

特集「格差・分配政策」  
**地方自治体間の財政力格差にどう対処すべきか**  
 ～ 求められる地方税原則の徹底と財政調整制度の再考 ～

[要 旨]

1. 地方自治体間の財政力格差が注目されている。2008 年度税制改正では、財政力格差への対処として「地方法人特別税」が導入され、それが全国自治体に「地方法人特別譲与税」として配分されることになった。しかし、これは抜本的な税制改革が行われるまでの暫定措置とされており、自治体の財政力格差問題が完全に決着したわけではない。本稿は、今後も問題視されるであろう自治体間の財政力格差について、基本的なデータと財政力格差に関する考え方の整理によって、出来るだけ客観的な立場から求められる改革の方向性を示すことを目的とする。
2. まず、自治体間の財政力格差の指標として都道府県別の 1 人当たり税収をみると、東京都が突出して大きく、東京都は全国平均（メディアン）の約 2 倍の税収を得ている。地方税収の内容をみると、自治体間格差を生み出している主因は地方法人二税（法人事業税・住民税）の税収格差であることがわかる。
3. 地方法人税の問題は、それが自治体間の税収格差の主因になっているからではなく、地方法人税が地方税原則（移動性の低さや応益原則等）を満たしていないことにある。自治体間の税収格差問題は、格差の現状を前提として、そこから税収平準化の方法が検討されることが多いが、格差問題の本質はそもそも格差を生じさせている地方税制のあり方にある。自治体の税収格差の多くは地方法人税に伴う一種の「租税輸出」によって発生しており、地方税原則を満たす地方税体系を構築すれば、現状の税収格差問題の多くが自然に解決するとみられる。
4. しばしば指摘されるように、地方法人税改革の代表的な案は 2 つある。第 1 に、地方法人税の代わりに地方消費税を充て、国・地方間の税源交換を行う案である。消費は法人よりも課税ベースとして移動性が低く、また地方消費税は原則として最終消費地をベースに税収が配分されているため、応益原則を満たす。こうした改革によって 1 人当たり地方税収の格差は大きく縮小する。第 2 に、地方法人税を地方税のまま維持し、地方法人税収の各自治体への配分を変える方法である。この方法は、国税収と地方税収の割合を変えない点で、第 1 の方法と異なる。しかし、地方法人税の配分方法を地方消費税のそれと同じにすれば、基本的には第 1 の方法と同様の格差是正効果が得られる。この方法は、抜本的な税制改革までの暫定措置としては有効なアプローチと考えられる。
5. 自治体の財政力は最終的には一般財源（＝税収＋地方交付税）で決まる。このため、どのような財政調整制度の改革（地方交付税改革）を行うかという視点も重要である。一般に、財政調整制度は、「垂直的財政調整 vs. 水平的財政調整」及び「歳入のみを考

慮した財政調整 vs.歳入と歳出の両面を考慮した財政調整」という 2 つの座標軸で考えることができる。日本の地方交付税制度では、国・地方間の垂直的財政調整が行われるのみで地方間の「水平的財政調整」は行われておらず、また交付税の算定方法として「歳入面のみならず歳出面も考慮した財政調整」が行われている。これに対して、日本でも水平的財政調整の導入や交付税の算定方式の変更等を求める声がある。

6. 諸外国の例をみると、水平的財政調整はドイツやスウェーデンで行われているが、両国の経験からは富裕自治体から強い抵抗がみられる等、必ずしも水平的財政調整が理想的に機能するわけではないことがわかる。ドイツの水平的財政調整制度をみると、付加価値税収を地方に配分する「事前の」水平的財政調整の規模が比較的大きく、富裕な自治体が資金を拠出する「狭義の」水平的財政調整の役割が限定的なものにとどまっている。ここから得られる日本への示唆は、地方税改革の徹底により税制の歪みを解消し、自治体間の税収格差を「事前に」取り除くことの重要性である。
7. 諸外国の垂直的財政調整制度をみると、交付金額の算定から出来るだけ恣意性を排除する取組みが行われている。カナダでは、交付金額の算定に恣意性が働く歳出要因が考慮されず、歳入のみの平準化が行われる。オーストラリアでは、歳入面のみならず歳出面も考慮されるが、独立機関による各自治体への配分勧告等によって交付金の算定に関する恣意性を出来るだけ排除する工夫がみられる。諸外国の財政調整制度をそのまま日本に輸入することはできないものの、各国の財政調整制度の特長を参考にしつつ、恣意性の少ない地方交付税制度を構築する必要がある。

市場調査部 シニアエコノミスト 草場洋方

政策調査部 主任研究員 鈴木将寛\*

Tel\* : 03-3591-1319

E-Mail : hirokata.kusaba@mizuho-ri.co.jp

E-Mail : masaaki.suzuki@mizuho-ri.co.jp

[目 次]

1. はじめに .....	5
2. 自治体間の財政力格差の現状 .....	6
(1) 自治体間の財政力格差の現状 .....	6
(2) 地方交付税の財政調整機能と三位一体改革 .....	10
3. どのような地方税改革が必要か .....	16
(1) 地方税原則 .....	16
(2) 租税外部性 .....	18
(3) 地方税原則を満たさない地方法人税 .....	21
(4) 地方法人税改革の方向性 .....	23
4. 財政調整制度の再考 .....	29
(1) 財政力の均等化はなぜ必要か .....	29
(2) 諸外国の財政調整制度 .....	32
5. おわりに .....	43

地方自治体間の財政力格差にどう対処すべきか

## 1. はじめに

三位一体改革後に露呈した自治体間の財政力格差は、その主因である地方法人二税（法人事業税・住民税）の格差問題として、2007 年の政策論議の俎上に上った。地方法人二税の格差是正については、総務省と財務省で対応策の違いが生じ、総務省が法人税と消費税の国・地方間の税源交換を主張したのに対して、国税収の不安定化を恐れる財務省が地方法人税の自治体間での配分変更を求めるなど、政府内で意見が対立する一幕もあった。自治体間の財政力格差に関する議論は、2008 年度税制改正における法人事業税の一部改正として一応の決着をみた。その内容は、法人事業税収の約半分にあたる 2.6 兆円を法人事業税から切り離して「地方法人特別税」とし、それを「地方法人特別譲与税」として自治体間に配分することであった。同措置によって約 4000 億円の財源が調整される。

しかし、2008 年度税制改正は地方消費税の充実を含めた国税と地方税の抜本的な税制改革が講じられるまでの暫定的な措置とされており、これで自治体間の格差問題が決着したわけではない。また、これまでの「政府の格差」是正の議論は、次期衆院選に向けた政治的な配慮を反映してか、現存する自治体間の税収格差をどの程度調整するかに焦点が当てられていた。そこには地方税制や財政調整のあり方等、財政力格差問題の背後にあるより本質的な問題について議論が尽くされたわけではなかった。

そこで本稿では、自治体間の財政力格差について、基礎的なデータを確認した上で、財政力格差に対する考え方の整理を行い、財政力格差問題への対応を検討する。自治体間の財政力格差を考える上で避けることができないものとして、地方税制や財政調整制度に関する議論がある。これら研究分野については既に膨大な先行研究があるものの、巷間行われる財政力格差の議論にはそれらの成果がほとんど反映されていないように思える。本稿では、先行研究の標準的な考え方を取り入れることによって、財政力格差をどのように捉えるべきかという問題を出来るだけ客観的な立場から検討したい。

以下の構成は、次のとおりである。まず次節では、自治体間の財政力格差の現状を最新のデータによって確認し、自治体間の財政力格差の主因が地方法人税であることを確認する。第 3 節では、地方法人税が地方税原則から逸脱しており、それゆえに地方法人税の抜本的な改革が必要であることを示す。また、それによって自治体間の財政力格差の多くが是正されることを指摘する。最後に、第 4 節では財政調整に関する考え方を整理し、諸外国における現実の取組みから日本が学ぶことができる点を考える。

なお、本稿では自治体間の財政力格差としては、主に都道府県の財政力格差を対象とする。市町村税については、道府県税ほど自治体間の税収格差が生じていないことから本稿の分析対象からははずす。しかし、自治体間の財政力格差と財政調整制度に関する一般的な議論は、都道府県のみならず市町村にも適用可能であることは言うまでもない。

## 2. 自治体間の財政力格差の現状

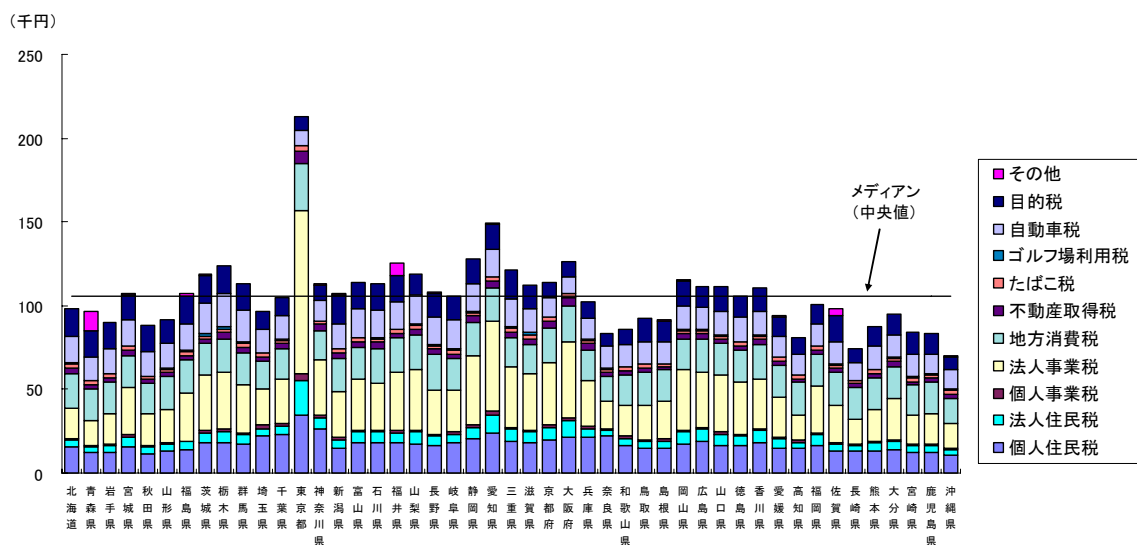
まず、自治体間の財政力格差の現状を統計によって確認しよう。

### (1) 自治体間の財政力格差の現状

#### a. 税収の格差

2006 年度における都道府県別の 1 人当たり税収をみると、東京都の税収が突出して大きい（図表 1）。2006 年度において東京都が 21.2 万円、メディアン（中央値）が 10.6 万円であるから、東京都／メディアン＝2 である。つまり、東京都は 1 人当たりでみて標準的な自治体の 2 倍の税収を得ている。

図表 1：1 人当たり税収（都道府県別）

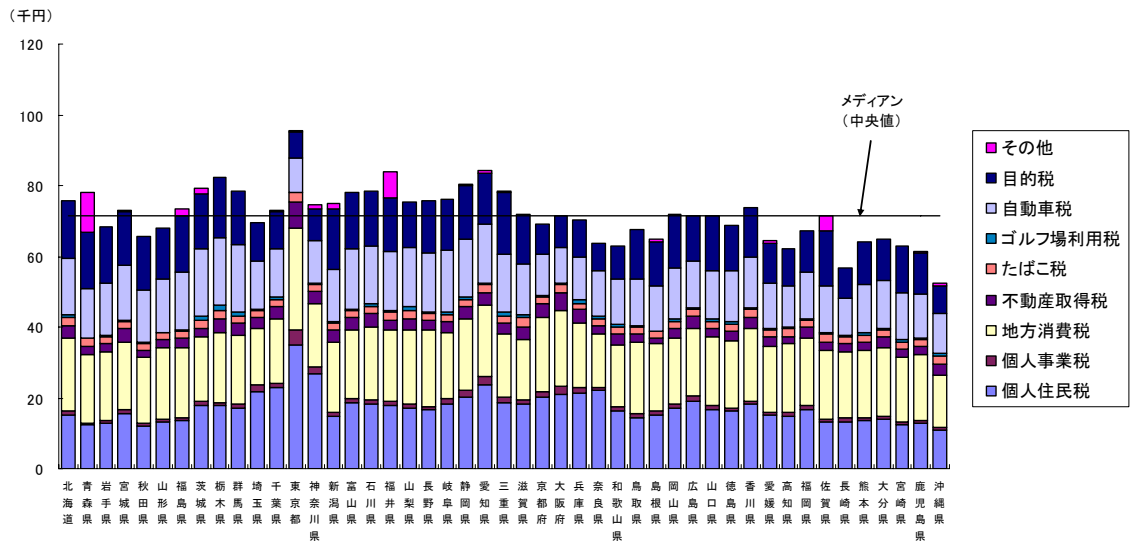


（注）2006年度。

（資料）地方財務協会「地方財政統計年報」

地方税収を税目別にみると、東京都と他の道府県の差が大きいのは、法人事業税と法人住民税である。地方税収全体から地方法人二税（法人事業税・住民税）を除いたベースでみると、1 人当たり税収は東京都が 9.5 万円、メディアンが 7.2 万円となり、東京都／メディアン＝1.3 である（図表 2）。地方法人二税を除いたベースでみても、富裕層が多く居住している東京都は個人住民税の大きさが他を圧倒しており、自治体間の 1 人当たり税収格差が解消するわけではない。しかし、地方法人二税を含めた地方税収全体を基準にした場合と比べて、東京都と全国平均の差が大きく縮小する。

図表 2：1 人当たり税収（都道府県別、法人二税を除く）

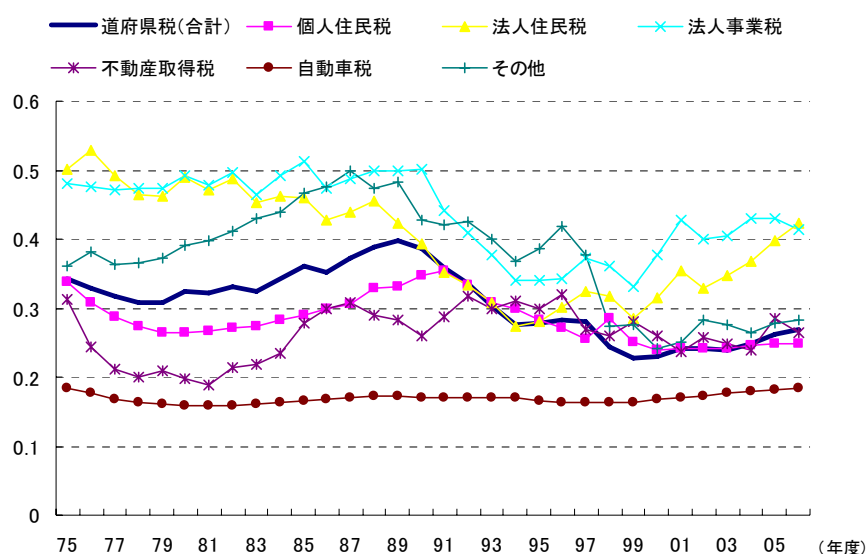


（注）2006年度。  
（資料）地方財務協会「地方財政統計年報」

1 人当たり税収の自治体間格差の推移を時系列的にみると、足下でみられる自治体間格差は過去と比べて大きいわけではない。図表 3 は 1 人当たり税収のジニ係数（道府県税）を示している。ジニ係数が高いほど格差が大きいことを意味する。これをみると、道府県税（合計）の自治体間格差が最大であったのはバブル期の 89 年度であり、その後は企業収益の不振等によって自治体間格差が大きく縮小した。足下ではジニ係数がやや上向きに推移する傾向がみられるが、顕著ではない。個人住民税のジニ係数も道府県税（合計）とほぼ同様の動きを示している。

一方で、法人住民税と法人事業税の自治体間格差は過去 5 年間に大きく拡大した。両税のジニ係数は、過去数年間における企業収益の高い伸びを反映して、80 年代及びバブル期に匹敵するほど高まった。

