

国立国会図書館 調査及び立法考査局

Research and Legislative Reference Bureau
National Diet Library

論題 Title	地方税制の抜本改革をめぐる論点整理—課税自主権拡大と租税外部効果の観点から—
他言語論題 Title in other language	Issues Related to Drastic Reform of Japanese Local Tax System from the Viewpoint of Tax Autonomy and Tax Externalities
著者 / 所属 Author(s)	深澤 映司 (Fukasawa, Eiji) / 国立国会図書館調査及び立法考査局主幹 財政金融調査室
雑誌名 Journal	レファレンス (The Reference)
編集 Editor	国立国会図書館 調査及び立法考査局
発行 Publisher	国立国会図書館
通号 Number	794
刊行日 Issue Date	2017-03-20
ページ Pages	29-47
ISSN	0034-2912
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
摘要 Abstract	日本の地方税制を抜本改革する際の論点について、国内外の課税自主権拡大に向けた動きや、地方政府の税率変更が他の地方政府や中央政府に影響を及ぼす「租税外部効果」を踏まえ、整理した。

*掲載論文等のうち、意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをお断りしておきます。

地方税制の抜本改革をめぐる論点整理

—課税自主権拡大と租税外部効果の観点から—

国立国会図書館 調査及び立法考査局
主幹 財政金融調査室 深澤 映司

目 次

はじめに

I 課税自主権の拡大に向けた動きと予想される経済的影響

- 1 国内外における課税自主権拡大に向けた気運の高まり
- 2 自由な税率設定に伴う租税外部効果の発生

II 抜本改革の方向性

- 1 日本の地方税収の特徴
- 2 地方法人所得課税の妥当性
- 3 地方消費税の在り方
- 4 地方税としての個人所得課税と土地課税

III 地方税率に対する制限の在り方

- 1 現行制度下における地方税率の上限と下限
- 2 制限税率の妥当性
- 3 標準税率制度の是非

おわりに

要 旨

- ① 日本の地方税制の抜本改革は、平成 28 年度税制改正までの対応でとりあえずの目途がついた感もある。しかし、1980 年代以降における国内外の課税自主権拡大に向けた気運の高まりや、個々の地方政府による税率変更が他の地方政府や中央政府に影響を及ぼす「租税外部効果」（水平的租税競争、租税輸出、垂直的租税競争）をめぐる経済学的な知見の蓄積を踏まえると、日本において、地方政府の課税ベースとして何が望ましいのか、そして地方政府による税率設定の自由化をどれほど認めるべきかが、今改めて問われている。
- ② 日本の場合、地方税収に占める法人所得課税（法人住民税、法人事業税）の割合が相対的に大きいものの、地方政府による法人所得課税は、諸外国では必ずしも広く採用されている課税形態ではない。課税ベース（法人所得）の低税率地域に向けた移動が地方政府間で水平的租税競争を引き起こしやすいことなども併せ考えると、地方自治体による法人所得課税がそもそも適当であるか否かや、その税率設定を自由化することの是非などが、重要な論点となり得る。
- ③ 一方、地方消費税をめぐるのは、地方税収全体に占めるその比率を高めていくという方向で、大方の合意が形成されている感がある。しかし、個々の自治体がこの税の税率を自由に設定できる枠組みへと移行すべきか否かについては、自治体の境界における税調整の技術的な可否という観点からの議論もさることながら、税率設定の自由化がクロスボーダー・ショッピングや水平的租税競争へと発展していく蓋然性がどれほどあるのかをめぐる議論が欠かせない。
- ④ 地方の法人所得課税と消費課税についてこのような論点が浮かび上がってくる中で、日本の地方税率をめぐる課税自主権の拡大に当たっては、個人住民税と土地課税のどちらのウェイトを高めていくかが焦点になる。そして、この選択の際には、租税外部効果の発生回避のためにも、国・地方間における課税ベースの重複状況や、課税ベースが税率の高低に応じて地域間で移動する可能性などを、個人住民税と固定資産税の間で慎重に比較する必要がある。
- ⑤ これらに加えて、地方税の税率設定を自由化した場合に、その税率に上限や下限を設けるべきか否かについても、検討することが求められる。租税外部効果の回避という観点からは、1990 年代末以降に行われてきた個人住民税や固定資産税をめぐる制限税率の撤廃が果たして適切な対応であったのか、また、起債許可と結び付いた形で地方税率の事実上の下限として機能している現行の標準税率制度の是非についてどのように考えるか、などが論点となろう。

はじめに

日本で地方税制の抜本改革が課題であるとの指摘がなされるようになってから久しい。

同改革については、平成 24 (2012) 年に社会保障・税一体改革の一環として地方消費税 (道府県税) の引上げをめぐる方向性が定められたことや、平成 28 (2016) 年度税制改正で平成 29 (2017) 年度に地方法人特別税 (国税) の廃止と法人事業税 (道府県税) への復元が行われることになったことなどを背景に、とりあえずの目途がついた感がある⁽¹⁾。

しかし、それらの対応が果たして地方税制の抜本改革と呼び得る内容であったかどうかについては、議論があろう。

振り返れば、戦後の日本で地方税制をめぐる行われた最大の改革が、シャープ勧告 (昭和 24 (1949) 年) に基づく税制改革であったことは、論をまたないであろう。同勧告は、日本の税制全体を民主的な枠組みに転換することを主眼としたものであったが、とりわけ、地方自治体 (以下、自治体という。) の課税自主権の重要性を強調した。そして、道府県税について附加価値税の導入等を、市町村税については、市町村民税と固定資産税を中心とした枠組みの創設を勧告していた。

もっとも、同勧告の内容の多くは、都道府県レベルでの附加価値税の廃止と事業税の創設、そして、市町村民税への法人税割の導入などを経て、昭和 20 年代末 (1950 年代半ば) までには大幅に改変され、その結果、今日の道府県税や市町村税の骨格が形成されることとなった。その後は、地方消費税の導入 (平成 9 (1997) 年度)、「三位一体改革」の税源移譲に伴う個人住民税の税率フラット化 (平成 16 (2004) 年度)、地方法人課税の一部国税化 (地方法人特別税の創設 (平成 20 (2008) 年度) と廃止、地方法人税の創設 (平成 26 (2014) 年度)) 等の動きが見られたものの、大枠としては、1950 年代半ばの枠組みが今日に至るまで続いていると言ってよい。それだけに、戦後 70 余年が経過した今日、現行の税制に時代にそぐわない点が認められるのであれば、その枠組み自体を思い切って見直していくことが必要な段階に至っているとも考えられる。

このような中、仮に今日の日本において地方税制の枠組みを抜本的に見直すとしたら、それに当たって求められる視点が 2 つ挙げられよう。

第一は、課税自主権の拡大である。この視点の重要性は、シャープ勧告でも指摘されていたが、課税自主権に重きを置いた地方税制の意義が同勧告の当時よりも一段と高まっていることは、明らかである。今日の日本でも、地方税制の抜本改革は、課税自主権の拡大、とりわけ税率をめぐる課税自主権の拡大を十分に意識した形で進めなければならない⁽²⁾。

第二は、資源配分をゆがめることのない効率的な地方税制の構築という視点である。

地方税制の抜本改革は、自治体による自由な税率設定を認める方向で進めれば十分かという

* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、平成 29 (2017) 年 2 月 1 日である。

(1) 社会保障・税一体改革の積み残し課題の 1 つは、地方法人課税であるとの見方があった (「軽減税率決着で、税制抜本改革完結へ」『T&A master』524 号, 2013.11.25, pp.4-7.)。しかし、この課題については、平成 28 年度税制改正で一定の決着がなされている (岩見祥男「平成 28 年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』891 号, 2016.2.1, pp.8-9. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9633602_po_0891.pdf?contentNo=1>)。

(2) 総務省によれば、自治体の課税自主権は、「税目についての課税自主権」と「税率設定についての課税自主権」から構成される (総務省自治税務局「参考資料」2011.6.29, p.2. <http://www.soumu.go.jp/main_content/000120266.pdf>) が、本稿では、これらのうち専ら後者に焦点を合わせる形で考察を進めることとする。

と、議論はそう単純ではない。なぜならば、税率をめぐる課税自主権を拡大すると、個々の自治体による税率の変更が、他の自治体や国の行動に影響を及ぼすことを通じて、経済全体としての資源配分をゆがめてしまう可能性も大きくなるからである。経済学では、こうした副作用が「租税外部効果」と総称されている。個々の地方政府による自由な税率設定を認めることは、地方自治の強化という観点からは望ましくても、租税外部効果の問題を踏まえると、必ずしも望ましい対応であるとは限らないのである。

