

「東京一極集中」下の地方税収入の 地域格差と税収偏在是正（下）

町 田 俊 彦

はじめに

I 「垂直的」国土構造と「東京一極集中」

1. 「垂直的」国土構造と「分散型」国土政策
2. 「分散型」国土政策の後退
3. 大企業本社の「東京集中」と本社機能の強化

II 地方税の偏在度

1. 国税・地方税の偏在度と税収の「東京集中」
2. 道府県税の偏在度
3. 市町村税の偏在度 (以上、7月号)

III 地方税偏在是正の効果と問題点 (以下、本号)

1. 法人事業税における外形標準課税の導入
2. 法人事業税の分割基準の見直しと偏在是正
3. 「税源移譲」と個人住民税・所得割の比例税率化
4. 「偏在是正措置」としての法人事業税の一部地方譲与税化
5. 法人住民税の一部交付税原資化と疑似「税源交換」

むすび — 「再集権化」に抗して所得税の改革と

「税源移譲」を主軸とした分権改革を —

参考文献

Ⅲ 地方税偏在是正の効果と問題点

地方税務研究会編〔2014〕は、地方税偏在是正に関する過去の税制改正として、①法人事業税に関して分割基準の見直し（1989年、1990年以降影響）、②地方消費税の導入（1997年、1997年以降影響）、③外形標準課税の導入（2004年、2005年以降影響）、④法人事業税に関して分割基準の見直し（2005年、2006年以降影響）、⑤個人住民税の10%比例税率化（2007年度実施、従来5%：10%：13%）をあげている⁽²⁰⁾。

2008年度以降の地方税偏在是正の取り組みは、法人所得課税の国税化とその財源を活用した次の2次にわたる実質的な「水平調整」の導入として行われた。

- ⑥ 法人事業税（所得割と収入割）の一部を国税化、その分を地方法人特別譲与税として配分（2008年度）
- ⑦ 法人税割の税率を引き下げ、引き下げ相当分が創設された国税の地方法人税となり、地方交付税原資化（2014年度）

2000年代における地方税偏在是正について、③～⑦を対象として効果と問題点を明らかにする。

1. 法人事業税における外形標準課税の導入

(1) 外形標準課税の仕組み

外形標準課税の導入は、行政サービスを受益している赤字法人にも法人事業税の負担を求め、景気変動に連動した税収の不安定性を緩和することを主たる目的とした。中小企業の反対により、全法人について外形標準課税を導入することは断念された。資本金1億円超の法人を対象にその税負担の1/4程度が外形標準課税によるものとなるように、また外形標準課税の2/3は付加価値額による課税（付加価値割）、1/3は資本金等の額による課税（資本割）になるように設計されている（税率について表4参照）。以後、法人事業の対象法人は、①外形課税対象法人（資本金1億円超）、②所得課税対象法人（資本金1億円以下）、③収入金課税対象法人（電力業など）の3つに区分されることになった。①の外形対象法人は(i)所得割、外形標準課

(20) 地方税務研究会編〔2014〕37頁。

〈表4〉 法人事業税の税率の推移 — 資本金1億円超の外形対象法人 —

(%)

	2004年 4月1日～	2008年 10月1日～	2014年 10月1日～	2015年 4月1日～	2016年 4月1日～	2016年 4月1日～
				2015年度改正		2016年改正
所得割 (地方法人特別税分を含む)	7.2	7.2	7.2	6.0	4.8	3.6
所得割 (地方法人特別税分を除く)	7.2	2.9	4.3	3.1	1.9	0.7
付加価値割	0.48	0.48	0.48	0.72	0.96	1.2
資本割	0.2	0.2	0.2	0.3	0.4	0.5

注：1) 所得割は年800万円超の所得に適用される標準税率。3以上の都道府県に事務所数は事業所を設けて事業を行う法人の所得割に係る税率については、軽減税率の適用はない。

2) 年月日はそれ以降に開始される事業年度から各税率が適用される。

出所：地方税務研究会編 [2015] 106頁、財務省「平成28年度税制改正の大綱の概要」2015年12月より作成。

税としての(ii)付加価値割、(iii)資本割と3つの課税ベースに則して課税される。

(2) 外形標準課税の偏在是正効果に関する積極的評価

併せて課税ベースとして人口1人当たり額で地域格差が大きい法人所得のウェイトを下げ、比較的小さい付加価値等を導入することにより、法人事業税の偏在度を引き下げることが外形標準課税導入の副次的な目標となった。

外形標準課税の偏在是正効果について、法人事業税の付加価値税化を提案している林 [2001] では、所得型付加価値税で課税し、それを都道府県別の県内純生産で配分した場合のシミュレーションを行っている。1999年度ベースの法人事業税でみて、改革により東京都は2,950億円、愛知県は1,259億円、大阪府は687億円の減収となる一方で、ほとんどの道府県は増収となり、明らかに偏在是正効果が発揮される⁽²¹⁾。

この研究は外形標準課税が具体化される以前の研究であるのに対して、入江 [2006] は導入された仕組みを説明した後、2000年32部門地域産業連関表を用い、利用可能な37府県について外形標準課税導入の税負担額と価格への影響を計量分析している。結論としては、全ての産業において1人当たりの税収偏在性が小さくなっているとされている⁽²²⁾。

(21) 林 [2001] 121～123頁。

(22) 入江 [2006] 214頁。

計量分析で注目されるのは仮定の置き方である。この研究では、課税標準の全てが付加価値割に置き換えられると仮定し、所得割および資本割については課税標準として考慮しないものとするとしている⁽²³⁾。その理由として外形基準によって課税される部分の割合は、今後徐々に上げていくことが予定されていることがあげられている。外形基準の割合は引き上げられていくが、2016年度に資本金1億円以上の法人について5/8にとどまる。外形課税は全て付加価値割になるわけではなく、付加価値割と資本割のウエイトは2対1で変わっていない。課税標準が全て付加価値になるには、資本金1億円以下の中小企業への外形課税の適用が課題となるが展望はない。計量分析については門外漢であるが、長期的にみても現実化する可能性が低い仮定をどうして設定するのであろうか。分析は現実に則した仮定を置いて行うべきであり、計量モデルに適合的な仮定を設定したのなら、分析の有益性は乏しいといわざるをえない。

外形標準課税の導入後、現実の税収を踏まえた法人事業税の偏在度の変化に関する研究は行われないうまま、偏在是正効果があるという理解が一般的であった。総務省財政局「道府県税の課税状況に関する調」により、法人事業税の3つのタイプの法人別、外形対象法人の3つの課税ベース別の収入内訳が全国計については把握できるが、都道府県別データは公表されていないからである。

関口 [2013] は未公表の都道府県別データを活用してジニ係数を計測し、外形標準課税導入後の法人事業税の偏在度を分析した貴重な研究である(表5参照)。2007年に外形対象法人のジニ係数は0.294と高く、付加価値割のジニ係数は0.251と低い。にもかかわらず、地域間の税収の偏在度が比較的低い付加価値割部分の税収は、2007年に法人事業税収入の9.6%を占めるにすぎず、税収偏在度の高い所得割部分の税収は、法人事業税収入の48.7%と大半を占めている。地方税収偏在度の高い所得割等の一部を分離して財政調整を行っているのが、2008年10月以降の地方法人特別税及び譲与税である。以上の分析を踏まえて、付加価値割の導入に加えて、所得割の一部を地方法人特別税及び譲与税として除いたことで、法人事業税の税収偏在度(地方法人特別税及び譲与税を除く)は安定したと結論づけている。それに地方法人特別税及び譲与税による財政調整の金額を加えることで、法人事業税の税収偏在度が一層低められていることも確認できるとしている⁽²⁴⁾。

(23) 入江 [2006] 211頁。

(24) 以上の分析は、関口 [2013] 59～61頁による。

<表5> 法人事業税の税込内訳と都道府県間の税込偏在値

		法人事業税収入（億円）				ジニ係数（人口1人当たり税込）			
		2005	2007	2009	2011	2005	2007	2009	2011
外形課税対象法人	所得割	18,276	27,283 (48.7)	10,088	6,420 (28.7)	0.311	0.294	0.236	0.242
	資本割	3,127	2,387 (4.3)	1,869	2,330 (10.4)	0.314	0.260	0.248	0.255
	付加価値割	5,857	5,398 (9.6)	3,213	4,353 (19.4)	0.279	0.251	0.208	0.218
所得課税対象法人	所得割	16,472	17,669 (31.5)	9,019	7,309 (32.6)	0.168	0.186	0.164	0.159
法人事業税（総計）		46,963	56,077(100.0)	27,010	22,043(100.0)	0.182	0.187	0.135	0.149

注：1）（ ）内は法人事業税の構成比（％）

2）外形課税対象法人は資本金1億円超の普通法人、所得課税対象法人は資本金1億円未満の普通法人。

3）税込には超過課税分を含み、地方法人特別税（2008年導入）の分を除いてある。

出所：関口 [2013] 60頁。

（3）外形標準課税の偏在是正効果を弱める「資本割」

関口 [2013] では、外形標準課税のうち資本割については触れず、注で資本割はジニ係数が相対的に大きいことから、税込の地域間偏在性も大きい、金額は比較的少ないとしている。しかし外形標準課税導入の偏在是正効果をみる上で、資本割は無視できない。資本割は所得割の1/2の規模であり、ジニ係数は2005年度に所得割とほぼ同率、2009年度と2011年度には所得割を上回っている。

表6は2013年度における東京都の法人事業税（認定額）の対全国格差指数を示したものである。資本割の格差指数は301で外形対象法人の所得割（289）を上回っている。付加価値割の格差指数は250で比較的低いものの、外形標準課税の1/3を占める資本割の偏在度の高さが影響して、外形標準課税全体では格差指数は267となって、所得割を含めた外形対象法人の格差指数279と差はあまりなくなっている。

所得割を地方法人特別税（及び譲与税）として除いたことで、偏在度が低い付加価値割の法人事業税全体に占める割合は17.1%まで高まっているが、偏在度が高い資本割の割合も8.5%へ高まっている。結局、偏在度が高い資本割に1/3と高いウエイトをもたせたために、外形標準課税導入の偏在是正効果は著しく弱められた。外形標準課税と所得割の偏在度はあまり差がないので、一部地方譲与税化による法人事業税の税込偏在度（地方法人特別税及び譲与税を除く）の引き下げ効果は大きいとはいえない。

<表6> 全国計と東京都の法人事業税（認定額）の比較 — 2013年度 —

		全国計	東京都
認定額 (億円)	所得課税法人対象（所得割分）	8,825	2,137
	外形課税対象法人	15,307	4,390
	所得割分	8,577	2,545
	外形標準課税	6,729	1,845
	付加価値割分	4,499	1,156
	資本割分	2,230	689
	収入金課税分	2,168	293
	合計	26,300	6,820
構成比 (%)	所得課税対象法人（所得割分）	33.6	31.3
	外形課税対象法人	58.2	64.4
	所得割分	32.6	37.3
	外形標準課税	25.6	27.1
	付加価値割分	17.1	17
	資本割分	8.5	10.1
	収入金課税分	8.3	4.3
	合計	100	100
人口1人当たり 認定額 (円)	所得課税対象法人（所得割分）	6,871	16,184
	外形課税対象法人	11,918	33,252
	所得割分	6,678	19,277
	外形標準課税	5,239	13,975
	付加価値割分	3,503	8,754
	資本割分	1,736	5,221
	収入金課税分	1,688	2,220
	合計	20,476	51,656
人口1人当たり 認定額・対全国 格差指数	所得課税対象法人（所得割分）	100	236
	外形課税対象法人	100	279
	所得割分	100	289
	外形標準課税	100	267
	付加価値割分	100	250
	資本割分	100	301
	収入金課税分	100	132
	合計	100	252

注：1）超過課税分を含み、地方法人特別税の分を除く。

2）人口は2014年1月1日現在の住民基本台帳登録人口。

出所：総務省自治財政局「道府県税の課税状況に関する調」2013年度版、東京都

「東京都税務統計年報」2013年度版、「住民基本台帳要覧」2014年版より作成。

(4) 外形標準課税の拡大

2014年度には法人住民税の一部交付税原資化が行われるとともに、「暫定措置」としての法人事業税の一部地方譲与税化の1/3が圧縮され、外形対象法人の所得割等の税率が引き上げられた。

2015年度政府税制改正大綱では、2015年度以降数年以内に法人実効税率を30%未満に引き下げることが明記された⁽²⁵⁾。法人課税の引き下げは、アベノミクスの「3本の矢」の第3の矢としての成長戦略を規制緩和とともに担う。これに伴い法人実効税率を構成する法人事業税所得割の税率を引き下げ一方、外形対象法人の付加価値割と資本割の税率を引き上げる「法人事業税収中立型」で実施されることになった（前掲表4参照）。この改正で外形対象法人における外形標準課税のウエイトは、2015年度に3/8、2016年度に4/8まで高まる。

