

地方分権と地方税拡充論

——都道府県税を中心に——

内 山 昭

目 次

はじめに

- 1 地方分権の新しい意義
 - 2 自治体財源システムのコンセプト
 - 3 所得税の府県移譲
 - 4 法人事業税の外形課税と基礎控除方式
- ま と め

はじめに

地方分権一括法の施行（2000年4月、「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」、475の法律の改定からなる）は、わが国の分権化を前進させる大きな一歩となった。いくつかの問題点を内包しながらも、機関委任事務の廃止とその大半の自治事務化により、中央・地方両政府間の事務再配分が概ねなされたと評価できるからである。自治体は自治事務に関しては今後、自ら全責任を負わねばならないし、受託事務に関しては国の費用負担を明確にする拠りどころを与えられた¹⁾。

しかしながら、団体自治の「車の両輪」というべき税源再配分、内容的には国から地方への税源移譲については、その必要が強調されながら中央政府レベルで公式の具体案さえ提示されるにいたっていない。税源移譲による「歳入の自治」、ないし自治体の税財源システムの確立なくして、真の意味で分権や地方自治の確立はおぼつかない。機関委任事務の廃止にしても価値が半減し、場合によっては集権を強める要因に転化する危険性すらある。研究者や関係団体、最近では有力な自治体から税源移譲や地方税拡充の構想が提起され、その妥当性や現実性をめぐって活発な議論が展開されてきたのは、このために他ならない。

本稿の主題は、20世紀末になぜ日本を含んで国際的に地方分権が重要課題となるかを総括したうえで、分権的自治体財源システムの確立とそのために核心的意義をもつ地方税制改革の政策課題を考察することにある。この課題の困難はたしかに、中央官僚制の抵抗や政治的未成熟によるところが少なくない。とはいえ、これらの要因は社会経済的基礎を持つときには強固であるが、そうでない場合には脆弱であることも事実である。すなわち、グローバリゼーションと国民国家の変容のただ中にあるわが国において、地方分権は不可避、ないし必然的であり、税源移譲や地

方税改革は政治的主体の成長によって遠からず実現すると考えられる。これを論証するのが本稿の第1の課題である。

第2の課題は、分権的自治体財源システムのコンセプトを示し、都道府県税改革の2つの基本問題、所得税の地方移譲と法人事業税への外形標準問題を論ずることである。2層制の地方政府である都道府県（以下、府県と略す）と市町村のいずれにおいても、その税財源システムの確立は焦眉の課題であるが、さしあたって府県税に焦点を当てるのは次の事情による。府県は中間自治体、市町村は基礎自治体という違いがある上、それぞれの自治体数、多様性がきわめて異なるため、両者は同一レベルで論じられないことである。²⁾

1 地方分権の新しい意義

1-1 グローバリゼーションと国民国家の変容

前世紀最後のデケードから21世紀初頭の今日、多くの途上国を含めて国際的に地方分権が焦点となるのは、そこに各国共通の要因があることを示唆している。他方で地方政府のありようは、その国の歴史的・政治的伝統や経済的発展段階に規定され、国民的特徴を刻印されている。また西ヨーロッパ諸国のような先進工業諸国の分権問題と開発独裁から脱却しつつある中進国、途上国のそれとの間には重要な性格の違いがある。したがって日本における分権問題についても、その必然性は国際的共通性とわが国固有の特徴を総括したうえで理解されねばならない。

わが国や西ヨーロッパ諸国といった先進諸国において新しい意味で分権化が日程に上るのは1980年代以降、グローバリゼーションが進展し、それにともなって国民国家が変容しつつあることを直接間接の契機とする。グローバリゼーションは90年代とともに急展開するIT（情報通信）革命によってスピードを速め、さらに旧社会主義諸国を含む世界全体に深く浸透してきた。それは金融をはじめとして経済活動のボーダーレス化として現象し、市場原理主義（自由市場主義）のグローバルな、つまり地球規模への普及、徹底であると簡単に定義できるが、同時に世界経済の不安定化と様々な弊害、頻発した通貨・経済危機や経済格差の拡大などの根底的要因となっている。この過程の起動力となっているのはアメリカやEU諸国、日本に始源をもつ多国籍企業や国債短期資本の活動に他ならない。そしてこの過程を推進してきたグローバリズムはアメリカ政府とそこに拠点をもつ多国籍企業によって主導され、グローバリゼーションは勢いアメリカに最も有利なアングロ・アメリカ型の特質を刻印されざるを得ないのである。³⁾

世界市場の形成、貿易の拡大、商品輸出とは区別される資本輸出の拡大、植民地帝国の形成などに見るように、国際化（Internationalization）は資本主義の発生史以来、その経済的本性である。20世紀後半についてみても、国際経済システムは国民国家の枠組みの下で国民経済を画然とした単位とし、したがって資本の国際間移動に一定の規制を行いながら、IMF・GATT体制によって為替を安定させ、貿易・資本取引の自由化を推し進めるという特徴を持っていた。ここでは国民国家の代表機関たる政府の権限は強大であり、また政府と主要産業・主力企業との結びつきは強いのが一般的である。このため政府の産業政策は国民経済の成長にとって重要な役割を果たすとともに、産業の盛衰と国民生活の水準は密接な関連を持っていたといえる。驚異的な高度経済

成長を遂げ、経済大国化を実現した日本がその典型例の1つであったことにほぼ異論はない。

ところが、グローバリゼーションと呼ばれる最近の国際化は国民国家の枠組みを解消しないまでも、その意義を著しく弱めるという特質をもつ。多国籍企業の発展や固定相場制に代表されたブレトンウッズ体制の崩壊はその条件となったが、資本の国際間移動が、それに対する規制の緩和ないし廃止によって事実上自由化されたこと、IT革命の進展による国際間の情報通信、交通の制約の減少によって加速、促進された。この流れの中で国によって表れ方、程度に差異こそあれ、これまで圧倒的ウエイトないし決定的意味を有していた中央政府の権限、役割が上下両方向に融解し、縮小を余儀なくされている。上方にとは、経済政策や対外政策の決定において超国民国家的組織、国際機関、国際会議の影響力が飛躍的に高まり、各国政府の裁量、選択、そして独自活動の余地が限定されるようになってきていることをさす。下方にとは、中央政府の権能の重要な一部が地方政府に移譲されるとともに、地方政府に新しい役割が要請されることをさす。その主な理由はグローバリゼーションの影響や少子高齢化という社会経済の構造変化によって、全国的に画一的な政策の有効性が失われ、地域住民や地域特性にマッチした政策の遂行は地方政府によらざるを得なくなったためである。

この不可避性は次のように説明されよう。先述のグローバリゼーションやグローバリズムは各国政府に対して、多国籍企業、最近では超国家的企業（transnational enterprise）と呼ぶべきものが増大しているが、加えて国際短期資本が地球という舞台上で活動する上での障害を取り除くこと、また自由な競争を阻害しないように国際市場での共通のルールづくりや政策協調を要求する。このことはとりもなおさず、従来各国政府の固有の権限であった政策決定権の重要な一部がサミット、蔵相・中央銀行総裁会議などの国際会議やIMF、世界銀行、WTOなどの機関、リージョナルな機構・組織に移行し、各国中央政府の権能が低下することを意味する。とはいえ、国際的な会議や機関の多くでは唯一の超大国であり基軸通貨国であるアメリカがグローバルスタンダードを掲げつつ、支配的影響力を行使し、この国を母国とする多国籍企業や国債短期資本の利害を代表していることに注意が払われねばならない。わが国政府や主力企業はこれに一貫して追隨してきたが、深刻な経済問題はこれを最大の要因の1つとし、また困難を倍加させてきたのが実情である。⁴⁾

ヨーロッパ諸国はわが国ときわめて対照的であり、ヨーロッパ連合（EU）を基盤にアングロアメリカ型のグローバルな市場原理主義に対抗し、独自の原理でグローバリゼーションを追求している。リージョナルな機構として顕著な発展を遂げているEUはヨーロッパ議会や代表機関（EU委員会）、共通産業政策から共通通貨ユーロさえもち、すでに一種の連合国家の内実を備えている。ここでは各国政府の独自権限は相対的に小さくなっているが、負の影響より積極的な意義ははるかに大きいといえる。NAFTA（北米自由貿易協定）やAPEC（アジア太平洋経済協力会議）はまだ組織や機能の面でEUとの隔たりが大きく、問題点も多い。それらを構成する諸国の歴史的経済的条件の違いは無視できないが、それでもEUの現実近未来のリージョナルな機構のモデルを提示しているであろう。

1-2 要請される地方政府の自立性

地方政府の新しい役割と自立性は、2つの側面から要請される。第1に経済社会の構造変化や

成熟社会化を背景に、国民国家の内部で中央・地方両政府間の事務・税源配分が実情にあわなくなり、中央政府から地方政府への権限移譲、すなわち分権化が不可避となる。神野・金子両教授によると、この点は次のように説明される。これまで典型的には福祉国家における政府の役割の重点は、ナショナルミニマムの確保、つまり中央政府主導の現金給付を通じた所得再分配と画一的なインフラストラクチュアの整備に置かれてきた。しかしそれは、一方で資本移動の規制が除去されるにしたがい、キャピタルフライト（資本逃避）を防ぐため強度の累進課税や高い法人税率が不可能になり、財源的にできなくなる。また少子高齢社会は人々の価値観が多様な成熟社会であり、住民の様々な選好に応じた社会サービス、現物給付提供の必要性を高める。このような行財政需要への対応やきめ細かい施策は中央政府では困難であるのに対して、地域住民に身近で地域の情報を得やすい地方政府によってのみが可能となるとしたのである。⁵⁾

両教授の指摘は分権の方向性について本質的な論点の1つを解明したといえるが、これだけでは決して十分ではない。というのは、後に展開するように、これまで国民国家の政策として重要性を有してきた産業政策のゆくえ、これからのナショナルミニマムや地域・自治体経営のあり方、官僚主義と結びついた財政の非効率、浪費への対処についての言及、分析を欠いているからである。

第2に、市場原理主義の徹底やそのグローバル化がもたらす破壊的作用に対して、国際的、一国、地域というレベルで民主主義再構築の要請が高まるが、分権は地域民主主義の可能性を広げるだけでなく、一国レベルでの再建、国際レベルでの創造にとって基礎的意義をもつことである。市場原理主義の暴走は国内的にも、地球規模でも少数の勝者と圧倒的多数の敗者を作り出すとともに、民主主義とその手続きである選挙や市民参加を「敗者」である一般大衆に取り入るものとして拒否し、弱体化させる傾向をもつ。これに抗して市場システムの健全化を図り、集権国家の官僚主義や非効率を打破する方法は民主主義以外にはあり得ない。そして分権や地方自治の実質化、地方政府が求められる機能を発揮することなくして一国、国際レベルの民主主義は脆弱なものにならざるを得ないのである。

地方政府に要請される新しい役割は、政策課題としては次の4点に整理できる。第1に中央政府が直接責任を持つ産業政策の余地が次第に狭まり、府県、大都市をはじめ地方政府の産業政策が重要性和有効性を高めることである。第2に神野・金子教授らが述べるように福祉的行財政需要が福祉国家による所得再分配、すなわち中央政府（一般会計、社会保険）の行う貨幣給付に偏ったものから、それを前提としつつ多様な社会サービス＝現物給付のウェイトを増大させることである。第3に地方政府、自治体の経営がナショナルミニマム重視、画一的なインフラ整備への傾斜から環境、地域資源の保全、活用、個性的な教育文化の創造に象徴されるような地域適合性、独自性追求型へと変化することである。第4に財政効率化の手段としての分権化である。中央地方両政府を含めて大きな政府に伴う財政の非効率、官僚主義の弊害に対して、これまでも効率化が追求されなかったわけではないが、集権システムの下ではきわめて限られていたからである。特にこれは政府との関係が希薄化しつつあり、自身の負担軽減を図ろうとする多国籍企業やそれを代表する経済団体、累進課税を忌避しようとする高所得層から強く主張される。

以上のそれぞれについて敷衍的に若干の説明を加えておこう。第1の産業政策に関して、グローバル化はボーダレス・エコノミーを目指す、つまり国境の障壁をなくそうということ

