

地方消費税の配分と清算基準のあり方について*

—平成 30 年度改正の評価と影響試算—

中 里 透**

(上智大学経済学部准教授)

梗 概

本稿では地方消費税の配分のあり方をめぐる議論について論点整理を行うとともに、清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響について最新のデータをもとに試算を行い、2018 年度から適用される新たな清算基準（平成 30 年度改正）の評価を試みる。

最終消費地への税収の適正な帰属を確保するという観点からは、需要側から消費額をとらえる統計を清算基準として利用することを基本とすることが望まれるが、現時点で利用可能な需要側の統計（全国消費実態調査）には、サンプル調査であることやデータの表章が世帯当たりの平均値の形となっていることなどの制約があり、この点を考慮すると当面は全数調査で都道府県単位のデータがそのまま利用できる供給側の統計（商業統計調査・経済センサス活動調査）を清算基準として利用することが適切と考えられる。

各都道府県の消費額の代替指標として人口を利用することについては、1 人当たり消費額に都道府県間で無視し得ない差異があることに留意が必要であり、人口は清算基準全体の中ではあくまで補助的な役割のものと位置づけることが妥当と判断される。

2018 年度からの適用が予定されている新たな清算基準をもとに、今回の改定が各都道府県の税収に与える影響について試算すると、東京都の税収が 1,000 億円程度減少する一方、埼玉県は税収が 200 億円超増加するなど各都道府県の税収に大きな変化が生じることが確認される。もっとも、各都道府県の最終消費地ベースの消費額と対比する形で規準化すると、東京都に隣接し通勤・通学などによる日常的な県間移動の多い埼玉県・千葉県・神奈川県は、他地域と比べ依然として低位にとどまる。この点を踏まえると、今回の見直しは最終消費地への税収の適正な帰属を確保するという形式をとりつつも、実際には大都市圏と地方圏の間の税収格差の是正を強く意識したものとなっていることが示唆される。

* 本稿の作成にあたっては、『会計検査研究』の編集会議と関係各位から丁寧なアドバイスをいただいた。また、西川雅史教授（青山学院大学）、望月正光教授（関東学院大学）から詳細なコメントをいただいた。ここに記して謝意を表したい。もちろん、本稿にあり得べき誤りは、すべて筆者の責に帰するものである。

** 1988 年東京大学経済学部卒業。日本開発銀行（現日本政策投資銀行）設備投資研究所、東京大学経済学部助手などを経て現職。一橋大学国際・公共政策大学院客員准教授（兼務）。専門はマクロ経済学・財政運営。最近の論文に「出生率の決定要因：都道府県別データによる分析」『日本経済研究』第 75 号（日本経済研究センター、2017 年、足立泰美氏と共著）など。

1. はじめに

地方消費税は都道府県の税収の中で住民税（道府県民税）に次ぐ比重を占める基幹税である。消費税率（国・地方）が10%に引き上げられると税収はさらに増加し、道府県民税とほぼ同額の税収規模になるものと見込まれる。

こうした中、地方消費税の配分のあり方がここ数年注目を集めている。その背景には地域間の税収格差の是正をめぐる議論がある¹⁾。地方消費税は個人住民税や地方法人2税（法人住民税・法人事業税）と比べると税収の偏在性の低い税とされるが、人口1人当たりでみると、東京都については税収が全国平均の1.3倍近い水準となっている。税収格差の是正については地方法人特別税・同譲与税の創設（2008年）、地方法人税の創設・同税収の地方交付税原資化（14年）などの取り組みがなされてきたが、17年6月に閣議決定された「経済財政運営と改革の基本方針2017」においては「地方公共団体間の財政力格差の調整状況を踏まえつつ、地方税の偏在是正につながる方策について検討する」とこととされ、地方消費税の配分においても一定の配慮が求められることとなった。平成29（2017）年度与党税制改正大綱において、「平成30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（中略）抜本的な方策を検討し、結論を得る」とされたことをうけて進められてきた税収の配分基準（清算基準）の見直しにおいては、最終消費地への税収の適正な帰属を図るという形式をとりつつも、地域間の税収格差の是正を強く意識した制度改正が予定されている。

地方消費税については、このような「都市と地方の税収格差」をめぐる議論と併せて、大都市圏内における税収の配分をめぐる議論もある。地方消費税の税収の状況を都道府県別にみると、埼玉県や奈良県など、東京都あるいは大阪府の隣接県において人口1人当たりの税収が全国平均を大きく下回る傾向がみられる。これらの地域では東京都あるいは大阪府への通勤者・通学者が数多くみられるが、県境を跨ぐ日常的な移動が活発に行われる場合にはクロスボーダー取引（越境消費）の取り扱いが重要な課題となる²⁾。各都道府県でなされた消費の額に応じて都道府県間で税収の調整を行う手続きは地方消費税の清算と呼ばれるが、清算の際に利用される配分基準（清算基準）が各都道府県への税収の適正な帰属を確保できるものとなるよう精緻化を図ることも、地方消費税の配分をめぐる議論において重要な課題となっている。

地方消費税の配分のあり方をめぐっては、持田（2007）、持田・堀場 他（2010）による包括的な研究があるが、最近時点の動向についてデータに基づく試算も含めて分析がなされている研究は橋本（2013）、足立・玉岡（2015）、宮口（2015）などに限られている。こうした中、17年度から新たな清算基準（平成29（2017）年度改正）に基づく税収の配分がスタートし、これに続いて平成30（2018）年度税制改正を踏まえた清算基準の抜本の見直しが予定されていることから、現時点において地方消費税の配分のあり方について検討を行うことには一定の意義があるだろう。そこで、本稿では地方消費税の配分をめぐる最近の議論の動向を踏まえて論点整理を行うとともに、清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響などについて最新のデータをもとに検証することとしたい。

本稿における分析の特徴は、各都道府県に税収を配分する際に利用される消費額の統計（指定統計）に

¹⁾ この点に関し、全国知事会からは「地方消費税は地方法人課税などと比べ地域間の税収の偏在性が比較的小さい税ではあるものの、一人当たり税収で最大2倍の格差が存在していること、さらに、不交付団体には社会保障給付支出の増加額を上回る地方消費税の増収が生じる一方、交付団体については、これが地方交付税の振替である臨時財政対策債の減少等により相殺されることになる結果、不交付団体と交付団体の間の財政力格差がさらに拡大するといった課題が生ずる」（全国知事会、2017）との指摘がなされている。これに対し、東京都からは「（地方消費税の）清算基準はあくまでも税収を最終消費地に帰属させるための指標であり、都道府県間の財政調整のために用いるべきではない」（東京都税制調査会、2016）との見解が示されている。

²⁾ 本稿では都道府県の境界線について「県境」という呼称を用いることとする。

いて最新のデータ（平成26年商業統計調査・平成24年経済センサス活動調査）を利用するとともに、指定統計によるカバー率（消費税の課税対象となる消費の総額のうち指定統計によって把握できる消費額の割合）についても改めて見直しを行ったうえで、清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響について試算を行っていることにある。試算にあたっては、各都道府県の消費額をより適正に把握するために平成27年度改正・平成29年度改正において実施された措置（通信販売・インターネット販売等の除外による越境消費の補正と非課税取引の一部除外）と平成30年度改正において実施が予定されている措置（百貨店、家電大型専門店等の除外による越境消費の補正、不動産賃貸、医療・福祉等の非課税取引の除外）も反映させる形で各都道府県に配分される税収の試算を行っている³⁾。

後述するように、従来の研究では指定統計によるカバー率について現行の率（75%）を前提として税収の試算が行われているが、本来であればカバー率は各時点で清算基準として利用される指定統計から得られる消費額と、当該時点において消費税の課税対象となる消費額をもとに、その都度適切に定められるべきものであり、75%というカバー率を前提として税収の試算を行うと結果に歪みが生じる可能性がある。現行のカバー率は20年以上前（1988年度から93年度まで）のデータをもとに設定されたものであり、この間に指定統計で把握できる消費額などに大きな変化が生じていることを踏まえると、平成29年度改正までの時点においても指定統計によるカバー率について適切な見直しを行うことが、清算基準の見直しとそのもとでの税収の試算において重要な意味を持つものと思料される⁴⁾。

本稿の次節以降の構成は以下の通りである。まず第2節では地方消費税の概要をまとめるとともに、最近時点における地方消費税の税収の動向について確認する。続いて第3節では地方消費税の配分をめぐる議論について、清算基準のあり方を中心に論点整理を行う。これらを踏まえ、第4節では地方消費税の清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響などについて最新のデータをもとに試算を行い、その政策効果について点検する。最後に第5節で本稿の結論をまとめる。

2. 地方消費税の枠組みと税収の状況

地方消費税は消費税（国税）の額を課税標準とする道府県税であるが、事業者（物品やサービスの販売者）から納付された地方消費税を収受する都道府県と、税収を最終的に帰属させるべき都道府県（物品やサービスの最終消費地の所在する都道府県）の間に乖離が生じることから、都道府県間で税収を相互にやりとりする手続き（清算）がとられている。本節ではこの点も含めて地方消費税の現在の状況について概観しておくこととしよう。

2.1 地方消費税の概要

地方消費税は消費税額を課税標準とする道府県税であり、税率は63分の17（消費税率換算1.7%）となっている。地方消費税の納税義務者は物品の販売あるいはサービスの提供を行った事業者であり、原材料の製造から最終製品の小売に至る流通の各段階において消費税と併せて課税がなされる。事業者が本店所在地において納付した地方消費税は所轄の税務署の所在する都道府県に払い込まれるが、税収は商品やサ

³⁾ 清算基準として利用される指定統計や指定統計によるカバー率の詳細については、第3節において記述する。

⁴⁾ 現行の75%というカバー率の設定に利用されたデータについてみると、平成3年商業統計調査による小売年間販売額は143.6兆円、サービス業基本調査によるサービス業対個人事業収入額は34.5兆円となっており、一方、現在利用されている平成26年商業統計調査による小売年間販売額は117.6兆円、平成24年経済センサス活動調査によるサービス業対個人事業収入額は85.6兆円となっている。このように、物品とサービスの価額や両者の割合についてみただけでも、カバー率が設定された当時と現在とでは状況に大きな変化が生じていることがわかる。

ービスが消費された場所（最終消費地）の所在する都道府県に帰属させることとなっていることから、両者の乖離を調整するために都道府県間で税収をやりとりする作業（清算）を行うことが必要となる。この清算を行う際に各都道府県に帰属させるべき税額を算定するための統計指標は地方消費税の清算基準と呼ばれている。

2.2 地方消費税の清算基準

地方消費税の清算基準として現時点（平成 29 年度改正時点）で利用されているものは、小売年間販売額（商業統計調査）、サービス業対個人事業収入額（経済センサス活動調査）、人口（国勢調査）、従業者数（経済センサス基本調査）であり、地方消費税の税収の 75%相当分が各都道府県の小売年間販売額とサービス業対個人事業収入額の合算額に応じて按分計算により配分される⁵⁾。また、17.5%相当分が各都道府県の人口に応じて、7.5%相当分が従業者数に応じて按分計算により各都道府県に配分される⁶⁾。各都道府県に税収を配分する際の基準となる「消費に相当する額」は、一定の算式により各都道府県の人口と従業者数に対応する消費額を算出したうえで、それらを各都道府県の小売年間販売額、サービス業対個人事業収入額と合算することで求められる。

