

デンマークにおける地方税、政府間協議制度、課税自主権に関する研究¹⁾

——分権的システムの再検討のために

倉地真太郎 [くらちしんたろう]

明治大学政治経済学部専任講師、元・後藤・安田記念東京都市研究所研究員

1 はじめに

1-1 本稿の目的

本稿の目的は、デンマークの地方財政制度、特に地方政府における地方税率の決定方式を予算協調制度との関係から明らかにし、地方政府の課税自主権について考察することである。OECD 諸国の中で、デンマークの地方政府の課税自主権（税率操作権）は、他の北欧諸国と同様に強いといわれる。また、「8割自治」と称されるように、豊富な地方税収によって高い自主財源比率が達成されている。デンマークの地方税収はそのほとんどが地方所得税によって占められており、8割以上の納税者は所得税のうち地方所得税と社会保障拠出金のみを支払う。

一方、デンマークには「予算協調制度 (Budgetsamarbejde)」という「国と地方の協議の場」に相当する常設的・包括的な政府間協議制度が設けられている。これによって地方財政計画に相当する毎年度の地方財政の枠組みが、国（財務省や内務省）と地方政府の代表機関の合意に基づいて決められている。政府間合意はあくまで紳士協定ではあるが、各地方政府は合意に基づいて税率・歳出の決定を行う。このように、デンマークでは地方政府の課税自主権が一見すると保障されているが、実際には地方税率の決定は政府間の高度な調整のもとで行われている。

デンマークの地方財政制度は果たして「分権的」であるといえるのか、デンマークの地方政府の課税自主権は国による財源保障との関係性の中からどの

ようにして保障されてきたのか、これらの関係性にはどのような課題があるのか、これが本稿のリサーチエスチョンである。

1-2 先行研究の整理

本研究の分析課題は、主に3つの論点から整理することができる。

第一は、北欧諸国・デンマークの地方財政制度・政府間財政関係の特徴についてである。これまで北欧諸国の地方財政・政府間財政関係は、日本の「集権的分散システム」と対比して「分権的分散システム」という評価（神野、1998）や「協調的分権モデル」という評価（持田、2006）など、とりわけ分権的で協調的な政府間関係が特徴的であるとされている。

デンマークに関して、Blom-Hansen（1998；1999a）は、デンマークの協調的な政府間関係のあり方、とりわけ政府間協議制度によって、1980年代以降の国による歳出コントロールと分権的な地方財政運営の両立が可能であったと論じる。同様に、デンマークの協調的政府間関係は、財政連邦主義に伴う「共同決定の罠 (Joint-decision trap)」を回避し、国による歳出コントロールを可能にする（Blom-Hansen, 1999b）。

対照的に、デンマークの政府間関係の影響力に対して消極的に評価する議論もあり、経済状況や財政状況の悪化によって合意水準を順守しない場合があること（倉地、2013）、地方政府が実際に合意水準を順守しないケースも指摘されている（Blöndal &

Ruffner, 2004)。また合意を順守するかどうかは、明確な基準があるわけではなく、アクター間のネットワークの緊密さ・長期的関係が合意を順守させる誘因を与えるといわれる (Pedersen, 2002)。

これに関連して地方財政へのコントロールの「非対称性」に関する指摘もみられる。Rattsø & Tovmo (2002) の分析によれば、1984-1996 年における地方政府歳出と歳入に対する財政規律に関しては、地方政府の補助金増加に対応した地方所得税率の減税はほとんどみられなかったのに対し、補助金削減に対応した地方所得税率の引き上げはみられるという「非対称」な性質が確認された。このことは、地方政府の財政規律が（財政収支の意味で）機能している一方で、常に歳出拡大のバイアスをもたらししていることを意味する。

このようにデンマークの協調的政府間関係と政府間協議制度が、ポジティブであれネガティブであれ歳出や税率の統制にいかなる影響を与えているかが論点となっている。だが、これまでの研究は歳出の統制に焦点が集まっていること、具体的な交渉の過程を追っていないので、税率と歳出の状況から判断しているなどの課題がある。

第二に、デンマークの地方政府における課税自主権についてである。片山 (2013) が指摘するように、北欧諸国の課税力（地方政府における地方税の課税自主権の強さをポイント化した指標）は高いといわれているが、日本も同様に課税力のポイントは高く、表面的には大きな違いはない。しかし、日本とノルウェーは実態として一律の地方税率が適用されている、すなわち「活用されない課税力」であり、この点が課税力の高いデンマークと異なっている。日本では、「標準税率」を地方自治体に適用することで、法的には課税自主権を保障しながらも、歴史的には地方税率を統制、標準化してきた経緯がある (宮崎、2008)。

では、デンマークの地方政府の課税自主権は実際にどの程度保障されているのか。歴史的に言えば、倉地 (2018) が指摘したように、デンマークでは1960年代後半に税制度の近代化が進んだ。その一環で国は地方税の課税方式を標準化し、税率に上限を加え、税率の統一化を図ろうとしてきた。デンマークの地方政府の課税自主権は、決して初めから保障されていたわけではなかった。

さらに、稲沢 (2005) によれば、デンマークの地方所得税率は、基本的に歳出予算額と補助金額などの見積りの上で算出した地方所得税額所要額から課税標準額を除いた額が税率となる。それはデンマークの地方財政運営において地方債の発行が厳しく制限されていて、基本的に赤字地方債が認められないことがその理由である。稲沢 (2005) の指摘を踏まえると、課税自主権の強度は、歳出の自治と国による財源保障の両面が密接に関わることになる。

このように、デンマークの地方政府の課税自主権のあり方が歴史的にどう変化し、それが地方財政制度とどうリンクしていたのかを明らかにする必要があるだろう。

第三に、デンマークの予算協調制度の仕組みや特徴については、数は多くはないものの、一定の先行研究の蓄積がみられる (自治体国際化協会、1997: 2017; 菅沼、2005; 稲沢、2005; Indenrigs-og Sundhedsministeriet, 2000; Blom-Hansen, 2012)。これらの先行研究によって、予算協調制度の基本的な仕組みや時代ごとの特徴などを知ることができるが、実際に各地方政府の地方税の課税自主権がどのように保障され、それが実際の税率の決定に反映されているのか、さらには1980年代以降の地方所得税率の安定化はどのような政府間の合意のもとで進んだのか分析されていない。

そこでは本稿では、以下の2つの点を検証することで、これらの課題に答えたい。

第一に、デンマークにおける予算協調制度がどのようにして成立したのか、特に1980年代に導入されたDUT原則 (Det Udvidede Totalbalanceprincip) の成立過程で、いかなる制度的条件や政府間関係の前提があったのか、第二にDUT原則がどのように機能し、地方税率の調整や変化に影響を与えているのか、である。

本稿では、2018年6月に実施したデンマーク・コペンハーゲン市 (København) とビズオウア市 (Hvidovre) で実施したヒアリング調査 (コムーネ連合 (Kommunernes Landsforening) のチーフコンサルタント (6月28日)、地方債共同発行機関 (KommuneKredit) のディレクター担当者 (6月28日)、コペンハーゲン市財政課担当者 (6月29日)、ビズオウア市経済分析担当 (6月28日)) と文献調査 (王立図書館所有資料、国立公文書館資料

(Staten Arkiv 所有 Komunernes Landsforening 内部資料、以下 S.A. K.L.))、政府報告書、新聞資料 (Politiken) をもとに、デンマークの予算協調制度の概要と変遷、予算協調制度において地方税率の合意がどのように決められているのか、個々の地方政府は地方税率をどう調整しているかを明らかにする。

本稿の構成は以下のとおりである。第2節では、デンマークの地方財政制度・予算協調制度の概要と変遷を確認する。特に DUT 原則がいかなる過程で成立したかを見る。第3節ではヒアリング調査をもとに近年の予算協調制度の状況を分析し、その課題を明らかにする。最後に本稿の結論を述べて、今後の課題を述べる。

2 予算協調制度の概要と変遷

2-1 デンマークの地方財政制度

デンマークは分離型の事務配分、二層制を採用する単一性国家である。2007 年地方行政制度改革によって、県に相当する 14 の Amt (Amt) が廃止され、Amt は 5 つのリージョン (Region; 医療圏)、98 のコムーネ (Kommune; 基礎自治体) に再編された。2007 年地方行政改革では、人口規模にあわせて適切な医療圏や学区などの行政サービス圏を設定する観点から、行政区の再編が行われた。Amt の税財源として県所得税が導入されていたが、2007 年改革で県所得税もあわせて廃止された。それに伴い県所得税の一部がコムーネの地方所得税に税源移譲され、残りが医療拠出金 (国が徴収する比例拠出金) として吸収された。リージョンは行政組織、議会を有するが、独自財源 (税財源) を持たず、すべて国とコムーネからの補助金によって運営が行われており、歳入に関する財政自主権は認められていない。

コムーネの歳入は 2017 年度において約 71% が税収、次に補助金と均衡化が 21%、払い戻し金が約 7% となっており、多くが自主財源で賄われている (Kommunernes Landsforening, 2017: 6)。特に、コペンハーゲン市は 2018 年度の自主財源比率が約 83% であり、都市部の自主財源比率は高い傾向にある²⁾。

コムーネの地方税収は主に地方所得税、土地税、

サービス料金、全国一律で税率が定められている法人税、調査税、不動産課税がある (Økonomi og Indenrigsministeriet, 2014: 28)。この他にも冠婚葬祭費を賄うための教会税が地方所得税の付加税として導入されている。

デンマークの所得税は、勤労所得と資本所得を分離して課税する二元的所得税 (Dual Income Taxation) が採用されている。このうち勤労所得に対しては、地方所得税 (比例税率)、国の医療拠出金 (比例税率)、国の労働市場拠出金 (比例税率)、国の所得税 (累進税率) が課される (2007 年以降)。平年で見ても約 8 割以上の納税者が比例税率部分の所得税・拠出金を支払う状態になっている。

