済社
- 伊川正樹、2020、「寡婦（寡夫）控除の改正とひとり親控除の新設をめぐる法的検討」、
『税研』、第 36 巻第 2 号
- 石村耕治、2024、『税金のすべてがわかる 現代税法入門塾（第 12 版）』、清文社
- 伊田賢司、2014、「配偶者控除を考える」、『立法と調査』、第 358 号
- 江崎純子、2022、「最近の租税教育について～新型コロナの影響と I C T 活用型租税教育の推進～」、『ファイナンス』、11 月号（通巻第 684 号）
- 遠藤みち、2016、『両性の平等をめぐる家族法・税・社会保障－戦後 70 年の軌跡を踏まえて』、日本評論社
- 加藤友佳、2021、『多様化する家族と租税法』、中央経済社
- 金子宏、2021、『租税法（第 24 版）』、弘文社
- 金子宏・清永啓次・宮谷俊胤・畠山武道、2008、『税法入門（第 6 版）』、有斐閣新書
- 神原文子、2007、「ひとり親家族と社会的排除」、『家族社会学研究』、第 18 巻第 2 号
- 菊谷正人、2008、『税制革命』、税務経理協会
- 国税庁、1987、『昭和 62 年改正税法のすべて』、大蔵財務協会
- 国税庁、1988、『昭和 63 年改正税法のすべて』、大蔵財務協会
- 国税庁、1995、『平成 7 年改正税法のすべて』、大蔵財務協会
- 近藤絢子、2023、「市町村税務データを用いた既婚女性の就労調整の分析」、『RETI Discussion Paper Series』
<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/23j049.pdf>、閲覧日：2024 年 11 月 30 日
- 酒井克彦、2011、「寡婦控除あるいは寡夫控除を巡る諸問題（下）」、『税務弘報』、第 59 巻第 4 号
- 酒井克彦、2016、「非婚の母に寡婦控除を！」、『税』、第 71 巻第 10 号
- 酒井克彦・手代木しのぶ、2023、「所得税法上の配偶者控除、寡婦控除、ひとり親控除に関する問題」、『アコード・タックス・レビュー』、第 15・16 号
- 佐々木潤子、1998、「アメリカを素材とする内縁関係と人的控除の適用に関する一考察」、
『税法学』、第 539 号
- 佐藤英明、2018、「人的控除の検討－制度改正の選択肢」、『租税研究』、第 820 号
- 税制調査会、2000、『わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民の参加と選択－』、
大蔵財務協会
- 高木夏子、2018、「寡婦控除及び寡夫控除について：今後の見直しに向けた諸課題」、『立法と調査』、第 406 号
- 高田みのり、「小さい減税の恩恵」、『東京新聞』、朝刊、令和 7 年 4 月 14 日、10 面
- 高橋優、2024、「地方公共団体のパートナーシップ認定制度」、『調査と情報』、第 1269 号
- 田中康男、2005、「所得控除の今日的意義－人的控除のあり方を中心として－」、『税務大学校論叢』、第 48 号
- 谷口陽一、2007、「社会法における生存権理論の変容」、『創価大学大学院紀要』、第 28 号

辻村みよ子、2016、『憲法と家族（初版）』、日本加除出版

辻村みよ子・糠塚康江・谷田川知恵・高佐智美、2021、『概説ジェンダーと人権（第1版）』、信山社

辻村みよ子・糠塚康江・谷田川知恵・高佐智美、2025、『概説ジェンダーと人権（第2版）』、信山社

辻村みよ子・山元一・愛敬浩二、2018、『概説憲法コンメンタール（第1版）』、信山社

日本弁護士連合会、2014、『『寡婦控除』規定の改正をもとめる意見書』、『賃金と社会保障』、第1605号

早川眞一郎、2023、「ハーグ条約に基づく子の返還命令決定の間接強制申立は、代替執行により子の返還命令が完了した場合には不適法であるとした事例」、『戸籍時報』、第847号

林直嗣、2011、「扶養控除廃止による子ども手当と高校無償化の経済効果：あるべき少子化対策・子育て政策（上）」、『経営志林』、第48巻第2号

久岡靖恵、2019、「現代における寡婦（夫）控除制度の存在意義」、『租税資料館賞受賞論文集』、28号

増田英敏、2019、『リーガルマインド租税法（第5版）』、成文堂

松沢智、1983、『租税法の基本原則－租税法は誰のためにあるか』、中央経済社

松沢智、1991、『新版 税理士の職務と責任－期待される税理士像を求めて』、中央経済社

村田和彦、2017、『平成29年度税制改正の概要：配偶者控除の見直し、ビール系飲料の税率統一』、『立法と調査』、385号

吉田健司監修・田中あさみ、「事実婚でも扶養に入れる！要件と手続き、必要書類を解説」、『MONEYIZM』、2025年2月13日、<https://www.all-senmonka.jp/moneyizm/management/10021/>、閲覧日：2025年4月29日

