

# 地方税制改革の現状と課題

## 課税自主権・税源配分の視点から

関口 智

(せきぐち さとし)

立教大学経済学部准教授

課税自主権の拡充の実態について、  
近年の税制改正とその影響に着目しながら、  
租税立法権・租税行政権の両面から検証するとともに、  
財政調整制度も含めた地方税制改革のあり方を考える。

### 1 はじめに：対象の限定

本稿に与えられた課題は、「自治財政権の拡充に向けた地方税財政基盤を強化する改革のあるべき方向を示すこと」である。ここに提示された自治財政権とは、歳入・歳出の両面に対する自己決定権を含むものと思われるが、本稿ではさしあたり、地方公共団体の歳入面に関連する課税自主権を対象を限定して議論を進めたい。

地方公共団体の課税自主権には、憲法92条の「地方自治の本旨」及び94条の「条例制定権」を根拠に、租税立法権のみならず租税行政権が含まれると解されている<sup>1)</sup>。地方公共団体の租税立法権とは、憲法92条の「地方自治の本旨」及び94条の「条例制定権」に基づいて条例を制定する権限であり、地方公共団体の租税行政権とは、地方公共団体の租税立法権に基づいて制定した租税条例を具体的に執行する権限である。

このような地方税法を前提とした枠組みの中での地方公共団体による課税自主権の行使、つまり、地方税の賦課・徴収は、住民の代表機関である地方議会の制定した条例の根拠に基づいて行う必要がある。そこで本稿では、地方公共団体の課税自主権に関して、租税立法権と租税行政権という二つの観点、すなわち、地方税の賦課面と徴収面の両者を視野に入れた検討を行う。

そもそも「地方自治の本旨」を実現するためには、地方公共団体が住民の民主的コントロールの下に、その責任において自主的に財政運営する必要がある。そのためには、地方公共団体が多くの自主財源を持つことが不可欠となる。しかし、現状では多くの財政需要に対して自主財源を有しているとは言い難い状況にある。その点からも、課税自主権の問題が論じられているといえるであろう。

留意すべきは、課税自主権の行使に伴って、地域間の税収偏在性が完全に解消されるものではないことである。むしろ、税源の乏しい

地方公共団体は取り残されることも十分予測できることから、財政調整制度による是正をも視野に入れる必要がある。そのような地方公共団体は、財政調整制度による補完によってはじめて、歳入面のみならず歳出面を含めた、自治財政権を発揮することができる。その意味で、本稿での課税自主権の議論は、結果として財政調整制度をも視野に入れた歳入面での体系的な議論となる。

本稿では、2004年から2007年にいたるデータを用いて、近年の課税自主権の拡充の実態を確認したい。とりわけ、2003年税制改正（平成15年度）に基づいて2004年4月1日より適用され、2005年度の地方税収として現れる外形標準課税の影響や、2006年税制改正（平成18年度）に基づいて、2007年度の地方税収として現れる個人住民税の所得割の比例税率化の影響を意識してみたい。

なお、本稿での議論では、近年の道州制で議論されている行政区分を考慮外に置いていること、地方政府に財政需要がありながら独自の財政収入が不足している状況を想定していること、地方政府に配分されている行政任務を遂行できるように地方政府に課税権を付与することを前提にしていること、をあらかじめ断っておきたい。

### 2 課税自主権と地域間の税収偏在性

1990年代後半以降の課税自主権の拡充の歴史は、概ね二つの段階として把握することが可能であろう。第一段階は、課税自主権それ自体に対する国の規制を縮減・廃止する段階であり、第二段階は、国からの大幅な税源移譲を行う段階である。第一段階では、主と

して法定外税の新設・変更に対する国の関与等の縮減や個人市町村民税や固定資産税の制限税率の撤廃等がなされ、現在の議論は、第二段階の渦中にあるといえる。

ここでは、地方公共団体の課税自主権として、租税立法権と租税行政権という二つの観点から、その推移と実態を確認してみたい。

#### (1) 地方公共団体の租税立法権

##### ①法定外税と超過課税の税収

そもそも、地方公共団体が地方税法の枠内で課税自主権を発揮する手法には、①税率操作、②法定外税創設、③法定任意税の採用、④不均一課税、⑤課税の減免や課税免除、の五つの方法がある<sup>2)</sup>。中でも、地方公共団体の課税自主権が現在行使されているのは、①の税率操作の中でも税率を引き上げる超過課税と、②の法定外税に集中している感がある。表1で実態を確認してみよう。

法定外税について確認すると、1994年の時点で導入している団体は、道府県で14団体、市町村で9団体であったが、2000年4月に地方分権推進一括法が施行されて以降、各地で導入され、2007年の導入団体数は、道府県で44団体、市町村で12団体と増加している。その一方で、法定外税の税収は、道府県で395億円、市町村で31億円、地方（道府県・市町村）合計では425億円と、地方税収（402,668億円）の0.11%（2007年）に過ぎない。つまり、地方公共団体による法定外税の導入数の増加は、地方公共団体による独自課税という意識を醸成することには貢献したが、財政需要をまかなうだけの財源として金額的な規模を判断基準にすると、依然としてその適格性は乏しいといわざるを得ない状況にある。

