

国と地方の税源配分

鎌田 素史

(財政金融委員会調査室)

1. はじめに
2. 国と地方の財政の機能と事務の配分
 - (1) 財政の機能と税源配分
 - (2) 国と地方の事務配分
 - (3) 国と地方の歳出比率
3. 国と地方の税収配分と税収比率
 - (1) 国税・地方税の税目と税収配分
 - (2) 国と地方の税収比率
4. 国と地方の税源配分の見直し
 - (1) 国から地方への税源移譲
 - (2) 独立税の増収
 - (3) 課税自主権の活用
5. おわりに

1. はじめに

税源移譲を始めとする施策により国と地方の税源配分を見直すべきと主張されることがある¹。地方自治の基盤たる地方税を充実することが地方分権改革を推進する上で必要不可欠であるとの認識に基づく主張であるように思われる。

国と地方の税源配分の見直しに関わる施策について、近年行われた大きな改革としては、三位一体の改革における所得税から個人住民税への税源移譲²や、社会保障と税の一体改

¹ 最近の議論として、例えば、第201回国会衆議院地方創生に関する特別委員会議録第8号7頁(令2.5.20)、第201回国会衆議院総務委員会議録第5号6頁(令2.2.20)など。

² 国庫補助負担金改革、税源移譲、地方交付税の見直しの3つを一体として行う三位一体の改革は、平成16年度から平成18年度にかけて行われた。このうち税源移譲は、平成18年度税制改正において、平成19年度か

革³における地方消費税の拡充を挙げることができる。しかし、後述する国と地方の税収比率・歳出比率は抜本的に変わっておらず、上記の主張をする立場としては、更なる改革が必要であるということになる。しかし、地方財政以上に厳しい国家財政の現状からすると、税源移譲のような国税の収入減を伴う施策による税源配分の見直しは、容易なことではない。国と地方の税源配分の見直しが必要だと主張するその眼目が、地方税財源に占める自主財源⁴の割合を増加させ、依存財源⁵の割合を低減させることにありと捉えれば、また違った施策が考えられるかもしれない。

以下では、国と地方の税収比率、歳出比率の現状等を確認しつつ、関連するいくつかの課題を概観する。

2. 国と地方の財政の機能と事務の配分

(1) 財政の機能と税源配分

政府の財政活動には、資源配分機能、所得再分配機能、経済安定化機能があるとされる。この3つの機能を中央政府（国家財政）と地方政府（地方財政）のどちらが担うべきかについて、伝統的には、資源配分機能は、規模の経済が強く働き外部性が大きい全国的な公共財（国家公共財）の提供は中央政府が、特定の地理的範囲に便益が帰属する公共財（地方公共財）の提供は地方政府が担うべきとされる。また、所得再分配機能は、住民の流入・流出が自由な地方政府ではなく中央政府が担うべきとされ、経済安定化機能は、財政政策及び金融政策を行い、景気変動を調整する能力を有する中央政府が担うべきとされる。

そして、担う機能の特徴に応じた税源の配分として、所得税や法人税のような所得再分配機能や経済安定化機能の発揮が期待され、応能原則⁶に合致した税目は中央政府に配分することが適当とされる。一方、地方公共財については住民が自動的に便益を享受できることから、固定資産税のような応益原則⁷に合致した税目を地方政府に配分することが適当とされる。また、移動性が高い税目は中央政府に、移動性の低い税目は地方政府に配分することが適当との整理もされる⁸。

上記の伝統的な考え方を踏まえつつ、実際のところは、中央政府と地方政府とで機能が明確に切り分けられてはいない。経済のグローバル化を始め社会経済状況の変化に伴い、現物給付による所得再分配機能が地方政府により広く実施されるようになるなど、中央政府と地方政府に期待される機能は現代において大きく異なっている。その国の歴史的経緯

ら実施することとされた。

³ 社会保障の充実・安定のための社会保障改革と、その財源の安定的確保や財政健全化を同時に達成するための税制抜本改革を一体的に行う改革。

⁴ 自主財源とは、地方団体が自主的に収入し得る財源であり、地方税が代表例である。地域住民の意思決定に基づいて調達する点を捉えて、地方債を自主財源に含める見方もある。

⁵ 依存財源とは、国の意思により定められた額を交付されたり割り当てられたりする財源であり、地方譲与税、地方交付税、国庫支出金及び地方債が代表例である。本質は地方固有の財源であるとして、地方譲与税と地方交付税を自主財源に含める見方もある。

⁶ 応能原則とは、経済力に応じて税を負担することが公平とする考え方。

⁷ 応益原則とは、公共サービスから受ける受益の程度に応じて税を負担することが公平とする考え方。

⁸ 課税客体となる生産要素が課税管轄圏間を移動することを税の移動性という。例えば、資本所得や法人所得は移動性が高く、土地は移動性が低いとされる。

や統治体制等の違いもあり、現実には、様々な形により中央政府と地方政府で事務配分が行われている。税源についても、中央政府・地方政府が現実に果たしている機能に適した配分となることが望ましいが、必ずしもそのようになっているとは限らない。

(2) 国と地方の事務配分

それでは、我が国においては、中央政府（国）と地方政府（都道府県、市町村）の行政事務の役割分担はどのようになっているだろうか。

我が国では、国、都道府県（広域自治体）、市町村（基礎自治体）⁹の3層の政府が、重複しながら重層的に行政事務を担う体制となっており¹⁰、かつ、融合的に行われている（図表1）。各層の政府が資源配分機能、所得再分配機能及び経済安定化機能をそれぞれ発揮している。国の役割とされる所得再分配機能についても都道府県・市町村が多くの役割を果たし、経済安定化にも資する公共事業については、国による直轄事業よりも、むしろ、地方団体の行う補助事業・単独事業の方が総量は多い¹¹。

図表1 国と地方の事務配分

財政の機能	国	都道府県	市町村(権能差)
資源配分 : 純粋公共財	防衛	警察	消防(保健所)
準公共財	(1/3)	義務教育給与(2/3)	学校施設
所得再分配 : 現物給付	医療	後期高齢者医療・国保	保育・国保・介護
現金給付	年金	生活保護(町村部)	生活保護(市部)
経済安定化 : 公共事業	直轄	補助・単独事業	補助・単独事業

(出所)中井英雄ほか『新しい地方財政論(新版)』(有斐閣、2020年)216頁

国と地方の役割分担について、地方自治法では、地方団体は「住民の福祉の増進を図ることを基本として、地域における行政を自主的かつ総合的に実施する役割を広く担うものとする。」(第1条の2第1項)とした上で、住民生活に密着した行政サービスを基礎自治体たる市町村が広範に担うものとし(第2条第3項)、広域にわたるもの、市町村の連絡調整に関するもの、規模又は性質において一般の市町村が処理することが適当ではないも

