

三位一体改革と税源移譲・税源配分の方法論について

江 川 雅 司

I. 問題の所在

現在、先進諸国を初めわが国でも「安価な政府(cheap government)」の実現に向けて努力しているが、わが国では、(1)国から地方への税源移譲、(2)国庫補助負担金の削減による国の関与の縮小、及び(3)地方交付税制度の見直しからなる「三位一体改革」論が議論・実施されている。この改革は、2003 年度予算の審議・編成をする際に経済財政諮問会議が公表した「経済財政運営と構造改革に関する基本方針 2002」(通称「骨太方針」と称されている)で芽出し、次年度の「骨太方針 2003」で望ましい改革として決定され、2004 年度から 2006 年度の 3 ヶ年度間で実施されている改革である。もし、この改革によって「官から民へ」・「国から地方へ」の考え方方が徹底されれば、地方財政の自主・自律性が充実し、長年の地方政府の目標である「地方自治」がより一層進展することになる。したがって、この改革が地方政府にいかなる効果を及ぼすか興味深い点である。しかし、「三位一体改革」の内容には望ましい改革も含まれるが、国は財源保障や関与の現状維持を前提とし、国庫補助負担金の削減と税源移譲をセットとし、地方交付税改革をそれらとは独立させた形で実施して地方自治の進展を支えようという問題も

垣間見える。確かに、現行の国庫補助負担金制度に問題があると考えられるが、わが国固有の特徴である国庫支出金のナショナル・ミニマム水準の確保機能の点から考えて、補助金の一般財源化がベストの解決策とは思えない。またシャウブ勧告では、地方政府の自主財源の補填手段として現行の地方交付税のような一般補助金が言及され、これが結果的に地方自治を助長することができると指摘しているが、これまでのわが国の実情から判断して、地方交付税を通じた手厚い財源保障と地方自治の確立は両立しえない。というのは、地方交付税が地方の財政規律を緩め、財政自律や効率化へのインセンティブを損ねるという認識に基づくならば、地方交付税の改革なしには眞の地方分権は実現しえないと考えるからである。

「三位一体改革」の総論的説明として、最近では地方財政審議会が公表した「地方財政改革に関する意見」(2005 年 6 月 10 日)がある。この意見書は、「三位一体改革」の内容を具体的に解説している点にその特徴を見出しうる。また総論的研究には、土居丈朗(2004)、椎川忍(2005)、池上岳彦(2003)があり、これらの論文から「三位一体改革」論の制度・理論的内容が理解できる。他方、「三位一体改革」論のそれぞれの議論の第 1 の税源移譲問題として、神野直彦・金子勝(1998)、佐藤主光(2005)、岡崎浩巳(2005)な

どは、制度・理論分析を駆使し、その意義・有効性などを主張している。税源移譲問題のシミュレーション分析には、上野俊一（1998）論文がある。また、税制シミュレーションとしては、政策シンクタンク・構想日本（1999）が公表した「地方の自主財源に消費税が最適」というシミュレーション結果がある。これらの論文は、「骨太方針」に大いに寄与したとも考えられる。なかでも、上野論文のシミュレーション分析は、各税種の移譲率のケース研究をし、興味深い結果をシミュレートしている。次いで、第2の国庫補助負担金問題であるが、この問題は政府が機関委任事務に係る国庫補助負担金を全廃し、その補助額の補填手段として税源移譲や地方交付税を取り上げているため、国庫補助負担金だけを取り上げている論文は少なく、ほとんどが地方交付税問題と絡めて議論する例が多い。したがって、この点を考慮すれば、田近栄治・油井雄二（2005）、持田信樹（2003）、赤井伸郎・佐藤主光・山下耕治（2003）などの論文をあげることができる。田近・油井論文は、現行の地方交付税によって過度の財源保障の現状を如何に改善できるかという問題意識に立って理論・実証分析している。一方、持田論文は、多くの論者が「受益」と「負担」との関係で地方交付税問題を論究しているなか、「地方財政の均衡とは何か、その目標は何か、それに到達するにはいかなる基本方針を探るべきか」を問題意識として論究した理論的論文である。さらに、赤井・佐藤・山下論文は、地方交付税制度を丹念にフォローし、実証分析をした研究成果である。

しかし、これらの論文では、「三位一体改革」のなかで税源配分問題、ないしは税源移譲問題に関する、原理・原則の視点での「三位一体改革」の制度的分析がいまだ不十分であると考えられる。税源配分を考える場合、国と地方政府とでいかな

る割合で配分をするべきかという量的問題と、同時にいかなる税種を地方税として最適かといった地方税の配分原理・原則が問題となる。後者の税源配分の原則に関して、固定的・絶対的な基準がないため、その原則は国と地方政府の事務配分のあり方や経済的条件によって異なることから、これまで充分な議論がなされてきていない。したがって、本稿では、とりわけこの点に焦点を当てて議論することとする。

さて、国と地方の税源配分は、一般には地方政府の自主財源比率で捉えることができる。例えば、2005年度地方財政計画ベースによると地方歳入総額に占める地方税等自主財源比率は46.3%である。この数値は、戦後からごく最近まで3割自治と呼ばれていたときと比べその充実度の高さが窺えるが、裏を返せばいまだに半分以上が依存財源であることからみて、地方分権を導入するには必ずしも十分な数値とはいえない。また、国と地方政府との関連でみた財源配分の場合、2003年度決算ベースの国の税収は約45.4兆円、地方政府のそれは約32.7兆円とほぼ6対4の割合であるが、他方、国と地方政府との歳出純計額を比較すると国が約55.9兆円、地方政府が約91.3兆円とそれぞれの割合は約4対6というように、先の税収割合とは逆の結果を呈している。このような現状から、国と地方政府の「財政構造改革」による国の「安価な政府」、地方政府の「分権化」を目指した「三位一体改革」の方向性を考察する際に、税源移譲を含めた最適な税源配分はどうあるべきかを、税源配分の原理・原則や行政事務配分から考察する意義は十分にあると考えられる⁽¹⁾。

以上の問題意識にたって、本稿では政府機能基準に基づき税源配分原則を視座とし、「三位一体改革」での税源移譲・税源配分の方法論を吟味することとする。

II. 「三位一体改革」の内容

1. 「三位一体改革」の概要

そもそも「三位一体改革」論は、国によって財政危機克服の対応策として考案された改革論である。国と地方政府の財政危機的状況を、財政的恒等式で標記すれば、

(1) 国の財政赤字（国債発行額）

$$= \text{国の歳出総額} (\text{直轄事業} \cdot \text{サービス}) + \text{地方交付税} + \text{国庫支出金} - \text{国税収入}$$

