

## 消費税の設計シリーズ③ 地方消費税の役割と課題

政策調査部主任研究員

鈴木将覚

03-3591-1319

masaaki.suzuki@mizuho-ri.co.jp

- 地方消費税は、地方税原則からみて数多くの望ましい性質を持っており、地方の法人税の代替財源として有望である。
- 消費税は仕向地主義課税であるから、地方消費税収は最終消費地を基準として清算される。この清算の機能によって、地方消費税は応益原則を満たし、税収格差の小さい税目になっている。
- しかし、社会保障と税の一体改革によって地方消費税収の一部が社会保障財源化されたため、地方消費税の清算基準にも社会保障費の多寡を反映した指標を用いる必要性が生じている。

### 1. はじめに

一般的に、消費税の税率は現在8%と言われているが、正確に言えばそのなかには地方消費税も含まれている。具体的には、国の消費税が6.3%、地方消費税が1.7%である。地方消費税は、景気に対して税収が安定的で、自治体間の税収格差が小さい税目であるため、国税としての社会保障財源確保の役割に加えて、地方固有の財源としての役割に期待がかかることが多い。都道府県の1人当たり税収の格差（最大/最小）をみると、地方の法人税は5.3倍（東京都/奈良県）、個人住民税（東京都/沖縄県）が2.9倍、地方消費税（東京都/奈良県）が2.6倍、固定資産税（東京都/長崎県）が2.3倍（以上、2011年度決算）となっており、地方の法人税の比率の引き下げと地方消費税の比率引き上げを組み合わせることで、自治体間の税収格差が縮小することは明らかである。地方消費税は、地方税の安定的かつ格差の小さい財源として、大きな潜在力を持っている。

しかし、社会保障と税の一体改革以降、国・地方の消費税は社会保障財源としての性格が前面に押し出され、地方税としての消費税の役割拡充を求める動きは現在モメンタムを欠いている。消費税収は、少なくとも形式的にはその全てが社会保障費に充てられることになっていることから、地方消費税の役割についてもより視野の狭い議論が展開されるようになった。しかし、お金に色がないことを考えると、地方消費税は未だ一般財源的な性質を帯びている。このため、今一度地方税としての消費税の役割を一般的な地方税原則の観点から検討してみることは無駄ではなからう。

そこで以下では、地方消費税が地方税としてどのような役割を果たすべきかを地方税原則の観点から捉え、同時に現状みられる地方消費税の設計上の問題点を指摘したい。

## 2. 地方税原則

地方税としての消費税のあり方を考える際にまず押さえておかなければならないことは、地方消費税が地方税として望ましい税目であるかどうかという点である<sup>1</sup>。現在、国税として個人所得税、法人税、消費税、相続税などがあり、地方税として個人住民税、法人住民税、法人事業税、地方消費税、固定資産税などがあるが、こうした国税と地方税における税目の振り分けは必ずしも国税と地方税の本来のあるべき姿になっているわけではない。地方税は、理想的には地方税原則に沿った形で構築されるべきである。

地方税原則を考えるための出発点として、伝統的な機能配分論がある。伝統的な機能配分論とは、政府の役割を公共事業等の資源配分機能、社会保障等の所得再分配機能、景気循環への対応等の経済安定化機能の発揮の3つとする考え方である。Musgrave(1983)は、これに基づいて国税と地方税の税源配分を次のように考えた。

第1に、政府の所得再分配機能と経済安定化機能は中央政府の機能であるから、これら機能を実施するために必要な税収は中央政府が徴収すべきである。所得再分配機能を達成するための税目は所得税や相続税が適しており、経済安定化機能を達成するためには所得税や法人税が利用される。第2に、資源配分機能については全国に便益が及ぶ公共サービスについては国税で賄われるべきであるが、便益が特定の地域に限定される地方公共サービスの場合は、便益の及ぶ範囲に応じて税や利用者使用料が設定されることが望ましい。第3に、地方税として移動性の高い税目を利用すべきではない。財が自由に地域間を移動して、その結果として最も効率的な配分が実現している場合には、地方政府が分権的に課税することで効率的な資源配分が妨げられる。最後に、自治体間の税収格差が大きい税は中央政府に割り当てられるべきである。

