

日本型「消費税」の再検討

松 尾 俊 彦*

Reexamination of the Japanese Consumption Tax

Toshihiko Matsuo*

We'd try to reexamine on the Japanese consumption tax, because taxation rates have raised in April. When the Japanese consumption tax was introduced to Japanese taxation system, we were opposed to this, so that we thought to raise to impose a duty. In this paper, after we examined to direct tax (personal income tax and corporation income tax) in Japanese taxation system, we were concerned with reexamination on the Japanese consumption tax. Before introducing consumption tax, we were used to adapt the individual commodity tax of indirect tax in old Japanese taxation system. However, since the Shoup Mission, the original modern Japanese taxation system instituted, half a century have passed, the individual commodity tax have not adapted itself to taxable system. We have several problems in Japanese taxation system. The taxable income of personal and corporation are limited over. On thinking about direct and indirect taxation rates in tax reform, it is important that we are introduce to the new wide taxable bases.

Key Words (キーワード)

Consumption tax (消費税), Personal income tax (個人所得税), Corporation income tax (法人所得税), Income taxable (所得課税), Direct tax and indirect tax (直接税と間接税)

は じ め に

昭和25年の「シャウプ勧告」に基づく今日の税制は、急速な経済社会の変化に対応しきれなくなり、様々な歪みを露呈している。サラリーマンの給与所得に対する課税はその累進度が強く、また、種々の特別措置が講じられていることや課税所得の捕捉にばらつきがあること等のため、給与所得者に税負担が偏り、特にサラリーマンは重税感・不公平感をつのらせている。バブル景気による地価高騰を反映し、土地や株式等に代表される資産の保有に対する課税のアンバランスさも社会問題

として取り上げられ、税制の資産所得に対する課税が不十分なことを指摘するものもあった。その後、バブル崩壊により赤字決算に転落する法人が増加し、個人消費も減少し、財政上税収の減少が問題になりはじめてきた。こうした問題点を抱えた税制に対し、中長期的な視点に立ち、21世紀にむけて、わが国の経済社会の変貌とそれに対応しうる税制のあり方を考え、高齢化社会の急速な進展や経済の一層の国際化に対応し、国民が公平感を持ち、安定感かつ信頼感のある税制を構築する必要性が強まってきた。

こうした状況のもと、望ましい税制について、

*呉大学社会情報学部 (Faculty of Social Information Science, Kure University)

課税の公平、中立、簡素の基本原則に基づき検討が進められてきたが、現行税制の枠内での部分的な修正では、所得、資産、消費等の間でバランスを図るという点には限界があり、むしろ税制を一層複雑にする恐れがある。そのため、幅広い視野に立ち、税制のあり方について、直接税、間接税を通じた税制全般にわたる抜本的な改革が必要と考えられる。

現行の消費税が導入される直前の昭和63年に自民党が発表した「自民党税制改革大綱」¹⁾によると、当時の税制改革の重点として次の五つの点が示されていた。

1. 中堅所得者層の税負担の重圧感・不公平感を解除するため、思い切った所得税減税の実施。
2. 企業活動を活性化するため法人課税の一層の軽減。
3. 昭和50年以来見直しが行われておらず、近年の地価高騰等の中で重税感の強まっている相続税についての思い切った軽減・合理化。
4. いわゆる不公平税制の是正については、有価証券譲渡益の原則課税化など課税の適正・合理化の推進。
5. 現行間接税を抜本的に見直し、消費全般に広く浅く負担を求める消費税を創設するとともに、酒税等について時代に合った抜本的改革を行う。

当時、これらの中でも特に議論が集まったのは、5.にある間接税の抜本的改革についてであった。それは、過去の税制改革においても、間接税に関する改革案として「一般消費税」、「売上税」が示されたが、いずれも実現しなかった経緯があったからであろう。

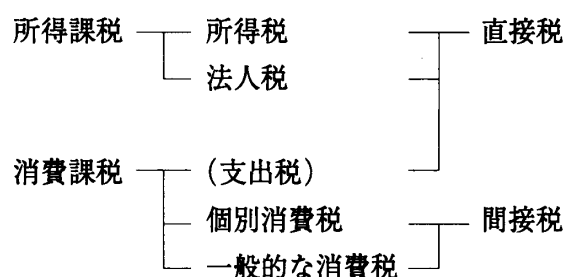
本稿では「消費税」導入という戦後最大の間接税に関する改革について、「自民党税制改革大綱」、「政府税制改革についての答申」²⁾を踏まえ、導入当時の状況を再検証すると同時に、今年4月税率が5%に引き上げられた「消費税」について再検討してみたい。

第一章 直接税の限界

わが国の財政状況は、時代とともに大きく変化してきた。昭和30年代は均衡予算を継続してとってきたが、40年代には公債発行財政に転換し、50年代に入ると公債依存度はさらに大きくなっていった。しだいに深刻化する財政逼迫のなかで、50年代後半より歳出を抑制することにより財政収支のバランスを回復させるための財政再建が最優先課題とされてきた。しかし、それにもかかわらず公債依存度は依然として高く、財政収支のバランスは崩れたままで、未償却公債残高の償却や利払いに頭を悩まし続けてきた。生活基盤（インフラ）の整備などに対する社会的ニーズの充足や高齢化社会にともなう年金、医療費、福祉に対する財政支出の増加傾向はなお続き、そのための財源として公債を発行することは、既に限界にきている。

