

# 消費税の転嫁に関する一考察

～税制改革法 11 条に立ち返って～

浅野 あずさ

## <要旨>

消費税は一般的に、商品やサービス提供の消費を根拠として課税される租税であり、取引の全ての流通過程において、対価の 5%（国税 4%・地方税 1%）を本体価格に上乘し、転嫁し、最終的に、消費者が負担することが予定されている間接税である。

しかし、現行の消費税の課税制度の下では、過剰転嫁や過少転嫁という問題があり、更には、価格競争により消費税を上乘せして販売することができないにもかかわらず、多額の消費税の納税義務を負わされた小規模事業者が訴訟を提訴する事例も少なくない。

所得税、法人税と共に 21 世紀の基幹税となるべき消費税は、導入後 20 年が経過しているにもかかわらず、依然、様々な法の不備が指摘されており、特に、転嫁については、消費税法上、法規定が一切ない。

唯一、転嫁について規定されている税制改革法において、同法 11 条 1 項で、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と規定しているにも関わらず、過剰転嫁も合法的になし得るような課税構造となっており、立法上の矛盾・不整合が生じているが、適正な施策も講じられていない。

このような現状にもかかわらず、消費税率引上げ論のみが先行し、消費税に対する国民の不信感は、益々大きくなるばかりである。

そこで、消費税率引上げ前の今、何故、税負担の転嫁が不透明であるのか、消費税の課税制度・課税構造の側面、消費税法導入の理由・経緯・社会的背景の側面からその原因を浮き彫りにし、解決策を提案することを本稿の研究目的とする。

まず、現行消費税法における課税制度・課税構造の側面から、税負担の転嫁が不透明になる原因は、取引過程において免税事業者が介在すること、非課税取引が介入すること、課税売上割合が 95%以上であれば、全額仕入税額控除が可能であること、簡易課税制度の適用の 4 つであることを明らかにした。

また、ヨーロッパ諸国の付加価値税との比較・検討を通して、日本の消費税の課税制度の長所、短所を指摘し、インボイス方式を採用していないことも原因の1つとなっていることも検証した。

つまり、現行消費税法の課税制度の下では、消費税を納付していない免税事業者からの仕入れに係る消費税額についても仕入税額控除が可能であり、また、多額の課税売上を計上している事業者についても、課税売上割合が95%以上であれば、非課税売上にのみ対応する課税仕入れに係る消費税額も全額仕入税額控除が可能である等の法規定になっており、かつ、確実に納税される課税仕入れに係る消費税額の金額のみを控除することができるインボイス方式ではなく、帳簿方式を採用していることが原因なのである。

さらに、消費税の転嫁について様々な論点から争われた裁判例を分析し、消費税は間接税という税の特徴から、価格の一部を構成しているという裁判所の見解を明らかにした。また、消費税を適正に転嫁できないような課税構造であるにもかかわらず、最終負担者の消費者に転嫁ができなかった場合でも消費税法に規定されている納付金額の計算方法に従い消費税を納付しなければならないという裁判所の判断から、立法上の矛盾を浮き彫りにした。

消費税導入後の3度の大きな改正等により、事業者免税点が3,000万円から1,000万円に引下げられ、免税事業者の数が全事業者の3割弱にまで減少したこと、簡易課税制度が適用できる事業者の範囲が縮小され、事業区分が2種類から5種類になったこと等で、税負担の転嫁が不透明となる原因は、7割程度改善されたが、転嫁に関する立法上の矛盾・不整合については解決されていない。

以上のことを踏まえて、税負担の転嫁が不透明であるという問題は解釈論では解決が困難であるため、立法的な試みをした。

解決策として、

- ① 日本独自のインボイス方式を採用する。

- ② 現行の非課税項目のうち、健康保険法等に規定する診療・医療費等（別表 1 六）、介護保険法等の規定に基づく居宅サービス（別表 1 七）、お産費用（別表 1 八）及び教育に関する役務の提供（別表 1 十一）を課税の対象とし、消費税を免除する。
- ③ 課税売上割合 95%以上の場合、全額仕入税額控除できるのは、小規模事業者の特例とする。

という、3 点の立法の必要性を主張した。

## 【目次】

はじめに	1 頁
第 1 章 消費税の課税制度の概要	
第 1 節 日本の消費税法における課税制度	8 頁
第 2 節 日本の消費税法が予定している転嫁システム	17 頁
第 3 節 ヨーロッパ諸国の付加価値税法における課税制度との比較	24 頁
第 4 節 小括	34 頁
第 2 章 消費税法導入の沿革	39 頁
第 1 節 消費税法導入の理由と経緯	42 頁
第 2 節 主な消費税法改正の概要	53 頁
第 3 節 小括	58 頁
第 3 章 消費税の転嫁をめぐる判決を取り上げた裁判例の検証・分析	68 頁
第 1 節 平成 2 年 3 月 26 日判決 東京地方裁判所	69 頁
第 2 節 平成 9 年 7 月 14 日判決 神戸地裁	72 頁
第 3 節 平成 11 年 7 月 19 日判決 最高裁	74 頁
第 4 節 平成 12 年 5 月 16 日判決 鳥取地裁	78 頁
第 5 節 平成 14 年 4 月 18 日判決 東京地裁	81 頁
第 6 節 小括	84 頁
第 4 章 問題点に関する解決策	89 頁
第 1 節 問題点に関する小括及び解決策の提案	90 頁
第 2 節 解決策に対する検証	93 頁
第 3 節 小括	105 頁

むすびにかえて	110 頁
巻末資料	114 頁
参考文献	116 頁

## (注) 論文文字数 (本文文字数のみ)

## 脚注数

はじめに	3,648 文字	13
第 1 章	17,351 文字	50
第 2 章	15,834 文字	58
第 3 章	13,287 文字	27
第 4 章	11,561 文字	37
<u>むすびにかえて</u>	<u>1,888 文字</u>	<u>6</u>
合 計	63,600 文字	191

## はじめに

一般消費税（以下、「消費税」といい、一般消費税以外の個別消費税は「個別消費税」という。）は導入後 20 年しか経過していないにもかかわらず、裁決及び裁判例が多く、その内、条文解釈が争点となっているものがかなりの割合を占める<sup>(1)</sup>。

また、実務においても、消費税法 12 条の 2 に規定する新設法人が設立 1 年目に簡易課税制度選択届出書を提出した場合、設立 1、2 年目は、簡易課税制度を適用して消費税額を算出すべきなのか、それとも、本則によるべきなのかという点について、条文に明確な規定がなく、通達も発遣されていないため、判例に準じて法解釈をせざるを得ない<sup>(2)</sup>。

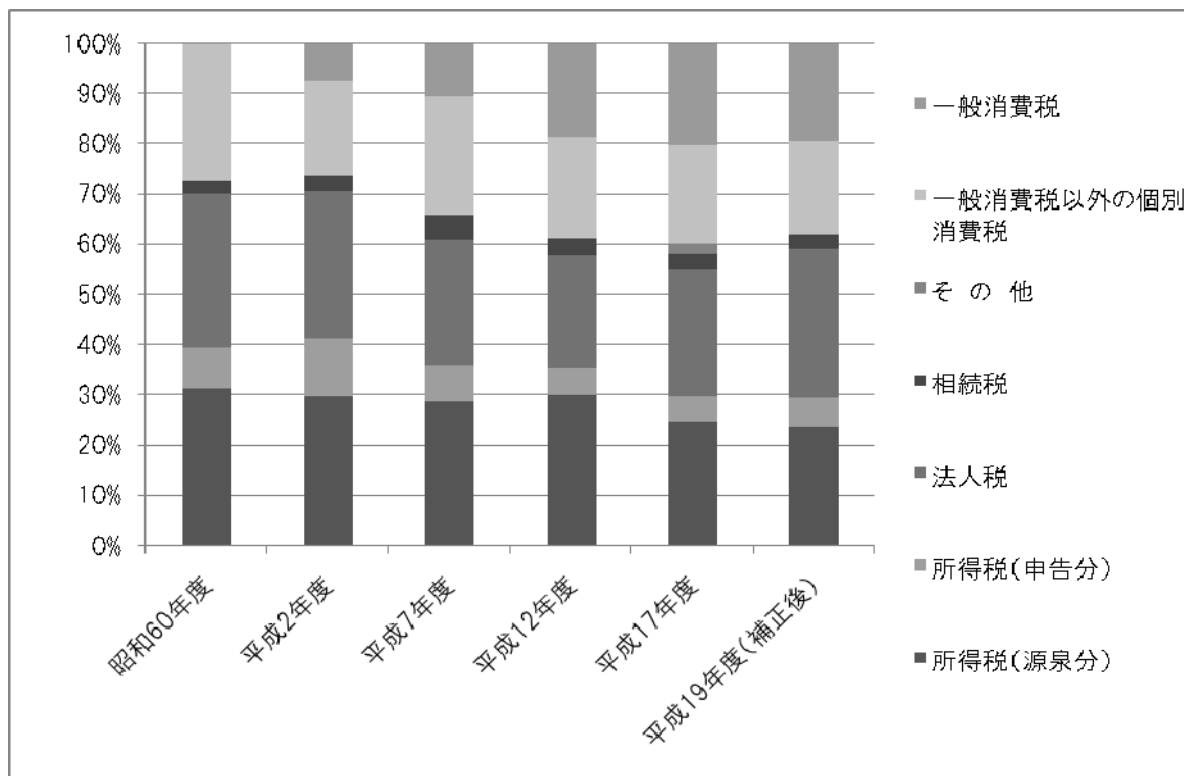
さらに、消費税法 36 条は、免税事業者から課税事業者になった場合、又は、課税事業者から免税事業者になった場合の棚卸資産に係る消費税額の調整について規定されているが、「課税事業者の期間に仕入れた棚卸資産が、その後免税事業者となり再度課税事業者となったときまで在庫として残っている」場合、条文通りに適用すると「課税事業者から免税事業者になるときに仕入れ税額控除できず、免税事業者から課税事業者になったときにも仕入税額控除できない。そのため、当該棚卸資産に係る消費税相当額は永遠に仕入税額控除の対象となら<sup>(3)</sup>」ないという、法の不備が指摘されている。

このように、消費税法は法解釈が困難な部分があり、いまだ不完全な制度であるが、歳入上の重要性は大きく、平成 19 年度の統計によれば 10 兆 5,720 億円で、法人税・源泉所得税に次ぎ 3 位で国税収入の 19.5%を占めている。12 年前の平成 7 年度の構成比率 10.5%と比較して、平成 19 年度は約 2 倍に増加していること（2 頁表 1 参考）、来るべき税率引き上げ<sup>(4)</sup>等を考え合わせると、国税収入としての重要性は今後も更に高まるものと思われる<sup>(5)</sup>。

上記に指摘した以外に、消費税法の問題点として、税負担の転嫁がきわめて不透明であり、課税システムが適正に機能していないということを挙げている文献は非常に多い。重大な問題となっている転嫁が不透明という論点については、消費税法上明確な条文規定がなく、しかも、円滑に転嫁システムが機能するような

課税構造になっておらず、適正な施策も講じられていない。

表1 国税の税目別収入の累年比較



(財務総合政策研究所作成の「財政金融統計月報」より筆者がデータを抽出し、グラフを作成。) <sup>(6)</sup>

消費税の転嫁に関する様々な文献を目にする度に、インボイス方式・軽減税率等の、ヨーロッパ諸国の付加価値税の現状を踏まえて、適正に転嫁システムが機能するような解決策を模索し、国民の消費税に対する不信感を払拭したいと常々思っていた。

金子宏名誉教授が、消費税は「税負担の転嫁の関係が不透明になる(免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が認められるため、事業者に益税が生ずるという問題もある)のみでなく、『消費税』の正確な執行がそれだけ困難<sup>(7)</sup>となるのであるとの見解を示しているように、消費税に対する不信感が国民の間で大きいのは日本の消費税の課税構造に原因がある。

転嫁に関する規定としては、昭和63年12月30日に消費税法施行と同時に公



布された税制改革法 11 条 1 項において、「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。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に果せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。」と規定されており、同 2 項において、「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。」と定められている程度である<sup>(8)</sup>。

しかし、平成 2 年 3 月 26 日判決の裁判例（判例時報 1344 号 115 頁）において、被告である国側が税制改革法 11 条について、「消費税法に対する関係において、講学上のいわゆる上位規範にあたるものではない。」と主張していることから明らかのように、税制改革法は宣言的なものにとどまっており、税の転嫁を明確に定めるものではない<sup>(9)</sup>。

「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と法規定していながら、一方で、国側は、適正に転嫁することを法規定した税制改革法 11 条について、上位規範ではないと、矛盾するような主張をしているのである。消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、必要な施策を講ずる、と宣言しているにもかかわらず、立法政策上、適正に転嫁するような施策はなにも講じていないのである。

金子宏名誉教授は、税負担の転嫁が不透明である理由は、「免税事業者の範囲が広いため」である、と述べ、この問題は、「平成 3 年、平成 6 年及び平成 15 年の改正で大幅に改善されたが、問題がわが国の『消費税』の構造的特色にかかわるものであるだけに、その根本的解決は容易ではない。今後とも、引き続きその解決を図ってゆく必要がある<sup>(10)</sup>」と、消費税法上、長期的に解決すべき問題の 1 つであると、指摘している。

ヨーロッパ諸国の付加価値税をモデルにしながらも、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用し、強行採決により、早急に作られた日本の消費税は、未だに、法規定が十分に整備されていない不完全な部分が多い課税制度となっている。

田中治教授が「消費税法においては、納税義務者である事業者の負担すべき消費税が適正に転嫁されることを予定はしているものの、法的な意味において、事

業者には、転嫁の権利（転嫁できなかった消費税分の返還を取引先に請求する権利）及び、転嫁の義務（消費税の転嫁義務を果たさないことを理由とする制裁措置）はない<sup>(11)</sup>」と指摘するように、税負担の転嫁が不透明であるのにもかかわらず、過少転嫁や過大転嫁の問題が生じた場合の取り扱い、及び、全く転嫁できなかった場合に納税義務は生じるのか等の点に関して、消費税法では条文上、全く規定されていないにもかかわらず、過剰転嫁等の不正が合法的に可能な課税制度となっている。

吉良実教授が述べているように、「税制改革法 11 条 1 項では消費税の転嫁は『適正』であることを条件としているのに、つまり過剰転嫁や益税が残るような転嫁は認めていないのに、現行消費税法上はそのような転嫁も合法的になし得るという立法上の矛盾ないしは不整合性が生じている<sup>(12)</sup>」のである。

税制改革法第 11 条 1 項で、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と規定しているのにもかかわらず、適正に転嫁システムが機能するような施策が講じられていないということは、「消費税法の制度上の致命的な欠陥であり<sup>(13)</sup>」、納税者の予測可能性と法的安定性を確保することを不可能にしている。このような致命的な欠陥を放置したままで、消費税率の引き上げが行われれば、国民の消費税に対する不信感が益々大きくなり、経済的な混乱が生じることは明らかである。引上げ前の今、税負担の転嫁が不透明である原因を浮き彫りにし、その解決策を模索することは、非常に意義のあることであり、今、一番先にやるべきことであるため、それを本稿の研究目的とする。

本稿では、まず、第 1 章において、消費税法における課税制度・課税構造面から税負担の転嫁が不透明になる原因を詳細に探究し、ヨーロッパ諸国の付加価値税との比較を通して、日本の転嫁システムの長所・短所を考察する。

次に、第 2 章では、消費税制度の沿革という側面から税負担の転嫁が不透明な制度となった原因を探究する。さらに、第 2 章第 2 節において、3 度にわたる主な消費税法の改正点について概観し、第 2 章第 3 節では、転嫁ということに焦点をあて、転嫁システムが円滑に機能していない原因がどの程度改善されたのかという点について詳細に検証する。

第3章では、消費税の転嫁をめぐる裁判例を詳細に検証・分析することで、裁判所の判断を通して、条文からは読み切れない転嫁という概念について、探究する。消費税の性格から転嫁ということを検討する上で、消費税をいわゆる「預り金的」ととらえ、課税取引の本体価格とは別に消費税相当額を受け取るべき税なのか否か、という問題や、消費税相当額を転嫁できなかった場合の納税義務の有無がある。このような問題に対する裁判所の判断を通し、税負担の転嫁が不透明であるという問題解決の糸口を探る。

第4章では、第1章から第3章まで考察・検証してきた内容をふまえて、税負担の転嫁が不透明であるという問題点に関して私見を述べ、解決策を論じる。

最後に、「むすびにかえて」では、第4章までで書ききれなかった、残された課題と今後の展望について述べる。

消費税法においては、国内において行った課税資産の譲渡等に係る消費税と保税地域から課税貨物を引き取る場合の消費税の2つについて規定されているが、本稿においては、前者の場合について、税負担の転嫁が円滑に機能しなかった場合の消費税の取扱い等について克明に検討を重ねていく。

- (1) 一例として、最高裁平成 16 年 6 月 10 日判決 税務訴訟資料 254 号（原審は名古屋高裁平成 15 年 11 月 26 日 税務訴訟資料 253 号）。原告が所有する工場、倉庫及び事務所各 1 棟合計 3 棟の建物を、その敷地を含め、月額 15 万円で訴外 A に賃貸した行為が消費税法上の「事業」に充たるか否かが争点となった。  
また、札幌地裁平成 17 年 11 月 24 日判決 TAINSZ888-1164。免税事業者である原告が誤ってした還付申告に対し、被告課税庁が納付すべき税額を 995 万円余とする更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分に対し、その取消しを求めた事案である。原告らの被相続人が、土地収用法により北海道から受けた「補償金」が、消費税法施行令 2 条 2 項に規定する「資産の譲渡に類する行為」に該当するか否かが争点となった。  
その他、法の解釈が争点となった裁決・裁判例は多数ある。
- (2) 東京高裁平成 13 年 5 月 31 日判決 税務訴訟資料 250 号順号 8914（最高裁平成 14 年 6 月 30 日上告棄却、確定。原審は東京地裁平成 12 年 12 月 27 日 租税訴訟資料 249 号）。設立 1 年目に簡易課税制度選択届出書を提出した新設法人は、その設立 1 年目に、簡易課税制度を適用して消費税額を算出するか否かに関し、東京高等裁判所は、法 37 条 1 項によれば、「新設法人が事業を開始した日の属する課税期間内に簡易課税制度選択適用届出書を提出した場合には、その事業を開始した日の属する課税期間から簡易課税が適用されることとなるが（消費税法施行令 56 条 1 号）、新設法人については、基準期間における課税売上高がないから、当該課税期間の課税売上高が 2 億円（平成 16 年 4 月 1 日から実施の改正前の規定による。カッコ書きは筆者による）を超えたとしても、当該課税期間につき簡易課税を適用して仕入れに係る消費税額を計算しなければならないこととなる。このほかに、基準期間のない新設法人について、設立第 1 期の課税売上高の金額によって簡易課税適用の有無を判断すべきものとする別段の規定も存しないので、上記の場合につき本則課税を適用することができないことは、消費税法の文理から明らかというべきである」と判示している。
- (3) 秋山高善「消費税法第 36 条の潜在的問題と基準期間制度」東京税理士界 624 号 5 頁（2009 年 1 月）。
- (4) 政府は 2008 年 12 月 24 日、消費税率引き上げを含む税制抜本改革への道筋を示す「中期プログラム」を閣議決定した。麻生太郎首相が明言したことを受け、景気の好転を前提に「2011 年度より」と、実施時期を明記。プログラムを確実に実行するため、2009 年度税制改正法案の付則による法制化も定めた（2008 年 12 月 25 日配信の産経新聞より）。  
しかし、その後、政府は 2009 年 1 月 21 日に、2011 年からの消費税率引き上げを含む税制抜本改革を今国会に提出する 2009 年度税制改正関連法案付則に明記する問題について、新たに「施行期日等は法制上定める」との 1 文を加筆する方針を固めた。（2009 年 1 月 22 日配信の日本経済新聞より）。
- (5) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）516 頁に「昭和 63 年に採用された『消費税』の定着とともに、その重要性は今後ますます高まるものと予想される。」とある。  
また、平成 20 年 7 月 22 日に開催された税制調査会企画会合（第 25 回）においても、日本証券金融(株)の増淵稔代表取締役社長も、「税収全体を見た時に、大きな柱というのは、言うまでもなく所得税、法人税、消費税なわけです。」と発言している。  
さらに、野田毅ほか「平成 21 年度税制改正と今後の課題」税経通信 64 巻 2 号 99 頁（2009 年 2 月）にも、「消費税は基幹税であると。特に長寿社会においては、完全に基幹税にならなきゃいけないと考えております。」藤井裕久発言、との記載がある。
- (6) 「財政金融統計月報」第 672 号「国税の税目別収入の累年比較」。  
<http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g672/672.htm>、アクセス日時：2009 年 1 月 12 日。
- (7) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）527 頁。

- 
- (8) その他、税制改革法第 17 条において、「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置については、納税者の事務負担、消費税の円滑かつ適正な転嫁の実現の状況、納税者の税負担の公平の確保の必要性等を踏まえ、消費税の仕組みの定着状況等を勘案しつつ、その見直しを行うものとする。」という規定がある。
- また、消費税法施行時に、消費税法附則第 30 条の規定により「私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律の適用除外等に関する法律」が改正され、いわゆる転嫁カルテルおよび表示カルテルが昭和 66 年（平成 3 年）3 月 31 日までの間に限り認められる等の、転嫁に関する規定がある。
- (9) 東京地裁平成 2 年 3 月 26 日判決（判例時報 1344 号 115 頁）において、国側は、税制改革法 11 条について、「新たに創設される消費税が転嫁を予定したものであることを周知し、国民の理解を求めることが必要であると考えられたため、規定されたものである。（中略）個別税法の一つである消費税法に対する関係において、講学上のいわゆる上位規範に当たるものではない。」と、主張している。
- また、山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』（信山社出版、2007 年）215 頁に、税制改革法 11 条について、税制改革法 11 条という法律の「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。」とある。
- (10) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）531 頁。
- (11) 田中治「第 4 章 消費税 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 年）701 頁。
- (12) 吉良 実「消費税の転嫁」税法学 484 号 11 頁（1991 年 1 月）。
- (13) 山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』（信山社出版、2007 年）236 頁、野口悠紀雄『超税金学』（新潮社、2003 年）19 頁にも、消費税の課税制度について、「これは、日本の消費税制度の最大の欠点」と述べられている。また、杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策」税研 16 巻 2 号 48～50 頁（2000 年 8 月）にも、同様の記載がある。

## 第1章 消費税法の課税制度の概要

この章では、消費税法における課税制度・課税構造面から税負担の転嫁が不透明となる原因を探究する。

まず、第1節では、日本の消費税法における課税制度について概観し、第2節では、課税制度のうち、特に、消費税法が予定している転嫁システムに焦点をあてて、どのような課税構造と法規定が消費税の課税制度を歪めているのかについて考察する。

さらに、第3節では、日本の消費税法の立法にあたり、その礎となったヨーロッパ諸国（特にフランス）の付加価値税における課税制度と比較検討をし、日本の消費税の課税制度に関する本質について、立法者の意思を考察する。更に、日本の現行消費税が抱える税負担の転嫁が不透明であるという問題の原因になっている点について、ヨーロッパ諸国における付加価値税制度との比較検討を通して、日本の課税システムの長所・短所を考察する。

### 第1節 日本の消費税法における課税制度

#### 〔1〕消費税概要

消費税は、一般的に、物品や役務（サービス）の消費を対象として課税される租税であり、消費税の課税の根拠は「消費」そのものを担税力としており<sup>(1)</sup>、消費に課税することによって所得税などで十分に把握できない所得に対して間接的に課税することを目的としている。そして、事業者などに課される消費税相当額が「事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、転嫁され<sup>(2)</sup>」、最終的に、消費者が負担することが予定された間接税である。

現行の単一税率の下では、物品や役務の価格が高額になれば消費税の負担額も大きくなるため、水平的公平は確保されている。しかし、所得が多い場合と少ない場合とでは、少ない場合の方が、所得に対する財貨・サービスの消費割合が多くなるため、垂直的公平（負担能力が大きい者に、より大きな負担を求めるべきであるという考え方）が確保されていないという逆進性の問題がある<sup>(3)</sup>。

しかし、現行の消費税は逆進性に配慮した複数税率を採用しておらず、単一税率であるが故、「制度が簡素となり」、「税制の中立性が維持され」、「低い税率で所要の税収を確保」できるという長所も有している<sup>(4)</sup>。

日本の消費税は、前段階控除方式を採用した多段階一般消費税である。前段階控除方式とは、納付すべき消費税額の計算上、課税標準額に対する消費税額から取引の前段階の事業者を支払った課税仕入等の税額を控除する方式であり、課税の累積を避けることができる。また、多段階一般消費税とは、取引過程のある1つの段階でのみ課税する単段階一般消費税と異なり、複数の各取引過程において課税する税である<sup>(5)</sup>。

## 〔2〕納税義務者

消費税法は、原則として、すべての事業者を納税義務者と規定している（消費税法5条1項）が、事業者が行う取引に課される消費税相当額は、その物品又は役務の提供の対価に含まれて転嫁されることが予定されているので、実質的な負担者は消費者である<sup>(6)</sup>。

事業者とは、個人事業者及び法人（消費税法2条1項4号）であり、個人事業者とは、事業を行う個人（消費税法2条1項3号）と規定されている。また、事業者には「個人事業者及び営利法人のほか、国、地方公共団体、独立行政法人、公共法人、公益法人、人格のない社団等も含まれ、国内において課税の対象となる取引を行う限り納税義務者<sup>(7)</sup>」となる。

また、消費税法基本通達1-1-1に記載されており、西山由美教授も述べるように、「消費税法における事業者は、自己の計算において独立して事業を行う者と考えられ、その活動の営利性をも要件とする収益税法上の事業者概念よりも広いとされ、（中略）対価を得ていれば利潤の生じない活動であっても、それを行う者は、事業者として納税義務者にとりこまれることになる<sup>(8)</sup>」と考えられる。

さらに、事業者が共同事業を行った場合には、共同事業を行った各事業者が、「その共同事業の持ち分の又は利益の分配割合に対応する部分につき、資産の譲渡等を行ったものとみなされる<sup>(9)</sup>」。

また、相続があった場合（消費税法 10 条）、合併があった場合（消費税法 11 条）、分割等があった場合（消費税法 12 条）の納税義務については別段の定めがある。

更に、消費税法 13 条において、「資産の譲渡等を行った者の実質判定」、消費税法 14 条において「信託財産にかかる資産の譲渡等の帰属」について規定し、所得課税における「実質所得者課税の原則」（所得税法 12 条、法人税法 11 条）、「信託財産に係る収入及び支出の帰属」（所得税法 13 条、法人税法 12 条）に類似する規定をおいている。これは、「課税物件の帰属について所得課税におけるのと同様の問題<sup>(10)</sup>」（実質的に資産の譲渡等を行った者に課税せず、単なる名義人に課税してしまう等の問題）が生じないように、納税義務者について規定している。

また、消費税法は、小規模事業者の事務負担や税務執行面に対する配慮として、小規模事業者の納税義務を免除する、いわゆる事業者免税点制度（消費税法 9 条）を設けている。事業者免税点制度の適用ができる小規模事業者の判定については、事業者のうち、基準期間（下記〔3〕参照）における課税売上高が 1,000 万円以下の者とされている（消費税法 9 条 1 項）。これは、小規模零細事業者の納税の事務負担や、納税者が非常に多くなると円滑な税務執行が困難になるという課税庁側の配慮から<sup>(11)</sup>設けられた制度である。

