

我が国の消費税の現状と今後の方向性について（中間報告）

平成24年4月10日

日本公認会計士協会

<本論編>

目次

頁

<b>1. はじめに</b> .....	<b>1</b>
(1) 問題の所在 .....	1
(2) 研究アプローチ .....	1
<b>2. 消費税の概要及びその導入・改正の歴史</b> .....	<b>2</b>
(1) 現行消費税制の概要 .....	2
(2) 消費税導入までの経緯 .....	5
(3) 消費税導入後の動き .....	11
(4) 小括 .....	17
<b>3. 消費税引上げ幅の程度</b> .....	<b>17</b>
(1) 社会保障制度の概観と公費負担 .....	18
(2) 社会保障制度と税の役割 .....	19
(3) 社会保障及び国民負担の程度 .....	20
(4) 財政健全化という観点からの引上げ幅の検討 .....	22
(5) 国民負担率及び課税バランスという観点からの引上げ幅の検討 .....	24
(6) 小括 .....	25
<b>4. 逆進性への対応</b> .....	<b>26</b>
(1) 逆進性とは .....	26
(2) 複数税率 .....	26
(3) 給付付き税額控除 .....	28
(4) 小括 .....	30
<b>5. 中小企業特例の課題</b> .....	<b>30</b>
(1) 事業者免税点制度 .....	30
(2) 簡易課税制度 .....	32
(3) 小括 .....	34

<b>6. 制度として解決すべき課題（制度上の課題）</b> .....	<b>35</b>
(1) インボイス方式 .....	35
(2) 納税者番号制度 .....	37
(3) 国際間の電子商取引と消費税 .....	43
(4) 非課税売上事業者と損税 .....	45
(5) 小括 .....	47
<b>7. 諸外国の制度との比較</b> .....	<b>48</b>
(1) EU（イギリス、フランス、オランダなど） .....	48
(2) アメリカ .....	52
(3) アジア他新興国（BRICSなど） .....	52
(4) 諸外国における課題と取組み .....	52
(5) 小括 .....	57
<b>8. 地方財源との関連</b> .....	<b>57</b>
(1) 地方税制改革の経緯 .....	57
(2) 地方財源としての消費税 .....	58
(3) 小括 .....	59
<b>9. 今後の方向性について</b> .....	<b>59</b>
(1) 消費税の概要及びその導入・改正の歴史について .....	59
(2) 消費税引上げ幅の程度について .....	60
(3) 逆進性について .....	60
(4) 中小企業特例について .....	61
(5) 制度上の課題 .....	61
(6) 諸外国の制度との比較 .....	62
(7) 地方財源との関連 .....	62
(8) まとめ .....	63

<補足資料編>

	目次	頁
<b>1. 逆進性への対応について</b> .....		<b>64</b>
(1) 逆進性とは.....		64
(2) 複数税率に関する我が国の対応 .....		65
(3) 給付付き税額控除に関する我が国の対応 .....		65
<b>2. 益税・損税について</b> .....		<b>67</b>
(1) 問題提起.....		67
(2) 免税事業者について.....		67
(3) 非課税売上が存在する場合について .....		69
<b>3. 図表編</b> .....		<b>72</b>

本研究報告で使用する法律等の略号は次のとおりである。

消法：消費税法

消令：消費税法施行令

消基通：消費税法基本通達

1：第1条   ①：第1項   一：第1号



## <本論編>

### 1. はじめに

#### (1) 問題の所在

バブル崩壊後日本の財政赤字は拡大の一途をたどり、現在、一般会計に占める税収の割合は43.2%（平成23年度予算第2次補正後）に過ぎず、その比率は毎年低下してきた。そのため国債残高も増加を続け、平成23年度末国債残高（見込み）は667兆円に達する見込み（同第2次補正後）である。これは、一般会計税収の約16年分に相当するものである。この財政赤字の最大の原因を考慮するに、歳入面では度重なる減税政策及び不況による税収の減少であり、歳出面では社会保障給付費の国税負担部分の増加が顕著なものとなっている。さらに、今後は少子高齢化の進行により、15歳以上65歳未満の生産年齢人口は確実に減少を続け、平成22年現在、総人口に占める構成比率63.8%が、今世紀半ばの2050年には約半数の51.5%に縮小する推計が行われている（2011年国立社会保障・人口問題研究所推計値：出生中位推計）。このような人口構成の変化と企業の国際的競争力の確保を考えれば、所得課税に依存した現在の税収構造の根本的な見直しは不可避であると考えられ、確実に増大が予測される社会保障給付費及び国債償還の財源等は、幅広い世代が負担をする消費税に依存せざるを得ないものと考えられる。このような状況下、政府も社会保障給付財源の確保と財政再建の同時達成を意図して、「社会保障・税一体改革大綱」（以下「一体改革大綱」という。）を平成24年2月17日に閣議決定したところである。日本公認会計士協会では、以上のような問題意識の下、この度ここに本研究報告として取りまとめ、我が国の消費税の現状分析及今後の消費税政策の検討を行った。

なお、本研究報告の取りまとめに当たり、日本公認会計士協会は常に公平・中立的な立場を維持したことを申し添える。

#### (2) 研究アプローチ

本研究報告を取りまとめるに当たっては、次の側面からアプローチを行った。

##### ① 歴史

消費税が導入されるに至った経済的・政治的背景と、導入後現在に至るまでの動きを概観した（本論編「2. 消費税の概要及びその導入・改正の歴史」に記述）。

##### ② 税率

消費税率の引上げが不可避であることを前提としつつ、社会保障と税の役割、社会保障の程度、財政の健全化、課税バランスなどの観点を踏まえ、税率を検討するに当たっての着目点の明確化を試みた（本論編「3. 消費税引上げ幅の程度」に記述）。

##### ③ 逆進性

消費税率の引上げに伴う逆進性への対応を、複数税率及び給付き税額控除に分け、メリットとデメリット及び導入に当たっての課題を整理した（本論編「4. 逆進性への対応」に記述）。

#### ④ 中小企業特例

現行の消費税における中小企業特例である事業者免税点制度及び簡易課税制度の問題点を検討した（本論編「5. 中小企業特例の課題」に記述）。

#### ⑤ インボイス方式など制度上の課題

今後新たに検討されるべき消費税の制度上の課題として、(1)インボイス方式、(2)納税者番号制度、(3)国際間の電子商取引、(4)非課税売上事業者と損税を取り上げ、導入の可否等について検討を行った（本論編「6. 制度として解決するべき課題（制度上の課題）」に記述）。

#### ⑥ 諸外国

諸外国（特にヨーロッパ連合加盟諸国、以下「EU」という。）の消費税制度の概要を、我が国制度との対比を交えて検討を行った。なお、(1)～(6)では必要に応じ当該箇所を参照している（本論編「7. 諸外国の制度との比較」に記述）。

#### ⑦ 地方財源

安定財源性及び応益性が要求される地方財源との関連で、今後の消費税の役割について検討を行った（本論編「8. 地方財源との関連」に記述）。

なお、各論点の記述の基礎資料のうち「本論編」に掲載していない重要なものについては、「補足資料編」に掲載しているので、適宜参照されたい。

また、本報告において「消費税」と記した場合には、特に断りのない限り消費税（国税）と地方消費税の両者を指しており、我が国の消費税に関する記述は平成24年4月1日現在施行中の法令に基づいている。

## 2. 消費税の概要及びその導入・改正の歴史

### (1) 現行消費税制の概要

消費税は、昭和63年12月、竹下登内閣の下に行われた戦後税制の抜本改革の目玉として導入が決定され、平成元年4月より実施された租税である。消費税の導入以前までは、戦後日本の税体系は、シャープ勧告により、それまで日本の税制は所得税や法人税といった直接税を中心としたものであったが、消費税が導入されることにより、間接税にもそれ相応に負担を求める税体系ができあがった。また、間接税制度という観点からみても、消費税の導入は、それまでの間接税の体系を大きく変えるものであ

った。消費税導入前までは、我が国の間接税は、酒税、物品税、入湯税、ゴルフ場利用税等特定の物品及びサービスに対して課税される個別間接税制度に依存していた。これに対し、消費税が導入されることにより、付加価値税である消費税は一般消費税に分類されるもので、原則、あらゆる物品及びサービスがその課税対象となった<sup>1</sup>。消費税が導入された際に、物品税、トランプ類税、砂糖消費税、入湯税、通行税の5つの国税及び電気税、ガス税、木材引取税の3つの地方税が廃止された。

#### ① 消費税の基本的仕組みと特徴

消費税の基本的仕組みの特徴は、特定の物品及びサービスに課税する個別間接税ではなく、消費一般に広く負担を求めるという、原則としてあらゆる取引を課税対象とする課税ベースの広い間接税である。

次の大きな特徴は、消費税は累積排除方式の多段階課税、いわゆる消費型の付加価値税であることである。消費一般に課する租税は大きく2つのグループがあり、第1のグループは取引の単段階（製造、卸し、小売りのいずれか一段階）で課税するもの、第2のグループは製造、卸し、小売りのすべての取引の段階で課税する多段階課税のものである。これは、更に仕入れに係る税額を差引くか否かで2つの類型に分かれ、1つは仕入税額控除を行わず税の累積をそのままにする取引高税、もう1つは仕入税額控除を行い税の累積を排除する付加価値税である。

納付すべき消費税の額は、まず課税標準の額を算出し、それに税率を乗じて計算した税額から仕入税額控除等の控除を行って求められる。国内取引については、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額となる。輸入取引については、保税地域から引き取られる課税貨物に係る消費税の課税標準は、当該課税貨物につき関税込率法の課税価格の計算方法の規定に準じて算出した価格に当該課税貨物の保税地域からの引取りに係る個別消費税及び関税の額に相当する金額を加算した金額となる。

仕入税額控除の方式には2つあるが、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条件としてその控除を認める方式、いわゆるインボイス方式あるいは税額票方式と呼ばれるものと、インボイス等への税額の記載を要求することなく、帳簿等の記載に基づき控除を認める方式、いわゆる帳簿方式あるいはアカウント方式と呼ばれるものがある。我が国の消費税は、仕入税額控除の方式として帳簿方式が採用されている。なお、平成6年11月の税制改正により、帳簿だけではなく請求書等双方の保存を要件として税額控除を認める請求書等保存方式を併用する改正が行われ、平成9年4月1日から実施されている。

非課税取引は、我が国の場合、できるだけ限定的なものに設定され、現行の非課税取引は次のとおりである。

---

1 なお、消費税という用語は、従来は消費に対して課する租税の一般的な用語であったが、消費税が創設されてからは固有税目としての用語となった。

<国内取引における非課税取引>

a. 土地の譲渡・貸付け b. 有価証券・支払手段等の譲渡 c. 金融・保険取引  
d. 国が行う郵便切手・印紙・証紙等の譲渡 e. 物品切手等（商品券・プリペイドカード等）の譲渡 f. 国・地方公共団体等が法令に基づき手数料その他の料金を徴収して行う登記・検査・裁判等一定の役務の提供 g. 外国為替業務等に係る役務の提供 h. 公的な医療保障制度に係る療養・医療・施設療養等 i. 社会福祉事業等として行われる資産の譲渡等 j. 医師、助産師その他医療に関する施設の開設者による助産に係る資産の譲渡等 k. 火葬料、埋葬料を対価とする役務の提供 l. 身体障害者用物品の譲渡等 m. 一定の学校の授業料、入学金、施設設備費及び入学・入園検定料に係る役務の提供 n. 教科用図書の譲渡 o. 住宅の貸付け

<輸入取引における非課税取引>

a. 有価証券等 b. 郵便切手類 c. 印紙 d. 証紙 e. 物品切手等 f. 身体障害者用物品 g. 教科用図書

② 税率について

平成元年4月に導入された際の国税としての消費税の税率は3%であったが、平成9年4月から、現在の4%の単一税率になった。また、消費税の税率引上げの際に地方消費税も創設され、地方消費税の課税標準は消費税額でその税率は消費税額の25%であるので、消費税率換算でいえば1%に相当することになり、消費税と地方消費税を合わせると5%ということになる。

③ 中小企業対策

免税点制度は、中小零細事業者の事務負担を軽減する等の観点から設けられた制度で、課税期間の基準期間における課税売上高（輸出売上高を含む。）が1千万円以下（平成16年3月31日以前に開始する課税期間で3千万円以下）の事業者については、その課税期間中の国内取引に係る納税義務が免除されている。

次に、簡易課税制度は、中小事業者の納税事務コストの軽減を考慮して導入されたものである。この制度は、導入時には、基準期間における課税売上高が5億円以下の事業者が選択適用できたが、いわゆる益税が問題となり世論の批判が多いことから縮小される傾向にある。適用事業者については、平成3年度の改正により基準期間における課税売上高が4億円以下の事業者、平成8年度の改正では、これが2億円以下の事業者、そして、平成15年度の改正では適用上限が5千万円に引き下げられ、現在に至っている。みなし仕入率の事業区分については、導入時が、一般事業者と卸売業者について、それぞれ80%、90%の2区分であったが、平成3年度の改正では、第一種事業（卸売業）が90%、第二種事業（小売業）が80%、第三種事業（農業、漁業、林業、鉱業、建設業、製造業、水道業、ガス業、熱供給業）が70%、第四種事業（その他の事業）が60%の4区分になった。平成8年度の改

正において、より実態の取引に近づけるため、次のように5つの事業に分類され、現在に至っている。第一種事業（卸売業）が90%、第二種事業（小売業）が80%、第三種事業（農業、漁業、林業、鉱業、建設業、製造業、水道業、ガス業、熱供給業）が70%、第四種事業（第一種、第二種、第三種及び第五種以外の事業）が60%、第五種事業（不動産業、運輸・通信業、サービス業）が50%となっている。

なお、簡易課税制度と同様、中小事業者に対する特例として限界控除制度が消費税導入の際に設けられたが、平成9年4月以降この制度は廃止された。

## (2) 消費税導入までの経緯

### ① 大平内閣（昭和53年12月～昭和55年6月）における一般消費税

#### ア. 大型間接税導入の始まり

戦後において大蔵省が、新しい間接税を具体的に検討し始めたのは昭和40年代であった。そのころ、社会保障費を中心に歳出が膨張し財源不足が懸念され始め、EC諸国が実施し始めた付加価値税を日本にも取り入れようと考え始めたのである。さらに、昭和48年の第一次石油危機後の不況で、財源不足が予想外に早くやってくるようになった。このため、昭和50年度から赤字国債の発行が始まり、5年後の昭和54年度には、建設国債を含め国の借金が歳入の40%に達するという赤字財政を背負い込むことになった<sup>2</sup>。

このような状況の中で、昭和53年11月、大平正芳内閣が誕生し、その後、「一般消費税」の導入が具体化してくることになった。昭和53年8月8日には、政府税制調査会（以下「政府税調」という。）の中に一般消費税特別部会が設置され、既に一般消費税の導入についての具体案の検討が行われていた<sup>3</sup>。

9月12日に、同特別部会の試案が報告され、これに基づいて12月27日に「昭和54年度の税制改正に関する答申」が行われ、この答申の中で「一般消費税大綱」として、一般消費税の骨格が初めて公表された。12月26日には、自由民主党（以下「自民党」という。）も「昭和54年度税制改正大綱」を決定しており、ここに一般消費税の昭和55年度実施を明記することになった。

#### イ. 一般消費税導入の失敗

しかし、その後の一般消費税をめぐる議論は、物品税の納税義務がなかった流通業界や中小企業団体、一般消費税は大衆課税であるとして労働団体、消費者団体等様々な層からの反対に遭い、遅々として進むことがなかった。自民党内部からも、「財政再建対策議員懇話会」等一般消費税反対のための組織が結成され、強い反対論が続出することになった。このような中、大平首相は次第に孤立していくことになった。昭和54年9月7日、社会・公明・民社の三党により共同で

---

2 「なぜ税が問われているのか」（NHK日本プロジェクト取材班 磯村尚徳著、日本放送出版協会、昭和63年）165頁参照。

3 「消費税制度の成立の沿革」（竹下登・平野貞夫監修、ぎょうせい、平成5年）12頁参照。

衆議院に「大平内閣不信任決議案」が提出され、直後に衆議院が解散された。当初、大平首相は選挙戦においても、一般消費税導入による財政再建の必要性を訴えていた。しかし、一般消費税に対する厳しい世論の中、とうとう9月26日、遊説先で昭和55年度からの一般消費税導入を断念せざるを得なくなったとの判断を示し、一般消費税導入の撤回発言を行った。10月7日に実施された総選挙では一般消費税が争点となり、自民党は過半数割れとなった。この結果を受けて、12月21日、国会では衆参両院で財政再建に関する決議が行われ、政府は、一般消費税導入を断念することになった。

## ② 中曽根内閣（昭和57年11月～昭和62年11月）における売上税

### ア. 大型間接税導入の再燃

その後、行政改革が先決であるということで、しばらくの間、大型間接税導入をめぐる議論はされなかったが、中曽根康弘内閣になって、再びこの議論が再燃した。中曽根首相は、シャウプ勧告以来続いてきた戦後税制の抜本改革を実施しようとしたのである。ここで、中曽根首相は新しい間接税として売上税の導入を試みることになった。大蔵省主税局では、昭和60年6月、局長に水野勝を、審議官に尾崎護をあてる人事異動を行った。その後、昭和61年6月には第二課長に薄井信明をあて、水野－尾崎－薄井体制で、売上税、消費税の導入を試みることになった。政府税調でも、昭和60年9月20日に、首相から抜本税制改革についての諮問が行われ、具体的な審議が開始された<sup>5</sup>。

一方、自民党においても間接税改革も含めた抜本改革の検討が始まることになった。その中心的役割を担ったのが「村山調査会」<sup>6</sup>である。村山調査会は、10月8日に、それまでの約1年間の税制についての論議を取りまとめ、中間報告の形で「税制改革に向けて」を公表した。この報告は、「現行税制の現状と問題点の分析を中心として」との副題を付し、間接税については、我が国の個別消費税体系の問題点を指摘し、今後は公平、公正で簡素な間接税体系を構築するという観点から、課税ベースの広い間接税の導入を検討すべきであるという内容のものであった<sup>7</sup>。

### イ. 中曽根公約

---

4 本決議は次のとおりである。「国民福祉充実に必要な歳入の安定的確保を図るとともに、財政によるインフレを防止するためには、財政再建は、緊急の課題である。政府が閣議決定により昭和55年度に、導入するための具体的方策として、これまで検討してきたいわゆる一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の充実を図るべきであり、今後、景気の維持、雇用の確保に十分留意しつつ、歳出、歳入にわたり幅広い観点から財政再建策の検討を進めるべきである。」

5 「昭和61年度の税制改正に関する答申」（税制調査会、昭和60年12月）

6 村山調査会は、昭和59年3月、当時の藤尾正行政調会長から委嘱を受け、財政改革問題について検討を行うために設置された、村山達雄自民党税調顧問を座長とする政調会長の諮問機関である。

7 「主税局長の千三百日・税制抜本改革への歩み」（水野勝著、大蔵財務協会税のしるべ総局、平成5年）

その後、国会でも、大型間接税の導入問題が取り上げられた。ここでは、野党側が大型間接税導入の有無を厳しく追求したが、これに対し、中曽根首相は、大型間接税は導入しない旨の答弁を行った。また、昭和61年7月6日には、衆参同日選が実施されたが、この選挙戦においても、中曽根首相は「国民が反対し、党員も反対するような大型間接税と称するものは、やる考えはない」<sup>8</sup>と公約したのであった。この選挙の結果は、自民党が衆議院で300議席を獲得する等、衆参ともに自民党の圧勝であった。

中曽根首相はこのような衆参における自民党の安定多数の下、税制の抜本改革を行おうとしたが、国会における答弁や同日選での公約的発言は、その後の審議において、最後まで大きな足かせとなった。この中曽根発言については、水野氏も「……外部に対する打ち出し方の問題があった。世論との関係である。国会における総理の発言及び選挙に際しての公約的発言を巡っては、世間では、もはや自民党、中曽根内閣は、大型間接税はやらないというふうに受け取られている面が少なくなかった。あのような発言を背景に三百議席を上回る選挙結果を得た途端に、間接税の検討に入るということは、世の中を欺まんするものではないかという反発が考えられた。各種のテレビ座談会やマスコミの報道ぶり等からは、そうした感触がかなりうかがわれた」と述べている<sup>9</sup>。

#### ウ. 蔵出し税の浮沈

同日選の後、政府税調では税制の抜本改革についての審議が進められた。その中で、新しい間接税としては付加価値税の採用が大勢を占めていたが、物品税を拡大する蔵出し税案が浮上したことがあった。この案は、“暴れ馬”と称された特別委員<sup>10</sup>から提案されたものであったが、中曽根首相が当初念頭に置いていた「大型ではない間接税」であったといわれている<sup>11</sup>。しかし、蔵出し税には日本経済団体連合会（以下「経団連」という。）が強く反対をした。その後、政府税調は10月28日に、「税制の抜本の見直しについての答申」を取りまとめ、新しい間接税としては日本型付加価値税が最も望ましいとしながらも、当面は免税点を高くし、ほとんどの中小事業者を課税対象から外す日本型付加価値税の変型や蔵出し税を採用する意見等、複数の案を示し、首相や自民党の判断に委ねることにした<sup>12</sup>。

#### エ. 売上税導入の失敗

---

57-58頁参照。

8 「主税局長の千三百日・税制抜本改革への歩み」（水野勝著、大蔵財務協会税のしるべ総局、平成5年）76頁参照。

9 「主税局長の千三百日・税制抜本改革への歩み」（水野勝著、大蔵財務協会税のしるべ総局、平成5年）80頁参照。

10 いわゆる“暴れ馬”と称された特別委員は、飯島清、牛尾治朗、江副浩正、公文俊平、堺屋太一、土屋清、中川幸次、永田敬生、細見卓、三宅久之であった。

11 大手新聞社（複数）の政治部、経済部記者とのインタビュー

12 「税制の抜本の見直しについての答申」（税制調査会、昭和61年10月）

政府税調が「税制の抜本的見直しについての答申」を取りまとめると、自民党税制調査会（以下「自民税調」という。）でも具体的な審議が始まった。自民税調での議論は日本型付加価値税を支持する声が強く、「蔵出し税」<sup>13</sup>についてはほとんど議論されなかった。日本型付加価値税の導入が濃厚となってくると、自民税調の審議の中での大きな問題点は中曽根公約との絡みであり、それは、付加価値税は導入するが、それが大型にならないようするためにはどうしたらよいかということであった。よって、高い免税点の設定や非課税項目の拡大が検討された<sup>14</sup>。

そして最終的には、12月5日、自民党で「税制改革の基本方針」が出され、税率5%、免税点年商1億円等とする付加価値税方式を採用した「売上税」の導入が決定された。昭和62年2月3日には、43項目51品目という非課税項目も決定し、売上税法案が閣議決定され、翌日、国会に提出された。

しかし、中曽根公約もあり、売上税法案には自民党内部からも根強い反対論が存在した。一般消費税のように、その反対論が多数を占めているわけではなかったが、自民党支持の流通業界や中小企業団体の強い反対（税制国民会議を結成）やマスコミの中曽根公約違反の執拗な追求等もあり、反対派は勢いづいていった。財界の動向は、蔵出し税方式ではなく付加価値税方式の採用のため経団連は売上税を積極的に支持したが、中小企業団体を傘下とする日本商工会議所（以下「日商」という。）は強く反対したというものであった。また、野党も一致して売上税絶対反対の姿勢を取り続けた。

このような状況のなかで、昭和62年3月8日、保守王国岩手県で、参議院補欠選挙が行われた。この選挙は売上税問題が争点となり、即日開票の結果、社会党公認・小川仁一が421,432票を獲得し、自民党公認・岩動麗の197,863票を大きく上回る結果となった。いわゆる「岩手ショック」である。この「岩手ショック」は、その後の国会運営に対し多大な影響を与えることになった。その後、売上税法案は5月27日に廃案となった。

### ③ 竹下内閣（昭和62年11月～平成元年6月）の消費税

#### ア. 竹下内閣に引き継がれた大型間接税

売上税が廃案になり、世論は大型間接税導入には厳しいものがあつたが、大蔵省や自民党は、大型間接税導入を含む税制の抜本的改革を引続き行うことにした。中曽根内閣を引き継いだ竹下登内閣も、税制の抜本改革に強い意欲を見せた。早速、昭和62年11月12日に、竹下首相は、政府税調に対して「所得、資産及び消費課税等についてその望ましい税制のあり方と実現に向けての具体的な方策につき

---

13 「蔵出し税」とは、製造者売上税のことをいい、メーカーが納税義務者となり、メーカーから出荷される際に課税されるものである。

14 山下元利（故人）衆議院議員とのインタビュー

審議を求める」旨の諮問をし、税制全般についての検討が開始された<sup>15</sup>。

まず、政府税調では、売上税の反省からできるだけ多くの意見を聴取しようというので、昭和63年2月から3月初めにかけて多くの地方公聴会を開催した。この地方公聴会を終えると、具体的な審議を開始し、3月25日には「税制改革についての素案」をまとめた。この内容は、新型間接税については、多段階課税の2類型3方式、つまりEC型付加価値税タイプ、一般消費税タイプ、取引高税を示し、また、納税事務の簡素化を重視し、簡易課税方式の選択を認めるというものであった。そして、4月28日には、今までの審議結果を「税制改革についての中間答申」としてとりまとめた<sup>16</sup>。

#### イ. 自民税調における本格審議開始

これを受ける形で、自民税調もようやく本格的な審議を開始し、売上税の反省に立ち、精力的に業界の意見聴取を実施した。具体的には、昭和63年4月5日、6日、7日、8日、12日、13日、14日及び15日の8日間の午前、午後にわたり、338団体の業界団体、併せて47都道府県の自民党支部からの意見聴取を行ったのである<sup>17</sup>。その結果、新型間接税の導入に際して最も考慮しなければならないことは、売上税は税額票方式であったため、取引がガラス張りになることから反発が大であったということと、大型間接税を導入した場合、消費税部分の価格への転嫁の可否が不安であるという感触を得ることになった。

そして、その後、これらの業界や、売上税に強く反対した財界の日商の意向を踏まえて、次のような新型間接税の導入を柱とする税制改革に臨む基本的な考え方をまとめた。

まず、方式については、「広く薄く課税し、納税事務を簡素化すべきだ」との声が各業界を通じて多く、「取引のたびにインボイスや税額票を発行しなければならないEC型より、帳簿上で税額を計算できる一般消費税タイプの方が所得が捕捉されにくいので受け入れやすい」とみて、一般消費税タイプが最大公約数と判断する。税率については、「売上税の5%から2、3%に引き下げるべきだ」等と3%以下に抑えるよう求める意見が支配的であり、3%を上限とする。また、中小企業等からの抵抗を和らげることを狙い、特例措置として簡易課税制度を採用する<sup>18</sup>。

