

第6節 消費税その2

1 政策決定過程

平成3年5月に見直し問題が決着して以降、「第4節 法人税」で述べたように、平成4年に自動車の消費税率が、導入当初の6%から4.5%となる変更があったが消費税改革は小休止に入る。この間も引き続き消費税は国民生活に浸透していくが、平成5年ごろから再び改革論議が活発となる。ここからが消費税改革の第2幕である。ことの発端は（「第2節 所得税その1」で述べたように）景気対策としての所得税減税問題であったが、それが「直間比率の是正」、すなわち所得税の減税と消費税率引上げの組合せによる税構造改革の問題に発展する。その流れは平成5年8月に成立した非自民・非共産の連立8党派による細川内閣の下で明確となるが、我が国では消費税に対する国民の反発は依然強く、その税率引上げを伴う改革は極めて厳しい道のりをたどる。まず、細川内閣による「国民福祉税」構想の挫折、続く羽田内閣の退陣を経て、最終的には自社さ連立村山内閣の手で税制改革が実施される。そこでは、消費税率の5%への引上げとともに、簡易課税や限界控除制度などの中小事業者への特例措置が更に縮小され、また、消費税の一部を地方消費税とする改革が実施される。この第6節の目的は、この一連の経緯を検討することである。

その手順は以下のとおりである。まず、次の2では、平成5年8月に成立した非自民・非共産の細川内閣における税制改革の動きを検討する。細川内閣の下で「直間比率是正」の改革の方向は次第に明確となるが、連立の中に消費税に反対の立場をとる社会党が入ったこともあり、改革は難航する。結局、細川首相は「国民福祉税」構想による実質的な消費税の課税強化を発表するが、国民の強い反発を受けて一晩で撤回、改革は挫折する。続く3では、細川内閣の後を受けた羽田内閣における検討状況を記す。この内閣では細川内閣の流れをくみ、消費税率の引上げを検討するが、社会党が組閣直前に連立から離脱、少数与党内閣となり、結局2か月で退陣を表明する。税制改革はその後成立した、自社さ連立村山内閣の手に委ねられ、平成6年秋に決着するが、その過程

を4で検討する。なお、この平成6年秋の税制改革では地方分権の視点から、新たに地方消費税が創設された。この問題を最後に5で検討する。

2 細川内閣における改革議論（平成6年度税制改正）

（1）「税制改革草案（国民福祉税構想）」の挫折

2では細川内閣における消費税改革の経緯を述べるが、この経緯は「直間比率の是正」論の動向として、既に「第2節 所得税その1」で大部分を検討した。このため、以下では簡略化して議論を進める。

消費税改革の第2幕のきっかけは、厳しい経済情勢を反映して平成4年ごろより勢いを増す「所得税減税論」であった。しかし、第2節で述べたように政府としては景気悪化で税収が急速に減少する中で、赤字公債発行への逆戻りを意味する所得税減税に容易に応じることはできなかった。一方で、そうした所得税減税問題を「直間比率是正」による税構造改革に結びつけるべきだ、との主張は比較的早くから存在した。すなわち、先の抜本的税制改革における所得税の累進税率構造の緩和は不十分であり、その一方で消費税の税率は3%とヨーロッパなどに比べると圧倒的に低かった。そこで、累進税率構造の緩和を目的とするもう一段の所得税減税と、その財源を賄うための消費税増税を組み合わせる改革を行うべきだ、との主張が根強く存在した。宮澤首相は早くからそうした国会答弁を行っており、¹⁾ 非自民の連立政権樹立に大きく貢献した小沢一郎も著書の中で、消費税率を10%にし、所得税・住民税を半減、法人税率を大きく引き下げる改革に言及している。²⁾ ただし、そうした議論は平成4年度改正段階では表立ったものとならず、政府税制調査会の「平成5年度の税制改正に関する答申」でも扱われていない。第2節で触れたように、こうした「直間比率是正」の議論が表舞台に登場するのは、一般的には平成5年6月8日の宮澤首相による国会答弁とされ、政府税制調査会の検討もこれ以降、本格化する。

その後、8月に非自民・非共産の連立8党派による細川内閣が成立し、「直間比率是正」の改革への動きは明確になっていく。一方で景気状況も深刻だったことから、それにも配慮する苦肉の策として、所得税の減税を数年間先行させ、その後消費税率を引き上げる、という改革案が浮上する。細川内閣発足後

数か月も経たない秋ごろには、早くもこうした「直間比率是正と先行減税」という改革が議論の軸となった。

しかし、その後議論は難航する。特にもともと消費税に反対である社会党は連立与党の中核として、「直間比率是正」ではなく、まず、景気に配慮して所得税減税を行い、その後消費税の扱いを検討する、という「増減税分離」を強く主張した。しかし、苦しい財政状況を抱える大蔵省はあくまで「増減税一体」を主張、両者は「直間比率是正と先行減税」を挟んで激しく対立した。また、仮にこの対立が解決でき「直間比率是正と先行減税」で議論を進めたとしても、消費税の税率をいつからどの程度引き上げるか、という問題で連立与党が合意するのは極めて難しく、改革の道のりは極めて厳しいことが想定された。

一方、政府税制調査会は平成5年11月に「中期答申」を発表するが、その内容は直間比率の是正がなぜ必要かについて述べただけでなく、中小事業者に対する優遇措置や仕入税額控除方式の改正にも触れるなど、後の消費税改正の方向を指し示す重要な内容を含んでいた（それについては項を改めて説明する）。しかし、その一方で消費税率の上げ幅や時期といった具体的な問題については一切触れなかった。

こうして、改革の具体的な姿はなかなかまとまらず、その後、政治改革関連法案の扱いを巡って平成6年度予算は越年編成となり、税制改革の議論も年明けに持ち越される。政治改革関連法案は平成6年1月29日に成立し、次は平成6年度予算、すなわち税制改革の方針を決定する必要性に迫られたが、消費税に関する政権内の意見対立は相変わらずであった。結局、時間も迫る中で、連立政権の中枢が大蔵省の主張に乗る形で改革案をまとめあげ、それが細川首相による「税制改革草案」として2月3日の未明に発表される。既に第2節でその前半部分を掲げたが、その後半部分には消費税改正に関する記述があるため、以下ではその全文を記す。また、この「税制改革草案」が財政に与える影響も第2節の表2-2-5で一度示したが、表2-6-1として再掲する。

① 国民福祉税（仮称）の創設

- (i) 高齢化社会においても活力のある豊かな生活を享受できる社会を構築するため、国民福祉税（仮称）を創設する。

「国民福祉税については、高齢化社会においても活力のある豊かな生活を

享受できる社会を構築するための経費に充てることを目的とする。」旨法定し、下記の所得減税等と一体の税制改革として実施する。

・税 率：7%

・実施日：平成9年4月1日

② 消費税はこれを廃止する。

③ 所得減税等

(i) 所得・住民税について、次の減税を行う。

・減税総額：5.3兆円

・実 施 日：平成6年1月1日

(ii) また、法人特別税（実施日：平成6年4月1日）0.3兆円

自動車消費税（ ）0.1兆円

相続税（実施日：平成6年1月1日）0.3兆円

を合わせ、減税する。

減税総額 6兆円

④ 「21世紀ビジョン」の推進

(i) 福祉ビジョンの作成等

高齢化時代における福祉社会を構築するため、本年3月までに「福祉ビジョン」を作成し、福祉の充実を図る。

その際、特に、老後の最大の心配である寝たきりになった場合の介護の問題については、「高齢者保健福祉推進10ヵ年戦略（いわゆるゴールドプラン）」を見直し、介護サービスの充実を思い切って推進する。

(ii) 生活環境社会資本の整備

本格的高齢化社会の備え、豊かで質の高い生活基盤を構築するため、地域の実情にあった生活環境を中心とする社会資本の整備を積極的に推進する。

(iii) 学術・文化の育成と情報化の推進

創造性にあふれた個性豊かな社会を構築するため、21世紀をにらんだ基礎研究や文化・芸術の育成を積極的に進めるとともに、情報化社会に向けた諸施策を総合的に展開する。

⑤ 年金生活者等への配慮

(i) 年金生活者、生活保護世帯、各種手当受給者等、真に手を差し延べるべき人については、国民福祉税による負担の増加に対して、給付額の増額等所要の措置を講ずる。

(ii) 所得減税に当たっては、少額納税者を中心に、課税最低限の引き上げ等

により、その負担の軽減に最大限配慮して所要の措置を講ずる。

⑥ 中小企業者に対する特例措置

- (i) 簡易課税制度等の消費税の中小企業者に対する特例措置については、公平性を重視する立場に立って見直し、その縮小又は一部廃止の方向で改正する。
- (ii) 免税事業者のいわゆる「益税」については、適正な価格転嫁に関する指導を行うことにより改善を図る。

