

# 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

餅 川 正 雄\*

## 概 要

本研究の目的は、消費課税の類型を整理し、我が国の付加価値税としての消費税の特徴と法制度上の問題点を明らかにすることにある。大型間接税である消費税法の執行によって、国民の側から見て変わったことは「租税の問題に国民すべてが関心をもつことになった」ということである。我が国では、現在、消費税の増税の時期にさしかかっている段階にあり、「消費税率の引き上げ時期と、引き上げ幅、軽減税率の適用範囲など」が国民の関心事となっている。筆者は、以前から大型間接税の導入によって何が起きているのかを考察すべきだと考えていたところである。そこで、消費税法の内容と法制度としての諸問題を、実質的な負担者である国民の立場に立って、法律の視点から分析する必要があると考えた訳である。本研究の全体を通して、「消費税法」は、一般の国民がイメージしているような簡素な法律ではないことを明らかにする。また、消費者である国民の負担する「消費税相当額」というものは、法律上の解釈では消費税ではなく物品や役務の「対価の一部」であり、消費税法における消費者には納税者としての何の権利もないという本質的な問題を提起する。国民は各人の意思とは無関係に租税法律関係から法形式的にも排除されて、多額の租税負担を余儀なくされているという法理論上の重大な欠陥について論述する。

キーワード：前段階税額控除方式、輸出免税制度、簡易課税制度、総額表示方式

## 目 次

- |                           |             |
|---------------------------|-------------|
| 1. はじめに                   | 5.11 簡易課税制度 |
| 1.1 研究主題の設定               | 5.12 非課税規定  |
| 1.2 問題意識                  | 5.13 不課税取引  |
| 2. 学問上の消費課税の類型と付加価値税の位置付け | 5.14 総額表示方式 |
| 3. 日本の消費税の系譜              | 5.15 帳簿方式   |
| 4. 消費税法の基本的な仕組み           | 5.16 地方消費税  |
| 5. 消費税法の考察                | 6. おわりに     |
| 5.1 課税対象                  |             |
| 5.2 課税標準                  |             |
| 5.3 課税時期                  |             |
| 5.4 課税期間                  |             |
| 5.5 消費税率                  |             |
| 5.6 納税義務者                 |             |
| 5.7 税の累積排除方式              |             |
| 5.8 税の最終負担者               |             |
| 5.9 免税制度（輸出免税制度）          |             |
| 5.10 免税事業者                |             |

## 1. はじめに

### 1.1 研究主題の設定

本論は、国民の視点から見た「付加価値税（VAT: Value Added Tax）」の法制度に関する分析的研究である。なぜ、国民の視点から見るとかと言えば、「付加価値税を負担するのは国民（消費者）」だからである。それゆえに我が国では「消費税（法）」という名称を付けた訳である。本来であれば、その実態を正確に示す「付

\* 広島経済大学経済学部教授

加価値税（法）」という名称にすべきであったが、納税義務が発生する事業者の反対を緩和して導入を容易にする措置として「消費税」としたという経緯がある。日本以外の国では、付加価値税（VAT）や物品サービス税（GST）と称することが多く、消費税という呼称は日本だけである。

本研究では、以下「消費税＝付加価値税」として使用することとする。つまり、我が国の「消費税」は、付加価値税であり間接税に分類される租税として認識するという意味である。付加価値税の納税義務を有する「納税義務者」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」である。そして、事業者は、たとえ赤字であっても消費税を納付する義務が生じることが特徴となっている。

国民は、消費税法の規定上、事業者が付加価値税を納税するけれども、実質的には付加価値税を全く負担しないで消費者に転嫁することが予定（予想）されている仕組みになっていることを理解しておく必要がある。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課税ベースの広い間接税である。そのため、子供から大人まで、すべての国民にとって最も身近な租税であると言える。それゆえに、この身近な付加価値税について、国民の立場から考察したいと考えた訳である。現時点での国民の最大の関心事は「消費税率の引き上げ」の問題であろう。引き上げの根拠として、「財源論」、「高齢化社会論」、「福祉目的税論」、「所得・資産・消費のバランス論」などがあるが、どれも説得力や根拠に欠けるものでしかない（北野編，2008，pp. 663-666）。

消費税率の引き上げの理由として、消費税より他に有力な財源がないという「財源論」がある。消費税のメリットとして、不況期にも税収の落ち込みが少ないという安定財源としての性質をもっていることは事実である。最近の消費

動向を前提に計算すると、消費税率1%の引き上げによって、2.5兆円程度の税収が得られるため、消費税率が10%になれば、25兆円の税収になる。所得税の『税率構造』を見直したり『課税最低限』の引き上げなどで対応したりすべき問題であるにも拘わらず、消費増税以外に適切な財源が見つからないという理由で、「巨額な財政赤字を前提にする以上、消費税率を引き上げるのは、やむを得ない選択である」という主張であるが、租税制度の歪みや不公平性を是正する努力をしない状況を正当化する恐れがある。また、高齢者人口が増加することに備えるために消費税率を引き上げるという「高齢化社会論」というものもある。これは国の雇用政策によって、働ける場の確保・提供が進むことで、65歳以上の高齢者も生涯現役の姿勢で生き生きと働くことが可能になり、担税力をつけていくことになるため、消費税率の引き上げの根拠にはならない。またその高齢化社会論に関連して「福祉目的税論」という消費税を福祉目的税として再編すべきであるという主張が展開されている。消費税を福祉目的税にすると、歳出の先取り傾向に拍車がかかり、三大社会保障支出（①基礎年金、②老人医療、③介護保険）の支出が必要以上に増加し、大きな政府の弊害が国民経済全体に重くのしかかることになる（井堀，2011，p. 179）。また、現代ではすべての租税が福祉目的税の性格をもつものであるため、消費税率の引き上げの根拠とはならない。「所得・資産・消費のバランス論」では、「消費税には、あらゆる世代に広く公平に負担を求めることができる」とともに、ライフサイクルの一時期に負担が大きく偏らないというプラスの特徴（＝メリット）があり、急速に少子・高齢化が進展している中で、その役割は重要である」という主張である。この主張は、消費課税が所得に対して逆進的であるという問題を軽視していると言える。

消費税（付加価値税）の基本的な問題を検討するためには、我が国の租税制度全体を視野に入れた考察が望ましいが、本研究では現行の「消費税（付加価値税）」の本質と問題点を浮き彫りにするために、研究対象として「消費税法」に焦点を当てることとする。

## 1.2 問題意識

消費税法に関する筆者の問題意識を示しておきたい。我々国民は、付加価値税である「消費税」の存在意義や存在価値をどこに認めるべきであろうか。そもそも「消費」を課税客体として捉えることに理論的な問題があるのではないだろうか。担税力の標識として「消費」は適切なものかという疑問である。一般的には「①所得」, 「②資産」そして「③消費」に担税力を見出すことについて、すでに国民的な支持が得られているという前提がある（増田, 2014, p.22）。大型間接税である現行の消費税の拡大を正当化しようとして、「所得・資産・消費のバランス論」や「世代間の租税負担の公平論」といったものが登場し、あたかも理論的・学問的に根拠があるような主張がされている。しかし、課税客体の選択で三つのバランスをとろうとすれば、現実には間接税（消費税）の比率が高くなり公平な課税（担税力に応じた課税）に背反することになる。バランス論は、消費税率の引き上げを国民に納得させるために登場した考え方であり、直接税（所得税・相続税等）ではなく間接税（消費税）にウェイトを置くべきという消費税増税の政策を正当化するための主張である。筆者は、その主張は大型間接税が日本国憲法の要請する「応能負担原則」に反することから、大幅な消費税率の引き上げは否定されるべきであると考えている。なぜならば、大型間接税としての消費税を正当化する前提として、消費行為が国民の自由意思に基づいていることが必要だからである。個人の意思や担税力

と無関係に画一的に負担を強要する消費税は、日本国憲法の諸原理（民主権・応能負担・人権尊重等）に適合するものではないと言える。

筆者は、物価高の中で、食料品等の生活必需品にも8%の消費税が課税されている我が国の状況は、すでに国民の生活に大きな打撃を与えていると認識している。国民は生活防衛のために、遠くでも少しでも安い店舗を探して買い物をしている。その証拠に食料品等の購入の際に、スーパーマーケットの中でも恒常的に安価な商品を提供している店に行列ができて繁盛している。また、リサイクル・ショップや100円ショップでの買い物も普通に行っている。他方、個人の意思が反映される個別消費税としての酒税やたばこ税、ガソリン税などは個人の意思が反映されているため許容することができる。しかし、大型間接税としての付加価値税は、その対象取引が極めて広いため、消費行為そのものに選択の余地がなく、消費者（国民）の意思は反映されないものである。低所得者は、廉価な商品を購入するので問題ないとする見解がある。しかし、低所得者であっても高級品を購入することがあるし、高所得者が廉価な商品を購入しないということはない。

筆者は、租税法の問題は優れて憲法の問題に直結するものであると考えている。その日本国憲法は、担税力に応じて負担するという応能負担原則を要請している。公平な課税を求める応能負担原則は、端的には「累進税率の適用」ということである。そうであるならば、累進税率を適用できない付加価値税は憲法の要請に依っていないことになる。政府の立場から見れば、付加価値税は、多額の税収が期待できるので、公平な課税よりも租税収入確保という目的が優先されることになるのは否定できない。結果的に、大型間接税に頼って税収を確保するために、税率を引き上げる方向へ進んでいくことになる。導入当初は「広く、薄く、浅く」という表現で

説明された付加価値税は、次第に「広く、厚く、深く」なり、国民の生活を圧迫することになる。付加価値税の議論では、国民の側から見た不公平として、必ず「逆進性」の問題が指摘される。果たして、逆進性は存在するのかわらうかという疑問がある。また、仮に逆進性が存在するとしてもそれをどうやって把握し、それをどのようにすれば解決もしくは緩和できるのかという、次の疑問が発生する。

