

消費税における益税と損税

I はじめに

II 益税

- 1 中小事業者に対する特例措置
- 2 簡易課税制度
- 3 免税制度
- 4 特例措置に関する名青税研究部の見解

III 損税

1. 一般的な概念
2. 数値例を用いた損税の検討
3. 損税問題の検討
4. 日本における損税問題の解決と課題
5. 消費者の負担増への対処策

IV 結びにかえて

# 益税と損税

## I はじめに

名古屋青税の今年の研究テーマは「**益税と損税**」です。消費税導入当初から問題となってきた、消費税の分野においては、まるで岐阜長良川の鵜飼（**岐阜青税バンザイ**）のように歴史の長い議論です。「なぜ、今さら益税？損税？」こんな声も聞かれるかもしれません。「免税点も簡易課税の適用上限も引き下げられて、益税問題も『**愛の終着駅**』（八代亜紀）ですな、うまい！座布団100枚！」とオヤジギャグをとばしている方、はたして本当にそうなのでしょうか？

確かに平成15年度改正により、益税問題がかなり解消されたことは事実です。しかし、今の消費税の税率は**5%**ですよ！小泉の純ちゃんは「私の在任中、消費税率は上げない！感動しろ！」って言っていました。でも、その任期も人気も終わり、実は忍者ハットリくんの弟と同じ名前の新総理「**安倍のしんちゃん**」（クレヨンしんちゃんは埼玉出身、**埼玉青税ヨロシク**）は、「消費税の**税率アップ**から逃げません！」と宣言しました。

いずれ消費税が10%あるいは12%になったとしたら、益税問題はいったいどうなってしまうのでしょうか？終着駅から始発へ・・・そう！まさに吉野家の牛丼のように復活しますよね、絶対。だからこそ、益税損税問題は、「**今さら**ジロー」（小柳ルミ子）ではなく、「**今だから**」（ユーミン&小田和正&財津和夫）、それどころか、「**未来予想**図Ⅱ」（ドリカム）くらい先までも見据えたタイムリーな議論なのであります。愛知万博が終わってしまった今、名古屋人はもう後ろを振り向くことはしておりません。オリンピックに向かって（**東京青税ガンバレ**）、我々は未来に向かって生きているのです。

自分たちの進むべき方向性が定まってから、我々は議論に議論の議論から議論へと議論を重ねました（重ねすぎました・・・）。怒号や泣き声、奇声や産声まで（ウソ）も聞かれました。その熱気は、ディズニールンドに勝るとも劣るものでした（**千葉青税最高!**）「益税と損税」を研究するわれわれの目的は、「**消費税の不公平感**」の解消、これに他なりません。そこで、テーマを「**簡易課税**」「**免税制度**」「**損税**」に分け、研究を進めました。そして、論点ごとに導き出した結論を発表し合ったとき、驚愕の事実が判明したのです。「あれ？ぜんぶ増税になつとるぎゃ〜（名古屋弁）！」そうです！結果的にすべて増税になってしまったのです。顧問先からも、オイ、オイ、先生ちょっと待ってくださいよ、あなたは誰の味方なのですか？とツッコまれそうな結果なのです。そして僕は途方にくれる（大沢誉志幸）名青税研究部・・・。夜食に味噌煮込みを食べ、デザートに手羽先を食べ、仕上げに崎陽軒のシウマイ（**神奈川青税ウマイゼ**）を食べていた時、われわれは気づきました！というよりも、**大発見**をしました。あれ？増税ってことは？安倍シンゾウ君の立場に立ってみると・・・そうです！**年収アップ**じゃありませんか！（チャーリー浜風に、**近畿青税スゴイゼ**）！

税率が上がるということになれば、日本国民は当然怒り、怒って、怒りまくるでしょう（ラ行変格活用）。でも、**ちょっと！ちょっと！ちょっと！**（ザ・たっち風に）待ってください。怒る前にまだすべきことがあるのではないのでしょうか、と名古屋青税は声を大にして言いたいのです。益税解消→**年収が増える**

→現状の5%の税率を上げるのではなくまず下げることが可能→もう1度**適正な税率**について検討→税率アップという段階をふめば、税率アップの上げ幅を、今考えられているよりも小さくすることができるのではないのでしょうか？

過去に例を見ないようなふざけた前書きからはじまりましたが、これもこれからはじまる**大まじめな**本文を読んでほしいからこそその演出なのです。今年もまだまだ名古屋は盛り上がっています。地価は上がるわ、気温は上がるわ、顧問料は上がるわ（これは微妙）で活気づいています。

日本一元気な名古屋の暑い、いや熱い思い、感じてちょーよ（これまた名古屋弁）！！！！

# 益税と損税

## Ⅱ 益税

### 1 中小事業者に対する特例措置

#### (1) 消費税導入の経緯と特例措置

1989年に消費税を導入する際には、政治的に大きな抵抗があり、特に、中小の小売業の業界からは反対の声が強くあがった。そのため消費課税システムの中に、特例措置（免税制度、簡易課税制度、限界控除制度）を設けて妥協がはかられた。

これらの特例措置は、中小事業者の事務負担の軽減を目的とされているが、その弊害として、特例措置を利用して計算された納付税額が、原則計算による納税額より少なくなることがあげられる。消費税の納税義務者である中小事業者にとっては有利となる措置であるが、消費税の実質的負担者である消費者にとっては、自らの税負担分が国庫に納められない「不公平感」を生むこととなった。

このいわゆる「益税」問題を、我々は「 $\text{預り消費税} - \text{仮払消費税} > \text{消費税の納税額}$ 」(1)という算式で捉え、この不等式の差額をなるべく少なくする方向で検討を加える。

#### (2) 特例措置改正の推移

<表1> 消費税の特例措置の改正の推移

	創設時	平成3年改正	平成6年の税制改革等 (平成9年4月施行)	平成15年改正
免税点 制度	適用上限 3,000万円			1,000万円
		資本金1,000万円以上の 新設法人は不適用		
簡易課税 制度	適用上限5億円	4億円	2億円	5,000万円
	みなし仕入率 90%, 80%の 2区分	90%, 80%, 70%, 60% の4区分	90%, 80%, 70%, 60%, 50%の5区分	
限界控除 制度	適用上限 6,000万円	5,000万円	廃止	

\* 税制調査会「わが国税制の現状と課題」H12.7月

特例措置は、<表1>のように、段階的にその適用範囲を縮小させてきている。

免税点制度は、平成15年税制改正により、引き下げられた。簡易課税制度については、適用上限を引き下げると共に、業種区分を細分化してきている。限界控除制度については既に廃止から10年の年月が経過している。

## 2 簡易課税制度

### (1) 問題の所在と基本的解決の方向

簡易課税制度は、消費税の安定的定着及び中小事業者の事務負担の軽減を制度趣旨として消費税導入当初から設けられてきた。簡易課税制度を適用すると、「実際の仕入れにかかった消費税」以上の額を控除することができる場合があり、納税額が少なくなるという不公平が生じる。

