

地方公会計改革における交付税に関する問題点

高 沢 修 一

要 旨

三割自治と評されるが、自治体の公会計（以下、「地方公会計」とする）における交付税の占める割合は大きく、交付税が削減された場合には地方財政が成立しなくなる。そのため、小泉純一郎内閣の「三位一体政策」と逆行するかのようになり、平成21(2009)年度予算編成では交付税の「特例加算」の復活がなされ、さらに1兆円規模の交付税の上積みも検討されている。近年、地方自治体（以下、「自治体」とする）では、健全な財政運営を目的として地方公会計において企業会計の手法を取り入れて発生主義・複式簿記にもとづく「財務書類4表」等の財務諸表の作成が導入されている。また、竹中平蔵総務大臣（当時）は、従来の交付税に代わる新型交付税の導入を試みたが、新型交付税に対する自治体側の評価は低く、「三位一体政策」にもとづく税源移譲は、低所得者に対する大幅な個人住民税の増額をもたらした。地方税における個人住民税のフラットタックス化は、応能負担原則に反するという税法上の問題点を生み出しており、そのため、地方公会計改革を実現するためには、税制改正において交付税の新財源の確保についても検討を加えるべきである。すなわち、地方公会計における交付税に関する研究においては、「政策と文化」を融合させながら、会計学、税法学及び財政学等から多面的なアプローチが求められるのである。

1. はじめに

小泉純一郎内閣の構造改革である「三位一体政策」においては、三位一体の改革によって達成されるべき「望ましい姿」として、①地方の一般財源の割合の引き上げ、②地方税の充実、交付税への依存の引き下げ、③効率的で小さな政府の実現が挙げられている¹⁾。

第一の地方の一般財源の割合の引き上げとは、「社会保障関係費等を再検討することにより地方財政における国庫補助負担金への依存度を抑制し、地方税・地方贈与税・地方特例交付金及び交付税の割合を増大させること」である。第二の地方税の充実、交付税への依存の引き下げとは、「税源移譲や地方歳出の再検討により、地方の一般財源に占める地方交付税の依存割合を低下さ

せること」である。第三の効率的で小さな政府の実現とは、「地方に権限を移譲することにより、自治体が自らの手で地域住民にとって必要な行政サービスを実現すること」である。

すなわち、「三位一体政策」とは、国債費や社会保障費に次いで多大な歳出を伴っている交付税の削減を目的とした改革案であり、改革案の実現に向けて所得税（国税）から個人住民税（地方税）への3兆円規模の税源移譲が平成19（2007）年度に実施されている。

しかし、この税源移譲は、低所得者階層に対する大幅な個人住民税の増税を引き起こす結果となり、納税者の負担面における税法上の問題点を生み出すことになった。

一方、国家側の視点から交付税を検討した場合、交付税は収入（法定税率分）をはるかに超える勢いで支出されている。そのため、交付税特別会計の借入金額は50兆円を超えるという高い数値を示しており、この国家財政における収支不均衡が財政上の問題点として浮上してきている。また、交付税制度が、自治体の経済活性化において主要な役割を担う存在であるということに異論を唱える者は少ない。しかし、この交付税制度が自治体の税収拡大のための自助努力を減殺させてしまうことになるという問題点も指摘されている。

近年、地方公会計において企業会計の手法を取り入れて発生主義・複式簿記にもとづく「財務書類4表」等の財務諸表の作成が導入されている²⁾。これは、自治体の健全な財政運営を目的として、収入と支出やフローとストックの関係を明白にすることを目的とした試みであるが、健全な財政運営のためには財政収入の中核を占める交付税の意義についても検討する必要があるといえる。

よって、小論では、地方公会計における交付税に関する問題点について論究したい。

2. 地方公会計の内容と方向性

（1）地方公会計の財務諸表

地方公会計における「バランスシート」及び「行政コスト計算書」の整備は概ね完了したといえる³⁾。地方公会計（14政令都市）の平成17（2005）年度のバランスシートは、地方自治体が取得した財産を表示する「資産」と資産を取得するために充てられた「負債及び正味資産」により構成されているが、図表1のように政令都市間でも財務的安定性の面で大きな差異が生じていることが窺える⁴⁾。

政令都市以外の自治体においても、地方公会計制度を導入することに対して否定的な見解を示す自治体は存在しない。しかし、各自治体が置かれている状況から、コストパフォーマンスの面で導入に対する積極性については差異が生じている。

この公会計制度の導入については、東京都と横浜市が当初から積極的に取り組んでいる。例えば、平成18（2006）年11月15日、埼玉県知事、千葉県知事、東京都知事、神奈川県知事、横浜市長、川崎市長、千葉市長及びさいたま市長を含む首都圏八都府市の首脳と経済会の代表等が参加して開かれた『首都圏連合フォーラム』（以下、「フォーラム」とする）において、「公会計制度」

