

2017年4月17日

担当：森 稔樹（法学部教授）

## 1. 消費税・地方消費税の歴史

〔個別消費税（酒税など）は所得税などより歴史が古い。〕

〔第一次世界大戦後に取引高税がドイツなどで採用された。〕

### ●付加価値税（Value Added Tax）の方式の略史

1940年	日本	個別消費税としての物品税（～1989年3月）
1950年	日本	シャープ勧告に基づく「付加価値税」（未実施、1954年に廃止）
1954年	フランス	付加価値税方式の消費税が採用・実施される
それ以降、欧州経済共同体（European Economic Community）→欧州共同体（European Community）→欧州連合（European Union）の共通税となる。		
昭和40年代	日本	付加価値税方式の消費税の採用に関して議論が始まる
昭和50年代	日本	本格的な議論が始められる
1978年	日本	政府税制調査会が一般消費税特別部会を設置する 財政再建のために付加価値税方式の消費税の採用を提言する 「一般消費税大綱」を公表する 結局は法律案にもならなかった
1987年	日本	「売上税法」案が国会に提出される（ECと同じ型の付加価値税） 審議未了のまま廃案
1988年	日本	「税制改革法」および「消費税法」案が国会に提出される 消費税法（昭和63年12月30日法律第108号）
1989年	日本	4月に消費税法が施行される。当初の税率は3%
1990年	日本	内閣から「消費税法改正法案」（参議院で審議未了、廃案）、野党から 「消費税法廃止法案」（衆議院で否決）
1991年	日本	「消費税法改正法案」が可決・成立
1993年	日本	政府税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」：消費課税の強化、所得課税の緩和
1994年	日本	細川護熙内閣総理大臣（当時）が突然「国民福祉税」などの「税制改革草案」を発表する→武村正義内閣官房長官（当時）が否定するなど、混乱状況となる。 連立与党の税制改革大綱、大蔵省の税制改革大綱→政府の税制改革大綱 「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律」案が国会に提出され、法律として成立する。これにより、消費税率は3%→4%となる。 また、地方税法の改正により、都道府県税としての地方消費税が新設される〔当初の税率は消費税額の100分の25。結局、消費税率に換算して1%となる（ $4/100 \times 25/100 = 1/100$ ）〕。
1997年	日本	1994年に改正された法律が施行される
1999年	日本	消費税の税収を、予算編成において基礎年金、老人医療および介護の経費に充てることとされた（消費税法には明示されなかった）。
2009年	日本	民主党（当時）が給付付き税額控除制度の導入の検討を主張する <sup>1</sup> 。
2012年	日本	「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」

<sup>1</sup> 「民主党政策集 index2009」19頁。

		<p>「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための 地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」 2014年4月 消費税の税率：4%→6.3% 地方消費税の税率：消費税額の63分の17（実質的に1.7%） 2015年10月 消費税の税率：6.3%→7.8% 地方消費税の税率：消費税額の78分の22（実質的に2.2%） ▲「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための 消費税法の一部を改正する等の法律」第7条第1号イないしハにおいて マイナンバー制度、給付付き税額控除制度、複数税率制度（軽減税率 制度）などが検討課題として掲げられる。</p>
2013年	日本	<p>消費税法第1条第2項：「消費税の収入については、地方交付税法 （昭和25年法律第211号）に定めるところによるほか、毎年度、制度 として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対 処するための施策に要する経費に充てるものとする。」 12月12日：「平成26年度税制改正大綱」（自由民主党、公明党）が 消費税の軽減税率制度を「税率10%時に導入する」ことを打ち出す。</p>
2014年	日本	<p>4月1日：税率引き上げが実施される。 6月5日：「消費税の軽減税率に関する検討について」〔与党（自由民 主党、公明党）税制協議会〕 11月18日：安倍晋三内閣総理大臣が、先に2015年10月1日に実施 するとされていた税率の再引き上げを1年半先送りし、2017年4月1 日に実施することを発表する（「社会保障の安定財源の確保等を図る税 制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律」 附則第18条第3項に基づく）。</p>
2015年	日本	<p>「所得税法等の一部を改正する法律」→「社会保障の安定財源の確保等 を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等 の法律」は、附則第18条第3項が削除されるなどの改正を受ける<sup>2</sup>。 1月：与党間の消費税軽減税率制度検討委員会が設置される。 12月12日：自由民主党および公明党の幹事長が合意し、軽減税率に関 する案がまとめられる〔⇒「平成28年度税制改正大綱」（平成27年 12月16日、自由民主党、公明党）〕<sup>3</sup></p>
2016年	日本	<p>6月1日：安倍晋三内閣総理大臣が、先に2017年4月1日に実施する とされていた税率の再引き上げを2年半先送りし、2019年10月1日 に実施することを発表する。 7月29日：自由民主党税制調査会が「消費税引上げ時期の変更に伴う 税制上の措置（案）」を了承する（同日に公明党税制調査会も了承）。 8月2日：与党税制協議会および与党政策責任者会議が正式に「消費税 引上げ時期の変更に伴う税制上の措置」を決定する。 8月24日：「消費税引上げ時期の変更に伴う税制上の措置」が閣議決 定される。</p>