吉田隆一、2019、「所得税法上の「配偶者」の範囲」、『税務大学校論叢』、第96号

上野千鶴子、『安倍政権「女性活躍社会」のカンチガイ度　ちづこのブログ No.81』、2014年12月15日、<https://wan.or.jp/article/show/4766>、閲覧日：2025年6月14日

経済産業省資源エネルギー庁、『電気・ガス料金支援特設サイト』、<https://denkigas-gekihenkanwa.go.jp/>、閲覧日：2025年6月18日

厚生労働省、2022、『令和3年パートタイム・有期雇用労働者総合実態調査の概況』
https://www.mhlw.go.jp/toukei/list/170-1/2021/d1/2_02.pdf、22頁、閲覧日：2025年3月25日

厚生労働省、2023、『2023（令和5年）国民生活基礎調査の概況』、第1章、第4節「児童のいる世帯の状況」、<http://www.mhlw.go.jp/toukei/saikin/hw/k-tyosa/k-tyosa23/d1/10.pdf>、閲覧日：2025年6月1日

厚生労働省、『低所得の子育て世帯に対する子育て世帯生活支援特別給付金』、https://www.mhlw.go.jp/stf/newpage_32193.html、閲覧日：2025年6月18日

国税庁、2019、『令和2年税制改正に伴う所得税基本通達の主な改正事項について』、<https://www.nta.go.jp/law/joho-zeikaishaku/shotoku/shinkoku/210108/pdf/01.pdf>、閲覧日：2024年9月10日

国税庁、2024、『令和5年1月からの国外居住親族に係る扶養控除等Q&A（源泉所得税関係）』、https://www.nta.go.jp/publication/pamph/pdf/0022009-107_02.pdf、閲覧日：2024年9月10日

国税庁税の学習コーナー、<https://www.nta.go.jp/taxes/kids/oyo/page08.htm>、閲覧日：

2025 年 6 月 18 日
国税庁、租税教育、
<https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/education/index.htm>、閲覧日：
2025 年 5 月 31 日
財務省、2009、『平成 22 年度税制改正大綱』、
<https://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2009/1222zeiseitaikou.pdf>、閲覧日：
2025 年 6 月 14 日
財務省、2017、『平成 30 年度税制改正の大綱』
https://www.soumu.go.jp/main_content/000523913.pdf、閲覧日：2025 年 6 月 4 日
税制調査会、1971、『昭和 47 年度の税制改正に関する答申』、
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s4612_s47zeiseikaisei.pdf、閲覧日：2024 年 9 月 10 日
税制調査会、1987、『昭和 62 年度の税制改正に関する答申』、
https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6112_s62zeiseikaisei.pdf、4 頁、第 2 章、第 1 節、第 2 項、第 2 号①「家族に関する控除」、https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/h1406_arubekizeiseinokoutiku.pdf、閲覧日：2025 年 6 月 4 日
税制調査会、2002、『平成 15 年度における税制改革についての答申——あるべき税制の構築に向けて』、<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2002/pdf/141119.pdf>、閲覧日：2024 年 9 月 10 日
税制調査会、2005、『個人所得課税に関する論点整理』、<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2005/pdf/170621.pdf>、閲覧日：2024 年 3 月 25 日
税制調査会、2023、『わが国税制の現状と課題において』、https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/5zen27kai_toshin.pdf、閲覧日：2025 年 3 月 25 日
内閣府男女共同参画局総務課調査室、「いわゆる事実婚※に関する制度や運用等における取扱い」、2021 年 12 月 14 日、<https://www.gender.go.jp/kaigi/kento/Marriage-Family/7th/pdf/6.pdf>、閲覧日：2024 年 12 月 19 日
内閣府男女共同参画局、2022、『男女共同参画白書』、第 1 章、第 1 節「家族の姿の変化・人生の多様化」、
https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/r04/zentai/pdf/r04_print.pdf、閲覧日：2025 年 6 月 1 日
内閣府男女共同参画局、2022、『男女共同参画白書』、第 1 章、第 2 節「働き方や就業に関する意識の変遷、家事・育児等・働き方の現状と課題」、
https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/r05/zentai/pdf/r05_print.pdf、閲覧日：2025 年 6 月 1 日
内閣府男女共同参画局、2022、『男女共同参画白書』、特集編 「新たな生活様式・働き方を全ての人の活躍につなげるために～職業観・家庭観が大きく変化する中、「令和モデル」の実現に向けて～」、
https://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/r05/zentai/pdf/r05_tokusyu.pdf、閲覧日：2025 年 6 月 1 日
内閣府男女共同参画局、2022、『女性活躍に関する基礎データ』
<https://www.kantei.go.jp/jp/content/000116409.pdf>、13 頁 閲覧日：2024 年 9 月 10 日
内閣府男女共同参画局、2023、『男女共同参画白書』令和 5 年版、

http://www.gender.go.jp/about_danjo/whitepaper/ro5/zentai/pdfban.html、閲覧日：2025年6月1日

内閣府、2024、『月例経済報告等に関する関係閣僚会議資料』
<https://www5.cao.go.jp/keizai3/getsurei/2024/06kaigi.pdf>、閲覧日：2025年3月25日