首相の諮問機関として置かれた第二臨調においても「増税なき財政再建」を提案されたが、その中で言われる財政再建の本質は、公債に依存している歳入財源を他のものに変換し確保するという財源確保論が中心であった。それは、「税収入の拡大」を意味するものと考えられる。そのため「増税なき財政再建」という考え方は行き詰まり、それに代わり「財政再建のための税制改革」が唱えられるようになった³⁾。

わが国の税制改革のあり方において課題とされたのは、昭和63年当時、直接税における所得税等のような“所得ベースへの課税”と、間接税における個別消費税等のような“消費ベースへの課税”という、課税ベースのバランスで、言い換えるならば直間比率の是正であった。昭和63年までの税体系は次のようであった。



わが国税制における直接税は、所得に課税されるものが中心で、超過累進制度の所得税と景気動向に応じて税収の弾性値の高い法人税がその中心に置かれていた。しかし、高齢化社会の到来により予想される税負担率の増大に対し、所得税や法人税へ今以上に依存度を増すことは難しく、当時から所得課税への限界が指摘されていた。ここで、所得課税の代表格である（１）所得税、（２）法人税について検討してみたい。

（１）所得税

所得税では、個々の納税者の担税力に基準をおき税負担の割合を決定してきたが、各個人の担税力を何で測るかという問題がある。今日では、所得により担税力を測定しているが、所得を用いて各個人の真の担税力を測定するためには、所得概念をできるだけ広くとる必要があり、各個人に経済的利得をもたらすあらゆる源泉を包括するものでなければならない。本来、所得税が理論的に合理的な租税と考えられるのは、制度面においても執行面においても漏れがないことを前提としている。しかし、所得概念を広くとればとるほど、所得の分散が起こり、完璧な所得の捕捉は困難となり、捕捉漏れが生ずる恐れがある。また、国際化、情報化が進み、投資、貯蓄の形態が複雑になり、個人間、企業間の経済関係が複雑になればなるほど、所得の源泉は多岐にわたり、網羅的に所得を捕捉することはより一層難しくなっている。所得の捕捉率を100%に近づけるためには、相当な徴税費用が必要となると考えられ、政府が進める行財政改革に逆行することとなる。場合によっては、巧妙な方法により所得隠しが行われることにもつながる。これらを発見、摘発するためには、さらなる事務的支出（徴税費用）が必要となろう。仮に完全に所得を捕捉できたとしても、担税者のおかれている状況により、担税力は個々に違っている。たとえば、同じ所得を得ている納税者であっても、一方は独身、もう一方は既婚で夫婦と子供ふたりの場合では、人的状況により、消費支出、資産所得の形態は異り、担税力が同じであるとは

いえない。そこで、担税力を決定するにあたり、人的状況による不公平を排除し、納税者の水平的公平感を得るため、制度上様々の非課税、免税、軽減等の人的控除措置がとられてきた。しかし、これらの控除措置は公平性確保のためには有用なものであるが、控除措置が多くなればなるほど、制度は複雑に入り組み、徴税作業を複雑化し、執行面において、納税者の協力なしには完全な所得の把握は難しくしてしまう。所得の捕捉漏れにより、「9・6・4」、「10・5・3」と呼ばれる、業種により所得の捕捉における不公平が問題とされ、税負担に対する不公平感、不信感が多く、納税者に持たれるようになった。そのため、納税者の税負担感は既に限界に達してしまった感が強く、この負担感が増税に大きな抵抗を生じさせ、常に減税を考慮せねばならない状況にきている⁴⁾。

（２）法人税

個人所得に対する所得税は、多少の景気変動があっても企業が倒産し社員が解雇されない限り、給与としての所得があれば、ほぼ安定的に税収は期待できるが、法人所得に対する法人税は、景気変動に左右され易く、そのため税収も不安定なものとなる。本来、法人税は景気調節機能を内蔵しているため、好景気のときは、所得の自然増収分も大きく、それに比例して税収も伸びるが、景気が停滞したり下降しているときには、その税収は落ち込んでしまう。そもそも財政赤字の主な原因は、法人税収入の落ち込みによるものと考えられる。こうした法人税収入の変動が起こるなかで、国税収入の30%近くを法人税によりコンスタントに維持することは容易なことではなく、常に課税対象、税率の調整の見直しが必要とされる。それは、高度成長期には実効税率を下げて、企業の業績が好調なため法人税収入は落ち込むことはなく、むしろ高い伸びをするが、「オイル・ショック」、「バブル崩壊」等により法人の業績が悪化傾向のときには、法人税による税収構成比をある程度水準に保つためには、実効税率の引き上げが必要となり、法人税強化につながることになる。

しかし、実効税率を引き上げることにより法人税強化を図る場合、法人税による負担増のため、企業の投資活動が阻害され、企業の経済活動に対する抑制効果を及ぼすこととなり、税率の引き上げが法人税の税収増加につながらない。諸外国と比較してただでさえ法人税の税率の高いわが国において、これ以上の税率を引き上げるとは、国際化のめざましい企業にとっては、国際競争力を弱める原因となる。さらに企業においても個人の場合と同じように、税率の低い海外に納税場所を求めるようになると、国内における「産業の空洞化」という問題に拍車をかける恐れがあった。

