

国立国会図書館

政府間税源配分と付加価値税

調査と情報—ISSUE BRIEF— NUMBER 857(2015. 3. 24.)

はじめに

I 政府間税源配分

- 1 地方税の単一税目中心主義
- 2 税源配分の類型
- 3 税率の決定権限と地方自治

II 付加価値税の地方への配分

- 1 ドイツ—基本法に根拠をもつ共有税—
- 2 オーストラリア—州政府に全税収を交付—

3 スペイン—権限委譲した医療・教育・福祉の財源—

4 イタリア—医療・福祉・教育・公共交通の財源—

5 カナダ—州政府の強い課税自主権—

6 アメリカ—OECD 諸国の中で付加価値税がない唯一の国—

おわりに

- 政府間税源配分の類型として、単一の税目が地方税収の大部分を占める類型があり、資産保有税中心主義と所得税中心主義の例がある。単一税目中心主義には、税率の決定権限を通じた地方自治の発揮に資する面がある。
- しかし、単一税目中心主義は、税収基盤の安定性等の点で限界があり、地方税には複数税目を採用する国が多い。複数税目主義を採る場合には、基幹的な税目を巡って、国と地方の間で課税権限の競合が生じることがある。付加価値税を地方へ配分する国々においては、個々の地方政府には課税標準や税率に対する決定権限がない「税収配分型」が主流である。
- 医療・介護など高齢化に伴う財政需要や福祉・教育などの人的サービスへの需要の拡大に対して、これらのサービスを担う地方政府の財源確保の効率性・安定性と住民による民主的な財政統制の両立が課題である。

国立国会図書館
調査及び立法考査局次長
かたやま のぶこ
(片山 信子)

第 8 5 7 号

はじめに

国・地方を合わせた消費税の税率は、いわゆる社会保障と税の一体改革関連法に基づき、平成26年4月に5%から8%への第1段階の引上げが実施された。平成9年4月の5%への引上げ以来である。平成27年10月の10%への第2段階の引上げについては、経済状況等を総合的に勘案した上で、平成26年末までに判断することとしていた。平成26年度第1四半期、第2四半期が連続してマイナス成長となった等の経済状況を踏まえて、自民・公明両党による平成27年度税制改正大綱では、10%への引上げは、平成29年4月に延期することとしている。¹

この改革により、消費税収の増収分は、地方消費税分と地方交付税交付金を通じて地方に交付される分も含めて、年金、医療、介護、少子化対策等の社会保障4経費に充当される。医療、介護、少子化対策等においては、地方の果たす役割が大きいいため、消費税の政府間配分の在り方は消費税を巡る重要な論点の1つである。²

そこで世界に目を転じると、地方が財源基盤の強化を求める動きは、先進各国において見られる³。その誘因の1つは、医療、介護、家族政策等に関する地方の行政サービスへの需要拡大であり、わが国と共通している。

本稿では、まず諸外国における国と地方の間の税源配分の代表的な事例を整理、類型化する。その上で、税体系における役割が拡大している付加価値税⁴について、その税収が地方に配分されている代表的な国々における政府間配分の在り方を概観する。

I 政府間税源配分

1 地方税の単一税目中心主義

(1) 資産保有税と単一税目中心主義

伝統的に地方政府（州政府、広域自治体及び基礎的自治体を総称する。以下同じ。）に相応しい税目とされてきたのは、土地など不動産保有に対する課税である。地方政府による公共サービスが効率的に行われるためには、住民が歳出によって得る便益との対応関係が明確な歳入源を地方に割り当てることが重要である。それによって住民による財政責任が確保され、地方政府による効率的なサービス提供が実現されるからである。そのため、地方税には応益的な税目が求められる。さらに、地方政府には、移動する課税ベース、天然資源のように地域によって分布が不均等な課税ベース、所得の再分配に影響を与える税

*注に掲げるインターネット情報は、平成27（2015）年3月10日現在のものである。

¹ 岩見祥男「平成27年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』849号、2015.2.10, p.1. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8962471_po_0849.pdf?contentNo=1>

² 加藤慶一「消費税収の使途に関する議論—消費税をめぐる論点③—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』753号、2012.5.29. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3493447_po_0753.pdf?contentNo=1> 消費税の社会保障目的税化の是非及び功罪並びに国と地方の配分について論じている。

³ 片山信子「課税自主権と地方への税の配分の国際比較」『レファレンス』752号、2013.9, pp.39-64. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8301278_po_075203.pdf?contentNo=1> 欧米主要国における財政面での地方分権の進展状況及び地方の課税自主権の意義並びに地方への税の配分の在り方を詳述している。

⁴ 付加価値税は課税ベースの広い間接税で原則としてすべての財貨・サービスの消費に対して、①取引の各段階で売上げに課税するが、②累積課税を排除するために、前段階の税額を控除するという2つの特徴をもつ。わが国の消費税も付加価値税である。

目、景気動向によって税収が大きく変動する税目への依存はできるだけ小さくした方がよいとされる。土地など不動産保有に対する課税はこれらの欠点がなく、応益的な税目として地方政府に配分すべきであると考えられてきた。

この伝統的な考え方を踏襲しているのは、イギリス、アイルランド、オーストラリアの基礎的自治体であり、わが国の固定資産税に相当する資産保有税が地方税の唯一の税目である。カナダとニュージーランドの基礎的自治体も資産保有税が地方税収のほぼ90%を占める。

しかし地方政府による行政サービスの対象が治安維持や社会資本整備から医療、教育、福祉等の対人サービスへと重点が移るにつれ、増大する財政需要を資産保有税だけで負担することは困難になる。OECD 諸国全体で、地方政府だけでなく中央政府や社会保障基金も含めた国全体の税収構成を見ると、資産課税（資産保有税、相続税や贈与税、金融取引に係る流通税等）の比率は、長期的に低下している（表1）。また、負担率が増えている課税ベースが多い中で、資産課税の負担率は若干ではあるが低下している（表1）。