表1 超過課税・法定外税（2007年度）

		道府県			市町村			合計金額(億円)		
		団体数	金額(億円)	%	団体数	金額(億円)	%		%	
法定外	普通税	15	305	9.00	7	12	0.31	317	4.34	
	目的税	29	89	2.63	5	19	0.49	108	1.48	
	法定外税合計	44	395	11.65	12	31	0.79	425	5.82	
超過課税	個人住民税	均等割	23	110	3.24	1	0	0.00	110	1.51
		所得割	1	24	0.71	1	0	0.01	24	0.33
	法人住民税	均等割	23	75	2.21	404	146	3.73	221	3.03
		法人税割	46	1,410	41.59	1,019	3,370	86.15	4,781	65.49
	法人事業税	7	1,374	40.53	-	-	0.00	1,374	18.82	
	自動車税	1	0	0.00	-	-	0.00	0	0.00	
	固定資産税	-	-	0.00	158	358	9.15	358	4.90	
	軽自動車税	-	-	0.00	26	5	0.13	5	0.07	
	鉱産税	-	-	0.00	36	0	0.00	0	0.00	
	入湯税	-	-	0.00	2	0	0.01	0	0.00	
	超過課税合計	101	2,995	88.35	1,647	3,880	99.18	6,876	94.18	
超過課税・法定外税合計	-	3,390	100.00	-	3,912	100.00	7,301	100.00		

(資料) 総務省 HP ([http://www.soumu.go.jp/main\\_sosiki/jichi\\_zeisei/czaisei/czaisei\\_seido/ichiran01.html](http://www.soumu.go.jp/main_sosiki/jichi_zeisei/czaisei/czaisei_seido/ichiran01.html)) より作成

また、超過課税について確認すると、一見して、地方法人2税（法人住民税・法人事業税）等の特定の税源に超過課税が集中していることがわかる。2007年の実施団体数では、道府県で個人住民税（均等割）に対して23団体が実施しているが、法人住民税に対しては、法人住民税（均等割）が23団体、法人住民税（法人税割）にいたっては、静岡県を除く46団体が実施している。市町村でも、法人住民税（法人税割）に対して実施している団体が1,019団体と著しく集中し、ついで法人住民税（均等割）の404団体となっている。2007年の超過課税の税収は、道府県で2,995億円、市町村で3,880億円、地方（道府県税・市町村税）の合計では6,876億円と、法定外税の税収と比べると16.2倍の税収がある。それを金額の大きい税目順に確認すると、法人住民税の法人税割（4,781億円）、法人事業税（1,374億円）、固定資産税（358億円）である。

そもそも法人2税の超過課税の規模の大きさは、1970年代半ば以降定着したものであり、近年の課税自主権の拡充の影響を受けたものではない。しかし、①法人2税の超過課税の金額（6,377億円）が、超過課税・法定外税の税収の大半（88.27%）を占めていること、②法人住民税（法人税割）の超過課税額（4,781億円）の70.48%（3,370億円）が市町村で課税されていること、等の特徴は継続している。それがこれまでの地方税改革によって、個人住民税や固定資産税の制限税率を撤廃する一方で、法人事業税や法人住民税の制限税率が存続している背景でもある。

②超過課税による税収の偏在性

超過課税等による課税権行使により、もう一つ問題となることがある。課税自主権の行使が税収偏在度に与える影響である。ここでは、表2で変動係数を用いながら、超過課税の金額が大きく、地方公共団体の基幹税ともなっている法人2税と固定資産税について

確認してみよう。ここで標準偏差を平均値で除した変動係数を用いるのは、指標の値が大きいかほど指標のバラツキ（ここでは地域間の税収偏在性）が大きいことを示すことになるからである。

まず、地方税収合計の

24.35%（2007年）を占める基幹税である、法人2税について確認してみよう。法人2税の超過課税の金額は6,337億円と、地方税収（402,668億円）の1.58%（2007年）を占めるに過ぎない。しかし、特徴は法人2税の超過課税前後の変動係数にある。法人2税の超過課税を除いた変動係数と超過課税を含んだ変動係数への変化を見ると、2006年では0.465（除く超過課税）から0.483（含む超過課税）へと偏在度が拡大し、2007年も0.491（除く超過課税）から0.508（含む超過課税）へと偏在度が拡大している。この点について超過課税自体の変動係数を見ると、0.868（2006年）、0.905（2007年）である。このことは、そもそも税収の多い地域で超過課税が行われ、それによってますます法人2税（含む超過課税）の地域間の税収偏在性を拡大させていることを意味している。

ただ、先の表1でその超過課税の内訳を把握すると、法人住民税の法人税割部分への超過課税が金額的に大きな割合を占めていることがわかる。道府県の場合、法人道府県民税（法人割）の超過課税を実施しているのは、静岡県を除くすべての都道府県、市町村でも法人住民税（法人税割）の実施団体が著しく多い。これに対して、外形標準課税も導入された法人事業税では、超過課税を実施してい

表2 都道府県間の税収偏在度と超過課税（人口一人当たりの税収の変動係数）

		2006		2007	
		税収(億円)	対地方税比*	税収(億円)	対地方税比*
地方法人2税	(除)超過課税	0.465	0.491	91,682	22.77
	超過課税	0.868	0.905	6,377	1.58
	(含)超過課税	0.483	0.508	98,059	24.35
固定資産税	(除)超過課税	0.179	0.175	87,072	21.62
	超過課税	1.806	1.805	358	0.09
	(含)超過課税	0.173	0.169	87,431	21.71