⑦ インボイス方式（請求書等保存方式）

仕入税額控除については、制度の信頼性等の観点から、請求書等（インボイス）の保存を要件に加える。

⑧ 住民税の減税に伴い、地方税源の充実について配慮する。

表 2-6-1 税制改革の草案のイメージ（平年度）（再掲）

項 目	金 額
1 減税	
(1) 所得 税 減 税	} △5.3兆円
(2) 住 民 税 減 税	
(3) 相 続 税 減 税	△0.3兆円
(4) 法 人 特 別 税	△0.3兆円
(5) 自動車消費税	△0.1兆円
(減 税 合 計)	(△6.0兆円)
2 歳出措置	
(1) 社会保障制度等の歳出増 (注)1 (ゴールドプランの見直し等)	△0.8兆円
(2) 政府部門の国民福祉税負担増 (注)2	△1.3兆円
3 償還財源	△1.4兆円
計	△9.5兆円
国民福祉税の創設 〔7%〕 (平成9年4月1日～)	+16.6兆円
消費税の廃止 〔3%〕	△7.1兆円
計	+9.5兆円

(注) 1 ゴールドプランの見直し等のほか、生活扶助基準の引上げ、年金等の物価スライド等。

2 財貨・サービス等の購入主体としての国、地方公共団体の負担増加額。
(出所) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）605ページ。

この「税制改革草案」の中心はいうまでもなく、3年後の平成9年4月に消費税を廃止して「国民福祉税」を税率7%で立ち上げることである。また、現行消費税の問題点とされた、中小事業者に対する特例措置を縮小・廃止し、仕入税額控除の方法について帳簿方式からインボイス方式へ移行することを明記した。更に、税率7%の「国民福祉税」導入による負担増に対し、「年金生活者への配慮」を行い、加えて所得税・住民税を中心とする総額6.2兆円の減税を平成6年から即座に実施し、3年間先行させることで景気への配慮を行っている。ただし、7%の「国民福祉税」が導入される平成9年度以降は、社会保障支出の財源として0.8兆円の増税となるだけでなく、3年間の減税先行によるつなぎ国債の財源は年間1.5兆円ずつ13年間で償還、その後はこの1.5兆円も増税となる。このように、(先行減税を実施するものの)増減税一体であり、将来的には若干の増税となるなど、全体として財政当局の主張が取り入れられた改革案となった。

しかし、これに対し、改革が密室的な協議で決まったこと、将来的に「増税」となることへの不満、社会保障支出の積算根拠の問題(細川首相による「腰だめ」発言)、実質的に消費税の名前だけを「国民福祉税」とすることの問題、などにより国民の強い反発を招いた。³⁾ また、社会党が連立離脱の検討を開始するに及び、この「税制改革草案」は一晩で撤回される。結局、平成6年度改正としては、所得税・住民税の特別減税を中心とする6.2兆円減税だけを実施、消費税改正は次年度以降にすべて先送りされることになった。

連立与党は「税制改革草案」撤回直後の2月8日に「減税と税制改革に関する連立与党代表者会議合意書」で、協議機関(「福祉社会に対応する税制改革協議会」)を設立して年内(平成6年12月中)に税制改革を実施することに合意する。更に、平成6年度税制改正法案が成立する直前の3月29日に与野党協議の結果、次のような附則が加えられた(この附則も第2節で一度記したが、重要な内容を含むので以下で再度掲げる)。

第5条 平成7年分以後の所得税については、速やかに、税制全般の在り方について検討を加えて税制改革を行い、抜本的な所得税の減税を行うものとする。

2 国は、前項の税制改革を行うに際し、あわせて行政経費の一層の節減に努

めなければならない。

後述のように、この後、社会党の連立離脱や自民・社会・さきがけによる3党連立への政権交代が起こるが、こうした連立与党合意や附則の存在により、各党は引き続き平成6年中の税制改革実現にコミットすることとなる。こうして、「税制改革草案」の撤回後も、議論は行われ続けた。

(2) 政府税制調査会の「中期答申」における議論

政府税制調査会は平成5年11月に税制改革に向けた答申を「中期答申」として発表した。「第2節 所得税その1」で述べたように、この「中期答申」は消費税率の上げ幅など、改革の具体的な内容に触れなかった点で批判もされたが、一方で当時の主税局長である小川是が「これが税制改革だった」と評したように、⁴⁾ 後の税制改革を先取りする重要な内容を含んでいる。消費税に関しては、「直間比率是正」といった税構造全体の問題に加えて、中小事業者の特例措置や仕入税額控除方式の在り方といった消費税制度そのものの問題も検討されており、以下で、その内容を説明しておく。

まず、「直間比率是正」については「第2節 所得税その1」で既に検討しているため、以下ではその内容を簡単にまとめるにとどめておく。すなわち、我が国では所得課税の比率が高いが、高齢化社会においては、それによって勤労世帯の負担が過重になり、経済活力を阻害する可能性がある。所得課税から消費課税にシフトすることで、ライフサイクルの下での負担が平準化され、問題を改善できるだけでなく、今後増大する社会保障費の財源の安定確保のためには、引退世代も含めた社会全体から負担を求めるべきである。こうした視点を基に、所得税の減税と消費税率引上げを組み合わせる税制改革を主張している。

その上で「中期答申」は、消費税制度の改正について検討を加えている。ポイントは次の3点、すなわち、第一に非課税品目や税率構造（軽減税率など）の在り方、第二に免税点制度や簡易課税、限界控除といった中小事業者に対する特例措置の問題、第三に仕入税額控除の方法（いわゆる「帳簿方式」）の見直しである。以下ではこれらについて、少し詳しく論じる。

まず、第一の非課税品目の拡大や軽減税率の導入については、課税ベースを広く保つことで中立性や制度の簡素化を維持する視点から、強く反対している。

消費税率が引き上げられることで生活困窮者が影響を受ける問題に対しては、軽減税率などではなく「社会保障制度等を通じ、きめ細かな配慮が行われる」ことによる対応を提案している。

第二に、中小事業者の特例措置の扱いは、この「中期答申」の重要なポイントの一つとなっている。「第5節 消費税その1」で述べたように一部の特例措置は平成3年の改正で縮小されたが、中期答申はその後の実態を表2-6-2のように示した上で、更なる改正について検討を行った。具体的な論点は免税点、簡易課税、限界控除の三つの制度である。

まず、免税点が「前々年の課税売上高が3000万円以下」であることに對し、それが事業者全体の約6割に及ぶことや、諸外国の制度と比較しても高いことから、引き下げるべきではないかという点が検討された。しかし、免税事業者の売上額は全事業者の3%に満たないことや、売上規模の小さい事業者は実際には転嫁を行っていない実態が考慮され、「中期答申」では免税点(売上高)そ

表 2-6-2 中小事業者に対する特例措置

事業者免税点制度	簡易課税制度	限界控除制度																																																
○ 制度の概要 基準期間の課税売上高が3,000万円以下の事業者は、納税義務が免除される。	○ 制度の概要 基準期間の課税売上高が4億円以下の課税期間については、選択により、売上げに係る消費税額にみなし仕入率を乗じた金額を仕入れに係る消費税額とすることができ、 みなし仕入率：卸売 90%、 小売 80%、 製造等70%、 その他60%	○ 制度の概要 その課税期間の課税売上高が5,000万円未満の場合には、次の算式により計算した税額を控除する。 $\left[\begin{array}{l} \text{本制度がない} \\ \text{場合の納付す} \\ \text{べき税額} \end{array} \right] \times \frac{5,000 \text{ 万円} - \text{課税売上高}}{2,000 \text{ 万円}}$																																																
○ 売上階級別事業者数（試算） <table><tr><th>区 分</th><th colspan="2">事業者数</th></tr><tr><td></td><td></td><th>構成比</th></tr><tr><td></td><td>万者</td><td>%</td></tr><tr><td>免税事業者</td><td>383</td><td>63.0</td></tr><tr><td>課税事業者</td><td>225</td><td>37.0</td></tr><tr><td>合 計</td><td>608</td><td>100.0</td></tr></table> (注) 免税事業者には、個人農業は含まれていない。	区 分	事業者数				構成比		万者	%	免税事業者	383	63.0	課税事業者	225	37.0	合 計	608	100.0	○ 適用状況（平成3年改正後） <table><tr><th>区分</th><th>適用割合</th><th>適用税額割合</th></tr><tr><td></td><td>%</td><td>%</td></tr><tr><td>個人</td><td>66.8</td><td>69.7</td></tr><tr><td>法人</td><td>58.6</td><td>11.2</td></tr><tr><td>計</td><td>62.0</td><td>13.9</td></tr></table>	区分	適用割合	適用税額割合		%	%	個人	66.8	69.7	法人	58.6	11.2	計	62.0	13.9	○ 適用状況（平成3年改正後） <table><tr><th>区分</th><th>適用割合</th><th>1件当たりの 限界控除税額</th></tr><tr><td></td><td>%</td><td>千円</td></tr><tr><td>個人</td><td>52.9</td><td>168</td></tr><tr><td>法人</td><td>18.3</td><td>183</td></tr><tr><td>計</td><td>32.9</td><td>173</td></tr></table>	区分	適用割合	1件当たりの 限界控除税額		%	千円	個人	52.9	168	法人	18.3	183	計	32.9	173
区 分	事業者数																																																	
		構成比																																																
	万者	%																																																
免税事業者	383	63.0																																																
課税事業者	225	37.0																																																
合 計	608	100.0																																																
区分	適用割合	適用税額割合																																																
	%	%																																																
個人	66.8	69.7																																																
法人	58.6	11.2																																																
計	62.0	13.9																																																
区分	適用割合	1件当たりの 限界控除税額																																																
	%	千円																																																
個人	52.9	168																																																
法人	18.3	183																																																
計	32.9	173																																																