筆者は、国民の視点から見て、消費税の現実的な問題点は二つあると考えている。一つは、国民一人一人が付加価値税をどれだけ負担しているのかが見えにくい租税、いわゆる「見えざる負担」になっているということである。特に、2004（平成16）年4月から商品の価格表示が内税化されたことによって、付加価値税がますます「見えざる負担」となった訳である。「見えざる負担」になったことで、いわゆる「税痛感（痛税感）」というものが希薄になってきた。そして、現実の申告・納税の問題は、中小零細の事業者が発生している。付加価値税は商品価格に100%転嫁することが困難である為、付加価値税を事業者が負担することも多いからである。特に価格競争の激しい小売業界では、値引き競争の中で実際には利益が出ていない場合でも、付加価値税としての消費税を納付する義務が生じる。その証拠に、国税の中でも消費税の多額の滞納問題が発生している。これまでは税率が一桁であったので、乗り切れたのかもしれないが、今後は事業の継続すら困難な事業者が出てくるであろう。

もう一つの問題点は、付加価値税が増税されると確実に「消費者物価が上昇する」ということである。議論の大前提として「日本は世界一物価が高い」ということを確認しておく必要がある。消費者物価が上昇しても賃金や年金が引き上げられれば問題ないが、実際には賃金は上がらず、年金も上がらないということは、過去

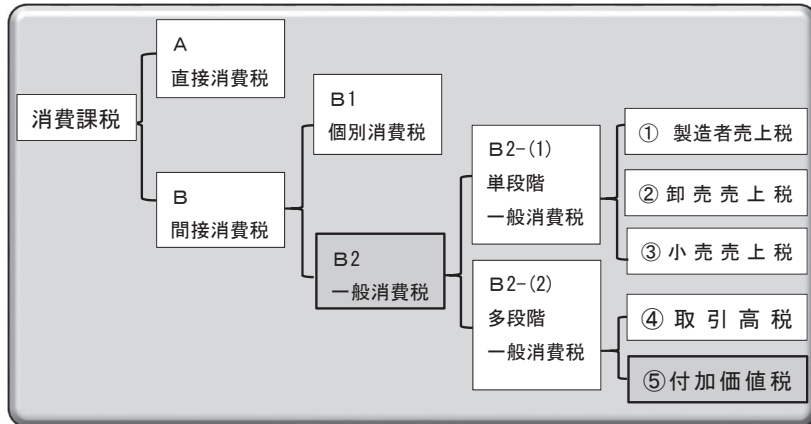
の付加価値税増税の歴史を振り返れば明らかである。また、付加価値税の議論の中で、ヨーロッパ諸国の事例が紹介されることが多く、日本の消費税率は低いということが強調されている。周知のとおり EU 諸国では、標準税率20%程度の付加価値税が導入されているが、標準税率の他に複数の軽減税率が導入されていることも併せて議論されるべきである。

## 2. 学問上の消費課税の類型と付加価値税の位置付け

ここでは、学問上の消費課税の類型とそれぞれの特徴を明らかにする。以下、学問上の消費税の類型について整理する。図1に示したとおり学問上の消費税は、大きく「直接消費税」と「間接消費税」の二つに分けることができる。「直接消費税」には、入湯税（標準税率は1人1日当たり150円）やゴルフ場利用税（標準税率は1人1日当たり800円）のように最終的な“消費行為”そのものを対象に課税される租税のことである。もう一つの「間接消費税」には、本研究の対象とする付加価値税や酒税のような最終的な“消費行為の前段階”で商品やサービスの取引行為（金額）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、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。

間接消費税は、「一般消費税」と「個別消費税」の二つに分類できる。「一般消費税」とは、我が国の「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。もう一つの、「個別消費税」は、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租税であり、酒税・たばこ税・揮発油税・関税などがある<sup>1)</sup>。

筆者は、それよりも重視すべき租税の本質的な問題として、中立性の維持・確保の要請があると考えている。この中立性の要請とは、租税



\*金子宏，2015，pp. 674-680より筆者作成

図1 消費課税の種類

制度によって国民の消費行動が歪んで서는ならないということである。例えば、物品税という個別消費税が課税されるA品目と課税されない(Aの代替品としての)B品目があって、消費者はAとBのどちらも同じ効用があると判断した場合には、Bの方を選択することになる。つまり「個別消費税は、消費に対する中立性を維持できない」ということである。

図1に示したように一般消費税は、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「単段階消費税」と複数の取引段階で課税を行う「多段階消費税」の区別がある。

### 3. 日本の消費税の系譜

ここでは、我が国の消費税(付加価値税)の歴史を簡単に振り返っておきたい。日本では1948(昭和23)年9月に「取引高税」が採用された歴史がある。これは、製造から流通のすべての段階における財の売上げに対して1%の税率で課税するというものであった。輸出品や基礎的食料品などは課税対象から除外され、徴税方法は当初、納税義務を負う製造業者、卸売業者および小売業者による印紙の前払方式がとられたが、事業者の反対を受けたこともあって、毎月、事業者が税務署へ提出する申告書に基づ

いて納付税額を計算する方式に代わった。1949(昭和24)年5月に来日したシャープ使節団が、この取引高税を評価しなかったため、僅か1年余りの寿命で廃止されてしまった。

現在の付加価値税の考え方は、有名なシャープ勧告によって登場した。この『シャープ使節団日本税制報告書』(以下『Shoup Mission [1949]』と表記する)において、都道府県税としての「付加価値税」をそれまでの事業税に代わる租税として勧告している。この当時、付加価値税は世界中のどこにも採用されていない租税であった。そのため、この「付加価値税」という全く新しい耳馴れない租税が勧告された当時、大きな反響を呼び様々な議論が展開された。特に、付加価値の解釈が問題となり、実際の計算方法を簡素化する方法が検討された(吉岡他, 1984, pp. 297-299)。『Shoup Mission [1949]』では、都道府県税として課税するに当たって二つの目的に適合させることを要求していた。その第一は「負担が累積的にならない課税標準を選ぶこと」であり、第二は「賦課徴収方法を簡素化して独立税とすること」であった。課税標準すなわち「付加価値」を次のように定義している。「利益と利子、賃貸料および給与支払の合計額……それは全収入額から資本設備、土地、

建物等他の企業からの購入の金額を差し引いたもの」という定義である。この定義によると、いわゆる控除法で付加価値を計算するということである。課税団体は都道府県とし、納税義務者は、農民と小規模事業者を除く事業主全てとしていた。付加価値税の税率は、必要な税収から逆算して4%から6%と勧告した。この提案は、昭和25年の国会で正式に受け入れられたが、国民の強い反対に遭い、講和条約発動後に、一度も日の目を見ることなく姿を消すことになった。挫折したとはいえ、『Shoup Mission [1949]』によって提案された「付加価値税」が、わが国の国会等で真剣に検討され、世界で初めて立法化されたという事実は、特記すべきことであろう(石, 2009, p. 153)<sup>2)</sup>。

日本で「消費税法」の制定が決定したのは、1988(昭和63)年12月(竹下内閣)であった。実施(施行)されたのは翌年の1989(平成元)年4月であり、決定から実施までの期間は僅か4か月という短期間であった。

金子宏は、消費税の採用の意義として、表1の5点を挙げている。

表1 日本で消費税を採用する意義

1. 社会福祉の充実および高齢化社会に対する財政上の準備
2. 我が国の財政の赤字体質の改善
3. 所得税の減税のための補填財源
4. 消費税制度自体の改革
5. 消費税のもつ安定財源としての性質

\*金子宏, 2011, pp. 373-375より筆者作成

この表1に示すとおり、金子は消費税を採用する最も重要な意義として、「高齢化社会に対応する財政上の準備」として、税収ポテンシャルをもった唯一の残された税源として消費税を採用したと説明している。また、財政の赤字体質の改善のための税収の増加と、所得税減税の代替税源としての消費税の導入の意義を説明していることが分かる。

消費税導入の理由の一つとして、「高齢化時代の勤労者負担軽減」というものがあった。我が国の所得税法は、税率が高くブラケット(税率適用所得区分)のきざみが狭かったため、納税者の間に重税感と不公平感が強く、かねてから所得税の大幅減税を要求する世論が高まっていた。そのため、所得税の減税と消費税の導入をワンセットとする考え方は広く受け入れられた。そのことから「これからどんどん高齢者が多くなると、賃金所得税を支払う人の数が減る。だから、賃金所得税だけに頼っていたら、若い人の負担が大きくなって、高齢化時代の勤労者がかわいそうではないか。高齢化時代の勤労者の負担を減らすためには、老人から取らないといけない。そのためには消費税が有効なのだ」という主張が支持された訳である。(日本財政学会編, 2014, p. 61)。現在、この考え方は分かりやすい為、多くの国民に受け入れられているが、高齢者にも租税負担をさせるという主張は間違いではないのかと考えている。その理由は次の表2に示すとおりである。

この表の①のとおり、確かに勤労世代の所得

表2 高齢化対策としての消費税の考え方

勤労者 (18歳~65歳の勤労期)		高齢者 (65歳以降の引退期)
① 所得税が低く抑えられる	⇒	所得が少ない場合、所得税を負担しない
② 消費税の負担が増える	⇒	引退後も消費税(15~20%)を負担する
③ 引退後の消費税の負担に備えて勤労期に貯蓄を増やしておく必要がある	⇒	引退後に、勤労期の貯蓄取り崩して消費税を負担する

\*筆者作成

税を低く抑えられることになる。②に示したとおり、消費税は引退後に負担するだけでなく、勤労期にも負担するということである。③に示したとおり、働いている間、つまり現役世代の約40年間、65歳以降の消費税負担に備えて貯蓄しなければならない。そのため、実質的に税を負担するのと同じことになる。消費税の貯蓄刺激効果は認められるが、国民の側から考えれば、課税の時期が現役（勤労期）から老後（引退期）にスライドするだけのことである。資産を多く所有している富裕な高齢者を想定したものであれば納得できる。しかし、高齢者の多くは、僅かな年金を命綱として細々と生活している。その年金も減額されてきている時代に、商品やサービスのすべてを課税対象とする消費税が導入され、消費者物価が上昇した訳である。