\*地方税比は道府県・市町村税合計（402,668億円）に占める割合  
(資料) 総務省自治税務局「地方税に関する参考計数資料」各年度より算定

る団体は大都市圏を抱える地域の7団体であるが、その金額は1,374億円と、法人住民税の法人税割部分への超過課税の金額（4,781億円）の約3分の1の規模にすぎない<sup>3)</sup>。

次に、地方税収合計の21.71%（2007年度）を占める基幹税である、固定資産税について確認してみよう。固定資産税の超過課税の金額は358億円と、地方税収（402,668億円）の0.09%（2007年度）を占めるに過ぎない。しかし、特徴は固定資産税の超過課税前後の変動係数にある。超過課税を除いた変動係数と超過課税を含んだ変動係数への変化を見ると、2006年では0.179（除く超過課税）から0.173（含む超過課税）へと偏在度が縮小し、2007年でも0.175（除く超過課税）から0.169（含む超過課税）へと偏在度が縮小している。この点について超過課税自体の変動係数を見ると、1.806（2006年）、1.805（2007年）と、法人2税の超過課税以上に、超過課税による税収の偏在度は高い。このことは、そもそも税収が少ない地域で超過課税が行われ、それによってますます固定資産税（含む超過課税）の地域間の税収偏在性を縮小させていることを意味している。

つまり、固定資産税の超過課税を行っている団体のバラツキを見ると、固定資産税の税収が多い富裕団体ではなく、税収が逼迫して

表3 都道府県間の税収偏在度（人口一人当たりの税収の変動係数）

	2004	2005	2006	2007	税収(億円)	
					税収(億円)	対地方税比*
地方消費税(清算後)	0.092	0.109	0.102	0.093	25,692	6.38
固定資産税	0.181	0.174	0.173	0.169	87,431	21.71
個人住民税	0.273	0.284	0.288	0.253	123,247	30.61
地方法人2税(分割後)	0.460	0.480	0.483	0.508	98,059	24.35

\*地方税比は道府県・市町村税合計(402,668億円)に占める割合  
 (資料) 総務省自治税務局「地方税に関する参考計数資料」各年度より算定

いる貧困団体が固定資産税の超過課税に頼っている姿がうかがえる。

ただ、税収偏在性の是正の観点から固定資産税の超過課税の実施が望ましいと判断するのも早計である。というのは、人口30万人以上の都市では、事業所税の課税を行えるので、固定資産税の超過課税を行う必要性が低く、それ以外の団体では固定資産税の超過課税に頼らざるを得ない等の制度的背景もあるからである。今後、詳細な分析が必要な点である。

③小括

近年の地方分権一括法の施行に伴い、法定外税を導入した地方公共団体が増加し、産業廃棄物税や宿泊税が国民の関心も呼んだことは記憶に新しい。しかし、法定外税は、独自の事情を加味できる点で有効ではあるものの、国税・地方税と課税ベースを等しくすることが認められておらず、地方公共団体にとって増加する財政需要に対応するための大規模な税源として期待することは難しい。

また、超過課税も法定外税に比べて税収は多いものの、地方法人2税、中でも法人住民税の法人税割に超過課税が集中していることは、課税権行使の観点から問題がある。言い換えれば、地方税体系の基幹税として想定している個人住民税、補完税としての固定資産税に対して、地方公共団体が課税自主権の行使を積極的に行っている状況にない。地方分

権の趣旨に照らした場合にはやや疑問が残る。

とはいえ、これらの超過課税による課税権行使の法人2税への集中問題を解消したとしても、超過課税には根本的な制約がある。超過課税は、地方交付税の基準財政需要には計上されない「固有の財政需要」を賄うための財源を確保する手段として位置づけられており、そもそも標準的税収の調達が困難な団体にとって、税収調達力に長けているとは言い難いからである。

以上のように、地方公共団体が現行の地方税の枠内で、法定外税や超過課税等によって課税自主権を行使するには、税収調達力の点で限界がある。仮に、地方政府の標準的な財政需要を満たすだけの独自財源が不足している状況を望ましくないとし、地方政府の独自の収入で賄おうとすれば、まず税収調達力のある基幹税の税源移譲を行うことが必要となる。そして、そのようなスタンスこそ、課税自主権の拡充の第二段階である、国からの税源移譲の議論なのである。

④基幹税の税収と地域間の偏在性

課税自主権の拡充の第二段階では、地域間の税収偏在性の少ない基幹税を税源移譲することで、税収偏在をも少なくすることを想定している。表3は、地方税のうち、国税と税源が重複（固定資産税以外）する基幹税を、地域間の税収偏在性が少ない順に並べたものである。ここでは、2005年の地方税収に現

れる法人事業税の外形標準課税の導入の影響と2007年の地方税収に現れる国税所得税から個人住民税への税源移譲といった、地方税に関する税制改正も意識しながら確認してみたい。

まず、地域間の税収偏在性に着目してみると、地方消費税（清算後）の変動係数が0.092~0.109と最も低く、次いで固定資産税の変動係数が0.169~0.181と低い。このことは、地方消費税と固定資産税は地域間の偏在性が低いことを示している。2007年からの税源移譲が行われた個人住民税について確認すると、変動係数が移譲前の0.288（2006年）から移譲後の0.253（2007年）へと低下している。このことから、税源移譲によって税収偏在度が縮小したことが伺える。一方、2005年以降の法人事業税の外形標準課税導入がおこなわれた地方法人2税（分割後）について確認すると、変動係数は導入前の0.46（2004年）から導入後の0.48（2005年）と高い位置でほとんど変化していないことがわかる（この点については、後の3で検討したい）。