2015年秋に安倍政権は法人実効税率の引き下げを前倒しし、2016年度に30%未満とする方針を打ち出した。これを受けて2016年度税制改正では実効税率を29.97%、2018年度までに29.74%まで引き下げることになり、法人事業税所得割の税率がさらに引き下げられた。今回の改正も「法人事業税収中立型」であり、付加価値割と資本割の税率が引き上げられ、外形標準課税のウエイトは5/8まで高まることになった。外形標準課税のウエイトの引き上げにより応益性が強まり、安定性は高まるが、付加価値割2/3、資本割1/3という比率は変わらないので、偏在是正効果は大きくはない。

前掲の表5によると、法人事業税のジニ係数は2007年度の0.187から2009年度の0.135へ低下している。留意すべき点は、所得割のジニ係数も0.294から0.236へ、付加価値割のジニ係数も0.251から0.208へ低下していることである。リーマン・ショック後の世界同時不況が、所得割と付加価値割の偏在度の引き下げを通じて、法人事業税全体の偏在度を引き下げたのであり、地方税制改正の影響は大きくはない。

(25) 以下、法人事業税における外形標準課税のウエイト引き上げの経緯については、飛田[2016]16～17頁による。

2. 法人事業税の分割基準の見直しと偏在是正

法人事業税は事業所が複数の都道府県に立地する分割法人の場合、各事業所が当該企業内の一部の業務を分担するとき、あるいは共通経費の取り扱い等困難な問題が生じて、事業所ごとの所得計算はきわめて困難である。結局、本店または本社において一体で経理している損益について総体として把握し、これを何らかの基準で立地する都道府県に分割しなければならない。この分割の基準としては、受益と負担をできるだけ一致させるために、都道府県の行政活動からの受益の尺度である事業規模をできるだけ適正に表現する指標を選ぶ必要がある。

(1) シャウプ勧告と附加価値税の分割基準

法人事業税の分割基準は偏在度に大きな影響を及ぼすにもかかわらず、研究の対象となることは少なかった。関口 [2015] によると、シャウプ勧告の附加価値税で分割する課税ベースは附加価値であり、附加価値が生み出す生産要素の立地に着目して、給与、資産の2要素から成る分割基準を提示し原産地に税収が帰属するようにした。論文ではアメリカにおける企業課税の主たる地位を占める州法人所得税の分割基準をめぐる議論を検証している⁽²⁶⁾。シャウプ勧告の府県税としての附加価値税案は、ヨーロッパ型附加価値税とは異なる応益原則を意識した企業課税としてのアメリカ型附加価値税を源流としている。実施されることなく廃止されたが、後に法人事業税の外形標準課税（付加価値割）として制度化されたとみる。

(2) 1954年度改正と分割基準の大枠の設定

吉村 [2015] は、1954年度改正で現行の分割基準が決定されたとして、そこに至る経緯をシャウプ勧告に基づく附加価値税の創設（1950年成立、1952年1月1日実施予定）に遡って明らかにしている⁽²⁷⁾。シャウプ勧告（1949年8月）に基づき創設された附加価値税では、分割基準として「従業者の給与額」が採用され、製造業、電気供給業、ガス供給業等では「従業者の給与額」と「固定資産の価額」を1対1で併用することとされた。ただし、この分割基準は未施行のまま、1951年に改正されている。

(26) 関口 [2015] 2～12頁。

(27) 吉村 [2015] 13～16頁。

第2次シャープ勧告（1950年9月）に基づき1951年に改正された地方税法では、未施行の附加価値税の分割基準について見直しが行われた。分割基準としては、「従業者の給与額」に代えて、事務所または事業所の活動量をよりよく表す「従業者数」が採られた。電気供給業、ガス供給業、運輸業のうち地方鉄道事業・軌道事業、倉庫業では、「従業者数」と「固定資産の価額」を併用することとされた。製造業については、改正前に基準の1つであった「固定資産の価額」を用いずに「従業者数」のみで分割することとされた。「固定資産の価額」を採用する業種については、固定資産が膨大であるために従業者のみでは必ずしも企業の活動量を十分に表しえないもの限定して、補完的な指標で測ることとしたとされている。

1954年度税制改正では、附加価値税を実施することなく廃止するとともに、事業税を恒久的な制度として存置する等の改正が行われた。分割基準に関しては、一部の業種については一層適正に事業の活動量を表現すると認められる指標を用いることとし、次の改正が行われた。

- ① 電気供給業、ガス供給業及び倉庫業については、「固定資産の価額」のみで分割する。
- ② 地方鉄道事業及び軌道事業については、「軌道の延長キロメートル」を用いる。
- ③ 銀行業及び保険業については、「従業者数」と「事務所等の数」を1対1の割合で併用する。銀行業及び保険業の業務の特徴を踏まえ、事務所などの「均等割」の考え方を取り入れたものと説明されている。

後に2005年度改正では、③の方式を非製造業全般に拡大するが、1954年度改正では従業者数や固定資産額では事業の活動量が適正に表現できない業種への例外的措置として採用された点を確認しておこう。

この1954年度改正により、現行の分割基準の大枠が定まった（表7参照）。

1960～1980年代に電気供給業を除いては、3次にわたり分割基準の見直しが行われた⁽²⁸⁾。従業員数1本という分割基準を維持しつつ、分割法人の立地都道府県における事業の活動量の分担を適正に表現できる指標の選択が主たる狙いであった。併せて法人事業税の偏在是正という狙いも現れてきた。

(28) 3次にわたる分割基準見直しの経緯については、吉村 [2015] 16～19頁による。

<表7> 法人事業税の分割基準の改正の経緯

	1951年度	1954年度	1962年度	1967年度	1970年度	1972年度	1982年度	1989年度	2005年度
非製造業 銀行業 保険業 証券業	各月の延べ 従業者の数	1/2を事 務所等 の数、他 の1/2を 従業者 の数	資本金1億 円以上の 本社管理 部門の従 業者につ いては1/2 に割落と し	期末現在の 従業者の数	資本金1億 円以上の本 社管理部門 の従業者 については 1/2に割 落とし			証券業を 追加	1/2を事 務所等 の数、他 の1/2を 従業者 の数 本社管理 部門の従 業者の1/2 措置は廃 止
製造業								資本金1億 円以上の法 人の工場 の従業者 については 1.5倍	本社管理 部門の従 業者の1/2 措置は廃 止
鉄道業 軌道業		軌道の延長 キロメー トル数							
ガス供給業 倉庫業									
電気供給業	1/2を固 定資産の 価額、他 の1/2を 従業者 の数	固定資産 の価額				1/2を発 電所の固 定資産の 価額、他 の1/2を 固定資産 の価額	3/4を発 電所の固 定資産の 価額、他 の1/4を 固定資産 の価額		

注：吉村 [2015] 10頁・資料3。

(3) 従業者数基準の補正による本社所在地への配分の引き下げ

従業者数1本の分割基準の不適合が明らかになったのは製造業である。高度成長期に雇用効果が小さい石油化学コンビナートなど装置産業の地方立地と工場のオートメーション化が進み、人員よりは固定資産の比重が高まりつつあった。各道府県との応益関係を（何らの調整を行わない）従業員の数のみによって表現することは適切ではないという問題意識が生まれた。そこで1962年度改正に際して次の3つの基準が検討された。

- ① 固定資産の価額……企業は総額として把握することは容易であっても、関係道府県所在地別に区分するには特別の経理事務を必要とするため困難であるとして採用されなかった。
- ② 企業経理における経費……経費の概念が必ずしも明確でないことに加えて、一般管理費および販売経費を関係道府県別に分別することはほとんど不可能であることがわかり、採用されなかった。
- ③ 売上金額……各支店、工場別に売上金額が算定できるかどうかについて検討されたが、最終製品出荷場の所在する道府県の数値が過大になるとして採用されなかった。

そこで従来通り従業者数を用いながら、減価償却の要素を含めた場合と同様の結果が得られるよう、従業者数の計算方法に補正を加えることとし、資本金1億円以上の製造企業に限定して、本社管理部門の従業者数を1/2に割り落とすこととした⁽²⁹⁾。

1970年度改正では、企業の管理中枢機能の本社集中は製造業のみにとどまらず、すべての業種におよびつつあるとして、資本金1億円以上の非製造業企業についても、本社管理部門の従業者数を1/2に割り落とすこととした。注目されるのは、例えばサービス業については、事業の性質上、事務所等の存在に事業活動のかなりのウエイトを置くことが適当であり、「事務所等の数」を分割基準に採用すべきであるという考え方が政策当局から出てきたことである。ただし「事務所等の数」を分割基準に採用することは煩雑であるので、製造業と同様に本社従業者数に調整を加えることとしたと説明されている。

1972年度と1982年度には、原子力発電所の立地促進を狙いとして電気供給業の分割基準の見直しが行われたが、それを除く産業について3度目の分割基準見直しが行われたのは1989年度のことである⁽³⁰⁾。1980年代には工場の地方分散が活発化したが、ME（マイクロ・エレクトロニクス）革命により製造現場で自動化が進んだため、雇用効果は弱まった。1987年7月～1988年12月に開催された分割基準のあり方等に関する研究会の実態調査によると、1970～1988年までに工場の従業者数は20%近く減少しており、その製造企業従業者に占める割合は10ポイント以上低下した。

これは製造業において、工場が所在する都道府県では分割される課税標準が相対的に低下していることを意味しており、この状態を是正することが検討された。従業者数以外に想定しうる分割基準の指標として付加価値額、製造品出荷額、経費、固定資産の価額、減価償却費、給与額を含む9案が検討された。「税務実務上からできるだ

(29) 企業の本社とそれ以外の部署の比率が、従業者では10対90、減価償却費では2対98である。分割基準で従業者数と減価償却費を1/2ずつとした場合の比率は、6対94となる点に着目して、本社従業者のウエイトをそれ以外の部署の従業者の1/2とした。吉村 [2015] 16頁。

(30) 1954年度以降、電力供給業の分割基準は固定資産の価額となっていたが、1972年度改正で1/2を発電所の固定資産の価額、他の1/2を固定資産の価額とした。1982年度改正では、発電所の固定資産の価額の比率を3/4に高め、他の1/4を固定資産の価額とした。原子力発電所が立地すると、原発所在市町村（及び周辺市町村）には着工から運転開始まで電源促進税を財源とする電源開発交付金が配分され、運転開始後は原発所在市町村に膨大な固定資産税が入る（加速度償却により運転開始後5年後には半減）。これに対して原発立地の旗振り役となる道県に対する財政措置はほとんどなかった。2度にわたる分割基準の改正により、原発の固定資産評価額が巨大なため、福井県、福島県、新潟県などの原発集中立地県には、電力会社から膨大な法人事業税が入ることになった。

「単純・明確であること」の尺度から事務所などの数、事務所等の敷地面積、事務所等の床面積の3案が相対的に優れているとして、上記の6案は退けられた。「事業活動を的確に表すものであること」の尺度から、「事業所の数」は個々の事業所等の規模の大小が反映されないという難点があるとして退けられている点は2005年度改正との関わりで看過できない。「事業所等の床面積」については、装置産業などの業種については必ずしも事業活動の大きさを表しているとはいえないという点で難点があるとして退けられた。2005年度改正の対象となる非製造業では、「事業所等の床面積」は有力な指標となりうる。

結果として「事業所等の敷地面積」が分割基準の指標として選択された。ただし従業者数と「事務所等の敷地面積」の2つの指標を用いると事務処理が煩雑になるため、双方の指標を従業者数に統合して一本化することとした。実態調査で得られた本店・支店・営業所・研究所・工場に係る敷地面積と従業者数の比率に基づいて、本社管理部門の従業者数の1/2割落しを維持しつつ、敷地面積と従業者数が1対1の割合で反映されるように試算し、工場の従業者数を1.5倍割り増すこととした。分割基準の改正により、東京都の減収は当時300億円と見込まれた。

同年度には、銀行業と保険業に適用されてきた1/2従業者数、1/2事務所数という分割基準を銀行業と業態が類似している証券業にも拡大することとした。

(4) 「事業所等の数」基準の導入による「偏在是正措置」への変質

前述した通り、2000年代に経済活動のグローバル化、ICTの発達により本社機能が強化された。法人の事業活動がマンパワーに依存していたのが、効率化のため人員を削除し、店舗戦略、ネットワーク戦略として事務所のもつ重要性が相対的に高まってきたともいえる状況が生じたとして、分割基準の見直しを進めることとした⁽³¹⁾。2003年9月に都道府県の実務担当者等で構成する研究会が発足、企業に対する実態調査を実施するなどの検討が行われ、2005年3月に報告書を取りまとめている。

2005年改正（2006年以降影響）の中心は1/2事業所数、1/2従業者数の分割基準を非製造業全体に拡大することであったが、検討過程では1989年度改正までの地方行政からの受益を測定する事業活動の指標を何に求めるかという視点は弱まっている。1954年度改正では銀行業・保険業に例外的に「均等割」としての性格をもつ「事務所

