

地方消費税を巡る税率設定の自由化に伴う経済的影響
—クロスボーダー・ショッピングと租税競争の観点から—

深 澤 映 司

- ① 消費税を地方の基幹税へと転換し、その税率を個々の地方自治体が自由に設定できるようにすべきであるとの声が、平成 24 (2012) 年に高まった。それに異を唱える論者は、自治体間で消費税率が一律でなくなることの弊害として、クロスボーダー・ショッピングや租税競争の発生可能性を指摘した。しかし、我が国で消費課税の税率を自由化した場合に、実際にそれらの現象が生じる蓋然性が高いのか否かは、必ずしも自明でない。
- ② 地域間における税率の相違を背景としてクロスボーダー・ショッピングが行われるのは、地域間の境界を跨いだ商品購入への課税の実態が理想から乖離しているためである。本来、生産の効率性等の点で望ましいのは、仕向地主義（域内で消費される全商品に同じ税率を適用）に基づく課税であるが、個人によるクロスボーダーの商品購入にそれを完全に適用することは容易でない。このため、実際には、原産地主義（域内で生産された全商品に同じ税率を適用）に近い形で課税がなされるケースが支配的となっている。
- ③ もっとも、消費課税の税率に地域間格差がある状況の下で個人がクロスボーダー・ショッピングに踏み切るのは、それに伴う税負担の軽減が輸送コストを上回る場合に限られる。理論上は、人口が異なる大国と小国の間では、小国の消費課税の税率が大国のそれを下回り、大国から小国に向けたクロスボーダー・ショッピングが生じるとされてきたが、近年では、逆方向のクロスボーダー・ショッピングを説明する理論もみられる。
- ④ 世界の状況を概観すると、税率の格差に起因したクロスボーダー・ショッピングの代表例は、北米と欧州にみられる。北米では、米国の州の間で、タバコ、ビール等を中心としたクロスボーダー・ショッピングが行われており、カナダ人が国境を越えて米国内で行う商品購入も盛んである。欧州の場合は、デンマーク人によるドイツ国内での商品購入が顕著だが、そのデンマークはスウェーデン人による商品購入の対象になっている。
- ⑤ こうしたなか、学界では、米国やカナダを対象とした複数の実証研究が、定量的な分析を通じて、これらの国々の地方政府による自由な税率決定の下で消費課税を巡る租税競争が発生していると結論付けている。一般消費税を巡っては、個別消費税とは異なり、地域間の税率格差が租税競争に結び付きにくいとの分析結果が一部にみられるものの、全ての先行研究で租税競争の発生可能性が否定されているわけではない。
- ⑥ 海外の実状や先行研究の結論等を踏まえると、仮に我が国で地方消費税の税率決定が自由化された場合の影響として、クロスボーダー・ショッピングの動きが全国に拡がり、自治体間で租税競争が展開される可能性が、否定できないであろう。課税自主権の拡大は地方の切実な要望だが、その理念の実現に当たり、消費のように地域間で移動しやすい課税ベースをその対象とすべきかどうかについては、慎重な検討が求められる。

地方消費税を巡る税率設定の自由化に伴う経済的影響 —クロスボーダー・ショッピングと租税競争の観点から—

国立国会図書館 調査及び立法考査局
主任調査員 財政金融調査室 深澤 映司

目 次

はじめに

I クロスボーダーの商品購入を巡る課税の形態—理想と実態の乖離—

II 税率設定とクロスボーダー・ショッピングとの関係を巡る理論

III 税率格差を背景としたクロスボーダー・ショッピングの事例

1 北米の事例

2 欧州の事例

IV クロスボーダー・ショッピングと租税競争

1 米国を対象とした実証研究

2 カナダの州を対象とした実証研究

おわりに

はじめに

「社会保障と税の一体改革」に関連して成立した「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」（平成24年法律第69号）では、平成26（2014）年度から平成27（2015）年度にかけて予定されている消費税率の引き上げ分5%のうち、1.54%が地方に配分される運びとなっている。その内訳は、地方消費税率の引き上げ分が1.2%、地方交付税交付金として国から地方に移転される分が0.34%である。このような改革の内容に関連して平成24（2012）年を中心に識者の間で活発化したのが、現行制度下では国税とされている部分を含めて消費税を地方の基幹税に転換すべきであるという、「消費税の地方税化」の主張にほかならない。

振り返れば、「消費税の地方税化」を求める論者は、他の税目に比べて、税源の地理的偏在性が小さく、税収が景気変動に対して安定的であるなどの特徴をもった消費税は、地方自治や地域主権の観点から地方自治体（以下、「自治体」という。）の税財源の充実が求められている今日、国が地方に対して移譲するのに相応しい税であると指摘した。

「消費税の地方税化」を巡っては、地方の課税自主権の拡大という観点から、より踏み込んだ主張をする向きも散見された。現行の地方消費税には国の定めた一定税率が適用されている

が、消費税を地方の基幹税として位置付ける際には、個々の自治体が地域の事情に応じてその税率を自由に設定することも、併せて認めるべきだというのである⁽¹⁾。

こうした「地方消費税の税率自由化」を求める声に対しては、それに異を唱える向きも少なくなかった。反対論を唱える識者が掲げていた根拠の1つが、自治体間で消費税率が異なると、消費者が高税率の地域から低税率の地域へと移動して商品⁽²⁾を購入するクロスボーダー・ショッピングを誘発しやすいという点である。クロスボーダー・ショッピングの動きが鮮明になると、他の地域の消費者を自らの地域内に呼び込むために消費税率を引き下げようとする誘因が個々の自治体に生じ、自治体同士が税率の引き下げ競争（租税競争）へと走る可能性がある。そして、そのような競争が激化すると、最終的には、いずれの自治体も、十分な税収の確保が困難となり、ひいては住民に対する地方公共サービスの供給に支障が生じるおそれがあるとの懸念が、複数の識者から示された⁽³⁾。

このような指摘に対して、「地方消費税の税率自由化」を求める側からは、必ずしも説得力のある反論が投げ返されなかった⁽⁴⁾。しかし、地方消費税の税率設定を自由化することでクロスボーダー・ショッピングや自治体間の税率引き下げ競争へと道を開く蓋然性が高いという見方についても、現時点で大方のコンセンサスが形成されているとまでは言い難い状況である。その背景には、商品購入への課税における税率の設定を個々の自治体の裁量に委ねること自体

* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、平成26年2月28日である。

(1) 高橋洋一「消費税の税源移譲なくして地方分権なし その社会保障目的税化は地方分権の大障害」『DIAMOND online』2011.12.15. <<http://diamond.jp/articles/-/15348>>

(2) 本稿における「商品」という語は、財とサービスの両方を意味している。このような用語の使い方は、クロスボーダー・ショッピングをテーマとした先行研究の中でしばしば見受けられるものである。

(3) 森信茂樹「消費税は地方税にふさわしいか」『月刊資本市場』No.322, 2012.6, pp.38-39；佐藤主光「維新の消費税の地方税化は妥当か」『エコノミスト』9057, 2012.12.25, pp.54-55.

(4) 例えば、代表的な論者である高橋洋一氏は、民間経済であれば値下げ競争は歓迎されるのに、自治体間の税率引き下げ競争が問題視されるのは奇妙なことであると述べるにとどまっている（高橋洋一「消費税の地方税化に対する反論に反論する」『DIAMOND online』2012.5.2. <<http://diamond.jp/articles/-/17932>>）。

が我が国にとって「未踏の領域」に当たり⁽⁵⁾、そうした対応をとった場合にどのような影響が顕在化し得るのかについて、事前の予想を形成しにくいという事情もあるのではなからうか。

「消費税の地方税化」や「地方消費税の税率自由化」を巡る議論は、平成 25 (2013) 年以降、とりあえず沈静化しているものの、今後、地方税制の抜本改革を巡る議論や、地方の課税自主権拡大に向けた議論と連動した形で、再び活発化する可能性がないとも言い切れない。それだけに、税率決定の自由化に伴う消費者行動や自治体の意思決定への影響を予め詳らかにしておくことには、少なからぬ意義があると考えられよう。

そこで、本稿では、海外における経験を踏まえ、我が国で地方消費税の税率決定を個々の自治体の裁量に委ねた場合にクロスボーダー・ショッピングや租税競争が発生する蓋然性が高いのか否かを明らかにするとともに、税率自由化の是非について考える。

本稿の構成は、以下の通りである。まず第 I 章で、クロスボーダー・ショッピングが行われる背景の 1 つとして、クロスボーダーの商品購入への課税方法を巡る理想と実態の乖離があることを指摘する。次に第 II 章で、商品購入への課税を巡る税率設定とクロスボーダー・ショッピングとの一般的な関係について、これまでに行われてきた各種の理論的研究の成果を概観する。その上で、第 III 章において、北米と欧州のそれぞれで行われているクロスボーダー・ショッピングの具体例を示し、続く第 IV 章では、クロスボーダー・ショッピングと租税競争の関係を巡り海外で近年行われてきた複数の実証研究 (対象は、米国とカナダ) の結果を紹介する。

そして最後に、海外におけるクロスボーダー・ショッピングや租税競争の経験を踏まえた場合に、今日の我が国にとって、どのような政策的含意が浮かび上がってくるのかについて、考えることとする。

なお、本稿では、個人の商品購入に対する課税として、我が国の消費税や EU の付加価値税に代表される消費全般を課税対象とした一般消費税⁽⁶⁾に加え、特定の商品 (アルコール、タバコ、ガソリン等) に課税対象を限った個別消費税もとり上げ、両者を合わせた意味合いにおいて「消費課税」という語を用いる。一般に、地域間で税率の格差に起因したクロスボーダー・ショッピングが行われている場合、一般消費税と個別消費税の双方の税率に地域間格差がみられるケースが多く、どちらか一方の税率だけに着目することは適切とは言えないからである。

I クロスボーダーの商品購入を巡る課税の形態—理想と実態の乖離—

通常の商品購入と比べたクロスボーダー・ショッピングの特徴は、一体何であろうか。国境を跨いだ形で行われるクロスボーダー・ショッピングについて考えると、人々が商品を購入する国がそれを消費する国と一致していないことがその大きな特徴だと言えよう⁽⁷⁾。国外から国内に持ち込まれる商品に課税を行う際の基本的な考え方としては、仕向地主義 (destination principle) と原産地主義 (origin principle) の 2 通りがある。仕向地主義とは、商品が国内で生産されたか、国外で生産されたかを問わず、国内で消費される全ての商品に対して課税を行うという考え方である (その場合は、輸出品が課税さ

(5) 現行の地方税制において商品購入を対象とした代表的な課税は、地方消費税 (道府県税) と市町村たばこ税 (市町村税) であるが、これらには、国によって設定された一定税率 (全国一律) がそれぞれ適用されている。

(6) 消費全般を課税対象と位置付けた税としては、前段階控除型の多段階課税方式による一般消費税 (日本の消費税や EU の付加価値税など) のほか、単段階方式の一般消費税 (米国における州レベルの小売売上税等) がある。

(7) Ian Crawford et al., "Value Added Tax and Excises," James Mirrlees et al., eds., *Dimensions of Tax Design: The Mirrlees Review*, New York: Oxford University Press, 2010, p.344.

