

〔平 14.5.10〕
〔基礎小13-5〕

税制調査会 答申 (消費税関係)

三 消費課税

1．消費課税の意義

(1) 消費課税とは

消費課税とは、財貨・サービスの消費に対して負担を求めるものです。消費課税の中には、消費一般に広く公平に負担を求める消費税及び地方消費税のほか、酒類やたばこに対し、その特殊なし好品としての性格に着目して負担を求める酒税・たばこ税、揮発油の消費に対して負担を求めるとともに道路整備に充てることとされている揮発油税などの特定財源等があります。

財貨・サービスの消費は、所得の稼得や資産の取崩しなどによって得られる経済力の行使であることから、消費に租税を負担する能力を見出せると考えられます。所得を稼得していない時であっても、資産の取崩しや将来の所得を見越した借入れによって消費を行うことができます。また、一生を通じてみれば、財貨・サービスの消費は、生涯所得（親などからの遺産・贈与を含む。）の処分に当たりますので、生涯における租税負担能力を示す指標であるとも考えられます。なお、この点と関連して、消費と並んで生涯所得の処分に当たる子孫などへの遺産・贈与に対しても適切な負担を求める必要があります。

さらに、各種の財貨・サービスは、多くの人々の生産活動などにより産み出された成果であり、これらを消費し、その効用を享受する際に負担を求めることが、税負担のあり方として公正であるという考え方もあります。

消費税をはじめとする消費課税は、これらの考え方に基づき、経済活動の各局面のうち、財貨・サービスの消費に対して負担を求めているのです。

(2) 消費課税の特徴と役割

消費支出は一生を通じて行われ、その水準も比較的安定していますので、消費課税には、あらゆる世代に広く公平に負担を求めることができるとともに、ライフサイクルの一時期に負担が大きく偏らないという特徴があります。

わが国においては、諸外国に例を見ないスピードで急速に少子・高齢化が進展していますが、このような構造変化に対応していくためには、勤労世代に偏らず、より多くの人々が社会を支えていくことが必要です。ライフスタイルや価値観

の多様化などにより、生涯を通じた所得の変動が大きくなることも考えられます。このため、世代間の公平の確保に資するとともに、ライフサイクルを通じて大きく偏ることなく負担を求めることができる消費課税の役割は、引き続き重要です。

また、消費課税は、消費に充てられる資金がどのような形で得られたものであっても、消費に応じて一律に負担を求めることが可能ですから、水平的公平（同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めるべきとの考え方）の確保に資するものと言えます。

さらに、少子・高齢化の進展に伴い、社会保障をはじめ、景気変動にかかわらず支出を求められる財政需要が増大していくことが見込まれることから、できる限り安定的な歳入構造を確保する必要があります。この点、消費課税による収入には、他の税と比べて景気変動による影響を受けにくいという特徴があります。

他方、消費課税については、その負担が所得に対して逆進的であるという指摘があります。消費課税は、消費を租税負担能力の尺度とし、消費に比例した負担を求めているものですが、所得が多いほど消費に回す平均的な割合（平均消費性向）が低下することから、所得に対してみれば、負担割合が高額所得者ほど低くなるという傾向があると言えます。しかし、実際の税制は、消費課税だけから構成されているわけではありません。負担が所得に対して逆進的かどうかということは、所得に対して累進的な負担を求める個人所得課税などによる所得再分配、遺産の取得などに対して累進的な負担を求める相続税などによる富の再分配、さらには、年金、医療、介護、生活保護など、各種の社会保障制度を通じた所得再分配が行われていることを考慮に入れ、税財政全体を見て議論し、判断すべき問題です。

(3) 消費課税の税体系における位置付け

消費税の創設から現在に至る税制改革の流れの中においては、上述のような消費課税の特徴と役割に鑑み、所得課税を税制の中心に据えつつも、消費課税のウェイトを高めるための努力が行われてきました。平成 12 年度において、消費課税による収入は国税・地方税の収入の約 3 割を占めており、消費課税は税体系の中で重要な役割を果たしています。

主な諸外国の税収に占める消費課税の割合（1997 年）を見ると、アメリカにおいては、比較的高齢化が進んでおらず、国民負担率が 40%に達していない中で、消費課税の割合は 2 割強となっています。一方、早くから高齢化が進み、国民負担率が 50%弱から 65%に達しているヨーロッパ諸国においては、イギリスで 4 割強、ドイツ、フランスで 5 割弱となっています。

わが国においては、65 歳以上の人口の総人口に占める割合が既にヨーロッパ諸国を上回っており、今後、更に急速に増

加することが見込まれていることや、財政赤字分を含めた潜在的国民負担率が 49.2%に達していることなどを踏まえ、今後の税体系における消費課税の役割について考えていくことが必要です。

2．消費課税の現状

(1) 消費課税の国民所得に対する負担率

国民所得に対する租税収入（国税・地方税）の割合を租税負担率と呼んでいますが、このうち、消費課税による負担率を取り出してみると、（資料 1）のとおりです。消費税・地方消費税の負担率は 3.2%とヨーロッパ諸国に比べ 3 分の 1 程度となっています。また、個別間接税の負担率もヨーロッパ諸国と比べて相当低い水準となっており、消費課税全体としての負担率は、アメリカをやや上回るものの、ヨーロッパ諸国を大幅に下回る水準となっています。

（資料 1）省略

(2) 消費課税の税収

平成 12 年度予算においては、消費課税による収入は、国税収入約 50.7 兆円（一般会計税収 48.7 兆円のほか、特別会計分の収入を含みます。）のうち、約 18 兆円（35.6%）の規模となっています。このうち、消費税の収入が約 9.9 兆円（19.5%）、個別間接税の収入が約 8.2 兆円（16.2%）となっています。

また、地方税については、平成 12 年度地方財政計画額約 35.1 兆円のうち、消費課税による収入は約 7.5 兆円（21.4%）となっています（道府県税約 6.5 兆円、市町村税約 1.0 兆円）。このうち、地方消費税（道府県税）は約 2.5 兆円（7.3%）、その他の消費課税は約 5 兆円（14.1%）となっています。

(3) 収入階級別の税負担割合

家計調査を基に、収入階級別に消費支出に対する消費課税の税負担割合を見ると、収入階級別の差はごくわずかであり、消費支出に対しておおむね比例的な負担となっています。一方、収入階級別に実収入に対する消費課税の税負担割合を見ると、実収入が増えるに従ってやや低下する傾向があります。しかし、所得税などを含めたすべての税の合計について見ると実収入に対する税負担割合は実収入が増えるにつれて大きくなる傾向があり、税制全体としては負担の累進性が確保されています。

(4) 消費課税の基本的な仕組み

消費課税の税目の多くは、事業者や輸入者を納税義務者とし、事業者などに課される税相当額が、コストとして財貨・

サービスの販売価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されています。このような税は「間接税」と言われています。

消費税は、原則としてすべての財貨・サービスの国内における販売、提供など及び輸入取引を課税対象とする「課税ベースの広い間接税」として構築されています。また、ヨーロッパ諸国の「付加価値税」と同様に、生産、流通、販売などの全段階において課税されることから、税の累積を排除するための前段階税額控除の仕組みを備えています。このようなタイプの税は、消費に広く公平に負担を求めることができ、消費選択などの経済活動に対する中立性などの面で優れていることから、世界の多くの国々で採用されています。

（注）課税ベースの広い間接税としては、消費税、付加価値税などの税のほか、小売段階のみで課される小売売上税（アメリカの州・地方などで採用）などがあります。

酒税、たばこ税、揮発油税などの税は、酒類、たばこ、揮発油などの個別物品を課税対象とし、製造場からの移出段階又は輸入段階において課される「個別間接税」です。酒類、たばこ、揮発油などに対する個別間接税は、付加価値税や小売売上税などの課税ベースの広い間接税を有する諸外国においても、わが国と同様に、重要な役割を果たしています。

3．消費課税の課題

消費税については、創設以来、少子・高齢化の進展などに対応する観点から税率引上げ（地方消費税の創設を含む。）が行われる一方、制度の公平性、信頼性などの観点から、中小事業者に対する特例措置や仕入税額控除方式の抜本的な見直しなどが行われてきました。

創設から 11 年余りが経過した今、消費税は、子供からお年寄りまで、国民にとって最も身近で関心の深い税金の一つとなっています。消費税は、社会保障をはじめとする公的サービスの費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う上で大きな役割を果たしており、国の歳入の 2 割を占める基幹的な税の一つです。