その後、自民税調では、免税点、簡易課税制度等の中小企業者向けの特例、非課税項目、税率等の様々な議論が行われ、山中貞則会長が中心となり、自民党としての税制の抜本改革案の取りまとめを行った。特に税率については、自民党と大蔵省が対立する場面もあった。それは、大蔵省は財源問題から5%を要求した

---

15 「昭和63年度の税制改正に関する答申」（税制調査会、昭和62年12月）

16 「税制改革についての中間答申」（税制調査会、昭和63年4月）

17 「主税局長の千三百日・税制抜本改革への歩み」（水野勝著、大蔵財務協会税のしるべ総局、平成5年）235頁参照。

18 「日本経済新聞」（昭和63年4月16日）

が、自民党は業界説得のためには3%の線は譲れないというものであった。大蔵省は執拗に5%の税率にこだわったが、結局、”山中裁定”という形で3%に決着した<sup>19</sup>。その他、名称は「消費税」とすること、免税点は年商3千万円、簡易課税制度適用業者は年商5億円以下の業者、限界控除制度適用業者は年商6千万円以下の業者、非課税項目は10項目に絞り原則課税とすること等が決定された。

これらの決定に対し、中小企業団体等には根強い反対があったものの、日商は容認の姿勢に転じた。

このようにして6月14日に、自民党では「税制の抜本改革大綱」を決定した。政府税調でも、翌15日に「税制改革についての答申」が決定された。これを受けて、28日に、政府は「税制改革要綱」を閣議決定した。そして、消費税法案を含む「税制改革関連法案」を7月29日、第113回臨時国会に提出した。

#### ウ. 消費税国会（第113回臨時国会）の開会

この国会では、消費税をめぐり与野党が対立し、野党の態度は、表向きは売上税と同様、一致して消費税導入には反対であった。しかし、国会運営は竹下首相を中心とした国会対策により、売上税の時の社公民路線から自公民路線に変わっていた。

さて、国会において具体的に大型間接税について具体的に審議が行われるのは一般消費税、売上税ではほとんど行われなかったため、消費税の場合が初めてであった。しかし、冒頭から審議は遅々として進まず、国会開会から50日以上経過した9月9日に、税制抜本改革法案の審議となる税制問題等調査特別委員会の設置が決定され、ようやく税制法案審議の環境が整うことになった<sup>20</sup>。

#### エ. 消費税法成立

その後の国会審議も、リクルート問題が絡み社会党が強硬な姿勢であったことから混沌とした。国会は、野党が反対する中、二度も大幅な延長が行われた。このような国会状況の打開のため、自民党は公明党と民社党との交渉を優先させた。公明党との合意内容は「寝たきり老人対策総合プラン」を策定し、寝たきり老人対策を総合的・体系的に展開し、これらに係る扶養控除額の引上げ等を中心とするものであった。民社党とは「消費税は、半年間、弾力的に運営する」との修正条項を付け加えることで合意をみた<sup>21</sup>。

一方、社会、共産両党は、税制改革関連法案の採決が行われる前日の昭和63年12月23日に、竹下首相らに対する問責決議案を提出し、いわゆる”牛歩戦術”を行い最後の抵抗を試みたが、翌24日、税制改革六法案の採決が行われ、自民党

---

19 「主税局長の千三百日・税制抜本改革への歩み」(水野勝著、大蔵財務協会税のしるべ総局、平成5年)239-240頁参照。

20 「主税局長の千三百日・税制抜本改革への歩み」(水野勝著、大蔵財務協会税のしるべ総局、平成5年)293-294頁参照。

21 「日本経済新聞」(昭和63年11月16日、夕刊)

等の賛成多数でこれらの法案が成立した。このようにして、大平内閣の一般消費税以来議論されてきた大型間接税の導入が約 10 年がかりで、竹下内閣において「消費税」の名の下にとうとう実現することになった。

### (3) 消費税導入後の動き

#### ① 海部内閣（平成元年 8 月～平成 3 年 11 月）における消費税見直し

一般消費税及び売上税導入の失敗を経てようやく成立にこぎつけた消費税であったが、消費税導入後に、実際に消費税を支払うことになった国民から消費税に対する批判が噴出し、再び全国的な反対運動が展開された。消費税法成立後、参議院福岡補選（平成元年 2 月 12 日）、参議院新潟補選（6 月 25 日）、東京都議選（7 月 2 日）、そして参議院通常選挙（7 月 23 日）が次々と実施された。これらの選挙ではすべて消費税問題が大きな争点となり、選挙結果は自民党惨敗、社会党勝利というものであった。特に平成元年 7 月に実施された参議院通常選挙では、自民党が大敗北を喫し社会党が大躍進を果たし与野党逆転現象が起きた。なお、リクルート問題の責任をとり 6 月に竹下内閣は退陣し、宇野宗佑内閣が誕生していたが、その後、参議院選惨敗の責任をとって約 2 ヶ月後の 8 月に退陣した。

消費税に対する圧倒的な反対の中、その後、海部俊樹内閣が誕生し、海部内閣は消費税の存続を前提にしながらも、その見直しを訴える姿勢をとった。その後の消費税に対する民意は、存続を前提に現行消費税を見直していくという民意と、即廃止すべしという民意に二分された。このような民意は平成 2 年 2 月 18 日に実施された総選挙結果に現れ、自民党が安定多数を獲得する一方、社会党も躍進した。その後も、消費税に対する民意は二分化が続いたが、この総選挙で自民党が多数を握ったため、社会党の抵抗により紐余曲折があったが、平成 3 年 5 月 8 日に消費税見直し法が成立した。

ここで、消費税見直し法が成立するまでの経緯を簡単に見てみる。消費税法成立後から消費税見直し法までの経緯は大きく 3 つの時期に分けることができる。第 1 期は参議院通常選挙を経て衆参ねじれ現象の下、社会党等により第 116 回臨時国会（平成元年 9 月～12 月）にて参議院に廃止法案が提出されるもその後廃案、第 2 期は総選挙を経て、第 118 回特別国会（平成 2 年 2 月～6 月）に与野党によりそれぞれ見直し法案、廃止法案が提出されるも両案が廃案、そして第 3 期はこのような衆参ねじれ現象により遅々として進まない消費税論議を進めるため、税制問題等に関する両院合同協議会（平成 2 年 6 月～平成 3 年 5 月）が設置され見直し法が成立というものであった。見直し法では、非課税取引の範囲が社会福祉事業、教育等の分野において若干拡大され、簡易課税制度及び限界控除制度は益税問題への対処として縮小が図られた。しかし、海部首相が当初念頭に置いていた食料品非課税に関しては、流通段階の範囲については a. 全段階非課税、b. 小売段階のみ非課税といった意見、非課税対象の範囲については a. 全食料品、b. 生鮮食料品、c. 米、水、塩等の基礎的食料品といった意見が出されたが、結論は出ず先送りとなり、現

在においても食料品非課税の措置はとられていない。

## ② 細川内閣（平成5年8月～平成6年4月）における国民福祉税

平成5年7月18日に実施された総選挙において自民党が大きく過半数を割り込み、非自民による細川護熙連立政権が誕生し、国会は政治改革法案一色であったが、政治改革法が平成6年1月に成立した後、国民福祉税の名の下に消費税問題が突如浮上した。これは、細川首相による2月3日の深夜の記者会見に始まった。国民福祉税構想は、平成6年度予算編成とも絡め、所得税及び住民税の減税と一体で現行消費税を廃止し、平成9年4月から国民福祉税（仮称）を創設し、税率を7%とするというものであった。

この突然の決定に連立与党であった社会党は猛烈に反発し、この案を撤回しなければ連立政権からの離脱をする態度に出た。このような状況の下、翌日の4日、代表者会議において連立与党間の調整がつかなかったため、国民福祉税創設を白紙に戻すことが決定された。細川首相の記者会見からわずか34時間後のことであった。

細川内閣は、発足当時、支持率が71%（朝日新聞の平成5年9月の調査）を記録し、この高い支持率を背景に国民福祉税の導入をもくろんだが、あまりにも唐突すぎる決定であると国民の目に映り失敗することになった。国民福祉税構想発表後の内閣支持率は、各紙とも軒並み低下をした<sup>22</sup>。

## ③ 村山（平成6年6月～平成8年1月）・橋本内閣（平成8年1月～平成10年7月）における5%への税率引上げ

国民福祉税構想が失敗し、所得税及び住民税の減税先行のみが決定したため、その財源論は持ち越しになったわけだが、その後誕生した自民、社会、さきがけの連立政権である村山富市内閣がこの課題に取り組まざるを得なくなった。この減税先行の財源は、消費税の税率引上げによらざるを得ない状況の下で、消費税に対し一貫して反対をしてきた社会党の委員長が首班である村山内閣が、この問題に取り組まざるを得ないことは皮肉なめぐり合わせであった。

村山内閣は、平成6年9月、社会党の強い反対もあったが、平成9年4月から消費税率を現行の3%から5%（地方消費税を含む。）に引き上げることと、5兆5千億円の所得税及び住民税の減税をいわゆる「二階建て方式」によるものとし、3兆5千億円を制度改正による恒久減税、2兆円を平成8年度までの定率減税とすることを決定した。なお、消費税率の引上げによる増税は4兆1千億円であった。

村山内閣を引き継ぎ平成8年1月に誕生した橋本龍太郎内閣は総選挙の時期をも考慮に入れながら、税率については同年9月までの検討条項が設けられており、

---

22 具体的には、朝日新聞の平成6年2月の調査では、支持率が57%となり、読売新聞の2月の調査でも、支持率が前月の調査から14.4%下げ58.0%、日本経済新聞の2月の調査でも、平成5年12月の調査では、64.7%であったのに対し52.5%となった。

9月末までに正式に決定することになっていた税率を同年6月に5%と閣議決定した。

平成8年10月総選挙が実施され、その結果は自民党が選挙前の議席211から239へと増加し、最大野党であった新進党は選挙前の議席160から156へと微減した。なお、総選挙に当たり消費税に関する公約は、自民党が5%への引上げ容認、新進党が3%据置きであった。

5%への税率引上げは、橋本内閣における財政引締政策の中で実施されることになったが、我が国の金融機関は多額の不良債権を抱え、バブル経済は完全に崩壊し、平成8年には住専問題<sup>23</sup>が浮上、平成9年には北海道拓殖銀行が経営破綻、山一証券が廃業に追い込まれ、平成10年には日本長期信用銀行、日本債券信用銀行が相次いで経営破綻をし、これらの事象はデフレ不況の始まりを示すものであった。その後、日本経済は構造的なデフレ不況に陥り、金融機関が抱える不良債権処理問題もなかなか解決できない状態が続いた。橋本内閣では、金融再生トータルプラン推進協議会を開催し、整理回収銀行を活用した破綻処理を推し進める等、不良債権処理に取り組むものの、景気が一向に回復せず不良債権処理は思うように進まなかった。

#### ④ 小渕内閣（平成10年7月～平成12年4月）における消費税への対応

平成10年7月、参議院通常選挙の敗北の責任をとって退陣した橋本内閣を引き継ぐ形で誕生した小渕恵三内閣は、金融再生法及び金融機能早期健全化法を成立させ、金融機関に対する公的資金の注入システムを法的に整備した。平成11年2月にはゼロ金利政策も導入され、財政、金融両面から景気回復支援策を実施した。

消費税をめぐることは、小渕内閣において、村山・橋本内閣による5%への消費税率引上げも社会保障の充実とリンクさせるものであったが、平成10年12月、自民党と自由党の連立政権協議において、消費税の「福祉目的税化」が合意され、平成11年度予算から、予算総則に「消費税の用途を基礎年金、老人医療及び介護に限る」ことが明記された。

#### ⑤ 小泉内閣（平成13年4月～平成18年9月）における消費税への対応

平成12年4月に誕生した森喜朗内閣は、小渕内閣の景気回復路線を継承したが、日経平均も20,000円台から13,000円台へ落ち込み、なかなか景気が回復する状況にはならなかった。橋本内閣において5%へ引き上げられた後、小渕、森政権の間、

---

23 住専問題：住専とは、住宅金融専門会社の略称で、金融機関等の共同出資により個人向けの住宅ローンのために設立された、住宅金融を専門に取り扱うノンバンクの1つである。この住専が、バブル経済期には銀行や農林系金融機関を中心として融資を受け、不動産関連企業に対する貸付を急速に拡大したが、バブル経済の破綻後、地価が大幅に下落し多額の不良債権を抱え込むようになり、政府は金融システムの混乱の拡大を防ぐため約6,800億円の公的資金の導入を行った。これに対し、これは農林系金融機関の救済を図るものではないか等、母体行や貸し手の責任論が大きく取り上げられ問題となった。

国民の間には大量の国債発行による赤字財政の再建をしなければならないとの意識が強くみられるものの、不良債権処理も進まず、デフレ不況を脱することができない状況が続き、政治的にも、さらなる消費税の税率引上げを実施できるような状態ではなかったといえる。

支持率が10%台にまで落ち込んだ森内閣は退陣し、平成13年4月に小泉純一郎内閣が誕生した。小泉内閣の支持率は発足当時、80%台という未曾有の高い数字を記録し、その後も更に支持率を伸ばし、90%台に迫る勢いをもみせるようになり、自民党をめぐる政治環境は、森内閣から一変することになった。

小泉首相は、竹中平蔵大臣<sup>24</sup>とともに「聖域なき構造改革」を推し進めていったが、消費税についていえば、就任当初から任期中は税率の引上げは行わない旨を明言し、これを小泉内閣で政治日程に載せることはしなかった。ただ小泉内閣では、年金改革における財源問題を議論するため、消費税の税率引上げに関する議論を行った。そして、自民党は、基礎年金の国庫負担率を3分の1から2分の1へ引上げ、国民負担率を50%以内の目標で税制、社会保障制度を作り、基礎年金の財源として将来の消費税引上げについても国民的論議を行い、結論を得ることとし、政府与党は平成16年6月、年金改革法を成立させた<sup>25</sup>。

これに対し民主党は、どの職業でも同じ制度に加入し、所得が同じなら同じ保険料を負担、同じ年金給付を受けられるという国民年金も含めた年金制度の一元化を主張し、また、基礎年金の代わりに低所得者に重点的に給付する最低保障年金を創設し、この財源として「年金目的消費税」を導入するとした<sup>26</sup>。

#### ⑥ 麻生内閣（平成20年9月～平成21年9月）における消費税への対応

小泉内閣の後、安倍晋三内閣、福田康夫内閣が誕生し、福田内閣時代、経済財政諮問会議、財政制度等審議会、自民党の財政改革研究会等において、社会保障制度の維持や財政再建の観点から消費税率の引上げ幅に関する様々な試算が公表された<sup>27</sup>。その後、平成20年9月に誕生した麻生太郎内閣において、小泉内閣で成立した年金改革法を受けて、平成21年6月に「国民年金法等の一部を改正する法律等の一部を改正する法律」が成立した。ここでは、a. 平成21年度及び平成22年度については、財政投融资特別会計から一般会計への特例的な繰入れにより臨時の財源を手当てし、国庫で2分の1を負担することとした上で、b. 基礎年金国庫負担

---

24 経済財政政策担当大臣、金融担当大臣、総務大臣、郵政民営化担当大臣を歴任

25 年金改革法の内容は次のとおりである。厚生年金の保険料率については、平成16年10月から毎年0.354%ずつ引き上げ、平成29年度以降18.30%とし、国民年金の保険料については、平成17年4月から毎年280円ずつ引き上げ、平成29年度以降16,900円とする。基礎年金国庫負担率の2分の1への引き上げについては、平成16年度から平成21年度までに完了することとした。

26 「民主党マニフェスト」（第20回参議院選挙、平成16年）

27 例えば自民党の財政改革研究会においては、消費税を社会保障税（仮称）に改組し、平成27年度には少なくとも10%程度とすることを想定している。

割合の2分の1への引上げの恒久化については、税制の抜本的な改革による所要の安定財源を確保した上で改めて行うこととされた。具体的には、同法律において、基礎年金国庫負担割合の2分の1への引上げ年度について、「税制の抜本的な改革（所得税法等の一部を改正する法律附則第104条（平成21年）の規定に従って行われる税制の抜本的な改革をいう。）により所要の安定した財源の確保が図られる年度を定めるものとする。」とされた。また、同附則第104条では消費税の全額が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費用（社会保障四経費）に充てられることが決定された。

#### ⑦ 野田内閣（平成23年9月～）における税率引上げ

平成21年8月総選挙が実施され民主党が大勝し、鳩山由紀夫民主党政権が誕生し、自民政権から政権交代が行われた。総選挙の際、民主党はマニフェストにおいて前述したように年金制度の一元化を主張し、また、すべての人が7万円以上の年金を受け取れるようにする「最低保障年金」の導入を訴えた。ただし、鳩山首相は、次の総選挙が行われるまでの4年間は消費税の税率引上げは行わない方針を示した。

しかし、平成22年6月鳩山内閣を引き継いだ菅直人内閣では、平成22年7月に実施された参議院通常選挙におけるマニフェストにおいて、「強い財政」と銘打って「早期に結論を得ることをめざして、消費税を含む税制の抜本改革に関する協議を超党派で開始する」と明記し、消費税の税率引上げを目指す姿勢を見せた。菅首相は選挙期間中、a.今年度内に消費税の改革案を策定する、b.消費税率は自民党提案の10%が1つの参考となる、c.消費税の税率引上げに際しては、消費税の逆進性を緩和するために、食料品等を標準税率より低い税率とする軽減税率を設けるか、給付付き税額控除制度を設ける方向で検討する旨を訴えた。菅首相の唐突な消費税引上げをめぐる発言等も影響し、同日選挙で民主党は敗北し、参議院で単独過半数を獲得することはできず、衆参ねじれ現象が続くことになった。

菅内閣は参議院選に敗北したが消費税の税率引上げを目指し、平成22年10月28日「政府・与党社会保障改革検討本部」<sup>28</sup>を設置し、社会保障と税の一体改革を行おうとした。政府与党は平成23年6月30日社会保障改革検討本部にて、今後の社会保障と税制の基本方針となる「社会保障・税一体改革案」を正式に決定した。具体的には、2015年度段階で年金、医療、介護、子育ての給付を3兆8千億円程度に拡充し、そのための財源として2010年代半ばまでに段階的に消費税率を引き上げることを明記した。なお、引上げに際しては、経済状況の好転を条件とし、2011年度内に法整備を実施することとした。

---

28 政府・与党社会保障改革検討本部の本部長に菅首相自らが就任し、本部長代理に、平成23年1月の菅第2次改造内閣にて経済財政政策担当大臣（社会保障・税一体改革担当兼務）に就任した与謝野馨氏を充て、菅一与謝野ラインで社会保障・税一体改革に取り組んだ。

しかし、「2015年度までに消費税率を10%まで引き上げる」と公表した菅首相は、6月2日に自ら退陣に言及し、その後、退陣条件に掲げた特例公債法案と再生可能エネルギー特別措置法案が8月26日に参議院本会議で可決・成立したことから、同日に退陣することとなった。そして、9月2日に民主党政権になって3代目の内閣、野田佳彦内閣が誕生した。野田首相は菅政権を引き継ぎ社会保障・税の一体改革を断行する姿勢を示し、11月に2015年度までを目処に2段階で税率を引き上げ、10%にする方針を固めた。その後12月に入り政府・民主党の議論は本格化し、消費税率を引き上げる時期と税率について、平成25年10月に8%、平成27年4月に10%とする案を軸に調整に入り、また、逆進性の対応策として食料品等生活必需品の税率を低めに設定する軽減税率導入については、当面見送ることとした。

民主党内では消費税増税に反対する議員の離党が広がり、党内は緊迫し、野田首相が考える年内の意見集約が困難になりつつあった。しかし、12月28日の民主党税制調査会・社会保障と税の一体改革調査会の合同総会（以下「合同総会」という。）において、執行部は消費税率の引上げ幅と時期については、前述したとおり平成25年10月に8%、平成27年4月に10%、国に入る消費税収は会計上も予算等で用途を明確化して社会保障財源化するとし、さらに、景気の状態に応じて消費税を実際に引き上げるかを定める弾力条項に関しては、経済財政状況の激変に柔軟に対応できる仕組みを設けるとの案を示した<sup>29</sup>。

翌29日に開催された合同総会では、異例ではあったが野田首相も出席し、消費税を引き上げる時期をそれぞれ半年遅らせ、平成26年4月に8%、平成27年10月に10%とする案を自ら提示した。その結果、反対議員の質問は深夜に及び納得は得られなかったものの、低所得者層対策としては現金給付と税額控除を組み合わせた給付付き税額控除の検討を盛り込み、所得税や相続税で富裕層の負担を増やす方針等を示した消費増税を柱とする税制抜本改革案が最終的には了承された<sup>30</sup>。

平成24年1月4日、野田首相は年頭記者会見で、消費税率引上げの関連法案の提出、成立への決意を示し、消費税増税に政権の運命をかける姿勢を鮮明にした。6日、政府・民主党は、消費増税を柱とする社会保障・税一体改革の素案を正式に決定し、与野党協議を呼びかける方針を固めた<sup>31</sup>。さらに、13日に野田改造内閣が発足し、ここで岡田克也氏を副総理、社会保障・税一体改革担当大臣に起用し、野田－岡田ラインで消費税率引上げを柱とする社会保障・税一体改革に取り組むこととなった。そして2月17日には消費税増税を柱とする「一体改革大綱」を閣議決定したものの、当初野田内閣が呼びかけていた与野党協議に自民党、公明党等野党は応じず、民主党内にも消費税の税率引上げに反対する議員を数多く抱える中、3月30日に提出した消費税率引上げ関連法案の行方は不透明な状況にあるといえる

---

29 「日本経済新聞」（平成23年12月29日）

30 「日本経済新聞」（平成23年12月30日）

31 「読売新聞」（平成24年1月7日）

(平成 24 年 4 月末現在)。

#### (4) 小括

我が国の場合、消費税が導入されるまで、大平内閣の一般消費税導入失敗から起算して、約10年余りかかった。また、その導入直後の平成元年7月の参議院通常選挙において自民党が敗北をし、それ以降今日に至るまで衆参ねじれ現象が起きる等、与党第1党が単独で衆参両院で過半数を占めることができない状況が続いている。その後に行われた選挙の際には、消費税問題が争点となることが多く、消費税問題は政治問題化してしまったといえる。また、大平内閣における一般消費税導入失敗の際、衆参両院において「財政再建に関する決議」がなされたが、消費税は社会保障に用途を限定する消費税の福祉目的税「化」という社会保障とリンクをさせて消費税の増税を試みる財務省の姿勢をみることができるといえる。

消費税の政治プロセスをみると、反対する利益団体との調整、与党内の調整、与野党間の調整（国会対策）等の重要性が指摘でき、首相のリーダーシップとしては調整型のリーダーシップをとることが法案成立に大きく寄与すると考えられる。さらに、消費税は国民全体に負担を求める税であるので、消費税に対する民意も十二分に考慮する必要があり、前述したように消費税問題は選挙の際に争点化しやすく、このことから政治家や官僚は政治的に多くのエネルギーを費やさざるを得ない課題であるといえる。

また、消費税の引上げ時期に関して一体改革大綱にあるように、景気の状態に十分に配慮して税率引上げの時期を決める必要もあり、デフレ下における消費税の増税には経済政策的にも反対論が根強く、今回の税率引上げに反対する政治的な動きもこれを根拠としている側面が多々あるといえる。

以上、我が国の消費税の歴史をみてきたが、消費税問題は政治家や官僚にとって鬼門であるといえ、平成 24 年 4 月末現在、野田内閣による消費税率引上げを含む一体改革法案の行方も、民主党内に反対勢力を抱え、衆参ねじれの国会の下で容易ではない状況が続いているといえる。

なお、消費税率引上げを含む一体改革は現在進行中であり、分析の時間的制約もあり、本研究報告では平成 24 年 2 月の一体改革大綱の閣議決定までを分析対象とした。

### 3. 消費税引上げ幅の程度

平成 24 年 2 月 17 日に閣議決定された「一体改革大綱」では、社会保障の効率化を図るとともに、給付の充実を行い、その財源として消費税を引き上げることを提案している。税は反対給付のない負担であり、社会保険料はその支払に応じて社会保障給付を受けるといように、負担と受益の対応関係がある点が、社会保険料と税を区別する特徴のひとつである。社会保障制度の財源として国庫がどの程度の負担をすべきか、どの税目から負担の財源を調達すべきか、あるいは、社会保障に所得の再分配機能をどの程度

持たせるべきか、給付をどの程度充実させるべきか等々の問題は、消費税の引上げ幅の検討に先立って議論されるべきで、社会保障と税の関係に関するより本質的問題であるが、それらの内容は多分に政策的であり、本研究報告の範囲を超えた議論である。現行の予算総則上、消費税収（国・地方）は高齢者三経費に充当されることが定められており、さらに、平成 21 年度税制改正法附則第 104 条では「消費税の全額が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費用（「社会保障四経費」）に充てられること」が定められている。「一体改革大綱」における一連の議論においても、消費税収の社会保障財源化、すなわち税を社会保障関連給付の財源とすることは、既に既定路線となっており、本研究報告では、それらの論点に詳細に立ち入ることはせずに、消費税の引上げ幅を検討するに当たり、社会保障・税のそれぞれの規模と役割、諸外国と比較した我が国の社会保障の程度、財政状況、課税バランス、国民負担を概観し、「一体改革大綱」において提案されている消費税の引上げ幅が著しく不合理でないかどうかについて若干の検討を加えることに議論をとどめることとする。

#### (1) 社会保障制度の概観と公費負担

厚生労働省の社会保障給付費統計<sup>32</sup>によれば、平成 21 年度の社会保障給付費<sup>33</sup>の総額は 99.9 兆円であり、国内総生産の約 20%に相当する。その財源は社会保険料のみならず、国・地方の一般会計にも依存している。平成 21 年度における社会保障財源 121.8 兆円の内訳を見ると、45%に相当する 55.4 兆円が社会保険料で賄われており、32%に相当する 39.2 兆円が国・地方の公費（国 29.3 兆円、地方 9.9 兆円）によって負担されている<sup>34</sup>。また、平成 21 年度における 99.9 兆円の社会保障給付費の部門ごとの主な内訳は、年金 51.7 兆円、医療 30.8 兆円、福祉その他 17.3 兆円となっており、年金に係る給付が 50%を超えている。

我が国の年金制度には、民間企業の労働者が加入する厚生年金、国家公務員が加入する国家公務員共済組合、地方公務員が加入する地方公務員共済組合、私立学校の教職員が加入する私立学校教職員共済、それ以外の者が加入する国民年金などがある。給付は、制度の種類に関係なく支給される基礎年金（1 階部分）とこれに上乗せして

32 厚生労働省Webサイト (<http://www.mhlw.go.jp/toukei/list/124-1a.html>) を参照。

33 社会保障給付費の範囲は、ILO（国際労働機関）が国際比較上定めた社会保障の基準に基づいて決定されている。ILOでは、以下の3基準を満たすすべての制度を社会保障制度と定義している。