れない一方で、輸入品が課税される)。これに対して、原産地主義とは、商品が国内で消費されるか、国外で消費されるかに関わりなく、国内で生産された全ての商品に対して課税を行うという考え方である(その場合は、輸出品が課税される一方で、輸入品は課税されない)。

そして、一般には、複数の観点から、仕向地主義に基づく課税が原産地主義に基づく課税よりも望ましいと考えられている⁽⁸⁾。

第一は、生産の効率性という観点である。仕向地主義の下では、同質の商品は、たとえどの国で生産されても、消費される国が同じである限り、生産者段階での価格(生産者価格)が等しくなる。このため、生産者の側の立地判断が税制によって歪められることがなく、完全競争が実現した状況の下では、企業の生産が各国間で効率的に配分されることになる。これに対して、原産地主義の下では、同質の商品は、たとえどの国で消費がなされても、原産国が同じである限り、消費者の側からみた価格(消費者価格)が等しくなることから、個人消費が各国間で効率的に配分されることになる。米マサチューセッツ工科大学⁽⁹⁾の Peter A. Diamond 氏と英オックスフォード大学の James A. Mirrlees 氏によって唱えられた「生産効率性定理」(production efficiency theorem)⁽¹⁰⁾では、経済の効率性の観点からは、生産の効率性が消費の効率性よりも優先するとされている。したがって、仕向地主義に基づく課税の方が原産地主義に基づく課税よりも望ましいと考えられる。

第二は、各国による課税が非協調的に行われた場合に発生が予想される弊害(租税外部効果)という観点である。一般に、原産地主義の下では、税率の引き下げを通じた国家間での課税

ベースの奪い合い(租税競争)や、税率引き上げによる他国への税負担の押し付け(租税輸出)といった現象が発生しやすいとみられる。租税競争は税率の過小化をもたらす、租税輸出は逆に税率の過大化をもたらすという点で、経済の効率性を歪める。

第三は、移転価格の問題の生じやすさという観点である。原産地主義の下では、税率が相対的に低い国に付加価値を移転させて税負担を軽減しようとする誘因が、商品の生産者である企業の側に生じやすい。法人課税を巡る移転価格の監視が困難であるという現状を踏まえると、消費課税においても、この種の問題は見逃すことができないであろう。

仮に個人による他国からの商品購入に仕向地主義があまねく適用されているのであれば、地域間における消費課税の税率の相違を背景としてクロスボーダー・ショッピングが行われる余地はない。その場合は、税率が低い国にまでわざわざ出向いて商品を購入しても、居住している国の高い税率が適用されるだけである。

しかしながら、現実には、国家間のクロスボーダー・ショッピングに対して完全な仕向地主義課税を適用することは、容易でない。そのためには、全ての商品の国境を跨いだ移動を把握することなどが欠かせないが、そうした対応は実務上困難を極める⁽¹¹⁾。このため、国境を越えた個人のクロスボーダー・ショッピングには、仕向地主義ではなく、事実上の原産地主義が適用される傾向がみられる。

このことは、EUの経験から端的に読み取ることができよう。EUは、1992年末の単一市場への移行に伴い、商品取引を巡るボーダーコントロール(税関を通じた管理)を廃止したが、

(8) *ibid.*, pp.335-336.

(9) 本文中における識者の所属は、当該識者による論文等が刊行された当時のものである(以下も同様)。

(10) Peter A. Diamond and James A. Mirrlees, "Optimal Taxation and Public Production, I: Production Efficiency," *The American Economic Review*, 61(1), March 1971, pp.8-27.

(11) Michael Keen, "Some international issues in commodity taxation," *Swedish Economic Policy Review*, Vol.9, No.1, July 2002, pp.9-39.

それと同時に、EU 域内におけるクロスボーダー・ショッピングの監視もまた基本的には断念した⁽¹²⁾。とりわけ VAT については、1993 年以降、他の EU 加盟国からの個人輸入について、一部の例外（自動車、ボート、飛行機等）を除き、原産地主義に基づく課税が行われている⁽¹³⁾。

仕向地主義と原産地主義のいずれに基づき課税を行うかは、一国内で複数の地方政府が地域間の境界を跨いだ商品購入に課税を行う場合にも、焦点となり得る。そして、理論的には仕向地主義による課税の方が望ましいにもかかわらず、実務上の困難性から実際には原産地主義が適用されがちであるという点も、国家レベルでの課税の場合と同様である。

その一例として、米国の州レベルの「使用税」(use tax) のケースが挙げられよう。この税は、州民が他州で購入した商品について自州の小売売上税 (sales tax) を支払っていない場合に、自州に支払うべき小売売上税の金額と他州に支払った小売売上税の金額との差額を州民自らが申告して支払う枠組みとして設けられている⁽¹⁴⁾。しかし、使用税が目指している仕向地主義課税の実現は、事実上不可能となっている。その背景には、州境における税の調整が容易ではないという要因もさることながら、個人に州外での商品購入の申告が求められているにもかかわらず、その制度がほとんど無視されていることがあるという⁽¹⁵⁾。

このように、地域間で消費課税の税率格差を背景としたクロスボーダー・ショッピングが行われ得る状況となっている背景には、地域間の

境界を跨いだ商品購入への課税方法を巡って、実態（原産地主義）が理想（仕向地主義）から乖離していることがある。

II 税率設定とクロスボーダー・ショッピングとの関係を巡る理論

国や地域の間で消費課税の税率に格差がみられても、クロスボーダー・ショッピングは常に発生するとは限らない。なぜならば、ある地域に居住する者が別の地域に出向いて商品を購入し、それを自らが居住している地域へと持ち帰る際には、一定の輸送コスト (transport cost) がかかるためである。そうしたコストは、個人が他地域での商品購入のために移動を余儀なくされる距離が長くなるほど、大きくなると考えられる。仮に地域間の税率格差に基づく税負担の軽減が新たに生じる輸送コストの負担よりも小さければ、個人は敢えてクロスボーダー・ショッピングに踏み切ろうとはしないであろう。すなわち、クロスボーダー・ショッピングが行われ得るのは、税負担の軽減額が輸送コストを上回る場合に限られる⁽¹⁶⁾。

個人によるクロスボーダー・ショッピングを巡っては、この約 20 年の間に学界で理論的な考察が積み重ねられてきた。ここで、代表的な先行研究の内容を振り返っておこう。

嚆矢となったのは、世界銀行の Ravi Kanbur 氏と英エセックス大学の Michael Keen 氏が 1993 年に発表した論文である⁽¹⁷⁾。彼らは、人口規模が異なる大国と小国が自らの消費課税の

(12) Roger H. Gordon and Soren Bo Nielsen, "Tax evasion in an open economy: Value-added vs. income taxation," *Journal of Public Economics*, Vol.66 No.2, November 1997, p.176.

(13) 鈴木将覚「ボーダーコントロールのない VAT—仕向地主義課税をいかに実現するか—」『みずほ総研論集』28 号, 2010.12, p.109.

(14) 自治体国際化協会「米国の州、地方団体における売上・使用税の概要」『CLAIR REPORT』No.190, 2000.1, p.24.

(15) LeAnn Luna, "Local Sales Tax Competition and the Effect on County Governments' Tax Rates and Tax Bases," *The Journal of the American Taxation Association*, 26(1), Spring 2004, p.45.

(16) Andrés Leal et al., "Cross-Border Shopping: A Survey," *International Advances in Economic Research*, 16(2), May 2010, p.137.

(17) Ravi Kanbur and Michael Keen, "Jeux Sans Frontières: Tax Competition and Tax Coordination When Countries Differ in Size," *The American Economic Review*, 83(4), September 1993, pp.877-892.

