

消費税と個別消費税の併課に関する一考察

－併課をめぐる法的課題と今後の消費課税制度の
在り方を中心として－

根 本 浩 之

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 研 究 員 〕

論文の内容については、全て執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的

我が国の消費課税制度は、長らく物品税などの個別消費税を中心とした租税体系が採用され、物品の種類によって異なる税率が適用されてきた。しかし、消費税法の創設により、従来の個別消費税の多くは廃止され、消費税法に整理・統合されている。その際、酒類・たばこ・揮発油等に対する個別消費税は存続し、これらの製品について、個別消費税を含んだ価格に消費税が併課されて現在に至っている。このような状況の下で、我が国では、税率の引上げ局面において、個別消費税を含む価格に消費税が併課されることは二重課税であり是正すべきではないかといった声もあり、そのような評価を踏まえれば、複数税目を併用する場合の課税上の歪みとみられなくもない。

一般的に間接税は、製造者や流通業者の転嫁を通じて、最終的に消費者がその税を負担することが予定されている。すなわち、個別消費税が課される物品については、納税義務者である製造者等が個別消費税を納付するものの、その個別消費税相当額は、製造者等の販売価格に含められることを通じて転嫁され、最終的に消費者が負担することになる。そして、消費税は、このような仕組みを前提として、当事者間で授受することとした価額から消費税額を除いた対価の額を国内取引における課税標準とするため、個別消費税相当額に消費税が重層的に課税されることになる。

このように、消費税と個別消費税の併課によって生ずる重層的負担は、個別消費税の「転嫁」の仕組みと消費税における「課税標準の基本構造」を前提とするものであるが、消費税と個別消費税の組み合わせにより成り立つ我が国の消費課税制度において、この併課をめぐる制度上の課題をどのように位置付けていくかという点は、将来の消費課税制度の在り方を考える上で重要である。

そこで、本研究では、併課制度に焦点を当て、その歴史的経緯や併課をめぐる法的課題について税理論面から考察を加えるほか、諸外国における状況

等も踏まえて、重層的負担問題の本質と今後の課題を明らかにする。そして、考察の結果を基礎に、我が国における今後の消費課税制度の在り方について論ずることを目的とする。

2 研究の概要

(1) 消費税と個別消費税との併課をめぐる議論等

消費税法の創設に伴い、従来の個別消費税は、各税目の特性や仕組み等を踏まえて整理・合理化された。当時の議論を顧みると、消費税法に吸収する形で廃止された税目と引き続き課税された税目の違いは、課税物件の特殊性の違いに起因する。酒類・たばこ・揮発油等に係る個別消費税については、一般の消費物資とは異なる嗜好性や特定の財政需要を賄う目的が重視された結果、個別に課税を行うことが引き継がれたが、これは、ある程度の消費量が社会に存在し定着している状況から、一定の税収を将来にわたって、比較的容易に確保することが期待されたからに他ならない。

このように、我が国の消費課税制度は、個別消費税の財源調達機能を重視して一部の税目を存続させた結果、消費税と個別消費税が併存する消費課税体系へと移行したが、消費という同一の税源に対して複数の税目を課する仕組みにより、個別消費税を含めた価格に消費税が併課されることとなった。併課により生ずる重層的負担については、その後、消費者負担の増大の懸念から一種の不公平税制として批判されてきたが、これは、異なる複数の税目の組み合わせにより、消費税の課税標準の一部に個別消費税相当額が入り込んでしまうという構造上の要因がその端緒を成している。

(2) 併課をめぐる法的課題－税理論面の考察－

重層的負担は、個別消費税の「転嫁」と消費税における「課税標準の基本構造」を前提として生ずる追加的な負担である。しかし、租税転嫁の本質は、課税が価格に及ぼす経済的作用の結果であり、租税法関係上も、転嫁する側の納税義務者と転嫁される側の消費者等との間で権利義務関係は存在しない。したがって、個別消費税の納税義務者（製造者等）が売り

手の立場として転嫁した個別消費税相当額は、販売価格の一部を構成するものと解することが妥当である。

また、消費税の対価概念は、裁判例において、広く消費に向けた支出を課税ベースに含めることを念頭に、私法上の対価概念よりも広く解釈されている。こうした点を踏まえれば、納税義務者が転嫁した個別消費税相当額は、預り金という性格ではなく、あくまで販売価格の一部として資産の譲渡等の対価に含まれると解すべきである。

このように、租税転嫁の本質や消費税の対価概念を踏まえれば、個別消費税相当額が転嫁を通じて消費税の対価の一部を構成し、消費という同一の税源に対して重層的に課税されていたとしても、二重課税には該当せず、それを根拠として違法性が問われることはない。しかし、この問題は、複数の税目を併用することにより、税負担が重層的になる点を法的にどう捉えるかという消費課税制度に内在する課題であると考ええる。

(3) 諸外国における併課制度

付加価値税は、国境税調整や前段階税額控除といった経済中立的な課税システムを有するフランスの取引高税をモデルとして発展し、現在では、世界に広く普及している。付加価値税の導入経緯や背景は、国情の違いにより様々であるが、旧来型の複雑化した消費課税体系を簡素化し、財政基盤の安定に寄与したことは共通する。

本研究では、第一世代（フランス・ドイツ・イギリス）と第二世代（ニュージーランド・カナダ）の 2 つの付加価値税グループに分けて考察を行ったが、両者の違いは、その税率構造にある。これは、個人の収入に対して逆進的な租税であるという付加価値税の特徴をどのように克服するかという政策選択の違いによるところが大きい。

他方、税率構造以外の課税システムに関しては、各国共通しており、非常に調和のとれた税制となっている。国境税調整や前段階税額控除はもちろんのこと、取引対価を課税標準とし、転嫁を前提として最終的に消費支出に負担を求めるといった税の性格は、第一世代と第二世代の付加価値税に

共通するものである。また、個別消費税を含めた価格を取引対価として課税するという併課制度についても、基本的な仕組みとして認識されており、付加価値税システムの共通原則の一つであるといつてよい。

(4) 併課制度の位置付けと重層的負担問題の本質

イ 検討の視点

我が国の消費課税体系は、消費を課税ベースとした複数の租税の組み合わせにより成り立っている。消費税と個別消費税は、転嫁経路の違いを除けば、課税物件を異にした同一の性格を有する租税であり、課税物件の性質の違いを考慮した税負担を、最終的に消費者に求めているにすぎない。したがって、併課制度の位置付けや重層的負担問題の本質を考える場合には、消費税と個別消費税を一体のまとまりとして捉える見方をすることが重要となる。

ロ 我が国の消費課税体系と併課制度の位置付け

かかる視点により消費課税体系を見つめ直せば、我が国の消費課税制度は、広く消費者に負担を求める消費税を土台に、割増税率の代わりとして複数の個別消費税を組み合わせた実質的な複数税率構造の課税体系であることが理解できる。このような視点を前提とすれば、併課制度は、消費税と個別消費税をつなぐ「連結軸」として機能しており、消費を課税ベースとした複数の税目を有機的に関連付ける役割を担っている。

ハ 重層的負担問題の本質

個別消費税が存在することにより実現する複数税率構造は、事業者の区分経理が不要で、消費税の仕入税額控除を複雑化させない仕組みである。したがって、消費税制度の中で複数税率構造を採るよりも、事業者コストや執行コストを最小化でき、制度的に簡素であるという利点を有する。他方、個別消費税の転嫁と消費税における課税標準の基本構造から、重層的負担が生じてしまうことも事実であり、制度の簡索性との関係でこの問題をどう捉えるかという視点が重要となる。

消費税と個別消費税の税率を統合した視点で見れば、重層的負担問題

の本質は、特定の物品に対する実効税率の適正性の問題と捉えることが自然であろう。したがって、重層的負担が生ずることのみに着目して対応的調整が必要である、といった議論は適切ではなく、むしろ、複数の税目の組み合わせによる制度的な簡素性を前提として、税負担の公平性の観点から、個別消費税が課される物品に対する税負担の在り方について議論を行うことが適当である。

(5) 今後の課題

消費税という消費支出に課税する一般的な租税がある中で、特定の物品に個別消費税を課し、他の物品よりも高い税負担を求めている以上、最終的な税負担の在り方を考える際には、財政状況や課税対象となる品目をめぐる環境の変化に留意しつつ、国民生活への影響等も踏まえながら、各品目の特性に応じた税負担の在り方について議論することが重要である。そして、重層的負担問題に対しては、そのような議論を行う中で、併課制度が国際的に共通する原則であることも踏まえて判断することが適当である。

その際、基幹税とはいえない個別消費税が、独自の税目として存在する意義を明確にし、特定の物品に高い税負担を求めることの正当性や公平性を含めて、実効税率の適正性を判断することが今後の課題となろう。

3 結論（まとめ）

筆者は、消費税と個別消費税は共に消費を課税ベースとする租税として相互補完の関係があるところに、個別消費税が存在する現代的な意義や特定の物品に高い税負担を求めることの正当性や公平性を見出すことができるのではないかと考える。具体的には、財政面と政策面における相互補完性を挙げることができる。

まず、財政面の相互補完性である。財源調達機能のみに着目して消費税と個別消費税を比較すれば、消費税の方が優れていることは明白である。しかし、消費税は 30 年を超える時を経て、現在では、社会保障財源として用途が特定され、財政税としての機動性は高くない。他方、普通税とされる税目が

多い個別消費税は、財政税としての機動性という面では、消費税に比べて優位であり、こうした機能面から消費税を支える存在である。

次に、政策面の相互補完性である。消費税は、その課税目的から、立法上も解釈上もなるべく包括的に構成する必要がある、できる限り例外の少ない制度を指向すべき租税である。したがって、特定の政策目的を実現するための租税誘因措置は、極力避けて制度設計が行われている。他方、個別消費税は、その存在自体に政策税制としての機能を備えており、消費税では導入し難い政策課税を実現する手段として、消費税を補完する役割を担っている。

特定の物品に高い税負担を求めることの正当性は、このような消費税と個別消費税の相互補完性をどう評価するかということに尽きる。個別消費税の補完機能を重視すれば、重層的負担を含めて特定の物品を重課する正当性はあるといえるだろう。その一方で、個別消費税は、選択的に課税される租税であり、一律に全ての消費活動に課税される場合に比べ、特定の物品の消費者に対して多くの税負担を求めることとなり、税負担の公平性の問題は残る。

しかし、消費税と個別消費税を一体のまとまりとして捉えた場合、飲食料品等の生存に不可欠な物品について税率を軽減し、一定の担税力が認められ特定の政策目的を有する物品について重課するという消費課税の複数税率構造は、ともすれば公平の基準（垂直的公平）に近づいているという見方もできる。そのように考えれば、消費税と個別消費税とのタックス・ミックスによる現行の消費課税制度は、制度の簡素性と公平性が相反しない、最良の消費課税体系を形作っているといえるのではないだろうか。

今後の消費課税制度の在り方については、現在の基本的な体系を大きく崩すことなく、軽減税率制度の対象範囲を維持し、消費税の課税ベースの拡大の検討や個別消費税の新たな可能性の模索など、必要な改革を進めていくことが肝要である。

目 次

はじめに	330
第 1 章 消費税と個別消費税との併課をめぐる議論等	334
第 1 節 消費税法導入前史	334
1 併課制度の始まり	334
2 消費税法の導入までの議論	337
第 2 節 個別消費税の整理・合理化と消費税との併課	338
1 一般消費税議論	338
2 消費税法導入時の議論	339
第 3 節 消費税と個別消費税の伝統的役割	340
1 抜本的税制改革の評価	340
2 消費税の伝統的役割	340
3 個別消費税の伝統的役割	341
第 4 節 併課をめぐる議論と現状	343
第 5 節 小括	345
第 2 章 併課をめぐる法的課題—税理論面の考察—	347
第 1 節 重層的負担構造のメカニズム	347
1 我が国の消費課税体系	347
2 重層的負担構造	350
第 2 節 間接税の転嫁と法的性質	352
1 租税転嫁の本質	352
2 間接税転嫁の法的性質	353
3 税関係以外で示された間接税転嫁の法的性質	355
4 まとめ	357
第 3 節 消費税の対価性と個別消費税の領収	358
1 消費税法における「対価」の意義	358
2 消費税の対価性と個別消費税の領収—現行の取扱い—	360

3	個別消費税と消費税の関係が争点となった事例の検討	361
4	まとめ	366
第 4 節	我が国における学説の動向と展開	367
第 5 節	小括	369
第 3 章	諸外国における併課制度	371
第 1 節	第一世代の付加価値税における併課制度	371
1	EUにおける基本ルール	372
2	フランス	374
3	ドイツ	377
4	イギリス	380
第 2 節	第二世代の付加価値税における併課制度	383
1	ニュージーランド	383
2	カナダ	387
第 3 節	小括	392
第 4 章	併課制度の位置付けと重層的負担問題の本質	394
第 1 節	タックス・ミックスの議論を踏まえた問題提起	394
第 2 節	併課制度の位置付け	395
第 3 節	重層的負担問題の本質	397
1	消費税と個別消費税を統合した視点	397
2	実効税率の適正性と重層的負担	399
3	検討課題として挙げられる 3 つの視点	400
4	今後の課題	401
第 4 節	小括	402
第 5 章	我が国における今後の消費課税制度の在り方	404
第 1 節	消費税と個別消費税の現代的役割	404
1	消費税の現代的役割	404
2	個別消費税の現代的役割	405
第 2 節	消費税と個別消費税の機能面の違いと相互補完性	409

1 財政税としての機動性	409
2 政策税制としての消費課税	410
3 まとめ	411
第 3 節 補論—個別消費税の潜在的な可能性—	413
1 公平性原則を補完する機能	413
2 消費税が課されない取引に対する補完税としての機能	416
3 我が国の消費課税制度への示唆	419
第 4 節 小括	421
結びに代えて	423
参考文献	426

はじめに

所得・消費・資産等の中でバランスのとれた税制を構築するというタックス・ミックスの考え方が再び注目を集めている。伝統的なタックス・ミックスの基本理念は、担税力に即した税負担の配分を実現することにある⁽¹⁾。近年では、このような理念を基礎に、慢性的な財政赤字の中で、税収調達力の回復により社会保障を支えることが再分配に資するとの考え方から、基幹税の組み合わせ方としてのタックス・ミックスをどう評価するか、という議論が活発である⁽²⁾。仮に、税収が単一の税目に依存しすぎた場合には、国民の税負担感は過重となる⁽³⁾。したがって、所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせることで、全体として偏りの無い租税体系を選択していくことが、租税政策の基本的な方向性となる⁽⁴⁾。

しかし、複数の税目を併用する場合、制度の相互関係により、課税上の歪みが生ずることがある。例えば、所得課税において、法人の所得に対して法人税を課しつつ、個人の配当所得に対しても所得税を課せば、所得という同一の課税ベースに対して二重の課税を行うことになる。このため、我が国では、配当控除制度を設けることで課税上の歪みを調整している。もちろん、この調整措置は、二重課税の排除自体を直接の目的とするのではなく、二重課税の排除によって投資の促進や株式市場の活性化等を図ることに政策的な意図があるが、このような調整措置によって、法人税と所得税の統合が図られているのである⁽⁵⁾。

では、消費を課税ベースとする消費税と個別消費税の関係はどうであろうか。

(1) 金子宏『租税法〔第 23 版〕(法律学講座双書)』90 頁(弘文堂、2019)。

(2) 増井良啓「再分配の手法と税制」租税 44 号 8 頁(2016) 参照。

(3) 金子宏「シャウプ勧告の歴史的意義—21 世紀に向けて—」租税 28 号 20 頁(2000) 参照。

(4) 税制調査会平成 12 年 7 月「わが国税制の現状と課題—21 世紀に向けた国民の参加と選択—」13 頁。

(5) 金子・前掲注(1)327 頁。

我が国の消費課税制度は、長らく物品税などの個別消費税を中心とした租税体系が採用され、物品やサービスの種類によって異なる税率が適用されてきた。しかし、消費税法の創設に伴い、従来の個別消費税の多くは廃止され、消費税法に整理・統合されている。その際、酒類・たばこ・揮発油等に対する個別消費税は存続し、これらの製品について、個別消費税を含んだ価格に消費税が併課されて現在に至っている。このような状況の下で、我が国では、税率の引上げ局面において、個別消費税を含む価格に消費税が併課されることは二重課税であり是正すべきではないかといった声もあり、そのような評価を踏まえれば、複数税目を併用する場合の課税上の歪みとみられなくもない。

一般的に間接税は、製造者や流通業者の転嫁を通じて、最終的に消費者がその税を負担することが予定されている。すなわち、個別消費税が課される物品については、納税義務者である製造者等が個別消費税を納付するものの、その個別消費税相当額は、製造者等の販売価格に含められることを通じて転嫁され、最終的に消費者が負担することになる。そして、消費税は、このような仕組みを前提として、当事者間で授受することとした価額から消費税額を除いた対価の額を国内取引における課税標準とするため、個別消費税相当額に消費税が重層的に課税されることになる⁽⁶⁾。

このように、消費税と個別消費税の併課によって生ずる重層的負担は、個別消費税の「転嫁」の仕組みと消費税における「課税標準の基本構造」を前提とするものであるが、消費税と個別消費税の組み合わせにより成り立つ我が国の消費課税制度において、この併課をめぐる制度上の課題をどのように位置付けていくかという点は、将来の消費課税制度の在り方を考える上で重要である。

これまでの先行研究では、消費税と個別消費税は別々の税目として研究の対象とされてきたこともあり、消費を課税ベースとした同一の性格を有する租税という基本に立ち返った研究は限られたものであった。これは、両税を比較し

(6) なお、輸入取引についても、関稅定率法に基づき算出した課税価格に、関稅及び個別消費税を加算し、その合計額を消費税の課税標準としていることから、個別消費税相当額に消費税が重層的に課税されている。

た場合、財源調達という機能面において、消費税が明らかに優れていることから、個別消費税が研究の中心になり得なかったことに起因するものであろう。しかし、消費課税の検討に当たって、その対象を消費税に限定するのは、税制の現状及び将来の見通しからみて、必ずしも適切ではない⁽⁷⁾。

そこで、本稿では、消費税と個別消費税をつなぐ併課制度に焦点を当て、その歴史的経緯や併課をめぐる法的課題について税理論面から考察を加えるほか、諸外国における状況等について基礎的な研究を行うとともに、消費税と個別消費税を一体として捉える視点から、重層的負担問題の本質や今後の課題について明らかにしていきたい。そして、基幹税とはいえない個別消費税が、独自の税目として存在する意義を明確にし、我が国の消費課税制度の在り方について考察を加えたい⁽⁸⁾。

(7) 宮島洋「消費課税の理論と課題」宮島洋編『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題〔2訂版〕〕1頁（税務経理協会、2003）。

(8) 消費税と個別消費税を一体として捉えることにより重層的負担問題の本質を探るという研究視座は、租税体系に関する増井良啓教授の次のような考え方を手掛かりに設定したものである（同「租税体系について」金子宏ほか編『租税法と市場』74頁・88頁・90頁（有斐閣、2014））。

『租税体系』という言葉で人々がイメージするものは、やや多義的である。ここでは、複数の税目を一体のまとまりとしてとらえた場合のその対象、あるいはそのような見方を、広い意味で租税体系と定義しておく。（中略）

複数の税目を併用する場合、相互の関係をどう構成するかという課題が生ずる。課題は、いくつかのものに分けることができる。まず、立法技術の問題がある。たとえば、所得税法と法人税法の二本だての法律編成が適切か、相続税法の内部で相続税・贈与税・相続時精算課税を規律することが必要か、といった問題である。これらは、白地から考えると、それほど自明なことではない。しかし、ここではより実質的な問題として、複数税目を有機的に関係づける統一的な論理を発見し、それを法的に構成することができるか、という制度的な課題を指摘しておきたい。というのも、課税要件の研究が進み、個別税目ごとの説明が精緻化した現在においても、複数税目間の『つなぎ』にあたる部分のミクロの解明は必ずしも十分でないように思われるからである。（中略）

所得税を中心に租税体系を構成するという考え方に対して、異質の要素をもたらしたのが、消費税法上の消費税である。消費税の制度的位置づけは、今後ますます重要な課題になるだろう。消費税率を10%に引き上げると、日本の税制史上、数十年にわたって王座の地位を占めてきた所得税がその地位から転落し、消費税にその座を譲る歴史的転換点となると指摘されている。

付加価値税としての消費税は導入が新しいこともあり、他の税目から比較的にみて独立した存在である。一定の条件の下で労働所得税と等価であるという知見はあるも

まず第 1 章では、併課制度の歴史的経緯を探ることにより、消費税法を導入する際、どのような理由から一部の個別消費税を存続させ、消費税と併課する租税体系を構築するに至ったのかを振り返りたい。そして、消費税法導入後から現在までにおける併課をめぐる議論の展開状況を明らかにする。

次に第 2 章では、消費税と個別消費税との間で重層的負担が生ずる制度的な要因を明確にし、間接税における転嫁の法的性質や消費税の対価性との関係について、税理論面から考察を加えたい。そして、重層的負担問題に対するこれまでの学説の動向を整理し、併課をめぐる法的課題を明らかにする。

続いて第 3 章では、比較制度研究の観点から、付加価値税と個別消費税との併課がどのように仕組み運用されているのか、各国の付加価値税の導入経緯にも触れつつ、国際的な位置付けを確認する。

そして、重層的負担問題に関する基礎的な理解と併課制度の国際的な位置付けを前提とした上で、第 4 章において、消費課税制度を俯瞰した観点から、重層的負担問題の本質を明らかにし、残された課題について考察を加える。

最終章となる第 5 章では、我が国の消費課税制度において、複数税目を併用していることの現代的な意義や消費税と個別消費税の相互関係を考察し、我が国における今後の消費課税制度の在り方について論ずることとしたい。

の、制度的に、他の租税と補完関係にあるといった説明は特にされていない。また、各種の個別消費税との間では明らかに課税ベースの重複があるところ、所得税と法人税の統合論が問題にしていたように、超過課税になる部分について軽減措置を与えるといったしくみもない。」(下線筆者)

ここでは、複数税目を併用した場合に生ずる制度的な課題の本質を理解するためには、異なる税目を有機的に関連付ける法的な結び付きを発見することの重要性が説かれており、消費課税においては、消費税と個別消費税の牽連性や、制度的な課題である重層的負担についての税理論面の考察を行うことの必要性が示唆されているように思われる。

第 1 章 消費税と個別消費税との併課 をめぐる議論等

本章では、併課制度の歴史的経緯を探るとともに、消費税法を導入する際、どのような理由から一部の個別消費税を存続させ、消費税と併課する租税体系を構築するに至ったのか、当時の議論を振り返りつつ、個別消費税に焦点を当てて整理を行う。そして、抜本的税制改革の評価を踏まえ、消費税法創設時に求められていた消費税と個別消費税の役割について考察を加えたい。最後に、消費税法導入後から現在までにおける併課をめぐる議論の展開状況を明らかにする。

第 1 節 消費税法導入前史

1 併課制度の始まり

「間接税」とは、税負担の転嫁が行われることにより、法律上の納税義務者と担税者が一致しない租税をいい⁽⁹⁾、人が物品又はサービスを購入・消費するという事実に着目して課税する消費課税のうち、製造者や販売者によって納付された租税が価格に含められて消費者に転嫁していくことが予定された租税を「間接消費税」という⁽¹⁰⁾。

消費課税は、原則として全ての物品又はサービスを課税対象とする一般消費税と、特定の物品又はサービスのみを課税対象とする個別消費税に区分される⁽¹¹⁾。両税が併存する租税体系が採られている場合、消費者が個別消費税の課税対象となる物品を購入し、又はサービスの提供を受けるときには、納

(9) 金子・前掲注(1)15頁・16頁。なお、租税転嫁の有無ではなく、消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実に着目して課す租税を、間接税と呼ぶこともある。

(10) 金子・前掲注(1)17頁。

(11) 本稿では、特段断りのない限り、単に「消費税」と表現した場合には、多段階一般消費税である消費税を指すものとし、「個別消費税」と表現した場合には、単段階個別消費税である酒税・たばこ税・揮発油税等を指すものとする。

税義務者である製造者等が納付した個別消費税が、転嫁を通じて価格に含まれることから、その取引価格を基礎に一般消費税が課税され、個別消費税と併課されることになる。

我が国で一般消費税と個別消費税が最初に併存した時期は、取引高税が課されていた昭和 23 年 9 月以後の短い期間においてである⁽¹²⁾。取引高税は、戦後インフレ期における膨大な財政需要を賄うとともに、所得税減税の代替財源として創設され、1%という低税率でありながらも、多額の税収を得ることが期待されていた⁽¹³⁾。課税対象業種は、39 種類と幅広く設定され、取引の対価として領収する金額を課税標準とする原始的な一般消費税であった⁽¹⁴⁾。

取引高税導入前の消費課税制度は、酒税・織物消費税・物品税といった個別消費税しか存在しなかったが、新たに創設された取引高税は、所得税減税の補完財源ということもあり、間接税収の規模としては、酒税に次ぐ税目であった⁽¹⁵⁾。しかし、多段階累積型の一般消費税であったことから、各取引段階で税が累積し、最終的な税負担率が 4%から 5%になっていた場合も見受けられ、取引高税の理論上の欠陥として批判されていた⁽¹⁶⁾。

更に、取引高税は、取引の対価に課税を行う間接税であったことから、個別消費税を含めた売買価額に取引高税が課されるという、現在の併課制度の原型といえる状況がみられた。すなわち、個別消費税が課される物品を取り扱う物品販売業については、個別消費税が転嫁された売上金額を課税標準と

(12) 我が国で一般消費税の議論が開始されたのは、一般取引高税要綱が発表された昭和 8 年の高橋財政期である。その後も、昭和 11 年に馬場税制改革案の一つとして、一般売上税の導入について議論されたが、実現までには至らず、実際に制度として導入されたのが取引高税である。

(13) 日本法規研究所編『解説付取引高税法』1 頁（江戸橋書房、1948）。

(14) 佐藤進＝宮島洋『戦後税制史〔第 2 増補版〕』8 頁・9 頁（税務経理協会、1990）。

(15) 例えば、昭和 24 年度の税収（租税収入割合）は、酒税 833 億円（16.4%）、織物消費税 134 億円（2.6%）、物品税 208 億円（4.1%）に対し、取引高税は 337 億円（6.6%）であった（大蔵省「昭和 24 年度決算参照」1 頁・2 頁）。

(16) 杉原実「取引高税（Ⅱ）」西南学院大学商学論集 23 巻 1 号 45 頁（1976）。

して取引高税が課される構造⁽¹⁷⁾となっていたため、個別消費税が課される物品が売買される際の対価は、これらの個別消費税が織り込まれた価額の総額とされていたのである⁽¹⁸⁾。そして、取引金額を領収する営業者は、代金を領収する都度、取引高税を計算し、印紙を貼付して消印することにより納付することとされていた⁽¹⁹⁾。

このため、納付方法の煩雑性から納税義務者の反感が次第に高まり、執行上の混乱を生じさせることとなった⁽²⁰⁾。また、税が累積するという課税上の構造も、物価の高騰を招き経済政策や社会政策的見地から望ましくない、といった批判がなされるようになった⁽²¹⁾。そして、取引高税はシャープ勧告においても厳しい評価がなされ⁽²²⁾、導入から 2 年を待たずして廃止されたのである。

-
- (17) 林栄夫『戦後日本の租税構造—税制批判の経済理論—〔再版〕』140 頁（有斐閣、1968）、大蔵省財政史室編『昭和財政史—終戦から講話まで— 第 7 巻 租税（1）』323 頁・324 頁（東洋経済新報社、1977）参照。
- (18) 井上一郎『戦後租税行政史資料補遺Ⅱ（1）取引高税に関する諸問題と附加価値税について』税法 265 号 16 頁（1973）〔同『戦後租税行政史考』所収、145 頁（霞出版社、2000）〕。
- (19) 印紙納付方法を採用した理由は、国民一般の監視協力によって、徴収の実を挙げようとしたためである。また、取引の際、買い手が印紙を受け取るようにするために、消印済みの印紙を集めた学校、社会事業団等に交付金を交付することとして、印紙に魅力を与えようとする措置が採られた（日本租税研究協会『戦後日本の税制』27 頁（東洋経済新報社、1959））。
- (20) 水野勝「わが国における一般的な消費課税の展開」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』201 頁（有斐閣、2000）。
- (21) 井手文雄『要説近代日本税制史—明治維新より昭和三十四年まで—』144 頁（創造社、1959）。
- (22) 大蔵省主税局『シャープ使節団日本税制報告書 巻Ⅱ』166 頁・167 頁（1949）。なお、シャープ勧告では、取引高税を「売上税のうちで最も洗練されないものの一つ」であり、「日本の税制のうちで、最も将来性の少ない」税であるとする。後にシャープ博士は、廃止を勧告した理由として、貧困層に負担が重く、税率を引き上げると深刻な経済的不都合を引き起こすことに加え、1%という税率が、行政側にも納税者側にも真剣に受け取られるとは思われなかったためである、と回顧する（カール・S・シャープ著（柴田弘文ほか訳）『シャープの証言—シャープ税制使節団の教訓—』40 頁（税務経理協会、1988））。

2 消費税法の導入までの議論

取引高税の廃止という歴史的な経緯から、その後の我が国の消費課税制度は、長らく個別消費税に偏向した租税体系が採られてきた。しかし、昭和 40 年代に欧州に派遣された付加価値税調査団の報告をきっかけとして、再び大型間接税の導入について検討が始まった⁽²³⁾。折しも、昭和 48 年秋のオイルショックにより景気は急激に減速し、税収の大幅な落ち込みから財政体質改善の要請が高まり、一般消費税が税制調査会における議論を通じて、徐々に具体化されていった。昭和 53 年 12 月には、一般消費税大綱が公表されたが、歳出削減や不公平税制の是正による税収増が前提条件といった風潮⁽²⁴⁾が高まり、政治問題化されるようになると、一般消費税率は、社会のあらゆる階層集団から強い反対を受け、最終的に撤回せざるを得なくなった⁽²⁵⁾。

その後、昭和 59 年度税制改正議論における OA 機器に対する物品税課税問題をきっかけとして、再び一般消費税の導入議論が展開されていく⁽²⁶⁾。昭和 62 年には、売上税法案が国会に提出され審議未了で廃案⁽²⁷⁾となるが、社会で幅広く議論された結果、税制改革の必要性の認識は次第に高まっていった。

税制調査会では、売上税法案の廃案に対する反省を行うとともに、有識者や売上税に反対していた人々から幅広い意見聴取を行い、消費税法の導入に向けて本格的な議論を開始した。そして、昭和 63 年 7 月の臨時国会に消費

(23) 矢野秀利「税制改革への視点」木下和夫編『21 世紀を支える税制の論理 第 1 巻 租税構造の理論と課題〔改訂版〕』351 頁（税務経理協会、2011）。

(24) 石弘光『現代税制改革史—終戦からバブル崩壊まで—』376 頁・377 頁（東洋経済新報社、2008）。

(25) 加藤淳子『税制改革と官僚制』139 頁（東京大学出版会、1997）。

(26) 森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料—』11 頁（納税協会連合会、2000）。

(27) 尾崎護「売上税独り語り（中）」ファイナンス 23 巻 7 号 55 頁（1987）は、売上税に対する批判の中で最も多く、かつ最も強かったのは、非課税取引が 51 項目にも及んだことで課税対象に例外が多く不公平であるという批判であったとする。例えば、売上税法案では、個別消費税の課税対象とされていた揮発油等の譲渡、ゴルフ場等の利用、飲食店等による役務の提供も非課税取引とされていた。

税法案を含む税制改革 6 法案が提出され、同年 12 月 24 日に法案が可決・成立し、同月 30 日に公布された。長きにわたる一般消費税議論は消費税法の創設という形で結実したのである。

第 2 節 個別消費税の整理・合理化と消費税との併課

1 一般消費税議論

一般消費税という課税ベースの広い間接税を導入するに当たって、既存の個別消費税をどのように整理し調整を図るかという点は、重要な論点の一つであり、税制調査会において、十分な時間をかけて議論が行われている。