図表 3：1人当たり税収のジニ係数（道府県税）



（資料）地方財務協会「地方財政統計年報」

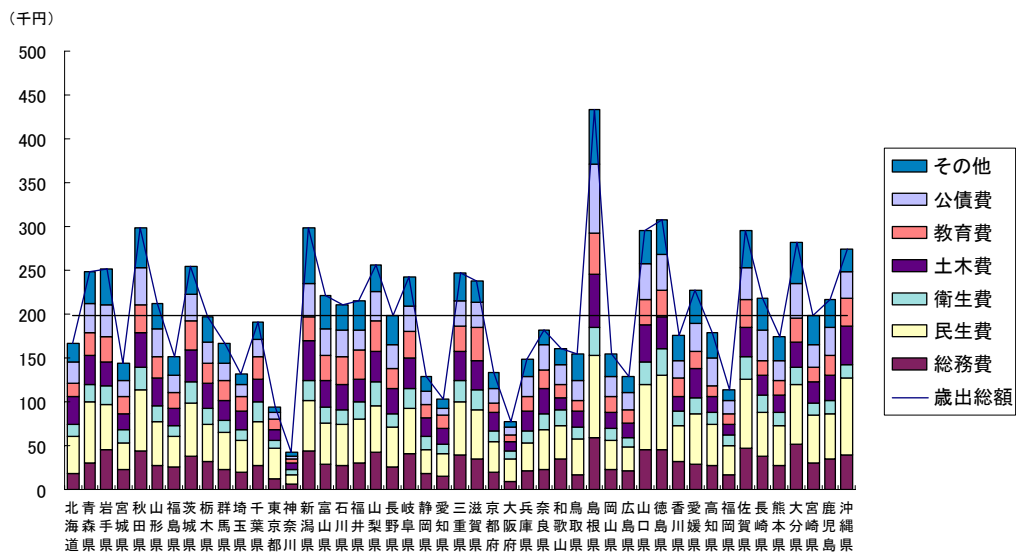
## b. 歳出の格差

次に、歳出の自治体間格差を確認しよう（図表 4）。1人当たり歳出が最も大きいのは島根県で、島根県／メディアン＝2 となる。島根県において標準的な自治体の約 2 倍の 1 人当たり歳出が生じている理由は必ずしも明瞭ではないが、費目別にみると民生費（児童福祉、老人福祉等）や土木費、及び公債費において、歳出規模が大きい。一般に、老人福祉費は高齢者の人口比率が高い自治体で大きくなるため、島根県の老人福祉費の高さはそうした要因を反映したものと考えられる。また、公債費は 90 年代後半に推進された大規模な公共事業に伴う借金の影響が現在まで尾を引いているものと推察される。

逆に、1人当たり歳出が小さい県は、神奈川県、大阪府、東京都、愛知県等の大都市圏である。こうした地域は、既に社会的なインフラ整備が進んでいることに加えて、教育費等において規模の経済性が働くことが背景にあるとみられる。



図表 4：1 人当たり歳出（都道府県別）

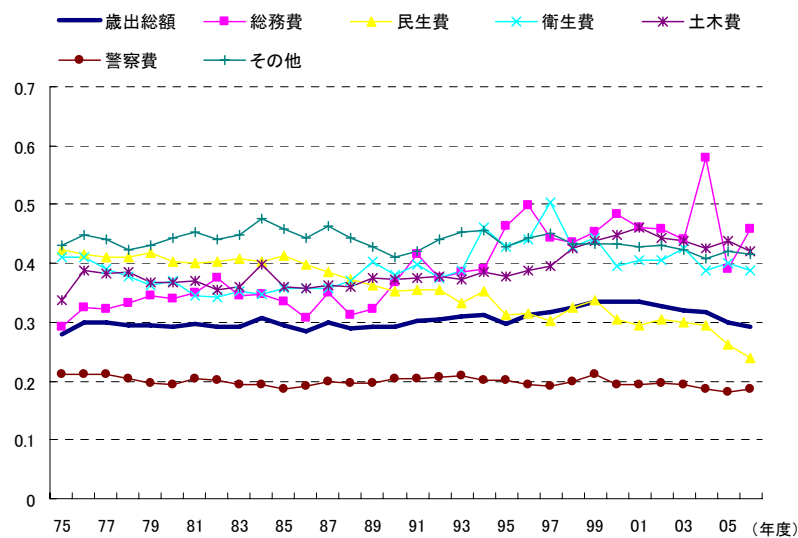


(注) 2006年度。

(資料) 地方財務協会「地方財政統計年報」

1 人当たり歳出のジニ係数の時系列的推移をみると、歳出総額（太線）については過去30 年間にわたって大きく変化していない（**図表 5**）。90 年代以降、総務費、衛生費、土木費においてジニ係数が高まる一方で、民生費の同係数は低下傾向にある。

図表 5：費目別の 1 人当たり歳出のジニ係数



(資料) 地方財務協会「地方財政統計年報」

以上より、1人当たり税収も1人当たり歳出も総額としては時系列的に大きな変化はなく、総じてみると地方法人二税（法人住民税・事業税）の地域間格差の拡大が顕著であることがわかる。自治体間の財政力格差問題は、主に地方法人二税の格差問題であると捉えられ

る。

## (2) 地方交付税の財政調整機能と三位一体改革

### a. 地方交付税による税収格差の是正

日本の地方財政制度では、自治体間の 1 人当たり税収格差は地方交付税によって是正される。国と地方の税収比と歳出比は一致しておらず、国と地方の税収比が国：地方＝6：4 であるのに対して、歳出比は国：地方＝4：6 である（2005 年度ベース）。この差を埋めるために、地方交付税（一般補助金）と国庫支出金（特定補助金）が国から地方に移転され、それによって最終的に地方は歳出に見合う財源を確保することができる。

地方交付税の大部分を占める普通交付税の算定は、次のように行われる<sup>1</sup>。まず、各自治体の基準財政需要額と基準財政収入額が計算され、両者の差として各自治体への普通交付税が決定される。基準財政需要額は、単位費用と測定単位（人口、面積等）、各地方自治体の財政運営状況を加味した補正係数（人口密度や寒冷積雪の差等）によって計算される（(1)式）。一方、基準財政収入額は、標準的税収（地方特例交付金を含む）の 75%に地方譲与税<sup>2</sup>を加えたものとなる（(2)式）。標準的税収（地方特例交付金を含む）に 0.75 を掛けるのは、標準的税収の 25%を地方自治体の留保財源にすることで地方自治体に税収拡大インセンティブを与えるためである。留保財源がゼロであれば、地方自治体が税収拡大の努力をしても、その自治体が不交付団体でない限りは、その全てが地方交付税の減少によって相殺されるため、地方自治体は税収拡大の努力を怠る恐れがある。留保財源の設定は、これを回避するためのものである。

基準財政需要額＝単位費用×測定単位（人口、面積等）×補正係数（人口密度の差等） (1)

基準財政収入額＝標準的税収（地方特例交付金を含む）×75%＋地方譲与税 (2)

一般に、地方交付税には「財源保障機能」と「財政調整機能」があると言われている。(1)式と(2)式から計算される地方交付税必要額が国から支給されることによって、財源が保障される（「財源保障機能」）。地方交付税の原資は原則国税 5 税（所得税、法人税、消費税、酒税、タバコ税）の法定割合（約 3 割）であり、これが一般会計から地方交付税及び譲与税配布金特別会計（以下、交付税特会）に算入され、交付税特会から地方交付税が各自治体に配布される。このとき、(1)式と(2)式から計算される各自治体の地方交付税必要額の合計（マクロの地方交付税必要額）が地方交付税の原資に一致する保証はないが、マクロの地方交付税必要額が国税 5 税の法定割合を上回る場合には、交付税の原資を地方交付税必要額まで増やす財政措置が実施される<sup>3</sup>（「地方財政対策」）。「地方財政対策」は、

<sup>1</sup> 交付税総額の 94%が普通交付税になる。

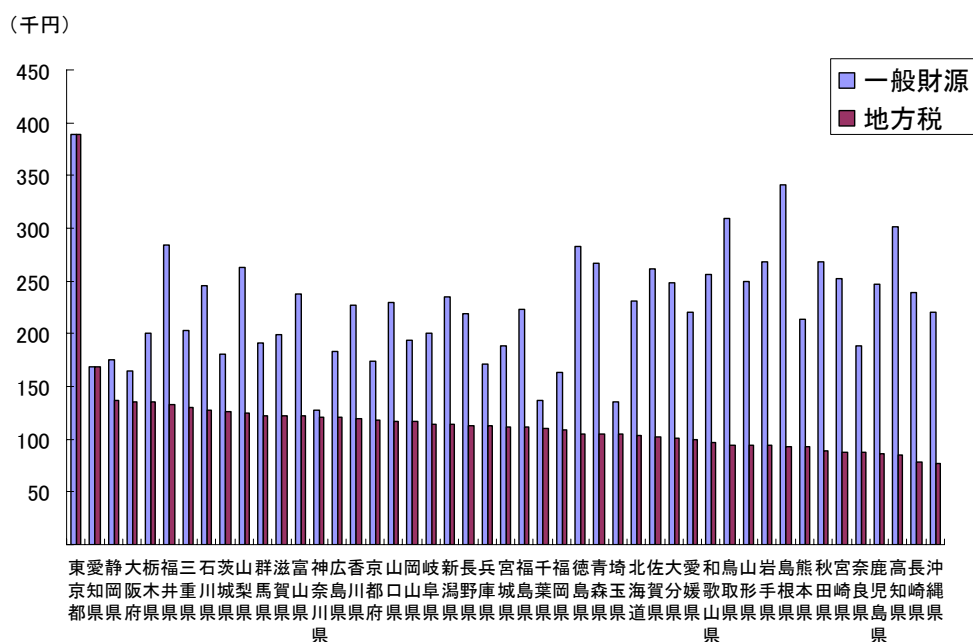
<sup>2</sup> 地方道路譲与税、自動車重量譲与税等。地方の歳入合計に対する割合は 1%未満である。

<sup>3</sup> 正確に言えば、地方財政計画において、自治体の数値の積み上げ等から地方財政計画歳出が計算され、それと税収予測や地方交付税の原資（法定分）等から計算される地方財政計画歳入との差が「地方財政

財務省と総務省の折衝によって決まり、これまで国税 5 税の法定・特別加算、交付税特会の借入、臨時財源対策債の発行等<sup>4</sup>の措置がとられてきた。

一方で、地方交付税によっていずれの自治体の財源不足額も穴埋めされることから、地方交付税には「財政調整機能」もある。

図表 6：水平的な財政調整機能



(注) 2006年度。1人当たり。

(資料) 地方財務協会「地方財政統計年報」

こうした地方交付税制度によって、これまで自治体間における 1 人当たりの歳入は平準化されてきた。**図表 6** は、左側から 1 人当たりの地方税収が多い都道府県から順に並べ、同時にその順に一般財源（地方税＋地方交付税）の額を描いたものである。これによれば、1 人当たりの税収は地方交付税によって完全に平準化されている。むしろ、1 人当たり税収が少ない図表の右側にある県の方が図表の左側にある県よりも一般財源が大きいようにさえ見える。これをもって、地方交付税は自治体の財源を過剰に平準化していると指摘されることが多い（赤井・佐藤・山下（2003）等）。

標準的な行政サービスに関する 1 人当たりコストは、各自治体における高齢化の進展度

対策」によって穴埋めされる（地方交付税総額が決定）。地方交付税総額の各自治体への配分は、当該年度の 7 月末までに行われる。地方財政計画に示される地方交付税総額は、ミクロの地方交付税必要額の積み上げにほぼ等しい。両者の乖離は、最終的に補正係数等によって調整される。

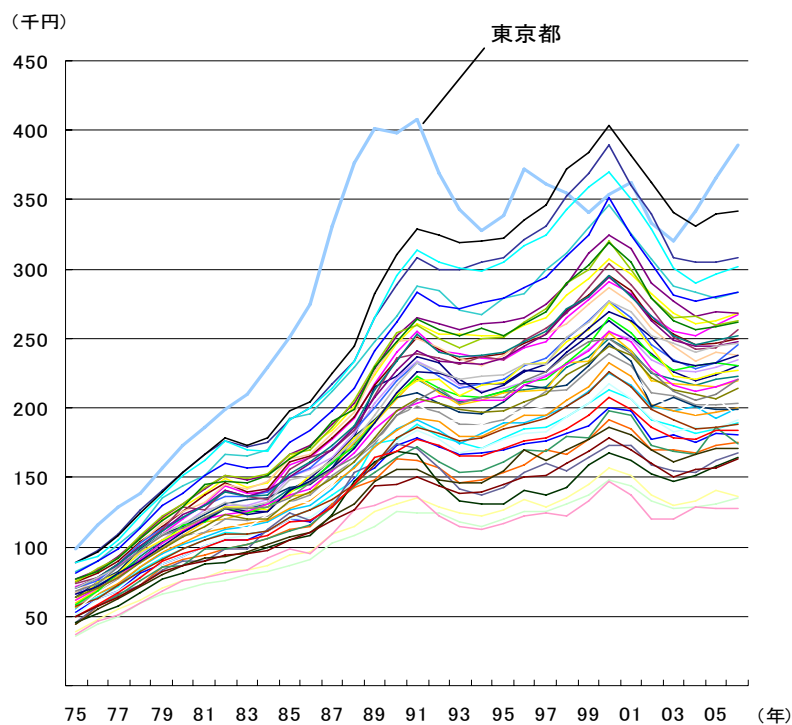
<sup>4</sup> 地方交付税特別会計の新規借入は 2001 年度に停止され、その代わりに臨時財源対策債（赤字地方債）が発行されるようになった。臨時財源対策債は、発行額の全てが後年度の基準財政需要額として上乗せされて交付税として交付されることから、実質的な交付税と捉えられる。

等によって左右されるため、1人当たり税収と1人当たり一般財源の「逆転現象」の評価は慎重でなければならない。しかし、**図表 6** をみる限り、少なくとも地方交付税の財政調整機能が大きく、自治体によっては地方交付税が一般財源の多くの割合を占める状態に至っている事実は確認されよう。

#### b. 三位一体改革前後における地方交付税の変化

一方で、時系列的な変化をみると、過去数年の間に地方交付税の「財政調整機能」が弱まっていることも観察される。47 都道府県の一般財源（地方税＋地方交付税）の推移を描くと、東京都の一般財源の増加が顕著であるのに対して、他の自治体は目立った増加がみられない（**図表 7**）。こうした動きの背景には、三位一体改革による地方交付税の削減がある。

**図表 7：1人当たり一般財源の推移（都道府県別）**



(資料) 地方財務協会「地方財政統計年報」

2004～06 年度に行われた三位一体改革では、①4 兆円の補助金削減と②3 兆円の地方への税源移譲、③5 兆円の地方交付税総額の削減が行われた。2004 年度には、地方交付税（臨時財政対策債を含む）が 23.9 兆円から 21.1 兆円へと 11.7%削減され、地方自治体に衝撃が走った（地財ショック）。その後は「麻生プラン<sup>5</sup>」に従って「2005 年度の地方税、地方

<sup>5</sup> 2004 年 4 月 26 日の経済財政諮問会議で示された地方分権推進のための『地方税財政改革（「三位一体の改革」について）』を指す。

交付税等の一般財源総額は前年度と同程度の水準に」されることが決まったため、三位一体改革によって地方の財源が全体として落ち込むことはなかった。幸い、2005 年度以降、景気回復にともなって地方税収が拡大したため、地方交付税（同）が削減されても一般財源総額は安定的に推移することができた（図表 8）。地方交付税（同）は、2004 年度に 21.1 兆円であったのに対して、三位一体改革の最終年度にあたる 2006 年度には 18.8 兆円へと 2.3 兆円減少した。一方で、地方税は企業業績の回復を背景に 2004 年度の 32.3 兆円から 2006 年度の 34.9 兆円へと 2.6 兆円増加した。この結果、2004 年度から 2006 年度にかけて一般財源総額はほとんど変化しなかった。しかし、ここで問題となるのは、地方税収の増加が全ての自治体の財政を均等に潤したわけではないため、自治体間の財政力格差が広がったことである。

図表 8：地方交付税の削減

	03	04	05	06	07	08
地方税	32.2	32.3	33.3	34.9	40.4	40.5
地方交付税＋臨時財政対策債	23.9	21.1	20.1	18.8	17.8	18.2
その他	1.7	2.3	3.4	1.9	1.0	1.2
一般財源総額	57.8	55.6	56.8	55.6	59.2	59.9