税収を極大化することを目指してそれぞれの税率を非協調的に設定する場合にどのような状況が生じ得るのかを、理論的に考察した。彼らの理論的枠組みを前提にすると、小国の税率は大国のそれを下回ると考えられる。小国は、大国よりも低い税率を設定することを通じて、自国内にもともと抱えていた課税ベースからの税収を減らす半面、国外の大きな課税ベースを自国内に呼び込むことを通じて、ネットのベースでは税収を増やすことができるからである。すなわち、彼らの理論によれば、大国と小国の間の非協調的な税率設定を背景に、前者から後者に向けた消費者の移動が発生する。

また、Kanbur氏とKeen氏は、消費課税の税率に一律の下限を設けることが、両国に対してメリットをもたらすとも指摘している。小国は税率の下限以上への引き上げを余儀なくされるものの、大国の側でも税率を下限よりも高く設定する余地が生じるため、両国間の税率の格差は必ずしも解消せず、大国のみならず、税率の引き上げを強られる小国の側でも税収が増えるからである。これに対して、両国に対して特定の共通した税率による課税を求める場合には、両国間の税率格差がなくなり、クロスボーダー・ショッピングの動きが解消することから、共通税率が十分に高い水準に設定されない限り、小国の側で税収の減少が避けられなくなる。このため、Kanbur氏とKeen氏は、大国と小国、双方の国民の厚生を高めるという観点からは、共通税率の設定よりも下限の設定の方が望ましいと指摘している。

これに続いたのが、大澤義明氏（筑波大学）による研究⁽¹⁸⁾である。彼は、Kanbur氏とKeen氏の研究に、国の数と国の地理的な規模という2つの点で修正を施した上で、各国の位置関係が消費課税を巡る税率の設定にどのような影響

を及ぼし得るのかについて、理論的な考察を行っている。具体的には、立地以外の全ての条件が等しい3つの国が一直線上に並んだ形で立地している状況の下では、中央に位置する国が、周囲の国々から自国内へと課税ベースを呼び込むために、税率を最も低く設定すると指摘した。

デンマークのコペンハーゲン・ビジネススクールのSøren Bo Nielsen氏による研究⁽¹⁹⁾も見逃せない。同氏は、小国の国民が大国の国民よりも政府による公共財の供給を高く評価している状況や、小国における消費課税以外の課税に伴う資源配分上の歪みが大国におけるそれと比べて大きい状況の下では、Kanbur氏とKeen氏による指摘とは逆に、小国が大国を上回った消費課税の税率を設定する可能性があり、その結果、小国から大国に向けた消費者の移動が生じることもあり得るとの見方を理論的に導き出した。確かに、世界におけるクロスボーダー・ショッピングの実例をみると、後述するように、カナダから米国や、デンマークからドイツなど、国の規模が相対的に小さな国から大きな国に向けて人々が移動しているケースが少なくない。Nielsen氏の理論は、それらの現象を説明し得る内容であるという点で注目される。

III 税率格差を背景としたクロスボーダー・ショッピングの事例

それでは、現実のクロスボーダー・ショッピングは、どのような形で生じているのであろうか。ここでは、北米と欧州のそれぞれに焦点を合わせて、クロスボーダー・ショッピングの代表的な事例について、先行研究の内容を踏まえつつ、概観してみよう。

(18) Yoshiaki Ohsawa, "Cross-border shopping and commodity tax competition among governments," *Regional Science and Urban Economics*, 29(1), January 1999, pp.33-51.

(19) Søren Bo Nielsen, "Cross-border shopping from small to large countries," *Economics Letters*, 77(3), November 2002, pp.309-313.

1 北米の事例

(1) 米国内の地方政府の間におけるクロスボーダー・ショッピング

北米の事例として第一に挙げられるのは、米国内において地方政府の境界を跨いだ形で行われているクロスボーダー・ショッピングである。

米国では、連邦レベルの一般消費税は存在しないものの、州レベルでは、単段階方式の一般消費税として小売売上税を課している州が多い。小売売上税の税率は、各州政府によって自由に定められており、その結果、州ごとの税率には、ばらつきが見られる。2013年1月1日時点では、全米50州のうち5州（アラスカ州、

デラウェア州、モンタナ州、ニューハンプシャー州、オレゴン州）を除いた45州と、コロンビア特別区（ワシントンD.C.）が小売売上税を課しており、その税率は、コロラド州の2.9%から、カリフォルニア州の7.5%まで幅があった（表1）。また、各州は、特定の商品の購入に対して個別消費税を課している。代表的な個別消費税としては、タバコ税、ビール税、ガソリン税などが挙げられる。これらの税率も、それぞれの州政府によって決定されており、その水準は州によって区々である（表1）。

州レベルでの課税に加えて、州政府よりも下位の地方政府（カウンティ、シティ政府、特別区

表1 米国の州による消費課税の税率

	一般消費税	個別消費税		
	小売売上税 (%)	タバコ税 (セント/パック)	ビール税 (ドル/ガロン)	ガソリン税 (セント/ガロン)
アラバマ	4	42.5	0.53	16.0
アラスカ	—	200	1.07	8.0
アリゾナ	6.6	200	0.16	18.0
アーカンソー	6	115	0.23	21.5
カリフォルニア	7.5	87	0.20	36.0
コロラド	2.9	84	0.08	22.0
コネチカット	6.35	340	0.24	25.0
デラウェア	—	160	0.16	23.0
フロリダ	6	133.9	0.48	4.0
ジョージア	4	37	0.32	7.5
ハワイ	4	320	0.93	17.0
アイダホ	6	57	0.15	25.0
イリノイ	6.25	198	0.231	19.0
インディアナ	7	198	0.115	18.0
アイオワ	6	136	0.19	21.0
カンザス	6.3	79	0.18	24.0
ケンタッキー	6	60	0.08	28.5
ルイジアナ	4	36	0.32	20.0
メイン	5	200	0.35	30.0
メリーランド	6	200	0.09	23.5
マサチューセッツ	6.25	251	0.11	21.0
ミシガン	6	200	0.20	19.0
ミネソタ	6.875	123	0.15	28.5
ミシシッピ	7	68	0.4268	18.0
ミズーリ	4.225	17	0.06	17.0

	一般消費税	個別消費税		
	小売売上税 (%)	タバコ税 (セント/パック)	ビール税 (ドル/ガロン)	ガソリン税 (セント/ガロン)
モンタナ	—	170	0.14	27.0
ネブラスカ	5.5	64	0.31	24.6
ネバダ	6.85	80	0.16	23.0
ニューハンプシャー	—	168	0.30	18.0
ニュージャージー	7	270	0.12	10.5
ニューメキシコ	5.125	166	0.41	17.0
ニューヨーク	4	435	0.14	8.0
ノースカロライナ	4.75	45	0.6171	37.5
ノースダコタ	5	44	0.16	23.0
オハイオ	5.5	125	0.18	28.0
オクラホマ	4.5	103	0.40	16.0
オレゴン	—	118	0.08	30.0
ペンシルバニア	6	160	0.08	12.0
ロードアイランド	7	350	0.10	32.0
サウスカロライナ	6	57	0.77	16.0
サウスダコタ	4	153	0.27	22.0
テネシー	7	62	0.14	20.0
テキサス	6.25	141	0.20	20.0
ユタ	5.95	170	0.41	24.5
バーモント	6	262	0.265	19.0
バージニア	5.0	30	0.26	17.5
ワシントン	6.5	302.5	0.76	37.5
ウェストバージニア	6	55	0.18	20.5
ウィスコンシン	5	252	0.06	30.9
ワイオミング	4	60	0.02	13.0
コロンビア特別区	6	250	0.09	23.5

(注1) 2013年1月1日現在の税率。

(注2) 「—」は、小売売上税が課されていないことを示す。

(出典) Federation of Tax Administrators <http://www.taxadmin.org/fta/rate/tax_stru.html> を基に筆者作成。

等の団体)による消費課税も見逃せない。例えば、小売段階での一般消費税に相当する地方売上税を導入している団体が、少なからず見受けられる。その税率は、それぞれの団体が属している州によって認められた範囲内で、各団体により決定されるというのが、一般的なケースであるという⁽²⁰⁾。

このように、米国における州政府以下の地方政府による消費課税(一般消費税、個別消費税)の税率には、地方政府ごとに差異がみられる。そして、このことを主因として、課税後のベースで見た商品価格も、地方政府間で異なるという状況が一般的となっている。そうしたなか、米国では、州の間や、州よりも下位の地方政府の間で、住民による越境を伴うクロスボーダー・ショッピングが比較的盛んに行われている模様である。

米国内で州境を跨いだクロスボーダー・ショッピングの対象となっている代表的な商品は、タバコとビールである。

タバコを巡る州間のクロスボーダー・ショッピングの実態については、米調査機関タックス・ファウンダーションの Patrick Fleenor 氏が、定量的な解明を試みている⁽²¹⁾。彼は、各州の課税可能なタバコ販売量(成人1人当たり)を各種のクロスボーダー活動やその他の要因で説明する関数を設定し、50州とコロンビア特別区の38年間(1960~1997会計年度)にわたるデータに基づき、それを推定した。その結果、タバ

コの実質価格(1997年価格表示)が1ドル高くなると、その州における年間の成人1人当たりタバコ販売量は0.64パック少なくなるという関係があることが明らかになった。

この推定結果を踏まえた同氏の試算によれば、1997会計年度に米国内で消費されたタバコ全体のうち約13%が各種のクロスボーダー活動⁽²²⁾を通じて調達されたものであり、全体の3.6%は、州民が米国内の他の州で行ったクロスボーダー・ショッピングによる調達分であった。隣接州でのクロスボーダー・ショッピングがとりわけ盛んであったとみられるのは、ニューヨーク州など、タバコ税率が隣接州との対比で相対的に高かった州である。

Fleenor氏は、ビールを巡る州の間のクロスボーダー・ショッピングの実態についても、定量的な分析を行っている⁽²³⁾。同氏は、米国各州のビール販売量(アルコール消費者1人当たり)を各種の要因で説明する関数を設定した上で、50州とコロンビア特別区の8年間(1990~1997年)にわたるデータに基づき、それを推定している。その結果は、ビールの実効税率が隣接した州と比べて相対的に高い州ほど、居住者が隣接州に移動してクロスボーダー・ショッピングを行うことにより自州内のビール販売量を減らす傾向が認められるというものであった。

このような推定結果を踏まえた同氏の試算によると、1997年に、全米50州のうち28州が、自州の州民による他州内でのクロスボーダー・

(20) 財務総合政策研究所『主要国の地方財政制度調査報告書』2001.6. <<http://www.mof.go.jp/pri/research/conference/zk050.htm>>

