

納税モデルによる一般消費税の 諸類型に関する研究

餅 川 正 雄

概 要

一般消費税は、世界の多くの国で採用されている付加価値を課税ベースとしている租税である。国家の財政収入の確保という視点から、その位置付けが大きなものとなっている。大きな政府を前提として、付加価値税の存在を肯定的に捉える見方もある一方で、これを否定的に捉える見方も存在する。積極的論者も消極的論者も、実質的な租税負担者（担税者）である国民の視点から見ると、付加価値税は、所得税のように累進的な課税ができないため、非累進的（逆進的）であり、“vertical equity（垂直的公平）”が損なわれるということについて異論を唱える者は少ない。

本研究では、消費税について学問上の諸類型に基づいて、一般消費税として分類される3つの単段階税（①製造者売上税、②卸売売上税、③小売売上税）と2つの多段階税（④取引高税、⑤付加価値税）の特徴について、納税モデル（tax payment model）を設定して理論的に考察し、それぞれの長所と短所を明らかにした。

本研究では国民の視点から検討した結果、この消費税（付加価値税）が企業課税化していることを前提としても、またどのようなタイプの消費税を採用したとしても、あらゆる物品・サービスが消費税（付加価値税）相当額だけ値上がりすることは避けられず、国民に選択の余地は残されていないことが分かった。そうであるがゆえに、近い将来、消費税率を二桁代に引き上げるとしたら個人の担税力を度外視した不公平税制となり、国民の

経済格差を拡大することに繋がる。それは日本国憲法の要請する応能課税原則を逸脱する恐れがあることを指摘する。

キーワード：単段階一般消費税，製造者売上税，卸売売上税，小売売上税，多段階一般消費税，取引高税，付加価値税

目 次

1. はじめに

1.1 消費税の仕組み

1.2 日本の消費税の現状

1.3 問題意識

1.4 研究対象と研究方法等

1.4.1 研究対象

1.4.2 研究方法

1.4.3 研究の前提

2. 学問上の消費課税の類型に関する研究

2.1 「直接消費税 (direct consumption tax)」と「間接消費税 (indirect consumption tax)」

2.2 「一般消費税 (general consumption tax)」と「個別消費税 (individual consumption tax)」

2.3 個別消費税の課税根拠 (justification)

2.4 「単段階一般消費税 ((single-stage general consumption tax)」と「多段階一般消費税 (multi-stage general consumption tax)」

2.5 消費税の諸類型の分類

2.6 一般消費税を採用する意義

3. 納税モデルによる単段階一般消費税の研究

3.1 基本的な納税モデルの設定

- 3.2 単段階一般消費税の納税モデル
 - 3.2.1 製造者売上税 (manufacturer's sales tax) の考察
 - 3.2.2 卸売売上税 (wholesale sales tax) の考察
 - 3.2.3 小売売上税 (retail sales tax) の考察
- 4. 納税モデルによる多段階一般消費税の研究
 - 4.1 多段階一般消費税の二つの類型
 - 4.2 多段階一般消費税の納税モデル
 - 4.2.1 取引高税 (turnover tax o/gross receipts tax) の考察
 - 4.2.2 付加価値税 (value-added tax) の考察
- 5. おわりに

1. はじめに

1.1 消費税の仕組み

本論は、「納税モデルによる一般消費税（大型間接税）の諸類型に関する研究」である。周知のとおり、消費税の存在は、国民生活に直結する重大な問題である。それゆえに、我々は、将来の消費税率の引き上げを視野に入れて、消費税の基礎的な仕組みや諸問題を考察しておく必要がある。消費課税には、大型間接税としての消費税（VAT: Value-added tax）だけではなく、理論の上では様々な類型が考えられる。「消費税（付加価値税）は、広く商品やサービスの消費一般に着目して課税される間接税（indirect tax）である」と言われている。付加価値税の“納税義務者（taxpayer）”は、課税資産の譲渡等を行う製造業者・卸売業者・小売業者などの“事業者（business person）”である。消費税法の規定上、事業者が消費税（付加価値税）を申告・納税することになっている。事業者は、理論的には消費税を全く負担しないで、消費税相当額（consumption tax equivalent）を消費者に“転嫁（shifting and incidence of tax）”することが予定されている”という仕組みになっている。

西欧諸国では、取引高税による租税の累積を克服するために付加価値税が登場した訳である。しかし、日本の場合はそれまでなかった新しい大型間接税（新税）を導入するため、国民生活や企業経営にどのような影響を与えることになるのかは、導入前の時点で明確でなかった¹⁾。

日本では、消費税が1989（平成元）年に導入されてから、すでに28年という長い年月が経過し、国民生活に広く浸透している。企業課税という印象が強い「売上税」が頓挫し使用できなくなったために「消費税」となった訳であるが、その真の命名者は明らかではない。ただし、最終的な決定者は、当時、総理大臣の竹下登氏や自民党税制調査会長の山中貞則氏であったことは確かである²⁾。本来であれば「付加価値税」と名付けるべきであるが、税金の名称は3文字が使いやすいということで「消費税」になったという経緯がある³⁾。

1.2 日本の消費税の現状

日本の消費税の現状を把握するために、地方消費税（local consumption tax）を除いた国税部分について近年の納税額を確認しておきたい。国税庁の統計年報を参照すると、最近の消費税の納税申告額と還付している消費税額は、次の表1のとおりである。

表1 消費税の納税申告額と還付申告額

課税 期間	国税 税率	消費税の納税申告		還付申告及び処理		還付 割合
		件数	税 額	件数	税 額	
2009	4 %	3,332,019	9 兆6,484億円	161,297	1 兆8,251億円	19%
2010	4 %	3,234,011	9 兆5,144億円	151,390	2 兆 270億円	21%
2011	4 %	3,006,067	9 兆3,038億円	142,749	2 兆 190億円	22%
2012	4 %	2,985,642	9 兆3,135億円	138,267	1 兆9,180億円	21%
2013	4 %	2,958,242	9 兆3,825億円	145,471	2 兆 543億円	22%
2014	6.3%	2,962,317	13兆5,054億円	159,091	3 兆6,200億円	27%

* 国税庁編『平成26年度版第140回国税庁統計年報書』p. 264. より筆者作成

平成26年4月1日から消費税率が5%（国税4%＋地方消費税1%）から8%（国税6.3%＋地方消費税1.7%）に増税されたことにより、納税申告額は、平成25年から4兆1,229億円増加している。申告件数は、個人事業者と法人を合計したものであり、約3百万件とほとんど変動は見られない。金額にして3兆6,200億円もの還付を輸出企業に対して行っている訳である。件数に着目するならば、平成26年の申告件数（個人事業者と法人の合計）が、296万2,317件であるのに対して還付件数は、15万9,019件であるので、率にして5.4%でしかない。これは輸出企業が一部の大企業であることが理由である。

1.3 問題意識

筆者の消費課税に関する問題意識を明らかにしておきたい。第一に、筆者は「消費税は、一般には簡素な制度と言われるけれども、決して簡素な租税制度になっていない」と認識している。その理由は、「事業者免税点制度」や「簡易課税制度」という政治的な妥協の産物とも言える制度が導入されているからである。これらの制度は、納税義務者である事業者の納税事務負担を軽減・回避することから導入されたものであり、最終負担者である消費者の立場に立って採用されたものではないことは明らかである。

学問的には「一般消費税の類型」として「単段階の一般消費税」と「多段階の一般消費税」の二つに分類できるが、それぞれの特徴とメリット、デメリットについて理解しておく必要があると考えている。それらを理解することによって、一般消費税（付加価値税）が採用されている理由が明確になり、今後の租税制度（tax systems）の在り方を考える上で有用である。筆者が納税モデルを利用する理由は、具体的な消費税の計算と転嫁の流れは、金額を例示することでより一層明確になると考えた訳である⁴⁾。

第二に、日本の消費税は、付加価値税の一種であるが、国民にとっては、この付加価値税の仕組みがどのようなものが理解し難いという問題であ

る。まず①「付加価値とは何か？」を明らかにする必要がある。その次に法律的な納税義務と権利の視点から付加価値税に生命線と言うべき②「前段階税額控除 (input tax credit) とは何か？」を理解しておく必要がある。さらに③納税モデルによって、その「具体的な計算はどのように行うのか？」についても明らかにすべきだと考えている。なぜならば、これらの問題は「非課税 (exclusion from taxation)」や「軽減税率 (reduced tax rate)」、「ゼロ税率 (zero rate)」を考える際には、具体的な計算を通した専門用語の理解が特に重要だからである。

第三に、先に示したとおり、輸出企業に対して消費税の還付 (return of the consumption tax) が行われているという事実がある。平成21年から平成25年までの5年間の還付申告額を見ると平均して毎年約2兆円であり、還付割合も19%から22%程度で安定的に推移していた。しかし、平成26年の消費税の還付割合は、実に27%に上昇している。この輸出に関しては“ゼロ税率”が適用され、仕入段階で負担した消費税額が還付される制度となっており、これは輸出企業にとっては補助金を受け取るのと同じ効果が生じているという状況がある。

