

「医療における税制上の諸課題および
あるべき税制」について

医業税制検討委員会答申（要旨）

平成 30 年 5 月

日 本 医 師 会
医業税制検討委員会

平成 30 年 5 月

日 本 医 師 会 長

横 倉 義 武 殿

医 業 税 制 検 討 委 員 会

委 員 長 品 川 芳 宣

医 業 税 制 検 討 委 員 会 答 申

平成28年10月、横倉会長より「医療における税制上の諸課題およびあるべき税制」についての諮問を受けました。

ここに委員会での検討結果をとりまとめましたので、答申いたします。

医業税制検討委員会

- | | | |
|------|-------|---------------------|
| 委員長 | 品川 芳宣 | (筑波大学名誉教授・弁護士) |
| 副委員長 | 西澤 寛俊 | (全日本病院協会 名誉会長) |
| 委員 | 明石 勝也 | (日本私立医科大学協会 業務執行理事) |
| | 石井 孝宜 | (公認会計士・税理士) |
| | 伊藤 伸一 | (日本医療法人協会 会長代行) |
| | 猪口 正孝 | (東京都医師会 副会長) |
| | 大輪 芳裕 | (愛知県医師会 理事) |
| | 北村 良夫 | (大阪府医師会 理事) |
| | 緑川 正博 | (日本医師会 参与) |

目次

I. 控除対象外消費税の解消策	
1. 問題の所在	1
2. まとめ(提言)	1
II. 医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)	
1. 平成18年医療法改正により生じた問題点	4
2. まとめ(提言)	
(1) 移行税制の改善	5
(2) 持分あり医療法人の事業承継税制	5
(3) 出資持分の評価の見直し	6
III. 設備投資減税等の課題	
1. 問題の所在	7
2. まとめ(提言)	9
IV. その他	
1. 四段階税制	
(1) 問題の所在	10
(2) まとめ(提言)	10
2. 事業税	
(1) 問題の所在	11
(2) まとめ(提言)	11

I . 控除対象外消費税の解消策

1. 問題の所在

控除対象外消費税は、多くの医療機関にとって大きな負担となっている。現在の状況が放置された場合は、医療機関の控除対象外消費税が年々累積してゆくこととなり、個々の医療機関の経営が圧迫される結果、地域医療全体に大きな影響を及ぼすことが懸念される。また、将来、控除対象外消費税が発生する現在の消費税法の仕組みが放置されたままに消費税率の引き上げが行われ、かつ、診療報酬が据え置かれた場合には、増税に応じて控除対象外消費税の負担が重くなり、医療機関の経営が立ちゆかない状況が到来することとなる。この問題は、国民の医療にも悪影響を及ぼすことになるので、医療界のみならず国として取り組むべき喫緊の課題といえる。

控除対象外消費税解消のための方策として、本会は、平成6年9月の医業税制対策本部中間報告¹以降、社会保険診療報酬への消費税課税（ゼロ税率、軽減税率）を一つの方策と考え、政府に対して税制改正要望を行ってきた。このことは、社会保険診療報酬に対する消費税を負担する患者・国民の負担についても十分に考慮してのことである。また、昨今の経済状況や社会保障制度の綻びについても鋭意配慮することが不可欠である。

2. まとめ（提言）

- (1) 医業における控除対象外消費税問題は、長期検討し、提言してきたところであるが、その実現は常に先延ばしされてきた。平成28年度税制改正大綱で、「平成29年度税制改正で結論を得る」とされ、遂にその実現時期が明確にされたものの、その後、平成28年6月、税率引上げ時期の2年半延期が決定されたことによって、平成29年度税制改正大綱では「消費税率が10%に引き上げられるまでに結論を得る」とされた。
- (2) 他方、日本医師会をはじめ医療界側は、医業の経営形態の差異に対応して控除対象外消費税解消の利害が異なることもあって、一本化した解消策を提言（要求）できないでいたが、それが、立法当局の解決先延ばしの口実となることも踏まえ、平成28年3月の当委員会答申「5. まとめ（提言）」中の、「現行の非課税制度を前提として、当局が診療報酬に仕入税額相当額として上乗せしている2.89%²相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新たな制度」を、「医療界が一つになった要望」と位置づけることを、同年の医

