

税源移譲の理想と現実 —課税自主権行使による地方財源充実の 困難性—

岩手大学人文社会科学部准教授 佐藤 一光

本稿は地方税改革の到達点と限界について考察し、今後の地方分権改革のあり方について論じたものである。地方分権一括法を通じて機関委任事務は廃止されると同時に地方自治体の課税自主権が強化され、「三位一体の改革」によって地方への税源移譲も実現した。さらに「税と社会保障の一体改革」に関連して、消費税率の引上げとともに地方消費税の充実が図られ、これらの地方税の充実とともに重要性を増してきた地方税の偏在是正として、暫定的な措置である地方法人特別税・譲与税の創設、さらには交付税財源としての地方法人税の創設、地方消費税の清算基準の変更と基準財政収入額への全額参入、地方法人特別税の後継として特別法人事業税・譲与税の創設と様々な改革が行われてきた。課税自主権に基づいた法定外税・超過課税といった地方の独自課税の利用も進んだ。しかし、地方財政計画・交付税を通じた地方財政の統制の下では、団体自治と住民自治に基づいた財政統制というよりも、国の統制と誘導に従った財政運営がなされ、地方歳出は抑制され続けてきたと評価される。素朴な税源移譲論ではなく、財政調整のあり方も含め、地方自治が機能する仕組み作りが求められる。

はじめに：地方分権改革の20年

本稿の目的は、地方分権における特に地方税改革の動向を概観し、その到達点と限界点を明らかにすることによって、今後の地方分権改革のあり方について考察するものである。

平成12年度4月に「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（地方分権一括法）」が施行されてから20年の歳月が過ぎようとしている。同法によって機関委任事務の廃止や地方自治体における課税自

主権の強化が実現し、その後も国庫補助負担金・地方交付税・税源移譲の改革を合わせた「三位一体の改革」によって財源改革がなされ、9次に渡る地方分権一括法によって国の担う機能は地方自治体に移譲されてきた。この一連の地方分権改革は、国による画一的な政策から、それぞれの地域の実情に合った行財政運営を行えるようにすることを目的としている。

本稿はこれら一連の地方分権改革のうち、地方税の改革に焦点を当てている。地方分権

改革の実現には機関委任事務の廃止と税源移譲が車の両輪として機能しなければならないと論じられてきた（神野・金子 1998）。このうち、機関委任事務の廃止については実現したものの国税から地方税への税源移譲は不十分であり、国庫支出金等の補助金を通じた国による政策誘導は依然として強いままになっている。歳入の自治無くして、歳出の自治は実現できないと度々指摘されてきたにも関わらず、歳入の自治に関する改革はおおざなりにされてきたといつてよい。

なぜ、地方への税源の移譲が必要なのだろうか。少し長くなるが、地方分権改革の方向付けを行った地方分権推進委員会の説明を引用する。

「国と地方の歳出純計に占める地方の歳出の割合は約3分の2であるのに対し、租税総額に占める地方税の割合は約3分の1となっており、歳出規模と地方税収入との乖離が存在している。地方税については、基本的に、この地方における歳出規模と地方税収入との乖離をできるだけ縮小するという観点に立って、課税自主権を尊重しつつ、その充実確保を図っていくべきである。

今後、地方分権の進展に伴い、地方公共団体の財政面における自己決定権と自己責任をより拡充するとともに、住民の受益と負担の対応関係をより明確化するという観点から、国と地方公共団体との役割分担を踏まえつ

つ、中長期的に、国と地方の税源配分のあり方についても検討しながら、地方税の充実確保を図っていく必要がある。

この場合、生活者重視という時代の動向、所得・消費・資産等の間における均衡がとれた国・地方を通じる税体系のあり方等を踏まえつつ、税源の偏在性が少なく、税収の安定性を備えた地方税体系の構築について検討していく必要がある。これらの検討と併せて、地方税と国庫補助負担金、地方交付税等とのあり方についても検討を加える必要がある。」（地方分権推進委員会（1997）「第2次勧告」、傍点は全て筆者）

地方分権推進委員会の主張には、①地方の歳出総額と地方税収総額を揃えるというマクロの視点と、②各地方自治体において負担と受益の関係を明確化し、それぞれの自治体において租税負担と行政サービスの水準を選択するというミクロの視点が含まれている。マクロの視点は、地方税収が地方歳出より小さいことにより地方財政の運営が、必然的に国からの財政移転に頼らざるを得ず、それゆえ財政移転を通じた国の統制を受けることになるという「集権的分散システム」批判として理解できよう。地方自治体が国からの統制をなるべく受けないようにするという意味では、地方自治の本旨とされる団体自治の確立を目指したものであるということもできる。ミクロの視点は、課税自主権¹の確立を通じた地方