⁹ 市町村については、その人口規模等に応じて、大都市等に関する特例が設けられており、事務配分等に差がある。

¹⁰ 昭和24年のシャープ勧告では事務配分の3原則(①行政責任明確化の原則(国、都道府県、基礎自治体の事務を明確に切り分け、行政責任を明確にするべき)、②能率の原則(規模、能力、財源によって、最も効率的に実施できるレベルの政府に行政事務を割り当てるべき)、③市町村優先の原則(事務はまず市町村に委ね、市町村では実施困難な事務は広域自治体が担い、広域自治体でも困難であれば国が担うようにするべき))が提唱された。国、都道府県、市町村で行政責任の帰属と財源の配分を明確にしようとするものであり、この考え方に基づいて、昭和25年に地方行政調査委員会が「行政事務再配分に関する勧告」(いわゆる神戸勧告)を行った。同勧告では国の事務を29種に限定し、残りは地方団体の事務とするべきとされたが、全体としてほとんど具体化されなかった。

なお、地方六団体が地方自治法第263条の3第2項の規定に基づく意見書として初めて提出した「地方分権の推進に関する意見書」(平6.9.26)では、国は、「国際社会の中における主権国家としての一貫性を必要とする事務、全国的に統一して処理すべき事務及び生命、安全等の基準の設定に関する事務に専念し」、原則として16種の事務に限定して所掌するものとする改革案が提示されたが、これも実現には至っていない。

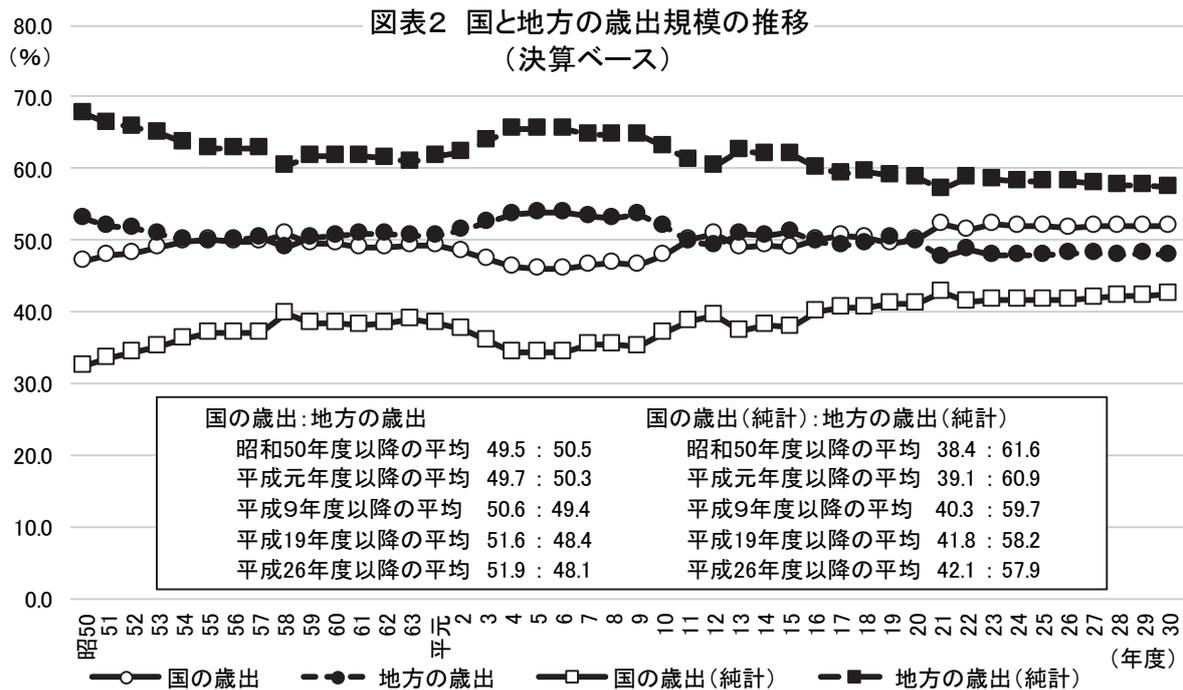
¹¹ 総務省「平成29年度行政投資実績」(令2.3)によれば、平成29年度の事業主体別行政投資額の構成比は、国が19.6%、都道府県が32.7%、市町村が47.7%となっている。また、経費負担別行政投資額の構成比は、国費が34.8%、都道府県費が26.7%、市町村費が38.5%となっている。

のを広域自治体たる都道府県が担うものとしている（同条第5項）。そして国については、国が本来果たすべき役割を重点的に担うものとしている（第1条の2第2項）¹²。

（3）国と地方の歳出比率

国と地方の行政事務の配分は、歳出規模としてはどのように表れているだろうか。

国と地方の歳出規模を単純に比較すると、平成30年度決算では国：地方で52.0：48.0となっており、年度により増減の波はあるものの、これまでおおむね1：1で推移してきている（図表2）¹³。



(注) 1. 国の歳出は、一般会計と交付税及び譲与税配付金特別会計等6特別会計との純計決算額(平成29年度以前においては、これに相当する特別会計を含む。)による。地方の歳出は、都道府県と市町村の純計決算額である。
 2. 国の歳出(純計)は、国の歳出から、「国から地方に対する支出」(地方交付税、地方特例交付金、地方譲与税及び国庫支出金の合計額)を控除したものの。
 3. 地方の歳出(純計)は、地方の歳出から、「地方から国に対する支出」(地方財政法第17条の2の規定による地方団体の負担金)を控除したものの。
 (出所) 総務省『令和2年度地方税に関する参考計数資料』(令和2年2月)、総務省『地方財政の状況』(各年度)より作成

これに対し、国と地方の歳出純計規模（最終支出ベース）¹⁴に占める国の歳出（純計）と地方の歳出（純計）の割合を比較すると（実質的財政規模の比較）、平成30年度決算で42.5：

¹² 同項では、国が本来果たすべき役割として、国際社会における国家としての存立に関わる事務、全国的に統一して定めることが望ましい国民の諸活動若しくは地方自治に関する基本的な準則に関する事務、全国的な規模で若しくは全国的な視点に立つて行わなければならない施策及び事業の実施の3類型が例示されている。
¹³ 歳出規模の比較に当たっての「国の歳出」とは、一般会計と交付税及び譲与税配付金特別会計等6特別会計(平成29年度以前においては、これに相当する特別会計を含む。)の純計決算額である。
¹⁴ 財源の出所にかかわらず、最終的に支出を行った主体が国か地方かで整理するのが最終支出ベースである。地方団体が実施する補助事業は国が国庫補助負担金等を地方に支出しているが、最終支出ベースでは、この国負担分も含めて地方の支出とする。逆に、国が実施する公共事業について地方団体が直轄事業負担金等として国に支出しているが、これは国の支出とする。

