

竹下税制改革と地方税財政

渡辺 精一

一 国税改革追隨の地方税改革

(一) 国税改革関連だけの地方税改革

竹下内閣における税制改革関連六法案は、一九八八年一月一六日に衆議院で、次いで二月二四日に参議院でそれぞれ可決され、成立した。関連政令が閣議で決定されたあと、これらの法律・政令は二月三〇日に、公布施行された。改革事項のほとんどは一九八九年四月から実施に移される予定である。

今回の税制改革は、シャウプ税制以来の抜本改革とうたわれたことからもうかがえるように、改革は国税だけでなく地方税にも及んでいる。いま、改革全体の骨子を大蔵省の試算による額を並記させて示すと、表1および2のとおりである。

表1によれば、国税と地方税を合わせた改革による減収九兆円、増収六・六兆円、差引減収超過二・四兆円となっている。減収の柱は所得課税と法人課税の減税であり、増収の柱は消費税の創設である。減・増収の内訳の概要は表2に示される。表2のその2（地方税分）によれば、地方税改革の中味はすべて国税改革に伴う、いわばお付き合い

表 1 税制改革の骨格 (国税・地方税)

(単位：兆円)

減	収	増	収	等
直接税の減税	5.6	課税の適正化等		1.2
所得減税	3.1			
相続税減税	0.7			
法人減税	1.8			
既存間接税の廃止等	3.4	消費税の創設		5.4
		差引純減税		2.4
計	9.0	計		9.0

の、ないしは自動的なそれであることが一目瞭然である。念のため、そのあらましを跡づけておこう。

まず、減収である。減収の中心的な柱は個人住民税である。その一、所得割の税率構造が表3のように変わる。道府県民税と市町村民税を合わせた税率が、現行の課税所得七段階、五ないし一六パーセントから、三段階、五ないし一五パーセントとされる。これは、国税の所得税が現行の一二段階、一〇・五ないし六〇パーセントから、五段階、一〇ないし五〇パーセントに変わるのに合わせたものである。

その二、人的控除の引上げ等がある。代表格の基礎・配偶者・扶養の三控除を例に引けば、それぞれの控除額がいずれも現行の二八万円から三〇万円に引上げられるが、これは所得税で同じく三三万円から三五万円に引上げられるのに合わせたものである。

その三、配偶者特別控除が拡充される。すなわち控除額が現行の一四万円から三〇万円へ大幅に引上げられるが、これも所得税における一六・五万円から三五万円への引上げに同調したものである。なお、同控除の所得要件が八〇〇万円から一〇〇〇万円へ引上げられるのは、住民税・所得税に共通している。

個人住民税に続く減収として、法人住民税がある。すなわち、国税・法人

表2 税制改革による増減収額試算
(その1—国税分)

(単位：億円)

改正事項	平年度
1 所得税減税	
(1) 税率構造の改正	▲13,190
(2) 人的控除の引上げ等	▲5,290
(3) 配偶者特別控除の拡充	▲4,070
計	▲22,550
2 相続税・贈与税の減税	
(1) 相続税の課税最低限の引上げ	▲2,940
(2) 相続税の税率の緩和	▲2,010
(3) 配偶者の負担軽減措置の拡充	▲960
(4) 小規模宅地等に係る相続税の特例の拡充・その他	▲1,060
計	▲6,970
3 法人税減税	
(1) 税率の引下げ	▲14,520
(2) 少額減価償却資産等の損金算入限度の引上げ	▲690
計	▲15,210
4 課税の適正化等	
(1) 有価証券譲渡益課税の見直し	2,980
① 有価証券譲渡益課税の原則課税への移行	6,950
② 有価証券取引税の引下げ等	▲3,970
(2) 社会保険診療報酬課税の特例の是正	620
(3) 相続前取得不動産の取得価額課税への移行等	1,130
(4) 法人の土地取得に係る借入金利子の損金算入の制限	930
小計	5,660
(5) 配当軽減税率の廃止・外国税額控除制度の見直し等	2,230
計	7,890
5 間接税	
(1) 消費税の創設	43,540
(2) 既存間接税の廃止等	▲23,300
計	20,240
合計	▲16,600

(備考) 上記のほか、消費税の地方譲与分の増収額は、平年度10,885億円と見込まれる。

(その2—地方税分)

(単位：億円)

改 正 事 項	平 年 度		
	道府県税	市町村税	計
I 個人住民税	▲ 4,898	▲ 3,775	▲ 8,673
1 個人住民税の減税	▲ 4,939	▲ 3,880	▲ 8,819
(1) 税率構造の改正	▲ 3,393	▲ 650	▲ 4,043
(2) 人的控除の引上げ等 (個人事業税の白色申告専従者控除額の引上げを含む。)	▲ 910	▲ 1,842	▲ 2,752
(3) 配偶者特別控除の拡充	▲ 636	▲ 1,388	▲ 2,024
2 課税の適正化	41	105	146
(1) 有価証券譲渡益課税の見直し	9	18	27
(2) 社会保険診療報酬課税の特例の是正 (国税の改正に伴うもの)	32	87	119
II 法人住民税・法人事業税	▲ 152	▲ 1,380	▲ 1,532
1 法人課税の減税 (国税の改正に伴うもの)	▲ 972	▲ 1,852	▲ 2,824
(1) 法人課税の実効税率の引下げ	▲ 719	▲ 1,768	▲ 2,487
(2) 少額減価償却資産等の損金算入限度の引上げ	▲ 253	▲ 84	▲ 337
2 課税の適正化等 (国税の改正に伴うもの)	820	472	1,292
(1) 法人住民税	192	472	664
(2) 法人事業税	628		628
III 消費税と地方間接税との調整等	▲ 6,049	▲ 4,945	▲ 10,994
1 たばこ消費税の税率調整	▲ 175	▲ 308	▲ 483
2 娯楽施設利用税の改組	▲ 586		▲ 586
3 料理飲食等消費税の改組	▲ 4,834		▲ 4,834
4 電気税の廃止		▲ 4,530	▲ 4,530
5 ガス税の廃止		▲ 93	▲ 93
6 木材引取税の廃止		▲ 14	▲ 14
7 不動産取得税の新築住宅特例控除額の引上げ等	▲ 454		▲ 454
合 計	▲ 11,099	▲ 10,100	▲ 21,199

(備考) 消費譲与税の創設による増収額は、平年度 10,885 億円 (道府県 5,937 億円, 市町村 4,948 億円) と見込まれる。

表3 個人住民税の税率構造の改正

現 行		改 正	
適用課税所得 (万円)	税率 (%)	適用課税所得 (万円)	税率 (%)

道府県民税所得割

130 以下	2	500 以下	2
300 "	3	500 超	4
300 超	4		

市町村民税所得割

60 以下	3	120 以下	3
130 "	5	500 "	8
300 "	7	500 超	11
450 "	8		
900 "	10		
2,000 "	11		
2,000 超	12		

道府県民税所得割と市町村民税所得割を合わせた税率

60 以下	5	120 以下	5
130 "	7	500 "	10
300 "	10	500 超	15
450 "	12		
900 "	14		
2,000 "	15		
2,000 超	16		

税の普通法人にかかる基本税率が現行の四二パーセントから二年間かけて四〇パーセント、三七・五パーセントに引下げられるのに伴い、法人税の附加税的性格をもつ法人住民税が自動的に減収となるものである。

次いで、地方間接税の減収があり、各種間接税の合計減収額はかなり大きい。簡単に説明すれば、まずたばこ消費税は課税方式を従量税一本として税率を変更し、消費税との併課後の税負担は現行水準を維持する。娯楽施設利用税は課税対象施設をゴルフ場に限定して名称をゴルフ場利用税とし、税率を引下げる他方でゴルフ場所在市町村へ

の交付金の交付率を引上げて現行の交付水準を維持する。料理飲食等消費税は名称を特別地方消費税と変更したうえで基礎控除・奉仕料控除を廃止し、税率を大幅に引下げるとともに免税点を倍増させる。電気税・ガス税・木材引取税の三間接税は、すべて廃止する。ざっと以上であるが、これらの改正はいずれも国税・消費税の創設に伴うもので、消費税の創設がなかったならこうした内容の改正は行なわれなかったといえるものである。

次に、増収である。有価証券譲渡益に対し所得税では現行の非課税原則を改めて申告分離・源泉分離のともに二〇パーセントの税率とする両課税方式のいずれかの選択制とすることとされるが、個人住民税では所得税で申告分離課税を選択した場合に限って六パーセント（道府県民税二パーセント、市町村民税四パーセント）の税率で申告課税されるとした。所得税で源泉分離課税を選択した場合は個人住民税では非課税の扱いとなるが、これは事務量が膨大になって実施不可能だからと説明されている。

