

CIRJE-J-220

# 地方消費税への視角

東京大学大学院経済学研究科  
持田信樹

2010年5月

CIRJE ディスカッションペーパーの多くは  
以下のサイトから無料で入手可能です。  
[http://www.e.u-tokyo.ac.jp/cirje/research/03research02dp\\_j.html](http://www.e.u-tokyo.ac.jp/cirje/research/03research02dp_j.html)

このディスカッション・ペーパーは、内部での討論に資するための未定稿の段階にある論文草稿である。著者の承諾なしに引用・複写することは差し控えられる。

## Perspective on the Subnational VAT

### Abstract

The sales tax would seem to be a good candidate for subnational taxes. It is a broad based tax whose base is relatively evenly distributed across regions, and is a revenue raising component of the tax mix, rather than one used for redistributive purpose. The purpose of this paper is to investigate Japan's local VAT in the light of fiscal federalism theory and to offer feasible solution for the problems. We tried to pursue the goal of developing a sound and effective local VAT for Japan. We also investigated how it should be changed and proposed feasible solution designed to establish a solid and sustainable foundation for the future.

## 地方消費税への視角

### 1. 地方分権の潮流

#### はじめに

1994年に地方分権の推進、地域福祉の充実のため創設された地方消費税は、安定的な税収をもたらす主要税目として定着している。今後、地方分権を推進するためにも、また少子高齢化が進む中で増大していく地方の社会保障関係費の財源を確保していくためにも、その重要性が高まることが見込まれている。

所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）附則104条においては、次のように規定されている。

所得税法等の一部を改正する法律（平成21年法律第13号）（抄）

附則（税制の抜本的な改革に係わる措置）第104条3、7

地方税制については、地方分権の推進及び国と地方を通じた社会保障制度の安定財源の確保の観点から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税の在り方を見直すことにより、税源の偏在が小さく、税収が安定的な地方税体系の構築を進めること。

また、2010（平成22）年度税制改正大綱においては、次のように記載されている。

#### 第3章 各主要課題の改革の方向性

##### 9. 地域主権の確立に向けた地方税財源のあり方

###### （1）国と地方の税源配分のあり方の見直し

地域主権改革を推進し、国の役割を限定して、地方に大幅に事務事業の権限を移譲します。国と地方の役割分担を踏まえるとともに、地方が自由に使える財源を拡充するという観点から国・地方間の税財源の配分のあり方を見直します。社会保障など地方行政を安定的に運営するための地方消費税の充実など、税源の偏在性が少なく、税収が安定的な地方税体系を構築します。

このように地方消費税の充実を図っていくためにも、より望ましい地方消費税システムの構築を検討していく意義は大きい。本章では、これまでの分権改革の経緯を振り返りつつ、本書の研究対象である地方消費税への視角を明らかにしたい。

#### 地方分権の歩み

世界的な金融危機を背景とした厳しい経済状況を受けて地方税収が落ち込む中、地方自治体はぎりぎりの財政運営を強いられている。人件費、投資的経費が大きく減少し、厳しい歳出削減努力を続けているが、高齢化を背景とした社会保障関係費や過去の経済対策のツケともいべき公債費が増加している。

一方、地方税は景気の悪化に伴う法人関係二税の減収によって減少しているが、臨時

財政対策債を含めた実質的な地方交付税が増加しているため、歳入総額は 9 年ぶりに増加に転じている。しかし、財政構造の硬直的な状況が続いており、予断を許さない。このままでは教育、福祉など対人サービスの提供に支障が生じかねない。「地域主権改革」を掲げた現政権には、過去の潮流を継承しつつ停滞気味の改革を推進する大胆な実行力が求められている。日本では、過去 10 年余り、地方に対する国の関与を縮減し、財政的自律性を高めるための分権改革が行われてきた。第 1 次分権改革のハイライトは、平成 11 年に成立し、平成 12 年に施行された地方分権一括法である。地方分権推進委員会が発足し、この法律が成立・施行されるまでの一連の流れは、「第 1 次分権改革」と呼ばれている。

第 1 次分権改革における最大の成果は、機関委任事務の廃止である。そのためこの改革前には、都道府県は国の密接な指揮監督の下に置かれていたが、この廃止により、結果的に都道府県の立場は強化された。しかし、地方自治の基本である基礎的自治体の立場はあまり変わってはいない。

第 1 次分権改革で残された、基礎的自治体の立場を強化するという根本的な課題に対応するために、平成の市町村合併は行われた。基礎的自治体の規模、立場は強まったが、第 1 次分権改革によって大きな自由度を獲得し、一時的に立場を強化された都道府県と基礎的自治体との関係が問題となった。将来的な方向の 1 つとして道州制が議論の対象となった。

平成 16 年から約 3 年間にわたって、小泉内閣の下で「三位一体改革」が実施された。この改革から、地方分権改革は、複雑なものとなった。2 つの目的が交錯した改革へと姿を変えた。従来からの地方分権改革の流れと、財政再建という 2 つの要素が「三位一体改革」という 1 つの改革の中で推進されることとなり、4 兆円の補助金廃止、地方交付税の 5.1 兆円カット、地方への 3 兆円税源移譲が同時並行的に進められる結果となった。

さらに平成 18 年 12 月には、地方分権改革推進法が成立し、平成 19 年 4 月には地方分権改革推進委員会が発足した。「第 2 次地方分権改革」の総仕上げとして、同委員会（丹羽宇一郎委員長）は 2009 年 11 月 9 日、第 4 次勧告を鳩山由紀夫首相に提出し、これをもって、事実上の使命を終えた。第 4 次勧告は、国の地方向け補助金の整理や地方税制の改革、国の直轄事業に伴う地方負担金の廃止などを求めた。一方、消費税論議を封印する現政権に配慮してか、国から地方への税源移譲は「中長期の課題」と先送りされた。

## 改革の推進力

過去 10 年の紆余曲折から、私たちは何を教訓として未来に引き継ぐべきだろうか<sup>1</sup>。ここでは、分権改革の推進力について考える。第 1 は、政治的リーダーシップである。1995 年に発足した地方分権推進委員会（諸井虔委員長）は機関委任事務の全廃を実現し、「分権改革のベースキャンプ」を設営した。だが税源移譲には手がつけられなかった。その後継機関の地方分権改革推進会議は、税源移譲に冷淡な態度をとり、地方交付税廃止を打ち出し

