

【論 説】

地方税の現状と課題についての一考察

A study of Japan's local tax situation and issues

関 口 博 久

目 次

はじめに

I 地方税とは

- 1 地方税の機能
- 2 地方の収入の中での地方税の位置づけ

II 地方税の現状とあるべき姿

- 1 現状の地方税の特徴
- 2 地方税のあるべき姿
- 3 近時の改正

III 今後の対応

- 1 国・地方を通じる税体系
- 2 偏在性が少なく安定性のある税の確保
- 3 超過課税、法定外税
- 4 外形標準課税

おわりに

はじめに

地方公共団体の経済活動を賄う糧の一つである地方税は、国・地方を合わせた時の経済状況、とりわけ財政状況を踏まえて、毎年度の税制改正において多くの規定が整備され制度化される。本稿は我が国の地方税制に関する基礎的な考察として、現在の我が国の地方税制の状況とこれまで議論されてきた地方税のあるべき姿を踏まえて、今後の地方税制についていかなる対策が必要かを検討するものである¹⁾。

I 地方税とは

本稿では、地方税とは、地方公共団体が、特別の給付に対する反対給付ではなく、その行政活動に要する経費を賄うための資金を調達する目的で、その課税権に基づき強制的に徴収する金銭であると定義する。Iでは、そのような地方税の基本的な整理として、そもそも地方税はどのような機能を持っているのかということ、我が国における地方公共団体の収入における地方税の位置づけについて検討する。

1 地方税の機能

(1) 租税の機能

地方税は地方公共団体が賦課徴収する租税であり、国が賦課徴収する国税に対するものである。地方税も租税であることから、地方税の機能の前提として、そもそも租税の機能とはいかなるものであろうか。租税の機能には以下のようなものがある。

① 公共財の資金調達

政府は、国民に各種の公共財を提供する必要がある、その提供には費用がかかりそれを賄う資金が必要となる。公共財は、基本的には社会の構成員が広く便益を受けるものであり、個々人にとっての受益と負担とを直接結び付けることが難しい性格のものであり、公共財の費用は価格を付けその対価を調達できないことから、直接の反対給付を伴わない租税という形で賄うことになる。

② 所得の再分配

市場による所得や資産の分配は、遺産や先天的能力など個人の努力以外の要因による格差が存在することなどから、社会的に見て望ましいものになるとは限らない。税制は、個人所得課税や相続税の累進構造などを通じて、社会保障給付などの歳出とあいまって、所得や資産の再分配を図る機能を担う。

③ 経済の安定化

所得課税や法人課税は、好況期には名目経済成長率の伸び以上に税収が増加して総需要を抑制する方向に作用し、不況期には逆に税収の伸びが鈍化して総需要を刺激する方向に作用することで、制度改正などを伴わず自動的に景気を安定化する役割を果たしている（ビルト・イン・スタビライザー）。また、政府の裁量によって景気変動に応じた増減税を行うことによって総需要と総供給のバランスを取っている（フィスカル・ポリシー）。

(2) 地方税の機能

租税の機能を踏まえた上で、地方税の機能について考えるとその機能は租税の機能と比して狭くなる。というのも、公共財の資金調達以外の他の二つの機能については、以下の点で地方税が担うことが難しいからである。まず、所得の再分配機能については、再分配政策については全国平等に画一的に行わざるをえないことから、基本的には前述の通り国税である所得税や相続税の担うものである。次に経済の安定化機能についても、景気調整等は、一国全体の経済政策の責任を負う国の仕事でもあることから、国税である所得税や法人税の増減税等によるものが基本となる。

ゆえに、地方税の第一義的な機能は、公共財の資金調達と考えられる。すなわち、地方公共団体は、住民に各種の地方公共財を提供する必要があり、その提供には費用がかかりそれを賄う資金が必要となるので、その資金を賄うものが地方税である。

2 地方の収入の中での地方税の位置づけ

地方公共団体は、住民に対してさまざまな地方公共財・地方公共サービスを提供するために資金を必要とするが、地方税と共にその他の多くの種類の収入を得ている。そのような多様な地方収入の中で地方税はどのように位置づけられるであろうか。

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

(1) 理想の収入

地方の収入とは、地方公共団体が各種の経費に充てるための財源となるべき現金を収納することである²⁾。国と比した場合、国がその収入源として租税収入を基礎としているのに対して、地方公共団体は、地方税を始めとして、地方譲与税、地方特例交付金、地方交付税、国庫支出金、使用料・手数料、地方債といった多様な収入を有する。

そのような地方の収入は上記のように多様であるが、その性質等によって一定の分類をすることができる。まず、徴収の責任の所在に着目した分類としての自主財源と依存財源、次に使途に着目した分類としての一般財源と特定財源、さらに、収入の継続性と安定性に着目した分類として経常財源と臨時財源という分類である³⁾。

