

【論 説】

地方分権と地方税原則からみた 地方消費税の適合性

岩 元 浩 一

目 次

- I はじめに
- II 地方における消費課税の役割
- III 地方税原則と地方消費税の適合性
- IV おわりに

I はじめに

我が国において消費全般を課税ベースとする間接税が本格的に論議されるようになったのは、昭和40年代半ば以降である。その代表的なものとして昭和53年の一般消費税、昭和61年の売上税、昭和63年の消費税の導入に関する構想等が挙げられよう。戦後の我が国の税体系は直接税中心に形成されており、間接税のウェイトは低く抑えられてきた。それでも国税においては平成元年の消費税の導入以来、徐々に間接税のウェイトが高まっており平成2年度の直接税と間接税の比率73.7対26.3に比べ、平成9年度には同じく63.4対36.6にまで変化を遂げてきた。むろん中心となる課税ベースの所得と消費は変動要因が大きいため、このままの形で直間比率が拮抗にむかう可能性は低いが、所得税負担に対する不公平問題の緩和や納税意識の高揚あるいは広範な課税という観点からも、間接税のウェイトは高めるべきとする議論は多い。しかも財政収入

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

の面からも、高齢化・高福祉社会における行政需要の増大に対応するための安定的財源として、間接税がクローズアップされてきている。

しかし、これまで直間比率の問題は主に国税に関するものが中心であり、地方税についてはあまり議論されてこなかった。今日、地方税の直間比率は平成9年度で87対13となっており、むしろ地方の方が議論されてしかるべきといえよう¹⁾。特に都道府県においては道府県民税と法人事業税の占めるウェイトが高く、景気動向に左右されやすいという不安定要素を持っている。地域密着型の公共サービスが要求される自治体の財政需要を賄うための財源としては、比較的安定した税源である間接税が必要である。他方、市町村においては、主要な財源である固定資産税が安定的に推移しており、これに市町村民税を加えた自主財源の占めるウェイトに大きな変動は見られない。むしろ直間比率による議論が、地方における租税体系を是正する要因のすべてではないが、税負担における国税とのバランスから見ても地方における間接税の役割は、今後増大していくものと思われる。同時に、地方分権を進める上での権限および財源の確保の観点からも、国からの配分という形ではなく地方独自の財源として獲得する手段を講じなければならない。地方税源確保の一策としての地方消費税の定着・拡充に際し、地方税原則との適合性を考察する。

Ⅱ 地方における消費課税の役割

1. 地方消費税の制度的側面

地方自治体はその運営の多様さから、複数の税目の組み合わせにより、強い基盤をもつ税制にしなければならない²⁾。地方分権の推進において、それを地方独自の税源として獲得することが、望ましいことはいうまでない。これまで、間接税として大きな役割を果たしてきた消費税は、地方自治体との関わりにおいては、譲与税あるいは交付税という形をとってきた。すなわち消費譲与税は、消費譲与税法第2条で、「消費税法の規定による消費税の収入額の5分の1に相当する金額とし、都道府県及び市町村（特別区を含む）に対して譲与するも

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

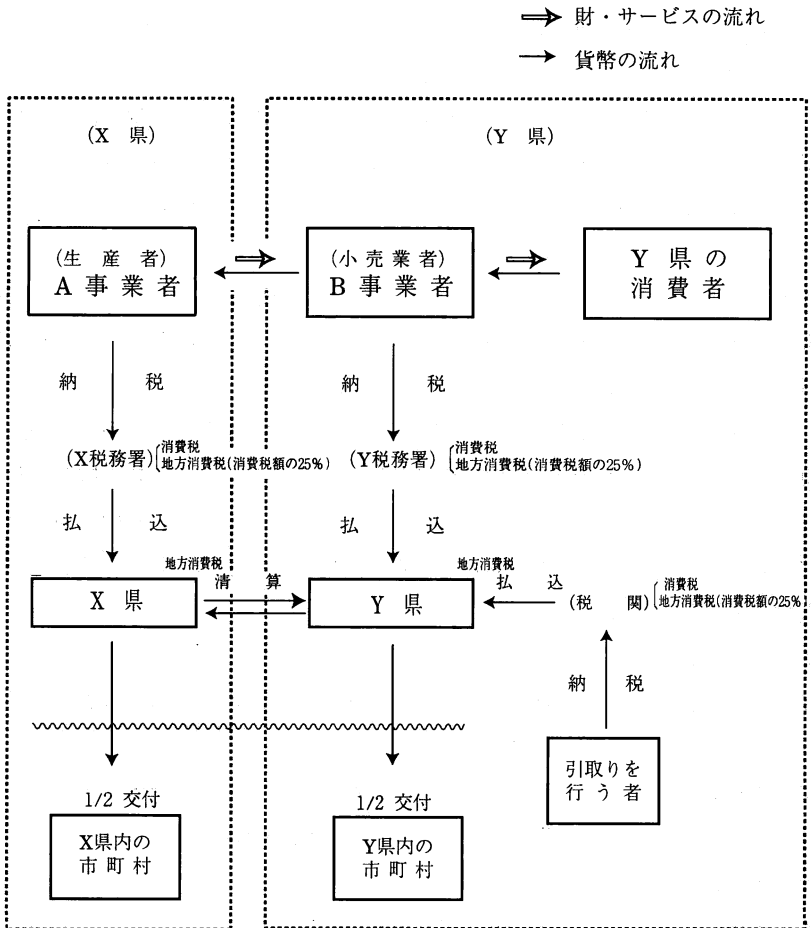
のとする」と定めていた。その上同法3条1項で、この額の11分の6を都道府県に、11分の5を市町村に、人口および従業員数に応じて按分するものとしていた。

他方、地方交付税については、地方交付税法第6条で「所得税、法人税および酒税の収入額のそれぞれ100分の32、消費税の収入額の100分の24並びにたばこ税の収入額の100分の25をもって交付すると」定めていた。これにより、消費税収入額のうち譲与税分を差し引いたものの24%が地方交付税として配分されることになったのである。すなわち消費税は、20%が消費譲与税として地方に譲与され、地方交付税として残りの24%が地方に交付される財源となったのである。³⁾