また、区分業種ごとに仕入率を一律に定めているため、同一区分内の事業者において、実際の仕入率がみなし仕入率を超える事業者と下回る事業者との間に不公平を生じる。

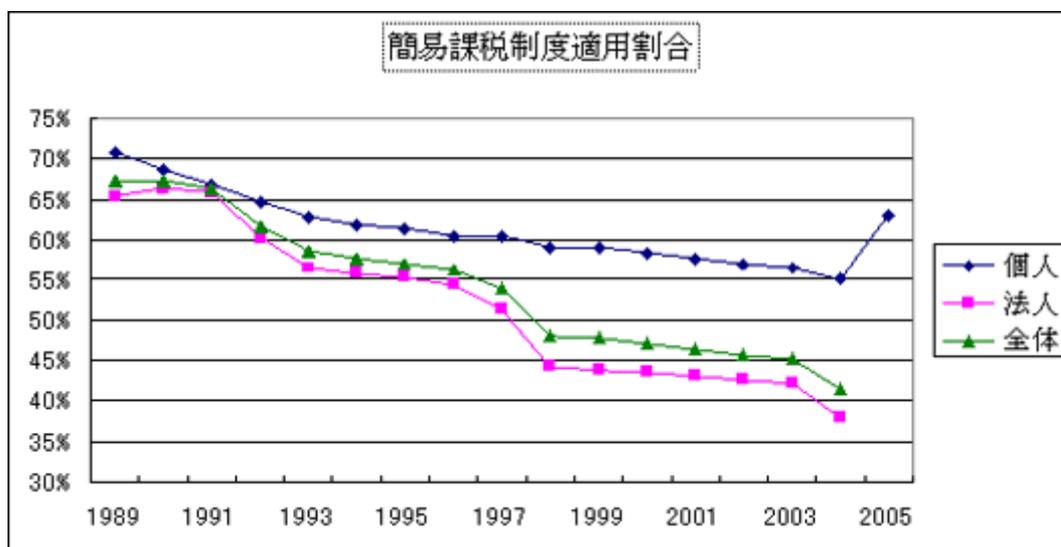
さらに、簡易課税制度は、一定の制限はあるものの、本則との選択が可能であり、納税額の大小を試算した上で選択ができる点で不公平である。

簡易課税制度による不公平感、すなわち益税の問題は、制度の公平性と透明性を損なわせ、課税システムに対する納税者の不信感を増大させてしまう。

よって、理論上、簡易課税制度は廃止すべきである。簡易課税制度の適用を受ける事業者の数は、〈図1〉のように制度導入当時の1989年には67.2%に達していたのに対して、2004年には41.4%まで大きく低下してきた。

簡易課税制度の適用範囲が縮小してきているのがわかる。

〈図1〉

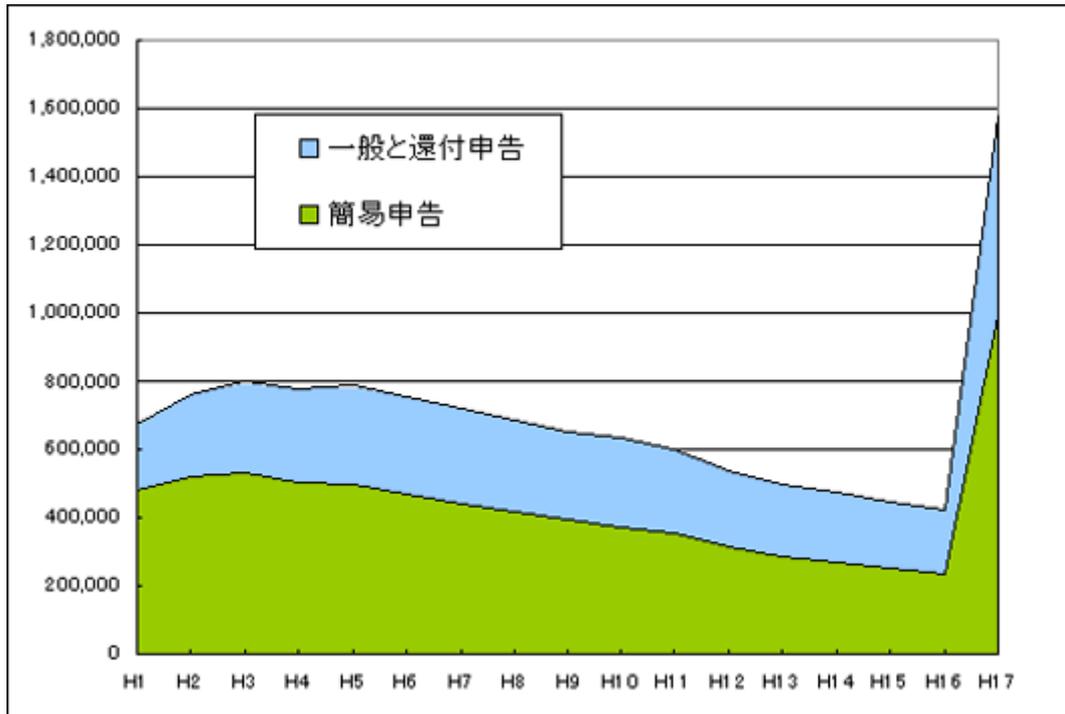


※国税庁統計資料より作成

〈図1〉の個人事業者の簡易課税制度適用割合を見ると、平成17年は63.1%であり、平成16年の55.1%に比べ適用者が増えているが、これは免税点の改正が大きな要因となっていると考えられる。

そこで、個人における消費税申告者数を見ると〈図2〉になる。グラフは積み上げ式で表示してあり、下段が簡易課税制度選択による申告数である。

<図2>



## (2) 現在における簡易課税制度の存在意義

さて、簡易課税制度については、平成15年度の税制調査会の答申において以下のように検討されている。「基本的にはすべての事業者に対して本則の計算方法による対応を求めるべきである。また、中小事業者の多くが納税額の損得を計算した上で適用している実態が認められる。こうしたことから、免税点制度の改正に伴い、新たに課税事業者となる者の事務負担に配慮しつつ、簡易課税制度を原則廃止することが適当である。」

しかし、簡易課税制度は廃止されてはいない。この理由は、以下のように推測できる。

先の<図2>で見たように、平成15年度改正により免税点が1,000万円に引き下げられたことで、平成17年度の消費税課税業者(個人)は、約156万件となり、前年度の約42万件と比較すると、約114万件増えた計算になる。国税庁のホームページのデータによれば、平成17年度の新規課税個人事業者は約1,174万件、このうち簡易課税は約839万件であり、その割合はなんと71.5%に昇っている。(2)

これら中小事業者が初めて課税事業者となった場合、販売体制や帳簿等の対応が十分でない可能性がある。このような事業者には本則の課税方式を求めるのは適当ではない。このような考えから、簡易課税制度の廃止が見送られているのであろう。

## (3) 簡易課税制度の見直し

平成15年改正により、簡易課税制度を選択できる事業者は、適用上限の引き下げにより事業規模の小さな事業者へと移り、一方でその数が増加してきている。

前節で簡易課税制度の存在意義が認められたことを受けて、簡易課税制度を維持しながら不公平感を解消するための三つの方法を検討してみる。

## ① 事業区分の細分化

現行法では、同一事業区分に含まれる事業者は、同一のみなし仕入率を使って仕入税額控除を計算することになる。この区分が少なく、同一のみなし仕入率を数多くの事業者が用いるとなれば、当然平均値との差が多く発生する可能性も高くなり、不公平が生じることになる。先にも触れたように、過去においても事業区分は細分化の方向で改正がなされてきている。しかしながら、いくら細分化が進められても、簡易課税制度がみなし仕入率と言う平均値によって一律に計算する限り、不公平は根本的には解消されない。

また、事業区分の細分化は、その一方で、事業区分の判断と言う悩ましい負担も生むことになる。簡易課税制度は、先に検討したように、課税事業者となる者の事務負担に対する配慮の結果であり、計算の簡易さを失ってしまうとは意味がなくなってしまうのである。よって、事業区分の細分化はこれ以上進めるべきではないと考える。

## ② みなし仕入率の低率化

簡易課税制度を選択した場合、益税が発生するケースが多く見られるが、これは各事業区分のみなし仕入率が、実際の仕入率よりも高い設定となっていることが原因である。

実際の仕入率より高い設定となっている理由は、設備投資など通常の営業取引以外の要素が含まれているからと言われている。数年に1回の設備投資を平均化しているので、毎年の仕入率が高くなっていると言うのである。

(3) (4)。

確かにみなし仕入率は、実際の仕入率の簡易版であり、仕入控除税額を推計計算する機能からすれば、一定の事務負担を軽減すると考えられる。しかしながら、簡易課税制度を選択できる事業者は、事務負担の軽減と言うメリットだけではなく、税務上も納税額が少なくなるという二重の恩恵を受けられることになる。