であるから、高度に発達した資本主義諸国に対して自国の産業を有利にし、保護しようとする国民国家単位の産業政策が否定されるのは理の当然である。以前の産業政策は基幹産業である重厚長大工業の育成と国際競争力の強化に重点を置いてきたが、成長し世界を舞台に活動する今日の多国籍企業、超国家的企業がすでに母国政府の政策的助成をほとんど必要としなくなっていることも事実である。だが、このことはすべての産業政策が不要になったということではなく、中央政府に代わって地方政府のそれが前面に登場することを意味する。これはEUを構成する諸国で典型的に見られるように、ボーダレス化によって一国の内外を問わず、都市間、地域間の競争が激化し、地域社会を維持し、発展させようとするれば地域と関連の深い産業と地方政府の結びつきは強くなるからである。OECD諸国の中でわが国やいくつかの国で中央政府の産業政策が一定の役割を果たしているが、かつてと比較すればその意義は著しく低下しているし、その中心は中間政府や大都市といった地方政府に移行する傾向にある⁶⁾。

ただここで付言しておく、狭義あるいは直接的産業政策についてはそうであるが、自国企業を国内にとどめ、外資企業を引きつけるための次のような中央政府の役割は継続する。中央政府担当のハード、ソフトのインフラストラクチャーの整備、労働力の質を維持し、向上させるための教育政策、科学技術政策などであり、それらの意義はむしろ高まると考えられる⁷⁾。

第2点について、20世紀後半の福祉国家の中心任務が所得再分配をその1つとし、失業、医療、年金の各給付、公的扶助、児童手当、障害者手当などの貨幣給付に軸足を置いて行われたこと、しかもそれは先進工業諸国で共通に実現した高度経済成長によって可能になった。さらにヨーロッパの福祉国家では職業訓練、老人福祉、障害者福祉、婦人児童福祉、社会教育などの諸施設が整備され、さまざまな社会サービス、現物給付が主として政府雇用の職員によって、またそれを補完する民間施設の場合には財政負担を通じて提供されていたことも事実である。この点は施設、制度の整備や社会サービスの提供がかなり遅れて始まり、低い水準で推移してきたわが国の事情とは相当異なっている。

わが国で福祉政策が漸く本格化するのは70年代後半からであったが、80年代に入ると早くも人口高齢化の急進展や財政の制約のために、社会支出の抑制合理化が追求された。この時期の福祉政策の中心はいうまでもなく貨幣給付であり、抑制の主な対象となったのも医療費や年金の給付、児童手当などであった。そして社会サービス、現物給付を行う老人ホームや保育所などの施設はとりわけ都市においてひどく不足し、ホームヘルプなどのサービスは低い水準にとどまっていたのである。

第3の自治体経営のあり方に関しては、80年代のバブル経済期までの基調は中央政府の定める基準に沿ったハードのインフラ整備に重点をおいてきたといえる。80年代の進行とともに自治体によっては公共施設の建設に、特産の森林資源や周辺環境を生かす手法が取り入れられるようになるが、全体として個性的な地域づくり、まちづくりの枠組みが創造されたとは言いがたい。自治体の側に自主性、自発性が乏しかったことも一因であったが、より根本的要因は自治行政の権限が弱く、財源的に補助金や交付税に過度に依存してきた行財政システムにあった。したがって財政支出の構造は人口規模があまり変わらない自治体であれば、地域の実情や課題が異なるにもかかわらず、大同小異の状態であったのである。すでにハードの面で、ナショナルミニマムがほぼ達成されたと見られる今日では、自治体経営の重点は人々の多面的な価値観に対応して多様なラ

イフスタイルを可能にする地域づくりとその条件整備に移行しなければならない。その試みは90年代以降、行財政の制約に苦しみながらも都市農村を問わず全国の少なくない地域、自治体において行われている。地方分権一括法の成立施行によって国・地方の事務配分、仕事の分権が概ね実行された現在、自治体経営の自主性、多様な展開を真に保障するためには、歳入の自治の確保、つまり基幹税の地方移譲が喫緊の課題となる。第1～3点は分権化を不可避としている実質、内容を示しているのに対し、第4点は財政効率化の手段としての分権化である。対GDP比で見た政府の規模は西ヨーロッパ諸国と日本、アメリカとの間にはかなりの幅があったことは事実だが、第2次大戦前と比べればいずれも大きな政府であり、財政支出、租税負担は高水準に達している。問題はこれに財政の非効率と官僚主義が伴ったことである。経済の高度成長の終焉後各国で効率化、合理化が追求されたもののその効果は限られ、所期の目標が達成されなかったのである。

わが国でも、80年代に「臨調行革路線」の下に中央地方一体で行財政の効率化が追求され、一定の抑制効果があったし、91年には中央政府の一般会計はバブル経済期の税収増によって赤字公債（特例公債）への依存から脱却した。しかしこれによって財政需要の膨張圧力が解消したわけではなく、消失したわけでもない。加えてバブル経済の崩壊後、平成不況と呼ばれる長期停滞が続き、これに対して財政、金融両面から大規模かつ継続的な景気政策が行われてきた。財政面では大量発行の公債、地方債を財源として公共事業中心の政策が展開されたが、それは中長期的に必要な社会資本整備というよりも、従来型のそれであったので、浪費的かつ非効率な財政構造は著しく増幅された。景気が回復の兆しをみせた95年以降財政再建が課題となり、97年には財政構造改革法が成立（97年11月）した。ところが97年4月からの消費税率の引き上げ（3%→5%）を契機に、金融システムの不安などが重なって景気が再び下降局面に入り、99年から同法は凍結されるにいたる。

このようなプロセスを通じて、90年代は財政の浪費や非効率がかつてないほど拡大するとともに、財政赤字の巨額の累積によって財政危機は深刻化し、放置できないことが白日の下にさらされた。国・地方を含めた財政構造改革が財政再建の主要な手段としてその断行が求められるが、それは抜本的な分権を柱としなければならないとの認識が広がる。なぜなら、財政効率化は集権的行財政システム下では官僚制の抵抗や政・官・業の癒着構造のゆえに事実上不可能であり、公共サービスと財政負担を連動しやすい地方政府においてはじめてできると考えられたからである。

手段としての分権化の位置づけは、2つの分権論というべき「協力・連帯学派」（以下、連帯学派と略す）と「効率重視学派」（以下、効率学派と略す）の分水嶺をなす。後者にそのような学派名が冠せられるのは、もっぱらこれを分権化の根拠として重視するからに他ならない。ここでは住民の選好の結果として福祉などの施策が抑制縮小され、中長期的な地域づくりのための社会資本整備ができなくなったとしても、分権の目的は達成されるのである。これに対して、筆者自身の属する連帯学派は、地方自治の充実、つまり地方政府や住民の自治能力を高め、第1～3点で示した政策内容を実現することに第一義的な目的があるとし、効率化はこのために求められると位置づける。⁸⁾

たしかに今日のわが国では、中央地方両政府の財政とも浪費、非効率、官僚主義の弊害がひどいのは疑う余地のない現実である。また地域住民と地方政府の自己責任、自己決定を原理とする地方分権の方が集権システムより財政効率化の余地、可能性はるかに大きい。にもかかわらず、

分権化した地方政府が政策の実施を優先した場合、効率化や受益と負担の連動を持続的に行うことは必ずしも容易でないし、不十分、ないしおろそかになる危険が存在し続ける。しかしグローバリゼーションと国民国家の変容の現局面で、地方政府や地域住民が真の分権を我がものにしようとするれば、避けて通れない課題である。

問題はそれをどのような方法、手法で行うかということである。公共サービスの供給が直接自治体、または自治体職員によって、かつ公費負担でなされる場合、非効率や官僚主義の弊害が不可避であることはわが国やヨーロッパの経験から明らかになっている。これを回避しつつ、社会的に必要とされるサービスを質量ともに確保するためには、公共セクター、私的セクターと区別される「社会的セクター」の活用、拡大によるほかないであろう。社会的セクターには協同組合、福祉法人、教育法人、非営利組織（NPO）非政府組織（NGO）、自治体が所有、出資している施設、事業団を含む。これらのサービス提供主体は、自治体が所有、出資している場合でさえ、経営責任に裏付けられた自立性を保障されるほか、サービスの性質に応じて、料金水準や公費負担の程度が定められるのである。EU加盟諸国で社会的セクターの多様な形態が広い範囲で急速に普及してきたのは、その有効性が高く評価されているためである。

2 自治体財源システムのコンセプト

2-1 都市・農村と自治体財源システム

グローバリゼーションの進展と国民国家の変容は分権化と地方政府は機能拡大を不可避とし、そのためには広範な行政事務とその権限、そして税源の国から地方への傾斜配分が必要となる。わが国では前者が概ね達成されたのに対し、財源面では集権的システムの骨格が存続したままである。国から地方への移転財源（地方から見ると依存財源）である国庫支出金と地方交付税は自治体の収入において重要な地位にあり、集権性の2大支柱となってきた。それらは最近についても府県財政において国庫支出金が全収入の18%台（98年10.11兆円、18.3%）、地方交付税16%台（同9.27兆円、16.7%）、両者の計34～35%（同19.38兆円、35.0%）を占める。市町村財政では、国庫支出金9～10%（同5.54兆円、10.3%）、地方交付税15～16%（同8.77兆円、16.2%、地方譲与税を加えると20.8%）、両者の計24～25%（同14.32兆円、26.2%）であった。これに反して地方税のウエイトは府県で30～32%（98年17.23兆円、31.1%）、市町村で34～36%（同18.68兆円、34.5%）にすぎない。府県では2つの移転財源が府県税収入を3～4%も上回っているのである（表1参照）。

集権的財源システムを解体するためには、2つの移転財源の廃止、ないし大幅な縮小再編を断行し、それに見合う国から地方への税源移譲を行わなくてはならない。しかしながら、注意する必要があるのはこれによって構築される分権的財源システムの態様が都市的地域と農山漁村の地域（以下、農村的地域、または農村と略す）の自治体ではきわめて異なることである。都市・農村間の経済発展が不均等であり、経済力の格差を背景に、歴然とした自治体の財政力格差を考慮しなければならないからである（表2、3参照）。

都市では資本主義の発展につれて商工業や資本、雇用、労働力が集中集積し、それに伴って人口の増加、行政機関や、各種社会資本、文化教育施設の集中がみられ、経済力、所得は増勢をた

【表1】 市町村税の地位（歳入に占める割合，1997年）

| | 市町村税 | 地方交付税 | 国庫支出金 | 財政力指数 |
|--------------|-------|-------|-------|---------------|
| *大都市(12) | 51.2% | 6.3% | 11.9% | 0.85(1.0以上2) |
| *中核市(17) | 58.0% | 8.1% | 11.2% | 0.85(1.0以上2) |
| *中都市(191) | 60.3% | 6.7% | 9.3% | 0.90(1.0以上51) |
| *小都市(450) | 36.2% | 19.6% | 9.1% | 0.63(1.0以上33) |
| *町村(2,562) | 21.4% | 34.2% | 6.5% | 0.34(1.0以上52) |
| 市町村平均(3,232) | 37.3% | 16.9% | 9.1% | |

出所：自治省『地方財政白書』平成11年版より作成。

【表2】 財政力指数段階別の市町村数の状況（平成9年度）

（単位：団体，％）

| 財政力指数 | 市町村 | | 人口20万以上 | | 人口20万未満 | |
|---------|-------|-------|---------|-------|---------|-------|
| | 団体数 | 構成比 | 団体数 | 構成比 | 団体数 | 構成比 |
| 0.1未満 | 79 | 2.5 | — | — | 79 | 2.5 |
| 0.1～0.2 | 685 | 21.2 | — | — | 685 | 21.9 |
| 0.2～0.3 | 659 | 20.4 | — | — | 659 | 21.1 |
| 0.3～0.4 | 431 | 13.3 | — | — | 431 | 13.8 |
| 0.4～0.5 | 364 | 44.3 | — | — | 364 | 11.6 |
| 0.5～0.6 | 288 | 8.9 | 2 | 2.0 | 286 | 9.1 |
| 0.6～0.7 | 211 | 6.5 | 10 | 9.7 | 201 | 6.4 |
| 0.6～0.8 | 169 | 5.2 | 16 | 15.5 | 153 | 4.9 |
| 0.8～0.9 | 106 | 3.3 | 10 | 9.7 | 96 | 3.1 |
| 0.9～1.0 | 100 | 3.1 | 32 | 31.1 | 68 | 2.2 |
| 1.0以上 | 140 | 4.3 | 33 | 32.0 | 107 | 3.4 |
| 計 | 3,232 | 100.0 | 103 | 100.0 | 3,129 | 100.0 |