(21) Patrick Fleenor, "How excise tax differentials affect interstate smuggling and cross-border sales of cigarettes in the United States," *Tax Foundation Background Paper*, No.26, 1998.10. <<http://taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/4cd5774343c1f82447a1381a01c62980.pdf>>

(22) Fleenor氏は、米国内の各州によるクロスボーダーのタバコ調達ルートとして、①州の間のクロスボーダー・ショッピングに加えて、②専門的な組織による他の州からの密輸、③米国とメキシコの国境を跨いだ国際的なクロスボーダー・ショッピング、④米国内に設けられた低税率地域(米軍基地、原住民保護区)での購入を想定している。同氏の試算によれば、1997会計年度における米国のタバコ消費量全体に占める割合は、①の3.6%に対して、②が7.8%、③が0.5%、④が1.4%であった(*ibid.*, p.10)。

(23) Patrick Fleenor, "How excise tax differentials affect cross-border sales of beer in the United States," *Tax Foundation Background Paper*, No.31, 1999.5. <<http://www.taxfoundation.org/sites/taxfoundation.org/files/docs/26e46e67dc9d20a790c8fa5e7c6b8d60.pdf>>

ショッピングを通じて、ビールを他州からネットのベースで移入していた。それによって当該州が失った売上税とビール税の税収の合計は、米国全体で約3.47億ドルに上った。これに対して、同年には、22州が、他州の州民による自州内でのクロスボーダー・ショッピングを通じて、ビールをネットのベースで他州へと移出していた。それによって当該州が増やした売上税とビール税の税収の合計は、米国全体で約1.88億ドルに達した。

なお、米国では、ガソリンを対象としたクロスボーダー・ショッピングもみられる。例えば、1980年8月にコロンビア特別区で6%のガソリン税が導入され、ガソリン価格が1ガロン当たり平均8セント上昇した際には、多数の住民が、価格が安いメリーランド州にまで移動してガソリンを購入した。その結果、同特別区内におけるガソリン販売量が大きく減少したことから、当初のガソリン税は即座に廃止されたという⁽²⁴⁾。

(2) カナダから米国に向けたクロスボーダー・ショッピング

北米について注目される第二の事例は、カナダと米国の間における商品の価格差を主な背景として、カナダ人が米国内に移動して行うクロスボーダー・ショッピングである。そうしたカナダ人の移動は、タバコやアルコール飲料を始めとした各種の商品の購入を目的として盛んに行われている。

カナダと米国の間で商品価格の乖離をもたらしている要因の1つとして、やはり両国間の税率格差が見逃せない。

カナダの一般消費税は、連邦政府レベルの付

加価値税である GST (Goods and Services Tax) と、各州の政府によって課される一般消費税との2本立てとなっている⁽²⁵⁾。今日では、州レベルの一般消費税として、10州のうち5州(ニューファンドランド・ラブラドル州、ノバスコシア州、ニューブランズウィック州、オンタリオ州、プリンスエドワードアイランド州)が GST と一体化した付加価値税である HST (Harmonized Sales Tax) を導入し、ケベック州は独自の付加価値税である QST (Quebec Sales Tax) を導入している。そのほか、3州(サスカチュワン州、マニトバ州、ブリティッシュコロンビア州)が、伝統的な単段階方式の小売売上税(RST: Retail Sales Tax)を課しており、州レベルで一般消費税(付加価値税または小売売上税)を導入していない州は、アルバータ州のみに限られている。このように州ごとの状況には差異がみられるものの、カナダにおける一般消費税の税率は、米国のそれを概ね上回ると言い切って差し支えあるまい。連邦と州の税率を合算した税率(2013年4月時点)は、HSTに参加している5州が13~15%、QSTを導入しているケベック州が15.5%、RSTを導入している3州が10~12%と、州レベルの一般消費税を導入していないアルバータ州(合算税率5%)を除いた全ての州で、10%以上となっている⁽²⁶⁾。これに対して、米国では、連邦レベルの一般消費税が課されていないなかで、米加国境に接しているワシントン州、アイダホ州、ノースダコタ州、ミネソタ州等の場合、州レベルの小売売上税の税率(2013年1月1日時点)が、5~7%程度にとどまっている(前掲表1)。しかも、モンタナ州のように、カナダに隣接し、かつ州レベルの小売売上税が課されていない州もある⁽²⁷⁾。

⁽²⁴⁾ Jonathan C. Rork, "Coveting Thy Neighbors' Taxation," *National Tax Journal*, 56(4), December 2003, p.775.

⁽²⁵⁾ カナダにおける州政府レベルでの消費課税については、片山信子「カナダにおける連邦・州の税財政改革—移転財源と課税権限による自主決定権の選択—」『レファレンス』745号, 2013.2, pp.59-86が詳しい。

⁽²⁶⁾ 同上, p.70.

⁽²⁷⁾ 国全体として見た一般消費税の税率について厳密な比較を行うためには、州政府よりも下位の地方政府によって課されている一般消費税(米国の地方売上税等)も考慮に入れた比較を行うべきところであろう。しかし、統計上の制約から、ここでは比較の対象を連邦政府と州政府による課税に限定している。

加えて、個別消費税についても、米加国境付近を中心に、カナダ側の税率が米国側のそれを上回る傾向が見られる。例えば、タバコの場合、カナダでは、連邦政府と州政府の双方が個別消費税を課しており、両者を合わせた各州のタバコ税率（2012年1月4日時点）は、州によって幅があるものの、20本当たり3.9～7.4カナダドルに達している⁽²⁸⁾。米国でも、連邦政府と州政府がタバコに個別消費税を課しているが、米加国境に接した5州（ワシントン州、アイダホ州、ノースダコタ州、ミネソタ州、モンタナ州）については、その税率が、連邦と州を合わせて20本当たり2.6～5.1米ドルである（2013年1月時点）⁽²⁹⁾。したがって、カナダと米国の間の外国為替レート（2012年平均で0.9992カナダドル/米ドル）⁽³⁰⁾を踏まえると、タバコに係る個別消費税の税率は、カナダが米国よりも高いと考えられよう。

これらが相俟って、カナダ国内で商品を購入する際に生じる総合的な税負担は、タバコやアルコール飲料などを中心に、米国内で同じ商品を購入する場合の税負担を大きく上回った状況にあるとみられる⁽³¹⁾。そして、こうした税負担の差異が、米国への移動に要する費用を上回った範囲内で、カナダ国民は米国内でクロスボーダー・ショッピングを行っていると考えられる⁽³²⁾。カナダ人は、様々な商品のなかから、一定の条件を満たしたものだけを選んで、クロスボーダー・ショッピングの対象としている。

選択の条件は、サイズが小さいこと、購入を通じて利益が得られること、そして、自動車の外部から発見されにくいことなどであり、そのような特徴を兼ね備えた商品の具体例としては、タバコ、アルコール、ガソリン、衣類、食料品等が挙げられる⁽³³⁾。米国内でクロスボーダー・ショッピングを行うカナダ人は、複数の種類の商品を複数の店舗で購入する傾向がみられる。例えば、ビールやタバコを購入しようと考えている店舗の隣に安価なガソリンを販売するスタンドが立地していれば、そこで給油も行うといった具合にである⁽³⁴⁾。カナダ人が国境を越えて米国側で行う買い物の典型的なパターンは、2カートンのタバコと1ケースのビールを購入して、ガソリンを12ガロン給油するといったものだという⁽³⁵⁾。

なお、カナダ人による米国内でのクロスボーダー・ショッピングに影響を及ぼしてきた要因を定量的に掘り下げた先行研究としては、カナダのカールトン大学のJ. Stephen Ferris氏による2000年の論文がある⁽³⁶⁾。その分析結果からは、クロスボーダー・ショッピングの件数が、1987年から1992年にかけてのカナダドルの米ドルに対する上昇を受けて増加し、1991年のGST導入によってピークに達したことや、米加自由貿易協定の発効（1989年）が、国境を越えた移動に伴う時間的コストや行政コストの低下を通じて、クロスボーダー・ショッピングの

(28) Centre for Population Health Impact, *Tobacco Use in Canada: Patterns and Trends (2012 Edition)*, 2012. <http://www.tobaccoreport.ca/2012/TobaccoUseinCanada_2012.pdf>

(29) Federation of Tax Administrators <http://www.taxadmin.org/fta/rate/tax_stru.html>; 財務省「主要国のたばこ税の概要」<http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/130.htm>

(30) IMF, *International Financial Statistics : Year Book 2013*, Washington, D.C.: International Monetary Fund, July 2013, p.216.

(31) J. Stephen Ferris, "The determinants of cross border shopping: Implications for tax revenues and institutional change," *National Tax Journal*, 53(4), December 2000, p.809.

(32) Laurence J. DeFranco et al., "The Case of the Transient Taxpayer: How Tax-Driven Price Differentials for Commodity Goods Can Create Improbable Markets," *Business Economics*, 33(3), July 1998, p.45.

(33) Ferris, *op.cit.*(31), pp.806-809.

(34) DeFranco et al., *op.cit.*(32), p.47.

(35) *ibid.*, p.46.

(36) Ferris, *op.cit.*(31), pp.801-824.

