

国立国会図書館 調査及び立法考査局

Research and Legislative Reference Bureau
National Diet Library

論題 Title	地方消費税の清算基準をめぐる経緯及び論点
他言語論題 Title in other language	Issues Regarding Allocation Criteria for Local Consumption Tax
著者 / 所属 Author(s)	佐藤 良 (Sato, Ryo) / 国立国会図書館調査及び立法考査局 財政金融課
雑誌名 Journal	レファレンス (The Reference)
編集 Editor	国立国会図書館 調査及び立法考査局
発行 Publisher	国立国会図書館
通号 Number	808
刊行日 Issue Date	2018-05-20
ページ Pages	47-70
ISSN	0034-2912
本文の言語 Language	日本語 (Japanese)
摘要 Abstract	地方消費税では都道府県に最終的に帰属する税収を事後的に調整する仕組みとして清算制度が設けられている。本稿では、同制度で用いられる清算基準をめぐる経緯及び論点を整理する。

* 掲載論文等は、調査及び立法考査局内において、国政審議に係る有用性、記述の中立性、客観性及び正確性、論旨の明晰（めいせき）性等の観点からの審査を経たものです。

* 意見にわたる部分は、筆者の個人的見解であることをお断りしておきます。

地方消費税の清算基準をめぐる経緯及び論点

国立国会図書館 調査及び立法考査局
財政金融課 佐藤 良

目 次

はじめに

I 地方消費税の概要

- 1 課税方式
- 2 課税標準及び税率
- 3 税収

II 清算基準の仕組み

- 1 清算基準の概要
- 2 清算が必要とされる理由
- 3 市町村への交付

III 地方消費税及び清算基準の変遷

- 1 消費税（国税）創設までの経緯
- 2 地方消費税の創設
- 3 地方消費税創設後の経緯

IV 地方消費税の清算基準（税収配分）をめぐる議論

- 1 消費に相当する額の正確性や妥当性をめぐるこれまでの議論
- 2 社会保障財源としての税収配分の在り方をめぐるこれまでの議論
- 3 平成 30 年度税制改正における議論

V 諸外国の事例

- 1 カナダ
- 2 ドイツ
- 3 オーストラリア

おわりに

要 旨

- ① 地方消費税は、地方分権の推進や地域福祉の充実等を目的として、平成9年4月に導入された地方税（道府県税）である。地方消費税は、消費税（国税）の税額を課税標準とする等、消費税（国税）と密接不可分な制度として設計されている。
- ② 地方消費税には、同税に特有のシステムとして、最終消費地と最終的な税収の帰属地を一致させるための「清算制度」が設けられている。これは、納税義務者の所在地である都道府県に一旦払い込まれた地方消費税収を、マクロ統計に基づき算定した各都道府県の「消費に相当する額」に応じて按分し、各都道府県間で事後的に清算する制度である。この清算に係る基準は「清算基準」と呼ばれている。
- ③ 地方消費税の清算基準は、同税の創設以来、安定的に運用されてきたが、社会経済情勢の変化等を受けて、その抜本的な見直しを求める声が高まっていた。こうした要請を受けて、平成30年度税制改正では、清算基準について財貨又はサービスの販売額による配分比率の引下げと、人口による配分比率の引上げとを主眼とする見直しが行われた。
- ④ 清算基準の在り方については、平成30年度税制改正以前から、消費に相当する額の正確性・妥当性や社会保障財源としての税収配分の在り方といった観点から、有識者を中心として議論が重ねられてきた。平成30年度税制改正の見直しについては、その方向性に対して肯定的な意見がある一方、消費に相当する額の精緻化を求める観点から批判的な意見も見られた。
- ⑤ 付加価値税（我が国の消費税もその一種である。）を中央政府と地方政府の間で配分している事例は、我が国以外でも、カナダ、ドイツ、オーストラリア等で見られる。カナダの協調売上税（Harmonized Sales Tax: HST）では、州別の地域産業連関表等に基づき、より精緻な課税標準推計額（我が国の消費に相当する額）の算定が行われている。ドイツとオーストラリアでは、主に人口に応じて各州への税収配分が行われている。
- ⑥ 平成30年度税制改正による見直し後も、残された論点は少なくない。地方消費税が地方の独自財源として創設された経緯や清算基準の本来的な趣旨とともに、同税の社会保障財源としての役割も踏まえつつ、清算基準のより望ましい在り方について今後も継続して議論が深まることが期待される。

はじめに

地方消費税は、地方分権の推進や地域福祉の充実等を目的として、平成9年4月に導入された地方税（道府県税⁽¹⁾）である。同税は、平成元年に先行して導入された消費税（国税）（以下、国税としての消費税を「消費税（国税）」、消費税（国税）と地方消費税を合わせたものを「消費税」という。）と密接不可分な制度として設計されている⁽²⁾。例えば、地方消費税の課税標準は消費税（国税）の税額とされ、納税義務者は消費税（国税）のそれと同一とされている。

地方消費税には、消費税（国税）にはない特有のシステムとして、最終消費地⁽³⁾と最終的な税収の帰属地とを一致させるために「清算」⁽⁴⁾を行う制度（以下「清算制度」）が設けられている。これは、納税義務者の所在地である都道府県に一旦払い込まれた地方消費税収を、マクロ統計に基づき算定した各都道府県の「消費に相当する額」⁽⁵⁾に応じて按分し、各都道府県間で事後的に清算する制度である（第Ⅱ章1参照）。この清算に係る基準は「清算基準」と呼ばれている。

地方消費税の清算基準は、自由民主党及び公明党による平成29年度税制改正大綱（平成28年12月）において、平成30年度税制改正に向けて抜本的な見直しを行う方針が掲げられた⁽⁶⁾。清算基準は地方消費税の創設と同時に導入され、平成27年度及び平成29年度税制改正で部分的な見直しが実施されたものの、長らく抜本的な見直しは行われてこなかった。しかし、インターネットの普及や経済のサービス化の進展等、財貨又はサービスの消費を取り巻く社会経済情勢が変化するとともに、清算基準に使用するマクロ統計で調査対象範囲の拡大等の制度変更が行われた。これらに加えて、社会保障と税の一体改革⁽⁷⁾による税率の引上げ（第Ⅰ章2参照）を受けて、地方消費税の地方財源としての重要性が高まっていた。このような背景から、清算基準によって適切な税収の帰属が実現されているか否かについて、改めて検証を求める声が高まっていた。⁽⁸⁾

* 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30年4月6日である。

(1) 地方税は「地方税法」(昭和25年法律第226号)第1条第1項第4号で「道府県税又は市町村税」として定義され、同条第2項で「道府県に関する規定は都に、市町村に関する規定は特別区に準用する」と規定される。地方消費税の課税主体（団体）は道府県と規定され、都はこの規定を準用する取扱いとなっているが、本稿では課税主体等をまとめて「都道府県」と呼ぶ。「県境税調整」（第Ⅱ章2で後述）等の文脈では、便宜「県」と略す。

(2) 原田淳志ほか『地方税2』（地方自治総合講座 13）ぎょうせい、1999、pp.46-47。

(3) 本稿では、「地方消費税に関する検討会報告書」（後述）に示された定義に従い、「最終消費地」の語を、小売の場合は「実際に商品が消費された場所（主として「居住地）」、サービスの場合は「サービスの供給地」を意味するものとして使用する。

(4) 本稿では、「清算」の語を、最終消費地と最終的な税収の帰属地を一致させるための手続という意味で使用する（中里透「地方消費税の配分と清算基準のあり方について—平成30年度改正の評価と影響試算—」『会計検査研究』57号、2018.3、p.54; 林正義「地方消費税の清算基準と地域統計」『地方財政』56(7)、2017.7、p.5等）。「税収配分」の語は、一定の基準に従って、各地方自治体（地方政府）に税収の帰属を決定することを意味するものとして使用する（持田信樹ほか『地方消費税の経済学』有斐閣、2010、p.86）。

(5) 地方税法第72条の114に規定される清算の基準となる額をいう。詳細は、後述の第Ⅱ章1を参照のこと。

(6) 自由民主党・公明党「平成29年度税制改正大綱」2016.12.8、p.133。自由民主党 HP <https://jimin.ncss.nifty.com/pdf/news/policy/133810_1.pdf>

(7) 社会保障の機能強化及び安定化、そのための安定財源確保及び財政健全化の一体的な実現を目指す改革をいう。平成24年6月、民主党（当時）、自由民主党及び公明党による3党合意を経て、同年8月、「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消費税法の一部を改正する等の法律」（平成24年法律第68号）等の関連8法が成立した。

(8) 齋藤元彦「2018年度税制改正と今後の展望（3）」『税務経理』9662号、2018.2.23、p.4。

清算基準の見直しに向けた気運の高まりを受けて、前述の方針が掲げられ、総務省は平成 29 年 4 月に地方財政審議会の下に、有識者で構成する「地方消費税に関する検討会」（以下「検討会」）を設置し、検討会は同年 11 月に報告書（以下「報告書」）を取りまとめた⁽⁹⁾。平成 30 年度税制改正では、これらの議論⁽¹⁰⁾を踏まえて、清算基準の見直しが実施された。

本稿では、改正後の清算基準の全体像とその特徴を把握するために、地方消費税の概要（第 I 章）、清算基準の仕組み（第 II 章）、地方消費税及び清算基準の変遷（第 III 章）を確認した後に、地方消費税の清算基準（税収配分）をめぐる議論を整理する（第 IV 章）。そして、最後に、諸外国の付加価値税⁽¹¹⁾における税収配分の事例について紹介する（第 V 章）。

I 地方消費税の概要

1 課税方式

地方消費税は、消費税（国税）と同様に、消費全般に対して広く負担を求める間接税であり、多段階課税の付加価値税に分類される。これは、生産、製造、卸売、小売等の各取引段階で、原則として、全ての財貨又はサービスの販売、提供等に対して課税する方式である。

地方消費税の課税対象には「国内取引」及び「輸入取引」がある⁽¹²⁾。地方税法上、前者に対する課税は「譲渡割」と呼ばれ、課税資産の譲渡等を行った事業者が納税義務者になる。後者に対する課税は「貨物割」と呼ばれ、課税貨物を保税地域⁽¹³⁾から引き取る者が納税義務者になる。

譲渡割の賦課徴収は、地方税法の本則では、課税団体である都道府県⁽¹⁴⁾自らが行うと定められているが（同法第 72 条の 86～99）、附則では、当分の間、税務署（国）が消費税（国税）と併せて行うと規定されている（同法附則第 9 条の 4）。これは、地方消費税の創設時に課税の簡素化や納税義務者の事務負担の軽減等を勘案して設けられた措置である。貨物割の賦課徴収は、本則で消費税（国税）と併せて税関（国）が行うことが規定されている（同法第 72 条の 100）。

2 課税標準及び税率

地方消費税の課税標準は消費税（国税）の税額であり、現行税率⁽¹⁵⁾は当該税額の 63 分の 17 である。これは消費税率換算で 1.7% に相当し、消費税率（国税）の 6.3% と合わせた税率は 8%

(9) 「地方消費税に関する検討会報告書」2017.11. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/main_content/000518214.pdf>

