

消費税前史（わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革）

Prehistory of Consumption tax

上 松 公 雄

まえがき

2019（令和元）年10月より消費税率が10%（国税7.8%、地方税2.2%。以下同様。）に引き上げられるとともに、逆進性の緩和のために食料品等に対する軽減税率が導入され、わが国の消費税は新たな局面を迎えたものと認識される。

税制調査会（2002）によれば、消費税は「少子・高齢化の進展に伴う国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化などに資するために」導入されたものと解説されるが¹⁾、当時よりもさらに少子高齢化が進んだわが国においては、社会福祉財源としての重要性のみならず、今後は、一般財源としての期待値が高まることは想像に難しくなく、税率の再引上げとともに、逆進性緩和策、また、仕入税額控除や仕入税額還付の適正化への取組みが重要度を増すものと思われる。

ところで、当初、3%であった消費税率が今回10%に引き上げられるまでに紆余曲折があったことは周知のことと思われるが、そもそも、1989（平成元）年4月に、消費税が実施されるに至るまでの間に、入念な調査、検討と導入失敗の沿革が存在することについては、もはや詳しく振り返られることは少ない。

そこで、本稿においては、消費税前史を改めて確認し、今後における消費税のあり方を考察する上での参考に資するため当時の議論がどのようなものであったかを再度掘り起こし整理するものとする。

なお、本稿で用いる用語について、消費の全般を課税対象とする消費税の類型について「一般消費税」の語を用いることとする。したがって、引用文献あるいは参考文献において、売上税又は一般売上税、付加価値税などが用いられている場合であっても、本文においては「一般消費税」の語を用いる。なお、過去に実施された、あるいは、導入が試みられた税目については、かっこ付きで記すこととする。また、特定、個別の消費を課税対象とする消費税の類型については「個別消費税」の語を用いる。

¹⁾ 税制調査会（2002）、4頁

1. わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革（1964（昭和39）年まで）

（1）1955（昭和30）年及び1956（昭和31）年

後述するように、戦前の馬場税制改革案における「売上税」や1948（昭和23）年の「取引高税」の例はあるものの、わが国の税制改正に関する調査、検討において、本格的な一般消費税の創設について言及されたのは、臨時税制調査会（1955）が最初である²⁾。すなわち、直接税の負担が重く、また、租税負担の不均衡が認められる状況において、直接税の負担軽減と租税負担の不均衡の是正のための手段として「一般売上税又は付加価値税」の創設について言及された。もっとも、このときは「これは慎重に検討すべき問題であって、昭和31年度において採り上げるべき問題ではない」として深い検討も行われていない³⁾。

続く、臨時税制調査会（1956）においては、臨時税制調査会（1955）で指摘された租税負担を巡る状況、環境を前提として、まず「最近の国民消費の実態からみても、相当担税力の認められる面もあり、この際、間接税についてある程度の増徴を行い、これを財源として直接税負担の軽減を行った方が、国民の勤労や事業に対する意欲の向上に役立つだけでなく、全体として担税力を正しくとらえることになり、公平の理念にも合致するものといえる」と述べた上で、税務執行の確実さ、消費選択の可能性、感覚的負担感の軽さといった間接税の長所、利点を強調し、「今次の税制改正においては、直接税から間接税にある程度重点を移すことが適当であると考え」とした⁴⁾。そして、その一つの選択肢として「欧米諸外国のように売上税を創設」することが挙げられたものの、当時は公債は発行されておらず、「財政需要の急激な膨張が考えられず、また、相当の租税の自然増収が期待される現状では、さしあたりその創設を見送るべきである」と結論された⁵⁾。

すなわち、当時は、そもそも一般消費税の創設を必要とする状況にはなかったことになるが、臨時税制調査会（1956）における一般消費税の調査、検討は入念なものといえ、各論において「第6章 売上税」を設けて、「第1 売上税検討の必要性」「第2 売上税の種類と長短」「第3 主な売上税の型」「第4 売上税創設の可否」について整理を行っている。

²⁾ 税制調査会（1953）においては、間接税の増徴に関連して「広く国民一般に負担を及ぼすような間接税の新設」を検討しているが、その対象のひとつは直前に廃止された「取引高税」であるので、本稿においては一般消費税の検討には含めていない（税制調査会（1953）55頁、103－104頁）。

³⁾ 臨時税制調査会（1955）（本文）3頁（当該文書は頁付けされていない）。

⁴⁾ 臨時税制調査会（1956）6－7頁

⁵⁾ 臨時税制調査会（1956）8頁

「第1 売上税検討の必要性」においては、まず、わが国においては、①1937（昭和12）年のいわゆる馬場税制改革案、②1948（昭和23）年に創設された取引高税、③1950（昭和25）年のシャープ勧告における事業税に代わる付加価値税の提唱と、過去に三度、その創設が検討され、あるいは、現に創設された沿革があることを示し、このような歴史的経緯を踏まえ「広く世界の各種売上税について検討を重ねた」ことが述べられている⁶⁾。