(1) 制度の目的が次のリスクやニーズのいずれかに対する給付を提供するものであること。

①高齢 ②遺族 ③障害 ④労働災害 ⑤保健医療 ⑥家族 ⑦失業 ⑧住宅 ⑨生活保護その他

(2) 制度が法律によって定められ、それによって特定の権利が付与され、或いは公的、準公的、若しくは独立の機関によって責任が課せられるものであること。

(3) 制度が法律によって定められた公的、準公的、若しくは独立の機関によって管理されていること。あるいは、法的に定められた責務の実行を委任された民間の機関であること。特に労働者災害補償の制度については、民間機関により実行されていることがあるが、対象の中に含めるべきである。

34 一般歳出（歳出全体から、国債の元利払いと、地方交付税交付金と地方特例交付金を引いたもの）に対する社会保障関係費は、昭和50年度（当初予算ベース）は25%、昭和60年度（当初予算ベース）は39%と、増加傾向を示しており、平成24年度予算の概算要求では、一般歳出54兆円のうち社会保障関係費は29兆円と50%を超える水準となっている。

報酬比例の年金を支給する厚生年金及び共済年金（2階部分）、厚生年金の上乗せとして厚生年金基金制度、確定給付企業年金制度及び確定拠出年金制度（個人型）がある（3階部分）。基礎年金は、各年金制度からの拠出金によって賄われており<sup>35</sup>、各制度からの拠出金の1/2に相当する金額は、公費負担とされている<sup>36</sup>。

一方医療保険制度には、主に大企業の運営する組合管掌健康保険（「組合健保」）、中小企業の加入する全国健康保険協会管掌健康保険（「協会けんぽ」）、公務員の加入する共済組合、それ以外の者が加入する国民健康保険（「国保」）、75歳以上の高齢者を対象とする他の医療保険とは独立した後期高齢者医療制度などがある。後期高齢者医療制度は平成21年度において11.3兆円の支出に対して、保険料収入が0.9兆円であり、差額は公費・他制度からの移転によって賄われている<sup>37</sup>。また、介護保険制度は、1.4兆円の保険料収入に対して7.4兆円の支出があり、同様にその差額は、国及び地方自治体からの負担金及び他制度からの移転によって賄われている<sup>38</sup>。

## (2) 社会保障制度と税の役割

我が国における社会保障制度の基本理念は、日本国憲法に明示されているが<sup>39</sup>、社会経済の変化とともに、社会保障政策も変化し、1990年代以降は、高齢者介護・子育て支援などの少子高齢化社会に対応した社会保障制度が構築されてきた。社会保障制度審議会において社会保障とは「国民の生活の安定が損なわれた場合に、国民に健やかで安心できる生活を保障することを目的として、公的責任で生活を支える給付を行うもの」と定義されており、共助がその基本精神とされている<sup>40</sup>。

一方、税は、公共サービスを提供するために必要な財源を調達することを本来の機能としており、特別の給付に対する反対給付の性質を持たない。納税者は公共サービスの受益者ではあるが、それは間接的な受益にとどまる。この点で、反対給付の対価としての性質をもつ手数料・使用料の類と税は大きく異なる。また、公共サービスの

---

35 詳細は年金特別会計を参照（<http://www.mhlw.go.jp/wp/yosan/kaiji/nenkin01.html>）。

36 各制度からの拠出金は、基礎年金給付費を各制度の被保険者数に応じて按分して算定されるが、国民年金の算定対象基準からは保険料免除者・保険料未納者が除かれるため、厚生年金制度等からの基礎年金拠出金が増加しているなどの問題が指摘されている。詳細は、国立国会図書館 ISSUE BRIEF NUMBER 486 (JUN. 24. 2005) 参照。

37 後期高齢者医療制度の財源は、約5割を公費、約4割を現役世代の加入する保険料から拠出される後期高齢者支援金、残りの1割を高齢者の保険料により賄われている。詳細は、厚生労働省Webサイト（<http://www.mhlw.go.jp/bunya/shakaihoshu/iryouseido01/info02d-26.html>）を参照。

38 介護給付費の財源構成は、公費50%（うち国が25%、都道府県・市町村がそれぞれ12.5%）、保険料50%（うち65歳以上の被保険者が20%、40歳から64歳までの被保険者が30%）とされている。

39 日本国憲法第25条第2項には「国は、すべての生活部面について、社会福祉、社会保障及び公衆衛生の向上及び増進に努めなければならない。」と規定されており、国に生活保障の義務があることを明らかにしている。国民年金法は第1条において日本国憲法第25条第2項を引用するなど、社会保障制度に関連する法律には同項を引用しているものがある。

40 社会保障制度審議会は、昭和25年10月16日に発表した「社会保障制度に関する勧告」において、社会保障の中心は、自らそれに必要な経費を負担する社会保険制度としつつ、保険制度のみでは救済しえない貧困者に対しては、国家が直接扶助し、その最低限度の生活を補償しなければならないとして、共助の精神を基礎とするよう勧告している。

財源調達機能に加え、日本国憲法の基本理念に従った社会保障を施すために必要とされる所得再分配機能、景気安定化機能（ビルトインスタビライザー）、外部経済の内部化なども税の機能とされている。

以上のとおり、共助の基本精神の下に、負担と受益が対応しているのが社会保険料であるのに対して、反対給付の性質をもたないのが税であり、これが、社会保険料と税を区別する大きな特徴であるが、急速な少子高齢化により社会保障給付に対する社会保険料の負担割合が低下していること、また、厚生年金制度等から基礎年金勘定への拠出金、各健康保険制度から後期高齢者医療制度への支援金などに見られるように社会保障制度間において財源が移転していることなどの理由により、現状において社会保険料の負担と受益の対応関係は相当程度希薄化している。さらに、低所得層<sup>41</sup>及び企業の社会保険料の負担感が高くなっていること<sup>42</sup>や保険料の未納・滞納世帯が増加しており、低年金・無年金世帯が増加していることは社会問題化しており、これらの問題は所得再分配機能として税が果たすべき機能であることなどの状況を背景として、社会保障給付費は、国・地方の財政に大きく依存せざるを得ない状況となっており、あるべき国民負担率と社会保障給付水準の決定は相互に依存する関係であり、社会保障制度と税制は一体として検討しなければならない課題といえる。

### (3) 社会保障及び国民負担の程度

我が国の社会保障給付費の GDP に対する比率は、2007 年で 18.7% であり（「補足資料編【図表 4】社会保障給付費の国際比較（OECD 諸国、2007 年）」参照。）、OECD34 か国中 20 番目と OECD 平均に近い水準である（一番高いフランスで 28.4%、一番低いメキシコで 7.2%、OECD 平均は 19.3%）。また、給付の内訳を見ると、他国と比べて高齢関係の給付の割合が高いことが特徴として挙げられる。GDP に対する比率をどの程度の水準とすべきかについては、本研究報告の範囲を超える議論であり、詳細な検討には立ち入らないが、注意しなければならないのは、社会保障給付費の GDP に対する比率が、必ずしも社会保障給付の水準を反映したものではないという点である。前述のとおり、社会保障給付は主として年金・医療・介護・子育て支援などから構成されるが、高齢者関連の給付については、少子高齢化とともに自然に増加していく性質のものであり、医療については、国民の健康の度合いなど医療に対するニーズの程度に応じて給付されるものである。制度としての給付に係る寛容さの度合いと給付の絶対額ないしは GDP に対する比率には相関関係があるとは限らず、社会保障がどの程度の水準かを検討するには、定量的な分析に加え、その内容を定性的に分析するほかな

---

41 「税と社会保障の抜本改革」（西沢和彦著、日本経済新聞出版社）82頁の図表2-9「消費税・直接税・社会保険料の収入階級別による実収入対比」によれば、第一分位（十分位における最低所得階層）において、消費税3.0%、直接税3.5%に対して社会保険料の負担が8.3%と、低所得者層の社会保険料負担の偏重が顕著であることがうかがえる。消費税の負担率は実収入水準が高くなるにつれ低くなるという逆進性が観測される。

42 平成21年度の法人税収6兆円（「国の財務書類」（財務省主計局））に対して、社会保険料事業主負担は11兆円（「年金特別会計財務書類」（厚生労働省））となっている。

い。現に高福祉国といわれるノルウェーの社会保障給付費の対 GDP 比率は 20.8%であり、定量的には日本と大きく変わらない水準であるが、年金や医療保険・雇用保険の支給に要する加入期間・支給期間・所得代替率等を比較すると、支給に要する加入期間・支給期間・所得代替率など、給付の寛容さという点では、ノルウェーが日本に比べて高水準となっている<sup>43</sup>。このことは、社会保障給付費の対 GDP 比率と給付に係る寛容の程度には必ずしも相関関係があるとは限らないことを示唆していると理解することもできる。社会保障の程度は各国の人口構成や労働慣行などの経済社会環境によるところが大きく、一概に比較することはできない。国民がどの程度の受益を受けるためにどの程度の負担をすべきかについては国民の議論と選択による他はない。

平成 23 年 6 月 30 日に政府与党が取りまとめた「社会保障・税一体改革成案」（以下「成案」という。）では、「社会保障給付の規模に見合った安定財源の確保に向け、まずは、2010 年代半ばまでに段階的に消費税率（国・地方）を 10%まで引き上げ、当面の社会保障改革にかかる安定財源を確保する」と提案されており、5%の消費税について、①消費税の引上げに伴う社会保障支出等の増加、②制度改革に伴う増加、③高齢化に伴う増加、④基礎年金の 2 分の 1 国庫負担、⑤機能維持、のそれぞれに 1%に相当する消費税収が充てられると概算している。このうち、制度改革に伴う増加については、2015 年段階において、制度充実による増加額 3.8 兆円から重点化・効率化による減少額 1.2 兆円を差し引いた 2.7 兆円（子ども・子育て 0.7 兆円、医療・介護 1.6 兆円、年金 0.6 兆円）を「公費」の追加所要額と見積もっている。「一体改革大綱」において、急速に進む少子高齢化社会に対応した持続可能性の高いものとするために、現役世代が高齢者を支えるという形態から、子ども・子育て支援などを中心として未来への投資という性格を併せ持つ「全世代対応型」の社会保障制度を構築するための一体改革が必要であると謳われているように、一連の社会保障・税の一体改革における議論では、「全世代対応型」への改革であることが標榜されており、「成案」における若年層への給付充実分の 0.7 兆円は、現状の子ども・子育て支援給付額に対する比率としては高率になっている<sup>44</sup>。しかしながら、消費税引上げ分の配分割合としては 5%のうちの 0.3%分が充当されるにとどまっており、消費税増税による給付充実の若年層への配分が十分かどうか、高齢者に対する給付抑制による将来世代への負担軽減が十分かどうか、高齢者も負担する消費税を社会保障財源とすることで若年層の負担が相対的に軽減されるかどうか<sup>45</sup>などの世代間格差の是正の問題、更には消

---

43 OECDの統計によれば、年金の所得代替率は日本が41.4%、ノルウェーが62.3%、雇用保険の支給期間は日本が9ヶ月、ノルウェーは24ヶ月など。

44 子ども・子育て支援の給付充実分の0.7兆円は、平成23年度の子ども・子育て支援給付費5.2兆円の13%に相当する。一方、医療・介護の給付充実分1.6兆円は、現在の給付費41兆円に対して4%、年金の給付充実分の0.6兆円は現在の給付費52兆円に対して1%に相当する（「社会保障に係る費用の推計計算について」（内閣官房））。

45 勤労世代も引退後に消費税を負担することになるので、所得税から消費税へのシフトによって生涯を通じた勤労世代の税負担が軽減されるということではなく、高齢化時代の勤労世代の負担の軽減にはならないという議論もある（「日本の論点」（八田達夫著、理想社、「消費税中心税制は、低所得者の生涯を通じた負担を増

費増税をすることによって実質的に負担増になる所得階層に対してどのような手当をすべきかという世代内格差の問題など、社会保障と国民負担の程度については十分な国民的議論を行いコンセンサスを得ることが必要である。

#### (4) 財政健全化という観点からの引上げ幅の検討

社会保障給付費の増加は、給付額・公費負担額・GDPに対する比率いずれにおいても観察することができる。「補足資料編「【図表 13】財政状況の推移」及び「【図表 14】租税負担率と政府の財政支出の推移」では、政府の社会保障支出の対 GDP 比率が 1991 年の 12.2%から 2008 年の 20.5%に上昇しているのに対して、社会保障以外の支出の比率は 19.4%から 16.7%に減少、更に租税負担率も 20.8%から 17.4%へと減少していることがわかる。この比較から、国債の発行が増加しているのは、①租税負担率が減少していること、②社会保障支出が増加していること、の二つが大きな要因になっていることがうかがえ、大きな趨勢としては、社会保障支出を増税によって賄うことに一定の合理性があるようにも理解できる。その一方で、平成 20 年度の一般会計歳出（当初予算ベース）は 83.1 兆円であったのに対して平成 24 年度の一般会計歳出概算要求額は 96.5 兆円であり、この増加分約 13.4 兆円は、5%分の消費税増税に相当する金額を超える金額であり、このことは、消費増税による財政健全化のためには、社会保障関係費以外の歳出抑制が重要課題であり、消費増税が社会保障経費充当のための目的税とされたとしても、それ以外の歳出が抑制されなければ、財政健全化は達成できないことを示唆している。

また、平成 23 年 8 月 12 日に内閣府が公表した経済財政の中長期試算（以下「中長期試算」という。）では、①慎重シナリオ、②成長戦略シナリオの二つの経済に関するシナリオを想定し、それぞれのシナリオにおいて消費税率を 2013 年後半から 2015 年度にかけて段階的に 10%まで引き上げた場合の基礎的財政収支<sup>46</sup>の試算を行っている。①慎重シナリオでは、マクロ経済に関して、全要素生産性 (TFP) が 2011 年の 0.1%から 2023 年にかけて 1.1%程度にまで徐々に上昇（その後横ばい）、労働参加率が足元の水準で横ばい、世界経済成長率が 2013 年度以降、IMF の世界経済見通しから年率 0.9%程度下回る成長率で推移（年率 3.5%から 4.2%程度）、②成長戦略シナリオでは、TFP について 2023 年度にかけて 1.9%程度にまで徐々に上昇（その後横ばい）、労働力については、女性・高齢者を中心に労働参加率が徐々に上昇、世界経済成長率が 2013 年度以降 IMF の世界経済見通しに従って 4.4%から 5.1%程度で推移、と前提している。その他、両シナリオにおいて、物価上昇率が 2012 年度以降年率 1.2%から 1.8%程度で推移、原油価格が 2013 年度以降 EIA<sup>47</sup>のエネルギー見通しの上昇率に基づいて推移、為替レートが 2013 年度以降、短期的には内外金利差の影響を受けつつ長期的には物価

---

やすことになる」、225頁参照。))。

46 国債発行による収入を除いた税金などによる歳入と、国債の利払いと償還費を除いた歳出の収支

47 米国エネルギー省のエネルギー情報局 (Energy Information Administration)

上昇率格差を相殺するよう変動すると前提、歳出については2012年から2014年度については「中期財政フレーム」<sup>48</sup>を踏まえそれ以降の期間については、社会保障歳出は高齢化要因等で増加、それ以外の一般歳出は実質横ばい（物価上昇率のみ増加）などの前提をしている。慎重シナリオの下では、2020年の国・地方の基礎的財政収支は18兆円程度の赤字（GDP比マイナス3.3%程度）、成長戦略シナリオの場合でも国・地方の基礎的財政収支は10兆円程度の赤字（GDP比マイナス1.6%程度）と試算されている。消費税率1%が2.5兆円に相当するとすれば、2020年度までに基礎的財政収支を黒字化するためには、慎重シナリオの下では更に7%、成長戦略シナリオの下でも更に4%程度の消費税率引上げが必要ということになる。これとは別に、IMFは2011年6月16日付のIMF Staff Discussion Noteにおいて、日本の消費税率はOECD諸国の水準と比較して低い水準にあることを理由として、消費税を段階的に15%程度に引き上げることを提言し、消費税を15%に段階的に引き上げることによって、財政赤字を低減させるのに必要な財源の半分が調達できることを示唆している。

消費増税と財政健全化をめぐる議論の中には、財政赤字による国債発行が国内で消化されている限りにおいては、財政赤字は将来世代への負担の先送りとは考えるべきではないこと、政府には金融資産・実物資産があり、これらの資産を控除した後の純債務は財政破綻の水準にはないこと<sup>49</sup>、景気後退局面において債務を負担するのが国の役割であることなどを理由に挙げ、現経済下において、財政健全化のための消費増税はすべきではなく、経済成長による税収増を目指すべき等々の指摘がある。その一方で、国債が将来にわたり国内で安定的に消化され続けることが担保されているわけではないこと、日本の人口構成を鑑みれば大きな経済成長を前提とすることは現実的でないこと、国債の安定的な消化が難しくなり国債価格が下がることにより長期金利の指標である国債の金利が上昇すれば、民間部門の投資需要の抑制を通じて実体経済への悪影響が生じかねないこと、金融機関が保有する国債の評価減による金融機関の資本が毀損することによる金融システムへの悪影響などがあることを鑑みれば、財政再建は一刻の猶予も許されない状況であるという指摘もある。いずれの議論に立脚した場合でも、内閣府による「中長期試算」・IMFの提言に示唆されているとおり、5%の消費増税によって財政状態を著しく改善させることを期待することは現実的ではなく、財政健全化という見地からは、5%の引上げ幅を支持する合理的な理由は明確にはされていない。

---

48 平成23年8月12日に閣議決定されたもので、基礎的財政収支対象経費（一般会計歳出から国債費及び決算不足補填繰戻しを除いたもの）を71兆円（平成23年度当初予算ベースと同額）と前提している。

49 「日本の財政関係資料平成23年9月」（財務省）によれば、国と地方を合計した政府の純債務の対GDP比は2011年で127.8%とされているが、純債務残高は、総債務残高から政府が保有する金融資産を控除したものとされており、金融資産のほかに政府が保有する実物資産を控除すれば、純債務残高の対GDP比は更に低くなる。なお、平成22年度の国の貸借対照表によれば、資産・負債差額（すなわち純負債残高）は、年度末において、421兆円とされている。

(5) 国民負担率及び課税バランスという観点からの引上げ幅の検討

平成20年度における我が国の国民所得に対する租税負担率は、国税13.0%、地方税11.2%の合計24.3%、社会保障負担率は16.3%、これらを合計した国民負担率は、40.6%とされている(これに財政赤字分を加えた国民負担率は47.3%)<sup>50</sup>。これはOECD30ヶ国中24番目に位置している(最高のデンマークは69.9%、最低のメキシコは25.2%)<sup>51</sup>。所得・消費・資産等の税収構成比の国際比較を見ると、日本は、法人所得課税の比率が22.3%と諸外国に比べて高く、消費課税の比率は29.3%と、欧州諸国よりは低く、米国よりは高い水準となっている(「補足資料編【図表12】OECD諸国における所得・消費・資産課税等の割合の国際比較(国税+地方税)」参照。)<sup>52</sup>。消費税率に着目すると、欧州諸国では20%を超える税率の国が多数あり、日本の5%は最低水準である<sup>53</sup>。さらに、消費税のGDPに対する比率では、消費に対する課税制度を採用する多くの国で10%を超えているが、日本は4.5%(一般消費税2.5%、個別消費税2.0%)と最低水準である<sup>54</sup>。消費税率5%に対して2.5%の実負担ということは、税率を5%引き上げた場合の(財政赤字分を考慮した)国民負担率は、他の条件を所与とすれば、2.5%程度上昇して50%程度になると見込まれる。

「一体改革大綱」では、消費税率の引上げに加えて、その他の税目についても改革(「税制抜本改革」)を提言している。個人所得税においては、所得再分配機能の回復を図るために、課税所得5,000万円超について45%の税率を設け(現行の最高税率は40%)、金融所得課税について、株式の配当所得・譲渡所得について、現行の10%軽減税率を本則税率の20%にするとともに、公社債等の利子所得・譲渡所得について金融所得の一体課税における損益通算に含めることを提案している。また、格差固定化の防止、若年世代への早期資産移転の観点から、相続税の基礎控除の引下げ、最高税率を引き上げるなどの税率構造の見直しを行う一方で、贈与税については、税率構造などの緩和を検討している。法人税については、平成23年度税制改正において、税率が4.5%引き下げられており(平成24年度から適用開始)、復興特別法人税課税期間終了後(平成27年度以降)、この税率引下げが実現することとなるが、国内における雇用と投資拡大の観点から、税率引下げの効果や諸外国との競争上の諸条件等を検証しつつ、法人課税のあり方について、検討するとしている。これらの施策が実行された後の課税バランスを鑑みたときに、どのような租税政策が最適かという議論は本研究報告の範囲を超えており十分な検討をすることはできないが、資本市場がグローバル化しており、日本の上場企業の株主の25%超が外国法人等であることを考えると

---

50 財務省Webサイト([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/019.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/019.htm))参照。

51 財務省Webサイト([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/238.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/238.htm))参照。

52 財務省Webサイト([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/016.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/016.htm))参照。

53 OECDWebサイト

([http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en\\_2649\\_34533\\_1942460\\_1\\_1\\_1\\_1,00.html#D\\_TaxesConsumption](http://www.oecd.org/document/60/0,3746,en_2649_34533_1942460_1_1_1_1,00.html#D_TaxesConsumption))参照。

54 「税と社会保障の抜本改革」(西沢和彦著、日本経済出版社)54頁の「図表2-2 一般消費税と個別消費税の対GDP比(OECD比較)」参照。

<sup>55</sup>、法人税は国際的に競争力のある税率にしなければならないという制約があると考えられる。平成22年6月に経済産業省から公表された「産業構造ビジョン2010」に謳われている我が国の国際立地競争力強化を前提とすれば、所得税の累進性を更に高めることは外国資本の国内誘致を難しくさせる可能性が高い。これに対して消費税は、法人税・所得税と異なり国際的水準に比べて低い水準にあり、国際立地競争力に大きな影響を与えることなく税率引上げの余地があると考えられる。また、社会保障関連費用の財源調達であれば、社会保険料を引き上げることも検討すべきであるが、社会保障関連費用の財源として社会保険料を引き上げる場合、会社負担分の増加が製品価格に転嫁できれば、消費者の負担ということになるが、消費税率引上げに比べると、この負担増を価格に転嫁することは難しく、転嫁できなければ会社利益の圧縮要因となり、ひいては国際競争力を失い雇用創出に悪影響を与えかねないこと、消費税の場合には、消費者に対して価格転嫁が見えやすく、また、国際取引においては、国境税調整（輸出免税・輸入消費税）があるため、企業の国際競争力に対して中立性を保つことができることなどを総合的に勘案すると、課税バランスという観点からは消費増税の合理性に対して一定の説明ができるのではないかと考えられる。

#### (6) 小括

社会保障制度に負担と給付の対応関係があることが税と社会保障制度を差別化の特徴とされているが、急速な少子高齢化により社会保険料のみでは財源が賅えない状況であること、保険料の未納・滞納世帯の増加により、低年金・無年金世帯が増加しており、これらの問題は所得再分配機能として税が果たすべき機能であることなどを鑑みれば、国庫による社会保障費用の負担には、一定の合理性があると考えられる。現状の社会保障給付は、諸外国の水準と比べても決して高水準ではないが、国庫負担は既に一部財政赤字によって賅われている一方で、財政再建は我が国にとって喫緊の課題であること、更に国民負担率も諸外国に比べて高水準ではないことを鑑みれば、社会保障経費を賅うための増税が、著しく不合理であるとは思われない。増税に際しては、消費税率が諸外国に比べて低いこと、税収構成において消費税の割合が低いこと、社会保険料に比べて消費税は価格転嫁がしやすいこと、消費税には国境税調整機能があり企業の国際競争力に対して中立性を担保できることなどを総合的に勘案すると、「一体改革大綱」における消費税の引上げに、一定の合理性があると思われる。また、「一体改革大綱」では、社会保障の安定財源確保と財政健全化の同時達成を目標として、消費税の引上げとともに法律による消費税の社会保障目的税化を提案している。消費税を社会保障の目的税とすることで、社会保障の安定財源確保という目標は一定の達成をすることができるかもしれないが、財政健全化は一般会計歳出全体の問題であり、消費税と社会保障経費の紐付けによって解決できる問題ではない。内閣

---

<sup>55</sup> 我が国の5証券取引所が平成23年6月20日に共同で公表した「平成22年度株式分布状況調査の調査結果について」によれば、平成22年度末における外国法人等の株式保有比率は26.7%。

府による「中長期試算」では、基礎的財政収支を2020年に黒字化するためには5%の引上げに追加して4%から7%程度の引上げをしなければならないとされており、一般会計全体としての財政健全化のためには、社会保障給付の抑制、社会保障関係費以外の歳出抑制を含めた、更なる施策が必要と思われる。

#### 4. 逆進性への対応

##### (1) 逆進性とは

###### ① 意義

消費税は、課税ベースが広く「消費水準に応じて比例的に負担を求めることができ水平的公平に資するという特徴を有している」<sup>56</sup>といわれている。その反面、「所得に対する負担割合は逆進的」<sup>57</sup>といわれ、この消費税の持つ「逆進性」とは、すなわち、高所得者ほど所得に占める消費税の負担が低減し、低所得者ほど所得に占める消費税の負担が増大するという消費税の性質（補足資料編「1. 逆進性への対応について」参照。）を意味する。

このため、逆進性は、消費税に内在する基本的な性質であるため、消費税を廃止しない限り、解消することはできない。消費税の導入を前提に議論される逆進性の対応とは、消費税の性質である逆進性の解消ではなく、逆進性の存在によって低所得者層が受ける影響の緩和策ということができる。

###### ② 逆進性への対応方法について

可処分所得の大半が生活必需品の購入に充てられる低所得者層においては、消費増税により所得に占める消費税の負担が更に増大し、可処分所得が減少することになり、その結果、日常生活に支障が出ることが懸念される。このため、消費増税の影響を大きく受ける低所得者への配慮として、主に(ア)複数税率の導入、及び(イ)給付付き税額控除の導入という対応方法が議論されている。

##### (2) 複数税率

###### ① 意義

複数税率とは、消費税率として基準となる標準税率を定めると同時に、課税対象となる商品・取引の内容に応じて、標準税率より低い消費税率を設定することをいう。

具体的には、非課税、ゼロ税率、軽減税率という形で設定されることになる。この非課税とゼロ税率については、同義のように感じられるが、事業者における消費税計算の仕組みが異なるため、最終消費者にとって異なる影響を受けることがある。

---

56 「食料品等に対する軽減税率の導入の問題」（高田具視著、税大論叢第46号、平成16年6月30日）

57 同 上

特に、非課税については、表面的に非課税であっても、事業者において控除できない仕入税額相当額が商品価格に転嫁された場合には、最終消費者において実質的な消費税の負担が生じる場合がある（補足資料編「2. 益税・損税について」(3)②ウ参照。）

