

地方消費税は、 なぜ地方税なのか



東京大学大学院教授 持田 信樹

1 はじめに

嵐の前の静けさに、ピリオドが打たれた。政府・与党は6月30日、社会保障と税の一体改革に向け、「経済状況の好転を条件に、西暦2000年代半ばまでに消費税率を段階的に10%にまで引き上げる」方針を明記した改革案をまとめた。もっとも、増税時期があいまいで財政健全化の道筋が明確になっていないので、国債の格下げリスクが残るとというのが大方の見方だろう。しかし、焦点の一つとなっていた国と地方の税収配分では、地方への現行の配分率を維持した上で、さらに増税分から地方独自の社会福祉施策などに充てられるようにしている。引き上げ後の具体的な配分割合の決定に向けて、国と地方の綱引きは依然、続く模様である。

高齢化社会における地方税制の充実が求められる中で、税収が安定的かつ普遍的な地方消費税への期待がふたたび高まりつつある。しかし、この税については清算基準、税務行政、税率決定権など未解明の点も多く、つぎの10年を見据えた綿密な検討が必要となっている。国・地方の配分率の問題はひとまず措

いて、小論では財政学の立場から地方消費税の意義と展望をまとめたい。

2 地方消費税の必要性和根拠

地方税における応益課税

オルガン弾きにお金を払った人が、曲をリクエストできるという諺がある。税金を公共サービスの対価として喜んで納め、何に用いられるのかその用途面まで監視することは何億人もいる国レベルではむずかしい。しかし「目の届く」範囲の地方レベルであれば、サービスの評価と負担は連動がうまく機能するかもしれない。では、そもそも地方税として所得税や資産課税に加えて、あえて消費型付加価値税を課税する根拠は、何なのであろうか。地方団体は消費行為に関連するサービス（交通インフラ、消防、治安）や福祉・教育等の対人サービスを供給している。地方消費税は、これらの便益に対する対価として、地域住民が負担する地方税であるといえる。もっとも、比例的な負担構造をもつ個人住民税があれば、生涯所得＝生涯消費なので、あえて地方消費税を課税する意義は乏しい。

しかし、個人住民税は2006年の改正で税率

が10%の比例税となったものの、課税最低限は高く、均等割も名目的な金額でしかない。住民税の累進性を間接的に緩和して、地方税を全体として所得比例的な負担構造とするには、多くの人々が薄く広く負担する地方消費税の一層の充実が必要なのである。実際のところ、ボードウェイ＝ホブソン＝持田 [2001] によると、間接消費税と固定資産税には緩やかな逆進性がみられるが、住民税の累進性によって相殺されて、総合的にみると地方税は所得比例的な負担構造となっている。

税収の普遍性と安定性

地方消費税は行政サービスへの応益課税としてだけでなく、伝統的な地方税原則に即して考えても地方税としてふさわしい。第1に、地方消費税は明らかに他の税目に比べて安定性に富んでいる。もっとも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、変動が小さい。地方消費税は、平成12年度以降、2兆4,000億から6,000億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。では、普遍性という尺度ではどうであろうか。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。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。