次に、これらの税収偏在度と地方税に占める割合との関連を確認してみよう。税源移譲が行われた個人住民税の割合が30.61%（2007年）と最も高いが、それ以上に特徴的なのは、税収偏在度と税収規模が連動している地方法人2税と地方消費税である。具体的には、①地方法人2税（分割後）の地方税に占める割合が24.35%（2007年）と高く、税収偏在度も0.508（2007年）と高い点、②地方消費税（清算後）の地方税に占める割合が6.38%（2007年）と低く、税収偏在度も0.093（2007年）と最も低い点である。

表4 徴税コストの推移（税収100円当たり）（単位：円）

	2001	2002	2003	2004	2005	2006	2007
国税①	1.54	1.66	1.67	1.58	1.45	1.43	1.43
地方税②	2.57	2.63	2.55	2.53	2.32	2.18	2.18
うち道府県	1.79	1.98	1.96	1.82	1.68	1.61	1.61
うち市町村	3.14	3.06	2.95	3.05	2.80	2.62	2.62
②/①比	167%	158%	153%	160%	160%	152%	152%

(資料) 財務省財務総合研究所編「財政金融統計月報」684号より作成

このように見ていくと、地方税体系の中で税収規模と地域間の偏在性の観点から大きな検討課題となるのは、税源移譲の候補として地域間の偏在性の少ない地方消費税、および地域間の偏在性が比較的大きい地方法人2税となるであろう（この点についても、後の3で検討したい）。

(2) 地方公共団体の租税行政権

地方公共団体が課税自主権を行使することは、租税立法権のみならず税務行政権をも行使することを意味している。そこで次に、地方公共団体の課税自主権のもう一つの側面である、租税行政権について確認してみよう。

租税行政権とは、地方公共団体の租税立法権に基づいて制定した租税条例を、具体的に執行する権限であり、おおむね地方公共団体の徴税権とも言い換えることができるであろう。租税行政権の行使に関して問題となるのは、地方公共団体の徴税コストと、納税者の納税協力費や権利保護等である。ここでは、限定的ではあるが、地方公共団体の徴税コストとの関連で租税行政権を検討してみたい。

表4は、2001年以降の国税と地方税の徴税コストの推移を示している。一見して、国税の徴税コストの低さと、地方税の徴税コストの高さ、とりわけ市町村の徴税コストの高さが確認できるであろう。留意すべきは、このような地方公共団体の徴税コストの高さが、

3 税協力による所得税・住民税・事業税の申告手続きの一本化や、地方消費税の徴収委託、住民税の前年課税などで、国と協力することによって地方の徴収コストの軽減を図ってきたうえでも、なお生じている点である。

コスト面から見た場合、今のところ2004年4月からの外形標準課税の導入や2007年の国税所得税の税源移譲でも地方の徴収コストは増加しておらず、むしろ減少傾向にあるように見える。問題なのは、日本の地方税の徴収方法と地方分権との関連が、近年の地方税改革の中で積極的に議論されてきたとは言い難い点にある。そもそも地方税の徴収コストの高さは、地方税の多くが賦課課税方式であること、普通徴収が多く一件あたりの税額も少ないこと、地方税の徴収担当者がローテーションポストの一つであり、専門職員ではないこと等に要因であるとも言われる。それに加えて、これまでの日本の税制は地方税の金額的規模が小さく、国税の付加税的要素が強い集権的税制であったことから、地方公共団体の税務行政の脆弱さが許容されていたことも要因として挙げることができるであろう。

地方分権の理念の下で、所得税の税源移譲がなされ、それ以外の税目についても税源移譲の議論がなされている中では、地方公共団体の税務行政権の行使も重要な課題として議論の対象になるはずである。しかし、現実には近年の地方財政の逼迫の中で、単なるコスト削減の観点から地方の税務職員の人員が削減される例も耳にする。これは、地方公共団体が租税行政権の行使を独自の行政事務として必ずしも重視していないか、できるような状況にないことを示している。

地方分権の観点から問題となるのは、地方分権の理念と地方公共団体の徴収権の行使に

伴う徴収コストをどのように考えるか、である。極端に言えば、独立税や独自徴収という覚悟も必要となるが、地方政府間での共同徴収、国税として徴収して譲与税として地方に配分、税務執行上で可能なものは地方政府の徴収とする等の方法も、税率決定権（課税制限）、課税ベースの選択権（課税否認）等をも視野に入れて検討すべきであろう。特に、国と地方の間の垂直的税務行政の調整をいかに行うかという従来の視点に加えて、地方公共団体間の水平的税務行政の調整をいかに行うかが今後の課題となる。

### 3 税源配分の方向性： 税源移譲と税源交換

これまで確認してきたように、地方税体系の中で収税規模と地域間の偏在性の観点から大きな検討課題となるのは、地域間の偏在性の少ない地方消費税であり、地域間の偏在性が比較的大きい地方法人2税である。ここでは、課税自主権を意識しながら地方消費税と地方法人2税について検討してみたい。

#### (1) 地方消費税の改革

##### ①地方公共団体の租税立法権

多くの論者の指摘にもあるように、現行地方消費税の実態は、課税要件も租税確定・徴収手続きも国税消費税に依存した付加税になっている。そのため、地方公共団体の租税立法権の観点からすれば、税率決定権や課税ベースの選択権といった形で行使することが出来ない状況にある。しかし、地方分権の観点から地方消費税を展望した場合、少なくとも都道府県に課税（賦課・徴収）権を行使する余地を与えることは必要なことであろう。