## ② 導入のメリット

複数税率の導入のメリットとして、生活必需品等の購入時に負担の少ない軽減税率が適用されるため、逆進性対策の効果を直接働かせることができ、購入者にとっては分かりやすい制度となる。

また、生活必需品等の購入者は等しく軽減税率の適用を受けることとなるため、「(3) 給付付き税額控除」で必要とされる各人の所得を把握するという対応が不要となる。

## ③ 導入のデメリット<sup>58</sup>

複数税率の導入のデメリットとしては、次の点が挙げられる。

### ア. 財政面

軽減税率による減収分を、標準税率分に賦課すると、その分標準税率は高くなり、結果的に軽減税率の効果が減殺される。

### イ. 仕入税額控除

仕入税額控除に当たって、単一税率ではないため、仕入に適用された税額を個々の取引単位で把握する必要がある。

### ウ. 事業者免税点制度

売上には軽減税率が適用され、仕入には標準税率が適用されるような業種では、経常的に還付となる場合がある。このような事業者は小規模であっても課税事業者を選択せざるを得なくなるため、売上高の少ない小規模事業者の計算の煩雑さや徴税の手間などを回避するという事業者免税点制度の趣旨が没却されてしまう。

### エ. 簡易課税制度

簡易課税制度において、業種に応じたみなし仕入率の算定に際して、仕入の際の税率が複数になることから、みなし仕入率が細分化され、簡易課税制度が複雑化してしまうおそれがある。

### オ. 事務負担

複数税率は消費税制全体を複雑化させることとなるため、事業者及び課税庁双方の事務負担が増大することとなる。

### カ. 政治問題化

軽減税率の適用対象項目を選定するに当たり、軽減税率の適用を受けようと国

---

58 「消費税の複数税率化を巡る諸問題」（望月俊浩著、税大論叢第42号）を参照した。

会議員への陳情が発生するなど、政治問題化するおそれがある。また、そのように決まった項目については、軽減税率採用の明確な理由がないと、不公平感が生じる危険性がある。また、そのような不公平感を解消するために、一度決定された軽減税率を廃止することは、更に政治問題を複雑化させるおそれがあるため、ほぼ不可能であると考えられる。

#### ④ 導入に当たっての課題

複数税率の導入に当たっては、次のような課題が発生すると考えられる。

- ・軽減税率を何パーセントにするかの検討が必要である。
- ・軽減税率の設定対象をどの品目にするかという検討が必要である。
- ・標準税率の品目と軽減税率の品目が混在する商品（例えば、容器入りの食料品）に対する軽減税率の適用方法について検討が必要である。
- ・事業者において仕入対価に含まれる消費税額の把握方法について（インボイス方式の導入の可否）の検討が必要である。

これらの課題の解決に当たっては、軽減税率を何パーセントにするかという最終消費者の利害だけでなく、軽減税率をどの品目に設定するかという事業者においても利害が生じる項目が含まれているために、政治的に非常に多くの紆余曲折が予想される。

#### ⑤ 我が国での検討の状況・方向性

「一体改革大綱」においては、「消費税（国・地方）の税率構造については、食料品等に対し軽減税率を適用した場合、高額所得者ほど負担軽減額が大きくなること、課税ベースが大きく侵食されること、事業者の負担が増すこと等を踏まえ、今回の改革においては単一税率を維持することとする。」（32頁）とされ、複数税率の導入は行わない方向で検討がなされている。

なお、これまでの複数税率に関する検討については、補足資料編「1. 逆進性への対応について」（2）を参照のこと。

#### ⑥ 各国の制度導入の状況

各国における複数税率の導入の状況は、本論編「7. 諸外国の制度との比較」（4）②アを参照のこと。

### (3) 給付付き税額控除

#### ① 意義

消費税の逆進性に配慮した給付付き税額控除とは、低所得者層の所得税について、最低限の生活を維持するために必要な支出に係る消費税相当額を所得税から控除し、控除しきれない場合には還付するというものである。この制度を実施している

代表的な国はカナダで、Goods and Services Tax Credit (GST控除制度) と呼ばれている (以下当節において、消費税逆進性対応型の給付付き税額控除を「給付付き税額控除」という。)

## ② 導入のメリット

給付付き税額控除の導入のメリットとしては、高所得者も対象となる複数税率とは異なり、低所得者のみにターゲットを絞り、効率的に逆進性への対応を行うことができる。また、その低所得者の給付付き税額控除を受けられる条件についても、低所得者と定義される所得水準の決定や扶養されている個人を給付対象に含めるのか否かなど、比較的柔軟に制度設定を行うことができる。

## ③ 導入のデメリット

給付付き税額控除の導入のデメリットとしては、給付付き税額控除の対象外となる者であっても、自らの所得が一定の金額以下である、あるいは、全く所得がないと偽ることにより給付付き税額控除を受けるという不正受給が横行するおそれがある。

## ④ 導入に当たっての課題

給付付き税額控除の導入に当たっては、次のような課題を検討する必要があると考えられる。

- ・低所得者層をいくらの所得以下として定義するのか。
- ・高額所得者に扶養されている個人についても給付付き税額控除の対象とするのか。
- ・低所得者に対する消費税負担の緩和措置であるため、正確な所得の捕捉方法。
- ・低所得者の判定を個人単位で行うのか、世帯単位で行うのか。
- ・低所得者であっても多額の資産を有する者を給付付き税額控除の対象とするのか否か、そのような者を給付付き税額控除の対象としない場合には、その資産額の把握方法。
- ・生活保護者及び年金受給者に対する支給額は、いわゆる物価スライドが適用され、消費増税による物価上昇分が増額されると考えられるため、これらの者に対する給付付き税額控除の適用の必要性。

上記のとおり、給付付き税額控除を導入するに当たって検討すべき課題は多いが、これは、給付付き税額控除が比較的柔軟に制度設計を行えるというメリットによるものであるということが出来る。また、複数税率制度と異なり、自己の業界に対する軽減税率の適用を希望するなどの事業者による利害が絡まないため、政治問題化も非常に絞られた範囲のみに限られると考えられる。

⑤ 納税者番号制度との関連について

一定の所得以下の者に対して給付付き税額控除を行うこととした場合、正確な所得の把握が必要となる。この場合、様々な所得情報を集約する必要があるため、その仕組みとして納税者番号制度の導入が必要であると考えられる。

納税者番号制度の詳細については、本論編「6. 制度として解決すべき課題（制度上の課題）」(2)を参照のこと。

⑥ 我が国における検討の状況について

「一体改革大綱」においては、「また、低所得者に対しては、消費税を充てることとなる社会保障の改革の中で、きめ細かな対策を講じるとともに、社会保障・税番号制度の導入をにらんで、給付付き税額控除の導入に向け検討を進める。」(28頁)とされており、その詳細は今後、検討していくとされている。

なお、これまでの給付付き税額控除に関する検討については、補足資料編「1. 逆進性への対応について」(3)を参照のこと。

⑦ 各国の制度導入の状況

各国における給付付き税額控除の導入の状況は、本論編「7. 諸外国の制度との比較」(4)②イを参照のこと。

(4) 小括

複数税率は、消費税支払時に軽減税率の恩恵を感じることができるため、逆進性対策として一般的にはわかりやすい制度である。しかし、軽減税率やその対象品目の決定の段階のみならず、消費税のデメリットの多い制度となっていることから、複数税率の採用の決定は、慎重に行われるべきであると考えられる。

給付付き税額控除については、比較的柔軟に制度設計を行うことができ、効果的な逆進性対策となると考えられる。ただし、その給付の水準、例えば、平均的な基礎的消費支出に対応する消費税額の税額控除を行うのか、また、生活保護制度や物価スライドが適用される年金制度との関連性や重複などについて、慎重に検討する必要があると考えられる。更に個人の正確な所得捕捉は必須である。

## 5. 中小企業特例の課題

我が国の消費税制度において中小企業を対象とした特例制度は、事業者免税点制度と簡易課税制度である。

(1) 事業者免税点制度

① 制度の概要

事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1,000万円以下の事業者については、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等に

つき、消費税の納税義務を免除する（消法9①）とされている。

免税の判定の基準となる「基準期間」とは、個人事業者の場合は、その前々年をいい、法人の場合は、その事業年度の前々事業年度をいう（消法2①十四）。

また、平成25年1月1日以後に開始する年又は事業年度からは、基準期間の課税売上高が1,000万円以下であっても特定期間<sup>59</sup>の課税売上高が1,000万円を超えた場合、当課税期間から課税事業者となる。なお、課税売上高に代えて、給与等支払額の合計額により判定することもできる。

## ② これまでの改正と免税事業者の割合の推移

平成元年に消費税法が施行されたときの免税点の水準は、課税売上高3,000万円以下の事業者とされており、その当時の免税事業者の割合は67.6%、免税事業者の売上高の総額が全事業者の売上高の総額に占める割合（以下「売上高割合」という。）では3.3%であった（「我が国税制の現状と課題（平成12年7月）」（政府税制調査会））。

平成6年の税制改正を受けて、平成9年4月以後開始課税期間より、資本金1,000万円以上の新設法人の基準期間のない課税期間については、納税義務を免除しないこととされたため、平成10年度においては免税事業者の割合が61.6%となり、売上高割合は2.3%まで低下した（「我が国税制の現状と課題（平成12年7月）」（政府税制調査会））。

事業者免税点の水準が引き下げられたのは、平成16年4月1日以後開始課税期間からであり、新しい事業者免税点は1,000万円とされた。これにより、免税事業者の割合は4割程度まで下がったと推計される（「平成15年税制改正要綱の参考資料」（財務省Webサイト）より）。

また、上述①のとおり、平成25年1月1日以後に開始する年又は事業年度からは、従来の「基準期間」による判定に加えて、「特定期間」による判定も行われることから、免税業者の範囲は更に狭められることになる。

## ③ 益税問題

免税事業者は、消費税の納税義務を免除されるが、同時に仕入税額控除を行うこともできないため、仕入税額相当分を自らの販売価格に転嫁することが必要となる。しかし、自らが免税業者である旨を明示して取引する義務はないため、課税事業者と同様に本体価格に5%分を上乗せして販売した場合は、仕入税額を超過する分の益税が生じる。（免税事業者の益税、損税について、数値を用いた詳細な検討は、補足資料編「2. 益税・損税について」（2）参照。）

---

59 特定期間とは、個人事業者の場合は、その年の前年の1月1日から6月30日までの期間をいい、法人の場合は、原則として、その事業年度の前事業年度開始の日以後6ヶ月の期間をいう。

#### ④ 諸外国の状況

諸外国においても事業者免税点制度は存在している。「中小企業の特例措置の国際比較(2010年1月現在)」(財務省資料)によれば、具体的な免税点は、フランス(913万円)、ドイツ(196万円)イギリス(891万円)となっており、日本はフランス、イギリスとはほぼ同水準であるが、ドイツの免税点は極めて低い水準となっている。(資料の詳細については、本論編「7. 諸外国の制度との比較」(2)⑦参照。)

### (2) 簡易課税制度

#### ① 制度の概要

簡易課税制度は、所定の届出書提出という手続を行い、かつ基準期間における課税売上高が5千万円以下である事業者が、実際の仕入税額ではなく、事業区分ごとに定められた課税売上高に対応するみなし仕入率の適用により仕入税額控除額を計算できる特例制度である(消法37)。

#### ② 適用要件

簡易課税制度の適用を受ける事業者は、次のア及びイの要件を満たす必要がある。

##### ア. 基準期間における課税売上高5千万円以下

簡易課税制度の適用を受ける事業者は、その課税期間の基準期間における課税売上高が5千万円以下であること。

##### イ. 簡易課税制度選択届出書の事前届出

簡易課税制度の適用を受ける事業者は、原則として、その適用を受けようとする課税期間の前課税期間の末日までに、簡易課税の適用を受ける旨の届出書を提出しなければならないこと。

#### ③ 仕入控除税額とみなし仕入率

簡易課税制度における仕入控除税額とみなし仕入率の関係は、次のとおりである(消法37、消令57①)。

(仕入控除税額)

仕入控除税額 = (課税標準額に対する消費税額 - 売上に係る対価返還等に係る消費税額) × みなし仕入率

(みなし仕入率)

ア. 第一種事業(卸売業)	90%
イ. 第二種事業(小売業)	80%
ウ. 第三種事業(製造業等)	70%
エ. 第四種事業(その他)	60%
オ. 第五種事業(サービス業等)	50%

#### ④ 事務負担の軽減

原則課税における消費税の計算では、仕入税額控除をするためには、原則として請求書等かつ帳簿等の一定事項の記載及び保存が必要であるが（消法30⑦）、実務においては、この請求書等かつ帳簿等の記載要件・保存要件を厳格に充足するのは大きな事務負担となっている。

一方で、簡易課税制度は、事業区分ごとに定められた課税売上高に対応するみなし仕入率の適用により仕入税額控除額を計算できるため、その事務負担は大きく軽減できる。

#### ⑤ これまでの改正と簡易課税事業者の割合の推移

平成元年に消費税法が施行されたときの簡易課税の適用上限は、課税売上高5億円以下の事業者とされており、みなし仕入率の適用区分は2区分とされていた。この当時、課税事業者のうち、簡易課税の適用を受けている者の割合は67.7%であり、全事業者の課税売上高に占める割合は11.7%であった（「我が国税制の現状と課題（平成12年7月）」（政府税制調査会））。

平成3年の改正により適用上限が課税売上高4億円に引き下げられ、みなし仕入率の適用区分も4区分に細分化されたが、依然として課税事業者の約6割が簡易課税を選択していると見込まれていた（「今後の税制のあり方についての答申」（平成5年11月））。

その後、平成6年と平成8年度の税制改正を受けて、平成9年4月以後開始課税期間より、適用上限が2億円まで引き下げられるとともに、みなし仕入率の適用区分が5区分まで細分化された。この結果、平成10年度においては課税事業者のうち、簡易課税の適用を受けている者の割合は47.3%となり、全事業者の課税売上高に占める割合は5.5%まで下がった（「我が国税制の現状と課題（平成12年7月）」（政府税制調査会））。

平成16年4月1日以後開始課税期間より、簡易課税の適用上限は課税売上高5,000万円とされ、これにより、課税事業者のうち簡易課税の適用を受ける者の割合は2割強まで下がったと推計されている（「平成15年税制改正要綱の参考資料」（財務省Webサイト）より）。

#### ⑥ 益税問題と対策

簡易課税制度においては、上記③の事業区分ごとのみなし仕入率が実際の仕入率より大きくなれば、いわゆる消費税の益税が生じ、消費税負担における不平等感の温床になっているといわれている（なお、損税とは、みなし仕入率の方が実際の仕入率より小さくなることにより生じるものである）。

「中小企業の財務指標」（中小企業庁）などの実際の仕入率から推定すると、みなし仕入率と実際の仕入率との差が10%前後あり、実際にその分、益税が生じてい

と思われる。

簡易課税制度は、消費税計算という大きな事務負担を大幅に軽減するメリットが第一であり、みなし仕入率と実際の仕入率とは可能な限り一致させるようにし、みなし仕入率の見直しを検討すべきである。

すなわち、簡易課税制度は、あくまで原則課税との選択制度であり、簡易課税制度を適用する目的は、事務負担の軽減のみであり、みなし仕入率により、若干の損税が生じて、その損得勘定は、事業者任せという制度設計も有り得ると考える。

#### ⑦ 諸外国の状況

諸外国においても簡易課税制度は存在している。「補足資料編【図表11】付加価値税における中小事業者に対する特例措置の国際比較(2011年1月現在)」(財務省資料)によれば、具体的な適用上限は、ドイツ(687万円)イギリス(1,965万円)となっている。

なお、日本の適用上限は5,000万円であり、ドイツ、イギリスと比べて高い水準となっている。

#### (3) 小括

消費税は、その構造上ほとんどすべての事業者において、申告・納税義務が発生するが、事務処理能力がさほど高くない小規模事業者は、申告書を作成するに当たり事務負担が過重となり、社会的な申告・納税コストが税収を上回るケースも考えられる。一定規模以下の事業者について、納税義務の免除あるいは簡易課税が認められているのは、過剰なコスト負担をせずに申告が可能となるように配慮する必要があるためである。

しかし、事業者免税点制度は、場合によっては益税を発生させることにつながるため、益税の観点からは免税事業者を極力設けないことが望ましいと考えられる。特に、現在検討されている税率の引上げが実現した場合は、益税の規模が大きくなることにつながるため、事業者免税点の引下げ又は廃止を検討すべきである。

また、簡易課税制度の制度設計としては、上記(2)「⑥ 益税問題と対策」で記載したように大きな益税が生じることにより有利不利の不毛な議論がある現状を改め、みなし仕入率は実際の仕入率に可能な限り一致させ、あるいは若干の損税が生じて、原則課税との選択制度であることにより納得させ、簡易課税を選択するメリットは事務負担の大幅軽減だけであるという方向にすべきである。

そのような趣旨を徹底させれば、益税の問題も自ずと解決するであろう。

## 6. 制度として解決すべき課題（制度上の課題）

### (1) インボイス方式

#### ① インボイス方式の実際

インボイス方式とは、課税事業者が発行するインボイスに記載された税額のみを控除することができる方式で、EU諸国をはじめとする付加価値税が導入されている各国で広く導入されている。

インボイス方式を導入した場合は、インボイス発行者は売上時に税額を記載したインボイスを発行し、インボイス受領者は仕入時に発行者より税額が記載されたインボイスを受け取る。納税額を計算する際は、発行時にインボイスに記載した税額から仕入時に受領したインボイスに記載された税額を控除する。

インボイスの発行は、課税事業者のみが行うことができ、免税事業者はインボイスを発行することができないため、免税事業者からの仕入についてはインボイスが発行されず、仕入税額控除をすることができない。

また、仕入税額控除はインボイスに基づいて行うことになるため、インボイスが重要な書類となる。

EU指令で定められているインボイスへの主な記載事項は以下の項目である。

- ア. インボイスの発行年月日
- イ. 付加価値税登録番号
- ウ. 供給者の住所・氏名
- エ. 発行番号（連続番号）
- オ. 顧客の住所・氏名 適用税率
- カ. 財貨・サービスの内容 税抜対価
- キ. 適用税率・税額等

上記イ、オ、カ、キのように課税事業者が付加価値税登録番号の他に適用税率や税額を記載することがインボイスの記載事項の特徴として挙げられる。

#### ② インボイス方式のメリット・デメリット

インボイス方式を導入した場合のメリットとデメリットは次のように整理できる。

##### ア. メリット

###### (ア) 適切な税額転嫁の実行

インボイス方式を導入した場合は、インボイスを発行した課税事業者が税額転嫁をした上で、納税が確保されるとともに、受領した課税事業者の方では、仕入税額控除をする権利が確保されることになる。反対に、免税事業者はインボイスを発行することができないため、仕入業者は免税事業者（売主）との取引で仕入税額控除がされることがなく、また、免税事業者では納税することなく消費税を受領するという益税の問題を防止することが可能となる。

###### (イ) 正確な納付税額計算

インボイスに記載された売上に係る税額から仕入に係る税額を控除するという方式で税額を計算することになるため、正確な納付税額計算がなされることになる。

#### イ. デメリット

##### (ア) 事務コストの増加

インボイスは仕入税額控除をするための重要な書類となるため、適切に保管することが必要になる。そのため、一定の事務コストが増加することが予想される。さらに、インボイスを紛失した場合に、再発行を依頼したとしても、再発行した側において記載した額の納税義務を負うことになるため、再発行を要求することが難しくなるといわれている<sup>60</sup>。この結果、インボイスがないため仕入税額控除を行わなかった場合、紛失した側の税負担が増加することになる。

また、インボイスを発行するに当たっては、記載事項が現行制度での記載事項よりも増えることになり、事務が煩雑になることが予想される。具体的には、現行制度では記載が必須でない課税事業者の登録番号、適用税率、税額等の記載が必要となる。

##### (イ) 免税事業者の排除

免税事業者が仕入れた際の消費税については、免税事業者において仕入税額控除をすることができないため、当該消費税が売上に転嫁される可能性がある。また、免税事業者はインボイスを発行することができないため、免税事業者から仕入を行った事業者は、その仕入について仕入税額控除をすることができず、結果として、免税事業者が売上に転嫁した消費税の分だけ免税事業者から仕入れを行った事業者の仕入価格が上昇するために、免税事業者との取引を避けることになるのではないかと懸念されている。このような事態を危惧し、免税事業者が自らが仕入れた際に控除できなかった消費税を売上に転嫁できないと考えると、消費税の負担を免税事業者が強いられることとなり、結果としてそのしわ寄せを受けることで企業の体力がなくなり、免税事業者が取引から排除される可能性が懸念される。

### ③ 導入における課題

インボイス方式を導入する場合に、上記インボイス方式のデメリットで記載した事項について慎重に検討することが必要になることはいうまでもないが、インボイス方式の導入に当たっては、登録番号の制定について検討する必要がある。インボイスを発行できるのは、課税事業者に限定されるため、課税事業者となった者は課税庁にその旨を届け出て、登録番号を受け取り、当該番号をインボイス発行に際して記載することとなる。このようにEUにおける付加価値税登録番号のような登録番

---

60 「欧州付加価値税ハンドブック」(天野史子著、中央経済社、平成21年8月)245頁参照。

号の記載が必須となる以上、当該登録番号の発番ルールが必要となる。番号制度については、「一体改革大綱」においてマイナンバー法の導入が検討されており、本法律が制定された場合は、当該法律に基づく番号を利用して発番することが効率的と考えられる。マイナンバー法が導入されない場合は、別途インボイス方式導入のために番号制度を導入する必要がある。

また、EUのように複数税率が適用される場合は、インボイス方式で記載する適用税率や税額が正確な税額計算をする上で、有益とも考えられるため、複数税率を適用する際は導入の必要性が高まると考えられる。

## (2) 納税者番号制度

### ① 一般論としての番号制度

#### ア. 従来の「納税者番号」の意義とその導入が見送られてきた理由

「納税者番号」は、納税者を特定する番号を作り、納税者が提出する税務申告書と納税者の取引の相手方が提出する法定調書のそれぞれにこの「納税者番号」を記載することを義務付け、これを用いて税務申告書と法定調書を効率的に名寄せ・突合することで課税を適正に行うことを目指すものである。昭和54年度の政府税制調査会(当時)答申において導入を検討すべきものとして記載されたことが始まりである。

納税者番号制度の採用により、名寄せ・突合が容易となり、以下のように税務行政の機械化・効率化につながるといわれている<sup>61</sup>。

(ア) 利子所得は、一定の税率で課税関係が終了する「源泉分離課税」であり、株式譲渡所得は基本的に申告分離課税である。これは、相対的に高額所得者に有利であるとの問題点から、これを「総合課税」化する上で、税務当局がその確定申告をチェックするため金融機関等からの法定調書と突合する必要が生じる。このときに「納税者番号」による名寄せ・突合が不可欠となること<sup>62</sup>

(イ) 預貯金残高、保有株式、不動産、貴金属等の資産の保有に関して、金融機関等から新たに法定調書の一項目として「納税者番号」を記載し提出してもらい、これによる名寄せ・突合により、相続税等の資産課税の適正化が図れること

しかし、大規模なコンピューター投資を伴う「納税者番号」制度導入コストを負担してまで、国民にとって十分な必要性があるとは考えられなかったこと、また、個人の金融資産残高を税務当局に把握されることにつながり、これに対する国民の不安や抵抗感が強かったこと等から、納税者番号制度の導入は、見送られてきた。

#### イ. 社会保障・税の一体改革における番号制度が目指すもの

---

61 「どうなる?どうする!共通番号」(森信茂樹・小林洋子著、日本経済新聞出版社、平成23年9月)61-63頁参照。

62 「税制調査会基本問題小委員会ワーキンググループ・中間取りまとめ」(平成10年10月)

(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/tx1b.html>)

平成24年2月14日、「行政手続における特定の個人を識別するための番号の利用等に関する法律」（以下「マイナンバー法案」という。）が閣議決定された。今後のスケジュールは、平成26年6月に国民個人に「番号」、法人等に「法人番号」（以下これらの番号を「マイナンバー」という。）を交付し、平成27年1月以降、番号を利用する分野のうち、社会保障分野、税務分野及び防災分野のうち可能な範囲で「マイナンバー」の利用を開始する予定、となっている。この「マイナンバー法案」は、平成23年6月30日に公表された「社会保障・税番号大綱」（以下「番号大綱」という。）に基づいていることから、以下、マイナンバーの目指すところについて「番号大綱」を中心に考察することとする。

「番号大綱」において、番号制度導入の背景として以下の記載がある。

現在、我が国においては、現行社会保障制度の基本的枠組みが作られた1960年代以降、社会経済情勢が大きく変化する中で、少子高齢化による高齢者の増加と労働人口の減少が続いており、また、格差拡大への不安が高まっている。このような時代背景に鑑みれば、従来以上に、社会保障と税を一体として捉え、より正確な所得情報に基づいて適切に所得の再分配を実施し、もって国民が社会保障給付を適切に受ける権利を守る必要に迫られている。（中略）特に国民に一定の負担を求める社会保障や税の分野においては、情報化の進展も踏まえて、制度・運営の効率性や透明性を高めることも、国民の信頼を高める上で極めて重要である。社会保障制度や税制に対する国民の信頼を得るには、給付や負担の公平性を実感してもらうことが重要である。その観点から、給付や負担の基準となる所得等の情報を的確に把握し、それに基づいた制度運営を行うことが求められている<sup>63</sup>。

すなわち、少子高齢化及び格差社会へと社会情勢が変化する中で、国民の所得を正確に捕捉することにより、真に保護が必要な人に対する所得の再分配を目指しているのである。

このように、従前の「納税者番号」制度は税務当局側からの視点であったが、社会保障・税の一体改革における番号制度（以下「マイナンバー制度」という。）は、社会保障費の負担者及び納税者という国民側の視点に立ち、適正・公平な課税の実現を図るとともに、低所得者対策として「マイナンバー」の利用を納税から社会保障給付まで拡大するというものである。