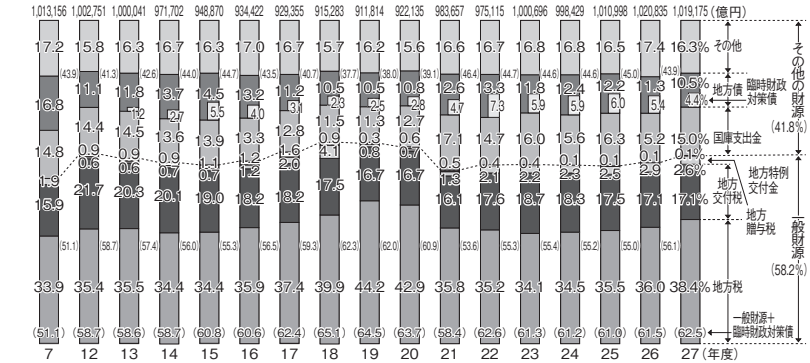
地方の収入として最も理想的な収入を考えると、地方公共団体の財政運営は、地域住民の意思に基づいて自主的に運営していくことが望ましいことから、自主財源かつ使途の特定されていない一般財源であり、毎年安定した収入である経常財源であるような財源が理想的には望ましいものということになる。そのように考えると、地方税は、いずれにも当てはまることから、地方公共団体の理想の収入源は地方税によるものとなる。

(2) 地方の収入の中の地方税

地方公共団体の収入の構成比の推移は、図1のとおりである。直近の平成27年の決算までも含めて、基本的には、地方税、地方交付税、それに続く国庫支出金、地方債という4種類の収入で全体の8割以上を占めている。年度により税収は必ずしも安定はしていないが、地方税が地方の収入の中で約4割と最も大きな割合で推移している。

以上の通り、地方の収入の中における地方税の位置づけは、地方の収入の中でも最も理想的なものであり、現実にも多様な地方公共団体の収入の中で最も大きな割合を占め続けている。

図1 歳入純計決算額の構成比の推移



(注) 国庫支出金には、交通安全対策特別交付金及び国有提供施設等所在市町村助成交付金を含む。
出所：地方財政白書

II 地方税の現状とあるべき姿

Iで検討した通り、地方税は地方公共団体の収入の中でも理想的なものであると共に、現実的にも最大の収入源となっている。IIでは、そのような地方税の現状を踏まえた上で、地方税のあるべき姿として伝統的な地方税原則、21世紀に入ってからの政府税制調査会での議論を整理した上で、近時の税制改革について示す。

1 現状の地方税の特徴

我が国の現状の地方税の主な特徴としては、以下のようなものがある。

① 多様な税目

地方税法が規定する地方公共団体が課すべき税目としての法定税として、道府県が課す道府県税と市町村が課す市町村税に区分されると共に、いずれも普通税と目的税に分けられ、多くの税目が存在する。さらに、法定外税として各地方公共団体が独自の課税をする余地もある⁴⁾。

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

② 不安定な税収

個々の税目を見れば、安定しているものもあるが、景気の変動を受けやすい税目もあり、全体としての地方税収は図1でも示されるように必ずしも安定していない。

③ 地方公共団体間での税収格差

個々の地方公共団体について見ると、税収に格差がある。平成27年度決算額においては地方税全体の中で東京都17.4%、大阪府7.2%、愛知県7.0%を占めており、都市部に税収が偏っている傾向がある。

2 地方税のあるべき姿

(1) 地方税原則

① 租税原則

租税原則とはどのような租税をどのような理念に基づき課税すべきかといった税制の準拠すべき一般的基準を追求して説かれたものである。我が国の場合で考えれば、毎年度の「税制改正」においても、その基本的前提として位置づけられる。

現在の我が国の租税原則は、「公平」、「中立」、「簡素」が基礎とされている⁵⁾。「公平」の原則とは税制の基本原則の中でも最も大切なものであり、様々な状況にある人々が、それぞれの負担能力（担税力）に応じて分かち合うという意味。水平的公平と垂直的公平とがあり、さらに、近年では世代間の公平が一層重要とされている。「中立」の原則とは、税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることがないようにするという意味である。「簡素」の原則とは、税制の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするということである。

② 地方税原則

租税原則の中でも地方税特有の重視されるべき原則として地方税原則が存

在する。その理由として、地方税を課する場合、国税を課す場合と比べて、地方公共団体の特徴を考慮する必要があると考えられる地方税原則については、さまざまな論者によって議論がなされているが、基本的には以下のような原則が存在する。

- ・ 十分性・普遍性：十分性とは地方公共団体が地方行政サービスを提供するために、十分な税収を確保することが必要だとする原則である。普遍性とは、地域偏在性が少なく全国的に普遍的に存在するものであるべきということである。
- ・ 安定性：安定性とは、各地方公共団体の毎期の税収入が安定的に確保されるような税目であるべきということである。
- ・ 伸張性：伸張性とは、社会の発展と共に、質量の両面において拡大する行政サービスへの需要に対応するために、地方税もこうした行政サービスの経費を補うために、収入を上げる必要があるというものである。
- ・ 伸縮性：収入の伸縮性とは、地方公共団体が提供する行政サービスの水準は、地方公共団体自らの意思によって決定すべきものであり、それに必要とされる経費をまかなう収入についても、地方公共団体自身の意思によって増減させることが可能でなくてはならないというものである。
- ・ 負担分任性：負担分任性とは、行政サービスの受益者である地域住民がその行政サービスの対価を負担しあうというものであり、広く一般住民がその地方公共団体の経費を負担する必要がある。
- ・ 応益性：応益性とは、地方公共団体からの行政サービスを享受する地域住民に、この行政サービスからの便益に応じて租税負担を配分するというものである。
- ・ 自主性：自主性とは、地方公共団体の課税権は地方税法の定める一定の枠組みの中で、税種を選択や地方税の課税標準や税率を決定できるというものである。

