

## まえがき

神奈川県自治総合研究センターでは、研究事業の一環として、行政課題に関連したテーマを毎年選定し、それぞれのテーマについて研究チームを設置し、研究活動を行っております。

研究チームは、公募により選抜された本県職員、テーマに関連する部局からの推薦による県職員及び市町村からの推薦による職員、概ね8～10名程度で構成されています。各研究員は、それぞれの所属と当センターとの兼務職員として、所属での業務を遂行しながら、原則として週1回、1年間にわたって研究を進めております。

今年度（平成6年9月～平成7年8月）は、A「『国際家族の時代』を地方から」、B「地方税源の確保に関する研究」、C「自治体業務のリエンジニアリング」の3つのテーマについて研究チームが編成されました。本報告書は、B「地方税源の確保」に関する研究チームによるものです。

現在、地方分権に向けた取り組みが国・自治体など各方面で進められています。今後、高齢化への対策をはじめとして地方の役割が増大することが予想されるなかで、国から地方への権限移譲をさらに進める必要がありますが、それと並行して地方財政基盤の強化が不可欠であり、地方がそれぞれの地域の実情にあわせた地域づくりを行うための地方税源の充実が望まれます。

本研究チームでは、国と地方の税財政関係を含めた税財政制度全般について検討し、地方の自主税源を充実するための方策を探ることを試みました。

本報告書を、今後の行政運営の参考としてご活用いただければ幸いです。

なお、研究活動に際してご支援とご協力をいただいた関係各位に対し、心より感謝の意を表します。

平成7年9月

神奈川県自治総合研究センター所長 鵜飼 たつ子

# 報告書目次

報告書の概要 .....	1
<b>第1章 「分権型社会」の実現に向けて .....</b>	<b>7</b>
1 動き始めた地方分権 .....	9
(1) 地方分権推進法の制定 .....	9
(2) 地方分権のめざすもの .....	9
2 地方の役割の増大と税財政制度 .....	10
(1) 地方自治体の役割の増大と地方財政 .....	10
(2) 地方をめぐる社会経済情勢の変化 .....	10
3 地方消費税の導入とこれからの税制改革の視点 .....	11
(1) 地方消費税の導入と地方財政への影響 .....	11
(2) 地方税源確保の必要性 .....	14
<b>第2章 現行税財政制度の現状と問題点 .....</b>	<b>15</b>
1 国と地方の財政関係 .....	17
(1) 国と地方の財政関係の現状 .....	17
(2) 地方財政と財政移転の国際比較 .....	17
2 国と地方の税収構造 .....	19
(1) 国と地方の税収構造の比較 .....	19
(2) 所得・消費・資産別税収構造 .....	19
(3) 地方税収の地域的偏在 .....	21
(4) 景気感応度の高い地方税 .....	21
3 市民の側から見た現行税財政制度のわかりにくさ .....	21
4 現行税財政制度の問題点 .....	25

<b>第3章 分権型税財政制度の確立に向けて</b> .....	27
1 分権型税財政制度を支える地方自治体の自主課税権 .....	29
(1) 地方自治体の自主課税権の現状 .....	29
(2) 地方自治と租税の果たす民主的機能 .....	31
(3) 自主課税権確保の方策 .....	32
2 地方中心型税体系の確立 .....	36
(1) 地方税の理念 .....	36
(2) 新しい税体系の検討 .....	38
(3) 受益者負担と税 .....	53
(4) 高齢社会における地方財源 .....	57
3 財政調整制度 .....	66
(1) 財政調整制度の必要性 .....	66
(2) 日本の財政調整制度 .....	66
(3) 財政調整制度の見直し .....	70
(4) 「地方財政委員会」の設置 .....	72
4 分権型税財政制度のシミュレーション .....	74
(1) 新しい税体系のシミュレーション .....	74
(2) 新しい財政調整制度のシミュレーション .....	75
(3) 地方税収の比率を高める試算 .....	77
(4) シミュレーション結果の考察 .....	78
<b>第4章 住民自治と税制</b> .....	85
1 民主主義と租税 .....	87
2 税制に関する住民コントロールの方策 .....	88
(1) 財政責任の明確化 .....	88
(2) 住民自治の充実 .....	90
3 納税者権利保障 .....	93
<b>今後の課題</b> .....	95

## 報告書の概要

### 第1章 「分権型社会」の実現に向けて

○現在、個人の価値観は画一的なものから多様なものへと変化し、行政に期待されるものも多様なものへ移ってきている。また、高齢化の進展は行政ニーズを増大させている。そのため、多様化し、増大する市民のニーズに対応し、地域がそれぞれの特色を活かした地域づくりが可能となる社会が益々求められてくる。

○このような社会を実現するためには、地域にもっとも身近で、地域の実情をもっともよく把握できる地方自治体において、市民が中心となり、それぞれの地域の問題を地域の実情にあわせて解決し、市民が生活しやすい環境を総合的に整備することが可能にならなくてはならない。そのためにこそ、地方分権が必要であり、「分権型社会」の実現が望まれるのである。

○地方自治体の役割の増大にあわせて、地方財源の充実も図られなくてはならない。その場合、地方の行政サービスを行うための財源を国から移転すればいいという視点から検討するだけでは不十分である。地方自治体が、地域の実情にあわせた多様な行政サービスを展開するためには自主税源の充実を図ることが望まれる。

○本研究においては、現行の税財政制度を前提として改善策を検討するのではなく、国と地方の税財政関係の再編を含めた税財政問題全般について検討しなくてはならないと考えた。また、ここで提案する新たな税財政制度は、神奈川県だけの問題を扱うのではなく、自治体全体を視野に入れたものである。

### 第2章 現行税財政制度の現状と問題点

○地方から見た現行の税財政制度の主な問題点は、以下のとおりである。

- ①地方財政が国からの移転財源に依存している。
- ②国と地方、都道府県と市町村で課税客体が類似し、かつ付加税方式の地方税が多く存在している。
- ③所得課税・消費課税の税源配分が国に偏っている。
- ④都道府県別の一人当たりの地方税収が地域的に大きく偏在している。
- ⑤地方税の中でも特に都道府県税の景気感応度が高い。

○また、市民の側から見ると現行税財政制度は非常にわかりにくいことが大きな問題である。

### 第3章 分権型税財政制度の確立に向けて

○分権型社会においては市民による税制コントロールが重視されなくてはならないので、地方自治体の自主課税権が確保される必要がある。そのため、自治体の課税権に枠を設けている現行の地方税法を、基幹税目とその税率の幅についてのみ定め、法定外普通税の創設を容易にするために現行の許可制から届出制に改めるよう改正することを提案する。

○地方の自主税源の比率を高め、景気に左右されない安定した税収を確保するため、各レベルの政府の機能、地方税の理念及び税源の性質を勘案して税源の再配置を行い、地方中心型の税体系を提案する。

○地方中心型税体系によっても生じる税収の偏在を是正するため、財源保障の側面の強い現行の財政調整制度を改め、財源均衡化の側面を重視した財政調整制度を提案する。

○地方中心型税体系では地方の基幹税についてのみ検討するが、これからはそれぞれの地域の行政需要にあわせた法定外普通税の創設が必要になり、また、受益者が特定される行政サービスについては受益者負担による財源調達の方法も考えられる。そのため、今後重要性を増すことが予想される受益者負担制度について検討する。

○超高齢社会を迎えるにあたり、社会保障の分野で地方が果たす役割は今後大きくなる。そのための財源保障の手段を考える際に重要なポイントとなる、租税で負担するか、保険料で負担するかという問題、国民負担率の問題について、議論のための視点を提供する。

○提案する分権型税財政制度構想によりシミュレーションを行うと、地方の自主税源の比率を高め、地方の歳出に見合うだけの財源が確保できるということが確かめられた。

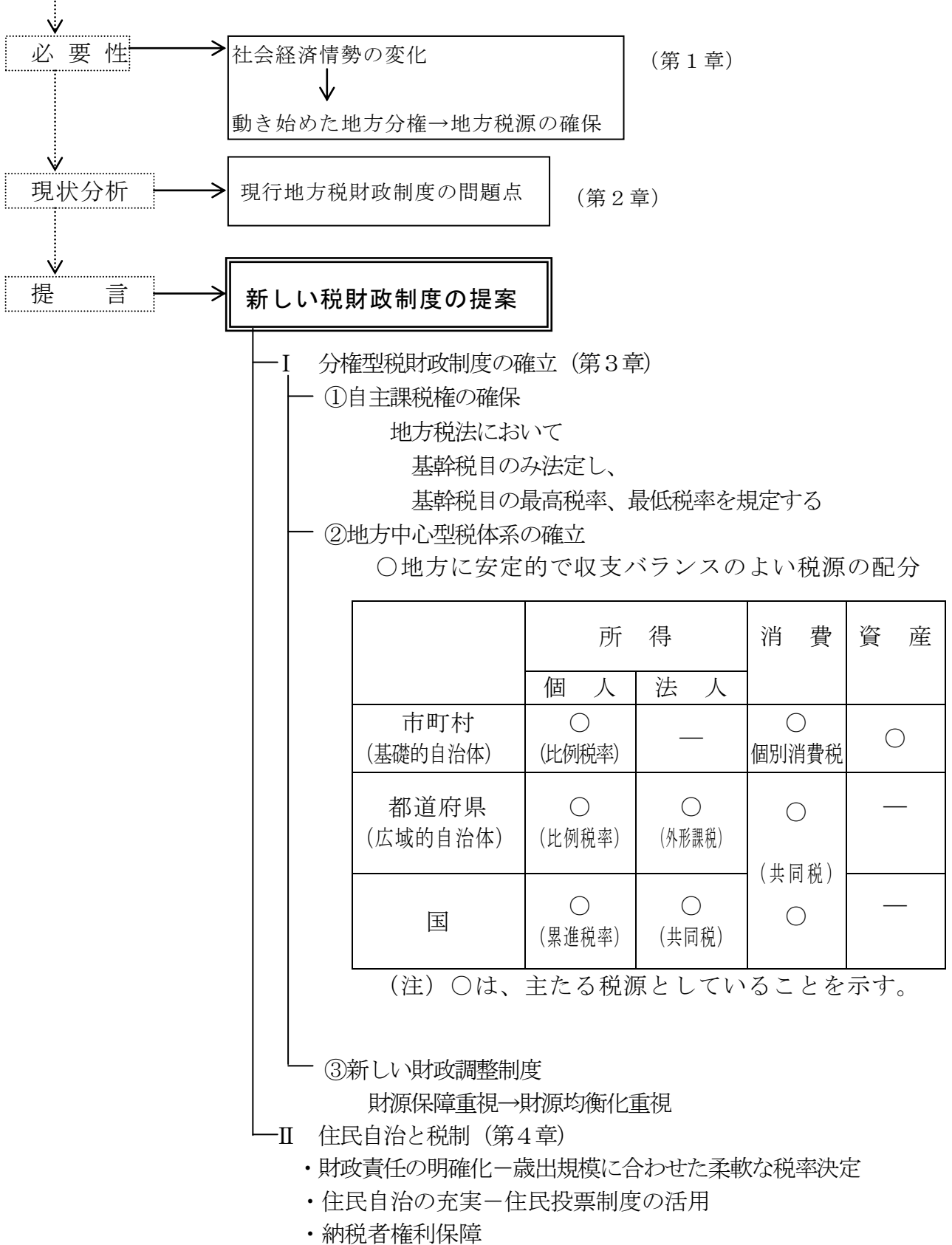
### 第4章 住民自治と税制

○分権型社会においては、納税者である市民の意思を反映することが制度上保障されなくてはならない。そこで、受益と負担の関係を明確にするために歳出規模に合わせて柔軟に税率を決定する制度、住民自治を強化するための方策について検討する。また、納税者の権利保障のための法的整備の必要性についてもふれる。

(報告書の構成については、次ページの報告書構成図を参照)

# 報告書構成図

## 『地方税源の確保』



## 第1章 『分権型社会』の実現に向けて

### 1 動き始めた地方分権

#### (1)地方分権推進法の制定

日本国憲法が制定され、地方自治が憲法上保障されるようになってから50年目を迎えようとしている。その間、シャープ勧告に始まり、神戸委員会や地方制度調査会などの国の諮問機関、地方六団体などにより一貫して、地方自治の重要性が説かれ、地方自治制度改革に向けての勧告、答申、提言が出されていたが本格的な地方分権は取り組まれなかった。

しかしながら、近来、政界、財界、地方六団体、学界などさまざまな社会的広がりの中で地方分権についての議論がなされるようになった。その内容も、現行の地方自治制度を前提にして機関委任事務、補助金の見直しなどの具体的な検討を行うものから、連邦制、道州制など地方自治制度の枠組みの変更を提言するものまで多岐にわたっている。

政治の舞台においても、地方分権に向けての動きが活発になり、1994年5月には内閣総理大臣を本部長とする政府の行政改革推進本部に地方分権部会が設置され、同年12月には「地方分権の推進に関する大綱方針」が閣議決定、これを受けて今年（1995年）5月に地方分権推進法が成立した。

6月には同法による「地方分権推進委員会」が設置され、今後5年間の間に同委員会の勧告に基づいて政府が作成する「地方分権推進計画」により地方分権が進められる。

地方分権推進法の制定によっても具体的な地方分権は進展しないのでは、との指摘もあるが、地方分権が政治的課題として本格的に取り組みられることになった意義は大きい。

戦後50年の年月を経過して、ようやく地方分権はスタートラインに立ったということができる。

#### (2)地方分権のめざすもの

このように地方分権への動きはかつてないほど大きな盛り上がりを見せているが、その一方で、市民の地方分権に対する関心は決して高まっているとはいえない。それは、地方分権の議論が、「市民不在」「国と地方間の権限争い」など批判の声からもわかるように、国と地方との権限配分の問題ばかりが強調され、本来の主人公であるべき「市民」の生活とのかかわりが明確には見えてこないからではないであろうか。地方分権が進められようとしている今こそ、なぜ地方分権が必要なのか、地方分権によってどのような社会を実現しようとしているのか、考えなくてはならないであろう。

日本においては、戦後一貫して中央集権システムが維持されてきた。これは中央集権システムが、戦後の復興期、1960年代以降の高度経済成長期に、経済発展を最優先させた政策を全国的に展開するためには非常に都合のいいシステムだったことによる。

しかし、現在では、物質的な豊かさばかりを追求する社会は求められていない。個人の価値観は画一的なものから多様なものへと変化し、行政に期待されるものも多様になってきている。また、高齢化の進展により行政ニーズは増大している。

そのため、増大し、多様化する市民のニーズに対応し、地域がそれぞれの特色を活かした地域づくりを行うことができる社会が望まれている。

このような社会を実現するためには、国が全国画一的に政策を展開する中央集権システムはもはや有効に機能しえないことは明らかである。地域に最も身近で、地域の実情を最もよく把握できる地方自治体において、市民が中心となり、それぞれの地域の問題を地域の実情にあわせて解決し、市民が生活しやすい環境を総合的に整備することが求められている。そのためには、地方分権を進めなくてはならない。

地域の問題を市民が主体となって解決し、よりよい地域づくりを行うためにこそ地方分権は必要なのであり、「分権型社会」の実現が望まれるのである。

## 2 地方の役割の増大と税財政制度

### (1)地方自治体の役割の増大と地方財政

地域において市民が中心となって地域づくりを行い、より地域に密着した行政サービスを提供するためには、地方自治体の中でも基礎的自治体の役割が重要になってくる。広域的自治体は、基礎的自治体を支援する役割を担うことが多くなるであろう。

基本的に、地域の行政はすべて地方自治体が行うことが望ましい。また、地方に対する国の必要以上の干渉を避けるため、国の事務は、対外的な事務、全国的統一性が要求される事務、などに限定される必要がある。

国と地方の役割分担に関して、地方六団体地方分権推進委員会報告では、国の事務は、主権国家としての一貫性を必要とする事務、全国的統一性を要求される事務、生命、安全等の基準の設定に関する事務に分類し、16項目に限定することを提言している。

地方分権推進法では、国が重点的に担う役割として、①国際社会における国家としての存立にかかわる事務、②全国的に統一して定めることが望ましい国民の諸活動若しくは地方自治に関する基本的な準則に関する事務、③全国的な規模で若しくは全国的な視点に立って行わなければならない施策及び事業の実施その他の国が本来果たすべき役割、としている（同法第4条）。

このように、将来的に地方自治体の果たすべき役割はさらに重要になり、地方分権の進展により、国から地方への権限移譲は今後行われるであろうが、財源的な裏付けのない権限移譲は地方の財源を圧迫するだけである。

地方分権推進委員会のもとに設置されることになった専門部会では、機関委任事務や補助金の整理・合理化、地方財源の充実などのテーマについて具体的に検討することになるだろう。

地方分権が検討される場合、権限配分の問題だけでなく、税財政制度全般について議論がされなくてはならないと考える。

### (2)地方をめぐる社会経済情勢の変化

21世紀を迎えるにあたり、人口の高齢化、景気の停滞、産業構造の転換、急激な円高、国際化、情報化など地方をめぐる社会経済情勢は大きく変化している。

その中でも、人口の高齢化は世界でも類のないほど急速に進展し、地方に大き



な影響を及ぼすことが予想される。

高齢化の進展により、地域に密着した福祉サービス、医療サービスなどの行政サービスが必要となり、その提供の主体として地方の果たす役割はさらに大きくなっていくであろう。超高齢社会を豊かな福祉社会にするためにも、地方分権の推進は不可欠となっていく。

また、産業構造の転換も地方に大きな影響を与えている。

経済活動のグローバル化は近年特に顕著になり、産業構造の転換に向けて地域の実情にあわせた総合的な地域づくりのための政策が求められている。

地方財政に関してみると、これら社会経済情勢の変化は、人口の高齢化による住民税収の減少、企業の海外進出による法人二税の減収など地方の税収構造へ大きな影響を及ぼすことになる。

このように、将来に向けて、地方には新たなビジョンで政策を打ち出すことが求められると同時に、そのための地方財源の確保に向けて新しい税財政制度の検討が求められているのである。

### 3 地方消費税の導入とこれからの税制改革の視点

#### (1)地方消費税の導入と地方財政への影響

超高齢社会への対応についての議論が盛んに行われ、地方分権への動きが盛り上がる中、1994年11月に、個人所得課税の軽減と、消費課税の充実を大きな柱とする税制改革が行われた。

個人所得課税に関しては、税率構造がフラット化され、特に働き盛りの中堅所得者層の税負担が緩和されることになった。

地方にとって大きな意味をもつのが消費課税の充実である。1997年度から消費税の税率が引き上げられ、地方消費税が創設されることになった。

消費税率は、現行の3%から4%に引き上げられ、消費税額の25%が地方消費税として徴収されることになり、消費税の負担率は合計5%になる。さらに、消費税の収入額のうち100分の24が交付税に充当されていたが、100分の29.5が交付税に充当されることになる。

これにより、地方に安定的な財源が振り分けられることになり、地方消費税導入の意義は大きいといえることができる。

しかし、地方消費税は、国が賦課徴収を行い、道府県に小売年間販売額等に応じてあん分され、さらに各道府県に分けられた地方消費税額の2分の1を道府県内の市町村に人口及び従業員数に応じてあん分されるため、賦課徴収に関する地方の裁量はなく、自主財源というよりは、用途を制限されない一般財源としての性格が強い。また、消費譲与税は人口及び従業員数に応じてあん分されていたが、道府県には小売年間販売額等に応じてあん分されるため、人口及び従業員数に比べて小売年間販売額の少ない道府県（及びその道府県内の市町村）は不利になることが予想される。特に市町村にとっては所得税減税による住民税収の減少、所得税収から地方交付税への充当額の減少とあいまって今回の税制改革の影響は大きいものと思われる。

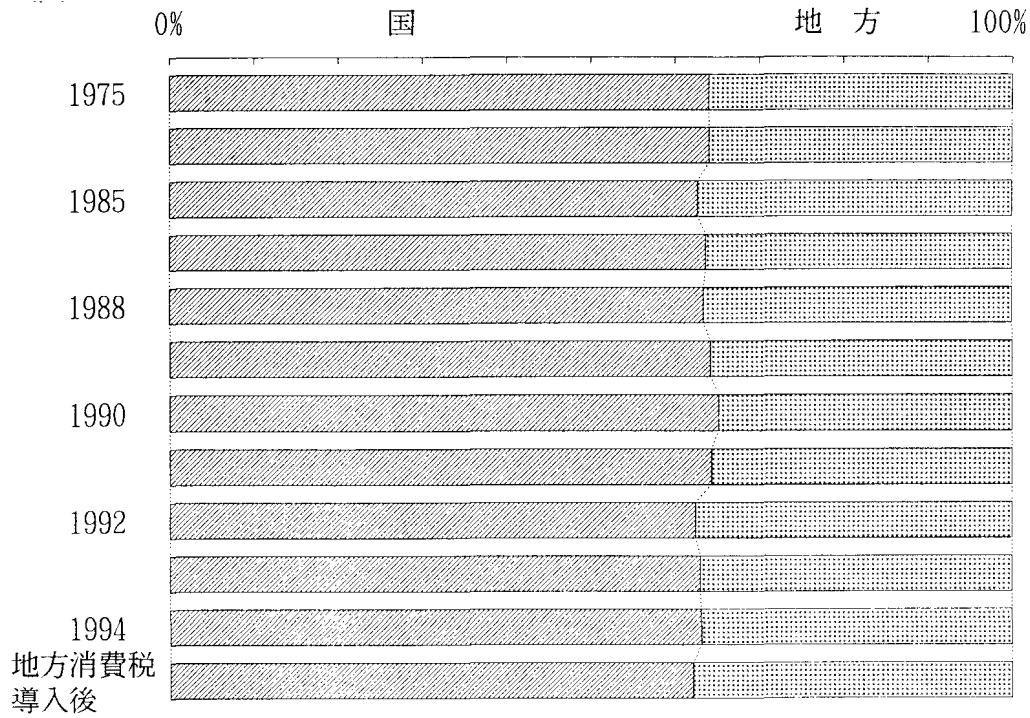
このように、地方消費税の導入が必ずしも地方財源に良い影響だけを及ぼすとはいえない。

13 ページの図表 1-1 は、国・地方の税収比率の推移を見たもので、最下段は地方消費税導入後の税収比率である。この図を見てわかるとおり、国・地方の税収比率は過去 20 年間大きな変化が見られず、地方消費税導入によっても地方税収の比率は大きく増加しない。

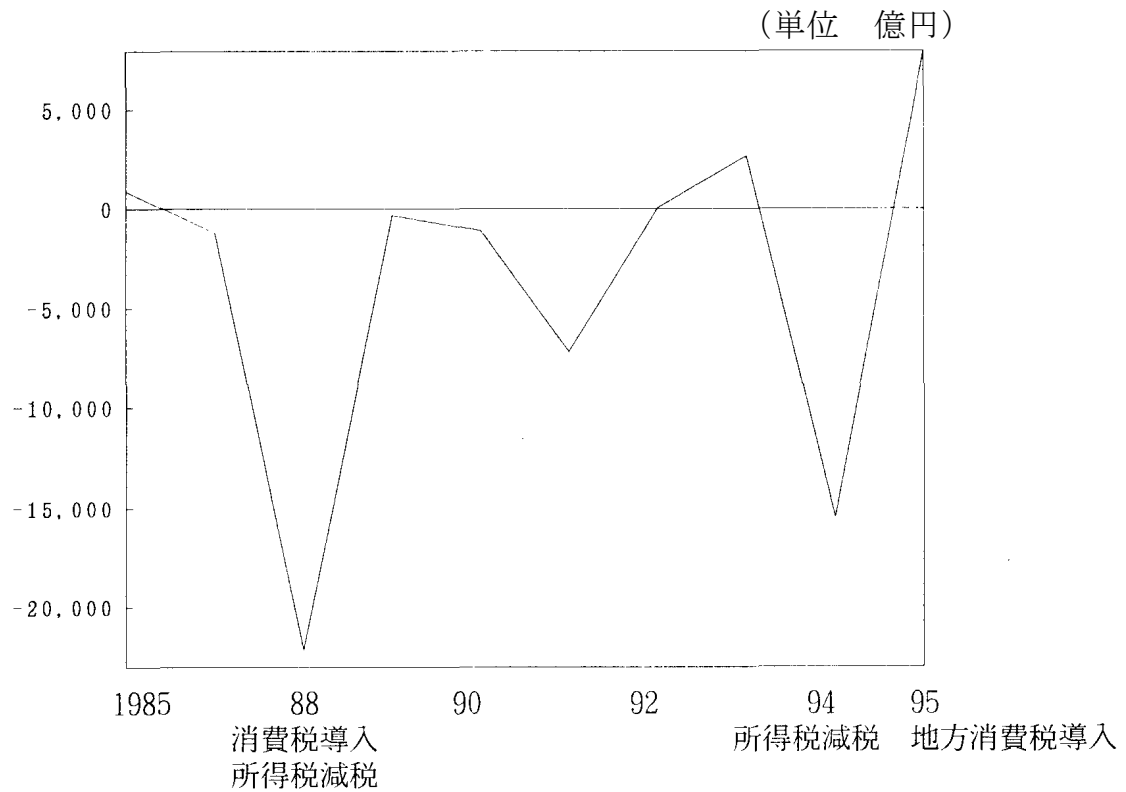
また、図表 1-2 は、税制改革によりその年度の地方税がどれだけ増減するか見たものである。住民税は所得税に準拠しているため、地方税収は特に所得税減税により大きな影響を受けることになる。

地方分権に向けた地方財源の充実を図るためには、現行の税財政制度を前提として改善を図るだけでは不十分である。国、地方の税財政関係の再編を含めた税財政制度全般について検討する視点が必要である。

(図表 1 - 1) 国・地方の税収比率の推移



(図表 1 - 2) 税制改革による地方税の増減収額の推移



(資料：図表 1 - 1、1 - 2 とも

大蔵省『財政金融統計月報』1995年4月号より作成)

## **(2)地方税源確保の必要性**

地方財源を充実させるためには、地方税源の確保、地方交付税算出方法の簡素化、国庫支出金の整理・合理化、地方債起債の基準の緩和など検討すべき点は多くある。

地方財源については、その用途の制限の有無によって一般財源と特定財源に分けることができ、通常、地方税、地方譲与税、地方交付税が一般財源、その他が特定財源と区分されている。また、収入の調達方法により、自主財源と依存財源に分ける方法もある。自主財源は、地方の権限を直接行使して調達する財源のことで、地方税、使用料手数料などがこれに該当する。依存財源には、国庫支出金、地方譲与税、地方交付税、地方債などがある。

地方財源の充実については、一般財源の確保がまず第一との考えもあるが、地方自治の保障という観点からは必ずしも妥当であるとは言えない。それは、国庫支出金・地方交付税のような移転財源は国の政策誘導的な性格もあり、国の税収の増減にも左右される。また、移転財源の多さは、市民の側からみて受益と負担の関係が分かりにくくなる原因にもなるからである。

分権型社会における新しい税財政制度を構築する際に、地方の歳出に見合うだけの財源を国からの移転財源でまかなう方法を検討するだけでは不十分である。地方が地域の実情にあわせた主体的な行政サービスを展開するためには地方の自主税源の充実が不可欠であり、地方税源をいかに充実させるかという視点から検討しなくてはならない。

次章では、現行税財政制度の問題点について検討し、新しい税財政制度構築のための手がかりを探る。

## 第2章 現行税財政制度の現状と問題点

### 1 国と地方の財政関係

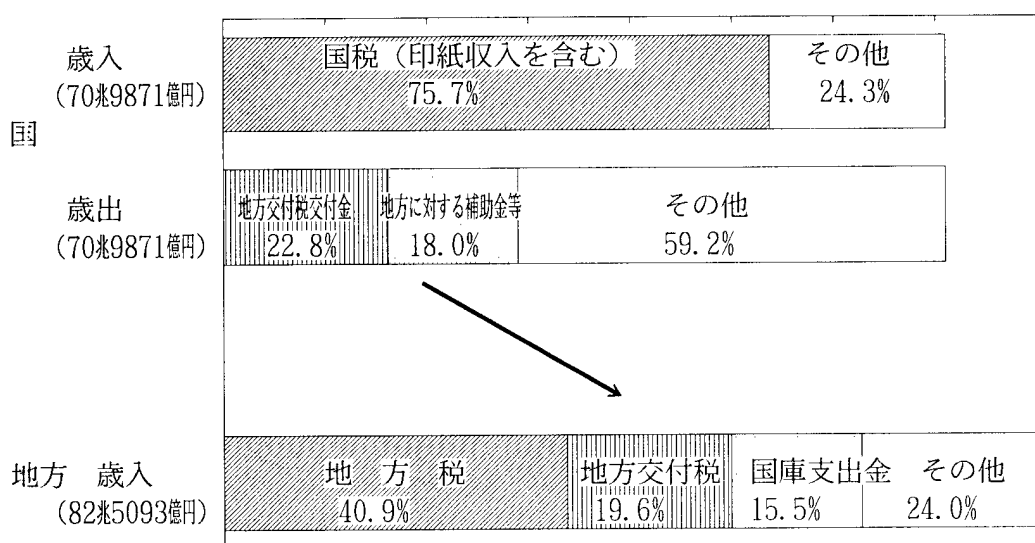
#### (1)国と地方の財政関係の現状

国と地方の財政関係の現状を示したものが図表2-1である。

国と地方の歳入については、国の場合、租税収入が75.7%を占めているのに対し、地方は40.9%を占めているにすぎない。また、国の歳出のうち、約40%が地方交付税交付金・地方に対する補助金等の名目で地方への移転財源に充てられている。