また、赤字法人（欠損法人）に対する課税繰延べについても、【付表1】⁵⁾にあるように、バブル崩壊以後赤字法人の割合が増加傾向にあり、今日ではその割合が60%を越え、法人間にも不公平を生じさせている⁶⁾。確かに、経済成長が低下しているときには、企業成績も悪化傾向にあるかもしれないが、法人税の課税を免れるために、意図的に操作している場合が皆無であるとは言い切れないであろう。しかし、国税の主要な収入源である法人税が、実質半数以下の黒字法人により賄われている状態を見過ごすわけにはいかない。黒字法人と赤字法人との税負担の格差は、黒字法人の経済活動に抑制効果を働かせる恐れがあり、法人税制度を歪めてしまう。

以上のように、所得税については、所得の捕捉漏れ、担税力の評価等に欠陥や限界があり、いま以上の負担増はこれらの問題点が解決しない限り、国民の合意を得ることは困難なことであろう。また、法人税についても、景気により税収が不安定となることを排除するため、景気による変動に左右されることのないよう安定性を求めるあまり、法人税の実効税率を頻繁に変化させることには問題がある。赤字法人についても、税負担の面から、企業の健全な経済活動を推進するためにも、なんらかの対策が必要であろう。こうしてみると、所得課税を原則としている直接税への負担増は、事実上不可能であり、むしろ公平性を確保するために負担を減少させる対策さえ必要となる

と考えられる。

第二章 「消費税」導入前における間接税の限界

「消費税」が導入前の昭和63年において国税収入の1/4程度であった間接税は、物品税をはじめ、特定の物品やサービスの消費に対して課税していく個別消費税を中心とした体系をとっていた。しかし、これらの間接税には、経済的中立制、簡素化、耐インフレ性等の点から問題点が指摘された。それらの問題点について検討してみたい。

(1) 所得水準の上昇と消費の平準化

「消費税」導入前の間接税である個別消費税の代表的なものとしては、物品税が挙げられる。この物品税は、物品の奢侈性、便益性等に着目して個別に課税対象を選び、リストアップする課税物件掲名方式をとってきた。本来、物品税は、昭和12年に戦費の調達と奢侈的消費の抑制を目的として創設されたものであり、戦争の激化にともない対象範囲もしだいに拡大され、一時期は最低限の生活必需品を除き課税対象とされた時代もあった。そして、昭和24年のシャープ勧告において、物品税の課税範囲は、「主として奢侈品ないしは比較的高価な便益品や趣味・娯楽品とする」とされた。しかし、時代とともに国民の多くは所得水準が大幅に向上し、消費形態、趣味、嗜好、娯楽が多様化し、他方で所得の平準化により従来高級品、奢侈品であったものが大衆化し、また安価なものを流行に合わせ取り替え使い捨てるという消費社会へと大きくかつ急激に変化してきた。所得水準の向上は、消費水準も著しく向上させ、消費生活は質量ともに充実した。その時代の消費を象徴するものとして、昭和30年代の「三種の神器（白黒テレビ、電気洗濯機、電気冷蔵庫）」や、40年代の「3C（カラーテレビ、クーラー、カー）」があり、そして今日では、パソコン、カー・ナビゲーション、携帯電話に代表される情報関連機器が象徴的物品として挙げられる。今後もこのような消費の多様化、高級化が一層進むことが予想され、

特定の富裕階層のみが消費する奢侈的な物品が明確であった時代とは異なり、消費の多様化と同様に各人の考え方も多様化し、何が奢侈的、趣味的、娯乐的または便益的な消費なのかを判断する客観的な基準を見つけることが今以上に困難になってこよう。また、新開発の物品がいくら奢侈性等があると認められても、自動的に課税対象となることはなかった。このように物品税は、新商品の登場、消費の多様化、平準化や高級化等の変化に迅速に対応でき、また経済社会の変化等に即応しているとは決して言い難く、見直す必要が生じていた。

また、物品税の課税対象は、昭和63年当時85品目しかなく、物品間の課税のアンバランスが顕著になり、そのうえ税率構造がいちじるしく複雑かつ政策的であったため、課税による歪曲化を進行させてしまった。

課税されているものと課税されていないものの主な物品例としては、【付表2】⁷⁾ ようなものであった。

(2) 消費のサービス化

経済の発展にともない、わが国の産業構造、就業構造も大きく変化してきた。たび重なる農作物の輸入自由化や減反政策、作付転換により第一次産業は低下傾向が続き、二度のオイルショックをへて省資源、省エネルギーの技術開発により、商品の高付加価値化や軽薄短小化が進み、ハイテク産業が花盛りとなった。昭和50年代にはいり、サービス、金融、保険、不動産業を中心とした第三次産業の伸びには、目を見張るものがある。情報産業、情報関連産業の進歩にともない、経済のソフト化、サービス化といわれる現象が生じてきた。先述したように、消費に対する関心は、ニーズの多様化により、「モノ」の消費への飽和感が高まり、「食べるのが精いっぱい」という状況から脱し、所得水準の上昇とともにサービスを購入する余裕が生じはじめ、サービスへの消費支出が高まりつつあった。しかし、サービス消費の拡大、多様化、高度化が顕著になってきたにもかかわらず、

