

国と地方の税財政関係の再構築の方向性
—税源移譲のあり方、意義及び効果の検討を中心として—

松 田 直 樹
〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

要 約

1. 研究の目的

本研究は、最近の地方分権の潮流の性質・ベクトルと日本型中央集権財政システムの今日的な問題点を踏まえたうえで、「三位一体の改革」によって再構築が図られようとしている国と地方の税財政関係の今後のあり方を検討することを主な目的としており、「三位一体の改革」における税源移譲論の意義・効果という問題を最も中心的なテーマとするものである。

このような研究を行うに当っては、先ず、我が国における地方分権の歴史的沿革・意義、最近の地方分権の潮流のベクトル・国際的な位置付け、並びに「三位一体の改革」の対象とされている地方向け補助金等及び地方交付税交付金制度の今日的な問題点・改革の方向性について、平成 15 年 6 月に発刊された『税務大専論叢 43 号』の拙稿において考察を加えた。本稿は、このような考察を踏まえたうえで、税源移譲のあり方を巡る議論を検討する。

今回、平成 16 年度税制改正が実現し、平成 18 年度までに所得税から個人住民税への本格的な税源移譲が実施されるが、それまでの間の暫定措置として、平成 16 年度については、所得譲与税が創設され、所得税の税収の一部（4249 億円）が地方へ譲与されることとなった。また、平成 16 年度予算では、地方向け補助金等と地方交付税交付金について、各々 1 兆円規模の削減・縮小が決定され、長く議論が紛糾していた「三位一体の改革」のあり方について、ようやく 1 つの方向性が示された。

もっとも、税源移譲という問題を巡っては、所得税から個人住民税への本格的な移譲をどのような方法で行うのか未だ明らかでないほか、平成 16 年度に関しては、所得譲与税が暫定的な措置として選択されるなど、必ずしも確たる税源移譲論が一貫して展開されているというわけではない。平成 15 年 12 月の税制調査会の平成 16 年度の税制改正に関する答申（以下「平成 16 年度税調答申」という。）も、税源移譲は所得税から個人所得税への移譲を基本とすべきであるとしながらも、平成 16 年度については、暫定的な措置として、

国のたばこ税から地方たばこ税への税源移譲を行うことが現実的であるとしていた。

実際、どのような税源が移譲されるべきであるかを巡る議論においては、異なる視点・様々な見解が見受けられるところであり、例えば、平成13年6月の地方分権推進委員会の最終報告では、所得税、消費税、たばこ税等の個別間接税が移譲税源の候補として挙げられ、地方制度調査会の意見(例えば、平成15年11月の「当面の地方税財政のあり方についての意見」)や主な地方関係団体の提言では、税源移譲において中心となるのは、個人住民税及び地方消費税を拡充することであるとされていた。

前述の平成16年度税調答申では、移譲税源の決定に当っては、応益性や自主性のほか、負担分任性、税収の安定性及び地域的な偏在性が少ないことなどを検討することが必要であるとされ、所得税源の移譲が望ましい理由として、「税体系の中で個人住民税が応益性や自主性の要請に最も合致している」ということが挙げられている。確かに、このような見解は、「三位一体の改革」で示された所得税から個人住民税へ本格的な税源移譲を行うという方針の主要な理論的根拠をなすものであると言えよう。

もっとも、これらの地方税の主な諸原則に該当するものに対するウェイト付け如何によって、所得税の税源移譲の選択肢としての優位性の程度も変化するものと考えられる。本稿では、このような問題意識の下、多様な税源移譲論の根拠としては、どのようなものが考えられるか、また、各々の地方税の諸原則に対するウェイト付けはどうあるべきなのかというような問題を分析し、税源移譲の選択肢としての所得税の優位性の程度を探る。

上記のような視点から税源移譲のあり方について総合的な分析を行った研究は、これまでのところ非常に限られており、このような問題に対して上記のような視点から考察を加えるに当っては、最近の世界的な地方分権の潮流の趨勢や我が国の地方分権・地方自治の歴史的な沿革・現状・将来的な方向性等を踏まえたうえで、地方財源のあり方に関する古典的・今日的な財政・自治理論等の分析などを試みながら、自分なりの税源移譲論を展開すること

が1つの重要なポイントとなるものと思料する。

2. 研究の概要

(1) 地方分権の二大潮流と税源移譲論との関係

本稿の序論及び第1章において、先ず、本稿で扱う問題の所在と背景を明らかにするが、昨今の「三位一体の改革」における税源移譲という問題を考察するに当たっても、『税務大専論叢 43号』の拙稿において考察したような論点（我が国の地方分権の歴史的沿革や最近の世界的な地方分権の潮流のベクトルの趨勢等）を踏まえることが重要である。税源移譲論についても、このような論点との関係から十分な分析を行うことによって、各々の税源移譲論の意義と位置付けがより明確なものとなると思料する。

第2章では、上記の観点から無視できないと考えられる問題である地方分権の潮流と税源移譲論との関係について、具体的な検討を行っている。税源移譲論において、本稿の1.「研究の目的」で述べたような多様性が認められる直接的な原因としては、望ましいと考えられる税源移譲の選択肢が充足することが期待されているところの諸条件（すなわち、前述の平成16年度税調答申で言及されているような地方税原則）が数多く、これらの諸条件のいずれを優先することが望ましいかについての見解が異なっているということが挙げられよう。

他方、現代の地方分権には、①「小さな政府」論に立脚し、規制緩和・民営化等によって地方の権限の拡大を図るという「新自由主義的分権」（deconcentrationに類する。）という流れと、②地方自治（とりわけ住民自治）を伸張させる「民主主義的分権」（democratic decentralization）という流れに大別できる二つの潮流が存在し、地方分権の潮流のベクトルがこのように一義的でないことが、税源移譲論の多様性の本源的な原因であると個人的には思料するところである。

我が国においては、「規制緩和型地方分権」・「規制緩和先行・分権化伴走」の行革が実行されてきていると言われるように、地方分権改革においては、

「新自由主義的分権」という潮流が主流となってきたという側面が見受けられる。しかし、最近では、国際的な自治憲章等において、国と地方の関係を律する主要な理念として、「補完性の原則」が掲げられ、我が国でも「地域主権」論の興隆が認められるなど、「民主主義的分権」の潮流の勢いが強まってきている。このような地方分権の二大潮流の趨勢は、「三位一体の改革」における税源移譲のあり方と無関係ではあり得ないと考えられる。

上記のような事実を踏まえたうえで、第3章では、これらの地方分権の二大潮流の各々のベクトルに則る税源移譲論の根拠となり得るような理論と代表的な移譲税源の具体的な選択肢の意義などについて、持論を展開しながら分析を試みている。「民主主義的分権」の潮流のベクトルに則る税源移譲（以下「民主主義的分権型税源移譲」という。）の代表例が所得税から個人住民税への財源移譲という選択肢であるなら、「新自由主義的分権」の潮流のベクトルに則る税源移譲（以下「新自由主義的分権型税源移譲」という。）の代表例としては、消費税から地方消費税への財源移譲という選択肢が挙げられよう。

「新自由主義的分権型税源移譲」論は、J. G. ブレナンと J. M. ブキャナンの「リバイアサン仮説モデル」（“Leviathan Hypothesis Model”）に代表されるように、基本的には、自治体が相対的に高い自治推進力・自律性を有しているということを前提としており、我が国における更なる財政上の規制緩和・効率化措置の必要性・歴史的な地方分権の二大潮流の趨勢等に重点を置いた視点に立つような場合において、採用される可能性の高い税源移譲論であると言えよう。

他方、「民主主義的分権型税源移譲」論の妥当性は、直接的には、「三位一体の改革」の主要な目的が「均衡の原則」から「自治の原則」へのウェイト・シフトを促進させることであるという事実から主張され得るところであろうが、伝統的な自治法学論、最近の分権化の異なる潮流のベクトルに則った諸々の分権化措置間におけるバランス論、自治体の対人サービス行政の拡大に呼応する地方税体系の構築の必要性等から演繹的に導き出す

ことも可能であろう。

(2) 所得税源移譲論の優位性を低下させ得る主な要因

第4章において特に問題としているのは、総合的な観点からすると、「民主主義的分権型税源移譲」論の「新自由主義的分権型税源移譲」論に対する優位性は認められるものの、税源移譲の選択肢が充足することが期待されている主な地方税の諸原則に付される各々のウェイト次第では、「民主主義的分権型税源移譲」論の優位性が低下することも十分に想定されるということである。

例えば、地方税の諸原則の中には、普遍性原則や税源の偏在性が少ないという原則も含まれているが、これらの点においては、「新自由主義的分権型税源移譲」が「民主主義的分権型税源移譲」に優る可能性が高い。例えば、「民主主義的分権型税源移譲」は、東京都に代表される地方交付税の不交付団体にも税源が移譲されてしまうという「東京問題」に対応するには必ずしも適切ではないと考えられるなど、地域間財政力格差問題に大きなウェイトが付されるような場合には、税源移譲の選択肢としての所得税の優位性は失われ得る。

実際、我が国の国と地方の税財政関係の歴史を紐解くと、重要な制度改革が実行された税財政史の節目となるような時代においては、国と地方の税源の再配分のあり方が度々議論されたという経緯があるが、その度毎に地方税源や課税自主権を拡充させるという課題に対して大きな壁として立ち上がったのが、執行上の効率性と地域間の財政力格差という問題であった。

第5章では、上記のような歴史的事実について、「市制及び町村制」の制定が議論された明治20年代前半、大正デモクラシーを背景とした「両税移譲運動」を受けて地租と営業税を地方へ移譲することを求める両税移譲案が審議された昭和初期、シャープ使節団報告書が提出された昭和24年、並びに個人住民税の準拠税率制度が標準税率制度に改められた昭和39年に焦点を当てながら考察を加え、地域間財政力格差問題の根の深さを探って

いる。

さらに、「民主主義的分権型税源移譲」の代表例である所得税源移譲が地域間財政力格差にどのような影響を与える蓋然性があるのかをシミュレートした二つの代表的な研究結果を分析している。これらのシミュレーションは、税源移譲の効果に影響を及ぼす諸々の前提条件の設定の仕方が、少なからず異なるなどのために、同じ税目の税源移譲であっても、多少なりとも異なった結果を導き出すこととなっている。

但し、これらのシミュレーション結果から総じて言えることは、所得税源の移譲は、確かに税源移譲の方法を工夫する（例えば、所得税源の移譲の際、個人住民税所得割税率をフラット化する。）ことにより、地域間財政力格差を極力抑え得るものの、地域間財政力格差の抑制という点においては、地域偏在性の変動係数が小さい消費税を移譲することを主張する「新自由主義的分権型税源移譲」論が、やはり優っているであろうということである。

第6章においては、「民主主義的分権型税源移譲」論の優位性を低下させる地域間財政力格差問題の「三位一体の改革」や税源移譲論における位置付け・ウェイト付けの問題を検討している。平成16年度に関しては、暫定的な措置として、たばこ税が税源移譲の選択肢として現実的であるとした平成16年税調答申は、地域間財政力格差問題にかなりの比重を置くものであると解せよう。

平成15年6月に閣議決定された「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」も、「三位一体の改革により、…（中略）… 基幹税の充実を基本に、税源の偏在性が少なく、税収の安定性を備えた地方税体系を構築する」としており、これらの地方税原則について、自主性・応益性原則などの地方税原則に劣らないウェイト付けがされているものと解することができる。

他方、所得税が普遍性の原則をかなりの程度に充足している以上、所得税源移譲に伴う地域間財政力格差問題は、一応、クリアーされているとも

考えられるため、この問題が所得税源移譲論の優位性を決定的に低下させることはないという見方も可能であろう。しかも、個人住民税所得割税率の一本化・フラット化や均等割負担の引上げなどの措置が、所得税源移譲の際に実行されれば、地域間財政力格差問題を緩和することが可能となろう。

(3) 所得税源移譲論の優位性の最大の根拠

第7章においては、「民主主義的分権型税源移譲」論の優位性について、代表的な財政理論と国際的な自治憲章等の地方財源に関する規定等から説明を試みている。財政上の地方分権を積極的に推進することの一般的な根拠としては、財政権限の分権化の結果、①地方自治体間の競争が促進されること、②住民の意思をより適切に把握している地方政府の権限が拡大して効率性が高まることなどが挙げられているところである。

このような一般的な根拠が成立することが實際上認められるような場合には、財政上の地方分権は一般的に支持されるところとなろうが、特に発展途上国等の場合においては、このような一般的な根拠が成立していないなどのため、財政上の分権化が住民1人当りのGDPの増加に繋がらないというようなケースが見受けられるという研究結果がある。このような研究結果は、「新自由主義的分権型税源移譲」が、場合によっては、必ずしも望ましい効果を生じさせないこともあり得るということを示唆するものである。

地方財源のあり方について規定する「世界地方自治宣言」第8条は、「地方自治体は、他の政府レベルの財源とは区別された独自の十分な財源を有し、その権限の範囲内で、その歳入を自由に処分する権限を有する。」、「地方自治体の財源のうち合理的な部分は、地方自治体が自らその率を決定することができる地方税、手数料、課徴金から構成されるものとする。」と定めている。

地方財源のあり方について規定する「世界地方自治憲章草案」第9条と「ヨーロッパ地方自治憲章」第9条が求める内容は、確かに、上記の規定

の内容とレベル的にも多少異なるものであるが、これらの諸規定を総合的に勘案すると、これらの諸規定や地方税体系のあり方に関するシャウプ勧告と我が国の現状との間には少なからぬ乖離が存在し、我が国における「民主主義的分権」に繋がるような税源移譲の必要性が強く認められる。

これまでの諸々の議論に対して自分なりの総合的な判断を下すとすると、「民主主義的分権型税源移譲」論の「新自由主義的分権型税源移譲」論に対する優位性は、基本的には支持し得るものであるということになる。しかしながら、第8章で問題提起しているように、所得税源移譲が、その優位性の最大の根拠である「民主主義的分権」の伸張という効果を発生させないような場合には、この優位性が失われるということにもなり得ると考えられる。

「民主主義的分権」が伸張するためには、税源移譲によって、自治体の独立性・自律性が高まり、住民における受益と負担の乖離が縮小することが肝要となる。すなわち、所得税源移譲論の優位性の程度は、所得税源移譲により、自治体と住民の間において望ましい緊張関係が醸成されるような動きがどれほど生じるかということに大きく依存しているものと思料される。

シャウプ使節団の一員であったボーエン博士 (H. Bowen) は、「自由を与えられた地方団体が増税をして、反面、行政内容が充実しない場合には、その地方の住民がこれを厳正に批判するであろう。そして、住民は、自治体政府の構成を変えるなり、他の地方団体に身を寄せたりするので、民心を得ぬ地方自治は住民の民主的な批判に耐えられないであろう」と述べたとされている。

上記の言葉は、財政上の地方分権が住民1人当りのGDPを増加させるうえで重要な役割を果たすと考えられる「チボー・モデル」と、同モデルの機能を発揮させるうえで住民の可動性が必ずしも前提条件となっていない「退出と抗議の理論」と称される「ハーシュマン・モデル」のコアとなる部分を述べたものであると解することができる。所得税源移譲が、この

ようなモデルに則るように自治体と住民の望ましい緊張関係を構築・強化するよう作用すれば、その優位性は確固たるものとなろう。

(4) 自主性・応益性を高めることの困難性と重要性

上記から示唆されるように、自治体と住民の望ましい緊張関係を構築するには、自治体が税率操作権を積極的に行使するということが1つの重要なポイントとなると考えられるが、我が国の場合、殆どの地方税について、通常抛るべき税率とされる標準税率が設定されているほか、標準税率制度の下、自治体間では税率の設定において横並び意識が少なからず作用しているなどのために、制限税率が随時撤廃されつつある昨今においても、自治体の税率操作権の行使は必ずしも十分に活発化しておらず、自治体間における税率格差も殆ど生じていない。

このような効果を有する標準税率制度は、今後とも「ナショナル・ミニマム」を確保する地方交付税交付金制度を機能させるなどのために、「三位一体の改革」の後においても、維持される可能性が高い。したがって、所得税源移譲が「民主主義的分権」を伸張させる可能性については、自治体の税率操作権の行使にマイナスに作用する蓋然性のある標準税率制度の下においては、多くを期待できないという見方もあり得よう。

但し、所得税源移譲は、応益性・負担分任性が顕著である個人住民税負担を高め、住民における受益と負担の乖離を縮小させるため、「ハーシュマン・モデル」を機能させるように働くことが考えられる。また、「三位一体の改革」は、地方交付税の交付金額を縮小させるため、自治体の税率操作権を行使することの必要性を高める。これらは、自治体と住民の間において、より望ましい緊張関係を醸成させる方向に作用する蓋然性を有しているのである。

しかも、第9章で述べているように、地方交付税交付金制度が有しているとされる自治体の増税・徴税努力へのデイスインセンティブ効果については、留保財源率の変更などを通じて、低下させる方向で改革が実行されれば、自治体の税率操作権の行使は、より積極化することが予想される。ま

た、所得税源の移譲が所得割税率を一本化・フラット化するという方法によって実施されれば、東京都等の都市圏の自治体においては、現行の所得割税率を変更しないような税源移譲の場合と比べて、税源移譲による税収の増加の程度が相対的に小さくなるため、均等割、所得割、或は両方において、地方圏の自治体と異なるレベルの負担を求める必要性和需要が高まることとなる。

上記のような手段を通じて自治体の自主性を高めることによって、自治体の税率操作権の行使を活発化させることは、「チボー・モデル」を機能させるうえでも重要なポイントとなる。但し、実際において、自治体による税率操作権の行使の活発化に事実上の限界が認められるような場合には、応益性を高めて住民の受益と負担の乖離を縮小させて、「ハーシュマン・モデル」を機能させるということの重要性が特に高まることとなろう。

例えば、地方自治の母国とも称され、自治体の税率操作権も積極的に行使されている英国において、ポール・タックス（「人頭税」）とも言われるコミュニティ・チャージが導入されたのは、英国においても、自治体や住民に受益と負担の関係を強く意識させ、自治体の高支出を抑制することや住民を依存者から主権者へ変身させることが必要であると強く認識されたからであるということに着目することが肝要となろう。

このような視点に立つと、現行の我が国の財政システムの問題点の主要な原因とされる受益と負担の乖離を縮小させるという目標を持つ「三位一体の改革」において、応益課税を強化することは、やはり是非とも必要なことであると思料される。平成16年度税調答申も、税源移譲の選択肢としての所得税の優位性の根拠として、自主性の原則と並んで応益性の原則を挙げている。

確かに、消費税も応益原則に合致するとされているが、所得税と消費税の違いは、消費税の応益性が行政サービスに対する対価であるという「対価説」や「利益説」に主に立脚しているのに対し、所得税の応益性は、「利益説」だけでなく、山内健生が言うところの「自治意識涵養説」からも説

明されるということである。この「自治意識涵養説」にこそ、所得税によって応益性を高めることの意義があると言えよう。

また、昨今の自治体における対人サービス行政への需要の拡大に着目する「セイフティ・ネット張替え論」に鑑みた場合、保有財産に対する課税を中心とする古典的な応益課税よりも、個人住民税負担を高めることの方が望ましいと考えられ、このような応益課税強化の方向性は、応益課税に伴う主な問題（例えば、適正・公平な財産評価や支払手段・流動性確保の困難性）を緩和するという観点からも主張され得るところであろう。

3. 結論の方向

上記のような議論・考察を経ることにより、所得税源移譲論の優位性の程度を概ね把握することが可能となると思料するが、所得税源移譲や「三位一体の改革」のみによって、地方における自主性と応益性が十分に高まり、ボーエン博士が想定したような自治体と住民との望ましい緊張関係が構築されるかについては、自治体の税率操作権行使の現状や源泉徴収制度の広範な適用等に鑑みた場合、やはり少なからぬ疑問が生じ得るところである。

実際、自治体と住民の望ましい緊張関係が十分に醸成されないような場合には、所得税源移譲の効果を補強・補完するような措置を講じることが重要な課題となろう。このような措置には様々なものが想定されるところであるが、前述のように、このような場合には、「ハーシュマン・モデル」の重要性が顕著に高まることに鑑み、当該モデルが効果的に機能するような態勢を整備することに資するような措置を講じることが特に必要となろう。

なぜなら、昨今、地方分権改革を「未完の改革」に終わらせないために、行政権限の地方への移譲は、「三位一体の改革」による財政権限の地方への移譲という手段によって補完することが必要であるとされているところであるが、今回の財政権限の地方への移譲については、実質的な政治権限の住民への移譲という手段によって、今後、補完することが必要となるのではないかと思料されるからである。