昭和 51 年 12 月の税制調査会「第一部会及び第二部会における審議経過の報告」は、一般消費税の類型として製造者消費税、EC 型付加価値税、大規模売上税、大規模取引税の 4 類型を示し、EC 型付加価値税、大規模売上税については、「現行の他の間接税等との調整をどうするか」を検討課題として取り上げている⁽²⁸⁾。そして、昭和 53 年 12 月に公表した一般消費税大綱では、「広く消費一般に対して負担を求めるという新税の課税の趣旨からみて、基本的には既存の個別消費税の課税対象とされている物品又はサービスについても新税の課税対象とすべきであるが、物品税については新税に段階的に吸収する等各税の性格等にも配慮し、政府において具体的に検討することが適当である」⁽²⁹⁾とされ、一般消費税と個別消費税を併課することが基本とされた。

一般消費税大綱の取りまとめに当たっては、税制調査会に一般消費税特別部会を設置し、詳細な議論を行ってきた。同部会報告では、物品税等の一般的な消費物資又はサービスに対する課税について、「消費態様の変化に即応し得ない面があること等を考慮し、間接税体系の合理化を図る見地から、一

(28) 税制調査会昭和 51 年 12 月「第一部会及び第二部会における審議経過の報告」43 頁・44 頁。

(29) 税制調査会昭和 53 年 12 月「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」15 頁。

一般的な消費税としての新税に段階的に吸収する」とし、「担税力の高い特定消費については別途の取扱いを行うことが適当である」とされた。また、酒類やたばこといった特殊なし好品や揮発油等の特定財源物資については、「新税と併せ特別の税負担を求める」ことが提案され、一般的な消費物資と特別な税負担を求めるし好品・特定財源物資に分けて判断することが適当であるとされている⁽³⁰⁾。

2 消費税法導入時の議論

消費税法の創設により既存の個別消費税は、各税目の特性、仕組み等にも配慮して、次の4つの類型で整理・合理化された。

具体的には、国税ではいわゆる奢侈品に対する物品税が廃止されて軽課される反面、物品税や入場税などが免除されていた物品やサービスが課税対象となり、酒税やたばこ税については、調整併課された。また、地方税では電気税やガス税が非課税とされていた取引を消費税の課税対象とする一方、娯楽施設利用税の対象がゴルフ場の利用のみに縮小され、料理飲食等消費税は特別地方消費税として3%に税率を引き下げるとともに、免税点の引上げが行われた⁽³¹⁾。

これにより、一般的な消費物資やサービスに係る個別消費税については廃止され、消費税に吸収されることとなり、し好品や特定財源物資に係る個別消費税は存置され、消費税が併課されたのである。

図表 1 消費税法の創設に伴う個別消費税の整理・合理化

- | |
|---|
| <p>I 物品税、トランプ類税、砂糖消費税、入場税、通行税（以上国税）、電気税、ガス税及び木材引取税（以上地方税）の8税目については、廃止</p> <p>II 酒税、たばこ税（国税・地方税）については、税負担を調整の上、消費税</p> |
|---|

(30) 税制調査会昭和53年9月「一般消費税特別部会報告」14頁。

(31) 福家俊朗『現代租税法の原理－転換期におけるその歴史的位相－』167頁（日本評論社、1995）。

を併課

Ⅲ 石油関係諸税の対象物品については、消費税を併課⁽³²⁾

Ⅳ 料理飲食等消費税を特別地方消費税に改正（税率 10%→3%等）、娯楽施設利用税をゴルフ場利用税に改正

第 3 節 消費税と個別消費税の伝統的役割

1 抜本的税制改革の評価

一般消費税議論においては、個別消費税体系の整理・合理化という政策的な側面を強調し、「全ての個別消費税を消費税に吸収する」という考え方と、「全ての個別消費税を残して消費税を併課」し消費一般に負担を求めるといった側面を強調した考え方の両論が存在した⁽³³⁾。しかし、昭和 63 年の抜本的税制改革においては、これらの二面性を総合的に勘案し、各税目の性格や税負担水準等を考慮して、現実的な解決が図られたものといえる。実際に、既存の個別消費税の整理と消費税法の創設は、歪みをもたらす選別型の個別消費税を中立的な付加価値税に代替するもので、消費課税内部の合理化の手段として、高く評価されている⁽³⁴⁾。

では、消費税と個別消費税という 2 種類の消費課税が併課されるという新しい状況において、両税がどのような目的を持って創設・存続されるに至ったのであろうか。

2 消費税の伝統的役割

我が国の消費税は、一般消費税として、あらゆる物品又はサービスに対す

(32) 揮発油税等の石油関係諸税は、特定財源であったことから、個別消費税の税率の引下げは行わず、その代わりとして原油関税の引下げ等を行った上で存続されている（渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」租税 34 号 85 頁（2006））。

(33) 木下和夫『よくわかる一般消費税』100 頁（東洋経済新報社、1979）。

(34) 宇田川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリ 931 号 77 頁・79 頁（1989）。

る課税を通じて消費支出に普遍的な負担を求める租税である⁽³⁵⁾。そして、各取引段階の事業者が前段階税額控除を行うことで、消費者は最終取引である小売段階において計算された税額の全てを支払うことになるため、消費税は付加価値税としての性格を有する⁽³⁶⁾、といわれている。もちろん、税の性格から消費又は役務の提供になじまない取引等については、非課税取引とするなど一定の例外はあるが、我が国の消費税は、売上税廃案時の批判を反映した結果、極めて課税ベースが広い付加価値税として評価されている⁽³⁷⁾。

このような性格の消費税が我が国で採用された意義として、金子宏名誉教授は、①来るべき高齢化社会に対する財政上の準備、②財政の赤字体質の改善、③所得税の減税のための補填財源、④消費税制度自体の改革、⑤安定財源としての性質、の5つを挙げられる⁽³⁸⁾。すなわち消費税は、個別消費税体系からの移行により消費中立性と税収ポテンシャルを高めるために導入され、不況期にも税収の落込みが少ない安定財源として、財政再建、所得税減税の代替財源及び将来の社会保障財源を賄う財政税としての役割が期待されて創設されたものであるといえる⁽³⁹⁾。

3 個別消費税の伝統的役割

我が国における個別消費税は、従来、奢侈品やし好品に対する課税を中心に構成されてきた⁽⁴⁰⁾。特に、奢侈品課税である物品税は、奢侈的消費を抑制

(35) 佐藤進『付加価値税論』27頁（税務経理協会、1973）。

(36) 佐藤・前掲注(35)17頁。

(37) 石弘光「消費税の今後のあり方」ジュリ 931号 74頁（1989）。

(38) 金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点－」日研 30号『消費税』1 - 3頁（1995）
〔同『租税法理論の形成と解明 下巻』所収、373 - 375頁（有斐閣、2010）〕。

(39) 金子宏「講演録 租税法の諸課題－わが国税制の現状と課題－」税大ジャーナル 1号 11頁（2005, <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/01/pdf/01.pdf>）。

(40) 1885年（明治18年）には、酒造税（その後酒税に変更）、醬油税、菓子税、たばこ税、郵便税、売薬税、車税等が存在した。その後、砂糖消費税、織物消費税、清涼飲料税などが加わり、更に、戦費調達のため物品特別税、遊興飲食税などが設けられたほか、特別行為税として写真撮影・理髪・美容・染色・着物の仕立て・印刷・製本などへの消費課税が行われていた（井上徹二『租税法と税制－現状と改革課題－』112

しつつ、負担の累進性を確保するという観点から、能力原則に基づく累進所得税の補完税として位置付けられてきた⁽⁴¹⁾。しかし、物品税については、異なる種類の物品を課税対象とし、全面的に従価税制度を採用しているという点で、一般消費税に共通する側面を有していた⁽⁴²⁾。そこで、消費税法の導入に当たって、一般的な消費物資やサービスを課税対象とする物品税等の個別消費税を廃止し、消費税に吸収するとともに、酒税・たばこ税・揮発油税等の個別消費税は存置され、消費税が併課されたのである。

大部分の個別消費税が廃止される一方、一部の個別消費税が引き続き課税された最も大きな理由は、主として税収確保の点にある⁽⁴³⁾。すなわち、課税物件の特殊性の違いから、酒税・たばこ税・揮発油税等は、一般の消費物資とは異なる特殊なし好性や特定の財政需要を賄う目的が重視されて存続した⁽⁴⁴⁾が、一般的な消費物資を課税対象としていた物品税等は、課税品目・税負担水準のアンバランスの解消や税制の簡素化が重視され、消費税の導入と

頁（創成社、2008）。

(41) 宮島洋「大型間接税—総論—」日研 1号『税制の基本的改革の方向（1）使途不明金の研究（1）』102頁（1986）。

(42) 宮島・前掲注(41)103頁。

(43) 金子宏ほか『税法入門〔第7版〕』137頁〔金子宏〕（有斐閣、2016）。

(44) 税制調査会昭和63年4月「税制改革についての中間答申」42頁・45頁は、酒税やたばこ税について「酒、たばこについては、他の物品と異なる特殊なし好品としての性格に着目して、伝統的にいわゆる財政物資として、他の物品に比し重い税負担が課せられてきている。この点については、諸外国においてもほぼ同様の状況にあり、付加価値税等の課税ベースの広い間接税を採用している主要諸外国においても、酒、たばこに対しては、同税の課税対象としつつ、別途、個別に比較的高率の課税を行っている」とし、財政物資としての位置付けや諸外国の状況に鑑みて、引き続き課税することとされている。

また、揮発油税等の石油関係諸税については、「新消費税の導入に際しては、新消費税と受益者負担の又は原因者負担のな性格を持つ特定財源とは課税の趣旨を異にするところから、特定財源である石油関係諸税の対象物品に新消費税を上乗せして課税することが適当であると考えられるが、これについては、負担の状況や使途とされている施策の必要性等をも踏まえつつ、総合的に検討する必要がある」とされ、引き続き課税することを前提に負担の在り方等について検討が行われ、最終的には、安定的な税収確保の観点から、旧石油税（現行の石油石炭税）の課税方式を、従価税から従量税に変更する改正が行われた。

ともに廃止又は段階的に吸収されることになったのである⁽⁴⁵⁾。

現在、世界の多くの国々で一般消費税である付加価値税が消費課税の中心を成しているが、個別消費税は各国でも同様に課税されている⁽⁴⁶⁾。その理由は、特定の物品やサービスを課税対象とした租税であるため、納税義務者を製造者などの一定の者に限定して行うことが可能で、税務執行が比較的容易であることのほか、従量税・従価税のどちらの方式でも課税を行うことができるため、確実な税収が期待できることにある⁽⁴⁷⁾。

我が国でも、酒類・たばこ・揮発油等の物品については、強力な国家的統制の下で管理され、個別消費税を課すことにより伝統的に高率な税負担を求め、有力な財源調達手段として活用されてきた⁽⁴⁸⁾こともあり、消費税法の創設の際には、こうした財政税としての側面が重視されて存続したといえる。

第 4 節 併課をめぐる議論と現状

「租税」は、公共サービスを提供するための資金を調達する目的で、法律の定めに基づいて私人に課する金銭給付である⁽⁴⁹⁾。したがって、その税源を特定

(45) 物品税の課税対象とされていた普通乗用自動車については、税収面への影響が大きいことから、消費税への移行後、経過措置として平成元年 4 月から平成 4 年 3 月までの 3 年間は 6% の税率（消法附則 11）が、平成 4 年 4 月から平成 6 年 3 月までの 2 年間は 4.5% の税率（旧租特法 86 の 4）が適用された。

(46) OECD 加盟国に限れば、36 か国中、アメリカを除く 35 か国が付加価値税を導入しており、酒類・たばこ・揮発油等に対する個別消費税については、全ての加盟国で付加価値税と併課されている（OECD, “Tax Database 2019” (<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/tax-database.htm>)（令和元年 6 月 1 日最終閲覧））。

なお、アメリカでは、州税として小売業者の行う物品の販売等に対し、その売上金額を課税標準とした小売売上税を課しているが、酒類等の個別消費税が課される物品に対しては、ほぼ全ての州で個別消費税と小売売上税とが併課されている（池上岳彦「北米地域の酒税とたばこ税」個別消費税に関する研究会編『「個別消費税」に関する調査研究』10 - 13 頁・18 頁（個別消費税に関する研究会、1999）参照）。

(47) 朴源「消費課税の変革－付加価値税の普及と今後の課題－」伊東弘文編『MINERVA 現代経済学叢書 72 現代財政の変革』186 頁（ミネルヴァ書房、2005）。

(48) 加藤睦夫『日本の税制－歴史・理論・改革－』35 頁・36 頁（大月書店、1989）。

(49) 金子・前掲注(1)9 頁。

の物品やサービスに求めることが法律の根拠に基づいて行われる限り、租税法主義の観点から問題は生じない。理念的にも、消費税と個別消費税は、それぞれの課税根拠が異なるため、両税が排除関係にあるわけではない⁽⁵⁰⁾。

この点は、消費税法導入時の議論においても、消費税と個別消費税との関係について、個別消費税相当額が転嫁を通じて消費税の課税標準に含まれることを前提として検討が行われ、解決が図られたものである。しかし、2種類の消費税を併課した状況で消費税率が引き上げられれば、個別消費税相当額部分にも税率引き上げの影響が及び、重層的負担は拡大してしまう。その結果として、消費者の負担感が更に増すことにつながり、併課制度は不公平税制であるといった批判が、現在でも産業界を中心に存在する⁽⁵¹⁾。

この併課にかかわる問題は、各年の税制改正プロセスの中でも議論されている。消費税率引き上げ決定後の平成 9 年度税制改正時における与党の議論においては、「個別間接税（石油、酒、たばこ）のあり方については、将来における消費税のあり方もにらみつつ、適切な調整を含めて総合的に検討するものとする。」⁽⁵²⁾とされている。また、消費税率の更なる引き上げが議論された平成 21 年度税制改正時においても、「消費税の見直しを含む今後の税制抜本改革時に、揮発油税、地方道路税及び石油ガス税と消費税との併課に係る税負担調整の問題の解決を図る。」⁽⁵³⁾として、検討課題とされてきた⁽⁵⁴⁾。

また、平成 24 年 2 月の社会保障・税一体改革における議論の中では、「酒税、たばこ税、石油関係諸税等については、個別間接税を含む価格に消費税が課さ

(50) 宮島・前掲注(41)98頁。

(51) 例えば、石油連盟『もっと知りたい!!石油の Q&A』40頁（石油連盟広報室、2015）は、消費税率 10%への引き上げによりタックス・オン・タックスが拡大し、消費者の負担が更に増加することが懸念されることから、併課制度を見直すべきである、としている。その他同旨の意見として、日本経済団体連合会「平成 31 年度税制改正に関する提言」28頁（2018）、日本労働組合総連合会「2018～2019 年度政策・制度要求と提言」27頁（2018）参照。

(52) 自由民主党平成 8 年 12 月「平成 9 年度税制改正大綱」37頁。

(53) 自由民主党・公明党平成 20 年 12 月「平成 21 年度税制改正大綱」63頁。

(54) 併課をめぐる政治過程における議論については、岩崎健久『消費税の政治力学—Tax Politics—』192頁（中央経済社、2013）参照。

れる国際的な共通ルールを踏まえ、国及び地方の財政状況、課税対象品目を巡る環境の変化、国民生活への影響等を勘案しつつ、これまでの税制改正大綱で示された方針に沿って、引き続き検討する。」という方針が閣議決定⁽⁵⁵⁾され、これまでの政治過程における議論を踏まえて、個別消費税の在り方について議論を行うことが明らかにされた。そして、同年 8 月に成立した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等の一部を改正する等の法律（平成 24 年法律第 68 号。以下「税制抜本改革法」という。）第 7 条において、同様の検討規定が法定化されている⁽⁵⁶⁾。

このように、併課をめぐる課題は、消費税法の創設以後、税率引上げの局面における政治過程の一つとして度々議論がなされ、現在では、こうした課題を十分認識した上で、今後の消費課税制度の在り方について、引き続き検討していくことが求められている。

第 5 節 小括

消費税法の創設に伴い、従来の個別消費税は、各税目の特性や仕組み等を踏まえて整理・合理化された。当時の議論を顧みると、消費税法に吸収する形で廃止された税目と引き続き課税された税目の違いは、課税物件の特殊性の違いに起因するものであった。酒類・たばこ・揮発油等に係る個別消費税については、一般の消費物資とは異なる嗜好性や特定の財政需要を賄う目的が重視された結果、個別に課税を行うことが引き継がれたが、これは、ある程度の消費量

(55) 閣議決定平成 24 年 2 月 17 日「社会保障・税一体改革大綱」34 頁。

(56) 元大蔵省事務次官であった小川是氏は、法律に定められた検討規定の意味について次のように述べ、法律の執行責任を負う政府の責務を明らかにしている（同「税制改革予立立法とその意義—財政再建と税制改革作業をめぐる四半世紀を顧みて—」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』23 頁（有斐閣、2000））。「政府は、期限の定めのある場合にはその時まで、期限の定めがない場合にも随時の適当なときに、附則に定める趣旨に従い具体的な検討、見直し作業を行って何らかの政策判断、認識を持たなければならない。その結果について少なくとも説明責任を負う。その責任は、特別の規定がおかれたことにより、具体的、明示的であって一般の責任に比べると格段に強いものがある。」

が社会に存在し定着している状況から、一定の税収を将来にわたって、比較的容易に確保することが期待されたからに他ならない⁽⁵⁷⁾。一部の個別消費税が存続した最大の理由として、財政目的が重視されたことに触れたが、そのような背景には、こうした課税物件の特殊性が影響していたと考えられる。

しかし同時に、消費税と個別消費税を併課するという仕組みは、消費という同一の税源に対して重層的に課税するという状況をもたらした。抜本的税制改革における個別消費税の整理・合理化の議論を経て、消費課税体系の制度的な枠組みが構築されたが、併課をめぐる重層的負担の問題が消費者負担の増大の懸念から一種の不公平税制として批判されてきたのは、異なる複数の税目の組み合わせにより、消費税の課税標準の一部に個別消費税相当額が入り込んでしまうという構造上の要因がその端緒を成している。

このように、消費税と個別消費税との併課による重層的負担の問題が長らく議論されてきたことを踏まえれば、今後の消費課税制度の在り方を検討するに当たっては、併課制度の位置付けや重層的負担問題の本質を明らかにする必要性は高い。そのためには、消費税と個別消費税が、消費を課税ベースとした同一の性格を有する租税であることを念頭において、税理論面から基礎的な研究を行うことが重要となる。

(57) 内野順雄「個別消費税の地位と限界」橋本徹編『関西経済研究センター研究叢書 3 現代間接税の理論』95 頁（有斐閣、1971）参照。

第 2 章 併課をめぐる法的課題 — 税理論面の考察 —

前章では、併課制度や重層的負担問題について検討を行うに当たっては、税理論面から基礎的な研究を行うことが重要であると述べた。そこで、本章では、重層的負担が生ずる制度的な要因を明確にした上で、間接税転嫁の法的性質や消費税の対価性との関係について税理論面の考察を行うとともに、重層的負担問題に関する学説の動向を整理し、併課をめぐる法的課題を明らかにしたい。

第 1 節 重層的負担構造のメカニズム

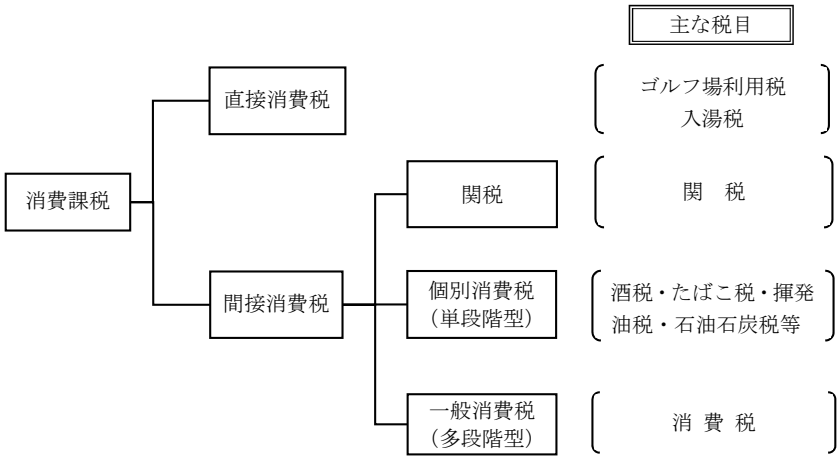
1 我が国の消費課税体系

租税を課税ベースに着目して所得課税・消費課税・資産課税等に分類した場合、消費課税は直接消費税と間接消費税に分けられる。間接消費税は、関税のほか、酒税・たばこ税・揮発油税等といった個別消費税と一般消費税の 3 種類に分けられるが、一般消費税については、特定の流通段階でのみ課される単段階型と、各流通段階で課される多段階型に区分され、我が国の消費税は、多段階型の一般消費税である⁽⁵⁸⁾。

消費課税のうち税収のほとんどが間接消費税であることを踏まえれば、我が国は、一般消費税と個別消費税の組み合わせにより成り立つ消費課税体系であるといえる。このような一般消費税と個別消費税を併存させた消費課税体系は、我が国に特有のものではない。むしろ多くの国々で、一般消費税と個別消費税の両方が課税されており、複数の税目を組み合わせることが消費課税体系の標準的な姿である。

(58) 鎌倉治子『基本情報シリーズ④ 諸外国の付加価値税 [2018 年版]』6 頁・7 頁 (国立国会図書館調査及び立法考査局、2018)。

図表 2 我が国の消費課税体系

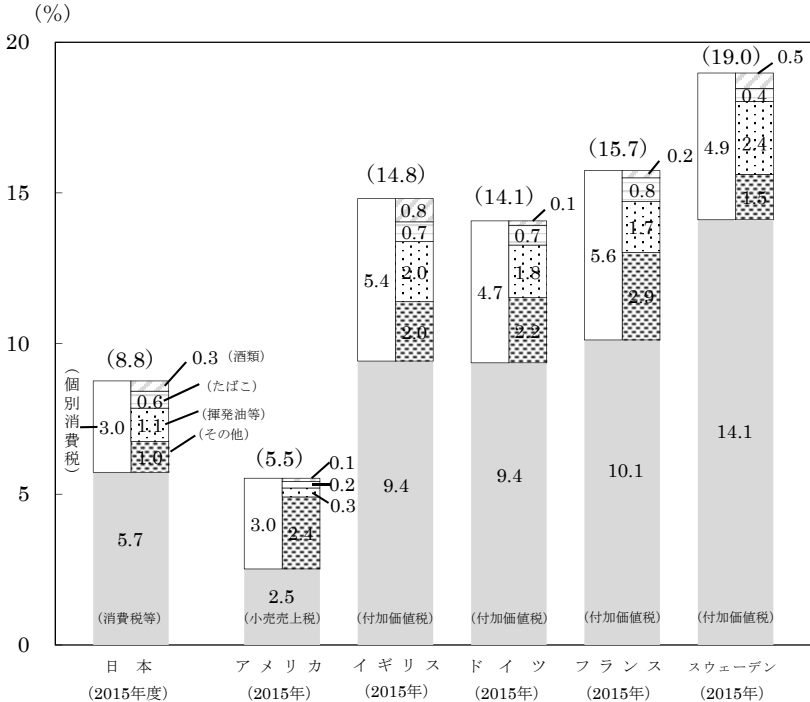


(出典) 金子宏『租税法〔第 23 版〕(法律学講座双書)』15 - 19 頁、778 - 784 頁 (弘文堂、2019) を基に筆者作成。

また、消費課税の国民経済に与える影響についてみると、我が国の国民所得に占める消費課税の割合は、2015 年度時点で 8.8% となっており、このうち消費税（地方消費税を含む。以下同じ。）の割合は 5.7%、個別消費税の割合は 3.0% である。したがって、国民経済への影響は、必ずしも消費税に偏っているというのではなく、個別消費税も家計に一定の影響を与えていることが理解できる。

こうした傾向は、程度の差はあるものの、諸外国においても同様の傾向がみられるため、消費課税の国民経済に与える影響を考える際には、一般消費税だけではなく、個別消費税も含めた消費課税全体の影響を踏まえることが重要である。

図表 3 国民所得に占める消費課税（国税・地方税）の割合



(参考) 国内総生産に占める消費課税・付加価値税（消費税等）の割合 (%)

	日 本	アメリカ	イギリス	ド イ ツ	フランス	スウェーデン
消費課税	6.4	4.5	10.8	10.5	11.2	12.3
内付加価値税等	4.2	2.0	6.8	7.0	7.1	9.1

(備考) 日本は平成 27 年度 (2015 年度) 実績。諸外国は OECD" Revenue Statistics 1965 - 2016"及び同"National Accounts "による。なお、端数を四捨五入しているため、各項目の合計が総計に一致しない場合がある。

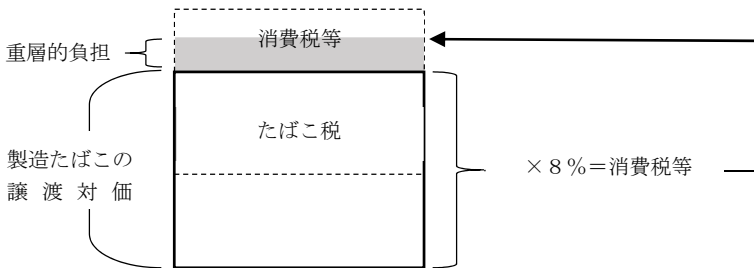
(出典) 財務省資料『国民所得に占める消費課税（国税・地方税）の割合』を基に筆者作成。(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/101.pdf)
(令和元年 6 月 1 日最終閲覧)

2 重層的負担構造

酒税・たばこ税・揮発油税等の個別消費税の納税義務者は、製品等の製造者又は輸入者である。個別消費税の納税義務者が販売する製品等の譲渡対価については、本体価格と個別消費税部分に区分される性質のものではない⁽⁵⁹⁾ため、個別消費税は製造又は販売コストの一部として認識される⁽⁶⁰⁾。したがって、納税義務者が納付した個別消費税を、川下の事業者や消費者に適正に転嫁すれば、個別消費税相当額は消費税の対価の額を構成する。

例えば、従量税であるたばこ税と消費税との関係についてみると、紙巻たばこ 1 箱 (20 本) 当たりのたばこ税額 (たばこ特別税及び地方たばこ税を含む平成 30 年 10 月 1 日時点の税額) は、264.88 円である。このたばこ税額は、他の原料費や販売費等のコストに含まれる形で製造たばこの製造原価を構成し、製造者利益等 (付加価値) を上乗せして消費者に譲渡される⁽⁶¹⁾。この譲渡対価に対して消費税が課税されるため、21.1904 円 (264.88 円 × 8%) がたばこ税相当額に対する重層的負担となる。

図表 4 たばこ税 (従量税) と消費税との関係



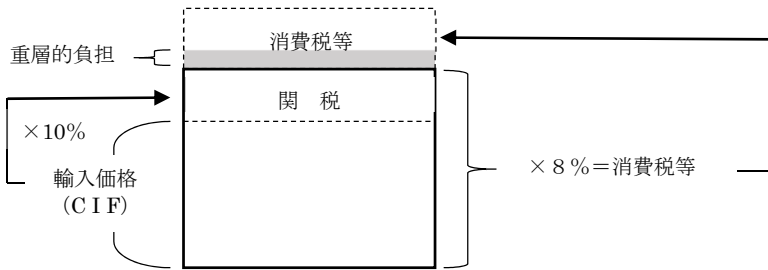
(59) 山本守之『実務消費税法 [新版 4 訂版]』205 頁 (税務経理協会、1999)。

(60) 岩下忠吾『総説消費税法 [改訂版]』228 頁 (財経詳報社、2006)。

(61) 製造たばこの販売価格については、たばこ事業法 (昭和 59 年法律第 68 号) 第 33 条の規定に基づき、財務大臣の認可を受けなければならない。そして、財務大臣への申請に際しては、その製造たばこに係る関税額、たばこ税額及び消費税額を加味した算出内訳を示した上で、小売定価 (消費税額込み) を定め、認可を受けなければならない (た事令 2、た事規 30、た事規別紙様式 30)。

従価税を有する関税⁽⁶²⁾と消費税との関係についても同様である。例えば、課税価格 10,000 円の外国貨物の輸入に対して 10%の関税率が設定されている場合、輸入者が納付する関税は、1,000 円となる。そして輸入者は、輸入価格と関税額の合計に輸入者利益等（付加価値）を上乗せして消費者に譲渡する。この譲渡対価に対して消費税が課税されるため、80 円（1,000 円 × 8%）が関税相当額に対する重層的負担となる。

図表 5 関税（従価税）と消費税との関係



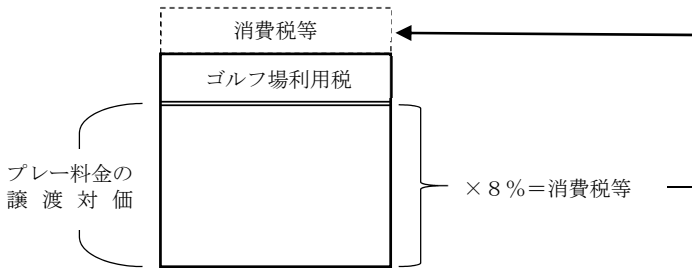
なお、ゴルフ場利用税や入湯税のほか特別徴収に係る軽油引取税については、納税義務者の納付すべき税額を特別徴収義務者が代理徴収して納付するという関係にあり、租税転嫁を予定していない⁽⁶³⁾。したがって、特別徴収義務者が受領するこれらの税額は、対価の一部としてではなく、預り金としての法的性格を有するため、対価部分と個別消費税部分は明確に区分され、原則として、消費税との重層的負担は生じないことになる⁽⁶⁴⁾。

(62) 関税は、輸入貨物に対して課される間接消費税である。関税の課税要件は、関税定率法をはじめとする関税法令で定められ、他の内国税とは明確に区分されている。その理由は、①輸入する都度関税額が確定すること、②国際交渉の結果を直接に反映させていること、③輸入貨物に対して通常の内国税とは異なる課税手続を定めていることが挙げられる。なお、関税は内外価格差等を調整し、国内産業保護機能を通じて、需給状況に影響を与えることを政策目的としていることから、内国税とはその理念を異にしている（青山幸恭『変革期の関税制度』2 頁（日本関税協会、2009））。

(63) 菊谷正人『税制革命〔改訂版〕』130 頁（税務経理協会、2018）。

(64) 山本・前掲注(59)205 頁・206 頁。

図表 6 ゴルフ場利用税と消費税との関係



(出典) 図表 4～図表 6 については、山本守之『実務消費税法 [新版 4 訂版]』205 頁 (税務経理協会、1999) を基に筆者作成。

このように、重層的負担は、個別消費税の「転嫁」と消費税における「課税標準の基本構造」を前提としたものであり、個別消費税が転嫁を予定した間接税であることにより生ずる追加的な負担である。そのため、転嫁を予定しない直接消費税や特別徴収に係る軽油引取税の場合には、原則として重層的負担は生じず、また、間接消費税であっても転嫁の程度によって譲渡対価が変わるため、重層的負担も変動し得るという特徴を有するのである。したがって、重層的負担問題について税理論面から考察を行うためには、こうした転嫁の法的性質や消費税法の課税標準となる対価概念を明らかにすることが重要となる。

そこで、次節以下では、間接税転嫁の法的性質と個別消費税相当額を領収する場合における消費税の対価性の有無について、考察を行いたい。

第 2 節 間接税の転嫁と法的性質

1 租税転嫁の本質

セリグマン博士は、「租税転嫁の問題は、元来、価格の問題である」という。すなわち、租税の賦課が、個人の収入及び支出に変化を及ぼすか否か、どの

程度価格に変化を及ぼすか否かを発見することが、租税転嫁研究の本質であるとする⁽⁶⁵⁾。この租税転嫁論は、法律学の領域というよりはむしろ、財政学の分野で議論されてきた。実際に、租税転嫁の学説が、「一般消費税の最終的な負担者は誰か」といった基本命題の解明から出発し、「租税負担が転嫁を通してどのように分散するか」という分配論へと展開してきたことで、価格変化による租税の帰着の問題として議論されてきたのである⁽⁶⁶⁾。

法律上の納税義務者との関係で租税転嫁を説明したパンタレオニ博士は、租税転嫁を「法律上の納税義務者が適度の価格変化によって、租税の全部又は一部を自己の負担とせず、むしろ第三者にその全部又は一部を負担させることを目的とする作用」⁽⁶⁷⁾と定義付けるが、これも、租税転嫁が商品の価格変化を通じて、特定の個人又は特定の階層への租税負担の最終的な帰着に至るまでの過程を捉えた概念⁽⁶⁸⁾であるといえる。したがって、松野賢吾博士が租税転嫁を、「租税の経済的作用の内、商品又は労務の価格の変動に現れる作用をいう」⁽⁶⁹⁾と商品経済に対する租税の経済的作用から説明したように、租税転嫁の本質は課税が価格に及ぼす経済的作用の結果であるといえよう。

2 間接税転嫁の法的性質

間接税は、その流動性、一般性、現象性において転嫁の対象となる典型的な租税であり、財政学における租税転嫁の研究は、間接税を中心に展開されてきた⁽⁷⁰⁾。転嫁が商品経済に対する租税の経済的作用であることから明らか

(65) エドウィン・R・A・セリグマン著（井手文雄訳）『租税転嫁理論』1頁（実業之日
本社、1951）。

(66) エドウィン・R・A・セリグマン著（井手文雄訳）『租税転嫁学説史』23頁（実業
之日本社、1950）。

(67) Maffeo Pantaleoni. (1882) “Teoria della traslazione dei tributi, definizione,
dinamica e ubiquita della traslazione” Rome, p.21.

