

## 諸外国における付加価値税の政府間配分 —国際比較からみた地方自主財源としての付加価値税—

本章の目的は諸外国における付加価値税の政府間配分の事例から、わが国の地方消費税のあり方に対する示唆を引き出すことである。なぜ地方に付加価値税を配分することが望ましいのかを伝統的な財政連邦主義の議論に対する批判から示したうえで、具体的な事例としてドイツ、オーストラリア、カナダの付加価値税配分の特徴を見ていく。これらの国々では、制度の相違は当然ながら、「税収配分型」であれ「税源移譲型」であれ、政府間の付加価値税配分における地方の関与の在り方、自主財源としての地方側のとらえ方や権限についての相違も見る事ができる。市町村にとって、使途の縛りがあり、しかも交付金として都道府県から受け取るかたちとなっている地方消費税について、今後どのようにして自らの自主財源としてとらえ、充実を図っていくかが課題である。

立命館大学経済学部准教授  
篠田 剛

## はじめに

人口の少子高齢化に伴い、医療や介護、子育てなどをはじめ地方に求められる役割は増加しており、住民生活を支えるために地方財政基盤の強化と安定化が求められている。地方消費税はそうした地方財政にとって今日重要な財源として定着している。また、消費税は地方交付税交付金の重要な原資でもある。一方、他の先進諸国においても付加価値税の政府間配分は様々な形で行われており、わが国と同様に地方の重要な財政基盤となっている。本章では、主として、ドイツ、オーストラリア、カナダを取り上げ、国際比較を通じて地方消費税を地方の財源として充実させていくうえでの示唆を引き出すことを目的としている。

以下では、最初に福祉国家を支える付加価値税の役割について確認したうえで、地方の財源として付加価値税が配分されるべき理由を考察する。その後、「税収配分型」としてドイツの売上税とオーストラリアの GST、「税源移譲型」としてカナダの HST の特徴を紹介した上で、まとめとしてわが国の地方消費税への示唆を述べたい。

## 1 地方自主財源としての付加価値税

### (1) 福祉国家と付加価値税

1980年代以降、各国の税収構造は大きく変化してきたが、それは一言でいえば付加価値税（value added tax：以下 VAT）の比重の増加である。OECD 諸国平均でみると、個人所得税収の対 GDP は1980年の9.8% から2015年には8.4%に低下する一方で、一般消費税収（主に VAT）は4.5% から6.9%に増加している<sup>1</sup>。わが国では1990年代以降に税収構造は大きく変化し、法人所得税収と個人所得税収の対 GDP 比が低下する一方で、1989年の消費税の導入とその後の税率引上げにより一般消費税収は、2015年には対 GDP 比で4.2%に達している<sup>2</sup>。

こうした各国における VAT の比重の増加は、この期間に各国の中央政府による VAT の導入が相次いで行われたことを反映している。フランスの1954年の VAT 導入に始まり、1960年代にはデンマーク、ドイツ、オランダ、スウェーデンが VAT を導入した。1970年代にはイタリア、イギリス等のヨーロッパ諸国をはじめ、チリ、イスラエル、韓国が導入、1980年代、1990年代にはカナダや日本などヨーロッパ諸国以外にも広く

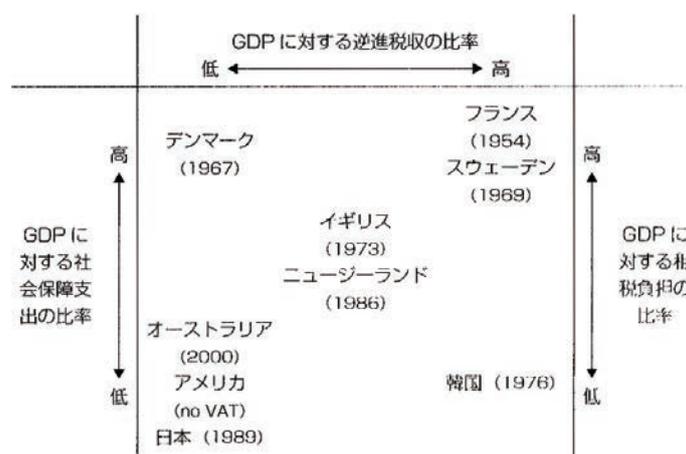
<sup>1</sup> 数値は OECD. Stat, Revenue Statistics を参照。なお、社会保障拠出金の対 GDP 比も1980年の6.9% から、2015年には9.0%に増加しており、この期間に一般消費税とならんで大きくその比重を増加させている。