(2) 地方の財政赤字（地方債発行額）

$$= \text{地方歳出総額} - \text{地方交付税} - \text{国庫支出金} - \text{地方税収入}$$

となる。したがって、国と地方政府の財政赤字縮減の対応策として、次の5つの対応策を考えられる。第1の対応策は、きわめて簡単であるが、先の財政的恒等式の右辺の国税と地方税以外の項目を所与とし、同時に国税と地方税を増税することである。しかし、この対応策は、これまでの国民の納税意識から判断して、到底、国民に受理されがたい方策である。第2の対応策は、国税収入、地方税収入、地方交付税額、及び国庫支出金額を不变とし、国と地方政府の歳出総額を削減する方

法である。この方法では、例えば国は公共事業費の更なる削減、国会議員や国家公務員の人事費削減等といった方法を用いて、国は基本的サービスだけを供給する主体とする一方、地方政府は国からの委託サービスに徹しなければならなくなる。この方法は、確かに「安価な政府」へシフトするが、政府の自律性の進展には限界がある。続いて第3の対応策は、国による地方政府への補助金（地方交付税と国庫支出金）の削減である。現行制度のもとでは、確かに、この方策によって国の財政赤字は削減されるが、反面地方政府の歳出負担は大きくなるため、地方債発行に大きく依存せざるをえない状況下に陥る。次いで第4の対応策であるが、この方策は国と地方政府の歳出総額を一切考慮せず、国から地方政府への地方交付税額と国庫支出金額を削減すると同時に、国税の一部を地方政府へ税源移譲して地方税の拡充を図る方法である。この方法では、国から地方政府への統制機能が縮減される分だけ地方政府の財政的負担は拡大することになる。しかし、地方分権化の程度は高まることになる。最後に、第5の対応策は上述の第3と第4の折衷的対応策であるが、国と地方政府の歳出総額を所与とし、(1)地方交付税の削減、(2)国庫支出金の削減、及び(3)国税から地方

第1表 「三位一体改革」の経緯

- 1994（平成6）年12月：「地方分権の推進に関する大綱方針」の決定。
- 1995（平成7）年5月：「地方分権推進法」の成立。地方分権推進委員会の発足。
- 1999（平成11）年7月：「地方分権一括法」の成立し、機関委任事務制度の廃止と地方債の許認可性が改廃される。
- 2000（平成12）年4月：「地方分権一括法」の施行。
- 2002（平成14）年6月：「経済財政運営と構造改革に関する方針2002」の閣議決定。「事務・事業の在り方にに関する意見」（地方分権改革会議）
- 2003（平成15）年6月：「骨太方針2003」のなかで「三位一体改革案」の提示。「三位一体の改革についての意見」（地方分権改革会議）の公表。
- 2004（平成16）年6月：「骨太方針2004」には地方税体系のありか方が問われ、2006年度までに3兆円規模の税源移譲の実施が明示されている。
11月：「三位一体の改革について」（政府与党）の公表。
- 2005（平成17）年6月：「骨太方針2005」（6月21日閣議決定）の公表。「地方財政改革の推進に関する意見」（地方財政審議会）の公表。

税への税源移譲とする方法である。この方法が、いわゆる「三位一体改革」論といわれているものである。

「三位一体改革」論は、上述したように2002年6月に閣議決定された「骨太方針2002」に端を発しているが、実は1994年12月の「地方分権の推進に関する大綱方針」からの産物であるといつてよい（第1表参照）。この「三位一体改革」論の基本的な考え方は、国による地方政府の歳出と歳入への関与を削減し、住民の行政サービスの「受益」と「負担」を一致させることのできる関係を選択できるような地方財政制度の構築にあると指摘されている。その際、「受益」と「負担」の関係を明確にし、地方歳出と地方歳入の乖離を小さくし、国と地方政府の財政責任を明確にすることが求められている。この結果、この改革の基本的方向として、(1)地方政府の自律性の向上、(2)国及び地方政府の持続可能性の向上、(3)地方政府間の格差是正という点が窺える。

2. 「三位一体改革」論の具体的内容

さて、「三位一体改革」論の具体的内容は、(1)税源移譲を考慮した税源配分の見直し、(2)国庫補助負担金制度の廃止・縮減、及び(3)地方交付税制度の見直しの順で、以下、項目ごとに吟味することとする。

(1) 税源移譲を考慮した税源配分の見直し

地方政府は、配分された税源のもとで、必要な税収を住民より確保するという前提に立ち、課税自主権が活用されやすい制度に改革することが基本的な考え方である。そのためには、①個人住民税では応益性の徹底、つまり均等割、所得割の見直し、課税ベースの拡大、税率のフラット化が望まれるし、また②地方政府が、自らの責任において地方税の増減を

可能とするような課税自主権が活用できる制度への改革が急務であると考えられる。

確かに、地方政府の国庫支出金や地方交付税への過度の依存は、国の過剰な関与や財政規律の弛緩の点で大きな問題がある。大切なことは、国の地方政府への財源保障の範囲と水準のキャップ性を導入して、国による地方政府への安易な財源補填を抑制することを前提としたうえで、地方政府の個性化にとって必要な財源は地方税で調達する点にある。地方交付税制度が存続する限り、国が地方政府へ税源移譲しても、財源不足する地方政府への地方交付税は増えるだけで、地方政府の財政自律性は高められない。したがって、税源移譲だけでは抜本的改革とはならないため、国と地方政府の行政責任の明確化を前提とした税源配分の議論、国の関与のあり方、及び地方交付税制度の見直しをも同時に絡めた改革でなければならない。

(2) 国庫補助負担金制度の廃止・縮減

国庫補助負担金制度の廃止・縮減は、国の関与を廃止・縮減して地方政府の裁量権を拡大するとともに、国と地方政府を通じた規模のスリム化を実現することを基本的な考え方としている。そのために、国は①国庫支出金の「交付金化」や、②統合補助金化方式（一括補助金）の導入の可能性の是非を模索している。

しかし、「三位一体改革」は分権的財政実現の手段である。わが国の国庫補助負担金制度の機能からみて、ナショナル・ミニマム水準を保障している国庫補助負担金の改革は、本来、国の過度の関与を改めることによって地方政府の自由度を高め、住民の選好と効率最大化の下で、効率的な財政運営で事業を

三位一体改革と税源移譲・税源配分の方法論について

展開できる制度を構築する点にある⁽²⁾。重要な点は、国の関与を厳しく制限し、非効率な事務事業を誘発している奨励的補助事業などの見直しである。ただ、義務教育や社会保障関連などの補助事業に関して、国庫支出金に代わって使途の自由な一般補助金である地方政府交付税で補填するという方法は、確かに地方政府にとって個性ある教育や社会保障サービスの供給に資するという面がある一方、各地方政府の独自性によって、ナショナル・ミニマム水準のサービス提供が確保できるか否かは、結局のところ上位組織（国）の関与に委ねざるを得なくなってしまう可能性がある。