（注） 1. 特別区は含んでいない。

2. 財政力指数の単純平均は，全市町村で0.42，人口20万以上で0.93，人口20万未満で0.41である。

出所：自治総合センター「地方税制度に関する調査研究」1999年3月，による。

【表3】 歳入総額に占める地方税の割合の団体別の状況（平成8年度決算額）

（単位：団体，％）

| 割合（％） | 都道府県 | | 市町村 | |
|---------|------|-------|-------|-------|
| | 団体数 | 構成比 | 団体数 | 構成比 |
| 0～10未満 | | | 869 | 26.7 |
| 10～20未満 | 20 | 42.5 | 933 | 28.7 |
| 20～30未満 | 17 | 36.2 | 580 | 17.8 |
| 30～40未満 | 6 | 12.8 | 385 | 11.8 |
| 40～50未満 | 2 | 4.3 | 254 | 7.8 |
| 50～60未満 | 1 | 2.1 | 155 | 4.8 |
| 60～70未満 | 1 | 2.1 | 71 | 2.2 |
| 70～80未満 | | | 8 | 0.2 |
| 計 | 47 | 100.0 | 3,255 | 100.0 |

（注） 1. 市町村には特別区を含む。

2. 都道府県歳入総額に占める地方税の割合（全国計）は31.0%である。

3. 市町村歳入総額に占める地方税の割合（全国計）は34.7%である。

出所：自治総合センター「地方税制度に関する調査研究」1998年3月，による。

どる。他方で多様な都市問題が発生し、財政需要の増加に直面するのではあるが、農村と比べれば、はるかに大きな経済力を有する。これに対して農林漁業を中心産業とする農村では、それらの生産性上昇が相対的に低く、一人あたり所得も小さいことから、都市近郊を除いて人口規模も縮小する地域が多い。こうして農村の経済力、したがって自治体の財政力は弱くならざるを得ない。ところが農業や自国内での食糧生産をある程度確保するためには、農村地域及び自治体を維持し、そこにすむ人々に一定のナショナルミニマムを保障する必要に迫られる。広義の地方財政調整制度（特定、一般の各補助金）はそのための財源手段であり、その制度化が20世紀の進行とともに発達した資本主義諸国で共通に見られるのはこのためである。

20世紀の100年間において、地域経済発展の激しい不均衡は府県別で見た人口増加率の大小、人口分布の変化に歴然と表れている。日本の人口規模はこの100年間に4,471万人から1億2,692万人へと2.84倍となった。47都道府県のうち2000年の上位5都府県（東京、大阪、神奈川、愛知、埼玉）の増加率は5.7～9.4倍であるのに対し、下位5県（福井、徳島、高知、鳥根、鳥取）のそれは1.1～1.4倍にすぎない。上位5県の人口は1900年には849.7万人、集中率19.0%であったが、2000年には4,333.3万人、34.1%へと著しく高くなるのである。これとは反対に下位5県の人口は237.3万人、全人口比5.3%から384.1万人、3.0%へと低下するのである。また1900年に第1位の東京都（194.8万人）と47位鳥取県との規模の違いは4.7倍、20位山口県（96.5万人）とのそれは2.0倍であったが、2000年には東京都1,206万人と最下位鳥取県（61.3万人）との格差は19.7倍、20位栃木県（201万人）とのそれは6.0倍へと拡大するのである。

日本の地方交付税制度は狭義の地方財政調整制度（一般補助金）であり、本来、財政力の貧困団体の財源保障制度として構想された。しかしわが国の集権的システムの下では、税源が国に過度集中し、多くの都市自治体までが交付税の交付団体になってきたのが現実である。普通交付税の不交付団体は80年代から92年にかけて都道府県で4団体（東京都、大阪府、神奈川県、愛知県）であったが、92年以降は1団体（東京都）にすぎない。市町村については80年代後半から91年までは170～180団体あったが、92年以降は140～150団体程度（94年156団体）となり、96年からは年々減少（97年122、98年119団体）している。経済力の大きい13の大都市（12の政令指定都市と東京都区部）でさえ、86年以降3～5団体（98年、東京都区部、千葉市、川崎市の3団体）にとどまる。

わが国の集権的システムを財源面から支えているのは都市自治体の多くが交付税の交付団体であることに加えて、国庫支出金（特定補助金）の自治体収入におけるウェイトがきわめて高いことである。それは90年代後半でみても府県平均で18%台（98年決算、18.2%、10.1兆円、以下特にことわらない限り決算数値を示す）、市町村平均で9～10%（98年10.2%、5.5兆円）を占める。この反面府県税は29～31%程度（98年31.1%、17.2兆円）、市町村税34～36%程度（98年34.5%、18.6兆円）の水準である。さらに現在、自治体の財源が地方債に依存する度合いが著しく高くなっているが、地方債発行は自治省の許可制であり、歳入の自治を制限する重要な手段の1つとして機能してきた。

このような集権的システムを抜本的に分権化する最大のポイントは過度の地方財政調整を大幅に縮小すること、具体的には交付税と国庫支出金を削減し、それに見合う地方への税源移譲を行うことにある。これと平行して地方債の発行を原則自由化することがもう1つの柱である。その意味するところは都市と農村では区別して理解されねばならない。都市自治体の多くはその財源

【表4】 都道府県別人口順位と増加指数

単位万人

| 順位 | 1900年 | 指数 | 2000年 | 指数 |
|----|------------|-----|------------|-----|
| 1 | 東京 194.4 | 100 | 東京 1,205.9 | 621 |
| 2 | 新潟 171.0 | | 大阪 880.5 | 566 |
| 3 | 兵庫 169.8 | | 神奈川 849.0 | 943 |
| 4 | 愛知 159.0 | | 愛知 704.3 | 443 |
| 5 | 大阪 155.5 | | 埼玉 693.8 | 603 |
| 6 | 広島 144.2 | | 千葉 592.6 | 473 |
| 7 | 福岡 142.9 | | 北海道 568.3 | 619 |
| 8 | 千葉 125.3 | | 兵庫 555.1 | 327 |
| 9 | 長野 124.2 | | 福岡 501.6 | 351 |
| 10 | 静岡 118.8 | | 静岡 376.7 | 317 |
| 11 | 熊本 115.2 | 100 | 茨城 298.5 | 262 |
| 12 | 埼玉 115.1 | | 広島 287.9 | 200 |
| 13 | 茨城 114.1 | | 京都 264.4 | 271 |
| 14 | 岡山 110.93 | | 新潟 247.6 | 145 |
| 15 | 鹿児島 110.89 | | 宮城 236.5 | 279 |
| 16 | 福島 109.4 | | 長野 221.4 | 178 |
| 17 | 愛媛 98.3 | | 福島 212.7 | 194 |
| 18 | 京都 97.7 | | 岐阜 210.8 | 220 |
| 19 | 三重 97.2 | | 群馬 202.5 | 252 |
| 20 | 山口 96.5 | | 栃木 200.5 | 245 |
| 21 | 岐阜 95.7 | 100 | 岡山 195.1 | 176 |
| 22 | 北海道 91.8 | | 熊本 185.9 | 161 |
| 23 | 神奈川 90.01 | | 三重 185.7 | 191 |
| 24 | 長崎 90.00 | | 鹿児島 176.8 | 161 |
| 25 | 宮城 84.9 | | 山口 152.8 | 158 |
| 26 | 山形 83.0 | | 長崎 151.7 | 169 |
| 27 | 大分 82.8 | | 愛媛 149.3 | 152 |
| 28 | 栃木 82.0 | | 青森 147.6 | 238 |
| 29 | 群馬 80.3 | | 奈良 144.3 | 273 |
| 30 | 秋田 78.1 | | 岩手 141.6 | 197 |
| 31 | 富山 75.0 | 100 | 滋賀 134.3 | 201 |
| 32 | 石川 72.6 | | 沖縄 131.8 | 280 |
| 33 | 岩手 71.7 | | 山形 124.4 | 150 |
| 34 | 島根 70.7 | | 大分 122.1 | 147 |
| 35 | 香川 68.0 | | 秋田 118.9 | 152 |
| 36 | 徳島 67.0 | | 石川 118.1 | 163 |
| 37 | 和歌山 66.8 | | 宮崎 117.0 | 253 |
| 38 | 滋賀 66.7 | | 富山 112.1 | 149 |
| 39 | 佐賀 62.2 | | 和歌山 107.0 | 160 |
| 40 | 青森 62.0 | | 香川 102.3 | 150 |
| 41 | 高知 61.4 | 100 | 山梨 88.8 | 178 |
| 42 | 福井 60.7 | | 佐賀 87.7 | 141 |
| 43 | 奈良 52.8 | | 福井 82.9 | 137 |
| 44 | 山梨 49.9 | | 徳島 82.4 | 123 |
| 45 | 沖縄 47.1 | | 高知 81.4 | 133 |
| 46 | 宮崎 46.3 | | 島根 76.1 | 108 |
| 47 | 鳥取 41.2 | | 鳥取 61.3 | 149 |
| 計 | 4,471.0 | 100 | 計 12,691.9 | 284 |

出所：1900年は「日本帝国統計年鑑」、2000年は国勢調査より作成

〔表5〕 人口増加率の高い県と低い県

(1900年と2000年を比較)

| 〈上位〉 | | | 〈下位〉 | | |
|------|------|------|------|-----|------|
| 順位 | | 倍率 | 順位 | | 倍率 |
| 1 | 神奈川県 | 9.43 | 43 | 佐賀県 | 1.41 |
| 2 | 東京都 | 6.20 | 44 | 福井県 | 1.37 |
| 3 | 北海道 | 6.19 | 45 | 高知県 | 1.33 |
| 4 | 埼玉県 | 6.03 | 46 | 徳島県 | 1.23 |
| 5 | 大阪府 | 5.66 | 47 | 島根県 | 1.08 |

(全国平均) 2.84

出所：〔表4〕より作成

を地方税と地方債、加えて使用料、手数料という料金的収入（受益者負担）によってまかなうということである。農村的自治体では地方税と料金的収入の増収努力を前提に、地域の経済力、財政力に応じて改編された地方交付税（一般補助金）を地方税に準ずる財源手段として位置づけるということである。

農村自治体に財政調整制度が不可欠であるとの認識は連帯学派、効率学派のいずれにおいても共通している。しかし先に示唆したように、その程度、範囲について明白な違いがある。効率学派は現行制度による調整が過大であり、モラルハザードすら起こしていると見なして、調整制度の役割はできるだけ小さい方が望ましく、離島などの著しい条件不利地域に限るべきだとする。⁹⁾これに対して連帯学派は農村地域の全国的意義、都市や都市市民になくはならない水資源、自然資源保全、食糧生産の必要を根拠に、調整制度の役割を積極的に承認する。さらに農村では次の2点を追加的に述べておかねばならない。第1に、自治体の信用力が弱く、資本市場での資金調達力は大きくないから、地方債の活用にあたっては、郵便貯金などの公的資金を一部優先配分する必要がある。もう1点は農村地域の中でも特に条件不利地域、離島や過疎地域については、細部にわたる統制を排除した特定補助金の存続が慎重に検討されねばならないことである。

2-2 府県財源システムと府県税

都市と農村の経済力、財政力の相違を考慮するとき、分権的財源システムの骨格は次のようになると想定できる。基幹税の地方移譲によって、府県については大都市をそこに含む大府県、財政力指数で見ると0.55以上、市町村は0.7以上の都市的自治体が原則として、その財源を地方税と地方債、料金的収入で調達できるようにする。それ以外については地方交付税の対象団体とし、¹⁰⁾財政力、地域的事情にしたがってその程度、水準が定められる。都道府県について財政力指数0.5以上の団体（95～97年平均）は18団体、全体の38%である。1.0を超える東京都を除く17道府県のうち0.6以上は愛知、大阪、神奈川、静岡、埼玉、千葉、京都、兵庫の8府県、0.5～0.6未満は9県である。0.55以下の県は不交付団体とするのが事実上困難であると見なすと、0.55以上は14府県となる（表6参照）。

市町村における財政力指数0.7以上の団体数は515、全体の15.9%（人口20万人以上の都市91、20万人未満424、97年）である。政令指定都市12、中核市17は当然として、中都市の財政力指数の平均は0.90（97年）であるからそのほとんどが含まれよう。地方税収入が歳入に占める割合を見ると、40%以上の団体は488、全体の14.8%であり、財政力指数0.7以上の数値に近似している。財

〔表6〕 財力指数による地方団体の分類（1995～97年平均）

| | | | |
|------------|----------------------|--------------|--------------|
| *財力指数0.5以上 | | | |
| ：府 県（'97） | 18都道府県（47都道府県の38%） | | |
| ：市町村（'97） | 大都市12(12) | 中核都市17(17) | 中都市190(191) |
| | 小都市312(450の69%) | | |
| | 町村483(2,562の19%) | | |
| | 市町村計1,014(3,232の31%) | | |
| *財力指数0.5未満 | | | |
| ：府 県 | 0.3以上0.5未満 | 20(全体の43%) | 0.3未満 9(19%) |
| ：市町村 | <0.3以上0.5未満> | | |
| 中都市 1 | 小都市112(450の25%) | 町村682(27%) | 計795(25%) |
| <0.3未満> | 小都市26(6%) | 町村1,397(55%) | 計1,423(44%) |