我が国において地方消費税は平成9年4月1日から導入されたが、その主旨は、活力ある豊かな福祉社会の実現にむけて地方税源の拡充強化を図り、分権化した社会の形成と共に地域福祉の充実等を目的としていた。そのため、消費譲与税に代えて広範に負担をもとめる地方消費税を創設したのである。地方消費税の概要は次の通りである。

ア	課税主体	都道府県
イ	課税客体	譲渡割 事業者が行った課税資産の譲渡等 貨物割 課税貨物
エ	納税義務者	譲渡割 課税資産の譲渡等を行った事業者 貨物割 課税貨物を保税地域から引き取る者
オ	課税標準	消費税額
カ	税率	100分の25（消費税率換算1%）
キ	非課税及び免税	国税の非課税取引及び免税取引（輸出入取引等）
ク	徴収方法	譲渡割 国に消費税と併せて申告納付 貨物割 国（税関）に消費税と併せて申告納付
ケ	清算	都道府県は、国から支払われた地方消費税相当額を、商業統計による小売り年間販売額やその他の消費に関連した基準によって都道府県間で清算

図1 地方消費税の課税システム



このことから分かるように地方消費税は、制度的簡素化を図るため、消費税の課税システムを多分に取り入れている。とくに課税標準や納税義務者、徴収方法は国の消費税システムと同一化しており、課税主体としての都道府県の役割は小さくなっている。図1は地方消費税の課税パターンを示したものであ

る。この図におけるX県のA事業者は特定の財・サービスの生産者、Y県のB事業者は小売業者、Y県の消費者は地方消費税の負担者である。この時、Y県で財・サービスの消費をしたY県の消費者は、X県での取引による税負担も転嫁によって納付するため、X県の地方税も負担することになる。そのため地方消費税制度では、清算システムを適用することによりX県に納付された税収をY県に移転させ、Y県の消費者にY県のみの方税を負担させる仕組みをとっている。清算の基準として「小売り年間販売額」と「サービス業対個人事業収入額」の合算額、「人口」、「従業者数」を用いており、それぞれ8分の6、8分の1、8分の1のウェイトで算定する。そして、清算後の金額の2分の1に相当する額を都道府県内の市町村に対して人口及び従業者数に按分して交付する。

ところで、図1からも分かるように、地方消費税には課税上の問題点として「税の帰属地と最終消費地が異なる」ことが指摘される。国の消費税の場合、納税義務者は事業者であるが、租税負担者は最終消費者ということになる。これは、形式的には事業者が売上から仕入れを差し引いた額の中から消費税分を納めることになるが、実際には転嫁が起るため税負担は免れることによるものである。地方消費税もこの点は同じである。両者が大きく異なるのは、消費税の場合、国が課税団体であるため、事業者が国内のどの地域の税務署に消費税を納めても、税収は同一課税団体すなわち国に入ってくる。従って税の帰属地と最終消費地は一致する。これに対して、地方消費税の場合、様々な形で国内を流通する資産の譲渡等による流過程の各段階でそれぞれの地方自治体に税が帰属するため、その財やサービスが実際に消費された地方自治体に地方消費税が納められないという問題が生じる⁴⁾。

地方消費税を多段階型付加価値税として導入した場合、この問題を避けて通ることはできない。実際には、財・サービスの流過程の中で、それぞれの地方自治体に税収が帰属している。従って、地方税の応益性への適合という観点からすれば、最終消費者の財・サービスの購入価格は、事業者が流通の各段階における各地方自治体の公共サービスの対価とみなす事ができる。その上で、

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

各流通段階毎に加わる付加価値の一定割合を、各地方自治体に帰属させることによって応益性を見出すことができるのである。しかしこの場合、各地方自治体が供給する公共サービスの水準が均一か否か、受益と負担が一致しているか等を考慮しなければならず、後述する本来の応益性の主旨とは必ずしも一致しない。

2. 所得型付加価値税と消費型付加価値税

租税体系における間接税には、個別消費税タイプと一般消費税タイプがあるが、後者には小売売上税・製造売上税・取引高税・付加価値税が含まれる⁵⁾。本稿でとりあげた地方消費税は、製造・流通の全ての段階における各事業者の付加価値に適用される付加価値税である。そして付加価値税は、企業の設備投資の取り扱いによって、所得型付加価値税と消費型付加価値税に区分される。両者は課税ベースに付加価値を採用していることから、売上額から仕入額を控除する点は変わらないが、設備投資を行った時、前者は減価償却費のみを控除することになるが、後者はその全額を控除の対象とすることができるのである。これを定義すれば次のようになる。

現行法人税の課税ベースである所得については、

$$\text{所得} = \text{売上高} - \text{売上原価} - \text{賃金} - \text{利子} - \text{地代} - \text{減価償却費} - \text{引当金等繰入額} \\ - \text{その他の経費} \quad \dots \quad \text{①}$$

と定義される。

そして所得型付加価値は、賃金、利子、地代及び利潤(所得)であることから

$$\text{所得型付加価値} = \text{賃金} + \text{利子} + \text{地代} + \text{所得} \quad \dots \quad \text{②}$$

となり

①式との関係から所得型付加価値は、

$$\text{所得型付加価値} = \text{売上高} - \text{売上原価} - \text{減価償却費} - \text{引当金等繰入額} \\ - \text{その他の経費} \quad \dots \quad \text{③}$$

と定義される。⁶⁾①、③式から、法人税と所得型付加価値税の課税ベースは企業のフロー面を中心に扱っていることを見ても、両者の概念は極めて近いことが

分かる。

これに対して消費型付加価値税の課税ベースは以下のように表示される。

消費型付加価値 = 売上高 - 仕入 - 設備投資 - その他の経費

消費型付加価値税は売上額を課税ベースとしており、これに税率を乗じた額から前の段階で課税された税額を控除するという前段階税額控除方式を採用している。そのため、複数の税率が採用される場合は効果を発揮するが、税率が同じ場合には売上高から仕入れを控除した額に課税することと同じとなる。この式からみる限り、消費型付加価値と所得型付加価値の相違点は3点ある。第1は、売上原価ではなく仕入を控除することにある。売上原価には、その年に実現した収益に対応する発生費用を計上するという費用収益対応の原則が適用されるが、消費型付加価値は課税ベースがストック的要素が強いため仕入を控除することができるのである。第2は、所得型付加価値ではその年の減価償却費だけしか控除できないのに対して、消費型付加価値は設備投資全額が控除できることである。企業における設備投資は、貸借対照表において計上されるストックの変化であり、これが減価償却費を通じて損益計算書に何らかの影響を及ぼすからである。第3に所得型付加価値は、引当金繰入額をその年に収益を上げるために発生した費用として控除するが、消費型付加価値ではこうした未流出⁷⁾の費用は控除できない点である。