以下、本研究では、主要なテーマとして、一般消費税の「諸類型とその特徴」・「前段階税額控除制度」二つの問題について納税モデルを基に理論的に考察し、筆者の見解を論述する。なお、本論で日本における消費税について考察する際には、現行の租税実体法としての消費税法 (Consumption Tax Act) の規定を前提とする。

1.4 研究対象と研究方法等

1.4.1 研究対象

研究対象は、租税体系中の「消費税 (間接税)」である。そのうち大型間接税としての一般消費税を主たる研究対象とする。したがって、個別消費税については、最初の部分でその特徴等を言及する程度とする。

消費課税では、消費の金額を“認識及び測定 (recognition and measure-

ment)”する客観的な情報を得る必要がある。そのため、「消費」は“市場における物品・サービスの取引（market transactions）”の形で把握されることになる。通常は販売取引（sales transactions）の総合計として消費額を把握することになる。学問的には、販売取引のどの段階で課税するかによって、消費税の類型（taxation form）には、様々なものが考えられるが、本研究では基本的な類型に絞り込んで考察する。

1.4.2 研究方法

本研究の方法は、先行研究を基にして、代表的な一般消費税の5つの類型を取り上げ、筆者が設定する基本的な「納税モデル（tax payment models）」を利用して理論的に考察するものである。具体的には、それぞれの類型ごとに消費税の転嫁や納税金額など図表を用いて整理し、それを比較・分析することによって、それぞれのメリットとデメリットを明らかにするという方法である⁵⁾。

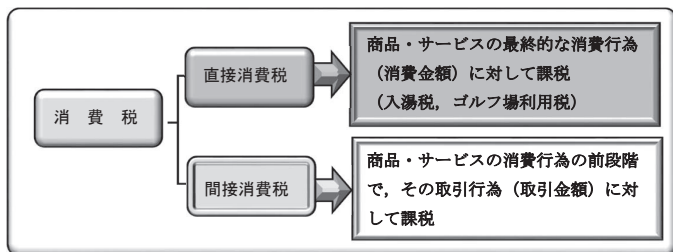
1.4.3 研究の前提

本研究の前提は、次の二つである。第一に、消費税は消費（行為）そのものに課税されている訳ではなく売上高や付加価値に課税される間接税（indirect tax）であるため「事業者にとっては、赤字でも負担する事業課税の性質を有する租税」であること。第二に「消費者にとっては、買い物のたびに商品の価格に消費税が含まれているため個人の所得は考慮されず、消費税（相当額）を負担させられている租税」であるということ。以上の二つを前提として考察する。

2. 学問上の消費課税の類型に関する研究

2.1 「直接消費税（direct consumption tax）」と「間接消費税（indirect consumption tax）」

ここでは、最初に学問上の消費税の諸類型の分類について考察する。それぞれの類型の特徴を明らかにする前に、基本的な分類について整理しておきたい。まず、学問上の消費課税として、図1のとおり大きく「直接消



* 筆者作成

図1 直接消費税と間接消費税の分類

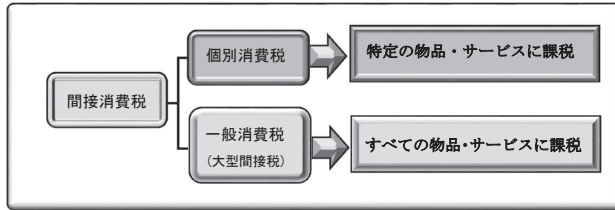
費税」と「間接消費税」の二つに分けることができる。

「直接消費税」とは、最終的な“消費行為（consumption action）”そのものを対象に課税される租税のことである。直接消費税は、納税義務者が消費行為を行った者であり、物品またはサービスの提供者が徴収納付義務者として課税主体に代わって徴収を行い、課税主体に納付することになる。納税義務者と担税者が一致し、租税の転嫁（shifting of tax）がないため直接税に分類される（菊谷，p. 39）。直接消費税の例として、「ゴルフ場利用税（地方税法第75条）」や「入湯税（同第701条）」がある。もう一つの「間接消費税」は、本研究の対象とする付加価値税や酒税（liquor tax）のような最終的な“消費行為の前段階”で商品やサービスの取引行為（transaction activity）に対して課税され、付加価値税が商品やサービスのコストに“溶け込んで（merges）”，最終消費者に転嫁されることが予定されている租税である。

2.2 「一般消費税（general consumption tax）」と「個別消費税（individual consumption tax）」

間接消費税は、「一般消費税」と「個別消費税（excise tax）」の二つに分類できる。

「一般消費税」とは、日本の「消費税」のように、原則としてすべての物品・サービスの消費に対して課される租税である。消費税が大型間接税



*筆者作成

図2 個別消費税と一般消費税の分類

と呼ばれている理由は、「課税ベースが大型（広い）」という意味で使用しているのであるが、結果として消費税は租税収入が大型（多額）という意味もある。もう一つの、「個別消費税」は、小型間接税と呼ぶべきもので、酒、タバコ、石油などについて、法令によって課税の対象とされた物品・サービスに対してのみ課される「課税ベースが小型の（狭い）」租税である。仮に、代替できる物品・サービスが存在する場合には、代替物等にも課税する必要がある⁶⁾。「個別消費税」は、課税対象とするものは何かが常に問題になる。因みに、国民生活が豊かなものとなり、同時に多様化が進み、生活必需品と奢侈品の区分は難しくなってきたため、物品税が廃止されたという経緯がある（水野，2015, p. 798）。

2.3 個別消費税の課税根拠 (justification)

特定の財やサービスが、なぜ選択されたのかという課税の根拠を検討しておきたい。個別消費税の理論的な課税根拠として考えられるのは、表2の5つである。

表2 個別消費税の課税根拠

① 受益者負担
② 所得の補完
③ 支出の補完
④ 消費の抑制
⑤ 特定の行為

*牛嶋，1990, p. 158より筆者作成

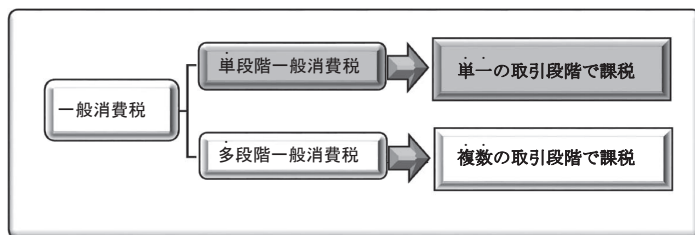
この表2に示すとおり、間接税の中の個別消費税は、税目によって課税の目的（根拠）が異なっている。個別消費税は、②の「所得税の補完税」であるという性格が強いが、酒税やたばこ税のような「①受益者負担」と「④消費の抑制」といった二つの目的を併せもつ税目もある。かつての物品税や砂糖消費税などは、「②所得の補完税」という目的があった。揮発油（ガソリン）税は、受益者負担が正当な根拠になる。高速道路の利用料金などは、税としての性格をもった道路サービス税そのものであり、（実際には、税方式ではなく利用料金の支払いという形で負担しているが）受益者負担（beneficiary's burden）の典型である。我々が支払っている高速道路の利用料金は、税（：高速道路利用税）の代替として料金を支払っている訳である。「③支出の補完」というのは、仮に我が国の個人課税の主要税目が所得税から支出税に移るとしたら、個別消費税は、支出の補完税という位置づけになるという意味である。このように考えると、個別消費税は、常に個人課税である所得税との組み合わせで考える必要がある。最後の「⑤特定行為」というのは、不動産取得税のようにその行為に特別の担税力を見出されるものである。

個別消費税は、「②所得の補完」という目的で、課税対象をできるだけ奢侈品（luxury goods）に限定すべきである。しかし、物品税が採用されていた時代には、個別の物品やサービスが課税対象に該当するかどうかを巡ってトラブルが生じることが少なくなかった。現在、我が国の個別消費税は、酒税・たばこ税・揮発油税・関税などが存在する。他方、「一般消費税」は、課税対象を包括的に規定するため、課税対象の認定を巡る問題を減少させることができる。経済的な観点からは、一般消費税では、消費に対する中立性（neutrality）が維持されるというメリットがあると言える。

2.4 「単段階一般消費税（single-stage general consumption tax）」と「多段階一般消費税（multi-stage general consumption tax）」