【図表1】政令都市のバランスシート比較

	資産	負債	正味財産	負債／資産
札幌市	31,901	11,570	20,331	36.3%
仙台市	18,066	7,776	10,290	43.0%
さいたま市	14,276	4,235	10,042	29.7%
千葉市	13,790	7,463	6,327	54.1%
横浜市	63,753	26,106	37,647	40.9%
川崎市	21,610	9,612	11,998	44.5%
静岡市	10,329	3,757	6,571	36.4%
名古屋市	40,346	18,481	21,865	45.8%
京都市	23,668	11,508	12,159	48.6%
大阪市	78,026	31,344	46,682	40.2%
神戸市	43,229	15,341	27,888	35.5%
広島市	21,394	9,555	11,839	44.7%
北九州市	25,282	9,196	16,086	36.4%
福岡市	32,470	14,138	18,334	43.5%

(出所) <http://www.city.yokohama.jp/me/gyousei/zaiseijyoukyou/>

が第一のテーマ課題として取り上げられている。

フォーラムの席上、中田宏横浜市長は、「横浜市は先般スタンダード&プアーズ社から日本の地方自治体としては初めて格付けを取得した。東京都の公会計制度と同じく、透明度を高め、税金の無駄遣いをしないためにはどうするかという観点から重要なことだと思い取り組んできた。……横浜市の場合には、例えば、貸借対照表、行政コスト計算書、キャッシュ・フロー計算書から始まり、かなり中身を見られて、それで初めて格付けされた。……今般横浜市にとって必要なことは、純資産変動計算書を作り、東京都と同じようにシステム上インプットすれば、すべて連動され、体系的に見られるようにすることだ⁵⁾と発言をしている。この首長の考えにもとづき、横浜市は政令都市の中でも積極的に公会計制度を導入している自治体であると評価されている。

従来、地方公会計においては、単式簿記にもとづいた会計記録を実施していた。つまり、地方公会計においては、予算の配分を前提として目的に応じた現金の支出が行われていた。そのため、「現金出納帳」にもとづくフロー記録と「公有財産台帳」等にもとづくストック記録とが関連し対応していないという問題点を指摘されていた。

すなわち、単式簿記は、家計簿と同一水準の会計処理のため、数十億円（市町村）から数兆円（東京都）規模の地方公会計には相応しくなく、行財政コスト分析も不十分であり、そして、現金主義は、自治体職員のコスト意識の成長さえも阻害しているのである⁶⁾。

また、地方公会計の会計数値からは、自治体の活動内容を正確に把握することができないため、会計の透明性の面で問題があり、そして、アカウントビリティの面でも、地域住民から預託された地方税にもとづく公共信託を担っているという意識が欠如している。

現実的に、自治体の活動においては、予算を前提とする現金の収支のみで把握することができないような事態が発生することが多く、「期中においてもリアルタイムで自治体の活動を適時に把握し、資金の調達と運用を効率化していくためには、自治体の活動がそれぞれ実施された時点における的確に認識されなければならない・・・また、中長期的な活動を財務会計上は1年単位に区切って把握することになるが、この場合も活動と現金収受との間のタイムラグが生じ、各年度の現金収受を認識しただけではその年度に実施された団体の活動を適切に把握することができない」⁷⁾ことになり、これらの点を考慮して発生主義にもとづく複式簿記による企業会計的アプローチが要請されたといえる。

なお、会計情報の開示や活用の面からも、企業会計にもとづくアプローチと数値表示を採用した方が財政収支を説明する上で地域住民の理解を得やすいといえる⁸⁾。

現在、地方公会計制度に対する改革は進展しており、平成18(2006)年5月18日、総務省から「新地方公会計制度研究会報告書」が公表された。そして、人口3万人以上の都市は、平成21(2009)年秋を目処にして、平成18(2006)年8月31日に総務省から明示された「地方公共団体における行政改革の更なる推進のための指針」『地方公会計改革(地方の資産・債務管理改革)』にもとづき「地方公会計改革(普通会計・財務書類4表の公表)」を作成することになった。なお、普通会計・財務書類4表は、図表2のような構成となっており、図表3の総務省の従来方式に比べ資産及び負債の数値の大きさが明確である。

【図表2】平成19年度大阪市決算・財務書類4表(普通会計)

●貸借対照表

(資産の状況とその財源)

資産 8兆6,313億円	負債 3兆5,288億円
・公共資産 7兆1,994億円	・固定負債 3兆1,958億円
・投資等 1兆1,107億円	・流動負債 3,330億円
・流動資産 3,212億円	純資産 5兆1,025億円 ※2
(うち歳計現金 40億円) ※3	

●行政コスト計算書

(1年間に要した行政サービスのコスト)