真に必要な国庫補助負担金改革を成就するには、国と地方政府の行政責任の役割分担が

明確化される問題と同時に、国の関与の程度が問題とされる点にある。したがって、国によるナショナル・ミニマムな財源保障が必要とされる公共財・サービスには使途を特定した補助金、つまり国が経費の全額を補償する国庫支出金制度の継続が望ましいといえる。ただし、その際には国が財源補償する量的側面と質的側面の中身を明確にすることが前提となることを追記しておかなければならない。

(3) 地方交付税制度の見直し

現行制度の下で、地方交付税の受給資格のある地方政府の数は地方政府全体の9割以上に上っている。したがって、国はこの現状を是正するために、①財源保障機能全般についての縮小、②地方政府の財源不足の早期解消、

第2表 2004年度予算における三位一体改革の内容

1 国庫補助負担金の改革	2,440 億円
○国庫補助負担金の恒久的一般財源化	
(例)・児童保護費等負担金（うち公立保育所運営費）	1,661 億円
・介護保険事務費交付金	305 億円
・経費老人ホーム事務費補助金	167 億円
○義務教育費国庫負担金（退職手当・児童手当分）の暫定的な一般財源化	
○公共事業関係国庫補助負担金等の削減等	2,309 億円
2 税源移譲等	
○平成15年度及び平成16年度の国庫補助負担金の一般財源化に対応して、所得税の一部を所得譲与税として税源移譲	移譲額 4,249 億円
○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）を一般財源として交付	交付額 2,309 億円
	平成16年度 移譲額及び交付額の計 6,558 億円
3 交付税の改革	
○次のような地方歳出の抑制を行い、地方交付税の総額を16.9兆円（前年度△1.2兆円、△6.5%）に抑制する。	
① 投資的経費（単独）の大幅縮減	H15 14.9兆円 → H16 13.5兆円 (△1.4兆円, △9.5%)
② 給与関係経費の抑制（地財計画計上人員の1万人純減）	H15 23.4兆円 → H16 23.0兆円 (△0.4兆円, △1.9%)

（出所）椎川忍「「三位一体改革の全体像」に至る過程とその評価（上）」『自治研究』第81巻、第4号、2005年4月号、5頁。

第3表 2005年度予算における三位一体改革の内容

1 国庫補助負担金の改革		
○税源移譲に結びつく国庫補助負担金の改革 (①+②)		11,239 億円
① 一般財源化	6,989 億円	
・国民健康保険国庫負担	(5,449 億円)	
・養護老人ホーム等保護費負担金	(567 億円)	
・公営住宅家賃対策等補助（うち公営住宅家賃収入補助）など	(320 億円)	
② 義務教育費国庫負担金の暫定的減額	4,250 億円	
○国庫補助負担金のスリム化		3,011 億円
○国庫補助負担金の交付金化		3,430 億円
平成17年度改革額合計		17,681 億円
2 税源移譲等		
○①に対応した税源移譲（所得譲与税）		6,910 億円③
○②に対応した税源移譲等（税源移譲予定特例交付金）		4,250 億円④
○平成17年度の改革に対応する移譲額 (③+④)		11,160 億円
〈参考〉 平成16、17年度分を合わせた税源移譲等の額		
・所得譲与税		
③+(平成16年度に措置した額(4,249億円))		= 11,159 億円
・税源移譲予定特例交付金		
④+(平成16年度に措置した義務教育費国庫負担金の退職手当及び児童手当の平成17年度所要額(2,042億円))		= 6,292 億円
合 計		17,451 億円
3 交付税の改革		
○安定的な財政運営に必要な地方交付税総額の確保		16兆8,979億円（前年度比117億円、0.1%増）
○投資的経費（単独）と経常的経費（単独）の決算かい離の一体的は正		（一般財源ベースで3,500億円）
○「基本方針2003」等に沿った地方歳出の見直し、抑制		歳出規模前年度比△1.3兆円（△1.5%）程度（国保調整交付金を除く）
○税源移譲等に伴う財政力格差拡大への適切な対応		税源移譲等に伴う增收分を基準財政収入額に100%を算出（現行75%）

（出所） 椎川忍「『三位一体改革の全体像』に至る過程とその評価（下）」『自治研究』第81巻、第5号、2005年5月、24頁。

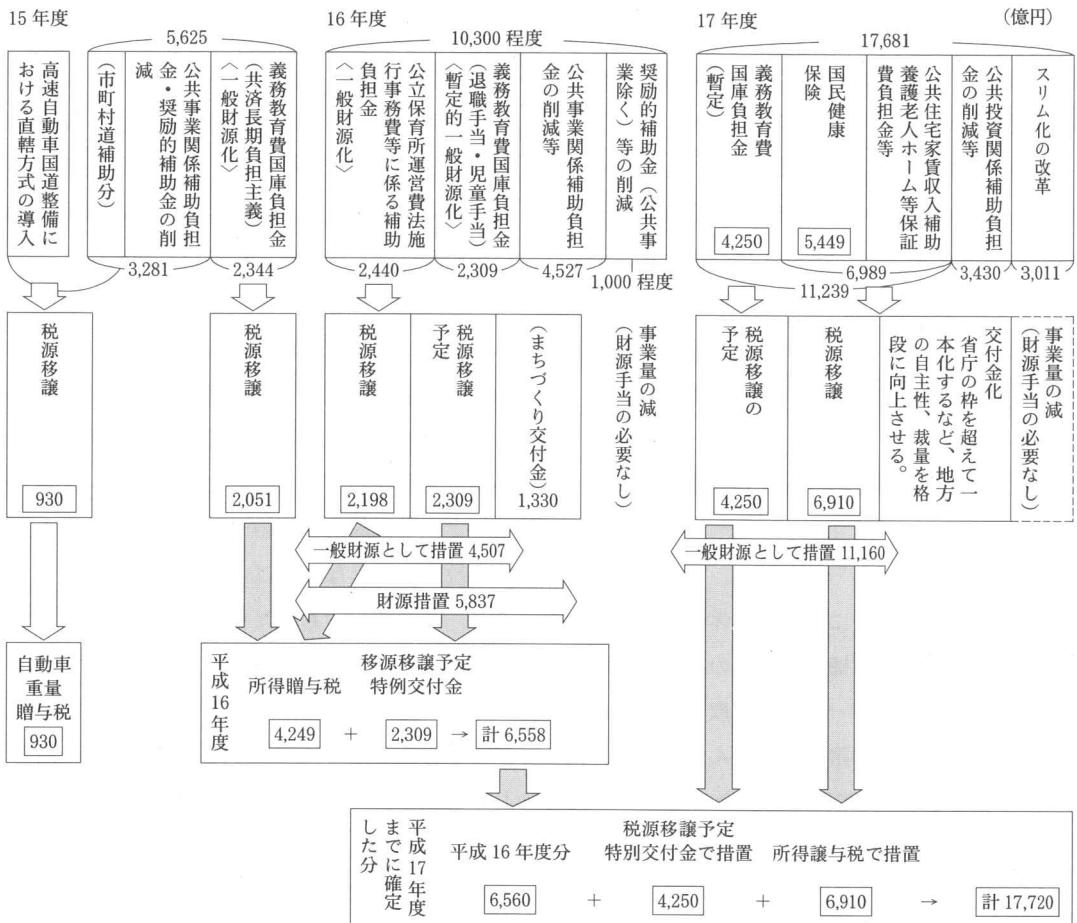
③地方政府の財源保障への依存体質からの脱却を図ることなどが、地方交付税制度の見直しの基本的考え方である。当面の改革として、国は①地方財政計画規模の縮小、②留保財源の引き上げ、③交付税算定方法の簡素化、及び④事業補正や段階補正などの補正係数の見直しなどを議論している。