(出所) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申―「公正で活力ある高齢化社会」を目指して―」(平成5年11月) 30ページ。

のものはそのままとしつつ、新たに資本金などで制限を加えて、比較的規模が大きい事業者に限定して課税事業者に取り込むべきことを主張している。

次に簡易課税制度については、平成3年改正で「みなし仕入率」の業種区分が細分化され、仕入率も実態に合わせて引き下げられた。加えて、適用上限が課税売上高5億円から4億円に下げられた。「みなし仕入率」は前回改正で適正化された一方で、適用上限が売上4億円と依然高く、改正後も課税事業者の約6割に簡易課税が適用されている実態が示された(表2-6-2)。「中期答申」では、制度の目的は納税事務の簡素化であるが、消費税の定着で納税事務の習熟が進んでいることを考慮すると、適用上限を更に引き下げろべき、と提言している。

一方、限界控除制度についてはまず、中小事業者が消費税導入の際にレジスター購入などで発生する費用負担の軽減目的で導入された経緯を確認している。平成3年の改正では、消費税導入で発生する費用は既に一巡したと考えられることや、限界控除制度による税負担の軽減額が実際に消費税導入対応でかかった費用よりも大きいことなどを踏まえ、将来的には廃止も念頭に置きつつ、その適用上限を課税売上高6000万円から5000万円に引き下げた。しかし、表2-6-2によると、その後も依然3割強の課税事業者がこの制度が適用されている。「中期答申」は、消費税導入による費用負担は既に一巡したと考えられることを再度強調し、廃止を含む適正化を検討すべきと述べている。このように、「中期答申」は中小事業者の実態を考慮しつつ、特例措置の更なる縮小を主張した。

第三に、答申は仕入税額控除の見直しを検討している。ヨーロッパの制度では、個別の取引ごとに発行された税額明記の「インボイス(税額票)」を基に仕入税額が計算されるが、我が国では納税事務の簡素化を重視してこうした方式をとらず、帳簿に記載された仕入全体額に税率をかけあわせて仕入税額の総額を計算する簡便な方法(帳簿方式)を採用した。これは消費税の円滑な導入に役立ったものの、取引ごとの具体的な税額が明らかにされないため、特例が適用される中小事業者がかかわる取引時に消費者が払った税額の一部が事業者の手元に残る「益税」の問題が指摘された。そこで「中期答申」は表2-6-3に基づいて、個別の取引に係る税額を請求書などの書類で明記する制度(表のA・B方式)の導入を検討した。しかし、こうした制度の導入に欠かせないと

表 2-6-3 仕入税額控除の方法として考えられる諸類型

区 分	請求書等の書類を用いる方式		帳簿方式
	登録制度あり	登録制度なし	
発行者を課税事業者に限定する方式	〔仕組みの概要（A方式）〕 登録事業者のみが税額別記、登録番号記載の書類を発行可。仕入事業者は、これを保存し、これに基づき税額控除を行う。 非登録事業者は、発行不可。従って、非登録事業者からの仕入れは税額控除不可。	〔仕組みの概要（B方式）〕 課税事業者のみが税額別記の書類を発行可。仕入事業者は、これを保存し、これに基づき税額控除を行う。 免税事業者からの仕入れは税額控除不可。仮に、免税事業者等が、こうした書類を発行した場合には、納税義務を課する。	
	〔ポイント〕 - 取引の中間段階に位置する非登録事業者（A方式の場合）又は免税事業者（B方式の場合）が取引から排除される、あるいは、事実上これらの事業者の多くに課税選択を迫ることとなる。 - A方式の場合、国家が登録を行い管理することが現在の国民の感情にそぐわない。 - B方式の場合、取引の中間段階に位置する事業者が多い我が国においては、登録制度を設けずに円滑に執行することは困難。		
発行者を限定しない方式		〔仕組みの概要（C方式）〕 仕入事業者は取引の事実を帳簿に記載し、現行方式と同様に仕入税額を計算するが、税額控除の要件として請求書、領収書等取引の事実を証する書類のいずれかを保存。 免税事業者からの仕入れも税額控除可。	〔仕組みの概要〕 仕入れの事実を記載した帳簿又は仕入先から交付を受けた請求書等に基づき税額控除を行う。
		〔ポイント〕 - 取引の中間段階に位置する免税事業者が取引から排除されることはない。 - 大部分の事業者間取引において、請求書等が交され保存されているという実態を尊重。 - 事業者に新たな書類の作成など追加的事務負担はほとんど生ぜず、円滑な移行が可能。 - 制度の信頼性や課非判定等の利便性、正確性の観点から、現行方式より望ましい。	〔ポイント〕 - 自己記録に基づくので、制度に対する信頼性の観点から疑問が提起されている。 - 免税事業者からの仕入も税額控除の対象とするため、これらの者が取引の中間段階から排除されることはない。

（出所）税制調査会「今後の税制のあり方についての答申—「公正で活力ある高齢化社会」を目指して—」（平成5年11月）31ページ。

される課税事業者の登録制度は、我が国では受け入れられにくいと考えられること、中小事業者への特例縮小が進む中で、（ヨーロッパと異なり）軽減税率や非課税品目の適用が極めて限られる我が国の消費税では、こうした方式のメリットは限られること、などから、新制度の導入を却下している。代わりに、個別取引に関して通常発生する請求書の保存を、帳簿への記載と併せて仕入税額控除の要件とする（表2-6-3のC方式）ことを提言した。

この後述べるように、自社と連立村山内閣の下で行われる消費税改正では、税率の引上げだけでなく、こうした中小企業の特例措置や仕入税額控除の在り方も重要な論点となる。「中期答申」は、その改革を実質的に先取りしており、その点で重要な内容を含んでいる。以下に、それを短くまとめた「要点」の全文を記す。

① 消 費 税

(i) 課 税 対 象

- 非課税の対象を拡げることは、消費税の「中立性」や「簡索性」を大きく損なうことにつながる。特に、転々流通する物品を非課税とする場合には、その影響は見逃し難いほど大きくなる。こうした問題点を踏まえれば、その対象範囲を拡大するのは適当でない。

(ii) 税 率

- 税率構造については、単一税率を基本とし、複数税率制度の導入は望ましくない。特に、軽減税率の設定は、その社会的経済的コスト等を考慮すれば、適当でないと考えられる。いわゆるゼロ税率の採用は認め難い。

(iii) 中小事業者に対する特例措置

- 事業者免税点制度については、基本的には、事務処理能力及び転嫁の実現可能性を踏まえつつ、制度の理解・習熟に伴い相対的に規模の大きい免税事業者には課税事業者としての対応を求めていく方向で検討することが適当であると考えられる。
- 簡易課税制度については、基本的には、制度の定着や納税事務の習熟の度合いに応じてできるだけ多くの事業者に対して本則計算を求めていくことが本来の姿であり、中小事業者の事務負担に配慮しながら、適用上限を更に引き下げていく方向で検討を行うことが適当であると考えられる。また、みなし仕入率については、適時見直しを行い実態に即した

ものとしておくことが必要である。

- 限界控除制度については、消費税導入時の経過的措置として位置づけるべきであり、廃止を含め適切な是正を行うことが適当であると考えられる。

(iv) 仕入税額控除

- 仕入税額控除の方法として、現行の「帳簿方式」は必ずしも不十分なものとは言えないと考えられるが、制度の信頼性や課税非課税判定等の利便性、正確性の観点等から、事業者の事務負担の程度や取引の実態を踏まえつつ、早期に請求書等の保存を仕入税額控除の要件に加える方向で検討を行うべきである。

(v) 使 途

- 消費税収の使途については、福祉目的的な税とすることを望む意見もあったが、目的税は資源の適正な配分を歪め、財政の硬直化を招く傾向を持つ等の問題点が指摘されてきた。いずれにせよ、この問題は、このような意見等を踏まえ、十分検討していく必要がある。

(vi) 消費税と価格の関係

- 課税事業者は本体価格の3%を、免税事業者は仕入れに係る消費税相当額を、それぞれ価格に転嫁することが予定されている。また、事業全体として税率に対応する値付けとなっていれば、適正な転嫁を行っているものと考えられる。なお、免税事業者が本体価格の税率相当額を消費税額として受け取ることは、消費税法の意図するところではなく、改められるべきである。
- 小売段階における表示の方法については、消費者の便宜の観点からも検討する必要がある。この問題は、基本的には各事業者が自主的に選択すべきものであって、一律に法律で義務付けるといった性格のものではないと考えられる。

〔注〕

- 1) 例えば、「第2節 所得税その1」で記事を引用したように、平成4年11月24日の衆議院予算委員会での答弁で、消費税率の引上げに言及したとされる（『日本経済新聞』平成5年3月6日朝刊）。
- 2) 小沢一郎『日本改造計画』（平成5年、講談社）214-215ページ。
- 3) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）603-607ページ。
- 4) 小川是・元主税局長口述記録。