(10) 清算基準の見直しは、財政制度等審議会財政制度分科会でも取り上げられた（「地方財政」（財政制度等審議会財政制度分科会資料 2）2017.10.31, pp.29-30. 財務省 HP <http://www.mof.go.jp/about_mof/councils/fiscal_system_council/sub-of_fiscal_system/proceedings/material/zaiseia291031/02.pdf>）。平成 30 年度税制改正に向けた議論の過程では、15 歳未満の「年少人口」と 65 歳以上の「老年人口」に基づいて地方消費税収の全てを配分する案が財務省内で検討されているとも報じられた（「地方消費税 人口比で配分 老年・年少基準に手厚く 財務省検討」『産経新聞』2017.10.30.）。しかし、平成 30 年度税制改正では、検討会の報告書に示された方向性に沿った見直しが実施された。

(11) 我が国の消費税を含む間接税の一種。原則、全ての財貨又はサービスに対して、各取引段階の売上げに課税するものの、税の累積を排除するために前段階の税額を控除するという特徴を有する。

(12) なお、輸出取引については、消費税（国税）を免税することが規定されており（「消費税法」（昭和 63 年法律第 108 号）、消費税（国税）の税額を課税標準とする地方消費税も、免税の扱いとなる（原田ほか 前掲注(2), p.49.）。

(13) 外国貨物の蔵置、加工、製造、展示等ができる場所として指定された地域をいう。

(14) 譲渡割の納税地（課税団体）は、個人事業者の場合、その住所地等、法人の場合、その本店又は主たる事務所の所在地等とされている（地方税法第 72 条の 78 第 2 項）。譲渡割の納税地は、原則、消費税（国税）における納税義務者の所在地である都道府県に一致するように定められている（原田ほか 前掲注(2), p.52.）。

(15) 平成 30 年 4 月現在の税率である。

となる。

地方消費税の創設当初の税率は、消費税（国税）の税額の100分の25（消費税率換算で1%相当、消費税率（国税）の4%と合わせた税率は5%）であった。その後、社会保障と税の一体改革の議論を経て、平成24年8月に成立した「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）によって、地方消費税の税率は、平成26年4月から消費税（国税）の税額の63分の17、平成27年10月から同78分の22（消費税率換算で2.2%相当、消費税率（国税）の7.8%と合わせた税率は10%）への引上げが決定された。平成26年4月に消費税率の8%への引上げは予定どおり実施されたが、消費税率の10%への引上げ時期は、2度延期され、平成30年4月現在は、平成31年10月に予定されている⁽¹⁶⁾。

地方消費税収のうち、社会保障と税の一体改革による税率の引上げ分⁽¹⁷⁾は、社会保障4経費⁽¹⁸⁾その他社会保障施策に要する経費に充てられる。

3 税収

平成28年度における地方消費税収は4兆7028億円であり、道府県税収（18兆1140億円）に占める割合は26.0%である⁽¹⁹⁾。地方消費税は、地域間格差（偏在性）が小さく、景気に左右されにくい安定的な財源として、地方税の基幹税目の1つに位置付けられている。地方消費税収は、消費税率1%当たりの税収を2.8兆円とすると⁽²⁰⁾、社会保障と税の一体改革による税率の引上げ後（消費税率換算で2.2%相当）に、6兆円を超える水準にまで増加すると見込まれている⁽²¹⁾。

II 清算基準の仕組み

1 清算基準の概要

税務署又は税関に納付された地方消費税は、納税地又は保税地域が所在する各都道府県に一旦払い込まれ、各都道府県の消費に相当する額に応じて清算される（地方税法第72条の114）。

(16) 消費税率の10%への引上げ時期は、平成29年4月へと延期された後、平成31年10月へと再延期された。消費税率の10%への引上げ時には、酒類及び外食を除く飲食料品等を対象とする軽減税率制度の導入が予定されている。軽減税率対象の場合、地方消費税率は消費税（国税）の税額の78分の22である（消費税率換算で1.76%相当、消費税（国税）の6.24%と合わせた税率は8%）。

(17) 引上げ分とは、従来分（消費税率換算で1%相当）を除く分を指す。引上げ分は、現在の消費税率8%の段階では地方消費税率の17分の7（消費税率換算0.7%）、消費税率10%の段階では最終的に同22分の12（消費税率換算1.2%）になることが予定されている（平成33年4月以降に適用）。

(18) 制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費（消費税法第1条第2項）。

(19) 総務省自治税務局『地方税に関する参考計数資料 平成30年度』2018, p.35. なお、本稿では子細に取り上げないが、地方消費税収とは別に、消費税収（国税）の22.3%が地方交付税交付金に充てられている（平成30年度現在）。これは消費税率換算で1.40%に相当し、地方消費税収と合わせて消費税収全体の約38.8%が地方に配分される計算になる。消費税率の10%への引上げ後、消費税（国税）の地方交付税交付金への割当ては、最終的に消費税収（国税）の19.5%（平成32年4月以降に適用。消費税率換算で1.52%）に引き下げられる予定である。

(20) 社会保障と税の一体改革における財源をめぐる昨今の議論では、消費税率1%当たりの財源を2.8兆円とする試算が使用されている（例えば、内閣官房社会保障改革担当室「社会保障と税の一体改革における財源・使途の状況」（第7回社会保障制度改革推進会議資料2）2017.6.22, p.2. 首相官邸 HP <https://www.kantei.go.jp/jp/singi/sya_kaihosyou_kaikaku/dai7/shiryu2.pdf> 等）。

(21) 「地方消費税に関する検討会報告書」前掲注(9), p.3.

各都道府県の消費に相当する額は、①「商業統計調査」⁽²²⁾（以下「商業統計」）に基づく「小売年間販売額」及び「経済センサス活動調査」⁽²³⁾に基づく「サービス業対個人事業収入額」⁽²⁴⁾の合算額（以下、両調査を「販売統計」、合算額を「販売額」という。）、②「国勢調査」に基づく「人口」によって算定される。地方消費税収の50%ずつが①販売額と②人口によって按分される（平成30年度現在）⁽²⁵⁾。平成29年度以前は「経済センサス基礎調査」に基づく「従業者数」も清算基準の指標として使用されていたが、平成30年度税制改正で当該指標から除外された。

「販売額」は、各都道府県の最終消費を統計によって直接的に把握できる額として位置付けられている⁽²⁶⁾。地方消費税収のうち、販売額に基づいて配分される比率（この場合は50%）は、「統計カバー率」と呼ばれている⁽²⁷⁾。統計カバー率は、消費税の課税ベース（税収からの割戻し等によって算出）に占める販売額の割合に基づいて設定される。

一方、人口は、販売額でカバーされない最終消費（以下「統計カバー外」）の代替指標として位置付けられている⁽²⁸⁾。代替指標として人口を使用することの根拠としては、分かりやすく簡素な指標であること、統計カバー外の産業分野において最終消費と人口との間に強い正の相関関係が見られることが挙げられている⁽²⁹⁾。

2 清算が必要とされる理由

消費課税には、財貨又はサービスの地域間取引に関して「仕向地主義」と「原産地主義」と

⁽²²⁾ 経済産業省が、「卸売業、小売業」の産業分野に属する全国の事業所に対して行う調査。事業所数、従業者数、年間商品販売額等が業種別や地域別等で把握される。従前の商業統計（簡易調査）は、平成21年に経済センサス（後掲注⁽²³⁾参照）に統廃合され、商業統計（本調査）は経済センサス活動調査（後掲注⁽²³⁾参照）の実施から原則として2年後に実施されることになっている。なお、商業統計（本調査）は、平成31年調査から制度の見直しが予定されている（第IV章3(2)(ii)参照）。

⁽²³⁾ 経済センサスは、総務省及び経済産業省が、我が国の包括的な産業構造、事業所・企業の活動状況等を明らかにすることを目的として実施する調査。事業所・企業の捕捉に重点を置く「経済センサス基礎調査」と経理項目の把握に重点を置く「経済センサス活動調査」の2つで構成される。産業を対象とする既存の統計調査が府省や産業ごとに異なる年次や周期で実施されていることや、第3次産業分野の統計が不足していること等を改善するために、経済センサスは既存の統計である「事業所・企業統計」や「サービス業基本統計」等を統合する基幹統計として創設された。経済センサス基礎調査（おおむね5年周期で実施）は、平成21年（平成23年6月公表）、平成26年（平成27年11月公表）、経済センサス活動調査（原則として5年周期で実施）は、平成24年（平成26年2月公表）、平成28年（例外的に1年前倒しで実施、平成30年3月公表）に実施されている。

⁽²⁴⁾ サービス業における最終消費者（個人）向け事業の収入額をいう。対象となる産業分野は表1を参照。

⁽²⁵⁾ 具体的には「各都道府県の消費に相当する額＝①都道府県別の販売額＋②販売額の総額を都道府県別の人口で按分した額」と算定される（地方税法第72条の114第4項及び「地方税法施行令」(昭和25年政令第245号)第35条の20第2項)。地方消費税収の50%ずつが、①都道府県別の販売額と②都道府県別の人口で按分される計算になる。

⁽²⁶⁾ 原田ほか 前掲注(2), pp.73-74。ただし、「県外消費等によって都道府県別の販売額と本来の最終消費額とが一致しないもの」や「事業者による消費（中間投入）」が一部に含まれていることが、主な問題点として指摘されている（林 前掲注(4), p.9.）。平成30年度税制改正では、こうした問題に対して、一定の対応が図られている（第III章3(4)及び第IV章3(1)参照）。

⁽²⁷⁾ 「地方消費税に関する検討会報告書」前掲注(9), p.19.

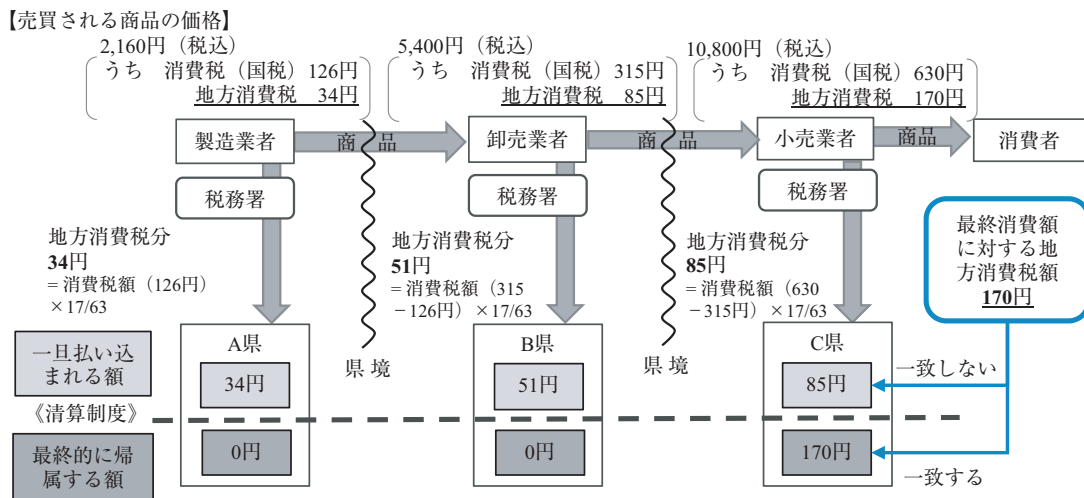
⁽²⁸⁾ 具体的な算定方法は、同上, p.37; 林 前掲注(4), p.6を参照。統計カバー外の消費に相当する額としては、例えば、都道府県別の対個人事業収入額（個人向けの収入額）が把握されていない産業分野（「電気・ガス・熱供給・水道業」、「運輸業、郵便業」等）の最終消費や、非課税部門及び政府部門の課税仕入れ（第IV章1(3)参照）が挙げられる（地方自治情報センター『地方消費税の充実に向けた諸問題に関する研究会報告書』2010, pp.9-13.）。なお、本稿における産業分野の記述は、平成24年経済センサス活動調査で使用された「日本標準産業分類（平成19年11月改定）」による。

