

地方消費税と地方税制

メタデータ	言語: Japanese 出版者: 大阪市立大学経済学会 公開日: 2024-09-09 キーワード (Ja): 地方消費税, 地方税制, 消費税, 一般消費税, 売上税 キーワード (En): 作成者: 木村, 収 メールアドレス: 所属: 大阪市立大学
URL	https://ocu-omu.repo.nii.ac.jp/records/2001129

地方消費税と地方税制

木 村 収

はじめに

I 一般消費税の挫折と売上税法案の廃案

II 消費税の創設と消費譲与税

III 地方消費税の創設—その仕組みと特徴

IV 地方消費税創設の意義と課題

1 本格的な一般消費税の地方税体系への組入れ

2 安定した税収・財政需要の動向に対応した税収の確保

3 独立税主義の優先—地方譲与税との対比

4 国への賦課徴収の委託—新たな収税システムの誕生

5 「分権型社会」の創造と地方消費税

はじめに

1994年11月に成立した抜本的税制改革の一環として創設された地方消費税は、97年4月1日から予定どおり実施される運びとなった。このことは、本格的な地方税としての一般的消費課税が、地方税体系にしっかりと位置づけられたことを意味するものであり、わが国の地方税制の歴史においても画期的な改正として記録されるであろう。

本稿では、その成立に至る経緯を辿り、創設の意義と今後の地方税制における位置づけについて論じたい。

まず、消費税関連の税制改革の歩みを参考として、第1表に掲げておきたい。

I 一般消費税の挫折と売上税法案の廃案

地方消費税が創設されるまでには、国税新税と事業税外形標準課税を座標軸とする多年の論議の積み重ねと多くの構想の挫折がある。

個別消費税に対置するものとしての一般消費税をめぐる論議が始まるのは、70年頃からである¹⁾。71年8月の税制調査会「長期税制のあり方についての答申」は、「一般消費税又は付加

[キー・ワード]

地方消費税, 地方税制, 消費税, 一般消費税, 売上税

1) 「昭和45年3月, 福田赳夫大蔵大臣は、『直接税負担を軽減し, 財政需要に応ずるという二つの面から間接税を増税したい』と発言した。当時, 我が国ではE C型付加価値税をめぐる論議がさかんノ

第1表 消費税を中心とした税制改革の歩み

49. 9.15	シャウブ勧告。直接税中心の税体系を提言
75.11. 7	補正予算で、赤字国債を発行
《一般消費税構想》	
77.10. 4	政府税調、「一般消費税の導入」を答申
79. 1.19	政府、「一般消費税」(税率5%)の80年度導入を閣議決定
9.	大平首相、80年度導入を断念
10. 7	総選挙で自民党敗北
81. 3.16	第2次臨時行政調査会(土光臨調)が発足
《売上税構想》	
85. 9.20	中曽根首相、税制抜本改革を諮問
87. 2. 4	政府、「売上税法案」(税率5%)を国会提出
4.12	統一地方選挙で自民党敗北
5.27	「売上税法案」廃案
《消費税導入》	
88. 4.28	政府税調、「税制改革についての中間答申」
7.29	政府、「税制改革法案」「消費税法案」(税率3%)を国会提出(竹下首相)
12.24	「税制改革法案」「消費税法案」可決・成立
89. 4. 1	消費税導入
12.11	参院で「消費税廃止法案」を修正可決・衆院へ回付
12.16	「消費税廃止法案」廃案
90. 6.26	「税制問題等に関する両院合同協議会」(税制協)を設置
91. 4.25	税制協、消費税見直し(非課税範囲の拡大など)で共産党除く各党合意(海部首相)
5. 8	「消費税法改正案」成立
10. 1	消費税見直し実施
《消費税率引き上げ》	
93.11.19	政府税調、所得減税、消費税増税の一体処理による税制抜本改革を答申
94. 2. 3	細川首相「国民福祉税」(税率7%)発表
2. 8	細川首相「国民福祉税」撤回、一律20%の定率減税実施を決定
6.21	政府税調、答申
9.22	政府・連立与党が税制改革大綱を決定(消費税率は5%〈消費税4%、地方消費税1%相当〉)
11.25	「税制改革関連4法」成立
97. 4. 1	消費税率の引上げ及び地方消費税実施

(出所) 1994年9月23日読売により、94年9月以降追記作成。

価値税の創設の問題は、従来から種々論議されてきたところであるが、とくに最近において、わが国の税体系における間接税の地位が急激に低下してきていることとの関連や、最近における消費の動向に、より適応した消費課税のあり方としては従来のような個別消費税に代えて一般消費税を導入することが適当であるとする考え方等の面から問題が提起されるに至っている」と述べるとともに、将来具体的課題となる場合に対処するとしても、「綿密、かつ、掘り下げた検討を行なっておくことが必要である」とした。この背景には、当時付加価値税が西欧諸国において、次々と実施されていることもあった。また、事業税については、「収入金額、資本金額、付加価値等の外形基準を用いることがより適切である」としつつも、この問題は、

「～に行われており、間接税強化論とも呼べる議論が注目されるようになっていた…」。

竹下登、平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』、ぎょうせい、1993年、7ページ。

「事業の規模ないし活動量を的確に測定するものとしての課税標準の改善の問題であって、E E C諸国で採用されている消費税としての付加価値税とは税の性格を異にするものであり、両者は相競合するものではないが、……E E C型の付加価値税の導入との関連においてなお検討することが適当であろう」と答申した。

その後、73年10月のオイル・ショックを境にした経済活動の停滞によって、税収は落ち込み、国、地方を通じて深刻な財政危機に見舞われた。75年度には、特例公債2兆2,900億円を含む総額3兆4,800億円の国債増発が行われ、財政構造は一挙に悪化した。以後国債への依存が高まっていく。こうした財政硬直化が進む中で、大蔵省は、51年以降5ヵ年間にわたって、「財政収支試算（中期財政展望）」を提示し、大幅な租税負担率の引上げなしには、赤字国債依存体質からの脱却の難しいことを訴えた。こうして税制改革は具体的課題としてクローズアップされることとなり²⁾、新税導入の企画が政府税制調査会を中心に進められた。ここでは「一般消費税」構想が浮上した。

77年12月の「中期答申」（今後の税制のあり方についての答申）において、「考えられる一般消費税の基本的仕組みの検討」を行い、「今後さらに具体的な検討を積極的に進めることが必要であり、政府としてもその導入の必要性について国民に十分な理解を求めるため格段の努力を払うべき段階に至っていると考える」と述べた。事業税の外形標準課税については、①「国税において新税を創設するに際し、その一部を売上高、従業員割その他適切な基準により都道府県に配分する方法」、及び②「地方財源として配分される新税のうち地方税とされる部分については、事業税の一部にこれを加えることとし、現行の所得課税方式と併用する方法」の二つが提示され、新税導入時まで最終的な結論を得ることとされた。そして「この場合においては、市町村の税源充実の必要性にかんがみ、都道府県、市町村間の税源配分についても併せて検討を加える必要があろう」とした。

その後78年8月には、税制調査会に一般消費税特別部会が設置され、「我が国の経済取引に即応した一般消費税の具体的な仕組み」について審議、9月には試案を公表、さらに試案を補完したものが、同年12月の「昭和54年度の税制改正に関する答申」の別紙で、「一般消費税大綱」として示された。（その概要は第2表参照）

税制調査会は、これについて、「一般消費税の具体的な導入時期について検討したが、当調査会としては、財政再建の緊要性にかんがみ、国民の理解を求める努力を重ねつつ昭和54年中に諸般の準備を行い、昭和55年から別紙の大綱に基づく一般消費税を実施すべきであると考え」とした。

2) 「税制改革の問題が登場したのは、昭和50年代に入ってからのことである。その発端は、昭和50年度における税収の大幅な減少に求めることができる」。

水野 勝著『主税局長の千三百日（税制抜本改革への歩み）』、財大蔵財務協会税のしるべ総局、1993年、19ページ。

第2表 一般消費税（仮称）・売上税・消費税比較

区 分	一般消費税（仮称） （1978.12 一般消費税法）	売 上 税 （1987. 1 売上税法）	消 費 税 （1988.12 消費税法）
税 率	5 %	5 %	3 %
累積課税排除の方法	帳簿による税額控除方式	税額票による税額控除方式	帳簿又は納品書等による税額控除方式
非 課 税 取 引	〔税の性格上非課税とされるもの〕 土地の譲渡等、有価証券等の譲渡、貸付金の利子、保険料等 〔政策的非課税〕 社会保険医療、社会福祉事業、学校教育、食料品、個別消費税との調整の結果非課税とされるもの	〔税の性格上非課税とされるもの〕 同 左 〔政策的非課税〕 社会保険医療等、社会福祉事業、学校教育、食料品等、住宅の譲渡等、旅客運送等、検定教科書、身体障害者用物品、新聞等、個別消費税との調整の結果非課税とされるもの	〔税の性格上非課税とされるもの〕 同 左 〔政策的非課税〕 社会保険医療等、社会福祉事業、学校教育
事業者免税点	2,000万円	1 億 円	3,000万円
簡易課税制度	適応上限 4,000万円 みなし仕入率 未定	適応上限 1 億 円 みなし仕入率 80% （卸売は90%）	適応上限 5 億 円 みなし仕入率 80% （卸売は90%）
限界控除制度	適応上限 4,000万円	—	適応上限 6,000万円
地方への配分	5%の一部を地方消費税（道府県税）とする。	売上税収の7分の1を地方譲与税とし、残額の20%を地方交付税として交付する。	消費税収の5分の1を地方譲与税とし、残額の24%を地方交付税として交付する。

