

消費税の再検討

阿 部 徳 幸

一、はじめに

消費税^①が変わろうとしている。二〇二三年（令和五年）年一〇月一日より、仕入税額控除は適格請求書等保存方式に変更される（同日施行後消費税法〔以下「新消費税法」という。〕³⁰①、57の2^①）。消費税における「日本型インボイス制度」の導入である。わが国に消費税が導入されたのは一九八九（平成元）年のことであつた。昭和世代からすれば新しい税、平成世代からすれば、物心がついた時には既に存在していた税となる。その捉え方は世代によつて違う。しかし、導入後三〇余年しか経過していないと考えれば、これまでの期間は消費税導入の期間、すなわち助走期間として捉えることもできる。何事においてもいえることではあるが、走り出したばかりの制度・システムは最初は段取りが悪く不備も多い。消費税が変わろうとしている昨今、これまでの期間を振り返り、この不備とその是正の様子を確認しな

ければならない。しかしこの期間を助走期間としても、例えば二〇二二(令和四)年度一般会計歳入予算において既に消費税は国税だけでも、所得税二〇、三兆円、法人税一三、三兆円を抜き二二、五兆円と最も大きな財源として見込まれている。⁽²⁾ 消費税は、わが国における基幹税として成長してきた。そしてこの傾向は今後ますます進んでいくようにも思われる。消費税に基幹税としての地位を与えるためにも、これまでの様子を振り返り、わが国の国情に合ったより民主的な税制として消費税を育てていかなければならない。

財務省は、この消費税について一般向けパンフレットにおいて以下のように説明する。⁽³⁾

「消費税は、消費一般に対して広く公平に課される税です。そのため、原則として全ての財貨・サービスの国内における販売、提供などが課税対象であり、事業者を納税義務者として、その売上げに対して課税されます。また、税の累積を排除するために、事業者は、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除し、その差額を納付することとされています。事業者に課される消費税相当額は、コストとして販売価格に織り込まれ、最終的には消費者が負担することが予定されています。(「直接税」と呼ばれる所得税などに対し、このように納税義務者と実質負担者が異なる税を「間接税」と呼びます)」である。

少々長い引用になったが、ここでは、売上げに対して課税される、消費税相当額にコストという言葉を使っている。そして消費税は一般的に間接税として分類されるものの、ここでは明確に消費税を間接税とはいってはいない。またコストとすればこれは費用の一部であり自ら負担すべきものとなる。このことは一般納税者が認識している消費税の姿とはかなり違っているようにも思われる。またわが国では「消費税」というものの、この税は一般的に付加価値税(VAT)に分類される。したがって消費税とは言え、消費(売上げ)に対して課税するものではなく、「付加価値」に

対して課税するもののはずである。

そもそもこの消費税とは、一体どのようなものなのであろうか。

消費税が変容を遂げようとしている今、これまでを振り返り消費税とはいったい何なのか、消費税の本質そのものを確認する必要がある。ここでは改めて消費税の本質について、若干の再検討を行ってみたい。⁽⁴⁾

二、消費税に対する消費者の誤解

消費税法は、価格の表示として、「消費税額及び地方消費税額の合計額に相当する額を含めた価格」で表示することを要求する（消費税法63）。この総額表示義務は、二〇〇三（平成一五）年度税制改正により導入され、二〇〇四（平成一六）年四月から実施されている（平成一五年税制改正法附則1八二）。しかし、消費税率八％への引上げに伴い総額表示を要しない特例措置が二〇一三（平成二五）年一〇月から認められた。さらに一〇％への引上げが延期されたことから、最終的に二〇二一（令和三）年三月三十一日までこの特例は延長された（消費税転嫁対策特別措置法10①、同附則2①、平成二八年税制改正法附則3）。具体的には、この間、表示する商品の価格が税込価格であると誤認されなため措置を講じていけば、総額表示（税込価格の表示）を必要としないとされていたのである。ただし、消費者の利便性に配慮する観点から、それまでの期間であつても、できるだけ速やかに税込価格を表示するよう努めなければならなるともされていた。そして財務省は、この「特例を適用した場合の認められる例」として以下のような具体例を示した【図表1】⁽⁵⁾。

そもそもこの総額表示は、これまで主流であつた「税抜価格表示」では、レジで請求されるまで最終的にいくら支

払えばよいのか分かりにくく、また同一の商品・サービスでありながら「税抜価格表示」と「税込価格表示」が混在しているため価格の比較がしづらといった問題があったことを踏まえ、事前に「消費税相当額を含む価格」を一目で分かるようにする⁶⁾といった消費者の利便性からのものと説明される。しかし、消費者からすれば、日々の消費行為において【図表1】で示された価格表示に長

いこと触れていれば、自ずと本体価格とは別に消費税を支払っているという感覚に陥ってしまうのは自然な流れである。もはや消費者の目からすれば、消費税の構造は「本体価格＋税」であると認識されている。財務省パンフレットによれば、「事業者に課される消費税相当額は、コストとして販売価格に織り込まれ」といつていた。すると消費税の構造は、「本体価格＋消費税相当額の価格」、すなわちすべてが「価格」ということになる。そしてこれを裏づけるものとして東京地判平成二一・三・二六（判時1344号115頁）は、「消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しない」と判示する。より具体的にみれば、コンビニで一、〇〇〇円の買い物をして一、一〇〇円支払った場合、一、〇〇〇円は消費税ではなく一、一〇〇円の買い物をしたということをこの判決は示したのである。つまり、消費者の負担している消費税相当額は税ではなく対価の一部にすぎず、その売上（本体価格＋消費税相当額の価格）の中から事業者が消費税を納付しているだけであり、事業者が消費者から

【図表1】 特例を適用した場合の認められる例

△△スーパー ●●●円(税抜き)
△△スーパー ●●●円(本体価格)
△△スーパー ●●●円(税抜価格)
△△スーパー ●●●円+税
△△スーパー ●●●円(本体)
△△スーパー ●●●円+消費税

税を国に代わって預かり、それを国に納付しているという法的構造になっていないのである。そしてこのような消費者の誤解を解消するためもあり、総額表示が義務付けられたはずである。またかつて消費税の滞納対策として、国税庁は消費税を「預り金的性格」をいつていたが、この「預り金的性格」という表現もやめたのであった。

そもそもこの消費税の性格を預り金なのか、預り金的なものなのかについて、消費税法がその納税義務者を「事業者」としていることから明らかである（消費税法5①）が、例えば所得税法における「給与所得に係る源泉徴収」との対比からすればそれはより鮮明なものとなる。所得税法183条1項は、給与等の支払をする者に対して、その支払の際、その給与等について所得税を徴収し、翌月一〇日までに国に納付することを義務付けている。つまりこの源泉所得税は、源泉徴収義務者にとって明らかにその意味での「預り金」なのである。しかし消費税法は、消費者を納税義務者とはしていないのと同時に、事業者に対し課税資産の譲渡等（消費税法2九）の際、消費税相当額を徴収することを義務付けてもいない。結論として消費税とは、事業者にとって預り金でもなければ預り金的性格のものではない。

総額表示導入の理由は消費者の利便性がいわれる。ただしこの導入理由は、この他消費税の性格からも説明される。少々長くなるが引用する。「そもそも消費税は事業者を納税義務者とし、取引の各段階でその売上げに対して課税されるが、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いくことを通じ、最終的には消費者に転嫁されることが予定された間接税である。したがって、この取引に際して事業者が消費者から受領する消費税相当額は財貨やサービスの価格の一部に過ぎず、事業者の売上げはあくまで取引総額であり、こうした消費税の性格や仕組みからすれば、消費税に関する価格表示は、取引総額で示されることが本来のあり方と考えられる」である。ここ

でも事業者の販売価格はあくまで取引総額だから総額表示が求められるというのである。

繰り返すが一般消費者の感覚はどうであろうか。長年にわたり【図表1】のような価格表示、すなわち「税抜価格」、「本体価格」、さらには「+消費税」になれ親しんできた結果、消費者には「対価の一部」としての意識はない。総額表示が求められる今日、巷では「一、〇〇〇円(税込一、一〇〇円)」といった価格表示があふれている。一般消費者の感覚はあくまでも「本体価格+税」のままである。このような誤解のもとに成り立つ消費税が、予算レベルとはいえ、所得税・法人税を抜き、最も大きな財源、いわばわが国税制の中心になってしまった。

三、消費税は間接税なのか

消費税は一般的に間接税(indirect tax)として認識されている。これは「本体価格+税」といった構造からのものである。総額表示の導入理由によればこの構造は誤りであるといわねばならないが、消費税が間接税であることは強調される。

そもそも間接税とは、財政学上の伝統的な区分にしたがえば、法律上の納税義務者と実際に税を負担する担税者とが一致せず、転嫁されることが予定されている税と定義される。ただし転嫁によつて最終的には消費者が負担するところが予定されているとはいえ、具体的にわが国消費税法は、韓国付加価値税法とは異なりこの転嫁を強制しておらず、その「可能性」認めているに過ぎない。⁸⁾つまりこの伝統的な区分に従えば、税の転嫁ができれば間接税として機能し、転嫁できなければ自ら負担することになり直接税として区分されることにもなる。税の転嫁を基礎とした議論である。しかし東京地判平成二・三・二六によればあくまでも、「消費税分はその本質が対価」というのであるから、