(68) オットー・フォン・メーリンク著（菅原修訳）『租税転嫁論』2頁・3頁（ミネル
ヴァ書房、1960）。

(69) 松野賢吾『租税転嫁論』2頁（巖松堂書店、1943）。

(70) 能勢哲也「消費税の転嫁について」兵庫県立大学商大論集 26号 53頁（1958）。

であるように、実定法上、租税転嫁に関する明文の規定は存在しない⁽⁷¹⁾。したがって、間接税における租税転嫁の本質を明らかにするには、間接税が納税義務者あるいは消費者との関係で、どのような租税法律関係を有するのかを明確にする必要がある。

間接税は、最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスのコストに含められて、最終的に消費者に転嫁することが予定されている。したがって、間接税の立法論上の理念としては、租税転嫁を通じて税負担は最終的には消費者が負い、納税義務者は、税負担について損得が生じないことを想定している⁽⁷²⁾。なお、ここで「予定されている」とは、税法上、納税義務者が最終消費者に間接税相当額を転嫁する権利や義務があるわけではなく、また、買主に関しても、本体価格とは別に間接税相当額を預ける義務はないことを意味する。過去には、裁判において、間接税に転嫁義務又は転嫁請求権があるかどうか争われているが、法律上の権利義務関係は存在しないと判示されている⁽⁷³⁾。したがって、間接税における法的な権利義務の主体は、あくまで納税義務者であって、租税が帰着する消費者等との関係で、権利義務関係は存在しないのである⁽⁷⁴⁾。

このような租税法律関係からすれば、売主が受け取る譲渡対価には、事実

(71) 税制改革法(昭和 63 年法律第 107 号)第 11 条は、消費税の転嫁について、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」旨を定めている。この点につき、山田二郎教授は、「税制改革法の規定は、その法律の体裁や文言からいって、転嫁の根拠を示しているものではなく、転嫁の根拠は消費税の性格によるものであり、消費税の性格から消費者に転嫁すべきことをいっているにすぎず、転嫁の法律上の根拠となるものではない。」とする(同「消費税をめぐる若干の問題」雄川一郎先生献呈論集『行政法の諸問題 上』654 頁・655 頁(有斐閣、1990)[同『山田二郎著作集Ⅱ 租税法の解釈と展開(2)』所収、215 頁(信山社、2007)])。

(72) 田中治「消費税改革の法的問題点」法時 67 卷 3 号 14 頁(1995)。

(73) 事業者に消費税の転嫁義務があるか否かが争われた事件として、最判平成 11 年 7 月 19 日訟月 46 卷 9 号 3584 頁(判時 1688 号 123 頁、判タ 1011 号 75 頁)、消費税の転嫁が事業者の権利か否かが争われた事件として、大阪地判平成 2 年 8 月 3 日(判タ 741 号 165 頁)。

(74) 田中治「講演録 租税法学からみた消費税」日本租税研究協会編『税財政の今後の課題と展望—日本租税研究協会創立 60 周年記念—』296 頁(日本租税研究協会、2009)。

上は間接税相当額が含まれるとしても、本体価格とは別に税額を受領するという性質のものではなく、売主が提供した商品やサービスの対価として一体で受領するものというべき性質を有する⁽⁷⁵⁾。

3 税関係以外で示された間接税転嫁の法的性質

間接税が販売価格に転嫁された場合の法的性質については、税関係以外の裁判例等でも、その解釈が示されている。

私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律(昭和 22 年法律第 54 号。以下「独占禁止法」という。)第 3 条における不当な取引制限に関する違反行為については、これまで、課徴金算定の基礎となる売上額⁽⁷⁶⁾に間接税相当額

(75) 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』695 頁(有斐閣、2007)。また、田中治教授は、別の論文(同「消費税法と消費税転嫁対策法との関係—転嫁の権利と義務—」同法 69 卷 7 号 82 頁(2018))において、特に消費税の転嫁と価格との関係について、次のように述べられるが、この見解は、間接税転嫁の法的性質を的確に捉えた考え方であると思われる。

「取引の過程において、価格は市場における経済的な力関係と双方の合意に基づいて形成される。取引の現実には、本体価格がまず決まり、その上で、消費税相当額が予定調和的に上乗せされるものではない。取引の総額が、全て当事者の合意を基礎とした価格というべきである。消費税相当額は、販売価格に溶け込み、その一部を成すにすぎない。」

(76) 「売上額」とは、原則として、実行期間中に引き渡された商品又は提供された役務の対価の額を合計して算定することとされており、独占禁止法第 7 条の 2 第 1 項において、次のように定めている。

「第 7 条の 2 事業者が、不当な取引制限又は不当な取引制限に該当する事項を内容とする国際的協定若しくは国際的契約で次の各号のいずれかに該当するものをしたときは、公正取引委員会は、第 8 章第 2 節に規定する手続に従い、当該事業者に対し、当該行為の実行としての事業活動を行った日から当該行為の実行としての事業活動がなくなる日までの期間(中略)における当該商品又は役務の政令で定める方法により算定した売上額(当該行為が商品又は役務の供給を受けることに係るものである場合は、当該商品又は役務の政令で定める方法により算定した購入額)に 100 分の 10(中略)を乗じて得た額に相当する額の課徴金を国庫に納付することを命じなければならない。(以下略)」

そして、独占禁止法施行令第 5 条第 1 項において、具体的な売上額の算定方法を定めている。

「第 5 条 法第 7 条の 2 第 1 項(中略)に規定する政令で定める売上額の算定の方法は、次条第 1 項及び第 2 項に定めるものを除き、実行期間において引き渡した商品又は提供した役務の対価の額を合計する方法とする。(以下略)」

が含まれるかどうかが問題とされ、実務上は、商品の購入者が支払う間接税相当額は、商品本体の代金相当額の金員と同一の法的性質を有する金員として一体的に事業者を支払われるものとする取扱いがなされてきた⁽⁷⁷⁾。

この点について、消費税相当額が課徴金算定の基礎となる売上額に含まれるかどうか争点となった社会保険庁シール入札談合課徴金事件⁽⁷⁸⁾では、消費税法の法的性質上、資産の譲渡等を行った事業者を納税義務者としており、購入者が支払う消費税相当額は、商品の対価の一部として事業者を支払われ、消費税として事業者から納税されるものであるとして、消費税相当額も、課徴金算定の基礎となる売上額に含めて算出することが相当であるとしている⁽⁷⁹⁾。

また、軽油引取税相当額が売上額に含まれるかどうか争点となった防衛庁石油製品入札談合事件⁽⁸⁰⁾では、特別徴収義務者である軽油の特約業者や元売業者は、納税義務者である販売先から軽油の対価とともに軽油引取税の支払を受け、販売先に代わって軽油引取税を納付する者であるから、軽油引取税相当額は、軽油の販売代金と同時に授受されるものの、販売代金部分とは法的性質を異にした金員であり、商品の対価に含まれないと判断している⁽⁸¹⁾。

更に、揮発油税・石油石炭税・原油に係る関税等の石油関係諸税相当額が売上額に含まれるかどうか争点となった東燃ゼネラル石油審決取消請求事件⁽⁸²⁾では、まず、租税法関係における石油関係諸税の納税義務者は、揮発

(77) 村上政博＝栗田誠編『独占禁止法の手続－平成 18 年施行の改正法をふまえて－』135 頁・136 頁〔栗田誠〕(中央経済社、2006)。

(78) 最判平成 10 年 10 月 13 日集民 190 号 1 頁(判時 1662 号 83 頁、判タ 991 号 107 頁、審決集 45 卷 339 頁)。

(79) 伊従寛＝矢部丈太郎編『現代法律実務解説講座 1 独占禁止法の理論と実務』135 頁・136 頁〔鈴木孝之〕(青林書院、2000)。なお、本判決に批判的な論考として、占部裕典「課徴金算定における『売上額』の解釈と消費税の関係－独占禁止法と消費税法の狭間での議論」『租税法における文理解釈と限界』646 頁以下(慈学社出版、2013) 参照。

(80) 公正取引委員会平成 17 年 2 月 22 日審判審決(審決集 51 卷 292 頁)。

(81) 村上政博編『条解独占禁止法』345 頁〔石田英遠ほか〕(弘文堂、2014)。

(82) 東京高判平成 18 年 2 月 24 日(審決集 52 卷 744 頁)。

油等の製造者、保税地域からの引取者又は輸入者とされており、これらの税が課される製品の購入者は、納税義務者が支払った租税を経済的に転嫁されて負担する立場にとどまると述べる。そして、石油関係諸税相当額は、販売に際して授受される代金額に内訳として明示されることも一般的にはないため、製品の価額の一部を構成するものとして社会的に認識されているとし、社会通念上も法律上も、商品の対価の一部に含まれると解釈するのが相当であるとして、石油関係諸税相当額を売上額に含めて行った課徴金納付命令に違法な点はないと判断している。

このように、課徴金算定の基礎となる「売上額」に間接税相当額が含まれるかどうかについては、納税義務者が売り手側か買い手側かによって先例の結論が分かれており、販売者の法的立場を重視した判断がなされている⁽⁸³⁾。したがって、転嫁された間接税相当額が販売価額の一部として対価に含まれるか否かは、法律上の納税義務を基準に判断されているのである⁽⁸⁴⁾。

4 まとめ

以上みてきたように、租税法律関係上は、間接税を転嫁する側の納税義務者と転嫁される側の消費者等との間で、権利義務関係は存在しない。そして、このような考え方を前提として、税関係以外の法律においても解釈論が展開されている。

租税転嫁の本質が、課税が価格に及ぼす経済的作用の結果であることを踏まえれば、売り手側が納税義務者の立場として販売価格に転嫁した間接税相当額は、その法的性質上、販売価格の一部を構成するものと解することが妥当である。

(83) 白石忠志『独占禁止法〔第3版〕』259頁（有斐閣、2016）。

(84) 根岸哲編『注釈独占禁止法』176頁〔岸井大太郎〕（有斐閣、2009）。

第 3 節 消費税の対価性と個別消費税の領収

1 消費税法における「対価」の意義

消費税法では、「対価」の意義について明文の規定は存在せず、同法第 28 条第 1 項において、「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」と定めているにすぎない。課税実務上は、「対価を得て行われる」とは、資産の譲渡等に対して反対給付を受けることをいい、「收受すべき」とは、当事者間で授受することとした対価の額をいうものとして取り扱われている⁽⁸⁵⁾。

ここで、「反対給付」とは、例えば、双務契約における一方の給付に対して「対価」を意味する他の給付のことをいう⁽⁸⁶⁾のであるから、売買契約においては、売主は財産権の移転債務を、買主は代金の支払債務をそれぞれ負担することになるため、この代金支払債務の履行が反対給付となる⁽⁸⁷⁾。ただし、ここにいう「対価」と「反対給付」との関係は、対価が個々の契約による財産の移転又はサービスの提供があった場合のその反対給付として給付される価額を示した概念⁽⁸⁸⁾であり、単に「対価」を「反対給付」という同義語で言い換えたものにすぎず、実質的な解釈については、裁判例において明らかにされている。

消費税の対価性の有無については、民法上の取引を念頭に対価概念を厳格に解釈する 3 要件説⁽⁸⁹⁾と、課税資産の譲渡等と反対給付との関連性があれば

(85) 消費税法基本通達 5-1-2、10-1-1。

(86) 法令用語研究会編『有斐閣法律用語辞典〔第 4 版〕』954 頁（有斐閣、2012）。

(87) 近江幸治『民法講義 V 契約法〔第 3 版〕』121 頁（成文堂、2006）。

(88) 角田禮次郎ほか編『法令用語辞典〔第 10 次改訂版〕』511 頁（学陽書房、2016）。

(89) 田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼論集『納税者権利論の課題』555 頁以下（勁草書房、2012）参照。なお、「3 要件説」は、対価を得て行う取引については、①資産の譲渡等があらかじめ義務付けられたものではなく、市場における提供者と代金の受領者との間で合意形成を基本とすること（任意性）、②資産の譲渡等とそれに対応した代金支払があること（関連性ないし結合性）、③当該資産の譲渡等と代金が同等の経済的価値を持つこと（同等性）の 3 つの要件が求められ、全ての要件を満たすときに消費税の対価性が認められるとする考え方であ

対価性があると解釈する因果関係説⁽⁹⁰⁾が対立しているが、裁判例⁽⁹¹⁾においては、因果関係説の立場から次のように判断を示している。

「消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転嫁が予定されている税であるから、事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税要件としての『資産等の譲渡（本件においては役務の提供）』における対価に該当するためには、事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係がある、すなわち、当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されるとい得ることを必要とするものの、それ以上の要件は法には要求されていない（後略）」

このように裁判所は、消費税法の対価の解釈に当たっては、法の趣旨や消費税の性格を踏まえ、課税資産の譲渡等と反対給付との間に一定の関連性が存在すれば、消費税の対価性を有するものと解することが相当であるとしている⁽⁹²⁾。したがって、消費税法における対価とは、双務契約において一方の給付に対して対価的意義を持つ他方の給付という狭い意味で捉えるものではなく⁽⁹³⁾、広く消費に向けた支出を捕捉することを念頭においた概念であると

る。

- (90) 吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会費・補助金—」金子宏編『租税法の発展』396頁以下（有斐閣、2010）参照。なお、「因果関係説」は、課税資産の譲渡等と反対給付との間に一般的・抽象的な関連性が存在し、両者の関連性に因果関係があれば対価性が認められるとする考え方である。
- (91) 大阪高判平成 24 年 3 月 16 日税資 262 号順号 11909。なお、本件は最判平成 27 年 2 月 24 日税資 265 号順号 12609 において、上告不受理として確定している。
- (92) 同旨の裁判例として、東京高判平成 26 年 6 月 25 日税資 264 号順号 12493。なお、本件は最判平成 27 年 2 月 24 日税資 265 号順号 12610 において、上告不受理として確定している。この裁判例においても「消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転嫁が予定されている税である。このため、事業者が収受する経済的利益が消費税の課税要件としての資産の譲渡等における『対価』に該当するといえるためには、事業者が収受する経済的利益と事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係があることが必要である。換言すると、当該個別具体的な役務提供があることを条件として当該経済的利益が収受されるとい得る対応関係があることが必要であるが、それ以上の要件は要求されないものと解するのが相当である。」として、因果関係説の立場から消費税の対価性の判断を行った。
- (93) 吉村政穂「消費税における『対価』の意義と購入型クラウドファンディング」金子宏＝中里実編『租税法と民法』413頁（有斐閣、2018）。

いえる⁽⁹⁴⁾。こうした対価概念の解釈を踏まえれば、「対価」の範囲は広く捉えるべきであり、間接税が転嫁されたことによる税相当額は、消費税法における対価の一部を構成すると解することが妥当であろう⁽⁹⁵⁾。

2 消費税の対価性と個別消費税の領収—現行の取扱い—

次に、個別消費税が課される物品が譲渡された場合における消費税法上の取扱いについてみていきたい。現行の取扱いにおいては、前述したような対価概念を基礎として、「課税資産の譲渡等の対価の額には、酒税、たばこ税、揮発油税、石油石炭税、石油ガス税等が含まれる」とし、「軽油引取税、ゴルフ場利用税及び入湯税については、利用者等が納税義務者となっているのであるから対価の額に含まれない」として、税目に応じて異なる取扱いを行っている⁽⁹⁶⁾。

この取扱いは、個別消費税の納税義務の態様の違いにより、事業者が領収する金額について消費税の対価性を認めるかどうかを判断するという趣旨である⁽⁹⁷⁾。すなわち、前者の個別消費税の場合は、課税物件の製造者等に納税義務を課し、当該課税物件を製造場から移出等したときに納税義務が成立するため、当該課税物件を納税義務者から譲り受けた流通業者や消費者は、転嫁を通じて最終的に個別消費税相当額が含まれた価格で取引を行うことから、

(94) 吉村・前掲注(93)414頁。

(95) この点、消費税法第 28 条第 1 項で定める「対価の額」については、実際に領収する額から消費税に相当する額が控除されている。これは、前段階の取引における税額が累積しないよう、消費税の課税標準を税抜価格にし、それに税率を乗じた税額を売上げの相手方に転嫁することにより、経済中立性を確保することを目的とするものである(大島稔彦編『現代法令実務シリーズ<キーワード編> 消費税法用語の読み方・考え方』157頁(ぎょうせい、1989))。

(96) 消費税法基本通達 10-1-11 本文。

(97) なお、旧取引高税の課税標準である「取引の対価として領収する金額」についても、消費者等が納税義務者とされていた旧入場税等を領収する営業者は、取引の対価として金員を領収するのではなく、単に租税を代理徴収しているにすぎないと考えられていたため、旧取引高税の課税標準に含まれないこととされており、現在の消費税法基本通達の先例的な取扱いがなされていた(大蔵省大臣官房文書課編『第二回国会成立大蔵省関係法律解説叢書第 3 編 取引高税法逐条解説』55頁(大蔵財務協会、1948))。

個別消費税相当額は価格の一部を構成するものとして消費税の対価性を判断している。また、後者の個別消費税の場合は、利用者等が納税義務者となることから、事業者は、特別徴収義務者としての立場で税額を徴収し地方公共団体に納付しているにすぎない⁽⁹⁸⁾ため、原則として、消費税の対価性を有しないこととしている⁽⁹⁹⁾。

なお、後者の個別消費税の領収については、課税資産の譲渡等と反対給付との関係において、取引の態様や事業者の経理状況等から本体価格と個別消費税相当額を明確に区分していない状況にあれば、当該個別消費税相当額が価格の一部を構成するものとして、対価の額に含むこととしている⁽¹⁰⁰⁾。これは、契約当事者の合理的な意思表示により、取引価額と個別消費税相当額とを区別せずに金員の授受が行われている状況がある場合には、当該個別消費税相当額を価格の一部に含めて消費税の課税標準を算定するというものであり、消費税法の対価概念に照らしても、妥当な取扱いであるといえよう⁽¹⁰¹⁾。

3 個別消費税と消費税の関係が争点となった事例の検討

次に、実際に争いとなった事例の検討を通じて、個別消費税を領収する場合における対価性の有無の判断基準について考察を行いたい。

(98) 清永敬次『税法〔新装版〕』61頁（ミネルヴァ書房、第3刷、2014）。

(99) 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説〔平成30年版〕』606頁（大蔵財務協会、2018）。

(100) 消費税法基本通達10-1-11 ただし書。

(101) この点につき、東京地判平成18年10月27日税資256号順号10555（判タ1264号195頁）は、「消費税法基本通達10-1-11のただし書を合理的に解釈するならば、請求書や領収書等に入湯税の相当額が記載されているか、事業者において預り金や立替金等の科目で経理しているかといった点のみならず、問題となる税金（本件では入湯税）の性質や税額、周知方法、事業者における申告納税の実情等の諸般の事情を考慮し、少なくとも当事者の合理的な意思表示等により、課税資産の譲渡等に係る当事者間で授受することとした取引価額と入湯税とを区別していたものと認められるときには、消費税法基本通達10-1-11のただし書にいう場合には当たらないものと解するのが相当である」とし、当事者の合理的な意思表示等により、当事者間で取引価額と個別消費税相当額とを区別していたものと認められるときには、消費税の対価性を有しないものと判断することが相当であるとする。

本稿で検討する事例は、いずれも軽油引取税に関するものである⁽¹⁰²⁾。軽油引取税は、脱税防止の観点から未課税軽油の流通範囲を縮小させるとともに、軽油の流通市場に与える影響を勘案⁽¹⁰³⁾し、原則として、本来の納税義務者ではない「地方税の徴収について便宜を有する者」に徴収させ、それを地方団体に納付させる特別徴収制度を採用している⁽¹⁰⁴⁾。このため、軽油取引における法律関係は複雑であり、実務上は軽油引取税相当額に対する消費税の課税の有無が度々争われていることから、以下では軽油引取税の納税義務と消費税の対価性の有無に焦点を当てて考察を行う。

(1) 事例 1 (国税不服審判所平成 9 年 5 月 28 日裁決)⁽¹⁰⁵⁾

イ 事案の概要

本件は、審査請求人⁽¹⁰⁶⁾が、控除対象仕入税額に軽油の本体価格に係る消費税額を含めるとともに、軽油引取税相当額を課税資産の譲渡等の対価の額に含めずに課税標準額を計算して確定申告を行ったところ、原処分庁が、軽油引取税相当額は課税資産の譲渡等の対価の額に含まれるとして消費税の増額更正処分を行ったことに対し、その全部取消しを求めた事案である。

ロ 審判所の判断

本件において審判所は、「一般の販売業者にあつては、納税義務者として特別徴収義務者である特約業者に支払った軽油引取税に相当する額を顧客に負担させるため、軽油本体の価格に上乗せしたところで販売する

(102) 軽油引取税は、軽油の流通過程の特定段階を捉えて課税する一種の流通税であるが、課税技術上の要請から、原則として、軽油が消費者の手に渡るまでの一定の流通段階において課税することとしているものであり、税負担は転嫁され、最終的には軽油の消費者が負担者となることが予定されている。したがって、実質的には消費税としての性格を有している(原田淳志ほか『地方自治総合講座 13 地方税Ⅱ』132 頁(ぎょうせい、1999))。

(103) 原田ほか・前掲注(102)137 頁。

(104) 確井光明『地方税の法理論と実際』125 頁(弘文堂、1986)。

(105) 国税不服審判所裁決事例集 53 集 477 頁。

(106) 本件の審査請求人は、特別徴収義務者ではない軽油の一般販売店であり、軽油引取税の納税義務者に該当する。

ものであり、その軽油引取税に相当する額は販売価格の一部を構成しているものというべきであるから、課税資産の譲渡等の対価の額に含まれると解するのが相当である」とした上で、「取扱通達 10-1-10⁽¹⁰⁷⁾において、軽油引取税、ゴルフ場利用税、特別地方消費税⁽¹⁰⁸⁾及び入湯税を限定列挙しているのは、これらの税がすべて特別徴収によって租税を徴収されることにかんがみれば、当該通達の定めは特別徴収義務者に対する取扱いであると解するのが相当である。そうすると、取扱通達 10-1-10 において、特約業者が販売した場合と一般の販売業者が販売した場合に区別して定める必要はないというべきであるから、請求人の主張には理由がない」として請求を棄却した。

(2) 事例 2 (高松高判平成 11 年 4 月 26 日税資 242 号 295 頁)⁽¹⁰⁹⁾

イ 事案の概要

本件は、軽油引取税の特別徴収義務者に該当しない軽油の販売店に対し、被告(国)が行った消費税の推計課税における課税標準額の算定において、軽油引取税相当額を控除せずに課税資産の譲渡等の対価の額を推計したことについて、租税の二重負担とならないよう軽油引取税を控除した課税標準額の算定方法に改めるべきかが争われた事案である。

ロ 裁判所の判断

本件において裁判所は、「特約店等が軽油引取税を納税義務者から徴収して地方公共団体に納付しているのであるから、軽油引取税は原則として課税資産の譲渡等の対価の額に含まれないが、販売店は、軽油引取税の納税義務者であり同税を徴収する者ではないため、軽油引取税相当額を価格に上乗せして顧客から対価を受領しているとしても、当該軽油引取税相当額は軽油引取税自体ではなく、右対価の受領が同税の徴収とは

(107) 現行は、消費税法基本通達 10-1-11 に改正されている。

(108) 現在、特別地方消費税は廃止されており、この部分の定めは削除されている。

(109) なお、本件は最判平成 11 年 9 月 30 日税資 244 号 1021 頁において、上告不受理として確定している。

いえない」と被告の主張を支持した上で、「原告は販売店に該当するので、軽油の売却価格に軽油引取税を上乗せして顧客から徴収したとしても、その徴収した軽油引取税相当額は軽油引取税自体ではなく、当該軽油引取税相当額を課税資産の譲渡等の対価の額から除く理由はない」とし、被告が行った消費税の課税標準額の推計方法に違法な点はないとした。

(3) 事例 3 (国税不服審判所平成 23 年 12 月 13 日裁決)⁽¹¹⁰⁾

イ 事案の概要

本件は、審査請求人が、軽油販売店 2 社からの軽油購入額の全額を課税仕入れに係る支払対価の額として消費税の確定申告を行ったところ、原処分庁が、軽油引取税の名目で支払った額については課税仕入れに係る支払対価の額に該当しないとして消費税の増額更正処分を行ったのに対し、その全部取消しを求めた事案である。

ロ 審判所の判断

本件において審判所は、まず一般論として、「租税は、法律の定めに基づいて課されるものであるから対価性はなく、他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けるものではない。したがって、納税義務者の租税の支払は課税仕入れに係る支払対価の額には該当しないと解される。」と租税の支払に対価性はない点を明らかにした上で、「軽油引取税を納税義務者として支払う場合には、軽油引取税に相当する金額は、課税仕入れに係る支払対価の額には該当しないと解するのが相当である」とする。そして、「特別徴収義務者である特約業者等から軽油を引き取る者が特約業者等に対して支払う軽油引取税に相当する金額は、特約業者等が納税義務者から租税として預かったものにすぎず、軽油の対価ではない」として、特約業者等に対する軽油引取税に相当する金額の支払に消費税の対価性はないとした。

更に、軽油購入額のうち軽油引取税の名目で支払った額が、課税仕入

(110) 国税不服審判所裁決事例集 85 集 405 頁。

れに係る支払対価の額に該当するかどうかについては、「特別徴収義務者である特約業者等又は受託販売業者から軽油を引き取る者が当該特約業者等又は受託販売業者に支払う軽油引取税に相当する金額は、納税義務者としての租税の支払であり、課税仕入れに係る支払対価の額に該当しないと解される。一方、当該特約業者等又は受託販売業者ではない者から軽油を引き取る者が支払う軽油引取税に相当する金額は、課税仕入れに係る支払対価の額に該当すると解するのが相当である。」として、軽油販売店が軽油の特別徴収義務者であるかどうかにより、審査請求人の軽油引取税における租税法律関係上の立場が変わるため、その審査請求人の法的立場に基づいて課税仕入れに該当するか否かを判断するものとした。

そして本件については、一の軽油販売店は、軽油引取税の特約業者等ではない一般販売店に該当するため、当該一般販売店から行った仕入れについては、課税仕入れに該当し、本件各更正処分はその一部を取り消すべきものとした。

(4) 事例の考察

これらの判決及び裁決は、現行の取扱通達の趣旨を明らかにし、その合理性を認容した上で消費税の対価性の有無を判断したものであり、いずれも妥当な結論であると考えられる⁽¹¹¹⁾。上記の事例を軽油引取税と消費税との関係性に着目して考察すると、次の考え方が導出できる。

第一に、租税（軽油引取税）の支払は法律の定めに基づくものであり、消費税の対価性を有しないという点。第二に、軽油引取税相当額の受取が同税の特別徴収義務者としての立場で受け取ったものかどうかで、消費税の課税標準に含まれるか否かを判断するという点。第三に、軽油引取税相当額の支払が同税の納税義務者としての立場で支払ったものかどうかで、

(111) 事例 2 の評釈については、三浦道隆『最新判例による消費税法の解釈と実務－消費税関係主要判例の紹介と解説－〔3訂版〕』209 頁以下（大蔵財務協会、2006）、池本征男『裁判例からみる消費税法』156 - 158 頁（大蔵財務協会、2014）参照。

消費税の課税仕入れに該当するか否かを判断するという点である。

これらの3つの考え方は、個別消費税の領収と消費税における対価性の有無の判断基準を、それぞれ異なる切り口から評価しつつ、最終的に同一の結論を導くためのメルクマールを提示していると考えられる。すなわち、個別消費税相当額の支払と受取に対する消費税の対価性の有無については、当事者間の租税法律関係に照らして判断するという枠組みである。これは、軽油引取税の納税義務者である軽油販売店が、既に軽油引取税の租税法律関係が終了した後の軽油の売買契約において、軽油引取税相当額を転嫁した価格をもって取引したとしても、それは販売価格の一部であり、消費税の課税標準として対価の額を構成するという点である。

こうした考え方は、軽油引取税に限らず、他の個別消費税相当額の支払や受取でも同様の判断基準をもって解釈することが可能であることから、広い射程を持ち得る判断として意義のある事例であるといえる。

4 まとめ

消費税の対価概念は、広く消費に向けた支出を課税ベースに含めることを念頭に、私法上の対価概念よりも広く解釈されており、納税義務者が転嫁した個別消費税相当額は、原則として消費税の対価性を有し、消費税の課税標準を構成する。裁判・裁決事例においても、納税義務者の立場として販売価格に転嫁した個別消費税相当額は、既に納税義務者としての租税法律関係が終了した後の売買契約に係る取引であることから、販売価格の一部を構成するものとして消費税の対価性を判断するという思考過程を採用している。

このような考え方は、租税転嫁の本質を「課税が価格に及ぼす経済的作用の結果」とした前節の結論を、法理論面から明らかにしたものであるといえよう。

第 4 節 我が国における学説の動向と展開

間接税は、最終消費の前段階で納税義務が成立し税額が確定することから、その後の流通過程において各事業者が税負担を転嫁することにより、最終的に消費者が経済的負担を負う仕組みである。このため、個別消費税が課される物品については、消費という同一の税源に対して、2 種類の消費課税が課される。

この点、消費税が個別消費税を含んだ価格に対して課されることをもって、「タックス・オン・タックス」として批判されることがある⁽¹¹²⁾。しかし、消費税と個別消費税の併課により生ずる重層的負担は、「同一の課税主体が、同一の課税対象に対して、同一の性質の租税を二回以上にわたって課税する」という一般的な意味での二重課税⁽¹¹³⁾（以下単に「二重課税」という。）や同一の租税の累積を意味するタックス・オン・タックス⁽¹¹⁴⁾には当たらないとするのが、通

(112) 税制上の概念としての「タックス・オン・タックス」は、ヨーロッパの付加価値税に先立って導入されていた取引高税において、取引の各段階で課税されるために生じた課税の累積を意味するものである。こうした問題を解決するため、前段階税額控除型の付加価値税が導入され、この問題は解消したといわれている（金子・前掲注(39) 12 頁・13 頁、社会保障・税一体改革における消費税の実務上の論点等に関する研究会「消費税の税率構造のあり方及び消費税率の段階的引上げに係る実務上の論点について」28 頁（2011, <https://www.cas.go.jp/jp/seisaku/syakaihosyou/syutyukento/dai9/siryous3-6.pdf>）参照）。

なお、Lian Ebrill et al. (2001) “The modern Vat” IMF, p.16. も、タックス・オン・タックスについて、「A related but distinct phenomenon is that of “cascading”. This refers to the “tax on tax” that arises when tax is charged both on an input into some process and on the output of that same process.」とし、付加価値税における課税の累積により生ずる問題と捉えている。