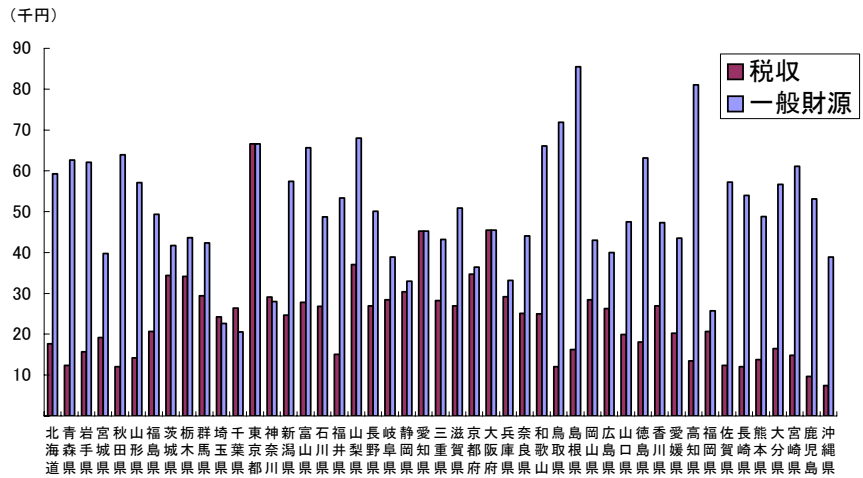
(兆円)

三位一体改革(04～06年度)

(資料) 総務省

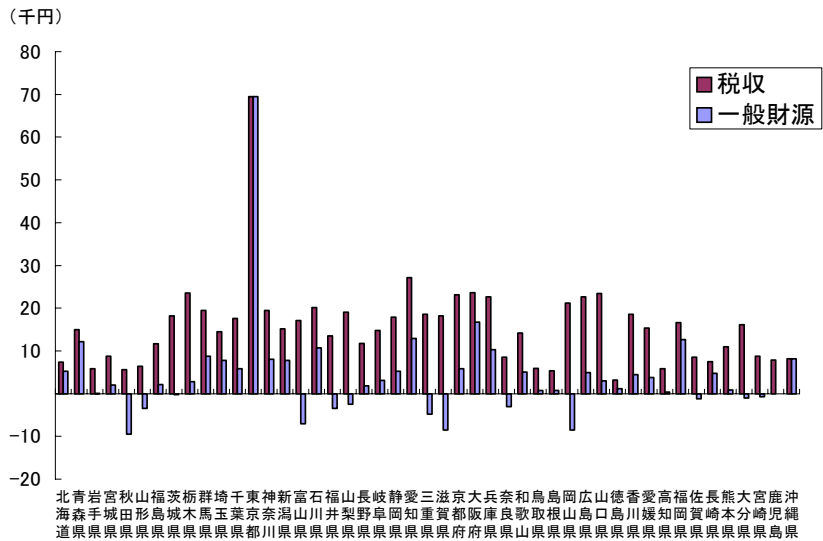
この点は、①税収格差が拡大したバブル期(1987～1990 年度)と②三位一体改革期(2003～2006 年度)の 2 つの時期における都道府県別の一般財源の変化を比べるとよくわかる。図表 9、10 は図表 7 から 2 つの時期を抜き出し、それら時期における各都道府県の一般財源の変化をみたものである。両時期は、ともに東京都の 1 人当たり税収が 7 万円程度増加した時期であるが、バブル期には交付税の「財政調整機能」によって他の自治体の一般財源も東京都と同程度増加した。これに対して、三位一体改革期には他の自治体の一般財源がそれに合わせて増加するという傾向はみられない。秋田県、山形県、茨城県、富山県、福井県、山梨県、三重県、徳島県、奈良県、岡山県、佐賀県、大分県、宮崎県においては、税収が増加する一方で一般財源が減少している。

図表 9 : 1987～1990 年度における 1 人当たり税収と同一一般財源の変化



(資料) 地方財務協会「地方財政統計年報」

図表 10 : 2003～2006 年度における 1 人当たり税収と同一一般財源の変化



(資料) 地方財務協会「地方財政統計年報」

c. 税源移譲に伴う交付団体と不交付団体の非対称性

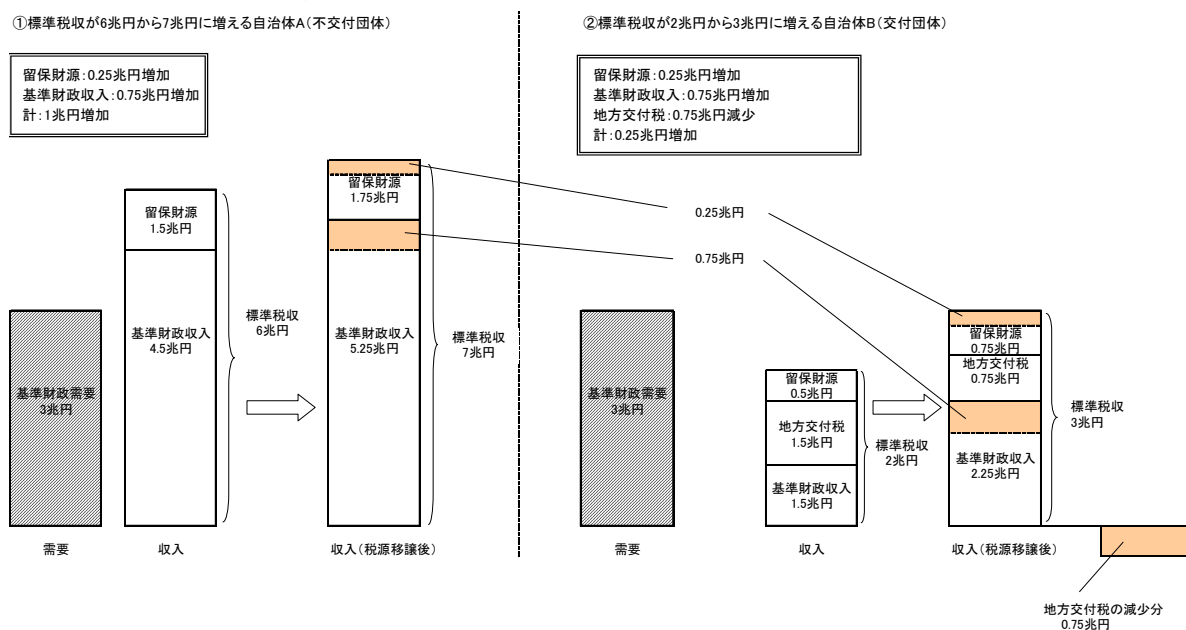
税源移譲に伴う交付団体と不交付団体の非対称的な取り扱いも、交付税の「財政調整機能」の低下に寄与したと考えられる。三位一体改革では税源移譲分が基準財政収入に含められたため、交付団体は税源移譲に伴う増収分のうち、25%しか留保財源に残らないことになった。残りの 75%は、基準財政収入と基準財政需要の差として地方交付税の減額に反映された。一方で、不交付団体は税源移譲分が基準財政収入に含められても税源移譲分の 100%がそのまま財源として利用できる。

例えば、標準税収が 6 兆円の自治体 A と同 2 兆円の自治体 B があると仮定する（基準財

政需要は自治体 A、B ともに 3 兆円）。自治体 A は留保財源のほかに超過財源が発生する不交付団体であり、自治体 B は交付団体である。両自治体に対して国から 1 兆円の税源移譲が行われるとき、自治体 A では税収増加分 1 兆円のうち、0.25 兆円（全体の 25%）が留保財源となり、0.75 兆円（同 75%）が基準財政収入に算入される（図表 11）。一方で、自治体 B は留保財源と基準財政収入の増加額は自治体 A と変わらないものの、基準財政需要と基準財政収入の差が縮小するため地方交付税が 0.75 兆円減額される。このため、1 兆円の税源移譲による財源拡大効果は自治体 A が 1 兆円であるのに対して、自治体 B は 0.25 兆円にとどまる。

つまり、国から地方への税源移譲の際に、（それが基準財政収入に含まれることで）実質的に交付団体に対してのみ国から 75%の税金が課されることになる。こうした税源移譲に関する交付団体と不交付団体の非対称的な扱いも財政力の自治体間格差を拡大する要因になったと考えられる。三位一体改革における国から地方への税源移譲が地方交付税の軽減という形で国の負担を軽減させたため、地方からは三位一体改革で得をしたのは国ばかりであるとの不満の声が漏れた。

図表 11：税源移譲時に生じる不交付団体と交付団体の非対称的な財源増加



(資料) みずほ総合研究所作成

#### d. 取り残された歳入改革

以上の考察から、現行制度のまま地方への税源移譲が進められると、①地方交付税の影に隠れていた地方税収の格差が顕在化すること、②税源移譲分に伴う交付団体と非交付団体の非対称な扱いによって財政力格差が拡大することがわかる。

しかし、地方分権化による財政力格差の拡大は、それ自体三位一体改革や地方分権改革の方向性が間違っていることを意味しない。中央集権的な行政システムの弊害は理論的に

も経験的にも<sup>6</sup>広く指摘されるところであり、地方分権によって地方独自の特色を生かした行政が行われることは望ましいと考えられる。

三位一体改革に伴う財政力格差の拡大は、むしろその改革の内容が不十分であったことから生じた。本来、三位一体改革は①補助金改革、②地方交付税改革、③地方税改革が一体的に進められるものであり、補助金や地方交付税の削減とともに、地方自治体が独自の税源を確保することができるような地方の歳入改革（地方税改革・地方交付税改革）が求められていた。しかし、三位一体改革は長い政治プロセスのなかでいつしか補助金削減額と税源移譲額の数あわせに終始するようになり、当初の改革理念が置き去りにされてしまった。地方交付税総額の削減は実現したものの、地方税体系の見直しや地方交付税改革が先送りされてしまい、結果として自治体間の財政力格差が拡大した。

このため、三位一体改革の次の段階として取り組まなければならない課題は、地方の歳入改革であると考えられる。地方の歳入改革の課題は 2 つある。第 1 に、地方税原則からみて望ましい地方税体系を構築することである。これまでは地方交付税の「財源保障機能」と「財政調整機能」が地方税制の歪みを補ってきたが、地方への税源移譲は地方税制の欠点を顕在化させる。第 2 に、財政調整制度（地方交付税制度）の再検討である。地方分権化により税源移譲が進むと自治体間の財政力格差が拡大する懸念があるため、こうした格差に対してどのような財政調整を行うかを我々は考えなければならない。また、税源移譲が交付団体と不交付団体に及ぼす非対称的な影響も財政調整制度のなかで対応していく課題である。

以下では、これら 2 つの点を順に考えよう。

### 3. どのような地方税改革が必要か

地方税原則とは何か、また地方税原則からみて地方税としてどのような税目を採用すべきかという議論は古くから行われており、一定のコンセンサスが形成されている<sup>7</sup>。巷間行われる地方税の議論では、しばしば利害関係者から最初から結論ありきの「ためにする議論」が展開され、地方税原則については言及されないことも多い。ここでは、地方税原則や地方税に内在する諸問題を取り上げ、出来るだけ客観的な立場から地方税改革の必要性を論じることしたい。

#### (1) 地方税原則

まず、地方税のあり方に関する伝統的な考え方として、政府の機能配分論に基づく税源配分論をみてみよう（Musgrave（1983））。伝統的な政府の機能配分論とは、財政の役割

---

<sup>6</sup> 地方分権の理論的な考察はMusgrave（1959）やOates（1972）、我が国の経験を踏まえた地方分権に対する考え方は地方分権改革推進委員会（2007）等を参照されたい。

<sup>7</sup> 地方税原則に関する先行研究として、Musgrave（1983）、McLure（1983, 1999）、Norregaard（1997）、Bird（1993, 1999）等が挙げられる。地方税原則から日本の地方税を論じたものとしては、佐藤（2002, 2003）及び持田（2004）が挙げられる。



を①資源配分機能、②所得再分配機能、③経済安定化機能という 3 つの機能に分ける考え方である（Musgrave（1959））。伝統的な政府の機能配分論では、財政の 3 機能をそれぞれの政府に割り当てるかが論じられ、資源配分機能についてはその便益が及ぶ範囲に対応して主に地方政府が担い、所得再分配機能と経済安定化機能については中央政府が担うのが望ましいとされる。

Musgrave（1983）は、伝統的な機能配分論に則して、中央政府と地方政府の機能分担を担うことができる税目を各々の政府に配分した（図表 12）。第 1 に、政府の所得再分配機能と経済安定化機能は中央政府の機能であるから、これら機能を実施するために必要な税収は中央政府が徴収すべきであるとされる。所得再分配機能を達成するための税目は所得税と相続税、経済安定化機能を達成するための税目は所得税や法人税が適していると考えられる。第 2 に、資源配分機能については便益の及ぶ範囲に応じて税や利用者使用料が設定される。そして、その便益が特定の住民に限られる場合には地方税にすべきであるとされる。第 3 に、移動性の高い税目には地方税として課税すべきではない。財が地域間を移動して最も効率的な配分が実現している場合には、これに対して地方政府が各々分権的に課税すると効率的な資源配分が妨げる恐れがある。このため、地方税としては法人税よりも土地に対する固定資産税が望ましく、個人所得に課税する場合でも定額税が望ましいとされる。

Bird（1993, 1999）は、こうした伝統的な税源配分論に対して、政策論的なアプローチを主張した。伝統的な財源配分論は、①地方政府が「下位」政府に位置づけられており、歳入に関する地方政府の裁量が無視されていること、②多分に規範的であり現実的な配慮を欠いていることが挙げられる。伝統的な税源配分論では、地方税の多くが財産税に頼ることになるが、これでは地方政府の活動を賄うだけの十分な歳入を得ることができず、中央政府と地方政府の間で歳入と歳出の不均衡が生じる。それらは政治的に持続的ではないと考えられるし、地方政府が中央政府の裁量の下で財源を確保する仕組みは地方政府のソフトバジェット化<sup>8</sup>につながる恐れがある。Birdは、こうした問題を避けるため、地方税原則として地方固有財源の確保（伸長性、安定性・予測可能性）を加えた（図表 12）。

<sup>8</sup> 地方政府が、中央政府からの事後的な救済を期待して、過剰に歳出を拡大させること。

図表 12：地方税原則

Musgrave (1983)	Bird (1993)
<p>① 地方税は、地方自治体間の移動性の低いものが望ましい。【移動性】</p> <p>② 累進個人所得税は、包括所得を効率的に算定する政府が課税すべきである。【包括所得】</p> <p>③ 再分配を目的とした累進課税は、主に中央政府に割り当てられるべきである。【再分配（3 機能）】</p> <p>④ 経済安定化を目的とした税は、中央政府に割り当てられるべきである。地方税は経済変動に対して安定であるべきである。【経済安定化（3 機能）】</p> <p>⑤ 地域間格差が大きい税は、中央政府に割り当てられるべきである。【格差】</p> <p>⑥ 応益税 (benefit tax) と利用者料金 (user charge) は全てのレベルの政府（市町村、州、国）にとって適切である。【応益性】</p>	<p>① 課税ベースは、移動性の小さいものにすべきである。これによって、地方政府が税率を変更する余地ができる。【移動性】</p> <p>② 税収は、地方のニーズを満たし、伸長性のあるものであるべきだ。【伸長性】</p> <p>③ 税収は、安定的で予測可能なものであるべきである。【安定性・予測可能性】</p> <p>④ 地方税は、納税者にフェアであると思われるべきである。【公正】</p> <p>⑤ 地方税は、効率的に徴税されるものであるべきだ。【徴税の効率性】</p> <p>⑥ 税負担の多くを非居住者に輸出することが不可能にすべきである。【受益と負担の一致】</p> <p>⑦ 課税ベースは、説明責任を保証するように可視性の高いものであるべきだ。【可視性】</p>

（資料）みずほ総合研究所作成

McLure (1999) も地方固有財源の重要性を指摘している。McLure (1999) は、地方政府の役割が基礎的なインフラ整備のみならず、再分配機能を果たしている現代の状況に対応する地方税の考え方を示した。もし、地方政府が道路整備やごみ回収等の仕事しかしないのであれば、財産への一律課税で歳入は対応可能であろうが、地方政府が医療や教育のような高価な社会サービスを提供するのであれば、地方政府の歳入への圧力はより大きく、規範的な（伝統的な）アプローチは持続的な結果をもたらさない。McLure (1999) は、①分権的な歳出を有効活用するために、地方政府が独自の財源をコントロールすること、②こうしたコントロールのために、地方政府が自らの責任で歳入を増やしたり減らしたりできることの必要性を主張した。