57.5 となり、近年はおおむね 4 : 6 の比率で推移してきている（図表 2）。

実質的財政規模の比較においてこのような比率となるのは、現代の行政の主たる内容が国民へのサービスの提供であり、我が国では、国民生活に密着した行政主体である地方団体によって主に実施されていること、実施に当たっては、地方交付税や国庫支出金など、国から地方に対して多くの財源が移転されていることを示している。

3. 国と地方の税収配分と税収比率

（1）国税・地方税の税目と税収配分

配分された行政事務を実施するためには適切かつ十分な財源が必要であり、財源調達の中心的役割を担うのは租税である。

昭和 24 年のシャープ勧告では、戦前の地方税が国税の付加税（同じ課税標準に課税する税や他の租税の税額を課税標準として課税する税）が中心であった税体系からの転換を目指し、独立税（全く別の課税標準に課税する税）主義が唱えられ、また、所得、消費、資産といった税源を分離し、明確化された事務配分¹⁵に応じた税源配分が目指された。所得再分配機能を担う国には、所得税、法人税、相続税といった応能原則に基づく税目を主要な税目として配分し、市町村には、市町村優先の原則から市町村民税を、応益原則に基づく税目である固定資産税を、それぞれ基幹税として割り当てた。道府県には基幹税として付加価値税を新設したが、産業界からの反発等により実施されず、事業税が基幹税とされた。付加価値税は昭和 29 年度税制改正で廃止され、道府県民税が導入された。これにより、個人所得課税において国税、道府県税及び市町村税で税源が重複することになった。また、国税と道府県税は所得課税が中心の税源配分に、市町村税は所得課税と資産課税が中心の税源配分になり、この大枠は、平成元年に消費税が導入されるまで維持されてきた。

現状の租税体系はどのようになっているだろうか。課税権の主体により国税、道府県税、市町村税に分けた上で、所得・消費・資産の課税ベースに着目する方法で分類し、その税収の配分状況をまとめたものが図表 3 である（平成 30 年度決算）。

まず、国税については、昭和 62 年・63 年の税制抜本改革以降、個人所得課税の累進構造の緩和、法人税率の引下げ、消費税の創設及び消費税率の引上げなど累次の税制改革を経て、消費課税の割合が増加してきている。現状では所得課税が 5 割強、消費課税が 4 割となっており、資産課税等の割合は低い。なお、所得課税においては、道府県税の一つである法人事業税の一部を分離して国税化した地方法人特別税¹⁶が計上されており、これを控除した場合には消費課税の割合がより高まる。ただし、消費課税の多くは地方譲与税として地方団体に譲与されている（図表 3 の斜体の税目）¹⁷。

¹⁵ 前掲脚注 10 を参照。

¹⁶ 地方団体間の税源の偏在性を緩和するため、平成 20 年度税制改正で創設。税収の全額が地方法人特別譲与税として都道府県に譲与される。令和元年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から廃止され（地方法人特別譲与税の譲与は令和 2 年 2 月分をもって廃止）、法人事業税に還元された。

また、令和元年度税制改正において、還元後の法人事業税の一部を分離して国税化した特別法人事業税が創設された。その税収の全額が特別法人事業譲与税として都道府県に譲与される。この改正は令和元年 10 月 1 日以後に開始する事業年度から適用されている（特別法人事業譲与税の譲与は令和 2 年 5 月分から開始）。

¹⁷ 譲与される地方団体側の地方譲与税の総額は 2 兆 6,509 億円（平成 30 年度決算）。

図表3 国税・地方税の税目と税収配分

		所得課税	消費課税	資産課税等	計
国	所得税 法人税 地方法人税 地方法人特別税 特別法人事業税 復興特別所得税	消費税 酒税 たばこ税 たばこ特別税 揮発油税 地方揮発油税 石油ガス税 航空機燃料税	石油石炭税 電源開発促進税 自動車重量税 国際観光旅客税 関税 とん税 特別とん税	相続税 贈与税 登録免許税 印紙税	
		55.1%	39.6%	5.3%	100.0%
地方	道府県民税 個人(均等割、所得割) 法人(均等割、法人税割) 利子割 配当割 株式等譲渡所得割 事業税(個人、法人)	地方消費税 道府県たばこ税 ゴルフ場利用税 軽油引取税	自動車税 種別割 環境性能割 鉱区税 狩猟税	不動産取得税 固定資産税<特例分> 水利地益税 法定外税	
		55.4%	42.0%	2.6%	100.0%
	市町村民税 個人(均等割、所得割) 法人(均等割、法人税割)	軽自動車税 種別割 環境性能割 市町村たばこ税	鉱産税 入湯税	固定資産税 特別土地保有税 事業所税 都市計画税 水利地益税	共同施設税 宅地開発税 国民健康保険税 法定外税
	47.0%	5.0%	48.0%	100.0%	
	50.7%	21.7%	27.6%	100.0%	
計	53.4%	32.6%	13.9%	100.0%	
		所得課税	消費課税	資産課税等	計
国		63.1%	74.2%	23.3%	61.2%
地方		36.9%	25.8%	76.7%	38.8%
道府県		18.1%	22.5%	3.2%	17.5%
市町村		18.8%	3.3%	73.5%	21.4%
計		100.0%	100.0%	100.0%	100.0%

(注) 1. 割合は平成30年度決算ベース。国税は特別会計分を含み、地方税は超過課税及び法定外税を含む。
 2. 令和6年度から、個人住民税均等割と併せて森林環境税が国税として課され、その税収の全額が森林環境譲与税として地方団体に譲与される。
 3. 太字は一定割合又は全額が地方交付税の原資とされているもの。斜体は全額又は一定割合が地方譲与税として譲与されるもの。
 (出所)財務省資料、総務省資料より作成

次に、道府県税については、国税における税収の配分と同じような割合となっている。これは、道府県税は、上記の経緯を経て、国税の税額を課税標準としたり、国税と課税標準を同じくしたりする税目が多いためである。例えば、個人住民税所得割の課税標準は所得税と同じく個人の所得¹⁸、法人住民税法人税割の課税標準は法人税額、法人事業税の課税標準は法人の所得¹⁹、地方消費税の課税標準は消費税額といった具合である。地方税の基幹税は個人住民税、法人住民税、法人事業税、地方消費税及び固定資産税とされるが²⁰、道府県税においては、基幹税が国税の付加税になっている。他方、市町村税については、個人住民税所得割や法人住民税法人税割のように、国税・道府県税と課税標準を同じくする基幹税もあるが、課税標準を同じくしない固定資産税が基幹税として配分されていることから、所得課税・資産課税等ともに約5割と、国税や道府県税と比べて資産課税等の割合が高くなっている²¹。道府県税と市町村税を合わせた地方税全体については、おおむね、所得