(113) 金子宏「租税法の基本原則」金子宏ほか編『租税法講座 第 1 巻 租税法基礎理論』243 頁（ぎょうせい、再版、1976）。なお、金子宏名誉教授は、「狭義の二重課税が、特定のカテゴリーに属する納税者を不合理に差別するものである場合に、それが憲法 14 条に違反して無効になることは、いうまでもない」とする一方、「同一の課税対象に対して、同一の性質の租税を、二回以上にわたって、課税する」という広義の二重課税については、「憲法 14 条違反の問題は生じない」とし、租税制度の中立性が問題となる場合に、広義の二重課税をいかなる方法で排除し中立性を維持するかは、専ら立法政策の問題であるとする。

(114) 渡辺喜久造『税の理論と実際—理論編—』77 頁・78 頁（日本経済新聞社、1955）は、「二重税はその名の示すように二重の課税となって負担が過重となり、公平の原則に反するから避けなければならないというのが通常の考え方」とあり、「実質

説的な見解である⁽¹¹⁵⁾。

他方、この問題は、納税義務者が同一でない場合において、国家が同一の税源に対して重複的に税を捕捉することで生ずる二重負担の問題⁽¹¹⁶⁾として議論されてきた。すなわち、同一の税源が幾度にもわたって課税を受けることで、経済的な二重負担が生ずるという見解である⁽¹¹⁷⁾。このような重層的な課税が行われる理由は、法律で取扱者が規制されている場合が多いため、課税主体からすれば、納税義務者や課税対象となる資産等を捕捉することが比較的容易であることに起因している⁽¹¹⁸⁾が、同一の税源に複数の租税が課される結果、最終的な税負担の総額を明確に測定し難く、多重負担となっている部分の程度が著しくなるようであれば、国民の財産権等を阻害する可能性も否定できないといった議論もある⁽¹¹⁹⁾。

この点について伊藤悟教授は、税法理論として税に税を課すことを許容すべきかどうか問われている問題であるとして、特に消費税と個別消費税の併課により生ずる重層的負担に対して、「重層的課税は違法とは言えない。しかし、課税標準に税を算入することが消費税システムとして適正であるかは疑問であ

的にも二重税となるものを実質的二重税といい、公平の原則からみてぜひとも回避しなければならない」とする。そして、一の間接税の中で生ずる原料品と完製品に対する二重の課税（例えば、物品税課税済みの受信用真空管を原料にラジオを製造し、そのラジオを製造場から移出する際に更に物品税を課税する場合。）については実質的二重税であるとし、租税政策上も回避することが必要であるとする。

なお、同一の租税における累積負担を避けるため、間接税においては、一般に原料使用控除制度、戻入控除制度及び仕入税額控除制度といった累積負担の排除制度を導入している。

(115) 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ—』193頁・194頁（大蔵財務協会、2007）、大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔5訂版〕』238頁（税務経理協会、2010）参照。

(116) 木村弘之亮『租税法総則（現代法律学体系）』222頁（成文堂、1998）。

(117) 木村弘之亮「二重課税の概念」法研 72 卷 2 号 3 頁（1999）。なお、木村弘之亮教授は、「二重負担が、他の公課（ライセンス使用料、関税など）と租税との組み合わせによって引き起こされたものであるか、又は相異なる租税の組み合わせに基因するものであるかどうかは、重要ではない」とする。

(118) 岩崎政明「不動産に係る多重課税の排除について」新報 123 卷 11・12 号 100 頁（2017）。

(119) 岩崎・前掲注(118)113 頁。

る。(中略) 重層的課税が実行されている消費課税では、消費者が負担する税額は各個別実定法が定める税率の合計(名目税率)より実効税率による方が高くなるといえる。同一商品等に幾度と消費課税がなされることで、名目税率が実行税率より高くなることは、法予測可能性を保障する租税法律主義の法理にも反する⁽¹²⁰⁾とし、消費者が最終的に負担する税額が、各個別実定法が予定した負担額の合計よりも過重になっていることを指摘する。

そして、このような考え方を基礎に、経済的・二重負担の解消のため対応的調整の必要性を検討すべきとする見解⁽¹²¹⁾と、対応的調整が必要となるのは、「課税の根拠が同じで公平の点で問題がある場合と、併課によって意図せざる経済効果が生じて望ましくない影響を経済に与える場合」であり、消費課税における重層的負担は許容し得るものであるといった見解⁽¹²²⁾がみられ、意見が分かれている。

このように、我が国では、消費税と個別消費税を併課することにより生ずる重層的負担は、二重課税に該当せず、それを根拠として直ちに違法性が問われることはないものの、経済的・二重負担の問題を前提として、特定の物品に対する税負担の在り方をどのように考えるかといった課題に収斂しつつある。

第 5 節 小括

重層的負担は、個別消費税の「転嫁」と消費税における「課税標準の基本構造」を前提として生ずる追加的な負担である。しかし、租税転嫁の本質は、課

(120) 伊藤悟「消費税の円滑かつ適正な転嫁の虚構性」北野弘久先生追悼論集『納税者権利論の課題』546頁・547頁(勁草書房、2012)。なお、伊藤悟教授が指摘する「名目税率が実効税率より高くなる」とは、図表5を例とすれば、名目税率(関税+消費税)は18%であるところ、実効税率が18.8%(輸入価格10,000円に対し、税負担額は1,880円〔関税1,000円+消費税880円〕)になることを意味する。

(121) この点を整理した論文として、石村耕治「二重課税とは何か—電子商取引全盛時代の“二重課税”の概念とは—」独協94号100頁(2014)参照。

(122) 小西砂千夫「許容できる『二重課税』とは何か—租税原則から考える—」税52巻8号8頁・14頁(1997)。

税が価格に及ぼす経済的作用の結果であり、租税法律関係上も、転嫁する側の納税義務者と転嫁される側の消費者等との間で、権利義務関係は存在しない。したがって、個別消費税の納税義務者（製造者等）が売り手の立場として転嫁した個別消費税相当額は、販売価格の一部を構成するものと解することが妥当である。

また、消費税の対価概念は、裁判例において広く消費に向けた支出を課税ベースに含めることを念頭に、私法上の対価概念よりも広く解釈されている。こうした点を踏まえれば、納税義務者が転嫁した個別消費税相当額は、預り金という性格ではなく、あくまで販売価格の一部として資産の譲渡等の対価に含まれると解すべきである。

このように、税理論面からすれば、消費という同一の税源に対して重層的に課税されていたとしても、二重課税には該当せず、それを根拠として違法性が問われることはない。しかし、この問題は、複数の税目を併用することにより、税負担が重層的になる点を法的にどう捉えるかという消費課税制度に内在する課題であると考えられる。

第 3 章 諸外国における併課制度

ここまで、併課制度における歴史的経緯の検討のほか、重層的負担が生ずる制度的な要因の明確化や間接税転嫁と消費税における対価性との関係等を含めた税理論面の考察を行ってきた。そこから明らかなことは、この問題は、消費税と個別消費税を組み合わせた租税体系を採用している国であれば、必然的に生ずる制度上の課題であり、我が国固有の問題ではないということである。

そこで、本章では、付加価値税における比較制度研究の対象として扱われることが多い国々を中心として、1970 年代以前に付加価値税を導入した国々（以下「第一世代」という。）と 1980 年代以降に付加価値税を導入した国々（以下「第二世代」という。）を分けて付加価値税の導入経緯を概観し、併課制度がどのように仕組まれて運用されているのかを明らかにし、国際的な位置付けを確認したい。

第 1 節 第一世代の付加価値税における併課制度

第一世代の付加価値税とは、我が国が消費税法を創設して以来、長らく手本としてきた EU 型の付加価値税である。マーリーズ・レビューにおいては、EU 型の付加価値税を「老朽化し、国際状況の変化に対して機能不全を起こしている。これは、税率構造だけでなく、より多くの基本構造自体に表れている」⁽¹²³⁾とし、旧来型の付加価値税であると評価している。しかし、我が国の消費税が EU 型の付加価値税を基盤とするものであり、その伝統を指向する状況にあることも踏まえれば、今なお第一世代の付加価値税から学ぶべき事項は多いと考える⁽¹²⁴⁾。

(123) James A. Mirrlees et al. (2010) “Dimensions of Tax Design, The Mirrlees Review” Oxford University Press, p.351.

(124) 例えば、西山由美「消費税の税率構造とインボイスー伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59 巻 5 号 8 頁（2016）は、我が国の消費税が複数税率制度を導入することで EU 型の制度を目指すのであれば、「適用税率の振り分けをめぐる限

そこで、本節では、EU における基本ルールを概観した後、フランス、ドイツ、イギリスにおける付加価値税の導入経緯と併課制度の状況等について考察を行う。

1 EUにおける基本ルール

EU では、付加価値税の域内調和を目指し、1962 年に共通指令として第 1 次指令案を公表後、原案の修正や第 2 次指令案の公表を経て、1967 年に第 1 次指令と第 2 次指令を採択した⁽¹²⁵⁾。その後、累次の改正を経て、現在では、“Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax”（以下「付加価値税指令」という。）が運用されている⁽¹²⁶⁾。EU 法における「指令」は、それ自体が第二次法として法源の役割を果たすとともに⁽¹²⁷⁾、加盟国に対し国内法を整備し実施することを求め

界事例は、判例や学説の集積により解決されていくことにな」とし、第一世代の国々で議論されてきた多くの課題について、先例となる判例や学説の究明を通じて理解を深めていくことが、我が国における今後の消費税制度を考えていくに当たって重要になることを指摘する。

- (125) 戸谷裕之「欧州統合と付加価値税の調和」総合税制研究 5 号 151 頁・153 頁(1997)。
 (126) なお、個別消費税についても、共通指令が存在する。EU においては、差別的内国税の禁止原則（EU 機能条約 110）に則り、加盟国の課税自主権の範囲内で様々な個別消費税が課されているが、酒類・たばこ・揮発油等に係る個別消費税については、“Council Directive 2008/118/EC of 16 December 2008 concerning the general arrangements for excise duty and repealing Directive 92/12/EEC.” が採択されており、課税領域、課税対象、免除・払戻し規定、生産・保管・移動に関する各義務規定、小規模事業者特例などの基本的事項の共通化が図られている。ただし、税率調和の議論については、国情や文化の違い等もあり、大きく進展していない状況にあるが、酒類については、“Council Directive 92/84/EEC of 19 October 1992 on the approximation of the rates of excise duty on alcohol and alcoholic beverages.” において、各品目に適用しなければならない課税最低率を定めている。なお、2018 年 5 月に公表された “Evaluation of Council Directive 92/83/EEC on the harmonisation of the structures of excise duties on alcohol and alcoholic beverages, Final Report.” では、共通市場目標を達成するために、更なる調和と厳格な執行が必要であり、同報告書で指摘された課題に対応できるように指令の改訂が提案されている状況にある。
 (127) 辰巳浅嗣編『EU－欧州統合の現在－〔第 3 版〕』111 頁・112 頁〔浦川絃子〕（創元社、2012）、庄司克宏『新 EU 法 基礎編』198 頁（岩波書店、2013）。

ている⁽¹²⁸⁾ことから、付加価値税指令は、EU 付加価値税の基本ルールである。

現在の付加価値税指令では、課税の対象を、EU 域内で課税事業者が対価を得て行う資産の供給若しくはサービスの提供又は資産の輸入と定めている⁽¹²⁹⁾。そして、課税標準については、付加価値税が消費に表される担税力を基準に課税する租税であるという性格を有している⁽¹³⁰⁾ため、我が国における課税標準の考え方と同様に、資産やサービスの客観的価値（時価）ではなく、実際に支払われた対価と定めている。

そして、課税標準の範囲については、その提供する価格と直接的に関係した補助金のほか、対価を構成するあらゆるものを含むこととされ⁽¹³¹⁾、域内譲渡の課税標準については、付加価値税を除く租税、関税、課徴金及び賦課金が含まれることが定められている⁽¹³²⁾。また、域内取得についても、付加価値税の課税対象の対価の範囲に、消費者を最終的な支払者とする個別消費税が含まれることを確実にするために必要な措置を講ずることを加盟国に求めている⁽¹³³⁾。

このように、付加価値税指令では、対価の範囲を幅広く定義することによって、流通過程において転嫁された租税（個別消費税等）が対価の一部を構成することを明確にし、最終的な消費支出額を基準に付加価値税を課すことをルール化している点に特徴がある。

なお、輸入取引に係る付加価値税の課税標準については、国産商品に対する消費課税との均衡を図る⁽¹³⁴⁾ため、域外物品の輸入に関する通関時の課税価額に、付加価値税を除いた輸入時に係る租税を加算した額を課税標準とす

(128) 中西優美子『法学叢書 17 EU 法』116 頁（新世社、2012）。

(129) 知念裕『付加価値税の理論と実際』120 頁（税務経理協会、1995）。

(130) 溝口史子『EU 付加価値税の実務』78 頁（中央経済社、2017）。

(131) Article 73.

(132) Article 78 (a).

(133) Article 84 - 1.

(134) 西山由美「国境を越える取引に対する消費課税—ドイツ売上税法を素材として—」法政論究 33 号 5 頁（1997）。

ることをルール化している⁽¹³⁵⁾。

2 フランス

(1) フランス付加価値税法の導入経緯と特徴

フランスは、付加価値税の父と呼ばれるモーリス・ローレの提案を受け、1954年の税制改正において取引高税を創設⁽¹³⁶⁾し、初めて前段階税額控除を有する近代的な付加価値税を導入した⁽¹³⁷⁾。しかし、この税は、製造段階と卸売段階の一部に限定された付加価値税であったため、国内の付加価値の全てを課税ベースとした租税ではなかった⁽¹³⁸⁾。この当時は、3つの一般消費税（取引高税、役務供与税、地方取引税）に加えて、複数の個別消費税⁽¹³⁹⁾が課されており、税制が複雑化していたことなどから、これらの税を廃止・統合する形で、1968年に現在の付加価値税法が導入された⁽¹⁴⁰⁾。

フランス付加価値税の特徴は、複数税率によって逆進性に配慮していることである⁽¹⁴¹⁾。現在の税率構造は、20%の標準税率を基本とし、10%・5.5%の2種類の軽減税率と2.1%の特別軽減税率を設け、合計4種類という複雑な税率構造となっている。その理由は、1920年代後半に多く存在していた個別消費税を徐々に一般消費税に統合し、割増税率⁽¹⁴²⁾や軽減税率

(135) Article 85.86 (a).

(136) 取引高税の導入以前は、生産税が課税されていた。1937年に導入された生産税は、生産者が流通業者又は消費者に対して行う販売等に対して、当初6%を課税する単段階型の生産者売上税であった。

(137) 吉村典久「VAT 導入の経緯—ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合—」税弘 60 卷 7 号 110 頁 (2012)。

(138) 松井吉三「付加価値税本質論と消費税改革—フランス付加価値税誕生史の検討を中心として—」愛知大学経済学会経済論集 185 号 111 頁 (2011)。

(139) 例えば、ぶどう酒税、梨酒・りんご酒・蜂蜜酒税、コーヒー及び紅茶税、貨物運送用車両税、家具付貸間税、未加工皮革品税などが存在していた。

(140) フランスでは、租税手続以外の個別税目を一般租税法典 (CGI) に規定している。

(141) 鎌倉・前掲注(58)46 頁・47 頁。

(142) フランスの割増税率は、贅沢品に対する社会的な配慮や特定品目の消費を抑制することを目的として導入されたが、人々の消費パターンの平準化や贅沢品とみなされるものが時間を経るに従って次第に普通の商品になってきたこともあり、1990年に廃止されている（矢野秀利「複数税率のあり方をどう考えるか—欧州とフランスの経

の形で存続させたという歴史的経緯に基づくものである⁽¹⁴³⁾。また、消費の態様に応じた社会的配慮として複数税率を設けるという「フランス流の哲学」⁽¹⁴⁴⁾の現れともいわれている。

(2) フランスの併課制度

フランス付加価値税法に定める国内取引に係る課税標準は、付加価値税指令第 73 条と同様の課税ベースで構成されている⁽¹⁴⁵⁾。また、国内譲渡の課税標準については、付加価値税を除く全ての租税、公課、課徴金及び賦課金を含むことが定められており⁽¹⁴⁶⁾、個別消費税が課税対象の対価に含まれることを法令上で明確にしている⁽¹⁴⁷⁾。

その他、付加価値税の課税標準額算出の特例として定められた石油製品に関する特則規定⁽¹⁴⁸⁾では、石油製品に係る個別消費税を課税価格に加算して課税標準額を計算するといった計算方法の細則が定められている。

このようにフランスでは、付加価値税指令に沿った形で、転嫁された個

験から一 矢野秀利ほか『消費税・軽減税率の検証－制度の問題点と実務への影響をめぐって－』160頁・161頁（清文社、2014）。

- (143) 木下和夫『付加価値税－その理論と実務－』77頁（財経詳報社、1974）、三宅正太郎「フランス付加価値税調査報告」中橋敬次郎編『付加価値税・土地税制等をめぐる欧米税制の動向と背景－欧米税制調査報告書集－』241頁（大蔵省印刷局、1975）。
- (144) フィリップ・ルビロア「講演録 フランスの付加価値税制度について」租税研究 273号7頁（1972）。ただし、1987年来日した旧フランス主税局次長のジャン・アンリ・ルブラン氏は、個人的な見解として「フランスのように多くの税率を設けることはお勧めできません。税率の数は2から3が限度で、それ以上は適当ではありません。」と述べ、あまりにも多くの税率を設けると、「最終的には商品の数だけ税率が必要」となり、いわゆる「パリ・シンドローム」と呼ばれる問題を生じさせてしまうことを指摘される（同「講演録 フランスの付加価値税制度について」経済人 41巻12号52頁（1987））。
- (145) CGI266①A。
- (146) CGI267 - I。
- (147) なお、輸入取引については、EU 関税法典が定める関税の課税評価額に、輸入に際して納付する租税（付加価値税を除く）、納付金、徴収金その他の租税を加算したものとされている（CGI292 - I）。
- (148) CGI298 - II。具体的には、「石油製品等の課税標準については、平均輸入 CAF 価格を基礎とし、又は加盟国間取引の対象となる場合は EU 共同体法に基づく石油製品等に係る最低標準価格を基礎とし、これらの価額に消費段階までに納付する租税（付加価値税を除く。）及び公課を加算した価額とする」と規定している。

別消費税が対価の一部となることを法令上で明確にしている。

(3) 付加価値税率引上げに伴う対応的調整の有無

フランス付加価値税の標準税率は、1982 年以降長らく 18.6%を維持してきたものの、雇用対策の財源確保や財政赤字を削減する観点から、1995 年に 20.6%に引き上げられている。その後、財政赤字の縮減を受け、2000 年から 19.6%に引き下げられたが、世界的な金融危機を契機として再び財政赤字が拡大したため、2014 年から 20%に引き上げられて現在に至っている⁽¹⁴⁹⁾。

フランスの付加価値税率は、国内の財政状況や経済情勢を踏まえ、頻繁に上げ下げが行われてきたが、近年の付加価値税及び個別消費税の税率推移をみると、個別消費税の税率は一貫して引き上げられる傾向がみられ、付加価値税率の引上げによる重層的負担の増加の影響を踏まえた個別消費税の減税や個別消費税が課される物品に対する付加価値税の軽減税率の適用といった対応的調整は、実施されていない。

図表 7 フランスの付加価値税及び個別消費税の税率推移

	2003	2005	2007	2009	2012	2014	2016	2018
VAT rate	19.6%	19.6%	19.6%	19.6%	19.6%	20%	20%	20%
beer (hectolitre per % abv)	2.60	2.60	2.60	2.64	2.75	3.66	7.41	7.42
cigattes (EUR/per 1000)	7.50	7.50	7.50	7.50	27.66	48.75	48.75	48.75
unleaded gasoline (EUR/per litre)	0.59	0.59	0.60	0.61	0.61	0.61	0.62	0.65

(出典) OECD. “Consumption Tax Trends 2004” から “Consumption Tax Trends 2018” までの統計表に基づき筆者作成。なお、図表 7 における年分は、各統計表の調査年分によっている。

(注) 酒税率は、20 度の状態における体積によるビールの純粋アルコールに対する税率。たばこ税率は、紙巻たばこ 1000 本当たりの税率。ガソリン税率は、無鉛ガソリン 1 リットル当たりの税率。

(149) 鎌倉・前掲注(58)46 頁。

3 ドイツ

(1) ドイツ売上税法の導入経緯と特徴

ドイツでは、第 1 次世界大戦の戦費調達のための財源を目的に商品売上印紙税を導入し、これを発展的に解消する形で、1918 年に売上税法を創設した⁽¹⁵⁰⁾。この売上税は、納税義務者である供給者が受給者に税額を転嫁し、取引連鎖の最後に位置する最終消費者を担税者とするを予定した間接税⁽¹⁵¹⁾であったが、多段階累積型の一般消費税であったことから、流通経路が複雑化するほど税額が累積し、企業の垂直的統合が促進されるなど、競争中立性の点から問題が指摘されていた⁽¹⁵²⁾。そこで、名称は従来の売上税を引き継ぎつつ、1968 年に前段階税額控除型の付加価値税に移行した⁽¹⁵³⁾。

ドイツ売上税の特徴は、簡素な税率構造を採用している点にある。現在の標準税率は、19%と第一世代の付加価値税の中では比較的低下水準であり、軽減税率も 7%の 1 種類のみである。このような税率構造を採る理由は、軽減税率を一部の製品に限定して適用することで、売上税改革後の税収が改革前と比べて増加しないように調整するという目的⁽¹⁵⁴⁾があったほか、個別消費税を割増税率の代わりとして存続⁽¹⁵⁵⁾させ、税率の数をできるだけ少なくしたいという意向が働いたことに起因するものである⁽¹⁵⁶⁾。

(150) 中村英雄『成城大学経済学部研究叢書 11 西ドイツ付加価値税の研究』1 頁・2 頁（千倉書房、第 2 版、1979）。

(151) 西山由美「消費課税と租税文化—売上税法起草者ポーピッツの理論とその展開—」森征一編『法文化（歴史・比較・情報）叢書③ 法文化としての租税』210 頁（国際書院、2005）。

(152) 西山由美「ドイツにおける消費課税の歴史的展開」フォーラム 18 号 66 頁（2000）。

(153) 中村良広「EU における付加価値税調和問題の展開—ドイツ売上税に即して—」北九州市立大学経済学会商経論集 34 巻 2 号 16 頁（1999）。

(154) 中村英雄「欧州経済共同体における付加価値税案」成城大学経済研究 23 号 111 頁（1966）。

(155) 1968 年の売上税改革においては、既存の個別消費税の税率調整を実施した上で、①ビール税、②発泡酒税、③蒸留酒税、④たばこ税、⑤コーヒー税、⑥紅茶税、⑦砂糖税、⑧塩税、⑨鉱油税、⑩照明器具税、⑪娯楽税、⑫飲料税といった多くの税目を存続させ、売上税と併課している。

(156) 木下・前掲注(143)78 頁、西原篤夫「西独付加価値税調査報告」中橋敬次郎編『付加価値税・土地税制等をめぐる欧米税制の動向と背景—欧米税制調査報告書集—』212

しかし、ドイツの軽減税率制度は、近年その適用範囲が拡大され⁽¹⁵⁷⁾、特定の業界に対する優遇措置として政治的に利用されている状況にある⁽¹⁵⁸⁾ことから、簡素な税率構造を指向する中で、どのように各品目の適用税率を位置付けていくのかという点で大きな課題を抱えている⁽¹⁵⁹⁾。

(2) ドイツの併課制度

ドイツ売上税法における国内取引は、事業者が対価を得て行う供給その他の給付を課税対象とし⁽¹⁶⁰⁾、物品又はサービスの販売における「対価」を課税標準としている。そして、「対価」とは、給付受領者が当該給付を取得するために支出する全てのものであるとされている⁽¹⁶¹⁾。

売上税法では、国内譲渡の課税標準について、「物品及びサービス並びに域内取得において、売上げに係る対価に基づいて算定される。対価とは、供給又はその他のサービスの受領者が、その供給又はその他のサービスを得るために、契約に基づいて支出する一切のものをいい、売上税は控除する。域内取得の場合において譲受人が負担し、又は譲受人が支払う物品税は、課税対象額に含まれる。」⁽¹⁶²⁾と規定し、フランスと同様に、転嫁され

頁（大蔵省印刷局、1975）。

(157) ドイツにおける軽減税率制度の現況については、西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究 745 号 62 - 64 頁（2011）、鎌倉・前掲注(58)40 頁に詳しい。

(158) 西山由美「消費税率の引上げー望ましい制度設計のあり方ー」税理 55 巻 1 号 20 頁（2012）。

(159) 西山由美「消費税の理論と課題 第 4 回 『税率』の構造（Ⅱ）ー軽減税率に関するドイツの鑑定書ー」税理 56 巻 8 号 69 頁（2013）参照。なお、ドイツ財務省の委託により取りまとめられた「社会政策、経済政策、租税政策及び財政政策の観点からみた売上税における標準税率及び軽減税率の構造に関する分析と評価」では、軽減税率の対象品目について熟慮を重ねた理由付けを議会に求めており、現在の軽減税率の対象品目をどう評価し、根拠付けていくのかといった点が指摘されている。

(160) UStG 1 ①。

(161) K・ティプケ著（木村弘之亮ほか訳）『所得税・法人税・消費税ー西ドイツ租税法ー』333 頁・334 頁（木鐸社、1988）。

(162) UStG10①。

た個別消費税が対価の一部となることを法令上で明確にしている⁽¹⁶³⁾⁽¹⁶⁴⁾。

(3) 売上税率引上げに伴う対応的調整の有無

ドイツ売上税の標準税率は、1968 年に 10%で導入されて以後、景気停滞に対する財政赤字への対応等のため、1%刻みで 16%まで徐々に引き上げられてきた。しかし、2007 年には、急速に悪化した財政赤字の解消を図るため、一度に 3%というドイツにおいては過去に例のない大幅な税率引上げを実施し、現在に至っている⁽¹⁶⁵⁾。

近年の売上税及び個別消費税の税率推移をみると、2007 年の大幅な売上税率の引上げにもかかわらず、個別消費税の税率は、一貫して税率が引き上げられているたばこ製品を除けば、概ね一定の水準が維持されており、フランスと同様に、売上税率引上げに伴う対応的調整は実施されていない。

図表 8 ドイツの売上税及び個別消費税の税率推移

	2003	2005	2007	2009	2012	2014	2016	2018
VAT rate	16%	16%	19%	19%	19%	19%	19%	19%
beer (hectolitre per % abv)	1.97	1.97	1.97	1.97	1.97	1.97	1.97	1.97
cigattes (EUR/per 1000)	61.70	75.60	82.70	82.70	92.60	92.60	98.20	98.20
unleaded gasoline (EUR/per litre)	0.65	0.65	0.66	0.66	0.66	0.66	0.66	0.66

(出典) OECD. “Consumption Tax Trends 2004” から “Consumption Tax Trends 2018” までの統計表に基づき筆者作成。なお、図表 8 における年分は、各統計表の調査年分によっている。

(注) 酒税率は、20 度の状態における体積によるビールの純粋アルコールに対する税率 (統計表がプラト一度表記の年分は、純粋アルコールに対する税率に換算)。たばこ税率は、紙巻たばこ 1000 本当たりの税率。ガソリン税率は、無鉛ガソリン 1 リットル当たりの税率。

(163) 戸谷裕之「西ドイツの付加価値税」橋本徹編『欧米諸国の間接税－EC 型付加価値税と売上税－』47 頁 (納税協会連合会、1988)。

(164) なお、輸入取引の課税標準は、関税価額に関する EU 法の諸規定に基づき算定され、関税、売上税以外の租税その他輸入品に課される課徴金を加算した額とされている (UStG11①)。

(165) 鎌倉・前掲注(58)38 頁・39 頁。

4 イギリス⁽¹⁶⁶⁾

(1) イギリス付加価値税法の導入経緯と特徴

イギリスでは、直接税の減税と消費課税制度の改善による市場経済の活性化を目的⁽¹⁶⁷⁾として、1971年から税制改革の議論を開始した⁽¹⁶⁸⁾。それまでは、特定の物品に対して課税する仕入税⁽¹⁶⁹⁾とサービス業の被用者数に対して課税する選別雇用税⁽¹⁷⁰⁾を併用していたが、1973年の EC 加盟を契機として、これらの租税を廃止し、その代わりとして付加価値税を導入した⁽¹⁷¹⁾。イギリス付加価値税は、当初、10%の税率でスタートしたが、導入翌年の 1974 年には、税率を 8%に引き下げるとともに、贅沢品に対する 25%の割増税率制度を導入した。しかし、贅沢品の定義付けが困難という理由で、1979年に同制度が廃止されるなど、見直しのたびに与野党対立の構造がみられ、政治的な影響を非常に強く受ける傾向がある⁽¹⁷²⁾。

(166) イギリスは、現在、EU から離脱するに当たり国内及び EU との間で調整中であるが、本稿では、離脱前後で適用される法令に大幅な変動が生じないよう EU 離脱法が措置されていることに鑑み、EU の一加盟国として取り扱う。なお、EU 離脱法については、芦田淳「イギリス 2018 年 EU 離脱法の成立」外法 277 巻 1 号 12 頁以下 (2018)、離脱に伴うイギリス付加価値税法への影響については、溝口史子「イギリスの EU 離脱が及ぼす欧州 VAT 上の影響について」国際税務 36 巻 8 号 115 頁以下 (2016) 参照。

(167) 薄井信明『間接税の現状』173 頁 (大蔵財務協会、1987)、篠田剛「付加価値税の導入過程と逆説的性格」諸富徹編『日本財政の現代史 II バブルとその崩壊 1986～2000 年』232 頁 (有斐閣、2014)。

(168) イギリス政府は、1971 年 3 月に、付加価値税の執行やその他の諸問題について広範な検討を行うため、“Value added tax, Presented to Parliament by the Chancellor of the Exchequer by Command of Her Majesty, Cm4621, March 1971.”を提案した。

(169) 仕入税は、1940 年に戦費調達のために導入された特定の物品に対する卸売売上税で、税率を 25% (宝石・時計・カメラ・毛皮・自動車・テレビ・ラジオ等)、18% (菓子・清涼飲料等)、11.25% (じゅうたん・壁紙・家具・手袋等) の 3 段階に設定し、生活必需品と奢侈品を区分して課税を行っていた。

(170) 選別雇用税は、被用者数を課税標準とした雇用者に対する租税である。実際は、仕入税が課税対象とされていなかったサービス業に対して課税が行われていたことから、仕入税を補完する租税であった。

(171) 水野・前掲注(20)199 頁。

(172) 西山由美「消費税法における生活必需品への配慮—食料品の取扱いを中心として—」法政論究 21 号 159 頁・160 頁 (1994)。

イギリス付加価値税の特徴は、非課税、5%の軽減税率、ゼロ税率を租税減免措置と位置付け政策的手段として活用⁽¹⁷³⁾し、逆進性に配慮していることである。ゼロ税率については、飲食料品・新聞・子ども服など幅広い品目に適用され、逆進性の大幅な緩和が実現されている⁽¹⁷⁴⁾。しかし、課税ベースを大きく浸食するゼロ税率は、欧州理事会から付加価値税指令を逸脱しているため廃止すべきである、として批判されている⁽¹⁷⁵⁾。

イギリス付加価値税の適用税率は、0%から20%と大きな開きがあることから、納税者の納得が得られる合理的な判断基準が要請される⁽¹⁷⁶⁾が、軽減税率適用をめぐる法廷闘争は後を絶たない状況にあること⁽¹⁷⁷⁾や、税率差を利用した租税回避行為の横行など、それらに対応するための徴税コストの増大などが懸念されている⁽¹⁷⁸⁾。

(2) イギリスの併課制度

イギリス付加価値税法における国内取引の課税対象は、資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供といった概念を用いず、全て「供給」という文で画一されている⁽¹⁷⁹⁾。具体的には、「付加価値税は国内で供給された物品又はサービスの供給物に課され、課税対象者によって運営された事業の遂行過程において供給された供給物を、課税対象とする。」⁽¹⁸⁰⁾と規定し、

(173) 関口智「イギリス及びスウェーデンの予算過程における租税支出と会計検査院—付加価値税の租税支出を意識して—」会計検査研究 58 号 15 - 18 頁 (2018) 参照。

(174) 菊谷正人＝酒井翔子「英国における付加価値税制度の特徴」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書 27 消費課税の国際比較』51 頁 (財経詳報社、2017)。

(175) 日本租税研究協会事務局「ゼロ税率論争—英国のゼロ税率の範囲に対する欧州委員会の挑戦—」租税研究 455 号 60 頁以下 (1987)。

(176) 酒井翔子『現代英国税制』178 頁 (税務経理協会、2018)。

(177) 軽減税率の適用範囲をめぐるイギリス国内の状況については、五十嵐文彦「イギリス税制視察の報告—付加価値税制の現状と改革への挑戦—」ファイナンス 48 巻 8 号 23 頁・24 頁 (2012)、具体的な裁判例の分析については、片山直子「イギリスの付加価値税制における複数税率をめぐる課題—『ケータリング』の意義に関する議論を中心に—」和歌山大学経済学会経済理論 371 号 65 頁以下 (2013) 参照。

(178) 西山由美「消費税の複数税率構造—EU における最近の議論からの考察—」ジュリ 1273 号 181 頁 (2004)。

(179) 酒井・前掲注(176)168 頁。

(180) VATA.4.