<sup>2</sup> わが国の数値についても OECD. Stat, Revenue Statistics を参照。なお、わが国の社会保障拠出金の対 GDP 比の増加は OECD 諸国平均よりも顕著であり、1990年の7.5% から2015年には12.1%に増加している。本稿の対象は VAT であるため、社会保障拠出金の動向については詳述しないが、福祉国家の財源として社会保障拠出金もまた重要性を増していることを指摘しておく。

VATの導入が進み、2000年にはオーストラリアが導入している<sup>3</sup>。

一方で、このVAT導入のタイミングによって、VATに対する国民の反応と福祉国家のあり方は大きく異なるものとなった。Kato (2003) は、1970年代初めに導入した国々では大きな公共部門を発達させ、1980年代以降の福祉国家バックラッシュに抵抗できたのに対し、財政赤字が慢性化した1980年代以降にVATを導入した国々では強い租税抵抗に遭うことになったと指摘する。なぜなら、慢性的な財政赤字の下では、逆進的な税であるVATが福祉の充実に使われることなく、単に財政赤字の改善に使い尽くされるとの疑念を国民にもたれてしまうためである。このことは、国ごとのVAT税率の水準の相違や税率引き上げに対する国民の抵抗の強さにも影響を及ぼしている。実際、1980年代以前からVATの比重を高めてきた国々では対GDP比で見た租税負担率も高く、社会保障支出比率も高い傾向が見られる(図表8-1)。

図表8-1 OECD諸国における租税負担、逆進税収、および社会保障支出の比較



注：国名の後ろの（ ）内はVATの導入年。  
出典：Kato (2003) p.198、篠田 (2013) p.245。

以上の議論は次のことを示唆している。第1に、VATは現代の福祉国家を維持する上で重要な役割を担っているということである。VATは租税負担の側面から見れば垂直的公平性に反する逆進的な税であるにもかかわらず、支出面から見れば再分配を強固に支えてきたという「逆説的」な性格を有している。第2に、逆進的な税に依存するのであれば、支出面も含めた国民の信頼と同意が一層求められるということである。とりわけ、財政赤字が慢性化した下ではこのことは容易ではない。わが国のように、消費税の用途をいわゆる社会保障4経費に限定するという方法は、こうした困難を打開する一つのあり方ではあるが、ノン・アフェクテーションの原則から逸脱せざるを得なかった点に、むしろ国民の信頼と同意にもとづく増税に課題を残したと見ることができる。どのような共同のニーズが

<sup>3</sup> ヨーロッパ諸国でVATの導入が先行した直接の要因として、ヨーロッパ共同体（EC）への加盟の条件となっていたことが大きい。ただし、スウェーデンのように欧州連合（EU）に加盟した1995年よりも前に、国内の事情からVATを導入した国もある。

存在し、そのためにどれだけの収入をどのようなタックスミックスで調達すべきなのかということについて、広範な議論と理解なしに逆進的な税を国民が受け入れることは難しい。上記の2点は、以下で見るように地方レベルでVATのあり方を考えるうえでも留意されるべき点である。

## (2) 政府間税源配分論と付加価値税

国と地方はそれぞれ多様な役割と支出を担っており、収入においてもそれぞれの政府に税源が配分されている。VATもまた多くの国で、地方レベルの税財源として位置付けられており、第1章でも見たように近年その地方財政における役割はますます重要になってきている。こうした政府間税源配分の観点から、地方税としてVATを課す、あるいはVATの税収を地方に配分することはどのような今日的意味を持つだろうか。