(31) 2005年度における分割基準改正の経緯については、吉村〔2015〕21～22頁による。改正の評価に係る部分は筆者の見解である。

等の数」を導入したが、この分割基準を非製造業全体に拡大することを前提としたのかと疑われるほど、検討会の議論は無理な展開になっている。

サービス経済化に伴いサービス産業は全体の規模を拡大するとともに、その提供するサービスの内容が高度化していて適切な分割基準を求める必要性が高まっているとし、その共通する性格を製造業と比較している。生産及び消費が事務所等で同時に行われることから事務所等は重要な意義があるとした上で、規模の利益を追求する側面の強い製造業とは異なり、それぞれの事務所が生産・消費の面で「その規模に関係なく受益を受けている部分大きい」のではないかと指摘している。地方行政から受ける受益がその規模に関係ないとしたら、受益を測定する経済活動の指標を見出すことは不可能で、「均等割」としての性格をもつ「事務所の数」を用いるしかない。

サービス産業の分割基準に事務所等の展開状況を加える方式として、①事務所等の敷地面積、②事務所等の床面積、③事務所等の固定資産の価額についても検討されたが、企業アンケートでは算出が困難、分割が困難あるいは事務が煩雑とするものが大多数を占めたという理由で退けられている。矛盾しているのは、サービス産業では規模と関係なく受益を受けているとしながら、「事務所等の数」では事業所等ごとの規模の大小が反映されないことから、従業者数と「事務所等の数」を銀行業・証券業・保険業にすでに適用している1対1の比率で採用することが適当という結論を出していることである。

従業者数1本の分割基準が企業活動の変化により不適切になっていることはすでに製造業の分割基準の見直しの時点で顕在化しており、サービス産業について新たな指標を加えることは必要である。サービス産業といえども地方行政からの受益の大きさは、経済活動の規模に対応していると考えべきであり、「均等割」としての性格をもつ「事業所等の数」を指標として用いるのは適切ではない。上の①～③の指標は、固定資産税あるいは事業税の課税では市町村ごとに算出されており、都道府県別の分割や算出が困難というのは「事務所等の数」（9割の企業が採用しても不都合ないと回答）との比較で導き出されたとしか考えられず、採用を退ける理由にはならない。

法人の組織形態が事業部制の導入など多様化してきており、本社管理機能も各地に分散するなど、本社管理部門の従業者数の圧縮措置が担うべき役割にも変化が生じてきたとの考え方から、趣旨に共通するところがある「事務所等の数」基準を導入するのにあわせて、本社管理部門従業者の1/2割落しは製造業を含めて廃止することとした。

「均等割」という性格をもつ「事業所等の数」基準を用いると、従業者数1本の分割基準あるいは従業者数と①～③のいずれかと併用した場合と比較して、大企業のヒエラルヒーにおける末端の支店・営業所等が多く立地する地域の道府県の法人事業税が増え、本社の東京集中と本社機能の強化の下にある東京都の減収額は大きくなる。法人事業税の分割基準の見直しによる東京都の減収額を国は600億円としたが、東京都は平年度1,100億円（2004年度の法人事業税1兆668億円に対して約10%）にのぼると試算した⁽³²⁾。東京都の試算では、「三位一体の改革」の都への影響（平年度）を税源移譲額3,050億円、国庫補助負担削減額1,950億円、ネットで1,100億円となっている。法人事業税の分割基準の見直しは、「三位一体の改革」による都へのネットの税源移譲額を先取りして吸収する狙いがあったことが分かる。

本稿（上）の図4でみた通り、東京都の人口1人当たり道府県税の対全国格差指数をみると、リーマン・ショックまで法人住民税は上昇を続けたのに対して、法人事業税は2005年度に上昇にブレーキがかかっており、分割基準の見直しは大きな偏在是正効果を発揮している。

関口 [2013] は、法人事業税や法人住民税の分割基準や消費税の清算基準を、議論がなされている地方政府間の水平的調整の1つに分類する論者もいるとする⁽³³⁾。分割基準や清算基準は、それぞれの租税が有する理論的な考え方に整合性を保たせるための配分方法であり、清算基準や分割基準の理念・原則（仕向地原則や原産地原則）を超えた恣意的な変更は好ましくない。もし財政調整が必要であれば、租税の理論とは別の形で財政調整制度を利用・改善していくことが望ましいとしている。地方法人課税のあり方に関する検討会の報告書（2013年11月）においても、分割基準と清算基準を財政調整を目的として変更することは適当ではないとしている。

しかし2005年度改正における都道府県行政からの受益の大きさを反映しない「均等割」としての「事務所等の数」の採用は、分割基準の理念・原則を超えた恣意的変更であり、財政調整を目的としていたとしか考えられない。具体的には、「三位一体の改革」で予測される東京都の「税源移譲」による増収額の前取りが狙いになっていた。2005年度改正により、法人事業税の分割基準の見直しは、企業活動の変化に対応した「受益の尺度」の変更から、税収の「偏在是正措置」に変質したとみられる。

(32) 国の試算は地方税務研究会編 [2008] 37頁。都の試算は「平成18年度東京都予算（原案）の概要」（2006年1月）による。

(33) 関口 [2013] 61頁。

3. 「税源移譲」と個人住民税・所得割の比例税率化

(1) 2004年度以降における個人所得水準の地域格差の拡大

「三位一体の改革」による所得税から個人住民税への「税源移譲」は2007年度に実施されたが、当時はバブル崩壊以降の「失われた20年」と呼ばれる日本経済の長期停滞の下で、比較的息の長い輸出主導型景気上昇の局面にあった。市町村民税・所得割の課税対象所得を個人所得とみてその都道府県別1人当たり所得額の変動係数をみると、納税義務者1人当たりでは2004年度に横ばいから上昇に転じ、2009年度まで上昇を続けた(図7参照)。人口1人当たりでは2000年代に入ると上昇傾向を示し、2006年度に大幅に上昇した後、2009年度までこの水準で推移した。

ジニ係数を用いて1995～2004年度の納税義務者1人当たり課税対象所得の地域格差を検証した宮崎[2007]は、2002年の0.0700まで低下していたが、2003年から上昇に転じたとしている⁽³⁴⁾。2003年(0.0718)から2004年(0.0795)にかけての上昇は大幅であり、所得水準が全国の区市町村で上位20の地方自治体は課税対象所得対全国シェアを高めている。全国1位の東京都港区は0.09%から0.13%へ、2位の千代田区は0.08%から0.11%へ、3位の渋谷区は0.07%から0.10%へ対全国シェアを高めた。

(2) 個人住民税所得割の比例税率化による偏在是正

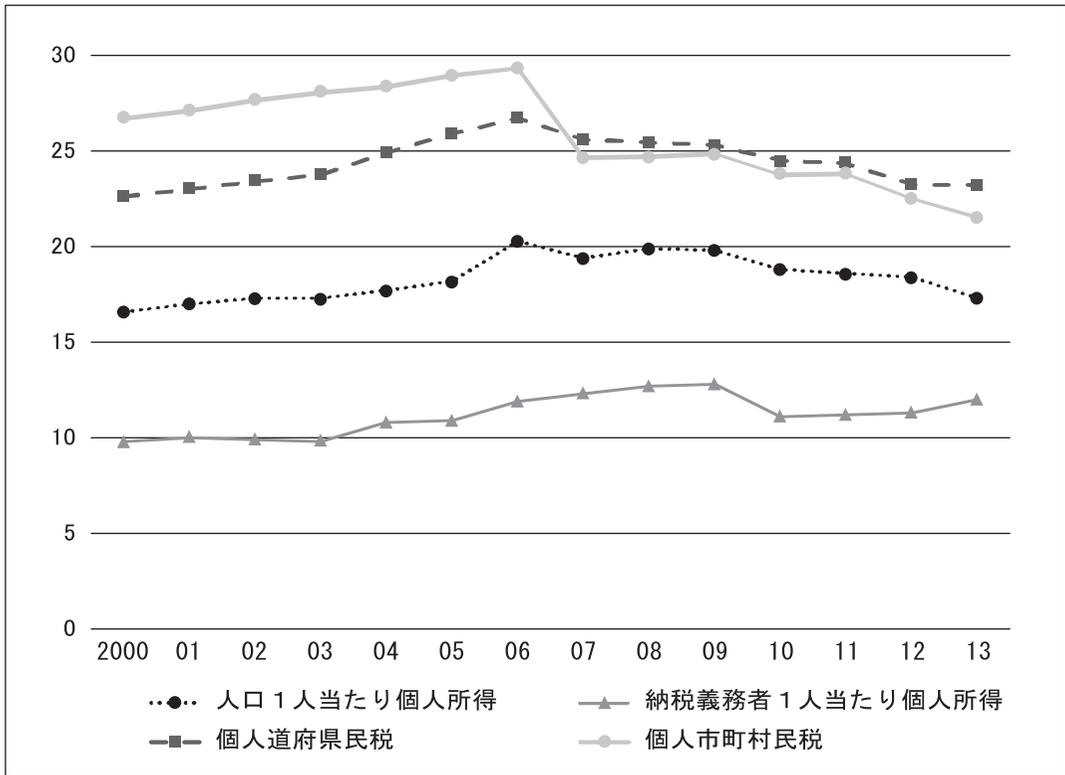
個人所得格差の拡大に対応して、人口1人当たり個人住民税の変動係数は上昇したが2007年度に低下に転じており、「税源移譲」は偏在是正効果を発揮した。個人住民税(所得割)の偏在度を引き下げたのは、5%(課税所得200万円未満)・10%(200万円超700万円未満)・13%(700万円超)の3段階の税率の10%比例税率化である。

「税源移譲」により税率が引き上げられるのは課税所得200万円未満の部分であるから、比較的所得が低い階層が多い財政力が低い地方自治体は増収効果が大きい。2007年度の改正は、所得税から所得割への「税源移譲」だけではなく、700万超所得に適用されていた13%の税率のうち3%分の所得割から所得税への税率移譲を伴っていた。高額所得者の多い東京では、国税への税率移譲による減収効果が大きく、現行のシェアでの移譲と比較して東京都・区市町村の減収は1,800億円になると試算された⁽³⁵⁾。

(34) 宮崎[2007] 25～26頁。

(35) 地方税務研究会編[2008] 37頁。

<図7> 都道府県別1人当たり個人所得と個人住民税の変動係数



注：1）個人所得は課税対象年度における市町村民税所得割の課税対象となった所得金額（退職所得に係る分離課税分を除く）。

2）人口は年度末現在の住民基本台帳人口、2013年度は1月1日現在の住民基本台帳人口。

3）納税義務者数は、市町村民税所得割の納税義務者数（退職所得に係る分離課税分を除く）

出所：自治省・総務省「地方税に関する参考計数資料」1990～2013年度版、（公財）国土地理協会「住民基本台帳人口要覧」2015年版、市町村税務研究会（監修）『個人所得指標』各年度版より作成。

市町村税の場合、国税への税率移譲だけではなく、道府県税への振替によっても減収の影響を受けた。前述した通り、道府県民税所得割の税率は2%（課税所得700万円未満）・3%（700万円超）の2段階から4%に引き上げられた。一方、市町村民税所得割の税率は3%（課税所得200万円未満）・8%（200万円超700万円未満）・10%（700万円超）の3段階から6%に変更された。課税所得700万円超の部分が4%分引き下げられたうち、3%分は国税へ移譲され、1%分は道府県税へ振り替えられ

た。課税所得200万円超700万円未満の部分は2%引き下げられ、道府県税へ振り替えられた。

ネットで3兆円の「税源移譲」の配分は、国庫補助負担金削減が都道府県中心であったことを理由として、都道府県と市町村で約7対3であった。「税源移譲」前の個人住民税（所得割）の配分が、都道府県と市町村で約3対7になっていたのと比較すると、逆転した配分であった。その結果、税率移譲・税率振替の減収効果を市町村が受けることになったのである。

(3) 個人住民税の比例税率化への積極的評価

「三位一体の改革」による「税源移譲」と個人住民税所得割の比例税率化については、ほとんどの識者が地方税の偏在是正に寄与するものとして積極的に評価している。これは最近の地方税をめぐる議論が、偏在是正、地方税原則の「普遍性」にあまりに偏って行われていることによる。比例税率化には所得割の累進性を弱めるというマイナス効果もある。所得再分配は国の責務であり、所得分布が異なる各地方自治体の中で所得再分配を行うことは意味がないという認識が一般的である。

この認識は正しいが、「負担分任」の原則に力点を置くのでなければ、一般的に「応益性」の原則からは比例的負担が導き出される。比例所得税を新たな税源配分論と地方税体系論の中に位置づけたのが神野 [1998]、金子 [1998] である⁽³⁶⁾。伝統的税源配分論を地方自治体が境界を管理しないオープン・システムの政府であることを前提にした税源移動性基準と政府機能基準に区分する。