¹⁸ ただし、個人住民税所得割は前年の所得を課税標準としている（前年所得課税）。
¹⁹ 法人事業税には外形標準課税が導入されている（4.（2）ア参照）。また、電気供給事業等については、収入金額を課税標準とする収入割が導入されている。
²⁰ 政府税制調査会「わが国税制の現状と課題」（平12.7）では、当該5税が「地方の基幹税目」とされている。
²¹ 道府県税の消費課税のうち、地方消費税、ゴルフ場利用税、自動車税環境性能割及び軽油引取税は、その一

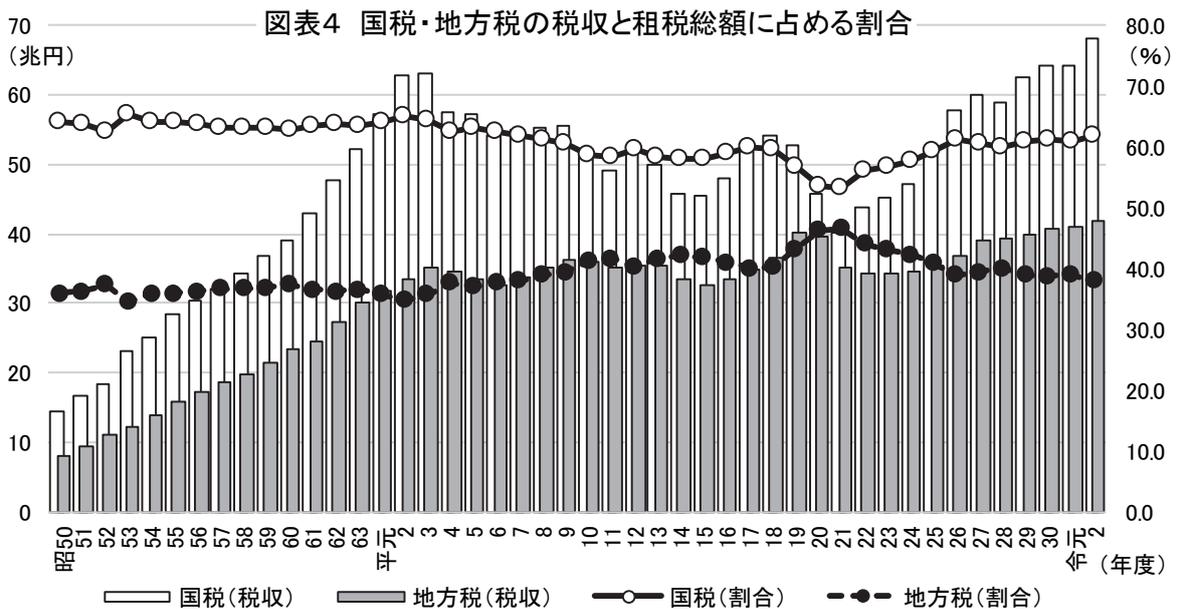
課税が5割、消費課税が2割、資産課税等が3割といった配分となっている。

さらに、国税と地方税を通じた税収配分について見ると、大まかに、国税：地方税で所得課税は6：4、消費課税は7：3、資産課税等は2：8となっている。

(2) 国と地方の税収比率

国税・地方税の税目と税収配分を確認した上で、国税・地方税が総額としてどのような割合となっているのかを確認すると、租税総額に占める国税と地方税の割合を比べた税収比率は、国税：地方税で、平成30年度決算では61.2：38.8、令和2年度当初予算では62.0：38.0となっている。税収比率は、社会経済状況の変化や各種税制改革の影響等による税収の増減により変動してきた（図表4）。

例えば、平成20年秋のリーマン・ショックを受けて、国税・地方税ともに大幅な税収減となったが、とりわけ国税収入の落ち込みが大きかったため地方税の割合が上昇し、平成21年度には結果的に税収比率が1：1に近づいた（国税：地方税＝53.4：46.6）。また、消費税の導入（平成元年度）及び消費税率の引上げ（平成9年度、平成26年度及び令和元年度）や、所得税から個人住民税への税源移譲（平成19年度）²²といった、国と地方を通じる税制改革も税収比率に影響を与えてきた（図表5）。



控除し地方税に加算したベースで見ても同様である。

図表5 国及び地方の税源割合と歳出比率

年度	税源割合						歳出割合		備考
	国税	地方税	国税 (※)	地方税 (※)	国税 (財源 移転後)	地方税 (財源 移転後)	国	地方	
昭50	64.0	36.0	-	-	48.1	51.9	32.4	67.6	
59	63.1	36.9	-	-	47.0	53.0	38.4	61.6	
平元	64.2	35.8	-	-	45.3	54.7	38.4	61.6	消費税導入
3	64.3	35.7	-	-	46.5	53.5	36.1	63.9	
9	60.6	39.4	-	-	42.2	57.8	35.2	64.8	消費税率3%→5%
15	58.1	41.9	-	-	35.0	65.0	38.0	62.0	三位一体の改革前
19	56.7	43.3	-	-	38.8	61.2	41.1	58.9	三位一体の改革による税源移譲
21	53.4	46.6	52.5	47.5	29.7	70.3	42.9	57.1	リーマン・ショック
26	61.1	38.9	58.6	41.4	39.7	60.3	41.7	58.3	消費税率5%→8%
30	61.2	38.8	59.2	40.8	42.8	57.2	42.5	57.5	
令元	61.0	39.0	58.9	41.1	42.0	58.0			消費税率8%→10%
2	62.0	38.0	60.1	39.9	43.9	56.1			