現在、わが国においては、65 歳以上の人口の総人口に占める割合が主要先進国中、最大となっています。少子・高齢化は世界に例を見ない速度で進んでおり、21 世紀初頭（2007 年）には総人口が減少するという新たな局面を迎えると見込まれています。生産年齢人口は既に減少に転じており、労働力人口もやがて減少することが見込まれています。他方、社会保障などの公的サービスに必要な費用は、相当の制度改革を行っても、高齢化の進展に伴う増加が避けられないものと考えられています。

このように、更に少子・高齢化が進展する 21 世紀を展望すると、勤労世代に偏らず、より多くの人々が社会を支えていくことが必要であり、消費税の役割はますます重要なものになっていくと考えられます。消費税を含めた今後のわが国の税制のあり方については、公的サービスの費用負担を将来世代に先送りするのではなく、現在の世代が広く公平に分かち合っていく必要があることを考慮しながら、国民的な議論によって検討されるべき課題です。

その際、中小事業者に対する特例措置、仕入税額控除方式などのあり方について、制度の公平性、透明性及び信頼性の観点から、事業者の実務の実態なども踏まえながら、検討を行っていかねばなりません。

また、消費者の便宜を図る観点から、ヨーロッパ諸国の例を参考にしつつ、個々の財貨・サービスごとに値札などにおいて消費税等の額を含めた支払総額が表示される「総額表示方式」の普及を図ることが適当と考えられます。

地方消費税については、地方分権の推進、地域福祉の充実等のため平成 6 年の税制改革により創設され、平成 9 年 4 月から実施されており、福祉・教育など幅広い行政需要を賄う税として、今後、その役割がますます重要なものになっていくと考えられます。

酒税・たばこ税については、酒類やたばこの消費動向などを踏まえ、必要に応じ、税負担のあり方などについて検討を行うことが適切です。

特定財源等については、財政の資源配分機能のあり方などを踏まえ、幅広い観点から検討を行う必要があります。

4．消費税

(1) 消費税のこれまでの歩みとその意義

消費税の創設とその意義

消費税は、当調査会の「税制改革についての中間答申」(昭和 63 年 4 月)などに基づく税制の抜本的な改革の大きな柱の一つとして創設され、平成元年 4 月 1 日から 3 %の税率で実施されました。

税制の抜本的改革の背景には、戦後数十年を経て、わが国の経済社会が大きく変化してきたのに対し、シャウブ勧告を原点とする当時の税制がうまく対応しきれていないのではないか、という問題意識がありました。

抜本改革前までの数十年の間に、所得水準は著しく上昇し、また、平準化してきていましたが、当時の税制については、所得課税にウェイトが偏っていたことや、その累進度がかなり強かったこと、所得の種類間における捕捉のアンバランスが指摘されていたこともあって、税負担の水平的公平(同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めるべ

きとの考え方)に対する関心が、従来以上に高まっていました。

また、21 世紀に向けてより豊かな経済社会を築いていく視点からは、本格的な少子・高齢化社会の到来を前に、勤労世代に偏らずより多くの人々が社会を支えていけるような税体系を構築するとともに、社会保障をはじめとする公的サービスの費用を賄うために安定的な歳入構造を確保することが重要な課題と考えられていました。

さらに、当時のわが国の消費課税は、主要国の中で唯一、奢侈性や便益性などに着目して課税する物品税を中心とした個別間接税のみに依存するものであったため、物品間での課税のアンバランスが生じ、また、サービスに対する課税が行われておらず、消費の多様化やサービス化といった変化に対応しきれませんでした。また、当時、経済が国際化し、貿易取引が拡大する中で、諸外国との消費課税制度の違いが、貿易摩擦の一因ともなっていました。

消費税は、このような状況の下で、当時の個別間接税制度が直面していた問題点を根本的に解決し、税体系全体を通じる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実などのために必要な歳入構造の安定化に資するため、消費一般に広く公平に負担を求める税として創設されました。

平成 6 年の税制改革

その後、消費税の非課税範囲の拡大や簡易課税制度の見直しなどを含む平成 3 年 5 月の消費税法改正（議員立法）を経て、平成 6 年秋には、当調査会の「今後の税制のあり方についての答申」（平成 5 年 11 月）、「税制改革についての答申」（平成 6 年 6 月）などを踏まえ、個人所得課税の負担軽減と消費課税の充実を内容とする税制改革が行われました。この税制改革は、少子・高齢化が進展していく中で、活力ある福祉社会を実現するためには、勤労世代に偏らず、社会の構成員が広く負担を分かち合うことが必要であり、また、ライフサイクルを通じた税負担の平準化を図ることが必要であるという考え方に立ち、所得、消費、資産等の間でバランスがとれた税体系を構築する観点から行われたものです。

消費課税の充実を図るため消費税率を 5 %（新たに創設された地方消費税 1 %分を含む。）に引き上げるとともに、制度の公平性、信頼性などの観点から中小事業者に対する特例措置や仕入税額控除方式などの抜本的な見直しを行うこととされ、そのための法改正が平成 6 年 11 月に行われましたが、当面の経済状況に対する配慮から、これらの改正は平成 9 年 4 月から実施することとされました。

また、消費税率の引上げ等に先行して、平成 7 年（度）分の所得税・個人住民税から 3.5 兆円規模の制度減税が行われたほか、社会保障の面においては、消費税率引上げ等が実施された際などに、高齢者介護対策、少子化対策などの福祉の拡充、年金額などの物価スライドなどの措置が実施されました。消費税率の引上げ幅は、こうした個人所得課税の

制度減税と社会保障面の措置に要する財源におおむね見合うものとして決められたものでした。

さらに、景気対策の観点から、所得税・個人住民税について、平成6年（度）に5.5兆円、平成7年（度）から8年（度）にかけては2兆円の特別減税が行われました。

このように、平成6年の税制改革は、少子・高齢化の進展という経済社会の構造変化に税制面から対応するとともに、消費税率の引上げ等よりも個人所得課税の減税を先行させることにより、当面の景気回復に資することに重点を置いて行われたものであったと言えます。

なお、平成9年4月の消費税率引上げ等が、その後の経済不振の主な原因となったという見方があります。消費税率の引上げ等は、わが国経済が緩やかながら回復を続けている中で、平成6年秋から法定されていたとおり、平成9年4月から実施されたものですが、平成9年1 - 3月期に消費税率引上げ前の駆け込み需要が発生したため、同年4 - 6月期においてはその反動が現れ、民間最終消費支出がマイナスとなったことも事実です。しかし、同年7 - 9月期においては、民間最終消費支出は、対前期比でプラス1.6%、対前年同期比でもプラス0.5%と増加に転じており、駆け込み需要の反動減の影響を脱して、緩やかながら回復傾向にあったものと見るすることができます。平成9年度後半以降における経済の停滞については、様々な要因が指摘されていますが、平成9年秋以降の金融機関の相次ぐ破綻による金融システムへの信頼低下やアジアにおける通貨・経済危機などが影響する中で、家計や企業の心理が悪化し、金融機関の貸出し態度が慎重なものとなったことなどが実体経済に影響を及ぼしたことに留意する必要があります。

(2) 消費税の仕組みと性格

消費税は、消費一般に対して広く公平に負担を求めるため、次のような仕組みを採っています。すなわち、消費税制度においては、

原則としてすべての財貨・サービスの国内における販売、提供などを課税対象とし、

生産、流通、販売などの全段階において、他の事業者や消費者に財貨・サービスの販売、提供などを行う事業者を納税義務者とし、その売上げに対して課税を行うとともに、

税の累積を排除するために、事業者は、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除（仕入税額控除）し、その差引税額を納付する（控除額が売上げに係る税額を上回る場合には控除不足額の還付が行われる）こととされており、

事業者には課される税相当額は、コストとして財貨・サービスの販売価格に織り込まれて転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されています。

また、国内における消費に負担を求める税（内国消費税）としての性格上、輸入取引については、保税地域から課税貨物を引き取る者（事業者だけでなく、消費者たる個人を含む。）を納税義務者として課税を行い、輸出取引については、売上げに対して課税を行わないとともに、仕入税額控除と控除不足額の還付が行われることにより、いわゆる国境税調整が行われます。