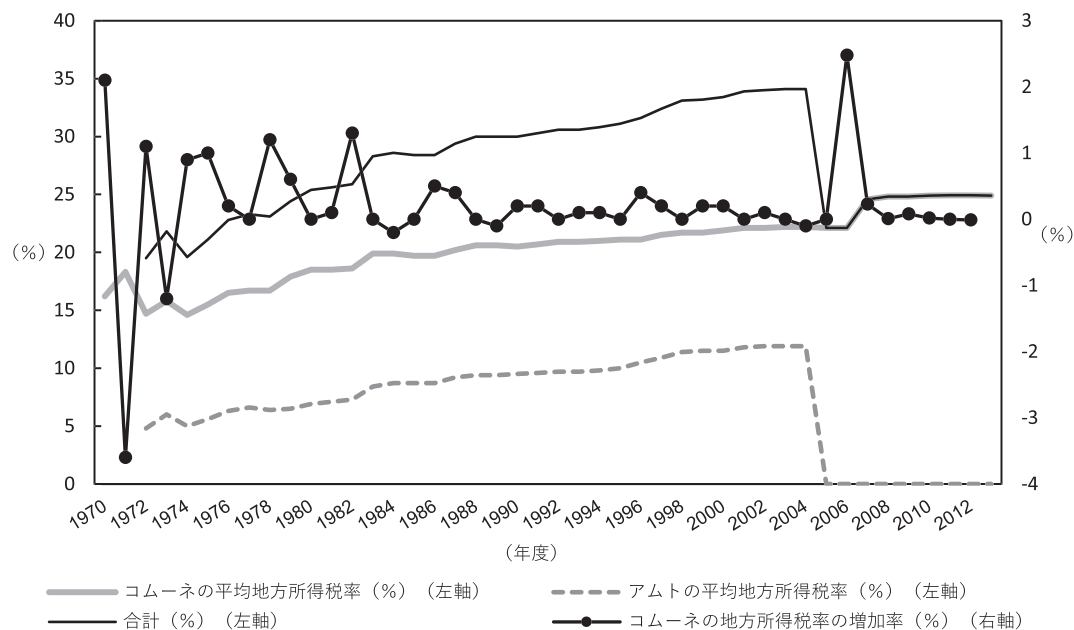
このうち地方所得税は、国の所得税の付加税として比例で課される所得税であり、地方所得税率の高さによって、国と地方であわせた最高限界税率は変化する。地方所得税は、地方税に占める割合が平均約 9 割以上もあり、コムーネにとって地方所得税は自主財源の要であるといえる。

デンマークは OECD 諸国の単一性国家の中では地方税の課税自主権が強い国だといわれている (片山、2013)。実際、デンマークでは地方政府の財政自主権が法律上保障されており、確かにコムーネごとの地方税率のバラつきも一定程度みられる。例えば、2018 年におけるコムーネの地方所得税率は、最高はランゲラ市で 27.8%、最低はルーザスゲル市で 22.5% であり、土地税の税率 (grundskyldspromille) は、最高は、ファル市で 34.0%、最低はゲントフテ市で 16.0% である³⁾。

このような税率のバラつきは 1970 年代以降の地方所得税率引き上げと並行してみられる現象である。図表 1 と図表 2 は、デンマークの地方所得税の平均税率、増加率、最低税率・最高税率の推移を見たものである。これを見て分かる通り、デンマークの地方所得税率は 1970 年代以降年々引き上げられてきたが、一方で最低税率・最高税率もともに引き上げられてきたことから、税率の多様性も維持されていることが分かる。

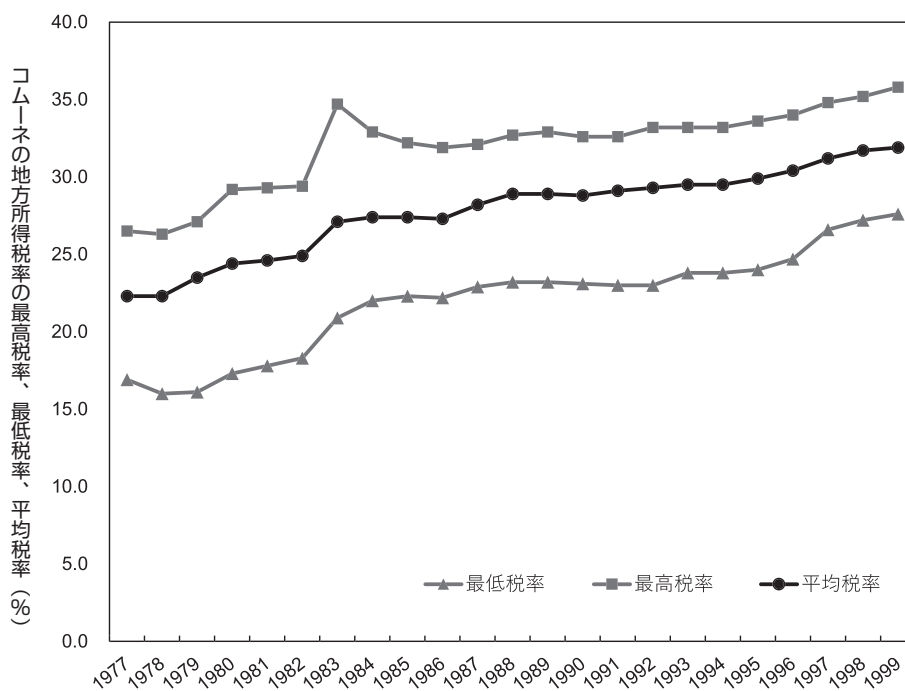
ここで興味深いのは、平均税率が徐々に引き上げられただけでなく、最低・最高税率もあわせて引き上げられたことである。仮に、各地方政府が独自に税率を引き上げたり、引き下げたりしたのであれば、たしかに税率の多様性は維持されるかもしれない

図表 1 平均地方所得税率と増加率の推移



出所：Denmark Statistics より作成

図表 2 平均地方所得税率（コムーネとÅrhusの合計）と最高・最低税率の推移



出所：Denmark Statistics より作成

い。だが、もしそうであれば最高税率と最低税率がともに引き上げられる保障はなく、税率格差が収斂する可能性もある。仮に、日本の標準税率のように事実上税率を統制する動きが強固であれば、税率の多様性自体が失われていったはずである。

デンマークの地方所得税率が全体として引き上げられていったにもかかわらず、なぜ、税率の多様性が維持されているのか。これが本研究の研究課題である。

続いてデンマークの地方債制度の概要を確認する。デンマークでは、国と地方政府代表機関の合意に基づいて、毎年度の地方債の発行総額の上限が定められており、比較的厳しい起債統制が行われてきた。

1950年代、デンマークでは福祉国家建設のために地方債の需要が高まっていた。しかし、(連帯責任ゆえの厳しい管理により) 1970年代初頭まで財政力・経済力の弱い自治体にはローン申請を拒否する問題が多発した。1970年代は、地方行財政改革もあって地方政府は税財源で安定的な財政運営が可能になり、地方債への依存度が低下した。国は地方債上限額を厳しく管理し、発行は公共建設事業目的に制限するようになった(KommuneKredit, 1999)。だが、近年ではその対象となる分野が拡大している。

コムーネが地方債を発行する場合は、ローン・プールという共同借入の方式で申し込む形態に限定される。ローン・プールは、中央政府とコムーネ連合との毎年度の交渉により決定された地方債発行総額に基づき、デンマークの地方債共同発行機関(KommuneKredit)が発行する。特定分野に限り、国の制度以外で借入が可能である(自治体国際化協会、2017: 39)。コムーネの長期債務残高の構成割合を見ると、約60%(2017年度時点)がローン・プール方式での起債⁴⁾であり、安定的な地方債運用が行われている。

次に、デンマークの地方財政調整制度について見ていく。デンマークの財政調整制度は、スウェーデンと類似して、(狭義の意味での) 水平的財政調整制度と垂直的財政調整制度を組み合わせたものを採用している。デンマークは他の北欧諸国と同様に、地域間の再分配前の財政力格差が日本と比較して小さく、補助金の依存度も高いわけではない(ロツツ、2006)。

財政調整制度の目的は、各地方政府が、ほぼ平均的な地方税率で平均レベルの政府消費を達成できる財政力を確保することである。均衡化システムは、いわゆる純調整法(nettoudligningsmetode)を採用し、地方政府における構造的余剰あるいは不足分の補填が計算される。構造的余剰・不足は、主に地方政府の歳出ニーズ⁵⁾と課税ベースを基に算出される。財政調整制度には、「全市を対象にした均衡化」、「首都圏内の市を対象にした均衡化」、「財政力が弱い市に対する補助金」、「包括補助金」、「特別補助・調整制度」がある。

水平的財政調整制度のもとでは、財政上の分配が可視化されやすいので、都市部と地方部の対立が顕在化する場合がある。2018年は均衡化システムによって、首都圏エリア(コペンハーゲン)から他のコムーネへ1320億DKKが移転された。首都圏エリアから他のコムーネへの財政移転は、年々増加してきている。だが、コペンハーゲン市によれば、「なぜコペンハーゲン市がこれだけの資金を提供しなければならないのか」とのことだが、一方で税率は他の市よりも高いわけではないので、相応のメリットはあるという⁶⁾。

本稿では財政調整制度の詳細は割愛するが、とりわけ重要であるのは、包括補助金⁷⁾(Bloktilskud)の存在である。包括補助金は、全国の地方政府間の財政均衡化(Landsudligning)に充てられ、財政力が弱い市(高いレベルの構造的不足)への均衡化として交付され、残りは一般的に人口に応じて配分される。上で挙げた均衡化は、単純に地方政府間の財政力格差を是正するために地方政府間で水平的財政調整を行うわけではなく、国による包括補助金を補填することによって、垂直的財政調整機能を付与している。これによって財政や経済状況が厳しい地方政府に対してはほぼ平均的な地方税率で平均レベルの政府消費を達成できる財政力を確保することが可能となる。

詳しくは後に述べるが、均衡化の基準などは毎年度の政府間協議制度の審議対象にはならず、代わりに包括補助金の総額が審議される。つまり、毎年度どのように地方政府間で配分するかが検討されるわけではなく、地方政府の財源保障の規模が検討される。ただし、均衡化の基準は統計的・客観的に自動的に決まるわけではなく、政治的な動向によっては見直しの対象になり、変動することもあるという⁸⁾。

以上のように、デンマークは高い自主財源比率、それを支える地方政府の課税自主権と協調的に税率を引き上げていく歴史的過程、厳しい起債統制と安定的な地方債管理システム、水平的な財政調整制度という特徴がみられる。特に予算協調制度においては、地方税制と包括補助金制度の関係性が重要になってくる。