免税事業者の数は、現在、全事業者のうち 3 割弱である。次の節（第 1 章第 2 節）において詳細に検討するが、日本の消費税の課税制度上、免税事業者からの課税仕入れも仕入税額控除が可能であるため、免税事業者の数が多いほど、消費税の課税システムの歪みが大きくなる。

また、開業 1、2 年目である、基準期間を有しない事業者は、消費税法 9 条第 1 項に規定する基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の者として事業者免税点制度の適用をうけることができるが、これらの者のうち、その事業年度開始の日における資本金等の額が 1,000 万円以上である場合には課税事業者として取り扱われる（消費税法 12 条の 2）。

なお、消費税の納税義務は、課税資産の譲渡等をした時に成立する（国税通則法第 15 条 2 項 7 号）。



〔3〕 基準期間

基準期間とは、個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（図1参照）（当該前々事業年度が1年未満である法人については、その事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間（図2参照））（消費税法2条1項14号）と規定されている。

図1 個人事業者、及び事業年度が1月1日～12月31日である法人の基準期間

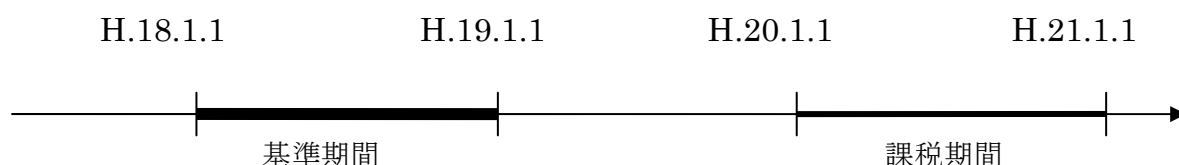
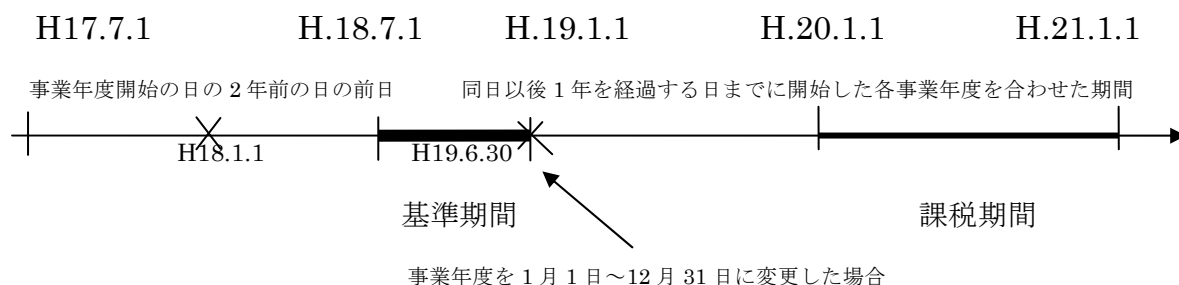


図2 前々事業年度(H.19.1.1 から H.19.6.30)が1年未満である法人の基準期間



上記図2のように、基準期間が1年に満たない場合の、基準期間における課税売上高の計算方法は下記のとおりである。

$$\text{基準期間における課税売上高} \times 12 / \text{その事業年度の月数}$$

また、基準期間における課税売上高とは、基準期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額から基準期間中に行った売上に係る対価の返還等の金額を控除した残額（消費税法9条2項）と規定されている。

さらに、上記「基準期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額」とは、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もしくは

権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないもの（波線、筆者）（消費税法9条2項、消費税法28条1項）である。

ただし、基準期間中に免税事業者であった場合は、消費税額分を上乗せして対価を収受した場合でも消費税に相当する額を控除しない金額で、納税義務の判定を行う（消費税法基本通達1-4-5）こととされている<sup>(12)</sup>。

なお、基準期間を当年又は当事業年度としなかった理由は、その事業者が免税事業者か課税事業者か分からぬままに、取引を続けていると経理処理上不都合が生じるからである。また、前年又は前事業年度とせず、前々年又は前々事業年度とした理由は、事業年度末日が終わると、即日その年又は事業年度の課税売上高を計算して、翌事業年度開始の日である翌日から販売する物品について、課税事業者<sup>(13)</sup>に該当するか否かの判定をしなければならず、実務上困難だからである<sup>(13)</sup>。

#### 〔4〕課税の対象

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が課税取引の対象となる（消費税法4条）。事業とは、資産の譲渡等が反復、継続、独立して行われることと解されており、所得税法に規定する事業の概念とは一致していない<sup>(14)</sup>。事業として行う取引なので、友人に個人のパソコンを売却した場合は課税の対象とはならない。

対価性のない取引は原則として課税対象とはならないため、寄付金、補助金、利益の配当等は課税対象外である。ただし、個人事業者が棚卸資産等を自家消費した場合（消費税法4条4項1号）、及び、法人が資産をその役員に贈与した場合（消費税法4条4項2号）などは、対価を得て行われた資産の譲渡等とみなされる<sup>(15)</sup>。

また、国内において行われる取引が対象となるため、ハワイに所有するマンション等の不動産の売却などのように、資産の譲渡等が海外で行われた場合には、課税の対象とならない。

## 〔5〕 課税標準

消費税の課税の対象となる課税標準額は、課税資産の譲渡等の対価の額である。課税資産の譲渡等の対価の額とは、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であり、消費税相当額を含まない額をいう（消費税法 28 条）。

## 〔6〕 非課税取引

上記〔4〕に記載した課税の対象のうち、① 及び ②の取引 については、消費税を課しないと規定されている（消費税法 6 条）。

消費税を課さないということは、消費税分を価格に上乗せする必要はないが、逆に、非課税取引に係る課税仕入れも仕入税額控除ができないということである。

この点については、次の第 2 節（第 1 章第 2 節）で、詳細に検討するが、消費税の転嫁システムを歪める原因の 1 つになっている。

## ① 消費税の性格上、非課税とされるもの

具体的には、土地の譲渡、株式・貸付金等金銭債権の売却、預金・貸付金の利子、郵便切手・印紙・商品券等の販売、住民票・印鑑証明の交付手数料等の行政サービス手数料などが該当する。

## ② 社会政策的配慮から非課税とされているもの

具体的には、社会保険医療報酬、介護保険サービス費用、社会福祉事業、出産費用、埋葬及び火葬費用、身体障害者用物品の譲渡及び貸し付け、入学金、教科書の販売、住宅の貸付などが該当する<sup>(16)</sup>。

## 〔7〕 輸出免税取引

日本の消費税は、国内において消費することを課税の対象としているため、上記〔4〕に記載した課税の対象のうち、日本からの輸出として行われる資産の譲渡等、国外への旅客・貨物の輸送、国外への通信、外国郵便手数料等については、消費税が免除される（消費税法 7 条）<sup>(17)</sup>。

輸出免税取引は、非課税取引と異なり課税の対象となる取引のうち、一定の取

引について消費税を価格に上乗せする義務を免除するという規定であるため、輸出免税に係る課税仕入れについては仕入税額控除が可能である。また、輸出免税取引は、課税資産の譲渡等が海外に向かって行われるため、消費税の対象となる取引段階の最終段階にしか、免税取引が存在することはないため課税制度上の歪みは少ない。

#### 〔8〕 課税仕入に係る消費税額

納付すべき消費税額は、課税標準額に対する消費税額から課税仕入に係る消費税額を控除して算出する。

課税仕入れとは、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は当該役務の提供を受けること」（波線筆者）をいい、具体的には、当該他の者にとって、課税資産の譲渡等に該当する取引をいう（消費税法 2 条 1 項 12 号）。

条文上、ここに規定されている他の者から、免税事業者及び一般消費者等が除かれていないため、消費税を納付する義務がない免税事業者からの課税仕入れや、リサイクルショップなどが一般消費者から中古品を購入する場合にも仕入税額控除が可能であり、納付される消費税額が適正に仕入税額控除できるような転嫁システムとはなっていない。すなわち、課税仕入に係る消費税額は、その課税仕入れに係る支払対価の額に  $4/105$  を乗じて算出した金額をいう（消費税法 30 条 1 項）ため、課税資産の譲渡等に対応する課税仕入れに係る消費税額は、免税事業者からの仕入れか否かにかかわらず、仕入税額控除されるのである。

また、課税売上割合（その課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額のうちに、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の占める割合（消費税法 30 条第 6 項））が、95%以上である場合には、全額仕入税額控除が可能であるため（消費税法 30 条第 2 項）、非課税資産の譲渡等に係る課税仕入れであっても仕入税額控除が可能である。

このような、仕入税額控除の規定は、適正な転嫁システムを歪める原因となっているため、次の節（第 1 章第 2 節）において詳細に検討する。

なお、消費税法において、課税ベースは最終消費支出であり、費用収益対応としての損益概念はなく、日本の消費税もヨーロッパ諸国の付加価値税も、即時償却が認められる消費型である<sup>(18)</sup>。従って、固定資産及び棚卸資産等<sup>(19)</sup>に係る消費税額については課税仕入れをした日の属する課税期間において、仕入税額控除の対象となる。

なお、平成16年4月1日適用の改正で廃止されているが、本体価格と消費税額を区別して収受することを要件に、取引ごとの課税標準額に対する消費税額に1円未満の額が生じた場合には、切り捨てることが可能であるという積上計算方式の適用があった<sup>(20)</sup>。

#### 〔9〕簡易課税制度

簡易課税制度とは、小規模事業者の事務負担等に配慮した制度の1つである。具体的には、その課税期間の課税標準額に対する消費税額の合計額からその課税期間における売上げにかかる対価の返還等の金額にかかる消費税額の合計額を控除した残額にみなし仕入率を乗じて、上記〔8〕の課税仕入に係る消費税額とみなすという規定である（消費税法37条）。

みなし仕入率は、下記の通りであるが、このような概算経費率を用いて消費税の納付税額を算出する様な課税方法も、税負担の転嫁が不透明となる原因となっているため、次の節（第1章第2節）において詳細に検討する。

表2 みなし仕入率

第1種事業	第2種事業	第3種事業	第4種事業	第5種事業
90%	80%	70%	60%	50%
おろし売業	小売業	製造業・建築業等	その他の事業	運輸業、サービス業等

## 〔10〕 税率

消費税の税率は、国税4%と地方税1%の合計5%である（消費税法 29 条、地方税法第 72 条の 83）。

厳密には、地方税の課税標準額は国税部分の税額であり、課税標準額に 25%を乗じて地方税額を算出する。

## 〔11〕 納付税額の計算

国税の納付税額の計算方法は、

① 課税標準額（税抜の課税売上高の総額、千円未満切捨）×4% — 税込み課税仕入高の総額×4/105

地方税の納付税額の計算方法は、

② 消費税額（①の国税部分）× 25%

納税義務者の納税額は①と②の合計額である。

## 第2節 日本の消費税法が予定している転嫁システム

第2節では、消費税法上、転嫁についてどのように法規定されているのか、適正に転嫁システムが機能するというのはどのような状態を指すのかについて述べる。また、第1節で指摘してきた現行消費税の課税制度のどのような点が、課税システムを歪める原因となるのか、詳細に検討する。

### 〔1〕 転嫁とは

消費税法本法の条文中に転嫁という言葉の意義・規定等の記載が全くない。消費税法のみならず、法人税法、所得税法、相続税法及び国税通則法においても、筆者が検索した結果、「転嫁」という記載はなかった。

唯一、税制改革法において、第11条で「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。(中略)2項 国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする」、同法第17条において「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置については、納税者の事務負担、消費税の円滑かつ適正な転嫁の実現の状況、納税者の税負担の公平の確保の必要性等を踏まえ、消費税の仕組みの定着状況等を勘案しつつ、その見直しを行うものとする。」(波線筆者)と規定されているのみである<sup>(21)</sup>。

税制改革法第11条2項に「転嫁に寄与するため、(中略)必要な施策を講ずるものとする。」(波線筆者)と規定されているが、消費税施行後20年以上経った今もなお、適正に転嫁システムが機能するような施策は具体的には、講じられていない。

消費税の転嫁について具体的に規定されているのは、消費税法も含めて、この税制改革法第11条及び17条のみであるため、概念的にはあいまいである。

では、消費税の性格から転嫁とは、具体的にどういうことなのであろう。

消費税法4条において、「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、こ

の法律により、消費税を課する。」と、課税の対象が規定されており、消費税法5条において、「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と、納税義務者について定められている。さらに、消費税法6条では、課税の対象となる資産の譲渡等のうち、消費税を課さない非課税取引を別表第1において限定列挙する旨が規定されている。また、消費税法7条では、課税の対象から非課税取引を除いた課税資産の譲渡等のうち、免税取引となるものを列挙している。そして、消費税法28条には、「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額(中略)とする。」と課税標準に関する定めがあり、この課税標準額に消費税法29条に規定する税率 $4/100$ を乗じて課税標準額に対する消費税額を算出する旨が規定されている。そして、この課税標準に対する消費税額から、消費税法30条に規定されている課税仕入れに係る消費税額を控除した金額がその事業者の納付税額となる。

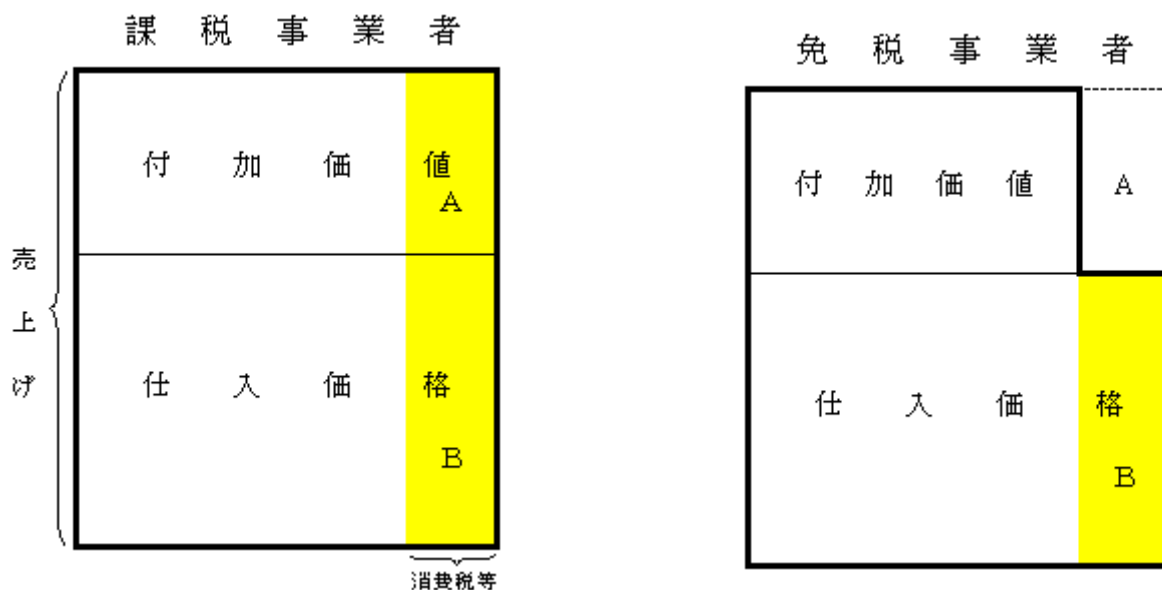
このように、消費税法上予定している転嫁とは、「事業者に負担を求めるのではなく、税額分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、転嫁され、最終的には消費者に負担を求める<sup>(22)</sup>」ようなシステムをいう。

しかし、この取引過程に免税事業者が介入すると、19頁図3のように、消費税法が予定している適正な転嫁システムが歪んでしまう。日本が採用している帳簿方式においては、課税標準額に対する消費税額から控除できる課税仕入れに係る消費税額は、事業者が事業として行った課税仕入れであれば免税事業者からの課税仕入れに係る消費税額も控除することができる。

そのため、各取引過程において、各々の事業者が課税資産の譲渡等に係る消費税額から、課税仕入れに係る消費税額を順次控除していく、という消費税法が予定している転嫁システムにおいて、免税事業者が介入すると、納付されない消費税額も控除されてしまう可能性があり、免税事業者の介入が税負担の転嫁を不透明にしている原因の1つとなっている。



図3 消費税の転嫁のあり方



消費税の課税事業者は、仕入価格の一部としてBを負担しており、A+Bを販売価格に織り込むことによって販売先に消費税を転嫁し、差額のAを納税する。

免税事業者はAの納税を行う必要はないが、仕入価格の一部としてBを負担しているため、Bのみを販売価格に織り込み、消費税額を販売先に転嫁する必要がある。免税事業者がBを超えてAの全部又は一部に相当する転嫁を行う場合にのみ、いわゆる「益税」の問題が生ずることとなる。（波線、筆者）

（財務省のHP「消費税の転嫁のあり方」（2008年10月現在）のサイトを筆者が一部編集）<sup>(23)</sup>

適正な税の転嫁を妨げる原因となるのは、取引の過程において免税事業者が介入することだけではなく、非課税取引の介入も適正な転嫁システムを歪める原因となっている。取引の中間段階で事業者が負担した課税仕入れに係る消費税額が非課税資産の譲渡等に対応する場合には、仕入税額控除ができないため、医療・介護等の非課税取引を行う病院・介護施設等は、価格にその課税仕入れに係る消費税相当額を上乗せする等をしなければ、消費税相当分だけ利益が圧縮されてしまう。仮に、利益の圧縮を防ぐために、その事業者がその課税仕入れに係る消費税相当分を価格に上乗せした場合、最終的には、その事業者が一旦負担した課税

仕入れ等の税額を消費者が負担することとなり、社会政策面に配慮した非課税規定の効果がなくなってしまうという結果につながる。

新井隆一教授は、このような現状を指摘し、「消費税額の転嫁を詐称する利得というべきものであって、消費税法の仕組みがかかえる困難な問題の一つである<sup>(24)</sup>。」と述べている。

適正な転嫁についてさらに詳しく考察するために、次頁の図4において、消費税法が予定している円滑な転嫁、及び、円滑に機能しない場合を図に表したものを記載する<sup>(25)</sup>。

図4の(b)に示したように、消費者が消費税600円分を負担しているにもかかわらず、免税事業者である小売業者が本体価格の12,000円に対する消費税額600円を価格に上乗せしてしまった場合には、本体価格12,000円から仕入れ価格の10,000円を控除した利益部分2,000円に加え、過剰転嫁部分の100円が小売業者の手元に残る。

図4の(c)に示したように、消費者が消費税を全く負担していないにも関わらず、免税事業者である小売業者が、価格競争により、課税仕入れに係る消費税額500円を価格に上乗せできない場合には、小売業者がその500円を負担することとなり、本体価格12,000円から仕入れ価格の10,000円を控除した利益部分2,000円が圧縮され1,500円になってしまう。

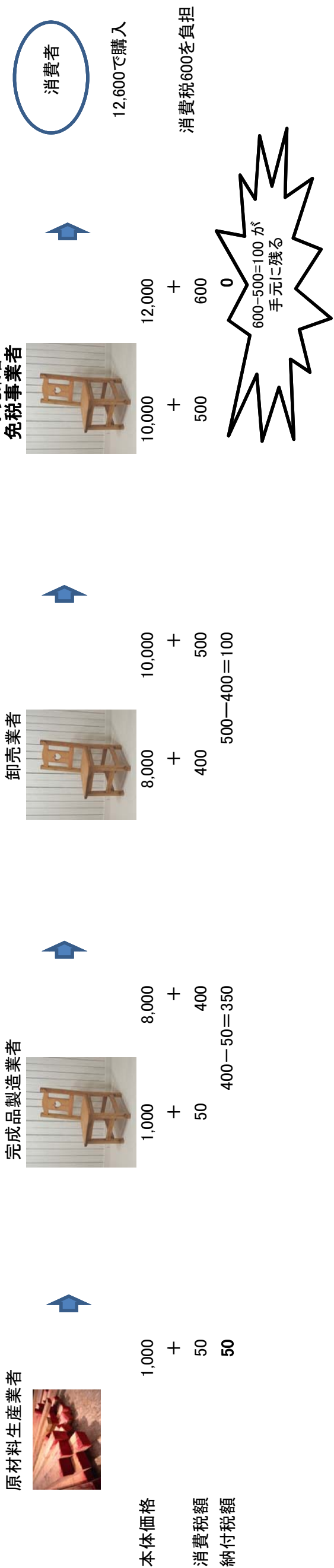
消費税法上は、図4の(a)に示すように、各取引段階において、消費税相当額を、順次価格に上乗せし転嫁することを予定しているものの、上記のような例を含め、いくつかの理由により、適正に転嫁システムが機能しない場合がある。

図4 消費税の転嫁に関する問題

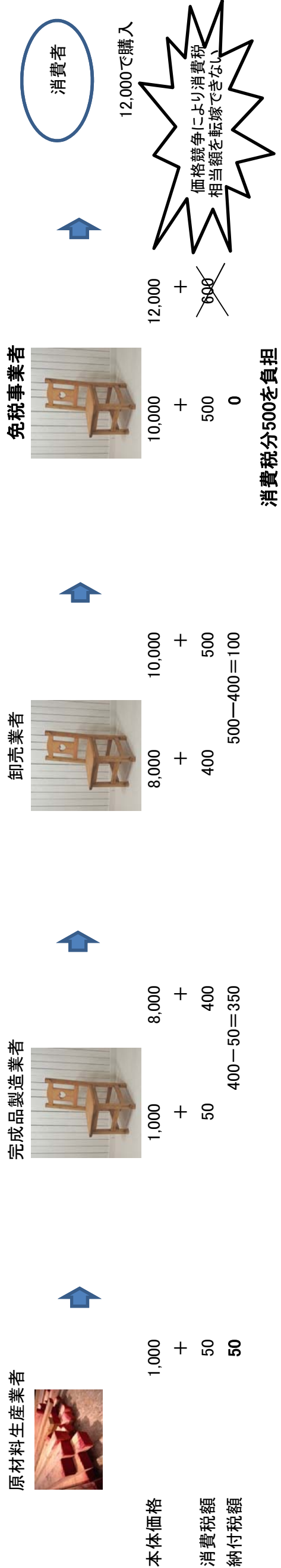
(a) 転嫁が円滑に機能した場合



(b) 転嫁が円滑に機能しない場合 その1 過剰転嫁



(c) 転嫁が円滑に機能しない場合 その2 過少転嫁



※森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』(大蔵財務協会、2007年)148頁、岩下忠吾『改訂版 総説 消費税の理論と課題[二訂版]』(税務経理協会、2003年)98~100頁、宮島洋編『消費税の仕組みと納税義務者』(中央経済社、1997年)50~52頁等参照。

## 〔2〕税負担の転嫁が不透明で円滑に機能していない理由

では、なぜこのように税負担の転嫁が不透明で円滑に機能しないのであろうか。その理由について、水野忠恒教授は「免税点以下の事業者については、売上高について消費税を納付することが必要ではないが、他方で、免税事業者については仕入に係る税額を控除することも認められていないのである。(中略) 免税事業者から仕入れを行う事業者については、本来、仕入税額はかからないはずであるが、わが国の帳簿制度の下では、前段階の事業者とは、牽連関係にないため、免税事業者からの仕入については、仕入税額控除が認められるという問題も生じているのである。」「免税事業者が、事業者間取引に介入するときは、最終小売段階における消費税の負担割合が一定せず、中立性を損ねていると考えられる<sup>(26)</sup>」と指摘している。

すなわち、第1章第1節〔8〕で指摘したように、消費税の納税義務を免除されている免税事業者や一般消費者からの課税仕入れについても仕入税額控除が可能であるという条文が問題なのである。具体的には、「課税仕入れ」を定義している消費税法2条1項12号の条文「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は当該役務の提供を受けることをいう。」(波線筆者)の他の者から免税事業者等が除かれていない点が消費税の税負担の転嫁を不透明にしている1つめの原因である。

また、岩下忠吾先生は、消費税の歪みとして、「非課税取引として処理される売上が課税売上から排除されることとの対応として、そのための課税仕入れ等に係る消費税を控除できないことに原因がある。このため、事業活動において生ずる仕入税額を控除できないため、その事業者のコストとなり、売上金額に加算して回収することとなる<sup>(27)</sup>。」と述べている。

すなわち、第1章第1節〔6〕で指摘したように、非課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れについて仕入税額控除できないことが、消費税の転嫁システムを歪めている原因の2つめとなっている。具体的には、「課税仕入れ」を定義している消費税法2条1項12号の条文の( )書きの「当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合

表5 ヨーロッパ諸国における免税点制度・簡易課税制度・非課税項目

	日本	フランス	イギリス	ドイツ	スウェーデン	カナダ
<b>免税点</b>	基準期間(前々年又は前々事業年度)の課税売上高が1,000万円以下の場合	物品販売、宿泊施設業、レストランの場合、前年の売上高76,300ユーロ(9,613,800円)以下、かつ当年の売上高が84,000ユーロ(10,584,000円)以下、その他の役務提供業は、前年の売上高が27,000ユーロ(3,402,000円)以下、かつ当年の売上高が35,000ユーロ(4,410,000円)以下の場合	当月の直前12ヶ月の売上高が67,000ポンド(8,911,000円)以下の事業者で、今後30日の売上によっても67,000ポンド(8,911,000円)を超えない見込みの場合	前暦年の総売上高(非課税売上を含む)が17,500ユーロ(2,205,000円)以下、かつ当暦年の総売上見込高が50,000ユーロ(6,300,000円)以下の場合	年間課税売上高が30,000クロナ(348,000円)以下の事業者	年間の課税供給が30,000カナダドル(2,235,000円)以下の小規模事業者
<b>簡易課税制度</b>	基準期間(前々年又は前々事業年度)の売上高が5000万円以下の場合	なし	翌年の年間課税売上見込高(税抜)が15万ポンド(19,950,000円)以下、かつ翌年の総事業収入(税込)が18万7500ポンド(24,937,500万円)以下の場合	一定の条件を満たすもののうち、前年度の輸入とEU域内取得を除く課税売上高が35,000ユーロ(4,410,000円)以下の場合	なし	年間の全世界の課税売上高(税込、ゼロ税率のものを含む)が、直近の5四半期のうちの最初の4四半期と最後の4四半期のいずれかで、2008年現在では、200,000カナダドル(14,900,000円)以下
<b>非課税項目</b>	土地の譲渡・賃貸、住宅の賃貸、金融・保険、医療、教育、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等	不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育等	居住用不動産の取引・賃貸、金融、医療、教育等

※2009年1月2日現在のレート換算 1ポンド=133円、1ユーロ=126円、1クロナ=11.6円、1カナダドル=74.5円で換算。

※鎌倉治子『諸外国の付加価値税(2008年度版)』国立国会図書館調査及び立法参考局(2008年10月、<http://www.ndl.go.jp/jp/data/publication/document/2008/200804.pdf>)7頁より、著者がデータを抽出。

に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」という条文と、課税標準額に対する消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除する、と規定している消費税法 30 条 2 項により、非課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入れについて仕入税額控除できないこととなり、消費税の転嫁システムを歪める 2 つめの原因となっている。

更に、岩下忠吾先生は、「日本の消費税では、その課税期間の課税売上割合が 95% 以上の場合には、その課税期間中に行った課税仕入れの目的で何であったかということを経営者が考慮せずにその全額の控除を認めることとしている<sup>(28)</sup>」点を転嫁が円滑に機能していない理由として挙げている。

すなわち、第 1 章第 1 節〔8〕で指摘したように、課税売上割合が 95% 以上であれば全額税額控除が可能であるという条文が税負担の転嫁が不透明となる原因の 3 つめである。