¹ 平成6年9月 医業税制対策本部中間報告

控除対象外消費税の解決策について、ゼロ税率による課税案、軽減税率による課税案、仕入消費税相当額の報酬加算案(現行方式)について検討が開始された。

²内訳は、平成元年の0.76%、平成9年の0.77%、平成26年の1.36%。

療機関等の消費税問題に関する検討会において合意した。

- (3) 上記の経緯とともに、平成 30 年度税制改正大綱に、「平成 31 年度税制改正で結論を得る」と記載されたことを踏まえ、控除対象外消費税解消の一本化した提言（要求）として、改めて委員会の賛同を得た、現行の非課税制度を前提として、当局が診療報酬に仕入税額相当額として上乗せしている 2.89%相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合には、その超過額の税額控除（還付）を認める新たな制度を提言する。これは、病院側が要求する課税制度の変更が、政治情勢や国民的理解上で困難と認められることからみて、次善の策であると考えられる。それに、病院等が大規模な設備投資を行った時には、それに係る仕入消費税額を全額控除できることにもなる。また、中小の診療所においては、課税制度変更によるいわゆる「引きはがし」の問題も心配しないで済むし、仕入消費税額が多額になった年（年度）には、税額還付を求めることができることになる。この提言が実現するためには、既に検討したように、その理論付けを一層明確にする必要がある。
- (4) なお、このような制度が円滑に実施されるためには、診療報酬に上乗せされる仕入税額相当額（現行 2.89%）が明確にされていなければならない（診療報酬の決定において、政治的決着であいまいにされないようにしなければならない）。そして、当局は、この数値について責任をもって上記の還付制度を実施する必要がある。
- (5) 以上のような制度については、租税理論の見地から問題視する向きもあるものと考えられる。診療報酬が非課税として仕入れ消費税額の転嫁方式として加算方式が採用されている場合に、それとは別に、課税制度として、仕入れ消費税額控除（還付）方法が併用できるのかという問題が提起されることもあろうが、それは現行の輸出免税に準じて考慮すれば足りることである。すなわち、免税も非課税も課税売上について消費税が課税されない点では同じであるので、前者に仕入税額控除を認めているわけであるから、後者についてもそれに準じて認めれば足りることである。また、加算方式という概算計算と税額控除（還付）という実額計算の併用（二重制度）を認めることに懸念する向きもあろうが、それらの類似の制度は、現行の税制の中でも多く採用されている。例えば、所得税法上、給与所得者の概算経費控除といわれる「給与所得控除制度」（同法 28）と、特別の通勤費用等の特定支出の額が当該給与所得控除額の 2 分の 1 を超えた場合に当該超過額の控除を認める「給与所得者の特定支出の控除の特例」（同法 57 の 2）が併存していることが参考になる。もっとも、給与所得控除制度と給与所得者の特定支出の（併存）制度であって、診療報酬非課税制度の下での税額控除（還付）制度とは性質を異にするという瑣末な批判もあるかもしれないが、前者が概算控除である給与所得控除制度で補うことができないことを補完しようとしているわけであり、後者も、非課税制度という課税制度の下での概算仕入税額に係る加算方式で補うことができないことを実額計算による税額控除（還付）という同じ消費税法の課税制度で補完しようとしているわけ

であるから、両者の間に本質的な差異があるとも考えられない。なお、このような概算計算と実額計算が併存している（選択が認められている）例としては、前述の四段階方式（租税特別措置法 26、67）、消費税の簡易課税制度（消費税法 37）、所得税の譲渡所得におけるいわゆる 5%取得費控除（所得税法 61①～④）等にも採用されている。特に、同じ消費税法の中での簡易課税制度においては、標準的（概算的）な仕入消費税額と実額による仕入消費税額を納税者が自由に選択できるわけであるから、本提案も仕入消費税額の実額計算を認めようとする点で共通している。

なお、平成 28 年 3 月 31 日の参議院財政金融委員会における麻生財務大臣の「御指摘のように、診療報酬による上乗せを維持しながら、個々の医療機関に損税が生じた場合に還付する仕組みを導入すれば、これは全体としては過大な手当てを行うということにならざるを得ませんからね。そうすると社会保障の財源となっており、消費税込収が減収を招くこととなりますので、そういった意味では、医療を非課税としたまま還付を認める仕組み等々につきましては、これは、課税売上げについて還付を認めるという消費税の基本的な仕組みとはこれは全く相入れません」との発言については、次のように反論できる。