増加を促す要因になったことなどが、読み取れる。このような結果を踏まえ、フェリスは、GST 導入後5か月間の相対価格や為替レートの変化は、カナダから米国に向けたクロスボーダー・ショッピングの件数を年間60万件ほど押し上げた試算している。

2 欧州の事例

EUに加盟する各国は、消費課税の税率を基本的には自由に定めており⁽³⁷⁾、税率は各国ごとに異なるというのが実状である。例えば、付加価値税(VAT)の標準税率(2013年7月1日時点)は、最低のルクセンブルク(15%)から最高のハンガリー(27%)まで幅がある(表2)。また、タバコ、アルコール飲料、ガソリン等を対象とした個別消費税についても、各国の税率(同)には格差がみられる(表2)。そうしたなか、高税率国の国民が低税率国へと移動し、そこで商品を購入した上で自国に持ち帰ることが、盛んに行われている。その代表的な例は、「デンマークからドイツに向けたクロスボーダー・ショッピング」と「スウェーデンからデンマークに向けたクロスボーダー・ショッピング」である。

(1) デンマークからドイツに向けたクロスボーダー・ショッピング

互いに隣接したデンマークとドイツの間における商品課税を巡る税率の格差は、EU域内でも際立っている。VATの標準税率は、デンマークの25%に対してドイツは19%と明瞭な差異がある(表2)。個別消費税についても、例えばワインへの課税では、デンマークの税率がドイ

ツのそれを上回っている(表2)。そして、こうした税率の格差が、デンマークの商品価格をドイツのそれよりも割高にすることを通じて、デンマーク人によるドイツ国内でのクロスボーダー・ショッピングを促しているとみられる。

この点については、独キール世界経済研究所(HfW)のEckhard Bode氏らによる1994年の論文⁽³⁸⁾が見落とせない。同氏らは、クロスボーダー・ショッピングの強弱をとらえるための指標として、「国境から一定の距離(20キロメートル)以内の地域における居住者1人当たりの商品購入額」に着目した。そして、この指標の算出を通じて、デンマーク人がドイツ国内で活発なクロスボーダー・ショッピングを行っていることを定量的に裏付けている⁽³⁹⁾。

Bode氏らによれば、越境したデンマーク人は、ドイツ国内で、主にビール、ワイン、タバコ、菓子類を購入している。しかも、そのようなデンマーク人のうち約半数は、ドイツ国内での商品購入のため、両国間の国境を年に3回以上越えているという⁽⁴⁰⁾。

Bode氏らは、こうした現象は両国間における商品課税の税率格差が主因であるとして、そう考える根拠を2点挙げている。第一は、購入対象が税制面でメリットがある商品に偏っていることである。デンマーク人がドイツで行うクロスボーダー・ショッピングについて商品別の構成比(1991年時点)をみると、アルコール飲料が全体の約4割を占めている(前述の通り、ドイツのワインに係る個別消費税の税率は、デンマークのそれを下回っている)⁽⁴¹⁾。第二は、同氏らが独自に行ったアンケート調査(1991年に実

⁽³⁷⁾ ただし、EUは、加盟国間の租税競争に歯止めを掛けることなどを主眼として、付加価値税(VAT)の標準税率や、個別消費税(アルコール飲料、タバコ等が対象)の税率について、一定の下限を設けている。例えば、VATの場合、加盟国は、1977年のEC第6次VAT指令に基づき、その標準税率を15%以上に設定しなければならない。

⁽³⁸⁾ Eckhard Bode et al., "Cross-border activities, taxation and the European single market," *Open Access publications from Kiel Institute for the World Economy*, 1994.

⁽³⁹⁾ *ibid.*, p.50.

⁽⁴⁰⁾ *ibid.*, pp.22-25.

⁽⁴¹⁾ *ibid.*, pp.22-25.

表2 EU加盟国による消費課税の税率

	一般消費税	個別消費税					
	付加価値税 (%)	タバコ		ビール		無発泡性ワイン (ユーロ/100ℓ)	無鉛ガソリン (ユーロ/1,000ℓ)
		従量税 (ユーロ/1,000本)	従価税 (%)	(ユーロ/100ℓ/ プラート度)	(ユーロ/100ℓ/ アルコール度)		
ベルギー	21	21.99	50.41	1.7105		52.75	613.57~628.57
ブルガリア	20	51.64	23.00	0.767		0	363.02
チェコ	21	46.25	27.00	1.27592		0	511.96
デンマーク	25	156.46	1.00		7.51	147.68~197.71	592.21
ドイツ	19	94.40	21.80	0.787		0	654.50~669.80
エストニア	20	45.00	33.00		6.00	80.64	422.77
ギリシャ	23	80.00	20.00	2.60		0	670.00
スペイン	21	24.10	51.00	0.91~7.48		0	424.69~455.92
フランス	19.6	45.75	49.70		7.20	3.66	606.90~639.60
クロアチア	25	26.53	37.00		5.39	0.00	424.35
アイルランド	23	237.69	8.83		19.13	370.64~537.81	587.71
イタリア	21	10.3452	53.69	2.35		0	728.40
キプロス	18	55.00	34.00		6.00	0	429.00
ラトビア	21	35.91	34.00		3.13	64.64	415.11
リトアニア	21	42.86	25.00		2.46	57.34	434.43
ルクセンブルク	15	17.56	48.11	0.7933		0	462.09~464.58
ハンガリー	27	43.84	31.00		5.67	0	432.43
マルタ	18	77.00	25.00	1.50		0	469.39
オランダ	21	169.86	2.36	6.05~44.90		83.56	746.55
オーストリア	20	35.00	42.00	2.00		0	482.00~515.00
ポーランド	23	45.79	31.41	1.9		38.48	406.30~443.77
ポルトガル	23	79.39	20.00	9.34~26.19		0	585.27
ルーマニア	24	56.71	19.00	0.8288		0	359.59
スロベニア	22	60.79	24.55		11.00	0	565.95
スロバキア	20	59.50	23.00		3.587	0	550.52~514.50
フィンランド	24	22.50	52.00		29.90	312.00	650.40
スウェーデン	25	166.41	1.00		19.59	254.69	460.28~668.00
英国	20	220.74	16.50		23.95	334.11	438.57~674.15

(注1) 2013年7月1日現在の税率。

(注2) 付加価値税の税率は、標準税率。

(出典)

European Commission, *VAT Rates Applied in the Member States of the European Union*, 2013.7.15. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/vat/how_vat_works/rates/vat_rates_en.pdf>;

European Commission, *Excise Duty Tables (Part I -Alcoholic Beverages)*, 2013.7. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/alcoholic_beverages/rates/excise_duties-part_i_alcohol_en.pdf>;

European Commission, *Excise Duty Tables (Part II -Energy Products and Electricity)*, 2013.7. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/energy_products/rates/excise_duties-part_ii_energy_products_en.pdf>;

European Commission, *Excise Duty Tables (Part III -Manufactured Tobacco)*, 2013.7. <http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/taxation/excise_duties/tobacco_products/rates/excise_duties-part_iii_tobacco_en.pdf> を基に筆者作成。

施)の結果である。ドイツまで移動して商品を購入することの動機に関する質問に対して、デンマーク人の71%(複数回答)が「価格が安い

から」と回答しており、その回答割合は、「商品の質がよいから」(同5%)など、他の回答の割合を引き離している⁽⁴²⁾。

Bode 氏らは、デンマーク人によるドイツでのクロスボーダー・ショッピングへの参加率(買い物のために年に1回以上国境を越えて移動した住民の数が、住民の総数に占める割合)も算出している。その結果は、デンマーク・ドイツ国境からの距離が50キロメートルを超えた地域においても、参加率が83.9%に達するというものであった⁽⁴³⁾。このため、同氏らは、デンマーク人によるドイツでのクロスボーダー・ショッピングでは、居住地の国境からの距離が、あまり重要な要因として位置付けられていないと指摘している⁽⁴⁴⁾。

ちなみに、デンマーク人によるドイツ国内でのクロスボーダー・ショッピングがデンマーク経済にもたらしているインパクトを巡っては、米ミシガン大学の Roger H. Gordon 氏らが試算を行っている⁽⁴⁵⁾。同氏らによると、1992年時点の個人消費に係る平均実効税率は、デンマークが33.1%、ドイツが21.1%と、前者が後者を大きく上回っていた。しかし、そうした状況下でも、デンマークの個人消費のうちドイツでのクロスボーダー・ショッピングを通じて税負担が軽減されていた部分の割合は、全体の0.8%に過ぎなかった。

ただし、この結果が1992年以前の状況を前提としたものである点には、注意を要するであろう。EU域内では、1993年以降、クロスボーダー・ショッピングを巡る制度的な枠組みが大きく変化したからである。英オックスフォード大学の Ian Crawford 氏らも指摘しているように、同年以降は、EUにおける域内単一市場への移行の一環としてのボーダーコントロールと個人輸入制限の撤廃を受けて、デンマーク人に

よるドイツでのクロスボーダー・ショッピングがそれまでよりも活発化し、そのデンマーク経済へのインパクトが結果的に増大した可能性も否定できないであろう⁽⁴⁶⁾。

(2) スウェーデンからデンマークに向けたクロスボーダー・ショッピング

前述のように、EU域内におけるクロスボーダー・ショッピングの最も顕著な例は、デンマーク人がドイツに移動して行うものだが、そのデンマークには、地理的に近接したスウェーデンの国民が移動してきてクロスボーダー・ショッピングを行っている⁽⁴⁷⁾。

スウェーデンとデンマークの間でも、消費課税を巡る税率格差がみられる。VATの標準税率(2013年7月1日時点)は両国ともに25%で等しいが、個別消費税の対象とされた商品の中には、ワインやタバコなど、デンマークの税率(同)が、ドイツより高く、スウェーデンより低いものが、少なからず見受けられる(前掲表2)。

こうした税率格差を一因として、スウェーデンとデンマークの間では、商品価格にも差異が生じている。例えば、アルコール飲料の価格水準(1995~2003年における購買力平価ベースの平均価格)についてEU全体の平均を100とした指数による比較を行うと、スウェーデンは162と、デンマークの129を約26%上回っている⁽⁴⁸⁾。そのことは、スウェーデン人に対して、デンマーク国内でアルコール飲料を購入するインセンティブを与えていると考えられよう。デンマークが2003年10月に蒸留酒に係る個別消費税の税率を引き下げた際に、それに呼応してスウェーデン政府が税率引き下げの検討を余儀

(42) *ibid.*, pp.29-30.

(43) *ibid.*, pp.27-28.