3 境界統制なき仕向地原則の可能性

仕向地原則とは何か

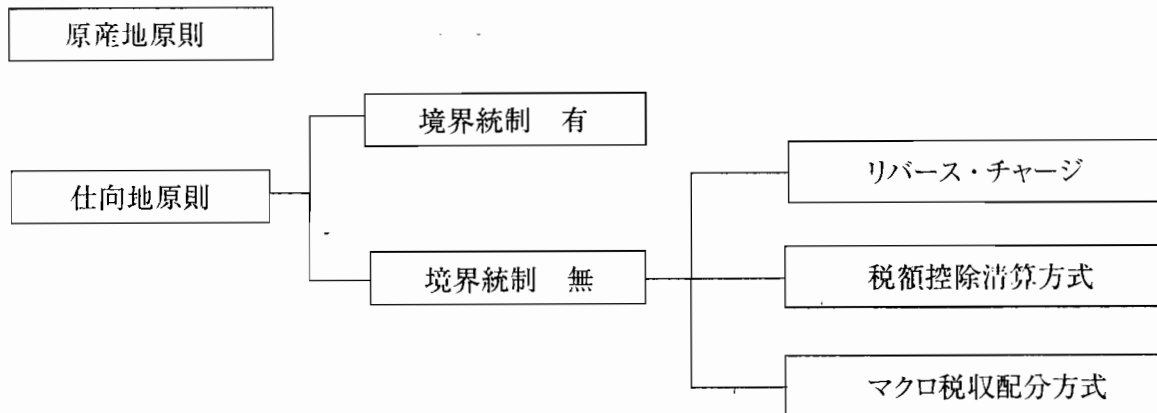
実務家はコンセンサスを重視するが、財政

学者は、長期的視点から白紙の上に理想像を描くようなデザインの発想をする。付加価値税は、生産・流通の各段階で発生する付加価値に課税しつつ、転嫁によって消費者が税を負担する仕組みである。だが生産地と消費地は一致しないので、これを地方税として導入するには、税収の帰属地を決めるルールを定めなくてはならない。トヨタのエコカーを購入したとする。愛知県に消費税が帰属するのが「原産地原則」で、東京都に帰属するのが「仕向地原則」である。一体、どちらが正しいルールなのであろうか。実はこれが、1963年のECノイマルク委員会以来、議論が収束していない難問なのである。現行の地方消費税では、清算制度を通じて、最終消費地（＝仕向地）に税収が帰属する仕組みとなっている。わたし自身は、この方向性は概ね正しいと考えているが、改善・改良の余地が十分あると見ている。つぎの図1を見ながら、暫くの間、「頭体操」に付き合っていただきたい。

諸外国の地方消費税

さて、地方段階で「原産地原則」の商品サービス流通税（ICMS）が実施されているのは、ブラジルである。物理的な境界統制が不要であるので一見すると、簡素である。だが、現地調査をおこなうと必ずしも理論どおりの好ましい結果が得られておらず、実施面で問題が多いことがわかった（持田・堀場・望月 [2010] 4章）。企業を誘致するために、州政府が優遇措置を競い合ったり（財政戦争）、税収の偏在を是正するために州間取引に軽減税率を適用しているため、移出を偽装した取引（インボイスの観光旅行）が横行している。ブラジルの経験は、日本にとっていわば反面教

図-1 地方消費税の徴収と配分



師といえよう。

では、「仕向地原則」の実際はどうであろうか。従来、地方政府には税関がないため（移出非課税・移入課税の）仕向地原則は実施できないと考えられてきた。しかし、EUで実施された経験によって、「境界統制なき仕向地原則」での清算が理論的にもまた制度的にも実施可能であり、税率決定権も保持されることが明らかになっている。EUの暫定制度では、リバース・チャージ、すなわち財を「取得」した事業者の自己申告によって、事実上の国境税調整が行われている。しかし、リバース・チャージ方式では、国境で付加価値税を実際に納入しなくても商品を「取得」でき、かつ免税で輸出できる。ヒアリングによると、この盲点について、買手から付加価値税を徴収するが国庫に納付する前に雲隠れしたり、実際に納付されていない付加価値税の還付請求を行ったりする不正行為が横行している（回転木馬型詐欺という）。

マクロ税収配分方式の長所

やはり「境界統制なき仕向地原則」は、画餅なのであろうか。答えは否である。理論的にも制度的にも実施可能なモデルがつかいに発

見された。それは、マクロ税収配分方式である（持田・堀場・望月 [2010] 7章）。カナダの東部3州や有力2州で実施されている協調売上税（Harmonized Sales Tax）がその代表的なものといえよう。日本の都道府県にあてはめて説明するとこうなる。マクロ税収配分システムとは、移出入取引から、県内取引にかかわらず、当該県の最終消費額のみ注目し、マクロ統計によって求められる、最終消費地に帰属する当該県の総地方消費税額を配分基準とするものをさす。最終消費額のみから求められた地方消費税の税収配分は、一件ごとの取引によって導出された帰属すべき税収額に一致し、地方消費税徴収額はマクロ税収配分システムによって適切に配分される。

このマクロ税収配分方式の長所としてはつぎの3点があげられる（持田・堀場・望月 [2010] 5章）。1点目として、税の徴収と税収の配分は分離される。このため、税の徴収は付加価値の発生地で事業者ごとに個別におこなわれ、配分はマクロ統計を用いて別のシステムによって行われるので、実務的な問題が少ない。2点目は、マクロの最終消費で各県に配分するので、移出入、輸出入に取引を

区別する必要がなく、清算統計も不要である。3点目は、県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である。したがって、各県に税率決定権を付与することは可能である。