これらのことから、地方は、行うべき事務が多いにもかかわらず、自主税源率が低いため、地方歳入の約35%を国からの移転財源に頼らざるを得ない状況にあることがわかる。

(図表2-1) 国と地方の財政関係



(資料：平成7年度当初予算案、平成7年度地方財政計画より作成)

#### (2)地方財政と財政移転の国際比較

日本と主要5か国の地方財政と財政移転の状況を示したものが次ページの図表2-2である。

アメリカ、ドイツ、スウェーデンにおいては、国と地方の歳出の合計に占める地方歳出が50%前後を占めるが、地方財政に占める地方税収の比率も高いため、中央から地方への財政移転は比較的少ない。

このことは、地方の役割も大きく、それに見合った税収もある程度まで確保されていることを示している。

フランス、イギリスは、地方歳出の割合が約30%と低く、かつ、自主税源も極めて低いことが分かる。特に、イギリスは自主税源はほとんどなく、地方歳出の78.2%を国からの移転財源に頼っている。

このことは、行政全般が中央政府主導により行われていることを示している。

一方、日本は、地方歳出の割合が67.6%と極めて高いが、自主税源率は36.4%とフランス・イギリスを除く4か国の中で最も低いため、国からの移転財源も37.8%と4か国の中で最も高くなっている。

このことから、地方の歳出の多さに比較して地方の歳入が少なく、地方歳出が中央からの移転財源に依存していることは、世界的に見ても日本の大きな特徴であることがわかる。

(図表 2-2) 国と地方の財政関係の国際比較

(単位：%)

国名		地方財政のウェイト		中央移転支出	地方移転収入
		地方歳出	地方税収		
連邦 国家	アメリカ	50.4	46.6	24.7	20.1
	ドイツ	53.8	47.8	24.1	18.6
単一 国家	日本	67.6	36.4	49.2	37.8
	スウェーデン	47.1	38.7	19.9	24.9
	フランス	31.1	17.6	27.3	38.6
	イギリス	32.3	0.1	24.1	78.2

- 注： 1 地方歳出＝地方歳出／中央歳出＋地方歳出  
 地方税収＝地方税収／中央税収＋地方税収  
 2 中央移転支出＝中央の他政府への移転支出／中央経常支出  
 地方移転収入＝地方の他政府からの移転収入／地方経常収入

(資料：佐藤進、滝実編『地方消費税』（(財)地方財務協会 1995) 88 ページ  
 神野直彦氏論文「地方分権と間接税」より引用)

## 2 国と地方の税収構造

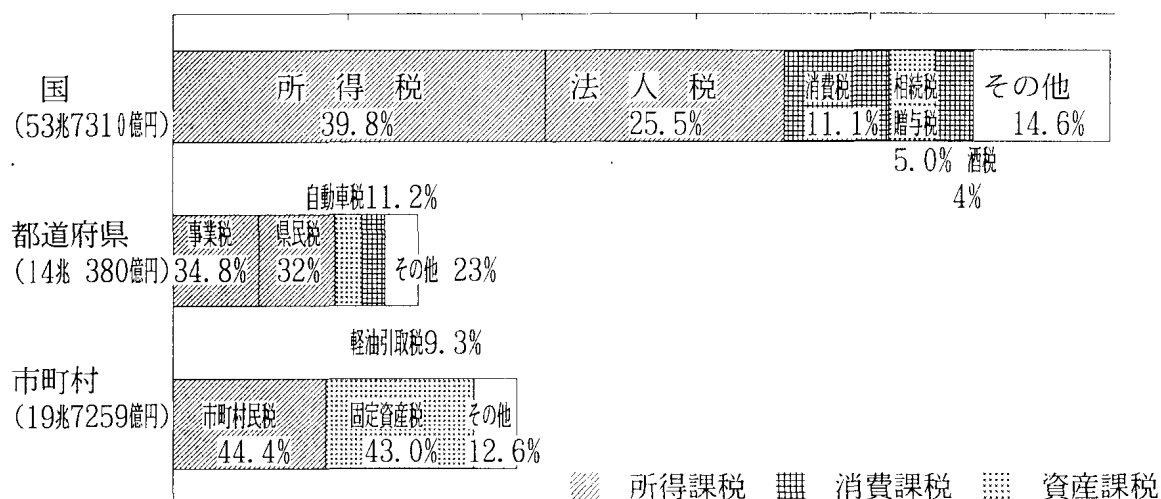
### (1)国と地方の税収構造の比較

図表 2-3 は国と地方の税収構造を示したものである。

所得課税に分類される所得税・法人税と、県民税・市町村税の税源割合を比較すると、税の配分は国税に大きく偏っている。

また、消費課税の税源配分の状況をみると、地方税が零細な税目しか有していないのに対し、国は消費税収が国税全体の 11% を占め、消費課税の比重も国税に大きく偏っている。地方消費税が導入されると、消費税収入の 20% 相当額が地方消費税収となるが、それによっても消費課税のうち地方が占める割合はさほど上昇しない。

(図表 2-3) 国と地方の税収構造の比較



(資料：平成 7 年度当初予算案、平成 7 年度地方財政計画より作成)

### (2)所得・消費・資産別税収構造

#### －日本の市町村・都道府県・国別と国際比較

次ページの図表 2-4 は所得・消費・資産別税収構造を日本の市町村・都道府県・国別に示すとともに所得・消費・資産別税収構造を国際比較したものである。

まず、日本の市町村・都道府県・国別税収構造からは、市町村は個人所得課税、資産課税が、都道府県及び国は個人所得課税・法人所得課税が中心であるが、中でも、都道府県の法人所得課税の割合が高いことが顕著であることがわかる。

次に、図表 2-2 の中で日本より地方税収のウエイトが高いアメリカ、ドイツ、スウェーデンについて税収構造を比較してみよう。

アメリカは、中央が個人所得課税中心で、地方は消費課税の割合が高い。スウェーデンはその反対で、中央が消費課税の割合が高く、地方はほとんど個人所得課税で占められている。ドイツは、中央、地方とも個人所得課税、消費課税が中心となっている。

このような基幹税目の違いは、それぞれの国の税源配分に対する考え方の違いによる。

アメリカは、政府機能により税源を配分し、所得再分配機能を有する個人所得

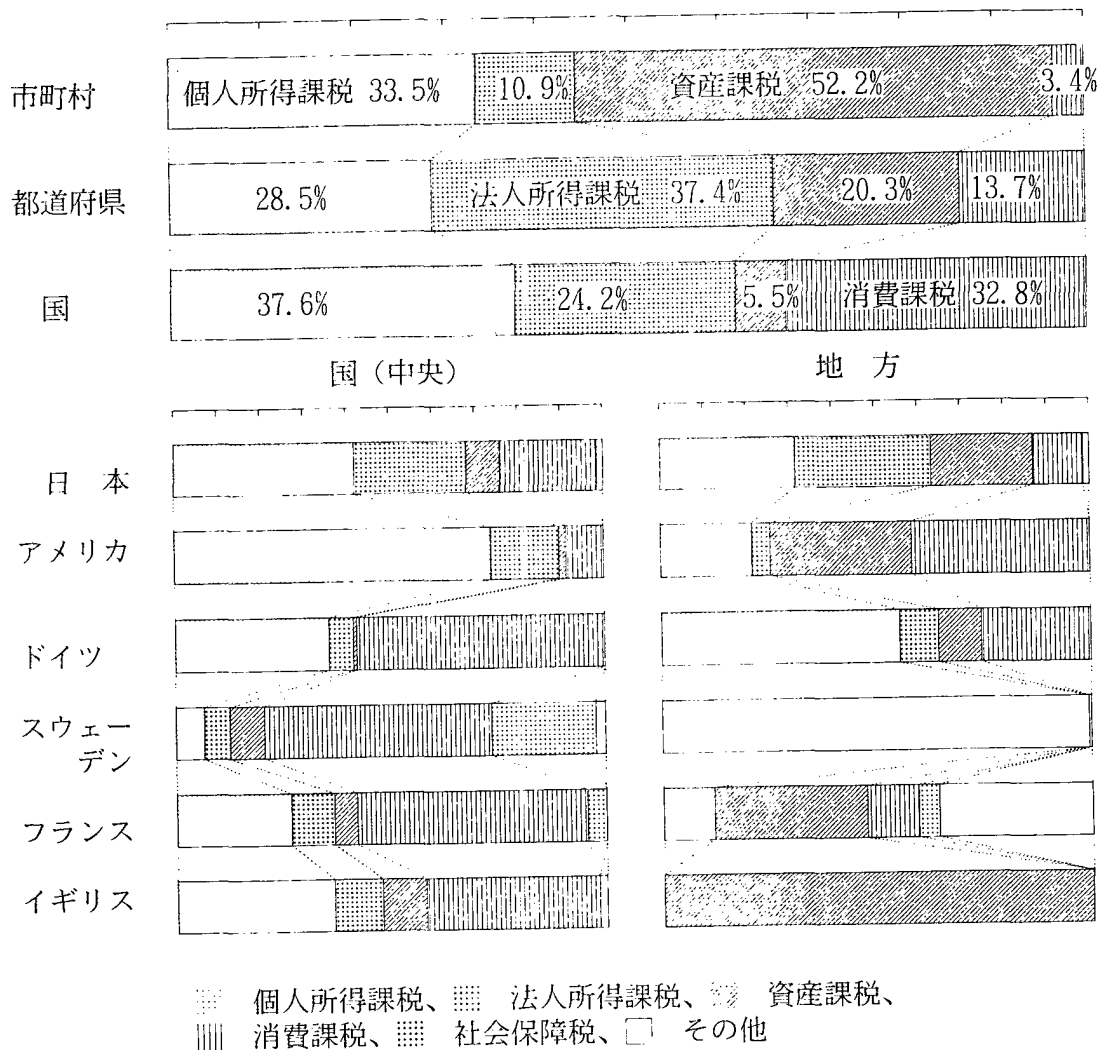
課税を連邦に、それを有しない消費課税を州に配分している。スウェーデンは、課税客体の移動性を重視し、移動の多いモノに対する課税（消費課税）は中央、移動の比較的少ないヒトに対する課税（個人所得課税）を地方に配分している。

一方、ドイツは、個人所得課税、法人所得課税、消費課税を共同税方式により課税し、中央（連邦）と地方に配分しているため、中央、地方とも所得・消費・資産のバランスが比較的とれた税収構造になっている。

これらの国に対し日本は、一見、ドイツと同様にバランスが取れているように見えるが、国と比較すると地方の消費課税の比率が低い。個人所得・法人所得課税については、課税権を有してはいるが、国税と課税客体が同様であることから、国税に対する付加税方式が採用されており、完全な独立税ではないのが現状である。

また、諸外国と比べ、日本は中央と地方の両政府ともに法人所得課税収入のウエイトが大きいという特徴を有していることが分かる

（図表 2 - 4） 国と地方の税収構造の国際比較



（資料：平成 7 年度地方財政計画、OECD, Revenue Statistics of OECD Member Countries 等より作成）



### **(3)地方税収の地域的偏在**

都道府県ごとの地方税収（都道府県税収＋市町村税収）を人口で割り、一人当たりの税収額を表示したものが次ページの図表 2－5 である。

東京都を除く人口一人当たりの税収額の多い上位 3 府県と、少ない県を比較すると税収額に 2 倍程度の開きがある。

このように、現行地方税体系では一人当たりの税収額は地域的に大きく偏在しているのである。

### **(4)景気感応度の高い地方税**

市町村税、都道府県税、国税それぞれについて税収の伸びをみたものが 23 ページの図表 2－6 である。

バブル経済期までは順調であった都道府県税は、バブル期が過ぎてからは国税とともに大きな落ち込みを見せている。このように、地方税の中でも都道府県税は、経済成長の影響を大きく受けやすい税であるといえることができる。

（注 景気感応度：景気変動が税収の伸びに与える影響の強さを表す）

## **3 市民の側から見た現行税財政制度のわかりにくさ**

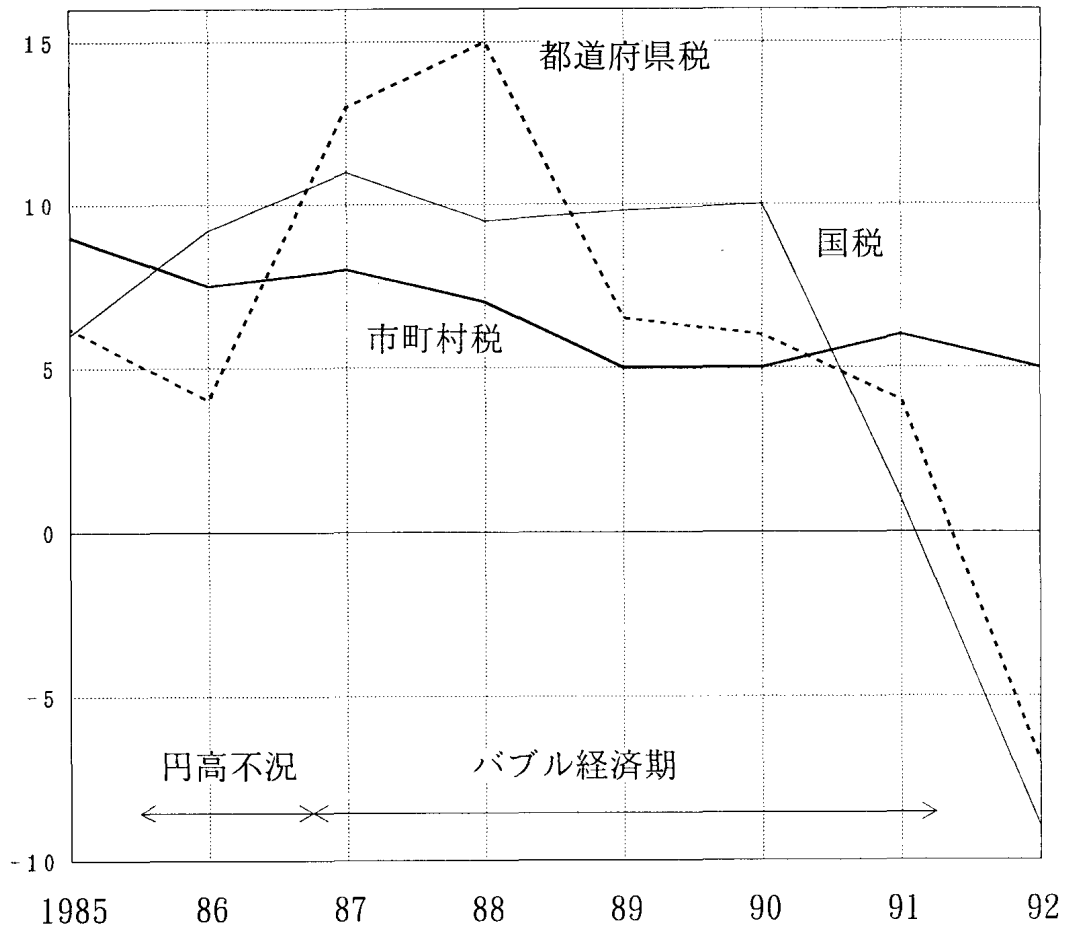
現行の税体系を図示したものが 24 ページの図表 2－7 である。税目の数が 60 を超え、かつ、同様の課税客体について市町村・都道府県・国が課税権を有しているものが多く、複雑な税体系になっている。

また、一つの税目をとっても、さまざまな控除や税率の設定があり、容易に税額を算定することができないしくみになっている。そのため、所得税法、法人税法などそれぞれの税法の条文数も非常に多くなっている。

地方交付税、地方譲与税、国庫支出金などの移転財源の多さは、地方の自主性が損なわれるというデメリットがあると同時に、市民の側から見て受益と負担の関係がわかりにくくなる原因となっている。

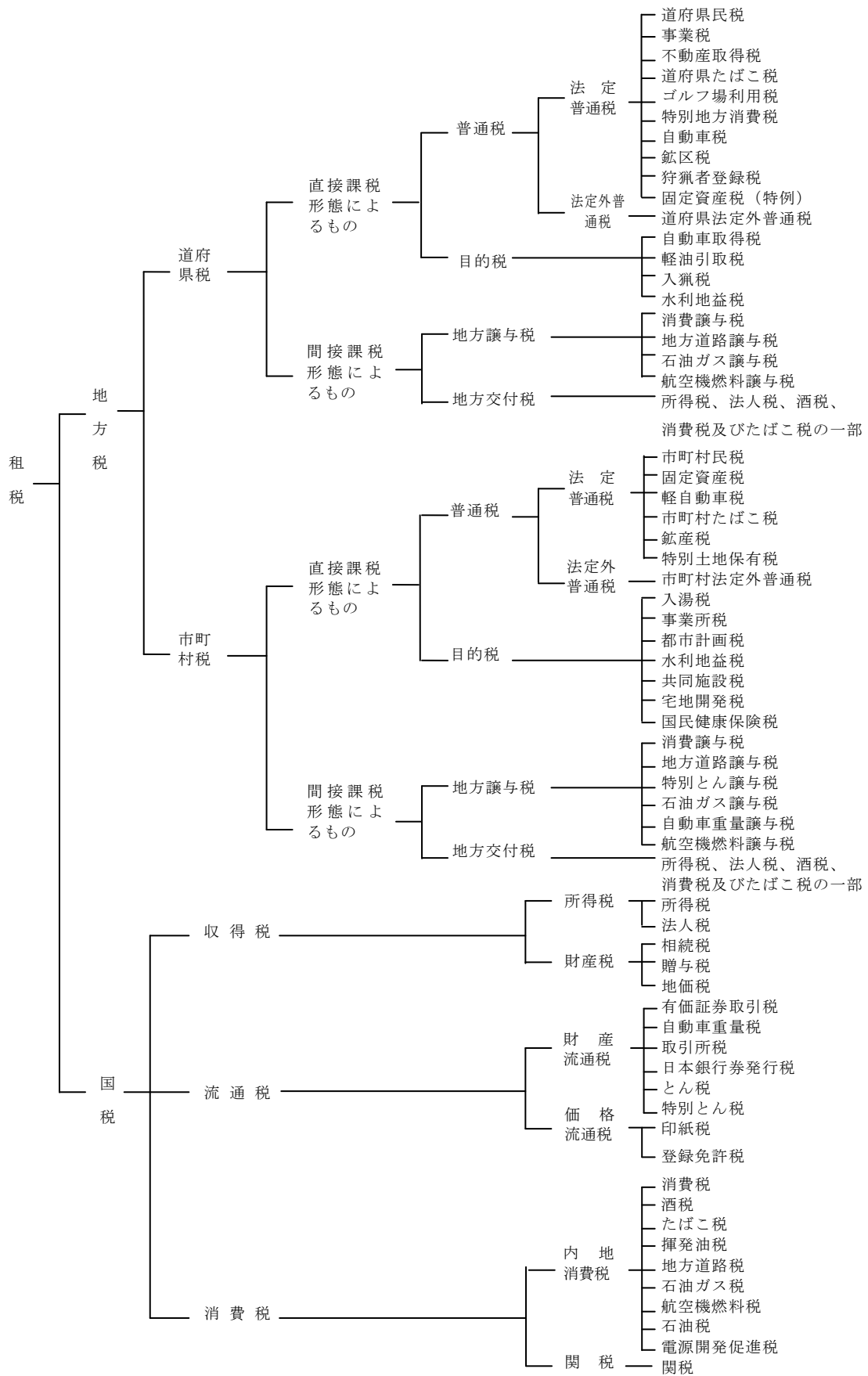


(図表 2-6) 市町村税・都道府県税・国税の伸び率と景気動向との関係



(資料：宮島洋『分権のコスト』自治総研ブックレット 45 P22 より引用)

(図表 2-7) 現行税体系図



## 4 現行税財政制度の問題点

上記1から3まで見てきたように、地方から見た現行税財政制度の主な問題点としては、制度面から見ると以下の5点をあげることができる。

- ①地方財政が国からの移転財源に依存している。
- ②国と地方、都道府県と市町村で課税客体が類似し、かつ付加税方式の地方税が多く存在している。
- ③所得課税・消費課税の税源配分が国に偏っている。
- ④都道府県別の一人当たりの地方税収が地域的に大きく偏在している。
- ⑤地方税の中でも特に都道府県税の景気感応度が高い。

また、市民の側から見ると、現行税財政制度は非常にわかりにくいことが大きな課題である。

以上の現行税財政制度の課題を克服し、分権型社会を支えるためにはどのような税財政制度が必要となってくるであろうか。

まず初めに、地域の自主性を保障するために自主課税権が確保されなくてはならない。

次に、自主税源の比率を高め、景気に左右されない安定した地方中心型の税体系を構築することが大切である。これにより、受益と負担の関係が明確になり、市民による税制コントロールが容易になると同時に、地域の自主性を活かした地域づくりも可能になるからである。また、地方中心型税体系にしても生じる税収の偏在を是正するための財政調整制度についても検討する必要がある。

また、納税者である市民の意思を反映することが制度上保障されなくてはならない。

第3章以下では、このような考えのもとに「分権型税財政制度」の詳細について述べることにしたい。

### 第3章 分権型税財政制度の確立に向けて

#### 1 分権型税財政制度を支える地方自治体の自主課税権

ここでは、分権型税財政制度の中でも特に重要な役割をもつ地方自治体の自主課税権を確保するための方策について検討する。

まず「(1)地方自治体の自主課税権の現状」では、現行地方税法における自主課税権の限界について指摘する。「(2)地方自治と租税の果たす民主的機能」では、租税のもつ政府コントロール機能に着目し、地方自治の保障のために、地方自治体が自主課税権を確保することの意義について述べ、「(3)自主課税権確保の方策」では、自主課税権を確保するための新しい地方税法のあり方について検討する。

#### (1)地方自治体の自主課税権の現状

##### ア 地方自治体の自主課税権と地方税法

地方自治を最大限に尊重する考え方からすれば、地方自治体は地方行政を行うための財源を市民の意思により自由に確保できることが望ましいが、自治体ごとに市民の税負担が著しく異なることとなるのを回避し、また、国と地方との間の事務配分に即した税源配分を行うとともに、自治体相互間における課税権を調整する等の観点から、地方税法により地方自治体の課税権に一定の枠が設けられている。

日本国憲法は、第92条で「地方公共団体の組織および運営に関する事項は、地方自治の本旨に基づいて、法律でこれを定める。」と定め、これを受けて、地方自治法第223条では「普通地方公共団体は、法律の定めるところにより、地方税を賦課徴収することができる。」と定めている。これを受けて、地方税法第2条で「地方団体は、この法律の定めるところによって、地方税を賦課徴収することができる。」と規定するとともに、同法第3条で「賦課徴収について定めをするには、当該地方団体の条例によらなければならない。」としている。

したがって、地方自治体は、地方税法の範囲内で自主課税権が保障されているということが出来るが、以下で見るように実際には税目、税率の制約が存在する。

##### イ 現行地方税法における自主課税権の現状

###### (ア) 税目の制約

地方税法は、道府県及び市町村が原則として課税すべき税目及び課税することができる税目を定めているが、同時に、特別の財政需要に応ずるため必要がある場合には、このような法定税目のほかに、特別に税目をおこして課税する法定外普通税の課税を認めている（地方税法第4条第3項、第5条第3項）。

そもそも、地方税法は、地方税負担が全国的に一定の水準で均衡することを狙いとしているため、税目について、その税源が広く全国的に存在し、平均してある程度の収入が期待できるものを定めている。しかし、地方自治体の実情によっては、これらの法定税目以外にも固有の税源が存在し、かつ、その地方自治体に特有の財政需要を充足するのに必要な相当の税収入を上げることができる場合が想定される。法定外普通税は、地方税法でこのような事情をあらかじめすべて想定し、法定しておくことは不可能であること、このような場合に課税をするか否かの判断は、地方自治体の自主課税権を尊重し、当該地方自治体に委ねるのが適当であること等から認められた制度であるといえる。

しかし、国の経済施策等に照らしてその設定が適当でない認められる場合も想定されるため、法定外普通税の新設又は変更にあたっては、あらかじめ自治大臣の許可（自治大臣は、申請があった場合、大蔵大臣にその旨を通知しなければならないこととされ、大蔵大臣は、その申請に異議があるときには、自治大臣に対してその旨を申し出ることができることとなっている。）を受けなければならないこととされており、自治大臣は、その申請に係る法定外普通税について、その税収入を確保できる税源があること及びその税収入を必要とする財政需要があることが明らかであるときは、これを許可しなければならないこととされている。

法定外普通税は、地方自治体の自主課税権を保障する制度であるといえる。しかし、実際にはすでに地方税法により所得・消費・資産の細部にわたって税目が法定されているため、新しい課税客体を見つけることは困難であり、法定外普通税の新設、変更については、自治大臣の許可を受けなければならないため、地方自治体が自主性を発揮することは事実上困難な状況にあると言わざるを得ない。

#### （イ）税率の制約

地方税法は、地方自治体相互間で、住民の地方税負担に余りに大きな格差を生じないようにするとともに、地方税が国民経済的にも無視し得ないほどの規模となっており、経済に重大な影響を及ぼす可能性のあることにも配慮して、地方税の税率について、標準税率、制限税率、一定税率及び任意税率の4種類の税率を定めている（注参照）。

標準税率が定められている税目について、財政上特別の必要がある場合に、標準税率を超える税率で課税することを超過課税という。超過課税は、納税者に対して通常以上の税負担を求めるものであるから、その実施にあたっては、これを必要とする特別の財政需要があり、かつ、これに対応するには財政運営全般について検討し、徹底した改善合理化を行っても、なお財源不足の状態にあり、超過課税に頼らざるを得ないことを明確にし、当該財政需要と新たな負担を負うこととなるものとの関連を十分考慮した上で、慎重に行うことが求められている。

また、普通税の税率が標準税率に達していない場合には、文教施設、厚生施設、消防施設、土木施設等の公共施設または公用施設の建設費、および戦災復旧事業費の財源とするために、地方債をもってすることは許されていない（地方財政法第5条1項5号）。

このように、標準税率が定められている税目については原則として条例により自由な税率の設定が許されるとしているが、実際には、標準税率を超える場合は財政需要の必要性および用途を明確にしなくてはならず、標準税率に達しない場合は、起債の制限があり、税率についても制約が存在する。

#### （注）

##### 〔標準税率〕

地方自治体が課税する場合に通常その税率によることが必要なものとして定められている税率を標準税率という。しかし、多額の赤字を生じ、財政再建のため財源を必要とする場合のように、その財政上特別の必要がある時は、これを超える税率で課税することができ、逆に財政的に余裕がある場合にはそれ以下の税率で課税することができる。

### 〔制限税率〕

地方自治体が課税する場合に、これを超えてはならない、いわば上限として法定されている税率を制限税率という。制限税率だけを定めている場合と、標準税率を定め、併せて制限税率を定めている場合とがある。後者は、財政上特別の必要があり、標準税率を超えて税率を定める場合においても、この制限税率の範囲内でなければならないとするものである。

### 〔一定税率〕

地方自治体が課税する場合に、これ以外の税率を定めることを許さないものとして法定されている税率を一定税率という。国の経済施策等の観点から、流通税や消費税に分類される地方税について定められている例が多い。

### 〔任意税率〕

地方税法上特にその税率を定めず、地方自治体が任意に税率を定めることができるとしているものが任意税率である。地方自治体が特別の目的の事業等に要する財政収入を確保するために、その受益者等に対して課税する税目及び法定外普通税がその例である。

## (2) 地方自治と租税の果たす民主的機能

### ア 地方自治と自治財政権

そもそも、地方自治は立憲民主制の維持を目的とする重要な制度であり、地方自治を実効あるものとするためには、地方自治体が自主財源を持つこと、地方自治体がその事務処理に必要な経費に充てるための財政資金を自ら調達する権能（自治財政権）を持つことが重要である。

憲法第92条では「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づいて、法律でこれを定める。」とのみ規定し、自治財政権については直接ふれていない。しかし、憲法上民主主義を保障するための制度として地方自治が保障され、民主的コントロールの下、地方自治体にその事務を自らの責任で自主的に処理する権能が認められていても、地方自治体に自治財政権が認められていないのであれば、憲法が保障する地方自治は無意味なものになってしまう。

したがって、地方自治体は自治財政権を有するべきであり、自治財政権の否定に至るような地方財政制度は、憲法の「地方自治の本旨」に反するものといえよう。

### イ 民主主義と租税

租税とは、国または地方自治体が特別の給付に対する反対給付としてではなく、財政需要を充足するための収入を得る目的で、法律の定めに基づき私人に課する金銭給付とされている。