---

<sup>1</sup> 持田[2009]を参照。

て地方の猛反発を買い、「空中分解」する結末を迎えた。

諸井委員会が実現できなかった「三位一体の改革」(補助金削減、税源移譲、交付税改革)を曲がりなりにも断行したのは、第2次小泉純一郎内閣の功績である。税源・補助金・交付税を所管する官僚機構とこれを取り巻く族議員集団を承服させるには、経済財政諮問会議を舞台とする首相の指導力が必要だった。この点で、2009年の政権交代で発足した新政権で設置が閣議決定された「地域主権戦略会議」(議長は鳩山首相)への期待と責任は大きいといわなければならない。

第2は、財政的な枠組みについてのコミットメント(関与)である。税・財政の分権化を、国と地方のトータルな財政システムの中で明確に位置づける必要がある。諸井委員会には、国と地方を通じ国民の租税負担率を変更しないとの仮定(歳入中立)を前提に地方税財源の充実を図るという確固たる哲学があった。用途が決まっている国庫補助負担金の廃止・縮減で浮いた財源で、所得税から住民税へ3兆円を税源移譲した三位一体改革でも、歳入中立の哲学が扇の要となった。納税者の負担額が増えないので抵抗感が少なく、分権と税制の役割分担も明確だった。

ただ補助負担金の削減範囲内で税源移譲を行う手法は、もはや限界に達した感がある。いわゆる「ふるさと納税」や、各都道府県が徴収した法人事業税を国が人口及び従業者数に応じて譲与する「地方法人特別税」の創設など、苦渋の選択ともいべき地方税改正が続いたのはその証左である。

もし将来の社会保障負担増を織り込んだ本格的な分権改革を目標にするなら、2008年12月に閣議決定された税制抜本改革の道筋を示す「中期プログラム」に比肩しうる国税・地方税を含む抜本的税制改革に踏み込まざるを得ない<sup>2</sup>。今後の制度設計に注目したい。

第3は、推進力としての地方自治体と地域住民の役割である。北村亘氏(大阪大学)が指摘するように、地方分権一括法以後、政策実施過程で対等な立場を得た自治体は中央の政策決定過程に関与するようになり、補助負担金の廃止・縮減の原動力となった(北村[2009])。ところが三位一体改革の結果、移譲された税源よりも補助金と交付税が大きく削られた。この苦い経験から、地方分権化が財政悪化につながると自治体(特に小規模町村)が思い込んでしまい、分権化は揚力を失っている。第4次勧告にあるように国と地方の協議を早期に法制化して、自治体の関心を分権改革につなぎとめる必要がある<sup>3</sup>。

---

<sup>2</sup> 平成20年12月24日に所謂「中期プログラム」が閣議決定され、その内容は所得税法等の一部を改正する法律附則第104条に明記されて、平成21年3月27日に成立した。その骨子は1)平成20年度を含む3年以内の景気回復に向けた集中的な取り組みにより経済状況を好転させることを前提に、消費税の抜本的改革を行うために、平成23年度までに必要な法制上の措置を講じる、2)地方税制については、地方分権の推進と国・地方を通じた社会保障制度の安定的財源の確保から、地方消費税の充実を検討するとともに、地方法人課税のあり方を見直すことにより、偏在性が少なく安定的な地方税体系を構築することの2点である。

<sup>3</sup> 政府と地方6団体は、2010年2月、地方自治関連の政策を企画・立案する「国と地方の協議の場」を法制化する新法の骨子案をまとめた。

## 改革の到達点

では、税・財政面での分権改革の到達点はどこにあるのだろうか。地方が行う仕事には、地方自治体の仕事と国の下部機関として行う中央政府の仕事(所得再分配や安定化機能)が「融合」している側面がある。と同時に多くの事務が都道府県・市町村に委ねられていながら、実質的な決定権は国の中央省庁が握っているという「集権的」な側面がある。日本のシステムがしばしば集権・融合型システムといわれる所以である。

集権的で国と地方の機能を融合したシステム(集権的・融合システム)から、分権的・融合システム(筆者の言葉では「協調的分権」)にすることが分権改革のゴールであり<sup>4</sup>、この点で税・財政面では登山にたとえれば、現在5合目程度であろう。3つのモノサシでこれを測ってみよう。

第1のモノサシは、地方の歳出と税収との乖離(かいり)を縮小する方向で、地方税を充実・確保する視点だ。地方分権を徹底するには、教育や福祉といった普遍的な対人サービスを地域住民が幅広く負担することが理想的だ。この点で、2006年に実施された国から地方への3兆円の税源移譲は画期的な成果である。

だが累進税から比例税に変更になったとはいえ、住民税の課税最低限はかなり高く、均等割も名ばかりで、現実には「幅広く負担する」地方税とはなっていない。住民税の累進性を緩和して地方税を全体として所得比例的な負担構造に変えるには、幅広い人々が負担する地方消費税の一段の充実が必要不可欠である。すなわち基幹税である消費税の厚みを増す中での地方消費税の一層の充実である。

もっとも、地方消費税は地方税としては異形な存在で、自治体に税率決定権もなければ、税務行政(賦課・徴収事務)も国に依存している。本書が明らかにするように、一般的な常識に反し、地方消費税の税率決定権を地方に付与することは可能だ。それには、「国の消費税額の25%」となっている現行の地方消費税の課税標準を「最終消費」に変えて仕入れ額にかかわる税額控除を地方ごとに把握できるようにするとともに、自治体間の清算基準を「最終消費」から「最終消費×地方消費税率」に変更すればよい。国への徴収委託も都道府県が徴収するという法律の本則に戻し、地方が汗をかくように制度設計すれば、徴税のインセンティブ(誘因)が高まるだろう。

第2のモノサシは、補助金改革は補助率の削減という小手直しではなく、根本的に制度面からの仕切り直しを行うという視点だ。国庫補助負担金を通じた国の規制は無傷で残っており、自治体の活動の自由度は高まっていない。