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

（2） 政府税制調査会の答申

近時の地方税のあるべき姿としては、様々な考え方があろうが、その一つとして政府税制調査会の答申がある。この政府税制調査会の答申においても租税原則、地方税原則を基礎としており、以下 2000 年以降の地方税について述べられた主な答申を引用すると共に、そこから現代における地方税のあるべき姿を検討する。

① 2000 年 7 月 政府税制調査会「わ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—」第一 基本的考え方 四 税制の検討の視点 4 地方分権と地方税財源の充実確保 (4) 地方税財源の充実確保方策の方向「上に述べた基本的な考え方に沿って地方税の充実確保を図る際には、所得・消費・資産等の間における均衡がとれた国・地方を通ずる税体系のあり方等を踏まえつつ、税源の偏在性が少なく税収の安定性を備えた地方税体系を構築することが重要です。地方税の基幹税目の中では、個人住民税や固定資産税は、安定的で税収の変動が少なく、どの地方公共団体にも税源が広く存在し、その偏在が少ないという性格を持っており、また、地方消費税は、清算を行うことにより、同様の特徴を有しています。個人住民税は地域住民が地域社会の費用の負担分任の原則の下に負担する税であり、受益と負担の明確化という観点や自治意識の涵養という点からその充実が望ましいと考えられます。地方消費税については、福祉・教育など幅広い行政需要を賄う税として重要な役割を果たしており、今後その役割がますます重要なものになっていくと考えられます。また、市町村の基幹税目である固定資産税についても、引き続きその安定的な確保に努める必要があります。」(5) 課税自主権の活用「地方公共団体の課税自主権の尊重の観点から、現在、超過課税と法定外税（法定外普通税及び法定外目的税）が地方税法上認められています。超過課税は、地方税法上標準税率が定められている税目について、標準税率を超える税率で課税するものであり、平成 11 年 4 月 1 日現在で、都道府県で延べ 53 団体、市町村で延べ 2,409 団体が実施しています。法定外税

については、地方分権推進の一環として、課税自主権の尊重、住民の受益と負担の関係の明確化、地方公共団体の課税の選択の幅の拡大などの観点から、法定外普通税については、許可制が自治大臣の同意を要する協議制に改められ、税源の所在や財政需要に関する事項が協議事項から外されるとともに、新たに法定外目的税の制度が創設されました。法定外普通税は、平成12年4月1日現在で、都道府県で14団体、市町村で4団体が課税しています。地方公共団体では、財政事情が大変厳しいということもあり、地方分権推進のための制度改正の趣旨も踏まえて、課税自主権の活用について積極的な検討が始まっています。地方公共団体が、地域住民の意向を踏まえ、自らの判断と責任において、課税自主権を活用することにより財源確保を図ることは地方分権の観点から望ましいものです。その際、公平・中立などの税の原則に則ることが必要です。また、国においてもできるだけこれらの動きを支援する必要があると考えます。」

② 2003年6月 政府税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」

第二地方分権と税制 ニ 今後の対応の方向「いわゆる三位一体の改革については、国と地方の役割分担を見直し、国庫補助負担金の整理・合理化や地方交付税の財源保障機能のあり方を検討し、税源移譲を含め国と地方の税源配分のあり方について根本的に見直すべきである。その際、国・地方それぞれの財政事情や個々の自治体に与える影響を考慮に入れる必要があろう。また、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。主要な税源は国・地方の法定税目とされていることなどから、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。課税自主権の活用は、地域における受益と負担の関係の明確化につながるものであり、これを更に活用しやすくなるよう検討を進める必要がある。課税自主権の活用に当たっては、公平・中立などの税の原則に照らし十分な検討が行われることが望ましく、住民と正面から向き合い、自らの責任と負担で施策を進める姿勢が求められる。」

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

③ 2007年11月 政府税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」

第1総論 2. 経済・社会・地域の活力を高める税制「国民がゆとりと豊かさを実感でき、個性豊かで活力に満ちた地域社会を実現する観点から、地方分権改革に取り組んでいく必要がある。地方の活力を取り戻すためにも、地方の自立を推進し、真の地方分権を確立しなければならない。納税者が身近なところで税を納め、その用途をチェックすることの意義も大きい。こうした地方分権の観点から、国・地方の財政状況、国・地方の税体系のあり方等を考えながら、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し、地方税の充実確保を図ることが重要である。また、地方公共団体間で財政力に格差があることを踏まえ、地方間の税源の偏在を是正し、その格差の縮小を目指すことが喫緊の課題となっていることから、総合的な検討を進め、早急な対応を図るべきである。」

④ 2014年6月 政府税制調査会「法人税の改革について」

「国・地方の法人税率の3分の1を地方法人課税が占めることを考えれば、地方法人課税の見直しは、法人税改革の重要な柱である。地方税は行政サービスの対価を広く受益者で負担するという「応益課税」の考え方が重要であることを踏まえ、住民税や固定資産税を含む地方税全体のあり方と、そのなかでの法人課税の位置づけを再検討することが必要である。立地競争力を高めたり、新規開業を促したりすることは、地方の経済活力においてもきわめて重要であり、その意味でも法人に過度に依存することがないように法人課税の位置づけを再検討しなければならない。地方法人課税については、応益課税の観点から、企業間で広く薄く負担を担う構造にすることが必要である。応益課税としての性格の明確化や税収の安定化といった趣旨で、平成15年度には法人事業税の外形標準課税が資本金1億円超の法人を対象に導入され、すでに定着している。この外形標準課税についても、事業活動規模に対し課す税として企業間でより広く薄く負担を担う構造にするために一段の見