（出所） 竹下登，平野貞夫監修「消費税制度成立の沿革」ぎょうせい，1993年。272頁

（参考）消費税制度改革の歩み

【創設時】	【1991年改正】	【税制改革関連法及び1996年度改正】 （注） ☆は1996年4月施行。それ以外は1997年4月施行。
①免税点制度 適用上限3,000円	議員立法，全会一致で可決・成立	資本金1,000万円以上の新設法人は不適用
②簡易課税制度 ○適用上限 5 億円	→ 4 億円	→ 2 億円
○みなし仕入率 90%，80%の2区分	→ 90%，80%，70%，60%の4区分	→ 90%，80%，70%，60%，50%の5区分 ↳（不動産業，運輸・通信業，サービス業）
③限界控除制度 適用上限 6,000万円	→ 5,000万円	→ 制度の廃止（☆経過措置として控除限度額10万円）
④仕入税額控除：帳簿方式	→	→ 請求書等保存方式（日本型インボイス方式）
⑤申告納付 中間申告と確定申告の年2回	→ 中間申告回数を年3回に増加（確定申告と合わせ年4回）	→ 申告書に添付書類の義務づけ
⑥税率3%	→	→ 4%
⑦その他 消費譲与税	→	→ 地方消費税創設（税率は消費税の25%）

新税の地方団体への配分については、次のような内容であった。

「(1) 新税のうち地方団体へ配分される額の一部を新たに設ける地方消費税（道府県税、仮称）とする。

地方消費税の課税標準は、納税者の便宜を考慮し、一般消費税（国税）の税額とする。

(2) これに伴い、都道府県・市町村間の税源配分の見直しを行う」。

ここでは、①事業税としてではなく、地方消費税を創設することが「地方の独立税源確保の観点から現実的な解決策」とされたこと、②新税のうち地方団体へ配分される額の一部が地方消費税であり、国税一般消費税収入の一部を地方団体に財源賦与する仕組が別途予定されていること（地方制度調査会は地方交付税の対象税目とすることを求めた）、③市町村税源の充実についても図られるものであること、が注目される³⁾。

丸山高満は、当時の考え方について、『日本地方財政史』の中で解説している⁴⁾が、その幾つかの興味ある指摘について述べておきたい。それは、①新税の国と地方の配分は実質半分ずつであること（「地方側は、水面下で車の両輪論を展開」、「税源配分が国対地方で2対1ですから、一般消費税の3分の1は地方税として地方の取り分となるべきです。これに交付税を加えた一般財源ベースでは1対1ですから、地方交付税の原資に一般消費税を加えて、地方税と交付税をあわせて、一般消費税の半分を地方に回すべきだ」という主張です。結局、この主張でほぼ押し切った格好になりました。）、②地方消費税における府県間の分割基準については、「基本的には、事業税や法人住民税の分割基準の例」に従うことと考えられていたこと、という二点である。

なお、既存の個別消費税との調整問題については、78年9月の一般消費税特別部会報告が、特に地方の個別消費税について、「新税の帰属主体と調整されるべき税の帰属主体とが異なること、課税対象とされている消費行為と個別の地方団体の行政サービスとの間に密接な対応関係があること、個別の地方団体の重要な財源となっていること等地方税の特殊性にかんがみ別途の配慮が必要である」としていた。（各税毎の大勢意見では、料理飲食等消費税や電気税を存続することとしているのが目立つ）。

こうして、未決着部分を残しつつも、大筋が出来上り、80年度実施に向けて動き始めたものの、一方では反対する世論も高まってきた。

79年9月には、熱心な推進者であった大平首相による一般消費税導入断念宣言がなされ、さらに12月には、衆・参両院において「財政再建に関する決議」が行われた。それは、

「国民福祉充実に必要な歳入の安定的確保を図るとともに、財政によるインフレを防止するには、財政再建は緊急の課題である。

政府が閣議決定により昭和55年度に、導入するための具体的方策として、これまで検討

3) 『改正地方税制詳解』（昭和54年）、(財)地方財務協会、1979年、100～110ページ。

4) 丸山高満『日本地方税制史』、ぎょうせい、1985年、695～696ページ。

してきたいわゆる一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の充実を図るべきであり、今後景気の維持、雇用の確保に十分留意しつつ、歳出、歳入にわたり幅広い観点から財政再建策の検討を進めるべきである」という決議内容であった。

こうして、一般消費税及び地方消費税構想は見送られ、不公平税制の是正（租税特別措置の整理等）及び選択的増税としての個別間接税の増税に税制改正の焦点は移行した。

81年度税制改正では、徹底した「既存税制の見直し」が図られ、多数税目での増収措置は平年度ベースで1兆5千億円にものぼるかつてない規模のものとなった。

また、81年3月には、臨時行政調査会が発足、同時に「増税なき財政再建」が内閣としての方針となった。82、83の両年度の財政再建はもっぱら行政改革と歳出節減とによって進められることとなった。

しかし、既存税制の部分的手直しによる対応にも限界が明らかとなってきた。税制調査会も85年度税制改正答申において、「既存税制の枠内での部分的な手直しに留る限り、所得、資産、消費等の間で適切な税負担を図るという観点からは税体系に歪みを生じさせ、また、税制を一層複雑化させることとなる」として、「直接税、間接税を通じた税制全般にわたる本格的な改革を検討すべき時期にきていると考える」という異例の提言を行った。

85年9月には内閣総理大臣からの新たな諮問が行われ、税制調査会も新たな審議に入った。そして、86年10月及び12月の答申で、売上税（税率5%、税額控除票方式）が答申された。地方の間接税等との調整では、娯楽施設利用税及び料理飲食等消費税の存続が目立つ。また、売上税については、「税制改革による地方税及び地方交付税の減収を補てんするため、その一部を地方団体に配分することが適当である」としている。

そして、87年2月には、「重税感が指摘されていた中堅サラリーマンの負担軽減を中心とする個人所得課税及び法人課税の軽減合理化と見直し、間接税制度の改革及び非課税貯蓄制度の再検討を大きな柱とする抜本的税制改正案」としての売上税法案など売上税関連6法案が提案された。地方財政関連では、地方税法及び地方交付税法の一部改正案並びに売上譲与税法案の3法案であった。

売上税の導入に当たっては、その一部を地方の間接税に仕組むことについて多角的な検討がなされたが、「輸出・輸入取引に対する課税等の点を中心として、非常に複雑な仕組みを持ち込まなければならないこと、広範な非課税品目及び高水準の免税事業者の設定等にも関連して大きな税源の偏在が予想されること等、なお解決すべき諸問題があるため」、地方税減収補てんと安定財源の確保は、売上譲与税の創設と地方交付税の対象税目に売上税を追加することによって行うこととされた⁵⁾。

売上譲与税は、国税である売上税の7分の1を譲与税とし、減収規模に応じて7分の3を都道府県、7分の4を市町村に、人口及び従業者数を基準としてそれぞれ2分の1のウェイトで配分するものであった。

この配分基準設定の理由については、売上譲与税が「減収補てん財源とはいえ今後の地方財源としての安定性、合理的な位置づけをすべきものと考え、売上税創設に伴い吸収廃止される電気税等の税源分布を念頭に置きつつ、原資である売上税の消費税としての性格に基づき、そして配分基礎となる統計の客観性、指標の簡明性等を考慮して、人口と従業者数それぞれ2分の1のウェイトで配分することとした。すなわち、売上税の税負担の最終帰着者は消費者であることから常住人口を一面の指標とし、反面その課税関係が現実化するのには商品、サービス等の売上地であることから事業所従業者数を指標として採用することとした」⁶⁾と説明されている。(この配分基準は、後に消費譲与税においても同様の基準となった)。

次に売上税と地方間接税との調整については、市町村税である電気税、ガス税及び木材取引税が新税に吸収され、その他は存続することとされた。存続させた場合には売上税との間で税負担の累積等が生じることが問題とされたのである。

また、売上税の20%が地方交付税の対象税目に追加されることとされた。

以上が売上税に関連する主な改正内容であるが、売上税関連法案は、野党の猛反発で国会も空転をくり返し、委員会付託もないままに、5月27日の会期満了に伴い審議未了で廃案となった。

その背景には、売上税が、86年の総選挙の際の中曽根首相の「国民が反対し、党員も反対するような大型間接税と称するものは、やる考えはない」との発言などとの関連で、公約に反するのではないかということが問われたこととともに、国民に売上税へのなじみが薄く、売上税導入等が庶民いじめではないかということから、国民に不安感があり、冷静な議論の土台を欠いていたことがあげられよう。