2.3 地方消費税の税収の状況

最近時点における地方消費税の税収は 4 兆 9,742 億円（2015 年度決算額）、4 兆 7,028 億円（16 年度決算見込み額）、4 兆 5,993 億円（17 年度見込み額）となっており、4 兆円台後半の水準で推移している。税収の状況を都道府県別にみると、東京都の税収が 7,004 億円（15 年度決算額）、6,327 億円（16 年度決算見込み額）と最も多く、全体の税収の 7 分の 1 近くを占めている⁷⁾。地方消費税の税収を人口 1 人当たりで見ると、東京都、愛知県あるいは大阪府に隣接する県の税収が全国平均よりも 1 割ないし 2 割程度少ないことがわかる（図表 1）。

次に、各都道府県の地方消費税の税収（清算後）を各都道府県の消費額（家計最終消費支出（除く持ち家の帰属家賃））で除して消費額に対する税収の割合を都道府県別にみると（図表 2）、東京都については全国平均とほぼ同じ水準となるのに対し、埼玉県、神奈川県、奈良県などについては全国平均を下回る水準となっており、東京都あるいは大阪府の隣接県の中に消費額対比でも地方消費税の税収が少ない県があることがわかる⁸⁾。これに対し、地方圏に分類される道県については、総じてみると東京都と同じか、それをやや上回る水準となっている。

このことからわかるように、地方消費税の配分における主な論点は、地方税財源をめぐる議論においてしばしば言及される「都市と地方の税収格差」の問題というよりは、大都市圏内における税収配分の問題であるということになる。東京都あるいは大阪府とその隣接県に特徴的なことは、通勤・通学などで県境を跨ぐ日常的な移動が活発に行われているということであり、もし仮にこれらの都府県において地方消費税の配分に歪みが生じているとすれば、それはクロスボーダー取引（越境消費）に係る税収配分の問題に

⁵⁾ 2018 年度からの適用が予定されている新たな清算基準（平成 30 年度改正）においては、従業者数基準が廃止され、指定統計（商業統計調査・経済センサス活動調査）に基づく配分と人口に基づく配分の割合がそれぞれ 50%となる。

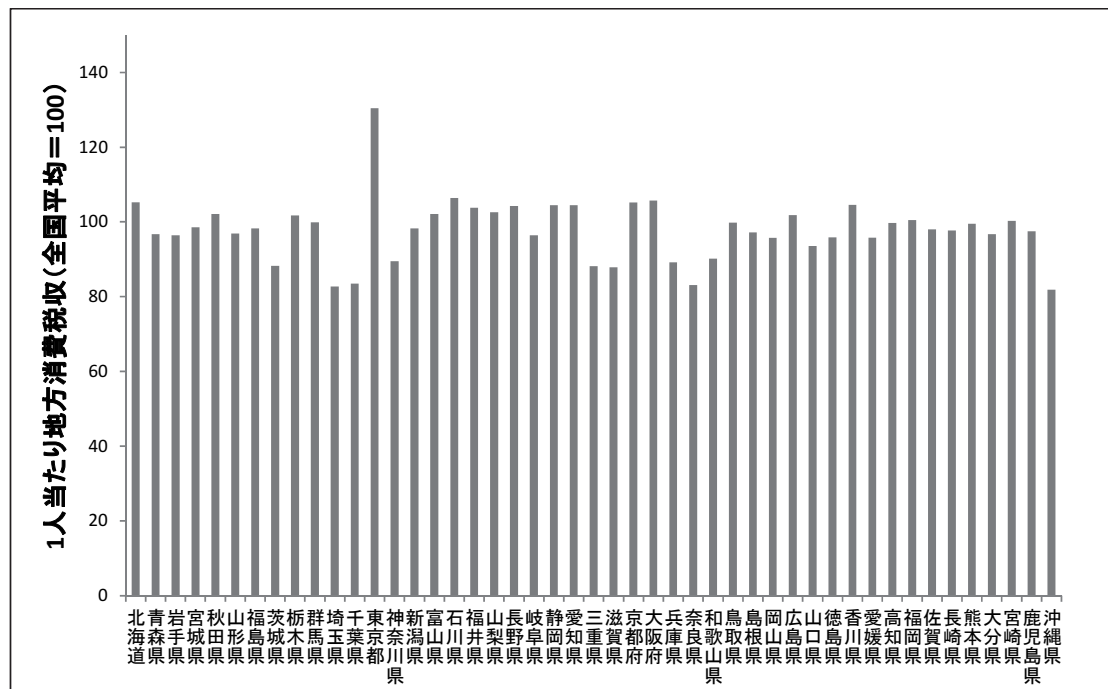
⁶⁾ 各都道府県の税収（清算後）の 2 分の 1 は人口（国勢調査）と従業者数（サービス業基本調査）に応じて各市町村に配分（交付）される。交付基準における配分のウェイトは、人口、従業者数ともに 50%であるが、2014 年 4 月に引き上げられた税率相当分（消費税率換算 0.7%）については消費税（国・地方）が社会保障財源化されたことを踏まえて全額が各市町村の人口（国勢調査）に応じて配分されている。

⁷⁾ ここでは東京都の地方消費税清算会計から一般会計に繰入れられる消費税額（清算後）の計数を利用している。

⁸⁾ 現時点で公表されている県民経済計算（内閣府）の最新のデータは 14 年度のものであることから、ここでは地方消費税の税収についても 14 年度のデータを利用して計算を行っている。

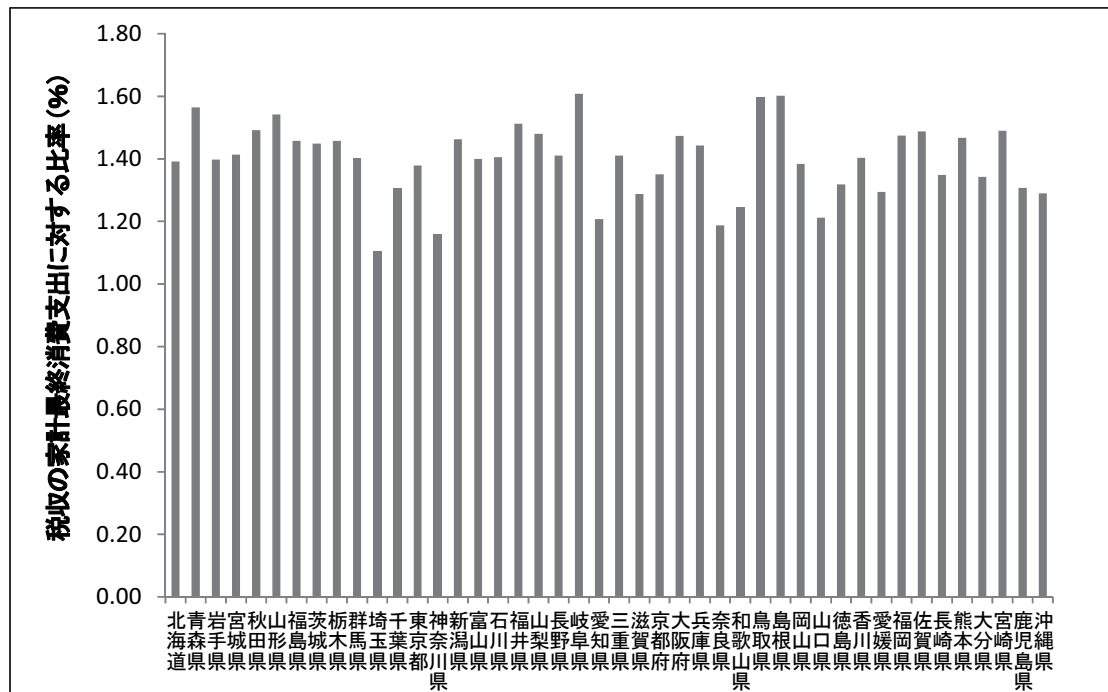
起因する可能性が高いものと考えられる⁹⁾。

図表 1 人口 1 人当たりの地方消費税収（2015 年度・全国平均=100）



(資料出所)「地方税に関する参考計数資料」(総務省)より作成

図表 2 地方消費税の税収の消費額(家計最終消費支出)に対する比率(2014 年度)



(注) 家計最終消費支出(除く持ち家の帰属家賃)のデータが公表されていない静岡県, 広島県, 高知県を除く。
 (資料出所)「県民経済計算」(内閣府), 「地方税に関する参考計数資料」(総務省)より作成

⁹⁾ 平成 27 年国勢調査(総務省)をもとに 15 年における都道府県別の昼夜人口比率をみると, 下位 5 県は埼玉県(88.9), 千葉県(89.7), 奈良県(90.0), 神奈川県(91.2), 兵庫県(95.7), 上位 5 県は東京都(117.8), 大阪府(104.4), 京都府(101.8), 愛知県(101.4), 宮城県(100.3)となっている。

3. 地方消費税の配分のあり方をめぐる論点整理

地方消費税は各都道府県に固有の税財源（道府県税）であるが、県境を跨ぐ物品やサービスの取引が日常的に行われ、それらの取引に係る国境税調整に相当するシステムの導入が困難である中、各都道府県に税収の配分を行うための枠組みとして清算基準に基づく配分という手続きがとられている。

こうしたもとで、地方消費税の税収の各都道府県への適正な帰属を確保するためには、清算基準として利用する統計の選択や指定統計に基づく配分の割合（カバー率）の設定、人口と従業者数による配分割合の調整など検討すべき課題が数多くある。本節ではこれまでの経緯を踏まえつつ、これらの点について論点整理を行うこととしよう。

清算基準の見直しにあたっては、

- (1) 税額算定の基礎となる「消費に相当する額」のうち物品とサービスの消費額について、どのような統計をもとに算定を行うかを決定し（指定統計の選択）、
- (2) 採択した指定統計から得られる消費額のデータのうち、どの範囲を「消費に相当する額」の算定に利用するかを確定させたいうで（除外する業種・販売方法等の選択）、
- (3) 指定統計から算定される消費額と、消費税の課税対象となる消費額をもとに、指定統計に基づいて税収の配分を行う割合を決定し（カバー率の設定）、
- (4) 指定統計ではカバーできない消費額について、代替指標として利用する統計を選択し、それらの統計による配分割合を決定する（人口・従業者数等による配分割合の設定）

という手順で作業を進めていくことが必要となる。以下ではこの順序に従って3.1～3.5において論点整理を行い、そのうえで3.6と3.7において、清算基準の見直しにあたって留意すべき事項について検討を行うこととする。

3.1 税収の最終消費地への帰属とクロスボーダー取引の取り扱い

地方消費税の清算を行うにあたっては各都道府県に帰属すべき税収の額を算定する必要があるが、そのためには税額算定の基礎となる「消費に相当する額」を確定させることが必要となる¹⁰⁾。地方消費税は流通の各段階において課税されるが、中間取引の段階の税額相当分は販売価格に上乗せされて最終製品の購入者が全額を負担しているという前提のもとでは、原理的には最終製品の販売額あるいは購入額を把握しさえすれば「消費に相当する額」を算定できることになる¹¹⁾。すなわち、これを事業者による物品の販売やサービスの提供の価額（販売額）からとらえる場合には、商業統計調査や経済センサス活動調査など供給側（事業者側）の統計を利用することで最終消費に係る取引額を算定することが可能であり、消費者による最終製品の購入額からとらえる場合には、全国消費実態調査など需要側（消費者側）の統計を利用することで最終消費に係る取引額を算定することが可能となる。

¹⁰⁾ 「消費に相当する額」には人口や従業者数に対応する消費額相当分も含まれるが、ここでは小売年間販売額とサービス業対個人事業収入額に着目して議論を進めていくこととする。

¹¹⁾ ここでは仕向地主義課税のもとでの清算の枠組みの基礎となっている考え方に即して、消費税（国・地方）の担税者は最終製品（物品あるいはサービス）の購入者であるという前提のもとで議論を進めていくこととする。もちろん、中間段階の取引において消費税が実際にどの程度販売価格に上乗せされているか（完全に転嫁されているか）は、すぐれて実証的な問題である。