表5 VAT（付加価値税＝一般消費税）の実効税率

	標準税率 (%)	VAT実効税率 (%) (a)			
		1996年	2000年	2003年	2005年
日本	5.0	3.6	3.5	3.4	3.6
ドイツ	16.0	9.6	9.6	8.8	8.7
フランス	19.6	10.0	9.7	9.6	9.9
カナダ (b)	7.0	3.3	3.6	3.6	3.6
オーストラリア (c)	10.0	-	4.7	5.6	5.7
イギリス	17.5	8.8	8.7	8.8	8.5
フィンランド	22.0	11.9	13.4	13.2	13.3
デンマーク	25.0	14.5	15.1	14.9	15.4
ノルウェー	25.0	15.1	16.8	14.0	14.4
スウェーデン	25.0	12.5	13.1	13.2	13.8
OECD平均(29カ国)	17.7	9.6	10.1	10.0	10.3

(a) VAT 税収 / (税込消費 - VAT 税収) として算出  
 (b) 連邦政府分のみ算定  
 (c) 2000年に付加価値税導入  
 (資料) OECD (2008) table3.14を修正して算定

地方公共団体が課税権を行使できるようになるということは、インボイス制度の導入の可否や逆進性対策といった、国税消費税で議論すべきとされている論点を地方消費税でも考慮する必要が出てくることを意味している。とすれば、国税消費税で議論すべき論点のうち、比較的議論がなされていない部分を明らかにしておく必要がある。

表5は、主要OECD加盟国の付加価値税の標準税率のみならず、実効税率も示している。日本との比較の点で特に明確な国は、一般的に付加価値税の標準税率が高いと指摘されるスウェーデンであろう。確かにスウェーデンの標準税率は25%と高い。しかし、その実効税率は13%前後と標準税率の半分程度に過ぎない。そして、このような標準税率と実効税率の乖離の相対的な大きさは、他のEU諸国も同じ状況にある。これに対して、日本の標準税率は5%、実効税率は3.5%前後と相対的に乖離が少ない。

このことは、仮に日本が消費税（付加価値税）の税率を引き上げる際に、逆進性対策を

兼ねた複数税率や非課税措置等を導入すると、期待する税収の確保が困難なことを示している。そして、この議論は国税消費税のみに当てはまるものではない。

仮に、地方消費税の付加税的要素を払拭し、税率決定権や課税ベースの調整を行う権限を行使できる状態になり、それを行使することになった場合には、地方公共団体も期待するような税収が確保できない可能性がある。これまで地方消費税改革の中で租税立法権を正面から議論せずに済んでいるのは、地方消費税が「国の消費税額」の25%を乗じて算定される形に見られるように、国税消費税の付加税的性質を有しているからに過ぎない。

##### ②地方公共団体の租税行政権の視点

地方分権の理念の下で、地方公共団体が課税権を行使することは、租税立法権のみならず租税行政権をも行使することを意味している。ここでは、地方消費税における租税行政権の行使に伴う、地方公共団体の徴収コストの問題に焦点を絞って考えてみたい。

表6は、OECD各国の国税職員が何人の

表6 税務行政の国際比較（中央政府）

項目 VAT	国名	中央政府のフルタイム税務職員一人が対応する労働人口数(単位:人)	
			コメント
あり	日本	1,181	本質的に税務行政の事務量が減少するように設計されている。
	ドイツ	339	州の税務当局職員含む
	フランス	359	不動産、自動車にかかる税を担当する職員含む(*)
	カナダ	462	
	オーストラリア	494	
	イギリス	398	
	フィンランド	412	不動産、自動車にかかる税を担当する職員含む(*)
	デンマーク	293	不動産、自動車にかかる税を担当する職員含む(*)
	ノルウェー	396	
	スウェーデン	416	不動産、自動車にかかる税を担当する職員(*)と税以外の債権徴収職員含む
なし	アメリカ	1,505	国税としての付加価値税が存在しない。

(\*) 他のOECD諸国は地方レベルでの徴収  
 (資料) OECD (2006) table 25 より作成

納税者に対応しているかについて国際比較を行っているものである。

OECD (2006)によれば、日本はアメリカとともに国税（連邦税）の税務職員の効率性が高く、特異な存在として積極的に評価されている。具体的には、国税庁（内国歳入庁）の職員が対応している納税者数が、日本（1,181人）とアメリカ（1,505人）が群を抜いて多い点である。日本の効率性の高さの要因として、所得税の源泉徴収制度や年末調整制度等により、申告者数を少なくしていること等が指摘されている。しかし、それに加えて、日本以外の付加価値税導入国は相対的に効率性が低い一方で、付加価値税を導入していないアメリカは相対的に効率性が高い点にも着目する必要がある。つまり、日本の効率性が高い要因として、付加価値税の税率が5%の低い単一税率である点は見逃すことが出来ない。このことは、仮に日本が消費税（付加価値税）の税率を引き上げる際に、逆進性対策を兼ねた複数税率や非課税措置等を導入すると、税務行政面での効率性が犠牲になる可能性を示している。そして、この議論

も国税消費税のみに当てはまるものではない。仮に、地方消費税の徴収を地方独自で行うことになれば、それによる地方公共団体のコスト増も否定できない。また、現在の税率5%の下でも、国税の中で消費税の滞納額が最も大きいことも無視すべき問題ではない。地方消費税に税源移譲がなされ、地方公共団体が付加価値税率を引き上げる形で租税立法権を行使し、地方公共団体が税務行政権も行使することになれば、地方消費税の滞納額が増加する可能性も高まるからである。