国庫補助負担金は、国と地方の「割り勘」的補助金といわれ、国による個所付け・水準の義務付けとワンセットになっており、補助率を削減して廃止・縮小しただけでは利便性が高まらない。政府は個別の補助金にかかわる一括交付金を2011年度に導入する考えといわれるが、国庫負担金の交付基準や教員配置に関する「標準法」自体を見直し、国庫補助負担金を定めた地方財政法第10条を改正し、教育や福祉といった大きくくりにして配分枠のみ

<sup>4</sup> 持田[2004]では「協調的分権」という用語が使われている。

決めるブロック補助金化に踏み切るべきだろう。

第 3 のモノサシは、地方交付税の決定プロセスから恣意（しい）性を排除し、貧困な自治体もある程度真に自由な施策ができるよう一般財源による支持を与える視点だ。三位一体改革では、地方交付税の総額が 5.1 兆円削減された。だが交付税は依然、「地方団体に対する国家の細々とした統制を最小限にする一般財源」（シャウブ勧告）という本来の姿から程遠く、かつ納税者から見て複雑である。

**表1 諸外国の財政調整制度**

原資 配分ルール	垂直的調整		垂直・水平混合制 度	水平的調整
	ルール	予算措置		
歳入ベース型	カナダ			
需要・歳入混合 ベース型	オーストラリア 日本	イギリス 中国	スウェーデン スイス	デンマーク ドイツ
需要ベース型				

（出典）持田信樹編（2006）『地方分権と財政調整制度』より引用。

各国の財政調整制度をながめると（表 1）、地方間で財政をならず水平的財政調整制度は、自治体間のおつれきが生まれ、ドイツやスウェーデンでは訴訟問題に発展している。この制度を導入するなら、偏在度の低い税源を地方へ移譲し、自治体間格差を是正することが大前提だ。国の恣意性を排除する制度には、国との間で自治体の歳入面のみ平準化する垂直的財政調整をとるカナダがある。歳出コストが調整されないのは連邦制国家だからで、均一性の高い単一制国家の日本にそのままでは通用しない。

地方交付税のように歳出面も考慮した垂直的財政調整では、自治体間の財政的な不均衡は是正されるが、需要の測定に恣意性が入り込む。もっともオーストラリアでは、政府から独立した連邦補助金委員会が交付金の算定を行い、恣意性の排除に努めている。地方交付税の決定過程から政府の恣意性を排除し、客観的算定式にもとづく一般交付金として立て直すべきだろう。

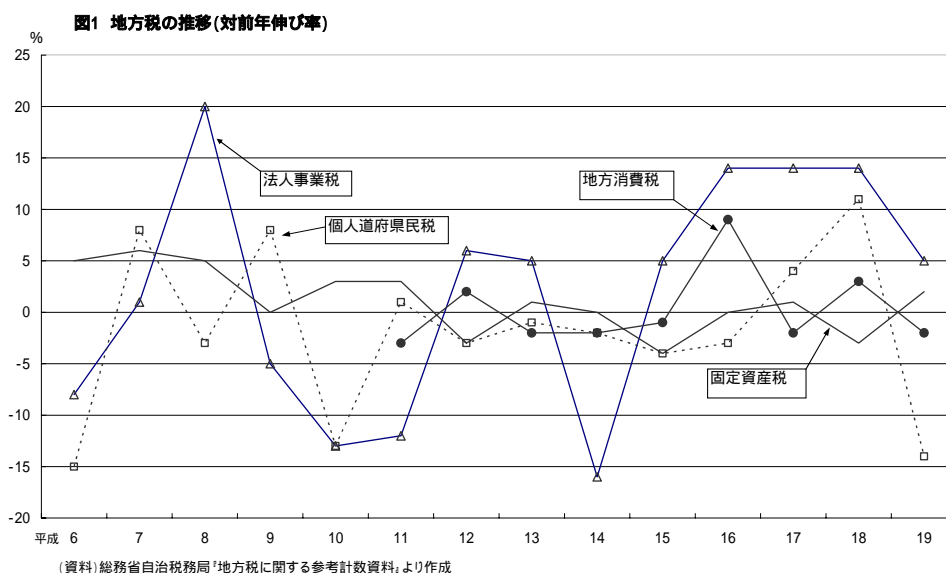
## 2. 地方消費税の意義

### 安定性と普遍性

前節では、住民税の累進性を緩和して地方税を全体として所得比例的な負担構造に変えるには、幅広い人々が負担する地方消費税の一段の充実が必要不可欠であると指摘した。ところで、地方税としてある税目がふさわしいか否かについて議論する場合、しばしば地方税原則が基準として論じられる。すなわち、地方税原則を満足する税目を地方税にふさわしい税目とする考え方である。多くの地方税原則の中で重要視される原則としては、応益性の原則、安定性の原則、普遍性の原則があげられる。

ここでは、安定性の原則と普遍性の原則の点から地方消費税が地方税としてふさわしい

か否かについて考える。また近年では付加価値税が経済効率性あるいは投資誘因の点からも評価されている。これら諸点から、果たして付加価値税は地方税としてふさわしいのかについて考えてみよう（以下、堀場[2008]による）。