なお「将来において新しい財政需要が生ずる場合には、広く浅く課税して多額の税収をあげることのできる」一般消費税に依存することを考慮しなければならず、そのために、今後においても根本的な研究を継続すべき必要があるとした点は注目される⁷⁾。

この一般消費税の将来的な重要性については、当時の大蔵省主税局長も、次のとおり認識を示している⁸⁾。

「日本の租税体系は今後どうあるべきかを考えていく場合において、キイ・ポイントになる問題は、売上税あるいは付加価値税といった一般流通税をやるかやらないか、これが一つの大きな右するか左するかの問題となってくると思います。」

また、同時期に専門誌において、欧米各国における一般消費税の制度紹介が行われ⁹⁾、実業界から導入反対が唱えられるなどの事実があることから¹⁰⁾、相応の議論が存在したことが窺える。

続く「第2 売上税の種類と長短」においては、諸外国における導入の状況だけでなく、諸外国における制度の概要についても触れられ、また「第3 主な売上税の型」においては、①全段階売上税（取引高税）、②製造段階売上税、③全段階付加価値税の3類型を選定し、それぞれの類型を採用、実施した場合の問題点が指摘されている¹¹⁾。さらに、「第4 売上税創設の可否」における結論は、上述したとおり、創設は見送りとするものであるが、その創設を否とする理由、可とする理由が挙げられており、逆進性以外に、租税負担の累積的効果が垂直的企業連合促進等の経済的効果を持つことや物価騰貴と賃金上げを誘発することなどの問題点が指摘されている¹²⁾。

⁶⁾ 臨時税制調査会（1956）238頁

⁷⁾ 臨時税制調査会（1956）238頁

⁸⁾ 渡辺（1955）27頁

⁹⁾ 欧米各国の制度紹介としては、井藤（1954）がある他、『租税研究』第67号（1955年11月）において「製造者売上税か小売業者売上税か」「オランダにおける新売上税」「米国ミシガン州における小売売上税」「米国ミシガン州における事業収入税」、同第68号（1955年12月）において「多数段階の売上税（1）」、同第69号（1956年1月）において「多数段階の売上税と企業の垂直的統合」「多数段階の売上税（2）」、同73号（1956年5月）「ミシガン州の付加価値税」、同80号（1956年12月）において「オーストラリアの売上税」と、断続的に行われている。

¹⁰⁾ 永岡（1956）20頁及び立川（1956）20頁

¹¹⁾ 臨時税制調査会（1956）239－248頁

¹²⁾ 臨時税制調査会（1956）249頁

(2) 1961 (昭和36) 年及び1964 (昭和39) 年

臨時税制調査会 (1956) において創設が見送られて以来、その当時の財政事情や経済情勢の下で、改めて、一般消費税の創設の是非について検討したものが、税制調査会 (1961a) である。

税制調査会 (1961b) においても、まず、わが国における一般消費税に関する実施あるいは創設の検討の沿革を示し、欧米各国における一般消費税の創設年を掲げ、創設の理由が二度の大戦後あるいは世界恐慌後の不況時代における赤字財政対策にあるものとした¹³⁾。

さらに、一般消費税を課税段階別にみた場合に①売上税 (取引高税)、②製造者売上税、③付加価値税の種類があり、それぞれに長短があることを示し、また、創設の可否に係るそれぞれの意見を紹介している¹⁴⁾。

結論部分の前半においては、「売上税は低税率で広く課税することにより、多額の税収を確保しうること」が、その特色であると述べる一方で、この点に逆進的性格の強さが表れているとし、「この逆進的性格は、課税対象の選定、免税点の設定等技術的配慮によってかなり緩和されるであろうが、その程度にもおのずから限度があり、本質的性格を変えることはできない」としている¹⁵⁾。なお、個別消費税にも逆進的性格があるとしても「個別消費税の課税対象はきわめて限定されており、また、担税力との照応関係の観点から、税率、免税点等について、きめの細かい配慮がなされていること」で、「個別消費税の逆進的性格は売上税よりはかなり弱いものとなって」おり、「租税理論上、負担の公平という見地からみると、個別消費税のほうが売上税よりもすぐれている」として、その優位性を説いている¹⁶⁾。

そして、「国民所得のめざましい増加及びこれに伴う消費水準の向上等から、直接税、間接税ともに、その自然増収は巨額に上る現状」を挙げ、かつ、この傾向が当分の間、続くとの認識の下で、新税たる一般消費税を設けてまで財源の確保を図る必要のないものとするところが結論とされている¹⁷⁾。

逆進性対策において個別消費税が優位であることなど、臨時税制調査会 (1956) にはなかった言及もなされているが、基本的には、臨時税制調査会 (1956) をなぞった内容となっている。

税制調査会 (1964) においても、一般消費税創設の是非について言及されたが、

¹³⁾ 税制調査会 (1961b) 77頁

¹⁴⁾ 税制調査会 (1961b) 78—79頁

¹⁵⁾ 税制調査会 (1961b) 79頁

¹⁶⁾ 税制調査会 (1961b) 79頁

¹⁷⁾ 税制調査会 (1961b) 79、82頁

1962（昭和37）年度税制改正において間接税の見直しが行われた直後であるためか、間接税自体への言及が少なく、一般消費税創設に関しても、従来からの調査、検討を簡単にまとめ、「わが国の現状において売上税の新設を考慮する必要はない」との結論を述べるに止まった¹⁸⁾。