Musgraveによる伝統的な財政連邦主義（Fiscal Federalism）の規範理論では、政府の財政的機能が最も効率的に遂行できるように、政府間にまず財政的機能を配分し、その上で税源を配分するという理論構成をとる<sup>4</sup>。したがって、所得再分配機能や経済安定化機能は隣接地域間で効果が漏出してしまうため、地方政府が担うことは非効率であり、資源配分機能のうち地方公共財の供給のみが地方政府に割り当てられる。そして、税源も財産税のような課税管轄区域間の移動性の低いもののみが地方政府に割り当てられ、ほとんどの税源が中央政府に割り当てられることになる。

これに対してBird（1999）は、伝統的な財政連邦主義の税源配分論は、中央政府に主要な税源を集中させる議論であり、「この中央集権化された税源配分は、ますます重要な支出が地方に分散化する最近の傾向と相俟って、政府間財政移転に対する圧力を高め、……少なくともいくつかの下位政府による無責任な行動を助長している」として、再検討を主張する<sup>5</sup>。つまり、現実に地方政府が担う業務が増加している下で、地方政府の税源が貧弱なままであれば、財政移転に依存せざるを得ず、そこにモラルハザードが生じるとの指摘である。

こうした問題意識から、Birdは地方分権化に対応した新たな地方税原則を提示する。持田（2004）の整理に従えば、①地方固有財源の十分性の原則（下位政府の地方税はその経費を賄うのに十分であること）、②地域性の原則（歳入は行政サービスの受益に比例して地域住民のみから徴収すること）、③効率性と税務行政上の原則（課税ベースは地域間の移動性が少ないものを採用し税務行政は簡素であること、であり①～③はさらに7つの小原則に分けられる<sup>6</sup>。「地方固有財源の十分性」を主軸に展開されるBirdの地方税原則のとりわけ特徴的な点は、VATを地方政府の主要財源の1つとして明確に位置付けている点である。しかも税率決定権も税務行政権も州政府が担うとしている。ここでは、

<sup>4</sup> Musgrave and Musgrave (1980), Musgrave (1983), Musgrave (2000).

<sup>5</sup> Bird (1999) p.3.

<sup>6</sup> 持田 (2004) p.79.

後述するカナダの州レベルの VAT (ケベック売上税、協調売上税) が念頭に置かれており、ケベック売上税では課税ベースの決定権も州政府が有している。従来、VAT は境界統制の難しさから、課税自主権を有する地方レベルの VAT の実施は困難とされてきたが、カナダの事例は現実をもってそれを反証している。

Bird の議論から明らかなように、地方政府は住民の生活に必要なサービスの提供主体であり、その責任を果たすためには過度に財政移転に頼ることのないように「地域固有財源の十分性」が最大限考慮されなければならない。同時に、可能なかぎり税率決定権をはじめとした課税自主権を地方に与えることで、住民へのアカウントビリティを担保することも必要である。そして、他の税源に比べ税収が安定しており、地域的偏在性の低い VAT を地方の自主財源として充実させることは合理的であるといえる。実際、わが国をはじめ多くの国で VAT は地方の税源としても位置付けられている。

一方で、わが国において地方消費税に対する認識が地域住民にどこまで浸透しているかは疑問である。消費者が買い物時に受け取るレシートには地方消費税分も含んだ「消費税」の項目があるだけであり、国民・住民は国税と地方税を区別して認識する機会もない。また、基礎自治体にとっても都道府県から交付金として受け取る地方消費税を自主財源としては認識しがたいかもしれない。都道府県にとってさえ、自身が課税自主権を持たない地方消費税を地方税として認識することは難しいだろう。しかし、逆進的な税である VAT を増税するならば、支出を含めた納税者の信頼と合意は不可欠である。地方消費税を地域住民のニーズを満たすための財源として「可視化」し、都道府県、基礎自治体が地方消費税の決定に一定の裁量を持つことが重要である。こうした点に注目し、諸外国でどのような VAT 配分が行われているのか、次節で見ていくことにする。