歴史的には、近代国家において、租税は、国王により一方的、強制的に徴収され、国民はこれに従わねばならないものであった。しかし、自然法思想が浸透し、社会契約説が説かれると、それまでの国王による生命・身体・財産に対する圧制に対し、自由主義・民主主義思想が発展し、租税の性質が変遷していくこととなる。

イギリスでは議会が1628年「権利の請願」を可決し、「議会の協賛をへずに租税を徴収しないこと、人民を不当に逮捕しないこと」を国王に承認させた。



また、アメリカでは、1765年、イギリス本国の「印紙条例」に対し、植民地代表会議が「本国議会に代表者を出席させないのなら課税権はない」と主張し、印紙条例を撤回に追い込み、後にアメリカ独立宣言へと発展する。

このように、租税の民主化および租税による民主主義の実現の歴史が制度として定着し、今日の財政民主主義が確立されることとなるが、日本国憲法においても、租税は、議会による法律によることを条件として、一方で、国家の権限としての「課税権」として規定されている（84条）とともに、他方で、国民の義務としての「納税の義務」として規定（30条）されている。

ここでは、租税は課されると同時に納められるべきものであり、更に、課される場合は、国民の代表機関である国会が決定する法律によることとされているが、このことは、租税が市民と国家との間にあって、民主主義実現の上で非常に重要な機能を営むものであることを意味していると言える。すなわち、市民は租税という媒体により、議会を通じて、国家の財政権ひいては行政権をコントロールすることが可能となるのである。このことは、先に検討したように、租税が民主主義の形成に果たしてきた役割の歴史や、先般の消費税導入の際の全国的な論議の高まり及びその後の投票結果からも明らかであろう。

#### ウ 地方自治体の課税自主権の重要性

イで見たように、租税は、歴史的に見ても民主主義の実現に向けて大きな役割を果たしてきていた。同様に民主的機能を担う地方自治を保障するため、地方における租税のあり方を追及していくことが民主主義を実現していく上で非常に重要な意味を持つてくる。

地方分権が進展する中、地方の役割は増大し、行政サービスも多様化する。そのための財源も地方自治体が自主性を発揮して確保することが必要になってくる。市民が地方議会を通じて地方の財源をコントロールし、ひいては地方行政をコントロールすることを可能にするため、地方自治体の自主課税権は最大限に保障されなくてはならない。

### (3) 自主課税権確保の方策

#### ア 分権型地方税財政制度下での地方税法

今まで見てきたように、地方税法は、地方自治体の自主性を認めながらも、税負担の著しい不均衡を回避し、国と地方の税源配分を行う等の観点から地方自治体の課税権について一定の基準を定めているが、実際には自主課税権が大きく制約されている。

したがって、現行の地方税法は、全国的統一性が要求される事項についてのみ定め、地方自治体の自主性を十分に発揮させるという視点から見直されなければならない。

具体的には、地方税法で地方自治体の基幹税目とその税率の幅のみを定め、基幹税目の税率決定権を地方に委ね、法定外普通税の設立・変更を許可制から届出制に改めることにより法定外普通税の設立・変更を容易にすることが必要となる。

#### (ア) 税目について

地方税法による、細部にまでわたる税目の法定は、地方自治体の自主課税権を実質的に空洞化させている。地方税法によって詳細に税目が法定されていれば、その税目について、その地方自治体にとって必要であるか否かを地方議会で議論することなく課税することを義務付けられることとなり、租税の民主的機能を果たし得なくしてなってしまう。

また、法定外普通税の創設を地方税法で認めていることは自主課税権の観点から有意義であるが、自治大臣による許可制をはじめとする制約があることから、その創設については、地方自治体は消極的とならざるを得ない。また、地方交付税が基準財政需要額と基準財政収入額とにより算出され交付されることから、地方税法の規定どおり課税してさえいれば、標準行政を行う上で財源を心配することはなくなり、積極的に法定外普通税を創設しようという意思は稀薄なものとなる。

自主課税権を発揮できるようにするためには、地方交付税を財源保障的なものから財源均衡化をめざすものへ改めるとともに、法定外普通税の許可制を届出制へ改めた上で、地方税法は地方税の基幹税目を法定するにとどめ（基幹税目については、本章2参照）、基幹税目以外の税目については、法定外普通税として創設するか否かは地方議会の自由な判断に委ねるべきであろう。

#### (イ) 税率について

地方税の税率については、流通税や消費税など全国的に一律であることが望ましいとされる税目についての税率である一定税率や特別の目的の事業等に要する財政収入を確保するために課される税についての任意税率を除き、標準税率が定められている。この標準税率は絶対的なものではないが、標準税率は地方交付税の基準財政収入額の算出基準として用いられており標準税率を適用していれば基準財政需要額との差額は原則として補填されること、標準税率を下回る税率の場合は起債の制約があること、そもそも標準的な税率として示されていること等から、税目の場合と同様、地方税法の規定どおりの税率で課税してさえいれば、標準行政を行う上で財政について心配することはなくなり、地方自治体において標準税率以外の税率を積極的に導入しようとする意思は稀薄なものとなる。

地方自治体が自主課税権を発揮するためには、一定の範囲内で地方自治体が税率の決定権（税率操作権）を有することが特に重要であろう。先に述べたように、地方税法は、自治体ごとに住民の税負担が著しく異なることとなるのを回避し、また、国と地方との間の事務配分に即した税源配分を行うとともに、自治体相互間における課税権を調整すること等の観点から地方自治体の課税権に一定の枠を設けているが、これらの地方税法の目的は、一定の幅をもった税率の規定であっても、基幹税目を法定してさえいれば達成できると考えられる。

したがって、地方税法は、実質的に横並びとなる傾向にある標準税率の規定は廃止し、最低税率と最高税率としてある程度の幅を持った制限税率を規定した上で、実際の税率は各地方自治体の判断に委ねることとすべきであろう。これにより、市民は地方議会を通じて地方税について議論を交わすことができ、地方自治体の活動をコントロールすることができよう。

## イ 自主課税権と賦課徴収権

国と地方の課税権と賦課徴収権の関係としての租税形態には、税収の帰属が一団体であるものと国と地方で分配するものに別れる。

税収が一団体に帰属する場合には、国や地方自治体が独立して課税し、賦課徴収を行う独立税方式（特別地方消費税等）と、国の課税方法に準拠して地方自治体が税額を決定する付加税方式（県民税・住民税等）がある。

一方、税収分配がなされる場合には、国が課税し、賦課徴収を行った上で地方自治体に配分する分与税方式（地方交付税・譲与税等）、地方自治体が課税し、賦課徴収を行った上で国に配分する分賦税方式、ドイツの共同税のように、国と地方自治体が共同で課税し賦課徴収を行う共同税方式がある（ドイツの共同税については48ページを参照）。

自主課税権を尊重する観点からは、同一税収が国と地方に分配される方法より一団体に帰属する方法の方が望ましく、その場合であっても、付加税方式よりも独立税方式の方が望ましい。また、税源の偏在による賦課徴収の技術的、効率的理由から、税収の分配が行われる場合であっても、国と地方のどちらか一方が課税権を有していない分与税方式や分賦税方式より、両者の関係は本来対等であるべきなので、国と地方が共同で課税権を持つ共同税方式の方が望ましいと考える。

ただし、ドイツでは各州の代表が集まる連邦参議院で州と連邦が利害を調整することができるが、日本にはドイツの連邦参議院に相当する機関はない。日本に共同税を導入する場合には、国と地方がそれぞれの利害を調整し、共同で意思決定をする機関についても検討することが不可欠である。

## ウ 税制決定手続への地方の参加

税負担等の全国的な統一性を保持する必要性から、地方税法により自主課税権が制約されることはある程度やむを得ないものと考えられる。しかし、地方自治体の自主課税権を保障するためには、自主課税権に関連する事項の改正にあたっては、地方の意思が反映されなくてはならない。

現在でも、地方自治法第263条の3により地方六団体の国政に関する意見提出権が認められているが、国と地方の利害を調整するためには上記イでのべたような国と地方が共同で意思決定をする機関、あるいは中立的な立場で双方の利害を調整する機関が必要となってくる。

本章の3 財政調整制度において、国と地方の税財政関係全般にわたって双方の利害を調整する機関として「地方財政委員会」の創設について検討する（72ページを参照）。

## エ 税務執行能力

今後、地方の役割が増大し、地方自治体の自主課税権行使の必要性が増すにつれて、地方自治体にはより高い税務執行能力が要求される。

税務執行能力に関しては、地方では国税より徴収コストのかかる税を賦課徴収していること、市町村では煩雑な固定資産税の評価替えの事務を3年に一度行っていることなどから、現在でも地方には十分税務執行能力が備わっているといえる。

徴収コストについては、平成5年度の実績では、国税が、税収百円当たり1円

の徴収コストがかかるのに対し、地方税の徴収コストは2.71円であるが、このことをもって地方の徴税執行の非効率性を云々する向きがあるが妥当ではない。固定資産税のように、地方税に適している税目はその性質上徴収コストがかかるものが多いこと、地方では狭い区域で賦課徴収を行うため効率性が損なわれることなどから、徴収費がかかるのはやむをえない面もあるからである。

しかし、行政経費はできるかぎり抑えなくてはならない。同時に、税務行政は市民の財産権に直接かかわる行政であり、権力的側面はぬぐい去ることはできないため、その執行に当たっては慎重さを欠くことはできない。

そのため、地方自治体においては、自主課税権を有効に行使しうるために、税務行政執行能力の向上がより一層求められることとなる。

## 2 地方中心型税体系の確立

### (1) 地方税の理念

租税をどのような原則に基づいて設計することが望ましいかということについては、アダム・スミスやワグナーの租税原則があまりに有名であるが、その後も、多くの財政学者が自説を展開している。また、各国における税制改革においては、こうした租税原則を踏まえた改革の理念が掲げられている。例えば、アメリカのレーガン政権の下で行われた1986年の税制改革では、大統領提案において、公平、成長、簡素化が提唱され、日本における消費税導入時の税制改革では、税制改革法において、税負担の公平、経済に対する中立性、税制の簡素化が掲げられた。

また、昭和24年に出されたシャープ勧告では、地方自治制度や地方税の改革問題も詳細にわたってふれられている。この中で、地方税制設計のための基本的原則として、次の4原則が掲げられた。

- 1 税制は簡単でなければならない。
- 2 各地方税は有効な地方行政を可能ならしめるものでなければならない。
- 3 税務行政の能率を著しく低下させることなく、また劣等な種類の租税を用いることなくして実施できる限り、国と都道府県と市町村の間には税源の分離があるべきである。
- 4 地方行政単位は、地方選挙民の必要と要求に応じて税率を上下する権限を持たねばならない。

これらの諸原則も、当時の地方税制を取り巻く諸情勢と無縁のものではない。

例えば、1の税制の簡素化については、当時、法定独立税約30種に加え、かなりの種類の法定外独立税（北海道内の市町村だけで77種）が存在しており、ほとんどが些細な税目で成り立っていたことが背景にある。

また、3の税源分離の原則については、シャープ改革前の昭和21年において国税94に対して地方税6と、当時は国税に税源が圧倒的に集中しており、地方税には基幹税が存在していなかった。

このような税制設計のための理念は、租税原則との関連の下で、常に社会情勢や国民意識をにらんだものが取り上げられてきたといえるであろう。そうであるならば、われわれは、今後の望ましい地方税制を提示するには、これからの地方税に求められる理念を明確にしておかなければならない。すなわち、地方税に求められる多くの原則は、ときにトレード・オフの関係にあるものが少なくなく、したがって、これからの社会を展望するとき、どの原則を重視していくのかを示しておく必要がある。

ここでは、これからの地方自治のあり方を念頭に置いて、次の5つの理念を提示したい。

#### ア 「公平」

民主主義社会にあつては、シャープも指摘したように、税制は公平なものでなければ成果は上げられない。税の負担者の負担能力に応じて（応能原則）、あるいは、公共サービスの受益の程度に応じて（応益原則）、その負担が決められるべきであるが、厄介なことは、現実にはこうした公平の基準が相対的でしかありえず、

時代とともに変化していくことである。したがって、地方税制の設計に当たっては、今後供給されるであろう行政サービスの質や量を踏まえる必要がある。例えば、高齢社会において、地方に求められる福祉政策を実現するための財源としては、その福祉政策による受益に応じた負担が求められるような税制が必要であろう。また、分権が進み、自主財源が強化され、国と地方の役割分担が明確になるならば、現在のように巨額な財政移転を前提とする税制とは異なり、おのこの政府レベルにおける税制について、公平性が要求されよう。

#### イ 「負担分任」

これまでの地方財政の背景には、国の責任において行うべき事務を地方が代わって執行してきたという側面があり、その点で、地域住民が行政サービスに要する経費を負担するといっても、地方交付税や国庫支出金などの財政移転と地方税が組み合わされてその経費がまかなわれてきたため、どれだけを住民負担とすべきなのかが不明確であった。これからの地方が行う行政サービスに要する財源は、こうしたフィスカル・イリュージョンを排し、その負担をその地域住民に適切に求めていくことが必要である。そうすることによって、地方の財政責任の明確化を促し、結果として、適切な行政サービスの量が決められることにつながるであろう。

#### ウ 「簡素、明確化」

すでに述べたとおり、かつてシャープは、各行政主体ごとの行政責任を明確にするために、税源の分離を図り、租税の数を最低限に押さえることを提案したが、シャープ勧告に基づく地方税制のその後の変遷をみると、必ずしも簡素、明確化の観点から望ましいものであったとはいえない。もちろん、当時の論理がそのままこれからの地方税制に当てはまるものではなく、現代のように行政経費の規模が大きくなると、税源の完全な分離は困難であろう。しかし、分権にとともない、それぞれのレベルの政府の責任がはっきりしてくるとともに、簡素、明確化の視点はやはり欠かすことができない。分権型社会の下では、住民による税制の選択は、行政サービスの質や量をコントロールする強力な手段になるであろうし、その前提としての自主課税権を確保する見地からも、住民に容易に理解されうる国から独立した税体系を目指すべきである。

#### エ 「中立」

いうまでもなく、資本主義社会においては、税制が経済システムに与える影響は無視し得るものではないが、とりわけ、今後の経済成長がそれほどの伸びを期待できない中で、税制の中立性に対する要請は今後増していくであろう。経済のグローバル化が進む一方で、自治体の自主権が拡大されていく中であって、地方の自主財源強化のための税制設計において、中立と自主性のバランスが問われる場面が十分予想され、近年では、法人所得税の実効税率と超過課税の問題、地方消費税における一定税率の問題などがその例である。しかし、本来、中立性と自主性は完全なトレード・オフの関係に立つものではなく、中立性を踏まえた税制を自治体自らが、住民の支持を得て構築することが重要であるといえる。

## オ 「自主・十分性」

地方自治体の行政権限の拡大にともなって、その財源として自主財源である地方税源を確保することが課題となっており、今後の分権の進展に応じて、あるいは新たな行政サービス供給に対する住民の支持によって、自治体が独自に税収を増加させうる（又は減少させうる）ような税源の配置をしておくことが何よりも求められる。

## (2)新しい税体系の検討

### ア 所得課税のあり方

応能原則に基づく租税負担能力の指標は、各人の経済力を最も表象するものを採用すべきであるが、第一義的には、所得が優れているといえるであろう。支出税推進論者にみられるように、各人の経済力はどれだけ稼いだかではなく、どれだけ消費したかを指標とすべきであるという主張に対しては、支出税そのものを否定するものではないが、所得と消費が表裏一体であることを踏まえると、所得課税を中心に据えて検討を進めたとしても大きな障害はなかろう。もちろん、所得課税のみに頼っているのは、公平、中立は満たされるものではなく、また、十分な税収を調達することも困難であろう。したがって、適切なタックス・ミックスを図る必要があるが、こうした要請は、主として、完全な所得の捕捉は不可能であるという所得課税の課税上の限界からもたらされていると考えるべきであろう。

#### (ア) 個人所得課税

個人所得課税は、公平、負担分任の観点からは、地方税に最も適している。課税最低限や各種控除を設けることにより、人税として納税者の経済的事情を勘案することができるとともに、その税率操作を通じて財政責任の明確化を促し、住民は「足による投票」を通じて最も望む行政サービスを効率的に提供する自治体を選択することができる。この場合、国が所得の再分配機能を担うことを考えると、スウェーデンの地方所得税及び所得税のように、比例税率部分を地方税、累進税率部分を国税とし（スウェーデンの地方所得税については注を参照）、また、地方所得税の課税最低限を引き下げて、ほとんどのサラリーマンが、一生のうち所得課税として負担するのは地方所得税だけであるような形態が望ましい。

具体的には、現行住民税の均等割額を引き上げるとともに、一定の課税最低限を超える所得階層からの一定の比例税率部分を加えたものを市町村住民税とし、課税最低限を超えるより高い所得階層から一定の比例税率もしくは2段階程度の税率部分を府県住民税とする。国は、課税最低限を超えるさらに一段高い所得階層から緩やかな累進税率部分について所得税とする（次ページの図表3-1）。

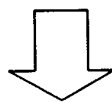
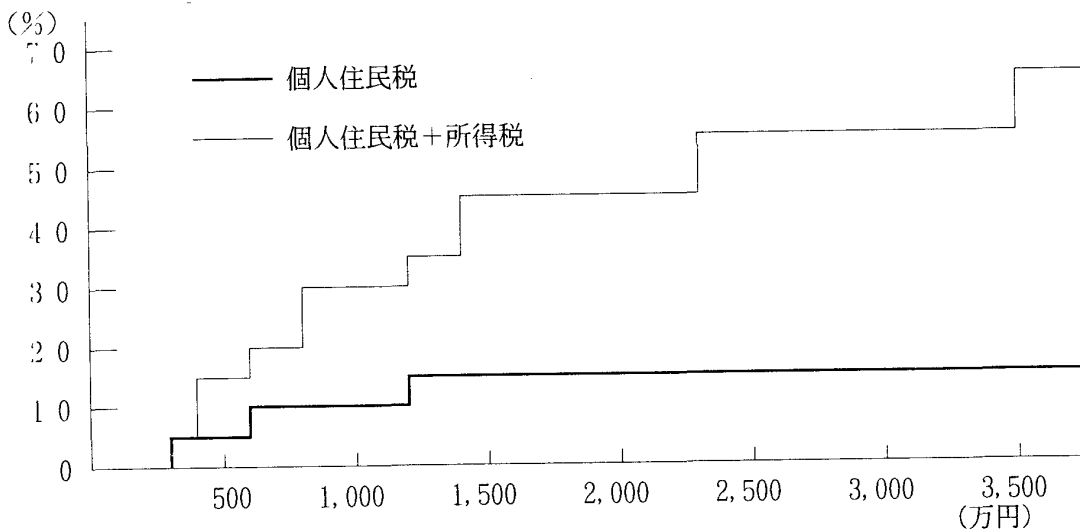
このように、個人所得税については、異なる政府レベルにおいて、税源の重複が生じるが、その税源配分は地方所得税に厚くし、分権の進展に応じて、地方、できれば市町村に賦課徴収事務を一元化することが望ましい。また、個人所得税を共同税化することは、地方自治体が全体で意思決定を行う共同意思決定を前提とするため、住民による受益と負担の選択や地方自治体の多様性、独立性が損なわれる可能性があり、否定的に考える（ドイツの共同税については、48ページを参照）。

(注) スウェーデンの地方所得税

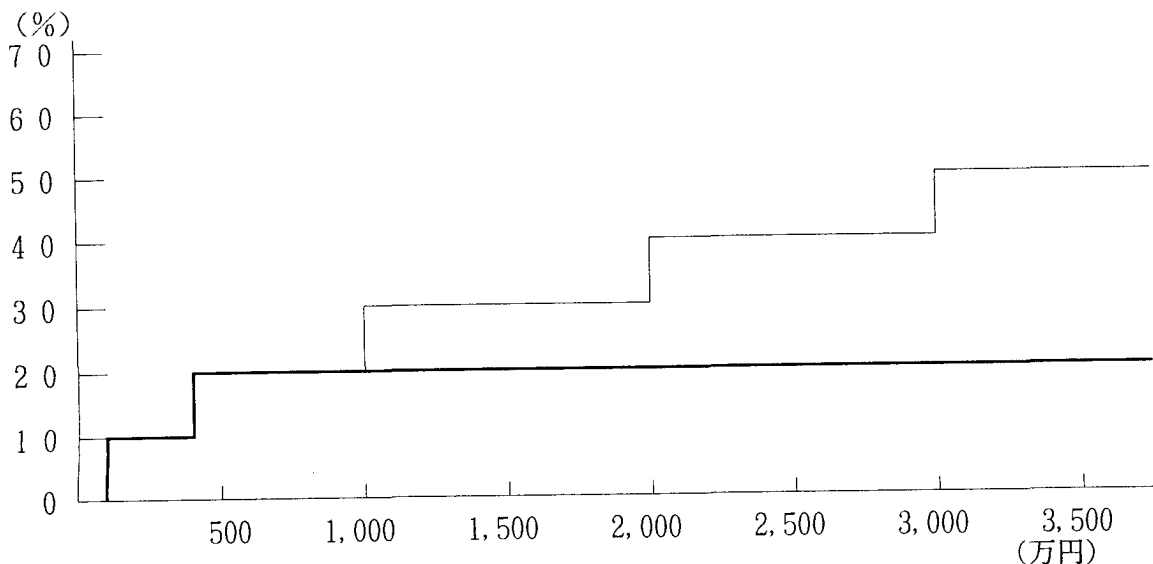
スウェーデンは、地方税収のほとんどが比例税率の地方所得税でまかなわれている。平均税率が、県12.7%、コミューン（市町村）17.3%で、合わせて30%である。この税は、基礎控除が小さく、所得のある者のほとんどに課税される。国は、一定の所得を超える高所得者に対してのみ、さらに上乘せで比例税率（20%）の所得税を課すが、その対象となるのは、地方所得税の納税者数の2割弱である。スウェーデンでは、国税として高率の付加価値税を実施しており、個人所得課税は、およそ8割が地方所得税として地方の税源になっている。なお、歳出額から補助金や手数料などを除いた額を納税者数で除して、毎年の税率が決められており、地方税収が歳入に占める割合は、県が70%、コミューンが47%と高い比率を保っている。

(図表3-1) 所得税・個人住民税の限界税率とその改善イメージ

< 現 行 >



< 改 善 >





(イ) 法人所得課税

法人所得課税は、税負担が最終的に個人（出資者、従業員、消費者等）に帰着するものであること、法人課税の税収は安定性、普遍性に欠けるものであること、地方の行う行政サービスは生活者のための施策が今後中心となると考えられることを踏まえると、地方自治体、とりわけ基礎的自治体の基幹税目として措置することは望ましいものではない。国際的なすう勢をみると、法人課税に係る税率は引き下げられる傾向にあり（図表3-2）、法人課税は個人所得課税の源泉徴収的位置付けであって、両者の統合が議論されている状況にあり、かかる見地から、応能原則に基づく地方税として正当化することは困難になりつつある。今後の行政サービスの受益と負担を明確にする観点からも、地方における法人課税は、ミニマムタックスとしての応益原則に着目した税だけが根拠を持つ。

(図表3-2) 法人所得課税の実効税率の国際比較

国名		年	
		1984	1994
日本	国 税	35.98 %	33.48 %
	地方税	16.94	16.50
	計	52.92	49.98
アメリカ	国 税	41.58	31.75
	地方税	9.60	9.30
	計	51.18	41.05
イギリス	国 税	45.00	33.00
	地方税	—	—
	計	45.00	33.00
ドイツ	国 税	43.48	35.22
	地方税	13.04	13.04
	計	56.52	48.26
フランス	国 税	50.00	33.33
	地方税	—	—
	計	50.00	33.33

(資料：大蔵省『財政金融統計月報』1995年4月号等より作成)

したがって、現行の法人住民税は廃止し、法人住民税の均等割と法人事業税を統合、縮小して、外形標準に基づく事業税とすべきである。この場合、法人の営業活動にともなう行政サービスの受益の範囲を考慮すると、広域的自治体の税源とすることが適当である。法人所得を課税標準とする税源は、基本的に国税とし、景気調整の手段とするとともに、財政調整の原資とすることが望ましい。また、財政調整の規模によっては、法人所得課税は共同税として、国が賦課徴収を行って地方へ配分し、水平的財政調整の財源とすることもできる。

#### (ウ) 法人外形課税

応益原則に立脚する法人課税の課税標準として、現行の事業税のような法人所得では負担の公平が確保できない。企業が地方自治体から受ける行政サービスを量る指標として何に着目するかであるが、企業の活動量や規模を表す指標がもっとも望ましい。具体的には、資本金、従業員数、保有資産、付加価値などが考えられるが、業種間による負担のバラツキを回避し、事業の活動規模をもっともよく表すという意味では、やはり、付加価値が優れているといえるであろう。

また、①所得税が所得の分配局面、消費税が支出局面で課税されるものであり、担税力の捕捉という観点に立てば、事業税は生産局面に着目して課税すべきであること、②応益原則に立つ限り、一義的に負担者は事業者であること、③法人所得税に係る会計計算の過程で比較的容易に課税標準が算出できることなどから、課税ベースは、加算式の所得型付加価値が適当であろう。

所得型付加価値は、給与、支払利子、地代及び利潤で構成されるが、これら要素ごとに補正を加えることによって、業種間の税負担を調整することが可能である。

### イ 消費課税のあり方

#### (ア) 一般消費課税

応能原則の下での個人所得課税のみに依存した税体系は必ずしも公平な税制とはいえないこと、今後直間比率の是正が図られていく中で負担分任の原則から高齢者を含めた生活者のための行政サービスの経費調達に地方での消費課税が適していること、非居住者に対して行政サービスの経費を求める必要があることから、分権型社会システムの下では、地方税において消費課税の比重を高める必要がある。

しかしながら、一方で、地方の個人所得課税を比例税率とすることにより理論的には消費税の課税ベースとさほどの違いが生じないこと、ナショナル・ミニマムを保障する観点から国においても安定税目が必要とされることから、課税ベースの広い一般消費課税をすべて地方税とする積極的意義はそれほど大きくない。

一般にすべての消費行為は基礎的自治体の行政区域内で完結するものではないこと、制度の簡素化を踏まえると課税団体は少ない方が望ましいことから、一般消費課税は、どちらかといえば基礎的自治体よりも広域的自治体に適している。この場合、外形標準課税による事業税と地方消費税とを、それぞれの課税標準が近似することから、統合すべきとする議論があるが、すでに述べたように、事業税が所得を生産局面で捕らえるものであるのに対し、消費税は支出局面に着目したものであり、一義的な税負担者の相違を踏まえると、いたずらに税源を限定す

るものであって、統合することには消極的とならざるを得ない。

また、地方税としての消費課税になじむ課税形態として小売売上税が考えられるが、現状における課税技術上、E C型付加価値税が消費課税の中で最も優れた課税形態であり、付加価値税方式を小売売上税方式に改めることは慎重であるべきである（消費課税類型別特性については、次ページの図表3-3を参照）。

そうすると、国及び広域的自治体における所得課税を補完するものとして消費課税を位置付け、両者の共通的な税源として、共同税化を図ることを提案したい。E C型付加価値税方式では、応能原則に基づき消費者の負担とすることを明確にするならば、自治体間での税収分配が不可避であり、共同税方式はこの要請にも応えることが可能である。ただし、分権型税財政制度を前提にすると、賦課徴収権は国ではなく広域的自治体に持たせることが是非とも必要である。

#### （イ）個別消費課税

基礎的自治体の行政区域内においては、一定の消費行為と行政サービスの間に密接な相関関係を見出だすことができる。たとえば、観光地における消費行為と観光振興事業（特別地方消費税）、ゴルフ場の利用とゴルフ場に係る道路、水道事業（ゴルフ場利用税）等である。こうした点を踏まえ、基礎的自治体においては、行政サービスの特殊性との関連で、個別消費税の導入を積極的に検討する必要がある。この場合、中立性、自主性の観点から、その導入に当たっては、各自治体が独自に定める課税方式により、住民の選択に基づいた法定外普通税として課税すべきであろう。

(図表 3 - 3) 地方税としての消費課税類型別特性

種別 項目	個 別 消 費 税	小 売 売 上 税	多 段 階 付 加 価 値 税
公平性	・課税客体によって異なる。 cf. 生活必需品課税、 奢侈品課税	・水平的公平には優れる が、逆進性がある。	・水平的公平には優れる が、逆進性がある。
簡索性	・課税客体によって異なる。 ただし、一般に、納税 義務者数は限られる。	・小売業者が納税義務者 となるため、徴税コスト が高くなる。	・納税義務者が多くなる が、簡易課税制度等によ って、簡素化が図れる。
中立性	・特定の財・サービスに 対する課税であるため、 資源配分に一定の影響を 与える。	・中立的である。 ただし、小売業者のみ に納税事務負担がかかる のが、難点。	・中立的である。
自主性	・課税客体、税率等の自 主決定が比較的容易であ る。	・税率等の自主決定は、 理論的には可能だが、中 立性の観点から制約があ る。	・税率等の自主決定は、 困難である。
応益性	・課税客体によって異な るが、一般に、特定の消 費行為と行政サービスと の間に応益性を見出すこ とが容易である。	・税の帰属地と消費地が 一致するため、地域の行 政経費を、その地域の消 費者が負担できる。	・最終消費に応じた税収 の清算が行われれば、税収 の帰属地と消費地は一致 する。
普遍性	・課税客体によって、税 収の偏在がありうる。 cf. 電気ガス税、ゴルフ 場利用税	・税収の偏在は小さい。	・最終消費に応じた税収 の清算が行われれば、税収 の偏在は小さくなる。
その他	・課税に関連する特定業 界からの抵抗が強い。	・小売業者には、零細の ものが多く、捕そく率に 難点がある。 ・多段階型付加価値税と の併存は、納税義務者の 事務負担からみて、困難 である。	・税収の清算を行わず、財 の形成の各段階に税収を 分属させるべきとの考え 方があるが、事業者負担 の企業課税と競合する恐 れがある。