（3）「馬場税制改革案」及び「取引高税」

わが国における消費税前史のそのまた前史について補足すると、臨時税制調査会（1956）において言及された「馬場税制改革案」とは、1937（昭和12）年に国会に提出された税制改革案であり、馬場鉄一大蔵大臣の名から「馬場税制」あるいは「馬場財政」などと呼ばれる。「中央地方を通ずる税制の根本的改革を行ひ國民租税負擔の均衡を計ること」を目的として、所得税の累進性を高めて直接税体系の中核として収益税と財産税を以て、これを補完することとした。また、「中央地方を通じ弾力性のある税制を樹立する」意図の下、新税として次の仕組みによる「賣上税」を設けることを提唱したものである¹⁹⁾。

- ① 売上金額に対して1,000分の1の課税をなすこと。ただし、百貨店に対しては1,000分の3とすること
- ② 売上金額3万円以上の者にのみ課税すること
- ③ 米、繭、肥料等免税物品を認むること

次に「取引高税」とは「経済情勢の変動に即応し、租税収入を確保して財政の基礎を堅実ならしめるとともに、所得税、法人税の軽減による減収の一部を補填する」ために1948（昭和23）年度改正において創設された。営業者が「営業」として行う取引に課すもので、39業種が課税対象となる「営業」とされ、税率は取引金額の100分1とするものであり（旧取引高税法1、2、10）、1948（昭和23）年9月1日から1949（昭和24）年12月31日までの間において課税された。

「馬場税制改革案」が国会に提出された当時のわが国の財政は、満州事変を契機とする国際情勢の変化に伴い「主として国防充實に關する經費の増加を來し、之に應ずべき歳入の不足は所謂赤字公債」で賄われる状況にあったものとされ²⁰⁾、この「賣上税」は、第一次世界大戦後の財政を立て直すために導入を余儀なくされたドイツ、フランスにおける売上税を範としたものとの指摘される²¹⁾。

「取引高税」については、戦後のわが国の財政の混乱期に導入されたものであり、いずれも、その創設には当時の財政状況が関係していることが理解される。

¹⁸⁾ 税制調査会（1964）21—22頁

¹⁹⁾ 三上（1936）27頁。渡邊（1939）40—41頁

²⁰⁾ 勝（1938）190頁

²¹⁾ 三上（1936）27頁

2. わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革（1971（昭和46）年まで）

（1）1966（昭和41）年及び1968（昭和43）年

税制調査会（1966）においては、一般消費税には、転嫁の問題、物価に対する影響、競争条件の不利な企業への圧迫などの問題点があり、一方で、物品税を中心とする現行の「個別消費税体系には個々の課税物件の消費の背後にある担税力に照応した税負担を課することができるという利点」があるとして、「当面一般売上税の創設は予定しない」ことが適当であるとの認識を示した²²⁾。

結論については従来からの変化はないものの、財政状況に関する言及はなく、一般消費税の欠点と現行制度の利点とを指摘し、現行制度の優位性の根拠としている。

また、税制調査会（1968）においても、結論、根拠とも税制調査会（1966）で述べられたところを踏襲しているが、「一般売上税又は付加価値税の創設の問題」についての議論が改めて脚光をあびている理由として「国境税調整という観点」によることを指摘している²³⁾。

この「国境税調整という観点」は、税制調査会（1971b）の記述から²⁴⁾、累積税方式による一般消費税を採用している国々（西ドイツ、オランダ、ベルギー等）で問題となったことを指すものと推察される。

（2）1971（昭和46）年

上述したとおり、従来、一般消費税の創設には、その必要性はないものとする姿勢が採られていたところであるが、税制調査会（1971a）においては、これが一変する。

すなわち、税制調査会（1971a）においては、「現在の物品およびサービスに対する個別消費税に代えて一般消費税を導入することの可否を判断するのに必要な問題点の整理、検討を進めるべきである」と明言するに至った²⁵⁾。

こうした結論の根拠として、わが国の税体系における間接税の地位の低下している状況で、当時における消費の動向により適応する消費課税のあり方としては個別消費税よりも一般消費税の方が適当であると考え方が提唱されるようになったこと、また、付加価値税がイタリア、デンマーク、スウェーデン、ノルウェーにおいて実施され、さらにイギリス、アイルランド、オーストリア等で採用の見込みがあるとされて、西欧各国における動向が挙げられている。

また、税制調査会（1968）では、個別消費税の利点のみが挙げられていたところで

²²⁾ 税制調査会（1966）23頁

²³⁾ 税制調査会（1968）32頁

²⁴⁾ 税制調査会（1971b）253頁

²⁵⁾ 税制調査会（1971a）20頁

あるが、税制調査会（1971a）は個別消費税の限界として、課税対象の選択等に当たって客観的な基準を得ることが困難な点、その課税対象や税率構造が時代の変化に伴う国民の消費の多様化、高級化に順応できない場合に消費の持つ担税力に応じた適正な課税ができない点、また、個別消費税が価格機構に介入するために産業間の競争に対して非中立的である点を挙げ、これらに対しては、一般消費税の方が優位であるとの認識を示した²⁶⁾。