一般消費税は、図3のとおり課税段階の数によって、一つの取引段階の

みで課税を行う「単段階一般消費税」と複数の取引段階で課税を行う「多段階一般消費税」の区別がある。



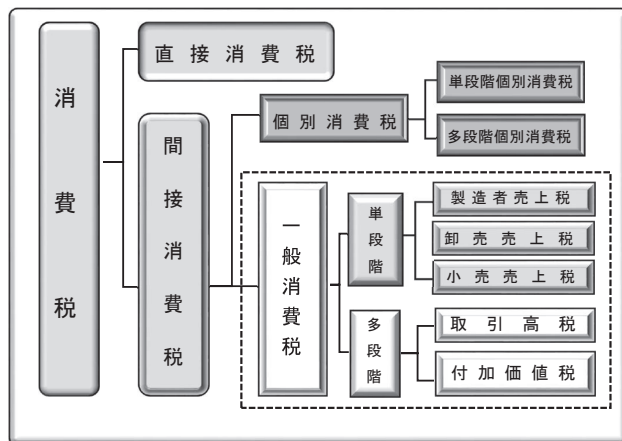
*筆者作成

図3 単段階一般消費税と多段階一般消費税の分類

単段階一般消費税には、製造者売上税、卸売売上税、小売売上税の三種類がある。多段階一般消費税には、取引高税と付加価値税の二種類がある。

2.5 消費税の諸類型の分類

広義における消費税の基本的な諸類型を分類・整理すると次の図4のようになる。



*金子宏，2015，pp. 674-680を参考にして筆者作成

図4 広義の消費課税の諸類型

本論は、「間接消費税」の中で、図4の破線で示した、原則として全物品への課税を行う「一般消費税」に焦点を当てて考察する。因みに、我が国の消費税法における消費税は、付加価値税に属する（菊谷，2006, p. 41）。よって、租税転嫁のない「直接消費税」と特定物品への課税とする「個別消費税」についての考察は行わない。

2.6 一般消費税を採用する意義

そもそも、「なぜ一般消費税を採用するのか？」という基本的な問題を確認しておきたい。金子宏は『租税理論の形成と解明・下巻』において一般消費税を採用する意義について、表3に示す5点にあると論じている。

表3 日本で一般消費税を採用する意義

1. 社会福祉の充実と高齢化社会に対する財政上の準備（直接税の減税圧力）
2. 我が国の財政の赤字体質の改善（税収を増加させ公債費の割合を減少）
3. 所得税の減税のための補填財源（所得税減税と消費税導入はワン・セット）
4. 消費税制自体の改革（消費中立性の確保，合理化，近代化の推進）
5. 他の租税に比べて不況期に税収の落ち込みが少ない（安定財源として性質）

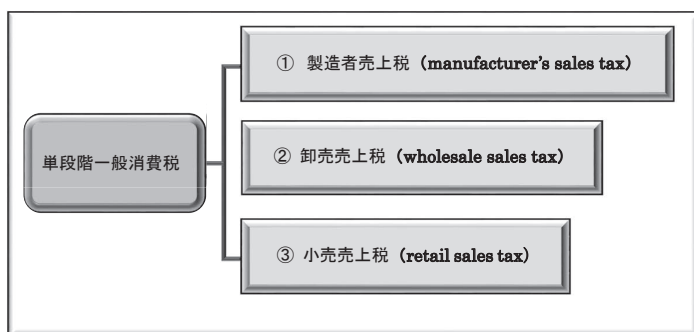
* 金子（2011, pp. 373-375）より筆者作成

金子は、社会福祉のための財政支出が膨大なものとなる中で、一般消費税の採用は唯一の選択肢であると述べている⁷⁾。この表3を端的に纏めるならば、「政府の立場から見れば、一般消費税は税率を引き上げるだけで大きな税収が期待でき、制度として簡素であり、財政の健全化のために有効であるという理由から採用する」ということになる。大きな財政赤字を抱える政府にとっては、一般消費税は税源（tax source）としての魅力が大きいため、基幹税である所得税を減税してでも一般消費税の増税を急ぎたいということになる⁸⁾。すでに、一般消費税（国税；6.3%）は2016年現在、17兆円を超える租税収入があり、我が国の租税の中で基幹税としての地位を獲得していると言える。

3. 納税モデルによる単段階一般消費税の研究

3.1 基本的な納税モデルの設定

最初に、「間接消費税」の中の「単段階一般消費税」とは、どのようなものかを明らかにしておきたい。単段階一般消費税は、単一の取引段階（single transaction stage）で課税するものであり、どの取引段階で課税するかにより、図5のとおり「①製造者売上税」・「②卸売売上税」及び「③小売売上税」の三つに分類できる（金子，2015, pp. 677-678）。この三つの違いを表4の基本納税モデルの設定項目を前提として考察する。



* 筆者作成

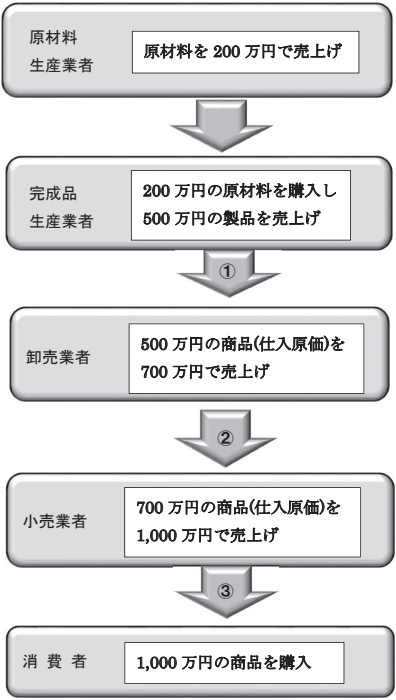
図5 単段階一般消費税の類型

まず、次の表4のとおり基本モデル（basic model）を設定する。図6に示したように完成品の生産業者（producer）は、原材料200万円を購入し、製品を製造して卸売業者（wholesaler）へ500万円で販売する。次に、卸売業者は、500万円で商品を仕入れて、700万円で小売業者（retailer）へ販売する。そして小売業者は700万円で仕入れた商品を1,000万円で消費者（consumers）に販売するというモデルである。

表 4 基本納税モデルの設定項目

①	“消費税率”は、一律に“10%”として固定する。
②	消費税の“転嫁”は完全に“100%”行われる。
③	製品・商品等の“流通経路”はシンプルなものとする。逆流や短縮（省略）などは一切ない。
原材料生産 ⇒ 製品の製造 ⇒ 商品の卸売 ⇒ 商品の小売 ⇒ 消費者	
④	流通経路の途中に“免税事業者”や“非課税事業者等”は介在しない。
⑤	“取引金額”は、税別で次のように設定する。
原材料生産 ⇒ 製品の製造 ⇒ 商品の卸売 ⇒ 商品の小売 ⇒ 消費者	
取引金額	200万円 500万円 700万円 1,000万円
⑥	各取引段階で生み出される“付加価値”は、⑤の取引金額により算定し、消費税等によって変化しない。

*筆者作成



*筆者作成

図 6 一般消費税を考察するための「基本モデル」

3.2 単段階一般消費税の納税モデル

この基本モデルの図6で、原材料は経済学でいう「中間財」にあたるため、課税しないものとする。矢印の①・②・③のどの段階で課税するのかによって、3つの類型が考えられる。本研究の納税モデルでは、売上税率をすべて10%に設定している。

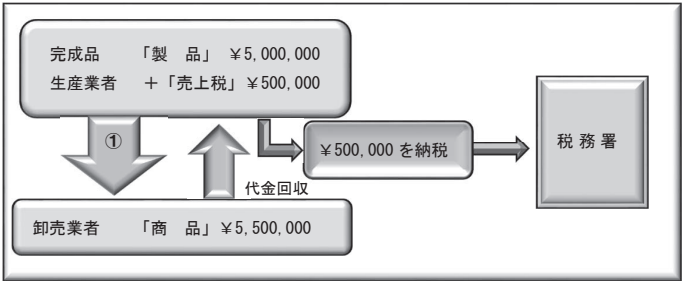
表5 単段階一般消費税の納税モデル（税率：10%）

取引経路	税抜価格	単段階一般消費税		
		製造者売上税	卸売上税	小売売上税
1. 原材料生産業者	¥2,000,000	¥2,000,000	¥2,000,000	¥2,000,000
2. 完成品製造業者	仕入 ¥2,000,000	仕入 ¥2,000,000	仕入 ¥2,000,000	仕入 ¥2,000,000
	↓	↓	↓	↓
	売上 ¥5,000,000	売上 ¥5,500,000	売上 ¥5,000,000	売上 ¥5,000,000
		納税 ¥500,000 $= 5,000,000 \times 10\%$		
3. 卸 売 業 者	仕入 ¥5,000,000	仕入（税込） ¥5,500,000	仕入 ¥5,000,000	仕入 ¥5,000,000
	↓	↓	↓	↓
	売上 ¥7,000,000	売上 ¥7,500,000	売上 ¥7,700,000	売上 ¥7,000,000
			納税 ¥700,000 $= 7,000,000 \times 10\%$	
4. 小 売 業 者	仕入 ¥7,000,000	仕入 ¥7,500,000	仕入（税込） ¥7,700,000	仕入 ¥7,000,000
	↓	↓	↓	↓
	売上 ¥10,000,000	売上 ¥10,500,000	売上 ¥10,700,000	売上 ¥11,000,000
				納税 ¥1,000,000 $= 10,000,000 \times 10\%$
5. 消費者の購入額	¥10,000,000	¥10,500,000	¥10,700,000	¥11,000,000
納 税 額	¥0	¥500,000	¥700,000	¥1,000,000