2-2 デンマークの予算協調制度の概要

デンマークの地方財政制度を理解する上で、日本の「国と地方の協議の場」に相当する、予算協調制度は欠かせない政府間協議制度である。予算協調制度は、包括的・常設的な政府間協議制度であり、「基礎的・マクロ経済的要素の集権的な調整をする一方で、個々の地方自治体や県の経済との関連における高度な分権化を維持すること」が目的におかれている（Indenrigs- og Sundhedsministeriet, 2000：61）。デンマークでは、いわゆる地方財政計画に相当するものを、毎年6月に国と地方政府の代表機関（コムーネ連合）による経済合意（Økonomi-aftalen）によって決定している⁹⁾。ただし、経済合意の事項は、各地方自治体に対する法的拘束力を持つものではなく、奨励事項として当時の政権全体の方針を示しているに過ぎない。実際の各地方政府の歳出水準や課税水準も、合意で定められた水準を上回ることが多い（Blöndal & Ruffner, 2004：55）。

現行の仕組みは1989年に導入されたが、その前身にあたる仕組みは1970年代に遡る。1970年、地方行財政改革によって地方自治体が再編され、コムーネと Amt が創設された。これにあわせて、それぞれの代表機関であるコムーネ連合（Kommunernes Landsforening）、Amt 連合（Amtsrådsforeningen）が創設された¹⁰⁾。この時期は、毎年度の予算交渉も地方債の発行上限額などの大枠の決定に限定されていたが、1989年以降は包括補助金、税率変化、地方債上限額、それだけでなく個別政策領域（サービス支出、資本支出、移転所得、税制、ファイナンス、官僚制などの分野横断的テーマ、特定セクター¹¹⁾）についても合意を結ぶようになっている（図表3参照）。

経済合意に向けた交渉は二段階に分かれており、事務レベルと政治レベルで実施される。政治レベルでの交渉の出席者は、国側代表が財務大臣や内務大

図表3 2018年6月経済合意（2019年度用）

2019年に向けた経済合意	
(百万DKK, 2019年)	
純サービス支出	251,934
活動基礎拠出（リージョンへの拠出）	22,430
失業給付・社会扶助・年金	71,820
失業保険者用支出	10,600
総資本投資（高齢者住宅除く）	17,800
その他の支出	890
総歳出	375,474
租税	-291,323
補助金	-71,383
雇用補助金	-10,577
その他の歳入	-7,314
総歳入	-380,597

出所：ビズオウア市提供資料より作成。

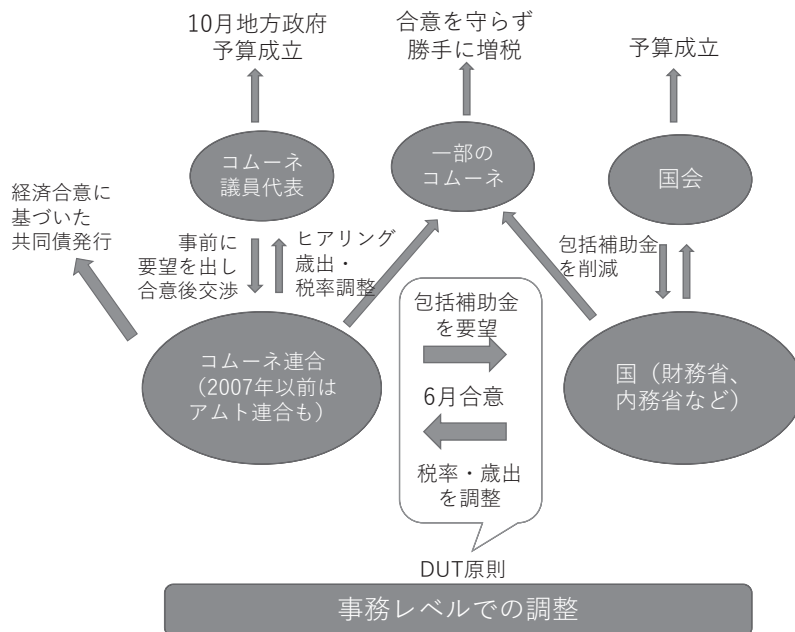
臣等、地方側の代表としてコムーネ連合とリージョン連合（2007年以前は Amt 連合）からそれぞれ政策担当議長と第一副議長が1名ずつ、コペンハーゲン市とフレデクスベア市の議長2名である（稲沢、2005：54）。

毎年度の経済合意は、あくまでコムーネ全体の平均レベルで順守する必要がある紳士協定であり、法的な義務は発生しない。2009年以前は合意を守らなかった際の制裁はほとんどなかったが、2010年以降、合意を守らなかったコムーネに対して包括補助金の削減などのペナルティを設けることになった（最高30億DKKまで削減可能）。

もっとも平均レベルでの合意であるから、例えば税率の変更も、一部のコムーネでは税率を引き上げて、残りのコムーネでは税率を引き下げて、平均レベルで税率を維持するということもあり得る。もし、いくつかの地方政府が合意水準以上の歳出・税率変更を実施した場合でも、他の地方政府がその超過分を相殺するような変更を実施していれば問題ないとされる（Houlberg, 2011：19）。この際、平均レベルでの合意を順守する際に、主要なアクターとなるのがコムーネ連合である。

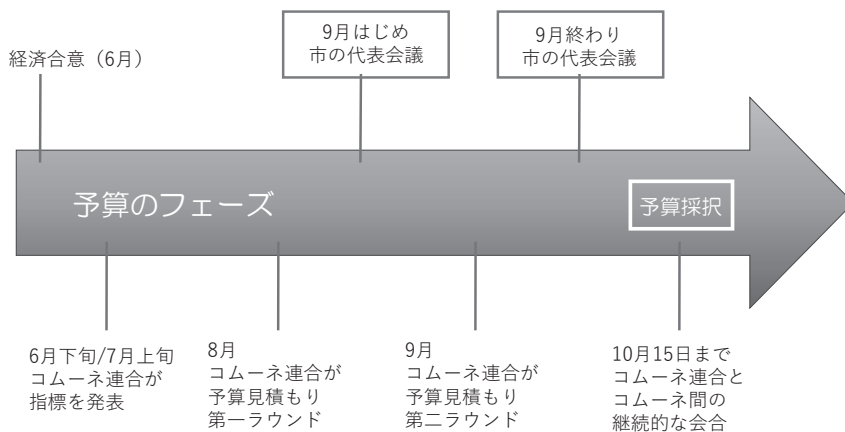
具体的なスケジュールとしては、前々年度の10月頃に財務省によって翌々年度の予算編成に関する

図表4 デンマークの経済合意の枠組み



出所：筆者が作成。

図表5 経済合意後の調整過程



出所：コムーネ連合担当者提供資料より作成。

基礎データの収集、翌年1月以降に中央省庁とコムーネ連合が経済成長率、物価上昇、賃金上昇などの検討を行う（Indenrigs- og Sundhedsministeriet, 2000）。5月中頃から6月中頃にかけて政治的交渉が開始する。通常6月の中旬に3回ほど会議を実施し、経済合意を締結する。6月終わり頃に財務省が国会財務委員会に公表し、内務省が遅くとも7月1日に補助金法を作成する（Houlberg, 2011）。9月初

旬に各コムーネ議長らと会合を開き、コムーネの要望を聞き、2〜3回会議を繰り返す。最初はコムーネがより多くの歳出額を希望するが、会合を重ねていく中で段々態度を軟化させ、最終的には総額の枠組みを合意する。合意に基づき、最終的に10月15日に予算として採決される¹²⁾。その後、各コムーネの予算が採択された後に国の予算が国会で採択される（図表4と図表5参照）。

経済合意の交渉事項は「地方自治体全体の歳出規模」、「地方税の税率」、「地方債の規模」、「包括補助金の総額見込み」等、広範囲に及ぶ。なお、国とコムーネ連合との交渉では、毎年度の包括補助金の総額は交渉事項となるが、均衡化システムの算定方式は交渉の対象とはならない。ビズオウア市のインタビューによれば、経済合意に対して個別のコムーネから非難を受けることがあるが、均衡化による分配は統計局による統計をベースに分配されるため、批判の矛先がコムーネ連合に向かうというのは「筋違い」であるという。それどころか近年の補助金総額が多額であることから、むしろコムーネ連合には「非常に頑張ったいい結果」を得たという評価を与えている¹³⁾。

下部組織である各委員会では各行政分野（教育や社会福祉など）の個別事項についても合意の締結を進めている（稲沢、2005）。政策領域ごとの補助金額も大まかに割り振られるが、コムーネ連合は各コムーネと調整を行うことでその補助金を割り振っている。各コムーネに歳出枠をどう割り振るのかは前年度の予算をベースに決定する¹⁴⁾。

予算協調制度において重要な原則といわれるのが拡大総枠均衡原則（Det Udvidede Totalbalance-princip）、通称 DUT 原則である。DUT 原則はコムーネ連合の説明によれば、第一に、歳出と歳入はコムーネ全体でバランスを取る必要がある、第二にすべての歳出と歳入の合意で算入される、第三に国は租税収入を保障しなければならない、とされている¹⁵⁾。

より具体的にいえば、国が実施した経済政策によって地方財政に影響が及んだときや国から地方に事務移譲されたときは、国は地方に対して個別の状況にあわせて包括補助金による財源保障を行わなければならない。つまり DUT 原則とは、アンファデット・マンデート（財源措置なき権限移譲）を禁じ、同時にミクロの財源保障を行う原則である。

さらに DUT 原則のもとでは、例えば特定のコムーネから翌年度人口が大量に流出して、地方所得税収が減収した場合は、国がその税収の減収分を補填することになる。人口の減少以外にも景気変動や国の諸政策による影響（例えば義務教育の時間数を増やすことによる経費増）も加味される。したがって移民が特定のコムーネに移住し、移民へのサービス負担が増える状況に対しても国から補填が入ること

になり、コムーネが財政的に苦慮することはないという¹⁶⁾。

DUT 原則は、政府間交渉のなかで主に事務レベル交渉の際に適用され、通常の政府間交渉と並行して複数回開催される DUT 調整会議（DUT-koordinationsmode）で適用される。10 月頭の国会期間 14 日以内に最初の会議が、財務省とコムーネ連合（2007 年まではアムト連合も）の間で開催される。会議では、政府の最初の法案草稿（事前に送られた草稿）をもとに必要な調整が議論される。10 月から翌年 4 月にかけては、個別の関連省庁と地方政府代表機関の間で、法案・規制変更に伴う地方への経済的影響に関する交渉を実施する。通常は、個別の地方政府が会議に参加することはないが、個別の影響や異なるシナリオの計算についてはヒアリングを行うこともある。4 月の終わりまでに財務省、地方政府代表機関、そして関連省庁で合意を行う。3 月から 5 月にかけては、交渉が大詰めになり、その後は政治的交渉に委ねられる（Houlberg, 2011）。