## 2 税収配分型 ——ドイツ、オーストラリアにおける付加価値税配分

### (1) 付加価値税配分の類型

地方の担うサービスへの需要は増大しており、地方がその財政基盤を VAT に求める傾向は、各国で共通している。そのため、政府間の VAT の配分は諸外国でも大きな論点となっている。片山 (2015) は、各国における VAT の政府間配分について、図表8-2のような類型化を試みている。片山 (2015) は税源配分の類型において、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ケースと、国と地方がそれぞれ独立に課税権を行使し、課税権限をめぐって競合が生じるケースとを区別し、前者を「合意に基づく税の配分」と呼んでいる（ここでは後者を「独自課税」と呼んで区別することにする）。その上で、「合意に基づく税の配分」をさらに、国が課税権を有する税目の税収の一部又は全部を地方に配分・交付する「税収配分型」と、地方政府に地方税として税目を課税する権限を与える「税源移譲型」とに区別している。

図表8-2 各国における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 ・徴収費用	財政 調整 機能	集権 / 分権
合意に基づく税の配分：税収配分型									
ドイツ		VATは共同税であり基本法で連邦政府と州政府に共同で帰属と明記	連邦：州：市町村 =53.2:44.6:2.2 (2015年)	政府間配分を決める財政調整法と課税標準を決める売上税法の改正は、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
スペイン	VAT	—	税収の50%を地方に公布	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、各自治州では比準手続き	×	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	×	国	低い	○	集権的
合意に基づく税の配分：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分	連邦州間税制協定を締結。州税率は各州政府が決まり、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 【プリティッシュ・ コロンビア州など3州】	州法	○	税収は各州、GSTは連邦政府が徴収	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

備考：日本は交付税と地方消費税を合わせると VAT 税収の38.8%が地方に配分される。

出典：片山 (2015) p.6、鎌倉 (2018) p.20に一部修正の上作成。

上記の類型に基づいてわが国の VAT 配分で見ると、中央政府が集権的に制度設計を行い地方に配分するという意味で「合意に基づく税の配分」ということができるが、交付税を通じて配分される部分は「税収配分型」であり、都道府県税である地方消費税は「税源移譲型」ということになる。したがって、「税収配分型」の交付税財源の部分と「税源移譲型」の地方消費税の部分とは区別して国際比較を行う必要がある。

## (2) ドイツの売上税配分

ドイツの政府間 VAT 配分は「合意に基づく配分」の中でも「税収配分型」に分類でき

る。ドイツの VAT は売上税 (Umsatzsteuer) と呼ばれるが、その最大の特徴は連邦と州の共同税として課税されているという点である。ドイツの基本法 (憲法) において、売上税の税収は連邦政府と州政府に共同に帰属することが明記されており、1998 年以降は市町村にも配分されている。配分比率は、連邦が 53.2%、州が 44.6%、市町村が 2.2% (2015 年) となっており、州に配分される売上税については、最大 25% の財政調整分を除いた部分が人口を基準に各州に配分される (基本法 107 条)。財政調整分については、州間財政調整に先行する売上税事前調整 (Umsatzsteuervorwegausgleich) と呼ばれ、住民一人当たりの所得税、法人税、州税が平均以下の団体に優先的に配分される<sup>7</sup>。

ドイツでは所得税、法人税も共同税となっているが、所得税と法人税の配分比率が基本法で固定されているのに対し、売上税については「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」こと等が基本法に定められており (基本法 106 条 3 項、4 項)、連邦と州の財政事情によって配分比率は変更される。ただし、配分比率の変更や課税ベース、税率など共同税に関する連邦法の改正には、州政府の代表で構成される連邦参議院の同意が必要とされる (基本法 105 条 3 項、106 条 3 項)<sup>8</sup>。

### (3) オーストラリアの GST 配分

オーストラリアの VAT すなわち財・サービス税 (Goods and Services Tax : 以下 GST) の導入は 2000 年と OECD 諸国の中でも比較的新しい。もっとも 1990 年代初頭にも GST 導入の動きはあったが、逆進税であることから一度政治的に挫折している。この政治的膠着状態を打破したのはハワード政権であるが、産業界と福祉関係団体の両方から支持を獲得することで既存の卸売売上税を GST に置き換えることに成功した<sup>9</sup>。この時、福祉関係グループは、所得税の脱税と歪みを取り除き、社会保障支出の水準を維持することを条件に GST 導入を支持したとされる。