以上の考察から、伝統的な税源配分論では地方税として住民への一律課税や固定資産税のような財産税が重視される。

しかし、地方分権が発達して地方政府の役割が大きくなるなかでは、伝統的な税源配分論だけでは地方税原則としては不足感がある。Bird(1993)は、伝統的な税源配分論では地方政府が「下位」政府に位置づけられており、歳入に関する地方政府の裁量が無視されていることを指摘した。また、伝統的な税源配分論では、地方税の多くが財産税に頼ることになるが、これでは地方政府の活動を賄うだけの十分な歳入を得ることができず、中央政府と地方政府の間で歳入と歳出の不均衡が生じる。このため、地方税原則には地方固有財源の確保（伸張性、安定性・予測可能性）が加えられるべきだとした。

また、McLure(1999)はもし地方政府が道路整備やごみ回収等の仕事しかしないのであれば、財産への一律課税で歳入は対応可能であろうが、地方政府が医療や教育のような高価な社会サービスを提供するのであれば、地方政府の歳入拡大への圧力はより大きく、伝統的なアプローチは持続可能な結果をもたらさないことを指摘した。このため、彼は①分権的な歳出を有効活用するために地方政府が独自の財源をコントロールすること、②こうしたコントロールのために地方政府が自らの責任で歳入を

増やしたり減らしたりできることの必要性を主張した。後者は、限界的財政責任として知られているものである。限界的財政責任とは、ある地域で限界的に公共支出を増やすという選択が行われる場合には、その便益を受ける地域住民がその負担の責任を負うという原則である。

以上の考え方から、一般に地方税原則としては「応益原則」、「課税ベースの移動性の低さ」、「税収の安定性」、「税収格差の小ささ」、「限界的財政責任」などが地方税の基本的な要素として重要であるとされている（図表1）。そして、近年は地方政府の役割拡大によって地方独自の活動を支える税収確保の重要性が増していると言える。

**図表1 主な地方税原則**

応益原則（地方公共サービスの受益者と税の負担者が一致すること）
課税ベースの移動性の低さ
税収の安定性
税収格差が小さいこと
限界的財政責任機能が働くこと（歳出増の選択に対して地域住民がその負担の責任を負うこと）
伸張性（人口増など需要の増加に対して税収が増加すること）

（資料）みずほ総合研究所作成

### 3. 地方税として望ましい税目

こうした地方税原則に照らし合わせると、地方税として望ましい税目は主なものとして個人に対する固定資産税、個人住民税、地方消費税などであることがわかる。個人に対する固定資産税は、居住者から乖離しない財産に対する課税であるから応益原則を満たし、とりわけ移動性のない土地に対する固定資産税は課税ベースの移動性の観点からみて最も望ましい地方税と考えられる。

個人住民税は、居住者が納めるものであるから応益原則を満たし、また住民数の変化に伴う地方歳出の増加に対して税収も増加していくことから伸張性の点でも優れている。また、個人住民税では限界的財政責任機能が働く。例えば、ある地域に新たに公民館を建てる際には、自治体は住民税率を引き上げなければならない。公共サービスを高める代わりに住民税率を引き上げざるを得ないとき、住民は歳出の内容に対する厳しい精査を行う。結果として、自治体の無駄な歳出が行われにくくなる。

地方消費税には、税収が最終消費地を基準として自治体に配分される「清算」と呼ばれる機能がある。これによって、地方消費税収を基にした地方公共サービスはその地域の消費者すなわち地域住民が負担することになるため、応益原則が満たされる。また、地方消費税は法人税や個人所得税と比べて景気による税収変動が小さく、また自治体間の税収格差も小さい。数多くの地方税原則の観点からみて、地方消費税は地方税として相応しい税目である。