1 地方分権推進委員会は勧告の中で課税自主権の尊重を強調している。「法定外普通税の許可制度については、より課税自主権を尊重する観点から廃止し、都道府県又は市町村が法定外普通税を新設又は変更するに当たっては、国と事前協議を行うこととする。（中略）法定外目的税については、住民の受益と負担の関係が明確になり、また、課税の選択の幅を広げることにもつながることから、その創設を図る。その場合、国と事前協議を行うこととし、法定外普通税と同様、国との合意（又は同意）を要することとする。標準税率を採用しない場合における国への事前の届出等については、課税自主権の尊重の観点から廃止する。」（地方分権推進委員会（1997）「第2次勧告」）

財政の運営を目指したものと考えられる。地方自治の本旨のうち住民自治の確立を目指したものといえよう。

もっとも、これらのマクロの視点とミクロの視点は部分的には相容れない部分があり、部分的には補完的關係にあるなど複雑に入り組んでいる。第一に、地方税には偏在性がある。それゆえ、税源移譲を進めて地方税の充実を図れば図るほど地方自治体間の税収格差は大きいものとなる。もちろん、地方分権推進委員会もそのことは十分に把握しており、税源の偏在性が小さい地方税の必要性を強調しているが、偏在性が全くない税目は存在しない。したがって、地方交付税、国庫支出金、譲与税譲与金といった財政調整の重要性がなおさら高まることにもつながる。

第二に、各地方自治体が課税自主権に基づいて課税を行い、その地方税収に基づいて歳出を増減させたとしても国と地方の税源の不均衡は解消されない。実際に三位一体の改革では国庫支出金の削減と税源移譲に加えて交付税の削減も行われたが、不足する財源が地方税の増税によって賄われることはなかった。そこで第三に、地方税全体の水準や地方交付税の水準についても団体自治だけでなく住民自治を働かせ、これによって総体的な課税自主権を行使する必要があるが、このことは極めて困難である。

以上の論点を踏まえて、本稿は次の構成で議論を進める。1節では税源移譲について論じる。三位一体の改革による税源移譲、税と社会保障の一体改革の一環としての地方消費税の確保が国主導で行われた。それぞれの改革に意義は認められるものの、団体自治と住

民自治の確立の困難性を示す事例として位置付けられる。2節では地方間の税源偏在問題を扱う。地方法人特別税・譲与税の創設による暫定的な偏在是正措置が、交付税改革の一環としての地方法人税の創設を経て、特別法人事業税・譲与税の創設という抜本的解決とは程遠い暫定的措置に置き換えられたこと、地方交付税の算定において留保財源を通じて財政力格差が生じているという問題をそのままに、地方消費税の清算基準の均等化と増税分の基準財政収入額への全額算入という財政力格差是正措置が図られたことを批判的に検討する。3節では、課税自主権の行使と考えられる地方の独自課税について検討を加える。法定外普通税に加えて地方分権一括法によって創設が可能となった法定外目的税、超過課税を用いた地方環境税の流行がむしろ住民自治を確立することがいかに困難であるのかを示す事例として検討される。4節において、以上の議論を踏まえて地方自治の本旨に即した地方税のあり方について検討する。

1 国主導の税源移譲と地方税の充実

本節では地方財政のマクロの姿に焦点を当てる。はじめに地方収入の推移を確認しよう。表1は地方収入決算の推移を示したもので、その総額は地方歳出の総額に相当する。総額のピークは1999年度で104兆円であった。三位一体の改革²が完了した2007年度の総額は91兆円で約13兆円の減額となっている³。この間、公共事業偏重の財政運営から小さな政府を目指す財政運営へと転換が図られたため、公共事業の縮小による地方債が約5兆円減となっている。税源移譲の効果と

表1 地方収入の推移（兆円）

	総額	地方税	地方譲与税	地方交付税	国庫支出金	地方債	その他
1998	102.9	35.9	0.6	18.0	15.6	15.1	17.5
1999	104.0	35.0	0.6	20.9	16.5	13.1	18.0
2000	100.3	35.5	0.6	21.8	14.4	11.1	16.9
2001	100.0	35.5	0.6	20.3	14.4	11.8	17.2
2002	97.2	33.4	0.6	19.5	13.1	13.3	17.2
2003	94.9	32.7	0.7	18.1	13.0	13.8	16.6
2004	93.4	33.5	1.2	17.0	12.3	12.4	17.0
2005	92.9	34.8	1.8	17.0	11.8	10.4	17.2
2006	91.5	36.5	3.7	16.0	10.4	9.6	15.3
2007	91.2	40.3	0.7	15.2	10.2	9.6	15.2
2008	92.2	39.6	0.7	15.4	11.6	9.9	15.1
2009	98.4	35.2	1.3	15.8	16.7	12.4	16.9
2010	97.5	34.3	2.1	17.2	14.2	13.0	16.8
2011	100.1	34.2	2.2	18.8	15.9	11.8	17.3
2012	99.8	34.5	2.3	18.3	15.4	12.3	17.1
2013	101.1	35.4	2.6	17.6	16.4	12.3	16.9
2014	102.1	36.8	2.9	17.4	15.4	11.5	18.0
2015	101.9	39.1	2.7	17.4	15.2	10.7	16.9
2016	101.5	39.4	2.3	17.2	15.6	10.4	16.5