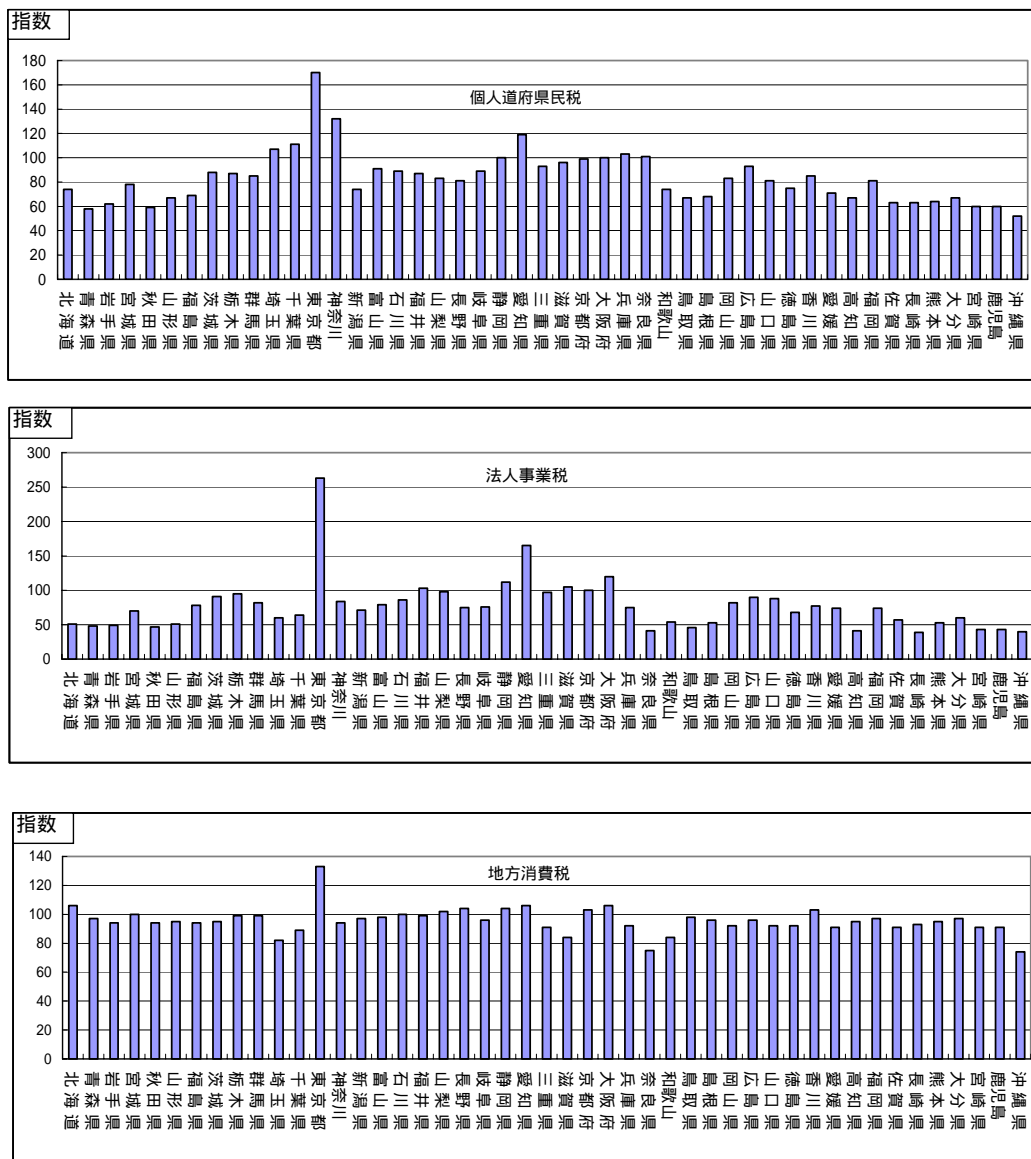


地方税原則の安定性について現行の地方税目を比較すると、地方消費税は明らかに地方法人課税よりも安定性に富んでいることが図1に示されている。この図は、『地方税に関する参考計数資料』にもとづいて主たる地方税の推移を示したものである。一番大きく変動している税目は法人事業税であり、次に個人道府県民税の変動が大きい。固定資産税については制度上の理由もあり、変動が小さくかつ伸張性に富んでいる税目になっている。ここで、問題の地方消費税をみると完全導入後の平成12年度以降、2兆4000億から6000億程度の税収を堅持し、明らかに安定性で抜きん出た存在となっている。



図2 人口一人当たり税収額の指数(都道府県)

(全国平均を100とした場合、平成19年度決算)



(資料)総務省自治税務局『地方税に関する参考計数資料』より作成

普遍性について『地方税に関する参考計数資料』から作成したのが、図2である。平成19年度決算額の人口1人当たり都道府県別税収額において、最大税収(東京都)÷最小税収(沖縄県)の割合を計算すると、個人道府県民税3.2倍、法人事業税2税6.6倍、地方消費税1.8倍となっている。したがって、地方税収の1人当たり偏在度において地方消費税は普遍性に富んでいることが示される。これら伝統的な地方税原則に即して考えると、以上のように付加価値税は地方税としてふさわしいということができる。

また、付加価値税は経済効率性の点からもふさわしいという指摘が近年なされている。付加価値税は、しばしば小売売上税と比較される。この点に関して、州小売売上税であるPSTから付加価値税へ移行し、その比較分析が進んでいるカナダ東部3州での研究結果が

ら、地方税としての付加価値税が改めて高く評価され、小売売上税よりも付加価値税が地方税として優れているという結論が得られている (Smart[2007])。その理由として次の 2 点があげられる。

第 1 に、小売売上税が商品取引のみに課税されるのに対して、サービス消費をも課税標準とする付加価値税では、同額の税収を得るために税率を低く抑えることが可能になる。したがって、相対的に低い税率によって価格上昇の少ない点が指摘され、非導入州との相対価格による資源配分上の問題が少ない。また、付加価値税では投資額が仕入税額控除できることから、東部 3 州においては地域投資への効果が大きく、付加価値税の投資誘因効果によって地域経済の成長に対するプラスの誘因が指摘されている。これらの分析によって、小売売上税に比較しても、地方段階での付加価値税は望ましいことが明らかになりつつある。

### 3. 地方消費税の仕組み

#### 課税標準と均一税率

伝統的な地方税原則に即して考えるとき、付加価値税は地方税としてふさわしいことが明らかになった。その理由については、立ち入った議論はしなかった。ここでは、日本の地方消費税の仕組みをより具体的に考察することによって、その問いに答えよう<sup>5</sup>。表 2 を参照しながら概観する。地方消費税は道府県税として創設され、1997 年 4 月から実施に移された。人口や従業員数を基準に、消費税を国から都道府県に譲与していた消費譲与税は廃止された。地方税改革としては 1975 年の事業所税創設以来の新税創設となる。その意義は、単に地方税で新税が創設されたというだけでなく、基幹的税目である一般間接税が道府県税に導入されたという点で画期的なものであった (佐藤・滝編[1995])。課税主体が都道府県である、とはこういうことを指すのである。