<sup>2</sup> 森稔樹「2015（平成27）年度税制改正の概要と論点～地方税制の重要問題を中心に～」自治総研  
2015年6月号）76頁、同「地方税法等の一部を改正する法律（平成27年3月31日法律第2号）」  
自治総研2015年12月号48頁を参照。

<sup>3</sup> 森稔樹「地方税法等の一部を改正する等の法律（平成28年3月31日法律第13号）～法人課税お  
よび軽減税率の導入を中心に～」自治総研2016年8月号68頁を参照。

		<p>9月26日：「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」および「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律」の改正案が第192回国会に提出される。</p> <p>11月18日：上記改正案が参議院本会議で可決され、法律として成立する（同月28日に公布）。</p>
--	--	--

## 2. 国家予算における消費税の位置づけ

(1) 2014（平成26）年度（当初）予算（一般会計予算）＝初めて消費税がトップに立つ

歳入総額＝95兆8823億282万9000円

消費税＝15兆3390億円（約16%）

所得税＝14兆7900億円（約15.4%）

法人税＝10兆180億円（約10.4%）

(2) 2015（平成27）年度（当初）予算（一般会計予算）

歳入総額＝96兆3419億5097万1000円

消費税＝17兆1120億円（約17.8%）

所得税＝16兆4420億円（約17.1%）

法人税＝10兆9900億円（約11.4%）

(3) 2016（平成28）年度（当初）予算（一般会計予算）

歳入総額＝96兆7218億4105万4000円

所得税＝17兆9750億円（約18.6%）

消費税＝17兆1850億円（約17.8%）

法人税＝12兆2330億円（約12.6%）

(4) 2017（平成29）年度（当初）予算（一般会計予算）

歳入総額＝97兆4547億941万円

所得税＝17兆9480億円（約18.4%）

消費税＝17兆1380億円（約17.5%）

法人税＝12兆3910億円（約12.7%）

## 3. 直接税と間接税

(1) 財政学などにおける伝統的な分類<sup>4</sup>

直接税＝納税義務者と担税者が同一であることを立法者が予定する租税。

例：所得税、法人税、相続税、固定資産税など。

間接税＝納税義務者と担税者が異なり、納税義務者が租税負担を別の者（担税者）に転嫁することを立法者が予定する租税。

例：消費税、地方消費税、酒税、たばこ税、揮発油税、関税など。

<sup>4</sup> 問題点について、木下和夫「租税構造の理論と課題」木下和夫編著『租税構造の理論と課題（21世紀を支える税制の論理第1巻）』〔改訂版〕（2011年、税務経理協会）7頁を参照。

但し、この定義には曖昧な点がある。

金子宏教授：「最近では、むしろ、所得や財産など担税力（租税を負担する能力のこと）の直接の標識と考えられるものを対象として課される租税を直接税と呼び、消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実を対象として課される租税を間接税と呼ぶことが多い」<sup>5</sup>。

神野直彦教授：「直接税と間接税は、租税負担の転嫁の有無を基準とした分類だと考えてよい」が「直接税と間接税の区別は、実際の転嫁の有無でなく、立法上の規定に委ねられるようになっている。つまり、法律上、納税者が負担することを予定している租税が直接税であり、納税者が負担しないで、取引相手が負担することを予定している租税が間接税、と理解されている」<sup>6</sup>。

吉田浩教授：「最近の説明では直接税は『税負担者の個別事情を考慮できる税』、間接税は『税負担者の個別事情を考慮できない税』とも説明されている」<sup>7</sup>。

北野弘久博士：「直接税の場合には、税法上は納税義務者と担税者とが一致することが予定されているために、ほんとうの納税者である担税者も租税法律関係の当事者としての法的地位を取得することが予定されている。逆に、間接税の場合には、ほんとうの納税者である担税者は、租税法律関係の当事者としての法的地位が与えられず、法形式的にも租税法律関係から排除されることが予定されていることを意味する」（下線は引用者による）<sup>8</sup>。

#### 4. 消費課税総論

租税法や財政学における消費税＝消費税法に規定される消費税、地方消費税（地方税法第 72 条の 77）、酒税（酒税法）、たばこ税（たばこ税法、地方税法第 74 条、同第 464 条）、ゴルフ場利用税（同第 75 条）、入湯税（同第 701 条）など。