地方分権の理念との整合性から地方公共団体が独自の徴税を行うという立場に立つと、現在の国による徴収で実現される付加価値税徴収の効率性を、いかに損なわずに地方で徴収できるようにするかが問題となる。これまで地方消費税改革の中で租税行政権について正面から議論せずに済んでいるのは、地方消費税（譲渡割）の徴収を「当分の間」という形で国税消費税に委託してきたからに過ぎない。

以上のような点に配慮すると、確かに税源移譲の税目として地方消費税は適格性があり、消費税を地方税体系の中で基幹税化すること

表7 法人事業税の外形標準課税：都道府県間の税収偏在度（人口一人当たりの税収の変動係数）

		法人事業税収(億円)				変動係数		
		2004	2005	2006	%	2004	2005	2006
資本金1億円超の普通法人	付加価値割	-	5,857	5,265	10.7	-	0.589	0.490
	資本割	-	3,127	2,542	5.1	-	0.733	0.592
	所得割	n.a	18,276	25,429	51.5	n.a	0.655	0.572
資本金1億円以下の普通法人等	所得割	n.a	15,606	16,180	32.7	n.a	0.466	0.479
	法人事業税合計	41,233	42,866	49,416	100.0	0.482	0.487	0.461

(注1) 変動係数は分割基準適用後の税収より算出  
 (注2) 特別法人等と取入金額課税法人の金額を除いているため、各年度の内訳の合計と合計は一致していない  
 (資料) 総務省自治税務局提供資料より算定

は重要課題であるが、地方消費税のみに過大な期待を抱くのは禁物であることもわかる。つまり、地方税体系として消費地での課税のみに依存するのではなく、基幹税を所得の分配地（居住地）での住民税の課税や、所得の生産地での外形標準課税を含めたものとし、補完税を固定資産税等にするによって、バランスのとれた地方税体系を構築するのである。これが、地方公共団体による安定的なサービス供給のために望まれる姿である。

(2) 地方法人2税の改革

既に確認してきたように、地方法人2税（法人住民税・法人事業税）は、多くの地方公共団体で超過課税が行われ、地域間の税収偏在性も比較的大きい税目である。そのため、税源移譲の議論をする際に、地方から国へ逆移譲することを主張する論者から、有力な税目として考えられていることもある。しかし、ここで確認すべきは、地方法人2税の性格に鑑み、両者を同じ税目として考えるべきではないという点である。

法人住民税（法人税割）は国税法人税の付加税的性格が強く、応能原則との整合性が高い。これに対して法人事業税は、国税法人税の付加税的性格があるとして法人住民税と混

同されることもあるが、むしろ応益原則との整合性を図るべき性質を有している。そして、このような性格の相違は、法人税の課税ベース算定時に法人住民税は損金算入されないが、法人事業税は損金算入されるという形で、国税法人税の算定時における両者の取り扱いの相違にも現れている。

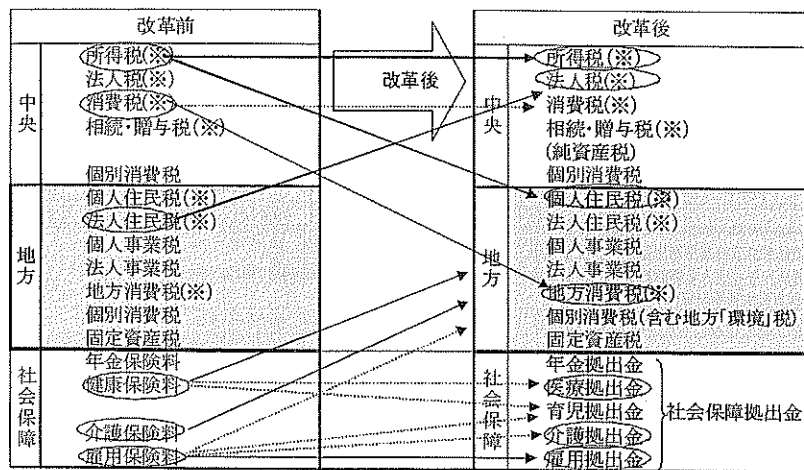
注目すべきは、法人事業税では応益性に着目し、2004年4月から資本金1億円超の法人に対して外形標準課税（付加価値割・資本割）も導入されたことである。

表7は、外形標準課税導入前後の税収偏在性と税収を確認すべく、付加価値割・資本割・所得割に区分した変動係数とそれぞれの税収を示している。

外形標準課税導入の効果は2005年以降に出てくる可能性があるが、法人事業税全体の変動係数はほとんど変化していないことは既に確認したとおりである。しかし、外形標準課税の導入による変化は、外形標準課税が導入されている資本金1億円超の法人の付加価値割、所得割といった内訳レベルでの相違に着目する必要がある。

金額的に最も大きい所得割の変動係数は、0.655（2005年）、0.572（2006年）と相対的に高く、外形標準課税導入の際に中心的に議

図1：歳入構造の改革



(※) 地方交付税制度の財源の改革に連動

(資料) 関口・伊集 (2006) 「税制改革の将来構想」 神野・井手編『希望の構想』岩波書店、188頁を修正

論が行われた付加価値割の変動係数は0.589(2005年)、0.490(2006年)と相対的に低い<sup>5)</sup>。にもかかわらず、地域間の税収偏在性が比較的少ない付加価値割部分の税収は、2006年で法人事業税の10.7%(5,265億円)に過ぎず、税収偏在性の高い所得割部分の税収は、法人事業税の51.5%(25,429億円)と大半を占めている。これに所得割のみが適用される資本金1億円以下の法人を含めると、法人事業税の85%程度が、地域間の税収偏在性の高い所得割となっていることになる。