この点に関しては、「世界地方自治憲章草案」第10条も、住民参加や非政府団体等との連携の重要性について規定しているところであり、このような観点からすると、例えば、地方自治法第74条（「条例の制定又は改廃の請求及びその処置」）が住民請求の対象から地方税の賦課徴収並びに分担金、手数料及び手数料の徴収に関する条例を除外していることなどが、今後再検討すべき主要な課題の1つとなろう。

上記のような課題に対して適切に対応することによって、「ハーシュマン・モデル」が機能する体制の整備は進展するものと考えられるが、このような課題に対応することの重要性が住民側において強く認識され、「住民財政主義」が住民のリードで確立されていかなければ、同モデルの機能の十分な発揮は担保されないものと考えられる。

したがって、税源移譲が応益負担を高めて住民の受益と負担の乖離を縮小させることがとりわけ重要であり、このような役割を担っているということが、所得税源移譲論の優位性の最大の根拠でもあろう。税源移譲がこのような役割を十分に果すことが可能となるよう、所得税源移譲方法が工夫されるとともに、税源移譲の効果を補強・補完するような措置を別途講じるということが、重要な課題になると考えられる。

目 次

序論	111
第1章 問題の所在	115
1. 平成16年度の「三位一体の改革」と燻る改革への不満	115
2. 税源移譲の選択肢を巡る議論	116
第2章 地方分権の潮流と税源移譲論との関係	119
1. 移譲税源論の多様性の直接的な原因	119
2. 地方分権論の多様性の本源的な原因	120
第3章 分権化の二大潮流に則る税源移譲論の各々の根拠・理論	123
第1節 新自由主義的発想に立脚する税源移譲論の根拠	123
1. 自治体の高い自治推進力・自律性への信頼に依拠する理論	123
2. 規制緩和措置の必要性・有効性に立脚する理論	124
3. 分権化の潮流のベクトルの歴史的な趨勢を重視する理論	125
4. 「補完性の原則」の例外及び税収ポテンシャルを重視する理論	127
5. 「新自由主義的分権型税源移譲」の具体的な選択肢	127
第2節 「民主主義的分権」を重視する税源移譲論の根拠	128
1. 「補完性の原則」の一般化現象を取り込んだ伝統的な自治法学論	128
2. 自治体の今日的な財政需要の拡大傾向に着目する理論	129
3. 主な分権化措置・自治理念におけるバランス論に立脚する理論	130
4. 「民主主義的分権型税源移譲」の選択肢と税源移譲方法	130
第4章 所得税源移譲論の優位性を低下させ得る諸要因	132
1. 地方税の諸原則に付されるウェイトの多元性と格差	132
2. 応益原則を重視することの問題点	133
3. 「東京問題」への対応の必要性	135
第5章 税源移譲と地域間財政力格差との関係	138
第1節 地域間財政力格差問題の財政史上の位置付け	138
1. 明治・大正時代の財政史における地域間財政力格差問題	138

2. 終戦直後の財政史における地域間財政力格差問題	139
第2節 税源移譲の地域間財政力格差への影響	140
1. 所得税源移譲の地域間財政力格差への影響 (シミュレーション1)	140
2. 所得税源移譲の地域間財政力格差への影響 (シミュレーション2)	142
3. 地域間財政力格差問題における消費税源移譲論の優位性	143
第6章 税源移譲論における地域間財政力格差問題の位置付け	146
第1節 地域間財政力格差問題のウェイト付けを巡る議論	146
1. 地域間財政力格差問題のウェイト付けの不明瞭性	146
2. 地域間財政力格差問題に相対的に重いウェイトを付する見解	147
3. 応益性・自主性原則と普遍性原則の優先順位を巡る議論	148
4. 伝統的な地域間格差問題に重いウェイトを付さない見解の根拠	150
第2節 所得税源移譲の地域格差抑制効果を高める方法とその意義	151
1. 税源移譲の態様と地域間財政力格差問題	151
2. 地域間格差の拡大を抑え得る所得税源移譲方法とその意義	152
第7章 代表的な自治・財政理論に見る税源移譲論の趨勢	155
第1節 財源移譲に関する代表的な自治・財政理論の視点	155
1. 「民主主義的分権型税源移譲」論を支持する財政理論の視点	155
2. 「民主主義的分権」の伸張と「チボー・モデル」との関係	156
3. 地方財源のあり方に関する国際的な自治憲章等の視点	158
4. 税率操作権に関する国際的な自治憲章等の規定の意義	160
第2節 シャウプ勧告や国際自治憲章等が示す税源移譲の方向性	162
1. 自主財源の量的側面からの税源移譲論へのアプローチ	162
2. 自主財源の質的側面からの税源移譲論へのアプローチ	163
第8章 所得税源移譲の優位性の根拠(1) —自主性の原則	165
第1節 税源移譲論における自主性原則の理想と現実	165
1. 自主性原則という視点から考察する所得税源移譲論の優位性	165

2. 我が国における自治体間の税率格差の現状と制度的な背景	166
3. 我が国における租税統制の歴史	167
第2節 標準税率制度と税源移譲による税率操作活発化との関係	168
1. 標準税率制度の意義・効果	168
2. 標準税率制度の今日的な意義	170
第3節 財政調整制度改革と自治体の税率操作権との関係	171
1. 財政調整機能縮小の税率操作権への影響	171
2. 地方交付税制度の設計変更と税率操作権の活発化との関係	173
第9章 所得税源移譲の優位性の根拠（2）—応益性の原則	175
1. 税源移譲により応益性を高めることの意義・効果	175
2. 固定資産税の負担引上げの「民主主義的分権」促進効果	176
3. 固定資産税負担引き上げの問題点・限界	178
結語	180

序 論

目下、時代の大きな潮流となっている地方分権の「受け皿」として、大規模な市町村合併（いわゆる「平成の大合併」）が進展しているところであり、それに伴い、税務署の管轄区域の変更を検討することが必要となるなど、昨今の地方分権は税務行政にも大きな影響を及ぼすものとなってきている。さらに、平成16年度税制改正と平成16年度予算において、「三位一体の改革」の大まかな方向性が示されたところであり、昨今の地方分権の潮流は、一部の地方分権論者等が数年前まで危惧していた「未完の改革」という域を脱し、正に国と地方の財政関係を再構築し始めてきている。

国と地方の税財政システムの再構築の方向性は、地方分権の潮流のベクトルと密接に関連していると思料されるが、地方分権の潮流は複数の異なるうねりによって構成され、これらの異なるうねりの趨勢は、我が国においても、複雑な変化を遂げながら推移してきたという経緯がある。したがって、地方分権の潮流の趨勢の影響を受ける「三位一体の改革」の方向性も、本来、変動を続ける地方分権の潮流の中で、必ずしも一義的に明確なものではないが、今回の「三位一体の改革」において一定の方向性が示されたことにより、今後の国と地方の税財政システムの再構築において、どのようなベクトルが働く蓋然性があるかについて、ある程度の予測が可能となったと言えよう。

もっとも、今後の国と地方の税財政システムの再構築の方向性についての予測可能性を高めるためには、昨今の地方分権の潮流の流れのなかで、今回の「三位一体の改革」で示された税源移譲はどのように位置付けられ、税源移譲の意義・効果とはどのようなものであるのか、また、望ましいとされる税源移譲の効果はどの程度生じる蓋然性があるのかなどについて、多角的な検討と分析が必要であると思料する。しかも、昨今の地方分権の潮流の勢いに鑑みると、税源移譲が十分な効果を発揮しないような場合には、税源移譲を補強・補完する措置を講じることも重要な課題となるものと想定される。

税源移譲の問題が包含していると考えられる上記のようなインプリケーショ

ンに鑑みた場合、研究のプロセス・方向性としては、先ず、昨今の地方分権の歴史的・国際的な位置づけとその今日的・将来的な潮流のベクトルの性質・趨勢を分析するとともに、現行の財政システムの問題点とあるべき改革の方向性等を考察することが重要な課題になるものと考えられる。

上記のような課題については、本研究の前段階であって実質上本稿の前編とも位置づけられる拙稿（「地方分権の歴史的沿革・意義・国際的な位置づけと日本型中央集権財政システムの今日的な問題点—国と地方の税財政関係の再構築を方向づける地方分権のベクトル分析という視点から—」『税務大学校論叢 43号』大蔵財務協会（平成15年）91～209頁、以下「税大論叢43号拙稿」という。）において考察を加えたところである⁽¹⁾。

上記の税大論叢43号拙稿における考察を通じて明らかとなったことは、現代の地方分権には、「新自由主義的分権」と「民主主義的分権」という二つの大きな潮流があり、昨今の我が国においては、「平成の大合併」に代表されるように、「新自由主義的分権」が主流となっているものの、近年は、「民主主義的分権」という潮流の勢いを加速させる動きが顕著に見受けられるところであり、「新自由主義的分権」と「民主主義的分権」の二大潮流のうねりには、少なからぬ変化が生じてきているということである。

具体的には、「民主主義的分権」の大きな推進力となり得るのが、ヨーロッパ評議会が1985年に採択して多くの欧州諸国が批准した「ヨーロッパ地方自治憲章」（“European Charter of Local Self-Government”）、「国際自治体連合」（International Union of local Authorities）が1985年と1993年の世界大会で採択した「世界地方自治宣言」（“World Wide Declaration of Local Self Government”）及び国連起草（初版ドラフト1998年）の「世界地方自治憲章草案」（“Progress Report on the Preparations of the Proposed World Charter of Local Self-Government”）である。

(1) お詫び：税大論叢43号拙稿194頁で述べている「大都市圏の係数1.25」と「地方圏の係数0.10」は、「大都市圏の係数1.05」と「地方圏の係数0.90」に各々訂正されるべきものであることとお断りする。

とりわけ、これら国際的な自治憲章等のいずれにおいても核たるものとして位置づけられている「補完性の原則」(“principle of subsidiarity”)並びに地方自治体の財源のあり方について設けられている諸規定は、「民主主義的分権」の伸張の重要性を強調するような内容のものとなっており、これらの原則や諸規定の趣旨は、「三位一体の改革」のあり方を考察するに当たっても、もはや無視できないものとなってきているというのが実状である。

特に、「補完性の原則」については、欧州諸国等を中心として一般化しつつあり⁽²⁾、このような状況と相俟って、我が国でも、近年、「地方にできることは地方で」という発想が、平成14年1月に閣議決定された「構造改革と経済財政の中期展望」において打ち出されたほか、かつては地方分権論者等を中心として主張されたものの、イデオロギーの域を殆ど脱することがなかった「地域主権」や「地方主権」という理念が、最近では政治的なマニフェストや革新的な自治体連合等において大々的に掲げられるようになってきている。

実際のところ、「地域主権」や「地方主権」という理念は、かつての自治体再編成論から脱却し、市町村を自治体の基本に置くという昨今の「道州制」構想等の理論的なバック・ボーンともなっており、小泉首相の指示を受けた経済財政諮問会議等においても、道州制の導入の検討が開始されているほか、一部の地方自治体においては、「平成の大合併」のその後の選択肢としても道州制が構想されているなど、地方を主体に考えるという理念は、正に新たな局面を迎えようとしている。

前述の国際的な自治憲章等が設けている地方自治体の財源のあり方に関する

(2) 実際、「補完性の原則」が、国と地方の権限配分の決定において、重要な役割を果たしていることについては、税務大学校論叢43号拙稿134~142頁参照。もっとも、「補完性の原則」という概念は、「補完性の原則」を規定するEC条約と当該条約が適用されるEC諸国との関係においては、政治的には有用でも、法律的には明瞭性に欠け、個別具体的な状況において具体的な機能を発揮しない場合があるという見方もある。この点については、Stephen Smith and Rene Barents, *The principle of Subsidiarity and the Court of Justice*, NEUTRALITY AND SUBSIDIARITY IN TAXATION, Foundation for European Fiscal Studies Erasmus University Rotterdam, Kluwer Law International(1996)p. 42 参照。

諸規定についても、その根底にある理念は、多くの場合、基本的には「補完性の原則」と同様な考え方に立脚し、我が国において、かつて「市町村優先の原則」を掲げたシュウプ勧告や神戸勧告の内容と同様の主旨であると解釈されるものが多い。したがって、これらの諸規定に掲げられている内容と我が国の地方財源の現状との乖離の幅も、決して無視できるような程度のものではなく、この乖離を縮小するような手段を講じることが、国と地方の税財政関係の再構築の方向性ともなり得るのかもしれない。

もっとも、このような乖離を主に地方の歳出と自主財源の乖離という観点から捉え、「三位一体の改革」における税源移譲をどの税目によって、どのような方法でどの程度行っていくかという議論がされる場合には、様々な要因が考慮されるため、意見の相違が生じるところとなる。この点において多様な議論が存在しているのも、地方分権の二大潮流のうねりが我が国に及ぼしている影響と無関係ではなく、潮流のベクトルの趨勢は、議論の方向性や税源移譲の規模・あり方の帰趨をも左右する力を有しているものと考えられる。

本稿では、上記のような問題意識の下、税大論叢 43 号拙稿における地方分権の潮流のベクトルと「三位一体の改革」の方向性についての研究成果を踏まえ、研究の次なる段階に足を踏み入れ、地方分権の二大潮流のベクトルの税源移譲のあり方への影響や望ましいと考えられる移譲税源の優位性の主な根拠等を考察する。さらに、望ましいとされる税源移譲論の優位性の中核をなすと考えられる効果の規模如何を大きく決定づける要因などについて、多角的な検討と分析を試み、このような効果を最大化するうえで重要な鍵となるものを探る。

第1章 問題の所在

1. 平成16年度の「三位一体の改革」と燃る改革への不満

今回、平成16年度税制改正が実現し、平成18年度までに所得税から個人住民税への本格的な税源移譲が実施されるが、それまでの間の暫定措置として、平成16年度については、所得譲与税が創設され、所得税の税収の一部（4249億円）が地方へ譲与されることとなった⁽³⁾。また、平成16年度予算では、地方向け補助金等及び地方交付税交付金について、各々凡そ1兆円規模の削減・縮小が決定されており、長く議論が紛糾していた「三位一体の改革」のあり方という問題に対し、ようやく1つの方向性が示された。

もともと、平成16年度の「三位一体の改革」や「三位一体の改革」の今後のあり方については、少なからぬ地方関係団体や地方分権論者等から不満や異議が表明されているところである。とりわけ、今回の「三位一体の改革」による地方交付税交付金額の削減の影響を強く受けて財政状況が更に悪化することとなった地方自治体からは、税源移譲に更なるウェイトを置いた「三位一体の改革」を求める声が強まってきているところである⁽⁴⁾。

地方分権論者等の見解も凡そ同様であり、例えば、神野直彦も、「地方財政を倒産の危機から救済する戦略は1つしかない。地方に税源を取り戻すことである」と述べ、地方における歳入の自治なくして歳出の自治はないため、歳入の自治を回復するには、「国税から地方税への大幅な税源移譲は必要不可欠となる。そのためには中央と地方の税源配分を再編する抜本的税制改正を断行せざるをえない」と主張している⁽⁵⁾。

(3) 平成16年度における税源移譲に関しては、その他にも、暫定的な財源措置として、大きな変動が見込まれる義務教育教職員の各年度の退職手当及び児童手当の支給に必要な額として、「税源移譲予定交付金」（仮称）が約2300億円交付される。

(4) 道府県に対して新聞社が行ったアンケート調査結果では、「三位一体の改革」の全体的な印象・評価としては、全く評価しない(15%)、あまり評価しない(66%)、評価する(11%)、その他(11%)であり、税源移譲額が不十分と考える県も14に上っている（資料：読売新聞平成16年3月4日朝刊）。

(5) 神野直彦他『地方自治体壊滅』（NTT出版、平成13年）120～123頁参照。

更なる地方分権を求める声を踏まえ、平成 16 年 1 月に閣議決定された「構造改革と経済財政の中期展望 — 2003 年度改定について」（以下「改定中期展望」という。）は、構造改革に関し、「三位一体で改革工程を加速・強化する」と述べ、平成 16 年 5 月の経済財政諮問会議では、先ず税源移譲ありきといった感が強かった「麻生プラン」を受け、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2004」（以下「骨太方針 2004」という。）が閣議決定され、平成 17・18 年度の税源移譲額を 3 兆円規模とすることが明記された。

もともと、多くの地方自治体は、3 兆円の税源移譲では地方の自立には不十分であると考えているようである。また、「地域主権」を掲げ、地方向け補助金等の全体の 8 割ほどを削減あるいは一括交付化し、5.5 兆円規模の税源移譲を行うべきであるというような主張を行っている有力な政党も見受けられる⁽⁶⁾。このような状況であるため、とりわけ「三位一体の改革」が今後更に進展するような場合や所得税源移譲が期待されるような効果を十分に生じさせないような場合には、税源移譲のあり方を巡る議論が、今後、新たな展開をみせるようなことも想定される。

2. 税源移譲の選択肢を巡る議論

今回の「三位一体の改革」により、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲を平成 18 年度までに実施するという方向性が示されたわけであるが、平成 16 年度については、所得譲与税による税源移譲という方法が選択された。平成 16 年度税調答申も、税源移譲は所得税から個人住民税への移譲を基本とすべきであるとしたが、平成 16 年度においては、暫定的な措置として、たばこ税の移譲が現実的であるとしていた。

他方、平成 13 年 6 月の地方分権推進委員会の最終報告では、所得税、消費税、たばこ税等の個別間接税が税源移譲の候補として挙げられ、地方制度調査会の意見（例えば、平成 15 年 11 月の「当面の地方税財政のあり方につい

(6) 「平成 16 年度民主党予算案」(<http://www.dpj.or.jp/seisaku/yosan/04yosan/6-2.html>、平成 16 年 5 月 29 日) 1 頁参照。

での意見) や主な地方関係団体の提言では、税源移譲の中心となるのは、個人住民税及び地方消費税の拡充であるとされていた⁽⁷⁾。

そもそも、税源移譲のあり方については、平成14年5月の経済財政諮問会議に提出された片山前総務大臣案(「地方財政の構造改革と税源移譲」と題され、「片山プラン」と称されていた。)では、地方税収と地方歳出規模との乖離を縮小することが肝要であるという観点から、国税から地方税への7兆円規模の税源移譲を行い、国税と地方税の割合(現行では凡そ35:65)を1対1にすることが必要であると主張されたという経緯がある。

当該案では、その主張を実現するための第一ステップとして、国庫支出金を5.5兆円程度削減する一方で、住民税率を10%に引き上げるよう所得税から住民税へ凡そ3兆円移譲し、地方消費税率を2%に引き上げるよう、消費税から地方消費税へ凡そ2.5兆円を移譲することが想定されており、この税源移譲により、個人住民税収と所得税収の比率は、現行の34.4%:65.6%から、44.9%:55.1%になると試算されていた。

また、例えば、平成15年10月に発表された「三位一体の改革に関する提言」と題された「全国知事会会長私案」では、都道府県への国庫補助負担金11兆4千億円のうち、9~10兆円を廃止し、所得税から住民税へ凡そ3兆円移譲し、消費税から地方消費税へ5兆円程度移譲し、揮発油税の1部(1兆円程度)を地方譲与税化することが提言されている⁽⁸⁾。

上記のような代表的な案や提言に鑑みた場合、とりわけ地方分権の潮流が今後更に激化するような場合や平成18年までに実施される「三位一体の改革」が意図した効果を発揮しないような場合には、所得税以外の税源が地方

(7) 平成15年6月11日の地方財政審議会でも、税源移譲の対象税目は、個人住民税と地方消費税が適当であり、課税自主権による税源の充実には自ずと限界があるとされている。この点については、総務省「地方税財政制度改革(三位一体の改革)に関する意見(H15. 6. 11)のポイント」(http://www.soumu.go.jp/c-zaisei/pdf/030611_01.pdf、平成16年4月9日)1頁参照。

(8) 因みに、全国市長会(平成15年10月発表)は、所得税と消費税の一部移譲を提言している。これらの地方関係団体の提言については、「税源移譲に係る地方団体からの提言」平成15年12月5日税制調査会基礎小4-5参照。

へ移譲されることもあり得よう。実際、今回の「三位一体の改革」が示す所得税から個人住民税への本格的な税源移譲についても、具体的にどのような方法で実施されるのかが必ずしも明らかでなく、税源移譲という問題については、依然として不透明な部分や流動的な部分が残されているというのが実状である。

本稿においては、上記のような問題意識の下、最近の地方分権の潮流のベクトルと税源移譲論との関係や異なる税源移譲論の各々の根拠の相違点等を考察し、税源移譲の選択肢として望ましいとされる所得税の優位性の程度や所得税源移譲の効果を制限し得る限界を探る。また、このような限界を踏まえたうえで、どのような施策が所得税源移譲の効果を補強・補完するうえで必要となるのかを展望する。