⁽²⁹⁾ 「地方消費税に関する検討会報告書」同上, pp.20-21, 39. このような傾向を示す産業分野として、「建設業」、「電気・ガス・熱供給・水道業」、「情報通信業」等が挙げられている。

いう2つの課税原則が存在する。前者は仕向地（最終消費地）に課税権を認め、税収を帰属させる考え方であり、後者は原産地（生産地）に課税権を認め、税収を帰属させる考え方である。一般に、仕向地主義に基づく課税は、経済にゆがみをもたらさない税制であること等を理由に、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⁽³⁰⁾。この考え方を踏まえ、国際取引への消費課税においても、仕向地主義に基づく課税が、企業の公平な競争条件の確保という観点から中立的であり、GATT（関税及び貿易に関する一般協定）やWTO（世界貿易機関）のルールにも整合的であるとされている⁽³¹⁾。

地方消費税では、消費税（国税）と同様に、財貨又はサービスの地域間取引において仕向地主義の考え方が採られている⁽³²⁾。国際取引の場合には、仕向地主義に基づく課税を実現するために、財貨又はサービスの輸出時に免税にし、輸入時に課税する「国境税調整」が行われる。地方消費税は課税主体が都道府県であることから、国際取引とは別に、県境をまたぐ地域間取引も存在する。前述のとおり、地方消費税は、生産から最終消費までの各取引段階で課税され、納税義務者の所在地である都道府県に一旦税収が払い込まれる。そのため、生産から最終消費までの間に、複数の都道府県にまたがる取引が行われる場合、各都道府県に一旦払い込まれる税額と、最終消費地である都道府県に帰属すべき税額との間に不一致が生じる（図）。

図 地方消費税の多段階課税と清算制度の仕組み（イメージ）



(出典)「地方消費税の清算基準の概要」(第1回地方消費税に関する検討会資料2) 2017.4.25, p.7. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/main_content/000481794.pdf> を基に筆者作成。

(30) 深澤映司「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—」『レファレンス』759号, 2014.4, p.26. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8620006_po_075902.pdf?contentNo=1> 一般に、国又は地域ごとに間接税率が異なる場合に、原産地主義に依拠するならば、税率が生産拠点の決定に影響を持ち、経済にゆがみをもたらす可能性があると考えられる。

(31) 水野忠恒『大系租税法』中央経済社, 2018, pp.974-977.

(32) 国税の付加価値税で仕向地主義を採用することは国際標準になっているが、地方税の付加価値税で仕向地主義か原産地主義かのいずれを採用するかをめぐっては、長きにわたる議論が存在する。一般に仕向地主義による課税では、各地域の境界で移出時免税・移入時課税の「境界統制」を行う必要があるのに対し、原産地主義による課税では、生産地で課税してそのまま他地域に移出するため、境界統制は必要ないと考えられている。この点を踏まえて、地方税の付加価値税では、境界統制の実施は現実的に困難であることから、原産地主義による課税が望ましいとの議論がある。しかし、現在、境界統制を前提としない仕向地主義による課税が実現可能であることがEUやカナダによって証明され、地方政府への税率決定権の付与や資源配分等の観点から望ましい方式であると考えられている。現在の議論は、実現可能性の問題から実施段階における実務的な問題に移り、選択すべき税収配分方式が焦点になっているという。(持田信樹ほか『地方消費税の経済学』有斐閣, 2010, pp.236-239.)

地方消費税において、この不一致を解消し、仕向地主義による課税を実現するための方法の1つとして、国境税調整と同様に、県境をまたぐ個別の取引ごとに、県外への移出は免税にし、県内への移入には課税する、いわゆる「県境税調整」を行うことが考えられる。しかし、その実施は実務的に困難である⁽³³⁾。そのため、県境税調整に代わる現実的な解決策として、マクロ統計によって各都道府県の消費に相当する額を算定し、各都道府県に最終的に帰属する税収額がこれに即した額となるように、事後的に各都道府県間で清算を行う制度が設けられている。

3 市町村への交付

各都道府県は、清算後の地方消費税収の2分の1を、域内の各市町村に交付する(市町村交付金)(地方税法第72条の115)。各市町村への交付額は、人口(国勢調査)及び従業者数(経済センサス基礎調査)を用いて1対1で按分して算定する。ただし、社会保障と税の一体改革による税率の引上げ分については、人口のみに基づいて按分する。

市町村交付金の配分基準として人口と従業者数が採用されたのは、市町村ごとの消費の総額に関する統計が同基準の導入時点では存在せず、近似値を求めるのに最適な指標と考えられたからである⁽³⁴⁾。なお、市町村交付金の配分基準は、平成30年度税制改正では見直しの対象外とされた。

Ⅲ 地方消費税及び清算基準の変遷

1 消費税(国税)創設までの経緯

地方消費税の構想は、消費税(国税)の創設以前から存在していた。しかし、消費税(国税)の創設時には、制度の簡素化や納税義務者の事務負担の軽減等を理由に、地方消費税の導入は見送られた。代わりに導入されたのが、国税として徴収した税収を地方に譲与する「消費譲与税」である。⁽³⁵⁾

消費譲与税では、消費税収(国税)のうち5分の1が譲与の対象とされた。消費税(国税)の創設に伴い、地方の独自税源であった個別消費税の一部の廃止等が行われ⁽³⁶⁾、消費税収(国税)の約2割に相当する減収が見込まれたことから、その代替財源として消費譲与税が措置された⁽³⁷⁾。ただし、減収分の補填は行われたものの、譲与税の方式が採られたことから、地方の独自税源は減少する結果になった。

消費譲与税の都道府県と市町村への配分比率は、減収分の規模に応じて、前者が11分の6、

⁽³³⁾ 税制調査会『平成7年度の税制改正に関する答申』1994, p.3; 同上, pp.12-14. 実務的に困難である理由として、県境に税関に相当する機関が存在しないことが挙げられている。

⁽³⁴⁾ 金子宏『租税法 第22版』弘文堂, 2017, p.770; 原田ほか 前掲注(2), p.73.

⁽³⁵⁾ 昭和53年の大平正芳内閣による一般消費税の構想時には、地方消費税の案が出されていた。しかし、地方税として導入するための課題が解決されていないこと等を理由に、昭和62年の中曽根康弘内閣による売上税の構想、昭和63年に竹下登内閣の下で成立した「消費税法」(昭和63年法律第108号)では採用されなかった。地方消費税の沿革については、務台俊介「地方消費税の論理」佐藤進・滝実編『地方消費税—その理論と仕組み—』地方財務協会, 1995, pp.26-32; 同「地方消費税の創設」同, pp.188-195; 国税庁『改正税法のすべて 平成7年版』1995, pp.71-78等を参照。

⁽³⁶⁾ 具体的には、電気税、ガス税、木材取引税が廃止された。また、娯楽施設利用税がゴルフ場利用税に、料理飲食等消費税が特別地方消費税にそれぞれ縮小・改組された。

⁽³⁷⁾ 具体的には、地方税の減収見込額が1兆994億円(平年度ベース)、消費税の収入見込額が5兆4425億円(平年度ベース)であり、後者に占める前者の割合は約2割と算定された(務台「地方消費税の論理」前掲注(35), p.30.)。

後者が11分の5とされた。消費譲与税の配分基準は、個別消費税の代替財源であることを踏まえて、都道府県分では4分の1を人口、4分の3を従業者数によって、また、市町村分では2分の1ずつをそれぞれ人口と従業者数によって、各地方自治体に按分することとされた⁽³⁸⁾。

2 地方消費税の創設

内閣府に内閣総理大臣の諮問機関として設置された税制調査会（以下「政府税制調査会」）は、平成5年から、所得課税（所得税・個人住民税）の減税と消費課税（消費税）の増税を焦点とする、税制の総合的な見直しに向けた議論を開始した。この中で地方消費税の構想が再び持ち上がった。その背景には、地方分権の推進が大きな政策課題となる中で、地方税源の充実を求める声が高まっていたことがあった。特に、個人住民税を減税すれば、地方の独自税源が減少することになるので、減少分は地方の独自税源として補填すべきであり、税制全体を所得課税から消費課税にシフトさせるのであれば、地方消費税を導入する必要があるとの主張が、政府税制調査会の内外で盛んになされた⁽³⁹⁾。

地方消費税は、平成6年度税制改正において、その創設が決定された。地方消費税の創設に当たっては、地域間取引の課税原則として仕向地主義と原産地主義のいずれを採用するかが論点の1つとなり、激しい議論が交わされた⁽⁴⁰⁾。その結果、地方消費税も消費税（国税）との整合性を図る観点から、仕向地主義によるべきであるとの政治的判断が下され、それを実現するための現実的な解決策として清算制度が導入された⁽⁴¹⁾。

同制度では、地方消費税収の75%が小売年間販売額（商業統計）及びサービス業対個人事業収入額（サービス業基本統計）の合算額、同12.5%が人口（国勢調査）、同12.5%が従業者数（事業所・企業統計）で按分されることになった。統計カバー率は、消費税の課税ベースに対する販売額の割合に基づいて75%に設定された。この率は、その後、平成30年度税制改正で50%に引き下げられるまで、75%に据え置かれた⁽⁴²⁾。統計カバー外の代替指標には、前身の消費譲与税

(38) 人口及び従業者数は、消費譲与税が廃止等の対象になった個別消費税の代替財源であることや税負担が最終消費者に帰着することを踏まえた、客観的かつ簡明な指標であるとして採用された。都道府県分で従業者数が4分の3と高い比率に設定された理由は、縮小・改組された料理飲食等消費税が都道府県の間接税の大半を占めていたこと、同税が他県からの通勤者や来訪者による消費の影響を受け、人口よりも従業者数に連動すると考えられたこと等である。その後、地方消費税の創設時にも、人口及び従業者数は、消費譲与税からの経緯を踏まえて、清算基準における統計カバー外の代替指標として採用された。特に、従業者数については、消費譲与税からの激変緩和を理由に採用される等、過去の経緯から継続して使用されている側面が強いと指摘されている。（地方自治情報センター『地方消費税の清算基準に関する研究会報告書』2008, pp.31-32.）

(39) 務台「地方消費税の創設」前掲注(35), p.188. 例えば、宮島洋氏（東京大学名誉教授）は、税収に占める直接税の割合が国税では73%前後であるのに対し、地方税では90%に達しており、直間比率の問題は地方税でより深刻であると指摘した上で、消費税（国税）を都道府県に移管すべきであると述べている（宮島洋「所得減税、消費税増税で税体系はさらに歪む—日本の所得税率は低い 見直すべきは地方の法人事業税—」『エコノミスト』71(46), 1993.11.2, pp.24-27.）。

(40) 当時の自治省と大蔵省の間で、地方消費税の導入に伴う地方税収への影響、仕向地主義の原則の採否とその実現方法、国と地方の間の徴税権の配分、と徐々に論点を移しながら、議論が交わされた。議論の経過については、加藤淳子『税制改革と官僚制』東京大学出版会, 1997, pp.287-297に詳しい。

(41) 清算制度によって最終消費と税収の帰属の一致が図られたのは、理論的決着というよりは、消費税（国税）が先行導入されている中で、その体系に沿って制度を仕組むことが唯一の選択肢であるという高度な政治的判断があったからであると指摘されている（持田ほか 前掲注(4), pp.25-26.）。