さらに、一般消費税の方式として、①累積税方式、②単段階方式、③付加価値税方式（前段階税額控除型）の3方式があることを示し、それぞれの長所、短所について整理するとともに、かつての「取引高税」が定着しなかったことに触れ、「どのようにすれば納税者の十分な理解と協力を得ることができるのか、また、税務の執行面からみてどのような具体的問題があるか」と検討すべき事項を明示しており²⁷⁾、本腰を入れた検討を促したものと理解される。

以上のとおり、税制調査会（1971a）は、一般消費税の創設に向けた本格的な検討が始まる契機となった答申と捉えるべきものと考えられる。

（3）当時の財政状況と調査、検討の変化

税制調査会（1964）までと異なり、この時期の各答申においては、一般消費税の創設は不要とする根拠、理由として財政状況を挙げていないが、実際のところは、1966（昭和41）年度においては、不況対策として本格的な発行は戦後初となる6,655億円の公債が発行された。その後、1967（昭和42）年度は7,094億円、1968（昭和43）年度4,620億円、1969（昭和44）年度4,126億円、1970（昭和45）年度3,471億円と推移し、1971（昭和46）年度には1兆1,871億円と急増している（公債発行額は『昭和財政史—昭和27～48年度』第4巻によった。金額はいずれも決算額）。

すなわち、各答申においては、財政状況について触れられていないものの、一般消費税の創設に向けて検討を行うべき財政状況にあったことになる。

3. わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革（1979（昭和54）年まで）

（1）1977（昭和52）年

税制調査会（1977）は財政収支の不均衡の解消と歳出の節減合理化が要請されるものの、財政状況はすでに自然増収で解消できる規模ではないこと、また、従来よりも強く歳出の節減合理化を推進しても国民生活の安定向上と国民経済の健全な発展のためには不十分であって、税負担の引き上げについて検討せざるを得ないとの認識を示

²⁶⁾ 税制調査会（1971a）19—20頁

²⁷⁾ 税制調査会（1971a）20—21頁

した。

そして、この認識の下、既存の税目及び新税について検討が行われた。既存の税目の検討は網羅的に行われ、主要な税目に対する結論部分のみを掲げると、まず、所得税については「主要諸外国に比べてかなり低い水準にあるところから、所得税等に負担の増加を求める余地は十分であると認められる」とされ²⁸⁾、法人税については「我が国の水準は主要諸外国のそれに比べてやや低いと認められるので、今後適当な機会をとらえて法人税に若干の負担の増加を求める余地があると考え」とされた²⁹⁾。

次いで、物品税については、客観的な基準によって課税対象の選定を行うことの困難性が高まったことを理由として「物品税にある程度まとまった増収を期待することには限界があると考えられる」とまとめられた³⁰⁾。

一方、新税については、①土地増価税、②富裕税、③製造者消費税、E C型付加価値税、大規模売上税、大規模取引税、④ギャンブル税、広告課税が検討された。こちらも結論部分だけを抜き出すと、①土地増価税は「消極的な見解が大勢を占めた」とされ、②富裕税及び④ギャンブル税、広告課税に関してはいずれも、要するに、問題点の検討を重ねて結論を得ることが適当であるとされた³¹⁾。

さらに、③製造者消費税、E C型付加価値税、大規模売上税、大規模取引税は、「便宜一般消費税として一括して」検討が行われ、「総じて言えば、こうした租税については慎重であるべきであるとする意見はあったものの、その問題点とされる税負担配分の逆進性や物価への影響等については、いずれも決定的難点となることはないというのが大勢であり、何らかの具体的な仕組みに即してさらに検討する」とされた。そして、この検討において適当とされた基本的な仕組み、次のとおりである³²⁾。

(表1) 税制調査会(1977)において検討された基本的な仕組み

項目	仕組み
納税義務者	・国内において事業を行うすべての者 ・輸入を行う者
課税標準	・国内において事業を行うすべての者 ＝ 売上額（累積課税方式採用の場合には他の事業者からの仕入れ等を控除） ・輸入を行う者

²⁸⁾ 税制調査会(1977) 7頁

²⁹⁾ 税制調査会(1977) 10頁

³⁰⁾ 税制調査会(1977) 14-15頁

³¹⁾ 税制調査会(1977) 16-18頁

³²⁾ 税制調査会(1977) 18-21頁

	= 輸入の際の引取り価額
小規模事業者の除外	売上高基準により除外
非課税の範囲	輸出取引、基礎的食料品等
税率	財政需要、経済動向等を総合的に判断して決定
累積課税排除の問題	産業経済への中立性の確保等の観点からできれば採用することが望ましい
限界控除	限界控除制度を設けることが望ましい
申告納付	検討継続（両論） 毎月又は毎四半期 法人税・所得税と併せて