第2章 地方分権の潮流と税源移譲論との関係

1. 移譲税源論の多様性の直接的な原因

「三位一体の改革」における税源移譲のあり方については、第1章において考察したような代表的な諸見解においても、多様な視点・異なる立場が認められ、このような見解の相違は、移譲すべきとされる税源の規模が大きくなるにつれて顕著なものとなる傾向がある。このような見解の相違が生じている直接的な原因としては、望ましいと考えられる税源移譲の選択肢が充足することを期待されているところの諸条件が数多く、これらの諸条件のいずれを充足することが望ましいかについての考え方が、少なからず異なっているからであると思料される。

これらの諸条件は、望ましい地方税体系を構築するための諸々の原則に相当するものであり、凡そ地方税原則とされているものに置き換えることも可能であると考えられる。地方税原則は、A. スミスの4原則やA. ワグナーの9原則等に代表されるような租税原則ほど一般的なものとなっているわけではないが、主なものとしては、通常、応益原則、安定性原則、普遍性原則、負担分任原則、自主性原則が挙げられる⁽⁹⁾。

例えば、平成16年度税調答申の三（「三位一体の改革の一環としての税源移譲」）においても、地方税は、「地域における行政サービスの経費を地域住民がその能力と受益に応じて負担し合うことが基本である。このことから、応益性を有し、薄く広く負担を分かち合う税であること、さらに、地域的な偏在性が少なく、税収が安定したものであることが望ましい。また、自主的な課税を行いやすい税体系であることも重要である」とされている。

(9) 旧自治省は、地方税原則として、①普遍的かつ十分な収入、②収入の安定性、③収入の収縮性、④負担分任性、⑤自主性を挙げている（自治省税務局編『地方税制の現状とその運営の実態』地方財務協会、平成6年参照）。

2. 地方分権論の多様性の本源的な原因

税源移譲のあり方についての代表的な諸見解において、バリエーションが生じる直接的な原因としては、確かに、上記のような点を指摘することが可能であろうが、税源移譲のあり方について、多様性や見解の相違が見受けられることのそもそもの原因としては、私見ではあるが、地方分権が実現しようとしている目標が、必ずしも単純・明確なものではないということ、換言すれば、そもそも昨今の地方分権の潮流のベクトルが、以下で述べるように、一義的ではないということが挙げられるのではないだろうか。

すなわち、昨今の地方分権の潮流が複数の異なるベクトルを有しており、これらのベクトルの趨勢が必ずしも一義的に明確でないことが、地方税の諸原則に対するウェイト付けの違いとなって顕れており、税源移譲が実現しようとしている目標・基本的な方向性や手段についての考え方も、事実上、少なからず対立・多元化しているのではないかと考えられるわけである。

税大論叢 43 号拙稿第 3 章で考察しているように、現代の地方分権には、効率化を念頭に置いた「小さな政府」論に代表されるような民営化や規制緩和によって地方の権限を拡大するという「新自由主義的分権」と、民主主義の学校とも言われる地方自治（とりわけ住民自治）の伸張に繋がる「民主主義的分権」があると言われている。「新自由主義的分権」は、凡そ“deconcentration”（「権限の分散化による地方分権」）又は“decentralization by delegation”（「権限の委任による地方分権」）に類し⁽¹⁰⁾、「民主主義的分権」は、“democratic decentralization”（権限を全面的

(10) もっとも、これらの用語については、多少異なる定義が存在する。例えば、Jorge Martinez-Vazquez & Robert McNab, *Fiscal Decentralization, Economic Growth, and Democratic Governance*, INTERNATIONAL STUDIES PROGRAM WORKING PAPER 97-7, Georgia State University Andrew Young School of Policy Studies (1997) では、① “decentralization by delegation” は政府主導型に分権であり、② “decentralization by devolution” は地方主導型に分権であるされている。Michel E. Bell & Charles F. Adames, *Fiscal Decentralization Indicators: Local Democratic Governance*, NATIONAL TAX ASSOCIATION PROCEEDINGS (1999) では、① は“deconcentration”と②の中間に位置づけられるものとして捉えられている。

に移譲する“decentralization by devolution”と凡そ同様。)に概ね相当するものと解することができよう⁽¹¹⁾。

したがって、確かに、地方分権化においては、上記のような二つの主なベクトルが作用しているものと解することが可能であり、これらのベクトルは、異なる国々における地方分権化において異なるうねりとなって顕れ、地方分権の目的・手段も、事実上、多様化しているところであるが、我が国の場合においても、地方分権の方向性は、これらの地方分権のベクトルの動きに翻弄され、必ずしも十分に明確なものとはなっていないという指摘が可能であろう⁽¹²⁾。

地方分権の潮流のベクトルと地方分権の目的・手段との間には、上記のような相関関係が存在しているものと想定されるが、税大論叢 43 号拙稿第 3・6 章において主に考察しているように、昨今に至っては、「民主主義的分権」の伸張を重視するベクトルが強まってきていることにより、地方分権の二大潮流のうねりは、更に複雑化しているところであり、このような潮流のうねりの変化が、「三位一体の改革」の方向性や税源移譲のあり方にも少なからぬ影響を与えているものと考えられる。

実際、地方分権の主要な手段である税源移譲を巡る議論も、私見ではあるが、「新自由主義的分権」の潮流に則った税源移譲（「新自由主義的分権型税源移譲」）を主張する立場と、「民主主義的分権」の潮流に則った税源移譲（「民主主義的分権型税源移譲」）を主張する立場とに大別され得ると考えられ、その主張の拠り所となる理論も、地方分権の二大潮流のベクトルの趨勢と関連

(11) “democratic decentralization”の定義・内容に関しては、Camille Cates Barnett, Henry P. Minis, Jerry Van Sant, DEMOCRATIC DECENTRALIZATION, United States Agency for International Development (1997) pp. 2~3 参照。

(12) 我が国の地方分権の方向性が一義的でなく、時として混迷している感さえあることについては、税大論叢 43 号拙稿第 4 章参照。加茂利男も、「地方分権推進委員会が追求してきた地方分権は、行財政リソースの根本的な再配分であり、むやみな合併による自治体編成よりは、いまある自治体への自治財源の付与だったはずである」と述べている（「政治過程のなかの税財政分離」『都市問題』第 89 巻第 1 号、東京市政調査会、平成 10 年、84 頁参照）。

づけて解釈することによって、税源移譲を地方分権というパラダイムに位置付けて分析することが可能になると思料する。

上記のような観点から、以下、これらの税源移譲論の各々の根拠となる理論や立場にはどのようなものがあり得るかについて、主に個人的な見解ではあるが、考えられる主なものを列挙し、両者の視点の置き所の相違点に着目しながら、いずれが税源移譲の選択肢として優位性を有しており、その優位性はどの程度のものであるのかなどを検討することによって、様々な視点から主張される諸々の税源移譲論の優劣関係を明確化することを試みる。

第3章 分権化の二大潮流に則る税源移譲論の 各々の根拠・理論

第1節 新自由主義的発想に立脚する税源移譲論の根拠

1. 自治体の高い自治推進力・自律性への信頼に依拠する理論

J. G. ブレナン と J. M. ブキャナンが主張する「リバイアサン仮説モデル」(“Leviathan Hypothesis model”)では、財政面における地方分権化は、A. ワグナーの「経費膨張の原則」やピーコック (Alan Peacock) とワイズマン (Jack Wiseman) の「転位効果」(“displacement effect”、「点検効果」とも訳されている。)に代表されるような現象によって生じる蓋然性のある「大きな政府」に歯止めをかける有効な手段であるという理論が展開されている⁽¹³⁾。

このような理論は、凡そ規制緩和等を通じて効率性の実現を図るという「小さな政府」論に立脚するものであり、平成14年1月に閣議決定された「構造改革と経済財政の中期展望」が、「地方にできることは地方で」を原則とし、簡素で効率的な政府を構築することが今後の政府の方針であるとしていることと基本的には同様の見解に立脚するものであると言えるのではないかと思料する。

すなわち、このような見解の根底には、財政上の権限の地方への移譲が、たとえ中央政府が定める枠内において行われる“decentralization by delegation”という形態の分権化であっても、住民のニーズの把握の度合いや柔軟な行政対応という点については、地方政府が優っており、住民による財政統制機能も、地方政府においてより高いため、政府規模が趨勢的に拡大

(13) 「リバイアサン仮説モデル」については、Brennan G. and J. Buchanan, THE POWER TO TAX: ANALYTICAL FOUNDATIONS OF A FISCAL CONSTITUTION, Cambridge University Press (1980) 参照。「転位効果」や「点検効果」については、大川政三他『日本の財政(改訂版)一国の財政と地方財政の連関分析一』(創成社、平成12年)35~36頁参照。

することに対して抑制的な効果を発生させることができるという認識が存在しているものと考えられる⁽¹⁴⁾。

したがって、上記のような「小さな政府」論に立脚するような考え方は、「新自由主義的分権型税源移譲」論の妥当性を説く根拠ともなり得るものであると思料する。実際、例えば、主な国々において最近進展している地方分権を地方・国の歳出比率の増加として捉えると、当該比率の増加と住民1人当たりのGDPの増加には、原則として正の相関関係が認められ、この正の相関関係は、スペインやタイのほか、1980年代から1990年代にかけて新自由主義的発想に基づいた分権化措置が講じられた米国、英国及び豪州等においても認められるという研究成果が存在している⁽¹⁵⁾。

2. 規制緩和措置の必要性・有効性に立脚する理論

上記のような「小さな政府」論に立脚するような見解は、基本的には、自治体の自律性に対する高い信頼に依拠するものであり、大正デモクラシー時に「両税移譲運動」が起った際、当時の有力な政党であった政友会が配布した選挙ポスターが説くような地方分権論と同様な立場に立つものであると言えよう⁽¹⁶⁾。また、このような考え方を更に進めると、国からの税源移譲がなくても、国の租税統制を緩和しさえすれば、地方自治体は、必要な財源を調達し、歳入と歳出の乖離を埋めることができるという「規制緩和論」に繋がることにもなる。

(14) この点に関し、例えば、小滝敏之は、自治体間の競争原理に着目し、分権化は効率性に寄与するものとみて差し支えないであろうと述べている（『地方政府の財政自治と財政統制』全国会計職員協会、平成14年、254～255頁参照）。Teresa Ter-Minassian も、小さな団体においては迅速な決定が原則として可能であると述べている（FISCAL FEDERALISM IN THEORY AND PRACTICE, IMF, 1997, p. 31 参照）。

(15) 本研究については、Serdar Yilmaz, *The Impact of Fiscal Decentralization on Macroeconomic Performance*, NATIONAL TAX ASSOCIATION PROCEEDINGS-1999, 92nd Annual Conference on Taxation, Sztrecsk Publishing (2000) pp.251-259 参照。本研究は、1970年代～1990年の期間の財政データを分析したものである。

(16) 政友会のポスターに掲げられていたスローガンについては、税大論叢43号拙稿第5章第1節155～156頁参照。

このような理論は、「新自由主義的分権型税源移譲」論の妥当性の根拠ともなり得るものであり、昭和40年代中頃から昭和50年代前半にかけて、革新自治体による先進的な行政が活発化し、「民主主義的分権」の顕著な伸張が見られたような時代に説得力を増した。この頃の自治体は、指導要綱等に基づいた行政を積極的に行い、全国レベルで法律に定められた画一的な行政を行うという伝統的な「法律先占論」を部分的に修正したほか、補助金の「超過負担」や課税の自主権の問題についても、国側のその後の新中央集権主義的な政策を牽制するのに一定の成果をあげた⁽¹⁷⁾。

上記のように、自治体の自立性の高さが顕著であった時代が存在している以上、「新自由主義的分権型税源移譲」が、民主主義的分権の伸張をも含めたところの望ましい効果を実現するということはあるとまでは言い切れないであろう。また、「三位一体の改革」では、地方交付税交付金制度の維持が前提とされており、その限りで規制緩和の観点とは完全に背馳しているように思われるという見解もあることから⁽¹⁸⁾、規制緩和の必要性を説く立場としては、「三位一体の改革」におけるバランス論という視点からも、「新自由主義的分権型税源移譲」論の妥当性が主張されよう。

3. 分権化の潮流のベクトルの歴史的な趨勢を重視する理論

確かに、規制緩和と地方自治体の高い自律性に立脚する上記のような地方分権論が妥当するような状況が認められる限りにおいては、新自由主義的な発想に基づく税源移譲は、望ましい選択肢であり得よう。しかしながら、我

(17) 「法律先占論」が実質的に修正されたとされるのが徳島市公安条例訴訟（最高裁昭和50年9月10日大法廷判決、昭和48年（あ）第910号）である。自治体側の「超過負担」が問題となった代表例が「摂津訴訟」（東京高裁昭和55年7月28日判決、昭和51年（行コ）第89号）であり、自治体の課税の自主権のあり方が問題となった例が「大牟田市電気ガス税訴訟」（福岡地裁昭和55年6月5日判決、昭和50年（ワ）第329号）である。これらの判決の意義については、税大論叢43号拙稿第2章116～119頁参照。

(18) 河野惟隆「地方分権の動きと地方財政改革」日本財政法学会編『戦後50年と財政法研究（2）』財政法叢書14（龍星出版、平成10年）130頁参照。

が国の歴史を振り返っても、「対話」・「福祉」・「民主主義」という言葉で象徴された革新行政は、昭和 50 年代後半以降の国庫負担金の国庫補助率の引下げに代表される地方行政改革路線によって冷水を浴び、その後の地方分権は、第二次臨時行政調査会の「臨調路線」に則った「新自由主義的分権」に依存する側面が強まったという経緯が認められる。

税大論叢 43 号拙稿第 3 章で考察したように、レーガン政権やサッチャー政権の下で実施された新自由主義的発想に基づいた規制緩和措置等は、「民主主義的分権」の伸張に繋がったと一般的に指摘されている。他方、我が国においては、我が国の「新自由主義的分権」措置と当時の英米における「新自由主義的分権」措置との異同という問題も幾分あろうが、上記の歴史的な沿革が物語っているように、「新自由主義的分権」が優先された時代においては、「民主主義的分権」の伸張が容易に実現しないという土壌が存在していた。

このような歴史的な沿革と「規制緩和先行・分権化伴走」とも言われる最近の我が国における地方分権の二大潮流の趨勢に鑑みた場合、当面は「民主主義的分権」の伸張に拘泥することなく、プラグマティックな観点から、まずは「新自由主義的分権」を進展させる税源移譲を行い、スムーズな地方財源の拡充を行うことが「未完の改革」を実現させる最も効率的な手段であり、「民主主義的分権型税源移譲」は、分権化が更に進展した後、ある程度の「土壌」が醸成されてから実行することが効果的であるという見方もあろう。

つまり、例えば、税務行政という視点からすると、「新自由主義的分権型税源移譲」は、地方自治体の徴税コストの低下と税務行政の全体的な効率性の向上に繋がる効果を有すると考えられるが、この場合、「土壌」の醸成と「民主主義的分権」の伸張の重要性に拘るのであれば、このような税源移譲のメリットを享受したうえで、別途、固定資産税負担を引き上げるなどの措置によって、効率性と納税者意識とのバランスを調整していくということも考えられよう。

4. 「補完性の原則」の例外及び税収ポテンシャルを重視する理論

最近の地方分権化の時代において、「補完性の原則」を完全に無視することは妥当ではないと思料するが、昨今の財政難の下、税体系や税務行政のあり方については、とりわけ効率性の要請という視点の重要性が高まってきているのも事実である。例えば、「ヨーロッパ地方自治憲章」第4条3項の後段は、効率性と経済性の要請が、同行の前段に規定する「補完性の原則」の例外となり得る旨規定している⁽¹⁹⁾。当該規定に照らしても、税源移譲については、税収獲得において最も直接的で、確実性と費用対効果も高いと考えられる選択肢を優先することが妥当であると考え余地は十分にある。

確かに、昨今の自治体の厳しい財政状況に鑑みた場合、税収のポテンシャルを重視するという視点が非常に重要であることは言うまでもない。岡田正則も、昨今の地方財政危機に対して応益負担原則の強化により対応することは誤りであり、また、独立税主義の再生は打開策にならないと考えられるとし、国と地方とが対等の協議を行えるような制度が創設されるならば、附加税化も1つの選択肢ではなかろうかと述べている⁽²⁰⁾。

5. 「新自由主義的分権型税源移譲」の具体的な選択肢

上記1～4のような観点から効果的であると主張され得る「新自由主義的分権型税源移譲」論に立脚する場合、その具体的な移譲税源の選択肢としては、平成16年度税調答申が提言している既に譲与税化しているところのたばこ税が挙げられよう。その他の選択肢としては、例えば、今回の「三位一体の改革」で実現した所得譲与税の規模的な拡大・制度化も考えられるが、「民主主義的分権」論と結びつきやすい所得税源は、基本的には「新自由主義的

(19) 同項は、“Public responsibilities shall generally be exercised, in preference, by those authorities which are closest to the citizen. Allocation of responsibility to another authority should weigh up the extent and nature of the task and requirements of efficiency and economy.”と規定している。

(20) 岡田正則「税条例と地方税法」『地方税の法的性格』日税研論集 Vol. 46（日本税務研究センター、平成13年）36～37頁参照。

分権」論とは相容れ難いものと捉えられよう⁽²¹⁾。

他方、消費税については、そもそも、法律上、地方消費税との狭義の附加税関係に則って税源配分されるという効率性を重視した制度が採られているほか、消費税の将来的な税率の引上げの蓋然性や高齢者社会における役割への期待というような観点から、その税収のポテンシャルは、今後益々増大するものと一般的に考えられているため、新自由主義的発想に基づく望ましい移譲税源の選択肢としては、最も有力な候補として位置付けられよう⁽²²⁾。

第2節 「民主主義的分権」を重視する税源移譲論の根拠

1. 「補完性の原則」の一般化現象を取り込んだ伝統的な自治法学論

税源移譲が必要とされる根拠は、直接的には「三位一体の改革」が必要とされているような状況が生じているからであるが、地方自治に関する伝統的な法学論に立脚すると、地方自治体の税源の充実の必要性は、「三位一体の改革」の原因ともされる財政移転制度の問題点の最近における顕在化や昨今の地方への行政権限の移譲などに伴って発生する付随的なものではなく、地方自治の本旨から本来的に生じるものであるとされる。

田中治も、「税源移譲により税収のみの配分を受けることでよいとする考え方は自主財源の確保の名に値しないであろうし、地方自治の精神に反するものと思われる」と述べている⁽²³⁾。このような考え方の中では、税源移譲の

(21) 例えば、税源移譲に伴って生じ得る国と地方の所得課税体系の再構築のあり方を模索するに当たっては、地方自治体が所得税に対する附加税を課することを禁じている所得税法第237条の趣旨が1つの指針ともなり得るという考え方もあろう。

(22) 他方、森信茂樹は、消費税については、消費税収の43.6%が既に地方財源であり、国側の分については、予算総則で使途が老人医療・介護・福祉に限定されており、これらの財政需要の更なる増加が今後見込まれることに鑑みた場合、現行税率のままでは移譲できる余裕はないと述べている（『日本が生まれ変わる税制改革』中央公論新書、平成15年、596～570頁参照）。

(23) 田中治他「地方税制の諸問題・総論—税法学から」日本租税理論学会編『地方税制の諸問題』租税理論研究叢書9（谷沢書房、平成11年）41頁参照。

あり方についても、その本質は、「三位一体の改革」が必要とされている現行の日本型中央集権財政システムの今日的なほころびを直すような主旨のものではなく、憲法第92条が規定する「地方自治の本旨」（“principle of local government”）に立ち返るようなものが求められることとなろう。

しかも、昨今の「補完性の原則」の興隆と当該原則の我が国への影響に鑑みると、その事実上の効果もさることながら、税大論叢43号拙稿第3章第2節3で考察しているように、憲法第92条の「地方自治の本旨」と「補完性の原則」との関係の解釈次第では、補完性の原則を憲法上の原則として捉えるような見方もあり得るわけであり⁽²⁴⁾、このような見方は、上記のような伝統的な自治法学論に強力な説得力を賦与し、「民主主義的分権型税源移譲論」の優位性の有力な根拠となることも十分に考えられる。

2. 自治体の今日的な財政需要の拡大傾向に着目する理論

上記のような法律論的な視点からではなく、今日的な経済・社会事情に着目したうえで、「民主主義的分権型税源移譲」の必要性を説く立場も見受けられる。例えば、「セイフティ・ネット張替え論」では、経済・社会的な情勢の変貌・複雑化とナショナル・ミニマムの行政水準の達成に伴い、住民ニーズ、求められる行政サービスの多様化及び行政による個別対応の重要性が高まる中、世界的な趨勢でもある直間比率の低下が国税の所得再分配機能を低下させているなどのために、地方税に求められる機能が拡大しているという考え方が示されている⁽²⁵⁾。

上記の理論は、自治体の機能については、最近、その重点が公共財の提供

(24) 我が国における「補完性の原則」の歴史的な意義や「地方自治の本旨」と「補完性の原則」との関係の解釈を巡る議論については、税大論叢43号拙稿140～141頁参照。