3 羽田内閣における改革議論

「税制改革草案」が頓挫してから2か月後の平成6年4月8日に細川総理大臣は退陣を表明、その後4月28日に新生党の羽田孜を首班とする連立内閣が成立する。組閣直前に社会党が閣外に去ったため、この内閣は政権基盤が弱い少数与党内閣となり、結果的に平成6年度の予算成立直後の6月末に総辞職する。しかし、「平成6年中の改革実施」という先の附則の問題もあり、この短い期間にも改革に関する様々な議論が行われた。所得税減税と消費税率引上げによる「直間比率の是正」はほぼ既定路線であったが、その中で大きな論点となったのは「消費税の税率を何%とするか」であった。以下では、この間の議論の経緯を検討する。

「国民福祉税」構想を中心とする「税制改革草案」頓挫後の議論は、平成6年4月8日の（委員の任期満了を踏まえて新たに発足した）政府税制調査会に対する細川内閣総理大臣の諮問でスタートする。この諮問では、先の中期答申で示された「所得税減税と消費税増税による直間比率是正」による税制改革を前提としつつ、その後の変化を踏まえて再度、改革案を検討することが要請された。この諮問で特に注目すべきは、増税に関してかなり踏み込んだ表現をした点と、平成6年中の改革実施に向けて決意を示した点である。以下に、その「趣旨」と「諮問」の全文を掲げる。

（趣旨）

活力ある豊かな高齢化社会を実現するためには、昨年11月の「今後の税制のあり方についての答申」で示されているように、税制の総合的見直しを行い、社会を支える勤労者に過度の負担がかからないよう、所得、消費、資産等の間でバランスのとれた税体系を構築し、社会の構成員がひろく負担を分かち合うことが必要である。

ところで、本格的な高齢化社会においても経済社会の活力を損なうことなく、安定した豊かな生活を享受するためには、社会保障の充実や社会資本の整備、創造性にあふれた社会の実現などを進めていく必要がある。今後わが国財政がその期待される役割を適切に果たしていくためには、その対応力の回復に努めていかなければならず、公債残高が累増しないような財政体質を作りあげていくことが緊急の課題である。

このためには、行政改革や歳出の徹底した見直しなどを進め、国民負担率の上昇を極力抑えるため一層の努力を払っていく必要があるが、21世紀に向けた活力ある豊かな社会を実現するためには、国民の負担がある程度増えていくことは避けられない。

こうした点を考慮すると、「今後の税制のあり方についての答申」で示された方向の下で、財政体質の改善に配慮しつつ、公正で活力ある高齢化社会の実現を目指した国民合意の税制改革を実現することは、緊急に取り組むべき重要な課題であり、政府としては、国民各界各層の意見に耳を傾け、国民の選択の方向を十分くみとりつつ、早急に成案を得て、年内にその実現を図りたいと考えている。

(諮問)

「今後の税制のあり方についての答申」に示された方向の下で、その後における諸情勢の進展を踏まえ、活力ある豊かな高齢化社会の実現を目指し、国、地方を通じる財政体質の改善に配慮しつつ、所得、消費、資産等のバランスのとれた安定的な税体系を作るため、望ましい税制の具体化について審議を求める。

もっとも細川総理大臣は、この諮問を行った直後に自らの借金問題を理由に退陣を表明する。その後を受けた羽田内閣は細川内閣の方針を受け継ぎ、税制改革の実施を最重要課題に掲げるが、羽田内閣の最大の問題は、組閣直前に社会党が連立を離脱（さきがけは閣外協力）し少数与党政権となったことであった。野党の自民党は早い時期から、成立が大幅に遅れていた平成6年度予算成立後の内閣不信任決議案提出に言及しており、発足当初から政治的には不安定な政権であった。

この時期のもう一つの重要な出来事は、社会党の動向である。社会党はこれまで一貫して消費税反対の立場であったが、(細川総理大臣が退陣表明する前の)4月4日に党税制調査会が発表した「税制改革指針案」で、不公平税制の是正や簡易課税制度見直し、逆進性緩和、地方の間接税充実といった条件の下で消費税率の引上げを容認する姿勢を表明した。¹⁾ また、細川総理大臣退陣表明後の新政権樹立のための政策協議の際にも、「間接税の税率上げ」に触れる次のような「新たな連立政権樹立のための確認事項」に合意している(ただし、この直後に連立から離脱し、政権には参加しなかった)。

(5) 高齢化社会対策と税制改革

高齢化社会の到来に対応するために、雇用、年金、医療、介護等の福祉政策をより強力に推進するとともに、住宅、交通、下水道等の生活環境の整備を促進する。

また、行財政改革及び不公平税制の是正を積極的に進めるとともに、高齢化社会の福祉政策の推進や前記の諸政策を充実させるため、直接税の軽減措置や現行消費税の改廃を含め、間接税の税率引上げを中心とした税制の抜本的改革について国民の理解を得つつ6月中に結論を得て、本年中に関連法案を成立させる。

その後の社会党の状況をもう少し触れると、更に、(政権離脱後の)6月21日に発表した政権構想でも「間接税の税率上げ」を盛り込むなど、党執行部の対応は次第に柔軟となっていく。²⁾ ただし、こうした執行部の方針に対しては、その都度左派の反発が伝えられるなど、党内が一致していたわけではなかった。この後、社会党の村山富市を首班とする自社さ連立内閣で最終的に消費税率引上げが決まるが、その際にも最後まで左派が抵抗するなど、消費税を巡る社会党の苦悩は続くことになる。

話を羽田内閣発足時に戻す。期限を6月末とし、政権発足直後から改革に向けた議論が行われた。ただし、「所得税減税と消費税増税による直間比率是正」、特に平成6年度の6.2兆円減税の継続はほぼ固まっており、議論の焦点は専ら、これを補う財源として消費税の税率を何%に引き上げるかに集まった。

これに関する当時の重要な資料の一つは、改革に関する定量的な試算が必要、として政府税制調査会が事務局に提示を求めた「税制改革に関する機械的試算」であり、これについて以下で説明する。この試算は、6.2兆円減税を維持すること、所得税減税を先行させることで必要となるつなぎ公債の償還を10年で行うこと、将来の社会保障費の見通しを盛り込むこと、といった条件の下で消費税率を引き上げた場合の財政収支の見通しを示している。社会保障費の見通しは、先の細川内閣の下で「高齢社会福祉ビジョン懇談会」が発表した「21世紀福祉ビジョン」(平成6年3月)の結果を用いた。「21世紀福祉ビジョン」は、現行制度を含む四つのケースについて社会保障費の将来見通しを試算したが、「機械的試算」はその真ん中のケースⅡ、すなわち「介護・児童の充実をうた

う一方、医療・年金は効率化や保険料引上げで歳出抑制を図るケース」を用いた。これによると（消費税率上げが年金の物価スライドに影響を与えることによる若干の違いがあるが）、平成12年（2000年）で約5.5～5.7兆円（ただし平成6年度（1994年度）ベース換算）の社会保障費増加が見込まれている。

これを盛り込んで計算された「機械的試算」の内容を表2-6-4に示した。試算は消費税の税率、引上げの実施日ごとに六つのケースで行われたが、消費税率は減税6.2兆円を賄えない6%以下を排除し、7%から10%で計算がなされた。また、税率引上げ時期は「平成9年4月から開始」をベースとしつつ、それを

表 2-6-4 機械的試算表（平成12年度における名目値を平成6年度ベースに換算したもの）
（単位：兆円）

試算の前提	減 税	平成6年度における減税と同規模の減税を継続（6.2兆円）					
	償還財源	先行減税に係るつなぎ公債の償還を10年間で終了					
	社会保障関係	福祉ビジョンにおける公費負担の増加額及び消費税率引上げに伴う年金物価スライド等の額					
機械的試算例		機械的試算Ⅰ	機械的試算Ⅱ	機械的試算Ⅲ	機械的試算Ⅳ	機械的試算Ⅳ-②	機械的試算Ⅳ-③
	消費税率	10%	9%	8%	7%	7%	7%
	実施日	平成9年4月1日	平成9年4月1日	平成9年4月1日	平成9年4月1日	平成8年4月1日	平成7年4月1日
減 税	△6.2	△6.2	△6.2	△6.2	△6.2	△6.2	△6.2
償 還 財 源	△1.8	△1.8	△1.8	△1.8	△1.8	△1.2	△0.6
社会保障関係	△5.7	△5.7	△5.6	△5.5	△5.5	△5.5	△5.5
消費税純増収	+14.4	+12.3	+10.2	+8.2	+8.2	+8.2	+8.2
〔消費税増収 政府部門の負担する消費税 の増加分〕	〔+16.7〕 〔△2.3〕	〔+14.3〕 〔△2.0〕	〔+11.9〕 〔△1.7〕	〔+9.5〕 〔△1.3〕	〔+9.5〕 〔△1.3〕	〔+9.5〕 〔△1.3〕	〔+9.5〕 〔△1.3〕
歳 入 過 不 足	+0.7	△1.4	△3.4	△5.3	△4.7	△4.1	△4.1