国税・地方税とも応益課税原則を採る税源移動性基準は、移動性の低い税源に課税する不動産税が地方税に配分される。応能原則が支配的になると政府機能基準により、現代財政の3機能のうち所得再分配や経済安定化に適した所得弾性値の高い累進的所得税や法人税を国税に配分し、資源配分機能を担う地方財政に対しては間接税や財産税を配分する。移動性基準、政府機能基準とも不動産税が地方税に適した税と考えられてきたが、その背景には地方政府が供給するサービスが、警察・消防・公共事業などの資産保護や資産価値を高める地方公共財の供給に中心が置かれていたことがある。

1980年代を契機に経済システムのグローバル化・ボーダレス化により、所得税や法人税による強者への課税が困難になり、貨幣給付による再分配が困難になってきたと

(36) 神野 [1998] 220～229頁、金子 [1998] 172～191頁。

とらえる。縮小してきたコミュニティの共同作業や相互扶助のオルタナティブとしての機能を果たしてきた中央政府が機能不全に陥り、地方政府が教育・医療・福祉などという準私的財ともいうべき対人社会サービスの供給（現物給付）を通じて肩代わりせざるをえない。そのため不動産税では税収確保もおぼつかないばかりか、課税の根拠も失ってしまう。地方政府の役割の中心が、コミュニティの共同作業や相互扶助に代わるサービスの供給になっていくとすれば、地方税の基幹税も「協力原理」に基づく比例的所得税にする必要があるとする。というのも、地域住民が一定期間、無償労働を共同作業のために提供する代わりに租税負担をするのであれば、その住民が一定期間で稼働できる所得で負担すればよいからである⁽³⁷⁾。

ただし比例所得税では、地方自治体の住民が要素市場によって分配された受取所得でしか負担しないので不十分である。他の地域社会に居住するけれど、その地域社会に事業活動や働きに来る人々も、地域社会の公共サービスを利用する以上は、こうした共同作業や相互扶助に参加したはずである。そこで要素市場で分配された賃金、地代、利子、利潤にも支払地で比例的に負担することが必要になる。これは地方税として所得型付加価値税を導入することを意味し、日本でいえば事業税を所得型付加価値税に改めることによる「事業税の外形標準化」となる。地域社会には、観光地や別荘地に典型的にみられるように、消費活動を行いに来る人々も集う。こうした他の地域社会の住民で消費活動を行いにくる人々も公共サービスを利用するので、消費に比例した負担を求めればよいことになる。それには消費型付加価値税を地方税として課税すればよいことになる。日本についていえば地方消費税のウエイトを拡大していけばよい。

このように地方政府の新たな役割に対応した地方税原理（協力原理）に基づき、所得の生産・分配・支出の局面に対応した地方税体系を組み立て、分配局面に着目した比例所得税を基幹税として位置づけている。移動性基準や政府機能基準を超えた新たな基準に基づく画期的な地方税体系論を打ち立てており、現実の地方税制もこの体系に向かって変化しているといえよう。

(37) 新しい課税原理をワークフェア原理として所得比例税を根拠づけたのが、金子 [1998] 182～186頁である。池上 [2004] は、公的扶助受給者に労働義務を課す従来型のワークフェアを批判し、「積極的労働市場政策」を展開するスウェーデン型など技術革新が進む下で教育・訓練による労働能力の増強を含めたワークフェア概念の拡張がみられるという。新しいワークフェア概念として、地方政府が分権的に対人社会サービスの現物給付による所得再分配を行う「分権的福祉政府」を提示、比例所得税を根拠づけている（73～79頁、116頁）。

所得循環というフローに着目したこの地方税体系論では、ストックへの課税である個別財産税としての固定資産税は位置づけられない。神野 [2015] では、固定資産税は、移動性基準と政府機能基準のいずれにおいても、地方税に相応しい税と位置づけられてきた独立税である。したがって、固定資産税を市町村の独立税としてリファインしながら堅持してゆくことが、地方税改革の1つのアジェンダであるとしている⁽³⁸⁾。「不動産税では税収確保もおぼつかないばかりか、課税の根拠も失ってしまう」という前述した考え方との整合性が問題となるが、地方税体系における居住地課税は所得税を基幹税としつつも、固定資産税も重要な位置を占めることになる。地方消費税は消費地課税として位置づけられるが、課税主体の都道府県を単位としてみると、消費の大半は域内の住民によって行われ、域外からの買い物客や観光客の流入に伴う消費はマージナルである。負担の面からみれば、居住地課税に近い。

(4) 「応益性」の低下

ある地方自治体に居住する住民は、基幹税として地方所得税、地方消費税および固定資産税を負担する。複税制度を採る日本では、地方所得税だけをとりあげてワークフェア原理により比例所得税を根拠づけるのには無理がある。居住地課税ないしは居住地課税の性格が色濃い税を全体として取り上げて比例的負担を求めるべきであろう。

居住地課税全体を取り上げて所得階層別負担率（1995年）を示した表8によると、固定資産税（家屋分）と地方消費税の負担構造は逆進的である。所得課税に依存した地方税体系を採る他の主要国と比較して、日本の個人住民税所得割の課税最低限の水準（当初所得比）は高い。高い課税最低限と3段階税率により、所得割の負担構造は累進的であった。2007年度の「税源移譲」前の居住地課税では家計費調査の第I分位を除いては、全体の負担構造はほぼ比例的であったが、固定資産税と地方消費税の逆進性を所得割の累進性が打ち消していたからである。

従って「税源移譲」を契機に所得割を比例税率化したことは「応益性」を損なっている。「協力原理」による応益負担を確立しようとするれば、比例税率化だけでは不十分で、比較的高い課税最低限の大幅引き下げも行って「フラット税」に転換することが必要であり、逆進性はさらに強まる。

持田 [2004] によると、勤労者が享受する対人サービス（教育、福祉、医療）の大

(38) 神野 [2015] 37頁。

〈表8〉 地方税・居住地課税の所得階層（家計費調査による10分位）別負担率

— 1995年度 —

(%)

	合 計	個 人 住民税	固 定 資産税	間 接 消費税	地 方 消費税	
					地 方 消費税	たばこ税
I分位	7.46	1.05	2.57	3.84	1.44	1.55
II分位	5.88	1.09	1.99	2.80	1.21	0.76
III分位	5.01	1.26	1.37	2.39	1.05	0.58
IV分位	5.02	1.54	1.15	2.34	0.97	0.52
V分位	5.01	2.00	0.84	2.16	0.93	0.44
VI分位	4.86	2.17	0.75	1.94	0.89	0.34
VII分位	5.00	2.53	0.64	1.83	0.84	0.28
VIII分位	4.94	2.74	0.49	1.71	0.80	0.28
IX分位	5.12	3.10	0.44	1.58	0.76	0.18
X分位	4.74	3.28	0.31	1.15	0.60	0.11

注：1）負担率は当初所得に対する税額の比率。

2）固定資産税は家屋分のみ。

3）間接消費税には、表記の税目以外にゴルフ場税、特別地方消費税、自動車取得税、軽油引取税が含まれる。

出所：持田 [2005] 40頁。

部分は勤務地ではなく居住地で発生している。地方所得税は控除を認めず比例税率で課税すると、負担能力に関係なく対人サービス等の「便益の対価」という課税根拠に基づく税になる。ただし高い法人課税のウエイトを居住地課税である個人住民税と地方消費税の二大基幹税にシフトすることを基本戦略とする以上、課税最低限を下げるのであれば、地方消費税の逆進性を緩和するため、法定税率の累進性はある程度保持すべきであろうとする⁽³⁹⁾。

対人サービスに対する応益負担の課税根拠から、2007年度改正のような課税最低限の引き下げを伴わない税率のフラット化が正当化されるわけではない。しかし三位一体の改革による税源移譲後、所得割の比例税率を維持しようとする制度上の縛りは強い。課税自主権により地方自治体は標準税率を超える税率を設定できるが、比例税率の維持は至上命令である。

(39) 持田 [2004] 92～93頁。

(5) 「伸張性」の低下

所得割が比例税率化した半面、所得税は最高税率が3ポイント上昇して累進度を高めた。その結果、所得税と個人住民税所得割の間で伸縮性・伸張性の差が顕在化した。国と地方の個人所得課税を比較した表9によると、2000～2005年度には税収の減少率は同程度で、個人所得課税の国2/3、地方1/3という配分は変化していない。2007年度の「税源移譲」により、国57対地方43という配分に変化した。

リーマン・ショック後の世界同時不況の下では、国の税収の減少度合が大きく、個人所得課税における国のシェアは2010年に53%へ低下したが、景気回復に伴う税収の増加率は国の方が高く、国のシェアは57%に戻った。2013年度以降、国の税収（当初見込額）の伸びは順調で、2016年度には2013年度を100とする指数は129まで上昇した。一方、地方の税収は停滞的で、2013年度を100とする2016年度の指数は103にとどまっている。個人所得課税における国と地方の配分は、6対4と2007年度改正前の比率に接近しつつある。「税源移譲」と個人住民税の比例税率化により、個人住民税は「伸張性」を低下させつつある。

地方消費税が導入された1990年代末以降、地方税改革は「安定性」と「普遍性」を高めることを狙いとしてきた。しかし急速な高齢化、後期高齢者の急増により、医療・介護等の地方歳出はGDPの伸びを上回って増大する。現行の地方税の基幹税の税収弾性値はおおむね1.0である。歳出増加に対応しようとするれば、消費税率などの引き上げが不可避である。増税に対する住民の抵抗が強ければ、現在政府により進められている給付対象の縮小（介護保険）や自己負担の引き上げによる福祉水準の切り下げが強化される。所得税から個人住民税への更なる「税源移譲」と結びつけて、地方税改革において「伸張性」確保の要素も組み入れるべきである。個人住民税所得割の累進税率化は有力な選択肢となり、「応益性」の確保にも寄与する。「普遍性」は弱まるが、地方交付税で対応すべきである。

4. 「偏在是正措置」としての法人事業税の一部地方譲与税化

(1) 背景：景気上昇下における東京都の「超過財源」の膨張

2008年度に「偏在是正措置」として、法人事業税の一部を国税化、地方譲与税として配分する方式が導入された。小西〔2009〕では、税源偏在が問題となってきた背景には、不交付団体に税収が集まりすぎることがあり、地方財政計画の中で一般財源の

<表9> 国と地方における個人所得課税

		2000	2005	2007	2010	2013	2013	2014	2015	2016
		決 算				当初見込額				
収入額 (億円)	個人所得課税計	287,321	239,320	284,020	246,041	274,827	258,364	268,206	285,998	302,517
	国：所得税	187,889	155,859	160,800	129,844	155,308	138,980	147,900	164,420	179,750
	地方	99,432	83,461	123,220	116,197	119,519	119,384	120,306	121,578	122,767
	道府県	38,988	26,475	50,281	48,247	49,373	49,125	49,724	50,182	50,617
	うち 個人道府県民税	23,863	22,543	46,013	44,905	46,411	46,267	46,716	47,181	47,725
	市町村：個人市町村民税	60,444	56,986	72,939	67,950	70,146	70,259	70,582	71,396	72,150
指数 (2007年 =100)	個人所得課税計	101.1	84.3	100.0	86.6	96.8	100.0	103.8	110.7	117.1
	国：所得税	116.8	96.9	100.0	80.7	96.6	100.0	106.4	118.3	129.3
	地方	80.7	67.7	100.0	94.3	97.0	100.0	100.8	101.8	102.8
	道府県	77.5	52.7	100.0	96.0	98.2	100.0	101.2	102.2	103.0
	うち 個人道府県民税	51.9	49.0	100.0	97.6	100.9	100.0	101.0	102.0	103.2
	市町村：個人市町村民税	82.9	78.1	100.0	93.2	96.2	100.0	100.5	101.6	102.7
国・地方 間配分 (%)	個人所得課税計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
	国	65.4	65.1	56.6	52.8	56.5	53.8	55.1	57.5	59.4
	地方	34.6	34.9	43.4	47.2	43.5	46.2	44.9	42.5	40.6
	道府県	13.6	11.1	17.7	19.6	18.0	19.0	18.5	17.5	16.7
	市町村	21.0	23.8	25.7	27.6	25.5	27.2	26.3	25.0	23.8

注：1）個人所得課税は国は所得税、道府県は個人道府県民税、利子割、個人事業税、市町村は個人市町村民税。

2）当初見込額については国は当初予算額、地方は当初見込額。

3）指数は決算については2007年度を100とした指数。当初見込額については2013年度を100とした指数。

出所：決算は『図説 日本の税制』2015年版、「地方税関係資料ハンドブック」2002年版・2015年版より算出。

当初見込額は『地方財政』2014年3月号、2015年4月号、2016年3月号より算出

総額が前年度と同額である場合には、不交付団体の税収が増えれば交付団体の取り分が減少するとし、2007年度には不交付団体の水準超経費が8,600億円超という近年にない伸びを示したと指摘している⁽⁴⁰⁾。