資産課税への依存が低下する中で、アングロサクソン系諸国以外の国々は地方政府の税源として何を求めているのか。

表1 OECD 諸国の総税収の構成比と負担率

	総税収（社会保険料収入を含む）の構成比（%）						負担率（対GDP）（%）	
	1965年	1980年	1990年	2000年	2010年	2012年	1965年	2012年
個人所得課税	26.2	31.2	29.4	25.3	24.0	24.5	6.7	8.6
法人所得課税	8.8	7.6	7.9	9.6	8.5	8.5	2.1	2.9
社会保険料負担	17.6	22.1	22.0	24.6	26.4	26.2	4.5	9.0
賃金税	1.0	1.3	1.0	1.0	1.0	1.1	0.3	0.4
資産課税	7.9	5.3	5.7	5.5	5.5	5.5	1.9	1.8
一般消費税	11.9	14.2	18.1	19.7	20.5	20.2	3.2	6.7
その他の消費課税	26.5	18.3	14.8	13.4	12.6	12.6	6.1	4.0
その他	0.1	0.0	1.1	0.9	1.5	1.4	0.0	0.3
合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	24.8	33.7

（出典）OECD, *Revenue Statistics 1965-2013*, 2014 に基づき筆者作成。

（2）北欧諸国における所得税中心主義

代表的なモデルの1つは、北欧諸国に見られる所得税（本稿においては個人所得税を指す。）中心主義である。北欧諸国は地方政府の役割が大きい、その財源として、地方税収に占める所得税の比率が非常に高い。スウェーデンは97%に達し、デンマーク、フィンランド、ノルウェーも87%を超える⁵。しかし19世紀までスウェーデンでは、資産保有税が地方税の中心であった。地方の行政サービスが拡大すると共に、地方所得税の比重が増え、20世紀半ばには所得税中心の税体系に移行した⁶。

そもそも累進的な所得税は中央政府に配分するのが相応しい。個人は法人に比べ居住地を移動することが容易であるため、累進構造を通じた所得の再分配は中央政府が果たすべき機能である。地方政府が独自に地方所得税の累進性を強化又は緩和すれば、中央政府が

⁵ OECD, *Revenue Statistics*, 1965-2013, 2014, pp. 286, 288, 303, 309.

⁶ 財務省財務総合政策研究所「第5章スウェーデンの地方財政システム」『地方財政システムの国際比較』2002, p.150.

目指す政策の効果を歪める⁷。また、地方政府の側にとっても、他の地方政府よりも低所得者に手厚い所得再分配を行った場合、低所得者の転入が増え、高所得者が転出する動きが生じる。結果的に、低所得者の人数が増加し、高所得者の人数が減少し、低所得者に手厚い所得再分配政策の維持は困難になる。

そこで北欧諸国においては、地方所得税は応能原則を具現する累進課税ではなく、単一税率で、各地方政府が税率を決定する。その代表的な例であるスウェーデンでは、広域自治体のランスティングと基礎的自治体のコミューンは、同じ課税ベースの所得税を住民に課税し、個々の地方政府が税率を決める。ランスティングは医療分野が歳出の約90%を占め、コミューンは学校教育、保育及び高齢者・障害者介護が歳出の70%を占めるが、その行政サービスの提供水準は、住民による税率決定を通じて、決定される。受益と負担の関係が分かりやすく、また地方政府間の競争原理も働きやすい⁸。つまり、単一税率の地方所得税は、住民にとって可視性が強く、地方政府の財政・説明責任も促進するとされる⁹。さらに所得税は、所得の増加に相応して税収が増える弾力性もあるので、経済成長に伴い行政需要が増えても、所得が増えれば税収が増える。

しかし所得税率が高くなると、勤労意欲や貯蓄、投資にも負の影響が及ぶ。スウェーデンの所得税率は長期的には上昇傾向¹⁰にあり、増税による歳入増は困難になりつつある。

単一税目への依存度が高い地方税法体系は、財政需要が増大し、租税負担が重くなる時代には、税収基盤を安定させる点で限界があり、さらに応益・応能の両課税原則をバランスよく満たすことが難しい。そのため多くの国では地方税に複数税目が採用されている。

2 税源配分の類型

(1) 国と地方の課税権限の競合

地方税として、複数の税目を採用する場合に地方政府の税収基盤の強化を目指せば、所得税や付加価値税など基幹的な税目を巡って中央政府と地方政府の間で課税権限の競合が生じることがある。例えば、アメリカやカナダは州政府が強い課税自主権を行使している。地方政府の課税自主権が強い場合には、中央政府の租税政策の選択肢を狭めることもある¹¹。また中央政府と地方政府の間で租税制度が調和されないことに伴い、納税協力コストや徴税コストが増える¹²。さらに、中央政府と地方政府の課税ベースが重複した状況下では、「垂

⁷ Jorge Martínez-Vázquez, “PART I TAX ASSIGNMENT 2 Revenue assignments in the practice of fiscal decentralization,” Núria Bosch and José M. Durán, eds., *Fiscal Federalism and Political Decentralization: Lessons from Spain, Germany and Canada*, Cheltenham: Edward Elgar, 2008, pp.44-45.

⁸ Isabelle Jourard and Per Mathis Kongsrud, “Fiscal Relations Across Government Levels,” *OECD Economic Studies*, No.36, 2003.1, pp.168-169. <<http://www.oecd.org/eco/public-finance/33638994.pdf>>

⁹ Martínez-Vázquez, *op.cit.*(7), p.44.