*筆者作成

3.2.1 製造者売上税（manufacturer's sales tax）の考察

製造者売上税は、図 7 に示すとおり完成品生産業者が生産する製品の売上げ¥5,000,000に対して課税するものである。納税義務者（taxpayer）は製造業者（maker）であり、課税標準は製造業者の売上金額である。納税モデルでは、税率10%であるので、完成品生産業者が¥500,000の売上税を納税することになる。



*筆者作成

図 7 製造者売上税の納税モデル

製造者売上税は、過去にカナダで採用されていたものであるが、そのメリットとデメリットは次の表 6 のとおりである。

表 6 製造者売上税のメリットとデメリット

	国民及び納税者	徴税側（国）
メリット	国民 税の負担が少ない	納税義務者が少なく執行が容易である 徴税費用が少なくて済む
	納税者 製造業者に限定される	
デメリット	国民 見えざる負担	課税ベースが狭い サービスに関して課税ができない
	納税者 事務負担が増加する	

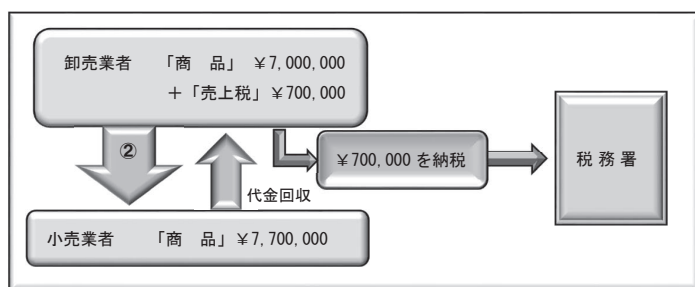
*筆者作成

累積課税を排除するためには、原材料や製造用機械などの生産財を免税とする必要がある。徴税側から見た「製造者売上税」のメリットは、納税義務者となる製造業者には比較的大企業が多く、その数が少ないため、税務当局からすると執行が容易で、かつ納税協力（taxpayers cooperation）

が得られ易いことである（水野，1988, p. 66）。納税に関わる物品の取引回数も少なく，税務当局から見ると，納税義務者が限定され，確実な納税が期待できる。そのため徴税費用が少なくて済むというメリットがある。他方，「製造者売上税」のデメリットは，課税ベースが小さく，サービスに関する課税が除外される点にある。税収を確保するためには，売上税率を高く設定する必要があるため，製造業者一社当たりの納税額が大きくなるという点がデメリットである。また，納税事務負担が製造業者だけに偏る点もデメリットと言える⁹⁾。

3.2.2 卸売売上税（wholesale sales tax）の考察

卸売売上税は，図8に示すとおり卸売業者（wholesalers）が販売する物品の売上げ¥7,000,000に対して課税するものである。納税義務者は卸売業者であり，課税標準は卸売業者の売上金額である。納税モデルでは，税率10%であるので，卸売業者が¥700,000の売上税を納税することになる。



*筆者作成

図8 卸売売上税の納税モデル

卸売売上税は，過去にオーストラリアやカナダで採用されていたものであるが，そのメリットとデメリットは次の表7のとおりである。

「卸売売上税」のメリットは，課税ベースが多少広がることである。また，納税義務者となる卸売業者の数が比較的少なく，納税に関わる物品の取引回数も小売よりも少ないため，徴税する側（国）から見ると，執行

表7 卸売売上税のメリットとデメリット

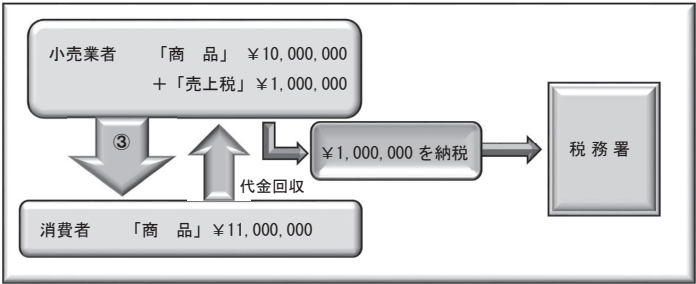
	国民及び納税者	徴税側（国）
メリット	国 民 税負担が比較的少ない	課税ベースが多少広くなる 執行が比較的容易である
	納税者 納税者が比較的少ない	
デメリット	国 民 見えざる税の負担となる	サービスに関して課税ができない
	納税者 事務負担が増加する	

*筆者作成

(enforcement) が容易だということである。デメリットは、サービスに関する課税ができない点にある。また、税収を確保するために、売上税率を高く設定する必要があるということもデメリットである。我が国の経済取引の実態からすると、最終卸売業者は規模が小さいため、納税事務（tax payment office work）の負担において問題が生じる。消費者である国民の側から見ると、サービスへの課税がないというメリットがあるが、どの商品にいくらの売上税が含まれているのかは見えないというデメリットは製造者売上税と同じである。

3.2.3 小売売上税（retail sales tax）の考察

小売売上税は、消費者に製品の販売やサービスの提供をした段階で、課税するというものである。納税モデルでは、図9に示すとおり小売業者の売上げ¥10,000,000に対して課税され、小売業者は¥1,000,000の売上税を



*筆者作成

図9 小売売上税の納税モデル

納税することになる。

小売売上税は、アメリカの各州で採用されているものであるが、州によってその方式は異なっている。小売売上税は、表8に示すように②消費者税、及び③折衷税という三つの方式がある。

表8 小売売上税の三方式

① 販売者税 (vendor tax)
小売業者の総収入を課税ベースとして小売業者に課税
② 消費者税 (consumer tax)
販売価格を課税ベースとして小売業者が消費者から売上税を外税方式で徴収
③ 折衷税 (hybrid tax)
小売業者は売上税額分を消費者から徴収することが義務

*筆者作成

①の販売者税は、小売業者の総収入を課税ベースにして、小売業者に課税する方式である。②の消費者税は、販売価格を課税ベースとして、小売業者が消費者から売上税を外税方式で徴収して州政府 (state government) に納付する方式である。③の折衷税 (eclectic tax) は、①と②を折衷したもので、法律上は小売業者に課税する方式であるものの、小売業者は売上税額分を消費者から徴収することが義務付けられている。この三つの方式の中では、①の販売者税が納税義務者として小売業者に限定されるため、消費者からの売上税を徴収して、それを預かって納税するという②・③よりも優れていると考えられる。

アメリカでは、州によっていずれの方式を採用するかは区々である。しかし、アメリカの各州ではどの方式によっても有効に機能していると言われている (知念, 1997, pp. 173-174)。ただし、筆者は、消費者にとって②の外税方式の消費者税の方が、買い物の都度、売上税の負担額が認識できる点で優れていると考えている。

小売売上税は、アメリカの各州で採用されているものであり、そのメリットとデメリットは次の表9のとおりである。

表9 小売売上税のメリットとデメリット

	国民及び納税者	徴税側（国）
メリット	国 民 税の負担額が分かる	サービスに関しても課税できる 多くの税収を確保できる
	納税者 中立性が認識できる	
デメリット	国 民 税の負担感が高まる	小売段階におけるサービスへの課税 は、課税の累積が生じるため困難で ある 納税義務者が多く執行が困難である
	納税者 事務負担が増加する	

*筆者作成

「小売売上税」のメリットは、課税ベースが広いことから、低い税率で多額の税収が得られることが徴税側の最大のメリットである。なぜならば、小売売上税は消費財だけでなくサービスに関する課税が可能になるためである。消費者側のメリットとしては、製造者や卸売業者への課税がないことから、税の累積（accumulation of tax）が発生しないことである。小売段階だけに課税する訳であるので、税の帰着が明らかになることや、非課税品目の設定も柔軟に対応できることがメリットと言える。因みに、アメリカの各州の小売売上税の税率は、5%前後であることから物価への影響は比較的少ない。州によっては、製造業者や卸売業者への売上税の課税を行っている場合があり、それは後述する取引高税と同じ制度となる。

仮に、小売段階での売上げの“捕捉（capture）”が確実にできるとすれば、現在施行されている我が国の「消費税」と同額の税収が得られることになる。消費者の立場から見ても、現在の「消費税」と同様なものと映ることになる。他方、「小売売上税」のデメリットは、納税義務者となる小売業者の数が多いため、物品・サービスの取引回数も膨大なものとなり、徴税側から見ると、小売業者には、零細な事業所が多く、売上金額の正確な把握が容易でないため、申告漏れになる恐れがあり、執行が難しいことである。また、小売売上税は、課税対象をサービスにも拡大することが可能になるが、課税の累積が生じるため、実際には困難とされてきた¹⁰⁾。アメリカ合衆国やカナダの小売売上税でも。サービスに対する課税は一般的に行

われていない（水野，2009, p. 713）。

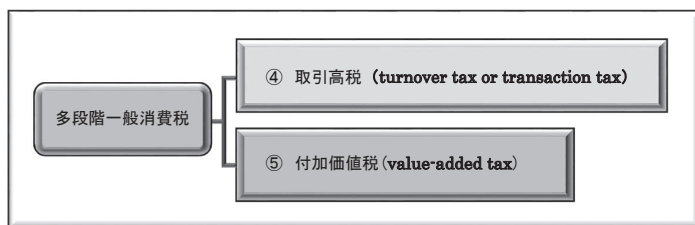
単段階の一般消費税は，多段階の一般消費税と比較すると，「中立性に欠ける」と言われている。その理由は，製造段階や卸売段階における取引価格には，輸送費や保険料などの不確定な要素が多いことである¹¹⁾。