出所：地方財政統計年報各年版

して国庫支出金の約6兆円減に対して地方税は約5兆円増となっており、ここでは多少の財源の減少と見ることもできるが、地方交付税の約6兆円減が大きく響いている。その後の推移は2008年の世界金融危機の影響や2011年の東日本大震災の影響も存在するが、低い経済成長率を背景として総額の伸びは低いものとなっている⁴。

表2は同時期の地方歳出決算の推移を目的別に表したものである。歳出のピークであった地方分権改革前夜の1999年度、三位一体の改革が完了した2007年度、最新の決算で

ある2016年度を比較すると、生活保護費や福祉関係費が含まれる民生費が大幅に増加していること、主に公共事業で構成される土木費が2007年度までに急速に減少していること、教育費、農林水産業費、商工費が土木費ほどではないまでも同様に減少していることが看取される。表3の性質別地方歳出の推移で同じ時期を確認すると、民生費の多くを構成する扶助費、補助費が伸びており、社会保障関係の需要増大が確認される。他方で普通建設事業費の減少が確認できるが、1999-2007年度に土木費が約8兆円の減少で

2 三位一体の改革が予算に反映された2004-2006年度は表中に影をつけてある。予算レベルでは約3兆円の税源移譲、約5兆円の国庫支出金の削減、約5兆円の地方交付税の削減となっている。

3 地方政府歳出の抑制は経済成長の抑制やデフレプレッシャーとなった可能性がある。財政運営と物価の関係については佐藤（2018）を参照されたい。

4 2009年度の経済対策による国庫支出金の増加、2010年度の子ども手当の創設、2014年度からの子ども・子育て支援新制度の創設による国庫支出金の増加が見て取れるが本稿では深く立ち入らない。

表2 目的別地方歳出の推移（兆円）

	総務費	民生費	教育費	土木費	農林水産業 商工費	公債費	その他
1998	8.7	13.4	18.6	22.0	12.6	10.9	14.0
1999	9.2	15.1	18.2	21.0	12.2	11.8	14.2
2000	9.2	13.4	18.1	19.6	11.3	12.4	13.8
2001	8.9	14.1	18.0	18.6	10.9	12.9	14.1
2002	8.6	14.3	17.7	17.7	10.1	13.1	13.5
2003	9.0	14.5	17.2	16.4	9.5	13.2	12.6
2004	8.9	15.1	16.9	15.2	9.2	13.1	12.7
2005	8.7	15.7	16.6	14.4	8.6	14.0	12.7
2006	8.6	16.3	16.5	13.9	8.5	13.3	12.2
2007	8.9	17.0	16.4	13.4	8.4	13.0	12.0
2008	8.9	17.8	16.1	12.9	8.6	13.2	12.2
2009	10.7	19.8	16.4	13.3	10.1	12.9	12.9
2010	10.0	21.3	16.4	12.0	9.6	13.0	12.4
2011	9.3	23.2	16.2	11.3	9.8	13.0	14.3
2012	10.0	23.2	16.1	11.2	9.4	13.0	13.5
2013	10.0	23.5	16.1	12.1	9.4	13.1	13.2
2014	9.9	24.5	16.7	12.1	8.9	13.4	13.3
2015	9.6	25.3	16.8	11.7	8.7	12.9	13.4
2016	8.9	26.3	16.7	12.0	8.4	12.6	13.2

出所：地方財政統計年報各年版

表3 性質別地方歳出の推移（兆円）

	人件費	扶助費 補助費	普通建設 事業費	公債費	その他
1998	27.0	12.7	28.3	10.9	21.3
1999	27.0	14.0	26.1	11.8	22.7
2000	26.9	12.7	23.9	12.3	21.8
2001	26.8	13.2	22.5	12.8	22.0
2002	26.4	13.6	20.8	13.0	21.0
2003	25.9	14.1	18.3	13.2	21.2
2004	25.6	14.3	16.3	13.1	21.9
2005	25.3	14.9	15.1	13.9	21.5
2006	25.1	15.2	14.3	13.3	21.3
2007	25.3	15.7	13.5	13.0	21.7
2008	24.6	16.6	13.0	13.1	22.4
2009	24.0	19.8	14.4	12.9	25.1
2010	23.5	20.6	13.3	12.9	24.3
2011	23.4	20.9	12.5	12.9	27.2
2012	23.0	21.2	12.4	13.0	26.8
2013	22.2	21.7	14.2	13.1	26.3
2014	22.5	22.2	14.8	13.3	25.7
2015	22.6	23.2	14.2	12.9	25.6
2016	22.5	23.9	14.3	12.5	25.0