導入当時の消費税率は、“3%”であった（消費税率3%の時代が8年間続いた）。小売段階で「外税方式（¥100,000+¥3,000）」が認められており、商品価格に上乘せして課税されることで、消費税額を消費者が強く意識することになった。ただし、商品を購入するたびに消費者に負担義務を課すことが明確になるため、誰もが負担感や抵抗感を抱き、「消費税は厄介なもの」という認識をもつことになった。消費税を納税する中小の事業者の側からすると、「益税」というものが入ってくるのが分かって、消費税は歓迎すべきものとなっていったことも事実である。

この消費税率が“3%から5%に引き上げられた”のは、1997（平成9）年4月の橋本内閣の時であった。引き上げ法案が国家を通ったの

は1994年の村山内閣の時で、3年後に増税が実施されたという経緯がある。消費税率3%から5%に引き上げられるまでに、8年かかっていることが分かる。国民の認識としては、「消費税率は引き上げられたとしても僅かなものだ」ということになる。実際に、1997（平成9）年4月から2014（平成26）年3月までの17年間は、消費税率5%の時代が続いた訳である。国民は、17年も続いた消費税率（5%）によって、「消費税は広く薄く負担する租税である」、「消費税率は簡単に引き上げられるものではない」と認識していた。ところが、2012（平成24）年8月に消費税の税率引き上げ法案（税制抜本改革法）が民主党政権下で成立し、2014（平成26）年4月から実際に“5%から8%に引き上げられた”のである。そして、5年6か月後の2019（平成31）年10月から、10%（標準税率）に引き上げられ、生鮮食料品と加工食品は8%の軽減税率が適用される予定となっている。

表3に示したとおり、我が国の消費税は、導入期として8年、浸透・定着期として17年かかっている。25年の歳月を経て、現在は増税期、再増税期ということになる。財務省の資料によると、消費税の収入は、平成27年度の予算額で、23兆8,632億円であり、国税に占める割合は29.4%となっている。因みに、消費税の滞納額は、平成26年度には、3,377億円となっており、国税の中で最も多額なものとなっている。中小企業の経営者は、「資金繰りが苦しいため、消費税を払いたくても払えない」ということである<sup>3)</sup>。

表3 日本の消費税率の推移

1989（平成元）年 導入期	1997（平成9）年 浸透・定着期	2014（平成26）年 増税期	2019（平成31）年 再増税期
3%⇒(8年)⇒	5%…⇒…(17年)…⇒…	8%⇒(5年)⇒	10%⇒(?年) (軽減税率8%)

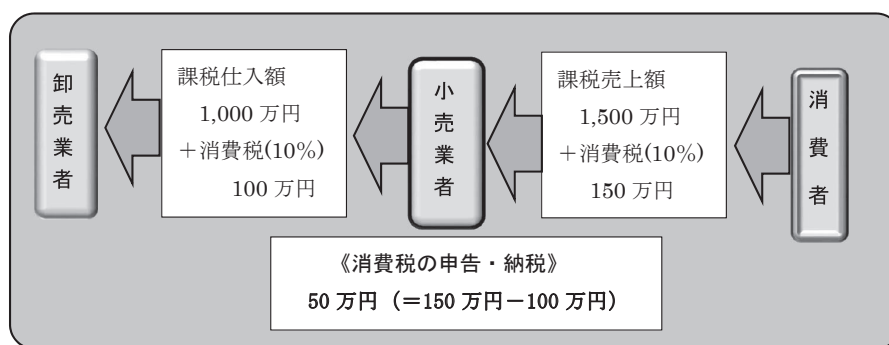
\*筆者作成

#### 4. 消費税法の基本的な仕組み

日本の「消費税法」は、次の図2のような基本的な仕組みを採用していることが特色である。この図は、消費税率10%で小売業の場合のモデルである。卸売業者から商品1,000万円を仕入れ、消費税100万円を加えた、1,100万円を支払っているケースである。小売業者は、その商品を消費者に1,500万円で販売し、消費税（相当額）

150万円を受け取っていると。その場合、小売業者は、「前段階税額控除方式」によって、仮受消費税額150万円から仮払消費税額100万円を差し引いた、50万円（未払消費税）を税務署に申告・納付することになる。

以下、消費税法の仕組みに関して、表4に示した項目について考察することにする。



\*筆者作成

図2 消費税法の基本的な納税モデル

表4 日本の消費税法の基本的な仕組み

- (1)課税対象 ～ 課税対象は (a) 国内取引と (b) 輸入取引としている。  
 ……消費税の課税対象としての (a) 国内取引は、原則として国内におけるすべての財貨・サービスの販売、提供としている。(b) 輸入取引は保税地域から引き取られる外国貨物である。

---

- (2)課税標準 ～ 国内取引の場合、「課税資産の譲渡等の対価の額」とされている（消費税法第28条1項）。輸入取引の場合、輸入の際の引取り価額に関税、個別消費税などを含めた額とされている。  
 ……因みに、「対価の額」とは、時価ではなく実際の取引価額のことである。

---

- (3)課税時期 ～ 財貨についてはそれが供給されたとき、サービスについてはそれが提供されたときに消費税が課税される。  
 ……課税の時期は、原則として「発生主義」が適用される。ただし、割賦販売や長期請負工事などに関しては特例が設けられている。また、所得税の青色申告を行う小規模事業者に対しては、「現金主義」に基づく課税が認められている。

---

- (4)課税期間 ～ 個人事業者の課税期間は、1月1日から12月31日までの期間とされている。法人の課税期間は、事業年度とされている。  
 ……個人事業者または法人が課税期間の特例を選択または変更する場合は、「消費税課税期間特例選択・変更届出書」を所轄税務署長に提出する必要がある。

---

- (5)消費税率 ～ 平成26年4月1日から、8%（地方消費税1.7%を含む）となっている。  
 ……平成31年10月1日から、10%（地方消費税2.2%を含む）に引き上げられる予定である。その際に消費税の逆進性を緩和し、低所得者層の負担を軽減するための措置として、食料品等に対する軽減税率（8%）が導入される予定となっている。



■(6) 納税義務者 ～ 納税義務者は「事業者」としている。

……消費税の納税義務者は、国内取引については、生産・流通・消費などの全段階において、財貨・サービスの販売、提供などを行う事業者としている。輸入取引については、課税貨物を保税地域から引き取る者としている。

■(7) 税の累積排除 ～ 税の累積を排除するために「前段階税額控除方式」を採用している。

……消費税の納付額については、事業者は売上げにかかる税額から仕入れに係る税額を控除して納付する「仕入税額控除」方式を採用している。

$$(\text{課税売上額} \times t) - (\text{課税仕入額} \times t) = \text{消費税額} \quad * t \text{ は消費税率}$$

■(8) 税の最終負担者 ～ 最終消費者が消費税の負担者となることを予定している。

……事業者に課せられる消費税相当額は、コストとして財貨・サービスの販売価格に転嫁され、最終的に消費者が負担することが予定（予想）されている。

■(9) 免税制度 ～ 輸出免税制度として「ゼロ税率」を採用している。

……輸出取引と輸出類似取引については、消費地課税主義の原則が採用され、売上げに対して課税を行わず、仕入にかかった消費税は、申告納税を通じて一括して控除の計算が行われる。控除しきれないときは、還付される。

■(10) 免税事業者 ～ 小規模事業者の事務負担を軽減するため、免税事業者制度（免税点制度）を採用している。

……事業者は基準期間の課税売上高が1,000万円以下の場合、国内取引に係る納税義務が免除されている。その場合、仕入価額に含まれている消費税額を控除することはできない。

■(11) 簡易課税 ～ 仕入税額の計算を簡単にするため、簡易課税制度を採用している。

……基準期間の課税売上高が5,000万円以下の事業者は、選択によって課税売上高の一定割合（みなし仕入率）を基に仕入税額の計算をすることができる。

■(12) 非課税規定 ～ (a) 消費に課税するという性格上課税しないものと、(b) 政策的配慮に基づいて特別に非課税にするものがある。

……(a) には、土地の譲渡・貸付け、社債・株式の譲渡、郵便切手・印紙の譲渡、商品券・プリペイドカードの譲渡、行政手数料、外国為替業務などがある。(b) には、社会保険医療、介護サービス・社会福祉事業、助産、埋葬料や火葬料、学校の授業料や入学金、教科用図書の譲渡、住宅の貸付けなどがある。

■(13) 不課税取引 ～ 事業外の取引は消費税の対象とならない「不課税取引」となる。

……例えば個人が知人に家具を譲渡するなどの行為は課税対象とされていない。ただし、個人事業者が棚卸資産（商品）を自家消費した場合や、法人が資産を役員に贈与した場合は「みなし譲渡」として課税することになっている。

■(14) 総額表示方式 ～ 消費者への財貨・サービスの販売、提供にあたって、その価格を消費税額込みで表示する「総額表示方式（内税方式）」が採用されている。

……平成16年4月1日以降、消費税法第63条によって、事業者は課税資産の譲渡等を行う場合において、その財貨・サービスにかかる消費税額と地方消費税額の合計額に相当する額を含めた価格を表示しなければならないこととなっている。

■(15) 帳簿方式 ～ 仕入税額控除の方式として帳簿等の記載に基づき仕入総額に税率を適用して控除を認める「帳簿方式（アカウント方式）」が採用されている。

……帳簿方式で事業者が保存を義務付けられているのは「帳簿及び請求書等」である。

■(16) 地方消費税 ～ 地方の自主財源充実のため、地方消費税の制度が導入されている。

……平成6年の地方税法の改正により、国税である消費税（6.3%）の付加税として都道府県税として地方消費税（1.7%）が導入されており、各都道府県は納税事務を国に委託している。国は国民消費統計に応じて消費税（1.7%）を各都道府県に按分して支払う。各都道府県は地方消費税の2分の1を区域内の市町村にその人口及び従業員数に応じて按分して交付することになっている。

