

第1章 ポスト三位一体の改革における地方税財政改革の課題

金澤史男

(横浜国立大学経済学部教授)

本稿の課題の第1は、平成16(2004)年度から平成18(2006)年度を「改革と展望」の時期とする三位一体の改革について、その内実の検証を通じて成果と問題点を明らかにし、これを踏まえて、分権改革における今後の課題を探ることである。第2は、ポスト三位一体の改革をめぐる議論のなかで注目されつつある法人課税について、その背景を探り、必要とされる視点を整理することである。第3は、税源移譲と並んで地方税財源充実の柱となる地方自主課税(いわゆる地方新税)について、地方分権一括法以来の動きを総括することである¹。

1 三位一体の改革の成果と問題点

平成12(2000)年4月に地方分権一括法が施行された。国と地方を対等関係とし地方でできることは地方で行なう原則を明記したこと、機関委任事務を廃止したこと、地方債の許可制度から事前協議制への移行を決定したことなど、戦後地方自治改革に匹敵する改革が実施された。ただし、地方税財源の充実に関しては課題として残された。この課題を担うことになったのが三位一体の改革であった。その際、国と地方を通じて長期債務が累積し、とりわけ国の財政赤字が先進国ワーストワンになり、構造改革政策が本格化するという条件のもとで政策形成が進んだため、地方税財源の充実策は財政再建の課題に強く影響されることになった。

実際、地方分権一括法施行以降、財政制度等審議会、地方分権改革推進会議や財務省サイドからは、「地方の自立論」が提起され、地方交付税など国から地方への財源移転を本格的に削減すべきことが強調された²。一方、地方団体や総務省サイドは、国から地方への税源移譲による自主財源の強化こそが改革の柱になるべきだと主張した。地方交付税、国庫補助負担金の削減額の確定が先決だとする財務省サイドと、税源移譲を同時に進めるべきだとする総務省サイドの綱引きの結果として、平成15(2003)年6月の「骨太方針」が定まってくる。そこでは、4兆円規模の国庫補助負担金の削減と3兆円の税源移譲および地方交付税について、財源保障機能の縮小などの見直しの三者を一体として推進する政策スキームが決定された。

要するに、三位一体の改革は、地方交付税、国庫補助負担金を削減し、国と地方を通じた財政再建に資する改革こそ重要だとするベクトルと、税源配分と事務配分の基礎的不均衡を国から地方への税源移譲によって是正することこそ重要だとするベクトルの合成ベクトルとして誕生したものと言える。したがって、その後の推移においては、両ベクトルの

¹ 本稿は、三位一体の改革について検討した以下のような一連の論稿をベースに加筆、修正したものである。金澤史男「三位一体の改革と税源委譲・地方交付税のあり方」(『税経通信』2004年3月号)、同「『新麻生プラン』と三位一体改革」(『地方財務』2005年7月号)、同「地方財政改革のゆくえ - 分権路線から脱輪の危機」(『地方財務』624号、2006年6月)、同「ポスト三位一体改革 - 地方税財政改革の焦点」(『月刊ガバナンス』第63号、2006年7月)、同「地方交付税改革論議の再検討」(『市政』第660号、2007年7月)、同「持続可能な社会保障制度 - 財政分野の論点 - 」(『社会福祉研究』第99号、2007年7月)。

² 「地方の自立論」については、金澤史男「日本型財政システムの形成と地方交付税改革論」(『都市問題』第94巻第1号、2003年1月)参照。

対抗、綱引きのなかで施策の具体的内容が固められてきた。第1に、どの段階で税源移譲を実施するか自体が争点となり、結局、「改革と展望」の期間のなかで実施されることになった。第2に、どの税目を移譲するかが争点となり、財務省からたばこ税案、地方団体側から所得税の一部移譲と地方消費税充実案などが出されたが、結局たばこ税案が退けられて所得税の一部移譲（住民税の税率10%フラット化）に落ち着いた。第3に、税源移譲に結びつく国庫補助負担金の削減については、平成16年秋の平成17年度予算編成時には、政府側が原案を作成せず地方側が示して初めて具体化が進み、平成16年11月26日の政府・与党合意で次年度への道すじがつけられた。この結果、税源移譲は、平成18年度税制改正において所得税から個人住民税への恒久措置として実施されることになった。

三位一体の改革の成果は、国から地方への税源移譲が、基幹税である所得税を対象とし、当初予定していた3兆円規模で実現したことである。先の対抗のなかで、地方財政はモラル・ハザードを起こしているとして地方交付税の大幅削減や市町村合併を求めながら、税源移譲は先延ばししようとする動き、基幹税の移譲を回避しようとする動き、税源移譲につながる国庫補助負担金削減案の作成に抵抗する動きなど、次々と障害が立ち現れた。これを一つ一つ克服して税源移譲という目標に到達したことは、高く評価されてよい。

一方、三位一体の改革については、先述のように、合成ベクトルのもとで具体化されたものだけに、分権改革の理念に照らして問題とすべき点も指摘しなければならない。第1に、国庫補助負担金の削減において、補助率引き下げの方法が多用されたことである。国庫補助負担金による財源保障から自主財源への切り替えに当たっては、国庫補助負担金の削減が補助事業から自治事務への転換をもたらさねば自己決定権の抜本的拡充にはつながらない。ところが、補助率の引き下げでは、補助事業という枠組みは残され、移譲された税源はウラ負担に動員されるだけになってしまう。事務事業の増大が見込まれる場合は、地方への負担転嫁の手段ともなる。