これに対して、法人税は地方税原則を悉く満たさない。まず、法人税では地方公共サービスの受益者が個人で負担者が法人である。法人はそれ自体税を負担することはできず、法人税負担は製品価格引き上げか、労働者の賃金引き下げか、配当の減少かのいずれかの形で消費者、労働者、投資家に転嫁されると考えられる。よって、地方の法人税が応益原則を満たすかどうかは、その帰着先である消費者、労働者、投資家が当該自治体の居住者であるかどうかによって判断される。地方の法人税の負担が配当に転嫁される場合、各企業の投資家が全国に分散しているとすれば、地方の法人税の負担は全国に広がる。一方で、地方の法人税が全て労働者の賃金低下に反映されるとき、労働者全員がその自治体の居住者である場合には労働者が課税に見合った公共サービスを享受することができるため、応益原則は守られる。しかし、労働者が近隣の県から通勤している場合には、実質的な法人税負担が近隣の県から通勤している者に転嫁される。逆に、近隣の県から通勤している者も通勤先の自治体で公共サービスを受けており、この場合は受益者が通勤者であり、負担者が通勤先企業が立地している自治体の住民となる。

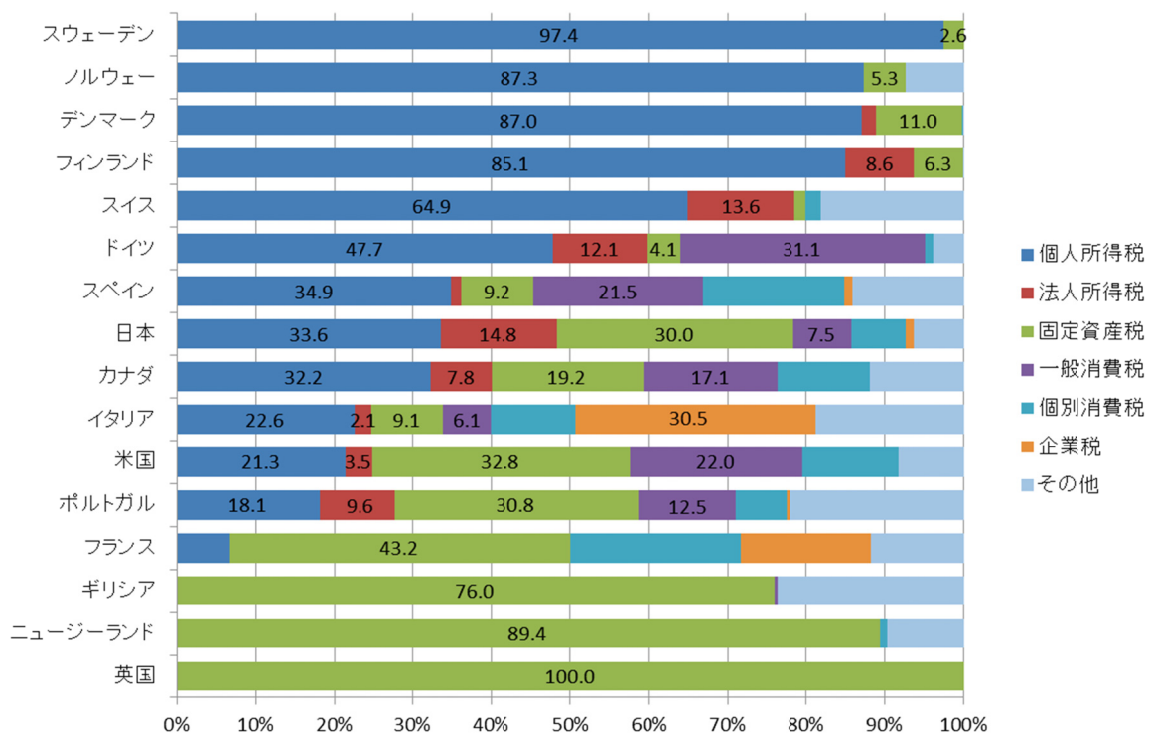
一般に、法人税の帰着先は経済状況によって変わるため、地方の法人税の真の負担者を特定することは困難である。地方の法人税の負担は、ある程度は地域住民によって負担されるであろうが、その負担はより広い範囲に広がっていくと考えるのが自然である。よって、地方の法人税では真の負担者と公共サービスの享受者が異なると考えられ、応益原則は確保されない。地方の法人税は、課税ベースの移動性や税収の安定性、税収格差などの点からも地方税に適していない。