## ② プライバシー問題を含むその弊害

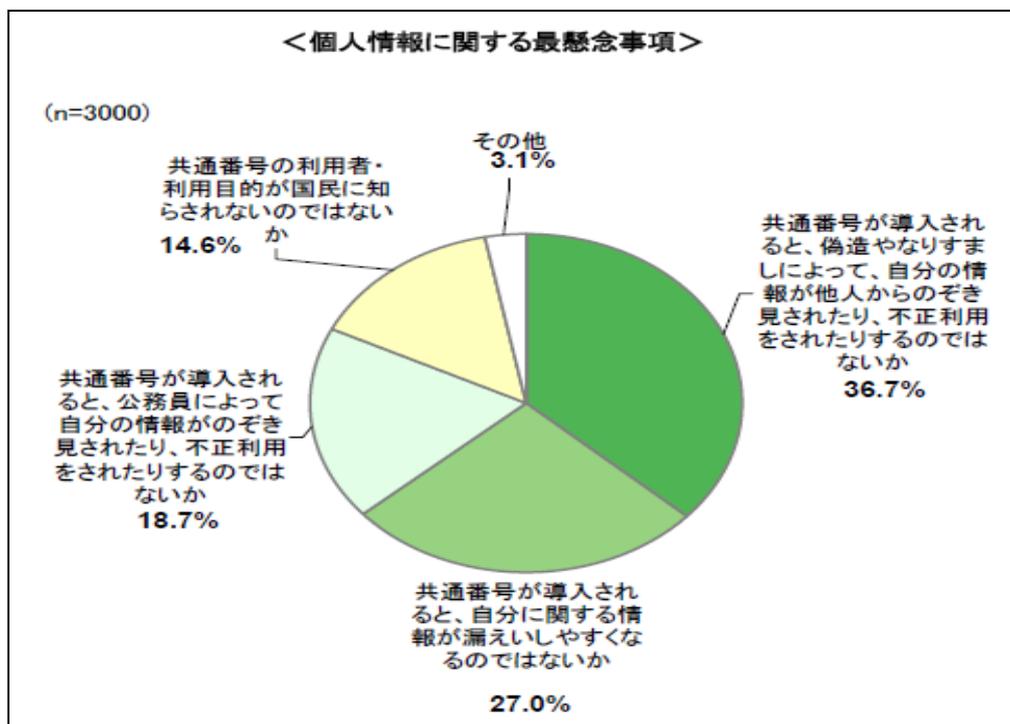
### ア. プライバシー問題

内閣官房社会保障改革担当室が平成23年3月に実施した「社会保障及び「共通番号」制度に関するアンケート調査結果」によれば、「マイナンバー制度」導入における個人情報保護に関し、最も懸念することは、「偽造やなりすましによって、

63 「社会保障・税番号大綱」（政府・与党社会保障改革検討本部、平成23年6月）2頁参照。

自分の情報が他人からのぞき見されたり、不正利用をされたりするのではないか」で36.7%を占める。次に、「自分に関する情報が漏えいしやすくなるのではないか」(27.0%)が続いている（【図表1】「個人情報保護に関する懸念」参照）。

【図表1】個人情報保護に関する懸念



出典：「社会保障及び「共通番号」制度に関するアンケート調査結果」（内閣官房社会保障改革担当室、平成23年4月）20頁。

(<http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/syakaihosyou/syutyukento/0423junbi/siryou5.pdf>)

#### イ. 所得把握における番号制度の限界

政府が付番を通じて把握できるのは日本国内の取引だけであり、高額所得者が海外で取引を完結させてしまえば、この一連の取引は捕捉不能となる。また、一般消費者相手の小売業・サービス業等の売上や所得を正確に把握するには、「誰に」「いくらで」「何を売ったか」「誰から」「いくらで」「何を買ったか」等の情報を漏れなく、当該事業者及び一般消費者の双方から税務当局に提供することが必要となるが、これを行うことは非現実的である。これらの点で番号制度も所得捕捉の上で万能ではないといえよう<sup>64</sup>。

#### ③ 「番号大綱」の内容

64 「社会保障・税に関わる共通番号制度の問題点Q&A」（日本弁護士連合会）12頁参照。  
([http://www.nichibenren.or.jp/library/ja/publication/booklet/data/kyoutsuubangouqa\\_2.pdf](http://www.nichibenren.or.jp/library/ja/publication/booklet/data/kyoutsuubangouqa_2.pdf))

「番号大綱」によれば、番号すなわちマイナンバーの内容とプライバシー問題とその対応について以下のように記述されている。

ア. 「マイナンバー」の内容

(ア) 付番

付番対象となる個人は、住民基本台帳法第7条第13号の住民票コードが住民票に記載されている日本の国籍を有する者及び同法第30条の45の表の上覧に掲げる中長期の在留者、特別永住者等の外国人住民である。法人については、登記のある法人等は、法務省が有する12桁の整数からなる会社法人等番号を基礎として「法人番号」を付番し、会社法人等番号のない法人等は、新たに付番する。

(イ) 3つの番号管理モデル

管理する側にとって番号は利便性の高いものである一方、管理される側にとっては国家による管理への懸念から、そのどちらに重きを置くかで、以下の3つのモデルに大別される。

(i) フラットモデル

スウェーデンでは、古くから教会が住民管理をしていた歴史的経緯等から幅広い行政分野で単一の番号を利用している。オランダ、アメリカ、カナダもこの方式を採用している。

(ii) セパレートモデル

ドイツでは、第二次大戦時のナチスドイツの影響で、政府が番号で個人情報を一元管理することに国民の間に抵抗感があり、行政分野別の番号制度を採用している。

(iii) セクトラルモデル

オーストリアでは、国家による一元管理を回避するため、行政機関は分野別に異なる番号を使用するが、国民はひとつの番号を使用する。(i)と(ii)の折衷モデル。

イ. プライバシー問題への対応

「番号大綱」では、国民の間に生じるプライバシー問題に関する懸念を次の3点にまとめ、制度上の保護措置及びシステム上の安全措置の二重の対応策を講じている。

(ア) 国家管理への懸念

国家により個人の様々な個人情報が「マイナンバー」をキーに名寄せ・突合されて一元管理されるのではないかと懸念されている。

(イ) 個人情報の追跡・突合に対する懸念

「マイナンバー」を用いた個人情報の追跡・名寄せ・突合が行われ、集積・集約された個人情報が外部に漏えいするのではないかと懸念されている。集積・集約された個人情報によって、本人が意図しない形の個人像が構築されたり、特定の個人が選別されて差別的に取り扱われたりするのではないかと懸念されている。

(ウ) 財産その他の被害への懸念

「マイナンバー」や個人情報の不正利用又は改ざん等により財産その他の被害を負うのではないか。

【図表2】懸念の種類と制度上及びシステム上の措置

懸念の種類	制度上の保護措置	システム上の安全措置
①国家管理への懸念	・第三者機関による監視 ・自己情報へのアクセス記録への確認	・個人情報の分散管理 ・「番号」を直接用いない情報連携
②個人情報の追跡・突合に対する懸念	・法令上の規制等措置 ・第三者機関による監視 ・罰則強化	・「番号」を直接用いない情報連携 ・アクセス制御 ・個人情報及び通信の暗号化
③財産その他の被害への懸念	・法令上の規制等措置 ・罰則強化	・アクセス制御 ・公的個人認証等

出典：「社会保障・税番号大綱」（16頁）

④ 給付付き税額控除への活用（本論編「4. 逆進性への対応」（3）参照。）

消費税の逆進性対策として、複数税率と並びこの給付付き税額控除が議論されている。この給付付き税額控除とは、基礎的生活費の消費税率分を所得税額から控除・還付する制度であり、その対象者を正確に把握するためには「マイナンバー制度」は欠かせないものである、とされている。

しかし、②イにおいて先述したとおり、「マイナンバー制度」を導入してもすべての職種、所得形態の人に対する正確な所得の把握は量的及び質的にも事実上不可能であること等から、上記「マイナンバー制度」は欠かせないとする議論については、官民を通じたコスト・ベネフィットの観点に十分留意していく必要がある<sup>65</sup>。

⑤ 所得把握の向上によるその他租税政策への利用

現行の税務申告書及び法定調書等に提出者本人及び取引相手である第三者の「マイナンバー」を記載することで、税務当局はこの「マイナンバー」をキーとして機械的に名寄せ・突合し、納税者の所得状況をよりの確に把握できるようになる。更に今後、適正・公平な課税の実現のための法定調書の拡充により、税務当局が把握する情報が増加することで、以下のような租税政策の実現が可能となる<sup>66</sup>。

ア. 記入済み申告制度

税務当局が膨大な法定調書から、特定の納税者を「マイナンバー」で名寄せし、当該納税者の申告書を税務当局があらかじめ作成し、当該納税者はこれを確認し、

65 「個人所得課税に関する論点整理」（政府税制調査会 基礎問題小委員会、平成17年6月）15頁参照。  
(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/170621.pdf>)

66 「どうなる?どうする!共通番号」（森信茂樹・小林洋子著、日本経済新聞出版社、平成23年9月）162頁参照。

間違いがあれば正した上で署名し提出することで申告が終了する制度である。これにより、納税者の申告に関する負担を軽減することができる。

#### イ. 金融所得一体課税

金融所得一体課税とは、収益の性質、発生態様や所得捕捉等の問題から、現在、株式譲渡所得は「申告分離課税」、配当所得は「総合課税」と「申告分離課税」の選択、利子所得は「源泉分離課税」となっているが、これらの金融所得を一体のものとし、税率を揃えつつ損益通算ができる課税制度である。投資家の利便性向上やリスクテイク能力を拡大していくという観点から、平成15年の政府税制調査会（当時）から検討されているものである<sup>67</sup>。

### ⑥ マイナンバー制度の導入における課題

以上の検討結果から、社会保障と税を一体として捉え、より正確な所得情報に基づいて適切に所得の再配分を実施するためには、マイナンバー制度の検討は避けて通れないものとする。そこで、マイナンバー制度の導入における課題を考慮すると次のとおりである。

#### ア. 行き過ぎた所得把握に対する歯止め

マイナンバー制度そのものは単なる所得把握の効率化のための手段に過ぎず、将来的には税務当局に提出する法定調書の範囲の拡充こそが国民一人一人の所得をより正確に把握する点で重要である。一方、民主主義国家である我が国において、例えば、子供へのお年玉や匿名で行う善意の寄付行為等をマイナンバーで正確に把握し、課税するとなれば、国民の人権を無視した徴税国家になってしまうことから、法定調書の拡充に対する一定の歯止めが必要となる。

#### イ. 民間のコスト負担への配慮

すべての取引先の「マイナンバー」を日々の取引ごとに正確に帳簿に記載し、年度末にはこれらの取引の年間額を取引先ごとに集計し、法定調書として提出することが要求されると考えられる。さらに、将来的に拡充される法定調書に対応して、拡張性のある帳簿システムを採用することも必要である。この民間における事務処理コストあるいはシステム構築コストに関わる追加負担につき、税額控除等の十分な配慮がなければ、特に中小企業において、正確な法定調書の提出が担保されないであろう。

#### ウ. 政策目的実現の方法として適切か

「より正確な所得・資産の把握に基づく柔軟できめ細やかな社会保障制度・税額控除制度の導入」<sup>68</sup>という課題に対して、他に所得があるにもかかわらず生活保護費を不正に受給している者を特定する等、給付付き税額控除の真の対象者を効

---

67 「少子・高齢社会における税制のあり方」（政府税制調査会、平成15年6月）13頁参照。  
(<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/150617.pdf>)

68 「社会保障・税番号大綱」3頁参照。

率的に把握するため、マイナンバーによる名寄せ・突合は有効な手段であることは間違いない。

しかし、本来、少数者であるはずの低所得者対策という政策目的のために、大規模なコンピューター投資を伴う「マイナンバー」制度導入コスト及び事務処理コストを税金あるいは民間で負担してまで実施しなければならない唯一の手段なのか、申請書類・各種証明書類の充実及びそのチェック体制の見直し等では対応不能なのか、国民的議論が必要であると考ええる。

### (3) 国際間の電子商取引と消費税

#### ① インターネット取引における消費税の取扱い

現代においては、多くの人々がインターネットを利用して電子商取引を行っているが、インターネットを通じて行った取引に関する現行消費税の取扱いは次のようになっている。

有形の商品が輸入されるのであれば、税関を通過するため、保税地域から引き取られる外国貨物として消費税が課税される（消法4②）。

これに対して、クロスボーダーのインターネット取引で提供されるデジタル化された資産を仕入れた場合に消費税が課税されるか否かが問題となる。まず、保税地域からの引取りがあるか否かという観点では、保税地域からの引取りがないため、輸入取引に該当せず、消費税の課税対象とならない。次に、資産の譲渡等が国内において行われたか否かの判定をすることとなるが、クロスボーダーのインターネット取引で提供されるデジタル化された資産の提供は、役務の提供（以下「クロスボーダーのオンライン取引」という。）として区分されることとなり、役務の提供については、当該役務の提供が行われた場所が国内か否かで課税の要否が判断される（消法4③二）。この場合、役務提供の場所が明らかでない場合は、役務の提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地で国内か否かの判定をすることとなっている（消令6②七）。

#### ② 実務上の問題点

上記のような現行消費税の取扱いにおいては、国内に事務所等を持たない外国事業者からデジタル化された資産の提供を受ける場合、日本で消費されているにもかかわらず、国内でなく、国外で役務が提供されたと扱われることになり、消費税は課税されない<sup>69</sup>。

このことは、例えば音楽CDのような有形資産の輸入を行った場合は、通関手続を通じて日本で消費税が課税されるが、外国事業者が提供するインターネット上で取引されるデジタル化された資産の商取引に関しては、「輸入取引」、「国内取引」の

---

69 租税調査会研究報告第8号(中間報告)「電子商取引をめぐる課税上の取扱いについて」(日本公認会計士協会、平成14年10月)28頁参照。

いずれにも該当しないため、日本で消費税が課税されないこととなり、類似の取引がインターネットを通じて行われるか否かで、消費税の課税の要否が異なってくるという問題を有している。このため、現行消費税の内外判定が課税の公平・中立性の観点から適切か否かを検討する必要があると考えられる。

### ③ 消費地課税の原則

現行の取扱い、このような役務の提供が日本国内あるいは国外のどちらで行われたか明らかでない場合には、その役務を提供する事業者の場所、すなわち当該事業者の事務所の所在地が取引の場所とされる（消令6②七）。これは、もともと消費税が売上課税で、販売事業者が納税義務者になるという性格から来るものである<sup>70</sup>。

しかし、「クロスボーダーのオンライン取引」については、同様の効用を有形資産として輸入した場合との比較において、課税の公平・中立性の観点からこれを提供する事業者等の所在地ではなく、その受領者を基準とする「消費地課税の原則」に基づいて整備することが検討課題となる<sup>71</sup>。

この「クロスボーダーのオンライン取引」における「消費地課税の原則」への取組みは、主要先進各国共通の認識であり、平成10年にカナダのオタワで開かれたOECD閣僚級会議で議論され、平成13年2月に日本、アメリカ、ヨーロッパ諸国政府が参加したOECD租税委員会の報告書の公表に続き、平成14年5月にEUのVAT(Value Added Tax：付加価値税)改正指令となり、EU指令Article44の改正により、平成22年1月から特に他に規定されない限り、EU域内では原則として、VATにおける役務提供地は、役務提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地から、顧客の所在地である役務提供地によって判定されることとなった（本論編「7. 諸外国の制度との比較」(2)⑥参照）。

### ④ 今後の課題

以上のように、クロスボーダー間で同じ効用を有する資産を有形で購入した場合とオンライン取引で購入した場合とで、我が国における消費税の課税の有無が異なることとなり、課税の公平性及び中立性の観点からは望ましい形態ではない。OECDが示す消費地課税の原則及び消費税は最終消費者がこれを負担するものという考え方からも、我が国においても「クロスボーダーのオンライン取引」については、消費地課税の原則となるべき法整備を検討する必要があるものとする。

---

70 「電子商取引の課税上の取扱いについて－OECD租税委員会報告書の概要－」（上田衛門著、「租税研究」2001.8月号）67頁参照。

71 租税調査会研究報告第8号(中間報告)「電子商取引をめぐる課税上の取扱いについて」（日本公認会計士協会、平成14年10月）28頁参照。

#### (4) 非課税売上事業者と損税

##### ① 問題提起

非課税となる資産の譲渡等を行う者（以下「非課税売上事業者」という。）及び免税事業者は、仕入れに係る消費税相当額の売価への転嫁の状況により、益税又は損税が発生することがある（平成22年度税制改正により、平成24年4月1日以後に開始する課税期間から課税売上高5億円以上の事業者においては、課税売上割合が95%以上であっても、非課税売上に対応する仕入の消費税額は控除できないこととされている。）。

なお、益税及び損税を包括的に定義すると、ある事業者における利益について、最終消費者までのサプライチェーンを構成する自己を含む事業者がすべて課税事業者であり、また、そのサプライチェーンの中で行われた取引が課税取引であるとして、本則課税により消費税を計算した場合と比較して、有利な状況（益税）又は不利な状況（損税）が発生していることとすることができる（益税及び損税の一例として、補足資料編「2. 益税・損税について」(2)①参照。）。

##### ② 免税事業者と益税・損税について<sup>72</sup>

免税事業者単独での損益を考えた場合、免税事業者であるため控除することができない仕入税額を販売価格に適切に転嫁している限りにおいては、益税や損税は発生しない（補足資料編「2. 益税・損税について」(2)①参照。）。

したがって、控除されなかった仕入税額以上の金額を販売価格に転嫁していない場合は、免税事業者において益税が発生している等の主張は成立しない。

しかしながら、免税事業者ではなく、免税事業者から仕入を行った課税事業者においては、仕入税額控除を行うことができるため（消法2①十二、消基通11-1-3）、その課税事業者は、免税事業者ゆえに納付が免除された消費税額（課税事業者における控除対象仕入税額）から免税事業者により転嫁された仕入税額を差し引いた額の益税が発生することになる（補足資料編「2. 益税・損税について」(2)②イウ参照。）。

このため、インボイス方式の導入が望ましいとされ、免税事業者からの仕入について仕入税額控除を認めるべきではないとされる。しかしながら、この仕入税額控除が認められない場合、各事業者が国に納付することとなる消費税の合計額（補足資料編「2. 益税・損税について」(2)②エオ参照。）は、本来あるべきとされる課

---

72 現行の消費税法において、課税事業者は、免税事業者からだけではなく、最終消費者からの購入（例えば、中古車ディーラーにおける中古車の購入）についても、仕入税額控除を受けることができる（消法2①十二、消基通11-1-3）ため、免税事業者と同様に益税が発生しているかどうかの問題が生じることになる。この点について、既に最終消費者にて消費税の負担が完結しているにもかかわらず、課税事業者にて控除された仕入税額分の益税が発生しているとする考え方がある。他方、消費税の付加価値税という性質を鑑みた場合、本質的には付加価値に課税されるものであることから、課税事業者において仕入税額控除を行ったとしても、益税は生じていないとする考え方もある。

税事業者のみによって行われた取引の場合に納められることになる消費税額（補足資料編「2. 益税・損税について」(2)②ア参照。）より過大に納められることになる。さらに、仕入税額控除が認められなかった課税事業者において、認められなかった仕入税額を最終消費者に転嫁する場合は、最終消費者への販売価格が上昇を招くとともに（補足資料編「2. 益税・損税について」(2)②オ参照。）、国に納められる消費税額が増加することになる。

したがって、免税事業者が中間事業者として関わる場合には、現行制度では、国に納められる消費税額は過小となり、サプライチェーンの中途の事業者において益税が発生するという問題が生じるが、インボイス方式に変更したとしても、国に納められる消費税額が過大となり、適切な転嫁を前提にすると、その過大となった消費税額は最終消費者が負担することになるという別の問題が生じることになるため、本来あるべきとされる課税事業者のみによって行われる取引の場合と同様の消費税の計算が行われるわけではない。

#### ③ 非課税売上事業者と損税について

免税事業者と同様に、非課税売上事業者においても、仕入税額を最終消費者に転嫁できている限りにおいては、損税は発生しない（補足資料編「2. 益税・損税について」(3)①ア参照。）。しかしながら、非課税取引とは、最終消費者において消費税の負担がないことが本来の状態であると考えられるところ、課税事業者（非課税売上事業者）において、非課税売上に対応する仕入税額控除が制限された仕入税額の転嫁を行っている場合は、結果として、最終消費者が転嫁された仕入税額分の負担を行っていることになり、実質的には、非課税ではなく、最終消費者に対する課税がなされているということができ（補足資料編「2. 益税・損税について」(3)②ウ参照。）。

#### ④ まとめ

##### ア. 益税と損税について

免税事業者及び非課税売上事業者においては、自己が負担することとなった仕入税額を販売価格に転嫁している限りにおいて、益税や損税の発生を認めることはできない。

ただし、複数の事業者を経由して最終消費者へ資産の譲渡等が行われている場合は、免税事業者等の存在により、他の事業者において益税等が発生することとなる。

##### イ. 免税事業者について

免税事業者は、課税事業者と同様に本体価格に5%分を上乗せするなど、控除されなかった仕入税額相当分を越えて転嫁を行わない限り、免税事業者自身に益税が発生するわけではない。しかし、免税事業者が存在するが故に、免税事業者から仕入を行った課税事業者において益税が発生する余地があるため、免税事業

者の範囲はより限定的にすることが望ましいといえることができる。

#### ウ. 免税事業者とインボイス方式について

免税事業者の存在は、他の課税事業者において益税を生じさせる要因となるため、免税事業者からの仕入について仕入税額控除を制限するインボイス方式の導入が検討されるが、インボイス方式を導入したとしても、前述(4)②のとおり、課税事業者のみによって行われる取引と同様の消費税の計算が行われるわけではない。

#### エ. 非課税取引と最終消費者について

非課税取引については、本来的には最終消費者に直接の消費税負担は生じないものの、流通の段階で生じた消費税額が販売価格に転嫁されると考えられるため、実質的には消費税負担が生じているといえることができ、非課税取引の対象はできる限り少なくするべきであると考えられる。

#### オ. 非課税事業者の転嫁について

控除されなかった仕入税額の金額は販売価格に上乗せして転嫁されるべきであるが、そのような仕入税額の中には「課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等に係るもの」など事業年度終了時点で計算される部分も存在し、販売時点では転嫁すべき金額が確定していないことから、そもそも適切な転嫁は不可能であるとも考えられる。したがって、このような不都合を避けるためにも、非課税取引の対象はできる限り少なくするべきであると考えられる。

#### カ. 転嫁の保証について

免税事業者や非課税売上事業者において、控除できなかった仕入税額を適切に転嫁することができなかった場合は、損税が発生する。その結果、免税事業者及び非課税売上事業者の経営が圧迫され、事業者によっては経営が立ちゆかなくなるおそれが生じる。このため、控除できない仕入税額の転嫁を制度上保証することが考えられる。しかし、この点に関し現段階において消費税法中において明文の規定は存在せず、当事者での価格決定において決められるべきものとして、法的にも明確な位置付けが与えられていないため、消費者に対する価格の表示方法も含め、転嫁に関する制度上の配慮をする必要があると考えられる。

### (5) 小括

インボイス方式は、現在我が国で採用している請求書等保存方式では避けることのできない益税を防止できるというメリットがある一方、その事務コストの増加や免税事業者が取引から排除されるというデメリットがある。インボイス方式導入の前提として、インボイス発行元がマイナンバーを取得することが必須となるが、マイナンバー自身もプライバシー問題を抱えている。

クロスボーダーのオンライン取引については、課税の公平・中立性の観点から「消費地課税の原則」を適用すべく法整備を行う必要があると考えられる。

このように、それぞれの方式や制度には、メリット及びデメリット又は限界もある

が、適正・公正あるいは公平・中立な課税の実現を図る、というコンセンサスの下、デメリットや限界を最小限にする手当てをした上で、先送りせず前に進むという覚悟が必要であろう。

また、免税事業者及び非課税売上の存在は、他の事業者や最終消費者において、益税や過大な消費税の負担を生じさせることもあるため、免税事業者や非課税取引の範囲はより限定的にすることが望ましい。

## 7. 諸外国の制度との比較

ここでは消費税、すなわち付加価値税について我が国の制度の位置付けを明らかにするために、諸外国の制度を示して我が国の消費税の今後のあり方の道標にしたい。

これらの前提を元に、まずEUにおける付加価値税の内容についてみていくこととする。

### (1) EU（イギリス、フランス、オランダなど）

#### ① 欧州付加価値税の制度概要

欧州付加価値税は、フランスの付加価値税<sup>73</sup>がモデルとなり、1977年に第6号指令が制定され、EU共通の付加価値税が生まれた。

EU共通の付加価値税が制定された背景としては、付加価値税導入前にEU各国で導入されていた売上に対して課される税制（小売にのみ課税される単段階取引高税、カスケード式取引高税、最終生産者の段階のみで課税を行う単段階生産税<sup>74</sup>等）が存在しており、これらの税制のデメリットを解消するために生まれたとされている。このように導入されたEU型の現在の制度概要については、「補足資料編【図表5】主要国の付加価値税の概要」のとおりである。

標準税率においては、日本とEU諸国間では大きな差があることは周知のとおりであるが、ちなみに、EU指令では標準税率を15%以上とすることとし、EU加盟国はこれに従い税率の設定をしている。また、「補足資料編【図表5】主要国の付加価値税の概要」で掲げてあるEU諸国はすべて複数税率を適用していることがわかる。なお、財務省の資料によると、EU諸国において、軽減税率を採用しているのは、欧州付加価値税導入以前から存在していた取引高税等における取扱を承継するなどの歴史的背景によるところが大きいとされている<sup>75</sup>

#### ② EU諸国との統計的比較（社会保障の程度、課税バランス、国民負担率）

##### ア. 社会保障の程度

日本では、社会保障の充実を理由に消費税増税を社会保障・税一体改革素案で示しているところであるが、EUにおいて、社会保障が充実している国の消費税率

---

73 1954年に法律が採択され、実際に導入されたのは1968年（財務省資料）。

74 「欧州付加価値税ハンドブック」（天野史子著、中央経済社、2009年8月）

75 「資料[適正転嫁への取組と価格表示]」（財務省、平成23年12月20日）

がどの程度になっているかを検討する。

「補足資料編【図表7】諸外国における付加価値税の標準税率の推移」を見ると、EU諸国は、付加価値税率が直近で19%から25%の範囲内であり、「補足資料編【図表4】社会保障給付費の国際比較（OECD諸国、2007年）」からわかるとおり、社会保障給付費の対GDP比も高水準であることがうかがえる。EUが、社会保障給付費を賄うために付加価値税率を引き上げたか否かはこれらの表からは明らかではないものの、社会保障給付費の多い国の税収確保に付加価値税が大きく貢献していることは間違いないといっていいたいだろう。

ただし、日本の社会保障給付費は、対GDP比18.7%とOECDの平均値に近い水準にもかわらず、消費税率が5%というのは、EU諸国から比較すると、低いという見方もできるが、本論編「3. 消費税引上げ幅の程度」でも述べたとおり、国民がどの程度の受益を受けるために、どの程度の負担をすべきか、国民の選択次第ということになるだろう。

#### イ. 課税バランス

そもそも日本の消費税導入の根拠は、直間比率の是正という目的もあり導入されたわけであるが、現在のEU諸国と比較して、消費課税の税収に占める比率がどの程度異なっているかを検討する。

「補足資料編【図表9】諸外国の税収比較（対GDP比、2008年）」を見ると、EU諸国の所得課税と消費課税の比率は、非常に近い割合を示しているが、日本の消費課税の比率は所得課税の比率の2分の1程度に留まっており、諸外国間では低い水準といわざるを得ないだろう。すなわち、かつて消費税導入の理論的背景として直間比率の是正が掲げられていたが（本論編「2. 消費税の概要及びその導入・改正の歴史」（1）参照。）、その観点からすると、今回の消費税率引上げ論議も国際的な標準に合わせる意図で行われるのであれば、一つの合理性を見出すことができると考えられる。