以上の議論は、つまるところ地方交付税制度の中長期的改革の方向性に大きく依存して

いることから、今後は、国が地方政府の歳出を規定し、その不足額を財源保障するといった国と地方政府の垂直的財政調整の側面を可能な限り縮小する一方、地方政府間の財政力格差の是正といった水平的財政調整に重点を移していくべきである。そのためには、地方交付税の法定率分と法定率以外の部分の線引きを明確にし、前者の法定率分の財源は、原則として地方政府間の水平的財政調整の財源

三位一体改革と税源移譲・税源配分の方法論に関して

第1図 2005年度国庫補助金改革のイメージ



(出所) 木下康司編『図説 日本の財政(平成17年度版)』東洋経済新報社, 2005年, 232頁。

とし、後者の法定率以外の財源は国による政策的経費として位置付け、地方政府の財源保障に資する財源とすべきである。

いずれにしても、現行制度での地方政府による積極的な財源確保へのインセンティヴを損ねるモラル・ハザードは、財源保障機能と財政力均等化（格差是正）機能を併せ持ち、差額補填制度方式によって発生していると考えられる。この点は、地方交付税制度の抱えている構造上の問題の結果である。

以上、「三位一体改革」の基本的考え方や、その具体的な内容について議論してきたが、この「三

位一体改革」を成功させるには、上述した税源移譲、国庫補助負担金制度の削減、及び地方交付税制度の見直しの議論のほかに、地方債の存在意義も議論することが重要である。というのは、現行の地方債制度は、歳入・歳出のバランスング・ファクターとしての機能を遂行していて、今後もこの機能の有意性は充分にあると認識できるからである。地方債制度の改正に関しては、「地方分権一括法」のなかに、「許認可性から協議性への移行」が指摘されているが、「三位一体改革」を成就するためには、地方債市場を適切に評価するための公会計制度の整備が前提となる。

ちなみに、2004・2005 年度予算における「三位一体改革」の内容を紹介したものが第 2 表、第 3 表である。とりわけ、2005 年度の国庫補助金改革との関連から、2003 年度以降これまでに確定された税源移譲額は 1 兆 7,720 億円である。その内訳は、2004 年度の所得譲与税と税源移譲予定交付金の 6,560 億円と、2005 年度の税源移譲予定特例交付金措置（4,250 億円）・所得譲与税措置（6,910 億円）をあわせて 1 兆 7,720 億円が計上されていることが把握できる（第 1 図参照）。

III. 税源配分の理論と経費負担原則

1. 税源配分の指標

さて、前述したように「三位一体改革」論での税源移譲問題は、国庫補助負担金の廃止・縮減と地方交付税の見直しの一環として取りざたされている。しかし、税源移譲問題を含んだ税源配分問題は、そもそも地方分権推進委員会の勧告のうち、地方税財源をとり上げた「第 2 次勧告」（1997 年 7 月）のなかで議論されている。その理由は、以下のとおりである。

従来の税源配分の基準は、地方政府間でのボーダレスの状況下では、税源移動性を基準として移動性の高い税源は、地方税としては不適切であるとされていた。したがって、税源の移動性の低い固定資産税のような税種は地方税で、消費税のように税源の移動性の高い税種は国税や広域的な府県税で、また所得税のように国にも地域にも密接な関係のある中間的な税種には、国税・地方税の両方で課税することが望ましいとされてきた。その後、租税原則として応益原則に代わって応能原則が支配的になると、税源移動性を基準とした税源配分原則から、政府機能を基準とした税源配分原則へと移行してきた。ここでの政府機能基準の

税源配分原則とは、R.A. マスグレイヴが主張した政府機能の所得分配機能と経済安定化機能とに関わる税種は国が課税すべきであるという原則である。したがって、政府機能基準による税源配分原則にしたがえば、所得弾力性の高い税種である個人所得税や法人所得税は国税が、資源配分機能に関わる税源には国税と地方税が課税されるべきであるということになる。

しかし、最近では市場経済のボーダレス化や、国による地方政府の管理機能の衰えなどの理由により、地方政府の機能は原則的に資源配分機能しか持っていないとされていたが、教育・医療・福祉などの準私的財の供給や所得再分配機能を部分的に役割分担しなければならなくなってきた。つまり、この点からも新たな税源配分論を構築する議論の必要性が急務となってきた。

従来、国から地方政府への税源移譲の問題は、国と地方政府間の税源配分及び経費負担の問題として議論されてきた。前者の税源配分を吟味する際、その指標として(1)効率性 (efficiency), (2)簡素性 (simplicity), (3)融通性 (flexibility), (4)行政（説明）責任 (accountability), 及び(5)公平性 (equity) の 5 つが考えられる⁽³⁾。

第 1 の指標である効率性は資源配分を歪めない。つまり、課税の中立性を可能な限り達成させることを意味する。それゆえ、課税の際に、可能な限り政府間での取引きや生産要素フローへの影響を最小にすることが望まれる。次いで、第 2 の指標である簡素性であるが、理想的な税制とは、国民にとって容易に理解され、政府にとっては容易に管理しやすいことからみて、簡素な税制はこれら 2 つを満たした税制度であることを意味する。それゆえ、この点を実現する際の条件として、①少數の税種を採用する、②課税ベースを広くする、及び③徵税コストを最小にする、といった点があ