以上のような地方税に関する考え方をまとめると、まず「応益原則」や「課税ベースの移動性が低い」という基本的な点が変わらず重要である一方で、近年は地方政府の役割拡大によって地方独自の活動を支える「税収確保」の重要性が増していると言える。

## (2) 租税外部性

ここで、「課税ベースの移動性の低さ」について考察を加えよう。「課税ベースの移動性の低さ」は、伝統的な税源配分論にも含まれていたが、近年では地方間の資源移動を前提とした地方政府の複雑な行動が考慮に入れられるようになった。地方政府間には国境がないため、地方政府はヒトやモノの移動が容易であるという意味でオープンな経済に直面している。このため、地方税にはある自治体の租税政策が他の自治体に影響を及ぼすという意味で外部性が働く。これは、「租税外部性」と呼ばれている (Dahlby (1996))。近

年は、「租税外部性」を考慮に入れた税制の設計が必要であるとの認識が強まっている。

「租税外部性」は、①ある自治体政府の租税政策が直接的に他の自治体に影響を及ぼすもの（直接的租税外部性）と、②ある自治体政府の租税政策が他の自治体政府の行動を通じて間接的な影響を及ぼすもの（間接的租税外部性）に分けられる。また、地方間に生じる「水平的な」外部性と国・地方間に生じる「垂直的な」外部性にも分けられ、これらの組み合わせによって、「租税外部性」がもたらす現象は大きく 3 つに分けられる<sup>9</sup>（図表 13）。

図表 13：租税外部性

租税外部性の種類	現象	内容	結果	原因
水平的・直接的	租税輸出	少なくとも税負担の一部が非居住者に転嫁される。	過剰税率、財政責任の欠如	源泉地主義課税
水平的・間接的	租税競争	自治体間の税率引き下げ競争。税制優遇措置による企業誘致合戦。	過小税率、過少公共資本	課税ベースの移動
垂直的・間接的	課税ベースの共有	課税ベースの奪い合い。	過剰税率、経済活動の不振（「共有地の悲劇」）	課税ベースの重複

（資料）Dahlby (1996)より、みずほ総合研究所作成

第 1 に、「租税競争」である。地方政府が法人税や法人の固定資産税の課税ベースや税率に関する裁量をもっているものとする。このとき、ある自治体が税率を引き下げると、他の自治体も企業の流出を恐れて税率を引き下げる可能性がある。こうした税率の引き下げ競争が行われる結果、どの自治体も歳出を賄うのに十分な税収を上げることができないという事態が生じる。

簡単な例を挙げよう。2 つの自治体があり、自治体 A は法人税の課税ベースが 1000 億円で税率が 30%（税収が 300 億円）、自治体 B は同課税ベースが 500 億円で税率が 30%（税収が 150 億円）とする。自治体 B が税率を 20%に引き下げる企業誘致策を実施し、自治体 B の課税ベースが 1000 億円に拡大し、税収が 200 億円に拡大するものとする。このとき、企業が流出した自治体 A の税収は 300 億円から 150 億円に減少する。

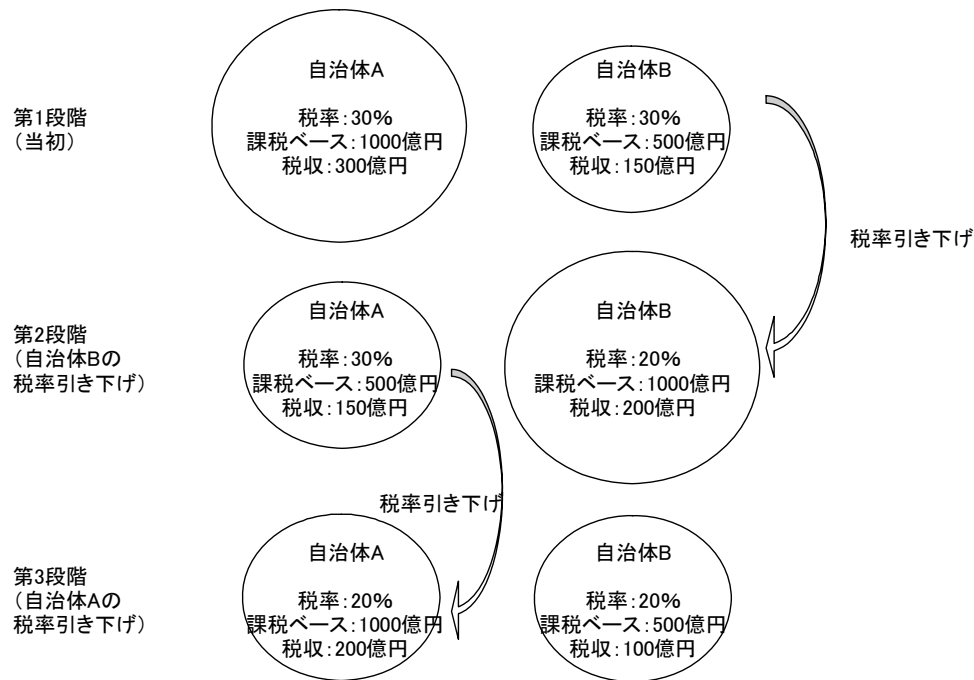
しかし、自治体 A は自治体 B に対抗して、税率を 20%に引き下げる行動に出ると考えられる。この措置によって企業が自治体 A に戻り、自治体 A の課税ベースが再び 1000 億円に拡大するとしよう。このとき、自治体 A の税収は 150 億円から 200 億円に増加する。

この例で重要なことは、図表 14 の第 1 段階（当初）と第 3 段階（自治体 A の税率引き下げ後）を比べると、自治体 A と B の税収がともに減少することである。自治体 A の税収は 300 億円から 200 億円で、自治体 B の税収は 150 億円から 100 億円に減少する。

<sup>9</sup> 「租税外部性」の 3 つの項目に関する理論的展開及びサーベイについては、Zodrow and Mieszkowski (1986)、Wilson (1989)、Keen (1998)、堀場 (1999)、佐藤 (2002, 2003) 等を参照されたい。

つまり、ある自治体が近隣窮乏化政策を実施すると、他の自治体も同様の措置をとることにより、結果としてどの自治体も税収が減少する。しばしば法人税獲得のための自治体の努力と自治体間競争の必要性が指摘されるが、自治体の戦略的な行動が「租税競争」を招き、結果としてゼロサムゲームどころか地方税収全体が減少する可能性があることを我々は強く認識する必要がある。

図表 14：租税競争



(資料) みずほ総合研究所作成。

第 2 に、「租税輸出」である。「租税競争」は、自治体間の完全競争を前提としているが、ある自治体が立地環境等の理由で他の自治体よりも優位な立場にあるとき（不完全競争の場合）、地方政府は居住者ではなく非居住者に税を負担させようとする。これが「租税輸出」である。ホテル宿泊客に課税する「ホテル税」がその例として挙げられる。「租税輸出」は、源泉地主義の課税が行われていることが原因で生じる。地方税は、受益と負担の一致（応益原則）が求められるため、本来居住地主義課税が望ましい。源泉地主義課税によって「租税輸出」が生じると、受益は居住者によって享受される一方で、その財源となる地方税の多くが非居住者によって負担される。こうした状況は、居住者が非居住者の負担の下で公共サービスを受益できるという不公平をもたらし、また地方政府の財政責任の欠如を招く。

第 3 に、「垂直的租税外部性」である。「租税競争」と「租税輸出」は、地方自治体間で生じる外部性という意味で「水平的租税外部性」と呼ばれる。これに対して、国と地方の間で生じる外部性は「垂直的租税外部性」と呼ばれる。「垂直的租税外部性」は、国と

地方が同じ課税ベースを有していることから生じる。課税自主権を持つ地方政府が税率を引き上げるとする。地方税率の上昇は地方税収にのみ影響を与えるわけではなく、経済活動の停滞を招くことで国税収を減少させる。これは、ミクロの主体である中央政府と地方政府がそれぞれ狭い視野の下で最適な行動をとった結果が、マクロでみて最適ではなくなる「共有地の悲劇」である。

このほか、クロスボーダーショッピングも「租税外部性」の一部と考えられる。各地方政府が独自に売上税を課す状況を考える。この場合、消費者は近隣自治体の売上税率が当該自治体よりも低いのであれば、越境して消費しようとする。クロスボーダーショッピングは「租税競争」の一種と考えられるが、法人税率引き下げや法人向け税制優遇措置の場合とは発生原因が異なる。クロスボーダーショッピングは売上税が源泉地主義になっていることが問題であり、居住地主義で課税することができれば回避することができる。これに対して、法人税率の引き下げ競争は居住地主義の下でも生じる。

以上のような「租税外部性」、特に「租税競争」や「租税輸出」が生じる状況では、自治体間の競争は望ましいとは言えず、むしろ自治体間の協調が求められる。地方分権の議論では自治体間の競争に焦点が当てられることが多いが、外部性が存在する場合には競争が必ずしも望ましいものではないことに注意する必要がある。

こうした「租税外部性」の背景には、地方政府が地域住民の効用最大化を目指す「慈悲深い」(benevolentな)政府であるという前提がある。これに対して、公共選択論にみられるように地方政府が自らの利益のために税収の最大化を図る「リバイアサン」と仮定される場合には、略奪的な政府の徴税を抑制する手段としてむしろ「租税競争」が奨励される(Brennan and Buchanan (1980))。政府を規律づけるために「足による投票<sup>10</sup>」(Tiebout (1956))やヤードスティック競争(他の自治体とのパフォーマンス比較)が必要との指摘も多い。しかし、現実の地方政府は(何らかの規律づけが必要であるとしても)基本的な認識としては「慈悲深い」存在に近いと考えるのが標準的な見方であり、ここでも政府をそのような存在として捉える。

### (3) 地方税原則を満たさない地方法人税

さて、地方税原則の観点から地方法人税を捉えると、地方法人税は少なくとも「課税ベースの移動性の低さ」と「応益原則」の2点において地方税原則を満たしていない。

#### a. 租税競争の懸念

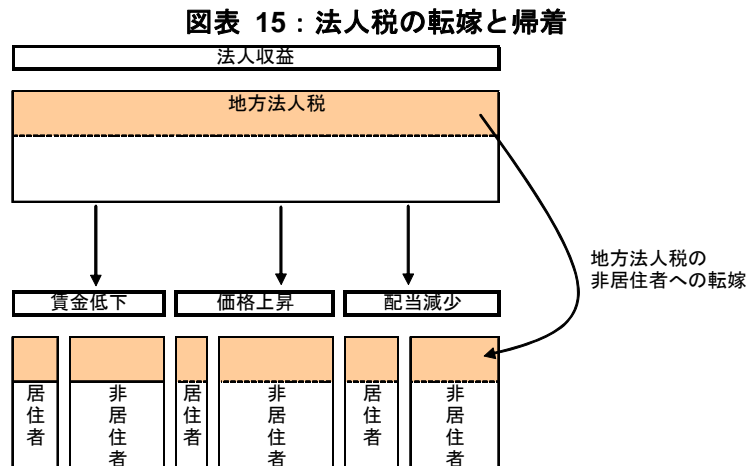
まず、地方法人税は課税ベースの移動性が高く、「租税競争」が生じる可能性が高い。これは、既述のとおりである。地方法人税収の増加を目的とした自治体の努力は、外国から企業を誘致しない限りは、自治体間で資本の取り合いを招き、結果として低税率によってどの自治体も必要な税収を上げられない恐れがある<sup>11</sup>。

<sup>10</sup> 住民による居住地選択。住民は、自らの嗜好に合う公共サービスを提供する自治体に移り住むとされる。

<sup>11</sup> 現実には、地方税法の下で地方法人税率を標準税率以下に設定することは難しい。しかし、例外措置として、一定要件を満たす企業に対して課税の軽減措置を与えることは可能であり、実際に地域再生等を

## b. 応益原則を満たさない地方法人税

次に、地方法人税は応益原則を満たしていない。地方法人税が応益原則を満たすか否かという問題は、それほど単純ではない。個人住民税であれば、税を負担する人も、公共サービスを受ける人もともに居住者であるが、法人税の場合にはそうした必然性はない。法人税は転嫁されて、実質的な税の負担者はその法人とは異なると考えられる。



(資料) みずほ総合研究所作成

まず基本的な考え方として、法人はそれ自体税を負担することはできない。法人に税が課されると、企業は課税負担を何らかの形で吸収しなければならなくなる。労働者の賃金を引き下げるか、製品価格を引き上げるか、配当を減らすかのいずれかの形で、法人税負担が労働者か消費者か投資家に転嫁される（図表 15）。地方法人税が応益負担原則を満たすかどうかを判断するには、地方法人税の帰着先である労働者や消費者、投資家が法人税の納付先である自治体の居住者であるか否かを考える必要がある。

仮に、地方法人税が全て労働者の賃金低下に反映されるとしよう。この場合、労働者全員がその自治体の居住者であれば、彼らは課税に見合った公共サービスを受用することができ、ため、応益負担原則は守られる。しかし、労働者が近隣の県から通勤している場合には、実質的な法人税負担が非居住者の賃金を低下させることになる。また、地方法人税負担が全国販売されている製品の価格に転嫁される場合には、地方法人税の非居住者負担は全国に広がる。配当についても同様である。

このように考えると、法人税の実質的な負担者と公共サービスを受用する居住者が一致する必然性はなく、むしろ両者は相当程度異なると考えるのが自然である。そうであれば、地方法人税はその負担が非居住者に転嫁される一種の「租税輸出」を生じさせる。「租税輸出」によって自治体間に税収格差が生じているのであれば、その状況は積極的に改められるべきである。

---

目的とした法人事業税や不動産取得税の軽減措置が実施された例がある。

#### (4) 地方法人税改革の方向性

自治体間の税収格差を巡る議論は、しばしば現状の地方税体系とそこから生み出される地方税収を所与として、そこから税収格差を縮小させるためにどのような措置をとるべきかが問題にされることが多い。しかし、自治体間の税収格差問題は、「格差それ自体が問題なのではなく、地方税原則から逸脱した地方法人税が格差を生み出している」ことが問題であることに着目すべきである<sup>12</sup>。地方税原則の観点から地方法人税改革を検討する必要がある。

##### a. 地方法人税の廃止と地方消費税の拡大

地方法人税改革の選択肢として 2 つの方法が代表的である。第 1 に、国・地方間において法人税と消費税の税源交換を行うことである。地方では、地方法人税が廃止され、それによって生じる減収分が地方消費税で賄われる。地方法人税の代替税目として地方消費税が選ばれる理由は、それが地方税原則からみて望ましいと考えられるからである。

地方税原則に照らして望ましいと考えられる地方税は、**図表 16** のようにまとめられる<sup>13</sup>。基本的には、固定資産税（居住用）、個人住民税、地方消費税の 3 つが応益原則、課税ベースの移動性、税収確保の観点からみて地方税として望ましいと考えられる。

まず、居住用の財産税は地方税に適している。居住用資産に対する固定資産税は、移動性の少ない土地や家屋を課税対象にしていることから税収を確保しやすい。また、公共サービスの受益が地価に反映される（資本化）と考えられることから、応益原則も満たすと考えられる。一方で、非居住用資産については「租税輸出」の誘引が生まれる。観光資源を目的として当該自治体に流入した非居住用資産に対する課税は、観光資源の競争力を利用した非居住者への課税である。また、企業のような移動性の高い経済主体に対する資産課税は、各自治体が企業誘致を目的とした「租税競争」に発展しかねない。

<sup>12</sup> こうした点を指摘しているものとして、麻生（2007）が挙げられる。

<sup>13</sup> **図表 16** の作成にあたっては、脚注 7 に挙げた先行研究を参考にした。

図表 16 地方税原則からみた評価

固定資産税	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 居住用資産に対する固定資産税は、移動性の少ない土地や家屋を課税対象にしていることから税収を確保しやすい。また、公共サービスの受益が地価に反映される（資本化）と考えられることから応益負担原則も満たす。</li> <li>・ 非居住用資産については、「租税輸出」の誘引が生まれる。また、企業のような移動性の高い経済主体の資産への課税は、「租税競争」を引き起こす可能性がある。</li> </ul>
個人住民税	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 個人住民税の均等割（人頭税）は、応益原則に従っており、地方税として望ましい。個人住民税の所得比例部分（所得比例税）は、累進課税のように過度な再分配がなく弾力性のある税収が確保されるため、地方税として望ましい。</li> <li>・ しかし、個人に移動可能性がある限り、「租税競争」を招く可能性があることには注意が必要である。</li> </ul>
法人課税（事業税・住民税）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 法人のような移動性の高い経済主体への課税は「租税競争」を招く可能性があり、地方税として望ましくない。</li> <li>・ 法人課税の転嫁と帰着を考えると、法人課税は公共サービスを受ける居住者が税の負担者と一致する保証はなく、応益負担原則を満たさない。</li> </ul>
地方消費税 （仕向地主義）	<ul style="list-style-type: none"> <li>・ 税負担を最終消費地と出来るだけ一致させることで、応益負担原則を満たすことができる。移動性、税収確保の観点からも地方税として望ましい。</li> </ul>