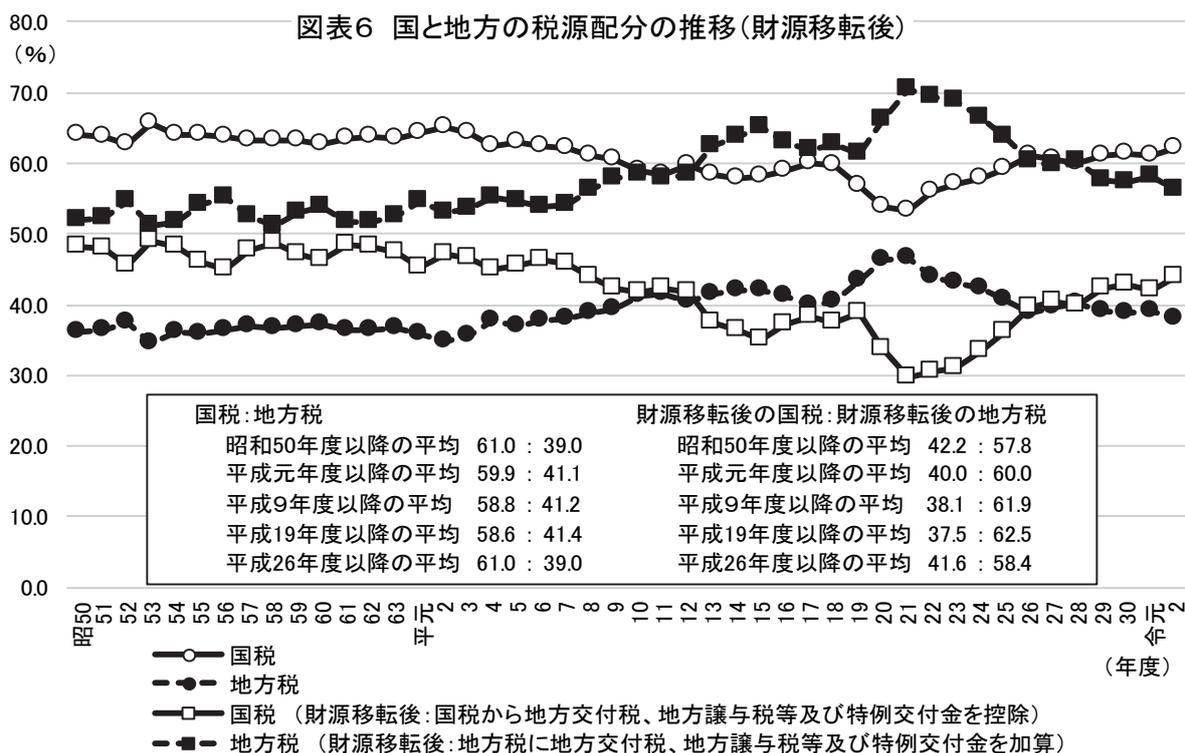
- (注) 1. 決算ベース。ただし、令和元年度は実績見込み、令和2年度は当初見込み。
 2. 国税(※)と地方税(※)は、地方法人特別税及び特別法人事業税を、国税は控除し地方税は加算した額。
 3. 国税(財源移転後)と地方税(財源移転後)は、地方交付税、地方譲与税及び地方特例交付金を、国税は控除し、地方税は加算した額。地方交付税は、借入金及び剰余金の活用分を控除し、借入金償還金及び借入金等利子充当分を加算した額。
 4. 歳出割合は純計ベース。国の歳出は、一般会計と交付税及び及び譲与税配付金特別会計等の6特別会計(平成29年度以前においては、これに相当する特別会計を含む。)との純計決算額による。地方の歳出は、都道府県と市町村の純計決算額による。
 (出所)総務省『令和2年度地方税に関する参考計数資料』(令和2年2月)、総務省『地方財政の状況』(各年度)より作成

一方、上記で言及したように、国税の一部は地方譲与税として地方団体に譲与されている。また、所得税、法人税、消費税及び酒税の一定割合及び地方法人税²³の全額が地方交付税として地方団体に交付されている。地方譲与税と地方交付税はともに、国から地方に対して国税の一部を移転する財源であるが、地方譲与税は、本来地方の税収入とすべきものを国税として徴収して本来の課税地の地方団体に譲与するもの、地方交付税は、本来は地方の税収入とすべきものを財源調整及び財源保障の観点から国税として徴収して再配分するものであるとして、両者は実質的には地方税であるとする考え方もある(間接課徴形態の地方税)。

そこで、地方譲与税、地方交付税及び地方特例交付金²⁴を、国税から控除し、地方税に加算した財源移転後のベースでの税収比率について見ると、平成30年度決算では、42.8 : 57.2 (4 : 6) となり、形式的な国税・地方税の税収比率と逆転する。これらの税収比率の平均を一定期間でとってみても、おおむね、財源移転前は6 : 4、財源移転後は4 : 6 という状況にある(図表6)。

²³ 地方団体間の税源の偏在性を緩和するため、平成26年度税制改正で創設。法人住民税法人税割の一部を分離して国税化したもので、税収の全額が地方交付税の原資とされる。

²⁴ 地方特例交付金とは、政府の経済政策に伴う減税による地方税収の減収や、事業の拡充等による地方負担の増等に対して、補填措置として国から地方団体に交付される財源である。



(注) 1. 平成30年度までは決算額、令和元年度は実績見込み、令和2年度は当初見込み。
 2. 移転財源のうち地方交付税は、借入金及び剰余金の活用分を控除し、借入金償還金及び借入金等利子充当分を加算した額。なお、移転財源には臨時地方特例交付金等を含む。
 (出所) 総務省『令和2年度地方税に関する参考計数資料』(令和2年2月)より作成

4. 国と地方の税源配分の見直し

国と地方がそれぞれ担当する行政事務を円滑に実施するためには、国と地方それぞれにおいて十分な財源が確保されなければならない。その財源を調達する手段として租税があり、国税及び地方税として徴収される。

また、地方分権改革の目的は、地方団体の自己責任と自己決定の確立である。財政面における地方分権改革とは、地域に必要な行政サービスを提供するための財源を自らの責任と判断において賄えるよう、自主財源たる地方税を充実し、依存財源たる国から地方への移転財源を縮小することが基本となる。

これまで見てきたように、国と地方の税収比率は6 : 4となっている一方、最終支出ベースでの国と地方の歳出比率(純計)は4 : 6となっており、税収比率と歳出比率が逆転している。我が国では、行政事務の多くが地方団体に配分され、財政力の弱い地方団体であっても同じ階層の地方団体は基本的に同じ行政事務を実施している。これを可能としているのは、国税として徴収した財源を地方団体に再配分する、国から地方への多額の財源移転である。これにより生ずる税収比率と歳出比率の乖離は、受益と負担の関係を希薄化させ、国民の租税負担に対する無関心を招き、無責任・非効率な支出を惹起するとの指摘がなされる。

そこで、国と地方の最終支出ベースでの歳出比率に見合った税源を確保するため、国と地方の税源配分を見直し、租税総額に占める地方税の割合を高めるべきとの主張が展開さ

れる。もっとも、そのような改革が行われたとしても、地方税には税源の偏在性があるため地方団体ごとの税収の増加は一様ではなく、引き続き国による財源調整が必要となる。また、行政サービスの種類・内容や責任の度合いによっては、国が国庫支出金により相応の負担をすることがむしろ求められることもある。したがって、国から地方への財源移転の必要性を認めつつ国と地方の税源配分を見直すべきであり、この点、地方団体側からは、まずは国と地方の税収比率を5：5とする目標が掲げられることがある²⁵。