出所：『地方財政白書』平成11年版より作成。

政力指数0.6から0.7未満の団体は211、全体の6.5%を占めるが、地方税収の歳入比が30～40%未満の団体385のうち、35%以上を仮にその2分の1とすると193団体である。これら約190～210の中位的財力を持った市町村について、一部自主財源を強化する何らかの方策が追加され、一部財政効率化を行えば、上位の500団体に加えて700団体が国の依存財源に頼らなくて済みますことが可能である。

自主的財源の大宗をなす地方税は、これまで次の税目を基幹税としてきた。

〔都道府県税〕

- 1) 個人住民税……均等割，所得割（事実上の府県所得税）
- 2) 法人住民税……均等割，法人税割（事実上の府県法人税）
- 3) 事業税……個人事業税，法人事業税（所得ベースを原則）
- 4) 地方消費税……清算後の消費税収の2分の1は域内市町村に交付

〔市町村税〕

- 1) 個人住民税……均等割，所得割（事実上の市町村所得税）
- 2) 法人住民税……均等割，法人税割（事実上の市町村法人税）
- 3) 固定資産税（個人）……土地，建物への財産課税
- 4) 固定資産税（法人）……土地，建物，償却資産への財産課税

このような税目を基幹税とする現行体系の改革は、大きく分けると基幹税源の地方移譲と税構造の改編の2つある。税源移譲については所得税，法人税，消費税が課題となる。このうち法人税については税収の変動性と偏在性の点から、さしあたり現状を前提とせざるを得ない。消費税については多段階課税で税負担と納税場所が乖離していること、年金などの社会保障財源としてどれほど依拠するかといった点について、一定の解答を与えることが前提となるので、本稿では言及しないこととする。所得税の地方移譲は連帯学派において大筋で合意があるので、それをふまえて府県の場合のシミュレーションを行い、その結果と含意を明らかにする。税構造の再編では、法人事業税と固定資産税が中心課題であるが、前者のみについて論じ、後者については市町村税を展開する際に詳論したい。

3 所得税の府県移譲

3-1 所得税基礎税率部分（5%）の府県移譲論

所得税の地方移譲は連帯学派においていくつかの構想が示されているが、別稿で検討したように10%の基礎税率部分を地方移譲（府県5%、市町村5%）するという神野・金子両教授のそれが、最も実現可能性があると考えられる。¹¹⁾この構想は次の3点を骨子とする。

- (1) 新たな地方税源として、国税所得税の基礎的比例税率部分（10%、府県5%、市町村5%）を個人住民税に移す。
- (2) 個人住民税の税率はできるだけフラットにし、自治体に一定幅の税率操作権を付与する。
- (3) 基本的に税収中立とし、所得税の移譲額に見合う移転財源（一般及び特定の各補助金）を削減する。削減される移転財源は、所得税の移譲額に32%を乗じた地方交付税の自動的な減少分とそれ以外の特定補助金の削減からなる。

そして2つの理由から、このプランは実現を図る上でのハードルが低いとする。

- (1) 制度の移行コストが相対的に低いこと。
- (2) 自治体が税率決定権を行使しても、中央政府の課税政策や所得再配分政策との調整が比較的容易な税であること（中央政府との調整容易性）

中央官僚制の利害や行政システムに重大な影響を与える政策は、行政技術的制約や、制度、機構変更の困難が実行の障害となるか、あるいはその理由とされることがしばしばある。したがって、政策プランは理論的妥当性ととも現実に配慮が欠かせないのであり、両教授がその回避に腐心されたことを評価するのである。

両教授はこの構想を税源配分の観点からは次のように説明している。地方政府は現行の個人住民税と所得税の基礎的比例部分を統合した比例的な地方所得税（府県所得税、市町村所得税）の課税権と一定の税率操作権を持つ。中央政府は所得再配分政策を担い、所得税の累進税率部分の課税権を持つ。その課税ベースは地方所得税が労働所得（給与所得、事業所得）、中央所得税が労働所得と資産性所得とされる。

抜本的税源移譲を行う場合の理論的妥当性は、第1にどれだけの税収が自治体にもたらされ、地方の支出責任とのアンバランスがどれほど回復するかということ、第2に自治体間（都道府県、市町村）、とりわけ都市と農村の自治体間格差が拡大しないかどうかによって判断される。

東京都の地方税財政制度研究会は神野教授の指導の下に、この改革案に沿った「税源移譲のシミュレーション等に関する調査・研究」（1997年5月、以下「税源移譲のシミュレーションと略す」）を行った。これによると、「所得税の税率10%部分を都道府県民税に5%、市町村民税に5%の割合で個人住民税に移す」ケース（1994年度の決算数値）が、上述の2つの基準を満たすとされる。すなわちこのモデルでは中央から地方に約10～11兆円移譲され、国の所得税と個人住民税の比率は現行の62.5 : 37.5から15.5 : 84.5へと大きく変化する。そして国税と地方税の比率は現行の62.4 : 37.6から49.5 : 50.5へとほぼ1 : 1となる。これによって支出と税収のアンバランスがかなり改善される。しかし両者が一致しないことも事実であり、そのギャップの解消は縮小改編さ

れた地方交付税の任務となる。第2基準の税収の地域間格差に関しては、変動係数（標準偏差を平均値で除した値で、分布の散らばり具合を比較する際に用いられる）が一定の低下を示すことを根拠に、個人住民税の地域間税収格差が若干縮小すると述べている。市町村民税では1.40—>1.33、府県民税で1.29—>1.28、両者の平均で1.37—>1.31に低下するからである。こうして所得税の基礎税率部分の地方移譲は、(1)地域ごとに複雑な形で税率格差を拡大させないし、(2)税収の安定性、普遍性、応益性という地方税の3原則に適合的であるとする。

協力連帯学派を代表する両教授の構想自体はきわめて積極的意義を持ち、筆者は基本的にこれに同意する。しかしながら論証の不十分さ、難点を内包するのであり、以下府県についてシミュレーションを行い、その克服を試みる。

3-2 所得税の移譲と府県財政の相関に関するシミュレーション

神野・金子両教授の所得税移譲論における1つの弱点、ないし説得力の不十分さは、それによって府県や市町村のどれほどが国からの移転財源に頼ることなく、自主的財源（地方税、地方債、料金の収入）によって賄えるか、あるいは賄えるようにするかということである。筆者は府県についてこれを論証するために、所得税の基礎税率部分（5%分）を府県に移譲したとき、普通交付税、国庫支出金との相関はどのようになるか、について96年度（平成8年）の決算数値でシミュレーションを行った。

シミュレーションの対象は財政力指数0.5以上の17府県（東京都を除く）と0.5に近い3県（石川、岡山、長野の各県）、0.3台の北海道、0.2台の高知県を加えた22道府県である。移転財源（依存財源）は普通交付税（D）と国庫支出金（E）を取り、移譲される所得税は労働所得税（I）とした。労働所得税は源泉所得税のうちの給与所得税（G. 給与所得と報酬・料金等所得の合計に対する）と申告労働所得税（H. 申告所得税のうちの営業所得、その他の事業所得の合計額に対する）の合計額をあてる。そして労働所得税（I）の一定割合に対する普通交付税（D）、国庫支出金（E）及び（D+E）の割合を算出した。

ところが府県には市町村に対する支出金があり、そのうち国庫財源を伴うもの（F）は国庫支出金がなくなれば自動的に消失すると見なして、実質的な依存財源として $J (=D+E-F)$ を設定し、これと（I）との比率を求めた。地方に所得税の10%部分を移譲したとき、その移譲分は平均的に（I）の75~80%程度と見込まれる。東京都、愛知県、大阪府、神奈川県には高額所得層が集中しているから移譲額のウェイトは（I）の70%程度と見られるが、シミュレーションでは一律に80%、府県分40%として計算した。この（I）の40%に対する普通交付税（D）との相関関係、つまり普通交付税係数 $K=(I \times 40\% / D)$ が、このシミュレーションのキイファクターである（表7—14参照）。

3-3 シミュレーションの結果と含意

都道府県の全国平均は次の通りである。財政力指数は0.48、労働所得税に対する普通交付税、国庫支出金の割合はそれぞれ62.9%、70.9%である。労働所得税の実質依存財源に対する比率（実質依存財源係数）は1.23、（I）の40%に対するそれは3.08であり、実質依存財源が税率5%相当の所得税収の平均して3.1倍に達している。普通交付税係数（K）は0.64、つまり（I）×40%

は普通交付税総額の約3分の2であることを示す。

3大府県である愛知（財政力指数0.96）、大阪（同0.94）、神奈川（同0.94）は、当然のことながら他の府県とは異なる際だった特徴がある。実質依存財源係数は愛知0.38、大阪0.30、神奈川0.38であり、ここでは所得や高所得層が集中し、高度の所得税収があがっていることを表す。所得税の5%部分が全体の30%程度としても、この移譲によってこれら3府県は、つねに不交付団体になるだけでなく大部分の依存財源をなくすことが可能であろう（表7、12～14参照）。

財政力指数0.6以上の5府県（第2グループ）について、所得税収が実質依存財源の規模を上回っているのは静岡県（実質依存財源係数0.89）だけ、京都府（同1.03）、埼玉県（同1.08）、千葉県（同1.13）がほぼ同規模ないし近似である。残る兵庫県のそれは1.40であるが、これは大震災の影響を受けているためであり、通常は他の4府県並と考えるとよいであろう。普通交付税係数（K）は静岡県が1.18と1.0を超えているが、2県は0.8前後（埼玉県0.8、千葉県0.78）、残る2県が0.6台（京都府0.68、兵庫県0.64）である。これら5府県は法人事業税収の安定化や財政効率化などの措置が加われば、概ね不交付団体化するのに困難はない。そうなれば東京都と第1グループと合わせて9都府県が不交付団体化できる。これら9都府県の人口は6,122万人、総人口1億2,700万人の48.2%を占める（表4より算出）。

第3グループの5県のうち3県は財政力指数0.58（福岡県、茨城県、群馬県）、栃木県は0.56、広島県0.55であり、それほど差異はない。実質国庫財源依存係数は1.32から1.77までの幅があるが、税源移譲だけでは依存財源を0にすることは難しいことを示唆している。普通交付税係数は福岡県（0.57）と広島県（0.56）と0.6に近い数値であるから、第2グループの下位県と同様に、

〔表7〕 府県における所得税移譲と国庫依存財源の相関シミュレーション(1) 1996年

（単位：億円，%）

| | 全 国 | | A-2 愛知県 | | A-3 大阪府 | | A-4 神奈川県 | |
|--------------------|---------|--------|--------------|--------|--------------|--------|-------------|--------|
| 1 財政力指数 | 0.479 | | 0.960 | | 0.938 | | 0.938 | |
| 2 府県歳入 | 536,560 | 100.0% | 21,718 | 100.0% | 25,069 | 100.0% | 18,133 | 100.0% |
| 1) 府県税 | A | | 10,122 46.6% | | 11,548 46.1% | | 9,464 52.2% | |
| うち個人府県民税 | B | | 1,831 8.4% | | 1,952 7.8% | | 2,383 13.1% | |
| うち事業税 | C | | 4,180 19.2% | | 4,885 19.5% | | 3,240 17.9% | |
| 2) 普通地方交付税 | D | | 443 2.0% | | 795 3.2% | | 676 3.7% | |
| 3) 国庫支出金 | E | | 3,133 14.4% | | 3,849 15.4% | | 2,657 14.7% | |
| 3 府県支出金 | F | | 305 | | 408 | | 278 | |
| 4 給与所得税 | G | | 8,057 | | 13,527 | | 7,535 | |
| 5 申告労働所得税 | H | | 550 | | 658 | | 483 | |
| 6 G+H=I （労働所得税） | 137,884 | | 8,607 | | 14,185 | | 8,018 | |
| 7 D/I | 62.9% | | 5.1% | | 5.6% | | 8.4% | |
| 8 E/I | 70.9% | | 36.4% | | 27.1% | | 33.1% | |
| 9 (D+E)/I | 133.8% | | 41.5% | | 32.7% | | 41.6% | |
| 10 D+E-F=J | 169,827 | | 3,271 | | 4,236 | | 3,055 | |
| 11 J/I | 123.2% | | 38.0% | | 29.9% | | 38.1% | |
| 12 (I×40%)/D=K | 0.64 | | 7.77 | | 7.14 | | 4.74 | |