「税」を転嫁しているわけでもなければ予定しているわけでもない。あくまでも対価（価格）にすぎないはずである。つまり税を対価（価格）に上乗せするのではなく、あくまでも対価（価格）の上乗せなのである。したがって税の転嫁の有無を根拠に消費税の性格論を論ずることに問題がある。

では消費税とは間接税ではなく、直接税（direct tax）と区分すべきなのであろうか。繰返しになるが東京地判平成二・三・二六は、「消費税分はその本質が対価」と判示した。そのうえで同判決文は、「消費税の納税義務者が消費者、徴収義務者が事業者であるとは解されない」というのである。また国税通則法施行令46条は「間接国税の範囲」を定める。そこでは「消費税法47条2項（引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等）に規定する課税貨物に課される消費税」を間接国税に含めるものの、ここでの検討対象とした課税資産の譲渡等に係る消費税は間接国税に含めていない。つまり税法自身が間接税に含めていないのである。さらに消費税法そのものも、例えばその28条において、消費税の課税標準を「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する」という。そのうえでこの「対価の額」について、「対価として收受し、又は收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額を含まないものとする」とする。繰返しになるが、ここでは「課された消費税額…」ではなく、あくまで「課されるべき…」といっているのである。つまり消費税法は消費税相当額の価格が「転嫁」（上乗せ）されたか否かに関わらず、「転嫁」（上乗せ）されたものとみなして、その課税標準を計算することを要求するのである。

現行消費税法によれば、その納税義務は「基準期間の課税売上高」（消費税法9②一）により判定される。これまで

の検討によれば、ここでの「課税売上高」はいわゆる「税込み」金額で判定されなければならない。何故なら同条文は、「課税売上高を課税資産の譲渡等の対価の額」というからである。しかし、最判平成一七・二・一（民集59巻2号245頁）は、消費税「法28条1項の趣旨は、課税資産の譲渡等の対価として収受された金銭等の額の中には、当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものが含まれることから、課税標準を定めるに当たって上記のとおりこれを控除することが相当であるというものである。したがって、消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない免税事業者については、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予定しないところというべきである」と、基準期間の課税売上高は税抜金額により判定する旨を判示した。前出東京地判のいう「消費税分は、その本質が対価」からではなく、免税事業者においては、そもそも転嫁する消費税相当額は存在しないという論点からの、すなわち消費税を間接税であるという認識からの判示である。

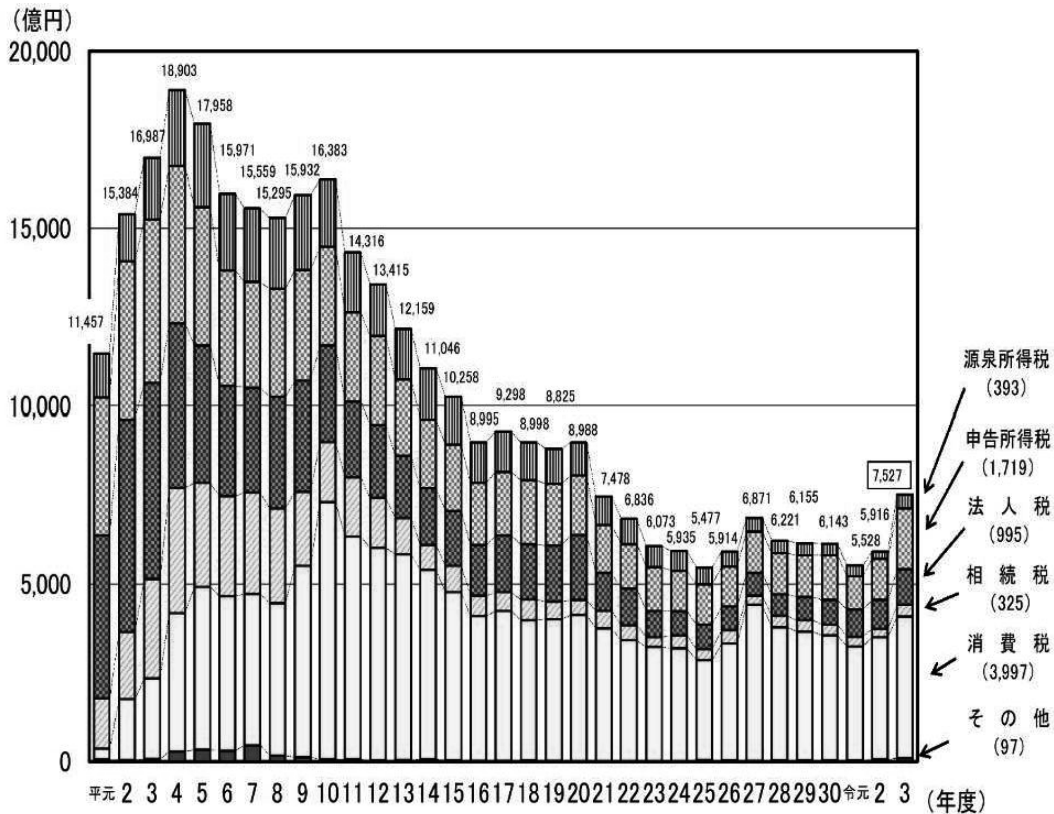
ここではもう少しこの「基準期間の課税売上高」をみてみたい。繰り返すが消費税法は、現年度ではなく基準期間でその納税義務を判断するように求める。今日、多くの個人事業者・中小事業者は、新型コロナウイルス感染症のなか、事業の継続・雇用維持に懸命に取り組んでいる。彼らはこのコロナ禍により赤字となってしまう場合、所得税・法人税の納税は、原則、求められない。しかし消費税はそれでも納税が求められる場合がある。そもそも消費税とは、消費者から預かっているものなのだからそれを納付することは事業が赤字であることとは関係がないという間接的論調からのものである。消費税法は、「小規模事業者に係る納税義務の免除」（消費税法9）（以下単に「事業者免税制度」という。）として、事業者のうち、その課税期間に対する基準期間における課税売上高が一千万円以下である

者については、原則として、消費税の納税義務を免除している。この規定からすれば、仮にその課税期間における課税売上高が一千万円以下であったとしても、基準期間における課税売上高が一千万円を超えていれば、その課税期間における消費税の納税義務は免除されない。つまり、その課税期間の納税義務の有無はあくまでも基準期間により判断され、その課税期間の課税売上高は考慮されないのである。具体的には、基準期間の課税売上高が一百万円でありその課税期間における課税売上高が一億円であっても、その課税期間の納税義務は無いのである。しかしこれとは逆に基準期間の課税売上高が一億円であり、その課税期間の売上高が一百万円でも納税義務は生ずることになる。

ではなぜ消費税法は、その課税期間の課税売上高で納税義務の免除を判定せず、基準期間のそれで判定することとしているのだろうか。そもそも消費税では税の転嫁が予定されており、消費税の納税義務者である事業者が一万円の商品を販売する場合、商品代金一万円と消費税一千元を消費者から收受しなければならぬ。しかし、免税事業者であればその必要はなく商品代金一万円だけでよい。つまり、商品を販売する時において自身が納税義務者なのか、はたまた免税事業者なのか分からなければ、消費者から收受する金額に違いが出てしまう。一般的に説明されるその理由である⁹。確かに免税事業者は、そもそも納税義務がないのであるから、消費者からわざわざ消費税を收受する必要はないのかもしれない。しかし「消費税分はその本質が対価」であった。そして消費税法は、現実に消費税相当分を転嫁し、收受しているか否かに関わらず收受しているものとみなして課税標準を計算することを求めている。したがってこの議論も、消費税が間接税であり、しかもその構造が「本体価格＋税」としてのものである。繰り返すが消費税の構造は、「本体価格＋税」ではない。

このように考えればこの基準期間を利用しての納税義務の判定は、あくまでも課税技術上の問題であり、敢えてい

【図表2】消費税新規発生滞納額の推移



(注) 地方消費税を除いています。

うならば、課税庁がその二年前に消費税の納税義務の有無を判断するための装置に過ぎない。そしてこの基準期間における納税義務の判定により、現事業年度の実績に関わらず納税が求められ、ことさらにコロナ禍における中小零細事業者等にとって消費税は過酷な税となっている。この過酷な税からいくらかでも解放させるためには現年度判定にする必要がある。

消費税とは事業者にとって過酷な税である。現事業年度の実績が赤字であってもその税額計算方法から納税が求められるということもその理由の一つである。二〇二二(令和四)年八月、国税庁は「令和三年度租税滞納状況について」を公表した^⑩。これによれば二〇二二(令和三)年度における新規発生滞納額は、七、五二七億円となっている。そしてその内訳をみれば消費税が三、九九七億円と、全体の五三・一%を占めている。ただし、これには地方消