(25) 地方分権の根拠の1つとして税大論叢43号拙稿でも言及している「セイフティ・ネット張替え論」や「ワークフェア原理」の詳細については、神野直彦他『地方なんでも相談室』（ぎょうせい、平成11年）160～161頁、神野他・前掲『地方自治体壊滅』128～142頁参照。

から準私的財という対人社会サービスの提供へとシフトしてきているということに着目するものであり、その理論上の中核を成すのは、共同作業や相互扶助の理念に基づく「ワークフェア原理」である。したがって、「セイフティ・ネット張替え論」を説く立場からすると、地方税の充実強化のためには、あくまで比例的所得税を基軸とした地方税体系を構築することが必要であり、自治体と住民との関係の緊密化に繋がる可能性の低い「新自由主義的分権型税源移譲」論に対する評価は、自ずと低いものとなる⁽²⁶⁾。

3. 主な分権化措置・自治理念におけるバランス論に立脚する理論

上記のような理論に加え、昨今の我が国の地方分権においては、大規模な市町村合併に代表されるような「新自由主義的分権」を伸張させる措置が地方分権の目玉となっているということに鑑み、少なくとも地方分権の直接的な「受け皿」の整備以外の分野や自治体再編成以外の範疇においては、可能な限りにおいて、「民主主義的分権」を推進する姿勢が必要であるという分権化の総合的なバランス論からも、「民主主義的分権型税源移譲」論の妥当性を主張することは可能であろう。

さらには、「三位一体の改革」という枠内で考えた場合においても、「三位一体の改革」による地方交付税交付金制度の財政調整機能の縮小が、實際上、基本的には望ましいとされる税財政システムの再構築の方向性である「均衡の原則」から「自治の原則」へのウェイト・シフトに十分に繋がらないことが想定されるような場合には、改革が本来求める方向に従って「均衡の原則」と「自治の原則」のウェイトの調整を図るという観点から、「民主主義的分権型税源移譲」を行うことの重要性が高まることとなろう。

4. 「民主主義的分権型税源移譲」の選択肢と税源移譲方法

上記1～3のような理論に立脚する「民主主義的分権型税源移譲」の代表

(26) この点については、神野直彦他『地方に税源を』（東洋経済新報社、平成13年）232頁参照。

例は、所得税から個人住民税への税源移譲であるが、その具体的な方法としては、①個人住民税の所得割負担を高める方向で所得税源を移譲する、②個人住民税の均等割負担を高める方向で所得税源を移譲する、③所得割と均等割の双方の負担を増加させる方向で所得税源を移譲するという選択肢が考えられる。

これらの方法のいずれが選択されるか、また、どの程度の規模の税源移譲が行われて個人住民税率の変更度合いがどうなるかによって、「民主主義的分権」の伸張の度合いに代表される税源移譲の効果が変化し、上記の選択肢の優劣関係も微妙に異なってくるが、一般的に最も現実的な選択肢とされているのは①であろう。因みに、個人住民税が所得税の広義の附加税であるという現行制度から離れ⁽²⁷⁾、個人住民税を完全な独立税とするような方法で税源移譲を行うことは、理論上は可能であっても、現実的な選択肢ではないと考えられる。

田中治も、近時の税源移譲論の特徴の1つは、所得税と住民税とを一体的に捉え、両者を共通税的なものとして理解する傾向が強く、かつての独立財源構想は姿を潜めていると述べている。地方分権の潮流が激化している昨今においても、「民主主義的分権」の伸張に繋がる可能性が最も高い税源移譲の方法が、必ずしも最善であると考えられているわけではないことを物語るものと言えよう。なお、所得税以外の「民主主義的分権型税源移譲」の選択肢としては、私見ではあるが、やや変則的な方法として、法人事業税の外形標準（非所得部分）に対する課税割合を高めるための法人税の部分的な移譲などもあり得よう。

(27) 広義の附加税とは、「他の租税の課税標準を課税標準として課される租税」である（金子宏『租税法（第九版増補版）』弘文堂、平成16年、18頁参照）。

第4章 所得税源移譲論の優位性を低下させ得る諸要因

1. 地方税の諸原則に付されるウェイトの多元性と格差

税源移譲のあり方については、第3章で考察したような議論が可能であると考えられるが、実際、「三位一体の改革」において、本格的な税源移譲の選択肢とされたのは、「民主主義的分権型税源移譲」論を代表する所得税であった。所得税が選択された主な理由は、平成16年度税調答申で述べられているように、税体系の中で個人住民税が応益性や自主性の要請に最も合致しているからであろう。

もともと、前述したように、多様な税源移譲論において充足されることが期待されている地方税原則は、応益性や自主性の原則に限られるわけではない。前述したように、これらの他にも、地方税原則と言われるものが存在し、「民主主義的分権」の進展に繋がるような地方税の充実が、地方税に期待される全ての条件（地方税原則）の充実という点において、最も優れているというわけでもない。

しかも、これらの諸原則の中には、往々にして二律背反の関係に立つこととなるようなものも見受けられる。したがって、これらの諸原則の各々に対するウェイト付け次第では、所得税の税源移譲の選択肢としての優位性が失われることもあり得るわけであり、そういう意味からも、所得税の税源移譲の選択肢としての優位性は、絶対的なものではないと考えられる。

所得税源移譲論の優位性が相対的なものであることは、例えば、これらの諸原則の中には、普遍性の原則のように、所得税よりも消費税の方がより合致していると考えられるものがあるということ、また、「三位一体の改革」では、所得税源の移譲が望ましいとされながらも、平成16年度に限っては、所得譲与税が選択され、平成16年度税調答申も、平成16年度においては、地方たばこ税への税源移譲が現実的であるとしていることから傍証されるところであろう。

このように、「新自由主義的分権型税源移譲」論が「民主主義的分権型税源移譲論」に対して全面的に劣後するとされているわけではなく、所得税源移譲が十分な効果を生じさせないような場合や「三位一体の改革」が更に進展するような場合等においては、異なるウェイト付けがされた地方税の諸原則に則った税源移譲の選択肢を検討することが必要になるということも十分に考えられる。

実際、平成16年度税調答申は、消費税・地方消費税の充実、少子・高齢化の進展に対応するためにも重要な課題であり、所得税源の移譲と併せて検討を進める必要があるとしているところであり、本稿第1章2で考察しているように、少なからぬ自治体や地方分権論者等は、税収の安定性・ポテンシャル等に重きを置き、消費税源の移譲も含めたところのよりバランスのとれた税源移譲論を展開している。

2. 応益原則を重視することの問題点

税源移譲論において、とりわけ応益性や自主性を重視することは、基本的には妥当な方向性であるとしても、地方税における応益原則をどの程度重視すべきであるかについては議論が分かれるところであろう。すなわち、税源移譲が応益課税を強化するような方法で実行されるに従い、「民主主義的分権」の伸張の可能性は、より高まるものと想定されるが、それに伴い、応益課税のそもそもの課税根拠の妥当性自体が、益々問われることとなるとも考えられるのである。

実際、応益課税原則に対して批判的な立場からは、①憲法（13・14・25・29条）における租税立法上の原則は、応能負担原則である、②地方税法は、立法上の沿革や法解釈上、目的税である共同施設税等を除けば、原則として受益を根拠として課税する仕組みを採用していない、③個々の行政サービスから受けた特別の受益を一般的な受益から弁別するのは、ほぼ不可能であり、受益と負担の対応関係から対価を求めるとすれば、それは手数料や負担金等

によるべきであるなどと主張される⁽²⁸⁾。

応益課税に対する上記のような批判的な主張は、応益課税の代表例である個人住民税の均等割について最も妥当し得るものであろうが、例えば、平成5年11月の税制調査会答申（「今後の税制のあり方について」）が、「地方消費税の課税根拠は、行政サービスの対価である」としているように、地方消費税も応益性の原則に合致するものであるため⁽²⁹⁾、応益課税に対する上記のような批判的な主張は、消費税源移譲論については全く妥当しないと言い切ることはできないのかもしれない。

されど、前述のような批判的な指摘は、基本的には所得税源移譲において問題となり得るものであり、所得税源移譲による応益課税の強化が、とりわけ、均等割負担の引上げを伴うような場合には、④課税最低限を少しでも超えると急に高い均等割負担となるという問題が生じること、⑤均等割については、都道府県と一部の政令指定都市との間には、既に2倍以上の負担格差が存在することなどから、その引上げには一定の限界があるという見方もされている⁽³⁰⁾。

確かに、このような視点から主張されていることは、均等割の引き上げを伴う所得税源移譲の場合に限らず、税源移譲に伴って所得割税率が一本化されるような場合にも、凡そ同様に当てはまる問題点であると言えよう。しかも、今後の税制改正においては、消費税率が引き上げられて税負担の逆進性が高まる可能性が想定される場所であり、この場合、所得税の個人住民税への税源移譲は、低所得者の負担を更に増加させるという問題もある。

(28) ②～③については、田中他・前掲『地方税制の諸問題』44～47頁参照。①は北野弘久の考えである（「討論一」田中他・前掲『地方税制の諸問題』225頁）。なお、谷山治雄（「住民税」田中他・前掲『地方税制の諸問題』57～62頁）は、均等割は前資本主義的課税であり、廃止すべきであると述べている。

(29) 同答申17頁参照。なお、林宣嗣は、消費税導入問題が議論された頃、地方消費税が所得税を応益原則から補完するという機能が重要であるとして地方消費税導入論を展開した（「地方税改革と消費課税」地方財務協会編『地方税』平成6年9月号10～11頁参照）。

(30) 林宏昭『これからの地方税システム』（中央経済社、平成13年）67～68頁参照。

上記のように税負担の逆進性が総合的に高まるような場合、所得税の所得再配分機能に対する期待は、むしろ高まっていくものと考えられるが、税収中立の下で実施される「三位一体の改革」においては、所得税源の移譲によって所得税収額が低下する以上、税制面での所得再配分機能には、これまでのレベルを維持することさえも期待できないということになる可能性が高い。

さらに、所得税源の移譲により、国の場合に比べて相対的に高い地方の直間比率は、更に高められて、地方税収が景気変動に左右される傾向が一層高まるという問題もある。したがって、平成18年度までに実現される本格的な所得税の税源移譲の規模、地方分権の潮流の勢い及び将来的に最も有力視されている消費税率の引き上げの規模等如何によっては、少なくとも第二段となる税源移譲の選択肢としては、むしろ消費税が望ましいという判断も十分にあり得よう。

3. 「東京問題」への対応の必要性

「三位一体の改革」における税源移譲は、地方自治体の財源を拡充することを主な目的としているわけであるが、「三位一体の改革」によって東京都などの不交付団体に対しても税源が与えられるということ（「東京問題」と称されている。）を問題視する向きもある。確かに、現行の累進構造を有する個人住民所得割税率を維持したままで所得税源の移譲が行われると、自主財源の拡充の必要性が相対的に低い地方交付税の不交付団体である東京都等に対して、比較的大きなシェアを占める税源が配分されることとなる。

税源移譲額という1つのパイを自治体を取り合うという視点から指摘されるところの「東京問題」は、東京都とそれ以外の自治体との対立の火種となり、地方自治体の足並みを乱して「三位一体の改革」の実現を妨げる可能性を有しているとも評されているところのものである⁽³¹⁾。確かに、所得税源の移譲に伴い、個人住民税所得割税率に工夫を凝らした変更を行うなどの手段

(31) この点については、例えば、神野直彦「経済教室」日本経済新聞平成16年7月7日朝刊参照。

を講じたとしても、東京都に代表される不交付団体に対してもかなりの税源が移譲されるという「東京問題」の完全な解消は望めない。

実際、この「東京問題」の抜本的な解決を図るためには、税源移譲にとどまらない包括的な税財政制度改革が求められるわけであり、例えば、現行の地方交付税交付金制度を解体して交付団体と不交付団体との区別をなくし、全ての地方団体の地方税と国税から地方への配分額（国税還元分）の合計額を地方財源総額とし、この総額の中から、全ての地方団体の基準財政需要額を配分するというような仕組みが必要であると提案する向きもある⁽³²⁾。

他方、神野直彦は、「三位一体の改革」の方向性に則るより現実的な「東京問題」への対処方法としては、個人住民税所得割税率を10%の比例税率で一本化するように所得税源（例えば3兆円規模）の移譲を行うとともに、地方消費税率が現行の1%から2.5%になるように3.7兆円規模の消費税源の移譲を行うことが望ましいというシミュレーションを行っている⁽³³⁾。

もっとも、このような税源移譲だけでは、東京都の住民1人当たりが受ける移譲税収は、全国平均を上回る事となるため、「東京問題」の完全な解消を図るためには、上記のような税源移譲に加え、東京都へ配分される交付税額が縮小するよう、地方交付税交付金の原資から消費税を外す代わりに、法人住民税を原資に組み込むという制度改革を行うことが必要であるという見方がされている⁽³⁴⁾。

このように、「東京問題」への十分な対応を行うためには、税源移譲と地方

(32) 詳細については、「提言 No. 42 地方財政改革への道筋 4. 地方財政規律と財源調達努力をどのようにして高めるかー地方財政移転制度による地方財政制度改革」『政策構想フォーラム』<http://www.skf.gr.jp/no42-2.html>、平成16年2月14日）2～3頁参照。

(33) 神野・前掲「経済教室」参照。

(34) このような所得税源と消費税源の移譲によって、全国の地方税収に占める東京都のシェアは、現行の16.6%から15.8%に低下する。この場合、東京都には税源移譲額の12.1%に相当する8千億円が移譲されるが、交付税源となっている消費税を法人住民税と入れ替えると、東京都が受け取る税収のシェアは、東京都の人口シェアの9.4%を下回る8.9%になるという。詳細については、神野・前掲「経済教室」参照。

交付税交付金制度の改革において、かなりの規模と工夫が必要となってくる。目下、上記のような方向性を有する地方交付税交付金制度の改革は、有力な改革の選択肢として俎上に上っていないという現実に鑑みた場合、税源移譲が東京都等の都市圏の自治体と地方圏の自治体との財政力格差を必要以上に拡大させないということは、確かに、非常に重要な課題となり得るものと考えられる。

実際、国と地方の財政関係が再構築された歴史の沿革においても、また、昨今の「三位一体の改革」においても、地域間財政力格差という問題は、税源移譲の選択肢を決定するにあたり、非常に重要な要素であることは疑いない。このような点に鑑み、以下においては、税源移譲は地域間財政力格差を必ず拡大させるのか、また、「三位一体の改革」や税源移譲論において、普遍性の原則はどのようなウェイト付けをされるべきであるのかなどについて検討を行い、税源移譲の選択肢としての所得税の優位性の程度をより明確化することを試みる。

第5章 税源移譲と地域間財政力格差との関係

第1節 地域間財政力格差問題の財政史上の位置付け

1. 明治・大正時代の財政史における地域間財政力格差問題

明治時代中頃以降における我が国の国と地方の税財政関係の歴史を紐解くと、重要な税財政制度改革が実行された税財政史の節目となるような時代において、国と地方の税源の再配分はどうあるべきかという問題が度々議論され、その度毎に地方税源や課税自主権を拡充させるという課題に対して立ちはだかった大きな壁が、執行上の効率性と地域間の財政力格差という問題であった。

例えば、「市制及び町村制」の制定が議論された明治20年代前半、当時の大蔵省は、府県税への附加税を中心とする市町村税の財源ポテンシャルの低さ、税源の地域偏在性及び徴税事務の執行力等を問題視して時期早尚論を展開した。その結果、当該制度は、地方への税源移譲を伴わないというかたちで創設され、その後の明治27年には、負担不均衡を理由に営業税が国へ移譲されると、市町村自治体の財政は、たちまち悪化していったという経緯がある⁽³⁵⁾。

また、大正デモクラシーを背景として、地租と営業税の地方への移譲を求める「両税移譲運動」が展開され、昭和4年には両税移譲法案が国会に提出されたが、両税移譲の結果は都市に有利となり、農山村の財政窮迫を救済することにはならないという立場からの反対に遇い、同法案は葬り去られたという経緯もある。実際、資本主義の発展に伴い拡大した都市と農村の間の経済発展の不均衡という問題については、単純な税源の一部移譲では適切に解

(35) 丸山高満『日本地方税制史』（ぎょうせい、昭和60年）239～243・251頁参照。このような状況を背景として、市町村の自治能力を高めることを狙いとした「明治の大合併」が明治21年から22年にかけて内務大臣訓令に従って実施された。

決できないと考えられ、その後、地方財政調整制度が導入されたのである⁽³⁶⁾。

2. 終戦直後の財政史における地域間財政力格差問題

シャウプ使節団報告書が提出された昭和 24 年、シャウプ勧告は、法人に対する住民税を廃止する一方で、市町村税の半分以上が住民税収となるよう、個人住民税収入を大幅に増加することを勧告した。このシャウプ勧告を受け、個人住民税収の大幅な増加が実現したが、当時の主な政党や自治省は、このような改革によって大衆課税的な側面が顕著となり、市町村間の税収格差の増大、ないしは住民税負担の地域的不均衡が増大するという結果が生じるのではないかと危惧したようである⁽³⁷⁾。

実際、シャウプ地方税制が大きく修正された昭和 29 年において、揮発油税が一部譲与税化されるとともに、入場税が国税に移管されて入場譲与税として道府県に譲与されるようになったのは、地方自治体間の税収不足の程度に甚だしい差異があったことが主な理由であるとされている⁽³⁸⁾。さらに、昭和 39 年の税制改正により、個人住民税率を自由に変更できる準拠税率制度が現行の標準税率制度に改められるとともに、「ただし書方式」が廃止され、課税方式が「本文方式」に統一されたが、このような変更がなされたのも、旧制度・方式の下では、市町村間における個人住民税負担が著しく不均衡なものとなっていたということが主な原因であったとされている⁽³⁹⁾。

(36) このような経緯の詳細については、丸山・前掲『日本地方税制史』298～304 頁参照。

(37) この点については、丸山・前掲『日本地方税制史』394・406 頁参照。

(38) 丸山・前掲『日本地方税制史』465～468 頁参照。なお、当時、入場譲与税については、その徴収額の 9 割が道府県に譲与された。

(39) 準拠税率制度の下では、市町村間の所得割負担の格差が最大 5 倍以上であるという状況が生じていたが、「本文方式」よりも負担が重くなる「ただし書方式」は、財政貧窮が顕著な自治体において採用されている場合が多かったという（丸山・前掲『日本地方税制史』554 頁参照）。

第2節 税源移譲の地域間財政力格差への影響

1. 所得税源移譲の地域間財政力格差への影響（シミュレーション1）

今回の「三位一体の改革」で示された所得税から個人住民税への移譲については、平成16年度の所得譲与税の場合、税源が人口基準によって配分されるため、人口が集中している大都市圏が受け取る税源のシェアが大きくなり、地域間財政力格差が拡大する蓋然性がある。もっとも、平成18年度までに実現するとされている本格的な所得税の移譲が、現行の累進税率構造を有する個人住民税の下で行われると、高額所得者が都市圏に集中しているため、都市圏と地方圏の税収格差が拡大する可能性は、さらに大きいものとなる。

他方、平成9年、東京都の地方税財政制度研究会（以下「都研究会」という。）は、消費税源の移譲はもとより、所得税源の移譲についても、一定の前提条件の下では、地域間財政力格差を拡大させないというシミュレーション結果を発表している⁽⁴⁰⁾。この所得税源移譲のシミュレーションにおいて、前提とされている主な条件は、住民税の個人均等割、利子配当の源泉徴収分、長期・短期の譲渡益の分離課税分は、税源移譲の対象から外すとともに、「三位一体の改革」における補助金や地方交付税交付金の削減の地域間財政力格差への影響については、考慮しないということなどである。

上記のような条件が想定されている本シミュレーションにおいて、所得税源の移譲方法としては、三段階の累進性を有する都道府県と市町村の個人住民税の各合計税率（5%、10%、15%）に対して、①各々3%（都道府県に1%、市町村に2%）を上乗せするような所得税源の移譲を行う、②各々10%（都道府県と市町村に各5%）を上乗せするという二つのケースが検証されている⁽⁴¹⁾。

(40) シミュレーションの詳細については、上野俊一「地方分権と税源移譲—税源移譲のシミュレーション等に関する調査・研究から—」『都市問題』第89巻第1号（東京市政調査会、平成10年）67～70頁参照。

