

地方消費税について - 税率決定権を中心に -

持田信樹(東京大学)

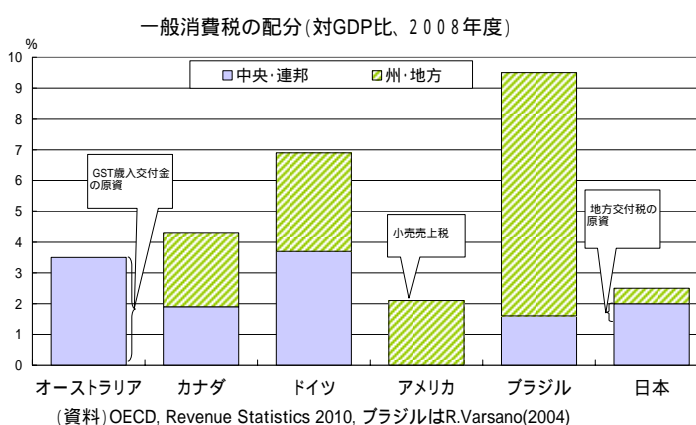
はじめに

地方消費税には、譲与税的な面があり、本当の地方税といえるかという根源的な問いかけがある。一方、臨財債への依存が常態化しているように、そもそも国税・地方税を通じて、税負担水準が公共サービスに比べて低すぎる。こうした点に鑑みて、地方消費税についても地方税としてふさわしい税システムに衣替えし、かつ幅広い財政需要を賄う一般財源として量的な充実(=増税)を図ることを検討すべき。

1. 課税自主権についての概念的な整理

1.1. 独立税方式: EUの付加価値税

には、EU全体で課税される統一的なEU付加価値税は存在しない。したがって、これを代替するものとしてCVATやVIVATが提案された。この役割を、わが国では、国の消費税が、カナダでは連邦のGSTが果たしている。地方の地方消費税の



みを全く独立の租税として議論し、国の消費税との協調を対象外におくのは、不適切である。

1.2. 重複課税方式: 同一の課税標準のうえに、国の消費税と地方の消費税が二元的に賦課し、かつ税率を決定する仕組み。日本の地方消費税やカナダの協調売上税がこれに該当する。税率決定権を保持しうること、国税と協調しているので、地方税であったとしても行政区域をまたがった取引に課税できるというメリットがある。

1.3. 税収分割: 国税として徴収したものを、協議によって国と地方に分割したうえで、地方団体内部では客観的基準(例:人口)により交付する仕組み。ドイツの共同税(売上税に係わる)と廃止された消費譲与税がこれに該当。税務行政が簡単で、かつ(水平的)財政調整の要素を加えることもできる。その反面、地方団体には税率決定権がないため、受益と負担のリンクが切断される。実際、経済協力開発機構(OECD)の報告書は、税収分割は世界的には退潮傾向(1997-2005)にあり、重複課税方式へのシフトがすすんでいると指摘。

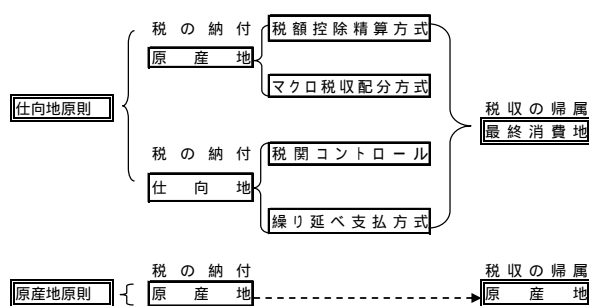
1.4. 財政調整制度の原資: 国税の消費税を財政調整制度の原資に組み入れる仕組み。消費税の29.5%を原資への繰入れる地方交付税交付金、オーストラリアの財政援助交付金

(GST 全額を原資に繰入)がその代表例である。一般財源の確保を優先するという立場であれば、税収分割論や財政調整原資論は魅力的であろう。しかし、すでに強力な財政調整制度(地方全体の共有財源)がある日本で、あえて税収分割や財政調整原資の充実を通じて、水平調整を強化する必要があるのかは疑問。地方の歳出規模と地方税収との乖離の縮小、住民の受益と負担の対応関係の明確化の観点から、地方税源の充実確保を図るべき(地方分権推進委員会最終報告、平成13年6月14日より)。

