地方消費税の清算基準の抜本的見直し

持田信樹

一　抜本的見直しの背景

地方税体系において、偏在性が少なく安定的な地方消費税の充実強化を基本にしつつも、偏在性がつよくかつ景気のアップダウンに影響を受けやすい地方法人課税を見直していくことが課題になってきた。地方消費税については税・社会保障一体改革の一環として、その量的な拡充が図られつつある。二〇一四年四月の消費税増税にともなって、消費税の一・七％分は地方消費税として都道府県に配分されることになった。また一九年一〇月に予定されている消費税税率の一〇％への引上げに際してはさらに二・二％へと配分の割合が引き上げられる。これに伴い地方消費税の税収は従来の二・八兆円程度から、六兆円を超える水準にまで増加することになる。

地方消費税においては、「県境税調整に代替する現実的解決策」として「消費に関連した指標」で消費税収の一定割合が各都道府県に配分される。これは「清算」と呼ばれている。この清算基準については地方消費税が平

成九年度に導入されて以来、抜本的な見直しは一度も行われていない。しかし、社会経済情勢やわが国の統計制度の状況は変化してきており、社会保障財源としての地方消費税の充実が図られる中、現行の清算基準によって適切な税収帰属が実現しているのか見直すべきとの声が高まっている。

こうした背景から「平成二九年度与党税制改正大綱」において以下のような検討事項が明記されることになった。「第三検討事項一四　地方消費税の清算基準については、平成三〇年度税制改正に向けて、地方消費税の税収を最終消費地の都道府県により適切に帰属させるため、地方公共団体の意見を踏まえつつ、統計データの利用方法等の見直しを進めるとともに、必要に応じ人口の比率を高めるなど、抜本的な方策を検討し、結論を得る。」

この大綱を踏まえて、総務省地方財政審議会の下に、「地方消費税に関する検討会」が設置され具体的な検討を進めることになった。そして平成二九年一一月に報告書がまとめられた。地方消費税の清算システムが創設以来二〇年間近くにわたって安定的に運営されてきた中で、改めてあるべき清算基準のあり方を抜本的に議論すべき時期をむかえているといえる。本稿では、検討会での議論を踏まえて地方消費税の清算基準について考察したい。

二　地方消費税と清算制度

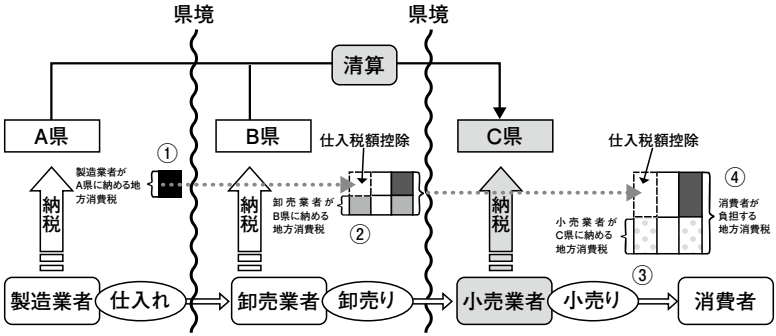
地方消費税は平成六年の税制改正で創設され、平成九年四月一日に導入された。地方消費税創設にともない消費譲与税が廃止された。地方税改革としては昭和五〇年の事業所税創設以来の新税創設ともいわれた。

ここで当時の議論を簡単に振り返っておくことが適切であろう。本来、地方の消費課税にふさわしいのはアメリカやカナダにみられる小売売上税であるが、小売りと製造または卸売りとの厳密な区別が実際には容易でないこと、零細事業者の多い小売事業に納税義務が集中することなどから今日では小売売上税の評価は低い。他方、付加価値税（消費税）では税額は最終的に消費者の負担となるが消費地に納税されるのは小売段階の付加価値税部分だけであり、製造または卸売り段階の付加価値税部分は消費地と異なる都道府県に納税される可能性が大きい。

これを企業活動における地方行政の対価として受益説から合理化できないわけではないが、消費税の位置づけとはかならずしも整合的ではない。受益説的な企業課税の観点からは消費税のような控除方式（売上高マイナス仕入高）の消費型付加価値税ではなく、加算式（賃金、利潤などの付加価値の加算）の所得型付加価値税がよいとされるが、地方新税として所得型付加価値税を導入するのは税制の複雑化と納税義務の混乱を招くだけであった。このため地方消費税の実現には現実的・概算的な納税の仕組みや税収の配分を考えざるをえなかったのである。すなわち消費税を国と道府県の共同税とし、国境税調整後の消費税収の一定割合を都道府県消費税として、最終消費額シェアに応じて各都道府県に配分する構想が最も現実的であった。