具体的には、消費税法 30 条 2 項に規定されている、「前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上割合が 100 分の 95 に満たないときは、・・・」という条文以下で、「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入の税額に課税売上割合を乗じて計算した金額」と適正な仕入税額控除の計算方法を規定しており、逆に課税売上割合が 95% 以上であれば、非課税資産の譲渡等に対応する課税仕入等の税額も全額仕入税額控除が可能であると規定されていることである。

また、第 1 章第 1 節〔9〕に記載したように、簡易課税制度は、みなし仕入れ率という概算の割合を用いて課税仕入れに係る消費税額を計算するため、実際に前段階の事業者を支払った課税仕入れに係る消費税額と、みなし仕入れ率を乗じて課税仕入れに係る消費税額とみなされた金額とは異なる<sup>(29)</sup>。そのため、消費税法 37 条に規定されている簡易課税制度も、適正な消費税の転嫁を妨げる原因となる。

すなわち、現行消費税法の下では、免税事業者の介在、非課税取引の介入、課税売上割合 95% 以上の場合の全額税額控除可能及び簡易課税制度という 4 つの要因により税負担の転嫁が不透明で円滑に機能していないのである。

### 第3節 ヨーロッパ諸国の付加価値税法における課税制度との比較

第3節では、ヨーロッパ諸国の付加価値税法に規定する課税制度について言及し、日本における消費税の課税制度と比較し、日本の課税構造のどのような点が適正な転嫁システム歪めているのかを考察する。

現在、世界各国で実施されている課税ベースの広い消費税、すなわち付加価値税 (value added tax : 略称 VAT) は、フランスが母国であり、日本と同様に前段階控除方式を採用した多段階付加価値税である。

「20世紀後半の、世界で最も劇的な税制の変化の1つは、取引高税その他国レベルの累積的な消費課税が、付加価値税へと転換されてきたことである<sup>(30)</sup>。」といわれる位、税の累積を排除した、前段階控除方式の付加価値税は、画期的な制度であり、日本に導入された消費税も、ヨーロッパ型の前段階控除方式の付加価値税であり、現在ではこのヨーロッパ型の付加価値税は「EU諸国をはじめ世界の53カ国で採用<sup>(31)</sup>」されている。

図5 消費税の体系図<sup>(32)</sup>

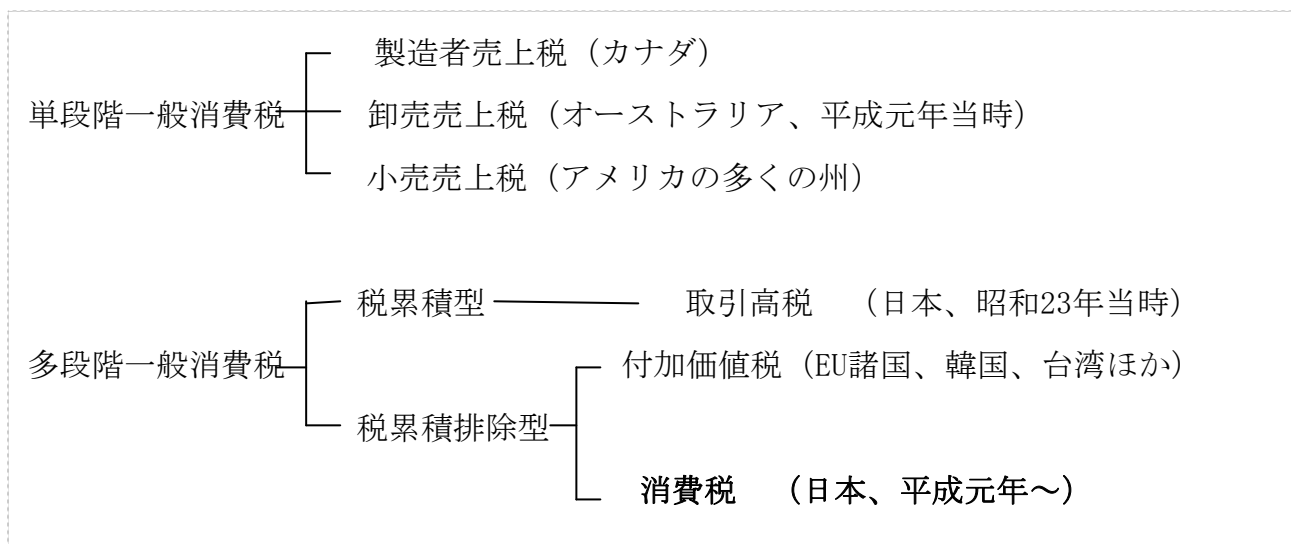


図5に示したように、ヨーロッパ諸国等が採用している税累積排除型の多段階一般消費税を日本も採用しているが、ヨーロッパ諸国の付加価値税と比較した場合、日本の消費税の特徴として、

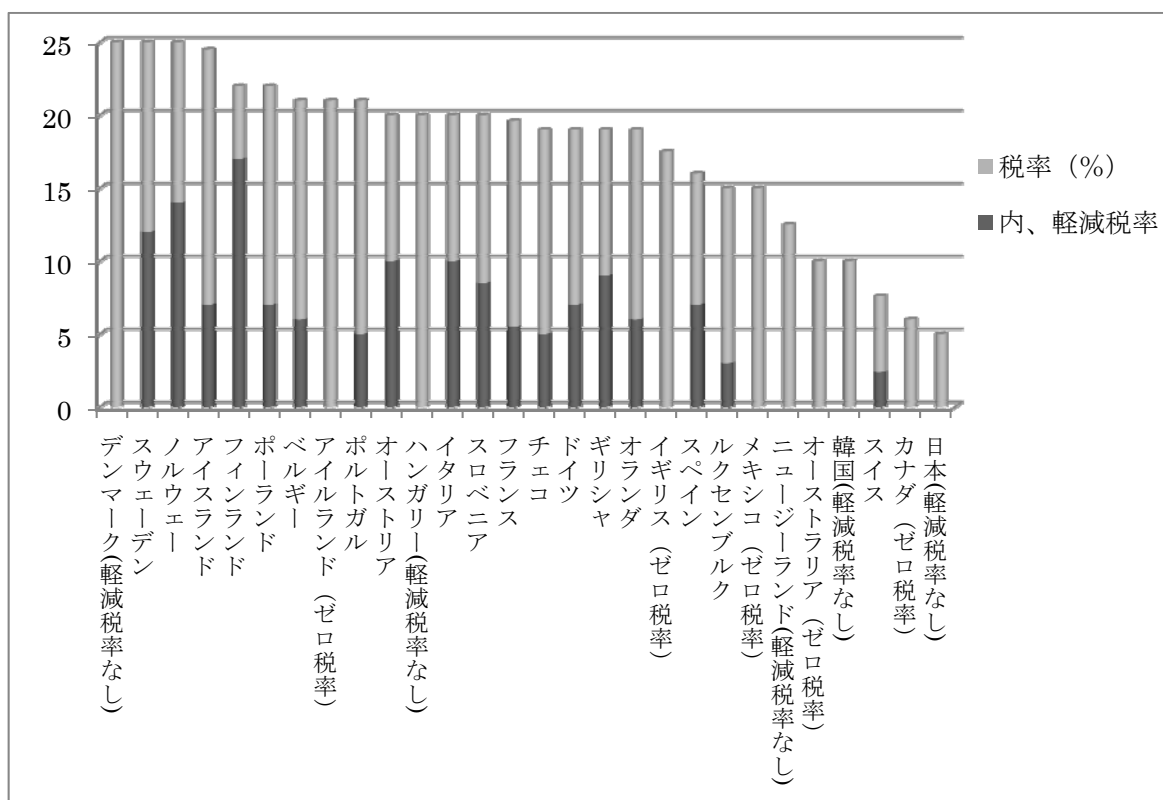
- ① 税率が低く、単一税率で、軽減税率又はゼロ税率の適用がないこと、
- ② 免税点が比較的高く、簡易課税制度を採用しており、非課税項目が比較的小さいこと、
- ③ 仕入税額方式としてインボイス方式ではなく、帳簿方式を採用していること等を挙げることができる。(33)

そこで、上記3点について、ヨーロッパ諸国の付加価値税と日本の消費税との比較検討を通して、日本の消費税法上、税負担の転嫁が適正に機能していない理由を考察する。

[1] 税率 ～単一税率と複数税率の比較～

ヨーロッパ諸国、OECD 諸国のうち主要国の付加価値税率は下記の通りである。

表3 EU・OECD 諸国のうち主要国の付加価値税率



※ 税制調査会 第21回企画会合(2007年11月2日) 吉川洋委員の資料より、著者がデータを抽出。(34)

※ 財及びサービスで税率が異なる場合には、財に対して適用される税率を記載している。



表3が示すとおり、福祉国家のデンマーク、ノルウェー、フィンランドが25%で最高税率であり、それと比較すると、日本は最低税率の5%であり、かなり低いように感じる。

ヨーロッパ諸国においては、欧州理事会指令（以下、「EC指令」という）により、標準税率は15%以上とし、ゼロ税率及び5%未満の軽減税率は否定する考え方が採られている<sup>(35)</sup>。

これに比べ、日本の消費税は、単一税率で全ての取引に対して同じ割合で課税されているため中立性が保たれており簡素である。

ヨーロッパ諸国での軽減税率適用による問題点として、軽減税率適用にかかるコスト、食料品等に軽減税率を適用しても、再配分効果は消費者ではなく、便乗値上げをした事業者の懐に入ってしまうのではないか、ということが挙げられる。

また、軽減税率の適用を受ける消費者が低所得者だけではなく、全ての消費者に適用されることも、日本において、軽減税率適用について、消費税導入以来論じられてきたにもかかわらず、適用反対の理由の1つとなっている<sup>(36)</sup>。

更に、一番の問題点としては、水野忠恒教授が指摘しているように、「適用される物品を巡り複雑な問題<sup>(37)</sup>」が生じていることである。

表3に示すように、フィンランド、スイス、カナダ以外の諸外国では、標準税率と軽減税率の差が10%以上もあるにもかかわらず、実際に、標準税率・軽減税率を適用している物品の内容をみると納得できないケースが多々ある。

フランスでは「贅沢品か否かの違い」により、イギリス・ドイツ・カナダでは「外食と食料品の違い」を根拠に軽減税率を適用しているが、次頁表4に不合理な基準をまとめたものを記載する。

表4 フランス・イギリス・ドイツ・カナダにおける軽減税率適用物品

国名	標準税率	軽減税率	備考
フランス	キャビア	フォアグラ、 トリュフ	フォアグラ、トリュフには、国内産業を保護するため軽減税率が適用されており、キャビアは高級品かつ輸入品であるため、標準税率が適用されている。
	マーガリン	バター	バターを製造する酪農業者保護のため、バターのみ軽減税率を適用している。
	普通のチョコレート（カカオ含有量50%以上） <b>(19.6%)</b>	板チョコ（カカオ含有量50未満） <b>(5.5%)</b>	チョコレートは高級品であったため、原則として標準税率を適用しているが、板チョコのみ軽減税率が適用されている。
イギリス	フィッシュ&チップスやハンバーガーなどの暖かいテイクアウト商品 <b>(17.5%)</b>	デリカテッセンなどスーパーの惣菜 <b>(0%)</b>	外食サービス（標準税率）と食料品（軽減税率）の区分けの指標として、「気温より高く温められたかどうか」が採用されている。
ドイツ	ハンバーガー（店内飲食用） <b>(19%)</b>	ハンバーガー（持ち帰り用） <b>(7%)</b>	同じファーストフードのハンバーガーであっても店内飲食用と持ち帰り用では異なる税率が適用されている。
カナダ	ドーナツ（5個以下） <b>(6%)</b>	ドーナツ（6個以上） <b>(0%)</b>	ドーナツなどのお菓子について「その場ですぐに食べるかどうか」を適用税率を区分けする指標としている。販売個数が5個以下の場合、その場で食べるものとみなして標準税率が適用される。

※政府税制調査会企画会合（第21回）（2007年11月）の資料を参考に筆者が作表。<sup>(38)</sup>

上記表4の例でもわかるように、税率の面から、ヨーロッパ諸国の付加価値税と比較すると、単一税率を採用している日本の消費税は簡素で欠点が少なく、税制調査会企画会合で論じられていたように、「経済活動に与える歪みが小さく、執行コストも少ない<sup>(39)</sup>」というメリットがあるといえる。

## 〔2〕免税点制度・簡易課税制度・非課税項目について

つぎに、税負担の転嫁が不透明となる原因の免税点制度・簡易課税制度・非課税項目について、ヨーロッパ諸国のうち主要国と日本を比較検討する。<sup>(40)</sup>

まず、フランスの付加価値税における免税点について述べる。フランスでは、業種によって免税点が異なる。物品販売、レストラン業、ホテル業は、前年の売上高が76,300ユーロ（9,613,800円、2009年より80,000ユーロ〈10,080,000円〉）以下であれば、当年及び翌年は小規模事業者免税が適用される。ただし、年の途中で年度当初からの累積売上が84,000ユーロ（10,584,000円）を超えるとその翌月から小規模事業者免税は認められなくなる。

また、その他の役務提供業は、前年の売上高が27,000ユーロ（3,402,000円、2009年より32,000ユーロ〈4,032,000円〉）以下であれば、当年及び翌年は小規模事業者免税が適用される。ただし、年の途中で年度当初からの累積売上が35,000ユーロ（4,410,000円）を超えるとその翌月から小規模事業者免税は認められなくなる。

さらに、簡易課税制度はなく、非課税項目は、不動産取引、金融・保険・医療・教育等、日本と同じような項目の他に、郵便が該当している。

つぎに、イギリスでは、当月の直前12ヶ月の売上高が67,000ポンド（8,911,000円）以下の事業者で、今後30日の売上によっても67,000ポンド（8,911,000円）を超えない見込みの場合、免税事業者となる。

また、簡易課税制度については、翌年の年間課税売上見込高（税抜）が150,000ポンド（19,950,000円）以下、かつ翌年の総事業収入（税込）が187,500ポンド

(24,937,500 万円) 以下の場合に適用可能である。

さらに、非課税項目については、フランスと似ており、土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険・医療・教育・郵便が該当しており、その他に、福祉が該当している。

つぎに、ドイツでは、前暦年の総売上高（非課税売上を含む）が 17, 500 ユーロ（2,20500 円）以下、かつ当暦年の総売上見込高が 50,000 ユーロ（6,300,000 円）以下の場合免税事業者となる。

また、簡易課税制度については、一定の条件を満たすもののうち、前年度の輸入と E U 域内取得を除く課税売上高が 35,000 ユーロ（4,410,000 円）以下の場合に適用され、非課税項目はフランスとほぼ同じで、不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便等が該当している。

つづいて、スウェーデンでは、年間課税売上高が 30,000 クローナ（348,000 円）以下の事業者が免税事業者となり、簡易課税制度の適用はなく、非課税項目は、不動産取引、不動産賃貸、金融・保険、医療、教育等と、ドイツとほぼ同じである。

さいごに、カナダでは、年間の課税供給が 30,000 カナダドル（2,235,000 円）以下の小規模事業者が免税事業者となる。

また、簡易課税制度については、年間の全世界の課税売上高（税込、ゼロ税率のものを含む）が、直近の 5 四半期のうちの最初の 4 四半期と最後の 4 四半期のいずれかで、2008 年現在では、200,000 カナダドル（14,900,000 円）以下の場合に適用でき、非課税項目は、居住用不動産の取引・賃貸、金融、医療、教育等である。

次頁に一覧表にまとめたものを記載しておく。

このような比較検討をすると、平成16年4月1日開始事業年度より、日本の消費税の免税点が、基準年度における課税売上高、1,000万円以下に引き下げられたため、「OECDの統計を見る限り、我が国の免税点は、(中略)加盟国ではチェコスロバキアとイギリスに次いで、フランスに近い水準<sup>(41)</sup>」であるため、平成16年4月1日施行の改正後は、免税点の基準は世界的に見て高すぎるとまではいえない。

また、余談ではあるが、日本の事業者免税点制度も、基準期間における課税売上高のみではなく、その課税期間の課税売上高も考慮して事業者免税点制度を適用できる事業者を規定すべきであり、それにより免税事業者の割合がさらに減少するものとする(42)。

簡易課税制度の適用基準は、ヨーロッパ諸国と比較して高すぎるが、非課税項目については、比較的、ヨーロッパ諸国に準拠しているといえることができる。

### 〔3〕インボイス方式と帳簿方式

第3節の終わりに、ヨーロッパ諸国の付加価値税制度におけるインボイス方式と日本の消費税制度における帳簿方式について比較検討する。

インボイス方式とはヨーロッパ諸国に共通した仕入税額控除の方法で、インボイスに税額が記載されていることを条件に仕入税額控除を認める制度である。インボイスは取引時に受取る明細書であり、「発行日、発行者名、顧客名、品名又は役務内容、取引金額、支払付加価値税額」などが記載されている。つまり、受取った付加価値税から支払った付加価値税を差し引いて納税するのであるが、支払付加価値税の証明書の役割をインボイスが果している。仕入品又は役務の中には課税対象から除外されている非課税又は免税があり、消費税を納めていない免税事業者からの仕入等も存在するが、インボイス方式を採用することにより、納付される消費税のみが仕入税額控除の対象となり、確実な税額計算ができる仕組みになっている<sup>(43)</sup>。なお、ヨーロッパ諸国においてもインボイスの様式までは特定されていない。

また、インボイス方式においては、次頁図6に記載されているように、インボ

イスに税額の記載が義務付けられている。日本では、平成16年4月1日施行の改正により、総額表示が義務づけられたが（消費税法63条の2）、税額の明示までは法規定されていないため、税率が低い現在の状況で、特に高額の商品でなければ、特に消費税額を意識することなく買い物をしている場合が多いと思われる。

インボイス方式では、免税事業者はインボイスを発行できないため、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除ができない。ただし、免税事業者でも、下記図6に記載されているような、インボイスの登録番号を取得することにより、課税事業者を選択することができる。

図6 日本の請求書とヨーロッパのインボイス

**請求書**

14年11月20日 No.

株式会社〇〇商事様 株式会社△△商事  
千代田区霞が関3-1-1

下記のとおり御請求申し上げます

税込合計金額 ￥1,050,000- 税率 5% 消費税額等 50,000

月日	品名	数量	単価	金額(税抜)	税込	摘要
11/20	パソコン	5	174,000	870,000	917,000	
	CDプレーヤー	8	8,000	64,000	67,200	
	プリンター	3	22,000	66,000	69,300	
合計				1,000,000	1,050,000	

J03 H160

**A FULL TAX INVOICE**

Sales Invoice No.174  
**OX△ TRADE LTD**  
 From: Any Street, Any Town  
 To: N.Obody, 222 The High Street  
 London NE14 4PT  
 VAT Reg. No.987 6543 21  
 Select: Time of supply 16/01/02 Date of Issue: 19/01/02

Quantity	Description and Price	£ Net of VAT	VAT Rate	Net VAT
6	Radios, SW15 @ £25.20	151.20		
4	Record Players @ £23.6	94.40		
6	Lamps, T77 @ £15.50	93.00	17.5	59.25
		338.60		
Total(Net)		338.60	Total VAT	59.25
		VAT	59.25	
TOTAL		£397.85		

※財務省のHP「消費税など（消費税課税）に関する資料」を筆者が一部訂正<sup>(44)</sup>

登録番号  
付加価値税額

これに対して、日本が採用している帳簿方式とは、インボイスの代わりに帳簿及び請求書等<sup>(45)</sup>を保存することを要件に、それらに記載されている課税仕入れに係る支払い対価の額の合計額に4/105（国税のみ）を乗じて課税仕入れに係る消費税額を計算する方法であり（消費税法30条1項）、OECD諸国の中では、日本

のみが採用している方式である<sup>(46)</sup>。

消費税法 30 条に規定する課税仕入れに係る消費税額は、仮に「仕入れ先が免税事業者である場合には、その仕入額には、納税義務の免除措置が適用されないこととした場合に課されるべき消費税の額が含まれているものとみなして<sup>(47)</sup>」

(波線筆者) 仕入税額控除の金額を計算するため、日本で採用している帳簿方式では、免税事業者からの課税仕入れも仕入税額控除ができる。それゆえ、日本の帳簿方式はインボイス方式と比較して「一定の割り切りに基づく大雑把な計算構造<sup>(48)</sup>」であり、各取引段階において、前段階の事業者から順次確実に転嫁された消費税額を最終的に消費者が負担するという条文規定になっていない。このように、最終消費者が負担した消費税が、全て確実に国庫に納められるとは限らない課税構造になっている。日本の帳簿方式では、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が可能であり、この点がヨーロッパ諸国の付加価値税との大きな違いである。

インボイスの発行や保存の義務は、「インボイス方式の短所にもなる。(中略)小規模な事業者が取引の都度、正確なインボイスを発行することは煩雑な作業である上、その保存の手間に悩まされ<sup>(49)</sup>」るという意見もあるが、日本の帳簿方式における仕入税額控除の適用要件である、「帳簿及び請求書等の保存(消費税法 30 条 7 項)」をめぐる数多くの裁判例<sup>(50)</sup>をみると、日本の帳簿方式における仕入税額控除の要件を満たすための手間も同じように大変であると考ええる。

## 第4節 小括

第1章では、消費税法における課税制度・課税構造の側面から、税負担の転嫁が不透明になる原因を探究し、下記の4つの原因によることが判明した。

- ① 消費税を納付していない免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が可能であるという、現行の帳簿方式の採用により、免税事業者が取引に介入すること。
- ② 非課税資産の譲渡等にのみ対応する課税仕入は、仕入れ税額控除できないこと。
- ③ 課税売上割合が95%以上なら全額仕入税額控除が可能であるということ。
- ④ 実際に納付される消費税額ではなく、みなし仕入率を用いて概算で仕入税額控除の金額を算出する簡易課税制度の介入。

また、ヨーロッパ諸国の付加価値税における税率、免税点・簡易課税制度・非課税項目、インボイス方式と日本の消費税の消費税との比較・検討を通して、下記の5つのことが検証された。

- ① 日本の消費税の大きな特徴である、複数税率を採用しておらず単一税率であるということは、ヨーロッパ諸国に比較し、課税制度が簡素で欠点が少なく、経済活動に与える歪みが小さく、執行コストも小さいという大きなメリットがある。
- ② 上記に記載した、税負担の転嫁が不透明となる4つの原因のうち、免税点制度については、平成16年4月1日施行の改正により免税点が1,000万円まで引き下げられたため、ヨーロッパ諸国の免税点との差は縮まった。
- ③ 非課税項目については、ヨーロッパ諸国に準拠している。
- ④ 簡易課税制度については、適用基準が高いため検討の余地がある。
- ⑤ ヨーロッパ諸国が採用しているインボイス方式と日本が採用している帳簿方式の大きな違いは、免税事業者・非事業者からの仕入れについて仕入税額控除が可能か否かであり、インボイス方式を採用していないことが、税負担の



転嫁を不透明にする原因の1つとなっている。

以上、どのような課税構造と法規定が消費税の課税制度を歪めているのかについて考察し、上記の事実が判明したが、税負担の転嫁が不透明であるという問題は、改正により条文や法規定の一部を変更すれば解決するような安易なものではない。そこで、次章において、消費税制度導入の理由、経緯及び社会的背景について考察し、消費税法導入の沿革という側面から、何故、このような、曖昧な課税制度となったかについて、さらに考察を深めることにする。

- (1) 水野忠恒『租税法 第3版』(有斐閣、2007年) 652頁。
- (2) 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局、1989年) 3頁、渡邊博史『昭和63年 改正税法のすべて』(1989年、大蔵財務協会) 248頁。
- (3) 高田具視「食料品等に対する軽減税率の導入問題」税大論叢 46号 169頁(2004年6月)、金子宏『租税法 第13版』(弘文堂、2008年) 530頁、水野忠恒『租税法 第3版』(有斐閣、2007年) 653頁等、その他多数の参考文献において、同様の見解が述べられている。しかし、他方で、政府税制資料を引用し、「逆進性というのもののもつ意味はたかだか所得額の1%程度で、決して社会問題になるほど大きなものではない」という意見もある(森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』(大蔵財務協会、2007年) 168頁)。
- (4) 高田具視「食料品等に対する軽減税率の導入問題」税大論叢 46号 165頁(2004年6月)。
- (5) 金子宏『租税法 第13版』(弘文堂、2008年) 517~522頁、水野忠恒『租税法 第3版』(有斐閣、2007年) 652~655頁。
- (6) 渡邊博史『昭和63年 改正税法のすべて』(1989年、大蔵財務協会) 246頁、田中二郎『租税法』〔第3版〕(有斐閣、1990年) 530~531頁。
- (7) 上杉秀文『例解実務ガイド 消費税法』(税務研究会出版局、2006年) 7頁。
- (8) 西山由美「消費税法における事業者概念—ドイツ売上税法の事業者適格を素材として—」法学政治学論究 25号 2頁(1995年6月)。
- (9) 田中二郎『租税法』〔第3版〕(有斐閣、1990年) 532頁。
- (10) 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1988年) 101頁。
- (11) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方』(株)税務経理協会 98~99頁。  
「税務執行に対する配慮ということは徴税コストを低くして、ひいては納税者の利益になること」である、との記載がある。
- (12) 最高裁平成17年2月1日判決 最高裁判所民事判例集 59巻2号 245頁。  
基準期間中に免税事業者であった場合には、基準期間における課税売上高の算定上、消費税相当額を含めた額で免税事業者となるか否かを判断するものとする、との判決が下されているが、この判決に反対意見も多い。
- (13) 大島隆雄・木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔四訂版〕』(税務経理協会、2004年) 99頁。
- (14) 凶子善信『税法概論〔5訂版〕』(大蔵財務協会、2008年) 188頁。
- (15) 凶子善信『税法概論〔5訂版〕』(大蔵財務協会、2008年) 191頁。
- (16) 消費税法第6条、別表1より筆者が抽出。
- (17) 消費税法第7条より筆者が抽出。
- (18) 水野忠恒『租税法 第3版』(有斐閣、2007年) 657頁。
- (19) なお、棚卸資産については、免税事業者が課税事業者になった場合(消費税法36条1項)、または、課税事業者が免税事業者となった場合(消費税法36条5項)には、棚卸資産に係る消費税額の調整の規定がある。
- (20) 積上計算方式に係る裁判例として、東京地裁平成18年12月8日判決 TAINS Z888-1197。
- (21) なお、附則第2条にも「第2条 私的独占禁止法の規定は、事業者が消費税を取引の相手方に円滑かつ適正に転嫁するため、事業者又は事業者団体が、公正取引委員会規則の定めるところにより、公正取引委員会に届出をしてする次に掲げる共同行為(事業者団体がその直接又は間接の構成事業者に当該共同行為をさせる行為を含む。以下同じ。)については、消費税法(昭和63年法律第108号)の施行の日から昭和66年3月31日までの間に限り、適用しない。ただし、一定の取引分野における競争を実質的に制限することにより不当に対価を維持し若しくは引き上げることとなる時、不公正な取引方法を用いるとき又は事業者に不公正な取引方法に該当する行為をさせるようにするときは、この限りで