(44) *ibid.*, pp.27-28.

(45) Gordon and Nielsen, *op.cit.*(12), pp.187-190.

(46) Crawford et al., *op.cit.*(7), p.298.

(47) Marcus Asplund et al., "Demand and distance: Evidence on cross-border shopping," *Journal of Public Economics*, Vol.91, No.1-2, February 2007, pp.141-157.

(48) *ibid.*, pp.144, 147.

なくされたのは、このためだと考えられる⁽⁴⁹⁾。当時は、スウェーデン国内の各紙が、デンマークでのクロスボーダー・ショッピングを通じた費用の節約について特集を組んだ。その中には、2人の個人が1台の自動車でストックホルムからデンマーク国内に移動して、各人が1人当たりの割当量の上限までアルコール飲料を購入すると、旅行費用を差し引いたネットのベースで約3,200 クローナ（約350ユーロ）を節約できるとの見方を示した記事もあったという⁽⁵⁰⁾。

スウェーデン人によるデンマーク国内でのアルコール飲料を巡るクロスボーダー・ショッピングについては、スウェーデン王立工科大学のMarcus Asplund氏が、2007年に定量的な分析の結果をまとめた論文を発表している。

同氏によると、スウェーデン国民がデンマークの安価なアルコール飲料にアクセスできるポイントは、国の南部に位置している。都市ヘルシンボリ（Helsingborg）からデンマーク行き的高速フェリーが運航しているほか、2000年には、南部の大都市マルメ（Malmö）とデンマークのコペンハーゲンを結んだ有料橋も開業した。⁽⁵¹⁾

ちなみに、同氏の分析によると、スウェーデン人がデンマークまで移動して行うアルコール飲料のクロスボーダー・ショッピングは、スウェーデン人の居住地が両国の国境に近ければ近いほど、活発化する傾向がみられる⁽⁵²⁾。

こうした分析結果を踏まえ、同氏は、デンマークにおけるアルコール課税の税率引き下げがスウェーデン側の税収に及ぼした影響を試算して

いる⁽⁵³⁾。デンマークでは、2003年10月に蒸留酒課税の税率が引き下げられ、蒸留酒の価格が27%低下したが、その結果、スウェーデンの側では、年間に約1億4100万クローナ（1500万ユーロ）の税収（2002年に蒸留酒から得られた税収全体の2.2%に相当）が失われたという。

なお、同氏によれば、スウェーデン人は、安価なアルコール飲料を購入するため、デンマークより遠いドイツにも移動している可能性がある⁽⁵⁴⁾。確かに、ドイツのアルコール課税の税率はデンマークのそれよりもさらに低く、ドイツにおけるアルコール飲料の平均的な価格は、スウェーデンの2分の1程度にとどまっている⁽⁵⁵⁾。このため、スウェーデン人にとって、ドイツでのアルコール購入は、1回当たりの購入量が多ければ、輸送コストを考慮に入れても十分に採算がとれるものになっており⁽⁵⁶⁾、南部の街トレレボリ（Trelleborg）を起点とした航路を主に利用する形で、ドイツまで出掛けるスウェーデン人も少なくない⁽⁵⁷⁾というのである。

IV クロスボーダー・ショッピングと租税競争

地域間でクロスボーダー・ショッピングが行われやすい状況の下では、個々の地方政府が消費課税の税率を引き下げることで、自地域内に他地域の居住者を消費者として呼び込み、消費課税の税収を増やそうとする可能性がある。しかし、そうした対応が地方政府同士の税率引き下げ競争へと発展すると、税率の過度な低下か

(49) *ibid.*, p.142.

(50) *ibid.*, p.153.

(51) *ibid.*, pp.144, 147.

(52) *ibid.*, pp.151-152, 155.

(53) *ibid.*, p.154.

(54) *ibid.*, p.154.

(55) アルコール飲料の価格水準（1995～2003年における購買力平価ベースの平均価格）についてEU全体の平均を100とした指数による比較を行うと、スウェーデンは162と、ドイツの83の約2倍に達している（*ibid.*, p.144）。

(56) *ibid.*, p.154.

(57) *ibid.*, pp.144, 147.

ら、個々の地方政府の思惑とは裏腹に、その税収は減少し、ひいては地方公共サービスの供給に支障をきたすおそれもある⁽⁵⁸⁾。このようななか、消費課税を巡る地方政府間の租税競争については、それが実際に発生していることを裏付ける実証研究が2000年代以降目立ってきた。そのほとんどは、米国の地方政府を対象としたものだが、中にはカナダの地方政府を対象としたものもみられる。ここでは、それらの概要を紹介することとしよう。

1 米国を対象とした実証研究

(1) 州政府を対象とした研究

米国を対象とした実証研究のうち比較的多く見受けられるのは、州政府による消費課税を巡って租税競争が展開されているか否かを分析したものである。

(i) Jonathan C. Rork 氏による分析

米ヴァッサー大学の Jonathan C. Rork 氏は、2003年に発表した論文の中で、課税ベースの移動のし易さ（可動性）が租税競争の発生の有無にどのような形で影響を及ぼし得るのかという問題意識の下で、米国における州政府の主要な税目（タバコ税、ガソリン税、小売売上税、法人所得税、個人所得税）を対象として、税率を巡る州政府間の相互依存の度合いについて分析している⁽⁵⁹⁾。具体的には、1967年から1996年までの30年間にわたる全米48州（全50州からハワイ州とアラスカ州を除く）のパネルデータに基づき、「自州の税率」⁽⁶⁰⁾を「隣接した州の税率の平均」と各種のコントロール変数で説明する

関数を推定している。

推定の結果、タバコ税、ガソリン税、法人所得税について、各州の税率が同じ方向に向けて反応し合う傾向が、統計学的に有意な形で認められた。その一方で、一般消費税である小売売上税を対象とした推定と個人所得税を巡る推定を通じて浮かび上がってきたのは、各州の税率が反対の方向に向けて反応し合う傾向であり、しかも、そうした関係は必ずしも統計学的に有意とはならなかった。このような推定結果を踏まえ、ロークは、州の間で租税競争が顕著な形で繰り広げられているのは、タバコ税やガソリン税など、課税ベースの可動性が大きい個別消費税であるとの見方を打ち出している。これに対して、基本的に全ての商品が対象とされ、課税ベースが広い小売売上税の場合には、課税ベース全体でみれば可動性が小さいことから、租税競争の発生が確認されにくいというのが、同氏の見方である。

(ii) Peter Egger 氏らによる分析

独ミュンヘン大学の Peter Egger 氏らが2003年に発表した論文では、米国における各州の個別消費税（タバコ税、ビール税、ワイン税、ガソリン税）の税率を巡る租税競争について、1975～1999年のパネルデータを用いた定量的な分析がなされている⁽⁶¹⁾。同氏らによれば、この論文の特徴は、州政府同士の税率を巡る戦略的な相互依存関係についての分析を、近年における空間計量経済学の成果をとり入れつつ、先行研究よりも精緻な形で行ったことにあるという。分析に当たっては、「自州の税率」を「隣

⁽⁵⁸⁾ 理論的には、租税競争の結果としてもたらされる消費課税の税率は、住民の厚生を最大化をもたらす税率の水準（社会的に最適な税率の水準）よりも低くなると考えられる。租税競争についての詳細な説明は、深澤暎司「地方における課税自主権の拡大に伴う経済的効果」『レファレンス』727号、2011.8, pp.55-72を参照されたい。

⁽⁵⁹⁾ Rork, *op.cit.*(24), pp.775-787.

⁽⁶⁰⁾ Rork 氏による推定で「自州の税率」として採用されているのは、タバコ税、ガソリン税、小売売上税については法定税率であるが、法人所得税と個人所得税については平均税率（税収を課税所得の代理変数で除した値）である（*ibid.*, pp.782-783）。

⁽⁶¹⁾ Peter Egger et al., "An unbalanced spatial panel data approach to US state tax competition," *Economics Letters*, 88(3), September 2005, pp.329-335.

接した州の税率（平均）」と各種のコントロール変数によって説明する関数が設定されている。

この関数を実際のデータに基づき推定したところ、4つの商品の全てについて、「隣接した州の税率（平均）」の係数が、プラスの符号をとり、かつ統計学的に有意になるという形で、先行研究と統合的な結果が得られた。すなわち、州政府同士が租税競争を展開している可能性が大きいことが確認された。また、タバコとビールについては、コントロール変数のうち「自州の規模」の係数がプラスかつ有意となった。この結果からは、Kanbur氏とKeen氏が理論的に示しているように、人口規模が小さな州では消費課税の税率が相対的に低くなる傾向があったことが読み取れる。

(iii) M.P. Devereux 氏らによる分析

英ウォーリック大学の M.P. Devereux 氏らは、米国における州レベルの個別消費税（タバコ税、ガソリン税）を巡り、州政府間の租税競争と連邦政府・州政府間の垂直的租税外部効果が同時に発生する可能性を視野に入れた実証分析の結果を、2007年に論文として発表している⁽⁶²⁾。垂直的租税外部効果とは、上位の政府と下位の政府の間で課税ベースが重複している場合に、両政府が税収を確保するために税率を引き上げ合うことによって生じる効果である。この効果が生じた場合、理論的には、地方税率の水準が社会的に最適な水準と比べて過大化しやすいと考えられる⁽⁶³⁾。Devereux 氏らによれば、米国の個別消費税を巡る連邦と州の間の垂直的租税外部効果については、それまでも複数の実証研究が行われていたものの、そのほとんどは、

州政府間で水平的な租税競争が展開されている可能性を視野に入れていなかった。この背景には、租税競争と垂直的外部効果を同時にとらえることのできる理論的な枠組みが、個別消費税を対象とした形では示されてこなかったという事情もあろう⁽⁶⁴⁾。

同氏らは、米国の48州の21年間（1977～1997年）にわたるパネルデータに基づき、「自州の税率」を「競争相手となる州の税率（平均）」、「連邦政府の税率」、そして各種のコントロール変数で説明する関数を推定した。説明変数のうち、「競争相手となる州の税率（平均）」としては、自州以外の47州の税率を単純平均した値に加え、自州と隣接した州を競争相手とみなして算出した平均値なども採用している。

推定の結果、タバコについては、「競争相手となる州の税率（平均）」の係数がプラスかつ有意となり、とりわけ隣接した州が税率を引き下げると自州も税率を引き下げる傾向が顕著であることが確認される一方で、「連邦政府の税率」の係数は有意とはならなかった。反対に、ガソリンについては、「競争相手となる州の税率（平均）」の係数が有意とはならなかったものの、「連邦政府の税率」の係数がプラスかつ有意となった。

このようにタバコとガソリンで対照的な推定結果が得られたことについて、Devereux 氏らは次のような解釈を示している。

タバコの場合、需要の価格弾力性が相対的に小さいことから、連邦政府レベルでタバコ税率が引き上げられても、各州のタバコ需要には目立った変化が生じない。その結果、連邦政府レベルでの税率の変化に応じて州政府の側がタバ

(62) M.P. Devereux et al., "Horizontal and vertical indirect tax competition: Theory and some evidence from the USA," *Journal of Public Economics*, Vol.91, No.3-4, April 2007, pp.451-479.