社会保険診療報酬の所得計算の特例について国税では五〇〇〇万円を超える同報酬に適用される概算経費率五二パーセントを廃止することとされるが、これがそのまま地方税にも影響を及ぼすこととなる。

国税改革が自動的に地方税に影響を及ぼす増収分としては、ほかに法人課税関係として、外国税額控除制度にかかるとる控除額の制限、企業の土地保有に対する課税の強化等がある。

以上が地方税改革のあらましである。繰返して言おう。地方税制の改革は、すべて国税改革に伴う付き合いとしての、ないしは自動的な改革ばかりである。それゆえ、地方税制はどうあるべきかという体系的な改革視点が、まったく欠落してしまうこととなった。次にその点を見ておこう。

(二) 欠落した地方税制の体系的改革

1. 地方税改革の体系的視点なし

八八年四月二八日の政府税制調査会中間答申では、「望ましい税体系のあり方」と題する中で、「所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせる」ことを、一貫して強調している。ことの当否は別にして、税調が掲げるこうした体系的視点が、国税・地方税に共通のものとして、あるいは国税だけのものとして、そのいずれに妥当すべきものとして設定されたのであるが、まずは気懸りとなる。同中間答申では、それを明確に述べていないからである。推測するにあたってひとつの手懸りが、八八年六月二八日の閣議によって与えられている。この日に閣議決定された「税制改革要綱」では、冒頭で次のように述べる。

「今後の高齢化社会の到来、経済・社会の一層の国際化を展望し、税制の抜本的改革を行うことにより、国民の税に対する不公平感を払拭するとともに所得・消費・資産等の間で均衡がとれた安定的な税体系を構築する観点から……次のとおり税制改正を行うものとする」

実は、同じ日に閣議報告された「地方税制改正要旨」でもまた、その冒頭でまったく同じ文章が並べられているのである。これによってみるならば、「所得・消費・資産等の均衡」という体系的視点を、国税・地方税に共通のものとして政府は考えている、と推測することができそうである。

だが、問題が残された。さきの答申に戻っていえば、同答申は、同視点に立った税制を構築するための措置として六項目の具体的措置を「はじめに」のなかで列挙しているのだが、その六項目はいずれも国税の税目に限定している。「地方税制改正要旨」が国税の「税制改革要綱」とまったく同一の体系的視点を述べ、それゆえ「改正を行う」としているのである以上、それより前に出された答申ではあっても、そこに掲げられた具体的措置のなかに地方税関係項目

がひとつもないというのは、直ちには合点のつきかねることであつた。

そういえば、「地方税制改正要旨」のほうの冒頭の文章には、さきの引用における「……構築する観点から」の次に続けて、「その改革の一環として」という文言が挿入されていたのに改めて気がつく。むろん、この文言は「税制改革要綱」のほうには、ない。念のため「一環」の意味を『広辞苑』によって見れば、「全体としてのつながりを持つものの一部分」とある。つまりは、右の体系的視点は「全体としての」ものであつて、それゆゑに地方税にも「つながりを持つ」のであると、とりあえずは読めそうに思える。だが、「一部分」というのが、気に懸る。もしもそのように読めというのであれば、同じように「一部分」であるべきはずの国税のほうにも、「一環」うんぬんの文言が挿入されておかしくなかつたのではないか、という率直な疑念がまずあつてよい。それが、そうでなかつたのは、すなわちさきの体系的視点が国税・地方税に共通のものだと解釈する場合の「共通」とは、双方を対等に扱つてのそれではなく、少なくとも国税に優先的に妥当するようなものとしてのそれであることを意味する。

つまりは、こういうことである。まず、国税・地方税ともに妥当する体系的視点があつてよい。ただし、それは恐らく国税に重心を置いた視点となるであろう。租税の当初配分が地方税一に対し国税二となつてゐる現実は、なぜそうなつてゐるのかと問うときはなおのこと、そのような傾向をもたらすこととなるはずである。注意されるべきことは、その場合、その体系的視点は国税には一〇〇パーセント妥当しうるとしても、地方税にはそうはなりえない、ということである。すなわち地方税にはその体系的視点に付随する、ないしはそれを補完する、というよりむしろそれに対する特有の別の視点がありえなければならぬ、ということになる。

そのような地方税に特有の体系的視点とはどのような視点であるかについては、ここで論じるつもりはない。ただ、議論の素材がすでに与えられていることには、触れておこう。たとえば自治省税務局編の『地方税制の現状とその運

「營の実態」(昭和五六年四月)は、その「地方税の体系」の個所で地方税が普通税と目的税に分類されることを述べ、続いて日本の地方税が独立税をもって構成されていることを強調したあとで、次のように言及している。すなわち、「その体系は地方団体の性格上、負担分任の精神を具現する応能原則に立脚した税種と、自治の妙味を具現する応益原則に立脚した税種の二つを主軸としていなければならぬ」と。こうした所説には議論の余地が大いに残るのだが、それはそれとしていえば、国税とは別の地方税に特有の体系的視点が実際上もありえそうであること、ないしそれをめぐる議論は少なくとも欠かせそうもないことが、ここは十分に示唆されているといつてよい。改めていおう。にもかかわらず政府税制調査会は、そして閣議もまた、「地方税についての」体系的視点にはまったく触れるところがなかった。あえていえば、示された体系的視点とは国税だけに目を向けてのそれではしかなかった、のである。

2. 懸案事項の放置と処分

シャープ税制以来の抜本的改革とうたわれてのこの改革に、もしも乗ることができずに終わつたなら、地方税制の「抜本的」改革は遙かな課題となり果てるだろう。その思いがあればこそその無念が、ここでの体系的視点の議論に多少の紙幅を割かせたのであった。

それほどに、地方税制の改革課題は多い。そのうち、今回の改革に何がしかのかかわりをもつ体系上の課題のいくつかをとりあげ、そのかかわり方を簡単に検証しておこう。

かかわり方を分類するならば、第一に、放置された、というものがある。たとえば、国・地方間の税源配分が不適正である、という古くて新しい懸案事項がある。「税制改革」を行うのであれば、これだけは避けて通れぬはずといえるほどの、これは重い課題である。であればこそ、政府税制調査会も頼破りすることができなかった。すなわち中間

答申にいう、「国・地方間の税源配分のあり方は、広範な問題と関連しており幅広い観点から検討すべきものであるが、改革に伴う税収の変動によって国及び地方団体の財政運営に基本的に影響を与えることのないよう配慮することが最適である」と。ただし、触れさえすればよい、ということではない。この文言の前半は懸案事項であった税源配分問題に触れるものと見ることでできそうで、かりにそうであったとして、しかし主語を「検討すべきものである」と受けとめて、それだけで終わらせ、問題に対する方向づけさえも示さなかった。方向づけを示したかに見える後半は、懸案の問題に対してではなく、今回の税制改革に伴う税源配分に限って方向づけを示したにとどまる。ひとつの文章のなかで、前半と後半とで述べていることの趣旨にずれがあるのはおかしいというべきであるなら、前半もまた今回の改革に視野を限定したものと見るほかはないことになる。だとすれば、政府税制調査会は、懸案事項としての税源配分問題には、それが重い課題であるにもかかわらず、なんらの言及もしないで済ませたということになる。今回の税制改革をとりまく諸般の政治情勢からすれば、こうした見方が恐らくは当を得ていよう。

放置された例の二つめをあげよう。都道府県税としての事業税において、社会保険診療報酬は非課税の扱いとされている。同措置の不公平性については早くから問題とされてきたのであって、政府税制調査会の間答申でも、「速やかにこれを撤廃すべきであり、少なくとも所得税及び法人税における課税の特例に準じた取扱いとなるよう改めることが必要である」と述べざるをえなかった。そのほぼ一カ月後の五月二四日に、地方財政審議会が自治大臣に提出した意見書のなかでも右とまったく同文の意見が繰返し述べられて、同措置の是正が強く求められた。にもかかわらず、六月一四日の自民党税制調査会による「税制の抜本改革大綱」では「保健医療政策との関連において引続き検討する」と述べて、手をつけるのを回避した。その後に閣議決定された「税制改革要綱」は、さきに紹介したようにその冒頭で「国民の税に対する不公平感を払拭する」と述べながら、この問題を完全に黙殺してしまったのである。