サービスへの課税の性格、課税対象はきわめて曖昧なもので、通行税、入場税が主なものでありその対象の狭さがめだった。将来ますますサービス化が進むと考えられる以上、モノの消費への課税構造をも検討する必要性があった。

(3) 従量税

間接税の中で大きなウェイトを占める酒税、揮発油税などの自動車燃料税が、従量税制度をとっていたため、価格の変動によりその税額が左右されにくかった。そこで、価格に即応して税負担を求めることが出来る課税標準を導入することを検討する必要性があった。

(4) 特定財源

揮発油税などの目的税が財政硬直化の一因となり、財政支出の合理的配分や削減努力を妨げる恐れがあるが、他方では目的税は特定の公共サービスの受益とそのための税負担という関係が認識しやすいという合理性も持っている。これらの長所・短所を相殺することがないように、取扱いには十分な注意が必要とされた。

(5) 流通税

流通税である印紙税や有価証券取引税等は、有価証券の取引を歪め、金融の自由化、国際化に好ましくない影響をおよぼす恐れがあった。証券市場の拡大、取引のコンピューター化により課税のありかたを検討する必要性が生じてきた。

(6) 課税対象の中立性

物品税においては、課税対象として個々の物品を選び出す過程において、採りやすいところから採るという発想に陥り易く、様々な圧力を受ける恐れがあった。課税の公平性を確保するためにも、中立な立場を貫く必要があった。

以上のように、当時の個別消費税は、消費の多様化と高級化により奢侈品に対する基準が曖昧なものになっていた。また、課税対象になる物品の範囲が限られるため課税ベースが狭くなり、この

ことから生じる物品間の課税・非課税の差が、中立性の原則を大きく乱していた。さらに、酒類やたばこといった嗜好品は、その性格上、消費量には限界があり、税収の大幅な増加を期待することは適当ではなく、税制改革論議では、改善の方向として課税ベースを拡大することが検討されていた。しかし、それは課税物品の数をむやみに増やせばよいということではなく、「課税ベースの広い新しい型の間接税」の導入を検討することを意味するものであった。そこで、原則的に全ての物品を課税対象にし、物品間の課税・非課税の差を極力なくした、個別消費税から一般消費税への移行が考えられた。併せて付加価値といった従来とは異なる全く新たな課税ベースへの移行も併せて検討が必要とされた⁹⁾。

このような課税ベースの広い新しい型の間接税を導入することには、次のようなメリットが考えられた。

1. 安定財源の確保
2. 経済構造の変化に比較的円滑に対応できる。
3. 課税対象の選定にあたり、し意的判断や政治的判断が排除しやすい。
4. 課税ベースを拡大することにより、税率を引き下げることが可能になる。

以上のようなメリットを考慮しつつ税制の欠陥を改めるため、所得課税を中心にした直接税の改革と同時に、「課税ベースの広い新しい型の間接税」を導入するという税制改革における基本的な考え方は、妥当性の高いものであると思われる。

第三章 旧物品税に代わる間接税の類型

わが国は、シャウプ勧告以来一貫して、所得税、法人税をはじめとした直接税を中心に税制度を構築し、間接税については、物品税、酒税など特定の物品サービスに別々の税率をかける個別消費税制度をとってきた。しかし、第一章で検討したように、所得税には、所得源泉の多様化にともない、所得の捕捉に漏れが生じ易く、納税者は大きな不公平感をつのらせており、所得の完璧な捕捉を図

り、不公平感を排除するためには、相当な事務的支出が必要となり、行財政改革を併せて進めていた当時には馴染みにくいものであった。また、担税力の評価についても、納税者の置かれている状況が一様ではないため、様々な人的控除が設けられているが、これらの措置がかえって担税力の評価に不合理を生じていた。他方、法人税では、法人税収入が経済の変動に影響を受けやすく、税収入額が不安定であり、税収入を安定させるために税率を変化させることは、企業の健全な経済活動を抑制する恐れが生じ、また赤字法人の増加によっても同様な影響が懸念されるようになってきた。可能な限りの公平性が確保されてない状況において、これ以上の税負担を強いる方向への改革は考えられなかった。

また、第二章で検討したきたように、「消費税」導入前の間接税については、その中心にある物品税のあり方について、課税要件である奢侈性についての基準が時代とともに曖昧になり、社会、経済のソフト化や多様化という変化により、現実に対応しきれなくなってきた。

そこで、新しいタイプの税を考案し導入する必要性が生じはじめ、先述したような状況を考慮し検討した結果、多様化した様々の財、サービスの消費全般に原則として同じ税率をかけ課税する間接税としてのいわゆる一般消費税タイプの税が考えられた。この一般消費税タイプの税は、個人消費を課税ベースとするため低い税率で多額の税収入を確保することが可能で、かつ個人消費は景気変動に対して比較的影響を受けにくく安定的であるため、税収入も安定的であると考えられた。

中長期的にみて、新しいタイプの税の導入が不可避免的であったとすれば、税制改革上どのようなタイプのものを選択すべきであったのだろうか。次のような、いわゆる一般消費税タイプの税類型について、税制改革の基本的目標であった公平、効率、簡素を中心に、それぞれの長所、短所について検討してみたい⁹⁾。