それでは、国と地方の税源配分の見直しにつながる方策として、どのようなものが考えられるだろうか。以下ではその一部を概観する。

(1) 国から地方への税源移譲

ア 税源移譲とは

国と地方の税源配分を見直す代表的な方策として、国から地方への税源移譲が挙げられる。しかし、そもそも「税源」という用語は文脈や用法によって多義的であり、「税源」の意味するところにより税源移譲の対象税目も変わりうる。

この点、「税源」が有するニュアンスとして、①その原因や前提となる社会経済の実情ないし実態、②それを税収に結び付ける税制度（税率など）、③その結果としての税収という3つに整理するものがある²⁶。これによれば、①による税源移譲とは、税の源泉そのものを国のものから地方のものに転換することであり、具体的には、国だけが課税している酒税や相続税といった税目を地方税の税目に転換することを意味する。これに対し、三位一体の改革における所得税から個人住民税への税源移譲は、個人所得課税は国と地方それぞれが行っているため①には該当せず、所得税と個人住民税の税率構造を変更し(②)、その結果として3兆円の税収が国税から地方税へと移る(③)形で行われた。

税源移譲は国税と地方税との間でのやりとりの問題であるので、個々の納税者の税負担には極力影響を与えないように配慮すべきである。その上で、賦課徴収の実務面での実現可能性や、一定規模の税収の移転が可能な規模を有する税目であることを考えると、現実的には、個人所得課税（所得税と個人住民税所得割）、法人所得課税（法人税と法人事業税・法人住民税法人税割（地方法人二税））、消費税（消費税と地方消費税）、たばこ税（たばこ税と地方たばこ税）の4パターンが挙げられる²⁷。いずれも国と地方が重疊的に課税している税目であるため、上記①ではなく②と③の意味での税源移譲を検討することになる（以下のウを参照）²⁸。

²⁵ 地方自治法第263条の3第2項の規定に基づく意見書として平成6年9月の意見書（前掲脚注10参照）以来2度目の提出となった、地方六団体「地方分権の推進に関する意見書」（平18.6.7）では、「国と地方の最終支出の比率と租税収入の比率において生じている乖離を縮小し、地方が担う事務と責任に見合う国と地方の税源配分とする」ことを掲げ、「まずは国税と地方税の税源配分を5：5とする。」ことが提言された。もっとも、最近では「5：5」という比率を明示することは少なくなっているように見受けられる。全国知事会「地方分権改革の推進について」（令2.6.4）では、国と地方の税収比率・歳出比率の現状を指摘した上で、「国と地方の税源の配分を役割分担に見合うように見直し、この乖離を縮小していくことが必要」としている。

²⁶ 黒田武一郎編著『三位一体の改革と将来像－地方税・地方交付税』（ぎょうせい、2007年）19頁

²⁷ 同上21頁

²⁸ 令和元年度税制改正において自動車税の税率引下げ（恒久減税）が行われ、これによる減収を補填するため

イ 税源移譲に対する財務省と総務省の見解

国税から地方税への税源移譲について、財務省と総務省のスタンスはどうだろうか。

財務省は、国会答弁において、地方団体の安定的な財政運営に必要な財源を確保する必要があること、その財源は地方税を主幹としつつ地方交付税や補助金等の様々な予算措置を含めて総合的に対応する必要があることとの認識を示した上で、税源移譲については次の問題点を指摘している。すなわち、単純に税源を国から地方に移すと財政力格差が現状より拡大する可能性があること、国と地方の財政状況を比較した場合、国は非常に厳しい状況にあることを指摘し、極めて慎重な検討が必要であるとしている²⁹。

本稿ではこれまで、国と地方の税収と歳出規模の「比率」を中心に見てきたが、これを「金額」で捉えると、国・地方の租税総額は105兆円であるのに対し、国・地方の歳出規模（純計）は169兆円であり（ともに平成30年度決算）、国・地方の租税総額と歳出規模との間に大幅な乖離が存在している。この乖離を埋めている主たる財源は国債及び地方債であり、国と地方の長期債務残高は1,095兆円、このうち普通国債残高は874兆円に上る（平成30年度実績）。国・地方ともに毎年度巨額の収支不足が発生しており、国の方が地方よりも深刻である。その中で国から地方への税源移譲を行った場合、国の収支不足が拡大し更なる国債発行が強いられる事態になる可能性も十分に考えられる。したがって、財務省の立場からすると、国から地方への税源移譲は容認されそうにない。

一方の総務省においても、地方税の充実確保は重要であるとの認識を示しつつも、国から地方への税源移譲について、必ずしも積極的な姿勢が示されていないように見受けられる。総務大臣は、国・地方ともに厳しい財政状況にあること、国と地方の役割分担の議論を踏まえるべきこと、地方団体間の財政力格差の問題があることなどを踏まえた検討が必要である旨、国会で答弁している³⁰。

ウ 個別税目での課題

国から地方への税源移譲を実現しようという機運は、現在のところ十分に高まっているようには見受けられないが、上記アで掲げたもののうち、基幹税について概観する。

まず、個人所得課税（所得税と個人住民税所得割）については、地方団体側から更なる税源移譲が求められたこともある³¹。三位一体の改革では、税源移譲に際し、個人住民税所得割の税率は、従前の5%、10%、13%の超過累進税率であったものを10%で比例税率化し³²、応益性が高められるとともに税源の偏在性が縮小された。同時に、所得税の税率の刻みは、4段階から6段階に変更された³³。税率を10%から引き上げるに当たっ

の方策の一つとして、都道府県自動車重量譲与税の譲与割合の段階的引上げによる税源移譲を行うこととされた。このような地方譲与税の譲与割合の変更も税源移譲に含まれるが、このような手法は、財源補填の方法としては有効であるが、依存財源でのやりとりであり、租税総額に占める地方税の割合は高まらない。