第2に、公共事業関係の奨励的性格の強い補助金の削減が推進されるなかで、既存補助金の交付金化が進んだことである。むしろ、これは、ふるさとづくりや地域再生など、地方の取り組みに対する財源保障を継続し、かつ地方の裁量を拡大するという改良が加えられているのであるが、補助事業から自治事務への転換による地方の自己決定権の抜本的な拡大とはならない。むしろ、国が地方の公共事業をコントロールする新たな仕組みが形成され、国と地方の財政関係を一層複雑化させ、また従来補助金を温存させる側面も否定できない。

第3は、財源保障のトータルバランスが地方にとって非常に厳しいものとなったことである。補助金改革は「改革と展望」の時期（平成16～18年度）及び先行的に行われた平成15年度の4年間を通して実施された。「義務的な事業」を対象とする「税源移譲に結びつく補助金改革額」は、3兆1,176億円の削減となる。さらに、これとは別に「税源移譲に結びつかない補助金改革」が2兆1,110億円ある。このうち7,943億円が交付金化され、1兆3,167億円が「スリム化」された。結局、3兆1,176億円と1兆3,167億円を合わせて4兆4,343億円が削減されたことになる。

さらに、国の財源保障という点では、地方交付税の縮小が加わる。一般会計ベースでは、3年間で約2.7兆円の減少となり、また、臨時財政対策債を含めた地方受取ベースでは、実に5.1兆円の減額となったのである。

結局、国から地方への財源保障は、国庫補助負担金と地方交付税の縮減で約 9.5 兆円を減少させて初めて約 3 兆円の税源移譲が実現したことになる。地方団体にとって、約 6.5 兆円のマイナスである。これに関しては、地方側、特に富裕団体からは地方団体が行政効率化に取り組んでいることの証拠として評価する向きもある。また、特定財源が一般財源化することによって、より少ない金額で同じ厚生水準を達成できるとのシミュレーションが提示されたりもしているが、いずれの理屈にせよ、それで合理化するには、削減の程度が度を超していると言うべきであろう。三位一体の改革を国と地方を通じた財政再建に資するものにしようとするベクトルが強く作用したことが端的に反映されている。

三位一体の改革の成果を踏まえ、分権改革を一層推進するために、留意すべき点は何か。第 1 に、権限の移転を伴う国と地方の事務配分に関する新たな将来像の構築が必要となっていることである。税源移譲を国庫補助負担金の削減と直接対応させた今回の改革スキームは、一つのアイデアであったが、次のような原理的な無理を伴うことになった。

国庫補助負担金の削減は、既に 1980 年代から進展しており、残されたものの太宗は、国庫負担金の性格の強い補助金となっていた。こうした国庫負担金の対象となる義務教育費、児童手当、国民健康保険、保育所運営費などの経費は、地方の行う事務事業のうちで、最もナショナル・ミニマム的な性格が強く、それだけにもともと法令やガイドラインなどによる縛りが存在し、義務的な性格を帯びたものであった。これを兆円規模で削り、かつ分権改革として実を挙げようとするれば負担金制度自体を解消し、かつ、当該事務の完全な自治事務化を図ることが条件とならざるをえない。ところが、こうした事務再配分の方角をめぐる国民の基本的な合意を欠いたまま、三位一体の改革のスキームの実施が開始されてしまった。この点、今後同じ轍を踏まないように注意する必要がある。

第 2 に考慮すべき要素は、地方団体間の財政力格差の問題である。個人住民税所得割の 10%フラット化による税源移譲自体は、従来の個人住民税の場合よりも地域的偏在性を緩和する効果を持つ。また、平成 17 年度税制改正における法人事業税の分割基準の見直しも偏在性を是正することを目的としている。しかし、それでも移譲税源の東京への偏在性は解消されておらず、さらなる税源移譲が実現されるとすれば、この問題の抜本的な解決策が盛り込まれねばならない。

この点に関連して、あらゆる改革の前提として、地方交付税の位置づけを明確にする必要がある。政府間財政関係の様々なレベルにおいて、偏在性の緩和に最大限配慮したとしても、現行税制の大枠を維持する限り地方税全体の偏在性からくる個々の地方団体の財政力格差はかなりの程度残存する。他方、今後、国庫補助負担金の一般財源化がナショナル・ミニマム的な性格の強い事務事業で進展するとすれば、改革に伴って新たに生じる財政力格差は、地方交付税によって個々の自治体の事情に沿って正確に調整していかなければならない。そうした要請は、ナショナル・ミニマム的な性格の強い事務事業について、国が責任主体となるだろうが、地方が責任主体となるだろうが変わりはない。地方交付税について、補助金化傾向を招いてしまった交付税措置を抜本的に整理し、政策的恣意性を排除し、地方交付税制度本来の財政調整機能を発揮できるように改革することが必要である。

2 第二期三位一体の改革をめぐる論点

(1) 新分権構想と「歳出・歳入一体改革」

三位一体の改革後、「歳出・歳入一体改革」の具体的方針が焦点となった「基本方針 2006」の策定過程において、様々な提言が出された。竹中平蔵総務相の私的懇談会「地方分権 21 世紀ビジョン懇談会」（以下、「ビジョン懇」）（太田弘子座長）、地方 6 団体の設置した「新地方分権構想検討委員会」（以下、「構想委」）（神野直彦座長）、経済財政諮問会議の民間議員の提言などである。