このように、消費税は、ヨーロッパ諸国などにおいて「付加価値税」と呼ばれているタイプの税と同様、多段階累積排除型の課税ベースの広い間接税として構築されています。

付加価値税タイプの税は、最も古い歴史を持つヨーロッパ諸国の付加価値税をはじめとして、世界の国・地域のうち、111 の国・地域（1999 年 3 月現在）で採用されています。主要先進国で構成される O E C D（経済協力開発機構）加盟 29 ヶ国の中では、28 カ国において付加価値税タイプの税が採用されています。O E C D 諸国のうち、唯一、付加価値税を採用していないアメリカでは、州・地方が小売段階で課税する小売売上税が実施されています。

（参考 1）課税ベースの広い間接税の諸類型

消費一般に負担を求める間接税の仕組みとしては、付加価値税タイプの税のほかにも、小売段階のみで課税される小売売上税（アメリカの州・地方などで採用）、卸売段階や製造段階で課税される単段階売上税（イギリスにおける卸売段階の旧仕入税、カナダの旧製造業者売上税など）、製造、流通、販売などの全段階で課税し、税の累積を排除しない取引高税（フランス、ドイツの旧取引高税など）などの方式があります。こうした中で、付加価値税タイプの税が実際に多くの国々で採用されているのは、次のような点で、他のタイプの税より優れていることによるものと考えられます。

イ．生産、流通、販売などの全段階における事業者の売上げに対して広く課税することにより、あらゆる財貨・サービスを課税対象とすることが可能である。

ロ．製造段階などにおける単段階課税と異なり、生産、流通、販売などの全段階で発生する付加価値を実質的な課税ベースとすることができ、また、サービスをも課税対象とすることが可能である。

ハ．取引高税と異なり、税の累積を排除する仕組みが組み込まれていることから、的確な国境税調整が可能であり、また、取引の形態によって税負担が変動することがなく、産業構造に対して中立的である。

ニ．事業者一般を幅広く納税義務者とすることにより、納税額が多くの事業者に分散されることから、単段階課税のように一部の事業者に納税が偏るよりも租税回避の誘因が小さい。

ホ．仕入れに係る税額を控除するためには、仕入れの事実を証明する書類（インボイス、請求書等）を保存する必要があるため、事業者の手許には仕入先の売上げに関する書類が保存されることとなり、納税義務者間に適正な納税申告を促す牽制効果が働く。

（参考２）いわゆる「支出税」の考え方と付加価値税

消費支出に着目して負担を求めようとする税の一種として、租税論上、「支出税」と呼ばれているタイプの税があります。支出税は、所得税に代わる租税として提案されてきているものであり、消費者が、年間の消費支出に充てられる資金の額、すなわち、年間の所得額から純資産の増加額を差し引いた額を自ら申告して納税する直接税として構成されます。

支出税提案の背景には、その提案者の一人であるイギリスの経済学者N．カルドアが指摘したように、社会の共同のプールから財貨・サービスの取出し（消費）を行った時に課税を行うことが公正な負担のあり方に適うという考え方があります。

また、生涯における経済力の総和である生涯所得は、消費支出と子孫などに対する遺産・贈与との合計に等しくなりますので、遺産・贈与に対する課税と組み合わせて消費支出に対する課税を行うことにより、生涯所得に対する課税を行うことができます。

生涯にわたる経済活動という視点から見ると、年々の消費支出は一生を通じて比較的安定していますので、これに着目した課税を行うことにより、ライフサイクルを通じて一時期に大きく偏ることなく負担を求めることが可能となります。

このように、毎年の税負担ではなく、生涯を通じた税負担に着目している点に、支出税提案の特色があります。

貯蓄・投資に対する抑制的な効果が生じないことや、住宅などの耐久財の購入を控除項目である純資産の増加額から除外する（すなわち、税の前取りを行う）ことにより、実質的に帰属所得に対する課税を実現できることなどがメリットとして指摘されることもあります。

さらに、支出税は直接税として構成されていることから、累進税率や納税者の状況に応じた人的控除の適用を行うことにより、消費支出に対して累進的な負担を求めることが可能であり、付加価値税タイプの税について指摘されている所得に対する逆進性の問題を回避することができるかとされています。

このように、支出税については、租税論上、いくつかのメリットが指摘されていますが、具体的な制度として実施するためには、所得の把握に加えて、資産・負債の増減を個々人ごとに把握する必要があるため、源泉徴収・年末調整といった仕組みは基本的に採用が困難であり、すべての納税者が申告納税を行わざるを得ません。そして、適正な申告を担保するために、所得の発生と資産・負債の増減についての記帳と金融機関などからの資料情報の提出が必要となります。このように、支出税の実施には大きなコストが伴うことから、一部の国で導入が試みられたことはあるものの、現在、実際に支出税タイプの税を実施している国はありません。

多くの国々で採用されている付加価値税タイプの税は、直接税として構成される支出税とは仕組みや性格が大きく異なりますが、消費支出に着目して負担を求めるという点では支出税と共通するところがあり、そのメリットの多くを備えていると考えることができます。

(3) 課税対象

基本的考え方

消費税が創設されるまでのわが国の消費課税は、物品税を中心とした個別間接税のみに依存するものであったため、物品間で課税のアンバランスが生じ、また、サービスには課税されないといった問題点を抱えていました。例えば、物品税については、毛皮製品には課税されるのに絹織物には課税されない、コーヒーやウーロン茶には課税されるのに紅茶や緑茶には課税されない、といったアンバランスが数多く指摘されていました。消費水準の向上に伴い、消費者の価値観や選択が多様化してきていることを踏まえれば、税制の面から消費者の選択や事業者の活動を左右することは、基本的には望ましいことではないと考えられます。この点、消費税は、ヨーロッパ諸国の付加価値税などと同様、原則としてすべての財貨・サービスの国内における販売・提供など及び輸入取引に対して課税される課税ベースの広い間接税であり、特定の財貨・サービスに偏ることなく消費一般に広く公平に負担を求めることができ、消費選択などの経済活動に対して中立的であるという優れた特長を有しています。

非課税取引

消費税の非課税取引の範囲は、土地取引や金融取引などのように、消費に負担を求めるという税の性格上、課税することがなじまない分野や、医療、福祉、教育など、政策的配慮により非課税とすることが特に必要な分野に限定されています。

これに対し、消費税の所得に対する逆進性を緩和するために、食料品などを非課税とすべきではないかという指摘があります。

しかし、消費税制度においては、ヨーロッパ諸国の付加価値税制度と同様、財貨・サービスが非課税とされた場合、売上げに対しては消費税が課税されない一方で、その売上げに対応する課税仕入れについて仕入税額控除を行うこともできないこととされています。このため、財貨・サービスが非課税とされても、控除できない消費税相当額がコストの一部として価格に織り込まれることから、消費税率分だけ価格が低下するとは限りません。

また、仮に、食料品のように転々流通するものを非課税にすると、例えば、レストランなどが食料品（非課税）を仕

入れて外食サービス（課税）を提供する場合には、その食料品の製造・流通などの段階で生じた機械設備、燃料、輸送サービスなどの仕入れコスト（仕入税額控除できない消費税相当額を含む。）の上に、外食サービスの提供の段階で重複して消費税が課税されるため、かえって外食サービスの価格が上昇しかねません。このように、転々流通するものを非課税にすることについては、税の累積が生じることを通じて経済活動に歪みをもたらすおそれがあります。

（注）このため、現在、政策的に設けられている非課税取引の範囲は、医療、福祉、教育など、最終消費者に提供されるサービスであり、税の累積が生じにくい分野に限定されています。

今後とも、消費一般に対して広く公平に負担を求めることができる消費税の特長を維持することが必要であり、非課税範囲の拡大を行うことは適当でないと考えます。

（参考）これまでの改正の経緯

平成３年５月の消費税法改正（議員立法）の際には、福祉、教育などの分野で政策的配慮に基づく非課税の範囲が若干拡大されましたが、平成６年の税制改革においては、消費一般に対して広く公平に負担を求める消費税の性格などを考慮し、非課税範囲の拡大は行われませんでした。

ゼロ税率

ごく一部の国においては、食料品などの売上げを非課税にするとともに、それに対応する仕入れについての税額控除も認めることにより、消費税負担が一切生じないようにする仕組みが採られています。こうした仕組みは、税率をゼロとして課税を行った場合と同様の効果が生ずるため、「ゼロ税率」と呼ばれています。

しかし、ゼロ税率の設定は、消費税の負担をまったく負わない分野を作り出すことにほかならず、消費一般に広く公平に負担を求めるというこれまでの税制改革の流れに真っ向から反することになります。また、課税ベースが大幅に侵食されることから、一定の税収を確保するためには、ゼロ税率による減収分だけ標準税率の引上げが必要になります。さらに、恒常的に還付を受ける事業者が増え、事業者間の不公平感が生じかねないとともに、還付申告や事後調査に関連する事務負担やコストが発生するという問題もあります。