(63) 垂直的租税外部効果に関するより詳細な説明は、深澤 前掲注(58), pp.55-72を参照されたい。

(64) 例えば、英エセックス大学の Michael Keen 氏と英エクスター大学の Christos Kotsogianni 氏による2003年の論文では、垂直的租税外部効果と租税競争の双方を考慮に入れた理論モデルに基づく考察がなされているが、考察の対象は資本課税に限られており、消費課税は対象とされていない (Michael Keen and Christos Kotsogiannis, "Leviathan and Capital Tax Competition in Federations," *Journal of Public Economic Theory*, Vol.5, No.2, April 2003, pp.177-199)。

コ税率を変化させる必然性が乏しく、両政府の間で垂直的租税外部効果が生じることもない。しかし、タバコという商品は輸送が容易であるため、各州の政府は、他州の州民によるクロスボーダー・ショッピングを自州内へと呼び込むことを主眼として、互いにタバコ税率の引き下げを競い合わざるを得ない状況に置かれている。

これに対して、ガソリンの場合は、タバコと比べてクロスボーダー・ショッピングのコスト（輸送コスト）が大きく、水平的な租税競争は顕在化しにくい。もっとも、この商品は需要の価格弾力性が相対的に大きいことから、連邦政府レベルでガソリン税率が引き上げられると、各州の需要が大きく減退する。このため、連邦政府レベルでの税率引き上げに呼応して州政府の側もガソリン税率の引き上げに走りやすく、結果的に両政府の間で垂直的租税外部効果が発生する傾向が見受けられるというのである。

(iv) Jan P.A.M. Jacobs 氏らによる分析

オランダのグローニンゲン大学の Jan P.A.M. Jacobs 氏らは、2010 年に発表した論文の中で、米国における州レベルの消費課税（小売売上税と個別消費税）を巡る租税競争について、48 州の 1977 年から 2003 年にわたるパネルデータに基づく検証を行っている⁽⁶⁵⁾。

同氏らによれば、先行研究と比べたこの論文の特徴の 1 つは、課税ベースに対する実際の税収の割合である平均実効税率（average effective tax rate : AETR）を分析の対象としている点にある。消費課税を巡る租税競争について分析した先行研究のほとんどは法定税率を対象としているが、そうした分析の仕方は必ずしも適当とは言えない。なぜならば、消費者は 1 回の買い物で複数の種類の商品を購入するのが通常であるし、仮に購入する商品が 1 種類に絞られていた

としても、一般消費税と個別消費税など、複数の消費課税の適用を受ける可能性があるからである。AETR を対象にすれば、それらの場合にも消費に関わる税負担を的確に把握できる。Jacobs 氏らは、こうした考え方を背景に、米連邦準備制度理事会の Enrique G. Mendoza 氏らが提唱した手法⁽⁶⁶⁾に基づき、各州について小売売上税と個別消費税を合わせた AETR を算出した上で、「自州の AETR」を「競争相手となる州の AETR（平均）」で説明する関数を設定し、それを推定した。推定に当たり、同氏らは、競争相手として自州と州境を共有している州を想定し、その税率の平均としては、単純平均に加え、「共有されている州境の長さ」、「州境に位置しているカウンティの人口」のそれぞれをウェイトとした加重平均を採用している。ちなみに、同氏らは、税率を巡る州政府間の相互依存関係を異なる時点の間で動学的にとらえることが重要であるとの認識から、通常の静学的なモデルによる推定に加え、動学的なモデルに基づく推定も併せて行った。

実際のデータに基づく推定の結果、「競争相手となる州の AETR（平均）」の係数は、静学的モデルと動学的モデルのいずれに基づく推定であるかにかかわらず、プラスかつ有意になった。このことから、州政府の間で、消費課税の税負担を意識した租税競争が繰り広げられていることが窺える。

(2) 州よりも下位の地方政府を対象とした研究

このように、米国の地方政府レベルで消費課税を巡る租税競争が発生しているか否かを定量的に解き明かした先行研究の多くは、州政府同士の租税競争に焦点を合わせている。しかし、米国の州よりも下位の地方政府を対象にして、租税競争の有無を実証的に分析した研究が全く

(65) Jan P.A.M. Jacobs et al., "Consumption tax competition among governments: Evidence from the United States," *International Tax and Public Finance*, 17(3), June 2010, pp.271-294.

(66) Enrique G. Mendoza et al., "Effective tax rates in macroeconomics: Cross-country estimates of tax rates on factor incomes and consumption," *Journal of Monetary Economics*, 34(3), December 1994, pp.297-323.

見当たらないというわけではない。

例えば、米ノースカロライナ大学ウィルミントン校の LeAnn Luna 氏が 2004 年に発表した論文では、カウンティの地方売上税を巡る租税競争の有無が分析されている⁽⁶⁷⁾。具体的には、テネシー州内における 95 のカウンティのパネルデータ（1977～1993 年の 17 年間）に基づき、これらのカウンティ間の租税競争に加え、テネシー州内のカウンティと同州に隣接した 8 つの州のカウンティとの間の租税競争について、分析が行われている。同氏は、個々のカウンティが自らの税率の設定に当たり隣接したカウンティの税率を考慮に入れているのか否かを検証するとともに、地方売上税の課税ベースが自州や他州の税率の変化に反応しているのかどうかについても検証を行った。そのために同氏が設定したのが、「税率を巡る関数」と「課税ベースを巡る関数」である。「税率を巡る関数」は、「自地域の税率」を「隣接した地域の税率（1 期前の平均）」とその他の諸変数で説明するという形をとっている。これに対して、「課税ベースを巡る関数」では、「自地域の課税ベース」が、「自地域の税率（当期の平均）」、「隣接した地域の税率（当期の平均）」等の変数によって説明されている。

推定の結果、「税率を巡る関数」における「隣接した地域の税率（1 期前の平均）」の係数は、短期的にも長期的にも、プラスかつ有意となった。したがって、短期と長期のいずれの時間軸でみても、各カウンティは、隣接したカウンティが税率を引き下げると、自らも税率を引き下げるといって、租税競争を展開していたと考えられる。また、「課税ベースを巡る関数」の推定では、「隣接した地域の税率（当期の平均）」の係数がプラスかつ有意となった。このことから、隣接したカウンティによる地方売上税の税率引き下げが、自地域の住民による隣接地域で

のクロスボーダー・ショッピングの動きに拍車をかける傾向があったことが窺える。

このような推定結果を踏まえ、Luna 氏は、他のカウンティでの商品購入に係る地方売上税の徴収をも可能にするような法的な対応がなされなければ、各カウンティにとって租税競争の激化を背景とした課税ベースの浸食が避けられないと警鐘を鳴らしている。

2 カナダの州を対象とした実証研究

地方政府レベルでの消費課税を巡る租税競争の発生状況を明らかにするための実証研究は、カナダを対象とした形でも行われている。

イタリアのフェラーラ大学の Leonzio Rizzo 氏による 2010 年の論文は、カナダ国内における州レベルのタバコ税に係る租税外部効果について、定量的な分析を試みている⁽⁶⁸⁾。論文の直接的な問題意識は、連邦政府レベルのタバコ税率が変化することによって、州政府同士のタバコ税率を巡る水平的な反応にどのような影響が及ぶかという点に置かれているものの、分析の結果からは、州政府間で租税競争が展開されているのかどうかを読み取ることもできる。

連邦政府と州政府の間で課税ベースが重複し、かつそれが税率の変化に対して弾力的な場合、一般には、両政府が税率引き上げ競争に陥り、垂直的租税外部効果が発生しやすいと考えられている。しかし、Rizzo 氏によれば、州政府が住民の税負担に目配りしつつ州レベルの税率を決定していることを踏まえると、連邦政府による税率引き上げは、必ずしも州政府に税率を引き上げさせる要因になるとは限らない。連邦政府が税率を引き上げると、州政府は、住民の税負担を軽減するため、州レベルの税率をむしろ引き下げるといって対応を取るかもしれない。そして、そのような形で州政府の税率決定が連邦政府の税率決定に対して敏感に反応する

(67) Luna, *op.cit.*(15), pp.43-61.

(68) Leonzio Rizzo, "Interaction between federal taxation and horizontal tax competition: theory and evidence from Canada," *Public Choice*, Vol.144, No.1-2, July 2010, pp.369-387.