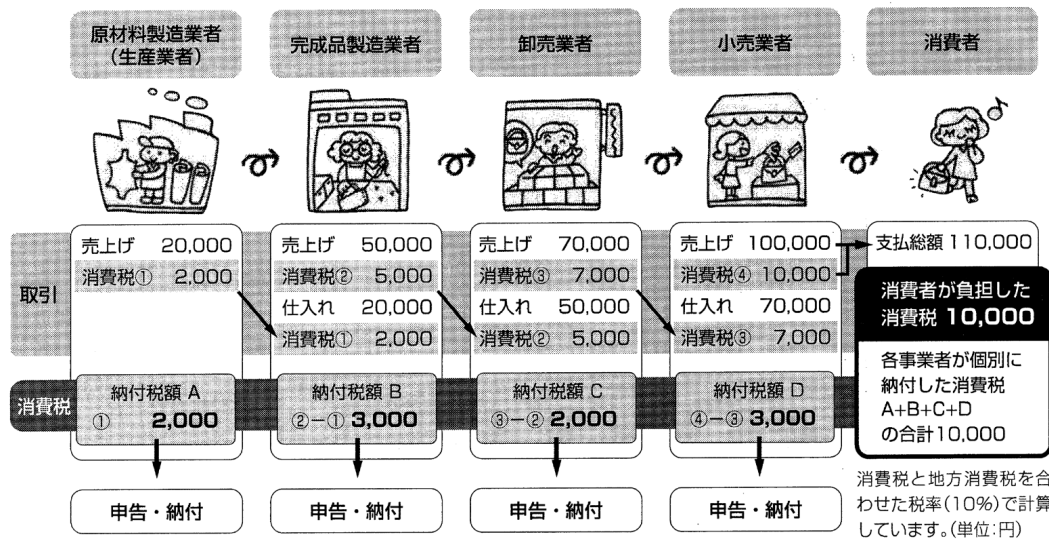
費税は含まれていないため滞納実額はこれを上回ることになる。なお消費税の滞納は、慢性的にそして高額のまま消費税施行直後から続いている【図表2】。巷間いわれる消費税を間接税として捉えるのであれば、実質事業者には負担がないことになる。負担がないのであれば、何故これほど恒常的に、そして高額なまま滞納が続いているのだろうか。事業者自体が負担しているからに他ならない⁽¹⁾。このことは消費税が間接税に限らず直接税としても機能していることを証明している。つまり消費税とは、直接税とも間接税とも明確に区分できない性格のものなのである。

二〇二三年（令和五年）一月一日より、この消費税における仕入税額控除は、「適格請求書発行事業者」に限定されることになる。いわゆる「日本型インボイス制度」の導入である。その要因の一つとして軽減税率（平成二八年税制改正法附則34①、地方税法72の83）の導入がいわれる。しかしこの軽減税率が逆進性対策とならないことは明らかである。高額所得者・低所得者を問わず、すべての消費者にこの軽減税率が適用されることもその理由の一つである。そしてこの適格請求書等保存方式では、この適格請求書は、事前に登録した課税事業者のみが交付できることとなり、免税事業者は適格請求書発行事業者から除かれることになる。その結果、免税事業者は、自ら課税事業者となるか若しくは最悪の場合、市場からの退場を余儀なくされる。消費税法上事業者免税制度を維持したままの実質的制度廃止である。またそこでは、免税事業者が消費税免税を維持し続けるためには、更なる価格引き下げが要求されることにもなる。ただしこれには、免税事業者も価格にきちんと消費税分を転嫁し、自ら課税事業者となればよいのではないかという批判もある。価格転嫁対策特別措置法も施行されており、公正取引委員会を中心に価格転嫁の監視を続けているからという理由による。しかし、この公正取引委員会による監視は、税率引上げの際のものであり、今回は税率引上げではない。また、「下請けは元請けと対等に価格交渉できない」、「元請けには逆らえない」と現場の声を報道するもの

もある。⁽¹²⁾さらには最高裁までもが免税事業者を、「消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない」という(前出最判平成一七・二・二)。また地裁レベルではあるが、「消費税法の規定上、事業者は、仕入税額相当額の負担を、他の事業者や消費者に対して転嫁する権利や義務を有しているとは解されず、実際に転嫁できるか否かは当該事業者の経営状態、市場環境等の影響を受けざるを得ない」(神戸地裁平成二四・一一・二七・税資262号順号12097)とするものもある。これらからすると、免税事業者は消費税相当額を転嫁すべき立場にない。しかし課税事業者となったところで消費税相当額を転嫁できるか否かは、市場におけるその事業者の立場・力によるものである。つまりこの消費税とは、その事業者の経済市場における立場・力により、転嫁できる場合もあれば転嫁できない場合もあるということである。しかし先の東京地判平成二・三・二六によれば消費税相当額は価格であった。消費税の構造としては、「本体価格＋税」ではなく、「本体価格＋本体価格×本体価格」のはずである。したがって、ここでの問題は、消費税相当額の「転嫁」の問題ではなく、あくまでも価格決定の問題に過ぎないはずである。先の東京地判平成二・三・二六も、「消費税の納税義務者が消費者、徴収義務者が事業者であるとは解されないと判示する。先の最判平成一七・二・一、神戸地判平成二四・一一・二七はともに、消費税の性格を間接税であることを前提とし、それを強調するがため、「転嫁」という言葉を用いたことによる判示である。

国税庁は、「消費税の基本的仕組み」について、パンフレットにおいて【図表3】⁽¹³⁾のような図を用いて説明する。そしてそこでは、「消費税は、事業者に負担を求めるものではありません。税金分は事業者が販売する商品やサービスの価格に含まれて、次々と転嫁され、最終的に商品を消費し又はサービスの提供を受ける消費者が負担することに

【図表3】消費税の負担と納付の流れ



消費税の再検討 (阿部)

なりません」と説明を加える。しかし、この説明並びに図はあくまでも消費税法、消費税制度が予定している様子を示しているだけのものであり、現実とはかけ離れたものとなっている。何故ならここでは、事業者が次の事業者へ販売するにあたり、①適正な利益を確保して販売していること、②さらに完全な転嫁がなされていること、この二点を前提に説明され、描かれているからである。そしてこの①・②いずれも販売「価格」の問題となる。

国税庁によれば、二〇一九(令和元)年度における法人税の申告のうち黒字申告割合は三五・二%という。逆にみれば六四・七%の法人は赤字申告ということになる。同様に二〇二〇(令和二)年度実績では黒字申告割合は三五・〇%、すなわち赤字申告割合六五・〇%ということである。¹⁴⁾仮に消費税相当額をその販売価格に完全に「転嫁」ができていっていると仮定しても、その販売価格そのものに問題があれば、すなわち適正な利益が確保できなければ、その法人は赤字申告となる。では赤字申告となってしまう場合、その消費税の負担はどうなるのであろうか。赤字とは適正な価格で販売できていないことの証左であるから、実質的にその消費税相当額は結局事業者自らが負担することになる。つまり間接税としては機能しないことにな

る。その結果、消費税は滞納となってしまう。さらにこの傾向は、一般的に中小零細事業者ほど傾斜的に強まることになる。これについて消費税の税率が一〇%へと引き上げられた時期のものではあるが、「消費税率が一〇%に上がる一〇月を控え、中小・零細企業の経営者は、取引先への納入価格に増税分を上乗せ（転嫁）できないと不安を募らせている。多くの中小・零細企業は下請けで立場が弱く、元受けからの値下げ『圧力』に逆らいにくい。政府は監視を強めてきたが、下請けが増税分を肩代わりするケースが後を絶たない恐れがある」と、現場の声を報道するものもある。

「適格請求書等保存方式」の導入、これは実質的な事業者免税点制度の廃止である。中小零細事業者、ことさら現状免税事業者である者にとっては死活問題である。ただしこれも「適格請求書発行事業者」のみに登録番号を付与するのではなく、全事業者に付番し、課税事業者を選択させるのではなく、現事業年度の課税売上高による納税義務の判定とすれば事業者免税点制度は存置されることになる¹⁶。しかし、この予定される「適格請求書等保存方式」も、消費税とは、消費者から預かっている間接税だとする議論からすれば正当化される。これまで免税事業者であったのだから、消費者から消費税相当額を徴収する必要はなかったが、課税業者となれば正々堂々と消費者から消費税相当額を徴収し、その預かった金銭を国庫に納付するだけのことからである。いわゆる「益税問題」¹⁷である。

この日本型インボイス制度の施行を、行政のデジタル化、電子帳簿保存制度（電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律）の推進などと組み合わせると、将来的に「電子インボイス」への完全移行が容易に想像できる（なお今回のこの「適格請求書等保存方式」においても、電子インボイスは認められている。（新消費税法57の4①¹⁸）。これは韓国付加価値税と同様に、電子的方法によるインボイスに電子署名したうえ作成・発給すると

ともに、それを国税庁に伝送する制度を予感させる。¹⁹⁾これによれば事業者間の経済取引は実質的に丸裸となる。

これまでの考察からすれば、消費税がいわゆる「本体価格＋税」としての間接税とはいいい切れないことになる。だとすると、巷間言われる事業者免税制度、簡易課税制度（消費税法37）に基づく益税問題は法的には存在しないことになる。事業者が他の事業者や消費者から消費税相当額を収受したとしてもそれは価格の一部であり、また事業者は、他の事業者や消費者に対して転嫁する権利や義務を有していないからである。つまりはこの事業者免税制度、簡易課税制度は、消費税を直接税とした上での規定であり、制度だからである。