##### （1）直接消費税と間接消費税

消費課税：消費行為を課税の対象とする。

①直接消費税＝直接的に消費行為を課税対象とする。

納税義務者：消費行為を行った者。

徴収納付義務者（地方税の場合は特別徴収義務者）：物品またはサービスの提供者。

課税主体に代わって徴収を行い、課税主体に納付する

例：ゴルフ場利用税、入湯税、京都市の古都保存協力税（京都地判昭和 59 年 3 月 30 日行集 35 卷 3 号 353 頁を参照。1983 年に条例制定、1988 年に廃止）。

②間接消費税＝直接的に消費行為を課税対象としないで資産の譲渡など（物品やサービス）を課税の対象とし、税負担が最終的に消費者に転嫁されることが予定されている。

納税義務者：税目によって異なるが、物品の製造者、引取者または販売者である。

担税者：消費行為を行った者。

例：消費税や酒税、たばこ税、揮発油税、地方消費税、軽油引取税など。

##### （2）一般消費税と個別消費税

<sup>5</sup> 金子宏『租税法』〔第二十一版〕（2016 年、弘文堂）13 頁。

<sup>6</sup> 神野直彦『財政学』〔改訂版〕（2007 年、有斐閣）149 頁、177 頁。

<sup>7</sup> 畑農鋭矢・林正義・吉田浩『財政学をつかむ』（2008 年、有斐閣）204 頁。

<sup>8</sup> 北野弘久編『現代税法講義』〔五訂版〕（2009 年、法律文化社）7 頁〔北野弘久担当〕。

一般消費税：基本的に全ての物品やサービスに対して課されるもの。法律に物的非課税とされるものを定めなければ、自動的に課税の対象となる。

個別消費税：法令によって決められた特定の物品やサービスにのみ課される。

#### 重大な問題点

- ①課税ベースが狭いので、税収も少なくなりやすい。
- ②消費中立性に欠ける。
- ③政治的な理由などにより、新たな製品やサービス、とくに奢侈的なものを課税対象としにくいことが多く、公平負担の原則にも反することにもなりやすい。
- ④制度自体が複雑になりやすい。例えば、生活必需品やそれに準じたものを課税の対象から除外すべきであり、奢侈性の高いものほど税率を高くすべきであるという考え方が採用するとしても、具体的に何が生活必需品であり、何が奢侈性の高いものかを判断することは難しく、恣意的な決定などを導きやすい。

### 5. 一般消費税の構造

(1) 単段階一般消費税＝製造者売上税、卸売上税および小売売上税

(2) 多段階一般消費税＝製造者、引取者、販売者のいずれをも納税義務者とする。

#### ①売上税（取引高税）

全ての取引段階の売り上げを対象とし、その売上金額を課税標準とする。

租税負担が累積するため、最終的な取引段階における租税負担が高くなる。

#### ②付加価値税

全ての取引段階の売り上げを対象とし、各取引段階で発生する付加価値を課税標準とする。

付加価値＝製造から小売までの各段階において事業者が新たに付加した価値

仕入税額控除法（前段階税額控除法）：付加価値税の肝。課税期間内の総売上金額に税率を乗じて得られた金額から、同じ課税期間内の仕入れに含まれている前段階の税額を控除することによって税額を算出する。

$$\therefore (\text{消費税額}) = (\text{売上金額}) \times (\text{税率}) - (\text{仕入金額}) \times (\text{税率})$$