放置された三つめの例は、事業税の外形課税標準の問題である。事業税の課税標準は、ほとんどの業種において所得とされている。それゆえ同税は景気感応度が高く、不況期における同税収の伸び率は大幅に低下する。加えて赤字事業主体からの税収はゼロである。そこで、たとえば全国知事会は七六年一二月に、外形課税標準として売上高から仕入額を差引いた付加価値を同税の課税標準に導入するよう、政府に提案した。もしそれが実現すれば、安定的に、一定水準の同税収入が都道府県に期待できる、というわけである。ところが翌七七年一〇月の政府税制調査会の答申は国税としての一般消費税新設の方向づけを試み、次いで七八年九月にその具体的提案を示し、事業税の外形課税標準導入問題は一般消費税と関連するので今後の検討にまつとの見解を示すに至った。こうして全国知事会の提案は、その具体化が保留されることとなった。同調査会の示した見解にしたがうなら、当時もしも一般消費税の導入が具体化されることになったとすれば、事業税への外形課税標準の導入問題は、同時に決着がつけられたはずであった。今回の竹下税制改革で導入されることとなった消費税は、当時の一般消費税と基本的性格は同一である。政府税制調査会は、さすがにこの問題を頬被りして済ますわけにはいかず、次のように述べざるをえなかった。「事業税における外形課税標準問題については、その現実的解決を図るため、新しい方式の間接税の一部を地方の間接税とすることに検討したが、制度の簡素化の要請、納税者等の事務負担の問題等があるため、その一部を地方の間接税とすることは困難であると考えられるので、この問題については、今後、別途検討を行う必要があると考えられる」と。思うに、「新しい方式の間接税の一部を地方の間接税とすること」は、地方税体系のあり方や国・地方間の税源配分のあり方などといった、大所高所の見地から検討されなければならぬはずのことである。七八年九月の答申が「今後の検討にまつ」としたのも、そうした見地からの検討の結果、地方の間接税が誕生されることとなった場合には、事業税の外形課税標準問題はそれと関連してくるので、そうした場合になるかならぬかが判然とするまでは検討するのを

控えておく、という含みをもつものとして理解されていた。にもかかわらず今回の中間答申では、地方の間接税を大所高所の見地から検討するというのではなく、事業税の外形課税標準問題の現実的解決を図る、まさにそのために検討したというのである。中間答申はいわば首尾を転倒させたわけで、その転倒が意図せずして為されたのであれば検討が徒勞に終わるのは明らかであったと評すべく、また意図して為されたのであれば「今後、別途検討を行う」と述べられていることに残念ながらすでに期待は寄せ難いと思わざるをえない。今回の改革には乗らなかつたという意味で「放置」された例として挙げたのではあるけれど、この外形課税標準の問題はこうして多分に「処分」された例のほうに近い、ということになりそうである。

さて、そこでその、処分されたという第二の分類に移る。電気税に関する懸案事項に、減免措置の問題がある。たとえば軽減措置として、五パーセントの一定税率が、紡績糸・ねん糸・織物その他一定の繊維製品製造業については二パーセントに、また製紙業については四パーセントにそれぞれ軽減されている。そうした措置がとられたのは、なぜか。繊維製品製造業に関しては、重要輸出産業の振興を図るため、というのが当初の説明であった。その後、同産業が重要輸出産業でなくなったにもかかわらずこの措置を継続させるために代わって登場した説明が、繊維産業の多くが中小企業で経営基盤が脆弱であるから、などといったものであった。もしもそうした理由のためにとっているのであれば、軽減対象は同産業に限らずもっと増えることになるはずである。

他方、製紙業については、重要基幹産業である、製品コスト中に占める電気料金の割合が五パーセントを超える、などといった説明が与えられていた。しかしそれらの理由には、今日的意義が消滅した、省エネや公害防止の観点から逆に重課こそすべき、などの批判を加えることが可能である。

電気税の軽減措置には、今日的・合理的理由がもはやない、というのが素直な見方となってきた。にもかかわらず

らず、軽減措置は依然として継続されたのである。ところが、今回の税制改革で消費税が創設されたのに伴い、電気税は廃止されることとなり、したがってこれらの軽減措置も自動的に消滅することとなるはずである。消滅すること、それじたいはそれでよい。存在意義について検討のメスが加えられてのことではなく、というのが問題である。もしも説得力のある何らかの別の存在意義があったからこの措置が継続されてきたというのであれば、電気税が廃止されても消費税のほうでこの措置が継続される、というのが筋であろう。それが、そうではなく終わるといっているのであれば、これまでの継続には説得力ある意義がなかった、なのに継続されてきた、ということにならざるをえない。これまでその継続を支えてきたのは恐らく何らかの隠れた圧力ということなのであるうけれど、そして今回の消滅ははからずもその推測を浮かび上がらせることになったのではあるけれど、当の「圧力」の存在を外気にさらすことなく水面下で始末して済ませることになってしまったのである。

二 もたらされる地方財政上の不合理

(一) 改革の量的不合理

1. 減収超過

今回の改革に伴う地方税の増減収見込額は、さきの表2のその2に示したとおりである。ただしこの表には課税ベースの拡大等による影響額は含まれていない。いま、それを含めて改めていえば、増減収額は次のように見込まれている。

まず、個人住民税は、平年度ベースで八六七三億円の減収であり、これはさきの表と同じである。次に、法人住民

税・法人事業税では、六二五億円の減収である。さきの表で示された一五三二億円に比べて九〇七億円の増収見込みとなっているが、これは課税ベースの拡大等により、課税の適正化等による法人住民税と法人事業税がさきの表に見る一二九二億円を九〇七億円上回る二一九九億円と見込まれたことによる。さらに、現行の地方間接税と消費税との調整による減収は一兆九四億円と見込まれており、これもさきの表と変わらない。

ところで、今回の改革に伴う地方の増減収は、地方税のほかに地方交付税をとおしても見られる。地方交付税のリンク対象たる国税三税が、それぞれ減収するからである。表2のその1を参照しつつ説明すれば、まず所得税の減収見込額は一兆四九八〇億円である。その内訳は、所得税の減税による減収見込額二兆二五五〇億円、有価証券譲渡益課税の原則課税への移行による増収見込額六九五〇億円、および社会保険診療報酬課税の特例の是正による増収見込額六二〇億円、以上である。次に、法人税の減収見込額は九四三〇億円である。その内訳は、法人税の減税による減収見込額一兆五二一〇億円、有価証券取引税の引下げによる法人税増収見込額七六〇億円（有価証券取引税額は法人税額算定上「損金」扱いされる）、土地取得にかかる借入金利子の損金算入の制限による増収見込額九三〇億円、配当軽減率の廃止・外国税額控除制度の見直し等による増収見込額二二三〇億円、それに課税ベースの拡大等による増収見込額一八六〇億円、以上である。最後に、酒税の減収見込額は三四七〇億円である。以上の国税三税の減収見込額を合算すると二兆七八八〇億円となり、その三二パーセントに相当する地方交付税の減収見込額は八九二億円となる。

以上の結果、今回の改革に伴う地方の増減収見込額は、地方税分が個人住民税八六七三億円、法人住民税六二五億円、および地方間接税一兆九四億円の計二兆二九二億円、そして地方交付税分が八九二億円、両者を合算した地方の減収見込額は二兆九二一四億円となる。ただし消費税にかかる分はここには含まれていない。

以上の減収見込額は、すべて国税の改革に伴って自動的に地方にもたらされるものである。そこでその穴埋めとも

表4 地方減収に対する措置 (単位：億円)

税目	減収額	措置内容
地方税	△20,292	
個人住民税	△8,673	7,879 → (減収超過額) 7,879
法人住民税 法人事業税	△625	
地方間接税	△10,994	10,885 → 消費譲与税 109
地方交付税	△8,922	10,450 → 地方交付税
合計	△29,214	29,214

いべき対応措置もまた国税改革をとおして行なわれる。すなわち消費税の一部を割いて——である。ただしその配分ルートには、二つのものがある。表4によって見ると、およそ次のとおりである。

まず、地方間接税については、その減収は基本的には消費税が創設されることに伴うものであるとの考え方のもとに、消費譲与税を創設することによって措置するとされた。ただし従来、地方譲与税の地方への配分割合は当該国税に対する簡明な分数によって表示してきたからということで、減収分(一兆九百九十四億円)におおむね見合う分数、すな

わち消費税の五分の一(一兆八千八百五十五億円)を消費譲与税とする、とした。残与の額(一〇九億円)は、次に述べる地方交付税によって措置される。ともあれ、消費譲与税の創設というルートが、消費税の地方への配分の一つのルートである。

もう一つのルートは、地方交付税である。すなわち、地方交付税の減収は国の責任において三税の減税が行なわれたことにより生じたものであるとの考え方から、減収分全額を地方交付税の交付対象税目に消費税を加えることによって措置する、とされた。ただし、こうした措置の対象となる減収は、地方交付税の減収(八千八百三十三億円)だけとせず、さらに二つの減収が加えられた。一つは、さきの消費譲与税による措置の残余分一〇九億円である。もう一つは、住民税等の減収の一部(約一四〇〇億円)で、これは今回の同減収分が消費税の導入に関連してのものであり、かつ減収分を自然増収で対応しかねる財政力の弱い自治体が少なくない、などの事情を配