経常行政コスト	1兆2,589億円
収益(使用料などの受益者負担)	692億円
純経常行政コスト	1兆1,897億円 ※1

●資金収支計算書

(1年間の資金《現金》の流れ)

期首歳計現金残高	29億円
+	
資金増減額	11億円
・経常的収支	1,947億円
・公共資産整備収支	△484億円
・投資、財務的収支	△1,452億円
期末歳計現金残高	40億円 ※3

●純資産変動計算書

(1年間の純資産の動き)

期首純資産残高	5兆1,506億円
純経常行政コスト	1兆1,897億円 ※1
+	
一般財源、補助金等受入	1兆1,652億円
資産評価替え等	236億円
期末純資産残高	5兆1,025億円 ※2

(出所) zaisei.city.osaka.jp/index.cfm/.../11837/20081121-102549.pdf

【図表3】平成19年度大阪市決算・総務省従来方式（普通会計）

(借方)	資産	財源	(貸方)
	公共資産 7兆1,994億円 (うち売却可能資産 816億円)	負債 3兆5,288億円 《将来世代の負担額》	
	投資等 1兆1,107億円	純資産 5兆1,025億円 《過去または現役世代の負担額》	
	流動資産 3,212億円 (うち回収不能見込額〈未収金〉△36億円)	(うち資産評価差額 756億円)	

(2) 発生主義会計を導入する意義

地方公会計においては、予算作成から歳入・歳出を中心とする財政収支の財務報告に至るまで、伝統的に現金主義会計にもとづく単年度会計が採用されてきた。

この現金主義会計のメリットとしては、現金の収支という客観的な事実にもとづいて会計記録を行うため恣意性を排除することができ客観性・確実性・検証性の面で優れており、そして情報作成に要するコストも発生主義会計よりも低いと説明される⁹⁾。

しかし、現金主義会計においては二つのデメリットが存在する。第一のデメリットとしては、資産及び負債情報が正確に提供されていないことが挙げられる。すなわち、「多年にわたって使用される資本的資産であっても単に現金支払いが行われた時に支出が記録されるにとどまるため、資本的資産が使用され続けているか、残存耐用年数がどれだけあるか、もしくは、途中で売却されたか等を説明していない。また、退職給与引当金等の負債生引当金を設定していないため、予算や財務計画において策定等の意思決定において考慮されることがなく、適切な長期支払い計画が策定されない」ということが挙げられる¹⁰⁾。

さらに、第二のデメリットとしては、コスト情報の面での問題点が挙げられる。例えば、現金主義会計においては、固定資産の減価償却費や退職給付引当金の当期発生額等の費用認識が欠如しているため行政活動におけるコスト情報を提供することができない。

つまり、発生主義会計の導入の契機となったのは、前述の二点のデメリットを解決することができる会計システムであると認識されたためであると推察することができる。

しかし、発生主義会計に対しては、批判的な見解も存在する。例えば、米国の公会計基準審議会（GASB）が公表した1985年2月討議資料においては、発生主義会計の導入について「①納税者と受容できる自治体の行政サービスとの間では明確な交換関係が存在していないため、収益と費用を対応させること自体が無意味な行為であり、②発生主義会計を導入することにより生じる多大なコスト上の費消に対して得られる便益が僅少であり、そして、③自治体の所有する固定資産のうちには、自治体の施策を反映させて比較的長期間にわたって所有されているものが多く存在するため、減価償却すること自体が予算目的に適していない¹¹⁾」という批判的な見解が報告されている。

既述のように、利潤の獲得を至上とする一般企業とは異なる自治体において発生主義会計を導入

入することの有無については見解の分かれることであるが、特に論点の一つとして遡上に上るのが、発生主義会計の導入により生じるコスト面での問題である。

しかし、1989年に世界に先駆けて発生主義会計を中央政府及び地方政府において導入することを試みたニュージーランドにおいては、発生主義会計の導入に伴い専門的知識を有する職員数は増加したものの、職員総数は大きく減少したと報告されている¹²⁾。この事例からもコスト面では、必ずしも発生主義会計導入の障害になるとはいえないのである。

むしろ、発生主義会計の導入に関する議論については、その導入効果が行政サービス面で大きな効果を挙げているのかということを中心として論議されるべき性格のものである。

実際、発生主義会計が導入された場合でも、発生主義会計の導入によりもたらされる様々な情報が自治体の行政サービス上の意思決定面で活用されなければ、それはむしろ無用の長物と化すことになる。よって、自治体の発生主義会計の導入においては、発生主義会計の導入に併せて自治体自身の制度設計も同時に整備する必要があるといえるのである。

3. 地方交付税の性格と問題点

(1) 交付税の原資と法定税率分

交付税は、「シャープ勧告」と通称されるシャープ使節団日本税制報告書 (Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, vol. 1~4, 1949) にもとづき昭和25 (1950) 年に創設された地方財政平衡交付制度を前身として、昭和29 (1954) 年に創設されている。