出所：地方財政統計年報各年版

あるのに対し普通建設事業費は約 13 兆円減であることから、土木費以外の分野でも公共投資が大幅に抑制されたことが理解できる。

この間の主な地方税改革は次の通りである。三位一体の改革に伴い 2006 年度には国税である所得税から個人住民税への税源移譲がなされるとともに、個人住民税は 3 段階の累進税率が廃止され一律 10% のフラット化⁵がなされた。消費税の地方分である地方消費税は、5% の消費税率のうち 1% ポイントに相当していたが、2014 年度の消費税率 8% への引上げに伴い 1.7% ポイントへと引上げられ、やや地方消費税の比率は増加した。地方消費税は国が一旦徴収して地方へと配分する関係からその効果がほぼ現れる 2015 年度には地方税の増収が見て取れる。もっとも、歳入・歳出総額は大きく変わっておらず、地方税収の増収は結果として臨時財政特例債⁶を含む地方債の発行抑制に帰結していることが分かる。

以上のように地方分権改革の 20 年の間に地方財政の様相は収支面も歳出面も大きく様変わりして来たが、これは住民自治と団体自治によって各自治体の財政運営が変わったことの積み重ねの結果なのであろうか。確かに公共事業の減少や高齢化に伴う医療・介護費の増大、生活保護費や児童福祉費の増大は社会的ニーズの変化に対応したものである。しかし、地方自治によってそのニーズの変化に対応したということではできまい。地方財政計

画を通じて地方の歳出が精緻に把握され、財政移譲が厳しく管理されている状況で、マクロの視点から見た地方自治体の歳入の自治を機能させることの難しさがあらわになっていると考えられるのである。

2 税源の偏在是正の試みとその行き詰まり

税収の偏在性の問題はマクロの視点、ミクロの視点の両方に関わる重要な問題である。地方分権推進委員会の最終報告は、税源移譲によって地方税の偏在性の問題が重要となることを的確に指摘している。

「地方税源の充実を行う場合、地域ごとの税収の偏在は大きな問題となる。歳入中立の前提で税源移譲を行うこととすると、財政力の高い団体に帰属する税収分についてはそれ以外の団体に回る収入が減ることとなる結果、団体によっては、全体としての財源が減るということになる。もちろん個々の団体の増減は、歳入中立の下でも設定条件の置き方次第で異なってくる。税源移譲による地方税の増収がある程度地域的に偏在するのは不可避であるが、できるだけ偏在の少ないものとする必要がある。税制面においては、偏在の少ない税目を中心に税源移譲を考えることが重要であり、また法人事業税の外形標準化により税収の偏在が緩和される効果も期待できる。また、財源面の格差については、従来の財政調整制度による対応に加え、税源移譲の規模によっては、さらに、新たな財政調整の

5 一律税率の所得課税は一般に、応益的で偏在性の小さい地方税原則に則ったものであると理解される。

6 地方一般財源の不足に対処するため、地方財政法第 5 条の特例として発行されるいわゆる赤字地方債のことであり、発行の判断は各地方公共団体に委ねられているが、実際の発行の有無によらずその元利償還相当額が後年度の基準財政需要額に算入される。

仕組み、巨大都市の地方税財政制度のあり方などの検討も今後考える必要がある。」(地方分権推進委員会(2001)「最終報告」)

地方税の偏在是正について、特に税収格差の大きい法人事業税と法人住民税を中心に、地方分権推進委員会の最終報告の通り様々な措置が講じられてきた。2003年度には法人事業税に外形標準課税が導入された。法人事業税は都道府県固有の地方税であり、しばしば超過課税の対象となるなど課税自主権の行使の対象であること、しかしながら極めて偏在性の高い地方税であることを両睨みした改正といえよう。もっとも、法人事業税の外形標準化だけでは税収の偏在是正には不十分であることから、2008年度には暫定的な措置として地方法人特別税・譲与税の創設がなされ、法人事業税の一部を一旦国税として徴収し、都道府県に再配分する譲与税とされた。地方法人特別税は消費税率8%段階で3分の1が法人事業税に還元され、消費税率10%段階で廃止される暫定的な措置であり、それまでに抜本的な対策を講じるとされていた。

地方消費税は最も偏在性の小さい地方税とされる。地方消費税の地方への配分基準は最終消費地に帰属させるという考え方のもと、小売販売額等と夜間人口である住民数、昼間人口たる従業者数を用いて配分されている。地方消費税の引上げ分に関してはその全額が社会保障財源として位置付けられることから全額が住民数で按分される。最終消費地に税収を帰属させるという理念は捨てられていないものの、より偏在是正に寄与する配分方法が採用されてきたといえるが、地方消費税の枠の中での清算基準の変更は大きな影響をも