そこで、納税額が少なくなるという益税の問題を解決するため、現行法のみなし仕入率をより低率で設定する方法を考えてみる。(5)。これは事務負担の少ない簡易課税制度の道を残しながら、みなし仕入率を低率化することによって、簡易課税制度の選択が不利になる(預り消費税－仮払消費税<納税額、すなわち損税が発生する)結果を生むようにして、基本的に本則課税を選択するように仕向けるのである。

この方法は、不公平感を無くすために、みなし仕入率を、実態に近づけようとする解決、あるいは実態よりも高い値に設定しようとする解決とは、方向性を反対にするものである。

この方法について、事例を作って検討してみることにする。みなし仕入率の低率化をする手法は、現行法の五つの事業区分を見直すことで、いくつか考えることができる。

- (あ) 五つの事業区分を維持し、それぞれを低率化する。
- (い) 五つの事業区分を二または三に簡素化、共通化し、現行法で低率な方、もしくは、現行法よりも低率のみなし仕入率を採用する。
- (う) 五つの事業区分を単一化し、現行法で最も低率な50%、もしくは、それよりも低率のみなし仕入率を採用する。

まず、(あ)の方法であるが、現行法のみなし仕入率の90%、80%、70%、60%、50%を、それぞれ一律に低率化する方法である。(一律に10%引き下げたり、更に踏み込んで20%引き下げることが考えられる。)この方法の長所は、事業区分自体には変更がないので、導入が最も容易な事である。

次に、(い)の方法は、事業区分を共通化・簡素化する方法である。この方法は、簡易課税制度の今までの改正の方向に逆行するものであるが、先の事業区分の細分化によって不公平は解決され得ないとの考えから検討してい

る。

最後に、(う)の方法は、現行法のように事業区分をせず単一の低いみなし仕入率を採用する方法である。低率であればあるほどドラスティックな効果が期待できる。この方法の長所は、納税者を(故に我々をも)迷わせていた事業区分の判定をしなくて済むことである。

実現可能性から考えると(あ)、本則課税を基本とし簡易課税制度を限定的に使えるようにしておくためには(う)の方法が良いのではないかと考えられるがいかがであろうか。

本章の終わりに我々研究部員の見解が集計されているので参考にさせていただきたい。

### ③ 簡易課税選択条件の厳格化

消費課税システムの中で、不公平感を生じさせる簡易課税制度は限定的に適用されるべきである。簡易課税制度の問題点として、一定の制限はあるものの、その選択を自由に行える点があげられる。すなわち、簡易課税制度が有利(益税がある)と判断すれば簡易課税制度を選択し、不利と判断すれば原則課税を選択することが出来るのである。これは事業者がその損得を計算した上で、すなわち本則課税と簡易課税の両方を計算していずれが得かを判断した上で選択していることを意味する。このような損得計算のできる事業者について、事務負担の軽減を考慮する必要はないと考える。

事務処理能力の面で簡易課税制度を必要とする事業者を保護し、損得を計算して簡易課税制度を選択する事業者を排除していくためには、一度本則課税で申告した事業者は、既にそれだけの事務処理能力があるものとみなして、再び簡易課税制度の適用を受けることができないとするという条件を加えるなど、適用を厳格化する必要がある。(6)

## 3 免税制度

免税制度では、(1)免税点制度(基準期間の課税売上高が1,000万円以下の事業者に対する納税義務の免除)、(2)納税義務の免税期間制度(基準期間のない事業者(資本金1,000万円以上の新設法人を除く)の納税義務の免除)の二つについて検討していく。

### (1) 免税点制度

#### ① EU諸国との比較による考察

EU諸国では、事業者の免税点はかなり低く設定されており、ほとんどの事業者が課税事業者となっている。国際比較をする際には、その文化的背景や価値観を考慮することが必要であるが、消費税を比較検討する場合に必要なのは、仕入税額控除の方法であろう。EU諸国においては、ゼロ税率・軽減税率を支えるために、仕入税額を計算する方法として、インボイス方式を採用している。インボイス(請求書)に記載された消費税額を集計して仕入税額控除を決めるこの方法は、EU諸国の消費課税システムを支える重要な前提条件となっている。

表2 EU諸国の事業者免税点の水準

国名	事業者免税点の水準
フランス	前暦年 310 万円かつ当暦年 350 万円
ドイツ	前暦年 191 万円かつ当暦年 575 万円
イギリス	直前 1 年 1,028 万円または以降 1 年 991 万円
フィンランド	95 万円
デンマーク	32 万円
オランダ	年税額 20 万円以下の者は納付税額を減額
スウェーデン	なし
ルクセンブルク	115 万円
ベルギー	64 万円
アイルランド	584 万円（サービス業は 292 万円）
イタリア	30 万円
オーストリア	125 万円
スペイン	なし
ポルトガル	114 万円
ギリシア	204 万円

出所：望月俊浩著「諸費税の複数税率化を巡る諸問題」

一方、日本の消費税法は、非課税対象の限定、単一税率主義、帳簿方式の採用など、国際的に稀なほどきわめて「簡素」な消費課税システムを採用している。すなわち、日本の消費課税システムは、事業者が複式簿記等による帳簿記録を持っているならば消費税の計算が出来るという優れた仕組みなのである。そのような仕組みであれば、EU諸国のようなインボイス方式を採用している国々より事務負担は低くすんでいるはずである（7）。したがって事務負担も考えられているほど大きくはないと考えられ、事務負担を理由に免税点を設定するのは疑問である。

## ② 免税点の合理的水準

### ア 法人

法人においては、会社法により計算書類を作成することが義務付けられている。また法人であれば、法人税の申告も行っているため、事務負担を理由に、免税点を設定することは合理的ではない。

### イ 個人事業者

個人事業者において、青色申告をしていれば帳簿は作成しているはずである。よって、法人と同様免税点は不要である。また、売上がわかれば、簡易課税による納税は可能であることから考えれば、白色申告についても免税点を設定する積極的理由は見つからない。

では、妥当な免税点の水準はいかほどなのであろうか。（8）検討しなければならないのは、免税点を下げた時の新規課税事業者数の増加数とその追加的納税額、そして納税者増加に伴う追加的な徴税コストの総額である。免税点の引下げによる追加的納税額と追加的な徴税コストの均衡点を見つけ出す必要がある。

## (2) 免税期間制度

基準期間のない事業者（資本金1,000万円以上の新設法人を除く）の納税義務の免除

### ① 免税期間の必要性

事業者は課税期間の初日から課税事業者であることを認識している必要がある。消費税法においては、課税事業者であるか否かを判断するために、課税期間の前々年を基準（基準期間）として、その課税売上高を検討することとなっている。新設法人（資本金1,000万円以上の新設法人を除く）及び新規事業者には、事業開始から2年を経過しなければ、この基準期間がない。これを理由に、納税義務が免除されている。

しかしながら、このような基準期間のない事業者を保護する必要があるのか問題となる。たしかに基準期間による課税免税の判断は必要である。免税事業者が前期の決算を終え、課税売上高を確認して、来期からは課税事業者であることを認識する。そして、課税事業者であることを前提とした事業活動を行えるように準備することへの配慮がされているのである。ここに新規に課税事業者となるものを一定期間保護する必要性はあると考える。

一方で、ここで新規に課税事業者となるものには、今まで免税事業者であったものが課税事業者となるものと、新規に事業を立ち上げたものの二種類があることに注意しなければならない。このうち前者は、既述のように一定期間免税にする必要があるが、後者にはその必要は及ばないと考える。

### ② 資本金1,000万円以上の新設法人の排除規定についての検討

この納税義務の免除期間制度は、資本金または出資金1,000万円以上の新設法人については、基準期間がなくとも納税義務は免除されないこととされている。この意図はどこにあるのだろうか。