慮したことによる。以上三つの減収の合計額一兆四五〇円を、消費譲与税を除く消費税の二四パーセントで措置するとされ、それが地方交付税の総額に加えられることとなった。

説明が長くなったが、ここにはさまざまな問題が含まれている。いま、問題を量・質両面に分けてとらえるなら、まず気がつくのは量の問題である。なかでも、減収超過額七八七九億円というのが目につく。減収超過とは、改めていうまでもなく、対応措置によっても措置されきれずに残された減収のことをいう。なぜ、これだけの額のもの措置されずに残されたのか。そして、これを今後どう取り扱おうとされているのか。この分を地方行革で吸収すべしという意見が政府レベルで散見されたものの、公的には表面化することなく終わったようである。筋違いの考え方であることや、地方行革推進の実態などに照らすなら、当然のことであるといえよう。それとは別に公にされた見解を、自治省関係者の解説（自治省財政課・木幡浩「税制改革に伴う地方税財源措置」月刊「税」八八年一〇月号所載）を手懸りに、見てみよう。

なぜ減収超過になったのかについては、次のように解説される。すなわち、中曽根内閣の一〇八回国会上程された改革案の時は、「国・地方ともにそれぞれ歳入中立性を確保することとされたため、住民税の減税分についても売上税の配分により完全に措置された」。ちなみに、ここにいう歳入中立性とは、政府税制調査会の答中に見る税収中立性と同義語であると思われる、だとすればそれは増減収差引きゼロになることの意である。ともあれ、右の文意を引延ばしていえば、今回の改革では税収中立性の確保はうたわれなかったからである、ということになる。では、なぜうたわれなかったのか。右の解説は、続けて次のように述べる。「しかし、今回の税制改革案においては、国民の税に対する不公平感を払拭し、所得・消費・資産等の間で均衡がとれた安定的な税体系を構築することが強く求められ」た、と。ここでひとことこのコメントを加えるなら、公平感とか均衡で安定的な税体系とかは、中曽根改革案の土

台となった八六年一〇月二八日の政府税制調査会の答申でも強調されていた「基本的考え方」であった。したがって、それを指摘するだけでは、なぜの答えにはならない。推測するに、解説の力点は、今回の改革では、それらの考え方がとくに「強く求められ」た点に置かれているのであろう。だとすれば、こういうことになる。すなわち、今回は前回の場合と違って、それらの考え方を税収中立性より優先させた、と。そこで問題はさらに、なぜそのように変わったのか、と続く。右の解説では、その答えはない。実は、それも道理というべく、その答えは政治力学のなかに求めざるをえないと思われるからである。すなわち政府は、とくに売上税法案が廃案となった前回の経験を踏まえて、今回は消費税法案成立へ向けて、業界の反対を抑えるため税のしくみに手直しを加える他方で、今回改革の「基本的考え方」のなかでサラリーマンの重税感の払拭を優先・強調することとしたのである。前者の最大のポイントは税率を、売上税の時の五パーセントから三パーセントに落したことである。これに後者の政治的戦術が加わって、結局税収中立性の考え方を捨てざるをえなかったのである。もつともこれに、景気拡大による予期しなかったほどの税の自然増収が大きな支えとなったことは、いうまでもない。さきの解説が、さきの引用文に続けて、「所得・法人課税等の大幅な減税がなされる一方、消費税の税率は三パーセントとされた」と述べているのは、恐らく右のように理解されるべきことなのであろう。こうして今回、減収超過となったのである。

ただし右の事情は、国税と、そしてその自動的影響を受ける限りにおける地方税（および地方交付税）との減収超過を説明するにとどまる。地方の減収超過をなぜ完全に措置しなかったのかについては、説明としてはなお不十分である。措置の財源として用意された消費税をどの程度地方へ配分するかについて、政府税制調査会はその中間答申のなかで具体的な方向づけはしなかった。それらしい文言としては、さきにも引用したように、「改革に伴う税収の変動によって国及び地方団体の財政運営に基本的に影響を与えることのないよう配慮することが適当である」と述べら

れているのとどまる。これは国・地方間の税源配分のあり方との関連で述べられたものであるが、ここでの問題意識との関連でいえば、ここには、①国への配慮も必要であること、②与える影響は基本的なものでなければ差支えないこと、および③配慮すべきであるというのではなく、配慮することが適当であるにとどまること、などと解釈できそうであることが気に懸る。多少の勘ぐりがあるかもしれないとしても、全体のニュアンスとして答申は、国とともに地方についても減収超過となることを示したうえで、両者間の調整に関する抽象的な指針を提示したと見ることができよう。

調整はまず、自民党の税制調査会で行なわれた。その結果、八八年六月一四日に出された同調査会の結論である「税制の抜本改革大綱」では、消費税の収入額の一定割合を消費譲与税とすること、および消費税を地方交付税の対象税目とすることの二点が示された。あと、具体的な数字上の詰め作業は、自治・大蔵両省間の折衝に委ねられることとなって、さきに紹介したとおりの数字で決着がつけられるに至った。

地方の減収超過がなぜ完全に措置されなかったのかとの問いに対する答えは、右の経緯に見る限り、国も減収超過なのであるから、ということになる。国も地方も互いに協力し合う協同関係に立つべきだとする原則的考え方によるならば、痛みを分かち合うのは当然だということにもなるであろう。だが、その前に超えなければならぬ、少なくとも一つのハードルがある。減収超過は「国税」改革によって好むと否とにかかわらず地方にもたらされたものだ、というハードルである。このハードルは、国税改革とそれに伴う限りにおいての地方税改正というのではなく、それとしての地方税改革とともに意図して行なわれる改革であって初めて、超えることができる。協同関係をゴールで期待するためには、スタートでのスタンスが重要な意味をもつのである。こうして、最終的に放置された減収超過は、合理的な根拠を欠くものであるといわざるをえない。

なお、減収超過との関係で政府側から公にされている、いくつかの見解がある。それらの見解はすでに右の批判には堪え得ないものではあるのだが、念のため、簡単に触れておくことにしたい。その一は、国の抱える国債は地方の場合に比べて重い、という見解である。たしかに八八年度計画ベースで地方債発行残高四九兆五〇〇〇億円に対し、国債残高は一六八兆円と遙かに多額である。だが、それが「重い」といえるかどうかは、公債をめぐるさまざまな事情の総合判断の結果による。たとえば、国の場合、赤字国債の発行を九〇年度にゼロにするという財政再建の目標は、予想外に大幅となった三年続きの税の自然増収によって蘇生し、いま達成可能の見通しが生まれつつある。しかし地方における実質的な赤字地方債である財源対策債は、発行ゼロの確かな目通しをついぞ立て得ない状況にある。また、たとえば公債元利償還金の歳出総額に占める割合は、地方財政計画では八七年度の一一・三パーセントを頂点に八八年度は一〇・七パーセントを示したが、国の歳出予算では同じくそれぞれ二〇・九パーセント、二〇・三パーセントと、確かに高い数値を示している。だが、国とほぼ同じ水準の二〇パーセントを超える自治体が全体の三分の一にあたる一〇〇〇団体ほどにのぼっている事実は、マクロのとらえ方ではことを律しきれない示唆を提示しているのである。

その二の見解は、消費税の配分は、減収額との関係では地方に手厚い結果となっている、というものである。表5によれば、減収額に対する消費税配分額の割合は、国六七パーセントに対し地方七三パーセントとなっている。わざわざ地方への「手厚い配慮」（前記・木幡氏の論稿）という表現が用いられていることから推せばこの見解は、地方に我慢させるための、もしくは地方を慰め、あるいは地方に陳謝するための材料として示された、との感が深い。しかし、重ねていえば、問題の本質はそうした数値の多寡にあるというのではない、ということである。

さらにその三の見解は、地方税の自然増収が見込まれている折柄、国が特段の措置を講じなくとも地方財政運営に

表6 国・地方の減収額と消費税配分額

(単位：億円)

	減収額①	消費税配分額②	減収超過額①-②	措置率②/①
国	49,400	33,100	16,300	67%
地方	29,200	21,300	7,900	73%
計	78,600	54,400	24,200	69%