（注） 1 数値は『地方財政統計年報』平成10年版『国税庁統計年報』平成8年度版による。

2 ここでの府県支出金は国庫財源を伴うものである。

3 給与所得税は源泉所得税の給与所得と報酬料金等所得にかかる所得税の合計額である。

4 申告労働所得税は申告所得税の中の事業所得、農業所得、その他事業所得にかかわる所得税である。

【表8】 府県における所得税移譲と国庫依存財源の相関シミュレーション(2) 1996年

(単位: 億円, %)

| | B-5 静岡県 | B-6 埼玉県 | B-7 千葉県 | B-8 京都府 | B-9 兵庫県 |
|--------------------|---------------|---------------|---------------|--------------|---------------|
| 1 財政力指数 | 0.778 | 0.734 | 0.721 | 0.612 | 0.610 |
| 2 府県歳入 | 13,510 100.0% | 18,205 100.0% | 15,910 100.0% | 8,646 100.0% | 23,425 100.0% |
| 1) 府県税 | A 4,741 35.1% | 6,391 35.1% | 5,737 36.1% | 2,911 33.7% | 5,979 25.5% |
| うち個人府県民税 | B 776 5.7% | 1,594 8.8% | 1,442 9.1% | 544 6.3% | 1,115 4.8% |
| うち事業税 | C 1,760 13.0% | 1,869 10.3% | 1,650 10.4% | 1,121 13.0% | 2,123 9.1% |
| 2) 普通地方交付税 | D 1,193 8.8% | 2,167 11.9% | 2,071 13.0% | 1,538 17.8% | 3,037 13.0% |
| 3) 国庫支出金 | E 2,180 16.1% | 2,774 15.2% | 2,767 17.4% | 1,349 15.6% | 4,275 18.2% |
| 3 府県支出金 | F 237 | 271 | 267 | 190 | 533 |
| 4 給与所得税 | G 3,200 | 3,993 | 3,767 | 2,444 | 4,411 |
| 5 申告労働所得税 | H 310 | 334 | 297 | 173 | 421 |
| 6 G+H=I (労働所得税) | 3,510 | 4,327 | 4,064 | 2,617 | 4,832 |
| 7 D/I | 34.0% | 50.1% | 51.0% | 58.8% | 62.9% |
| 8 E/I | 62.1% | 64.1% | 68.1% | 51.5% | 88.5% |
| 9 (D+E)/I | 96.1% | 114.2% | 119.0% | 110.3% | 151.3% |
| 10 D+E-F=J | 3,136 | 4,670 | 4,571 | 2,697 | 6,779 |
| 11 J/I | 89.3% | 107.9% | 112.5% | 103.1% | 140.3% |
| 12 (I×40%)/D=K | 1.18 | 0.80 | 0.78 | 0.68 | 0.64 |

- (注) 1 数値は『地方財政統計年報』平成10年版『国税庁統計年報』平成8年度版による。
 2 ここでの府県支出金は国庫財源を伴うものである。
 3 給与所得税は源泉所得税の給与所得と報酬料金等所得にかかる所得税の合計額である。
 4 申告労働所得税は申告所得税の中の事業所得、農業所得、その他事業所得にかかわる所得税である。

【表9】 府県における所得税移譲と国庫依存財源の相関シミュレーション(3) 1996年

(単位: 億円, %)

| | BB-10 福岡県 | BB-11 茨城県 | BB-12 群馬県 | BB-13 栃木県 | BB-14 広島県 |
|--------------------|---------------|---------------|--------------|--------------|---------------|
| 1 財政力指数 | 0.583 | 0.580 | 0.577 | 0.564 | 0.549 |
| 2 府県歳入 | 14,780 100.0% | 10,811 100.0% | 7,893 100.0% | 8,063 100.0% | 10,748 100.0% |
| 1) 府県税 | A 4,627 31.3% | 3,279 30.3% | 2,299 29.1% | 2,299 28.5% | 3,030 28.2% |
| うち個人府県民税 | B 829 5.6% | 549 5.1% | 350 4.4% | 355 4.4% | 563 5.2% |
| うち事業税 | C 1,549 10.5% | 1,033 9.6% | 754 9.6% | 716 8.9% | 1,091 10.2% |
| 2) 普通地方交付税 | D 2,777 18.8% | 1,878 17.4% | 1,330 16.9% | 1,441 17.9% | 2,024 18.8% |
| 3) 国庫支出金 | E 2,918 19.7% | 1,995 18.5% | 1,509 19.1% | 1,451 18.0% | 2,175 20.2% |
| 3 府県支出金 | F 446 | 219 | 256 | 214 | 335 |
| 4 給与所得税 | G 3,691 | 1,985 | 1,483 | 1,407 | 2,664 |
| 5 申告労働所得税 | H 273 | 171 | 98 | 103 | 182 |
| 6 G+H=I (労働所得税) | 3,964 | 2,156 | 1,581 | 1,510 | 2,846 |
| 7 D/I | 70.1% | 87.1% | 84.1% | 95.4% | 71.1% |
| 8 E/I | 73.6% | 92.5% | 95.4% | 96.1% | 76.4% |
| 9 (D+E)/I | 143.7% | 179.6% | 179.6% | 191.5% | 147.5% |
| 10 D+E-F=J | 5,249 | 2,583 | 2,678 | 2,678 | 3,864 |
| 11 J/I | 132.4% | 169.5% | 163.4% | 177.4% | 135.8% |
| 12 (I×40%)/D=K | 0.57 | 0.46 | 0.48 | 0.42 | 0.56 |

- (注) 1 数値は『地方財政統計年報』平成10年版『国税庁統計年報』平成8年度版による。
 2 ここでの府県支出金は国庫財源を伴うものである。
 3 給与所得税は源泉所得税の給与所得と報酬料金等所得にかかる所得税の合計額である。
 4 申告労働所得税は申告所得税の中の事業所得、農業所得、その他事業所得にかかわる所得税である。

【表10】 府県における所得税移譲と国庫依存財源の相関シミュレーション(4) 1996年

(単位：億円，%)

| | C-15 宮城県 | C-16 岐阜県 | C-17 滋賀県 | C-18 三重県 |
|--------------------|--------------|--------------|--------------|--------------|
| 1 財政力指数 | 0.542 | 0.526 | 0.522 | 0.521 |
| 2 府県歳入 | 9,110 100.0% | 8,584 100.0% | 6,328 100.0% | 7,835 100.0% |
| 1) 府県税 A | 2,599 28.5% | 2,313 26.9% | 1,596 46.1% | 2,100 26.8% |
| うち個人府県民税 B | 401 4.4% | 397 4.6% | 265 7.8% | 347 4.4% |
| うち事業税 C | 915 10.0% | 716 8.3% | 626 19.5% | 679 8.7% |
| 2) 普通地方交付税 D | 1,675 18.4% | 1,755 20.4% | 1,177 3.2% | 1,596 20.4% |
| 3) 国庫支出金 E | 1,860 20.4% | 1,676 19.5% | 1,076 15.4% | 1,399 17.9% |
| 3 府県支出金 F | 275 | 279 | 183 | 247 |
| 4 給与所得税 G | 1,792 | 1,549 | 848 | 1,348 |
| 5 申告労働所得税 H | 130 | 161 | 85 | 146 |
| 6 G+H=I (労働所得税) | 1,922 | 1,710 | 933 | 1,494 |
| 7 D/I | 87.1% | 102.6% | 126.2% | 106.8% |
| 8 E/I | 96.8% | 98.0% | 115.3% | 93.6% |
| 9 (D+E)/I | 183.9% | 200.6% | 241.5% | 200.5% |
| 10 D+E-F=J | 3,260 | 3,152 | 2,070 | 2,748 |
| 11 J/I | 169.6% | 184.3% | 221.9% | 183.9% |
| 12 (I×40%)/D=K | 0.46 | 0.39 | 0.32 | 0.37 |

- (注) 1 数値は『地方財政統計年報』平成10年版『国税庁統計年報』平成8年度版による。
 2 ここでの府県支出金は国庫財源を伴うものである。
 3 給与所得税は源泉所得税の給与所得と報酬料金等所得にかかる所得税の合計額である。
 4 申告労働所得税は申告所得税の中の事業所得，農業所得，その他事業所得にかかわる所得税である。

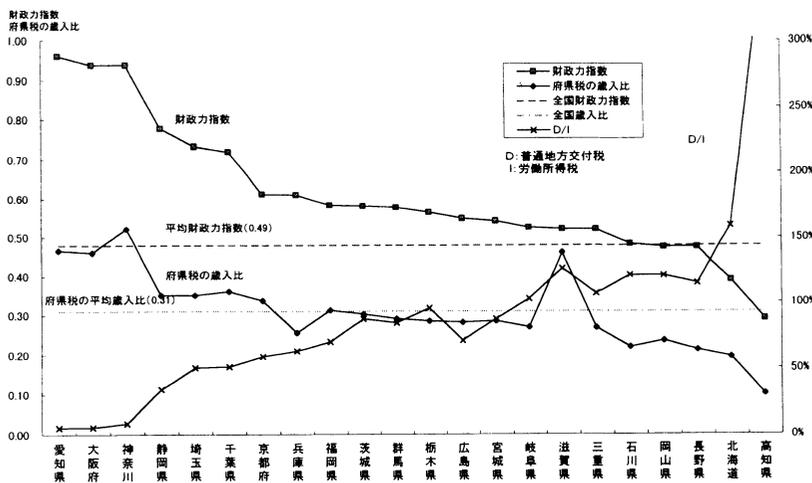
【表11】 府県における所得税移譲と国庫依存財源の相関シミュレーション(5) 1996年

(単位：億円，%)

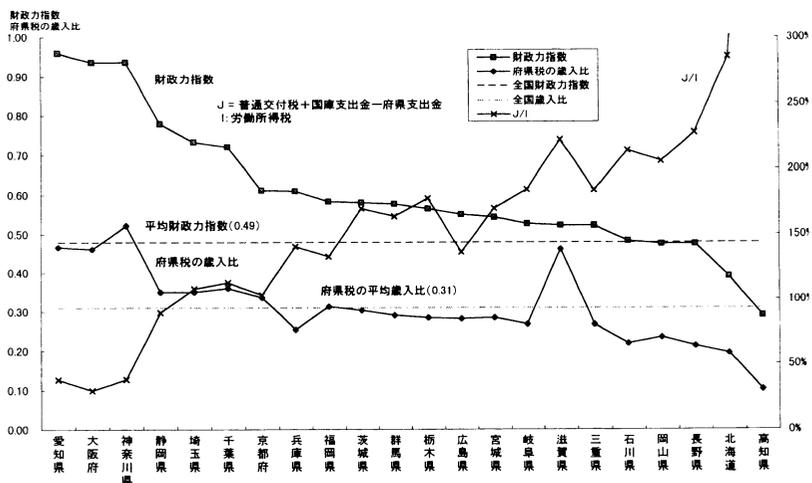
| | 石川県 | 岡山県 | 長野県 | 北海道 | 高知県 |
|--------------------|--------------|--------------|---------------|---------------|--------------|
| 1 財政力指数 | 0.483 | 0.475 | 0.475 | 0.391 | 0.219 |
| 2 府県歳入 | 6,271 100.0% | 8,415 100.0% | 11,633 100.0% | 29,297 100.0% | 6,387 100.0% |
| 1) 府県税 A | 1,382 22.0% | 1,985 23.6% | 2,481 21.3% | 5,717 19.5% | 652 10.2% |
| うち個人府県民税 B | 222 3.5% | 334 4.0% | 394 3.4% | 929 3.2% | 113 1.8% |
| うち事業税 C | 459 7.3% | 625 7.4% | 816 7.0% | 1,625 5.5% | 201 3.1% |
| 2) 普通地方交付税 D | 1,292 20.6% | 1,839 21.9% | 2,155 18.5% | 7,118 24.3% | 1,895 29.7% |
| 3) 国庫支出金 E | 1,194 19.0% | 1,537 18.3% | 2,566 22.1% | 6,780 23.1% | 1,426 22.3% |
| 3 府県支出金 F | 201 | 245 | 460 | 1,132 | 280 |
| 4 給与所得税 G | 984 | 1,405 | 1,759 | 4,181 | 473 |
| 5 申告労働所得税 H | 84 | 117 | 116 | 288 | 55 |
| 6 G+H=I (労働所得税) | 1,068 | 1,522 | 1,875 | 4,469 | 528 |
| 7 D/I | 121.0% | 120.8% | 114.9% | 159.3% | 358.9% |
| 8 E/I | 111.8% | 101.0% | 136.9% | 151.7% | 270.1% |
| 9 (D+E)/I | 232.8% | 221.8% | 251.8% | 311.0% | 629.0% |
| 10 D+E-F=J | 2,285 | 3,131 | 4,261 | 12,766 | 3,041 |
| 11 J/I | 214.0% | 205.7% | 227.3% | 285.7% | 575.9% |
| 12 (I×40%)/D=K | 0.33 | 0.33 | 0.35 | 0.25 | 0.11 |