2. 消費税への地方政府への参与

2.1. 問題の所在と選択肢：付加価値税の政府間配分について、租税論の権威であるマクリューアが「ゴルディオスの結び目(Gordian knot)」と比喻。実際、EC ノイマルク委員会勧告以来、世界の財政学者が挑戦した難問。地域間取引に対する課税原則として、原産地原則と仕

消費型付加価値税の納付と帰属



向地原則のどちらを選択するか。この問題について長年にわたる議論の末、つぎの3種類の解決の方向性が提案されてきた。第1の解決策は、地方政府が付加価値税に参与することを諦め、税収分割(例:ドイツの共同税)や財政調整制度の原資への組み入れ(例:オーストラリアの財政援助交付金)で我慢することである。第2の解決策は、原産地原則の利点を生かして、地方税率決定権に制限をかけること。その税収は、各納税地の地方政府に帰属させる。ブラジルの商品サービス流通税(ICMS)がその唯一の事例である。第3の解決策は、境界統制を必要としない仕向地原則の制度を考案して、地方政府の税率決定権を確保する。そのうえで、資源配分の問題と租税境界の問題を解決する方法である。1993年以降のEUにおける「暫定」制度とカナダの協調売上税(HST)。

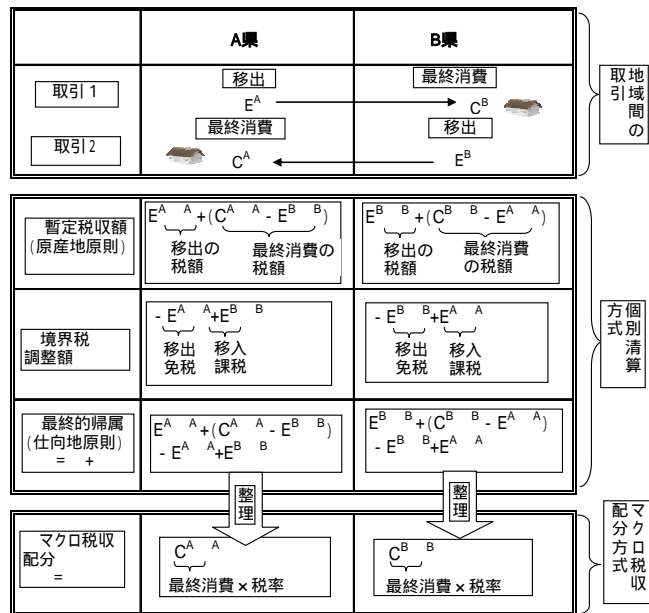
2.2. 世界的な潮流：当初は、第2の解決策が指向されてきたが、現在では第3の解決策が理論的にも制度的にも注目されている。言い換えると、目を世界に転じれば、地方付加価値税は可能性の問題から実施段階の実務的な議論になっている。むしろ選択されるべき清算方式に議論は転じている。地方分権の推進、自主財源の充実という観点からは、わが国は、第3の解決策に沿って、地方消費税を充実・改善するべき。最終消費地に税収を帰属させるルールを仕向地原則というが、地方団体が地方消費税を課税するには、第3の境界統制を必要としない方式によらざるを得ない。この方式には、さらに税額控除清算方式、繰り延べ