まず、「・・・過大な手当てを行う」という点については、現在実施されている 2.89% の報酬加算額が厚労省が主張しているように適正であるというのであれば、還付自体が生じないか、又は少額に止まるはずであるから、矛盾した発言であり、かつ、既に指摘した税法上多く採用している概算制度と実額制度の併用を看過するものであって、容認することはできない。

また、「非課税としたまま還付を認める・・・」については、免税制度において採用していることと対比しても適正な説明であるとは考えられない。

なお、非課税制度の下で還付を認めることは、概算計算における実額計算を認めた結果のことであるから、税制上の措置として税収見積りの修正で足り、財政上の措置を伴うものではない。

- (6) 非課税項目のうち金融取引等については、事業者の消費税負担を軽減する措置として、わが国の課税売上割合の算定の規定（消費税法施行令第 48 条）や EU の課税選択権の規定（EU 付加価値税指令第 137 条）などが既に制度化されており、医療においても同様に適切な負担軽減措置を手当てすべきである。
- (7) 医療についての諸外国の付加価値税については、それぞれの国の事情に応じて、付加価値税と医療制度の関係は様々であることから、わが国の医療制度の特殊性や医療と消費税のこれまでの経緯を考慮して、前例にとらわれることなく柔軟に適切な制度設計をすべきである。

Ⅱ. 医療法人税制の課題(移行税制、事業承継税制)

1. 平成 18 年医療法改正により生じた問題点

平成 18 年医療法の改正によって、従来の持分あり医療法人はいわゆる経過措置医療法人（平成 26 年法改正で「経過措置医療法人」と名付けられた。）とされ、その持分が「当分の間」のみ保障されることとなった。

その結果、次のような問題が生じており、この密接に絡み合った 2 つの問題は、持分あり医療法人のまま相続が起った場合に、多額の相続税を納めなければならず医業を承継できないという深刻な事態を招きかねない。

- ① 持分あり医療法人が医療法における「持分なし医療法人」に移行する際に、その移行方法によっては、持分あり医療法人の社員に対するみなし配当課税または移行後の法人に対する贈与税課税が生じる（移行税制）。
- ② 持分あり医療法人の持分については、取引相場のない株式等と同等に評価・課税されているにも拘らず、課税の軽減措置である相続税・贈与税の非上場株式の納税猶予制度の適用から外される結果となっており、課税上のバランスを欠いている（事業承継税制）。

なお、上記①については、平成 29 年度税制改正において、平成 26 年度税制改正で導入された認定医療法人につき、厚生労働大臣の認定を受け、「医療法人の持分の放棄があった場合の贈与税の課税の特例の創設」として、持分あり医療法人の出資者が持分なし医療法人に移行する際に、その持分を放棄したことにより、その医療法人が経済的利益を受けた場合であっても、みなし贈与税は課されない制度の創設がなされている。ただし、後述する制度上の問題点等があると考えられる。

また、上記②については、持分あり医療法人に対しては何らの措置もとられていない。しかし、医療法人を経営する医師の高齢化が進んでおり、これらの問題の対策を講ずることは急務であるとする。

2. 提言（まとめ）

平成 18 年医療法改正により、従来の持分あり医療法人は経過措置医療法人とされ、その持分が「当分の間」保障されるとともに、持分なし医療法人への移行が求められてきた。しかし、持分なし医療法人への移行は平成 29 年度に認定医療法人制度について改正されたものの依然として問題点があること、また、持分あり医療法人の事業承継については何ら税制上の手当てがされていないことから、様々な課税上の問題が想定される状況の中、持分あり医療法人を経営する医師の高齢化が進んでいる。これらの問題の対策を講ずること

は急務であると考えられる。

そこで、持分あり医療法人については、持分なし医療法人に移行する場合と、持分あり医療法人に留まる場合と、各医療法人の個別事情によって、どちらも選択できるような措置を講じるべきとし、下記（１）及び（２）の措置を要望する。