この益税問題に関しては、二〇〇五（平成一七）年時点のものではあるが（すなわち消費税率5%当時）、事業者免税制度によるもの約四、〇〇〇億円、簡易課税制度によるもの約一、〇〇〇億円とする報告もある。²⁰⁾さらに二〇一一（平成二四）年一〇月には、会計検査院が「消費税の簡易課税制度について」と題した会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書を公表した。²¹⁾そこでは、事業区分ごとにみなし仕入率（消費税法37①、同施行令57）と課税仕入率の平均を比較すると、みなし仕入率が全ての事業区分において課税仕入率の平均を上回っている。その中でも第五種事業（運輸・通信業、サービス業及び不動産業）の法人と個人事業者を合わせた課税仕入率の平均は三二・四%となっており、みなし仕入率五〇%との開差が顕著な状況となっている旨を報告し、益税問題を取り上げ、財務省にその是正を要請した。しかしこれらはいずれも無益な議論ということになる。そもそも「本体価格＋税」ではないのであるから、益税問題そのものが法的には存在しない架空のものだからである。しかしここでは無益だけに留まらない。会計検査院がこの益税問題を重視することにより、消費税を間接税へとさらなる誘導したことになるからである。

再度、「事業者免税点制度」規定を検討してみたい。会計検査院は、「平成二二年決算検査報告」において、新設法

人の場合、設立第一期・第二期において相当の売上高があるにもかかわらず、基準期間の課税売上高がないため免税業者となっている法人が相当数見受けられると指摘した。⁽²²⁾ この指摘を受けて、基準期間の課税売上高に関わらず、前年度開始の日から六か月の課税売上高が一千万円を超えるかどうかで消費税の納税義務を判定する(消費税法9の2①)、さらには資本金等の額が一千万円以上の新設法人の場合、その基準期間がない事業年度の納税義務は免除されない(消費税法12の2)と消費税法が改められた。しかし、免税事業者であれば、売上金額が、資本金等の額がいくらであろうと収受する・すべき消費税はないのであり納税の必要もないはずである。つまりこの改正は、消費税を収受している・いないといった間接税として側面ではなく、事業者そのものに負担を求める直接税としての側面からなされた改正なのである。

どうも財務省・国税庁をはじめとしたわが国政府は、その時その時の都合で、消費税の性格を間接税といたり、直接税としてみるたりして使い分けているようにしか思えない。そもそもこの間接税・直接税とった区分はそれほど重要なのであろうか。今日、「直接税の間接税化」、「間接税の直接税化」がいわれている。一般論として法人税は直接税に分類される。しかし法人企業からすれば、法人税はコストの一つであり、原価計算においては法人税もコストとしてカウントされている(フルコスト原理)。つまり、適正に価格に転嫁できればそれは法人税であれ、消費税であつても間接税として機能し、逆に転嫁できなければ直接税的なものとなるのである。あくまでもこの区分は転嫁すること・しないことを立法者の予定に基づく相対的なものに過ぎないのである。

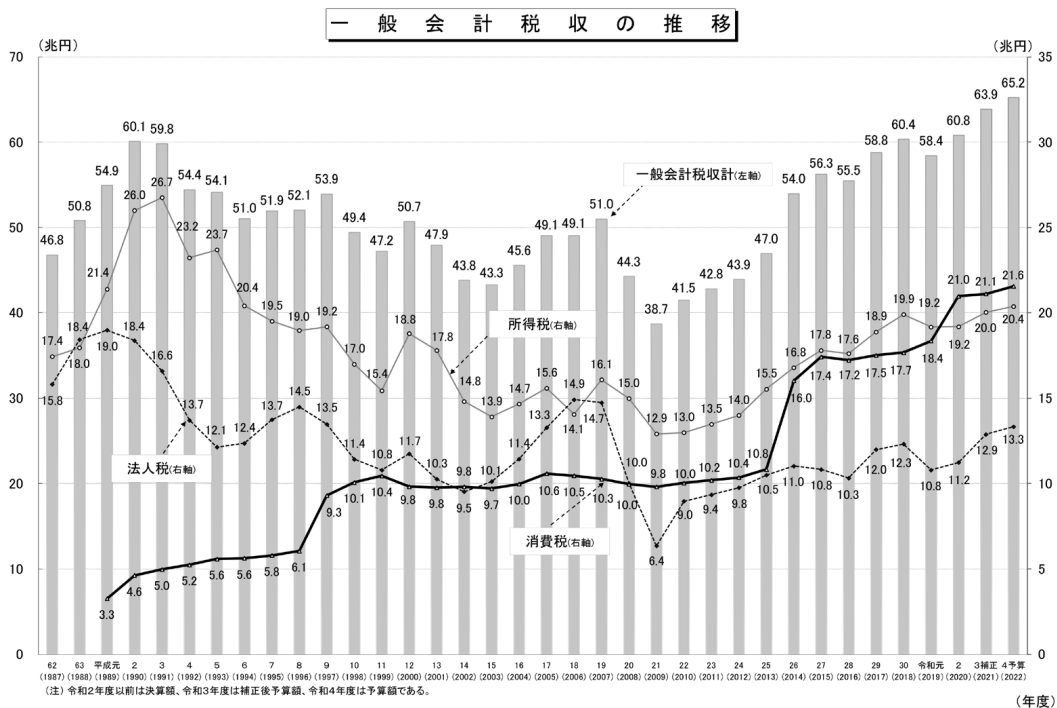
四、消費税と福祉目的税

消費税法1条2項は、「消費税の収入については、地方交付税法に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとする」と規定する。これは二〇一二（平成二四）年八月二二日、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税の一部を改正する等の法律」（以下「社会保障財源法」という。）により新設され、二〇一四（平成二六）年四月一日より施行されている。この消費税の創設根拠となる税制改革法（昭和六三年法律第107号）10条は、「消費税の創設」として、「…国民福祉の充実に必要な歳入構造の安定化に資するため、…消費税を創設する」というであった。この二項新設は、この税制改革法路線に従い明文化したものと見えよう。

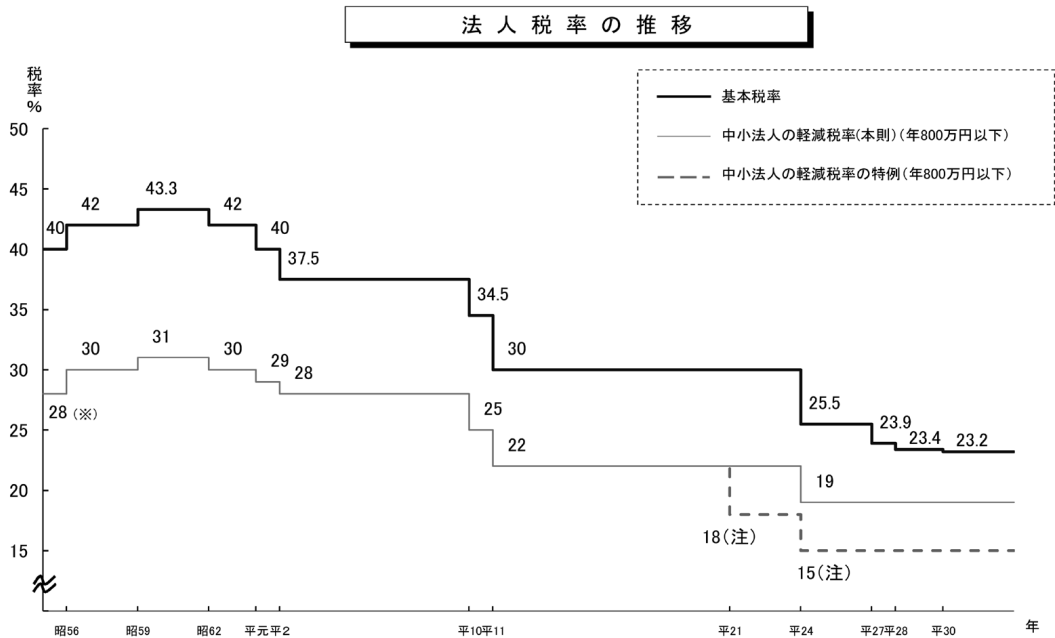
繰り返すがこの消費税はわが国において一九八九（平成元）年に登場した。そしてその税率は三%から始まり、その後五%、八%、そして現在の一〇%（消費税法29、地方税法72の83）（軽減税率八%）と引き上げられてきた。消費税は、所得に担税力を見出すものではなく消費にそれを見出すため、景気変動に左右されない安定した財源が見込める租税だといわれる。²³そして消費税率一%引上げにより、二、七兆円の増収が見込まれるとも巷間言われている。【図表4】²⁴は、一九八七（昭和六二）年から二〇二二（令和四）年までの一般会計税収の推移をまとめたグラフである。確かに消費税は右肩上がりとなっており順調に税収は増えてきている。しかし、一般会計税収は、消費税導入直後の一九九〇（平成二）年の六〇、一兆円をピークとして、二〇一八（平成三〇）年には六〇、四兆円という年度もあるが、トータル的にみて増えていないばかりかむしろ減少してきた。一方で法人税に目を向けてみると、消費税導入時の一九八九