地方交付税法第1条は、「この法律は、地方団体が自主的にその財産を管理し、事務を処理し、及び行政を執行する機能をそこなわずに、その財源の均衡化を図り、及び地方交付税の交付の基準の設定を通じて地方行政の計画的な運営を保障することによって、地方自治の本旨の実現に資するとともに、地方団体の独立性を強化することを目的とする」と規定している。すなわち、交付税とは、使途制限を設けることなく国が地方自治体に配分する一般財源のことである。

また、地方交付税法第6条は、「所得税、法人税及び酒税の収入源のそれぞれ100分の32、消費税の収入額の100分の29.5並びにたばこ税の収入額の100分の25をもって地方交付税とする」と規定する。ただし、現在の法人税の交付税率は、地方交付税法附則第3条の2に拠り100分の35.8%に引き上げられている。その結果、平成12 (2000) 年以降、地方交付税は所得税及び酒税 (32%)・法人税 (35.8%)・消費税 (29.5%)・たばこ税 (25%) の国税五税を原資として支出されているが、既述の国税五税の法定税率分の金額だけでは恒常的な財源不足の状態に陥っており、そのため種々の特別措置がとられて原資が加算され一般会計からの繰入を行ってきた¹³⁾。

現在、交付税は、図表4のように、租税総額の約16%を占めるような大きな存在となっている。これは、「国税と地方税との比率はほぼ六対四という割合になっているが、実質的歳出の割合はその逆になっている。つまり、行政の量としては、地方自治体の方が多いため、地方自治体はその固有の財源である地方税だけではその歳出を賄えないという構造となっている」¹⁴⁾ためである。

【図表 4】 2007年度租税収入の税源配分状況（単位：億円）

租税総額	962,163
① 国税	550,953
② 地方交付税	149,316
③ 地方譲与税	7,091
④ 国庫支出金	101,739
⑤ 地方から国への負担額	11,371
・配分後における国の収入の割合 (%)	31.6
⑥ 地方税	411,210
・配分後における地方の収入の割合 (%)	68.4

（出所）衆議院予算委員会調査室編、『財政関係資料集〔平成19（2007）年度〕』を基に作成。

しかし、交付税は法定税率分を凌駕しており、交付税特別会計の借入金はこの10年間で約40兆円も増えて約50兆円を累積している¹⁵⁾。

（2） 交付税の算定法と留保財源

交付税制度は、自治体の税収を拡大しようとする努力を減殺させるという問題点を生じさせる。なぜならば、交付税（普通交付税）額は、図表5のように基準財政需要額と基準財政収入額との差額部分（財源不足額）について交付されるため、税額増収の自助努力を回避して交付税に依存してしまう体質を自治体の中に醸成させる可能性を生み出すからである。

そのため、交付税算定においては、「基準財政収入に税収見込み額の一部を留保財源として算入しないこととすると共に、基準財政需要額からも留保財源に相当する部分は、単位費用の計算上除外することとして、基準財政需要にも算定されない¹⁶⁾」ようにしている。

逆に、基準財政収入額が基準財政需要額を超過している自治体（不交付団体）に対しては交付税は交付されない。平成19（2007）年度の不交付団体は、都道府県単位では東京都と愛知県との2団体が存在し、市町村単位では186団体が存在する。この不交付団体が税収増加に励んだ場合には、交付団体である自治体との間で財政力に大きな差異を拡大させることになる。

なお、基準財政需要額は、単位費用（測定1単位当たりの費用）に測定単位（自治体の状況）と補正係数（各地域の事情を反映した費用）を乗じることにより算定することができる。

（3） 交付税の削減と個人住民税

小泉内閣の「三位一体政策」に伴い交付税の削減を目的として所得税（国税）から個人住民税（地方税）への税源移譲が実施され、個人住民税の税率が大きく変化した。

従前、個人住民税の税率は、図表6のように①課税所得200万円以下のケースでは5%（市町村民税3%・都道府県民税2%）であり、②課税所得200万円超700万円以下のケースでは11%

【図表 5】 基準財政需要額・基準財政収入額と交付税の関係

特別な財政 需要額 (災害関連等)	基準財政需要額		その他の歳出				
	財源不足額	基準財政収入額					
特別交付額	普通交付税	地方 贈 与 税	←75%→ 税収のうち基準財政収 入額に組み入れられる 部分	←25%→ 留保財源	超過 課 税	目的税 法定外普通税	国庫支出金 地方債 使用料 手数料 等
			標準税率の収入				
			法定普通税・目的税 (一部)				
	地方交付税		地方税				

