

第1章 総説

第1節 間接税の概要

学習のポイント

- 1 租税の分類と間接税
- 2 間接税にはどのような特徴があるか
- 3 間接税にはどのような種類があるか
- 4 従量税と従価税

1 租税の分類と間接税

租税は、従来から財政学上の様々な学説により分類されているが、税の転嫁の有無により「直接税と間接税」とに分類し、実際に税金を負担する者（担税者）と、その税金を直接納める者（法律上の納税義務者）とが同一となるものを直接税といい、異なるものを間接税という学説が代表的である。

この分類によれば、所得税や法人税は、直接税に属するのに対して、消費税は、物品の販売やサービスの提供を業とする者を納税義務者としているが、その物品やサービスの取引価格に上乗せされて、これらを購入する消費者に税負担が転嫁されることを予定していることから、間接税に属する租税となる。

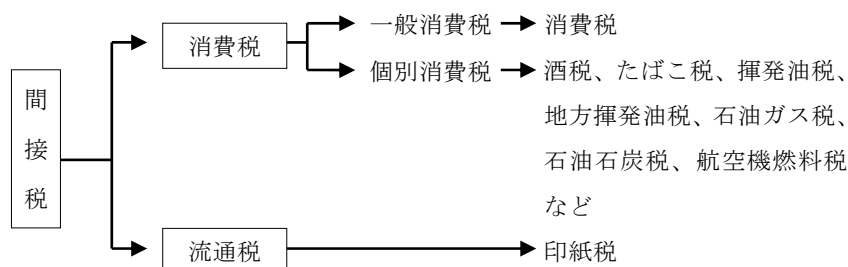
2 間接税にはどのような特徴があるか

間接税は、財・サービスの消費・流通に対して課税することとしており、消費の大きさが等しければ、等しい負担を課することとなるため、税負担の「水平的公平」を図る上で優れた機能がある。

しかし、税を負担する者の所得水準に応じた累進的な負担による「垂直的公平」が求めにくく、個々の事情を配慮しにくいという問題がある。

3 間接税にはどのような種類があるか

我が国の間接税（国税）には、おおむね次のような税目がある。



(参考) 課税ベースの広い間接税の諸類型

類 型		実施の代表例	仕 組 み
単 段 階 課 税	製造業者売上税	カナダ旧製造業者売上税	製造業者が製造する原則として全ての物品について製造段階で売上課税を行う。
	卸売売上税	オーストラリア旧卸売売上税、スイス旧卸売売上税	製造業者及び卸売業者が販売する原則として全ての物品について卸売段階で売上課税を行う。
	小売売上税	アメリカの州小売売上税 カナダの州小売売上税	事業者が消費者に販売する原則として全ての物品及び特定（又は全て）のサービスについて売上課税を行う。
多 段 階 課 税	累 積 型	EU諸国の旧取引高税 日本の旧取引高税	原則として全ての財貨・サービスについて、取引の各段階で重畳的に売上課税を行う（取引の前段階で課税されていても、その税額を控除しない。）。
	累 積 排 除 型	(EU型) 付加価値税 〔インボイス〕 方式	原則として全ての財貨・サービスについて、取引の各段階で売上課税を行うが、インボイス（仕送状）制度により前段階の税額を控除する。
	付加価値税 〔帳簿及び〕 請求書等 保存方式	日本の消費税	原則として全ての財貨・サービスについて、取引の各段階で売上課税を行うが、帳簿及び請求書等の記録に基づいて前段階の税額を控除する。

4 従量税と従価税

具体的な納付すべき税額は、課税標準に税率を乗じて算出される。この課税標準を課税物品の数量等としているものを「従量税」といい、取引価格としているものを「従価税」という。

従量税には、酒税、たばこ税、揮発油税、石油ガス税、航空機燃料税などがあり、消費税は従価税となっている。

従量税は、課税標準が明確で、事実の確定、法律の適用が容易であるが、個々の課税物品の間の価格差が大きい場合には、税負担の公平という観点から問題が生じやすい他、課税物品の価格の変動に伴って税負担の調整を行うために税法の改正が必要となる。