直しが求められる。また、国税と同様、企業の選択を歪めないという中立の観点からの見直しも必要である。」

⑤ 2015年11月 政府税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた税制のあり方に関する論点整理」

第1部 今後の税制のあり方の検討にあたっての論点整理 II. 個人所得課税の改革にあたっての基本的な考え方 4. 地域の公的社会サービスを支える個人所得課税のあり方「人口減少や高齢化が地域ごとに様々な様相で進行し、また、働き方が多様化し家族のセーフティネット機能が低下するという社会状況の変化がある中、若年層・低所得層が意欲を持って働き、安心して結婚子どもを産み育てることができる社会を構築するためには、その基盤として、地方公共団体が地域の実情に即した住民サービスを維持・充実させ、地域における社会的なセーフティネットとしての役割を果たすことが必要不可欠である。このため、地方税である個人住民税を考える場合、若年層・低所得層の税負担への配慮等の観点から個人所得課税改革の中で税制のあり方を検討するのみでなく、地方公共団体が住民サービスを提供することが社会的セーフティネットにおいて重要な位置を占めていることを踏まえたその財源の適切な確保という観点が極めて重要である。この観点から考えると、税源の偏在性が小さく税収が安定的な、地方自治を支える基幹税としての個人住民税の果たす役割は、今後とも重要である。」 III. 資産課税の改革にあたっての基本的な考え方 4. 固定資産税の見直しにあたっての考え方「固定資産税は、どの市町村にも広く存在する固定資産を課税客体とし、その保有と市町村の行政サービスとの間の受益関係に着目して、毎年経常的に課税される財産税であり、税源の偏在性が小さく税収が安定的な市町村の基幹税である。土地に係る固定資産税については、バブル期の地価の上昇等を背景として、公的土地評価の均衡化・適正化を図るため、平成6年度の評価替えにおいて、地価公示価格の7割を目途として宅地の評価を実施するとともに、各宅地の評価額の上昇割合にばらつきが生じたことから、税負担が急

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

増しないよう、なだらかな負担調整措置や住宅用地の課税標準の特例措置の拡充等が講じられた。その後、地価が大きく下落する中で、平成9年度税制改正において、負担水準の均衡化をより重視した負担調整措置が導入され、平成18年度税制改正では、負担水準が低い宅地について均衡化を促進する負担調整措置の見直しが行われた。また、平成24年度税制改正において、住宅用地の課税標準額を前年度課税標準額に据え置く措置が段階的に廃止された。このように、負担水準の均衡化・適正化を図ってきた結果、負担水準の均衡化は相当程度進展したが、一部ばらつきが残っており、課税の公平の観点からさらに促進することが必要である。今後、人口減少、高齢化が進展していく中、市町村が住民サービスを提供するために必要となる財源として、個人住民税だけではなく、固定資産税について、その負担の公平を図りつつ安定的に確保していくことが重要であり、さらに幅広く検討していく必要がある。」

以上の約15年に渡る政府税制調査会の答申での指摘から読み取れる、現在の地方税のあり方のポイントは以下の通りである。

- ① 国・地方を通じる税体系のあり方を考える必要がある。
- ② 偏在性が少なく、安定性のある税が必要である。
- ③ 課税自主権の活用として、超過課税、法定外税を利用すべきである。
- ④ 応益課税の考え方を重視し、外形標準課税を進めるべきである。

いずれも、その根底にはIで示した地方税の第一義的な機能である公共財の資金調達があるものと考えられる。

3 近時の改正

近時の地方税制の改正は、前述の政府税制調査会の答申を踏まえたものと考えられるが、主な改正について示す。

(1) 三位一体の改革

平成14年より、三位一体の改革として地方財政改革が進められた⁶⁾。三

位とは、国庫補助金の改革、国から地方への税源移譲、地方交付税の改革の3つのことを同時に行い、地方財政改革を進めることから、このような言葉で呼ばれた。三位一体の改革の必要性としては、地方分権の進展に伴う財政の分権への対応と国、地方共に問題として抱える財政の再建という二つが存在した。三位一体の改革の結果としては、国庫補助負担金改革約4.7兆円、税源移譲約3兆円、地方交付税改革△5.1兆円とまとめられている（平成17年12月27日の閣議口頭報告資料）。

この三位一体の改革は、国・地方を通じる税体系のあり方を考える必要があるという点に当てはまる。

(2) 自主財源の確保⁷⁾

① 法定外税

地方分権一括法に基づき、平成11年度の税制改正により、法定外普通税が「許可制」から「協議・同意制」に変更されると共に、法定外目的税が導入された。

平成16年度税制改正により、既存の法定外税の変更にかかわる国の関与を廃止すると共に特定納税義務者への意見聴取制度が導入された。

これらの改正等も含めた結果として、法定外税の導入として、平成13年4月時点では14道県4市町であったが、平成29年4月時点では34都道府県14市区町村で導入されている。なお、平成27年度の決算額は517億円となっている。