平成六年に創設された地方消費税は国の消費税額を課税標準にしているものの、「清算基準」によって地方税として制度的正当性が担保されている。税率は、消費税額を課税標準として二五％（消費税率換算で一・七％）で、国の消費税と地方消費税をあわせた消費税の税率は八％となる（地方税法第七二条の八三）。賦課徴収は、納税者の事務負担の軽減などを考慮して、当分の間、国が消費税と併せて行ったうえ、地方消費税に相当する額

図　地方消費税の清算



（資料）地方消費税の清算基準に関する研究会報告書（2008）

を国から都道府県に配分している。都道府県は市町村の財政基盤の充実のため地方消費税に係わる収入の一定割合を市町村に交付する。(1)

「県境税調整に代替する現実的解決策」として、消費税収の一定割合が最終消費額に応じて各都道府県に配分されるが、この配分割合を決定する仕組みが「清算制度」である。上の図を用いて説明しよう。A県所在の製造業者がB県所在の卸売業者に加工品を納入し、この卸売業者がC県所在の小売業者に商品を納入し、この小売業者が消費者に販売した場合を考える。このとき、C県で消費した最終消費者が地方消費税を負担する（④）。にもかかわらず、実際の納税はA県（①）、B県（②）、C県（③）に分割されている。すなわち、④＝①＋②＋③である。消費税の最終負担者である消費者が消費税を支払ったC県に地方消費税を帰属させるに、各県に納付された地方消費税（①＋②＋③）をいったんプールして、最終消費額を考慮してC県に帰属させる必要がある。これが清算制度の役割であり、それを通じて最終消費地と税の帰属地が一致するのである。

具体的には、各都道府県に一旦納付された地方消費税は、「消費に相当する額」（地方税法第七二条の一一四）に応じて、都道府県毎に按分

される。「消費に相当する額」は、二つの指定統計によって把握される。四分の三は、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の合計額によって按分し、統計対象外の四分の一については八分の一を人口（国勢調査）で、八分の一を従業員数（事業所統計）で按分するというものであった。

三　見直しにあたっての基本的考え方

今後、清算基準をあらためて議論するには制度本来の意図に立ち返って、その要件を明確にしておくことが大切である。すなわち①信頼性（客観的なものとして合意が得られるという観点から最終消費を的確に捉えていること）、②安定性（頻繁に見直す必要がない基準であるべきとの観点から制度的に安定していること）、③簡素さ（対外的に公表している数値を用いるなど住民から見て税収の帰属がわかりやすいという観点から簡素であること）、という要件を満たしていることが必要である。(2)

地方消費税の税収を帰属させるべき「最終消費」を把握するためには、カナダの協調売上税（Harmonized Sales Tax）のように産業連関表を用いて詳細に把握する方法とドイツのように消費代理指標として「人口」を用いる方法がある。カナダＨＳＴで用いられるマクロ税収配分システムは清算基準として優れたものである、ということができる。(3) しかし当然のことながらその実現にあたっては実施に必要なマクロの統計の整備が不可欠である。わが国においても、近年、都道府県単位の産業連関分析が着実に実施されているが、都道府県ごとの取組みに差がみられるほか、かならずしも統一的な基準で作成されているとはいいがたい。地域産業連関表をもちい

るカナダのＨＳＴのような形で現実に地方消費税の清算にもちいることは実務的に困難であるというのが大方の意見の一致するところだろう。

他方、基幹統計の分野においては全業種を対象とした「経済センサス」が整備されつつある。経済センサスとは国全体の経済活動を同一時点で全ての事業所及び企業を対象に把握する基幹統計調査である。平成二一年には「経済センサス基礎調査」が、同二四年には「経済センサス活動調査」が実施されている。これに伴い現行の清算基準に用いられている統計が一部廃止された[4]。このように統計の整備状況や現行制度との連続性を考えた上で、かつ現行の地方消費税で採用されている基幹統計の結果にもとづく配分方式がマクロ税収配分方式の簡便な方式であるという評価が可能であるということもあわせて考えると[5]、基幹統計である「経済センサス」の結果をもちいて清算を行うことが現実的であろう。

なお統計改革の中で「商業統計」については平成三一年度から調査頻度を毎年実施に変更し、全数調査からサンプル調査に変更することが検討されている模様である。一方、経済センサス創設時に商業統計の簡易調査部分が統合されている。経済センサスの小売業に係わる統計が現行の商業統計と同等以上のデータが得られる調査となるよう働きかける必要がある[6]。