（資料）みずほ総合研究所作成

次に、個人住民税（個人所得税）については、その均等割（人頭税）は応益原則に従っており、地方税として望ましい。所得にかかわらず同一の税を課すことは逆進的ではあるが、全ての自治体居住者が同一の公共サービスを受けるのであれば、応益原則（負担分任の原則）の観点から人頭税は肯定される。個人住民税の所得比例税も過度な再分配がなく、伸長性に優れていることから地方税としての十分な資格があると考えられる。三位一体改革で行われた個人住民税率の一律化（累進性の廃止）は、この点からみて評価される。しかし、個人に移動可能性がある限り「租税競争」を回避することは難しく、富裕な個人を求めて各自治体が「租税競争」を繰り広げる可能性があることには注意が必要である。

最後に、居住地主義の地方消費税は、地方税として望ましい。地方消費税を源泉地主義ではなく仕向地主義にすることで、税負担を最終消費地とほぼ一致させることができ、応益原則を満たす。地方消費税は、移動性及び税収確保の観点からも地方税として望ましい。

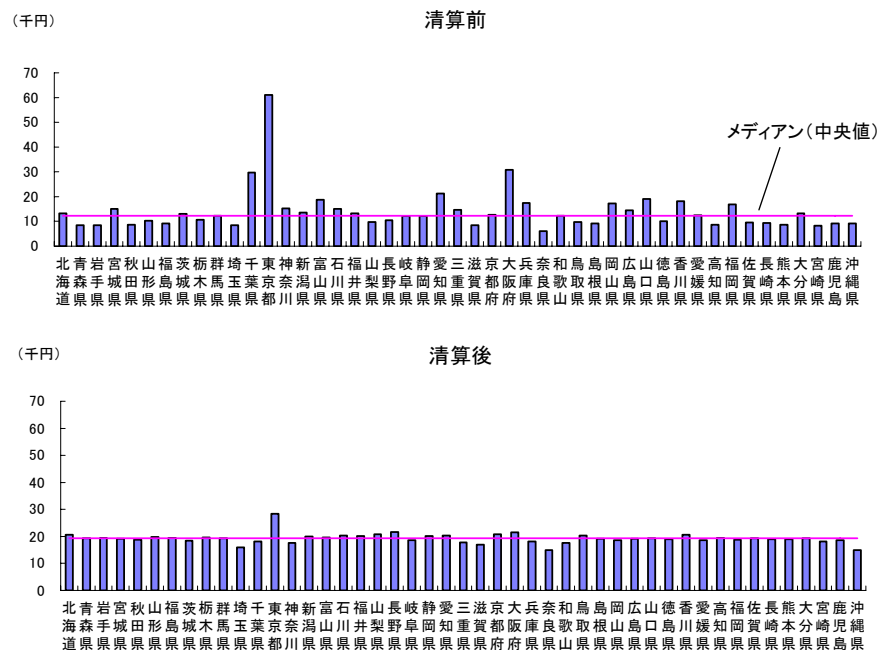
以上の考察を踏まえて地方税目を評価すると、地方法人二税の代替候補としては地方消費税が有力となる。固定資産税（居住用）は既に市町村税の主財源となっているし、個人住民税の比例税化は三位一体改革の一環として既に実施された。これら税目の増税を行う



ことも不可能ではない<sup>14</sup>が、消費課税ベースの安定性や消費税率の引き上げ余地を勘案すれば、やはり消費税を地方税の中核に据える案が有力となろう。

国・地方間で法人税と消費税の税源交換が行われれば、消費税は景気に対する感応度が低いことから、地方税収の景気への抵抗力が高まる。そして、地方消費税は各地域の消費を基準として配分されているため、地方法人税の配分と比べて各自治体の税収が大きく平準化される。

図表 17：1人当たり消費税収



(注) 2006年度。

(資料) 地方財務協会「地方財政統計年報」

地方消費税は付加価値税であるため、当初の税収には自治体間の付加価値の差が反映されて、地方法人税と同じような格差がある。しかし、地方消費税は「最終消費地」を基準とした税収の配分が行われる（清算）ため、清算後には1人当たり地方消費税の地域格差の多くが解消される（図表 17）。清算後の1人当たり地方消費税収の格差が小さいのは、個人消費の地域間格差が企業収益や個人所得のそれよりも小さいことを反映している。

現在、地方消費税の配分基準は「各都道府県の消費に相当する額」とされており、具体的には商業統計に基づく小売年間販売額とサービス業基本統計に基づくサービス業対個人事業収入額の合算額（ウェイト6/8）、国勢調査に基づく人口（同1/8）、事業所統計に基づく従業員数（同1/8）が用いられる（図表 18）。また、都道府県に対する配分の2分

<sup>14</sup> 実際に、英国は居住者への固定資産税（カウンシル税）が、スウェーデンは個人所得税が唯一の地方税である。

の1は市町村に配分され、それが国勢調査に基づく人口（同1/2）と事業所統計に基づく従業員数（同1/2）によって配分される。

こうした配分基準について、問題がないわけではない。地方消費税は「最終消費地」を念頭において配分されているが、販売統計による配分では販売地と消費地が必ずしも一致する保証はなく、クロスボーダーショッピングの影響が排除されない。また、人口基準は最終消費地を住所という観点から捉えたものとして理解できるものの、従業員数基準は最終消費地とは関連性が低いという問題もある（持田（2007b）等）。こうした点に改善の余地があるものの、**図表 17** をみる限り、地方消費税で地方法人税を代替すれば、少なくとも現状と比べて相当程度の税収平準化が期待できる<sup>15</sup>。

**図表 18：地方消費税の配分**

①都道府県間の配分

指標	ウェイト
「小売年間販売額」（商業統計）と「サービス業対個人収入額」（サービス業基本統計）の合算額	6/8
「人口」（国勢調査）	1/8
「従業員数」（事業所・企業統計）	1/8

②市町村への配分（①による配分後の金額の1/2）

指標	ウェイト
「人口」（国勢調査）	1/2
「従業員数」（事業所・企業統計）	1/2

（資料）財務省

## b. 地方法人税の分割基準の変更

地方法人税改革の第2の方法は、地方法人税を地方税のまま維持してその分割基準を変更する方法である。これは、現行の地方税の枠内で改革しようという発想であり、消費税率引き上げのような抜本的な税制改革が実現するまでの暫定措置として効果を発揮すると考えられる。

現在、法人事業税の課税ベースは、事業所数と従業員数を基準としてそれぞれ1/2のウェイトによって、全国の自治体に分割されている。法人住民税は、従業員数のみを基準として分割されている。こうした地方法人税の分割基準は、二重の意味で問題が指摘できる。第1に、企業形態の多様化によって地方法人税の事業所数や従業員数による分割が適用できない事例が出てきたことである。第2に、事業所数や従業員数による分割はそもそも法人税応益原則を満たすようには設計されていないことである。

<sup>15</sup> 具体的な試算については、赤井（2008）を参照されたい。

財政制度等審議会（2007c）は、第 1 の点について、親会社である東京本社と全国に子会社を持つ携帯電話大手企業のケース（法人住民税）等を例にとって問題を指摘している。この携帯電話企業の子会社は北海道、東北、東海、北陸、関西、中国、四国、九州の 8 地域に存在しており（その他子会社 87 社）、親会社の従業員数は約 6000 人、連結ベースの従業員数は約 2 万 2000 人と、従業員数では親会社が連結ベースの約 3 割を占めている。一方で、収益ベースでみると、親会社が連結ベースの約 9 割を占める。このケースに従業員数基準を適用すれば、法人住民税収は東京都に 3 割、その他地域に 7 割が配分されるはずである。しかし、実際の法人住民税収は東京都に 9 割、その他地域に 1 割の配分となっている。これは、従業員数基準が同一企業の本支店に適用されるものの、親会社と子会社には適用されないからである。また、財政制度等審議会（2007c）は、従業員数の 9 割が本社に勤務し、インターネットによって全国に製品を販売しているコンピュータ企業の例も紹介している。この場合も企業活動が全国に及ぶのに対して、本社が所在する自治体に法人住民税の 9 割が配分される。

こうした事態が生じるのは、地方法人税における事業所数や従業員数という基準が、そもそも全国で製品を販売するために全国に一定の事業所を設置し、全国に従業員を配置せなければならない状況を想定して決められているからである。これに対して、企業形態の多様化やインターネット販売の拡大等によって、近年は法人利益が一部地域に集中する傾向がみられるようになった。現行の分割基準はそうした状況に十分に対応できていない。

しかし、より本質的には第 2 の点が重要である。法人税の転嫁と帰着を考慮すれば、上記の点を克服したとしても、応益原則を満たすことにはならず、一種の「租税輸出」が生じたままである。地方法人税の真の負担者と公共サービスを受益することができる居住者が一致しない限り、地方法人税は応益原則を満たさない。残念ながら、法人税が消費者、労働者、投資家のそれぞれにどの程度転嫁されるかについて確かなことが言えず、地方法人税に関して応益原則を満たす特定の分割基準を定めることは不可能である。このため、地方税原則からみて根本的な解決を図るためには、地方法人税を廃止するしかない。

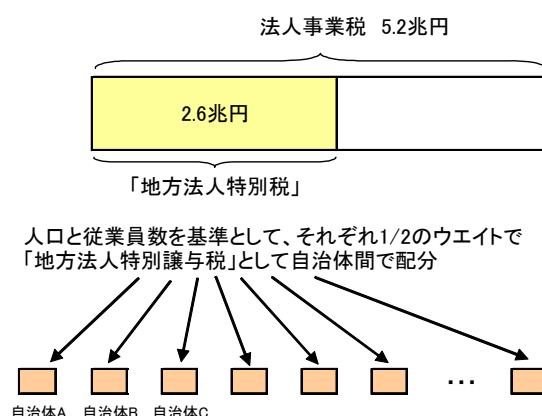
仮に、地方法人税が製品価格に 100%転嫁される場合には、応益原則を満たす地方法人税収の配分を実現することができる。地方法人税を実質的に負担するのは消費者であるから、地方法人税収を地方消費税と同じ「最終消費地」を基準として配分することによって、応益原則を満たすことができる。このケースでは、国と地方の税源交換を行う改革と地方法人税を維持したまま配分を変更する改革の地域間配分が等しくなり、両者の差は税収のみになる。

地方法人税改革の最終着地点として地方消費税との税源交換を念頭に置くのであれば、地方法人税収の配分を地方消費税のそれと同じに設定することは、1 つの選択肢としてあり得よう。地方法人税収の配分を地方消費税のそれと同じに設定することは、地方法人税の応益原則への対応として一定の根拠があり、かつ国・地方間における法人税と消費税の税源交換に向けた中間段階の措置としても有効であると考えられる。

### c. 「地方法人特別税」と「地方法人特別譲与税」

地方法人税収の配分変更は、部分的に 2008 年度税制改正に反映された。2008 年度税制改正では、法人事業税の一部（2.6 兆円）を「地方法人特別税」（国税）として法人事業税から切り離し、それを「地方法人特別譲与税」として各自治体に配分する制度が導入された<sup>16</sup>（図表 19）。同制度は、地方法人税と消費税の税源交換を含めた法人事業税の抜本的な改革が行われるまでの暫定措置と位置づけられている。

図表 19：「地方法人特別税」と「地方法人特別譲与税」



（資料）みずほ総合研究所作成

「地方法人特別譲与税」による各自治体への配分は、人口と従業員数（それぞれ  $1/2$  のウエイトで）を基準として行われるが、この意味するところは曖昧である。人口と従業員数という基準は、地方消費税における市町村への配分方法と同じであるが、前述のように、従業員数基準は「最終消費地」を基準とした配分を意味しない。

このような根拠に乏しい配分基準が採用されたのは、2008 年度の税制改正が地方法人税の配分基準を何らかの根拠によって定めるのではなく、税収格差を緩和するための措置を各自治体に許容される範囲内に抑えて実現するという政治的意図の下で行われたからではないかと思われる。この意味で、「地方法人特別税」と「地方法人特別譲与税」の導入は「暫定的な」暫定措置とも言えるものであり、より抜本的な改革が欠かせない。

以上のように、地方法人税改革は地方税原則を出来るだけ満たすような形で実施することが望ましい。地方税原則を満たす改革を行えば、それだけで自然に地方法人税の地域間格差は縮小する。地方税原則を満たす改革を行ったとしても地域間の税収格差が完全に解消されることはなく、地方税改革後の税収格差をどのように評価し、どのような財政調整を行うかという課題は残る。ここには、我々の価値判断と国民的な合意が必要とされる。

しかし、地方法人税が主因となって生じている現状の税収格差は、「租税輸出」を解消

<sup>16</sup> 改正は、実質的に 2009 年度から適用される。2008 年度は臨時財源対策債を原資とする地方再生対策費によって同様の効果が実現される。

する地方税改革を行うだけで大きく是正されるものであり、そこに我々の価値判断を差し挟む余地はない。国民全体を眺めれば、望ましい地方税体系と税収格差問題の解消の 2 つを実現できる一挙両得の地方税改革を阻む正当な理由はないように思われる。

#### 4. 財政調整制度の再考

各自治体の最終的な財政力は、税収のみならず財政調整制度のあり方にも依存する。過去においては地方交付税によって自治体間の財政力が平準化されてきたが、今後の地方分権化は自治体間の財政力格差を拡げることが予想されるため、財政調整のあり方にも再考が求められる。また、地方税改革を実施したとしても、技術的な問題により理想的な地方税体系を構築できない場合や、国から地方への税源移譲に伴う交付団体と不交付団体の非対称的な影響を和らげるためにも財政調整の役割が期待される。

本節では、財政調整に対する基本的な考え方を整理するとともに、諸外国の財政調整制度の事例を挙げて日本の地方交付税改革に参考となる点を抽出したい。

##### (1) 財政力の均等化はなぜ必要か

自治体間の財政力を均等化することの必要性については議論がある。財政力の均等化を求める声がある一方で、自治体の徴税努力を重視して必ずしも財政力の均等化を求めない意見も聞かれる。「規範的な」(normative) 公共経済学では、財政力の均等化が公平性の観点から効率性の観点からも正当化される<sup>17</sup>。

##### a. 公平性の観点

公平性の観点から財政力均等化を正当化するのは、「水平的公平性」(horizontal equity) の概念である。「水平的公平性」とは、「同じ経済的特性を持つ個人は同じ税負担をするべきである」という基準であり、地方財政の文脈では「個人がその居住地にかかわらず同じ税負担で同じ公共サービスを受けることができる」ことを意味する。単一国家(unitary country) では、連邦国家よりも「水平的公平性」に関する国民的合意が形成されやすく、例えばスウェーデンでは、「国のどこに住んでいても福祉に対して平等なアクセスが与えられるべき」(Swedish Association of Local Authorities and Regions (2005)) との思想の下で財政調整制度が構築されている。

しかし、「水平的公平性」は、文字通りに受け取れば、全ての地域が再分配のナショナルスタンダードを得るための資源を実際に持たなければならず、これは異なる地域では再分配に関する異なる嗜好が適用されるという地方分権の考え方とは相容れないものとなる。そこで、財政調整を正当化する公平性の基準として、しばしば「水平的公平性」よりも緩い基準である「財政的公平性」(fiscal equity) が用いられる。「財政的公平性」は、各自

<sup>17</sup> 財政調整理論は、古くはBuchanan (1950, 1952) に遡り、その後Buchanan and Goetz (1972)、Flatters, Henderson and Mieszkowski (1974)、Boadway and Flatters (1982) によって発展した。Mieszkowski and Musgrave (1999) 及びBoadway (2004) は、財政調整理論の簡潔なサーベイを行っている。持田 (2004) も参照されたい。

