

〔論 文〕

消費税法における問題点

菊 谷 正 人

I はじめに

広義における「消費税」(consumption tax)とは、物品・サービス(goods and services)を購入・消費するという事実課税に課される租税である。わが国の消費税法に規定されている「消費税」は、広義の消費税のうち、多段階一般消費税の一つである付加価値税に属する。「消費税」という同じ用語であっても、その概念は異なる。

本稿では、わが国の消費税法における「消費税」を解明するために、まず、広義の消費税の検討から始める。租税の転嫁があるのか否か、特定物品課税であるのか全物品課税であるのか、単段階課税であるのか多段階課税であるのかを区分することによって、広義の消費税は多様な消費税に細分される。消費税法における「消費税」は、租税の転嫁があり、全物品課税・多段階課税による消費税であると判明する。

次に、わが国の税制史上、どのような消費税が提案・採択・修正されてきたかの歴史的経緯に関して、昭和63年の消費税法制定までの沿革および消費税法の改正経緯に分割し、それぞれを管見する。昭和11年の馬場税制改革案(取引税)の廃案、昭和23年の「取引高税法」の制定・施行、昭和25年の『シャープ勧告』による付加価値税導入案の廃棄、昭和54年の「一般消費税(仮称)」の法案化失敗、昭和62年の「売上税法案」の廃案および昭和63年の「消費税法」の制定・実施が歴史的に考察される。さらに、消費税法の制定後、平成3年・6年・8年・15年に改正されたが、その具体的な改正内容が政治・経済的背景とともに概観される。

最後に、現行消費税法における問題点が指摘される。すなわち、事業者免税点制度、簡易課税制度、帳簿方式、単一税率、納税回数および地方消

費税の現状と課題について、卑見を開陳している。

II 広義における消費税の類型

広義の消費税も、「租税の転嫁」(shifting of tax)を予定しているか否かによって、納税義務者(租税支払を負う者)と担税者(租税を負担する者)が実質的に同一である「直接税」(direct tax)、一致しない「間接税」(indirect tax)に分けることができる。ちなみに「租税の転嫁」とは、納税義務者が取引価格を通じて租税負担の全部または一部を取引の相手方(担税者)に移し替える事象をいう。したがって、租税の転嫁を予定しない「直接消費税」は、入湯税・ゴルフ場利用税等のように、消費行為そのものを為す者を直接的に納税義務者とするのに対し、租税の転嫁を予定する「間接消費税」は、酒税・たばこ税等のように、納税義務者(事業者)によって納付された租税が物品・サービスの価格に算入され、最終的に消費者(担税者)により負担されることになる⁽¹⁾。

さらに「間接消費税」は、課税対象とされる物品・サービスの範囲の相違により、特定の物品・サービスのみを課税対象とする「個別消費税」(excise tax)、すべての物品・サービスを課税対象とする「一般消費税」(general sales tax)に分類される。また課税段階の数の相違によって、製造から小売までの取引段階に1回しか課税されない「単段階消費税」(single-stage consumption tax)、複数の取引段階(製造・卸売・小売段階)で課税される「多段階消費税」(multiple-stage consumption tax)に分けられる。したがって、可能な間接消費税制度としては、単段階個別消費税、単段階一般消費税、多段階個別消費税、多段階一般消費税を導入することができる。わが

国の酒税・たばこ税・揮発油税・関税等は単段階個別消費税であり、消費税法に規定されている「消費税」は多段階一般消費税である⁽²⁾。

単段階一般消費税としては、製造業者売上税 (manufacturer's sales tax)、卸売売上税 (wholesale sales tax)、小売売上税 (retail sales tax) を課することができる。

製造業者が製造する物品の売上金額を課税標準とする「製造業者売上税」は、世界に先駆けてカナダにおいて1924年に採用されていた。納税義務者は製造業者に限定されるため、卸売業者・小売業者を対象とする卸売売上税・小売売上税と比べて、納税義務者の数は少ないので、税務執行面では容易である。ただし、一般的にサービスが課税対象から除外されるので、一般消費税としては不完全である。カナダでは、1991年に EU 型付加価値税 (後述される) の物品・サービス税 (goods and services tax: GST) が製造業者売上税に代えて導入された⁽³⁾。

「卸売売上税」は、卸売業者が卸売を行う物品の売上金額を課税標準として課される消費税である。製造業者売上税よりも納税義務者の数は多いので、同額の消費税収を賄うには低い税率を設定することができる。ただし、製造業者売上税と同様にサービスが課税対象から除かれているため、一般消費税としては不完全である。オーストラリアでは、2000年7月1日に EU 型付加価値税の GST が導入されるまでは、卸売売上税が採用されていた⁽⁴⁾。

「小売売上税」は、小売業者が小売を行う物品の売上金額を課税標準として課される消費税である。小売売上税は、最終消費段階のみに課税されるので、基本的に、商品の売買ばかりではなくサービス提供の対価に対しても課税対象とすることができる。現在、米国で州税 (地方税) として売上税 (sales tax) が徴収されている⁽⁵⁾。

多段階一般消費税としては、各取引段階の売上金額を課税標準とする「取引高税」 (turnover tax)、各取引段階における付加価値を課税標準とする「付加価値税」 (value added tax: VAT) がある。

「取引高税」は、製造・卸売・小売のすべての取引段階における各事業者の売上金額に対して課

される一般消費税である。低い税率で多額の税収をあげることができるため、第一次世界大戦後に欧州各国で導入され、EU 型付加価値税に移行するまで採用されていた。たとえば、ドイツでは、すべての商品取引に0.1%の税率で課す「商品取引印紙税」 (Warenumsatzstempelsteuer) が1916年に一般消費税として新設されたが、それによる税収が少なかったため、すべての取引段階における物品・サービスに対して0.5%の税率で課す「売上税」 (Umsatzsteuer) が1918年に採用された。この売上税は、租税負担が累積していく取引高税である。この累積課税の欠陥を避ける方策として、政府の財政顧問であったフォン・ジーメンズ (W. von Siemens) が世界で初めて付加価値税 (改良売上税を称した) を提案したが、1921年のドイツ共和国議会で議論されたに止まり、種々の理由により採用には至らなかった。EEC 理事会で1967年に「売上税の調和に関する指令」 (Directive on the Harmonization Concerning Turnover Taxes) が決議されたことに伴って、EEC 加盟国の共通税として1968年に付加価値税が導入されるまで、ドイツでは半世紀にわたり租税累積型の取引高税 (売上税) が採用されていた⁽⁶⁾。なお、わが国における初めての一般消費税として、昭和23・24年に「取引高税」が導入されている。

「付加価値税」は、すべての取引段階 (製造・卸売・小売段階) における物品・サービスに対して課税する点では取引高税と類似するが、各取引段階の売上金額を課税標準とするのではなく、付加価値を課税標準とする点で異なる。ここに付加価値とは、製造・流過程での各段階 (each stage of the production and distribution process) において事業が国民経済に新たに付加した価値のことである。取引高税が租税負担を取引ごとに累積するのに対し、付加価値税は、新規に付加された価値に課税されるので、租税負担の累積を排除することができる。付加価値税では、前取引段階に課された税額が次の取引段階で控除されるため、取引回数相違によって租税負担の累積・不公平を招来することはない。

付加価値税 (taxe sur la valeur ajoutée: TVA) という名称の租税は、1954年にフランスで初めて

採用されたが、フランスにおける一般消費税としては、第一次世界大戦の戦費調達のために、小売段階にすべての商品売上に0.2%（奢侈品には10%）の税率で課税する「支払税」（taxe sur les paiements）が1917年に導入されている。支払税には印紙納付の形式を採ったこともあり、脱税が多く、税収は極めて少なかった。そのために1920年には、1916年にドイツで採用された「商品取引印紙税」を模して、すべての取引段階におけるすべての商品の売上に対して1.1%の税率で課税する「取引高税」が支払税に代わるものとして導入された。この取引高税は低い税率で多額の税収を得ることができたが、租税の累積により物価が上昇するという欠陥を露呈することになった。1936年には、取引高税の廃止とともに、カナダの製造業者売上税に類似する「生産税」（taxe unique global a la production）が新設され、製造段階における売上に対して6%（サービス提供には2%）の税率で課税された⁽⁷⁾。