内閣府、『住民税非課税世帯等に対する臨時特別給付金について』、
<https://www5.cao.go.jp/keizai1/hikazei/>、閲覧日：2025年6月18日

日本税理士会連合会、『租税教育』、
<https://www.nichizeiren.or.jp/taxaccount/education>、閲覧日：2025年5月31日

日本年金機構、『年金生活者支援給付金』
<https://www.nenkin.go.jp/service/jukyu/seido/sonota-kyufu/shienkyufukin/20190805.html>、閲覧日：2025年6月18日

近藤絢子、2023、「市町村税務データを用いた既婚女性の就労調整の分析」、
<https://www.rieti.go.jp/jp/publications/dp/23j049.pdf>、閲覧日：2024年11月30日

法務省、『人権擁護局啓発活動人権教室』
https://www.moj.go.jp/JINKEN/index_keihatsu.html、閲覧日：2025年5月31日

文部科学省、『人権教育アーカイブ』
https://www.mext.go.jp/a_menu/shotou/jinken/index.htm、閲覧日：2025年5月31日

公益社団法人 Marriage For All Japan、パートナー「パートナーシップ制度導入自治体」
<https://www.marriageforall.jp/database/partnership/>、閲覧日：2025年4月29日

『税法入門令和7年度版』、
<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/nyuumon/pdf/all.pdf> 閲覧日：2025年6月18日

【第Ⅰ部 第2章】

和文献

芦部信喜、2019、『憲法第7版』、岩波書店

伊藤悟、2012、「消費税の円滑かつ適正な転嫁の虚構性」、北野弘久先生追悼論集刊行委員会『納税者権理論の課題』

浦田賢治・大須賀明編著、大須賀明、1994、「第25条〔生存権、国の生存権保障義務〕」、『新・判例コンメンタール日本国憲法2』、三省堂

浦田賢治・大須賀明編著、三並敏克、1993、「第14条〔法の下での平等、貴族制度の否認、栄典の限界〕」、『新・判例コンメンタール日本国憲法1』、三省堂

岡村忠生・渡辺徹也・高橋祐介、2013、『ベーシック税法（第7版）』、有斐閣

奥谷健、2018、『市場所得と応能負担原則』、成文堂

釜田泰介、「消費税法は憲法に違反しないとされた事例」、『判例時報』、第1439号（判例評論408号30）

金子宏、2010、『租税法理論の形成と解明上巻』、有斐閣

金子宏、2016、『租税法第21版』、弘文堂

金子宏、2019、『租税法第23版』、弘文堂

金子宏、2021年6月、「憲法と租税法—大嶋訴訟（最高裁昭和60年3月27日大法院判

- 決)」、『租税判例百選 (第7判)』、有斐閣、別冊ジュリスト、No. 253
- 川岸令和、2017、「第14条 [法の下の平等、貴族の禁止、栄典]」、『注釈日本国憲法 (2)』、有斐閣
- 吉良実、1990、「税制改革法の性格とその効力」、『税務弘報』、Vol. 38、No. 9
- 吉良実、1991、「消費税の転嫁」、『税法学』、日本税法学会、484号
- 國枝繁樹、2017、「第9章租税法と公共経済学」、金子宏監修『現代租税法講義第1巻』、日本評論社
- 北野弘之、1990、『税法学原理 (第3版)』、青林書院
- 北野弘久、2007、『税法学原論 (第6版)』、青林書院
- 北野弘之、2022、『税法学原理 (第9版)』、勁草書房
- 北野弘久、1994、「第30条 [納税の義務]」、浦田賢治・大須賀明『新・判例コンメンタール日本国憲法2』、三省堂
- 木村弘之亮、2019年8月、「現行所得税法における構造化された課税標準と応能負担原則」、『税務弘報』
- 税制調査会、1978年9月、『一般消費税特別部会報告』
- 田中里美、2009年3月、「アメリカの法人所得税と包括所得概念」、『江戸川大学紀要、情報と社会』
- 田中弘、2001年7月、「現行消費税の問題点と改正の方向性」、『税務弘報』、Vol. 49、No. 8
- 田中治、2010、「納税義務者・課税取引と非課税取引」、金子宏『租税法の基本問題』、有斐閣
- 辻山栄子、1990年3月、「経済学上の所得概念の系譜 (その2) —ヘイグ=サイモンズの所得概念と会計上の資本利益計算—」、『武蔵大学論集』、第37巻第2-5号
- 玉岡雅之、2012年11月、「付加価値税としての消費税」、『租税研究』
- 増田英敏、2010、『リーガルマインド租税法 (第2版)』、成文堂
- 水野忠恒、1989、『消費税の制度と理論』、弘文堂
- 宮島洋、1986、『租税論の展開と日本の税制』、日本評論社
- ＊英文献＊
- Haig Robert, “The Concept of Income”, in *The Federal Income Tax*. New York: Columbia University Press, 1921.
- Kaldor Nicholas, *An Expenditure Tax*, George Allen & Unwin Ltd., 1955. (時子山常三郎監訳『総合消費税』、東洋経済新報社、昭和38年11月)
- Simons Henry C., *Personal Income Taxation* (The Definition of Income As A Problem of Fiscal Policy), The University of Chicago Press, 1938.
- ＊判例＊
- 「所得税納税告知処分等取消請求控訴事件」、大阪高判昭和56年7月16日高裁集32巻7号
- 「年金減額改定決定取消等請求事件」、最高裁昭和57年7月7日大法廷判決、民集36巻7号
- 「所得税更正処分等取消請求事件」、神戸地判昭和59年3月21日月報30巻8号
- 「サラリーマン税金訴訟」、最大判昭和60・3・27民集39巻2号