これは、「新規設立の法人のうち公営企業から民営化された株式会社や外国企業との合併企業などは、売上規模が設立1年度から膨大な規模をもっており、これらの企業が基準期間がないことだけを理由に消費税の免税事業者とすることは事業者免税点制度の有する中小零細企業の納税義務への配慮という制度の趣旨や課税の公平という観点から問題である」（9）という指摘を受けたものである。ただし、これは旧商法における株式会社制度を前提として設けられた基準であることを指摘する必要がある。株式会社はこの納税義務の免除を受けることができないとする規定である。つまり、これまでは最低資本金制度があったため、1,000万円以上で線引きすることに合理性があったが、新会社法制度のもとでは無意味となってしまったのである。よって、この排除規定は見直しが必要であろう。

### ③ 解決策

①で検討したように、納税義務の免除期間制度の主な趣旨は、既存の免税事業者が課税事業者へスムーズに移行するところにある。納税義務の免除期間制度の適用をその趣旨だけに限定すべきである。その場合、②で検討したように、新規法人に限定して、また資本金を基準に規定を設けることは正しくない。また、消費に対して公平に課税する消費課税システムからすれば、その納税義務者である事業者について、納税義務の免除期間制度の適用について法人と個人を区別する必要はない。

そこで新規事業者（新設法人及び新規の個人事業者届出者）を、免除期間制度から排除することを提案する。そうした場合、基準期間のない事業年度、すなわち初年度と第2事業年度については、当該期間を基準に免税点制度を当てはめ、申告時に納税義務の判定をするようにするのである。

こうすることにより、必要のない益税をなくすることができる。またこれによりすべての新規事業者は、課税取引を前提に事業活動をはじめることができるため、新規事業者が免税事業者であるにもかかわらず消費税を上乘せ

していることに対して、消費者からの不公平感を無くすることができる。そして、新規事業者にとって特筆すべきは、開業にあたって多額の設備投資をした場合に、消費税の還付を受けることが出来るようになることである。

#### 4 特例措置に関する名青税研究部の見解

以上、中小・零細事業者に対する特例措置とその益税の問題点について、検討をしてきた。特例措置については、消費税導入当初から問題視されており、その改正も幾度となく行われてきていた。また、文献もかなり多く存在し、我々税理士にとっても興味のある部分が多かった。それ故、我が研究部内でも各々が自己の見解・アイデアをもっており、実際、本稿を書き上げるまでに、かなり意見の衝突があった。ここに複数の選択肢を示すことによって、各部員の見解の幅を感じ取っていただきたい。

##### ① 免税点について

- (1) 免税点制度はすべて廃止 4人
- (2) 法人事業者は廃止するが、個人事業者については継続 3人
- (3) 法人、個人ともに免税点あり（現状を含む） 7人

##### ② 免税点 1,000 万円という基準額について

- (1) 0円 2人 (4) 1,000万円 7人
- (2) 120万円 1人 (5) 回答不能 1人
- (3) 500万円 3人

##### ③ 簡易課税制度の適用範囲について

- (1) 適用上限 5,000万円（現状維持） 4人
  - ・平成15年の改正でかなり範囲が絞られたという意見
- (2) 適用上限を下げる 2人
  - ・もう少し範囲を狭くすることで、損得計算できる事業者が減るだろうという意見
- (3) 法人は適用除外、個人は適用上限維持 0人
  - ・法人は事務負担を考える必要はないだろうという意見
- (4) 法人は適用除外、個人は適用上限下げる 8人
  - ・個人事業者の中で、もう少し範囲を狭くすることでかなり小規模な事業者に限定できるだろうという意見

##### ④ 簡易課税みなし仕入率について

- (1) 業種区分は現状のまま5つで、みなし仕入率を低率化する 6人
- (2) 業種区分を2～3に減らして、みなし仕入率を低率化する 2人
- (3) 業種区分は単一化し、さらにみなし仕入率も低率化する 4人
- (4) 選択適用不可という限定つきで現状維持 1人
- (5) 業種区分を2～3に減らして、みなし仕入率は現状維持 1人

### Ⅲ 損 税

#### 1 一般的な概念 (10)

損税とは、事業者において「預り消費税－仮払消費税<消費税の納税額」となることである。ここでいう仮払消費税とは、財・サービスの流れから見ると、仕入段階での消費税であり、消費課税システム上は仕入税額控除される部分である。一方、預り消費税は、売上段階での消費税である。消費税は、概念上、預り消費税から仮払消費税を差し引いた部分を事業者が納税することになるのであるが、消費課税システム上の不具合により、「預り消費税－仮払消費税<消費税の納税額」と言う事態「損税」が発生する場合があるのである。

損税を事業者の立場から考えると、預っていない消費税を納めることとなる。代表例として、課税売上割合の少ない医療機関において、非課税取引となっている保険診療などの仕入税額控除が認められない問題、設備投資に係る消費税が還付されない問題等があげられる。

#### 2 数値例を用いた損税の検討 (11)

それでは、損税とはどのような状況・前提として起こるのか数値例を使い検討していく。説明に際しての前提として、税率が10%で、各業者は課税前の付加価値を課税後も一定に保つ価格設定をするとする。

##### (1) 消費税導入前

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
仕入	0	100	200	300
売上	100	200	300	

##### (2) 付加価値税① (全ての業者が課税のケース)

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
税抜き仕入	0	100	200	
税込み仕入	0	110	220	330
税抜き売上	100	200	300	
税込み売上	110	220	330	
納税金額	10	10	10	合計 30

各業者が売上にかかる消費税から仕入にかかる消費税を差し引いた残りを納税する。消費者は導入前と比べて30の負担増(価格の転嫁)となる。

##### (3) 付加価値税② (小売業者が日本の消費税でいう「非課税」該当の場合)

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
税抜き仕入	0	100	200	
税込み仕入	0	110	220	320
税抜き売上	100	200	320	

税込み売上	110	220	320	
税込	10	10	0	合計 20

この場合は小売業者が非課税であっても、消費者に20の負担は残る。

(4) 付加価値税③ (小売業者がいわゆる「ゼロ税率」「輸出免税」である場合)

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
税抜き仕入	0	100	200	
税込み仕入	0	110	220	300
税抜き売上	100	200	300	
税込み売上	110	220	300	
税込	10	10	-20	合計 0

輸出免税の場合、小売業者は20の還付(-20)である。この場合の消費者というのは海外在住である。一般的に輸出免税とは輸出売上に対応する仕入分の消費税相当額を国から還付されることである。ゼロ税率というのはEU諸国で実際に採用されている方式である。たとえば「食料品は非課税」とした場合、非課税取引ではなく、税率0%として計算する。その結果、仕入にかかる消費税は還付となると同時に消費者に消費税を転嫁させないこととなる。

### 3 損税問題の検討

次に損税の問題は、非課税売上に対応する仕入税額控除ができない点にはじまる。(1) 消費者と非課税取引(12)

一般消費者は「医療や学校教育(授業料)などには消費税のかからない(=課税されない=消費者として税負担がない)」と思っているであろう。

しかしながら実際は、上記数値例でも示したように、非課税取引であっても、消費者に流通過程における消費税が転嫁されている。

この実情はまったくと言っていいほど知られていないと思われる。

その点について最初に触れていく。非課税取引というのは、文字通りに読めば、税がまったく課税されない取引のことと読める。しかし、日本の現行消費税にいう非課税取引とは、不課税取引とは違って、あくまでも事業者の売上に係る消費税が非課税になるのみであり、仕入に係る消費税については、課税取引か非課税取引か考慮されない。すなわち、非課税取引というものは、いわゆる仕入税額控除が受けられない取引をいうのである。

#### (2) 事業者の不公平感の問題

##### ① 同じ「消費税のかからない」取引を行う企業の主張

2-(3)と(4)のケースから仕入れ段階の消費税を還付できる、できないという点に着目する。数値例における小売業者の部分で、売上に消費税を課さない部分が同じであっても、仕入に係る消費税の取り扱いが異なることである。

そこには、同じ売上にかかる「消費税」が0(%)であっても価格の転嫁や小売業者の消費税負担は大きく異

なることになる。

小売業者の側から見た不公平感、「損税」の問題はここにあるのではないか。医師会がいう「輸出業者は仕入にかかる税金を全て還付されるのに、どうして医者は医療機器や病棟の建設費にかかる消費税について全て還付されないのだ」というのはこのことをいうのである。