前述のように、フランスでは1954年に付加価値税（TVA）が導入されたが、製造・卸売段階の課税に限定し、サービスを課税対象から控除していた⁽⁸⁾。1967年にEEC理事会が公表した「売上税の調和に関する指令」に従って、1968年1月1日より付加価値税は小売段階にまで拡大され、サービスも課税対象に含められた⁽⁹⁾。

EEC指令に基づくEU型付加価値税は、原則として、製造・流通のすべての取引段階に課される一般消費税であり、各事業者の売上高に税率を乗じた消費税額から前段階の消費税額を差し引く「前段階税額控除法」（credit method）により算定される。その際、仕入先から送付される税額票（tax invoice）に記載された前段階消費税額（仕入税額という）を差し引く「インボイス方式」（invoice method）が採用されている。

広義における消費税の基本的な諸類型を図示すれば、図1のとおりになる。わが国の消費税法における消費税は、付加価値税に属する。

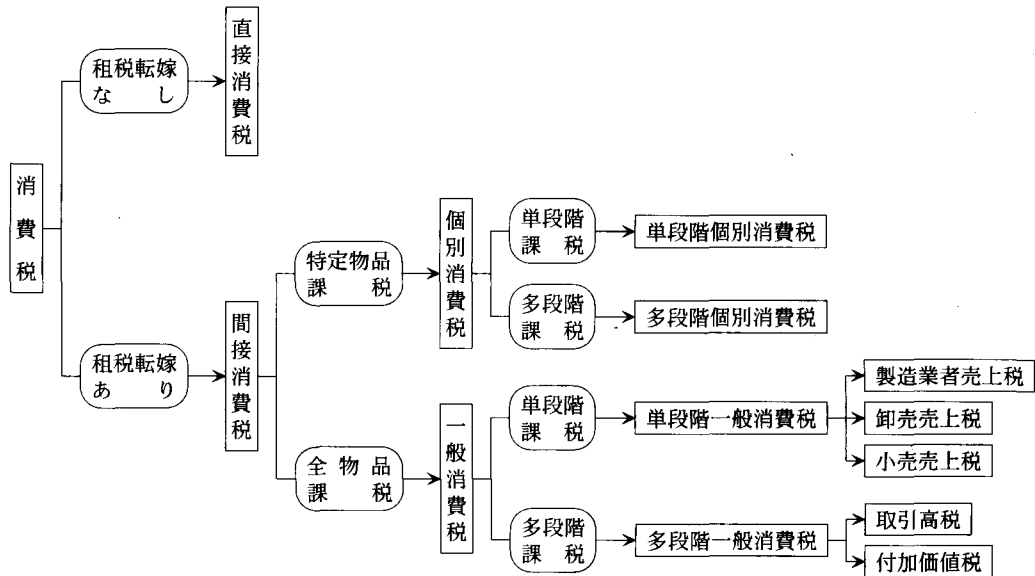


図1 広義における消費税の類型化

III 消費税法の制定・改正経緯

1 消費税法制定までの歴史的経緯

(1) 昭和11年の広田内閣による馬場税制改革案（取引税）の廃案

わが国で初めて一般消費税の導入が俎上に載っ

たのは、昭和11年9月に提示された馬場税制改革案においてである。二・二六事件勃発後に発足した広田弘毅内閣において、日本勧業銀行総裁を務めた馬場鑛一が陸軍の支持を受けて大蔵大臣に就任し、軍事費を中心とする膨張予算のために「増税・公債増発・低金利」を基本方針とする準戦時

財政政策を公表した。暗殺された高橋是清蔵相が公債漸減と軍事費抑制を画策したのに対し、馬場蔵相は、準戦争体制下において軍部から軍事費増強を要求され、大幅な増税を立案した。馬場税制改革案では、既存の所得税・相続税・酒税・砂糖消費税の増税、有価証券移転税・揮発油税・財産税・外貨債特別税とともに「取引税」の新設が提案されていた⁽¹⁰⁾。

「取引税」は、営業者の売上に対して0.1%の税率（百貨店における取引には0.3%の割増税率）で課税される多段階累積型の取引高税である。大衆の負担軽減と逆進性緩和のために、米穀の販売・精米、肥料、小学校の教科書、水道、新聞等に対しては非課税であった。また、当時としてはかなりの高額である年間3万円という高い免税点が設けられたために、ほとんどの中小企業者は納税義務を免除される⁽¹¹⁾。

わが国の税制史上で初めての一般消費税となる「取引税」の導入を含めた馬場税制改正案は、昭和12年1月に突発的な政変（寺内寿一陸相と浜田国松議員の腹切り問答）により広田内閣が総辞職したために、実現されることはなかった。しかし、準戦争体制下における歳入の充実を図るためには、租税収入の増加は強く要請され、昭和12年に林銑十郎内閣により「臨時租税増徴法」が公布され、各税にわたり増税が行われるとともに、新税として法人資本税・有価証券移転税・揮発油税等が創設された。昭和12年7月の日中戦争（日華事変）の勃発に際して「北支那事件特別税法」が近衛文磨内閣において発布され、所得特別税・臨時利得特別税・利益配当特別税・利益配当特別税・公債及び社債利子特別税とともに「物品特別税」が軍事費に当てられている⁽¹²⁾。

「物品特別税」は、「取引税」に代わる消費税として創設され、比較的奢侈品とみなされる10品目を第1種（宝石・貴金属等に小売課税）と第2種（カメラ・蓄音機等に製造業者庫出税）に分けて課税された。昭和13年に「物品税」と改称されてからは、課税対象も47品目（マッチ、飴等）に拡大され、サービスに対する個別消費税としての「入場税」の新設と「通行税」の復活が行われている。さらに、翌年には、文房具・玩具・茶・ココア・コーヒー等の生活必需的物品にまで課税

対象が広がった。「物品税」の課税範囲の拡大やサービス課税は、一般消費税としての「取引税」の欠陥を補うものであったが、佐藤進教授も指摘されるように、「個別消費税」の寄せ集めの域を出なかった⁽¹³⁾。

（2）昭和23年の芦田内閣による「取引高税法」の制定・施行

昭和20年8月15日の太平洋戦争敗戦の後に襲った猛烈なインフレーション下において、所得税・法人税の減税を実施するに当たり、その減収の一部を補填し、終戦処理費等の巨額の歳出を補うことができる財政基盤を堅持するために、昭和23年9月に「取引高税」が導入された。取引高税は、「取引高税法」（昭和23年法律第108号）により施行され、わが国の税制史上において初めて採用された「一般消費税」である。

芦田均内閣で採択された「取引高税」は、基本的には、馬場税制改革案で提案された「取引税」と同じであり、多段階累積型の一般消費税である。ただし、1916年にドイツで導入された「商品取引印紙税」をモデルにしているため、納付方法には印紙納付が採られた。課税対象は、製造業・卸売業・小売業・サービス業等の39業種を営業として行う取引であり、納税義務者は取引の対価として取引金額を領収する業者である。ただし、政府の専売品の販売、小・中学校教科書の販売等、自己の収穫した農・水産物等の取引、輸出取引等については非課税であった。また、課税標準は取引の対価として領収する金額（売上金額・収入金額等）であり、税率は1%である。極めて低い税率によって、相当額の税収を確保できるものと期待されていた⁽¹⁴⁾。

しかしながら、「取引高税」には最終消費段階に至るまで取引回数の多い商品・サービスほど租税負担が累積し高くなる欠点があり、印紙を消印して交付する納税手続も煩雑性が伴うので、業者からの反対が非常に強かった。累積課税の悪影響・印紙貼布法に対する反発に応じる形で、昭和24年の改正により、印紙納付を現金納付に変更するとともに、月間3万円未満の取引を非課税とする措置が講じられ、5月1日から施行された。しかし、なお、取引高税に対する業界の反対は根強

く、さらには、昭和24年に来日したシャープ税制使節団がこの税を評価しなかったこともあり、結局、「取引高税」に反対の態度を表明していた吉田茂内閣によって、昭和24年12月31日をもって廃止された⁽¹⁵⁾。