地方財政計画によると、不交付団体の水準超経費は2004年度の7,000億円から2005年度1兆100億円（前年度比3,100億円増）、2006年度1兆4,900億円（4,800億円増）と増加した後、2007年度には2兆3,500億円（8,600億円増）と2兆円台に乗り、2008年度にも2兆4,500億円（1,000億円増）と高い水準を維持した。

水準超経費の膨張には、不交付団体の増加も寄与していた。都道府県では、東京都に加えて2006年度から愛知県も不交付団体となり、2007年度もその地位を維持した。

(40) 小西 [2009] 252頁。

市町村では、不交付団体数は2005年度の146から2006年度169、2007年度186と増加している。2013年度から臨時財政対策債発行可能額の配分方式は財源不足額基礎方式に一般化されることになった⁽⁴¹⁾。普通交付税の算定に当たっては臨時財政対策債発行可能額相当額が基準財政需要額から振り替えられることになっている。そのため、臨時財政対策債発行可能額の配分方式が変われば、それに応じて基準財政需要額からの振替額が変わる。それに応じて財源不足額・財源超過額も変わり、交付・不交付という結果にも影響を及ぼす。

2013年度以降の方式を2012年度以降にも遡及させると、市町村の不交付団体数は2005年度95、2006年度117、2007年度140と増加し、2008年度にも139と高水準を維持した。法人事業税の一部地方譲与税化の法案化の背景となった2007年度における不交付団体の水準超経費の膨張は、都道府県と市町村の不交付団体数がピークをむかえたことと結びついていた。

東京都の普通交付税算定上の財源超過額（基準財政需要額マイナス基準財政収入額）も2003年度の496億円から2004年度1,495億円、2005年度2,953億円、2006年度6,065億円（前年度比3,112億円増）、2007年度7,093億円（前年度比1,028億円増）と増加していた。ただし不交付団体の水準超経費の前年度比増加額が8,600億円と急増した2007年度には、東京都の財源超過額の増加額は1,028億円にすぎない。

前述した通り2005年度における分割基準の見直しを契機に、東京都の法人事業税の対全国格差指数は低下に向かい、道府県税計の格差指数は横ばいに転じている。2007年度の「税源移譲」と個人住民税所得割の税率フラット化により、市町村税においても東京都の個人住民税と市町村税計の格差指数はゆるやかな低下に向かっている。2007年度における水準超経費の急増に対する東京都の寄与度は高くはない。それにもかかわらず東京都（および特別区）は、2008年度以降の法人所得課税の偏在度は正では、実質的な「水平調整」における財源拋出のターゲットにされた。

（2） 政策決定過程

2006年1月に設置された「地方分権21世紀ビジョン懇談会」の狙いについて、竹中総務大臣は「三位一体改革を踏まえ、より地方に自由度をもってもらえるような根本的仕組みについて議論し、同時にその裏側にある責任をしっかりと果たし、しっかりと

(41) 臨時財政対策債の発行方式の変更に伴う不交付団体数の変化と新方式を遡及させた2012年度以前の不交付団体数の推移については、『地方財政』2013年9月号、188～189頁による。

地方行革が進む仕組みをどのようにビルトインしていったらよいか議論することにある」と発言した⁽⁴²⁾。同年6月に提出された報告書では、今後3年程度を目標に5兆円規模の「税源移譲」を行い、国と地方の税収比1対1を実現するとして、「税源移譲」を主軸とする財政レベルの分権改革路線を堅持していた。地方間の水平的な財政調整の方法を検討する必要性も打ち出された。ただし地方歳出に応じた税源配分が確保され、地方の自主財源が高まった段階において発生する財政格差に対応した財政調整のあり方であり、財源超過団体を含めての調整の議論となるとした。財務省の「税源移譲」を回避するための「水平調整」導入論の対極にあった。

2007年4月25日に開催された経済財政諮問会議には、「地域間の財政力差の縮小について」と題された総務・財務両大臣連名の異例の文書が出された。東京都の急激な税収増加を背景として、「地域間の財政力差の問題について、地方税財政上の構造的な原因・論点を早急に詰め、効果的な方策を検討・整理すべく」と共通の認識が示され、政府与党の最重要課題として議論が本格化していった⁽⁴³⁾。

「経済財政改革の基本方針（経済財政運営と構造改革に関する基本方針を改称）2007」の閣議決定（2007年6月19日）に先立つ地方分権化をテーマとした経済財政諮問会議（5月25日）において、菅総務大臣は地方分権改革の一環として、①税源移譲を含む税源配分の見直しを行い、国と地方の税収比1対1を目指して地方税を充実、②地方消費税などにより、できる限り偏在度の少ない地方税体系を構築、③地方消費税の充実にあわせ、法人課税の国・地方の配分のあり方の見直しなどにより、税収の偏在を是正、特に偏在の是正に早急に取り組むとして、基本的に「地方分権21世紀ビジョン懇談会」報告書に沿った主張を展開した⁽⁴⁴⁾。

尾身財務大臣は「地域間の財政力の格差問題は、地方団体間の調整で対応するとの基本的な考え方に立った上で、検討を進めるべきである」「財政力格差を是正するには、偏在の原因である地方法人二税の配分の見直しを検討することが重要である」と反論した。

2007年11月8日の経済財政諮問会議で、増田総務大臣から「地方と都市の共生」プログラム（地方税財政上の対応）が公表された⁽⁴⁵⁾。地方財政計画の歳出に「地方再

(42) 地方分権21世紀ビジョン懇談会については、丸山 [2006] 11～31頁による。

(43) 滝本 [2008] 95頁。

(44) 大沢ほか [2007] 80頁。

(45) 増田総務大臣が公表した「地方と都市の共生」プログラム（地方税財政上の対応）の内容については、滝本 [2008] 99頁による。

生・活性化対策費（仮称）」を新設し、地方交付税の特別枠を確保すること、特別枠の財源は新たな国の支出に依存せず、地方税の偏在是正により生じる財源を活用するとの構想である。

注目されるのは、増田総務大臣は偏在是正の方法として「税源交換」を提案したことである。「税源交換論」を提唱した神野は、偏在性の低い消費税が地方交付税の原資を構成し、偏在性の高い法人所得課税が法人住民税（法人税割）として地方税に位置づけられているのは、地方税に求められる「安定性」と「普遍性」からみて好ましくないとみる。そこで地方交付税に繰り入れられている偏在性の大きくない消費税は地方消費税に移し、それに代わって法人住民税を追加的に交付税に繰り入れるという「税源交換」を行うべきであると主張している⁽⁴⁶⁾。増田総務大臣の提案は、消費税と交換するのは法人二税となっている点を除けば神野構想と同じである。

増田総務大臣の「税源交換」の提案は、税制の抜本的改革の見通しが必ずしも明瞭でない状況で、国・地方を通じる現行の税負担水準と国・地方間の総体的な税源配分に変更を加えないことを前提に、地方税収の偏在是正を緊急に講ずるための現実的な方法論として提案したものである⁽⁴⁷⁾。

増田総務大臣の構想に対して、額賀財務大臣から前記の尾身財務大臣同様の反論がなされた。加えて「税源交換については、個々の納税者の税負担を相当変動させることが不可避であることに留意が必要」と指摘がなされた。「税源交換」についての額賀財務大臣の発言の趣旨は分かりにくい。「税源交換」の時点では国から地方に移される消費税と地方から国に移される法人二税は同額であったとしても、多国籍企業をめぐる世界的な立地競争の中で法人税率は引き下げられる傾向にあることから、中長期的には国に不利な措置であると判断したと推測される。

増田総務大臣の提案で受け入れられたのは地方交付税「特別枠」の確保と「税源移譲」を棚上げした上での実質的な「水平調整」であり、「税源交換」は財務省に退けられた。結局、偏在是正の方法については財務省（主税局）と同一歩調をとる与党税制調査会の年末の議論に委ねられた。

与党税調では、「地方法人特別税」「地方法人特別譲与税」の構想がとりまとめられていった。与党税調の議論が進む過程で、12月7日には与謝野自民党税調小委員長が最大の減収団体となる石原都知事に面談、地方税収の偏在是正について理解を求め

(46) 神野 [2015] 36～38頁。

(47) 滝本 [2008] 99頁。

た。12月11日には、福田首相と石原都知事が面談、翌年度に導入する偏在是正措置は、消費税を含む税体系の抜本改革までの暫定措置とすることで都の了承を得た。翌12日には福田首相は愛知県知事とも面談、理解を求め、偏在是正措置が与党税調で決定された。

総務省の提案は、「税源移譲」なし、「税源交換」なしの「水平調整」による地方税の偏在是正の口火を切ることになった。偏在是正の方法については与党税調（＝財務省主税局）に委ねられ、東京都の要求で「暫定措置」という制約が付けられたものの、「税源移譲」なし、「税源交換」なしの実質的「水平調整」が導入された。「税源移譲」を主軸として財政レベルの分権改革を推進しようとした2006年6月の「地方分権21世紀ビジョン懇談会」報告書からの離反が始まったといえよう。

（3） 法人事業税の一部地方譲与税化の仕組み

2008年度改正により、都道府県の法人事業税の約4割が国税化されることになった。2008年10月1日以降開始する事業年度について、資本金1億円以上の外形対象法人について所得割の税率を標準7.2%から2.9%に引き下げ、付加価値割と資本割の税率は据え置いた（前掲表4参照）。資本金1億円以下の所得課税対象法人の標準税率を9.6%から5.3%へ、電力供給業など収入金課税法人の税率を1.3%から0.7%へ引き下げた。外形標準課税部分の税率のみ据え置くことによって、そのウエイトを高め、法人事業税の安定を併せて狙ったといえる。地方法人特別税は2008年度中に決算を迎える企業はほとんど対象ではなく、2009年度におよそ2/3程度、2010年度にようやく全企業が対象化した。

都道府県は改正前の税率で徴収するが、税率引き下げ分は「地方法人特別税」として国に払い込まれる（交付税及び譲与税配布金特別会計へ直入）。その総額は1/2人口、1/2従業者数の基準で都道府県に再配分される（2009年度以降）。地方法人特別譲与税は他の地方税と同様、普通交付税の算定上、基準財政収入額に75%分が算入される。

地方法人特別譲与税の配分基準に人口が入ることにより、法人事業税と地方法人特別譲与税の合算額と地方法人事業税（地方法人特別税を含む）との差額は東京都など税収水準が高い都府県ではマイナスになり、税収水準が低い道府県ではプラスになる。このプラスまたはマイナスの総額を「偏在是正効果」と呼ぶ。偏在是正効果分だけ基準財政需要額を増額することにより、マイナスとなる都府県の財源は交付団体に移転

される。こうして法人事業税の一部地方譲与税化は、地方交付税制度を通じて地方自治体間で一般財源を抛出・受け取りを行う実質的な「水平調整」の導入といえる。偏在是正効果は「水平調整」の規模を表わす。

2009年度以降について、人口1人当たり法人事業税と「法人事業税と地方法人特別譲与税の合計額」の変動係数をみると、地方法人特別税の対象が全面化した2009年度から2010年度にかけては両者の乖離が拡大し、地方法人事業税の一部地方譲与税化は偏在是正効果を発揮したことが統計上の格差指標の面に現れている（図8参照）。

（４） 実質的「水平調整」規模の創設時見込み

総務省は、各都道府県の法人事業税のシェアについて2006年度決算額を用い、地方譲与税譲与基準は2005年国勢調査（人口）、2006年事業所・企業統計（従業者数）、2007年度地方交付税算定結果（譲与額加算）を用いて、創設時の見込みによる平年度ベースの地方特別法人税（＝地方法人特別譲与税）の総額と都道府県の影響額を試算している⁽⁴⁸⁾。地方法人特別税の総額は、消費税（地方消費税税を含む）の1%に相当する2.6兆円である。法人事業税マイナス地方譲与税額がマイナスとなるのは8府県で合計3,986億円である。内訳は、東京都3,197億円、愛知県414億円、大阪府265億円であり、3都府県で97.2%を占める。