支払方式、マクロ税収配分方式の3つのアプローチがある。海外実態調査の結果から判断すると、マクロ税収配分方式の実行可能性が高い。

3. マクロ税収配分方式とは何か

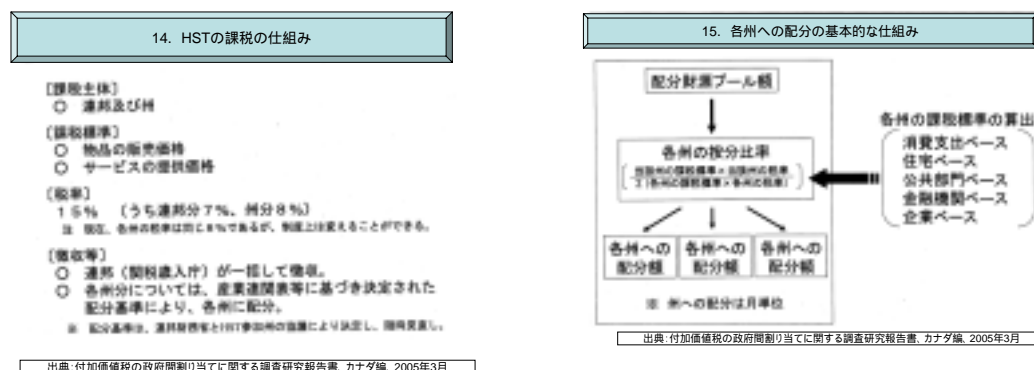
3.1. 定義： マクロ税収配分とは、仕向地原則での税収の帰属が最終消費地の取引から直接算出できるという事実に着目して、個別の取引ごとに税収を清算する代わりに、いったい消費税をプールして、しかるのちに各地方団体の最終消費額 × 当該団体の税率によって、配分する簡易な仕組みをいう。税の徴収と税収の配分が分離されるため、実務的な難点といわれる境界税調整が不要になること、また地方団体ごとに税率が異なっても、システムとして税収配分は可能となるので、税率決定権も保持できるという長所。

3.2. 簡単な証明： 2つの地域A県、B県との間で、財の移出と最終消費を行なわれている。取引1ではA県が E^A を移出して、B県で C^B として消費される。取引2では逆となる。さて暫定的に納税された地域別の地方消費税額は、A県では、 $= E^A \cdot t^A + (C^A \cdot t^A - E^B \cdot t^B)$ 、B県では $= E^B \cdot t^B + (C^B \cdot t^B - E^A \cdot t^A)$ となる。 t^i は、各県の税率である。仕向地原則では、最終消費地に税収を帰属させる必要がある。ここで取引ごとの境界調整



調整(移出免税と移入課税)を行うとする。A県での境界税調整額は $= -E^A \cdot t^A + E^B \cdot t^B$ となり、B県での境界税調整額は $= -E^B \cdot t^B + E^A \cdot t^A$ となる。さきほど求めた暫定的な地域別地方消費税額()から、境界税調整額()を加減して、最終的な帰属税収を計算すると、A県は $= E^A \cdot t^A + (C^A \cdot t^A - E^B \cdot t^B) - E^A \cdot t^A + E^B \cdot t^B$ となり、B県は $= E^B \cdot t^B + (C^B \cdot t^B - E^A \cdot t^A) - E^B \cdot t^B + E^A \cdot t^A$ となる。しかし、移入に係わる税収を計算するとき、移入地域ごとに移入額が必要となり、実現可能性が低い。だが、上記で求めた帰属税収額の、の右辺を整理すると、驚くべきことにA県は $C^A \cdot t^A$ に、B県は $C^B \cdot t^B$ となる。つまり、最終消費額に当該地域の税率を乗じた額に一致している。移出・移入に係わる取引でも、最終消費地で取引に着目すれば、上記で求めた帰属税収額が直接算出される。

- 3.3. マクロ税収配分方式の代表例：カナダの5州で実施されている協調売上税 (Harmonized Sales Tax, HST) が代表例であるが、ここでは州の税率決定権が保持されている。HST の税率は当初 15% で、連邦分の 7% を除く 8% が加盟州の財源としてプールされてきた。制度上は、州間の不均一税率などは可能であったが、1997 年の発足から 2010 年までは税率は一律であった。しかし、2010 年に新たに HST に参加した 2 州のうち、ブリティッシュ・コロンビア州の税率は 7% に引き下げられ、逆にすでに HST 導入していたノバ・スコシア州は 10% に引き上げた。これにより HST の加盟州分の税率は、7%、8%、10% の三種類の不均一税率となり、州は連邦 GST の減税 (7% → 5%) の影響を被ることもなかった。マクロ税収配分方式では税率決定権が保持されるばかりか、国税の制度改正の影響も遮断されるという予想が的中した。