課税対象者の事業遂行過程によって供給された供給物のうち、非課税対象供給物やゼロ税率対象供給物ではないことが課税要件とされている⁽¹⁸¹⁾。

そして、課税標準たる供給価値については、対価に相当する貨幣価値で測定し、原則として対価の価値と貨幣価値は同額とされ⁽¹⁸²⁾、付加価値税を除く全ての租税及び農業課徴金が含まれることが定められている⁽¹⁸³⁾。このように、イギリスにおいても、個別消費税が供給価値に含まれ課税標準の一部を構成することを法令上で明確にしている⁽¹⁸⁴⁾。

(3) 付加価値税率の変動に伴う対応的調整の有無

イギリス付加価値税の標準税率は、1991 年以降長らく 17.5%を維持してきたが、世界的金融危機の発生を受け、景気対策の一環として 2008 年から時限的に 15%に引き下げられた。その後、2010 年に 17.5%に戻され、翌年の 2011 年には、悪化した財政収支の改善を図るため、20%に引き上げられ、現在に至っている⁽¹⁸⁵⁾。

近年の付加価値税及び個別消費税の税率推移をみると、付加価値税率の引下げ又は引上げの影響にかかわらず、個別消費税の税率が大きな影響を受けているという状況はみられない。むしろ、たばこに係る個別消費税の税率は一貫して引き上げられており、ビールや無鉛ガソリンに係る個別消費税の税率も、徐々に引き上げられる傾向がみられる。このように、イギリスにおいても、フランスやドイツと同様に、付加価値税率の変動に伴う対応的調整は実施されていない。

(181) 増田英敏「イギリスの付加価値税 (Value Added Tax) の法構造—住宅税制の視点を中心として—」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』524 頁・525 頁 (信山社、2007)。

(182) VATA19。

(183) VATSCHEDULE 6 - 3。

(184) なお、輸入取引の課税標準については、1979 年関税及び物品税管理法に定められた関税価額に関する諸規定に基づき算定され (VATA19)、関税評価額に関税、付加価値税を除く全ての租税、課徴金その他の費用を加算した額とされている (VATA21)。

(185) 鎌倉・前掲注(58)33 頁。

図表 9 イギリスの付加価値税及び個別消費税の税率推移

	2003	2005	2007	2009	2012	2014	2016	2018
VAT rate	17.5%	17.5%	17.5%	15%	20%	20%	20%	20%
beer (hectolitre per % abv)	11.89	12.56	12.59	16.15	18.57	19.12	18.37	19.08
cigattes (GBP/per 1000)	94.24	99.80	99.80	112.07	154.95	176.22	189.49	189.49
unleaded gasoline (GBP/per litre)	0.47	0.47	0.48	0.56	0.58	0.58	0.58	0.58

(出典) OECD. “Consumption Tax Trends 2004” から “Consumption Tax Trends 2018” までの統計表に基づき筆者作成。なお、図表 9 における年分は、各統計表の調査年分によっている。

- (注) 1. イギリスは 2010 年 1 月より付加価値税の標準税率を 17.5% に引き上げているが、出典元資料において当該年分の統計表は作成されていないことから、図表 9 においても記載をしていない。
2. 酒税率は、20 度の状態における体積によるビールの純粋アルコールに対する税率。たばこ税率は、紙巻たばこ 1000 本当たりの税率。ガソリン税率は、無鉛ガソリン 1 リットル当たりの税率。なお、酒税率については、2014 年予算により、アルコール税に係る物価スライド制（価格インフレ率に 2 % を加えた税水準とする制度）が廃止され、一時的に減税となったが、2017 年予算より、物価スライド制が再び導入され、ビールに係る個別消費税率も 2013 年並みの水準に戻されている。

第 2 節 第二世代の付加価値税における併課制度

1980 年代以降、新たに付加価値税を導入した第二世代の国々は、第一世代の付加価値税から多くを学び、簡素で効率的な付加価値税制度を採用している⁽¹⁸⁶⁾。そこで、本稿では、ニュージーランドとカナダの付加価値税 (Goods and Services Tax. 以下「GST」という。) を取り上げ、両国における GST の導入経緯と併課制度の状況等について考察を行う。

1 ニュージーランド

(1) ニュージーランド GST の導入経緯と特徴

GST 導入前のニュージーランドでは、所得税に大きく依存した税体系を

(186) 鎌倉・前掲注(58)10 頁。

採用し、消費課税は、主要な基幹税である所得税を補完する租税として位置付けられていた。当時の消費課税は、奢侈性に応じて 10%から 60%の税率に区分した卸売売上税と複数の個別消費税を併用した複雑な制度であり、特に卸売売上税は、広い免税範囲とサービス業の非課税により、課税ベースが狭く⁽¹⁸⁷⁾、複数の個別消費税でそれを補うという構造が採られていた⁽¹⁸⁸⁾。そこで、所得税に依存した税体系から転換⁽¹⁸⁹⁾するとともに、旧来型の消費課税体系で生じていた歪みの是正⁽¹⁹⁰⁾を図るため、ロジャーノミクスと呼ばれる産業財政構造改革の一環として抜本的な税制改革が行われ、1986 年 10 月に GST が導入された⁽¹⁹¹⁾⁽¹⁹²⁾。

ニュージーランドの GST は、単一税率と広い課税ベースにより効率的な課税を実施⁽¹⁹³⁾し、軽減税率などの GST 内部における逆進性緩和措置を持たない点で、第一世代の付加価値税と異なる特徴を有している⁽¹⁹⁴⁾。また、

(187) 松岡博幸「ニュージーランドの経済構造改革と税制」一河秀洋先生退職記念論文集『現代財政の研究』107 頁（中央大学出版部、1999）。

(188) 吉牟田勲「ニュージーランドのマッシュ委員会報告—所得税減税のための消費税改革問題を中心に—」租税研究 400 号 23 頁（1983）参照。

(189) 平石雄一郎「ニュージーランドの税制」租税研究 529 号 73 頁（1993）。

(190) 大浦一郎「ニュージーランドの税制と日本」明治学院大学法学部立法研究会編『日本をめぐる国際租税環境—税制の将来をみつめて—』330 頁（信山社、1997）。

(191) スティーブン・レビンほか「ニュージーランドの行財政改革と税制改革」国際税制 3 号 148 頁（1999）によれば、税制改革の結果、中間層の人々の労働意欲が高まり、満足度は向上したという。

(192) ニュージーランドでは、GST の逆進性に対する補償措置として、所得税における下位所得階層に対する税率の引下げや子育て世帯に対する家族給付の増額、各種の社会保障給付額の引上げなど、所得税と社会保障制度を通じた対応を行っている（加藤慶一「オーストラリアとニュージーランドの税・給付制度—累進度および再分配効果と効率性等との相克—」レファ 757 号 61 頁（2014）、渡辺智之「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状—ニュージーランド—」税研 176 号 50 頁（2014）参照）。

(193) 望月正光「付加価値税理論の新潮流—オールド VAT からニュー VAT へ—」関東学院大学経済学会研究論集 254 号 104 頁（2013）。

(194) 西山・前掲注(124) 6 頁。なお、西山由美教授によれば、GST 導入以前は軽減税率の導入意見が強かったものの、政府が各種データを提示し、軽減税率の導入を求める組織等との公開の議論を精力的に展開したことにより、ニュージーランドの国民は、逆進性緩和措置として軽減税率に合理性はないことを納得し、単一税率を受け入れている点に言及されている。

納税義務者の利便性を考慮して、申告書様式を簡素にするなど、ソフト面でも様々な改革を行っている⁽¹⁹⁵⁾。

GST の課税対象は、中央政府の支出、地方当局の徴収する財産税、非営利団体にも及び⁽¹⁹⁶⁾、政府機関による補助金・損害賠償金・医療保険金の受取や医療・教育サービスについても課税されるほか、非課税取引は金融取引・寄付金・家賃・貴金属の供給等の一部に限られており、課税ベースは広い⁽¹⁹⁷⁾。登録事業者間の金融・土地取引については、ゼロ税率が適用されている⁽¹⁹⁸⁾が、これは、金融取引を非課税とした場合の税の累積を解消するとともに、ダミー会社を介した土地取引に係る脱税を防止するなど、徴税技術上の観点から設けられている制度であり⁽¹⁹⁹⁾、逆進性の緩和を目的とするものではない。このように、ニュージーランドの GST は、税収効果の高い制度設計となっている⁽²⁰⁰⁾。

(2) ニュージーランドの併課制度

GST の基本原則は、事業利益や売上高に課することを目的としたものではなく、ニュージーランドの総消費支出に課税することにある。したがって、商品又はサービスの「消費」に課税され、最終的に消費者が税負担を負うことを意図している⁽²⁰¹⁾。

GST の課税対象は、事業として対価を得て行われる商品若しくはサービ

(195) 山田宏ほか『ニュージーランド行革物語－国家を民営した国－』70 頁（PHP 研究所、1996）。

(196) GSTA2.

(197) GSTA14.

(198) GSTA11A.

(199) 渡辺智之「付加価値税（VAT）におけるゼロ税率」論究ジュリ 1 号 224 頁・225 頁（2012）。

(200) ニュージーランド GST における 2016 年時点の VAT 税収比率（VAT Revenue Ratio）は、0.95 とされおり、効率的な税収確保が実現されている（OECD. (2018) “Consumption Tax Trends 2018 VAT/GST and excise rates, trends and policy issues” p.90,p.91.）。

(201) Review of Public Information Bulletins, Volume 143. (1986) “Broad Principles of GST” . (<https://www.classic.ird.govt.nz/technical-tax/pib-review/pib-archived/archived-goods-and-services/goods-services-1983-vol-143.html>)（令和元年 6 月 1 日最終閲覧）。

スの提供又は商品の輸入とされている。ここで「商品」とは、あらゆる種類の個人的又は実質的な財産を意味し、全ての有形動産（現金を除く。）のほか、建物などの不動産も含まれる。また、「サービス」とは、商品及び金銭以外の全ての取引を意味する包括的な概念であり、商品の供給に該当しないものは、全てサービスの提供とみなされる⁽²⁰²⁾。

国内取引における課税標準については、「商品及びサービスの供給の価値は、課税されるべき租税（GST を除く。）を加えて、供給の対価が金銭で評価されるものは、その金銭の額とし、金銭で評価されないものは、公開市場価値又は供給者と受領者が合意した対価の価値とする。」⁽²⁰³⁾と規定され、「対価の価値」は、市場で行われる金銭による取引対価の額又は公正市場価額等に基づいて評価された価額とされている⁽²⁰⁴⁾。

なお、「対価」の意義は、自発的に行われるかどうかにかかわらず、商品又はサービスの供給に対して支払われた金額又は行為等の金額を含む広い概念であり、政府が賦課する公租公課、賦課金、手数料及び全ての契約上の支払のほか、補助金等が含まれ、一般的な契約上の意味よりも意図的に広く解されている⁽²⁰⁵⁾。

このように、第二世代の付加価値税であるニュージーランド GST においても、事業者から転嫁された個別消費税が対価の価値の一部を構成し、GST と併課されることを法令及び解釈において明確にしており、第一世代の付加価値税のルールを引き継いでいることが理解できる⁽²⁰⁶⁾。

(202) GSTA2.

(203) GSTA10②.

(204) PIBs, Volume 143, supra note(201), Section 4: Meaning of Term “Open Market Value”.

(205) PIBs, Volume 143, supra note(201), Section II: Operation of GST “Consideration”.

(206) なお、輸入取引の課税標準については、輸入される商品の通関時の評価額とされ、この評価額には、1996 年関税及び物品税法が定める関税評価額に、輸入に際して納付する租税（GST を除く。）、賦課金、運送料、保険料等を加算した額とされている（GSTA12）。

(3) GST 税率引上げに伴う対応的調整の有無

ニュージーランドでは、GST 導入当初の税率は 10%であったが、1989 年に 12.5%、2010 年に 15%へと単一税率を維持しながら引き上げられ、その都度、所得税率や法人税率の引下げとセットで税制改革が進められている⁽²⁰⁷⁾。

近年の GST 及び個別消費税の税率推移をみると、GST の税率引上げの影響にかかわらず、個別消費税の税率は一貫して引き上げられており⁽²⁰⁸⁾、GST の税率引上げに伴う対応的調整は、第一世代の国々と同様に、実施されていない。

図表 10 ニュージーランドの GST 及び個別消費税の税率推移

	2003	2005	2007	2009	2012	2014	2016	2018
GST rate	12.5%	12.5%	12.5%	12.5%	15%	15%	15%	15%
beer (NZD/per hectolitre)	21.65	22.59	23.94	23.94	27.20	27.20	27.20	29.05
cigattes (NZD/per 1000)	263.41	270.09	289.16	289.16	442.10	545.39	545.39	738.13
unleaded gasoline (NZD/per litre)	0.36	0.36	0.48	0.56	0.59	0.64	0.67	0.67

(出典) OECD. “Consumption Tax Trends 2004” から “Consumption Tax Trends 2018” までの統計表に基づき筆者作成。なお、図表 10 における年分は、各統計表の調査年分によっている。

(注) 酒税率は、アルコール分 5 度のビールに対する税率。たばこ税率は、紙巻たばこ 1000 本当たりの税率。ガソリン税率は、無鉛ガソリン 1 リットル当たりの税率。

2 カナダ

(1) カナダ GST の導入経緯と特徴

GST 導入前におけるカナダの消費課税は、連邦レベルで製造者売上税と

(207) 鎌倉・前掲注(58)71 頁。

(208) 特に、たばこ税については、毎年 10%程度の税率引上げが実施されている。これは、2025 年までにニュージーランド人の喫煙率を 5%未満となるよう政府目標を設定し、課税的手法を含めてたばこの供給と需要を削減する取組を実施しているためである。

複数の個別消費税⁽²⁰⁹⁾を併存した税体系を採用し、州レベルでも小売売上税と個別消費税が課されるなど、一般消費税と個別消費税が連邦・州の二段階で課税される状況となっていた⁽²¹⁰⁾。特に、製造者売上税は、課税ベースが狭かったことから、複数税率を設定し、一部の商品に高い税負担を求めることで、税収を確保している状況にあった⁽²¹¹⁾。

こうした複雑な消費課税体系は、税制の簡索性、公平性、効率性の観点からみて問題が大きく⁽²¹²⁾、カナダ連邦政府としても問題意識を強く持っていた。そのような状況の中で、欧州諸国以外の国々でも、次第に付加価値税が導入されてきたことや、慢性的な財政赤字から財政の持続性が求められていたこと等を背景に、それまでの租税体系を大きく転換し、1991年に多段階型で前段階税額控除を有する GST を導入した⁽²¹³⁾。

カナダ GST の特徴は、消費者に手厚い配慮が行われている点にある。GST の税率は 5% (州税を含めれば最大で 15%⁽²¹⁴⁾) の単一税率で、軽減税率は存在しないが、基礎的食料品・公共交通などの生活必需品や医薬品・医療機器等に対してゼロ税率が適用されている⁽²¹⁵⁾。また、所得税において GST・HST 税額控除を設け、生活必需品に係る税額を還付することで、逆

(209) 例えば、薬品・真空管・柱時計・化粧品・宝石類・ライター・マッチ・香水・ラジオ等に対する個別消費税があり、原則として従価税で課税されていた。

(210) 林宜嗣「カナダの売上税改革」橋本徹編『欧米諸国の間接税－EC 型付加価値税と売上税－』152 頁 (納税協会連合会、1988)。

(211) 水野忠恒『租税法研究双書 1 消費税の制度と理論』64 頁 (弘文堂、1989)。

(212) 林・前掲注(210)153 頁・154 頁。

(213) 知念・前掲注(129)161 頁・162 頁。

(214) カナダ連邦政府は、GST を導入するに当たって、州政府が課税している既存の小売売上税を GST に統合しようと試みたが、州政府の抵抗により、各州の実情に応じて異なった一般消費税システムを採用するに至った。現在では、5つの州が GST と共通の付加価値税として HST (Harmonized Sales Tax) を導入しているが、3つの州では既存の小売売上税を引き続き課しており、ケベック州は GST とは異なる付加価値税 (QST) を創設し、自ら税務執行を管理している。また、アルバータ州と3つの準州では、小売売上税が存在せず、GST のみが課される状況であり、各州によって税率構造も執行体制も区々である。

(215) 安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除－医療非課税を中心に－』179 頁 (白桃書房、2015)。

進性に配慮している⁽²¹⁶⁾。

しかし、カナダ GST は、消費者に対して十分な税制上の配慮を行っているものの、国民から十分な理解を得ているとはいえない状況にあるという⁽²¹⁷⁾。それは、GST が大不況の中で導入されたことから、国民の間で不人気な税制として定着してしまったことや、連邦と州で 2 種類の一般消費税が併存し、連携が不十分であるが故に申告手続きが煩雑であることなど、理由は複数存在する⁽²¹⁸⁾。そこで、カナダ連邦政府は、GST と州の一般消費税との調和を図るため、より簡素な GST 体系となるよう改革を進めており、近年では、徐々に一体化が進みつつあるが、同時に、州に対する税率決定権の付与が実現され、国際的にも分権的な GST 体系が構築されつつある⁽²¹⁹⁾。

(2) カナダの併課制度

カナダ GST は、通常の付加価値税とは異なり、商品の購入者又はサービスの受領者を法律上の納税義務者とする点に特徴がある⁽²²⁰⁾。制度上は、商品又はサービスの供給者である事業者⁽²²¹⁾が申告納付を行うが、事業者は政府の委任を受けた代理人として GST の徴収納付義務を負う⁽²²²⁾。このため、カナダ GST は我が国の直接消費税に類した仕組みを採用しているの

(216) 西中隆「カナダ連邦所得税における GST 還付制度について」地方税 56 卷 10 号 88 頁以下 (2005)、森信茂樹『給付つき税額控除－日本型児童税額控除の提言－』153 頁 (中央経済社、2008) 参照。

(217) 片山信子「カナダの GST (財貨サービス税) にみる税制改革と国民の理解」レファ 534 号 69 頁 (1995)。

(218) 片山・前掲注(217)69 頁以下、一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税 34 号 39 頁 (2006) 参照。

(219) 片山信子「カナダにおける連邦・州の税財政改革－移転財源と課税権限による自主決定権の選択－」レファ 745 号 85 頁 (2013)。

(220) GSTA165①。

(221) ここにいう事業者は、事業活動に従事する者のうち免税点 (年間課税売上高 3 万カナダドル) を超えた者であって、GST 登録を行った一定の事業者に限定されている。

(222) 水野忠恒「カナダの付加価値税 (物品サービス税) 論議の最近の状況」ジュリ 953 号 121 頁 (1990)。

である⁽²²³⁾。

GST は、連邦内で対価を得て行う商品若しくはサービスの供給又は商品の輸入を課税対象とし、課税標準については、商品又はサービスの売上高に GST 以外の租税・手数料・梱包料・運送料など、購入者又は消費者が商品を取得又は輸入することに対して支払う費用を加えた対価の価額と定めている⁽²²⁴⁾⁽²²⁵⁾。

カナダ GST の立法報告書では、「対価の価額」に関する見解として、徴収納付義務を負う事業者から商品又はサービスの供給を受けた者が支払う対価の価額を課税標準としていることから、対価を支払う前段階で課税関係が終了した租税は、「対価の価額」に含まれることを明らかにしている⁽²²⁶⁾。したがって、直接消費税である GST においても、事業者による代理徴収制度を組み込むことで、個別消費税を含めた消費支出に GST 負担を求める仕組みとなっており、この点は、第一世代の付加価値税やニュージーランドの GST と異なるところはない。

(3) GST 税率の変動に伴う対応的調整の有無

カナダの GST は、厳しい財政状況の下、導入当初は 7%の税率でスタートしたが、次第に連邦政府の財政収支が改善し、2006 年には 6%へ、2008

(223) GST/HST Memorandum. (2000) “3-1 Liability for Tax”. (<https://www.canada.ca/en/revenue-agency/services/forms-publications/publications.html>) (令和元年 6 月 1 日最終閲覧) においては、「カナダで行われた課税対象となる商品又はサービスの提供を受けた者は、供給対価に対する GST の支払義務があり、この受取者が対価を支払う責任者である」と定め、GST の法的な納税義務者は消費者であり、供給者である事業者は GST の回収責任があることを明らかにしている。

(224) GSTA123①。

(225) なお、輸入取引については、通関時の関税評価額を課税標準とし、その評価額には、GST 以外の租税・手数料・運送料・保険料等を加算した額とされている (GSTA215 ①)。

(226) GST/HST Memorandum, supra note(223). (1995) “G300-7 Value of Supply, 27” によれば、「供給に対する対価の価値には、連邦議会又は州議会の法律に基づき生産、輸入、消費又は使用に関し商品又はサービスの供給に課せられる租税 (GST を除く。)、公課又は手数料を含むこととし、関税法によって課される消費税又は消費税法によって課される航空輸送料も対価に含まれる」とされている。なお、州税である小売上税は、対価の価額を構成しないこととされている。

年には 5%へと徐々に引き下げられた。その一方で、州への税源移譲が進み、各州の付加価値税 (HST/QST) の税率が引き上げられてきたため、GST と各州付加価値税の合計税率は、各州の財政事情によって区々であるものの、概ね 15%程度を維持している⁽²²⁷⁾。

近年の GST 及び個別消費税の税率推移をみると、GST 及び各州付加価値税の合計税率の変動にかかわらず、個別消費税の税率は徐々に引き上げられる傾向がみられ、GST 及び各州付加価値税の合計税率の変動に伴う対応的調整は、第一世代の国々と同様に、実施されていない。

図表 11 カナダの GST 及び個別消費税の税率推移

	2003	2005	2007	2009	2012	2014	2016	2018
GST rate (GST/HST total rate)	7% (15%)	7% (15%)	6% (14%)	5% (13%)	5% (15%)	5% (15%)	5% (15%)	5% (15%)
beer (CAD/per hectolitre)	27.99	27.99	31.22	31.22	31.22	31.22	31.22	31.84
cigattes (CAD/per 1000)	79.25	79.25	82.05	85.00	85.00	85.00	105.15	107.80
unleaded gasoline (CAD/per litre)	0.10	0.10	0.25	0.28	0.34	0.34	0.34	0.26

(出典) OECD. “Consumption Tax Trends 2004” から “Consumption Tax Trends 2018” までの統計表に基づき筆者作成。なお、図表 11 における年分は、各統計表の調査年分によって異なる。

- (注) 1. GST/HST total rate は、各統計表の調査年分において最も税率が高い州の税率を記載している。
2. 酒税率は、アルコール分 5 度のビールに対する税率。たばこ税率は、紙巻たばこ 1000 本当たりの税率。ガソリン税率は、無鉛ガソリン 1 リットル当たりの税率。なお、カナダでは、2016 年のバンクーバー宣言を踏まえ、2018 年までに、国内全ての州及び準州において炭素税又は排出量取引制度の導入が義務付けられた。“Consumption Tax Trends 2018” においては、各州がいずれの制度を採用するかにより個別消費税の負担額が変動するため、2016 年以前の統計表では含まれていた無鉛ガソリンに係る炭素税相当額が、2018 年分の統計表からは除かれていることに留意する必要がある。

(227) 鎌倉・前掲注(58)62頁・63頁。

第 3 節 小括

付加価値税は、国境税調整や前段階税額控除といった経済中立的な課税システム⁽²²⁸⁾を有するフランスの取引高税をモデルとして発展してきた。付加価値税の導入国は、1960 年代後半には 10 か国未満に限られていたが、現在では、168 の国と地域で重要な収入源となっており、経済中立的な課税システムが付加価値税の世界的な広がりを促進している⁽²²⁹⁾。付加価値税の導入の経緯や背景は、国情の違いにより様々であるが、旧来型の複雑化した消費課税体系を簡素化し、財政基盤の安定に寄与したことは共通する。

本章では、第一世代と第二世代の 2 つの付加価値税グループに分けて考察を行ったが、両者の違いは、その税率構造にある。これは、個人の収入に対して逆進的な租税であるという付加価値税の特徴をどのように克服するかという政策選択の違いによるところが大きい。

他方、税率構造以外の課税システムに関しては、各国共通しており、非常に調和のとれた制度となっている。国境税調整や前段階税額控除はもちろんのこと、取引対価を課税標準とし、転嫁を前提として最終的に消費支出に負担を求めるといった税の性格は、第一世代と第二世代の付加価値税に共通するものであった⁽²³⁰⁾。また、個別消費税を含めた価格を取引対価として付加価値税を課税するという併課制度についても、基本的な仕組みとして認識されており、国際的に共通した原則の一つであるといつてよい⁽²³¹⁾。

また、本稿で取り上げた国々では、付加価値税の税率引上げの際、個別消費税の減税や個別消費税が課される物品に対する付加価値税の軽減税率の適用と

(228) 水野忠恒「消費税の構造－インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の比較－」日研 30 号『消費税』85 頁以下 (1995) 参照。

(229) OECD, *supra* note(200), p.21.

(230) なお、OECD の調査によれば、付加価値税の税率構造のほか、事業者免税点の水準や租税優遇措置を含めた各種特別措置の存在等については、社会的目的又は実務上若しくは歴史上の理由により、各国様々であることが明らかとされている (OECD, *supra* note(200), p.44.)。

(231) OECD, *supra* note(200), p.120.

いった対応的調整は実施されておらず、重層的負担が特に問題視されている状況にはなかった⁽²³²⁾。これが、国際的に共通した原則を踏まえた結果であるのか、それとも別の理由があるのかについては、必ずしも明らかではない。私見では、重層的負担の排除が、個別消費税の課税根拠や政策目的と相反する効果を持つため、最終的な税負担水準が公平性の見地からみて適正であれば、対応的調整を行う必要性がないという判断があったからではないかと考える。

いずれにしても、第一世代の国々が構築した付加価値税システムは、第二世代に引き継がれ、近年新たに付加価値税の導入を検討する国々も、こうした共通原則を踏まえた制度設計を行っていることもあり⁽²³³⁾、併課制度を含めた付加価値税システムは、国際標準化したパッケージとして世界に広がり続けている状況である。

(232) この点に言及したものとして、渡辺・前掲注(32)87頁参照。なお、渡辺論文(2006年)発表後の状況については、筆者の文献調査による。

(233) 例えば、湾岸協力会議(GCC)諸国では、2016年6月に「GCC諸国における付加価値税に関する統一の合意」に基づき、2018年1月から付加価値税を導入することに合意し、各加盟国で付加価値税の導入が進みつつある。GCCが定める「付加価値税に関する標準協定とGCC諸国の統一課税協定規則」においても、国境税調整・前段階税額控除・対価概念・個別消費税との併課といった付加価値税の基本構造は、踏襲されている。

第 4 章 併課制度の位置付けと 重層的負担問題の本質

前章で明らかにしたように、併課制度は、国際的に共通した付加価値税システムの基本原則の一部であり、国境税調整や前段階税額控除といった他の基本原則とパッケージ化されて、世界に広く普及し、国際標準化されている。そこで本章では、こうした国際的な現状を踏まえ、消費課税制度全体を俯瞰した観点から、併課制度の位置付けや重層的負担問題の本質を明らかにし、残された課題について考察を加えたい。

第 1 節 タックス・ミックスの議論を踏まえた問題提起

「はじめに」でも触れたように、複数の税目によりバランスのとれた税制を構築し、担税力に即した税負担の配分を実現することが、租税政策の基本的な方向性である。しかし、最適課税論の観点からすれば、同一の課税ベースに複数の税を課すことは、単一税の場合よりも、執行コストやコンプライアンスコストが大きく、そのようなデメリットを上回るメリットがなければ、複数税を組み合わせることの理論的な根拠は無い⁽²³⁴⁾。では、なぜほとんどの国で同一の課税ベースに対する課税が行われているのであろうか。

渡辺智之教授は、「現実の税が、制度上も何らかの欠陥（たとえば、課税ベースの包括性の欠如）を持たざるを得ないことを前提とすると、ひとつの税に依存した場合は、その欠陥が許容できないほど大きくなり、そのコストは複数の税を導入するコストよりも大きい場合もありうる」⁽²³⁵⁾と述べられるが、そのような点にこそ、同一の課税ベースに複数の租税を併用する根拠があり、タックス・ミックスを議論することの正当性が見出せる。

(234) 渡辺智之「所得・消費・資産」ジュリ 1289 号 218 頁（2005）。

(235) 渡辺智之「タックス・ミックスについて」税研 128 号 91 頁（2006）。

近年の複雑な経済社会の中で、公平な課税を実現し、適切な財政状況を維持していくためには、相違する担税力の標識を適切に把握し、タックス・ミックスの視点から、最適な租税体系を構築することが重要である⁽²³⁶⁾。しかし、複数の税目を併用する場合、各税目の相互関係により制度上の課題が生ずる場合も多く、消費課税の場合には、消費税と個別消費税という異なる税目を組み合わせた結果、重層的負担という構造上の課題が内在化している。

では、この問題を外部化し、その対処法を考えることがこの課題を解決する唯一の手法であるかという点、必ずしもそうではない。増井良啓教授は、複数の税目を併用した場合に生ずる制度的な課題に対して、統一的な論理を発見することで、その論理を法的に構成することの重要性を指摘される⁽²³⁷⁾が、重層的負担という制度上の課題に対しても、そのような法的な立場から問題点を明確化することが重要である。

第 2 節 併課制度の位置付け

消費税は、各取引段階の付加価値に着目して課税を行うため、事業者が納付した消費税は取引段階ごとに順次転嫁され、最終的には消費者が負担する。また、個別消費税も、製造者等が蔵出し段階で納付した個別消費税を、次の流通業者に転嫁することで、最終的には消費者が負担する。

このように、間接消費税が、最終消費よりも前の段階で税額を確定・納付し、転嫁を前提として消費者に最終的な税負担を求めるという構造を採る理由は、最終消費の段階で課税を行うことが困難であるという徴税技術上の理由によるものである⁽²³⁸⁾。したがって、間接消費税は、一定の物品又はサービスに課税す

(236) 水野忠恒『大系租税法〔第 2 版〕』16 頁・17 頁（中央経済社、2018）参照。

(237) 増井・前掲注(8)88 頁・90 頁。

(238) 金子・前掲注(1)778 頁。なお、個別消費税については、消費課税という性格を考慮すれば、消費者の消費行為に接近した小売段階で課税を行うことが最も理想的（例えば、旧物品税の第一種課税物品に係る課税方式）であるが、大量に製造又は移出される物品についてこの方式を採ると、徴税技術上も執行上も困難を伴うため、製造場移出課税方式がとられている（金子宏ほか編『租税法講座 第 2 巻 租税実体法』241

るという意識の下で、課税物件を主体とした法律構成を採ることになる⁽²³⁹⁾。この点に着目すると、消費税や個別消費税といった間接消費税は、転嫁経路の違いを除けば、課税物件を異にした同一の性格を有する租税であり、課税物件の性質の違いを考慮した税負担を、最終的に消費者に求めているにすぎないのである⁽²⁴⁰⁾。