(41) 本シミュレーションでは、分析データとなる基礎数値については、平成6年度のもが使われ、市町村における個人住民税の最高税率については、現行の10%では

上記①の場合、約3兆5千億円が移譲され、所得税と個人住民税の比率は、現行の凡そ62.5:37:5から凡そ48:52に逆転し、国税と地方税の比率は58.5:41.5となる。上記②の場合には、約10兆5千億円が移譲されて、所得税と個人住民税の比率は15.5:84.5、国税と地方税の割合は50.5:49.5になるという。個人住民税の地域間格差を示す変動係数1.37（都道府県については1.29、市町村については1.40）は、税源移譲により、①の場合は1.34（都道府県については1.29、市町村については1.36）、②の場合は1.31（都道府県の場合1.28、市町村の場合1.33）に減少する⁽⁴²⁾。

上記の場合、①のケースよりも②のケースにおいて、地域間格差の減少割合が大きくなっているが、このような結果が生じるのは、所得税の基礎税率（10%）にあたる部分の地域的な偏在性が少ないということも大きく関係していると考えられる⁽⁴³⁾。実際、所得税の変動係数（1.40）については、所得税源が部分的に移譲されることによって、①の場合は1.43、②の場合は1.75へと逆に増加すると試算されている。

勿論、上記②の税源移譲に際し、現行の個人住民税の累進税率構造をフラット化すれば、個人住民税の地域間格差を示す変動係数は更に低下しよう。実際のところ、平成16年度税調答申では、今後、均等割の充実に加え、所得割のフラット化を進めていくことが重要であるとされ、「骨太方針2004」でも、所得税から個人住民税への本格的な税源移譲の実施にあたっては、「応益性や偏在度の縮小といった観点を踏まえ、個人住民税所得割の税率をフラット化する方向で検討を行う」と述べられている。

上記のような所得割税率のフラット化の詳細に関しては、必ずしも十分に明らかではないが、総務省は、個人住民税率を10%に一本化することにより、

なく、当時（平成9年・10年）の12%が適用されているため、市町村と都道府県の最高税率の合計は、現行の13%ではなく、15%となっている。

(42) 変動係数とは、標準偏差を平均値で除した数値であり、この数値が大きいほど分散の度合いが大きく、地域（自治体）間の格差も大きいということになる。

(43) この点については、神野他・前掲『地方に税源を』196～204頁参照。

自治体間格差の拡大を抑えるという案を提言している⁽⁴⁴⁾。実際、現行の個人住民税を10%の税率で一本化する比例税率構造に改めたくえで税源移譲を行えば、現状において税収が特に低い地域（鳥取県や島根県）において税収の伸張が最も顕著となり、逆に東京都や神奈川県では税収が伸びないという試算を示しているものもある⁽⁴⁵⁾。

2. 所得税源移譲の地域間財政力格差への影響（シミュレーション2）

上記の都研究会のシミュレーションでは、一定の前提条件の下、所得税源の移譲方法を工夫すれば、地域間財政力格差の拡大は抑制できる可能性があり、その可能性は、個人住民税所得割税率を10%という比較的高いレベルで一本化することによって高まるという結果が示されている。他方、シミュレーションの前提条件等が異なれば、所得割税率を10%に一本化しても、税源移譲により地域間財政力格差は拡大する蓋然性があるという結果が、内閣府のシミュレーションにおいて示されている⁽⁴⁶⁾。

内閣府によるシミュレーションが設定する主な前提条件は、①国税と地方税の比率が凡そ5:5となるように、国から地方に対して6.8兆円ほどが税源移譲されるが、税収中立を維持するため、地方交付税交付金と国庫補助負担

(44) 日本経済新聞平成16年4月27日参照。なお、林（前掲『これからの地方税システム』61～62頁）は、資産性所得等を除くと、個人住民税の所得割の課税標準に対する負担率の平均（平成11年度）は、都道府県の場合が2.1%、市町村の場合が5.2%であるから、両者を統合し、税率を一律に7.3%にすると、現在とほぼ同じ税収が確保できるとしている。10%による税率一本化の税収効果とは、どの程度のものであるか伺えよう。

(45) 神野直彦『地域再生の経済学』中公新書1657（中央公論新社、平成14年）124～126頁参照。

(46) 当該シミュレーションの詳細については、平成13年12月に内閣府が公表した「平成13年度年次経済財政報告」（経済財政政策担当大臣報告）の第4節「地方財政の課題」付注3-8（<http://www.5.cao.go.jp/j-j/wp/wp-je01/wp-je01-00i1.html>、平成16年4月20日）11～15頁参照。

金等の財政移転合計額を同額減少させる⁽⁴⁷⁾、②所得税については凡そ 3.1 兆円、消費税については凡そ 3.7 兆円を移譲するために、地方消費税を現行の 1%から 2.5%にするとともに、個人住民税率は 10%（都道府県が 3%、市町村が 7%）で一本化するという方法を採用するというものである。

このような条件の下では、地方税収（又は自主財源）が地方歳入に占める割合は、現行の 34%（52%）から 41%（59%）に増加するが、国からの財政移転額が歳出に占める割合は、現状の約 4 割から約 3 割に低下するなどのために、税源移譲後も交付団体のままである割合が高い人口 10 万人以下の自治体においては、それ以外の自治体の場合に比べ、財源増の効果は限られたものとなる。したがって、都市圏と地方圏の財政力格差は、税源移譲によって拡大するという。

もっとも、このような場合でも、地方税収の伸び率は、地方圏において相対的に高いわけであり、住民 1 人当たりの税収の地域間格差については、税源移譲によって 1 人当たりの税収の変動係数が低下（都道府県の場合は現行の 0.34 から 0.30、市町村の場合は現行の 0.61 から 0.49）することから、縮小する方向に向かう。しかも、税源移譲の結果、地方交付税交付金の不交付団体の数（現状では全体の約 3%）が 8%ほどに増加するため、超過財源（地方交付税交付金の基準財政収入額が基準財政需要額を超過する部分である約 1.7 兆円）も生じると試算されている。

3. 地域間財政力格差問題における消費税源移譲論の優位性

上記の通り、所得税源移譲が地域間財政力格差に及ぼす影響については、シュミレーションの前提条件等によって、かなり異なる結果が生じているところであるが、少なくとも地域間財政力格差を抑える効果という点では、税

(47) 具体的には、国庫支出金を 3.1 兆円削減し、地方債についても 1.1 兆円規模の削減を行うとともに、地方交付税交付金については、全自治体の基準財政需要総額のうち投資的経費相当額を 1 割削減（交付団体の増加により、実質的には 5.2 兆円規模の縮小）するため、削減される財政移転額等の方が税源移譲額よりも 2.6 兆円ほど多くなる（内閣府・前掲『経済財政報告』第 4 節注 58・第 3-4-10 図参照）。

源移譲の望ましい選択肢としての所得税の消費税に対する優位性はないものと言えよう。例えば、前述の都研究会のシミュレーションでも、地方消費税の都道府県間の偏在度を示す変動係数は1.04と小さく、地方自治体の財政力格差の緩和という点に限定すれば、消費税源移譲の方が所得税源移譲よりも効果的であるとされている⁽⁴⁸⁾。

もっとも、都研究会のシミュレーションでは、消費税源の移譲については、所得税源の移譲の場合と異なり、税源移譲に伴う地方交付税交付金の変化等についても勘案した検証を行うため、実際のシミュレーションの対象は、都道府県分の消費税のみとなっている。したがって、消費税源の移譲によって基準財政需要は変化しないが、基準財政収入額については、税源移譲によって増加する地方税の8割に相当する額が加えられるなどの前提条件が設定されている。

上記のような前提条件の下、①地方消費税率が2%となる場合、②地方消費税率が5%となる場合などについて、試算が行われており、①の場合には、地方税収総額は2.4兆円ほど増加し、全国的な都道府県の財政力指数も0.61から0.66へと増加する。また、都道府県の地方交付税交付金の不交付団体が2団体増加し、都道府県分の地方交付税交付金総額が1兆円ほど減少する。

上記②の場合には、地方税収総額は、9.8兆円ほど増加し、国税と地方税の比率が凡そ1:1になるほか、都道府県の不交付団体が5団体増え、不交付団体の住民数が、全国民の約41%を占めるようになる。また、都道府県分の地方交付税総額は3割程度減少するが、全国的な都道府県の財政力指数は0.81へと増加するほか、自治体間の財政力指数の最大格差（最高1.11、最低0.22）も、約5倍から約4.2倍（最高1.42、最低0.34）にまで縮小する⁽⁴⁹⁾。

(48) 都研究会による消費税源移譲のシミュレーションの結果の詳細については、上野・前掲「地方分権と税源移譲」70～73頁参照。

(49) 本シミュレーションでは、所得税の基礎税率部分を移譲して国税と地方税の比率を凡そ1:1にしても、基準財政収入額の都道府県格差については、殆ど変化が生じないのに対し、地方消費税を5%にするような税源移譲が行われれば、その格差も1.25から1.18に減少する。

上記のシミュレーション結果が示しているように、国と地方の税財政関係の再構築を巡る議論において歴史上大きな壁として立ちはだかつてきた地域間財政力格差の拡大を抑えるという課題や「東京問題」に効果的に対処することの必要性を特に重視するような場合、税源移譲の選択肢としては、消費税を捨象することは得策ではないということとなろう。

第6章 税源移譲論における地域間財政力格差問題の位置付け

第1節 地域間財政力格差問題のウェイト付けを巡る議論

1. 地域間財政力格差問題のウェイト付けの不明瞭性

実際、地域間財政力格差への対処という問題に限定すれば、税源移譲の選択肢として望ましいのは、所得税よりも消費税であり、所得税源移譲に伴って個人住民税率を10%で一本化するような場合でも、前提条件如何によっては、地域間の財政力格差が拡大するという可能性を排除することは困難となり得る。もっとも、地域間財政力格差問題における消費税の優位性がどの程度のものであるかは、税源移譲による地域間財政力格差への影響を検証する幾つかのシミュレーションが、前提条件として設定しているところのものが異なるため、必ずしも十分に明らかではない。

確かに、税源移譲と地域間財政力格差との関係のこのような不透明性ゆえに、税源移譲の選択肢としての所得税の消費税に対する総合的な優位性の程度を明確化することが困難となるが、平成13年度における人口1人当りの税収額でみると、個人住民税の場合、東京都と沖縄県とでは、3倍以上の格差があるのに対し、地方消費税（清算後）の場合、最大でも約2倍の格差しかないとされていることから、地域偏在性が少ないという点における地方消費税の個人住民税に対する優位性は、少なからず認められるものと考えられる⁽⁵⁰⁾。

もっとも、税源移譲と地域間財政力格差との関係を検討するに当り、そもそも、より根本的な問題とされるべきは、地域間財政力格差の抑制という課

(50) 資料：総務省『地方財政の状況（平成15年版地方財政白書平成13年度決算）』28頁参照。個人住民税は、都道府県と市町村のものを合計したうえでのものである。都道府県に限っては、人口1人当りの税収額の格差（平成15年度見込み）は、東京都と沖縄県では、個人県民税（利子割は含めない）の場合は3倍弱、地方消費税の場合は2倍弱である（資料：税制調査会「地方税関係資料（地方消費税関係）」平成16年11月12日基礎小22-2、11頁参照）。

題が、税源移譲のあり方において、本来、どう位置付けられるべきであるかということであろう。地域偏在性が少ないという点に限ってみれば、平成16年度税調答申は、平成16年度における税源移譲の選択肢としては、たばこ税が現実的であるとしており、実際、当初、たばこ税は税源移譲の選択肢として有力視されていた。平成13年6月の地方分権推進委員会の最終報告や最近の経済財政諮問会議でも、税源移譲に当り重要な指針となるものとして、地方税の応益的性格や地方税収の安定性に加えて、税源の偏在性が少ないということが挙げられていた。

このように、税源の偏在性が少ないという原則は、主な税源移譲論において、かなり重視されているところであると思料されるが、他の地方税の諸原則に比べた場合において、どの程度のウェイト付けが税源の偏在性が少ないという原則に対してなされるべきであるかという点については、上記のような代表的な税源移譲論においても、必ずしも十分に明確なものが打ち出されているとは言い難い。以下、税源移譲という問題において、税源の地域偏在性という原則に付されるべきウェイトを巡る議論としては、どのようなものが考えられるかを検討する。

2. 地域間財政力格差問題に相対的に重いウェイトを付する見解

1990年代中頃以降の我が国の地方分権を牽引してきた地方分権推進委員会の後を受けて、その活動及び志を継いだ地方分権改革推進会議は、平成15年6月に発表した「三位一体の改革についての意見」において、改革の基本的な方向性として、①自治体の自立性の向上、②自治体の財政の持続可能性の向上、③自治体間の格差への配慮という点を挙げており、地域間財政力格差という問題も重要な位置付けを得ている。

前述した「改定中期展望」も、「三位一体で改革工程を加速・強化する。その際、税源移譲を含む税源配分の見直し等の地方税の充実に対応して、財政力格差の調整の必要性が高まるので、実態を踏まえつつ、それへの適切な対応を図る」としているところであり、「三位一体の改革」によって、地域間財

政力格差問題が生じることは、むしろ当然視され、この問題にどのように対応するかが重要な課題であると位置付けられていると言えよう。

さらには、個人住民税所得割税率のフラット化を伴う所得税源の移譲は、基本的には望ましいとしながらも、大都市団体の税率操作権を拡大させるのは、税収の地域間格差が拡大するとして否定的な見解があるほか⁽⁵¹⁾、自治体の中には、税源移譲は地域間財政力格差を拡大する蓋然性があるため、地方交付税交付金額の規模の維持を主張する向きや、税源移譲よりも補助金の統合化を優先するような立場も見受けられる⁽⁵²⁾。

上記のような見解や地域間格差問題の財政史上の重要性等に鑑みると、「三位一体の改革」における地域間財政力格差問題の位置付け、すなわち、普遍性の原則に付されるべきウェイトは、他の諸原則に付されるウェイトに比べても、決して軽いものではないと想定される場所であり、所得税の税源移譲の選択肢としての優位性を最も脅かすのは、効率性の問題というよりは、むしろ地域間財政力格差の問題であることの可能性が大きいと言えよう。

3. 応益性・自主性原則と普遍性原則の優先順位を巡る議論

平成16年度税調答申でも、税源偏在が少ないということは、税源移譲の選択肢を検討するうえで、他の主な地方税原則と同様に、重要な原則であるとされている。実際、同答申において、平成16年度に関する暫定的措置として、たばこ税が税源移譲の選択肢とされた主な理由としては、たばこ税については、税源偏在が少ないという特徴が認められるからであるということが挙げられる。

もっとも、同答申は、消費税・地方消費税の充実を進めることは、確かに今後の重要な課題であるとしながらも、所得税が税源移譲の基本であるべき

(51) 神野他・前掲『地方に税源を』204頁参照。

(52) 統合補助金化を優先する立場については、平成15年10月に発表された「市町村サミット・改革自治体からの世直し提言」（財務省『地方向け補助金等の整理合理化資料集』平成15年11月）42頁参照。

とし、その理由として、「税体系の中で個人住民税が応益性と自主性の要請に最も合致している」という点を挙げ、税源移譲の具体的な選択肢の決定を行うに当っては、税源偏在が少ないという点よりも、応益性の原則と自主性の原則を重視することが肝要であるかのような結論となっている。

このような結論が下されている理由は、「三位一体の改革」の主旨に見出すことが可能であると思料する。すなわち、「三位一体の改革」が必要とされる理由の中で、一般的に最も問題視されているのは、「新中央集権主義」の下、「均衡の原則」が偏重されてきたために、最近では既に「ナショナル・ミニマム」を超えた行政サービスが提供されるとともに⁽⁵³⁾、日本型中央集権財政システムが制度疲労を起こしているということであろう。

このような一般的な認識の下では、ナショナル・ミニマムが財政調整制度により担保される限り、それ以上の行政サービスと負担のレベルについては、「均衡の原則」から「自治の原則」への軸足シフトを行うという方向性に則り、受益と負担のレベルについて、住民の選択が可能となるような税体系を確立することが必要であるというような見方がされることとなろう。

実際、「三位一体の改革」において、税源移譲が果たすべき役割の最たるものは、地方税源を拡充することであり、地域間財政力格差という問題は、確かに、この地方税源の拡充を阻害する要因となり得るが、前述の地方分権改革推進会議の「三位一体の改革についての意見」において、改革の基本的な方向性として挙げられている項目の順序（①～③）が示唆するように、応益性・自主性の原則に最も合致する税源移譲が、普遍性の原則に最も合致する税源移譲よりも優先するという考え方は、昨今の状況に鑑みた場合、かなりの説得力を有している。

(53) このような見解に対する異論については、税大論叢 43 号拙稿 190 頁参照。中西啓之も、平成 8 年の豊島区母子餓死事件の例を挙げ、異論を唱えている（『日本の地方自治—理論・歴史・政策』自治体研究社、平成 9 年、276～278 頁参照）。

4. 伝統的な地域間格差問題に重いウェイトを付さない見解の根拠

上記のような見方を更に進め、税源移譲の選択肢の検討を行うにあたり、税源偏在が少ないという原則に付するウェイトをより一層軽くすると、税源移譲が地域間財政力格差の拡大をできるだけ抑えることは、確かに望ましいが、地域間財政力格差の調整は、主に財源保障機能と財政調整機能を担う地方交付税交付金制度の役割であり、「三位一体の改革」が地域間財政力格差問題に対してどのように対応するかは、これまで同様、基本的には交付税改革の行方如何が決定することであるというような見方が可能となろう⁽⁵⁴⁾。

また、「三位一体の改革」において、地域間財政力格差を極力縮小させるような税源移譲方法が選択されるような場合には、そのような「三位一体の改革」は、必ずしも一部の地方分権論者・自治体の意向に沿ったものとはならない蓋然性がある。すなわち、地方主権論や「補完性の原則」を特に重視するような一部の地方分権論者や先進的な自治体等では、税源移譲は、単に地方税源を充実させるという効果を発揮することにとどまるのではなく、自治体間において競争原理が働き、やる気のある自治体が、自力で財源を獲得できるように作用することも期待されているのである⁽⁵⁵⁾。

東京都に代表される一部都市圏の自治体も、次の第2節で扱う地域間格差の拡大を抑え得るような所得税源の移譲方法に対して異論を唱えているようである。政令都市等においても、地方自治法第252条の19の規定に基づく事務のほか、個別の法令に基づく特例事務や経費負担の特例に基づく財源上十分に手当てされていない財政需要があるため、税源の普遍性という原則から

(54) 総務省は、地方交付税交付金制度の財源保障機能と財源調整機能の維持は必要であり、「財源保障機能廃止論」は非現実的であり、仮に、そうした場合には、教育、福祉、清掃、警察・消防など、現在の基本的な行政サービスの水準を維持することは不可能であるとしている（総務省自治財政局「地方財政の現状と三位一体の改革について」平成15年11月27日、31頁参照）。

(55) この点に関連して、自治体間における競争原理の醸成を重視するような「道州制」構想等を提言する立場については、税大論叢43拙稿第6章第3節参照。

離れ、都市的な税目の充実の必要性を提唱する向きがある⁽⁵⁶⁾。このような観点からすると、事務権限配分の異なる市町村の規模や役割に応じて、幾つかの課税類型の存在が可能となるような契機を提供する税源移譲が、むしろ望ましいのかもしれない。

上記のような視点に立つと、望ましい税源移譲の判断基準は、地域間財政力格差の拡大をどれほど抑えるかということよりも、どのような税源移譲が自治体の財政力のポテンシャルを最大化すると考えられるかということであろう。すなわち、地域間財政力格差の拡大自体が問題となるというよりも、相対的に財政力の低い自治体に対し、財政力を向上させるようなインセンティブや手段を提供しないような税源移譲が、むしろ問題視され得るのである。

第2節 所得税源移譲の地域格差抑制効果を高める方法とその意義

1. 税源移譲の態様と地域間財政力格差問題

税源移譲論における地域間財政力格差問題を巡る最近の議論については、上記のような異なる視点からのアプローチが可能であるが、地域間財政力格差問題の重要性如何は、それを取り巻く環境の変化や歴史的な趨勢等に大きく左右されるほか、そもそも、所得税と消費税という異なる基幹税源の移譲によって、地域間財政力格差抑制の程度がどれほど異なるものとなるのかによって、地域間財政力格差問題に対するウェイト付けも異なるものとなると思料される。

確かに、所得税源移譲と消費税源移譲の地域間財政力格差抑制の程度の差異がどれほどのものであるかは、第4章で考察したところのシミュレーション結果も、異なる前提条件の下、異なる結論を導き出しており、必ずしも十

(56) この点については、木村収『地方分権改革と地方税』阪南大学叢書 61（ぎょうせい、平成13年）273～282頁参照。

分に明らかではない。但し、所得税源の移譲は、移譲の方法を工夫しても地域間財政力格差を拡大するとした前述の内閣府のシミュレーションでさえも、住民1人当たりの税収の地域間格差については、所得税源移譲の結果、縮小するとしている。