支障は生じない、というものである。いい換えれば、減収超過額は自然増収で補てんせよ、というわけである。ただしと、この見解はつけ加えていう。一つに、これは従来方針の踏襲である、と。だが、従来、措置を講じてこなかったことがすでに問題だったのである。二つに、自然増収の乏しい団体等のため地方交付税による約一四〇〇億円(表4)の配慮を加えた、という。だが、こうした配慮を評価するしないの前に、配慮をなせなければならなくなったのが問題なのである。いいかえれば、本来こうした配慮を加える必要性のない対応措置が講じられるべきだった、のである。改めていえば、たとえば自然増収がたまたま見込まれていない時であつたらどうするのか(自然増収が見込まれなかった売上税の時は、減収額は全額補てんされる予定であつた)、減収超過問題がなかつたら自然増収分は他の経費の財源として活用されたはずで、それをどう考えるかなどといった問いに政府は答えなければならず、答えることのできる措置が本来とられるべきであつたのである。すなわち、減収額は全額措置されるべきであつたし、むしろさきに述べたようにそれとしての地方税改革も合わせ改革されるような改革がもともと目論まれるべきであつたのである。

2. 消費税負担

国税として創設されることとなる消費税のしくみの原則的なポイントは、①国内で事業を営む法人・個人、および商品を輸入した法人・個人が、②対価を得て行なう資産の譲渡および役務の提供に関し、③三パーセントの税率による、売上げにかかる消費税額から仕

入れにかかる消費税額を控除した額を納付する、というものである。自治体は、消費税に関しては、法人たる課税事業主体および消費者の、双方の立場に合わせ立つ。前者の立場を中心に、自治体が消費税とどのようにかかわりあうかを概観すると、おおむね次のようである（解説部分は主として自治省税務局企画課・米田耕一郎「地方公共団体に対する消費税の課税関係」月刊「地方財務」八八年一二月号所載による）。

自治体の対外行為のうち、課税対象となる行為は、対価を得て行なう資産の譲渡および役務の提供に限られるのは、いうまでもない。では、それは具体的にはどのような行為か。売上げにかかる消費税は自治体の場合、収入における消費税ということになり、仕入れにかかる消費税とは支出における消費税ということになる。そこで課税対象となる具体的な行為を、課税対象となる収入科目・支出科目というふうにとらえ直して整理すると、次のようになる。

普通会計について見るならば、まず収入科目では、“対価を得る”ことに原則として該当しないと思われる次の科目は、原則として課税対象から外されることとなる。すなわち、地方税・地方譲与税・地方交付税・国庫補助負担金・寄付金・繰入金・繰越金・収益事業収入・地方債、以上である。残る収入科目のうち、使用料は非課税とされたもの（高等学校授業料や保育所使用料など）を除き、原則として課税対象となる。手数料は、民間と競合するものを除き、非課税となる。分担金・負担金・委託金は、内容によって個別判断することとなる。財産収入は、非課税とされたもの（土地の貸付・売払および利子）や不課税とされたもの（配当金）を除き、その他の収入は課税対象となる。諸収入のうち受託事業収入は、原則として課税対象となる。雑入は、内容によって個別判断することとなる。

次に支出科目では、科目のすべてについて課税対象の適否を一覧表にして示すと、表7のようになるであろうと考えられている。ここでも、科目によっては個別判断に委ねられる場合がある。かつ、表示されている適否じたい一応の目安を示すもので、具体的な取扱いにあたってはその内容を吟味する必要がある、と解説されている。以上、収

表 7 自治体の歳出項目と仕入れ税額控除における課税仕入れの判定

1 報酬	×	14 使用料及び賃借料	○(土地賃借は×)
2 給料	×	15 工事請負費	○
3 職員手当	× (但し、通勤手当については一部○の可能性はある)	16 原材料費	
4 共済費	×	• 工事材料費	○
5 災害補償費	×	• 加工用原料費	○
6 恩給及び退職年金	×	17 公有財産購入費	
7 賃金	×	• 権利購入費	○(地上権、地役権及び永小作権の取得は×)
8 報償費		• 土地購入費	×
• 報償金	○(納税報奨金のよ うな場合には×)	• 家屋購入費	○
• 賞賜金	×	• 船舶、航空機等購入費	○
• 買上金	○	18 備品購入費	
9 旅費		• 庁用器具費	○
• 費用弁償	△	• 機械器具費	○
• 旅費	△	• 動物購入費	○
10 交際費	○(金を直接送る 場合には×)	19 負担金、補助及び交付金	
11 需要費		• 負担金	原則×(但し、対価性の有 無により、一部△)
• 消耗品費	○	• 補助金	×(〃)
• 燃料費	○	• 交付金	×(〃)
• 食糧費	○	20 扶助費	×
• 印刷製本費	○	21 貸付金	×
• 光熱水費	○	22 補償、補填及び賠償金	
• 修繕料	○	• 補償金	×
• 賄材料費	○	• 補填金	×
• 飼料費	○	• 賠償金	×
• 医薬材料費	○	23 償還金、利子及び割引料	
12 役務費		• 償還金	×(注)
• 通信運搬費	○	• 小切手支払未済償還金	×
• 保管料	○	• 利子及び割引料	×
• 広告料	○	• 還付加算金	×
• 手数料	○(非課税とされるも のについては×)	24 投資及び出資金	×
• 筆耕翻訳料	○	25 積立金	×
• 火災保険料	×	26 寄付金	×
• 自動車損害保険料	×	27 公課費	×
13 委託料	○(地方自治法に基づく事務の 委託など一部については△)	28 繰出金	×

(注) ① 税外収入に係る還付金については、それが売上げ値引き相当額であれば売上げの控除項目となる点に注意。

〔記号の説明〕

課税仕入れとなるもの……………○ 課税仕入れとならないもの……………×

その内容により個々に判断されるべきもの……………△

②米田耕一郎「地方公共団体に対する消費税の課税関係」(「地方財務」415号)による。

入・支出の両科目にわたって、予め一律的に取扱うわけにはいかないという事情が、共通している。

以上のようなのであるが、ただし特例措置がある。その一、一般会計については、課税は行なわれるが納税は行なわないこととされる。納税はしないこととされるのは、なぜであるか。課税売上げと課税仕入れの対応関係が不明確であり、もしその明確化を図ろうとすれば膨大な事務負担が発生すること。一般会計は消費税の一部を国から交付されながら、他方で消費税を納税するとすれば自らが自らに納税する結果となり、そのために大きな納税事務負担も発生すること、などの理由によると説明されている。

特例措置のその二は特別会計に関してであって、“対価を得る”こと以外の収入（Ⅱ特定収入。たとえば補助金、会計間繰入れなど）があり、かつその特定収入の合計額が一定額以上ある場合、控除できる仕入れ税額は、その額から政令に基づいて計算した額を控除した残額とする、というものである。これは、特定収入によって賄われる課税仕入れは最終消費と見るべきであって、そこに含まれる仕入れ税額は特定収入が負担すべきであるからである、と説明されている。

結局、消費税との直接関係において、自治体の負担はどうなるのか。まず、一般会計における納税義務免除の特例措置によって、自治体は申告や帳簿保存の義務も課せられず、免税点・限界控除・簡易課税の適用もない、とされる。納税事務のための負担はゼロになるというわけであるが、かりにそうであったとして、しかし徴税事務のための負担は増えることとなるだろう。

次に、当該特例措置は、つまるところ、売上げにかかる消費税額と仕入れにかかる消費税額とを、同額と見なす措置にほかならない。果たして、同額と見なす、ということでのよいのが問題となる。同額と見なすというのであり、さきに紹介した“課税売上げと課税仕入れの対応関係が不明確”という理由は、課税仕入れ対象のうちどれだけ

のものが課税売上げに回されたかが判然としない、というふうに理解すべきこととなるだろう。そして、その理解は、次のような事情を内蔵しているはずだと考えられる。すなわち、①課税仕入れのうち、対価を徴収せずに住民に提供されるものが少なくない。②対価を徴収して提供される場合でも、原価を償いうる水準の対価が設定されることはほとんどない。まして、③仕入れ価格にマージンを上乗せすることはない、などである。つけ加えるなら、自治体が消費者の立場に立つ場合のことではあるが、④課税仕入れのうち、自治体がみずから消費してしまうものもある。これらの事情の一つひとつがどの程度いえるのであるかは、自治体によって異なる。したがって一律的ない方はできないのであるけれど、これらの事情を総合的に判断するならば、売上げにかかる消費税額は仕入れにかかるそれよりも、恐らく少なくなるのではないか、それもかなりの幅で少なくなるのではないか、と推測することができそうである。だとすれば、“同額と見なす措置”では足りない、ということになる。この不足分が埋め合わせられない限り、それは自治体の負担となるのである。