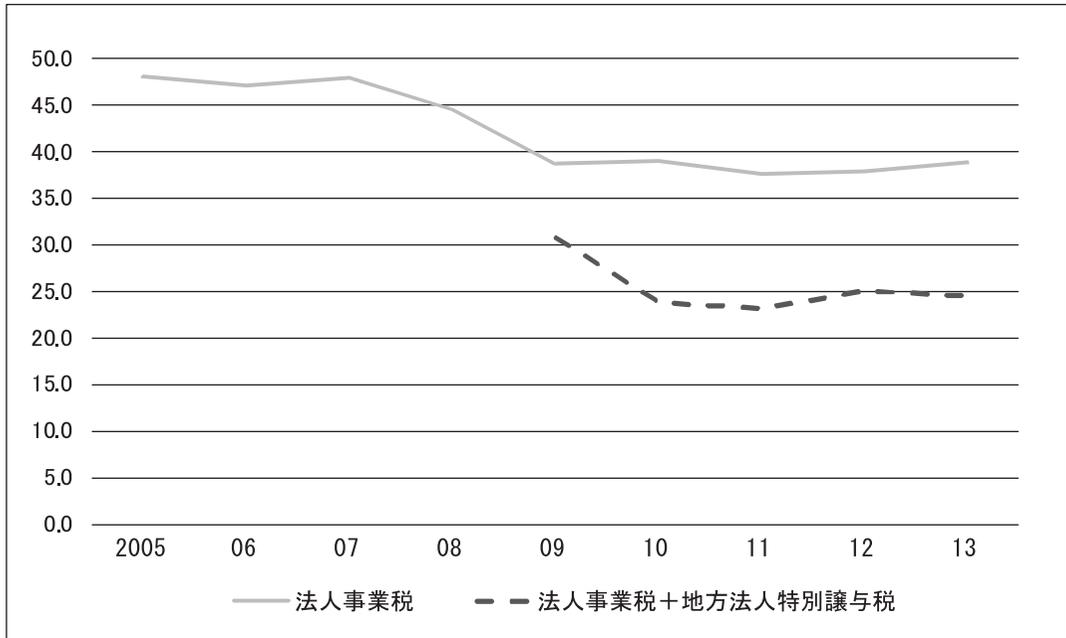
小西〔2009〕では、次のようにその仕組みを説明している⁽⁴⁹⁾。東京都約3,000億円、愛知県約700億円を合わせた3,700億円が不交付団体から交付団体に移転される。2008年度地方財政対策では、地方財政計画の歳出項目に新たに「地方再生対策費」を設けて4,000億円を計上している。地方再生対策費は不交付団体にも基準財政需要額としてカウントされ、その額が東京都と愛知県を合わせて300億円になるので、3,700億円との合計額を計上した次第である。

法人事業税の一部地方譲与税化は地方税の国税化であり、国から地方への「税源移譲」という財政レベルの分権改革とは真逆の集権的な政策である。消費税の1%に相当する2.6兆円もの財源を国税化と地方譲与税の配分で動かしながら、「水平調整」の規模はその15%の0.4兆円弱にすぎない。抛出側の都府県にとっては無視できない規模であるが、2008年度地方財政計画の地方交付税（15.4兆円）との比較では2.6%にすぎない。

(48) 参議院総務委員会調査室〔2009〕『地方財政データブック』122頁による。

(49) 小西〔2009〕257～258頁。

＜図8＞ 道府県別人口1人当たり法人事業税および
「法人事業税＋地方法人特別譲与税」の変動係数



出所：「地方財政統計年報」各年度版より算出・作成。

(5) 創設時見込み額の1/2の実質的「水平調整」規模の実績

法人事業税の一部地方譲与税化は、息の長い輸出主導型景気上昇の最終局面で法案化されたものである。全企業が対象化する2010年度に先行して2008年9月にリーマン・ショックが起こり、世界同時不況に見舞われた。浅羽 [2016] では、2007年度と2012年度の外形対象法人の所得割の減少率が東京都では47.8%で東京都を除く道府県の33.7%を大幅に上回っており、東京都における利益の落ち込みが顕著であるとしている⁽⁵⁰⁾。

法人事業税の大幅な減少を主因として、東京都の財源超過額は2009年度2,649億円、2010年度2,174億円と2008年度(7,773億円)との対比で5,124億円、5,599億円も大幅に縮小した。東京都の財源超過額の減少額は、暫定措置(法人事業税の一部地方譲与税化)に伴う減収額(決算ベース、2009年度1,349億円、2010年度1,853億円)を大幅

(50) 浅羽 [2016] 101頁。

に上回っており、財源超過額の縮小には世界同時不況の影響が大きかったことを示している⁽⁵¹⁾。

リーマン・ショック後の世界同時不況の影響で、地方法人特別税の規模（決算）は2010年度1.4兆円、2011年度1.5兆円と創設時の見込みによる平年度ベース収入額（2.6兆円）の54～58%にとどまっている。全国知事会地方税財政制度研究会による法人事業税の一部地方譲与税化（2011年度）の影響実績の算出によると、マイナスの影響を受けたのは10都府県である。最大は東京都の減収額1,510億円であり、大阪府166億円、愛知県121億円の順であった。偏在是正効果は1,950億円で、地方法人特別税総額に対する「水平調整」に充てられた財源の規模の比率は12.6%であった⁽⁵²⁾。

「水平調整」の規模は、創設時の見込みによる平年度ベースの規模の1/2にとどまっている。法人事業税の一部地方譲与税化はバブル崩壊後の「長期停滞」の中での息の長い景気上昇の最終局面で導入されたものであり、財源的基盤は景気が反転すれば急激に縮小する脆弱なものであった。

法人事業税の一部地方譲与税化に際しては、地方交付税上の不交付団体に対する特例として、暫定措置による減収額が財源超過額の1/2を超えた場合、地方譲与税の額が加算される仕組みを設定している。2012年度には東京都の暫定措置による減収額は1,913億円で、財源超過額（2,174億円）のほとんどを吸収する事態となった。特例措置として874億円が加算されることになり、暫定措置による減収額は1,039億円となった。東京都は「この事実、法人事業税の暫定措置の不合理性を、制度自らが示したことに他ならず、地方税としてあるべき姿に復元すべきであることの証左とも言えます」として、暫定措置撤廃を国に強く求めた⁽⁵³⁾。

（6） 法人事業税の一部地方譲与税化の圧縮から廃止へ

後述する通り、消費税率（地方消費税を含む）8%段階における地方法人課税の新たな「偏在是正措置」として、法人住民税の一部が交付税原資化が導入された。併せて地方法人特別税の規模は1/3圧縮され、その分法人事業税は復元することになった。2014年10月1日以降に開始する事業年度から、外形対象法人の所得割の税率を

(51) 暫定措置に伴う決算ベースの減収額は東京都の試算による。東京都「平成27年度東京都予算（原案）の概要」14頁。

(52) 横山 [2016] 65頁。

(53) 東京都「平成24年度東京都予算（原案）の概要」15頁。

2.9%から4.3%へ、所得課税法人の税率を5.3%から6.7%へ、収入金課税法人の税率を0.7%から0.9%へ引き上げた。

2016年度改正では、消費税率10%段階（2017年度）において法人住民税の一部交付税原資化を拡大するとともに、暫定措置としての法人事業税の一部地方譲与税化を廃止して、法人事業税を完全復元することとした。併せて市町村の法人住民税所得割の減収補てん措置として、法人事業税の5.4%分を都道府県は市町村に交付し、都は特別区財政調整交付金の財源とする。交付金基準は、2017年度は法人税割を使い、3年かけて従業員数基準に移行する。

5. 法人住民税の一部交付税原資化と疑似「税源交換」

（1） 総務省主導の政策決定と「税源交換」論

2012年8月の社会保障・税一体改革関連法の成立により、消費税率8%への引き上げ段階で地方消費税率を消費税率換算で1%から1.7%へ、消費税率10%への引き上げ段階で地方消費税率を2.2%に引き上げることとなった。地方消費税を含む消費増税が実現のスケジュールに入ったことを踏まえ、同年9月に総務省の地方財政審議会に「地方法人課税のあり方等に関する検討会」が発足し、翌年11月に報告書がとりまとめられ、暫定措置としての地方法人特別税・同譲与税の廃止と法人住民税法人税割の交付税化が提案された。

経済財政諮問会議と与党（自民党）が政策決定の主な舞台であった法人事業税の一部地方譲与税化のケースとは異なり、法人住民税の一部交付税原資化は「地方法人課税のあり方等に関する検討会」を舞台に総務省が主導した。ただし法人事業税の一部地方譲与税化で設定された「税源移譲」なし、「税源交換なし」の枠組みを前提とした上での政策形成であり、総務省の財政レベルの分権改革からの離反を継続するものであった。

報告書では、地方法人課税のあり方等に関する基本的認識として、偏在性が小さく安定した地方税体系の構築が原則であり、その上で存在する地方団体間の不均衡の調整は、地方交付税制度で対応することが原則であるとする⁽⁵⁴⁾。見直しの方策では、地方消費税率の引き上げにより、不交付団体の財源超過額は拡大し、不交付団体と交

(54) 「地方法人課税のあり方等に関する検討委員会」報告書については、総務省都道府県税課[2015]70頁による。

付団体間の財政力格差が拡大することから、偏在是正のための措置が必要であるとの認識に立っている。そこで具体的な措置としては、基本的な目標として、地方消費税の充実または消費税に係る地方交付税法法定率分の地方消費税化と法人住民税割の地方交付税原資化による「税源交換」を掲げている。そこで今回の税制抜本改革においては既に地方消費税率の引き上げが決定していることを踏まえ、法人住民税法人税割の一部の交付税原資化を検討すべきであるとしている。

2007年11月の経済財政諮問会議で増田総務大臣が提案し、財務省によって退けられた「税源交換」を行おうとした。抜本的税制改革によって地方の消費税が増えるのだから、今度は反対の地方から国への税の「移し替え」を法人住民税の交付税原資化として行うという提案である。問題は、抜本的是正改革による地方消費税率引き上げは、「税源交換」における国から地方への税の「移し替え」かということである。そこで次に、消費税率（地方消費税を含む）引き上げにおける地方消費税率引き上げの経緯を検討しよう。

（２） 地方消費税率引き上げの経緯と疑似「税源交換」

2011年2月8日、与謝野経済財政政策担当大臣が「消費税増税の際、地方に回すという考えは誰も言わない」と発言し、地方6団体は地方の意見が反映されていないと反発した⁽⁵⁵⁾。2011年6月30日に民主党野田内閣の下で閣議了承された「社会保障・税一体改革成案」では、引き上げ分の消費税税収（国・地方）は、社会保障4経費と「則った範囲」の社会保障給付における国と地方の役割分担に応じた配分を実現することとした。

2011年度中に「国と地方の協議の場」が5回開催され、国と地方の間で厳しい論議が交わされた結果、地方単独事業費（社会保障4経費と「則った範囲」）の規模は2.6兆円とみる点で合意した。社会保障4経費に「則った」範囲の社会保障給付の国・地方の役割分担は、国23.1兆円、地方10.3兆円（国庫補助事業の地方負担額7.7兆円、地方単独事業2.6兆円）で約7対3となる。この比率を消費税率（地方消費税を含む）5%引き上げ分に適用し、国と地方の配分割合は国が3.46%、地方が1.54%となった。地方分1.54%は地方消費税率の引き上げに1.2%を充当、残り0.34%を地方交付税に充当する。その結果、地方消費率（消費税換算）は、消費税率8%段階で

(55) 以下、地方消費税率引き上げの経緯については、高木健二 [2012] 76～83頁による。

は1.7%、10%段階で2.2%に引き上げられることになった。

この経過に示される通り、地方消費税率引き上げは国から地方への税の「移し替え」ではない。「地方法人課税のあり方等に関する検討会」報告書の提案に沿って、「偏在是正措置」として2014年度改正では法人住民税の一部交付税原資化が導入され、2016年度改正で拡充されたが、「税源交換」とみることが誤りである。一方的な地方税の国税化、交付税原資化という集権的な政策である。

中里〔2015〕は、地方税収の安定化と偏在是正という観点からは、地方法人二税を国税に移し、その分だけ消費税を地方に移す（地方消費税の税率を引き上げる）「税源交換」が基本的な方向性として考えられるが、消費税が社会保障の安定財源として位置づけられているなど現実のさまざまな制約を考慮すると、消費税率にして2%超に相当する税源交換を行うのは難しいという認識を示している。こうした中で現実的に取り得る対応策としては、①地方法人所得課税の課税ベースを、変動の大きい法人所得から付加価値などより広い課税ベースに置き換えていくこと、②地方法人課税の枠内に地域間の偏在を是正する財政調整の仕組みを取り入れていくことがあげられるとする。前者については、2004年に実施された法人事業税の外形標準化の取り組みが、後者については2008年に導入された地方法人特別税・譲与税と2014年に導入された地方法人税（税収を交付税の原資として活用）のスキームが具体的にとられた措置であるという。法人住民税の一部交付税原資化は、「税源交換」ではなく、その具体的な代替措置であるという説明である。

抜本的税制改革による地方消費税率引き上げと法人住民税の一部交付税原資化は、総務省のように「税源交換」というならば、本来の「税源交換」ではなく、疑似「税源交換」である。

（3） 東京都の消費税増収分の吸い上げ

2014年度改正では消費税率8%段階の新たな「偏在是正措置」を導入した。法人税割の税率を引き下げ（都道府県分5.0%→3.2%、市町村分12.3%→9.7%）、引き下げ相当分を創設された国税の地方法人税とし、交付税等特別会計への直入を通じて交