## ② 95%と94%、1億円と1,000億円

現行消費税における課税売上割合95%以上の仕入税額控除について、「大企業に有利となる」指摘と関連して、損税の問題が存在する。

例えば大企業においても、多かれ少なかれ株式や土地などの売買や社宅家賃の受取といった非課税売上は存在しているであろう(13)。しかしながら、その割合が5%以下であれば、仕入税額控除については課税売上でも非課税売上でも全額控除できる。

例えば1,000億円の(課税)売上を有する大企業ならば、家賃収入数億円規模の社宅(一般の居住用マンション)を建設し、そこから(非課税の)家賃収入を得ても、その建設費は全額控除できる。ところが、数億円規模の居住用マンションを営んでいる企業で家賃収入のみである場合、建設費は言うまでもなく、運営費にかかる消費税は控除できない(14)。

つまり損税の観点からこの問題は「中小企業が対象となる免税点、簡易課税制度についてはばかり触れるのではなく、全額控除の問題について大きく展開するべきである」(15)と主張する。また税理士会のみならず、法人会からも「主として大企業が恩恵を受ける課税売上割合が95%以上の場合の仕入税額全額控除については、事務処理が確立されている大企業に対し、その適用を禁止する措置を設けるべきである」(16)と要望が出されている。

## (3) 非課税売上対応の仕入税額控除の可否

平成5年の税制調査会の「今後の税制のあり方についての答申」では、消費税の仕組みと非課税について、次のように説明している。

「消費税における非課税とは、このような仕組み(注:多段階課税方式のこと)から外れることを意味する。すなわち、当該物品等の販売について課税がなされないということは、同時に、その仕入れに係る税額の控除も行い得ないこととなる。」この説明についてさらに明確な根拠を検討していく。非課税売上と仕入税額控除の関係における他の議論は以下の通りである。

### ① 政策的に課税取引より転嫁を少なくしているに過ぎないという考え方

「財の最終的な消費者は、ゼロ税率なら税をまったく負担しないが、免税の場合は、(その財の生産に必要なすべての財が免税されているのでないかぎり)ある程度の負担を負うことになる(ここで免税と表現されているのは消費税法における非課税を意味する)」。

「つまり、消費税法導入当初より非課税取引は、仕入税額の価格転嫁を通して、消費者にある程度の負担を求めることを予定している」(17)。「課税代替措置としての非課税の場合については前段階税額控除を否定することは必ずしも不合理ではない。」「例えば金融取引の場合、仕入控除を否認する形で実質的に課税すれば足りる場合」(18)である。

### ② 税収の確保を図るため還付に応じられないという考え方

「非課税売上に前段階税額控除の権利を認めると業界団体は非課税を求めて殺到する。」「かつ、還付手続きに伴う行政費用が膨大にならないように、という政策的理由から前段階税額控除の権利が排除されているにすぎ

ないように思われる。」「非課税取引に前段階税額控除を否定するのはそれによって実質的な課税をするための方法として用い得るとのことである」(19)。

この点につき、我々は別の見解を示す。

「非課税売上対応の仕入税額を控除しない」という考え方は、財・サービスの流れの中で、非課税対象物がすべて非課税として取引されていることを前提としている。確かに、そう言う前提の中では非課税売上対応の仕入税額は控除すべきではない。

しかしながら、日本の消費課税システムにおいては、帳簿方式を用いており、前段階の課税・非課税については個別に把握することを予定していない。すなわち、インボイス方式のような形で把握しない限り、財・サービスの流れの中で、非課税対象物がすべて非課税として取引されていることを前提とすることには、矛盾がある。

よって、非課税売上の対応の有無によって、仕入税額控除の可否を決めるべきではない。帳簿方式の仕入税額控除方式を採用している日本の消費課税システムにおいては、仕入税額の控除対象とするか否かによって、仕入税額控除の可否を決めるのが潔いのではないかと考える。

#### (4) 小売価格転嫁の問題

「非課税取引を有する業者が消費税を転嫁できずに負担するケースが生じてしまう。」「売上に関しては消費税が課税されない反面、仕入に関しては仕入税額控除を受けることができない」(20)。ここで3のケースにて小売業者が価格を消費税導入前と同じにしなければならない場合以下の状態になる。

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
税抜き仕入	0	100	200	
税込み仕入	0	110	220	300
税抜き売上	100	200	300	
税込み売上	110	220	300	
税込	10	10	0	合計 20

一見すると消費者への価格の転嫁はなくなり、消費者の側では転嫁を受けない(影響を受けない)。しかし、小売業者の利益は減少し、小売業者が負担することになる。このケースが想定されるのは、医療法人であれば保険診療報酬を消費税導入前と同じ(導入後伸び率を抑えた)状況、不動産の賃貸なら住宅家賃を据え置いたといったことではないか。(1)と同じく、小売業者に不公平感を与える。

## 4 日本における損税問題の解決と課題

### (1) 解決案①: ゼロ税率の拡大

ゼロ税率拡大(EU各国で採用、輸出産業のみならず医療・教育といった国内産業にも採用)によって、非課税売上に対する仕入税額控除を認める。

#### ① メリット

- ・ 2-(4)と同じ状況になり、消費者への転嫁はなくなる。
- ・ 小売業者の不公平感も解消され、転嫁でき

ない状況にある小売業者の救済にもなる。

## ② デメリット

- ・現在の帳簿方式（消費税の課税を免除されている業者、及び業者ではない個人からの仕入でも仕入税額控除を認める方式）では、ゼロ税率（複数税率）は採用し得ない。
- ・この方式を導入してしまうと、それ以前と同じ税率のままだと税込確保ができない。そしてゼロ税率事業者の還付申告に耐えられない。
- ・ゼロ税率の対象が増えると、付加価値税の課税ベースをより縮小させることになる。その結果、税率を上げざるを得なくなる（→複数税率を採用している国などその典型）。
- ・ゼロ税率の品目を設定するに際して、定義づけに困難を伴うことが多い。例えば生活に必要な食料品を非課税とした場合、スーパーで「あなたは今日の晩御飯の食材を買いに来たから非課税」「あなたは喫茶店経営者として食材の仕入に来たから課税」という状況になってしまう（21）。

### （2）解決案②：ゼロ税率とインボイス方式の採用

（1）の解決策として、インボイス方式が考えられるが、その意義と限界について検討する。

#### ① インボイス方式採用の意義（22）

帳簿方式による付加価値税は、課税標準が包括的に構成され、かつ、単一税率が用いられる場合にのみ、適正に機能しうる。

これに対してインボイス方式による付加価値税は、インボイスの交付を通じて、取引当事者間にくさびをつくり、それにより相互牽制作用を働かせることが付加価値税では必要であるとする。特に、非課税品目や複数税率を採用する場合には、インボイスの交付による相互チェックが重要である。

#### ② インボイス制度導入の限界（23）

インボイス制度導入の限界については、一般には非課税業者（特に零細企業）が取引から締め出されるといわれている。また、他に徴税現場の影響が指摘されている。

わが国より消費税の歴史の長いフランスの場合、導入（1960年）から、複数税率、インボイス制度導入（現行）の法改正に至るまで担当官吏を50倍に増加したのである。税務職員一人あたりの納税者数で、日本はEU諸国の4～5倍である。ほぼ同じ割合でアメリカの例がある。しかしアメリカは納税者に納税者番号を付与して、その管理予算を手厚くしている。この前例を見た場合、わが国では、税務署員は減少し、消費税以外の国税における申告件数は増加傾向にあるが、この状況にてそのまま導入できるかどうか疑問である（24）。また、日本より非課税取引の範囲を広くしている国、ゼロ税率を採用している国では別紙資料1の通り、標準税率は高い傾向にある。