¹⁰ 2015年の平均税率はランスティングが11.29%、コミューンが20.70%、合計31.99%である。“Mean tax rates 1930-2015, whole of Sweden.” Statistics Sweden ウェブサイト <<http://www.scb.se/en/Finding-statistics/Statistics-by-subject-area/Public-finances/Local-Government-finances/Local-taxes/Aktuell-Pong/11856/68065/>>

¹¹ 課税権限を行使する上では、租税法律主義が前提である以上、中央政府が追求したい租税政策の意向に沿わない「競合」が生じうるのは、州法に基づき課税権限が行使できる連邦制国家の場合である。

¹² アメリカでは連邦政府と州政府がそれぞれ独自に所得税や法人税を課している。また、OECD諸国の中で付加価値税がないのはアメリカだけである。州政府が消費に対して広く課税する小売売上税を有していることが連邦政府レベルで付加価値税を導入する上での制約の1つにもなっている。カナダでは連邦政府と州政府の間で所得税、法人税、付加価値税に関する徴税・租税協定で合意している州については課税標準の連邦税との調和が実現している。しかしケベック州は州所得税、州法人税、州付加価値税を独自に課税し、また一部の州は州ごとに異なる小売売上税を独自に採用している。カナダにおける所得税、法人税及び付加価値税を巡る連邦

直的な租税競争」¹³の弊害が生じうる。

(2) 合意に基づく地方への税の配分

他方、中央政府が集権的に制度設計を行い、地方政府に基幹的な税を配分する国もある。中央政府の合意のもとで地方政府に税が配分されている点に着目し、ここでは「合意に基づく税の配分」(表2)と呼ぶ。

「合意に基づく税の配分」は、中央政府が税の仕組みと税収という財政上の変数に対する中央統制を維持しつつ、地方政府に財源を提供する手段である。例えば、ドイツは所得税、法人税及び付加価値税が連邦政府と州政府に共同に帰属する共有税である¹⁴。オーストラリアは連邦税である付加価値税の税収の全部を州政府に配分する。ここではこれらを「税収配分型」(表2)と呼ぶ。

ドイツとオーストラリアでは個々の州政府にはこれらの税目の課税標準や税率を決定する裁量権はない。課税標準と税率は、国全体として統一されている。ただし、両国共に、州政府全体として税収の配分比率や税率決定の協議に与る仕組みを有している。

一方、スウェーデンは、1991年に中央政府の所得税が縮小され、所得税は地方税が基本で国の所得税は地方税を補完する体系に改められた¹⁵。デンマークの地方所得税は国税の付加税であり、国税の税額が地方税の課税標準である。両国の所得税は「税源移譲型」(表2)であり、個々の地方政府が税率決定権を有する類型である。

表2 地方への「合意に基づく税の配分」の類型

類 型	例
イ 税収配分型：国が課税権限を有する税目(国税又は共有税)の税収の一部又は全部を地方に配分・交付する	ドイツ(所得税、法人税、付加価値税)、オーストラリア(付加価値税)
ロ 税源移譲型：地方政府に税目を課税する権限を与える	
ロ-1 個々の地方政府は税率を決定する権限がない	
ロ-2 個々の地方政府に税率を決定する権限がある	スウェーデン(所得税)、デンマーク(所得税の付加税)、イギリス(資産保有税)

(出典) 筆者作成。

3 税率の決定権限と地方自治

ところで、地方政府は課税標準を決定する権限よりも税率を決定する権限を好む。地方政府の側から見れば、税率の決定は、税収規模に対してより直接的に影響を与え、それによって歳出水準にも影響を与えることが可能であるからである。また納税者の側から見れば

政府と州政府の課税権限の競合について、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.64-72. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digi_depo_7800400_po_074503.pdf?contentNo=1> 参照。

¹³ 課税ベースの重複に伴う垂直的な外部効果の発生である。例えば、一部の地方政府が独自に地方税の税率を引き上げると、当該地域では租税回避行動や経済活動の落ち込み等を通じて、課税ベースが縮小し、中央政府にとっての課税ベースの縮小につながる。中央政府はさらに従来の税収を確保するためには、税率を引き上げざるをえなくなる可能性が生じる。

¹⁴ 税収は、所得税と法人税は憲法にあたる基本法で定める所により、連邦と州で各々半分ずつ分け合い、付加価値税は法律に定める割合に応じて政府間で分け合う。所得税と付加価値税は1998年から市町村にも配分されている(基本法第106条第5項及び第106条第5a項)。

¹⁵ 飯野靖四「スウェーデンの地方分権と地方財政」『都市問題』95(3), 2004.3, p.82.

ば、税負担が税率で示されるとき、税負担とそれによってもたらされる公的サービスの便益との比較、あるいは税率の変更による財政面での変化の比較や他の地方政府との比較が容易である。

アングロサクソン系諸国や北欧諸国に見られる地方税における単一税目中心主義が、税収調達力の面では課題を抱えつつも、好まれるのは、税率の決定権限を好む考えつまり公益性が可視的であることを好む考えと表裏一体である。このように地方自治の観点からは、税率の決定権限は重要である。

基幹的な税が地方に配分され、さらに税源移譲の形をとり、個々の地方政府に税率決定の裁量権が与えられる場合には、個々の地方政府は税収規模を自ら決定することができる。地方にとっては、歳出の決定に対する自律性と住民による民主的な統制が強まる。

他方、税収配分型の場合には、個々の地方政府には税率等を通じた税収を決定する権限はない。その反面、各地方政府への税収配分の仕組みに対して、地方政府間の財政格差を是正する財政調整の役割を負わせる制度設計が可能である。ドイツとオーストラリアは、基幹的な税目による税収の地方政府への配分を通じて、財政調整を行っている。

II 付加価値税の地方への配分

OECD 諸国において、財政に占める割合が長期的に増えている税は一般消費税¹⁶である(表 1)。一般消費税の代表である付加価値税 (Value Added Tax: VAT) は国と地方の間でどのように配分されているのだろうか。日本の消費税のように付加価値税の税収を地方政府が得ている代表的な国々における政府間配分の在り方を概観する。