税制調査会（1977）においては、個人消費支出に対する間接税等の負担水準が長期的に低下する傾向にあること及び現行の個別消費税については引上げを行ってもまとまった増収を期待することには限界があることを前提として「広く一般的に消費支出に負担を求めることには十分理由がある」と述べ、一般消費税の導入に対して肯定的な見解を示した³³⁾。さらに、「政府としてもその導入の必要性について国民に十分な理解を求めるため格段の努力を払うべき段階に至っている」と、一般消費税の導入に向けた準備を促している³⁴⁾。

（2）1978（昭和53）年

税制調査会（1977）における調査、検討及び提言を受けて、税制調査会（1978a）において「一般消費税特別部会試案」が公表されたが、その概要は、次のとおりである³⁵⁾。

（表2）「一般消費税特別部会試案」において検討された基本的な仕組み

項目	仕組み
課税対象	・ 国内において事業を行うすべての者が対価を得て国内で行う財貨の引渡し又はサービスの提供 ・ 財貨の輸入
納税義務者	・ 国内において事業を行うすべての者 ・ 輸入を行う者
小規模事業者の除外	売上高基準により除外

³³⁾ 税制調査会（1977）26頁

³⁴⁾ 税制調査会（1977）26頁

³⁵⁾ 税制調査会（1978a）7－15頁

非課税の範囲	<ul style="list-style-type: none"> ・輸出取引 ・金融取引（受取利子、保険取引） ・食料品 ・社会保険等の対象となる医療サービス ・学校教育・社会福祉事業
課税標準	<ul style="list-style-type: none"> ・国内において事業を行うすべての者 ＝ 売上額（他の消費税の額を含む） ・輸入を行う者 ＝ 輸入の際の引取り価額（関税及び他の消費税の額を含む）
累積課税の排除	累積課税排除の採用 アカウント方式（仕入控除方式）
税率	単一税率
限界控除	限界控除制度を設ける
簡易課税方式の選択	選択の容認（売上高又は仕入高から税額を計算）
申告納付	<ul style="list-style-type: none"> ・法人＝事業年度ごとに法人税の申告納付と併せて ・個人＝毎年の所得税の申告納付と併せて ・中間申告納付制度を設ける （3か月程度の短期の申告納付制度も検討）

税制調査会（1977）において検討された基本的な仕組みと比較すると、継続的検討事項あるいは要望事項とされていた項目についても明確にされている。

特に、税率について具体的な数値こそ明示されていないものの単一税率によるべきとされ、また、累積課税の排除方法については、先行例であるEC諸国の付加価値税において採用される前段階税額控除方式（インボイス方式＝税額控除方式）によらず、アカウント方式（仕入控除方式）の採用が掲げられた。

税率については、制度の簡素化及び産業経済への中立性の確保の観点、さらに、累積課税排除の方式として仕入控除方式を採用することとの関連から単一税率が適当とされた³⁶⁾。

累積課税の排除方法については、転嫁の確実性や容易性の観点、また、納付税額の算出や国境税調整の的確性の点で税額控除方式の方が優位であり、有効であるとの意見があったものの、納税者に対して煩瑣な事務負担を求める方法を避けるとの意図で

³⁶⁾ 税制調査会（1978a）13頁

仕入控除方式の提案となったものと理解される³⁷⁾。

その後、税制調査会（1977）から始まった一般消費税の導入に向けた具体的な調査、検討は、税制調査会（1978b）において導入、実施が提言されるに至った³⁸⁾。この提言の背景としては、やはり国の財政状況がある。「昭和50年度以降、連年にわたり、特例公債を含む大量の公債に依存する異常な状況にある」こと及び「昭和54年度においては、税の自然増収に多くを期待し得ない」状況が挙げられ、「歳出の節減合理化を図るとともに、歳入面においても積極的に税収の確保を図ることが必要である」として、1980（昭和55）年からの「一般消費税（仮称）」の導入、実施が提唱された³⁹⁾。

ここで、導入、実施すべき一般消費税の仕組みについては、税制調査会（1978b）の別紙の形で「一般消費税大綱」として掲げられ、その概要は、次のとおりである⁴⁰⁾。

（表3）「一般消費税大綱」の概要

項 目	仕 組 み
課税対象	<ul style="list-style-type: none"> ・国内において事業を行う者が対価を得て国内で行う財貨の引渡し又はサービスの提供 ・財貨の輸入
納税義務者	<ul style="list-style-type: none"> ・国内において事業を行う者 ・輸入を行う者
小規模事業者の除外	年間売上高2,000万円以下の小規模零細事業は除外
非課税の範囲 ・非課税事業等	<ul style="list-style-type: none"> ・国、地方公共団体の営む事業 ・公共法人の営む事業のうち民間事業と競合しないもの及びこれに準ずるもの ・公益法人等の営む収益事業以外の事業
非課税の範囲 ・非課税取引	<ul style="list-style-type: none"> ・輸出取引（輸出類似取引を含む） ・資本移転（有価証券の取引及び土地の売買） ・金融取引（受取利子、保険取引に伴う保険料収入） ・食料品 ・社会保険医療 ・学校の行う学校教育 ・第1種社会福祉事業及び第2種社会福祉事業
課税標準	<ul style="list-style-type: none"> ・国内において事業を行う者