しかしながら、販売者の事業所の所在する都道府県と購入者の居住する都道府県が異なる場合には、供給側の統計から把握される各都道府県の「消費に相当する額」と需要側の統計から把握される各都道府県の「消費に相当する額」に乖離が生じる可能性がある。たとえば、神奈川県に居住者が東京都内の小売店で商品を購入して自宅で消費した場合、供給側の統計（商業統計調査）においてはその売り上げが東京都の小売年間販売額に計上され、需要側の統計（全国消費実態調査）においてはその支払額が神奈川県の消費額に計上されることになる。また、神奈川県に居住者が東京都内の飲食店で食事（外食）をした場合、供給側の統計（経済センサス活動調査）においてはその売り上げは東京都のサービス業対個人事業収入額に計上され、需要側の統計（全国消費実態調査）においてはその支払額が神奈川県の消費額に計上されることになる。

これらのケースにおいて最終消費地を基準に税収の帰属地を考えると、前者の商品購入については神奈川県に、後者の外食については東京都に税収を帰属させることが適切ということになるが、供給側・需要側いずれか一方の統計を利用して清算を行うと税収の適切な配分が確保されない可能性がある。また、供給側・需要側双方の統計を利用する場合にも物品やサービスの仕向地の把握には統計上の制約があり、完全に正確な配分を確保することは困難である。このように県境を跨ぐクロスボーダー取引を税収の清算においてどのように取り扱うかは地方消費税の配分のあり方を考えるうえで大きな課題となっている。

3.2 需要側統計の問題点

現行の統計の利用上の制約をひとまず措くと、クロスボーダー取引の調整を考慮しつつ最終消費地ベースでの消費額を把握するには、居住地を基準に家計支出をとらえる需要側の統計によって都道府県ごとに居住者の家計支出の額を把握したうえで、サービスに対する支出額のうち他県において支出された分をそこから控除する一方、他県の居住者が当該都道府県において購入したサービスに対する支出額を加算すればよいということになる¹²⁾。

もっとも、現時点で利用可能な需要側の統計（全国消費実態調査）は表章が世帯単位のサンプル調査であることから、各都道府県の消費の総額を算出するには世帯数を乗じて推計を行うことが必要になる。また、調査の時期が調査対象年の9月～11月の3か月（単身世帯については10月、11月の2か月）であることから、各都道府県の消費の季節性のパターンが異なる場合にはそれを補正して年間の消費額を算出することが必要になる。さらに、現行の調査では各品目の購入地域が自県か他県かの区分は可能であるものの、他県からの購入がいずれの都道府県からのものであるかの特定はできない仕様になっており、越境消費に係る消費額を各都道府県に適切に振り分けることができないことに留意が必要である¹³⁾。

3.3 供給側統計の問題点

このような問題点もあることから、現行の清算基準においては供給側の統計である商業統計調査の小売年間販売額と経済センサス活動調査のサービス業対個人事業収入額が税収を清算する際の基準として利用されている。これらの統計では全数調査が行われており、都道府県ごとの販売額・収入額のデータをそのまま利用することが可能である。しかしながら、県境を跨ぐクロスボーダー取引がある場合には、供給側の統計から得られる都道府県ごとの販売額・収入額は最終消費地ベースの消費額と乖離してしまう可能性

¹²⁾ 本稿では他の都道府県について「他県」という呼称を用いることとする。

¹³⁾ 全国消費実態調査の現行の調査票は購入地域について「同じ市町村」「他の市町村（県内）」「他の市町村（県外）」の3つの選択肢の中から1つを選ぶという仕様になっている。

がある¹⁴⁾。

このため、平成 27 (2015) 年度税制改正においては、サービス業の統計が平成 16 年サービス業基本調査から平成 24 年経済センサス活動調査に置き換えられたのにあわせて、「消費者 (購入者) の所在地で都道府県別に計上されているべきであるが、そのうちの多くが、サービスの供給地で計上されていると考えられる」ものとして情報通信業、旅行業、競輪・競馬等 (競走場、競技団) が清算基準に利用される対個人事業収入額の算定対象から除外された¹⁵⁾。また、平成 29 (2017) 年度税制改正では、小売年間販売額の統計が平成 19 年商業統計調査から平成 26 年商業統計調査に置き換えられたのにあわせて、購入者 (消費者) の居住地ではなく販売者 (事業者) の所在地で計上されていることが多いものと考えられる通信・カタログ販売、インターネット販売による販売額を各都道府県の小売年間販売額から控除する措置がとられた¹⁶⁾¹⁷⁾。さらに、2018 年度から適用が予定されている新たな清算基準 (平成 30 年度改正) では、統計上の販売額・収入額と実際の消費地が乖離している可能性があるものとして百貨店、家電大型専門店の販売額などが、非課税取引にあたるものとして医療・福祉などの提供額が、清算基準として用いられている各都道府県の小売年間販売額 (商業統計調査) あるいはサービス業対個人事業収入額 (経済センサス活動調査) から除外されることとなった。

3.4 指定統計によるカバー率

地方消費税の税収のうち商業統計調査と経済センサス活動調査のデータをもとに配分される部分の割合は、指定統計によるカバー率と呼ばれている。これは消費税収から逆算して求められる消費額 (全国計) のうちのどれくらいが指定統計によって把握できるかを表すもので、2017 年度まで利用されてきたカバー率 (75%) の根拠は以下のように与えられている (図表 3)。

(1) 1993 年度と 94 年度の消費税率は 3% だったことから、93 年度の消費税収 (7.0 兆円) と 94 年度の消費税収 (7.2 兆円) の平均値 (中小特例による減収分 (0.6 兆円) も調整) を 3 で除し、103 を乗じることにより、消費税の課税ベースとなる消費額 (264.4 兆円) を算出¹⁸⁾

(2) 上記の計数 (93 年度の消費額とみなす) との比較が可能になるように、平成 3 年商業統計調査から得られる 90 年の小売年間販売額 (143.6 兆円) に「90 年度の国民経済計算における最終消費支出の額を 100 とした場合の 93 年度の最終消費支出の値」を乗じることにより、時点修正のための補正を実施

(3) 同様に、平成元年サービス業基本調査から得られる 88 年の小売年間販売額 (34.5 兆円) に「88 年度の国民経済計算における最終消費支出の額を 100 とした場合の 93 年度の最終消費支出の値」を乗じることにより、時点修正のための補正を実施

¹⁴⁾ 供給側の統計を利用する場合には、国境を跨ぐクロスボーダー取引、すなわち訪日外国人による消費の動向にも留意が必要である。訪日外国人消費動向調査 (観光庁) によると、2016 年の訪日外国人による旅行消費額は 3 兆 7,476 億円、そのうち 1 兆 4,261 億円が買物代となっており、訪日外国人による商品購入に係る免税売上高を適切に把握することも課題のひとつとなる。

¹⁵⁾ 平成 27 年度改正では「非課税取引を行う業種のうち、消費者の購入時の最終価格に、仕入れ段階の地方消費税の中間投入額が比較的反映されていないと考えられるもの」として土地売買業、土地賃貸業、貸家業・貸間業、社会保険事業団体も算定対象から除外された。

¹⁶⁾ 商業統計調査における販売額と経済センサス活動調査における収入額については、現時点でも消費税込みの金額を記入することが原則となっているが、これをさらに進めて消費税込みの計数への統一を図っていくことが課題とされている。この点に関しては総務省 (2015) を参照のこと。

¹⁷⁾ 現行の清算基準においては、平成 27 年度改正と平成 29 年度改正で除外されたもの以外は販売者の事業所の所在する都道府県に税収を帰属させることを基本として税収の配分が行われていることになるが、事業所の所在地が複数の都道府県に跨る場合には、いずれの都道府県に税収を帰属させるかという問題が生じることがある。店舗の所在地が京都府と奈良県に跨るイオンモール高の原店については、当初は売り上げの全額が京都府に計上されていたが、税収の帰属をめぐって争いが生じたことから見直しが行われ、現在は売場面積の割合に応じて京都府と奈良県に税収が按分計算により配分されている。

¹⁸⁾ 103 を乗じるのは、商業統計調査とサービス業基本調査のデータが税込みの計数となっているためである。

図表3 カバー率（75%）の算定根拠

○清算基準に係る6/8(75%)部分の考え方

		国民経済計算の最終消費支出			
商業統計 (H3調査)	143.6兆円	×	$\frac{\text{5年度 } 2,729,766\text{億円}}{\text{2年度 } 2,464,462\text{億円}}$	=	159.1兆円
サービス業 基本調査 (H元調査)	34.5兆円	×	$\frac{\text{5年度 } 2,729,766\text{億円}}{\text{63年度 } 2,182,328\text{億円}}$	=	43.2兆円
		【指定統計で把握できる消費】計		202.3兆円	
				・平成5年度消費税収（決算額）	7.0兆円 ①
				・平成6年度消費税収（補正予算）	7.2兆円 ②
				・中小特例	0.6兆円 ③
				$(\text{①}+\text{②})\div 2+\text{③} \div 3 \div 103 = 264.4\text{兆円}$	
				【消費税の課税ベース】	
				指定統計で把握できる消費	202.3兆円
				消費税の課税ベース	264.4兆円
				= 76.5%	
				≒ 75%	

○清算基準に係る2/8(25%)部分の考え方

<p>商業統計やサービス業基本調査では都道府県ごとの小売年間販売額又はサービス業対個人事業収入額が把握できない部分（2/8部分）については、消費譲与税の譲与の基準としても用いられていた「人口」及び「従業者数」により代替することとした。</p> <p>なお、消費譲与税の譲与基準については、対都道府県分は人口：従業者数＝1：3により按分、対市町村分は人口：従業者数＝1：1により按分することとされていた。</p>	
---	--

(資料出所) 総務省・東京都資料

(4) (2) と (3) から得られた計数を合算することにより、指定統計により把握できる消費額を算出 (202.3兆円)

(5) (4) より得られた計数 (指定統計による消費額) を (1) より得られた計数 (消費税の課税ベースとなる消費額) で除し、100 を乗じると 76.5 となることから、カバー率を 75% に設定

カバー率についてはこれまで変更が行われてこなかったが、この間に商業統計調査の小売年間販売額については通信・カタログ販売とインターネット販売が清算基準に利用する計数から除外され、サービス業対個人事業収入額については統計がサービス業基本調査から経済センサス活動調査に置き換えられるとともに、土地売買業等が清算基準に利用する計数から除外されるなど、調査年次の更新以外にも大きな変化が生じている。こうした中、平成30年度改正においては、制度創設以来初めてカバー率の見直しが行われることとなった。

自治省（現総務省）による上記のカバー率の算定においては考慮されていないが、カバー率の見直しにあたっては、商業統計調査と経済センサス活動調査の調査年次の違いを調整するために国民経済計算の最終消費支出を利用して行われている補正について、地方消費税の課税対象となっていない持ち家の帰属家賃を家計最終消費支出の額から控除して計算を行う必要があることに留意が必要である。また、商業統計調査と経済センサス活動調査のデータが暦年ベースのものであることを踏まえると、上記 (2) の「90年度の国民経済計算における最終消費支出の額」と (3) の「88年度の国民経済計算における最終消費支出の額」に相当する計数については年度ではなく暦年のデータを利用することが適切と考えられる¹⁹⁾。

3.5 人口と従業者数に基づく配分

このように、商業統計調査と経済センサス活動調査から得られるデータのみでは、地方消費税の課税ベースとなる消費額の全額をカバーすることができないことから、地方消費税の税収の25%相当分については各都道府県の人口と従業者数を基準とする配分が行われてきた。人口と従業者数が清算基準として利用