3. 原産地原則と仕向地原則

前述したように消費課税の負担と徴収に関して、税の帰属地と最終消費地が異なり、財・サービスが国境を越えて取引される場合、それぞれの国の課税権をどのように調整するかという問題に直面する。この問題に対処するために導入された課税原則が、原産地原則と仕向地原則である。

この二つの原則は、課税管轄地を財・サービスの生産・製造地とするか、使用・消費地とするかで区分したもので、前者を原産地原則、後者を仕向地原則という。原産地原則では、財・サービスの消費がどの地域でなされても、それらが生産・製造された地域で課税される。そのため輸出入産品においては、輸出

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

課税、輸入非課税ということになる。他方、仕向地原則は、財・サービスの生産・製造地とは関係なく、その全てにおいて使用・消費地で課税することになるため、輸出非課税、輸入課税となる。従って仕向地原則では、国際的な財・サービスの取引においては、輸出の場合、税抜き価格で輸出され消費地でその国の税率が課税されるが、輸入に関しては、輸入の時点でその国の消費税率が適用されるため、税制上の不公平の問題が発生することは少ない。いわゆる中立性の原則がそれである。これに対して原産地原則では、各国間で税率が異なる場合、市場競争において税率の低い国の輸出製品が有利にはたらくため、不公平な取引関係を生み出すことになる。そのため国内取引において、我が国のように各地方自治体間の税率が均一な状況であれば、原産地原則による課税を適用しても市場競争による不利はないと考えられる。

また地方消費税を地方自治体からの公共サービスの対価としてとらえば、納税義務者を事業者、租税負担者を最終消費者としている以上、地域内事業者の付加価値と地域内消費者の課税ベースを一致させなければならない。そのためには、課税主体である公共部門は国境税調整（国内の場合は県境税調整）が必要となる。しかし、県境での徴税による調整を必要としない我が国の地方税制度の下では県境税調整は困難であるため、結局のところ清算システムを採用せざるをえないのである。

Ⅲ 地方税原則と地方消費税の適合性

これまで租税原則については、負担配分の公平性、税額・税率・納税方法等の明確性、徴税コストの最小、税務行政上の効率性、といったものが中心に論じられてきたが、地方税については、地方固有の原則が求められる。主として次の4つがあげられるが、これらの原則と地方消費税の性質を対比することによって、地方税として相応しい税源であるか否かを検証する。

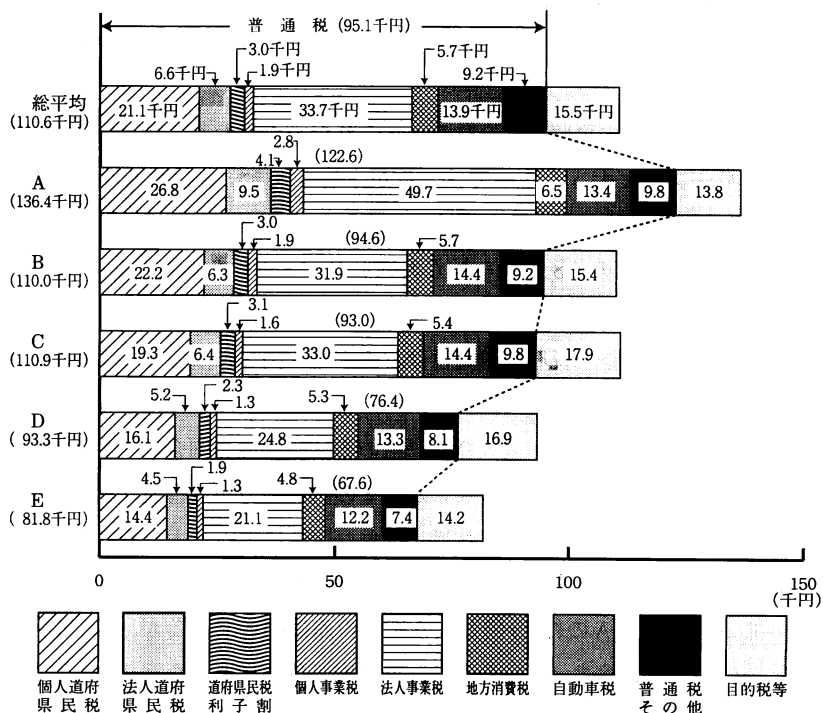
(1) 普遍性

我が国にある3200余の地方自治体の財政規模は大小様々であり、質的にも

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

多様である。税源としては、これらすべての団体に普遍的に存在することが望ましいのであるが、地方に設置された税目の中には必ずしもこの原則に当てはまらないものがある。課税ベースが広域的な税種は、それだけ税源の捕捉が困難である。所得課税や消費課税がその典型であるが、特に所得課税は国税にかかわる課税標準を利用することによって、かなりの部分地方への財源配分を実現してきた。しかし、地方分権の観点からの地方自治体の独立税としては不十分である。むしろ比較的単純な課税システムを採用する税種の方が地方自治体には適しているといえよう。反対に、地域内でしか税源が確保できないとなれば、地方自治体間で税源の偏在が起こることは必至であり、国の財源調整制度