租税外部効果をめぐる経済学上の理論的考察と実証研究は、1980年代以降、目覚ましい進歩を遂げており、今や各国における地方税制の在り方を考える上でそれらを見捨てることは難しい。今日の日本における地方税制の設計でも、それらの経済学的知見を十分に踏まえつつ、地方政府の課税ベースとして何が望ましいのかをまず吟味した上で、選択された課税ベースについて、地方政府による税率設定の自由度をどれほど認めるのかを検討するという手順が踏まれるべきであろう。

そこで本稿では、これら2つの視点（課税自主権の拡大、租税外部効果の発生可能性）の間に見られる関係を踏まえた場合に、日本の地方税制の抜本改革をめぐる浮かび上がってくる主要な論点について整理を行う。

I 課税自主権の拡大に向けた動きと予想される経済的影響

まず、論点整理のための前提として、1980年代以降の国内外における課税自主権拡大に向けた動きを振り返るとともに、租税外部効果の諸類型と課税自主権拡大との関係を概観しておこう。

1 国内外における課税自主権拡大に向けた気運の高まり

国外においては、1980年代から1990年代を中心に、各国の地方政府による自治を国際的に保障しようとする気運が高まった。

その端緒となったのは、欧州評議会（Council of Europe: CE）の閣僚委員会による「欧州地方自治憲章」（European Charter of Local Self-Government）⁽³⁾の採択（1985年6月）であった。同憲章は、法的効力を伴った多国間協定の形で地方自治を国際的に保障した初の取組であり、「地方自治が民主主義にとって不可欠である」との認識に基づき各条項を設けている。中でも、「自主財政権」について定めた条項（第9条）で課税自主権の必要性を指摘している⁽⁴⁾。ちなみに、同憲章は、その後、欧州評議会のほとんどの加盟国によって批准されている⁽⁵⁾。

1993年6月には、国際自治体連合（International Union of Local Authorities: IULA）⁽⁶⁾の世界大会で、「世界地方自治宣言」（World Wide Declaration of Local Self-Government）⁽⁷⁾が採択された。その後、国際連合も「世界地方自治憲章」（World Charter of Local Self-Government）の策定に向けて動き出し、

(3) Council of Europe, “European Charter of Local Self-Government.” <<https://rm.coe.int/CoERMPublicCommonSearchServices/DisplayDCTMContent?documentId=090000168007a088>>

(4) 全国知事会『地方自治の保障のグランドデザイン—自治制度研究会報告書—』2004.2. <http://www.nga.gr.jp/ikkwebBrowse/material/files/group/2/7_zenbun.pdf>

(5) 2012年9月現在で、欧州評議会に加盟する47か国のうち45か国が、この「欧州地方自治憲章」を批准している（矢部明宏「地方分権の指導理念としての「補完性の原理」」『レファレンス』740号, 2012.9, pp.5-24. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3532358_po_074001.pdf?contentNo=1>）。

1998年に第1次草案が、2000年には第2次草案が作成された（ただし、一部の大国（米国、中国）の反対から、同憲章の総会における採択は実現しなかった）⁽⁸⁾。

このような地方自治の保障に向けた世界的な気運の高まりを受けて、日本でも、2000年代に入ると、地方分権改革が推進され、その一環として、自治体の課税自主権の拡大に向けた各種の対応がなされるようになった。自治体の課税自主権は、「税目についての課税自主権」と「税率設定についての課税自主権」から成るが、それぞれの拡大をめぐる、一定の進展が見られた⁽⁹⁾。

近年の動きとしては、平成22（2010）年度から平成24（2012）年度にかけて、愛知県名古屋市など、全国各地の複数の自治体が、独自減税（標準税率⁽¹⁰⁾を下回った税率の設定）を試みているという事実が見逃せない⁽¹¹⁾。こうした動きの背景には、平成18（2006）年度に地方債の発行がそれまでの許可制度から事前協議制度へと移行したこと⁽¹²⁾で、たとえ標準税率未満の税率を定める自治体であっても、国から許可を得るという条件の下ではあるが、地方債を発行できるようになったことがある。

また、平成21（2009）年に発足した民主党を中心とした連立政権の下では、「地域主権改革」の一環として、課税自主権に重きを置いた地方税制を実現しようとする動きが見られた。平成22（2010）年11月の政府税制調査会で、片山善博総務大臣（当時）が、「地域主権改革税制」の方向性を私案として打ち出し、その基本的な考え方が、「平成23年度税制改正大綱」（平成22

(6) 1913年に地方自治の促進や地方行政の発展への貢献を主眼として設立された地方自治体の世界的な連合組織（本部はオランダのハーグ）であり、世界の70か国以上に会員を有する（「IULA（国際地方自治体連合）の組織とその活動」自治体国際化協会ウェブサイト <<http://www.clair.or.jp/j/forum/forum/articles/datafile/007/INDEX.HTM>>）。

(7) “IULA WORLD WIDE DECLARATION OF LOCAL SELF-GOVERNMENT adopted by the IULA Council, Toronto, June 1993.” 地方分権改革推進本部ウェブサイト <http://www.bunken.nga.gr.jp/siryousitu/eturansitu/charter/iula_decl_txt.html>

(8) 全国知事会 前掲注(4), pp.3-4.

(9) 「税目についての課税自主権」については、「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」（平成11年法律第87号）に基づく「地方税法」（昭和25年法律第226号）改正により、法定外目的税の新設などが定められ、2000年代前半を中心に自治体間で新税ブームが沸き起こった。また、「税率設定についての課税自主権」についても、平成10（1998）年度の税制改正以降、市町村の個人住民税と固定資産税の制限税率が撤廃され、法人事業税の制限税率が緩和されるなど、自治体が標準税率を上回った課税（超過課税）を行いやすい枠組みへの移行がなされた（出井信夫・参議院総務委員会調査室編『図説地方財政データブック 平成19年度版』学陽書房、2007, pp.216-229.）。

(10) 標準税率は、「通常、その税率によるべきものとして国が定める税率」であり、制度上は、それと異なる地方税率の設定が排除されているわけではない。しかしながら、実際には、多数の自治体が、地方税率を標準税率と等しい水準に設定している。そして、標準税率を上回った地方税率の設定（超過課税）であれば一部の自治体で行われているものの、標準税率を下回った地方税率を設定する自治体は全国に皆無であるという状況が、平成21（2009）年度まで続いてきた。

(11) 詳細は、深澤映司「地方における独自減税の本質—租税競争とヤードスティック競争の識別の観点から—」『レファレンス』743号、2012.12, pp.27-46. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_4059577_po_074302.pdf?contentNo=1> を参照。

(12) 平成17（2005）年度までの起債許可制度の下では、税率が標準税率に満たない自治体は地方債の発行を許可されなかった。地方債をめぐる枠組みは、平成18（2006）年度に事前協議制度に移行したものの、同制度の下でも、地方税率が標準税率に満たない自治体による起債は、許可の対象と位置付けられている。総務省は、「地方債同意等基準」の中で、地方税率が標準税率に満たない自治体による地方債の発行について、標準税率未満の税率を設定していることに伴う世代間の負担の公平性に対する影響や、地方税収の確保の状況等を勘案して、起債を許可するかどうかの判断を行うと告示している。

(2010)年12月16日に閣議決定)の一部に反映されることとなった。翌平成24(2012)年度の税制改正では、それまで国が全国一律に定めていた政策減税に自治体の裁量を取り入れ、自治体が税負担軽減の程度を法律の範囲内において条例で独自に定められる「わがまち特例」が導入された⁽¹³⁾。もっとも、同特例は課税ベースと税額控除に焦点を合わせる形で自治体独自の税負担引下げを可能化する内容であり、名古屋市等の独自減税を通じて問題提起された「標準税率の是非」には踏み込んでいないという点で限界があったとの見方もできる。