- 〔注〕1 このほかに、対外経済改革要綱（平成6年3月29日閣議決定）等で述べられているように、「後世代に負担を残さないような財源の確保を前提とした公共投資基本計画の積増し」を行うための財源の捻出が必要となる。
- 2 平成6年度予算においては、財源の不足に対応するため、歳入歳入両面にわたり各般の措置を講じているが、このうち「平成6年度繰入特例法」による定率繰入れ等の停止等の措置は約5兆円である。
- 3 名目成長率5%、税収弾性値1.1と仮定すれば、平成12年度における自然増収（平成6年度ベースに換算）は、機械的試算Ⅰで3.0兆円、機械的試算Ⅱ、Ⅲで2.9兆円、機械的試算Ⅳで2.8兆円となる。

（出所）税制調査会「税制改革に関する機械的試算」（平成6年5月）3ページ。

早めるケースも示している。

この「機械的試算」に対し、マスコミからは「(細川内閣での「国民福祉税」でも使われた) 7%を消費税率のベースとすることで、最初から増税ありきの試算だ」といった批判が出された。³⁾ 具体的な批判としては、「21世紀福祉ビジョン」による社会保障歳出の見通しが不確実であることや、行財政改革や不公平税制是正の効果を織り込んでいないこと、などが挙げられている。⁴⁾ また、政府税制調査会はこの後の6月7日、10日に全国11か所で地方公聴会を開催したが、そこでも税制改革に対する批判的な意見が多数出たとされる。実際に公聴会に参加した石弘光は次のように述べている。⁵⁾

出席者からは、所得税減税や消費税増税を中心とした税制改革の必要性を理解する声も多かったものの、消費税率引上げの前にやるべきことが多いという意見が大勢を占めていた。

たとえば、行財政改革、歳出削減の要求は根強く、また社会福祉に財源を充当するといっているが本当に充当するのかといった疑念も出された。さらに、増税の時期には景気動向への配慮が欠かせないという指摘も多かった。

このように、消費税率の引上げに対する国民の反発は依然強いものがあつた。こうした経過を経て、当初議論をまとめる目途とされた6月末に向けて連立与党(「福祉社会に対応する税制改革協議会」)、政府税制調査会それぞれで審議が行われた。まず、与党では、税制改革協議会の小委員会(「税制の基本に関する小委員会」)が6月9日に報告書を提出、⁶⁾ それを踏まえて協議会本体が6月21日に報告書を発表した。しかし、この報告書は焦点である消費税率の引上げ幅について以下のように述べ、具体的な数字を示さなかった。⁷⁾

(3) 消費税率の引上げ

- (i) 社会保障給付の増加や快適で質の高い生活基盤の構築等のために必要と見込まれる歳出増、前述の個人所得課税等の減税による税収減、及び今年度分を含む減税先行のためのつなぎ公債の早期償還といった財政需要等を十分念頭に置いて、現在そして将来の財政を支えることのできる税収が得られるよう、現行3%の消費税率を引き上げる。
- (ii) その実施時期については、現在の経済状況等をも勘案すると、つなぎ公

債の償還財源をも考慮しつつ、前記の所得減税とは適切な時差を設けるべきである。

当時は、遅れていた平成6年度当初予算がようやく6月23日に成立、自民党による少数与党の羽田内閣への不信任決議案の国会提出を目前に控えて、極めて緊迫した政治状況にあった（不信任決議案は実際に6月25日に提出される）。羽田内閣が政権を維持するためには先に連立を離脱した社会党の取り込みが欠かせず、消費税への抵抗が依然強い同党への配慮から、具体的な税率の記述に踏み込むことができなかった、とされる。⁸⁾

一方、政府税制調査会も審議の結果を踏まえて、6月21日に「税制改革についての答申」を発表した。この「改革答申」でも具体的な消費税の税率に触れていないが、先の細川内閣総理大臣による諮問が増税の方向での議論を求めたことを反映し、増税についてかなり踏み込んだ表現を行っている。

- (1) 本格的な高齢化が既に私たちの足許から加速・進展している状況にかんがみれば、税制改革が、高齢化に伴って必要となる福祉等社会保障、社会資産の整備等の公共サービスの増加に適切に対応すべきであるとの視点は極めて重要であり、基本的にこのような公共サービスの増加に伴う税負担の増大については、その必要性を国民に率直に訴えていくべきである。
- (2) こうした事情にかんがみれば、極めて厳しい財政事情の下で、少なくとも、税制改革が財政の悪化を招き、後世代に負担を残し財政の硬直化を高めることは厳に避けるべきであり、個人所得課税等に係る減税や減税を先行実施する場合に発行されるいわゆるつなぎ公債の償還のための財源については、税制改革の中で適切に対応すべきである。
- (3) 税の自然増収の発生も念頭に置くべきであるが、高齢化に伴う経済成長の減速や構造的な財政収支ギャップを考えれば、自然増収に大きな期待をかけることは適当でない。
- (4) 税制改革の具体化と並行して、行財政改革や税負担公平確保の努力を不断に行うべきことは言うまでもなく、こうした努力を踏まえて増税の規模をできる限り抑えるべきである。

まとめると、高齢化社会を迎えるに当たり必要な財源確保のための負担増を

検討すべきこと、減税のつなぎ公債の財源確保まで含め赤字公債累増を慎むこと、自然増収をあてにすべきでないこと、行財政改革や不公平税制是正の重要性、の4点であり、増税を強くにじませる内容となっている。また、税制調査会会長の加藤寛は答申発表直後に「7%以上がいい」と、税率について具体的に記者会見で述べたという。⁹⁾

このように、羽田内閣の2か月で様々な議論がなされたが、この直後の6月25日に自民党が内閣不信任決議を国会に提出、連立与党と社会党の政権協議がまとまらず、羽田内閣は総辞職した。これによって、議論は再び振り出しに戻るようになった。

〔注〕

- 1) 『日本経済新聞』平成6年4月5日朝刊によると、そこで示した条件とは、(1) 総合課税化など徹底した不公平税制の是正、(2) 簡易課税制度見直しや逆進性緩和など現行消費税の欠陥是正、(3) 経費削減など行財政改革の努力、(4) 地価税の維持や固定資産税など資産課税の適正化、(5) 地方の自主財源としての間接税の充実、などとなっている。
- 2) 『日本経済新聞』平成6年6月21日夕刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成6年5月28日朝刊。
- 4) 例えば、『日本経済新聞』平成6年6月20日朝刊社説「『差し引き増税論』は筋が通らない」などがある。
- 5) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）617-618ページ。
- 6) 連立与党の税制改革協議会は三つの小委員会（「年金・医療等福祉」、「行政改革」、「税制の基本」）を設置し、細川内閣時代の平成6年2月下旬から（社会党の連立離脱などでメンバー変更などはあったが）6月上旬まで継続して議論を行った。
- 7) 福祉社会に対応する税制改革協議会「福祉社会に対応する税制改革協議会報告書」平成6年6月21日。
- 8) 『日本経済新聞』平成6年6月20日朝刊。
- 9) 『日本経済新聞』平成6年6月22日朝刊。

4 村山内閣による税制改革案の決定

羽田内閣の退陣後、自社さ連立村山内閣が平成6年6月30日に発足、結局この内閣の手で税制改革が実現する。議論の方向は依然「所得税減税と消費税増税」であったが、連立の中に再び社会党が含まれ、先に述べたように執行部は

柔軟路線に転じていたものの、党内は左派を中心に抵抗が強く、議論は紛糾する。先の羽田内閣では、総額6.2兆円の減税と消費税率の7%への引上げを組み合わせる案が有力とされたが、こうした連立の事情を反映し、村山内閣ではできるだけ消費税率の引上げ幅を抑える改革が模索される。すなわち、所得税・住民税減税5.5兆円のうち制度減税を3.5兆円にとどめ、残りの2兆円を期限付き特別減税として景気が回復次第取りやめる「2階建て減税」とする一方、減税財源を賄うための消費税率引上げを7%より低い5%（今回創設された地方消費税1%を含めた表現。国税としての消費税率は4%）にとどめる案が有力となる。それでも社会党の一部は「所得税減税をまず実施し、その後で消費税増税を検討する」という分離論を主張し最後まで抵抗するが、最終的に平成9年4月（所得税減税は平成6年から開始しており、その3年後）からの消費税率引上げが決定する。また、中小企業に対する特例措置の更なる縮小も決定した。以下では、この政策決定過程と改革の内容を検討する。なお、この改正では地方消費税も創設されたが、これについては項を分け、次の5で議論する。

「第2節 所得税その1」で述べたように、村山首相就任早々のイタリアのナポリ・サミットで平成7年以降の所得税減税継続を表明するなど、内需拡大のための減税を国際的に公約した。また、先の平成6年度税制改正の「附則」の問題もあり、村山政権として早期に改革の方針を固める必要があった。自社さの連立与党は6月29日の「新しい連立政権の樹立に関する合意事項」で次のように述べ、その決意を示している。