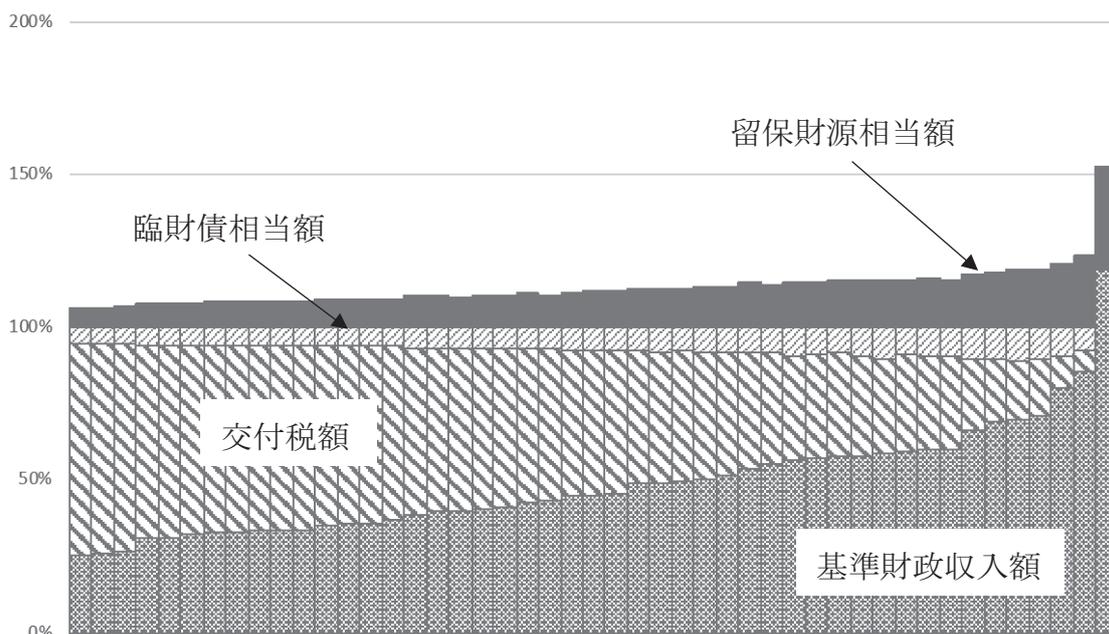
たらした訳ではない。

2014年度には消費税率の8%への引上げに伴い、法人住民税法人税割を一部国税化し、地方交付税の原資とする地方法人税が創設された。法人事業税を巡る偏在対策は主に都道府県レベルでの偏在是正であったため、地方法人税の創設は市町村レベルにも影響を与える改革であったといえる。

2019年度の消費税10%段階では、地方消費税率は2.2%ポイントになるとともに地方法人税の拡大、地方法人特別税・譲与税の廃止に伴い法人事業税の一部を都道府県から市町村へと交付される法人事業税交付金の創設が予定されている。そして地方法人特別税の後継として、ほとんど同様の制度構造である特別法人事業税・譲与税の創設も予定されている。

消費税率の引上げに伴い、偏在是正措置が繰り返されてきたことは故なきことではない。地方消費税率の引上げは地方税収の増大をもたらす。しかし地方税収の増収は原則として、交付団体においては基準財政収入額に算入され、その75%は交付税額の減額によって相殺される。したがって25%に相当する留保財源分だけが歳入総額や偏在性に影響を与えることになるが、地方消費税の引上げ分に関してはその全額が基準財政収入額に算入されるため実際には増収分の全額が交付税によって相殺されることになる。もちろん社会保障の充実に伴う経費については基準財政需要額の増加という形で見積もられているため、地方全体の収入や各地方自治体の収入が増えない訳ではない。地方消費税の増収は交付税の制度を通じて均等に配分されるという