(平成元)年の一九、〇兆円をピークに減少し続けている。少し古いものではあるが、財務省は「中期的な税収減(九年度→一六年度)とその主な要因について」として、一九九七(平成九)年度と二〇〇四(平成一六)年度とを比べ、その税収減合計一二、二兆円の要因を税制改正によるもの七、六兆円、経済要因等による減収四、六兆円と分析し、結論付けている。⁽²⁵⁾つまり財務省は、この間の税収減のうち約六二%(七、六兆円)は、税制改正によるもの、すなわち減税が要因だというのである。【図表5】は財務省が公表する「法人税率の推移」である。⁽²⁶⁾消費税率導入の一八九八(平成元)年当時四〇%だった法人税率は現在二三・二%と約半分にまで引き下げられてきた。財務省のいう税収減の要因である減税はまずここに現れる。さらに財務省が減税による税収減をいうものの二〇一一(平成二四)年度においてさらに法人税率は三〇%から二五・五%まで引き下げられた。この理由は、二〇一〇(平成二二)年六月一八日閣議決定された「新成長戦略」が発端とされる。ここではデフレから脱却し、日本経済を本格的な成長軌道に乗せていくため、国内企業の国際競争力強化と外資系企業の立地を促進し、雇用と国内投資を拡大することが喫緊の政策課題とされている。そしてこの課題の実現に向け、先進国の中でもアメリカと並んで最も高い水準にあるわが国の国税と地方税を合わせた法人実効税率について、課税ベースの拡大等により財源確保を図りつつ、法人税率を引き下げるとされている。⁽²⁷⁾また二〇一五(平成二七)年度においてもさらなる引下げがなされたが、その理由は、「国際競争力の強化」と二〇一二(平成二四)年度のものとはほぼ同じであり、法人実効税率を二〇%台にまで引下げることを目指してのものであった。⁽²⁸⁾繰り返すがいずれも国際競争力の強化を求めている税率引き下げであり、その前提として「課税ベースの拡大等」をいう。この二〇一二(平成二四)年といえは野田佳彦内閣(当時)が、消費税率を二〇一四(平成二六)年に八%、二〇一五(平成二七)年に一〇%に引き上げる法案を提出。同年八月一〇日に参院本会議で可決し成立させ

【図表4】一般会計税収の推移



【図表5】法人税率の推移



(注) 中小法人の軽減税率の特例(年800万円以下)について、平成21年4月1日から平成24年3月31日の間に終了する各事業年度は18%、平成24年4月1日以前に開始し、かつ、同日以後に終了する事業年度については経過措置として18%、平成24年4月1日から令和5年3月31日の間に開始する各事業年度は15%。

(※) 昭和56年3月31日の間に終了する事業年度については年700万円以下の所得に適用。

た年でもあった。法人税率引下げの前提である「課税ベースの拡大等」とは、この消費税率の引上げということであろうか。

法人税率の引下げにあたり、「課税ベースの拡大等」を前提としていた。わが国の法人税における国際競争力をいう場合、常にその税率ばかりが検討対象となる。法人税率の引下げにあたり「課税ベースの拡大等」がいわれるが、そもそもわが国の法人課税では様々な租税特別措置により課税ベースが大幅に侵食されている。そしてこの侵食も企業規模が大きくなるに比例し拡大していく。【図表6】³⁰⁾は、菅隆徳税理士が試算した二〇一九(平成三二)年四月一日から二〇二〇(令和二年)三月三十一日までの間に終了した事業年度における法人の租税特別措置法(以下「措置法」という。)における課税ベースの侵食による法人税の減税額である。³¹⁾なお、ここでは大企業を資本金一〇億円超、中堅企業を資本金一億円超一〇億円まで、そして中小企業を資本金一億円以下として分類している(以下同じ)。菅税理士によれば、この間、措置法の適用により二兆二、三七九億円もの法人税が減税となったと報告する。そしてこの金額のうち大企業に対するものを一兆一、六二五億円と試算する。さらに同税理士は、租税特別措置は措置法のみならず法人税法といった本法にも現れることから【図表7】、トータル的に大企業の租税特別措置による法人税の減税額を六兆七〇一億円と試算する。さらには措置法による減税額の約六二%は大企業が享受している実態をも報告する【図表8】。

法人税率の引下げと租税特別措置による課税ベースの侵食、ことさら大企業の法人税負担はこの二つにより恒常的に軽減されてきた。一般会計税収の推移【図表5】によれば、消費税導入により新たな財源が確保されたにもかかわらず、税収は伸びてこなかった。しかもその間消費税の税率は引上げられてきた。つまりこの間の消費税収は、恒常

【図表6】 租税特別措置法による減税額

(2019年4月1日～2020年3月31日に終了した事業年度)

減税項目(全85項目)	適用法人数(社)注①	減税額(億円)注②	大企業の適用割合(%)注③
①試験研究費の税額控除	9,723	5,574	90
②給与等の引上げ等を行った場合の税額控除	129,737	2,289	32
③特定目的会社に係る課税の特例	420	1,747	64
④投資法人に係る課税の特例	101	1,553	100
⑤特定株式投資信託の受取配当の益金不算入	4,680	1,551	9
⑥特定の基金に対する負担金等の損金算入の特例	213,774	591	13
⑦保険会社等の異常危険準備金	58	468	100
⑧保険会社の受取配当等の益金不算入	36	412	100
⑨原子力発電施設解体準備金	10	178	100
⑩原子力保険又は地震保険に係る異常危険準備金	11	113	10
⑪その他(61項目)	38,942	1,109	
小計	397,492	1兆5,585	65.69注④
買換え等の課税の繰延措置(9項目)	3,853	2,214	60.63注④
中小企業対策(5項目)	1,657,347	4,580	0.97注④
合計		2兆2,379億円	

注① 適用法人数は単体法人と連結法人の合計数。
 注② 減税額の計算の基礎となる法人税率は23.2%で計算。
 注③ 大企業の適用割合は、全体の減税額に占める大企業(資本金10億円超及び連結法人)が受ける減税額の割合を示したもの。
 注④ 大企業の減税額は(1兆5,585億円×65.69%)+(2,214億円×60.63%)+(4,580億円×0.97%)=1兆1,625億円となる。
 (出所) 財務省2021年1月発表「租税特別措置の実態調査の結果に関する報告書」(第204回国会提出)をもとに税理士 菅隆徳が計算、作成。

【図表7】 租税特別措置による大企業減税額 (2019年度)

減税項目	減税額	概要
租税特別措置法関係	1兆1,625億円	試験研究費の税額控除など
法人税法の租税特別措置		
受取配当益金不算入	2兆9,032億円	受取配当を利益から除き、減税するもの
外国子会社配当益金不算入	1兆3,662億円	外国籍企業の外国子会社からの配当の95%を利益から除く減税
連結納税	6,382億円	国内子会社の所得を親会社の所得と合算して法人税を計算する仕組み。連結納税グループ企業の中に赤字法人があると、各企業の黒字と赤字が相殺されるため課税所得が減り、個別に納税するより法人税が減税になる
合計 ①	6兆701億円	

(出所) 財務省「租税特別措置の適用実態調査の結果に関する報告書」国税庁「会社標本調査結果」(税務統計から見た法人企業の実態)「令和元事務年度法人税等の申告(課税)実績の概要」より税理士 菅隆徳が計算、作成。

【図表8】 規模別1社当たりの租税特別措置による減税額 (2019年度)

	中小企業	中堅企業	大企業・連結	合計
適用法人数(社)	2,047,496	6,763	8,335	2,058,692
減税額(億円)	9,567	1,187	1兆1,625	2兆2,379
1社当減税額(万円)	47	1,756	1億3,947	109

(出所) 財務省2021年1月発表「租税特別措置の実態調査の結果に関する報告書」(第204回国会提出)をもとに、税理士 菅隆徳が計算、作成。

的な法人税率の引下げと租税特別措置による課税ベースの浸食による法人税減税の穴埋め財源とされてきたのである。⁽³²⁾しかし現行消費税法1条2項にもある通り、消費税はあくまでも福祉財源であるといった反論もあるだろう。ただし消費税をいくら引上げても、その一方で法人税を減税していればトータルとしての税収は増えるはずがない。これでは社会保障費を捻出できるはずがない。社会保障費の捻出とは建前にしかすぎない。その証左として、同法1条2項を新設した社会保障財源法附則18条2項は、「税制の抜本的な改革の実施等により、財政による機動的対応が可能となる中で、我が国経済の需要と供給の状況、消費税率の引上げによる経済への影響等を踏まえ、成長戦略並びに事前防災及び減災等に資する分野に資金を重点的に配分することなど、我が国経済の成長等に向けた施策を検討する」とも規定する。消費税法1条2項は、消費税の収入についてはいわゆる福祉四経費に充てるというものの、附則18条2項では、わが国経済の成長等に向けた施策に充てるといっているのである。

五、消費税の本質

これまでみたようにこの消費税については、転嫁 (shifting) という言葉が多用され間接税であることが強調される。ではどうして財務省・国税庁をはじめとしてわが国政府は、これほどまでに消費税を間接税といい続けるのであろうか。消費税は間接税でなければならないのだろうか。例えば法人税といったほかの税目においてはこれほど直接税・間接税の区分が問題にされることはない。それは法人税が直接税であることが自明だからであろうか。しかしこれらの区分は、納税義務者と担税者が一致するか否かを、立法者が「予定」しているだけに過ぎず、直接税・間接税の区分はそれほど重要ではない。ただし消費税を間接税とするならば、一般消費者は担税者として租税法関係の枠外に