自治体に同じ公共サービスを提供すること（fiscal performance equalization）を強いるものではなく、地方政府に標準的な税率で公共サービスを供給しうる「潜在力」（fiscal capacity equalization）を与えるものである。つまり、「財政的公平性」が満たされている場合、ナショナルスタンダードを満たすことができる財政力が地方政府に付与され、地方政府は住民の嗜好に応じた資源配分を実現することができる。

「水平的公平性」や「財政的公平性」を計る基準としては、「財政余剰」（net fiscal benefits, NFB）という概念がある<sup>18</sup>。NFBは、「公共サービス－税負担」で表される。応益原則を完全に満たす地方税制が構築されていれば、各自治体のNFBはゼロになる。地方税制に応益原則を逸脱した部分があれば、税負担の割に手厚い公共サービスを受けることができる「得をする」自治体が生まれ、一方で税負担の割に公共サービスが少ない「損をする」自治体が生まれる。各自治体においてNFBが等しい状態が「財政的公平性」が満たされた状態である。税収が等しい2つの自治体があるとして、税負担の大きい自治体では手厚い公共サービスが受けられ、税負担の小さい自治体では少ない公共サービスしか受けられない。こうした違いは、自治体間におけるNFBの格差ではなく、住民の公共サービスに関する嗜好の違いを示すものと解釈できる。

#### b. 効率性の観点

NFBの自治体間の差異は、「効率性」の観点からも問題があると考えられる<sup>19</sup>。地域間で労働移動が生じるとき、各自治体のNFBがゼロであれば、競争市場では各自治体において限界生産性（＝賃金）が等しくなる。しかし、各自治体のNFBが異なると、労働者は公共サービスの純利益を考慮に入れて、賃金とNFBの合計が各自治体で等しくなるように労働者が移動する。こうした状況では、NFBが大きい自治体に過剰に労働者が引き寄せられる分だけ、資源配分が非効率になる。

また租税競争のような「租税外部性」が生じるとき、分権化は必ずしもメリットをもたらすとは言えない。財政調整制度はそうした「外部性」を内部化することによって「分権化の失敗」を回避するのに役立つ。

#### c. 「政治経済学的」な見方

最近の議論では、こうした「規範的な」公共経済学の立場からではなく、「政治経済学的な」立場から財政調整制度を捉える動きもある。「規範的な」公共経済学は、ある前提の下で「あるべき」政策の姿を導き出すものである。これに対して、「政治経済学的な」立場は、「規範的な」公共経済学の前提が現実には成り立っていないことを指摘する<sup>20</sup>。

佐藤（2006）によれば、「規範的な」公共経済学は、①中央政府は慈悲深い（benevolent）、

<sup>18</sup> Boadway and Hobson（1983）によって提唱された概念で、Buchanan（1950）の財政余剰（Fiscal Residuum）を包括する概念と捉えられる。堀場（1999, 2006）を参照されたい。

<sup>19</sup> 詳しくは、Buchanan（1952）、Boadway and Flatters（1982）、Boadway（2004）、林（2008）等を参照されたい。

<sup>20</sup> 「政治経済学的な」アプローチは、「事実解明的な」（positive）アプローチである。

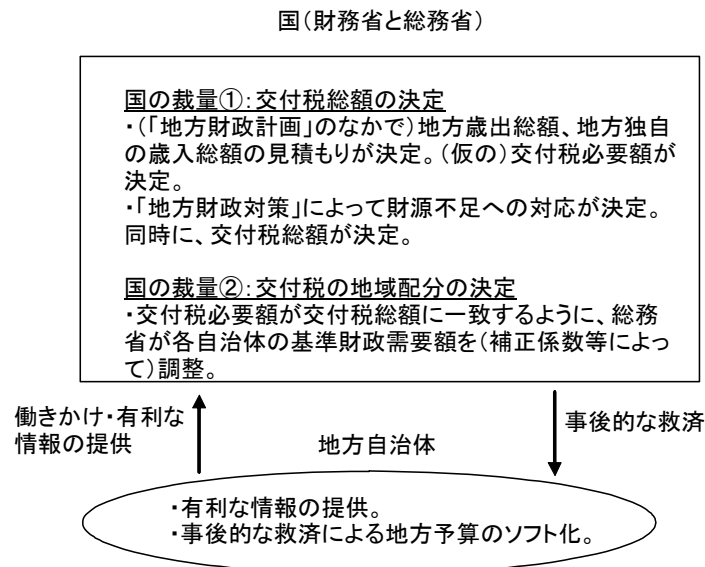
②中央政府は単一の意思決定主体として振舞う、③中央政府は政策にコミットできる、という中央政府に関する3つの仮定が置かれている。こうした仮定が成り立たない場合には、財政調整制度は「規範的な」公共経済学がもたらす結論を導かない。

第1に、地方政府が社会的厚生を最大化するように行動する「慈悲深い」政府ではなく「リバイアサン」であるとするならば、「租税競争」は必ずしも悪ではない。「租税競争」は、むしろ住民よりも自らの利益を追求する地方政府の行動を抑制するものとして評価されることになる。第2に、中央政府が単一の意思決定者ではなく、その意思決定に異なるステイク・ホルダー（政治家、官僚）が存在する場合、政治家が選挙区に対して利益誘導する「ポークバレル政治」（バラマキ政治）や地方政府が中央政府に働きかける「レントシーキング」（ロビー活動）が行われる。第3に、中央政府の政策に対するコミットメント（約束）が弱い場合、財政調整制度は地方政府の予算制約のソフト化をもたらす恐れがある。中央政府が社会的厚生を最大化するように財政移転を決めるという事前のアナウンスがある場合でも、地方政府が実際に過剰歳出を行うと、中央政府は事後的な意味で社会的厚生を最大化する（自治体の財政破綻を避けるため等）ために地方政府に財政移転を行う。中央政府のこうした行動を地方政府が理解しているとき、地方政府は中央政府の追加的な財政発動を期待して過剰な歳出を行うと考えられる。

日本の地方交付税制度に対する批判は、このような「政治経済学的な」考察から行われることが多い<sup>21</sup>。地方交付税の問題点としては、概ね次のようなことが指摘されている（**図表20**）。第1に、地方交付税総額が財務省と総務省が折衝する形で国が決定するため、地方交付税総額の決定に恣意性が生じることである。また、最終的に「地方財政計画」の地方交付税総額とミクロの地方交付税必要額の積み上げが計算上一致していなければならぬため、国が単位費用や補正係数（2節(2)aにおける(1)式）を調整することによって各自治体の基準財政需要額を決定することになる。ここにも国の恣意性が入る余地が生まれる。第2に、以上のプロセスから達成される地方交付税には、事後的な意味で「財源保障機能」が働くため、地方政府に歳出拡大インセンティブが生まれる。

<sup>21</sup> 赤井・佐藤・山下（2003）、土居編（2004）等が挙げられる。

図表 20：地方交付税総額の決定



(資料) みずほ総合研究所作成

こうした批判は、「規範的な」公共経済学の前提との関係で言えば、中央政府が単一の意思決定者であるという前提と中央政府のコミットメントが強いという前提が崩れていることを意味する。地方自治体に生じるモラルハザードの程度を判定することは難しく、「政治経済学的な」アプローチの説明力も吟味される必要がある。しかし、国が交付税総額決定に関する裁量を持ち、意思決定が一元化されていないことによって、「マクロレベルで地方の実態への追従が見受けられ」(佐藤(2008))、また「現状追認的・裁量的な交付税総額は膨張しやすく、かつ一旦増額されると削減するのが(政治的に)難し」(同)いことも事実であろう。このため、我々が地方交付税制度改革を考えるにあたっては、「規範的な」アプローチが示す財政調整の必要性を認めつつも、その前提が出来るだけ成り立つような制度設計を心がけることが大切なのではないかと思われる。

## (2) 諸外国の財政調整制度

次に、諸外国の財政調整制度を概観し、日本の地方交付税制度改革にとって参考になる点を考えてみよう。ここでは、2つの問題意識から諸外国の財政調整制度を捉える。1つは、我が国でも導入を求める声強い「水平的財政調整」である<sup>22</sup>。もう1つは、恣意性を排除した財政調整の方法である。ここでは、諸外国における財政調整制度の詳細をつまびらかにするのではなく、「水平的財政調整」と「恣意性の少ない財政調整」という2つの観点からユニークな取組みを行っている国を参考事例として取り上げる<sup>23</sup>。具体的には、「水平

<sup>22</sup> 赤井・佐藤・山下(2003)、財政制度等審議会(2007a)等が水平的財政調整を提言している。

<sup>23</sup> Ter-Minassian eds. (1997)、神野・池上編(2003)、持田編(2006)、財政制度等審議会(2007b)は、諸外国の財政調整制度を包括的に取り扱っている。財政制度等審議会(2007b)は対象国は限られて



的財政調整」の例としてドイツとスウェーデンを、「恣意性の少ない財政調整」としてカナダとオーストラリアを扱う。

#### a. 財政調整制度の分類

一般に、財政調整制度は 2 つの基準によって分けられる。第 1 に、「垂直的財政調整 vs. 水平的財政調整」の分類である。垂直的財政調整とは中央政府と地方政府の間で行われる財政調整であり、水平的財政調整とは地方政府間で行われる財政調整である。OECD 諸国における財政調整制度をみると、垂直的財政調整のみが行われている国が多く、水平的財政調整が行われている国でも垂直的財政調整が同時に行われているケースが多い。水平的財政調整が行われている国としては、ドイツやスウェーデン、デンマークが代表的である。

水平的財政調整は、特定の自治体に生じた過剰な税収を他の自治体に振り分ける手段として活用される。垂直的財政調整では、不交付団体として交付金を受け取らない団体が発生するだけで、地方政府に生じた税収を他の地方政府の財源に充てる仕組みは存在しない。自治体間の税収格差が著しい場合には水平的財政調整が必要になる。

第 2 に、「歳入面のみを考慮した財政調整 vs. 歳入面と歳出面の両面を考慮した財政調整」の分類である。自治体間の財政力均等化を目標として、歳入面のみを考慮した財政調整を行っているのがカナダである。他の国では、歳入面のみならず歳出面も考慮に入れた財政調整が行われることが多く、日本の地方交付税制度も歳入面とともに歳出面を考慮に入れた財政調整制度である。歳出面を考慮に入れた財政調整の課題は、交付金の対象となる歳出規模の決定からいかに恣意性を排除するかである。ここでは、恣意性の少ない財政調整として評価が高い国として、オーストラリアを取り上げる。

#### b. ドイツ、スウェーデンの水平的財政調整制度

水平的財政調整制度の事例として、まずドイツの制度をみてみよう<sup>24</sup>。ドイツでは、垂直的財政調整と水平的財政調整の両方が行われているが、その規模は水平的財政調整が 182 億ユーロ<sup>25</sup>であるに対して垂直的財政調整が 26 億ユーロと、水平的財政調整が財政調整の主な手段となっている（財政制度等審議会（2007b））。

ドイツの水平的財政調整は、「狭義の」水平的財政調整と「広義の」水平的財政調整の 2 つに分けられる。「狭義の」水平的財政調整とは、富裕州が拠出金を提供し、財源力の弱い州に配分する制度である。「広義の」水平的財政調整は、「狭義の」水平的財政調整を含み、次の 3 段階に分けられる（図表 21）。

第 1 段階では、税収全体の 7 割弱を占める「共有税」（所得税、法人税、付加価値税）の連邦、州、市町村への配分が行われる。ドイツでは、所得税、法人税、付加価値税が連邦、州、市町村の「共有税」と捉えられ、財政調整の原資になっている。配分比率は、所

---

いるものの、最新の制度変更までカバーしており、本稿も多くの部分においてこれを参考にした。

<sup>24</sup> ドイツの財政調整制度についての詳細は、中村（2002, 2005）、半谷（2003）、霜田（2004）、財政制度等審議会（2007b）等を参照されたい。

<sup>25</sup> 付加価値税の配分を含む「広義の」水平的財政調整のベース。財政制度等審議会（2007b）による。

得税については連邦と州がそれぞれ 42.5%、市町村が 15%、法人税については連邦と州がそれぞれ 50%（市町村への配分はない）、付加価値税については連邦が 53.1%、州が 44.8%、市町村が 2.1%となっている。

図表 21：ドイツにおける広義の水平的財政調整

第 1 段階	<p>                     税収全体の 7 割弱を占める「共有税」（所得税、法人税、付加価値税）の連邦、州、市町村への配分が行われる。配分比率は、所得税については連邦と州がそれぞれ 42.5%、市町村が 15%、法人税については連邦と州がそれぞれ 50%、付加価値税については連邦が 53.1%、州が 44.8%、市町村が 2.1%となっている。                 </p>
第 2 段階	<p>                     付加価値税に関する州間の財政調整が行われる。付加価値税収の 75%が人口に基づいて各州に配分され、残りの 25%が財政力の弱い州に傾斜配分される。                 </p>
第 3 段階	<p>                     州間の財政調整が行われる（狭義の水平的財政調整）。「財政力測定値」（各州の財政力）と「調整額測定値」（標準的な財政力）が比較されて、前者が後者を上回る州は水平的財政調整の財源を拠出し、後者が前者を上回る州は財政調整給付を受け取る。「財政力測定値」は、「共有税収」と「州税収等」の合計に「市町村税収の 64%」が加えられたもの。「調整額測定値」は、「財政力測定値」の各州合計値から補正人口を加味して計算された標準的な財政力である。                 </p>

（資料）財政制度等審議会（2007b）を参考に、みずほ総合研究所作成

第 2 段階では、付加価値税の州間の配分が行われる。「共有税」のうち、所得税と法人税については税収が徴税された州に帰属するのに対して、付加価値税は税収の 75%が人口に基づいて各州に配分される。そして、残りの 25%が（付加価値税収を除いたベースで）財政力が弱い州に傾斜配分される<sup>26</sup>。

第 3 段階において、「狭義の」水平的財政調整である「州間の水平的財政調整」が行われる。財政調整の方法は、「財政力測定値」（各州の財政力）と「調整額測定値」（標準的な財政力）が比較され、前者が後者を上回る州は水平的財政調整の財源を拠出し、後者が前者を上回る州は給付を受け取る。「財政力測定値」は、「共有税収」と「州税収等」の合計に「市町村税収の 64%」が加えられたものである。

「調整額測定値」は、次のように計算される。まず、「財政力測定値」の各州合計値を各州の補正人口合計値で除し、連邦全体の 1 人当たりの財政力を算出する。補正人口とは、

<sup>26</sup> ドイツでは、2005 年に新州間財政調整法が施行され、第 2 段階における付加価値税収の配分の規定が変わった。2004 年までは州民 1 人当たり税収が全州平均の 92%を下回る場合にはその差額が全て補填され、同 92%を上回る場合にはその差額が補填されなかった。これに対して、新州間財政調整法では、州民 1 人当たり税収が全州平均の 97%を下回る場合にはその差額の 95%が補填され、同 97%を上回る場合にはその差額の補填率（補填額／差額）が段階的に 60%まで減少する仕組みとなった。こうした措置は、州政府に徴税インセンティブを与えるためである。

人口に各州が抱える事情を考慮したもので、治安や住宅整備等の費用がかかる都市部をかかえる州や規模の経済が働かない人口密度の低い州では、補正人口が実際の人口よりも大きく設定される。補正人口によって調整された 1 人当たり財政力の連邦平均に各州の補正人口を乗じることによって、「調整額測定値」が計算される（財政力測定値の各州合計と調整額測定値の各州合計は等しくなる）。

つまり、各州の財政力が単純に連邦平均の財政力と比較されるのではなく、連邦平均の財政力に補正人口を加味した標準的な財政力が算出され、それと各州の財政力が比較されるのである。そして、「財政力測定値」が「調整額測定値」を上回る場合、その州は財政力に応じて拠出金を支払い、「財政力測定値」が「調整額測定値」を下回る場合にはそれとは全く対称的な方法でその州は交付金を受け取る<sup>27</sup>。

ドイツの財政調整は、水平的財政調整の例として有名であるが、その実態をみると必ずしも全ての調整が「狭義の」水平的財政調整によって行われているわけではない。橋都・石田（2006）によれば、第 2 段階における付加価値税の配分の財政調整係数が約 0.6 と大きいものに対して、第 3 段階における「狭義の」水平的財政調整のそれは 0.2 以下である<sup>28</sup>。水平的財政調整の少なからぬ部分が付加価値税の配分段階で行われていると考えられる。むしろ、「狭義の」水平的財政調整については、過去に幾度も富裕州（バイエルン州等）から違憲訴訟が起こされており、州間に意見の不一致がみられる。