4 現行の清算基準と税収の帰属

非課税部門の仕入税額の算定

かりに、マクロ税収配分方式を顧客のために手仕事であつらえるオートクチュールにたとえるならば、現行の地方消費税の「清算基準」は量販のプレタポルテといえよう。「頭の体操」はこのくらいにして、地方消費税をどのように改良・改善を加えていくべきかに話題をすすめよう。第1に、清算基準から始める。

マクロ税収配分方式は優れたものであるということができが、その実現にあたっては、「最終消費額をいかに正確に把握するか」が重要となる。その際、わたし自身は、すべての商品取引が地方消費税の課税対象となるわけではない、という点に特別の注意が払われるべきであると考えている。ある特定商品・サービスが非課税になるならば（例えば、病院での医療サービス）、その商品・サービス生産に投入された仕入（医療機器等）に係わる税額は控除されない。そのとき、マクロ税収配分において仕入税額控除が不可能となる税収額について別途算定する必要がある。

持田・堀場・望月 [2010] によれば、仕入税額が控除されない最大の部門はじつは「一般政府」である。一般政府は基本的に無償で公共サービスを提供するのがその役割であるから、仕入にかかる消費税額を転嫁できず、一般政府が最終的に負担しているのである。

もっとも、非課税制度が適用される産業において、制度上、インボイスは発行されないの、仕入等の税額を算定することは困難である。このため、マクロ的にはあるが、投入・産出の連関を説明し、仕入等の遡及計算を可能とする地域産業連関表の活用が不可欠となるのである。

それでは、本来あるべき地方消費税の課税標準と現行の指定統計にもとづいた「最終消費額」とは一致しているのだろうか。じつは、マクロ税収配分方式を用いると、現行の清算基準を用いる場合とは、著しくことなった税収帰属が示される。すなわち指定統計の把握する消費額は産業連関表ベース約299兆円のうち約182兆円で、統計のカバー率は約60%となり、現行清算方式で想定されている6/7 (75%) に到底、及ばないのである。だが、ここでの問題は、むしろその先にある。

第1に、そのカバー率の低い指定統計による「最終消費」が、地方消費税の法律上の課税対象と必ずしも一致していない（地方消費税の充実に向けた諸問題に関する研究会 [2010]）。すなわち、現行の指定統計による「消費に相当する額」には、約63兆円の計上漏れ（インターネットや飲み屋など）と約29兆円の過大計上（不動産、医療・保険、介護など）が混在している。第2に、指定統計による清算基準では、仕入税額控除が否認された非課税部門の負担、約61兆円が度外視されている。

地域産業連関表等を用いたシミュレーション

マクロ税収配分方式を使いこなすには、カール・シャウプの博覧強記とワシリー・レオンチェフ（産業連関表を彫琢して1973年に

ノーベル経済学賞受賞)の洞察力との双方が必要である。しかし、その使用前後では世界はまったく違って見える。では、マクロ税収配分方式を、わが国の地方消費税の配分に適用するとどのような変化が起こるであろうか(詳しくは持田・堀場・望月[2010]8章)。つぎの図2は、マクロ税収配分方式を現行清算方式と比較して、増減率を可視化したものである。ここには、指定統計にもとづく清算方式とは著しく異なる税収の帰属が示されている。