- ない。」との規定がある（波線筆者）。
- (22) 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局、1989年）3頁、渡邊博史『昭和63年改正税法のすべて』（1989年、大蔵財務協会）248頁。
- (23) 「消費税の転嫁のあり方」<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryou/112.htm>、アクセス日時：2009年1月15日。
- (24) 新井隆一「消費税の法的仕組みについて」ジュリスト931号72頁（1989年4月）。
- (25) 森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』（大蔵財務協会、2007年）148頁、岩下忠吾『改訂版 総説 消費税法』（財経詳報社、2006年）8~10頁、宮島洋編『消費税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2006年）98~100頁、右山昌一郎『消費税の仕組みと納税義務者』（中央経済社、1997年）50~52頁等参照。
- (26) 水野忠恒「小規模ないし中小事業者に対する消費税の特例」税研18巻2号（2002年9月）37~38頁。
- (27) 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号9頁（2007年11月）。
- (28) 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号9頁（2007年11月）。
- (29) 宮島洋編『消費税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会、2006年）105~106頁、岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号11頁（2007年11月）。
- (30) 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究34号35頁（2006年6月）。
- (31) 山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』（信山者出版、2007年）239頁。
- (32) 上杉秀文『例解実務ガイド 消費税法』（税務研究会出版、2006年）6頁参考。
- (33) 金子 宏『租税法 第13版』（弘文堂、2008年）517~522頁、水野忠恒『租税法 第3版』（有斐閣、2007年）652~655頁。
- (34) 税制調査会 第21回企画会合(2007年11月2日) 吉川洋委員の資料企画21-3、28頁。<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k21kai21-3-5.pdf>、アクセス日時：2009年1月15日。
- (35) 税制調査会 第21回企画会合(2007年11月2日) 吉川洋委員の資料企画21-3、31頁。<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k21kai21-3-5.pdf>、アクセス日時：2009年1月15日。
- (36) 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研22巻4号22~24頁（2007年1月）。
- (37) 水野忠恒「消費税の複数税率化」税研16巻2号35~40頁（2000年9月）。このほかにも、2007年11月2日開催の税制調査会企画会合において、井堀利宏教授が同様の意見を述べている。<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/kikaku21kaia.html>、アクセス日時：2009年1月24日。
- (38) 税制調査会 第21回企画会合(2007年11月2日) 吉川洋委員の資料企画21-3、32頁。<http://www.cao.go.jp/zeicho/siryou/pdf/k21kai21-3-6.pdf>、アクセス日時：2009年1月15日。
- (39) 2007年11月2日開催の税制調査会企画会合。<http://www.cao.go.jp/zeicho/gijiroku/kikaku21kaia.html>、アクセス日時：2009年1月24日。
- (40) 青木丈「フランス税制視察報告—租税政策、付加価値税、法人税、日経企業の税の実務処理について—」（東京税理士会及び日本税務会計学会の学会月次研究レジュメより、2008年）12頁、鎌倉治子『諸外国の付加価値税額（2008年版）』（国立国会図書館調査及び立法考査局、2008年）7頁。
- (41) 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究34号48頁（2006年6月）。
- (42) 現行の基準期間制度の問題点を指摘したものとして、秋山高善「消費税法第36条の潜在的問題と基準期間制度」東京税理士界624号5頁（2009年1月）。

- 
- (43) 金子宏『租税法 第13版』（弘文堂、2008年）521～523頁、井上徹二『租税法と税制—現状と改革課題—』115頁、野口悠紀雄『「超」税金学』（新潮社、2003年）67～68頁等参考。
- (44) 財務省のHP「消費税など（消費税課税）に関する資料」。  
<http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/401.htm> アクセス日時：2009年1月12日。
- (45) 消費税導入当時は「帳簿または請求書等の保存」が仕入税額控除の要件であったが、平成9年4月1日実施の改正より、「帳簿及び請求書等の保存」が要件となった。
- (46) 鎌倉治子『諸外国の付加価値税額（2008年版）』（国立国会図書館調査及び立法考査局、2008年）8頁。
- (47) 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局、1989年）63頁。
- (48) 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研22巻4号28頁（2007年1月）。
- (49) 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研18巻2号56頁（2002年9月）。
- (50) 最高裁平成17年3月10日判決 最高裁判所民事判例集59巻2号379頁、最高裁平成16年12月20日判決 最高裁判所判例集民事215号1005頁。「事業者が消費税法30条1項の仕入税額控除の適用を受けるには、同法30条7項に規定する帳簿等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法62条に基づく国税庁、国税局又は税務署の職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要し、事業者がこれを行っていなかった場合には、同30条1項の仕入税額控除の規定は適用されない。」と判示された。

## 第2章 消費税法導入の沿革

第1章では、現行消費税法の課税制度・課税構造面及びヨーロッパ諸国の課税制度との比較検討を通して、免税事業者の介入・非課税取引の介入・課税売上割合が95%以上なら、全額仕入税額控除が可能・簡易課税制度・インボイス方式を採用していないことの5つが、消費税の税負担の転嫁が不透明である原因であることを検証した。

そこで、第2章では、何故、このように転嫁システムが円滑に機能しない課税制度となったのか、消費税法導入の沿革の側面からこの問題の原因を考察する。まず、第1節では、消費税法導入の理由、経緯及び社会的背景について言及し、第2節では、3回に渡る主な改正を概観する。さらに、第3節では、第1節と第2節の考察をふまえて、消費税法の沿革の側面から、税負担の転嫁が不透明となる原因を探究し、改正により、その原因がどの程度改善されたのかという点について詳細に検証する。

わが国で、昭和63年12月24日に消費税法を含む税制改革関係法が成立し、平成元年4月1日開始事業年度から適用されとることとなつてから20年の年月が過ぎた。導入当初は、資産の譲渡及び役務の提供の対価に対する3%の消費税への、国民の反発は非常に強く、消費税課税そのものの合憲性を問う裁判<sup>(1)</sup>が数多く起きた。

また、導入直後の平成元年9月28日に、野党4党から、参議院において、消費税法廃止法案及び関連する8法案が提出され、これが同年12月11日に参議院において可決された。税法の廃止案が参議院において可決されたのは、戦後初めてのことである<sup>(2)</sup>。(衆議院では廃案)

さらに、「4月1日の導入を目前にして、消費税の廃止、見直し、延期、凍結を求める意見書を可決した議会は、全国で1府、36市、30町、4村、東京都の4区に達し、今後も20以上の地方議会が同様の意見書を可決する見通しである<sup>(3)</sup>。」と新聞で報じられた。

生活レベルが異なる全ての消費者を対象に、食料品、日用雑貨等の生活必需品に対しても課税するという逆進性の問題、給与から所得税が源泉徴収され、更に、商品購入・役務提供の度に、所得税額控除後の給与から消費税も払わなければならない二重課税的な重負担の問題<sup>(4)</sup>の2点が、国民の消費税に対する反対論をより根強くした要因の一つとなっており、現在もなお、消費税増税に対する国民の嫌悪感は強い。

このように強い反対を押し切って導入した消費税であるために、小規模事業者には甘い制度になっており、事業者免税点制度、簡易課税制度、限界控除制度については、導入直後からその見直しが叫ばれていた。免税点が3,000万円と、諸外国に比べ、非常に高く<sup>(5)</sup>、導入当初の平成元年の調査では、免税事業者は全事業者の約65.7%（消費税を申告した事業者の件数は1,975,828件）<sup>(6)</sup>に該当し、簡易課税を適用して申告した事業者（年間売上高が3,000万円超、5億円以下の事業者）は1,328,150件で、全事業者の30.5%<sup>(7)</sup>に達しており、免税事業者と簡易課税制度を適用した事業者の合計数は96%以上であったため、適正な消費税の執行が困難な状況からスタートした。

このような状況からスタートした日本の消費税は、フランスの付加価値税をモデルに作られたものであるため、まずフランスの付加価値税導入の背景等について、ここで言及する。

フランスで初めて一般消費税が創設されたのは1917年、第1次世界大戦の最中であった。支払税とよばれた小売段階課税の消費税は欠点が多く、まもなく廃止された。

1920年には、全ての商品の売上げとサービスに2%の低税率で課税する取引高税が創設された。しかし、税が累積してしまい、取引段階により商品価格に占める税負担の割合が異なるため、輸出入時に国境税調整を行うことが困難等の欠点があった。そこで、1936年には法が整備され、134品目に対し単段階で課税する制度となったが、税制としてはかなり

複雑であったため、1年足らずで廃止された。

次に、1936年末に、6%の税率で最終生産物やサービスに課税し、生産業者間には免税とする、一般的な生産税が創設された。

また、生産税とは別に、1920年の取引高税と同様の軍備税が1%の税率で創設され、さらに、1941年には地方団体の財政需要をまかなうために、小売売上税も創設され、3種類の消費税が併存するという非常に複雑な事態となっていた。

上記の生産税は、生産業者間の免税措置が脱税手段となったため、1948年には、免税措置にかえ、売上に係る税額から原材料仕入にかかる税額を控除する制度に改められた。この時初めて、付加価値税の大きな長所である前段階控除方式が採用された。しかし、投資財及びサービスにかかる税額の控除が認められず、税率の引上げと共に、原材料と設備投資等の区別をしづらい等の問題があった。

以上のような37年間にわたる様々な教訓をもとに、1954年に付加価値税が創設されたのである<sup>(8)</sup>。

1967年4月 ECは加盟諸国に対し、共通の一般消費税として付加価値税を採用すべき旨の司令をだした。フランスもこの指令を受けて、地方の小売売上税を廃止し小売段階にまで付加価値税を適用する等、1954年に創設した付加価値税の欠点を是正するような改正を行った。

この新しいフランスの付加価値税は、1968年に適用され、「EC型付加価値税のモデル」となり、また、「日本の消費税のモデルともなった<sup>(9)</sup>」のである。

## 第1節 消費税導入の理由と経緯

第1節では、消費税を導入するに至った日本の経済的・社会的背景を概観しながら、導入の理由と経緯について考察する。

日本における消費課税の歴史は意外と長い。江戸時代・室町時代にも消費税に該当する税が存在していた。明治元年にたばこ税として、明治4年に酒税として、個別の物品に対する課税がされるようになった。個別物品の消費に対する税は次第に増加し、「明治15年には租税収入の4分の1を占めるに至っていた<sup>(10)</sup>」。

また、昭和23年9月、第2次世界大戦後の厳しい経済統制のなかで、全ての取引段階の売上に対して、その売上金額に対し1%の税率で課税する取引高税が実施されたが、納税者の反対が強かったため、昭和24年12月に廃止された<sup>(11)</sup>、という経緯がある。

取引高税は付加価値税及び日本の消費税と異なり、「仕入れを控除せず取引の各段階で取引高そのものが課税ベース」となり、「仕入れに係る税金が、そのまま毎回の取引に加えられるため“tax on tax”の現象が発生する。」そのため、税の累積が排除されない「取引高税の悪玉イメージが付加価値税と重なり<sup>(12)</sup>」、消費税導入に支障をきたしたと言われている。

〔1〕さて、わが国で、消費税を採用すべきかどうか、本格的に、問題とされ始めたのは、昭和45年3月、福田赳夫大蔵大臣が、「直接税負担を軽減し、財政需要に応ずるといふ二つの面から間接税を増税したい」と発言した頃からである<sup>(13)</sup>。政府税制調査会においても、昭和46年に、この問題が活発に論議され、大蔵省や民間の租税調査機関である日本租税研究協会がヨーロッパ諸国の付加価値税の実態を調査・研究し始めた<sup>(14)</sup>。

当時は、高度成長の波に反比例して、年々、国債への依存度が低くなっていた。そのような社会背景にもかかわらず、大型間接税の導入が検討された理由として、次の点が挙げられる。



- ① 国民のライフスタイル・消費内容の多様化に伴い、従来の個別消費税の課税体系が、実態にそぐわない、不合理で中立性を欠くものとなってしまったこと<sup>(15)</sup>、
  - ② 国民の生活環境の整備、社会保障制度の拡大及び高齢化に伴う福祉制度の充実が欧米先進諸国に比べ非常に遅れており、その財源確保のためには、確実な税収が見込まれる消費税の導入が必要とされたこと<sup>(16)</sup>、
  - ③ 所得税の減税は、消費税導入以前から、長期間に渡り、最重要課題であった。その減収を補うためには、安定した収入の確保が可能な財源として、消費税が最も適していたこと<sup>(17)</sup>、
- 等である。

〔2〕その後、昭和48年のオイルショックに伴い景気が低迷し、税収がかなり落ち込んだ。この不景気を立て直すために、歳出が増加した結果、昭和50年度は、当初予算に対して3兆円近い税収の不足となってしまう、これに対処する苦肉の策として、政府は赤字国債の発行するに至った。オイルショック以後の財政赤字は、通常の景気回復による緩やかな税収の増加で補えるものではなく、また、財政の公債依存体質の改善が叫ばれていた。このような社会事情により、財政再建策による消費税導入という名目の下に、一般消費税導入が再度論議され始め、政府税制調査会に一般消費税特別部会が設置され、本格的に、具体案の検討が開始されたのは、昭和53年8月8日のことである<sup>(18)</sup>。

同年9月の同特別部会報告に基づき、「昭和54年度の税制改正に関する答申」（同年12月）において、一般消費税をわが国でも採用すべき旨を答申し、合わせて「一般消費税大綱」として消費税の骨格が初めて公表された。「昭和54年度の税制改正に関する答申」によれば、税率が消費税導入当初の3%ではなく、地方消費税を含み5%であったこと、簡易課税方式を選択できる要件が、消費税導入当初の年間売上高5億円以下の事業者ではなく、4千万円以下で、みなし仕入率が未定であった点

等を除き、その基本的仕組みは、現在の「消費税」とほぼ同じであった。また、特定の物品やサービスに課税する個別消費税と異なり、消費に広く薄く負担を求めるという観点から、医療・福祉・教育の一部を除き、ほとんどすべての国内取引や外国貨物を課税対象として、一律の税率で課税される間接税であり、納税義務者は事業者であるが、税負担者は消費者であるというものであった<sup>(19)</sup>。

この一般消費税は世論の反対が強かったため法案化されないままに終わり、当分の間、自然増収と歳出の抑制により財政再建をすることとなる。

当時、財政再建策として所得税率や法人税率の引き上げでなく消費税導入案が浮上した理由として、竹下内閣時代に大蔵省主税局長であった尾崎護氏は「消費税導入検討の頃、所得税法に基づく課税は把握率等の点で中堅サラリーマン層の重圧感・不公平感が強く、所得税増税はのぞめな<sup>(20)</sup>」かった、と述べている。

また、法人税率は国際水準を上回っており、その後、経団連がその引き下げを要求した程であったため<sup>(21)</sup>、法人税の収入増加はとても望めなかった。

〔3〕その後、行政改革の成果として、昭和 60 年には、電電公社及び専売公社が民営化され、昭和 40 年代以降、巨額の累積赤字を抱えていた国鉄は、昭和 62 年に JR グループ各社・関係法人に分割民営化された。これらを含む地道な努力が実って、「租税負担率（租税収入の国民所得に対する比率）は 56 年の 22.8%から 58 年の 23.4%、60 年の 24.0%という水準まで上昇した<sup>(22)</sup>。」

しかし、昭和 52 年度改正以来、所得税減税がなかったことから、サラリーマンを中心とした減税要望が年々強いものとなり、昭和 59 年度改正においては、相当規模の所得税の減税が避けて通れない課題となっていた。

昭和 56 年及び 59 年の 2 度に渡る、法人税率の引き上げ、酒税の税率の引き上げ、物品税の税率の引き上げと課税対象物品の拡大等の増収措置が図られたが、相当規模の所得税減税を補いきれるものではなかった。

消費が高度化・大量化・均質化・多様化しており、ぜいたく品に課税すべき物品税の課税対象は実態とかけ離れてしまい、また、所得水準の上昇に伴い個人の格差が縮まったため、課税ベースが広く、国民に対する負担が公平な消費税が、今後の高齢化社会の福祉制度の財源としてふさわしいと考えられた<sup>(23)</sup>。

このような理由から、昭和 59 年暮れ頃から、政府税制調査会及び自民党税制調査会それぞれから税制の抜本的見直しの必要性が提言され、昭和 60 年 9 月の中曽根総理の諮問を受け、昭和 62 年に、基本的に EU 型付加価値税をモデルとする売上税法案が国会に提出された。しかし、野党だけではなく与党内でも、反対が非常に強く、「他の税制改革関連法案とともに、審議されないままに廃案<sup>(24)</sup>」となった。

平成 12 年から 6 年間、政府税制調査会会長を勤めていた石弘光教授は、中曽根首相は選挙公約では、「国民が反対し、黨員も反対するような大型間接税と称するものは、やる考えはない。」といていながら、衆参同時選挙で大勝すると、一転して「日本型付加価値税たる売上税の導入」を企てた。中曽根首相のこの「ウソツキ発言」が「政治的には大きな騒動となった。」<sup>(25)</sup>と、与野党両党からの反発の理由を説明している。

消費税導入は、政府税制調査会の答申でその必要性が強調されていたが、全ての国民に負担を強いる大型の新型間接税導入はなかなか容易ではなかった。

〔4〕昭和 62 年 7 月の税制改革協議会報告の中で「直間比率（直接税と間接税の国税に占める比率）の是正、および間接税の問題は税制改革の大きな課題である<sup>(26)</sup>」との問題点が指摘され、中曽根内閣を引き継いだ竹下内閣は、政府税制調査会に改めて諮問し、中曽根抜本改革に次ぐ

第2次の抜本改革をスタートさせた。所得税、法人税及び相続税の大幅な減税並びに既存の間接税の廃止と合わせて、新型間接税である消費税が提案された。採決に25時間かけ、昭和63年12月24日ようやく消費税法案の成立公布をみるに至った。4度目の挑戦、大平内閣の時の一般消費税の挫折からちょうど10年目であった<sup>(27)</sup>。

以上が、導入までの簡単な経緯であるが、参考までに、次頁に、導入された消費税と、昭和53年12月に提案された（仮称：一般消費税）と、昭和62年1月に提案された（仮称：売上税）の比較表6を添付する。

表6 一般消費税、売上税との比較<sup>(28)</sup>

区 分	一般消費税（仮称） (昭 53.12 一般消費税大綱)	売 上 税 (昭 62.1 売上税法案)	消 費 税 (昭 63.12 消費税法)
税 率	5 %	5 %	3 %
累積課税排除の方法	帳簿による税額控除方式	帳簿票による税額控除方式	帳簿または納品書等による税額控除方式
非課税取引 税の性格上非課税とされるもの	土地の譲渡等、有価証券の譲渡、貸付金の利子、保険料等	同 左	同 左
政策的非課税	社会保険医療、社会福祉事業、学校教育、食料品、個別消費税との調整の結果、非課税とされるものの。	社会保険医療、社会福祉事業、学校教育、食料品等、住宅の譲渡等、旅客輸送等、検定済教科書、身体障害者用物品、新聞等、個別消費税との調整の結果、非課税とされるもの。	社会保険医療、社会福祉事業、学校教育、
事業者免税点	2,000 万円	1 億円	3,000 万円
簡易課税制度	適用上限 4,000 万円 みなし仕入率 未定	適用上限 1 億円 みなし仕入率 80% (卸売は 90%)	適用上限 5 億円 みなし仕入率 80% (卸売は 90%)
地方への配分	5%の一部を地方消費税(都道府県税)とする。	売上税収の 1/7 を地方譲渡税とし、残額の 20%を地方交付税として交付する。	消費税収の 1/5 を地方譲与税とし、残額の 24%を地方交付税として交付する。

今回の消費税導入を含む昭和 63 年の税制改正の経緯と趣旨を端的に表現しているものとして、税制改革法の条文の一部を下記に記載する。

税制改革法第 2 条には「国民の租税に対する不公平感を払しょくするとともに、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均衡がとれた税体系を構築することが、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図る上で緊要な課題であることにかんがみ、これに即応した税制を確立するために行われるものとする。」とあり、同法第 10 条 1 項には「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担をもとめる消費税を創設する。」とある。

すなわち、新税導入の理由として、均衡がとれた税体系の構築と個別間接税の諸問題解決を挙げており、導入後の消費税は国民福祉の財源とすることを強調している。

また、上記の立法趣旨及び消費税導入の背景について、消費税導入当時、立法当局者の一人であった渡邊博史氏は、「法人税においては、近年様々な財政需要に対処するため、その税率が一貫して引き上げられてきた結果、諸外国がその税率を引き下げ中、税率の格差が拡大して(中略)きている等、税制の中立性が損なわれてきており、これを放置すれば経済の空洞化を招くような事態を生ずる懸念がある。更に、個人・法人を通じた所得課税においては、様々な特別措置による課税ベースの浸食やそれに伴う負担の格差が問題視されるに至っているほか、複雑化した税制は国民の理解を得にくく、税制に対する信頼感を下げることになるので、制度の簡素化を進める必要があるとの指摘もなされている。また、間接税においては、酒、たばこ、自動車、電気製品等の特定の物品にのみ負担を求める個別消費税体系に依存してきた結果、消費容態の変化やサービス消費の急増に追いつけず、税収に占めるウエイトが大きく低下

してきたほか、課税物品と非課税物品との間での不均衡が生じるなど中立性の問題が生じて（中略）いる。このように現行の税制には、それ自体いくつかの問題点が内包されており、その是正は緊急の課題であった<sup>(29)</sup>。」（波線筆者）と、述べている。

すなわち、今回の抜本的改革の理由は、税制面においても諸外国と足並をそろえること、個別間接税に関する問題解決であり、国民の理解を得るために制度の簡素化を図った旨を強調している。

なお、本稿「第1章」でも言及したように、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用していることが、税負担の転嫁が不透明な原因の1つであった。しかし、税負担の転嫁が不透明となることを承知で、今回の消費税で帳簿方式が採用された理由は、昭和62年に売上税を導入しようとした時に、政府が提案した税額票方式（ヨーロッパ諸国におけるインボイス方式）に対する反対が非常に強かったためである。

占部裕典教授は、消費税導入の経緯の中で、ヨーロッパ型の付加価値税を採用しながら、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用した最大の理由は、「事業者の負担軽減と商的慣行を尊重した結果<sup>(30)</sup>」であると述べている。

また、藤田晴教授は帳簿方式採用の具体的理由として、下記の2点を挙げている。1つは、帳簿方式のほうが取引があまりガラス張りにならず、ある程度の不透明なところが残るという点で、事業者が受け入れやすいだろうということであり、もう1つは、売上税の場合、免税点以下の売上高を持つ事業者が、税額票（ヨーロッパ諸国におけるインボイスと同義、（ ）内筆者）を発行できないと、生産流通の取引の流れの中間にそういう事業者が入った時に、大手の事業者から敬遠されるという問題が起きるということである。このことが、消費税の税額控除方式として、インボイス方式が採用されなかった理由である<sup>(31)</sup>。

また、消費税導入について記載してある参考文献には、導入の理由と

して、直間比率の是正を挙げているものが、非常に目についた。そこで、参考までに、次頁表 7・表 8 に、一般消費税特別部会が設置され消費税導入が本格的に検討され始めた昭和 53 年、及び、消費税導入直前の税制改革協議会報告で直間比率の是正という問題点が指摘された昭和 62 年の国税の税目別収入の国際比較表を掲載する。昭和 62 年には、ヨーロッパ諸国では、間接税の占める割合が 4 割以上である。



表7 国税の税目別収入の国際比較

日本 (億円, %)			アメリカ (百万ドル, %)			イギリス (百ポンド, %)			西ドイツ (百万マルク, %)			フランス (百万フラン, %)			イタリア (億リラ, %)			
税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	
直 接 所得 税	157,250	69.2	直 接 個人所得 税	178,228	89.3	直 接 所得 税	19,609	62.3	直 接 所得 税	124,392	54.0	直 接 所得 税	132,403	38.0	直 接 所得 税	111,537	41.9	
〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			
税 80,970	35.6		税 131,603	66.0	税 16,669	52.9	税 98,176	42.6	税 81,352	23.4	税 84,191	31.6	税 81,352	23.4	税 84,191	31.6	税 84,191	31.6
分 62,690	27.6		分 41,409	20.7	分 2,055	6.5	分 11,840	5.1	分 37,709	10.8	分 8,803	3.3	分 37,709	10.8	分 8,803	3.3	分 8,803	3.3
分 18,280	8.0		分 5,216	2.6	分 885	2.9	分 14,376	6.3	分 1,166	0.3	分 18,543	7.0	分 1,166	0.3	分 18,543	7.0	分 18,543	7.0
税 72,620	32.0		税 5,216	2.6	税 885	2.9	税 14,376	6.3	税 1,166	0.3	税 18,543	7.0	税 1,166	0.3	税 18,543	7.0	税 18,543	7.0
税 3,660	1.6		税 3,660	1.6	税 3,660	1.6	税 3,660	1.6	税 3,660	1.6	税 3,660	1.6	税 3,660	1.6	税 3,660	1.6	税 3,660	1.6
間 接 税 等	70,042	30.8	間 接 税 等	21,246	10.7	間 接 税 等	11,891	37.7	間 接 税 等	105,778	46.0	間 接 税 等	215,793	62.0	間 接 税 等	154,500	58.1	
酒 税	14,160	6.2	酒 製造者消費 税 (一般財源分)	115	0.1	酒 付加価値 税	3,982	12.6	酒 付加価値 税	58,459	25.4	酒 付加価値 税	164,095	47.1	酒 付加価値 税	68,378	25.7	
砂糖 消費 税	550	0.2	砂糖 製造者消費 税 (特定財源分)	4,858	2.4	砂糖 彼の	7,909	25.1	砂糖 彼の	47,319	20.6	砂糖 彼の	(163,334)	(46.9)	砂糖 彼の	34,863	13.1	
揮 発 油 税	12,830	5.6	揮 発 油 彼の	16,273	8.2	揮 発 油 彼の			揮 発 油 彼の			揮 発 油 彼の	(761)	(0.2)	揮 発 油 彼の	51,259	19.3	
その他	42,502	18.8	その他	16,273	8.2	その他			その他			その他	51,698	14.9	その他	51,259	19.3	
合計	227,292	100.0	合計	199,474	100.0	合計	31,500	100.0	合計	230,170	100.0	合計	348,196	100.0	合計	266,037	100.0	

※日本は昭和58年度当初予算額, アメリカは昭和50年7月/昭和51年6月会計年度決算額 (なお, アメリカについての本表の数値は, 国民所得ベースの暦年計数を示した他の表の数値と一致しない。), イギリスは昭和51年暦年実績見込額, 西ドイツは昭和51年度決算額, フランスは昭和51年度実績見込額, イタリアは昭和51年度実績見込額である。

※財務省 財務総合政策所情報システム部作成 『財政統計金融月報 昭和53年316号』より筆者データ抽出, <http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g316/316.htm>, アクセス日時: 2009年1月12日。