Ⅱ 消費税の創設と消費譲与税

87年秋に竹下内閣が発足したが、税制改革は内政の最重要課題の一つとして位置づけられ、11月には税制調査会に新たな諮問が行われた。そして税制調査会は、88年4月の税制改革についての中間答申後、6月の税制改革についての答申において「望ましい税体系の全体像」を示した。また、与党自由民主党の税制調査会においても6月に「税制の抜本改革大綱」を決定した。

政府はこれらを受けて税制改革の内容を検討し、7月には、税制改革法案、消費税法案、消費譲与税法案などの税制改革関連6法案を国会に提出した。

5) 『改正地方税制詳解』(昭和62年上巻)、(財)地方財務協会、1987年、41ページ。

6) 注5に同じ、42ページ。

そして、12月には、一部修正があったものの6法案は成立し、12月30日公布された。

核心となった消費税の内容は、第1表のとおりであるが、税率は3%で、消費に広く薄く負担を求め、その仕組みとしては帳簿方式による多段階課税累積方式により、非課税取引については原則として設けない、といった点にその特徴があった。89年4月1日から施行された。

次に直接消費税に関連する地方税の改正、消費譲与税の創設、地方交付税の改正について述べたい。

地方税では、消費税の創設に伴って次の改正があった。

①不動産取得税の新築住宅特例控除額の引上げ、②地方たばこ消費税の名称変更（「消費」を削除）と課税方式を従量税に一本化するとともにその税率を引上げる、③娯楽施設利用税は、課税対象施設をゴルフ場に限定し、名称を「ゴルフ場利用税」に改めるとともに、標準税率を引下げ、ゴルフ場所在市町村に対する交付率を引上げる（2分の1から10分の7へ）、④料理飲食等消費税については、名称を「特別地方消費税」に改めるとともに税率の引下げ（10%から3%）及び免税点を2倍に引上げる等、⑤電気税、ガス税及び木材取引税の廃止。

これらの消費税導入に当たって行われる地方の個別間接税との調整に伴う減収額の補てん及び個人住民税等の減税財源の確保の必要性等から、消費税の一部を地方の間接税とすることについて、税制調査会においても検討されたが、「制度の簡素化の要請、納税者等の事務負担の問題等がある」として、「今後別途検討を行う必要がある」とされた。

このような答申を踏まえて、消費税の地方団体への配分は、消費譲与税の創設及び地方交付税の対象税目に消費税を追加すること（消費譲与税控除後消費税の24%）とされた。

消費譲与税の目的は、「地方公共団体の財源の安定的な確保に資すること」にあるが、地方の消費税的な性格を有するとともに消費税との調整対象となった地方間接税の代替税としての性格を有する一般財源である。（代替税としての性格は、88年度平年度ベースでの消費譲与税額と地方間接税の減収額がほぼ同額であることによく現われている）。

消費譲与税の総額は、消費税収入額の5分の1相当額で、その11分の6が都道府県、11分の5が市町村に、人口及び従業者数を基準として譲与される。譲与基準のウェイトは、都道府県にあっては人口4分の1、従業者数4分の3であり、市町村にあっては、人口及び従業者数それぞれ2分の1となっている。

譲与基準については、「消費税の税負担が最終的に消費者に帰着するものであること及び消費譲与税が消費税との調整対象となった地方間接税の代替性を有するものであることから、その原資である消費税の性格を反映するとともに、このような代替性にも着目した客観的かつ簡明な指標とすることが適当である」ことから、「最終消費を消費者の住所地でとらえた指標として人口を、消費サービスの行われる場所でとらえた指標として従業者数を用いることとし、そのウェイトは、その基準の要素が異なるものであることから、それぞれ2分の1とすることとしたものである」と説明されている⁷⁾。（都道府県分のウェイトが異なるのは、「消費税との

調整対象となった道府県税の間接税の大宗を占める料理飲食等消費税が、常住人口に加えて昼間人口にも依存すること、他の地域からの来訪者による消費の比重が高いこと等の消費の実態」によるものであるとされている)。

ここで88年度に行われた抜本的税制改革の骨格とそれに伴う財政措置の状況を見る資料として、第2表から第4表までの3表を示しておきたい。

第3表 1988年税制改革の骨格(衆議院修正後)(国税・地方税)

(単位:兆円)

減	収	増	収	等
直接税の減税	(5.6) 5.8	課税の適正化等		1.2
所得減税	(3.1) 3.3			
相続税減税	1.7			
法人減税	0.8			
既存間接税の廃止等	3.4	消費税の創設		5.4
		差引純減税	(2.4) 2.6	
合計	(9.0) 9.2	合計	(9.0) 9.2	

〔()内は、政府原案〕

(注) 1 計数は、国税、地方税の合計である。

2 法人減税1.8兆円には、少額減価償却資産の損金算入限度の引上げによる減収額0.1兆円を含む。

3 課税の適正化等1.2兆円には、法人の配当軽減税率の廃止・外国税額控除制度の見直し等による増収額0.3兆円及び税制改革期間中における課税ベースの拡大等による増収見込額0.3兆円を含む。

(出所) 『改正地方税制詳解』(平成元年), 78ページ。

第4表 地方税制改正による地方間接税等増減収見込額(1988年度ベース)

(単位:億円)

改正事項	平 年 度		
	道府県税	市町村税	計
消費税と地方間接税との調整等	△ 6,049	△ 4,945	△ 10,994
1. たばこ消費税の税率調整	△ 175	△ 308	△ 483
2. 娯楽施設利用税の改組	△ 586		△ 586
3. 料理飲食税等消費税の改組	△ 4,834		△ 4,834
4. 電気税の廃止		△ 4,530	△ 4,530
5. ガス税の廃止		△ 93	△ 93
6. 木材引取税の廃止		△ 14	△ 14
7. 不動産取得税の新築住宅特例控除額の引上げ等	△ 454		△ 454
消費譲与税の創設	5,937	4,948	10,885

(出所) 『改正地方税制詳解』(平成元年), 371ページ

第5表 1988年税制改革に伴う地方税財政措置（衆議院修正後）（単位：億円）

税 目	減 収 額	消費税配分類	譲与税、交付税の区分
1 地 方 税	△ 20,832 (△ 20,832)		消費譲与税（消費税の $\frac{1}{6}$ ） 10,885
個人住民税	△ 9,213 (△ 8,673)	1,003 (1,419)	
法人住民税 法人事業税	△ 625		
現行間接税 （消費税との調整）	△ 10,994	10,994	10,885 109
2 地方交付税	△ 9,338 (△ 8,922)	9,338 (8,922)	地方交付税 10,450 (消費税（除譲与税） の24%）
合 計	△ 30,170 (△ 29,214)	21,335	減収超過額 8,835 (7,879)

（参考） 国・地方の減収額と消費税配分類

（単位：億円）

	減 収 額 ①	消費税配分類②	減収超過額①－②	措 置 率 ②／①
国	50,300 (49,400)	33,100	17,200 (16,300)	66% (67%)
地方	30,100 (29,200)	21,300	8,800 (7,900)	71% (73%)
計	80,400 (78,600)	54,400	26,000 (24,200)	68% (69%)

（注） 1. 上記2表の数値は、精査の結果、異動を生ずることがある。

2. () 内は、修正前の数値である。

（出所）『改正地方税制詳解』（平成元年）、79ページ。

Ⅲ 地方消費税の創設—その仕組みと特徴

89年度の抜本的税制改正後、バブルの発生と崩壊、高齢化の一層の加速等の社会経済情勢の変化を踏まえて、税制調査会では、抜本的税制改革のフォローアップを行うとともに、所得・資産・消費のバランスのとれた税体系の構築について総合的検討を行い、93年11月には、「今後の税制のあり方についての答申—『公正で活力ある高齢化社会』を目指して—」を答申した。その「総合的見直しの方向」のなかでは、「消費税については、中小事業者への特例措置等について、平成3年に行った見直し後の状況を踏まえて、必要な見直しを行うとともに、税率を引き上げ、税体系における消費課税のウェイトを高める」ものとされた。また、衆参両議院で地方分権の推進に関する決議がなされるなど地方分権の推進が時代の要請であることを踏まえて、地方税の充実確保を図る必要があると述べている。

そして消費譲与税を地方独立税に組み替えるべきではないかとの意見をめぐって論議が交わされており、この問題は「今後、消費税のあり方の見直しと併行し、検討を加えることが必要であると考えられる」ものとされた。

94年2月には、総額6兆円規模の所得税・住民税を中心とする減税とセットされた国民福祉税構想が細川首相によって発表され、直ちに白紙撤回されるなど目まぐるしい動きがあり、税制改革をめぐって幅広く国民的論議が盛り上がった。

そして、低迷する景気の動向もあり、「税制改革実現に向けてのいわば橋渡しとして」、94年度税制改正では、臨時異例の措置として、所得税・住民税についての1年限りの20%の定率減税など総額6兆円に及ぶ減税が行われた。