1 ドイツ—基本法に根拠をもつ共有税—

付加価値税について地方に課税面での裁量権、すなわち個々の地方政府に課税標準や税率の決定権限を与えることは、納税協力コストが上がること、地方政府の境界をまたいだ形でのクロスボーダー・ショッピングが拡大し得ること¹⁷、さらに財やサービスが地方政府間の境界を越えて取引される場合の税の調整が地方政府レベルでは容易ではないこと等の問題がある。そのため付加価値税は地方税には相応しくないとされ、多くの国では付加価値税は中央政府が主導権を握る税目として発展した¹⁸。

中央政府が主導権を握る税目でありながら、中央政府と地方政府が付加価値税を共有している国の代表がドイツである(表 3)。ドイツでは、憲法にあたる基本法において付加価値税は、連邦政府と州政府に共同に帰属すると明記されている共有税であり(第 106 条第 3 項)、1998 年からは市町村にも配分されている(第 106 条第 5a 項)。2014 年度の配分比

¹⁶ 一般消費税は、酒税やたばこ税などの個別間接税と対比される課税ベースの広い間接税で、小売売上税など製造・流通の特定の段階でのみ課される単段階課税と付加価値税など各段階で課される多段階課税(前掲注(4)参照)に大別される。

¹⁷ 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, pp.23-43. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8620006_po_075902.pdf?contentNo=1> は、消費課税における税率格差に起因したクロスボーダー・ショッピングの海外の実状や先行研究を概観し、日本で消費税の税率設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と論じている。

¹⁸ Joumard and Kongsrud, *op.cit.*(8), p.187.

率は、連邦が 53.4%、州が 44.6%、市町村が 2.0%である。連邦と州の間の配分の考え方、「連邦及び州の収支関係が甚だしく変動したときは、改めて確定する」こと等を基本法に定めている（第 106 条第 3 項及び第 106 条第 4 項）。連邦と州の配分比率はもとより、課税標準や税率など共有税に関わる連邦法の改正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である（基本法第 105 条第 3 項及び第 106 条第 3 項）。

表 3 付加価値税の国と地方の配分の類型

	国税	地方税	地方への 税収配分	税収配分比率又は地方 税の課税標準・税率の 決定方法	地方の 税率決 定権	徴税	納税協 力・徴 税費用	財政調 整機能	集権/ 分権
合意に基づく税の配分：イ 税収配分型									
ドイツ			連邦：州： 市町村＝ 53.4：44.6： 2.0(2014年)	政府間配分を決める財 政調整法と課税標準等 を決める付加価値税法 の改正は基本法に基づ き、州政府の代表から 構成される連邦参議院 の同意が必要	×	州	低い	○	集権的
オース トラリ ア	GST	—	全税収を地 方に交付	連邦州間の政府間協議 に基づき、税率等を変 更する際には州政府の 合意が必要	×	国	低い	○	集権的
スเปน	VAT	—	税収の 50% を地方に交 付	配分比率は、中央政 府・自治州間協議を踏 まえて自治州財政法で 定め、各自治州では批 准手続	×	国	低い	○	集権的
日本	消費税 (税率 6.3% 分)	—	交付税を通 じて税率 1.4%相当 (=6.3%×22. 3%)	法律 税収の 38.8% が地方へ	×	国	低い	○	集権的
合意に基づく税の配分：ロ 税源移譲型									
日本	—	地方消費税 (税率 1.7%相当分)		法律	×	国	低い	○	集権的
カナダ ①	GST/HST 【オンタリ オ州など 5 州】	HST のうち 州税分の税 率分が州税 収		連邦州間税制協定を締 結。州税率は各州政府 が決定し、政府間協定 にも定める	○(2010 年以降)	国	やや 高い	×	集権/ 分権的
(参考) 独自課税									
カナダ ②	GST	付加価値税 (QST) 【ケベック州】		QST の課税標準と税率 は州法で決定。ただし、 課税標準は州の判断で GST に調和している	○	州が QST と GST を 一括徴収	やや 高い	×	分権/ 集権的
カナダ ③	GST	州小売売上税 【ブリテイッ シュ・コロ ンビア州な ど 3 州】		州法	○	州税は各 州、GST は連邦政 府が徴税	高い (課税ベ ースが異 なる)	×	分権的
アメリ カ	—	州小売売上税		州法	○	州	やや 高い	×	分権的

(出典) 筆者作成。

各政府間の配分が決まると、付加価値税は人口基準と財政力基準を基に各州に配分される。ドイツでは、個々の州政府には付加価値税の課税標準や税率を決定する権限はない。しかし、共有税は基本法に根拠があり、さらに改正手続において州政府全体として決定に参画する権限が保障されており、堅固な集権的な制度設計がなされている。

2 オーストラリア—州政府に全税収を交付—

(1) GST の導入

2000年に付加価値税 (Goods and Services Tax: GST) を税率 10% で導入したオーストラリアも、中央集権的な制度を設けている (表 3)。オーストラリアの GST は連邦税であり、全国で一律の仕組みである。連邦税として徴税された GST の税収のすべてが州政府に一般財源として交付される。各州への配分は、各州の人口を基本としつつ、水平的財政平準化の原則に立ち、歳入と歳出の両面を考慮して財政調整が行われる¹⁹。

連邦政府と州政府は GST 導入時に、連邦・州財政関係の改革に関する政府間合意を締結し、これに基づき、連邦法で制度を定めている。課税標準や税率などを改正する場合には全州の合意が必要である。

(2) GST は共有税か、政府間財政移転か

オーストラリアの GST は、共有税に位置づけられるのか、それとも州の交付金収入なのかは議論が分かれる。政府間財政関係に関する論文を多数執筆している研究者 Hansjörg Blöchliger らは、両者を区別する考え方として、次の 4 要件を示す²⁰。

- ① 地方政府に配分される税収は税収全体の一定値であること。つまり税収変動のリスクを地方政府自らも負うこと。
- ② 配分された税収の用途が中央政府によって条件付けられていないこと。
- ③ 政府間の税収配分の計算式は予め定められ、会計年度の途中で変更されないこと。
- ④ 各地方政府が得る税収がその管轄圏内で発生した当該税収と比例関係にあること。つまり地方政府間の水平的財政調整がなされないこと。