オーストラリアの GST は連邦税であり、その政府間配分の特徴は、連邦政府が徴収した GST を GST 歳入交付金としてすべて州に配分するという点にある。紆余曲折の末に 2000 年に導入された GST は、その全額が州政府間の財政調整の原資として活用されている。各州への配分額は、「GST 税収×調整後の当該州人口÷調整後の全州の人口」で算出される。なお、調整後の当該州の人口は、「12 月 31 日時点の当該州の推定人口× GST 相対係数」で計算される。GST 相対係数とは、各州の財政力の違いを考慮した財政調整を行うための係数である<sup>10</sup>。

オーストラリアの財政調整制度における運営の特徴について、花井 (2006) は次の 3 点に整理している。第 1 に、連邦政府は州財政に交付金を配分し、地方政府に対しては州

<sup>7</sup> 中村 (2017) p.467。

<sup>8</sup> 片山 (2015) p.6。

<sup>9</sup> オーストラリアにおける GST 導入の過程については Kato (2003) を参照。

<sup>10</sup> 総務省 (2017)。

政府を通じて配分する二段構えの配分手法をとっていること。第2に、州政府間の財政調整は、連邦政府と州政府から独立して設けられた連邦交付金委員会が交付金の配分計算のための基礎作業をおこなっており、地方政府間の財政調整についても、州と地方から独立した地方政府交付金委員会が設けられていること。第3に、あくまで連邦交付金委員会の役割は相対係数を求め、連邦政府に勧告することが中心であり、交付金の配分総額および原資のあり方については、連邦政府と州政府間での協議機関である首相会議や閣僚評議会の場でおこなわれること、である。GSTの導入以降、交付金原資の総額が決まっているため、政府間での協議の争点は主として各州の配分に直接影響を与える相対係数のあり方へとシフトしている<sup>11</sup>。

以上、ドイツとオーストラリアにおけるVAT配分の特徴をみてきたが、地方政府が配分の決定に何らかの形で関与する仕組みを有していることが注目される。もちろん連邦制国家であるという基本的な構造に起因する部分はあるが、VATを地方の自主財源と呼ぶならば、こうした仕組みの有無は大きいと思われる。

ドイツやオーストラリアのように、実際には多くの国で採用されているVAT配分は集権的な「税収配分型」をとっている。しかし、わが国の地方消費税についていえば「税源移譲型」であり、地方消費税を考えるうえでもっとも適切な比較対象となりえるのはカナダにおける協調売上税（Harmonized Sales Tax：以下HST）である。そのためカナダのHSTについて節を変えて少し詳細に紹介したい。

### 3 税源移譲型——カナダにおける協調売上税（HST）

#### (1) 連邦GSTの導入と連邦・州の多様な消費課税システム

カナダは一国の中に複数の消費課税システムを有している特殊な国である。もともと、多くの州は小売売上税を課しており、連邦は製造業者売上税を課していた。しかし、1980年代に入り、連邦政府は財政赤字への対応と国際競争力強化の観点から製造業者売上税に代えてVATの導入を模索するようになり、1991年に連邦VATすなわち財・サービス税（Goods and Services Tax：以下GST）が激しい各州や国民の反対を押し切るかたちで導入された。この時点で、連邦GST、州政府の小売売上税、そしてGSTの導入に合わせて小売売上税を州VATに代えたケベック州のケベック売上税（Québec Sales Tax：以下QST）の3種類の一般消費課税が併存することになった。

その後、もともと州の小売売上税を廃止して全国統一のVATシステムを構築したかった連邦政府は、財政力の比較的弱い大西洋3州と合意し、1997年に連邦GSTと調和した協調売上税（Harmonized Sales Tax：以下HST）を導入することに成功した。これにより、連邦GST、州小売売上税、QST、HSTが併存することとなった。