さらに、対価を得て提供されるサービス等の場合であっても、住民負担の増加を考えて、消費税額分を上乗せした対価の設定に踏みきれない自治体が出てくる可能性がある。あるいは一の自治体のなかにあっても、あるサービスには上乗せするが、他のサービスには上乗せしない、といった例も出てきそうである。むしろ、たとえば三年目ごとくらいに対価の水準を引上げるなどというケースの場合、引上げ幅のなかに消費税額分を織込ませる措置を講じる、などといったことは十分に考えられる。だが、理屈としてそうはいえても、実質的にそれが行なえるかどうか、疑問が残るところである。いずれにせよ、税額分を十分に徴収できない状況が残されることは多分にありうると思われ、もしもそのようになった場合は、徴収すべくして徴収できなかった税額分は、当該自治体の負担とするほかないのである。

表8 国と地方の税財源配分

(1) 租税収入の配分

(単位：%)

	88'見込	改正後
国	63.0	64.6
地方	37.0	35.4

(2) 地方交付税・地方譲与税による調整後の配分割合

(単位：%)

	88'見込	改正後
国	47.6	46.9
地方	52.4	53.1

- (注) ① 88'年度見込額は、国については88'年度当初予算額、地方については88'年度地方財政計画計上額に計画外税収入見込額を加えた額を基礎に算出している。
 ② 自治省による。

には三五・四パーセントに低下する。これまでの配分じたい、地方に少なすぎるといのが、研究者・自治体関係者におおむね共通した見解であった。事態はまさに、悪化することになる。これに対し、表8の(2)が示すように租税配分ではなく財源配分で見れば地方の配分割合はこれまでより増えると自治省は強調するのであるが、後述するように、だからよしというわけにはい

方との関係においてはどうか。表8の(1)によれば、租税収入の地方への配分割合三七・〇パーセントが、税制改革後

3. 自治体相互間の税財源配分

今回の改革は、公共団体相互間における税財源の配分のし直しという結果を、もたらしそうである。まず、国と特別会計についてはそのほかに、次のことが注意される。特別会計に課せられる消費税にかかる帳簿の備付けおよび保存の義務については、前出の米田氏の解説によれば、すでに行なわれている財務会計事務によってクリアされると見られる。しかし、税額控除の計算との関連で、課税対象となるものとならぬものとを区分すること、特定収入のうち用途が特定できるものは特定させておくこと、などの事務が新たに発生すると予想される。それらにかかる経費は、当該特別会計の新たな負担となるはずである。

自治体の負担にかかる、以上の問題は、特別会計にも、多かれ少なかれあてはめてみることでできそうである。特別会計についてはそのほかに、次のことが注意される。特別会計に課せられる消費税にかかる帳簿の備付けおよび保存の義務については、前出の米田氏の解説によれば、すでに行なわれている財務会計事務によってクリアされると見られる。しかし、税額控除の計算との関連で、課税対象となるものとならぬものとを区分すること、特定収入のうち用途が特定できるものは特定させておくこと、などの事務が新たに発生すると予想される。それらにかかる経費は、当該特別会計の新たな負担となるはずである。

表 9 道府県と市町村の税源配分

(単位：億円，%)

		道 府 県	市 町 村
今 回 改 革	減収 A	16,971	14,566
	増収 B	861	577
	差引減収超過 A-B=C	11,960	13,989
計 画 額	1988年度税収額 D	116,738	148,267
	比 率	44.1	55.9
	改革後税収額 D-C-E	104,778	134,278
	比 率	43.8	56.2
C/D		10.2	9.4

(注) 1988年度税収額は地方財政計画額による。

かないのである。

次に、自治体相互間での配分のし直しがある。まず、道府県と市町村との関係である。さきの表2のその2による減収超過額、道府県一兆一九六〇億円、市町村一兆三九八九億円を、かりに八八年度地方財政計画における税収額と比較すると、表9に示されるように、それぞれ一〇・二パーセント、九・四パーセントとなる。その開き〇・八パーセントは、道府県から市町村への税源の移動と見ることができ。これは、地方税収額の道府県と市町村の配分比率にも変化をもたらすことを意味する。すなわち、八八年度地方財政計画額におけるその比率は、同じく表9に見るように、それぞれ四四・一パーセント、五五・九パーセントであった。いまかりに、同計画額に減収超過額をとりこんだ「改革後税収額」で同様比率を試算してみると、それぞれ四三・八パーセント、五六・二パーセントとなって道府県の比率は〇・三パーセントと僅かな幅ではあ

るが低下する。

表9には示されていないものとしてもう一つ、道府県への税の配分を低くする事情がある。さきに触れたように、娯楽施設利用税がゴルフ場利用税と変更されるのに伴い、ゴルフ場所在市町村への交付金の交付率が、これまでの二分の一から一〇分の七へと引上げられる、というのがそれである。

税の配分ではなく財源の配分で見ると、道府県への配分を低くする事情をもう一つ、つけ加えなければならない。

表10 消費譲与税の骨子

1. 総額	消費税の収入額の5分の1に相当する額	
2. 都道府県・市町村への配分		
都道府県	消費譲与税の総額の11分の6	
市町村（特別区を含む）	" 11分の5	
3. 譲与基準		
都道府県	1/4 : 人口	3/4 : 従業者数
市町村	1/2 : 人口	1/2 : 従業者数

新設される消費譲与税は、表10に示すしくみで自治体へ配分されることになっている。そのうち、都道府県と市町村への、それぞれ一分の六と一分の五という配分割合は、税制改革による地方間接税の減収額が都道府県分と市町村分とでおおむね六対五の割合となることにしたが、決められたものとされる。ところが、地方間接税の減収額をかりに八八年度地方財政計画における税収額に対する比率に直してみると、道府県五・二パーセント、市町村三・三パーセントとなって、両者の関係は右の六対五よりさらに差を広げる。率でなく額を基に消費譲与税が配分されるとされたことによって、道府県への配分が不利となったことは否めない。

目を転じよう。税財源の配分の修正は、同一階層団体相互間にも見られそうである。その一、個人住民税の減税は、高額所得階層の多い自治体の減収幅を大きくする。その二、法人課税の減税は、納税義務者たる法人が多く所在する自治体の減収幅を大きくする。以上の二件はおおむね補てん措置が行なわれないことにより、そのまま影響として表われる。その三、地方間接税の減収の消費譲与税による補てんは表10に示されるように人口と従業者数とによって配分されるとするが、地域偏在度の高い料理飲食等消費税や電気税などがそれによって適切に対応されることになるかどうか、問題が残る。さらにいえば、廃止・調整・改組されることとなる既存の地方間接税のそれぞれごとに、地域偏在度は異なる。そのような間接税の減収への対応が、税種ごとの個別対応でなく一律的な対応で措置しようというのであるから、そこにすでに対応のアンバランスが残る問

題があったのである。さて、そしてその四、地方直接税一四一九億円、地方間接税一〇九億円、計一五八二億円の税の減収は地方交付税で補てんするとされるが、この場合不交付団体には、減収分が補てんされず、そのぶん交付団体の補てんが上積みされる、という不満が発生することとなる。

地方団体相互間の税財源の配分の修正は、以上見てきたように今回の税制改革による副産物として行なわれるものである。財源にゆとりのある団体からそうではない団体への財源の移動が行なわれること、それじたいは均衡化という観点から評価することができるかもしれない。しかし、ここに見過すわけにはいかない問題が伴うことに注意したい。ひとことでいえばその問題とは、それが別のねらいをもって行なわれる改革の副産物だ、ということにある。

政府税制調査会の中間答申は、「公共団体相互間の税財源の均衡化を図る」ことについては、なんらの言及もしていない。これにかかわりのある言及としては、すでに紹介したように、「国・地方間の税源配分のあり方は、広範な問題と関連しており幅広い観点から検討すべきものであるが、改革に伴う税収の変動によって国及び地方団体の財政運営に基本的に影響を与えることのないよう配慮することが適当である」と述べられているにとどまる。どのような税制改革が行なわれようとも、それによって「国及び地方団体の財政運営に基本的に影響を与える」ようなことがありえてよいはずはない。つまりはこの文言は、当然のことを述べているにすぎない。むしろ、述べなくてもすんだことをなぜわざわざ述べたのか、に関心が寄せられる。国・地方間の税源配分問題は、重要な問題であり、いつかは正面から取組まなければならぬ問題である、にもかかわらず今回は見送らざるをえない、という調査会の内心がここに見え隠れしていそうである。なぜ見送らざるをえなかったのかといえ、この問題が「広範な問題と関連しており幅広い観点から検討すべきものである」にもかかわらず、今回はそのための土俵を作ることができなかったからである、ということになる。つまりは、税源配分問題は、そのための十分な土俵作りをしたうえでなければ取組めない、