(1) 高齢社会と税制改革

21世紀の少子・高齢社会に向けて、高齢者介護や子育てなどの支援体制の確立、基礎年金の改革等年金制度の拡充を図るなど、福祉プログラムを推進する。

このため必要な財源の確保に向けて、所得・資産・消費のバランスのとれた税体系を構築する。税制改革の前提として、行財政改革を断行するとともに、不公平税制を是正し、税の使い道に関する国民の信頼を取り戻す。課税最低限の引上げと併せ、中堅所得層を中心にした税率構造の改善を柱として所得税・住民税減税を継続する。また、現行の消費税の逆進性や国庫不入（益税）などの欠陥を是正する。そのうえで、行政改革による財政効果、高齢社会に

必要な財政負担、間接税の税率引上げなど、現行消費税の改廃を含む総合的改革案を提示し、国民の理解を求めて、今年中に関連法案を成立させるよう努力する。併せて、地方自治体の自主税財源を新たに確保し、福祉充実の政策を推進する。

連立3党は7月19日に「税制改革プロジェクトチーム」を立ち上げ、9月中旬ごろまでに改革案を取りまとめることを目標に、議論を進めることになった。

しかし、政権党である社会党は、執行部による路線転換表明があったとはいえ、党内の抵抗は強く、その意見がまとまっていたわけではなかった。実際、村山首相は就任直後の7月1日の記者会見で税制改革について「可能な限り、年内成立に努力しなければならない」としつつ、「減税財源を直ちに消費税率の引上げに結びつけるのは国民が納得しないのではないかと述べたとされる。¹⁾ 連立与党各党の改革に対する姿勢の違いについて、次のような報道もなされ、²⁾ その実現を危ぶむ向きもあったようである。

税制改革の前提として行革に熱心なさがけ。政権復帰で旧来型の権利誘導志向を強める自民党。そして左派を中心に消費税増税に及び腰の社会党。税制改革論議は所得税減税と消費税増税を同時決着するかどうかに絞られているが、3党の思惑がそれぞれに食い違う「三すくみ構図」の感がある。3党は「税制改革の年内実現に努力する」と合意しているに過ぎない。

こうした動きの中で、「所得税減税と消費税増税」という大局的な方向は変化しなかったものの、羽田内閣の下での「7%」を軸とする税率の問題は、できるだけ上げ幅を抑制する方向に転換する。そして政権発足以降、比較的早い時期に有力となった考えが「所得税・住民税の5.5兆円減税を制度減税と特別減税に分離する」という「2階建て減税論」であった。特別減税を景気回復時に取りやめることにすれば、減税財源を賄うための消費税率引上げ幅もそれだけ少なくて済む、との考え方であり、社会党やさきがけを中心に急速に支持が増えていったとされる。

また、社会党の一部には「まず所得税の減税を実施し、その後で消費税率の引上げを検討する」という増減税分離論も依然強かった。こうした社会党の当

時の状況は、次のように報じられている。³⁾

社会党は党税調会長の日野市朗を与党税調の座長に送り込み、税制論議をリードする立場にある。とはいえ、89年〔平成元年〕の参院選で反消費税の追い風にのり、破竹の勢いで当選してきた面々で占める「反対する会」は「消費税引上げを容認したら、我々の政治生命が絶たれる」と徹底抗戦の構えだ。

メンバーの一人は「党税調は『引上げやむなし』で乗り切るハラだろうが、われわれはそうは行かない。9月3日の党大会が終われば勝負をかける」と宣言。すでに9月11日には熱海で地方組織にも号令をかけて大勉強会を開催する計画が練られている。

こうした社会党の状況に呼応して、連立与党の中には「減税法案の附則や閣議決定などの形で将来の消費税率引上げを公約する」といった形にして、建前的に増減税一体としつつ実質的には減税だけを行う案も一時浮上したことが伝えられている。⁴⁾

こうして一時は年内の改革が危ぶまれる雰囲気となったが、これに対して新生党などの野党は「無責任だ」などと強く反発した。細川内閣以来のこれまでの経緯や、「平成6年中に改革を実施する」といった2月の連立与党合意や附則に各党がコミットしていたこともあり、野党は与党以上に税制改革に前向きであったとされる。⁵⁾ こうした動きも影響し、連立与党は増減税一体の税制改革に向けて再び動き出す。論点は所得税・住民税減税を2階建て減税とすべきか、増減税の一体処理をすべきか、消費税率を引き上げる場合、いつから何%にすべきか、といった点であった。様々な議論が展開されたが、9月上旬には与党税調の議論で、2階建て減税が有力となったこと、消費税の税率を5%（厳密には、今回の改革で設立された地方消費税1%を除くと国税の消費税は4%）とし、その引上げは平成9年4月から（すなわち所得税減税の3年先行）とすること、また、消費税率引上げを法案に明記し、増減税を一体処理することという方針が固まったことが報じられている。⁶⁾ また、中小企業に対する特例措置も、先の中期答申が示した方向で縮小することで議論が収斂していった。

これに対して、社会党の一部の勢力は強く反対し、あくまで「増減税の分離処理」を要求した。特に、「消費税反対」を訴えて平成元年夏の選挙で当選し

た参議院議員は翌年に改選を控えて厳しい立場に立たされており、「ありがたい経験をさせてもらったのに選挙民を裏切れない」といった苦しいコメントを残している。⁷⁾ このような党内の雰囲気は党執行部にも影響を与え、最後まで予断を許さない状況が続いたが、最終的には政権党の立場からも折れざるを得なかった。⁸⁾ 結局9月22日に増減税一体処理（ただし減税の3年間先行）の改革案で3党首脳は合意、税制改革大綱が決定した（その内容の詳細はこの後述べる）。

こうした改革が財政に与える影響や改革の評価については、「第2節 所得税その1」の項で述べており、ここでは簡単に振り返っておきたい。改革の主な内容は所得税・住民税の2階建て減税（2兆円の特別減税と3.5兆円の制度減税）と平成9年4月からの5%（厳密には国の消費税4%＋地方消費税1%）への消費税率引上げ、更に中小企業の特例見直しであるが、それが財政に与える影響を表2-6-5（表2-2-9を再掲）に示した。すなわち、先行減税のつなぎで発行される国債の償還期間が30年間で大きく先延ばしされたものの、所得税・住民税の特別減税を終了し消費税率を引き上げた後は若干の増税となる改革であり、

表 2-6-5 税制改革による増減収等の姿（再掲）

所得減税等による減収額	△3.8兆円
〔所得税・個人住民税の恒久減税 △3.5兆円〕 〔平成6年度改正における相続税減税 △0.3兆円〕	
消費税の改革	+0.3兆円
消費税率引上げ（3%→5%）による純増収額 （増収額－政府負担の消費税増加分＝4.8－0.7兆円）	+4.1兆円
政府負担の消費税増加分のうち公債発行により得るもの	+0.4兆円
つなぎ公債の償還財源	△0.5兆円
社会保障関係 〔年金等の物価スライド △0.1兆円〕 〔社会福祉 △0.4兆円〕	△0.5兆円
合 計	0.0兆円

（出所）『改正税法のすべて』（平成7年版）8ページ。

この点は、細川内閣の「税制改革草案」や政府税調の「改革答申」と同じ路線である。ただし、改革の評価としては、所得税減税を2階建てにしたことで「直間比率の是正」が中途半端になったことに対し、マスコミなどから厳しい批判が浴びせられた。しかし、上記の経緯を振り返ると、自民党と社会党という、もともと立場の異なる政党がよく歩み寄った、という評価⁹⁾もまた一つの事実と思われる。

こうして、平成5年以来の税制改革議論に一応の区切りがつけられたが、消費税率引上げについては、1点だけ課題が残された。それが税制改正法案に加えられた次の附則である。

第25条 消費税の税率については、社会保障等に要する費用の財源を確保する観点、行政及び財政の改革の推進状況、租税特別措置等及び消費税に係る課税の適正化の状況、財政状況等を総合的に勘案して検討を加え、必要があると認められるときは、平成8年9月30日までに所要の措置を講ずるものとする。

すなわちこの附則は、消費税の税率について、必要に応じて引上げを実施する半年前の平成8年9月30日までに見直すことを求めている。大蔵省は、先の政府税制調査会の議論などで7%が基本となったことから、この見直しで更に税率を上げることも念頭に置いていたようだが、実際には、税率引上げ幅の更なる抑制やその延期が大きな議題となった。この「見直し作業」という最後の山を越えた後でようやく消費税率の引上げが決まるが、その経緯は第3章で取り上げることとする。

なお、今回の改正では税率引上げだけでなく、中小事業者の特例見直しや仕入税額控除の方式（帳簿方式）の見直しもなされたが、最後にその内容を説明する。社会党は従来からこの問題に熱心だったこともあり、この点の改正を強く求めていた。政府税制調査会が平成5年11月に提出した「中期答申」の内容を基に具体的な検討が行われ、以下のような改正が行われた。まず、免税点制度（課税売上高3000万円以下は免税）については、引下げは行わないものの、資本金などを基にその適用を一部制限することとし、簡易課税については適用上限を課税売上高4億円から2億円に引き下げた。また限界控除制度は、消費税導入の際に必要とされたコストの問題は既に一巡したとして廃止されることと