## 5. 消費税法の考察

表4に整理した(1)から(16)が現在の日本の「消費税法」の特徴である。1989(平成元年)年の導入以来、様々な改善が図られてきた結果である。これまでの我が国の消費税の大きな特徴として、二つ挙げることができる。第一に税率が一桁代(3%→5%→8%)で推移してきており、諸外国と比較すると低率であることが挙げられる。第二に、これまで軽減税率が採用されたことがなく、税率は一つであることである。消費税は、一見すると低率で簡素な税率構造であるため、国民から見ると問題がないように思えるが、種々の特別措置があるため、実際の納税手続は極めて複雑なものとなっている。

我が国の消費税率が低いことが指摘されることが多いが、消費者物価が諸外国と比較して高いことを前提に考えれば、消費税率だけを単純に比較して議論することには問題がある。なぜならば、国民生活の観点からは、消費税率の引き上げによって、消費者物価がそれだけ上昇し、日常生活が困窮することになるからである。現行の消費税法の解釈や適用に関しては、消費を課税客体として高率の課税を行うことは、応能負担の原則に沿っていないという理論的矛盾や、簡易課税制度などの導入によって課税上の不公平という問題を指摘することができる。以下、すべての項目について考察していく。

### 5.1 課税対象

最初に(1)の消費税の「課税対象」について考察する。何に対して課税されるのかということである。課税対象は、消費者の消費(行為)自体ではなく、消費に対応する事業者の財貨・サービスの販売・提供を対象としている。要するに、「消費税は販売(売上)について課税される租税」ということである。販売(売上)について課税された税は、その財貨やサービスの

対価に含まれて消費者に転嫁され、消費者に負担されることが予定されている。そのことから、「消費税は消費に対して負担を求める租税」とあると言うことができる。消費税の課税対象取引には、国内取引と輸入取引の二つがあるとされているが、国内取引とは、具体的にはどのような取引のことであろうか。国内取引の条件は四つあり、その条件をすべて満たす取引のことであるとされている。

表5 国内取引の四条件

1. 「国内」において行うものであること
2. 事業者が「事業」として行うものであること
3. 「対価」を得て行うものであること
4. 「資産の譲渡」、資産の貸付け、又は「サービスの提供」であること

\*辻取, 2013, p. 27より引用

資産の譲渡や貸付け、サービスの提供が「日本国内で行われた取引」を消費税の課税対象としているため、国外で行われる取引は対象とならないことが分かる。消費税法で「事業者」とは、会社などの法人と個人事業者(事業をしている個人や医者、弁護士等)のことであり、自己の計算で独立して行う者のことである。従って、給与所得者(サラリーマン)は、事業者には該当しないことになる。また、「事業として行う」とは、一定の目的をもって同種の行為を反復、継続、独立して行うことをいう。個人事業者は、事業者の立場と消費者の立場の両方を併せもっているが、事業者としての取引のみが消費税の対象となる。「対価を得て行うもの」とは、一般には金銭を受け取るケースがほとんどであるが、現物出資や代物弁済、負担付贈与もこれに該当する。

消費税の対象となる取引としての「資産の譲渡等」とは、どのようなものだろうか。消費税法第2条によると、「事業として対価を得て行

われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」をいうとされている。「資産」には、棚卸資産（商品・製品・半製品等）や有形固定資産に限らず、商標権・特許権等の無形固定資産の取引も含まれる。「譲渡等」には、これは会計学上の「売上」だけでなく、賃貸借契約等により資産を他の者に貸し付けたり、使用させたりする一切の行為を含むことになっている。また、請負契約や運送契約等によって労務・便益・その他のサービスを提供することも含まれる。

## 5.2 課税標準

次に(2)の消費税の「課税標準」について考察する。どの金額に課税されるのかという問題である。

消費税法第28条第1項によると、消費税の課税標準は、「課税資産の譲渡等の対価の額」である。「対価の額」とは、対価として取受し、または取受すべき一切の金銭または金銭以外の物もしくは権利その他の経済的な利益の額である。当然、この「対価の額」には、事業者が消費税分を転嫁する意図があったか否かにかかわらず、現実に支払われる「課税資産の譲渡等の対価の額」にはすべて消費税と地方消費税が含まれていると観念する」ことになる。それゆえに、実際の対価の額から消費税相当額を減算したものが「課税標準」となる。ここで問題になるのは、「課税資産の譲渡等の対価の額」が個々の取引に係る対価の額であるのか、課税期間における全ての取引の対価の額の合計額であるのかということである。その答えは、課税標準を定めている消費税法第28条の条文からは必ずしも明らかではない。国税通則法第15条に「消費税の納税義務の成立の時期として課税資産の譲渡等をした時」と定められていることから、個々の取引に係る対価の額が課税標準であることになる。しかし、個々に納税義務が成立しても消費税が個々に確定することはない。なぜならば、

消費税は申告納税方式を採用しており、消費税の納税義務の確定は一次的には納税者の申告によるとされているからである。消費税法は申告書の記載事項として課税期間中の課税標準である金額の合計額と、この課税標準に対する消費税額を記載することを求めている。消費税法では、個々の納税義務の成立については、何らの記載も求めていない。このことは、消費税の算出は、個々の取引について成立した納税義務を課税標準として認識してそれを合計するのではなく、課税期間中の取引の合計額を課税標準として税率を乗じることを求めているという意味である（関子，2000，pp.188-189）。

租税法においては、税率を乗じる対象が「課税標準」である。そのことから厳密に整理すると、「消費税の課税標準は、課税期間中の課税取引の合計額」ということになる。消費税額を算出するためには、表6に示したとおり消費税率10%の場合、課税期間中（一年間）の「課税資産の譲渡等の対価の額（税込み）」の合計額に110分の100を乗じた金額に、税率10%（：国税7.8%+地方税2.2%）を乗ずることになる。

表6 消費税額の算出順序

第1段階	課税資産の譲渡等により、消費税の納税義務が成立
第2段階	個々の取引の対価の額（+消費税相当額）を認識・測定
第3段階	課税期間中の対価の額（+消費税相当額）を合計
第4段階	消費税額の算出（消費税率10%の場合） （課税資産の譲渡等の対価の額+消費税相当額）× 100÷110×10%

\*筆者作成

## 5.3 課税時期

次に(3)の「課税時期」について考察する。いつの時点で課税されるのかという問題である。課税資産の譲渡等について、後に返品・値引き、割戻し（リベート）を行った時には、これらの

事実が生じた課税期間において、返品等に係る対価に対応する消費税額を税額控除として控除することになっている。課税資産の譲渡等が「いつあったとされるのか?」という期間帰属の問題があるが、その時期は原則として「相手方への資産の引渡しの時、又は役務の提供の時」と解されている（消費税法基本通達9-1-1）。ただし、所得税で現金主義の適用が認められている事業者には、資産の譲渡等に係る対価の収入の時によることができる。また、工事進行基準によっている事業者は、同基準によって資産の譲渡等があったものとするることができる（清水，2008，pp.180-181）。

#### 5.4 課税期間

次に（4）の「課税期間」について考察する。どこからどこまでの期間を対象として課税されるのかという問題である。課税期間は、納付すべき消費税額の計算の基礎となる期間である。それは、個人事業者の場合は、「暦年」とされている（消費税法第19条第1項）。法人の場合は「事業年度」とされている。個人事業者も法人も課税期間の特例を選択することができることになっており、所轄の税務署長に「届出書」を提出することで、3か月ごとの課税期間特例又は1か月ごとの課税期間特例を選択できる。課税事業者は、課税期間ごとに原則として、その課税期間の2か月以内に所轄税務署長に消費税（及び地方消費税）の確定申告書を提出し、その消費税額等を納付しなければならない（消費税法第45条、第49条）。なお、確定申告書は、事業者単位で提出する必要がある、本支店ごとに提出することは認められていない。

#### 5.5 消費税率

次に（5）の「消費税率」について考察する。課税標準に乗ずる税率は、何パーセントかという問題である。2016（平成28）年6月末現在の

消費税率は、8%であり、2019（平成31）年10月からは10%に引き上げられる予定である。筆者が問題ありと指摘したいことは、2013（平成25）年から僅か6年半で消費税率が5%から10%となり、2倍に引き上げられるという事実である。国民の側から見ると、物価が約5%上昇するにも拘わらず賃金などの収入はそれに対応して増えないため、日々の生活が苦しくなる。国民は、景気の悪い中で「政府は増税を急いでいる」という印象をもつことになる。次に「本当に消費税の増税を急ぐ必要があるのか?」という疑問が生じる。政府の見解は、「消費税の増税は、社会保障改革の安定財源の確保を目的としている」という建前である。そうであるならば、消費税率の引き上げは、我が国の少子高齢化の進行から考えて、「今後も消費増税が継続することになる」という予測ができる。その理由は、諸外国の消費税率の状況を見ても明らかだからである。政府の説明によって、消費税率の引き上げは、「高齢化対策のために社会福祉を充実させる」という印象を与えてきた。しかし、現実には高齢者の負担が軽減されている訳ではない。そこで登場するのが「世代間の負担公平」という考え方である。現行の租税体系の下では勤労世代が租税負担の大半を担っており、高齢者層は所得税をあまり負担しない層と位置付け、高齢者を含めた社会の構成員が負担可能な能力に応じて広く分かち合うよう、世代間で租税負担を平準化していく必要があるという「世代間の負担公平」を強調している訳である。つまり、消費税で高齢者に負担してもらえば、負担の公平が図れるという論理である。言うまでもなく、高齢社会は、資産格差・所得格差が著しい世代の割合が増大する社会である。それにも関わらず、誰もが平等に負担する消費課税の比重を高めていくことには、矛盾があると言わざるを得ない。