したがって、税源移譲のあり方を考えるに当り、地域間財政力格差問題にどれほどのウェイトを置くべきであるかは、理論上、確かに重要な問題であるが、所得税源移譲の方法を工夫さえすれば、地域間財政力格差問題への対応において消費税と所得税の優劣関係は、実際のところ、それほど決定的に大きなものではなく、税源移譲の選択肢としての所得税の第一義的な優位性を覆すには至らないものであるという見方がむしろ妥当なのかもしれない。

すなわち、普遍性の原則は、税源移譲の選択肢・具体的な移譲方法を決定するうえで、確かに重要であるが、税源移譲の態様や工夫などによって、地域間財政力格差問題が相当程度にクリアされるならば、どの税源が普遍性の原則という観点から最も望ましいかということが、移譲すべき税源を判断するための最も重要な基準となるのではなく、どのような税源が応益性・自主性を中心とした地方税の諸原則に最も合致するかということが問題となるのであろう。

2. 地域間格差の拡大を抑え得る所得税源移譲方法とその意義

仮に、上記のような見解が、税源移譲のあり方を検討する際の地方税の諸原則へのウェイト付けという問題に対し、妥当なアプローチを提供するとしても、「三位一体の改革」による地方交付税交付金額の縮小や国庫補助金等も削減によって、多くの自治体は、財政上かなり厳しい状況に立たされるため、財政上の困難性が「均衡の原則」から「自治の原則」へのウェイト・シフトを実質上困難なものとするということも十分に考えられる。

したがって、「三位一体の改革」が惹起し得る上記のような可能性に鑑みると、地域間財政力格差問題が税源移譲の実現を阻むことの根拠が、今日においては、相対的に希薄化しているため、地域間財政力格差問題が所得税の税

源移譲の選択肢としての優位性を覆すようなことはないという見解が仮に妥当であるとしても、所得税源の移譲が地域間財政力格差の拡大を極力抑制する方法で行われることは、やはり重要なポイントとなる。

また、現行の住民税については、応能原則と応益原則に基づく課税の実現を図るため、狭義の附加税のメリットである簡易性が犠牲になっているとして、その複雑性や均等割の負担レベル如何を問題視する向きもあるが、所得割税率の一本化は、住民税体系の簡素化を実現するほか、応能課税による所得税と応益課税による個人住民税という機能区分の明確化にも繋がり、「両者の性格に応じた個人所得課税体系における位置付けの明確化を図っていく必要がある」とする平成16年度税調答申の趣旨にも合致するものである⁽⁵⁷⁾。

もっとも、上記の点に関しては、所得税源移譲に伴う個人住民税均等割税率の引上げも、個人住民税の応益原則を強化し、所得税と住民税の区分を明確化する方向に作用するため、所得割税率の一本化と凡そ同様な効果を果し得るといふ指摘が可能であろう。しかも、個人均等割税率引上げが地域間財政力格差を抑制する程度は、個人均等割の課税最低限が低く、税源偏在度も非常に小さいため、僅かな税率引上げでも比較的大きな効果が生じるものと想定される。

実際、個人住民税の均等割の地域間格差・偏在性という点に関しては、例えば、平成10年度の場合、地方税のなかでも、道府県税の個人均等割のジニ係数（税源偏在度を示す指数）は、5.3と最も低くなっており、市町村税の個人均等割のジニ係数も、都道府県たばこ税や自動車税（各々8.5前後）の場合に続いて4番目に低い15.1であったとする研究成果もある⁽⁵⁸⁾。

上記のような点からも、所得税源の移譲に伴う地域間財政力格差の拡大を抑えるための所得割税率の一本化という手段は、均等割税率の引上げという

(57) このような観点からすると、所得税源移譲に伴う住民税所得割税率の一本化は、所得税源移譲に伴う所得割税率の刻みの更なるフラット化よりも望ましいということとなろう。

(58) 自治総合センター「地方税制度に関する調査研究」（平成10年）16頁参照。

手段によって代替するということも相当程度に可能であり、さらに、所得割税率の一本化と均等割税率の引上げという二つの手段を、「三位一体の改革」の枠内、或いは、別途、枠外において実行すれば、地域間財政力格差問題に対する有効な対応が可能となるということが確認できよう。

第7章 代表的な自治・財政理論に見る税源移譲論の趨勢

第1節 財源移譲に関する代表的な自治・財政理論の視点

1. 「民主主義的分権型税源移譲」論を支持する財政理論の視点

地方税収と地方歳出規模の乖離を縮小するという観点から、「三位一体の改革」では、国から地方への財政権限の移譲の手段として税源移譲という形態が採られている。確かに、地方への税源の移譲や財政権限の移譲が実行されれば、地方財源の充実が図られ、地方における自主財源の充実は、地方における歳入の自治を高める方向に作用する。しかし、財政上の地方分権が望ましい分権化効果を発生させるかについては、必ずしも保証されている限りではない。

そもそも、財政上の地方分権を積極的に推進することの一般的な根拠（以下「財政権限移譲の一般的条件」という。）としては、①地方自治体間の競争が促進されること、②住民の意思をより適切に把握している地方政府の財政権限が拡大され、効率性が高まるということなどが指摘されているが、特に発展途上国の場合などにおいては、実際のところ、これらの根拠が必ずしも妥当しないとする研究結果の存在を指摘し、「新自由主義的分権」に対して否定的な評価を下す向きもある⁽⁵⁹⁾。

すなわち、例えば、公共財のなかには便益の及ぶ範囲に地域的限度があり、そのような公共財の提供に異なる地方団体間で競争がある場合、住民は課税と提供される公共財を比較して、移動（「足による投票」）を行って選好を表

(59) Serdar Yilmaz, *supra The Impact*, p. 252 参照。Allan Rosenbaum も、一部の国々においては、分権化の手段・形態として、“decentralization”ではなく、“deconcentration”が中心となっているため、分権化が十分な成果に繋がらず、失敗に終わっているというような状況が認められると指摘している（DEMOCRACY, GOVERNANCE AND DENTRALIZATION (1997) p. 5, <http://www.desentralisasi-kesehatan.net/bacaan/desentralisasi>、平成 16 年 6 月 18 日参照）。

示するという財政理論である「チボー・モデル」(“Tiebout Model”)については、特に発展途上国等においては、殆ど機能しないなどの理由から⁽⁶⁰⁾、「新自由主義的分権」論に立脚する税源移譲の有力な根拠の1つとなり得る地方財政規模の拡大と住民1人当たりのGDPの増加の間における正の相関関係については、実証されないというのである⁽⁶¹⁾。

2. 「民主主義的分権」の伸張と「チボー・モデル」との関係

上記のような財政理論及び研究成果は、財政上の地方分権を推進するに当っては、「民主主義的分権型税源移譲」が「新自由主義的分権型税源移譲」に優位するということを財政論の視点から支持するものとなり得るが、同時に、「民主主義的分権型税源移譲」の代表例である所得税源移譲であっても、「チボー・モデル」が機能しないような場合には、必ずしも望ましい経済効果が生じるとは期待できないことがあり得るということを示唆するものでもある。

確かに、自治体の税率操作権の行使が限られていることなどから、自治体間の税率格差も狭い範囲にとどまっているような場合であっても、税源移譲によって、「民主主義的分権」が伸張するということが、あり得るわけであり、税率操作権の行使が積極的でないことが、必ずしも税源移譲の選択肢として所得税の優位性を失わせるというものでもないであろう。しかし、行政の非効率性の原因であるとされている地方における受益と負担の乖離という問題に効果的に対処するには、自治体が、住民の受益と負担についての選好を反映し、税率操作権を積極的に行使するか否かは、やはり重要な鍵となるもの

(60) 「チボー・モデル」の概略については、金森久雄他編『経済辞典(第4版)』(有斐閣、平成14年)877頁参照。「チボー・モデル」は、Tiebout Charles M., *Journal of Political Economy* 64, A PURE THEORY OF PUBLIC EXPENDITURES(1956)pp. 416-424において述べられているものである。

(61) この点については、Hamid Davoodi & Heng-fu Zou, *Fiscal Decentralization and Economic Growth: A Cross-Country Study*, JOURNAL OF URBAN ECONOMICS 43 (1998)pp. 244-257 参照。

と史料する。

実際、「チボー・モデル」の機能や同様な効果を生じさせるような機能（例えば、以下で述べる「ハーシュマン・モデル」のような機能）が発揮されないような場合においては、自治体と住民の間に望ましい緊張関係が十分に醸成されておらず、このような場合における財政上の地方分権については、望ましい政治・経済・社会的な効果についても、多くを期待できないという蓋然性が想定されるため、所得税源移譲論の優位性自体も低く、「民主主義的分権」の伸張も限られてくるということになる。

自治体と住民との間の望ましい緊張関係とは、個人的には、例えば、シャープ使節団の一員であったボーエン博士（Dean Howard R. Bowen）が発したとされる言葉に象徴されるようなものであると史料する。すなわち、「自由を与えられた地方団体が増税をして、反面、行政内容が充実しない場合には、その地方の住民がこれを厳正に批判するであろう。そして、自治体政府の構成を変えるなり、他の地方団体に身を寄せたりすることとなって、民心を得ぬ地方自治は、住民の民主的な批判に耐えられないであろう」という言葉が描くような自治体と住民の関係が存在するのであれば、財政権限の地方への移譲には、十分な根拠があると主張し得るのではないだろうか⁽⁶²⁾。

上記の言葉には、「チボー・モデル」のほか、“exit-voice theory”（「退出・抗議の理論」）とも称され、「チボー・モデル」と異なり、必ずしも住民の可動性を自治体と住民の望ましい緊張関係を構築するための前提条件としない財政理論である「ハーシュマン・モデル」（“Hirschmann model”）が表現されており⁽⁶³⁾、このような視点に立てば、「チボー・モデル」の理論上の問題点

(62) この言葉については、自治大学校編「戦後自治史ⅩⅢ」『地方税財政制度改革下巻の一』及び丸山・前掲『日本地方税制史』391頁参照。

(63) 「ハーシュマン・モデル」については、EXIT, VOICE AND LOYALTY: RESPONSES TO DECLINE IN FIRMS, ORGANIZATIONS, AND STATES, Harvard University Press (1970) 参照。

とされる「足による投票」が現実において殆ど生じないような場合でも⁽⁶⁴⁾、「ハーシュマン・モデル」が機能する場合には、「民主主義的分権型税源移譲」論の優位性が損われないほか、望ましい経済効果等が発生する可能性も高まる。

したがって、住民の受益と負担の乖離を縮小させ、自治体の独立性・自律性を高めるためには、財政面においては、自治体が自主財源に依存する割合が高いということ、また、自治体が財政状況や住民の受益と負担に関する選好を反映して税率操作権を積極的に行使することが重要なポイントとなろう。税率操作権が積極的に行使されず、その結果、税負担の格差も殆ど存在しないような自治体間において、競争原理は働き難く、住民監査機能を十分に発揮させるようなインセンティブも生まれ難いと個人的には思料する。

3. 地方財源のあり方に関する国際的な自治憲章等の視点

財政上の地方分権を推進するに当っては、自治体が相当程度の自主税源を有するとともに、積極的な税率操作を行うことができる権限を有していることが重要であるという認識は、古典的な自治理論においても強調されてきた。例えば、シャウプ勧告も、「国と地方の財政関係」(“Intergovernmental Fiscal Relations”)のE「地方税制度」(“The Local Tax System”)において、上記のボーエン博士の言葉と同様な視点から、地方自治体の税率操作権が制限されることの問題点を指摘している⁽⁶⁵⁾。

自治体が相当規模の自主財源と税率操作権を有することの重要性は、最近

(64) Teresa Ter-Minassian も、チボー・モデルの最大の問題点は、地域住民の可動性が現実において担保されないということであると述べている (supra FISCAL FEDERALISM IN THEORY AND PRACTICE, p. 31 参照)。

(65) 例えば、“The local units should have the power to raise or lower tax rates in response to the needs and desires of local electorates.”、“Each locality would be prevented from raising its taxes far out of line with those of other localities because of the pressure of its citizens and because of a desire to avoid driving enterprise and wealth away from the locality.”という主張が見受けられる。

の国際的な地方自治憲章等でも定められており、「世界地方自治宣言」は、第8条「地方自治体の財源」(“The resources of local authorities”)の第1項において、「自治体は、他の政府レベルの財源とは区別された独自の十分な財源(“adequate financial resources”)を有し、その権限の範囲内で、その歳入を自由に処分する権利を有する。」、また、第3項において、「自治体財源のうち合理的な部分(“A reasonable proportion”)は、自治体が自らその率を決定することができる地方税、手数料、課徴金から構成されるものとする。」としている⁽⁶⁶⁾。

自治体の自主財源と税率操作権のあり方については、「ヨーロッパ地方自治憲章」及び「世界地方自治憲章草案」にも規定されているが、質的・量的な相違点が認められる。例えば、「ヨーロッパ地方自治憲章」第9条第3項では、地方自治体の財源の少なくとも一部(“Part at least”)は、地方自治体が法令の範囲内で率を決定する権限を有する地方税及び課徴金から得るものとする。」と規定され⁽⁶⁷⁾、自治体が地方税や課徴金の率を決定するという権限について、“within the limits of statute”(「法律の制限内において」)という限定が明示的に付されている。

他方、「世界地方自治憲章草案」第9条第3項では、「地方自治体が提供するサービス費用を賄うため、地方自治体の財源の大部分(“A significant proportion of financial resources”)は、法律がその枠組みをどう設定・調整しているかに関係なく、地方自治体が率を決定できる地方税、使用料及

(66) 原文は、各々、“Local authorities shall be entitled to adequate financial resources of their own, distinct from those of other levels of government and to dispose freely of such revenue within the framework of their powers.”、“A reasonable proportion of financial resources of local authorities shall derive from local taxes, fees and charges of which they shall have the power to determine the rate.”である。同宣言の諸規定については、<http://www.iula-int.org/iula/web/left.asp> (平成16年4月26日) 参照。

(67) 原文は、“Part at least of the financial resources of local authorities shall derive from local taxes and charges of which within the limits of statute, they have the power to determine the rate.”である。

び手数料から得るものとする。」と定められており、地方自治体の率の決定権限と自主財源割合について、より高いレベルが求められている⁽⁶⁸⁾。

4. 税率操作権に関する国際的な自治憲章等の規定の意義

上記から明らかなように、多くの欧州諸国によって批准されることが重要な目的であったろうと思料される「ヨーロッパ地方自治憲章」第9条第3項においては、“*ultra vires*”（「権限踰越」）の原則や我が国の「法律先占論」に相当するような国と地方の財政関係を律する伝統的な考え方について、これらを完全に否定するというようなスタンスが採られているわけではないため、自治体の税率操作権も法律によって制限することが可能であるとされているものと考えられる。

しかし、同憲章は、第9条第4項において、「自治体が依存する財源の基礎となる財政制度は、責務遂行に要する費用の変動に可能な限り対応することができるよう、十分な多様性と弾力性があるものとする。」と規定し⁽⁶⁹⁾、第9条第5項後段においては、「財政均等化手続・措置は、地方自治体が自らの責任範囲において行使する裁量の範囲を制限することがあってはならない。」と定めている⁽⁷⁰⁾。

上記のような規定は、前述の「世界地方自治宣言」第8条や「世界地方自

(68) 原文は、“A significant proportion of the financial resources of local authorities shall derive from local taxes, fees and charges to cover the costs of services provided by them and of which they have the power to determine the rate, notwithstanding their framing (tax brackets) or coordination by legislation.”。本草案の諸規定については、<http://www.unchs.org/unchs/english/wcharter/crp7.htm>（平成16年4月26日）参照。

(69) 原文は、“The financial systems on which resources available to local authorities are based shall be of a sufficiently diversified and buoyant nature to enable them to keep pace as far as practically possible with the real evolution of the cost of carrying out their tasks.”である。

(70) 原文は、“Such (financial equalization) procedures or (equivalent) measures shall not diminish the discretion local authorities may exercise within their own sphere of responsibility.”である。

治憲章草案」第9条の税率操作権に関する規定の主旨と同様に、地方自治体の財政上の裁量権が不当に制約されるべきではないという考え方に立脚しているものと解釈される。したがって、私見ではあるが、「ヨーロッパ地方自治憲章」を批准している国が、自治体の税率操作権について必要以上の制約を加えることについては、同憲章が上記のような規定を有し、前文においては「補完性の原則」を掲げていることなどから、事実上、一定の限界があるものと考えられるべきであろう。

確かに、上記のような解釈が妥当であるとする、同憲章を批准している国は、同憲章の諸規定を具体化するために国内的な措置を講じることが義務づけられているため、場合によっては、行政上の権限の実行が困難な状況に陥るといったようなことも考えられよう。しかし、例えば、“*ultra vires*”の原則が伝統的に適用されてきた代表的な国である英国も、最近では同原則を部分的に修正する動きを見せているなど⁽⁷¹⁾、自治体の財政上の裁量権を拡大するという動きは、世界的な趨勢になってきていることに鑑みると、上記のような解釈は、むしろ地方分権の今日的な趨勢に合致するものと言えよう。

上記のような解釈上の問題も含め、税率操作権のあり方については、国際的な自治憲章等においても、幾つかの相違点・求められるレベルの違いが見受けられるところではあるが、基本的には、地方税や手数料・課徴金等の率を自由に変更する権限を自治体は有すべきであるとされているのは、少なくとも税率操作権の積極的な行使が、「チボー・モデル」や「ハーシュマン・モデル」を発揮させて自治体間及び自治体と住民との間に望ましい緊張関係を構築するうえで非常に重要な鍵となると考えられているからであろう。

(71) このような動きの具体例については、税大論叢 43 号拙稿 129 頁参照。また、ブレア政権の選挙綱領「レイバーマニフェスト ‘97」では、地方政府の財政責任の強化や法人に対する地方税の税率の決定権を地方へ移管することが謳われた。

第2節 シャウプ勧告や国際自治憲章等が示す税源移譲の方向性

1. 自主財源の量的側面からの税源移譲論へのアプローチ

前節の3で言及した「世界地方自治宣言」第8条第1項・2項は、国と地方の税財政関係において、自治体の財政上の独立性と十分な独自財源の存在の必要性を述べ、この点については、「世界地方自治憲章草案」第9条第3項において、より高いレベルのものが求めているところであるが、これらの規定を我が国の実態に照らしてみると、我が国における地方歳入に占める地方税収・自主財源割合、狭義・広義の附加税に該当する地方税のあり方、標準税率・制限税率の存在などが問題となり得るものと考えられる。

シャウプ勧告も、昭和24年当時、地方自治体の歳出(3760億円)のうち、その約39%(1500億円)が地方税で賄われているが、地方の歳出が昭和25年~26年の間において4250億円まで増加するという前提の下、地方税収が1900億円に増加するよう手当てされ、この増加分は全て市町村の税収であることが望ましいとし、また、「地方自治を伸張させるのに不可欠なのは、基礎的自治体の財政力の強化である。」と述べ、都道府県税の附加税となっている市町村税についても、歳入と執行を一致させることの重要性という観点から批判した⁽⁷²⁾。

実際、当時においては、上記のような内容を有するシャウプ勧告を踏まえた税制改正が行われたため、昭和24年において、市町村で約120億円であった住民税収(市町村税収に占める割合は約15%)は、法人に対する住民税が廃止されたにもかかわらず、道府県民住民税の市町村への移譲と市町村住民税負担の増加によって、約600億円(市町村税収に占める割合は約50%)へと大幅に増加したという経緯がある。

ところが、昭和30年代以降、高度経済成長に伴って所得税負担が急激に増

(72) 原文は、“It is they (the municipalities) that need strengthening, rather than prefectures, if local autonomy is to develop.”である。

加するという「ブラケット・クリープ」効果を埋め合わせるために行われた所得税・住民税の減税策の下では、住民税を充実させるという選択肢には限界があり⁽⁷³⁾、道府県及び市町村の住民税の均等割の標準税率及び制限税率は、昭和29年から昭和51年まで据え置かれ、住民税減税による地方税の減収分については、別途、措置を講じるという手段が採られたのである⁽⁷⁴⁾。

このような経緯もあって、平成13年度においても、個人住民税が地方税収総額（都道府県：15.5兆円、市町村：20.2兆円）に占める割合は、道府県の場合は約15%（2.4兆円、利子割分を含めると3.5兆円で約23%）、市町村の場合は約30%（6.0兆円）にとどまっており、しかも、その割合は、ここ数年、むしろ減少傾向にあるというのが実状である⁽⁷⁵⁾。このような現状とシャープ勧告の理念との乖離に鑑みると、税源移譲の選択肢としては、尚更のこと、個人住民税の充実につながる所得税が最も望ましいということとなる。

2. 自主財源の質的側面からの税源移譲論へのアプローチ

国際的な地方自治憲章等は、上記のような自治体の自主財源の量的側面は勿論、自治体の税率等の操作権など、自主財源の自主性の度合いという質的側面についても、そのあるべき姿を提言している。確かに、地方自治体の自