## ウ 資産課税のあり方

### (ア) 資産課税の意義

資産課税のあり方を考える場合、資産の移転、増価、保有というそれぞれ違った局面での課税に分類して考える必要がある。これらは違った課税根拠の上に成立しているものであり、現行の資産課税も、移転、増価、保有のそれぞれについて異なった課税が行われている。一方で、この分類のなかでさらに課税の対象となる資産を限定したり、複数の課税団体が絡み合うことで複雑で分かりにくい税体系の原因の一つにもなっている。

資産移転税は、相続税・贈与税がその代表であるが、納付先となる地方自治体を特定することが困難なこと、偏在を招くことが予想されること、普遍性、安定性に欠けることなどを踏まえると、地方税とすることは望ましくない。富の集中排除、所得再分配を課税根拠とすることからも国に配置すべきである。また、現行の地方税に不動産取得税があるが、固定資産税の前取りという性格は取得者の保有期間を考慮できないなどの問題があること、他の課税根拠を成立させることが困難なこと、中立性に欠けることを踏まえると、今後法定税目として存続させることは望ましくない。

資産増価（キャピタル・ゲイン）税については、本来であれば課税対象資産を特定することなく、毎年、保有資産を評価し、これを課税ベースとする租税により課税されるべきである。このような租税の形態として富裕税（注参照）があるが、所得課税を中心とする税体系にあっては、未実現のキャピタル・ゲインも課税ベースに含む包括的所得課税の実現が最も望ましい。いずれにしても、課税技術の向上が必須条件である。

資産保有課税については、富裕税が実施されれば所得課税を効率的に補完し、より公平な税体系の構築に寄与すると思われる。しかし、今後資産の形態も多様化すると考えられ、完全な形での実施がされないかぎり中立性や公平性を損うことになる。現在行われているような実現時点での資産ごとのキャピタル・ゲイン課税や対象資産を特定した保有課税では、応能原則に基づく租税負担能力の指標としては限界がある。しかし、現行の固定資産税のように応益原則に立脚した保有課税は、受益と負担に着目した租税であるため資産を限定でき、普遍性、安定性に優れているなど、地方税源の確保という観点からは、なお重要な地位を占めていくものと思われる。一方で、地価税が国に配置されているが、土地の有効利用の促進や投機的取引の抑制といった政策目的の手段であり、公共経費を負担するという租税本来の存在根拠にそぐわないものであるため、経常的租税として存続させるべきではない。

### (注) 富裕税

諸形態に複雑化した資産を総合した純資産（総資産－総負債）を課税標準とする経常的資産課税。理論的には資産選択について中立であり、保有資産に対する租税としては理想的なものである。課税根拠は、資産所得の重課と所得税で捕捉しえない担税力への課税という2点により正当化されている。帰属所得ないし帰属消費の課税が可能であること、発生時点で未実現なキャピタル・ゲインの課税が可能であること、これらの点で所得税の補完税として機能すると考えられる。所得税と富裕税の組合せは、これと同程度の累進性を有する所得税のみ

を課する場合と比べて、労働に対するインセンティブ及び生産と投資への影響ははるかに小さい。

日本では昭和25年にシャープ勧告に基づいて導入された経緯を持つ。シャープは富裕税の導入により富の集中排除と、より生産的でより貨幣所得を生む資産への転換が促進される効率性を目標に掲げた。

しかし、一般資産の包括的把握、帰属資産の確定、資産ごとの評価など、これらを完全に実現することは課税技術上不可能に近い等、富裕税の抱える問題は多かった。結局こうした問題をクリアできない富裕税は、純資産額の不確実さゆえ公平性を損い、徴税費も割高なものとなり、導入から3年で廃止に追い込まれた。

#### (イ) 不動産保有課税の地方税としての適性

地方の税源を考える場合、個人の経済力の指標として最も優れると思われる個人所得課税を、公平、負担分任の観点から、その比例部分を地方税の基幹税に据えるべきであると先に述べたが、これとならんで、地方、とりわけ基礎的自治体の基幹税の一つとして不動産保有課税を据えるべきである。

所有資産への課税、特に土地、家屋といった不動産に対する課税は歴史的に古く、近代税制成立の当初、租税は地租収入がほとんどであった。日本においても、地租・家屋税の創設は明治初期にさかのぼることができる。現在では不動産を所有していれば固定資産税を納めなければならないという意識は市民に定着している。市町村が評価を行ってきたことも、今後の税務行政のあり方を考えたときに重要な基礎となるだろう。また、諸外国を見ても不動産に対する租税を地方の基幹税としている国は多い。特にイギリスでは、地方の基幹税としてコミュニティ・チャージ（人頭税）、カウンシル・タックス（居住用資産の占有に対する課税）と、近年目まぐるしくその姿を変えたが、それまで長い間、不動産の賃貸価値を基礎とした年間使用価値を課税標準とし、その占有者を納税義務者とするレイト（資産税）だけで地方税をまかなっていた。

このように不動産を課税客体とする租税が地方税として定着し、また、これからも地方税源として重要な地位を占めると思われるのは、次にあげるような適性があるからである。

第一は応益原則である。これは、公共サービスと土地、家屋といった資産には、深い関連があり、これら資産の価値は公共サービスによって増大するから、その資産価値に応じた負担は受益と負担の関係を満足させるもので、これが負担の公平にもつながるというのである。これに対して、資産価値の増大は、必ずしも公共サービスによるものではないといった議論や、受益と負担を明確に測ることができないといった懸念もあるが、一方で、道路や橋の建設、公園や学校といった公共施設の存在が資産の価値や収益に影響することもまた、否定することのできない事実である。つまり、応益原則そのものが成り立たないのではなく、資産価値と公共サービスの関係を明確に測定することの難しさへの疑問と言えよう。

第二に普遍性、安定性があげられる。これには、不動産の存在が普遍的で、また、移動できないということが大きく作用している。つまり、地方自治体にとって、その地域社会の中に税源が普遍的に存在し、また、税源の帰属が明らかで、その捕捉、管理が容易であることが非常に重要だからである。

第三は、域外者へも負担を求めることができる租税であることだろう。地方政府が国境管理を行わないが故にスピル・オーバーの発生は防ぐことはできない。しかし、保有不動産への課税は、地域内に居住はしないが土地や事務所などを所有したり、地域内の法人による生産物を消費することにより、その地方政府の提供する公共サービスの恩恵を享受していると考えられる域外者へ負担を求める手段となるからである。

#### (ウ) 不動産保有課税の役割

##### a 応益性・公平性の検討

不動産保有課税の地方税への適性は前述のとおりだが、地方政府の基幹税として、どの程度の役割を担うことができるだろうか。それは、不動産所有者の担税力をどこに見出だして、負担を求めるか、また、不動産所有者ばかりに負担を求めることで公平性の確保が可能だろうかといった疑問への答えによって導かれるものと思われる。

資産保有課税の性格付けには、資産そのものの価値に見出だして課税する財産税と、その資産から得られる、または得られるであろう収益の範囲内での負担とする収益税がある。現在の固定資産税を例にとってみると、その課税標準が資産の時価であるという点に着目すれば、資産価値に課される財産税と考えられるし、一方では、居住用資産への軽減措置や負担調整措置、課税標準となる評価額のあり方などをみると、その資産から得られるであろう収益の限度内での負担を求めようとする姿勢がうかがえる。

また、財産税・収益税と深く関わりがあるのが人税と物税の区分である。資産所有者の収入や負担能力を加味するかどうか、つまり人的要素を取り入れるか否かである。

同じ価値の土地と家屋を所有する者が、必ずしも同じ収入を得ている、または、得る能力があるとはいえない。家族状況や年齢などの違いは、さらにそれを助長するだろう。また、不動産資産は持たなくとも、多くの収入を得ている者もあるだろうし、不動産以外の資産を多く持つ者もいるだろう。不動産が享受する公共サービスの量とこういった個人の事情は無関係かも知れないが、公共サービスを享受するのは不動産所有者ばかりではない。こうして考えてみると、不動産保有課税に応能原則をももちこみ、また、不動産保有課税によってすべての公平の確保を図ろうというのには無理があるように思われる。唯一言えることは、同じ条件の資産を持ち、その資産が同じ公共サービスを享受している場合、その対価として同じ負担を負うことが応益原則を満足させるということである。

##### b タックス・ミックスの必要性

不動産を課税客体とする資産課税が、そのみを基幹税としたのでは、前述のような限界に突き当たることから、地方税源としての役割は、個人所得課税とのタックス・ミックスを念頭に考えるべきだろう。

不動産保有課税のもつ逆進性や公平性の問題点は、個人所得課税との役割分担により、解決するものと思われる。つまり、所得に応じた負担を求める人税としての役割は、個人所得課税がその役割を負うものとして、不動産への課税は、あくまでも公共サービスの対価としての負担を求めていこうとする応益原則に立脚

した租税とすべきである。そして、所得の再分配、富の集中排除といった機能は地方が担うべきではないという考えから、あくまでも資産の収益内での負担を予定した比例税率によって、個人所得課税の補完的役割を果たすべきではないだろうか。このような性格の租税として配置するためには、課税標準となる評価額は地方自治体の行政サービスによる資産価値の増大分を正確に反映したものが要求されるだろう。また、居住用資産への配慮や低所得者への配慮については、帰属家賃や、資産の効率的運用を考えて必要最小限にとどめるべきである。

かつて、イギリスがレイトと呼ばれる不動産占有者を納税義務者とした租税だけで地方税をまかなっていたが、居住用資産レイトについては、低所得者に対する税額の全部または一部の還付金制度を設けるなどした結果、レイトの収入のほとんどが非居住用資産レイトと中産階級以上の所得者層による居住用レイトとなり、有権者の半数以上が非納税者という状況に陥った。つまり、負担分任とは程遠い状態だったのである。これを解決すべく、その後導入されたコミュニティ・チャージ（人頭税）は、負担分任の究極の租税といえるもので、ある地方政府の地域内に居住する18才以上の住民全員に、ほぼ一律の税額の納付を義務づけたものであるが、これは、その逆進性から公平性を損い、やはり失敗に終わっている。

このイギリスの例のように、不動産を課税客体とする租税で、あるいは一つの租税で、応益性、公平性、さらには負担分任といった地方税に求められる条件を全て満足させることは非常に難しいと言えよう。

#### （エ）企業負担のあり方

これまで専ら、個人を対象として議論を進めてきたが、地域社会を構成するメンバーには、個人の他に企業が考えられる。不動産保有課税を企業に求める場合の根拠と、その負担の求め方について考えてみたい。

まず、企業を地域社会のメンバーとして負担を求めること自体に問題はないだろうか。企業が生産活動を行うとき、その活動が公共サービスの便益を受けていることに異論はないだろう。問題があるとすれば、企業そのものがその便益を享受するのではなく、最終的には従業員や役員、さらには消費者といった個人に帰着すると考えられることである。だとすれば、公共サービスの受益の対価として企業にその負担を求めることはできないのだろうか。しかし、もしこの負担を個人の段階で求めるとしても、その帰属を確定することは不可能といえるだろう。そうであれば、受益が帰属するであろう個人の負担を、企業という、受益が集約された段階に求めるほうが、受益と負担の一致が図れるのではないだろうか。このような理論が成り立つのなら、企業の保有する資産について、応益原則に立脚した不動産保有課税の負担を求めることは、個人についてのこれまでの議論をそのまま当てはめて説明されるだろう。

しかし、本節(2)のア「所得課税のあり方」で述べたように、不動産保有課税を据える基礎的自治体においては、他に、法人に負担を求める基幹的税目を持たないのである。従って、個人課税のようなタックス・ミックスの考え方を適用しづらくなる。企業に対して、応能原則に基づく租税を地方税として正当化することが困難であることは、やはり本節(2)のアの中で述べたが、応益原則による負担を求めるとしても、不動産保有課税だけで、企業が享受する公共サービスの量と、これに対する対価である租税負担の関係を満足させ、企業間の公平を確保するこ



とはできないだろう。つまり、事業形態の違う企業どうしを比較した場合、生産要素として多くの資産を所有する法人ばかりに負担が偏ってしまうといった事態が想定されるからである。

企業の受益を図る目安として、その事業規模が挙げられるとするならば、企業への課税を行う場合には、保有している不動産だけを課税標準としたのでは不十分である。これを補うための方策としては、現行の固定資産税で行われている事業用償却資産の課税ベースへの組み入れ、事業所税で行われている床面積、給与支払額を課税標準とすること、フランスの地方自治体が法人の企業活動に対する租税として実施しているように、保有不動産の賃貸価格と賃金支払額を課税標準とすることなどが考えられる。いずれにしても、これからの分権型社会にあって、地方自治体に自主課税権が認められるのであれば、それぞれの地方自治体が、企業の活動形態に応じた独自の課税標準を取り入れて、応益原則に立脚した外形課税として企業に課税すべきである。

#### (オ) 分権型社会における負担のあり方

これまで受益と負担の関係を柱に、基礎的自治体における不動産保有課税のあり方を述べてきたが、分権型社会において住民による税制コントロールを用意するために、受益と負担の関係を住民から見えやすくするだけでなく、行政サービスの質・量を考慮した負担のあり方を住民自らが決定できるような制度を構築しなければならない。

不動産への租税が応益原則の上に成り立っているもので、公共サービスによって資産価値が増大することに着目したものであることは先に述べたとおりである。しかし、これだけでは、「道路を造ってやったからあなたの土地は価値が上がりました。それなりの負担はして下さい」という一方通行になりかねない。まちづくりの計画の段階から、地域社会の構成メンバーである市民や企業の参加が確保され、「みんなで考えたまちづくりのための負担は負いましょう」という姿が住民自治の一つのあり方ではないだろうか。

分権型社会における地方の租税体系を構築するには、市民が租税負担とサービスを秤にかけられるような負担のあり方をセットで考えなければ、市民が支持する地方分権は実現しないだろう。

### エ 共同税導入の検討

#### (ア) ドイツの共同税

現在、ドイツでは、連邦基本法において、所得税、法人税及び売上税の3税目が共同税として定められており、その収入は、連邦及び州に共同に帰属することとされている。その税収の配分割合は1993年時点では次のとおりとなっている。

	連邦	州	市町村
所得税	42,5%	42,5%	15,0%
法人税	50%	50%	—
売上税	63%	37%	—

こうしたドイツ共同税の税収は、連邦、州及び市町村の間で分割されるが、こ

のときそれぞれの政府レベル全体の事務量を勘案してその配分率が決定され（垂直的配分）、その後、州間、市町村間の財政力の違いに応じて個々の政府に配分がなされる（水平的配分）。

このようにドイツ共同税は、財政調整機能を発揮しつつ、一方でその賦課徴収を一括して行うことにより、徴税事務の合理化を図っている。しかしながらこうした仕組みが支障なく機能するのは、その背景に、州の権限が元来非常に強固であり、それが基本法において保障されていることがあり、この点は見逃してはならないであろう。

ドイツにおいては、国家的権能の行使及び国家的任務に関して、連邦は基本法に列挙された事項に限り権限を有し、州はその他の事項について広く権限を有するものとされている。租税に関する権限について具体的に言えば、立法権に関しては、州の利害に関係する法律等については、連邦参議院を通じて州の同意が必要とされているとともに、行政権に関しては、連邦は特定の租税に関する権限に限定され、税務行政権限のほとんどが州の固有行政又は州への委任行政として州に付与されている。

したがって、ドイツの共同税は、連邦と州の２段階の国家構造を前提として、連邦と州が正に対等に課税権を行使し得る制度となっている。

#### （イ）共同税方式の日本への導入の可能性

ところで、日本の税制にこうした共同税方式を導入することについては、第3章1節でも指摘したように、国と地方がその課税権の行使に関して共同で意思決定を行うことができるシステムが是非とも必要であり、万一、こうしたシステムが確立されていなければ、共同税とは名ばかりの、実態は単に国税の付加税にすぎない非常に独立性に乏しい地方の税源になってしまう恐れが強い。

したがって、日本における共同税導入の可否は、税務立法面でも、税務行政面でも、実質的に地方の自主性が確保され、国との関係において対等な立場となれるかどうか、すなわち、地方分権の成否にかかっているといえる。

また、すべての地方税の共同税化を図るということについては、否定的といわざるを得ない。なぜなら、地方自治体の国からの独立性も重要であるが、住民による受益と負担のあり方の選択を尊重し、地方自治体の多様性がより重視されなければならないからである。そうすることによって、「足による投票」を通じて、住民は最適な行政サービスを提供する地方自治体を選好することができる。

基本的には、個々の地方自治体の条例制定権に基づく自主課税権を最大限尊重し、その中で可能な範囲での徴収一元化に止めるべきであろう。例えば、個人所得税は、たとえその課税標準が国、地方で類似するとしても、自治体の財政責任の明確化を促し、自治体間の競い合いにより効率的な行政サービスの提供を可能にさせるためには、住民が受益と負担の関係から適切な負担水準を選択することができる独立税方式を貫くべきであろう。これに対して、多段階型の付加価値税や法人所得税のように、最終的な税負担者に関係する自治体と税の帰属地が必ずしも一致せず、そのため、自治体間でなんらかの税収配分を必要とするものは、水平的財政調整の手段として、共同税を活用することが検討されてよいだろう。

オ 国、地方の租税体系と税源配分

ここで、税源ごとに、(1)で述べた地方税の理念に照らしてみるとともに、国と地方の税源配分ルールである政府機能原則と移動性原則、地方間の税源配分ルールである帰属地原則と居住地原則から検証を行うことにより、望ましい税制の全体像を提示してみたい（図表3-4、次ページの図表3-5）。

（図表3-4）分権型地方税制に求められる理念と税源別特性

税源		理念				
		公 平	負担分任	簡 素	中 立	自主十分
個人所得税	累進税率	◎ (垂直的公平)	△	×	△	○
	比例税率	○	◎	△	○	◎
法人税	所得課税	△	×	△	△	○
	外形課税	○	○	△	△	◎
消費税	多段階付加価値税	○ (水平的公平)	◎	○	○	△
	個 別	○	○	△	×	○
資産税	不動産保有	○	○	△	△	◎
	移 転	○	×	△	×	×
	増 価	○	×	×	△	×

注 理念と税源別特性の評価はタテ方向の相対評価

◎ 特に優れている ○ 優れている △ 普通 × 劣っている

(図表3-5) 国・地方及び地方間の税源配分ルールと税源別特性

税源配分ルール 税源		国・地方の税源配分ルール			地方間の税源配分ルール
		政府機能		移動性	
		所得再分配	景気調整		
個人所得税	累進税率	大	大	中	居住地
	比例税率	中	中	中	
法人税	所得課税	中	大	大	居住地(帰属地)
	外形課税	小	中	大	
消費税	多段階付加価値税	小	小	大	帰属地
	個別	小	小	中	
資産税	不動産保有	中	小	小	帰属地
	移転	大	中	中	帰属地(居住地)
	増価	中	中	中	居住地

注 税源配分ルールと税源別特性の評価はタテ方向の相対評価

まず、市町村（基礎的自治体）、都道府県（広域的自治体）、国とも、公平の観点から、また、地方自治体にあつては、負担分任、自主十分性の観点から、個人所得税を基本に据える。この場合、国が所得再分配機能、景気調整機能を発揮するという観点から、累進税率部分を国税、比例税率部分を地方税（広域的自治体は、2段階程度の緩やかな累進税率も可）とし、それぞれ独立税とする。これに加えて、国は、個人所得税の前取り徴収的な位置付けから、企業という移動性の高い課税対象に着目する法人所得課税を据え、景気調整機能の手段とし、一部を財政調整の原資とするとともに、個人所得課税を補完するものとして、ナショナル・ミニマムの安定的供給をめざす見地から多段階付加価値税方式の一般消費課税、富の再分配を図る見地から資産移転税、個人所得課税を包括的な課税ベースとするために資産増価税を据える。

これに対して、広域的自治体は、前述した比例税率の個人所得税（居住地原則）に加え、負担分任の観点から、帰属地原則に立脚する国と同様の多段階付加価値税方式の一般消費課税を共同税として据え、さらに、企業に対する応益性に着目して景気感応度の小さい法人外形課税を配置する。

基礎的自治体は、比例税率の個人所得税に、帰属地原則に立脚し、かつ、最も移動性の低い課税対象に着目した不動産保有税を加え、さらに、負担分任の観点から、個別消費課税を配置する。

なお、こうした税源の再配分にもなって、国からの財政移転（地方交付税・地方譲与税・国庫支出金）はその役割を限定する方向で見直すことにより、極力縮小し、独立税源の強化を図る。

以上のように税源の配分について検討した結果は図表3-6のとおりである。

**(図表3-6) 地方中心型税体系における各レベル政府の基幹税目**

	所得		消費	資産
	個人	法人		
市町村 (基礎的自治体)	○ (比例税率)	—	○ 個別消費税	○
都道府県 (広域的自治体)	○ (比例税率)	○ (外形課税)	○ (共同税)	—
国	○ (累進税率)	○ (共同税)		—

### (3)受益者負担と税

行政サービスの財源としては、税で徴収すべきもの、分担金、負担金などの受益者負担によるもの、保険料等によるものなどがある。

(2)では、国と地方それぞれの基幹税目について検討してきたが、これからはそれぞれの地域の行政需要にあわせた法定外普通税の創設や、受益者が特定される行政サービスについては受益者負担による財源調達の方法を検討する必要がある。

そのため本節では、具体的な法定外普通税の税目や受益者負担金については言及しないが、今後重要性を増すことが予想される受益者負担制度のあり方について検討する。

#### ア 現行の受益者負担制度

通常受益者負担金という場合には、国または地方自治体が行う建設事業等について、その経費の一部にあてるため、当該事業によりとくに利益を受ける者に対して、その受益の限度において課される金銭給付義務である。分担金、負担金といわれるものがそれで、代表的なものに下水道受益者負担金がある。

しかし、より広義に受益者負担の概念が使われることもある。その場合は、公共サービスの提供により特定の者が利益を受ける場合、又は、特定の者が公共サービスの提供を必要とする原因をつくりだしている場合に、その対価として課されるものである。それには、料金、使用料、手数料、さらに目的税もこれに含まれる。それぞれ代表的な例として、水道料金、文化会館使用料、運転免許証交付手数料、都市計画税などがあげられる。

公共サービスにかかる費用を負担するという点では、租税と変わらないが、その区別は受益と負担との明確性によるものである。租税が一般的な公共経費をまかなうための一般財源であるため、公共収入と公共経費の間には個別的な対応関係は存在しないのに対して、受益者負担は、ある種の公共サービスについて、その特定の受益者のみが当該サービスの経費の全部または一部を負担するものである。この中で、原則として市場価格と同じ負担を求めるのは料金のみで、他の受益者負担については、経費の不足分を租税でまかなっているのが普通である。一方、すべての経費を租税でまかなっているものが、警察、消防などに代表される純公共財で、市場原理をもちこむことが困難な財である。

#### イ 分権型社会における受益者負担の必要性

これからの社会では、行政サービスは画一的なものから多様なものへと変化していく。つまり、基礎的な必要最小限の行政サービス中心から、豊かさを感じられるようなプラスα的で選択的な行政サービスの提供へと、質・量ともに拡大していくものと思われる。そして、こうした公共サービスの拡大を支える財源も、当然その規模を増さなければならない。

ここに地方税源確保の必要性があるわけだが、こうした多様な公共サービスの提供にかかる経費は、その多様さゆえに受益者負担の論理を比較的もちこみやすい。なぜならば、個人や地域の多様性に応えるような公共サービスは、その便益を受ける範囲がより明確になることにほかならないからである。しかし、これを租税負担だけでまかなうことができればそれでよしとする意見もあるかも知れな

い。確かに、ある個人が特定の公共サービスを受ける際に、その場での負担を求められなければ、それが行政への評価を上げるかもしれない。また、サービスを提供する側も、負担を求めないですむのだから無用なトラブルを招く心配もないわけである。しかし、これは余りにも目先にとらわれた事例であって、実際には次のような弊害が生じる可能性がある。

一つは、資源の浪費である。受益と負担が比較的明確な行政サービスについても、それを一般財源である租税でまかなってしまうと、負担を実感しないがために、受益者から受益と負担の関係を見えにくくしてしまう。これが、本来その行政サービスを必要としている者以外の需要の誘因となり、供給すべき行政サービスの量を増大させるのである。

もう一つは負担の公平性を損うことである。特定の個人だけに便益を与えるような公共サービスの費用を租税負担に求めることは、便益を享受しないものにまでその負担を求めていることになるからである。

以上のような理由から、分権型社会にあっては、受益者負担制度を活用すべきと思われる。

#### ウ 受益者負担の抱える問題点

公平性の確保や資源配分の効率性といった点からその活用が望まれる受益者負担だが、実際に導入する際には、非常に難しい問題を抱えている。それは、受益者負担の割合をどのようにして決定するかである。

市場原理に基づくような料金については比較的明確化しやすい。しかし、その中間に位置するような公共サービスにおける受益者負担と租税負担の割合を決定するには、何を基準とすべきだろうか。こうした公共サービスとは、受益の範囲や程度を正確に把握することが困難な財、または、その特殊性から市場原理をもちこむことが適さないような財と思われる。こうした財の負担を受益者に求めるときは、そのサービスの性格や、受益の程度をできるだけ客観的基準により判断し、あくまでもそのサービスのコストを徴収するという考えにより、サービスごとにその割合を決定することが必要だろう。

また、受益者負担を導入することにより、新たに発生するコストにも注意しなければならない。一つは、徴収にかかるコストであり、もう一つは、ごみの収集を有料化した場合に発生するであろう不法投棄などの、有料化から逃避しようとする動きに対処するためにかかるコストである。受益者負担制度導入にあたっては、こうした有料化により生じるコストと導入のメリットとの比較を行う必要がある。

仮に、受益者負担の割合を決定しても、受益者負担はまさに応益原則の上に成り立っている制度であるため、負担者の支払能力を考慮せず、逆進性の問題を生じさせることになる。負担者に支払能力の差がある以上、受益者負担に応能原則を取り入れざるを得ないのだろうか。しかし、受益者負担の機能として所得再分配を意図することはもちろん必要ないと思われるし、それは租税、とりわけ国税が担うべき機能である。したがって、負担能力に応じて負担割合を上げようとするのではなく、あくまでも前述した基準により設定された負担を求め、負担能力の減少にしたがって負担を軽減するという考えにたつべきである。また、それに先だって、本来受益者負担を求めるような性格のサービスであったのかをもう

一度考えることも必要だろう。

今後、高齢化の進展により住民の負担はますます増えていく可能性がある。こうした中で、プラス $\alpha$ を求められるような行政サービスの増加にともなった、適正な受益者負担の導入が果たす役割は大きいだろう。行政側は、安易に負担を求めるのではなく、これまで租税だけでまかなわれてきたようなサービス、逆に受益者負担を導入してきたサービス、これから新たに提供していくサービスの一つ一つについて適正な受益者負担の導入を図り、公平、資源配分の効率化を目指さなければならない。その上で、はじめて住民に租税負担を求めるべきである。そして、どれだけのサービスのためにどれだけの負担をするかという、最終的判断は住民に委ねられるべきであろう。

#### エ 受益者負担的税の可能性

広義の受益者負担に目的税が含まれることは既に述べたが、目的税はもちろんのこと、受益者負担の考えに立脚した租税は、これからの地方自治体が自主課税権を発揮していくうえで、非常に重要になってくるものと思われる。

現行の地方税体系の下では、地方税法で認められている税目の外に、その地方自治体の事情に応じて、新たに法定外普通税を課税することができる。しかし、法定外普通税を課税している地方自治体は少なく、都道府県では、核燃料関係の税、石油価格調整税、市町村では、商品切手発行税、砂利採取等税、文化観光施設税、別荘等所有税の4種類が実施されているだけである。その背景には、本章の1で述べたように法定外普通税の創設に自治大臣の許可が必要であることや、交付税のあり方などが考えられるが、法定税目によって所得、消費、資産といった税源が網羅し尽くされていることも要因の一つにあげることができる。

しかし、地方中心型税体系の下では、地域の需要に応えた独自の行政サービスを展開するための財源は、その地方自治体が自ら定めた税目により確保しなければならない。こうした財源をまかなうための租税は、応益的または原因者負担的な、つまり、受益者負担の延長線上にあるような租税だけが市民の理解を得るものとなるだろう。市民は地方自治体から享受するサービスと負担を秤にかけて自己の負担の妥当性を考慮することができるからである。