「所得税返還請求事件（最高裁第三小法廷）」、平成1年2月7日判決（昭和58年（オ）第300号）、TKC
「審査決定取消請求事件」最（二小）判昭和40年4月9日民集19巻3号
「損害賠償事件」大阪地方裁判所（第1審）、平成2年11月26日判決（平成1年（ワ）第5180号）TKC

【第Ⅱ部 第1章】

和文献

居波邦泰、2013、「米国および英国におけるタックス・ギャップの推計の実情について」、『税務大学校論叢』、第76号
鹿野菜穂子、2022、「民法（特に契約法）からみたプラットフォームワーク」、『ジュリスト』、6月号、有斐閣
税制調査会、2017、『経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する中間報告②』
日本経済新聞、2021、『「私は労働者？」2つの焦点、フリーやFC店主と委託企業の争い、事業者性の強弱、まず判断。』、2021. 4. 19
浜村彰、2019、『日本のウーバーイーツをめぐる労働法上の課題』、労働法律旬報、1994号
森信茂樹、2020、「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」、『ファイナンシャル・レビュー』、令和2年第2号
労働基準法研究会、1985、『労働基準法の「労働者」の判断基準について』、労働省労働基準局
渡辺徹也、2022、「プラットフォームワーカー・ギグワーカーと課税」、『ジュリスト』6月号、有斐閣民集、35巻3号
厚生労働省、「“働き方の未来 2035～一人ひとりが輝くために～”」．厚生労働省．2016-08、
<https://www.mhlw.go.jp/file/06-Seisakujouhou-12600000-Seisakutoukatsukan/0000133449.pdf>、閲覧日：2025年4月19日
総務省、2017、『平成29年版 情報通信白書』第2部第2章第2節「シェアリング・エコノミー（C to C サービス）」
<https://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h29/html/nc112220.html>
、閲覧日：2024年8月31日
東京都労働委員会、2022. 11. 25、「U 事件命令書交付について」、
<https://www.metro.tokyo.lg.jp/tosei/hodohappyo/press/2022/11/25/14.html>、閲覧日：2024年8月20日
YUM JAM、2025、「ウーバーイーツ配達員の実態調査」、
<https://www.newsweekjapan.jp/press-release/2025/03/yum-jamuber-eats.php>、閲覧日：2025年4月1日
ランサーズ株式会社、2024、「フリーランス実態調査 2024 年」、
https://www.lancers.jp/research_news/2024、閲覧日：2025年3月20日

【第Ⅱ部 第2章】

和文献

- アンダーソン・毛利・友常法律事務所 メタバース法務研究会、2024、『メタバースと法』、金融財政事情研究会
- 泉絢也・藤本剛平、2022、『事例でわかる！NFT・暗号資産の税務』、中央経済社
- 国税庁、2023、「NFTに関する税務上の取扱いについて（情報）」（2023年1月13日）
- 国税庁、2023、「暗号資産等に関する税務上の取扱いについて（情報）」（2023年12月25日）
- 国税庁、2024、「消費税のプラットフォーム課税に関するQ&A」（2024年7月）
- 斉藤賢爾・内田晃秀、2023、「メタバースとWeb3, NFT（非代替性トークン）、DAO（分散型自律組織）のリアリティ」、電子情報通信学会
- 財務省、2023、「国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方について」、国境を越えたデジタルサービスに対する消費税の課税のあり方に関する研究会、2023年11月
- 佐藤一郎、2022、「メタバースのシステム構成論的な考察ープラットフォーム化が進むメタバースの特性と課題」、『学術雑誌 情報通信政策研究』、第6巻第1号、2022年12月22日
- 白辺陽、2023、『図解と事例でわかる Web3 基礎から学ぶ「新しい経済」のしくみ』、SBクリエイティブ
- 殿村桂司、2024、『詳解 web3・メタバースビジネスの法律と実務』、商事法務
- 知財図鑑HP、<https://chizaizukan.com/property/648/>、閲覧日：2024年7月4日