② 超過課税

平成15年度税制改正により、法人事業税について、制限税率の緩和（1.1倍から1.2倍）が進められた。

平成16年度税制改正により、標準税率によらないことができる要件の緩和と共に、固定資産税について制限税率を廃止した。

これらの改正等も含めた結果として、超過課税の導入として、法人事業税については平成13年4月時点では7団体であったが、平成28年4月時点で

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

は8団体となり、道府県民税（個人均等割）については、平成13年4月時点では導入する団体は無かったが、平成28年4月時点では37団体となっている。なお、平成27年度の決算額は6081億円となっている。

これらの改正は、課税自主権の活用として、超過課税、法定外税を利用すべきであるという点に当てはまる。

(3) 税源偏在への対応⁸⁾

① 平成20年度税制改正

地方法人特別税等に関する暫定措置法（平成20年法律25条）が制定され、法人事業税の税率を引き下げ一方、地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が創設された。地域間での税源の偏在から生まれる地方公共団体間の財政力の格差を是正するために、都道府県が賦課徴収した地方法人特別税の税収は、全額を地方法人特別譲与税として都道府県に譲与するという仕組みとされた。

② 平成26年度税制改正

地方公共団体間での税源の偏在性を是正し、財政力の格差の縮小を図るために、地方税である法人住民税の法人税割の一部を国税として制度化された地方法人税に移行し、地方法人税の全額を地方交付税として各地方公共団体に交付することとされた（地方法人税法1条）。併せて、地方法人特別税の規模を引下げて法人事業税への復元がなされた。

③ 平成28年度税制改正

法人住民税法人税割、地方法人税の税率の改正がされると共に地方法人特別税及び地方法人特別譲与税が廃止されることとされた。

(4) 地方消費税の増加

平成26年度から消費税+地方消費税の税率が5%から8%に増加したことに伴い、それまでの消費税と地方消費税の比率である4(%)：1(%)から、6.3(%)：1.7(%)に変更された。

税源偏在への対応、及び地方消費税の増加は、偏在性が少なく、安定性のある税が必要であるに当てはまる。税源偏在への対応、及び地方消費税の増加を含めた結果として、平成 27 年度の人口一人当たり税収額の偏在度（最大（東京）／最少の倍率）は、地方税計で 2.5 倍であり、平成 18 年度の 3.1 倍より低下している。

(5) 外形標準課税の拡大

① 平成 15 年度税制改正

資本金 1 億円超の普通法人について資本割と付加価値割を新設し、所得割の税率を従来の 3/4 相当に引き下げた。

② 平成 27 年度税制改正

資本金 1 億円超の普通法人に係る外形標準課税（付加価値割、資本割）を、2 年間で、現行の 4 分の 1 から 2 分の 1 に段階的に拡大することとされた。

③ 平成 28 年度税制改正

資本金 1 億円超の普通法人に係る所得割の税率を引き下げるとともに、外形標準課税（付加価値割、資本割）を 8 分の 5 に拡大することとされた。

これらの外形標準課税の改正は、応益課税の考え方を重視し、外形標準課税を進めるべきと言う点に当てはまる。

Ⅲ 今後の対応

Ⅱで検討した通り、政府税制調査会で議論されてきた今後の地方税のあり方については、税制改正等により現に進捗しているものもあれば、未だ足りないものもある。Ⅲでは、今後の対応としてどのようなものが必要なのかを検討する。

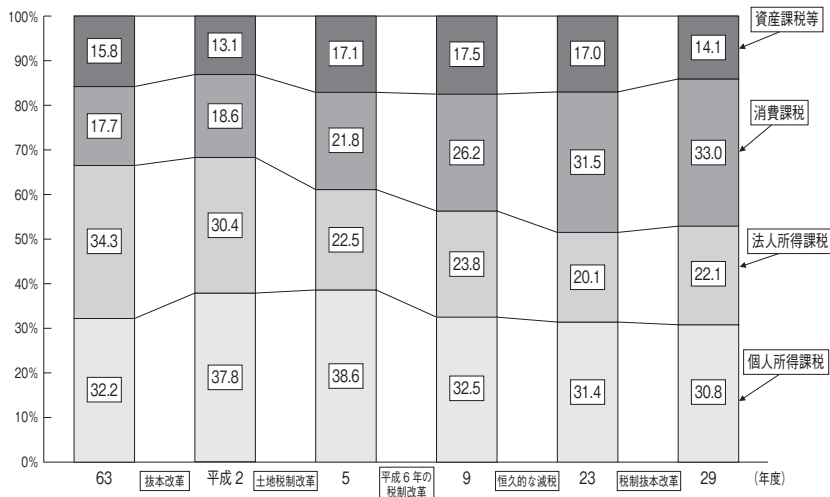
1 国・地方を通じる税体系

(1) タックス・ミックス

タックス・ミックスとは、税収が特定の税目に依存しすぎる場合、その税目の課税対象となる人々の負担感が過重になるなどの問題点が出てきてしまうため、税目を適切に組み合わせることにより、全体として偏りのない税体系を選択していくことが必要であるという考え方である。税目の組み合わせということであれば、租税を徴収する課税権の主体による分類である国税と地方税の組み合わせ、どのような対象に担税力の尺度を見出すかという課税ベースによる分類である所得課税、消費課税、資産課税の組み合わせ、個人・法人の人的側面に着目して課税する人税と物税の組み合わせ、法律上の納税義務者と担税者が一致することが予定されているか否かで課税関係が変わる直接税と間接税の組み合わせ、用途を特定するか否かで課税関係が変わる普通税と目的税の組み合わせ等、さまざまなタックス・ミックスが考えられる。この中でも課税ベースによるタックス・ミックスがこれまでも議論されてきた。具体的には、所得課税・消費課税・資産課税について、各々相対的に見ればメリット・デメリットがあるとして、それを補うためにタックス・ミックスを行うというものである⁹⁾。わが国の国・地方を通じたタックス・ミックスの現状とこれまでの推移は以下の図2である。