表8 国税の税目別収入の国際比較

日本 (億円, %)			アメリカ (百万ドル, %)			イギリス (百ポンド, %)			西ドイツ (百万マルク, %)			フランス (百万フラン, %)			イタリア (十億リラ, %)		
税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比	税目	金額	構成比
直 接 所得 税	313,144	73.1	直 接 個人所得 税	402,284	89.3	直 接 所得 税	54,121	56.1	直 接 所得 税	198,101	52.7	直 接 所得 税	401,195	39.5	直 接 所得 税	102,822	57.8
〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕			〔源 泉 分 分 法 相〕		
税 168,267	39.3		税 334,531	74.2	税 35,448	36.8	税 155,974	41.5	税 155,974	41.5	税 246,232	24.3	税 246,232	24.3	税 79,658	44.8	
分 131,264	30.6		分 61,331	13.6	分 9,128	9.5	分 31,836	8.5	分 31,836	8.5	分 87,968	8.7	分 87,968	8.7	分 9,943	5.6	
分 37,003	8.6		分 6,422	1.4	分 9,545	9.8	分 10,291	2.7	分 10,291	2.7	分 66,995	6.5	分 66,995	6.5	分 13,221	7.4	
税 130,911	30.6		税 6,422	1.4	税 9,545	9.8	税 10,291	2.7	税 10,291	2.7	税 66,995	6.5	税 66,995	6.5	税 13,221	7.4	
税 13,966	3.3		税 13,966	3.3	税 13,966	3.3	税 13,966	3.3	税 13,966	3.3	税 13,966	3.3	税 13,966	3.3	税 13,966	3.3	
間 接 税 等	115,366	26.9	間 接 税 等	48,336	10.7	間 接 税 等	42,297	43.9	間 接 税 等	177,538	47.3	間 接 税 等	613,364	60.5	間 接 税 等	75,119	42.2
酒 税	19,725	4.6	酒 製造者消費 税 (一般財源分)	6,496	0.6	酒 付加価値 税	20,962	21.7	酒 付加価値 税	109,825	29.2	酒 付加価値 税	452,819	44.6	酒 付加価値 税	39,197	22.0
たばこ 消費 税	9,965	2.3	たばこ 製造者消費 税 (ハイウェイ財源)	10,077	0.6	たばこ 彼の	21,335	22.2	たばこ 彼の	67,713	18.1	たばこ 彼の	160,545	15.9	たばこ 彼の	35,922	20.2
砂糖 消費 税	410	0.1	砂糖 製造者消費 税 (空港・航空路財源)	2851	0.1	砂糖 彼の			砂糖 彼の			砂糖 彼の			砂糖 彼の		
揮 発 油 税	16,025	3.7	揮 発 油 彼の	28,912	9.4	揮 発 油 彼の			揮 発 油 彼の			揮 発 油 彼の			揮 発 油 彼の		
合計	428,510	100.0	合計	450,620	100.0	合計	96,418	100.0	合計	375,641	100.0	合計	1,014,559	100.0	合計	177,941	100.0

※日本は昭和61年度決算額, アメリカは昭和59年10月/昭和60年9月会計年度決算額 (なお, アメリカについての本表の数値は, 暦年計数を示した他の表の数値と一致しない。), イギリスは昭和60年暦年実績見込額, 西ドイツは昭和60年度決算額, フランス及びイタリアは昭和60年度実績見込額である。

※財務省 財務総合政策所情報システム部作成 『財政統計金融月報 昭和62年426号』より筆者データ抽出, <http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g426/426.htm>, アクセス日時: 2009年1月12日。

以上、消費税法導入の理由、経緯及び社会的背景について、考察をしてきた。

再度、消費税法導入の経緯及び理由を簡潔にまとめると、下記の4点である。<sup>(32)</sup>

- ① シャウプ税制以来の日本の経済社会の大きな構造的な変化に、税制がうまく対応できなくなっていること。
- ② 現行の税制は特に所得税の面で水平的な不公平が非常に目立つ。
- ③ 個別消費税体系のもつ矛盾点の是正。
- ④ 21世紀に当面する高齢化社会対応のために安定した伸張力のある大きな財源を確保することが必要であった。

消費税法は、「シャウプの税制改革以来の画期的な税制改革の大きな一翼となっている<sup>(33)</sup>」にもかかわらず、リクルート疑惑の追求による議会審議の停滞の後に、強行採決したために、十分な制度の検討や国会審議を経ていなかったため、多くの問題点を抱え、国民の不信感を払しょくできないままに施行された。

施行後20年間にわたり、特に導入当初から指摘されてきた事業者免税点制度、簡易課税制度、限界控除等を中心に改正が行われることとなり、次節において、詳細に考察を進める。

## 第2節 主な消費税法改正の概要

第2節では、平成3年10月1日、平成9年4月1日、平成16年4月1日開始事業年度から適用された消費税法の改正について概観し、税負担の転嫁が不透明であるという問題が、導入当初から、どの程度改善されたのかについて考察する。

### 〔1〕平成3年10月1日から適用の消費税法改正の概要

最初の主な改正は、平成3年10月1日から適用された。この主な改正点は下記の4点である。

- ① 助産、埋葬料及び火葬料、身体障害者用物品、学校教育に係る入学金等並びに家賃等の非課税範囲の拡大。
- ② 簡易課税制度の適用限度額が5億円から4億円へ引下げられ、みなし税率が2段階から4段階に変更。
- ③ 限界控除適用の上限額が6,000万円から5,000万円へ引き下げ。
- ④ 申告納付回数が年2回から4回に増加(年税額500万円超の事業者)。

上記に記載した、4つの今回の改正の内容を概観する。

政府は、消費税導入後間もない、平成2年3月に、消費税の見直しを内容とする「消費税法改正法案」を国会に提出し、衆議院では可決したものの、参議院では廃案となった。その内容の中に、今回の改正点である非課税範囲の拡大(上記①)、簡易課税制度の適用限度額の引き下げ及びみなし税率の区分の増加(上記②)、申告納付回数の増加(上記④)に関する案及び、食料品の卸売段階の1.5%税率と小売段階の非課税という案が含まれていた。また、本稿第2章のはじめに記載したような、小規模事業者に対する特例措置の見直し案である簡易課税制度の適用限度額の引下げ(上記②)及び限界控除適用の上限額の引下げ(上記③)が盛り込まれている。

③の限界控除制度とは、免税点 3,000 万円を超える納税義務者と、それ以下の免税事業者との間で大きなギャップが生じるという事情に配慮して設けられた制度である。基準期間における課税売上高が、3,000 万円を超え 6,000 万円に至るまでの事業者には、一種の軽減税率による課税を行う制度であり<sup>(34)</sup> (消費税法 40 条)、税負担の転嫁が不透明となる原因の 1 つである。

以上のように、税負担の転嫁が不透明となる原因のうち、簡易課税制度と限界控除制度について見直しが行われた。

さて、税の転嫁が不透明であるという問題点と並んで、消費税法施行以降指摘されていた逆進性の問題の解決となり得る食料品を非課税とすることについて、今回改正できなかった理由として、今回の税制改正時に大蔵省主税局長であった尾崎護氏は、「食料品の非課税という問題については、やはりゼロ税率というようなものも含め、そういうものは、薄く、広くという消費税の基本的な考え方からいけば問題を持っている。取引を複雑にするというような面からだけではなくて、よって生ずる逆進性等の問題というのは、ほかの税とか、あるいは歳出でそれを打ち消していくという考え方が今の世界の潮流だと思う<sup>(35)</sup>」(波線、筆者)と述べている。福祉国家といわれるような北欧の国は、当時から食料品にも一律税率をとり課税している。また、イギリスでは、食料品に対し軽減税率を適用しているが、デニッシュ等については、パンかケーキかの区別をつけづらい等の問題も発生している。更に、日本では、販売されている食料品の 3 分の 1 が賞味期限切れ等の理由で破棄されると言われているほど、食料品があふれており、食料品に対して、平成 3 年改正時の 3% より軽減された税率の適用が本当に必要か否か疑問である。このような日本の現状と、複数税率導入に伴う課税の煩雑化を考え合わせると、消費税導入後 20 年経った今でも、食料品に対しても 5% という単一税率で課税されていることに対して賛成である。

## 〔2〕平成9年4月1日から適用の消費税法改正の概要

次の大きな改正は、平成9年4月1日から適用された。主な改正点は下記の5点である。

- ① 消費税率が3%から4%に引き上げ、1%の地方消費税の創設。
- ② 新設法人に対する事業者免税点制度の不適用。
- ③ 簡易課税制度の適用限度額が4億円から2億円へ引き下げ、みなし税率が4段階から5段階に変更。
- ④ 仕入税額控除の適用要件が「帳簿または請求書等」から「帳簿及び請求書等」へ変更。
- ⑤ 限界控除制度の廃止。

今回の改正では、「福祉等の将来の歳出増に適切に対応し得る税制改革の必要性<sup>(36)</sup>」が強調され、消費税率の引き上げ（上記①）ということになったため、国民の反感を買わぬように、平成9年4月1日からの適用に先立ち、平成7年度分の所得税及び個人住民税から、負担軽減措置、人的控除の引上げ等が実施された。

また、平成3年10月1日適用の改正後の政策論議は、バブル経済の崩壊とその後の景気の低迷対策が課題となった。「国民各層からこれまで寄せられてきたいわゆる『益税』などの指摘に答えるため、中小事業者に対する特例措置等の改革<sup>(37)</sup>」がその中心であり、簡易課税制度の適用限度額の引下げとみなし税率の事業区分の増加（上記③）並びに限界控除制度の廃止（上記⑤）がその具体的な内容である。

更に、免税事業者の数を減少させる措置として、新設法人に対する事業者免税点制度の不適用の制度（上記②）が実施されるようになった。新設法人とは、その事業年度の基準期間がない法人のうち、当該事業年度開始の日における資本金または出資金の金額が1,000万円以上である法人をいい、この様な、設立当初から規模の大きい法人については納税

義務の免除規定の適用はないものとされた。

また、仕入税額控除の条件が「帳簿の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」となったこと（上記④）については、「インボイス制度導入に備えて請求書等保存方式に変更になった」と、一般的に言われており、日本の消費税の大きな特徴である。

しかし、「調査の度に、『税務署ではどの程度厳格に取り扱おうとしているのか？』との質問に対し、『今までと、あまり変わらないです。』という回答がほとんど<sup>(38)</sup>」とのことで、現場には浸透していなかったようである。

今回の改正でも、逆進性の緩和の観点から食料品に対する軽減税率を設けるとの議論もあった。しかし、2段階の税率の採用により、「公平・中立・簡素といった消費税の特長を損なう<sup>(39)</sup>」のみならず、その税収の減少を補うため、食料品以外の課税資産に対する消費税率を高く設定しなければならないという問題、更に、インボイス方式を採用していない現行の課税制度の下での複数税率導入は困難等の理由により採用されなかった。

### 〔3〕平成16年4月1日から適用の消費税法改正の概要

つぎに、平成16年4月1日から適用の消費税法の改正点について概観する。主な改正点は下記の4点である。

- ① 事業者免税点制度の適用が、基準期間における課税売上高3,000万円から1,000万円に引き下げ、
- ② 簡易課税制度の適用が、基準期間における課税売上高2億円から5,000万円に引き下げ、
- ③ 申告納付回数が年4回から12回に増加（年税額6,000万円超<sup>(40)</sup>の事業者のみ）、
- ④ 総額表示の義務付け。

上記に記載した、4つの今回の改正の内容を概観する。

消費税導入以来、国庫不入が問題視されており、政府税制調査会が平成14年9月に発表した『『あるべき税制』の実現に受けた議論の中間整理』でも、「消費税に対する国民の信頼性や制度の透明性を向上させる観点から見直しの必要性が指摘<sup>(41)</sup>」された。また、政府税制調査会が平成14年にまとめた「税についての対話集会」においても「中小事業者に対する特例については、消費税に対する不信感をなくすために見直しが必要である」という意見が80%以上であった<sup>(42)</sup>ため、事業者免税点制度の引下げ(上記①)及び簡易課税制度の適用限度額の引下げ(上記②)の措置が講じられた。これにより、翌平成17年度中には、還付申告を含めた申告件数が3,752,852件に増加しており(前年度の申告件数は2,159,723件)、免税事業者数6割強と言われていたが、3割強にまで減ったことになる<sup>(43)</sup>。

総額表示(上記④)については、取引に際して消費税額を明示するかどうか、また、明示する場合どのような方法によるかは、各事業者の判断に委ねられてきたが、「価格の比較を行う上で不都合が生じかねない<sup>(44)</sup>」ので、「消費者の便宜を図る観点から<sup>(45)</sup>」、総額表示が義務づけられた。総額表示採用の理由として、金子宏名誉教授は、総額表示は「転嫁はしやすいが、消費者にとって税負担が目に見えないという問題」はある。しかし、総額表示を「支持する意見が強いため」<sup>(46)</sup>採用された、と述べている。また、今回の改正時に政府税制調査会の会長であった加藤寛名誉教授は、「ヨーロッパでは消費者保護法の中に、税額と価格とが別になっていると消費者は選択するときには本当の価格が分からないから、消費者の利益を守るために、価格だと思って総額表示でやらなければならない。<sup>(47)</sup>」と述べ、内税方式により税痛を感じさせないようにするためではないことを強調している。

### 第3節 小括

第1節と第2節で、消費税導入に至るまでの社会的・経済的等の理由と経緯、及び、3度に渡る主な改正点について概観してきた。第3節では、その小括として、消費税法が税負担の転嫁が不透明な制度となった原因をまとめ、さらに、消費税の転嫁に焦点をあて、消費税導入当初から、税負担の転嫁が不透明であるという問題に対して、どのような点が改正されたのかについて詳細に検討する。

#### 〔1〕税負担の転嫁が不透明な制度となった原因

税負担の転嫁が不透明である原因を、消費税法の沿革の側面から考察したが、その原因として、下記の4点を挙げることができる。

- ① 課税ベースが広く税収の安定した消費税導入に必死であり、小規模事業者の反対をおさえるため、小規模事業者に対する優遇措置を多く設けすぎた<sup>(48)</sup>。
- ② 複雑化した税制は国民の理解を得にくいため、簡素で中立的な制度の確立を目指したため、細かい規定がなく不備が多い。
- ③ 納税義務者である事業者、及び税務当局の双方にとって税務コストがかからないという条件を優先させた立法であったため、免税点が高くなり、転嫁が不透明な税負担額が多額になった。
- ④ 直間比率の是正という理由を全面に押し出し、早急に消費税法を強行採決したため、法規定に不備がある。

すなわち、早急に強行採決をしたことと、国民の理解を得ようとして小規模事業者に対する優遇措置を多く設けすぎたこと、税務コストがかからない制度となることを優先させたことで、このような税負担の転嫁が不透明で曖昧な制度となったことを検証した。



## 〔2〕小規模事業者に対する優遇措置の改正による問題解決

では、消費税導入後 20 年間でどのような点が改正されたのであろうか。

これまで、税負担の転嫁が不透明となる原因は、事業者免税点制度・限界控除制度・非課税取引・課税売上割合が 95%以上なら全額仕入税額控除が可能・簡易課税制度・インボイス制度の不採用の 6 点であることを検証してきた。これらの点について、改正によりどのように改善されていったのかについて考察する。

まず、問題の原因の一部となっている、小規模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）について、制度改正の経過を通して、どの程度解決されたのかを考察する。

表 9 小規模事業者の特例措置の改正

	消費税導入当初	平成 3 年 10 月 1 日適用の改正	平成 9 年 4 月 1 日適用の改正	平成 16 年 4 月 1 日適用の改正
事業者免税点制度	適用限度額 3,000 万円以下	改正なし	改正なし	適用限度額 1,000 万円以下
簡易課税制度	適用限度額： 5 億円  みなし仕入率： 2 段階	適用限度額： 4 億円  みなし仕入率： 4 段階	適用限度額： 2 億円  みなし仕入率： 5 段階	適用限度額 5,000 万円  みなし仕入率： 変更なし
限界控除制度	適用上限額は 6,000 万円	適用上限額は 5,000 万円	廃止	

上記の表 9 の様に、税負担の転嫁が不透明となった原因である小規模事業者の特例措置は、計画的かつ段階的に縮小されている。

まず、事業者免税点制度についてであるが、平成16年4月1日開始事業年度から、免税点が3,000万円から1,000万円に引き下げられたが、この免税点の引き下げにより、6割以上だった免税事業者の数も3割程度に減少した。ただし、免税事業者の数が3割減少したからといって税収が3割増加したわけではない。消費税導入当初から、免税事業者は全事業者の6割強、と言われており、政府税制調査会が平成14年に発表した「あるべき税制の構築に向けた基本方針」等には、「6割強の事業者が免税事業者となっており、このため、消費者の支払った消費税相当額が国庫に入っていないのではないかとの疑念を呼び<sup>(49)</sup>」と記載されている。消費者が負担した消費税相当額の6割強が国庫不入なのかと誤解されるような記載であるが、平成14年の課税売上高でみると、全事業者1,345兆円に対して免税事業者は34兆円であり、2.5%にしかならない<sup>(50)</sup>。しかし、この改正により、免税事業者が取引の中途に介入するケースがほとんどなくなったため、意義のある改正であったといえる。

では、消費税導入から平成16年3月31日まで続いた、3,000万円という、ヨーロッパ諸国と比較すると非常に高い免税点の根拠についてであるが、木村剛志先生は、「消費一般に幅広く負担を求めるという消費税の趣旨、あるいは産業経済に対する中立性の確保という点からは、免税事業者の制度を極力設けないということが望ましいでしょうけれども、小規模零細事業者の納税の事務の負担や、税務執行に対する配慮ということは徴税コストを低くして、ひいては納税者の利益になること<sup>(51)</sup>」、との解説をしている。

また、湖東京至教授は、下記のように述べている。「消費税導入にあたって大蔵省は『真に必要な水準にとどめる』として500万円程度の案を考えていました。ところが、500万円にすると個人タクシーや農家まで納税義務者に巻き込み、その数は1,000万近くになってしまいます。当時1つの税務署で消費税を扱う間接税の署員は5,6人、全国でも3,000

人程度しかいませんでした。もし、1,000 万近い消費税の納税義務者を管理するとしたら、あと、1 万人増員する必要があると言われたものです。(中略)そこで止む無く、3,000 人で管理できる範囲として出されたのが事業者数 200 万人程度、その水準が 3,000 万円だったわけです。ですから 3,000 万円という免税点は、零細な事業者に配慮して設けられた水準ではなく、税務当局の都合によって生まれた水準なのです<sup>(52)</sup>。」と述べており、より具体的な数字を提示している。

数字の信憑性はさておき、諸外国の付加価値税の免税水準の低さに比べ、日本の免税点がかなり高い理由は、小規模事業者への配慮のみならず、税務署の税務執行に対する配慮の 2 点を挙げるができる。そして、消費税導入後 15 年以上経過し、消費税が比較的国民になじみ、税務当局の税務執行面でも十分な準備ができた時点で、免税点を引き下げたと考えられる。

また、平成 9 年 4 月の新設法人に対する事業者免税点制度の不適用についてであるが、新たに設立された法人については、基準期間が存在しないため、その売上規模・事業規模の大小にかかわらず、原則として、設立当初の 2 年間は免税事業者となっていた。しかし、資本金 1,000 万円以上の比較的規模の大きい事業者は、設立第 1 期・第 2 期目も相当規模の売上高であろうし、このような規模の大きな事業者についても、「形式上基準期間の売上高がないとの理由で免税事業者とすることは不合理<sup>(53)</sup>」という理由から消費税法 12 条の 2 において免税点制度の不適用が規定された。この改正により、免税事業者の数も減り、税負担の転嫁が不透明であるという問題の改善が図られたといえる。

次に、簡易課税制度についてであるが、表 9 に示すように、適用限度額とみなし仕入れ率の両方の規定が改正されており、また、事業区分をめぐる裁決<sup>(54)</sup>や裁判<sup>(55)</sup>の都度、通達が発遣<sup>(56)</sup>されており、実務上は、

この20年間で簡易課税制度に関する混乱はかなり解消され、税負担の転嫁が不透明となる原因も解決の方向に向かっていると考える。

最後に、限界控除制度については、第2章第2節に記載した様に、平成9年4月1日適用の改正により廃止されているため、限界控除制度を原因とする問題は解決したといえる。

### 〔3〕〔2〕以外の原因の改正

では、小規模事業者に対する優遇措置以外で、税負担の転嫁が不透明となる原因に関する改正により、どの程度問題が解決されたのであろうか。

〔2〕でも、記載したように、小規模事業者に対する優遇措置以外で、税負担の転嫁が不透明となる原因は、非課税取引の介入・課税売上割合が95%以上ならば全額仕入税額控除が可能・インボイス制度の不採用であった。

まず、非課税取引の介入については、平成3年10月1日から適用の改正により非課税範囲が拡大されたため、改善の余地がある。

次に、課税売上割合が95%以上ならば全額仕入税額控除が可能であるという制度については、消費税導入以来改正がない。小規模事業者に対する優遇措置により税負担の転嫁が不透明となる金額より、課税売上割合が95%以上につき全額仕入税額控除される場合の、非課税売上割合5%に対応する、本来控除できない非課税資産の譲渡等に対応する課税仕入等の税額の方が大きい。この点に関して、岩下忠吾先生も、「日本の消費税では、その課税期間の課税売上割合が95%以上の場合には、その課税期間中に行った課税仕入れの目的が何であったかということを考慮せずその全額の控除をみとめることとしている。したがって、事業者はその課税期間の課税売上割合を可能な限り95%以上となるよう取引を行うこととなる。つまり、95%基準がゆがんだ課税取引を誘引する原

因となっているといえるのである<sup>(57)</sup>。」と、問題点を指摘している。そのため、この点については改善すべきであると考ええる。

次に、インボイス制度の不採用に関しては、消費税導入前の昭和 62 年 1 月に提出された、仮称・売上税に関する売上税法案に「帳簿票方式による税額控除方式」採用<sup>(58)</sup>の提案以来、長期間にわたり、税制調査会等で何度も論じられてきているが、改正には至らず、この点についても改善の余地はある。

上記の考察から、消費税導入以来、20 年の歳月と毎年の改正を経て、税負担の転嫁が不透明となる原因のほぼ 7 割程度は解決したと考える。しかし、まだ、3 割程度の改善すべき点があるため、次章において、更に考察をすすめる。

第 1 章では、消費税の課税制度・課税構造という側面から、税負担の転嫁が不透明となる原因を考察してきた。そして第 2 章では、消費税法導入の理由、経緯及び社会的背景という側面から、何故、このような課税制度となったのについて考察をした。そこで、次章においては、消費税の転嫁について様々な論点から争われた裁判例について裁判所の判断を検証・分析し、問題解決の糸口を模索する。

- (1) 東京地裁平成2年3月26日判決 判例時報1344号115頁(本稿第3章第1節参照)、大阪地裁平成元年11月22日判決 税務訴訟資料174号712頁、大阪高裁平成2年6月28日判決 税務訴訟資料176号1355頁等。
- (2) 武田正輔『消費税廃止案』、『見直しの基本方針』、『フォローアップ中間報告』について』『DHCコンメンタール消費税法』(付録)(第一法規、1989年)1頁。
- (3) 平成元年3月27日付朝日新聞日刊。
- (4) 西山由美「消費税法の意義と問題点の克服」法学政治学論究第17号256頁(1993年6月)に、消費税法に対する国民の不満の原因について、「必須食料品を含む生活必需品全般に原則として課税が行われることで『小家族の金持ちより、大家族の困窮者により重い負担を強いるのか』という逆進性の問題及び、『給料をもらって所得税を払い、その給料から物を買ってまた消費税を払わなければならないのか。』という、いわゆる二重課税の問題」を挙げている。
- (5) 諸外国の免税点の比較表については、本稿第1章第3節表5を参照。
- (6) 財政金融統計月報第469号 <http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g469/469.htm> アクセス日時：2009年1月12日。
- (7) 財政金融統計月報第469号 <http://www.mof.go.jp/kankou/hyou/g469/469.htm> アクセス日時：2009年1月12日。
- (8) フランスの付加価値税導入の経緯については、西野敏雄・酒井克彦『税ってなんだろう 3訂版』(朝陽会、2006年)104~112頁、日本租税研究協会編『付加価値税制度に関する報告書』(1972年8月)4~7頁。
- (9) 西野敏雄・酒井克彦『税ってなんだろう 3訂版』(朝陽会、2006年)109頁。
- (10) 西野敏雄・酒井克彦『税ってなんだろう 3訂版』(朝陽会、2006年)302頁に「江戸時代・室町時代にも消費税にあたるものがあった。(中略)酒税は明治4年、たばこ税は明治元年にそれぞれ独立した。このような消費に対する税は次第に増加し、明治15年には租税収入の4分の1を占めるに至っていた。」とある。
- (11) 西野敏雄・酒井克彦『税ってなんだろう 3訂版』(朝陽会、2006年)302頁には、「昭和23年9月、経済統制の厳しいなかで、各取引段階ごとのすべての取引に対して取引金額1%で課税する取引高税が実施された。(中略)納税者の納得が得られず、昭和24年12月に廃止された。」とあり、上杉秀文『例解実務ガイド消費税法』(税務研究会出版社、2006年)5頁にも「取引高税は、我が国でも昭和23年9月から翌年12月まで実施された。」とある。また、金子宏『租税法 第13版』(弘文堂、2008年)520頁には、「わが国でも、1950年に、シャープ勧告に基づき、事業税に代わるものとして、一種の付加価値税が採用されたが、実施されないまま、昭和29年に廃案となった。」と記載されている。
- (12) 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008年)104頁。
- (13) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』(ぎょうせい、1993年)7頁。
- (14) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』(ぎょうせい、1993年)7~10頁、宇多川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリスト931号(1989年4月)76頁。
- (15) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』(ぎょうせい、1993年)8頁に「国民消費の内容が多様化してくると、現行の個別消費税では対応が難しくなり、あらゆる物品・サービスを課税する一般消費税の方が好ましいものとなる」とある。

- また、三木義一『現代税法と人権』（勁草書房、1992年）232頁に「表2（扇風機・加湿器、コーヒー・紅茶、普通の家具・桐製・うるし塗りの家具等が対比されている表、（）内筆者）を見ていただきたいが、左右よく似た物品を対比しておいた。左右どちらか一方の物品は物品税が非課税で、他方は課税されている。どちらが非課税か市民はわかるだろうか。」と述べ、消費税導入前の物品税の不合理性を指摘している。
- (16) 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年）4頁に「それまで、欧米先進諸国に比べ立ち遅れていた国民の生活環境の整備、社会保障制度の拡大、社会資本の充実等高福祉社会実現の要請が当時急速に高まりつつあったが、その財源を何に求めるかという場合、当時における国民の消費の高級化、平準化等の状況を考慮して、国民の消費にも応分の負担を求める一般消費税を検討すべきではないか。」とある。
- (17) 昭和62年5月25日以降、約2ヶ月に渡り25回開催されてきた税制改革協議会の報告書の1番最初に、「税制の抜本改革の一環として、中堅サラリーマンの負担軽減に配慮しつつ減税を行う。右の減税の実施に当たっては、恒久財源が確保されることが必要である。」とある。
- (18) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）8～10頁、宇多川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリスト931号76頁（1989年4月）。
- (19) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）10～12頁。
- (20) 尾崎護『消費税法詳解』（税務経理協会、1991年）5頁。  
竹下登・平野貞夫『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）7頁にも「政府調査会の長期答申（昭和46年8月）のベースとなった基本問題小委員会の報告」の中で同様の内容が記載されている。
- (21) 宇多川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリスト931号77頁（1989年4月）。
- (22) 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年）9頁。
- (23) 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年）10頁。  
宇多川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリスト931号77頁（1989年4月）。
- (24) 金子宏ほか「消費税実施と検討課題」ジュリスト931号18頁（1989年4月）、濱本英輔発言。
- (25) 石弘光『税制改革の渦中において』（岩波書店、2008年）110～111頁。
- (26) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）252頁。
- (27) 石弘光『税制改革の渦中において』（岩波書店、2008年）113頁。
- (28) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）272頁を参考に筆者が一部編集。
- (29) 渡邊博史「税制の抜本改革」ジュリスト931号33頁（1989年4月）。
- (30) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』（信山社出版、2002年）543頁。
- (31) 金子宏ほか「消費税実施と検討課題」ジュリスト931号24頁（1989年4月）、藤田晴発言。
- (32) 金子宏『租税法 第13版』（弘文堂、2008年）522頁、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年）22～25頁、金子宏他「消費税実施と検討課題」ジュリスト931号（1989年4月）18～