【第Ⅱ部 第3章】

和文献

- 稲垣大輔・小澤圭都・野呂祐介・蜂谷悠希、2023、『Pythonではじめる 会計データサイエンス（第1版第1刷）』、中央経済社
- 道明 誉裕、2023、『令和5年度全国統一研修会「すぐに役立つ税理士業務のデジタル化・業務効率化」』、日本税理士会連合会
- 道明 誉裕、2024、『税理（第67巻第13号）』、ぎょうせい
- 道明 誉裕、2025、『旬刊速報税理（第44巻第7号）』、ぎょうせい
- 道明 誉裕、2025、『旬刊速報税理（第44巻第11号）』、ぎょうせい
- 森 巧尚、2017、『Python1年生（初版）』、翔泳社

【第Ⅲ部 第1章】

和文献

- 浅羽隆史、2010、「特別交付税算定における災害の位置づけ」、『白鷗大学法政策研究所年報』第3号
- 浅羽隆史、2012、「特別交付税の算定ルールと果たしている役割」、『地方分権の10年と沖縄、震災復興〔日本地方財政学会研究叢書〕』、勁草書房
- 澤井勝、1984、「特別交付税制度と財政統制」、『都市問題』、第75巻第5号、東京市政調査会

中村稔彦、2021、「市町村に対する特別交付税の手続き・配分方法とその運用実態」、『自治総研』、通巻 507 号、2021 年 1 月号
国立社会保障・人口問題研究所、2023、『日本の将来推計人口（令和 5 年推計）』
総務省、『令和 5 年版 地方財政白書』
日本創成会議人口問題検討分科会推計

【第Ⅲ部 第 2 章】

和文献

赤井伸郎・佐藤主光・山下耕治、2003、『地方交付税の経済学』、有斐閣
浅羽隆史、2012、「特別交付税の算定ルールと果たしている役割」、『地方分権の 10 年と沖縄、震災、復興〔日本地方財政学会研究叢書〕』、勁草書房
石原信雄、1984、『地方財政調整制度』、ぎょうせい
岡本直樹・吉村恵一編、2002、『「論・説」地方財政改革シミュレーション：地方主権への道標』、ぎょうせい
貝塚啓明・本間正明・高林喜久夫・長峯純一・福間肇、1986、「地方交付税の機能とその評価 Part I」、『ファイナンシャル・レビュー』、第 2 号、財務総合政策研究所
貝塚啓明・本間正明・高林喜久夫・長峯純一・福間肇、1987、「地方交付税の機能とその評価 Part II」、『ファイナンシャル・レビュー』、第 4 号、財務総合政策研究所
公益財団法人日本都市センター編、2019、『ネクストステージの都市財政に向けて～超高齢・人口減少時代の地域社会を担う都市自治体の提言と国際的視点～』、日本都市センター
国立社会保障・人口問題研究所編、2023、『日本の将来推計人口（令和 5 年推計）』国立社会保障・人口問題研究所
佐藤主光、2002、「地方税の諸問題と分権的財政制度のあり方」、『ファイナンシャル・レビュー』、第 65 号、財務総合政策研究所
佐藤主光、2009、『地方財政論入門』、新世社
澤井勝、1984、「特別交付税制度と財政統制」、『都市問題』第 75 巻第 5 号、東京市政調査会
田近栄治・油井雄二・佐藤主光、2001、「地方交付税の何が問題か：緩む地方の財政規律と阻害される財政改善努力」、『税経通信』、56(12)
田近栄治・油井雄二・佐藤主光、2001、「地方交付税の改革：線形移転制度の提案」、『税経通信』、56(13)
シャウプ勧告 70 周年記念出版刊行会、2019、『シャウプ勧告 70 周年記念出版 シャウプ使節団税制報告書』、エヌピー通信社
土居丈朗、2002、『入門公共経済学』、日本評論社
中村稔彦、2021、「市町村に対する特別交付税の手続き・配分方法とその運用実態」、『自治総研』、通巻 507 号、2021 年 1 月号
日本租税研究協会編、1983、『シャウプ勧告とわが国の税制』、日本租税研究協会
シャウプ使節団、1979、『シャウプ使節団日本税制報告書』（復刻板）、日本税理士会連合会出版局
古川卓萬、1995、『地方交付税制度の研究』、敬文堂
堀家嘉郎、1954、「地方財政平衡交付金の改革（一）」、『自治研究』1954 年 12 月号

堀家嘉郎、1955、「地方財政平衡交付金の改革（二・完）」、『自治研究』1955年1月号
水野忠恒、2024、『大系 租税法』、中央経済社

【第Ⅲ部 第3章】

＊和文献＊

大和田一紘・石山雄貴・菊池稔、2021、『五訂版習うより慣れろの市町村財政分析 初版』、自治体研究社

西澤昭夫、2021、「わが国テクノポリス研究の限界」、『日本ベンチャー学会誌』、37巻

安田信之助、2017、『地域経済活性化とふるさと納税制度 初版』、創成社

五島市、『移住定住促進サイト』、<https://www.city.goto.nagasaki.jp/iju/index.html>、
閲覧日：2025年4月30日

総務省、『決算カード』、<https://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/card.html>、閲覧日：
2024年4月7日

総務省、「令和4年度ふるさと納税に関する現況調査について」、

https://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/furusa-to/file/report20220729.pdf、閲覧日：2024年4月14日