<sup>11</sup> 花井（2006）p.92。

## (2) HST の配分方法

HST は連邦消費税法 (Excise Tax Act) に基づく事実上の連邦税であるが、その州への配分の方法には州の消費課税としての性格が維持されている。HST 加盟州以外では連邦 GST 税率のみが課されるが、HST 加盟州では州の税率を GST 税率に加算して、連邦政府が徴収し、加盟各州に事後的に配分する仕組みを取っている。その特徴は、あくまで州の消費課税であるということから、財政調整機能は持たせず、加盟州の消費支出をとらえ仕向地ベースで配分することを徹底している点にある。そのために、カナダ統計局から提供される国と州の経済データ(経済計算、産業連関表)、カナダ歳入庁及びカナダ国境サービス庁の行政(税務)データ等に基づき、消費支出の課税標準推計額を算出する<sup>12</sup>。

さらに特徴的なことは、課税標準として各州の最終消費額をとらえるため、HST 加盟州間で異なる税率を採用することができる点である。徴収の段階では、まず各 HST 加盟州における州税率に基づいて各取引段階で仕入税額控除を適用する。ただしこの段階ではその州内で徴収される税金とその州に帰属すべき税金が一致しない。そこで、各州の税率と各州の消費支出の課税標準推定額をもとに算定された配分額をその州に事後的に配分する。具体的には、「GST/HST 税金総額×当該州の按分比率」によって当該州の配分額を決定する。当該州の按分比率は「当該州の課税標準推計額×当該州の税率÷{(連邦の課税標準額×連邦税率)+(全ての州における課税標準推計額×税率の合計)}」によって算出される<sup>13</sup>。このような仕組みによって、結果的にその州に帰属する税金はその州の税率とのみ関係をもつ仕組みとなっている。

こうした配分方法を取ることで、各州ごとに異なる税率を採用することができ、州の消費税という性格が明確にされている。実際、2010年に HST 加盟州となったオンタリオ州では他の加盟州の税率(10%)と異なる税率(8%)を採用している。連邦 GST 分の税率が5%であるため、オンタリオ州では合計13%の税率が適用されるが、他の HST 加盟州では合計15%の税率が適用されている。

## (3) HST における州の税率決定権の獲得プロセス

HST は各州が税率決定権を行使することが可能であるが、理論的に可能ということと実際に行行使することは別である。効率性と簡素性の観点から言えば、各州の税率は統一されている方が望ましいため、連邦政府も1997年の HST 導入当初はすべての加盟州の税率を統一させていた。税率決定権の行使を認める画期となったのは、2008年のリーマンショック後のオンタリオ州とブリティッシュ・コロンビア州の HST 加盟をめぐる交渉である<sup>14</sup>。

カナダの中でも最大の経済規模をもつオンタリオ州とブリティッシュ・コロンビア州は、

<sup>12</sup> 消費支出の課税標準推計額の計算方法の詳細については、総務省(2017)を参照。

<sup>13</sup> HST 非加盟州の税率は0%として計算される。詳細は総務省(2017)を参照。

<sup>14</sup> より詳細な過程については、篠田(2013)、篠田(2017)を参照。

2007年頃まで、HST 加盟を拒み、小売売上税を保持することを表明してきた。その主たる理由は、連邦 GST の調和により、課税ベースや税率の決定権つまり州の課税自主権を失うことを恐れたためである。実際、小売売上税には逆進性緩和のための非課税項目も多く、より広い課税ベースをもつ HST への加盟は、州の住民からの反対も強かった。しかし、2008年のリーマンショックにより、両州の経済は大きな打撃を受けることとなり、より税収調達能力が高く、簡素で効率的な HST への移行を本格的に検討し始めた。