2 自由な税率設定に伴う租税外部効果の発生

こうした課税自主権の拡大に向けた国内外の動きに関連して見逃すことができないのは、租税外部効果をめぐる経済学的な知見の蓄積である。

租税外部効果には、3つの種類がある⁽¹⁴⁾。

第一は、「水平的租税競争」(horizontal tax competition)である。各地方政府が地域間を自由に移動することのできる課税ベースに課税している状況下で、地方政府同士が、他地域の課税ベースを域内に呼び込もうとして、税率の引下げ競争を繰り広げる現象が、それに当たる。「移動可能な課税ベース」の典型例としては、資本や消費が挙げられる。資本を対象とした水平的租税競争の典型例は、企業誘致を主眼とした法人所得課税の税率引下げ競争である。また、個人消費を対象とした水平的租税競争としては、クロスボーダー・ショッピング⁽¹⁵⁾の呼び込みを狙った消費課税の税率引下げ競争が考えられる。地方政府同士が租税競争に陥ると、他の地方政府の課税ベースを奪うために税率を引き下げ合う結果、各地方政府の税率や地方公共サービスの供給量は社会的に最適な水準と比べて過小となる。水平的租税競争をめぐる理論は、ゾドロウ(George R. Zodrow)氏(米国のライス大学)とミーズコウスキー(Peter Mieszkowski)氏(同)⁽¹⁶⁾による1986年の論文⁽¹⁷⁾を嚆矢として、それ以降、精緻化が図られてきた。

第二に、「租税輸出」(tax exporting)が挙げられる。これは、総じて言えば、地方政府が税率の引上げという手段で他地域の住民に対して税負担の一部を転嫁する現象を意味している。この現象の下では、地方税の税率や地方公共サービスの供給量が、社会的に最適な水準よりも過大となる。

典型的な租税輸出の形態は、1960年代にマクルーア(Charles E. McLure, Jr.)氏(米国のプリンストン大学)によって、他地域への移出に個別消費税を課すことに伴う域外への税負担の転嫁として示された⁽¹⁸⁾。その具体例としてしばしば引き合いに出されるのは、主に州外からの旅行者によって負担されている米国ハワイ州のホテル税(州外への観光サービスの移出に対する課税に相当)である⁽¹⁹⁾。

租税輸出の形態は、マクルーア氏によって指摘されたもの以外にも考えられる。例えば、ヒュ

(13) 平成24(2012)年度には、雨水を一時的に貯める施設などを対象とした固定資産税の負担軽減が認められた。

(14) 詳細は、深澤映司「地方における課税自主権の拡大に伴う経済的効果」『レファレンス』727号, 2011.8, pp.55-72. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3050355_po_072703.pdf?contentNo=1> を参照。

(15) 消費者が高税率の地域から低税率の地域へと移動して商品を購入する現象。

(16) 本稿における識者の所属は、当該識者による論文等が刊行された当時のものである(以下も同様)。

(17) George R. Zodrow and Peter Mieszkowski, "Pigou, Tiebout, Property Taxation, and the Underprovision of Local Public Goods," *Journal of Urban Economics*, 19(3), May 1986, pp.356-370.

(18) Charles E. McLure, Jr., "Commodity Tax Incidence in Open Economies," *National Tax Journal*, 17(2), June 1964, pp.187-204.

(19) Bev Dahlby, "Fiscal Externalities and the Design of Intergovernmental Grants," *International Tax and Public Finance*, 3(3), July 1996, pp.397-412.

イジंगा (Harry Huizinga) 氏 (オランダのティルブルグ大学) とニールセン (Søren Bo Nielsen) 氏 (デンマークのコペンハーゲン・ビジネス・スクール) は 1997 年の論文の中で、資本への源泉地主義課税⁽²⁰⁾を背景として租税輸出が発生する可能性について指摘している⁽²¹⁾。他地域の住民が株主に含まれている企業の法人所得に対して地方政府が課税を行う場合には、その税負担の一部が域外に居住する株主へと転嫁されることになるというのである。

これらの形態の租税輸出を通じた非居住者に向けた税負担の転嫁は、地方政府にとって自らの税率を自由に引き上げる余地が増すほど、容易になるであろう。

租税外部効果の第三の類型は、地方政府と中央政府が自らの税収を確保するために税率を引き上げ合う「垂直的租税競争」(vertical tax competition) である⁽²²⁾。中央政府と地方政府が同じ課税ベースに課税を行っている状況の下で、中央政府が自らの税率を引き上げると、各地域の課税ベースは、租税回避行動や経済活動の落ち込み等を通じて縮小に向かう。そのことは、それぞれの地域を管轄している地方政府にとっても課税ベースの縮小を意味していることから、地方政府の中から、従来の税収を維持するために地方税の税率を引き上げる動きが出てくる可能性があるであろう。そして、そのような地方政府側の動きが、中央政府にとっての課税ベースを一段と縮小させることで、中央政府の更なる税率引上げを促す要因となりかねない。

例えば、中央政府と地方政府の間で重複している具体的な課税ベースとして、個人所得を考えてみよう。その場合、中央政府による個人所得課税の税率引上げは、国内の個人所得を全体的に減少させることを通じて、地方政府にとっての税収減を引き起こす。そうした中、各地域の地方政府が税収の確保を主眼として税率を引き上げれば、国全体の個人所得が一段と減少し、今度は中央政府による税率の更なる引上げへと発展しかねないというのである。

ボードウェイ (Robin Boadway) 氏 (カナダのクィーンズ大学) とキーン (Michael Keen) 氏 (英国のエセックス大学) は 1996 年の論文⁽²³⁾で、中央政府と地方政府が、自らの税率変更に伴う相手側の税収減を織り込むことなく垂直的租税競争を繰り返されると、中央政府と地方政府が選択する税率は社会的な最適水準と比べて過大になると指摘した。

垂直的租税競争が顕著な国の 1 つとしては、カナダが挙げられる。ダールビー (Bev Dahlby) 氏 (カナダのアルバータ大学) によれば、カナダでは、連邦政府と州政府がともにタバコの消費と個人所得に課税している中で、タバコ税と個人所得課税をめぐる垂直的租税競争が発生しているという⁽²⁴⁾。

このように、租税外部効果には複数の類型がみられるものの、一般には、地方政府の税率をめぐる課税自主権が強い国ほど、各種の租税外部効果が発生しやすくなると考えられる。そうした事実は、端的には水平的租税競争をめぐる指摘されている⁽²⁵⁾が、租税輸出と垂直的租税競争についても、やはり税率をめぐる課税自主権の拡大に伴い、それらの発生可能性が高まる

(20) 所得が発生している地域 (源泉地) の地方政府が、その所得に対する課税権を持つとする考え方。

(21) Harry Huizinga and Søren Bo Nielsen, "Capital Income and Profit Taxation with Foreign Ownership of Firms," *Journal of International Economics*, 42(1-2), February 1997, pp.149-165.

(22) この租税外部効果は、「重複課税に伴う垂直的租税外部効果」と呼ばれることもある。

(23) Robin W. Boadway and Michael Keen, "Efficiency and the Optimal Direction of Federal-State Transfers," *International Tax and Public Finance*, 3(2), May 1996, pp.137-155.

(24) Dahlby, *op.cit.*(19)

(25) Hansjörg Blöchliger and José Maria Pinero-Campos, "Tax Competition Between Sub-Central Governments," *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No.13, April 2011.

という傾向があると考えられよう。

II 抜本改革の方向性

それでは、今日の日本における地方税制の抜本改革はどうあるべきか。とくに「税率をめぐる課税自主権の拡大と租税外部効果との関係」という観点からは、どのように考えられるであろうか。

1 日本の地方税収の特徴

これらの問いに対する答えを導き出すのに先立ち、日本における地方税収の構造を踏まえておく必要がある。

都道府県と市町村のそれぞれによって課されている税について税収全体に占める各税目の割合（平成 26（2014）年度の決算ベース）を見てみよう（表 1）。

表 1 日本の地方税収の構成（平成 26（2014）年度決算）

	道府県税		市町村税	
	税収 (億円)	構成比 (%)	税収 (億円)	構成比 (%)
所得課税	93,806	59.8	95,594	45.3
うち個人所得課税	個人住民税 47,173	30.1	個人住民税 71,143	33.7
うち法人所得課税	法人事業税 30,168	19.2		
	法人住民税 9,626	6.1	法人住民税 24,451	11.6
消費課税	58,896	37.6	11,697	5.5
うち一般消費税	地方消費税 31,064	19.8		
資産課税等	4,133	2.6	103,729	49.2
うち固定資産税	道府県固定資産税 17	0.0	固定資産税 87,686	41.6
合計	156,835	100.0	211,020	100.0