2-3 デンマークの予算協調制度の変遷

現在のようなデンマークの予算協調制度が導入されたのは 1980 年代後半のことである。それ以前の政府間関係は、時に国や地方、あるいは地方政府間の激しい対立を含むものであり、地方政府に対する財源保障も不十分であった。

地方所得税が全国で導入されたのは 1900 年代初頭のことであった。1903 年に国の所得税が初めて導入されるまで、地方所得税の導入は一部地方政府（教区）にとどまり、地方部では主に資産課税や不動産課税に依存していた。1903 年以降、地方所得税の導入が進み、その規模は年々増加していったが、発展は均一的ではなく、地方所得税の課税所得の把握や税率についても地方政府に大きな裁量があり、課税最低限もコムーネによって異なっていた（Johansen, 2007 : 71-72）。また、1910 年には累進地方所得税が導入されていて、コムーネによって課税方式が混在していた。

近年の地方財政制度のような、統一した課税ベース・比例税率の地方所得税制が全国的に導入されるのは 1968 年以降のことである。1950-60 年代は地方税制の課税方式を統一し、税率を比例化する動きがみられた。1970 年に水平的財政調整制度の導入

を控えて、累進地方所得税を廃止しなければ一部の豊かなコムーネに有利な配分が行われることが懸念されていたためである（Redegørelse fra det af Indenrigsministeriet nedsatte udvalg vedrørende kommunernes finansiering, 1988：28）。

この当時、1970年に源泉徴収制度を導入したこともあり、実質の租税負担率が急増していた。さらに、高インフレ率を背景にブラケットクリープが発生し、納税者の負担は更に増加していき、不満が高まりつつあった。1970年に（比例税率の）地方所得税制が導入されてから、地方所得税は国の所得税の付加税となったため、地方所得税率の引き上げは所得税の最高税率の引き上げを意味していた。地方税率に上限（Skatteloft）を設け、増税を回避したい国と歳出ニーズの増加にあわせて税率を引き上げたい地方政府の間で意見が対立していた。これに留まらず国は、さらなる地方所得税率の安定化を図るため、地方所得税率の標準税率化・統一化を進めようとしていたのである（倉地、2018）。

1970年の地方行政区の再編以降、デンマークでは1970年に政府間協議制度が常設化し、これにあわせて政府間合意が毎年度結ばれるようになった。しかし、最初の合意は地方債発行残高の制限のみであった。これにあわせて1972年に総枠均衡原則（Totalbalanceprincippet）が導入された。原則のもとでは、国は補助金改革に伴う包括補助金の変動分を保障しなければならなかった。だが、1980年代にDUT原則が導入されるまで実態を伴っていなかった。その後、政府間合意の枠組みは、1975年からは地方税率、1979年からは歳入総額・歳出総額まで拡大していった（Nørregaard, 1983）。

このような動きと並行して、コムーネ連合は当時報告書（1974年）の中で予算協調制度の枠組みの原型となる「調整システム」の構想を明らかにしている。「調整システム」とは、国と地方政府の事務配分の明確化、国による規制や規準の緩和、払戻金の包括補助金化、地方政府における複数年度予算の導入、オープンな情報アクセスの改善を含む地方財政制度の体系であった（Kommunernes Landsforening, 1976：5）。分権改革による地方政府歳出の急増が予想され、国と地方の適切な財源分配と地方財政のコントロールの両方が必要と考えられたからである（Kommunernes Landsforening, 1976：5）。

1977年コムーネ連合の報告書では政府間予算協調の目的が示された。それは①政府間での経済政策上の調整、②それに伴うコムーネ財政の均衡化への調整、③3年毎の調整で政府間の租税収入と債務の調整を行い、財政調整の政治的要求を満たすこと、④包括補助金の継続的・自動的な調整ルール、すなわち地方税増税を招く新しい事務配分は包括補助金で調整をするということであった¹⁷⁾。

このように1970年代は政府間合意の枠組みが拡大し、予算協調制度の萌芽が見られた。だが、国による地方財政の統制が依然として強く、協調的枠組みは単線的に発展していなかった。あくまで政府間で税率、歳出、地方債のバランスを模索する段階にあった。国は、地方投資の活発化のために地方債発行の規制緩和を認め、地方税負担が安定化することを望んでいたが、それは事務配分の移譲にあわせた財源保障がないままの合意であった¹⁸⁾。あくまでも国は地方税率に対する上限を設定し、地方政府にそれらを順守するよう強く要求していたのである。

1970年代の二度の石油ショックを経験したデンマークでは、1980年代初頭に増税と歳出削減を組み合わせた財政再建政策が進められていた。1983年財政再建政策案の中には地方政府に対する包括補助金・払戻金削減案が含まれていた。

地方政府財政に影響する1983年緊縮財政政策の内訳は、歳出削減約16億DKK¹⁹⁾と所得政策による経常・資本支出の削減約20億DKK、合計約36億DKKの歳出減である。一方で歳入の方は、包括補助金の削減が約20億DKK、所得政策による課税所得の減少が約25億DKK、所得税の個人控除額の引き下げによる課税所得の増加が約2億DKKの増収、合計約43億DKKの減収であり、約7億DKKがコムーネの純財政負担となった²⁰⁾。

国の緊縮政策に対して、コムーネは地方所得税率の引き上げという対抗手段に出た。コムーネ連合らの（1982年5月）事前見通しによれば、1983年の地方所得税率の増加率は平均約1%になるはずであった（コムーネ連合がコムーネを対象にした5月調査によれば、変化なしが5つ、0.1-0.5%が4つ、0.6-1%が3つ、1%以上が8つである²¹⁾）。ところが、実際の1983年の増加率は、コムーネが約1.3%（18.6%→19.9%）、アムトが約1.1%（7.3%→8.4%）、合計2.4%の増加となった。

この点に関して、コムーネ連合代表のイェンセン²²⁾ (Evan Jensen) は1982年10月に実施されたインタビューで、緊縮財政政策によって43億DKKの包括補助金が削減されること、失業率増大が現金援助金受給者増加をもたらすことへの懸念を表明し、財源不足と歳出ニーズの増大によって、コムーネが努めてきた地方所得税増税を回避することが困難であると指摘した²³⁾。

それにもかかわらず、1983年3月7日、内務省はコムーネ連合側に、政府が1984-1985年の2年間で15億DKK(1984年度は8億DKK)の包括補助金を削減する意図があることを伝えた。同日、政府は「1983年から1984年にかけて増税を実行しない」という政府間合意のもとに、勧告を行った(Finansministeriet Budgetdepartementet, 1984c:2)。そして6月9日に政府は内務省宛に、法案が可決していないにもかかわらず、1984年度に8億DKKの包括補助金削減の実施を伝えた。これは同年9月9日に採択された²⁴⁾。

上の削減分に加えて1984年度の包括補助金額は、当初から1983年と同様に30億DKK削減される計画であった²⁵⁾。しかし1983年9月9日の議会の特別セッションで、1984年度13億5,000万DKKの包括補助金削減、さらに1985年度同額の削減の決定、これに加え1983年度30億DKKの包括補助金の削減継続を決定し、1984年合計削減額は43億5,000万DKKとなることが明らかとなった。この合意は政権与党と革新自由党(Det Radikale Venstre)、進歩党の合意によって決定した(Det Konservative Folkeparti, 1983:19)。他方で国は計24億DKKに及ぶ地方政府歳出のさまざまな領域(1983年と同様)での削減を要求することで、こうした包括補助金削減分を賄わせようとしたのである(Ministry of Finance Department of the Budget, 1983:30, 42)。

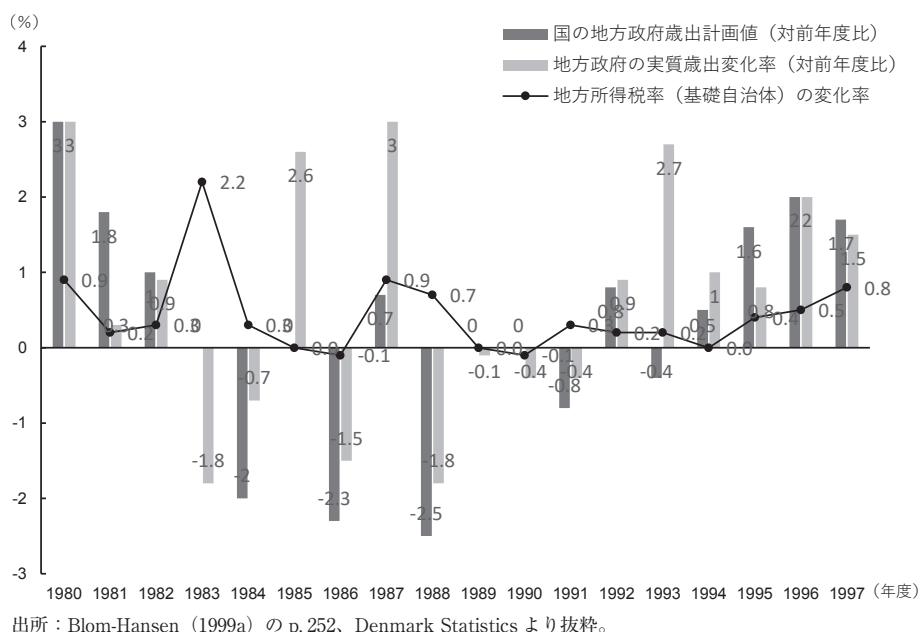
コムーネ連合代表のイェンセンは、6月9日の政府間会議で、1983年度の包括補助金削減を実行したことを「執行委員会側として後悔している」とし、「1983年予算の施策はコムーネが包括補助金削減と同じ規模の歳出削減額を捻出しなければならないことを意味している」と述べた。包括補助金と地方税率の関係性については、①1984年度の地方税率の安定維持を希望すること、②そのためには政府が合意条件を満たす必要があり、その責任があるこ

と、③その条件は緊縮財政政策の厳格化を取りやめること、コムーネ財政に変化が及ばないように包括補助金によって経常的な保障を行うこと、④緊縮財政政策に伴う一方的な事務配分を続ける場合、税率を引き上げる可能性があること、⑤包括補助金の配分基準が歳出ベースから課税ベースに変更になることで包括補助金が一層削減され、歳出増加率が抑制されることの懸念と地方間の配分自体にコメントができないことを表明した²⁶⁾。