図2 道府県のグループ別地方税の構造



(注) 地方消費税については、都道府県間の清算を行った後の額を計上している。

出所：『地方財政白書（平成11年版）』自治省編 大蔵省印刷局

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

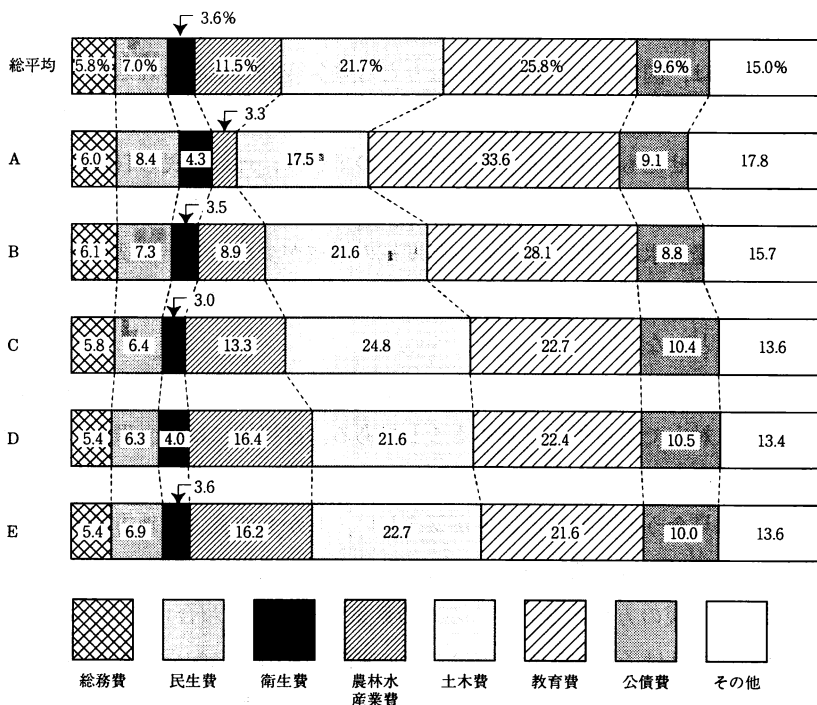
が大きな役割を果たすことになる。

図2は、道府県を財政力指数の段階別にグループ化した上で一人当たりの地方税額を表したもので、財政力指数が0.8以上1.0未満の団体をAグループ（以下「A」という）、0.5以上0.8未満の団体をBグループ（以下「B」という）、0.4以上0.5未満の団体をCグループ（以下「C」という）、0.3以上0.4未満の団体をDグループ（以下「D」という）、0.3未満の団体をEグループ（以下「E」という）としている。⁸⁾道府県の基幹税目である法人事業税と個人道府県民税をみると、財政力指数が高いグループほど一人当たり税額が大きくなっている。まず法人事業税の税額については、AはEの二倍以上にもなっており、構成比においてもEの25.8%に対してAは36.4%とかなりの偏在度がみられる。これに対して個人道府県民税の税額では、AはEの1.86倍、構成比はEの17.6%に対してAの19.6%と総平均の構成比19.0%と比較しても偏在度は小さくなっている。

次いで地方消費税の税収構造を見ると、これも一人当たり税額は財政力指数が高いグループほど大きくなってはいるが、最も大きいAは最も小さいBの1.35倍に過ぎず、総平均額からみても900円と差額は小さい。構成比においても、もっと小さいAの4.8%から最も大きいEの5.9%まで大きな差はなく、偏在度は小さくなっている。

他方、国の財源調整と税収の普遍性はどのような関係になっているのであろうか。図3は道府県収入の構成比を財政力指数によって区分したグループ別の財政構造を見たものである。⁹⁾歳入総額に占める一般財源の割合は、各グループとも財政力指数による大きな差はないが、その内の地方税の構成比は最も高いAが最も低いBの約4倍となっており、財政力指数によって大きな差があることが分かる。その分地方交付税による財源調整が必要となるため、構成比の最も高いEは最も低いAの約15倍と大きくその差は開いているが、第二位のBとの格差は約2倍と縮まっている。これは道府県税の中心的な課税ベースである所得が財政力指数の高い道府県に集中していること、とくに応益性を重視すべき法人事業税が、事実上所得課税になっていることが大きく影響している。

図3 道府県のグループ別歳出（目的別）決算の構成比



出所：『地方財政白書（平成11年版）』自治省編 大蔵省印刷局

こうした税源の偏在の進行は、一方で財源調整制度の整備を奨励するが、他方で財政力指数の低い道府県への傾斜配分を促進することになるため、自主財源獲得のための自助努力を怠る可能性¹⁰⁾がある。日本人の特色でもある統一性や画一性を優先する余り、受益と負担の乖離を生むことは好ましくない。財政規模に見合った公共財・サービスの供給水準を維持することも一案である。そしてむしろ優先すべきは、普遍性に富んだ税種を選択することによって、偏在度を小さくすることである。地方消費税は、導入されてから2年半余りと期間は短い¹⁰⁾が、これまでのところ国が一括して徴収し、道府県間で一定の基準に則って清算しているため偏在度は比較的小さい。しかし、道府県が独自に徴収する

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

ようになった時、どの程度普遍性が保たれているかが焦点となる。

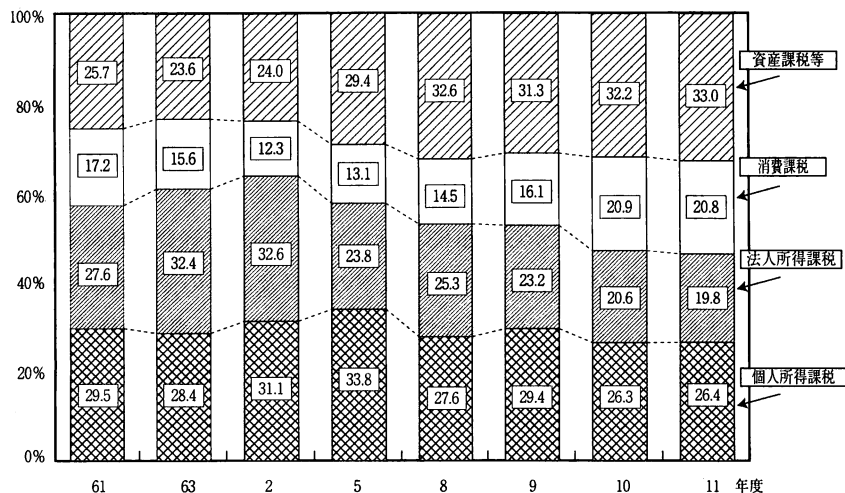
(2) 安定性・伸長性

元来税収は、国税も地方税も多少なりとも景気変動に左右されるが、その度合いを小さくすることが安定性につながる。この安定性の原則は、地方経費の特質を反映させたものである。地方自治体の事務は、地域住民の日常生活に密着したものが多く、これらに係る経費は国の経費に比べて経常的性格が強い。毎年一定の経費水準を保ち、しかも年度毎の増減が少ない支出構造に対応するためには、地方の中心的財源である地方税も安定的に確保できるものが望ましいということになる。