法人事業税の所得割の割合が依然として高い背景には、外形標準化を行う際に、急激な制度変更による事業者間の納付額の激変を緩和する意図があったことがある。しかし、外形標準課税、とりわけ付加価値割の完全実施は、地域間の税収偏在性を小さくするとともに、法人事業税の応益性としての性格を強化し、昼間人口の多い生産地域への納付にも配慮することができる。

以上のように、地方法人2税の地域間の税収偏在性が大きくなる要因は、法人住民税の法人税割と法人事業税の所得割部分にある。したがって、この点について改善の余地がある。一つの方向が、法人事業税の所得割部分を縮小して付加価値割部分を拡大することであり、もう一つの方向が法人住民税の法人税割部分を国税法人税に統合することである。

### (3) 国税消費税と法人住民税の税源交換

所得の分配地(居住地)での住民税の課税、所得の生産地での外形標準課税、所得の消費地での地方消費税を基幹税とし、固定資産税を補完税とするバランスのとれた地方税体系を構築することが、地方公共団体による安定的なサービス供給のために望まれる姿であると言える。このような地方税体系を構想しながら地方公共団体への税源移譲が行われ、それでも生じる地域間の税収偏在性を是正する必要があるとすれば、地方の一般財源となる

ような国の財政調整制度によって是正するのが一つの方法である。

そのような視点を持つと、国と地方の税源配分を考える際に、あらかじめ偏在性や変動性の少ない財源を地方に移譲し、偏在性や変動性の大きい財源を国に移譲することを想定しておくことが望ましいが、本稿でのこれまでの議論では、暗黙のうちに財政調整制度も視野に入れた議論を行ってきた。

たとえば消費税のような偏在性の比較的低い税収は、地方の税収として適格性があると指摘してきた。これを財政調整の原資の視点から見れば、現在、国の地方交付税の交付原資となっている消費税を交付原資から外したほうが、交付税の理念との整合性がある。また、法人住民税の法人税割のような偏在性の比較的高い税収は、むしろ国税としての適格性があることを指摘してきた。これを財政調整の原資の視点から見れば、現在、国の財政調整の交付原資になっている法人税とともに交付原資としたほうが、交付税の理念との整合性がある。いわば、国税の消費税の一部と地方税の法人住民税(法人税割の一部)を交換する税源交換であり、税源交換による財政調整制度の交付原資の適正化である。

## 4 むすび：自治財政権と財政調整制度

これまでの検討をまとめると、図1のようになる。

本稿で着目した地方公共団体の租税体系を意識すれば、個人住民税・地方消費税(付加価値税)・法人事業税(付加価値割)を基幹税とし、固定資産税を補完税とする租税体系と言えるであろう。

このような視点から見れば、地方消費税の創設や法人事業税の外形標準化、そして国税所得税の住民税への税源移譲は、税源移譲の第一段階であったといえるであろう。となると、第二段階としては、これらの基幹税すべての拡充が問題となるはずである。しかし、近年の税源移譲の議論は、地方消費税に集中している感もある。確かに、地域間の税収偏在性や地方税としての歳入割合の少なさから、地方消費税に焦点が当てられていることには異論がない。しかし、課税自主権の行使という本稿の視点から見ると、やや疑問もある。というのは、地方分権の理念を実現すべく実施される税源移譲の第二段階の議論において、地方消費税のみに過大な期待を抱くことは禁物であるとも考えているからである。

地方公共団体による租税立法権や租税行政権の行使を想定した場合、地方消費税は事実上国税の付加税となっていることから、課税権(賦課・徴収)の行使がほとんどできないのに対して、個人住民税や固定資産税には課税権行使の余地があり、法人課税には集中的に課税権が行使されていることは、バランスを欠いている。そこで、地方消費税の拡充とともに付加税的性格を改めること、法人事業税の付加価値割を拡大すること、法人住民税を国税法人税へ統合すること、個人住民税や固定資産税の超過課税を行うこと等の必要性を指摘してきた。

地方公共団体が財政自主権を発揮するための大前提は、地域間の税収の偏在性が少なく、独自の安定的な税収を確保できる租税体系である。そのような租税体系を前提として、標準的サービスの供給以上が望まれる地域では、超過課税権の行使によってこれを賄い、税源移譲・税源交換の組み合わせによる税源配分

表8 水平的税収配分：清算基準と分割基準による税収偏在度の改善（人口一人当たりの税収の変動係数）

		2004	2005	2006	2007	税収(億円)	対地方税比*
地方消費税	清算前(注1)	0.798	0.765	0.756	0.746	25,692	6.38
	清算後	0.092	0.109	0.102	0.093	25,692	6.38
地方法人2税	分割前(注2)	1.121	1.206	1.295	1.310	98,059	24.35
	分割後	0.460	0.480	0.483	0.508	98,059	24.35

(注1) (注2) 『国税庁統計年報』より算定  
 \*地方税比は道府県・市町村税合計(402,668億円)に占める割合  
 (資料) 総務省自治税務局『地方税に関する参考計数資料』各年度より算定