また、昭和33年の法定外普通税の取扱いについての通達において、その存在意義を認めるものとして「受益者負担的性格を持ち目的税的に運用されている」とあることから、地方自治体が創設する税目として受益者負担的税の意義を認めていることがわかる。実際に法定外普通税として現在実施されている税目をみてもこれに沿ったものが多い。

(受益者負担的な法定外普通税については、注参照)。

以上のような観点から、分権型社会において地方自治体が税源の充実を図るためには、目的税もしくは受益者負担的性格を持った法定外税目の創設が有効であろう。そして、このような租税は重要な財源としての役割を果たすだけでなく、市民に対して受益と負担を明確にする一方で、地方自治体にとっては負担を市民に求めるための説明責任が要求されるというように、地方自治の確立の一端をも担うのである。



(注) 受益者負担的な法定外普通税

受益者負担的な法定外普通税の代表的なものとして、神奈川県三浦市のヨット・モーターボート税と静岡県熱海市の別荘等所有税をあげることができる。この2つの法定外普通税は、その地域特有の税源に着目し、公共サービスを受取る域外者に負担を求めようとしたという点では共通しているが、ヨット・モーターボート税が5年で廃止へ追い込まれたのに対して、別荘等所有税は今でも重要な税源として継続されている。

〔ヨット・モーターボート税〕

神奈川県三浦市において、昭和51年10月から導入。納税義務者は市内を定置場としているヨット又はモーターボートの所有者。課税標準はヨット又はモーターボートの全長で、税率は年額 7,000～ 300,000円となっていた。課税客体の把握は本人の申告による。課税対象約 1,300隻のうち7割以上が県外居住者であった。徴収率が低く公平性を欠くなどの理由により昭和56年9月をもって廃止された。

〔別荘等所有税〕

静岡県熱海市において、昭和51年2月から導入。納税義務者は市内に別荘等所有するものである。課税標準は床面積で、税率は1 m<sup>2</sup>当たり500円である。現在も重要な財源として継続されている。

両市とも首都圏から交通至便なリゾート都市で、週末や夏期には多くの人々が市外から流入する。こうした域外者が享受する公共サービスに対する負担を求めするために、それぞれの市で盛んなマリンレジャーとリゾートマンション等に着眼し、そこから生じる道路整備、環境衛生設備等の財政需要の財源として法定外普通税を創設したものである。

また、三浦市では地元の漁業との問題、熱海市では在来住民との日照権の問題なども導入の根拠になった。

別荘等所有税については、上下水道や消防等、より個別的で直接的な受益と負担の関係が見出だせること、ヨット・モーターボートの所有者の把握が困難であったのに対して、所有者の把握が固定資産税の台帳等により容易にできること、また、ヨット・モーターボートの移動性の高さに対して帰属が明確であること等が定着につながったと思われる。

一方で、ヨット・モーターボート税の廃止の理由の一つにあげられていた、所有者が県外居住者等が多かったことによる徴収率の低さというのは別荘等所有税にも当てはまり、ヨット・モーターボートの所有者が三浦市から負担を求められていた税は他にないが、別荘等所有者は固定資産税と個人住民税の均等割を熱海市に支払っていたことなど、別荘等所有税の存続にとってマイナスと思われる要素もあげることができる。

#### (4)高齢社会における地方財源

高齢化の進展は、地方の役割の増大により地方財源に直接大きな影響を及ぼしてくる。今後、地方税源の確保が急務になるが、国税・地方税の負担、社会保障費の負担をあわせた負担率をどの程度にすべきかという議論がある。また、社会保障費を租税負担でまかなうのか、保険料負担でまかなうのかということも大きな問題であり、国と地方の役割分担についても検討しなくてはならない。

そのため、ここではこれらの課題についてふれ、議論のための視点を提供したい。

##### ア 社会保障と国民負担率

###### (ア) 高齢化の進展と国民負担率の増加

日本の高齢化率（全人口に占める65歳以上の人口比率）は、1990年には12%であり、欧米各国の高齢化率と比べると現状では低い水準にあるものの、2010年には21.3%、2025年には25.8%になると推計され、日本は世界がかつて経験したことのないハイスピードで超高齢社会へと向かっている（図表3-7）。

(図表3-7) 年齢区分別人口の推移と将来推計

(各年10月1日現在)

年次	総数		0～14歳		15～64歳		65歳以上	
	実数		実数	構成割合	実数	構成割合	実数	構成割合
	千人		千人	%	千人	%	千人	%
昭和25 (1950)	84,115		29,786	35.4	50,168	59.6	4,155	4.9
30 (1955)	90,077		30,123	33.4	55,167	61.2	4,786	5.3
35 (1960)	94,302		28,434	30.2	60,469	64.1	5,398	5.7
40 (1965)	99,209		25,529	25.7	67,444	68.0	6,236	6.3
45 (1970)	104,665		25,153	24.0	72,119	68.9	7,393	7.1
50 (1975)	111,940		27,221	24.3	75,807	67.7	8,865	7.9
55 (1980)	117,060		27,507	23.5	78,835	67.3	10,647	9.1
60 (1985)	121,049		26,033	21.5	82,506	68.2	12,468	10.3
平成2 (1990)	123,611		22,486	18.2	85,904	69.5	14,895	12.0
7 (1995)	125,463		20,103	16.0	87,134	69.4	18,226	14.5
12 (2000)	127,385		19,336	15.2	86,350	67.8	21,699	17.0
17 (2005)	129,346		20,229	15.6	84,390	65.2	24,726	19.1
22 (2010)	130,397		21,348	16.4	81,304	62.4	27,746	21.3
27 (2015)	130,033		21,244	16.3	77,404	59.5	31,385	24.1
32 (2020)	128,345		19,833	15.5	75,774	59.0	32,738	25.5
37 (2025)	125,806		18,247	14.5	75,118	59.7	32,440	25.8

(注) 昭和25～平成2年の総人口には年齢不詳を含む

(資料：平成2年以前は総務庁統計局「国勢調査」、平成7年以降は厚生省人口問題研究所「日本の将来推計人口（平成4年9月推計）」)

高齢化の進展にともない年金、医療、福祉といった社会保障の役割が大きくなるにつれ、社会保障給付費の急激な増大が予測されるが、そこで問題になるのは「だれがどれだけ、どのように費用を負担し、またどのように配分するのか」という点である。

まず、負担の水準について考えてみたい。

欧米各国の高齢化率と国民負担率（租税・社会保障負担の対国民所得費）をみると（図表3-8）、イギリス、旧西ドイツ、スウェーデンでは高齢化率が15%を超え、国民負担率が50%を超えている。日本は1991年度に高齢化率12.6%、国民負担率39.2%であり、日本の国民負担率は他の先進諸国に比べて低い水準にある。

### （図表3-8）社会保障給付費、租税・社会保障負担率等の国際比較

（単位：％）

国名	社会保障給付費 の対国民所得費 1989年度	老年人口比率 (65歳以上 人口比率) 1989年	租税社会保障負担の 対国民所得費 (1989年)		
			租税負担	社会保障 負担	計
日本	18.9	11.6	27.8	10.9	38.7
1991年度	14.0	12.6	27.4	11.8	39.2
アメリカ	15.7	12.5	26.1	10.4	36.5
イギリス	22.1	15.6	40.7	10.8	51.5
旧西ドイツ	28.4	15.4	30.9	22.1	53.0
フランス	33.6	13.9	34.1*	28.0*	62.1*
スウェーデン	44.2	17.8	55.8	20.0	75.8

（注） \*については、1988年の数値

（資料：社会保障研究所「社会保障給付費（平成3年度）」）

しかし、「21世紀福祉ビジョン」によれば、現行の制度を前提にすると社会保障に係る負担は、1993年の17.8%から2025年には28.5～32.5%まで上昇することが見込まれている。この試算を使い、1993年度の租税負担率25.6%を社会保障に係る負担にプラスして国民負担率を試算すると、2025年には49.3～53.3%になる（注1）。同様に、最も現実的と考えられるケースⅡ（注2）を使って試算しても、国民負担率は48.3～51.8%となり、臨時行政改革審議会（平成5年10月最終答申案）が目標と掲げる上限の50%におさえることは難しくなる。諸外国の負担率に比べてこれを高いとみるか低いとみるか、国によって給付の水準が異なるため一律に比較することは難しい。しかし仮に、社会保障給付の水準をある程度に保ちながら、国民負担率を現状のまま維持していくには、社会保障に係る負担の上昇分を、社会保障以外の経費節減で補填せざるをえない。上昇が最も少ないケースⅢ（注3）の場合でも、8.2～12.2%の上昇分を他の経費の節減でまかなうことになり、行政改革、行政の効率化による経費節減は当然行ったとしても、社会保障以外の公共サービスの低下を招かざるをえないだろう。このように考えると、急速に高齢化が進む過程において、社会保障の財源を確保していくためには、国民負担率の上昇はやむをえないのではないだろうか。（社会保障に係る給付と負担の将来見通しについては、次ページの図表3-9を参照）

(注1) ただし、租税負担率の上昇は、社会保障給付に係る上昇分のみを見込んでおり、それ以外の要因は含めずに試算。

2025年の国民負担率＝租税負担率（1993年度）＋社会保障負担（2025年度）  
 ＋（社会保障給付費に係る公費負担（2025年度）－社会保障給付費に係る公費負担（1993年度））

(注2) 年金については、現在検討中の制度内容を仮定し、医療については、効率化を図るものと仮定し、介護対策や児童対策等の充実を図ったと仮定した場合。

(注3) 年金については、現在検討中の制度内容を仮定し、医療については、効率化を図るものと仮定し、その他は現行制度のままと仮定した場合。

**(図表3-9) 社会保障に係る給付：負担(社会保障負担、公費負担)**

(国民所得費)	(現行制度ケース)				(単位：%)
	平成5年度 (1993)	平成12年度 (2000)	平成22年度 (2010)	平成37年度 (2025)	
社会保障に係る負担	17.8	20.0～20.5	23.5～25.0～26.0	28.5～31.5～32.5	
社会保障負担	13.0	14.5～15.0	17.0～18.0～18.5	21.0～23.0～23.5	
社会保障給付費 に係る公費負担	4.8	5.5	6.5～7.0	7.5～9.0	

(国民所得費)	(ケースII)				(単位：%)
	平成5年度 (1993)	平成12年度 (2000)	平成22年度 (2010)	平成37年度 (2025)	
社会保障に係る負担	17.8	21.0～22.0	24.5～25.5～26.5	27.5～30.0～31.0	
社会保障負担	13.0	15.0～15.5	17.0～17.5～18.0	19.0～20.5～21.0	
社会保障給付費 に係る公費負担	4.8	6.5	7.5～8.0	8.5～9.5～10.0	

(国民所得費)	(ケースIII)				(単位：%)
	平成5年度 (1993)	平成12年度 (2000)	平成22年度 (2010)	平成37年度 (2025)	
社会保障に係る負担	17.8	20.0～20.5	23.5～24.0～25.0	26.0～29.0～30.0	
社会保障負担	13.0	15.0	17.0～17.5～18.0	18.5～20.5～21.0	
社会保障給付費 に係る公費負担	4.8	5.5	6.5～7.0	7.5～8.5～9.0	

(現行制度のケース)

現行制度のままとした場合

(ケースII)

年金については改正後の制度を仮定し、医療については効率化を図るものと仮定し、また介護対策や児童対策等の充実を図ったと仮定した場合。

(ケースIII)

年金については改正後の制度を仮定し、医療については効率化を図るものと仮定し、その他は現行制度のままと仮定した場合。

(注1) 社会保障に係る受益者負担は、平成5年度において対国民所得費0.9%、3兆円である。

(注2) 社会保障に係るもの以外の租税負担は、平成5年度において対国民所得費20.0%、75兆円である。

(資料：厚生省『21世紀福祉ビジョン』から抜粋)

### (イ) 租税負担と社会保障負担の問題

次に、高齢化の進展にともなう国民負担率の上昇におけるもう一つの問題点は、それが租税負担となるのか、社会保障負担となるのかということである。

欧米各国をみると(58ページの図表3-8)、相対的に社会保障負担に重点を置くフランス型と、租税の割合の高いイギリス・スウェーデン型がみられる。21世紀福祉ビジョンでは、「租税負担と社会保険料負担の関係については、社会保険料負担中心の枠組みは基本的に維持する」としている。しかし、現状でも、国民年金から支給される基礎年金の財源は、すでに給付額の約3分の1が国庫負担となっている。

また、現在の公的年金が若年層の保険料で高齢者の年金を支えるという構造であるため、急速な高齢化による給付費の増大に対し、これまでのように社会保険料重視の姿勢を保つことは、保険料の特質である「負担と給付との明確な関係」を崩しかねない。負担と給付のアンバランスから生じる世代間の負担の不公平感の拡大は、サラリーマンと農業・自営業者等の職種間の不公平感とともに、社会保険料の納付意欲の低下を招くことになる。「国民皆年金」といわれる現在でも、国民年金の適用者でありながら保険料を納めていない人は百数十万人から三百万人にのぼるといわれる中で、無年金者の拡大は、結果として公的扶助(生活保護)の負担増として租税負担に転嫁されることになる。

このため、超高齢社会に急速に向かう過程においては、社会保障負担重視の姿勢を保つには限界があると考えられ、今後は租税重視のイギリス・スウェーデン型を選択することもひとつの方策である。

社会保障給付費の5割を年金が占めていること、また高齢化に伴う負担増の要因のうち最大のものが年金であることから、ここでは年金にしばって租税負担と社会保障負担について考えてみたが、医療保険における負担と給付の問題、また、介護保険の導入が検討されている中で、新規の制度はもちろん、既設の制度についてもその制度の目的と性格を踏まえ、税で負担すべきか、社会保障負担とすべきか、使用(利用)料として受益者自らが負担すべきか、またそれらの組み合わせをどうするのかという点も含めて、「負担」のあり方について、今後慎重に検討していく必要がある。

### (ウ) 国民負担率の検討のための視点

国民負担率を考える上での大きなポイントは、「いくら負担するのか」、「どのように負担するのか」以前の基本的前提としての「どのように使うのか」である。

当たり前のことではあるが、この「どのように使うのか」に対し、負担者からのコンセンサスが得られなければ、どんなに少ない負担であっても負担感は大きい。逆に、納得できる使い方、必要な給付のための負担は負担ではなくなり、社会を維持していくために必要な経費として認められるだろう。さらに「負担が大きくなると労働意欲が阻害される」という見方に対しても、適切な給付に対する適当な負担であると負担者が認めるならば、労働意欲の阻害が引き起こされることにはならないのではないかと。給付と負担についてのコンセンサスを得るためには、給付と負担の決定にあたって、受益者であり負担者である国においては国民、地方自治体においては住民の意志を反映できるシステム、国民あるいは住民が選択できるシステムを構築することが必要である。

最後に、国民負担率について考える際の問題点についてふれたい。

第一に、日本の国民負担率は、国民所得（NI）に対する比率であるのに対しOECDの国際比較歳入統計では国内総生産（GDP）が用いられていることである。

間接税のウェイトは国によってかなりバラツキがあるため、国内総生産比率に比較して国民所得比率の場合には、日本を基準にすると、イギリス、フランス、スウェーデンなどの国民負担率は1.07倍程度となり、ヨーロッパ諸国はやや高めに、日本はやや低めに評価されることになる。

第二に、国民負担率の上昇は、民間市場の活力を阻害し、経済全体の停滞を招くとして、国民負担率の抑制がしばしば強調される。しかし、トルコを除くOECD加盟国23カ国について実質経済成長率と平均国民負担率との関係を見ると、全体として、経済成長率と国民負担率との間に明確な負の相関関係は見出し難い。その他、粗固定資本形成比率、家計貯蓄率、物価上昇率、貿易収支比率、失業率といったマクロ経済指標との関係を同様に調べても、国民負担率との明確な負または正（物価上昇率と失業率）の相関関係は見出し難く、超高齢社会に向けての中長期的財政目標として国民負担率の抑制を強調することが、妥当であるとは認め難い。

第三に、国民負担率の抑制が社会保障の抑制と連動するとすれば、同時に国民負担率の抑制は家族の内部的保障（家族内部の福祉サービスの供給等）を上昇させることになる。このような家族内部の所得移転や福祉サービスの供給といった家族内部の経済行動を軽視して国民負担率の抑制を政策目標とすることには、議論の余地がある。

このように考えると、国民負担率の抑制目標をどの程度の水準に設定するかは、経済的視点からだけでなく、家族や女性の役割・地位、生活環境、社会資本の整備・充実といった広い視野からも議論する必要がある。

## イ 社会保障と社会福祉

社会保障制度は、大きく分けると、最低限の生活を維持できるようにするための公的扶助、障害者、母子家庭、高齢者等に対する社会福祉、年金・医療保険を中心とした社会保険で構成されている。日本における社会保障制度は、第2次世界大戦後の混乱期に占領軍の指示で生活困窮者に生活保障をしたのが始まりであり、昭和20年代には救貧対策として、昭和30年代には防貧対策として、生活困窮者や障害者を対象とした公的扶助・社会福祉が制度の中心であった。しかし、昭和30年代の国民皆年金・皆保険の創設、昭和40年代の年金給付の充実により、中間所得層を主な対象とした年金・医療保険は徐々にウェイトを増し、1993年度には社会保障給付費の90%を年金・医療保険が占めている（次ページ図表3-10）。この年金・医療保険の成熟化にともない、現在の社会保障制度は単に貧困層のみならず中間所得層の生活設計にも組み込まれ、一般化、普遍化している。

社会保障給付費の内訳を諸外国と比較してみると（次ページ図表3-11）、年金・医療保険の割合については、アメリカは86.0%と日本に近い割合だが、スウェーデン（64.3%）、イギリス（69.2%）、フランス（73.5%）、旧西ドイツ（74.3%）はいずれも日本よりも低くなっている。逆に社会福祉費等の割合は、日本が10%であるのに比べ、スウェーデン（35.7%）、イギリス（30.8%）、フラ

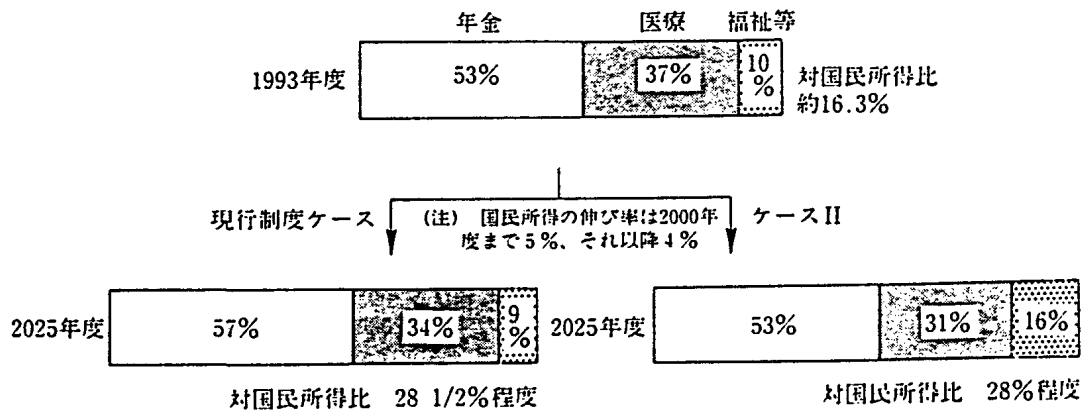
ンス（26.5%）、旧西ドイツ（25.7%）は高くなっている。

（図表 3-10） 社会保障給付の構成割合

2025年度の構成割合

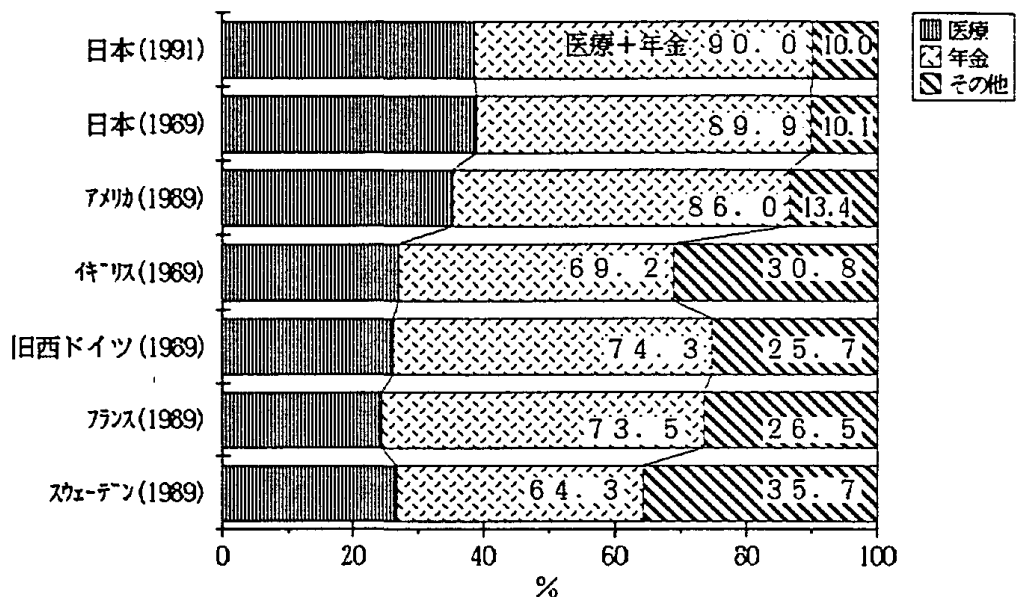
（単位：％）

	年金：医療：福祉等
現行制度ケース	57：34：9～52：39：9～51：41：8
ケースI	54：31：15～50：36：14～49：37：14
ケースII	53：31：16～49：36：15～48：38：15
ケースIII	55：35：10～51：40：9～50：41：9



（資料：厚生省『21世紀福祉ビジョン』）

（図表 3-11） 社会保障給付と負担の国際比較



（資料：社会保障研究所「社会保障給付費（平成3年度）」）

福祉の理念がこれまでの生存権思想から生活権思想へと変化し、高齢者も障害者も隔離されることなく、住み慣れた地域社会で普通に暮らすノーマライゼーションの考え方が浸透するにつれて、日本においても今後、社会福祉の役割は重要性を増すと考えられるが、21世紀福祉プランでも、社会保障給付費に占める年金、医療、福祉等の割合（図表3-10）を現在の5：4：1から5：3：2程度とすることを目指し、年金、医療、福祉のバランスのとれた社会保障へと転換することを提言している。21世紀福祉ビジョンの示す最も望ましい選択肢としてのケースⅡは、社会福祉等の整備・充実の重点を介護・保育サービスにおき、これまで医療に含まれていた介護部分を福祉へ振り替えることで、医療費を抑制するとともに福祉の充実を図ろうとするもので、試算では2025年に社会福祉等の割合は16%に増加することになる。バランスのうえでやや改善はされるが、また年金受給者の急激な増加という背景からやむをえないとはいえ、今後、ノーマライゼーションが社会に浸透するにつれ、年金・保険等の現金給付よりも介護福祉サービス等の現物給付へのニーズが高まることが予測される中では、同ビジョンの示す5：3：2というバランスを適正と考えることは難しく、社会福祉の割合は2割以上に拡大する可能性も大きい。

とはいえ、年金、医療、福祉のバランスを考えることは、社会保障給付のあり方を問うことでもあり、これまで超高齢社会へのソフトランディングの方策を論議するにあたって、「負担」の側面がしばしば優先されがちであったことからみれば、同ビジョンにおいて給付のあり方と、それに見合った負担とが相互に関連づけられて検討されたことは、評価できる。また、介護保険の創設によりこれまで医療に含まれていた介護部分について福祉として充実させるケースⅡについては、高齢社会における最も大きな課題である介護問題に対し、財政面からの検討を行った点で意義が大きい。

こうした中で、厚生省は、1997年4月に介護保険を発足させる予定でいる。しかし、介護保険の創設にあたっては論議すべき点が多く残っている。社会保険料方式を採るか租税方式を採るか、また保険料と租税負担（地方自治体負担分を含む）、利用料の組み合わせや高齢者からの保険料徴収等の負担のあり方についての問題、高齢者を病院から介護保険の施設へ円滑に移動させる方策としての老人医療費の患者負担引き上げの問題、ホームヘルパー等福祉人材の育成やデイサービスセンター、ショートステイ事業といった福祉サービスの供給体制が整備されずに実施された場合の現金給付と家族の負担の問題など、介護保険が新たな社会保障負担、税負担を生み出す以上、その導入にあたっての諸問題を論議していくうえで、負担者である国民（住民）の意志を反映できるよう十分に配慮し、コンセンサスを得ていくことが今後の課題であろう。

## ウ 地域福祉と地方財源

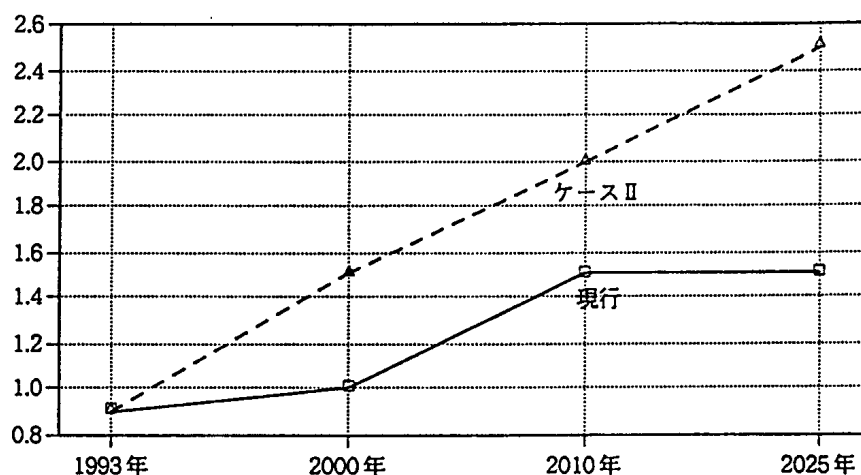
社会保障制度における国と地方自治体の役割について考えると、生活保障である年金は主として国の役割であるのに対し、介護等の社会福祉は地域の高齢者の実態とニーズに応じた多様な公共サービスを効率的に提供するため、住民に最も近い基礎的自治体の役割であり、広域的な対応が必要である医療や道路、交通機関、福祉人材育成といった福祉インフラの整備は広域的自治体の役割と考えられる。



ノーマライゼーションの考え方が浸透していくことにより、これからの高齢社会では、単に介護や保育を中心とした社会福祉の役割が増すだけでなく、社会福祉、医療、保健、さらに住宅、道路、交通機関といった生活環境整備、社会資本整備との連携による総合的な対応が重要になってくるため、都道府県や市町村といった地方自治体の果たす役割は今後一層大きくなることが予測される。しかし、地方自治体の役割の増大は地方財政の負担増を招くことになり、厚生省による福祉ビジョンの社会保障地方負担の見通し（図表3-12）をみても、現行制度に比べ介護等の社会福祉を充実させるケースⅡでは、地方負担比率が大きく上昇しているが、生活環境整備、社会資本整備にともなう財政需要の増加分を含めると、地方の財政負担はさらに大きくなることも予測される。このため今後、高齢社会における地方財政においては、普遍性と安定性のある自主財源の充実・確保が大きな課題となっている。

（図表3-12）福祉ビジョンの社会保障地方負担の見通し

（対国民所得比：％）



（資料：厚生省〔1994〕『社会保障に係る給付と負担の将来見通し（試算）及びその参考資料』（平成6年5月））

現状では地方の自主財源となる地方税源は、市町村にあつては個人住民税と固定資産税、都道府県にあつては法人二税が中心となっているが、所得課税の税源配分は、第2章で見たように国に大きく偏っている。また、固定資産税や法人関係税だけでは地方の安定的な税源としては不十分である。こうした中で、1997年から導入が予定されている地方消費税は、第1章で述べたように多くの問題点があるとはいえ、地方自治体が安定的な税源を得るという意味では一歩前進するものと考えられる。また、地方自治体の自主財源の充実は一方で、自治体間の格差の拡大を招きかねないが、消費税や所得税などの普遍性と安定性のある税源を拡充するならば、適正な財政調整システムによって、地方自治体の財源保障は可能となるのではないであろうか。

高齢社会から超高齢社会へソフトランディングする過程において、年金等の現金給付重視から社会福祉サービス、福祉インフラ整備等の現物給付重視へと社会保障制度のあり方が変化するにつれて、住民ニーズに応じた、また地方の現状に

即したサービスを提供するためには、住民に一番身近な政府である地方自治体が決定権を持つことにより、決定への住民参加が可能となる地方分権化の推進が不可欠である。こうした意味で、高齢社会における社会保障と財源保障は、住民参加と地方分権化の推進と密接に関係しているといえよう。

### 3 財政調整制度

#### (1)財政調整制度の必要性

第2章で指摘したように、地方税収は地域ごとに大きな偏在があり、特に一人当たりの地方税収で比べた場合に偏在ははっきりと現れる。その理由としては、地方の主要な税源である個人及び法人の所得が地域により偏在していることがあげられる。国と地方での税源の再配分や税率構造の見直しによって、この偏在の程度を軽くすることはできるが、完全になくすことはできない。現在の日本の地域産業構造、人口分布を前提とするかぎり、地方税収の偏在は避けられない問題である。