他方伸長性は、その名の通り税収が伸びることを指し、地方自治体の財政規模の拡大に対応できる税種を求めることである。直接的には社会環境の変化や住民ニーズの多様化が地方自治体の財政規模を拡大しており、税収もこうした財政需要に見合う形で伸びることが望ましい。しかも伸長性は地方税だけでなく国税にも共通する原則であり、景気変動による財政規模への影響は地方税よりもむしろ国税の方が大きい。このため景気変動との兼ね合いでいうならば、安定性と伸長性は矛盾するものではない。実際に地方税に配分された税目を見ると一般に伸長性が高いといわれる個人住民税の所得割、法人住民税の法人税割や法人事業税等は、他方で安定性に欠ける面がある。

ところで地方消費税は、安定性・伸長性の原則に適った税種なのであろうか。図4は、地方税収総額に占める所得・資産・消費の各課税ベースからの税収の構成比を時系列で見たものであり、図5は、地方経費の対前年度増減率を見たものである。この二つの図を照らし合わせて見ると、構成比にばらつきがなく、バブル期の地方経費の急増やバブル崩壊後の地方経費の急減とはほとんど関係なく、各年安定的な税収を確保しているのは資産課税である。しかもその大半は固定資産税収入によるものである。固定資産とりわけ土地の課税標準は適正な時価であることから、景気変動の影響を受ける度合いは小さい。シャウブ勧告でも指摘されたように、最も小さな政府に安定的な税源を配分した効果が表れている。反対に消費課税については、各年毎の構成比にばらつきがみられ、

図4 地方税における所得・消費・資産等の税収構成比の推移

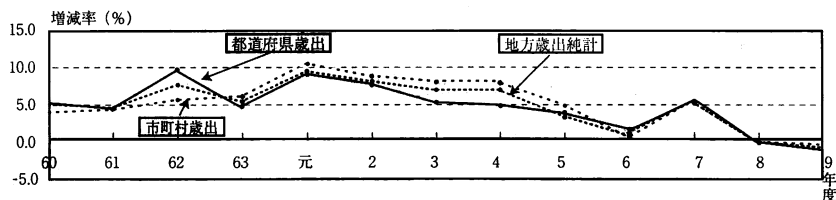


(注) 1 平成9年度までは決算額, 平成10年度は実績見込額, 平成11年度は地方財政計画額に計画外収入見込額を加えた額である。

2 所得課税, 消費課税及び資産課税等の区分は, OECD歳入統計の区分基準を基礎とした。

出所: 『地方税関係資料ハンドブック』地方税務研究会編 地方財務協会

図5 地方歳出決算額の対前年度増減率の推移



(注) 各年度とも決算額による対前年度増減率を使用した。

出所: 『地方税関係資料ハンドブック』地方税務研究会編 地方財務協会

地方経費の伸びが全般的に低く抑えられた平成元年度から平成6年度までの期間においては構成比はむしろ高くなっており, 必ずしも支出動向に連動していないことが分かる。これは, 全体的な経費抑制傾向の中で, 法人事業税や個人住民税の所得割による税収の落ち込みが激しかったのに比べて, 地方消費税の

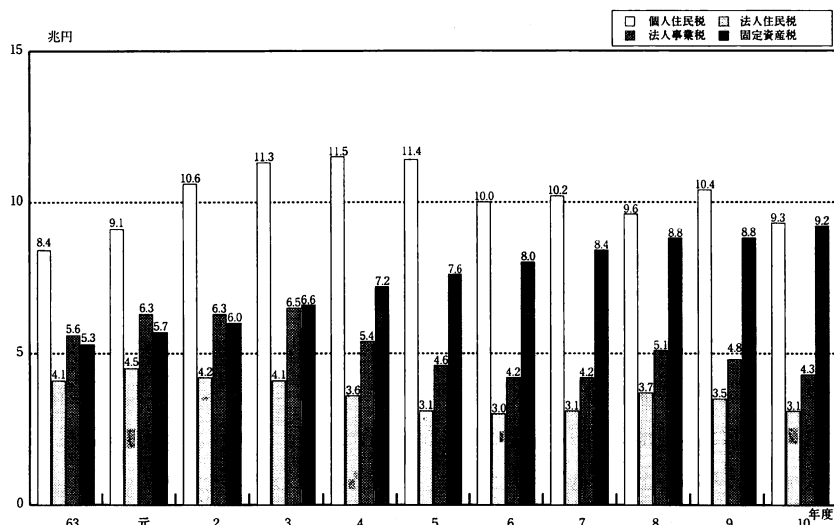
地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

導入以前の中心的な間接税であったたばこ税・軽油引取税・自動車取得税収が、消費の手控えにも拘らず極端な減少とならなかったからである。地方消費税の導入以降の構成比は、比較的安定してはいるが、地方経費の増減率は対前年度比がマイナスとなるなど、必ずしも支出動向と連動してはいない。これは、平成6年度以降、数度に渡って実施されてきた特別減税により個人所得課税収入が減少し、消費課税へのウェイトが高まったためである¹²⁾。また、法人所得課税については、昭和61年度から昭和63年度にかけての地方経費の増減率の上下や63年度から平成2年度にかけての増減率の上昇及びその後の増減率の下落傾向にほぼ連動しており、不安定な性格がある。個人所得課税の構成比は、地方経費の抑制傾向とは必ずしも一致しておらず、法人所得課税収入が減少したとき構成比が高くなる傾向がみられる。やはり安定性は小さいと見るべきであろう。

図6は、地方自治体の主要な税収額の伸びを見たものであり、同様に図5と対比して検証する。地方経費の増加率は、昭和63年度から一端上昇に転じた後、平成元年度以降10%から平成6年度の0%台まで下落しているが、この間の個人住民税収入は順調な伸びを示している。これは、バブル期の国の積極財政に歩調を合わせる形で地方も財政規模の拡大を図ってきた結果、大幅な財政赤字に陥り、その対応策として地方自治体が緊縮財政を採ってきたことによるものである。ところが、雇用状況は必ずしも悪化しておらず、2%台の失業率を維持してきたため個人所得の急減は見られなかった。法人事業税は、平成3年度までは税収の順調な伸びを示しており、好景気をそのまま道府県税収入に反映しており、伸長性が大きいといえよう。しかも平成4年度以降の税収の漸減をみても、極めて弾力的な租税構造となっている。固定資産税は、昭和63年度から毎年税収額は増加しているが、地方経費の増減率の変動と比較しても伸長性はそれほど大きくない。