（１）移行税制の改善

平成 18 年度の医療法改正以降、改正医療法に定める医療法人への移行が進んでいない背景には、税制面でのバックアップがなされていないことが大きな 1 つの要因となっている。そのことは、今までの委員会の答申においても重ねて提言を続けてきた。そして、平成 29 年度税制改正において、「医療法人の持分の放棄があった場合の贈与税の課税の特例の創設」として、移行の際の相続税法 66 条 4 項に係る規定の緩和措置が講じられた。

しかし、厚生労働省の平成 29 年度税制改正（租税特別措置）要望事項「医業継続に係る相続税・贈与税の納税猶予等の特例措置の延長等」によれば、要望の租税特別措置（相続税免除）の適用見込み件数は、年間 18 件と新制度の適用される医療法人の見込みは極僅かである。また、この新制度は平成 32 年 9 月 30 日までの 3 年間という期間限定であることから、新制度の適用を受ける医療法人はかなり限定的であると思われる。また、持分なし医療法人移行後 6 年経過した後の課税問題も必ずしも明確ではない。

そのため、持分なし医療法人へ移行した場合の課税問題については、今後とも注視して行く必要がある。

次に、持分を回収する方法で持分なし医療法人に移行する場合には、当該持分を基金へ振り替えたときには、当該基金部分についてみなし配当課税が生じない措置を設けるべきである。

（２）持分あり医療法人の事業承継税制

持分あり医療法人は、医業経営において適切な事業体であると考えられるところ³、課税については営利法人と同等とみなされているにもかかわらず、事業承継税制においては株式会社等と差別化され、その適用が認められていない。このような課税上のバランスを欠いた不合理を是正するとともに、持分あり医療法人の社員が、持分あり医療法人のまま、後継者にその事業を円滑に承継する税務上の制度を認めることが、地域医療を支えることにつながるものと考えられる。

したがって、持分あり医療法人に対しても、非上場株式等の納税猶予税制の適用を認めることを引き続き要望する。そのためには、医療法の再改正が必要であるというのであれば、そのように対応すべきである。

³ 参考資料として、「季刊 資産承継 2018 冬号」 株式会社野村資産承継研究所 監修

(3) 出資持分の評価の見直し

委員会は、持分あり医療法人の永続的な存在の必要性に鑑み、健全な医療法人経営を継続するためには持分は必要であると考え、上記(2)の提言を行うものである。しかし、現状のように、その永続性が将来にわたって否認されるというのであれば、持分あり医療法人の持分の価値を評価している財産評価基本通達194-2項の取扱いを見直すべきであると考え。同通達は、持分あり医療法人の永続性を前提として、他の会社の株式と同様にその持分の価額を評価しているが、永続性が否認されるというのであれば、当然にその通達の根拠が失われることになるからである。

現状、永続性のある会社と同じように評価をされ評価減が一切認められていない持分の評価は、せめて2・3割の評価減を行うような通達レベルの措置を早急に講じるべきである。

Ⅲ. 設備投資減税等の課題

1. 問題の所在

医療用機器の特別償却制度は、昭和 54 年度税制改正において創設され、その後数次の改正を経て今日に至っている。

国税庁の「改正税法のすべて」（昭和 54 年度版）によると、制度創設の趣旨は、次の通りとされている。

医療用機器等については、最近における技術の進歩により、高度な機能を有するものの開発がめざましく、これらの機器を使用することにより従来より高度な治療が可能となってきましたが、現状ではその普及が必ずしも十分でない状況にあります。

そこで、これらの高度な機能を有する新鋭の医療用機器の導入を促進することは、医学医術の進歩に伴う高度な医療を提供していくうえで緊要なことと考えられますし、また、医療用機器は現行の中小企業者の機械装置の特別償却の適用対象となっていないことにも顧み、今回、特別償却制度が設けられることとなりました。

上記の制度創設の説明にもあるように、医療用機器の特別償却制度と中小企業投資促進税制（上記説明文にある「中小企業者の機械装置の特別償却」制度を引き継いで平成 9 年度に創設された）は、相互に関連性の深い制度として発足してきた経緯がある。また、後述するように、医療用機器と中小企業者の機械・装置の解釈をめぐって訴訟も生じているように、両者は極めて深い関係にある。

また、病院・診療所の建物について、その使用実態調査から、使用実態に基づく使用見込み年数が耐用年数よりも短いことが明らかとなっている。

さらに、平成 29 年度税制改正で創設された中小企業経営強化税制において、医療保健業についての対象設備に医療用機器及び建物附属設備が除外されるとともに、平成 29 年度税制改正で延長された商業・サービス業・農林水産業活性化税制において、医療業が対象業種から除外されている。