- (注) 1 数値は『地方財政統計年報』平成10年版『国税庁統計年報』平成8年度版による。
 2 ここでの府県支出金は国庫財源を伴うものである。
 3 給与所得税は源泉所得税の給与所得と報酬料金等所得にかかる所得税の合計額である。
 4 申告労働所得税は申告所得税の中の事業所得，農業所得，その他事業所得にかかわる所得税である。

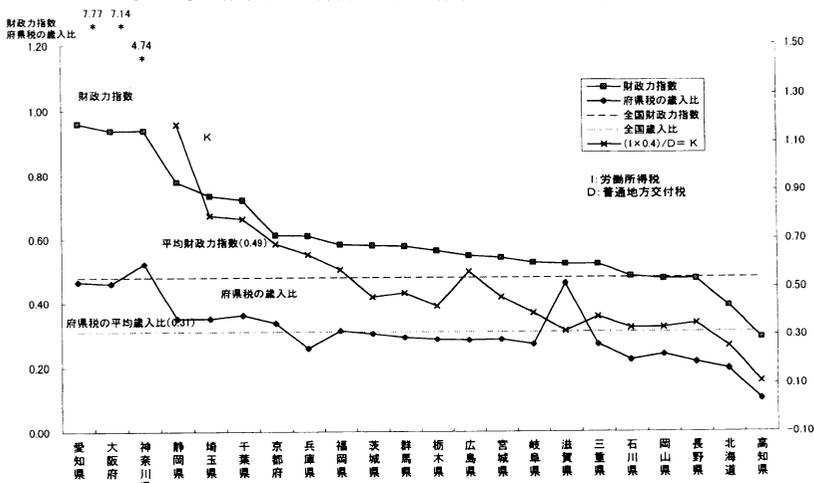
〔表12〕 府県別の所得税移譲と府県財政との相関関係(1) 1996年



〔表13〕 府県別の所得税移譲と府県財政との相関関係(2) 1996年



〔表14〕 府県別の所得税移譲と府県財政との相関関係(3) 1996年



不交付団体化が可能であろう。この2県の人口790万人を先の9都府県の人口に加えると6,912万人、全人口の54.5%に増加する。他の3県の不交付団体化は、所得税の移譲を含む税源移譲によっては決して容易でないといえる。

仮にこれら3県と第4グループの宮城県（財政力指数0.54、普通交付税係数0.46）が不交付団体化できれば、総数15都府県、そこに居住する人口は4県の人口938万人を加えて7,850万人、全人口の61.9%まで増大することになる。この水準まで高めることが望まれるが、その方策は今後の重要な研究課題であろう（表4より算出）。

第4グループは財政力指数が0.5を超える県を一括したが、その3県と同指数が0.5に近い3県（石川県、岡山県、長野県）では普通交付税依存係数が0.3を上回る。財政力指数の低下と平行して、普通交付税係数は低下する。前者が0.39の北海道は0.25、0.22の高知県は0.11である。このことは所得税の府県移譲の下で普通交付税係数の大小、換言するとその低下につれて普通交付税への依存度が高くなることを示している。

さらに、府県の中には現在財政力指数が0.3未満のものが9県ある。地方交付税（財政調整制度）は財政力の弱小な団体に傾斜配分するシステムである。だが交付団体と想定される府県のなかでも、それらの間での経済力の不均等、それにもとづく税源の格差を考慮したとき、条件不利地域、特殊な事情の地域、経済力は小さいが国民的重要性をもつ地域における財政調整手段が、はたして地方交付税だけですむだろうか。たしかに交付税と補助金による過度の財源移転は、財政の非効率を温存し、自治体の自主性、自立性を損なってきたのではあったが、その弊害を除去できるようなあり方で、国庫補助金の限定的活用は避けられないのではないだろうか。この場合、細部にわたって用途を特定され、自治体に過度に干渉する現行システムは廃止し、分権を保障しうるシステムに改善することが前提である。具体的には、個別的な特定補助金から行政分野別の包括補助金に再編成するのである。そうすれば住民の意向をふまえた自治体の政策判断、裁量、選択の余地ははるかに大きくなり、他方では政府との間に一定の緊張関係が形成されて財政効率化に資する効果が期待できるのである。

4 法人事業税の外形課税と基礎控除の設定

4-1 外形課税をめぐる動き

わが国の法人3税（法人税、法人事業税、法人住民税）と呼ばれる法人課税は、これまで50年にわたって所得（法人住民税は法人税）を課税ベースとしてきた。このことは地方法人課税のベースが政府によって決定され、超過課税の方法があるとはいえ自治体の課税自主権が厳しく制限されてきたことを意味する。88年に始まり90年代を通じて実施された抜本的税制改革は法人課税も対象とし、一定の課税ベースの拡大とともに税率水準の大幅引き下げを断行した。法人税の基本税率は87、88年の42%から37.5%（90～）、34.5%（98～）、30%（99年～、軽減税率は22%）に、法人事業税の標準税率は98年までの12%（軽減税率9、6%）から99年以降は9.6%（軽減税率7.3、5%）となっている。

法人事業税については税率引き下げに加えて、90年代後半から課税ベースの所得から外形標準

への改編が日程にのぼる。その大きな契機は現行ベースでは好不況によって税収の変動が激しく、特に長期の平成不況の中で税収が落ち込んだことにある。このため政策当局や府県側から、税収を安定的に確保できる外形標準課税（以下外形課税と略す）の導入が求められたということである。これは従来も景気後退期にしばしば主張されたのであったが、今回は分権の流れが後押しし、課税自主権の行使として東京都や大阪府が大銀行を対象に部分的に導入をはかるといふ新しい動きが生まれている。政策当局における取り組みの主な経緯は次の通りである。

1) 96.11 税制調査会法人課税小委員会報告

：「(外形標準は) 事業に対する応益課税として税の性格の明確化に加え、都道府県の税収の安定的確保、赤字法人に対する課税の適正化に資する」と述べる。

：他方で「業種別税負担や都道府県税収の変動、消費税や地方消費税との関係など……なお検討すべき課題が多い」とする。

2) 99. 7 税制調査会地方法人課税委員会(98年4月設置)報告

：法人事業税への外形課税導入を中心に検討し、それが適当だとする。

：外形標準の4つの類型(事業活動価値=加算法による付加価値、給与総額、物的基準と人的基準の組み合わせ、資本金と資本積立金の合計)をあげ、その長短を整理する。

：税負担能力に配慮するなどの観点から、所得基準と外形基準を併用する方策が考えられるとする。

：課税側、納税側双方において事務負担の増加を招かない仕組みとすべきことを強調。

3) 2000. 7 税制調査会中期答申『わが国税制の現状と課題』

：上述の地方法人課税小委員会の報告に沿う。

：中小法人の税負担に配慮する方策として次の4案を示し、それらの特徴を指摘する。軽減税率方式、基礎控除方式、免税点方式、導入率変更方式。

4) 2000.11 自治省、外形課税導入の具体案を提示

：法人事業税の課税ベースとして所得(現行税率の2分の1)と事業活動価値(加算型付加価値)を併用する。

：外形ベースの税率は1.6%、中小法人の軽減税率1.0%とする。資本金1,000万円以下の法人には「簡易事業規模額制度」(最大年額48,000円)を設ける。

：導入時期は大法人が2002年度、中小法人は2004年度からとし、導入後3年間、経過措置を採用する

：経過措置後の税収は年約4兆円で、過去10年間の平均4.44兆円とほぼ同額となる。

外形課税の導入は、2000年度に東京都(同年3月)と大阪府(同5月)が相次いで大銀行に対する適用を決めたことによって加速された。東京都のそれは2000年度から5年間の時限条例で、資金量5兆円を保有する大銀行を対象に法人事業税の課税ベースを外形標準(業務租利益、実質的な付加価値)に変更するものである。この適用を受けると見られるのは都市銀行9、長期信用銀行3、信託銀行6、地方銀行8の26行(税率3%)と農林中央金庫、日本銀行などの特別法人4行(税率2%)の30行である。税収は約1,100億円になると見込まれ、前年度が従来の所得ベースで34億円であったから、大幅な増収となる。99年3月期の業務租利益にもとづく大手銀行の都への納税額は東京三菱160億円、住友、三和各110億円、第一勧業、富士各100億円などである。野

党自民党の議員立法として提案され、決定を見た大阪府の場合もその内容は東京都とほぼ同じで、2001年度からの実施で、374億円の税収を見込んでいる。

都や府の独自課税は課税自主権の行使として、しかも政府の反対に抗しての行動であり、分権の視点から評価できる。これに強く反発している大手銀行は、公平性に反することを争点に全国銀行協会（24行加盟）の合意を経て行政訴訟をおこなうことを決め、同年10月提訴に踏み切った。しかし銀行側の反論は説得力に乏しく、世論の支持も得ていない。銀行側の不利は都や府の条例に適法性（地方税法72条の19）があり、違法性を問うのが難しいとか、公平性の判断は行政裁量の範囲内に属するといったことにとどまらない。一定の理由に基づく業種や対象を限定した課税は「特別不均一課税」であり、一つの課税方法として正当性を持っているからである。

銀行は政府の政策的な全面支援を受け、0.5%以下の公定歩合、預金金利の下でかつてない業務収益をあげながら、不良債権の処理を行えば、所得ベースでは事業税負担を著しく軽減される。これは行政サービスのコストを負担するという事業税の趣旨に反するのであって、外形課税の方がむしろ合理的な姿である。不均一課税や独自課税は、法的根拠だけでなく、そこに住民の合意、¹²⁾ 大方の支持があれば、なおさら積極的に活用すべきなのである。

4-2 負担能力配慮の方式

法人事業税への外形課税論、その有力案である加算型付加価値（事業活動価値）の導入論は、これまでの所得ベースの欠陥を是正するものとして主張されてきた。所得ベースでは景気変動によって税収が激しく変動し、府県財政を不安定にすること、また赤字法人は負担を免れるために、不況期に全法人の60～65%（97年64.5%）が非課税となり、応益課税とされる事業税本来の趣旨に合致しないのに対し、外形課税はこれらを解決できる。

これをめぐって、林宣嗣、神野直彦各教授などの支持論、梅原英治、米原淳七郎各教授などの否定論、油井雄二、田近栄治両教授の事業税廃止、地方消費税への代替論があり、長年にわたり論争されてきた。筆者は、府県税収の安定化、応益原則により適格的であることを根拠に基本的に外形課税を肯定するが、問題は外形ベースに内在する重大な難点の克服、すなわち事業税の趣旨との整合性を保持しつつ中小法人や赤字法人の過重負担の緩和ができるかどうかであると考え¹³⁾る。

税制調査会の「2000年中期答申」はその方策として、1) 軽減税率、2) 基礎控除、3) 免税点、4) 導入率変更、という4つの方式をあげ、自治省案（2000年11月）は軽減税率方式を採用していた。しかし筆者は以下の理由から、基礎控除方式が最も望ましいと考える。

- 1) 軽減税率方式は、すべての法人に薄く広く負担を求めることができることから自治省案で採用されたが、中小零細法人の過重負担を解消することができず、課税庁、中小法人双方の事務負担が大きいことである。
- 2) 免税点方式ではその水準をどうするかが問題となるし、免税点を超えると急激に負担が増加せざるを得ない。
- 3) 導入率変更方式では導入率の水準が対立点となるし、税額計算が複雑となり、不透明性を高めざるを得ない。
- 4) 基礎控除の設定はすべての法人に適用されることから合意が得やすく、負担力のない法人

にとって過重負担の緩和ができることである。非課税法人が多くなる問題は均等割の設定（実際は法人住民税から法人事業税に置き換える）によって解決する。

この問題の考察にはアメリカ・ミシガン州の長年の経験が重要な参考となる。ミシガン州は1953年に加算法による付加価値をベースとする事業活動税（Business Activity Tax, BAT）を導入した。それは1967年にいったん廃止されたものの、1976年に州法人関係税を統合した単一事業税（Single Business Tax, SBT）として復活し今日に至っている。SBTの課税ベースは同じく加算法の付加価値であり、さらに資本財の購入は全額即時控除を認めているので、厳密には加算法による消費型付加価値ベースであるといえる。