#### 4. 地方消費税の割合が低い日本

では、現実の地方税の構成はどうなっているのでしょうか。国際比較によって、日本の地方税の構成の特徴をみてみよう（図表2）。各国の地方税の構成をみると、国によって大きく異なる特徴がみられる。

地方税の構成は、個人所得税中心の国（スウェーデン、ノルウェー、デンマーク、フィンランド、スイス）、固定資産税中心の国（英国、ニュージーランド、ギリシア、フランス）、個人所得税、固定資産税、一般消費税のバランスがとれている国（ドイツ、スペイン、日本、カナダ、イタリア、米国、ポルトガル）の3つのグループに大別される。スウェーデンやノルウェーといった北欧諸国では、地方税のほぼ全てが個人所得税（個人住民税）とされており、一方で英国やニュージーランドでは地方税のほぼ全てが固定資産税である。個人住民税も固定資産税も地方税として望ましい性質をもっているから、それらを地方税の中心に据えることは妥当である。しかし、個人住民税と固定資産税のいずれを選択すべきかの判断は難しく、またいずれかの税目に特化することに正当性があるわけでもない。地方税として相応しい税目のなかから、必要とされる地方税収の規模や歴史的な背景を踏まえて、特定の税目が採用されたものと思われる。

図表2 地方税の構成に関する国際比較



（注）2011年。州及び市町村等の合計。固定資産税は固定資産に対する課税全体を表し、都市計画税を含む。  
（資料）OECD, “Revenue Statistics”

個人所得税、固定資産税、一般消費税のバランスがとれている国は、ドイツ、スペイン、カナダ、米国、ポルトガル、日本、イタリアである。これらのなかで税目の構成を比べると、ドイツ、スペイン、カナダ、米国、ポルトガルでは（日本の消費税に相当する）一般消費税の割合が比較的高いのに対して、日本とイタリアではその割合が小さく、その代わりに法人所得税（日本）または企業税（イタリア）の割合が大きい。イタリアで企業税の割合が高いのは、IRAPと呼ばれる差額方式の生産ベースの付加価値税があるからである<sup>2</sup>。日本は地方の法人税の割合が諸外国と比べて高いのが特徴で、好況時にはその割合の高さがより顕著になる。

以上より、少なくとも個人所得税、固定資産税、一般消費税のバランスがとれている国との比較では、日本の地方税改革の1つの方向性として、地方の法人税を縮小し、その代わりに地方消費税を拡充することが示唆される。

## 5. 地方消費税と住民税の住み分け

日本は国際的にみて地方政府の役割が大きいと、英国やニュージーランドのように固定資産税で地方税収の多くを賄うことはおそらく無理である。一方で、個人住民税は多くの地方税原則を満たし、かつ地方消費税と同じように多くの税収が期待できる。このため、日本で個人住民税が地方税の重要な役割を担うことは間違いなく、社会保障と税の一体改革で消費税の使途に縛りができた今となっては、個人住民税の拡充を地方税改革の基本線に据える見方があっても不思議はない。

しかし、個人住民税と地方消費税の間には課税ベースやその他の特徴に関して、次のような相違点があることに留意する必要がある。第1に、個人住民税は所得をベースとする税制（以下、所得課税）、地方消費税は消費をベースとする税制（以下、消費課税）である。現在の地方税体系は所得課税と消費課税の中間的な性格を持っており、個人住民税の拡充は所得課税に、地方消費税の拡充は消費課税にそれぞれ向かう改革となる。そのため、個人住民税と地方消費税の選択には税制全体を所得課税と消費課税のいずれの方向に持っていくべきかという問題が関わる。この問題を考えるためには、所得課税と消費課税それぞれの下での現役世代の勤労意欲、世代間格差などの問題を視野に入れ、効率性と公平性の両面からの望ましい課税を考える必要がある。