(3) 昭和25年の『シャープ勧告』による付加価値税導入案の廃棄

昭和25年には、戦後の日本税制に多大な影響を与えた『シャープ勧告』(Shoup Recommendations⁽¹⁶⁾)によって、国税・地方税にわたる全面的税制改革が行われた。『シャープ勧告』は、担税力に即した課税を行うという観点から直接税を税制の中心に置き、租税行政の改善、罰則の強化、青色申告制度の創設、租税特別措置の大幅削除、所得税の補完税としての富裕税の導入、法人擬制説の復活、事業用固定資産の再評価等といった画期的な内容を提案していた。

さらに、都道府県の有力な財源として、「事業税」の代わりに「付加価値税」の創設が献策されている。金子宏教授は、「世界における最初の付加価値税創設の試みとして興味ぶかい⁽¹⁷⁾」と評価された。

しかし、付加価値税の制度化には国民の強い反対を受け、執行が容易でないという理由で実施時期が再三延期された後、昭和29年に廃止された⁽¹⁸⁾。それ以降、一般消費税は完全に消滅した形で、わが国における租税体系は展開されている。

(4) 昭和54年の大平内閣による「一般消費税(仮称)」の法案化失敗

昭和48年秋の第一次オイルショック、それに伴う景気低迷と税収縮減により赤字国債の発行を余儀なくされた危機的財政状況の中で、政府税制調査会(以下、政府税調と省略する)は昭和52年10月に『今後の税制のあり方についての答申』を作成し、「広く一般的に消費支出に負担を求める新税」の導入を提案した。昭和53年12月に「一般消費税大綱」が政府税調により取りまとめられ、年明けには、「一般消費税(仮称)」を昭和55年度中に実現するという方針を盛り込んだ「昭和54年度税制改正の要綱」が大平正芳内閣において閣議決定された。

「一般消費税(仮称)」は、多段階累積排除型の一般消費税、すなわち付加価値税であった。前段階の消費税額(仕入税額)を排除する方法としては、帳簿上の記録に基づいて仕入税額を控除する「帳簿方式」(アカウント方式ともいう)が採用され、税率は5%の単一税率(地方消費税を含む)であるなど、現行消費税法における「消費税」と類似している。ただし、食料品は非課税とされた。

このような内容を具有する「一般消費税(仮称)」の法案化は進行していたが、昭和54年10月の衆議院の総選挙において、大平首相が財政再建のために一般消費税の必要性を説いたことに多方面から反発が起こり、一般消費税導入を断念せざるを得なくなった。その後、政府は増税よりも歳出削減(いわゆるゼロ・シーリング、マイナス・シーリング)により財政再建を図ることになる。

昭和59年度改正において、サラリーマンを中心とする所得税減税が課題となり、税収中立性の観点から法人税・酒税・物品税の税率の引き上げが行われた。物品税に関しては、22種類の新規物品が課税対象に加えられている。ただし、ビデオディスクプレーヤー、ビデオカメラ等は課税されるが、ワープロ、パソコン等のOA機器には課税が見送られた。この片務的な課税が、その後における間接税の改革論のきっかけの一つとなったとも言える。

(5) 昭和62年の中曽根内閣による「売上税法案」の廃棄

昭和60年春の通常国会で大型間接税の問題が取り上げられたのに呼応して、中曽根康弘首相は、直接税を税制の中心とする『シャープ勧告』以来の抜本的税制改革について政府税調に諮問した。これを受ける形で昭和61年10月に政府税調によりまとめられた「税制の抜本的見直しについての答申」では、所得税・法人税の減税、利子課税の見直しとともに、一般消費税の導入が提案された。一般消費税としては、製造業者売上税、小売売上税および日本型付加価値税(納税者の事務手続の簡素化のために請求書・納品書等をインボイスとして活用する付加価値税)の三類型が提言されている。

この答申を基調にして自民党税制調査会も検討に入り、租税中立性、インボイスによる租税転嫁の明確化・納税者間の相互牽制等を理由にして付加価値税の採用に動き、それを「売上税」と改称した。政府は「昭和62年度税制改正の要綱」を閣議決定し、昭和62年2月4日に「売上税法案」を国会に提出した⁽¹⁹⁾。

売上税は、インボイス方法による付加価値税であり、その税率は5%であった。ただし、課税売上高が1億円以下である事業者は、免税事業者とされる。なお、非課税項目として、教育、飲食物品、飼料、社会保健医療、中古自動車、不動産、新聞、放送、旅客輸送（グリーン車・ハイヤーには課税）、金融・保険（銀行の手数料には課税）、郵便等の51項目が列挙されていた。

ところが、売上税導入に関して国会は長期にわたり空転し、昭和62年度予算も審議されないために、衆議院議長の調停により「税制改革協議会」が設置され、売上税法案の処理が委ねられた。しかし、何らの処理も行われぬまま5月27日に通常国会が閉幕されたのに伴い、売上税法案は廃案となった⁽²⁰⁾。

（6）昭和63年の竹下内閣による「消費税法」の制定・施行

売上税法案の廃案後、昭和62年10月に閣議決定された「税制の抜本的改革に関する方針」においても、所得・消費・資産等の均衡のとれた安定的な租税体系の構築とともに、直・間比率の是正が提案されていた。同年11月に発足した竹下登内閣はこの方針に沿って、政府税調に税制全般の見直しを諮問した。これに対して政府税調は、昭和63年2月に「税制改革の基本問題」、3月に「税制改革についての素案」、4月に「税制改革についての中間答申」、6月には最終的に「税制改革についての答申」をとりまとめた。

その最終的な答申では、3月の「素案」で採択されていた多段階一般消費税（付加価値税と取引高税）のうち、帳簿方式による付加価値税の導入が提案されている。同時進行的に6月には自民党税調も「税制の抜本的改革大綱」を作成し、付加価値税を「消費税」に改称して翌年の4月から導入する旨を決定した。これを受けて竹下内閣は、

「税制改革法案」、「所得税法の一部を改正する法律案」、「地方税法の一部を改正する法律案」、「地方譲与税法案」、「地方交付税法の一部を改正する法律案」および「消費税法案」の税制改革関連6法案を昭和63年7月に閣議決定し、国会に提出した。これらの法案は、野党の審議拒否にあいながらも、自民・公明・民社の三党協調により昭和63年12月に強行採決され、平成元年4月1日から施行されている。

「税制改革法」（昭和63年法律第107号）によれば、所得税・法人税・相続税・贈与税の負担の軽減・合理化等とともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める「消費税」が創設される。消費税の創設に伴い、物品税、トランプ類税、砂糖消費税、入場税および通行税といった個別消費税が廃止される。「消費税」は、事業者による商品の販売・役務の提供等の各取引段階において課税され、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式によって3%の単一税率で課される（税制改革法第7条～第10条）。

多段階一般消費税である「消費税」が導入されたことによって、酒・たばこ・石油関連の個別消費税を除き、電気税・ガス税・木材取引税といった地方税を含む多くの個別消費税が廃止され、わが国における間接税体系・直間比率は大幅に変化した。ただし、大平内閣の「一般消費税（仮称）」の法案化断念、中曽根内閣の「売上税法案」の廃案という失敗を活かし、竹下内閣では、事業者（納税義務者）の反対を緩和する形で政治的妥協的な特例措置を容認する「消費税法」（昭和63年法律第108号）が成立した。

たとえば、小規模事業者の納税事務負担の軽減や徴税執行的配慮の観点から、課税期間の基準期間（個人事業者には前々年、法人には前々事業年度）における課税売上高（税抜き）が3,000万円以下である事業者に対しては、消費税の納税義務を免除する「事業者免税点制度」が採用されている。また、課税売上高が5億円以下である事業者（免税事業者を除く）にとっては、実額による前段階消費税額（仕入税額）の計算・事務処理が過重負担になるので、実額による仕入税額控除（tax credit for consumption tax on purchase）