4月には、新たに発足した税制調査会に「地方消費税」を含めた地方税源問題について理論的・専門的見地から検討する「地方税源問題ワーキング・グループ」が設置され、その検討結果として、「地方税源問題についての検討結果」(1994年5月27日)が提出された。そこでは、「地方消費税」について、その意義、課税根拠、税の帰属地と消費地の関係、分割基準、国境税調整、納税者・課税団体の事務、課税自主権、事業税との関係、市町村への税源移譲、等についての論点の整理がなされ、論議が深められた⁸⁾。

この後、税制調査会は、6月には、「税制改革についての答申」を行っている。そこでは、所得課税の軽減と消費課税充実の問題と併せて地方税源の充実の問題が重要な論点となった。ここでの消費譲与税を地方税に組み替える問題は、「地方税源問題ワーキング・グループ」の報告の域を出ず、「可及的速やかに結論を得べく審議を行う」ということで先送りとなった。

この間政局は大きく動き、6月末には村山内閣が誕生、与党の合意事項に沿って、9月には3党による税制改正大綱が発表された。ここでは、いわゆる2階建所得減税、消費税の見直しと税率引上げ、併せて地方消費税の創設が具体的に示された。

これを受けて、政府においても、10月には税制改革関連4法案を閣議決定を経て国会に提出し、11月25日には可決成立を見た。

この税制改革案は、①中堅所得者層を中心に税負担の累増感緩和のため、所得税および住民税の税率構造の累進緩和と課税最低限引上げによる制度減税、②当面の景気状況をふまえた特別減税(15%の定率)、③消費税の見直しと税率引上げ(3%から4%へ)、④消費譲与税を入れ替えて地方消費税を創設(消費税税率の1%相当)、を内容とするものであった。つなぎ国債、地方債を財源とするいわゆる「2階建減税」を先行させ、消費税関連の改正は97年4月1日から実施するものとしたものであった。この改正案には、税制のひずみ是正、地方分権の構造と今後の高齢社会における福祉需要の増嵩に向けての財政基盤の確立、当面の景気対策と

8) 地方消費税をめぐる論議及び創設に至る経緯は、次の資料に詳述されている。

- ・ 佐藤進、滝実編『地方消費税—その理論と仕組み—』、(財)地方財務協会、1995年。
- ・ 『改正地方税制詳解』(平成6年抜本改革版)、1995年。

いった多元的な政策目標が複雑に織り込まれている。この改正案に伴うスケジュールの流れと増減収試算は、第6表及び7表のとおりであり、税制改革に伴う地方税財政措置の状況は、第8表のとおりである。

ここで地方消費税制度の仕組みとその特徴について述べることにする。

地方消費税の仕組みとしては、①消費譲与税に代えて道府県税として創設、②納税義務者の範囲及び非課税・免税等は、国税である消費税と同一、③課税標準は消費税とし、税率は25%の一定税率（消費税率換算で実質1%であり、消費税と合わせて実質5%）、④納税義務者は、国内取引については、当分の間、国（税務署）に対して「譲渡割」を、輸入取引については、国（税関）に対して「貨物割」を、それぞれ消費税の例により、消費税と併せて申告納付し、国は納税地所在の都道府県に払い込む、⑤都道府県は、払い込まれた地方消費税額から国に支払う徴収取扱費の額を控除した額を、各都道府県ごとの「消費に相当する額」を基準（第9表の4つの指標にそれぞれのウェイトを乗じた額によってあん分）として、都道府県間でマクロ的に清算、⑥都道府県は、清算後の額の2分の1を人口及び従業者数であん分して市町村に交付、⑦平成9年4月1日から施行、これに伴い消費譲与税は廃止、⑧初年度税収見込は1兆30億円（譲与割7,265億円、貨物割2,765億円）、平年度については、94年当時で2兆4,990億円と見込まれていた（初年度及び平年度の申告月等と予算計上年度の関係を示すと第10表のとおりとなっている）。

なお、地方消費税の創設と併せて、地方財政対策として、消費税に係る地方交付税率が、国に帰属する消費税額の24%から29.5%へ引き上げられることとなる。

これに伴って、消費税及び地方消費税の合計に占める地方財源（消費譲与税又は地方消費税

第6表 1994年11月の税制改革とその後の動向

1994年		1995年	1996年	1997年	1998年
所得税・個人住民税 特別減税 5.5兆円	所得税・個人住民税 制度減税 3.5兆円	9/30 見直し 期限	4/1 税率 引き 上げ	消費税率アップ（1994年時点での増収試算（平年度）） ・消費税率の引上げ 2.4兆円 ・地方消費税の創設 2.5兆円 3%→5%（地方消費税1%分を含む）	
	所得税・個人住民税 特別減税 2.0兆円	所得税・個人住民税 特別減税 2.0兆円			

（注）所得減税の状況

1994年度 特別減税 5.5兆円
1995年度 制度減税 3.5兆円＋特別減税 2.0兆円
1996年度 制度減税 3.5兆円＋特別減税 2.0兆円

・消費税率のアップ（3%→5%）は制度減税分（3.5兆円）などに概ね見合うもの。
・制度減税は1995年から実施。
・消費税の引上げまでに合計16.5兆円の所得減税が先行実施された。

第7表 1994年度税制改革要綱・地方税制改正要旨による増減収試算

(単位: 億円)

		国 税	地 方 税			合 計	実施年度		
			都府県税	市町村税	計		1995	1996	以降
所得税・住民税	制度改革減税 ④	▼24,240	▼1,820	▼8,470	▼10,290	▼34,530			
	税率構造の改正	▼16,300	▼830	▼5,890	▼6,720	▼23,020	○	○	○
	人的控除の引上げ等	▼4,650	▼540	▼1,470	▼2,010	▼6,660	○	○	○
	給与所得控除の拡充	▼3,290	▼450	▼1,110	▼1,560	▼4,850	—	○	○
	特別減税 ⑤	(20%) ▼13,760	(20%) ▼1,960	(20%) ▼4,350	(20%) ▼6,310	▼20,070	(15%) ○	(15%) ○	—
計④+⑤=⑥		▼38,000	▼3,780	▼12,820	▼16,600	▼54,600			
消費税	税率の引上げ	23,840	—	—	—	23,840			
	地方消費税の創設	—	24,490	—	24,490	24,490			
	中小事業者特例の見直し	2,610				2,610			
	新設法人への課税	230	〈創設される地方消費税 の増収分に含まれる〉			230	—	—	○
	簡易課税適用上限下げ	530				530			
	限度控除の廃止	1,850				1,850			
計 ⑦		26,450	24,490		24,490	50,940			
消費譲与税の廃止 ⑧		—	▼7,800	▼6,500	▼14,300	▼14,300	—	—	○
市町村への交付金の創設 ⑨		—	▼12,245	12,245	—	—	—	—	○
制度増減税による影響 ④+⑦+⑧+⑨=⑩		2,210	2,625	▼2,725	▼100	2,100			

(注) 1 改正要綱、要旨添付資料より作成

2 「地方税制改正要旨」(1994年10月4日閣議報告)の減収見込の表の備考欄4では「市町村税財源の補てんは、地方消費税実施時まで更に検討するものとする」と記されている。(1997年度税制改正で道府県民税から市町村民税へ2,675億円の税源移譲が行われた)

3 個人住民税の負担軽減による1995年度の減収額は、道府県税3,130億円、市町村税10,660億円と見込まれている。

に地方交付税を加えた額)となる割合は、従前の39.2% ($1/5 + 4/5 \times 0.24$) から、43.6% ($1/5 + 4/5 \times 0.295$) へと4.4%引き上げとなる。乗すべき税収総額が3%から5%への税率引き上げにより増加するので地方財源として寄与するところが二重に大きい(1.86倍)ことがわかる。(第11表参照)

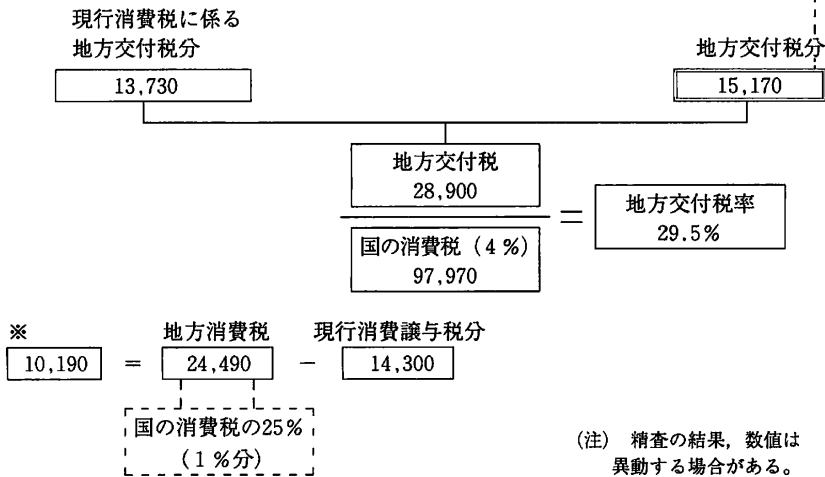
地方消費税の創設にあたっては、税の帰属地と消費地との関係、国境税調整の関係、納税コストの関係等、税制理論上あるいは実務上からこれを困難視する意見も多く出されたことはすでに述べたとおりである。