この 4 要件をすべて満たす場合は「厳密な意味での共有税」、①から③までを満たす場合は共有税、①から③までのうちの 1 つ又は 2 つを満たさない場合は政府間財政移転 (すなわち州の交付金収入) にあたるとしている。その上で、GST は、水平的財政均衡化原則に基づき州間に税収を配分しており④は満たさないが、税収のすべてが州政府に移転され、州政府に対して中央政府は用途の制限を設けておらず、①～③を満たしており、共有税にあたるとしている。

共有税と政府間財政移転を区別するこの 4 つの要件は、地方政府が財源面での自律性を

¹⁹ 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—」『レファレンス』758号, 2014.3, pp.145-182. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8436650_po_075807.pdf?contentNo=1> は、GST 交付金を通じた連邦・州間の垂直的財政不均衡と水平的財政不均衡を是正するための財政調整制度について、制度の特徴、背景、課題と改革に向けての将来展望について詳細に論じている。

²⁰ Hansjörg Blöchliger and Oliver Petzold, “Finding the Dividing Line between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation,” *OECD Working Papers on Fiscal Federalism*, No.10, 2009, pp.4-5, 8. <<http://www.oecd.org/ctp/federalism/43072896.pdf>>

確保しているかどうかを示す指標である。GSTは、中央集権的に制度設計されつつも、州政府全体に対して、使途が縛られない州税収であることの権利を保障し、税収変動のリスクを州にも負わせる制度になっている。オーストラリアでは、州政府の安定的な財源の確保は、GSTによって実現されている。

3 スペイン—権限委譲した医療・教育・福祉の財源—

従来、付加価値税の政府間配分のモデルとして、連邦制国家であるドイツの共有税が注目されてきた。スペインは単一制国家であるが自治州を設け、地方分権を推進しており、その過程で付加価値税収の50%を自治州政府へ配分するに至った（表3）。

スペインは、1978年に制定された憲法で自治州を導入した。17の自治州があり、その下に広域自治体と基礎的自治体がある。スペインは、自治州の導入以来、地方への権限委譲と自治州の財源基盤の強化を図ってきた。近年、歳出・歳入の両面で地方への権限委譲をOECD諸国の中で最も積極的に推進してきた²¹。地方分権を推進する過程で、スペインはどのような考え方で付加価値税の地方への配分を拡大してきたのか。

（1）自治州財政法2001年改正と医療・教育の自治州への権限委譲

地方への税収配分の大きな拡大を決めたのが、2001年12月改正の自治州財政法である。所得税収の自治州への配分比率を15%から33%に引き上げ、新たに消費に対する課税を地方への税収配分の対象に加えた。付加価値税は税収の35%を、個別間接税（酒税、たばこ税、燃料税など）は税収の40%を、電力税と自動車登録税は税収の100%を自治州に配分することとした。さらに小売燃料税を新しい地方税として導入した。

そして自治州への税収配分の大幅拡大に伴って、中央政府からの交付金収入が大幅に削減されると共に、重要な歳出権限として医療と教育がすべての自治州に権限委譲された。²²

（2）自治州財政法2009年改正と基礎的公的サービス保障基金の創設

さらに、スペインは1999年1月開始の欧州通貨統合への参加を経て、後に振り返ればバブルともいえる好況が到来し、1999年以降2000年代にかけて700万人もの移民を受け入れた。そのため、富裕な自治州は財政調整の見直しを強く求めるようになった。また、自治州に権限委譲された医療に要する経費の増加が顕著で、富裕州だけでなくすべての自治州がより大きな財源を求めるに至った。²³

その結果、2009年12月に自治州財政法が、次のとおり改正された。²⁴

- ・ 共有税（ここでは、自治州に配分される所得税、付加価値税、個別間接税、電力税、自動車登録税等を指す。）の自治州への配分比率を、所得税は33%から50%に、付加

²¹ スペインなどOECD主要国の財政面での地方分権の現状と推進状況について、片山 前掲注(3), pp.42-43 参照。

²² Jesús Ruiz-Huerta Carbonell and Ana Herrero Alcalde, "PART II FISCAL EQUALIZATION 7 Fiscal equalization in Spain," Bosch and Durán, eds., *op.cit.*(7), p.147.

²³ スペインでは自治州間の経済格差が大きく、財政調整が重要であるが、その算定の基礎となる人口は1999年の統計が使われ、その後の人口増が反映されない状況が続いた。そのため、富裕な自治州は増えた人口分の中央政府からの移転収入が得られず、財政調整による地域間の再配分が強すぎるとの不満を強めた。*ibid.*, p.148.

²⁴ Hansjörg Blöchliger and Camila Vammalle, *Reforming Fiscal Federalism and Local Government: Beyond the Zero-Sum Game*, Paris: OECD, 2012, pp.115, 118. <http://www.oecd-ilibrary.org/taxation/reforming-fiscal-federalism-and-local-government_9789264119970-en>

価値税は35%から50%に、個別間接税は40%から58%に引き上げる。

- 共有税収のうち自治州へ配分される税収の25%は税収発生地の収入とし、75%は *Fondo de Garantía de Servicios Públicos Fundamentales* (Fund to Guarantee Public Services : 基礎的公的サービス保障基金) の資金とする。つまり共有税収のうち自治州へ配分される税収の25%は水平的財政調整の対象とならない。
- 4つの特別基金を創設する。基礎的公的サービス保障基金は、医療、教育、福祉を保障する基金であり、共有税収のうち自治州へ配分される税収の75%分とその他の税目からの中央政府の税収若干分²⁵を加えたものが収入である。*Fondo de Suficiencia Global* (Global Sufficiency Fund) は自治州に配分されているその他の行政に対して、自治州の収入が減らないことを保障する基金である。*Fondo de Competitividad* (Competitiveness Fund)²⁶と *Fondo de Cooperación* (Co-operation Fund)²⁷は経済格差に対する収斂を目的とし、収入は自治州歳入の3%程度である。
- 財政調整システムを改革し、基礎的公的サービス保障基金からの各州への資金配分にあたっては、年齢階層の分布によって加重計算された人口、面積、人口密度、島などの地理的な条件を加味した調整人口基準を用い、より公平な財政調整機能を発揮する。