これに対して6月9日会議では、内務大臣ホルバーク²⁷⁾ (Britta Schall Holberg) は政府側の見解として、①包括補助金削減を批判することは合理的ではなく、各コムーネの削減効果は小さいこと、②1984年の税率の安定的維持に加えて、賃金・物価増加率の高さを利用したコムーネの減税の要求、③そのことが賃金・物価増加率の安定に寄与し、雇用問題の解消に寄与するという、ことを表明した²⁸⁾。

1983年以降から地方政府の国に対する歳出削減政策の不信感はピークに達していた。1984年春の政府間会議やコムーネ会議(Kommunaludvalg)では、上記の問題が中心に議論された。1984年6月7日の政府間会議で、議長・コムーネ連合代表のイェンセンは、現行の歳出削減政策と地方政府勧告について厳しく批判した上で、現在進行中の議論について、①さらなる包括補助金削減を拒否すること、②地方政府歳出削減を実施しながら内務省要求の減税ができる可能性はほとんどないこと、③国から地方への(歳出削減の)負担シフトを取りやめること、④1985年度の地方税率の安定維持のためには政府がいくつかの条件を守る必要があること、⑤条件の一つは賃金増加率3.5%、課税ベース増加率が6%までであり、それを超えた場合は税率の安定維持は困難であること、⑥同時に包括補助金調整が徹底されないと税率維持が困難であること、⑦包括補助金を廃止し、均一税率を採用するのは危険であると主張した。とりわけ包括補助金調整に関して、イェンセンは、「政府がサービス水準を変化させず税率を変化させないように包括補助金をコムーネに保証することに関する原則を破っている」と批判し、それがゆえに「包括補助金削減には反対し」、包括補助金削減の際に、緊縮財政政策の影響を考慮した調整がされていないことを批判する。その解決策として、イェンセンはDUT原則の導入を要求したので

図表 6 地方政府における実質歳出変化率、国の地方政府歳出計画値、コムーネの地方所得税率の平均変化率



あった²⁹⁾。また、景気調整策に伴う財源調達には国が責任を持ち、地方税負担とサービス水準の関係性を改善させる必要性が1984年のコムーネ連合活動報告書でも述べられている³⁰⁾。

イエンセンの発言に対し、その直後に内務大臣ホルバークは、税率を変化させずサービス水準を維持するよう調整し、かつ経済状況を改善することができたら「非常に素晴らしいこと」だ、と述べた³¹⁾。実際に地方政府が1985年度も税率増加率の合意を順守し、それ以降も安定的（微増も含む）に維持するようになったのは、合意の証左であるといえる。

DUT原則の導入背景として、地方政府に対する財源保障がなされないまま国による規制・法案を通じた要求が行われるという状況が発生していたことは前に論じた通りである。この点は、財務省予算局も1984年に発表した報告書の中で以下のように認めている。

コムーネ側は国の『二枚舌』を頻繁に批判していた。というのも財務省が、コムーネに対して歳出上限を設定し歳出額を再び維持するよう勧告する一方で、同時に関係省庁が法案や要求を介してコムーネに歳出上限よりコストのかかる政策を検

討させることを狙いとして勧告していたからである。コムーネの批判は1985年のDUT導入に結実することになった。DUTとは、国が規制を変更（新法や勧告）し、コムーネに追加支出をもたらすのであれば、それに見合うよう包括補助金を増額し、逆の場合は、包括補助金は削減される（Finansministeriet Budgetdepartmentet, 1984a：8）。

こうした交渉過程を経て、国とコムーネ連合は、国による規制・法案に伴う地方財政への影響を包括補助金で保障すること、それ以外での包括補助金の削減をこれ以上控えること、すなわちDUT原則の導入を約束した（Ministry of finance department of the budget, 1985：30f）。

1984年にDUT原則導入が決定してからは、政府間合意をめぐる政府間の対立は沈静化していく。図表6は、地方政府における実質歳出変化率、国の地方政府歳出計画値、地方所得税率の平均変化率を示している。これによれば、1980年代に入ってから国は歳出削減を進めるべく、地方政府歳出にはマイナスシーリングを要求していたが、実際にその水準が守られることはほとんどなかった。だが、

1990年代になると、国は一定の歳出増加を認め、実際の地方政府歳出変化率との差も縮まり、これに合わせて地方所得税率も徐々に引き上げられていった。

次に、図表7は1970年代以降の主な経済合意の内容の推移を示している。DUT原則が導入された1985年以降であるが、これ以降DUT原則に基づいて毎年度包括補助金の調整が行われている。しかし、図表7をみて分かる通り、2000年代に入るまで地方政府側が厳密に合意水準を順守していたのかといえ、そうではなかった。

一方で地方政府間の対立が顕著になっていった。1984年に財政調整制度改革が実施され、均衡化において課税ベースが考慮されるようになり、都市部のコムーネに不利な条件へと変更になった。これに対して、1987年にコペンハーゲン市が一時的にコムーネ連合会から脱会し、交渉が機能不全に陥っている（Mochida & Lotz, 1998）。

1990年代には、国による財源保障を強化する枠組みも導入されていった。1991年には「予算保証制度（Budgetgranti）」が導入された。この制度は（国の政策・規制の結果ではなく）景気変動に伴って生じる社会保障や職業訓練等に関する行政需要の増大に関して、国が包括補助金を通じて手当をする制度である³²⁾。予算保証制度によってDUT原則が強化されることになった。この制度の合意には、1991年比で1992-1994年にかけて地方所得税率を引き上げないことが条件とされた（倉地、2013）。

2000年代以降になると、国は増税凍結案であるタックスフリーズ政策（Skattestoppet）を導入する。タックスフリーズは、増税凍結を掲げる右派中道グループが2002年国政選挙で政権を獲得し、導入された。タックスフリーズは地方税にも適用されるため、2000年代以降は特に地方所得税率は平均でみて安定的に推移していくことになった。

このように、デンマークでは1985年のDUT原則の導入以降、税率の変化を安定化させるために、国による財源保障を強化していく傾向にあった。また、国は2000年代以降、タックスフリーズ政策の導入によって地方税率の安定化を一層進めてきた。だが、地方政府側も経済合意を厳密に守ってきたわけではなく、単純な統制強化という評価も難しい。

次節では、2010年代以降、地方税の課税自主権と財源保障の関係性がどう変化していったかを見て

いく。

3 地方税率の調整方式とその課題

3-1 地方税率の調整方式の課題

デンマークの地方財政制度は、経済合意とDUT原則による財源保障とその引き換えの税率安定化によって安定的な財政運営が可能となってきた。だが、2008年の世界経済危機以降、これまでの協調的な枠組みが動揺している。先述したように、過去に全体あるいは個別の地方政府が協定を破ってしまうケースは少なからずあったとされる。その場合でも実際には包括補助金のカットなどの制裁は殆ど行われることはなかったといわれる³³⁾。

ところが、2009年以降、緊縮財政路線のもと地方財政への締め付けも厳しくなっており、実際に包括補助金が削減されるという租税制裁（Skattesanktion）が2010年以降実施されている。

租税制裁の概要は以下の通りである。もし、一つの地方政府が協定を破って税収を1億DKK引き上げようとした場合、そのうち7500万DKKはその地方政府が罰金として支払い（事実上の包括補助金削減）、さらに残りの2500万DKKを他の地方政府らで支払うことになる。つまり、地方政府らは連帯責任を負わされている。さらに、協定破りが2年以上に及ぶと、罰金の割合は変化する。図表8でも分かるように、2年目は個別の地方政府が50%支払い、全体で50%を支払う。5年目は個別の地方政府の支払いは0%である。つまり、他の地方政府には、協定を破る地方政府に対して、協定破りをやめるように説得するインセンティブが働くことになる。

協定を破った場合への制裁は、予算・決算の総額においても同様に行われる。図表9は、2007年以降の地方政府における歳出の合意・予算・決算の水準と制裁の有無を示したものである。もし予算あるいは決算が協定水準と一致しない場合は、次年度に制裁が発生することになる。制裁は2009年頃から導入されたといわれるが、これによれば2009年以降はほぼ制裁が課されていることになる。