本質的な問題として「そもそも、消費税は不

公平な租税ではないのか？」という疑問に行き着くことになる。我が国では、2015年12月の時点で、次の増税の時には生鮮食料品等に軽減税率を導入することが決まっているが、軽減ではなく、8%の据え置きでしかなく、現状維持と言い換えた方が正確である。「軽減」という用語を使用するには、現状の8%（標準税率）をイギリスのように、5%に引き下げて軽減したり、ゼロ税率を適用したりする必要がある。軽減税率の導入は、低所得者層への十分な配慮がなければならない。そこには、租税収入確保のためであるとか、納税事務の煩雑さ、適用範囲の線引きの困難性といったような問題とは、別次元での慎重な検討を行う必要がある。その理由は、消費税の増税は消費者物価の上昇を避けられないからである。それとは別に「食料品等への軽減税率の適用によって、所得階層間の消費税負担率の格差、すなわち“逆進性”は緩和されない」という研究成果もある（桜井、2013, pp. 232-235）。その理由は、軽減税率を適用される生活必需品は、低所得者よりも高所得者の方が多く購入しているからである。また、全般的に豊かになった我が国では、贅沢品は高所得者だけでなく、人数の多い低所得者も頻繁に購入しているからでもある。

筆者は、「生鮮食料品・加工食品などへの軽減税率（8%）の導入」という決定は、大きな意味をもって考えている。国会での複数税率（軽減税率）の導入に関する議論の経過を分析すると、適用範囲の拡大をすれば増税分の租税収入がそれだけ減少するということが、焦点になっていた。それは「食料品の軽減ではなく、据え置きである」ということは、問題にならなかった。現実には「消費税の安易な引き上げは、物価上昇に直結し、国民生活に深刻な打撃を与える」という認識がありながら、標準税率を10%に引き上げることを大前提とした議論であった。「衣・食・住」という三つの中で、

「食」の部分が我々の生活に最も必要なものであることは、自明のことである。この「食」という生活必需品を購入できないような絶対的な貧困層は、日本社会では極めて少ない。そうであるがゆえに、我が国では「衣」の部分についての軽減を検討する必要があることを指摘しておく。現段階では衣類への軽減税率の適用については、検討の対象にもなっていない。衣類は、生きていくために不可欠の国民にとって生存権的な財産である。筆者は、今後、消費税の標準税率を引き上げる増税議論の過程で、国民生活の安定性を考慮して、衣類への軽減税率の適用について検討する必要があると考えている<sup>4),5)</sup>。

## 5.6 納税義務者

次に(6)の「納税義務者」について考察する。誰が納税するのかという問題である。消費税の納税義務者である事業者の立場から評価としては、次の三点が問題となる。一点目は「事務の煩雑化」の問題である。二点目は、仕入価格に含まれる前段階までの消費税は、売上にかかる消費税の中から控除する仕組みになっているため、在庫品として売れ残っている間は取り戻すことができず、「消費税を立替払い」していることになるという問題である。三点目は、「消費税の転嫁が確実でない」という問題である。製造業においては転嫁についての困難性がないため問題ないが、流通業の中で特に小規模の小売業の場合、小売価格の値下げ競争が厳しいため、消費者への転嫁が必ずしも確実なものではないため、消費税の引き上げについて批判的になる（野口、1989, p. 85）。

## 5.7 税の累積排除方式

次に(7)の税の累積排除として「前段階税額控除方式」を採用していることについて考察する。どのようにして税の累積を排除するのかという問題である。消費税額の計算式を確認し

ておく。計算式は、次のとおりである。

$$\begin{aligned} & (\text{課税売上額} \times t) - (\text{課税仕入額} \times t) \\ & = \text{消費税額} \end{aligned}$$

\*  $t$ は消費税率

上記の計算式は、次のように示すこともできる。

$$(\text{課税売上額} - \text{課税仕入額}) \times t = \text{消費税額}$$

「課税売上額 - 課税仕入額」は、所得金額ではなく「付加価値」を意味する。この方式を採用している理由は、消費税の累積を排除するためであり、各取引段階で発生する「付加価値」というものに対して課税する必要があるからである。

消費税法では、企業の付加価値を次の表7のように構成している。

表7 消費税法における「付加価値」の構成

A : 事業 (business) を行う者が事業として行った (販売した) 資産 (物品・サービス) の譲渡等 (販売等) の対価 (売上代金) * 会計学の「売上高」
B : 事業として他の者から譲り受けた (仕入れた) 資産 (物品・サービス) の支払対価 (仕入代金) * 会計学の「売上原価」
AがBを超える価額 : $A - B =$ 「付加価値」 * 会計学の「売上総利益」

\* 筆者作成

1998 (平成10) 年の消費税法改正によって、消費税の「仕入税額控除」を受けようとする事業者 (納税者) は、「帳簿および請求書等の双方の保存が必要」となっている。改正前までは、どちらか一方の保存でよかったものである。ここで、「帳簿」とは、事業者が「①課税仕入の相手方の氏名ないし名称、②課税仕入の年月日、③課税仕入にかかる物品またはサービスの内容、④課税仕入にかかる支払対価の額等を記載したもの」である。また「請求書等」とは、請求書、

領収書、納品書などの取引事実を証する伝票 (インボイス) のことである。現時点では、請求書等の保存を義務付けているものの、基本は「帳簿方式」を採用している訳である。将来「インボイス (税額票) 方式」に移行する予定であるとしても、帳簿と請求書等 (伝票) の双方の保存がなければ、仕入税額控除の適用を一切認めないとするのは、累積課税排除型の付加価値税である消費税の本来の趣旨に反することになる (石村編, 2010, p. 228)。

仕入税額控除制度の運用と適用否認規定の解釈を巡る論点として、次の表8に示すようにいくつかの問題がある。

表8 仕入税額控除の適用を巡る論点

- |   |
|---|
| ① 帳簿のみで請求書等の保存がなかった場合<br>⇒原則として仕入税額控除は受けられない。ただし、止むを得ない事情がある場合などには帳簿の保存だけでも仕入れ税額控除が受けられる。<br>〔問題点〕仕入れ税額控除制度は、課税の累積を排除するという消費税の制度的本質からくる事業者の当然の権利ではないのか (この制度は事業者の特典ではない)。消費税法第30条 [仕入にかかる消費税額の控除] は消費税の適正な転嫁を促すために、帳簿などを保存していない場合には、「仕入税額の控除が受けられないことがある」ということを確認したものである。 |
| ② 帳簿および請求書等への必要な記載がない場合<br>⇒原則として仕入税額控除は受けられない。例えば、帳簿 (仕入帳) に仮名の仕入先を記載した納品書から転記しているような場合である。<br>〔問題点〕仕入税額の負担事実があるにもかかわらず、仕入税額控除の適用を否認するという、税務行政の安易で恣意的な適用は問題があるのではないのか。   |
| ③ 質問検査時に帳簿および請求書等を提示しなかった場合<br>⇒原則として仕入税額控除は受けられない。帳簿等の「保存」には「提示」も含むと拡大解釈されている。<br>〔問題点〕税務調査時に理由があつて提示しなかったことで、納税者の反論を許さず、仕入税額控除を否認する法の運用・解釈はあまりにも硬直的で不条理ではないのか。  |

## ④ 消費税仕入税額の推計の可否

⇒消費税法には「推計課税」を明示的に認める規定がないが、消費税の実務では推計課税が行われている。課税の公平の観点から推計課税は当然に認められるという考え方をとっている。

〔問題点〕 課税売上高が推計された場合、それに相応する仕入税額控除も推計されて当然ではないのか。

## ⑤ 実額反証（後出し）の可否

⇒事業者（納税者）は、実額反証（いわゆる「後出し」）が認められるが、税務調査に際して、正当な理由がないのに帳簿等の提示を拒否した場合、争訟段階で「後出し」しても仕入税額控除は認められない。

〔問題点〕 推計課税の普遍化によって、納税者の権利である実額反証を封じることになっていないか。消費税の立法趣旨に反する法解釈を行うことで、消費税を「取引高税」に変容させるような課税実務は問題がある。

\* 石村編，2010，pp. 230-232を参考にして筆者作成

消費税（付加価値税）は、非累積税であることがその本質である。それゆえに、仕入税額控除制度が採用されている訳である。次のような場合に限って、仕入税額の控除を否認することができるかと解釈すべきであろう。

表9 仕入税額控除の適用が否認されるケース

- ① 仕入税額を証明する帳簿又は請求書等が全く存在しない
- ② 帳簿又は請求書等が存在するが全く信憑性がない
- ③ 当該納税者の課税仕入額を推認する手段が全く存在しない

\* 北野編，2008，p. 408より筆者作成

## 5.8 税の最終負担者

次に（8）の税の最終負担者が誰になることを予定しているのかについて考察する。消費税の納税義務者は、国内の「事業者」である。このことから、企業課税（事業税）の一種と見することも可能であろう。また、新たに生産された物品やサービスに課税することから、生産物（課

税とか売上（課）税と名付けるべきであった。筆者は、この租税の名称は、非常に重要だと考えており、日本の付加価値税を「消費税」と名付けたことに問題があることを指摘しておきたい。なぜならば、多くの国民は、「消費税」という名称からして、消費者が負担すべき租税と錯覚してしまう恐れがあるからである。消費税法第5条において、納税義務者について「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある」と定めている。現行法上は、消費者が納税者であると解釈することは無理である。事業者（会社）が徴収義務者となって預り金として処理される源泉所得税と消費税は根本的に異なるものである。消費者が事業者に支払う消費税相当額は、商品やサービス等の対価の一部であって、消費者は事業者に消費税を預けている訳ではない（田中・近藤，2006，pp. 245-256）<sup>6,7)</sup>。

ここで、我が国の直接税と間接税の区分の問題を検討する。まず、直接税と間接税の違いを考察していく。直接税とは、法律上の納税者義務者が租税を負担することを、立法者が予定している租税である。他方、間接税とは、法律上の納税義務者が租税負担を他に転嫁することを立法者が予定している租税であるとされている。具体的には、所得税、法人税、相続税等が直接税に分類され、消費税、酒税、揮発油税、印紙税等が間接税に分類される。「転嫁されるか否か？」がその分類基準となっているようである。例えば、法人税率が引き上げられた場合、企業はどのような行動をするだろうか。企業は、雇用を減らして賃金を下げようとしたり、製品価格を引き上げることで消費者に転嫁しようとしたりする。直接税に分類される法人税も、その一部は法律上の納税義務者から他に転嫁していることになる。所得税の場合も、企業が源泉徴収という形で、労働者（給与所得者）に代わって納税している。所得税が上がった部分につき、