（注 1）所得課税、消費課税、資産課税等の区分は、OECD 歳入統計の区分による。

（注 2）法人事業税には、所得割のみならず、外形標準課税（付加価値割・資本割）の税収も含む。

（出典）総務省自治税務局『地方税に関する参考計数資料 平成 28 年度』2016, p.35 を基に筆者作成。

都道府県の場合は、個人の所得に対する個人住民税（30.1%）、法人事業税と法人住民税を合わせた法人所得課税（25.4%）、そして地方消費税（19.8%）の 3 つを合わせたものが、税収全体の 7 割超を占めている。

これに対して、市町村の税収では、土地への課税を中心とした固定資産税の割合（41.6%）が最も大きく、個人住民税が 33.7% と、これに続いている。法人所得課税（法人住民税）の割合（11.6%）は、これらに比べると低いものの、それでも 1 割を超えている。

このように、今日の日本の地方税収は、都道府県レベルでは、個人所得、法人所得、そして個人消費への課税に比較的均等な形で依存している半面、市町村のレベルでは、土地等の資産に対する課税に大きく依存し、個人所得課税によって補完されるという構造になっている。

そこで以下では、法人所得・個人消費・個人所得・土地という 4 つの課税ベースに分けて考察を進めることとする。すなわち、法人所得課税、消費税、個人所得課税、土地課税のそれぞれについて地方税としての適否を考えるに当たり、主に税率設定の自由化に伴う租税外部効果の発生可能性という観点から、どのようなことが論点になり得るのかについての整理を行う。

2 地方法人所得課税の妥当性

まず、法人所得課税を地方税制の主軸とすることの是非について考えてみよう。

その場合に浮かび上がってくる第一の論点は、そもそも法人所得が自治体の課税ベースとして適当なのか否かである。

一般には、地方政府の税率をめぐる課税自主権を拡大することのメリットの1つとして、「財政責任」の強化が指摘されている。住民が、地方税率の水準の適否について自ら評価した上で、地方政治家（首長、地方議会の議員）への投票を通じて、地方政府による支出の大きさや内容を間接的な形で操作できるようになれば、その結果として、地方政府の支出をめぐる住民の説明責任が強まるというのである⁽²⁶⁾。そうした中、選挙権を与えられていない法人に対して地方政府が課税を行うことは、「財政責任」の観点と照らし合わせて問題含みであるとの指摘が見られる⁽²⁷⁾。

このような指摘に対しては、法人も地方政府の公共サービスから一定の便益を享受しているものであるから、地方政府が法人を課税対象とすることは当然であるといった反論が見受けられる⁽²⁸⁾。あるいは、たとえ法人そのものが投票権を持たなくても、その所有者である株主に最終的な税負担を負わせればよとの法人擬制説的な主張があり得るかもしれない。

しかしながら、その場合にも、「財政責任」という観点からの問題は、完全には解消されない。なぜならば、税率を引き上げた際に税負担の一部が域外に居住している株主へと転嫁される場合（租税輸出が行われる場合）には、当該地域の住民が税負担の一部を免れる形で地方政府による公共サービスからの受益を増やすことが可能となり、選挙民である住民から地方政府に対する財政上のガバナンスが十分に働かなくなるおそれがあるためである。

第二の論点は、仮に法人所得を地方政府による課税対象の1つと位置付けるのだとしても、その税率設定を自由化することが「経済活動をゆがめない中立的な税制」という観点から果たして妥当なのかどうかである。

一般に、地方政府による法人所得課税には、租税外部効果という観点からの問題点が少なくない。この背景には、法人所得という課税ベースが地域間で移動しやすいことや、実際の課税に当たり源泉地主義課税が支配的なことなどがある。そうした中、複数の先行研究の分析結果からも見て取れるように、日本の地方法人所得課税をめぐるのは、課税免除や不均一課税のような優遇措置も活用しつつ、これまでも都道府県間で租税競争が展開されてきた可能性がある⁽²⁹⁾。また、大都市圏の自治体を中心に法人事業税（道府県税）の超過課税（標準税率を上回る税率での課税）が行われているという事実を踏まえると、株式公開企業の本社が多く立地している自治体を中心に、非居住者株主への租税輸出が行われている可能性も否定できないであろう⁽³⁰⁾。

振り返れば、近年の日本では、地方法人特別税の創設（平成20（2008）年度）や地方法人税の

⁽²⁶⁾ Richard M. Bird, “Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment,” *IMF Working Paper*, No.99/165, December 1999.

⁽²⁷⁾ 赤井伸郎ほか『地方交付税の経済学—理論・実証に基づく改革—』有斐閣, 2003, pp.210-211.

⁽²⁸⁾ 例えば、自治総合センター『分権型社会に対応した地方税制のあり方に関する調査研究報告書—地方税制度に関する調査研究—』1999.

⁽²⁹⁾ 深澤映司「我が国の地方法人課税をめぐる租税競争—法人事業税を対象とした現状分析—」『レファレンス』703号, 2009.8, pp.55-75. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999593_po_070303.pdf?contentNo=1>; 田中宏樹『政府間競争の経済分析』勁草書房, 2013, pp.85-99; Atsushi Kawamoto, “An empirical analysis on intergovernmental strategic interaction in tax policy: Evidence from capital taxation in Japan,” *PRI Discussion Paper Series*, No.12A-09, July 2012. <https://www.mof.go.jp/pri/research/discussion_paper/ron238.pdf>

創設（平成 26（2014）年度）など、都道府県の法人事業税や都道府県・市町村の法人住民税を対象とした枠組みの変更が重ねられてきた。もっとも、それらの制度変更の推進力となってきたのは、地方法人所得課税の税収が大都市圏に著しく偏在しているという事実であった。言い換えれば、近年の地方法人所得課税をめぐる税制改正では、一部の地域に偏在した税源の調整に重きが置かれてきたが、それに比べると、中立的な税制の実現という観点は軽視されてきた感がある。

ちなみに、地方政府による法人所得課税は、国際的にみると必ずしも一般的な課税形態であるとは言えない（表 2）。

表 2 OECD 加盟各国の地方政府による法人所得課税の状況（2011 年）

		州政府	州政府よりも下位の地方政府
地 方 政 府 が 法 人 所 得 に 課 税	税率をめぐる課税自主権が無条件に認められている国	カナダ、スペイン、スイス、米国	スペイン
	税率をめぐる課税自主権が上位政府による上限または下限の設定を通じて制限されている国		ドイツ、日本、韓国、ルクセンブルク、ポルトガル、スイス
	税率をめぐる課税自主権が全く認められていない国	オーストリア、ドイツ、イタリア	デンマーク、フィンランド、フランス、ポーランド、トルコ
	分類不能の国	オーストラリア、ベルギー、メキシコ	オーストリア、米国
地方政府による法人所得課税が行われていない国			オーストラリア、ベルギー、カナダ、チリ、チェコ、エストニア、ギリシャ、ハンガリー、アイスランド、アイルランド、イスラエル、イタリア、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、スロバキア、スロベニア、スウェーデン、英国

（注）OECD に加盟する 34 か国（当時）について、各国の地方政府による“Taxes on income, profits and capital gains of corporates”（コード：1200）の課税状況を示した。
 （出典）OECD Statistics website <<http://stats.oecd.org/>> を基に筆者作成。

OECD 加盟国のうち州政府よりも下位の地方政府によって法人所得課税が行われている国は、2011 年時点で日本を含んだ 14 か国と、加盟国全体（当時 34 か国）の中では、あくまで少数派にとどまっている。しかも、地方の法人所得課税について税率をめぐる課税自主権が無条件に認められている国は、スペイン 1 国に限られる。同課税が行われている国の大半は、税率をめぐる課税自主権が全く認められていない国（5 か国）か、それが上位政府による上限または下限の設定を通じて制限されている国（日本を含む 6 か国）である⁽³¹⁾。

それだけに、今後は日本でも、租税外部効果の回避を含む複数の観点から、自治体による法人所得課税の是非について掘り下げた検討を行う必要があるだろう。

(30) もちろん、自治体が標準税率で法人所得課税を行っている場合にも、非居住者株主への税負担の転嫁は生じている。そうした中で、法人所得課税をめぐる実際の税率が標準税率を上回った水準に設定されると、税率の引上げを通じた非居住者への税負担の更なる転嫁、すなわち租税輸出が発生するということになる。