(42) その理由として、統計カバー率が創設時の考え方に鑑みておおむね妥当であったこと、制度の安定的運用の観点から頻繁な変更は望ましくないこと等が挙げられている（「地方消費税に関する検討会報告書」前掲注(9), p.19.）。

からの経緯を踏まえて、人口及び従業者数が採用された⁽⁴³⁾。人口は消費者の居住地、従業者数はサービスの供給地の観点から消費の態様を捉えるための指標として位置付けられ⁽⁴⁴⁾、配分比率は各 12.5% に設定された。

3 地方消費税創設後の経緯

(1) 地方消費税率の引上げ（平成 26 年 4 月実施）

前述のとおり（第 I 章 2 参照）、地方消費税は、平成 26 年 4 月から税率が消費税（国税）の税額の 100 分の 25 から同 63 分の 17 に引き上げられた。従来分の地方消費税は一般財源であったが、税率の引上げ分は社会保障財源として位置付けられた。これに伴い、市町村交付金の配分基準（第 II 章 3 参照）等において従来分とは異なる取扱いが規定された。

(2) 平成 27 年度税制改正

平成 27 年度税制改正では、サービス業対個人事業収入額の算定に使用する統計が、サービス業基本統計から経済センサス活動調査に変更された。これは、サービス業基本統計が、平成 16 年調査を最後に経済センサス活動調査に統合されたことを踏まえた見直しである。経済センサス活動調査では、調査対象とする産業分野と事業所が大幅に拡大された。しかし、サービス業対個人事業収入額で使用する統計の金額は、同調査の「サービス関連産業 B」⁽⁴⁵⁾（「情報通信業」、「土地売買業」、「土地賃貸業」、「貸家業、貸間業」、「旅行業」及び「競輪・競馬等の競走場、競技団」を除く。）及び「医療、福祉」（「社会保険事業団体」を除く。）に基づく額に限定された。その背景には、対個人事業収入額が都道府県別に把握できるのは「サービス関連産業 B」を中心とする一部の産業分野に限られることや、同産業分野の中でも消費者の最終消費地とは異なる地域（事業者の所在地）に販売額が計上されている、すなわち、最終消費地と統計上の計上がなされる地域（以下「統計上の計上地」）が乖離（かいり）しているものが一部に見られることから、経済センサス活動調査の結果をそのまま使用することは、清算基準の趣旨にそぐわないとの考え方があったとされる。⁽⁴⁶⁾

これらの見直しを受けて、代替指標による配分比率は、全体で 25% に据え置かれたものの、人口と従業者数それぞれ各 12.5% であったものが、人口 15% と従業者数 10% に変更された。その理由は、経済センサス活動調査の導入に伴い、販売統計でカバーされるサービスに係る最終消費額が増加する見込みとなったので、統計カバー外でサービスに係る代替指標に位置付けられる従業者数の配分比率を引き下げて、全体の均衡を図る必要があったこと等である⁽⁴⁷⁾。

(43) 前掲注(38)を参照。

(44) 地方自治情報センター 前掲注(38), p.32.

(45) 経済センサス活動調査では、企業単位で売上高を把握する産業を「サービス関連産業 A」、事業所単位で売上高を把握する産業を「サービス関連産業 B」として集計している。例えば、前者には「電気・ガス・熱供給・水道業」等、後者には「宿泊業、飲食サービス業」等が該当する（表 1 を参照）。

(46) 地方財務協会編『改正地方税制詳解 平成 27 年』（月刊「地方税」別冊）2015, pp.84-92. なお、①「情報通信業」、「旅行業」及び「競輪・競馬等の競走場、競技団」は、消費者の最終消費地とは異なる地域（事業者の所在地）に計上されていると考えられること、②「土地売買業」、「土地賃貸業」、「貸家業、貸間業」及び「社会保険事業団体」は、非課税取引を行う業種の中では、売上げに占める課税仕入れの中間投入が多くないと考えられることから、清算基準の算入対象から除外された。非課税取引の取扱いをめぐる過去の経緯については、後掲注(7)を参照。

(47) 同上, p.351.

(3) 平成 29 年度税制改正

平成 29 年度税制改正では、小売年間販売額で使用する統計を平成 26 年商業統計に更新する際に、「通信・カタログ販売」及び「インターネット販売」（以下「インターネット販売等」）を算入対象から除外する措置が講じられた。その理由としては、インターネット販売等では消費者の最終消費地とは異なる地域（事業者の所在地）に販売額が計上されていることや、当該販売額が増加傾向にある中で、算入対象としたままでは実際の消費実態との乖離が広がると懸念されることが挙げられている⁽⁴⁸⁾。

また、平成 27 年度税制改正と同様に、販売額に占めるサービスの割合が高まっていること等に鑑みて、代替指標による配分比率は、人口 15% と従業者数 10% であったものが、人口 17.5% と従業者数 7.5% に変更された。

(4) 平成 30 年度税制改正

平成 30 年度税制改正の内容については、第 IV 章 3 (1) で背景にある考え方を整理することとし、ここでは見直しの結果のみを述べる。見直しの要点は、次の 4 つである。すなわち、①販売統計のうち、最終消費地と統計上の計上地とが乖離していると考えられるものや、非課税取引に該当するものを清算基準の算入対象から除外する⁽⁴⁹⁾、②統計カバー率について①の結果を踏まえて再計算し、50% に設定する、③代替指標として従業者数を用いないこととする、④代替指標としては人口のみを用い、人口による配分比率を 50% とする（経済センサス活動調査の使用状況は表 1、制度改正の沿革は表 2 を参照）。

この見直しの結果、東京都で 1000 億円程度、大阪府で 130 億円程度の減収になるほか、北海道、広島県、福岡県でわずかに減収、それ以外の府県で増収になる見込みと報じられている⁽⁵⁰⁾。この見直しは、平成 30 年度予算で地方交付税交付金（総額）が減額された一因になっている⁽⁵¹⁾。

(48) 地方財務協会編集『改正地方税制詳解 平成 29 年』2017, pp.234-235. また、見直しの背景には、インターネット販売等の事業所が東京都等の都市部に集中する傾向がある上、統計上、事業者の所在地に販売額が計上される仕組みであるため、地方消費税収の配分が一部の都市部に偏在する一因になっているとの問題意識があったと報じられている（「政府 消費税の都市部偏り是正 ネット通販、配分計算除外」『産経新聞』2016.10.18.）。

(49) 具体的には次のとおり規定される。商業統計については、改正前に使用していた統計の金額から「医療用医薬品小売」、「自動販売機による販売」、「百貨店」、「衣料品専門店」、「家電大型専門店」及び「衣料品中心店」の「年間商品販売額」を除外する。別途除外されている「インターネット販売」等の二重除外が生じないよう所要の措置を講ずる。経済センサス活動調査については、改正前に使用していた統計の金額から「建物売買業、土地売買業」（「土地売買業」を除く）、「不動産賃貸業（貸家業、貸間業を除く）」（「土地賃貸業」を除く）、「不動産管理業」、「火葬・墓地管理業」、「娯楽に附帯するサービス業」、「社会通信教育」及び「医療、福祉」（「社会保険事業団体」を除く）の欄の額を除外する。

(50) 「5 都道府県で減収 地方消費税配分見直し」2017.12.14. 時事ドットコムニュース HP <<https://www.jiji.com/jc/article?k=2017121401072&g=econ>>

(51) 清算基準の見直しによって、地方交付税交付金の不交付団体である東京都の地方消費税収は減収となる一方、交付団体の多くでは同税収が増収となった。その結果、地方交付税交付金（総額）は減額となった（「野田総務大臣 予算折衝・地方財政対策関係記者会見の概要」2017.12.18. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/menu_news/kaiken/01koho01_02000651.html>）。

表1 清算基準における経済センサス活動調査（平成24年）の使用状況（平成30年度現在）

注1 日本標準産業分類	農業、林業【A】	漁業【B】	鉱業、採石業、砂利採取業【C】	建設業【D】	製造業【E】	電気・ガス・熱供給・水道業【F】	情報通信業（映像・音声・文字制作 業、通信業、放送業）【G1】	運輸業、郵便業【H】	金融業、保険業【J】	その他のサービス業（政治・経済・文 化団体、宗教）【R1】	卸売業、小売業【I】	教育、学習支援業（学校教育） 【O1】	情報通信業（インターネット付随サ ービス業、情報サービス業）【G2】	不動産業、物品賃貸業【K】	学術研究、専門・技術サービス業 【L】	宿泊業、飲食サービス業【M】	生活関連サービス業、娯楽業【N】	習字支援業【O2】	教育、学習支援業（その他の教育、学 習支援業）【R2】	その他のサービス業（R1以外） 【R2】	医療、福祉【P】	複合サービス事業【Q】	公務【S】
調査上の区分	—	—	—	—	—	サービス 関連産業A			—	—	サービス関連産業B							—	—	—			
清算基準の算入	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—注2	—	—注3	○注4	○	○	○注5	○注6	○	—注7	—	—	—	
対個人事業収入額の把握	—	—	—	—	—	—	—	—	—	—	○	—	○	○	○	○	○	○	○	○	○	—	—

(注1) 経済センサス活動調査の調査対象は、全ての事業所及び企業（国・地方公共団体の事業所、農林漁業に属する個人経営の事業所、家事サービス業に属する事業所、外国公務に属する事業所を除く。）
 (注2) 現行の清算基準では商業統計のデータを使用。
 (注3) 平成27年度税制改正で算入対象外とされた。
 (注4) 「建物売買業、土地売買業（681）」、「不動産賃貸業（貸家業、貸間業を除く）（691）」、「貸家業、貸間業（692）」及び「不動産管理業（694）」に該当する額を除く。
 (注5) 「旅行業（791）」、「火葬・墓地管理業（795）」、「競輪・競馬等の競走場、競技団（803）」及び「娯楽に付随するサービス業（8096）」に該当する額を除く。
 (注6) 「社会通信教育（8216）」に該当する額を除く。
 (注7) 平成30年度税制改正で産業分野全体が算入対象外とされた。
 (出典) 「地方消費税に関する検討会報告書」2017.11, p.38. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/main_content/000518214.pdf> 等を基に筆者作成。

表2 地方消費税の創設後の沿革

年度	税率	清算基準	市町村交付金	その他
平成9	消費税額の100分の25（消費税率1%相当）	小売年間販売額（商業統計）とサービス業対個人事業収入額（サービス業基本統計）の合算額で税収の75%、人口（国勢調査）で同12.5%、従業者数（事業所・企業統計）で同12.5%を按分。	・都道府県内の市町村に対して清算後の額の2分の1を交付。 ・人口と従業者数を1対1で按分。	
23	同上	小売年間販売額（同上）とサービス業対個人事業収入額（同上）の合算額で税収の75%、人口（同上）で同12.5%、従業者数（経済センサス基礎調査）で同12.5%を按分。	同上	
26	消費税額の63分の17（消費税率1.7%相当）	同上	・従来分は、人口と従業者数を1対1で按分。 ・引上げ分は、人口のみで按分。	引上げ分（市町村交付金を含む）は、全額社会保障財源化。
27	同上	小売年間販売額（同上）とサービス業対個人事業収入額（経済センサス活動調査）の合算額で税収の75%、人口（同上）で同15%、従業者数（同上）で同10%を按分。	同上	
29	同上	小売年間販売額（同上）とサービス業対個人事業収入額（同上）の合算額で税収の75%、人口（同上）で同17.5%、従業者数（同上）で同7.5%を按分。	同上	
30	同上	小売年間販売額（同上）とサービス業対個人事業収入額（同上）の合算額で税収の50%、人口（同上）で50%を按分。	同上	
平成31年10月予定	消費税額の78分の22（消費税率2.2%相当）	同上	同上	