(1) 単段階課税方式

単段階課税としては、1. カナダで1990年まで実施されていた「製造業者売上税」、2. スイス・オーストラリアで1990年まで実施されていた「卸売売上税」、3. アメリカ・カナダの州で実施されている「小売売上税」がある。これらは、すべて財が消費者に到達するまでの過程の特定の一段階において課税しようとするものである。そこでは、重複課税が行われないようにするため、一定の要件を満たす登録業者は免税証明書の発行により、免税で購入できる仕組みが織り込まれている。

単段階課税に属する3種の税について比較した場合、一定の税率のもとで得られる税収額の大きさは、小売売上税、卸売売上税、製造業者売上税の順になる。水平的公平に関しても、小売売上税が優れていると思われる。それは、小売売上税だけは、課税ベースにサービスを含めることが可能であり税収の伸びも社会変化に対応し易く、また、消費者に近い段階で課税されるため、課税による価格上昇率が比較的小さいと考えられる。しかし、小売売上税は、中小企業の多い小売段階に課税が集中するため、税務執行面で問題が生じ易い難点がある。

(2) 複数段階課税方式

複数段階課税としては、4. 累積型でEC諸国で過去に実施されていた「取引高税」、5. 非累積型でEC諸国等で現在実施されている「EC型付加価値税」がある。これらはいずれも、生産・流通の各段階で課税されるが、取引高税は単純に売上高を課税ベースとするため、重複課税の問題が生じる。これに対して、EC型付加価値税は理論的に付加価値を課税ベースにとるため、重複課税を生じない。付加価値に対応する税額を算定するに当たり、課税対象となる財・サービスの売上を税法上の課税標準とし、これに税額をかけて算出した税額から、仕入れ等にかかる税額を控除する方式をとる（前段階税額控除方式）。この前段階税額の控除にあたっては、その裏付けとして「租税インボイス（税額票）」を使用することが大

きな特色である。また、企業が生産活動のために使用する機械設備等の耐久財を取得した場合は、それにかかる付加価値税を即時に全額控除することができる。EC型付加価値税は、付加価値を課税ベースにするものであるが、マクロ的にみれば、投資が課税ベースから除外されるので、消費型付加価値税であり間接消費税の一種と見ることができよう。

複数段階課税に属する取引高税とEC型付加価値税について比較した場合、一定の税率のもとで得られる税収の大きさは、取引高税の方が大きい。しかし、取引高税は取引段階ごとに課税が累積するため、生産・流通過程における取引段階の数が多い財・サービスほど課税前価格が高くなる恐れがあり、垂直的公平の観点からみれば問題が生じる。また、垂直的企業結合により累積課税の回数を減らすことができるため、企業結合により垂直的分業による利益算定が阻害される恐れがある。これに対し、EC型付加価値税は生産・流通の各段階で価値が付加されるたびにごとに課税はされるが、前段階の税額を控除するので、産業構造に大きな変化を生じさせない。

こうしてみると、単段階課税では小売売上税が優れており、複数段階課税ではEC型付加価値税が優れていると思われる。さらに、この二つのタイプについて比較をした場合、納税義務者数（回数）は、EC型付加価値税の方が多くなるが、EC型付加価値税では「租税インボイス」が使われるため脱税の危険性は小売売上税よりも低い。また、EC型付加価値税は前段階税額控除方式をとるため、消費者への税負担の転嫁をより確実なものにする。

以上のように、前記の5つのタイプについて比較検討してみると、EC型付加価値税が優れた新しいタイプの税とすることができよう。しかし、EC型付加価値税は、前段階の税額を控除するためにインボイスを発行する、インボイス方式と呼ばれるものである。わが国においても、大平内閣当時、提案されていた「売上税」は、税額票を用いるもので、インボイスを用いるEC型付加価値

税と同様なものであったが、取引の都度、税額票を発行するのは事務的手続きが煩雑になり、事務的支出がかかり過ぎるという理由（併せて、税率が高すぎるという理由）から廃案にされてしまった。

そこで、昭和63年税制改革においては、税制改革の目的であり、要請でもある“簡素化”に呼応して、インボイスを用いるインボイス方式に代わって、アカウント（帳簿）方式によることが考慮された。こうして、E C型付加価値税の優れた点を残しつつ、わが国の産業構造や税務行政制度になじむようにリフォームした日本型「消費税」の登場となった。

第四章 「消費税」のあり方

政府、自民党は昭和63年税制改革案において、「消費税」という名称で、アカウント（帳簿）方式による一般消費型付加価値税を公表し導入することになった。これは、種々の財、サービスの消費全般に、原則として同じ税率で課税していく、いわゆる一般消費税のタイプである。以前、「一般消費税」、「売上税」を提案した際に指摘された問題点については、それぞれに一応の対応は感じられた。しかし、昭和63年税制改革の主要な目的であった“簡素化”を考慮するあまりに、かえって不合理な問題点が生じていたと思われる。

（注）本文中の基準となる金額は、平成元年「消費税」導入当時のものを用いている。

（1）転嫁

（a）アカウント（帳簿）方式

アカウント方式の「消費税」を採用することにより、事業者は帳簿に記帳されている売上、仕入を合計し、税率をかけることにより納税額を算出することとなる。仕入の合計額を算出するために帳簿の代わりに伝票、納品書、請求書等をそのまま使うこともできる。しかし、E C型付加価値税のインボイス方式や売上税の伝票（税額票）方式は、税額算出のために税額が明記されたインボイ