げられ得る。続いて、第3の指標である融通性とは、政府が最も好ましい政策的手段を選択して、最適な所得再分配を可能にする税制を意味する。ここでの最適な政策的手段とは、実施に際して最小の費用で、最大の便益を引き出す手段のことをいう。例えば、それは「負の所得税」のような所得再分配を実現できる能力のある道具である。そして、第4の指標であるアカウンタビリティとは行政（説明）責任を意味するが、その内容は必ずしも明確ではない。しかし、このアカウンタビリティは、各政府の税の徴税能力と支出責任の割当のミスマッチによって必要となる。例えば、公共支出の租税価格は限界便益（MB）と限界費用（MC）の差異によって歪められているという現状がある。最後の第5の指標である公平性とは、「等しい人々の等しい取扱い」を意味し、水平的公平と垂直的公平とを同時に満たした状態をいう。それゆえ、最適の租税政策は、この公平性の条件を満たしたものであるといわれている。

2. 税源配分の理論

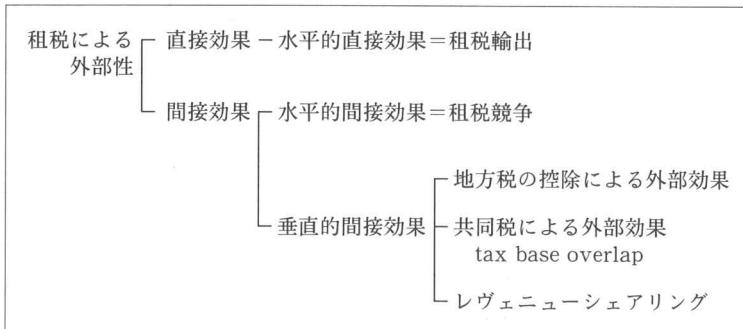
以上の税源配分の指標を用いて、いかなる税種・税目を国と地方政府にどのように配分するか、またどの階層の地方政府に配分するかについて、とりわけ本節では国と地方政府全体の2つの階層から吟味することとする。

まず、国の課税が好ましい理由として、次の4点がある。その第1の理由は、所得再分配機能を有する課税は、マスグレイヴの政府機能論や、先述した融通性、及び公平性の点からみて国によつてなされるべきである。つまり、この種の課税は、地域に関係なく課税されるべきである。それゆえ、個人所得税のような税種は超過累進税率で、国によって課税されるべきである。

第2の理由は、租税競争によって租税の外部性⁽⁴⁾が発生する場合には、要素市場を中心に資源配分の非効率性が生じることから、地方政府ではなく国の課税が好ましい。ここで指摘した租税の外部性に関して吟味すると、それは直接効果と間接効果に分類することができる（第2図参照）。前者の直接効果とは、ある政府の租税政策が他の地域の住民の厚生に直接に影響を及ぼす効果を意味する。この効果には、租税輸出がある。一方、後者の間接効果とは、ある政府の租税政策が他の地方政府の予算を通じて当該住民の厚生に影響を及ぼす効果を意味する。この場合の間接効果は、同一の階層（地方政府）間で発生する水平的間接効果（租税競争）と異なる階層間で発生する垂直的間接効果（レヴェニューシェアリング等の一般補助金など）の2つに大別することができる。

第2図で指摘されているように、直接効果である租税輸出とは、任意の地方政府自身の租税が他

第2図 租税の外部性



の地方政府の経済主体に、その税の負担を転嫁する租税政策である。例えば、最近のわが国の国と都道府県との消費課税の税源配分（地方消費税の導入）をみたとき、資源配分に歪みを発生させるということから、この租税輸出が問題となったという経験がある。一方、水平的間接効果である租税競争とは、例えば企業誘致して地域の活性化を図る際、他の地域よりも固定資産税などの税率に優遇措置を設けることである。この結果、この租税政策は他の固定資産税収入を減少させ、また予算編成に何らかの影響を与え、さらには住民の経済厚生（economic welfare）に影響を及ぼすことになる。さて、垂直的間接効果とは、国と地方政府間、都道府県と市町村間での外部効果を意味している。

第3の理由は、ティブーの「足による投票（voting with the feet）」によって、財政的純便益（当該地方政府の地方公共財から得る便益と支払う税負担との差）の大きい地方政府に、住民が移動することがあるという点から考察することができる。この場合、移動が容易に行われると、労働供給を中心に非効率が発生する。一般には、ブキャナンの財政余剰均等化の考え方によって、財政的純便益による地域間格差は調整される。つまり、効率性と公平性の観点から、国の課税と政府間財政調整が必要となり、地方政府での課税は好ましくないことになる。

そして、最後の第4の理由としては、上述した租税輸出が問題となる税は、できるだけ上位政府の課税が望ましいという点である⁽⁵⁾。したがって、市町村よりは都道府県が、都道府県よりは国が課税権をもつことが最善の解となる。

これに対して、国の課税よりは地方政府の課税が好ましい理由もある。その理由として、次の2点が考えられる。まず第1の理由は、地方公共財

の特性から考察することができる。つまり、地方公共財の配分は当該地方政府に住む住民の選好にしたがって、また地方公共財は準公共財であるという理由から、地方政府が担当するのが望ましい。それゆえ、地方公共財を供給するための課税は、地方政府が担当すべきである。次いで、地方政府の課税が好ましい第2の理由は、所得再分配から吟味することができる。つまり、所得再分配に関して、各地域によって住民の選好が異なる場合がある。また、同一の所得再分配を希望しても、地域によっては「所得税の累進税率」を選好する地域もあれば、「歳出側の所得再分配」を選好する地域もある。それゆえ、所得再分配機能に関しても、その地域の住民の選好にしたがって課税されるべきである。

かくして、これまで国と地方政府それぞれが課税すべき根拠を考察してきたが、次にこれらの根拠に基づいて、主要な税種・税目に関して、どの政府が担当すべきかを理論的に考察することとする。

3. 税種・税目の税源配分の理論的根拠

ところで、税源配分の問題は、(1)税収配分の問題でもあり、(2)税種・税目の配分問題でもある。しかし、政府の税収の大部分は税種・税目の決定によって決まるところから、税種・税目の配分問題は税収配分の問題とも大いに関係がある。それゆえ、ここでは税種・税目の配分問題に関する理論的考察をする。その際、主要な税種・税目として、所得税、相続税、贈与税、固定資産税、間接税等（消費税など）をとりあげることとする。

まず第1の所得税は、超過累進課税によって、所得再分配機能を歳入側で果たす主たる税目である。また、所得税は労働市場に非効率を発生させる（賃金に対する労働供給の価格弾力性の問題や、