4. 納税モデルによる多段階一般消費税の研究

4.1 多段階一般消費税の二つの類型

多段階の一般消費税の類型としては，どのようなものがあるのだろうか。一般には図10に示したとおり「④取引高税」と「⑤付加価値税」の二つの類型があるとされている（金子，2015, p. 678）。

この二つの類型は，どちらも全ての取引段階に課税するという点では同じである。両者の違いは，課税標準を「売上高（取引高）」にするのか「付加価値」にするかの区別である。言うまでもなく，取引高を課税標準とするのが取引高税（多段階売上税）であり，付加価値を課税標準とするのが付加価値税である。以下，二つの類型の違いを納税モデルによって明らかにしていきたい。



*筆者作成





図10 多段階一般消費税の二つの類型

4.2 多段階一般消費税の納税モデル

ここで設定する納税モデルは，先に売上税の分析で使用した取引経路と同じ金額，税率（10%）を利用している。ただし，多段階一般消費税は「すべての取引段階で課税する」ということが特徴であるため，原材料生

産業者も納税義務者に含まれることに注意する必要がある。また、取引経路の中で登場する事業者の利益（売上総利益）の額を変更しないということも前提として計算している。

表10 多段階一般消費税の納税モデル（税率：10％）

取引経路	税抜価格	多段階一般消費税	
		取引高税	付加価値税
1. 原材料生産業者	¥2,000,000	売上（税込） ¥2,200,000	売上（税込） ¥2,200,000
		a. 納税額 ¥200,000	a. 納税額 ¥200,000
		2,000,000（取引高）×10％ ＝ ¥200,000 【取引高税】	2,000,000（付加価値）×10％ ＝ ¥200,000 【付加価値税】
2. 完成品製造業者	仕入 ¥2,000,000 売上 ¥5,000,000	仕入（税込） ¥2,200,000	仕入（税込） ¥2,200,000
		* 税抜 ¥2,000,000	* 税抜 ¥2,000,000
			
		売上（税込） ¥5,720,000	売上（税込） ¥5,500,000
		* 税抜 ¥5,200,000	* 税抜 ¥5,200,000
		2,200,000（税込仕入原価）	2,200,000（税込仕入原価）
		3,000,000（企業利潤）	3,000,000（企業利潤）
		520,000（取引高税）	300,000（付加価値税）
		¥5,720,000（税込売上高）	¥5,500,000（税込売上高）
		b. 納税額 ¥520,000	b. 納税額 ¥300,000
		2,200,000（税込仕入原価）	2,000,000（税抜仕入原価）
		3,000,000（企業利潤）	3,000,000（企業利潤）
		¥5,200,000（税抜売上高）	¥5,000,000（税抜売上高）
		¥520,000（取引高×10％）	500,000（売上高×10％）
		【取引高税】	▲200,000（前段階控除）
		* 前段階の税額控除はしない。	¥300,000 【付加価値税】
3. 卸売業者	仕入 ¥5,000,000 売上 ¥7,000,000	仕入（税込） ¥5,720,000	仕入（税込） ¥5,500,000
		* 税抜 ¥5,200,000	* 税抜 ¥5,200,000
			
		売上（税込） ¥8,492,000	売上（税込） ¥7,700,000
		* 税抜 ¥7,720,000	* 税抜 ¥7,500,000
		5,720,000（税込仕入原価）	5,500,000（税込仕入原価）
		2,000,000（企業利潤）	2,000,000（企業利潤）
		772,000（取引高税）	200,000（付加価値税）
		¥8,492,000（税込売上）	¥7,700,000（税込売上高）

		<div>c. 納税額 ￥772,000</div> <div> 5,720,000 (税込仕入原価) <u>2,000,000</u> (企業利潤) <u>¥7,720,000</u> (税抜売上高) 7,720,000 (取引高) × 10% = ¥772,000 - 【取引高税】 * 前段階の税額控除はしない。 </div>	<div>c. 納税額 ￥200,000</div> <div> 5,000,000 (税抜仕入原価) <u>2,000,000</u> (企業利潤) <u>¥7,000,000</u> (税抜売上高) 700,000 (売上高 × 10%) <u>▲500,000</u> (前段階控除) <u>¥200,000</u> 【付加価値税】 </div>
4. 小 売 業 者	仕入 ¥7,000,000 売上 ¥10,000,000	<div>仕入 (税込) ￥8,492,000</div> <div>* 税抜 ¥7,720,000</div> <div>↓</div> <div>売上 (税込) ￥12,641,200</div> <div>* 税抜 ¥11,492,000</div> <div> 8,492,000 (税込仕入原価) 3,000,000 (企業利潤) <u>1,149,200</u> (取引高税) <u>12,641,200</u> (税込売上高) </div>	<div>仕入 (税込) ￥8,492,000</div> <div>* 税抜 ¥7,500,000</div> <div>↓</div> <div>売上 (税込) ￥11,000,000</div> <div>* 税抜 ¥10,700,000</div> <div> 7,700,000 (税込仕入原価) 3,000,000 (企業利潤) <u>300,000</u> (付加価値税) <u>¥11,000,000</u> (税込売上高) </div>
		<div>d. 納税額 ￥1,149,200</div> <div> 8,492,000 (税込仕入原価) <u>3,000,000</u> (企業利潤) <u>11,492,000</u> (税抜売上高) 11,492,000 × 10% = 1,149,200 - 【取引高税】 * 前段階の税額控除はしない。 </div>	<div>d. 納税額 ￥300,000</div> <div> 7,000,000 (税抜仕入原価) <u>3,000,000</u> (企業利潤) <u>10,000,000</u> (税抜売上高) 1,000,000 (売上高 × 10%) <u>▲700,000</u> (前段階控除) <u>¥300,000</u> 【付加価値税】 </div>
5. 消費者の購入額	¥10,000,000	<div>商品購入価額 (税込)</div> <div>¥12,641,200</div> <div>税抜本体価額</div> <div>¥10,000,000</div> <div>取引高税負担額</div> <div>¥2,261,200</div>	<div>商品購入価額 (税込)</div> <div>¥11,000,000</div> <div>税抜本体価額</div> <div>¥10,000,000</div> <div>付加価値税負担額</div> <div>¥1,000,000</div>
納税額の合計		<div>¥2,641,200</div> <div>(内訳)</div> <div> 原料業者 200,000 製造業者 520,000 卸売業者 772,000 小売業者 <u>1,149,200</u> 合 計 <u>2,641,200</u> </div>	<div>¥1,000,000</div> <div>(内訳)</div> <div> 原料業者 200,000 製造業者 300,000 卸売業者 200,000 小売業者 <u>300,000</u> 合 計 <u>1,000,000</u> </div>

* 筆者作成

4.2.1 取引高税 (turnover tax o/gross receipts tax) の考察

取引高税は、第一次世界大戦後のヨーロッパ各国で採用され、付加価値税に移行するまで、実施されてきたという歴史がある。取引高税は、累積型の租税である。そのメリットとデメリットは次の表11のとおりである。

表11 取引高税のメリットとデメリット

	国民及び納税者	徴税側 (国)
メリット	国 民 なし	課税売上高 (取引額) に税率を乗ずるだけで税額を算出できる 低い税率で多額の税収を確保できる
	納税者 累積控除の手続きが不要である	
デメリット	国 民 前段階の税額控除がないため、税負担が累積する	輸出免税の措置を行う場合、税額が不明なため国境調整ができない
	納税者 事務負担が増加する	

*筆者作成

取引高税 (turnover tax) は、原材料生産段階・製品製造段階・卸売段階・小売段階のすべての売上げに対して課税される多段階の売上税である。最も大きな問題点は、取引段階が少ない商品と流通経路が複雑で取引段階が多い商品とでは、税負担が大きく違ってくることである。納税モデルと違って、卸売業者が複数介在するような複雑な流通経路を経る商品の場合は、更に取引高税は増えることになる。なぜならば、取引があるたびに「雪ダルマ式 (snowballing)」に取引高税が累積されていくからである。逆に卸売業者の存在が不要な単純な流通経路を辿る商品の場合は、取引高税は減少する。原材料生産・製品製造・卸売・小売の3段階を一つにまとめてしまえば、「原材料生産業者=小売業者」となる。この場合には、課税ベースは小売の販売価額ということになり、一挙に縮小される事態となる。

表10に示したとおり、取引高税は付加価値税のように前段階の税額を控除しない。そのため、税額が累積されていくことになる。累積されていっ

た税額は、納税モデルでは、原材料生産業者200,000円、製造業者520,000円、卸売業者772,000円、そして小売業者1,149,200円と増加していく。最終的に取引高税の合計額は、2,641,200円となり、10,000,000円の商品に対して26.4%の比率になる。この納税モデルでは、取引高税の税率を10%と仮定しているので、約2.6倍にもなっていることが分かる。国民（消費者）の側から考えると、取引高税が導入されると、商品の販売価額が26%も値上がりすることになる。