(注1) 上の欄の該当部分から変更がない場合には「同上」と表記。
 (注2) 年度の欄は各改正の実施年度を示す（平成9年度欄は平成6年12月改正、平成26年度欄は平成24年8月改正、平成31年10月予定欄は平成28年11月改正）。
 (出典) 総務省自治税務局『地方税に関する参考計数資料 平成30年度』2018, pp.88-89等を基に筆者作成。

IV 地方消費税の清算基準（税収配分）をめぐる議論

地方消費税をめぐるのは、清算基準の在り方以外にも、地方自治体に課税ベースや税率の決定権を認めるか、国に委任されている譲渡割の徴税権を地方に移管するか等、様々な論点がある⁽⁵²⁾。本章では、近年の清算基準の見直しをめぐる議論を俯瞰するために、現行制度（仕向地主義に基づく課税、地方政府に税率決定権を付与しない、マクロ統計による清算制度）を前提とした上で論点を整理する。

地方消費税の清算基準をめぐるのは、平成 30 年度税制改正で抜本的な見直しが議論される以前から、有識者等を中心に議論が重ねられてきた。これらの議論は、大別すると、①各都道府県の消費に相当する額の正確性や妥当性、②社会保障財源としての税収配分の在り方の各観点から論じられている⁽⁵³⁾。本章では、まず双方の観点から従前の議論における論点を整理し、次にこれらを踏まえて平成 30 年度税制改正における議論を整理する。

1 消費に相当する額の正確性や妥当性をめぐるこれまでの議論

(1) 販売統計の利用方法

(i) 供給側と需要側の統計で把握される最終消費額の乖離

清算基準で使用される販売統計は、供給側（購入地ベース）の統計である。供給側の統計による各都道府県の販売額は最終消費額に必ずしも一致しないとされる⁽⁵⁴⁾。例えば、供給側の統計を使用する場合、ある県の居住者が、県外で商品を購入して、居住地で消費する場合でも、購入地に販売額が計上される。その結果、地方消費税収は居住地ではなく購入地に帰属する。実際、各都道府県の最終消費額の把握に、需要側（居住地ベース）の統計である「全国消費実態調査」を使用する場合と、現行の販売統計を使用する場合とを比較すると、後者では商業施設等が集積する東京都や大阪府に帰属する税収が多くなり、その周辺県に帰属する税収が少なくなる（周辺県の住民が一定程度の県外消費を行っているため）と指摘されている⁽⁵⁵⁾。

供給側と需要側の統計で把握される最終消費額の乖離の問題に対して、解決策の 1 つとして提案されているのが、需要側の統計の使用である⁽⁵⁶⁾。需要側の統計には「全国消費実態調査」⁽⁵⁷⁾や「家計調査」⁽⁵⁸⁾等がある。ただし、これらの統計は「標本調査」であり、清算基準に使用する

⁽⁵²⁾ 持田ほか 前掲注(4), pp.15-21; 玉岡雅之「地方消費税の今後について」『租税研究』719号, 2009.9, p.90等。

⁽⁵³⁾ 足立泰美・玉岡雅之「地方消費税の清算基準—地方消費税ならび地方消費税交付金による検証—」『租税研究』790号, 2015.8, pp.55-57。

⁽⁵⁴⁾ 林 前掲注(4), pp.8-9。

⁽⁵⁵⁾ 例えば、橋本恭之氏（関西大学経済学部教授）は、「平成 21 年全国消費実態調査」を用いて推計した最終消費全体に占める各都道府県のシェア率と清算基準（販売統計を使用）に基づく同シェア率（平成 21 年度現在）を比較し、東京都では前者が 11.14%、後者が 14.30% であるのに対して、埼玉県では前者が 5.60%、後者が 4.56%、神奈川県では前者が 7.87%、後者が 6.44%、千葉県では前者が 4.93%、後者が 4.30% であったとしている（橋本恭之「地方消費税の改革—清算基準について—」『会計検査研究』47号, 2013.3, pp.66-67.）。

⁽⁵⁶⁾ 地方自治情報センター 前掲注(38), pp.40-41; 河野佳祐「地方消費税の清算基準について」『地方税』66(12), 2015.12, pp.127-132。

⁽⁵⁷⁾ 家計調査（後掲注(58)参照）からは得られない詳細な結果を得るために、一定の統計上の抽出方法に基づき選定された全国約 56,400 世帯を対象として、家計の収入・支出及び貯蓄・負債、耐久消費財、住宅・宅地等の家計資産を 5 年ごとに総合的に調査したもの。

⁽⁵⁸⁾ 一定の統計上の抽出方法に基づき選定された全国約 9 千世帯を対象として、家計の収入・支出、貯蓄・負債等を毎月調査したもの。

統計の要件⁽⁵⁹⁾の1つに挙げられる「全数調査」ではないことから、清算基準で使用するには相応しくないとの見方がある⁽⁶⁰⁾。これに対しては、全数調査であることを根拠に信頼性が高いとみなすのは適当でないとの反論も見られる⁽⁶¹⁾。

そのほか、昼夜間人口比率によって小売年間販売額を補正する（購入地での販売額を昼間人口、居住地での販売額を夜間人口で代替して、購入地で計上されている「小売年間販売額」に、昼夜間人口比率（夜間人口／昼間人口）を乗ずる）方法や、統計カバー率の一定程度を引き下げ、代替指標である人口の配分比率を引き上げる方法も提案されている⁽⁶²⁾。

（ii）販売統計の算入対象範囲

販売統計のうち、経済センサス活動調査は、清算基準の算入対象となる産業分野が一部に限定されている。例えば、「電気・ガス・熱供給・水道業」や「運輸業、郵便業」等は、同調査上、対個人事業収入額が把握されていないため、清算基準の算入対象になっていない。

こうした状況に対して各都道府県の消費に相当する額を精緻化する観点から、算入対象とする産業分野の拡大を求める議論がある。具体的には、各産業分野で都道府県ごとの最終消費額を把握可能な統計データがほかに存在する場合には、それを利用することが提案されている⁽⁶³⁾。反対に、販売統計には最終消費地と統計上の計上地とが乖離するものや事業者による消費（中間投入）が含まれているので、算入対象からの除外を徹底すべきであるとの意見もある⁽⁶⁴⁾。

（2）統計カバー率、代替指標による配分比率の設定

前に述べたように、統計カバー率は、消費税の課税ベースに対する販売額の割合に基づいて設定される。前述（1）の見直しによって販売額が変動する場合には、統計カバー率を併せて見直す必要が生じる⁽⁶⁵⁾。

統計カバー率が設定されると、販売額で把握されない統計カバー外となる最終消費をどのよ

⁽⁵⁹⁾ 具体的な要件として、過去に地方自治情報センターに設置された「地方消費税の清算基準に関する研究会」の報告書では、①信頼性と連続性のある統計であること、②基幹統計（国の行政機関が作成する統計のうち総務大臣が指定する特に重要な統計）であること、③最終消費の状況を的確に把握するため標本調査でないことが挙げられている（地方自治情報センター 前掲注38, p.25.）。

⁽⁶⁰⁾ 持田 樹樹「地方消費税の清算基準—将来に向けての論点整理—」『地方税』68(3), 2017.3, p.8; 河野 前掲注56, pp.130-131.

⁽⁶¹⁾ 具体的には、①販売統計は全数調査であるが、本来的に入手したい情報（都道府県別の最終消費額）との間に乖離が生じる点で信頼性に欠ける、②需要側の統計であっても調査内容が適切に設計されれば、統計的誤差を一定範囲内に収めることができる、③政府の方針がこれら調査の精度向上を掲げている、といった見方である（林 前掲注4, pp.10-11.）。

⁽⁶²⁾ 地方自治情報センター 前掲注38, pp.40-41.

⁽⁶³⁾ 地方自治情報センター 前掲注28, pp.8-15; 持田 前掲注60, p.7.

⁽⁶⁴⁾ 奈良県税制調査会『まほろばからの地方税のありかた提言—奈良県税制調査会の挑戦—』清文社, 2017, pp.10-20. 具体的には、次に挙げるものの除外が求められている。小売年間販売額については、①最終消費地と統計上の計上地が乖離しているとの観点から、家電・家具・寝具等の耐久財、被服・履物等の半耐久財、②事業者の中間投入が含まれているとの観点から、揮発油・軽油等の販売。サービス業対個人事業収入額については、③最終消費地と統計上の計上地が乖離しているとの観点から、「社会通信教育」、「学術研究、専門・技術サービス業」、「物品賃貸業」、「持ち帰り配達飲食サービス」、④非課税取引の課税仕入れのみならず最終消費者に対する収入額全体を計上されているとの観点から、「医療、福祉」の全て（現状では「社会保険事業団体」のみ除外）、「火葬・墓地管理業」。

⁽⁶⁵⁾ 持田 前掲注60, p.9.

うに按分するかが問題となる。平成 29 年度以前は、統計カバー外の按分に、人口及び従業者数が代替指標として使用されていた。このうち、従業者数に対しては、配分比率の引下げ又は当該指標の使用中止を求める意見が多く出されていた⁽⁶⁶⁾。その理由は、従業者数の指標は消費譲与税からの激変緩和という経緯から採用された側面が強いこと⁽⁶⁷⁾、従業者数はサービスに係る代替指標として位置付けられているが、一連の統計制度の改革によって販売統計上で捕捉されるサービスの範囲が拡大していること等である。

こうした意見では、従業者数に代わって、人口による配分比率の引上げが求められる。ただし、これに対しては批判的な見方もある⁽⁶⁸⁾。すなわち、最終消費を表す指標として人口の使用が正当化されるのは、統計カバー外の 1 人当たり最終消費額が各都道府県間で同一となる場合であるが、実際には各都道府県間で 1 人当たりの所得水準は異なり、当該最終消費額にも差がある。したがって、人口による配分比率の引上げは、1 人当たりの最終消費額が少ない都道府県に有利に働くことになる。また、そうした引上げを行っても、各都道府県の販売額と最終消費額との間の乖離は必ずしも「補正」されない⁽⁶⁹⁾というのが、その内容である。

(3) 非課税部門及び政府部門の取扱い、県別産業連関表等の利用

消費税では、性質上、課税対象として馴染まないもの（土地、金融・保険等）や社会政策的配慮が必要なもの（医療、教育等）に課税しない「非課税取引」が設けられている（以下、非課税取引を行う業種を「非課税部門」という）。これらの取引の売上げには消費税が課されないため、それに相当する部分については、清算基準の対象とする消費に相当する額から除外するのが適当であるとされる⁽⁷⁰⁾。反対に、消費税の制度上、非課税取引の仕入れに課税取引が含まれていても、売上げは非課税となるため、仕入れにかかる税額を控除すること（仕入税額控除）は認められない。その結果、非課税部門の課税仕入れには消費税の負担が発生していると考えられ、これに相当する部分については、消費に相当する額に加える必要があるとされる。清算基準上の非課税部門の取扱い⁽⁷¹⁾に対しては、その改善を求める意見が見られる⁽⁷²⁾。

非課税部門と同様に、国や地方自治体等（以下「政府部門」）の課税仕入れに相当する分につい

(66) 例えば、橋本 前掲注(55), p.71; 奈良県税制調査会 前掲注(64), p.7 等。

(67) 前掲注(38)を参照。

(68) 林 前掲注(4)

(69) 例えば、各都道府県の販売額と最終消費額との間に乖離を生む原因の 1 つである「県外消費」は、東京都の周辺県（神奈川県・埼玉県・千葉県）等で多く発生するとされるが、これらの地域は、1 人当たりの所得水準や最終消費額が少ない県には該当しない。したがって、人口による配分比率を引き上げると、これらの県にとっては不利に働くことになり、必ずしも各都道府県の販売額と最終消費額との間の乖離を補正する方向に働くものではないと考えられる。

(70) 地方自治情報センター 前掲注(38), pp.18-20.