したがって、ゼロ税率の採用は認めがたいものと考えます。

なお、食料品などに対してゼロ税率を採用している主要国としてイギリスの例が挙げられることがありますが、欧州

理事会指令においてはゼロ税率を否定する考え方が採られており、イギリスに対しては是正が求められてきています。

国際取引と消費税

消費税などの内国消費税については、生産地（輸出国）では課税せず、消費地（輸入国）において課税する「消費地課税主義」が国際的な原則となっています。このため、わが国の消費税においても、輸入貨物に対しては税関などで消費税が課税される一方、輸出取引などは免税とされており、売上げに課税されないのみならず、その売上げに対応する仕入税額の控除も認められます。

（注）つまり、輸出取引などについてはゼロ税率が適用されていることになりますが、これは、内国消費税としての性格上、国際的な慣行として、当然に行われていることであり、食料品などについて政策的にゼロ税率を適用することが適当か否かという問題とは区別して考える必要があります。

この結果、輸入取引については国内取引と同様の消費税負担を求めるとともに、輸出取引などについては国内において発生した消費税負担が完全に除去されることとなります。こうした仕組みを「国境税調整」と呼んでいます。

消費税をはじめ内国消費税については、こうした国境税調整が可能であるため、国産品と輸入品との間や、輸出品と輸出先の国産品との間の税負担のバランスを確保することができ、国際貿易に対して中立的であるというメリットがあります。

個別間接税等と消費税

フランス、ドイツ、イギリスなどの諸外国においては、ガソリンなどの炭化水素油、酒、たばこなど、製造段階などにおいて個別間接税が課税されている物品については、小売価格に原価の一部として反映されている個別間接税相当額についても、付加価値税の課税標準に含めることとされています。また、個別間接税に限らず、付加価値税を除く他の租税、関税、課徴金などに相当する額についても同様に付加価値税の課税標準に含めることとされていますが、これは、欧州理事会指令においても規定されている付加価値税共通のルールとなっています。

このような課税が行われるのは、消費支出の大きさを税負担能力の尺度としている付加価値税などの性格から、小売価格に個別間接税に相当する額が原価として反映されているか否かにかかわらず、同じ小売価格の財貨・サービスを購入する消費者には、同じだけの税負担を求めるという考え方によるものです。

わが国においても、諸外国の付加価値税と同様に、揮発油税、酒税、たばこ税などの個別間接税や関税などが課税されている物品についても、小売価格に比例した負担を求めるために、個別間接税相当額を含む価格に対して消費税が課

税されています。消費支出の大きさに応じて負担を求めるという消費税の性格に鑑み、引き続き、こうした課税のあり方が維持されることが適当です。

(4) 税率

税率水準

平成9年4月以降、消費税（国税）の税率は4%とされています。この他に、消費税（国税）の税額の100分の25相当額（消費税率1%相当）が地方消費税（地方税）として課税されますので、国税・地方税合わせた消費税率は5%となります。

OECD加盟29ヶ国中、アメリカを除く28カ国で消費税（付加価値税）が実施されていますが、これらの国々における消費税率（付加価値税率）は日本の5%からスウェーデン、デンマークなどの25%までの間に分布しており、10%未満の国が日本を含めて3カ国、10%以上15%未満の国が3カ国、15%以上20%未満の国が10カ国、20%以上の国が12カ国となっています。

なお、EU諸国においては、欧州理事会指令などにより消費税（付加価値税）の標準税率の範囲が15%以上25%以下と定められています。

消費税（付加価値税）の税率は、それぞれの国における歴史的、社会的、経済的状況と財政事情の下で、租税負担や税体系全体のあり方についての議論を背景とし、税率構造などとの関係を踏まえて設定されているものであり、単純な比較を行うことは適当ではありませんが、国・地方合わせて5%というわが国の税率水準は、先進諸国の中で最も低い水準にあります。

消費税率を含めた今後のわが国の税制のあり方については、少子・高齢化がますます進展する中で、公的サービスの費用負担を将来世代に先送りするのではなく、現在の世代が広く公平に分かち合っていく必要があることを考慮しながら、国民的な議論によって検討されるべき課題であると考えます。

税率構造

わが国の消費税は、食料品などを含むすべての財貨・サービスの課税取引に対して国税・地方税合わせて5%の単一税率で課税されます。

OECD諸国のうち消費税（付加価値税）を実施している28カ国の中では、わが国を含む5カ国において、食料品に対しても他の財貨・サービスと同じ標準税率が適用されており、このうち、わが国以外の国々では標準税率が10%以

上となっています。他方、23 カ国において食料品に対し軽減税率などが適用されていますが、これらの国々のうち標準税率が 15%に満たない国は3 カ国にすぎません。E U諸国においては、デンマークを除き、食料品などに対する軽減税率などが設けられていますが、その背景には、欧州理事会指令により、標準税率の下限が 15%と定められていることがあります。また、欧州理事会指令は、軽減税率についても 5 %という下限を定めており、実際には、約半数のE U諸国において食料品などに対しても 10%以上の税率が適用されています。

消費税の税率がヨーロッパ諸国並みの水準の下では、所得に対する逆進性を緩和するための何らかの政策的対応が必要となり、食料品などに対する軽減税率の導入などにより、担税力に配慮した仕組みとすることが検討課題となり得るという考え方があります。

他方、消費生活のパターンが多様化してきている中で、軽減税率の適用範囲を合理的に設定することは極めて困難です。実際、食料品などに対する軽減税率が採られている国においては、食料品などの種類、形状、加工の度合い等のわずかな違いによって適用税率が異なるなど、様々な問題点が指摘されています。

わが国の消費税が、従来の物品税を中心とする個別間接税制度が有していた物品間の課税のアンバランスなどの諸問題を解消する観点から創設されたことに鑑みれば、消費者のライフスタイルや価値観がますます多様化している中で、税制が消費者の選択を左右することは基本的に望ましいことではなく、できる限り中立的な制度を維持すべきであると考えます。

また、消費税の納税義務を負っている多くの事業者の事務負担を考慮すれば、制度をできる限り簡素なものとする必要があります。財貨・サービスの品目によって異なる税率が設けられていると、事業者は、売上げと仕入れを異なる税率ごとに区分して記帳する必要がありますので、事務負担の増加が避けられなくなります。さらに、軽減税率と標準税率の水準にある程度以上の差があると、軽減税率の対象となるものの生産等を行う事業者にとっては、売上げに係る税額よりも仕入れに係る税額が恒常的に大きくなるという問題が生じます。このような場合、仕入れに係る税額と売上げに係る税額の差額分の還付を受けるためには、本来は納税義務が免除されるような小規模な事業者でも税務当局に還付申告を行わざるを得なくなり、そのために、日々の売上げ・仕入れの記帳などを行い、税額計算をする事務負担を負うこととなります。例えば食料品のように、個人事業者を含め、多くの小規模零細事業者が生産等に携わっている場合には、このような問題がより大きなものとなります。

複数税率の下では、軽減税率の対象範囲にもよりますが、基本的には、税額が記載された請求書等（ヨーロッパ諸国

における「インボイス」)の保存を仕入税額控除の要件とすることが必要であり、また、簡易課税制度などの中小事業者に対する特例措置についても、単一税率の場合とは異なる観点からの検討を要することになると考えられます。

なお、仮に、食料品などに対して軽減税率を設ける場合、一定の税収を確保するためには、軽減税率による減収分だけ標準税率を高くせざるを得ません。

軽減税率を設けるべきか否かという問題は、その時点における消費税率の水準の下で、個人所得課税などを含めた税制全体、ひいては社会保障制度などをはじめとする財政全体を通じて見てもなお、何らかの政策的配慮が必要かどうかという観点から検討し、その上で、政策的配慮の必要性和制度の中立性・簡索性との間の比較考量により判断すべき問題ですが、ヨーロッパ諸国並みとは言えない税率水準の下では、極力、単一税率の長所が維持されることが望ましいと考えます。

(参考)複数税率の下で生じる様々な問題点を避けつつ、消費税の所得に対する逆進性を緩和するために、低所得者に対して、年間の基礎的消費支出に係る消費税相当額を給付することとしてはどうか、という指摘があります。