(31) 州政府よりも下位の地方政府によって法人所得課税が行われている 14 か国のうち、税率をめぐる課税自主権が全く認められていない 5 か国と、税率が上位政府による上限・下限の設定を通じて制限されている 6 か国（日本を含む）を除いた 3 か国は、税率をめぐる課税自主権が無条件に認められているスペインと、OECD によって「分類不能」とされている米国とオーストリアである。

3 地方消費税の在り方

今後の自治体財政を支える有力な財源として地方消費税に期待を寄せる向きは少なくない。課税ベースの地域間における偏在性の小ささや景気変動を通じた安定性という観点から、地方税収全体に占める地方消費税の割合を高めていくことが避けられないという点では、識者の間で概ねコンセンサスが形成されていると言っても差し支えあるまい⁽³²⁾。

その場合に大きな論点となり得るのは、個々の自治体が地方消費税の税率を自由に設定できる枠組みへの移行を行うべきかどうかであろう。そして、この問題をめぐっては、既に慎重論と賛成論との対立が見られる。そうした議論の中から浮かび上がってくる論点は、次の2つである。

第一は、境界税調整の技術的な可否である。日本の消費税は、前段階控除型の多段階課税方式⁽³³⁾に基づいている。このため、仮に各自治体によって設定される地方消費税の税率がまちまちであると、最終消費地での課税（仕向地主義課税）という原則を貫くためには、財やサービスが自治体間の境界（県境、市町村境など）をまたぐ度に、移出品にゼロ税率を適用した上で移入品には当該地域の税率を適用するという調整（境界税調整）が避けられなくなるが、そうした調整は現実的でないとの指摘が見受けられる⁽³⁴⁾。このような指摘に対しては、地方消費税の税率自由化を求める立場から反論が投げ返されている⁽³⁵⁾。例えば、カナダのHST（Harmonized Sales Tax）では、州政府による自由な税率設定が行われる中で、各州の最終消費額をマクロの統計（地域産業連関表）で把握し、その金額に基づき州間で付加価値税額を清算している。そのことを踏まえると、日本においても境界税調整は必須ではなく、マクロ統計に基づく地域間の税収配分を通じて十分に対応が可能であるというのである。

第二の論点は、地方消費税をめぐる税率設定の自由化がクロスボーダー・ショッピングや水平的租税競争へと発展していく可能性をどう見るかである。消費という課税ベースは地域間での可動性が高いことから、税率設定の自由化が自治体間の租税競争を促す要因となる可能性があるとの指摘は少なくない。拙稿でも指摘したように⁽³⁶⁾、米欧におけるクロスボーダー・ショッピングや消費課税をめぐる水平的租税競争の実例は、枚挙にいとまがない。また、米国やカナダを対象とした複数の先行研究が、定量的な分析を通じて、これらの国々の地方政府による自由な税率決定の下で消費課税をめぐる水平的租税競争が発生していると結論付けている。もっとも、付加価値税や消費税のように基本的に全ての財・サービスを対象とした一般消費税をめぐる場合は、タバコ税やガソリン税等のような個別消費税とは異なり、地域間における税率の相違が水平的租税競争に結び付きにくいとの分析結果⁽³⁷⁾も見られないわけではない。

⁽³²⁾ 佐藤主光「脱成長を見据えた税の構造改革を」『エコノミスト』91(29), 2013.7.2, pp.54-55; 森信茂樹「法人税減税は必要か (2) 消費税への代替進め自治体の財政格差解消を」『エコノミスト』92(42), 2014.10.7, pp.86-87.

⁽³³⁾ 製造・卸売・小売といった各取引段階において、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を控除するという形で財やサービスの付加価値に対する税をとりあえずは事業者が納付し、最終的には、消費者に全ての消費税額を負担させるという仕組みである。

⁽³⁴⁾ 森信茂樹「消費税は地方税にふさわしいか」『資本市場』322号, 2012.6, pp.38-39.

⁽³⁵⁾ 持田信樹「地方消費税への視覚」『CIRJE ディスカッションペーパー』2010.5. <<http://www.cirje.e.u-tokyo.ac.jp/research/dp/2010/2010cj220.pdf>>

⁽³⁶⁾ 深澤映司「地方消費税を巡る税率設定の自由化に伴う経済的影響—クロスボーダー・ショッピングと租税競争の観点から—」『レファレンス』759号, 2014.4, pp.23-43. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8620006_po_075902.pdf?contentNo=1>

⁽³⁷⁾ Jonathan C. Rork, “Coveting Thy Neighbors’ Taxation,” *National Tax Journal*, 56(4), December 2003, pp.775-787.

ちなみに、OECD 加盟国（2011 年時点の 34 か国）における一般消費税⁽³⁸⁾の課税状況を概観すると（表 3）、クロスボーダー・ショッピングや水平的租税競争への懸念からか、地方政府が一般消費税の税率について完全な課税自主権を与えられている国の例は、カナダと米国という連邦制国家の州政府のケースを除けば皆無となっている。州政府よりも下位の地方政府によって一般消費税が課されている国は、日本を含んで 11 か国ある。しかし、それらの国々のうち、地方政府に税率決定権が与えられている国は、4 か国にとどまっており、しかも、それらの税率には、より上位の政府（中央政府、州政府等）によって上限または下限が設けられているというのが実状である。

表 3 OECD 加盟各国の地方政府による一般消費税の課税状況（2011 年）

		州政府	州政府よりも下位の地方政府
地方政府が一般消費税を課税	税率をめぐる課税自主権が無条件に認められている国	カナダ、米国	
	税率をめぐる課税自主権が上位政府による上限または下限の設定を通じて制限されている国	スペイン	エストニア、ハンガリー、ポルトガル、スペイン
	税率をめぐる課税自主権が全く認められていない国	ドイツ、イタリア	ドイツ、ギリシャ、日本、韓国、トルコ
	分類不能の国		カナダ、米国
地方政府によって一般消費税が課されていない国	オーストラリア、オーストリア、ベルギー、メキシコ、スイス	オーストラリア、オーストリア、ベルギー、チリ、チェコ、デンマーク、フィンランド、フランス、アイスランド、アイルランド、イスラエル、イタリア、ルクセンブルク、メキシコ、オランダ、ニュージーランド、ノルウェー、ポーランド、スロバキア、スロベニア、スウェーデン、スイス、英国	

（注）OECD に加盟する 34 か国（当時）について、各国の地方政府による“General taxes on goods and services”（コード：5110）の課税状況を示した。
 （出典）OECD Statistics website <<http://stat.oecd.org/>> を基に筆者作成。

4 地方税としての個人所得課税と土地課税

以上のように、法人所得課税（都道府県の法人事業税、都道府県・市町村の法人住民税）と消費課税（都道府県の地方消費税）については、これらがそもそも地方税の税目として相応しいのか、あるいは、これらを対象とした税率設定の自由化が経済的に望ましいのかどうかに関連して、複数の課題を抱えている。それでは、その他の税目については、どうであろうか。

今日の日本における地方税で、その他の主な税目としては、個人住民税（道府県税・市町村税）と土地を対象とした固定資産税（市町村税）がある。海外に目を転じると、個人所得課税と土地課税のいずれか一方を地方政府による財源調達の本柱と位置付け、それらの税率設定を自由化している単一制国家が見られる。以下では、その代表的な事例としてスウェーデンの個人所得課税と英国の土地課税を取り上げ、それぞれについて概観する⁽³⁹⁾。そしてその上で、日本の自治

(38) 業者間取引の段階でも課税される付加価値税に加え、最終消費者の段階でのみ課税される小売売上税をも含む。
 (39) スウェーデンの個人所得課税と英国の土地課税をめぐる歴史的な経緯等の詳細については、片山信子「課税自主権と地方への税の配分の国際比較」『レファレンス』752号、2013.9、pp.39-64。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8301278_po_075203.pdf?contentNo=1> を参照されたい。

体、とりわけ市町村を念頭に置いて、個人住民税または土地への固定資産税を課税自主権拡大の対象と位置付けた場合に想定される論点について考えることとする。

(1) スウェーデンにおける個人所得課税と租税外部効果

スウェーデンでは、19世紀まで財産課税が地方税の主軸として位置付けられていたが、20世紀半ばには、単一税率の個人所得課税（課税ベースは勤労所得）を中心とした地方税の体系が形成された⁽⁴⁰⁾。加えて、中央政府による個人所得課税の役割が、飽くまで地方政府による個人所得課税の補完とされてきた⁽⁴¹⁾。これらの結果、今日のスウェーデンでは、地方政府の個人所得課税の税収が中央政府のそれを大きく上回っており、中央・地方政府間における課税ベースの重複が問題とはなりにくい状況となっている。