まず、5 月 11 日にまとめられた「構想委」の中間報告は、「豊かな自治と新しい国のかたちを求めて - 『このまちに住んでよかった』と思えるように - 」と題され、分権改革のさらなる推進を謳った。そこでは、「日本の地方分権はなお、『未完の改革』にとどまっている。多くの国民の共感を呼び起こし、それを支えに改革をもう一度動かさなければならない」としている。そして、「分権改革の 5 つの視点」として、暮らしの安全・安心をつくる、東京一極集中から多様な地域をよみがえらせる、自分たちのまちのことは自分たちで決める、住民に近いところに力を集める - ニア・イズ・ベター、内政の政策立案に地方が参画し、更なる分権改革を断行する、が掲げられている。

具体的方策は、3 つの柱、7 つの提言からなる。第 1 の柱と提言は、分権改革への地方の参画、「地方行財政会議」の設置 - 「国と地方の協議の場」の法定化である。

第 2 の柱は、分権改革の税財政面での具体的方策であり、提言 2 ~ 6 からなる。提言 2 は、地方税の充実強化による不交付団体人口の大幅増であり、具体的方法は、消費税と地方消費税の割合を 4 対 1 から 2.5 対 2.5 にする、所得税から住民税へ税源移譲し、個人住民所得割を 3 % 上乘せずるとしている。提言 3 は、「地方交付税」を「地方共有税」に変更し、特例加算と特別会計借入を廃止するとともに法定率の引上げ、国の一般会計を通さず、「地方共有税及び譲与税特別会計」に直接繰入れることである。

さらに、提言 4 として、国庫補助負担金の総件数（目を単位として 439 件）を半減して、これを一般財源化すること、提言 5 として、国と地方の関係の総点検による財政再建、提言 6 として、財政再建団体基準の透明化、首長・議会責任の強化、再建団体となった場合における住民負担を求める仕組みの導入などが掲げられている。

最後に第 3 の柱として分権改革の推進方策を掲げ、平成 19 年度以降の第二期改革を、国民・国会の力で強力に推進するため、「新地方分権推進法」を制定することを提言 7 としている。

この「中間報告」が税財政面で提起している方策の特徴は、第 1 に税源移譲の具体的内容が提示されていること、第 2 に、地方交付税について、交付税率を上げたうえで、「地方共有税」に改変することが提案されていることである。

一方、「ビジョン懇」の「中間取りまとめ」（4 月 28 日）と、それを踏まえながら竹中総務相の名で経済財政諮問会議に提出された「地方財政改革について」（以下「竹中ペーパー」）（5 月 10 日）も独自の改革案を提示した。

「中間取りまとめ」では、第 1 に「国から地方へ」の改革を加速し、真の地方分権への歩みを続けなければならないこと、第 2 に、グローバルな都市間競争の時代には、独自の魅力の形成が地域の生き残りの鍵であり、地域の創意工夫を活かせる仕組みが求められていること、第 3 に、未曾有の赤字財政を解決し、人口減少下で長続きする財政構造を確立

するため、国への依存を止め、無駄のない地方財政の姿を作り上げるべきだと述べられている。

そのうえで目指すべき方向性として、第1に、国と地方の関係を「複雑重層から単純明快」へ、第2に、簡素で効率的な「小さな政府」、第3に、人々をひきつける独自の魅力と活力に溢れた地域づくり、第4に、国に依存することなく受益と負担に関する住民の選択、住民による監視（ガバナンス）をエンジンにした住民自治の実現、第5に、他地域と比較可能な基準設定と情報開示の徹底が掲げられた。

具体的方策は、「各論」として、新分権一括法の提出、地方債の完全自由化、「再生型破綻法制」の整備、税源配分、交付税改革、補助金改革、地方行革、道州制、市町村合併、都道府県と市町村の関係の見直しが列挙されている。

その内容は、「竹中ペーパー」で具体化されている。特に注目されるのは、「新型交付税」の提案および歳出削減とセットになった税源移譲の主張である。「新型交付税」は簡素化の一環であり、人口、面積を標準に配分し、原則として一人当たりの平均的歳入を保障するとしている。この導入を国の基準付けのない部分から始め、3年間で5兆円規模、10年後にさらに割合を拡大するとしている。

「竹中ペーパー」は、分権改革の理念を掲げ、税源移譲を目標に据えている点で、「構想委」と共通する面がある。しかし、のちにふれる「歳出・歳入一体改革」を率先して実行し、何よりも「小さな政府」をめざそうとする志向は、経済財政諮問会議のスタンスと共通している。

そうしたスタンスに基づいて提示された枠組は、国庫補助負担金の削減と税源移譲をセットした旧「三位一体の改革」に対して、地方歳出削減を地方財政計画と地方交付税の削減に結びつけ、これと税源移譲をセットにしようという構想と言える。そこでは、地方行革等によって歳出削減を推進する一方、税源移譲によって不交付団体の拡大を図っている。しかし、税源移譲の具体的な内容には言及されていない。

これに対して、「地方歳出と地方交付税総額の削減」を前面に押し出したのが、経済財政諮問会議の民間議員による提言「歳出・歳入一体改革 - 地方財政・交付税の改革」であった（5月10日）。そこでは地方交付税の人口、面積など簡明な基準に切替えること、過度の財源保障を見直すこと、不交付団体比率50%をめざし、相対的に財政力の高い府県や政令指定都市の交付税依存からの脱却を図ること、「自治体間の新たな水平的財政調整の仕組み」を検討することなどが制度改革の目標とされた。