(71) 平成 30 年度税制改正以前における非課税部門の取扱いは次のとおりである。すなわち、平成 27 年度税制改正で使用統計が経済センサス活動調査に切り替えられた際に、非課税部門の「医療、福祉」（「社会保険事業団体」を除く。）や「火葬・墓地管理業」は、売上げに占める課税仕入れの中間投入が一定程度の水準にあると見られることから、清算基準の算入対象とされた。一方、非課税部門のうち、「土地売買業」、「土地賃貸業」、「貸家業、貸間業」及び「社会保険事業団体」に該当する額は、売上げに占める課税仕入れの中間投入が多くないと考えられることから、清算基準の算入対象外とされた（地方財務協会編 前掲注(46), p.87.）。ちなみに、代表的な非課税部門の 1 つである「金融業、保険業」も、対個人事業収入額が把握されていない等の理由から、産業分野ごと算入対象から除外されている。

(72) 奈良県税制調査会 前掲注(64), pp.15-16.

でも、消費に相当する額に加えるべきであると指摘されている⁽⁷³⁾。すなわち、政府部門では、対価性のない収入（租税、補助金等）を財源として課税仕入れを行う場合、課税仕入れに係る税額を控除することは認められていない⁽⁷⁴⁾。その結果、政府部門は、課税仕入れにかかる消費税を他の部門に転嫁できず、最終消費者と同様に消費税の負担を余儀なくされ得る。そのため、政府部門の課税仕入れも、消費に相当する額に加える必要があると考えられている。しかし、現行制度では、政府部門の課税仕入れは清算基準で考慮されていない。

非課税部門及び政府部門における課税仕入れを正確に把握して、消費に相当する額に反映する方法として、都道府県別産業連関表⁽⁷⁵⁾や県民経済計算⁽⁷⁶⁾（以下「県別産業連関表等」）を使用することが提案されている⁽⁷⁷⁾。産業連関表では、ある産業部門が他部門から原材料等を購入（投入）し、これを加工して別の財貨又はサービスを生産し、さらに他部門の原材料等として、あるいは家計部門等に最終需要として販売（産出）するといった取引の連鎖的なつながりが表される。これを用いれば、非課税部門及び政府部門における他部門からの課税仕入れを把握することが可能になる。実際に、カナダでは、州ごとの地域産業連関表等に基づき、精緻な課税標準推計額（我が国の消費に相当する額に相当）の算定が行われている（第V章1参照）。

しかし、県別産業連関表等の活用にも問題がないわけではない。すなわち、我が国のこれらの統計は、各都道府県間で推計方法が必ずしも統一されていないため、その活用は、現段階では困難であるとされる⁽⁷⁸⁾。一方、将来的には、国が県別産業連関表等を一元的に作成して、統一性や信頼性を確保すべきであるとの主張も見られる⁽⁷⁹⁾。

2 社会保障財源としての税収配分の在り方をめぐるこれまでの議論

社会保障と税の一体改革によって、地方消費税率の引上げ分が社会保障財源に位置付けられたことを受けて、清算基準の見直しを求める意見がある。一般に、社会保障サービスは、居住地で受益され、それに要する費用は、人口とある程度の連動を示すと考えられる。しかし、現状では、清算後の地方消費税収と地方自治体による社会保障関係費との間で正の相関関係は小さいと指摘されている⁽⁸⁰⁾。こうした観点から、人口による配分比率の引上げや同比率に若年者や高齢者の割合を加味することを求める意見等が出されている⁽⁸¹⁾。

地方消費税の税収配分の在り方をめぐっては、一般財源として配分する場合には、仕向地主

(73) 持田 前掲注(60)等。理論的な説明は、持田ほか 前掲注(4), pp.186-187 に詳しい。

(74) 対価性のない収入による課税仕入れは、課税売上げのコストを構成しない、最終消費としての性格を有するとの考えに基づいて設けられた特例である（国税庁「国、地方公共団体や公共・公益法人等と消費税」2017.6, pp.1, 4-5. <<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/shohizei.pdf>>）。

(75) 一定期間に行われた財貨又はサービスの産業間取引を行列形式にまとめた加工統計。我が国では各府省が共同して全国単位の産業連関表を作成しているほか、経済産業省が全国を9地域に分割した地域産業連関表と、これを連結した地域間産業連関表を5年ごとに作成している。各都道府県も、国の作成指針を参考に、独自の取組として、各都道府県単位の産業連関表を作成している。各都道府県の取組状況は、「第2回地方消費税に関する検討会配布資料」2017.6.2, p.14. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/main_content/000488531.pdf> を参照。

(76) 各都道府県の経済活動の把握を目的として国民経済計算に準拠した方式に基づいて作成される加工統計。

(77) 例えば、持田ほか 前掲注(4), pp.117-118; 林 前掲注(4), pp.12-15 等。

(78) 持田 前掲注(60), p.6.

(79) 林 前掲注(4), pp.14-15.

(80) 上村敏之「地方自治体の社会保障財源としての地方消費税の清算基準のあり方」奈良県税制調査会『望ましい地方税のありかた一奈良県税制調査会からの発信一』清文社, 2014, pp.10-14.

(81) 具体的には、奈良県（平成25年）や岩手県（平成19年）による見直しの要望が挙げられる（同上, pp.9-10.）。

義に基づく課税を実現するために最終消費地に税収を帰属させることが妥当であるが、社会保障財源としての位置付けを強調する場合には、社会保障給付の実態に即した配分を求めることも正当化され得るとの指摘も見られる。また、引上げ分を社会保障財源に位置付けたことが、地方消費税の税収配分の在り方を混乱させている面があるとも指摘されている。⁽⁸²⁾

ちなみに、こうした観点からの議論には、それらが、人口による配分比率の引上げを始め、経済力の弱い都道府県に有利な方法を提案していることから見て取れるように、清算制度に水平的財政調整⁽⁸³⁾の役割を求める主張と親和的な側面がある。より直接的に、清算制度を単なる仕向地主義に基づく課税を実現するための手段としてではなく、水平的財政調整のための手段としてみなすのが適当であると主張する見解も見られる⁽⁸⁴⁾。一方、水平的財政調整につながる見直しに対しては、清算制度の趣旨等を理由に反対する意見がある⁽⁸⁵⁾。

3 平成 30 年度税制改正における議論

冒頭で述べたように、平成 30 年度税制改正では、清算基準の抜本の見直しに向けて、検討会で議論が行われ、平成 29 年 11 月に報告書が取りまとめられた。平成 30 年度税制改正では、おおむね報告書で提言された内容に沿って見直しが実施された⁽⁸⁶⁾。一方、報告書上で今後の検討課題とされた事項が散見されるように、残された論点も少なくない。ここでは検討会で行われた議論を中心に整理する。

(1) 検討会における議論

(i) 基本的な考え方

地方消費税では、最終消費地と税収の最終的な帰属地を一致させるために清算制度が設けられている。検討会の報告書では、その意義や役割を踏まえると、清算基準では「消費に相当する額」を用いることが理論上不可欠であるとしている⁽⁸⁷⁾。その上で、清算基準の抜本的な見直しを行うに当たっては、消費に相当する額として使用している指標又はその統計が最終消費を表すものとして適切であるかどうかを検証することが必要としている⁽⁸⁸⁾。

最終消費地について、検討会の報告書では、小売は「実際に商品が消費された場所（主として「居住地）」、サービスは「サービスの供給地」と考えることを原則にする、としている⁽⁸⁹⁾。制度

⁽⁸²⁾ このような点について整理した論考として、佐藤主光「地方財政と地方消費税—地方税制の抜本改革に向けて—」『租税研究』766号、2013.8、pp.162-163がある。

⁽⁸³⁾ 地方自治体間で財政力の高い自治体から低い自治体へ財源を移転する財政調整制度をいう。

⁽⁸⁴⁾ 竹本亨「地方消費税の清算が生む地域間格差の問題点」奈良県税制調査会 前掲注(80)、pp.47-48。

⁽⁸⁵⁾ 東京都税制調査会「平成 29 年度東京都税制調査会答申—都民・国民の未来を切り開く税制改革を—」2017.11.24、pp.30-31。東京都主税局 HP <http://www.tax.metro.tokyo.jp/report/tzc29_toushin_20171124_02.pdf>

⁽⁸⁶⁾ 報告書の公表後に行われた自民党税制調査会等の議論において、清算基準から除外する販売統計の項目が一部追加された（齋藤 前掲注(8)、pp.10-11.）。

⁽⁸⁷⁾ 平成 30 年度税制改正における清算基準の見直しは、税源の偏在性は正ではなく、最終消費地に税収をより適切に帰属させることが目的であると強調されている（例えば、第 193 回国会参議院総務委員会会議録第 5 号 平成 29 年 3 月 22 日 p.33 等）。

⁽⁸⁸⁾ 「地方消費税に関する検討会報告書」前掲注(9)、p.10。

⁽⁸⁹⁾ 最終消費地の定義を確認するに当たっては、カナダ及びアメリカの事例も参照された（「参考資料（最終消費の概念等に関する過去の研究会の状況）」（第 3 回地方消費税に関する検討会参考資料）2017.6.23、pp.1-3。総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/main_content/000492389.pdf>）。

の導入当初はこの点が明確にされていなかったものの⁽⁹⁰⁾、平成 27 年度及び平成 29 年度税制改正では、既にこの考え方に基づく見直しが実施されていた。報告書では改めて最終消費地の定義が確認される形となっている。

(ii) 販売統計の利用方法

販売統計の利用方法をめぐっては、供給側と需要側の統計で把握される最終消費額の乖離の問題に対しては需要側の統計（全国消費実態調査等）を、また、非課税部門や政府部門の課税仕入れの問題に対しては県別産業連関表等をそれぞれ使用することが、解決策の 1 つとして提案されている。しかし、報告書は、これらの統計を現段階で直ちに採用することは困難であるとしている。需要側の統計は標本調査であること、県別産業連関表等は作成主体である都道府県間で推計方法が統一されていないことが、その理由である。そして、清算基準に用いるべき統計の要件等を踏まえると、引き続き、供給側の統計を利用すべきであるとしている。ただし、需要側の統計に関する標本の規模拡大や県別産業連関表等の全国統一的な作成といった見直しが行われる場合には、改めて清算基準の在り方を検討するとしている。⁽⁹¹⁾

報告書では、供給側の統計の使用を基本とした上で、指摘される問題への対応を求めている。すなわち、販売統計のうち①最終消費地と統計上の計上地とが乖離していると考えられるものや、②非課税取引に該当するもの（非課税部門の課税仕入れを正確に把握できる場合は除く。）は、清算基準の算入対象から除外すべきであるとしている。⁽⁹²⁾

実際、平成 30 年度税制改正（第 3 章 3（4）参照）では、①の観点から、商業統計については、県外消費やインバウンド消費⁽⁹³⁾が多く含まれていると見られる「百貨店」や「家電大型専門店」、そして、統計上、本社等に売上げを一括計上していると見られる「自動販売機による販売」等が除外された。同様に②の観点から、経済センサス活動調査については「医療、福祉」、「不動産管理業」等が除外された。なお、「医療、福祉」が算入対象から除外されたことで、非課税部門の課税仕入れであって、消費に相当する額に反映させるため、意図的に算入対象に加えられものは見られなくなった。政府部門の課税仕入れは、これまでも清算基準の対象外であり、平成 30 年度税制改正でも特段の対応は採られていない。

検討会では、経済センサス活動調査で算入対象外となっている産業分野について、現在使用されていない統計を利用し、都道府県別の最終消費を把握できるか否かについても検討がなされている。具体的には、「電気・ガス・熱供給・水道業」や「建設業」等で既存統計の利用可否が検討されたが、事業者の中間投入が含まれる、消費額ではなく消費量が把握されている等の理由から、現段階で活用できる統計は見当たらないと結論付けられている。ただし、利用可能な統計の存否については、今後も定期的に検証する必要があるとしている。⁽⁹⁴⁾

⁽⁹⁰⁾ 地方消費税の創設時に清算基準をめぐる議論に関わった石弘光氏（一橋大学名誉教授）は、創設時の議論では「購入地」と「消費地」の違いを意識せずに同一視していたと述べている（石弘光「地方消費税の配分基準」『税務経理』9650号, 2018.1.5, p.1.）。

⁽⁹¹⁾ 「地方消費税に関する検討会報告書」前掲注(9), pp.11-13.