内閣府、「日本の離島の現況」、

https://www8.cao.go.jp/okinawa/siryou/singikai/senmoniinkai/14/14-3-2_1.pdf、
閲覧日 2024年 4月7日)

【第Ⅲ部 第4章】

＊和文献＊

河村奏瑛・岡野秀之、2023、「九州における半導体関連設備投資による経済波及効果の推計～九州地域間産業連関表を用いた分析～」、『九州経済調査月報』、78巻
<https://www.kerc.or.jp/sp/prs/20231225sem.pdf>、閲覧日：2025年1月11日

土居丈朗、2000、『地方財政の政治経済学（初版）』、東洋経済新報社

青森県、「むつ小川原開発とはどのようなプロジェクトですか？」、

<https://www.pref.aomori.lg.jp/sangyo/faq/contents5-7-2.html>、閲覧日：2025年1月15日

青森県、「むつ小川原開発の経緯」、

<https://www.pref.aomori.lg.jp/soshiki/kankyo/energy/mokaihatu1-1.html>、閲覧日：2025年1月15日

青森研究開発センター、「センターの歩み」、

<https://www.jaea.go.jp/04/aomori/development/index.html>、閲覧日：2025年1月15日

軽井沢町、「町長ごあいさつ」、

<https://www.town.karuizawa.lg.jp/www/contents/1676879802821/index.html>、閲覧日：2025年1月24日

軽井沢町、「令和6年度 軽井沢町の統計 2. 人口」、

<https://www.town.karuizawa.lg.jp/uploaded/attachment/2029.pdf>、閲覧日：2025年

6月10日
軽井沢町、「令和6年度 軽井沢町の統計 10. 建設」、
<https://www.town.karuizawa.lg.jp/uploaded/attachment/2037.pdf>、閲覧日：2025年
6月10日
軽井沢町、「令和6年度 軽井沢町の統計 16. 観光」、
<https://www.town.karuizawa.lg.jp/uploaded/attachment/2043.pdf>、閲覧日：2025年
6月10日
菊陽町、「菊陽町都市計画図（総括図）」、
https://www.town.kikuyo.lg.jp/kiji0034006/3_4006_13158_up_04v0z6oj.pdf、閲覧
日：2025年1月13日
菊陽町、「菊陽町の人口・世帯数（行政区ごと）令和元年10月31日現在人口・世帯数」、
<https://www.town.kikuyo.lg.jp/kiji0031635/index.html>、閲覧日：2025年1月11日
菊陽町、「菊陽町の人口・世帯数（行政区ごと）令和6年10月31日現在人口・世帯数」、
<https://www.town.kikuyo.lg.jp/kiji0031635/index.html>、閲覧日：2025年1月11日
菊陽町、「広報きくよう令和6年11月号」、
https://www.town.kikuyo.lg.jp/kiji0034541/3_4541_up_iydyniy2.pdf、閲覧日：
2025年1月13日
菊陽町、「財政事情の公表（令和5年6月版）」、
https://www.town.kikuyo.lg.jp/kiji0033791/3_3791_12153_up_2dagtakq.pdf、閲覧
日：2024年7月29日
気象庁、「六ヶ所（青森県） 平年値（年・月ごとの値） 主要要素」、
https://www.data.jma.go.jp/obd/stats/etrn/view/nml_amd_ym.php?prec_no=31&block_no=1027&year=&month=&day=&view=、閲覧日：2025年1月14日
熊本県、「令和元年（2019年）熊本県の人口と世帯数（年報）令和元年（2019年）版熊本
県の人口（熊本県推計人口調査結果報告）本文」、
<https://www.pref.kumamoto.jp/uploaded/attachment/104239.pdf>、閲覧日：2025年1
月11日
熊本県、令和6年（2024年）熊本県の人口と世帯数（年報）令和6年（2024年）版熊本
県の人口（熊本県推計人口調査結果報告）本文」、
<https://www.pref.kumamoto.jp/uploaded/attachment/267338.pdf>、閲覧日：2025年1
月11日
熊本県、「令和5年（2023年）3月くまもと半導体産業推進ビジョン～半導体インフラを
支え、挑戦し続ける熊本～」、
https://www.pref.kumamoto.jp/uploaded/life/230211_651119_misc.pdf、閲覧日：
2025年6月10日
国税庁、「平成28年度 法人税関係法令の改正の概要」、
www.nta.go.jp/publication/pamph/hojin/kaisei_gaiyo2016_4/pdf/all.pdf、閲覧
日：2024年9月17日
財務省、「平成28年度 税制改正の解説」、
https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/index.html、閲覧日：2024年7月29日

総務省、令和5年度地方公共団体の主要財政指標一覧「5. 全市町村の主要財政指標」、
https://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/toukei/02zaisei07_04000131.html、閲覧
日：2025年1月15日

総務省、「報道資料一覧：2024年7月23日 令和6年度 普通交付税の算定結果等」、
https://www.soumu.go.jp/main_content/000958657.pdf、閲覧日：2025年2月23日