このように2010年代以降、地方税率の安定化（国によるコントロール）と財源保障の枠組み、政府間関係の枠組みが変化しつつある。これまで協定を破

図表 7 1970 年代以降の経済合意

中央政府による地方政府の歳入、歳出、地方債の管理（1972/73～1979）					
1972/73	コムーネの租税増加率上限（71年水準＋7％）、地方債上限 7 億DKK（ただし租税上限を21億DKK分超えない場合、地方債上限の引き上げ）、資本支出の限定に関する勧告				
1973/74	地方債上限80％まで削減、資本支出の上限				
1974/75	税率によって地方債上限が変動（増税であれば地方債上限が低下、減税であればその逆）（地方債± 2 ％、1 1 億DKK）、資本支出上限49億DKK				
1975/76	経済政策の結果としての包括補助金削減（4.6億DKK）、地方債± 3 ％、歳出の主要な領域に関する経済政策、資本支出上限62億DKK				
1976	地方債± 3 ％、歳出の主要な領域のいくつかにおける緊縮政策、資本支出上限45億DKK				
1977	1976年合意の適用：個人控除の引き上げと所得増加の厳格化→税率の引き下げ、資本支出上限55億DKK				
1978	1977年政府勧告の適用：地方債の適切な結果として減税を実施しない 税率によって地方債上限が変動（増税であれば地方債上限が低下、減税であればその逆）、資本支出上限62億DKK				
1979	資本支出の限定に関する勧告				
	予算通過前の指示		予算通過後の介入		
1980	合意	コムーネ：3 ％実質歳出増加（総計） アムト：1 ％実質歳出増加（純計）			
1981	合意	コムーネ：2 ％実質歳出増加（総計） アムト：1 ％実質歳出増加（純計）			
1982	合意	コムーネ：1 ％実質歳出増加（総計） アムト：1 ％実質歳出増加（純計）			
1983	合意	コムーネ：1 ％実質歳出増加（総計） アムト：1 ％実質歳出増加（純計）	包括補助金削減：コムーネ20億DKK、アムト10億DKK→歳出削減政策（krone til krone）に対応		
1984	合意	さらなる包括補助金削減なしで増税を回避する 2 ％まで歳出削減をする	コムーネ：1984年6月1日に19億DKKの債権発行 アムト：1984年11月 1 日に3.9億DKKの最低貯蓄	DUT原則 コムーネ 増額分 ▲減額分	DUT原則 アムト 増額分 ▲減額分
	法案	1984年・1985年における包括補助金削減			
1985	合意	さらなる包括補助金削減なしで税率を安定化・活動水準を変えない	包括補助金削減（景気調整ルール）：コムーネ39億DKK、アムト 6 億DKK		
	勧告	近年の会計の条件において活動水準を変化させないこと			
1986	勧告	活動水準を変化させない（1984年比）・税率を変化させない	クリスマスパッケージ（Julepakke）：1984年比で1986年の経常費の引き上げにおける課徴	1.5億DKK ▲1.4億DKK	2.2億DKK ▲0.3億DKK
	法案	包括補助金削減（追加景気調整ルール）：コムーネ23億DKK、アムト 7 億DKK			
1987	合意	（共同宣言）1987年・1988年の歳出は過去 2 年間平均を超えてはならない	1986年秋における資本予算の削減に関する一時的固定資本	117億DKK ▲6.4億DKK	13億DKK ▲5.9億DKK
	法案	給付の支払（1987～1988年歳出上限の超過分） アムトの包括補助金10億DKK削減			
1988	法案	（共同宣言と横立）包括補助金の削減		0.1億DKK	0.5億DKK
1989	合意	税率引き上げの回避 歳出ゼロ成長		6.7億DKK ▲3.2億DKK	2.5億DKK ▲0.7億DKK
1990	合意	コムーネ：税率を0.2％引き上げる アムト：増税の回避		0.7億DKK ▲3.7億DKK	0.3億DKK ▲7.9億DKK
1991	合意	国における歳出増加率に併行させる コムーネ：税率が1989年水準マイナス0.2％を超えない アムト：増税の回避		10.8億DKK ▲5.5億DKK	8.6億DKK ▲0.8億DKK
1992	合意	1992～1994年の増税回避 予算保証と財政保証の導入（予算保証制度の導入）		1.6億DKK ▲1.3億DKK	▲1.2億DKK
1993	合意	増税の回避（1992年比） すべてのコムーネとアムトへの抵当銀行ローン	1993年地方債における利子控除取り消しに関する合意（増税のため）：資本投資の増加への要求（レヴァレッジ）	18.5億DKK ▲6.5億DKK	4.1億DKK ▲0.8億DKK
1994	合意	増税の回避（1993年比） アムトとコペンハーゲン・フレデリクスバーグコムーネへの地方債		3.2億DKK	1.1億DKK ▲0.3億DKK
	法案	指示された租税上限のコムーネ共同融資			
1995	合意	増税の回避	増税のための年金受給者への補償（コムーネ）	13.2億DKK ▲9.2億DKK	3.1億DKK ▲4.5億DKK
1996	合意	コムーネ：僅かな増税の選択 アムト：0.5％の増税	事業者課税の変更	0.4億DKK ▲3.6億DKK	0.4億DKK ▲4.6億DKK

1997	合意	コムーネ：税率を変化させない アムト：0.25%の増税		0.4億DKK ▲10億DKK	1.5億DKK ▲1億DKK
1998	合意	コムーネ：僅かな増税の選択 アムト：0.5%の増税 税率を変化させない		7.4億DKK ▲10.8億DKK	6.5億DKK ▲0.8億DKK
1999	合意	コムーネ：1999-2002年の1%のサービス水準の実質成長 アムト：実質歳出成長1.5-2%	コムーネ：資本予算の10%削減に関する合意 アムト：11月3億DKKの国への支払い（失敗に対する対応）	4.8億DKK ▲4億DKK	1.4億DKK ▲6.3億DKK
	法案	減税（損失収入の25%）におけるコムーネとアムトへの払戻			
2000	合意	税率を変化させない コムーネ：1999年比で1%成長		13.9億DKK ▲26.7億DKK	0.5億DKK ▲16.3億DKK
2001	合意	コムーネ：1999年比1%成長 税率を変化させない アムト：1.6%実質歳出成長 税率は0.1%増加	コムーネとアムトの経常予算の削減の要求	13.6億DKK ▲0.9億DKK	5億DKK ▲18.5億DKK
2002	合意	税率を変化させない コムーネ：1%歳出増加（1999年比） アムト：病院関係3.5%増加、他の領域は1%	アムト：増税分の相殺	73.6億DKK ▲57.2億DKK	2.6億DKK ▲59.6億DKK
2003	合意	タックスフリース（Skattestop）：増税禁止ルール、ただし 税収中立的な税制改革は認められる コムーネ：0.6%の実質歳出成長 アムト：2%実質歳出成長		1.2億DKK ▲6.1億DKK	1.6億DKK ▲0.2億DKK
2004	合意	タックスフリース（Skattestop） コムーネ：0.6%のサービス歳出の実質成長に対応したの合意水準 アムト：1.9%の経常費用の実質増加に対応した合意水準		4億DKK ▲3億DKK	2.7億DKK ▲0.3億DKK
2005	合意	タックスフリース（Skattestop） コムーネ：4.5億DKKの実質歳出増加（総額1408億DKK） アムト：10億DKKの実質歳出増加（総額848億DKK）			
2006	合意	タックスフリース（Skattestop） コムーネ：1466億DKKのサービス歳出総額 アムト：6億DKKサービス歳出の増加			
2007	合意	タックスフリース（Skattestop） コムーネ：0.5%の実質歳出増加の固定 総額1936億DKK（2007年地方行政改革の結果） リージョン：病院関連の（薬品補助金を除く）純経常支出780億DKK			
2008	合意	タックスフリース（地方税増税に対しては国税減税で調整） コムーネ：総サービス支出205億DKK リージョン：病院関連の（薬品補助金を除く）純経常支出779億DKK			
2009	合意	タックスフリース合意せず（税制改革のため） コムーネ：2008年比で実質歳出増加が9億DKK リージョン：2008年比で実質歳出増加が18億DKK（3.5%増加）			
2010	合意	タックスフリースの維持（地方税増税に対しては国税減税で調整） ミュン：総サービス支出が2285億DKK リージョン：2009年比で実質歳出増加が19億DKK（3.5%）、病院関連の（薬品補助金を除く）純経常支出853億DKK、地域発展26億DKK			
2011	合意	タックスフリース（Skattestop）（地方税増税の代わりに国税減税を合意） コムーネ：総サービス支出が2328億DKK リージョン：2011-2013年までの総額50億DKKの病院関連歳出の優先化（デンマーク経済の復活に関する合意）			
2012	合意	税率を変化させない コムーネ：総サービス支出が2478億DKK リージョン：病院関連の（薬品補助金を除く）純経常支出918億DKK 地域発展29億DKK			
2013	合意	コムーネ：総サービス支出が2316億DKK 一部のコムーネで増税を許可するが、コムーネ総税負担を変えないために他のコムーネで減税を実施させ、その減収分を中央政府が一部補償 リージョン：病院関連の（薬品補助金を除く）純経常支出949億DKK 地域発展29億DKK			
2014	合意	コムーネ：総サービス支出2301億DKK 一部のコムーネで増税を許可するが、コムーネ総税負担を変えないために他のコムーネで減税を実施させ、その減収分を中央政府が一部補償 リージョン：病院関連の（薬品補助金を除く）純経常支出102億DKK、地域発展29億DKK			
2015	合意	コムーネ：総サービス支出2343億DKK 一部のコムーネで増税を許可するが、コムーネ総税負担を変えないために他のコムーネで減税を実施させ、その減収分を中央政府が一部補償 リージョン：病院関連の（薬品補助金を除く）純経常支出104億DKK、地域発展30億DKK			

出所：1972/73-1979年は、Nørregaard (1983:45) より、1980-2004年は、Johansen (2007:272-275) と Juul & Kyvsgaard (1999)、2005-2006年は、Det Kommunale Budgetの各年度、2007-2015年は Aftaler om den kommunale og regionale økonomi の各年度版、DUT原則の部分は、Lundtorp (2004) より。

注：2005年以降の政府間合意は簡易版であり、本来は各種政策に関する合意等が締結されている。

図表 8 租税制裁による包括補助金の削減の影響

年度	個別の地方政府 (%)	地方政府全体 (%)
1	75	25
2	50	50
3	50	50
4	25	75
5	0	100

出所：コムーネ連合担当者説明資料より作成。

っても包括補助金が削減されることはほとんどなく、あくまで紳士協定として機能していたが、租税制裁の導入によって経済合意による地方税率の統制が強化されつつある。

3-2 国と地方政府のスタンス

国側がこれだけ地方側の統制に力を入れ始めた背景にはいくつかの要因がある。第一は2000年代初頭から実施されたタックスフリーズ政策が、地方税制にも及んでいたということである。デンマークでは1990年代を通じた度重なる環境税の増税によって低・中所得者の負担が増大していた。2002年国政選挙で右派中道グループが、現行の租税制度では低・中所得者の負担が過大であることを問題視し、タックスフリーズという増税凍結案を掲げ、選挙に勝利する（倉地、2019）。2000年代以降、右派と左派の間で政治的な揺り戻しが生じたり、世界経済危機時に一時的に停止されることはあったが、基本的にタックスフリーズ政策は継続されている。地方所得税もタックスフリーズ政策の対象となっており、基本的に増税をしない方針が国によって掲げられている。

第二は、2008年の世界経済危機による財政面での影響である。デンマークでは、タックスフリーズ政策を地方税以外にも不動産関連税制に適用していた。税率を維持するだけでなく、不動産価格に対する物価インデックスを停止していた。これによってデンマークでは他の北欧諸国よりも税負担が相対的に軽くなり、住宅投資が活発化し、不動産バブルが発生した。しかし、2008年の世界経済危機以降、不動産価格が急落し、デンマーク経済・財政は大きく影響を受け、厳しい緊縮財政政策を強いられるよ

うになる（倉地・古市、2014）。国は地方政府への包括補助金の削減を通じて、財政再建を進める誘引があったということである。

では地方政府のスタンスはどのようなものであったか。地方所得税率を引き上げるか、引き下げるか、もしくは維持するか、という選択は地方政府によっても当然異なっているようである。

ビズオウア市³⁴⁾によれば、市民税を引き上げることは不可能ではないが、市民税を引き上げたら市民からクレームがくるし、住民が引っ越しする際にはどこの市の市民税が低いかを考慮している場合もあるという³⁵⁾。

オーデンセ（Odense）市の事例は対照的である。前回のオーデンセ市選挙では、地方税を1%引き上げて、増税分を市民の福祉拡充に充てることを提唱し、多大の支援を得た政党の候補者が当選したといわれる³⁶⁾。