#### ウ. 国民負担率

「補足資料編【図表9】諸外国の税収比較（対GDP比、2008年）」を見る限りにおいては、GDPに対する消費課税の割合が、EU諸国は10%程度を示しているが、日本や米国のその割合は、5%程度とEUに比して半分程度となっている。また、「補足資料編【図表8】付加価値税の歳入比率」を見ると、日本の実効税率は、3.34%に対して、EU諸国では、10%の実効税率となっている国も多々存在するものの、イギリスやイタリア等は8%台の水準にとどまっていることがわかる。これらEU諸国の最低水準を満たすという観点からは、日本の消費税率を10%にすれば、EU諸国の低い水準には負担割合が近づくであろうことが読み取れる。

### ③ 給付付き税額控除

EU諸国で給付付き税額控除を導入している国は、イギリス、フランス、オランダ及びスウェーデン等であり、いずれも現在日本が導入を検討している消費税の逆進

性への対応を直接的な契機としているものではないようである。

つまりEU諸国での導入契機は、中低所得者層の勤労意欲の減退防止、子育て支援及び社会保険料負担の軽減を直接的な目的とした勤労税額控除、児童税額控除及び社会保険料負担税額控除であった。給付付き税額控除制度は、まさに社会保障と税の一体改革を行った中での制度導入の側面が強かった<sup>76</sup>。

ちなみに、イギリスの給付付き税額控除制度の概要について、ここで簡単に概略を示しておく。イギリスでは、勤労税額控除制度（Working Tax Credit）と子育て支援型の児童税額控除制度（Child Tax Credit）並びにいわゆる児童手当（Child Benefit）が制度化している。勤労型の税額控除制度は、一定の就労時間以上働く者に対して、給付付きの税額控除制度が適用される仕組みとなっている。また、児童税額控除並びに児童手当については、原則として16歳未満の子を有する家族に適用される制度である。

#### ④ インボイス方式

EU加盟国は、付加価値税導入国すべてに義務付けられている仕入税額控除の方式であるインボイス方式を採用している。インボイス方式導入の背景は、EU特有の問題の解消にあったと理解できる。つまり、インボイス方式のメリットとして、掲げられている<sup>77</sup>のは、以下の3つである。

- ・取引単位での税額計算が可能であることから国境調整が容易であること
- ・上記同様の理由により、前段階税の還付が適時に行われることを前提に中立性が確保されること
- ・流通の特定段階で政策的に免税又は軽減税率を導入することが容易であること

これらのメリットは、EUの付加価値税が導入されるまでに問題となっていた論点であり、こういった背景からインボイス方式の導入が必須だったのだと理解できる。

また、EUのインボイス方式は、後に記述しているVATID番号制度との組み合わせにより、免税事業者から仕入れを行った事業者は、仕入税額控除をできないこととされている。

#### ⑤ 番号制度

EUでは、納税者番号とは別に付加価値税の各課税事業者の登録をするために、VATID番号と呼ばれる番号を課税事業者に付与することとしている。免税事業者はこのVATID番号を有せず先にも述べたとおり、インボイスの発行ができない、若しくはインボイスに税額の記載ができないため、免税事業からの仕入れに基づく仕入税額控除ができない仕組みになっている。

---

76 「諸外国の給付付き税額控除制度の概要」（鎌倉治子著、調査と情報第678号、2010年4月）

77 「欧州付加価値税ハンドブック」（天野史子著、中央経済社、2009年8月）27頁参照。

## ⑥ 電子商取引

EUでは、原則として、役務提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地が課税地とされていたが、EU指令Article44の改正により、2010年1月から特に他に規定されない限り、EU域内では原則として、VAT（付加価値税）における役務提供地は、役務提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地から、顧客の所在地である役務提供地によって判定されることとなった。したがって、電子商取引についても、かつては例外規定を設け、EU域外の課税事業者がEU域内の最終消費者に対して電子的手段によって役務を提供した場合、その最終消費者の住所を課税地としていたが、原則として、統一された形となった<sup>78</sup>。

以上から、大きな流れとして、役務提供の場所（付加価値税の課税地）について、従来の供給者の役務提供地（役務提供者の事務所等）から、顧客が現実にサービスを受ける場所が重視されていると考えられる。これは、国境をまたぐ消費税取引への課税について、我が国への示唆にもなると考えられる。

さらに、最終消費者の住所を課税地として付加価値税を課すことになると、EUの付加価値税の納税義務者が世界中に散在することになるため、その納付を円滑に行うために特別な規定を設けている。すなわち、EU域内の最終消費者から付加価値税を受け取った事業者は、EU加盟国のいずれかを選択し、その加盟国でVATID番号を取得し、そこで、納税を実行することになっている。

日本では、物品の輸入については、輸入消費税が課されているが、インターネットを通じて音楽配信データを購入了した場合等は、消費税が課されていないという矛盾が生じている。この点改善が望まれるところである<sup>79</sup>（6.「(3)国際間の電子商取引と消費税」参照。）。

## ⑦ 事業者免税点制度及び簡易課税制度

EUの付加価値税制度の中にも、中小事業者に対する特例措置が設けられている。参考までに、「補足資料編【図表11】付加価値税における中小事業者に対する特例措置の国際比較（2011年1月現在）」を参照されたい。なお、フランスでは簡易課税制度が設けられていないとされているが、簡易課税制度に類似する制度（フォル

---

78 その他、この改正に関連し、次の2点について改正がなされている。

① レストラン等：EU域内を移動中の船舶、航空機、電車内で物理的に提供されるレストランやケータリングサービスは 出発地において役務提供が行われるとみなされ、その他のレストランやケータリングサービスは、役務が提供された場所において供給されるとみなされることとなった。改正前は、役務提供者の事務所等の所在地で供給されたものとされていた。

② 車両等の短期リースに関する役務提供：短期の車両リースについて改正前は、役務提供者の事務所等の所在地をVAT（付加価値税）上の供給地とされていたが、改正後は車両等が現実に顧客に利用された場所によりVAT上の供給地にされた。

79 租税調査会研究報告第8号「電子商取引をめぐる課税上の取扱いについて（中間報告）」（日本公認会計士協会、平成14年10月）28頁参照。

フェ)がある。

## (2) アメリカ

アメリカではいわゆる「付加価値税」は導入されておらず、いわゆる間接税の類型で消費税に当たるものに、一般売上税(General Sales Tax)と個別消費税(Excise Tax)が各州ごとで導入されている。一般売上税は物品やサービスに小売り段階で課税することを意図した税で、古くは、1932年にミシシッピ州で最初に導入された<sup>80</sup>。一般売上税、個別消費税も販売者に課税されるが、経済的負担は購入者に転嫁される。

アメリカで採用されている売上税は、連邦レベルで導入しておらず、各州・地方自治体ごとに若干異なる制度を採用しており、税率も各州異なる。各州で採用されている制度も類型があり、大別すると①販売者税としての性格を重視し、販売者が物品やサービスの小売販売事業に従事する営業権に課税するという考え方と、②消費者税という性格を重視し、小売販売時点での消費者に対する取引税という考え方と、③の①と②の折衷的考え方がある。

安定財源の確保の手段として、連邦税として付加価値税導入は現在に至るまで試みられており、研究も蓄積されているが、現在のところ実現していない。この背景にはすでに州レベルで一般売上税・個別消費税を実施しており、州政府の大きな財源になっていることが大きい。連邦税の付加価値税の導入は、州のこれら間接税の廃止とセットになっているため、州政府からの反発は必至であり実現可能性として困難なのが現状である。

## (3) アジア他新興国 (BRICSなど)

アジア他新興国においても、「補足資料編【図表6】新興国の付加価値税の概要」に示したとおり、BRICSを中心に、付加価値税が導入されている。複数税率の適用は数か国を除き、採用されていないが、基本的には、EUの付加価値税に準じた内容となっていることがうかがえる。

## (4) 諸外国における課題と取組み

以下、諸外国における現状と、制度面での課題と解決に対する取組みを取り上げる。

### ① 付加価値税の標準税率について

現行の消費税(付加価値税)税率を諸外国と比較すると、日本の消費税の標準税率だけ比較すると国際的には低率であるといわれる。しかし、単純に標準税率だけの比較だけでは十分ではない。課税対象の広さ、すなわち課税ベースの広狭や、軽減税率・ゼロ税率採用の有無、また、徴税後の税収の使途、例えば、社会保障と税の関係をどう捉えるかで、各国の実情は異なる。まず、各国の制度設計の概要につ

---

80 「欧州諸国の間接税—EC型付加価値税と売上税—」(橋本徹編、財団法人納税協会連合会、昭和63年5月)137-151頁参照。

いて明らかにする。

標準税率については、EU各国の付加価値税の概要を定めているのは付加価値税指令(VAT Directive 2006/112/EC)であり、概要は以下のとおりである。

- ・標準税率は15%以上とすべきこと。
- ・別表に規定する物品又はサービスにのみ軽減税率(税率の種類は2種類以下)を採用できること。

別表には、食料品、衣料品、図書などの項目が掲げられている

- ・軽減税率は5%以上とすべきこと(ただし、各加盟国に対する個別承認で多数の例外あり)。

したがって、EUにおいては、標準税率の下限は15%になる。EU加盟国以外では、オーストラリア・韓国は10%、カナダは5%の標準税率である。少なくとも、国際標準的には、二桁の標準税率を示しているのが大勢である。

付加価値税の適用における、課税ベースと適用税率の関係について検討する際に用いられる数値に、「付加価値税/歳入」比率が挙げられる(VAT Revenue Ratio. 以下「VRR」という。)。これは、標準税率で課税された場合の税収の理論値に対する実際の税収の比率である。すなわち、すべての消費支出に標準税率が適用されていれば、この比率は1に近づき、1を下回るのであれば、それは付加価値税の課税ベースが狭いか、又は標準税率を下回る軽減税率が適用されていることを示す。日本の場合は、このVRRが諸外国に比べて比較的高い。つまり、日本では軽減税率の適用がないことが影響している(補足資料編「【図表8】付加価値税の歳入比率」参照)。

## ② 逆進性への対応

### ア. 複数税率

日本において、消費税導入に伴う、いわゆる逆進性の問題については、消費税率(国・地方)が一定の水準に達し、税・社会保障全体の再配分をみてもなお対策が必要となった場合には、制度の簡素化や効率性などの観点から、複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に総合的に検討するという方向性が示されている<sup>81</sup>。したがって、現段階では日本における複数税率の導入は可能性が低いと考えられるが、諸外国における適用状況について以下に示す。逆進性を緩和するために導入された複数税率ではあるが、実際の運用実態では、軽減税率を求めて繰り広げられる節税活動が一種の語り草になってしまうほどの状況を生み出している。逆進性を緩和する目的は一定レベルでは達成されているものの、意図しない負の効果を生み出していることも事実である。

---

81 「社会保障・税一体改革成案」(政府・与党社会保障改革検討本部、平成23年6月30日)、及びこれを受けた財務省作成資料(2011年) (「抜本的税制改革と国際課税の課題」(社)日本租税研究協会 第63回租税研究大会記録2011 より入手可能)を参照。

以下、軽減税率(ゼロ税率を含む。)を適用している諸外国で生じている事例を紹介する。

まずイギリスでは、食料品の場合は軽減税率(イギリスではゼロ税率)であるが、レストランなどの外食サービスでは軽減税率は適用されない。このため例えばテイクアウトの場合に、軽減税率適用のための租税回避行動が見られ、現場での混乱を回避するために税務当局の手当てが行われてきた経緯がある<sup>82</sup>。また、他にも子供服においても軽減税率が適用されるため子供の数に不釣り合いなほど製造されている状況が報告されている。

続いてカナダでは、ドーナツ等菓子が販売個数の多寡によって軽減税率適用が決められるので、店先で消費者が共同購買を募り安く購入するという行動がみられるほどである。

次に、軽減税率適用の問題点をマクロ視点で示すと次のとおりである。

まず、税収面へのマイナスの影響である。アメリカにおいては、食料品を免税にすることにより、小売売上税収が20~25%位減少すると見込まれている。

さらに、食料品とそれ以外の財とを区分することにもなう小売業者による正しい徴税のための労力的・時間的コストと税務当局の税務行政費(徴税コスト)が増大する。

次に、諸外国における軽減税率の運用では、免税・非課税・軽減税率を求めてロビー活動が盛んとなる。さらに、税率の軽減を求めて訴訟が多発するという事態が生じる蓋然性が高くなる。世界の財政学者の協力によりまとめられた報告書「マリーズ・レビュー(Mirrlees Review)」<sup>83</sup>においても逆進性を緩和するために導入された軽減税率やゼロ税率は実務では租税回避行動が過度に生じることになり、これを取り締まるため、法令順守などの行政コストが生じることを示し、特にゼロ税率は付加価値税の多段階課税の連鎖を崩し、課税逃れを許す口実になり付加価値税を無意味なものにしているとの指摘をしている。

さらに、EU域内で複数の国で事業を行う企業にとっての軽減税率を含む複数税率の適用は、煩雑な事務コストとして大きな負担となるといわれている。なぜならば、供給者である企業の事務所所在地から、顧客の所在地においてVAT(付加価値税)が課される方向へとVATの制度が移行しつつあり、その結果、A国に所在するX企業が自国の他に、他のEU域内国であるB国、C国、D国においても財・サービスを供給している場合、X企業は自国であるA国の軽減税率及びその対象項目だけでなく、供給地であるB、C、D各国の軽減税率及びそれらの対象項目を

---

82 例えば、イギリスにおけるハンバーガーチェーンの事例について取り上げると、テイクアウトの名目で購入し、その場で飲食する(外食サービス)という租税回避を目論むことから生じる混乱を避けるため、食料品か、外食サービスを峻別する基準として、提供された食料品が温かいか否かにより、食品か外食サービスかを区分している。

83 Mirrlees Review (2010), Dimensions of Tax Design (First Volume), Tax by Design (Second volume), Oxford University Press.

把握しなければならなくなり、VATの適切な申告・納税が更に困難になると考えられるためである。このことはEU域内において自由な経済交流を保障するEUの理念と齟齬が生じると考えられる。

なお、VAT標準税率と比較して、実際のVAT税収の（税引前）消費支出額に対する割合が、標準税率と比較して何割かを示す指標としてVRRが用いられる。「(4)①」でも言及したとおり、「補足資料編【図表8】付加価値税の歳入比率」を見ると、EU諸国については、いずれも（高い）VAT標準税率に比してかなり少ないVAT税収しか確保できていないことが分かる。この事実をみるとVATの標準税率は何の意味を持つのかといった疑問も生じる。

#### イ．給付付き税額控除

逆進性の問題を緩和するための施策としても一つ取り上げられるのが、給付付き税額控除の採用であり、ここで各国における取組みの概要と、制度上の問題点について取り上げる。

カナダでは消費税の逆進性について考慮する税制を導入しており、所得税税額控除方式を採用（goods and service tax（GST）控除制度）している<sup>84</sup>。これは、低所得者層に対して、必要最小限の消費支出に係る消費税相当額の所得税税額控除ないしは還付を認めるものであり、元来は軽減税率の代替で考えられたものである。とはいえ、適切な執行には、個人の正確な所得の捕捉が必要であり、そのためには納税者番号制度の導入や、収入は少ないが多額の遺産を有する者の取扱いなどを詰める必要がある。なお、カナダでは、納税者番号として社会保険番号が活用されている。

所得控除に代わり、税額控除を強化することで格差の是正を図っているのがオランダの社会保険料負担軽減税額控除制度である。オランダの制度においては、税額控除による直接的な現金還付はしない点が特徴である。つまり、社会保険税と所得税を一括徴収する中で、社会保険税負担の（範囲内で）相殺という形で税の給付（マイナス税額）を認めている。オランダの社会保険税率は30%と高いため、税額控除による社会保険税負担軽減効果は大きい。

一般的に給付付き税額控除を導入するには、低所得者層をどのように定義するか、また、いかにその低所得者層に関する情報を入手するかという問題に行き当たる。

このための対策として提言されているのは、納税者番号等の導入である。ただし、納税者番号の導入は個人情報保護が十分になされた上で慎重に実施されることが不可欠であることはいままでの（6「(2)納税者番号制度」を参照）。

---

84 「日本が生まれ変わる税制改革」（森信茂樹著、中公新書ラクレ、平成15年9月）159頁、「諸外国の給付付き税額控除の概要」（国立国会図書館、Issue Brief No.678、平成22年4月）8-9頁を参照。

### ③ 帳簿方式とインボイス方式

付加価値税を設計するに当たり、適切な税額を納税義務者から徴収するために、売上に係る税額から仕入に係る税額を控除する必要がある。仕入税額控除の方法には、日本で採用されている帳簿方式と、EUで主流であるインボイス方式がある。

日本で導入されている帳簿による仕入控除型は、帳簿に大きく依存することから、所得税や法人税に接近し、直接税の延長として処理可能であり、処理が容易であるという特徴が挙げられる。他方、処理が容易ではあるが、複数税率が採用されている場合、個別仕入品目ごとの消費税率（額）の即時把握に難があることから、税額転嫁の確実性が低いといわれる。

これに対して、インボイス方式の場合には、手続上はインボイスに記載された税額が移転されることになる。また、税額の転嫁に関する事業者の間の相互チェックが可能であること、複数税率を導入するには帳簿方式よりも比較的容易に対応できるという特徴がある。

日本の帳簿方式に関して、米国会計検査院の調査では、OECD加盟国のうち、付加価値税を導入している29カ国(当時)のうち28カ国がインボイス方式(credit-invoice VAT)を採用し、残り一カ国である日本は、ある種の帳簿方式(a type of subtraction method VAT)と指摘している<sup>85</sup>。

他にもEU方式のインボイス方式には、次のような問題点が指摘されている。

一つ目は、免税事業者等のインボイスを発行できないものは取引から排除されるおそれが生じることと、二つ目は事業者側において、インボイスの発行、保管等の面で事務負担が増大することがあげられる(6「(1)インボイス方式」を参照)。

また、インボイス方式において取引当事者相互において相互牽制が働き不正が生じにくいといわれるが、EUでは次のようにインボイス方式導入後、架空インボイスやインボイスの記載内容の改ざんなどが行われ、新たな不正が生じている実態が挙げられている。

### ④ 付加価値税を巡る不正の形態<sup>86</sup>

付加価値税の設計に工夫を凝らしたとしても、制度執行に際して不可避に生じ得る諸問題があり、これを軽減するためには、執行側の行政コストや、納税者側の負担が避けられないのは、いずれの国においても同様に生じている問題である。

すなわち、課税逃れを防止するために、制度を複雑に設計すると、行政側の管理コストを増大させ、併せて納税者側に過度の負担を強いることになりかねない。

ここではいくつか付加価値税に一般的に見られる標準的な不正の類型を紹介す

---

85 アメリカ会計検査院(GAO), *VALUE-ADDED TAXES: Lessons Learned from Other Countries on Compliance Risks, Administrative Costs, Compliance Burden, and Transition*, April 2008

86 上掲GAO(2008)やOECD(2007)*Laundering the proceeds of VAT carousel fraud*, International Vat Association (2007) *Combating Vat Fraud in the EU- the way forward-*, IMF working paper (2007) *VAT Fraud and evasion*などを参考にした。

る。

ア. 不正還付(refund fraud)

不正に還付のための書類を作成し、私腹を肥やす違法業者の事例には事欠かない。

売上高の過少申告による課税逃れ、又は複数税率を利用して、軽減税率の適用対象になっている財・サービスを提供したことによる税負担の軽減などである。

VATは控除と還付の仕組みを最大限に利用して、不正操作の余地が大きいことも事実である。EUでよく利用されているインボイス方式では売上・仕入両者の側からの相互牽制効果があり、不正が起こりづらいといわれることがあるが、実際には、インボイスの偽造・改ざんにより不正還付が行われることが指摘されている。

イ. 事業者失踪型の不正(missing trader fraud)

売上に付帯して入手した付加価値税を騙し取ることを目的に法人を設立し、売上金回収と共に姿をくらますものである。特に経済活動が統合されているEU域内の場合は域内の人・財の移動がかなり容易であり、EU域内の他国で法人を設立し直すなど、この手の不正については枚挙にいとまがない。ただし、島国であり、国境の区切りを比較的引きやすい日本においては、不正の実行はEUよりハードルが高いと考えられる。

(5) 小括

以上、EU諸国を中心に付加価値税制度の現状を検討したが、複数税率から生じる課税逃れへの対応やインボイス方式を悪用した不正還付への対応などが生じている。これらの点を踏まえ、付加価値税の制度設計を行うに当たり、どのような仕組みにするかは、各国ともに必ず頭を悩ませてきた問題であるが、行政当局において制度執行上の問題点を把握し、行政側のコストと、納税者側の事務負担の双方を検討して、制度設計することが求められよう。

## 8. 地方財源との関連

(1) 地方税制改革の経緯

我が国の国・地方自治体は、国が政策の企画を行い、財源を確保した上で、地方が執行する「集権的分散システム」をその特徴としてきた。このシステムの下では、地方税は、税源の偏在性が小さく、税収が安定的な税体系が望ましく（例えば、法人税減税によって自動的に税収が減少する法人住民税減税に比べて、景気変動による影響を受けない固定資産税は税収が安定的に確保できるなど）、また、地域住民の受益に対する負担という観点から、地方税は応益課税が望ましいとされている。

地方法人二税（法人住民税及び法人事業税）は、偏在性が高く、景気変動に左右されやすいことが従来から指摘されており、これらを是正することを目的として、平成

16年には事業税外形標準課税が導入され（安定的税収の確保）、平成20年度には、従来の事業税（所得割部分）の半分にあたる約2.6兆円（消費税約1%相当）を地方法人特別税として国税化し、地方譲与税<sup>87</sup>として、人口（2分の1）・従業者数（2分の1）を分割基準として地方に配分することとされた（偏在性の是正）。これは、消費税を含む抜本的税制改革までの当面の措置として位置付けられたものである。これらの改正に先立ち、平成13年には地方分権一括法によって、法定外税と呼ばれる地方税法には定められていない税を課す権限が（一定の条件の下）地方自治体に認められ、更に①国から地方への税源移譲、②国庫補助負担金の削減による国の関与・規制の縮小、③地方交付税の見直しの三本柱からなる「三位一体改革」により、平成16年から平成18年にかけて、所得税から住民税へ3兆円余りの税源移譲が行われた。さらに、応益課税の原則を徹底する目的で、個人の所得割住民税の税率が最高13%の累進税率から一律10%（都道府県4%、市町村6%）に変更された。

## (2) 地方財源としての消費税

地方消費税（1%分）は、国が地方に代わってその徴収を代行し、総額の4分の3が小売年間販売額（商業統計）とサービス業対個人事業収入額（サービス業基本統計）の合計額で、残り8分の1ずつがそれぞれ人口と従業員数で、各都道府県に配分（清算）されている（消費税収の配分基準は最終消費地に基づいた仕向地主義の考え方によっている）。さらに、都道府県に配分された地方消費税の半分は都道府県から市町村に対して配分される。その配分基準は、人口と従業員数それぞれ2分の1である（市町村レベルでは最終消費に係る統計がないため人口と従業員数で代替している）。この地方消費税に加えて、国税の消費税の29.5%が地方交付税<sup>88</sup>の財源に組み入れられている。地方消費税と地方交付税に組み入れられている消費税は、税率に換算すると2.18%（約5.5兆円）に相当する。地方消費税は、地方法人二税に比べて偏在性が小さく、税収が比較的安定しており、地方財源として、地方法人二税を消費税と交換すべきとの議論もあるが、「一体改革大綱」においては、消費税5%引上げのうち、1.2%を地方消費税として地方自治体に配分することが提案されており、その用途についても、社会保障財源に充当されるよう法律で明確化するとされている。また、都道府県と市町村の配分については現行の1：1の配分方法を基本とし、市町村への配分については、人口による配分など社会保障財源化に適した交付基準とすることなどが併せて検討されている。

---

87 国税として徴収され、一定の基準に従って、地方自治体に譲与される税で、地方特別法人税はその全額が地方譲与税とされており、その他に地方揮発油税の全額、石油ガス税の2分の1、自動車重量税の3分の1、特別とん税の全額、航空機燃料税の13分の2がある。

88 地方交付税は国税を原資として地方自治体の財源の偏在を調整する財政制度であり、地方交付税法により、国税の一定割合（所得税・酒税の32%、法人税の35.8%、消費税の29.5%、たばこ税の25%）が拠出されることが定められている。用途が決められている国庫支出金と異なり、用途が制限されていない一般財源である。

### (3) 小括

地方税は、税源の偏在性が少なく、安定的な税収を確保できる税体系であること<sup>89</sup>、地域住民が受益に応じて財政負担を負うことなどが望ましいとされている。その意味で、地方消費税については、地域住民の受益の水準に応じた税率をそれぞれの地方自治体が独自に決定できるようにすべきであり、そうすることで公共サービスの提供における地方自治体間の競争原理を導入し、もって公共サービスの向上を期待できるという考え方もあるかもしれないが、国税と異なり地方税の場合には、課税ベースが容易に自治体間を移動することができる開放経済を前提としなければならないことを考慮しなければならない。例えば、地方消費税率が自治体間で異なる場合には、居住していない、税率の低い地域での消費が誘発されれば、地域住民の税負担と受益が対応しなくなるというフリーライドの問題が生じる。また、多段階課税型の消費税の場合には、仕入税額控除の自治体間での精算が必要になるなどの追加的業務負担が生じることなども考慮しなければならない。これらの条件を考慮すれば、国が地方消費税を地方自治体に代わって徴収し、一定の基準に従って配分する現行の制度が合理的ではないかと考えられる。また、地方消費税が、地方法人二税に比べて偏在性が小さく、税収が比較的安定していることから、地方財源として、地方法人二税を消費税と交換すべきなどの議論については、地方税制の抜本改革として、事業所税の従業者割と外形標準課税の付加価値割（給与部分）の重複、事業所税の資産割と固定資産税・都市計画税の重複などの問題と併せて今後検討していくべき課題である。

## 9. 今後の方向性について

以上、複数の観点から消費税の在り方について検討を行った。各視点のポイントを整理しながら、今後の方向性をまとめたい。

### (1) 消費税の概要及びその導入・改正の歴史について

昭和48年の第1次石油危機を受けた赤字財政を背景として、大平内閣による一般消費税（不成立）の提唱が現行消費税の発端である。その後、昭和60年から61年の中曽根内閣による売上税（不成立）の議論を経て、ようやく昭和63年12月竹下内閣により消費税法が成立した。この成立の経緯をみると、政治家、官僚、世論の3つがかみ合わなければ増税法案の成立は困難であることが解る。本研究報告執筆時点（平成24年3月）において、「一体改革大綱」に基づき、今期通常国会において消費税率を引き上げる法案提出が政府民主党において検討されているが、与野党間はおろか与党内でも