従価税は、取引価格を基準としているので、税負担の面では水平的公平を期しやすく、課税物品の価格の変動に即応して税負担を求めることができるという利点を有するが、課税標準の算出が必ずしも容易ではないという難点を有すると指摘されている。

用語の解説

「課税標準」とは、課税物件（課税の対象となるものをいう。）を具体的に金額又は数量等に表示したもので、税額を計算する基礎となるものである。

第2節 消費税創設の背景

学習のポイント

消費税が導入された背景にはどのような事情があったのか（消費税導入の必要性）

1 税制全体の公平性の確保のために

国が、歳入確保のための税を考えると、何に対して課税するか、国民の経済活動の中でどの段階で課税するかが問題となる。いかなる税目もそれぞれの長所を有する反面、何らかの問題点を有することから、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により、税制全体として、その時代、その社会の要請に応えることのできるバランスのとれたものにしていくことが必要である。

戦後における我が国の税制は、昭和25年のシャープ勧告に基づいた所得税中心の税体系を根幹としてきたが、その後数十年を経て、様々なゆがみが目立ってきた。

これは、戦後の我が国の経済・社会が、産業・就業構造の変容、所得水準の上昇・平準化、消費の多様化・サービス化、経済取引の国際化等著しく変化してきている状況下においても、税制について基本的な見直しがなされずにきたため、経済・社会の実態に合わなくなってきたことが原因といわれている。

国民生活を巡るこのような著しい環境の変化を背景として、税制に対する国民の関心は、税負担について、垂直的公平ばかりでなく、水平的公平を考える方向に向けられてきた。

また、税負担と勤労意欲との関係に対する関心も深まっていた。

基本的には、豊かで安全な我が国社会においては、誰もが享受している社会共通の便益を賄うための基礎的な負担は、国民ができる限り幅広く公平に分ち合うことが望ましいという考えも広まっていた。

このような国民の税に対する受け止め方の変化や所得課税、消費課税の特徴を踏まえ、昭和63年4月の税制調査会の「税制改革についての中間答申」においても「これからの税制を考えるに当たっては、消費を基準として広く薄く負担を求める間接税の役割について、より積極的に評価することが必要である」と指摘された。

2 従来の個別間接税の問題点を根本的に解決するために

消費税導入前の間接税は、特定の物品やサービスに課税する個別間接税制度が中心であった。しかし、この制度には次のような問題点があった。

例えば、物品税は、毛皮製品やゴルフ用品、水上スキー、普通の家具等に対しては課税されていたが、高級織物（毛織物、絹織物）、テニス用具、スキー、桐製や漆塗りの家具等には課税されていなかった。

また、所得水準が上昇し、国民の価値観や消費態様の多様化もあって、消費支出全体の中から課税すべき物品やサービスを客観的基準によって、選択し、特定することがもはや困難になってきていた。

さらに、経済のソフト化、サービス化が進展し、消費の面でもサービスへの支出の比重がかなり高まってきていたにもかかわらず、こうした分野への直接の課税がほとんど行われておらず、物品とサービスとの間の負担の不均衡という問題が生じていた。

昭和63年当時、世界の主要国をみても、個別間接税制度を採っていたのは我が国だけであり、国際摩擦の一因にもなっていた。

3 高齢化社会への対応のために

今後、我が国は、世界の主要国においても例をみない早さで人口の高齢化が進む見込みである（65歳以上の者が総人口のうちに占める割合は、西暦1965年に6.3%だったものが、西暦1995年には14.6%となり、更に西暦2040年には36.1%と予想されている。）。これに伴い、年金、医療、福祉のための財源が今後とも増加することは必至である。

これを、主として「働き手」（20歳～64歳の者）に頼っていたこれまでの税制では、今後予想される高齢化社会においては、働き手の税負担も限界に達し、納税者の重税感、不公平感が高まり、事業意欲や勤労意欲をも阻害することになりかねないことが懸念された。

4 消費税導入の必要性

以上のようなことから、税制全体としての負担の公平を高める上で、間接税が果たすべき役割を十分に発揮させ、従来の個別間接税制度が直面している問題を根本的に解決するためには、従来の間接税制度を抜本的に改正し、消費全般に、広く、薄く、負担を求める消費税の創設が必要であると考えられた。