賃金を上昇させた場合、実質的には労働者ではなく企業がその所得税分を負担したことになる。他方、間接税である消費税についても、すべての事業者が消費税額相当分を全額、商品の販売価格に上乘せして転嫁している訳ではない。要するに、法律上の納税義務者が誰にも転嫁しない租税はないし、逆に100%転嫁する租税もないと言えるのではないだろうか。それゆえに、転嫁の有無を判断基準にした直接税と間接税の区分には、本質的な意味はないと言える（八田，1994，p. 44）。

それでは、直接税と間接税の分類基準として、何を使えばよいのだろうか。井堀利宏は、「個人的な事情への配慮の有無」を分類基準とする方法を示している。その方法とは、例えば所得税のように納税者の扶養家族の人数、年齢などを考慮して税額が決定されるものを直接税とし、消費税のように納税者の個人的な事情とは無関係に税額が決定されるものを間接税とするという分類方法である。確かに、この分類基準を使用するならば、租税の転嫁の有無や、最終的な租税負担の帰着とは関係なく、直接税と間接税を分類することができる（井堀，2012，pp. 148-149）。

そもそも、直接税と間接税の区分は、なぜ必要なのだろうか。次の表10のような実用的な意味があるからこそ、区分していると考えられる。

表10 直接税と間接税の区分の実用的な意味

- |                      |
|----------------------|
| 1. 景気変動の影響を受け易いかどうか？ |
| 2. 累進税率を採用できるかどうか？   |
| 3. 徴税が容易かどうか？        |

\*八田，1994，pp. 44-45より筆者作成

第一に「租税収入が景気変動の影響を受け易いかな否か？」ということである。法人税による租税収入は、景気変動によって大きく変動するということは当然であり、所得税についても税

率が累進構造になっているために景気がよい時には租税収入が上がり、景気の悪い時には落ち込む。地価や株価などの変動の影響を受ける相続税も同じである。他方、間接税に分類される消費税は、不況下でも租税収入が落ち込まないということである。第二の実用的な区分の意味として、「累進的構造の税率を採用できるか否か？」ということである。直接税である所得税や相続税は、個人間に累進的な再分配を行うことが可能である。しかし、間接税である消費税では、逆進的な再分配しか行うことができない。第三の実用的な意味として「徴税が容易であるか否か？」ということである。消費税などの間接税は徴税が比較的簡単である。しかし、累進的に課税する所得税や法人税は、所得の記録や帳簿付けに関してその社会の経済的成熟度が必要となる。そのため、直接税は発展途上国では採用し難く、先進国で初めて大規模に採用できる租税だという違いがある（八田，1994，pp. 44-45）。

## 5.9 免税制度（輸出免税制度）

次に（9）の免税制度（輸出免税制度）として「ゼロ税率」を採用していることについて考察する。輸出免税制度については、EU諸国でも導入されているが、これは大企業優遇制度であることを指摘しておく。これは公平性の観点から見て問題がある。輸出先でその国の消費税が課税されることを配慮して、国際的な競争力を確保することが輸出免税の目的であることは理解できる。しかし、輸出企業の多くは巨大企業であることを忘れてはならない。輸出取引について、いわゆる「ゼロ税率」が適用されることで、自動車産業をはじめとして大企業に多額の消費税が控除・還付されるという優遇税制となっていることは不公平であると言えなくもない。



## 5.10 免税事業者

次に(10)の「免税事業者」について考察する。小規模事業者の事務負担を軽減するため、免税事業者制度(免税点制度)を採用している。免税事業者について筆者の見解を述べておく。免税点が、課税売上高1,000万円となっていることについて、零細事業者への配慮が欠けていると考えている。これは平成16年4月1日にそれまでの3,000万円から引き下げられたものである。この改正によって小規模零細事業者の多くが消費税の納税義務者となった訳である。消費者から消費税相当額を受け取っても実際には納税しないという「益税」の問題が指摘されたことによって、改正されたものである。筆者は、1,000万円という課税売上高(免税点)があまりにも低すぎるのではないかと考えている。なぜならば、消費税は所得税と違って赤字であっても納税する義務があるからである。一年間の課税売上高が1,000万円を超える零細事業者にとっては、資金繰りが苦しくなり、納税のための資金が不足して消費税の納税ができない「滞納」という問題が発生することになる。

## 5.11 簡易課税制度

次に(11)の「簡易課税制度」について考察する。これは、文字通り簡易に消費税額が計算できる制度のことである。仕入税額の計算を簡単にするため、簡易課税制度を採用しているが、問題はないのだろうか。この簡易課税制度の矛

盾について論及しておきたい。この簡易課税制度は、仕入額を売上額の一定割合とみなして控除できるという制度である。その際に、次の表11に示す「みなし仕入率」を用いることになっている。


これは、事業者を優遇するための制度ではないが、本来の税額計算とは異なる結果が出て、それが事業者の利益、いわゆる「益税」となっていることが問題となる。具体例で検討していきたい。例えば、卸売業の場合、課税売上高が2,000万円であれば、仕入額は「みなし仕入率」90%を乗じて、1,800万円(2,000万円×90%)となる。2,000万円から1,800万円を控除した金額が200万円(2,000万円-1,800万円)となり、これに消費税率が10%であれば、それを乗じて20万円(200万円×10%)が納付税額となる。つまり、売上金額(2,000万円)の1%(10%×10%)として税額(20万円)を算出できるため、売上金額さえ分かれば納付税額を計算できるというものである。問題は、その実際の仕入の際に負担した消費税額が180万円(1,800万円×10%)でないケースである。仮に、仕入の際に150万円(1,500万円×10%)の消費税額を負担していたとすると、次の図3のような状態になる。

簡易課税でなく、本則課税であれば、事業者の納付税額は50万円となるが、簡易課税を選択することで、20万円の納付税額でよいことになる。

表11 みなし仕入率

第1種事業(卸売業) 90%
第2種事業(小売業) 80%
第3種事業(農・林・漁業、鉱業、建設業、製造業、電気・ガス・熱供給業、水道業) 70%
第4種事業(第1・2・3・5・6種以外の事業) 60%
第5種事業(運輸通信業、金融業、保険業及びサービス業) 50%
第6種事業(不動産業) 40%

\*北林編, 2013, p. 288より筆者作成

売上の際に消費税として受け取った金額 200万円 (2,000万円×10%)		
		
仕入に際して実際に負担した消費税額 150万円 (1,500万円×10%)	簡易課税により 支払う消費税額 20万円 (2,000万円×1%)	差額 (事業者の利益) 「益税」 30万円

\*筆者作成

図3 簡易課税による事業者の利益(益税)

### 5.12 非課税規定

次に(12)の「非課税規定」の問題点を指摘しておく。非課取引とは、消費税が課税されない取引のことであるが、ここでは「非課取引」の問題点について考察する。表12の1から7までは、「課税の対象とすることに馴染まない」取引であり、8から16は、社会政策上の配慮に基づいて非課税とされている取引である。「土地の譲渡・貸付」が非課取引となっているのは、なぜであろうか。それは「土地は消費されるものではないため」とされている。ただし、駐車場などでいわゆる青空駐車場は課税対象とならないが、地面の整備や区画、フェンスなどを設置している駐車場の場合は、課税対象となる。この解釈については、国民の視点からは矛盾があると言われても仕方ないだろう。

非課取引についての本質的な問題はどこにあるのだろうか。北野はこの「非課取引」というものは、ゼロ税率を適用する課税除外ではないため「一応の課税除外」に過ぎないと論述し、「まがいの課税除外」とまで呼んでいる。その理由は、多段階の付加価値税である消費税の仕組みにおいては、原材料や流過程程に対する取引までもが非課税になる訳ではなく、その

物品やサービスの値段が下がるという制度的保障もないからである(北野, 2004, p. 399)。この点について、以下具体的に考察しておきたい。例えば公的な医療保障制度に基づく医療は表4にあるように「非課税」となっているため、保険診療での患者の消費税負担額は、ゼロである。しかし、医療機関(病院)側は、医療機械の購入や薬品や診療材料などを仕入れる段階で消費税を支払っており、その消費税は税務署に申告しても還付されることはない。そのため、消費税分は医療機関が最終消費者と見做されて負担することになり、結果的に病院経営を圧迫することになるため、消費税は「損税」となる。これが仮に「ゼロ税率」を導入していたとすると、患者側の負担がゼロという点では非課税と同じであるが、医療機関が薬品会社や問屋等へ支払った消費税は医療機関に還付されるため、消費税の負担はなくなる。国民からすると、非課税とゼロ税率が同じように見えるのは当然である。筆者は、真の意味での課税除外、完全な非課税を実現するためにはゼロ税率の導入が必要だと考えている。

表12に示したとおり「非課税(免税)」は、租税法の立法者が行政上、または徴税上の困難

表12 非課税取引

1. 土地の譲渡・貸付（一時的に使用させる場合を除く）
2. 有価証券・支払手段等（銀行券・小切手・約束手形・為替手形等）の譲渡
3. 金融（利子に対価とする金銭の貸付け）・保険取引（保険料に対価とする役務の提供）
4. 郵便事業株式会社及び一定の販売初が行なう郵便切手・印紙・証紙等の譲渡
5. 物品切手等（商品券・ビール券・図書カード・プリペイドカード等）の譲渡
6. 国・地方公共団体等が手数料を徴収して行う、登記・検査・裁判等の役務の提供
7. 外国為替及び外国貿易法に規定する一定の外国為替業務としての役務の提供
8. 健康保険法等の医療保険各法や公費負担医療制度に基づいて行われる医療の給付等
9. 介護保険法の規定に基づく居宅介護サービス、施設介護サービス等
10. 社会福祉事業・更生保護を行う事業等として行われる資産の譲渡等
11. 助産に係る資産の譲渡等
12. 埋葬料・火葬料に対価とする役務の提供
13. 一定の身体障害者用物品の譲渡、貸付け等
14. 学校等の授業料、入学金、施設設備費及び入学・入園検定料にかかる役務の提供
15. 一定の教科用図書の譲渡
16. 住宅の貸付け（一時的に使用させる場合を除く）