もし、こうした税収の偏在が自治体の提供する行政サービスに直結するとすれば、住民の受けるサービスは地域によって大きな格差が生じてしまう。このような格差は市民間の財政的公平を大きく欠いたものであると言わざるをえない。そのため財政調整は、財政的公平の観点から、第一義的には地方自治体の税収調達力格差を是正するために行われなくてはならない。

一方で、自治体は住民に対して教育や福祉など、いわゆるナショナル・ミニマムといわれる分野で、一定レベル以上の行政サービスを供給しなければならない。また、法律により自治体に支出が義務づけられた経費もある。そこで、全国的にナショナル・ミニマムの達成を保障するためには、地方自治体の一定の財政需要を国が保障する必要があった。戦後の日本では地方交付税制度がこれら二つの役割（財源均衡化と財源保障）を担ってきた。

ところで、財政調整は移転財源であるから、自主財源の確保という点からは抑制すべきものである。国税から地方税へと税源を再配分することにより自主財源を増やすことはできるが、もともと税源の少ない農村部では税収の大幅な増加は期待しにくく、むしろ都市部の自治体との税収格差が広がる可能性が強い。この格差を財政調整で埋めるとすると、自主財源である地方税の比率を高めることが、移転財源である財政調整をも拡大することになる。そこで、現行の財政調整制度を見直すに当たっては、この点にも十分に配慮する必要がある。

本節では、「(2)日本の財政調整制度」で、地方交付税制度を中心に、地方譲与税、国庫支出金まで含めた国から地方への財政移転制度を検証し、「(3)財政調整制度の見直し」で、自主財源の確保という視点から現行地方交付税制度の見直しを行い、これからの財政調整制度としてどのようなものが望ましいかを考える。さらに、「(4)「地方財政委員会」の設置」では、国と地方の税財政制度全般を調整する機構について考える。

#### (2)日本の財政調整制度

##### ア 地方交付税制度の概要

地方交付税はその配分基準の違いにより、普通交付税と特別交付税の2つに分けられる。その総額は、(所得税+法人税+酒税)の32%、消費税の24%、たばこ税の25%の合計に決められているが、このうち94%が普通交付税に、残り6%が特別交付税に充てられる。

普通交付税は、基準財政需要額が基準財政収入額を超える地方自治体にその超過額を交付するものである(注)。

すなわち、都道府県、市町村のそれぞれについて財政需要をいくつかの「行政項目」に分類する。「行政項目」ごとに指標となる「測定単位」を決め、その数値に単価である「単位費用」を乗じた後、各自治体ごとの規模の経済や行政権能の差を反映させるための「補正係数」を乗じることにより、基準財政需要額が算定される。

特別交付税は、地域における特別な財政需要を考慮したもので、普通交付税の算定後に生じる災害などの臨時的財政需要にも対応して交付税額が決定される。

(注) 基準財政需要額は次の算式により計算される。

「測定単位」×「単位費用」×「補正係数」

基準財政収入額は、標準的な税収入見込み額の80%（市町村の場合は75%）を算入する。法定外普通税、国庫支出金、使用料、手数料等は除かれる。

## イ 地方交付税制度の問題点

(ア) 国と地方の歳入・歳出構造の欠陥を反映

地方交付税は、移転財源という性格から受益と負担の関係が切り離されている。受益と負担の関係を明確にし、住民の行政サービスに対する量的・質的選択権を確保するためには自主財源である地方税の方が望ましい。したがって、地方交付税は地方税を補完する最小限度の役割にとどめるべきである。ところが、現実には地方の歳入のうち地方交付税の占める比率は2割に及び、地方税収の約半分の規模となっている。しかも、平成7年度においては、47都道府県のうち普通交付税の不交付団体は東京都ただ1団体であり、市町村でも、3236団体のうち不交付団体は153団体に過ぎない。これは国と地方の歳入・歳出構造の欠陥を反映しており、国と地方の歳入・歳出全体をすみやかに見直すべきである。

(イ) 基準財政需要の算定における補正係数の限界

基準財政需要の算定にあたっては、都道府県と市町村それぞれについて標準団体を設定して、それをもとに財政需要の算定を行っている。規模の経済性や行政権能による差はすべて補正係数により処理されている。しかし、例えば都市部と農村部では財政需要の種類は大きく異なっており、こうした違いを補正係数により調整するのには限界がある。

また、公共事業の地方負担額を直接に基準財政需要額の算定に反映させる事業費補正や、広域市町村圏の経費を割増算入するための投資補正は国の施策に大きな影響を受ける。

さらに、補正係数は算定結果に大きな影響を与えるにもかかわらず、自治省令で定められており、国の裁量が働く余地が大きい。

(ウ) 法人関係税の自治省令による伸び率と実績の乖離

自治省令による法人関係税の伸び率の設定は、実際の伸び率をかなり上回っている。東京、大阪、愛知、神奈川など都市部でその傾向が特に強い。地方税の中で法人関係税の占める比率の高さを考えると、これによる基準財政収入額の過大算定と地方交付税の過小算定は無視できないものとなる。基準財政需要額の算定においては極めて精緻な積み上げを行っていないながら、基準財政収入額の算定にお

いて何の根拠も示されないまま、こうした数値の設定が行われるのは疑問である。省令伸び率と実績伸び率の差による収入不足は、減収補填債の発行や翌年度以降の基準財政需要額への加算により清算されるが、不交付団体に転じた場合には清算が行われない場合もある。

### 法人税割、法人事業税の都道府県別伸び率（平成5年度）

東京都	1.51
大阪府	1.35
神奈川県	1.29
愛知県	1.21
埼玉県、岐阜県、京都府 兵庫県、奈良県、福岡県	1.07
群馬県、千葉県、富山県 石川県、福井県、静岡県 三重県、滋賀県、岡山県 広島県、香川県、沖縄県	1.03
その他の県	1.01

（神奈川県税務課『府県税制度の在り方に関する研究会報告書』1994年より引用）

### 神奈川県の法人事業税等の省令伸び率と実績伸び率

年度	2年度	3年度	4年度	5年度	6年度
省令	1.20	1.15	1.26	1.29	1.28
実績	0.993	0.966	0.751	0.872	—

（神奈川県地方分権推進プロジェクトチーム  
『地方分権の推進のために（中間報告）』1995年より引用）

#### （エ）制度の複雑化による国民の判断の阻害

地方交付税は受益と負担の関係を変化させるものであるだけに、その配分基準については国民的合意が必要である。しかし、地方交付税の基準財政需要の算定方法は複雑化、精緻化してきており、専門的知識をもたない国民が配分の公平性

等について判断するのは困難になってきている。

#### ウ 地方譲与税制度

地方譲与税制度は、地方に属するべき税を国税として徴収した後、地方に配分する制度である。消費譲与税、地方道路譲与税、石油ガス譲与税、航空機燃料譲与税、自動車重量譲与税、特別とん譲与税の6つがある。このうち消費税譲与税と特別とん譲与税は使途の自由な一般財源、他の4つの譲与税は道路事業等の目的財源と位置づけられる。

地方譲与税は歴史的には地方団体の税収不足を補填するためにアド・ホックに作られてきたという面はあるが、本来は、賦課徴収上の効率性のためと、自治体間の合理的な税源配分や財政調整のために設けられたものである。このため、配分基準として地方道路譲与税や自動車重量譲与税では道路の延長と面積が用いられている。さらに、地方道路譲与税においては道路の種類や人口による補正が行われているほか、普通交付税の不交付団体に対する譲与制限があるなど強い財政調整機能を果たしている。このように、地方譲与税は地方税と地方交付税の中間的な性格をもっているといえることができる。

しかし、地方分権の観点からは、賦課徴収上の効率性を多少犠牲にしても、自主財源である地方税を拡充するほうが望ましい。また、目的税として徴収された財源を財政調整の手段に使うのは不合理であり、特に、地方道路譲与税は譲与制限を受ける可能性のある自治体からすれば独立税源とは程遠いものである。国税と地方税の税源配分の見直しを行うなかで地方譲与税についても再検討する必要がある。

#### エ 国庫支出金

国庫支出金は地方交付税とならび、国から地方への移転財源の主要な部分を占めており、地方の歳入に占めるウェイトも2割と大きい。国の政策を地方自治体の支出を通して実現するため、また、地域間の財政格差を是正し、全国的にナショナル・ミニマムを維持していくために重要な役割を果たしてきたが、次のような問題点も指摘されている。すなわち、第一に、国による統制により地方自治体の独自の政策形成が阻まれている。第二に、各自治体への配分に国の裁量が働く余地が大きく、配分の公平性が確保されない。第三に、定率補助金が多いために地方交付税の裏負担をとまなうこととなり、地方交付税の一般財源としての性格を損ねている。そして、第四に、算定にあたり補助単価や対象の数量等が低く見積もられるため、自治体はその不足分を負担しなければならず、いわゆる超過負担が生じている。

これらの問題に対して、国庫支出金の整理・合理化や一般財源化などが提案されているが、自主財源の確保のためには、より根本的に、国庫支出金を地方税に振り替えていく必要があると考えられる。地域間の財政格差の是正という点については、国庫支出金分の税源（国税）を地方税に振り替え、地方自治体の財政を強化したうえで、なお残る格差は地方交付税による財政調整で対応することが可能だろう。

### (3)財政調整制度の見直し

#### ア ナショナル・ミニマムの達成と財政需要の変質

欧米先進国では、地方自治体の一人当たりの税収調達力の平準化を目指した財政調整が一般的であり、それを超えるまでの（財政力の弱い団体が、財政調整を受けることにより、一人当たりの財源では財政力の強い団体を上回るような）財政調整はあまり例がない（注）。

これに対して、日本の地方交付税制度は、基準財政需要という概念を導入したことにより、財源保障の性格が強くなった（ただし、地方交付税の総額が財政需要とは独立に決まっているので完全な財源保障は行われぬ）。それには、日本全国にわたってナショナル・ミニマムを達成するという地方交付税が担わされた歴史的使命があった。しかし、ナショナル・ミニマムのうち社会資本ストックという面では、全国的にかなり整備が進んでいるとみてよいだろう。

経済企画庁の「新国民生活指標（平成7年版）」では、「住む」「費やす」「働く」「育てる」「癒す」「遊ぶ」「学ぶ」「交わる」の8つの活動領域について、生活水準・豊かさを表す指標を設定し、都道府県ごとにその数値を算出している。例えば、「住む」では、持ち家比率、住宅取得年収倍率、最寄りの交通機関1キロメートル未満住宅比率、1人当たり都市公園面積、下水道普及率など20の指標が設定されている。それによると、関東や東海等の大都市地域では「費やす」や「働く」が高く、東北・九州等では「育てる」、西南日本で「癒す」が高いといった特徴があり、北陸及びその周辺の地域では「学ぶ」が高くなっている。「育てる」という項目をとりだしてみると、北海道、岩手県、秋田県、徳島県の順で高くなっている。上位3県では小中学校の校地面積が広く、北海道では青少年教育施設が多い。徳島県では幼稚園定員数、高等学校数が多くなっている。

このように数字であらわれた結果は、東京をはじめとした大都市地域が生活の豊かさという点で必ずしも上位にきていないことを示している。むしろ、各地域は多様な発展を遂げてきており、今後それぞれの自治体が充実させていく必要がある分野も多様なものとなる。また、こうした地域ごとの多様な発展は、自然的要因、社会・経済的要因が大きく作用しているであろうが、一方で、住民選好（例えば、教育を重視する）の結果もたらされた差異であるとも考えられる。

そうであれば、自治体に期待されるのは、遅れた分野を充実させることとあわせて、進んでいる分野を一層充実させていくことであり、行政サービスの水準が引き上げられるほどその傾向は強くなるであろう。

住民の選好も考慮に入れて、地域で必要とされる財政需要の種類・良・質を決められるのは住民に身近な自治体だけであろう。こうした種類の財政需要について、地方自治体ごとに国がどのレベルまでの財源保障をするべきか、という点を財政調整という枠組みの中で考えるのには無理があるのではないか。基準財政需要額と基準財政収入額の差額を交付するという現行地方交付税制度は見直しをするべき時期にきていると考えられる。

（注）諸外国の財政調整制度の概要

（ドイツについては、48ページのドイツの共同税の項目を参照）

〔アメリカ〕

アメリカでは連邦から州・地方への財政移転は補助金という形で行われてい

る。その中でも使途の決められた特定補助金が80～90%を占めている。財政調整に近いものとしては、1972年の州・地方財政援助法によって使途の自由な補助金である一般歳入分与が導入されたが、補助金全体に占める比率は4～10数%と低く、1987年には廃止されている。一般歳入分与は人口と収入額をもとに配分額が決められていた。

〔カナダ〕

カナダの連邦政府から州政府への資金移転は、既定プログラム補助金、平衡交付金、カナダ扶助計画の三つからなる。このうち日本の地方交付税制度に当たるのが平衡交付金である。平衡交付金は収入調達力の弱い州に対して不足額を連邦から交付する。資金の使途についてはなんら条件がつけられていない。各州がモデル的税制を採用するものとして計算される一人当たり推定税収可能額が、富裕5州の一人当たり標準的税収額を下回れば、その差額だけの平衡交付金を受け取る。すなわち、各州の収入格差のみが考慮され、経費需要格差は計算外に置かれている。既定プログラム補助金は、病院保険、医療及び中等教育についての条件のつかない補助金である。各州の人口一人当たり均等額が交付されるので、人口の多い州ほど総額は大きくなる。カナダ扶助計画では、社会扶助及び社会サービスへの州支出額に依存し、州と連邦が50対50の負担割合になるように連邦資金が配分される。各州の自主的支出額が多いほど、連邦からの州配分総額も大きくなる。

〔スウェーデン〕

スウェーデンでは1993年に補助金の改革が行われ、新しく国庫平衡補助金が導入された。国庫平衡補助金は、収入の平準化、構造的差異の平準化、人口減少に対する補助の三つの部分からなる。収入平準化は、各コミュニティの一人当たり税収を一定の水準まで保障するものである。構造的差異の平準化はコミュニティの構造的な差異を考慮した追加または控除であり、年齢構造、社会構造（片親の児童数と早期年金者の割合）、人口密度、気候の4つの要素が考慮される。人口減少に対する補助は、最近5年間で2%以上の人口の減少のあったコミュニティに対して交付される。

## イ 財政調整制度の見直しの視点

地方交付税制度が現在のような巨大な規模になったのは、国と地方の歳入・歳出構造自体に欠陥があったからであるが、それとともにナショナル・ミニマムの達成を名目として、財源保障が過度に行われてきたことにも一因がある。しかし、前項で見たようにナショナル・ミニマムはほぼ達成され、地方自治体の財政需要も多様化してきている。さらに、自主財源の確保という点からは、移転財源である財政調整は抑制して、自主財源である地方税にその分を振り替えていくことが望ましい。そこで、これからの財政調整制度としては財源保障機能を切り離して、地域間の税収調達力の格差を是正するという機能にとどめるべきであると考えられる。それにより、従来、地方交付税に充てていた財源のかなりの部分が浮くが、これを地方税に振り替えることにより自主財源の比率を高めることが可能である。

具体的には、一人当たり地方税収（都道府県税収＋市町村税収）を東京都を除いて最も高い道府県のそれにあわせるまでの財政調整を行うことを考える。東京都については、首都としての特殊性と税源の一極集中の現状から、財政調整の枠



組みから除外して考える。地方税収に財政調整額を加えた財源を道府県と市町村で一定の比率で分けた後、市町村分の財源は市町村ごとの一人当たりの額が等しくなるように配分する。こうして道府県と市町村それぞれについて得られた一人当たりの財源額が、財政調整によって保障される基準額となる。つまり一人当たりの都道府県税収(市町村税収)がこの基準額に達するまでの財政調整を受ける。東京都と一部の市町村はこの基準額を超えることになるが財源の吸い上げ(逆交付税)は行わない。それは財政調整が、税収調達力の弱い団体に対して一定の水準まで財政力を引き上げることを目指したもので、全国レベルでの均衡化まで意図したものではないからである。

このような財政調整における最大のネックは、規模の経済性等の理由により住民にとって必要最低限の事務すら維持できない自治体が出てくる恐れがあることである。そうした事態が生じないように、国は自治体の最低限の財政需要については保障する必要があるだろう。現行の地方交付税制度で算定される基準財政需要額とは、標準的な財政需要額のことであり、必要最低限の財政需要額にプラス $\alpha$ の部分がある。

この基準財政需要額の中身を性質別にみると、投資的経費と経常経費の二つに分かれる。投資的経費は道路の建設や河川の改修など公共事業や建物に要する経費であり、経常経費は人件費や物件費などの経費である。さらに、投資的経費は、補修費や改築費など現状の行政水準を維持するための経費と、既存施設の価値を高めるための費用など現状の行政水準を引き上げるための経費に分けられる。投資的経費の后者の部分がこのプラス $\alpha$ の部分にあたるので、これについては国が積極的に財源保障する必要はない。したがって、このプラス $\alpha$ の部分を除けば、国が保障しなければならない財政需要もかなり限定されてくるだろう。

ただし、国による財源保障の前段階として、市町村合併や広域的な一部事務組合の導入により、地方自治体側においても経済効率を追求していく努力が要請されるだろう。

財政調整の原資としては、本章2の(2)「新しい税体系の検討」で考察したように法人所得課税を充てることとする。

#### **(4) 「地方財政委員会」の設置**

財政調整制度として一人当たり地方税収の平準化の方式を採用することによって、国の裁量の余地をなくすことができるが、なおも、それを補完する財源保障の水準をどのように決めるのかという問題は残る。また、その時々社会・経済情勢の変化に柔軟に対応するために常に財政調整制度に検討を加えていく必要がある。こうした点について各地方自治体の意見を反映させる場を設けることが望ましい。

現在でも税財政制度について検討する機関は存在する。

例えば、地方制度調査会は、地方制度調査会設置法に基づき、憲法の基本理念を十分に具現するように現行地方制度に全般的な検討を加えることを目的として(同法第1条)総理府に設置され、地方自治制度改革、機関委任事務、地方財政に関する問題についての貴重な答申を行っている。

税制調査会は、租税制度に関する基本的事項を調査審議し、内閣総理大臣に意見を述べることを目的として(総理府本府組織令第18条)設置されている。

自治省には、自治省設置法に基づき地方財政審議会が設置されている。

地方財政審議会は、地方交付税の交付に関する命令の立案に関する事、地方公共団体に交付すべき地方交付税の交付額の決定又は変更に関する事、都道府県及び市町村に譲与すべき譲与税の譲与額の決定に関する事、法定外普通税の新設又は変更の許可及び地方債の発行の許可に関する事等、地方税財政の重要事項について審議し、自治大臣に勧告を行う（自治省設置法第10条、11条）。また、地方交付税法第6条の3第2項の規定（地方行財政制度の改正、交付税率の変更）の適用に関する事、国、都道府県及び市町村相互の間における財政及びこれに影響を及ぼす諸関係の調整について、自治大臣及び関係機関に対して意見の申出を行う（同法第12条）。

地方財政審議会は、5人の委員で構成され、委員のうち、全国の都道府県知事及び都道府県議会の議長の各連合組織が共同推薦した者、全国の市長及び市議会の議長の各連合組織が共同推薦した者、全国の町村長及び町村議会の議長の各連合組織が共同推薦した者各1名が含まれていなければならないとされている（同法第7条）。

このように税財政制度について検討する機関があり、地方の意見を反映させることもできるが、今後、地方分権の進展にともない、国と地方の税財政関係の再編を含めた税財政制度全般にわたり検討を行い、その過程で地方の意見をより反映させることが可能になる機関が求められる。

ドイツでは連邦参議院において各州は州の意見を反映させることができる。

オーストラリアでは、個々の州の要求に基づき連邦から州へ交付される特別交付金があるが、この特別交付金を公正に決定する機関として連邦補助金委員会が設けられている。連邦補助金委員会は委員長1名と委員2名以上によって構成され、連邦政府が州の承認を得て推薦した人物が任命される。

日本でもシャウプ勧告において地方財政委員会の提案が行われていた。シャウプ勧告の地方財政委員会は、国、都道府県、市町村の財政関係に関する諸問題を処理する機関とされた。具体的には、地方の財政需要額を算出し、交付金の計算を客観的に行うとともに、そうした情報を住民に提供する。委員会の構成は、知事会会長、市長会会長、町村会会長が各1名ずつを任命し、内閣総理大臣が他に2名を任命する。5名ともすべて国会の承認を必要とする、というものであった。

私たちのめざす分権型社会においてもシャウプ勧告の構想は古くなってはいない。そのため、ここでは概ねシャウプ勧告に沿い、財政調整のルール確立、税制改革や地方税法改正の際の国と地方の利害の調整など税財政制度全般について調査審議を行う「地方財政委員会」を設置することを提案したい。

## 4 分権型税財政制度のシミュレーション

### (1)新しい税体系のシミュレーション

#### (目的)

税源の偏在の大きい法人所得課税中心の現行の地方税体系を、個人所得・消費課税中心に改めることにより（国との間で税源の再配分を行うことにより）地方税収の偏在を是正できることをシミュレーションにより明らかにする。

#### (前提条件)

新しい税体系においても都道府県、市町村それぞれの税収総額は不変とする。

#### 都道府県税の変更点

税目	増減幅	各都道府県への配分基準
法人県民税	廃止 - C	
法人事業税	現行の2分の1 - D	県内純生産比率
地方消費税	税率で3%で導入 + H	県内小売販売額比率
個人県民税	(C + D) - H だけ増額 (減額)	試算①現行の個人県民税の都道府県 構成比
	(C + D) - H	試算②個人県民税の比例税率化を前提 とした都道府県構成比(注1)

#### 市町村税の変更点

税目	増減幅	各都道府県への配分基準
法人市民税	廃止 - E	
個人市民税	E だけ増額	試算①現行の個人市民税の都道府県 構成比
		試算②個人市民税の比例税率化を前提 とした都道府県構成比(注2)

(表中のアルファベットは、試算表(79～83ページ)中の地方税の税目を表す。

C：法人県民税 D：法人事業税 E：法人市民税 H：地方消費税)

(注1、注2)

比例税率のもとでは課税最低限を超える個人所得について定率の課税が行われることになる。そこで、県内俸給・賃金・個人企業所得額から、(100万円(課税最低限)×県内従業者数)を差し引いた金額の都道府県構成比で、比例税率のもとにおける個人市県民税収の都道府県構成比を近似させた。

### (結果)

地方税収の偏在が新しい税体系の導入により是正されたか否かをみるため、現行税体系と新しい税体系(ここでは試算②の数値を用いた)のそれぞれにおける1人あたり地方税収のジニ係数(注3)を算出したところ、下記の表のように新しい税体系では偏在の度合いが改善されていることがわかる(都道府県別については次ページの図表3-13、試算結果については、79~83ページの試算表1~5を参照。)

#### ジニ係数の変化

	現行税体系	新しい税体系
1人あたり都道府県税収	0.1253	0.0813
1人あたり市町村税収(注4)	0.1482	0.1173

(注3) ジニ係数は不平等度を表す指標で、値が0のとき完全平等、1に近づくほど不平等になる。

(注4) 都道府県ごとの1人あたり市町村税収。

## (2)新しい財政調整制度のシミュレーション

### (目的)

本章の3でみたように、①日本の現状についてナショナルミニマムはほぼ達成されたという判断をすると、財源保障の必要性は薄れてきている。また、②欧米先進国においては、一人当たり一般財源額を逆転させるまでの財政移転は行われていない。このことから、財政調整(地方交付税)については、各都道府県について一人あたり地方税収(都道府県税収+市町村税収)を東京都を除いて最も高い道府県のレベルまで引き上げることにとどめると、財政調整に必要な資金はどれくらいになるかを試算する。

### (前提条件)

ア 特殊事情のある東京都を除いて、一人あたり都道府県税収+市町村税収の最も多い都道府県(平成5年度は神奈川県で326,230円)のレベルまで財政移転を行う。すなわち、他の都道府県は、326,230円から当該県の一人あたり都道府県税収+市町村税収を引いた額にその道府県の人口を乗じた額だけ財政調

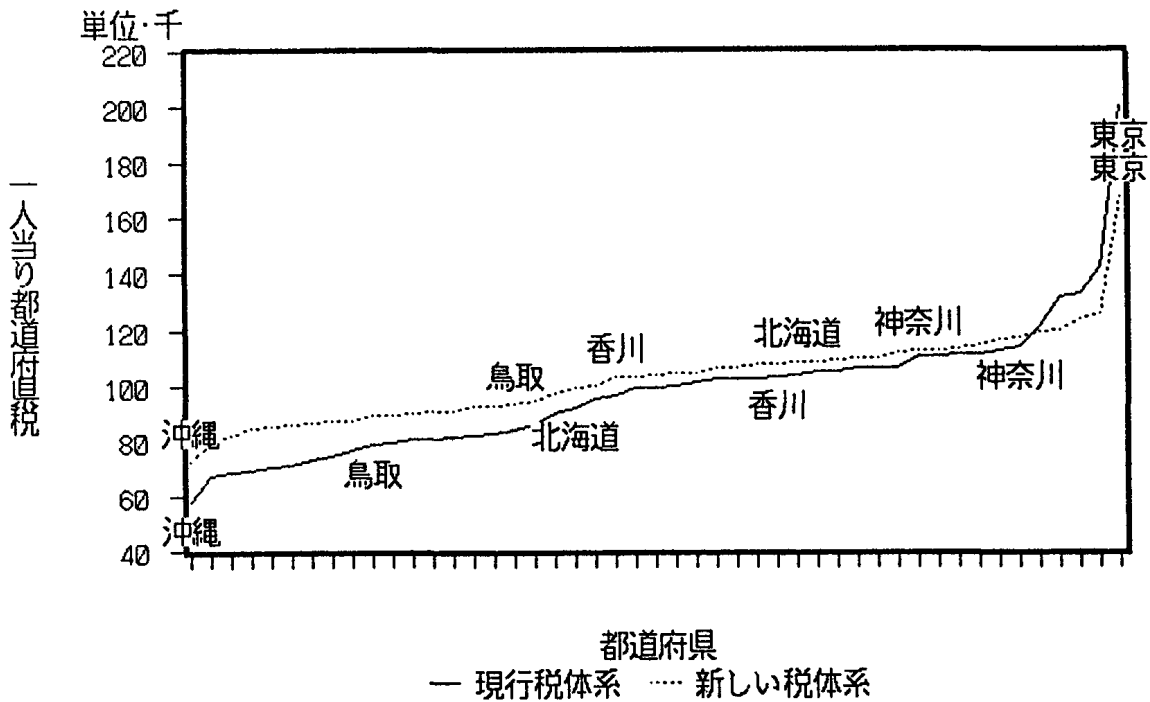
整を受けることになる。

イ 税制は(1)のシミュレーションの新しい税体系（81 ページの試算②）を前提としている。

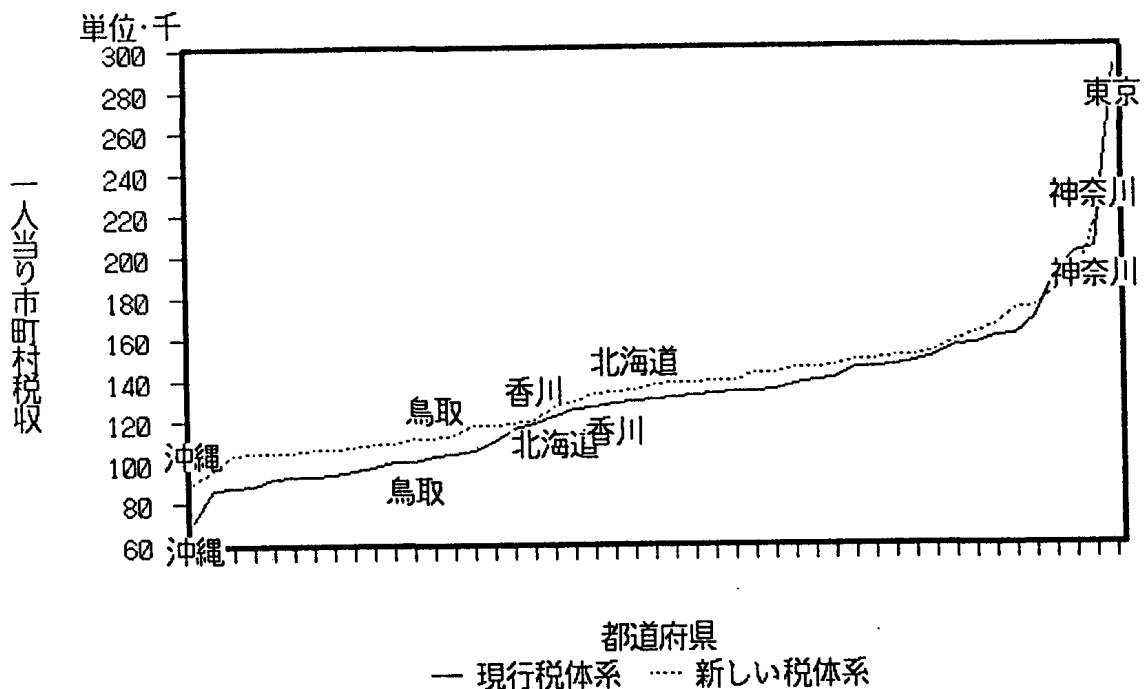
平成5年度ベースでは、一人当たり一般財源を均衡化させる財政調整に必要とされる財源は7兆6775億円であった。ところが、現行の地方交付税額は15兆4351億円であることから、その差額は地方税に取り込むことができる。