---

<sup>89</sup> 地方経済は、ヒト・モノ・カネの移動が自由な開放経済であり、地方税が所得再分配機能、景気安定化機能（ビルトインスタビライザー）を担うことは適しておらず、これらの機能は国税が担うべきとされている。例えば、税率の高い地域から低い地域への移動や景気対策のための公共事業を行っている地域への移動をすることが比較的自由にできる場合には、その地域の所得再分配効果や景気安定化効果は減殺されてしまうなど。

意見の統一がなされていない。少子高齢化、危機的な財政状況など、我が国の置かれた状況を認識するべきである。

## (2) 消費税引上げ幅の程度について

### ① 社会保障の程度との関連

社会保障費給付（平成21年度実績99.9兆円）の財源は、社会保険料で約45%、国・地方の公費（国税など）で約32%が賅われている。このように社会保障給付費は、国・地方の財源に大きく依拠する状況であり、この点で社会保障と税は一体で議論しなければならないこととなる。「一体改革大綱」では、「消費税収（国分）は法律上は全額社会保障4経費（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費用）に充てることを明確にし、社会保障目的税化するとともに、会計上も予算等において用途を明確化することで社会保障財源化する」としている。

しかしながら「一体改革大綱」では、将来的な社会保障の程度が明確に示されているわけではなく、将来なし崩し的に増税が行われる可能性もはらんでいる。やはり、あるべき社会保障の水準と国民の負担の程度とを相互に関連させて税率を決定しなければならないと考える。社会保障の水準を決定するに当たっては、社会保障給付費の対GDP比率といった定量的数値のみならず、支給期間や加入期間などの定性的な内容も考慮しなくてはならない。

### ② 財政の健全化との関連

財政の健全化の観点からは、国の一般会計予算の4割強しか国税収入が得られない状況では、5%の消費税引上げでは到底足りない。この点について、IMFは2011年6月16日付けのIMF Staff Discussion Noteにおいて、日本の消費税率はOECD諸国の水準と比較して低い水準にあることを理由として、消費税を段階的に15%程度に引き上げることを提言し、財政赤字を低減させるのに必要な財源の半分が調達できることを示唆している。財政健全化は一般会計歳出全体の問題であり、消費税と社会保障経費の紐付けによって解決できる問題ではない。消費税の引上げに関連して、財政の健全化の観点からの政府方針は「一体改革大綱」において、明確に示されていない。

## (3) 逆進性について

消費税率引上げに伴う低所得者の負担増への対処（逆進性対策）は、①軽減税率の導入と②給付付き税額控除の2つが考えられる。軽減税率の導入は複数税率となり仕入税額控除集計に手間を要する。また、給付付き税額控除は、納税者番号の導入などにより各個人の明確な所得捕捉が必要となる。「一体改革大綱」では軽減税率は導入せず「社会保障・税番号制度の導入をにらんで、給付付き税額控除の導入に向け検討を進める」としている。番号制度について「一体改革大綱」の工程表では、平成27年1

月からマイナンバー制度を開始するとしている。システム整備及びプライバシー問題など、短い時間の中で解決すべき課題は多い。

#### (4) 中小企業特例について

事業者免税点制度及び簡易課税制度は益税の温床となっている点で問題である。事業者免税点制度は、今後税率引上げが行われれば更に益税額が増大する。事業者免税点基準の引下げ又は制度の廃止を検討すべきである。簡易課税制度のみなし仕入率は、これを可能な限り実際の仕入率に近似させることが必要である。なお、「一体改革大綱」では「業種によっては、みなし仕入率の水準が実際の仕入率を大幅に上回っている状況にあることが確認された。今後、更なる実態調査を行い、その結果も踏まえた上で、みなし仕入率の水準について必要な見直しを行うものとする」としている。

#### (5) 制度上の課題

##### ① インボイス方式

インボイス方式は適切な税額転嫁の実行、仕入れ税額控除額の正確性といった観点からメリットがあるが、インボイス保存や登録番号（課税事業者番号）の付与など事務コストが増大するといわれている。「一体改革大綱」では「今回の改革においては、単一税率を維持することや、中小事業者の事務負担等を踏まえ、いわゆるインボイス制度の導入は行わない」としているが、今後軽減税率の導入が再検討されることもあると考えられるため、制度の内容については注視していく必要がある。

##### ② 納税者番号制度

(3)を参照のこと。

##### ③ 国際間の電子商取引と消費税

インターネット取引でデジタル化された資産の譲渡取引は、通常その役務提供地が明らかでないことから、役務の提供を行う者の役務提供に係る事務所等の所在地で国内外の判定が行われる（消令6②七）。よって、日本国内に事務所等を有しない海外の事業者からオンライン取引でデジタルデータを購入した場合には、日本で消費税を課することができない。同様の財を有形で購入した場合と消費税の課税形態が異なることとなり、課税の公平及び中立性の観点から問題となる。このような「クロスボーダーのオンライン取引」については、「消費地課税の原則」がOECD諸国の共通認識となっており（EU指令Article44の改正により2010年1月から原則として役務提供取引は消費地課税とされている。）、また、本来消費税は最終消費者が負担をするという我が国の消費税の考え方からも、今後消費税法の整備が要請される。

##### ④ 非課税売上事業者と損税

免税事業者及び非課税売上事業者は、仕入税額控除ができないか又は制限されることになる。そのため仕入税額控除ができない部分は、販売価格に転嫁をしないとこれら事業者の経営を圧迫する要因となる。しかし、消費税法中において転嫁に関する明文規定は存在しない。消費者に対する価格の表示方法も含め、転嫁に関する配慮をする必要がある。

## (6) 諸外国の制度との比較

### ① 付加価値税率と課税バランス

EU諸国の付加価値税率は、標準税率で19%~25%の範囲で設定されている。日本の消費税率は5%である。また、所得課税と消費課税とのバランスは、EU諸国がほぼ1対1であるのに対し、日本は約2対1となっている。よって、税率及び課税バランスの観点からは、我が国の消費税を引き上げることに合理性が見いだせるものと考えられる。

### ② インボイス方式

2008年の米国のデータによれば、OECD加盟国29カ国中28カ国がインボイス方式を採用している（残りの1カ国は日本）。特にEU諸国では複数税率を採用している影響が大きいものと考えられる。インボイス方式は、取引当事者相互において牽制が働き不正が生じにくいといわれているが、実際は架空インボイスの発行やインボイス番号の改ざんが行われ、不正な還付が行われるケースが生じている。

### ③ 電子商取引

(5)③を参照のこと。

### ④ 逆進性への対応

EU諸国では消費税の逆進性対応として、標準税率の他に食料品等の生活必需品に軽減税率を採用している。なお、消費税の逆進性に配慮した給付付き税額控除の代表的なものとして、カナダで、Goods and Services Tax Credit (GST控除制度)がある。これは低所得者層の所得税について、最低限の生活を維持するために必要な支出に係る消費税相当額を所得税から控除し、控除しきれない場合には還付するというものである。「一体改革大綱」では消費税率引上げの逆進性対策として、給付付き税額控除に言及しており、カナダのGST控除制度は大いに参考となろう。

## (7) 地方財源との関連

我が国の国・地方自治体は、国が政策の企画を行い、財源を確保した上で、地方が執行する「集権的分散システム」をその特徴としているため、財源は安定性が求められる。消費税はその徴収額が、景気の変動に左右されにくい安定的な財源である。よって、地方消費税と消費税（国税）のうち地方交付税として地方に配分される部分の

役割は、税率引上げにより益々高まるものと考えられる。

(8) まとめ

消費税の増税議論については、現在のデフレ下の中で増税を行うことは適切ではなく、公共投資により景気を浮揚させ、所得課税で財源を調達するべきであるとの論調も存在する。しかし、一般歳出に占める国税収入の割合が4割強にしか過ぎない状況で、かつ、この傾向が拡大する状況下では、そのような公共投資等に偏る経済効果の発現が不明確な政策に国を委ねることは、遅きに失しているという見解もある。少子高齢化が進む中、今後増え続ける社会保障給付費と財政再建問題を考慮すれば、幅広い世代が負担をする消費税の増税は避けることができないものと考えられる。ただし、消費税の増税を行うに当たっては、歯止めのない引上げにつながらないように、財源に無理のない範囲で我が国独自の社会保障制度の設計を行い、複数の選択肢を国民に示す必要がある。また、消費税の内容を含めた財政再建については明確なスケジュールを立案すべきであり、かつ、政権担当者が交代となっても、スケジュールの遂行が継続されるような制度的な仕組みを考える必要がある。

以 上

## ＜補足資料編＞

### 1. 逆進性への対応について

#### (1) 逆進性とは

消費税は逆進性の問題を抱えているといわれているが<sup>90</sup>、感覚的な議論になりやすいため、逆進性の内容について、簡略化された数式のモデルにより確認する<sup>91</sup>。

最終消費者における所得水準を「Y」、消費水準を「C」、基礎的消費支出を「A」とし、また、所得水準が増加した場合、その一部が消費に回ると考えられるため、その消費に回る比率<sup>92</sup>を「a」（ $0 < a < 1$  となる）とすると、消費水準Cは次のとおり表すことができる。

$$C = a Y + A \cdots \text{①式}$$

次に、最終消費者が負担する消費税額を「T」、消費税率を「t」とすると、消費水準に消費税率を乗じたものが消費税額になり、消費税額Tは次のとおり表すことができる。

$$T = t C \cdots \text{②式}$$

ここで、最終消費者の所得水準に対する平均的な税負担率を求めると、この負担率は、負担する消費税額を所得水準で割った値、すなわち「 $T/Y$ 」となり、上記①式と②式を合わせると次のように展開することができる。

$$\begin{aligned} T/Y &= t C/Y \cdots T \text{に②式を代入} \\ &= t (a Y + A) / Y \cdots C \text{に①式を代入} \\ &= t a + t A/Y \end{aligned}$$

すなわち、消費税負担率はYが分母にくる関数となるため、所得水準Yが増加するほど平均的な税負担率は下がり、逆に、所得水準Yが減少すると平均的な税負担率が上がるということになり、この関係を「逆進性」と呼んでいる。

続いて、複数税率と逆進性の関係を検討する。基礎的消費支出Aのみに軽減税率を

---

90 「租税法（第15版）」（金子宏著、弘文堂）581頁参照。

91 「基礎的消費支出に係る消費税相当額の控除又は還付制度：可能性と問題点」（渡辺智之著、「税研 No. 154」）31頁を参照。

92 所得水準に対して比例的に変動すると仮定している。

適用した場合の消費税額Tは次のとおり表される。軽減税率は「t'」とする。

$$T = t(C - A) + t' A \dots \dots \textcircled{3}$$

この場合の平均的な税負担率 (T/Y) は次のとおりとなる。

$$\begin{aligned} T/Y &= \{t(C - A) + t' A\} / Y \dots \dots \dots T \text{に}\textcircled{3} \text{式を代入} \\ &= t(C - A) / Y + t' A / Y \dots \dots \dots \text{前式を展開する} \\ &= t(aY + A - A) / Y + t' A / Y \dots \dots \dots C \text{に}\textcircled{1} \text{式を代入} \\ &= taY / Y + t' A / Y \dots \dots \dots \text{前式を展開する} \\ &= ta + t' A / Y \end{aligned}$$

上記により、軽減税率t'は標準税率tより小さいので、所得水準Yの増加・減少に伴う平均的な税負担率への影響は少なくなり、逆進性を低減させる効果が認められる。仮に、軽減税率t'が0%とされれば、平均的な税負担率は所得水準Yの影響を受けないことになり、逆進性が解消されることになる。

(2) 複数税率に関する我が国の対応

① 社会保障・税一体改革成案（平成23年6月30日政府・与党社会保障改革検討本部決定）

IV 税制全体の抜本改革  
(3) 消費課税  
消費税（国・地方）については、本成案に則って所要の改正を行う。いわゆる逆進性の問題については、消費税率（国・地方）が一定の水準に達し、税・社会保障全体の再分配を見てもなお対策が必要となった場合には、制度の簡素化や効率性などの観点から、複数税率よりも給付などによる対応を優先することを基本に総合的に検討する。

② 社会保障・税一体改革大綱（平成24年2月17日閣議決定）

第3章 各分野の基本的な方向性  
1. 消費課税  
(1) 消費税  
消費税（国・地方）の税率構造については、食料品等に対し軽減税率を適用した場合、高額所得者ほど負担軽減額が大きくなること、課税ベースが大きく侵食されること、事業者の負担が増すこと等を踏まえ、今回の改革においては単一税率を維持することとする。

(3) 給付付き税額控除に関する我が国の対応

① 税と社会保障の抜本改革調査会「中間整理」（平成22年12月6日民主党）

### 3. 個別の社会保障の課題と方向性

#### <方向性>

#### (2) 現金給付（年金、生活保護など）

現役世代、高齢期を通じて基礎的な生活を支える一手段として、「給付付き税額控除」を積極的に検討すべきである。所得税における所得控除は、最高税率の高い高所得者に有利である一方で、低所得の人にはメリットが乏しい。これを「給付付き税額控除」に転換することによって、収入の無い人にも一定の給付を行うことができる。低収入の現役世代、高齢者が増加する中で、年金や生活保護との関係に留意しつつ、「給付付き税額控除」を検討する意義は大きくなっている。

## ② 平成 23 年度税制改正大綱（平成22年12月16日政府税制調査会）

### 5. 消費課税

#### (1) 消費税

『・・・また消費税率が一定の水準に達し、税・社会保障全体の再分配を見てもなお「逆進性対策」が必要となった場合には、制度が複雑となり、また政治的な要因が働きやすい「複数税率」よりも、制度が簡素で、透明性の高い「還付制度」を優先的に検討する。』

## ③ 社会保障・税一体改革大綱（平成24年 2 月17日閣議決定）

### 第2部 税制抜本改革

#### 第1章 税制抜本改革の基本的な考え方

#### (3) 税制抜本改革の基本的方向性

##### (i) 消費税の社会保障財源化

また、低所得者に対しては、消費税を充てることとなる社会保障の改革の中で、きめ細かな対策を講じるとともに、社会保障・税番号制度の導入をにらんで、給付付き税額控除の導入に向け検討を進める。

#### 第3章 各分野の基本的な方向性

#### 1. 消費課税

##### (1) 消費税

所得の少ない家計ほど、食料品向けを含めた消費支出の割合が高いため、消費税負担率も高くなるという、いわゆる逆進性の問題も踏まえ、2015 年度以降の番号制度の本格稼働・定着後の実施を念頭に、関連する社会保障制度の見直しや所得控除の抜本的な整理とあわせ、総合合算制度や給付付き税額控除等、再分配に関する総合的な施策を導入する。

#### 2. 個人所得課税

##### (4) 諸控除

今後の扶養控除のあり方については、真に担税力の減殺に配慮が必要な方が対象となっているかとの観点や、課税ベースの拡大等の観点を踏まえるほか、今後さらに具体化される社会保障改革の内容や、給付付き税額控除の導入を巡る議論も踏まえた上で、検討する。

## 2. 益税・損税について

### (1) 問題提起

免税事業者及び非課税売上について、益税又は損税が発生していると指摘されることがあるため、数値例を元にその意味するところの確認を行う。

なお、免税事業者と非課税売上のそれぞれについて、①最終消費者へ販売する事業者のみ着目した場合と②複数の事業者の存在を考慮した場合とに分け、各事業者の利益及び消費税収への影響を確認する。

複数の事業者の存在を考慮した場合は、事業者Aから事業者B（事業者b）、事業者Cへと販売し、事業者Cが最終消費者に販売しているとしている。

### (2) 免税事業者について

#### ① 最終消費者へ販売する事業者のみ着目した場合

免税事業者が最終消費者に販売したときの利益等は次のとおりとなる。免税事業者が課税事業者と同じ利益を確保するためには、仕入に要した消費税を売上に転嫁する必要がある、この転嫁が適切に行われた場合には、その免税事業者において益税も損税も発生していないことになる。

ただし、適正な転嫁を超えて、本体価格に5%分を上乗せし、過大な転嫁が行われている場合は益税が発生し、また、転嫁を行うことができない場合は損税が発生していると表現される場合がある。

	ケース① (課税事業者)	免税事業者		
		ケース② (転嫁なし)	ケース③ (転嫁あり)	ケース④ (過大転嫁)
売上	30,000円	30,000円	31,000円	31,500円
仕入	▲20,000円	▲21,000円	▲21,000円	▲21,000円
利益	10,000円	9,000円	10,000円	10,500円

※金額は、課税事業者は税抜金額とし、免税事業者は税込金額としている（以下(2)

②オ）まで同じ）。

#### ② 複数の事業者の存在を考慮した場合

ア．取引の当事者が課税事業者のみの場合

課税事業者A～Cを通じて最終消費者へ販売がなされる場合、最終消費者が負担する税額が、各事業者が納付する消費税額の合計となっている。

	課税事業者A	課税事業者B	課税事業者C	合計
売上	10,000円	20,000円	30,000円	
仕入	0円	▲10,000円	▲20,000円	
利益	10,000円	10,000円	10,000円	
納付税額	500円 (500-0)	500円 (1,000-500)	500円 (1,500-1,000)	1,500円

イ. 取引の中間に免税事業者が含まれ、免税事業者が消費税の転嫁を行っている場合

各事業者が納付する消費税額1,023円は、最終消費者が負担する消費税額1,500円よりも少なくなっている。これは、免税事業者からの仕入が、課税事業者Cにて仕入税額控除を行うことにより、課税事業者Cにて益税が発生することとなる。

なお、発生した益税の額は、課税事業者Cにおける控除対象仕入税額977円から免税事業者bより転嫁された仕入税額500円を差し引いた額477円となる。

	課税事業者A	免税事業者b	課税事業者C	合計
売上	10,000円	20,500円	30,000円	
仕入	0円	▲10,500円	▲19,523円	
利益	10,000円	10,000円	10,477円	
納付税額	500円 (500-0)	0円	523円 (1,500-977)	1,023円

ウ. 取引の中間に免税事業者が含まれ、消費税の転嫁を行わなかった場合

免税事業者が消費税の転嫁を行わなかった場合は、上記イより各事業者が納付する消費税の合計額は、1,048円と増加することとなるが、免税事業者bの利益は減少し、その分課税事業者Cの利益が増加することになる。

したがって、この場合であっても、課税事業者Cにおいて、益税が発生していることになる。

	課税事業者A	免税事業者b	課税事業者C	合計
売上	10,000円	20,000円	30,000円	
仕入	0円	▲10,500円	▲19,048円	
利益	10,000円	9,500円	10,952円	
納付税額	500円 (500-0)	0円	548円 (1,500-952)	1,048円

エ. 免税事業者からの仕入について、仕入税額控除を行えないとした場合

課税事業者Cにて免税事業者bからの仕入について、仮に仕入税額控除を行えないとした場合の各事業者の利益等は次のとおりとなる。

各事業者の納付する消費税の合計額2,000円は、課税事業者のみから構成される取引の消費税納付額1,500円より過大となっており、課税事業者Cにおいては損失が発生することとなる。

	課税事業者A	免税事業者b	課税事業者C	合計
売上	10,000円	20,500円	30,000円	
仕入	0円	▲10,500円	▲20,500円	
利益	10,000円	10,000円	9,500円	
納付税額	500円 (500-0)	0円	1,500円 (1,500-0)	2,000円

オ. 免税事業者からの仕入について、仕入税額控除を行えないとし、かつ、転嫁を行っている場合

上記エにて、課税事業者Cにおいて不足する利益分を最終消費者に転嫁した場合は、次のとおりとなる。

小規模事業者の便宜を図り、中間の事業者が免税事業者になる場合は、最終消費者への販売価格の上昇を招き、なお、各事業者が納付することとなる消費税額の合計額は、課税事業者のみの取引より、525円増加することとなる。

	課税事業者A	免税事業者b	課税事業者C	合計
売上	10,000円	20,500円	30,500円	
仕入	0円	▲10,500円	▲20,500円	
利益	10,000円	10,000円	10,000円	
納付税額	500円 (500-0)	0円	1,525円 (1,525-0)	2,025円

### (3) 非課税売上が存在する場合について

#### ① 最終消費者へ販売する事業者のみ着目した場合

##### ア. 仕入税額控除が不可であるとした場合

事業者において課税売上を計上したとき（ケース①）及び非課税売上を計上したとき（ケース②③）の利益等を比較すると次のとおりとなる。

なお、ケース②では税込仕入額21,000円のうち仕入税額控除とならない1,000円を最終消費者に転嫁しない場合とし、ケース③はその控除対象外仕入税額である1,000円を最終消費者に転嫁した場合としている。ケース②③いずれも仕入税額控除できない1,000円は、租税公課として費用処理をすることとなる。

ケース②では、最終消費者に転嫁できなかった消費税分の利益の減少が生じ、ケース③の最終消費者に転嫁できた場合には、課税売上の場合と同じ額の利益を計上することができる。

	ケース① (課税売上)	非課税売上（仕入税額控除不可）	
		ケース② (転嫁なし)	ケース③ (1,000円の転嫁)
売上	30,000円	30,000円	31,000円
仕入	▲20,000円	▲20,000円	▲20,000円
租税公課		▲1,000円	▲1,000円
利益	10,000円	9,000円	10,000円
納付税額	1,000円	0円	0円

※金額は、課税売上は税抜金額としている（以下(3)②エまで同じ）。

##### イ. 仕入税額控除が可能であるとした場合

上記アについて、非課税売上を計上した各事業者において仕入税額控除を行えることとした場合の利益等は次のとおりとなる。この場合、ケース②において、仕入税額の転嫁を行わなくても、課税売上の場合と同様の利益を計上することができる。

	ケース① (課税売上)	非課税売上 (仕入税額控除可)	
		ケース② (転嫁なし)	ケース③ (1,000円の転嫁)
売上	30,000円	30,000円	31,000円
仕入	▲20,000円	▲20,000円	▲20,000円
利益	10,000円	10,000円	11,000円
納付税額	1,000円	(還付) ▲1,000円	(還付) ▲1,000円

② 複数の事業者の存在を考慮した場合

ア. 各取引の当事者の売上がすべて非課税売上の場合

例えば、土地が複数の事業者を経由して最終消費者に譲渡される場合は、各事業者の取引はすべて非課税売上 (仕入) となり、その利益等は次のとおりとなる。

この場合は、各事業者がこの取引について納付することとなる消費税の合計額は0円となる。

	課税事業者A	課税事業者B	課税事業者C	合計
	非課税売上 a	非課税売上 b	非課税売上 c	
売上	10,000円	20,000円	30,000円	
仕入	0円	▲10,000円	▲20,000円	
利益	10,000円	10,000円	10,000円	
納付税額	0円	0円	0円	0円

イ. 最終消費者への販売のみが非課税売上となり、課税仕入に係る仕入税額を最終消費者へ転嫁しない場合

課税事業者Cの前段階である課税事業者A及びBにおいては課税売上となり、課税事業者Cの販売のみが非課税売上となる場合は、次のとおりとなる。

課税事業者Cでの仕入が、非課税取引に対応する仕入として、仕入税額控除の対象とならない場合は、その部分は課税事業者Cが負担することになり、利益が減少することになる。

なお、この取引について、各事業者が納付する消費税の合計額1,000円は、前段階の事業者 (A及びB) が納付した消費税の合計額となり、課税事業者Cの利益の減少額と一致している。

	課税事業者A	課税事業者B	課税事業者C	合計
	課税売上A	課税売上B	非課税売上 c	
売上	10,000円	20,000円	30,000円	
仕入	0円	▲10,000円	▲20,000円	
租税公課			▲1,000円	
利益	10,000円	10,000円	9,000円	
納付税額	500円 (500-0)	500円 (1,000-500)	0円	1,000円

ウ. 最終消費者への販売のみが非課税売上となり、課税仕入に係る仕入税額を最終消費者へ転嫁する場合

上記イにおいて、課税事業者Cが仕入税額控除を行えなかった仕入税額を売上に転嫁した場合は、次のとおりとなる。

このように、最終消費者へ仕入税額の転嫁を行った場合は、課税事業者Cにおいて予定された利益を得ることができるが、転嫁を通じて前段階（課税事業者AとB）において国に支払われた消費税額の合計を最終消費者が負担することになる。

	課税事業者A	課税事業者B	課税事業者C	合計
	課税売上A	課税売上B	非課税売上c	
売上 仕入 租税公課	10,000円 0円	20,000円 ▲10,000円	31,000円 ▲20,000円 ▲1,000円	/
利益	10,000円	10,000円	10,000円	
納付税額	500円 (500-0)	500円 (1,000-500)	0円	1,000円

エ. 最終消費者への販売は非課税売上であるが、課税仕入に係る仕入税額を控除できるとした場合

上記ウにおいて、課税事業者Cが仕入税額控除を行うことができる場合は、仕入税額を最終消費者に転嫁する必要がなくなる。また、課税事業者Cにて仕入税額の還付がなされているため、各事業者の納付する消費税の合計額は0円となる。

これは、上記アの売上がすべて非課税売上であった場合の納付された消費税の合計額の結論と一致することになる。

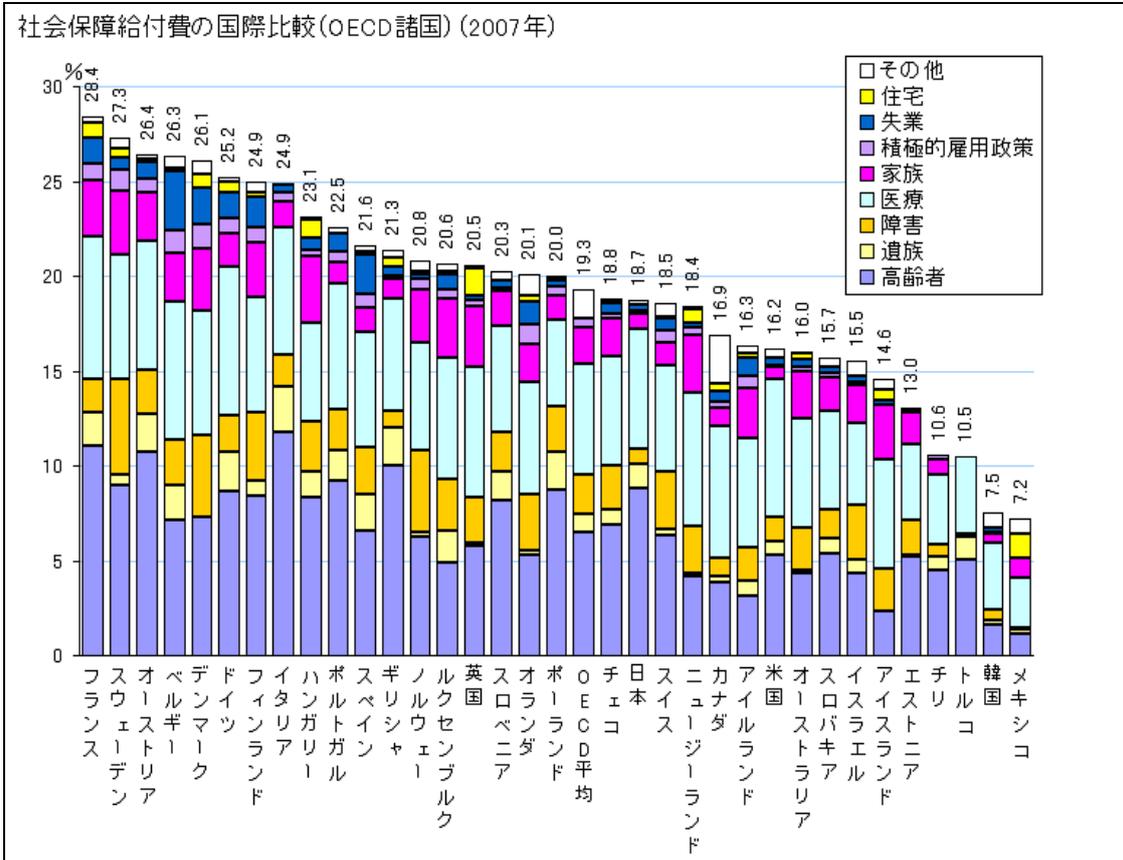
	課税事業者A	課税事業者B	課税事業者C	合計
	課税売上A	課税売上B	非課税売上c	
売上 仕入 租税公課	10,000円 0円	20,000円 ▲10,000円	30,000円 ▲20,000円 0円	/
利益	10,000円	10,000円	10,000円	
納付税額	500円 (500-0)	500円 (1,000-500)	▲1,000円 (0-1,000)	0円