図1 都道府県における利用可能財源の基準財政需要額比



出所：総務省「基準財政需要額及び基準財政収入額の内訳（1）都道府県の状況《令和元年度》基準財政需要額、基準財政収入額」

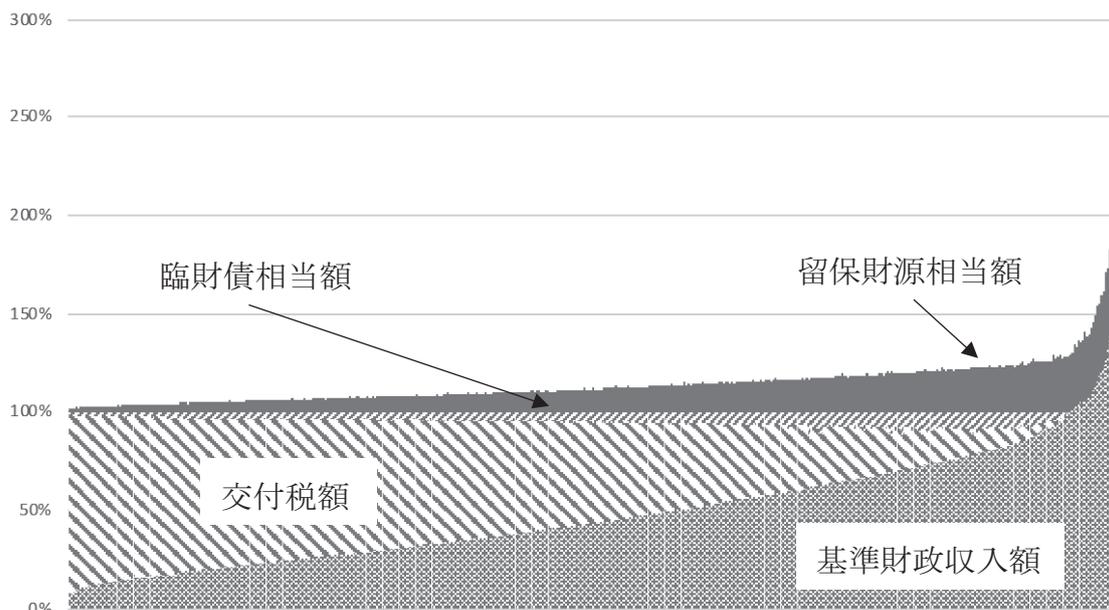
ことである。

ところが、基準財政収入額が基準財政需要額を上回っている不交付団体は状況が異なる。地方消費税収の増加に対して交付税の減額で相殺されないからである。図1は都道府県の基準財政収入額、交付税額、交付税額の不足を補う臨時財政対策債に相当する額、留保財源に相当する額を基準財政需要額との比率で表したものである。都道府県レベルでは唯一の不交付団体である東京都が突出して財源に恵まれており、地方消費税率の引上による増収を、交付税制度を通じて分かち合っていないといえる。そのため、ほとんど東京都を狙い撃ちする特別法人事業税・譲与税が必要となることは理解できないことはない。

しかし、特別法人事業税の創設が抜本的な偏在是正策であるということもまた難しい。

飯泉嘉門（徳島県知事、当時）は地方分権有識者会議で「税源の地方への移譲が不可欠であり、税財源の充実をお願いする。地方法人特別税のような暫定措置ではなく、安定的かつ偏在性の少ない地方税財政制度を確立してほしい」と述べている。問題なのは第一に、法人事業税の譲与税化は場当たりの対策ではない。第二に、国主導の偏在是正や地方税の国税化は、地方分権に逆行しているだけでなく、歳入の自治を実現するプラットフォーム作りにつながっていない。第三に、都道府県レベル以上に交付団体と不交付団体の間の財源格差が深刻な市町村レベルの対策に繋がらない。図2は図1と同様に基準財政需要額に対する財源を市町村レベルで示したものである。交付団体と不交付団体の間の歳入の格差は甚大で、交付団体においても留保財源を通じて歳入の格差が生じていることが看取さ

図2 市町村における利用可能財源の基準財政需要額比



出所：総務省「基準財政需要額及び基準財政収入額の内訳（2）市町村別の状況《令和元年度》基準財政需要額、基準財政収入額」

れる。

3 地方独自課税の活用と限界

地方自治に基づく課税自主権の行使は、地方独自課税として定着している。地方分権一括法を通じた地方税法の改正は、現行地方税法下で1950年に許可制に基づく法定外税の創設以来の大改革であり、法定外普通税に加えて法定外目的税の創設、許可制から同意を必要とする事前協議性への移行⁷が実現した。法的には強化された地方の課税自主権であるが、法定外税が各地方自治体で十分に活用されているとは言い難い。表4は2017年度決算の法定外税の状況である。法定外税の大半は都道府県における法定外普通税であり、その中心は原子力発電所の存在する地方

で課されている核燃料税である。市区町村において法定外普通税はわずか7件しか課されていない。法定外目的税に関してもその多くは都道府県によって課されている産業廃棄物税等であり、市区町村においては11件の利用に留まっている。総額の562億円は地方税収総額の0.14%に相当する。もちろん、地方自治の観点からすれば法定外税を利用するものでもない各自治体における判断によるべきものであり、全ての自治体において法定外税を利用しなければならないとなればかえって地方自治を阻害することになる。しかし、法定外税が利用される件数はあまりにも少なく、いまだに課税自主権が存分に行使されていることはできない。

法定外税よりも地方の独自課税として利用

7 同意には①国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること、②地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること、③国の経済施策に照らして適当でないことという要件が課されている。同意の基準を巡っては国と地方との間に複数の係争があり、判例が積み重ねられているところである。

表4 法定外税の状況（平成29年度決算）

都道府県	法定外普通税	429 億円
	法定外目的税	97 億円
	都道府県計	526 億円
市区町村	法定外普通税	19 億円
	法定外目的税	17 億円
	市町村計	36 億円
合計		562 億円