さらに、「こうした制度改革を、単に個別制度の改革にとどめることなく、国と地方それぞれの財政健全化というマクロの目標に具体的に結実させることが、経済財政諮問会議として極めて重要」と述べ、個々の地方歳出の削減、地方財政計画の削減、地方交付税の削減という連鎖によって、国の一般会計の地方交付税支出を削減するという「マクロの目標」を達成するための方策が提言されている。

この提言が全面的に依拠しているのが、平成18（2006）年4月7日に経済財政諮問会議による「歳出・歳入一体改革」「中間とりまとめ」である。そこでは、2010年代初頭に基礎的財政収支（プライマリーバランス）黒字化を確実にし、2010年代半ばには債務残高のGDP比を安定的に引き下げることが目標とされた。この目標を達成するために、以下の7つの基本原則が掲げられている。

すなわち第1は、徹底した政府のスリム化により、国民負担増を最小化する、第2は、成長力を強化し、その成果を国民生活の向上と財政健全化に活かす、第3は、優先度を明確化し、聖域なく歳出削減を行う、第4は、国・地方間のバランスのとれた財政再建の実現に向けて協力する。第5は、将来世代に負担を先送りしない社会保障制度を確立する、第6は、資産売却を大胆に進めバランスシートを圧縮する。第7は、新たな国民負担は官の肥大化に振り向けず国民に還元する、である。

こうした地方歳出・地方交付税削減論が提起されるなかで、政府の一部からは、地方交付税の法定率引下げなども示唆された。地方交付税の原資不足が放置されるなかで、交付税率の引上げの是非ではなく、その引下げ論が登場したのである。したがって、地方6団体の「地方共有税」構想をめぐっては、その理念、呼称よりも地方交付税総額の現行水準によって支えられている地方サービスをどう維持するかにポイントは移行していったと見なければならない。なぜならば、この点が看過されると、「初めに地方交付税の大幅削減ありき」の改革のもとで交付税率が引下げられ、その水準ならば「地方共有税」としてもよいとされるおそれが生じてきたからである。地方交付税の配分基準を人口、面積に変更すれば、あらゆる削減に即座に対応することができる。地方交付税が保障している公共サービスのスタンダードを基礎づけているのは、積み上げ方式による基準財政需要額の算定方法であり、これを維持できるかどうか、むしろ焦点なのである。

(2) 地方交付税論議の新展開

平成19(2007)年6月12日発表の「基本方針2007」は、「21世紀型行財政システムの構築」の最後に「地方分権改革」を掲げ、「地方税財政改革の推進」として「国庫補助負担金、地方交付税、税源移譲を含めた税源配分の見直しの一体的改革」が盛り込まれた。しかし、「地方分権改革の総仕上げ」は「道州制実現」とされた。また、上記の「一体的改革」は、「検討」にとどまる一方、地方団体間の税源偏在については、「是正する方策について検討し、その格差の縮小を目指す」と、より積極的に表現されている。このように、税源移譲の政策目標としての位置づけは、三位一体の改革と比しても大きく後退することになった。

この点がより明白なのが、平成19(2007)年6月6日に公表された財政制度等審議会の「平成20年度予算編成の基本的考え方について」である。そこでは、税源移譲や税源配分見直しの必要性には触れられていない。他面で強調されているのは、この間、地方の財政状況の改善が進み、その継続が見込まれること、1980年代後半以降の地方単独事業拡大の轍を踏まず「基本方針2006」に沿って地方歳出を厳しく抑制すること、特に地方公務員人件費を抑制することである。そこには、地方は国に対してプライマリー・バランス、財政収支状況が良好だから国よりも厳しく歳出削減をすべきだというスタンスが反映している。

一方、地方交付税をめぐる議論は、水平的財政調整論への傾斜を強めている。前述の財政制度等審議会「平成20年度予算編成の基本的考え方について」では、地方税率について、「近年の税源移譲等の結果、ドイツ・北欧並の4割を超える水準となるなど 相当程度充実してきている」とし、「地方税の税率格差が主要国最大水準」であり、水平的財政調整制度の導入を含めて「偏在性是正のための具体的な仕組みを検討する」としている。ここには、2000年4月に施行された地方分権一括法の指針となった地方分権推進計画

以来、改革すべき課題とされていた歳出と税源配分のギャップの解消や片山プラン以来、総務省や地方団体が目標としてきた税源配分を国と地方で1対1とすることなどの目標は姿を消している。

しかし、地方税収比率が「ドイツ・北欧並み」となっているのは、既に確認したように、三位一体の改革が実施された平成16年度から18年度にかけて、国から地方への財源保障が大幅に削減されたことも重要な原因である。地方収入の中で国庫補助負担金と地方交付税の比率が下がれば、地方税収の比率は計算の上では上がることになる。

引き合いに出されている北欧について見ても、スウェーデン版三位一体改革において、国の財源保障削減と税源移譲はほぼ1対1であり、そうであれば地方税収比率の上昇は誇ってもよいだろう³。だが、大幅な財源保障削減の結果も織り込まれた4割という数字は、名目的な高水準という性格を帯びている。むしろ、地方が担当する事務事業に対して、国による十分な財源保障が十分行き渡っていない地方団体の存在を示唆している。