に代えて、80%（卸売業には90%）の「みなし仕入率」で前段階の仕入税額を算出する「簡易課税制度」が導入された。

その際、取引ごとの税額別記の税額票による「インボイス方式」の採用が商工業者の猛反対に遭遇した経緯を踏まえ、仕入税額の累積を排除する方法として、帳簿上の売上高・仕入高から消費税額を計算する「帳簿方式」が採択されている。なお、申告納付の期間も、事業者の納税事務負担軽減を図るために、所得税・法人税の課税期間（個人事業者には暦年、法人には事業年度）に合わせているので、消費税の課税期間は基本的に1年間であった（ただし、直税の課税期間の確定消費税額が24万円を超える事業者には中間申告があった）。

一般消費税である「消費税」は、すべての物品・サービスに広く薄く課税されるべきであるが、公益上の必要性・社会政策的な配慮・担税力の脆弱性等の理由により、課税対象（object of taxation）から除外する非課税項目が限定的に認められた。消費税導入当初には、非課税（exclusion from taxation）の範囲は、①土地の譲渡・貸付け、②有価証券等の譲渡、③貸付金の利子、保険料等、④郵便切手類・印紙等の譲渡、⑤国等の手数料等、国際郵便為替・振替等の役務提供、⑥保険医療等、⑦第一種社会福祉事業、保育所・助産施設の経営事業、⑧一定の学校の授業料・入学検定料に限られている。

2 消費税法の改正経緯

(1) 平成3年の海部内閣による「消費税法の一部を改正する法律」の制定・施行

平成元年4月1日から消費税が導入されたが、消費税廃止を公約した野党が7月の参議院選挙で大勝し、その結果を受けて、9月に「消費税法を廃止する法律案」等の4法案、10月には消費税廃止に伴う代替財源に関する「法人法等の一部を改正する法律案」等の5法案を参議院に提出している。これらの消費税廃止関連法案は、参議院では修正・可決されたが、衆議院において審議未了・廃案となった。⁽²¹⁾

与党の自民党も、平成元年12月に税調の「消費税の見直しに関する基本方針」と「平成2年度税

制改正大綱」を決定し、消費税の逆進性の緩和策として食料品に対する小売段階非課税と1.5%の特別軽減税率の制定等を提案している。この提案に基づいた「消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案」が平成2年3月に衆議院に提出・可決されたが、参議院では6月に審議未了となり廃案に終わった。その直後に「税制問題等に関する両院合同協議会」が国会に設置され、消費税の益税・運用益・逆進性問題の3点に絞って協議されることになった。

ちなみに「益税」とは、消費者が支払った消費税を事業者の手許に残す現象のことであり、中小事業者に対する特例措置（事業者免税点制度と簡易課税制度）から生じている。消費税の納税義務を免除された「免税事業者」、「みなし仕入率」を選択適用できる簡易課税制度によって、消費者が負担したはずの消費税は国庫に入らず、中小事業者の手許に益税として残る。導入当初の調査では、個人・法人を含む事業者の約65.7%が免税事業者（年間売上高が3,000万円以下である事業者）に該当し、簡易課税制度を適用できる年間売上高3,000万円超・5億円以下の事業者は全事業者の約30.5%（免税事業者を併せると実に約96%）であった⁽²²⁾。消費者から預かった消費税の一部を中小事業者の懐に留める「益税問題」は、納税意識も向上しないし、租税制度に対する不信感も増大する⁽²³⁾。

消費税の「運用益」とは、課税期間が原則として1年間であり、したがって申告・納付回数が年1回であるので、消費者から預った消費税相当額を納期限まで事業資金・投資資金として運用できる便益をいう。この運用益問題を解決するためには、所得の源泉徴収税のように月1回に納付回数を増やし、事業者の手許に残る滞留期間を短くすればよい。

「逆進性」とは、所得が高いほど所得に占める租税負担割合が低くなり、所得が低いほど所得に占める租税負担割合が高くなる特性をいう。消費税は、低額所得者に対して租税負担を相対的に重く、高額所得者に対しては租税負担を相対的に軽くする逆進的租税である。消費税の逆進性を緩和するためには、非課税範囲の拡大、生活必需品に対する軽減税率の設定等が考えられる。

「税制問題等に関する両院合同協議会」で協議された結果、益税問題と運用益問題の解決策については各党会派の見解は一致したが、逆進性問題（非課税範囲）では食料品の取扱いについて意見の乖離が大きかった。そこで、意見の一致が得られた点が法案化され、海部俊樹内閣によって国会に提出された。平成3年5月1日に「消費税法の一部を改正する法律案」が衆議院に提出され、7日に可決された後、参議院でも翌日に可決された。「消費税法の一部を改正する法律」（以下、消費税法改正法と略す）は、同月15日に公布され、同年10月1日から施行されている。平成3年の消費税法改正法によって、中小事業者に対する特例措置の縮減、中間申告・納付回数の増加、非課税範囲の拡張が多少なりとも実現された。

益税解消策として、簡易課税制度の適用上限を5億円から4億円に引き下げ、適用対象事業者を狭めるとともに、実際の仕入率に近づけるために「みなし仕入率」を2区分（卸売業に90%、卸売業以外の事業に80%）から4区分（卸売業に90%、小売業に80%、製造業等に70%、その他の事業に60%）に細分化している。

運用益問題を解決するためには、直前の課税期間の確定消費税額が500万円を超える事業者に対しては、中間申告・納付回数は年1回から3回に増えた（60万円超・500万円以下の事業者の中間申告は年1回となった）。一定規模以上の事業者の納付回数は、確定申告を含めて年4回（または2回）になっている。

なお、逆進性の緩和を図るために、飲食料品に対する軽減税率の適用を消費税法改正法の中に盛り込むことはできなかったが、非課税範囲として、①第2種社会福祉事業として行われる資産の譲渡等、②助産、③埋葬・火葬、④身体障害者用物品の譲渡・貸付け等、⑤一定の学校の入学金等、⑥小・中・高等学校、盲学校・養護学校等で使用する教科用図書の譲渡および、⑦居住用住宅の貸付けが新規に追加された。

（2）平成6年（村山内閣）・8年（橋本内閣）・15年（小泉内閣）の消費税法改正

平成5年7月の衆議院総選挙において、自民党は改選議席を維持したが、過半数を回復できず、

宮沢喜一内閣は崩壊した。新生党、日本社会党、公明党、日本新党、民社党、新党さきがけ、社会民主連合および民主改革連合によって、日本新党の細川護熙を首班とする連立内閣が樹立された。

平成6年2月2日に細川首相は、消費税の廃止と「国民福祉税（仮称）」の創設を主要内容とする「税制改革草案」を発表した。この草案では、高齢化社会において活力ある豊かな生活を享受できる社会を構築するための経費に充てるために、税率7%の国民福祉税（仮称）を平成9年4月1日から実施し、所得税・個人住民税等について6兆円規模の減税を先行実施するとともに、簡易課税制度の再修正・仕入税額控除に関する請求書等の保存義務が提案されていた。しかし、国民福祉税（仮称）の発表が唐突であり、かつ、当該草案作成が密室的であるとの批判に晒され、その実施は見送られ、細川首相は辞任した。

短命政権に終わった羽田孜内閣を経て、自民・社会・新党さきがけの3党により、日本社会党の村山富市を首班とする新連立内閣が発足した。村山内閣は、平成6年10月に「税制改革大綱」を閣議決定し、これに基づく「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律案」を含む税制改革関連法案を国会に提出した。これら法案は可決され、同年12月2日に公布されている。ただし、消費税に係る改正は平成9年4月1日から実施されることとし、所得税・個人住民制の減税が平成7年4月1日より先行実施された。

平成6年の村山内閣による消費税法改正では、簡易課税制度の適用上限を4億から2億円に引き下げ、適用対象事業者をさらに狭めたが、税率は3%から4%に引き上げ、新たに消費税率1%に相当する「地方消費税」が創設された。地方消費税の徴収は、納税義務者の事務負担を軽減するために、国が地方公共団体に代わって執行する⁽²⁴⁾。