²⁹ 第201回国会参議院地方創生及び消費者問題に関する特別委員会会議録第8号（令2.5.29）

³⁰ 第198回国会参議院本会議録第8号6頁（平31.3.13）、第196回国会参議院決算委員会会議録第6号6頁（平30.5.28）

³¹ 地方六団体「地方分権の推進に関する意見書」（平18.6.7）（前掲脚注25）では、個人住民税所得割を3%上乘せすることが提言された。

³² 道府県民税は2%と3%の2段階、市町村民税は3%、8%、10%の3段階だったものが、道府県民税4%、市町村民税6%とされた。

³³ 所得税は10%、20%、30%、37%の4段階だったものが、5%、10%、20%、23%、33%、40%の6段階と

ては所得税の税率の刻みを見直す必要も生じるが、個々の納税者の税負担を極力変動させないようするため、所得税の税率の刻みがより細かくなったり、税率が適用される所得の範囲に極端な広狭が出たりする可能性があり、納税者にとって分かりにくい税率構造となるおそれがある。また、所得税はこれまで、最高税率の引下げ等の累進構造の緩和により財源調達機能及び所得再分配機能が低下してきており、これに加えて更なる税源移譲を行った場合、両機能がより低下することが懸念される³⁴。

法人所得課税（法人税と地方法人二税）については、地方法人二税の地域偏在性が高いことから、税源移譲を行った場合、財政力格差の拡大を引き起こす可能性が高く、税源移譲の選択肢とはなりにくいように思われる。税源移譲した上で特別法人事業税や地方法人税として国税化し、特別法人事業譲与税や地方交付税として地方団体に譲与・交付することにより偏在性を是正するという手法はあり得るが、この手法そのものに対する批判は根強くあり³⁵、また、そもそもこの手法では移転財源が増加し、自主財源たる地方税を充実させることにもならない。

消費税については、平成 24 年の社会保障・税一体改革によって、5%の消費税率を8%、10%へと段階的に引き上げること、あわせて、社会保障財源化することとされた。消費税率10%段階での消費税収に係る国と地方の配分（軽減税率を考慮しない）は、国分が6.28%、地方分が3.72%（地方交付税分1.52%、地方消費税分2.2%）とされ、消費税（国・地方）に占める地方分の割合は37.2%ということになる。我が国の社会保障施策において地方団体が果たしている役割に鑑み、地方分を更に充実させるべきとの主張があり、また、地方消費税は税収が安定的で偏在性が小さいことから地方税にふさわしい税目であると指摘されることもある。そこで、消費税の地方税化が主張されることがあるが、総務省は、消費税が社会保障財源化され、社会保障における役割分担に応じて国と地方それぞれの社会保障財源とされていることを踏まえると、慎重な検討が必要である旨国会で答弁している³⁶。確かに、社会保障4経費の規模と消費税収との間に大きな差額がある³⁷中で、国の消費税から地方消費税への税源移譲を行うということは、特例公債の発行拡大にもつながり、容認され難いだろう。税源移譲見合いの財源として社会保障関連の国庫補助負担金を廃止・縮減することも考えられるが、補助率の縮減では地方団体の自由度は高まらない³⁸。また、地方消費税は、地方団体が自ら賦課徴収しておらず、税率決定権もない税目であり、そのような税目の地方税収に占める割合を更に高めることをどのように整理すべきか、検討する必要があるだろう。

された（現状は、5%、10%、20%、23%、33%、40%、45%の7段階）。

³⁴ なお、所得税は地方交付税の原資となっている。三位一体の改革においては、所得税が目減りすることで、所得税3兆円×法定率32.0%（当時）＝約1兆円の影響が地方交付税に生じたことに留意する必要がある。

³⁵ 例えば、特別法人事業税・譲与税について、片山善博「税制の本質を外した地方法人課税の見直し」『税務弘報』（2019.3）では、「いたずらに税制を複雑化し、ひいては地方税の原理を大きく損ねる愚を犯すことになる。」と指摘している。

³⁶ 第200回国会衆議院地方創生に関する特別委員会議録第5号14頁（令元.12.3）

³⁷ 令和2年度当初予算で、消費税（国分）は17.5兆円、消費税（地方分（従来分の地方消費税を除く。))は7.2兆円で合計24.7兆円である一方、社会保障4経費（国・地方）の規模は44.5兆円（国31.7兆円、地方12.8兆円）であり、その差額は19.8兆円に上る。

³⁸ 廃止の場合でも義務的経費に充てることとなるので、地方団体の自由度は実際には高まらない可能性が高い。

(2) 独立税の増収

地方税の基幹税は固定資産税を除き国税の付加税であることから、地方税は全体として国税の改正や国税収入の変動の影響を大きく受けることになる。独立税の増収は、税源移譲とは異なり、国税の収入減を直接的には伴わずに税源配分の見直しを図ることができる。また、地方団体の自主性を高めるとともに、国税の動向にかかわらず安定的に収入を得られるため、税制面における地方分権改革に資する。独立税の増収の方向性としては、付加税の独立税化を進めること、既存の独立税を強化することが考えられるが、これに関連して2点付記したい。

ア 法人事業税の外形標準課税

法人事業税は、法人が事業を行うに当たり地方団体の各種行政サービスの提供を受けることを踏まえ、応益課税として課される税である。法人の区分により課税標準と税率が異なり、資本金1億円超の普通法人については、所得に課する所得割に加えて、付加価値額に課する付加価値割、資本金等の額に課する資本割が課される。付加価値割と資本割を合わせて外形標準課税と呼び、平成15年度税制改正により導入された。外形標準課税は、法人事業税を部分的に独立税化するものと言える。その後、法人実効税率の引下げの議論の中で法人事業税も改革の射程とされた際、所得割の税率が引き下げられる一方、応益性の向上や財源確保の観点から外形標準課税が拡大された(平成27年度改正及び平成28年度改正)。所得割(特別法人事業税を含む。)と外形標準課税との割合は、拡大前は3:1であったところ、拡大後では3:5となっており、外形標準課税の割合が大幅に増加している。

法人の所得は景気変動の影響を受けやすいため、所得割は税収に伸張性が期待できる一方、不安定でもある。外形標準課税は、法人事業税の税収安定化に資するとともに、応益性を高めることになる。また、所得割の割合が減り、独立税化が進めば、法人税の改正の影響も受けにくくなる³⁹。したがって、安定性、応益性及び自主性の向上の観点からすると、外形標準課税の拡大は方向性として望ましい。しかし、外形標準課税の拡大の手法には、割合の拡大だけでなく適用の対象となる法人の拡大もあるところ、適用対象法人は全法人の約1%にすぎない。この点、総務大臣は、適用対象法人の拡大には慎重な意見が随分多いとしつつ、外形標準課税の在り方について検討していきたいと国会で答弁しており⁴⁰、今後、議論の活性化が期待される。

イ 固定資産税

固定資産税は、固定資産の保有と市町村の行政サービスとの間にある応益関係に着目して、土地、家屋及び償却資産の価格を課税標準として課する応益課税である。地域偏在性が小さく安定的な財源を確保することができる税源であることから、住民生活に身