他方地方消費税収額の伸びは、平成9年度で8,070億円、構成比5.4%、平成10年度で2兆9,887億円、構成比17.1%、平成11年度で2兆4,626億円、構成比16.6%となっている¹³⁾。過去3年間のデータから見るかぎり地方自治体の

図6 地方税における主要税目の税収の推移



(注) 1 平成9年度までは決算額，10年度は最近における実勢を加味して算出した実績見込額である。
2 個人住民税には，道府県税利子額を含む。

出所：『地方税関係資料ハンドブック』地方税務研究会編 地方財務協会

支出が抑え込まれる傾向にある中，地方消費税収は大きく伸びている。さらに構成比は，道府県税の中でも法人事業税に次ぐ高さを示しており，地方自治体の主要な財源となっている。しかし，経過年数が短い点は考慮しても，平成10年度から11年度にかけて税収が大幅に落ち込んでおり，伸長性に比べて安定性は低いといえよう。

(3) 負担分任

地方自治体の住民は，当該地方自治体が供給する行政サービスにかかる経費を，できるだけ広く分担することが望まれる。これは，地方自治法第10条第2項にある「住民は，法律の定めるところにより，その属する普通地方公共団体の役務の提供を等しく受ける権利を有し，その負担を分任する義務を負う。」という規定に沿ったものである。この原則に適合した現行の地方税目として，住民税の均等割がある。所得課税であり負担の垂直的公平を前提としているに

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

もかわらず、所得の大小とは関係なく都道府県で1,000円、市町村では人口に応じて2,000円、2,500円、3,000円という一定額を負担するシステムになっている。¹⁴⁾これを累進課税のみによる徴収で処理することは、一定水準以上の所得を稼得する者だけが、行政サービスのコスト負担をすることになり、不公平な負担をまねくことになる。また、税目ではなく課税システムとして負担分任の原則が適用されているのは、個人住民税の所得割の課税最低限が所得税のそれよりも低く設定されていることである。しかし、この考え方が果して適正な負担のあり方か否か問題は残る。例えば、所得割の課税最低限が最低生活費と一致した水準にあるかという点であるが、¹⁵⁾最低生活費よりも所得割の課税最低限が低ければ、負担能力の無い人にまで負担がおよぶことになる。また行政サービスの水準は、各地方自治体間で大きな格差があり、これに画一的な課税システムで対応することは、明らかに矛盾していると言わざるを得ない。

他方、地方消費税による負担分任はどの程度まで充足されるのであろうか。消費税の一部を地方自治体に交付する現行のシステムの大きなポイントは、行政サービスに対する地域住民の選好が反映されるかどうか、ということである。広く負担を分かち合うという点では、生活必需品への課税や低い税率によってある程度カバーされている。しかし、納税者が居住する行政区域内のサービスに対して、自らが負担しているという意識は低くなる。しかも地方自治体には、地域住民の行政サービスへの選好の多様化に弾力的に対応することが求められる。それ故、標準的な水準以上の行政サービスを地域住民が選好した場合、当該地域住民だけが負担するシステムが必要となる。その点地方消費税は、行政サービスを提供する地方自治体以外の他の地方自治体の住民も、負担の義務を負っている。いくら「広く負担を分任する義務がある」といっても、行政サービスを受益しない人々までが負担するのは不合理である。¹⁶⁾そのためにも、地方に独自に課税・徴収する権利を持たせることが重要である。それが実施されない以上、現行の地方消費税システムは、地方税における負担分任の原則を充たした税目とはいえない。

もともと地方収入総額に占める地方税の割合は低く、特に平成に入ってから

の低下は際立っており、平成2年度には41.6%であったのが平成7年度には33.2%まで落ち込んでいる。負担分任によって地域住民の負担意識を高めるといっても、実際には、行政経費のかかなりの部分を地方交付税、国庫支出金、地方債等で賄っているため、負担意識の定着には至っていない。

(4) 応益性

公平な税負担について、租税原則の立場から常に論じられてきたことは、それが応能か応益かということであった。ここでそれぞれについて議論するつもりはないが、地方自治体からの身近な行政サービスの提供や受益と負担の関係がかなりの分野で特定できること等を鑑みると、地方は応益性を重視した租税配分をすべきである。確かにこれまで我が国では、広い範囲で住民が地方税を負担すべき根拠として応益性を重視してきた面がある。応益性は地方税の特性とともに、行政政策的側面が強く地方税の大衆課税化を目指し、国の政策を地方に委任するための財源の確保の手段として用いてきた面がある。

しかし、応益性の本質は受益と負担の関係を明確にし、税負担を行政サービスの対価と捉えたところにある。従って、地方の行政サービスは、本来当該地方自治体内の住民を対象としたもので、他の地域住民が受益することは前提としていない。但し行政サービスには、受益者を特定できるものと特定できないものがある。前者の場合は、料金の徴収や受益者負担、使用料、手数料といった形態で対応できる。仮に徴収コストが高くつく場合には、租税による徴収も可能である。具体的には、大都市や中核都市等で徴収する事業所税や固定資産税と同時に徴収される都市計画税のような目的税が挙げられよう。¹⁷⁾

これに対して後者は、地方自治体内全域に便益が及ぶため、受益者の特定は困難である。しかし、地域全体に便益の及ぶサービスは、周辺の社会環境を向上させ、利便性を高め、集積の利益を生み出す。このことが資産価値の上昇をもたらすため、受益の対象者をこうした資産の保有者とみなし、資産課税を応益性に適した税種とらえて来たのである。