(出所) 深澤映司稿, 「地方自治体の経済活性化策に対する地方交付税制度の影響」国立国会図書館調査及び立法考査局編, 『レファレンス』平成19年9月号(2007年), 109ページ。

(市町村民税8%・都道府県民税3%)であり,そして③課税所得700万円超のケースでは13%(市町村民税10%・都道府県民税3%)であった。

ところが,平成19(2007)年6月以後は,個人住民税が10%(市町村民税6%・都道府県民税4%)というフラットな税率に変更されたため「課税所得200万円超から700万円以下のいわば中間の所得層は1%税率が下がり,課税所得700万円超の中高所得層は3%も税率が下がったのに対して,課税所得200万円以下の低所得層は5%税率が上がる」¹⁷⁾という税負担を示すこととなり,低所得者の負担が著しく増大することになったのである。

今回の住民税の改正は,所得税の税率10%部分の税源移譲に伴い個人住民税を10%としたと推測することができるが,既述のように低所得者階層に対する大幅な住民税の増税を引き起こす結果となり,応能負担原則に反するという税法上の問題点を生み出している。

通説は,国税に相応しい租税原則は応能負担原則であり,地方税に相応しい租税原則は応益負担原則(応益課税の原則)であるとする。これに対して,北野弘久博士は,「応益課税の原則は,課税する側がその課税の一つの説明の手段として用いることが可能であっても,納税者の税負担配分の原理にはならない。納税者の税負担配分としては応納負担原則しか存在しないのである。応益課税の原則を根拠づける憲法条項は全く存在しない。応益課税の原則から主張される地方税における『負担分任』も応能負担にもとづく負担分任でなければならないことになる」¹⁸⁾と主張する。

すなわち,応益負担原則は,均等税の妥当性を主張し直接税のフラットタック(均等税・比例税)化を行う上で活用される租税原則ではあるが,日本国憲法を税法の拠りどころとするわが国

【図表 6】 個人住民税の改正点

市町村民税	課税所得の区分	改正前	改正後
	課税所得200万円以下	3%	6%
課税所得200万円超	8%		
課税所得700万円超	10%		
都道府県民税	課税所得700万円以下	2%	4%
	課税所得700万円超	3%	

の租税制度においては相応しくない原則であるといえる。

地方税である個人住民税を応能負担にもとづく負担分任とするならば、生活保護基準額以下の者に対しては個人住民税が非課税とならなければならず、そして高額所得者ほど重い課税とならなければならず、個人住民税の改正はこの考え方に反する行為であると批判できる。なお、税制のフラットタックス化の傾向は消費税導入後に顕著になってきている。

4. 新型交付税の検証と改善点

現在、交付税を補うことを目的として新型交付税の創設が講想されている。例えば、平成18(2006)年5月、新地方分権構想検討委員会(神野直彦委員長)は、「豊かな自治と新しい国のかたちを求めて・中間報告」(以下、「中間報告」とする)を発表している。

中間報告においては、「①国民から国の特別会計に入るまで『地方共有税』とし、国の特別会計を出て自治体に入るまで『地方共有税調整金』と名称変更する。②国の一般会計を通さずに『地方共有税及び譲与税特別会計』に直接繰り入れる。③現在の財源不足(平成18年度8.7兆円)を解消するため、地方共有税(地方交付税)の法定率の引上げを行うとともに、必要に応じて地方税法に定める税率の変更も行う。④3年から5年に一度、地方共有税(地方交付税)の法定率の変更を行うとともに必要に応じて地方税法に定める税率の変更も行う。⑤その他の年度は、財源不足があれば地方債または『地方共有税及び譲与税特別会計』内に新たに設置する基金により調整する。⑥特別加算や特別会計による借入れは行わない。⑦減税により地方の財源不足が生じる場合には、地方共有税(地方交付税)の法定率を引上げる」ということが提案されている。

これは、「地方財政中期ビジョン(5年間程度)の策定を前提に交付税を5年間程度法定税率で固定し、それ以外に生じる財源不足は地方税の税率アップと地方債権等で賄う」という考え方であり総務省の構想と合致している¹⁹⁾。すなわち、中間報告に拠れば「地方交付税」は「地方共有税」に名称変更され、そして財源基盤となる法定率が見直され特別会計に直入されることになり、さらに特例加算及び特別会計借入も廃止されることになる。

また、平成18(2006)年5月に開催された経済財政諮問会議において、竹中総務大臣(当時)

は、交付税の算定方法が複雑であるとして人口と面積にもとづいて配分する「新型交付税」を導入することを提案し、『基本方針2006』（以下、「基本方針」とする）のなかで「地方団体の財政運営に支障が生じないよう必要な措置を講じつつ、簡素な新しい基準による交付税の算定を行うなど見直しを図る」ことが確認された。