四　統計データの利用可能性

「経済センサス」等の基幹統計を用いて清算を行うとした場合にいかなる点に留意する必要があるのだろうか。

これまでの制度改正（平成二七年度および二九年度）の経緯や過去の報告書[7]に鑑みると「抜本的な方策を検討し、結論を得る」（与党税制改正大綱）には、つぎの五点について何らかの形で方向性を打ち出す必要があった。

① 「経済センサス」導入に伴ってサービス業の対象範囲が拡充・追加されるが、新たに清算基準として活用できるデータがあるのか。

② 小売売上高については「経済センサス」導入後も調査項目は変わらないが、供給地ベースの売上高と消費地ベースの最終消費とのズレをどう考えるべきか。また非課税取引の扱い方をどうするか。

③ 基幹統計で把握できる「最終消費」の割合（いわゆる統計カバリッジ）を現行水準（七五％）から上げるべきかそれとも下げるべきなのか。

④ 統計対象外の「最終消費」については現行制度は「人口」:「従業員」を三:二の割合で按分しているが将来的にはいったいどうあるべきなのか。

⑤ 非課税部門（政府、保健・医療など）は仕入税額控除を否認されており、中間投入が負担する消費税を清算基準に反映させるべきであるが具体的にどうすべきか。

まず①の論点についてはその背景としてつぎのような事情があることを指摘したい。「経済センサス」実施後には「サービス業基本統計」において把握している内容については地方消費税の清算に大きな影響をあたえる変更が加えられる。それは調査対象となる産業分野の大幅な拡大である。

「サービス業基本統計」では、情報通信業、不動産・物品賃貸業、宿泊・飲食サービス、教育、医療・福祉等については一部の事業者しか調査対象になっていなかった。しかし「経済センサス」では情報通信業、不動産・

物品賃貸業、宿泊・飲食サービス、教育・学習支援、医療・福祉についても全事業者が調査対象になる。したがって地方消費税の清算に必要となってくる「最終消費」に関するデータがすべての業種にわたって整備されることになる。事実、地方消費税導入当時、サービス業は約五五兆円であったが（平成六年サービス業基本調査）、現行制度においては約一〇一兆円（平成二四年経済センサス活動調査）へとほぼ倍増している。

その場合に問題となってくるのは「経済センサス」では基本的に売上高は事業所単位で把握されているものの、業種によっては企業単位での把握となるものがあり、都道府県別の数値が直接には把握できないということである。「地方消費税に関する検討会」では「建設業」、「電気業」、「ガス業」、「水道業」、「情報通信業（通信業・放送業）」についてデータの利用可能性を検討したが、新たに清算基準として活用できるデータは現時点では見当たらないという結論に達した(8)。

五　「最終消費地」概念の定義

つぎに統計の計上地と最終消費地のズレという②の論点であるが、この問題は清算基準に内在するものとして以前から認識されていたものである。本来税収を帰属させるべき「最終消費地」はサービスについてはサービスの供給地、小売については「実際の商品が使用（消費）された場所（主として居住地）」と考えるべきである。

現行の清算基準では統計上の制約から「購入地」における消費の額を把握する供給サイドの統計を用いている。もっとも、この統計の計上地の数値と「居住地」における最終消費の額を把握する需要サイドの数値との間には

ズレがある。わが国において得られる需要サイドの統計として、家計調査や全国消費実態調査がある。しかし、サンプル調査であることから清算基準に使うには季節・世帯補正などの推計を行う必要があり、偏りが拡大する懸念がある。また県民経済計算や地域産業連関表は作成方法が統一されていない。

統計の計上地のデータを清算基準に使うとどのような問題があるかというと、例えば全国の消費者が「通信・カタログ販売」を利用しても、事業所が所在する都道府県の「消費に相当する額」として一括計上されてしまう。このため平成二九年度税制改正大綱では通信・カタログ販売、インターネット販売を除外することが決定されたのである。

「地方消費税に関する検討会」で検証した結果、新たに「百貨店」「家電大型専門店」における小売販売額や「自動販売機による販売」について特定の都道府県に不自然な偏りがあることが判明した。これらについては統計の計上地と最終消費地が乖離しているため、統計データから除外する方向で検討すべきである。(9)