\*消費税法第6条第1項・別表第1より筆者作成

のために免税にしたいが、せざるを得ないと感じる時に指定される。この「非課税（免税）」と「ゼロ税率」は似て非なるものである。イギリスやアイルランドに見られる「ゼロ税率」というものは、社会的、経済的な政策目的のために、財またはサービスから付加価値税を免除（課税除外）するときに導入され、税の還付が必要となる。その付加価値税の還付という仕組みは、納税者の立場からは「公平である」ということで、徴税当局に対する国民の信用を確立する有効な手段となる筈である（カール・S・

シャウプ, 1988, pp. 27-28)。国民の視点から見ると、輸出についてのみゼロ税率を適用し、輸出企業に対して消費税を実質的に還付していることに問題があるのではないのかという疑問が生じる。

### 5.13 不課税取引

次に(13)の「不課税取引」について考察する。非課税（免税）取引と混同されがちなものとして「不課税取引」というものがある。これは「事業以外の取引」のことであり、もともと消費税の課税対象にはならないものである。無償の取引は課税の対象とはならないことになっている。先に整理した表5の四条件のいずれかを満たさない取引には、消費税を課税することはできないため「不課税取引」といい、課税対象外の取引となる。国民は、この「不課税」という概念があることに注意する必要がある。身近な例としては、宝くじや馬券などの売上げや利益の配当金、保険金は、不課税である。その理由は、表の5に該当しないからである。表5では「対価を得て」という条件があり、金銭の受け渡しがあるという点ではあてはまるけれども、その金銭の受け渡しの原因が、資産の譲渡・貸付け、役務の提供ではないということである（大島・木村, 2010, p. 23)。国民の視点からすると「事業とは何なのか？」という素朴な疑問がある。この「事業の概念」については、所得税法第27条並びに同施行令第63条に事業の範囲が示されている。また、所得税法の裁判例においてもその判断基準が明らかにされている。最高裁判所は「事業所得とは、自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復・継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる業務から生ずる所得」をいうと判示している（最高裁小法廷判決、昭和56年4月24日)。この判決の中で「自己の計算と危険において独立して営まれ」とい

う「①独立性」, 「②営利性・有償性」, 「③反復・継続性」及び「④社会的地位」というのは, 所得税法の給与所得や雑所得等との比較で導かれた基準であると言える。それでは, 「事業と言えないもの」には, どのような活動があるのだろうか。例えば, ボランティア活動, 趣味や娯楽活動, 従業員による役務の提供などが考えられる<sup>8)</sup>。

## 5.14 総額表示方式

次に(14)の「総額表示方式」とは「消費税込みの金額を表示する」という方式のことである。これは, 2003年度の税制改正により創設され, 2004年4月1日から適用されている。総額表示の対象となる取引は, 「不特定多数の者」すなわち消費者を対象として行う取引に限られている。「総額表示」とは, 具体的にはどのような表示であろうか。100,000円の商品の場合, 消費税率10%だとすると, 次の表13ようになる。

表13 「総額表示方式」の例示

例1) 110,000円
例2) 110,000円 (税込)
例3) 110,000円 (本体価格100,000円)
例4) 110,000円 (うち消費税等10,000円)
例5) 110,000円 (本体価格100,000円, 消費税等10,000円)
例6) 100,000円 (税込110,000円)

\*筆者作成

「総額表示」として認められるものは, 例1)から例6)のような方式である。そのポイントは, 消費税等を含めた総額が明示されていることであり, 上記の例では110,000円という税込みの金額が示されていることである。例1)のように税込金額だけを表示する方式であると, 本体価格だけなのか税込価額なのかが分からな

いという問題がある。他方, 総額表示に該当しない表示とは, 110,000円という金額が明示されていない方式である。例えば, 次の表14のような表示である。

表14 「総額表示方式」に該当しない例

例1) 100,000円 (税抜)
例2) 税抜100,000円+税
例3) 100,000円 (税10,000円)

\*筆者作成

消費税の導入当時は, 事業者の転嫁の不安を考慮して, 消費税額を明示するかどうかは各事業者の判断に委ねられていたが, 現在は消費者に対して課税事業者がカタログやチラシ, プライスカードなどによって, あらかじめ「消費税額を含めた支払総額」の表示を行う必要がある。国民視点からは「消費税の負担額が見えなくなる恐れがある」ため納得できないことである。ここでは, 消費税率が10%という事例を示したため分かり易いが, 12%とか15%といった場合には, 消費税がどれだけ含まれているのかを認識することは難しくなる。

## 5.15 帳簿方式

次に(15)の「帳簿方式」について考察する。我が国では, 仕入税額控除の方式として「帳簿方式(アカウント方式)」が採用されている。帳簿方式で事業者が保存を義務付けられているのは「帳簿及び請求書等」である。フランスをはじめとするEU加盟各国は, インボイス方式(invoice method)を採用している。因みに「インボイス方式(税額票方式)」とはインボイス(送り状)や請求書に税額等が記載されていることを条件としてその控除を認める方式である。日本でも2021年度からインボイス方式の導入を義務付ける予定であるが, 免税事業者はインボイスの発行ができないため取引から排除さ

れる恐れがあること、企業側の事務負担が増大すること等、種々の問題点が指摘されている。フランスでは、付加価値税を導入した際に、1960年から1980年の20年間に徴税職員を6,000人から30万人まで増やして徴税が可能になったということがある（日本財政学会編，2014，p. 64）。筆者は、インボイス方式を導入すれば、全てが解決すると考えることは間違いだと考えている。その証拠に、ヨーロッパではインボイスの偽造が大規模に起きており、膨大な数のインボイスをチェックできないため、偽造を誘発する制度となっている現実がある。インボイスのチェックを厳密に行うために徴税職員を増員すれば、徴税コストが増える訳である。

## 5.16 地方消費税

最後に（16）の「地方消費税」について考察する。平成6年の「地方税法」の改正により、国税である消費税（6.3%）の付加税として都道府県税として地方消費税（1.7%）が導入されており、各都道府県は納税事務を国に委託している。国は「国民消費統計」に応じて消費税（1.7%）を各都道府県に按分して支払い、各都道府県は地方消費税の2分の1を区域内の市町村にその「人口及び従業員数」に応じて按分して交付することになっている。地方消費税の課

表15 地方消費税の課税・配分手順

① 地方消費税は道府県税であるため、道府県が課税する。しかし、都道府県は、税務署に徴税を委託する。
② 各々の事業者は、税務署に納税する。
③ 税務署は、委託した都道府県に地方消費税を払い込む。
④ 道府県にまたがって商取引をしている場合もあるため、各都道府県は互いに、その税収を定められた基準に基づいて清算する。
⑤ 都道府県は清算後の税収のうち2分の1をその都道府県に属する市町村に対して交付する。

\*井堀，2011，p. 169より引用

税と配分手順は次の表15のとおりであり、消費税（国税）と地方消費税（地方税）の比率は表16のとおりである。

表16 消費税と地方消費税の税率

消費税率引上	国 税	地方税	合 計
平成9年4月1日	4.0%	+ 1.0%	= 5%
平成26年4月1日	6.3%	+ 1.7%	= 8%
平成31年10月1日	7.8%	+ 2.2%	= 10% (予定)

\*筆者作成

## 6. お わ り に

消費税法は、世論の強い反対の中で1989（平成元）年から施行された。そのため、中小企業の負担を軽減・緩和するための特別措置を色々と採用することになった訳である。その結果として、日本の「消費税の負担と転嫁の関係が不透明」なものになっている。例えば、法制度上の問題として「益税」の余地が残されており、それが消費税に対する不信感の大きな原因になっている。この消費税の執行によって、それまでは租税の問題は関心が薄かった人も含めて、国民すべてが自分の負担している租税に関心をもつようになったことは事実である。自らが税務署へ確定申告をしないため、租税の内容や計算方法を知る必要性を感じなかった人々も、買い物たびに消費税を支払うことによって、租税問題を身近な問題として認識し、「反消費税感情」というものを抱くことになった。この反感を和らげる方法として、消費税額を消費者に知らせなくてもよいということで「内税方式」を採用しているが、逆にモノやサービスの購入の際にその対価に含まれている消費税額を強く意識することになっている。この内税方式の採用は、賢明な選択ではなかったと言えよう。

消費税額は、商品やサービスの値段に含まれて（溶け込んで）おり、最終的にそれを負担す

るのは消費者である。ただし、その消費者の法的地位は何も与えられていない。平成2年3月26日の東京地方裁判所の判決において、被告の国は「事業者が取引の相手方から収受する消費税相当額は、あくまでも当該取引において提供する物品や役務の対価の一部」であると述べている。同判決では明確に「消費者の負担する消費税分は、その本質が対価に過ぎない」としている。一般国民のイメージでは、「事業者が消費者から消費税を国の代わりに預かって、それを国に納付している」ということであるが、現行の法的構造ではそのようになっている訳ではない。消費税の法的構造がどうなっているのかを正しく理解している国民は、少ないのかもしれない。消費者の負担する消費税相当額は、消費税ではなく、あくまでも物品や役務の「対価の一部」であることから、「消費税法における消費者には納税者としての何の権利もない」ということを、国民は知っておくべきであろう(三木, 2013, p. 215)。

