

# 論 説

## 将来の消費税制度と効率的な税務執行

国税庁長官官房広報広聴官

松 崎 也 寸 志

目 次

1	はじめに	46
2	消費税制度の変遷	47
	(1) 税率改定及び地方消費税導入	47
	(2) 事業者免税点制度	47
	(3) 簡易課税制度適用上限	48
	(4) 簡易課税制度みなし仕入率	48
	(5) 限界控除制度適用上限	48
	(6) 仕入税額控除要件(帳簿、請求書等の保存)	49
	(7) 中間申告納付(及び課税期間の特例)	49
	(8) 価格表示(総額表示義務)	50
3	消費税制度改正の目的	50
4	平成 15 年度改正の概要と執行上の課題	51
	(1) 免税点の引下げ	51
	(2) 簡易課税制度	53
	(3) 総額表示義務	54
5	消費税制度の今後の展望	57
	(1) 複数税率制度	58
	(2) インボイス制度	60
	(3) 簡易課税制度	61
	(4) 地方消費税の充実策	62
	(5) 消費税の不正還付等不正行為への対応	63

1 はじめに

平成 15 年度税制改正により消費税法が改正され、平成 16 年 4 月より適用されることとなった<sup>1</sup>。その主な内容は、事業者免税点が課税売上高 3000 万円超から 1000 万円超に引き下げられ、簡易課税制度の適用上限が課税売上高 2 億円超から 5000 万円超となり、中間申告納付が消費税額 4800 万円超(地方消費税額を除く)の者については、これまでの年 3 回から年 11 回となり、対消費者取引に関する価格の総額表示が義務付けられたことである。

さらに、平成 16 年度税制改正の議論の際、消費税についての特段の改正は行われなかったものの、自民党・公明党による与党税制改正大綱において、「平成 19 年度を目途に、年金、医療、介護等の社会保障給付全般に要する費用の見通し等を踏まえつつ、あらゆる世代が広く公平に負担を分かち合う観点から、消費税を含む抜本的税制改革を実現する」<sup>2</sup>こととされた。これは、社会保障給付負担財源の観点から消費

税率の引上げは避けられないとの考えによるものとされており、また、平成 15 年 6 月の政府税制調査会答申<sup>3</sup>における考え方、すなわち、「社会保障制度をはじめとする公的サービスを安定的に支える歳入構造の構築が不可欠であることから、消費税は極めて重要な税である。したがって、将来は、歳出全体の大胆な改革を踏まえつつ、国民の理解を得て、二桁の税率に引き上げる必要もあろう。」との点が基本にあるものと考えられる。

平成 15 年 6 月の同答申では、近い将来の消費税制度改革の方向性を示唆しており、特に、消費税率の引上げについて検討していく際の課題として、二桁税率となった場合の食料品等に対する軽減税率の採用の是非、複数税率採用の場合の「インボイス方式」採用の必要性、地方消費税の充実確保、などを挙げており、今後これに基づいた消費税制度の検討が進められていくものと考えられる。

本稿では、これら消費税法の 15 年度改正<sup>4</sup>点

が税務執行に与える影響及び問題点を概観し、これらを踏まえて、将来の検討課題とされている各種制度についても、税務執行に及ぼす影響を分析し、執行上実現可能な制度又は効率的な仕組みについて、検討を加えることとする。

## 2 消費税制度の変遷

検討を行うに当たって、まず平成元年4月の消費税導入後どのような制度改正が行われてきたか、その変遷を概観したい。

### (1) 税率改定及び地方消費税導入

平成元年4月の消費税導入時に3%であった税率は、平成6年秋の税制改革(適用は平成9年4月)によって4%に引き上げられ(法第29条)同時に地方消費税が導入された。地方消費税額の計算方法は、消費税額に100分の25を乗じて算出することとされ(地方税法第72条の82、同72条の83)であり、すなわち4%の4分の1である1%が地方消費税率となった結果、合計5%の税率となった。

この地方消費税は、国内の課税資産の譲渡等に係る「譲渡割」と輸入貨物の引取りに係る「貨物割」に区分(地方税法第72条の77)され、「譲渡割」は原則として、個人事業者は住所地、法人事業者は本店所在地の都道府県<sup>5</sup>が課税権を有することとされている(地方税法第72条の78)。なお、「貨物割」は引取り貨物の保税地域の所在する都道府県が課税権を有する)。