そこで連邦政府は、両州の課税自主権への配慮として、HST への加盟にあたって「追加的なフレキシビリティ」の付与を提案した。それは、既に税率 7% の小売売上税を課していたブリティッシュ・コロンビア州、税率 8% の小売売上税を課していたオンタリオ州に同じ税率のままの加盟を認めることであった。州側の課税自主権の要求が、現在の各州の税率決定権を認める HST の形を実現したと言える。こうした連邦政府の妥協により、2010年7月にオンタリオ州とブリティッシュ・コロンビア州が新たに HST に加盟することとなった。もっとも、ブリティッシュ・コロンビア州では州政府の強引な HST 移行の決定が州住民の反発を招き、わずか1年で小売売上税に戻ることを決定せざるを得なかった。ブリティッシュ・コロンビア州では、HST 移行の正当性を十分に説明できず、州民の信頼と同意の獲得に失敗したと言える。

カナダの HST はその導入や制度変化の過程も含め、「税源移譲型」の VAT 配分を考えるうえで、多くの示唆を与えてくれる。そこには、単に財源確保という論理だけでなく、地方の課税自主権をどう考えるか、住民への説明、信頼と同意の調達をどのように行うべきかという論点を含んでいる。

## おわりに——地方消費税をめぐる論点とわが国への示唆

本章では国際比較の観点から各国の多様な VAT の税収配分の在り方を見てきた。まず第1節では、VAT が逆進的な税でありながら福祉国家を支える重要な役割を果たしていること、一方で逆進的な税であるがゆえに VAT への依存は納税者の信頼と同意がとりわけ重要であることを確認した。その上で、VAT を地方の財源として充実させていくことの意義を論じた。地域的偏在性が少なく税収の安定した VAT は「地方固有財源の十分性」の原則に適合的であるが、自主財源の拡張は、地方政府がその税に一定の裁量を持ち、税に対して住民への説明責任果たすことと表裏一体である。第2節では、VAT の政府間配分について「税収配分型」と「税源移譲型」に分け、前者の事例としてドイツとオーストラリアの事例を紹介した。第3節では、わが国の地方消費税と同じ「税源移譲型」の事例としてカナダの HST について見てきた。以上を踏まえ、最後にわが国への示唆を考えてみたい。

第1に、課税自主権の問題である。この点でもっとも特徴的なのはカナダの HST である。HST はわが国と同じ「税源移譲型」でありながら、各州が税率決定権を有している。税

率決定権は応益性の確保、住民からの信頼や同意の調達において重要な役割を果たす。税率決定権を持たなければ、増税の判断において地方は汗をかかなくてもよい代わりに、増税や減税の判断に関与できない。課税自主権は中央政府から自然に与えられるものではなく、地方政府の側の強い要求によって獲得されるものであることは、HSTの事例からも明らかである。

第2に、付加価値税配分における地方の関与の問題である。各地方政府が個々に税率決定権を持つようなことは、例え都道府県レベルであれ日本の狭い国土では困難であろう。その意味では、地方レベルの税率は統一したとしても、ドイツやオーストラリアのように、国と地方の配分比率や地方間の配分方法について政府間で議論する仕組みがあってもよいのではないだろうか。地方消費税の拡充の機会が国の消費税率引き上げのタイミングに限定されることは、都道府県、市町村の地域の財政ニーズとは別の論理で動くことを意味する。これでは、自主財源として地方消費税をとらえ、国民・住民に対して地方消費税の拡充を訴えることも難しい。さらに市町村にとっては交付金の形で都道府県から交付されるため、自主財源の意識を持つことはさらに困難であろう<sup>15</sup>。

第3に、税収の使途を巡る問題である。諸外国では、地方の権限に応じて財源が移譲されるのが一般的であり、当然ながら地方の担うべきサービスに支出される。現在、地方消費税1%を超える部分は交付税も含め社会保障財源化されている。これは「社会保障と税の一体改革」の中で定められたもので、消費税の使途を社会保障4経費に限定したことが地方消費税にも影響している。しかし、基礎自治体レベルのニーズと国レベルのニーズとは必ずしも同じではない。基礎自治体が果たすべき役割に基礎自治体自身の判断で十分に支出できないのであれば、やはり自主財源とは言い難い。地方が実際に担っている責任と役割に応じて財源は移譲されるべきであろう。現状は国税としての消費税に対する不人気のつけを地方レベルでも引き受けざるを得ない構造になっている。