置かれることになるといった別の次元の問題も残る。予算ベースとはいえ最も大きな財源が予定される租税において、一般国民のほとんどを占める消費者（担税者）が租税法関係から外れることは、彼らを租税の分野において植物人間化することにつながるからである。⁽³³⁾

わが国消費税は、「消費型」(consumption-type)の付加価値税(VAT)である。⁽³⁴⁾ 現在、わが国を含め各国で実施または導入が検討されている付加価値税のほとんどが、この「消費型」である。⁽³⁵⁾ このかたちの付加価値税はフランスで考案された。一九六七年にデンマークが初めてこの租税を導入した。次いで、一九六八年にフランス、当時の西ドイツが導入し、その後イギリス(一九七三年)などでの導入を経て、今日ではEU(ヨーロッパ連合)の共通税となっている。現在、世界的には、韓国、台湾、ニュージーランド、インドネシアなど太平洋圏の諸国を含め、大多数の国々が導入している。⁽³⁶⁾

フランスで考案されたこの付加価値税ではあるが、フランスはこれを直接税ではなく「モノにかかる間接税」として定義づけた。わが国においても間接税として強調されるのはこのことによるのである。フランスがこの税を間接税として定義づけた理由は、当時のGATT(関税貿易に関する一般協定: General Agreement on Tariffs and Trade)にあった。GATTは、公正・平等な貿易を保障するため、輸出国の政府が、輸出企業に対し輸出補助金を支給したり、租税による優遇措置を講ずることを厳しく禁じた。フランス政府はそれまで輸出企業に補助金を支給していたためGATT違反となる。しかし同政府は、何とか租税を通じて輸出企業に補助金を与える方法はないかと模索した。そこで同政府は、事業者が請求書に付加価値税額を別記し、「自分が払った税を返してもらうのだからGATT協定には違反しない」と説明したのである。⁽³⁷⁾ なおこのGATTの活動は、一九九五年に発足したWTO(世界貿易機関…

World Trade Organization) に引き継がれている。そこではその基本理念、差別待遇の排除といった理念も、現在までも受け継がれている。

そもそも付加価値税が登場したのは、戦後わが国におけるシャウプ勧告によってであった。地方税における法人事業税に代わり導入がいわれ、一九五〇（昭和二五）年に「付加価値税法」は国会を通過し可決成立した。ここでの課税対象となる付加価値とは、売上高から原材料と費用（人件費と利子・地代を除く。）として計算されるものであった。逆説的にみれば、利益と人件費、利子・地代が課税対象として計算されることになる。なおこの計算方法は、現在の消費税法における納付消費税額の計算方法とほぼ同じである。この付加価値税は、法人事業税に代わり導入されたものであったため直接税に分類された。ただし法案は成立したものの国民の反対が多く、一九五四（昭和二九）年にも一度も施行されないまま廃止となってしまう。なおここにおける反対理由も「転嫁」問題と「負担能力」が問題視されてのものであった。³⁸ なおここでいう「負担能力」とは、人件費を支払えば支払うほどその分税負担が多くなるということとの関連からの言葉である。そしてこの現象は現行消費税法においても同様に機能している。

このような経緯で登場した付加価値税ではあったが、フランス政府は輸出企業に補助金を与えるため、どうしても「モノに係る間接税」に仕立てなければならなかったのである。³⁹ 消費税は、輸出大企業に膨大な還付金をもたらしている。**【図表9】**は、湖東京至元静岡大学教授による主な輸出大企業に対する還付消費税額の試算である。⁴⁰ 消費税は、一方において恒常的にそして多額の滞納税額を生んでいる。しかしその一方ではこれだけ多額の還付金が発生している。とてもアンバランスな、決して「中立」とは言えない税制となっている。さらにはこの輸出還付金だけをみれば、輸出企業だけに認められる補助金的な性格（インセンティブ）として捉えることもできる。これについてわが国財務省

【図表9】輸出大企業に対する還付金額上位10社の推算

標準税率10% 2020年度分

(単位:億円)

企業名	事業年度	売上高	輸出割合 (%)	20年10% 還付金額	18年8% 還付金額
トヨタ自動車	2020年4月～ 2021年3月	11兆7,614	66.4(推定)	4,578	3,683
本田技研工業	同上	3兆0,928	86.0(推定)	1,681	1,565
日産自動車	同上	2兆4,896	78.3(推定)	1,628	1,587
マツダ	同上	2兆1,359	81.4	957	790
村田製作所	同上	1兆1,078	91.5(推定)	758	494
豊田通商	同上	2兆4,729	60.8(推定)	636	528
SUBARU	同上	1兆5,809	82.8(推定)	607	507
三菱自動車	同上	1兆0,922	71.0(推定)	600	683
キャノン	2020年4月～ 2020年12月	1兆2,554	74.5(推定)	525	482
パナソニック	2020年4月～ 2021年3月	3兆8,126	30.3	472	313
合 計				1兆2,442	1兆0,632

は、輸出免税制度は経済協力開発機構(OECD)のガイドラインに規定されているとした上で、「国際ルールに従っており、制度に問題がない」というに留まる⁽⁴¹⁾。輸出物品や国外で提供されるサービスに対する消費税の課税主体政策論としての仕向地主義 (destination principle)⁽⁴²⁾ による回答である。この仕向地主義によれば、税制における国際的競争中立性の確保につながり、また各国の租税に関する主権を相互に尊重することにもなることから、国際慣行的に一般化されているということである。

しかし、国際的にみれば仕向地主義が尊重されるべきかもしれないが、消費税を国内的にみれば輸出企業に対するインセンティブに他ならない。またこの種類の付加価値税を採用していないアメリカは、この輸出還付金を「非関税障壁」と認識している。その理由として、①アメリカ製品を海外へ輸出すれば、輸出企業には特段租税におけるメリットはないが、それが輸入された国ではその国の付加価値税が課税される、②海外からアメリカへと輸入されてくる製品に対しては、原産地で課税免除されるために還付金が与えられている。そのうえアメリカへ入

る際には付加価値税課税はないことを挙げている。⁽⁴³⁾つまりアメリカでは付加価値税に還付金が伴い、これが「非関税障壁」となっているというのである。⁽⁴⁴⁾

わが国においてこの付加価値税がいわれ出したのは、一九七九(昭和五四)年一月、大平正芳首相(当時)が財政再建のため「一般消費税」導入を閣議決定したことに始まる。一九七一(昭和四六)年のニクソンショック以降わが国財界は、円高による国際競争力の低下に苦慮していた。この国際競争力の対策の一環としての一般消費税、付加価値税導入、すなわち租税を通じた輸出補助金の付与ということには繋がらないだろうか。岩本沙弓氏は、アメリカは日本の法人税率下げと消費税導入を併せて、「非関税障壁」として捉え、その対抗策を講じている旨を報告する。以下、岩本氏の報告を抜粋する。ここではアメリカは、日本のこの非関税障壁への対応策として、日本とアメリカとの間での通商交渉を取り上げる。具体的には、わが国における消費税導入前、すなわち一九八九(平成元)年前の通商交渉は、牛肉・オレンジなどといった個別品目の交渉に終始していた。⁽⁴⁵⁾しかし一九八九(平成元)年七月一四日、日米首脳会議でジョージ・H・W・ブッシュ大統領(当時)は「日米構造協議」(Structural Impediments Initiative)を提案し、実現した。この一九八九(平成元)年とは、わが国に消費税が導入された年である。この協議では日米両国の国際の收支不均衡が問題として取り上げられた。そしてこの時から日米間の協議はこれまでのような個別品目での市場参入問題ではなく、アメリカから日本経済、日本社会の構造やそのあり方そのものが問われたうえでの交渉となっていく。そして同協議は一九九三(平成五)年の「日米包括経済協議」(U.S.-Japan Framework Talks on Bilateral Trade)へと引き継がれることになる。⁽⁴⁶⁾

一九九四(平成六)年は、村山富一内閣(当時)が、消費税率を三%から五%へ引上げを決めた年であった。この年

からアメリカは「年次改革要望書」(The U.S.-Japan Regulatory Reform and Competition Policy Initiative)を日本政府に突き付けるようになる。ここではアメリカは日本に対し、規制緩和についての要望を掲げている。つまりはわが国に対する内政干渉に他ならないのである⁽⁴⁷⁾。

次は橋本龍太郎政権下である。一九九七(平成九)年橋本内閣は消費税率五%を実行し、法人税率三七・五%から一九九八(平成一〇)年に三四・五%へ、一九九九(平成一一)年には三〇%へ引下げた。この施策に対してさらに年次要望書で取り上げられ、重点的な規制緩和として、同政権下、着手されたのが一九九六(平成五)年から行われた大規模な金融制度改革、日本版ビッグバンであった⁽⁴⁸⁾。