³⁹ 所得割においては、一部を除き、所得の計算は法人税の課税標準である所得の計算の例によるとされていることから、法人税において所得計算に係る改正が行われると、所得割にも影響を与えることになる。

⁴⁰ 第196回国会参議院総務委員会会議録第4号6頁(平30.3.28)。平成28年度与党税制改正大綱(平27.12.16)では「外形標準課税の適用対象法人のあり方についても、地域経済・企業経営への影響も踏まえながら引き続き慎重に検討を行う。」とされている。なお、令和2年度税制改正では、電気供給業に係る法人事業税の一部に付加価値割と資本割が導入されている。

近な行政サービスを担う市町村にふさわしい税目であると言える。

同税の性格上、企業が赤字であっても課税されるが、企業側からすると重税感を覚えることになる。特に、償却資産に係る固定資産税（償却資産課税）については、企業の設備投資の足かせになるとの指摘もある。そこで近年、国の経済政策の一環として償却資産課税の軽減を可能とする特例措置が時限的に導入されている⁴¹。このような措置により企業の活性化と生産性向上が期待されるが、当該措置に限らず、国の経済対策の手段として地方税を活用することについては、地方団体に対して自主財源の削減を迫ることにもなりうるため、地方団体側からは否定的に捉えられる。特に独立税にあつてはその意義が損なわれかねないことから、地方税収の確保の観点に加えて、地方税の自主性の観点からも、このような特例措置の導入は慎重に検討されるべきであろう。

（３）課税自主権の活用

課税自主権とは、地方団体が自主的な判断で地方税の課税権を行使することであり、代表例として、法定外税（税目についての課税自主権）と超過課税（税率設定についての課税自主権）が挙げられる。国と地方の税源配分に関する議論においては、しばしば、課税自主権の発揮により地方税収を確保すべきとの主張がなされることがある。

ア 法定外税

地方税法に定める税目以外に地方団体が条例により新設する税目を法定外税と呼び、法定外普通税と法定外目的税とがある。法定外税の新設には総務大臣の同意が必要であり、総務大臣は、①国税又は他の地方税と課税標準を同じくし、かつ、住民の負担が著しく過重となること、②地方団体間における物の流通に重大な障害を与えること、③①及び②のほか国の経済施策に照らして適当でないことのいずれかに該当すると認める場合を除き、同意しなければならない⁴²。

法定外税の状況を平成 30 年度決算で見ると、全国の地方団体で、法定外普通税は合計 20 件・511 億円、法定外目的税は合計 45 件・140 億円、法定外税全体で 65 件・651 億円となるが、地方税収全体に占める割合は 0.16% にすぎない。主要な課税標準は法定税目に占められており、残された課税標準では、地方税収の増加という側面での貢献は、あまり期待できそうにない。全国の地方団体が実施する標準的な行政サービスを賄うための税収は全国的に標準的な税目でもって賄うべきであり、法定外税は、税制面における地方団体の自主性確保や受益と負担の明確化、地域の独自施策のための財源確保を通じた住民の自治意識向上といった側面がより強調されるべきと思われる。

イ 超過課税

地方税法に通常よるべき税率である標準税率が定められている税目について、当該標準税率を超える税率を条例で定めて課税することを超過課税と呼ぶ。平成 30 年度決算

⁴¹ 平成 28 年度税制改正における中小企業等経営強化法に基づく特例措置、平成 30 年度税制改正における生産性向上特別措置法に基づく特例措置。

⁴² 平成 11 年に成立した地方分権の推進を図るための関係法律の整備等に関する法律（いわゆる地方分権一括法）により、法定外普通税は許可制から協議・同意制へと改められた。また、法定外目的税が創設された。

における超過課税による税収の合計額は 7,025 億円、地方税収額全体に占める割合は 1.7%となっている。超過課税は多くの地方団体により実施されているが、例えば、個人住民税所得割については都道府県・市町村ともに 1 件にすぎない⁴³。税収の約 9 割は地方法人二税に適用されたものであり、地域住民が直接的には負担しない税収により行政サービスを受けられるという点で、地域住民において受益と負担の関係が不明確となる危うさをはらんでいる。これまでの税制改正により各税目の制限税率の撤廃・緩和が進んでいることもあり、地方法人二税以外の税目において、地方団体が地域住民と向き合いながら超過課税を行う余地はあるように思われる。

5. おわりに

以上、国と地方の税収比率・歳出比率の状況を確認した上で、国と地方の税源配分の見直しに関する方策の一部を概観した。地方分権改革を推進する観点からは、国から地方への税源移譲を主軸に税源配分の見直しを進めるべきとなろうが、議論は停滞している。税源移譲の検討に当たり踏まえるべきものとして総務大臣が挙げたのは、国と地方の財政状況、国と地方の役割分担の議論、地方団体間の財政力格差であるが⁴⁴、このうち国と地方の役割分担の議論とは、国と地方が融合的に事務を実施している現状を先に整理するべきという趣旨なのか、税源移譲の制約要因を何か具体的に想定しているのか、実は判然としない。いずれにしても、税源移譲が国の財政赤字の拡大を招く可能性があるところ、現下の新型コロナウイルス禍は我が国の税財政に多大なる影響を与えており、税源移譲を行う状況からは遠のいたと言える。税源移譲の見合いの財源として国庫補助負担金等を廃止・縮減することとしても、その難しさは三位一体の改革において既に経験したとおりである。このように、現実的には税源移譲には高い壁があると言わざるを得ないが、具体策の検討と議論は不断に行われるべきであろう⁴⁵。国と地方の税源配分の見直しに関わる改革は、国と地方を通じた大きな改革のうねりの中で実現しているが、次のうねりが地方団体側から起こされることを期待したい。

【参考文献】

- 中井英雄ほか『新しい地方財政論（新版）』（有斐閣、2020年）
神野直彦、小西砂千夫『日本の地方財政』（有斐閣、2014年）
持田信樹『地方財政論』（東京大学出版会、2013年）

（かまた もとふみ）

⁴³ 個人住民税所得割の超過課税は、神奈川県と兵庫県豊岡市で実施されている。一方、法人住民税均等割の超過課税については、都道府県 35 団体、市町村 388 団体、法人住民税法人税割の超過課税については、都道府県 46 団体、市町村 996 団体において実施されている（いずれも平成 31 年 4 月 1 日現在）。

⁴⁴ 前掲脚注 30 参照。

⁴⁵ 地方分権改革の推進に関する施策についての調査及び審議を行っている地方分権改革有識者会議は、第 40 回会議（令 2.2.19）において「地方分権改革の今後の方向性について」を議論し、取りまとめているが、この中では、国と地方の税源配分の見直しや税源移譲、地方税財政制度の構築などについては盛り込まれていない。