

地方消費税の税率決定権

持田信樹(東京大学)

1. はじめに

- 1.1. 地方消費税は税収が安定し、地域的な偏在も少ない有力な基幹税。全体を特定の機関にプールするのではなく、所定の清算シェアに従って他の46都道府県それぞれに清算金を支払う方式はユニーク(地方税法第72条の114)。
- 1.2. その反面、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。地方消費税創設時には税率決定権に関する本質的な議論がなされたが、導入後は下火に。だが、「税と社会保障の一体改革」で再燃の兆し。平成23年6月16日衆・総務委員会(177国会)での片山総務大臣の答弁ならびに同7月12日全国知事会、大阪府知事・橋下氏の「社会保障と税の一体改革に関する問題提起」など。学界・研究者の間でも、議論が起こりつつある。
- 1.3. 当面する政局と切り離して、中長期的な視点から、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することが可能か否かを検討すべき。

2. マクロ税収配分方式とは何か

2.1. 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×

マクロ税収配分のイメージ

A 均一税率

区分	地方消費税の清算対象額 a	消費に相当する額 b	税率 c	b×cのシェア d	清算後の額(48×d) e	差引(支払額)
A県	22	400	4%	0.33	16	-6
B県	8	500	4%	0.42	20	12
C県	18	300	4%	0.25	12	-6
計	48	1200	-	1	48	0

B 税率が異なる場合

区分	地方消費税の清算対象額 a	消費に相当する額 b	税率 c	b×cのシェア d	清算後の額(50×d) e	差引(支払額) f
A県	1	400	2%	0.16	8	7
B県	28	500	6%	0.60	30	2
C県	21	300	4%	0.24	12	-9
計	50	1200	-	1	50	0

(注) 取引1: A県(100)⇒B県(150)⇒C県(300)

取引2: C県(200)⇒B県(250)⇒A県(400)

取引3: A県(300)⇒C県(400)⇒B県(500)

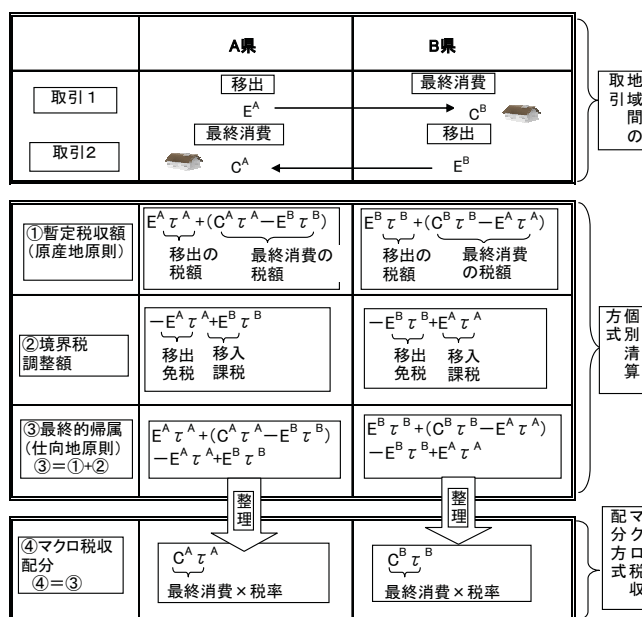
当該団体の税率によって、配分する簡易な仕組み。税の徴収と税収の配分が分離されるため、実務的な難点といわれる境界税調整が不要になること、また地方団体ごとに税率が異なっても、システムとして税収配分は可能となるので、税率決定権も保持できるという長所。

2.2. 最新事例: カナダの5州では、マクロ税収配分方式にもとづいて協調売上税(Harmonized

Sales Tax, HST)が実施され、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、州独自の税率決定は可能であったが、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、プリティッシュ・コロンビア州は税率を7%に引き下げて、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%の三種類へ多様化した。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。