出所：総務省「法定外税の状況」平成30年

表5 超過課税の状況（平成29年度決算）

道府県税	道府県民税	1,557 億円
	うち法人負担	1,297 億円
	法人事業税	1,316 億円
	道府県民税計	2,883 億円
市町村税	市町村民税	3,067 億円
	うち法人負担	3,050 億円
	固定資産税等	360 億円
	市町村税計	3,428 億円
合計		6,310 億円

出所：総務省「超過課税の状況」平成30年

されているのが超過課税である。超過課税とは標準税率の設定されている個人住民税、法人住民税、固定資産税等の税率を、標準税率よりも引上げることである。地方分権改革の中で数多く創設された地方環境税や森林環境税の多くはこの超過課税という方式で課税されている⁸。表5は超過課税の状況を示したものである。税収の規模は法定外税の10倍以上となっており、市町村においても1000団体を超える自治体で超過課税が行われている。他方で超過課税の対象は法人事業税と法人住民税に集中しており、もともと偏在性の強い地方法人課税を通じた超過課税の利用は税収の偏在性を強めている可能性がある。

確かに、地方分権改革の進む中で法定外税

の利用や超過課税の利用を通じた地方の独自課税は行われている。それにも関わらず、課税自主権の行使が十分に浸透しているとはいえないのはなぜだろうか。第一に、地方分権改革において住民自治よりも団体自治が重視されてきたことがある。地方分権改革有識者会議において西尾勝(公益財団法人後藤・安田記念東京都市研究所理事長、当時)は「地方分権推進委員会の勧告事項は、住民自治の拡充より団体自治の拡充を図る事項に偏った」と述べている。増田寛也(野村総合研究所顧問、当時)も「行政を評価し、住民を説得するという活動は、本来は議会の役割が大きいだが、今の議会はそのような機能を果たしていない」と指摘している。

8 地方環境税については其田(2012)、高井(2012)、佐藤(2014)を参照されたい。

第二に、マクロの視点からの地方税財源の充実の不徹底である。前出の西尾は「三位一体の改革は、第一次分権改革の『残された課題』の『地方税財源の充実確保』の実現を目指したものであったが、残念ながら所期の意図と反する結果となって挫折したと言わざるをえない」と指摘しているが、マクロの地方税財源が充実してないことをミクロの課税自主権で解消することはできないといえよう。

第三に、国による地方財政の統制が依然として強いということである。「国から地方への財政移転が大きいために、各地域において受益(地方行政サービスの水準)と負担(地方税率)の対応関係が失われており、首長が住民に向き合って課税を要請するより、国庫補助負担金や交付税の配分を国に陳情することを促す仕組みになっている。住民が受益と負担とをセットで判断する仕組みになっていないことから、住民参加、住民による監視も不十分となっている。本来、ガバナンスの核となるべき地方議会もその機能をより強固に発揮すべきである」(総務省地方分権 21 世紀ビジョン懇談会(2006)「地方分権 21 世紀ビジョン懇談会報告書」)。

地方政府に対する財源保障が財政規律を失わせ、費用効率性へのインセンティブが失われる(いわゆるモラル・ハザード)ことをソフトな予算制約という(赤井他 2003)。しかし、ここで問題にしたいのは地方の財政規律ではなく、国がインセンティブによって地方を統制しようとするればするほど、地方自治の

素地が損なわれかねないということである⁹。報酬などによってインセンティブ付けを行うことで、内発的動機付けが失われることをアンダーマイニング効果と呼ぶ(藤本、田中 2013)。例えば、トップランナー方式によって民間への業務委託を促進させれば、各自治体における住民自治とは無関係に行財政改革を進めざるを得ないことになり、かえって住民自治を阻害することになる。国が統一的な政策を行うために地方をインセンティブによって誘導すれば、間接的に地方の財政運営を統制することになるだけではなく、地方自治を行う素地が育たないという問題に直面することになるのである。

4 歳入の自治再考

地方分権改革の 20 年の間に、機関委任事務の廃止をはじめとして、税源移譲、国庫支出金の縮小、課税自主権の拡大、税源の偏在性対策など多くの改革が実現してきた。それにも関わらず、地方分権改革が当初目標としていたそれぞれの地域で多様な行政サービスを住民自治と団体自治に基づいて提供することは実現されていない。そこで、地方分権改革の問題点について整理し、今後の地方分権改革に必要な要素について考察したい。

第一に、素朴に地方への税源移譲を行っても、歳入の自治による地方財政運営は実現しないということである。地方税は応益原則に基づいていると理解されている。しかし、税源移譲を進めれば直ちに税源の偏在性が問

9 ただし、地方自治体は必ずしも中央政府の統制下にあり、インセンティブに反応するだけの存在ではないこともまた重要である(宮崎 2018)。

題となる。仮に地方法人課税を廃止したとしても偏在性の問題がなくなるわけではない。したがって逆説的ではあるが、税源移譲を進めれば進めるほど財政調整の役割の重要性がクローズアップされることになる。地方税の偏在性を前提として、十分かつ公平な財源保障が可能となるよう交付税の改革も必要となってくる。