だが、このことについては、二つの工夫、すなわち、一つには消費に関連する指標を基準とする清算システムを導入することで、実質的に小売売上税に類似した税源帰属とすることによって、いま一つには国に賦課徴収を委託することによって、地方税としての一般消費課税の成立要件が整えられ、新税が実現した。

第8表 1994年度税制改革に伴う地方税財政措置

(単位：億円)

項 目	減収額（歳出増加分を含む。）	地方税財政措置
1 個人住民税等の恒久減税	18,050	（地方税財源確保必要額 25,360）
① 個人住民税	10,290	
② 地方交付税（所得税減税のはね返し）	7,760	
2 先行減税償還財源	2,530	※ （地方消費税分） 10,190
3 地方団体の消費税負担増加分等	2,440	
① 消費税負担増加分	4,000	
② ①のうち地方債発行により得るもの	▲1,560	地方交付税分 15,170
4 社会保障関係	2,340	
① 物価スライド分	340	
② 社会福祉	2,000	
合 計	25,360	



(出所) 「地方税制改正詳解」(1994年抜本改革版) 106ページ

第9表 清算システムにおける案分基準となる「消費に相当する額」の指標及びそのウエイト

指 標	ウエイト	「指標」の補足説明
㊤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	6 / 8	㊤平成6年7月1日現在における額 ㊦平成6年11月1日現在における額
㊧人口（国勢調査）	1 / 8	㊧平成7年10月1日現在人口
㊨従業者数（事業所統計）	1 / 8	㊨平成3年7月1日現在従業者数

この地方消費税の特徴は、地方税源問題ワーキング・グループの「地方税源問題についての検討結果」(94年5月27日)に参考資料として添付されている「地方消費税の骨子」(以下「骨子」という)と対比すれば、鮮明に浮び上る。

第10表 地方消費税に係る申告月と予算計上年度の関係

(1) 譲渡割 (法人分の考え方)

地方公共団体での予算計上年度	初年度 (1997年度)												平 年 度												
決算月・課税期間 (4半期間)終了月	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	
決算区分 (月)																									
1月決算法人													■			○			○			△			
2月決算法人														●			○			○			△		
3月決算法人							○			○		□			●			○			○			□	
4月決算法人				●			○			△		□			●			○			△				
5月決算法人					●			○		△			○			●			○			△			
6月決算法人						●			○		□			○			●			○			□		
7月決算法人							●			△		□			○			●			△				
8月決算法人								●		△			○			○			●			△			
9月決算法人									●		□			○			○			●			□		
10月決算法人										▲		□			○			○			▲				
11月決算法人											▲			○			○			○		▲			
12月決算法人												■			○			○			○			■	
国への申告納付時期 (月)	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	
国から都道府県への払込 時期 (月末)				8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	
都道府県間の清算時期					11月		2月			5月		8月		11月		2月			5月						
徴収取扱費通知時期 (国→都道府県)					11月		2月			5月		8月		11月		2月			5月						
徴収取扱費支払時期 (都道府県→国)					12月		3月			6月		9月		12月		3月			6月						
都道府県から市町村への 交付時期 (各月10日)					12月		3月			6月		9月		12月		3月			6月						

注1) ●▲■マークは決算月, ○△□マークは中間申告月を示す。

注2) ▲△マークは国及び都道府県の当該年度歳入となるが, 市町村では次年度歳入となる部分を示す。

注3) ■□マークは国の当該年度歳入となるが, 都道府県及び市町村では次年度歳入となる部分を示す。

注4) 個人事業者分は課税期間は1月1日から12月31日までの期間であるが, 初年度は4月1日から12月31日までで, 初年度は国への申告納付時期が1998年3月, 都道府県への払込時期は5月となる関係上, 1997年度は歳入されない。
なお, 平年度は国への確定申告は3月, 中間申告は原則6・9・12月である。

(2) 貨物割

地方公共団体での予算計上年度	初年度 (1997年度)												平 年 度												
外国貨物の引取時期 (月)	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	
国への収納時期 (月)	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	
国から都道府県への払込 時期 (月末)	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	1	2	3	4	
	×	○	○	○	○	○	○	○	○	△	△	□	□	○	○	○	○	○	○	○	△	△	□		
都道府県間の清算時期		8月		11月		2月			5月		8月		11月		2月			5月							
徴収取扱費通知時期 (国→都道府県)		8月		11月		2月			5月		8月		11月		2月			5月							
徴収取扱費支払時期 (都道府県→国)			12月		3月			6月		9月		12月		3月			6月								
市町村への交付時期 (各月10日)			12月		3月			6月		9月		12月		3月			6月								

消費譲与税の対象

(消費譲与税法改正法附則14①)

初年度交付対象外

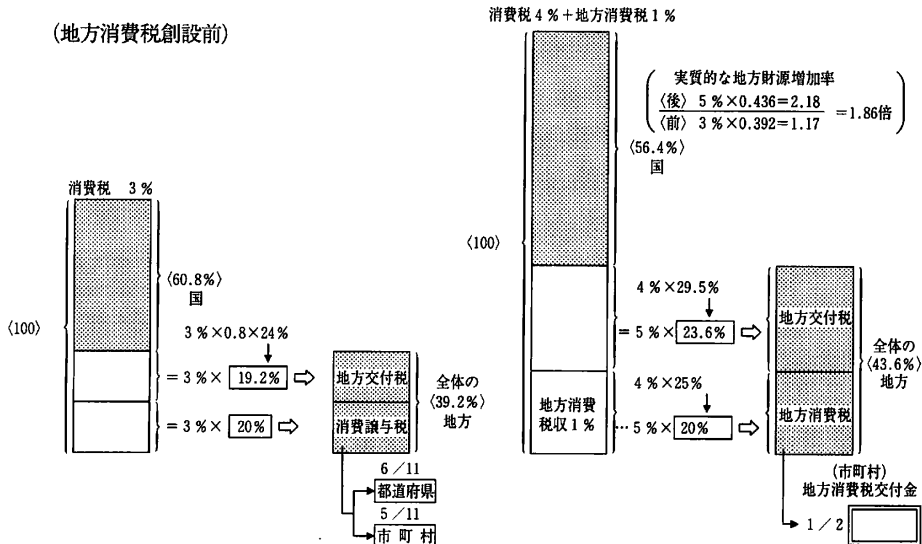
注1) ×マークは地方消費税の対象外 (消費税のみ) であることを示す。

注2) ○マークは市町村の当該年度歳入となる部分を示す。

注3) △マークは国及び都道府県の当該年度歳入となるが, 市町村では次年度歳入となる部分を示す。

注4) □マークは国の当該年度歳入となるが, 都道府県及び市町村では次年度歳入となる部分を示す。

第11表 消費税と地方消費税による国・地方間の税財源の配分状況の変動
(地方消費税創設以後(1997年4月以降))



第1点は、自ら徴収するか、国に賦課徴収を委託するかの相違である。骨子は、都道府県が自ら行い、地方消費税では、国に賦課徴収を委託する。

第2点は、税収の帰属について、仕向地原則によるか原産地原則によるかの問題である。骨子は、最終消費者の購入する財貨・サービスの価格形成に当っては、生産→卸売り→小売りと流れるそれぞれの流通段階での各地方団体の行政サービスが寄与しているとして、それぞれの地方団体に税収を帰属させることが合理的とする多段階課税論の考え方（原産地原則）によっている。この結果、単独分がその所在都道府県の税収として帰属するほか、分割法人についても申告税額は、一定の分割基準（例えば従業員数）により事務所・事業所所在の都道府県に分割するという考え方に立っている。（分割法人については、一旦、主たる事務所等の所在都道府県に「一括して申告納付することができる」としている点で、法人税割や事業税での分割法人と異なる扱いができるものとされていた）。

このミクロ的分割システムに対して、地方消費税では、仕向地原則によって、税の帰属地と消費地とを一致させる（消費課税としての理論的整合性を保つ）こととし、そのために、マクロ的に消費に関連する指標を基準に清算するマクロ的清算システムが導入された。（このことについて、別に詳述する）

第3の特徴は、地方消費税は、国税である消費税を課税標準とし、その申告の例により、国に賦課徴収を委託するが、課税の根拠はあくまで都道府県の税条例にあることから、国と地方の「共同税的な税」あるいは、「消費税と地方消費税の実質的共同税化」とであると見ることができる⁹⁾。

しかも、マクロ的清算システムには、都道府県があたかもお互に税収を共有しているに見える共有的発想を内蔵しており、この点では「都道府県の共有税」的特徴をももっている。さらに、市町村への交付制度がセットされていることから、「都道府県と市町村の共有税」の性格も持ったユニークな税となっている。

第4の特徴は、課税権は都道府県にあるものの、消費税にリンクし、一定税率で裁量の余地のないもので、しかも徴収についても国に委託していることから、一種の附加税であるともいえよう。

地方消費税がこうした仕組みをとることとなったのは、この種の網羅的な消費課税を国税に並行して行い、しかも納税者の事務負担にも配慮すると、地方にとって、やむを得ない「現実的選択肢」の一つであったといえよう。