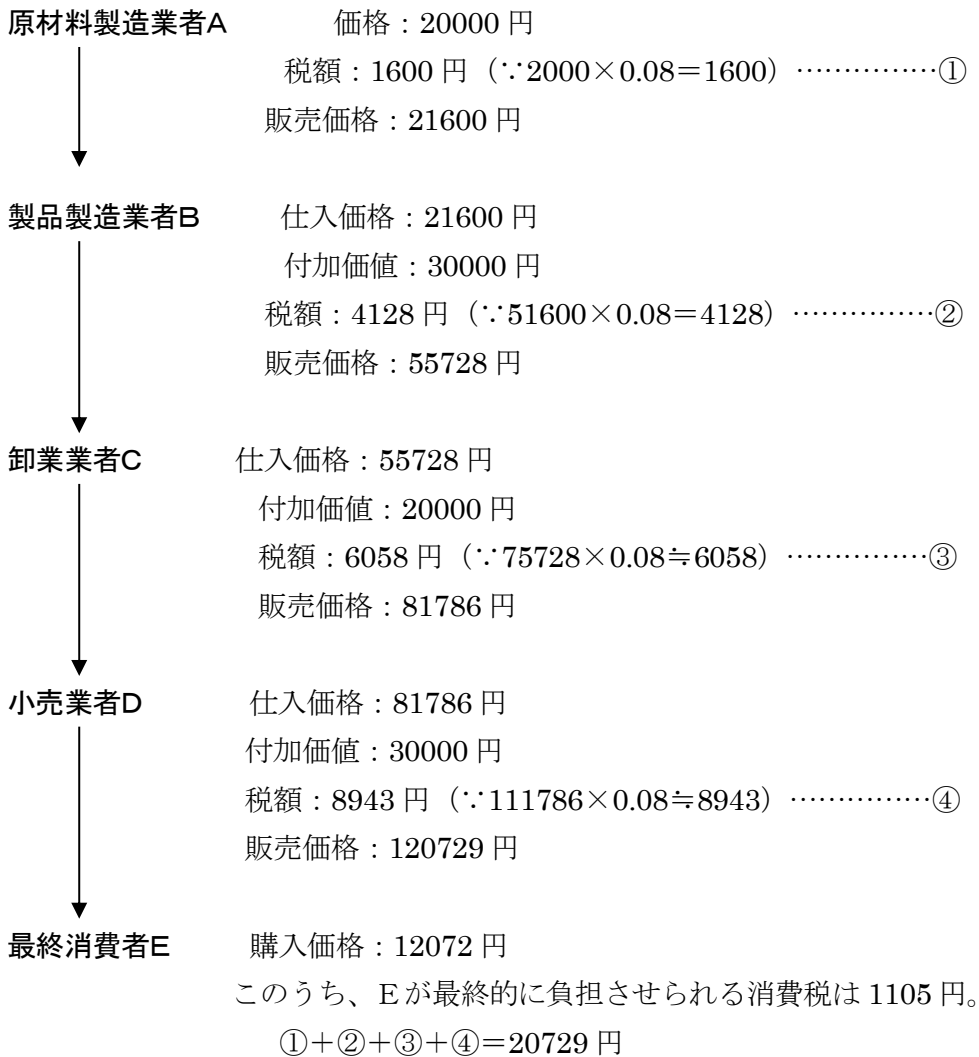
●インボイス方式：EU 型付加価値税など、世界の大多数の国々で採用されている方式。仕入税額控除を受けるにはインボイス（仕送状）や請求書に税額が記載されていることを要求する。

●帳簿方式（アカウント方式）：日本の消費税（および地方消費税）独特の方式。納税義務者の帳簿の記載によって仕入税額控除を認める。しかし、この方法では、租税負担の転嫁が適正に行われているか否かなどが不明確になるし、法人や個人事業主の所得を正確に把握することも難しくなる。

▲日本でも、軽減税率の導入に伴い、インボイス方式が採用されることとなっている〔2019（平成31）年10月1日施行予定〕。

### 計算例 1. 取引高税の場合

税率を8%として話を進める。なお、金子宏『租税法』〔第二十一版〕（2016年、有斐閣）689頁の例を利用した（修正を加えている）。



## 計算例2. 付加価値税の場合

やはり税率を8%として話を進める。なお、金子宏『租税法』〔第二十一版〕（2016年、有斐閣）689頁の例を利用した（修正を加えている）。

原材料製造業者A 価格：20000円

Aが納めるべき税額：1600円（ $\because 20000 \times 0.08 = 1600$ ）……………①

販売価格：21600円

製品製造業者B 仕入価格：21600円

（このうちの1600円は消費税額）

付加価値：30000円

販売価格：50000円（ $\because 21600 - 1600 + 30000 = 50000$ ）

販売価格に対する税額：4000円（ $\because 50000 \times 0.08 = 4000$ ）

しかし、このうちの1600円はAが納めるべき税額

従って、Bが納めるべき税額は2400円（ $\because 4000 - 1600 = 2400$ ）……………②

税込みの販売価格：54000円

卸業者C 仕入価格：54000円

（このうち4000円は消費税額）

付加価値：20000円

販売価格：70000円（ $\because 54000 - 4000 + 20000 = 70000$ ）

販売価格に対する税額：5600円（ $\because 70000 \times 0.08 = 5600$ ）

しかし、このうちの1600円はAが、2400円はBが納めるべき税額

従って、Cが納めるべき税額は1600円（ $\because 5600 - 1600 - 2400 = 1600$ ）……………③

税込みの販売価格：75600円

小売業者D 仕入価格：75600円

（5600円は消費税額）

付加価値：30000円

販売価格：100000円（ $\because 75600 - 5600 + 30000 = 100000$ ）

販売価格に対する税額：8000円（ $\because 100000 \times 0.08 = 8000$ ）

しかし、このうちの1600円はAが、2400円はBが、1600円はCが納税すべき税額

従って、Dが納めるべき税額は2400円（ $\because 8000 - 1600 - 2400 - 1600 = 2400$ ）……………④

税込みの販売価格：108000円

最終消費者E 購入価格：108000円

このうち、Eが最終的に負担させられる消費税は8000円

①+②+③+④=8000円