第二に地方自治体の住民自治と団体自治を行う能力を涵養することである。地方の財源を絞りながら課税自主権を強調するという組み合わせは、三位一体の改革によって移転財源を削減しても課税自主権の発揮でそれを補うという結果にはならなかった。地方税と財源保障の充実があってはじめて、課税自主権の行使が有効となり得る。それを前提として、たとえ財源規模としては大きくはないとしても、住民自治の涵養の手段として、地方自治が体现される場として課税自主権が行使されることが肝要なのである。しかも、地方税と財源保障の水準決定そのものに地方自治体が関与する仕組みが必要不可欠である。そのためには地方自治体が自発的に地方税全体の水準を決定する地方連帯税といった構想も有益であろう（自治体財政 PT2016）。

もっとも、国からの財源移譲を通じたソフトな予算制約やアンダーマイニング効果無くすためには、財源保障のあり方を変更せざるを得ない。これが今後の地方分権改革を考える上で必要な第三の点である。現行の地方税体系と地方交付税を前提とするのであれば、地方財政計画の策定と基準財政需要額の設定に地方自治体が関与し、地方法人課税の譲与税化ではなく交付税化を進め、留保財源

を廃止・縮小することで財源の均等化を図り、その上に課税自主権の行使による増減税分を上乗せする必要があるだろう。もしくは、地方財政の運営とは全く無関係な、例えば貨幣とボーダーを管理できない地方政府には統制不能な移出入を通じたマネーフローの調整を行うような財政調整方式へと抜本的に改めるという方策もあろう。

地方分権改革の原点に立ち戻り、こうした改革を「新たな共同性の構築という視点から、つまり他者との競争よりも他者との協力を重視する視点から相互に関連づけて改革することが必要」（神野・金子 1998：7）なのではないだろうか。

参考文献

- 金澤史男（2010）『自治と分権の歴史的文脈』青木書店
- 木寺元（2012）『地方分権改革の政治学：制度・アイディア・官僚制』有斐閣
- 木村収（2001）『地方分権改革と地方税』ぎょうせい
- 小西砂千夫（2014）『統治と自治の政治経済学』関西大学出版会
- 佐藤一光（2015）「環境と財政のパスケタイプ：2000年代の小さな激変」小西千砂夫『日本財政の現代史Ⅲ：構造改革とその行き詰まり 2001年～』153-172頁
- 佐藤一光（2018）「デフレーションの再検討：公的固定資本形成と政府最終消費支出を分離したVARモデルによる分析」四方理人、宮崎雅人、田中聡一郎編著『収縮経済下の公共政策』慶應義塾大学出版会 81-102頁
- 佐藤文俊（2018）「地方分権一括法の成立」総

- 務省『地方自治法施行70周年記念論文集』851-862頁
- 自治労・自治体財政PT(2016)『人口減少時代の自治体財政構想プロジェクト報告書』
- 神野直彦、金子勝編著(1998)『地方に税源を』東洋経済新報社
- 砂原庸介(2017)『分裂と統合の日本政治：統治機構改革と政党システムの変容』千倉書房
- 其田茂樹(2012)「地方分権一括法と法定外税・超過課税の活用：応益的共同負担の観点から」諸富徹、沼尾浪子編『水と森の財政学』日本経済評論社、109-132
- 沼尾浪子、池上岳彦、木村佳弘、高端正幸著(2017)『地方財政を学ぶ』有斐閣
- 高井正(2012)「森林保全税政策の形成と全国的展開」諸富徹、沼尾浪子編『水と森の財政学』日本経済評論社、73-107頁
- 地方自治研究機構(2004)「地方税財政制度改革を踏まえた地方公共団体の役割に関する研究」日本財団助成事業 S200300019
- 赤井伸郎、山下耕治、佐藤主光(2003)『地方交付税の経済学—理論・実証に基づく改革』有斐閣
- 飛田博史(2013)『財政の自治』公人社
- 西尾勝(2007)『地方分権改革』東京大学出版会
- 西尾勝(2013)『自治・分権再考：地方自治を志す人たちに』ぎょうせい
- 林健久(2003)『地方財政読本 第5版』東洋経済新報社
- 林仲宣(2005)『地方分権と地方税システム：税源移譲・自主課税権強化をめぐる地方税務行政の課題』中央経済社
- 藤本哲史、田中秀樹(2013)「研究開発人材の創造性に関する研究序論：創造性、モチベーション、研究開発組織・人材に関する先行研究レビュー」ITEC Working Paper Series13-03
- 宮崎雅人(2018)『自治体行動の政治経済学：地方財政制度と政府間財政関係のダイナミズム』慶應義塾大学出版会