ちなみにサービスについては原則として、最終消費地は供給地と一致すると考えられる。しかし、平成二七年度改正において、平成二四年経済センサス活動調査のサービス業にかかわる部分に変更する際、消費地ではなく、供給地で計上されていると思われるもの（情報通信業、旅行業、競輪・競馬等）を除外している。「地方消費税に関する検討会」でもこの点をより深く広く検証した。その結果、新たに「建物販売業」「娯楽に附帯するサービス業」についても、統計の計上地とサービス供給地が乖離していることが明らかになったため、統計データから除外する方向で検討することとなった。(10)

六　統計カバー率とカバー外の代替指標

③の論点は、基幹統計で把握できる「最終消費」の割合（いわゆる統計カバー率）はどうあるべきかである。現行のカバー率は七五％であり、地方消費税創設以来、変更はない。しかし、このカバー率は「商業統計調査」と「サービス業基本統計」で把握できる「消費に相当する額」にもとづいて算定されているため、「経済センサス」導入後はあらためて精査する必要があると考えられる。カバー率の算定方法として次の二通りがありうる。[11]

「経済センサス」導入によって政府の仕入れ部分や現在は統計対象外の最終消費も把握できること、そして非課税対象を除外できること等を考慮すると、清算基準の精緻化に一定の役割を果たすことが期待できる。したがって統計カバー率については、「経済センサス」によってどのくらい「最終消費」を精緻に把握できるかを精査しつつ、再計算して、新たに設定すべきである。[12]

統計カバー率が決まるとこれとの関連で統計で把握できない「最終消費」については「人口」と「従業員」でどのように按分すべきかという問題が生じる。これが④の論点である。地方消費税の創設時には両者の割合は一：一でスタートした。平成二七年度改正で三：二に変更さ

$$\frac{\text{基幹統計で把握できる最終消費額}}{\text{消費税収から割り戻した消費税の課税ベース}} \quad (1)$$

$$\frac{\text{基幹統計で把握できる最終消費額}}{\text{産業連関表から算出したあるべき課税ベース}} \quad (2)$$

れ、さらに平成二九年度改正案では七：三にすると明記されている。このことから、「人口」のウェートを拡大することが目指されてきたといえる。

そもそも現行の清算基準において統計により把握できない部分については、激変緩和という理由から消費譲与税の譲与基準として用いられている「国勢調査（人口）」及び「事業所統計（従業員数）」によって代替することとされたという経緯がある。このうち従業者数についてはサービスに関する消費を代替する指標として用いられてきた。

しかしながらサービス消費については地方消費税創設当時とくらべてサービス統計の調査対象が大きく拡大し、清算基準におけるカバー内に移行している。このためサービスの代替指標として従業員数を使うという考え方は見直しが避けられないと考えられる。事実、平成二七年度には経済センサスの利用によってサービス業に係る統計カバー率が上昇することを踏まえて主にサービスの代替指標として考えられてきた「従業員数」の比率を一二・五％から一〇％に下げ、「人口」の比率を一七・五％に高める見直しが行われた。

一方、統計のカバー外の代理指標について考えるには、どのような消費が存在するかが決定的に重要である。「建設業」「電気・ガス」「情報通信」については人口との相関関係が強く[13]、運輸や旅行業についても人口と比例的であると考えられる。こうしたことから、「地方消費税に関する検討会」では慎重に議論を重ねた結果、「報告書」において統計データのカバー外の代理指標としては人口を基本に考えるべきであり、従業員数については、清算基準に用いないことを基本とすべきであると提案した[14]。

七　非課税部門の取り扱い

最後に非課税部門に関する論点⑤についてみておこう。わが国の消費税では政策的配慮にもとづいて非課税とされる取引が存在する。医療、教育、福祉の分野ならびに国・地方公共団体の取引における特例がそれにあたる。これらの非課税取引は、売上にかかわる取引は課税対象にならないことから、売上に係る税額はゼロになる。しかし、その売上げに対応する仕入れ税額控除は制度上否認される。したがって、各都道府県の課税標準を推計する際に非課税取引に関しては、その売上げについて課税標準から除き、仕入れについては課税標準に加える扱いをしなければならない。

「地方消費税に関する検討会」では経済センサスにおける「不動産賃貸業（貸家業、貸間業を除く）」と「不動産管理業」の収入は非課税であるため、統計データで把握する清算基準からは除外する方向で検討するべきだとの結論を得た。また「医療、福祉」については平成二四年経済センサス活動調査への切替えに伴い、新たに病院等が調査対象に追加されて、清算基準に算入されることになった。しかし、その売上は主として診療報酬や介護報酬の対象で非課税であるため、統計データから除外する方向で検討すべきである。