現実の政策論議では、（個人住民税を含む）個人所得税増税と（地方消費税を含む）消費税引き上げの議論が単純に改革の実現可能性という観点から交互に行われがちであるが、個人住民税と地方消費税のいずれを拡充すべきかという問題は、長期的な視点で見れば日本が北欧諸国のような個人住民税主体の地方税を目指すべきか、それとも地方消費税の割合を拡充するドイツや米国のような地方税に向かうのかという問題に関わる。この点を考慮に入れて、地方税における個人住民税と地方消費税の割合を検討すべきであろう。

第2に、個人住民税と地方消費税では地方税の特徴が異なるため、それぞれの性質を活かした役割を果たせることである。現在の地方消費税制度では限界的財政責任機能が働かない。地方消費税は全国一律の制度であり、一旦国が税収を徴収しそれを地方に配分する方式である。このため、地方消費税の改革は全国一律で行われることになり、各自治体に地方消費税率の決定権は付与されていない。

また、地方全体としての消費税改革が国の消費税改革とは別に単独で行われることもない。原理原則としては、国の消費税率が変化しないなかで地方のみが地方消費税率を引き上げることも可能であるが、実際には国が消費税全体の税率引き上げを決め、その後で国と地方が消費税収を巡ってパイを奪い合うという構図がみられる。

但し、ここで注意すべき点は、個人住民税が限界的財政責任機能を持っていることが、地方税の拡充策として地方消費税よりも個人住民税を選択することが望ましいことを必ずしも意味するわけではないことである。消費税主体の地方税体系にする場合でも、地方消費税に個人住民税を組み合わせることで、まず地方消費税の充実によって自治体間の税収格差の小さい地方税体系を作り上げ、その上で各自治体が住民の嗜好の違いを反映した歳出に必要な増税分についてのみ、個人住民税で調整するということが可能である。つまり、地方消費税は税収確保の役割に徹し、その上で個人住民税の限界的財政責任機能を活かす形で、全体として望ましい地方税を構築することができる。

## 6. 地方消費税の清算基準について

地方消費税が地方税として望ましい理由の1つは、地方消費税が仕向地主義（最終消費地での課税）をとっており、清算によってそれが実現されていることである。こうした清算機能の有無が、地方消費税と外形標準課税の地方税としての望ましさを分けるものとなっている。地方消費税も外形標準課税もともに付加価値税であり、その課税ベースは似ている。しかし、外形標準課税は基本的に企業課税であることから、最終消費地に合わせて税収を清算する必要はなく、それゆえ外形標準課税では各地域の付加価値すなわち法人活動の大きさによって各地域の税収に偏りが生じる。このように、外形標準課税では自治体間の税収格差問題が解決されないため、同じ付加価値税であれば地方消費税の方が地方税として優れている。

しかし、地方消費税が地方税として本当に望ましいと言えるためには、仕向地主義課税が徹底される必要がある。地方消費税の清算基準が仕向地主義が実現されるように適切に設定されていなければならない。現在、地方消費税の清算は2段階に分けて行われている（図表3）。第1段階として、都道府県の清算基準には販売額（ウエイト6/8）、人口（同1/8）、従業員数（同1/8）が用いられている。第2段階として、都道府県に割り振られる税収の2分の1が市町村に帰属し、それが人口（同1/2）と従業員数（同1/2）を基準として清算される。但し、市町村の清算に関しては、社会保障と税の一体改革で社会保障財源化された税率引き上げ分については人口のみで案分される。

図表3 地方消費税の清算基準

地方消費税収に関する都道府県の精算基準					→		一体改革前の1%分	
精算基準	小売年間販売額	サービス業対個人事業収入額	人口	従業員数	うち1/2を市町村へ交付		人口	従業員数
(割合)	6/8		1/8	1/8			1/2	1/2