### 3. 図表編

【図表3】消費税をめぐる歴史の概要

年月	内閣	内容
昭和53年12月	大平内閣	一般消費税大綱決定
昭和54年10月	大平内閣	総選挙実施、自民党過半数割れ
昭和54年12月	大平内閣	一般消費税導入失敗
昭和61年7月	中曽根内閣	衆参同日選挙実施、自民党圧勝
昭和62年2月	中曽根内閣	売上税法案国会提出
昭和62年3月	中曽根内閣	岩手ショック
昭和62年5月	中曽根内閣	売上税法案廃案
昭和63年7月	竹下内閣	消費税法案国会提出
昭和63年9月	竹下内閣	参院福島補選と福島知事選の同日選挙、自民党候補者勝利
昭和63年12月	竹下内閣	消費税法成立
平成元年7月	宇野内閣	参院通常選挙実施、自民党敗北、社会党躍進、衆参ねじれ現象
平成元年9月	海部内閣	消費税廃止法案国会提出(野党四会派)
平成元年12月	海部内閣	消費税廃止法案廃案
平成2年2月	海部内閣	総選挙実施、自民党安定多数確保
平成2年3月	海部内閣	消費税見直し法案国会提出
平成2年6月	海部内閣	消費税見直し法案廃案
平成2年6月	海部内閣	税制協設置
平成3年5月	海部内閣	消費税見直し法案国会提出・見直し法成立
平成6年2月	細川内閣	国民福祉税構想浮上・失敗
平成6年9月	村山内閣	消費税率5%への引上げ決定
平成8年6月	橋本内閣	平成9年4月より消費税率の5%への引上げを正式決定
平成8年10月	橋本内閣	総選挙実施、自民党議席増、新進党議席減
平成9年4月	橋本内閣	消費税率5%への引上げ実施
平成10年12月	小渕内閣	平成11年度予算より予算総則に「消費税の用途を基礎年金、老人医療及び介護に限る」旨を明記
平成16年6月	小泉内閣	年金改革法成立(基礎年金の国庫負担率を3分の1から2分の1へ引上げ)
平成21年6月	麻生内閣	消費税法等の一部を改正する法律附則第104条にて消費税の全額を社会保障四経費に充てることを決定
平成22年7月	菅内閣	参院通常選挙実施(消費税率の引上げに言及、民主党敗北)
平成24年2月	野田内閣	一体改革大綱を閣議決定

【図表 4】 社会保障給付費の国際比較 (OECD 諸国、2007 年)



出典：社会実情データ図録 (<http://www2.ttcn.ne.jp/honkawa/2798.html>)、OECD.Stat (data extracted on 31 May 2011)

【図表5】主要国の付加価値税の概要

(2011年1月現在)

区分	日本	E C 指令					
			フランス	ドイツ	イギリス	スウェーデン	
施行	1989年	1977年	1968年	1968年	1973年	1969年	
納税義務者	資産の譲渡等を行う事業者及び輸入者	経済活動をいかなる場所であれ独立して行う者及び輸入者	有償により財貨の引渡又はサービスの提供を独立して行う者及び輸入者	営業又は職業活動を独立して行う者及び輸入者	事業活動として財貨又はサービスの供給を行う者で登録を義務づけられている者及び輸入者	利益を得るために経済活動を独立して行う者及び輸入者	
非課税	土地の譲渡・賃貸、住宅の賃貸、金融・保険、医療、教育、福祉等	土地の譲渡（建築用地を除く）・賃貸、中古建物の譲渡、建物の賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育等	
税 率	標準税率	5% (地方消費税を含む)	15%以上	19.60%	19%	20%	25%
	ゼロ税率	なし	ゼロ税率及び5%未満の超軽減税率は、否定する考え方を採っている	なし	なし	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、国内旅客輸送、医薬品、居住用建物の建築、障害者用機器等	医薬品（医療機関による処方）等
	輸出免税	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引	輸出及び輸出類似取引
	軽減税率	なし	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送、宿泊施設の利用、外食サービス等 5%以上(2段階まで設定可能)	食料品、書籍、旅客輸送肥料、宿泊施設の利用、外食サービス等 5.50% 新聞、雑誌、医薬品等 2.10%	食料品、水道水、新聞、雑誌、書籍、旅客輸送、宿泊施設の利用等 7%	家庭用燃料及び電力等 5%	食料品、宿泊施設の利用等 12% 新聞、書籍、雑誌、スポーツ観戦、映画、旅客輸送等 6%
	割増税率	なし	割増税率は否定する考え方を採っている	なし	なし	なし	なし
課税期間	1年 (個人事業者：暦年 法人：事業年度) ただし、選択により3か月又は1か月とすることができる。	1か月、2か月、四半期又は加盟国が任意により定める1年を超えない期間	1か月 <sup>(注)</sup>	1年 原則として1か月ごとに予定申告納付を行う	3か月 <sup>(注)</sup> ただし、選択又は課税庁の命令により課税期間を1か月とすることができる。	1か月 <sup>(注)</sup>	

(注) 課税売上高等が一定額以下の場合は、上記以外の課税期間を選択することができる。

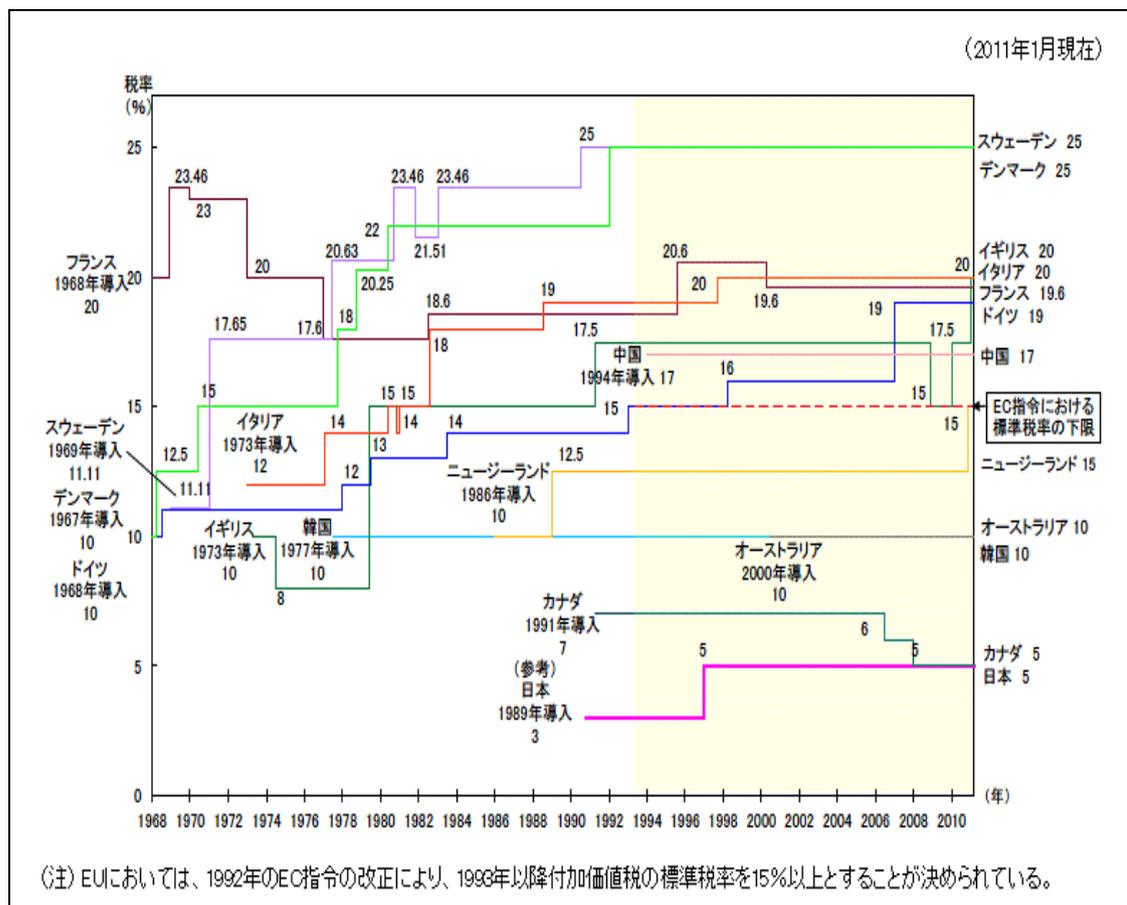
出典：財務省Webサイト ([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/108.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/108.htm))

【図表6】新興国の付加価値税の概要

	ブラジル Brazil	ロシア Russia	インド India	中国 China	台湾 ROC	韓国 Korea	オーストラリア Australia	シンガポール Singapore	カナダ Canada	インドネシア Indonesia	サウジアラビア Saudi Arabia
付加価値税	VAT	VAT	GST(central sales tax), CENVAT(central value added tax)	VAT	VAT	VAT	GST(goods and services tax)	GST	GST(連邦) PST(Provincial sales tax)	VAT	なし
範囲	goods/ services	goods/ services	goods	goods/ services	goods/ services	goods/ services	goods/ services	goods/ services	goods/ services	goods/ services	
標準税率	連邦5% or 州7%-25%	18%	12.5%以上?	17%	5%-10%	10%	10%	7%	連邦5% and 州0%-10%	10%	
複数税率(0%を除く) (品目は例示)	州際取引 7%,12%	基礎食料、医 療10%	なし (州レベルは あり)	穀物、光熱費 等必需品13% 小規模事業者 3%	なし	なし	なし	なし	なし	なし	
輸入	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	課税	
輸出	免税	免税	免税	免税	免税	免税	免税	免税	免税	免税	
国際運輸		免税				免税		免税			
非課税(例)	基礎食料		生活必需品		土地の売却、 医療	生活必需品	食料、医療、 教育	居住用不動産	基礎食料、医 療	炭鉱、医療、 伝統/イスラム金 融サービス	
備考	製品・輸入は IPI課税(連邦レ ベル) goods・ interstate/int ermunicipal運 輸・通信は州レ ベル課税		サービスは Service Tax10.3%。 CSTは段階的 廃止へ				金融業は、 input taxの 75%を控除で きる制度あり		一部の州の PSTは、売上 税(最終消費 者のみ)		湾岸諸国 (GCC member) と2013年まで VAT導入を検 討中
GDP世界ランキング(2010)	7	11	10	2	24	15	13	40	9	18	23

(参考 NEXIA International 2011 "The International Tax Handbook")

【図表 7】 諸外国における付加価値税の標準税率の推移



出典：財務省Webサイト ([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/103.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/103.htm))

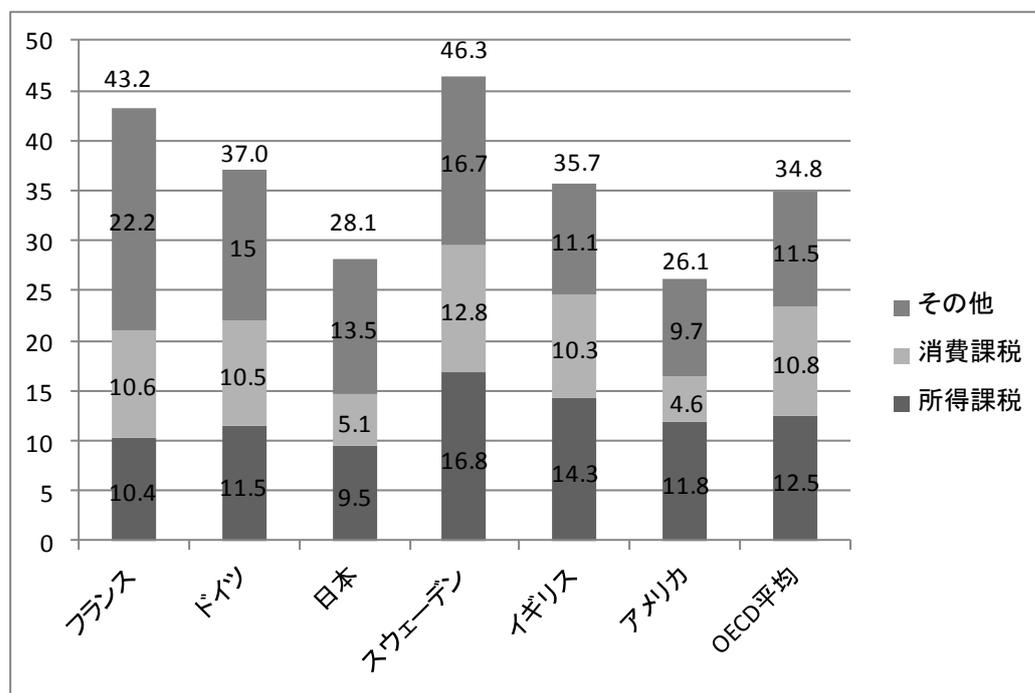
【図表 8】付加価値税の歳入比率

	標準税率(% (2008年):A	「付加価値税/ 歳入」比率 (2008年):B	実効税率(% :A×B
オーストラリア	10.0	0.49	4.94
オーストリア	20.0	0.61	12.26
ベルギー	21.0	0.49	10.23
カナダ	5.0	0.74	3.68
チリ	19.0	0.75	14.26
チェコ	19.0	0.59	11.19
デンマーク	25.0	0.62	15.48
フィンランド	22.0	0.58	12.76
フランス	19.6	0.49	9.61
ドイツ	19.0	0.55	10.45
ギリシャ	19.0	0.46	8.65
ハンガリー	20.0	0.57	11.49
アイスランド	24.5	0.54	13.14
アイルランド	21.0	0.55	11.56
イスラエル	15.5	0.68	10.47
イタリア	20.0	0.41	8.13
日本	5.0	0.67	3.34
韓国	10.0	0.65	6.49
ルクセンブルグ	15.0	0.93	13.96
メキシコ	15.0	0.35	5.28
オランダ	19.0	0.60	11.38
ニュージーランド	12.5	0.98	12.23
ノルウェイ	25.0	0.57	14.26
ポーランド	22.0	0.49	10.88
ポルトガル	21.0	0.51	10.68
スロバキア	19.0	0.54	10.21
スロベニア	20.0	0.68	13.51
スペイン	16.0	0.46	7.37
スウェーデン	25.0	0.58	14.58
スイス	7.6	0.77	5.85
トルコ	18.0	0.35	6.33
イギリス	17.5	0.46	8.00
OECD平均		0.58	

(注) 「付加価値税/歳入」比率 = (付加価値税の税金) / (〔国内消費 - 付加価値税の税金〕 × 標準税率)

出典: OECD Consumption Tax Trends 2010よりデータを入力して編集

【図表 9】 諸外国の税収比較(対GDP比、2008年)

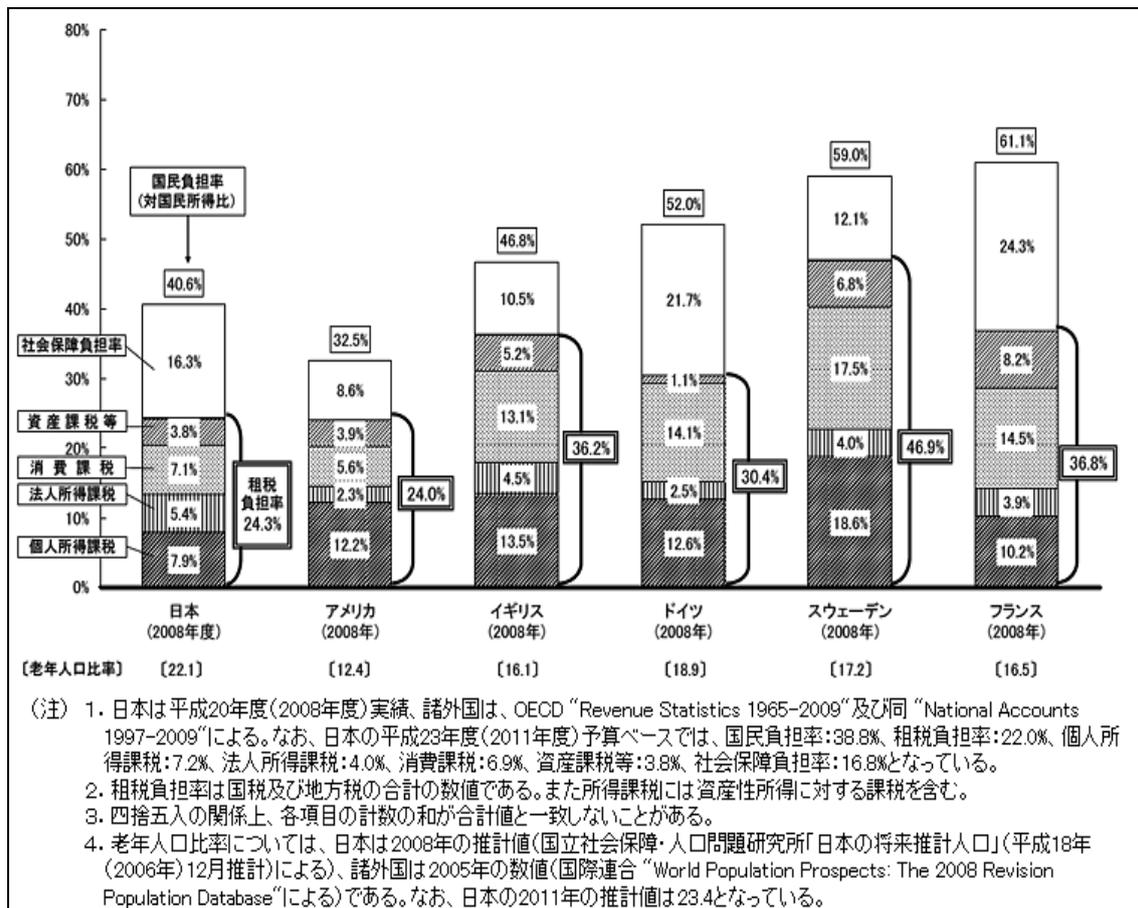


縦軸：単位 (%)

出典：OECD Factbook 2011-2012

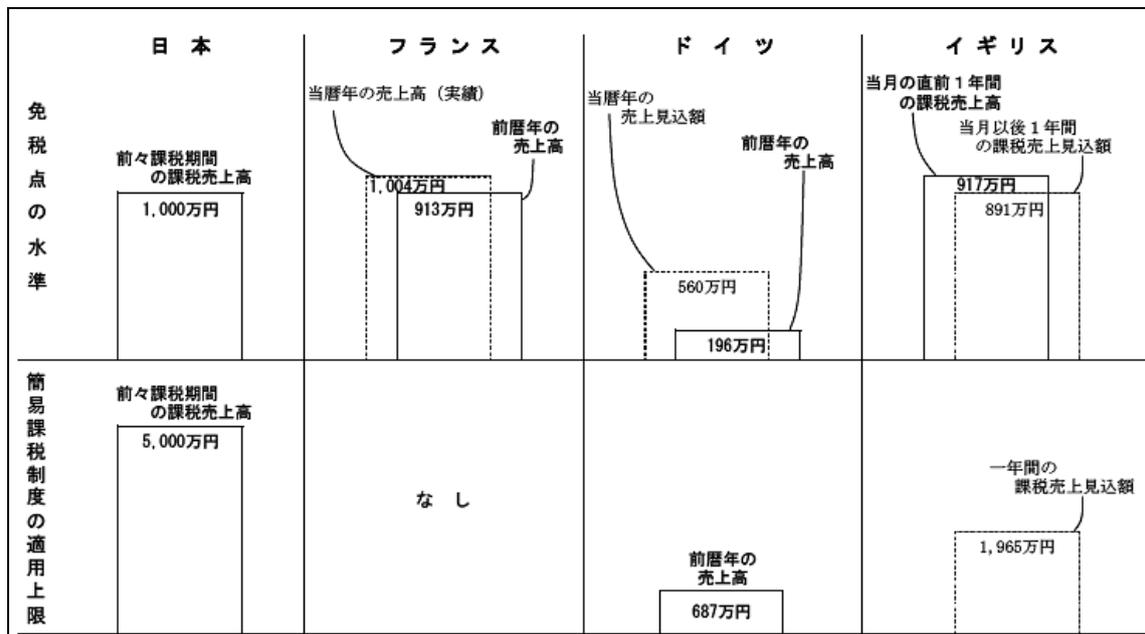
注：①所得課税(Taxes on income and profits)：個人や企業の純所得・純収益(総所得から各種控除後の金額)に課される諸税。加えて、個人・企業のキャピタル・ゲインや、ギャンブル収入に課される税金を含む。  
 ②消費課税(Taxes on goods and services)：財の製造・掘削・販売・移転・貸与・譲渡、役務の提供、財の使用若しくは財・活動の許諾に対するすべての税金を含む。主に付加価値税や売上税から成る。  
 ③その他：国の総税収から上記の所得課税と消費課税を差引いた税収。主に、給与に関する税(payroll taxes)、その他強制的社会保障制度における支払、所有に基づく税、財産移転に対する税などが含まれる。

【図表10】国民負担率の内訳の国際比較（日米英独瑞仏）



出典：財務省Webサイト ([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/020.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/020.htm))

【図表11】付加価値税における中小事業者に対する特例措置の国際比較 (2011年1月現在)



(注)

1. フランスの免税点制度は、前暦年及び当暦年の年間売上高の要件をいずれも満たしている場合に適用される。ただし、当暦年の売上高が免税点を超えた場合、その月の初日から特例は適用されない。なお、上記の図は、物品販売・宿泊施設業の場合について記載している。その他の業種の場合、年間売上高が前暦年365万円以下、かつ、当暦年388万円以下であるものは免税となる。また、物品販売・宿泊施設業者においては、前々暦年の年間売上高が913万円以下（その他の業種においては365万円以下）の場合、前暦年の年間売上高に係る条件は1,004万円（その他の業種においては388万円）に緩和される。
2. ドイツの免税点制度は、前暦年の年間売上高及び当暦年の年間売上見込額の要件をいずれも満たしている場合に適用される。
3. イギリスの免税点制度は、当月の直前1年間の課税売上高と当月以後1年間の課税売上見込額の要件のいずれかを満たしていれば適用される。ただし、上記にかかわらず翌30日間の課税売上高が917万円を超えると見込まれる場合は、翌30日間の初日から課税事業者となる。
4. 邦貨換算レートは、1ポンド=131円、1ユーロ=112円（裁定外国為替相場：平成22年(2010年)11月中における実勢相場の平均値）。

出典：財務省Webサイト ([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/116.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/116.htm))

【図表 12】 OECD 諸国における所得・消費・資産課税等の割合の国際比較（国税＋地方税）

所得課税合計 (33 か国中 9 位)		消費課税 (33 か国中 29 位)		資産課税等 (33 か国中 5 位)	
ノルウェー	64.2%	メキシコ	67.8%	フランス	22.2%
スイス	62.0%	スロバキア	62.1%	韓国	19.9%
デンマーク	61.8%	トルコ	60.6%	アメリカ	16.2%
ニュージーランド	60.4%	チェコ	58.5%	イスラエル	16.0%
アメリカ	60.3%	スロベニア	58.2%	<b>日本</b>	<b>15.8%</b>
オーストラリア	59.3%	ポーランド	57.4%	カナダ	14.7%
カナダ	57.6%	ギリシャ	56.5%	イギリス	14.4%
ベルギー	55.5%	ハンガリー	55.4%	スウェーデン	14.4%
<b>日本</b>	<b>54.9%</b>	ポルトガル	54.9%	イタリア	14.0%
フィンランド	54.2%	チリ	54.1%	オーストラリア	13.3%
アイスランド	52.5%	オランダ	49.2%	オーストリア	12.7%
ルクセンブルク	50.3%	ドイツ	46.4%	スペイン	11.4%
イタリア	49.9%	アイルランド	45.6%	ルクセンブルク	10.5%
ドイツ	49.8%	イスラエル	44.6%	スイス	9.8%
イギリス	49.4%	フィンランド	42.1%	アイルランド	8.7%
スペイン	48.5%	オーストリア	41.1%	オランダ	7.5%
スウェーデン	48.3%	韓国	40.5%	トルコ	7.5%
オーストリア	46.2%	スペイン	40.1%	アイスランド	7.5%
アイルランド	45.6%	アイスランド	40.0%	ポーランド	7.4%
オランダ	43.2%	フランス	39.3%	ギリシャ	7.3%
チリ	40.1%	ルクセンブルク	39.2%	ベルギー	7.3%
韓国	39.6%	スウェーデン	37.4%	ハンガリー	6.2%
チェコ	39.5%	ベルギー	37.2%	ポルトガル	6.0%
イスラエル	39.4%	イギリス	36.2%	チリ	5.8%
ポルトガル	39.1%	イタリア	36.1%	ニュージーランド	5.8%
フランス	38.5%	ニュージーランド	33.8%	スロベニア	5.5%
ハンガリー	38.4%	デンマーク	33.5%	デンマーク	4.7%
スロベニア	36.3%	ノルウェー	32.3%	メキシコ	3.9%
ギリシャ	36.1%	<b>日本</b>	<b>29.3%</b>	ドイツ	3.7%
スロバキア	35.8%	スイス	28.2%	フィンランド	3.7%
ポーランド	35.2%	カナダ	27.7%	ノルウェー	3.5%
トルコ	31.8%	オーストラリア	27.4%	スロバキア	2.1%
メキシコ	28.4%	アメリカ	23.5%	チェコ	2.1%
OECD諸国平均	47.0%	OECD諸国平均	43.5%	OECD諸国平均	9.4%

出典：財務省Webサイト ([http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/017.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/017.htm))