課税に対する労働インセンティブの問題)ため、例えばこの弾力性が大きい場合には、地方政府ごとの所得税負担の差は労働供給の地域間配分に関して非効率を生み出す。したがって、この点からみて、所得税は国での課税が望ましいといえる。次いで、第2の相続税と贈与税であるが、これらの税種は、明らかに所得再分配を意図していることから、国での課税が好ましい。続いて、第3の固定資産税であるが、この課税ベースは土地、建物であることから地域間の移動は不可能なため、地域ごとの課税によって土地の生産要素市場に対する配分の歪みは発生しないといえる。また、生産要素としての土地は、地方税原則の1つである「応益性」の性質を有する財である。それゆえ、これらの理由から、固定資産税は地方政府、とりわけ市町村が課税すべきである。この結果、地方政府が固定資産税を課税することによって、歳出側での議論から、住民の選好を反映させることが可能となる。

そして、最後の第4の間接税等は租税の外部性を考慮すると、市町村税としては好ましくない。したがって、間接税等は消費地を考慮して、より広い行政区域での課税、つまり都道府県や国での課税が好ましいといえる。ただ、間接税等には多段階課税と単段階課税とがあるが、境界調整問題を考えると多段階課税は国が、一方、境界調整を必要としない単段階課税の場合には都道府県が課税すべきである。日本の場合は、多段階課税の一般消費税は、前者の国での課税が好ましいといえるが、他の間接税は、県ベースでの課税が好ましい。

4. 国と地方政府の経費負担原則

ところで、行政事務配分とその財源裏付けとして、これまで歳入側の税源配分だけを考察してき

たが、一方では歳出側から経費負担という点からも議論することができる。それゆえ、この視点からも吟味するが、ここでは法的に規定されている経費負担の原則だけにとどめることとする。

さて、国と地方政府間での行政事務の範囲が決まれば、それを実行するために必要な経費がいくら要するかが問題となる。この問題の解は、シャウプ勧告の行政責任明確化の原則と関係がある。そこでは、経費負担は一般財源で賄うべきであるとされていた。しかし、実際には、それはこの原則に充分に合致したものではないが、わが国では、例えば次のような地方財政法によって規定されている。

- (1) 地方公共団体または地方公共団体の機関の事務を行うために要する経費については、当該地方公共団体が全額これを負担する（地方税法第9条）。
- (2) ただし、①国と地方公共団体の相互の利害に関係がある事務に要する経費、②国民経済に適合する総合的計画に基づいて実施される建設事業に要する経費、③災害復旧に要する経費に関しては、国がその全額もしくは一部を負担する（地方財政法第10条、10条の2、10条の3）。
- (3) もっぱら、国の利害に關係のある事務に要する経費に関しては、地方公共団体は、その経費を負担する義務を負わない（地方財政法第10条の4）。
- (4) 地方公共団体が処理する権限を有しない事務に要する経費については、地方公共団体に負担させてはならない（地方財政法第12条）。

以上のように、わが国では国と地方政府の経費負担区分は、立法的に制定されている。しかし、行政事務の性格上、国か地方政府かの事務フロンティアが曖昧な部分があるために、責任分担の不

明確性が問題となっているのも事実である。それゆえ、この点をも加味して、先の税源配分を検討する必要がある。

IV. 税源配分の現状

1. 税源配分の現状

これまで、税源配分に関する理論的考察をしてきたが、この理論と実際とではどうなっているかを検討してみると、理論と実際とでは基本線は一致しているが、しかし異なる結果を提示していることが第4表から読みとれる。ただ、この点は、わが国だけではなく他の先進諸国でもみられる現象である。この理由として考えられるのは、理論的に与えられる税源配分だけではそれぞれの政府の役割分担を充分に遂行できないからである。

第4表から国と地方政府の税源配分状況をみると、税収能力の高い税目、つまり法人税を含む所得税の比重が国に集中していることが把握できる。ちなみに、2002年度決算ベース（（ ）内数は1996年度数値）では、所得及び利潤に対する税目は国が62.7（64.3）%，都道府県が17.3（18.2）%，そして市町村が20.0（17.5）%といった税源配分となっている。次いで、比重の高い税目は消費に対する税であり、この場合では国が77.8（81.5）%，都道府県が17.9（13.6）%，市町村が4.3（4.8）%といった順になっている。また、資産に対する税では、国が6.2（7.5）%，都道府県が13.1（12.5）%，市町村が80.6（80.0）%の比重で税源配分されている。これらの点は、先の税源配分の理論と合致した結果になっているといえる。他方、国と地方政府をあわせた政府全体の税種割合をとってみると、所得及び利潤に対する税が50.4（59.7）%，消費に対する税が25.6（16.5）%，資産に対する税が17.6（15.3）%，取引に対する税が3.0（4.4）%，

相続及び贈与に対する税が1.9（2.8）%，及びその他の税が1.5（1.3）%の順になっていることが把握できる（第4表参照）。また、1996年度と2002年度の国と地方政府の税源配分状況を比較すると、その税源配分状況は、ほとんど変化がないことも把握できる。ただ、税目では都道府県の消費に対する税の比率が上昇しているが、これは地方消費税の伸びによるものである。更に、わが国全体では、1989年度の税制改革以降、国民の税負担を一定として直間比率の是正政策によって、消費に対する税の比重が高まっていることも窺える。

ところで、歳出側では所得再分配機能の充実や教育、医療、福祉等を中心とした準私的財・サービスの供給の増大によって、現在の地方政府の役割分担も大きくなっている。例えば、国と地方政府の歳出純計規模は38.4対61.6（1989年度）、36.1対63.9（1991年度）、34.4対65.6（1993年度）、35.4対64.6（1995、96年度）であり、最近では38.0対62.0（2003年度）となっている（『地方財政白書（平成17年版）』参照）。これらの数値の傾向から判断すると、これまでのような伝統的な税源配分論を採用する限り、国と地方政府との歳出・歳入のギャップは依然として発生することになる。最近では、所得再分配の理論と最適課税論から、単純に国の役割分担としての所得再分配機能が見直されている。つまり、地方政府による所得再分配機能の役割分担への理論的考察が着目されている。

2. 税源配分調整

以上のように、国と地方政府の実際の税源配分と役割分担は、必ずしも一致するとは限らない。わが国の場合、地方政府は、確かに地方税法などによって課税権が付与されているが、税率等の決