独立行政法人労働政策研究・研修機構、「職業紹介-都道府県別有効求人倍率」、
<https://www.jil.go.jp/kokunai/statistics/shuyo/0210.html>、閲覧日：2025年1月
12日

飛島村、「第4次飛島村総合計画総論・基本構想冊子」、
<https://www.vill.tobishima.aichi.jp/sonsei/torikumi/soukei/pdf/kihonkousou.pdf>、閲覧日：2025年1月21日

飛島村、「統計・資料（人口～安全）」、
<https://www.vill.tobishima.aichi.jp/sonsei/syukai/jinko.html>、閲覧日：2025年
1月21日

飛島村、「飛島村基本計画」、
https://www.vill.tobishima.aichi.jp/kurashi/hojyo/pdf/r5_chusho_kihonkeikaku.pdf、閲覧日：2025年1月23日

泊村、広報とまり 2024年5月号6頁「令和5年度電源立地地域対策交付金の使い道」、
https://www.vill.tomari.hokkaido.jp/fs/1/0/2/7/7/_/WEB_2024_05.pdf、閲覧日：
2025年1月19日

泊村、「茅沼炭鉱」、
[https://www.vill.tomari.hokkaido.jp/sangyoshigoto/energy/furusato/ene2.html?c
at=sangyoshigoto/energy/furusato/](https://www.vill.tomari.hokkaido.jp/sangyoshigoto/energy/furusato/ene2.html?cat=sangyoshigoto/energy/furusato/)、閲覧日：2025年1月17日

泊村、「泊原子力発電所」、
[https://www.vill.tomari.hokkaido.jp/sangyoshigoto/energy/furusato/ene3.html?c
at=sangyoshigoto/energy/furusato/](https://www.vill.tomari.hokkaido.jp/sangyoshigoto/energy/furusato/ene3.html?cat=sangyoshigoto/energy/furusato/)、閲覧日：2025年1月19日

内閣官房、内閣府総合サイト「令和2年度税制改正のポイントチラシ」、
<https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/R2tirasi.pdf>、閲覧日：
2024年9月17日

内閣官房、内閣府総合サイト 2024年8月30日「地方創生応援税制（企業版ふるさと納
税）の令和5年度寄附実績について（概要）」、
https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/pdf/R05_keinen_zisseki.pdf、閲覧
日：2024年9月17日

内閣官房、内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和5年度」各団体
の取組事例～地方公共団体部門～（神奈川県平塚市）資料、
https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r5/03_hiratsuka.pdf、閲
覧日：2025年2月23日

内閣官房、内閣府総合サイト「企業版ふるさと納税に係る大臣表彰 令和6年度」各団体
の取組事例～企業部門～（株式会社トリドールホールディングス）資料、
https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/r6/06_jusyou6.pdf、閲覧
日：2025年2月23日

内閣官房、内閣府総合サイト「令和7年度税制改正 企業版ふるさと納税の延長について
の資料を掲載しました」、

<https://www.chisou.go.jp/tiiki/tiikisaisei/portal/pdf/R7zeikai.pdf>、閲覧日：
2025年2月23日

内閣官房、「デジタル田園都市国家構想実現会議 デジタル田園都市国家構想総合戦略
(2023改訂版)」、

https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/digital_denen/pdf/20231226honbun.pdf、閲覧
日：2024年9月17日

内閣府、「平成30年度内閣府本府租税特別措置等に係る政策の事前評価（平成30年8
月）」、<https://www8.cao.go.jp/hyouka/h30sozei/h30sozei-06.pdf>、閲覧日：2024年
9月17日

内閣府、「令和元年度内閣府本府租税特別措置等に係る政策の事前評価（令和元年8
月）」、<https://www8.cao.go.jp/hyouka/r1sozei/r1sozei-05.pdf>、閲覧日：2024年9
月17日

日本原燃株式会社、「日本原燃のあゆみ 年表」、

<https://www.jnfl.co.jp/ja/company/history/>、閲覧日：2025年1月15日

平塚市、「カーボンニュートラルを目指した波力発電関連分野での新産業創出促進事業」、

https://www.city.hiratsuka.kanagawa.jp/sangyo/page33_00079.html、閲覧日：2025
年2月23日

平塚市、「平塚海洋エネルギー研究会」、

https://www.city.hiratsuka.kanagawa.jp/sangyo/page-c_01629.html、閲覧日：2025
年2月23日

LIFULL HOME'S PRESS、2023年10月25日、「熊本県菊陽町等で新築賃料が1.7倍に。不
動産業界も注目したい TSMC 進出に見る“半導体効果”」、

https://www.homes.co.jp/cont/press/report/report_00317/、閲覧日：2025年1月
12日

六ヶ所村、財政状況の公表「令和6年度財政状況（令和6年11月公表）」、

<https://www.rokkasho.jp/index.cfm/11,5897,c,html/5897/20241115-152637.pdf>、閲
覧日：2025年1月15日