- 2.3. 税務行政などの実務:ヒアリングで明らかになった協調売上税の政策・統計・税務行政に関する役割分担は、つぎの通りである。①カナダ財務省(DF):主に租税政策の策定と州との交渉を担う。交渉事項の中では配分方法が重要であり、毎年定期的に州と会合をもち、見直しを行っている。初期の段階では配分基準が変わったが、段々、調整は少なくなっている。②カナダ歳入庁(CRA):徴税と戻し税を担当。「供給地ルール」の策定と税務調査も行う。連邦・州税制連絡委員会(FPTALC)には各州から1人ずつの代表参加。昔、小売売上税を管理していた各州の情報と職員はCRAが吸収。州と連邦の税務行政が統合されたので、コンプライアンスコストが節約された。③カナダ統計庁(Stat Can):協調売上税の配分基準に使う統計の整備を行う。職員数5500人、SNA担当350人、産業連関表担当50人。協調売上税導入のため、毎年4000万ドルを使って州別の産業連関表を作成した。カナダでは統計庁が課税情報を入手できる。④導入州:協調売上税への関与は移行期に重要であったが、その後の運営では小さい。州独自の割引制度がある。

- 2.4. 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、① = $E^A \tau^A + (C^A \tau^A - E^B \tau^B)$ 、B県では② = $E^B \tau^B + (C^B \tau^B - E^A \tau^A)$ となる。 τ^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



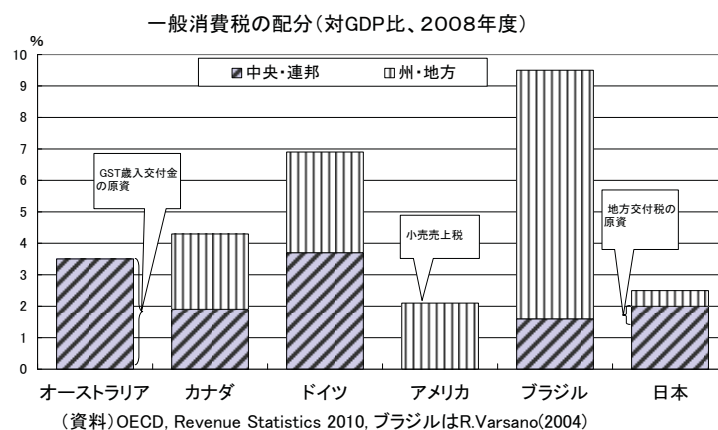
要がある。ここで取引ごとの境界調整(移出免税と移入課税)を行うとする。A 県での境界税調整額は①' = $-E^A \tau^A + E^B \tau^B$ となり、B 県での境界税調整額は②' = $-E^B \tau^B + E^A \tau^A$ となる。さきほど求めた暫定的な地域別地方消費税額(①、②)から、境界税調整額(①'、②')を加減して、最終的な帰属税収を計算すると、A 県は③ = $E^A \tau^A + (C^A \tau^A - E^B \tau^B) - E^A \tau^A + E^B \tau^B$ となり、B 県は④ = $E^B \tau^B + (C^B \tau^B - E^A \tau^A) - E^B \tau^B + E^A \tau^A$ となる。しかし、移入に係わる税収を計算するときに、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③、④の右辺を整理すると、驚くべきことに A 県は $C^A \tau^A$ に、B 県は $C^B \tau^B$ 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. 消費型付加価値税と課税自主権

3.1. 課税自主権の概念

- ① 独立税方式：地方の消費税が独立税として存在し、国全体で課税される統一的な消費税がないもの。EU の付加価値税には、各国を跨る EU 付加価値税は存在しない。
- 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。地方消費税やカナダの協調売上税が該当。
- ③ 税込分割：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該当。
- 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)がその事例。



- 3.2. 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、

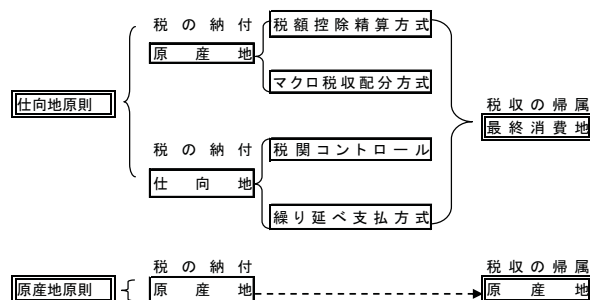
世界の財政学者が挑戦した難問。地域間取引に対する課税原則として、原産地原則と仕向地原則のどちらを選択するか。この問題について、持田・堀場・望月プロジェクトは10年にわたる現地調査の末、境界統制のない仕向地原則による清算が理論的にも制度的にも実施可能であり、税率決定権も保持されることを突き止めた。