- 19頁 座談会の中で、濱本英輔大蔵省大臣官房審議官、藤田晴教授、が消費税導入の理由として同じような内容を述べている。
- (33) 山田二郎『租税法の解釈と展開(2)』(信山社出版、2007年) 212頁。
- (34) 吉良実「消費税の転嫁」税法学 484号 6～7頁(1991年1月)。
- (35) 尾崎護ほか「平成3年度税制改正の焦点」税務弘報 39巻 7号 21頁(1991年6月臨時増刊号) 尾崎護発言。
- (36) 金子宏『租税法 第13版』(弘文堂、2008年) 525頁。
- (37) 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年) 77頁。
- (38) 小池幸造「税理士からみた消費税法執行の実態と問題点」日本租税理論学会編『消費税施行10年』(法律文化社、2000年) 60頁。
- (39) 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年) 80頁「逆進性緩和の観点から食料品に対する軽減税率の採用を求める議論もあったが、消費税に軽減税率を設けることについては、公平、中立、簡素といった観点からみた消費税の特徴を大きく損なうばかりでなく、それに伴う減収入分を補うため、消費税率の引き上げ幅を大きくしなければならぬという問題もあり採用されなかった」とある。
- (40) 国税 4,800万円と地方税 1,200万円の合計額が 6,000万円超の場合。
- (41) 政府税制調査会、平成14年の「諮問・答申・報告等」『『あるべき税制』の実現に受けた議論の中間整理』の「4. 消費税の免税点制度等」に、「国民の信頼性と制度の透明性の見地から、事業者免税点制度と簡易課税制度の見直しが必要であるとされた。」とある。  
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/140903.html>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (42) 政府税制調査会、平成14年の「諮問・答申・報告等」「税についての対話集会」のまとめ 6頁。<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/tiw140903.pdf>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (43) 財政金融統計月報 648号及び660号より筆者データ抽出。  
<http://www.mof.go.jp/kankou/hyou03.htm>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (44) 平成12年7月の政府税制調査会答申『わが国税性の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』262頁。
- (45) 政府税制調査会、「平成14年の諮問・答申・報告等」『あるべき税制の構築に向けた基本方針』。<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/140614d.html>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (46) 金子宏 『租税法 第13版』(弘文堂 2008年) 532頁。
- (47) 加藤寛・金子宏対談「税制調査会中期答申をめぐって」税経通信 55巻 12号 15頁(2000年12月)。  
 また、植木卓 「消費税制度改革案の実務的検討」税研 18巻 2号 44頁(2002年9月)には、「ヨーロッパ諸国において、消費者が購入を決定後に表示価額を超える負担を求められることのないよう、総額によって消費者に価額表示をしなければならないとの法律の規定が設けられていることを受けての改正である。」と述べている。  
 また、上竹良彦「消費税法の改正について」税経通信 58巻 8号 393頁(2003年6月臨時増)には、「事前に消費税額を含む価格を一目で分かるようにするというものです。このような価格表示によって、消費者の煩わしさが解消されますので、消費税に対する国民の理解がより深まることが期待されます。」と



- ある。
- (48) 税制調査会『実施状況フォローアップ小委員会中間報告』（平成元年11月）に、中小事業者に対する特例措置に対して、「著しく公平を欠く結果となっているのではないか」との指摘がある。
- (49) 政府税制調査会、平成14年の「諮問・答申・報告等」のサイト『あるべき税制の構築に向けた基本方針』。  
<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/pdf/146614pdf>、アクセス日時：2009年1月12日。
- (50) 植木卓「消費税制度改革案の実務的検討」税研18巻2号44頁（2002年9月）。
- (51) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方』（税務経理協会、2004年）98頁。西山由美「小規模事業者に対する消費課税」碓井光明ほか編、金子宏先生古稀記念『公法学の法と対策 上巻』（有斐閣、2000年）718頁にも、事業者免税点制度について「小規模事業者に対する特別措置により、行政および納税義務者双方の負担を軽減する」とある。
- (52) 北野弘久・湖東京至『消費税革命・ゼロパーセントへの提言—「福祉税」構想批判』（こうち書房、1994年）165頁。
- (53) 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年）80頁。
- (54) 平成16年1月26日裁決 裁決事例集67集758頁、平成14年9月30日裁決 裁決事例集64集548頁等。
- (55) 平成18年2月9日判決 税経通信61巻4号143頁等。
- (56) 基本通達13-2-1から13-2-10まで。
- (57) 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号9頁（2007年11月）。
- (58) 竹下登・平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』（ぎょうせい、1993年）94～105、272頁。

### 第3章 消費税の転嫁をめぐる判決を取り上げた裁判例の検証・分析

第1章では、消費税の税負担の転嫁が不透明であるという問題点について、課税制度・課税構造面及びヨーロッパ諸国の課税制度との比較検討を通して、その原因を検証した。

第2章では、消費税法導入の遠隔の側面から、何故、そのような課税制度となったのかを考察し、主な改正で、その原因がどの程度解決されたのかを考察した。

そこで、第3章では、消費税の転嫁について様々な論点から争われた裁判例について裁判所の判断を検証・分析し、問題解決の糸口を模索する。

「はじめに」でも述べたように、消費税を預り金的性格と捉えるか、単なる価格の一部と解釈するのにかによって、消費税の転嫁に対する法解釈も異なってくる。

もし、消費税を預り金と捉えるのならば、ゴルフ場利用税<sup>(1)</sup>のように「消費者に消費税を課する。事業者を消費税の特別徴収義務者と指定し、これに消費税を徴収させなければならない。」という条文構成でなくてはならないが、無論、預り金ではない。

では、消費税は預り金的な性格を有しているのか、それとも価格の一部と解釈するかについて、以下に列挙する5つの裁判例を含む多くの裁判の判決は、消費税相当額を「価格の一部」と解釈している。「価格の一部」と解釈し、消費者は納税義務者ではなく税負担者であり、事業者が徴収義務者でないならば、消費税の転嫁を消費税法上どのように位置づけ、転嫁できなかった場合の納税義務をどう解釈すべきであろうか。

第3章第1節から第5節において、消費税の転嫁について裁判所の見解が述べられている裁判例を検証・分析し、消費税の転嫁システム過程における消費税の取扱い、消費税の転嫁の位置づけ、転嫁できなかった場合の納税義務の法解釈等について検証・分析することにより、本稿の目的である、消費税の税負担の転嫁が不透明であり、転嫁が円滑に機能していないという問題を解決する手掛りを模索する。

**第1節 平成2年3月26日判決 東京地方裁判所 棄却 (確定) (2)**

事件番号：平成1年(ワ)第5194号 判例時報1344号115頁

## ① 事件の概要等

本件は、サラリーマン新党の青木茂最高顧問らが、消費税法の納税者は消費者であり、事業者は徴税義務者と解すべきであるとの主張を前提とし、竹下登内閣総理大臣と国会議員とが、憲法違反の消費税法を成立させた不法行為により、商品等の購入に際し、消費税分を支払わねばならなくなったとして、竹下登内閣総理大臣と国に対して、上記消費税分および慰謝料10万円を支払うよう求めたものである。

この裁判例を通して、消費税の納税義務者、消費税は価格の一部であるか否か及び免税事業者が消費税相当額を消費者等に転嫁することの可否について裁判所の判断を検証する。

② 納税義務者及び免税事業者の消費税額相当分の転嫁に関する裁判所の判断  
(波線筆者)

原告が、「消費者が消費税の納税義務者であり、事業者が徴収義務者である。」と主張したのに対し、東京地方裁判所は、「消費者は、消費税の実質的負担者ではあるが、(中略)消費税の納税義務者が消費者、徴収義務者が事業者であるとは解されない。したがって、消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しないから、事業者が、当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を、消費者に対する関係で負うものではない。」と判示している。すなわち、消費税は価格の一部であり、また、事業者は消費者から預かった消費税額の全額を過不足なく納付する義務を負っているわけではないと判断を下している。

更に、免税事業者が消費税額相当額を消費者等に転嫁することの可否について、東京地方裁判所は、「消費税の適正な転嫁を定めた税制改革法11条1項の趣旨よりすれば、右制度は、免税業者が消費者から消費税分を徴収しながら、その全額

を国庫に納めなくて良いことを積極的に予定しているものでないことは明らかである。(中略) 事業者免税点制度の適用を受ける免税業者は、原則として消費者に3パーセント<sup>(3)</sup>全部の消費税分を上乗せした額での対価の決定をしてはならないものと解される。したがって、消費税施行にともない、いわゆる便乗値上げが生じることはあり得るとしても、それは消費税法自体の意図するところではない。」との判示している。すなわち、免税業者は、原則として消費者に3パーセント全部の消費税分を転嫁してはいけないとの見解を示しているが、課税仕入に係る消費税額相当額なら消費者に転嫁して良いのか否かについては言及していない。

### ③ 評釈

当該裁判例の立法行為の違憲性を否定した判決に対しては、ほとんどの評釈において「正当なものとして支持されるであろう<sup>(4)</sup>。」「解釈論としては結論として賛成する<sup>(5)</sup>。」「判示は正当である<sup>(6)</sup>。」と、判断の妥当性が肯定されている。

また、消費税の転嫁について、東京地方裁判所の「免税業者は、原則として消費者に3パーセント全部の消費税分を上乗せした額での対価の決定をしてはならないものと解される。」という判示に対して、阿部泰隆教授は、「免税業者が消費税を転嫁するかどうかについて、判旨は3%全部転嫁してはならないというが、転嫁しても違法ではないどころか、誰が免税業者であるかがわからないので、消費者の方には転嫁するなという交渉をする機会がない<sup>(7)</sup>。」と反論し、「免税業者の制度をおくのならば、本来なら3%全部は転嫁できないシステムを作ることが必要<sup>(8)</sup>」である、と、消費税法の転嫁に関する課税制度の欠陥を指摘している。

### ④ 私見

東京地方裁判所は、「消費者が消費税の納税義務者であり、事業者が徴収義務者である。」との原告の主張を否定し、「消費者は消費税の実質負担者である。」と判示している。

次に、消費税の最終負担者である消費者が負担する消費税分を、「商品や役務

の提供に対する対価の一部」と判示し、消費税が預り金的性格を有するという取扱いとは、全く反対の判断を示している。

また、免税事業者が消費税額相当額を消費者等に転嫁することの可否について、裁判所の判断は、消費者に3パーセント全部の消費税分を転嫁してはいけないという見解であるが、阿部泰隆教授が指摘しているように、現行の法規定では、消費者は取引の相手が免税事業者かを知ることがむずかしく、インボイス制度を導入していない現行の消費税法の下では、不正な転嫁を禁止する術がないと言わざるを得ない。

以上のように、当該裁判例の判断から、消費者は納税義務者ではないこと、消費税は対価の一部であること、免税事業者は消費税分を消費者に転嫁してはならない旨を述べているが、免税事業者でも消費税が転嫁できてしまうような現行の消費税法の転嫁システムの欠陥を明らかにした。

## 第2節 平成9年7月14日判決 神戸地裁 控訴棄却 確定

事件番号：平成8年（行ウ）第33号 税務訴訟資料228号35頁<sup>9)</sup>

### ① 事件の概要

阪神・淡路大地震により被害を受けたマンションを補修せざるを得なくなった原告が、補修工事の際、消費税を支払ったが、被告税務署の消費税課税処分により消費税を支払うこととなったこの処分は、消費でないものに課するものであり、違憲・違法なものであると主張してその取消しを求めたものである。

この裁判例を通して、消費ではなく原状回復の取引に対する消費税の転嫁に関する裁判所の判断を検証する。

### ② 原状回復の取引に対する消費税の転嫁に関する裁判所の判断（波線筆者）

原告が、「震災の被災建物の再建や補修は実質的には単なる原状回復の行為に過ぎず価値の増加を伴わないこと、本件補修工事の動機は自己責任のない地震による災害であることから、本件補修工事は『消費』ではない。」と主張したのに対し、神戸地方裁判所は、「消費税法は、納税義務者たる事業者がその提供する物品やサービスの価格に消費税額を転嫁し、転嫁された価格で消費する消費者が最終的に消費税相当額を負担することを予定しているけれども、それは消費税が間接税制度であるためであり、税務署長の何らかの行為により、消費者が消費税の納税義務を負わされるわけではない。」と、判示している。

すなわち、消費税の納税義務者は事業者である工事施工業者となるため、被告税務署長が原告消費者に課税処分をしているわけではない。原告が納税義務者ではないため、課税処分が存在しない以上、本件消費税課税処分取り消しの訴えは、法律上存在しない、という理論構成により判決を下している。消費税は間接税であるため、たとえ消費行為ではなく、原状回復のための補修工事に対しても、提供するサービス価格に消費税を転嫁することを予定している、という見解を示している。

### ③ 評釈

三浦道隆先生は、判決の「消費税が間接税制度であるため」という文言に言及し、「国内取引の場合は、実際に消費税を負担する者と納税義務者が明確に区分されていることに留意しなければならない。これに対し、輸入取引の場合は、外国貨物を保税地域から引き取る者であれば、事業者に限定されず、消費者である個人であっても納税義務者となる<sup>(10)</sup>」と説明している。「消費税の納税義務者でない原告消費者に対して被告が消費税の課税処分を行うということはありません<sup>(11)</sup>」であるから<sup>(11)</sup>、本件課税処分は存在せず、本判決の判示は妥当という意向を示している。

### ④ 私見

上記、裁判例において神戸地方裁判所は、「消費税は間接税であるため、たとえ消費行為ではなく、原状回復のための補修工事に対しても、提供するサービス価格に消費税を転嫁することを予定している。しかし、税務署長が消費者に消費税の納税義務を負わせているわけではない、すなわち、消費者は消費税分を預けているわけではないので、『消費税課税処分』自体が存在しない。」という理論展開により、判決を下しており、「消費でないものに消費税を課する違法性」については言及していない。

確かに、消費者は納税義務者ではないので、「本件課税処分は違憲である」という原告の主張は成り立たない。しかし、消費に課税するという趣旨の消費税であるにもかかわらず、このような災害による現状修復費用にも消費税が課されてしまうということについては、疑問を感じる。このような、災害等やむを得ない事情に対しては、租税特別措置法等で対応すべきなのではないだろうか。この裁判例が示すように、消費税が不当に転嫁され、それによって消費者が現実に損害を受けているような場合、消費税の負担者である消費者を救済する措置はほとんど皆無である<sup>(12)</sup>。この裁判例では、具体的に、消費税は預り金的性格か、価格の一部かという点について言及していないが、現行の課税制度では、消費者を救済する術がないため、適正に転嫁されるシステムの必要性を認識した。

### 第3節 平成11年7月19日判決 最高裁 決破棄 確定<sup>(13)</sup>

事件番号：平成7年（オ）第947号<sup>(14)</sup> 最高裁判所裁判集民事193号571頁

#### ① 事件の概要

大阪市等でタクシー事業を営む原告は、平成元年4月1日の消費税課税開始時に、消費税を転嫁するための運賃値上げ申請を見送った。しかし、平成3年に同業他社は、地方運輸局長から平均11.1%の値上げ認可が認められたため、その約1月後に、原告も消費税転嫁のため3%の値上げを地方運輸局長に申請した。地方運輸局長は本件値上げ申請が、適正原価適正利潤を賄い得る水準の値上げかどうかを審査する必要があるとして、必要資料の提出を求めたが、その提出がなかったため申請から4ヶ月後に原告の申請を却下した。そのため、原告は、「本件申請は値上げが消費税転嫁分に対応することを確認するのでも足り、運輸局長がした申請の却下処分は違法である。」と主張し、処分が適正に行われた場合に得られた利益の賠償を国に求めたものである。

この裁判例を通して、消費税転嫁のための値上げに対する裁判所の見解を明らかにする。

#### ② 消費税転嫁のための値上げに対する裁判所の判断（波線筆者）

第1審の大阪地方裁判所は、消費税の転嫁に関して「税制改革法が『事業者は、消費税を消費者に転嫁するものとする』と定めているのみで、税制改革法はもとより消費税法においても、事業者が消費税の転嫁義務を課した規定はなく、また、転嫁するとしても、それをいつからとするかについての定めも置いていない。したがって、消費税が適用されるのは平成元年4月1日以降であるが、消費税の納税義務者である事業者が消費税相当額を消費者に転嫁すること、すなわち、商品代金等の値上げをするか否か、また値上げをするとして、その程度及び時期については、専ら事業者の判断に委ねているということが出来る。（中略）事業者が国に納付すべき消費税は道路運送法9条2項1号<sup>(15)</sup>の「原価」を構成するものである、（中略）申請の内容が『円滑かつ適正』に転嫁することを目的とするもの



であると認められる場合には、右申請を許可すべき」である、と判示している。また、大阪地方裁判所は、「運輸局長の右行為により、右2か月分の運賃の3パーセント相当の得べかりし利益を失ったということができ、したがって、被告はこれを原告らに対し賠償すべき義務がある。」と、原告の主張を一部認容している。

しかし、原告が「消費税の転嫁のための賃上げ請求を運輸局長が許さなかったから原告らには消費税の納付義務がない。」と主張したのに対して、大阪地方裁判所は、「消費税法は事業者は消費者への消費税の転嫁を義務付けてはいないし、原告ら主張の事由により原告らへの消費税の納付義務が消滅、免除される法的根拠もないから、原告らの右請求は理由がない。」と原告の主張を退けている。

控訴審の大阪高等裁判所も、「事業者が国に納付すべき消費税は道路運送法9条2項1号の「原価」を構成するものであり、(中略)申請の内容が『円滑かつ適正』に転嫁することを目的とするものであると認められる場合には、右申請を許可すべき」という第1審の判決を支持している。

しかし、最高裁では、原審の判決を破棄している。消費税の転嫁については言及しておらず、「当該申請について道路運送法9条2項1号の基準に適合しているか否かを右提出書類に基づいて個別に審査判断すべき」であり、地方運輸「局長において本件申請に係る運賃の変更が同号の基準に適合するか否かを運賃原価算定基準に準拠して個別に審査しようとしたことは、相当な措置で」ある。地方運輸「局長が右審査のために被上告人らに対して右原価計算書に記載された原価計算の算定根拠等について説明を求めたにもかかわらず、被上告人らは、運賃変更の理由は消費税の転嫁である旨の陳述をしたのみで、右原価計算の算定根拠等を明らかにしなかった」という理由により、「本件却下決定をした同局長の判断に、その裁量権を逸脱し、又はこれを濫用した違法はないというべきである。」と判示している。

### ③ 評釈

古城誠教授は、最高裁の判決について、同業他社がした消費税の転嫁による賃

上げ申請と「同種の申請について異なった審査基準を適用し、裁量の濫用に当たるとのではないか」という強い疑問がある。しかし、本判決は、この点について検討することなく、請求を棄却している<sup>(16)</sup>と、消費税の転嫁による値上げの可否について言及せず判決を下した本判決に対し、理由を明らかにすべきだったと述べている。

また、橋本博之教授は、第1審判決について「確かに、①消費税の円滑な転嫁が要請され、②平成元年の一斉転嫁の際には簡易な手続きで認可され、③2年遅れで消費税を転嫁すること自体は違法ではなく、④本件申請の却下は消費税転嫁の否定を意味する、といった事柄が指摘できるであろう。」と述べた。しかし、第1審及び第2審の判決を棄却した最高裁の判決について、運輸局長は道路運送法の趣旨にのっとり、道路運送「法に定められた認可を行うことが要請されるのであり、消費税法や税制改革法がこれに優先する行為規範を定めたとは解され得ないであろう<sup>(17)</sup>」と述べ、消費税転嫁のための値上げ根拠に原告の請求を認容すべきではないと主張している。

#### ④ 私見

本件第1審及び控訴審においては、消費税は原価を構成するものと判示しており、消費税が預り金的性格を有するという取扱いはしていない。また、消費税転嫁を目的とする値上げ請求であれば認可すべきであったから、原告の得べかりし利得に対する損害賠償責任がある。しかし、消費税転嫁を目的とする値上げ請求の認可がされなくても、消費税の納付義務は免除されない、と判示している。

消費税転嫁のための値上げに関する裁判所の判断をまとめると、最高裁では、消費税の転嫁について言及しておらず、被上告人（原告タクシー業者）が「原価計算の算定根拠等を明らかにしなかった」という理由のみで、原告の国家賠償請求を破棄している。

当該大阪地方裁判所及び大阪高等裁判所の判断により、消費税は原価を構成するものであり、適正な転嫁のための値上げは許されるべきである。消費税法において転嫁を強制する課税システムは採用されていないため、値上げの時期及びそ

の程度については事業者が他の事業者との力関係で決めることとなる、という見解が明らかになった。

税制改革法第11条1項において、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」と規定しているにもかかわらず、当該裁判所は、「消費税法は、事業者に消費者への消費税の転嫁を義務付けてはいない」と述べており、改めて、消費税が適正に転嫁されるシステムが存在していないことを浮き彫りにした裁判例である。

#### 第4節 平成12年5月16日判決 鳥取地裁 棄却 確定

事件番号：平成11年（行ウ）第2号 税務訴訟資料247号721頁

##### ① 事件の概要

鳥取市内のビジネスホテルを経営・管理している原告は、平成9年4月1日から平成10年3月31日までの事業年度（以下、「本件事業年度」という）を課税期間とする消費税の申告について、課税売上高を2,840万1,792円として確定申告した。本件事業年度の基準期間における課税売上高は3,000万円超であったが、申告書提出後に、基準期間における課税売上高が3,000万円超でも、本件事業年度の課税売上高が3,000万円以下であれば納税義務が免除され、さらに、ホテル開業以来、消費税をホテル利用者に転嫁せず、徴収していないのであるから、本税を課税されることは承服できない、と主張し原告は更正の請求をした。これに対し、更正すべき理由がない旨の通知をした被告税務署長の処分を不服として提訴したものである。

（基準期間における課税売上高が3,000万円以下である場合納税義務は免除する、という消費税法9条改正前の規定による）

##### ② 納税義務に関する鳥取地方裁判所の判断（波線筆者）

最初に、納税義務者について規定した消費税法5条1項、小規模事業者に係る納税義務の免除について規定した消費税法9条1項、及び、基準期間について定義されている消費税法2条1項14号について言及し、鳥取地方裁判所は、「右各規定の内容によれば、法人について消費税法9条1項により課税期間である事業年度において消費税の納税義務が免除される場合とは、右事業年度の前々事業年度における課税売上高が3,000万円以下<sup>(18)</sup>であり、かつ、同法に別段の定めがない場合であると解される。」と述べた。

そして、「消費税法2条1項14号において課税期間に係る基準期間を課税期間である事業年度の前々事業年度と定めたのは、消費税が転嫁を予定している税であることに鑑み、当該課税期間の当初から事業者が当該課税期間における納税義

務の免除の有無について確定的な判断をもって取引することが可能となるように、当該課税期間の当初の時点において確実に課税売上高を把握できる前々事業年度を当該課税期間に係る基準期間と定めたものと解され、本件通知処分は右のような解釈に沿う内容のものである」ため、「本件通知処分に違法な点はなく、その他についても違法な点はない。」と判示している。

また、基準期間を前々事業年度と定めた理由として、鳥取地方裁判所は「消費税が、仕入税額控除制度等によって適正に転嫁されるためには、事業者が課税期間において取引するにあたって、課税期間中に課税されるか否かを把握していることが前提となるが、前事業年度を課税期間に係る基準期間とした場合、事業者が、当該課税期間の当初の時点においては、前事業年度の帳簿等を十分に検討することができず、前事業年度の課税売上高を確実に把握することができない事態が生じる可能性が高いと考えられる。」と説明している。

### ③ 評釈

中村雄一先生は、「この案件の前々事業年度における売上が、3,000万円以上であって、消費税法9条1項によって納税義務を免除される要件を充足しているとはいえない、と判事に結論づけているのであり、妥当な結論といえよう<sup>(19)</sup>。」と判決に賛成の意を示し、「消費税法9条1項だけを見るのではなく、同2項以下にも目を配って頂ければ誤りも多少減少するのではないかと思われる<sup>(20)</sup>。」とコメントしているが、消費税の転嫁に関しては言及していない。

### ④ 私見（波線筆者）

判決は確かに妥当であり、裁判所の判断及び中村雄一先生の評釈に全面的に賛成ある。

しかし、消費税法の欠陥を指摘した、下記の原告の主張に共感する。

原告は「ホテル開業以来、消費税をホテル利用者に転嫁せず、徴収していないのであるから、本税を課税されることは承服できない。」と主張しており、消費税を転嫁できなかった場合の納税義務規定に関して法解釈が困難な部分がある

原因について、下記のように指摘している。「消費税法の法文作成は、国税庁の職員ではなく、大蔵省の担当者が行ったものであるが、国税庁は、長年、税務通達による課税、徴収を各税務署長に行わせてきたのであり、この慣習のために、消費税法の適用、課税を安易に考えて、租税法律主義を逸脱した法文作成に至ったものと思料され、このような大蔵省及び国税庁担当者の通達に依存した安易な考え方が、玉虫色の解釈が可能な消費税法の作成を招来したものであって、納税者である原告としては納得できない。」

確かに、消費税を転嫁できなかった場合の納税義務等について、法解釈が困難な部分がある原因は、明確な条文規定を設けず、通達に依存した課税及び徴収をしてきたことである。平成17年2月1日判決の、「基準期間中に免税事業者であった場合の基準期間における課税売上高は消費税額込みで納税義務を判定する<sup>(21)</sup>。」という最高裁の判決は、まさに、条文の明確な規定を設けず通達に依存した課税及び徴収の一例であり、納税者の予測可能性と法的安定性の確保が不可能となっている。

本件裁判例では、消費税が預り金的性格であるか価格の一部であるかという点について、言及していないが、消費税相当額を消費者に適正に転嫁できなかった場合でも、基準期間における課税売上高が3,000万円超であれば、消費税の納税義務がある旨の判決を下している。この鳥取地方裁判所の判断を通して、消費税の転嫁が適正に行われるような課税制度となっていない現行消費税法の欠陥を認識した。

## 第5節 平成14年4月18日判決 東京地裁 棄却 確定

事件番号：平成12年（行ウ）第243号・・・追加的併合申し立て事件  
：平成13年（行ウ）第388号・・・消費税更正処分取消等請求事件  
税務訴訟資料252号順号9109 8頁

## ① 事件の概要

本件は、外税方式で取引を行う株式会社である原告が、取引先に消費税相当額の支払いを拒絶され消費税相当額を転嫁できなかった取引について、転嫁し得なかった消費税額を計上せずに申告したことに対し、消費税相当額を転嫁し得なかった取引については、内税方式の取引があったものとして消費税を課税した、被告・税務署長が行った処分の取り消しを求めたものである。

消費税相当額の支払いを拒絶された場合の消費税の納税義務について、当該裁判所の判断を考察する。

## ② 消費税相当額が転嫁できなかった場合の納税義務に関する裁判所の判断

(波線筆者)

消費者に転嫁し得なかった消費税額を計上せずに申告した原告に対し、東京地方裁判所は、「消費税法は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等について、6条に定める非課税取引又は7条に定める輸出免税等に該当するものを除き、課税対象とする旨を定めているのであるから、課税対象となる取引については、個々の取引において事業者と消費者との間で消費税相当額の負担についていかなる合意があったか、また、その合意に基づく金額が現に支払われたか否かにかかわらず、事業者においては消費税の納税義務を免れることはできない。また、課税標準額の算定に当たっても、消費税法は、課税標準額を『対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭』等と定めているところであるから、対価として現実に收受していなければ、消費税の課税標準額たり得ないものではなく、むしろ、実際には收受していない対価であっても、收受すべき金銭等については課税標準額に含めるものと解すべきであって、事業者が消費者から本来收受すべき消費税相当額の支払を受けていない場合に当該消費税を事業者にも課税することは適法であ