ところが、地方税制をめぐる主要課題は、税源偏在の問題への対処であるという論調が、政府文書や地方分権改革推進委員会などで強まっている。しかも、偏在の是正は、地方団体間による水平的財政調整制度で対応すべきだという主張が一部で繰り返されている。先の「ビジョン懇」では、不交付団体の増加を目標に掲げ、人口、面積を基本に配分する新型交付税導入を提唱し、原則として一人当たり平均的歳入を保障するものとしていた。その背景には、一人当たり平均的歳入を基準とするのが「財政調整機能」であり、所要経費と収入額の差額を保障する「財源保障機能」は縮小するという考え方があった。こうした考え方に沿って、交付税総額を抑制しながら新型交付税の比率が増大していけば、財政力の弱い地方団体は従来のサービス水準を下げざるを得ないし、また、不交付団体数の比率が上がったとしても、それは国の財源保障機能の弱体化が原因となるケースも生じてくる。その結果、不交付団体間の格差も広がってくるのである。

三位一体の改革で喧伝された「財源保障機能縮小論」や「地方交付税簡素化論」に基づく地方交付税の総額抑制や配分方法の簡素化は、それ自体が地方間の財政力格差を拡大するものであった。政府は、みずから問題を深刻化させ、今度はその解決を叫ぶ。しかも、解決の方向として、都市の負担で財政力の弱い地方に資金を回す水平的財政調整だけが提示されているのである。地方税原則を根底から脅かしかねない、いわゆる「ふるさと納税構想」もそうした流れに位置付くものであろう。

わが国の地方交付税制度は、基準財政需要額と基準財政収入額を各地方団体ごとに一定の基準で算定し、その不足部分について用途を直接特定しない一般財源として補填し、地方自治の財政的基盤を保障しようとする優れた制度である。国と地方を通じた歳出削減をはやるあまり、この優れた制度を動揺させる必要はさらさらない。問題は、地方交付税が保障するナショナル・ミニマムあるいはナショナル・スタンダードの水準をいかに財政力に見合ったものに設定するか⁴、そのための国民的合意を形成するかである。逆交付税などある種の水平的財政調整制度を導入するにしても、行政サービスの素材的内容を設定して所要の財政需要を算定し、各自治体の財政収入と突き合わせて不足額（余剰額）をはじき

³ 伊集守直「スウェーデンにおける1991年の税制改革」（『エコノミア』第55巻第1号、2004年5月）参照。

⁴ ナショナル・スタンダードについては、金澤史男「地方交付税とナショナル・ミニマム」（日本地方財政学会『地方財政運営の新機軸』勁草書房、2007年）参照。

出すという方式は、堅持されてしかるべきである。なぜなら、その方式を通じて、初めて財政調整機能と財源保障機能の一体化された水準が明らかになるからである。

3 分権論議と企業課税の問題

現在、分権改革の要点は、地方の自主税財源の充実を図ることである。その最も有力な方法は、国から地方へさらなる税源移譲を実現することである。ところが、既に見たように、この間の分権論議は、地方税の偏在性を強調し、地方団体間の水平的財政調整論に傾斜しがちである。さらに、その過程で、偏在性の基となっている地方法人課税が取り上げられ、その負担水準のあり方までが一部で問題にされるに至っている。日本における国と地方を通じた企業負担の水準がどのようなものであるか、あらためて検証することが必要となっている。

議論の前提として、あるべき国民負担率について、どのような国民的な合意が形成されているかという問題がある。そこでは、当然のことながら、国税と地方税を合わせた租税負担だけでなく社会保険料負担を加えた総体としての水準が問題となる。例えば、「社会保障の在り方に関する懇談会」（平成 18 年 5 月、最終報告）では、持続可能という観点からは、社会保障給付全体の伸びを経済成長に見合う程度に抑制するなど潜在的国民負担率 50%程度を上限として定めるべきだという意見と、まずは社会保障のあるべき姿や制度の効率化の議論をすべきであり、先に 50%の上限ありきの議論は適当ではないとの意見が対立したままであった。それでも、「基本方針 2004」では、「例えば、潜在的国民負担率で見てその用途を 50%程度としつつ、政府の規模を抑制する」とされており、政府の基本的スタンスとなりつつある。

いま、国民負担率の水準を 2000 年代初頭の時点で国際比較してみると、日本の国民負担率は、35.9%で、アメリカの 32.6%よりは高いものの、イギリス、ドイツ、フランス、スウェーデンよりはかなりの程度低くなっている⁵。それでも財政赤字を含めると、潜在的国民負担率は 44.8%となり、イギリス、ドイツの水準に接近してくる。問題は、いまだ直接の負担となっていない潜在的国民負担率をめぐる議論が堂々めぐりしているなかで、財政赤字をどう解消していくかの議論がまったくされていないことである。

近年浮上している消費税増税論は、基本的には年金財政目的税として構想されており、社会保険料負担に代替するものとして想定されている。この場合、社会保険料で賄われていた基礎年金部分の労使折半負担部分が、それぞれ税負担に振り替わることになる。とすれば、国庫負担割合の引上げがされたとしても、社会保険料負担と税負担を合わせてみた場合、全体の国民負担は変わらず、また、その財源は財政全体の歳入・歳出ギャップの解消にはつながらないのである。

社会保険料負担を企業活動のコストとして強く意識し、国際競争力を保持する観点から、その抑制を求める考え方は、1990 年代半ば以降の構造改革政策のもとで底流に一貫していた。そこで、日本における企業負担の実態はどうなっているのかが問題とならざるを得ない。今回、本ワーキンググループでは、企業負担の国際比較に関する推計を試みた（詳しくは第 8 章参照）。負担の中身としては、中央政府の法人課税だけでなく、地方の事業課