というわけである。これが問題回避の方便として使われているやに見受けられるのが気にいらぬところだが、それを別にしていえば、それは確かにそうである。そしてこのことは、国・地方間の税源配分問題にとどまらず、地方団体相互間の税財源配分においても、基本的にはあてはまることだといえよう。加えていえば、地方団体相互間の配分問題、わけても財源配分問題に関しては、原則として配分の調整を目的とこそする地方交付税制度との関連を視野にとり込んで検討するのが避けられない、ということもまた重要視されなければならない。つまりは、こういうことである。今回の改革で部分的に行なわれる、とくに地方団体相互間の税財源の配分の修正は、それとしての視点を据えることなく、しかも地方交付税制度との関連をも考慮することなく行なわれるものである。問題を残した、といわざるをえない。

(二) 改革の質的不合理

1. 課税権の喪失

今回の改革により自治体は、部分的ながら課税権を失う。ここに課税権とは、自治体が公権力に基づき、住民に対し税を賦課し、住民からそれを徴収する権利をいう。今回の課税権の喪失には、二つの形態がある。その一は、税目の廃止である。消費税の創設との関連で廃止される、電気税・ガス税・木材引取税などの地方間接税がこれにあたる。同様のケースに該当する例として、法定外普通税のなかにも廃止されるものが出てくると思われる。その二は、税目ごとのしくみの変更による収入額の縮限である。住民税・事業税、それに消費税との関係で調整されるたばこ消費税・娯楽施設利用税・料理飲食等消費税などの地方間接税などがこれに該当する。減収分がなら補てんされないで減収超過の扱いとなるものはもとより、消費譲与税や地方交付税で補てんされるものについても、課税権の喪失とい

う問題は共通している。

課税権の喪失は、なぜ問題なのか。一つに、税目ごとの内容に関して僅かながら保障されている自治体の自主裁量権が、そのぶん喪失することになるからである。そのような権能としては、標準税率制度・法定外普通税制度そして不均一課税制度などが現に用意されているものの、その活用は實際上、甚だ限定されてしまっている。活用の余地は少ないのだが、少ないながらそこに自主裁量が生きても確かである。だとすればその喪失もまた、確かに問題とされなければならない。二つに、住民に対する課税権の行使は、その過程で自治体が住民と直接に折衝し、緊張関係を高める効果をもたらすのだが、課税権の喪失はその限りで縮限させることとなるからである。そうした緊張関係が高いほど、そして広く見られるほど、地方自治は育まれていく。なぜなら、そうであるほど、住民は支払うべき、あるいは支払った税をとおして、自治体の行財政へ向ける関心の度を高めていくだろうことが期待されるからである。

つまるところ課税権の喪失とは、国および住民との関係における自治の理念を、ともに崩す効果をもたらす。地方における自治の育成を阻もうとする政府の意図的目論みであるはずもなからうけれど、この課税権の喪失が、基本的には地方の意思にかかわりなく政府によって進められた税制改革によってもたらされることだけは、少なくとも銘記されるべきであろう。

2. 国への依存の増大

さきの表4を振り返ってみると、減収額のうち、地方間接税にかかるものほとんどは消費譲与税によって、またその残りと住民税・事業税にかかる減収額の一部とは地方交付税によって、それぞれ補てん措置が行なわれる。自主財

源の依存財源への切替え、である。いまかりに、八八年度地方財政計画の歳入構成に今回の税制改革の結果をあてはめてみると、歳入総額は五七兆八一九八億円から五七兆三一九億円と変わり、また自主財源（ここでは地方税・使用料手数料・雑収入とする）の額は三〇兆八二八三億円から二八兆七九九一億円と変わる。すなわち歳入総額における自主財源の比率は、五三・三パーセントから五〇・五パーセントへと変わる。この裏返しに依存財源における比率の変化であるから、それは四六・七パーセントから四九・五パーセントへの変化ということになる。差引き二・八パーセントの依存度の増加である。これは好ましくない変化である。なぜ好ましくないのか。一つに、自主財源の場合その調達・管理に自治体のコントロールがある程度およぶけれど、依存財源ではまずおよばないからである。のみならず一つに、依存財源の場合は調達・管理、とくにその支出に関し国の関与、ひいては干渉さえも行なわれるからである。こうした問題が伴うため、さきの表8の(2)で示されていたように、地方交付税・地方譲与税による調整後の国・地方間の財源の配分割合が、税制改革後は地方において増える結果になるとしても、直ちにそれにプラスの評価を与えるわけにはいかないのである。

これら二つの弊は、依存財源のなかでも国庫補助負担金に、とりわけ強く表われる。今回の改革にかかわる地方譲与税と地方交付税との場合は確かにそれほどではないのであるけれど、なお見過すことはできない。たとえばそれは、次のような点に見られる。

消費譲与税は、いうまでもなく地方譲与税の一種として設けられる。既存の地方譲与税と同じく消費譲与税もまた、地方への配分額や個別自治体への譲与基準などは、国の一存で決められている。とくに消費譲与税の場合、人口・従業者数という譲与基準に、消費の態様その他の事情を参酌して、補正ができることとされている。消費税との調整対象となったこれまでの地方間接税との対応や、今後の社会経済情勢の変化への対応などを考慮しての補正だと説明さ

れているのであるけれど、補正の機会をとおして地方への国の干渉が行なわれない保障はないのである。

一方の地方交付税については、それじたい一般財源とされていて、その限り国による干渉は行なわれえないように見える。しかし、ことはさほど単純ではない。たとえば基準財政需要額の算定において単位費用や補正係数を変更することによって国の政策方針を自治体に浸透させたり、基準財政収入額の算定における課税免除等による特別措置が自治体による事業所誘致を促進させ間接的に産業基盤関連施設の整備を推進させたりする、などという例は直ちに挙げることができる。特別交付税制度が、自治体をして国に従順たらしめる効果を発揮しているなどということは、一般にも指摘されてすでに久しい。とくに今回の改革との関連でいえば、リンク対象税目に新たに付け加えることとされたものの、その消費税だけが既存三税目と切離されて別扱いされたことが注目される。そうされたことに恐らく他意はなく、減収額の消費税による補てんに拘泥したことによる自然の結果なのであろう。けれどもたとえ将来、消費税率が変わるときがあればその都度、消費譲与税を除く消費税の二四パーセントという交付税率が政治の具に弄されるに至るだろうことは、決して推測に難くないのである。

なお、一言つけ加えておこう。地方交付税の基準財政収入額の算定にあたって、これまで地方譲与税は全額これに算入する扱いとされていた。にもかかわらず今回の消費譲与税に関する限り、地方税と同様の留保財源相当部分を算入から外すこととされた。既存の五種類の地方譲与税については、同様の措置はとられない。なぜ、ひとり消費譲与税なのか。推測しうる一つの答えは、財源に占める留保財源の割合が余りに小さくなると財政構造の硬直化が進むので、たまたま導入されることとなった消費譲与税について例外扱いをすることによってその懸念を緩和させようとする思惑が働いたのではないか、ということである。確かに、その動機はうなずけよう。しかし、そのためにということであるのなら、地方譲与税全体について、地方税におけるとは別の比率による留保財源の制度を設ける途もありえ

たはずである。むしろ、地方税における留保財源制度は新税源涵養の意欲を自治体によび起こす点に一つの特徴があることを思うなら、依存財源のゆえにそうした期待は初めからもちえない地方譲与税については別の制度を設けることとしたほうが、よほど現実にならなっている。にもかかわらず、そうした別の留保財源制度を、なぜ設けようとしなかったのか。もしも、検討のための時間が少なかったからだといのであれば、それは説得力を欠く。なぜなら、売上税を経て消費税に至るまでの過程で、この課題は基本的には常につきまといたはずで、だとすれば時間はかなりありえたはずだからである。

そこで、なぜひとり消費譲与税なのに、ふたたび戻る。その答えはもはや、既存の五種類の地方譲与税にはない特有の事情が消費譲与税にはあるからだ、ということを描いてはないであろう。では、その事情とは何か。単純に言えば、消費譲与税は消費税との関係で減収することとなった自主財源にして独立税たる地方間接税の代替的役割をもつて登場し、そしてそれゆえにこそその役割が実質的にも期待されるべきだと考えられたからである。さらに一つの推測をつけ加えていうならば、次のような事情もあったはずである。すなわち、今回の税制改革では税体系全体として「所得課税を軽減し、消費にも応分の負担を求め」ること（政府税制調査会中間答申）をうたい、それが消費税導入の主たる根拠とされた。いわゆる直間比率の是正がこれである。すでに述べたように今回の改革が国税中心であるのは明らかであるとはいえ、改革の重要な指針に地方税体系が背を向ける結果になるのは、何としてでも避けなければならぬ。ところが、地方税の減収額は直接税より間接税のほうが多いので、直間比率は是正されるどころか、逆に間接税の比率が現状よりさらに小さくなってしまふ。そこで、地方間接税の補てん財源としての消費譲与税の性格をできるだけ地方間接税に近づけ、それによって消費譲与税は実質的に地方間接税と変わらないと主張できるようにする、こうした必要があったのである。このねらいを浮き上がらせるためには、既存の地方譲与税をむしろ同調させな