図2からは、消費課税の割合の増加が読み取れる。これは社会保障と税の一体改革に伴い、消費税率の引き上げが行われたことの流れであり、今後も更なる税率の引き上げが考えられている。この点、なぜ、消費税を増税するのかと考えると、少子高齢化の進む我が国において、社会保障財源のために所得税や法人税の引上げを行えば、一層現役世代に負担が集中することとなるので、特定の者に負担が集中せず、高齢者を含めて国民全体で広く負担する消費税が、高齢化社会における社会保障の財源にふさわしいこととなる。さらに、消費税は税収が経済動向に左右されにくく安定した税といえるからである。この消費税率の引上げに伴い地方消費税も増加し、さらに配分率の変更により地方消費税への配分を増やすことにより、結果として地方税収の

図2 所得・消費・資産等の税收構成比の推移（国税＋地方税）



(注) 1.平成23年度までは決算額、平成27年度については、国税は予算額、地方税は見込額による。 2.所得課税には資産性所得に対する課税を含む。

(出所：財務省公表資料)

増加となる。

では、今後はどのようなタックス・ミックスによる課税が考えられようか。この点、基本的にはこれまで通り、国・地方を通じて所得・消費・資産等による課税のバランスをとっていくべきである¹⁰⁾。というのも、前述の通り、それぞれの税目にはメリット、デメリットがあり、併せることによってそれを補うことは妥当だからである。また単一税目により全体の収入を賄うことは実際には困難だと考えられるからである¹¹⁾。ただし、各税目間での調整をより進めるべきだと考える。具体的には同じ所得課税である所得税と法人税との調整や、三位一体の改革でなされた国税である所得税と地方税である住民税との間での調整等によって、本来得られるべき税収をしっかりと確保すべきである。なお、国税のみでのタックス・ミックス、地方税のみでのタックス・ミックスということも理論的には考えられるが、現実的にはその実現は困難であると思われる。

(2) 税源配分

Ⅱで示した通り、三位一体の改革により、国と地方の税源配分は変化した。近時の状況は以下の図3である。

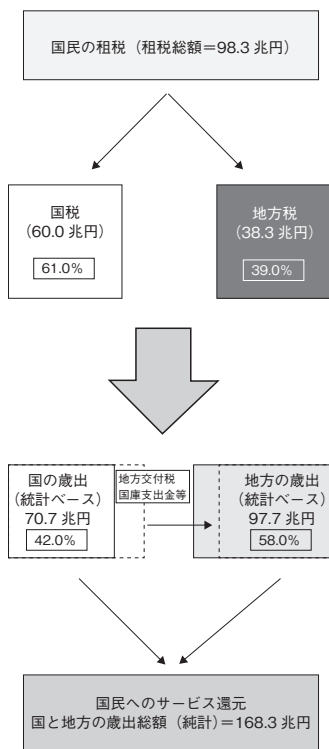
この点、「税源配分の推移」を見ると、国と地方の税源配分の割合については、三位一体の改革の直後の数値である平成20年の45.8兆円（54.1%）：38.9兆円（45.9%）と比して、直近の平成27年度決算では、60.0兆円（61.0%）：38.3兆円（39.0%）となっており、国税の割合が増えている。ただし、絶対額で考えると、国・地方を合わせた租税総額が84.7兆円から98.3兆円と増えており、地方税については割合的には減少しているが、金額的にはほぼ同額である。この税源配分の割合を今後どのようにすべきかについて考えると、歳入と歳出を一致させる歳出ベースの42.0%：58.0%とすることを目標とすることも考えられるが、各地方公共団体での税収に差のある現在の状況を考えると、これまで通り地方交付税、国庫支出金等による財政移転を進めるのが妥当であると考えられる。

また、「国・地方の歳入歳出（平成27年度決算）」を見ると、国民の租税総額が98.3兆円なのに対して、国と地方の歳出総額（純計）は168.3兆円もあり、足りない分を国債、地方債等によって賄われているものと思われる。これまでそのような国債、地方債を発行してきた結果として、現在我が国は、国・地方合わせて約1000兆円の債務残高を抱えている。

なお、そのような税収については、そもそもその数値としてタックス・ギャップはないのかという疑問がある。タックス・ギャップとは税法上の税額と実際の徴税額の格差である。前述の通り、我が国においては、税収と歳出の間に大きな差額があり、結果として多額の公債残高を有している。しかしながら、そのような税収については、そもそもその数値としてタックス・ギャップはないのかという疑問なのである¹²⁾。というのも、米国においては、GDP（14兆5,266億ドル）の2.4%に相当する3,450億ドルのタックス・ギャップが存在するとの推計を前提にこのタックス・ギャップを国庫に回収するための法執行がなされている。米国と同様に所得課税に重点を置く税制を

図3 国・地方の税源配分について

◎税源配分の推移



- (注) 精査中であり、数値が異動するすることがある。
- (注) 地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。
- (注) 国税は地方法人特別税を含み、地方税は地方法人特別譲与税を含まない。