※一体改革による税率引き上げ分(1.2%)は人口のみ

(注) 2014年度。

(資料) みずほ総合研究所作成

こうした清算基準は、基本的に消費税収を最終消費地に帰属させることを目的としており、その目的は概ね達成されている。他の税目と比べて地方消費税における自治体間の税率格差の小さいことがそれを示している。しかし、現在の清算基準にも問題がないわけではない<sup>3</sup>。第1に、都道府県の清算において販売額が用いられているため、清算基準が必ずしも最終消費にはなっていないことである。千葉県、埼玉県などの東京都近郊の県及び大阪府近郊の奈良県などでは、住民が県境を跨いで東京都または大阪府で消費する割合が高いため、住民の所得水準と比べて地方消費税収が抑制されている。この問題は、最終消費地を特定する際の実務的な難しさに起因しているが、実務的には販売統計の数値を使わざるを得ないにしても、単純にその数値を用いるのではなく昼夜の人口変動の要因を加味した数値を利用するなどの工夫も考えられる。市町村の清算では人口と従業員数が基準とされているためこうした問題は起こらないが、市町村の清算基準についても従業員数基準は最終消費地とは関連性が低いとの指摘がなされている（持田，2007）<sup>4</sup>。

都道府県の清算基準については、2015年度より改正が行われ、人口の比率が1/8から1.2/8に引き上げられ、従業員数の比率が1/8から0.8/8に引き下げられることになった。また、販売統計については情報通信業、土地売買業、旅行業などサービスの供給地と消費地が乖離するサービスについては清算基準から除外された。こうした改革は、基本的にはクロスボーダー・ショッピングの実態と清算基準の乖離を埋める方向での改革と考えられ、消費税の仕向地主義を徹底させる動きと捉えられる。

第2に、消費税収の社会保障財源化に伴って、地方消費税収について税率引き上げ分の使途が限定されたことで生じる問題である。社会保障と税の一体改革により、最終的に地方消費税率が1%から2.2%に引き上げられるとともに、引き上げ分の1.2%については社会保障財源化されることが決まった。地方消費税収が一般財源であれば、消費税は仕向地主義であるから最終消費の大きさに応じて税率を各地に割り振ることが正当化される。しかし、地方消費税が特定財源化されるのであれば、本来はそれに応じた清算基準を見直す必要がある。市町村の清算基準については、消費税率引き上げ分に関して人口と従業員数から人口への一本化が図られたが、都道府県の清算基準はほとんど変更されていない。今のままでは最終消費が小さく高齢化が進んだ地域の税率が不足する懸念がある。本来は、地方消費税が地方の社会保障費を賄うための財源とされたのであるから、地方消費税収の清算にも各地域の高齢化の状況など社会保障費の多寡を反映した指標が利用されるべきであろう。

## 7. 地方消費税の限界

最後に、地方消費税の限界について述べたい。地方消費税は、原理的には自治体に税率決定権が付与されることで限界的財政責任機能が働くようにすることができる。これによって、地方消費税の地方税源としての優位性が高まる。しかし、一方で自治体に地方消費税率の決定権が与えられる場合には、次のような問題が生じてしまう。

第1に、各消費地で地方消費税率が異なれば、住民が他の自治体で消費するクロスボーダー・ショッピングが行われる。これは、現在の地方消費税の下で生じている大都市近郊から大都市に対して行われているクロスボーダー・ショッピングとは性質の異なるものである。現在の地方消費税の下でも



クロスボーダー・ショッピングは行われているが、これは一律の地方消費税率の下で行われているものであるため、たとえクロスボーダー・ショッピングが生じているとしても、それは大型小売店の所在地の偏りなど税制以外の要因によって引き起こされたものと考えられる。これに対して、自治体によって地方消費税率が異なれば、税率の違いを理由としたクロスボーダー・ショッピングが生じる。こうしたクロスボーダー・ショッピングは、消費税が仕向地主義で課税されていることに起因するものであり、税率の異なる仕向地主義の消費税の間で避けられない現象である。実際に、欧州地域では国境を跨いだクロスボーダー・ショッピングが盛んに行われている。