このような給付を行うことについては、社会保障給付などの諸施策との関係をどのように考えるか、資産性所得を含めた総合的な所得把握をどのようにして行うか、資産を取り崩して消費を行うこともできることについてどのように考えるかなどの問題があることから、納税者番号制度との関係も含め、慎重に検討する必要があります。

(5) 中小事業者に対する特例措置

基本的考え方

国内において財貨・サービスの販売・提供などを行う事業者（個人事業者及び法人）に対しては、消費税の納税義務が課されます。そして、事業者に課される消費税は、コストの一部として財貨・サービスの価格に転嫁され、最終的には消費者が負担することが予定されています。

このような消費税の仕組みが円滑に機能するためには、消費者の理解が必要であることはもちろんですが、同時に、事業者が、消費税の性格と仕組みを理解し、納税に関する実務を適切に行うことが不可欠です。

しかし、個別間接税とは異なり、消費税の対象となる取引は、経済の幅広い分野にわたっており、個人、法人を問わず、零細な規模の者を含め、数多くの事業者に関係します。これらの事業者の事務処理能力は千差万別であり、かなり

小規模な事業者にまで規模の大きな事業者並みの事務負担を求めることは、必ずしも合理的とは言えません。制度の公平性や透明性を著しく損なわない範囲内で、中小事業者の事務負担に配慮し、実務の簡素化のための特例措置を設けることには十分な理由があると考えられます。

他方、中小事業者に対する特例措置のあり方については、これまでも、制度の定着状況や事業者の実務の実態などを踏まえながら、限界控除制度の廃止をはじめ、抜本的な見直しが行われてきましたが、今後、消費税制度全体の見直しを行う際には、制度の公平性及び透明性と簡索性との間でどのように均衡を図るかという観点から、必要に応じ、見直しを検討することが適当です。

事業者免税点制度

イ．制度の概要

小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から、基準となる課税期間（個人事業者の場合は前々暦年、法人の場合は前々事業年度）における課税売上高が 3,000 万円以下の事業者に対しては、納税義務が免除されています。この制度を、事業者免税点制度と呼んでいます。

基準期間における課税売上高が 3,000 万円以下の事業者は、特に税務署長への届出等を行わなくても納税義務を免除されます。他方、輸出取引を行っているなどの事情により、仕入れに係る税額が売上げに係る税額を上回るため、申告をすると還付が受けられるような場合、課税売上高が 3,000 万円以下であっても、届出書を所轄税務署長に提出することにより、課税事業者となることを選択することもできます。なお、課税事業者となることを選択する旨の届出書を提出した場合には、2 年間は継続して適用を受けなければならないこととされています。

（参考 1）これまでの改正の経緯

消費税の創設当初から、免税点の水準（3,000 万円）は改正されていません。

なお、新設法人における設立当初の基準期間がない課税期間については、納税義務が免除されていましたが、比較的規模の大きな事業者は、一般的にその設立時点から相当規模の売上げがあると考えられたため、平成 6 年の税制改革において、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ました（この改正は、平成 9 年 4 月以後に開始する課税期間について適用されています。）。

（参考２）諸外国の制度

事業者免税点制度は、ヨーロッパ主要国をはじめ、付加価値税などを有する各国で採用されています。ヨーロッパ主要国における事業者免税点の水準は、フランス 175,000 フラン（315 万円）、ドイツ 32,500 マルク（195 万円）、イギリス 51,000 ポンド（918 万円）とわが国の 15 分の 1 から 3 分の 1 程度の水準となっています。

ロ．適用状況

全事業者数に占める免税事業者の割合は、消費税創設当時の 67.6%に対して平成 10 年度においては 61.6%まで低下してきています。また、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を見ると、創設当時の 3.3%に対して平成 10 年度には 2.3%まで低下してきています。このように、免税点が据え置かれている一方で、物価上昇などに伴い名目売上高が上昇していくことから、免税事業者の割合は、趨勢的には緩やかながら低下していく傾向があります。

ハ．今後のあり方

消費税の創設から 11 年余りが経過し、制度に対する事業者の理解や習熟は進んできているものと考えられます。こうした中で、免税点の水準は長期間にわたって据え置かれており、依然として事業者の 6 割強が免税事業者となっていることや、諸外国と比べても高い水準にあることなどから、相対的に規模が大きな免税事業者に対しては、課税事業者としての対応を求める方向で検討を行うことが重要であると考えます。

他方、現在、免税事業者となっている事業者の事務処理能力は依然として低く、政策的配慮が必要であることから、免税点の見直しについては慎重に議論する必要があるという意見がありました。

いずれにしても、事業者免税点制度のあり方については、事業者の事務処理能力の実態を踏まえ、引き続き検討していくことが適当です。

（参考）限界控除制度の廃止について

平成 6 年の税制改革による見直し（平成 9 年 4 月実施）が行われる前の消費税制度においては、その課税期間における課税売上高が 5,000 万円未満の事業者（免税事業者を除きます。）は、その課税期間における消費税額（売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を差し引いた額）から、限界控除税額に相当する額を控除した額を納付することとされていました。

（注）限界控除税額は、次のような算式によって定められていました。

限界控除税額＝

$$\begin{array}{l} \text{限界控除制度がない} \qquad \qquad \qquad 5,000 \text{ 万円} - \text{課税売上高} \\ \text{場合の納付すべき税額} \times \frac{\qquad \qquad \qquad}{2,000 \text{ 万円}} \end{array}$$

（課税売上高が 3,000 万円未満の場合には、3,000 万円として計算します。）

この制度は、消費税創設に伴う小規模事業者の納税事務負担の増加や課税の影響を緩和する観点から設けられたものですが、あくまで経過的な措置として位置付けるべきものであることや、本来の納税額が明らかとなっていながら、消費税相当額の一部を事業者の手許に残すような仕組みを設けることは公平性の観点から問題があるなどの指摘があったことを踏まえ、平成 6 年の税制改革において廃止が決定され、所要の経過措置を講じた上で、平成 9 年 4 月以後に開始する課税期間から廃止されました。

簡易課税制度

イ．制度の概要

一定規模以下の中小事業者については、その事務負担への配慮から、選択により、売上げに係る消費税額を基礎として、仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算できる簡易課税制度が設けられています。具体的には、基準期間における課税売上高が 2 億円以下の事業者（免税事業者を除きます。）が、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出書を所轄税務署長に提出した場合には、その翌課税期間以後、その課税期間における売上げに係る消費税額にみなし仕入率（注）を乗じた額を、仕入れに係る消費税額とみなして仕入税額控除することができます。なお、この制度の適用を受ける旨の届出書を提出した場合には、2 年間は継続して適用を受けなければならないこととされています。

（注）みなし仕入率は、次のように定められています。

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

ロ．これまでの改正の経緯と適用状況

簡易課税制度については、平成 3 年の消費税見直しの際、適用上限となる基準期間の課税売上高を消費税創設当初の 5 億円から 4 億円に引き下げるとともに、みなし仕入率の適用区分が 2 区分から 4 区分に細分化されました。また、平成 6 年の税制改革においては、適用上限が更に 2 億円まで引き下げられ、さらに、平成 8 年度税制改正において、みなし仕入率の適用区分が 5 区分まで細分化されました（いずれも平成 9 年 4 月実施）。

これらの改正の結果、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、平成元年度の 67.7%から平成 10 年度の 47.3%（課税売上高 2 億円以下の者）まで低下してきています。これを全課税事業者の課税売上高に占める割合で見ると、平成元年度の 11.7%から平成 10 年度には 5.5%（課税売上高 2 億円以下の者）まで低下してきています。

（参考 1）諸外国の制度

フランスにおいては、わが国の簡易課税制度に類する制度はありません。1998 年までは、年間売上高が一定額以下の個人事業者に対して、納税者と税務当局との協約により納税額を決定する協約課税制度（フォルフェ制度）がありましたが、1999 年から廃止されました。

イギリスにおいては、特定の小売業者に対して、売上げに係る税額を簡便に計算する特例が認められていますが、わが国のような仕入控除税額の計算に関する特例はありません。

ドイツにおいては、売上げに平均率（みなし仕入率）を乗じて仕入れに係る税額を計算する平均率課税制度がありますが、適用限度額が 12 万マルク（720 万円）と低い水準であるのに加え、平均率が低めに設定されており、本来の計算方法よりも不利であることが多く、この制度の適用は極めて少ないと言われています。