スウェーデンの地方政府は、日本の市町村に相当するコミューン（kommun）と、域内に複数のコミューンを含んだランスティング（landsting）の2層構造をとっている⁽⁴²⁾。各ランスティングと各コミューンが個人所得課税を行っており、その税率は自由に決定されている。1990年代には、地方政府（とくにコミューン）が設定する個人所得課税の税率が上昇傾向を示したことから、中央政府が、法律に基づく禁止（1991～93年）や補助金支給額の削減（1997～99年）などを通じて、地方政府による税率の引上げに歯止めをかけようとしたことがあった⁽⁴³⁾。

スウェーデンの地方政府による個人所得課税をめぐるのは、コミューン間における水平的租税競争の発生を示唆した先行研究が散見される。ウプサラ大学のエドマーク（Karin Edmark）氏とアグレン（Hanna Ågren）氏は、2004年の論文で、コミューンによる個人所得課税について、租税競争の発生が弱い形で認められるとの結論を実証分析に基づき示している⁽⁴⁴⁾。また、井田知也氏（大分大学）とウィルヘルムソン（Mats Wilhelmsson）氏（スウェーデン王立工科大学）が2014年に発表した論文でも、あるコミューンの個人所得課税の税率が低下すると他のコミューンのそれも低下する傾向が認められるとの分析結果が示されている⁽⁴⁵⁾。

スウェーデンの個人所得課税では、中央・地方政府間における課税ベースの重複が軽微である一方、ランスティングとコミューンの間では、相応の重複課税が見られる。そうした中、井田氏とウィルヘルムソン氏の上記論文では、ランスティングとコミューンの間で個人所得課税の税率をめぐる垂直的租税競争が生じているのか否かについても、分析が行われている⁽⁴⁶⁾。その結果は、垂直的租税競争の発生は確認できず、むしろ、ランスティングの税率が上がるとコミューンの税率が下がる傾向が認められるというものであった。

(2) 英国におけるカウンシル税と租税外部効果

今日の英国では、カウンシル税（council tax）が唯一の地方税とされている。その課税ベース

(40) 財務省財務総合政策研究所「第5章 スウェーデンの地方財政システム」『地方財政システムの国際比較』2002, pp.143-166. <<https://www.mof.go.jp/pri/research/conference/zk058/zk058f.pdf>>

(41) 飯野靖四「スウェーデンの地方分権と地方財政」『都市問題』95(3), 2004.3, p.82.

(42) 自治体国際化協会編『スウェーデンの地方自治』2004, pp.3-4.

(43) 同上

(44) Karin Edmark and Hanna Ågren, "Identifying strategic interactions in Swedish local income tax policies," *Journal of Urban Economics*, 63(3), May 2008, pp.849-857.

(45) Tomoya Ida and Mats Wilhelmsson, "An Empirical Test Of The Dominant Tax Externality In Sweden," *Working Paper Series*, No.14/5, April 2014. <<http://kth.diva-portal.org/smash/get/diva2:714377/FULLTEXT01.pdf>>

(46) *ibid.*

は土地を含んだ居住用資産の価額であるが、資産の所有者ではなく占有者から徴収される点が日本の固定資産税と異なっている⁽⁴⁷⁾。

カウンシル税の前身は、1980年代まで課税が行われていたレイト (domestic rate) である。このレイトは1990年に廃止され、納税者1人につき単一税率で課税するコミュニティ・チャージ (community charge) が導入されたものの、「人頭税」的な制度設計が国民に不評であったため、1993年には、それに代わって、レイトの枠組みを基本的に踏襲したカウンシル税が導入されたという経緯がある⁽⁴⁸⁾。

カウンシル税の税率設定は、基本的には、各地方政府の裁量に委ねられている⁽⁴⁹⁾。個々の地方政府が設定する税率には下限が設けられていないものの、中央政府による上限の設定と本質的に同じ意味合いをもったキャッピング (Capping) という制度が、かつてのレイトの時代から定められている。この制度では、中央政府が、税率制限の目安となる税率上昇率を毎年度公表し、それを超過した地方政府には税率を制限する権限を行使できることになっている⁽⁵⁰⁾。

現行のカウンシル税をめぐる租税外部効果に焦点を合わせた先行研究は見当たらないものの、その前身であるレイトについてであれば、先行研究が見られないわけではない。

例えば、レベリ (Federico Revelli) 氏 (イタリアのトリノ大学) は、2001年の論文⁽⁵¹⁾と2002年の論文⁽⁵²⁾のそれぞれにおいて、英国内のイングランド地域を対象とした実証分析に基づき、ディストリクト (市町村に相当) の間でレイトの税率をめぐる模倣が行われていたとの結論を示している。ただし、有権者が域内外の税率を比較した上で投票を行っていることが確認されたため、各ディストリクトによる税率の模倣は、租税競争ではなく、ヤードスティック競争⁽⁵³⁾であったと結論づけている。加えて、同氏の2001年の論文には、レイトの税率をめぐる中央・地方政府間における垂直的租税競争の発生は確認できないとの分析結果も示されている。

(3) 個人住民税と固定資産税 (土地が対象) の選択をめぐる論点

このように、国際的には、税率をめぐる課税自主権の付与の形態として、地方政府の個人所得課税にそれを与える「スウェーデン型」と、地方政府による土地を中心とした課税にそれを

(47) 自治体国際化協会編『英国の地方自治—概要版— 2010年改訂版』2010。

(48) Stuart Adam et al., “Taxation in the UK,” James Mirrlees et al., eds., *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, New York: Oxford University Press, 2010, pp.1-77.

(49) ただし、個々の地方政府は、カウンシル税の税率そのものを直接的に決定するわけではなく、自らの一般会計の収支尻のバランスが保たれるように、カウンシル税の税収を決定する。したがって、この税収と資産価額から逆算される値が、事後的に見たカウンシル税の税率に相当する (財務省財務総合政策研究所「第4章 英米仏独の地方財政システム」『地方財政システムの国際比較』2002, pp.108-110. <<http://www.mof.go.jp/pri/research/conference/zk058/zk058e.pdf>>)。

(50) 自治体国際化協会編 前掲注(47)

(51) Federico Revelli, “Spatial Patterns in Local Taxation: Tax Mimicking or Error Mimicking?” *Applied Economics*, 33(9), February 2001, pp.1101-1107.

(52) Federico Revelli, “Local taxes, national politics and spatial interactions in English district election results,” *European Journal of Political Economy*, 18(2), June 2002, pp.281-299.

(53) ヤードスティック競争は、地方選挙において、住民が自地域と他地域との税率の比較結果を判断材料にして候補者に投票することを背景として発生する地方政府間の税率引下げ競争である。同じ税率引下げ競争でも、ヤードスティック競争では、水平的租税競争のような地域間における課税ベースの奪い合いが生じることはなく、競争の結果、税率が社会的な最適水準よりも低くなるとは限らない。また、ヤードスティック競争には、有権者の情報が豊富になり、政治システムが効率化するというメリットもある。詳細は、拙稿 (深澤 前掲注(11)) を参照されたい。

与える「英国型」という2つの類型が浮かび上がってくる。では、それぞれのタイプのメリットとデメリットは、租税外部効果という観点から、どのように整理できるのであろうか。

「スウェーデン型」のように課税自主権の拡大を個人所得課税を対象として行う場合、地方政府の課税が居住地主義⁽⁵⁴⁾に基づいているため、非居住者に対して税負担を転嫁する租税輸出が行われにくいというメリットがあろう。一方、デメリットとしては、個人所得が中央・地方両政府の課税ベースとして位置付けられているのであれば、その度合いによっては垂直的租税競争が発生しやすくなるという点が挙げられる。スウェーデンでは、個人所得課税をめぐる中央・地方政府間の重複課税が軽微であるため、上述のとおり、先行研究でも、垂直的租税競争の発生が確認されていない。しかし、それ以外の国々、例えばカナダを対象とした先行研究の中には、連邦政府と州政府の間で個人所得課税の課税ベースが重複した状況の下で、垂直的租税競争が展開されているとの結論を示したものも見受けられる⁽⁵⁵⁾。また、個人が税率の高い地域から低い地域へと居住地を変更する可能性がゼロではない以上、水平的租税競争の発生可能性がないと言い切れない点も、「スウェーデン型」のデメリットの1つであると考えられよう。