調査一覧

タイトル	時期	摘要
『地方消費税の経済学』	2010年	有斐閣
第2次EU現地調査(仏・ベルギー)	2010年	欧州委員会税制・関税同盟総局、経済協力開発機構、KPMGなど
『地方消費税の充実に向けた諸問題に関する研究会報告書』	2009 - 10年	地方自治情報センター https://www.lasdec.or.jp/cms/resources/content/519/Shohizei_Jujitsu_Houkoku.pdf
第2次カナダ現地調査	2008年	カナダ財務省、カナダ統計庁、ノバスコシア州政府、トロント大学
『地方消費税の清算基準のあり方に関する研究会報告書』	2007-8年	地方自治情報センター https://www.lasdec.or.jp/cms/resources/content/519/Chisho_Seisan_Houkoku.pdf
『地方消費税勉強会報告書』	2005-6年	地方自治情報センター https://www.lasdec.or.jp/cms/resources/content/519/tisyo_houkoku1803.pdf
第1次EU現地調査(仏・独・ベルギー)	2004年	フランス財務相、ドイツ財務省、欧州委員会税制・関税同盟総局
ブラジル現地調査	2003年	連邦商工省、財務省、応用経済研究所、サンパウロ州政府など
第1次カナダ現地調査	2002年	カナダ財務省、カナダ統計庁、歳入関税庁、ノバスコシア州政府、クウィーンズ大学

(ア) 第1の解決策は、税收分割(例:ドイツの共同税、消費譲与税)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)。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、税收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。

消費型付加価値税の納付と帰属



ンクが切断される。実際、経済協力開発機構(OECD)の報告書は、税收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。

(イ) 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。ブラジルの商品サービス流通税(ICMS)が事例である。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)、税收の偏在を是正するために州間取引に軽減税率を適用したりしているため、移出を偽装した取引(インボイスの観光旅行)が横行。

(ウ) 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し、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」制度が代表。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。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(回転木馬型詐欺)。

(エ)第3の境界統制を必要としない他の方式は、マクロ税収配分方式である。税率決定権を保持しうること、国税と地方税が二重に存在し、かつ協調しているため、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。海外実態調査の結果から判断すると、カナダの協調売上税が採用するマクロ税収配分方式の実行可能性が高い。日本の地方消費税はマクロ税収配分方式の簡易版という位置づけ。

4. 日本の地方消費税への示唆

4.1. 現行制度では不可能：各地方団体が地域特有の財政需要を見ながら、議会で税率を決める場合。地方六団体で相談し、地方消費税の税率を変更。その際、地方消費税の税率が結果的に全国均一である必要はない。カナダの協調売上税では、税率を下げる場合には、安易な税率引き下げ競争を牽制するために、全員一致の原則で決めている。

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%		甲県: 消費税額の25%		乙県: 消費税額の50%	
売上	100	売上	300	売上	300
仕入れ	0	仕入れ	100	仕入れ	100
付加価値	100	付加価値	200	付加価値	200
国	仕入れ税額	売上税額	仕入れ税額	売上税額	売上税額
	0	8	-8	24	24
甲県	払込額		払込額		
乙県	2		0		
					消費者の負担額が納付税額より大きい

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%		甲県: 2%		乙県: 4%	
売上	100	売上	300	売上	300
仕入れ	0	仕入れ	100	仕入れ	100
付加価値	100	付加価値	200	付加価値	200
国	仕入れ税額	売上税額	仕入れ税額	売上税額	売上税額
	0	8	-8	24	24
甲県	仕入れ税額	売上税額	仕入れ税額	売上税額	
乙県	0	2	-	-	
					消費者の負担額が納付税額に一致