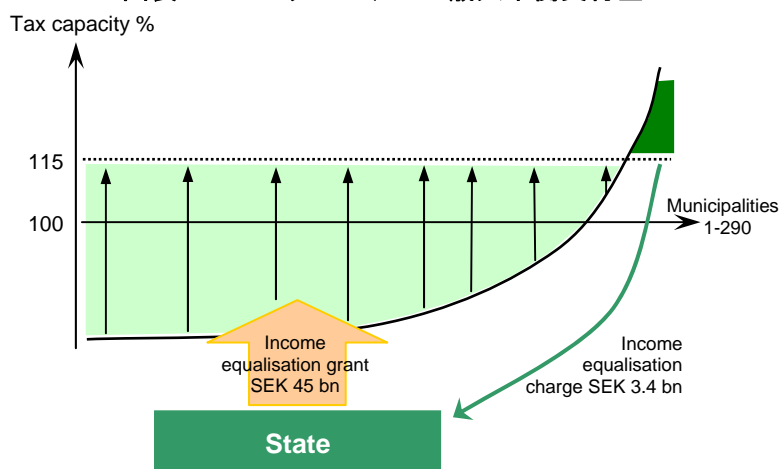
第 2 段階における付加価値税の地域配分というのは、日本で言えば地方消費税の 75%を各地域の人口で按分し、残りの 25%を財政力に応じて調整することである。これを日本の地方税改革の文脈に当てはめると、地方消費税を拡大し、配分基準として人口を用いること（及び若干の財政調整）になる。

次に、スウェーデンの水平的財政調整をみてみよう。ドイツの水平的財政調整は、各州の財政力を平準化させることを目的としたものである。実際には比較基準となる財政力である「調整額測定値」の計算に補正人口が用いられており、そこに地域による需要コストの差が反映されているものの、基本的な枠組みとしては「歳入面のみを考慮した財政調整」である。これに対して、スウェーデンでは明示的に歳入面と歳出面の両面が考慮された水平的財政調整が行われている。スウェーデンの水平的財政調整は、財政力を調整する「歳入平衡交付金」（income equalization grant）と歳出コストの地域差を調整する「費用平衡交付金」（cost equalization grant）に分けられる。

<sup>27</sup> 2004 年までの旧基準では、財政力測定値の調整額測定値への比が 92%を下回る場合には、その差額が全て補填された。これに対して、2005 年度からの新基準では、交付額は財政力測定値の調整額測定値への比が 93~100%の部分に対して限界的に差額の 44%~70%、同 80%~93%の部分に対しては差額の 70%~75%、同 80%を下回る部分に対しては差額の 75%が補填されることになった。「財政力測定値」が「調整額測定値」を上回る場合に支払う拠出金については、これと全く対称的に計算される。新基準における交付金の通減・通増的な措置は、各州に自助努力による増収インセンティブを与えるためである。

<sup>28</sup> 財政調整係数 = 1 - 財政調整後のジニ係数 / 財政調整前のジニ係数。

図表 22：スウェーデンの歳入平衡交付金



（資料）Swedish Association of Local Authorities and Regions（2005）の pp.12 より転載

「歳入平衡交付金」は、基本的には垂直的財政調整制度であるが、そのなかに若干の水平的財政調整が含まれている。歳入平衡交付金制度では、1人当たりの課税所得<sup>29</sup>が全国平均の110%を超える県（市町村は115%）は「歳入平衡賦課金」を拠出する（図表22）。水平的財政調整のみによって平等化を行うのであれば、基準として全国平均が用いられるべきであるが、この制度では1人当たりの課税所得の全国平均110～115%を上回る場合のみ、自治体に「歳入平衡賦課金」を拠出する義務が課される。「歳入平衡賦課金」の拠出額は、歳入の全国平均の110%を超える部分（市町村は115%）に対して、全国平均税率の85%<sup>30</sup>に相当する税率を乗じた場合に得られる金額となる。

「歳入平衡交付金」は、富裕自治体からの拠出金と国税から拠出される一般交付金が合計された形で、財政力の弱い自治体に配布される。「歳入平衡交付金」が配布される自治体は、1人当たり課税所得が全国平均の110%（市町村は115%）を下回る自治体である。これら自治体は、全国平均税率の90%<sup>31</sup>（市町村は95%）に相当する税率で、全国平均の110%の1人当たり課税所得に課税した場合に生じる歳入が得られるように交付金が配布される。

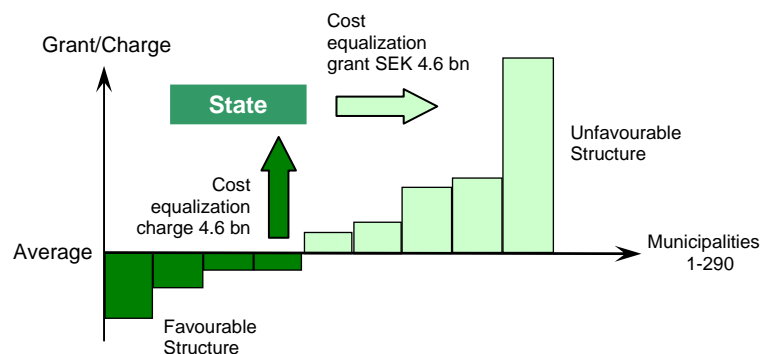
一方で、コスト面の調整を行う「費用平衡交付金」は完全に水平的財政調整の制度である。1人当たり標準歳出額が全国平均を下回る自治体が「費用平衡賦課金」を拠出し、それを原資として「費用平衡交付金」が交付される。「費用平衡交付金」が交付されるのは、1人当たり標準歳出額が全国平均を上回る自治体である（図表23）。

<sup>29</sup> スウェーデンの唯一の地方税は個人所得税である。

<sup>30</sup> これが100%でないのは、自治体に増収インセンティブを与えるためである。

<sup>31</sup> 脚注30に同じ。

図表 23 スウェーデンの費用平衡交付金



(資料) Swedish Association of Local Authorities and Regions (2005) の pp. 17 より転載

スウェーデンでは、1986年に単一国家として初めて水平的財政調整制度が導入された。しかし、水平的財政調整制度は拠出金を求められる地方団体からの反発を受け、「ロビンフット税」と呼ばれた挙句に、1993年に同制度は一旦廃止された。その後、水平的財政調整制度は1996年に復活を遂げ、2005年の改正を経て現在の姿に落ち着くことになったが、その道のりは決して平坦とは言えなかった。また、現在でも水平的財政調整の規模は小さく、財政調整は主に垂直的な手段によって行われているのが現状である<sup>32</sup>。

ドイツやスウェーデンにおける水平的財政調整制度の仕組みや実際の運用状況から次の点が指摘できる。第1に、ドイツ、スウェーデン両国ともに、水平的財政調整制度に対して過去に富裕自治体から強い反発を招いた経緯があり、現在でも水平的財政調整の規模が限定的なことである。ドイツの財政調整は主に水平的財政調整によって行われているが、第2段階における付加価値税の地域配分という「事前の」財政調整によって、第3段階における「狭義の」水平的財政調整の規模が限定されている。一方、スウェーデンではそもそも水平的財政調整の規模が小さく、財政調整の多くが垂直的財政調整に拠っている。

これらは、日本においても「結果としての」財政力の均等化には限界があり、「事前の」調整が必要なことを示唆している。各自治体は、一旦税収が入った後の交付金拠出には強い反発を示す可能性が高く、その税収がたとえ地方税原則から逸脱した税制からもたらされたものであるとしても、自治体当事者は感情的な反発を示す恐れがある。ここからも、地方税改革の徹底により税制の不要な歪みを解消し、自治体間の税収格差を事前に取り除くことの大切さが理解できる。

### c. 歳入の均等化を行うカナダの垂直的財政調整制度

次に、恣意性を排除した垂直的財政調整制度についてみてみよう。歳出拡大インセンティブを抑える最も効果的な垂直的財政調整方法は、財政調整額の算定から歳出の要素を排除

<sup>32</sup> スウェーデンの財政調整制度の変遷についての詳細は、室田(2003)、井手・高端(2005)、林(2006)、伊集(2006)等を参照されたい。また、スウェーデンの財政調整規模は、垂直的調整が552億クローナであるのに対して、水平的調整は115億クローナにとどまる(財政制度等審議会, 2007b)。

することである。

歳出面を考慮に入れず、潜在的な財政力（fiscal capacity equalization）に焦点を当てて歳入均等化を行う仕組みは、代表的課税システム（Representative Tax System, RTS）と呼ばれている。カナダでは、同制度を用いた垂直的財政調整が行われている。RTS は、平均的な税率を課税ベースに乗じることによって得られる税収を基準として、それに満たない税収しかあげられない州の財源が調整される。ドイツの財政調整では、拠出額及び交付額の算定に関して現実の税収が用いられている。これに対して、RTS では潜在的な財政力を基準として財政調整額が算定され、ある州が全州平均よりも高い税率を設定してその分だけ高い税収を得ていたとしても、それ自体は財政調整額の算定には影響しない。住民の高税負担から得られる充実した公共サービスは住民の嗜好を反映したものであり、そこから得られる限界的な増収分は財政調整の原資に用いられるべきではないとの考え方が背景にある。

RTS における交付金の計算は、具体的には(3)式のように行われる。ここで、 $E_{ij}$  は  $i$  州における  $j$  税に関する財政調整額、 $\bar{t}_j$  は平均税率、 $B_j$  は全国ベースの  $j$  税の課税ベース、 $P$  は人口、 $B_{ij}$  は  $i$  州における  $j$  税の課税ベース、 $P_i$  は  $i$  州の人口を表す。

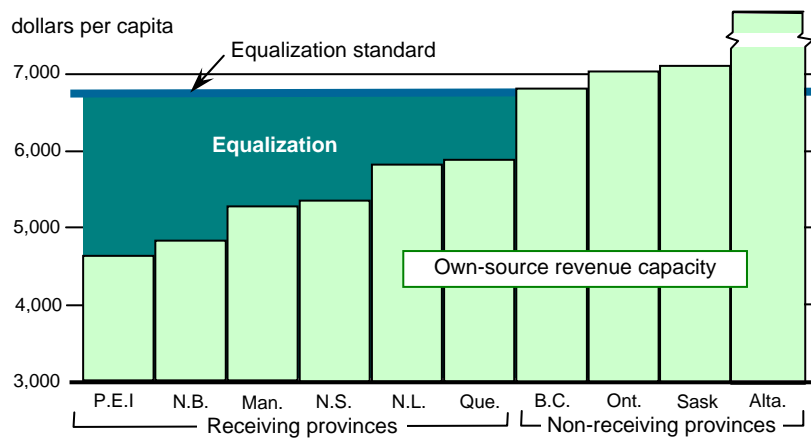
$$\sum_{j=1}^5 E_{ij} = \sum_{j=1}^5 \bar{t}_j \left( \frac{B_j}{P} - \frac{B_{ij}}{P_i} \right) P_i \quad (3)$$

まず、第 1 段階として、5 税目について各州における 1 人当たりの課税能力が計算される<sup>33</sup>。1 人当たりの課税能力は、各州における 1 人当たりの課税標準に全州平均税率（全 10 州の総税収／全 10 州の課税標準として計算される）を乗じて計算される。第 2 段階として、各州の課税能力が全州平均の課税能力と比較され、課税能力が全州平均を下回る場合、その州に対して交付金が配布される<sup>34</sup>（図表 24）。

<sup>33</sup> 2006 年度までは、1 人当たりの課税能力の計算を 33 税目について行われていた。2007 年度からは統合された 5 税目となり、交付金額の予見可能性や安定性が高まった。

<sup>34</sup> 2006 年度までは、中位 5 州の課税能力が基準とされていた。2007 年度からは富裕州であるアルバータ州の課税能力も基準に含まれるようになった。

図表 24：カナダの平衡交付金



(資料) Department of Finance Canada (2007) の pp.111 より転載

こうして歳入面のみに着目して計算される交付金には歳出を賄う「財源保障機能」がないから、交付金総額に関する中央政府の恣意性が働かず、各自治体の無駄な歳出が交付金額に反映されないという利点がある。

カナダでは、州間の財政力の格差を是正するため、州に対する「平衡交付金」(Equalization)と準州に対する「準州交付金」(TFF: Territorial Formula Financing)が設けられているが、このうち「平衡交付金」が RTS に基づいて計算される。「準州交付金」は、人口の少ない準州に配布されるものであるため、準州の需要と財政力の両方が考慮される。

カナダの RTS について、当然のことながら、歳入面のみを考慮した財政調整では各州における歳出コストの差が残り、各州の NFB を均等化することにはならないのではないかと疑問が生じる。カナダでは、歳出面を考慮することによって生じる複雑さや恣意性を排除することが優先され、NFB の完全な均等化が犠牲にされているようにみえる。この点はカナダの財政調整制度の欠点の 1 つと考えられる。しかし、この点に関して、カナダでは財政調整制度はそもそも都市部と田舎が公共サービスにおいて全く等しくなければならないという必然性はないとの考え方 (Boadway (2007) 等) が提示されている。憲法で規定されている「ほぼ同様な水準 (reasonably comparable level)」も「医療サービスが必要な時にカナダのどこにしようと病院に行くと同様な水準のサービスを受けられるという程度」(持田 (2006)) の柔軟な概念であるという。また、各州における公共サービスの供給費用には大きな差がなく、割高な費用は需要面が考慮される TFF によって考慮されるとの指摘もなされているようである (同)。

全国一律の公共サービスを提供することの是非については、連邦国家のカナダと単一国家の日本では異なると考えられるため、カナダの RTS が恣意性の小さい制度であるとしても、歳出面を全く考慮しない財政調整制度をそのまま日本に導入することは難しい。しかし、恣意性の排除を実現した垂直的財政調整制度の究極的な姿として、カナダの制度を念頭に

において日本の地方交付税制度の設計を考えることは無駄ではなからう。

#### d. 歳出面を考慮に入れたオーストラリアの財政調整制度

歳出面を考慮に入れた財政調整制度には、NFB の地域間格差を是正しやすい反面、歳入面のみを考慮に入れた財政調整制度と異なり、恣意性を完全に排除することはできないという欠点がある。歳出面を考慮に入れた財政調整制度を再構築する上でのポイントとなるのは、①交付金総額の決定方法及び②各自治体への配分方法である。これらの点は、恣意性が働く部分として、日本の地方交付税制度の欠点として挙げられるものである。

歳出面を考慮に入れた財政調整制度として国際的に評価が高いのがオーストラリアの GST 税収分与制度である<sup>35</sup>。オーストラリアでは、2000 年に付加価値税である財・サービス税（GST）が導入された際に、その税収の全額を原資とする GST 税収分与制度が導入された。オーストラリアの GST 税収分与制度では、各州が受け取る交付金は（4）式のように表される。ここで、 $GST_i$  は  $i$  州の交付金額、 $GST$  は全国 GST 税収、 $P_i$  は  $i$  州人口、 $P$  は全国人口、 $R_i$  は  $i$  州の相対係数、 $E_i$  は各州の財源不足額、 $E_s$  は全州平均の財源不足額を表す。

$$GST_i = GST \cdot \frac{P_i}{P} \cdot R_i \quad (4)$$

$$R_i = E_i / E_s \quad (5)$$

GST 税収分与制度では、1 人当たりの財政力及び行政コストが(5)式の「相対係数」として表され、それに GST 税収と人口比率を乗じて交付金が計算される。ここで注目される点は、GST 税収分与制度では、GST 税収が「相対係数」に従って各州に配分されるだけで「地方財政対策」によって各州の財源が保障されるわけではないことである。同制度には「財源保障機能」がないため、恣意的に交付金総額が膨張する懸念がない。これが GST 税収分与制度の第 1 の特徴である。日本では地方交付税の「財源保障機能」が地方政府の予算をソフト化する懸念が指摘されているが、GST 税収を交付税総額に固定するオーストラリアのやり方は地方政府の予算をハード化する 1 つの方法と考えられる。