自治州財政法の2009年改正によって、所得税と付加価値税の50%と個別間接税の58%等が自治州に配分されることとなり、自治州に権限委譲された医療、教育、福祉などの財源を、基礎的公的サービス保障基金を通じて、保障・充実し、富裕州の不満を緩和しつつ、財政調整機能の改善を図るという考え方が取られた²⁸。

4 イタリア—医療・福祉・教育・公共交通の財源—

イタリアは2001年の憲法改正により国と地方政府の行政権限・歳出権限を明確化し、財政自治の原理を憲法で定めた。2009年に至り、国と地方政府の財政責任を抜本的に定める枠組み法として、2009年5月5日の法律第42号「憲法第119条の規定の具体化における、財政連邦主義に関する政府への委任」がようやく制定²⁹された。

同法により、地方政府の効率性と財政責任を改善し、地方政府の適正なサービス水準を確保することが目指されている。医療、福祉、教育、公共交通その他の義務的な公的サービスを地方政府が行うこと、中央政府に明示的に配分されていないサービスはレジョーネ（地域圏）の責任とするなど、地方への行政権限と歳出権限の委譲を決めている。その財源として、国からの移転支出を大幅に削減し、代わりに税源を地方に移譲し、地方政府の財源基盤の強化を図ることとしている。国税である付加価値税の税収の一部をレジョーネ

²⁵ *ibid.* 規模的には自治州へ配分される共有税収の75%に対して5%に相応する。

²⁶ *ibid.* 人口が増えている自治州に対して、1人あたり歳入格差を縮小するために、改正前の制度では財政調整による1人あたり移転収入が国の平均以下であった富裕な自治州へ資金を交付するのが目的。

²⁷ *ibid.* 経済成長率又は人口増加率が低く、停滞している自治州を支援し、成長格差を縮小することが目的。

²⁸ バスク州とナバーラ州は歴史的経緯により、従来から州内の徴税権を広範に有し、中央政府が提供する公的サービスに対しては交渉に基づく利用料を移転し、財政調整制度に参加していなかった。2009年改正による新たな財政調整制度にも両州は加わっていない。*ibid.*, p.119.

²⁹ 芦田淳「イタリアにおける財政連邦主義実施の動向」『外国の立法』no.260, 2014.6, pp.83-114. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8677798_po_02600006.pdf?contentNo=1> (芦田淳・調査及び立法考査局イタリア法研究会訳「2009年5月5日の法律第42号憲法第119条の規定の具体化における、財政連邦主義に関する政府への委任」を含む)

と基礎的自治体に配分し、レジョーネと県と基礎的自治体に各々所得税の付加税を課税する権限を与えることとしている。³⁰

同法を具体化する立法命令と下位の行政措置が制定されつつあり、イタリアの財政改革は進行中である。医療、福祉、教育を地方に権限委譲し、その財源として所得税に加えて付加価値税収の一部を地方に配分するという考え方は、スペインと似ている。

スペインとイタリアにおける地方への付加価値税収の配分は、地方への権限委譲に伴うものである。委譲された権限が医療や福祉等であり、そのための財源と位置づけられていることは、わが国消費税の税率引上げの際に増収分の使途を社会保障 4 経費に充当することとしたことに鑑み、注目される。

5 カナダ—州政府の強い課税自主権—

(1) GST の導入

カナダは、州政府が付加価値税や広く消費に対する課税に対して強い課税自主権を行使する分権的な財政構造である。カナダでは、州政府が消費という課税ベースに対して単段階課税である小売売上税 (Retail Sales Tax) を課税する長い歴史を有していたが、連邦政府が付加価値税を導入する際に州小売売上税との統合が実現できないまま、1991 年に付加価値税 (Goods and Services Tax: GST) を税率 7% で導入した。導入時には、州ごとに異なる税率と課税標準を有する州小売売上税と、連邦税の付加価値税が、二重に課税されるという複雑な状況であった (表 4)。納税者にとっても事業者にとっても、消費という課税ベースに対する納税が非常に複雑で、GST はカナダの歴史上で最も不人気な税とされてきた。³¹

(2) HST の導入

しかし、1997 年に経済規模が小さい大西洋沿岸 3 州が州小売売上税を廃止し、GST と課税標準を同じくする付加価値税 (Harmonized Sales Tax: HST) に移行した。HST は州税分の税率相当分と連邦分の税率相当分から構成され、参加 3 州の合意に基づき州税分は一律 8%、連邦税分 7% の合計税率 15% の付加価値税として始まった (表 4)。HST の根拠法は連邦税法である。連邦税収の 8% 分を州に交付するものであり、「合意に基づく税の配分」の類型 (表 2) のうち「税収配分型」とみなすことも可能であるが、むしろ、参加 3 州の共同自治で州政府分の税率を決め、州政府が受け取る税収を自ら決めることができるという点では、「税源移譲型」(ロー 1) として創設されたと見るのが適当である。

(3) HST 移行州の拡大と州政府への税率決定権の付与

その後、大西洋沿岸 3 州における 10 年以上に及ぶ経験を経て、2010 年からカナダの GDP の約 4 割を占めるオンタリオ州が HST に移行した。さらにこれを機に、連邦政府は州税分

³⁰ Junghun Kim and Camila Vammalle, eds., *Institutional and Financial Relations across Levels of Government*, OECD, 2011, p.79. <<http://www.oecd.org/gov/institutional-and-financial-relations-across-levels-of-government-9789264167001-en.htm>>; Ernesto Longobardi, "From transfers to tax "co-occupation": the Italian reform of intergovernmental finance," Junghun Kim et al., eds., *Measuring fiscal decentralisation: concepts and policies*, Paris: OECD, 2013, pp.127-148. <http://www.oecd-ilibrary.org/governance/measuring-fiscal-decentralisation_9789264174849-en>