を行った後にもなお、最低限の標準的サービスの供給に際して財源不足が生じる地域には、理念と原資に整合性のある財政調整によって最低限の標準的サービスの保障を行うことが望ましい。

この点に関して、法人事業税の分割基準や、消費税の清算基準を、近年、議論がなされている水平的財政調整の一つに分類する論者も見られる。法人事業税の分割基準（都道府県間の配分）は、分割基準により税収を源泉地原則化している側面がある一方で、地方消費税の清算基準（都道府県間の配分）と交付指標（市町村間の配分）は、清算機構により税収を仕向地原則化している側面があるからである。この点について、表8で確認してみよう。

確かに、地方消費税は、清算前の変動係数は0.746（2007年）から0.798（2004年）と地域間の税収偏在度が大きい。清算後の変動係数は0.109（2005年）から0.092（2004年）と、清算基準によって地域間の税収偏在度が著しく縮小されている。また、地方法人2税についても、分割基準適用前の変動係数は1.121（2004年）から1.310（2007年）と地域間の税収偏在度が著しく大きい。分割基準適用後の変動係数は0.46（2004年）から0.508（2007年）と、地域間の税収偏在度が著しく縮小されている。

定義の問題もあるが、分割基準や清算基準

による税収配分の変更は、仕向地原則や源泉地原則といった、それぞれの租税が有する理論的な考え方に整合性を保たせるための配分手法として把握するべきであろう。つまり、清算基準や分割基準の理念・原則を超えた恣意的な変更は好ましくない。もし財政調整が必要であれば、理念と財源に整合性のある財政調整制度、具体的には地方交付税制度を利用・改革していくことが望ましい。

地方交付税の理念は、地方の一般財源として国・地方間の歳出権限配分と税源配分の不均衡を縮小させる財源保障と、地域間の財政力格差を縮小することにあるといえる。そして、そのための交付原資となる租税は、地域間の税収偏在度や変動性の大きいものが理念整合性がある。とすれば、あらかじめ偏在性や変動性の少ない財源を地方政府に移譲し、偏在性や変動性の大きい財源を中央政府に移譲することが理にかなっている。これが、国税の消費税と地方税の法人住民税（法人税割の一部）を交換する税源交換であった。

税源移譲・税源交換の組み合わせによる税源配分後においてもなお、最低限の標準的サービスの供給に際して財源不足が生じる地域には、理念と原資に整合性のある地方交付税制度によって標準的サービスの最低保障を行う。このような地方財政システムが、「自治財政権の拡充に向けた地方税財政基盤を強

化する改革のあるべき方向」といえるであろう。それは、調整役として一定の範囲で国の関与がありつつも、地方自治体の歳入面や歳出面が議会・住民の意思によって決定される姿でもある。

か否かの判断を地方公共団体の判断にゆだねる法定外任意税という方法も検討に値する。  
 5) 資本割は変動係数が最も大きいことから、税収の地域間偏在性ももっとも大きい。金額は比較的少ない。

主要参考文献

- OECD (2006) *Tax Administration in OECD and Selected Non-OECD Countries: Comparative Information Series*.  
 OECD (2008) *Consumption Tax Trends*.  
 金子宏 (2008) 『租税法』弘文堂  
 神野直彦・井手英策編 (2006) 『希望の構想』岩波書店  
 関口智 (2008) 「EUにおける域内国境の撤廃と付加価値税——地方消費税への示唆」『地方財政』47巻3号  
 中村芳昭 (2004) 『税務行政』池上彦彦編『地方税制改革』ぎょうせい、8章所収。  
 沼尾波子 (2004) 「課税自主権の論理と実態」池上彦彦編『地方税制改革』ぎょうせい、7章所収。  
 宮島洋 (2006) 「租税政策の諸問題と執行面の課題」『税経通信』61巻12号  
 持田信樹 (2007) 「地方消費税の理論と課題」『経済学論集』73巻2号

注

- 1) 中村芳昭 (2004) 273頁。金子宏 (2008) 83頁では、「地方団体は、憲法上の自治権の一環として課税権（課税自主権）をもち、それによって自主的にその財源を調達することができる」として、これを「自主財政主義」と呼んでいる。
- 2) 沼尾波子 (2004) 224～226頁。
- 3) 同時に、中小法人に対して不均一課税を採用して負担を軽減している（沼尾 (2004) 236頁）。
- 4) 環境税への衣替への有力な税目の一つとなっている自動車関連税等は、付加価値税との関連で二重課税ではないかとの批判もある。紙面の制約上詳しく述べないが、従量税タイプの個別消費税は、従価税タイプの一般消費税（付加価値税）とは異なるとの整理により、議論を進めることも可能であろう。特に地方環境税については、全国一律の課税方式にシフト、課税する

「都市問題」公開講座ブックレット14

退職サラリーマンの社会貢献—その可能性と限界

◆基調講演

上野千鶴子 社会学者、東京大学大学院教授

◆パネルディスカッション

パネリスト(左から)

- 楠木 孝雄 千葉県JICAシニアボランティアの会
- 朽木 直文 東京新聞編集委員
- 袖井 孝子 お茶の水女子大学名誉教授、シニア社会学会会長
- 八島 八千代 武蔵野市民社会福祉協議会職員
- 新藤 宗幸 千葉大学法経学部教授(司会)

編集・発行 東京市政調査会  
 2008年9月、A5判、60頁  
 定価500円(税込、送料160円)