つぎに、課税標準を見てみよう。地方消費税の課税標準は、消費ではなく消費税額である。これには少し説明が必要である。理論的にいうとカナダやアメリカの州で賦課されている小売売上税も地方間接税の有力候補といえる。日本では、国税としてすでに消費税が導入されている中での小売売上税等の導入は困難であった。このため、地方消費税は都道府県税であるが、「国の消費税額」をその課税標準とし、消費税の性格 (消費者への税の転嫁、前段階税額控除) をそのまま継承することになった。課税標準は、国内取引 (譲渡割)、輸入取引 (貨物割) とともに国の消費税と同じである。

---

<sup>5</sup>地方消費税の仕組みについては、地方消費税研究会編[1998]を参照。

表2 地方消費税の仕組み

項目	内容								
1. 課税主体	都道府県								
2. 納税義務者 (譲渡割) (貨物割)	課税資産の譲渡等(役務の提供を含む)を行った事業者 課税貨物を保税地域から引き取る者								
3. 課税方式 (譲渡割) (貨物割)	当分の間、国(税務署)に消費税と併せて申告納付(本来は都道府県に申告納付) 国(税関)に消費税と併せて申告納付								
4. 課税標準	消費税額								
5. 税率	100分の25(消費税率換算1%) [地方税法第72条の83]								
6. 清算	国から払い込まれた地方消費税相当額について、消費に関連した基準によって都道府県間において清算 <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">指 標</th> <th style="text-align: center;">ウェイト</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>「小売年間販売額(商業統計)」と「サービス業対個人事業収入額(サービス業基本統計)」の合算額</td> <td style="text-align: center;">6/8</td> </tr> <tr> <td>「人口(国勢調査)」</td> <td style="text-align: center;">1/8</td> </tr> <tr> <td>「従業者数(事業所・企業統計)」</td> <td style="text-align: center;">1/8</td> </tr> </tbody> </table>	指 標	ウェイト	「小売年間販売額(商業統計)」と「サービス業対個人事業収入額(サービス業基本統計)」の合算額	6/8	「人口(国勢調査)」	1/8	「従業者数(事業所・企業統計)」	1/8
指 標	ウェイト								
「小売年間販売額(商業統計)」と「サービス業対個人事業収入額(サービス業基本統計)」の合算額	6/8								
「人口(国勢調査)」	1/8								
「従業者数(事業所・企業統計)」	1/8								
7. 税 収 (平成19年度決算額)	25,692億円								
8. 交付金	清算後の金額の2分の1に相当する額を都道府県内の市町村に対して人口及び従業者数に按分して交付 <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">指 標</th> <th style="text-align: center;">ウェイト</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>「人口(国勢調査)」</td> <td style="text-align: center;">1/2</td> </tr> <tr> <td>「従業者数(事業所・企業統計)」</td> <td style="text-align: center;">1/2</td> </tr> </tbody> </table>	指 標	ウェイト	「人口(国勢調査)」	1/2	「従業者数(事業所・企業統計)」	1/2		
指 標	ウェイト								
「人口(国勢調査)」	1/2								
「従業者数(事業所・企業統計)」	1/2								

では、地方消費税の税率はどうであろうか。国税の消費税の課税ベースは「課税資産の譲渡等の対価の額」(商品の販売価格)であり、税率は4%である。地方消費税の税率は、消費税の課税ベースに対する比率に換算すると、1%で全国一律である。しかし、地方消費税の課税標準は「国の消費税額」であるので、地方消費税の税率は法律上25%というのが正確な表現である(地方税法第72条の83)。

1%か25%かという表現上の違いは、たんなる形式上の差異の問題ではない。実は、地方消費税の課税標準が「国の消費税額」であるため、都道府県で異なる税率を適用すると前段階税額控除に問題が生じてしまう。都道府県に地方消費税の税率決定権がないことと、課税標準が「国の消費税額」であることとは一見すると無関係のように見えるのだが、実は緊密な関係がある。この点については、本書の第 4章で詳しく論じる。

### 最終消費地への税収の帰属

つぎに表2の清算を説明する。清算は、地方消費税の仕組みの中で最も重要なものであ



72条の114) に応じて、都道府県毎に按分される。各都道府県は、それぞれ他の都道府県に支払い又は他の都道府県から支払いを受けることになる。この清算制度を通じて、地方消費税は最終消費地の都道府県に税収が帰属する仕組みとなった。

「消費に関連した基準」は、表3にあるように、2つの指定統計によって把握される。4分の3を小売年間販売額(商業統計)とサービス業対個人事業収入額の合計額によって按分し<sup>6</sup>、残り4分の1のうち、8分の1を人口(国勢調査)で、8分の1を従業員数(事業所統計)で按分する<sup>7</sup>。都道府県は、前記により清算を行なった後の金額の2分の1に相当する額を、都道府県内の市町村に対して人口および従業員数に按分して交付する。要するに、地方消費税は境界統制(税関をイメージすれば良い)の存在しない一国内で、消費型付加価値税に地方政府が参加する形態を模索した苦心の産物であるといえる。

### 仕向地原則の根拠

地方消費税が、清算制度を通じて、最終消費地に税が帰属するように制度設計されていることを見た。ところで、付加価値が発生した地域ではなく、最終消費が行われる地域に帰属させる仕向地原則の根拠は何であろうか。財政学の教科書では、一般的に固定資産税と地方所得税の2つが地方政府の有効な財源調達手段である、と書かれている。しかし、それは消費型付加価値税が地方税に適合しない、ということ意味するわけではない。

地方消費税が地方間接税である以上、税が負担される消費行為が行われる地方団体に帰属すべきであると考えるのは自然である。だが、このような考え方は必ずしも自明とはいえない。例えば、その有力な反論として1949年のシャウプ勧告における付加価値税の課税根拠を挙げるができる。シャウプ勧告は、消費型付加価値税の課税根拠が付加価値「生産」に関連する公共サービスへの支払いであるとする「応益説」を主張した。この説によれば、消費型付加価値は発生地に帰属させるべきとなる。

だが、シャウプ勧告にはあいまいな点が残されていた。1949年のいわゆる第1次勧告では、付加価値基準に改正されるべき事業税の負担者は「事業とその顧客」とされ、事業者なのか消費者なのかが不明である。これに対応して、翌50年に出された第2次勧告は事業者負担を明確に否定した。