スや税額票を用いるために、事務的手続きは煩雑になり事務的支出は増大するが、事業者にとって仕入価格と税額が明らかにすることができ、税の転嫁を確実なものにできる。「消費税」の想定しているアカウント方式は、税額がインボイス等を用いて取引の都度明記されないため、売上、仕入が帳簿上確実に把握できるかどうか不安が残り、また税が確実に転嫁するかどうか一益税となりはしないか一不明確である。

（b）免税点

課税売上が3,000万円以下の小規模零細事業者に対して、納税事務負担を考慮して納税義務を免除にしているが、これらの事業者は、「消費税」の納税対象者とならないため、仕入に対しかけられた「消費税」を控除することができなくなる恐れがある。

（c）簡易課税方式

課税売上が5億円以下の中小事業者に対しては、納税事務負担を軽くするための措置として、納付税額の簡易な方式、いわゆる簡易課税方式制度の選択適用を認めている。これによると、消費税額算出に必要な仕入高は、売上高の一定割合とみなし、売上高に税率をかけたものからみなし仕入高に税率をかけたものを引いて税額が算出される。しかし、売上高に対する仕入高の割合（仕入率）は、異業種ではもちろん、同業者でも規模の大小で微妙に違うはずであり、それらを“みなし税率”を用いて画一化することに無理が生じるのではなかろうか¹⁰⁾。もちろん“簡素化”を優先しての制度であるが、業種間の仕入率にはばらつきがあり、仕入率の低い業種はみなし仕入率を適用することにより節税となり、反対に仕入率の高い業種では増税になる恐れがあり、業種間に新たな不公平が生まれる恐れがある。この方式を適用することにより、節税できた事業者は、その分商品を安く売ることができる。しかし、安売り分がコスト節減によるものか、節税によるものか明らかではなく、税の転嫁に不確実性が生じる¹¹⁾。

（２）税負担の公平性

「消費税」に対しては、転嫁について先述したような不安がもたれていた。しかし、転嫁が順調に行われたとしても、わが国の産業を支えている企業の規模を考えたとき、流通段階における事業者間の力関係や企業競争力により「消費税」分が、売上に上乗せできなくなり、税負担に不公平が生じる恐れがある。他方、「消費税」の導入により、同じ所得階層の人の間では、消費を行うごとに同じ税率を用いて税額が算出されるので、当然同額の消費に対しては同額の「消費税」額になり、水平的公平性は確保できるであろう。しかし、異なる所得階層においては、消費者が感じる「消費税」額分の税負担感は、同額の消費を行ったとしても、所得が高い人ほど小さく、所得が低い人ほど大きく感じるのではなかろうか。そこでは、所得階層における垂直的公平性を確保してきたとはいえないと思われる。

（３）物品税との関係

「消費税」を導入したことにより、物品税である個別消費税の多くのものが順次廃止され、物品税より低い「消費税」の税率になったが、依然存続されたものについては、新しい税率が個々に決められた。存続されたもののなかでも、酒税のように引き上げと引き下げが同時に起こったものもあった。酒税の場合、従量税と従価税が併用され課税構造が複雑になっていたため、酒類により課税額に大きな違いがあった¹²⁾。昭和63年の税制改革では、酒類による課税額の格差や上級酒と下級酒の格差を縮めるために、簡素化が図られた。しかし、上級酒については、課税額がおおよそ半分に引き下げられた反面、下級酒では、スコッチ・ウイスキーの二級のように4倍近くに引き上げられたものもあった。所得の低い人は「自分の懐具合」と相談して、価格の低い下級酒を飲むことを強いられると思われるが、その下級酒は課税額が引き上げられており、一方、所得の高い人が好んで飲むであろう上級酒は引き下げられた。これでは、所得階層を考慮した垂直的公平性が維持さ

れているとは言えず、“公平、中立”をめざして進められている税制改革の主旨に沿ったものとはいえないであろう。確かに、酒、たばこといった特別な嗜好品にまで「消費税」と同じ税率を適用することは適当ではないと思うが、消費が多様化し、所得の平準化により中流意識が強くなってきている今日、多くの消費者が求めるであろう物品に対して、物品税を越える課税をすることは不合理ではなかろうか。

お わ り に

昭和63年の税制改革により導入された「消費税」は、消費に広く薄く、かつ簡素化したものを考案したことについては一応の評価はできるが、EC型付加価値税のようなインボイス方式を採用せず、わが国特有のアカウント方式を採用したために、税額が明示されず事業者の税に対する意識が薄くなる恐れがあり、転嫁について不安—益税になりはしないか—が残ってしまった。また、消費の多様化、高級化、所得の平準化が進み、奢侈性の基準が違ってきたとしても、常識の範囲を越える奢侈性に対する判断はできたのではなかろうか。たとえば、高価な毛皮のコートと缶ジュースでは、明らかに奢侈性は異なっており、それに異論を持つ人はいないであろう。しかし、「消費税」が導入され、こうした高価な毛皮のコートとわずか100円の缶ジュースの消費税額が同じ税率により算出されることになった。確かに、算出された税額は高くなるが、毛皮のコートを買える人は、少なくともある程度の所得を有する人であり、所得の低い庶民では無理であろう。もし、所得の同じ人がこれらを買うのであれば、消費の多様化、高級化によるものと考えられ、同じ税率を用いることになんら異論を持たない。しかし、所得の高い人が買うのであれば、それなりの担税力を持っていると考えられるが、担税力の弱い所得の低い人が買う品物と同じ税率を用いることには、大きな疑問を感じる。「消費税」では、いくら水平的公平性が確保されているとはいえ、所得階層による垂直