³¹ 片山信子「カナダの GST (財貨サービス税) にみる税制改革と国民の理解」『レファレンス』534 号, 1995.7, pp.69-72 は、GST 導入の背景・経緯と導入後の問題点について論じている。片山 前掲注(12), pp.65-72 は、HST 導入後の付加価値税の調和、州への税源移譲及び州の税率決定権強化の歩みについて論じている。

の税率一律方式を止め、各州が独自に税率を決定できる方式に改めた（表4）。

HSTは、各州政府が州政府分の税率決定権限を獲得し、州政府の権限がより強い形での「合意に基づく税の配分」が付加価値税において可能であることを示した。各州が税率決定権を有するという分権的な性質をもちつつ、連邦政府と州政府が協力しながら制度運用と徴税と税収配分を行う中央集権的な性格も有するモデルが実現した。HSTは、連邦税であるが、税源移譲型で個々の州政府が税率を決定する型（ロー2）に分類できる（表2）。

（4）独自性を貫くケベック州

ケベック州は、連邦政府がGSTを導入した翌年の1992年に州小売上税から州独自の付加価値税（Quebec Sales Tax: QST）に移行した。税率も課税標準もケベック州が独自に決定する。ただ連邦政府との徴税協定に基づき、連邦税であるGSTをQSTと一括してケベック州が徴税する。また、ケベック州は自発的にQSTの課税標準を連邦税GSTに調和させている。課税権限の行使においては独自課税であるが、徴税協定に見られるように、「合意に基づく税の配分」に近い部分も有している（表3、表4）。

表4 カナダにおける付加価値税の調和、州への税源移譲及び州の税率決定権強化の歩み

	連邦税 GST	付加価値税のみの州					GST（付加価値税）と小売上税が併課の州		
		HST 参加州		ケベック州		アルバータ州	州税率	合算税率	
		州税分税率	合算税率	QST 税率	合算税率	合算税率			
1991.1	7%	—	—	—	—	7%	9州：7～12%	14～19.84%	
1992.7				4%, 8%	14%		8州：7～12%	14～19.84%	
1994.5				★6.5%	14%				
1997.4		★NS州など3州一律8%	15%	課税ベースの調和			5州：7～10%	14～17.7%	
1998.1			7.5%		15%				
2006.7	6%		14%		13.95%	6%			
2008.1	5%		13%		12.9%	5%			
2010.7	↑	★オンタリオ州参加表明 ★各州に税率決定権付与 3州(8, 8, 10)+ON(8)+BC(7)：7～10%	12～15%			3州：7～10%			
2011.1				8.5%	13.9%				
2012.1				9.5%	15%				
2013.1				9.975%	15.5%				
2013.4				5州+PE(9)–BC：8～10%	13～15%				
2013.7						3州：5～8%	10～13%		

★GST 減税：州に税源移譲効果⇒ノバスコシア州は州分のHSTを増税（8%→10%）、ケベック州はQSTを増税（7.5%→9.975%）。

★GDP・人口の約8割に拡大

- (注1) NS：ノバスコシア州, ON：オンタリオ州, BC：ブリティッシュ・コロンビア州, PE：プリンス・エドワード・アイランド州。
 (注2) BC州は2010年にHSTに移行したが、住民投票を経て、2013年に再び小売上税に戻った。
 (注3) NS州は2010年に州分のHSTを8%から10%に引き上げた後、2014年度予算において2014年7月に9%に、2015年7月に8%に段階的に引き下げる旨発表した。実施は見送られている。
 (注4) アルバータ州は1936年に州税としての小売上税を導入したが、その年に廃止した。その後一貫して、州税としての小売上税や付加価値税は導入していない。
 (出典) 筆者作成。

(5) カナダモデル

このように、分権的な連邦制国家として州政府が独自性と強い課税自主権を行使するカナダにおいて、消費という課税ベースに対する分権的かつ多様な課税モデルが展開されている。州独自の小売売上税を連邦税の GST と併課している州は、GST 導入時の 9 州から 3 州に減り、調和の領域が拡大したとはいえ、州ごとに付加価値税の税率が異なるなど非常に分権的な付加価値税体系であり、国際的には例外的な存在である。

ただし、トロント大学のリチャード・バード (Richard M. Bird) 氏は、州が小売売上税を有するアメリカが連邦政府レベルで付加価値税を導入する上で参考となる多様な付加価値税モデルをカナダは示しており、これに倣えば、アメリカが連邦付加価値税を導入することは困難ではないとしている³²。

6 アメリカ—OECD 諸国の中で付加価値税がない唯一の国—

アメリカは、OECD 諸国の中で付加価値税がない唯一の国である。州政府においては、単段階課税の小売売上税が基幹的な税目であり、各州が独自に課税標準と税率を決定する独自課税である。アメリカは財政調整制度をもたず、また小売売上税はもとより地方税については課税標準や税率の決定権限を州政府等が有しており、財政面での地方分権が極めて強い。歳出面では、公教育、高齢者医療、福祉、警察、公共交通のインフラ整備等が州政府の管轄であるが、ベビーブーム世代が現役を引退する年齢層に入り、医療費等の高齢者関係歳出が膨らみ、公教育など他の経費が圧迫されている。アメリカも先進諸国と共通した悩みを抱えている。そこで、付加価値税ではないが、一般消費税の 1 つである小売売上税の政府間配分モデルとして、地方政府の権限が強いアメリカにおける州財源としての小売売上税の課題を概観する。