### （3）解決案③：非課税対象物を一貫して非課税とする方法（25）

あらかじめ課税庁の許可を得たうえ、最終業者に対するすべての事業者間取引を税抜きで行う方法。

この場合、最後の業者に還付金が振り込まれることはない。非課税取引で採用されているわけではないが、フランス、イタリアの場合、輸出取引についての事業者間取引を税抜きで行う方法を認めている。

#### ① メリット

ゼロ税率と同じ効果をもたらすと同時に非課税業者の仕入れ部分に消費税の転嫁が排除される。

## ② デメリット

やはり、インボイス制度導入を前提としているので（フランス・イタリア）先と同じ問題が生じると考えられる。そして、還付にかかる手続きが煩雑化する

### （４）解決案④：非課税取引の縮小

この解決案は、課税ベースの拡大を図るもので、医療、教育、居住用賃貸住宅家賃等まで広く消費税の課税対象とするもの。これまで控除できなかった設備投資にかかる消費税の控除を全額認める。２のモデルで説明すると導入前後で変化する（太字が導入前）。

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
税抜き仕入	0	100	200	
税込み仕入	0	110	220	(320) 300
税抜き売上	100	200	(320) 300	
税込み売上	110	220	(320) 300	
税込	10	10	(0) 0	合計 (20) 20

## ① メリット

これまで指摘した事業者の損税感、不公平感について特に多額の設備投資を行う業者を中心に減少する。課税ベースの拡大で標準税率を低く抑えることができる。

## ② デメリット

これまで非課税であった小売業者が課税になるので、その消費税分だけ消費者の負担が増える。そして転嫁できない業者にとっては負担だけ増えることになる。

### （５）解決案⑤：課税売上割合 95%基準の見直し

イギリスでは、かつて課税売上割合が95%以上の場合に全額控除をしていたが、課税売上割合を恣意的に操作する業者が生じているとの批判があり、段階的に1%ずつ引上（課税売上割合）され、1987年にこの特例を廃止した（26）。

## ① メリット

別章で指摘した住宅の建設にかかる仕入税額の還付を受けるという事例に対する批判は解決される。

## ② デメリット

このまま日本の制度において95%基準を廃止した場合、一括比例配分方式か個別対応方式を全ての企業がとることになる。税制調査会等では「そうなった場合特に中小企業の事務負担が増大する」と指摘している。これを克服する手当てとして、オーストラリアで採用している「仕入税額が一定額以下においては95%基準の採用を認める」方式が考えられる（27）。

## 5 消費者の負担増への対処策

### (1) 所得税における消費税額控除

これまで述べてきた損税問題の解決策を実行すると、消費者の負担増が生じる。そこで、これについて消費税の枠外の措置を図る(28) 必要性があり、ここで検討する。

非課税措置では、その効果が各納税者又は各世帯の所得とは無関係に及ぶ。よって、救済の必要のない高額所得層にまでその効果は自動的に波及することになる。

税額控除方式は、負担増における救済の必要な世帯に対する措置として、評価することができる(29)。

複数税率採用以外に、所得税額控除の採用がある。これは、最低生活水準を維持するに必要な消費について負担した消費税額分を、所得税額から控除する方式である。個人からの還付申告とそれに対応する税務職員の増員、申告の煩雑さ、消費時点で生じる消費税負担感そのものを解消することはできないが、逆進性解消という点に限定するなら、軽減税率(複数税率)より優れていると思われる。

所得控除方式では、所得の多い者ほど税負担軽減幅が大きくなる。税額控除方式は所得の多少にかかわらず一律に一定額を控除することから、所得の少ない者ほど税負担軽減幅が大きくなり、逆進性の解消にかなう。

さて、この控除方式には二つの方式がある。一つは定額控除といい、一定以下の所得以下の層に対して、一律負担した消費税について定額所得税額から控除を行う方式である。もう一つは逡減控除で控除可能な消費税額を所得の増大に応じて逡減していく方式である。

### (2) アメリカにおけるケースの検討

実際にアメリカの一部の州で採用(資料2参照)。例えば、医療費について保健医療まで課税対象が及んだ場合、一定所得以下の消費者について(現行の医療費控除で採用されている所得控除ではなく)負担した消費税の税額分について所得税額から税額控除するという方式がある。先述の4-(2)が採用された場合において、新たな負担、転嫁を強いられる消費者に対する救済手段として有効といわれる理由がここにある。

### (3) 財政学的見地からの検討(30)

個人の負担する消費税を所得税の一種とする観点から説明できる。

現在の所得税は包括的所得税(一般の所得課税)といい、算定方式は「所得=(当該一定期間内の純資産増加額)-(一定期間内の消費額)」と定義される。この所得の定義において、一定期間内の消費額は時価(=市場価格)により計算される。これとは異なり、支出税方式による所得課税概念がある。これはある人が労働などによってどれだけ社会に貢献したかを示す指標とし、消費は社会が生産した財・サービスのプールからどれだけ取り出したかを示す指標であるとする。ここから所得の計り方を消費にゆだねる方が公平にかなうという考え方である。個人の負担する消費税というのは支出税の近似的存在とする。

### (4) 当該プランのまとめ

本節で検討したとおり、非課税取引の対象範囲の縮小などにより、課税ベースの拡大をはかった方が、消費税の不公平感が解消されるという結論に達した。この点については、消費税の税率引き上げに対して「非課税取引拡大」「複数税率設定」を主張する方々には十分に検討していただきたいと願う。

また、非課税取引という形でなくとも消費者保護は図ることができ、経済的弱者に対して消費税の還付を行うことによって、消費税の所得に対する逆進性が解消されると考えられる。水平的公平を特徴とする消費課税システムにおいては、その計算システムの中で無理に(政策的に)保護を図ることは望ましくない。そのような措置こそが、消費税における不公平感を生み出してしまふからである。

## IV 結びにかえて

名古屋青税研究部は、「益税」と「損税」という現象を検討し、課税システムとしての不具合の発生原因を指摘し、現行の消費税法が持つ「不公平感」を解消するためのプランを示しました。

結果、益税を生み出している特例措置は大部分その存在根拠を失っていること、損税を生み出している仕入税額控除の前提となる考えが日本の消費課税システムに適合していないこと、非課税取引の対象範囲を縮小することが消費税の不公平感をなくすことが明らかになりました。

最近、消費税をめぐる「高齢化社会のため」、「社会保障財源のため」、「消費税率を引き上げる」という議論があります。一方で「消費税の税率引上の際は食料品を非課税にするべきだ」「非課税取引をもっと増やしたらどうか」「生活必需品の税率を下げるべきだ」という世論、論調もあります。

私たちは主張します。

- ①現行消費税法の諸問題をそのままにし、消費税率を引き上げるとは、不公平な結果・状況を増幅する。
- ②水平的公平を特徴とする消費課税システムにおいて、一部の取引、一部の事業者を特別扱いすることが、益税・損税とよばれる現象を生んでいる。
- ③②の問題を解決できれば、消費税による税収は増加するため、消費税率引き上げの議論に歯止めをかけることができる。

消費税の実質的負担者である消費者にとって、望まれるのはどういう方向なのか。

この命題に答えるのは、課税庁と歩を同じくする税制調査会でも、消費税の納税義務者である企業・事業主の中心である経団連でもなく、消費者の横にいる私たち税理士、特に消費税法に明るい「青い」税理士ではないでしょうか。

今回の全青シンポのテーマである「あるべき消費税の構築に向けて」名古屋青税として参加できたことを大変うれしく思います。

### 【注】

(1) 消費税の納税義務者が事業者であること、転嫁の保障も義務付けもなされていないことから、消費税はあくまで間接的性格の税というべきであり、事業者は消費税相当額を取引の相手から預かるという預り金的性格論などは、消費税法本法から導き出されるものとはいえない、とする見解もある。山本守之監修、守之会著「判例・裁決例等からみた消費税における判断基準」中央経済社 2005. 9、7 頁

(2) 個人事業者の消費税の税収（納税申告税額－還付申告税額）を見ると、平成 17 年度約 4,634 億円となり、前年度の約 2,214 億円と比較すると、約 2,420 億円増えた計算になる。課税ベースの拡大による増収は 2 倍以上となっている。