従って地方における応益性は、ストックとしての資産課税は比較的受入れ易いが、フローである消費課税とりわけ地方消費税においては、明確な根拠を見

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

出すことが困難な面がある。しかも第2節で指摘したように、地方消費税の課税形態を原産地原則とするか、仕向地原則とするかによって応益性への適合が異なってくる。

他方で、市場における取引関係の擬制としての応益性は、税負担および税収の配分と連動する性格を持っていることも指摘されよう。¹⁸⁾表1は、道府県税収入の人口一人当たりの指数を各都道府県毎に見たものである。地方消費税の一人当たり指数の最も低いのは奈良県であるが、これは主要なサービス業の事業収入額が、4,526億円と鳥取県の4,089億円に次いで低いことや、卸売業の従業者数17,000人は最下位、小売り年間販売額1兆3,232億円は36位、といったことが影響している。¹⁹⁾次いで、高知、岩手、宮崎、埼玉、熊本、沖縄、鹿児島²⁰⁾の順に低くなっているが、これらの地方自治体は、以前に指摘した受益負担ランキングの上位7県の内、埼玉、熊本を除いた残りの5県に入っている。即ち住民の税負担に比べて、行政からの財・サービスの受益が最も高いグループに入る県ということになる。具体的には高知県は、地方消費税収入が全国平均の4分の1しかないのに、行政サービスは約4倍（3.88倍）にも及んでいるということになる。これに対して、地方消費税の一人当たり指数の最も高い地方自治体である東京都は、約3倍の地方消費税収入が見込まれるのにもかかわらず、行政サービスによる受益は約半分（0.53）しかないのである。この他、一人当たり指数の高い千葉、大阪、愛知、兵庫といった各府県も厳密な相対比の一致は見られないにせよ、受益と負担の間にかかなりの相関関係がみられる。

従って今後、地方消費税の配分方法や算定基準あるいは地方自治体の人口構成や産業構造等に大きな変革がないと仮定すれば、一定の応益性を維持していくことは困難ではない。²¹⁾

IV. おわりに

我が国の地方消費税は導入後2年半という日の浅い税目であるが、いくつかの課題が残る。特に税の帰属地と最終消費地の不一致の問題や国境税調整の問

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

表1 道府県税収入の都道府県別所在状況（平成10年度人口1人当たり指数）（全国平均＝100）

都道府県	税目				道府県民税			事業税			地方消費税	不動産取得税	道府県たばこ税	特別地方消費税	自動車税	自動車取得税	軽油引取税	その他	計
	個人	法人	利子割	計	個人	法人	計												
北海道	79	66	64	75	51	61	60	66	90	120	67	104	96	155	43	82			
青森	64	51	46	59	52	43	44	67	97	63	93	84	135	530	66				
岩手	67	64	50	65	60	58	58	37	66	84	66	101	87	151	16	74			
宮城	84	98	57	84	68	90	89	85	106	97	96	108	103	136	76	95			
秋田	65	65	45	63	66	65	65	44	70	85	68	99	97	130	13	74			
山形	72	65	55	68	73	60	61	50	77	88	97	101	100	128	12	76			
福島	73	77	57	72	65	93	92	45	89	95	112	110	98	146	669	92			
茨城	89	83	72	86	69	84	83	60	78	99	41	131	111	123	31	94			
栃木	88	95	78	88	71	93	92	49	93	104	111	134	114	136	12	100			
群馬	86	87	89	86	67	82	82	54	95	101	105	137	126	118	12	94			
埼玉	112	70	69	98	101	66	68	38	70	87	23	102	101	76	3	81			
千葉	117	61	71	99	73	60	60	190	87	90	59	102	101	79	5	89			
東京都	154	224	250	180	214	221	220	278	200	134	245	80	98	58	4	173			
神奈川県	136	89	79	119	119	95	96	90	100	94	85	94	105	66	2	99			
新潟	79	81	75	79	69	89	88	63	106	91	117	101	96	139	923	93			
富山	96	93	103	96	98	90	91	101	111	90	93	117	109	133	5	101			
山梨	93	100	94	95	100	92	93	67	100	104	229	115	114	131	8	100			
石川	93	98	105	95	94	125	124	66	107	94	117	120	134	3,796	117				
山梨	84	91	87	86	87	89	89	46	90	100	140	120	107	107	24	93			
長野	88	91	96	90	77	88	87	49	100	87	126	120	124	123	14	95			
岐阜	92	75	99	89	107	75	77	62	84	88	81	125	129	124	9	93			
静岡	106	104	95	104	112	125	124	71	98	93	168	116	120	123	285	113			
愛知	115	153	126	125	117	167	164	129	105	104	81	128	146	115	3	136			
三重	96	97	81	95	89	104	103	75	83	91	111	116	123	145	10	105			
滋賀	95	108	83	97	86	114	113	42	111	87	85	103	109	119	9	103			
京都	102	95	132	103	115	100	101	66	110	105	127	88	92	71	6	96			
大阪	108	138	138	118	150	132	133	149	120	125	121	81	93	73	1	115			
兵庫	105	79	95	98	104	84	85	114	95	91	86	90	92	91	6	93			
奈良	106	53	85	92	75	48	50	25	63	78	40	91	87	58	6	69			
和歌山	76	68	100	77	91	62	63	59	66	97	108	90	85	76	15	73			
鳥取	73	68	71	72	63	65	65	45	74	89	132	92	92	123	12	77			
島根	71	67	63	70	76	67	67	48	68	79	88	87	92	112	251	75			
岡山	84	81	94	85	61	75	74	84	82	92	55	103	99	131	10	88			
広島	95	89	99	94	87	83	83	80	80	91	78	93	94	99	5	89			
山口	80	79	76	80	77	84	84	91	65	87	75	96	102	130	9	88			
徳島	73	76	98	76	54	71	70	48	80	94	48	98	82	98	11	78			
香川	87	103	116	94	67	88	87	65	83	95	61	96	88	101	7	90			
愛媛	69	86	80	74	59	87	85	63	76	88	53	85	72	87	358	80			
高知	70	61	79	69	66	53	54	36	54	92	55	85	77	86	30	65			
福岡	82	80	72	80	75	72	72	93	98	98	72	93	85	96	3	82			
佐賀	67	65	63	66	72	72	72	45	67	90	96	92	73	131	1,385	80			
長門	66	59	52	63	67	57	57	48	70	87	94	74	61	70	3	63			
熊本	64	63	53	63	54	59	59	41	66	85	71	95	73	102	13	69			
大分	68	69	62	67	53	65	64	56	66	89	100	94	81	94	17	72			
宮崎	60	57	47	58	58	52	38	51	85	50	95	79	107	23	65				
鹿児島	59	61	54	59	48	55	55	44	63	83	52	87	64	100	153	65			
沖縄	50	46	25	47	34	39	39	43	80	92	41	93	31	69	373	54			
合計	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	100	