なった。更に、仕入税額控除の方法については、従来の帳簿に加えて、取引の際にやり取りされる請求書を保存することが条件に加えられた（請求書保存方式）。こうして消費税導入当初から問題視されていた中小事業者の特例の問題は更に改善されたが、これによる増収効果は、年間約3000億円程度と見積もられた。以上の改正概要を図2-6-1（図2-5-2の再掲）で再度示しておく。

図 2-6-1 消費税制度改正の歩み（再掲）

【創設時】	【平成3年改正】	【平成6年秋の税制改革等】 （注）平成9年4月施行
①税率：3%-----		▶ 4%（消費税率換算1%相当の 地方消費税を合わせると5%）
②免税点制度 適用上限3,000万円-----		資本金1,000万円以上の新設法人 は不適用
③簡易課税制度 ○適用上限 5億円-----▶ 4億円-----▶ 2億円 ○みなし仕入率 90%、80%の2区分-----▶ 90%、80%、70%、 60%の4区分 50%の5区分 └▶（不動産業、運輸・通信業、 サービス業）		
④限界控除制度 適用上限6,000万円-----▶ 5,000万円-----▶ 制度の廃止		
⑤仕入税額控除：帳簿方式-----		▶ 請求書等保存方式

（出所）池田篤彦「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—について」（『ファイナンス』平成12年9月号）32ページ。

【注】

- 1) 『日本経済新聞』平成6年7月2日朝刊。
- 2) 『日本経済新聞』平成6年7月26日朝刊。
- 3) 『日本経済新聞』平成6年8月28日朝刊。
- 4) 『日本経済新聞』平成6年8月30日朝刊。
- 5) 『日本経済新聞』平成6年9月8日朝刊。
- 6) 『日本経済新聞』平成6年9月10日朝刊。
- 7) 『日本経済新聞』平成6年9月21日朝刊。
- 8) なお、消費税率の引上げに際し、年金受給者や児童扶養手当受給世帯などに1万円を支給する、などの臨時的な給付金が行われることも決められた。
- 9) 石弘光『現代税制改革史』（平成20年、東洋経済新報社）622ページ。

5 地方消費税の導入について

これまで述べたように、平成6年秋に村山内閣の下で消費税改正が実施されたが、このときに行われたもう一つの重要な改正は地方消費税の導入であった。これまでは消費譲与税として、国税である消費税収の5分の1を地方に譲与する形をとっていたが、地方分権の高まりや住民税減税による地方税収減少への対応として、これを地方の自前の税である地方消費税に変えるべきだ、との主張が地方サイドから強まっていた。しかし、もともと消費税を地方税として仕組むことに関しては技術的・理論的な問題が多く指摘され、議論は難航した。以下では、その検討の経緯を説明する。

(1) 細川内閣の下での議論

一連の消費税改正の議論で地方消費税の導入問題が初めてクローズアップされたのは、平成5年10月26日に全国知事会など地方6団体が政府税制調査会に提出した「緊急要望」からと考えられる。そこでは、国が一括して消費税を徴収した後、一部を譲与税として地方に分配する現状の方法を見直し、消費税の一部を地方税として自治体が自ら徴収するような仕組みを作ることが要望として挙げられた。当時は8月に発足した細川内閣の下で所得税・住民税減税と消費税増税による「直間比率是正」の議論が高まった時期であったが、そこで住民税の減税が議論の俎上にのせられたことが、こうした地方6団体の行動につながった直接の原因とされる。

もともと昭和63年の抜本的税制改革で消費税が導入された際に多くの地方の間接税が廃止されたが、その代替財源として消費税の一部を地方税とすることについては技術的な問題が多いとして見送られた経緯がある。その代わりに、消費税の一部を消費譲与税とすることが決定したが、譲与税という形をとる以上、地方は国から財源を受け取る立場であり自前の税源ではない、との不満が地方サイドに強く残っていた。そこへ今回持ち上がった住民税減税と消費税率引上げ（地方にとっては消費譲与税の増加）がなされると、地方の独自税源は更に小さくなる。¹⁾ そのころちょうど、平成5年6月の衆・参両院における「地方分権の推進に関する決議」等で地方分権の機運が高まった時期であり、一方で景気減速による法人関係税などの税収減少で自治体の財政状況が悪化した事

情が重なり、地方自治体側の要望が強まった。²⁾

しかし、国が徴収する消費税の一部を地方税とすることには、技術的・理論的な点で様々な問題が指摘された。例えば、事業者は現在、国（税務署）に納めている消費税の一部を地方自治体にも納めることになるが、事業所が複数の自治体に散っている大企業などの場合、その付加価値額に応じてそれぞれの自治体に納税する必要があり、その事務負担が増える問題があった。また、「例えば神奈川県で生産した製品を東京都で消費する場合、地方消費税は神奈川県での出荷段階で〔神奈川で生産された付加価値分に対して〕同県により課税されるが、これは「本来消費地で課税されるべきだとする」という消費税の原則に反する」といった税理論上の問題も指摘された。³⁾ 政府税制調査会は平成5年11月に細川内閣の下での税制改革の方向を指し示す「今後の税制のあり方についての答申」（中期答申）を発表したが、こうした事情を背景に地方消費税については次のように述べ、更なる検討が必要であることを述べている。⁴⁾

地方自治の推進を図るため、また、地方税における直間比率は正のために、現行消費譲与税を地方独立税としての地方消費税に組み替えるべきではないかとの意見が出されたが、これに対しては、地方の直間比率の是正も重要だが、税制の簡素化を重視すれば、地方財源の確保は地方譲与税でも差し支えないのではないかと、国税・地方税のあり方は、一般的に税目によって分けて考えるのが望ましく、地方消費税は、税の帰属地と消費地との関係や国境税調整の問題、納税コストの観点から困難ではないか等の意見が多く出された。

いずれにせよ、地方消費税を含めた地方税源の問題は、直間比率の是正のみならず地方自治の本旨とも深く関わる重要な問題であり、上記のような問題を踏まえながら、今後、消費税のあり方の見直しと併行し、検討を加えることが必要であると考えられる。

（2）自治省案とそれに対する政府税制調査会の議論

細川内閣の下では地方消費税の問題はそれ以上の進展を見せなかったが、地方分権推進の観点から地方税をどう拡充させるかは依然、重要な課題であった。「国民福祉税」構想の挫折で消費税率の引上げ自体が次政権に先送りされたが、地方消費税の問題も同様に引き継がれる。この時期の動きとして、この問題に関する社会党の姿勢について触れておく。既に述べたように社会党は平成6年

4月4日に発表した「税制改革指針案」で消費税増税を認める方向に方針転換するが、その際に「地方を重視した消費課税の充実」を論点の一つに掲げた。⁵⁾

地方消費税は理論面・技術面等の問題が詰め切れなかったにも関わらず、後の村山内閣で最終的に導入が決まるが、その背景にはこうした社会党の積極姿勢も影響したと考えられる。ただし、この4月の段階では問題解決の機運はほとんどなく、地方消費税導入に積極的な自治省と、消費税を国税としておきたい大蔵省の対立も伝えられるなど、議論の行く先は見えない状態であった。

一方、政府税制調査会は平成6年4月8日に細川内閣総理大臣から新たな諮問を受け、税制改革についての検討を開始したが、その際、地方税源の問題を検討する「地方税源問題ワーキング・グループ」（貝塚啓明座長）を立ち上げた。議題の中心は地方消費税の問題であり、その創設に対し理論面・技術面で指摘されていた様々な問題に関して専門的な立場から検討を加えることが目的であった。

その検討の際の重要なたたき台となったのが、当時、自治省が発表した地方消費税の具体的な導入案であった。その骨子は表2-6-6のとおりである。この自治省案は、消費税の課税ベース等に変更せず、その税収の一部を地方自治体（都道府県）が徴収する新たな仕組みであったが、当時言われていた問題にも配慮する案となっていた。先に述べたように、地方自治体が独自に消費税を課税する場合、複数の都道府県に事業所を持つ大企業は、都道府県ごとにそこで作り出した付加価値に合わせて消費税額を算出し、納税を行う必要があったが、自治省案ではその納付は主たる事業所（本社等）が所在する都道府県に一括して行い、その上で各都道府県への納付税額を一定の基準（従業員数等）で分割することで計算を簡便化する案が示された。また、輸出や輸入の国境税調整については各都道府県がこれを行うことは不可能なため、事務を税関に委託することとされた。その際、税関が所在する都道府県に輸入品に対する税収や輸出に係る還付が集中することがないように、前年度の地方消費税額を基準として、それを都道府県間で配分するといった仕組みの導入が提案された。

政府税制調査会は「ワーキング・グループ」において、この自治省案を基に検討を進めたが、依然、理論的・技術的な面で問題が指摘され見解がまとまらなかった。「ワーキング・グループ」は平成6年5月に発表した「地方税源問題についての検討結果」の中の「論点メモ」で、残る論点を記している。そこ

表 2-6-6 地方消費税（案）の骨子

地方消費税については、課税標準等を国と同一とするとともに、分割事業者については、本店所在の都道府県に一括申告納付することを認めるなどの簡素化により、納税義務者の事務負担の軽減を図る。