的公平性が確保されるとは言い難い。本当の意味での公平性は、水平的公平性と垂直的公平性がバランスよく保たれている状態を言うのではなかろうか。本来税制改革は、不公平税制の是正を第一に考えられるべきであろうが、昭和63年税制改革は、“簡素化”を考慮するあまり、あるべき姿を見失いかけてなかっただろうか。

その後の数次にわたる税制改革において、地価税をはじめ資産課税を含む種々の施策がとられてきた。そして、バブルが崩壊し、法人税収入も減少し、個人消費も落ち込んだ。景気の回復をめざし所得税の減税が行なわれ、今日では法人税率の引き下げも検討され始めた。他方で、景気後退や減税による減収分の財源の確保にむけ、平成6年2月に新しい税として税率7%の国民福祉税構想が提案されたが、強い反対により撤回された。そして、その年の9月に税制改革大綱のもと、消費税率を5%引き上げることが決定し、平成9年4月より実施された。確かに、景気低迷の中、税収の減少分を何で補うかと言うことは重大な問題であろう。しかし、先述したように、消費税導入に際して議論されたような課税のバランス、公平性を考慮したうえでの税率アップであれば合理性はあろうが、今日の議論の限りでは、景気低迷や減税による減収分を「何で穴埋めするのか」的なもののよう思えてしかたがない。また、最近の税制改革の議論のなかで、企業の引当金経理を損金として認めない方向が示されたが、これこそ正に税収ありきの考えではないだろうか。引当金の損金算入については、企業会計（財務会計）上、損益会計の観点から一般に公正妥当と認められる会計処理によるものであり、決して税制上の政策的なものではない。難産の末導入した消費税の税率をアップするのであれば、今日のような場当たりの財源確保のためのアップではなく、直間比率の是正にむけた所得・消費・資産課税のバランス、公平性等の議論を十分に行い、高齢化社会に向け長期的視野に立ちデザインされた税制改革の中で実施して欲しい。そして、消費税の仕組みにおいて、インボイス方式の導入、免税点の見直しやヨー

ロッパ諸国で行われている生活必需品への軽減税率をとることによる複数税率の導入を含め検討がなされるべきであろう。

参考として、消費税（付加価値税）を導入している各国の税率を【付表3】¹³⁾に紹介しておこう。

※ 本稿は、第90回日本税法学会中四国地区研究会において発表した報告要旨を加筆修正したものである。

- 1) 自由民主党「税制の抜本改革大綱 昭63. 6. 14」
税経通信 Vol. 43- 8別冊 p. 77.
- 2) 竹下登、平野貞夫監『消費税制度成立の沿革』ぎょうせい 平5 pp. 277~279.
- 3) 佐藤進、宮島洋著『戦後税制史（第二増補版）』税務経理協会 平2 pp. 371~373.
水野正一著『財政再建と税制改革』名古屋大学出版会 昭63 pp. 95~108を参考.
- 4) 宮島洋著『租税論の展開と日本の税制』日本評論社 昭61 pp. 191~200を参考.
- 5) 税制調査会監『これからの税制を考える』大蔵財務協会 平9 附属資料27.
- 6) 牛島正稿「不公平税制の全貌」税経通信 Vol. 43-4 (昭63) pp. 23~29.
- 7) 大蔵省広報編『間接税の現状（ファイナンス別冊）』大蔵財務協会 昭62 p. 41.

【参考文献】

- 大蔵省主税局総務課 監『税制の抜本改革』税務経理協会 昭61.
- 8) 木下和夫著『税制調査会』税務経理協会 平4 pp. 126~127.
 - 9) 武田昌輔稿「新型間接税について」税経通信 Vol. 43- 5 pp. 2~6.
- 【参考文献】
- 佐藤進著『付加価値税論』税務経理協会 昭54.
- 橋本徹編『欧米諸国の間接税』納税協会連合会昭63.
- OECD『Taxing Consumption』1988.
- OECD『Consumption Tax Trend』1995.
- 10) 石島弘稿「“消費税”みなし規定の問題点」税務

弘報 Vol. 37-5 pp. 19~20.

理協会 昭63 pp. 377~378.