（参考 2）税率構造と簡易課税制度

わが国の簡易課税制度においては、みなし仕入率は業種ごとの平均的な仕入率に応じて設定されていますが、ヨーロッパ諸国のように、複数の税率が設けられている場合には、業種ごとの平均的な仕入率に加え、売上げと仕入れの両面における適用税率の区分ごとの割合をも考慮しなければ、適切なみなし仕入率を設定することができません。例えば、ある業種の平均的な仕入率が 70%と仮定すると、売上げには標準税率のみが適用され、仕入れには標準税率と軽減税率が両方適用されているような場合には、みな

し仕入率を 70%と設定してしまうと、仕入に係る税額を過大に推定してしまうことになります。したがって、このような場合には、70%より低めのみなし仕入率を設定しなければなりません。他方、売上げには軽減税率のみが適用され、仕入には標準税率と軽減税率が両方適用されるような場合には、逆にのみなし仕入率を 70%よりも高く設定する必要が生じます。このように、複数税率制度の下で、のみなし仕入率を適切に設定しようとすると、単一税率の下における業種区分と比べて、適用税率の状況に応じて、はるかに細かな業種区分を行う必要があります。実際に、このような制度を有しているドイツにおいては、54 種類の業種区分が設けられ、簡素な制度とは言えない状況となっています。

八．今後のあり方

簡易課税制度は、中小事業者の事務処理能力を考慮すれば、すべての課税事業者に一律に本則による仕入控除税額の計算を求めることは困難であることを理由として設けられた制度です。しかし、消費税制度が定着し、事業者が納税事務に習熟していくのに伴い、基本的には、できる限り多くの事業者に対して本則の計算方法による対応を求めていくことが必要です。これまでも、簡易課税制度については、二度にわたり見直しが行われてきましたが、今後、消費税制度全体の見直しを行う際には、簡易課税制度のあり方について、事業者の実務の実態も踏まえながら、制度の公平性、透明性を高める観点から、適用上限の引下げなど、制度の縮小の方向で検討を行う必要があります。

なお、簡易課税制度の検討に当たっては、複数税率制度の下では、適切なのみなし仕入率の設定は著しく困難であることも念頭に置かなければなりません。

(6) 仕入税額控除

制度の概要

消費税は、取引の各段階で課税されることから、その納付税額の計算に当たっては、課税期間内に発生した売上げに係る消費税額から、仕入に係る消費税額を控除（仕入税額控除）することにより、税の累積を排除する方式が採られています。仕入に係る消費税額が売上げに係る消費税額を超える場合には、控除不足額の還付が行われます。

仕入税額控除を行うためには、課税仕入等的事实を記載した帳簿の保存に加え、請求書等の取引の事実を証する書類の保存が必要です（「請求書等保存方式」）。

これまでの改正の経緯

消費税の創設当初は、わが国の取引慣行や納税者の事務負担に配慮するといった観点から、課税仕入等的事实を記

載した帳簿又は仕入先から受け取った請求書等のいずれか一方を保存することを仕入税額控除の要件とする、いわゆる「帳簿方式」が採用されていました。この帳簿方式に対しては、納税者自身が記帳する帳簿のみによって仕入税額控除が行われ得ることについて、制度の信頼性の面から疑問が提起されていたことなどを踏まえ、平成6年の税制改革において、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿の保存に加え、請求書等の取引の事実を証する書類の保存をも仕入税額控除の要件とする「請求書等保存方式」が採用され、平成9年4月1日以後に行われる課税仕入れ等について適用されています。この請求書等保存方式への移行は、大部分の事業者間取引において請求書等が交わされ、保存されているというわが国の取引実態を尊重しつつ、請求書等という客観的な証拠書類の保存を仕入税額控除の要件とすることにより、制度の信頼性を高めることを目的とした改正でした。

ヨーロッパ諸国の「インボイス」との相違点

イ．ヨーロッパ諸国の付加価値税制度においては、税額が記載された請求書等（いわゆる「インボイス」）の保存が仕入税額控除の要件とされており、また、課税事業者のみが税額を記載してインボイスを発行できるとされています。

これに対し、わが国の請求書等保存方式においては、請求書等に税額が記載されていなくても仕入税額控除を行うことができ、また、免税事業者が発行した請求書等に基づく仕入税額控除も認められています。

ロ．ヨーロッパ諸国においては、欧州理事会指令により、標準税率の下限が15%以上とされている一方で、食料品などに対する軽減税率を設けることが認められています。このように複数の税率が存在する場合には、軽減税率の対象範囲にもよりますが、税額が記載されていない請求書等によって適正に仕入控除税額の計算を行うことは困難であることから、基本的には、税額記載の請求書等（インボイス）の保存を仕入税額控除の要件とすることが必要であると考えられます。

これに対し、わが国の消費税は、単一税率となっており、また、非課税取引の範囲も限定されていることから、請求書等に税額が記載されていなくとも、仕入控除税額の計算を適正に行うことは可能です。なお、現在、ほとんどの事業者間取引において、取引先に対する消費税の円滑な転嫁を図るためもあって、既に税額が記載された請求書等が交され、保存されているという実態にあり、これにより、仕入控除税額の計算が容易になっている面もあります。

ハ．ヨーロッパ諸国のインボイス方式の場合、免税事業者は税額が記載されたインボイスを発行することはできないため、免税事業者から仕入れを行った課税事業者は、その仕入れについては仕入税額控除を行うことができないのに対

して、わが国の請求書等保存方式においては、免税事業者から行った仕入れについても仕入税額控除の対象となるという違いがあります。

わが国の請求書等保存方式の下で、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除の対象とされているのは、平成6年の税制改革に際して、

- (イ) 免税事業者からの仕入れについて税額控除を認めないこととすると、税の累積が生じ、財貨・サービスの価格の上昇を招くおそれがあること、
 - (ロ) 取引の中間段階に位置する免税事業者が取引から排除されかねず、あるいは、事実上、それらの事業者の多くに課税事業者となることを選択するよう迫ることになりかねないこと、
 - (ハ) 免税事業者の対事業者向け売上高の総額が全事業者の売上高の総額に占める割合は極めて小さいこと、
- などが勘案されたことによるものです。

(参考) ヨーロッパ諸国のインボイス方式の下では、事業者の取引全体の把握が容易なのではないかという見方があります。しかし、インボイス方式は、仕入れという事業者間の取引に係る税額を把握するための仕組みであり、消費者に対する売上げを含めた取引全体の把握に役立つという性格のものではありません。なお、仕入れの事実を証明する書類の保存がなければ仕入税額控除ができないという点ではわが国の請求書等保存方式も同様であることから、ヨーロッパ諸国のインボイス方式の方が事業者間取引の把握の面で優れているとまでは言えないものと考えられます。

今後のあり方

今後、消費税制度全体の見直しを行う際には、仕入税額控除方式のあり方について、税率構造や中小事業者に対する特例措置などとの関係を踏まえ、事業者間における取引の実態にも留意しつつ、制度の信頼性・透明性の観点から、検討を行うことが重要です。

その際、ヨーロッパ諸国のようなインボイス方式については、制度の信頼性・透明性に資する面がある一方で、免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除が認められず、免税事業者が、課税事業者となることを選択しない限り、事業者間取引から排除されかねないことについてどう考えるかという問題があります。

なお、仕入税額控除の要件の検討に当たっては、事業者間取引の電子化の状況を考慮する必要があるとの意見があり

ました。

(7) 申告納付

制度の概要

消費税においては、所得税や法人税と同様、申告納税制度が採用されており、事業者が行う確定申告によって具体的な消費税額が確定し、納付されることになります。

消費税の課税期間は、納税義務を負う事業者の事務負担などを考慮し、個人事業者の場合は暦年、法人の場合はその法人の事業年度とされています。

(注) 事業者の選択により、通常の課税期間を3ヵ月ごとに区分した各期間を課税期間とする特例の適用を受けることができます。この特例は、主に、輸出免税の適用などにより恒常的に還付となるような事業者によって利用されています。

免税事業者を除く事業者は、原則として、課税期間の末日の翌日から2ヵ月以内に確定申告書を提出するとともに、消費税額を納付しなければなりません。ただし、個人事業者の消費税の申告・納付期限は、当分の間の措置として、課税期間の翌年の3月末日までとされています。