そして、地方消費税のユニークさの核心は、そのマクロ的清算システムにある。

地方消費税は、形式的には、多段階型の国税消費税の例によって、国により消費税と併せて徴収され、それぞれ一旦は申告納税地所在の都道府県の税収となるが、実質的には、この清算システムでの「消費に相当する額」という租税の因子による「税収のあん分帰属装置」が作動して、税収は最終消費地にマクロ的に清算されて帰属するよう調整が行われ、小売売上税に近い税収帰属となっているのである。

この仕組みによって、消費税と地方消費税とは、ともに「消費税」としての理論的整合性が確保され、国による併課が可能となった。そこで、新たな受益と負担のあり方を生み出したこのマクロ的清算システムを理解する一助とするため、第12表のモデル計算によって説明することとしたい。

A県について見ると、国から払込まれる地方消費税額は35,000であるが⁹⁾、徴収取扱費175を控除した額34,825を清算対象額としての諸支出金として支出し、清算の結果、14,925の地方消費税清算金がA県に帰属する。こうしてA県は、清算における収入超過団体となり、国からの払込金額に比べて19,900の減額となる。

同様に、B県も清算における収入超過団体である。

これに対して、C、D、Eの3県は、清算における収入不足団体として、国から払込まれた地方消費税額を上まわる地方消費税清算金を得ることとなる。

D県の例では、国から払込まれた地方消費税額20,000で、徴収取扱費を控除した19,900を諸支出金として支出し、24,875の地方消費税清算金を得ることとなる。これらはそれぞれ、「課税地による税収」及び「最終消費地の税収」に対応するものとみなすこともできる（厳密にはこの場合には「課税地による税収」は、分割法人にあっては、分割基準適用前の主たる事務所

9) 神野直彦教授は、「地方消費税の創設は、ドイツのように中央政府と地方政府の共同の意思決定機関を持たない日本が選択した、日本型共同税の誕生ということができよう」と述べている。神野直彦「地方消費税を考える」佐藤進、滝実編前掲書所収、212ページ。

第12表 地方消費税清算システム（モデル計算）

課税団体 (都道府県)	前 提 条 件			国に支払う 徴収取扱費 ①×0.5% (仮定) ②	清算の対象 となる額 ①-② ③	清算の対象となる額の課税団体別帰属額 (①×「消費に相当する額」の割合)						
	「消費に相当する額」の割合	国からの振込 金額の割合	国からの振込 金額 ①			A 県	B 県	C 県	D 県	E 県		
A 県	15%	35%	(A) 35,000	175	34,825	5,223.75	1,741.25	12,188.75	8,706.25	6,965.00		
B 県	5	10	(B) 10,000	50	9,950	1,492.50	497.50	3,482.50	2,487.50	1,990.00		
C 県	35	25	(C) 25,000	125	24,875	3,371.25	1,243.75	8,706.25	6,218.75	4,975.00		
D 県	25	20	(D) 20,000	100	19,900	2,985.00	995.00	6,965.00	4,975.00	3,980.00		
E 県	20	10	(E) 10,000	50	9,950	1,492.50	497.50	3,482.50	2,487.50	1,990.00		
合 計	100	100	100,000	500	99,500	(a) 14,925.00	(b) 4,975.00	(c) 34,825.00	(d) 24,875.00	(e) 19,990.00	清算後の帰属額	
(注) 徴収取扱費の割合は、貨物割0.55%，譲渡割0.35％であるが、このモデル計算では便宜上、0.5％とした。						(a) - (A)	(b) - (B)	(c) - (C)	(d) - (D)	(e) - (E)	算 式	清 算
						△ 19,900	△ 4,975	9,950	4,975	9,950	清算額	相 殺

(参考) 予算計上方法（都道府県）

区 分	予算区分	上 表 と の 関 係		
		款	項	目
① 国からの振込金額	歳入予算	都（道府県）税	地方消費税	譲渡割 貨物割
② 徴 収 取 扱 費	歳出予算	総務費	徴税費	賦課徴収費
清算 関係 ③ 清算の対象となる額	歳出予算	諸支出金	地方消費税	地方消費税
④ 清算後の収入金額	歳入予算	地方消費税清算金	地方消費税清算金	地方消費税清算金
(参考) ④×1/2	歳出予算	諸支出金	地方消費税清算金	地方消費税交付金
		市町村への交付金(地方消費税交付金)		

(注) 木村 収「地方消費税－基幹税としての地方消費税課税の創設」『自治フォーラム』，1997年4月号，13ページ

での一括納入分に対応することとなる)が、結果は後者が前者を4,975上まわっている。

このマクロ的清算システムでは、申告納付された税額は、結果的に、「消費に相当する額」の割合によって、すべての都道府県に帰属するものとして配分されたうえで、相殺によって相互間の清算が行われるのである。

なお、予算上歳入、歳出への計上は、総計予算主義による(具体的な計上方法は、第12表の「参考」を参照)。そこで、例えば、歳入でみると、地方消費税及び地方消費税清算金がともに全額計上されることとなるため、形式上歳入予算規模が大きくなるという問題が生じる。歳入が大きく増えているかのような錯覚を与えかねないという難点がある。特に導入初年度や税率引上げ時には、歳入の伸び率を大きく押し上げる要因となる。その仕組みについて、納税者の十分な理解を得る必要があろう。

この点は、整理特別会計を設けて会計処理すれば理解され易いところであり、今後の課題であらう。なお、97年度導入時に、東京都では、すでに特別会計(地方消費税清算会計)を設けて一般会計との間で会計処理しているところである。

以上、マクロ的清算システムについて、モデル計算によって説明してきたのであるが、具体的な清算のイメージをつかむために、次に、参考となる計数を第12表で示しておく。

「消費に相当する額」の割合(第9表の指標及びウェイトによる計算)では、最も高い東京都で12.21%、次いで、大阪府7.73%、神奈川県6.01%などの順となっており、最も低いのは鳥

第13表 「消費に相当する額」の割合などの状況

区分	都道府県	「消費に相当する額」 の割合	消費税課税額 (税務署分)の割合 (1994年度)	消費譲与税の割合 (1994年度)	人口(1995年10月1日) の割合
上位 五都 道府 県	東京都	12.21%	34.25%	16.15%	9.34%
	大阪府	7.73	10.28	7.58	7.01
	神奈川県	6.01	4.11	5.57	6.57
	愛知県	5.96	6.01	4.90	5.47
	北海道	4.67	3.25	3.86	4.53
下位 五 県	鳥取県	0.49	0.28	0.58	0.49
	島根県	0.55	0.35	0.57	0.61
	佐賀県	0.62	0.36	0.64	0.70
	徳島県	0.59	0.36	0.47	0.66
	高知県	0.60	0.24	0.48	0.65

(注) 1. 「消費税課税額(税務署分)の割合」は、国税庁統計年報書(平成6年度版)152~153ページの表から作成した。

なお、本表には税関扱分の課税事績は含まれていない。

また、1994年度の消費税の税額は、次のとおりである。(147ページ)

・税関扱分 892,814百万円 (12.6%)

・税務署分 6,202,155 ♫ (87.4%)

合計 7,094,969 ♫ (100.0%)

2. 「消費に相当する額」の割合は、第9表の指標及びウェイトにより試算したものである。

取県の0.49%となっている。

一方、消費税の課税実績（94年度の税務署取扱分のみ）の割合では、東京都34.25%，大阪府10.28%が突出しており，愛知県の6.01%を含めた3都府県が，「消費に相当する額」の割合を上まわっているのみである。特定の団体に集中していると考えられる税関分の状況が明らかでない（消費税収に占めるその割合は1割強である）が，第12表によって，最終消費地と税収の帰属地との具体的なイメージ，マクロ的清算システムによる清算状況のイメージのおおよその姿を推し量ることができるであろう。

きわめて限られた都府県のみが，マクロ的清算システムにおける収入超過団体となり，ほとんどの道府県が収入不足団体（「国からの払込金額」＜「清算後の収入金額」）となることが明らかである。

このことから，このマクロ的清算システムにおいては，一見して都道府県間の水平的財源調整が企図されているかに見えるが，これは，あくまで租税的因子を基準とした清算システムによる税収帰属と見るべきであって，むしろ「水平的税収帰属システム」とでも呼ぶべきものであろう。このことは，各都道府県に納付される税額は一旦すべての団体の「共有税」的なものとして取扱うものと考えないとなかなか理解しにくいところであろう。

地方消費税創設にあたっての論点の一つに「偏在性」の問題があった。創設された地方消費税が「偏在」性のある税に程遠いものであることも第13表によって明らかであろう。

Ⅳ 地方消費税創設の意義と課題

1. 本格的な一般消費税の地方税体系への組入れ

地方消費税の収入は，97年度地方財政計画で1兆30億円が見込まれており，道府県税に占める割合は7.2%，地方税合計に占める割合は2.7%となっている。これは初年度分のみの計上であり，94年度ベースで平年度2兆4,990億円が見込まれていたので，今後の税収に寄与する割合は一層高いものとなろう。