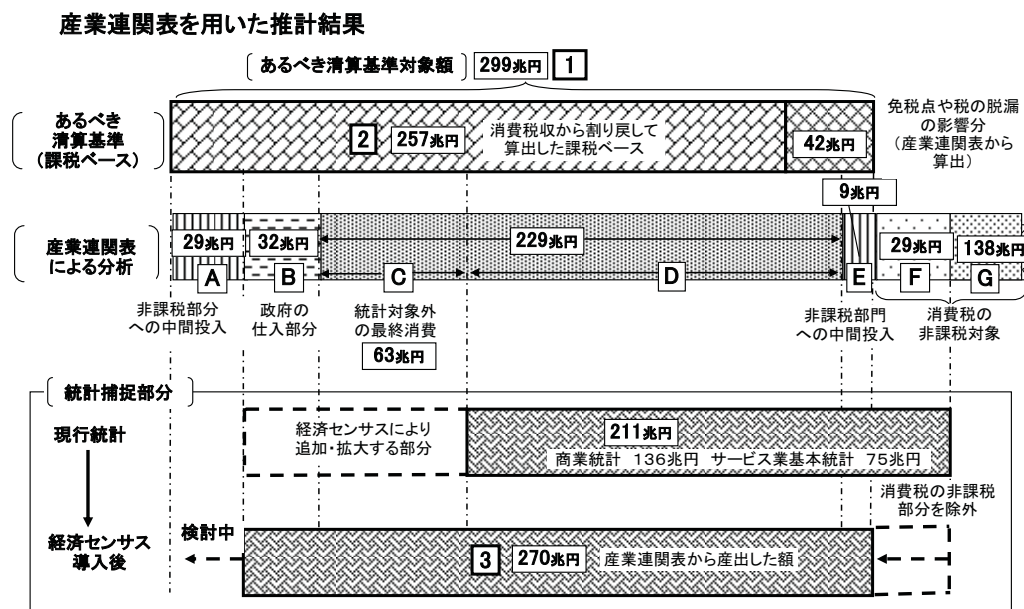
甲県が税率を引下げても、国から甲県への払込額が減少する分、国から乙県への払込額が増加して、乙県の税収は変わらず。

逆に税率引き上げの場合には、3分の2以上の賛成が条件に。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。

4.2. どのような法律改正が必要か: かりに将来、税率決定権を各地方団体に保持すると決めた場合、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。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だろう。

- 4.3. 清算基準正常化の必要性: 上記の法律改正と並んで、清算基準を正常化する必要性が高まる。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。税率決定権を付与し、消費を課税標準とするには、従来以上に、消費に相当する額を正確に把握する必要。しかし、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。



(出所)『地方消費税の充実にに向けた諸問題に関する研究会報告書』

- 4.4. 地域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を用いる利点は次の通り。
- (ア) 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。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①) 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②) 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③) 式③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。

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	0	2,000	-3,000	10,000
工業	2,900	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	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

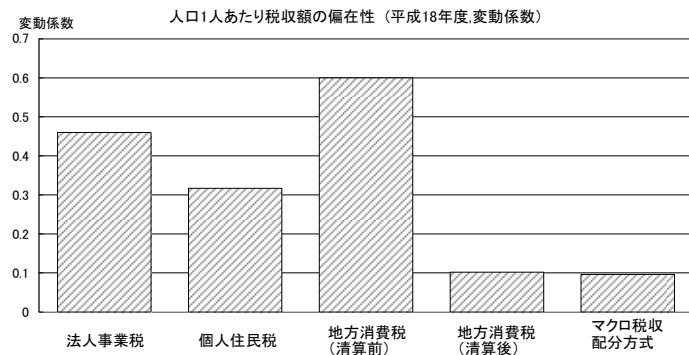
式③左辺は、産業連関表をいわば「タテ」に見ることによって、ミクロ的に各産業の生産活動に即して商品取引の実態を見ていることになる。ただ、輸出入額ならびに移出入額についての把握が必要となり、消費型付加価値税を地方税として設計することは著しく困難となる。しかし、式③の右辺では、輸出、輸入額は必要とされず、最終消費と住宅投資のみ着目すればよい(政府は非課税で無視)。

- (イ) 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。

(ウ) メリット③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。



[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。しかし、含まれるであろう過ちの責任は、持田にある。