⁽⁹²⁾ 同上, pp.15-16.

⁽⁹³⁾ 訪日した外国人旅行者による旅行中の消費をいう。外国人旅行者が、消費税免税店で特定の物品を一定の方法で購入する場合、消費税が免除される。当該最終消費については、清算基準上での対応が必要であると指摘されていた（例えば、「第 1 回地方消費税に関する検討会議事概要」2017.4.25, p.2. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/main_content/000488320.pdf> 等）。

⁽⁹⁴⁾ 「地方消費税に関する検討会報告書」前掲注(9), pp.14-15.

(iii) 統計カバー率、代替指標による配分比率の設定

報告書は、この結果を踏まえて統計カバー率の再計算を求めている。また、従業者数は、サービスに係る消費の代替指標として位置付けられてきたが、一連の統計制度の改革によって、当初に比べて販売統計上で捕捉されるサービスの範囲が拡大されたことを踏まえて、清算基準で用いない方向で検討すべきであるとしている。その上で、統計カバー外の最終消費は、産業分野別に見ると人口との間に強い正の相関関係が見られること等から、代替指標には人口を基本とすべきであるとしている。⁽⁹⁵⁾

平成 30 年度税制改正では、統計カバー率は再計算の結果、50% に引き下げられ、統計カバー外の代替指標には人口のみを使用することとし、その配分比率は 50% とされた。

(2) 評価及び今後の論点

(i) 見直しの方向性

既に見たように、清算基準をめぐるのは、仕向地主義に基づく課税を徹底する観点から、消費に相当する額の精緻化を求める意見がある一方、税率の引上げ分が社会保障財源として位置付けられたことを受けて、各地方自治体の社会保障サービスへの需要に配慮した税収配分を求める意見もある。平成 30 年度税制改正では、前者の観点から、仕向地主義に基づく課税という原則を維持しつつ、統計カバー率の縮小及び人口による配分比率の引上げによって、結果的には後者の観点からの要請にも応える形が採られた。

こうした見直しの方向性に対しては、一定の評価が寄せられている⁽⁹⁶⁾。

反対に、税収が減少する東京都や大阪府等では、大都市からの不合理な税収移転である等、反発の声が強い⁽⁹⁷⁾。また、地方消費税において課税自主権の拡大を目指すのであれば、県別産業関連表等を利用して非課税部門の課税仕入れを反映させる等、清算基準の精緻化を追求すべきであるとの指摘も見られる⁽⁹⁸⁾。

実際に、平成 30 年度税制改正について各都道府県の増減収を試算し、評価した研究では、同改正は最終消費地に税収を適切に帰属させる形式を採りつつも、大都市圏と地方圏の間における偏在性の是正を強く意識したものになっていると指摘されている⁽⁹⁹⁾。すなわち、県外消費等による税収の減少が指摘される東京都の周辺 3 県（埼玉県・千葉県・神奈川県）では、税収の消費額（家計最終消費支出）に対する比率が改正後も依然として相対的に低位な状態にとどまる一方、見直しによる増収はそれ以外の地方圏の県に広く及ぶ結果になっている。また、同研究によれば、経済センサス活動調査の「医療、福祉」を清算基準から除外した結果、当該部門における

⁽⁹⁵⁾ 同上, pp.19-21.

⁽⁹⁶⁾ 人口による配分比率の引上げは、全国知事会が平成 30 年度税制改正に向けて提言していた（全国知事会「平成 30 年度税財政等に関する提案」（平成 29 年 11 月 24 日全国知事会議資料 1-2）2017.11, pp.12-13. <[http://www.nga.gr.jp/ikkrwebBrowse/material/files/group/2/20171124-01-2\(shuusei\)shiryou1-2.pdf](http://www.nga.gr.jp/ikkrwebBrowse/material/files/group/2/20171124-01-2(shuusei)shiryou1-2.pdf)>）。全国知事会は、平成 30 年度税制改正で決定された見直しに対して「全国知事会の提言を勘案したもの」と述べている（同「平成 30 年度与党税制改正大綱」について）2017.12.14, p.2. <<http://www.nga.gr.jp/ikkrwebBrowse/material/files/group/3/H3020171215zeisei.pdf>>）。そのほか、各地方自治体の反応に言及したものとして、齋藤 前掲注(8), pp.11-12 がある。

⁽⁹⁷⁾ 小池百合子ほか「地方消費税の清算基準の見直しに関する共同要請」2017.11.14. 東京都 HP <http://www.metro.tokyo.jp/tosei/hodohappyo/press/2017/11/14/documents/01_01.pdf>

⁽⁹⁸⁾ 西沢和彦「税・社会保障改革シリーズ No.32 税制改正のポイントと課題」『リサーチ・フォーカス』2017-027 号, 2017.12.11, p.5. <<http://www.jri.co.jp/MediaLibrary/file/report/researchfocus/pdf/10230.pdf>>

⁽⁹⁹⁾ 中里 前掲注(4), pp.73-76.

1人当たり支出が多いとされる西日本に比べて、東日本で相対的に増収額が多くなっているという⁽¹⁰⁰⁾。これらの結果を踏まえると、平成30年度税制改正における見直しの妥当性については、今後、改めて議論の対象となる可能性もある。

平成30年度税制改正で採用された、統計カバー率の縮小及び人口による配分比率の引上げという見直しの方向性に対しては、地方消費税を「譲与税化」するものであるとの見方が示されている⁽¹⁰¹⁾。従前の議論で算入対象範囲からの除外が求められてきたもののうち事業者の中間投入については、平成30年度税制改正で清算基準の算入対象から除外されていないことを踏まえると、同様の方向性が見直しが今後も進められる可能性が考えられる⁽¹⁰²⁾。その場合には、このような譲与税化の傾向が一層進みかねない点に注意が必要であろう。そもそも、最終消費地に税収をより適切に帰属させるために消費に相当する額を精緻化することと、税率の引上げ分が社会保障財源化されたことを踏まえて人口を重視した配分を行うことは、異なる政策課題として分けて議論すべきであり、後者を重視するのであれば、地方消費税の一部を国税化し、人口で配分する譲与税にすればよいとの指摘も見られる⁽¹⁰³⁾。これらの政策課題としての性質の違いを踏まえつつ、地方消費税や清算制度の本旨に立ち返った議論が求められよう。

(ii) 統計改革等を受けた統計利用の在り方

GDP統計の精度向上に向けた統計改革の一環として、商業統計を平成31年調査以降、現行の5年ごとの全数調査から毎年実施の標本調査に変更することが検討されている⁽¹⁰⁴⁾。全数調査であることが清算基準に使用する統計の要件の1つに挙げられてきたことを踏まえると、この見直しは清算制度に大きく影響する可能性がある。一方、経済センサス活動調査の「小売業」に関する調査は、かつての商業統計の簡易調査が統合されたものであり、同調査を利用すれば、各都道府県の小売年間販売額を全数調査として把握することが可能である⁽¹⁰⁵⁾。報告書では、この点を踏まえ、同調査の小売業に係る統計が現行の商業統計と同等以上の情報を得られるよう、統計を作成する関係府省に対して適切な対応を求めるべきであるとしている⁽¹⁰⁶⁾。商業統計の見直しが実施される際には、清算基準で使用する統計の切替え等、どのような対応を採るかが論点になると見られる。

統計改革等では、今後の課題として需要側の統計の精度向上が掲げられている⁽¹⁰⁷⁾。第IV章3

⁽¹⁰⁰⁾ 同上, pp.74-75.

⁽¹⁰¹⁾ 大都市圏の首長からは、販売統計という客観的な指標を用いる範囲を縮小し、人口による配分比率を高めることは、地方消費税の譲与税化に他ならないとの批判の声が見られる(小池ほか 前掲注97)。また、平成30年度税制改正で採られた見直しの方向性を踏まえると、地方消費税の一部(50%)で事実上の譲与税化がなされたと理解される可能性があるとの指摘も見られる(同上, p.74.)。

⁽¹⁰²⁾ このような観点から一層の検討を求める提言として、例えば、奈良県税制調査会「平成30年度税制改正を踏まえて(提言)」2018.3.26, p.2. <<http://www.pref.nara.jp/secure/194838/teigen.pdf>>がある。

⁽¹⁰³⁾ 中里 前掲注(4), pp.75-76.

⁽¹⁰⁴⁾ 「統計改革推進会議最終取りまとめ」2017.5, pp.7-10. 首相官邸 HP <https://www.kantei.go.jp/jp/singi/toukeikai/kaku/pdf/saishu_honbun.pdf>

⁽¹⁰⁵⁾ 経済センサス活動調査及び商業統計における商業分野(「卸売業、小売業」を含む。)の調査項目の比較については、駒木伸比古「経済センサス実施にともなう商業統計の変容とその利用」『E-journal GEO』11(1), 2016, pp.156-161. <https://www.jstage.jst.go.jp/article/ejgeo/11/1/11_154/_pdf>を参照。

⁽¹⁰⁶⁾ 「地方消費税に関する検討会報告書」前掲注(9), p.13.