本委員会は、医療用機器特別償却制度について特別償却率の引き上げを従来より要望し、さらに平成 20 年度税制改正要望より税額控除の追加措置を取り上げてきたところであり、耐用年数短縮を平成 7 年度税制改正要望より取り上げてきたところである。

図Ⅲ-1 は、上記の各制度の関係を関連の制度を含めて整理したものである。

図Ⅲ-1

医療・介護からみたら設備投資減税の概要(イメージ)

※適用要件の一部は省略した。

設備の種類	用途又は細目	具体例	医療機関等の設立主体		中小企業者等に該当する医療法人・個人等	中小企業者等に該当しない医療法人・個人等
			最低価額	中小企業者等とは ・出資金等の額が1億円以下の法人 ・出資金等を有しない法人のうち常時使用する従業員数が1,000人以下の法人 ・常時使用する従業員数が1,000人以下の個人		
貨物自動車	車両総重量3.5トン以上					
内航船舶	取得価格の75%が対象					
ソフトウェア	一定のもの	電子カルテシステム、 医事会計システム等	一つのソフトウェアが 70万円以上、 複数合計70万円以上			
機械装置	全て	業務用クリーニング設備、 機械式駐車設備など が通用の可能性あり	160万円以上		中小企業経営強化税制 国税(法人税・所得税) 即時償却 又は税額控除10% ※出資金等の額が9千万円 の法人は税額控除7%	中小企業庁所管
工具	測定工具及び検査工具		1台120万円以上、 1台30万円以上かつ 複数合計120万円以上		中小企業投資促進税制 国税(所得税・法人税) 特別償却30% 又は税額控除7% ※出資金等の額が3千万円 の法人は税額控除の適用なし	
建物附属設備	全て	空調設備、 電気設備等	60万円以上		高業・サービス業、 農林水産業活性化税制 国税(所得税・法人税) 特別償却30%又は 税額控除7% ※出資金等の額が3千万円 の法人は税額控除の適用なし ※認定創業支援等支援制度等により 設備投資に充当するもの 増徴及び助費を受けた設備が対象	中小企業等経営強化法 に基づく措置 (経営力向上計画の認定 を受ける必要あり)
器具備品	全て	電子カルテ、 パソコン、 ヘッド等			医療従事者 (医療業・介護事業等) は、 建物附属設備について 除外	固定資産税の特例 地方税 3年間1/2軽減 ※工具・建物附属設備、 器具備品については、 医療業・介護事業は 東京都を除く
		CT、MRI 心電計、 超音波診断装置等	30万円以上		医療従事者 (医療業・介護事業等)は、 医療用機器について 除外	厚生労働省所管
			500万円以上		医療用機器特別償却制度 国税(所得税・法人税) 特別償却12%	

そこで、このような経緯をふまえ、医療用機器の特別償却制度をはじめとする設備投資に関する措置について、改めて検討整理を行うこととする。

2. まとめ（提言）

医療用機器特別償却制度は、同じ中小企業であっても、中小企業投資促進税制と比較して税額控除がないなど不十分な内容となっている。また、そのような現状を受けて、医療用機器の中小企業投資促進税制の適用をめぐり訴訟等のトラブルが生じており、制度の見直しを求める声が現場からでている。

したがって、医療の安全と質の向上のため、医療用機器の特別償却制度を拡充することが必要であり、少なくとも営利企業である中小企業に対する措置と同水準、あるいはそれ以上の手当がなされてしかるべきであり、引き続き要望の実現に向けて努力を継続すべきである。

また、耐用年数については、実態に即した見直しを随時行うべきである。

さらに、中小企業経営強化税制及び商業・サービス業・農林水産業活性化税制における医療等への不利な扱いは、中小企業税制の本旨に則り早期に改善されるべきであるとともに、今後新設される設備投資減税については医療等が除外されないよう注視していくことも必要である。