三位一体改革と税源移譲・税源配分の方法論について

第4表 わが国の税構成（2002年度）

単位：億円

		国 税	道 府 県 税	市 町 村 税
所得及び 利潤に対する税 388,319	個人	所得税 148,122	道府県民税 23,237 (利子割) 4,026 事業税 2,224 計 25,461	市町村民税均等割 1,171 市町村民税所得割 57,725 計 58,896
	計 232,479	計 148,122		
	法人	法人税 95,234	道府県民税 7,266 事業税 34,527 計 41,793	市町村民税均等割 3,867 市町村民税法人税割 14,946 計 18,813
	計 155,840	計 95,234		
相続及び 贈与に対する税 14,529		相続税 14,529		
	計 14,529	計 14,529		
資産に対する税 135,771	自動車	自動車重量税 8,480	自動車税 17,737	軽自動車税 1,352
	計 27,569			
	不動産等	地価税 —	固定資産税 95	固定資産税 91,551 都市計画税 13,050 特別土地保有税 263 事業所税 3,243 計 108,107
消費に対する税 197,177		消費税 98,115	地方消費税(特別 地方消費税も含む) 20,306	市町村たばこ税 8,314
		酒税 16,804		入湯税 248
		たばこ税 8,441	ゴルフ場利用税 744	
	計 155,677	計 123,360	都道府県たばこ税 2,705 計 23,755	計 8,562
取引に対する税 23,069	自動車等の燃料	揮発油税 21,263	軽油引取税 11,525	
		地方道路税 3,035		
		航空燃料料税 901		
	計 41,500	石油石炭税 4,634 石油ガス税 142 計 29,975	計 11,525	
その他の税 11,947	自動車		自動車取得税 4,191	
	計 4,191			
	不動産		不動産取得税 5,240	
	計 5,240			
その他 の税 11,947		有価証券取引税 0		
		取引所税 —		
		印紙収入 13,638		
	計 11,947	計 13,638		
その他の税 11,947	とん税	87	狩猟者登録税 16	鉱産税 14
	特別とん税	109	入猟税 12	水利地益税 1
	関税	7,936	鉱区税 4	
	電源開発促進税	3,768		
	計 11,900		計 32	計 15

(資料)『地方財政白書(平成16年版)』、『財政統計(平成16年度)』より作成。

定権は国の管理化にあるため、その税源配分から得られる収入は十分ではない。また、ほとんど全部といってよいほどの地方政府が地方税率を標準税率で課税する一方、国が決めた超過税率の採用によって地方政府が統制されているという理由により、人口規模、企業数、所得などの差によって地域間の税収力格差が大きくなっている。それゆえ、この地域間格差と、国と地方政府といった垂直的な歳入と歳出の不均衡の調整は、一般に地方交付税と税源配分の調整によってなされている。前者の補助金に関する理論分析は、これまで財政的純便益を用いて効率性と公平性の観点から議論されてきた。しかし、後者の税源配分の調整の議論は、必ずしも十分に議論されてきたとはいえないが、最近の「三位一体改革」論によって、その問題が「財政構造改革」、「地方分権」というキーワードのなかで特に注目されている。

税源配分調整の問題による租税の分類は、(1)税収を基本的に調整しない税収分離方式と、(2)調整がなされる税収分配方式の二つに大別される。前者の税収分離方式は、その課税標準が独立している独立方式と、互いに重複している重複方式に分かれる。従来のわが国の租税制度では、固定資産税が独立方式であったが、1992（平成4）年度の地価税導入後は独立方式ではなくなりたため、現在では主要な税種にはこの独立方式はみられない。したがって、実際の租税制度上では、大きな税収をあげることのできる税種は限られている点から判断して、わが国だけではなく各国においても税収分離といえども、各段階の政府が同一の課税標準で課す重複方式が一般的である。

他方、税収分配方式では、国と地方政府とが課税権を共有する共同方式と、国または地方政府のどちらか一方に所属して徵税後その税収を移譲する移譲方式がある。後者の移譲方式は、さらに

課税権が国にある分与方式と課税権が地方政府にある分賦方式とに分けられる。最近、わが国では歳出・歳入の不一致と税源配分との関連から、実際の制度の問題として考えられる方式として、(1)消費税の共同税化と、(2)所得税の地方税化や共同税化が議論されている⁽⁶⁾。ただ、当面は、「三位一体改革」論のなかで、所得税の一部を移譲する地方税化が行使されることになる。

V. 結語

以上の点から、最近の「三位一体改革」論の内容、税源移譲を考慮した税源配分の原則や実情、更には税源配分原則の観点から「三位一体改革」の評価が明らかになった。最後に、これらの点を踏まえて、税源移譲だけではなく、国庫補助負担金や地方交付税をも考慮しながら、改革の今後の方向性を検討することとする。

まず歳入側では、公平性よりも効率（中立）性に比重をおいた税制改正として、地方政府の個人住民税は一定税率の比例所得税とし、地方税の基幹税とする方法がある。例えば、10%（現行制度では、都道府県と市町村を併せて5・10・13%の3段階）の比例所得税を採用し、現行制度による所得税と住民税の徴税総額を一定とすれば、国税から地方税への税源移譲がなされ、地方税の大幅な拡充が見込まれる。しかし、この政策は地方政府間の地域間格差を縮小させるが、低額所得者は増税、高額所得者は減税という結果を招くこととなる。確かに、この方法は効率性や簡素性には効果を発揮する一方、公平性という観点での問題が残る。次いで消費税であるが、先述したように租税の外部性の点から市町村税としては好ましくない。しかし、税源移譲や公共財・サービスの「受益」と「負担」の観点から、都道府県ベースの地

方消費税制の拡充が課題である。この税制環境の再構築は、公平性、効率性、簡素性、更には融通性に、また地方税原則の負担分担の原則や応益性に寄与すると思われる。

他方、歳出側では、国と地方政府の行政責任をより一層明確化し、国の財源保障の範囲を明確にする必要がある。おのずと税源配分が明確になる。しかし、現行の「三位一体改革」論は、数字合わせの改革論になっているため、改革の効果がどれだけあるかは未知数である。したがって、例えば、ナショナル・ミニマム的な公共財・サービスの財源は、国庫補助負担金のような特定補助金の全額を国が保障し、その他の公共財・サービスは、「受益」と「負担」の視点から、国と地方政府の責任分担をより一層明確にすれば、今以上に最適な税源配分が可能となると考えられる。これによって、効率性やアカウンタビリティを確保することができる。

現行の「三位一体改革」論は、本稿で問題とした税源配分論からの改革論とは、必ずしもいえない。「三位一体改革」の基本線をいま一度、見直しをする必要があると考えられる。いずれにしても、全国の行財政の画一化を維持しながら地域ごとの自主性・自律性を考慮して準公共財・サービスの供給を通して、資源配分機能や所得再分配機能が考察されれば、地方交付税を中心とした補助金や、所得税や消費税の税源配分調整といった手段の活用がますます必要になる。この手段の活用が充分に行われれば、現在議論されている「財政再建」・「地方分権」の実現の可能性はより一層強まると思われる。

最後に、本稿では税源配分を考慮した「三位一体改革」論を展開する際に、地方債の重要性は指摘しているが、その理由等は議論できなかった。また、「三位一体改革」の全体像をとらえた制度