¹⁹⁾ これらの取り扱いの具体的な内容については4.2を参照のこと。

されてきたのは、消費譲与税において譲与基準として人口と従業者数が採用されていたことをうけたものである²⁰⁾。

人口と従業者数による配分については、2014年度までは人口と従業者数のウェイトがともに12.5%となっていたが、15年度に人口が15%、従業者数が10%に、17年度に人口が17.5%、従業者数が7.5%に改められた。このように人口のウェイトが高められてきたことについては、サービスの消費に係る清算基準の統計がサービス業基本調査から経済センサス活動調査に置き換えられたことに伴い、指定統計によるサービス消費のカバレッジが拡大したことから、主にサービスの消費に関する代替指標として利用されてきた従業者数のウェイトを引き下げたとの説明が平成27年度改正に際してなされている。平成30年度改正においては、従業者数基準による配分が廃止され、人口のウェイトを50%とする制度改正が予定されている。

3.6 消費税の社会保障財源化と地方消費税の配分の関係

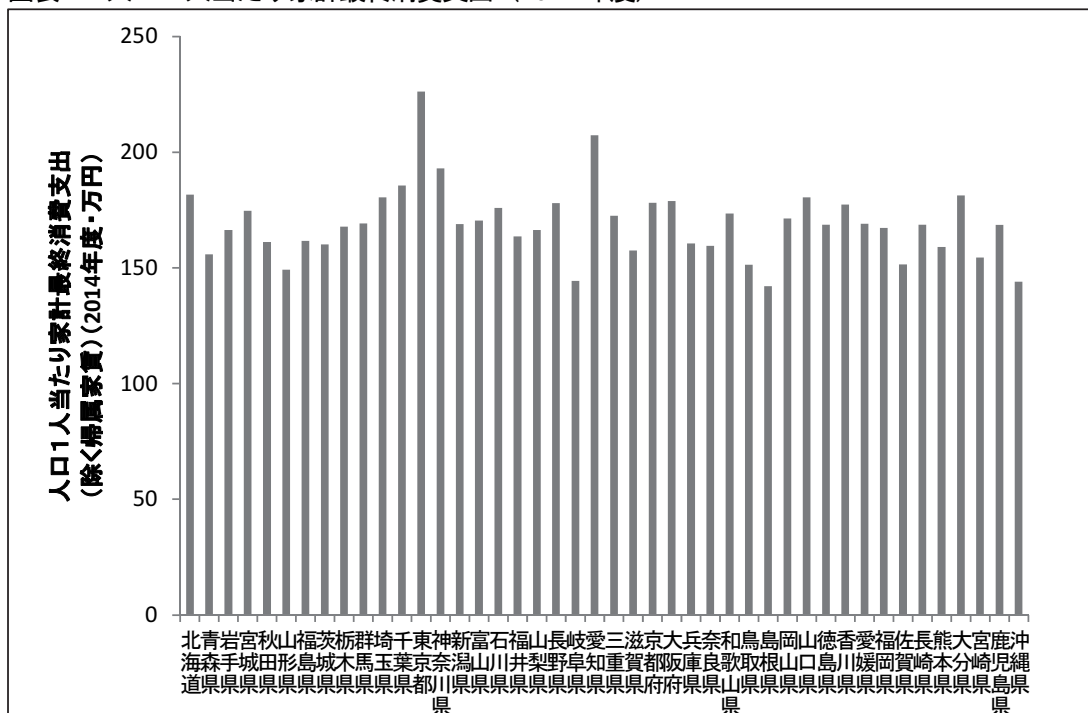
地方消費税の配分をめぐることは、消費税が社会保障財源化されたことを踏まえて各都道府県の人口を配分基準として重視すべきとの見解もある(全国知事会, 2016, 2017)。現に地方消費税の引き上げ分(税収の17分の7・消費税率換算0.7%)については、都道府県から市町村に配分される地方消費税交付金の全額を各市町村の人口を基準に配分する措置がとられており、社会保障の需要を勘案して人口を基準に税収の配分を行うことについては一定の理解が得られるものと予想される。

もっとも、人口を重視した配分を地方消費税の清算基準において行うことについては、慎重な検討が必要となる。各都道府県の消費額は人口だけでなく所得水準などにも依存する形で決定されるものと考えられるから、各都道府県の所得水準に格差があるもとでは人口1人当たりの消費額にも都道府県間で差異が生じることが予想され、こうしたもとで地方消費税の清算基準における人口のウェイトを高めることは、各都道府県の消費額に応じた税収の適正な帰属をかえって損ねてしまうおそれがあるため²¹⁾。実際、県民経済計算(内閣府)を利用して人口1人当たりの家計最終消費支出(除く持ち家の帰属家賃)をみると、都道府県間に無視し得ない差があり(図表4)、各都道府県の消費額をとらえるための代替指標として人口が十分な妥当性を持ち得るかは一見して明らかとはいえない。経済センサス活動調査に含まれている医療・福祉サービスの対個人事業収入額を清算基準から除外して、その代わりに人口のウェイトを高めるべきとの提案もあるが、医療・福祉サービスの対個人事業収入額を人口1人当たりでみた場合にも都道府県間で大きな差があることから、この点においても代替指標として人口を利用することに十分な合理性・妥当性があるかについては慎重な判断が必要となる。

²⁰⁾ 木村(1997)によれば、消費譲与税における人口と従業者数の位置づけについて、「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」こととしたとの説明が地方財務協会(1989)においてなされている。

²¹⁾ この点については林(2017)も参照のこと。

図表4 人口1人当たり家計最終消費支出（2014年度）



(注) 家計最終消費支出（除く持ち家の帰属家賃）のデータが公表されていない静岡県、広島県、高知県を除く。
 (資料出所)「県民経済計算」(内閣府)より作成

地方消費税の清算基準において社会保障の需要を考慮することは、対価を伴う資産の譲渡に着目して課税を行うという構成をとっている消費税の性格からも、妥当な取り扱いとはいえないことに留意が必要である。地方消費税の課税標準は消費税額であり、消費税の課税対象は事業者が対価を得て行う物品の販売やサービスの提供であることを踏まえれば、各都道府県における社会保障の需要の多寡は税収の清算において考慮することのできる要素とはならないことになる。これらの点を踏まえると、消費税が社会保障財源化されたことを理由として地方消費税の清算における人口のウェイトを高めることには大きな困難が伴うということになる。

社会保障の需要などを勘案して人口を重視した税収の配分を実現するための代替的な方法は、地方消費税の一部を国税化して人口を譲与基準とする譲与税の形で配分を行うことだ。地方消費税が創設される前に存置されていた消費譲与税においては、消費税の税収の5分の1相当額が譲与税の形で都道府県・市町村に配分されており、譲与基準としては人口と従業者数が採用されていた。また、平成20(2008)年度税制改正においては地方法人特別税・同譲与税が創設され、法人事業税の一部が国税化されるとともに、その税収の全額が人口と従業者数を譲与基準とする譲与税により各都道府県に配分されている。これらと同様の枠組みを利用すれば、人口を重視する税収の配分が容易に実現できることになる。

3.7 税収の最終消費地への帰属と非課税取引の取り扱い

ここまでは、地方消費税の税収を最終消費地の所在する都道府県に帰属させることを前提として議論を進めてきたが、税収を最終消費地に帰属させる理由は必ずしも自明とはいえない。原材料から最終製品に至る取引の各段階において課される地方消費税が物品やサービスの販売価格に上乗せされて完全に転嫁され(前方転嫁)、当該物品・サービスに係る地方消費税の全額が最終製品を購入する消費者によって負担さ

れているという前提は実際には満たされない可能性があるからだ²²⁾。最終製品の価格への完全な転嫁が確保されない場合には、中間取引の段階において取引に参加する事業者が地方消費税の一部を実質的に負担していることになるため、本来であれば当該事業者の事業所の所在する都道府県に地方消費税の税収の一部（当該事業者に帰着した税収相当分）を帰属させることが妥当ということになる。

しかしながら、原材料の製造から最終製品の販売に至る各段階の取引に関与する事業者と最終製品の購入者（消費者）のいずれにどの程度の税負担が帰着するかを各物品・サービスについて把握することは困難であり、税務執行の安定性と税収の清算の円滑な実施を確保する観点からは、取引の各段階において事業者から消費税（国税）と併せて税務署に納付された地方消費税は全額当該事業者が負担したものとみなして当該税務署の所在する都道府県に帰属させるものとするか、全額が転嫁されて最終製品の価格に上乗せされる形で消費者によって負担されたとみなして最終消費地の所在する都道府県に帰属させるものとするかのいずれかの構成をとることが必要となる。現行の地方消費税における税収の清算は、仕向地主義課税の考え方に即して後者の構成を採用し、このような擬制のもとで最終消費地の所在する都道府県への税収の適正な帰属が確保されるよう、都道府県間で税収の調整を行う手続きと解される。住宅の貸付けや医療の提供などの非課税取引についてはその取り扱いがしばしば議論となるが、このような理解のもとでは非課税取引についても最終消費地における消費額（サービス業対個人事業収入額）をもとに清算を行えばよいということになる²³⁾。

もっとも、実際の制度の運用においては非課税取引の除外が順次進められてきた。平成 27 年度改正においては土地賃貸業、貸家業・貸間業、社会保険事業団体が清算基準から除外された。これに続いて平成 30 年度改正では不動産賃貸業（貸家業・貸間業を除く）、不動産管理業、火葬・墓地管理業、医療・福祉が清算基準から除外されることとなっている。

このように、地方消費税のあり方をめぐってはさまざまな論点があるが、これらの中には、(1) 平成 27 年度改正あるいは平成 29 年度改正においてすでに対応がなされているもの（通信・カタログ販売とインターネット販売の清算基準からの除外によるクロスボーダー取引の補正と不動産賃貸業などの非課税取引の除外）、(2) まだ対応がなされていないが、現時点で利用可能な統計をもとに対応が可能であるもの（指定統計によるカバー率の見直しと人口・従業者数による配分割合の変更）、(3) 平成 30 年度改正において対応が予定されているもの（百貨店、家電大型専門店などの除外によるクロスボーダー取引の補正と医療・福祉などの非課税取引の除外）、(4) 現時点で存在する統計のみでは対応が困難であり、統計の調査方法や集計方法の見直しなどが要請されるもの（需要側統計に基づく配分と通勤・通学等に伴う越境消費の補正）がある。以下ではこのうち (1) ~ (3) に着目して清算基準の見直しを行い、それをもとに清算基準の変更が各都道府県の税収に与える影響について検討を行うこととしよう。

²²⁾ 減税を扱ったものであるが、Benzarti and Carloni (2017) は 2009 年 7 月にフランスで実施されたレストランを対象とする付加価値税率の引き下げ (19.6%から 5.5%へ) の事例を利用して、この引き下げ分がレストランの利用者（消費者）、従業員、仕入れ業者とレストランのオーナーのいずれにどの程度帰着したかについて推定を行い、料金の値下げという形でレストランの利用者に還元された分は 2 割ないし 3 割程度にとどまることを示している。

²³⁾ 医療機関や介護サービス事業者が仕入れの際に負担する消費税相当分については、診療報酬や介護報酬の算定の際に上乗せをして補填を行う措置がとられており、この点からも最終消費地（医療・介護サービスの提供地）においてサービスの提供額（対個人事業収入額）を把握する取り扱いが妥当ということになる。なお、非課税取引については事業者が消費者にサービスの提供を行う段階における消費税の課税が非課税とされていることから、社会保障関連の各種サービスの提供額のサービス業対個人事業収入額への算入にあたっては、本来であれば非課税措置なかりせば支払うべき消費税額と仕入れに係る消費税額（仕入税額）をもとに、両者の比率に応じてサービス業対個人事業収入額の割り落とし（減額補正）を行うことが必要となる。