4. 日本の地方消費税への示唆

- 4.1. 税率決定権：各地方団体が地域特有の財政需要を見ながら、住民に負担をお願いし、議会で税率を決めつつ、地方六団体の総意として地方消費税の税率を変更すべき。その際、地方消費税の税率が全国均一である必要は必ずしもない。各地方団体に税率決定権が保持されないままで、地方六団体が税率を決定するだけでは、(国が税率を決める)現状と変わらない。しかし、現行の地方消費税では、課税標準が国の消費税であるため、個別の団体には税率決定権を付与できない。これは、ある県の税率引き下げ(上げ)が、つぎの段階での仕入税額控除に反映されずに、過大(過少)に控除されるため。税率決定権を各地方団体が保持するには、マクロ税収配分方式のように、課税標準を「課税資産の譲渡の額」に、また清算基準を「課税資産の譲渡の額」×「当該地方団体の税率」に変更する法律改正が必要。
- 4.2. コメント：税率決定権を与えるのは理論的には可能かもしれないが、実務的な混乱が起こる

のでやるべきではないとの主張がある。この見解には、日本の消費税の最も重要な視点が欠けている。既にリチャード・バード博士等が自らの論文でカナダの協調売上税の特徴として何回か指摘している点である。すなわち、日本の消費税は、カナダの HST と同様に、国の消費税と地方の地方消費税が存在する二重の付加価値税で、国内取引である限り、国の消費税が都道府県の移出・移入を把握している。したがって、たとえ B to C の取引が異なる県間で行われても(例えば、神奈川県民が東京都で洋服を購入)国の消費税の記録は残るので、これを神奈川県が利用すれば神奈川県民の納税記録をチェックすることが可能となる。その際、国及び地方間で「供給地ルール」の内容を確定して、このルールに基づいて、納税義務者(企業等)に納税させ、また帳簿と証書類の保存を義務化すれば、実際に国内取引を現在及び将来においてチェックすることができる(望月正光教授のご教示による)。異なる税率が都道府県間で設定されても、納税において問題が起こることはない。

現行の仕組みにおいて、県が独自に税率を設定した場合(甲県が引下げ)

国: 8%		国: 8%		税収の帰属	消費者の負担
甲県: 消費税額の25%		乙県: 消費税額の50%			
売上	100	売上	300	24	24
仕入れ	0	仕入れ	100		
付加価値	100	付加価値	200		
仕入れ税額	0	仕入れ税額	-8	24	24
売上税額	8	売上税額	24		
甲県	払込額	払込額	0	10	12
乙県	0	8			

甲県が税率を引下げることによって、国から甲県への払込額が減少し、乙県の税収が減少する。消費税額を課税標準とするため、甲県の税率引下げが仕入税額控除に反映されず、消費者の負担額が納付税額より大きい。

課税標準を「課税資産の譲渡等の対価の額」とした場合、甲県が引下げ

国: 8%		国: 8%		税収の帰属	消費者の負担
甲県: 2%		乙県: 4%			
売上	100	売上	300	24	24
仕入れ	0	仕入れ	100		
付加価値	100	付加価値	200		
仕入れ税額	0	仕入れ税額	-8	24	24
売上税額	8	売上税額	24		
甲県	仕入税額	仕入税額	仕入税額	0	12
乙県	0	2	-		
	-	-	-		