⁵ 日本は 2006 年度、他国は 2002 年度の数値。財務省ホームページによる。

税、さらにイギリス、アメリカにおいて、不動産を対象とする企業負担が一般化していることを踏まえて不動産課税を加えてある。他方、社会保険料負担も積み上げることとなるが、注意すべきはアメリカの扱いである。アメリカの場合、給与所得者のほとんどが、労使折半の負担で民間医療保険に企業単位で加入しており、かつ、その内容は連邦政府、州の強い規制のもとに置かれて運営されている。したがって、これは準公的負担と考えられる⁶ので、民間医療保険負担として加えてある。

それらの留意点を踏まえたうえで、企業負担の総体について、各国の水準を比較すると、日本の場合、イギリスよりはやや高いものの、ドイツとほぼ同水準であり、イタリア、フランスよりはかなりの程度低い。また、「小さな政府」のモデルとされるアメリカよりも明らかに日本の企業負担は軽いことが判明する。したがって、国際競争力を企業負担の面で捉えてみても、日本の場合、決して阻害要因になっているとは言えないのである。

さらに、そもそも国際競争力とは何かという問題もある。あるべき国民負担率を議論している政府の各種審議会においても、国際競争力への公的負担水準の影響度は数%に過ぎないとの資料も提出されている。また、例えばよく引合いに出される世界経済フォーラム（World Economic Forum）の国際競争力指標は、制度環境（透明性や司法の独立）、インフラストラクチャー、市場の効率性、技術革新レベル、マクロ経済均衡、保健・初等教育の整備などで構成されている。財政基盤のしっかりとした公的部門が、教育や研究開発に重点的に投資できる制度インフラが整備されることこそが国際競争力を形造るというのが、グローバル・スタンダードなのである。実際、この指標によれば、公的部門の大きなフィンランド、スウェーデン、デンマークが2～4位にランクされている。公的債務を増加させたアメリカは順位を下げて、日本もそれが大きなマイナス要因となっていることに留意すべきである⁷。

4 地方自主課税活用の動向と地方環境税の可能性

地方税財源の充実方策のなかで、もう一つの柱となるのが、地方自主課税（いわゆる地方新税）である。平成12（2000）年4月に地方分権一括法の施行から7年が経過しようとする時点において、その特徴と可能性を検討してみたい。その際、施策目的を明確にした住民税の超過課税についても、地方新税の動きの重要な一環として位置づけて検討の対象とする⁸。

(1) 地方新税の動向

一般に地方新税と称されているものは、平成18（2006）年4月現在、課税形態によって次の4つに分類できる⁹。第1は、法定外普通税である。平成12年以降創設されたものに

⁶ アメリカの民間医療保険制度については、中浜隆『アメリカの民間医療保険』日本経済評論社、2006年、参照。

⁷ World Economic Forum, *Global Competitiveness Report 2006-2007*, (WEFホームページ)。

⁸ 本稿四は、金澤史男「地方新税の動向と地方環境税の可能性」（『地方税』第58巻第4号、2007年4月）をベースとして加筆、修正したものである。なお、同「地方環境税と水源環境保全施策評価の課題」（『月刊浄化槽』第367号、2006年11月）も参照。

⁹ 法定外税、超過課税については、(財)日本都市センター編『自治体・税源確保と「法定外税」』2001年、(財)日本税務研究センター『地方税の法的課題』日税研論集46号、2001年、神野直彦・自治・分権ジャーナリストの会編『課税分権』日本評論社、2001年、外川伸一『地方分権と法定外税』公人の友社、2002年、碓井光明「法定外税をめぐる諸問題(上)(下)」(『自治研究』第77巻第1号、第2号、2001年1月、2月)沼尾波子「課税自主権の論理と実態」(池上岳彦編『地方税制改革』自治体改革7、ぎょうせい、2004年)を参照。地方環境税については、仲上健一「地域環境税の制定と政策的展開」(土屋正春・伊藤達也編『水資源・環境研究の現在』成文堂、2006年)も参照。

市町村法定外普通税として歴史と文化の環境税（太宰府市）、使用済核燃料税（薩摩川内市）、狭小住戸集合住宅税（豊島区）、都道府県法定外普通税として臨時特例企業税（神奈川県）がある。もっとも、法定外普通税は、地方分権一括法施行以前にも存在しており、平成 11 年時点で市町村において砂利採取税（5 団体）、別荘等所有税（1 団体）、都道府県において石油価格調整税（1 団体）、核燃料税（11 団体）、核燃料物質等取扱税（1 団体）、核燃料等取扱税（1 団体）が課税されていた。平成 12 年以降も砂利採取税が 3 団体となったが、他はそのまま継続している。

第 2 は、平成 12 年に創設された法定外目的税である。市町村税として、遊漁税（山梨県富士河口湖町）、一般廃棄物埋立税（多治見市）、環境未来税（北九州市）、使用済核燃料税（柏崎市）、放置自転車等対策推進税（豊島区、ただし未収のまま廃止）、環境協力税（沖縄県伊是名村）がある。このうち環境未来税は、実質的な産業廃棄物埋立税であり、環境協力税は、旅客船・飛行機等により入村する者に課税するものである。

都道府県法定外目的税としては、産業廃棄物を対象とするもの（25 団体）、宿泊税（東京都）、乗鞍環境保全税（岐阜県）がある。このうち最前者には、最終処分場と中間処理施設を対象とする産業廃棄物税（三重県、滋賀県、青森県、岩手県、秋田県、奈良県、山口県、新潟県、京都府、宮城県、熊本県、福島県、愛知県、沖縄県、福岡県、佐賀県、長崎県、大分県、鹿児島県、宮崎県）および産業廃棄物減量税（島根県）、循環資源利用促進税（北海道）、最終処分場のみを対象とする産業廃棄物処理施設税（岡山県）、産業廃棄物埋立税（広島県）、産業廃棄物処分場税（鳥取県）がある。