その結果、『消費税法』は、昭和63年12月30日に施行され、平成元年4月1日から適用、実施された。

第3節 消費税の改正と地方消費税の創設

学習のポイント

- 1 消費税法についてどのような改正が行われたか
- 2 地方消費税とはどのようなものか

1 消費税法についてどのような改正が行われたか

消費税法は、平成3年5月に非課税範囲の拡大や中小事業者に係る特例制度の見直しなどの改正が行われ平成3年10月1日から実施された。

平成6年11月には、所得課税の負担の軽減と消費課税の充実を内容とする税制改革の一環として、消費税については、税率の3%から4%への引上げや中小事業者に対する特例措置の見直しなどの改正が行われ、平成9年4月1日から実施された。

平成15年度税制改正では、事業者免税点が1,000万円に、簡易課税制度の適用上限が5,000万円に引き下げられ、いずれも平成16年4月1日以後開始する課税期間から適用された。

また、平成24年8月には「社会保障と税の一体改革」が行われ、平成26年4月1日から税率が6.3%に引き上げられるとともに、消費税収入の用途を社会保障経費とすることが明確化された。

平成27年度税制改正では、国境を越えた役務の提供に対する課税の見直し（平成27年10月1日以後適用）などが行われた。

なお、税率7.8%への引上げ時期は、平成28年度の税制改正において、平成29年4月1日から平成31年（2019年）10月1日に延期された。

2 地方消費税とはどのようなものか

平成6年の税制改革においては、地方分権の推進、地域福祉の充実等のため、地方財源の充実を図ることとし、消費譲与税（消費税収入額の20%）に代えて「地方消費税」が創設され、平成9年4月1日から実施された。地方消費税の税率は、消費税額の25%（消費税率に換算すると1%相当）とされ、その賦課、徴収等の事務は、当分の間、国が行うこととされている。

また、平成24年8月の「社会保障と税の一体改革」において、平成26年4月1日から税率を17/63（消費税率に換算すると1.7%相当）に引き上げることが決められた。

なお、税率22/78（消費税率に換算すると2.2%相当）への引上げ時期は、平成28年度の税制改正において、平成29年4月1日から平成31年（2019年）10月1日に延期された。

消費税制度改革の歩み

	税 率	事業者免税点制度	簡易課税 制度	みなし 仕入率	限界控除 制度
【創設時】	3%	適用上限：3千万円	適用上限： 5億円	90%、80% (2区分)	適用上限： 6千万円
【平成3年 改正】	↓		適用上限： 4億円	90%、80%、 70%、60% (4区分)	適用上限： 5千万円
【平成6年秋 の税制改正】 (平成9年4月 施行)	4% + 地方消費税 1%	資本金1千万円以上の 新設法人は不適用 ※設立当初の2年間 限り	適用上限： 2億円	90%、80%、 70%、60%、 50% (5区分)	制度の廃止
【平成15年度 改正】 (平成16年4月 施行)	↓	適用上限：1千万円 法人：17年3月決算 から 個人：17年分 から	適用上限： 5千万円 法人：17年3月 決算から 個人：17年分から		
【平成23年度 改正】	↓	前年又は前事業年度上 半期の課税売上高(給 与支払額)が1千万円 超の事業者には不適用 法人：25年12月決算から 個人：25年分 から			
【社会保障と 税の一体改革】 (平成26年4月 施行)	6.3% + 地方消費税 1.7%	課税売上高5億円超 の事業者が設立する 新設法人には不適用 (注)26年4月以降に 設立される法人		今後、更なる実態調査を 行い、その結果も踏まえ た上で、みなし仕入率の 水準について必要な見 直しを行う	
【平成26年度 改正】	↓			90%、80%、70%、60%、50%、 40% (6区分) 法人：28年3月決算から 個人：28年分 から	
【平成27年度 改正】	7.8% + 地方消費税 2.2% ↓ 平成31年(20 19年)10月1 日から適用		課税の対象及び納税義務者の見直し 「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し」 ・ 電気通信利用役務の提供に係る内外判定の見直し ・ 課税方式の見直し（「リバースチャージ方式」の導入） ・ 登録国外事業者制度の創設など		
【平成28年度 改正】	軽減税率 制度の創設 ↓ 平成31年(20 19年)10月1 日から適用		複数税率制度の下での適正な課税の確保 ・ 適格請求書等保存方式（いわゆる「インボイス制度」）の導 入など（平成35年（2023年）10月1日から適用）		