4. 清算基準の変更が各都道府県の税収に与える影響（試算）

ここでは清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響について試算を行う。試算にあたっては、清算基準として利用される指定統計について最新の統計（平成26年商業統計・平成24年経済センサス活動調査）を利用し、指定統計によるカバー率について所要の見直しを行うとともに、クロスボーダー取引と非課税取引の問題を補正するために平成27年度改正と平成29年度改正において実施された清算基準の改定と平成30年度改正において実施が予定されている見直しを反映させることとする。

以下では先行研究について概観したうえで、まず平成29年度改正時点の清算基準のもとで指定統計から算定される消費額と整合性のあるカバー率を推計し、それに基づく清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響について試算を行う。これにより、3.4で示したカバー率の再計算の手続きが具体的に確認されるとともに、清算基準において指定統計によるカバー率を引き下げ、その分だけ人口あるいは従業者数による配分割合を高めることの効果が点検できる。続いて、2018年度から適用が予定されている新たな清算基準の導入が各都道府県の税収に与える影響について試算を行い、それをもとに平成30年度改正の評価を試みることにする。

4.1 先行研究

最近時点において、清算基準などに関する具体的なデータをもとに地方消費税の配分に関する分析を行った研究としては橋本（2013）、足立・玉岡（2015）、宮口（2015）がある²⁴⁾（図表5）。このうち、橋本（2013）は、平成27年度（2015年度）改正が実施される前の清算基準（指定統計75%、人口12.5%、従業者数12.5%）をもとに、従業者数を清算基準から除外した場合に各都道府県の税収がどのように変化するかについて試算を行っている²⁵⁾。この分析では従業者数を清算基準から除外する代わりに、その分だけ人口による配分のウェイトを高めた場合（ケース1（指定統計75%・人口25%））と、ケース1に加えて昼夜間人口比率により配分の補正を行った場合（ケース2）のそれぞれについて、消費税率（国・地方）が10%に引き上げられた場合に見込まれる地方消費税の税収規模（5兆3,000億円程度）をもとに、各都道府県の税収の試算が行われている。

ケース1の試算によると、清算基準の見直しによって東京都、愛知県、大阪府の税収がそれぞれ332億円、49億円、46億円減少する一方、埼玉県、千葉県、神奈川県がそれぞれ76億円、82億円、79億円増加し、兵庫県、奈良県の税収がそれぞれ32億円、21億円増加する。また、ケース2の試算によると、東京都、愛知県、大阪府の税収がそれぞれ838億円、69億円、125億円減少する一方、埼玉県、千葉県、神奈川県がそれぞれ233億円、213億円、239億円増加し、兵庫県、奈良県の税収がそれぞれ81億円、48億円増加する。これに対し、地方圏に分類される道県については、北海道、福岡県、熊本県、鹿児島県など一部の道県において10億円ないし20億円程度税収が増加するほかは、税収の変化は小幅なものにとどまっている。

²⁴⁾ この他、林（2017）と持田（2017）においては地方消費税の清算基準をめぐる議論について詳細な論点整理が行われている。

²⁵⁾ 小売年間販売額は平成19年商業統計調査によるもの、サービス業対個人事業収入額は平成16年サービス業基本調査によるものが利用されている。

図表 5 先行研究との比較

	橋本 (2013)	足立・玉岡 (2015)	宮口 (2015)	本稿 (4.3)	本稿 (4.4)
小売年間販売額	平成 19 年商業統計調査	平成 19 年商業統計調査	平成 19 年商業統計調査	平成 26 年商業統計調査	平成 26 年商業統計調査
サービス業対個人事業収入額	平成 16 年サービス業基本調査	平成 24 年経済センサス活動調査	平成 16 年サービス業基本調査	平成 24 年経済センサス活動調査	平成 24 年経済センサス活動調査
指定統計によるカバー率	75%	75%	90%	70%	50%
試算の前提	(ケース 1) 人口 25%・従業者数 0% (従業者数を清算基準から除外) (ケース 2) 上記に加えて昼夜間人口比率による補正を実施	人口 15%・従業者数 10% (平成 27 年度改正を反映)	人口 7.5%・従業者数 2.5% (カバー率の変更に伴い人口と従業者数による配分割合を変更) 昼夜間人口比率による補正を実施	(ケース 1) 人口 22.5%・従業者数 7.5% (ケース 2) 人口 20%・従業者数 10% (ケース 3) 人口 17.5%・従業者数 12.5%	人口 50% 従業者数基準は廃止

橋本 (2013) ではこれらの試算から得られた各都道府県の税収を利用して 1 人当たり税収の変動係数を計算し、それをもとに清算基準の見直しが都道府県間の税収格差にどのような影響を与えるかについて検討を行っている。これによると、現行基準よりケース 1 のほうが、ケース 1 よりケース 2 のほうが変動係数が小さくなることが確認され、清算基準における人口のウェイトを高める (従業者数のウェイトを低下させる) ことや昼夜間人口比率を考慮して指定統計による配分の補正を行うことが、都道府県間の税収格差の縮小に一定の役割を果たすことが示されている。

また、足立・玉岡 (2015) では平成 27 年度税制改正において清算基準の見直し (人口と従業者数のウェイトの変更) がなされたことを踏まえて、清算基準の変更が各都道府県の税収に与える影響について試算を行っている²⁶⁾。変更前の清算基準 (指定統計 75%, 人口 12.5%, 従業者数 12.5%) のもとでの税収と変更後の清算基準 (指定統計 75%, 人口 15%, 従業者数 10%) のもとでの税収を都道府県別に試算したうえで、清算基準の変更による税収への影響を都道府県別にみると、東京都において 35 億円程度、愛知県と大阪府において 5 億円程度税収が減少するのに対し、埼玉県、千葉県、神奈川県では 6 億円ないし 8 億円程度税収が増加し、兵庫県と奈良県では 2 億円ないし 4 億円程度税収が増加することが示されている²⁷⁾。

指定統計によるカバー率の変更を行ったうえで、清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響について分析を行ったものとしては宮口 (2015) がある。この研究では指定統計によるカバー率を 90% としたうえで、小売年間販売額について昼夜間人口による補正を行った場合 (ケース 1) とケース 1 に加えて人口・従業者数による配分のウェイトを変更して指定統計 90%, 人口 7.5%, 従業者数 2.5% とした場合 (ケース 2) のそれぞれについて、清算基準の見直しにより各都道府県の「消費に相当する額」のシェア

²⁶⁾ 足立・玉岡 (2015) では、各都道府県における社会保障需要を満たすのに必要な財源のどの程度を地方消費税の税収によってまかなうことができているかという点に焦点をあてる形で分析が行われているが、地方消費税のうち社会保障財源化されているのは 14 年 4 月の引き上げ分 (消費税率換算 0.7%・税収の 17 分の 7 相当額) のみであることに一定の留意が必要である。各都道府県から市町村に配分される地方消費税交付金についても同様である。

²⁷⁾ 税収の増減額の計数は足立・玉岡 (2015) のグラフ (スライド 26) からの目視によるものである。

がどのように変化するかを試算している²⁸⁾²⁹⁾。これによると、小売年間販売額について昼夜間人口比率を利用した補正を行うことで東京都と大阪府の「消費に相当する額」のシェアが低下する一方、埼玉県、千葉県、奈良県などのシェアが上昇し、その傾向は人口と従業者数のウェイトを併せて変更した場合についても維持されることが示されている。この試算に即して清算基準の見直しによる各都道府県の税収への影響についてみると、昼夜間人口比率による補正と併せて人口・従業者数のウェイトの変更を行った場合には、2012年時点の清算基準（指定統計75%、人口12.5%、従業者数12.5%）による場合との対比でみて東京都の税収が7.4%、大阪府の税収が2.7%減少する一方、埼玉県、千葉県、神奈川県では税収がそれぞれ6.8%、7.8%、6.0%増加し、兵庫県では2.5%、奈良県では6.0%増加するものと試算されている。

これらの先行研究と対比した場合の本稿の特徴は、(1) 清算基準に利用される指定統計について最新のデータ（平成26年商業統計調査・平成24年経済センサス活動調査）を利用して推計を行っていること、(2) 従来のカバー率（75%）を前提とせず、改めてカバー率の推計を行ったうえで税収の試算を行っていること、(3) クロスボーダー取引や非課税取引の取り扱いに関して平成27年度改正と平成29年度改正において実施された措置と平成30年度改正において実施が予定されている措置を反映させる形で税収の試算を行っていることにある³⁰⁾。

このうち(1)の点について、橋本（2013）と宮口（2015）では指定統計として平成19年商業統計調査と平成16年サービス業基本調査が、足立・玉岡（2015）では平成19年商業統計調査と平成24年経済センサス活動調査がそれぞれ利用されているが、平成19年商業統計調査から平成26年商業統計調査へのデータの置き換えにより小売年間販売額が136.0兆円から117.6兆円へ、平成16年サービス業基本調査から平成24年経済センサス活動調査へのデータの置き換えによりサービス業対個人事業収入額が75.2兆円から85.6兆円へと変化し、これに伴い指定統計に占める物品とサービスの割合も大きく変化している。このような清算基準の改定は、単なるデータの更新にとどまらず、非課税取引やクロスボーダー取引に係る対象業種・販売形態の販売額・収入額を「消費に相当する額」から除外するという変更を伴うものであり、これらの変更を踏まえて新たな試算を行うことには実質的な意味がある。

(2)の点について、橋本（2013）と足立・玉岡（2015）では指定統計のカバー率について75%という現行の率をもとに試算がなされているが、消費税の課税対象となる消費額のうち指定統計によって把握可能な消費額の割合を表すものというカバー率の本来の性格を踏まえると、指定統計のデータについて累次にわたる更新がなされる中であって、地方消費税の創設時に設定されたカバー率をそのまま利用して税収の

²⁸⁾ 平成24年経済センサス活動調査のうち小売年間販売額のデータは、商業統計調査における簡易調査のデータに相当するものとなっている。

²⁹⁾ 宮口（2015）におけるカバー率については、地方消費税の清算基準に関する研究会（2010）の分析において、産業連関表から求められる清算基準対象額（地方消費税の課税ベースとなるべき消費額）が299兆円、経済センサス活動調査から把握可能な消費額が270兆円となることからカバー率が90%程度になるものと見込まれたことを踏まえて90%に設定されている。なお、この試算において利用されている小売年間販売額の都道府県計は136.0兆円、サービス業対個人事業収入額の都道府県計は75.2兆円で、両者を合算すると211.3兆円となることから、カバー率を90%と設定する際に利用されている「経済センサス活動調査から把握可能な消費額」（270兆円）との間に大きな乖離が生じていることに留意が必要である。

³⁰⁾ 県境を跨ぐクロスボーダー取引（越境消費）の影響により各都道府県の最終消費地ベースの消費額と地方消費税の清算に用いる「消費に相当する額」の間に乖離が生じている可能性があることについて、橋本（2013）と宮口（2015）では昼夜間人口比率を利用して小売年間販売額の「消費に相当する額」への算入額を調整するという補正が行われている。この点について、平成26年全国消費実態調査（総務省）により各都道府県の家計支出額（2人以上世帯・1世帯当たり）に占める県外品への支出額の割合を財（物品）の消費額についてみると、奈良県で9.1%、神奈川県で7.6%、埼玉県で7.1%となるなど、東京都あるいは大阪府の隣接県において県外消費の割合が全国平均（4.5%）を上回る傾向にあることが確認できる。もっとも、東京都、大阪府についてもそれぞれ5.8%、4.6%と県外消費の割合が全国平均を上回るが、ほぼ同程度の水準となっており、東京都あるいは大阪府とその周辺の間では越境消費が双方向でなされていることがわかる。小売年間販売額について昼夜間人口比率を利用して補正を行った場合、東京都とその隣接県については10%程度、大阪府とその隣接県については5%ないし10%程度の変動が生じることになるが、全国消費実態調査から確認される県外消費の状況を踏まえると、昼夜間人口比率を利用して小売年間販売額の補正については調整が過大になっている可能性があることに留意が必要である。