付税原資とする⁽⁵⁶⁾。偏在是正により生じる財源（偏在是正効果、不交付団体の法人住民税減少分）を利用して、地方財政計画に歳出を計上する。地方交付税の算定では、「当分の間の措置」として「地域の元気創造事業費」（総額3,500億円）が創設される⁽⁵⁷⁾。「地域の元気創造事業費」の3,500億円という金額からみても、法人事業税の一部地方譲与税化のケースと同様に、実質的な「水平調整」の規模は小さい。

2016年度改正では消費税10%段階の「偏在是正措置」としてさらに法人税割税率を引き下げ（都道府県分3.2%→1.0%、市町村分9.7%→6.0%）、地方法人税を拡大した。この改正と法人事業税に係る「暫定措置」の廃止により、実質的「水平調整」は法人事業税を活用するものから法人住民税法法人税割を活用するものに移行した。

「税源交換」論に立つと、消費税率引き上げにより国から地方への税の「移し替え」が行われているのであるから、法人住民税の交付税原資化では不交付団体の地方消費税増収分を全額吸い上げるような制度設計が望ましいということになる。

法人事業税の一部地方譲与税化が検討された2007年度には不交付団体は都道府県で2団体、市町村で186団体（特別区を含まない）、計188団体を数えた。リーマン・ショック後の世界同時不況の影響で、不交付団体数は2010年度から急減し、法人住民税の一部交付税化を導入した2014年度には都道府県1団体、市町村54団体、計55団体にまで減少していた⁽⁵⁸⁾。都道府県では愛知県は交付団体となり、市町村の不交付団体（特別区を除く）のうち財政規模が比較的大きな都市は、人口20万～30万人規模で3団体、40万～50万人規模で3団体にすぎない。2014年度には、財源超過団体の超過財源は大半が東京都（合算算定される特別区を含む）によって構成されるようになっている。従って不交付団体からの地方消費税増収分の全額吸い上げのターゲットは東京都になる。

2014年度改正による消費税率（地方消費税を含む）8%引き上げ段階の東京都への影響額（2015年度当初予算を基礎とした平年度ベース）は、消費税率の引き上げによる都の増収額1,300億円（市町村交付金は除く）、地方法人税導入による都の減収額

(56) 2015年度には、地方法人税の税収が平年度するなかで、同年度の「地方財政計画」で「交付税原資の安定性の向上・充実」を図る目的から、交付税財源と法定率の構成が大幅に見直された。所得税が32%から33.1%、酒税が32%から50%に引き上げられる一方で、法人税が34%から33.1%に引き下げられ、たばこ税は廃止された。飛田 [2016] 17頁。

(57) 飛田 [2014] 12頁。

(58) 不交付団体数の推移は、参議院総務委員会調査室 [2014] 120頁。

(特別区財政調整交付金の影響分は除く)は1,300億円である⁽⁵⁹⁾。消費税率引き上げによる都の増収額は、新たな「偏在是正措置」により全額吸い上げられた。法人住民税の一部交付税原資化による不交付団体の偏在是正効果(減収額)は、2015年度地方財政計画ベースで992億円と試算された⁽⁶⁰⁾。東京都の2015年度当初予算では偏在是正効果は914億円と試算されており、全国不交付団体計の偏在是正効果の大半を占めている。

2016年度当初予算を基礎とした平年度ベースで試算すると法人住民税の一部交付税原資化により減収額は5,000億円となるが、その内訳は暫定措置廃止代替分が1,400億円、消費税率引き上げ見合い分が3,600億円である(表10参照)。2016年度改正による減収額(2016年度当初予算を基礎とした平年度ベース)は、法人事業税の暫定措置ではゼロとなるが、法人住民税の一部交付税原資化で5,000億円(都一般会計分3,400億円、特別区財政調整交付金1,400億円)に達する⁽⁶¹⁾。

結局、東京都の2段階にわたる地方消費税率引き上げによる増収額と同額以上の財源が、法人住民税の一部交付税化で吸収されたことになる。地方消費税率引き上げは見合いの歳出増加を伴わない国から地方への税の「移し替え」ではなく、消費税増収分と同額ではないとしても、その用途とされている社会保障4経費と「則った範囲」の歳出増加を伴うのである。第1に社会保障4経費の「自然増」による公費の一部を構成する都費の増加がある。後期高齢者医療、介護保険、国民健康保険における都費

<表10> 2016年度税制改正の東京都への影響

— 2016年度当初予算を基礎とした平年度ベース —

		現 行 (消費税率8%段階)	税制改正後 (消費税率10%段階)
法人事業税の暫定措置		△1,900億円	廃 止
法人住民税の一部 地方交付税原資化	暫定措置廃止代替分	—	△1,400億円
	地方消費税率引き上げ 見合い分	△2,200億円	△3,600億円
合 計		△4,100億円	△5,000億円

出所：東京都「平成28年度東京都予算(原案)の概要」。

(59) 東京都「平成27年度東京都予算(原案)の概要」20頁。

(60) 参議院総務委員会調査室〔2015〕123頁。

(61) 東京都「平成28年度東京都予算(原案)の概要」19頁。

負担は、「国費を伴う都支出金」として区市町村に対して支出される。第2に乳児医療費助成など地方単独事業に係る都費負担が、「国費を伴わない都支出金」として支出される。

消費税率引き上げによる東京都の増収額全額（相当額）を実質的「水平調整」の調整財源とした制度設計は、総務省の疑似「税源交換論」に基づく「偏在是正措置」であることを端的に示している。

（４） 法人住民税の一部交付税原資化の評価

法人住民税の一部交付税原資化については、積極的に評価する論者が多い。

積極的評価は、地方税の偏在是正という面から評価するのが一般的である。前述した中里 [2015] の他に、浅羽 [2016] も道府県民税（法人税割）および市町村民税（法人税割）は地方税としては不適當であり、できるだけ格差の小さい国税と「税源交換」すべきであるとし、2014年度改正は地方法人所得課税の偏在是正がその狙いであったとして評価している⁽⁶²⁾。

戸谷 [2016] では、法人所得に対する課税は、法人住民税も法人事業税所得割部分も、ともに国税にすべきであって、地方税としては好ましくないという考え方から、2014年10月、法人住民税の一部が地方法人税として交付税財源に振り替えられたことは、この方向に進んでいるものと評価されようとしている⁽⁶³⁾。法人が行政サービスを受益するのは、当該の地方政府のみではない。本社や工場・事業所の所在していない府県においても、例えばその企業の製品の販売や輸送を通じて他府県からも様々な行政サービスを受用しているといえるのではなからうか。この傾向は経済のグローバル化を含め企業活動の範囲が広がるとともに、ますます強まってきている。従って本社や事業所の所在する地方政府にのみ納税するのではなく、もっと広く社会全体（国家全体）に還元するという意味で、法人所得への課税は国税にすることが望ましいとしている。

この主張は、法人への地方税における応益課税全般を否定しているように思われるが、法人事業税の外形標準課税への移行は、赤字法人課税だけではなく、偏在是正という面で優れていると評価している。法人事業税の外形標準課税も応益課税として根拠づけられているのであり、積極的に評価している点は理解に苦しむ。

(62) 浅羽 [2016] 103頁、107～108頁。

(63) 戸谷 [2016] 60～61頁。

地方税源の偏在是正を明確に批判し、「税源移譲」の必要性を説いている論稿として、池上 [2016] があげられる⁽⁶⁴⁾。法人住民税について、安定性・普遍性に欠ける、外国においてもほとんど導入の例がない等の理由で、ほとんどの論者は地方税に不適合であると断じている。これに対して池上は、地方税制の主軸は個人所得税であるが、法人への所得留保、個人消費の企業経費化という「抜け道」があるので、法人段階の所得課税を維持することが必要不可欠であるとする。「地方法人課税の偏在是正」は、地方自治体の自主財源を縮小する「逆税源移譲」であり、地方自治の原則に適合しないと批判する。課題は「偏在是正」ではなく「財政力格差是正」であり、国税を充実して「充実分」を交付税原資に回すのが本来の姿であるとしている。

地方税の偏在是正が地方自治体の自主財源を縮小する「逆税源移譲」として行われていることを批判し、課題は地方税源の「偏在是正」ではなく、国税の充実と充実分の交付税原資化を通じて「財政力格差是正」であることを提示している点で説得的である。地方税制の主軸は個人住民税であるとしつつも、それが法人住民税の否定に繋げるのではなく、「抜け道」防止のために法人段階の所得課税を維持することが不可欠であるという主張も説得力がある。

飛田 [2016] では、地方税の偏在性をめぐる議論では、地方税原則の「普遍性」や「安定性」を根拠に是正の必要性が重視されるが、それは地方税体系全体（タックスミックス）としてとらえるべきものであり、もっぱら地方法人課税だけを問題視すべきではないと地方法人所得課税の是正を明確に批判している⁽⁶⁵⁾。また一般的な地方税原則では、これらの原則以外に「伸張性」「伸縮性」などもあり、一部の地方税原則に地方税のあり方を委ねることは、中長期的にみて税収確保の隘路に陥る可能性があるという重要な指摘をしている。そして国による偏在是正の本質は、地方財政計画の規模抑制という政策基調の下で、計画の歳出側に入る「水準超経費」が極端に伸びると、交付団体向けの地方交付税の総額確保が厳しくなる可能性があるため、不交付団体への税の集中を緩和することにより、この問題に対処しようとする地方交付税対策にあると断じている。

(64) 以下、池上 [2016] 48～49頁による。

(65) 以下、飛田 [2016] 19～20頁による。

むすび — 「再集権化」に抗して所得税の改革と 「税源移譲」を主軸とした分権改革を —

三位一体の改革においては、国庫支出金や地方交付税の大幅削減を伴いながら、所得税から個人住民税への「税源移譲」が果たされた。全国知事会などの財政レベルの分権改革の要求では、この改革は第1段階であり、第2段階の改革として消費税から地方消費税への「税源移譲」が掲げられていた。総務省は「基本方針2007」の閣議決定に先立つ2007年5月25日の経済財政諮問会議までは、国と地方の税収比1対1を目指した「税源移譲」を地方消費税の充実を図る形で実現するとして財政レベルの分権改革を続行する方針を堅持していた。

しかし消費課税の「税源移譲」が財務省の反対で困難となっている中で、2007年11月の増田総務大臣の「税源交換」構想により、総務省は「税源移譲」を主軸とした財政レベルの分権改革の棚上げを行った。地方税政策の中心は「税源移譲」なしの偏在是正に移行した。総務省の抜本的税制改正が見通せない局面での実質的「水平調整」の提案は、財務省が「税源交換」を退ける形で主導し、法人事業税の一部地方譲与税化として具体化した。東京都の抵抗により「暫定措置」とされたものの、「税源移譲」なし、「税源交換」なしの「水平調整」がスタートした。

「社会保障・税一体改革」を標榜して実施された消費税増税では、社会保障4経費と「則った範囲」の国・地方の負担比率に対応させて増税分の国・地方間配分が行われ、地方交付税率引き下げも勘案して地方消費率の引き上げが決定された。総務省は、地方消費税率の引き上げを国から地方への税の「移し替え」と擬制した。2014年度改正では、見返りに地方から国への税の「移し替え」として地方法人住民税の一部交付税原資化を導入し、2016年度改正で拡充したのである。

池上〔2016〕が適切に表現しているように、この改革は「税源交換」ではなく「逆税源移譲」である。歯車は明らかに逆回転している。「税源移譲」を主軸とした財政レベルの分権改革は放棄され、政府間財政関係における「再集権化」へ舵が切られている。規模は地方交付税総額からみれば小さなものであるが、東京都をターゲットにした「税源移譲」なし、「税源交換」なしの実質的「水平調整」の導入は、地方自治体の関心を国対地方から不交付団体対交付団体に移し、財政レベルの分権改革へのエネルギーを冷やすという政

治的効果は十分に果たしている⁽⁶⁶⁾。

人口、経済力、中枢管理機能等の「東京一極集中」を排し、全国各地域間のバランスを確保するためには、国土構造を「垂直型」から「水平型」へ転換させなければならない。

「垂直型」国土構造を強めている「成長神話」・「成長戦略」からの脱却が最も重要なフレームワークとなる。「東京一極集中」を加速化している大企業体制を強化し、富は大企業の内部留保と高所得者の株式関連所得として偏在し、生活者や全国各地域に還流していないからである。

産業面では、原発の再稼働と輸出にみられるような人口増と雇用・所得が増加する大量生産・大量消費の時代に適合的な集中メインフレーム型在来産業を温存する成長戦略に展望はない。人口減少時代に適合的なのは農業やエネルギーや福祉を起点とした地域分散ネットワーク型産業構造への転換である。地域資源に根差した農業やエネルギーや福祉に先端技術を結びつけ、新しい産業構造と社会システムを創造していくことこそ、日本経済の長期衰退から脱却し、地方の強みが発揮される道である⁽⁶⁷⁾。