これに対して、「英国型」の場合、課税の対象が土地のみに限定されていれば、課税ベースが地域間で移動しないため、水平的租税競争が発生し得ないというメリットが認められる。加えて、土地への課税が専ら地方政府によって行われているのであれば、中央・地方政府間の重複課税に伴う垂直的租税競争の発生も懸念するには及ばないであろう。もっとも、土地を対象とした資産課税であっても、地方政府が不在地主に対する税負担の転嫁のような形で租税輸出を行う余地は残る。

このように、「スウェーデン型」も、「英国型」も、一長一短ではある。そうした中、今日の日本における地方税率をめぐる課税自主権の拡大を、個人住民税を中心に行うのか、それとも土地を対象とした固定資産税を中心に行うのかについて判断するのであれば、次の2点がポイントとなってこよう。

第一は、国と地方の間における課税ベース重複の度合いである。今日の日本の場合、個人所得課税は国と地方の双方によって基幹税と位置付けられており、中央・地方政府間の課税ベースの重複が、スウェーデンとは異なり、顕著である。しかも、個人所得をめぐる重複課税は、都道府県と市町村の個人住民税の間でも見られる。その一方で、今日の日本では、土地の保有に対して国税が課されておらず⁽⁵⁶⁾、土地課税をめぐる国と地方の重複課税は観察されない。

第二は、個人が自治体ごとの税率の高低に反応して居住地を変更する蓋然性である。先述のとおり、近年の日本では、個人住民税の税率を標準税率未満へと引き下げる独自減税の動きが、一部の市や町に見られるようになった。それらの中には、名古屋市による独自減税のように、他の自治体の住民を域内に呼び込むことを企図しているとみられるものがなかったわけではない。しかし、他地域への移転に伴い個人が負担を余儀なくされる諸コストが移転を通じた税負担の軽減分よりも大きければ、人々が住所を変更する可能性は小さいとも考えられる。

⁽⁵⁴⁾ 所得を稼得する個人が居住している地域（居住地）の地方政府が、その所得に対する課税権を持つとする考え方。

⁽⁵⁵⁾ Alex Esteller-Moré and Albert Solé-Ollé, “Vertical income tax externalities and fiscal interdependence: evidence from the US,” *Regional Science and Urban Economics*, 31(2-3), April 2001, pp.247-272.

⁽⁵⁶⁾ 1980年代後半のいわゆる平成バブルによって高騰した地価の抑制を主眼として、平成4（1992）年に、個人や法人が保有している土地の価額に対して税率0.15%で毎年課税する地価税が、国税として導入された。しかし、この税は、平成10（1998）年度税制改正でその課税が「当面の間」停止されることとなり、今日に至っている。

地方税としての個人所得課税と土地課税のどちらのウェイトを高めていくべきかは、英国における 2005 年の総選挙で自由民主党 (Liberal Democrats) によって問題提起されたことからうかがえるように、海外でも政治的な議論の対象になりやすいテーマである⁽⁵⁷⁾。そうした中、日本の自治体、とりわけ市町村による課税において、税率をめぐる課税自主権をより強く拡大していくべき税目が、個人住民税なのか、それとも土地への固定資産税なのかが、改めて問われていると言えよう。

Ⅲ 地方税率に対する制限の在り方

さて、日本の自治体が個人所得課税または土地課税の税率を自由に設定できる方向を目指していく場合に、それらを含んだ地方税の税率に対して何らかの制限 (上限または下限) を設けなくてよいであろうか。この問題についても、課税自主権拡大と租税外部効果との関係という観点と照らし合わせつつ、論点を整理しておくこととしよう。

1 現行制度下における地方税率の上限と下限

今日の日本における地方税率の中には、国によって制限税率や標準税率が設けられているものが少なくない (表 4)。

表 4 主な地方税をめぐる標準税率と制限税率の設定状況

		標準税率	制限税率			標準税率	制限税率
道府県税	個人住民税 (均等割)	✓		市町村税	個人住民税 (均等割)	✓	
	個人住民税 (所得割)	✓			個人住民税 (所得割)	✓	
	法人住民税 (均等割)	✓			法人住民税 (均等割)	✓	✓
	法人住民税 (法人税割)	✓	✓		法人住民税 (法人税割)	✓	✓
	個人事業税	✓	✓		軽自動車税	✓	✓
	法人事業税	✓	✓		固定資産税	✓	
	自動車税	✓	✓		都市計画税		✓
	ゴルフ場利用税	✓	✓				
	道府県固定資産税	✓					
	不動産取得税	✓					

(注) ✓は、標準税率または制限税率が設定されていることを示す。

(出典) 「地方税の税率一覧」総務省ウェブサイト <http://www.soumu.go.jp/main_content/000427388.pdf> を基に筆者作成。

制限税率は、税率の上限であり、自治体はそれを超えた税率を定めることができない。このような制限が設けられている税目は、道府県税では、法人住民税 (法人税割) や事業税などであり、市町村税では、法人住民税 (法人税割、均等割) などである。

標準税率は、自治体が税率の設定に当たって参考にすべき目安 (「通常、その税率によるべきものとして国が定める税率」とされ、都道府県と市町村の個人住民税 (所得割、均等割) や法人住民

⁽⁵⁷⁾ Martin Weale, “Comments on chapter: Taxation of Wealth and Wealth Transfers,” Mirrlees et al., eds., *op.cit.*(48), pp.832-836.

税（法人税割、均等割）、都道府県の事業税、そして、市町村の固定資産税等の税目について、それぞれ定められている。

制度上は、標準税率と異なる税率（それを下回った税率を含む）が認められないわけではない。しかし、現行の地方財政制度の下では、地方税率が標準税率に満たない自治体が地方債を発行するには国から起債の許可を得なければならないという制約が、併せて設けられている⁽⁵⁸⁾。このため、実際には、標準税率未満の地方税率を設定する自治体の数はごく限られたものとなっており、その結果、標準税率は地方税率の事実上の下限に等しい機能を果たしている。⁽⁵⁹⁾

それでは、こうした税率の上限や下限をめぐって、どのようなことが論点となり得るのか。

2 制限税率の妥当性

土地に対する固定資産税であれば、課税ベースとしての土地が地域間で移動しないことから、租税競争が発生する余地はない。ただし、上述のとおり、租税輸出が行われて税率が過大となる可能性は、否定できないであろう（例えば、域内に別荘地を多く抱えている市町村が固定資産税の超過課税を行い、不在地主に税負担の一部を転嫁するようなケースがそれに当たる）。また、個人住民税については、居住地主義に基づく課税であり、租税輸出のおそれはないものの、国税の所得税との間で課税ベースが重複しているという現状を踏まえると、垂直的租税競争を通じて税率が過大化する可能性はあろう。したがって、租税輸出や垂直的租税競争の発生に伴う弊害を避けるためには、課税自主権の拡大という理念には反するものの、固定資産税や個人住民税について、国が税率の上限を設けることが必要であるとの見方が成り立たないわけではない。

振り返ると、日本では、地方分権に向けた政策対応の一環として、平成 10（1998）年度の税制改正において個人住民税の制限税率が撤廃されたほか、平成 16（2004）年度の税制改正では固定資産税の制限税率も撤廃されている。

ちなみに、個人住民税（均等割）の超過課税を行う都道府県は、平成 14（2002）年度までは全国に皆無であったが、翌平成 15（2003）年度から増加傾向をたどり、平成 26（2014）年 4 月 1 日時点で 35 団体に達している⁽⁶⁰⁾。このことは、1990 年代末における制限税率の撤廃を背景として、個人住民税の税率が上方に向けた伸縮性を取り戻しつつあることを示しているとも考えられよう。

したがって、租税外部効果の回避という観点からは、過去における制限税率の撤廃が適切な対応であったのか否かが、改めて論点となり得るであろう。

3 標準税率制度の是非

日本の固定資産税のうち土地を対象にした部分については、課税ベースの地域間での可動性が認められず、租税競争の発生可能性を懸念するには及ばない。しかし、同じ固定資産税の課税ベースであっても、土地以外の資産（とくに企業の償却資産⁽⁶¹⁾）については、売却等を通じて

⁽⁵⁸⁾ 地方債をめぐる枠組みが平成 18（2006）年度に事前協議制度に移行するまでの日本では、起債許可制度がとられ、地方税の税率が標準税率に満たない自治体は、地方債の発行を許可されなかった。