六ヶ所村、「大規模太陽光発電」、

<https://www.rokkasho.jp/index.cfm/7,8686,15,html>、閲覧日：2025年1月15日

六ヶ所村、「大規模風力発電」、

<https://www.rokkasho.jp/index.cfm/7,309,15,html>、閲覧日：2025年1月15日

六ヶ所村、「電源三法交付金交付実績額」、

<https://www.rokkasho.jp/index.cfm/7,890,17,html>、閲覧日：2025年1月15日

吉仲 怜、横田 香苗、平成24年3月、「青森県における TMR センター方式による飼料基
盤の確立と農家評価に関する調査研究」、

<https://www.alic.go.jp/content/000101077.pdf>、閲覧日：2025年1月14日

YouTube「令和5年度 企業版ふるさと納税に係る大臣表彰式【2024年2月13日開催】」、
40:39～41:00、

<https://www.youtube.com/watch?v=1oUXGVKEBuo>、閲覧日：2025年2月23日

運営関係者名簿

研究員

市原 守 (船 橋)
熊木 達也 (船 橋)
酒巻 雅純 (成 田)
田中 雅子 (船 橋)
新村 中 (千葉東)
原園 宜治 (柏)
山田 真司 (木更津)

奥田 千栄 (船 橋)
甲州 智哉 (柏)
沢田 敬 (松 戸)
田中 敏行 (市 川)
西川 啓人 (松 戸)
濱田 宏志 (柏)

吉良 安代 (船 橋)
榊原陽一郎 (柏)
田村 典子 (船 橋)
道明 誉裕 (千葉西)
羽田 哲也 (千葉西)
藤谷 英明 (木更津)

指導教授

東京大学名誉教授・弁護士
早川 眞一郎 教授

公開研究討論会実行委員会

委員長

鈴木 恭浩 (船 橋)

副委員長

増嶋 英昭 (千葉南)
佐藤 純一 (船 橋)

石井 文雄 (千葉東)
武元 康一 (柏)

高橋 俊行 (東 金)

委員

高木 玲子 (千葉東)
菊地 智美 (船 橋)
景山 秀貴 (千葉南)

長沢 誠 (松 戸)
小山 広嗣 (千葉東)
江波戸大輔 (成 田)

田中 敏行 (市 川)
駒井栄次朗 (千葉西)
藤谷 英明 (木更津)

臨時委員

松本 光世 (松 戸)

千葉県税理士協同組合 創立20周年を迎えるにあたりまして

お陰様で当組合は、令和7年3月1日をもちまして、創立20周年を迎えることができました。

これもひとえに皆様方の平素からのご協力・ご理解の賜物として、この機会に改めて厚く御礼申し上げます。

当組合では「豊かな社会を築く千葉税協 みなさまと共に次のステージへ」とのテーマを掲げ、令和7年度の単年度だけではなく、前年度の令和6年度から翌年度の令和8年度にわたる3か年において様々な記念行事を企画・実施してまいります。20周年の記念式典（令和7年11月5日挙行）をはじめ記念講演、20周年記念を冠とした特別な研修会、厚生事業、記念品の配布（石川県応援の山中塗漆芸ルーペ、自由編集可能な税理士業務書式文例集CD-ROM 他多数）など組合員・賛助会員の皆様方に有用な施策・情報を提供していく所存でございます。

一方 共済会事業では、総合事業保障プラン等の代理店及び担当生保社員並びに団体関係加入税理士に、また全税共事業では、税理士VIP代理店及び保険会社の各支社・各機関・営業職員等に20周年記念特別枠を設けたことにより受賞対象者を増やし、営業活動に対してより一層の支援策を企画しております。

また ご承知のとおり、協同組合は、基本理念である相互扶助の精神に基づいて、組合員のために必要な共同事業を行い、組合員の自主的な活動を促進すると同時に、税理士の経済的地位の確立及び経営の効率化を図ることを目的としています。当組合では、専門図書の優待販売や共同購入、新規入会の組合員に対する有用図書の無償配布、また組合員及びその従業員のための福利厚生、保険・共済制度、教育情報、教育研修等の諸事業を、千葉県税理士会と連携を取りながら展開しております。

繰り返しとはなりますが、当協同組合は創立20周年を迎えたことにより、次のステージに向かい、組合員、関与先様および提携企業様とともに繁栄していけるよう鋭意努力をしていく所存でございます。つきましては、できる限り多くの方々に組合の趣旨をご理解の上、種々の施策をご享受いただきたいと考えておりますので、現時点で組合に加入されていらっしゃる方々には、この機会に是非とも組合加入のご検討をいただければなによりの幸甚でございます。

結びにあたりまして、皆様方の益々のご清栄・ご健勝を祈念申し上げます。

千葉県税理士協同組合 理事長 千葉 正巳

[FAX : 043-248-1951]

質問したいテーマ名を明記してください。

[illegible]

※ ご質問にお答えできない場合がありますのでご了承ください。

三

事務所所在地 _____

TEL _____ FAX _____

$\overline{260-0024}$

TEL : 0 4 3 - 2 4 3 - 1 2 0 1

FAX : 0 4 3 - 2 4 8 - 1 9 5 1