³⁷⁾ 税制調査会（1978a）11頁

³⁸⁾ 税制調査会（1978b）4－5頁

³⁹⁾ 税制調査会（1978b）1－5頁

⁴⁰⁾ 税制調査会（1978b）23－25頁

	= 売上額（他の消費税の額を含む） ・ 輸入を行う者 = 輸入の際の引取り価額（関税及び他の消費税の額を含む）
納付税額の計算 （累積課税の排除）	売上高の合計額に税率を乗じて算出した税額から仕入高の合計額に税率を乗じて算出した税額を控除した額（アカウント方式） 仕入高には小規模零細事業者（免税業者）からの仕入金額を含む。
税率	5%（単一税率）
限界控除	年間売上高4,000万円以下の事業者
簡易課税方式の選択	年間売上高4,000万円以下の事業者（売上高又は仕入高から税額を計算）
申告納付	・ 法人＝事業年度ごとに法人税の申告納付と併せて ・ 個人＝毎年の所得税の申告納付と併せて ・ 中間申告納付制度の採用 （3か月程度の短期の申告納付制度の選択容認）

「一般消費税特別部会試案」からの変更点としては、導入、実施を前提とした基本的な仕組みの提示であるため、小規模事業者を除外する場合の基準や税率、限界控除並びに簡易課税の適用基準などの数値が明らかにされた。また、事業（事業者）レベルにおける非課税の範囲が追加的に明示されている。

（3）「一般消費税（仮称）」の導入断念

「一般消費税大綱」は閣議決定され、国会においても議論されたが、財政再建に当たっては、不公平税制の是正を優先すべきなど反対意見が大勢を占め、結局のところ「国民の十分な理解を得るに至っていない」として⁴¹⁾、法案化されることなく終わった。

また、「一般消費税（仮称）」の導入断念については、次のとおり、国会の衆参両院において「財政再建に関する決議（1979年12月21日）」としても念押しされたところであり、その反響の大きさを知ることができる。

「これまで検討してきたいわゆる一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って財政再建は、一般消費税（仮称）によら

⁴¹⁾ 税制調査会（1979）1頁

ず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の充実を図るべきであり、今後、景気の維持、雇用の確保に十分留意しつつ、歳出、歳入にわたり幅広い観点から財政再建策の検討を進めるべきである。」

4. わが国における一般消費税に関する調査、検討の沿革（1986（昭和61）年まで）

（1）1980（昭和55）年から1984（昭和59）年まで

上述のとおり、「一般消費税（仮称）」の導入は失敗に終わったものの、税制調査会（1971a）以後、一般消費税導入の必要性が指摘されてきた背景としての財政事情を好転させる手段は限られ、かつまた、個別消費税の限界も指摘されていたところであり、一般消費税の導入に向けた調査、検討が打ち切られた訳ではない。

税制調査会（1980）においては、次のように述べられている⁴²⁾。

「一般消費税大綱については、昭和54年末、国会決議が行われ、また、各方面から批判や指摘が寄せられている。こうした諸点については十分配慮し、今後、新たな観点から、諸外国の立法例や沿革等も参酌しつつ、課税ベースの広い間接税について我が国の経済取引の実情に即した仕組みを具体的に検討していくことが必要とされよう。」

その後においても、税制調査会（1983）において「課税ベースの広い間接税」に対する検討継続の必要性が指摘され⁴³⁾、同旨の指摘は、税制調査会（1984a）においても繰り返され⁴⁴⁾、税制調査会（1984b）においては、「極めて異例ではあるが」として、次の一文を掲げている⁴⁵⁾。

「既存税制の部分的な手直しにとどまらず、今こそ国民各層における広範な論議を踏まえつつ、幅広い視野に立って、直接税、間接税を通じた税制全般にわたる本格的な改革を検討すべき時期にきていると考える。」

これは、直接的な表現ではないものの、一般消費税の導入の必要性を訴えたものと理解される。

（2）1986（昭和61）年

税制調査会（1986a）においては、厳しい財政状況及び個別消費税の限界に関する指摘が繰り返されているほか、たばこや酒類、自動車などの特定の物品のみが課税対象とされて高い税率での課税が行われていることが経済の国際化が進展するなかで国

⁴²⁾ 税制調査会（1980）15頁

⁴³⁾ 税制調査会（1983）10頁

⁴⁴⁾ 税制調査会（1984a）11頁

⁴⁵⁾ 税制調査会（1984b）13頁

際摩擦の一因となることの懸念が示され、「消費一般を原則的に課税対象とする方式へと転換を図り、幅広く薄く負担を求めること」、つまり、一般消費税の導入を基本方針とすべきことが述べられた⁴⁶⁾。