今後は、マクロでみた仕入税額をいかなる指標を用いて都道府県に按分するかが重要な論点になる。業界データや自治体統計を用いて各都道府県の仕入税額を探索しつつ、可能な限り理論的に正しい取り扱いを行うようにしなくてはならない。例えば、「医療・福祉」の課税仕入れについて「地方消費税に関する検討会」の「報告書」

は「慎重に検討すべきである」と述べるに止まっている。

政府部門における財・サービスの購入において、政府は消費税を負担していることから清算基準に加えることが適切である。消費税の課税ベースとしては人件費を除いた現物の財・サービスの購入額を計上すべきである。一方、公共工事の発注に際して生じる消費税の負担も、「国民へ提供する行政サービスの「仕入」に係る」消費税の負担と理解することができる。したがって、政府は消費税を負担していることから清算基準に加えることが適当である。地方消費税の税収を帰属させるべき最終消費を把握するにあたっては、できるかぎり統計を活用し正確に最終消費と仕入課税を把握して、それを用いることを基本とするべきである。政府部門の取り扱いはその試金石になる。

【参考文献】

持田信樹・堀場勇夫・望月正光『地方消費税の経済学』有斐閣、二〇一〇年
『地方消費税勉強会報告書』（平成一八年三月）
『地方消費税の清算基準に関する研究会報告書』（平成二〇年四月）
『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』（平成二二年一月）
『地方消費税に関する検討会―報告書―』（平成二九年一一月）

（1）地方消費税の税率引上げ分については社会保障の目的財源とし、市町村への交付にあたっては、従業員数を用いないで人口のみで交付することになった。また東日本大震災や原発事故で住民が県外避難していることにどう対処するかという課題があるが、平成二二年度に実施された前回の国勢調査をベースにしつつ、住基人口の伸び率をかけた数値で「人口」を補正するこ

とになった。

（2）『地方消費税に関する検討会―報告書―』（平成二九年一一月）一二―一三ページ。

（3）地方消費税の理論的根拠ならびに世界的な潮流については、持田信樹・堀場勇夫・望月正光『地方消費税の経済学』を参照。

（4）「経済センサス」導入に伴う大規模統計調査の統合はつぎの通り。事業所・企業統計調査およびサービス業基本調査は廃止。商業統計調査は平成二一・二四年は実施せず。二六年以降、経済センサス活動調査実施の二年後に実施。

（5）前掲、持田・堀場・望月、第五章を参照。

（6）『地方消費税に関する検討会―報告書―』（平成二九年一一月）一三ページ。

（7）以下の三つの報告書を参照されたい。『地方消費税勉強会報告書』平成一八年三月、『地方消費税の清算基準に関する研究会報告書』平成二〇年四月、『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』平成二二年一月、いずれも地方自治情報センター（当時）刊行。

（8）『地方消費税に関する検討会―報告書―』（平成二九年一一月）一四―一五ページ。

（9）平成三〇年度の与党税制改正大綱（一二月一四日決定）において地方消費税の清算基準について、社会経済情勢や統計制度の変化等を踏まえ、地方消費税の税収をより適切に最終消費地に帰属させるため、抜本的な見直しを行うこととされた。具体的には以下のものを除外することとされた。商業統計の「百貨店」、「家電大型専門店」、「衣料品専門店」、「衣料品中心店」、「自動販売機による販売」及び「医療用医薬品小売」。経済センサス活動調査の「建物売買業」、「娯楽に附帯するサービス業」、「社会通信教育」、「不動産賃貸業」、「不動産管理業」、「医療・福祉」及び「火葬・墓地管理業」。

（10）『地方消費税に関する検討会―報告書―』（平成二九年一一月）、一七ページ。

（11）いずれも分子は、基幹統計で把握できる最終消費をＳＮＡ補正したもの。

（12）平成三〇年度の与党税制改正大綱（一二月一四日決定）において、統計カバー率を現行の七五％から五〇％に変更することが決定された。地方消費税の税収を帰属させるべき最終消費を把握するにあたっては、できるかぎり統計を活用し正確に最終消費と仕入課税を把握して、それを用いることを基本とするべきである。この点から考えるとこれ以上の統計カバー率の引下げは望ましくない。

（13）『地方消費税に関する検討会―報告書―』（平成二九年一一月）三四ページ。
（14）平成三〇年度の与党税制改正大綱（一二月一四日決定）において、統計カバー外（五〇％）の代替指標を人口とすることが決定された。

（東京大学大学院経済学研究科教授）