そして、この基本方針を受けて、総務省は、『地方税財政改革について』（総務省事務連絡・2006年6月）を経て『地方財政に関する総務大臣・地方六団体会合』（2006年9月）において「新型交付税」の基本フレームを提示している。基本フレームでは、「①『国の基準づけがない、あるいは弱い行政分野』から新型交付税を導入、②人口規模や土地の利用形態による行政コスト差を反映、③離島、過疎など真に配慮が必要な地方団体に対応する仕組みを確保、④地方団体の財政運営に支障が生じない制度を設計」することが明示されており、併せて図表7のような交付税の計算方法も提示している。

現行交付税は基準財政需要額にもとづいて算定されているが、特に補正係数に対する批判が多かったため、竹中総務相（当時）が中心となって新型交付税が誕生することになった。

しかし、新型交付税に対しても批判的な見解が存在する。例えば、島根県の澄田信義知事は、新型交付税の算定を単純に人口や面積で計るべきではなく、逆に財政力の脆弱な自治体にとっては、住民サービスの低下に直結する恐れがあるとの見解を示し、さらに全国知事会を通じて、①交付税総額の確保、②交付税算定の透明性・予見可能性の確保、③人口面積比の根拠の明示、④新型交付税に移行する項目の妥当性、⑤地方交付税について補助金のような取扱いをしないこと、⑥新型交付税の制度設計への地方の参画を提案した²⁰⁾。

平成18（2006）年10月、全国知事会・地方分権推進特別委員会・地方交付税問題小委員会は、島根県知事等の自治体首長の提案を反映させた『新型交付税試案の基本フレーム』（以下、「試案フレーム」とする）を発表している。試案フレームにおいては、「①『新型交付税』が導入される場合でも、地方財政計画の策定を通じて適切に財政需要を把握し、必要な地方交付税総額を確保すべき、②交付税算定全体の透明性・予見可能性を確保すべき、③『新型交付税』の人口面積比については、その根拠や妥当性を明確にすべき、④『新型交付税』に含める項目を選定した根拠やその内容の妥当性を明らかにすべき、⑤地方固有の財源である地方交付税を国の政策誘導手段として用いるべきではなく、地域振興経費（仮称）の創設にあたっては、地方公共団体の自主性等に十分に配慮すべき、⑥交付税算定の見直しにより、交付税配分額が従前に比べ大幅に減少する地方公共団体が生じることのない制度設計をすべき、⑦『新型交付税』の規模を拡大する場

【図表7】基本フレーム〔新型交付税の計算方法〕

$$a x + b y$$

（注1） a：基準財政需要額（約41兆円）

b：新型交付税需要額（約5兆円）

（注2） x：人口規模のコスト差を反映した人口

y：土地利用形態のコスト差を反映した面積

合には、地方公共団体の財政運営に及ぼす影響等を十分に検討し、慎重に対応すべき、⑧『新型交付税』の制度設計は必ず地方の参画のもとで行うべき」とされている。

鳥根県知事等の首長が懸念した住民サービスの低下については、平成19年11月に開かれた全国知事会・地方交付税問題小委員会の『平成20年度地方交付税に関する主張』（以下、「平成20年度主張」とする）においても問題提起がなされ「地方交付税総額の復元・充実」を求める提言がなされている。すなわち、自治体の一般財源総額は、三位一体政策にもとづき交付税が5兆1千億円も削減されたため大幅な減少傾向を示しており、自治体間で大きな地域的な格差を生み出している。そのため、平成20年度主張においては、「交付税総額の復元と充実」及び「地方共有税の早期具体化」とが盛り込まれたのである。

5. おわりに

平成15（2003）年6月27日、「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003」が閣議決定され、「三位一体政策」が推進されることになった。その後、平成16（2004）年度予算において、補助金の改革、交付税の改革及び税源移譲を実施した。すなわち、義務教育費国庫負担金制度で裁量性を導入し、退職手当及び児童手当を一般財源化し、公共事業関係の国庫補助負担金では「まちづくり交付金」を創設し、「少額補助金」の廃止等を行い、次いで、地方歳出を見直し、交付税総額の削減を目的として前年よりも1兆円規模減少させ、本格的な税源移譲までの暫定措置として4,249億円を新たに創設したのである²¹⁾。

現在、「三位一体政策」と逆行するかのようになり、平成21（2009）年度予算編成における交付税の「特例加算」の復活がなされ、さらに1兆円規模の交付税の上積みも検討されている。交付税は、国税収入の内から一定割合を配分したものであるため、仮に国税収入が減少した場合には、それに付随して交付税も減少することになる。わが国の財政は、米国のサブプライム問題に端を発する世界的な経済不況の影響を受けており、国税収入の大幅な減少が予測されている。そのため、全国知事会等の自治体は、自治体の財政運営の安定化を目的として1兆円規模の交付税の上積みを求めてきたのである。