ここで、取引高税の税率が「5%」、あるいは「4%」とした場合には、税額はどのような変化するかをシミュレーションした結果を表12に示しておく。

表12 取引高税の消費税率が5%と4%の場合の納付税額

製造・流通段階	売 上 高	消費税率 5 %	売 上 高	消費税率 4 %
原材料生産業者	2,000,000円	100,000円	2,000,000円	80,000円
完成品製造業者	5,100,000円	255,000円	5,080,000円	203,200円
卸 売 業 者	7,355,000円	367,750円	7,283,200円	291,328円
小 売 業 者	10,722,750円	536,137円	10,574,528円	422,981円
合 計	26,412,000円	1,259,487円	24,937,728円	1,024,509円

*筆者作成

この表12から分かるとおり、取引高税の税率を「5%」とした場合には、納付税額は約126万円となり、「4%」とした場合には約102万円となる。取引高税の税率を10%から5%に引き下げた時には、2,641,200円から1,259,487円となる。そして、仮に税率を4%まで下げたとしても、1,024,509円の納付税額となり、10%の付加価値税を採用した場合とほとんど同じ税額になることが分かった。勿論、小売段階だけに課税する「小売売上税」において税率が10%の時と同程度の税負担になる。このことから、当然の結論とも言えるが、税率が1%から5%前後の低率の場合は、課税の累積の影響は少ないことを指摘しておきたい。事業者の視点から見れば、後述

する付加価値税のように、「付加価値」という概念的に理解することが難しいものに課税する仕組みよりも、取引高（売上高）に対して課税する「取引高税」の方が受け入れ易いであろう。

「取引高税」のメリットは、表12に示したとおり取引高、つまり「課税売上高」に税率を乗ずるだけで、納付すべき税額を算出できることである。つまり、課税売上高の把握だけで納税額が算出できるうえに、面倒な累積控除の手続きが不要であるため、仕組みが簡単なことである。また、課税する国の側から見ると、低い税率で多額の税収をあげることが可能になる点もメリットであると言える。ただし、このモデルのとおり、仕入の際に負担している消費税を控除しない（差し引かない）ため、租税負担が累積していくという「タックス・オン・タックス（二重課税）」というデメリットがある。また、取引高税は、輸出に際に免税措置を行う場合には、製品に含まれる税額が分からないため、国境税調整ができないというデメリットがある。因みに、EC 諸国においては、付加価値税が導入される前にほとんどが「取引高税」を採用していたため、国境税調整は平均的な比率に基づいて行わざるを得なかった¹²⁾。

4.2.2 付加価値税（value-added tax）の考察

付加価値税は、各取引段階の「付加価値」を課税標準として課される一般消費税である。最初に“付加価値（added value）”とは何かを明らかにしておきたい。付加価値とは、ある事業が国民経済（national economy）に新たに「付加した価値」のことであり、表13に示したとおり「控除法」又は「加算法」によって計算することができる。

表13 付加価値の二つの計算方法

(1) 控 除 法 （生産国民所得の観点）
付加価値 = 総売上金額 - 他の事業から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等
(2) 加 算 法 （分配国民所得の観点）
付加価値 = 賃金 + 地代 + 利子 + 企業利潤

* 金子, 2015, p. 179より筆者作成

もともと、付加価値税とは、生産要素である労働・土地・資本における付加価値に課されるものである。つまり、賃金・地代・利潤・支払利子の合計額に対して課されるものである。これは加算法による付加価値であり、「加算型付加価値税」と呼ばれる方式である。それゆえに付加価値税は、見方によっては「企業課税」でもあるとも言える。

他方、売上税額から仕入税額を控除する控除型付加価値税という方式もあり、ヨーロッパ諸国をはじめとしてほとんどの国で、この方式を採用してきている。最終消費者は売上税額というものがないため、商品等の対価に含まれる付加価値税相当額を負担することになる（水野，2015, p. 800）。

日本の消費税の特色は、課税対象を資産の譲渡や役務の提供の対価としつつ、仕入税額を控除することによって付加価値を計算するものであり、「前段階控除型付加価値税」と呼ばれている。我が国の場合は、ヨーロッパ諸国のようにインボイスによる前段階の税額を計算するのではなく、事業者の帳簿及び証憑書類によって算出することが特徴である。

付加価値税のメリットとデメリットは次の表14のとおりである。

表14 付加価値税のメリットとデメリット

	国民及び納税者	徴税側（国）
メリット	国民 税負担が累積しない	前段階税額控除法の採用によって、税負担の累積を回避できる サービスへの課税ができる
	納税者 累積控除の手続きができる	
デメリット	国民 税負担額が見えない	インボイス方式の下では、不正チェックのために徴税費用が多くなる
	納税者 事務負担が増加する	

*筆者作成

付加価値税も、多段階（multistage）の売上税の一種である。付加価値税は、生産から流通を経て最終的な消費に至る各取引段階において、事業者の売上げに対して課税されるものである。付加価値を課税ベースとして課される一般消費税である。この「付加価値」というのは、ある事業において国民経済に新たに付加した価値のことであり、一般に各段階の事業者

の売上げから仕入れを差し引いて求める。つまり、「売上額－仕入額＝差額」ということである。通常は、この差額を「付加価値」とみなしている。理論的には、付加価値税は小売売上税と等しいことになる。なぜならば、各取引段階で生じる付加価値の合計額は、最終の小売段階の売上額と同額になるからである。現実には、取引段階の途中で製品やサービスについて非課税のまま消費者にわたることがあるため、付加価値税よりも小売売上税の方が税収は少なくなる。付加価値税の導入によって課税の対象がサービスに対して拡大されたということである（水野，2015，p.803）。

5. おわりに

本論は、一般消費税の諸類型の特徴を筆者が作成した納税モデルに基づいて考察したものである。それぞれの類型には特有のメリットとデメリットが存在することが分かった。国民にとっては、消費者物価の上昇に伴う経済的な負担の増加が最大のデメリットとなる。考察の結果、単段階の一般消費税では、税率が同じ場合には製造者売上税が最も租税収入が少なくなるということが分かった。それゆえに、租税を負担させられる国民にとっては、製造者売上税が最も望ましい採択であるが、個別消費税である「酒税」のように税率が高く設定されるという懸念がある。小売段階だけに課税する「小売売上税」は、税の帰着が明らかになることや、非課税品目の設定も柔軟に対応できるメリットがあり、アメリカの各州の小売売上税の税率のように、5%前後であれば物価への影響も少ないことが分かった。我が国では、多くの国民がこの小売売上税と付加価値税を混同していることも否定できないであろう。その理由は、消費者の立場から見れば、小売売上税と付加価値税は同じ負担となるからである。しかし、事業者の付加価値（利益）に着目して課税するという付加価値税の考え方を貫徹するためには、小売業者だけに納税義務を課することは理論的にできないことになる。

多段階の一般消費税の類型では、理論的には租税の累積がある取引高税

よりも累積を排除できる付加価値税の方が優れていることが分かった。国家にとって、一般消費税の最大のメリットは、税源を確保することにあるが、国民の関心事は「今後の増税」つまり消費税率の引き上げ幅と実施時期に焦点化されやすい。しかし、筆者は「租税制度として公平な課税になっているか？」という点が最も重要なことであると考えている。消費税は一律課税であるため平等ではあるが、公平で公正なものではない。なぜならば、垂直的公平としての応能負担原則を逸脱して個人の担税力に応じた課税にはなっていないからである。租税を考察する際には、まずそれが公正（fairness）なものかどうかを問わなければならない。その“公正”を実現するためには、効率的な分配（distribution effects）ができるのかがどうか問題になる。付加価値税が逆進的（regressive）な租税であるがゆえに、イギリスをはじめとして、諸外国では低所得者層の生活を脅かさないような様々な対策を実行している。例えば、生活必需品に対して、軽減税率やゼロ税率、非課税などを採用している。その結果、付加価値税は、他の租税と比較して決して簡素な租税制度ではなくなっており、複雑な構造となっている。筆者は、松沢の述べている「租税正義とは法令に定めた納税義務を適正に実現すること」とする見解を基本的に承認している（松沢、1993, p. 1）。しかし、それは徴税側に立った考え方になるのではないかという懸念がある。なぜならば、肝心の租税法令が公平・公正なものとなっていない場合には、それを適正に実現することは国民にとっての租税正義とはならない恐れがあるからである。

本研究の締め括りとして、一般消費税の抱えている根本的な問題点を表15に整理しておく。

問題点の第一は、現行の消費税が「累進税率の適用ができない」間接税であるということである。10%を超えるような高率の消費税を導入することは、（軽減税率等を導入したとしても）個人の担税力を無視した（応能負担原則を逸脱した）ことになる。そのことから、消費税は不公平税制の典型であると言える。端的に述べるならば、消費税は租税正義に反すると