このように、近年では包括補助金削減による制裁が実施されるようになってきたものの、それがすぐさま地方政府の税率操作権への強固な統制をもたらしているとは言い切れないだろう。

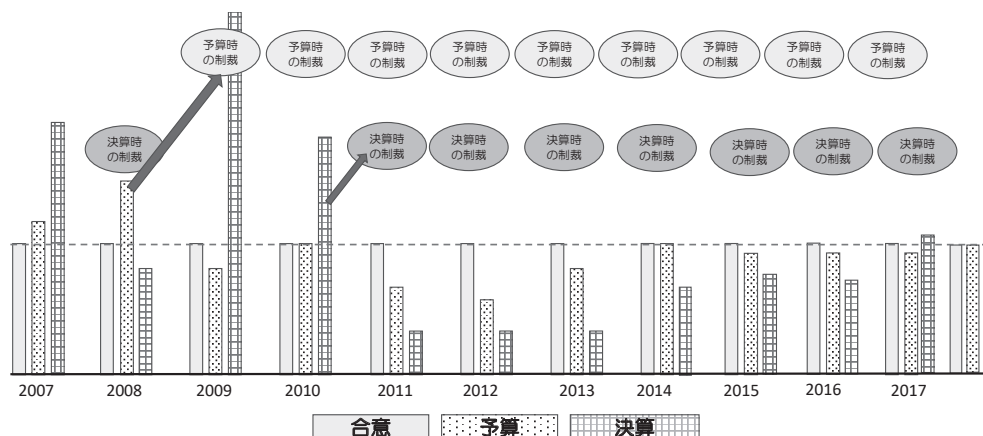
4 おわりに

本稿では、文献資料やヒアリング調査に基づいて、デンマークの予算協調制度の仕組み、DUT原則の成立過程、地方所得税の税率決定方式、地方税をめぐる予算協調制度の課題を検討した。本稿で明らかになった点は以下3点である。

第一に、DUT原則が地方政府側の税率安定化と国による財源保障が交換条件となって導入されたということである。これによって国の一方的な包括補助金の削減を地方側の連携によって食い止めることができた。また経済状況の変化や人口変動など、個々の地方レベルでは対処ができない要因に対しても財源保障が行われるようになった。

第二に、経済合意はあくまで紳士協定であり、全体あるいは個別に、意図的にあるいは結果的に合意が破られる場合が多々あった。それでも国による財源保障が維持されたのは、デンマークの協調的な政府間財政関係の特徴であったといえる。だが、2010年代以降は各地方政府や地方政府全体への包括補助金削減という制裁が実施されるようになってきてお

図表 9 2007 年以降の予算・決算・合意水準の状況



出所：コムーネ連合担当者説明資料より作成。

り、協調的な政府間関係と財源保障のあり方は動揺しつつある。

以上を踏まえると、デンマークにおける地方政府の課税自主権は、地方政府の代表レベルでは、財源保障と引き換えに、強力に行使されているという意味で、団体自治が発揮され、「分権的」ではある。だが、個別の地方政府レベルでは、課税自主権の行使が部分的に制限されていると考えられる。ただし、コムーネ代表等で構成された団体による制限（租税競争ではなく、租税協調的な行動）でもあり、自律的な統制・調整であるから、「集権的」というより、「協調的」であるといえる。だが、そのような協調的行動は、フォーマルなルールというより、コムーネ代表らのインフォーマルな複雑な調整の結果である。

もっとも、調整の範囲内あるいは協定を破るといふ各地方政府や地方政府全体の選択そのものが、課税自主権の行使だと評価することもできる。しかし、その選択は、後に国によって包括補助金が削減されるかどうかで全く異なる意味を持つ。もし包括補助金が削減されずお咎めなしであれば、歳入の増加に結びつくが、制裁による削減が行われれば、課税自主権を行使して増税しても、増収分の多くが失われてしまい、増税の意味が失われるからである。国による包括補助金の削減（制裁）の決定は、歴史的にはインフォーマルでほとんど実施されないルールであったが、近年ではフォーマルなルール化が進むなど、変化がみられる。さらに、各地方政府の協

定破りが全体の連帯責任に及ぶとなれば、各地方政府による課税自主権の行使が、他の地方政府の自治を制限してしまう可能性がある。とすれば、近年のデンマークの地方政府の課税自主権が協定破りによって行使されていると単純に評価することは難しい。

このように、地方政府の課税自主権を、課税力のようなポイントで評価することは一面的である。国と地方の関係、地方政府間関係で見た課税自主権のあり方、インフォーマルな課税自主権と財源保障の関係性といった観点を踏まえて、課税自主権を再評価していく必要があると考えられる。

最後に本稿に残された課題を述べる。

第一に、2010年代以降に実施されている租税制裁がどのような過程で導入されたのか、それがデンマークの政府間財政関係にどのような影響を及ぼしているのかが十分検討されていない点である。これについて政権の意図や配分上の影響を見ていく必要がある。

第二に、毎年度の地方所得税率を地方政府間で調整する過程を十分追えていない点である。例えばオーフス市のように合意に反して税率を引き上げようとする地方政府もあるわけだが、コムーネ連合がそれらの地方政府に対してどのように説得していくのか。このような詳細な過程を見ていくには、個別の地方政府を対象に長期的な調査を行う必要があるだろう。

第三に、財政の自治、特に課税自主権の概念をど

のように整理していくか、豊富化していくかである。この点について本稿ではデンマークの仕組みを通じて、概念の豊富化を図ろうとしたが、そもそもデンマークの事例が特殊であるか、普遍であるかは、政府間協議制度と財政関係の国際比較研究を行う必要があるだろう。また、歳出の自治や住民自治という観点で、デンマーク地方財政制度をどう評価するか、課税自主権とどう関係するかなど、多くの課題が残されている。これらについては今後の課題としたい。

注

- 1) 本稿は、倉地（2015）を大幅に加筆・修正したものである。本研究は2018年6月に地方公共団体金融機構と実施したデンマーク・スウェーデンのヒアリング調査の成果の一部であり、この場を借りて地方公共団体金融機構の皆様に感謝申し上げる。さらに、本研究に関して日本財政学会第76回大会で研究報告を行い、星野泉教授（明治大学）から有益なコメントを頂いた。この場を借りて感謝申し上げる。また、本研究はJSPS科研費JP17K13753の助成を受けたものである。むろん論文に残されたすべての誤りは筆者の責任に帰する。
- 2) コムーネ連合担当者資料より。
- 3) Skatteministeriet HP “Kommuneskatteprocenter og grundskyldspromiller-Top 20-2018” (<https://www.skm.dk/skattetal/satser/kommunal-beskatning/kommuneskatteprocenter-og-grundskyldspromiller-top-20-2018>)
- 4) Denmark Statistics より。
- 5) 歳出ニーズの計算は、年齢構成や社会経済的要素に基づいて行われる。年齢構成によって算出される歳出ニーズ（aldersbestemte udgiftsbehov）は、異なる年齢層の住民数に年齢層ごとの単位金額をかけあわせたものとして計算され、歳出ニーズの約3分の2（67.5%）を占める。年齢構成を加味することによって、社会サービスの歳出見込み（例えば高齢者関連支出など）を概算することができる。社会経済的要素による歳出ニーズ（soicalt betingede udgiftsbehov）は、様々な社会経済的基準のポイントの合算値から計算され、歳出ニーズの約3分の1（32.5%）に相当する。社会経済的基準を加味することによって、コムーネ歳出の社会的要因による変動を概算することができる（Kommunernes Landsforening, 2017:9）。
- 6) コペンハーゲン市ヒアリング（2018年6月29日）より。
- 7) 包括補助金とは、一定の政策分野において地方政府が裁量を持って使うことができる補助金制度である。一般補助金ほど裁量性はないが、特定補助金よりも裁量性がある補助金であると位置づけられる。
- 8) コムーネ連合担当者ヒアリング（2018年6月29日）より。
- 9) コムーネ連合は、行政組織を持つ地方政府の代表機関である。理事会のメンバーはコムーネの代表者から選出される。コムーネ連合には政策領域ごとに専門委員会が

設置されており、経済合意の際には専門分野ごとに協議が行われている。コムーネ連合はコムーネの意向を国に伝え、要望を通していくための代表組織として機能している。

- 10) 2007年地方行政改革によってアムトが廃止され、リージョンが設置された。それに伴いリージョン協議会が設立された。
- 11) コムーネ連合担当者提供資料より。
- 12) コムーネ連合担当者ヒアリング（2018年6月28日）より。
- 13) ビズオウア市ヒアリング（2018年6月28日）より。
- 14) ビズオウア市ヒアリング（2018年6月28日）より。
- 15) Kommunerne- Reform, Styring og Aftaler, p. 18（コムーネ連合担当者配布資料より）。
- 16) コムーネ連合担当者ヒアリング（2018年6月28日）より。
- 17) S.A.,K.L., Sager vedr. delegeretmøder 1970-1986 1977 1972 10514, Beretning om Kommunernes Landsforenings virksomhed 1977-78.
- 18) S.A.,K.L., Sager vedr. delegeretmøder 1970-1986 1977 1972 10514, Beretning om Kommunernes Landsforenings virksomhed 1977-78.
- 19) コムーネの16億DKKの歳出削減分は以下の項目から構成される。交通政策が2億500万DKK、教育と文化政策が1億9,800万DKK、社会保障関連が7億3,000万DKK（現金援助金が2億4,000万DKK、老齢・障害者施設が4,500万DKK、失業給付等が3,000万DKK、両親手当等が1,500万DKK、デイケアが1億6,000万DKK）、その他が5億1,500万DKKである。
- 20) S.A.,K.L., 1964-1988 Referater m.v. af bestyrelsesmøder 19821119, Oversigt over regeringens spareplaner for kommuner.
- 21) S.A.,K.L., økonomisk statistisk kontor (o.s.k.), 1964-1988 Referater m.v. af bestyrelsesmøder 1982 05 19, p. 1.
- 22) E. イェンセン（Evan Jensen）は、自由党（Venstre）所属のLiejre コムーネの議長であり、1982年4月から1986年4月の間でコムーネ連合の代表を務めた。（danske Kommuner HP; URL: <http://www.danskekommuner.dk/Borgmesterfakta/Borgmestre/E/Evan-Jensen/>）2019.11.14 閲覧
- 23) *Politiken*, Kommuneskatterne tvinges op af sparekrav, 1982.10.28, p. 2
- 24) S.A.,K.L., Sager vedr. Delegeretmøder 1970-1986: 1983:10514, Beretning dokumentarisk del enredegeelse om kommunenes landsforenings virksomhed 1983/84, pp. 15-16.
- 25) 実際には、1984年に28.5億DKKの総額の削減をもたらした（Ministry of Finance Department of the Budget, 1985:12）。
- 26) S.A.,K.L., Sager vedr. Delegeretmøder 1970-1986 1981 1981 10514, Stenografisk referat 1983 Referat af Kommunernes Landsforenings, pp. 11-20.
- 27) ホルバーグ（Britta Schall Holberg）は自由党（Venstre）の議員で1982年9月10日から1986年5月まで内務大臣を務めた（Folketinget HP; URL: <http://www.ft.dk/Folketinget/findMedlem/VBRHO.aspx>, 2015/03/26 閲覧）。