いほうがよく、というより同調させるわけにはいかなかったのである。

地方譲与税の性格を、なるべく地方税に近づけようとする考え方には、地方自治の強化という観点から同意したい、と思う。しかし動機が客観的妥当性を欠くと、無理が生じる。直間比率の問題にもしも動機的一端があつたとすれば、その動機は、なぜすべての地方譲与税を一体のものとして扱わないのかという批判に身をさらさなければならぬであろう。のみならず、地方税に近づける試みをたとえ極めたとしても、地方譲与税と地方税との間の本質的な違いを埋めることは、ついにできないのである。その違いとは、すでに示唆されたように、地方譲与税は自主財源たりえないという一点に帰する。この違いの重要性は、改めて喚起されるべきであらう。

3. 財源における属地性の後退

今日の改革によって、自治体の財源における属地性が後退することとなった。ここに属地性とは、自治体の財源が当該行政区域内から収納される特性を指す。今回、次の点に属地性の喪失が見られることとなった。

減収超過として補てん措置が講じられない住民税・事業税関係収納分が、その一である。すなわち、個人住民税の支払義務者は主として当該行政区域内に住所を有する個人であり、法人住民税では同じく当該行政区域内に事務所または事業所を有する法人とされている。また事業税の支払義務者は、当該行政区域内で事務所または事業所を有して事業を行なう個人または法人とされているからである。

もう一つ、創設される消費税との関係で改組・廃止等が行なわれる地方間接税がある。ただしそれらの地方間接税のうち、たばこ消費税・娯楽施設利用税・料理飲食等消費税などの場合は、実質的な担税者が当該行政区域外に住所を有している例がありうるわけで、市町村たばこ消費税ではそうした例が少なくないといえよう。とはいえ、原則的

には、いずれの地方間接税も担税者が当該行政区域内に住所を有していると想定されていると思われるし、実際もそのように考えて大過はないといってよいだろう。

以上二つの例は、いずれも属地性が喪失されることを意味する。念のためいえば、地方間接税の場合は間接税としては同じ性格をもつ消費税を原資とする消費譲与税によって代替補てんされるのではあるけれど、消費税は国税として自治体の行政区域にはかかりなく全国的視野のもとで徴収されるものであり、かつ消費譲与税による自治体への配分もしたがって“徴収地の自治体へ還元”されるものでもない。こうして地方間接税の減収分も、そのまま属地性の喪失を意味することには変わりはない。

属地性の喪失を、なぜ問題にするのか。自治体の財源は、地方交付税を例外として、原則的に属地性を有する財源によって構成されるのが望ましいからである。では、なぜそういえるのか。税を例に引いていおう。自治体の行財政は、住民の意思を反映させることのできる十分な機会が保障されて運営されるべきで、それは“地方自治の本旨”（憲法九二条）の趣旨からいって疑いがない。加えてそのような機会は、当該自治体の行財政運営のありように、関心をもち参加しようとする自発的な動機が住民に発生して活用されることによって、初めて十分な効果が発揮できる。そして動機の発生は、主としては社会教育の充実によって期待されるであろう。しかし、税を支払うという具体的な行動をおしてそれが期待されるということもまた、否定できないであろう。すなわち、支払った税の行く末に関心をもつこと、これである。そしてこの関心は、支払った税が、支払った相手によって直接使用される場合に、主として意味をもってくる。属地性をいうゆえんは、ここにある。

今回の税制改革は、属地性喪失現象をもたらした点において、民主主義の扉を開けにくくしたといえる。

4. 所得再分配機能の後退

後退といえども一つ、所得再分配機能の後退という問題もある。そのポイントは、すでに表3で紹介されていたように、個人住民税、とくに個人市町村民税所得割の税率の累進度が緩和されたことにある。改革後は、累進構造とはいえないほどの税率構造に変わることとなった。税の面における所得再分配機能は、ほとんど発揮されないこととなったといつてよい。

所得再分配は主として国に属する機能であると、確かにいえよう。また、所得再分配は収入・支出の両面で行なう必要はなく、主として支出の面で行なえばよい、という主張にも一斑の理はある。にもかかわらず、それゆえに“自治体は”“収入面で”所得再分配機能を発揮しなくてよい、といい切ることもできない。現に、それに似た機能の発揮されている例が少なくないのである。たとえば、国民健康保険の保険料(税)は所得・資産等を考慮した一定の方式によって算定されている。また、保育所の保育料は市町村民税と所得税の課税の有無および課税額の多寡に応じて設けられた階層区分にしたがって定められる基準額に基づいて決められている。これらの例は、厳密には“収入面”における例とはいえないとしても、収入上の手続きを利用したものであることは確かだといえる。地方税の場合も、収入上の手続きに注目する限りはこれらの例と共通した性格をもつといえよう。こうして、なぜ住民税で所得再分配機能の後退が、という疑念はいっかな晴れないのである。

つけ加えておこう。今回の改革で国税の所得税に関し、キャピタルゲインの総合課税、所得捕捉率の格差是正、みなし法人課税制度の廃止、社会保険診療報酬課税特例の廃止などには、ついに手がつけられなかった。もしもこうした点にメスが入れられて課税ベースが拡大されたのであれば、その影響は自動的に住民税所得割にもおよぶこととなり、その累進度の緩和にも一定の根拠が与えられるということになったであろう。であろうにもかかわらず、それら

の不公平問題に手がつけられて課税ベースが拡大されるということは原則として行なわれず、累進度には目につくほどの緩和措置が図られて不公平が生み出されたというのであるから、埒もないことである。

(三) 住民負担における不合理

1. 増税化階層の発生

さきの表にふたたび目を戻せば、今回の改革により税負担が増大する階層の発生することが示されている。道府県民税と市町村民税の双方の個人分所得割を合わせた税率表の示すところによれば、課税所得一二〇〇～一三〇〇万円階層に適用される税率は現行の七パーセントが改正によって一〇パーセントに、また五〇〇～九〇〇万円階層では一四パーセントから一五パーセントに、それぞれ変わる。いずれも増税である。「サラリーマンを中心とする納税者の重税感」(政府税制調査会中間報告)にこたえらうたつての税制改革であつてみれば、いかなる釈明に伴われたとしても、部分的にせよ重税化する階層が発生することは認めがたいといわなければならない。

2. 税負担の大衆化

今回の地方税制の改正により、いくつかの点で税負担の大衆化が見られる。その一は、住民税・事業税の一部が、酒税・消費税などの間接税をリンク対象税目に含む地方交付税で代替されることである。それはたとえば、高額所得階層が支払うはずであった個人分の住民税・事業税が、課税行為をする限り酒税・消費税などの間接税を支払うこととされる低額所得階層によって代替負担される、といったことを含むこととなる。

その二は、電気税・ガス税の廃止によって、これまで設けられてきた免税点もまた消え去ることである。すなわち、

電気税の免税点は一月の電気料金三六〇〇円、またガス税ではガス料金一万二〇〇〇円とされている。これは零細負担排除の趣旨を含めて設けられている特例措置であるが、この措置は両税の廃止とともに消滅し、消費税に同様措置は折り込まれない。電気とガスの消費に関しては、税負担ゼロの階層が今後は負担することとなるのである。

こうした税負担の大衆化が見られる他方で、たとえば料理飲食等消費税が特別地方消費税と改称されたいえで、免税点が引上げられ、宿泊等では現行の五〇〇〇円が一万円に、また飲食等では同じく二五〇〇円が五〇〇〇円にそれぞれ変わる、という変化もある。これは負担の大衆化とは逆の効果をもたらすのではあるけれど、現行免税点以下の消費行為が今後は消費税を課税される半面もここには包み込まれているのである。

なお、改革の一部において負担の大衆化が見られるとしても、他の一部では逆の効果もたらされるのであって、両者はともに勘案される必要があるという説には、確かな合理性がある。他の一部の例としては、個人住民税所得割の税率の変化が、あげられるに適していよう。確かにそれによって所得割の負担は、全体として軽減される。だが、ひとつ、考えてみたい。"ともに勘案される"に値するのは、ともに税制改革のなかでそれとして意識された場合であつてこそ、と。ここに引いた負担の大衆化の二、三の例は、図らずもたらされた改革の結果であつて、とくにそれとして意識されていたことではない。むしろとらえようによっては、負担の大衆化が図らずもたらされたところにこそ、今回の税制改革のスタンスの本質を見る思いがするのである。