(図表3-13) 新しい税体系と現行税体系の税収偏在状況の比較

一人当たり都道府県税の偏在度（平成5年度ベース）



一人当たり市町村税の偏在度（平成5年度ベース）



### (3)地方税収の比率を高める試算

#### (目的)

受益と負担の観点から地方の財源として最も望ましいのが地方税であり、財源の中で地方税の比率を高めていくことが重要である。国と地方の歳出構造を現行のまま変えないとすると、地方税の比率を高めていく原資は国から地方への財政移転（地方交付税・地方譲与税・国庫支出金）分の国税によりまかなわざるを得ない。ところが、地方税の比率を高めていくと、一人当たり地方税収を平準化するために必要な財政調整額も増えることから、どこまで地方税の比率を増やせるかが決まってくる。そこで、(2)の前提条件に加え、以下の条件のもとでどこまで地方税を増やせるかを試算する。

#### (前提条件)

ア 国庫支出金については、国の政策的要因、あるいは国の義務的支出の性格が強いことから、その必要性については個々具体的に検討する必要があるため、ここでは財政調整の原資としては考えず、地方交付税及び地方譲与税を財政調整の原資とする。

イ 新しい税体系では消費税は共同税とするため、消費譲与税及び地方交付税の消費税分は除く。平成5年度では次のような数値になる。

地方譲与税→6585 億円、地方交付税→14 兆 1258 億円

ウ 新しい税体系では基幹税目の各都道府県への配分基準は、個人市県民税については比例税率化を前提とした都道府県構成比、法人事業税については県内純生産比率、消費税については県内小売販売額比率によっている。これにより各税目の増税率を等しくすれば、地方税収全体の増加と各都道府県の都道府県税収＋市町村税収の増加はほぼ比例する。

このとき次の式が成立する。(単位：億円)

$$\text{地方税総額} \quad \sum Z_i N_i = 336,649 \quad (\text{①式})$$

$$\text{財政調整総額} \quad \sum (\bar{Z} - Z_i) N_i = 78,856 \quad (\text{②式})$$

地方税を  $\alpha$  % 増やした（交付税＋譲与税から振り向けた）ときの財政調整総額

$$(1 + \alpha) \sum (\bar{Z} - Z_i) N_i = 6,585 + 141,258 - \alpha \sum Z_i N_i \quad (\text{③式})$$

ここで、 $Z_i$  :  $i$  県の一人当たり都道府県税収＋市町村税収

$\bar{Z}$  : 東京を除き最も富裕な県の一人当たり都道府県税収＋市町村税収

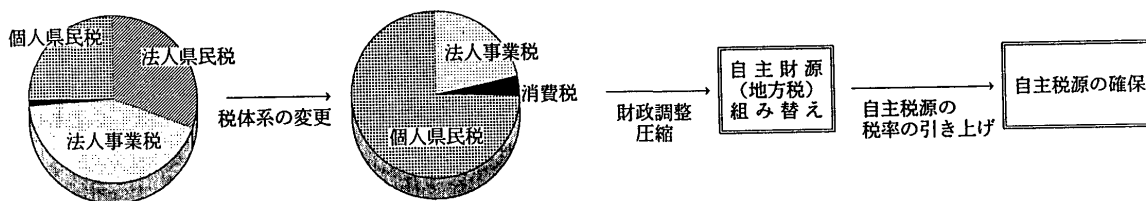
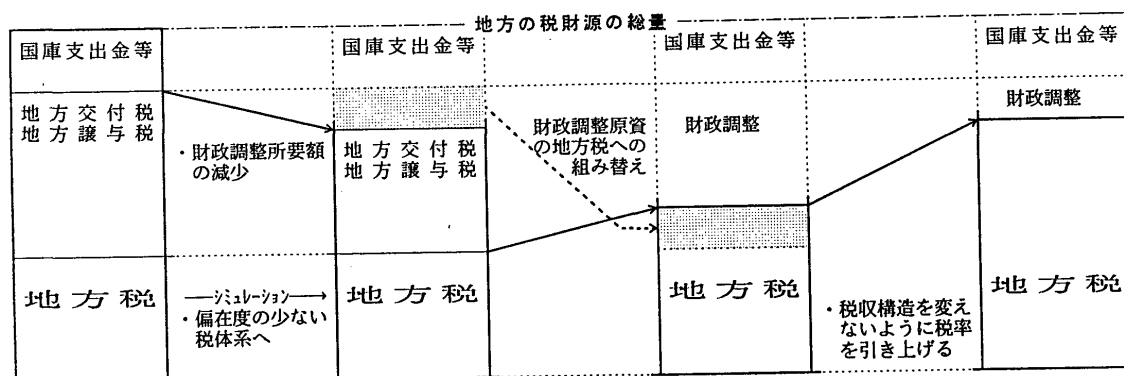
$N_i$  :  $i$  県の人口

①、②式を③式に代入して  $\alpha$  について解くと、 $\alpha = 0.1660316$

すなわち、一人当たり地方税収を均衡化させる財政調整のもとでは、地方税は現行よりも約 17%増やす（交付税分の国税+譲与税から振り替える）ことができる。

国庫支出金については、上記（前提条件）のアで述べたように財政調整の原資としては考えないが、仮に国庫支出金分の国税も地方税に振り替えるとすれば、③式の右辺に国庫支出金（13 兆 7254 億円）を加えることにより、地方税は現行より約 50%増やすことができる。

### シミュレーションの考え方



#### (4)シミュレーション結果の考察

分権型税財政制度のシミュレーションを行った結果、以下の事項が判明した。

- ①新しい税体系により税源の偏在が是正され、財政調整に必要な財源は現行の 15 兆 4351 億円から 7 兆 6775 億円に減らすことができる。
- ②これにより、地方交付税と地方譲与税分の国税のうち約 17%を地方税に振り替えることができる。
- ③②に国庫支出金を加えると、地方交付税、地方譲与税、国庫支出金の国税のうち約 50%を地方税に振り替えることができる。

これより、本報告書で提案する分権型税財政制度により、分権型社会を支えるために必要な地方の自主税源の比率を高め、なおかつ地方の歳出に見合うだけの財源を確保できることが裏付けられた。

(試算表 1)

都道府県別試算I (平成5年度ベース)

(単位 百万円)

都道府県名	道府県税	市町村税	法人県民税	法人事業税 X1/2	法人市民税	個人県民税		個人市民税	
							構成比		構成比
	A	B	C	D	E		F		G
北海道	520,534	692,324	24,727	67,191	77,156	99,172	3.44%	244,271	3.33%
青森	104,088	132,912	4,783	11,886	13,947	19,966	0.69%	47,818	0.65%
岩手	109,316	132,101	5,431	13,248	15,220	20,182	0.70%	47,976	0.65%
宮城	234,168	312,436	15,180	38,303	40,157	42,173	1.46%	104,118	1.42%
秋田	91,856	113,692	4,571	11,605	13,104	16,803	0.58%	39,523	0.54%
山形	100,708	128,626	4,783	12,878	14,163	18,912	0.66%	44,149	0.60%
福島	211,951	251,690	10,004	34,690	25,980	33,944	1.18%	80,483	1.10%
茨城	312,240	393,183	16,824	46,164	45,166	59,613	2.07%	149,263	2.04%
栃木	218,825	286,498	11,396	30,548	33,178	39,620	1.37%	97,274	1.33%
群馬	212,101	267,384	10,687	29,713	32,239	38,809	1.35%	94,347	1.29%
埼玉	628,567	975,830	30,638	82,550	86,622	175,996	6.10%	454,332	6.20%
千葉	565,228	916,393	25,861	73,015	70,583	159,477	5.53%	417,588	5.70%
東京	2,319,136	3,357,366	143,766	486,114	555,042	460,134	15.95%	1,215,387	16.58%
神奈川	921,001	1,639,455	46,442	137,998	129,562	265,672	9.21%	703,504	9.60%
新潟	253,877	314,569	13,269	40,444	39,274	42,724	1.48%	101,547	1.39%
富山	126,119	163,362	6,891	19,976	20,718	23,497	0.81%	57,116	0.78%
石川	128,987	163,054	7,052	18,362	20,190	23,763	0.82%	57,800	0.79%
福井	108,168	123,603	4,498	19,634	13,999	16,745	0.58%	40,432	0.55%
山梨	87,909	109,142	4,163	11,891	12,272	16,837	0.58%	40,926	0.56%
長野	226,599	288,414	11,626	32,795	35,076	42,143	1.46%	101,806	1.39%
岐阜	220,120	278,508	10,390	30,334	28,970	43,634	1.51%	107,327	1.46%
静岡	449,528	598,607	21,559	76,416	64,707	85,971	2.98%	213,745	2.92%
愛知	955,177	1,270,128	55,153	178,833	163,237	181,465	6.29%	465,164	6.34%
三重	194,891	236,561	10,124	29,300	26,043	37,130	1.29%	92,321	1.26%
滋賀	139,818	182,620	8,231	23,600	22,782	26,654	0.92%	66,626	0.91%
京都	280,023	397,045	15,115	47,385	47,772	60,799	2.11%	156,147	2.13%
大阪	1,136,940	1,708,501	72,104	221,568	237,180	219,014	7.59%	564,332	7.70%
兵庫	573,779	924,094	28,025	88,161	87,917	134,462	4.66%	348,316	4.75%
奈良	115,039	183,415	4,665	12,875	13,610	34,390	1.19%	90,247	1.23%
和歌山	94,088	127,268	4,778	13,192	13,193	18,461	0.64%	45,761	0.62%
鳥取	48,564	61,787	2,449	6,334	7,134	9,285	0.32%	22,045	0.30%
島根	61,477	77,342	3,296	9,500	9,570	11,187	0.39%	26,556	0.36%
岡山	192,504	270,400	11,211	29,782	32,743	35,671	1.24%	87,463	1.19%
広島	292,967	445,447	17,944	47,774	52,646	61,477	2.13%	154,707	2.11%
山口	150,463	204,880	8,518	24,957	24,571	27,325	0.95%	67,007	0.91%
徳島	68,753	86,768	3,931	10,020	10,933	12,537	0.43%	30,639	0.42%
香川	106,375	131,863	7,349	18,486	20,406	19,219	0.67%	47,089	0.64%
愛媛	125,347	160,069	7,448	20,702	21,797	22,339	0.77%	53,691	0.73%
高知	58,986	77,171	2,941	7,793	8,461	11,871	0.41%	28,759	0.39%
福岡	436,330	635,958	26,731	68,766	79,123	87,350	3.03%	217,209	2.96%
佐賀	73,994	84,541	3,941	10,956	10,913	12,744	0.44%	30,288	0.41%
長崎	109,535	150,641	6,087	17,105	17,007	21,635	0.75%	52,555	0.72%
熊本	136,434	171,115	7,563	18,600	20,954	25,604	0.89%	61,348	0.84%
大分	100,272	136,201	5,924	15,633	16,324	17,869	0.62%	43,007	0.59%
宮崎	81,541	102,903	4,241	10,789	11,973	14,766	0.51%	34,893	0.48%
鹿児島	120,037	156,556	6,456	16,872	17,984	21,413	0.74%	51,018	0.70%
沖縄	73,516	91,024	3,397	9,253	9,232	13,769	0.48%	33,631	0.46%
合計	13,877,876	19,713,447	762,163	2,283,979	2,370,830	2,884,223	100.00%	7,331,551	100.00%



## (試算表 2)

都道府県別試算II (平成5年度ベース)

(単位 百万円)

都道府県名	小売販売額 (億円)	1.5%消費 税総額 X 小売販売 額比率 H	(C 総額 + D 総額 - H 総 額) X F I	県内純生産 (億円)	D の総額 × 県内純生産 比率 J	E の総額 × G K	A - (C + 法人 事業税) + (H + I + J) L	B - E + K M
北海道	69,951	138,931	8,696	140,332	86,411	78,991	595,463	694,159
青森	14,733	29,261	1,751	32,369	19,932	15,463	126,477	134,428
岩手	13,609	27,029	1,770	32,842	20,223	15,514	126,412	132,395
宮城	25,089	49,830	3,698	60,648	37,345	33,669	233,256	305,948
秋田	12,319	24,467	1,473	27,567	16,974	12,781	106,991	113,369
山形	12,723	25,269	1,658	29,916	18,421	14,277	115,518	128,740
福島	21,159	42,024	2,976	55,959	34,457	26,026	212,025	251,736
茨城	30,484	60,545	5,227	76,607	47,172	48,268	316,033	396,285
栃木	22,348	44,386	3,474	59,537	36,661	31,456	230,855	284,776
群馬	21,746	43,190	3,403	56,001	34,483	30,509	223,065	265,654
埼玉	62,626	124,382	15,402	147,681	90,937	146,919	663,582	1,036,127
千葉	57,761	114,720	13,984	120,399	74,137	135,037	596,178	980,847
東京	188,627	374,635	40,347	663,039	408,275	393,024	2,026,401	3,195,348
神奈川	86,822	172,438	23,296	224,532	138,259	227,495	932,557	1,737,388
新潟	25,133	49,917	3,746	64,741	39,865	32,838	253,249	308,133
富山	12,676	25,176	2,060	32,282	19,878	18,470	126,392	161,114
石川	13,351	26,517	2,084	32,979	20,307	18,691	134,118	161,555
福井	9,437	18,743	1,468	22,380	13,781	13,075	98,395	122,679
山梨	9,590	19,047	1,476	21,307	13,120	13,234	93,608	110,104
長野	25,157	49,965	3,695	59,430	36,595	32,921	239,639	286,259
岐阜	22,042	43,778	3,826	54,860	33,781	34,707	230,447	284,245
静岡	41,352	82,130	7,538	112,000	68,965	69,119	433,772	603,019
愛知	81,265	161,402	15,912	236,747	145,780	150,422	865,452	1,257,313
三重	19,915	39,553	3,256	47,973	29,540	29,854	198,516	240,372
滋賀	12,731	25,285	2,337	41,893	25,796	21,545	137,806	181,383
京都	30,992	61,554	5,331	71,045	43,747	50,494	280,771	399,767
大阪	114,476	227,363	19,205	313,333	192,939	182,490	1,061,206	1,653,811
兵庫	59,736	118,643	11,790	153,990	94,822	112,636	594,688	948,813
奈良	12,168	24,167	3,016	25,781	15,875	29,183	127,681	198,988
和歌山	10,064	19,988	1,619	22,234	13,691	14,798	98,225	128,873
鳥取	6,339	12,590	814	14,971	9,219	7,129	56,070	61,782
島根	7,696	15,285	981	17,755	10,933	8,588	66,380	76,360
岡山	20,221	40,161	3,128	55,909	34,427	28,283	199,445	265,940
広島	33,420	66,376	5,391	88,366	54,412	50,028	305,654	442,829
山口	16,262	32,298	2,396	41,093	25,304	21,668	152,030	201,977
徳島	7,875	15,641	1,099	19,186	11,814	9,908	73,336	85,743
香川	12,942	25,704	1,685	27,167	16,728	15,227	106,173	126,684
愛媛	14,456	28,711	1,959	34,401	21,183	17,362	128,348	155,634
高知	7,997	15,883	1,041	17,596	10,835	9,300	68,218	78,010
福岡	51,683	102,648	7,659	134,253	82,668	70,240	465,044	627,075
佐賀	8,271	16,427	1,117	20,074	12,361	9,794	78,046	83,422
長崎	13,286	26,388	1,897	35,376	21,783	16,995	119,306	150,629
熊本	17,281	34,322	2,245	43,734	26,930	19,838	155,168	169,999
大分	12,255	24,340	1,567	31,101	19,151	13,907	108,141	133,784
宮崎	11,364	22,570	1,295	24,836	15,293	11,283	94,881	102,213
鹿児島	15,961	31,700	1,878	38,286	23,575	16,498	136,991	155,070
沖縄	8,990	17,855	1,207	24,674	15,193	10,875	85,870	92,667
合計	1,406,381	2,793,235	252,907	3,709,182	2,283,979	2,370,830	13,877,876	19,713,447
1.5%消費税	2,793,235						道府県税試算①	市町村税試算①

(試算表 3)

都道府県別試算III (平成5年度ベース)

(単位 百万円)

都道府県名	賃金・俸給 +個人企業所得 (億円) N	県内就業者 数	百万円X 県内就業者数 (億円) P	N-P (億円) Q	構成比 R	(個人県民 税総額+I 総額)×R S	(個人市民 税総額+E 総額)×R T	L-(個人県民 税+I)+S U	M-(個人市民 税+E)+T V
北海道	108,805	2,825,329	28,253	80,552	4.00%	125,484	388,090	613,079	760,822
青森	22,431	726,169	7,262	15,169	0.75%	23,630	73,083	128,390	145,746
岩手	24,287	809,924	8,099	16,188	0.80%	25,218	77,992	129,678	147,191
宮城	43,580	1,166,708	11,667	31,913	1.58%	49,714	153,754	237,099	315,427
秋田	20,278	624,945	6,249	14,028	0.70%	21,853	67,587	110,568	128,329
山形	21,722	674,735	6,747	14,974	0.74%	23,327	72,145	118,275	142,573
福島	40,321	1,147,594	11,476	28,845	1.43%	44,934	138,971	220,039	284,244
茨城	62,780	1,405,623	14,056	48,724	2.42%	75,902	234,747	327,095	436,603
栃木	40,784	1,028,803	10,288	30,496	1.51%	47,508	146,929	235,268	301,253
群馬	40,474	1,068,629	10,686	29,788	1.48%	46,403	143,514	227,256	282,582
埼玉	145,398	2,635,716	26,357	119,040	5.91%	185,442	573,527	657,595	1,068,700
千葉	134,276	2,155,024	21,550	112,726	5.60%	175,605	543,103	598,322	1,035,779
東京	354,191	8,747,694	87,477	266,714	13.24%	415,489	1,285,006	1,941,408	2,709,925
神奈川	208,302	3,593,859	35,939	172,363	8.56%	268,509	830,432	912,098	1,734,754
新潟	46,999	1,319,765	13,198	33,802	1.68%	52,657	162,854	259,435	330,166
富山	22,487	597,636	5,976	16,511	0.82%	25,721	79,548	126,555	162,827
石川	24,308	631,938	6,319	17,988	0.89%	28,022	86,666	136,294	170,231
福井	15,993	452,441	4,524	11,469	0.57%	17,866	55,255	98,048	123,503
山梨	15,528	450,617	4,506	11,022	0.55%	17,170	53,102	92,464	110,008
長野	45,312	1,201,590	12,016	33,296	1.65%	51,868	160,416	245,669	309,793
岐阜	39,155	1,037,797	10,378	28,777	1.43%	44,828	138,644	227,815	286,591
静岡	81,063	2,112,928	21,129	59,934	2.98%	93,366	288,757	433,628	613,325
愛知	152,679	3,991,470	39,915	112,765	5.60%	175,665	543,290	843,740	1,172,202
三重	36,210	888,938	8,889	27,321	1.36%	42,560	131,629	200,691	253,637
滋賀	24,645	575,327	5,753	18,892	0.94%	29,429	91,018	138,245	182,993
京都	51,633	1,271,636	12,716	38,917	1.93%	60,625	187,498	275,265	383,346
大阪	200,687	5,055,225	50,552	150,135	7.46%	233,881	723,338	1,056,869	1,575,637
兵庫	112,193	2,370,957	23,710	88,484	4.39%	137,841	426,307	586,276	938,887
奈良	25,865	480,794	4,808	21,057	1.05%	32,802	101,449	123,078	196,581
和歌山	17,322	504,802	5,048	12,274	0.61%	19,120	59,134	97,265	129,053
鳥取	10,768	322,748	3,227	7,541	0.37%	11,747	36,331	57,718	68,933
島根	12,727	405,649	4,056	8,671	0.43%	13,508	41,776	67,720	82,010
岡山	39,410	957,715	9,577	29,832	1.48%	46,473	143,730	207,119	289,464
広島	60,012	1,488,902	14,889	45,123	2.24%	70,293	217,399	309,079	452,875
山口	26,620	786,219	7,862	18,758	0.93%	29,221	90,373	151,530	200,772
徳島	15,308	397,246	3,972	11,336	0.56%	17,659	54,615	77,359	98,786
香川	18,676	527,854	5,279	13,397	0.67%	20,870	64,547	106,139	123,736
愛媛	24,521	752,372	7,524	16,997	0.84%	26,478	81,890	130,528	162,036
高知	13,484	407,304	4,073	9,411	0.47%	14,661	45,343	69,967	86,133
福岡	93,695	2,333,493	23,335	70,360	3.49%	109,607	338,988	479,641	669,731
佐賀	15,531	431,059	4,311	11,220	0.56%	17,479	54,058	81,664	96,279
長崎	24,750	713,963	7,140	17,611	0.87%	27,434	84,846	123,208	165,913
熊本	33,698	901,925	9,019	24,678	1.23%	38,444	118,899	165,763	206,596
大分	21,016	588,474	5,885	15,132	0.75%	23,572	72,903	112,277	147,356
宮崎	21,141	585,695	5,857	15,284	0.76%	23,809	73,636	102,629	128,983
鹿児島	29,413	836,233	8,362	21,051	1.05%	32,793	101,422	146,494	187,489
沖縄	18,274	502,367	5,024	13,251	0.66%	20,642	63,840	91,535	113,645
合計	2,658,751	64,493,831	644,938	2,013,813	100.00%	3,137,130	9,702,381	13,877,876	19,713,447
								道府県税試算②	市町村税試算②

## (試算表 4)

財政調整試算 (平成5年度ベース)

(単位 百万円)

都道府県名	地方税収 (試算②)	県民人口 X	W ÷ X	神奈川県の Y × X		財政調整額 Z - W
	U + V = W		(円) Y	Z		
北海道	1,373,901	5,665,699	242,494	1,850,495	476,595	
青森	274,136	1,507,037	181,904	492,219	218,083	
岩手	276,869	1,428,646	193,798	466,616	189,746	
宮城	552,526	2,286,741	241,622	746,881	194,355	
秋田	238,896	1,226,921	194,712	400,729	161,833	
山形	260,848	1,255,556	207,755	410,082	149,234	
福島	504,283	2,129,647	236,792	695,572	191,289	
茨城	763,697	2,935,668	260,144	958,830	195,132	
栃木	536,521	1,969,380	272,432	643,227	106,706	
群馬	509,838	1,990,591	256,124	650,154	140,316	
埼玉	1,726,295	6,611,935	261,088	2,159,549	433,255	
千葉	1,634,101	5,717,741	285,795	1,867,493	233,392	
東京	4,651,333	11,573,029	401,911	3,779,911	0	
神奈川	2,646,851	8,103,918	326,614	2,646,851	0	
新潟	589,601	2,483,915	237,368	811,281	221,680	
富山	289,382	1,124,427	257,360	367,253	77,871	
石川	306,525	1,167,037	262,653	381,170	74,645	
福井	221,551	823,198	269,134	268,868	47,317	
山梨	202,472	870,649	232,553	284,366	81,894	
長野	555,462	2,178,775	254,942	711,618	156,156	
岐阜	514,407	2,089,604	246,174	682,494	168,087	
静岡	1,046,953	3,718,312	281,567	1,214,452	167,499	
愛知	2,015,943	6,714,789	300,224	2,193,143	177,200	
三重	454,327	1,829,721	248,304	597,612	143,285	
滋賀	321,238	1,259,880	254,975	411,494	90,256	
京都	658,611	2,542,579	259,033	830,441	171,830	
大阪	2,632,506	8,542,624	308,161	2,790,139	157,633	
兵庫	1,525,163	5,457,617	279,456	1,782,533	257,370	
奈良	319,659	1,415,222	225,872	462,231	142,572	
和歌山	226,318	1,094,933	206,696	357,620	131,302	
鳥取	126,651	618,349	204,822	201,961	75,310	
島根	149,729	774,624	193,293	253,003	103,273	
岡山	496,583	1,944,167	255,422	634,992	138,408	
広島	761,954	2,861,699	266,259	934,670	172,716	
山口	352,302	1,556,286	226,373	508,304	156,003	
徳島	176,145	837,226	210,391	273,450	97,305	
香川	229,875	1,030,903	222,984	336,707	106,832	
愛媛	292,564	1,525,078	191,836	498,112	205,547	
高知	156,100	826,812	188,797	270,048	113,949	
福岡	1,149,373	4,849,431	237,012	1,583,891	434,519	
佐賀	177,943	882,878	201,549	288,360	110,417	
長崎	289,121	1,556,612	185,737	508,411	219,290	
熊本	372,359	1,858,946	200,307	607,157	234,798	
大分	259,633	1,241,149	209,188	405,376	145,743	
宮崎	231,613	1,184,047	195,611	386,726	155,114	
鹿児島	333,983	1,791,905	186,385	585,261	251,278	
沖縄	205,180	1,266,898	161,955	413,786	208,606	
合計	33,591,323	124,322,801		40,605,543	7,885,642	
					財政調整必要額	

## (試算表 5)

一人当り都道府県税収 (額の少ない順)

現行	
都道府県名	一人当り都道府県税
沖縄	58,028
鹿児島	66,988
宮崎	68,866
青森	69,068
長崎	70,368
高知	71,341
熊本	73,393
秋田	74,867
岩手	76,517
鳥取	78,538
島根	79,364
山形	80,210
大分	80,790
奈良	81,287
徳島	82,120
愛媛	82,191
佐賀	83,810
和歌山	85,930
福岡	89,976
北海道	91,875
埼玉	95,066
山口	96,681
千葉	98,855
岡山	99,016
福島	99,524
山梨	100,970
新潟	102,208
広島	102,375
宮城	102,403
香川	103,186
長野	104,003
兵庫	105,134
岐阜	105,341
茨城	106,361
三重	106,514
群馬	106,552
京都	110,133
石川	110,525
滋賀	110,977
栃木	111,114
富山	112,163
神奈川	113,649
静岡	120,896
福井	131,400
大阪	133,090
愛知	142,250
東京	200,391

試算②	
都道府県名	一人当り都道府県税
沖縄	72,252
長崎	79,151
鹿児島	81,753
高知	84,622
青森	85,194
愛媛	85,588
宮崎	86,677
奈良	86,967
島根	87,423
和歌山	88,832
熊本	89,171
秋田	90,118
大分	90,462
岩手	90,770
徳島	92,399
佐賀	92,497
鳥取	93,342
山形	94,201
山口	97,366
福岡	98,907
埼玉	99,456
香川	102,957
福島	103,322
宮城	103,684
新潟	104,446
千葉	104,643
山梨	106,202
岡山	106,534
兵庫	107,423
広島	108,006
北海道	108,209
京都	108,262
岐阜	109,023
三重	109,684
滋賀	109,728
茨城	111,421
神奈川	112,550
富山	112,550
長野	112,755
群馬	114,165
静岡	116,620
石川	116,786
福井	119,106
栃木	119,463
大阪	123,717
愛知	125,654
東京	167,753

一人当り市町村税収 (都道府県合計で額の少ない順)

現行	
都道府県名	一人当り市町村税
沖縄	71,848
宮崎	86,908
鹿児島	87,368
青森	88,194
熊本	92,049
岩手	92,466
秋田	92,664
高知	93,336
佐賀	95,756
長崎	96,775
島根	99,845
鳥取	99,923
山形	102,445
徳島	103,637
愛媛	104,958
大分	109,738
和歌山	116,234
福島	118,184
北海道	122,196
山梨	125,357
新潟	126,642
香川	127,910
三重	129,288
奈良	129,602
福岡	131,141
山口	131,647
長野	132,374
岐阜	133,283
茨城	133,933
群馬	134,324
宮城	136,629
岡山	139,083
石川	139,716
滋賀	144,950
富山	145,285
栃木	145,476
埼玉	147,586
福井	150,150
広島	155,658
京都	156,158
千葉	160,272
静岡	160,989
兵庫	169,322
愛知	189,154
大阪	199,997
神奈川	202,304
東京	290,103

試算②	
都道府県名	一人当り市町村税
沖縄	89,703
青森	96,710
岩手	103,029
高知	104,175
秋田	104,594
鹿児島	104,631
島根	105,870
愛媛	106,248
長崎	106,586
宮崎	108,934
佐賀	109,052
熊本	111,136
鳥取	111,480
山形	113,554
和歌山	117,864
徳島	117,992
大分	118,726
香川	120,027
山梨	126,352
山口	129,007
新潟	132,922
福島	133,470
北海道	134,286
岐阜	137,151
宮城	137,937
福岡	138,105
三重	138,621
奈良	138,904
群馬	141,959
長野	142,187
富山	144,809
滋賀	145,246
石川	145,866
茨城	148,723
岡山	148,888
福井	150,028
京都	150,770
栃木	152,969
広島	158,254
埼玉	161,632
静岡	164,947
兵庫	172,032
愛知	174,570
千葉	181,152
大阪	184,444
神奈川	214,064
東京	234,159