また、従来課題とされた国境税調整の精算のためのシステムを構築し、技術的問題点の解決を図る。

- 1 課税団体 都道府県
- 2 納税義務者 国と同じ
- 3 課税標準 国の消費税の課税標準と同一又は国の消費税額
- 4 税率 一定税率
- 5 非課税及び免税 国税の非課税取引及び免税取引（輸出取引等）
- 6 徴収方法 申告納付（国と同じ 原則年4回）
- 7 分割法人
 - ・ 主たる事務所又は事業所所在の都道府県に対し一括して申告納付することができる。
 - ・ 主たる事務所又は事業所所在の都道府県は、当該税額を一定の基準により各都道府県に分割し、各都道府県に支払う。
- 8 国境税調整
 - ・ 輸入課税、輸出等に係る還付について、国と同じように地方消費税においても国境税調整を行う。

（出所）税制調査会「税制改革についての答申」（平成6年6月）6ページ。

では、消費譲与税に代えて地方消費税を創設することの意義や、都道府県間の分割基準、国境税調整の問題などの議論が列举されている。以下では、そのうち重要と思われる点を集約して簡単に示しておく。⁶⁾

- ・ 地方消費税は譲与税とは異なり地方独自の税である一方で、税率は全国均一であり自治体は課税自主権を行使できないこと、税の帰属地は製造された付加価値の場所で決まり最終消費地を離れること、などを考えると受益と負担の明確化は図れないのではないか。
- ・ 地方消費税は各都道府県に納税される税額が各県で製造された付加価値に基づくものとなる点で、「消費課税」というよりは「企業課税」に近いものとなる。通常、消費税は消費に担税力を求める税とされるが、こうした中で地方消費税の性格をどのように理論づけるべきか。「企業課税」とした場合、現

行の事業税との関係をどのように考えるべきか。

- ・ 消費税を「消費課税」と考えると、分割基準については消費に照らしたものをを用いるべきではないか。一方「企業課税」と考えると従業者数などで分割することも妥当となるが、その場合は人口・従業者数基準で分割する現行の消費譲与税よりも税収偏在が拡大するのではないか。
- ・ 国境税調整についても「消費課税」と考えると現行の輸出免税・輸入課税は妥当となるが、「企業課税」と考えた場合は、むしろ輸出は課税し、輸入を免税とすべきではないか。
- ・ 事業者の納税事務については、少なくとも国と地方の2か所への納税や税務調査が必要となり今より煩雑となるが、これについてはやむを得ないのではないか。

このように「ワーキング・グループ」では、地方消費税導入問題について明確な方向性を得るには至らず、そこでは「政策判断」といった用語も用いられている。これを受けて政府税制調査会は平成6年6月の「税制改革に関する答申」で次のように述べ、更に検討が必要なことを述べるにとどまった。⁷⁾

当調査会としては、地方税源の充実確保が必要であるとの観点から「地方消費税」の問題について、累次にわたり検討を重ねてきたところであり、今回の審議の過程においても個人住民税の負担軽減との関連を踏まえ、審議を行ったが、前述のような様々な意見があり、これまでの議論を総括してみても現時点でその導入の適否について判断を行うには至らず、今後とも引き続き地方分権の推進に真に資する地方税源充実の具体的方策に関し、この「地方消費税」案について更に検討を深めつつ、幅広く検討を行い、可及的速やかに結論を得るべく審議を行うこととしたい。

(3) 村山内閣の下での導入決定

その後、羽田内閣の退陣で、平成6年6月30日に自社さ連立村山内閣が発足した。既に述べたように、この内閣では税制改革の成案を9月中旬までに得ることを目標に掲げたが、地方消費税の問題もやはりなかなか進展を見せなかった。

ここで再びクローズアップされたのが、導入に積極的な自治省と消極的な大

蔵省の対立であった。与党の税制調査会は先に発表された自治省案をベースに両省に修正案を提示させるなどし、その結果、分割基準については「従業員数基準」ではなく「消費地基準」の方向で歩み寄りが見られた。この結果、地方消費税は「企業課税」ではなく「消費課税」としての位置づけが明確となり、これを基に検討を続けた結果、上記の「ワーキング・グループ」が掲げた論点のうち、輸出入の扱いや事業税との関係に関する問題は解決していった。そして最後に残った問題が、「税の徴収をだれが行うか」であり、この点を巡る大蔵省と自治省の対立、すなわち、税の徴収を「税務署」が行うことで国税であることを維持したい大蔵省と、「地方自治体」が行うことで地方に移管したい自治省の対立がなかなか解けなかった。

その中で改革議論が進展した理由の一つは、社会党が地方消費税の導入に積極的なことであった。既に述べたように、この時期は消費税率引上げを巡って社会党が譲歩を迫られ苦境に立たされた時期であり、もともと地方分権に積極的であった社会党としては地方消費税導入を税率引上げの条件としたい思惑があったようである。こうして土壇場で調整が進み、結局、最後まで残っていた徴収の問題は、地方消費税を地方税（都道府県税）として導入するが都道府県は国に徴収を委託する、との方法がとられることになった。国が税を徴収した後、それを都道府県に払い込み、その上で消費基準に基づいて都道府県間で税収を分配し直す、という制度である。また、市町村に対しては都道府県の税収の2分の1を消費基準に基づいて分配することとなった。もともと、同じ消費への課税でありながら徴収を国と地方自治体が別々に行うことは、行政改革の点からも問題が多く、それをクリアする案でもあった。なお、税率は国が納めた税額の25%と定められた。すなわち国の税率が4%のときは地方消費税の税率は1%である。

政府税制調査会の答申から、地方消費税の制度概要を以下に示す。⁸⁾

① 地方消費税の概要

- (i) 活力ある豊かな福祉社会の実現を目指す視点に立った今次の税制改革の一環として、地方分権、地域福祉の充実等のため地方税源の充実を図る観点から、消費譲与税に代えて「地方消費税」を創設する。

(ii) 地方消費税の概要については、以下のとおりである。

(イ) 納付義務者等

地方消費税は、事業者の行った課税資産の譲渡等について、当該事業者に対して、当該事業者が個人事業者の場合にあっては、原則として住所所在地の都道府県が、当該事業者が法人の場合にあっては、原則としてその本店等の所在地の都道府県が、これを課する。また、課税貨物については、当該課税貨物を保税地域から引き取る者に対して、当該保税地域所在地の都道府県が、これを課する。

(ロ) 課税標準

(A) 国内取引については、課税資産の譲渡等に係る消費税額から仕入れ等に係る消費税額を控除した後の消費税額（譲渡割）

(B) 輸入取引については、課税貨物に係る消費税額（貨物割）

(ハ) 税率

地方消費税の税率は100分の25とする。

地方消費税の税率については、社会福祉等に要する費用の財源を確保する観点、地方の行財政改革の推進状況、非課税等特別措置等に係る課税の適正化の状況、地方財政の状況等を総合的に勘案して検討を加え、必要があると認めるときは、平成8年9月30日までに所要の措置を講ずるものとする。

(ニ) 申告納付等

(A) 消費税の確定申告書等を提出する義務がある事業者は、一定の申告書を事務所等所在地の都道府県に提出し、その申告に係る譲渡割額を納付しなければならない。

(B) 前記(A)にかかわらず、譲渡割の賦課徴収は、当分の間、国（税務署）において、消費税の例により、消費税と併せて行うものとする。

(C) 貨物割の賦課徴収は、国（税関）において、消費税の例により、消費税と併せて行うものとする。

(ホ) 都道府県間の清算

都道府県は、その地方消費税額に相当する額について、商業統計の小売年間販売額その他の消費に関連した基準によって都道府県間において

清算を行う。

(へ) 市町村に対する交付

都道府県は、前記オにより清算を行った後の金額の2分の1に相当する額を、都道府県内の市町村に対して人口及び従業者数にあん分して交付する。

(ト) 消費譲与税の廃止

地方消費税の創設に伴い、消費譲与税を廃止する。

(注) 上記の改正は、平成9年4月1日から施行する。

こうした地方消費税に対しては、いくつかの問題も指摘されている。すなわち第一に、実質的に国が税を徴収することで、これまでの消費譲与税と実質的な違いがないのではないかと、いう点、⁹⁾ 第二に、税率を各自治体が個別に決めるわけではなく、その点で自治体の課税自主権が制限される、という点である。地方消費税はこの後、平成9年4月より実施されるが、これらの問題は解決されることなく、そのまま現在（平成25年）に至っている。

〔注〕

- 1) 『改正税法のすべて』（平成7年版）71-72ページ。
- 2) 『日本経済新聞』平成6年4月12日朝刊。
- 3) 同上。
- 4) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（平成5年11月）18ページ。
- 5) 『日本経済新聞』平成6年4月5日朝刊。
- 6) 税制調査会地方税源問題ワーキング・グループ「地方税源問題についての検討結果」平成6年5月（税制調査会「税制改革についての答申」（平成6年6月）所収）。
- 7) 税制調査会「税制改革についての答申」（平成6年6月）26ページ。
- 8) 税制調査会「平成7年度の税制改正に関する答申」（平成6年12月）附属資料11、12ページ。
- 9) 『日本経済新聞』平成6年9月21日朝刊。