そして、「新しいタイプの間接税」に関する具体的な検討に先立って、諸外国において実際に採用されている製造者売上税、卸売売上税、小売売上税、取引高税、付加価値税と、先にわが国において議論された「一般消費税（仮称）」の6類型が掲げられ、「我が国の流通形態や取引慣行に等になじむものとなりうるかどうか、納税者、税務当局双方にとって手間や費用が掛かりすぎない簡素な制度となりうるかどうか、累積課税ができる限り排除され、国境税調整も的確に行われるなど経済活動に対し公平かつ中立的なものとなりうるかどうか、現行間接税の改革に資するものとなりうるかどうか」などの点から絞込みが行われた⁴⁷⁾。

その結果、これらのうち、卸売売上税は、「我が国にはなかなかなじみにくい」とされ、また、取引高税は、かつての旧取引高税の印象から「検討の対象とすることは望ましくない」とされた。さらに、「一般消費税（仮称）」は「十分国民の理解を得られなかった」経緯があるため具体的な検討の対象から除外された⁴⁸⁾。

なお、絞り込まれた3類型については、わが国の経済実情等に配慮して、①製造者売上税（A案）⁴⁹⁾、②事業者間免税の売上税（B案）、③日本型付加価値税（C案）として、それぞれの長所、短所が整理され、併せて、共通する仕組み（非課税事業者、非課税取引、税率）及び問題点（逆進性、物価、消費に与える影響、転嫁、いわゆる歯止め論）などについての検討が行われた。

検討の結果として、3類型のうちのいずれを導入すべきかについてまでの言及はなされていないが、日本型付加価値税に関して多く言及するものとなっている⁵⁰⁾。

この税制調査会（1986a）における検討を基に、税制調査会（1986b）において、「売上税」の導入が提言された。その概要は、次のとおりである⁵¹⁾。

⁴⁶⁾ 税制調査会（1986a）21－22頁

⁴⁷⁾ 税制調査会（1986a）80頁

⁴⁸⁾ 税制調査会（1986a）80頁

⁴⁹⁾ 製造者売上税（A案）については、製造業者の購入する原材料及び製造用機械を免税とするため非課税リストと免税購入票を併用する方式（A－I案）と免税購入票のみを活用する方式（A－II案）に分けられた（税制調査会（1986a）、81頁）。

⁵⁰⁾ 税制調査会（1986a）89－90頁

⁵¹⁾ 税制調査会（1986b）10頁

（表4）「売上税」の概要

項目	仕組み
課税対象	<ul style="list-style-type: none"> ・国内において事業を行う者が有償で行う資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供 ・輸入貨物
納税義務者	<ul style="list-style-type: none"> ・事業者 ただし、年間課税売上高1億円以下の事業者については除外（課税事業者の選択は可能） ・輸入者
非課税の範囲 ・国、地方公共団体、公共法人、公益法人等	原則として、民間事業との競合関係が認められる事業の売上げについては課税し、それ以外の売上げについては非課税とする
非課税の範囲 ・非課税取引	<ul style="list-style-type: none"> ・資本移転（土地及び有価証券の譲渡） ・金融取引（受取利子、保険取引に伴う保険料収入） ・食料品、飼料 ・社会保険診療等の医療、医薬品、医療器具 ・学校の行う学校教育、検定済教科書 ・社会福祉事業、身体障害者用の特定の物品 ・不動産賃貸、住宅及び住宅建築サービス ・旅客輸送（グリーン料金を除く） ・新聞購読料、アマチュアスポーツ大会、伝統芸能の公演、中古自動車等
免税	輸出取引（輸出類似取引を含む）
課税標準	<ul style="list-style-type: none"> ・国内取引 = 売上金額（他の消費税の額を含む） ・輸入取引 = 輸入の際の引取金額 （関税及び他の消費税の額を含む）
納付税額の計算 （累積課税の排除）	売上高に係る税額から仕入れの際に受領した税額票に記載された税額（非課税売上げ対応分を除く）を控除した額
税率	5%（単一税率）
申告納付	<ul style="list-style-type: none"> ・課税期間（3か月）終了後2か月以内に申告納付 ・輸入の際には、関税と併せて申告納付

課税対象及び納税義務者、課税標準、税率については同じであるものの、非課税取引の範囲が拡大した点、納付税額の算定において、いわゆるインボイス方式が採用された点、申告納付について法人税、所得税と切り離された独自の方法となった点、簡易課税制度は設けられていない点など、「一般消費税（仮称）」とは異なる制度の提言となった。

なお、税制調査会（1986b）においては、非課税売上げに対応する仕入税額の控除ができない点に関連してゼロ税率の採用の是非について言及されており、ゼロ税率については、①売上げが課税されない以上、仕入れに係る税額を控除するのは適当でないこと、②これを認めると一定の税収確保のためには税率を高くせざるを得ないこと、③還付事務が増加する等の問題があることを理由として認めるべきではないものとされた⁵²⁾。