試算を行うことの妥当性を慎重に精査する必要がある³¹⁾。また、宮口 (2015) ではカバー率を 90%として試算がなされているが、この試算において実際に利用されている指定統計 (平成 19 年商業統計調査と平成 16 年サービス業基本調査) をもとにしたカバー率は 70%程度になるものと見込まれることから、90%というカバー率を利用して試算を行うことには十分な慎重さが求められることになる。

これらの点を踏まえ、以下では現時点で利用可能な最新のデータ (平成 26 年商業統計調査・平成 24 年経済センサス活動調査) と直近の消費税収のデータ (2015 年度・16 年度の消費税収) を利用してカバー率の推計を行ったうえで、それを踏まえた清算基準のもとで各都道府県の税収の試算を行い、清算基準の見直しが各都道府県への税収の配分に与える影響について検討することとしよう。

4.2 指定統計によるカバー率の計算

ここでは平成 27 年度改正と平成 29 年度改正において指定統計の利用範囲の見直しがなされたことを踏まえ、2015 年度・16 年度の消費税収から算出される消費税の課税ベース (消費額) を分母、指定統計 (平成 26 年商業統計調査と平成 24 年経済センサス活動調査) から得られる小売年間販売額とサービス業対個人事業収入額の合算額を分子としてカバー率の再計算を行う。

まず、分母 (消費税の課税ベース) については、15 年度と 16 年度の消費税収 (国税分・決算額) の平均を求め、それを国税分の消費税率 (6.3%) で除すことで課税ベースとなる消費額が求められる³²⁾。平成 27 年度租税及び印紙収入決算額調 (財務省) と平成 28 年度租税及び印紙収入決算額調 (財務省) によると、15 年度と 16 年度の消費税収はそれぞれ 17 兆 4,263 億円、17 兆 2,282 億円なので、両者の平均値をとると 17 兆 3,272 億円となり、これを消費税率 (国税分) 6.3% (0.063) で除して 108% (1.08) を乗じると、消費税の課税ベースとなる消費額は 297 兆 0,383 億円となる³³⁾。

一方、分子 (指定統計によって把握できる消費額) については、小売年間販売額 (通信・カタログ販売、インターネット販売によるものを除く) とサービス業対個人事業収入額 (土地売買業、土地賃貸業、貸家業・貸間業、旅行業、競輪・競馬等の競走場・競技団、社会保険事業団体に係るものを除く) のそれぞれを国民経済計算 (内閣府) の家計最終消費支出 (名目値) により補正して 15 年度の計数となるよう調整を行い、両者を合算することで求められる。ここでは、家計最終消費支出による補正を行う際に財 (耐久財・半耐久財・非耐久財の消費額の合計) とサービス (除く持ち家の帰属家賃) の消費を分けてそれぞれの最終消費支出を求め、それらを利用して計数の補正を行うこととする。また、小売年間販売額とサービス業対個人事業収入額は暦年の計数であり、消費税収は年度の計数であることから、家計最終消費支出を利用して補正を行う際にはこの点にも留意して調整を行うこととする。

これらの点を踏まえて計算を行うと、平成 26 年商業統計調査から得られる小売年間販売額 (通信・カタログ販売、インターネット販売によるものを除く) は 117 兆 5,896 億円、四半期別 GDP 速報値 (2017 年 4-6 月期 1 次速報値) から得られる家計最終消費支出 (耐久財・半耐久財・非耐久財の消費額の合算額) は 118 兆 7,090 億円 (2013 暦年)、119 兆 4,513 億円 (2015 年度) であることから、これらを利用して指定統計で把握できる消費額のうち商業統計調査に係る分を求めると 118 兆 3,249 億円となる³⁴⁾。また、平成

³¹⁾ 足立・玉岡 (2015) の試算は平成 27 年度改正を反映させた場合の税収の配分が、各自治体の社会保障財源の確保の必要性 (社会保障支出の多寡) を反映する形でなされているかを確認することを主たる目的とするものであることから、この目的の範囲では現行のカバー率 (75%) を利用することに一定の合理性があるものと判断される。

³²⁾ 消費税収について 2015 年度だけでなく 16 年度のデータも利用して平均値をとることについては、現行のカバー率のもとになる算定において 1993 年度と 94 年度の消費税収の平均値が利用されていることに倣っている。

³³⁾ 1.08 を乗じるのは商業統計調査と経済センサス活動調査のデータが税込みの計数となっているためである。

³⁴⁾ 平成 26 年商業統計調査における販売額は 13 年 1 月から 12 月までの売り上げ (収入額) に対応する計数となっている。また、国民経済計算の確定値は 15 年度分までしか公表されていないため、ここでは四半期別 GDP 速報値で公表されている暦年及び年度の計数を利用している。

24年経済センサス活動調査から得られるサービス業対個人事業収入額（土地売買業、土地賃貸業、貸家業・貸間業、旅行業、競輪・競馬等の競走場・競技団、社会保険事業団体に係るものを除く）は85兆6,101億円、四半期別GDP速報値（2017年4-6月期1次速報値）から得られる家計最終消費支出（持ち家の帰属家賃を除くサービス）は117兆9,374億円（2011暦年）、124兆5,116億円（2015年度）であることから、これらを利用して指定統計で把握できる消費額のうち経済センサス活動調査に係る分を求めると90兆3,823億円となる。両者を合算すると、指定統計で把握できる消費額は208兆7,072億円となる。

このようにして求められた「消費税の課税ベースとなる消費額」（297兆0,383億円）により「指定統計によって把握できる消費額」（208兆7,072億円）を除すと、カバー率は70%程度（70.3%）となる。

4.3 カバー率の見直しと人口・従業者数による配分割合の変更が各都道府県の税収に与える影響

4.2において求められたカバー率（70%）は現行のカバー率（75%）よりも5ポイント低い水準となっている。この5ポイント相当分を人口と従業者数のいずれのウェイトを引き上げることで調整することが適切かは一概にいえないため、ここでは人口のウェイトを5%引き上げて指定統計70%、人口22.5%、従業者数7.5%とするケース（ケース1）、人口と従業者数のウェイトをそれぞれ2.5%引き上げて指定統計70%、人口20.0%、従業者数10.0%とするケース（ケース2）、従業者数のウェイトを5%引き上げて指定統計70%、人口17.5%、従業者数12.5%とするケース（ケース3）のそれぞれについて、清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響を試算してみることとしよう³⁵⁾。

地方消費税の税収の規模を4兆7,000億円として、平成29年度改正のもとでの清算基準（指定統計75%、人口17.5%、従業者数7.5%）によって清算を行った場合の各都道府県の税収と、上記の3つのケースをもとに清算を行った場合の各都道府県の税収の状況が図表6に示されている。これによると、ケース1では現行の清算基準と比べた場合に東京都の税収が84.0億円減少する一方、茨城県で5.5億円、埼玉県で24.9億円、千葉県で14.1億円、神奈川県で19.2億円税収が増加する。また、大阪府の税収が4.0億円減少する一方、兵庫県の税収が11.5億円、奈良県の税収が5.6億円増加する。清算基準の見直しはあくまで最終消費地への税収の適正な帰属を確保するという観点からなされるべきものであり、税収格差の是正については3.6で示した方法により別途対応すべき筋合いにあるが、カバー率を70%に引き下げて人口のウェイトを5%高めるという清算基準の変更は、結果的に東京圏、大阪圏における各都道府県の税収の配分に一定の効果（東京都と隣接県間の税収格差の縮小）をもたらすことになる³⁶⁾。

次にケース2についてみると、現行の清算基準の場合と比べて東京圏については東京都の税収が27.8億円減少する一方、茨城県で3.7億円、埼玉県で10.9億円、神奈川県で6.3億円税収が増加するという試算結果が得られ、ケース1よりは効果が小さくなるものの、同様に各都道府県の税収の配分に一定の効果もたらされることがわかる。これに対し、大阪圏では大阪府の税収が3.9億円の増加に転じる一方、奈良県の税収が2.4億円の増加にとどまるなど、大阪府と周辺県間の税収格差の縮小はみられなくなる。ケース3では東京都の税収が28.4億円、大阪府の税収が11.7億円増加する一方、千葉県で税収が13.0億円、神奈川県で6.7億円減少するなど、むしろ税収格差の拡大が生じてしまうことがわかる。

³⁵⁾ ここでは平成29年度改正に基づく清算基準において利用されている平成26年商業統計調査、平成24年経済センサス活動調査、平成27年国勢調査、平成26年経済センサス基礎調査のデータをもとに各都道府県の「消費に相当する額」を算出し、それをもとに税収の配分を行っている。

³⁶⁾ 1人当たり税収の変動係数についてみると、現行基準では0.074、ケース1では0.070、ケース2では0.072、ケース3では0.074となっており、税収全体の状況と同様の傾向がみられる。なお、算定のもとになった1人当たり税収は、各都道府県の税収の試算値を平成27年国勢調査の都道府県別人口によって除すことにより求めている。

清算基準の見直しによって各都道府県の税収のばらつきにどのような変化が生じるかを変動係数でみると(図表6の最下段に変動係数を掲載)、現行基準のもとでは1.117となるのに対し、ケース1では1.109、ケース2では1.115となっており、清算基準の見直しによって都道府県間の税収のばらつきが小さくなることがわかる。これに対し、ケース3では1.120と変動係数が現行基準の場合(1.117)を上回り、税収のばらつきがむしろ拡大することになる。変動係数から確認されるこのような傾向は、東京圏、大阪圏の各都道府県についてさきほどみた税収の状況と整合的な結果となっている。

このように、清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響については、人口と従業者数のいずれによる配分割合を高めるかによって大きな違いが生じることが確認される。