北野弘久は、この消費者の法的地位を「植物人間の地位」と説明している。北野が「植物人間」と表現しているのは、「消費税は学問上の消費税(課税対象が特定・限定されない課税ベースの広い消費税)であるために、人々は各人の意思とは無関係に租税法律関係から法形式的にも排除されて、多額の税の負担を余儀なくされる」からである(北野, 2004, p. 401)。国民の意思とは無関係に租税法律関係から排除されているという現実を指摘し、消費者が裁判を通して消費税に係る権利主張ができないことを問題視して「消費者は植物人間の地位である」と表現している訳である。この指摘は、消費者である国民を法的に排除するという意味であり、そのことから大型間接税としての一般消費税は、理論的に「欠陥」をもつ租税ということになる。また、課税の垂直的な公平という観点からは、それを犠牲にしているとも言える。他方、酒税

やたばこ税などの個別消費税は、国民の消費行為の選別を通して、国民の意思を尊重しており、応能負担原則の要請に込んでいると考えられる。

次に、租税の「転嫁」の問題について分かったことを整理しておく。間接税としての消費税では、法律上は租税の負担を消費者に100%「転嫁すべきもの」と予定されているが、強制している訳ではない。そのため、実際に完全に転嫁できるかどうかは、経済的な要因に依存することになる。事業者は「消費税の転嫁を強制されている訳ではない」ということが重要である。実際の租税の負担者が誰なのかは、租税法の規定によって決定するものではなく、マーケットにおける商品・サービスの需給関係によって決定されるということに留意する必要がある。例えば、生活必需品の需要は、一般的に価格にあまり反応しないため、消費税分を消費者に転嫁し易いけれども、奢侈品・嗜好品は需要が価格大きく反応するため、消費税分を消費者に転嫁できないこともあり、事業者が大きな負担をすることも在り得るということである。その結果、消費税の滞納額は国税の中でも突出して多額であることは、一般の国民にはあまり知られていない。

最後に、大型間接税は、人々(国民)が納税者とならないため、納税者としての法的地位は与えられない。そのため、租税国家に対する法的統制(リーガル・コントロール)は困難になるという問題を指摘できる。その意味からも、大型間接税は、本質的な欠陥をもった租税と言える。そもそも応能負担原則に適合する租税体系は、理論的に検討すれば、直接税を中心とするものでなければならない。なぜならば、人々の担税力は、「所得」と「財産」によって表現されると考えられるからである。所得課税と財産課税をセットにすることで、憲法の意図する応能負担原則を具現化することができる。具体的には、所得税や相続税において、超過累進税

率を適用することで実現できる。また、所得税・相続税においては、最低生活費非課税の原則や生存的財産非課税・軽課税の原則も具体化できるだけでなく、個人の事情に配慮した種々の控除を設けることもできる。担税力の指標として「消費」もあるが、それは、「所得」と「財産」に表現される担税力よりも弱いものでしかない。担税力に応じた公平な課税という観点から、間接税としての消費税は、直接税の課税漏れを補完するものとして、位置付けることが望ましいと言える<sup>9)</sup>。

## 注

- 1) 1988(昭和63)年まで存在していた「物品税」も代表的な個別消費税の一種である。1989年に現在の「消費税」が導入されるにあたり、国税である物品税、砂糖消費税、通行税が廃止された。同時に、地方税である入場税、娯楽施設利用税、電気・ガス税、木材取引税も廃止された。我が国では、個別消費税は、奢侈品や嗜好品に限定すべきであるという考え方が定着していた。しかし、国民の生活レベルが向上し、生活スタイルが多様化してくると、生活必需品と奢侈品・嗜好品との区別(線引き)が容易でないという現実の問題が発生した。かつての物品税法では、例えば、宝石、毛皮、電化製品、乗用車、ゴルフクラブといった品目が課税対象とされていて、品目ごとに税率が異なっていた。課税品目のリストを作成し、個々の品目ごとに税率を決めておく必要があるだけでなく、リストに入れていた品目を除外したり、新しく開発されて登場した(市場に投入された)商品をリストに入れたりすることを、常に判断する必要もあるため、物品税の課税品目や税率の決定は、実務的にかなり難しいことであった。また、国民の生活が豊かになるにつれて、商品よりもサービスの購入額の比率が大きくなっていったが、物品税はサービスの提供に関して課税することができなかったため、政府は大きな税収を確保できていなかったという背景がある。
  - 2) 1950年代までは、欧米の財政学の体系書においても付加価値税に言及するものは稀であった。ただし、付加価値税の構想は、1920年代のヨーロッパ及びアメリカ合衆国に遡る。付加価値税の考え方は、現実の所得税制度に対する批判により、所得概念を巡る議論との関連の中で形成されていったのである(水野, 1989, p. 10)。
  - 3) 安倍晋三首相は、2016(平成28)年5月30日に、消費税の再増税(8%→10%)を、当初の予定(2017年4月)よりも2年半先送りして、2019(平成31)年10月まで延期する方針を固めた。政府・与党は、この方針決定においても、財政健全化で
- 基礎的財政収支(PB:プライマリーバランス)を2020年に黒字にする目標は維持するとしており、歳出削減を進めて目標を達成するシナリオを描いている。しかし、増税先送りが財政に与える影響は大きく、増税に合わせて予定していた子育てや介護などの社会保障の充実策をどう扱うのかという新たな課題が生じる。
- 4) 国民は『消費税はやはりいらぬ』、『消費税率は0%にできる』、『消費税が日本をダメにする』という書籍もあることから、消費税を否定する意見もあることを知っている。他方で『消費税が日本を救う』、『消費税ほど公平な税はない』という消費税の存在価値を高く評価する一般書籍も存在する。2015年12月の時点で、政府税制調査会で議論されたことは、「消費税率(標準税率)を10%に引き上げる際に、軽減税率をどこまで適用すべきか」ということである。消費税率を10%にすることは大前提とし、消費税のもつ逆進性の緩和措置としての軽減税率の適用品目の範囲を生鮮食品と加工食品とするという結論を出した。
  - 5) 国民にとっては「食品の次は、衣類が重要」である。特に、いわゆるワーキング・プアと呼ばれるような低所得者への給付金の支給等を含めて、経済的な救済措置、つまり最低生活費の保障が求められていると言える。1988年まで我が国では奢侈品・娯楽品に課税するという「物品税(個別消費税)」という租税があり、多くの国民も課税品が限定的であり、生活必需品とは言えないということから、その存在を承認していた。宝石・毛皮・電化製品・自家用車あるいはピアノ・ゴルフクラブ・スキーの板などは、それぞれ税率は異なるけれども、物品税が課税されていた。国民は、奢侈品・娯楽品等に課税することに対して異論はなかった。それまで、「消費税(大型間接税)」というものは存在しなかった。
  - 6) 「事業者」については消費税法第2条1項4号で、「個人事業者及び法人をいう」という定義規定を置いている。納税義務を負っているのは消費者ではないことは事実である。納税義務者を事業者もしくは企業に限定するのは、付加価値税を採用している各国に共通しているようである。納税義務者を限定している理由は、徴税の実行可能性の確保にあると考えてよいであろう。例えば、中古消費財の個人間の取引(譲渡)等は税務署では把握ができないということである。ただし、事業者である中古業者による中古資産の譲渡であれば、そこに付加価値が含まれていると考えられるので、課税されることになる。
  - 7) 「法人」については、国や地方公共団体、公共法人、公益法人、慈善団体等の非営利事業も事業者に含まれ、消費税の納税義務者とされるのが通常である。国や地方公共団体については、課税除外とされる資産の譲渡等は限定的に列挙されているが、公益法人等の活動は、教育・文化等について政府の行うサービスに代わるものであるから、課税上は政府と同じように扱われるべきである。公益法人等は、法人税法上は、収益事業についてのみ課

税されることになっている（法人税法第7条）。しかし、消費税が最終消費に対する租税であるということを考えれば、厳密に収益事業を限定するのではなく、対価を得て行う資産の譲渡は、すべて課税対象とすべきであると解することもできる。

- 8) 「事業外の取引の例として、個人が自家用車や家具を知人に譲渡する等の行為がある。これが課税対象とならない主たる理由は、同じ行為を反復して継続的に行っていないということである。仮にこれに課税しようとしても、実際には把握が困難であることも課税しない理由であろう。しかし、消費税法第4条第4項によると、個人事業者が棚卸資産を自家消費した場合や、法人がその役員に資産を贈与した場合には、「みなし譲渡」として課税することになっている。企業が他の企業から仕入れた物品やサービスの原価（仕入原価）に加算した利益が付加価値ということである。なぜならば、付加価値の金額は、売上総利益のことであり、それは会計学では、売上高から売上原価を差し引いて求めることができるからである。日本の「消費税」は、付加価値税であり、課税対象を「資産の譲渡等」としており、原則としてあらゆる物品・サービスを課税の対象としている。仕入に係る税額（仮払消費税）を控除する「前段階税額控除型」を採用することによって、課税の累積を排除している。消費税の納付税額は、「仮受消費税（売上税額）から仮払消費税（仕入税額）を差し引くこと」によって計算することになる。言うまでもなく、最終消費者には売上が存在しないため、売上税額というものがない。そのため、すでに述べたとおり消費税は、理論的には国民（消費者）が負担する仕組みとなっている。
- 9) 我が国では、事業者のうち中小企業の割合が99%以上となっているという現実である。このことは企業間の競争が激しいことを意味しており、中小業者は、価格競争の中で消費税の転嫁が困難な状況にある。このことを裏付ける事実として、消費税の滞納額が膨大な額に上っていることがある。

## 参 考 文 献

- 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  
 井堀利宏 (2012) 『基礎コース 公共経済学』 新生社  
 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—』 法律文化社  
 カール・S・シャープ著、下条進一郎訳 (1988) 『間接税で何が起るか—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  
 金子 宏編 (2010) 『租税法の基本問題』 有斐閣  
 金子 宏 (2011) 『租税法理論の形成と解明 下巻』 有斐閣  
 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  
 清水敬次 (2008) 『税法（第七版）』 ミネルヴァ書房  
 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』 あげび書房  
 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—一年金、財政、経済問題、これで一気に解決する』 PHP 研究所  
 八田達夫 (1994) 『消費税はやはりいらぬ』 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  
 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  
 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  
 吉岡健次他 (1984) 『シャープ勧告の研究』 時潮社  
 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.