表15 一般消費税の問題点

1. 一般消費税は、垂直的公平が損なわれる不公平税制の典型である。
「累進税率を適用することができない」ため応能負担原則を逸脱している
2. 一般消費税は、人件費に課税することと同じであり雇用への悪影響が出る。
企業は人件費を削減するため正社員を減少させて派遣社員や請負を増やす
3. 一般消費税は、国民をあたかも植物人間のような立場に立たせている。
国民（消費者）に権利や義務を認めていないため、司法に訴えられない
4. 一般消費税は、赤字企業にも課税する事業税と化している。
付加価値に課税するため、赤字企業であっても消費税の納税義務が発生する

*筆者作成

いうことである。消費税は、その逆進性という特質から**経済格差の拡大税制**であると言える。近い将来、消費税率が10%以上に引き上げられることが予測できるが、所得の低い階層への救済措置としてマイナスの所得税といた給付の問題も含めて慎重な検討が求められる。また、消費税増税分の歳入をどのように国民に還元するのかを真剣に議論することが必要であろう。

第二の問題点は、「雇用への悪影響がある」という問題である。付加価値に課税するということは人件費に課税するのと同じであるため、企業は人件費を削減しようとして、正社員を減らすことに繋がる。その理由は、雇用コストの高い正社員を派遣や請負に切り替えれば、その費用の8%が納税額から差し引かれるため、税負担の軽減効果が出るからである。また、正社員よりも時給の低いアルバイトやパートの社員が増えてくるため、消費税は正規雇用が減少する**雇用破壊税制**とも言えよう。

第三の問題点は、「国民は法律的に消費税に関して権利も義務も認められていない」ということである。換言すれば、あたかも**国民は植物人間の立場**になっているということである。国民は実質的に消費税（相当額）を負担させられていながら、司法に訴えることさえできないからである。税率8%の消費税が導入されている現在、増税の時期を先延ばしにすることや軽減税率の導入問題を議論することはあっても、国民が消費税自体を廃

止するという議論の余地は殆どないということである。

第四の問題点は、納税義務者である「事業者にとって、消費税は赤字企業でも負担する事業税と化している」という実態である。事業者には消費税を納税する義務は課されているが、実質的には物品等の価格に転嫁して最終消費者に負担させる制度設計であるため、負担していない者が司法に訴えることは困難である。たとえ事業が赤字でも付加価値はあるため、消費税が適正に理論通りに転嫁されない場合でも、納税義務が発生するため「赤字企業課税」と呼ぶこともできる。企業の競争環境の中で経済的な立場の弱い中小企業は、消費税の転嫁が思い通りにできないために企業が負担している実態がある。特に資金繰りが厳しい中小企業では、金融機関から借入れを行って消費税を納税しているケースもある。その証拠に消費税の滞納額は、国税の中で最も多い額となっている。一般には国民が負担している（預けている）消費税を滞納していることは理解し難いことかもしれないが、法的には消費税の転嫁を保障したり強制したりする制度設計にはなっていないため、本研究のモデルのように適正に転嫁されている訳ではない。

消費税は、実質的な負担額が個人の所得額に対して逆進的なものとなり、日本国憲法の要請する“応能課税原則”に反して国民の担税力を度外視した課税と言える。また、消費税の適正な転嫁ができず赤字を抱える小規模事業者等にとっては「担税力なき者への課税」にならざるを得ない。以上のことから、一般消費税（大型間接税）は、直接税（所得課税・財産課税）の補完税として位置付け、個別消費税の枠内にとどめるという「直接税中心主義」の見解を筆者は支持する。

注

- 1) 大型間接税のもたらす影響は、「①逆進的な税体系となり所得再分配機能を弱める」、「②中堅所得者の税の不公平感を加重する」、「③所得税がかからないひとたちに過重な負担を強いる」、「④税痛感が少なく税率引き上げが安易になされ

- る」,「⑤事業者の事務負担が極端に重くなる」,「⑥物価を引き上げ,インフレが避けられない」という6つの懸念について,国会での与野党の論戦があった。
- 2)「所得税や法人税のように税金の名前は3文字が多い。その方が使いやすいという議論をした記憶がある」と大蔵省主税局の課長として消費税の導入にあたった藤井信明氏は語っている(日本経済新聞,2014.2.9,p.11より)
 - 3)「消費税」という名称によって消費者への課税という本質を明確にすることになり,その結果,家庭の主婦だけでなく多くの国民に根深いアレルギー(反消費税感情)を植え付けたという側面がある。筆者は国民には錯覚や誤解があって,消費税の真像(真実の姿)は見えていないと考えている。その証拠に,国民の多くは,消費税分だけ物品・サービスの購入価額が高くなって家計負担が多くなっているだけだという認識をしている。消費税は,その基本的な仕組みとして事業者の付加価値に課税する租税制度であるため「隠れた大衆課税」となっており,国民の担税力を考慮できない不公平な租税になっている。
 - 4) ラムゼイ型の最適課税問題においては,生活必需品に相対的に高い税率を課し,奢侈品に低い税率を設定することが効率面から合理化される。しかし,公平性の観点からは,正当化できない。なぜならば,消費税を最終的に負担するのは消費者(国民)であり,生活必需品に課税した場合には,所得の高い人と所得の低い人が同額の租税を負担するのは不公平なものとなるからである(井堀,2003,p.33)。
 - 5) 本研究の主要な参考文献は,租税法の体系書の中では,金子宏著(2015)『租税法(第二十版)』(弘文堂)と水野忠恒著(2015)『大系租税法』(中央経済社)である。消費課税の理論に関する学術書としては,知念裕著(1995)『付加価値の理論と実際』(税務経理協会),と宮島洋編(2000)『消費課税の理論と実際』(税務経理協会)を参考にした。
 - 6) かつての「物品税」は,課税対象の品目が奢侈品に特定され列挙されていた。例えば,スキー用品は非課税でゴルフ用品は課税対象,紅茶や緑茶は非課税でコーヒーが課税対象,バスやトラック等の商用車は非課税で自家用車が課税対象などとなっていた。
 - 7) 膨大な財政支出が必要になる中で,大幅な増税が必要になるが,強い減税圧力(tax reduction pressure)の中で直接税中心の税制では賄えないため,税収ポテンシャルをもった間接税としての一般消費税を採用する意義があるという。ただし,消費税の転嫁と負担が不透明(the passing of consumption tax is uncertain)であることが最大の課題であり,逆進性の問題についても解決すべき大きな問題であることも指摘している(金子,2011,p.375)。
 - 8) 国民の立場から見ると,税痛感のある所得税を減税してもらって,税痛感の少ない消費税を負担することになる。実際には,所得税が減税されて住民税が増税されているため,租税負担は同じである中で,消費税相当額の物価が上昇し

ている。賃金などは上昇していないため、家計（生活）は苦しくなっている。ここで、筆者が指摘しておきたいことは、財政の健全化のためには、累進課税（progressive taxation）を適用している所得税の増税という選択肢が存在する。消費税のもつ逆進性を深刻に受け止めて所得分配の平等を追及するならば、消費税率の引き上げではなく、直接税である所得税の税率構造を議論すべきではないだろうか。

- 9) この製造者売上税を消費税として純化（purifying）するためには、何が消費財であるのかをリストアップする必要があるが、それは容易なことではない。製造業が自社に関連する卸売業者に製品を無償で譲渡したり低額で譲渡したりする「租税回避（avoidance of tax）」が頻発することが予想される。さらに、税負担の転嫁が困難な場合が少なくなく、実質的には企業課税の性質をもつことになる（金子，2015, p. 677）。消費者である国民の側から見ると、サービスに課税されないというメリットがあるが、どの商品にいくらの売上税が含まれているのかが「見えざる租税（hidden tax）」となるというデメリットがある。そのため、製造者売上税の制度には、大きな欠陥があっても、消費者の“租税抵抗（tax resistance）”が生じし難いということがある。実際の運用上の問題としては、「製造業者」や「製造」の判定が難しいということがある。
- 10) 我が国の「消費税法」における「サービス（役務）」とは、どのようなものであろうか。消費税法基本通達5-1-1によると、消費税法第2条第1項第8号の「資産の譲渡等の意義」について、次のように示している。「役務の提供」とは、請負契約に代表される土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興業、宿泊、飲食、技術援助、便益、出演、著述その他種々のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供も含まれる。（＊日本税理士会連合会編，2010, p. 255より引用）
- 11) さらに、製造、卸、小売という取引段階は、物品やサービスが確実に一定方向に移動する訳ではないという理由も挙げることができる。例えば、製造業者が小売業者から仕入れを行うという逆方向（reverse direction）も在り得るということである（水野，2015, p. 798）。小売売上税を採用する場合であっても、実務的には、すべての事業者を納税義務者としておく必要がある。なぜならば、製造業者や卸売業者であっても、直接に消費者と取引する場合があるからである。その場合は、小売売上税を課税する必要がある。そのため、取引のたびに「小売なのか?」、「卸売なのか?」を区分することを求めることになってしまう。製造業者や卸売業者が購入する製品やサービスについては、一定の免税手続きをとる方法を採用せざるを得ない。日本で、「小売売上税」を採用しないで、消費税（付加価値税）を採用した理由の一つは、この点にある。
- 12) 「取引高税」は、企業の垂直的な統合がされた場合には、統合されていない企業