ところが、交付税の財源は危機的な状態にある。例えば、交付税は、「国税五税の一定割合を自治体の財政力格差に応じて補填する制度であるが、2004年度予算の場合には、その額は11兆円にすぎないのに対して、実際の交付額は17兆円であるため、その差額の約6兆円は財政投融资などからの借金により補うことになり、この『隠れ借金』の累積額は50兆円を超える²²⁾状態にある。この隠れ借金の解消のためにも、地方公会計改革が必要とされているのである。

近年、地方公会計では、自治体の健全な財政運営を目的として企業会計の手法を取り入れて発生主義・複式簿記にもとづく「財務書類4表」等の財務諸表の作成が導入されているが、財政運営の健全化のためには財政収入の中核を占める交付税の存在意義について検討する必要がある。そのため、まず始めに地方公会計の内容と方向性について検討した。地方公会計における正味資

産構成比率（2004年度決算）の平均値は、約57.9%という高い数値を示しており、その正味資産の多くを交付税が占めている。仮に歳出削減等により交付税が恒久的に削減された場合、自治体の財政収支は大きな打撃を受けることになる。

しかし、「小さな政府」の実現を目指す「三位一体政策」においては、自治体に税源移譲をすの代わりに交付税の削減を目指している²³⁾。竹中総務大臣（当時）は、「三位一体政策」を具現化するために従来の交付税に代わる新型交付税の導入を試みたが、新型交付税に対する自治体の評価は必ずしも高くなく、そして「三位一体政策」にもとづく税源移譲は、低所得者に対して大幅な個人住民税の増額をもたらす結果となった。この住民税におけるフラットタックス化は、応益負担原則にもとづくものであるが、応益負担原則自体が日本国憲法を税法の拠りどころとするわが国の租税制度には相応しくない原則であるといえる。

個人住民税を応益負担原則にもとづく負担分任とするならば、生活保護基準額以下の者に対しては個人住民税が非課税とならなければならない、そして高額所得者ほど重い課税が課されなければならない、個人住民税のタックスフラット化は容認できるものではない。

現在、交付税に代わる新税（法定外税）の確保が早急に求められており、核燃料物質等取扱税（青森県）、環境未来税（福岡県北九州市）、産業廃棄物税（三重県）、宿泊税・ホテル税（東京都）、使用済み核燃料税（新潟県柏崎市・鹿児島県川内市）、別荘等所有税（静岡県熱海市）、遊漁税（山梨県富士河口湖町）および歴史と文化の環境税（福岡県太宰府市）〈五十音順〉など、独自の課税を検討している自治体も現れているのである²⁴⁾。

これらの新税のうちで、核燃料物質等取扱税、産業廃棄物税および使用済み核燃料税などは、企業に対して課される税金であり、そして、核廃棄物処理業務や産業廃棄物処理業務に関わる税金であるため、自治体住民および議会等の広範な理解を得やすいといえる。

しかし、核廃棄物処理業務や産業廃棄物処理業務に関わる税金だけでは、交付税の代替物とは成りえない。そのため、地方公会計改革を推進させ、交付税の財源確保を目的として、消費税の増税および使途の見直しについても検討すべき時期を迎えているのである²⁵⁾。

注

- 1) 経済財政諮問会議の閣議決定、『経済財政運営と構造改革に関する基本方針2003』（2003年）に詳しい。
- 2) 総務省の調査結果によれば、全国すべての都道府県と全体の約9割の市町村でバランスシートの作成が検討されている。http://www.soumu.go.jp/iken/zaisei/bs_sakuseijokyo.html
なお、吉田 寛・原田富士雄編著、『公会計の基本問題』（森山書店、1989年）に詳しい。
同書は、日本会計研究学会の特別委員会「公会計の基本問題に関する国際比較研究」（委員長・吉田寛）のメンバーが中心となって、同委員会の研究成果を集成したものである。
- 3) 総務省編、『地方公共団体の平成十七年度版バランスシート等の作成状況』（2007年）に詳しい。
- 4) 平成17年度時点の政令都市は、札幌市・仙台市・さいたま市・千葉市・横浜市・川崎市・静岡市・名古屋市・京都市・大阪市・神戸市・広島市・北九州市・福岡市の14自治体であるが、平成19