甲県が税率を引下げても、国から甲県への払込額が減少する分、国から乙県への払込額が増加して、乙県の税収は変わらず、消費者の負担額が納付税額に一致する。

- 4.3. 清算基準の問題: 地方消費税は、消費者が消費を行った地域と税収が帰属する地域が一致する仕組みを採用している。このため、地方の地域経済活性化努力が税収に反映されやすい税であり、地域振興のためのインセンティブをもたらす効果が期待できる。したがって、税率決定権を付与するには、従来以上に、消費に相当する額を正確に把握する必要。現行の清算基準は、供給ベースの指定統計を用いているため、カバー率が低く、計上漏れや過大計上も大きく、配分基準としては粗いことが判明。当面は、総務省統計局において導入準備がすすめられている経済センサスの利用しつつ、マクロ税収配分方式で採用されている地域産業連関表の整備を行うべき。地域産業連関表をもちいた配分では、税収の地域格差は現行の清算基準よりも緩和されることが判明。

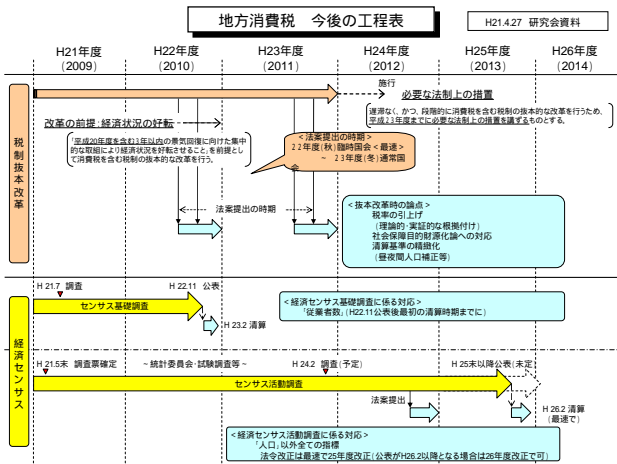
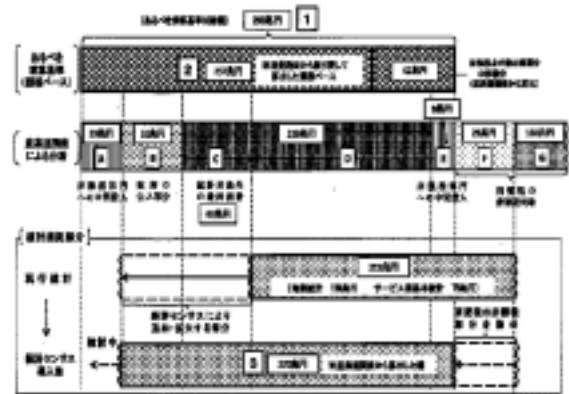


図1 産業連関表を用いた推計結果



(資料)『地方消費税の先立に向けた諸問題に関する研究会報告書』図1による。

4.4. 産業連関表を用いるメリット： 清算基準に地域産業連関表等を用いる利点は以下の通り。

4.4.1. メリット 簡便性：産業連関表にはタテとヨコの恒等式、

中間投入での恒等式という性質がある。この性質を利用すると需要サイドから連関表を「ヨコ」に見ることによって得られる「最終消費額」は、生産サイドから「タテ」に見ることによって得られる地方消費税の課税標準額に一致する。

生産サイドから「タテ」に見た場合

	農業	工業	消費	民間投資			政府支出	輸出	輸入	総生産額
				住宅	農業	工業				
農業	1,000	2,000	8,000	0	0	0	2,000	-3,000	10,000	
工業	2,000	10,000	2,000	1,000	2,000	5,000	0	1,000	-3,000	20,000
付加価値	7,000	8,000								
総生産額	10,000	20,000								

課税標準額 = 国内生産額 - 仕入額 - 民間企業投資 - 輸出額 + 輸入額

11,000 = 30,000 - 15,000 - 7,000 - 3,000 + 6,000

需要サイドから「ヨコ」に見た場合

	農業	工業	消費	民間投資			政府支出	輸出	輸入	総生産額
				住宅	農業	工業				
農業	1,000	2,000	8,000	0	0	0	2,000	-3,000	10,000	
工業	2,000	10,000	2,000	1,000	2,000	5,000	0	1,000	-3,000	20,000
付加価値	7,000	8,000								
総生産額	10,000	20,000								