ところで、EU における付加価値税導入時の議論に遡ると、フランスとドイツでは、既存の個別消費税をどのように取り扱うかという点で大きな方向性の違いがあった。フランスは、個別消費税を徐々に一般消費税に統合していき、最終的に付加価値税を導入する際に税率の数を増やすことで対応し、ドイツは、個別消費税を割増税率の代わりとして存続させ、税率の数をできるだけ少なくした。これらの国における付加価値税の税率構造に対する考え方の違いは、消費を課税ベースとした租税の組み合わせをどのように行うかという政策選択の違いによるものであり、一定の物品やサービスに対して、どの程度税負担を求めるとかという消費課税としての基本思想は変わらない。

また、我が国における消費税法導入時の議論も、消費を課税ベースとする消費課税をどのように整理・合理化することが適当か、といったタックス・ミックスの観点から実施された消費課税の構造改革であり、ここでも、消費税と個別消費税の組み合わせ方の問題として税制改革が実施されている⁽²⁴¹⁾。

増井良啓教授は、租税体系を「複数の税目を一体のまとまりとしてとらえた

頁・242 頁〔鎌田泰輝〕（ぎょうせい、第3版、1976）。

(239) 凶子善信『新税法理論—優しい税法—』389 頁・390 頁（成文堂、2018）。

(240) なお、金子宏名誉教授は、「何を課税物件としてとりあげるかは、一応、立法者が自由に決定しうる事柄であるが、しかしそれは客観的に担税力の存在を推定させるような物・行為または事実でなければならない、と考えるべきである。」（金子ほか・前掲注(1)178 頁）と述べられるが、消費課税については、「消費税の本質からいって課税物件はあくまで消費行為に連なる行為を伴わなければならない」（金子ほか・前掲注(238)241 頁〔鎌田泰輝〕）ものである。例えば、消費税は、消費支出に担税力を認めて課税される租税であるし、酒税等の個別消費税は、酒類その他の消費物品を課税物件とし、最終的な酒類等の消費行為に担税力を見出して課税物件を定めているものと考えることが妥当である。

(241) 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』316 頁・317 頁（日本評論社、1986）参照。

場合のその対象、あるいはそのような見方」⁽²⁴²⁾と定義するが、現行の我が国の消費課税体系が、消費を課税ベースとする複数の租税の組み合わせ方の結果であると考えれば、こうした見方は、消費課税の本質を考える際には重要な視点となるように思える。かかる視点から併課制度を観察すると、個別消費税の転嫁を前提として消費税の課税標準を算定するという構造は、両税を法的につなぐ「連結軸」として捉えることができるのではないだろうか。

第 3 節 重層的負担問題の本質

1 消費税と個別消費税を統合した視点

消費税と個別消費税を統合した視点でみた場合、酒類・たばこ・揮発油等といった特定の物品に対して個別に税を課すことは、「消費」を課税ベースとした消費課税制度の中で、一種の割増税率を行っているに等しい。換言すれば、飲食料品等とそれ以外の物品又はサービスとの間では、逆進性の緩和等を目的に税率を軽課し、他方で、一定の担税力のある物品や特定の政策目的を有する物品について重課するという構造は、個々の物品やサービスの特性に応じた課税を実施していることと同義であり、消費課税制度全体でみれば、実質的な複数税率を実現しているといえる。

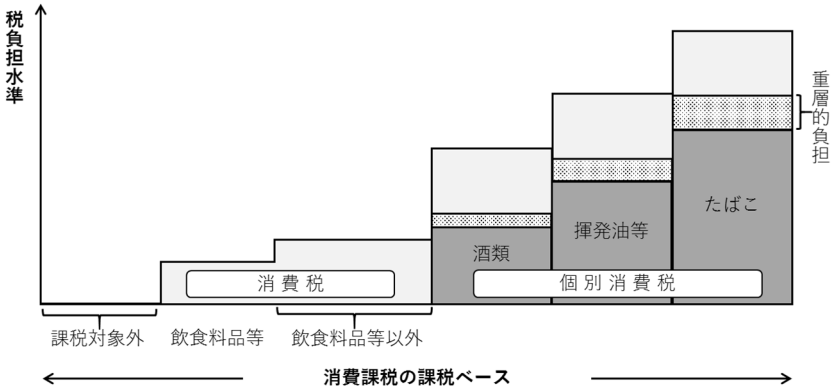
更に、このような実質的な複数税率構造は、消費税と個別消費税という異なる税目を組み合わせていることから、事業者の区分経理が不要で、消費税の仕入税額控除を複雑化させないという利点を持っている⁽²⁴³⁾。したがって、現行の消費課税制度は、消費税の複数税率を導入する際に負の側面として指摘されることが多い事業者の事務負担やコンプライアンスコストの増加⁽²⁴⁴⁾を生じさせないという点で、有効に機能していると考えられる。

(242) 増井・前掲注(8)74 頁。

(243) 岩崎政明「成長戦略と生活安定に資する今後の消費税制」ジュリ 1455 号 63 頁 (2013) 参照。

(244) 金井恵美子「消費税の複数税率制度—その効果と問題点についての一考察—」税法 573 号 57 頁 (2015)。

図表 12 消費税と個別消費税を一体として捉えた場合のイメージ



(注) 図表 12 は、消費課税の課税ベースに着目し、各物品等における消費課税の税負担水準を単純に模式化したイメージ図である。なお、上図において、「課税対象外」とは、消費税の不課税取引と非課税取引を意味する。厳密に言えば、非課税取引は「税の性格から非課税としているもの」と、「社会政策的配慮から非課税としているもの」に分けられるが、ここでは特に区分していない。

また、各取引段階で課税する消費税と蔵出し段階で課税する個別消費税とは、執行コストの面でも大きく異なる。一般的には、納税義務者や特別徴収義務者の数が限定されている個別消費税の方が、多段階型の消費税と比べると、税務執行が容易である⁽²⁴⁵⁾。これは、個別消費税が、工場で製造され製品として出荷する際に、当該製品に係る税を徴収するシステムであることから、納税義務者である製造者等は、未納税の商品を市場に流通させることができず、密造が起こらない限り、滞納や脱税が発生し難いことが理由である⁽²⁴⁶⁾。加えて、脱税インセンティブは、一の税目の限界税率が高いほど大きくなる傾向にある⁽²⁴⁷⁾ことも踏まえれば、複数の税目により課税されている

(245) 北野弘久『現代税法講義〔5訂版〕(NJ叢書)』244頁〔石村耕治〕(法律文化社、2009)。

(246) 川崎昭典『税法学』243頁・244頁(木鐸社、2002)。

(247) 渡辺・前掲注(235)92頁。

方が、全体として課税漏れや脱税額は低くなる可能性が高い。したがって、個別消費税を消費課税に組み込むことにより、課税当局側の執行コストを減らしながら、複数税率化を図ることができるのである。

このように、消費税と個別消費税を併課する現行の消費課税制度は、特定の物品やサービスに応じて消費者に適切な税負担を求めつつ、事業者コストや執行コストを最小化した簡素な制度が仕込まれていると評価することが可能であろう。

2 実効税率の適正性と重層的負担

では、実質的な複数税率構造を採っていると考えた場合に、重層的負担の問題をどのように捉えることが適当であろうか。

これまで学界で議論されてきたように、個々の制度間における課税上の歪みというミクロの視点で見れば、複数税目を併用する場合に生ずる二重負担の問題と位置付けることが妥当であろう。しかし、消費税と個別消費税を一体のまとまりとして重層的負担の本質を考えた場合、それは消費課税における実効税率の適正性の問題、すなわち、どの物品に消費税と個別消費税との合計でどれだけの税負担を求めるかという政策上の課題として位置付けることが自然である⁽²⁴⁸⁾。この点は、シャウプ博士も、何らかの理由で特定の財に対して付加価値税の標準税率よりも高い税負担を求める場合に、物品税を廃止しそれを付加価値税の中に取り込むのか、又は、付加価値税とは別の課税システムとして個別消費税を採用するのかという問題は、突き詰めれば「VAT 体制下における税率の種類の数もしくは税率の最適水準とは何かという大きな問題の一部である」⁽²⁴⁹⁾と指摘される。

そうであるとすれば、重層的負担が生ずることのみに着目して、対応的調

(248) 青木一郎『財政学 [改訂第 2 版]』123 頁 (学文社、2016) も、同様の視点から重層的負担問題について議論すべきことを指摘する。

(249) カール・S・シャウプ=世界銀行編 (下条進一郎訳)『間接税で何が起るのか—付加価値税導入の教訓—』74 頁 (日本経済新聞社、1988)。

整が必要であるといった議論は、適切ではない。むしろ、事業者コストや執行コストを最小化した簡素な仕組みを採用しているということを念頭に置きつつ、税負担の公平の観点から、立法過程において配慮すべき課税の均衡、徴税技術上の見地その他社会に及ぼす影響など幅広い視点からこの問題を捉え、特定の物品に対する税負担水準の在り方について議論を行うことが必要なのではないだろうか⁽²⁵⁰⁾。

3 検討課題として挙げられる 3 つの視点

税制抜本改革法第 7 条第 1 号又は、今後の個別消費税について、①国及び地方の財政状況、②課税対象となる品目をめぐる環境の変化、③国民生活への影響等、の 3 つの視点から検討を行うことが必要であることを明らかにしている⁽²⁵¹⁾。

(250) なお、宮谷俊胤「租税法の意義と特色」金子宏ほか編『租税法講座 第 1 卷 租税法基礎理論』158 頁・159 頁（ぎょうせい、再版、1976）は、租税平等主義の原則から導き出される平等原則のうち、立法政策上の裁量として、租税負担の公平（実質的担税力に応じた公平）に配慮することが重要であると指摘する。特に「立法過程において配慮すべき課税の均衡、徴税技術上の見地その他社会に及ぼす影響」を踏まえることが求められるとし、平等性を欠いた租税立法は、租税法の安定性を確保することが難しくなり、租税法に対する国民の信頼が保障されないことにもなりかねないことを指摘する。

(251) 税制抜本改革法第 7 条は、税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置について定めた検討規定であるが、個別消費税に関して、具体的には次のように定めている。

「第 7 条 第 2 条及び第 3 条の規定により講じられる措置のほか、政府は、所得税法等の一部を改正する法律（平成 21 年法律第 13 号）附則第 104 条第 1 項及び第 3 項に基づく平成 24 年 2 月 17 日に閣議において決定された社会保障・税一体改革大綱に記載された消費課税、個人所得課税、法人課税、資産課税その他の国と地方を通じた税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策について、次に定める基本的方向性によりそれらの具体化に向けてそれぞれ検討し、それぞれの結果に基づき速やかに必要な措置を講じなければならない。

一 消費課税については、消費税率（地方消費税率を含む。以下この号において同じ。）の引上げを踏まえて、次に定めるとおり検討すること。

又 酒税、たばこ税及び石油関係諸税については、個別間接税を含む価格に消費税が課されることが国際的に共通する原則であることを踏まえ、国及び地方の財政状況、課税対象となる品目をめぐる環境の変化、国民生活への影響等を勘案しつつ、引き続き検討する。」

それぞれの視点を具体的にみていくと、「国及び地方の財政状況」は、現在の個別消費税が財政税としての性格を理由として消費税法導入時に存続されたという歴史的な経緯を踏まえれば、その位置付けは従来から変わっていないことを示している。現在の個別消費税の財政面への貢献という点を踏まえれば、最も重要な視点であろう。

また、個別消費税は、課税物件を限定しているが故に、社会経済環境や消費態様の変化に大きな影響を受ける。例えば、地球温暖化に対する環境意識の変化や健康問題に対する国民の関心の高まりは、税負担水準の在り方を考える際に考慮すべき重要な要素となる。このため「課税対象となる品目をめぐる環境の変化」という視点は、特定の物品に課税を行うという個別消費税の特徴を踏まえた視点であろう。

そして、「国民生活への影響等」は、最終的に消費者に税負担を求めるといふ消費課税の性格を踏まえれば、最も基本的な視点であるといえ、消費課税の実効税率が適切かどうかを検討する際に重要な指針となる。

このように、これらの3つの視点は、重層的負担問題に対する検討の視点という範疇を超えて、特定の物品に高い税負担を求めるとの正当性や公平性を含めて、消費課税の実効税率の適正性を検討する際の視点を示していると考えられる。

4 今後の課題

我が国においては、酒類・たばこ・揮発油等に対し他の物品と比べて高率な税負担が課せられてきており、消費税が導入された後においても、引き続き消費税の課税対象とされつつ、別途、比較的高率な個別消費税が併課されている。これは、諸外国においても同様であり、付加価値税や小売売上税といった一般消費税を採用している諸外国においても、これらの物品に対して個別に高率の課税が行われているのが通例である⁽²⁵²⁾。しかし、「消費」とい

(252) 水野勝『租税法』387頁（有斐閣、1993）。

う同一の税源を課税ベースとした一般消費税がある中で、個別消費税の存在を税制の中でどのように位置付けるべきかという課題は、従前より指摘されてきた⁽²⁵³⁾。

個別消費税を課税することで、特定の物品に対して高い税負担を求めている以上、その税負担水準の在り方を考える際には、財政状況や課税対象となる品目をめぐる環境の変化に留意しつつ、各品目の特性に応じた税負担の在り方を議論することが重要である。そして、基幹税とはいえない個別消費税が、独自の税目として存在する意義を明確にし、高い税負担を求めることの正当性や公平性を含めて、消費課税の実効税率の適正性を判断することが、今後の課題となろう。

第 4 節 小括

併課制度は、消費税と個別消費税を法的につなぐ「連結軸」として機能し、消費を課税ベースとした複数の税目を有機的に関連付けている。消費税と個別消費税を一体のまとまりとして捉えれば、我が国の消費課税制度は、広く消費者に負担を求める消費税を土台に、割増税率の代わりとして複数の個別消費税を組み合わせることで、実質的な複数税率構造となっている。事業者の区分経理が不要で、消費税の仕入税額控除を複雑化させずに複数税率構造を実現できる現在の仕組みは、事業者コストや執行コストを最小化できるという大きな利点を有する。しかし、個別消費税の「転嫁」と消費税における「課税標準の基本構造」から、重層的負担が生じてしまうことも事実であり、制度の簡索性との関係でこの問題をどう捉えるかという視点が重要となる。

重層的負担問題の本質は、消費税と個別消費税の税率を統合した視点でみれば、消費課税の実効税率の適正性の問題として議論していくことが適当である。したがって、重層的負担が生ずることのみに着目して対応的調整が必要である

(253) 神野直彦「個別消費税と一般消費税」個別消費税に関する研究会編『「個別消費税」に関する調査研究』176 頁（個別消費税に関する研究会、1999）参照。

といった議論は適切ではなく、むしろ、こうした制度的な簡素性を前提として、税負担の公平性の観点から、特定の物品に対する税負担水準の在り方について議論を行うことが必要であろう。

消費税という消費支出に課税する一般的な租税がある中で、個別消費税を課税することにより、特定の物品に対して高い税負担を求めている以上、最終的な税負担の在り方を考える際には、財政状況や課税対象となる品目をめぐる環境の変化に留意しつつ、国民生活への影響等も踏まえながら、各品目の特性に応じた税負担の在り方について議論することが重要である。そして、重層的負担問題に対しては、そのような議論を行う中で、併課制度が国際的に共通する原則であることも踏まえて判断することが適当である。

その際、基幹税とはいえない個別消費税が、独自の税目として存在する意義を明確にし、特定の物品に高い税負担を求めることの正当性や公平性を含めて、消費課税の実効税率の適正性を判断することが、今後の課題である。

第 5 章 我が国における今後の 消費課税制度の在り方

前章において、重層的負担問題の本質は、消費課税の実効税率の適正性の問題であるとし、今後の課題として、特定の物品に高い税負担を求めることの正当性や公平性を含めた検討を行うことが必要であると述べた。そこで、最終章となる第 5 章では、消費税と個別消費税を併用している我が国の消費課税制度において、それぞれの税目の現代的な役割や相互関係の検証を通じて、個別消費税が独自の税目として存在する意義を明確にし、我が国における今後の消費課税制度の在り方について考察を加えたい。

第 1 節 消費税と個別消費税の現代的役割

1 消費税の現代的役割

我が国の消費税は、不況期にも税収の落ち込みが少ない安定財源としての性格から、高齢化社会にふさわしい税制として導入され⁽²⁵⁴⁾、既に 30 年以上が経過した。それまでの間、消費税収の用途については、平成 11 年度予算で初めて福祉目的化され、平成 24 年度における社会保障・税一体改革の議論において社会保障 4 経費に充てることを法定化し、現在では社会保障目的税化されている。

これまでの議論では、基幹税を目的税化することは好ましくなく、財政構造改善の見地からも、消費税の普通税としての地位は堅持すべきであるといった批判が向けられてきた⁽²⁵⁵⁾。しかし、消費税の社会保障目的税化は、我が国の消費税制を特徴付けるダイナミズムの重要な帰結⁽²⁵⁶⁾であり、消費税収の増加は社会保障にのみ充てることにより、無駄な支出を避けて最終的に

(254) 森信茂樹「抜本的税制改革以後の税制とシャープ税制」租税 28 号 43 頁 (2000)。

(255) 水野勝『税制改正五十年―回顧と展望―』703 頁 (大蔵財務協会、2006)。

(256) 手塚貴大「消費税制のダイナミズム―その生成と展開―」租税 45 号 55 頁 (2017)。

は財政健全化にも繋がるという積極的な意義付けがなされている⁽²⁵⁷⁾。

我が国は、先進国で唯一、基幹税を目的税化した国となる⁽²⁵⁸⁾が、このような思い切った改革が行われた理由は、膨大な財政赤字が累増していく中で、少子高齢社会が本格化する将来を見据えて、社会保障財源としての消費税の必要性及び重要性に対する国民の認知度が着実に高まってきたからに他ならない⁽²⁵⁹⁾。

そのような意味でも、消費税は、財源調達機能という租税の本来的機能を超え、社会保障の財源を主として担う税財源としての役割が期待されているのである⁽²⁶⁰⁾。

2 個別消費税の現代的役割

個別消費税の課税根拠は、それぞれの税目により異なるが、主として①税収の確保、②特定製品の消費・需要の抑制、③受益者負担・環境破壊等の社会的コストの負担、④国内産業の保護などが挙げられる⁽²⁶¹⁾。「課税根拠」と

(257) 手塚・前掲注(256)56頁・57頁。なお、手塚貴大教授は、将来の消費税率の引上げを見据えた場合における社会保障目的税化の評価について次のように述べ、我が国においては、消費税率の水準が上昇するほど、目的税化の合理性が一層高まっていくことを指摘される(租税法学会第45回総会シンポジウム「戦後税制のダイナミズム」租税45号122頁〔手塚発言〕(2017))。

「消費税が今は8%で、いずれ10%になる可能性もある。さらには15%とか20%になってくると、非常に多くの税収を得ることができる。だけれども、それはあくまでも社会保障費という減らすのがなかなか難しいものに特化して使いますよ。逆に言えば、他の経費には使いませんということで、この税収の取り合いは生じないという意味で、合理性が今後一層高まっていくのではないかと私は目下考えております。」

(258) 西山・前掲注(158)22頁参照。

(259) 石弘光「税制改革における消費税の役割」Research Bureau 論文5号5頁(2008)参照。

(260) なお、社会保障の基幹財源である社会保険料は、賃金税を社会保障給付のために特定財源化した制度と解釈することが可能であり、現在の社会保障制度は、社会保険料と消費税の2種類の特定財源により賄われていると考えることができる(岩本康志「社会保障財源としての税と保険料」国立社会保障・人口問題研究所編『社会保障財源の効果分析』29頁・30頁(東京大学出版会、2009)参照)。なお、社会保険料及び消費税の収入で不足する部分は、公費負担で賄われており、租税制度全体でその不足分を補填している。

(261) 牛嶋正『租税の政治経済学—21世紀の成熟社会にむけて—』157-159頁(有斐

は、やや多義的であるものの、その税が導入された目的・税収の使途・経済的作用など、その税目の存在意義に結び付けて議論されることが多い。個別消費税について、その存在意義や現代的役割を明確にするとすれば、財政目的と課税の経済的効果という二層構造で捉えることが可能であろう。

まず、個別消費税の一次的な役割としては、租税の本来的な機能である「税収の確保」が挙げられる。松野賢吾博士は、「租税は収入獲得を基本目的とするものであり、それ以外の非国庫的目的は二次的に考慮されるにすぎない」⁽²⁶²⁾と述べられるが、「租税」が法令に基づき一方的義務として課す無償の金銭的給付⁽²⁶³⁾であるからこそ、個別消費税の一次的な課税目的は、収入の獲得にあるといえよう⁽²⁶⁴⁾。

関、1990)、石弘光『消費税の政治経済学—税制と政治のはざままで—』16・18頁(日本経済新聞出版社、2009)。

(262) 松野賢吾『間接税の研究』209頁(同文館、1938)。

(263) 清永・前掲注(98)3頁。

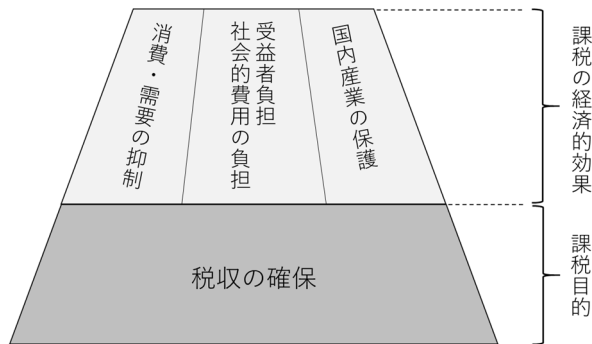
(264) 佐藤進＝関口浩『財政学入門〔新版〕』172頁・173頁(同文館出版、2019)においては、租税の目的について、「租税が何のために徴収されるかについては、その主目的と副目的とが区分される。主目的は財政需要の補填にあり、副目的として他の行政目的、特に経済政策的・社会政策的目的があげられる。この副目的は従来、17～18世紀イギリスのアルコール飲料課税、関税にみられたような保健目的、奢侈禁止目的、貿易振興目的などであったが、19世紀末以降において租税の社会政策的目的が強調されたのに続いて、1930年代以降の現代経済においては、租税を経済政策的目的(資本蓄積、景気調整、社会資本整備の目的等)に役立てる志向が強くなってきた。さらに1960年代以降は、国際収支改善、産業構造改善目的の課税など、課税目的の多角化が進行している。」と述べられ、租税を課する主目的が財政需要の補填にあるとする。

また、野村容康「現代の租税理論」片桐正俊編『財政学—転換期の日本財政—〔第3版〕』189頁・190頁(東洋経済新報社、2014)も次のように述べ、租税の本質的な機能が財源調達的手段にあるとする。

「租税とは何かという本質的な問題を考えるとき、それは第1に、政府の財源調達のために課せられるもの(①財源調達的手段)ということができる。現代国家の本来的な性格が『無産国家』である以上、こうした租税の機能は、最も本源的かつ直接的なものである。もっとも、これに加えて、現代の租税は、財政全体の機能と同様に、市場に介入し資源分配を変更する機能(②資源配分調整的手段)、所得や資産の再分配を図る機能(③再配分的手段)、有効需要を調節し、景気の変動を緩和する機能(④経済安定化的手段)等をも有している。資本主義経済の発展とともに、貧富の差の拡大、失業の深刻化、地球環境の悪化などさまざまな問題が顕在化するに至って、②～④の役割は現代においてますます重要になっている。しかし、租税は、必ずしもこれら個々の機能のみにおいて存在するわけではなく、あくまで①の財源調達の目的を基

次に、個別消費税の二次的な役割として、「課税の経済的效果」が挙げられる。近年の個別消費税の税率改正は、税制における政策ツールとしての機能に着目し⁽²⁶⁵⁾、課税の経済的效果により経済・社会政策的な目標を達成するために実施されることも多く⁽²⁶⁶⁾、この傾向は諸外国でも同様である⁽²⁶⁷⁾。したがって、特定の物品やサービスに対して課税を行うことにより、その経済的な効果を通じて外部不経済の内部化や財政の分配機能を高めることも、個別消費税の二次的役割であると考えることが可能である。

図表 13 個別消費税の現代的役割



本としたものとして理解すべきである。」

このように、財政学分野では、租税を課する主目的ないし本源的な機能を税収の確保にあるとする見解が有力であり、経済政策的・社会政策的な機能については、副目的として捉える見方が一般的である。

(265) 佐藤進＝伊東弘文『入門租税論〔改訂版〕』14 頁（三嶺書房、1994）は、「租税はまず本来的には、国庫収入の調達手段であった」とした上で、「これが現代へと発展するなかで、非国庫的で道具的な手段として経済政策にも利用されるようになった」と述べられており、時代の変遷に伴い、課税の経済的效果に着目し、租税が政策手段の一つとして活用されてきたことが伺える。

(266) 例えば、平成 22 年度税制改正におけるたばこ税の税率の引上げは、たばこの消費を抑制する観点から、平成 23 年度税制改正における石油石炭税（租税特別措置）の税率の引上げは、エネルギー起源 CO2 排出量を抑制する観点から、平成 31 年度関税改正における海藻製品の分類変更に対する関税率の税率水準の見直しは、国内産業を保護する観点から、それぞれ実施されたものである。

(267) OECD, supra note(200), p.27, p.121.

なお、個別消費税の課税を行う際、どちらの役割に重きを置くかという点は、その時々々の政策目的次第である。個別消費税が「租税」としての立法形式を採る以上、税収の確保という財政目的は必ず存在する⁽²⁶⁸⁾ため、矯正的課税を過度に意識して財政目的を失うような税率の設定をすることは、租税の意義を失いかねない⁽²⁶⁹⁾が、一定の政策目的を実現する手段として、直接規制的な手法や経済的手法と比較して課税手法を採ることが優れているといえる場合には、財政目的と政策目的は並び立ち得るものと考えられる⁽²⁷⁰⁾。このように、個別消費税は、財政税としての性格と規制税としての性格を併せ持つ租税である⁽²⁷¹⁾ことを踏まえると、「消費」を課税ベースとしながらも、財政目的と政策目的の両方を兼ね備えた個性的な租税であるといえ、そこに個別消費税の現代的な役割を見出すことが可能である⁽²⁷²⁾。

(268) 中里実「経済的手法の法的統制に関するメモ(上)ー公共政策の手法としての租税特別措置・規制税・課徴金ー」ジュリ 1042 号 123 頁(1994)は、租税と課徴金との違いを比較し「財政目的の有無は、立法者が当該負担を実定法上租税として構成したか否かにより判断されるといえよう」とし、全ての租税が結果的に「収入を得る目的」を有しているとする。

(269) 例えば、個別消費税の税率を大幅に引き上げることによって、特定の物品の消費を過度に抑制することを政策目的とするような場合には、財源調達目的を失うと同時に、租税本来の意義を失うことにもなりかねないと考えられる。

この点につき、原田大樹教授は、租税の性格や課税目的の違いに着目し、行動誘導目的を含む租税については、「行動誘導と資金調達の両方の目的が重畳する可能性があるものの、税の形式が採られた場合には税収をゼロにすることが政策目標とはならないと考えられる」(同『行政法学と主要参照領域』37 頁(東京大学出版会、2015))と述べられる。この見解は、「租税」として立法されていることの意義を考慮すれば、たとえ政策目的を主とする場合であっても財政上は一定の制約がかかることになるため、財政目的と政策目的のバランスをとった税制を構築する必要があることを示唆するものであろう。

(270) この点につき、中里実教授は、「租税特別措置や規制税におけるように、財政目的と政策目的が混在しているとしても、それ自体が良いとか悪いとかいうことにはならないであろう。重要なのは、ある具体的な政策目的の実現の手法として、いかなる措置が優れているかという観点である。」(同「税制改革の背景」税務大学校論叢 40 周年記念論文集 281 頁(2008, <https://www.nta.go.jp/about/organization/nta/kenkyu/ronsou/40kinen/09/pdf/ronsou.pdf>))と述べられ、政策目的の実現の手法としての課税政策の可能性を示唆されている。

(271) 金子・前掲注(1) 22 頁参照。

(272) なお、関税の課税根拠については、現代では、保護関税としての機能を担っているといわれるが、個別物品に係る関税率水準の策定に当たっては、「租税の一としての

第 2 節 消費税と個別消費税の機能面の違いと相互補完性

1 財政税としての機動性

消費税の税収は、地方交付税に充当する分を除き、社会保障 4 経費に充てることが定められた社会保障財源である⁽²⁷³⁾。したがって、財政税としての機動性は低く、仮に災害等により臨時的な財政需要が生じた場合に、一時的な増税を行うことにはなじまない性質の租税である⁽²⁷⁴⁾。また、短期間で消費税率の上げ下げを行うことは、経済活動の混乱を招くとともに、事業者の事務負担や課税当局の執行コストが増大する可能性が高いなど、懸念も多い⁽²⁷⁵⁾。

他方、我が国の個別消費税は、その多くが普通税とされていることや、需要の価格弾力性が低い生産物のうち消費に習慣性のある酒類やたばこ、燃料として代替品の少ない揮発油等といった特定の物品を課税対象としているため、税率の引上げによってある程度価格が上昇しても、需要の減少は少なく済み、一定の税収の確保が望めること⁽²⁷⁶⁾から、財政税としての機動性は高く、個別消費税の一次的役割としての財源調達機能は、今後も期待できるものである⁽²⁷⁷⁾。

このように、財政論の視点から消費課税をみた場合には、消費税は社会保障財源としての現代的役割に特化するとともに、個別消費税は、特定の財政

性格等を十分に踏まえつつ、適切な開税率・開税制度を設定していくことが重要である」(財務省関税局監修『開税制度の新たな展開—開税法研究会とりまとめ—』20 頁(日本開税協会、2007))とされており、現在でも、財政開税としての性格が失われたものではないと考えられる。

(273) 財務省主計局「特別会計ガイドブック〔平成 30 年版〕」182 頁(2018, https://www.mof.go.jp/budget/topics/special_account/fy2018/30tgenzai.pdf)。

(274) 手塚・前掲注(256)54 頁。

(275) 渡辺智之「震災復興に関する税制の対応」ジュリ 1431 号 46 頁・47 頁(2011)。

(276) 神野直彦『財政学〔改訂版〕』201 頁(有斐閣、2007)。

(277) これまでも、平成 3 年 4 月から 1 年間の時限措置として実施された石油臨時特別税(湾岸地域における平和回復活動を支援するための石油税の上乗せ課税)や平成 10 年に当分の間の措置として設けられたたばこ特別税(日本国有鉄道清算事業団等の負債を一般会計に承継させることに伴い生ずる負担を補うために創設されたたばこに係る特別税)がある。

需要や喫緊の財政課題に対応する機動的な租税として、財政面から消費税を支える存在である。

2 政策税制としての消費課税

消費税が、原則として全ての物品及びサービスの消費から広く負担を求めることを目的としていることに鑑みると、その課税ベースは、立法上も解釈上もなるべく包括的に構成する必要がある⁽²⁷⁸⁾。したがって、消費税は、その目的から、できる限り例外の少ない制度を指向すべき⁽²⁷⁹⁾であり、消費税制度を構成する諸要素に特別規定を設けることには、熟慮が必要となる⁽²⁸⁰⁾。

現行の消費税法では、昭和 63 年 4 月における税制調査会の議論⁽²⁸¹⁾を踏まえ、政策的配慮に基づく非課税規定（医療・介護・福祉サービス、学校教育、教科用図書の譲渡など）は限定されており⁽²⁸²⁾、創設から 30 年以上が経過した現在でも、特定の政策目的を意図した租税誘因措置がない⁽²⁸³⁾ことも考慮

(278) 金子・前掲注(38) 4 頁。

(279) 金子宏名誉教授は、平成 12 年に書かれた論文の中で、消費税の将来的な方向性として、①特別措置の導入の圧力を排して課税ベースの包括性を維持すべきこと、②税率が 10% を超えた場合には軽減税率の採用が必要となるが、軽減税率は 1 本とし、その適用範囲はできるだけ限定すべきこと、③インボイス方式を早めに採用すべきこと、が特に重要であることを指摘されている（金子・前掲注(3)26 頁）。