「売上税」に関しては、法案化され、国会に提出されたものの、「一般消費税（仮称）」と同様に、様々な批判があり、同法案は審議未了のまま廃案となった。

まとめ

個別消費税は、課税対象範囲の狭さと税率の高さゆえに多くの税収を望むには限界があることについては、税制調査会の各答申において異口同音に繰り返されたところであるが、現在の財政状況に鑑みると、今後も消費税率の引上げは不可避であり、今後、税率が引き上げられるにしたがって、軽減税率が複数化され、また、対象取引が増えることとなると、結局のところ、個別消費税に近づいていくものと理解される。

個別消費税に代えて一般消費税が導入されたのは、財政事情から歳入を強化するためであることは、本稿における沿革の確認から明らかであるが、税率の引上げと複数税率化の採用によって個別消費税に近づくとすると、結局のところ、多くの税収が期待できない税目になってしまう恐れがあることも消費税前史の示すところである。

一般消費税の最大の利点は、広く消費一般を課税対象とすることで低い税率であっても多額の税収が得られる点にあり、一方で、納税義務者が多数に上るといった難点があるが、これには簡素な仕組みとすることで対応を図る必要がある。それゆえに、税率を上げることに伴い軽減税率を採用した今回の改正は、一般消費税の利点を損ない、難点に対する誤った対応であると捉えるべきこととなる。

⁵²⁾ 税制調査会（1986b）10頁

<引用文献>

- 1 勝正憲（1938）『日本税制改革史』1938年、千倉書房
- 2 税制調査会（1953）『税制調査会答申とその理由及び説明』1953年
- 3 税制調査会（1961a）『税制調査会答申及びその審議の内容と経過の説明』税制調査会、1961年（1961（昭和36）年12月7日）
- 4 税制調査会（1961b）『答申の審議の内容及び経過の説明』1961年
- 5 税制調査会（1966）『長期税制のあり方についての中間答申』1966年（1966（昭和41）年12月26日）
- 6 税制調査会（1968）『長期税制のあり方についての答申』1968年（1968（昭和43）年7月30日）
- 7 税制調査会（1971a）『長期税制のあり方についての答申』1971年（1971（昭和46）年8月3日）
- 8 税制調査会（1971b）『長期税制のあり方についての答申の審議の内容及び経過の説明』1971年（1971（昭和46）年8月3日）
- 9 税制調査会（1977）『今後の税制のあり方についての答申』1977年（1977（昭和52）年10月4日）
- 10 税制調査会（1978a）『一般消費税特別部会報告』1978年（1978（昭和53）年9月12日）
- 11 税制調査会（1978b）『昭和54年度の税制改正に関する答申』1978年（1978（昭和53）年12月27日）
- 12 税制調査会（1979）『昭和55年度の税制改正に関する答申』1979年（1979（昭和54）年12月）
- 13 税制調査会（1980）『財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申』1980年（1980（昭和55）年11月7日）
- 14 税制調査会（1983）『今後の税制のあり方についての答申』1983年（1983（昭和58）年11月16日）
- 15 税制調査会（1984a）『昭和59年度の税制改正に関する答申』1984年（1984（昭和59）年1月18日）
- 16 税制調査会（1984b）『昭和60年度の税制改正に関する答申』1984年（1984（昭和59）年12月19日）
- 17 税制調査会（1986a）『税制の抜本的見直しについての答申』1986年（1986（昭和61）年10月28日）
- 18 税制調査会（1986b）『昭和62年度の税制改正に関する答申』1986年（1986（昭和61）年12月23日）

- 19 税制調査会（1988）『税制改革についての答申』1988年（1988（昭和63）年6月15日）
- 20 税制調査会（2002）『「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－」答申』2002年（2002（平成14）年7月14日）
- 21 立川豊（1956）「売上税について」『租税研究』第78号、20頁、1956年10月、日本租税研究協会
- 22 永岡稔（1956）「売上税について」『租税研究』第78号、20頁、1956年10月、日本租税研究協会
- 23 三上秀夫『馬場税制改革案と大增税後に於ける國民の生活』1936年、三上秀夫（非売品）（国会図書館デジタルコレクションにおいて閲覧（閲覧日：2019年10月22日））
- 24 臨時税制調査会（1955）『臨時税制調査会中間答申』1955年（1955（昭和30）年12月8日）
- 25 臨時税制調査会（1956）『臨時税制調査会答申』1956年（1956（昭和31）年12月25日）
- 26 渡辺喜久造（1955）「当面の税制問題」『租税研究』第68号、17－30頁、1955年10月、日本租税研究協会
- 27 渡邊鍊蔵『税制改正案の概観』1939年、渡邊經濟研究所（国会図書館デジタルコレクションにおいて閲覧（閲覧日：2019年10月22日））

[参考文献]

- 1 井藤半彌（1954）「欧米諸国の附加価値税」『研究大会記録第6回』日本租税研究協会、1954年、189－199頁
- 2 大蔵省財政史室編『昭和財政史 昭和27～48年度』第4巻予算（2）、東洋經濟新報社、1996年
- 3 大蔵省主税局調査課『所得税・法人税制度史草稿』1955年
- 4 財政研究所編『項目別税制調査会答申集』財経詳報社、1983年

（うえまつ きみお・大原大学院大学 会計研究科准教授）