的な分析もまた、紙面の制約上そのため充分に議論できなかった。これらの点に関しては、今後の検討課題とすることとする。

注

- (1) この点の詳細は、拙稿（1998）「政府の行政事務配分と税源配分に関する」『駿河台経済論集』120-124頁を参照せよ。
- (2) わが国の国庫支出金制度は、例えば都道府県ベースで一人当たりの国庫支出金額を算定すると、財政力指数の小さい団体ほど一人当たり国庫支出金額は大きくなっている点から判断して、国庫支出金制度には財源保障機能が具備されているといつてよい。詳細は、大川・大森・江川・池田・久保田（2004）『新訂版 日本の財政』創成社、150-153頁を参照せよ。
- (3) 詳細は、Irene, K. and Jack M. Mintz (1992), pp.5-13を参照せよ。
- (4) 租税の外部性の具体例として、租税競争や租税輸出がある。
- (5) 租税輸出に関する理論的分析は、McLure, C.E. (1964), Wildasin, D.E. (1986) を参照せよ。
- (6) この点の税源配分については、拙稿（1998）「政府の行政事務配分と税源配分に関する」131-134頁を参照せよ。

参考文献

- Broadway, R. W. and D. E. Wildasin (1984), *Public Sector Economics*, Little Brown and Company, Boston, second edition.
- Broadway, R. W. and P. A. R. Hobson (1993), *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*, Canadian Tax Foundation, Tronto.
- Broadway, R. W. and M. Keen (1996), "Efficiency and the Optimal Direction of Federal-State Transfers", *International Tax and Public Finance*, Vol. 3, pp. 137-155.
- Irene, K. and Jack M. Mintz (1992), *Dividing the Spoils*, C. D. Howe Institute.
- McLure, C. E. (1964), "Commodity Tax Incidence in Open Economics", *National Tax Journal*, vol. 17, pp. 187-204.
- Musgrave, R. A., P. B. Musgrave, and R. M. Bird (1987), *Public Finance in Theory and Practice*,

- McGraw-Hill.
- Oates, W. E. (1972), *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace Javanowich. (米原淳七郎・岸昌三・長峯純一 (1997)『地方分権の財政理論』第一法規出版)
- Wildasin, D. E. (1986), *Urban Public Finance*, Harwood Academic Publishers, London.
- 赤井伸郎・佐藤主光・山下耕治 (2003)『地方交付税の経済学』有斐閣。
- 池上岳彦 (2003)「地方税と政府間財源移転」『都市問題』第 94 卷, 第 1 号, 53–65 頁。
- 上野俊一 (1998)「地方分権と税源移譲」『都市問題』第 89 卷, 第 1 号, 3–76 頁。
- 江川雅司 (1998)「政府の行政事務配分と税源配分に関する『駿河台経済論集』第 7 卷, 第 2 号, 119–136 頁。
- 江川雅司 (2002)「我が国の地方分権化での政府間財政調整の意義と再評価」『駿河台経済論集』第 11 卷, 第 2 号, 131–146 頁。
- 大川政三・大森誠司・江川雅司 (1994)『地域財政論』創成社。
- 大川政三・大森誠司・江川雅司・池田浩史・久保田昭治 (2004)『新訂版 日本の財政』創成社。
- 岡崎浩巳 (2005)「平成 17 年度の三位一体改革と税源移譲」『自治研究』第 81 卷, 第 6 号, 15–49 頁。
- 木下康司編 (2005)『図説 日本の財政（平成 17 年度版）』東洋経済新報社。
- 国税庁編『国税庁統計年報書（各年度版）』国立印刷局。
- 佐藤主光 (2005)「地方の自立と財政責任を確立する地方税制改革へ向けて」『フィナンシャル・レビュー』通巻第 76 号, 45–75 頁。
- 佐藤進・滝実 (1995)『地方消費税——その理論と仕組み』地方財務協会。
- 椎川忍 (2005)「「三位一体の改革の全体像」に至る過程とその評価（上）」『自治研究』第 81 卷, 第 4 号, 3–35 頁。
- （2005）「「三位一体の改革の全体像」に至る過程とその評価（下）」『自治研究』第 81 卷, 第 5 号, 3–58 頁。
- 自治省財政局編 (1996)『地方財政のしくみとその運営の実態』地方財務協会。
- 神野直彦 (1998)「第 2 次勧告における「補助金・税財源」検討の経過と概要」『都市問題』第 89 卷, 第 1 号, 3–17 頁。
- 神野直彦・金子勝編著 (1998)『地方に税源を』東洋経済新報社。
- 神野直彦「地方新時代の分権税財政」『月刊 地方分権』ぎょうせい, 56–60 頁。
- 政策シンクタンク・構想日本 (1999)「地方の自主財源に消費税は最適」『週刊 東洋経済』1 月 16 号, 48–50 頁。
- 総務省編『地方財政白書（各年版）』国立印刷局。
- 瀧野欣彌 (2005)「三位一体の改革の展望」『自治研究』第 81 卷, 第 6 号, 3–14 頁。
- 田近栄治・油井雄二 (2005)「地方財政改革」『フィナンシャル・レビュー』通巻第 76 号, 161–184 頁。
- 地方財政制度研究会編 (1996)『地方分権と地方財政』地方財務協会。
- 土居丈朗 (2004)「三位一体改革① 現行案では不十分 分権には路線転換を」『週刊 東洋経済』10 月 9 日号, 126–128 頁。
- 編著 (2004)『地方分権改革の経済学』日本評論社。
- 藤田武夫・和田八束・岸昌三編 (1978)『地方財政の理論と政策』昭和堂。
- 堀場勇夫 (1997)『行政の役割と税源配分について』東京都主税局。
- 持田信樹 (2003)「財政調整の理論と地方交付税改革」『都市問題』第 94 卷, 第 1 号, 39–51 頁。
- 山内健生 (2005)「地方財源保障に関する一考察（一）」『自治研究』第 81 卷, 第 2 号, 61–78 頁。
- （2005）「地方財源保障に関する一考察（二）」『自治研究』第 81 卷, 第 3 号, 66–90 頁。
- （2005）「地方財源保障に関する一考察（三）」『自治研究』第 81 卷, 第 7 号, 114–129 頁。
- （2005）「地方財源保障に関する一考察（四）」『自治研究』第 81 卷, 第 8 号, 72–100 頁。
- （2005）「地方財源保障に関する一考察（五）」『自治研究』第 81 卷, 第 9 号, 69–95 頁。
- 吉岡健次・兼村高文・江川雅司 (1984)『シャウブ勧告の研究』自潮社。
- 吉田和男 (1998)『地方分権のための地方財政改革』有斐閣。

(2005 年 9 月 29 日経済学会受理)