(280) 佐藤英明「消費税の軌跡－導入から現在まで－」日研 70 号『消費税の研究』24 頁（2017）。

(281) 税制調査会昭和 63 年 4 月・前掲注(44) 38 頁においては、「逆進性の緩和等の政策的配慮に基づき設定される非課税取引は、外国にもその例をみるが、この種の非課税取引の設定は制度の複雑化や納税事務負担の増加をもたらし、また、非課税取引が増えれば課税取引に適用される税率の上昇を招くなどの問題を抱えている。また、所得水準が上昇し、平準化し、国民の価値観が多様化している現状を踏まえると、いかなる取引を政策的に非課税とすべきかについての客観的基準を国民的な合意の下に見出すことは極めて困難であって、特定のものをあえて非課税とすれば、売上税をめぐる経緯にみられるように、逆に不公平な税制と映りやすい」ことから、「当調査会においても種々議論されたが、新消費税の課税の趣旨や売上税をめぐる議論等からすれば、そのような非課税取引は基本的には設けるべきではないとする意見が多かった。」とされている。

(282) 財政金融法規研究委員会編『財政金融法規解説全集 租税編Ⅲ 上巻』654 頁・655 頁（大成出版社、1969）〔最終加除：2013〕。

(283) 例えば、法人税法に関する租税特別措置は 85 項目であるのに対して、消費税法に関する租税特別措置は 7 項目に限られる。更に、この 7 項目は、他の税目との調整に

すれば、他の税目と比較して、その特徴が際立つ。

他方、消費課税の中でも個別消費税は、その課税目的の一つとして「課税の経済的効果」があることから、消費税とは異なる特徴を有する。中里実教授が、「消費税という一般的な租税が存在する中で、自動車や、石油や、酒・たばこ等の特別な品目について個別消費税が存在することそれ自身が、政策税制といえるのかもしれない。」⁽²⁸⁴⁾と述べられるように、個別消費税の存在は、その強い代替効果により、消費支出のパターンを大きく変化させることができる。そうであるからこそ、個別消費税は、様々な政策目的を実現させることに適した租税であるといえるのである⁽²⁸⁵⁾。

このように考えると、消費税と個別消費税を一体のまとまりとして捉える見方をすれば、個別消費税は消費税の特別措置として、政策的な機能を有していると考えられる。

3 まとめ

以上のように、個別消費税は、社会保障目的税化された消費税を、財政税としての機動性という機能面から支える存在であるとともに、消費税では導入し難い政策課税を実現する手段として、消費税を補完する機能を有している⁽²⁸⁶⁾。

特定の物品に高い税負担を求めることの正当性は、個別消費税が有する消費税の補完機能をどう評価するかということに尽きる。このような補完機能を重視すれば、重層的負担を含めて特定の物品を重課する正当性はあるとい

関わる規定や相互主義に関する諸規定等であり、租税誘因措置ではない（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（第 198 回国会提出）」1 頁（2019、https://www.mof.go.jp/tax_policy/reference/stm_report/fy2018/gaiyou.pdf）。

(284) 中里実「租税法と政策税制」金子宏監修『現代租税法講座 第 1 巻 理論・歴史』139 頁・140 頁（日本評論社、2017）。

(285) 佐藤=伊東・前掲注(265)165 頁。

(286) 神野・前掲注(253)178 頁も、「一般消費税が基幹税として定着した以上、個別消費税もそれに対応した改革をすべきである。」と述べた上で、「個別消費税を一般消費税の補完税として、明確に位置づけることを目指すべきである。」と個別消費税を消費税の補完税として位置付けることの必要性を指摘される。

えるだろう。

他方で、個別消費税は、選択的に課税される租税であり、一律に全ての消費活動に課税される場合に比べ、特定の物品の消費者に対して多くの税負担を求めることとなり、税負担の公平性の問題は残る。しかし、消費税と個別消費税を一体のまとまりとして捉えた場合、飲食品等の生存に不可欠な物品について税率を軽減し、一定の担税力が認められ特定の政策目的を有する物品について重課するという消費課税の税率構造は、ともすれば、公平の基準（垂直的公平）に近づいているという見方もできる⁽²⁸⁷⁾。

元来、我が国の消費課税制度は、物品税などの奢侈品課税や酒税における分類差等課税にみられたように、各税目に再分配機能を備えることにより公平な税制を構築しようという発想から制度が組み立てられてきた⁽²⁸⁸⁾。こうした沿革を踏まえると、例えば、特殊なし好品を課税対象とした消費課税についてみれば、再分配や資源配分といった機能と無縁であるということではできず、むしろ時代の変遷により、国民が求める公平の感覚の変化を適切に制度に組み込むことが、消費課税に期待されている役割といえる。そうであるとすれば、消費税における軽減税率制度の導入や個別消費税による補完機能の強化は、消費課税制度の歴史的な潮流の中で、公平な税制を実現しようとする現代的な枠組みとして捉えることができるのではないだろうか。

-
- (287) 租税法における公平の概念については、「等しい状況にある者を等しく扱うこと」を意味する水平的公平と、「異なる状況にある者に対して適切な差異のパターンを設けること」を意味する垂直的公平の考え方があるが、伝統的な租税論では、「等しい状況」にあるかどうかを判断するに当たり、利益・能力・効用などの基準から公平性を判断してきたとされている（増井良啓「租税法における水平的公平の意義」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』173頁・180-182頁（有斐閣、2000）参照）。筆者は、選択的な租税である個別消費税が存在することによる消費課税の重課は、財政目的や政策目的を背景として、特定の物品の消費を行う者に対して、当該物品の消費行為に対する利益や税の支払い能力を基準に適切な税負担を求める仕組みであり、消費課税全体でみた場合には、垂直的公平にかなうのではないかと考える。
- (288) 尾崎護『財政政策への視点－財政再建策の回顧と模索－』309頁・310頁（大蔵財務協会、2001）。

第 3 節 補論一個別消費税の潜在的な可能性一

我が国の消費課税制度の枠組みには捕らわれずに、より広い視野を持って消費課税の可能性を眺めてみることは、我が国における今後の消費課税制度の在り方を考えるに際して、意義があることである。そこで本節では、補論として、消費税を補完する個別消費税の潜在的な可能性について考察を加えてみたい。

1 公平性原則を補完する機能

消費税は、個別消費税と比較して、消費の選択に対する中立性が維持される⁽²⁸⁹⁾。この点は、消費税が水平的公平の実現を図る租税として評価される反面、垂直的公平の阻害要因として、しばしば個人の収入に対して逆進的であるとの批判にさらされる⁽²⁹⁰⁾。これは、消費が、所得や資産といった他の課税ベースと比較して担税力の尺度として劣っている⁽²⁹¹⁾ことから、垂直的公平とジレンマの関係が生じてしまうためである。

一般的に、「消費」に担税力を見出す消費課税は、ある物品やサービスの消費に対する平均税率が一定とならざるを得ず、消費に対して比例的な租税となる⁽²⁹²⁾。したがって、所得という経済現象を課税対象とする所得税のように、基礎控除等を設けることによって最低限度の生活費への課税を回避することは、消費課税の性格からいって難しく⁽²⁹³⁾、消費税に累進性を持たせるには、支出税のような直接税型の消費課税を導入する場合を除き、一般に困難が伴う⁽²⁹⁴⁾。仮に、間接税である現行の消費税に累進性を持たせようとするれば、全

(289) 水野・前掲注(236)916頁。

(290) 岡村忠生ほか『租税法』211頁・212頁〔酒井貴子〕(有斐閣、2017)参照。

(291) 金子・前掲注(1)89頁・90頁。

(292) 中里実ほか編『租税法概説〔第3版〕』245頁〔神山弘行〕(有斐閣、2018)。

(293) 新井隆一「税法学からの問題提起」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書1 租税科学と消費税問題』55頁・56頁(谷沢書房、1991)。

(294) 渡辺智之「経済活動と消費税」日研70号『消費税の研究』68頁(2017)参照。
なお、渡辺智之教授は、平成27年9月に財務省が公表した日本型軽減税率制度を例に挙げ、「仮に消費者に関する情報がBtoC取引の際に課税当局に伝達することができれば(すなわち、図7において、Cから課税当局に対して、消費者の支出に関する

国あまねく存在する低所得者の消費支出を把握し、一定額の給付を行うなどの措置を組み合わせない限り、消費に対する税負担の累進性は実現されない⁽²⁹⁵⁾。

そのようなこともあり、平成 28 年度税制改正において、現実的な低所得者対策として、軽減税率制度の導入が決定されたのである⁽²⁹⁶⁾。ほぼ全ての人々が日々購入する飲食料品等の税率を 8% に据え置くことは、逆進性を緩和する有効な手段の一つである⁽²⁹⁷⁾。しかし、将来的に軽減税率の対象範囲を拡大することは、社会保障財源とされている消費税の現代的な役割を踏まえても、適当ではない⁽²⁹⁸⁾。また、税率の例外を大幅に導入すれば、消費税が一般消費税としての性質を失った個別消費税の集積にもなりかねず⁽²⁹⁹⁾、税制の中立性や公平性を失い、制度の複雑化に伴う租税回避が懸念されるなど、

情報を伝達できれば、消費型付加価値税に累進性を持たせること（あるいは累進的な支出税を導入すること）が理論的には可能である」とする。

(295) 中里ほか・前掲注(292) 246 頁・247 頁〔神山弘行〕参照。

(296) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」759 頁 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf) は次のように記述し、税制抜本改革法に検討事項として定められた低所得者対策の一環として、軽減税率制度を導入したと解説している。

「消費税は、消費一般に対して広く負担を求めることにより、税負担の水平的公平性（同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めるとの考え方）の確保に資するという性質を有しており、消費税の負担額は所得が上昇するほど増加し、消費水準に対応した税負担となりますが、収入に占める消費税の負担割合は低所得者ほど高いとされています（いわゆる逆進性）。こうした消費税の性質に鑑み、税制抜本改革法においては、消費税率の引上げに伴い、低所得者対策を検討して実施することとされており、これを踏まえ、平成 29 年 4 月から、消費税の軽減税率制度が導入されることとなりました。」

(297) 参議院第 190 回国会質問第 54 号吉川沙織君提出「軽減税率制度に関する第三回質問に対する答弁書」（平成 28 年 2 月 26 日）(<http://www.sangiin.go.jp/japanese/joho1/kousei/syuisyo/190/toup/t190054.pdf>)。

(298) 軽減税率制度の導入に対する評価については、吉村典久「消費税の改正—軽減税率制度とインボイス方式導入の衝撃—」ジュリ 1493 号 27 頁（2016）、関口智「日本の消費税制度における軽減税率—平成 28 年度税制改正大綱の評価と課題—」税研 187 号 72 頁・80 頁（2016）、増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望—」日研 70 号『消費税の研究』560 頁（2017）参照。

(299) 金子宏「附加価値税の採用の是非をめぐって」税弘 18 卷 9 号 7 頁・8 頁（1970）〔同『租税法理論の形成と解明 下巻』所収、409 頁（有斐閣、2010）〕。

執行可能性の面でも問題が大きい⁽³⁰⁰⁾。

この点、個別消費税の性質に着目した新たな提案も出てきている。岩崎政明教授は、「前段階（仕入）税額控除制度が適用される消費税率を複数化することよりも、消費税率を諸外国に比べて低めの単一税率に設定しながら、特定の高担税力を持つ資産の譲渡等に対してだけ、個別消費税を追加する方が、納税負担を少なくして、税収増を果たすことができるのではないかと考える。」⁽³⁰¹⁾と、消費税における割増税率の代わりとして新たな個別消費税を創設することを提案されており、消費課税制度におけるタックス・ミックスを充実させる議論であるとして評価されている⁽³⁰²⁾。また、IMF の法律専門家

(300) なお、軽減税率制度については、多方面から制度化に対し疑問が呈されてきた。制度化に対する主な批判は、①軽減税率の効果が裕福層にも及び逆進性の緩和効果が薄いこと、②消費者の自由な商品選択を阻害し、産業の競争中立性を歪めること、③軽減税率と標準税率の振分けが困難であり執行コストが増大すること、④事業者の納税コストを増加させること、⑤単一税率に比して税収が大きく減少すること、⑥各業界がロビー活動を行うことにより、公平性を大きく阻害してしまうこと、⑦逆進性緩和という本来の目的から逸脱し、軽減税率が拡大していくおそれがあること、⑧軽減税率を導入しても、価格がその分だけ下がるわけではないこと、⑨税率差を利用した租税回避行為や脱税が横行すること、⑩簡易課税制度におけるみなし仕入率と現実の仕入税額との乖離が過大となり、本来あるべき納税負担からの乖離が大きくなること、などが挙げられる（水野忠恒「消費税の税率の法理論」日研 49 号『税率の法理論』79 頁（2002）、西山由美「消費税の課題—複数税率とインボイスの問題を中心として—」租税研究 719 号 22 頁（2009）、同「消費税における複数税率構造の問題点—欧州司法裁判所の最近の判例を素材として—」東海 44 号 101 頁（2010）、同「消費税の複数税率」ジュリ 1421 号 50 頁（2011）、森信茂樹『日本の税制—何が問題か—』278 頁（岩波書店、2010）、西山由美「消費税と脱税」木村弘之亮先生古稀記念論文集『公法の理論と体系思考』212 頁（信山社、2017）、中里ほか・前掲注(292)246 頁〔神山弘行〕参照）。

他方、軽減税率制度の長所としては、①生活必需品等に適用することによって逆進性が緩和されること、②逆進性緩和のために購入者の所得を把握する必要がないこと、③消費者が税負担を軽減されていることを実感しやすいこと（痛感感の緩和）、④非課税取引とは異なり、仕入税額控除が認められるため隠れた税負担が生じないこと、⑤標準税率の引上げに対する抵抗が弱くなること、⑥商品や産業に異なる税率を設定することにより特定の分野の保護等を図ることができること、などが挙げられる（金井恵美子「軽減税率をめぐる問題」矢野秀利ほか『消費税・軽減税率の検証—制度の問題点と実務への影響をめぐって—』50 頁（清文社、2014）参照）。

(301) 岩崎・前掲注(243)63 頁・64 頁。

(302) 金井恵美子「税率構造—軽減税率の法制化を踏まえて—」日研 70 号『消費税の研究』416 頁（2017）。

である David Williams 氏も、「仮に、ある国が特定の物品やサービスに高率の間接税を適用したいと考えるのであれば、より簡素な方法は、独立の個別消費税を用いることである。」⁽³⁰³⁾とし、個別消費税を活用することが消費税制度を複雑化させない政策的な手法であることに言及している。

現在、我が国で旧物品税のような奢侈品課税は存在しないが、垂直的公平の原則が要請する累進性を、個別消費税により補完することも理論上は可能である⁽³⁰⁴⁾⁽³⁰⁵⁾。もちろん、特定の物品やサービスに対する個別の課税については、事業者間取引と対消費者取引との区分の困難性のほか、課税対象か否かを見極めるための情報コストや立法コストがかかるなどの課題も指摘される⁽³⁰⁶⁾が、能力説的な課税の公平により消費税を補完するという個別消費税の潜在的な可能性も含めて、今後の消費課税制度の在り方について議論が行われることが望まれる。

2 消費税が課されない取引に対する補完税としての機能

金融保険サービスは、消費税法上非課税取引とされているが、その理由は、「消費に負担を求める税の性格からみて、課税の対象とすることになじまない」取引であるためと説明されている⁽³⁰⁷⁾。しかし実際は、金融保険サービス

(303) Victor Thuronyi et al. (1996) “Tax Law Design and Drafting, Volume 1” IMF, p.213.

(304) 林正寿『租税論—税制構築と改革のための視点—』198頁（有斐閣、2008）。

(305) 馬場義久「付加価値税と個別消費税」宮島洋編『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題〔2訂版〕』52頁・53頁（税務経理協会、2003）は、公平原則をめぐる付加価値税と個別消費税との比較において、「個別消費税においては、所得弾力性の高い商品（奢侈財）を重課し、所得弾力性の低い商品（必需財）を軽課しないしは非課税にすることによって、貧困水準以下に属する者の税負担を避けつつ、所得に関して累進的な負担を求めることができよう。またこのような租税政策は、最低必要消費部分に対する非課税ないしは軽課を意味するから、消費を公平の基準とした場合の累進的負担をも実現しうるであろう」と、個別消費税の垂直的公平の優位性を説いている。その一方で、「個別消費税が垂直的公平の確保に貢献できるとしても、そのための税率構造が中立性にとって求められる税率構造と矛盾することに留意しなければならない。」とし、垂直的公平と税率構造の中立性との関係を指摘される。

(306) 馬場・前掲注(305)55頁・56頁。

(307) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』1342頁（第一法規、1989）〔最終

の付加価値部分を取引ごとに確定・評価することが技術的に困難であることから、実務上の処理の簡便化にも配慮した妥協の結果である⁽³⁰⁸⁾、といわれている。

金融保険サービスの課税化については、これまで多くの論者が問題点の解明や課税手法の検討を試みている⁽³⁰⁹⁾。しかし、様々な提案がなされているものの、執行上の問題から実現は非常に難しいとされている⁽³¹⁰⁾。本稿では、この問題の詳細に触れることはできないが、消費税が非課税とされる保険取引と個別消費税との関係に絞って、言及しておきたい。

保険取引については、供給されるサービスの付加価値が、供給者である保険会社と顧客である被保険者との間のキャッシュフローの差額としてしか把握することができないため、現行の消費税の課税システムでは、適正な課税を行うことが難しい。この点については、根本的な解決策とはいえないまでも、保険取引に限った税額控除割合の引上げや選択的ゼロ税率の適用など、消費税制度の中に新たな特例措置を設けることにより解決を図る方法と、消費税制度とは切り離された別個の税目を保険取引に適用することで解決を図る方法が提案されている⁽³¹¹⁾。このうち、いずれのアプローチが適切であるの

加除：2019)、消費税実務研究会編『消費税実務コンメンタール』1903 頁(ぎょうせい、改版、2013)〔最終加除：2019〕。

- (308) 辻美枝「非課税取引(1)－金融取引等－」日研 70 号『消費税の研究』274 頁(2017)。
- (309) 金子・前掲注(38)5 - 7 頁、中里実『金融取引と課税－金融革命下の租税法－』229 頁以下(有斐閣、1998)、同『キャッシュフロー・リスク・課税』26 頁以下(有斐閣、1999)、岩村充ほか「金融取引と付加価値税制－金融サービス消費税の検討－」ノモス 20 号 29 頁以下(2007)、國枝繁樹「金融サービスに対する消費課税のあり方について」証券税制研究会編『金融所得課税の基本問題』28 頁以下(日本証券経済研究所、2008)、鈴木将寛「VAT における金融サービス課税－非課税化の問題とその対応策－」みずほ総研論集 2009 年 II 号 37 頁以下(2009)、辻美枝「保険取引の消費課税上の問題－ECJ 判決の分析から－」村井正先生喜寿記念論文集『租税の複合法的構成』483 頁以下(清文社、2012)、村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か－最善策が無理であれば次善策を－」税研 173 号 16 頁以下(2014) 参照。
- (310) 篠原克岳「金融取引に係る消費税の取扱いについて」税務大学校論叢 86 号 342 頁(2016、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/86/04/01.pdf>)
- (311) 沼田博幸「保険取引に対する消費課税について－損害保険に対する課税を中心として－」明治大学大学院会計専門職研究科会計論叢 6 号 23 - 25 頁・53 頁・54 頁

かは、非課税取引がもたらす弊害の大きさと、その対応のために要する執行コストやコンプライアンスコストの大きさを総合的に判断して決定されるべきものである⁽³¹²⁾が、その手段の一つとして、代替的な租税の導入が検討されていることは、興味深い。

実際に保険契約に関して課税する実例としては、イギリスやドイツなどで導入されている保険税が挙げられる⁽³¹³⁾。保険税は、付加価値税とは異なる特定のサービスを課税対象としている点で個別消費税としての性格を有する租税である⁽³¹⁴⁾。保険税の存在意義の一つに、財政上の要請がある⁽³¹⁵⁾が、もう一つの重要な存在意義は、付加価値税の非課税の結果として生ずる歳入損失を補填する租税と位置付けられている点である⁽³¹⁶⁾⁽³¹⁷⁾。すなわち、保険税は、

(2011)。なお、「保険取引に限った税額控除割合の引上げ」とは、シンガポールやオーストラリアで採用されている特例措置であり、保険料を非課税取引とした場合の実際の課税売上割合ではなく、産業統計を用いて画一的に税額控除割合を計算する方式である。また、「選択的ゼロ税率」とは、ニュージーランドにおける事業者間取引のゼロ税率が念頭に置かれている。しかし、沼田博幸教授によれば、いずれの方式でも部分的な解決にとどまり、また、税収減となってしまうことも考慮すれば、保険料の全額を課税対象とすることや、保険料に占めるサービスの対価と課税対象外と考えられる部分とを区分して前者のみを課税対象とする方式の検討など、多様な選択肢について幅広い視点から議論を行う必要がある、と結論付けている。

- (312) 渡辺智之「家族の消費と租税一付加価値税における不動産と保険の取扱いを中心に」金子宏監修『現代租税法講座 第2巻 家族・社会』86頁(日本評論社、2017)。
- (313) 例えば、イギリスの保険税(Insurance premium tax)は、保険者が課税対象となる保険契約について保険料を受領する際に課税され(FA49)、保険商品の種類に応じて12%と20%のいずれかの税率が適用される(FA51)。課税対象となる保険契約は、生命保険や再保険などの非課税保険以外のあらゆる保険契約であり、イギリス国内にリスクが所在するものに限られる(FA70)。なお、保険税の税率については、イギリス付加価値税の標準税率に合わせて、順次引き上げられている。
- (314) 辻美枝「保険税の法的分析ードイツおよび英国の制度を中心にー」関法 64 卷 6 号 39 頁(2015)。
- (315) 辻・前掲注(314)40 頁。なお、2016 年度におけるイギリスとドイツの各税収(租税収入割合)をみると、イギリスの付加価値税収は 119,799 百万ポンド(25.8%)、保険税収は 4,827 百万ポンド(1.0%)であり、ドイツの付加価値税収は 212,257 百万ユーロ(35%)、保険税収は 12,763 百万ユーロ(2.1%)となっている(吉沢浩二郎編『図説日本の税制[平成 30 年度版]』385 頁・386 頁(財經詳報社、2018))。
- (316) 辻・前掲注(314)53 頁・54 頁。
- (317) イギリスでは、保険サービスに係る付加価値税が非課税である結果、それに相応した付加価値税収を得られず、保険会社の実質的な納付額が過少となっている状況であった。そこで、保守党政府は、このような状況を防止するため、1996 年に付加価値

付加価値税非課税による保険取引の限定された課税ベースを「補う」存在として認識され⁽³¹⁸⁾、特にイギリスにおいては、保険が絡む複合取引により付加価値税負担を回避することを防止する機能を有するものとされている⁽³¹⁹⁾。

このように、保険税を導入する国では、課税技術上の理由から非課税とされる保険取引への課税について、付加価値税という単独税目の枠内に捕らわれず、保険税も含めた上で消費課税の制度構築が行われており、個別消費税が付加価値税の補完税として機能しているのである。

3 我が国の消費課税制度への示唆

消費税は、税負担の明確性や執行の簡索性の観点からすれば、広く比例的に付加価値に課税することが最も望ましい。しかし、国民が公平な税制を求める以上、一定程度複雑な制度になることは不可避である⁽³²⁰⁾。

例えば、令和元年 10 月から実施される軽減税率制度は、消費税制度を複雑化させるが、その複雑化の弊害を事業者や課税当局が受け入れ、実務上及び執行上の対応を適切に行っていくことで、国民が求める公平な税制を実現することが可能となる。しかし、いたずらに制度が複雑化すれば、事業者コストや執行コストが増大し、その結果として、消費者たる国民も最終的にそのコストを負担しなければならなくなり、制度の簡索性と公平な税制の実現を両立させることは、非常に難しい。

あらゆる税制は、制度上何らかの弱点を抱えており、単一の税目のみで全てを解決しようとするれば、制度は一層複雑化し、税制の簡索性からかけ離れた仕組みとなってしまう。これは、租税原則が求める徴税费最小の原則にも反することになる。前述したように、現実の租税制度が、様々な理由により

値を生み出す保険商品や保険取引について、当時の付加価値税の標準税率に相当する税率で保険税を課すべきことを提案した (Antony Seely. (2018) "Insurance premium tax" House of Commons Library, p.7.)。

(318) 辻美枝「EU 付加価値税の動向－保険取引を中心に－」関法 62 巻 4・5 号 240 頁 (2013)。

(319) 辻・前掲注(314)54 頁。

(320) 増井良啓『租税法入門 [第 2 版]』43 頁 (有斐閣、2018)。

何らかの欠陥を持たざるを得ないことを前提とすれば、単一の税目のみで解決を図るよりも、他の税目を組み合わせることで、補完的にその欠陥を補うことの方が、より簡素で公平性の観点から見て望ましい税制になることも十分に考えられ、そこにタックス・ミックスを正当化する理由がある。

一般消費税の最大の特徴は、経済中立的な税率構造と広い課税ベースにある。したがって、一般消費税に累進性を持たせることは、課税技術上の観点からも現実的には難しく、多くの税率を一般消費税の中に組み込むことにより解決を図ろうとすれば、一般消費税の特徴を失わせ、極めて複雑な税制になってしまう。また、「消費」という課税ベースを包括的に課税対象とすることが理想的には望ましい一方で、その実現が極めて難しいことは、数ある先行研究からも明らかである。

現行の我が国の消費課税制度をみれば、一定の担税力が認められ特定の政策目的を有する酒類・たばこ・揮発油等への課税に対しては、消費課税が重課されている。これは、制度を複雑化させずに実現できる実質的な複数税率であり、制度の簡索性や公平性の観点からみても望ましい制度体系となっている。また、本節で述べたとおり、個別消費税には、垂直的公平の原則が要請する累進性と、消費税の課税ベースの欠落を補完することができるという潜在的な可能性がある。将来的には、消費税の簡素な制度をできる限り維持しつつ、消費税単独では実現することが難しい制度上の課題に対して個別消費税を活用することで補完することができれば、消費税の複雑化による取引コストの増大を避け、公平性の実現にも寄与した消費課税制度を構築することが可能となるのではないだろうか⁽³²¹⁾。

(321) 増井良啓教授は、税制における簡索性と公平性との関係について、「簡素化の問題について真に意味のある研究をするためには、概念論にとどまらず、実際の制度にそくして、つっこんだ改革論を示すべきであろう。」とした上で、「その中でも最も重要なのは、ルールの簡素化と『公平』の目標との衝突関係をどう止揚するか、という問題である。他方、簡素化による取引コストの減少は、税制の『中立』の目標と親和性をもつのであって、『簡素』と他の目標との関係が必ずしもつねに相反する関係にあるわけではないことには、特段の注意を要する。」と述べられ、税制の簡索性と公平性が必ずしもトレードオフの関係にないことを指摘されている（同『簡素』は税制

第 4 節 小括

増井良啓教授は、租税体系を論ずるに際し、「付加価値税導入後の各種個別消費税、エネルギー関係税など、税収の上で基幹税といえないさまざまな税目について、それらを独自の税目としておくことの意義についても、検証が必要であろう」と述べられている⁽³²²⁾。この問いは、理論的に最善の税目が一つあれば良いという単税論ではなく、あえて複数の税目を用意し、それらを組み合わせるといふこと自体がなぜ必要なのかという課題⁽³²³⁾から、派生的に導き出されたものである。この問いに何らかの答えを出すとするれば、消費税と個別消費税は共に「消費」を課税ベースとする間接税として、相互補完の関係があるところに、独自の税目としておくことの現代的な意義があるのではないだろうか。

財源調達機能のみに着目して消費税と個別消費税を比較すれば、消費税の方が優れていることは明白である。しかし、消費税は社会保障財源として用途が特定され、機動性は高くないため、個別消費税は財政税の機動性という機能面から消費税を支えている。また、個別消費税は、その存在自体に政策税制としての機能を備えており、消費税では導入し難い政策課税を実現する手段として、消費税を補完する役割を担っている。このように、我が国の個別消費税は、財政面及び政策面から消費税を支える「補完税」として位置付けることが可能であり、ここに独自の税目としておくことの意義があるといえよう。

また、個別消費税のパフォーマンスを最大限に生かすことができれば、消費税単独では実現することが難しい垂直的公平の実現や消費税の課税ベースの欠落を補うことも可能であり、将来的には、こうした個別消費税の潜在的な可能性も踏まえた消費課税制度の議論を行うことが期待される。

消費税と個別消費税とのタックス・ミックスによる現行の消費課税制度は、制度の簡索性と公平性が相反しない、最良の消費課税体系を形作っていると思

改革の目標か」国家 107 卷 5・6 号 147 頁・148 頁 (1994))。

(322) 増井・前掲注(8)85 頁。

(323) 増井・前掲注(8)81 頁。

われる。今後の消費課税制度の在り方については、現在の基本的な体系を大きく崩すことなく、消費税の軽減税率制度の対象範囲を維持し、課税ベースの拡大の検討や個別消費税の新たな可能性を模索するなど、必要な改革を進めていくことが肝要である。

結びに代えて

本稿では、併課制度に焦点を当て、その歴史的経緯や併課をめぐる法的課題について税理論面から考察を加えたほか、併課制度の国際的な位置付けを確認するなど、体系的な整理を行い、それを基礎として、重層的負担問題の本質や今後の課題を究明することで、我が国における今後の消費課税制度の道標を得ようと試行錯誤を行った。

筆者が、なぜこのような奇妙なテーマを取り上げたのかといえば、消費課税制度における消費税の位置付けが税率の引上げとともに高まっていく中で、多くの研究が消費税をターゲットとして選定され、いわば、消費税と個別消費税が全く異次元の税制として研究の対象とされてきたことに、若干の違和感を覚えていたためであった。しかし、これは消費税が財政上重要な税目であり、課税上の仕組みが複雑で、解釈上も整理すべき論点が豊富であるからに他ならず、ある意味当然のことであろう。ところが、裏を返せば、個別消費税の財政上の地位は確かに低下している⁽³²⁴⁾ものの、今日においても、決して無視し得る存在ではないし、課税上の仕組みが簡素で納税義務者の数も限定されているからこそ、疑義があまり生じず、事業者コストや執行コストも少なく済んでいるともいえよう。したがって、消費税と個別消費税を適切に組み合わせることが、消費者・納税義務者・課税当局のそれぞれにとって有益な効果をもたらすことに疑いはなく、消費課税におけるタックス・ミックスの議論を深めていくことが、今後の消費課税制度の在り方を考える際に重要となるのではなからうか。

かかる観点から、本稿では、消費税と個別消費税を併用することにより生ずる重層的負担の問題に光を当てて検討したのだが、この論点は思いのほか奥深いテーマであり、その問題の本質を、誰もが納得できる程度に明確化できたとは考えていない。本稿で明らかにできた点は、併課制度の歴史的経緯や法的課題、諸外国の状況のほか、重層的負担の税理論面の考察といった基礎的な部分

(324) OECD, *supra* note(200), p.38, p.121, p.164.