以上は、従前の税制改正要望及び委員会提言の繰り返しになるが、今までそれらが実現しなかったのは、医療用機器特別償却制度と「中小企業者」に対する特例措置が並存していたからにほかならない。そうであれば、両者を統合すれば、両者の差はなくなるはずであるから、両者の統合を提言する。具体的には、「中小企業者」に該当する医療機関については、「中小企業者」に対する特例措置（中小企業経営強化税制又は商業・サービス業・農林水産業活性化税制）を選択できるようにすべきである。

IV. その他

1. 四段階税制

(1) 問題の所在

昭和 29 年創設時、四段階制は、社会保険診療収入についての要件はなく、概算経費率についても一律の 72%とされていた。その後、「医師優遇税制」との政治的圧力が高まる中で、昭和 54 年度改正で概算経費率が 5 段階（72%、70%、62%、57%、52%）に改められ、さらに平成元年度改正で社会保険診療収入 5000 万円超は適用できなくなり、概算経費率も 4 段階（72%、70%、62%、57%）となった。

直近では平成 25 年度税制改正において、対象者の要件につき「ただし、適用対象者からその年の医業及び歯科医業に係る収入金額が 7,000 万円を超えるものを除外する」旨が追加され、現在に至っている。

（対象者）

各年または各事業年度において、社会保険診療報酬が 5,000 万円以下である医業または歯科医業を営む個人及び法人。

社会保険診療報酬の金額	概算経費率
2,500 万円以下の金額	72%
2,500 万円超 3,000 万円以下の金額	70%
3,000 万円超 4,000 万円以下の金額	62%
4,000 万円超 5,000 万円以下の金額	57%

今後、白色申告を含めた記帳制度の強化が進められる中で、概算経費による申告の必要性についての検討も進められており、こうした動向も当該制度の今後に影響を及ぼすものと考えられる。

そこで、こうした新たな情勢を踏まえて、四段階制のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

(2) まとめ（提言）

小規模医療機関の医療提供体制維持のため、本制度を存続する必要がある。

日本医師会としては、この制度存続のため、日本歯科医師会とも連携しつつ、必要に応じて実態の把握と分析を行い、来年度以降の税制改正論議に備える必要がある。

2. 事業税

(1) 問題の所在

事業税の社会保険診療に対する非課税制度及び医療法人に対する軽減制度は、昭和 27 年に創設されたが、その後、「医師優遇税制」であるとして廃止すべしとする政治的圧力の中にさらされてきた。とりわけ、昭和 60 年の地方税法改正において、新聞業・出版業等に対する非課税制度が廃止される中で、医療に係る非課税制度等の廃止も議論されたが、結局存続された。その後も、後述の通り総務省、全国知事会、日本税理士会連合会は、当該制度の廃止を提言し、他方では、医療関係団体及び厚生労働省が存続を主張するという構図に変わりはない。

なお、厚生労働省によれば、本制度の減収見込み額は下記の通りである。

	減収見込み額
社会保険診療に係る事業税の非課税措置	1,017 億 8,100 万円
医療法人の社会保険診療報酬以外部分に係る事業税の軽減措置	16 億 4,800 万円

(厚生労働省 平成 30 年度地方税改正要望事項より)

地方税法上の軽減措置のあり方について、地方が決定できる範囲をできるだけ拡大しようとする動きもでてきている。また、地方財政危機が深刻化する中で、財源確保のために軽減措置を縮小しようとするインセンティブも大きくなっている。

そこで、こうした新たな情勢を踏まえて、事業税非課税制度等のあり方とその根拠について検討を行う必要がある。

(2) まとめ (提言)

医療機関は、低廉な公定価格による社会保険診療制度の下、本来行政が行うべき公共性の高い多くのサービスを代行している。

医療機関に事業税の負担を強制することは、医業経営を圧迫することになるから、社会保険診療報酬の引き上げ要請や地域医療サービスの低下を招くことになる。このことは、地方当局・地域住民にとっても得策ではないことを立法当局等に理解を求めていく必要がある。

この場合、「国(所得税・法人税)は課税するが、地方(事業税)は課税できない。」との批判に対しては、それぞれの税目に差異があることについて理解を求めることとする。

また、農業、林業、鉱業等、非課税事業が広範に認められており、これらと社会保険診療報酬に対する非課税措置とのバランスも考慮する必要がある。

他方、「わがまち特例」など地方税の基本構造に関わる動向について注視して行く必要が

あり、非課税措置等のあり方などについての地方税体系を視野に入れた理論的検討が求められる。