◎税源配分の推移

| 年度 | 是租税総額 | 国 税 | 地方税 | 〈法人事業税へのベース〉 |
|------------|----------|--------------------|--------------------|--------------|
| H18 | 89.9 兆円 | 54.1 兆円 [60.2%] | 35.8 兆円 [39.8%] | |
| H19 | 92.2 兆円 | 52.7 兆円 [57.1%] | 39.5 兆円 [42.9%] | |
| H20 | 84.7 兆円 | 45.8 兆円 [54.1%] | 38.9 兆円 [45.9%] | |
| H21 | 74.2 兆円 | 40.2 兆円 [54.2%] | 34.0 兆円 [45.8%] | <46.7%> |
| H22 | 77.4 兆円 | 43.7 兆円 [56.5%] | 33.7 兆円 [43.5%] | <45.3%> |
| H23 | 78.7 兆円 | 45.2 兆円 [57.4%] | 33.5 兆円 [42.6%] | <44.6%> |
| H24 | 80.8 兆円 | 47.0 兆円 [58.2%] | 33.8 兆円 [41.8%] | <43.9%> |
| H25 | 85.9 兆円 | 51.2 兆円 [59.6%] | 34.7 兆円 [40.4%] | <42.7%> |
| H26 | 93.9 兆円 | 57.8 兆円 [61.6%] | 36.0 兆円 [38.4%] | <40.9%> |
| H27 | 98.3 兆円 | 60.0 兆円 [61.0%] | 38.3 兆円 [39.0%] | <41.1%> |
| H28 見込み | 97.5 兆円 | 59.0 兆円 [60.5%] | 38.5 兆円 [39.5%] | <41.4%> |
| H29 計画 | 100.6 兆円 | 61.4 兆円 [61.1%] | 39.1 兆円 [38.9%] | <40.9%> |

- (注) 地方税には、超過課税及び法定外税等を含まない。
- (注) 枠外の〈 〉は、国税に地方法人特別税を含まず、地方税に地方法人特別譲与税を含めた場合の地方の配分比率である。
- (注) 「H28 見込」は H29.7 時点での速報値であり、最終的な決算額とは異同が生じることがある。

有し自主申告制度を採用する日本でも仮に米国なみのタックス・ギャップがあると仮定を前提に推計を行えば、多額のタックス・ギャップを有することとなる。国と地方との間の税源配分と共に、国並びに地方が、しっかりと課税することが出来ているのかという基礎的な調査も必要ではないかと考え

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

る。

2 偏在性が少なく安定性のある税の確保

(1) 地方税原則のあてはめ

Ⅱで示した政府税制調査会の答申でも記されてるが、偏在性が少なく（普遍性がある）、安定性のある税が必要であるということであれば、現在の主要な地方税の特徴を、この普遍性、安定性という基準に当てはめると、次のようになる。

個人住民税は、その税源が地域的に偏在しておらず、比較的景気の変動を受け難く安定性にも富む。地方消費税も、その税源が地域的に偏在しておらず、比較的景気の変動を受け難く安定性にも富む。法人事業税は、その税源が地域的に偏在しており、景気の変動を受けやすく安定性はない。なお、法人外形標準課税部分については法人所得課税に比べ、税源が地域的に広範に存在すると共に、景気の変動を受け難く安定性に富む。

固定資産税は、その税源が地域的に偏在しておらず、景気の変動を受け難く安定性にも富む。

(2) 具体的方法

地方住民税については、均等割の部分を増加させるにより、増収と共に応益性を高めるとことが考えられるが、どこまでの金額であれば垂直的公平という基準を逸しないかという点を配慮する必要がある¹³⁾。

地方消費税については、少なくとも現在の消費税と地方消費税の基本的関係を変化させない限り、国税である消費税率の引上げに伴い今後も増収が考えられる。その際には、消費税と地方消費税の割合を現行のままにするのか、地方消費税率を引き上げるのかという選択肢が考えられるが、偏在性が少なく安定性のある地方税収の確保のためには地方消費税率を引き上げる必要がある。

固定資産税については、課税標準が、いわゆる7割評価と呼ばれる評価替

えが行われた事や地価上昇期における税負担の急激な上昇の抑制や地域や土地によりばらつきのある負担水準の均衡化・適正化を図るための負担調整措置がなされてきた結果、複雑な税制となっていた。近時の税制改正等により徐々に簡素化、負担水準の均衡化が進められているが、今後もその方向で進めると共に、資産課税である固定資産税は、地方税であるのに、所得の再分配を担うものであるという特徴を考慮した上での制度の設計が必要がある。

3 超過課税、法定外税

超過課税、法定外税共に、各地方公共団体が自主財源の確保のために進める政策である。この点、近時は超過課税において独自の名称が付されてその税収が特定の用途に充てられる、いわば法定外目的税のように扱われるものがあると指摘されている。いずれにしても、超過課税、法定外税共に、各地方公共団体による発案に基づくものである。この発案を基に、より一層、超過課税、法定外税を進める方法としてヤードスティック競争が考えられる。ヤードスティック競争とは、類似する地方公共団体等の政策を基準として、地域の住民が地方公共団体に対して意見の提示や圧力をかける等によって、その地方公共団体が類似する地方公共団体の優れた政策を模倣する等により改善努力をすることにより、その結果として地方公共団体の優れた政策は、各地に広まるというものである¹⁴⁾。現に、法定外税については産業廃棄物税が各地で課されたり、直近では東京都で課されてきた宿泊税を2017年より大阪府も課することとなった。このように各地方公共団体が類似する地方公共団体の超過課税、法定外税を模倣する等により、自主財源の確保に努めるべきだと考える。