また、確定申告とは別に、消費税の預り金的な性格などを考慮して、中間申告の制度が設けられています。具体的には、事業者は、原則として、課税期間の開始の日以後、3回に分けて(3ヵ月、6ヵ月、9ヵ月が経過した日からそれぞれ2ヵ月以内に)中間申告書を提出し、直前の課税期間の年税額の4分の1に相当する消費税額を納付することとされています。ただし、直前の課税期間の年税額が48万円以下の場合には、中間申告の義務が免除されます。また、直前の課税期間の年税額が48万円を超え400万円以下の場合には、年1回(課税期間開始の日以後6ヵ月が経過した日から2ヵ月以内に)中間申告書を提出し、直前の課税期間の年税額の2分の1に相当する消費税額を納付することとされています。

(注) 中間申告に当たっては、中間申告の対象期間(3ヵ月ないし6ヵ月)を一つの課税期間とみなし、仮決算を行って計算した消費税額を申告・納付することもできます。

このように、確定申告と中間申告とを合わせると、事業者は、原則として年4回(年税額の規模が小さい場合には年1~2回)の申告納付を行う仕組みとなっています。

なお、輸入取引の場合には、申告納税方式が適用される課税貨物を保税地域から引き取ろうとする者は、原則として、課税貨物を保税地域から引き取る時までに、税関長に輸入申告書を提出するとともに、その課税貨物に課される消費税

額を納付することとされています。

（参考１）これまでの改正の経緯

消費税の創設時には、中間申告は原則として年１回とされており、直前の課税期間の年税額が 60 万円以下の場合には、中間申告の義務が免除されていました。

平成３年の消費税見直しに際して、消費者が負担した消費税相当額が事業者の手許に長く滞留することは、事業者に運用益が生じることになるという指摘があったことなどから、中間申告の回数は原則として年３回とされました。ただし、直前の課税期間の年税額が 60 万円以下の場合には中間申告不要、60 万円を超え 500 万円以下の場合には、年１回の中間申告を行うこととされました。

平成６年の税制改革においては、消費税率を３％から４％（地方消費税分を合わせた税率は５％）に引き上げる一方で、中間申告が不要とされる年税額の基準を 60 万円以下から 48 万円以下に、中間申告が年１回とされる年税額の基準を「60 万円超 500 万円以下」から「48 万円超 400 万円以下」に引き下げることとされ、平成９年４月から実施されています。この改正により、実質的に、中間申告の回数は増加することになりました。

（参考２）諸外国の制度

諸外国の付加価値税などにおける課税期間や申告納付制度は、国ごとの事情を反映して区々となっています。

フランスにおいては、課税期間そのものが原則として１ヵ月とされており、事業者は毎月、前月分の付加価値税の確定申告を行い、納付することとされています。ただし、年間売上高が一定額以下の者（物品販売業・宿泊施設業については 500 万フラン（9,000 万円）以下、その他の業種については 150 万フラン（2,700 万円）以下の者）については、課税期間を１年とし、年１回の確定申告と年４回の予定納税（合わせて年５回の申告・納付）を行うこともできるとされています。

ドイツにおいては、課税期間は日本と同様に１年とされており、年１回、確定申告を行うこととされています。このほか、原則として１ヵ月ごとに、前月の取引に係る付加価値税額を予定申告し、納付することとされています。ただし、前年の税額が 1,000 マルク（6 万円）を超え 12,000 マルク（72 万円）以下の者は３ヵ月ごとに予定申告納付を行うことができ、また、前年税額が 1,000 マルク（6 万円）以下の者は予定申告納付を免除されます。

イギリスにおいては、課税期間は原則として３ヵ月とされており、課税期間終了後１ヵ月以内に確定申告を行い納付することとされています。ただし、年間売上高が 30 万ポンド（5,400 万円）以下の者は、課税期間を１年とし、年１回の確定申告と１ヵ月または

3ヵ月ごとの予定申告を行うことができます。

今後のあり方

消費税が預り金的な性格を持つ税であることを考慮すれば、今後、消費税制度全体の見直しを行う際に、申告納付の回数を増やす方向で検討を行うことが適当と考えられますが、他方、申告納付回数の増加は、納税者の事務負担や税務行政のコストを増加させることにも留意しつつ、幅広い観点から検討していく必要があります。

(8) 消費税滞納への対応

平成 9、10 年度において、景気の低迷による事業者の資金繰りの悪化や消費税率の引上げによる納付税額そのものの増加などを背景として、消費税の滞納発生額が増加しました。これに対応して、国税当局においては、消費税滞納について、重点的な滞納整理が実施されてきています。平成 9、10 年度においては、新規発生滞納が著しく増加したことは事実ですが、その一方で、滞納整理の額も前年を大きく上回って増加しており、発生した滞納の多くの部分は、その年度中に整理されています。平成元年度から 10 年度までの収納状況を見ると、納付すべき税額のうち 95%が期限内に納付されており、その後の滞納整理により、延滞税も含めて 99%が国庫に収納済となっています。

当調査会においては、「平成 12 年度の税制改正に関する答申」において、「最近の経済情勢等を背景として消費税の滞納発生が増加していますが、税制への信頼を確保するためにも、政府全体として取り組むことを求めます。」との要請を行いました。この答申などを踏まえ、政府においては、消費税及び地方消費税の滞納対策として、消費税の預り金的性格の周知などの施策を講じているほか、国の機関及び地方公共団体に対し、各種の入札への参加資格の審査に際し、消費税の納税証明書（未納税額がないことを証明するために税務署長が発行する書類）の添付を求めるよう要請を行ってきています。その結果、既に実施している機関も含め、国の全省庁と全地方公共団体において、遅くとも平成 13 年度までに入札資格審査の際の消費税の納税証明書添付を実施する予定となっています。

重点的な取り組みの結果、消費税の新規発生滞納額については、平成 11 年 4 月～12 月の期間において前年同期比で 15.4%減少するなど、このところ改善の動きが見られるようになりましたが、今後とも、滞納の未然防止、整理促進に取り組んでいくことが重要です。

なお、消費税の滞納問題との関連で、消費税の申告納付の回数を増やすことが、消費税滞納の発生の未然防止にも資するのではないか、との意見がありました。

(9) 消費税と価格との関係

消費税の転嫁のあり方

財貨・サービスの生産、流通、販売などに従事する事業者にとって、消費税は、仕入価格を押し上げる要因として、または、自ら納税の義務を負う税として、事業活動を営むことに伴う様々なコストの一部となっています。しかし、消費税は、最終的には、事業者ではなく、財貨・サービスの消費者に負担を求めようとする税ですので、事業者は、自らコストとして負担している消費税相当額を、他の様々なコストとともに販売価格に織り込むことにより、消費者に適切かつ円滑に転嫁していくことが予定されています。

免税事業者による転嫁のあり方

免税事業者が消費税を理由として価格の引上げを行うことにより、買い手が負担した消費税相当額の一部が事業者の手許に残るいわゆる「益税」が生じているのではないかと、という指摘がなされることがあります。

確かに、免税事業者が行う財貨・サービスの販売・提供などには消費税が課されませんので、免税事業者が、商品・サービスの本体価格に上乗せして、その5%を消費税として別途、受け取ることは、消費税の仕組み上、予定されていません。

ただし、免税事業者の場合であっても、仕入価格の上昇という形で消費税を負担していることには変わりがないので、その負担分については販売価格に転嫁する必要があります。

いずれにしても、消費税の転嫁のあり方についての正しい認識が消費者及び事業者の間により一層浸透し、事業者による適切な対応がなされることが望まれます。

転嫁の有無についての表示をめぐる問題

消費税等の納付税額は、売上げに係る消費税額等（課税標準額に対する消費税額等）から仕入れに際して負担した消費税額等を控除した金額となりますが、この場合の売上げに係る消費税額等は、財貨・サービスの売上額（本体価格とは別に消費税等相当額を受け取っている場合には、その額を含めた税込みの売上額）の105分の5に相当する金額となります（注1）。

したがって、課税事業者については、本体価格に加えてその5%相当額を消費税等相当額として受け取っている場合のみならず、消費税等相当額を本体価格と別には受け取っておらず、例えば「消費税はおまけしています。」といった表示を行っている場合においても、その販売価格には、105分の5に相当する消費税負担が含まれていることになりま

す。

(注1) 消費税法においては、消費税の課税標準を「課税資産の譲渡等の対価の額(対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他の経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する金額を含まないものとする。)」としています。したがって、

$$\begin{aligned} & \{ \text{「対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭等の額」} \\ & \quad - \text{「消費税及び地方消費税の額」} \} \times 4 / 100 \times 125 / 100 \\ & = \text{「消費税及び地方消費税の額」} \end{aligned}$$