(3) 岩下忠吾著「総説消費税法」財経詳報社 2004. 10、7 頁 なお、平成 14 年 7 月 18 日に中小企業 4 団体(日本商工会議所、全国商工会連合会、全国中小企業団体中央会、全国商店街振興組合連合会)の中小企業関係団体外形標準課税導入反対等決起集会決議の中で「簡易課税制度は、これまでの二度にわたる見直しの結果、みなし仕入率は、ほぼ実態に合ったものとなっている。」という意見もあるが、同意はできない。平成 15 年改正の簡易課税制度適用

上限の引き下げと、免税点の引き下げにより、簡易課税を選択できる事業者の事業規模が縮小してきており、これらの事業者を対象として、事業区分別にデータを分析し直して、みなし仕入率を新たに設定すべきである。

(4) みなし仕入率の平均値については、簡易課税に固定資産の取得による税額控除を提言する立場からではあるが、平成 18 年 6 月 28 日の日本税理士会連合会による平成 19 年度・税制改正による建議書では、「みなし仕入率は設備投資なども考慮していると言われているが、どの程度含まれているか不明であり、含まれているとしても統計等に基づく平均値でしかない。個々の事業者はそれぞれの特定の年度にしか設備投資を行わないので、平均値に含まれていてもみなし仕入率には意味がないことになる。」と述べられている。

(5) 渡辺裕泰、同旨。租税法学会第三四回総会（2005.10.2）シンポジウム「消費税の諸問題」

(6) 日本税理士会連合会主催「平成 16 年度第 32 回日税連公開研究討論会『—消費税—仕入税額控除をめぐる今日的課題』」（2004.10.15）17 頁

(7) 馬場義久稿、「事業者免税点制度の改善」、税務通信、1994 年 8 月号、77 頁

(8) 跡田直澄稿、「中小事業者に対する特例の見直し」、税経通信、1994 年 6 月号、72 頁

(9) 岩下前掲著、114 頁

(10) 上田輝夫稿、「非課税売上げ割合の高い業種と消費税」、税研、113 号、42 頁

(11) 神戸大学玉岡雅之教授のモデルを参考とした

詳細は <http://pf.econ.kobe-u.ac.jp/pf99/000121.html>

(12) この項について全て以下の引用

小池和彰稿、「現行消費税法の盲点」、税経通信、2002 年 12 月号、32 頁

(13) 「平成 16 年度 第 32 回 日税連公開研究討論会 —消費税— 仕入税額控除をめぐる今日的課題」資料、日本税理士会連合会、2005 年、19-20 頁

(14) これができない企業（例えば非課税売上のみ不動産賃貸業）では住宅などを建設した年度に少額の課税売上を発生させ、住宅の建設にかかる仕入税額の還付を受けるという事例が生じている 税制調査会第 47 回総会・第 56 回基礎問題小委員会 合同会議議事録 羽深税制第二課長の発言参照 他にも医療法人の設備投資、診療ビルの建設に別法人を設立してそこが行い、そこから医療法人に対してリースを行い消費税の還付を受ける（上田前掲稿 42 ページ）。

(15) 日本租税理論学会編「消費税法施行 10 年」2000 年、96 頁 同上書に収録されている「消費税法施行 10 年シンポジウム」山本守之、湖東京至の議論から引用

(16) 「平成 19 年度 税制改正に関する提言」、全国法人会総連合

(17) 野口悠紀雄稿、「消費税における非課税措置について」、税研、20号 6頁

なお、本文の冒頭で触れた税制調査会の説明と本文の検討について

「平成16年度 第32回 日税連公開研究討論会 —消費税— 仕入税額控除をめぐる今日的課題」資料、日本税理士会連合会、2005年、31頁も参照した

(18) 税制調査会、「一般消費税特別部会報告」、昭和53年9月本文では金融取引についての記述であるが非課税取引についての考え方として参考になる。参照三木義一稿、「非課税取引とゼロ税率」、日税研論集、30号、213～214頁

(19) 三木同上稿、211～213頁

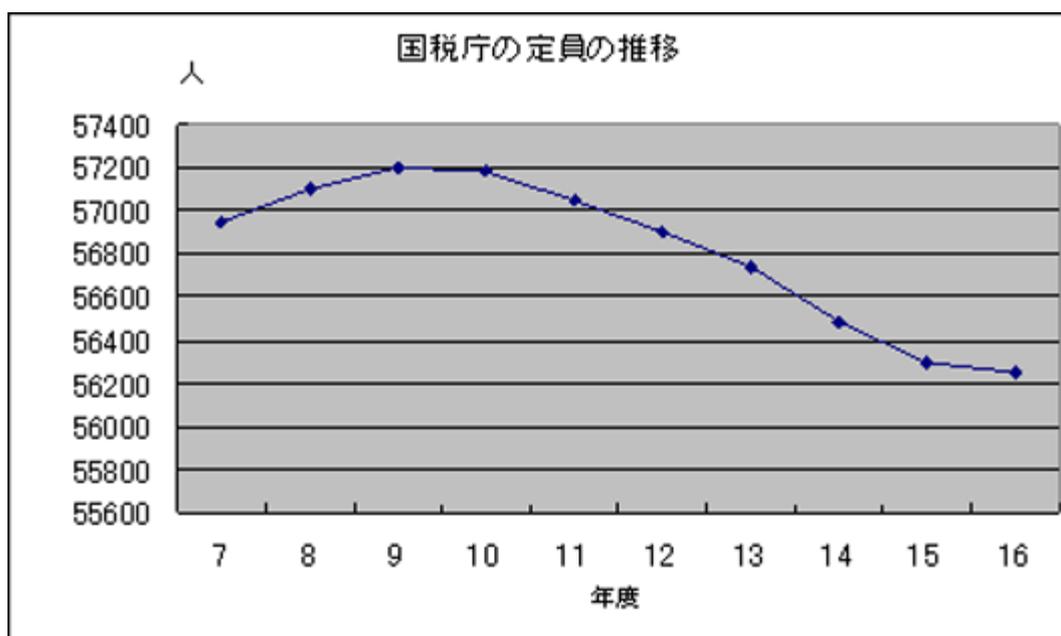
(20) 小池前掲稿、33頁

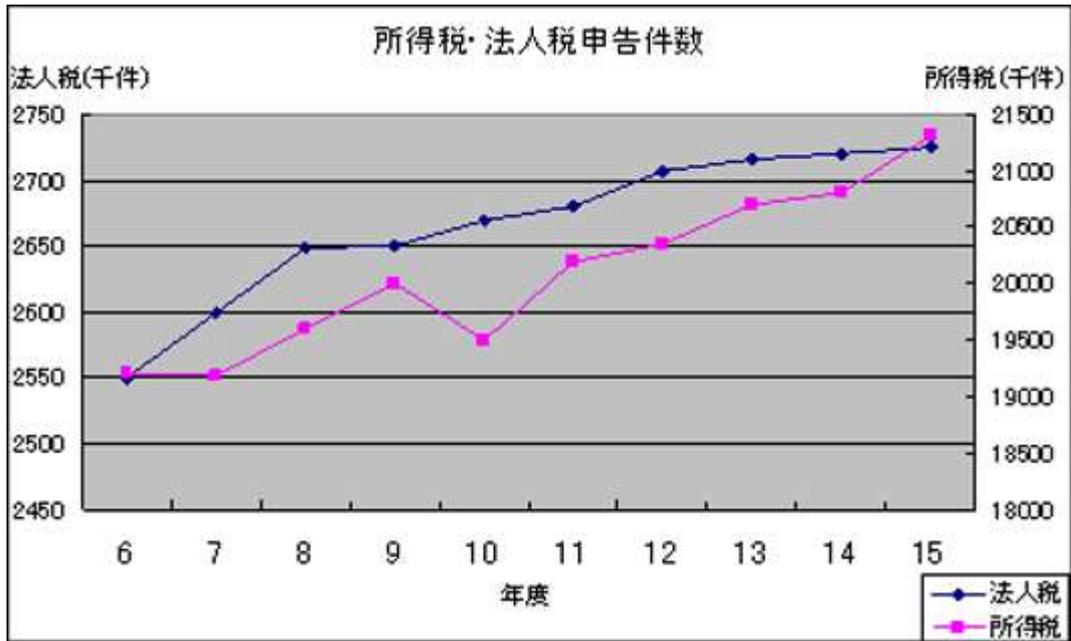
(21) 八田達夫氏も同様の指摘をしている

(22) 水野忠恒稿、「消費税の構造」、日税研論集30号、92頁

(23) 八田達夫著、「消費税はやはりいらぬ」、1994年北野弘久著、「消費税はエスカレートする」、1990年他参照

(24) 大武健一郎稿、「日本の社会経済構造の大転換と税務行政の改革」、  
税理2006年1月、10頁 参考として、同資料に掲載されていた国税庁の定員推移、申告件数の推移を示しておく。