図表 6 清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響（試算）

	税収(億円)				現行基準との比較(税収の増減(億円))		
	現行基準	見直し案			見直し案		
		ケース1	ケース2	ケース3	ケース1	ケース2	ケース3
北海道	2,136	2,126	2,123	2,119	-10.4	-13.6	-16.9
青森県	459	461	459	458	1.4	0.3	-0.9
岩手県	458	459	458	458	0.9	0.4	-0.1
宮城県	855	856	855	854	0.4	-0.3	-0.9
秋田県	390	389	388	388	-0.9	-1.5	-2.1
山形県	403	404	404	403	0.8	0.5	0.2
福島県	712	712	711	709	-0.5	-1.6	-2.7
茨城県	987	993	991	989	5.7	3.9	2.1
栃木県	747	746	746	745	-1.3	-1.8	-2.4
群馬県	735	735	735	735	-0.3	-0.1	0.0
埼玉県	2,253	2,279	2,264	2,249	26.0	11.4	-3.3
千葉県	2,038	2,053	2,039	2,025	14.7	0.5	-13.6
東京都	6,490	6,403	6,461	6,520	-87.7	-29.1	29.6
神奈川県	3,033	3,053	3,040	3,026	20.1	6.6	-7.0
新潟県	818	821	821	821	2.3	2.4	2.5
富山県	399	399	400	400	-0.2	0.4	1.0
石川県	440	439	440	440	-0.8	-0.3	0.3
福井県	283	284	284	285	0.6	1.1	1.6
山梨県	312	311	311	311	-0.2	-0.3	-0.4
長野県	802	801	801	801	-1.7	-1.7	-1.7
岐阜県	723	724	724	723	1.8	1.2	0.6
静岡県	1,427	1,424	1,425	1,426	-3.7	-2.6	-1.5
愛知県	2,845	2,841	2,848	2,854	-3.9	2.7	9.3
三重県	634	637	637	637	2.5	2.3	2.2
滋賀県	461	465	464	464	4.0	3.5	2.9
京都府	923	925	925	924	2.7	2.2	1.7
大阪府	3,356	3,352	3,360	3,369	-4.2	4.0	12.2
兵庫県	1,849	1,861	1,855	1,849	12.0	6.2	0.4
奈良県	407	413	409	406	5.9	2.5	-0.9
和歌山県	330	332	331	330	1.6	0.6	-0.3
鳥取県	207	207	207	206	0.3	-0.1	-0.4
島根県	247	248	248	248	0.6	0.4	0.3
岡山県	701	701	700	699	0.5	-0.5	-1.4
広島県	1,056	1,056	1,056	1,056	-0.2	0.0	0.3
山口県	488	490	489	488	2.0	1.2	0.5
徳島県	263	264	264	263	1.0	0.6	0.2
香川県	369	369	369	369	-0.5	-0.4	-0.3
愛媛県	492	493	493	492	1.2	0.3	-0.6
高知県	270	270	269	268	-0.2	-0.8	-1.4
福岡県	1,848	1,850	1,849	1,847	2.2	0.5	-1.2
佐賀県	298	299	299	298	0.6	0.2	-0.1
長崎県	490	491	490	489	1.1	0.1	-0.8
熊本県	658	658	656	655	-0.2	-1.8	-3.4
大分県	430	430	429	429	0.0	-0.7	-1.3
宮崎県	416	415	414	414	-0.6	-1.3	-2.0
鹿児島県	602	602	601	600	0.3	-0.7	-1.7
沖縄県	458	462	460	459	4.5	2.9	1.2
変動係数	1.117	1.109	1.115	1.120			

4.4 平成 30 年度改正（成案）に基づく試算

2018 年度からの実施に向けて調整が進められてきた平成 30 年度改正の成案においては、指定統計の利用範囲の大幅な見直しとそれに伴うカバー率の大幅な変更が行われることとなった。そこで、本節では平成 30 年度改正の成案についてその概要をまとめるとともに、今回の見直しが各都道府県の税収に与える影響について、現時点までに得られている情報をもとにした試算結果を報告することとしよう³⁷⁾。

今回の清算基準の見直しは、平成 29 年度与党税制改正大綱において「地方消費税の清算基準については、平成 30 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」とされたことをうけて、2018 年度からの実施に向けて検討が進められてきたものである。今回の改正作業においては、総務省（地方財政審議会）のもとに設置された「地方消費税に関する検討会」の報告書（地方財政審議会，2017）における論点整理を踏まえて具体的な改正案の調整が進められ、2017 年 12 月の「平成 30 年度税制改正大綱」（自由民主党・公明党，2017）において成案が決定された。そのポイントは指定統計の利用範囲について大幅な見直しを行うとともに、それに伴って生じる「消費に相当する額」（小売年間販売額（商業統計調査）とサービス業対個人事業収入額（経済センサス活動調査）の合計額）の減少幅と整合的になるようにカバー率の再設定を行うこと、従業者数基準による配分を廃止する（指定統計によらない税収の配分をすべて人口基準によるものとする）ことにある。

今回の見直しのうち指定統計の利用範囲については、(1)百貨店、衣料品専門店、衣料品中心店、家電大型専門店、医療用医薬品小売、自動販売機による販売額を清算基準に利用する小売年間販売額から除外すること、(2)建物売買業、不動産賃貸業（貸家業・貸間業を除く）、不動産管理業、火葬・墓地管理業、娯楽に附帯するサービス業、社会通信教育、医療・福祉の収入額をサービス業対個人事業収入額から除外することが決定された³⁸⁾。また、カバー率については、これらの見直しによって指定統計に基づく「消費に相当する額」が大きく変化することから「再計算し、新たに設定すべき」（地方消費税に関する検討会，2017）とされ、平成 30 年度税制改正大綱においてカバー率を 50%とすることが示された。併せて、従業者数基準に基づく配分が廃止され、人口による配分割合が 17.5%から 50%へと大幅に引き上げられることとなった。

3.7において示したように、医療・福祉サービスの提供や不動産の賃貸などの非課税取引については、取引の全額を「消費に相当する額」から除外することが必ずしも妥当とはいえないことに十分な留意が必要となるが、以下ではひとまずこれらの見直しを反映させる形で各都道府県の税収を試算し、その試算結果をもとに平成 30 年度改正の評価を行うこととする³⁹⁾。

これらの点を踏まえて各都道府県の税収の試算を行い（税収規模は 4 兆 7,000 億円と想定）、現行の清算基準（平成 29 年度改正後）のもとでの税収と比較すると（図表 7）、東京都の税収が 1,000 億円程度、大阪

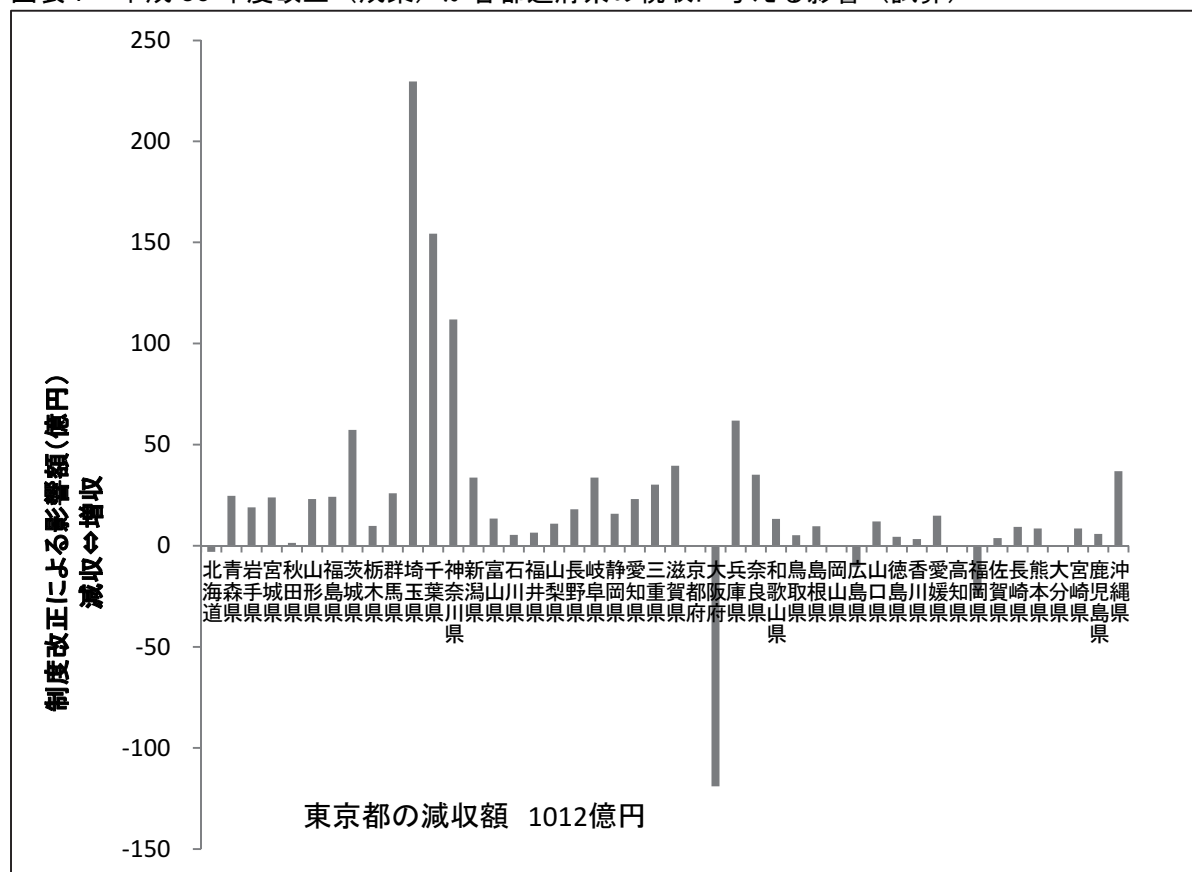
³⁷⁾ 本節の試算は 2017 年 12 月 14 日に決定された「平成 30 年度税制改正大綱」（自由民主党・公明党）における成案をもとに、17 年 12 月 20 日まで得られた情報に基づいて試算を行っている。

³⁸⁾ これらのうち、百貨店、家電大型専門店、自動販売機による販売については除外理由として「持ち帰り消費など統計上の計上地と実際の消費地が乖離していることが推定されるもの」との説明がなされている。また、建物売買業、娯楽に附帯するサービス業については「本社一括計上など統計上の計上地と実際の消費地が乖離していることが推定されるもの」、不動産賃貸業、不動産管理業、医療・福祉については「非課税取引に該当するもの」との除外理由が示されている（地方消費税に関する検討会，2017）。

³⁹⁾ 経済センサス活動調査の公表データの秘匿値の関係で控除することが困難な「娯楽に附帯するサービス業」「火葬・墓地管理業」の収入額については、今回の試算では指定統計に基づく「消費に相当する額」からの除外を行っていない。また、家電大型専門店の販売額のうち商業統計調査のデータが秘匿値となっている福島県、鳥取県については専門量販店販売統計調査（経済産業省）による 2014 年の計数をもとに推計した計数を利用している。このため、試算における各都道府県の税収は概数であり、実際の計数と 1 億円ないし 10 億円程度の乖離が生じる可能性がある。

府の税収が120億円程度減少する一方、埼玉県、千葉県、神奈川県がそれぞれ230億円、150億円、110億円程度増加するなど、今回の見直しは各都道府県の税収に大きな影響を与えることがわかる。このような変化を各都道府県の税収の変動係数でみると、現行基準のもとでの1.117に対し今回の成案では1.023となっており、この見直しにより都道府県間の税収のばらつきが小さくなることが確認される。