⁽⁵⁹⁾ 日本の標準税率が地方税率の事実上の下限として機能している背景については、拙稿（深澤映司「地方税の標準税率と地方自治体の課税自主権」『レファレンス』735号、2012.4、pp.39-53。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3488876_po_073503.pdf?contentNo=1>）を参照されたい。

⁽⁶⁰⁾ 総務省編『地方財政白書』（各年版）<http://www.soumu.go.jp/menu_seisaku/hakusyo/>

⁽⁶¹⁾ 工場の機械等のように、使用しているうちに価値が減少する資産。

他の地域に移動させることが可能である。また、居住地主義に基づく個人住民税についても、住民が居住地を変更する可能性を踏まえると、課税ベースが地域間で移動しないとは言い切れない。したがって、土地以外への固定資産税や個人住民税について、租税競争の発生回避という観点から税率の下限を設定すべきか否かが、1つの論点となり得る。

現行制度を前提にすると、地方税率の事実上の下限に相当するのは、標準税率である。しかし、拙稿⁽⁶²⁾でも指摘したように、日本の標準税率制度は、上位政府の裁量的な起債許可と結び付いた形で自治体による税率設定に制限が課されているという点で、国際的には特異な制度であると考えられる。

海外に目を転じると、上位政府の起債制限を背景として地方政府の税率が下方に硬直的となっている日本のような国は、主要国の中に見当たらない。地方政府による地方債の発行を上位の政府が許可する制度は、米国、カナダ、英国、ドイツでも採用されているが、これらの国々における起債許可の枠組みは、地方政府が地方税率を一定水準以上に維持することを条件としているわけではない。

日本の標準税率制度が批判にさらされやすいのは、この制度と一体化した地方債の起債許可が、場合によっては、上位政府による地方自治への不透明な介入と映るためではあるまいか。だとすれば、土地以外への固定資産税や個人住民税をめぐる租税競争の発生を避けるために税率の下限を設けるとしても、それを標準税率の枠組みを通じて行うことが果たして適切な対応であるのか、諸外国で一般に行われているように、国が地方税率の下限を法律で定めるという透明性の高い方法を採用できないのかなどの点が、改めて問われることとなろう。

おわりに

地方税制の設計には、国税の制度設計よりもはるかに難しい側面がある。

そもそも、中央政府や地方政府による課税には、個人や企業の行動に影響を及ぼすことを通じて、国内における資源配分を大なり小なりゆがめてしまうという弊害が認められる。ただし、地方政府による課税の場合には、このような課税一般に共通した弊害に加えて、地方財政の2つの特徴（①国内に複数の地方政府が存在する、②中央政府と地方政府が同時に課税を行う）に起因した地方税特有の弊害を併せて考えなければならない⁽⁶³⁾。すなわち、地方税がもたらす資源配分上のゆがみは、他の地方政府や中央政府による課税との相互依存の関係や、域外への税負担の転嫁といった租税外部効果を反映している分だけ、複雑な形にならざるを得ない。

そして、税制改革をめぐる議論において、経済活動に中立的で資源配分をゆがめにくい税制、すなわち「効率的な税制」という視点は、「公平な税制」という視点に比べると、ともすれば看過されやすい。その背景には、税制上の不公平が人々によって直接的な形で認識されやすいのに対して、税制を通じた資源配分のゆがみについては必ずしもそうではないことや、税制が政治過程を通じて決定される以上、政治家が有権者からの得票に結びつきやすい「公平性」⁽⁶⁴⁾の問題に目を向けやすいことなどがあろう。

(62) 深澤 前掲注(59)

(63) ここでは、ある国の中央政府や地方政府の課税に伴い当該国内で生じ得る影響のみに着目して、課税の弊害を論じている。仮に複数の国同士の間を視野に入れるのであれば、ある国による課税が別の国に対して経済的な影響を及ぼすという形での弊害（水平的租税競争、租税輸出）も考えられる。

しかしながら、近年では、租税外部効果の発生に伴う資源配分のゆがみが、各地域や国全体の経済成長を妨げる要因になりかねないとの分析結果も見受けられるようになってきた⁽⁶⁵⁾。

「成長戦略」や「地方創生」が国政上の重要な課題として位置付けられている昨今、「効率的な税制」という視点の重要性は、これまでも増して強まっていると考えられよう。

こうした中、本稿では、課税自主権拡大の流れと統合的な地方税制の在り方についての考察を、専ら「効率性」の観点に基づき行ってきた。

もちろん、実際の税制改革をめぐる議論では、これに加えて、「公平性」の観点からの議論が欠かせない。そして、地方税制の場合、「公平性」の問題は、「個人間の公平性」よりも、「地域間の公平性」をめぐる議論として展開されるべきものであろう。なぜならば、「個人間の公平性」の問題は、少なくとも理論的には、中央政府が対応すべきものと考えられるからである⁽⁶⁶⁾。近年の日本で行われてきた地方法人特別税や地方法人税の創設などの対応も、まさに「地域間の公平性」の観点から税源の空間的な偏在を是正しようとした試みであった。

もっとも、しばしば指摘がなされるように、「効率性」と「公平性」の間には、往々にしてトレードオフ（二律背反）の関係が発生しがちである。それだけに、地方税制の改革が「効率性」を意識しなければならない状況の下で、同時に「地域間の公平性」の問題にも十分な目配りをしようとする自体に、そもそも無理があるのではないか。

このように考えると、日本の地方交付税制度のような地域間財政移転の枠組みを通じて地域間で所得を再分配することが改めて重要になってくると言えよう。もっとも、先行研究によれば、地域間財政移転に過度な依存をした地方政府は、「事後的救済問題」や「ホールドアップ問題」など、「効率性」の観点からの問題に直面する可能性が大きい⁽⁶⁷⁾。したがって、これらの問題の顕在化を最小限に抑えるための制度設計上の工夫も、同時に欠かせないと考えられる。

(ふかさわ えいじ)

⁽⁶⁴⁾ 税制における「公平性」の概念は、大きく「水平的公平性」と「垂直的公平性」とに分けられる。水平的公平は、負担能力が等しい人や地域には、同じ負担を求めるという考え方である。これに対して、垂直的公平性は、負担能力の大きい人や地域に、より大きな負担をさせるという考え方である。こうした中、本稿では、「公平性」という語を、専ら、個人間や地域間における「垂直的公平性」という意味合いにおいて用いている。

⁽⁶⁵⁾ 自治体間における法人所得課税をめぐる租税競争には地域経済の生産性を低下させるという副作用があることが、戦後日本のデータに基づく分析を通じて確認されている（深澤映司「地方税の標準税率と地域経済の効率性との関係—確率的フロンティアモデルに基づく実証分析—」『地域経済研究』25号、2014.3、pp.47-61.）。また、中央・地方政府間の重複課税を背景とした垂直的租税競争が盛んな国ほど経済成長率が低くなるという傾向が、国際的に確認されている（金坂成通ほか「垂直的租税外部効果と経済成長」日本財政学会編『ケインズは甦ったか』（財政研究 6巻）有斐閣、2010、pp.118-130.）。

⁽⁶⁶⁾ 仮にある地方政府が「個人間の公平性」を保つために域内で所得再分配政策を行うと、そうした政策は、域外からの低所得者の流入と域外への高所得者の流出を引き起こす結果、持続不可能となる可能性が大きい。

⁽⁶⁷⁾ 「事後的救済問題」とは、地方政府が、課税ベースの拡大に向けた努力をわざわざ行わなくても、税収不足分を中央政府に補填してもらえると考えて、実際の努力を怠る現象である。これに対して、「ホールドアップ問題」は、課税ベースの拡大による増収分を中央政府に取り上げられてしまうことが予想される状況下で、地方政府が実際の努力水準を低下させる現象に相当する。これら2つの現象は、合わせて「予算制約のソフト化」(soft budget constraint)の問題として位置付けることができる（赤井伸郎「PFIの経済学的考察—インセンティブの観点から—」『オペレーションズ・リサーチ』47(12)、2002.12、pp.23-32.）。ちなみに、「予算制約のソフト化」の概念は、社会主義国における国営企業の非効率性について研究していたハンガリーの経済学者コルナイ（János Kornai）氏によって、1980年代に提唱された（János Kornai, “The Soft Budget Constraint,” *Kyklos*, 39(1), 1986, pp.3-30.）。