年度時点では、堺市・新潟市・浜松市の3自治体が新たに追加されている。

- 5) pref.kanagawa.jp/osirase/01/0111/8kubi/rengouforum/20rengouforum.html
- 6) 高寄昇三著、『自治体企業会計導入の戦略』地方自治ジャーナルブックレット No.35 (公人の友社, 2003年) 13ページ。
- 7) 大塚成男稿, 「地方公共団体の財務会計制度における当面の改革に向けた提案—現金主義の下での複式簿記の導入—」『会計検査研究』No.26 (2002年) 154ページ。
- 8) しかし, 会計情報の活用については, 否定的な見解も存在する。例えば, 「退職金は退職一時金として扱われているため, バランスシート上の負債にどのように計上しようともペナルティは無いようである。このため, 自治体ではいわゆる団塊の世代の退職に伴う退職一時金の支払いに対応するため地方債を発行する例が見られるが, これは制度的に不可欠な情報として扱われていないことを示唆しているものではないかと考えられる」のである。つまり, 地方自治体の自治体組織においてバランスシート等があまり活用されていない可能性があるのである。
(出所) 松本有二稿, 「地方公会計におけるバランスシート等が提供する会計情報の利用実態について」『会計』第174巻9月号 (2008年) 68ページ。
- 9) 石田晴美著, 『地方自治体会計改革論』(森山書店, 2006年) 21ページ, 広瀬義州著, 『財務会計第4版』(中央経済社, 2003年) 437ページ。
- 10) 石田晴美 前掲書, 21ページ。
- 11) Governmental Accounting Standards Board, *Discussion Memorandum, An Analysis of Issues Related to Measurement Focus and Basis of Accounting—Governmental Fund*, 1985, pp.29–32.
GASBの1985年2月討議資料『政府基金の測定焦点と会計基準に関する諸問題の分析』においては, 5点の問題点が指摘されている。なお, 米国では, 1997年に連邦政府において, また2001年には州および地方政府において, 発生主義会計にもとづく財務諸表が作成されている。しかし, 米国連邦政府においては, 全面的に発生主義会計が導入されているわけではなく, 現金主義会計のもとづく予算の一部において導入されている。
- 12) International Federation of Accountants, Public Sector Committee, *Occasional Paper 1: Implementing Accrual Accounting in Government: The New Zealand Experience*, 1994, pp.325–326.
- 13) 金澤史男稿, 「地方交付税・補助金等の見直し・合理化」日本租税理論学会編, 『消費税増税なしでの財政健全化』租税理論研究叢書17, (法律文化社, 2007年) 57–59ページに詳しい。
- 14) 谷山治雄稿, 「地方税の諸問題」北野弘久・谷山治雄編著, 『日本税制の総点検』(勁草書房, 2008年) 184ページ。
- 15) 西森光子稿, 「地方交付税の問題点と有識者の改革案—財政再建と地方分権の両立をめざして—」『レファレンス』(2005年9月号)
- 16) 足立 伸稿, 「地方交付税法の運用の実態について—地方交付税をめぐる誤解とその背景—」『財務省財務総合政策研究所研究部 PRI Discussion Paper Series』No.06A–07 (2006年) 22ページ。
- 17) 谷山 前掲稿, 189–190ページ。
- 18) 北野弘久著, 『税法学原論 [第六版]』(青林書院, 2007年) 147ページ。
- 19) 高木健二著, 『地域間格差と地方交付税』(公人社, 2008年) 231ページ。
- 20) 島根県政策企画監室編 <http://www.pref.shimane.lg.jp/seisaku/syutyu/shingatakouhuzei.html>
- 21) 金澤 前掲稿, 23–24ページ。
- 22) 佐々木信夫著, 『地方は変わるか—ポスト市町村合併』(筑摩書房, 2004年) 218–219ページ。

- 23) 小泉政権は、25%の消費税を課すスウェーデン等の北欧諸国を「大きな政府」と評して、無駄な歳出を削減した「小さな政府」を目指している。しかし、わが国は、益々高齢化が進展し、社会保障費の需要も増加傾向を示しているため、早急に社会保障費等の財源を確保する必要に迫られている。現実には、政府は将来世代に対して負担を先送りするような政策を採用しており、国民的理解を得ることが難しい状態にある。(出所) 井堀利宏著、『「小さな政府」の落とし穴』(日本経済新聞出版社, 2007年)
- 24) 佐々木 前掲書, 223ページに詳しい。
- 25) 高沢修一稿, 「消費税法における諸問題の検討—消費税率改定議論に関連して—」『経営論集』第15号(大東文化大学経営学会, 2008年)に詳しい。

【参考文献】

- 石田晴美『地方自治体会計改革論』森山書店, 2006年
- 井堀利宏『「小さな政府」の落とし穴』日本経済新聞出版社, 2007年
- 北野弘久『税法原論〔第六版〕』青林書院, 2007年
- 北野弘久・谷山治雄編著『日本税制の総点検』勁草書房, 2008年
- 佐々木信夫『地方は変わるか—ポスト市町村合併』筑摩書房, 2004年
- 高木健二『地域間格差と地方交付税』公人社, 2008年
- 日本租税理論学会編『消費税増税なしでの財政健全化』租税理論研究叢書17, 法律文化社, 2007年
- 吉田 寛・原田富士雄編著『公会計の基本問題』森山書店, 1989年