第 3 は、一般に銀行税（東京都、大阪府）と呼ばれるものである。これは事業税について、「事業の状況に応じ……所得及び清算所得によらないで」課税しようという地方税法第 72 条の 19 の規定を利用し、業務粗利益を課税標準として独自に設定する一種の外形標準課税である。

第 4 は、住民税の超過課税の方式をとるものである。そのほとんどは、名称は様々でも森林保全、水源環境保全を目的としている。すなわち、森林環境税（高知県、愛媛県、鹿児島県、福島県、奈良県、大分県、宮崎県）、おかやま森づくり県民税（岡山県）、森林環境保全税（鳥取県）、水と緑の森づくり税（島根県、富山県）、やまぐち森林づくり県民税（山口県）、水とみどりの森づくり税（熊本県）、いわての森林づくり県民税（岩手県）、森林づくり県民税（静岡県）、琵琶湖森林づくり県民税（滋賀県）、県民緑税（兵庫県）、紀の国森づくり税（和歌山県）、水源環境税（神奈川県）であり、神奈川県調べによれば、平成 19 年 3 月現在、実施ないし導入決定が 24 県に上ぼっている。

(2) 地方新税の種類

この間、地方新税として条例化されたものは、およそ以上のとおりである。もっとも、その背後には、検討の対象となった新税が数多く存在している。かつて神奈川県地方税制等研究会は、「生活環境税制」として多くの新税を例示していたし、豊島区区税調査研究会も 10 の新税を検討の俎上に乗せていた。また、財団法人東京税務協会が平成 18（2006）年 10 月末現在で調査した「新税構想の実施・検討状況」では、実施されたものを含めて 150 近い新税構想の具体的な動きが報告されている。

こうした多くの構想のなかで、どのような新税が具体化したのか、また導入されても継

続しえなかったものがあるなかで、どのような新税が定着したのか、地方分権一括法施行から7年が経とうとしている今、様々な取り組み、市民、企業の反応と行政の対応などの経験が重ねられ、一定の整理ができる段階に入ったのではないかと考えられる。

さしあたり、この点を考える素材となるのは、どのような新税が導入過程で困難に直面したか、あるいは結局定着しえなかったかである。まず、実現できなかったものとして、勝馬投票券発売税（横浜市）がある。そこでは、公益法人課税であり他の公共性の高い組織への影響が懸念されること、課税対象が市内馬券発売者1団体のみであり課税の普遍性に疑念があること、国庫納付金と環境整備費交付金など既存制度との関係を整理する必要があることなどが問題とならざるを得ない。ミネラルウォーター税（山梨県）も、多くの水利用者が存在するなかでミネラルウォーター製造業者のみに課税した場合、課税の普遍性・公平性の問題が指摘された。

定着しえなかったものに銀行税がある。課税対象となった大手銀行は東京都を提訴し、1審、2審で東京都側は敗訴、結局平成15年9月に和解が成立した。その内容は新税施行当初に遡って税率3%から0.9%に引下げ、差額は還付加算金とともに返還するというものであった。銀行税は、もともと5年間の時限付きであったが、内容的にみても定着しえなかったものと言ってよいだろう。最初から特定の業種と規模に課税対象が著しく限定され、やはり課税の普遍性・公平性が問題視された。

新税としては未実現ないし未定着となったが、問題解決に向けて新たな道へと歩み出す契機となったケースもある。放置自転車等対策推進税（豊島区）は、平成15（2003）年12月に条例が制定され平成18（2006）年度から課税予定であった。しかし、鉄道事業者の責務や駅前整備のあり方に関する議論が進むなかで、鉄道事業者の協力による駐輪場確保の見通しが立ったため平成18年7月に区議会で廃止の決議がされた。また、すぎなみ環境目的税（杉並区、いわゆるレジ袋税）は、平成14年3月に条例が制定されたが、零細小売業者の負担の問題や「税」という権力的手段によるべきかの疑問が出され、また、課題の全国的性格と地方税の地域限定的性格とのギャップなども指摘された。そこでレジ袋規制の全国的政策の実施が環境大臣に提言される一方、地域自主協定によるレジ袋有料販売の実験が行われるなかで、住民の自発的取り組みを重視する方策が模索されている。

概して、未実現、未定着となった新税は、特別の利益や生活環境・自然環境への悪影響への補償を求めるといった課税対象の選定理由が鮮明でわかりやすい反面、それだけに少数の特定の業種や施設に課税が限定されている点が、多くに共通する特徴として指摘できる。

未実現、未定着となったもう一つのタイプは、駐輪場の増設やレジ袋の軽減という新税構想の政策目的は妥当であっても、それを実現する政策手段として新税導入が唯一最適の選択肢であるかが問われたケースである。目的と手段の微妙なズレは、課税の普遍性・公平性が担保されるのか、徴税コストが妥当な水準であるか、これらの問題を含めて権力的手段の発動が納税者の納得を得られるかどうかという点から生じてくると考えられる。

以上を踏まえて、逆に実現し定着した地方新税を分類すると、少なくとも次の4つの類型を見出すことができる。第1は、国税で網のかかっている担税力に着目し、地方税収の安定化を図ろうとするものである。具体例としては、法定外普通税の臨時特例企業税（神奈川県）がある。