なお、簡易課税制度において仕入税額控除の適用を受けるためには、原則として、帳簿の記録・保存に加え、課税仕入の事実を証する請求書・領収書・納品書等（以下、請求書という）の書類の保存が要求された（消令30⑦）。事業者の事務負担の軽減を図るために帳簿上の記録に基づく「帳簿方式」が採用されてきたが、平成6年の改正で導入された「帳簿・請求書等保存方式」は、「帳

簿または請求書等の保存」から「帳簿および請求書等の保存」を義務付けた。帳簿と請求書等の双方の保存義務は、従前よりも事務負担を大きくする結果になったと言わざるを得ない。

平成8年の橋本龍太郎内閣による消費税法改正では、簡易課税制度における「みなし仕入率」が4区分から下記のように5区分に細分化された(消令57①)。

- (a) 第一種事業 (卸売業)90%
- (b) 第二種事業 (小売業)80%
- (c) 第三種事業 (製造業・農業・漁業・鉱業・建築業・電気業・ガス業・熱供給業・水道業)70%

- (d) 第四種事業 (飲食店業・金融保険業等) 60%
- (e) 第五種事業 (サービス業・不動産業・運輸通信業)50%

このみなし仕入率の改正は、平成6年の消費税法改正と併せて、平成9年4月1日以後に開始する課税期間から施行されることになった。

平成15年の小泉純一郎内閣による消費税法改正においては、簡易課税制度の適用上限は再度2億円から5,000万円に引き下げられ(消法37①)、平成16年4月1日から実施され、今日に至っている。表1は、わが国の簡易課税制度における適用対象事業者の範囲、業種区分のそのみなし仕入率の改正経緯を示している。

表1 簡易課税制度の適用要件・内容の改正経緯

改正(制定)年	施行年月日	適用対象事業者	業種区分	みなし仕入率
昭和63年 (制定年)	平成元年4月1日	課税売上高が5億円以下の事業者(免税事業者を除く)	卸売業	90%
			卸売業以外の事業	80%
平成3年	平成3年10月1日	課税売上高が4億円以下の事業者(免税事業者を除く)	卸売業	90%
			小売業	80%
			製造業等	70%
			その他の事業	60%
平成6年 平成8年	平成9年4月1日	課税売上高が2億円以下の事業者(免税事業者を除く)	卸売業	90%
			小売業	80%
			製造業等	70%
			飲食店業等	60%
			サービス業等	50%
平成15年	平成16年4月1日	課税売上高が5,000万円以下の事業者(免税事業者を除く)	卸売業	90%
			小売業	80%
			製造業等	70%
			飲食店業等	60%
			サービス業等	50%

出所：菊谷正人「消費税の益税解消策および逆進性緩和策」『税経通信』第61巻第1号、平成18年、208頁。

なお、平成15年の改正では、事業者の運用益阻止・国家歳入の平準化等を図るために設けられた「中間申告納付制度」も改正された。直前の課税期間の確定消費額が48万円(地方消費税込みで60万円)以下である事業者は中間申告を行う必要はないが、48万円を超え400万円(地方消費税込みで500万円)以下である事業者には年1回、400万円を超え4,800万円(地方消費税込みで6,000万円)以下である事業者には年3回、4,800万円を超える事業者には年11回の中間申告が必要である(消法42)。中間申告納付制度における中間申告対象事業者の区分を増やすと同時に、申告・納付回数

も増加している。これにより、運用益問題あるいは消費税滞納問題は、若干、解消されてきた。中間申告対象事業者とその申告・納付回数(確定申告1回を含む)を示せば、表2のとおりである。

さらに、平成15年の消費税法改正では、初めて免税事業者の免税点が3,000万円から1,000万円に引き下げられた(消法9①)。諸外国と比較して異常に高く設定されていた免税点水準が、平成16年4月1日から低く抑えられることになった。

表2 中間申告納税制度における適用対象事業者とその申告回数

適用対象事業者	申告・納付回数
直前課税期間の確定消費税額が48万円以下の事業者	年1回（中間申告不要）
直前課税期間の確定消費税額が48万円超・400万円以下の事業者	年2回（中間申告1回）
直前課税期間の確定消費税額が400万円超・4,800万円以下の事業者	年4回（中間申告3回）
直前課税期間の確定消費税額が4,800万円を超える事業者	年12回（中間申告11回）

IV 現行消費税法における現状と課題

1 事業者免税点制度の現状と課題

消費税の納税義務者は、国内取引（国内取引で事業者が行った資産譲渡等）については課税資産の譲渡等を行った事業者（国・地方公共団体・公共法人・公益法人・人格のない社団等、非居住者、外国法人を含む）であり、輸入取引（保税地域から引き取られる外国貨物）については保税地域から課税貨物を引き取った者（事業者に限らず、消費者である個人も含む）である（消法5①、②）。前述したように、小規模零細事業者に消費税導入に伴う新しい納税事務負担を軽減・回避させるために、「事業者免税点制度」が採用された。

課税期間の基準期間における課税売上高（輸出売上高を含む）が1,000万円以下である事業者については、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等（国内取引）のみに納税義務が免除される（消法2①、②）。消費税の導入時には免税点は3,000万円であったが、前述したように、平成16年4月1日以降、1,000万円に引き下げられた。

本来、消費一般に広く薄く課税する消費税の創設趣旨、経済的中立性の確保を実現するためには、免税事業者の設定は回避されるべきである。事業者免税点制度導入の最大の理由は、小規模零細事業者の納税事務負担の軽減にあったが、野口悠紀雄教授の指摘を待つまでもなく、青色申告事業者・法人である限り、正規の簿記による記帳、正しい帳簿書類等の備え付け・整理保存が義務付けられているのであるから、これは奇妙な論理・政治的配慮であるとしか言いがたい⁽²⁵⁾。

また、事業者免税点制度における免税点も、1,000万円に引き下げられたにもかかわらず、まだEU諸国と比べて高く設定されている。ギリシャでは204万円、オーストリアでは125万円、ルクセ

ンブルクでは115万円、ポルトガルでは114万円、フィンランドでは95万円、ベルギーでは64万円、デンマークでは32万円、イタリアでは30万円程度であり、日本の免税点水準よりもかなり低い。英国の免税点は日本の水準とほぼ同じであるが、スペインとスウェーデンには免税点がない⁽²⁶⁾。

免税事業者であっても、前段階から転嫁されてきた消費税（仕入税額）を価格に算入して販売することができるが、仕入税額を超えて過大転嫁すれば、そこには「益税」が生じる。逆に、仕入税額を価格に含めて転嫁できない場合には、「損税」が発生する。金子宏教授も述べられるように、「事業者免税点制度」には、仕入税額を超えて必要以上に転嫁する過大転嫁・便乗値上げ問題、逆に、仕入税額の全体または一部を価格に含めて転嫁できない過少転嫁問題を招く可能性が少なくない⁽²⁷⁾。実際問題として、免税事業者が5%の価格引上げを行っても、課税事業者との競争条件は変わらないので、仕入税額を超えて価格引上げを行う可能性は大きい。すなわち、便乗値上げによる益税が横行していると言っても過言ではない。

また、免税事業者が中間取引段階に介在する場合、わが国で利用されている「帳簿方式」では、仕入に含まれる消費税額（前段階の消費税額）を示すインボイスが発行されていないため、当該事業者が課税事業者であるのか免税事業者であるのかが判明しない。課税事業者から購入するのと同じ価格で免税事業者から購入した場合、中間取引段階の免税事業者には益税が生じている。このような益税問題の対抗措置としては、野口悠紀雄教授が提案されているように、税務署が課税事業者に対して「課税事業者証明書」を発行すれば、この証明書の貼布・表示のない店舗・事業者は免税事業者であることが分かり、消費者は課税事業者の店舗より安い価格を要求することができる⁽²⁸⁾。

ただし、免税事業者は課税期間の基準期間（個

人事業者には前々年、法人には前々事業年度)における課税売上高によって決められるので、免税事業者あるいは課税事業者の判定は毎年固定化するものではない。税務署は、毎年、新規の課税事業者に「課税事業者証明書」を発行し、免税事業者への変更者からは当該証明書を取り戻さなければならない。