しかし、発想をかえれば応益説をとるにしても、付加価値「生産」にかかわる行政サービスとの関連に限定すべきではない。むしろ、消費型付加価値税の負担に対する受益は、付加価値の「生産」ではなく「消費」にかかわる行政サービスに関するものと理解するほうが自然である。付加価値の消費とは、消費者たる住民の「生活」そのものである。この点に着目し、住民への生活関連の行政サービスからの受益に対する負担として、地方消費

<sup>6</sup>地方消費税創設時に、国の消費税込から割り戻した課税標準に対する、指定統計上の合計額の割合が約4分の3と推計されたため、指定統計に基づく消費額のウェイトを全体の4分の3とした。総務省自治税務局都道府県税課へのヒアリングによる。

<sup>7</sup>4分の1を人口と従業員数で按分することになったのは、消費譲与税の譲与基準を参考にしたためである。総務省自治税務局都道府県税課へのヒアリングによる。

税の課税根拠を考えることができる。

もっとも、金融所得が分離課税されている現状では住民税と消費税の課税ベースはほとんど同じである。周知のように、消費税と賃金所得税は生涯予算制約上、ライフ・サイクル仮説を前提にすると課税標準としては同一である。この面から見ると、真に比例的な負担構造をもつ地方所得税（日本の住民税）があれば、地方消費税を居住地課税として課税する意義は乏しい。

しかし、地方所得税の制度設計上、見逃してはならないのが税率構造と課税最低限の水準である。所得再分配が目的であるならば、課税最低限を高くして、住民の一部が納税義務者となるように設計するのが賢明である。しかし、「一般的便益」の対価として課税する地方所得税の場合は、むしろ課税最低限をできるだけ低く設定して、住民の大半が納税義務者となり、公共サービスの費用を分担するように設計しなければならない。

たしかに日本の住民税は、2006年の改正で税率が10%の比例税となった。しかし、課税最低限が高いため、所得階層別の負担構造は「比例的」であるとはいいがたい。実効税率（所得額に対する税額の比率）は依然として累進的なのである<sup>8</sup>。応益説に忠実に運用するには均等割の水準をもう少し高めるのが筋であろうが、それは政治的にはむずかしい。このように、課税最低限を下げて真に比例的な住民税を実現することが困難な状況で、間接的にこれを実現する方法として消費型付加価値税の存在を位置づけることができる<sup>9</sup>。地方所得税と消費型付加価値税を組み合わせると全体としての地方税が比例的になるという考え方、すなわちタックス・ミックスが重要といえよう<sup>10</sup>。

#### 4. 地方消費税をめぐる論点

##### 一定税率の地方税

誕生から数えて10年を超えた地方消費税を、更に次の10年間、安定的かつ普遍的な地方税として発展させていくためには、何が問題になるか、どのような論点があるかを考える。高齢化社会における地方税制の強化充実が要請される中で、地方税としては、税収の変動性及び地域的偏在性の強い法人課税よりも、安定的で普遍的な消費課税の方が望ましいという点では合意が成立している。しかし、多段階累積排除型の、地方消費税を創設するか否かは最終的には政策判断の問題であったため、理論的に見ると様々な課題が積み残されたことは否定できない<sup>11</sup>。

より具体的な論点としては、都道府県が税率決定権を有しておらず一定税率の税であることから、地方分権を支える地方税としては相応しいといえるのか、都道府県自らが賦課徴収しておらず、国が都道府県からの委託を受け、かつ「国の消費税額」を課税標準

<sup>8</sup> 地方税の所得階層別負担については、Boadway, Hobson and Mochida[2001]を参照。

<sup>9</sup> この論点を最初に指摘したのは、井堀[1995]である。

<sup>10</sup> 地方税体系におけるタックス・ミックスという考え方について、林宜嗣[2009]を参照。

<sup>11</sup> 地方消費税の論点については、持田[2007];朴[2007]を参照。

としていることをどう考えるか、「最終消費地と税の帰属地の一致」を図るため、都道府県間で清算を行っているが、その根拠は何か、また清算基準は各都道府県における最終消費額を正確に反映しているのか、という問題に分類される<sup>12</sup>。

第1の論点は、税率に係わる。地方消費税は地方税であるが、その運用はあたかも国税の消費税の「一部」であるかのようになされている。その結果、地域住民の認知度は高くはなく、都道府県の税源涵意欲も低い。その原因となっているのが、全国一律の一定税率であることに異論はないだろう。例えば、政府税調「平成16年度の税制改正に関する答申」に見られるように、「地方消費税は地方税としてふさわしいのかどうか」という懐疑論は、一定税率であることがその理由のひとつとなっている。

しかし、地方消費税の税率が一定であるのは、政策選択の結果というより課税標準を消費税としたことに伴う必然的な結果であることはあまり意識されていない。現行の地方消費税においては、例えばA県が税率を下げると、地方消費税の課税標準が「国の消費額」であることから、次の事業者の地方消費税に係わる仕入控除額の金額が過大になる（益税）といった事態が生じる。これは地方消費税が国の消費税額を課税標準としているため、A県の税率引下げが仕入税額控除に反映されないからである。国の消費税額を課税標準とする地方消費税は、都道府県に税率決定権を付与すると、仕入税額控除は不正確になってしまう。

もっとも、流通に関連する地方税に税率決定権を与えるべきか否かというのは微妙な政策判断の問題でもある。各都道府県が税率を設定すると、納税協力費用や税務行政費用は増えるだろう。そのようなコストを上回るメリットが発揮されるのは、道州制の基幹税目として地方消費税を位置づける場合かもしれない。たしかに、戦前にまで遡ると市町村の財源である戸数割の税率が隣町と違っているのは珍しくなかった。しかし、居所に関わりなく、住民税の税率を均等化するという流れは昭和30年代以降、一貫して続いた。受益と負担の関係が切断されてしまうという反省もあり、税率は動かせるようにすべきとする地方分権の流れが加速したのは、ごく最近のことに過ぎない。