一方で、GST 税収分与制度は、ドイツにおける「広義の」水平的財政調整の第 2 段階（付加価値税の州間配分）に似た制度とも解釈できる。オーストラリアの連邦政府は、GST を連邦税ではなく州税とみなしており、この意味で GST 税収分与制度は「共有税」である付加価値税を州間で配分するドイツの仕組みに似ている。ドイツの場合は、付加価値税は人口（75%）と財政力（25%）によってその配分が決められるが、オーストラリアの場合は人口と「相対係数」によって GST の配分が決められる。「相対係数」には財政力の差のみ

<sup>35</sup> オーストラリアの GST 税収分与制度についての詳細は、橋都（2005）、花井（2006）、持田（2007a）等を参照されたい。



ならず歳出コストの差も反映される。

GST税収分与制度の第 2 の特徴は、「相対係数」の算定に関して独立機関である連邦補助金委員会<sup>36</sup>が政府に勧告を行うことである。GST交付金の「相対係数」に関する算定を独立組織が行うことで、連邦政府の裁量が排除され、地方政府の連邦政府へのロビー活動が排除される。これによって、理想的には各ステイクホルダーの戦略的な行動が交付金の決定過程から排除され、中央政府の意思決定が単一化される方向に向かうと考えられる。

逆に、GST税収分与制度の弱点は、恣意性を完全に排除できないことである。(5) 式の「相対係数」(＝各州の財源不足額／全州平均の財源不足額)の計算に用いられる「各州の財源不足額」は、基本的には「標準化歳出－全州平均歳出」と「全州平均歳入－標準化歳入」に分解される<sup>37</sup>。標準化歳出とは、各州が標準的な公共サービスを標準的なコストで提供する際に必要な金額を表す。よって、「標準化歳出－全州平均歳出」は、ある州が平均的な公共サービスを提供するために全州平均と比べてどの程度の費用がかかるかを表す。こうした計算方法は、RTSの対になるものとして、代表的歳出システム(Representative Expenditure System、RES)と呼ばれている。「全州平均歳入－標準化歳入」はRTSによる計算を表すから、オーストラリアのGST税収分与制度は、RESとRTSの両方を取り入れた制度と考えられる。

RESがRTSと異なる点は、潜在的な歳出の算定が潜在的な歳入のそれと比べて複雑なことである。「標準化歳出」はサービスの種類等によって細かく分けられ、「州人口×州平均の 1 人当たり歳出×割高係数」として計算される。各項目の「標準化歳出」はそれにかかる割高係数によって左右される。これは、日本の地方交付税制度において、基準財政需要額が補正係数によって変化することと同じである。こうした恣意性の余地は、歳出面を考慮に入れた財政調整を行う国が共通に抱える課題であり、これについては出来るだけ客観性の高い基準を採用することによって恣意性を排除することしか、良い解決策が見当たらない。この点で、オーストラリアでは、交付金の算定を独立機関である連邦補助金委員会が行うことで「標準化歳出」の算定に伴う恣意性が緩和されている<sup>38</sup>。

日本、カナダ、オーストラリアの財政調整制度を比較すれば、**図表 25** のようになる。

<sup>36</sup> 日本の外局にあたる。

<sup>37</sup> このほか、特定目的補助金が相対係数に影響する。

<sup>38</sup> 日本では、恣意性排除の試みとして、2007 年度より基準財政需要額の一部が人口と面積によって算定されることになった。

図表 25：垂直的財政調整制度の比較

	日本	カナダ	オーストラリア
財政調整方法	歳入面と歳出面の両面を考慮した財政調整	歳入のみを考慮した財政調整	歳入面と歳出面の両面を考慮した財政調整
交付金総額の決定方法	原則として国税 5 税の約 3 割だが、「地方財政対策」により地方交付税必要額全額がカバーされる。	各自治体の交付金額の合計（ミクロの積み上げ）。	GST 税収の全額。各自治体への交付金の算定は、GST 税収の相対的な配分を決めるだけ。
各自治体への配分	基準財政需要と基準財政収入との比較で交付税額が決まる。但し、国が基準財政需要額の補正係数等を調整する。	代表的租税システム（RTS）で計算される「平衡交付金」が財政力の弱い自治体に交付される。	独立組織である補助金委員会が「相対係数」に関する勧告を行う。最終的な決定は政府が行う。相対係数＝自治体財源不足額／財源不足平均。
欠点	交付税総額や交付税額の配分に関して、国の裁量が働く余地が大きい。「財源保障機能」があるため、地方に歳出拡大のインセンティブがある。	歳出コストの差が解消されないため、同じ財政力でも同じ公共サービスを提供できない自治体が生まれる。	自治体の財源不足額の計算において「標準化歳出」額を求めなければならない、そこに恣意性が生じる。

（資料）みずほ総合研究所作成

#### e. 日本に対する示唆

以上のように、諸外国の財政調整制度から、日本の地方交付税制度改革に対して次のような示唆が得られる。

第 1 に、日本においても水平的財政調整制度の導入が求められるが、諸外国では水平的財政調整は自治体間の軋轢を生み、訴訟問題にまで発展している。日本でも同種のことが起こらないとも限らない。このため、水平的財政調整の前に、地方税原則に従った地方税制の確立により、不要な税收格差を事前に取り除いておくことが大切である。

第 2 に、政府の恣意性を出来るだけ排除する財政調整としては、最も効果的なものとしてカナダのような歳入面のみを考慮した垂直的財政調整制度（RTS）があり、恣意性を排除する究極的な試みとして参考になる。しかし、歳出コストに関わる地方間の格差については全く調整されないことから、財政調整が不完全なものに終わる懸念がある。

第 3 に、日本のような歳出面を考慮した垂直的財政調整制度を維持したままの改革では、恣意性を完全に排除することはできない。しかし、オーストラリアでは交付金の算定を中央政府ではなく独立機関が行う仕組みを採用すること等により、政府の恣意性を出来るだけ排除する試みが実施されている。

以上のような諸外国の財政制度を参考にしつつ、我々の価値判断を交えて地方交付税制度改革に関する国民的な合意を形成していくことが大切である。

## 5. おわりに

本稿では、自治体間の財政力格差への対応策を地方財政の標準的な考え方に基づいて、出来るだけ客観的な立場から検討を加えた。過去においては、自治体間の税収格差は地方交付税制度によって完全に調整されていたため、地方税の歪みが各自治体の税収に及ぼす影響は目立たなかった。しかし、地方への税源移譲によって、地方政府の歳入のあり方が根本から問われることになった。

我々がやらなければならないことは 2 つある。第 1 に、自治体間の税収格差が主に地方税原則から逸脱している地方法人税から生じている以上、地方法人税改革を実施することである。地方法人税は、課税ベースの移動性の点からみても応益性の点からみても地方税原則に反しているため、長期的には地方法人税を廃止して地方消費税で代替する等の措置が望ましい。ここで着目すべき点は、地方法人税によって財政力格差が生じていること自体が問題なのではなく、地方税原則から逸脱した地方法人税が自治体間の財政力格差を生み出していることである。この点に関して、我々は根本的な問題解決を図るべきである。

第 2 に、地方税原則を満たす地方税体系を構築しても依然として残る財政力格差や、技術的に理想的な地方税体系を構築することができない場合に生じる財政力格差等への対応として、財政調整のあり方を再検討することが大切である。三位一体改革では、その目的として地方交付税改革が挙げられつつも、実際には地方交付税総額が削減されるにとどまり、本格的な地方交付税改革には手がつけられなかった。「水平的公平性」など公平性に関する我々の価値判断や恣意性の排除等を考慮に入れて、地方交付税改革に関する議論を深めていく必要があるだろう。

〔参考文献〕

- 赤井伸郎（2008）「地域間格差是正のための税源交換と交付税制度の整合性—税源交換および地方再生対策費の格差是正効果—」（関西社会経済研究所『KISER Discussion Paper Series』 No. 11）
- ・佐藤主光・山下耕治（2003）『地方交付税の経済学：理論・実証に基づく改革』有斐閣
- 麻生良文（2007）「水平的財政調整制度の役割について」（日本財政学会第 64 回大会報告論文）
- 伊集守直（2006）「スウェーデンにおける政府間財政関係：地方分権と財政調整制度」（地方財政協会『地方財政』2006 年 5 月号）
- 井手英策・高端正幸（2005）「スウェーデンにみる財政危機下の財政調整制度改革と民主主義」（地方財政協会『地方財政』2005 年 11 月号）
- 岡本全勝（2002）『地方財政改革論議—地方交付税の将来像』ぎょうせい
- 財政制度等審議会（2007a）『平成 20 年度予算編成の基本的な考え方について』2007 年 6 月
- （2007b）『海外調査報告書』2007 年 6 月
- （2007c）『平成 20 年度予算の編成等に関する建議』2007 年 11 月
- 佐藤主光（2002）「地方税の諸問題と分権的財政制度のあり方」（財務総合政策研究所『フィナンシャルレビュー』第 65 号）
- （2003）「地方法人課税改革」（財務総合政策研究所『フィナンシャルレビュー』第 69 号）
- （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」（財務総合政策研究所『フィナンシャルレビュー』第 76 号）
- （2006）「政府間財政関係の政治経済学」（財務総合政策研究所『フィナンシャルレビュー』第 82 号）
- （2008）「政府間財政移転の経済分析」（貝塚啓明編『分権化時代の地方財政』中央経済社）
- 霜田博史（2004）「現代ドイツ州間財政調整の意義と限界」（京都大学『経済論叢』第 173 巻第 4 号）
- 神野直彦・池上岳彦編（2003）『地方交付税 何が問題か』東洋経済新報社
- 地方分権改革推進委員会（2007）『中間的なとりまとめ』2007 年 11 月
- 土居丈朗編（2004）『地方分権改革の経済学』日本評論社
- 中村良広（2002）「ドイツ州間財政調整の現状と改革課題」（北九州市立大学経済学会『北九州市立大学商経論集』第 37 巻第 2 号）
- （2005）「ドイツ州間財政調整改革と連邦国家秩序の現代化」（日本地方財政学会編『分権型社会の制度設計』勁草書房）

- 橋都由加子（2005）「オーストラリアの連邦・州間財政調整制度—効果と課題—」（財務総合政策研究所『PRI Discussion Paper Series』No. 05A-21）
- 橋都由加子・石田三成（2006）「平準化効果の国際比較」（持田信樹編『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流』東京大学出版会）
- 花井清人（2006）「水平的財政平衡原則の二元的運用：オーストラリア」（持田信樹編『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流』東京大学出版会）
- 林健久（2006）「水平的財政調整の動揺：スウェーデン」（持田信樹編『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流』東京大学出版会）
- 林正義（2008）「地方分権の経済理論—論点と解釈—」（貝塚啓明編『分権化時代の地方財政』中央経済社）
- 半谷俊彦（2003）「ドイツの財政調整制度」（神野直彦・池上岳彦編『地方交付税 何が問題か』東洋経済新報社）
- 堀場勇夫（1999）『地方分権の経済分析』東洋経済新報社
- （2006）「地方交付税と純財政便益」（持田信樹編『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流』東京大学出版会）
- 室田哲男（2003）「スウェーデンの財政調整制度」（神野直彦・池上岳彦編『地方交付税 何が問題か』東洋経済新報社）
- 持田信樹（2004）『地方分権の財政学—原点からの再構築』東京大学出版会
- （2006）「代表的課税システムによる平衡化：カナダ」（持田信樹編『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流—』東京大学出版会）
- （2007a）「地方財政調整制度の改革—6 カ国のケース・スタディー—」（東京大学『経済学論集』（東京大学）72-4）
- （2007b）「地方消費税の理論と課題」（東京大学『経済学論集』73-2）
- 編（2006）『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流—』東京大学出版会
- Australian Government Commonwealth Grants Commission（2008）, *Report on State Revenue Sharing Relativities 2008 Update*, Australian Government Commonwealth Grants Commission
- Bird, R.（1993）, “Threading the Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization,” *National Tax Journal*, 46
- （1999）, “Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax Assignment,” *IMF Working Paper*, WP/99/165, December
- Boadway, R.（2001）, “The Role of Public Choice Considerations in Normative Public Economics,” a paper prepared for the 57th Congress of the International Institute of Public Finance on ‘The Role of Political Economy in the Theory and Practice of Public Finance’, Linz, Austria, August 27-30

- (2004) , “The Theory and Practice of Equalization,” *CESifo Economic Studies*, 50(1)
- (2007) , “Grants in a Federal Economy: A Conceptual Perspective,” in R. Boadway and A. Shah (ed.), *Intergovernmental Fiscal Transfers: Principles and Practice*, The World Bank, Washington, D.C.
- and F. Flatters (1982) , “Efficiency and Equalization Payments in a Federal System of Government: A Synthesis and Extension of Recent Results,” *Canadian Journal of Economics*, 15
- and P. Hobson (1993) , *Intergovernmental Fiscal Relations in Canada*, Canadian Tax Paper, 96, Canadian Tax Foundation, Toronto
- and A. Shah (2007) , *Intergovernmental Fiscal Transfers: Principles and Practice*, The World Bank, Washington, D.C.
- Brennan, G. and J. Buchanan (1980) , *Power to Tax: Analytical Foundation of a Fiscal Constitution*, Cambridge University Press
- Buchanan, J. (1950) , “Federalism and Fiscal Equity,” *American Economic Review*, 40(4), pp. 583-99, September
- (1952) , “Federal Grants and Resource Allocation,” *Journal of Political Economy*, 60
- and C. Goetz (1952) , “Efficiency Limits of Fiscal Mobility: An Assessment of the Tiebout Model,” *Journal of Public Economics*, 1
- Dahlby, B. (1996) , “Fiscal externalities and the design of intergovernmental grants,” *International Tax and Public Finance*, 3
- Department of Finance Canada (2005) , *Expert Panel on Equalization and Territorial Formula Financing (TFF)*, Key Issues for the Review of Equalization and Territorial Formula Financing, March
- (2006) , *Expert Panel on Equalization and Territorial Formula Financing (TFF)*, Achieving a National Purpose: Putting Equalization Back on Track, May
- (2007) , *Budget 2007*, Department of Finance Canada
- Flatters, F., V. Henderson and P. Mieszkowski (1974) , “Public Goods, Efficiency, and Regional Fiscal Equalisation,” *Journal of Public Economics*, 3, pp. 99-112
- Keen, M. (1998) , “Vertical Tax Externalities in the Theory of Fiscal Federalism,” *IMF Staff Paper*
- Lotz, J. (1998) , “Local Government Reform in the Nordic Countries, Theory and Practice,” in J. Rattso (ed.), *Fiscal Federalism and State-Local Finance: the Scandinavian Perspective*, Edward Elgar

- McLure, C. (1983) , “Assignment of Corporate Taxes in a Federal System,” in C. McLure (ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University
- (1999) , “The Tax Assignment Problem: Conceptual and Administrative Considerations in Achieving Subnational Fiscal Autonomy,” a paper prepared for the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course, World Bank
- Mieszkowski, P. and R. Musgrave (1999) , “Federalism, Grants, and Fiscal Equity,” *National Tax Journal*, 52
- Musgrave, R. (1959) , *The Theory of Public Finance*, New York: McGraw-Hill (木下和夫監修／大阪大学財政研究会訳『財政理論（Ⅰ，Ⅱ，Ⅲ）－公共経済の研究』有斐閣 1977 年)
- (1983) , “Who Should Tax, Where and What?” in C. McLure (ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations, Australian National University
- Norregaard, J. (1997) , “Tax Assignment” in T. Ter-Minassian (ed.), *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, IMF
- Oates, W. (1972) , *Fiscal Federalism*, Harcourt Brace
- Sato, M. (2007) , “The Political Economy of Interregional Grants,” in R. Boadway and A. Shah (ed.), *Intergovernmental Fiscal Transfers: Principles and Practice*, The World Bank, Washington, D.C.
- Swedish Association of Local Authorities and Regions (2005) , *Local Government Financial Equalization in Sweden*, Ministry of Finance and Swedish Association of Local Authorities and Regions
- Ter-Minassian, T. (ed.) (1999) , *Fiscal Federalism in Theory and Practice*, IMF
- Tiebout, C. (1956) , “A Pure Theory of Local Government Expenditure,” *Journal of Political Economy*, 64
- Wilson, J. (1989) , “Theories of Tax Competition,” *National Tax Journal*, 52(2)
- Zodrow, R. and P. Mieszkowski (1986) , “Pigou, Tiebout, Property Taxation and the Underprovision of Local Public Goods,” *Journal of Urban Economics*, 19