二〇〇九(平成二一)年九月、民主党鳩山由紀夫内閣が発足した。鳩山内閣は消費税率を四年間引上げない旨を公約に掲げていた。するとこの年、これまで散々日本に構造協議を迫ってきた年次改革要望書は突如廃止された⁽⁴⁹⁾。しかし二〇一〇(平成二二)年六月、菅直人政権が発足し、消費税率一〇%を表明し、法人税率を二〇一一(平成二三)年から二五・五%へ引下げると、同年一月には、「日米経済調和対話」(Economic Harmonization Initiative)として、かたちを変えた対日要求が復活することになる⁽⁵⁰⁾。そして二〇一二(平成二四)年八月、野田佳彦政権が「社会保障と税の一体改革法」⁽⁵¹⁾を成立させた。ここには消費税率一〇%への引上げが盛り込まれている。野田総理は、これに先立つ二〇一一(平成二三)年一月、APEC首脳会議でTPP交渉参加の方針を表明している⁽⁵²⁾。

このようなアメリカの対日政策は、わが国の消費税率引上げ十法人税率引下げに対する報復措置であり、アメリカ公文書にこの報復措置としての記述があり、この公文書の内容と辻褄が合うと岩本氏は指摘する⁽⁵³⁾。岩本氏に従えば、アメリカはわが国の消費税率引上げ十法人税率引下げによる不公正・不平等な貿易から自国の企業を、産業を守るた

め、日本政府に様々な要求を突き付けているのである。社会保障財源法により消費税法1条2項が新設された。そこでは消費税収は福祉財源に充てるといふ。しかしこれらアメリカの対日交渉を見ればこの規定の新設は、消費税とは、そしてその税率引上げとは、福祉財源を調達するためのものであり、非関税障壁の強化ではないことをアメリカにアピールしているようにも見えてくる。振り返ればこの非関税障壁、すなわち「消費税率引上げ+法人税率引下げ」は、多くの中小零細事業者の犠牲の上に成り立っているものである。そればかりか多くの一般国民(消費者)の犠牲の上に成り立っている。しかしその恩恵はごく少数の輸出大企業だけのものとなっている。

そもそもこれだけグローバル化した、国境というものを意識させない現代において、社会保障財源の調達といった国内問題だけを根拠に、わが国の消費税制を議論検討すること自体がナンセンスである。今日、国際税務に関する議論が活発であることもいうまでもない。そしてその議論の結果が、法人税法・所得税法といった個別税法に落とし込まれる。これは消費税法でも同じである。むしろ一般消費者の消費に担税力を見出す消費税こそ、グローバル化の波にさらされて当然である。その端的な例が二〇一五(平成二七)年度改正の、国外の事業者からの一定の「電気通信利用役務提供」(消費税法2①八の三)を受けた場合、これらのサービスの提供は国内で行われたものとして、消費税の課税対象に加えることにした(消費税法4③三)ことなどが目新しい。これは財務省がいう付加価値税での国際慣行である仕向地主義の採用によるものである。その国の税制を考えるにあたり政策論としては国際情勢との関係を無視することはできない。今日の消費税を考えるにあたりこの国際情勢を無視してはその本質を見出すことはできない。そしてこの国際情勢とはここでは「国際競争力」という言葉に集約される。

いずれにしても消費税が導入され三〇数年が経過したわが国において、この税が輸出企業に対する還付金として、

かたちを変えた補助金として機能していることには違いない。財務省は国際ルールに基づくものだというのがその実態は形を変えた補助金である。そして国際競争力の名のものにこの輸出還付金としての補助金を捻出していくためには、GATT/WTOを視野に入れれば、消費税を福祉財源としての間接税と言い続けなければならぬ。

この消費税は恒常的にそして高額な滞納税金を生み出している。そして一般的にこの傾向は中小零細事業者ほど強まるはずである。同時にこの滞納は、中小零細事業者を淘汰させる機能を持ち合わせる。消費税の滞納は、適正な利益のもと販売価格を自ら設定できない中小零細事業者に重くのしかかる。滞納が続けば自ずとその事業者は市場から淘汰されることになる。中小零細事業者が市場から淘汰されれば、彼らがこれまで築き上げてきた市場における様々な権益は大企業が棚ぼた的に吸収することになる。さらには国内における新規事業者の市場参入を抑制することにもつながる。やはり一般論にはなるが新規に事業を立ち上げた場合、立ち上げから数年は赤字となるものである。法人税・所得税であれば、この本格起動までの期間、すなわち赤字の間は納税は原則求められない。しかし消費税は間接税を根拠に納税が求められ、納税が免除されても益税問題として非難を受ける。ことさら「適格請求書等保存方式」が動きだせばこの傾向はますます強まる。そのうえ消費税は人件費が課税対象となる。法人企業、ことさら大企業は消費税納税額を減少させるため、派遣社員などに頼り非正規雇用を増加させた。そしてその結果「格差社会」を生み出してしまった。

このような検討からして消費税とは、大企業にとってはメリットばかりが目立ち、中小零細事業者にとっては苦しいばかりのものである。消費税は、強い者をより強くし、弱い者とことん追い込む性格のものである。すなわち消費税の本質とは、大企業優遇装置に他ならない。

六、おわりに

二〇二三年(令和五)年一月一日より、わが国消費税が適格請求書等保存方式に変更されることが予定されている。この適格請求書等保存方式の導入により消費税は間接税として完成することになる。消費税とは大企業優遇装置、ことさら輸出大企業優遇装置に他ならない。しかしこの優遇は、国内の中小零細事業者の犠牲のもとに成り立つものである。さらには多くの国民(消費者)を犠牲としたうえのものでもある。大企業、ことさら輸出大企業の国際競争力を強化する。大企業が潤えばその取引先である中小零細事業者も、さらにはその従業員までもが潤うことになる。いったんトリクルダウン理論に基づく政策のようである。安倍晋三首相(当時)は二〇一五(平成二七)年一月二八日参議院本会議において、「…現在の我が国においては、長引くデフレからの脱却と経済再生の実現が喫緊の課題であります。我々が目指しているのは、いわゆるトリクルダウンではなく、経済の好循環の実現であり、地方経済の底上げであります。」⁵⁴と答弁した。また同年二月二日の参議院予算委員会では、「…全体を底上げする政策を行っていくということであって、グローバル企業においてはグローバルな競争にさらされているわけでありますから、そこで勝ち抜いていくことも当然であります。同時に、そこで上げた利益においては、一日も早く下請企業も含め均てんをしていただきたい。あるいは、従業員に還元をしていただく。」⁵⁵とも答弁する。トリクルダウンではないがトリクルダウン的な政策ということであろうか。⁵⁶確かに経済の好循環の実現、地方経済の底上げ、そして全体を底上げは誰もが期待していることである。しかし消費税の持つその大企業優遇装置としての性格から、経済の好循環の実現も、地方経済の底上げも、そして全体を底上げすることも出来なかつたしこれからも出来ない。⁵⁷大企業のみが優遇されるだけであ

る。大企業だけが潤った後のわが国はどのようなのであろうか。

二〇二一年（令和三年）一月四日、岸田文雄内閣が発足した。岸田総理は、同一〇月一二日の所信表明演説への代
表質問に対して、「…税制については、これまでも所得税や相続税について最高税率の引き上げなど再分配機能の回
復を図るための見直しを進めてきました。消費税については社会保障の財源として位置づけられており、当面、
消費税について触れることは考えておりません…」とその考えを示す⁵⁸。法人税については何ら触れていない。その後
も法人税についてはその税率引上げに否定的な考えを示し、消費税についても「社会保障の財源」というに留まる。
二〇二二年（令和四年）年六月七日閣議決定の『経済財政運営と改革の基本方針2022』では、「…応能負担を通じた再
分配機能の向上・格差の固定化防止を図りつつ、公平かつ多様な働き方などに中立的で、デジタル社会にふさわしい
税制を構築し…」⁶⁰（三〇頁）という。応能負担をいうのであれば、本来、逆進性が顕著な消費税の見直しは急務のはず
である。しかし、ここでは消費税を前提としているとは思えない。

やはり消費税は廃止すべきである。ただし、消費税の廃止を言えば必ずその財源が問題とされる。本稿ではその一
部しか確認できなかったが、租税特別措置による法人税課税におけるゆがみの是正、同時に所得税におけるそれを実
施すれば財源の確保はできる。さらにはこのスタイルの消費税制をアメリカは導入していない。アメリカ税制は、消
費税がなくともその国の財政が成り立つことを証明してくれる。