消費税が導入された88年度の抜本的税制改革にさいして，地方税においては，多くの消費・流通関係税が廃止・縮減された（第4表参照）。市町村税であった電気税，ガス税及び木材取引税は廃止され，道府県税であった料理飲食等消費税及び娯楽施設利用税は，ともに名称を特別地方消費税及びゴルフ場利用税と改めるとともに税率の引下げ等その縮減が図られた。たばこ消費税についても従量税制度に一本化される等調整が図られた。

その後，この諸税の整理・縮小の余波は，法定外普通税にも及び，商品切手発行税や宣伝広告税など有力税目はやがて廃止に追い込まれた。

そして，存廃問題を引き摺ってきた特別地方消費税は，97年度の税制改正で決着，2000年3月31日をもって廃止，その間市町村への交付金の交付率を5分の1から2分の1へ引き上げることとされた。

第14表 国税及び地方税収の構成比の推移

国 税

(単位：%)

区分 \ 年度	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
所 得 課 税	50.7	53.6	57.9	64.3	67.2	69.5	70.1	69.7	70.7	70.7	69.2	65.0	63.2	60.7	60.5
所 得 税	29.9	21.8	29.6	31.2	37.8	38.1	39.4	34.4	37.4	41.4	42.3	40.5	41.5	37.8	35.5
法 人 税	20.8	31.9	28.3	33.0	29.4	31.5	30.7	35.3	33.2	29.3	26.9	24.5	21.8	22.9	25.0
消 費 課 税	46.0	42.2	37.9	30.9	26.8	25.2	21.8	18.9	20.1	22.0	23.2	26.0	26.9	29.4	29.4
資 産 課 税 等	3.3	4.2	4.2	4.9	6.0	5.3	8.1	11.4	9.2	7.3	7.6	9.0	9.9	9.9	10.1
計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

地 方 税

(単位：%)

区分 \ 年度	1955	1960	1965	1970	1975	1980	1985	1988	1989	1990	1991	1992	1993	1994	1995
所 得 課 税	46.7	49.6	52.3	55.6	54.8	57.1	58.1	60.8	63.4	63.7	63.2	60.1	57.5	53.4	52.7
所得所得課税	24.0	15.4	23.8	20.1	26.3	27.6	28.9	28.4	28.7	31.1	31.4	32.9	33.8	30.8	30.5
法人所得課税	22.7	34.1	28.5	35.5	28.5	29.6	29.2	32.4	34.7	32.6	31.8	27.2	23.8	22.6	22.2
消 費 課 税	21.9	23.3	24.3	24.5	20.0	19.2	17.2	15.6	12.6	12.3	12.1	12.4	13.1	14.8	14.7
資 産 課 税 等	31.4	27.1	23.4	19.9	25.1	23.7	24.7	23.6	24.0	24.0	24.7	27.5	29.4	31.8	32.6
計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

(注) 1. 所得課税, 消費課税, 資産課税等の区分はOECD歳入統計区分基準による。

2. 計数の端数処理はしていない。

(出所) 大蔵省及び自治省資料による。

第14表は、国税と併せ地方税収の所得課税、消費課税、資産課税等の割合の推移を示したものである。(ここでの「消費課税」の区分は、OECD歳入統計基準により、かなり広い概念となっていることに留意する必要がある)。88年度の抜本的税制改革を契機に、地方税収における消費課税は、一段とその割合を低下させたことがわかる。

廃止・縮小された地方間接税の代替財源が消費譲与税であった。そして、新たに、それを超える規模で地方消費税が創設されたことの意義は大きい。地方消費税の創設は、失われた地方の間接税の形をかえた復元であり、今後地方税における所得・消費・資産等それぞれの課税バランスの回復への展望を開くものとして期待できる。

我が国における地方税としての消費課税は、伝統的になじみにくいものと考えられ、消費者に身近で地域性の強い特定の税目に限定された、「落穂拾いの税目」、あるいは「隙間税目」とでもいうべきものであった。

戦前、神戸正雄教授が、地方税の絶対的条件として、「課税物件が地域分別性を有つ、即ち其が地方分別易のものであること」をあげ、「普通の消費税」については、「此は大体、課税技術も可なりむづかしく、特に課税物件の地方分割難といふことがあるから、むしろ国税とすべく、地方税とすべきものではない」と論じているのは、伝統的消費課税観の一例である¹⁰⁾。

こうした沿革や租税風土があるなかで、今回地方消費税が地方税制に基幹的税目として位置づけられたことの意義はきわめて大きいといわなければならない。

マクロ的清算システムにより、「地方分別性」の壁を破り、国への賦課徴収委託によって「課税技術の困難性」を克服したのである。

2. 安定した税収・財政需要の動向に対応した税収の確保

一般的な消費課税の特徴は、税収の安定性と経済社会活動に伴って生じる財政需要に対応した税収の確保が期待できることにある。

91年2月まで51ヵ月に及ぶ拡大局面にあった我が国経済は、バブル崩壊とともに、一転して深刻な複合不況となり、93年1月には底を打ったとされるものの、その回復基調は緩やかである。

税収もこうした景気動向による影響を受けて、対前年度の税収の伸びが連続してマイナスとなる状況にあった。法人関係税が企業収益悪化の影響を受けたのをはじめ、個人所得課税では景気対策として特別減税が行われたこと等がその原因である。消費税の導入は、バブル期であるが、第15表に示されるように、その税収の推移は、バブル崩壊後も堅調に推移し、税収の落ち込みを下支えする役割を果たしている。今後の地方税収の動向において、地方消費税が同様の役割を担うものと期待されるところである。

第15表 国税・地方税等と消費税の対前年度税収割合の比較

(単位：%)

区分 \ 年度	国 税④	地方税⑤	⑤のうち 市町村税	⑤のうち 道府県税	④のうち 消費税
1989	109.5	105.6	104.9	106.3	皆増
90	109.9	105.2	104.5	106.0	141.4
91	100.7	104.9	106.1	103.4	107.9
92	90.8	98.6	104.5	91.7	105.3
93	99.5	97.2	99.9	93.6	106.6
94	94.5	96.9	96.0	98.1	100.8
95	101.8	103.5	104.4	102.2	102.8

ところで、地方消費税は、税収の帰属でみると、マクロ的清算システムによって、最終消費地と課税地との一致を図る小売売上税タイプの消費税となった。

これは、経済社会活動に伴う財政需要に対応した税収が期待できるという特徴があり、特に对人的行政サービスについてみると、一般的な受益と負担関係を比較的うまくとらえる仕組みとなっている。

もっとも、清算・流通過程でみた「川上」での事業活動による財政需要についての受益と負

10) 神戸正雄『地方税制研究』、良書普及会、1937年、26ページ。

担の関係については、必ずしもうまく反映する仕組みとはなっていない。こうしたことから、今後とも法人関係税などの事業活動に関係した税や地域性の高い個別間接税などが、地方税体系において必要であることはいうまでもないであろう。

3. 独立税主義の優先—地方譲与税との対比

88年度の抜本的税制改革によって消費税が創設されたが、地方の消費課税の充実策は、「地方消費税」から消費譲与税という形での財源賦与形式に方向転換することで一定の決着を見た。しかし、地方側では、消費税の円滑な導入のための妥協の産物であるとの思いが余韻として残された。そうしたなかで、税制調査会は、94年9月から公正で活力ある高齢社会を実現するための税制の総合的見直しに着手した。こうした動きについて、地方側は、「税制の『総合的』な見直しである以上、地方税のあり方について検討することも当然重大なテーマとなったが、個人所得課税の一環として個人住民税の軽減が日程にのぼる一方、その補填財源は、国税である消費税の充実のみとなる場合には、地方税としては、その総量が減少し、その分国税が増加する改革となり、所得・消費・資産等のバランスのとれた税体系の構築とはいうものの地方税については全くバランスのとれないままの改革となる危惧が生じた¹¹⁾」と認識したのである。地方自治確立対策協議会（地方六団体で構成）の「抜本的税制改革に当たって消費譲与税の地方消費税への組み替えに関する緊急要望」（93年10月26日）が行われるなどの動きがあり、地方消費税創設問題が再び舞台に登場した。

そして、地方消費税創設の背景には、地方分権の推進が時代の大きな要請であり、地方税の充実確保が求められていたことがあげられるであろう。93年6月に国会では、衆参両院で、憲政史上初めてといわれる「地方分権の推進に関する決議」が行われていたのであった。

ここで、消費譲与税と対比しながら地方消費税の創設の意義を考えて見よう。

94年6月の税制調査会の答申において、消費譲与税は、「地方責任の原則、地方分権の視点から不適切」との指摘がある一方で、「消費譲与税は、定められた基準に従って、都道府県、市町村に税収が配分されており、一般財源として十全に機能しているとの指摘もあった」とされている。地方消費税がマクロ的清算方式をとり、国に賦課徴収を委託し、課税の仕組みについてもすべて法定されており譲与税とあまりかわらないのではないかという批判もありえよう。

地域間の経済関係が複雑に交錯し、多様な税種からなる税体系が確立されている今日「間接課税の地方税」としての譲与税は、今後とも重要な役割を果たしうる仕組みである（例えば地方交付税を部分的に代替する役割等）というのが論者の基本的立場である¹²⁾。