第4節 消費税の使途

学習のポイント

- 1 国・地方間の消費税収の配分はどのようになっているか
- 2 消費税の「社会保障目的税化」とは何か

1 国・地方間の消費税収の配分はどのようになっているか

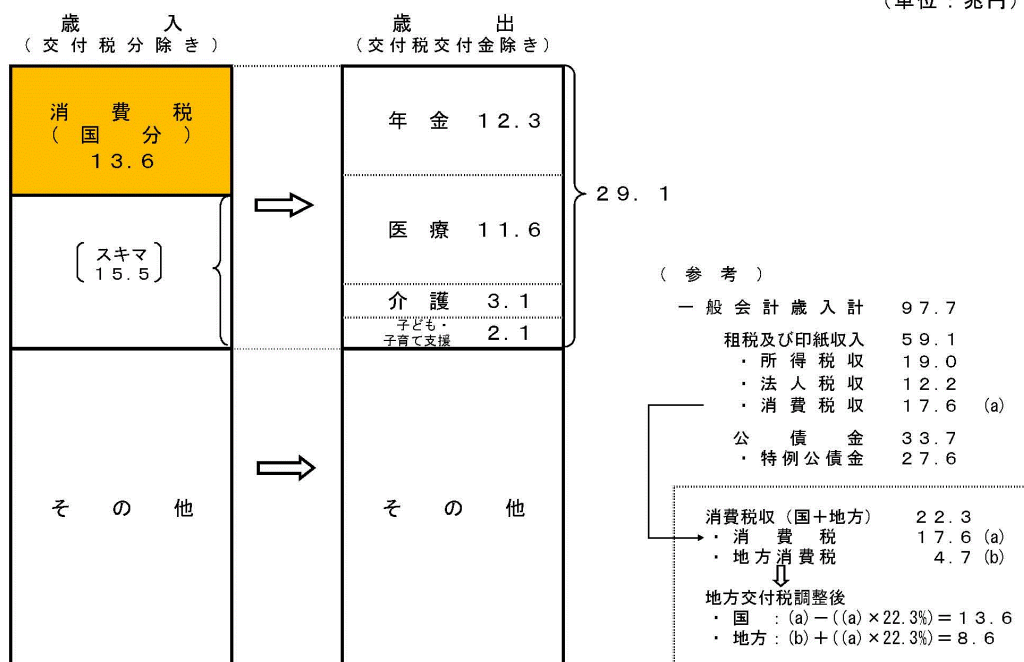
平成30年度予算においては、消費税・地方消費税を合わせた税率8%のうち、1.7%は地方消費税であり、地方公共団体の財源として使われている。また、6.3%分は国の消費税であるが、その収入のうち22.3%は地方交付税として地方公共団体に配分されている。これらを合計すると税率8%分の税収のうち、39.0%は地方公共団体の財源に充てられており、国の財源に充てられるのは61.0%となっている。

消費税の使途

消費税の社会保障財源化

(平成30年度予算)

(単位：兆円)



出典：財務省ホームページ(http://www.mof.nta.go.jp/tax_policy/summary/consumption/121.htm)

2 消費税の「社会保障目的税化」とは何か

消費税(国分)の収入については、平成11年度予算以降、基礎年金、老人医療及び介護の福祉予算に充てることが予算総則に明記されていた(福祉目的化)。平成26年度から、年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てるものとするのが消費税法上明記された(社会保障目的税化)(法1②)。

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

第5節 消費税のあらまし

学習のポイント

- 1 消費税にはどのような性格があるか
- 2 消費税の基本的な仕組みはどのようなになっているか

1 消費税にはどのような性格があるか

(1) 消費税は消費に対して広く公平に課税

消費税は、「消費」に対して、広く、公平に、負担を求めることとしている。したがって、医療、福祉、教育などの限定された一部のものを除き国内で行われるほとんど全ての物品の販売、サービスの提供等及び保税地域から引き取られる外国貨物を課税の対象としており、取引の各段階でそれぞれの取引金額に対して6.3%の税率（地方消費税分を合わせると8%）で課税する多段階課税方式による間接税である。