(73) 例えば、昭和38年の税制改正においては、入場税の譲与制度が廃止される代わりに、約2百億円が所得税から道府県住民税所得割に移譲されたが、課税最低限や控除額の引き上げなどによる住民税減税分については、補助金や交付税のほか、昭和40年代前半の税制改正に代表されるように、法人住民税・事業税負担の増加、新税（自動車取得税や宅地開発税等）の創設、地方への移転額の増加（石油ガス譲与税や航空機燃料譲与税の創設）及び減収補填債の発行などによって主に補填するという措置が講じられた。

(74) 減税策の重点が所得税から住民税へと次第にシフトするに伴い、個人住民税負担の地域間不均衡も顕著となり、市町村民税の所得割の超過課税を解消・軽減することを条件に特別交付税が付与されるというようなこともあったようである。

(75) 資料：総務省・前掲『地方財政の状況』6～7頁。平成3年度においては、地方税収入に占める個人住民税の割合は、道府県民税の場合、16.9%（利子割を含めると27.0%）、市町村の場合、36.4%であった。

主財源とされるものが仮に十分であっても、自主財源の自主性の程度が十分でないというような場合も考えられるわけであり、自主財源といえども、その自主性は必ずしも一様ではない。

逆に、自治体の自主財源が多くなっても、自主財源の自主性が高いという場合も考えられるわけであり、実際、例えば、英国は、税大論叢 43 号拙稿第 3・8 章において考察しているように、主要諸国に比べた場合、地方税収割合は、予てより非常に低いレベルにとどまっているが、地方自治の母国と称されているほか、自治体は税率操作権を積極的に行使しているなど、實際上、その称号に値する地方自治が実現しているという見方もされているのである。

したがって、「自主財源が拡充されれば、浪費の温床となっている補助金の大幅削減が可能となり、それによって国の財政再建も、行革も促進される。しかも、地域住民が公共サービスの負担と受益の関係を容易に理解し得るようになり、自治体の財政責任も明確となる」という主張の正当性の度合いも⁽⁷⁶⁾、自主財源の自主性の程度如何に大きく左右されるものと個人的には思料するところである。すなわち、自主財源の歳入・歳出両面における自主性が十分でないような場合には、住民の受益と負担についての認識や自治体の財政責任の明確化も不十分なものとなろう。

このように、国と地方の財政上の関係について、シャウプ勧告や国際的な地方自治原則等が述べていることと我が国の現状との乖離に鑑みると、わが国の地方税体系の再構築に当っては、地方税の諸原則の中でも、自主性の原則は非常に重要であると考えられ、自主性を高めるような税源移譲が望ましいという観点からも、自治体の課税自主権の規模を拡大することとなる「民主主義的分権型税源移譲」論の「自由主義的分権型移譲」論に対する優位性が指摘できよう。

(76) 神野直彦の主張である（朝日新聞平成 8 年 12 月 13 日朝刊参照）。

第8章 所得税源移譲の優位性の根拠（1） —自主性の原則

第1節 税源移譲論における自主性原則の理想と現実

1. 自主性原則という視点から考察する所得税源移譲論の優位性

第6章における考察から示唆されるように、所得税源が普遍性の原則をかなりの程度充足するものである以上、所得税源移譲に伴って地域間財政力格差が拡大する可能性が完全には払拭されなくとも、税源移譲の選択肢としての所得税の消費税に対する優位性は覆ることはないと考えerことは十分に可能であり、しかも、その優位性は、所得税源移譲が自治体の自主性を量的に高めるということ、また、税源移譲の際に所得割税率が一本化されるなどの措置が講じられることなどによって強化されよう。

他方、自主性の原則は、所得税源移譲論の優位性の中核をなすものであり、この点において問題が生じれば、所得税源移譲論は大きく揺らぐこととなる。もっとも、個人住民税への本格的な税源移譲が実施されれば、地方交付税交付金制度が有するとされる自治体の増税・徴収努力に対するディスインセンティブ効果の影響から遮断されることとなる不交付団体の数が増えるため、このこと自体、自治体の財政上の自主性を質的にも量的にも高めることとなる。

しかも、「三位一体の改革」によって財政上の自主性が高まるのは、地方交付税交付金の不交付団体に限らない。地方交付税交付金額の縮小は、不交付団体ではない自治体においても、財政上の自主性を発揮することの必要性を高める方向に作用するため、税率操作権を積極的に行使する必要性は、自治体全般において高まる蓋然性がある。したがって、「三位一体の改革」及び所得税源移譲によって、自治体全般の財政上の自主性が、質量的に高まることとなると考えられるのである。

2. 我が国における自治体間の税率格差の現状と制度的な背景

もつとも、上記で述べたような「三位一体の改革」や所得税源移譲によって、自治体の財政上の自主性が質的に高まっても、そのことが自治体の税率操作権の積極的かつ柔軟な行使に繋がるかについては、必ずしも明らかではない。自治体の財政上の自主性が高まっても、自治体が税率操作権を積極的かつ柔軟に行使することがないような場合、国際的な自治憲章等の主旨が生かされないほか、住民の受益と負担の乖離の十分な縮小に繋がらないこととなり得よう⁽⁷⁷⁾。

税大論叢 43 号拙稿第 8 章第 3 節 1 で考察しているように、地方自治の母国と言われる英国や地方税の資産課税割合が高いフランスの基礎的な地方自治体においては、地方税収が一般歳入に占める割合は、それほど大きくはないものの、年度毎の税収不足見込額から逆算して地方税率が設定されるなどのために、地方税率の地域間格差は、我が国における地方税率の地域間格差よりも、全体的にかなり大きくなっているという状況が認められる。

確かに、我が国においても、住民 1 人当りの地方税収の都道府県間の財政力格差は、最大 3 倍ほどとなっているが、このような格差は、自治体において税率操作権が積極的に行使された結果として自治体間において税負担の格差が生じているからではなく、むしろ都市圏と地方圏の間において、所得・地価の格差が大きいこと、また、法人税収等が都市圏に集中していることなどに主に起因するものであると考えられる。

我が国の自治体間において、税率の多様性や税率格差が殆ど存在していないのは、標準税率制度と制限税率制度の存在に大きく関係しているものと考えられる。すなわち、超過税率については、地方税法によって、多くの場合、標準税率と大差のないレベルにおいて上限（制限税率）が設定されているほ

(77) 他方、神野他（前掲『地方に税源を』204 頁）では、個人住民税率のフラット化に対して、大都市団体の税率操作権を拡大するのも 1 つの方法ではあるが、税収の地域間格差があまり拡大することは望ましくないと述べられており、自治体の一定レベル以上の自律性機能の発揮よりも、地域間格差の拡大を抑制することの必要性の方が重視されているようでもある。

か、財源に余裕がある場合には、標準税率を下回る税率を自治体は採用することができるものの、この場合、他の税目について超過課税を行うことは、許されないものとされているという特徴が認められる⁽⁷⁸⁾。

しかも、実際のところ、超過課税の多くは、法人への課税であり、平成10年度の地方税改正以降、制限税率が設定されていない道府県民税及び市町村民税についても、平成13年度4月現在、わずか18団体が個人均等割において超過課税を実施しているというのが実態である⁽⁷⁹⁾。このような実態は、以下に述べるような我が国の租税統制の歴史の重み・影響と今日においても存在する実質的な租税統制という観点から凡そ説明することが可能であると考えられる。

3. 我が国における租税統制の歴史

我が国においては、長きにわたり、地方税法が、税目、課税客体、課税標準及び税率等について、画一的な枠をはめてきたという歴史的な沿革がある⁽⁸⁰⁾。日本国憲法第94条（「地方公共団体の機能」）は、地方公共団体は、法律の範囲内で条例を制定することができる」とされているが、法律と条例の関

(78) この点については、地方税務研究会編『地方税法総則逐条解説』（地方財務協会、平成元年）6頁、地方税法総則研究会編『新訂逐条問答地方税法総則入門』（ぎょうせい、平成6年）13頁参照。

(79) 政府税制調査会の平成15年6月の「少子・高齢社会における税制のあり方」の第二「地方分権と税制」でも、「地方分権一括法による課税自主権の拡大を契機として、法定外税や超過課税の活用の動きが活発化しているが、現行の枠組みでの課税自主権の活用による地方税源の充実には限界がある」とされている。（資料：総務省『日本の地方税制2002』27頁）。他方、例えば、英国では、超過課税を実施する自治体は98%程度存在する（資料：財務省『地方財政関係資料』平成15年11月、19頁）。

(80) 現行の地方税法では、法定普通税は「課するものとする」と規定されているため、「徴収に要すべき経費が徴収すべき税額に比して多額であると認められるものその他特別の事情がある場合」を除いて、賦課するか否かについての選択の余地はない。他方、都市計画税や国民健康保険税等の目的税の一部には、「課することができる」と規定されている税目があり、これについては、地方自治体は課税しないことを選択できる。なお、現在において、標準税率を下回る税率を採用している地方自治体は存在しない。

係について伝統的な「法律先占論」が支配的な解釈であった時代においては、自治体の課税権はかなり制限されていたというのが実状であった。

もともと、「法律先占論」については、予てから、自治体の前国家的・自然権的な権利の存在を主張して「伝來說」を否定する「固有権説」、或いは「伝來說」は肯定しながらも国の干渉を極力排除する理論構成が妥当であるとする「新固有権説」等から異論が唱えられており、条例と法律の関係について自動的に「法律先占論」を解釈上導き出す「制度的保障説」に基本的に立脚するような大牟田市電気ガス税判決（福岡地裁昭和 55 年 6 月 5 日判決、昭和 50 年（ワ）第 329 号）についても、批判的な意見を述べる立場もあった⁽⁸¹⁾。

国と地方の関係を巡る伝統的な解釈や通説的見解に対して批判的であった上記のような立場では、憲法第 94 条の規定についても、地方税法の機能を限定的に捉え、自治体の課税の自主権を拡大するような解釈を行うことを提言する向きもあった⁽⁸²⁾。実際、地方自治体の中にも、伝統的な租税統制に対する打開策として、地方税法の規定を最大限に利用するなどして、独自の課税を行うというような動きも見受けられた。

第 2 節 標準税率制度と税源移譲による税率操作活発化との関係

1. 標準税率制度の意義・効果

国と地方の関係を巡る上記のような法律論の変遷や訴訟等を経て、「法律先占論」が修正され、自治体の課税自主権の拡充も徐々に図られてきたわけ

(81) 当該判決に対する批判的な見解等については、論叢 43 拙稿第 2 章 1・4 参照。

(82) 例えば、税大論叢 43 拙稿第 8 章 1 に掲載している太田周二郎の見解参照。その他には、地方税法の規定が地方自治体の自主的な決定権や選択権を侵害しているような場合には、単なる指針に過ぎないとする見方（薄井光明『地方税条例』条例研究叢書 9、学陽書房、昭和 54 年、13 頁参照）、地方税法の規定の多くは訓示的规定と解釈され、それと抵触する自治体の課税権行使も、その住民との関係において直ちに違法・無効となるわけではないとする見解（福家俊朗「自治体の課税権」北野弘久編『日本税法体系 I』学陽書房、昭和 53 年、224～226 頁参照）などがある。

であるが、地方税法による租税統制は長い間存在し、とりわけ、昭和44年に準拠税率制度が標準税率制度に改められ、少なからぬ税目において、通常拠るべき税率であるとする標準税率が設定されたことは、地方税率の設定に係る国と地方の関係を、今日に至るまでの長きにわたって大きく方向付けることとなった。

標準税率制度の存在理由としては、①地方自治体が標準的に求める負担の程度を法律に示す意味がある、②目安として機能する、③地方交付税の算定基準となっている、④標準税率の採用が地方債発行を認める前提条件であることなどが挙げられており⁽⁸³⁾、③が最も中心となる理由であるとされている⁽⁸⁴⁾。標準税率は、原則として採用すべきである税率であるため、自治体がこの標準税率を採用しないためには、「財政上の特別の必要」が存在することが前提とされる（地方税法第1条1項5号）。

標準税率の存在の大きさは、昭和44年、準拠税率制度が標準税率制度に変更された際、旧自治省は、住民負担の実情にも鑑み、特に施設を充実する場合を除いては、できる限り標準税率によることが望ましいという取扱通達を発するとともに、市町村税を中心に超過課税の解消または軽減に努め、市町村に対しては、特別交付税において相当程度措置するという意向を示したため、それ以降は、住民税において超過課税を行う自治体数が減少していったことから、示唆されるところである⁽⁸⁵⁾。

確かに、平成16年度税制改正によって、上記の地方税法第1条1項5号の規定は改正され、標準税率を採用しないための前提条件は、「財政上その他の必要があると認められる場合」であるという変更がされたが、下限保障機能をも有するこの標準税率制度の下、地方自治体による税率操作の裁量は、実

(83) 地方債の発行と関連づけられている④については、最近の地方税法改正により、平成18年度以降は、一定の普通税の税率が標準税率未満の場合でも、総務大臣又は都道府県知事の許可を得れば発行可能となるよう手当てされた。

(84) 確井光明『要説地方税のしくみと法』（学陽書房、平成13年）59～60頁、木村収・前掲『地方分権改革と地方税』132・160頁参照。

(85) この点については、木村収・前掲『地方分権改革と地方税』132・160頁参照。

際において、かなり制限されたものとなることの可能性は、依然として少なくないものと考えられる。

2. 標準税率制度の今日的な意義

標準税率制度は、法律的にも実際的にも、上記のような統制的な機能を果たしてきたという点において、我が国独特のものとなっており、そういう意味では、標準税率制度の存在理由も、実質的には、前述の③に並んで①も中心的なものであるかのような状況を呈するに至っていると言えよう⁽⁸⁶⁾。このような状況は、シャウプ勧告の「中央政府は、特定の地方税の税率を明確に設定すべきではない」という主張に鑑みても⁽⁸⁷⁾、問題視され得るところであろう。

制限税率が順次撤廃される傾向が見受けられる最近においても⁽⁸⁸⁾、自治体の税率操作権の行使が必ずしも積極的でないことの主な理由は、私見ではあるが、少なからぬ租税統制が長きにわたって存在してきたことが、制限税率が撤廃されて自由な地方税率の設定が可能となってきた最近においても、自治体をして税率操作権の行使において消極的にならしめるとともに、税率設定に際しては、自治体の横並び意識が強く作用しているからであると考えられる。

碓井公明は、標準税率制度が存在しているため、地方自治体の長や議員は、住民等の負担軽減の要求に対して、制度的な制約があると逃げることができ

(86) 英国や北欧諸国等においても、③の関係から、標準税率に相当するようなものが存在するが、每期一定の税率が定められているわけではなく、その実質的な機能は、我が国の場合とかなり異なっていることについて、税大論叢 43 号拙稿第 8 章 3 節参照。

(87) 原文は、“The precise rates of particular local tax rates should not be prescribed by the National Government.” である（シャウプ勧告 E 「地方税制度」参照）。

(88) 平成 16 年度税制改正により、地方税法第 350 条 1 項の固定資産税の制限税率に関する定めも削除された。

たと指摘しているが⁽⁸⁹⁾、このような特異な効果を有する標準税率の下では、所得税源移譲が自治体の税率操作権の行使を活発化させる効果は限られたものとなる蓋然性があるほか、税率に対する住民のコントロールも十分に機能しない可能性があるため、住民の受益と負担の乖離を縮小させる効果も限定的となり、両者の望ましい緊張関係も醸成され難いという状況が生じることが想定される。

このように、標準税率制度を維持する限り、地方自治体の税率操作は、事実上、それほど活発化しないということが想定され得るところであるが、実際、標準税率制度は、「三位一体の改革」における改革の対象として俎上に上っていない。税大論叢 43 号拙稿第 4 章で言及した「セイフティ・ネット張替え論」も、今後とも「ナショナル・ミニマム」を確保する交付税制度を機能させるため、標準税率という租税統制は残さざるを得ないとしている⁽⁹⁰⁾。標準税率制度の存在が、地方税率の設定に係る国と地方の関係を今後とも大きく方向付ける可能性は、依然として残されている。

第 3 節 財政調整制度改革と自治体の税率操作権との関係

1. 財政調整機能縮小の税率操作権への影響

標準税率制度の下における自治体による税率操作権の行使の現状並びに「三位一体の改革」が標準税率制度の維持を前提としているという改革の方向性に鑑みた場合、所得税源移譲が「チボー・モデル」や「ハーシュマン・モデル」を十分に機能させ、「民主主義的分権」が大幅に伸張し、さらには、住民 1 人当りの GDP も増加するということについては、多くを期待することは、余り現実的ではないのかもしれない。

しかしながら、「三位一体の改革」は、地方交付税交付金額を縮小させると

(89) 碓井公明・前掲『地方税のしくみと法』60 頁、碓井光明「地方財政に関する地方分権改革の検証」ジュリスト No. 1203 (有斐閣、平成 3 年) 88~89 頁参照。

(90) 神野・前掲『自治体壊滅』123~124 頁参照。

いう方向性を有するものであるため、自治体が税率操作権をこれまでよりも積極的に行使することの必要性は、原則として高まる方向に作用する。実際、終戦直後という特殊な状況の下ではあるが、例えば、シャープ勧告により「地方財政平衡交付金制度」が導入される以前の昭和 23 年頃には、地方財政の窮乏化が顕著で、財政調整額も不十分であったなどのため、自治体は課税自主権を積極的に行使したという事実がある。

当時の府県では、法定外独立税目数は 30 ほどにも達し、地租、家屋税、或は事業税について超過税率を採用していた府県は、30 県以上も及んだほか、超過税率が標準税率の 1.5 倍にも達するようなどころもあった。当時の市町村においても、殆どの自治体が地租附加税について超過課税を行い、超過税率が標準税率の 18 倍に達するところもあった。市町村における法定外税目数は 100 ほどにも及び、昭和 22 年から 23 年の 1 年間で町村長の約 1 割（凡そ千人）が辞任するなどの状況が発生したのである⁽⁹¹⁾。

最近でも、不況の長期化に伴う法人税収の減少によって大きな痛手を受けた東京都が、殆ど死文化していた地方税法第 72 条の 19 を課税根拠として、平成 12 年、「銀行税」を導入した⁽⁹²⁾。「銀行税」について、東京地裁平成 14 年 3 月 26 日判決（平成 12 年（行ウ）第 256、同第 261 ないし第 280 号）及び東京高裁平成 15 年 1 月 30 日判決（平成 14 年行（コ）第 94 号等東京都外形標準課税条例無効確認等請求控訴事件）は、否定的な判断が下したが、「銀行税」の導入は、事実上、その後の法人事業税の改正へと繋がったという点において大きな意義を有するものであった⁽⁹³⁾。

(91) このような歴史的事実については、丸山・前掲『日本地方税制史』389 頁参照。

(92) 一般的に指摘される「銀行税」の問題点としては、①資金量 5 兆円以上の銀行のみが対象、②国の施策との整合性の有無、③東京都による税の先取りと他の道府県との関係、④所得課税との均衡などが挙げられるとするものとして、青木宗明『東京都の「外形標準課税」はなぜ正当なのか』地方自治ジャーナルブックレット No. 26（公人の友社、平成 12 年）24～36 頁参照。

(93) 地裁判決については、判例時報 1787 号 42 頁、高裁判決については、判例時報 1814 号 44 頁・判例タイムズ 1124 号 103 頁参照。

2. 地方交付税制度の設計変更と税率操作権の活発化との関係

自治体の積極的な課税自主権の行使については、時代の特殊な事情を背景として、上記のようなやや例外的な具体例も認められたが、自治体の税率操作における自律性の発揮を司るベクトルは、果たしてどの程度の力を有しており、今後、どの程度具体的な動きを見せるかについては、必ずしも定かではない。もっとも、少なくとも「三位一体の改革」においては、地方交付税交付金額が縮小されるため、当該ベクトルは、自治体の税率操作権の行使を活発化させる方向に作用する力と契機を得ることとなる。

「三位一体の改革」によって、自治体の税率操作権の行使を司るベクトルについて、上記のような方向性を有する力と契機が付与されると想定され、地方交付税交付金制度のシステム設計についても、税大論叢 43 号拙稿第 9 章で考察しているように、同制度が自治体の徴税努力をできるだけ殺がないという方向で変更が加えられれば、自治体の税率操作権が活発化するという可能性は、さらに高まるものと予想される。

確かに、現行の地方交付税交付金制度は、交付金額の算定式において、「留保財源」を設けているため、徴税努力による税収増加分の全額が基準財政収入額に算入されて自治体が受け取る交付金が同額減るということはないが、他方、交付団体の場合と異なり、増税や徴税努力による税収増がそのまま歳入増に繋がるわけではないため、財源不足の自治体をして超過税率を採用させることに対して、ディスインセンティブ効果を与えるという指摘もされてきた。