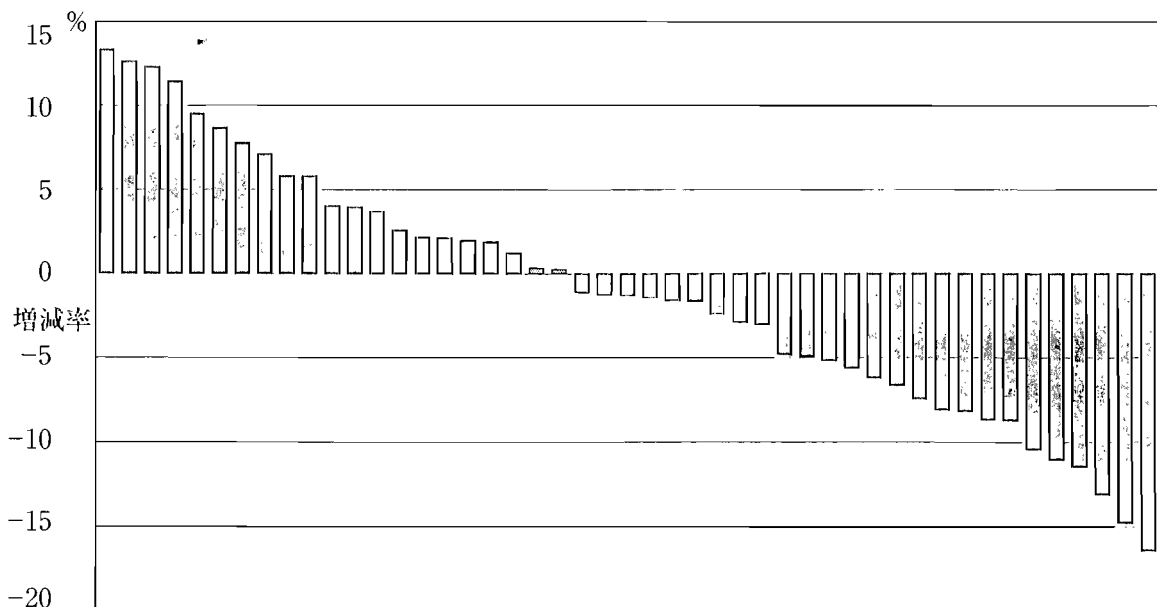
地方消費税における清算は、消費者が支払った地方消費税を消費がなされた都道府県に帰属させるためのシステムである。したがって、課税権の調整を行う法人事業税における分割基準や、譲与税の譲与基準とは本質的に性格がことなることに留意する必要があるといわれる。ところが、現行の清算基準は結果的に地方段階間で税収の水平的な移転を

行っていることがわかる。マクロ税収配分の適用に伴う増加の最大値は13.3%で、減少の最大値は16.4%となっており、その差は30%近い。図2の左半分の都道府県は、いわば本来であれば得るべき地方消費税を右半分の都道府県にはからずも移転しているのである。地方消費税を地方税として徴収するには、マクロ税収配分方式にもとづく配分が必要である。

5 地方消費税の税務行政

財政学者は、課税要件の決定における地方分権の拡張に関心を集中させている反面、確定・賦課徴収についての問題意識がうすらいでいる。二番目の問題は、税務行政に係わる論点である。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。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

図-2 マクロ税収配分方式による配分額 (現行清算方式との比較)



(出典)持田・堀場・望月『地方消費税の経済学』表8-6より作成

注1: 横軸は都道府県を増加率の大きい順番に並び替えたもの

注2: 増減率(%)=(マクロ税収配分推計-現行地方消費税)/現行地方消費税

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えない。

第1に、地方団体が地方消費税の量的な拡充を求めるのであれば、宮島〔2008〕も指摘するように譲渡割については申告納付、確定・賦課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。汗をかいて税金を取るといふ地方公共団体の姿勢が、国税納税者の共感を得るために不可欠だ。第2に、地方消費税の地方団体による確定・徴収がもたらす税務行政コストや納税協力費用は、それほど高くはない。このことは、住民税と比べるとわかる。個人住民税は賦課方式をとっているので、かりに前年度課税から現年度課税に変更する場合には、国税と同じように地方税にも確定申告や源泉徴収義務者による年末調整が必要となり、納税コストは高くなる。しかし地方消費税は、納税義務者の自主的な申告納付によって納税義務や課税標準や納税額といった課税要件の確定が一次的になされる申告納付方式をとっている。税務行政を「本則」に戻すと、地方公共団体が引き受けるのは申告書の「収受」や「税務相談」だろう。

第3に、都道府県による賦課徴収の積極的なメリットは、税源涵養意欲の向上ではない

だろうか。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。地方消費税を地産地消や商店街の活性化につなげることを期待したい。

6 税率決定権の問題

課税標準の観点

嘗ては痴人の夢のように扱われた意見が、却って「遼東の豕」(遼東で珍しいとされた白頭の豚が河東では珍しくなかったという『後漢書』の故事)として扱われることもある。三番目の、そして最後の論点は税率決定権についてである。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ため、地方消費税は地方税というよりも譲与税ではないかと疑問視する向きがある。わたし自身の意見は、マクロ税収配分方式であれば「税率決定権は理論的には保持できる」というものである。すなわち、税率決定権を与えるためには、課税標準は「消費税額」ではなく「消費」でなければならない。また清算基準は、「消費」ではなく「消費×地方消費税率」に変更すれば「消費と税収の帰属」は一致するのである。

つぎの表1は、簡単な数値例である。ここで、再び「頭の体操」を行おう。A県のパン屋が、B県の小売店に商品を販売するケースを考えよう。A県が税率を引下げるといふシンプルなケースを想定する。はじめに、国の消費税を課税標準とする現行制度で、税率を50%から25%に下げよう(表(1)欄)。A県が税率を引下げること、清算の対象額が減