⁽¹⁰⁷⁾ 同上, pp.9, 38; 総務省統計局「次回全国消費実態調査に向けた検討事項(案)」(平成31年全国消費実態調査分科会(第1回)資料2)2017.11.1. <<http://www.stat.go.jp/info/kenkyu/skenkyu/pdf/19z10200.pdf>>

(1) (ii) で述べたとおり、報告書も、需要側の統計や県別産業連関表等において必要な見直しが行われる場合には、改めて清算基準の在り方を検討するとしている。統計改革等の進展に応じ、消費に相当する額を精緻化する観点を踏まえて、適時必要な見直しが図られるべきであろう。

V 諸外国の事例

上述のように、我が国の地方消費税の清算制度は、地方政府間で税収配分を行う仕組みとして設けられたものである。諸外国に目を転じると、我が国と同様に、付加価値税の税収を政府間（中央政府・地方政府間又は地方政府間）で配分する例が見られる。その類型には、独立税方式と税収分与方式がある⁽¹⁰⁸⁾。前者は地方政府に課税権を与える方式、後者は地方政府に課税権を与えず、中央政府が徴収した税収の一定割合を人口等の客観的基準に基づいて地方政府に交付する方式である。前者にはカナダが、後者にはドイツやオーストラリアが該当する。我が国の地方消費税は、地方自治体が課税ベースや税率の決定権等を有しないものの課税主体であるという点で前者に相当し、かつての消費譲与税は、後者に相当する。

カナダは、産業連関表を用いて、各州の最終消費額を精緻に算定しており、消費に相当する額の把握を精緻化する観点から、我が国にとって参考になる事例である。一方、ドイツやオーストラリアでは、水平的財政調整の一環として、税収分与方式を利用している。後者の方式は、我が国の地方消費税とは異なるものの、我が国の議論で地方消費税に水平的財政調整の役割を求める向きが見られることを踏まえると、これらの方式を概観しておくことの意義は必ずしも小さくない。そこで、本章では、これらの国における付加価値税の税収配分について概説する。

1 カナダ

カナダでは、連邦政府が付加価値税の一種である財貨サービス税（Goods and Services Tax: GST）を課している⁽¹⁰⁹⁾。GSTの税率は5%である。一方、州政府（10州及び3準州）も様々な形で付加価値税又は小売売上税（Retail Sales Tax: RST）⁽¹¹⁰⁾を課している。連邦及び州政府における一般消費税の課税の種類は、次の4つに分類される。①オンタリオ州、ノバスコシア州、ニューファンドランド・ラブラドール州、ニューブランズウィック州、プリンス・エドワード島州の5州では、連邦・州共通の付加価値税として、協調売上税（Harmonized Sales Tax: HST）が課されている。②ケベック州では、GSTに加えて州独自の付加価値税（Québec Sales Tax: QST）が課されている。③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の3州では、GSTに加えて州独自の小売売上税がそれぞれ課されている。④アルバータ州と準州3州では、GSTのみが課されている。

HSTはGSTと課税ベースを同じくする付加価値税であり、GSTと一体で納税額の計算等が行われる。HSTの徴税事務はカナダ歳入庁が一元的に行っている。HSTの税率は州税と連邦

(108) 持田信樹『地方分権の財政学—原点からの再構築—』東京大学出版会、2004、pp.120-123.

(109) カナダの事例については、片山信子「政府間税源配分と付加価値税」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』857号、2015.3.24、pp.10-12。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9107657_po_0857.pdf?contentNo=1>; 鎌倉治子、国立国会図書館調査及び立法考査局編『諸外国の付加価値税 2018年版』（調査資料2017-1-a 基本情報シリーズ24）国立国会図書館、2018、pp.58-66。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_11056198_po_201803ma.pdf?contentNo=1>等を参照した。

(110) 小売段階の売上金額を課税標準として課される税。

税に相当する分で構成され、オンタリオ州では13%（州税相当分が8%、連邦税相当分が5%）、残りの4州では15%（州税相当分が10%、連邦税相当分が5%）である。HSTは、連邦法を根拠規定とする連邦税であるが、HSTを導入する各州政府（以下「導入州」）が州税相当分の税率を決定する権限を持つなど、分権的な特徴を有している。

徴収された州税相当分の税収は、導入州全体でプールされ、マクロ統計を用いて計算された各導入州の課税標準推計額を基に按分される⁽¹¹¹⁾。各導入州の課税標準推計額を正確に算定するために、カナダ統計庁が作成する州ごとの地域産業連関表及び地域経済計算体系、カナダ財務省及び歳入庁が作成する税務統計等が使用される。これらの情報を基に、最終消費支出、住宅建設、法定金融機関（銀行等）、公共部門、非課税取引の課税仕入れの5つに分けて課税標準が推計され、それらを合算して州ごとの課税標準推計額が算定される⁽¹¹²⁾。使用されるマクロ統計で重要な役割を果たしているのが、州ごとの地域産業連関表である。この統計は、カナダ統計庁によって毎年4000万カナダドル（約34億円）をかけて整備されているという⁽¹¹³⁾。

HSTで用いられる方式は、「マクロ税収配分方式」と呼ばれている。我が国の清算制度も、簡易型マクロ税収配分方式に位置付けられ、税収をマクロ統計によって配分する点ではHSTと同じである。しかし、HSTで用いられる方式は、①地域産業連関表等を用いて非課税部門及び政府部門の課税仕入れを算定し課税標準に反映させるなど、精緻に課税標準を推計することができる、②各導入州の税収推計額（各導入州の課税標準推計額×各導入州相当分のHST税率）を配分基準に使用し、税率の違いが配分基準に加味されることから、各導入州で異なる税率を採用できる、という点で我が国の方式とは異なっている。⁽¹¹⁴⁾

2 ドイツ

付加価値税（ドイツ語名称は売上税（Umsatzsteuer））は、ドイツ連邦共和国基本法（憲法に相当。以下「基本法」）において連邦政府と州政府の共有税であると定められている（第106条第3項）⁽¹¹⁵⁾。同税は、1998年から市町村にも配分されている（同条第5a項）。2015年における付加価値税収の最終的な配分比率は、連邦政府が53.2%、州政府が44.6%、市町村が2.2%である⁽¹¹⁶⁾。なお、同税収は、州政府と市町村に対し、一般財源として配分される。

基本法は、付加価値税の配分比率を下位の連邦法で規定する（同条第3項）、連邦と州の財政収支の関係が著しく変化したときはその配分比率を改めて定める（同条第4項）としている。付

(111) 配分方法の詳細は、Comprehensive Integrated Tax Coordination Agreement between the Government of Canada and the Government of Ontario, Annex “A”. Ontario Ministry of Finance HP <<https://www.fin.gov.on.ca/en/publications/2009/cit-ca.pdf>> 等に規定されている。その解説は、持田ほか 前掲注(4), pp.155-180; 「カナダ HST の州への配分について」（第3回地方消費税に関する検討会資料2）2017.6.23, pp.1-11. 総務省 HP <http://www.soumu.go.jp/main_content/000492388.pdf> に詳しい。

(112) HSTでは、非課税部門や政府部門の課税仕入れを導入州の課税標準推計額に反映するために、公共部門、法定金融機関（銀行等）、非課税取引の課税仕入れの算定を別途行う仕組みとなっている。住宅建設は、地域経済計算では課税標準推計額が正確に把握できないという理由によって別途算定されている（持田ほか 同上, p.72.）。

(113) 持田 前掲注(108), p.158. 邦貨換算は2018年4月分の報告省令レートによる。

(114) 同上; 持田ほか 前掲注(4), pp.69-72, 81-82, 157-162.

(115) 片山 前掲注(109), pp.5-7; 鎌倉 前掲注(109), pp.42-44 を参照。

(116) Bundesministerium der Finanzen, *Bund/Länder-Finanzbeziehungen auf der Grundlage der Finanzverfassung, Ausgabe 2015*, 2015.10, S.17. <http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/Broschueren_Bestellservice/2015-11-05-bund-laender-finanzbeziehungen.pdf;jsessionid=55945A85C376455B6A1A3791A150E507?__blob=publicationFile&v=8>

加価値税の配分比率を始め、共有税に関わる連邦法の改正には、州政府の代表から構成される連邦参議院の同意が必要とされる（同法第 105 条第 3 項及び第 106 条第 3 項）。

付加価値税収の連邦・州・市町村間での配分が決定すると、州政府間で水平的財政調整が行われる。すなわち、州分の付加価値税収は、一部が各州の財政力基準（上限は州分の 25%）、残りが人口に応じてそれぞれ配分される⁽¹¹⁷⁾。財政力基準による配分は、州税収の人口 1 人当たりの金額が、連邦全体の平均を下回る州に対して、不足額に応じて按分するものである。人口による配分は、付加価値税の最終的な負担が消費者に帰着することを踏まえた方式であるとされる⁽¹¹⁸⁾。

3 オーストラリア

オーストラリアの付加価値税である GST は、連邦税として連邦政府が賦課徴収を行うが、その税収の全てが州政府に一般財源として交付される（GST 交付金）⁽¹¹⁹⁾。

GST 交付金の州間での配分は、「水平的財政平準化」（Horizontal Fiscal Equalisation: HFE）と呼ばれる水平的財政調整の原則に基づいて行われる。配分基準には、基本的に州ごとの人口を使用し、財政力の違いを考慮した「相対係数」（relativity）によって調整を加える方式が採られている⁽¹²⁰⁾。この相対係数は、独立の第三者機関である連邦交付金委員会（Commonwealth Grants Commission: CGC）⁽¹²¹⁾が算定する。GST 交付金の州間での配分は、相対係数の算定を始めとして、CGC が実質的に決定する仕組みになっている。

おわりに

地方税の付加価値税における税収配分の方法をめぐっては、仕向地主義に基づく課税の徹底を求めるか、水平的財政調整（税源の偏在性是正）を求めるか、という基本的な立場の違いがある。第 V 章で紹介した諸外国の事例を単純化すれば、カナダは前者、ドイツやオーストラリアは後者に分類できる。我が国の清算基準をめぐる議論では、消費に相当する額の精緻化を求める意見がある一方、水平的財政調整としての役割を求める主張も根強く存在する。清算基準の本来の趣旨を踏まえれば、前者の立場を徹底することが望ましいと考えられるものの、税率の引上げ分が社会保障財源として位置付けられたことによって、各地方自治体の社会保障サービスへの需要に配慮した税収配分も求められている。

平成 30 年度税制改正の見直しでは、前者の立場から仕向地主義に基づく課税という原則を

⁽¹¹⁷⁾ ここで記述するのは、2018 年現在の制度である。2020 年以降は、最大 25% を財政力基準に応じて配分する規定が削除され、州割当て分の付加価値税収（総額）が財政力を加味した上で、人口によって州政府間で配分されることになる。詳細は、鎌倉 前掲注⁽¹⁰⁹⁾, pp.43-44 に詳しい。

⁽¹¹⁸⁾ 伊東弘文「ドイツ連邦制の政府間財政関係」日本地方財政学会編『税制改革の国際比較』勁草書房、1995、pp.116-118; 「第 2 章ドイツの地方税財政制度」『主要国の地方税財政制度調査報告書』2001、pp.178-180。財務省 HP <<http://www.mof.go.jp/pri/research/conference/zk050e.pdf>>

⁽¹¹⁹⁾ 加藤慶一「オーストラリアの政府間財政関係の特徴と改革の展望—垂直的・水平的財政不均衡とその是正をめぐって—（資料）」『レファレンス』758 号、2014.3、pp.158-160。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8436650_po_075807.pdf?contentNo=1>

⁽¹²⁰⁾ 配分方法は、Federal Financial Relations Act 2009, Part 2 Division 1。<<https://www.legislation.gov.au/Details/C2016C00359>> に規定されている。その解説は、同上に詳しい。

⁽¹²¹⁾ 憲法第 96 条に基づく連邦から州への財政援助に関して、州からの要求を査定するために 1933 年に設立された機関（加藤 前掲注⁽¹¹⁹⁾, p.158.）。

維持しつつ、人口による配分比率の引上げによって、結果的には後者の立場からの要請にも一定程度応える形が採られた。この見直しを「譲与税化」とする見方があるように、改正後の清算制度は「税収分与方式」としての性格を強めているとの見方もでき、同制度の性格は複雑さを増しているといえよう。第IV章3(2)で見たように、前者と後者の観点からの議論は分けて行うべきであるとの意見もある。双方の観点からの議論では、追求する政策目標が異なる点に留意しつつ、地方消費税や清算制度の本旨を踏まえて、地方消費税全体のより望ましい在り方に向けて一段と議論が深まることが期待される。

(さとう りょう)