第2に、消費税が付加価値に対する多段階の課税であることから生じる限界である。製品は生産過程で県境を越えて移動することがあるため、各都道府県で地方消費税率が異なる場合には各地域でつけられた付加価値に対する税率の違いを反映させなければならない。日本では、現在全ての地域で全ての財・サービスに対して単一税率が適用されているため、消費税収に関して最終消費地を基準にしたマクロの清算を容易に行うことができる。中間財に対する税率が全て同じであるため、計算が複雑にならないのである。しかし、地域によって地方消費税率が異なる場合には各生産段階でつけられた付加価値に対する税率を全て把握した上で中間財に関する税額控除を計算し、各地域に帰属する消費税収を特定しなければならない。こうした作業を行うことはコストの面からみて容易ではない<sup>5</sup>。このため、以上のことを勘案すれば、現実的には地方消費税は現在のまま一律税率を維持して簡易なマクロの清算を行うことが最も徴税コストが低く、少なくとも現状の徴税体制の下では適切な課税方法であると考えられる。

## 8. おわりに

地方消費税は、応益性や税収格差等の点から地方税として望ましい性質を備えており、その税収確保能力からみても今後地方税の柱となり得る。地方消費税は、限界的財政責任機能の欠如という欠点を持っているが、限界的財政責任機能は個人住民税に任せて、地方消費税は地方税収の確保に徹することで、税制全体として望ましい地方税体系を構築することができる。限界的財政責任機能まで地方消費税が担う必要はなく、個人住民税との住み分けを行うことが望ましい。

消費税改革においても法人税改革においても、しばしば地方税が改革の対象になることがあるが、地方税を将来的にどのような方向に持っていくべきかという方針が必ずしも明確でないままに改革が進行することが多い。地方側も当座の税収確保を最優先するあまり、地方税原則に適う地方税体系の再構築という視点を忘れてしまうことも少なくない。まずは、地方分権の進展にとって地方税原則に基づく地方税への改革が不可欠であるとの認識を国・地方が共有し、最大の問題である地方の法人税の縮小を進めることが必要である。その際、地方消費税は地方の法人税の代替財源として、重要な役割を果たすことができるであろう。

## 【参考文献】

- Bird, R. (1993), “Threading Fiscal Labyrinth: Some Issues in Fiscal Decentralization,” *National Tax Journal*, 46(2), pp. 207-227.
- McLure, C. (1999), “The Tax Assignment Problem: Conceptual and Administrative Considerations in Achieving Subnational Fiscal Autonomy,” A Paper Prepared for the Intergovernmental Fiscal Relations and Local Financial Management Course, World Bank.
- Musgrave, R. (1983), “Who Should Tax, Where, and What?” in C. McLure (ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Canberra: Centre for Research on Federal Financial Relations. Australian National University.
- 佐藤主光 (2005) 「地方の自立と財政責任を確立する地方税制改革へ向けて」(財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』第70号)
- 鈴木将覚 (2014) 「消費税の設計シリーズ①消費税の課税ベース」(みずほ総合研究所『みずほインサイト』)
- 奈良県税制調査会 (2014) 『望ましい地方税のあり方』清文社
- 持田信樹 (2007) 「地方消費税の理論と課題」(東京大学『経済学論集』73-2)
- 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

---

<sup>1</sup> 地方税原則及び地方税のあるべき姿に関する詳細な議論は、佐藤 (2005)を参照されたい。

<sup>2</sup> 日本の外形標準課税に相当する。生産型の付加価値税の課税ベースについては、鈴木将覚 (2014)を参照されたい。

<sup>3</sup> 清算基準に関する詳細な議論は、奈良県税制調査会 (2014)を参照されたい。

<sup>4</sup> 逆に、清算基準として従業員数を用いることを正当化する論理としては、大都市において通勤者による勤務地での消費が多いことが挙げられる。

<sup>5</sup> カナダでは、州によって異なる税率の下でマクロ的な清算が行われている (GST/HST と呼ばれる付加価値税)。日本でも同様のことが可能であるとの指摘もある (持田・堀場・望月, 2010)。