少して、B県の税収は12 (= 4 + 8) から10 (= 2 + 8) へ減る。これは、消費税率を課税標準とするため、A県の税率引き下げが仕入れ税額控除に反映されず、過大に控除されるためである。その結果、納付税額34 (=24+10) は消費者の負担額36 (=24+24×50%) を下回り、事業者への「益税」が発生してしまう。

そこで、課税標準を「消費税額」から「消費」に変更して、税率を4%から2%に下げよう(表(2-1)欄)。A県が税率を下げても、国からA県への払い込み額が減少

する分、国から乙県への払い込み額が増加するのでB県の税収は12で変わらない。消費者の負担額36 (=24+12) と納付税額36 (=24+300×4%) も一致している。付加価値税では、流通の各段階で納付された付加価値税の合計が最終消費者の負担する税額に一致しなければならない。そのために、仕入れ税額がインボイスで控除される仕組みになっている。ところが、現行制度では上の数値例に見られるように、税率を変更すると仕入れ税額控除がうまく機能しない。このように、税率決定権を与えるためには、課税標準は「消費税額」で

(表-1) 地方消費税と税率決定権

(1) 現行制度で税率決定権を付与した場合 (国8%、A県25%、B県50%)

	売上	100	売上	300	税収の帰属
	仕入	0	仕入	100	
	付加価値	100	付加価値	200	
国	仕入税額	0	売上税額	8	24
			仕入税額	-8	24
A県	払込額		払込額		0
B県		2		0	8
		0		8	10

(2-1) 課税標準を「消費税額」から「消費」に変更した場合 (国8%、A県2%、B県4%)

	売上	100	売上	300	税収の帰属
	仕入	0	仕入	100	
	付加価値	100	付加価値	200	
国	仕入税額	0	売上税額	8	24
			仕入税額	-8	24
A県	仕入税額	0	売上税額	2	0
B県	-	-	-2	12	12

(2-2) 課税標準を「消費税額」から「消費」に変更した場合 (国8%、A県2%、B県4%)

	売上	300	売上	500	税収の帰属
	仕入	0	仕入	300	
	付加価値	300	付加価値	200	
国	仕入税額	0	売上税額	24	40
			仕入税額	-24	40
B県	仕入税額	0	売上税額	12	0
A県	-	-	-12	10	10

はなく「消費」でなければならないのである。

清算基準の観点

「悪魔は細部に宿る」という。つぎに、清算基準について検討してみよう。先の取引では、A県のパン屋が、B県の小売店に商品を販売する取引だけだった。地方間の清算を検討するには、反対の方向の取引を加えるのがわかりやすい。B県の出版社が、A県の本屋に本を販売する取引を加えてみよう（表（2-2）欄）。最終消費地に帰属すべき税収は、A県10（ $=500 \times 2\%$ ）、B県12（ $=300 \times 4\%$ ）となる。各県に納付された税収はA県0（ $=2-2$ ）、B県22（ $=10+12$ ）であり、清算の対象となる税収は22である。さて、各県の消費に相当する額（税込み）はA県510、B県312で、合計822となる。現行の清算基準である「消費に相当する額」で清算するとA県13.6（ $=22 \times 510/822$ ）、B県8.4（ $=22 \times 312/822$ ）となり、帰属すべき税収と一致しない。

そこで、清算基準を「消費に相当する額」ではなく「消費 \times 地方消費税率」に変更してみよう。清算後の税収は、A県100（ $=510 \times 2/102$ ）、B県12（ $=312 \times 4/104$ ）となり、帰属すべき税収と一致する。つまり、清算基準を「消費」ではなく「消費 \times 地方消費税率」に変更すれば「消費と税収の帰属」は一致するのである。地方消費税は仕向地原則にもとづき、消費行為が行われた地域に税収が帰属しなければならない。したがって、清算基準は「消費 \times 地方消費税率」でなければならないのである。現行地方消費税の実態は、地方税というより譲与税に近い。しかし、地方税を標榜するのであれば、「税率決定権」や「税務行政」についても地方が裁量と責任を保持

するものでなければならない。そのためには、マクロ税収配分方式による税収配分の改善と地方消費税の税務行政を地方団体が引き受けることが不可欠であるといえる。

〔参考文献〕

- 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
 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・堀場勇夫・望月正光 [2010]『地方消費税の経済学』有斐閣
 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.