という関係式が成り立ちます。この式を「消費税及び地方消費税の額」について解くと、

$$\begin{aligned} & \text{「消費税及び地方消費税の額」} \\ & = \text{「対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭等の額」} \times 5 / 105 \end{aligned}$$

となります。

(注2) 公正取引委員会のガイドライン(「消費税率の引上げ及び地方消費税の導入に伴う転嫁・表示に関する独占禁止法及び関係法令の考え方」(平成8年12月25日))においては、事業者が「消費税はおまけしています。」「消費税は3%分しかいただきません。」などの表示を行うことは、「消費税等を事業者が負担している旨を、その根拠があいまいなままにことさら強調することにより、その販売価格が他に比べ有利であるかのような表示」として、不当景品類及び不当表示防止法(景品表示法)上、問題となるおそれがあるとされています。

消費者に対する価格表示のあり方

私たちが財貨・サービスを購入するかどうかを決める際には、値札などに表示されている価格を見て、所持金や予算の範囲内で支払いが可能かどうか、支払うだけの価値があるものかどうか、他の店などにおける価格と比べて有利かどうか、といった点について判断しています。

消費税や付加価値税などがある場合には、このような判断は、本来、消費税等の額を含めた支払総額に基づいて行う必要があります。税抜きの本体価格のみに基づいて購入を決めると、支払いの際に、所持金が不足していることに気が付いたり、予期していた額を超える支払いを行うことになることがあるからです。また、事業者によって税込みの価格表示と税抜きの価格表示が区々になっていると、価格の比較を行う上で不都合が生じかねないという問題もあります。

イギリス、ドイツ、フランスなどのヨーロッパ諸国においては、消費者が、財貨・サービスの購入を決定した後で、

別途、付加価値税の支払いを求められることがないように、消費者保護法などの法律に基づいて行われる価格表示に関する規制により、消費者に対する値札などにおける価格表示については、付加価値税相当額を含めた支払総額を表示することが義務付けられています。欧州理事会の「消費者向け商品価格表示に関する消費者保護についての指令」においても、同様の規定が設けられています。

わが国においては、消費者に対する価格表示の方法は、業種などにより区々であり、値札などにおいて消費税等の額を含めた支払総額が表示されていない例が多く見受けられますが、消費者の便宜を図る観点から、ヨーロッパ諸国のように、個々の財貨・サービスごとに値札などにおいて消費税等の額を含めた支払総額が表示される「総額表示方式」の普及を図ることが適当と考えます。

なお、値札などに消費税等の額を表示するかどうかという問題は、各事業者の自主的な選択に委ねられるべきものであり、ヨーロッパ諸国の価格表示規制においても、支払総額の他に、付加価値税額を併せて表示することも認められています。

(注)「総額表示方式」の諸類型

次のような価格表示が「総額表示方式」に当たります。

- ・ 10,500 円 (本体価格 10,000 円、消費税等 500 円)
- ・ 10,500 円 (うち消費税等 500 円)
- ・ 10,500 円 (本体価格 10,000 円)
- ・ 10,500 円 (税込)
- ・ 10,500 円
- ・ 10,000 円 (税込 10,500 円)

(10) 国・地方間の配分

国税・地方税を合わせた税率 5 % のうち、1 % 分は地方消費税 (地方税) であり、地方公共団体の一般財源として使われています。また、4 % 分は国の消費税ですが、その収入のうち、29.5 % は地方交付税交付金として地方公共団体に配分され、地方消費税と同様、一般財源として使われています。これらを合計すると、税率 5 % 分の税収のうち、43.6 % は地方公共団体による様々な公的サービスの財源に充てられており、国が提供する公的サービスの財源に充てられるのは、地方消費税や地方交付税分を除いた国分 56.4 % となっています。

(11) 消費税と社会保障

消費税の「福祉目的化」

平成 11 年度及び平成 12 年度の予算においては、国の消費税の収入（地方交付税分を除く国分）を基礎年金、老人医療及び介護に充てることを予算総則に明記する、いわゆる「消費税の福祉目的化」が行われました。

（注）予算総則とは、歳入歳出予算などのほかに毎年度の財政運営に必要な基礎的事項について、条文形式で規定を設け、その年度の予算の一部として国会の議決を求めるものです。

平成 12 年度予算においては、消費税収（国分）が 6.9 兆円であるのに対して、これが充てられる対象経費は、基礎年金 4.5 兆円、老人医療 3.3 兆円、介護 1.3 兆円の合計 9.0 兆円となっており、消費税収（国分）だけでは賄いきれていないのが現状です。

また、「福祉目的化」などの結果として、平成 12 年度予算においては、国の一般会計税収 48.7 兆円のうち、使途が特定されていない部分が 23.4 兆円（所得税、法人税、酒税及びたばこ税の収入のうち地方交付税を差し引いた分並びに相続税、印紙収入など）であるのに対して、これによって賄うべき歳出は約 2 倍の 56.0 兆円であり、不足分は公債発行に頼っています。こうした財政の現状に鑑みると、仮に、今後とも、消費税収（国分）の使途を福祉目的に特定していく場合、それ以外の歳出の規模と消費税以外の税収とをどのようにバランスさせていくのか、ということが大きな課題となります。

消費税の「福祉目的税化」

少子・高齢化の進展に伴い、今後、急速に増加することが見込まれる社会保障給付の財源に充てるため、消費税をいわゆる「福祉目的税化」し、その使途を、年度ごとの予算総則によってではなく、制度的に福祉目的に特定すべきとの議論があります。

当調査会においては、消費税は、もともと物品税の廃止、所得課税の減税などと併せて一般財源として創設されたものであり、今後、わが国の税財政にとってますます重要な役割を果たすべき基幹税であること、目的税化は財政の硬直化を招くおそれがあること、さらには、諸外国においても消費税を目的税としている例は見当たらないことなどから、消費税を福祉目的税とすることについては、慎重に検討すべきであるとの意見が多数ありました。

他方、将来の税財政のあり方を考える上で、社会保障給付の増大にいかに対応するかが重要な課題であり、そのための消費税の充実が不可避であるとすれば、福祉目的税化も検討に値する考え方であるとの意見がありました。また、消

費税の福祉目的税化は、将来の税財政のあり方に大きな影響を及ぼすものであることから、少なくとも社会保障経費については、将来世代に負担を先送りするのではなく、消費税の充実によって対応していくということではなければ、あえて消費税を福祉目的税化する意義は見出せないのではないか、といった意見もありました。

この問題は、税制、財政及び社会保障のあり方に深く関わる問題であり、今後、財政構造改革や社会保障制度のあり方などについての検討を踏まえつつ、国民的な議論が行われるべきものと考えます。

消費税を財源とする基礎年金等の「税方式化」

なお、基礎年金等の社会保障制度を「税方式化」し、その財源のすべてを福祉目的税化された消費税で賄うべきとの主張があります。こうした主張の根拠としては、国民年金の未納者・未加入者などが増大しており、いわゆる「空洞化」が進んでいること、第三号被保険者問題の解決に資すること、消費税を財源とすることにより、高齢者世代にも負担を求めることができることなどが指摘されています。

現在の国民年金制度においては、実質的に賦課方式となっていることや国庫負担があることなどから、各人の保険料負担額と給付額との間には差がありますが、保険料の納付によって給付を受ける権利が根拠付けられるという考え方の下で、一定期間以上、制度に加入して保険料を納付しなければ基本的に給付を受けることもできず、また、保険料の納付期間に応じて給付額も増減することとされています。消費税を財源とする場合には、基礎年金給付と消費との間には受益と負担の対応関係が成り立たず、消費の量に応じた基礎年金給付を行うこともできません。また、高額所得者や多額の資産保有者に消費税を財源として給付を行うことが適当かどうかという問題があります。したがって、仮に、消費税を財源とする基礎年金給付を行う場合には、税方式を採用しているカナダなどの例に見られるように、所得が少ないことなどの一定の要件を満たす場合にのみ給付することになるものと考えられます。その場合、基礎年金給付と生活保護との関係をどう考えるか、という問題もあります。

多くの主要先進国においては、年金給付などについては社会保険方式の下で事業主負担を求めています。給付額をすべて消費税で賄う税方式とする場合には、事業主の保険料負担を家計の消費税負担に置き替えるのかどうかという問題が生じます。

このように、基礎年金給付などの財源を社会保険料を主体として賄うか、消費税で賄うかという問題は、単に財源調達の問題にとどまらず、給付の性格を含めた社会保障制度の基本的な設計に関わる問題であることから、幅広い観点から国民的な議論が行われる必要があります。