ると解すべきである。(中略) 結局、原告の主張は、外税方式での取引を希望したにもかかわらず、消費者である広告主がこれに応じてくれなかったというにすぎず、(中略) 黙示的にせよ内税方式の取引を行ったものとみるほかないのである。」と判示している。

### ③ 評釈

三浦道隆先生は、「課税資産の譲渡等が行われた場合には、消費税を転嫁する意思あるいは合意の有無（転嫁の可否）にかかわらず、また、外税方式を採用しているか、内税方式を採用しているかにかかわらず相手方から受領する対価中には、消費税相当額が含まれており、納税義務が発生するというを明らかにしたものと見えよう<sup>(22)</sup>」と述べ、本判決を支持する意向を示している。

また、本稿第3章第3節に記載した消費税転嫁のためのタクシー値上げ請求却下の可否に関する裁判例を挙げ「消費税相当額の転嫁の可否が納税義務に影響を与えるか否かの争点は、全く同じ<sup>(23)</sup>」である、と述べている。

### ④ 私見

本判決においても、消費税は価格の一部という見解を示している。

納税義務を有する事業者が行った課税資産の譲渡等については、消費税法6条に規定する非課税取引及び消費税法7条に規定する輸出免税取引以外を除く全ての取引について、課税標準額に含めて納税額を算定すべきであり、内税方式か外税方式かは、単なる表示方式の差異であると判示している。

また、消費者に消費税相当額を転嫁し得なかった取引について、消費税法28条の一部を引用し、「課税標準額を『対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭』等と定めている」から「実際には收受していない対価であっても、收受すべき金銭等については課税標準額に含めるものと解すべき」であり、消費税相当額が「現に支払われたか否かにかかわらず、事業者においては消費税の納税義務を免れることはできない。」と判示している。

上記の様に、外税方式での取引を希望したが消費税相当額の支払いを拒絶され



た場合には、「内税方式の取引を行ったものとみる」という判断から、この判決でも、消費税相当額を預ったか預らなかったかは関係なく消費税額算出の計算方法に従い納税すべき旨を述べ、「消費税相当額は価格の一部」という見解を明らかにした。

## 第6節 小括

この節では、上記第1節から第5節に列挙した裁判例を通して、転嫁に関する裁判所の見解を総括する。

まず、第1節から第5節に列挙した裁判例における裁判所の判断を、再度、簡潔に記載する。

第1節の裁判例の検証により、消費税は対価（価格）の一部であること、免税事業者は消費税分を消費者に転嫁してはならないが、免税事業者でも消費税が転嫁できてしまうような現行の消費税法の転嫁システムには欠陥があることが明らかになった。

第2節の裁判例の検証により、現行の課税制度では、消費者を救済する術がないため、適正に転嫁されるシステムの必要性を認識した。

第3節の裁判例の検証により、消費税は原価を構成するものであり、適正な転嫁のための値上げは許されるべきである。消費税法において転嫁を強制する課税システムは採用されていないため、値上げの時期及びその程度については事業者が他の事業者との力関係で決めることとなり、消費税が適正に転嫁されるシステムが存在していないことを浮き彫りにした。

第4節の裁判例の検証により、消費税相当額を消費者に適正に転嫁できなかった場合でも、基準期間における課税売上高が3,000万円超であれば、消費税の納税義務があり、消費税の転嫁が適正に行われるような課税制度となっていない現行消費税法の欠陥を認識した。

第5節の裁判例の検証により、消費税相当額を預ったか預らなかったかは関係なく消費税額算出の計算方法に従い納税すべき旨を述べ、消費税相当額は価格の一部という見解を明らかにした。

以上のように、消費税の転嫁をめぐる一連の裁判例における裁判所の判断は、山田二郎教授が述べているように、納税義務者と、消費税の転嫁を受ける他の事業者又は消費者との間には実体法上の転嫁すべき義務・権利関係はなく、現行の消費税法のもとでは、「価額に上乗せをして最終的に消費者に負担させるように仕向ける<sup>(24)</sup>」しかないような課税システムとなっている。

また、田中治教授が指摘しているように、「間接消費税においては、消費者への税負担の転嫁はありうるが、消費者は義務として、消費税を預けているわけではない」「消費税法においては、納税義務者である事業者の負担すべき消費税が適正に転嫁されることを予定はしているものの、法的な意味において、事業者には、消費税の転嫁の義務または転嫁の権利はない<sup>(25)</sup>」という趣旨を明らかにしているということもできる。

さらに、植木卓先生の見解通り、消費税法は「事業者が消費者から消費税を預かって納付するとの構成はまったく採用されておらず事業者の付加価値を外形標準として課税するであると読み取ることもできる<sup>(26)</sup>」という趣旨の課税制度であるとも言える。

すなわち、転嫁をめぐる一連の裁判例を考察・検証すると、消費税は間接税という税の特徴から、商品や役務の対価の一部、または、原価、つまり、価格の一部を構成しており、消費者に納税義務がなく、事業者に徴収義務がない以上、預り金的性格を有するものではない。「税制改革法 11 条 1 項において、消費税の転嫁は適正であることを条件としているのに<sup>(27)</sup>」、過剰転嫁も合法的に可能であり、また、適正に転嫁ができなかった場合でも消費税法に規定されている納付金額の計算方法に従い消費税を納付しなければならないという、立法上の矛盾又は不整合性が生じている。

消費税が預り金的と言われていた背景には、消費税の滞納があまりにも多いため、塩川正十郎元財務大臣が就任時の平成 13 年頃に「益税問題」を盛んに論じていたり、平成 16 年に、国税庁が滞納防止策として、「消費税は預り金的性格」というコピーのポスターを作成したこと等があり、さらに問題を複雑にしていると考えられる。

平成 16 年 4 月の総額表示について等の改正時に、財務省主税局の上竹良彦氏は、消費税は、「税相当額はコストとして財貨・サービスの販売価格を通じて、最終的には消費者に転嫁されることが予定される間接税」であるとし、「個々の取引に際して事業者が消費者から受領する消費税分は財貨やサービスの価格の一部を構成することに<sup>(28)</sup>」なると言及していることから明らかなように、立法当局も

消費税の性格を「預り金的性格」ではなく、「価格の一部」として認識しているのである。

以上の判例の検討から、消費税は価格の一部を構成するものであり、税制改革法第11条1項において、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」と規定しているものの、消費税法において転嫁を強制する課税システムは採用されていないため、価格は売り手と買い手の力関係で決まるといえる税である。消費税とは、物品や役務の消費を対象として課税されるという名目ではあるものの、転嫁できなかった場合でも、取引の内容が現状維持のための修繕のように、物品や役務の消費でなくても課税される。消費税は安定した税収入の確保と、所得税などで十分に把握できない所得に対しても広く薄く、間接的に課税することを目的とした税なのである。

税制改革法第11条第1項の後半で規定されていた「その取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。」という規定は、平成16年4月1日施行の改正で総額表示が義務づけられて（法63条の2）、立法化された。

次の改正では税制改革法第11条第1項で規定している「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」という規定についても課税システムを見直すべき時期に来ているのではないだろうか。

- (1) 地方税法第75条（ゴルフ場利用税の納税義務者等）  
ゴルフ場利用税は、ゴルフ場の利用に対し、利用の日ごとに定額によって、当該ゴルフ場所在の道府県において、その利用者に課する。  
地方税法第83条（ゴルフ場利用税の特別徴収の手続）  
ゴルフ場利用税を特別徴収によって徴収しようとする場合においては、ゴルフ場の経営者その他徴収の便宜を有する者を当該道府県の条例によって特別徴収義務者として指定し、これに徴収させなければならない。
- 2 前項の特別徴収義務者は、当該道府県の条例で定める納期限までにその徴収すべきゴルフ場利用税に係る課税標準の指数、税額その他同条例で定める事項を記載した納入申告書を道府県知事に提出し、及びその納入金を当該道府県に納入する義務を負う。
- 3 前項の規定によって納入した納入金のうちゴルフ場利用税の納税者が特別徴収義務者に支払わなかった税金に相当する部分については、特別徴収義務者は、当該納税者に対して求償権を有する。
- (2) 同じ主張の裁判例として、大阪地方裁判所、平成2年11月26日判決、棄却・確定 判例時報1424号89頁。
- (3) 本件は、消費税率3%の時であり、平成16年4月1日開始事業年度より国税4%と地方税1%の、合計5%である。
- (4) 無署名「消費税法の立法行為と国家賠償責任等」判例時報1344号116頁(1989年6月)。
- (5) 阿部泰隆「消費税の合憲性」別冊ジュリスト120号(租税判例百選 第3版)127頁。
- (6) 無署名「消費税国賠等訴訟第一審判決」判例タイムズ722号224頁(1990年5月)。
- (7) 阿部泰隆「消費税の合憲性」別冊ジュリスト120号(租税判例百選 第3版)127頁。
- (8) 阿部泰隆「消費税の合憲性」別冊ジュリスト120号(租税判例百選 第3版)127頁。
- (9) 当該裁判の原告は控訴しているが、控訴審（大阪高裁平成9年12月25日判決 租税訴訟資料228号35頁）では、追加的請求として「消費税還付請求」をしており、消費ではない補修工事に消費税を転嫁することの適否という論点と多少ずれるため、第1審について検証している。
- (10) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会、2006年）121頁。
- (11) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会、2006年）141頁。
- (12) 吉良実「消費税の転嫁」税法学484号14頁（1991年1月）。
- (13) 本件原告は、別の期間の損失利益についても損害賠償を請求しており、下記の通りである。  
第1審 大阪地裁平成7年5月19日判決 判例時報1541号113頁。  
第2審 大阪高裁平成9年9月25日判決 判例時報1632号26頁。  
1審では原告勝訴、第2審では控訴人勝訴、本件最高裁の判決日である平成11年7月19日に上告棄却されている。本件最高裁の判決は、上記第2審の判決を肯定した内容である。
- (14) 第1審は大阪地方裁判所、平成5年3月2日判決、認容 判例時報1454号61頁。  
控訴審は大阪高等裁判所、平成6年12月13日判決、控訴棄却 判例時報1532号69頁。
- (15) 道路運送法9条1項 国土交通大臣は、前項の認可をしようとするときは、能率的な経営の下における適正な原価に適正な利潤を加えたものを超えないものであるかどうかを審査して、これをしなければならない。
- (16) 古城誠「運賃変更認可申請却下処分の裁量権の範囲」ジュリスト臨時増刊1179号238頁（2000年）。
- (17) 橋本博之「運賃変更認可申請却下処分の裁量権の範囲—三菱タクシー運賃変更申請却下事件」ジュリスト臨時増刊1179号33頁（2000年）。
- (18) 平成16年4月1日実施の改正前であり、当時の事業者免税点は3,000万円であった。

- 
- (19) 中村雄一「法9条1項の納税義務を免除される小規模事業者に該当するか」税経通信 57 卷2号24頁(2002年1月臨増)。  
また、三浦道隆『消費税法の解釈と実務(増補改訂版)』(大蔵財務協会、2006年)148頁にも「消費税法における納税義務の免除に関する各規定の趣旨は、本判決説示のとおりであり、租税法律主義の下において、当該各規定がその内容としての合理性や文言としての明確性を欠いていない限り、当該各規定を適用してなされた本件通知処分には違法性がないことは明らかであるから、原告の主張を排斥した本判決の判断は妥当なものといえよう」との記載がある。
- (20) 中村雄一「法9条1項の納税義務を免除される小規模事業者に該当するか否か(東京地裁平成11.1.29判決、東京高裁平成12.1.13判決)」税経通信 57 卷2号16頁。
- (21) 最高裁平成17年2月1日判決 最高裁判所民事判例集 59 卷2号245頁。
- (22) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務(増補改訂版)』(大蔵財務協会、2006年)142頁。
- (23) 三浦道隆『消費税法の解釈と実務(増補改訂版)』(大蔵財務協会、2006年)141頁。
- (24) 山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』成田頼明ほか編(信山社出版、2007年)224頁。
- (25) 田中 治「第4章 消費税 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年)701頁。
- (26) 植田卓「消費税制度改革案の実務的検討」税研 18 卷2号(2002年9月)46頁。
- (27) 吉良実「消費税の転嫁」税法学 484 号11頁(1991年1月)。
- (28) 上竹良彦「消費税法の改正について」税経通信 58 卷8号(2003年8月)403頁。  
また、同様の内容が、清水秀徳「改正消費税法等」税理 46 卷9号(2003年6月)に記載されている。

## 第4章 問題点に関する解決策

第1章において、消費税法における課税制度・課税構造の側面から考察をし、税負担の転嫁が不透明になる原因は、免税事業者の介在・非課税取引の介在・課税売上割合が95%なら全額仕入税額控除が可能・簡易課税制度及びインボイス方式を採用していないことであることを明らかにした。

また、第2章では、そのような課税制度となった原因について、消費税法導入の理由、経緯及び社会的背景の側面から考察し、3回に渡る主な改正により、その原因がどの程度改善されたのかという点について詳細に検証した。そして、税負担の転嫁が不透明になる原因のうち、免税事業者の介在及び簡易課税制度に関してはある程度解決したが、非課税取引の介在、課税売上割合が95%なら全額仕入税額控除が可能及びインボイス方式を採用していないことについては、解決策は講じられていないことを検証した。

さらに、第3章では、消費税の転嫁について様々な論点から争われた裁判例について検証・分析し、裁判所の判断を通して以下のことを明らかにした。すなわち、消費税は間接税という税の特徴から、価格の一部を構成しており、預り金的性格を有するものではない。また、仕入税額控除の方法として帳簿方式を採用しているため、税負担の転嫁が不透明な課税制度となっているにもかかわらず、適正に転嫁ができなかった場合でも消費税法に規定されている納付金額の計算方法に従い消費税を納付しなければならないという、現行消費税法の矛盾点が指摘された。

第4章では、このような検証・考察の総括として、税負担の転嫁が不透明であるという問題点に関して私見を述べ、解決策を論じる。

## 第1節 問題点に関する小括及び解決策の提案

税制改革法第11条2項に「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。」と規定されているが、消費税施行後20年以上経った今もなお、適正に転嫁システムが機能するような施策が十分に講じられたとはいえない。

再度、現行消費法のもとで、税の転嫁が不透明である原因を挙げると、下記の5点である。

- ① 免税事業者の介在、
- ② 非課税取引の介入、
- ③ 課税売上割合が95%以上の場合、全額税額控除が可能、
- ④ 簡易課税制度の適用、
- ⑤ インボイス方式を採用していないこと。

まず、①の免税事業者の介入については、本稿第2章第3節でも述べたように、平成16年4月1日実施の税制改正で、免税点が3,000万円から1,000万円に下り免税事業者の数が6割強から3割弱に減少したため、免税事業者が取引の流通過程の中間に存在するというケースはほとんどなくなった。従って、消費税を納めていない免税事業者からの課税仕入れも仕入税額控除できるという理由で生じる税負担の転嫁が不透明となる問題は、ある程度は解決している。

しかし、②の非課税取引の介入については、第2章第2節で言及した様に、社会政策面に配慮し非課税項目が増えたため、この点については解決策が講じられていない。

次に、③の課税売上割合が95%以上の場合には全額税額控除が可能となる点については、消費税導入以来、制度の改正等がない。実は小規模事業者に配慮した特例措置により生ずる税負担の転嫁が不透明となる金額



よりも、はるかに多額の金額が、95%基準により、非課税売上対応の課税仕入に係る消費税額も控除されている。岩下忠吾先生も「95%基準がゆがんだ課税取引を誘引する原因となっている<sup>(1)</sup>」と指摘している。この制度は、付加価値税を導入した当初にイギリスで採用されており、日本でも、事務の簡素化を考慮して導入された。小規模事業者を配慮した他の制度と異なり、事業者の規模にかかわらず税額計算上適用されるため、年税額が数千万円規模の大企業が、適正な課税売上割合により仕入税額控除額を算定する場合とでは多額の差異が発生する。しかし、この点についての施策は講じられていない。

そして、④の簡易課税制度については適用限度額が、基準期間における課税売上高5億円以下から、最終的に5,000万円以下にまで縮小されている。また、みなし仕入率と実際の仕入率との乖離を解消すべく、どの事業区分に属するかという論点をめぐり争われた裁判において、条文解釈だけに頼らない、実態を考慮した判断<sup>(2)</sup>が下されている。さらに、事業区分については、数回に渡り、通達も発遣されている<sup>(3)</sup>ため、簡易課税制度が原因で税負担の転嫁が不透明になるという点については改善の方向に向かっていると考える。

次に⑤のインボイス方式の採用であるが、税制調査委員会において何度も議論されているが、インボイス方式の採用による弊害もあるため、現時点ではまだ検討中の段階である。

上記の現状を勘案し、消費税の税負担の転嫁が不透明であるという問題の解決策を模索する。

「はじめに」でも述べたように間接税という税の性格上、税負担の転嫁について条文上で規定することは困難である、という見解は一般的である。

また、新井隆一教授も、「実定税法上、転嫁される法律上のしくみが現

実に設定されているかどうか」が間接税の基準であるとし、インボイスの発行と交付の義務付けをせず、転嫁される法律上の仕組みを用意していない消費税法の間接税としての性格に対して疑問を提起している<sup>(4)</sup>（波線筆者）。

更に、第1章第2節で述べたように、消費税法上、転嫁という言葉の意義・規定等の記載が全くないため、解釈論では解決が困難であるため立法論的な試みをする。

問題解決策として下記の3点の立法が必要なのではないかと考える。

- ① 日本独自のインボイス方式を採用する。
- ② 現行の非課税項目のうち、健康保険法等に規定する診療・医療費等（別表1六）、介護保険法等の規定に基づく居宅サービス（別表1七）、お産費用（別表1八）及び教育に関する役務の提供（別表1十一）を課税の対象とし、消費税を免除する。
- ③ 課税売上割合95%以上の場合、全額税額控除できるのは、小規模事業者の特例とする。

## 第2節 解決策に対する検証

第2節では、第1節で提案した解決策の妥当性を詳細に検証し、具体的な内容について考察する。さらに、解決策に軽減税率の適用を盛り込まなかった理由も記載する。

### 〔1〕日本独自のインボイス方式の導入について

まず、第1節で提案した解決策のうち、インボイス方式の導入の妥当性について検証する。

税負担の転嫁が不透明であるという問題を解決するためには、インボイス方式を導入し、取引の前の段階で納付されている税額に対応する金額のみが仕入税額控除できるという法規定が不可欠である。インボイスを基に、売上に係るインボイスに記載されている税額の合計額から、仕入れに係るインボイスに記載されている税額の合計額を差し引いたものが納付税額となるため、納付される消費税額のみが仕入税額控除され、過剰転嫁及び過少転嫁を防止することができる。

導入直後の早い段階から、金子宏名誉教授、水野忠恒教授、森信茂樹教授など、数多くの諸先生方<sup>(5)</sup>及び税務当局側でもインボイス方式の導入を強く主張している。「インボイス方式のもとでは、前後の2つの段階の取引に伴うインボイスをクロス・チェックすることによって」脱税を発見することができ、「法人及び個人事業の所得の把握水準を」高めることも可能である<sup>(6)</sup>。

占部裕典教授も、帳簿方式を採用し続けることは、「結局租税の転嫁を曖昧にし、かつ事業者間での企業規模、業種及び業態による不公平を助長するのみであるといえよう<sup>(7)</sup>。」と、インボイス方式の採用を強く主張している。

そこで、インボイス方式を採用した場合の問題点について考察する。

第2章において、すでに述べたように、消費税導入時にインボイス方式を採用できなかった理由は、

- (ア) インボイスを発行できない免税事業者が取引から除外されるという懸念があること、
- (イ) 納税義務者である事業者にと事務負担がかからないことを考慮したこと、
- (ウ) 税務当局の税務コストがかからないことを優先したこと、
- である。

まず、上記（ア）に挙げた、免税事業者が取引から除外されるという懸念については、免税点が1,000万円に引下げられたことにより、免税事業者が取引の途中に介入するようなケースはほとんどなくなっている。そのため、インボイス方式を採用した場合に、免税事業者からの課税仕入については、仕入税額控除ができないという理由で、免税事業者が取引から除外されるという懸念はほとんどなくなったと考える<sup>(8)</sup>。

また、第1章第3節で考察したように、ヨーロッパ諸国では「財・サービスの流通円滑化のためのインフラとして<sup>(9)</sup>」インボイス制度を位置づけており、インボイス方式の導入が原則である。筆者が調べた限りでは、インボイスを発行できない免税事業者が取引から除外されて問題となっているヨーロッパ諸国の報告は見当たらなかった。もちろん、複雑な税構造を持つヨーロッパ諸国の付加価値税では、インボイスなしでは大混乱を招くという事情もあり、インボイス方式の適否が問われている様な段階ではない<sup>(10)</sup>。

この様な現状を鑑み、万が一、免税事業者であるため、取引から除外されることを懸念する事業者がいるならば、課税事業者選択届出書を提出し課税事業者となれば済むことである。現状で、免税点をさらに引下げたり、免税点をなくすことよりも、事業者登録制度を採用し、免税事業者に自ら課税事業者の選択をさせる方が現実的であり、極めて少額ではあるが税収入も増加する。

次に、2点目の（イ）に列挙した、納税義務者である事業者の事務負担であるが、現在、一般的に発行されている領収書をインボイスとして

使用すれば事務負担及び事務コストがさほど増加することはないと考える<sup>(11)</sup>。

実際の実務においては、インボイスに記載されている仮払消費税額及び仮受消費税額の各々の合計額は電卓をたたいて集計するわけではない。コンピュータを利用して経理処理をしている場合がほとんどであるため、インボイスに記載された適正な仮受消費税額と仮払消費税額を各々入力し、コンピュータが自動計算することになる。帳簿及び請求書等の保存が仕入税額控除の適用要件となることは変わらず、インボイス方式を採用してもインボイスに記載されている税額を集計するという新たな事務負担が発生するわけではない<sup>(12)</sup>。

占部裕典教授は、インボイス方式を採用した場合の事業者の事務負担と、今日、課税庁が要求するような帳簿等の保存の事務負担を比較して、「購入者たる事業者仕入税額控除適用のための記帳義務等を課すことは、事業者の負担という点からいえば、ヨーロッパ型のインボイス方式のそれと実質的に変わらない<sup>(13)</sup>」と述べている。

また、「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等（中略）を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない。」（消費税法 30 条 7 項）という仕入税額控除の要件である規定を適用し、昨今の中小企業等への数多くの消費税の税務調査において、仕入税額控除を全面的に否認する事例も少なくない<sup>(14)</sup>。さらに、帳簿及び請求書等の不提示・記載不備・虚偽記載・不作成等を巡り、多くの裁判が提訴された<sup>(15)</sup>。このような現状と比較して、日本独自のインボイス方式を採用した場合の事業者の事務負担が著しく増加するとは決して言えない。

最後に 3 点目（ウ）の、税務当局の税務コストについてであるが、平成 16 年 4 月 1 日から実施された免税点の引下げは、税務当局が税務執行面でも、全事業者の内、7 割弱の数の課税事業者の申告者を受付ける準備が整ったことを意味していると、第 2 章第 3 節において述べた。イン

ボイス方式を採用する体制は少しずつ整いつつある状態であるといえる。

国民の不信感を払拭するためにも、税負担の転嫁が透明であることは不可欠であり、消費税の「適正な執行のためには、インボイス方式の採用が欠かせない<sup>(16)</sup>」ことであり、税率引上げ前<sup>(17)</sup>に優先してすべきことであるため、解決策として妥当であると考ええる。

解決策の妥当性が検証できたので、次に、インボイスの種類、記載事項、具体的な法規定について記載する。

#### ① インボイスの種類

最初に、導入すべきインボイスの種類を検討する。

平成2年10月に開催された政府税制調査会「消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した措置に関する基本的考え方」において、インボイスの種類に関する議論がなされた。ここで検討されたのは、登録制度を前提とする書類方式（以下、A方式という）、登録制度を前提としないが、課税事業者に限定した書類方式（以下、B方式という）、請求書等保存方式（以下、C方式という）の3種類である。

A方式とは、「登録制度を必要とし、登録事業者のみが、税額別記、登録番号記載の書類を発行することができるものとする方式である。仕入業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。非課税事業者は、こうした書類を発行することができず、したがって非登録事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができない<sup>(18)</sup>。」という方式のインボイスである。

B方式とは、「課税事業者のみが税額別記の書類を発行することができる方式である。仕入業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。従って免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができない。仮に、免税事業者又は消費者が、こうした書類を発行した場合には、それらのものに納税義務を課す<sup>(19)</sup>。」という方式のインボイスである。

C方式とは、「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の計算を行うこととなるが、仕入れ税額控除の要件として、請求書、領収書その他取引の事実を証する書類のいずれかを保存する必要がある。また、免税事業者からの仕入れについても現行制度と同様に仕入税額控除を行うことができる<sup>(20)</sup>。」という方式のインボイスである。

この3つのうちC方式が現在日本で採用されている仕入税額控除の方法であり、「日本型インボイス<sup>(21)</sup>」と呼ばれている方式である。

ヨーロッパ諸国でも韓国でもA方式を採用しており、筆者が提案するインボイス方式もA方式である。すなわち、仕入税額控除のためには課税事業者としてインボイス発行許可の登録を受け、登録されていない免税事業者からは仕入れ税額控除ができない方式である。

## ② インボイスの記載事項

次に、インボイスの記載事項について検討する。複数税率を採用しているヨーロッパ諸国と異なり、単一税率を採用している日本の場合、記載事項を多くする必要はない。

記載事項については、消費税法30条8項において、仕入れ税額控除の条件となる帳簿の記載事項について規定されている項目に、必要項目を追加したものを標準のインボイスとして使用すれば事務負担も現行制度に比較して負担となる程の増加とはならない。

消費税法30条8項では、

- イ 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
  - ロ 課税仕入れを行った年月日
  - ハ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容
  - ニ 第一項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額
- の4点を記載事項としている

フランスでは、これ以外に

- A) 自分の氏名・住所
- B) 取引相手の住所
- C) TVA 税率 (la taxe à valeur ajoutée) (注) 付加価値税率
- D) 税率ごとの税抜金額及び税額
- E) 数値化可能な値引き額・割引
- F) 自己の TVA 課税事業者登録番号

更に、役務提供を行う納税義務者で、TVA の認識基準を入金基準ではなく、債権記帳基準を納税事実とする納税義務者は、その選択を明記する必要がある<sup>(22)</sup>、と規定されている。

また、イギリス等のヨーロッパ諸国では、下記がインボイスの記載事項とされている。

- A) 発行年月日又は取引年月日
- B) 付加価値税登録番号
- C) 供給者の氏名・住所
- D) 発行番号
- E) 顧客の住所・氏名
- F) 財貨・サービスの内容
- G) 税抜対価
- H) 適用税率・税額<sup>(23)</sup>

単一税率の日本では、複数税率を採用している諸外国と異なり、上記 8 項目のうち H) の適用税率の記載は必要がないため、税額のみを記載することが適当であると考えられる。

B) の付加価値税登録番号は、日本では事業者番号<sup>(24)</sup> (仮称) 等の名称となることが予想されるが、全ての課税事業者は当該番号を割当てられ、仕入税額控除を受けたい免税事業者は届出により課税事業者を選択して、



同様に事業者番号を付与されることとなる。

また、総額表示が義務付けられているため、G)の税抜対価ではなく税込対価が妥当であると考え。上記程度の記載事項の追加であれば、システムの面から事業者の事務負担の面から考慮しても混乱は少なく済む。

### ③ インボイス方式を採用するにあたっての具体的な法規定

インボイス方式を採用するにあたり、改正すべき法規定は、具体的には消費税法 28 条の「課税標準」と 30 条の「仕入れに係る消費税額の控除」を中心に変更すべきであると考え。