さらに、政府から見た場合のインプット部分である地方税ではなく、アウトプット部分である地方公共財の提供について競い合う地方創生交付金も参考になろう。地方創生交付金とは、2016年度に安倍政権が人口の東京一極集中を是正する地方創生の柱として、自主的・主体的な取組をする、先導的な地方公共団体への交付金である。KPIの設定とPDCAサイクルを組み込

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

み、従来の「縦割り」事業を超えた取組を支援するものとされている。この地方創生交付金と同じように、超過課税、法定外税においても、先導的な地方公共団体には何らかの交付金を与えることも考えられるのではないだろうか。

4 外形標準課税

外形標準課税については、資本金額の基準をいかにするかが今後の課題となる。すなわち、現在の基準である1億円という基準を変え、中小企業等にも外形標準課税を課すべきかという問題が考えられるが、応益性を重視すると共に、地方税の第一次的機能である公共財の資金調達を考えれば、資本金の額に拘らず、外形標準課税を課すことも検討すべきと考える。

おわりに

これまでの検討をまとめると、以下の通りである。地方税の第一義的機能は、地方公共団体の資金調達であり、地方税の位置付けとしては、地方公共団体の理想の収入であり最大の収入源である。地方税制の現状としては、多様な税目、不安定な税収、地方公共団体間での税収格差があるといった特徴を有している。そのような特徴を持つ地方税制について政府税制調査会は地方税原則を踏まえた上での地方税制のあるべき姿として議論を進めてきたが、そこからは①国・地方を通じる税体系のあり方を考える必要がある、②偏在性が少なく、安定性のある税が必要である、③課税自主権の活用として、超過課税、法定外税を利用すべきである、④応益課税の考え方を重視し、外形標準課税を進めるべき、といった点が指摘されている。それらの指摘の内の多くは、近時の改正によって対応されているが、未だ足りない部分もあり、今後の対応を示した。

注

- 1) 拙著「我が国の財政状況と今後の租税政策についての一考察」国土館大学経済研究所紀要第28号（2016）では我が国全体での財政状況を踏まえて租税政策を論じており、本稿は地方税を対象を絞ったものであるが必要な政策として重複する部分もある。
- 2) 地方自治法の第9章第3節においては「収入」という項目での規定も存在する。
- 3) 自主財源と依存財源：自主財源とは地方公共団体が自主的に賦課徴収し収入を獲得し得る財源をいい、依存財源とは国や都道府県から配分されたり、割り当てられることにより得る財源をいう。一般財源と特定財源：一般財源とは使途を特定せず、どのような経費にも充当することができるものである。それに対して、特定財源とは充当される経費が特定され使途が限定されているものであり、目的財源と呼ばれることもある。
 經常財源と臨時財源：經常財源とは毎年度継続的かつ安定的に確保できる財源であり、臨時財源とは、継続性に欠け、または金額の変動が著しい性格の財源をいう。
- 4) 本庄資・岩元浩一・関口博久『現代地方財政論—五訂版—』大蔵財務協会（2016）
- 5) 税制改革法（昭和六十三年十二月三十日法律第百七号）第3条「今次の税制改革は、租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分かち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする。」なお、2002年の経済財政諮問会議「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2002」では、新たな議論として「公正」、「活力」、「簡素」という用語が用いられた。「公正」とは自立と再挑戦を支えるセーフティネットを構築した上で、「公正」を追求し、「結果の平等」より「機会の平等」を重視する。「活力」とは人々や企業の選択を歪めず、経済社会の「活力」を最大限発揮させる。「簡素」とは納税者にとって「簡素」かつ透明で分かりやすい税制を構築し、納税者の信頼と理解を得る。
- 6) 本庄・岩元・関口前掲注4、176頁。
- 7) 本庄・岩元・関口前掲注4、184頁。
- 8) 税源偏在の是正のための改正の趣旨等については、森信茂樹『税で日本はよみがえる—成長力を高める改革—』日本経済新聞出版社（2015）94頁。
- 9) 政府税制調査会『わ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—』（2000）9頁。
- 10) 前掲注1においても、今後の租税政策の一環としてタックス・ミックスの必要性を示している。
- 11) 増井良啓「租税体系について」金子宏・中里実・J.マーク・ラムザイヤー『租税法と市場』有斐閣（2014）84頁。
- 12) この点、本庄資教授は、「日本はタックス・ギャップの存在について沈黙を守っている。歳出入ギャップの縮小のためには、①歳出削減、②タックス・ギャップの縮小（脱税・濫用的租税回避の摘発）、③増税などに総合的に取り組む必要がある。

地方税の現状と課題についての一考察（関口）

これまで、政治的に上記①と③について議論されてきたが、②については議論されることがなかった。国際的に脱税・濫用的租税回避・マネロン（進行中の脱税）に対する有効な対策とされる制度面・執行面における次のようなメカニズムが日本に欠けている現状にあるので、早急にこのような制度を整備する必要がある。」と指摘されている（本庄資・田井良夫・関口博久『国際租税法—概論—第3版—』大蔵財務協会（2017）695頁）。

- 13) 佐藤主光『地方財政論入門』新世社（2009）194頁。
- 14) 佐藤前掲注11、98頁。