消費税のように、事業者が既にいったん徴収した租税を納付するシステムの下では、事業者の手許に消費税の全部または一部を留保する「益税」は、国庫に納付しない脱税に等しい。消費税の課税逃れを図るために、課税売上高が1,000万円に届かないように分社化したケースもある。小規模零細事業者であっても、消費者から預った消費税は、源泉徴収税と同様に、国庫に納めなければならない。消費税の課税逃れを防止し、課税公平に資するためには、「免税事業者」の存在は直ちに抹消し、「事業者免税点制度」は完璧に撤廃されるべきである。

2 簡易課税制度の現状と課題

わが国の消費税は、複数の取引段階で課税される多段階一般消費税であるが、事業者が納付する消費税額の算定に際しては、「前段階税額控除法」が採用されている。ある課税期間の課税売上高に税率を乗じた消費税額(売上税額という)から、その課税期間に行った課税仕入高に係る消費税額(仕入税額という)を差し引いた差額が「納付税額」として算出される。

納付税額＝売上税額*－仕入税額**

* 売上税額＝課税売上高×税率

** 仕入税額＝仕入高× $\frac{\text{税率}}{1+\text{税率}}$

原則として、上記算式で示されるように、仕入税額控除は「実額による控除」を基づく。ただし、特例として、基準期間における課税売上高が5,000万円以下である事業者(免税事業者を除く)には、「概算額による控除」が認められている。つまり、課税売上高に対する消費税額(売上税額)に「みなし仕入率」を乗じた金額を仕入税額とみなして控除することができる(消法37①)。この特例措置は「簡易課税制度」と呼ばれ、中小事業者にとって実額による仕入税額の計算や納税事務

処理が過剰負担になると想定されたので、消費税導入時から採用されている。下記算式から判明するように、課税売上高(つまり売上税額)さえ分かれば、消費税の納付税額は概算額によって計算可能となる。

納付税額＝売上税額－売上税額×みなし仕入率

たとえば、小売業を営む事業者の課税売上高が4,800万円であり、税率を5%とした場合、売上税額は240万円(=4,800万×5%)、簡易課税制度を採用した場合の仕入税額は192万円(=240万円×80%)と計算され、最終的に概算額による納付税額は48万円(=240万円－192万円)となる。ところが、実際の仕入高が2,730万円であったと仮定する場合、実額による仕入税額は130万円(=2,730万円× $\frac{5}{105}$)であり、本則課税で計算される納付税額は110万円(=240万円－130万円)となる。簡易課税制度を選択した場合、納付税額が62万円(=110万円－48万円)少なくなるから、消費者が負担した消費税額のうち、62万円は国庫に入らず、中小事業者の懐に残る。

簡易課税制度は選択適用できる制度であるので、実際には、本則課税で計算した納付税額と簡易課税で計算した納付税額を比較して、有利となる方法で申告するという本来の趣旨とは異なった適用例が見受けられる⁽³⁹⁾。小室直樹氏は、簡易課税制度に対して「消費税における象徴的な脱税の温床である⁽⁴⁰⁾」と糾弾され、「消費税が、史上最悪の税金、ネコババ税となった⁽⁴¹⁾」と痛烈に批判された。

益税は不法行為ではないが、法の不備が招いた「盗税」であることは否定できない。経済の犯罪者集団が定着化し、その経済行為が法律的に正当化されている。消費者が支払った消費税を中小事業者の手許に残し、国庫に納税しない犯罪行為を法律的に許容してきた簡易課税制度は、健全な社会・経済の構築にとっては悪性の癌細胞にほかならない⁽⁴²⁾。

「益税」という美名を借りた「盗税」が国家レベルで公認されるような「簡易課税制度」は、即刻、廃止すべきである。

3 帳簿方式の現状と課題

中曽根内閣の「売上税法案」では、租税負担の

累積を排除する仕入税額控除のために、仕入先から回ってくるインボイスに記載された仕入税額を控除する「インボイス方式」の採用が提案されていたが、竹下内閣の「消費税法」では、取引ごとに税額別記の伝票（インボイス）を作成・交換することに商工業者が猛反対した経緯を斟酌して、帳簿上の売上高・仕入高から消費税額（売上税額・仕入税額）を計算できる「帳簿方式」が導入された。帳簿方式は、取引ごとに消費税額を個別計算・表示する税額票の作成を必要としないで、帳簿上の記録に基づいて消費税額を計算・申告できるので、インボイス方式よりも事務負担を軽減することができることと一般的には言われている。

わが国では、平成6年の消費税改正において、仕入税額控除を受けるためには、帳簿の記録・保存だけでなく、課税仕入の事実を証する請求書等の書類の保存も義務付けられた。消費税法第30条第9項によれば、仕入税額控除は、課税仕入に関する相手方の氏名・名称、年月日、資産・役務の内容、支出対価の額等を記載した帳簿のほかに、前段階の事業者から交付される請求書等（書類の作成者の氏名・名称、課税仕入に係る資産・役務の内容、課税資産の譲渡等の年月日・対価の額、書類の交付を受ける事業者の氏名・名称等を記載した請求書等）の保存を条件とする。この帳簿・請求書等保存方式は、平成9年4月1日から実施されている。

EU型付加価値税のインボイスでは税額の記載が要求されるのに対し、わが国の請求書等には課税資産の譲渡等の対価の額が記載されているだけであり、税額の記載は要求されていない。たとえば、英国の付加価値税（VAT）のインボイスには、VAT登録番号、インボイス番号、譲渡日、発行日、譲渡者の名称・住所、購入者の名称・住所、譲渡の種類、VAT支払前の税率と金額を含む記述、支払総額、現金割引の内容、各VAT税率ごとの税額・総税額（the total amount of VAT chargeable at each rate and the total VAT chargeable）に関する情報が記載されている⁽³³⁾。

このように、インボイスには税額の記載が増えるだけであり、わが国の請求書等の内容とほとんど変わらない。請求書等に税額の表示欄を追加し

てインボイスに改良すれば、わが国でも「インボイス方式」は実践可能である。事業者の納税事務負担を軽減するという主たる理由から、「帳簿方式」は導入されたが、この方式でも帳簿と請求書等の記録・保存は必要であり、「インボイス方式」が「帳簿・請求書等保存方式」（帳簿方式）と比べて事務処理を煩雑にするとは言い難い⁽³⁴⁾。

インボイス方式の導入が実現されるならば、たとえば「事業者免税点制度」における免税点の引下げなどは問題にされることもなくなるであろう。インボイス方式では、消費税登録番号を取得した課税事業者のみがインボイスを発行することができ、その保存が義務付けられる一方、免税事業者はインボイスを発行できないので、免税事業者からの仕入税額は明らかにならず、控除できない。したがって、免税事業者からの仕入は不利に働き、免税事業者は中間取引から排除される可能性があり、課税事業者に変更することを選択せざるを得ない。あるいはまた、「簡易課税制度」における「みなし仕入率」の採用も放棄されてもよいであろう。インボイスに記載された税額を集計して、実額による仕入税額控除を計算することは、益税を招く「みなし仕入率」を乗じた概算額による仕入税額控除の算出よりも、正確かつ健全な納税額の算定に貢献できる。

4 単一税率の現状と課題

現在、消費税は、課税標準に5%（厳密には、消費税率4%と地方消費税率1%）の単一税率を乗じて計算されている。単一税率で課される消費税は、異なる物品・サービス間の選択に関する中立性に優れた租税であると言われている。ここに「中立性」（neutrality）とは、個人または法人の経済活動（ここでは消費活動）に干渉しないことをいう。すべての物品・サービスの消費を課税対象にして、単一の税率で課税されるならば、消費者にとっては利用可能な物品・サービス間の相対価格を変化させないので、異なる物品・サービス間の選択に関して中立的であり、消費選択の阻害要因にならない。

しかしながら、消費税にはその本質的欠陥として「逆進性」が内在する。各国では、逆進性の緩和策として非課税措置、軽減税率の設定等が利用

されてきた。前述したように、わが国においても、社会政策的な配慮等によって医療・福祉・教育等の一部の消費行為に対して非課税措置が講じられている。

ただし、非課税取引では、課税売上高に係る売上税額が非課税となるだけであり、前段階の仕入税額はコストとして残留する。その点、免税取引は、非課税取引とは異なり、前段階の仕入税額を控除できるが、この免税取引を同じ効果を得る方