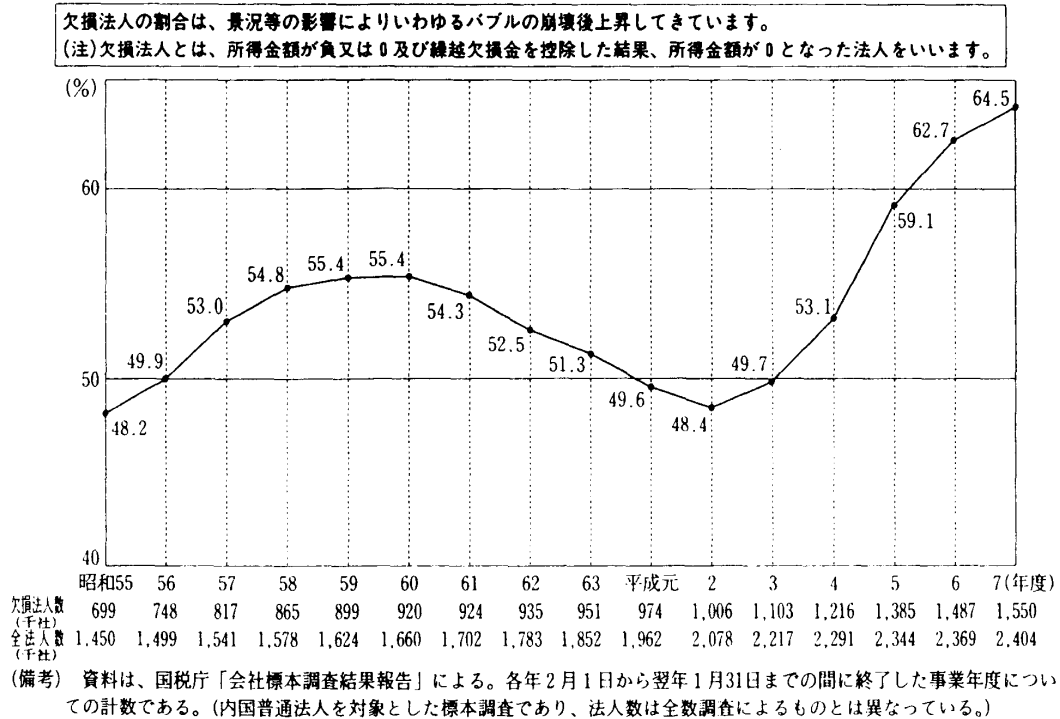
11) 井上久彌稿「税務会計学からの問題提起」『租税科学と消費税問題』谷沢書房 平3 pp. 31~36.

13) 税制調査会監『これからの税制を考える』大蔵財務協会 平9 附属資料29.

12) 大蔵省主税局総務課監『税制の抜本改革』税務経

【付表1】

欠損法人割合の推移



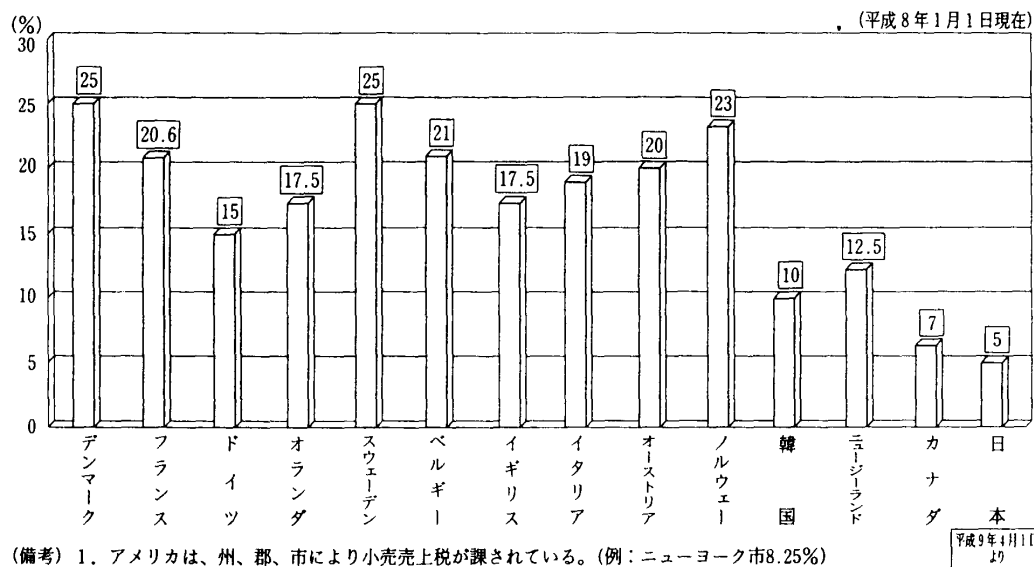
【付表2】

〔課税されている物品〕	〔課税されていない物品〕
<ul style="list-style-type: none"> ・毛皮製品 ・ゴルフ用具（クラブ、ボール等） ・サーフボード、水上スキー ・普通の家具（けやき製等） ・金貨 ・コーヒー、ココア、ウロン茶 ・白黒テレビ、電気掃除機 	<ul style="list-style-type: none"> ・高級織物（毛織物、絹織物） ・テニス用具（ラケット、ボール等） ・スキー、スキューバーダイビング ・桐製、漆塗の家具 ・金地金 ・紅茶、緑茶 ・電気炊飯器

【付表 3】

諸外国における消費税(付加価値税)の標準税率

標準税率をみると、スウェーデン、デンマークが25%、韓国が10%などとなっています。
 なお、EC指令では、税率は最低15%とされています。



- (備考) 1. アメリカは、州、郡、市により小売売上税が課されている。(例：ニューヨーク市8.25%)
 2. カナダにおいては、連邦の財貨・サービス税(付加価値税)の他に、州によって小売売上税又は付加価値税(ケベック州)を課しているところがある。(例：オンタリオ州8%)