（1） 本稿において消費税という場合、特に断りのない限り消費税法（昭和六三年法律第108号）と地方税法第2章第3節「地方

消費税」(地方税法第72条の77以下)を併せたものを指す。

- (2) 財務省webサイト「令和4年度予算のポイント」10頁 https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger_workflow/budget/fy2021/seifuan2021/01.pdf (二〇二一・九・一〇閲覧)
- (3) 財務省「もっと知りたい税のこと(令和4年6月)」一八頁 https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0306_pdf/05.pdf (二〇二一・九・一〇閲覧)
- (4) 消費税制の問題点を言及するものとして、例えば、拙稿「中小企業税制の検討」『企業環境研究年報第18号』所収 二〇一三年。また最近のものとして富岡幸雄「消費税制をめぐる諸論点の検討と改革への所見」『税制研究No.77』所収 二〇二〇年など
- (5) 「特集 消費税率引上げについて」財務省『ファイナンス令和元年10月号』九頁
- (6) 武田昌輔監修『DHCコンメンタール消費税法』五三〇三頁 第一法規出版
- (7) 武田前掲(注6)五三〇三頁
- (8) 韓国附加価値税法31条は「取引徴収」として、「事業者が、財貨または役務を供給する場合には、第29条第1項による供給価格額に第30条による税率を適用して計算した付加価値税を、財貨または役務の供給を受ける者から徴収しなければならない」と規定する。
- (9) 例えば、熊王征秀『消費税法講義録』一二八頁二〇一九年 中央経済社
- (10) 国税庁webサイト「令和3年度租税滞納状況について」(令和四年八月) https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2022/sozei_taino/pdf/sozei_taino.pdf (二〇二一・九・一〇閲覧)
- (11) 消費税滞納の実態と問題点を指摘するものとして、三木義一「税制改正と会計検査院」『会計検査研究No.23』所収 二〇〇一年

- (12) 東京新聞二〇一九年八月三〇日付朝刊
- (13) 国税庁「消費税のあらまし（令和4年6月）」一頁
https://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/brochure/zeisei0406_pdf/all.pdf
(二〇二二・九・一〇閲覧)
- (14) 国税庁webサイト「令和2事務年度法人税等の申告（課税）実績の概要（令和3年11月）」
https://www.nta.go.jp/information/release/kokuzeicho/2021/hojin_shinkoku/pdf/hojin_shinkoku.pdf (二〇二二・九・一〇閲覧)
- (15) 東京新聞前掲(注12)
- (16) 韓国附加価値税法では、その納税義務者をすべての事業者として定める（韓国附加価値税法3）。そしてすべての事業者に附加価値税の申告・納税義務を課している（同法23）。そのうえで年間供給対価（売上高）が、二、四〇〇万ウォン未満である一定の個人事業者については、納税義務を免除している（同法69）。このように韓国では、現事業年度の課税売上高による納税義務の判定を行っている。
- (17) かねてよりこの益税問題を言及するものとして、例えば拙稿「現行消費税法の『益税』問題と中小事業者」『日本法学第68巻3号』所収 二〇〇二年
- (18) 二〇二二（令和四）年六月七日閣議決定された『経済財政運営と改革の基本方針2022』においても、明確に「：2023年10月のインボイス制度実施を見据えて標準化された電子インボイスの普及促進等を行う…」という。同一八頁
- (19) 韓国附加価値税では、電子インボイスを法定化し、国税庁への提出を義務付ける（韓国附加価値税法32、同施行令68④）。
- (20) 鈴木善充「消費税における益税の推計」『会計検査研究No.43』二〇二一年所収
- (21) 会計検査院webサイト「国会及び内閣に対する報告（随時報告）」
<https://report.jbaudit.go.jp/org/h23/ZUJI16/2011-h23-3507-0.htm>
(二〇二二・九・一〇閲覧)

- (22) 会計検査院ウェブサイト『国会及び内閣に対する報告(随時報告)』〈平成二三年報告〉
「消費税の課税期間に係る基準期間がない法人の納税義務の免除について」
<https://report.jbaudit.go.jp/org/h22/ZUJI10/2010-h22-6500-0.htm>
(二〇二二・九・一〇閲覧)
- (23) 財務省ウェブサイト「社会保障費を賄うのになぜ消費税なのか」
<https://www.mof.go.jp/zaisei/sustainable-systems/sustainable-supply.html>
(二〇二二・九・一〇閲覧)
- (24) 財務省ウェブサイト「財政に関する資料」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/010.pdf
(二〇二二・九・一〇閲覧)
- (25) 税調第一九回基礎問題小委員会(九月二八日)資料「わが国財政及び税制の現状と課題」二〇頁
https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/gijiroku/kiso/2004/pdf/kiso_b19a.pdf
(二〇二二・九・一〇閲覧)
- (26) 財務省ウェブサイト「法人課税に関する基本的な資料」
https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/corporation/082.pdf
(二〇二二・九・一〇閲覧)
- (27) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて平成24年度版』一〇七頁
- (28) 大蔵財務協会編『改正税法のすべて平成27年度版』三二〇頁
- (29) 二〇一五(平成二七)年二月二日第一八九回国会参議院予算委員会において、麻生財務大臣(当時)は、大塚耕平議員の質問に対して、「…法人税の改革ですけど、課税ベースを拡大しつつ法人税率を引き下げるということで、今なぜ引き下げるかといえば国際競争力ということになるのかと存じます…」と、明確にその理由を答弁している。

- (30) 【図表6】をはじめ、【図表7】、【図表8】、そして【図表9】はいずれも菅隆徳「2021年3月期大企業の決算法人税に大穴」『税経新報No.703』（二〇二一年）所収を一部加筆
- (31) 朝日新聞によれば、二〇二〇年度におけるこの租税特別措置による減税額八兆四七八億円と報道する。そこではこの内五〇五三億円は試験研究による減税額であり、更にその七六%（三八六八億円）は、企業数では全体の〇・一%にも満たない資本金一〇〇億円超の大企業にあてられたという。（朝日新聞二〇二二・九・六付朝刊）
- (32) 法人税減税と消費税増税の相関関係を言及するものとして、湖東京至「安倍政権の行った法人税減税と消費税増税」『税制研究No.76』所収 二〇一九年
- (33) 間接税が一般納税者を植人物人間化することについて、例えば北野弘久『直接税と間接税』（岩波ブックレット105）一九八七年
- (34) 北野弘久編『現代税法講義（5訂版）』二五三頁（石村耕治担当） 二〇〇九年 法律文化社
- (35) 北野編前掲（注34）二四七頁
- (36) 北野編前掲（注34）二四四～二四五頁
- (37) 湖東京至「消費税の何が問題なのか」『世界852号』一九一頁以下二〇一五年
- (38) 山下壽文『戦後税制改革とシャープ勧告』五九～六三頁二〇二〇年 同文館出版
- (39) 湖東前掲（注37）一九一頁
- (40) 全国商工新聞第二〇二一年一月一日付
- (41) 東京新聞二〇一九年九月一八日付朝刊
- (42) 仕向地主義ついてEUにおける取組みを紹介するものとして、西山由美「国境を超える取引に対する消費税―ドイツ売上税法を素材として―」『法學政治學論究33号』所収。わが国の法的問題を指摘するものとして、野一色直人「国境を越えた任務の提供に対する消費税の課税における国外事業者の納税義務に係る法的課題」『近畿大学法学第65巻第3・4号』所収など
- (43) 岩本沙弓『アメリカは日本の消費税を許さない』四四頁（文春新書948） 二〇一四年

- (44) 岩本前掲(注43)四三頁
- (45) 岩本前掲(注43)一一〇～一一二頁
- (46) 岩本前掲(注43)一一二頁
- (47) 岩本前掲(注43)一一七頁
- (48) 岩本前掲(注43)一一七頁
- (49) 岩本前掲(注43)一一八頁
- (50) 岩本前掲(注43)一一九頁
- (51) 正確には、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」(平成二四年法律第68号)
- (52) 岩本前掲(注43)一二〇頁
- (53) 岩本前掲(注43)一一九頁。なおここではこの報復措置が、日本のみならず中国をはじめとした付加価値税導入国に向けても行われている旨も報告する。さらに安倍晋三内閣のもと、消費税率の引き上げが二度延期されたが、この延期に対するアメリカの対応として、岩本「消費税増税延期の可能性と安倍政権—トランプ政権との通商交渉を踏まえて—」『税制研究No.76』所収 二〇一九年
- (54) 同会議における相原久美子議員に対する答弁
- (55) 二〇一五(平成二七)年二月二日参議院予算委員会(前掲29)、大塚耕平議員に対する答弁
- (56) 岸田文雄首相は、第四九回総選挙公示前の二〇二一年一〇月一八日、日本記者クラブ主催の討論会において、自民党総裁として、安倍政権下の経済政策、いわゆるアベノミクスを「新自由主義的な政策は市場や競争に偏重した政策だった。成長しても富が一部に集中し、分配もトリクルダウンがなかなか起らなかった」と発言した(二〇二一年一〇月一九日付日本経済新聞「2021衆院選党首討論の要旨」)。
- (57) 朝日新聞によれば、「経済協力開発機構(OECD)によると、2020年の日本の平均賃金は、加盟国35カ国中22位で

3万8、514ドル（1ドル＝110円で424万円）。この30年で日本は4.4%増とほぼ横ばいだが、米国47.7%増、英国44.2%増など差が大きい。賃金の額も、隣国の韓国に15年に抜かれた」と全体的底上げは程遠い様子を報道する（同紙二〇二一年一〇月二〇日付「日本経済の現在価値」）。

(58) 日テレNEWS24「消費税10% 当面維持」の考え 岸田首相」（10／12（火）16:16配信）
<https://news.yahoo.co.jp/articles/8627f251680ba2331aa57ca4ea8b6a9f45729380>

（二〇二二・九・一〇閲覧）

(59) 日本経済新聞前掲（注56）

(60) 『経済財政運営と改革の基本方針2022』（前掲注18）三〇頁