11) 『改正地方税制詳解』（平成6年抜本改革版）、財地方財務協会、1995年、47ページ。

12) 我が国で「譲与税」というネーミングが登場してくるのは、戦前の分与税制度が論議される前段階頃からであると考えられるが、1940年1月に分与税について閣議決定を行う段階では、分与税は譲与税及び交付税（いずれも仮称）の2種から構成されるものとされていた。法律にする段階でそれぞれノ

にもかかわらず、地方消費税の創設は、地方分権推進の観点から大きな意義のあるものとして評価したい。その理由をあげる。

第1には、「身近なところで税を納め、その用途をチェックすることの意義」は最大限尊重されるべきであって、本来、可能な限り地方財源は地方税によることが望ましいとの公理に基づくものである。地方譲与税においては、一般的にいて、受益と負担関係による地方公共団体と住民とのつながりはなく、税を通じて地方自治に参加し、チェックする機能が働かない。

地方消費税を含め消費税についての国民の納税意識は、長年の論議のなかで、今日では直接税以上に強まっているともいえよう。もっとも地方消費税を消費税と併せて納税しているということについての理解は、必ずしも十分ではない。この理解を得るには地方公共団体による納税広報の充実が必要である。そして、理解が深まるにつれて、地方消費税の果す役割は大きくなっていくであろう。

第2には、消費譲与税は、国税である消費税の5分の1となっていたが、これはあくまで国の懐からのお裾分けをいただくという形式である。地方消費税は、道府県の課税権に基づく収入であり、消費譲与税のもつ欠点を克服するものである。そして消費課税に係る税源配分について地方の発言力は格段に強まることとなるであろう。

第3には、地方税と位置づけられることで、地方譲与税で行われるような一方的な譲与制限を受けることは考えられず、地方財源としての安定性が高まることである。

消費譲与税は、その創設の経緯から見ても譲与制限を導入することは不当であるが、にもかかわらず、導入への予兆が現に存在していたことを忘れてはならない。

すなわち、臨時行政改革審議会は、89年12月の「国と地方の関係等に関する答申」において、その「選択と負担」論の一環として、「消費譲与税等地方譲与税について、普通交付税不交付

れ還付税および配付税と命名されたという経緯がある。(三好重夫著『地方税制の改正』、帝国地方行政学会、1940年、48、49、143～146ページ参照。また三好重夫は、その著『地方財政読本』において、地方分与税制度として、地方譲与税及び地方交付税の2種をあげ、地方譲与税は、「一旦国で課徴した租税を、地方団体に直接に課徴したと同様に、そのままに徴収地地方団体に分配する租税」と定義している。良書普及会、1938年、170ページ。)

このことからもうかがい知れるように、本来、「譲与税」には「還付税」に近い意味合いがあったものと考えられる。

しかし、譲与税と名のつく制度が我が国で最初に制度化されたのは、54年度の入場譲与税及び揮発油譲与税である。

これまでの地方譲与税には、特別とん譲与税のような還付税的なもの、地方道路譲与税などの目的財源的なもの、譲与制限のあるもの等、譲与税という名の庇の下に雑多の性格のものが同居し、その性格をあいまいなものとしているという難点がある。

こうしたなかで、消費譲与税は、人口と従業者数を基準に譲与され、間接税の廃止・縮減に代わる「間接課徴の地方税」として地方議会や住民の関心も相対的に高く、定着していたといえる。租税的因子を基準として配分され、一般財源となる地方譲与税は、国による恣意性を排除する工夫を加えることで、地方財源賦与の方式として有効でありうることは認められなければならない。

団体に対する譲与制限の導入・拡大を検討する」と答申している。さらに同年12月に閣議決定された「国と地方の関係等に関する改革推進要綱」においても、「消費譲与税等地方譲与税の譲与制限の検討等を通じて団体間財政格差の是正の推進を図る」こととされていた。

消費譲与税の地方税への切替えは、地方譲与税制度のもつ脆弱性、不安定性から安定財源への転換でもあった。

4. 国への賦課徴収の委託—新たな収税システムの誕生

地方消費税の賦課徴収は、都道府県ではなく、国（税務署及び税関）が、消費税の例により、消費税の賦課徴収等と併せて行うこととされている。（譲渡割については、「当分の間」とされている）。

このような課税団体間での賦課徴収の委託関係は、現に、個人の道府県民税の賦課徴収について委託された市町村が行っていることに見られるところである。

戦前から戦後の一時期には、国税の徴収事務を市町村に委託する「委託徴収制度」が行われていた（国税徴収法第5条の規定による）。その概要は次のようなものであった¹³⁾。

「市町村は、地租および勅令で指定した国税については、所轄税務署長からの納税通知に基づいて、納税通知書の発付と、収納事務を処理し、期限内に納付しなかつた滞納者に対する督促以降の徴収手続は、市町村からの滞納報告に基づき、税務署で行なうというものである。……

戦後、昭和22年4月に、所得税及び法人税を中心とした直接国税が申告納税制度に移行するなど税制の大幅な改正があったことに伴い、従来の市町村に対する委託徴収制度が廃止され、税務署による直接徴収制度がとられるようになった」。

また、府県税についても、府県制施行令第31条の規定により、「市町村ハ其ノ市町村内ノ府県税ヲ徴収シ之ヲ府県ニ納入スル義務ヲ負フ」ものとされていた。

国→府県⇒市町村という委託事務の流れの中での一方的な協力関係であった。

国が地方税の賦課徴収を委託されるという逆の方向での関係は、これまでに例のなかったことである。この意味で、今回の賦課徴収委託制度は、わが国の国と地方の税務行政の協力関係に新しい1ページを開くものと見ることができよう¹⁴⁾。

5. 「分権型社会」の創造と地方消費税

地方分権推進委員会は、97年7月8日の第2次勧告において、「地方税の充実確保を図って

13) 『国税庁20年史』、(財)大蔵財務協会、1969年、333ページ。

14) 97年8月20日行政改革会議において、橋本首相は、国税庁分権案に関連して、「将来的に国税、地方税の徴収事務を一体化するのが望ましい」などと明言したと報道されている（97年8月21日毎日等）が、その一体化については地方分権の立場等から種々問題がある暴論であると考ええる。

いくべきである」として、その方向づけを次のように行っている。

「今後、地方分権の進展に伴い、地方公共団体の財政面における自己決定権と自己責任をより拡充するとともに、住民の受益と負担の対応関係をより明確化するという観点から、国と地方公共団体との役割分担を踏まえつつ、中長期的に、国と地方の税源配分のあり方についても検討しながら、地方税の充実確保を図っていく必要がある。

この場合、生活者重視という時代の動向、所得・消費・資産等の間における均衡がとれた国・地方を通じる税体系のあり方等を踏まえつつ、税源の偏在性が少なく、税収の安定性を備えた地方税体系の構築について検討していく必要がある」。

第2次勧告は、国と地方の税源配分の問題を「中長期的」課題として先送りし、当面は、国庫補助負担金の廃止・縮減、事務権限委譲が新たに行われた場合の所要一般財源の確保を図ることに留めている。

しかし、地方分権の推進は、大きな時代の潮流であり、今後国と地方の税源再配分は避けられないであろう。

第2次勧告には、そのさい重視されるべき税制についてのキーワードが幾つか見出せる。「生活者重視」、「所得・消費・資産等の間における均衡」、「税源の偏在性が少なく、税収の安定性を備えた地方税体系」といった方向性がそれであり、そこに浮上するものの一つは地方消費税であろう。

今日、地方団体のほとんどが交付団体として、地方交付税への依存を深めている。

今後の地方税源充実の方向として、中期的に、一般消費課税（消費税及び地方消費税）の地方財源としての配分率を現在の43.6%（第10表参照）から50%程度に高め、地方消費税を拡充するとともに、併せて地方交付税財源の地方消費税への振り替え等についても検討されることが望まれる。

そのさいには、特に基礎的自治体として今後地方分権の推進役として、一層その役割が高まる市町村、特に都市への配慮が必要である。

地方消費税の2分の1は、市町村に対して人口及び従業者数を基準に交付金として交付される。市町村にとっては、譲与税が交付金に切り替っただけで、独立税源が増えるわけではない。地方譲与税の地方消費税への切替の論理は、都道府県には通用するものであっても、市町村にそのまま当てはまるものではないのである。

受益と負担の関係から「税意識」が最も強く求められる市町村の税源拡充が今後の課題である。

今日、道府県税の市町村への交付金は、利子割交付金、特別消費税交付金、地方消費税交付金、ゴルフ場所在市町村交付金、自動車所得税交付金、軽油取引税交付金（指定都市のみ）と多くを数える状況にあり、都道府県を集中軸とする「財源分散システム」が強まる傾向にある。

大都市や中核市については、事務権限配分や都市行政の実態に即して、新たに地方消費税の

課税団体とすることも今後検討されていいのではないかと考える。現在の地方消費税の市町村間の配分システムが「消費に相当する額」の割合に応じた税収の配分となっているかどうかについても、今後検証すべき課題となろう。