特に注目したいのは中小法人など負担能力の乏しい法人に対する特別措置を多面的に設けていることである。法定免税（45,000ドル以下）、超過報酬控除、粗収入控除、各種税額控除（小規模企業控除、非法人企業控除、寄付金控除）がそれである。加えて課税最低売上額が設定されており、総売上高が25万ドル（95～96年）以下の事業者は非課税となっている。この結果、事業者数で全体の0.11%にあたる大企業がSBTの35%を負担する一方、31.2%の中小事業者が課税を免れているのである¹⁴⁾。

ミシガン州の経験から日本が学ぶべきは、外形課税において中小法人の担税力に対する配慮が不可欠であること、しかし多すぎる特別措置によって仕組みが複雑化し、課税の透明性を損なうことは避けなければならないことである。したがって、日本における外形課税（加算法の付加価値）の導入にあたっては、私は一定の基礎控除の設定を主張するとともに、特別措置はこれに限すべきことを強調したい。

4-2 基礎控除方式とそのシミュレーション

基礎控除方式がより優れているとしたとき、焦点はどの程度の水準にするかということである。これを導出するために、所得型付加価値ベースで3,000万円、2,000万円の場合に非課税法人はどれほどになるかについて、不況期の98年と好況期の91年の数値でシミュレーションを行った。ここでは大蔵省の「法人企業統計調査」にもとづき、資本金階級別に平均付加価値額（所得型）を算出し、これが正規分布であると見なして、非課税となる法人の割合と法人数が推計されている。産業ごとに付加価値率が異なるので、全産業、付加価値率の低い小売業、中程度の機械器具製造業（以下、機械工業と略す）、高位の「その他運輸通信業」（以下、運輸通信業と略す）についてそれぞれ推計した（表15-22参照）。

3,000万円の基礎控除では98年度、全産業の法人数で41.7%（法人数103万社）、91年度38.0%（同76.8万社）が非課税となる。小売業では61.8%、58.7%、機械工業28.0%、26.2%、運輸通信業では20.5%、27.6%である。小法人や赤字法人のウエイトの高い小売業では非課税法人が60%前後となるのに対して、生産性、したがって付加価値率の高い企業では20～30%であり、相当な開きのあることがわかる。

基礎控除の水準が2000万円に設定されると、全産業平均で98年度27.8%（同68.7万社）、91年度25.3%（同51.1万社）と非課税法人の割合はかなり圧縮されることになる。3,000万円の場合と比べて13～14%（法人数では98年34.3万社、91年25.7万社）低下する。小売業では98年41.2%、91年39.1%、機械工業18.7%、17.5%、運輸通信業13.7%、18.4%である。

【表15】 全産業（98年度）

| | 資 本 金 | | | | 全法人(T) |
|-----------------|---------|------------|--------------|----------------|-----------|
| | 200万未満 | 200～500万未満 | 500～1,000万未満 | 1,000～5,000万未満 | |
| 法人数(A) | 31,154 | 959,594 | 313,829 | 1,089,047 | 2,470,470 |
| 付加価値額(百万円) | 247,409 | 20,161,893 | 10,763,091 | 97,773,673 | |
| 1企業当たり平均額(千円) | 17,571 | 21,011 | 34,296 | 89,779 | |
| 3千円以下(推計)(b) | 85.4% | 71.4% | 43.7% | 16.7% | 41.7% |
| A×b=(B) | 26,595 | 685,070 | 137,259 | 181,954 | |
| 控除される法人の割合(B/T) | 1.1% | 27.7% | 5.6% | 7.4% | |
| 2千万円以下(推計)(c) | 56.9% | 47.6% | 29.2% | 11.1% | 27.8% |
| A×c=(C) | 17,430 | 456,713 | 91,506 | 121,303 | |
| 控除される法人の割合(C/T) | 0.7% | 18.5% | 3.7% | 4.9% | |

出所：大蔵省「法人企業統計調査」にもとづき、大石恵子氏（静岡県立大学大学院経営情報学専攻）が作成したものである。表15～21についても同じである。

【表16】 小売業（98年度）

| | 資 本 金 | | | | 全法人(T) |
|-----------------|---------|------------|--------------|----------------|---------|
| | 200万未満 | 200～500万未満 | 500～1,000万未満 | 1,000～5,000万未満 | |
| 法人数(A) | 10,954 | 234,063 | 72,775 | 163,571 | 488,833 |
| 付加価値額(百万円) | 171,652 | 3,903,716 | 1,875,926 | 10,369,347 | |
| 1企業当たり平均額(千円) | 15,670 | 16,678 | 25,777 | 63,394 | |
| 3千円以下(推計)(b) | 95.7% | 89.9% | 58.2% | 23.7% | 61.8% |
| A×b=(B) | 10,485 | 210,513 | 43,349 | 38,704 | |
| 控除される法人の割合(B/T) | 2.1% | 43.1% | 8.7% | 7.9% | |
| 2千万円以下(推計)(c) | 63.8% | 60.0% | 38.8% | 15.8% | 41.2% |
| A×c=(C) | 6,990 | 140,342 | 28,232 | 25,802 | |
| 控除される法人の割合(C/T) | 1.4% | 28.7% | 5.8% | 5.3% | |

【表17】 機械器具製造業（98年度）

| | 資 本 金 | | | | 全法人(T) |
|-----------------|--------|------------|--------------|----------------|---------|
| | 200万未満 | 200～500万未満 | 500～1,000万未満 | 1,000～5,000万未満 | |
| 法人数(A) | 752 | 36,047 | 13,145 | 53,049 | 109,080 |
| 付加価値額(百万円) | 19,338 | 950,291 | 615,139 | 7,886,133 | |
| 1企業当たり平均額(千円) | 25,715 | 26,363 | 46,796 | 148,658 | |
| 3千円以下(推計)(b) | 58.3% | 56.9% | 32.1% | 10.1% | 28.0% |
| A×b=(B) | 439 | 20,510 | 4,213 | 5,353 | |
| 控除される法人の割合(B/T) | 0.4% | 18.8% | 3.9% | 4.9% | |
| 2千万円以下(推計)(c) | 38.9% | 37.9% | 21.4% | 6.7% | 18.7% |
| A×c=(C) | 292 | 13,674 | 2,809 | 3,569 | |
| 控除される法人の割合(C/T) | 0.3% | 12.5% | 2.6% | 3.3% | |

筆者は中小法人の過重負担緩和を重視するために基礎控除は3,000万円に設定すべきだと考える。この水準で現状の問題点を大きく改善できるからである。これまで不況期に赤字法人割合は65%（97年64.5%）前後に達し、好況期でも50%前後であったから、非課税法人割合が40%程度であれば外形課税の目的は十分達成できる。事業税の趣旨からすると全法人が何らかの負担をすることが望ましいが、これについては均等割を設けることとし、現行法人住民税の均等割は廃止

〔表18〕 その他の運輸・通信業（98年度）

| | 資 本 金 | | | | 全法人(T) |
|-----------------|--------|------------|--------------|----------------|--------|
| | 200万未満 | 200～500万未満 | 500～1,000万未満 | 1,000～5,000万未満 | |
| 法人数(A) | 107 | 4,873 | 2,036 | 11,812 | 20,959 |
| 付加価値額(百万円) | 3,062 | 143,954 | 77,099 | 2,178,483 | |
| 1企業当たり平均額(千円) | 28,617 | 29,541 | 37,868 | 184,430 | |
| 3千円以下(推計)(b) | 52.4% | 50.8% | 39.6% | 8.1% | |
| A×b=(B) | 56 | 2,474 | 806 | 961 | |
| 控除される法人の割合(B/T) | 0.3% | 11.8% | 3.8% | 4.6% | 20.5% |
| 2千万円以下(推計)(c) | 34.9% | 33.9% | 26.4% | 5.4% | |
| A×c=(C) | 37 | 1,650 | 538 | 640 | |
| 控除される法人の割合(C/T) | 0.2% | 7.9% | 2.6% | 3.1% | 13.7% |

〔表19〕 全産業（91年度）

| | 資 本 金 | | | | 全法人(T) |
|-----------------|------------|------------|--------------|----------------|-----------|
| | 200万未満 | 200～500万未満 | 500～1,000万未満 | 1,000～5,000万未満 | |
| 法人数(A) | 554,047 | 600,041 | 435,947 | 375,018 | 2,020,455 |
| 付加価値額(百万円) | 12,732,597 | 22,097,019 | 22,135,531 | 64,091,117 | |
| 1企業当たり平均額(千円) | 22,981 | 36,826 | 50,776 | 170,901 | |
| 3千円以下(推計)(b) | 65.3% | 40.7% | 29.5% | 8.8% | |
| A×b=(B) | 361,633 | 244,410 | 128,786 | 32,915 | |
| 控除される法人の割合(B/T) | 17.9% | 12.1% | 6.4% | 1.6% | 38.0% |
| 2千万円以下(推計)(c) | 43.5% | 27.2% | 19.7% | 5.9% | |
| A×c=(C) | 241,088 | 162,940 | 85,857 | 21,944 | |
| 控除される法人の割合(C/T) | 11.9% | 8.1% | 4.2% | 1.1% | 25.3% |

〔表20〕 小売業（91年度）

| | 資 本 金 | | | | 全法人(T) |
|-----------------|-----------|------------|--------------|----------------|---------|
| | 200万未満 | 200～500万未満 | 500～1,000万未満 | 1,000～5,000万未満 | |
| 法人数(A) | 155,865 | 128,133 | 87,860 | 50,017 | 427,253 |
| 付加価値額(百万円) | 2,522,719 | 3,741,420 | 3,282,229 | 7,270,251 | |
| 1企業当たり平均額(千円) | 16,185 | 29,200 | 37,357 | 145,356 | |
| 3千円以下(推計)(b) | 92.7% | 51.4% | 40.2% | 10.3% | |
| A×b=(B) | 144,451 | 65,823 | 35,278 | 5,162 | |
| 控除される法人の割合(B/T) | 33.8% | 15.4% | 8.3% | 1.2% | 58.7% |
| 2千万円以下(推計)(c) | 61.8% | 34.2% | 26.8% | 6.9% | |
| A×c=(C) | 96,300 | 43,882 | 23,519 | 3,441 | |
| 控除される法人の割合(C/T) | 22.5% | 10.3% | 5.5% | 0.8% | 39.1% |

を検討すべきであろう（表23参照）。

また、いずれの水準についても共通にいえるのは、外形課税及び基礎控除の設定において好況期と不況期との間で非課税法人の比率が大ききは変わらないことである。全産業平均で3～4%程度、小売業2～3%、機械工業1～2%、運輸通信業で5～7%程度である。このことは、好不況期で税収の変動性がきわめて小さくなることを示している。

筆者は一定レベルの基礎控除によって、課税ベースの変更に伴う中小法人の過重負担問題は基本的に解決できると考えるが、これで外形ベースの難点がすべて解消するわけではない。外形課

【表21】 機械器具製造業（91年度）

| | 資 本 金 | | | | 全法人(T) |
|-----------------|---------|------------|--------------|----------------|--------|
| | 200万未満 | 200～500万未満 | 500～1,000万未満 | 1,000～5,000万未満 | |
| 法人数(A) | 23,417 | 28,949 | 21,020 | 19,188 | 97,355 |
| 付加価値額(百万円) | 790,860 | 1,336,703 | 1,426,366 | 5,212,151 | |
| 1企業当たり平均額(千円) | 33,773 | 46,174 | 67,858 | 271,636 | |
| 3千円以下(推計)(b) | 44.4% | 32.5% | 22.1% | 5.5% | |
| A×b=(B) | 10,400 | 9,404 | 4,646 | 1,060 | |
| 控除される法人の割合(B/T) | 10.7% | 9.7% | 4.8% | 1.1% | 26.2% |
| 2千万円以下(推計)(c) | 29.6% | 21.7% | 14.7% | 3.7% | |
| A×c=(C) | 6,934 | 6,269 | 3,098 | 706 | |
| 控除される法人の割合(C/T) | 7.1% | 6.4% | 3.2% | 0.7% | 17.5% |