法として、ゼロ税率が英国やカナダで使用されている。英国では、標準税率 (standard rate) として17.5%、軽減税率 (lower rate) として5%を用いるが、食料品・医療品等の生活必需品にゼロ税率 (zero rate) を適用している⁽³⁵⁾。表3が示すように、OECD加盟国の大多数の国では、消費税の逆進性を緩和するために複数税率が利用されている。

表3 主要国における標準税率と軽減税率

国名	税率		導入年
	標準税率	軽減税率	
デンマーク	25%	—	1967
スウェーデン	25%	12%, 6%	1969
ノルウェー	23%	—	1970
フィンランド	22%	17%, 8%	1964
ベルギー	21%	12%, 6%, 1%	1971
アイルランド	21%	12.5%, 3.3%, 0%	1972
フランス	20.6%	5.5%, 2.1%	1968
イタリア	20%	10%, 4%	1973
オーストラリア	20%	12%, 10%	1973
ギリシャ	18%	8%, 4%	1987
オランダ	17.5%	6%	1969
英国	17.5%	5%, 0%	1973
ポルトガル	17%	12%, 5%	1986
ドイツ	16%	7%	1968
スペイン	16%	7%, 4%	1986
ルクセンブルク	15%	12%, 6%, 3%	1970
ニュージーランド	12.5%	—	1986
韓国	10%	—	1977
オーストラリア	10%	—	2000
カナダ	7%	0%	1991
日本	5%	—	1989

出所：橋本恭之「消費税の税率構造」宮島洋編著『改訂版 消費課税の理論と課題』税務経理協会、平成12年、116頁加工・加筆修正。

近い将来、わが国では消費税率の引上げが論議されるであろうが、ゼロ税率・軽減税率（または割増税率）を含めた複数税率が採用され、逆進性緩和が図られるべきである。基本的には、生活必需品的な食料品や光熱・水道にはゼロ税率、高額所得者が購入するような高級品・奢侈品等には割増税率が設定されるべきであろう。

5 納税回数（運用益・未納）の現状と課題

わが国の消費税の課税期間は、諸外国に比べて

長く設定されていたため、事業者が消費者から預っている消費税相当額を納期限までに投資資金・事業資金として運用することができた。投資資金として定期預金・有価証券購入等に利用すれば、利子・配当等の運用益を稼得できる。反対に、資金繰りに困っている事業者の中には、事業資金として流用し、最終的に消費税を滞納・未納している。消費税の未納は、益税と同様に、消費者が負担した消費税額を事業者の懐に残した「盗税」に等しい。このような消費税の運用益・未納問題を解消

するためには、消費税の納付回数を増加し、消費税の滞納期間を短縮すればよい。

表2で示したように、平成15年の消費税法改正において、直前課税期間の確定消費税額が4,800万円（地方消費税込みでは6,000万円）を超える事業者には年12回の申告・納付回数が必要とされた。ただし、48万円（地方消費税込みでは60万円）以下の事業者には年1回の申告・納付で済む。少額の確定消費税額であっても、消費税の滞納・未納問題に対処するためには、所得の源泉徴収税のように年12回（毎月1回）の申告・納付が必要であろう。消費税の運用益・未納の解決のためには、事業者の手許に残る滞留期間を短くしなければならない。すなわち、源泉徴収税のように中間申告・納付を毎月行う。

6 地方消費税の現状と課題

平成6年の消費税法改正で消費税の税率が3%から4%に引き上げられるとともに、地方消費税が創設された。地方消費税の課税標準は消費税額であり（地法72の77）、その税率は消費税額の25%である（地法72の83）。したがって、消費税率と地方消費税率を併せれば、合計で5%（ $= 4\% + 4\% \times 25\%$ ）となる。

地方消費税は、高齢化社会における地域福祉と地方分権の推進のために自主財源を充実する必要から平成9年4月1日より実施された。消費税を国、地方消費税を都道府県に申告・納付する事務処理は二重手間であり、納税義務者に負担がかかるので、地方消費税を消費税の付加税として、納税事務を国に委託している。そのため都道府県は、国に徴収取扱費を支払わなければならない（地法72の113）。各都道府県は、その区域内の税務署・税関から払い込まれた地方消費税（徴収取扱費控除後）を、自らを含む各都道府県ごとの消費に相当する額に応じて按分し、按分額を都道府県に支払う（地法72の114）。その按分基準として、小売年間販売額、対個人事業収入合計額、人口、従業員等が利用される。なお、控除・精算後の地方消費税の2分の1は、人口・従業員数に按分して各市町村に交付する（地法72の115）。

地方消費税の主な創設理由は、地方分権推進のための自主財源の充実化であった。国から地方へ

の税源移譲の重要税目として、地方消費税が導入されたのである。ただし、税率5%のうち、地方消費税率が1%であるというのは少なすぎる。せめて半分の2.5%にすべきではなからうか。1%から2.5%に地方消費税率を引き上げた場合、3.6兆円の地方消費税が税源移譲されることが、平成16年8月24日の全国知事会で試算されている。地方消費税を地方の基幹税にするためにも、地方消費税率は引き上げるべきである。

なお、各都道府県がその区域内の各市町村に地方消費税の2分の1を按分する際、その按分基準は人口および従業員数に限定されていた。按分基準として人口・従業員数を用いると、地方消費税の収入と消費地の人口・従業員数との間に不均衡が生じる可能性がある。たとえば、京都・鎌倉などの観光地では、人口と観光収入（したがって地方消費税）との相関関係はないので、各都道府県に用いられた按分基準の一つである小売年間販売額も利用されるべきではなからうか。

IV 総括

わが国の消費税法は、政治的妥協の産物として、消費税の最終負担者（担税者）である消費者よりも、政治的圧力団体である事業者（納税義務者）の立場に立って制定されたと言える。たとえば、事業者の納税事務負担を軽減・回避するという理由により、小規模零細事業者に消費税の納税義務を免除する「事業者免税点制度」、一定の事業規模以下の中小事業者には実額による仕入税額控除の代わりに「みなし仕入率」を乗じた概算額による仕入税額控除を容認する「簡易課税制度」が導入されたのに対し、これらの欠陥を補完できる「インボイス方式」は採択されなかった。その結果、わが国の消費税は、創設当初から「益税」という制度上の宿痾を抱え込んだ。

消費税法の制定後、数回の改正が行われたにもかかわらず、益税問題は完全には払拭されていない。事業者免税点制度における免税点は、諸外国と比較してもまだ高い。スペイン・スウェーデンのように、免税点がない国も存在する。小規模零細事業者であったとしても、消費者から預った消費税を着服するような行為は盗税であり、脱税

と同じである。このような理由により、「免税事業者」の廃止を主張した。

簡易課税制度で認められている「みなし仕入率」が実際の仕入率より高い場合、「益税」が発生する。益税を捻出するために、本則課税計算と簡易課税計算の有利選択が実際には行われている。国家レベルで「盗税」に加担するような「簡易課税制度」は、公序良俗・社会公益上、抹消されなければならない。

制度的欠陥の残滓を放置したまま存立している「事業者免税点制度」や「簡易課税制度」に付随する「益税」を解消し、「徴税の不平等」（あるいは「脱税チャンスの不平等」）を壊滅させるためには、インボイス方式の採用が絶対的の必要不可欠な要件である。税額別記の伝票を用いる「インボイス方式」が採用されるならば、前段階の仕入税額がインボイスに表示されるので、消費税の転嫁が明確となり、「益税」の操作が遮断される。それと同時に、譲渡者・購入者の税の意識も高まるであろう⁽³⁶⁾。

なお、消費税の運用益・未納問題の解決のためには、所得の源泉徴収税と同様に、月1回の納付を行うべきであろう。地方の自主財源の充実化のためには、地方消費税の税率引上げも一つの選択肢となると考えられる。