【参考】平成26年3月31日までは、4%の税率（地方消費税分を合わせると5%）で課税。

平成31年（2019年）10月1日からは、7.8%の税率（地方消費税分を合わせると10%）に引き上げるとともに、飲食料品や一定の新聞を対象に6.24%（地方消費税分を合わせると8%）の軽減税率が実施される。

(2) 消費税は消費者に転嫁

消費税は、事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされて、製造業者から卸売業者へ、卸売業者から小売業者へ、小売業者から消費者へと、順次先へ転嫁していくことを予定し、最終的には、全て消費者に転嫁され、消費者が物品の購入やサービスの提供を受けることを通じて負担することを予定している税金である。

(3) 税の累積を排除

消費税は、生産、流通の各段階で二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに対する消費税額から仕入れ等に含まれている消費税額を控除し、税が累積しない前段階税額控除方式になっている。

2 消費税の基本的な流れと仕組みはどのようになっているか

《基本的な流れと各段階の納付税額の計算》

	原材料製造業者	完成品製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
取引	売上げ 20,000	売上げ 50,000	売上げ 70,000	売上げ 100,000	支払総額 108,000
	消費税① 1,600	消費税② 4,000	消費税③ 5,600	消費税④ 8,000	
消費税	仕入れ	仕入れ 20,000	仕入れ 50,000	仕入れ 70,000	消費者が負担した消費税 8,000
	消費税① 1,600	消費税② 4,000	消費税③ 5,600	消費税④ 8,000	
	納付税額A ① 1,600 ↓ 申告・納付	納付税額B ②-① 2,400 ↓ 申告・納付	納付税額C ③-② 1,600 ↓ 申告・納付	納付税額D ④-③ 2,400 ↓ 申告・納付	各事業者が個別に納付した消費税の合計(A+B+C+D) 8,000

(注) 消費税と地方消費税を合わせた税率8%で計算している。

- (1) 課税の対象
 - イ 国内取引＝国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等及び特定仕入れ（法4①）
 - ロ 輸入取引＝保税地域から引き取られる外国貨物（法4②）
- (2) 非課税取引

消費税の性格から課税になじまないものや、社会政策的配慮によるものなど、消費税を課さないこととされている取引で、国内取引について13項目、外国貨物について7項目（法6①、②、別表第一及び第二）
- (3) 免税取引

消費税を免除される輸出取引及び輸出に類似した取引（法7）
- (4) 納税義務者
 - イ 国内取引については、事業者（法5①）
 - ロ 輸入取引については、保税地域から課税貨物を引き取る者（事業者に限らない。）（法5②）
- (5) 課税期間

（原則）

 - イ 個人事業者の場合は暦年（法19①一）
 - ロ 法人の場合は事業年度（法19①二）
- (6) 課税標準
 - イ 課税資産の譲渡等の対価の額（法28①）
 - ロ 特定課税仕入れに係る支払対価の額（法28②）
- (7) 税率

6.3%（法29）

(注) 地方消費税の税率は消費税額の17/63（消費税率換算で1.7%相当）とされていることから、消費税と地方消費税を合わせた税率は8%となる。

【参考】平成26年3月31日までは、消費税の税率は4%、地方消費税の税率は、消費税率の25%（消費税率換算で1%）、合計5%。

(8) 納付税額の計算（原則的な計算）（法30①、45①）

$$\begin{aligned} \text{納付税額} &= (\text{課税売上高 (税抜き)} \times 6.3\% + \text{特定課税仕入れ} \times 6.3\%) \\ &\quad - (\text{課税仕入高 (税込み)} \times 6.3\% / 108 + \text{特定課税仕入れ} \times 6.3\%) \end{aligned}$$

【参考】平成26年3月31日までは4%。

- (9) 申告・納付
- イ 確定申告＝課税期間終了後2か月以内（個人事業者は翌年3月末までに）に申告と納付（法45、49、措法86の4）
 - ロ 中間申告＝毎月（年11回）、3か月ごと（年3回）又は6か月経過後（年1回）（法42）
中間納付税額は確定申告で精算（法48、49）