傾向があれば、隣接した州の税率に対する自州の税率の感応度は低下に向かうはずだというのが、Rizzo 氏の見解である。

こうした見方の妥当性を裏付けるため、同氏は、カナダ国内における 10 州のパネルデータ（1984～1994 年）を用いて、推定を行っている。推定の対象は、「自州のタバコ税率」を、「隣接した州のタバコ税率（平均）」、「隣接した米国の州のタバコ税率（平均）」等の変数で説明した関数である。

推定の結果は、「自州のタバコ税率」が「隣接した州のタバコ税率（平均）」と同じ方向に変化する傾向がある（「隣接した州のタバコ税率（平均）」の係数が、プラスかつ有意になる）というものであった。しかも、「自州のタバコ税率」の「隣接した州のタバコ税率（平均）」に対する感応度が、「連邦のタバコ税率」を考慮に入れた場合には、それを考慮に入れない場合と比べて小さくなることも確認された。このため、Rizzo 氏は、カナダでは、州政府同士がタバコ税の税率を巡る租税競争を繰り広げているものの、州政府による税率の決定が連邦レベルでの税率の動向から影響を受けている分だけ、州政府間の租税競争はその度合いが弱まっていると

結論付けている。

おわりに

これまでにみてきたように、消費課税の税率格差を主因としたクロスボーダー・ショッピングは、海外では決して珍しい現象ではない。例えば、北米では、米国の州の間を中心として、タバコ、ビール等の商品を対象としたクロスボーダー・ショッピングが行われており、カナダ人が国境を越えて米国内で行うクロスボーダー・ショッピングも盛んである。欧州の場合は、デンマークからドイツに向けたクロスボーダー・ショッピングが顕著であるが、そのデンマークはスウェーデン人によるクロスボーダー・ショッピングの対象になっている。そうしたなか、米国やカナダを対象とした複数の実証研究が、これらの国々の地方政府による自由な税率決定の下で消費課税を巡る租税競争が発生していると、定量的な分析を通じて結論付けている（表3）。一般消費税については、仮に地域間でその税率に格差があっても、個別消費税の場合とは異なり租税競争の発生には結びつきにくいとの分析結果も一部にみられる。しかし、

表3 消費課税を巡る租税競争についての判定の結果

	先行研究	対象とされている 地方政府	税目（消費課税）	税率の種類	租税競争の有無
米 国	Rork (2003)	州	小売売上税	法定税率	
			タバコ税	法定税率	Yes
			ガソリン税	法定税率	Yes
	Egger et al. (2005)	州	タバコ税	法定税率	Yes
			ビール税	法定税率	Yes
			ワイン税	法定税率	Yes
			ガソリン税	法定税率	Yes
Devereux et al. (2007)	州	タバコ税	法定税率	Yes	
		ガソリン税	法定税率		
Jacobs et al. (2010)	州	消費課税全体	平均実効税率（AETR）	Yes	
Luna (2004)	カウンティ （テキサス州内等）	地方売上税	法定税率	Yes	
カナダ	Rizzo (2010)	州	タバコ税	法定税率	Yes

（注）「Yes」は、租税競争が発生していたとの判定が実証研究を通じて下されたことを意味する。

（出典） 筆者作成。

一般消費税の税率を巡る租税競争の発生可能性が、全ての先行研究で否定されているわけではない。

それでは、今日の我が国における問題に目を転じると、何が言えるだろうか。先行研究の結果等を踏まえると、地方消費税の税率決定が自由化された場合、仮に自治体間の税率格差が十分に大きければ、居住地以外の地域で商品を購入することによる消費者の利得がそのコストを上回ることとなり、我が国でもクロスボーダー・ショッピングの動きが全国各地へと広がっていく可能性が大きいとみられる。そして、そのような消費者行動を受けて、自治体間で地方消費税の税率を巡る租税競争が展開される可能性も、否定できないであろう。租税競争が激化すれば、地方消費税の税率は社会的な最適水準を下回ることとなり、ひいては各自治体の税収が減少を余儀なくされるおそれがある。

ちなみに、現実の地方政府を地方の政治家や利益集団等の私的利益を専ら追求する「リヴァイアサン (Leviathan) 的な政府」とみなす公共選択論的な立場からは、税収減を通じて各地方政府の非効率的な財政支出を抑制する要因ともなり得る租税競争は、経済の効率性の観点から、むしろ望ましい現象であるとの評価がなされている⁽⁶⁹⁾。しかし、こうした見方が社会的なコンセンサスを得られるかどうかについては、疑問が残るところである。

ここで、OECD に加盟している 34 か国による一般消費税の課税状況 (2008 年) を概観しておく (表 4)、一般消費税が州政府によって課されている国は 5 か国 (カナダ、ドイツ、イタリ

ア、スペイン、米国)、州政府以外の地方政府によって課されている国は 9 か国 (カナダ、エストニア、ドイツ、ハンガリー、日本、ポルトガル、スペイン、トルコ、米国) にとどまっている。しかも、州政府以外の地方政府に一般消費税の税率を定める権限が与えられている国は、9 か国中 4 か国 (エストニア、ハンガリー、ポルトガル、スペイン) に過ぎず、それらの税率には、いずれの国でも、より上位の政府 (中央政府、州政府等) によって上限または下限が設けられている。すなわち、地方政府が一般消費税の税率について完全な課税自主権を付与されている例は、連邦制国家であるカナダと米国の州政府のケースを除けば皆無であるというのが、世界の主要国の実状である。こうした各国による対応の背景には、消費課税を巡る税率の決定を地方政府の裁量に委ねた場合に発生が予想されるクロスボーダー・ショッピングや租税競争に対する懸念があるのかもしれない。

このような事実も併せて考慮に入れると、我が国の現行制度が、地方消費税に全国一律の税率を適用した上で、最終消費地への税収の配分を各種のマクロ統計に基づき行っていること⁽⁷⁰⁾には、一定の合理性があるとも考えられよう。

地方税の税率を巡る課税自主権の拡大は、地方にとって切実な要望であり、国の側も、今やそうした声を軽んじることが難しい状況に置かれている。しかし、消費 (商品) のように地域間で容易に移動し得る課税ベースを対象としてその理念を実現することには、経済効率性の観点から少なからぬ問題がある。その点を見落と

(69) Geoffrey Brennan and James M. Buchanan, *The Power to Tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution*, Cambridge: Cambridge University Press, 1980, pp.168-186.

(70) 現行の地方消費税については、各都道府県に納付された地方消費税収 (国が徴収) を各都道府県ごとの消費を表すマクロの指標 (経済産業省『商業統計』の小売年間販売額と総務省『サービス業基本調査』のサービス業対個人事業収入額との合算額、『国勢調査』の人口、総務省『経済センサス基礎調査』の従業者数) に基づき都道府県間で清算するという方法がとられている。そして、都道府県間の清算を経た金額の 2 分の 1 に相当する金額は、人口と従業者数による按分を通じて、当該都道府県内の各市町村に交付されている (総務省「資料 4 地方消費税の清算基準について」(地方法人課税のあり方等に関する検討会 (第 9 回会合)) 2013.7.2. <http://www.soumu.go.jp/main_content/000235883.pdf>)。

して制度設計を行うと、地方自治や地域主権と
 いった理念とは裏腹に、地方自治を支える自治
 体の税財源そのものを揺るがしかねないという

のが、海外を対象とした各種の先行研究の結果
 から得られる示唆である。

表4 OECD加盟国の中で地方政府が消費課税を行っている国の状況(2008年)

		地方税収 全体に占 める消費 課税の 割合 (%)	消費課税に占める割合		地方政府が税率を決定できる税収の割合			
			一般消費税 (%)	個別消費税 (%)	一般消費税		個別消費税	
					上限または 下限が付さ れていない 部分 (%)	上限または 下限が付さ れていない 部分 (%)		
オーストラリア	州政府	0.14	0.0	100.0	—	—	100.0	100.0
	州政府よりも下位の地方政府	—	—	—	—	—	—	—
オーストリア	州政府	—	—	—	—	—	—	—
	州政府よりも下位の地方政府	-0.039	0.0	100.0	—	—	0.0	0.0
カナダ	州政府	25.6	73.7	26.3	94.4	94.4	100.0	100.0
	州政府よりも下位の地方政府	0.2	100.0	0.0	0.0	0.0	—	—
デンマーク	地方政府	0.13	0.0	100.0	—	—	100.0	100.0
エストニア	地方政府	0.02	100.0	0.0	100.0	0.0	—	—
フランス	地方政府	13.6	0.0	100.0	—	—	15.0	0.0
ドイツ	州政府	37.7	99.0	1.0	0.0	0.0	0.0	0.0
	州政府よりも下位の地方政府	4.6	100.0	0.0	0.0	0.0	—	—
ハンガリー	地方政府	67.8	100.0	0.0	100.0	0.0	—	—
イタリア	州政府	12.9	57.3	42.7	0.0	0.0	0.0	0.0
	州政府よりも下位の地方政府	6.9	0.0	100.0	—	—	0.0	0.0
日本	地方政府	12.2	51.2	48.8	0.0	0.0	0.1	0.0
韓国	地方政府	13.2	0.0	100.0	—	—	0.0	0.0
ニュージーランド	地方政府	0.79	0.0	100.0	—	—	0.0	0.0
ポルトガル	地方政府	23.6	71.9	28.1	100.0	0.0	0.0	0.0
スペイン	州政府	41.8	70.3	29.7	2.1	0.0	15.3	2.6
	州政府よりも下位の地方政府	22.2	76.8	23.2	12.6	0.0	3.1	0.0
トルコ	地方政府	37.0	72.2	27.8	0.0	0.0	0.0	0.0
米国	州政府	40.1	76.7	23.3	100.0	100.0	100.0	100.0
	州政府よりも下位の地方政府	14.0	79.7	20.3	0.0	0.0	0.0	0.0

(注) 対象は、OECD加盟34か国のうち、地方政府が消費課税(一般消費税または個別消費税)を行っている国。
 (出典) OECD Statisticsを基に筆者作成。

(ふかさわ えいじ)