(備考) 1. 人口1人当たり指数は、全国平均を100とした数値で、平成10年3月31日現在の住民基本台帳人口によった。
 2. 東京都が特別区において都税として徴収した市町村税相当分は道府県税収入から控除して市町村税収入とした。
 3. 都道府県が徴収した道府県民税利子割、ゴルフ場利用税交付金、特別地方消費税交付金、自動車取得税交付金及び軽油引取税交付金は控除していない。
 4. 地方消費税の収入額については、国からの払込額としており、都道府県間において清算する前の額を掲げてある。

出所：『財政金融統計月報』第564号 大蔵省編

題については、これまで述べてきたのでここでは省略する。この他検討すべき課題として、課税自主権の問題がある。現行の地方消費税は、税率・課税標準・徴収方法等が全国一律に実施されており、都道府県にはこれらを決定する課税権はない。各自治体の地域的特色や地域住民のニーズを行財政に反映させることは、地方分権の大きなテーマでもある。課税自主権を持った場合課税しない自由もあるが、これは多大な歳入欠陥を生み出すことになるため認められないとはいえなくなる。また税率の違いや免税措置への対応が各地方自治体で異なるとすれば、住民の負担意識に変化が生ずる。しかし、消費が個人の選好に左右されることを考慮すれば、ある程度の住民移動は止むを得ない。現行のように国が徴収して自治体に配分するシステムでは、税率その他の条件は一律としなければ公平性は保たれない。しかし、地方収入総額に占める地方税収入額の割合が30%台の低い現状では、地方の独自財源を増やすべきであり、そのための地方消費税を考えればアメリカの小売売上税のような形態が望ましいといえよう。

また、納税に関する事務コストの問題も考えなければならない。地方消費税の納税者は、通常の納税事務に加えて、税額を国と地方に分けて申告・納付しなければなら²²⁾ない。しかも納付税額の算定には労力がいるため、納税者の負担を軽減する上でも、申告書の簡素化や本店所在県への一括申告納付を認めることが必要である。また、分割法人²³⁾の税収に関しての各都道府県への分割納税に掛かるコストや都道府県間の清算によるコストの削減等も今後検討すべきである。いずれにせよ地方分権を進めていく上で、絶対的な地方の自前の税源の確保が困難な状況の中で、地方消費税のような間接税の普及を改めて促進することが求められる。

注

- 1) 務台俊介「地方消費税の論理」『地方税』地方財務協会，1994年2月号，22頁。
- 2) 碓井光明「直間比率は正論と地方税」『地方税』地方財務協会，1994年2月号，8頁。
- 3) 浦東久男「地方消費税の導入とその消費税法との関係」『総合税制研究』納税

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

協会連合会，No. 5，1997年3月，3頁。地方消費税が1997年4月から導入されたことにともない，消費譲与税は廃止された。

- 4) 務台，前掲書，31頁。
- 5) 馬場義久「付加価値税と個別消費税」宮島 洋編著『消費課税の理論と課題』税務経理協会，1995年，43頁。
- 6) 戸谷裕之「事業税改革と地方消費税構想」橋本 徹編著『地方税の理論と課題』税務経理協会，1995年，150頁。
- 7) 戸谷，前掲書，151頁。
- 8) 自治省編『地方財政白書（平成11年版）』大蔵省印刷局，1999年，126-127頁。但し東京都については，地方交付税が交付されていないため除いている。グループ別の該当団体は次の通りである。
 - A 愛知県，大阪府，神奈川県
 - B 静岡県，埼玉県，千葉県，兵庫県，京都府，茨城県，群馬県，福岡県，栃木県，広島県，宮城県，滋賀県，三重県，岐阜県
 - C 長野県，石川県，岡山県，福島県，新潟県，香川県，福井県，山口県，富山県，岡山県
 - D 北海道，山梨県，愛媛県，熊本県，佐賀県，山形県，大分県，岩手県，和歌山県，鹿児島県
 - E 秋田県，長崎県，青森県，徳島県，宮崎県，鳥取県，沖縄県，島根県，高知県
- 9) グループ別区分は図2と同じである。
- 10) 拙稿「地方分権の推進と財源調整」『日本の経済発展と近代化』成文堂，1998年，162頁。
- 11) 拙稿「地方における資産課税の本質と課題」『政経論叢』国士舘大学政経学会，1999年第3号，137頁。
- 12) 平成以降の特別減税は，平成6年1兆7000億円，平成7年6000億円，平成8年6000億円，平成10年1兆2000億円と実施され，この他平成7年の個人住民税の制度減税として1兆円がある。
- 13) 平成10・11年度の数値は，地方財政計画額である。
- 14) 人口5万人未満が2,000円，5～50万人未満が2,500円，50万人以上が3,000円となっている。
- 15) 同様に所得税の課税最低限も，最低生活費と一致した水準かどうかという問題は残る。
- 16) 橋本 徹「地方税の理論と課題」橋本 徹編著『地方税の理論と課題』税務経理協会，1995年，12頁。
- 17) 事業所税は，法人や個人の行う事業や事業所等に使用する家屋の新増築に対し

地方分権と地方税原則からみた地方消費税の適合性（岩元）

て、人口30万人以上の市や首都圏、近畿圏の大都市近郊の市が課することができ、現在69団体が課税している。また都市計画税は、都市計画事業や土地区画整理事業によって利益を受ける都市計画区域の内、市街化区域内の土地または家屋の所有者に課す税で、現在800団体が課税している。

- 18) 中村良弘「地方消費税と応益説」『地方税』地方財務協会，1994年5月号，12頁。
- 19) 通産省「商業統計速報（卸売・小売業）」によるもので、1997年現在の数値である。
- 20) 拙稿「地方自治体の機能的変化と特別区の財政分析」『政経論叢』国士舘大学政経学会，1999年第2号，54頁。
- 21) 地方消費税の市町村分については、今後さらに個別の分析を進めていく。
- 22) 務台，前掲書，45頁。
- 23) 中井英雄「地方間接税改革の課題」橋本徹編著『地方税の理論と課題』税務経理協会，1995年，215頁。