しかしながら、この方法では特定の地域へ事業者等が偏在する結果、実際に課税資産が消費された地域に地方消費税収が配分されないため、小売年間販売額等の商業統計等に基づき消費に相当する額を都道府県間で清算することとしている(地方税法第72条の114、同法附則第9条の15)。また、貨物割の申告・納付及び賦課徴収は国(すなわち税関)が行うこととされ(地方税法第72条の100乃至同条の113)、譲渡割の申告・納付については地方税法上、都道府県に対して行うこととされている(地方税法第72条の86乃至同条の89)が、国と地方それぞれに消費税、地方消費税の申告を別々に行う場合の事業者の事務負担増に鑑み、当分の間、税務署長に対して行うこととされ、またその執行、すなわち地方消費税の賦課徴収も、国が消費税と併せて行うことと

されている(地方税法附則第9条の4乃至9条の13)。

### (2) 事業者免税点制度

平成元年の消費税導入当初から、課税売上高3000万円以下の事業者の納税義務を免除していた事業者免税点制度については、平成6年秋の税制改革により、資本金1000万円以上の新設法人に対する特例が設けられ、平成9年4月1日以後の新設法人に適用されることとなった<sup>6</sup>。これは、設立当初2年間は基準期間がないため事業規模の大きな事業者であっても免税事業者となってしまう、本来免税事業者制度が中小事業者の事務負担等を考慮して設けられたこととの整合性に鑑み、一定規模以上の法人事業者についてまで免税とすることは望ましくないことから、設立当初の2年間について課税売上高が3000万円以下であっても、資本金1000万円以上の新設法人は課税事業者とすることとされた(法第12条の2)ものである。

そして、平成15年度改正では、課税売上高3000万円から1000万円に事業者免税点を引き下げることとされた(法第9条)。この改正は平成16年4月以降開始する課税期間から適用されるため、課税期間の特例を選択していない法人事業者は平成16年4月以降に開始する事業年度から、また同様の特例を選択していない個人事業者は平成17年分から、適用されることとなる。なお、それぞれの基準期間は、法人事業者は前々事業年度、個人事業者は前々年分(平成15年分)である。

このような免税点の引下げが行われたのは、免税事業者に対して、消費税を納付していないにもかかわらず消費者から受け取った消費税相当額を自己の利益としているとの、いわゆる益税批判が強く、消費税制度の信頼確保のためには、極力免税事業者を少なくする必要があったことによるものである。これにより、136万の新規課税事業者が見込まれており、既存の課税事業者226万者と合わせた改正後の事業者の総数は362万者となり、全事業者の61%が課税事業者になるものと試算されている。この新規課税事業者のうち、個人課税事業者は88万者、法人課税事業者は48万者とされ、改正後の事業者数は個人142万者、法人220万者となるものと

見込まれている（政府税制調査会資料）。

### （3）簡易課税制度適用上限

簡易課税制度を選択できる事業者の課税売上高の上限は、消費税導入時の5億円から、平成3年度に4億円、平成9年度には2億円、そして平成15年度改正によって5000万円へと順次引き下げられてきた（法第37条）。

簡易課税制度は、中小事業者の事務負担を考慮し、事業者の選択により簡易な仕入税額控除計算を可能とするために設けられたものであり、課税売上げに対する消費税額にあらかじめ定められたみなし仕入率を乗じて仕入控除税額を計算する仕組みとされている。しかるに、本制度は、実際の取引で支払われた仕入額を使用した正確な仕入税額控除計算を行わず、また選択制にしているため本則と比較して税負担が有利な場合に簡易課税を選ぶことができることから、事業者には益税が生じているとの批判もある。そのため、簡易課税制度を選択できる中小事業者を、真に記帳及び請求書等の保存や申告事務に多大な負担が生ずる零細業者に限定する必要があるとの考えから、消費税制度の定着状況に応じて徐々に引き下げてきたものである。

15年度の改正は、前述のとおり平成16年4月1日以降開始する課税期間から適用されることとなり、この結果、新たに簡易課税制度を利用できず本則に従った実額による申告を行わなければならない事業者は、現在の簡易課税制度適用者106万者のうち、個人10万者、法人46万者の合計56万者に上るものと予想されている（政府税制調査会資料）。