図表7 平成30年度改正（成案）が各都道府県の税収に与える影響（試算）

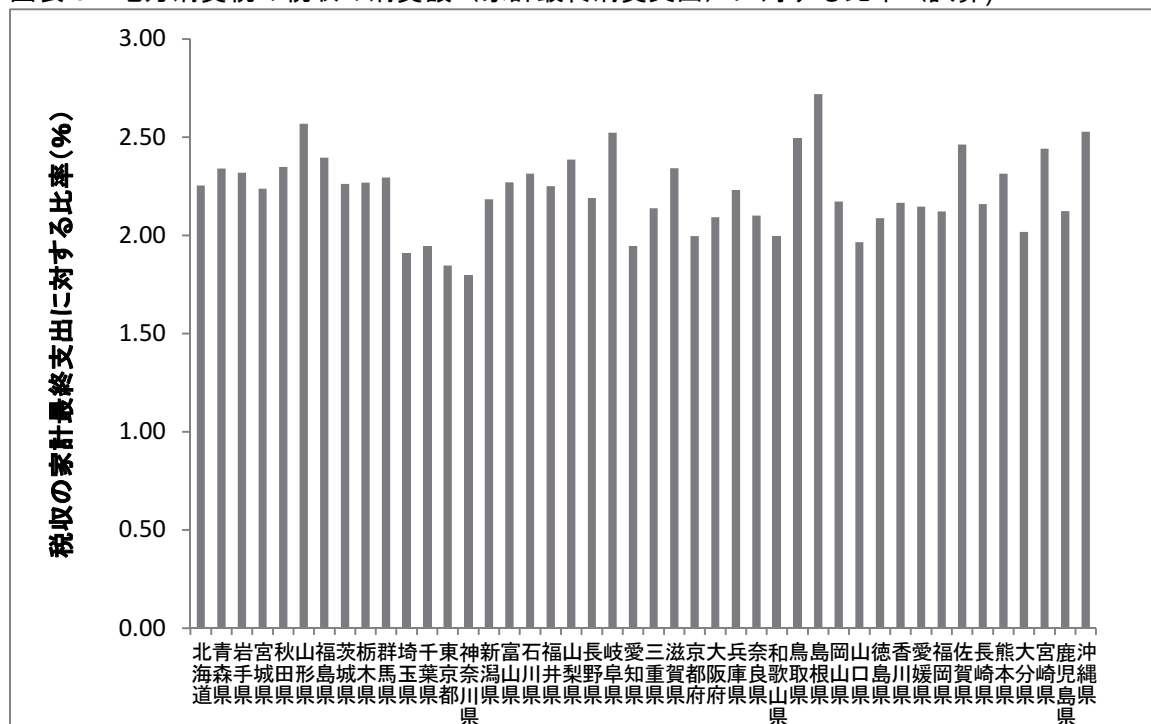


4.5 平成30年度改正の評価

このように都道府県間の税収のばらつきが縮小することは確認されたが、平成30年度改正は最終消費地への税収の適正な帰属を確保することを謳って調整が進められてきたものであることを踏まえると、この見直しにより最終消費地ベースの消費額に応じた税収の適正な配分が確保されるようになったか、とりわけ東京都あるいは大阪府に隣接する県の税収の状況にどのような変化が生じたかを確認しておくことが重要である。この点について、2.3で行ったのと同様に、各都道府県の税収（平成30年度改正に基づく試算値）を家計最終消費支出（除く持ち家の帰属家賃）で除すことにより最終消費地ベースの消費額対比でみた税収の配分状況を確認してみることにしよう（図表8）⁴⁰。

⁴⁰ 平成26年商業統計調査は2013年の計数、平成24年経済センサス活動調査は11年の計数であることから、ここでは県民経済計算年報から得られる11年と13年の家計最終消費支出（除く持ち家の帰属家賃）の平均の値を求め、その計数で地方消費税の税収を除している。

図表 8 地方消費税の税収の消費額（家計最終消費支出）に対する比率（試算）



(注) 家計最終消費支出（除く持ち家の帰属家賃）のデータが公表されていない静岡県、広島県、高知県を除く。

これによると、東京都に隣接する3県（埼玉県・千葉県・神奈川県）の税収は、各県の消費額対比では今回の見直し後も他の地域に比べ依然として低位にとどまることがわかる。今回の見直しにより東京都の税収は1,000億円程度減少するが、隣接する3県の税収の増加は合計で500億円程度にとどまり、残りの500億円程度は他地域の県の税収増に充てられることが、その背景にある。税収の配分がこのような状況となることの主な理由は、人口による配分割合を17.5%から50%へと大幅に引き上げたことにある。各都道府県の所得水準の違いなどを反映して、1人当たりの消費額には都道府県間に無視し得ない差があるが、こうしたもとで指定統計に基づく「消費に相当する額」を減らし、その分だけ人口による配分を増やすと、相対的に所得水準の低い地方圏の県に傾斜配分をする形で税収の配分が行われることになるというのが、ここでのポイントだ。

この点を踏まえると、今回の見直しは、最終消費地への税収の適正な帰属を確保するという形式をとつつも、大都市圏と地方圏の間の税収格差の是正を強く意識したものとなっているということが示唆される。この意味においては、今回の改正により地方消費税の一部（50%相当分）について事実上の譲与税化がなされたと理解される可能性もある⁴¹⁾。

税収の試算結果から確認されるもうひとつの特徴は、今回の制度改正による税収の増加が東日本において顕著であり、中国・四国・九州では総じて税収の増加が小幅なものにとどまるということだ。これは今回の見直しにおいて医療・福祉サービスの提供額（サービス業対個人事業収入額）が「消費に相当する額」から除外されたことの影響が大きい。医療・福祉サービスの費用、とりわけ医療費については総じて中国・四国・九州で1人当たりの費用が高い傾向がみられるが、こうしたもとで医療・福祉サービスの提供額を清算基準の対象範囲から除外することは、これらの地方に属する県の税収の伸長にマイナスの影響をもた

⁴¹⁾ 地方消費税の課税標準は消費税（国税）の税額であり、税務署に納付された税収は国税収納金整理資金を經由して各都道府県に配分されることとなっていることから、人口を主たる清算基準と位置づける場合には、譲与税との差は（法制上の位置づけを除くと）交付税及び譲与税配付金特別会計を經由して配分がなされるか否かの違いだけということになる。

らすことになる。

地方消費税の清算基準の見直しをめぐる議論において、人口に基づく配分割合を引き上げるべきとの提案がなされる場合には、地方消費税の引き上げ分（税収の17分の7相当分。消費税率換算0.7%）が社会保障財源化されたことがしばしば理由としてあげられるが、今回の見直しでは人口による配分割合の大幅な引き上げにもかかわらず、医療・福祉サービスへの支出が嵩む中国・四国・九州の県の税収の増加が相対的に小幅なものとなっている。この点からは、各都道府県の人口を重視した税収の配分と社会保障の需要に応じた財源確保の間に一定の乖離が生じる可能性があることが示唆される。

5. 結論

本稿では地方消費税の配分について、清算基準のあり方をめぐる議論を中心に論点整理を行うとともに、最新のデータをもとに清算基準の見直しが各都道府県の税収に与える影響などについて試算を行った。

最終消費地への税収の適正な帰属を確保するという観点からは、需要側から消費額をとらえる統計を清算基準として利用することを基本とすることが望まれるが、現時点で利用可能な需要側の統計（全国消費実態調査）には、サンプル調査であることやデータの表章が世帯当たりの平均値の形になっていることなどデータの利用に制約が多いため、当面は全数調査で都道府県単位のデータがそのまま利用できる供給側の統計（商業統計調査・経済センサス活動調査）を清算基準として利用することが適切と考えられる。各都道府県の消費額の代替指標として人口を利用することについては、1人当たり消費額に都道府県間で無視し得ない差異があることに留意が必要であり、人口は清算基準全体の中ではあくまで補助的な役割のものと位置づけることが妥当と判断される。

消費税（国・地方）が社会保障財源化されたことをもって清算基準における人口のウェイトを高めるべきとの意見もみられるが、対価を伴う物品の販売やサービスの提供に着目して課税を行う消費税の性格や、消費税額を課税標準とし最終消費地における消費額に応じて税収の配分を行う地方消費税の仕組みを踏まえると、清算基準の設定の際に消費税の社会保障財源化を考慮することには大きな困難が伴うことになる。消費税が社会保障財源化されたことを踏まえて各都道府県の人口を重視する配分を志向する場合には、地方消費税の一部を国税化し、人口を譲与基準とする譲与税の形で配分を行うことにすれば、所期の目的を達成することが可能である。

現行の指定統計（平成26年商業統計調査・平成24年経済センサス活動調査）から得られる小売年間販売額・サービス業対個人事業収入額の合計額と整合的なものとなるようにカバー率の再計算を行うと、適正なカバー率は70%程度となるものと見込まれる。このことを踏まえて清算基準の見直しを行い、それをもとに各都道府県における地方消費税の税収の試算を行うと、カバー率の変更によって生じる5%相当分を人口のウェイトを高めることに充てた場合には、現行の清算基準のもとでの税収の配分状況よりも東京都、大阪府の税収が減少する一方、東京都あるいは大阪府の隣接県で税収が増加するとの試算結果が得られ、5%相当分を従業者数のウェイトを高めることに充てた場合には、東京都と大阪府の税収が大幅に増加する一方、隣接県において大幅な減収が生じるとの試算結果が得られた。このように、指定統計によるカバー率の変更とそれに伴う人口・従業者数に基づく税収配分の割合の見直しは、各都道府県の税収の配分状況に大きな影響を与えることが示唆される。

2018年度から適用が予定されている新たな清算基準（平成30年度改正）の成案をもとに各都道府県の税収の試算を行うと、東京都の税収が1,000億円程度、大阪府の税収が120億円程度減少する一方、埼玉

県の税収が230億円程度増加するなど、各都道府県の税収の配分状況が大きく変化すると試算結果が得られ、こうしたもとで都道府県間の税収のばらつきが縮小することが確認された。もっとも、各都道府県の最終消費地ベースの消費額との対比で見ると、東京都に隣接する県の税収が依然として低位にとどまっている一方、地方圏では税収がさらに伸長する県があり、今回の見直しは、最終消費地への税収の適正な帰属という形式をとりつつも、実際には大都市圏と地方圏の税収格差の是正を強く意識したものとなっていることがうかがわれる。

税収格差の是正と税収の適正な帰属の確保は、地方税財源をめぐる議論においてともに重要な課題であるが、譲与税を通じた財政調整の活用を含む地方消費税の配分のあり方の見直しと、最終消費地への税収の適正な帰属を確保するための清算基準の精緻化はそれぞれ別の政策課題であり、両者を明確に分けて検討を進めていくことが、今後に向けた見通しのよい議論を展開していくうえで重要と考えられる。

参考文献

- 足立泰美, 玉岡雅之 (2015) 「地方消費税の清算基準—地方消費税ならび地方消費税交付金による検証—」 『租税研究』 第 790 号, 50-70 頁。
- 木村收 (1997) 「地方消費税と地方税制」 『経済学雑誌』 第 98 卷第 3 号, 72-98 頁。
- 自由民主党, 公明党 (2017) 「平成 30 年度税制改正大綱」。
- 全国知事会 (2016) 「平成 29 年度税財政等に関する提案」。
- 全国知事会 (2017) 「地方税財源の確保・充実等に関する提言」。
- 総務省 (2015) 「統計調査における売上高等の集計に係る消費税の取扱いに関するガイドライン (各府省統計主管課長等会議申合せ)」。
- 地方消費税に関する検討会 (地方財政審議会) (2017) 「地方消費税に関する検討会報告書」。
- 地方財務協会編 (1989) 『改正地方税制詳解』 地方財務協会。
- 地方消費税の清算基準に関する研究会 (地方自治情報センター) (2008) 「地方消費税の清算基準に関する研究会報告書」。
- 東京都税制調査会 (2016) 「平成 28 年度東京都税制調査会答申」。
- 橋本恭之 (2013) 「地方消費税の改革—清算基準について—」 『会計検査研究』 第 47 号, 55-73 頁。
- 林正義 (2017) 「地方消費税の清算基準と地域統計」 『地方財政』 7 月号, 4-15 頁。
- 宮口美範 (2015) 「地方消費税の清算基準について—仕向地主義に即した配分方法に係る政策提言—」 神戸大学大学院経済学研究科博士前期課程修士論文。
- 持田信樹 (2007) 「地方消費税の理論と課題」 CIRJE ディスカッションペーパー・シリーズ J-184, 東京大学大学院経済学研究科日本経済国際共同研究センター。
- 持田信樹 (2017) 「地方消費税の清算基準—将来に向けての論点整理—」 『地方税』 3 月号, 2-10 頁。
- 持田信樹, 堀場勇夫 他 (2010) 『地方消費税の経済学』 有斐閣。
- Benzarti, Y. and D. Carloni (2017) “Who Really Benefits from Consumption Tax Cuts? Evidence from a Large VAT Reform in France,” *NBER Working Papers*, No.23848, National Bureau of Economic Research.