(平成5年度ベース、単位 円)

## 第4章 住民自治と税制

分権型社会を実現するためには、地方自治体が自主的にそれぞれの地域の特性を活かした施策を展開することができるための財源が十分に確保されなければならない。そしてこの分権型社会における税財政制度を考えると重要なのは、税制は行政側が一方的に定め住民に押しつけるものではなく、住民自らの意思と選択によって決定されるべきであるという住民自治の視点である。

地方分権が単なる国と地方の権限・財源の奪い合いにならないためにも、国から移譲された権限・財源が具体的にどのような形の行政サービスに還元されるのか、そしてその負担をどう住民に求めていくのかといった事項の意思決定に、住民が今まで以上に積極的に関わっていくことが求められるのである。

この章では、住民による税制コントロールを容易にするために、受益と負担を明確にする方策を検討するとともに、住民自治を充実する方策について、諸外国の事例などを参考にしながら検討する。

さらに、税務行政を執行する際に求められる納税者の権利保障の問題についても考える。

### 1 民主主義と租税

租税とは、政府が各種の公共サービスを提供するために必要な資金を調達することを目的としており、強制力を持つということがその特性の一つとしてあげられよう。歴史的に見ると、近代以前の国家においては、国家権力が戦争のためや、ひとにぎりの特権階級の欲望の充足などのために一方的な課税を行うことが少なくなかった。このような事態に対する市民の抵抗は徐々に高まり、ついには第3章の1で述べたとおり、「代表なければ課税なし」という考えのもと、課税権は国民の代表による議会の制定する法律に基づかなければ行使できないという原則が確立する。この租税法律主義の原則は日本国憲法にも取り入れられていることは既に述べたとおりである。

その結果現在では、税制は住民の代表による議会の場で民主的過程を経て決定され、私たちはその決定に選挙を通じて間接的に参加していると考えられているが、租税は、財産の一部を強制的に徴収されるという、住民（納税者）の権利・利益に直接的でかつ重大な影響を与えるものである以上、税制の内容、つまりどのような税金をどこにどれだけ納めるのかということについて、私たち住民の意見が十分に反映され、またその決定過程にもっと積極的に参加することができるようなくみが必要なのである。

そして、この税制決定過程において住民の果たす役割は、国よりもむしろ地方においてのほうがより重要なものになるのではないだろうか。

「地方の行政を中央政府の干渉なしにその地域の住民の意思と選択によって自主的に処理する」という住民自治は、団体自治と並んで地方自治を実現するために必要不可欠な要素である。そして、住民に身近な政府である地方自治体においては、国とは違って自分が納めた税がどのような行政サービスとなるのか、いわゆる「受益と負担の関係」がわかりやすいという特徴があるため、地方自治の主役である住民が、行政サービスの質や量と自らの税負担との関係を考慮しつつ、税制の決定過程に主体的に関わっていくことが可能なのである。

このような住民による税制の選択とコントロールは、それが税を通じて地方の行政にも影響を及ぼす手段となり得るという点で、とりわけ重要な意義をもつものであるといえるだろう。

## 2 税制に関する住民コントロールの方策

### (1) 財政責任の明確化

税制に関する住民参加あるいは住民コントロールを強化する方策について考えるにあたり、まず、地方の「財政責任の明確化」という問題を取り上げてみたい。これは、イギリスの地方税制改革において、基本原則として強調された概念である。

イギリスの地方税制は、ここ数年の間にめまぐるしく変貌した。45 ページですでに述べたとおり 1988 年にレイト（資産税）の廃止とコミュニティ・チャージ（人頭税）の導入を中心とする地方税制改革が提起された。しかし、このコミュニティ・チャージの導入は、長期政権を続けたサッチャー首相を退陣に追い込むきっかけとなり、1993 年 4 月には新たな税としてカウンシル・タックスが実施されることとなる。

サッチャー保守党政権が目指したのは、基本的には「小さな政府」の実現で、公共支出の削減がその政策の主要課題であった。個人の自由な行動を尊重するとともにその責任を自覚できるような社会を目指したのである。1979 年の政権成立以来、政府は地方自治体についてもその支出を抑制すべくさまざまな努力をしてきたが、いずれの方策も有効に機能しなかった。

17 世紀以来の伝統を持ちそれまで唯一の地方税であったレイトは、不動産の占有者が納税義務者となる資産税である。地方自治体の支出が年々増加を続けるという状況の中で、このレイトの税負担もまた中高所得者層や商工業者を中心に急激に増大していった。これに対する納税者の不満が、レイト改革の主な理由であった。

1986 年政府は改革案を公表し、居住用資産レイトの廃止とコミュニティ・チャージの導入を提案する。この中で、政府は地方税制を考えるとき考慮にいれなければならない主要な条件として、「責任の明確性（Local democratic account-ability）—その税制度が地方の民主的責任に寄与しうるか否か—」をあげている。

イギリスの「責任の明確性」は、以下のように考えられている。

地方自治体はその収入及び費やす支出について有権者に対する責任を明確にしなければならない。地方自治体の浪費を防ぎ、行政の効率化を促進するためには、①納税者がどのくらいの税を、どの地方自治体に、どのような行政サービスを受けるために支払っているのかを認識し、②その行政サービスを受ける人達のなるべく多くが直接に税を納めることが必要である。

つまり、地方自治体の行政サービスの質・量の決定について、税負担の増減を通じて直接の財政的な利害関係を持つことによって、地方自治体の歳出を住民がコントロールすることができるというのである。

コミュニティ・チャージに対しては、国民の反発が大規模な反対運動を引き起こし、保守党の人気凋落、サッチャー首相退陣へと繋がっていったが、この「責

任の明確性」という考え方はその後の新税（カウンシル・タックス）導入の際にも基本原則の一つに据えられている。

1991年に発表された「地方団体のための新税」協議書の中では、地方税の基本原則として次の5つをあげている。

- ・責任の明確化……地域住民の税負担と地方団体の支出との関連が明確にされなければならない。
- ・公正……いかなる税も社会全体から公正なものと認められなければならない。
- ・徴税が容易なこと……税の徴収とその強制のための事務はできる限り容易なものであること。
- ・負担の公平な分担……できるだけ多くの住民が何らかの負担をすべきであるということ。
- ・拘束力……地方団体の高支出の結果、一部の住民の過度な負担を課してはならないこと。

この「責任の明確性」という原則を徹底させるとどうなるか。

ある地方自治体では行政サービスを効率的に行い、自らの努力によって税率をより低い水準に設定することを望むだろうし、反対に高い水準に設定する地方自治体も出てくる。その結果、地方自治体の支出水準の高低が税率に影響し、それによって納税者は効率の良い行政の恩恵を受けるか、過度の支出のため余分なコストを負担しなければならないことになる。

また、同様の考えからイギリスでは、納税者に対する情報提供のための制度として、納税通知書に税率が明記されるとともに、自治体の歳出の内容及びその税率がどのように決定されたかがわかるような文書（パンフレット）が付けられることになっている。

このような考え方を日本の制度に取り入れることはできないだろうか。

地方の財政責任とは、地方自治体が、議会の議決に基づき賦課徴収された租税を財源として行政を執行する際に、住民に対して負う責任のことである。分権型税財政制度の確立には、現行の地方税法を改め、自主課税権を発揮できるようにすべきであることは、既に第3章で述べたとおりである。そこで、地方自治体が自らの責任において税制を構築できるようになるとすると、現行の制度では、税目、税率について極めて狭い裁量権しか与えられていないが、税率を1年ごと、あるいは数年ごとに設定することも可能になる。住民の税負担と歳出とを関連づけ、税目によっては歳出規模に応じた柔軟な税率を設定することによって、財政責任をより明確にすることができる。

また、住民自治の観点からいっても、行政サービスの内容と税負担、そしてそれらの関係が住民に分かりやすい形で決定されるというのは重要なしくみであるといえるだろう。そしてその際には、住民が自分の属する地方自治体の業績を評価し、選挙を通じてその評価が正しく反映されるよう、必要な情報提供・情報公開の制度の一層の充実が必要となる。

いずれにせよ、地方分権とりわけ財源の分権化にともなう自主課税権の充実強化と、この財政責任の確保という問題は非常に密接な関係にある。地方自治体が自主的な財政運営を行うためには、行財政における自らの責任を明確にする、こ

の責任の明確化という意識がなによりも強く求められよう。

## (2) 住民自治の充実

税制に関する住民参加の意義は、住民がそれまでの受動的な立場ではなく、能動的、主体的に地域の行政に関わっていくことにあるといえよう。

そのためには、政策を決定する過程において、住民の意思表示の機会を拡充するための方策が工夫される必要がある。住民が税制の決定に影響を及ぼせるような住民参加の仕組みを設けることによって、住民自身もその決定に責任を持つようになり、納税に対する理解と協力を引き出すことが期待されるものである。

例えば、地方税に関する論議を活発にするため住民意識のアンケート調査、公聴会の活用などの方法も考えられる。また、住民参加型の諮問機関を設置し、その意見が政策に反映されるようなしくみを考えることもできる。

しかし、住民がその意思を表明する最も直接的な方法として考えられるのは、住民投票である。

住民投票は、憲法や地方自治法によって義務付けられているものや、議会・長などの意思決定権者の判断により行われるものなどがあり、住民投票の結果が直接自治体の意思決定を左右するものや、投票結果が首長と議会とを法的に拘束せず、諮問的な性格を持つにとどまるものなどその性格も様々である。

住民投票が義務づけられているものとしては、地方自治特別法の賛否の投票（憲法第 95 条、地方自治法第 261 条、262 条）、議会の解散請求があった場合の解散の投票（地方自治法第 76 条）、議員・長の解職請求があった場合の解職の投票（地方自治法第 80 条、81 条）、がある。

それ以外では、条例により規定されているもの（昭和 57 年 7 月、高知県窪川町の「窪川町原子力発電所設置についての町民投票に関する条例」等）、事実上実施されたもの（昭和 45 年 3 月、神奈川県橘町の小田原市への合併についての住民投票等）がある。

今後は、住民にとって重要な政策については住民投票を活用することがのぞまれるであろう。住民投票を通じて自治体の活動をコントロールすることにより税制決定についても影響を及ぼすことができるからである。

また、税制に関する直接民主的な制度について考える手がかりとしてアメリカ合衆国カリフォルニア州の「プロポジション 13」について考えてみたい。これは 1978 年 6 月に同州で提出されたイニシアティブ（住民発案）で、正式名称を「税の制限－住民発案による憲法修正」という。他の 12 件の案件（Proposition）とともに 13 番目に住民投票にかけられたので「プロポジション 13」と呼ばれた。

アメリカの直接民主制の規定は州によって異なるが、イニシアティブには大別して直接イニシアティブと間接イニシアティブとがある。前者の場合は、法律の制定・改廃についての請求が成立すると、住民投票に付される。一方、間接イニシアティブは、請求成立後はその法案はまず議会に送られ、可決されれば成立し、否決された場合に改めて住民投票にかけられる。

このプロポジション 13 の主な内容は、

- ① 固定資産税の税額の上限を不動産実評価額の 1%以内とする。
- ② 州税の増税、新税創設は、州の上下両院のそれぞれにおいて 2/3 以上の



賛成を、また地方団体における新税の導入には住民投票の 2/3 以上の承認を必要とする。ただし、不動産関係の新税は一切認められない。というものである。この請求に対して州政府及び地方政府はいっせいに反対を表明したにもかかわらず、住民投票では予想を上回る圧倒的多数で可決された。

プロポジション 13 が成立した背景には、増加し続ける固定資産税負担が納税者の許容限度を越えたという直接的な要因のほかに、当時の行政府の財政事情に対する不信感があったといわれる。

1970 年代、不動産価格が年々上昇するにつれ、固定資産税の評価額もまた大幅に増加していった。その一方で、主として貧困層に対する社会福祉、教育関係の支出が経常的に増大し、固定資産税の増収分は専らこれら「貧しき者」への行政サービスとして支出された。その結果、中産階級の人々は、負担に対して相応なサービスを受けていない、つまり受益と負担がアンバランスであるという不満を強めていったのである。また、カリフォルニア州がもともと住民参加の意識の高い州であったことも、成立の大きな要因といえよう。

当時、「プロポジション 13」は「納税者の反乱」と言われた。しかし、1990 年 6 月 5 日のカリフォルニア州憲法の改正により、課税についての法律は州民投票の対象からはずされ、「『納税者の反乱』の終焉」ともいわれている。

#### (参考) カリフォルニア州憲法

##### 第 2 章 投票、州民発案、州民投票及びリコール

第 8 条 (a) 州民発案とは、法案又は憲法修正案を発議し、又は、これらを採択若しくは拒否する選挙人の権限をいう。

(b) 州民発案の案件は、その発議された法案又は憲法修正案の条文を掲載し、かつ、法案の場合には、前回の州知事選挙において知事に立候補した者の総得票数の 5 パーセント、憲法修正案の場合には、同様にその 8 パーセントに当たる数の選挙人が署名した請願を、州務長官へ提出することにより、これを発議することができる。

(c) 州務長官は、それが受理されてから少なくとも 131 日以後に実施される次の総選挙のときに、又は、その選挙に先立って州全域で実施されるいずれの特別選挙のときに、発議法案を投票に付すものとする。州知事は、発議法案のために州全域で特別選挙を施行することができる。

(d) (略)

第 9 条 (a) 州民投票とは、緊急法律、選挙を施行する法律及び、課税又は州経常経費の支出についての法律の場合を除き、法律若しくはその一部を承認し又は拒否する選挙人の権限をいう。

(b) (c) (略)

しかし、日本でも有名になった「プロポジション 13」がアメリカの税制に与えたインパクトは大きかった。「プロポジション 13」成立後、1980 年までに 7 州で固定資産税減税に関する住民投票が行われた。マサチューセッツ州を除く 6 つの州ではいずれも否決されたが、その中には住民投票の前に固定資産税制度の改正を行ったところもあり、また多くの州でその後固定資産税に何らかの制限を設け

るようになったのである。

以下では、日本の地方自治の現状を眺めながら「納税者の反乱」のもつ意味について考えることにより、住民自治の充実の方策について検討したい。

現在の地方自治制度は、間接（代表制）民主主義を基本に運営されている。しかしこの場合、住民の意思を表明できるのが投票の一瞬だけで、その後、住民の意思と代表者の意思とが乖離する恐れがある。このようなことを防ぐために、地方自治法では、一定の範囲で直接民主主義的な制度を導入しており、これらの制度の一つに、「条例の制定・改廃請求」（地方自治法第 74～74 条の 4）がある。一定数以上の有権者の連署によって請求が成立すると、議会に送られ過半数で成立するというものであるが、否決されればそれまでで、アメリカのように住民投票にかける制度はない。

ここで問題となるのは、この条例の制定・改廃請求がすべての条例に関して行い得るものではないという点で、地方税の賦課徴収並びに分担金、使用料及び手数料の徴収に関する条例はその対象から除外されているのである。このような制限は、当初から設けられていたものではない。例えば昭和 23 年には、神奈川県で電気ガス税賦課徴収条例廃止の請求、小田原市では市民税賦課徴収条例改正の請求があった（いずれも議会に付議され、否決されている）。このように、当時あまりに頻繁に地方税に関する直接請求が繰り返されたため、同年の地方自治法の一部改正によって制限が付け加えられたものである。その理由は、「地方税等の賦課徴収に関する条例の制定又は改廃に関する住民の直接請求は、制度そのものとして必ずしも適当でないものがあるのみならず、近時におけるその運営の実情を見るに地方公共団体の財政的基礎を危うくし、その存在を脅かすものがあると認められる」（長野士郎『逐条地方自治法』（学陽書房 1993）より引用）ためであるとされた。

しかし、住民自治を徹底させるためには、住民の意見が政策に反映されるというのはもちろんであるが、これに加えて、行政に行き過ぎがあったり、政策が住民の意思と反するような場合には直接住民の力でこれを修正することができるような制度が保障される必要がある。

地方自治体が条例に基づき課税を行うとなると条例の制定・改廃請求の地方税等に関する制限の撤廃を要求する声が強くなることが予想されるが、制限撤廃の可否は別にしても住民による問題提起を生かす方策を考えておくべきであろう。

そこで、制度面での整備だけでなく行政を担当する自治体の税務職員にも、税制度全般に関する専門的知識や税制に関するさまざまな情報を的確に提供する力、住民に対する説得技術などを高めることが求められるであろう。

### 3 納税者権利保障

分権型税財政制度の実現には、納税者の自発的な協力と理解を得た課税を行うことが必要である。そのためには、行政側も主権者である納税者の諸権利を最大限に尊重するという姿勢を明確にし、税務行政を執行する上での手続きの適正化、透明化を押し進めなければならない。

「行政手続」とは「行政庁がさまざまな行政過程において抛るべき手続」であり、「行政過程における事前手続の充実・適正化」がその課題である。日本では、事後救済手続については、行政不服審査法などにより規定されている。個別の不服審査など、そういった行政処分が行われたあとの救済手続についても保障されなければならないのはもちろんであるが、さまざまな処分を行う前の事前の手続、具体的には、処分に先立ち本人の意見を聞く、理由を開示する、あるいは相手方に的確な通知をするといった適正な事前手続が確保されているかという問題については、まだまだ不十分な点があるというのが現状である。

先進諸国では、下記のように納税者の権利保護という視点から、手続法の整備・充実や納税者の権利を分かり易く述べた憲章の制定などさまざまな取組みが積極的になされている。これらの権利章典は、納税者に固有のさまざまな権利を明らかにし、そうした権利が保障されていることを一般納税者に分かりやすく周知することを目的としたものである。

(参考)

[アメリカ]

1986年「納税者権利章典法」(アリゾナ州が全米で最初に制定)

以後、各州で同様の趣旨の章典が続々と制定される。

1988年「納税者としてのあなたの権利」(内国歳入庁制定)

〃 「包括的納税者権利保障法」

[カナダ]

1985年「納税者の権利宣言」

[イギリス]

1986年「納税者憲章」

1991年「新納税者憲章」

[フランス]

1974年「税務調査に関する憲章」

1987年「納税者憲章－税務調査の際のあなたの権利と義務」

また、納税者の権利を保障するために納税者オンブスマン制度について検討することも必要である。

アメリカでは、1988年の税制改正法(包括的納税者権利保障法)における最も重要な改正のひとつとして、納税者オンブスマンを設置した。

これは、課税庁側から差別的な取扱いを受けたとか、職員が不謹慎な態度をとったなどのさまざまな納税者に対するハラスメント(いやがらせ)に対する苦情を処理する機関で、納税者オンブスマンには、納税者救済命令を発する権限が与えられている。

一般にオンブスマンには、議会が任命する議会型のオンブスマンと、行政の長が任命する行政型のオンブスマンの二種類があるが、アメリカの納税者オンブス

マンの性格は、行政庁内部におかれた「行政型」オンブスマンであり、行政全般を扱うのではなく、税という特定の分野を対象した「特殊」オンブスマンである。アメリカでは、このような連邦レベルのほかに州レベルでも「納税者オンブスマン」や「納税者権利擁護官」を置くところが多くなっている。

このような各国の動きの中で、日本は納税者の権利の確立という課題に対してきわめて消極的であるといわざるをえない。現行の制度の下で納税者の権利は十分に保障されており、ことさら納税者権利憲章を制定する必要はないというのが現状である。平成6年10月1日から施行された行政手続法においては、納税者の権利、利益に直接かかわる税務行政の分野にも行政手続法が適用されるべきであるという主張があったにもかかわらず、適用除外となっている。これは、税務の分野では国税通則法や国税犯則取締法など独自の手続法体系を有していることなどがその理由である。

しかし今後は、「公正の確保と透明性の向上」、「国民の権利利益の保護」といった行政手続法の趣旨に鑑み、税務行政の分野でも一層の手続の適正化、透明化を推進していかなければならない。そのためには、前述のような納税者オンブスマン制度を導入し、さらには納税者権利の保障の制度化に向けて、先進諸国のような納税者権利憲章の制定が一層のぞまれる。

## 今後の課題

本研究では、地方税源の確保という問題を、現行税財政制度の構造上の問題を明らかにしながらその構造改革を通じて税源確保につなげるというアプローチを採ってきた。いきおい、マクロな視点から理念型の制度モデルを提示する結果となり、積み残してきた課題は多い。こうした課題の解決は他日を期したいが、今後の研究の進展にも期待して、積み残された課題の要点を記すこととする。

### 1 今後の研究課題

#### (1) 事務・権限の政府間配置モデルの設定及び所要経費の積算

地方分権が実現されたときに国・県・市の事務及び権限がどのように配置されるかという想定モデルを構築し、各モデルごとの各層政府の所要経費を積算すること。これを基礎にして、税源の再配置が決められなければならない。

#### (2) 徴税事務に関する権限と機構のあり方

徴税に際しての市民との緊張関係は、政府の責任の明確性の原点である。課税にともなう徴税権限と徴税機構の組み立て方については、効率性及びそれ以外の要素を加味した検討が必要である。

#### (3) 行政需要の多様化に対応した財源の検討

地方自治体がそれぞれの地域の特性を活かした地域づくりを行うためには基幹税の税収だけでは不十分な場合もある。また、経済情勢が厳しい中では新たな財源を見出すことが困難になることも予想される。そのため、今後は具体的な法定外普通税の税目や受益者負担金について検討する必要がある。

#### (4) 社会保険制度も含めた国民負担のあり方

超高齢社会における社会的費用負担に関し、サービスごとに世代間配分と財源間配分（税か社会保険料か）のバランスと社会全体のトータルバランスが満たされる制度モデルが構想される必要がある。税はサブシステムである。

#### (5) 新しい税制度への移行プログラム

新しい制度を実現するためには事前に多くの調整など移行に向けた環境を整えていくことが必要であり、実務的にはこの点が最も難しい。推進のためには理論的根拠と移行の時系列プログラムが必要となる。

### 2 自治体に課された今後の課題

#### (1) 税制度改革への積極的関与

地方税に関わる税制改革については、自らの問題として地方自治体が具体的改革案を取りまとめて提案することが必要である。この際、地方六団体の意見提出権を積極的に活用し、市民の理解が得られるよう国会で議論を展開すべきである。こうしてこそ、市民の政府という認知を納税者から獲得できることになる。

#### (2) 「負担と受益」及び「財政移転」に関する行政情報の能動的開示

地方行政サービスの費用負担の状況を市民に分かりやすく情報提供していくことが必要である。そのためには、会計システムの見直しも必要不可欠となる。情報は開示請求を待たず、行政側から能動的に開示するべきであり、客観的に判断できるよう比較可能な資料とともにセットで同時に提供すべきである。

# 主な参考文献

## 〔税財政制度全般〕

- ・金子宏『租税法（第四版）』（1992，弘文堂）
- ・佐藤進、伊東弘文『入門租税論』（1994，三嶺書房）
- ・租税理論研究会、地方税制研究会編『租税』（1984，ぎょうせい）
- ・林 宜嗣『地方分権の経済学』（1995，日本評論社）
- ・宮島 洋『分権のコスト』（1994，自治総研ブックレット）
- ・橋本徹、山本栄一『日本型税制改革』（1989，有斐閣）
- ・佐藤進他編『地方財政読本』（1994，東洋経済新報社）
- ・貝塚啓明他編『地方の時代の財政』（1991，有斐閣）
- ・佐藤進、滝実編『地方消費税』（1995，（財）地方財務協会）
- ・鳴海正泰『現代日本の地方自治と地方財政』（1992，公人社）
- ・日本地方財政学会編『分権化時代の地方財政』（1994，勁草書房）
- ・田中啓一『受益者負担論』（1979，勁草書房）
- ・浦東久男「地方財政・地方消費税の課題」法律時報 1995年3月
- ・神奈川県自治総合研究センター『季刊・自治体学研究』第62号  
特集「地方発・税制改革構想」（1994）
- ・全国知事会『地方分権参考資料』（1994，全国知事会）
- ・神奈川県税務課 府県税制度の在り方に関する研究会  
『府県税制度の在り方に関する研究会報告書』（1994年）
- ・神奈川県税務課 地方税源の充実・強化を推進する研究会  
『地方税源の充実・強化を推進する研究会報告書』（1995年）

## 〔自主課税権関連〕

- ・清宮四郎『憲法』（1983，有斐閣）
- ・芦部信喜『憲法』（1995，岩波書店）
- ・佐藤幸治『憲法』（1987，青林書院）
- ・碓井光明『地方税の法理論と実際』（1986，弘文堂）  
『地方税条例』（1979，学陽書房）
- ・北野弘久『憲法と地方財政権』（1980，勁草書房）
- ・丸山高満『地方税の一般理論』（1983，ぎょうせい）

[社会保障関連]

- ・宮島洋『高齢化時代の社会経済学』（1992，岩波書店）
- ・京極高宣・堀勝洋編著『長寿社会の社会保障』（1993，第一法規）
- ・厚生省『21世紀福祉ビジョン』（1994，第一法規）
- ・社会保険福祉協会『日本経済と社会保障』（1994）
- ・日本都市センター『高齢化社会と地方財政』1994年3月
- ・和田八束「社会保障給付・負担と税制改革」  
税経通信 1994年8月臨時増刊号
- ・神野直彦「高齢者対策と自治体財政」地方財務 1995年6月号
- ・木村陽子「基礎年金を消費税で全額国庫負担に」税務経理 1994年9月6日
- ・石弘光「高齢社会と税制のあり方」ジュリスト (NO.1064) 1995年4月1日
- ・後藤元之「高齢化と政府の役割」経済セミナー1995年4月
- ・木村陽子「高齢社会を迎えて福祉財政はどうなるか」  
経済セミナー1994年3月

[財政調整関連]

- ・岡本全勝『地方交付税 仕組みと機能』（1995，大蔵省印刷局）
- ・林宏昭『租税政策の計量分析』（1995，日本評論社）
- ・(財)自治総合センター  
『地方譲与税の譲与基準等に関する調査研究報告書』（1995）
- ・(財)自治体国際化協会『統一ドイツと財政調整』CLAIR REPORT No. 83 (1994)
- ・大島通義他編『政府間財政関係論』（1989，有斐閣）
- ・経済企画庁『新国民生活指標（平成7年版）』（1995，大蔵省印刷局）

[住民自治関連]

- ・碓井光明「納税者－税制と住民の権利」季刊・自治体学研究第26号（1985）
- ・内貫滋「女王陛下の税改革(1)(2)」地方税 1986年6月、7月
- ・橋本勇「最近の英国経済と税制事情」地方税 1982年10月～1983年2月
- ・佐々木敦朗「カウンスル・タックスの導入－レイト廃止からカウンスル・タックス法案の成立まで－」税 1993年6月号
- ・石村耕治『先進諸国の納税者権利憲章』（1993年，中央経済社）
- ・加藤富子「住民参加と住民投票」月刊自治研 416号
- ・寄本勝美「自治体の意思形成と住民投票」同上
- ・(財)自治体国際化協会  
『「地方団体のための新税」協議書』CLAIR REPORT No. 33 (1991)  
『米国固定資産税制度概要とプロポジション 13 にかかる連邦最高裁憲法審理』CLAIR REPORT No. 61 (1993)

## 助言をいただいた方々

今回の研究を進めるにあたって、次の各氏及び関係行政機関等の担当者の方々に貴重なご助言並びに資料の提供を賜りました。心よりお礼申し上げます。

伊東 弘文 九州大学経済学部教授  
碓井 光明 東京大学法学部教授  
木村 陽子 奈良女子大学家政学部助教授  
佐々木信夫 中央大学経済学部教授  
神野 直彦 東京大学経済学部教授  
中村 良広 北九州大学経済学部教授  
藤岡 純一 高知大学人文学部経済学科教授  
堀場 勇夫 青山学院大学経済学部教授  
横山 彰 中央大学総合政策学部教授

(敬称略・肩書きは助言依頼時・50音順)

高知県企画部企画調整課

福岡県企画振興部企画調整課

同 総務部税務課

また、県の関係室課の担当者の方々には、お忙しい中ご協力をいただき、貴重なご助言や資料を賜りました。厚くお礼申し上げます。



**平成6年度研究チームB「地方税源の確保」  
研究チーム員、アドバイザー名簿**

■チーム員

	氏名	所属（前所属）
◎	高井 正	横浜市税事務所
	鈴木 成一	平塚県税事務所（川崎県税事務所）
	花上 美智子	厚木県税事務所
○	人見 奈緒美	労働部能力開発課
	桑野 幹喜	総務部総務室（総務部税務課）
	天城 直政	総務部財政課（企画部市町村課）
○	小宮 洋一郎	小田原市総務部市民税課
□	原田 純	自治総合研究センター
□	山口 泰彦	自治総合研究センター

◎チーム・リーダー ○サブ・リーダー □コーディネーター

■アドバイザー

菅原 敏夫	東京自治研究センター
-------	------------