以上の点で他国に学ぶことは、これからの地方消費税を拡充するための論理を支えることになる。地方への配分部分を拡充することは喫緊の課題であるが、問題は、国が大きな財政赤字を抱え、国民の租税抵抗が強い下で、どのような論理に基づいてそれを実現するかである。国民の消費税増税に対する抵抗感は強くても、身近な自治体サービスの充実に資する地方消費税であれば同意できるということもあり得るのではないだろうか。付加価値税配分に対して地方が一定の関与を行える仕組みを備え、地方消費税を地方の自主財源として広く国民に理解してもらい、地方の共通のニーズを示すことで、地方消費税への信頼と同意を得る理路を作ることが重要である。

---

<sup>15</sup> 本書の提言にもあるように、「市町村消費税（仮称）」として都道府県経由ではなく、各市町村に直接交付する仕組みにすることも、こうした問題への対応として一助になりうる。

## 参考文献

- 片山信子 (2015) 「政府間税源配分と付加価値税」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』857号。
- 鎌倉治子 (2018) 『諸外国の付加価値税 (2018年版)』国立国会図書館調査及び立法考査局。
- 篠田剛 (2013) 「カナダにおける売上税制調和と州の課税自主権——オンタリオ州とブリ  
ティッシュ・コロンビア州を中心に」『商経論叢』第64号、1～27頁
- 篠田剛 (2014) 「付加価値税の導入過程と逆説的性格」諸富徹編『日本財政の現代史Ⅱ  
——バブルとその崩壊 1986～2000年』有斐閣、225～256頁
- 篠田剛 (2017) 「地方消費課税における税制調和と課税自主権——カナダにおける多様な  
連邦—州消費課税システムの形成過程と米国への示唆」日本租税理論学会編『消費課税  
の国際比較 (租税理論研究叢書27)』財経詳報社、84～105頁
- 総務省 (2017) 「地方消費税に関する検討会 第3回検討会 (平成29年6月23日開催)  
配布資料」([http://www.soumu.go.jp/main\\_content/000492385.pdf](http://www.soumu.go.jp/main_content/000492385.pdf))
- 中村良広 (2017) 「ドイツ連邦財政調整改革論の現段階 (伊藤維年教授退職記念号)」『熊  
本学園大学経済論集』第23巻1-4号、465～485頁
- 花井清人 (2006) 「水平的財政平衡原則の二元的運用：オーストラリア」持田信樹編『地  
方分権と財政調整制度—改革の国際的潮流』東京大学出版会、83～105頁
- 持田信樹 (2004) 『地方分権の財政学——原点からの再構築』東京大学出版会
- 持田信樹・馬場勇夫・望月正光 (2010) 『地方消費税の経済学』有斐閣
- Bird, Richard M. (1999) “Rethinking Subnational Taxes: A New Look at Tax  
Assignment”, IMF Working Paper/99/165.
- Bird, Richard M. and Pierre-Pascal Gendron (2010) "Sales Taxes in Canada: The  
GST-HST-QST-RST "System", *Tax Law Review*, Vol.63, No.3, p.517-582.
- Eccleston, Richard (2007) *Taxing Reforms: The Politics of the Consumption  
Tax in Japan, the United States, Canada and Australia*, Edward Elgar.
- Kato, Junko (2003) *Regressive Taxation and the Welfare State: Path  
Dependence and Policy Diffusion*, Cambridge University press.
- Musgrave, Richard A. (1983) “Who Should Tax, Where, and What ?,” in Chares  
E. McLure, Jr (ed.), *Tax Assignment in Federal Countries*, Australian National  
University.
- Musgrave, Richard A. (2000), *Public Finance in a Democratic Society*, Volume  
III, Edward Elgar.
- Musgrave, Richard A. and Peggy B. Musgrave (1980) *Public Finance in Theory  
and Practice*, Third Edition, McGraw-Hill Book Company, Inc. (木下和夫監修・  
大阪大学財政研究会訳『マスグレイブ 財政学——理論・制度・政治 III』有斐閣、  
1984年)