【表22】 その他の運輸・通信業（91年度）

| | 資 本 金 | | | | 全法人(T) |
|-----------------|---------|------------|--------------|----------------|--------|
| | 200万未満 | 200～500万未満 | 500～1,000万未満 | 1,000～5,000万未満 | |
| 法人数(A) | 3,438 | 4,334 | 4,367 | 4,513 | 18,256 |
| 付加価値額(百万円) | 102,653 | 169,444 | 212,590 | 1,015,516 | |
| 1企業当たり平均額(千円) | 29,858 | 39,096 | 48,681 | 225,020 | |
| 3千円以下(推計)(b) | 50.2% | 38.4% | 30.8% | 6.7% | |
| A×b=(B) | 1,727 | 1,663 | 1,346 | 301 | |
| 控除される法人の割合(B/T) | 9.5% | 9.1% | 7.4% | 1.6% | 27.6% |
| 2千万円以下(推計)(c) | 33.5% | 25.6% | 20.5% | 4.4% | |
| A×c=(C) | 1,151 | 1,109 | 897 | 201 | |
| 控除される法人の割合(C/T) | 6.3% | 6.1% | 4.9% | 1.1% | 18.4% |

【表23】 資本金階級別欠損法人割合（1997年）

| 資本金階級 | 全法人数 | 利益計上法人数 | 欠損法人数 | 欠損法人割合 |
|----------------|-----------|---------|-----------|--------|
| 200万未満 | 26,983 | 6,486 | 20,497 | 76.0% |
| 200～500万未満 | 948,682 | 259,327 | 689,355 | 72.7% |
| 500～1,000万未満 | 304,403 | 96,262 | 208,141 | 68.4% |
| 1,000～5,000万未満 | 1,101,447 | 456,486 | 644,961 | 58.6% |
| 5,000万～1億未満 | 48,154 | 28,853 | 19,301 | 40.1% |
| 1億円～10億円未満 | 29,348 | 16,065 | 13,283 | 45.3% |
| 10億円以上 | 6,330 | 3,705 | 2,625 | 41.5% |
| 合 計 | 2,465,347 | 867,184 | 1,598,163 | 64.8% |

（出所：国税庁企画課編『平成9年分税務統計から見た法人企業の実態』より作成）

税批判論の意義はそれらを指摘していることにある。その1つは、課税ベースに占める人件費割合の高い産業、企業において負担増大が著しく、雇用削減のインセンティブが働くことである。具体的には中小法人、赤字法人、さらに重厚長大型産業（鉄鋼、機械など）がそれであり、ここでは基礎控除の導入だけでは不十分である。したがって、これへの対処のためには給与総額の2分の1を課税ベースから除外することが検討されてよいであろう。

もう1つは、3,000万円という水準が実際に可能かという問題である。本稿は理論的考察を主題とするとはいえ無視できない。軽減税率の採用や低い基礎控除では、外形ベースの導入は中小法人の取奪の機会に転化しかねない。そのようになれば筆者の本意では決してないが、政策論を

主張するものは、理論的首尾一貫性と現実政治との乖離という緊張関係の中に身を置かざるを得ない¹⁵⁾のである。

ま と め

1990年代の進行とともに、わが国で地方分権が政策課題となるのはグローバリゼーションの進展と国民国家の変容を社会経済的基礎とする。世界市場の拡大やいわゆる国際化は資本主義の本質であるが、それはこれまで国民国家の枠組みを前提とするものであった。しかしグローバリゼーションと呼ばれる80年代以降のそれは、国によって差異はあれその枠組みに大きな変更を加えつつあり、その結果国民国家の変容、すなわち上下両方向への融解をもたらしている。わが国を含む先進諸国の分権化と地方政府の自立化、機能拡大への強い要請はこの文脈において理解され、その新しい役割は産業政策、福祉教育政策、自治体経営、行財政効率化について総括、整理された。

地方政府が自立し、新しい任務を遂行するためには地方税を中核とする分権的財源システムが確立されねばならない。それは国と地方の税源再配分、つまり地方への基幹税源の移譲と現行地方税の改編によって可能となる。ここでは厳然として存在する経済力、財政力の格差を考慮して、都市、農村各自治体の財源システムの原理が異なることに注意を払わねばならない。

所得税基礎税率部分（5%）の府県移譲と法人事業税への外形課税導入は、都道府県税の拡充における焦眉の2大課題である。筆者のシミュレーションによると所得税移譲で9都府県が普通交付税の不交付団体化でき、ここでの居住人口は6,122万人、総人口の48.2%にあたる。他の税源移譲や地方税改編、そして財政効率化努力があれば、さらに6県の追加が可能である。そうなれば不交付団体は15都府県、居住人口7,850万人、総人口の61.9%まで拡大する。

法人事業税への外形課税導入の大きな難点は、これにともなって中小法人、赤字法人、労働集約型産業において過重負担となることである。これを克服する方策は基礎控除方式が最も望ましく、その水準は所得型付加価値（事業活動価値）ベースで3,000万円が適切である。筆者のシミュレーションではこの水準で業種間に違いがあるものの、全産業平均で好不況期に関わらず中小法人を中心に全体の40%程度（98年度103万社）が非課税となる。また労働集約型産業や雇用への影響を緩和しようとすれば、人件費（給与総額）の課税ベースへの算入は2分の1程度とすることを検討すべきである。

所得税の移譲と難点に配慮した外形課税の導入は、分権的府県財源システムの確立にとって大きな前進となるであろう。しかし市町村を含めた地方税システムの確立のためには、法人住民税、固定資産税、地方消費税のあり方、法定外税の活用をどうするかについて解答を与えなければならない。次の課題にしたいと考える。

注

- 1) 地方分権一括法の意義、評価については、次の文献、西尾勝『未完の分権改革』（1999）兼子仁『新地方自治法』（1999）がきわめて有益である。一括法は自治体行政が自己決定、自己責任を原則と

するシステムに、そして国と地方が「上下・主従関係」から対等協力の関係に向かう可能性をつくりだしたという点で基本的に評価できる。しかし一括法には自治事務について自己決定より国の省庁の判断を優越させる規定がある。佐藤竺教授など四名が呼びかけ人になってその見直しを求めた研究者の声明（筆者もこれに賛同署名した）は、その問題点として次の4点を上げている。①自治事務に対する各所管大臣の是正要求に自治体の改善義務が付されていること、②自治体議会の議員定数につき人口段階に応じた上限を設定していること、③都道府県が国と並んで市町村に対する関与機関になっていること、④一般ルールとは別に、自治大臣の是正措置要求、自治体行財政の調査など地方自治法独自の関与が定められていること。詳しくは「分権型システム確立のために地方分権一括法案の見直しを求める研究者の声明」（1999年5月）を参照。

- 2) わが国の基礎自治体である市町村はその数3,229（2000年3月現在）におよぶ。ここには巨大都市から人口2,000人以下の村を含み、著しい規模の差異や多様性がある。市町村税の改革問題については、市町村に固有の事情を考慮する必要があるので稿を改めて論ずる予定である。
- 3) グローバリゼーションの特質と国民国家の変容については、次の文献を参照した。George, Susan., *THE RUGANO REPORT — On Preserving Capitalism in the Twenty-first Century* 1999, 毛利良一監訳, 幾島幸子訳『グローバル市場経済生き残り戦略』2000. Schmidt, Helmut., *Globalisierung: Politische, ökonomische und kulturelle Herausforderungen*; Deutsche Verlags-Anstalt, 1998. 大島俊三, 城崎照彦訳『グローバリゼーションの時代』2000. Strange, Susan., *The Retreat of The State*, 1996, 桜井公人訳『国家の退場』1998. Reich, Robert. B., *The Work of Nations*, 1991. 中谷巖訳『ザ・ワーク・オブ・ネーションズ—21世紀資本主義のイメージ』1991. 田口富久治, 鈴木一人『グローバリゼーションと国民国家』1997.
- 4) グローバリズムはグローバルスタンダードの下にアメリカンスタンダード強制するものであり、日本政府がそれに無批判的に追随していることがわが国経済の困難を倍加している。このような評価はとくに金子勝教授によって精力的に展開されている。金子勝『反グローバリズム』1999, 同『日本再生論』2000, 金子, 神野直彦ほか『グローバリズムに対抗する戦略』『世界』誌2000年6, 7月号, などを参照。
- 5) 神野直彦, 金子勝編著『地方に税源を』序章, 1998, 神野直彦『システム改革の政治経済学』第5章, 1998, を参照。また社会保障に対する中央, 社会保障基金, 地方政府の分担関係, その体系的改革論は次の文献で展開されている。両教授編著『福祉政府』への提言』1999.
- 6) 先進資本主義国における経済政策のあり方, 重点がここで示したように根本的に変わるとの見解は [Reich, 1991] が展開したもので, そこから示唆を得ている。
- 7) ここでいう産業政策とは狭義のそれであり, 財政金融, 貿易面などで優遇措置を講じて特定産業を保護育成する政策をさす。インフラ整備は産業活動の基礎的条件であり, 全国的ないし広域的なその整備は, 今後とも中央政府の任務であることに変わりがない。わが国の重化学工業が臨海コンビナートに立地した際には, インフラ整備が個別の大企業や産業と一体的関係を有していた。しかし現在のインフラ整備は全体として経済活動の一般的条件という本来の役割に回帰していると見てよい。
- 8) 効率学派の代表的な文献として次のものがある。経済戦略会議『日本経済再生への戦略』第2章（地方主権の確立）, 日刊工業新聞特別取材班編『樋口レポート』所収, 1999. 吉田和男『地方分権のための地方財政改革』1998. 林宣嗣『地方分権の経済学』1995, 同『地方財政』1999. 井堀利宏「地方分権と地方税」納税協会連合会『総合税制研究』6号, 1998. 連帯学派の代表的文献には以下のものがある。神野・金子編著『地方に税源を』1998. 地方自治総合研究所編『地方分権の戦略』1996. 重森暁『地方分権』1996. 両学派及びその地方税論の特徴については拙稿「地方分権と税源移譲論」静岡県立大学経営情報学部『経営と情報』第12巻2号所収（2000年4月）, を参照。
- 9) 効率学派の地方交付税改編についての考え方は, 小渕首相（当時）の諮問機関である経済戦略会議の最終報告「日本経済再生への戦略」における次の点によく表れている。「現行の地方税財政制度については, 国からの地方交付税や補助金を通じた財政移転がモラル・ハザードを生じさせている。）

- ……地方交付税は、離島、山間僻地などの特殊な場合を除き、段階的に縮小（する）。」〔日刊工業新聞社特別取材班編，1999〕 p. 232。
- 10) 伊東弘文教授が展開した税源移譲論では、府県、市町村とも財政力指数05以上の団体が不交付団体化することを想定し、府県で4割、市町村で3割の団体、そこでの居住人口は全人口の70%になると見込んでいた。しかし税源配分が50：50程度であれば、府县市町村とも財政力指数0.5以上の団体がすべて不交付団体になるのは難しく、また、地方への税源配分を強化すると税源の偏在を激化させるという弊害の方が大きいと思われる。伊東弘文「財政分権の具体的設計の課題」、〔地方自治総合研究所編，1996〕第2章。
 - 11) 連帯学派による所得税移譲論は神野・金子両教授のほかには伊東弘文、重森暁各教授から提起されている。それらについては〔伊東弘文，1996〕〔重森暁，1996〕，その特徴と評価については〔内山昭，2000〕 pp. 7-10 を参照。
 - 12) 東京都の大銀行外形課税の評価については、拙稿「東京都銀行外形課税導入と残された課題」『住民と自治』誌，445号，2000年5月号参照。
 - 13) 支持論は神野直彦「法人事業税改革の論理」『税経通信』98年9月号，「外形標準課税の導入への評価・課題」同上誌99年8月号，林宣嗣『地方財政』1999。否定論は梅原英治「法人事業税の外形課税問題の研究（Ⅰ）」『大阪経大論集』49巻3号，1998，同（Ⅱ），同誌50巻4号，1999，米原淳七郎「地方税における法人所得税」『税』1994年7月号。事業税廃止・消費税への代替論は田近栄治，油井雄二「法人事業税の改革」『税経通信』1997年12月号，同「法人事業税の外形標準化」『税経通信』1999年3月号，田近栄治「法人事業税の外形標準化—「加算法付加価値税」はなぜ望ましくないか」97—98年度科研費研究成果報告書，1999，等を参照。
 - 14) ミシガン州の単一事業税については以下の研究による。小泉和重「アメリカにおける州付加価値税の可能性と限界—ミシガン州の単一事業税の経験—」地方財政学会編『税制改革の国際比較』1995年。野村容康「ミシガン州単一事業税の安定性と応益性」日本財政学会第55回大会報告論文，1998。
 - 15) 外形課税の賛否をめぐる論争の争点，論争のあり方については拙稿「法人事業税の外形課税批判論を考える」『住民と自治』誌，448号，2000年8月号参照。