にとどまり、重層的負担問題の本質や我が国における今後の消費課税制度の在り方に関する考察は、筆者の一見解にすぎない。

加えて、課題も多く残してしまった。例えば、本稿で取り上げた国々においては、重層的負担が特に問題視されている状況にはなく、付加価値税の税率を引き上げる際に、個別消費税の減税等といった対応的調整は実施されていなかった。本稿を執筆するに当たって行った文献調査から、その理由を明らかにできなかったことは、ひとえに筆者の力量不足である。

また、重層的負担問題の本質を、消費課税における実効税率の適正性の問題であると結論付けたのであるが、消費課税における税負担水準の適正性については、物品ごとに異なる上、時代や社会経済環境の変化にも大きく左右されるため、容易に答えが出せるようなものではない。実効税率の適正性について正確に論ずるためには、個別消費税が課される物品ごとに、その税目の特性や課税目的のほか、経済的作用も念頭に置きつつ、家計に及ぼす課税の実質的な影響を経済学・統計学的手法を用いた実証的なアプローチにより論証していくことが必要となる⁽³²⁵⁾。本稿では、この点に言及できなかったため、筆者の今後の

(325) 例えば、消費課税の実効税率について説明を行った先駆的研究として、林宏昭＝橋本恭之「消費項目別の間接税実効税率の推計－1953年から1990年までの推移－」四日市大学論集5巻2号1頁以下(1993)〔林宏昭『租税政策の計量分析－家計間・地域間の負担配分－』所収、109頁以下(日本評論社、1995)〕が挙げられる。この研究は、昭和28年から平成2年までの期間について、家計消費支出における間接税の実効税率を消費支出項目別に計測することにより、消費税が導入されるまでの個別消費税の実態を明確にすることを目的としており、消費課税の実効税率の適正性を検証するためには、本論文のような視点が重要となる。また、後継的な論文として、上村敏之「間接税負担と所得階級別消費行動」関西学院経済学研究27号127頁以下(1996)〔同『財政負担の経済分析－税制改革と年金政策の評価－』所収、65頁以下(関西学院大学出版会、2001)〕、同「家計の間接税負担と消費税の今後－物品税時代から消費税時代の実効税率の推移－」会計検査研究33号11頁以下(2006)及び上村敏之＝齋藤由里恵「間接税の所得階級別負担」会計検査研究44号27頁以下(2011)〔上村敏之＝足立泰美『税と社会保障負担の経済分析』所収、37頁以下(日本経済評論社、2015)〕が存在し、これらの論文も、家計に与える影響を分析するには、消費税と個別消費税を含めた消費課税の実効税率の検証が重要になることを指摘している。

その他にも、消費税導入後の間接税負担の増加を物価と家計の税負担構造の両面から分析した跡田直澄「消費税の負担構造」宮島洋編『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題〔2訂版〕』129頁以下(税務経理協会、2003)、消費課

課題とさせていただきたい。

他方、本稿の考察を通じて新たに発見できたこともある。それは、消費税と個別消費税を一体として捉えるという視点であり、両税の機能面の違いや相互補完性から、個別消費税の存在意義を見出すことができた点である。また、消費税単独では実現することが難しい垂直的公平の実現や、消費税の課税ベースの欠落を補うこともできるという個別消費税の潜在的な可能性を発見できたことは、非常に意義深いものであった。このような点に着目できたのは、本稿のテーマについて議論してくれた先輩や同僚、丁寧に指導いただいた教授の方々のおかげであり、ここに深く感謝するとともに、厚く御礼を申し上げたい。

最後に、我が国における今後の消費課税制度の在り方を検討する際に、本稿がその一助となれば幸いである。

税の実効税率を品目別に推計し社会的厚生関数を用いた税制改革のシミュレーション分析を行う村澤知宏ほか「消費税の軽減税率適用による効率と公平のトレードオフ」*経済分析* 176 号 19 頁以下 (2005)、複数財の実効税率を限界的に調整し必需品的色彩の薄い項目に対する税率引上げを提言する小塩隆士『再分配の厚生分析—公平と効率を問う—』85 頁以下 (日本評論社、2010)、最適消費税理論とそれに基づく実証的アプローチから個別消費税を含めた最適な消費税率を決める手法を提案した北村行伸＝宮崎毅『一橋大学経済研究叢書 61 税制改革のミクロ実証分析—家計経済からみた所得税・消費税—』215 頁以下 (岩波書店、2013) など、貴重な実証研究が多く存在する。消費課税の実効税率の適正性の検証には、こうした先行研究を基礎として、更なる研究を進めていく必要があると考える。

参考文献

1 日本語書籍論文等

- 青木一郎『財政学〔改訂第2版〕』（学文社、2016）
- 青山幸恭『変革期の関税制度』（日本関税協会、2009）
- 芦田淳「イギリス 2018 年 EU 離脱法の成立」外法 277 卷 1 号（2018）
- 跡田直澄「消費税の負担構造」宮島洋編『21 世紀を支える税制の論理 第 6 卷 消費課税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会、2003）
- 安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除－医療非課税を中心に－』（白桃書房、2015）
- 新井隆一「税法学からの問題提起」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書 1 租税科学と消費税問題』（谷沢書房、1991）
- 五十嵐文彦「イギリス税制視察の報告－付加価値税制の現状と改革への挑戦－」ファイナンス 48 卷 8 号（2012）
- 池上岳彦「北米地域の酒税とたばこ税」個別消費税に関する研究会編『「個別消費税」に関する調査研究』（個別消費税に関する研究会、1999）
- 池本征男『裁判例からみる消費税法』（大蔵財務協会、2014）
- 石弘光「消費税の今後のあり方」ジュリ 931 号（1989）
- 石弘光『現代税制改革史－終戦からバブル崩壊まで－』（東洋経済新報社、2008）
- 石弘光「税制改革における消費税の役割」Research Bureau 論究 5 号（2008）
- 石弘光『消費税の政治経済学－税制と政治のはざままで－』（日本経済新聞出版社、2009）
- 石村耕治「二重課税とは何か－電子商取引全盛時代の“二重課税”の概念とは－」独協 94 号（2014）
- 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税 34 号（2006）
- 井手文雄『要説近代日本税制史－明治維新より昭和三十四年まで－』（創造社、

1959)

伊藤悟「消費税の円滑かつ適正な転嫁の虚構性」北野弘久先生追悼論集『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012）

井上一郎「戦後租税行政史資料補遺Ⅱ（1）取引高税に関する諸問題と附加価値税について」税法 265 号（1973）〔同『戦後租税行政史考』所収、（霞出版社、2000）〕

井上徹二『租税法と税制－現状と改革課題－』（創成社、2008）

伊従寛＝矢部丈太郎編『現代法律実務解説講座 1 独占禁止法の理論と実務』（青林書院、2000）

岩崎健久『消費税の政治力学－Tax Politics－』（中央経済社、2013）

岩崎政明「成長戦略と生活安定に資する今後の消費税制」ジュリ 1455 号（2013）

岩崎政明「不動産に係る多重課税の排除について」新報 123 巻 11・12 号（2017）

岩下忠吾『総説消費税法〔改訂版〕』（財經詳報社、2006）

岩村充ほか「金融取引と付加価値税制－金融サービス消費税の検討－」ノモス 20 号（2007）

岩本康志「社会保障財源としての税と保険料」国立社会保障・人口問題研究所編『社会保障財源の効果分析』（東京大学出版会、2009）

牛嶋正『租税の政治経済学－21 世紀の成熟社会にむけて－』（有斐閣、1990）

薄井信明『間接税の現状』（大蔵財務協会、1987）

碓井光明『地方税の法理論と実際』（弘文堂、1986）

宇田川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリ 931 号（1989）

内野順雄「個別消費税の地位と限界」橋本徹編『関西経済研究センター研究叢書 3 現代間接税の理論』（有斐閣、1971）

占部裕典「課徴金算定における『売上額』の解釈と消費税の関係－独占禁止法と消費税法の狭間での議論』『租税法における文理解釈と限界』（慈学社出版、2013）

- エドウィン・R・A・セリグマン著（井手文雄訳）『租税転嫁学説史』（実業之日本社、1950）
- エドウィン・R・A・セリグマン著（井手文雄訳）『租税転嫁理論』（実業之日本社、1951）
- 近江幸治『民法講義V 契約法〔第3版〕』（成文堂、2006）
- 大浦一郎「ニュージーランドの税制と日本」明治学院大学法学部立法研究会編『日本をめぐる国際租税環境－税制の将来をみつめて－』（信山社、1997）
- 大蔵省財政史室編『昭和財政史－終戦から講話まで－ 第7巻 租税（1）』（東洋経済新報社、1977）
- 大蔵省主税局『シャープ使節団日本税制報告書 巻II』（1949）
- 大蔵省大臣官房文書課編『第二回国会成立大蔵省関係法律解説叢書第3編 取引高税法逐条解説』（大蔵財務協会、1948）
- 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔5訂版〕』（税務経理協会、2010）
- 大島稔彦編『現代法令実務シリーズ<キーワード編> 消費税法用語の読み方・考え方』（ぎょうせい、1989）
- 岡村忠生ほか『租税法』（有斐閣、2017）
- 小川是「税制改革予告立法とその意義－財政再建と税制改革作業をめぐる四半世紀を顧みて－」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』（有斐閣、2000）
- 尾崎護「売上税独り語り（中）」ファイナンス 23 巻 7 号（1987）
- 尾崎護『財政政策への視点－財政再建策の回顧と模索－』（大蔵財務協会、2001）
- 小塩隆士『再分配の厚生分析－公平と効率を問う－』（日本評論社、2010）
- オットー・フォン・メーリンク著（菅原修訳）『租税転嫁論』（ミネルヴァ書房、1960）
- 片山直子「イギリスの付加価値税制における複数税率をめぐる課題－『ケータリング』の意義に関する議論を中心に－」和歌山大学経済学会経済理論

371 号 (2013)

片山信子「カナダの GST (財貨サービス税) にみる税制改革と国民の理解」
レファ 534 号 (1995)

片山信子「カナダにおける連邦・州の税財政改革—移転財源と課税権限による自主決定権の選択—」レファ 745 号 (2013)

加藤慶一「オーストラリアとニュージーランドの税・給付制度—累進度および再分配効果と効率性等との相克—」レファ 757 号 (2014)

加藤淳子『税制改革と官僚制』(東京大学出版会、1997)

加藤睦夫『日本の税制—歴史・理論・改革—』(大月書店、1989)

金井恵美子「軽減税率をめぐる問題」矢野秀利ほか『消費税・軽減税率の検証—制度の問題点と実務への影響をめぐって—』(清文社、2014)

金井恵美子「消費税の複数税率制度—その効果と問題点についての一考察—」
税法 573 号 (2015)

金井恵美子「税率構造—軽減税率の法制化を踏まえて—」日研 70 号『消費税の研究』(2017)

金子宏「附加価値税の採用の是非をめぐって」税弘 18 卷 9 号 (1970)〔同『租税法理論の形成と解明 下巻』所収 (有斐閣、2010)〕

金子宏「租税法の基本原則」金子宏ほか編『租税法講座 第 1 卷 租税法基礎理論』(ぎょうせい、再版、1976)

金子宏ほか編『租税法講座 第 2 卷 租税実体法』(ぎょうせい、第 3 版、1976)

金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」日研 30 号『消費税』(1995)
〔同『租税法理論の形成と解明 下巻』所収 (有斐閣、2010)〕

金子宏「シャープ勧告の歴史的意義—21 世紀に向けて—」租税 28 号 (2000)

金子宏「講演録 租税法の諸課題—わが国税制の現状と課題—」税大ジャーナル 1 号 (2005)

金子宏ほか『税法入門 [第 7 版]』(有斐閣、2016)

金子宏『租税法 [第 23 版] (法律学講座双書)』(弘文堂、2019)

鎌倉治子『基本情報シリーズ④ 諸外国の付加価値税 [2018 年版]』(国立国

- 会図書館調査及び立法考査局、2018)
- 上村敏之「間接税負担と所得階級別消費行動」関西学院経済学研究 27 号
 (1996)〔同『財政負担の経済分析－税制改革と年金政策の評価－』所収
 (関西学院大学出版会、2001)〕
- 上村敏之「家計の間接税負担と消費税の今後－物品税時代から消費税時代の
 実効税率の推移－」会計検査研究 33 号 (2006)
- 上村敏之＝齋藤由里恵「間接税の所得階級別負担」会計検査研究 44 号 (2011)
 〔上村敏之＝足立泰美『税と社会保障負担の経済分析』所収 (日本経済研
 論社、2015)〕
- カール・S・シャウプ著 (柴田弘文ほか訳)『シャウプの証言－シャウプ税制
 使節団の教訓－』(税務経理協会、1988)
- カール・S・シャウプ＝世界銀行編 (下条進一郎訳)『間接税で何が起こるか
 －付加価値税導入の教訓－』(日本経済新聞社、1988)
- 川崎昭典『税法学』(木鐸社、2002)
- 菊谷正人＝酒井翔子「英国における付加価値税制度の特徴」日本租税理論学
 会編『租税理論研究叢書 27 消費課税の国際比較』(財経詳報社、2017)
- 菊谷正人『税制革命 [改訂版]』(税務経理協会、2018)
- 北野弘久『現代税法講義 [5 訂版] (NJ 叢書)』(法律文化社、2009)
- 北村行伸＝宮崎毅『一橋大学経済研究叢書 61 税制改革のミクロ実証分析－
 家計経済からみた所得税・消費税－』(岩波書店、2013)
- 木下和夫『付加価値税－その理論と実務－』(財経詳報社、1974)
- 木下和夫『よくわかる一般消費税』(東洋経済新報社、1979)
- 木村弘之亮『租税法総則 (現代法律学体系)』(成文堂、1998)
- 木村弘之亮「二重課税の概念」法研 72 卷 2 号 (1999)
- 清永敬次『税法 [新装版]』(ミネルヴァ書房、第 3 刷、2014)
- 國枝繁樹「金融サービスに対する消費課税のあり方について」証券税制研究
 会編『金融所得課税の基本問題』(日本証券経済研究所、2008)
- K・ティプケ著 (木村弘之亮ほか訳)『所得税・法人税・消費税－西ドイツ租

- 税法一』(木鐸社、1988)
- 小西砂千夫「許容できる『二重課税』とは何かー租税原則から考えるー」税
52 卷 8 号 (1997)
- 財政金融法規研究委員会編『財政金融法規解説全集 租税編Ⅲ 上巻』(大成
出版社、1969) [最終加除：2013]
- 財務省関税局監修『関税制度の新たな展開ー関税法研究会とりまとめー』(日
本関税協会、2007)
- 酒井翔子『現代英国税制』(税務経理協会、2018)
- 佐藤進『付加価値税論』(税務経理協会、1973)
- 佐藤進＝宮島洋『戦後税制史 [第 2 増補版]』(税務経理協会、1990)
- 佐藤進＝伊東弘文『入門租税論 [改訂版]』(三嶺書房、1994)
- 佐藤進＝関口浩『財政学入門 [新版]』(同文館出版、2019)
- 佐藤英明「消費税の軌跡ー導入から現在までー」日研 70 号『消費税の研究』
(2017)
- 篠田剛「付加価値税の導入過程と逆説的性格」諸富徹編『日本財政の現代史
Ⅱ バブルとその崩壊 1986～2000 年』(有斐閣、2014)
- 篠原克岳「金融取引に係る消費税の取扱いについて」税務大学校論叢 86 号
(2016)
- ジャン・アンリ・ルブラン「講演録 フランスの付加価値税制度について」
経済人 41 卷 12 号 (1987)
- 庄司克宏『新 EU 法 基礎編』(岩波書店、2013)
- 消費税実務研究会編『消費税実務コンメンタール』(ぎょうせい、改版、2013)
[最終加除：2019]
- 白石忠志『独占禁止法 [第 3 版]』(有斐閣、2016)
- 神野直彦「個別消費税と一般消費税」個別消費税に関する研究会編『「個別消
費税」に関する調査研究』(個別消費税に関する研究会、1999)
- 神野直彦『財政学 [改訂版]』(有斐閣、2007)
- 杉原実「取引高税 (Ⅱ)」西南学院大学商学論集 23 卷 1 号 (1976)

- 図子善信『新税法理論－優しい税法－』（成文堂、2018）
- 鈴木博覚「VAT における金融サービス課税－非課税化の問題とその対応策－」
みずほ総研論集 2009 年 II 号（2009）
- スティーブン・レビンほか「ニュージーランドの行財政改革と税制改革」国
際税制 3 号（1999）
- 角田禮次郎ほか編『法令用語辞典〔第 10 次改訂版〕』（学陽書房、2016）
- 関口智「日本の消費税制度における軽減税率－平成 28 年度税制改正大綱の
評価と課題－」税研 187 号（2016）
- 関口智「イギリス及びスウェーデンの予算過程における租税支出と会計検査
院－付加価値税の租税支出を意識して－」会計検査研究 58 号（2018）
- 石油連盟『もっと知りたい!!石油の Q&A』（石油連盟広報室、2015）
- 租税法学会第 45 回総会シンポジウム「戦後税制のダイナミズム」租税 45 号
（2017）
- 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』（第一法規、1989）〔最終加
除：2019〕
- 辰巳浅嗣編『EU－欧州統合の現在－〔第 3 版〕』（創元社、2012）
- 田中治「消費税改革の法的問題点」法時 67 卷 3 号（1995）
- 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』
（有斐閣、2007）
- 田中治「講演録 租税法からみた消費税」日本租税研究協会編『税財政の
今後の課題と展望－日本租税研究協会創立 60 周年記念－』（日本租税研究
協会、2009）
- 田中治「消費税における対価を得て行われる取引の意義」北野弘久先生追悼
論集『納税者権利論の課題』（勁草書房、2012）
- 田中治「消費税法と消費税転嫁対策法との関係－転嫁の権利と義務－」同法
69 卷 7 号（2018）
- 知念裕『付加価値税の理論と実際』（税務経理協会、1995）
- 辻美枝「保険取引の消費課税上の問題－ECJ 判決の分析から－」村井正先生

- 喜寿記念論文集『租税の複合法的構成』（清文社、2012）
- 辻美枝「EU 付加価値税の動向－保険取引を中心に－」関法 62 卷 4・5 号
（2013）
- 辻美枝「保険税の法的分析－ドイツおよび英国の制度を中心に－」関法 64 卷
6 号（2015）
- 辻美枝「非課税取引（1）－金融取引等－」日研 70 号『消費税の研究』（2017）
- 手塚貴大「消費税制のダイナミズム－その生成と展開－」租税 45 号（2017）
- 戸谷裕之「西ドイツの付加価値税」橋本徹編『欧米諸国の間接税－EC 型付
加価値税と売上税－』（納税協会連合会、1988）
- 戸谷裕之「欧州統合と付加価値税の調和」総合税制研究 5 号（1997）
- 中里実「経済的手法の法的統制に関するメモ（上）－公共政策の手法として
の租税特別措置・規制税・課徴金－」ジュリ 1042 号（1994）
- 中里実『金融取引と課税－金融革命下の租税法－』（有斐閣、1998）
- 中里実『キャッシュフロー・リスク・課税』（有斐閣、1999）
- 中里実「税制改革の背景」税務大学校論叢 40 周年記念論文集（2008）
- 中里実「租税法と政策税制」金子宏監修『現代租税法講座 第 1 卷 理論・
歴史』（日本評論社、2017）
- 中里実ほか編『租税法概説〔第 3 版〕』（有斐閣、2018）
- 中西優美子『法学叢書 17 EU 法』（新世社、2012）
- 中村英雄「欧州経済共同体における付加価値税案」成城大学経済研究 23 号
（1966）
- 中村英雄『成城大学経済学部研究叢書 11 西ドイツ付加価値税の研究』（千
倉書房、第 2 版、1979）
- 中村良広「EU における付加価値税調和問題の展開－ドイツ売上税に即して
－」北九州市立大学経済学会商経論集 34 卷 2 号（1999）
- 西中隆「カナダ連邦所得税における GST 還付制度について」地方税 56 卷 10
号（2005）
- 西原篤夫「西独付加価値税調査報告」中橋敬次郎編『付加価値税・土地税制

- 等をめぐる欧米税制の動向と背景－欧米税制調査報告書集－』(大蔵省印刷局、1975)
- 西山由美「消費税法における生活必需品への配慮－食料品の取扱いを中心として－」法政論究 21 号 (1994)
- 西山由美「国境を越える取引に対する消費課税－ドイツ売上税法を素材として－」法政論究 33 号 (1997)
- 西山由美「ドイツにおける消費課税の歴史的展開」フォーラム 18 号 (2000)
- 西山由美「消費税の複数税率構造－EU における最近の議論からの考察－」ジュリ 1273 号 (2004)
- 西山由美「消費課税と租税文化－売上税法起草者ポーピッツの理論とその展開－」森征一編『法文化(歴史・比較・情報)叢書③ 法文化としての租税』(国際書院、2005)
- 西山由美「消費税の課題－複数税率とインボイスの問題を中心として－」租税研究 719 号 (2009)
- 西山由美「消費税における複数税率構造の問題点－欧州司法裁判所の最近の判例を素材として－」東海 44 号 (2010)
- 西山由美「消費税の複数税率」ジュリ 1421 号 (2011)
- 西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究 745 号 (2011)
- 西山由美「消費税率の引上げ－望ましい制度設計のあり方－」税理 55 巻 1 号 (2012)
- 西山由美「消費税の理論と課題 第 4 回 『税率』の構造(Ⅱ)－軽減税率に関するドイツの鑑定書－」税理 56 巻 8 号 (2013)
- 西山由美「消費税の税率構造とインボイス－伝統的消費税と現代的消費税からの示唆－」税理 59 巻 5 号 (2016)
- 西山由美「消費課税と脱税」木村弘之亮先生古稀記念論文集『公法の理論と体系思考』(信山社、2017)
- 日本租税研究協会『戦後日本の税制』(東洋経済新報社、1959)

- 日本租税研究協会事務局「ゼロ税率論争－英国のゼロ税率の範囲に対する欧州委員会の挑戦－」租税研究 455 号（1987）
- 日本法規研究所編『解説付取引高税法』（江戸橋書房、1948）
- 沼田博幸「保険取引に対する消費課税について－損害保険に対する課税を中心として－」明治大学大学院会計専門職研究科会計論叢 6 号（2011）
- 根岸哲編『注釈独占禁止法』（有斐閣、2009）
- 能勢哲也「消費税の転嫁について」兵庫県立大学商大論集 26 号（1958）
- 野村容康「現代の租税理論」片桐正俊編『財政学－転換期の日本財政－〔第 3 版〕』（東洋経済新報社、2014）
- 朴源「消費課税の変革－付加価値税の普及と今後の課題－」伊東弘文編『MINERVA 現代経済学叢書 72 現代財政の変革』（ミネルヴァ書房、2005）
- 馬場義久「付加価値税と個別消費税」宮島洋編『21 世紀を支える税制の論理 第 6 巻 消費課税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会、2003）
- 濱田正義編『消費税法基本通達逐条解説〔平成 30 年版〕』（大蔵財務協会、2018）
- 林栄夫『戦後日本の租税構造－税制批判の経済理論－〔再版〕』（有斐閣、1968）
- 林宏昭＝橋本恭之「消費項目別の間接税実効税率の推計－1953 年から 1990 年までの推移－」四日市大学論集 5 巻 2 号（1993）〔林宏昭『租税政策の計量分析－家計間・地域間の負担配分－』所収（日本評論社、1995）〕
- 林正寿『租税論－税制構築と改革のための視点－』（有斐閣、2008）
- 林宜嗣「カナダの売上税改革」橋本徹編『欧米諸国の間接税－EC 型付加価値税と売上税－』（納税協会連合会、1988）
- 原田淳志ほか『地方自治総合講座 13 地方税Ⅱ』（ぎょうせい、1999）
- 原田大樹『行政法学と主要参照領域』（東京大学出版会、2015）
- 平石雄一郎「ニュージーランドの税制」租税研究 529 号（1993）
- フィリップ・ルビロア「講演録 フランスの付加価値税制度について」租税研究 273 号（1972）

- 福家俊朗『現代租税法の原理－転換期におけるその歴史的位相－』（日本評論社、1995）
- 法令用語研究会編『有斐閣法律用語辞典〔第4版〕』（有斐閣、2012）
- 増井良啓「『簡素』は税制改革の目標か」国家 107 卷 5・6 号（1994）
- 増井良啓「租税法における水平的公平の意義」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』（有斐閣、2000）
- 増井良啓「租税体系について」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣、2014）
- 増井良啓「再分配の手法と税制」租税 44 号（2016）
- 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか－国際比較からの展望－」日研 70 号『消費税の研究』（2017）
- 増井良啓『租税法入門〔第2版〕』（有斐閣、2018）
- 増田英敏「イギリスの付加価値税（Value Added Tax）の法構造－住宅税制の視点を中心として－」山田二郎先生喜寿記念『納税者保護と法の支配』（信山社、2007）
- 松井吉三「付加価値税本質論と消費税改革－フランス付加価値税誕生史の検討を中心として－」愛知大学経済学会経済論集 185 号（2011）
- 松岡博幸「ニュージーランドの経済構造改革と税制」一河秀洋先生退職記念論文集『現代財政の研究』（中央大学出版部、1999）
- 松野賢吾『間接税の研究』（同文館、1938）
- 松野賢吾『租税転嫁論』（巖松堂書店、1943）
- 三浦道隆『最新判例による消費税法の解釈と実務－消費税関係主要判例の紹介と解説－〔3訂版〕』（大蔵財務協会、2006）
- 水野忠恒『租税法研究双書 1 消費税の制度と理論』（弘文堂、1989）
- 水野忠恒「カナダの付加価値税（物品サービス税）論議の最近の状況」ジュリ 953 号（1990）
- 水野忠恒「消費税の構造－インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の比較－」日研 30 号『消費税』（1995）
- 水野忠恒「消費税の税率の法理論」日研 49 号『税率の法理論』（2002）

- 水野忠恒『大系租税法〔第 2 版〕』（中央経済社、2018）
- 水野勝『租税法』（有斐閣、1993）
- 水野勝「わが国における一般的な消費課税の展開」金子宏先生古稀祝賀『公法学の法と政策 上巻』（有斐閣、2000）
- 水野勝『税制改正五十年一回顧と展望―』（大蔵財務協会、2006）
- 溝口史子「イギリスの EU 離脱が及ぼす欧州 VAT 上の影響について」国際税務 36 巻 8 号（2016）
- 溝口史子『EU 付加価値税の実務』（中央経済社、2017）
- 三宅正太郎「フランス付加価値税調査報告」中橋敬次郎編『付加価値税・土地税制等をめぐる欧米税制の動向と背景―欧米税制調査報告書集―』（大蔵省印刷局、1975）
- 宮島洋「大型間接税―総論―」日研 1 号『税制の基本的改革の方向（1）使途不明金の研究（1）』（1986）
- 宮島洋『租税論の展開と日本の税制』（日本評論社、1986）
- 宮島洋「消費課税の理論と課題」宮島洋編『21 世紀を支える税制の論理 第 6 巻 消費課税の理論と課題〔2 訂版〕』（税務経理協会、2003）
- 宮谷俊胤「租税法の意義と特色」金子宏ほか編『租税法講座 第 1 巻 租税法基礎理論』（ぎょうせい、再版、1976）
- 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か―最善策が無理であれば次善策を―」税研 173 号（2014）
- 村上政博＝栗田誠編『独占禁止法の手続―平成 18 年施行の改正法をふまえて―』（中央経済社、2006）
- 村上政博編『条解独占禁止法』（弘文堂、2014）
- 村澤知宏ほか「消費税の軽減税率適用による効率と公平のトレードオフ」経済分析 176 号（2005）
- 望月正光「付加価値税理論の新潮流―オールド VAT からニュー VAT へ―」関東学院大学経済学会研究論集 254 号（2013）
- 森信茂樹『日本の消費税―導入・改正の経緯と重要資料―』（納税協会連合会、

2000)

森信茂樹「抜本的税制改革以後の税制とシャープ税制」租税 28 号 (2000)

森信茂樹『抜本的税制改革と消費税－経済成長を支える税制へ－』(大蔵財務協会、2007)

森信茂樹『給付つき税額控除－日本型児童税額控除の提言－』(中央経済社、2008)

森信茂樹『日本の税制－何が問題か－』(岩波書店、2010)

矢野秀利「税制改革への視点」木下和夫編『21 世紀を支える税制の論理 第 1 巻 租税構造の理論と課題 [改訂版]』(税務経理協会、2011)

矢野秀利「複数税率のあり方をどう考えるか－欧州とフランスの経験から－」
矢野秀利ほか『消費税・軽減税率の検証－制度の問題点と実務への影響をめぐって－』(清文社、2014)

山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」雄川一郎先生献呈論集『行政法の諸問題 上』(有斐閣、1990) [同『山田二郎著作集 II 租税法の解釈と展開 (2)』所収 (信山社、2007)]

山田宏ほか『ニュージーランド行革物語－国家を民営した国－』(PHP 研究所、1996)

山本守之『実務消費税法 [新版 4 訂版]』(税務経理協会、1999)

吉沢浩二郎編『図説日本の税制 [平成 30 年度版]』(財経詳報社、2018)

吉牟田勲「ニュージーランドのマッシュ委員会報告－所得税減税のための消費税改革問題を中心に－」租税研究 400 号 (1983)

吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察－対価性の要件と会費・補助金－」金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)

吉村典久「VAT 導入の経緯－ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合－」税弘 60 巻 7 号 (2012)

吉村典久「消費税の改正－軽減税率制度とインボイス方式導入の衝撃－」ジュリ 1493 号 (2016)

吉村政穂「消費税における『対価』の意義と購入型クラウドファンディング」

- 金子宏＝中里実編『租税法と民法』（有斐閣、2018）
- 渡辺喜久造『税の理論と実際－理論編－』（日本経済新聞社、1955）
- 渡辺智之「所得・消費・資産」ジュリ 1289 号（2005）
- 渡辺智之「タックス・ミックスについて」税研 128 号（2006）
- 渡辺智之「震災復興に関する税制の対応」ジュリ 1431 号（2011）
- 渡辺智之「付加価値税（VAT）におけるゼロ税率」論究ジュリ 1 号（2012）
- 渡辺智之「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状－ニュージーランド－」税研 176 号（2014）
- 渡辺智之「経済活動と消費税」日研 70 号『消費税の研究』（2017）
- 渡辺智之「家族の消費と租税－付加価値税における不動産と保険の取扱いを中心に－」金子宏監修『現代租税法講座 第 2 巻 家族・社会』（日本評論社、2017）
- 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」租税 34 号（2006）

2 外国語書籍論文等

- Antony Seely. (2018) “Insurance premium tax” House of Commons Library.
- James A. Mirrlees et al. (2010) “Dimensions of Tax Design, The Mirrlees Review” Oxford University Press.
- Lian Ebrill et al. (2001) “The modern Vat” IMF.
- Maffeo Pantaleoni. (1882) “Teoria della traslazione dei tributi, definizione, dinamica e ubiquita della traslazione” Rome.
- OECD. (2004) “Consumption Tax Trends VAT/GST and excise rates, trends and administration issues 2004 edition”.
- OECD. (2006) “Consumption Tax Trends VAT/GST and excise rates, trends and administration issues 2006 edition”.
- OECD. (2008) “Consumption Tax Trends 2008 VAT/GST and excise rates, trends and administration issues”.
- OECD. (2010) “Consumption Tax Trends 2010 VAT/GST and excise rates,

trends and administration issues”.

OECD. (2012) “Consumption Tax Trends 2012 VAT/GST and excise rates, trends and administration issues”.

OECD. (2014) “Consumption Tax Trends 2014 VAT/GST and excise rates, trends and policy issues”.

OECD. (2016) “Consumption Tax Trends 2016 VAT/GST and excise rates, trends and policy issues”.

OECD. (2018) “Consumption Tax Trends 2018 VAT/GST and excise rates, trends and policy issues”.

Victor Thuronyi et al. (1996) “Tax Law Design and Drafting, Volume 1”
IMF.

3 その他

大蔵省「昭和 24 年度決算参照」

閣議決定平成 24 年 2 月 17 日「社会保障・税一体改革大綱」

財務省「平成 28 年度税制改正の解説」

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（第 198 回国会提出）」

財務省主計局「特別会計ガイドブック〔平成 30 年版〕」

参議院第 190 回国会質問第 54 号吉川沙織君提出「軽減税率制度に関する第三回質問に対する答弁書」（平成 28 年 2 月 26 日）

自由民主党平成 8 年 12 月「平成 9 年度税制改正大綱」

自由民主党・公明党平成 20 年 12 月「平成 21 年度税制改正大綱」

社会保障・税一体改革における消費税の実務上の論点等に関する研究会「消費税の税率構造のあり方及び消費税率の段階的引上げに係る実務上の論点について」（2011）

税制調査会昭和 51 年 12 月「第一部会及び第二部会における審議経過の報告」

税制調査会昭和 53 年 9 月「一般消費税特別部会報告」

税制調査会昭和 53 年 12 月「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」

税制調査会昭和 63 年 4 月「税制改革についての中間答申」

税制調査会平成 12 年 7 月「わが国税制の現状と課題－21 世紀に向けた国民
の参加と選択－」

日本経済団体連合会「平成 31 年度税制改正に関する提言」

日本労働組合総連合会「2018～2019 年度政策・制度要求と提言」

(五十音順、参照頁省略)

(略称：法律編集者懇話会「法律文献等の出典の表示方法」〔2014 年版〕)