---

<sup>12</sup> やや政策論的な論点ではあるが、国の消費税の税率見直しの際に、税率変更分を国と地方へどのように配分するのか、といった点も重要である。国税と地方税のあるべき配分割合を考えるにあたっては、国と地方の歳出面での社会保障経費の支出割合も参考にしつつ、決めるべきである。現在、消費税率5%のうち1%分は地方消費税であるが、4%分のうち29.5%は、地方交付税の原資として国から地方へと移転されている。この実質的な地方の取り分を勘案すると、国：地方の割合は、56.4：43.6(1+4×0.295)へと変わる。社会保障経費に占める国と地方の負担割合については、社会保障経費の範囲をどのように定義するか、地方団体が独自に国の基準より上乘せで給付している分も含まるか等により、異なってくる。仮に地方団体が独自に上乘せで給付している分も含めて考えると、平成18年度ベースで概ね国が57、地方が43となっている。これは、消費税についての、国と地方の実質的な配分割合にほぼ見合った数値となっている。仮に、将来、社会保障経費の支出面で、地方の役割を拡大する方向で見直しが行われる場合には、それに応じて消費税の中で、地方に配分する比率を併せて見直すことが、地方団体の安定的財政基盤を維持するために必要である。ちなみに、政府税調(平成15年12月)の「平成16年度の税制改正に関する答申」では「消費税・地方消費税については、少子・高齢化の進展に対応し、ともに充実を目指すことが課題であり、これについても検討を進めていく必要がある」と指摘されている。つまり、将来、消費税率を上げた場合に、国税・地方税ともに増税する方向性が示唆されている。

本書では、都道府県が税率を決定すべきか否かの判断はひとまず措き、税率決定権の付与が可能か否かを理論的に解明することを課題としている。各章で明らかになるように、一般的な常識に反して、マクロ的な税収配分方式を維持しながら、地方消費税に税率決定権を付与することは可能である。そのためには「国の消費税額の 25%」となっている現行の地方消費税の課税標準を「最終消費」に変えて仕入れ額にかかわる税額控除を地方ごとに把握できるようにするとともに、自治体間の清算基準を「最終消費」から「最終消費×地方消費税率」に変更すればよい。

### 申告納付と税務行政の乖離

第 2 は、税務行政に係わる論点である。宮島洋教授が指摘するように、地方消費税の課税要件の確定は賦課方式ではなく申告納税方式をとっている。このことは、事業税と並んで地方税の中では例外的といえる<sup>13</sup>。住民税のような地方税が賦課方式を取っているのは、それが国税所得税の申告納税方式に依存しているからである。そのため、個人住民税は所得税のような現年所得課税ではなく、前年所得課税にならざるを得ない。

これに対して地方消費税の賦課徴収権者は都道府県知事であり、地方税では例外的に申告納税方式を取っている。したがって、本則では譲渡割の申告納付は都道府県知事になされ、確定と徴収も都道府県知事が行うこととされている。しかし、実際には地方消費税の譲渡割（国内最終消費に対する課税）の場合は、法律の附則で「当分の間、国に消費税と併せて申告納付」とされている。

たしかに貨物割（輸入に対する課税）であれば、地方税法の本則にあるように税関が徴収するのが自然であろう。しかし、譲渡割の徴収を国に委託する論理的必然性は明確とはいえない。附則を設けたのは、納税協力費を軽減しようとする政治的な理由が大きい<sup>14</sup>。しかし、地方消費税の拡充を求めるのであれば、代表的な租税論研究者である宮島洋教授も指摘するように譲渡割については申告納付、確定・徴収という税務行政を同時に引き受ける覚悟が必要であろう。政府税制調査会の会長であった石弘光教授は、『消費税の政治経済学』（2009 年）の中でつぎのように述べている。

「明らかにこの新税（地方消費税をさす）は地方の独立税ではない。そこで自治省の当初の意図とは大きく隔たってしまった。以前と同じように、国税としていったん徴収されたものを地方へ配分する譲与税と変わりがないといえよう。依然として国税当局の統制下にある。かくして当時、地方税としては極めて不完全であり、暫定的なものにすぎないと考えられた。「他人の禪で相撲を取る」ような発想では、どうしても矛盾を避けることができないからである」（石[2009]224 頁）

<sup>13</sup> 宮島[2008]pp.128-130

<sup>14</sup> 納税者からすると 4%と 1%とに分けて国と地方へそれぞれに納付しなければならないというのはかなりの手間である。消費税の税率を 3%から 5%へ引上げることへの抵抗に加えて、申告書を 2 種類提出しなければならなくなると、5%への引上げ自体がうまくいかなくなるという懸念があった（地方消費税の創設に係わった関係者からのヒアリングによる）。



実際のところ、地方消費税の確定・徴収を都道府県が対応できないということはない。事実、地方消費税は賦課徴収という点では完全な付加税（国が課税標準を調査して、その結果を受けて地方が課税すること）なので、税務行政を「本則」に戻しても都道府県に追加的な負担がかかるわけではない<sup>15</sup>。他方、納税義務者である事業者から見ると「本則」通りに課税されれば国と都道府県に別々の申告書を提出しなければならないので、納税協力費用は増加する。しかし、納税協力費の増加は地域住民の認知度を高めるためのコストとして割り切って、理解を得るしかあるまい。

### 最終消費と清算基準の乖離

第3は、清算制度に係わる論点である。清算は地方消費税の仕組みの中でも、特徴的かつ重要なものである。清算は、最終消費地に税の帰属を図るために存在する。したがって、清算基準は各都道府県の最終消費額を正確に反映し、頻繁に見直す必要がなく、かつ住民から見て簡素なものでなければならない。しかし、現行の清算基準で把握されている「消費に相当する額」が、本来把握すべき最終消費額を正確に反映するものであるかの検証はこれまで十分になされてこなかった。

表4 地方消費税と清算（税率5%の場合）

	A県(5%) 事業者X	B県(5%) 事業者Y	C県(5%) 事業者Z
売上	2,000	5,000	9,000
仕入	0	2,000	5,000
	仕入税額 売上税額	仕入税額 売上税額	仕入税額 売上税額
	0 100	100 250	250 450
A県への納税額	100	-	-
B県への納税額	-	150	-
C県への納税額	-	-	200
最終消費額	0	0	9,000
最終消費で按分した税額	0	0	450