第2は、域外から入り込み特別な財政需要を引起こしながら、その負担をしないフリー

ライダー的存在を捕捉するもので、税収は主としてその財政需要に充当することが想定されている。具体例としては、遊漁税、環境協力税、乗鞍環境保全税、宿泊税、歴史と文化の環境税があり最後者以外は法定外目的税である。歴史と文化の環境税にしても、実質的に施策目的が想定されている。

第3は、環境に負荷を与える行為・物質に課税するもので、インセンティブ課税を基本とするが税収は政策目的に沿った使途に充当するものである。具体例としては、産業廃棄物税などであり、既に見たように、25道府県で導入されている。

第4は、特定の環境施策の財源調達を確実にを行うために広く住民に超過課税するものである。具体例としては、森林環境税、水源環境保全を目的とし県民税の超過課税方式をとるものであり、導入済みあるいは導入を決定している自治体が、既に触れたように24県に上ぼっている。

このうち、第1の類型については、本来、さらに多くの自治体が工夫し創設に挑戦すべきものと考えられる。地方分権一括法に盛り込まれた分権改革の精神は、法定外税は法定税に関する地方税法の枠内でしか適法性を持たないとする従来の考え方を転換し、総務省の判断する3消極要因の範囲内であれば、少なくとも政府は積極的に地方新税を認めようとする趣旨のはずだからである。しかし、現実には国に有力な税源をほとんど先取りされており、法定税もこれに準じているので、新たな制度創設は難しいのが実情であろう。

とすれば、地方新税は、特殊な財政需要の発生とその原因者に負担を求めようとする第2の類型、環境目的のインセンティブ課税を基本とする第3の類型、環境政策など自治体の独自政策の財源調達を目的とする第4の類型の3つのタイプに収斂しつつあると、ひとまずまとめることができる。

(3) 地方環境税の特徴と可能性

注目されるのは、上の第3の類型、第4の類型で具体化されている新税のほとんどが環境政策に関わるものということである。いま、第3の類型について言えば、地方分権一括法以前にも存在していた核施設等への法定外税も、このタイプに属している。さらに今後、インセンティブ課税の典型である炭素税の地方版（地方炭素税あるいは炭素税収の地方譲与）などが検討の対象となつてこよう。

さて、ここで特に取り上げたいのは、最近急速に広まりつつある森林環境税等を創設する動きである。全国47都道府県の過半にまで広まったことの意義は、さしあたり次の3点である。第1は、森林の荒廃状況と水の保全・再生の重要性、緊要性が広く国民のレベルで認識されてきたことである。その背景には、地球温暖化や地球規模での森林の減少など地球環境問題への国民の関心が高まっており、身近なところから行動していこうとする気運が高まっている状況がある。

第2は、税を活用した環境政策の具体化という点で地方の先進性を示していることである。地方分権の長所のひとつは、多様な自治体が様々な革新的政策の実験場として競争が生まれ活性化するところから生じる。それぞれの地域の多様な特性を人為的に塗りつぶしてしまつては、この長所は発揮できない。稜線上に多くの県の境界がある県域という単位は、河川の広域的な流域を形成しており、森林の公益的機能や森林の水源涵養機能について考える母体として有効に機能したと言える。この条件が活用され、国に先んじて環境政

策の具体化が進められつつあると言える。

第3は、森林環境税、水源環境税という参加型税制という新たな地方環境税の概念が形成されつつあるということである¹⁰。このタイプの地方環境税は、課税形態としては県民税の超過課税方式であり、総合的分類では、環境政策の財源調達を目的とするものとなる。既存財源による施策に付加すべき先進的な施策の展開、施策内容の質の向上、あるいは既存施策のテンポを上げることなどが目的となる。換言すれば、「標準的サービス水準を超える、その施策のためには新たな税を負担してもよい」という住民の合意が支える税制なのであり、ここに「参加型」となるべき必然性がある²。

「参加型」とは、税制導入過程における施策内容を含めた県民議論、徴税・納税過程における関心の喚起だけが対象領域となるわけではない。新たな施策を実施する必要性が新税創設の前提となっている以上、むしろ導入後において、現実の施策展開のなかで所期の目的が十分に達成されているかどうか、住民の強い関心が注がれることになる。それが十分な水準に達していなければ、住民の合意はキャンセルされ新税の維持は困難となろう。この作業は、議会を通じて住民の声を反映させていくチャンネルと協力し、両者が車の両輪のように進んでいかねばならない。地方環境税がこうした「参加型」としての新しい性格を具備しつつあることに注目すると、環境政策の新展開という意味でも、自治体政策の新機軸という意味でも従来の自治体政策を超えていく可能性を感じるのである。

¹⁰ 参加型を前面に掲げているものとして高知県の森林環境税、神奈川県の水源地環境税がある。後者について、神奈川県監修『参加型税制・かながわの挑戦 - 分権時代の環境と税 - 』第一法規、2003年、高井正・其田茂樹・清水雅貴「地方環境税の現状と課題 - かながわ水源環境保全を事例に - 」(日本地方財政学会第14回大会報告、於、東洋大学、2006年5月27日)を参照。また、高井正「森林環境税の論点と住民自治」(『都市問題』第96巻第7号、2005年7月)、諸富徹「森林環境税の課税根拠と制度設計」(日本地方財政学会編『分権型社会の制度設計』勁草書房、2005年)も参照。