(25) 湖東京至稿、「欠陥だらけの消費税」、エコノミスト 66 (31)、32-38 頁で提唱されている方を参考とした。

(26) 上田前掲稿、40 頁

(27) 日本税理士会連合会、前掲資料参照

(28) 三木義一稿、「消費税の逆進性と緩和措置」、税経通信、1994 年 6 月号 61-67 頁

(29) 石村耕治稿、「アメリカの州売上税法の研究」(上・下)、朝日法学論叢 2 号、3 号

(30) 以下の文献を参考にして作成 中里実稿、「所得課税における時価主義」、税研、2000 年 1 月、40 頁 杉本和幸編、「図説 日本の財政」、36~37 頁

資料 1) 2006 年 1 月現在の主要国の付加価値税における非課税、税率構造の概要

国名	フランス	ドイツ	イギリス	EC 第 6 次指令
施行	1968 年	1968 年	1973 年	1977 年
非課税	土地の譲渡 (建築用地を除く。個人が取得する住宅建築用地は非課税) 賃貸、中古建物の譲渡 (不動産業者の譲渡を除く。) 住宅の賃貸、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、郵便等
税率	標準税率	標準税率	標準税率	標準税率
	19.6%	16%	17.5%	15%以上

軽減税率	食料品、水、雑誌、書籍、国内旅客輸送、肥料等 5.5%新聞、医薬品等 2.1%	食料品、水、新聞、雑誌、書籍、国内近距離旅客輸送等 7%	家庭用燃料及び電力等 5%	食料品、水、新聞、雑誌、書籍、医薬品、旅客輸送等 5%以上
割増税率	なし	なし	なし	なし
ゼロ税率	なし	なし	食料品、水、新聞、雑誌、書籍、国内旅客輸送、医薬品、居住用建物の建築等	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。

(注)

1. 各国とも建物の譲渡に請負工事は含まない。
2. EC 指令第 6 次指令、フランスでは、建物の譲渡、建築用地の譲渡（個人が取得する住宅用を除く）とも課税。ドイツ、イギリスで建物の譲渡が非課税となっているのは、土地・建物を一体のものとして取引する慣行があるため、土地の非課税の影響を受けているため。

出所：宮内豊編、「図説日本の税制」、2006 年、303 頁

#### 資料 2) 税額控除実例（逡減控除方式）

- 例 1) ハワイ州…「消費税額控除」(excise tax credit) 1965 年創設、逆進性解消のため導入。  
多段階で累積課税型。生活必需品やサービスにも広く課税。

調整総所得		税額控除
5, 000 ドル未満		4 8 ドル
5, 000 以上	6, 000	3 9
6, 000	7, 000	3 4
12, 000	13, 000	1 4
13, 000	14, 000	1 0
14, 000	20, 000	8

ハワイ州居住者が対象。65 歳以上である場合、2 倍の税額控除を受けることができる。  
税額控除超過額もその納税義務者へ払い戻される。

- 例 2) バーモント州…「売上税・使用税にかかる税額控除」(tax credits on accounts of sales and use taxes) 1969 年創設。食料品、医薬品等を含む生活必需品を広範に非課税としており、サービス課税も極めて限定的。

修正調整総所得	本人及び扶養家族の人数									
	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10以上
8,000以上 8,999以下	0	0	0	20	22	24	26	28	30	32
7,000 7,999	0	0	21	24	27	30	33	36	39	42
1,000 1,999	21	31	40	48	55	61	66	71	76	81
0 999	22	33	43	52	60	67	76	79	85	91

本来税額控除が認められる個人居住者に所得税額がない場合でも、当該個人居住者へその分の支払いが行われる。

#### 【参考文献】

- 税制調査会 「わが国税制の現状と課題」平成12年7月14日 三 消費課税
- 税制調査会 「あるべき税制の構築に向けた基本方針」平成14年6月14日 三 消費税
- 税制調査会 「平成15年度における税制改革についての答申」平成14年11月19日 三 消費税
- 水野忠恒「小規模ないし中小事業者に対する消費税の特例」『税研』105号2002.9、35頁
- 植田 卓稿 「消費税制度改革案の実務的検討」『税研』105号2002.9、41頁
- 橋本恭之稿 「消費税の益税とその対策」『税研』105号2002.9、48頁
- 井堀利宏稿 「消費税シフトと制度改革のあり方」『税研』93号2000.9、20頁
- 森信茂樹稿 「中期答申から読む消費税改革」『税研』93号2000.9、27頁
- 杉田宗久稿 「インボイス方式の導入と益税対策」『税研』93号2000.9、47頁
- 日本税理士会連合会「平成19年度・税制改正に関する建議書」消費税関係
- 中小企業関係4団体共同要望「当面のデフレ対策に関する要望」平成14年6月12日
- 跡田直澄「中小事業者に対する特例の見直し」『税経通信』1994.6
- 矢野秀利「消費税と益税問題」『税経通信』1994.6
- 三木義一「中小企業に対する特例措置と「益税」問題」『税務通信』1994.8
- 馬場義久「事業者免税点制度の改善」『税務通信』1994.8
- 中島孝一「消費税率の引上げ、事業者免税点制度の改善」『税務通信』1994.8
- 跡田直澄「消費税シミュレーションと今後の課題」『税経通信』1996.8
- 八田達夫『消費税はやはりいらない』東洋経済新報社1997
- 藤井茂男「消費税（免税点・簡易課税制度見直し他）」『税務弘報』2003.3
- 大間知啓輔『消費税の経済学』法律文化社2005
- 多田雄司「事業者免税点の判例からみた消費税の本質」『税務弘報』2005.6
- 大武健一郎「日本の社会経済構造の大転換と税務行政の改革」『税務』2006.1
- 望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」

<http://www.ntc.nta.go.jp/kenkyu/ronsou/42/motiduki/ronsou.pdf>

平成 18 年度 研究部

担当副会長	河村裕明	(東)		
部 長	武山卓史	(昭和)		
副 部 長	小山貴子	(熱田)		
部 員	河崎一男	(中)	曾根厚哉	(中)
	中出真紀	(中)	山田美帆	(中)
	鳥居 翼	(中)	俵 直人	(中)
	大橋一輝	(東)	岡村芳恵	(東)
	加藤聡子	(東)	梶塚 匠	(千種)
	久野真一	(千種)	鈴木紀行	(千種)
	谷川比斗志	(千種)	恒川貴光	(千種)
	西村 健	(千種)	平井克幸	(千種)
	山下晃弘	(千種)	日比野 久	(千種)
	林めぐみ	(北)	花田一也	(北)
	中垣吉晴	(西)	長戸健聖	(西)
	山口知臣	(西)	酒井秀栄	(中村)
	川部雅文	(中村)	佐々木淳一	(中村)
	杉野嘉則	(昭和)	田中裕子	(昭和)
	大久保武史	(昭和)	永井克明	(昭和)
	寺澤典洋	(熱田)	田中和美	(熱田)
	内藤忠大	(半田)	鈴木聡子	(半田)
	鈴木徳子	(半田)		