このような法的欠陥のほかに、消費税の本源的欠陥として「逆進性」がある。消費税は、所得額と関連なく消費額に応じて負担を求めてくるが、非課税措置や複数税率の適用によって「逆進性」の緩和を実現することができる。わが国では、既に、医療・福祉・教育等には非課税であるが、税率は5%の単一税率である。単一税率は、物品・サービス間の選択に中立的ではあるが、逆進性には反作用的である。逆進性緩和を図るためには、ゼロ税率を含めた複数税率制の導入を提唱した。

〔注〕

(1) 菊谷正人「租税法の概要」前川邦生＝菊谷正人編著『租税法全説』同文館、平成13年、6－7頁。

ほとんどの消費税は租税の転嫁を予定している間接税であるが、わが国では、課税物件たる消費行為を為す者が納税義務者となる「直接消費税」

として、ゴルフ場利用税・入湯税が存在する。英国のカルドア (N. Kaldor) によって1955年に提案された「支出税」(expenditure tax) も、転嫁が想定できない個人納税(消費者納税)の直接税であった。「支出税」は、所得から貯蓄を控除した「消費」に課す直接税であり、一時インド・スリランカで導入されている。支出税は、直接税であるために累進税率・人的控除等を設定することができるが、所得の把握のほかに、資産登録・監視を伴うために税務執行上の難点が多く、現実の税制として遂行不可能に近いと言われている。なお、この支出税は、1942年に米国の財務省によっても提案されたが、議会により撤回された⁽⁴⁾。

(イ) J. A. Kay and M. A. King, *The British Tax System Fourth Edition*, Oxford University Press, 1986, p.90.

山本守之『租税法要論〔3訂版〕』税務経理協会、1998年、461－462頁。

北野弘久編『現代税法講義(3訂版)』法律文化社、1999年、223頁。

宮島洋「消費課税の理論と課題」宮島洋編著『改訂版 消費課税の理論と課題』税務経理協会、平成12年、1頁。

田辺栄治「税制改革——支出税の視点——」宮島洋、前掲編著、38－42頁。

(2) 金子宏『租税法〔第3版〕』弘文堂、平成2年、14頁。

(3) 一河秀洋「主要諸国の税制改革の動向——とくに日本とカナダの比較——」『経済学論叢』第29巻第5・6合併号、1988年、34頁。

金子 宏『租税法〔第4版〕』弘文堂、平成6年、388頁。

知念 裕「カナダの付加価値税」『経済研究』第40巻第2号、1995年、28頁。

(4) OECD, *Consumption Tax Trends: VAT/GST, Excise and Environmental Taxes*, OECD, 2001, pp. 9 and 77－78.

オーストラリアでは、物品の種類によって異なる税率を適用した卸売上税に代えて、個人所得税の削減(cut in personal income tax)等を施することを条件に、ほとんどの物品・サービスに10%の単一税率(a single rate)を課すGSTが2000年7月1日に導入された。

- (5) 米国では、アラスカ、デラウェア、ニューハンプシャー、モンタナ、オレゴン、の5州を除く各州およびワシントン D. C. において、売上税が国税ではなく州税（および地方税）として徴収されている。売上税の担税者は消費者であるが、その徴収・申告・納付義務は販売者にある。販売者は、四半期ごとに翌月の最終日までに申告書を提出し、納付しなければならない。ただし、月間課税取引が17,000ドル以上である場合には、毎月の見積売上税額を翌月の最終日までに予納する必要がある。
- (6) 中村英雄『西ドイツ付加価値税の研究』千倉書房、1973年、2-3頁。
水野忠恒『消費税の制度と理論』弘文堂、1989年、13-14頁。
知念 裕「ヨーロッパ諸国における付加価値税の歴史」『岡山商大論叢』第30巻第2号、1994年、124頁。
CCH, *German Tax & Business Law Guide*, CCH, 1999, p.151102.
金子 宏『租税法〔第8版〕』弘文堂、平成13年、448頁。
- (7) 知念 裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、平成7年、84-85頁。
水野 勝「わが国における一般的な消費課税の展開」碓井光明=小早川光郎=水野忠恒=中里実編『公法学の法と政策（上）』有斐閣、2000年、197-198頁。
- (8) Jean P. Ballardur and Antoine Coutière, "France" in: Henry J. Aaron (ed.), *VAT: Experiences of Some European Countries*, Kluwer Law and Taxation Publishers, 1982, p.239.
- (9) 知念 裕、前掲書、92頁。
- (10) 大蔵省昭和財政史編集室編『昭和財政史 第5巻——租税——』東洋経済新報社、1957年、355頁。
猪木正道『軍国日本の興亡』中央公論新社、1995年、251-253頁。
- (11) 内山 昭『大型間接税の経済学——付加価値税の批判的研究——』大月書店、1986年、210-211頁。
- (12) 武田昌輔『立法趣旨 法人税法の解釈〔五訂版〕』財経詳報社、平成5年、5頁。
- (13) 佐藤 進『付加価値税論』税務経理協会、1973年、153頁。
- (14) 佐藤進=宮島洋『戦後税制史〔増補版〕』税務経理協会、昭和57年、8-9頁。
- (15) 佐藤進、前掲書、154頁
米原淳七郎=矢野秀利『直接税対間接税』有斐閣、1989年、15頁。
佐藤進=宮島洋『戦後税制史〔第二増補版〕』税務経理協会、平成2年、9頁。
- (16) 連合国軍総司令部 (G. H. Q.) の要請により、米国・コロンビア大学教授のカール・シャウプ (Karl Shoup) 博士を団長とするシャウプ使節団 (7名の租税専門家) が昭和24年5月10日に来日し、3か月にわたり日本税制を調査・検討した後、9月15日に『シャウプ使節団日本税制報告書』 (*Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission, Vol. I ~ IV*) を発表した。翌25年7月に再来日し、9月21日に『第二次シャウプ使節団日本税制報告書』 (*Second Report on Japanese Taxation by the Shoup Mission*) を発表した。これを含めて『シャウプ報告』と通称されている。
- (17) 金子 宏『租税法』弘文堂、昭和51年、63頁。
- (18) 同上書、64頁。
知念 裕、前掲書、188頁。
- (19) 森信茂樹『日本の消費税』納税協会連合会、2000年、142-143頁。
- (20) 水野 勝、前掲稿、209-210頁。
- (21) 尾崎 護『消費税法詳解〔改訂版〕』税務経理協会、1991年、72頁。
- (22) 金子 宏『租税法〔第4版〕』、398-399頁。
- (23) 井堀利宏『要説：日本の財政・税制〔改訂版〕』税務経理協会、平成15年、164頁。
- (24) 池田篤彦編『図説 日本の税制 平成12年度版』財経詳報社、2000年、220頁。
- (25) 野口悠紀雄『「超」税金学』新潮社、2003年、33頁。
- (26) 中島孝一「消費税の中小事業者に対する特例措置の改正と対策」『税経通信』第58巻第3号、平成15年、83頁。
- (27) 金子 宏、前掲書、398頁。
- (28) 野口悠紀雄『税制改革のビジョン』日本経済新聞社、1994年、78頁。
- (29) 森信茂樹「消費課税の理論と展望」『租税研究』第614号、2000年、12頁。

- (30) 小室直樹『消費税の呪い 日本のデモクラシーが危ない』光文社, 1989年, 3頁。
- (31) 同上書, 82頁。
- (32) 菊谷正人「消費税の益税解消策および逆進性緩和策」『税経通信』第61巻第1号, 平成18年, 209頁。
- (33) Alan Melville, *Taxation Eighth edition*, Pretice Hall, 2003, p.497.
- (34) 菊谷正人, 前掲稿, 210頁。
- (35) Alan Melville, *op. cit.*, pp.481-482.
- 英国では、ゼロ税率グループ (zero-rated groups) として食料品 (贅沢食品, レストランで提供される食品を除く), 上下水道サービス, 書籍・新聞・雑誌等 (文房具を除く), 盲人用の書籍録音テープ・ラジオ等, 移動住宅・ポートハウス, 銀行小切手, 医薬品等, 輸出品, 免税品, チャリティによる販売品, 子供用衣料品が認められている。
- (36) 菊谷正人, 前掲稿, 209-210頁。