と比較して消費税の負担が少なくなるという競争中立性の欠陥や課税の中立性の原則に反することが重大な欠陥であると言える。例えば、製造業者が地域ごとに商品の配送センターを設置して、卸売業者と同様の機能を持たせることがある。また、製造業者が卸売業者を吸収合併するような企業統合のようなケースもある。統合しない企業は、転嫁を十分に行うことができないため、「過小転嫁 (under-imputation)」や「不転嫁 (not imputation)」が起きる。また、統合した企業の場合、税負担の「過大転嫁 (excessive imputation)」つまり便乗値上げが起きたりする恐れがある。取引高税は、課税の累積を排除するために企業の合併・合同を促すことになり、コンツェルン (group of companies) に有利な税制となる。それゆえに、取引高税は、公平性の観点や競争中立性の観点から、欠陥の多い租税である (金子, 2015, p. 679)。因みに、日本でも1948 (昭和23) 年に取引高税が採用されたが、課税の累積に対する批判が強く、翌年には廃止されたという歴史がある。

参 考 文 献

- Andele Boomsma, Aanne Ermel, Jim Somers, Jean-Marc Tirard, 1989, “*Eensy & Young VAT in Europe*” Sweet Maxwell
- Christian Seidl, Kirill Pogorelskiy, Stefan Treub, 2013, “*Tax Progression in OECD Countries*” Springer
- Luigi Bernardi, Paola Profeta, 2004, “*Tax Systems and Tax Reforms in Europe*” Taylor & Francis Group
- Luigi Bernardi, Mark W. S. Chandler, Luca Gndullia, 2005, “*Tax Systems and Tax Reforms in New EU Members*” Taylor & Francis Group
- 井澤 保 (1991) 「消費税制の問題点」『文明研究所紀要第11号』東海大学, pp. 47-70.
- 石 弘光 (2009) 『日本税制改革史—終戦からバブル崩壊まで』東洋経済新報社
- 石村耕治 (2014) 「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除」『白鷗大学法科大学院紀要第8号』
- 石村耕治編 (2010) 『現代税法入門塾〈第5版〉』清文社
- 伊藤周平 (2016) 『消費税が社会保障を破壊する』KADOKAWA
- 伊藤正己 (1995) 『憲法 新版』弘文堂
- 伊藤義一 (2011) 『税法の読み方凡例の見方』TKC 出版
- 井出英策 (2013) 『危機と財政再建の比較財政史』ミネルヴァ書房
- 猪口 孝 (2015) 『政治理論』ミネルヴァ書房
- 井堀利宏 (2012) 『基礎コース 公共経済学』新生社
- 井堀利宏 (2011) 『要説：日本の財政・税制〔4訂版〕』税務経理協会

- 井堀利宏（2003）『課税の経済理論』岩波書店
- 牛嶋 正（1990）『租税の政治経済学』有斐閣
- 大島隆夫・木村剛志（2010）『消費税法の考え方・読み方』税務経理協会
- 大間地啓輔（2005）『消費税の経済学—誰が税を負担するのか—』法律文化社
- カール・S・シャウプ著、下条進一郎訳（1988）『間接税で何が起こるか—付加価値税導入の教訓』日本経済新聞社
- 垣内 亮（2012）『消費税が日本をダメにする』新日本出版社
- 金井恵美子（2015）『一夜漬け消費税 第3版』税務経理協会
- 金子 宏編（2010）『租税法の基本問題』有斐閣
- 金子 宏編（2010）『租税法発展』有斐閣
- 金子 宏（2011）『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣
- 金子 宏（2015）『租税法 第二十版』弘文堂
- 菊谷正人（2006）「消費税法における問題点」『経営志林第43巻1号』法政大学, pp. 39-55.
- 北林隆明編（2013）『平成25年版図解消費税』大蔵財務協会
- 北野弘久編（1991）『現代租税法講義〔改訂版〕』法律文化社
- 北野弘久（2004）『現代企業税法論』岩波書店
- 北野弘久・谷山治雄編著（2008）『日本税制の総点検』勁草書房
- 木下和夫監修、大阪大学財政研究会訳（1989）『マスメグレイヴ財政理論Ⅱ』有斐閣
- 協和発酵工業（2012）『人事屋が書いた経理の本』ソーテック社
- 近代租税史研究会編（2014）『近代日本の租税と行財政』有志舎
- 栗林 隆（2005）『カーター報告の研究—包括的所得税の原理と現実—』五紘舎
- 国税庁編（2016）『平成26年度版第140回国税庁統計年報書』大蔵財務協会
- 斎藤 明・廣瀬正志（1997）『租税刑事制裁の法理』中央経済社
- 斎藤 明（1997）『租税法の論点』中央経済社
- 佐藤主光（2010）『財政学』日本放送協会出版会
- 佐藤孝一（2014）『最近の税務訴訟Ⅳ』大蔵財務協会
- 清水敬次（2008）『税法（第七版）』ミネルヴァ書
- 醍醐 聡（2012）『消費増税の大罪—会計学者が明かす財源の代案』柏書房
- 田代昌孝（2013）「消費税の複数税率化とその展望に関する一考察」『経済経営論集 第55巻第5号』桃山学院大学, pp. 161-184.
- 田中 治・近藤雅人（2006）「消費税の納税義務者」三木一義他編『[[租税] 判例分析ファイルⅢ（相続税・消費税編）』税務経理協会
- 知念 裕（1995）『付加価値税の理論と実際』税務経理協会
- 富山泰一（2009）『消費税によらない豊かな国ニッポンへの道』あけび書房
- 土井丈朗編（2010）『日本の税をどう見直すか』日本経済新聞社
- 西順一郎（1979）『新人事屋が書いた経理の本』ソーテック社

- 日本財政学会編（2014）『「社会保障・税一体改革」後の日本財政』有斐閣
- 野口悠紀雄（1989）『現代日本の税制』有斐閣
- 野口悠紀雄（1994）『税制改革のビジョン—消費税増税路線を見直す』日本経済新聞社
- 野田 毅（2004）『消費税が日本を救う—年金，財政，経済問題，これで一気に解決する』PHP 研究所
- 橋本恭之・鈴木善充（2012）『租税政策論』清文社
- 橋本恭之（2014）『入門財政【第3版】』税務経理協会
- 八田達夫（1994）『消費税はやはりいらない』東洋経済新報社
- 福浦幾巳編（2008）『図説租税法の基礎』中央経済社
- 増田英敏（2014）『リーガルマインド租税法〔第4版〕』成文堂
- 松沢 智編（1993）『租税実体法の解釈と適用』中央経済社
- 三木義一（2010）『日本の税金』岩波書店
- 三木義一（2013）『よくわかる税法入門』有斐閣
- 水野忠恒（1989）『消費税の制度と理論〔租税法研究双書1〕』弘文堂
- 水野忠恒（2009）『租税法〔第4版〕』有斐閣
- 水野忠恒（2015）『大系租税法』中央経済社
- 宮島 洋編（2000）『消費課税の理論と課題』税務経理協会
- 宮地昌之（2013）『現行消費税制度が抱える逆進性と益税問題』『産業能率大学紀要 第33巻第2号』
- 宮本憲一・鶴田廣巳・諸富徹編（2014）『現代租税の理論と思想』有斐閣
- 餅川正雄（2015）『納税者の視点から見た日本の租税法に関する研究（Ⅰ）』『広島経済大学研究論集 第38巻第1号』pp. 14-31.
- 餅川正雄（2015）『納税者の視点から見た日本の租税法に関する研究（Ⅱ）』『広島経済大学研究論集 第38巻第2号』pp. 21-43.
- 餅川正雄（2015）『納税者の視点から見た日本の租税法に関する研究（Ⅲ）』『広島経済大学研究論集 第38巻第3号』pp. 31-57.
- 餅川正雄（2016）『納税者の視点から見た日本の租税法に関する研究（Ⅳ・完）』『広島経済大学研究論集 第38巻第4号』pp. 175-202.
- 餅川正雄（2016）『消費課税の類型と日本の付加価値税の諸問題に関する研究』『広島経済大学研究論集 第39巻第1・2号』pp. 51-74.
- 餅川正雄（2016）『日本における一般消費税に関する研究』『広島経済大学研究論集 第39巻第3・4号』pp. 47-69.
- 森信茂樹（2000）『日本の消費税』納税協会連合会
- 森信茂樹（2007）『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ—』大蔵財務協会
- 森信茂樹（2015）『税で日本はよみがえる—成長力を高める改革—』日本経済新聞出版社

- 山本守之（2006）『検証判例・裁決例等からみた消費税における判断基準』中央経済社
- 吉岡健次他（1984）『シャウプ勧告の研究』時潮社
- 吉澤昌恭（1998）『市場機構と経済政策』見洋書房
- 吉村典久（2010）「消費税の課税要件としての対価性についての一考察」金子宏編（2010）『租税法の発展』有斐閣，pp. 396-309.