また、地方交付税交付金額は、基準財政需要の政策的な拡大によって肥大化したという側面もあるため⁽⁹⁴⁾、同制度が地方財政危機やモラル・ハザード

(94) 特に昭和末期から平成にかけて、「まちづくり特別対策事業」や「ふるさと創生1億円事業」が創設され、それ以降、基準財政需要額が大幅に嵩上げされたと指摘されている（「提言 No. 42 地方財政改革への道筋 2. 地方交付税は、なぜ地方の財政規律を緩めているのか—基準財政需要額の拡大による地方財政のソフト化—」・前掲『政策構想フォーラム』2～3 頁参照）。

の主犯となっているという見方もある⁽⁹⁵⁾。「交付税犯人説」がどれほど妥当な指摘であるかについては、議論の余地があるが⁽⁹⁶⁾、自治体の自主性が高められて税率操作権の行使が活発化するためには、地方交付税交付金制度が内包するとされる上記のような問題点を緩和するような方向で制度改革が行われることが、少なくとも1つの重要なポイントであることは間違いない⁽⁹⁷⁾。

(95) 他方、総務省・前掲「地方税財政制度改革（三位一体の改革）に関する意見のポイント」においては、「地方交付税は、各団体の実際の財政運営の結果として生じた財源不足を補てんする制度ではなく、モラル・ハザードや歳出肥大化の原因であるという指摘は当たらない」と述べられている。

(96) 神野（前掲『地方自治体壊滅』74頁）は、「交付税犯人説」は、交付税が配分されていない東京都が財政赤字に陥っている事態を説明できない。地方財政の危機は、地方自治体に財政の決定権がないのがそもそもの原因であると述べている。

(97) 前掲「提言 No. 42 地方財政改革への道筋4.」1～2頁参照。本提言では、基準財政需要額の政策的な拡大（「地方財政のソフト化」）や交付税制度が有するとされるディスインセンティブ効果に対して適切な対応がなされない限り、地方財政の規律を正すことはできないとされている。

第9章 所得税源移譲の優位性の根拠（2） — 応益性の原則

1. 税源移譲により応益性を高めることの意義・効果

平成16年度税調答申は、税源移譲の選択肢としての所得税の優位性の主な根拠として、自主性の原則の他にも、応益性の原則を挙げている。前述したが、消費税も、その導入の経緯からも明らかなように、応益原則に合致するものである。しかし、消費税の場合の応益性と所得税の場合の応益性は、消費税の応益性が行政サービスに対する対価であるという「対価説」や「利益説」に主に立脚しているのに対し、所得税の応益性は、「利益説」だけでなく、いわゆる「自治意識涵養説」からも説明されるという点で異なっている⁽⁹⁸⁾。

すなわち、消費税源移譲であっても、その結果として地方税負担の割合が高まることとなるため、地域住民をして行政サービスと対価の関係をより強く意識させ、納税者意識を高める方向に作用する可能性はあるが、消費税と地方消費税の税率比率や国による一括徴収などの事実を鑑みると、この可能性は大きいものではないと考えられる。他方、所得税から個人住民税への税源移譲は、双方の税率の累進度合いの違いから、応益課税の側面が強化され、納税者意識が高まる可能性は、より大きいものであると考えられる。

所得税と消費税のこのような違いは、とりわけ、「三位一体の改革」や所得税源移譲によって高まる自治体の自主性が、實際上、税率操作権の積極的かつ柔軟な行使として具体化しないような場合において、住民の受益と負担の乖離を縮小させるためには、税源移譲が応益負担を高め、住民の納税者意識の高揚・住民監査機能の強化等を通じて、「ハーシュマン・モデル」を機能させるということが重要なポイントとなるという点に鑑みると、無視できないものとなる。

税制調査会が、税源移譲の選択肢を検討するに当たり、重要な視点となるも

(98) 「自治意識涵養説」という表現については、山内健生「個人住民税の性格に関する一考察(6)」『自治研究』71巻7号（第一法規、平成7年）60頁参照。

のとして述べている主な地方税の諸原則については、その各々のウェイト付けが必ずしも明らかではないが、個人所得税が応益性・自主性の原則に最も合致しているとして、個人住民税への税源移譲を基本とすべきであるとした背景には、応益性・自主性の原則に合致する税源移譲が、住民における受益と負担の乖離を縮小させるとともに、自治体の税率操作権の行使が積極化するための条件整備にも資するという意識が存在していたとも考えられる。

確かに、税源移譲による応益課税の強化は、昨今の税制改正の方向性や予想される消費税率の将来的な引上げ等による大衆課税的な傾向に拍車をかけることにもなるため、本稿第4章第1節で考察したように、応益課税の理論・財政面でのポテンシャルに係る問題点を指摘する立場などから、応益課税の課税根拠・妥当性が益々問われるようになる蓋然性があるほか、異なる所得者層間における税負担のあり方という点からも、議論の対象となり得るところであろう。

しかしながら、自治体及び住民における受益と負担の乖離を縮小させ、「均衡の原則」から「自治の原則」へのウェイト・シフトを図るという「三位一体の改革」の主要な目的を実現するためには、自主性・応益性の強化に繋がる税源移譲という視点は特に重要であり、当該目的の達成は、望ましいとされる地方税体系の構築にも繋がると考えられるため、議論すべきは、応益課税のデメリットを極力抑えながら、そのメリットを最大限に引き出すような「民主主義的分権型税源移譲」とは、どのようなものであるのかという問題なのかもしれない。

2. 固定資産税の負担引上げの「民主主義的分権」促進効果

前述したように、現行の広義の附加税方式の下で実行される所得税から住民税への税源移譲によって、自治体と住民の間に望ましい緊張関係を構築することについては、自治体の税率操作権の行使状況、標準税率制度の存続、源泉徴収制度の広範な適用等が生む納税者意識のレベルに鑑みた場合、余り多くを期待できないかもしれないという問題がある。

他方、固定資産税は、最近の制限税率の撤廃によって、市町村の完全な独立税として、自主性・応益性原則との合致という点において優れ、その負担の変動は、非常に直接的であるため、固定資産税率の変更が、自治体と住民との関係に与える総合的なインパクトも予想以上に大きいものとなり得る。したがって、固定資産税負担が引き上げられれば、自治体と住民の受益と負担の乖離の縮小が図られて、「民主主義的分権」が伸張するということが十分に想定されることになる。

例えば、米国においては、住民の可動性が高いため、「チボー・モデル」が機能する可能性も高いと考えられるところであるが、1970年代には、州のプロパティ・タックス（「財産税」）の引上げに対して、地域住民は、「足による投票」ではなく、「納税者反乱」という手段に訴えた。この納税者反乱は全国規模で勃発し、その結果、「プロボジション 13」に代表されるような自治体の課税・歳出制限を定める法律が制定され、多くの州において、財産税率の引上げについては、住民の同意が必要であると規定されるようになったという経緯がある⁽⁹⁹⁾。

したがって、我が国においても、固定資産税率の引上げは、確かに「民主主義的分権」の伸張に繋がる大きな可能性を秘めていると考えられるが、問題は、税率引上げの妥当性如何ということであろう。固定資産税収が市町村の全税収に占める割合は、平成 13 年度においては、45.7%（平成 9 年度は 41.6%）であるが、我が国の不動産課税による税収の対国民所得（税収総額）比でみると、平成 9 年度でも 2.2%（9.4%）にとどまっている⁽¹⁰⁰⁾。

他方、主な諸外国における最近の不動産課税による税収の対国民所得（税収総額）比については、米国の場合は 3.4%（12.5%）、英国の場合は 4.3%

(99) 納税者反乱の原因は、自治体の不均衡な財産評価に起因するところも少なくなかったと言われており、最近では、財産評価に州が関与するようになり、現在では、殆ど全ての州で財産評価方法を州法が定めているほか、評価額の伸び率の制限も多くの州で採用されているところとなっている。この点については、小滝・前掲『地方政府の財政自治と財政統制』114 頁参照。

(100) 最近の固定資産税収の推移については、総務省・前掲『地方財政の状況』7 頁参照。

(11.0%)、フランスの場合は 2.6% (7.0%)、ドイツの場合は 0.6% (1.9%) となっている⁽¹⁰¹⁾。とりわけ、我が国における不動産価格の実状に鑑みした場合、我が国における当該比率は、これらの国々と比べても、特に高いというわけではないと言えよう。

また、我が国の場合、固定資産税の地域偏在性という点に関しては、平成 13 年度の場合、1 人当りの固定資産税収の都道府県格差は、最大約 3 割弱となっており、個人住民税と場合より若干小さくなっている⁽¹⁰²⁾。このような観点からすると、固定資産税負担の増加を図り、応益性を高めることによって、「民主主義的分権」を伸張させるという選択肢も十分にあり得るものと思料される。

3. 固定資産税負担引き上げの問題点・限界

上記のように、固定資産税負担の引上げは、「民主主義的分権」を伸張させるうえで非常に効果的であり、その妥当性を指摘することも可能であると考えられる。もっとも、税源移譲論としては、相続税・贈与税を一部譲与税化して税源移譲を行うという選択肢はあり得ても、相続税・贈与税負担を引き下げる代わりに固定資産税負担を引上げるということは、固定資産税と相続税・贈与税の課税対象の相違が著しいなどのため、所得税や消費税の場合と異なり、直接的な税源移譲が可能となる選択肢としては、そもそも成り立たないであろう。

しかも、固定資産税に代表されるような古典的な応益課税の強化には、応益課税特有の問題が存在するほか⁽¹⁰³⁾、今日及び将来的な自治体行政の特

(101) 我が国及びこれらの諸外国における不動産課税による税収の対国民所得・税収総額比については、財務省「我が国税制の現状と課題 — 21 世紀に向けた国民の参加と選択」第 2 四 4・固定資産税 (<http://www.mof.go.jp/singikai/zeicho/tosin/zeichof/z023.htm>、平成 16 年 8 月 9 日) 4 頁参照。

(102) 資料：総務省・前掲『地方財政の課題』28 頁参照。なお、この場合の固定資産税収には、道府県分が含まれている。

(103) 本稿第 4 章 2 で考察した応益課税に係る問題点のほか、固定資産税に伴う支払能力・流動性の確保や適正・公平な評価の困難性等の問題が深刻化することとなる。

徴・方向性という観点から、否定的な見方も存在している。例えば、前述の「セイフティ・ネット張替え論」では、最近の地方自治体の行政の中心は、インフラストラクチャーの整備から対人サービスの提供へとシフトしており、その結果、サービス利益と税負担との乖離が拡大しているという状況が認められ、財産課税に代表される応益課税は、その根拠を段々と失ってきていると主張されている⁽¹⁰⁴⁾。

上記のような考え方は、財産課税により応益性を高めることの今日的な問題点を指摘し、応益性を高める課税方法としては、個人住民税所得割税率を比例税とし、所得税部分を移譲するのが妥当であるという提言の根拠ともなっている。確かに、今後の高齢化社会の進展に伴って、医療・福祉における行政の役割は、より多様化・ソフト化することが予想される場所であり、古典的な応益課税の強化を相当程度図ることによって、受益に応じた負担を実現せんとすることは、現実との乖離を拡大することともなり得よう。

なお、米国政府間関係諮問委員会 (U. S. Advisory Commission on Intergovernmental Relations) が 1994 年に実施した「政府と租税に関する国民意識の変化」という調査結果によると、最も不公平な税とみなされているのが財産税であったという。この点については、小滝・前掲『財政統制』114 頁参照。

(104) 神野他・前掲『地方に税源を』157 頁参照。

結 語

本稿の後半においては、「三位一体の改革」の実効性を上げるための税源移譲の選択肢として、所得税の優位性が認められるが、その優位性の程度と主な根拠（すなわち、所得税源移譲が自治体の自主性を高めるほか、応益原則を強化して、地方における受益と負担の縮小を実現するということ）の現実的な妥当性は首肯できるかについて、多角的な分析を試みた。

この分析によって示唆されることは、所得税源の移譲という選択肢は、確かに「民主主義的分権」を伸張させたための有力な候補ではあるが、所得税源移譲による自治体の自主性の高まりが税率操作権の行使の活発化に繋がる可能性については、我が国の歴史的経緯や標準税率制度の下における実状に鑑みて将来を展望した場合、それほど高くはないと想定されるということである。

したがって、第9章においては、税源移譲の手段という視点を離れ、固定資産税等の資産課税を強化することの是非についても考察を加えたところである。確かに、個人住民税率の引上げは、自主性・応益性を高めるという効果において、固定資産税率の引上げに比べ、規模的に劣る蓋然性がある。しかし、「セイフティ・ネット張替え論」が主張するように、個人住民税率の引上げは、今日的な受益と負担の乖離を的確に縮小させることから、固定資産税の引上げよりも、質的に優れたものとなり得る。

他方、財産税負担の引上げに対して1970年代に起こった米国における「納税者反乱」は、手段の是非はともかく、自治体の行政に対して住民が自らの意思を積極的に表明し、「ハーシュマン・モデル」が十分に機能した結果、「民主主義的分権」が伸張したことを示すものと捉えることが可能であり、固定資産税の負担の引上げは、自治体と住民の緊張関係を高めるうえで、確かに効果的である。

英国の人頭税とも称されるコミュニティ・チャージについては、租税原則という観点からも、課税の公平性、徴収コスト及び脱税への誘因効果等において、問題を有していたと考えられ、その導入が住民の不評を買い、サッチャー政権

の終焉を招くこととなったが、その導入の背景には、地方自治の母国である英国においてさえも、自治体や住民に受益と負担の関係を強く意識させ、自治体の高支出を抑制することや住民を依存者から主権者へ変身させるためには、このような措置を講じることが必要であるという認識があったとされている⁽¹⁰⁵⁾。

したがって、「民主主義的分権」を伸張させるには、応益性という原則がとりわけ重要となるということを示唆する上記の米国や英国の具体例に鑑みると、我が国においても応益性を高めることによって地域における受益と負担の乖離を縮小することが特に肝要であり、この場合における望ましい実行手段としては、我が国の場合、「セイフティ・ネット張替え論」で主張されるように、個人住民税率を引き上げることが考えられよう。

所得税源の移譲によって応益性を高め、地域における受益と負担との乖離を縮小させ、自治体と住民との望ましい緊張関係を構築・強化することができれば、税源移譲に伴って自治体の自主性・自律性を高めるという課題も、ある程度は、自ずと実現する方向へと向かうことが想定されよう。すなわち、応益原則の強化自体が、自治体の自主性の発揮にもプラスに働くということが十分にあり得るものと考えられる。

このような点を踏まえると、所得税源移譲の優位性を高める手段として提言されている個人住民税所得割税率の一本化・フラット化案については、税源移譲に伴う地域間財政力格差問題に対処する有効な手段となるほか、均等割負担を引き上げるような所得税源移譲案と同様に、それ自体、応益性を高めるという効果をも有しているということが強調されてしかるべきであろう。

しかも、所得税から個人住民税への税源の移譲が、このような方法で実施されれば、東京都等の都市圏の自治体においては、現行の所得割税率を変更しないような税源移譲の場合と比べて、税源移譲による税収の増加の程度が相対的に小さくなるため、均等割、所得割、或は両方において地方圏の自治体と異なる負担を求める必要性と需要が高まり、これらの自治体の税率操作権が活発化

(105) この点については、佐々木譲他『イギリスの地方税』（梓出版社、平成9年）114～115頁参照。

するという事も考えられる。

つまり、上記のような所得税から個人住民税への税源移譲の方法は、地方税原則に照らして望ましい考えられる効果を二重にも三重にも生じさせる可能性を秘めており、このような点に鑑みると、個人住民税率のフラット化を伴う税源移譲が、税源移譲の選択肢としては、最も望ましいものと思料される。とりわけ、所得割税率の一本化は、税体系の簡素化というメリットも有しており、個人住民税体系の簡素化は、自治体と住民の関係の透明性を高めるという意味からも、「民主主義的分権」を伸張させる上でプラスの材料となろう。

上記のような視点は、所得税源移譲論の優位性を再確認するものであるが、所得税源の移譲に伴い、所得割税率の一本化・フラット化を実行しても、「チボー・モデル」や「ハーシュマン・モデル」が機能しないなどのために、自治体や住民の受益と負担の乖離が「民主主義的分権」の具体的な伸張に十分に繋がらない場合には、別途、所得税源移譲の効果を補強・補完するような措置を講じることの必要性が高まるものと考えられる。

このような場合において、税源移譲の効果を補強・補完する措置とはどのようなものが考えられ、その意義・実行可能性はどのよう位置付けられるかなどについての考察は、基本的には、今後の研究に委ねることとするが、このような措置には、その他の民主主義的発想に基づくようなもののみならず、新自由主義的発想に基づく効率化促進策（自治体の合併等）も含まれよう⁽¹⁰⁶⁾。

上記の税源移譲の効果を補強・補完するその他の民主主義的発想に基づく措置の最も代表的な例としては、地方自治法第74条（「条例の制定又は改廃の請求及びその処置」）が、住民請求の対象から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を除外しているということについて、今後、

(106) 税源移譲に伴う所得割税率の一本化については、「民主主義的分権」を伸張させるほか、税体系を簡素化するため、徴収の効率化や道府県税と市町村税の税源分離などによる更なる「新自由主義的分権」の伸張へと繋がる可能性をも秘めていると言えよう。

何らかの改善策を求めるといふようなことが考えられよう⁽¹⁰⁷⁾。

上記のような施策が求められる主な理由としては、昨今、急速に進展してきた行政権限の地方への移譲を財政的な側面から補強するために「三位一体の改革」が必要とされるわけであるが、「三位一体の改革」の効果を高めて、地方自治の拡充と効率性の向上を実現するためには、財政上の補強・補完措置に加えて、行政への監査の強化や住民参加の積極化などに繋がるような政治権限の実質的な住民への移譲が、特に重要な課題となると考えられるという点が挙げられよう。

小滝敏之も、政府間財政関係の問題は、団体自治の側面に着目し、住民自治の側面が背後に隠れてしまうという問題点を抱えているが⁽¹⁰⁸⁾、「住民財政主義」の立場からこの関係を改革していくという姿勢が肝要であるとして、自治体と住民の財政関係を律するうえで重要な手段となり得るような諸々の制度（例えば、「新增税住民承認制度」や「課税制限設定住民投票制度」等）の創設の検討の必要性を主張している⁽¹⁰⁹⁾。

例えば、「世界地方自治憲章草案」第10条も、住民参加と非政府団体等との連携の重要性について規定しているところであるが、実際、上記のような諸々の制度の創設などを通じて、「ハーシュマン・モデル」を効果的に機能させるための体制の整備を図ることは、自治体行政への住民参画の手段を実質的に確保するうえで、非常に重要な課題であり、「三位一体の改革」の効果を高めるためにも、早急に検討がされなければならないテーマであろう。

(107) 同様の指摘については、例えば、兼子仁『地方自治法』（岩波書店、昭和59年）38頁参照。

(108) 小滝（前掲『財政統制』248頁）は、「とりわけ住民に財政情報を公開するのではなく、国（中央政府）に報告しさえすれば財政責任が解除されたと自己流の解釈を取り続けてきた自治体（地方政府）自身の「説明責任（accountability）」の欠如は、極めて重大であるといわなければならない」と述べている。

(109) 小滝・前掲『財政統制』242～243頁参照。その他には、自主申告納税制度（源泉徴収制度からの転換ないし選択制の導入）、「税条例等改廃請求制度」、「地方債発行承認住民投票制度」、「歳出制限設定住民投票制度」、「住民監査請求制度」等が検討課題として取り上げられる必要があるとされている。

もつとも、このような諸制度を創設することの必要性・重要性が住民側において強く認識され、「住民財政主義」が住民のリードの下で確立されていかなければ、たとえこれらの制度が創設されたとしても、その意義は希薄化し、「ハーシュマン・モデル」も十分に機能しないこととなろう。碓井公明も、「住民の健全な自己決定意識が形成されない限り、税に関する自治体の自律権を確保することは難しい」と述べている⁽¹¹⁰⁾。

したがって、住民の健全な自己決定意識を形成するためには、やはり税源移譲が応益負担を高めて自治体と住民の受益と負担の乖離を縮小させるということがとりわけ重要であり、特に住民の受益と負担の乖離が十分に縮小すれば、自治体と住民の間において望ましい緊張関係を構築・強化するための最低条件は充足されるものと解せよう。

このような役割を担っているということが、正しく所得税源移譲論の優位性の最大の根拠であると個人的には思料するところであるが、所得税源移譲がこのような役割を十分に果すためには、税源移譲の方法に工夫が必要であるのは勿論のこと、別途、前述したような策も含めたところの所得税源移譲の効果を補強・補完するような措置を講じることも必要となろう。

(110) 碓井公明「税財政をめぐる政府間関係」『都市問題』第81巻第1号（東京市政調査会、平成2年）51頁参照。