2012 年に元ニューヨーク州副知事リチャード・ラヴィッチ (Richard Ravitch) 氏と元連邦準備制度理事会議長のパール・ボルカー (Paul Volcker) 氏を共同議長とする著名なエコノミストグループは、リーマン・ショックに端を発する経済・金融危機からの経済の回復後も残る州政府の大きな財政的脅威に関する報告書を発表し³³、注目された³⁴。歳入面では、小売売上税が焦点の 1 つである。報告書によれば、州税の課税ベースが浸食され、狭くなっている点と税収の不安定性が財政面の脅威の 1 つであり、小売売上税の課税ベースは、対個人所得で 1970 年には 55% だったのが 2010 年には 35% に縮小しているという。これはインターネット取引が州税としては課税困難であること及び州が非課税品目を増やすこと等により課税ベースが狭まり³⁵、消費者は課税がより軽い消費へシフトしているためであるとしている。また、課税ベースの浸食に対応して、多くの州が税率を引き上げ、小売売

³² Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron, “Sales Taxes in Canada: the GST-HST-QST-RST ‘System’,” *Tax Law Review*, Vol.63, No.3, Apr.2010, pp.50-52.

³³ State Budget Crisis Task Force, *Report of the State Budget Crisis Task Force: full report*, 2012. <<http://www.statebudgetcrisis.org/wpcms/wp-content/images/Report-of-the-State-Budget-Crisis-Task-Force-Full.pdf>>

³⁴ Don Boyd and Lucy Dadayan, “The State Budget Crisis Task Force and Fiscal Challenges Ahead,” *Book of the States*, 2013 edition, Lexington: The Council of State Governments, 2013, pp.341-349.

³⁵ 加藤慶一「消費税の複数税率をめぐる論点—適用対象の画定と減収規模を中心に—」『調査と情報—Issue Brief—』790号, 2013.5.23. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_8208222_po_0790.pdf?contentNo=1> は、現行消費税における非課税の範囲とその根拠、諸外国の法規における付加価値税の複数税率の範囲の規定方法について整理すると共に、イギリス、カナダ及びオーストラリアの付加価値税における複数税率の導入に伴う減収規模について各国税務当局による試算を紹介している。

上税の標準税率は 1970 年の平均 3.5%から 2000 年の平均 5.5%に上昇した。小売売上税収の不安定化³⁶と税収調達力の低下によって、税収全体に占める小売売上税収の割合が低下し、州所得税収の占める割合が増えている。所得税の税収は小売売上税よりもさらに経済状況による影響を受けやすく、変動が大きいいため、州税収全体が不安定になっている。³⁷

報告書は、州財政の持続可能性を回復するためには、州税体系をより課税ベースが広く、安定的で税収調達力があるものに改革する必要があるとあり、またインターネット上で取引された財・サービスへの消費に対して州政府による小売売上税の課税が可能となるよう連邦政府はその権限を行使し取り組む必要があるとしている³⁸。

アメリカでは一般消費税である小売売上税は、中央政府ではなく地方が課税権限を有しているものの、州政府の安定財源としての役割を十分には果たせなくなっており、高齢者人口の増加に伴い高齢者医療費が増大する中で大きな課題になっている。

おわりに

本稿では、主要国における政府間税源配分の在り方を概観した。付加価値税については、税収配分型で、個々の地方政府には課税標準や税率に対する決定権限がない方式が主流である。財政面での地方の権限が強く、分権的なカナダでも、独自課税から連邦税と調和した付加価値税 HST へ移行する州が増えている。つまり財政政策の国全体としての効率性や合理性を重視する観点が強まっている³⁹。

ただ、カナダでは付加価値税の調和が進展する過程で州の税率決定権が強化された。また北欧諸国では個々の地方政府が地方所得税の単一税率を決定する権限を有していることに地方政府の強い「課税力」(taxing power)⁴⁰が由来するように、税率の決定権限は地方自治の原点であることにも留意する必要がある。

さらに、本稿で取り上げた国々の中には、医療、介護、教育、福祉等の各分野において地方政府が重要な役割を果たしている国が多く⁴¹、安定的な財源を必要としている。

社会保障の政府間の役割分担を踏まえて、高齢化の進展と共に役割が拡大している地方政府の財源確保の効率性・安定性と住民による民主的な財政統制をどう両立させるか。税体系全体の姿を視野に入れつつ、政府間税源配分の在り方を考える必要がある。

³⁶ 報告書は小売売上税の税収が不安定である理由として次の 3 点を挙げている。第 1 に、税収が納税者の収入、経済状況及び将来への期待によって変動する支出に基づくこと。第 2 に、課税対象が包括的な支出ではなく、多くの州では食料雑貨店での支出は非課税とする一方で、レストランの食事は課税されるなど、課税ベースが狭いこと。第 3 に、その時々不況や好況の性質によって、消費動向が一定ではないために、税収が通時的に一定でないこと。State Budget Crisis Task Force, *op.cit.*(33), p.50.

³⁷ *ibid.*, pp.46-47.

³⁸ *ibid.*, p.85.

³⁹ カナダでは効率性の観点を重視する動きは所得税・法人税においても見られる。片山 前掲注(12)参照。

⁴⁰ 個々の地方政府が地方税の税率や課税標準を決定する裁量権すなわち課税自主権を有するかどうか、また地方政府は税収調達力のある税源を有しているかどうかを示す指標のこと。片山 前掲注(3), pp.45-47 参照。

⁴¹ 本稿で取り上げた国々の中で、ドイツは医療と介護を社会保険により社会保障基金が担っており、例外的である。また、イギリスは、公的医療を中央政府が税方式で提供しているが、介護は地方政府の所管である。片山信子「社会保障財政の国際比較—給付水準と財源構造—」『レファレンス』693号, 2008.10, pp.77-84, 93-102. <http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_999641_po_069304.pdf?contentNo=1&alternativeNo=> は、OECD 主要国において社会保障給付の比較、社会保障財源をどの政府レベルで調達しているのか並びにドイツ、フランス、イギリス及びスウェーデンの医療財政における社会保険と租税の役割を概観している。