消費税法 28 条の課税標準という考え方と、30 条に規定されている仕入税額控除方法である個別対応方式・一括比例配分方式という計算方法はなくなり、納付税額の計算の方法について、「事業者が納付すべき消費税額は、売上に係るインボイスに記載された消費税額の合計額から、仕入れに係るインボイスに記載された消費税額の合計額を控除した金額<sup>(25)</sup>とする。」と規定されることになると考える。また、上記②に記載したインボイスの記載事項については、

「前項に規定するインボイスとは、次に掲げる事項が記載されているインボイスをいう。

イ)取引の相手方の氏名又は名称

ロ)取引行った年月日

ハ)取引に係る資産又は役務の内容

ニ)取引に係る税込支払対価の額、発行年月日又は取引年月日

ホ)事業者番号（仮称）

ヘ)供給者の氏名・住所

ト)税額

が妥当である。

上記以外にも、規定すべき事項は多くあるが、枠組みとしては記載し

た通りである。以上、インボイス方式導入の妥当性が検証され、具体的な内容にも考察した。

〔2〕現行の非課税項目のうち、一定のものを課税の対象とし、消費税を免除することについて

問題点に対する第2の提案は、現行の非課税項目の枠を縮めることである。しかし、別表1に掲げられているものは、消費に課税するということになじまないものや、社会政策上の配慮から非課税とされており、医療、福祉、教育などの分野については、逆進性の緩和策として一定の役割を果たしているため<sup>(26)</sup>、縮小しづらい。

そこで、現行の非課税項目のうち、健康保険法等に規定する診療・医療費等（別表1六）、介護保険法等の規定に基づく居宅サービス等（別表1七）、お産費用（別表1八）及び教育に関する役務の提供（別表1十一）を課税の対象とし、消費税を免除すれば、中立的で簡素という日本の消費税の長所を維持したまま、税負担の転嫁が不透明であるという問題がある程度解決する。

保険診療等の一定項目を免税取引とすると提案した理由であるが、保険診療費、介護サービス費用、お産費用、教育関係に係る費用については、非課税取引であるがために、当該非課税項目に係る医療器具及び施設使用料等について仕入税額控除ができず、非課税取引に係る課税仕入等の税額分だけ保険診療費に上乘せをしなければならず、消費者が非課税の恩恵を受けていないということが、医療業界では大きな問題となっている<sup>(27)</sup>ことを考慮してのことである。

非課税の枠を縮小するという効果の他に、上記のような問題も同時に解決する。

では、非課税取引と免税取引とは具体的にどう異なるのであろうか。

非課税取引及び免税取引を比較し、条文上の解釈からその効果の違いについて述べる。

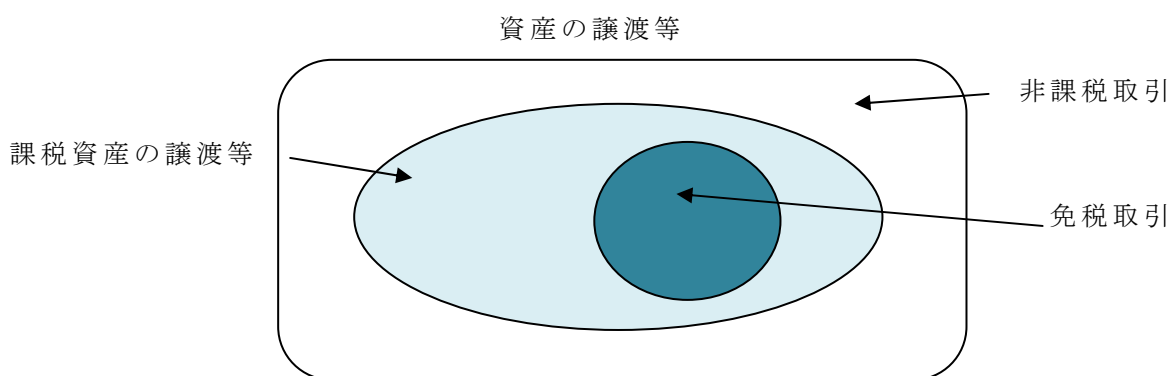
消費税法6条1項では、「国内において行われる資産の譲渡等のうち、

別表第一に掲げるものには、消費税を課さない。」と規定している。「消費税を課さない。」ということは、消費税の課税取引対象外であることを意味する。

消費税法7条では、「事業者（中略）が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、次に掲げるものに該当するものについては、消費税を免除する。」

と規定しており、免税取引が1号から5号までに列挙されている。免税ということは、本来であれば消費税が課される課税資産の譲渡等であるが、消費税額分を転嫁することを免除するということである。

図7 非課税取引と免税取引の違い



すなわち、「納税義務の成立した税を一定の要件に該当するときに免除すること<sup>(28)</sup>」である。そのため、輸出免税等の免税取引は、仕入税額控除が可能なのである。

現行の非課税取引の一部を免税取引とし、仕入税額控除ができれば、その分、税負担の転嫁が透明になり、かつ、医療業界が抱える大問題も解決でき、メリットは非常に大きいと考える。

〔3〕課税売上割合95%以上なら全額税額控除できるのは、小規模事業者の特例措置とすることについて

「はじめに」でも指摘した様に、小規模事業者に配慮した特例措置に

より生ずる税負担の転嫁が不透明となる金額よりも、はるかに多額のコ額が、95%基準により、消費税の転嫁システムが歪められている。

消費税法 30 条 2 項の規定により、課税売上割合 95%以上の場合非課税対応の課税仕入に係る消費税額も仕入れ税額控除できるのは、全ての課税事業者であるため、この規定が消費税の転嫁システムを適正に機能させていない割合は大きい。

そこで、問題点の解決策の 3 つめとして、課税売上割合が 95%以下の場合全額仕入税額控除可能という規定は、一定規模以下の小規模事業者の特例とすることを提案する。

#### 〔4〕軽減税率を適用しないことについて

消費税導入当初から、消費税の問題点である、逆進性を緩和するという目的から、食料品を含む一部の課税資産の譲渡等に、軽減税率を適用するという提案がされ続けているが、第 1 章第 3 節でも検証した様に、食料品等、新たに適用対象品目の規定を設け、軽減税率を適用することには反対である。

その理由は下記の 4 点である。

- ① 簡索性・中立性を特徴とする日本の消費税の長所を半減させる。
- ② 軽減税率を適用する資産の譲渡等を分類することが困難である。
- ③ 軽減税率適用により減少された税収を補うために、標準税率又は所得税等をさらに引上げる等の措置を講じなければならない。
- ④ 低所得者が軽減税率の恩恵を受けられるとは限らず、社会保障給付等の方が再配分効果は高い。

以上の理由により、食料品等、新たに適用対象品目の規定を設け、軽減税率を採用することの、メリットよりもデメリットの方が大きいと考える。

まず、①の簡索性・中立性を特徴とする日本の消費税の長所を半減させるという点についてであるが、単一税率を採用している日本の消費税

は、金子宏名誉教授、水野忠恒教授をはじめとする諸先生方が、「簡索性と消費中立性の点ではすぐれている<sup>(29)</sup>」と評価されている。

世界的にも同様で、平成19年11月2日に開催された税制調査会企画会合（第21回）では、参考資料として、マイケル・キーン IMF 税制局税制課長の報告書「グローバル化する経済の中での税制の課題（仮称）」が添付されており、「OECD 諸国において付加価値税の重要性が増大。日本の消費税は、単一税率であることや効率性の高さにおいて最も良くデザインされた付加価値税<sup>(30)</sup>」（波線筆者）であると報告されている。

次に、②の軽減税率を適用する資産の譲渡等を分類することが困難であることについてであるが、今の日本の現状を考えると、適用基準を定めることが非常に困難であるといえる。仮に所得水準の低い弱者救済のために、食料品を軽減税率の適用対象としようとした場合に、スナック・スイーツ等の生活必需品以外の食品やフォアグラ・トリュフ等の高級食材を例外として、標準税率を課することは制度を煩雑にする。

井堀利宏教授も、「わが国のように、マクロ経済全体が豊かになり、資産蓄積水準で世界有数の経済大国になると、相対的に低所得の人でも様々な財・サービスを消費している。そうした場合には、消費する財・サービスの種類で必需品や贅沢品を分類するのは無理になってきている。<sup>(31)</sup>」と述べている。ヨーロッパ諸国でも、軽減税率の適用に伴う矛盾が数多く報告されており<sup>(32)</sup>、プラスになるとは限らない。

さらに、③の軽減税率適用により減少された税収を補うために、標準税率又は所得税等をさらに引上げる等の措置を講じなければならないという点については、税制調査会長の藤井裕久先生と自由民主党税制調査会顧問の野田毅先生が下記のように発言していることからも納得できる。すなわち、ヨーロッパ諸国では、軽減税率を多くの使っているため、標準税率が20%前後と高くなってしまうため、軽減税率はとらない、単一税率のままなら、税率もさほど高くせずに済む、と強く主張している<sup>(33)</sup>。

更に、煩雑な徴税手続きに伴い徴税コストもかかる。

④については、軽減税率は低所得者のみならず全ての国民に対して適用され、また、③でも述べたように、軽減税率分だけ減税になり、経済的弱者に給付される財源がその分減少してしまうというマイナス効果が生じる<sup>(34)</sup>。

また、軽減税率の適用を不正に受けるために、適用対象品を装うなどの課税逃れ等の問題が諸外国でも多く発生している。従って、食料品等の生活必需品に対する課税に伴う逆進性の問題については、低所得者に給付金を給付する、または、生活必需品等に対して所得税額の計算過程で「消費税額控除」を適用する<sup>(35)</sup>等、消費税以外の措置を講じた方が得策であると考えられる。

石弘光教授は、「軽減税率を採用している北欧の国々を調査した私の経験から言うと、そこでの税務担当者は異口同音に税務行政が煩雑になり課税の公平・中立・簡素と抵触するから、極力導入しない方がいいと忠告してくれた。<sup>(36)</sup>」と述べている。

これを受けて、税制調査会は一貫して、「所得に対する逆進性の問題については、消費税という一税目のみを取り上げた議論をすべきものではなく、税制全体、さらには社会保障制度等の歳出面を含めた財政全体で判断していくことが必要である<sup>(37)</sup>」という考え方を採っている。

消費税率引き上げ時に、食料品に軽減税率を適用すると聞けば、一見、国民の理解が得られ易いように感じるが、軽減税率適用項目の矛盾と制度の煩雑さがヨーロッパ諸国で大きな問題となっていることを教訓にしなければならない。

### 第3節 小括

以上、税負担の転嫁が不透明であるという問題を解決すべく、様々な角度から検証考察してきた。

第1章において、日本の消費税の課税制度とヨーロッパ諸国の付加価値税を比較検討することによりインボイス制度を導入することにより、より透明度の高い制度を構築できることが検証された。また、軽減税率を適用することは、いたずらに、課税制度を複雑にするばかりではなく、決して逆進性の解決にならず、その減収分を補うために他の税金から徴収しなければならないという問題も発生することが分かった。

第2章の、消費税導入の沿革からは、社会的諸事情により導入を急いだことにより、小規模事業者に対する優遇措置が過剰となり、それが税負担の転嫁が不透明となる原因となったことが理解できた。

第3章の転嫁に関する裁判例の判決においては、消費税は「預り金的性格」を有するものではなく、課税売り上げに含まれる「価格の一部」として処理され、消費税相当額を転嫁できるか否かは、売り手と買い手の力関係により決まることが検証された。

以上を踏まえて、第4章では、税負担の転嫁が不透明であるという問題点の解決策として、下記の3点を提案した。

- ① 日本独自のインボイス方式を採用する。
- ② 現行の非課税項目のうち、健康保険法等に規定する診療・医療費等（別表1六）、介護保険法等の規定に基づく居宅サービス（別表1七）、お産費用（別表1八）及び教育に関する役務の提供（別表1十一）を課税の対象とし、消費税を免除する。
- ③ 課税売上割合95%以上の場合、全額税額控除できるのは、小規模事業者の特例とする。

来るべき税率引上げを考慮すると、消費税の税負担の転嫁が不透明で、

消費税相当額が国庫に入らず事業者の手元に残ってしまうような課税制度上の歪みが払拭されず、適正な転嫁が行われる法整備や環境が整っていない今の状況では、最終負担者である消費者に対して、さらに重い不当な負担を強いることとなる。

国民の理解を得るためにも、税率引上げ前のできるだけ早い時期に、透明度の高い税法となるように、上記提案を盛り込んだ税制改正の速やかな実施を期待する。



- (1) 岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理 50 卷 14 号 9 頁（2007 年 11 月）。  
阿部徳幸「現行消費税法の『益税』問題と中小事業者」日本法学 68 卷 3 号 151～152 頁（2002 年 12 月）にも同様の問題が指摘されている。
- (2) 名古屋高裁平成 18 年 2 月 9 日判決 訟務月報 53 卷 9 号 2645 頁、歯科技工士の事業区分をめぐる、みなし仕入れ率を 70%、又は、50%とすべきかが、争点となった。  
平成 9 年 5 月 30 日判決の裁決 裁事集 53 集 491 頁等。
- (3) 消費税基本通達 13-2-1 から 13-2-10。
- (4) 新井隆一「消費税の法的検討」税研 4 卷 2 号 27 頁（1988 年 9 月）。
- (5) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）527 頁に、日本はインボイス方式を採用していないため、「税負担の転嫁の関係が不透明になる（免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が認められるため、事業者に益税が生ずるという問題もある）のみでなく『消費税』の正確な執行がそれだけ困難になり、また、インボイス方式のもとで期待される、法人および個人地形の所得の把握水準の向上の可能性がそれだけ減少することも否定できない。」とある。  
また、水野忠恒『租税法 第 3 版』（有斐閣、2007 年）701 頁にも、「取引ごとに非課税項目やゼロ税率を設けたり複数税率を認めたりするには、個別の取引ごとに把握する必要がある。そのため、取引ごとの税額票（インボイス）が必要となる。インボイスが存在しないと、非課税品目や複数税率は機能しにくい。」とある。  
さらに、森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』（大蔵財務協会、2007 年）167 頁にも、「消費税の透明性確保の観点から、単一税率でもインボイスの導入は必要と考えます。」とある。  
この他に、杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策」税研 16 卷 2 号 50 頁（2000 年 9 月）、占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』（信山社出版、2002 年）543 頁、高田具視「消費税の改正について」税理 39 卷 3 号 238 頁（1996 年 3 月）等にも同様の意見が述べられている。
- (6) 金子宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）521～522 頁
- (7) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』（信山社出版、2002 年）543 頁。
- (8) 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研 18 卷 2 号 56 頁（2002 年 9 月）
- (9) 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研 18 卷 2 号 24 頁（2002 年 9 月）。
- (10) 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研 18 卷 2 号 27 頁（2002 年 9 月）に「ヨーロッパにおいて、インボイスの採用は付加価値税を正確に計算するための当然の条件であると考えられている。」との記載がある。
- (11) 望月俊浩「消費税の複数税率化をめぐる諸問題」税大論叢 42 号（2001 年 4 月）236 頁に、「EU 各国では、インボイスとして政府が規定する特別の様式はなく、領収書又は請求書をそのままインボイスとして使用できると報告されている」との記載がある。
- (12) 金子宏名誉教授は、将来インボイス方式に切り換える際の事務負担について、「我が国でも事業取引において請求書・納品書等の発行が一般的であるから、それに取引対価の額に加えて消費税額を記載すれば、それはインボイスに外な

らないのであって、インボイスは決して複雑ではない。」と述べている。

宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研 18 卷 2 号 26 頁(2002 年 9 月)、多田雄司「仕入税額控除の見直し」税経通信 49 卷 11 号(1994 年 8 月)にも同様の見解が記載されている。

- (13) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 II』(信山社出版、2002 年) 543 頁。
- (14) 占部裕典『租税法の解釈と立法政策 II』(信山社出版、2002 年) 513 頁。
- (15) 平成 16 年 12 月 16 日判決(民衆 58 卷 9 号 2458 頁)、平成 16 年 12 月 20 日判決(判例時報 1889 号 42 頁)等。
- (16) 国立国会図書館調査及び立法考査局『諸外国の付加価値税額(2008 年版)』9 頁。
- (17) 政府は 2008 年 12 月 24 日、消費税率引き上げを含む税制抜本改革への道筋を示す「中期プログラム」を閣議決定した。麻生太郎首相が明言したことを受け、景気の好転を前提に「2011 年度より」と、実施時期を明記。プログラムを確実に実行するため、2009 年度税制改正法案の付則による法制化も定めた(2008 年 12 月 25 日配信の産経新聞より)。
- しかし、その後、政府は 2009 年 1 月 21 日に、2011 年からの消費税率引き上げを含む税制抜本改革を今国会に提出する 2009 年度税制改正関連法案付則に明記する問題について、新たに「施行期日等は法制上定める」との 1 文を加筆する方針を固めた。(2009 年 1 月 22 日配信の日本経済新聞より)。
- (18) 政府税制調査会『消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した措置に関する基本的考え方 一実施状況フォローアップ小委員会報告一』(1990 年 10 月)。
- (19) 政府税制調査会『消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した措置に関する基本的考え方 一実施状況フォローアップ小委員会報告一』(1990 年 10 月)。
- (20) 政府税制調査会『消費税の中小企業者の事務負担等に配慮した措置に関する基本的考え方 一実施状況フォローアップ小委員会報告一』(1990 年 10 月)。
- (21) 久乗 哲「インボイス導入の課題—中小企業実務への影響」税研 22 卷 4 号 37 頁(2007 年 1 月)。
- (22) 青木 丈「フランス税制視察報告 一租税政策、付加価値税、法人税、日経企業の税の実務処理について一」(東京税理士会及び日本税務会計学会の学会月次研究レジュメより、2008 年) 14 頁。
- (23) 国立国会図書館調査及び立法考査局『諸外国の付加価値税額(2008 年版)』8 頁、高正臣「イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56 卷 15 号 166 頁(2001 年 12 月)にも同様の記載がある。
- (24) 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研 18 卷 2 号 59 頁(2002 年 9 月)に「事業者番号」という記載がある。
- (25) ここでも、保税地域からの引き取りに係る消費税額の控除については、割愛するものとする。
- (26) 高田具視「食料品等に対する軽減税率の導入問題」税大論叢 46 号 180 頁(2004 年 6 月)。
- (27) 富山県議会議長 仲外喜雄氏が、衆議院議長・参議院議長・内閣総理大臣・財務大臣・厚生労働大臣あてに、医療、介護、福祉等について、「消費税の非課税取引の見直しを求める意見書」を、2007 年 9 月 27 日付で提出している。  
<http://www.pref.toyama.jp/sections/0100/document/ikensho/honbun/>、アクセス日時：2009 年 1 月 18 日。

また、「開業医を取りまく問題」テーマ＝医療と消費税(2005 年 9 月 22 日 K B S 京都ラジオで放送、京都府保険医協会提供)では、内田亮彦京都府保険医協会副理事長が、現行消費税の課税制度のもとでは、医療費は実質的に非課税となっていない旨を訴えている。

---

<http://www.healthnet.jp/radio/2005/09/04.html>、アクセス日時 2009 年 1 月 18 日。

- (28) 凶子善信『税法概論 [5 訂版]』（大蔵財務協会、2008 年）194 頁。
- (29) 金子 宏『租税法 第 13 版』（弘文堂、2008 年）530 頁、  
水野忠恒『租税法 第 3 版』（有斐閣、2007 年）653 頁にも、「中立性の観点から消費課税を区分すると、我が国で採用する『消費税』は他の消費課税よりも優れている。」とある。
- (30) 税制調査会企画会合（第 21 回）の資料「平 19.11.2 企画 21-3」10 頁。
- (31) 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研 18 卷 2 号 22 頁（2002 年 9 月）。
- (32) 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研 18 卷 2 号 23~24 頁（2002 年 9 月）、水野忠恒消費税の複数税率化」税研 16 卷 2 号 37~40 頁（2000 年 9 月）参照。
- (33) 野田毅ほか「平成 21 年度税制改正と今後の課題」野田毅・藤井裕久発言 税経通信 64 卷 2 号 100~101 頁（2009 年 2 月）
- (34) 井堀利宏教授は税制調査会企画会合（第 21 回）で「軽減税率というのは食料品のように相対的に所得の低い人がたくさん買うだろうと思うものに優遇税率をかけるわけですけれども、所得の低い人だけが買うものについて軽減税率をかけるわけではなくて、所得の高い人も、当然、そのものを買うので、結果として見ると、軽減税率を適用したものの再分配効果はかなり限界的で、それによって失われる税収増に比べると余りメリットはないのではないかと思います。」と発言している。
- (35) 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研 18 卷 2 号 27 頁（2002 年 9 月）。
- (36) 石弘 光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008 年）136 頁。
- (37) 税制調査会『あるべき税制の構築に向けた基本方針』（2002 年 6 月）。  
また、その 2 年前の税制調査会『わが国の税制の現状と課題 21 世紀に向けた国民の参加と選択』（2000 年 7 月）においても、同様の考えを述べている。

## むすびにかえて

本稿では、税負担の転嫁が不透明であるという問題について、解決策を提案してきた。

仮に、インボイス方式が導入されても、消費税を巡る全ての問題が解決するわけではない。例えば、中古業者が個人からの仕入れについて仕入税額控除できないという課税の累積問題<sup>(1)</sup>、インボイスの記載事項・虚偽記載・架空インボイス発行等をめぐり訴訟が起きるであろうことは、インボイス方式を採用している他の国々を見れば予測できる<sup>(2)</sup>。

50年以上も前に、世界で最初に付加価値税を導入したフランスでさえ、「付加価値税の引上げが消費を含む経済にネガティブな影響を与えかねないという懸念<sup>(3)</sup>」を持ちながら、税率引上げを検討しているのであるから、消費税の歴史の浅い日本では、慎重に慎重を重ね、改正案を検討すべきである。

また、インボイスの記載事項・虚偽記載・架空インボイス発行等をめぐり訴訟を防止するために、消費税法 30 条において、インボイスの記載事項、保存義務を明確に法規定し、更に、調査をする時には、税務署の職員は、取引の相手先の帳簿等もクロスチェックする等の不正控除を防止するための施策を講じることが必要である。

イギリスでは、インボイスの保存を要件に仕入税額控除の適用を認めているが、課税庁が別に定めた場合には、インボイスによらず、他の文書の保存によっても仕入税額控除を認めており、他の文書により仕入税額控除が可能か否かの判断は課税庁の裁量によると法規定されているため、仕入税額控除の可否をめぐる裁決が多数存在する<sup>(4)</sup>。このような事態を避けるためにも、現在の日本の仕入税額控除の適用要件と同じ位、仕入税額控除の可否の判断基準を厳格にすべきであり、宥恕規定の適用がある場合を除いて、消費法に定められた正規のインボイスの保存がない場合、または、保存があっても提示を拒んだ場合等は、仕入税額控除

を認めるべきではない。

また、事業者番号（仮称）の導入時には混乱が生じることが予想される。例えば、ヨーロッパ諸国の付加価値税では、通常、一事業者が VAT 番号（Value added Tax Number）を登録するだけで数ヶ月かかる。従って、大きな混乱を避けるために、導入前には、十分な準備期間を設けてから開始すべきである<sup>(5)</sup>。

また、インボイス方式を採用すると税負担の転嫁が透明になる等の大きなメリット、導入に伴う事務手続きが煩雑なものでないこと、免税事業者が取引から排除されることはほとんどないこと等について、国民に丁寧に説明し、理解してもらうことが必要である。

今回改めて、ヨーロッパ諸国の付加価値税と比較検討して、日本の消費税は、「100 点満点ではないと思いますが、（中略）消費税が数々のメリットを持っていることも事実であります<sup>(6)</sup>」と発言している吉川洋教授の言葉に共感できるようになった。

消費税は、逆進性の問題や税率をどこまで引上げるか、社会福祉財源とするのか等、まだまだ、数多くの問題を抱えている。また、透明性が高く、国民の理解を得られる簡素な税となるには、長い年月が必要であり、国民の意見を拝聴しつつ改正を重ねていく必要もある。今後の改正により、日本の消費税が世界の手本となるような基幹税に成長することを心から願う。

（修士論文として提出したものに、一部訂正加筆を行いました。）

- 
- (1) 水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂，1989年）109頁。
  - (2) 高正臣「イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56巻 15号 168～169頁（2001年12月）、上西左大信・近藤正人「消費税～インボイス方式の導入反対」税研 22巻 4号 77頁（2007年1月）。
  - (3) 小多章裕「ドイツ、フランスにおける税制改革の動向」財務省広報ファイナンス 43巻 3号 20頁（2007年6月）。
  - (4) 高正臣「イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56巻 15号 170～178頁（2001年12月）
  - (5) 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研 18巻 2号 58～59頁（2002年9月）
  - (6) 平成19年11月2日開催の政府税制調査会企画会合（第21回）の議事録より。

【巻末資料】 裁判例・裁決一覧

(1) はじめに

最高裁平成16年6月10日判決 平成16年(行ツ)第74号 税務訴訟資料254号

札幌地裁平成17年11月24日判決 平成16年(行ウ)第20号 TAINSZ888-1164

東京高裁平成13年5月31日判決 平成13年(行コ)第36号

税務訴訟資料250号順号8914

東京地裁平成2年3月26日判決 平成1年(ワ)第5194号

判例時報1344号115頁(第2章にも記載、第3章にて詳細に検証)

(2) 第1章

最高裁平成17年2月1日判決 平成12年(行ヒ)第126号

最高裁判所民事判例集59巻2号245頁

東京地裁平成18年12月8日判決 平成17(行ウ)603 TAINS Z888-1197

最高裁平成17年3月10日判決 平成16年(行ヒ)278号

最高裁判所民事判例集59巻2号379頁

最高裁平成16年12月20日判決 平成16年(行ヒ)第2号

最高裁判所判例集民事215号1005頁

(3) 第2章

東京地裁平成2年3月26日判決 平成1年(ワ)第5194号

判例時報1344号115頁(はじめににも記載、第3章にて詳細に検証)

大阪地裁平成元年11月22日判決 平成1年(ワ)5431号

税務訴訟資料174号712頁

大阪高裁平成2年6月28日判決 平成1年(ネ)第1437号

税務訴訟資料176号1355頁

平成 16 年 1 月 26 日裁決 裁決事例集 67 集 758 頁  
平成 14 年 9 月 30 日裁決 裁決事例集 64 集 548 頁  
平成 18 年 2 月 9 日判決 税経通信 61 卷 4 号 143 頁

(4) 第 3 章

東京地裁平成 2 年 3 月 26 日判決 平成 1 年（ワ）第 5194 号  
判例時報 1344 号 115 頁  
神戸地裁平成 9 年 7 月 14 日判決 平成 8 年（行ウ）第 33 号  
税務訴訟資料 228 号 35 頁  
最高裁平成 11 年 7 月 19 日判決 平成 7 年（才）第 947 号  
最高裁判所裁判集民事 193 号 571 頁  
鳥取地裁平成 12 年 5 月 16 日判決 平成 11 年（行ウ）第 2 号  
税務訴訟資料 247 号 721 頁  
東京地裁平成 14 年 4 月 18 日判決  
平成 12 年（行ウ）第 243 号 税務訴訟資料 252 号順号 9109 8 頁  
平成 13 年（行ウ）第 388 号

(5) 第 4 章

平成 9 年 5 月 30 日判決 裁事集 53 集 491 頁  
平成 16 年 12 月 16 日判決 民衆 58 卷 9 号 2458 頁  
平成 16 年 12 月 20 日判決 判例時報 1889 号 42 頁