清算の仕組みを概念的に説明すると、表4のようになる。いまA県所在の製造業者X社がB県所在の卸売業者Y社に加工品を納入し、さらにY社がC県所在の小売業者Z社に商品を納入し、このZ社が消費者に販売したとする。消費者は9,000円の商品に対して450円の消費税を負担するが、Z社は200円をC県の税務署に納付する。同様にY社は150円をB県の税務署に納付し、X社は100円をA県の税務署に納付する。このように、C県で消費した最終消費者がC県で450円を負担したにもかかわらず、実際の納税はA県で100円、B県で150円、C県で200円行われる。

このままだと最終消費地と税の帰属地が一致しない。もっとも原産地原則を採用するの

<sup>15</sup> 地方消費税の事務委託費は高くはない。地方税には代理徴収する仕組みがあり、例えば住民税の場合は市町村が県に代わって徴収している。一般に地方税の徴収コストは100円について2.5%ぐらいであるが、地方消費税の場合は0.35%にすぎない。

であれば、この不一致は問題ではない。しかし、消費者が支払った税額が消費の行われた県に帰属しなければ、そもそも消費型付加価値税と整合しないし、応益説的な観点からも正当化できない。この問題を解決するのが、清算である。すなわち表4にあるように、一旦各県に納められた地方消費税額を「消費に相当する額」でマクロ的に按分することによって、最終消費地であるC県に450円を帰属させている。

しかし、現行の清算基準はじつは財・サービスの最終消費を正確に反映していない。現行の清算基準における「消費に相当する額」と、地方消費税の帰属地を決定すべき本来の「最終消費」との間にある乖離は無視できないのである<sup>16</sup>。その詳細は第4章に譲るとして、ここでは基本的な考え方を整理しておく。最終消費は、小売売上高とサービス売上高との2要素から構成されている。この内、小売については商業統計によってほぼ全体の最終消費が把握されていると考えられる。

しかし、サービス業基本統計では把握できない部分がかかり存在している。例えば、金融、運輸、建設業は統計の対象外となっている。しかも、サービス業基本統計の対象となっている産業ですら、漏れがある。例えば、インターネット付随サービス（情報・通信の場合）や飲み屋（宿泊・飲食サービスの場合）は含まれていない。その反対に、サービス業基本統計の中には、不動産賃貸業のような消費税の課税・非課税の混在している分野がかかり含まれていて、「消費に相当する額」がやや過大に評価されている。同様な問題は医療・保健、介護についても生じている。

また、現行の清算基準には税が累積している非課税部門の中間投入額が把握できていないという本質的な問題がある。消費型付加価値税では、非課税が適用されると中間取引段階であれ、最終取引段階であれ、前段階税額の控除が否認されるため課税の累積が生じる。この控除されない前段階税額は、本来、仕入れが行われた地域の課税標準に加える必要がある。しかし、地方消費税ではこのような調整は全くなされていない。例えば、医療・福祉・教育等非課税部門の中間投入額や政府による仕入部分は清算基準に含まれていないのである。加えて、現行の清算基準の元となるデータは供給ベースで集計されるため、「購入地」と税を帰属させるべき「最終消費地」との間に若干の乖離がある。

現行の清算基準とあるべき「最終消費額」との乖離は、概念上の問題にすぎないのではない。本書では、産業連関表の各部門の数値と現行の清算基準を比較することによって、この乖離の量的規模をできるだけ正確に割り出そうとしている。その詳細は、第4章で明らかにされるが、結論を先取りするならば次のようになる。現行の清算基準における「消費に相当する額」と、地方消費税の帰属地を決定すべき本来の「最終消費」との間にある乖離は無視できない。正確性という点からいうと、地域産業連関表を用いるカナダのHST方式が理想的な清算方法であるといえる。

もっとも、本格的な地域産業連関表の導入は、そのノウハウの蓄積及び基礎データの補

---

<sup>16</sup> 産業連関表を用いた現行の清算基準の再検討については、地方消費税の充実に向けた諸問題に関する研究会[2010]が詳しい。

足のためのコスト面での負担が大きいものの、コストに見合った精緻な情報が確保されるかに関しては、不確定な要素が残る。一方では、統計行政全般についての全政府的見直しが現在、進んでいる。平成 21 年は「経済センサス」の創設が決定しており、地方消費税の清算基準に使われている商業統計、サービス業基本統計もこれに統合される。上記の問題点のうち、かなりの改善が期待される状況にある。わが国においては、これらの新たな動きを随時取り入れた形での清算方式の精緻化をまず考えていくのが実務的には有力な選択肢ではないか。

#### 【参考文献】

- 石 弘光[2009]『消費税の政治経済学』日本経済新聞出版社
- 井堀利宏[1995]「望ましい地方税体系について」佐藤・滝編『地方消費税』地方財務協会
- 佐藤進・滝実編[1995]『地方消費税』地方財務協会
- 総務省自治税務局[2008]『地方税に関する参考計数資料』
- 地方消費税研究会編[1998]『逐条解説 地方消費税』ぎょうせい
- 地方消費税の充実に向けた諸問題に関する研究会[2010]『研究会報告書』地方自治情報センター、<http://www.lasdec.nippon-net.ne.jp/cms/11,519,59.html>
- 朴 源[2007]「地方消費税の課題と展望」『地方税』2007年4月号
- 林宜嗣[2008]『地方財政』（改訂版）有斐閣
- 堀場勇夫[2008]「地方税としての消費税」『地方税』2008年8月号
- 宮島洋[2008]「社会保障の財政・税制論および税務・徴収行政論」『財政と公共政策』30巻2号
- 持田信樹[2004]『地方分権の財政学—原点からの再構築—』東京大学出版会
- 持田信樹[2009]「税・財政論議から逃げるな」『日本経済新聞』経済教室、11月23日付
- Boadway, R., Paul A.R. Hobson and Nobuki Mochida [2001],“Fiscal Equalization in Japan: Assessment and Recommendations”, *The Journal of Economics*, Vol.66, No.4.
- Smart, M.[2007]The Economic Impacts of Value Added Taxation: Evidence from the HST Provinces,” *Working Paper, Queen’s University*. John Deutsch Institute.