課税標準額 = 消費 + 民間住宅投資需要

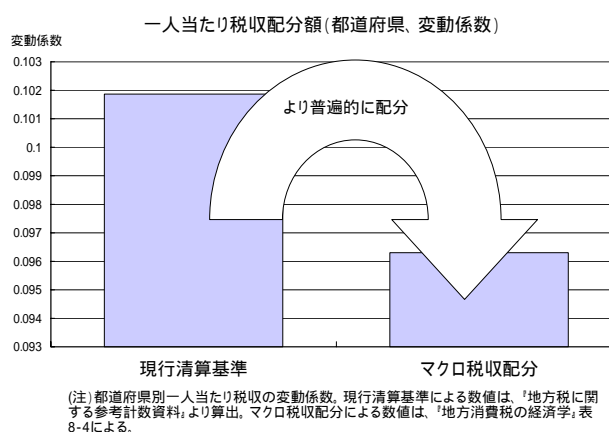
11,000 = 10,000 + 1,000

この時、輸出額と輸入額の把握は必要とされず、最終消費と住宅投資のみに着目すればよい。これを証明するとつぎの通り。まず産業連関表の「タテ」と「ヨコ」の恒等式より、付加価値+中間投入 = 中間需要+消費+住宅投資+民間企業投資+政府+輸出-輸入 (式) つぎに、中間投入を両辺から引くと、付加価値 = 総生産 - 中間投入 = 消費+住宅投資+投資+政府+輸出 - 輸入(式) 更に、消費型付加価値税の課税標準に変換すると、総生産 - 中間投入 - 民間企業投資 - 輸出+輸入 = 消費+個人住宅投資+政府(式) 式の左辺が、産業連関表を用いた場合に、マクロ的に一国全体の課税標準である。各地方政府の課税標準は、これに移出・移入が加わる。それに税率を適用したものが、地方消費税額となる。式 左辺は、産業連関表をいわば「タテ」に見ることによって、ミクロ的に各産業の生産活動に即して商品取引の実態を見ていることになる。た

だ、輸出入額ならびに移出入額についての把握が必要となり、消費型付加価値税を地方税として設計することは著しく困難となる。しかし、式 の右辺では、輸出、輸入額は必要とされず、最終消費と住宅投資のみ着目すればよい(政府は非課税で無視)。

4.4.2. メリット 広い課税ベース:産業連関表を用いたマクロ税収配分では、非課税取引に係わる特有の問題をうまく処理できるメリットがある。非課税が適用されると地方消費税額はゼロとなるが、仕入税額控除が否認される。この取り戻し不可能な仕入税額控除について2つの捉え方がある。ひとつは、単純に企業のコストと見なし、消費者に転嫁すると仮定する消費アプローチである。いまひとつは、控除否認された仕入税額控除は仕入れた企業によって実際に負担され、消費者には転嫁されないと仮定する活動アプローチである。活動アプローチが消費税の趣旨に合致するので正しいといえよう。産業連関表の仕入額(中間投入と民間設備投資の合計額)を基に、非課税部門における取り戻し不可能な仕入れ税額控除の帰属を算定する必要がある。

4.4.3. メリット 地域格差の是正:地方消費税の最終消費地は購入地ではなく実際に消費する居住地であるといえるが、現行の清算基準では統計上の制約から購入地における消費額を把握する供給サイドの統計を用いている。現行の清算基準では、都道府県の公共工事の発注に係わる



仕入税額などが統計からまったく漏れている。地域産業連関表等を用いれば、これらの問題が解決され、結果的に地域格差の是正にも資することができる。

4.5. 税務行政への参画: 地方消費税法本則では、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。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。しかし、譲渡割の徴収を国に委託することは、導入時にはやむをえなかったとしても、論理的必然性は明確とはいいがたい。地方消費税の量的な拡充を求めるのであれば、申告納付、確定・賦課徴収という税務行政に参画するのが当然。

[注] 本報告は、持田信樹・堀場勇夫・望月正光『地方消費税の経済学』有斐閣、2010年をベースにしているが、含まれるであろう過ちの責任は、持田にある。