家族や雇用の解体により、社会的排除によって生み出される生活困窮者も多様になっており、所得水準だけを基準に様々な給付をばらまく画一的行政では、問題は解決しない。ナショナル・ミニマムを保障した上で、医療・介護・教育・保育・就労支援などの現物給付が可能な限り地域の現場で住民等の「参加」という民主主義的枠組みの下で行われなければならない⁽⁶⁸⁾。

「垂直的」国土構造を支えてきた集権システムを「参加型」分権システムに変えることが不可欠である。そのためには権限と財源の地方への移譲が不可欠である。国と地方の税収配分1対1を目標として「税源移譲」を進めるにあたって、消費税＝社会保障目的税という枠組みが維持されている限り、低い偏在性の地方税構築を最優先課題として、消費税をターゲットにすることは望ましくはない。「社会保障・税一体改革」における消費税増税分のうち「社会保障の充実」に充当されるのは20%弱で、大半は財政健全化のために使われている⁽⁶⁹⁾。それにもかかわらず財務省は消費税の「税源移譲」の要求に対して、消

(66) 安倍政権下で民主党政権の地域主権改革の目玉であった「一括交付金」としての地域自主戦略交付金の廃止など、政府間財政関係における「再集権化」を指摘した町田 [2013] 14～15頁を参照のこと。

(67) 産業構造・社会システムの転換については、金子・児玉 [2016] 209～211頁による。

(68) 地域の実情に応じた多様な対人社会サービスを供給する仕組みの必要性については、金子・児玉 [2016] 205～207頁による。

(69) 「税源移譲」の余地がなくなることを含めて、消費税の社会保障目的税化を問題点については、町田 [2012] 34～39頁を参照のこと。

費税は社会保障に使いみちがきまっておき「税源移譲」の余地はないと拒否してきた。

消費税率を10%以上に引き上げる際、増収分を1対1で配分すれば「税源移譲」という要素を含むことになる。しかし消費税＝社会保障目的税という枠組みが維持されている限り、社会保障4経費と「則った範囲」の国・地方の負担割合7対3で配分することになり、「税源移譲」には繋がらない。

国は大幅な財源赤字で地方に移譲する税源はないと主張するが、税率のフラット化と資産税所得の優遇措置（20%の低率分離課税）により、所得税は税収調達力と所得再分配機能を著しく低下させている。関野〔2016〕の所得税負担率の研究によると、2012年に累進的負担構造が確認できるのは所得70万円未満層の0.5%から5,000万円前後層の26～27%までであり、1億円以上の所得階層では負担率は一貫して低下し、100億円超では実に14.7%という低さになっている⁽⁷⁰⁾。所得1億円以上のスーパーリッチ層の所得の大半は株式等譲渡所得、配当所得、不動産譲渡益であり、これらの所得は合算所得税に基づく累進課税（2012年：5～40%）ではなく、それぞれ低率の分離課税が適用されているからである。

所得格差が拡大する中で最も所得シェアを高めているスーパーリッチ層の負担を大幅に軽減している現行所得税制は大きな欠陥をもっている。資産性所得の分離課税を停止し、総合課税化するとともに、累進税率を引き上げる所得税改革を行うと、税収調達能力と所得再分配機能が高まる。抜本的所得税改革により、国の所得税収の拡大と個人住民税への「税源移譲」を両立させる条件がつけられる。

個人住民税への「税源移譲」にあたっては、所得税の最低税率（5%）の一部（例えば2～3%分）だけではなく、累進税率部分の一部も移譲する。この改革により、個人住民税率は弱い累進税率となり、地方税全体の実効税率（所得比の負担率）ベースの負担構造を比例的なものとして、「応益性」の回復に繋がる。伸張性も回復する⁽⁷¹⁾。

「税源移譲」とは直接には関連しないが、国税の税収調達能力の回復には、法人税の課税ベース拡大が急務である⁽⁷²⁾。法人所得減税を繰り返した結果、社会保険の雇用主負担を加えると、日本の法人企業負担は先進国の中で高くはない。アベノミクスの「3本の矢」の第3の矢である成長戦略の主要な政策手段となってきたが、法人所得課税の税率引

(70) 関野〔2016〕22～23頁。

(71) 資産性所得の総合課税化による所得税から住民税へのさらなる税源移譲については、町田〔2011〕30～32頁を参照のこと。

(72) 以下、法人税改革については、主に池上〔2016〕48頁による。

き下げは膨大な大企業の内部留保を積み増す効果しか発揮していない。税負担を回避しようとする法人の「足の速さ」はたびたび議論になるが、先進国は協調して「タックスヘイブン」を利用した租税回避への対策を進めている。「足の速さ」を過大評価する必要はない。

法人税の課税ベースが拡大することにより、法人税の付加税としての法人住民税法人税割も増収となる。法人事業税は法人税と課税ベースが共通な所得割だけではなく、外形標準課税の付加価値割も増収になる。付加価値割の課税ベースには、損失繰越を行わない点を除くと基本的には法人税と共通する単年度損益が含まれるからである。

バブル崩壊以降、税収調達力と所得再分配機能が低下しており、抜本的な直接税改革は喫緊の課題である。抜本的な直接税改革により、財政レベルの分権改革の主軸となる「税源移譲」の可能性が拓かれる。

(まちだ としひこ 専修大学名誉教授)

キーワード：税源移譲／「疑似」税源交換／地方税の偏在是正／
法人事業税の外形標準課税／法人事業税の分割基準／
地方法人特別税（国税）／地方法人税（国税）

【参考文献】

- 浅羽隆史 [2016] 「地方法人所得税改革と税源格差」（片桐正俊・御船洋・横山彰（編著） [2016]・所収）87～109頁。
- 池上岳彦 [2004] 『分権化と地方財政』岩波書店。
- 池上岳彦 [2016] 「税制改革のあり方——国税・地方税を通じた課題」『都市問題』2016年4月号、44～53頁。
- 市川宏雄 [2015] 『東京一極集中が日本を救う』ディスカバー・トゥエンティワン。
- 入江啓彰 [2006] 「法人事業税の外形標準課税制度導入による影響の計量分析——地域産業連関表を用いた地域間比較——」『地方財政』2006年6月号、203～220頁。
- 江崎雄治 [2015] 「戦後の大都市圏への人口流入と東京一極集中」『都市問題』2015年10月号、4～9頁。
- 大沢博ほか [2007] 「＜経済財政改革の基本方針2007＞について」『地方財政』2007年7月号、11～80頁。
- 片桐正俊・御船洋・横山彰（編著） [2016] 『格差対応財政の新展開』（中央大学経済研究所研究叢書 64）中央大学出版部。
- 金子勝 [1998] 「どのような新地方税が必要か」神野直彦・金子勝編 [1998] 所収、135～194頁。
- 金子勝・児玉竜彦 [2016] 『日本病 長期衰退のダイナミクス』岩波書店。

- 河原礼修 [2015] 「市町村税収の地域格差」 (日本地方財政学会編『原子力災害と地方自治体の財政運営』勁草書房・所収)、82~106頁。
- 小西砂千夫 [2009] 『基本から学ぶ地方財政』学陽書房。
- 小林航・岡部真也 [2011] 「地方税の偏在性に関する要因分析」『フィナンシャル・レビュー』第105号、4~19頁。
- 齊藤由里恵 [2010] 『自治体間格差の経済分析』関西学院大学出版会。
- 参議院総務委員会調査室『地方財政データブック』各年度版。
- 神野直彦 [1998] 『システム改革の政治経済学』岩波書店。
- 神野直彦・金子勝 (編) [1998] 『地方に税源を』東洋経済新報社。
- 神野直彦 [2015] 「改革の方向性と課題」『税研』第182号 (特集: 地方税改革の方向性)、32~38頁。
- 関口智 [2013] 「日本における地方法人所得課税のあり方」『税研』第172号、55~67頁。
- 関口智 [2015] 「事業税の分割基準とシャウプ勧告の附加価値税」『地方財政』2015年10月号、2~15頁。
- 関野満男 [2016] 「日本の所得税収入と所得税負担 — 1990年代~2010年代の実態 —」 (片桐正俊・御船洋・横山彰 (編著) [2016]・所収) 3~32頁。
- 瀬田史彦 [2007] 「グローバル化が地域格差を拡大させる」『地域開発』第513号、19~23頁。
- 総務省都道府県税課 [2015] 「地方法人課税のあり方等に関する検討会について」『地方税』2015年11月号、54~79頁。
- 高木健二 [2008] 『地域間格差と地方交付税』公人社。
- 高木健二 [2012] 「国・地方の社会保障費と消費税の国・地方配分」 (地方自治総合研究所 [2012] 所収) 76~87頁。
- 滝本純生 [2008] 「地域間の財政力格差の縮小について — 地方税収の偏在の是正を中心として —」『地方財政』2008年2月号、94~108頁。
- 橋木俊詔・浦河邦夫 [2012] 『日本の地域格差 東京一極集中型から八ヶ岳方式へ』日本評論社。
- 地方自治総合研究所 [2012] 『検証 社会保障・税一体改革 地方財政レポート2012』同研究所。
- 地方自治総合研究所 [2014] 『安倍政権下の地方財政と地域 地方財政レポート2014』、同研究所。
- 地方税務研究会編『地方税関係資料ハンドブック』 (月刊『地方税』別冊) 各年度版、地方財務協会。
- 戸谷裕之 [2016] 「地方法人課税の現状と課題 — 地方分権と税源偏在の狭間で」『都市問題』2016年4月号。
- 飛田博史 [2014] 「都市と地方の財政力<格差是正> 法人事業税・法人住民税」『とうきょうの自治』第92号、11~18頁。
- 飛田博史 [2016] 「地方税源の偏在是正措置の概要と問題点」『とうきょうの自治』第100号、15~20頁。
- 豊田哲也 [2015] 「人口減少社会における地域格差問題のジレンマ」『地域開発』第609号、25~28頁。
- 中里透 [2015] 「地域間格差の是正と地方税制の課題」『地方税』2015年11月号、2~9頁。
- 中村剛治郎 [2004] 『地域政治経済学』有斐閣。中央経済社。
- 橋下恭之 [2015] 「個人住民税のあり方について」『税研』第182号、46~51頁。

- 濱田省司・原邦彰 [2002] 「地方財政の構造改革と税源移譲について（試案）」『地方財政』2002年6月号、71～88頁。
- 林宏昭 [2001] 『これからの地方税システム 分権社会への構造改革指針』中央経済社。
- 平岡和久 [2015] 「国・地方の税財政システムと＜東京一極集中＞問題」『都市問題』2015年2月号、16～21頁。
- 藤岡典嗣 [2015] 「東京一極集中を加速する中枢管理機能の構造と情報通信の高速化」『都市問題』2015年2月号、22～28頁。
- 堀場勇夫 [2015] 「地方法人課税のあり方と論点整理」『税研』第182号、39～45頁。
- 町田俊彦 [1980] 「地域間の所得格差と地方税收格差」福島大学経済学会『商学論集』第48巻第4号、202～221頁。
- 町田俊彦 [2007] 「地域格差是正と地方交付税改革」『生活経済政策』第131号、3～7頁。
- 町田俊彦 [2011] 「＜包括的所得＞化による増税と分権型税制の構築」大阪市政調査会『市政研究』第170号、24～41頁。
- 町田俊彦 [2012] 「社会保障の充実と租税・社会保険料」（神野直彦・星野泉ほか『よくわかる社会保障と税制改革 福祉の充実に向けた税制の課題と方向』イマジン出版・所収）17～49頁。
- 町田俊彦 [2013] 「政府間財政関係における再集権化」『生活経済政策』第198号、12～15頁。
- 町田俊彦 [2014] 「人口減少下の＜東京一極集中＞と公的安定雇用の創出」（地方自治総合研究所 [2014] 所収）6～18頁
- 松本克夫 [2015] 「東京集中に地方はどう対処するか」『都市問題』2015年2月号、29～33頁。
- 丸山淑夫 [2006] 「地方分権21世紀ビジョン懇談会報告書について」『地方財政』2006年7月号、11～53頁。
- 宮崎雅人 [2007] 「地域間格差は拡大しているか — ジニ係数による検証」『地域開発』第513号、24～28頁。
- 持田信樹 [2004] 『地方分権の財政学 原点からの構築』東京大学出版会。
- 持田信樹 [2005] 「財政調整論の展開と日本の地方交付税」（日本地方財政学会編『地方財政のパラダイム転換』、勁草書房・所収）。
- 山下祐介・金井俊之 [2015] 『地方創生の正体 — なぜ地域政策は失敗するのか』筑摩書房。
- 横山彰 [2016] 「地方税制における税收格差の是正に関する一考察」（片桐正俊・御船洋・横山彰（編著） [2016] ・所収）61～86頁。
- 吉村顕 [2015] 「分割基準の変遷について — 過去の改正の概要 —」『地方財政』2015年7月号、10～23頁。