- 28) S.A.,K.L., Sager vedr. Delegeretmøder 1970-1986 1981 10514, Manuskript Ministerens tale ved kommunernes landsforenings delegeretmøde den 9 juni 15:00, pp. 7-8.
- 29) S.A.,K.L., Sager vedr. delegeretmøder 1970-1986 1983 10514, Stenografisk referat referat af kommunernes landsforenings delegeretmøde 7-8 juni 1984.
- 30) 「地方税が社会経済の財政政策ルールにおける要素で、もっとも重要とはいえないが、地方のサービス水準のバリエーションを反映させるようにしなければならない。コムーネ連合の考えでは景気調整政策は、最初に国財政がそれを担い、仮に地方政府が経済政策上の理由で減税が不適切であるとされる場合、国税の引き上げを通じて必要な中立化をはかなければならない」(S.A.,K.L., Sager vedr. Delegeretmøder 1970-1986 1983 10514, Beretning 1984/85 En redegørelse om Kommunernes Landsforening virksomhed, p. 29.)
- 31) 「我々に今後与えられる新しい仕事、それは、税率を変えずにサービス水準を維持するということである。それは長期的な指針になるだろう。」(S.A.,K.L., Sager vedr. delegeretmøder 1970-1986 1983 10514, Stenografisk referat referat af kommunernes landsforenings delegeretmøde 7-8 juni 1984, p. 32.)
- 32) ただし「予算保証制度」は DUT 原則とは別の制度である (Houlberg, 2011:19)。
- 33) コムーネ連合担当者ヒアリング (2018 年 6 月 28 日) より。
- 34) ビズオウア市は、デンマークで 34 番目に大きなコムーネであり、平均年齢は 40 歳とデンマーク平均の 41.5 歳よりも若干若いコムーネである。ビズオウア市はコペンハーゲンに近く、近代的なビルと緑豊かな森が混在している。
- 35) ビズオウア市ヒアリング (2018 年 6 月 28 日) より。
- 36) コペンハーゲン市ヒアリング (2018 年 6 月 29 日) より。
- 参考文献**
- Blom-Hansen, J. (2012) *Fra sogn til velfærdsproducent Kommunestyret gennem fire årtier*, Syddansk University.
- (1999a) “Policy-Making in Central-Local Government Relations: Balancing Local Autonomy, Macroeconomic Control, and Sectoral Policy Goals” *Journal of Public Policy*, Volume 19 Issue 3, pp. 237-264.
- (1999b) “Avoiding the ‘joint-decision trap’: Lessons from intergovernmental relations in Scandinavia” *European Journal of Political Research*, Volume 35, pp. 35-67.
- (1998) “Macroeconomic Control of Local Governments in Scandinavia: The Formative Years” *Scandinavian Political Studies*, Volume 21, No. 2, pp. 129-159.
- Blöndal, J. & M. Ruffner (2004) “Budgeting in Denmark”, *OECD Journal on Budgeting*, Volume 4, No. 1, pp. 49-79.
- Boason, P. (1987) “Denmark” Page, E. and M. Goldsmith (eds.) *Central and Local Government Relations A Comparative Analysis of West European Unitary States*, SAGE Publication Inc., pp. 46-67.
- Det Konservative Folkeparti (1983) *Regeringens første år*. Finansministeriet Budgetdepartementet (1984a) *Hovedpunkter I budgetreformen*, Småtryk nr. 40.
- Finansministeriet Budgetdepartementet (1984b) *Aftale om økonomisk-politiske foranstaltninger 1984 og 1985*, Småtryk nr. 36.
- Finansministeriet Budgetdepartementet (1984c) *Finanslovforslaget for 1984- som fremsat 25 januar 1984 Småtryk nr 33*, København Januar 1984.
- Houlberg, K. (2011) *Finansiering af kommunale opgaveændringer: Dansk Praksis og Erfaring med Kompensation til Kommunesektoren for Statslige Regelændringer*, Anvendt Kommunal Forskning.
- Indenrigs- og Sundhedsministeriet (2000) *Municipalities and Counties in Denmark Tasks and Finance*, The Ministry of the Interior and Health, Department of Economics.
- Johansen, H. (2007) *Indkomstskatter og offentlig vækst 1903-2005: Danske Skattehistorie VI*, Told og Skattehistorisk Selskab.
- Juul, T. & H. Kyvsgaard (1999) *Kommunens budget - udgifter og finansiering*, Danmarks Forvaltningshøjskoles Forlag.
- KommuneKredit (1999) *KommuneKredit I 100 år*.
- Kommunernes Landsforening (2017) *Kommunernes finansiering*.
- Kommunernes Landsforening (1976) *En orientering om budget- og regnskabsreformen og økonomisystemet*.
- Lundtorp, S. (2004) *Udviklingen i de kommunale udligningsordninger*, AFK Forlaget.
- Ministry of Finance Department of the Budget (1983) *Government Finances in Denmark January 1983*, Småtryk Nr. 32.
- Ministry of Finance Department of the Budget (1985) *Government Finances in Denmark June 1985*, Småtryk Nr. 44.
- Mochida, N. & J. Lotz (1999) “Fiscal Federalism in Practice, the Nordic Countries and Japan”, *The Journal of Economics*, Volume 64, No. 4, pp. 55-86.
- Nørregaard, J. (1983) “Danske Erfaringer”, Nordisk økonomisk forskningsråd (ed.) *Kommunernes Rolle I Stabiliseringspolitikken*, Universitetsforlaget.
- Pedersen, N. (2002) “Local government and debt financing in Denmark”, Dafflon, B (ed.) *Local Public Finance in Europe: Balancing the Budget and Controlling Debt*, Edward Elgar Publishing Limited, pp. 93-14.
- Rattso, J. & P. Tovmo (2002) “Fiscal Discipline and Asymmetric Adjustment of Revenues and Expenditures: Local Government Responses to Shocks in Denmark”, *Public Finance Review*, Volume 30, 3, 2002, pp. 208-234.
- Redegørelse fra det af Indenrigsministeriet nedsatte udvalg vedrørende kommunernes finansiering (1988)

Den kommunale indkomstbeskatning i Danmark, Betænkning NR 1134.

Økonomi og indenrigsministeriet (2014) *Kommuner og Regioner-Opgaver og finansiering June 2014* (<https://english.oim.dk/media/16477/municipalities-and-regions-tasks-and-financing-june-2014.pdf>) 2019.11.14 閲覧

稲沢克祐 (2005) 「デンマークの政府間財政関係」財務省財務総合政策研究所『政府間財政関係ワークショップ』。片山信子 (2013) 「課税自主権と地方への税の配分の国際比較」『レファレンス』第63巻、第9号、pp.39-64。

倉地真太郎 (2019) 「北欧諸国のエネルギー税制—デンマークの炭素税を中心に—」横浜国立大学経済学会『エコノミア』第69巻、第2号 (2019年3月)、pp.41-60。

—— (2018) 「デンマークにおける『納税者の反乱』の研究—地方税制に着目して—」『都市問題』第109巻、6月号、pp.91-105。

—— (2015) 「デンマークにおける課税自主権と協調的政府間関係—1980年代前半の『国と地方の協議の場』に着目して—」慶應義塾大学経済研究所、DP2015-004。

—— (2013) 「財政再建下におけるデンマークの予算協調制度」『生活経済政策』2013年12月号、pp.27-33。

倉地真太郎・古市将人 (2014) 「北欧諸国の財政運営—デンマークとスウェーデンを中心に」小西砂千夫編『日本財政の現代史Ⅲ』有斐閣、pp.265-285。

自治体国際化協会 (2017) 「デンマークの地方自治—地方自治体改革の経緯と現在の自治体取り組み事例—」Clair report no. 445、自治体国際化協会。

—— (1997) 「デンマークの地方行財政制度—地方分権

を支える税財制度の概要—」Clair report No. 140、自治体国際化協会。

神野直彦 (1998) 『システム改革の政治経済学』岩波書店。
菅沼隆 (2005) 「デンマークにおける保健医療予算の決定メカニズム—中央政府と県議会連合との経済交渉を中心として—」『立教経済学研究』第58巻、第3号、pp.73-117。

宮崎雅人 (2008) 「租税政策形成過程の分析—市町村民税所得割の課税方式の統一を事例に—」『エコノミア』第59巻、第2号、pp.79-95。

持田信樹編 (2006) 『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流』東京大学出版会。

ロッツ・ユルゲン (2006) 「再分配的福祉機能と連帯財政調整：北欧諸国」持田信樹編『地方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流』東京大学出版会。

その他の資料

Denmark Statistics

Politiken

未公開資料

Statens Arkiver, Kommunernes Landsforening, Referater m.v. af bestyrelsesmøder, formandskabsmøder.

Statens Arkiver, Kommunernes Landsforening, Sager vedr. delegeretmøder 1970-1986.

月刊自治研

第61巻 第723号
2019年 12月号

A5判変型

定価：本体762円+税

特集：森林を再び「宝の山」にするために

日本の森林の現状と課題……………藤掛一郎
森林経営管理法と自治体……………泉 英二
森林環境譲与税を有効に活用するために～高知県大豊町……………平石 稔
森林と福祉の連携～岩手県釜石市……………菊池 亮
森林認証制度の展開と位置づけ～FSC 森林認証制度について……………前澤英士
木育がひらく森との付き合い方……………馬場 清

編集 自治研中央推進委員会 TEL:03-3263-0274

発行 株式会社 自治労サービス 〒102-8464 東京都千代田区六番町1 TEL:03-3263-2023