### （4）簡易課税制度みなし仕入率

簡易課税制度で使用されるみなし仕入率は、課税事業者の事業区分ごとに適用できる率が異なっており、この事業区分とみなし仕入率について、制度創設時の2区分（90%、80%）から、平成3年度に4区分（70%、60%の追加）となり、さらに平成9年度には5区分（50%の追加）へと改正されてきている（法第37条、令第57条）。本制度は、消費税の仕入控除税額計算を簡便に行うため、実際の仕入税額の算出に代えて、業種毎に概ね想定される仕入率をみなし仕入率として、売上税額に乗じて消費税額を

算出することを認めたものである。

みなし仕入率は、平成9年以降5区分とされており、第一種：卸売業90%、第二種：小売業80%、第三種：農林漁業・製造業等70%、第五種：不動産・運輸通信・飲食店を除くサービス業50%、第四種：その他事業60%、となっている<sup>7</sup>。そして、それぞれ該当する事業の売上税額にみなし仕入率を乗じて仕入控除税額を算出し、売上げに係る消費税額から差し引いて納付すべき税額を計算することとなる。

しかしながら、みなし仕入率はあくまでも想定される仕入率であり、実際の取引に基づいて正確に計算された適正な仕入税額の控除とは言えないため、消費税法が消費税額を計算するに当たり前段階の消費税額を控除するという多段階累積排除方式を前提としている点からみると、制度本来の趣旨を徹底したものでない嫌いがある。

さらに、簡易課税制度自体が事業者の選択に委ねられている点で、税負担を不当に減少させ益税を生じているとの批判があることは前述のとおりである。すなわち、本制度の利用者は、本則での税負担と簡易課税による税負担を比較して、簡易課税による方法が有利であるから選択しているのであって、もし本則が有利であれば本則課税を選択する者が多い、という問題が指摘されている。したがって、みなし仕入率による控除税額が実際の控除額に合うよう、業種に応じてみなし仕入率の細分化を行い税負担の適正化を図ってきたものである。

### （5）限界控除制度適用上限

限界控除制度を適用できる事業者の課税売上高の上限については、消費税導入時には6000万円であったが、平成3年度には5000万円とされ、平成9年度に至って、制度そのものが廃止された。

限界控除制度は、導入時には消費税がわが国になじみの薄い制度であったことから、中小零細事業者の納税事務コストの補填とその税負担の急激な増加の軽減のため設けられたものであり、特に免税点を超えたばかりの事業者に配慮し、3000万円を超える事業者から徐々に納税額が発生し増加していく仕組みとなっていた。

本来消費税は、課税の公平の観点から全ての事業者が納税義務者となることを原則とすべきものと考えられるが、その事業規模や納税事務負担への配慮といった政策的観点から、限定的かつ例外的に税負担を軽減する事業者を設けることとしたものである。その意味で免税事業者でない課税事業者についてまで、免税事業者が存在することを前提にした税負担減少への配慮は疑問がないわけではなかった。加えて、免税点制度自体にも益税批判が強いこともあって、これらの中小事業者への政策的配慮に基づく特例措置を極力縮小していくことが制度本来の趣旨からみて望ましい点は、上記(2)で述べたとおりである。

従って、免税点制度を前提にした限界控除制度も益税批判を免れず、あくまでも消費税制度が定着するまでの暫定的な措置と位置付けられていたものと考えられる。そのため、限界控除制度は段階的に縮小され、消費税導入後10年目の平成9年度から完全に廃止されることとなった。

#### (6) 仕入税額控除要件(帳簿、請求書等の保存)

本則課税による仕入税額控除を行うための要件としては、消費税制度創設時には帳簿の記載のみによる方式で差し支えなく、請求書等の保存までは要求されていなかった。しかし、平成9年度には、この帳簿の記載に加え、請求書等の証憑書類の保存も必要とされるよう変更された(法第30条第7項乃至第10項)。

制度創設時に帳簿への記載とその保存のみでよいとされたのは、消費税になじみの薄い事業者の事務負担に考慮したものであるが、本来仕入税額控除を行うためには、適正な計算に基づく必要があり、またそれを税務調査等で検証できなければ制度の適正な執行が担保されないこととなる。そのため、消費税の定着状況を踏まえ、平成9年度には帳簿に加え請求書等の保存も仕入税額控除の要件とし、制度の信頼性を高めることとされた。

この請求書等の保存について、消費税創設直前に提案され廃案となった売上税法案<sup>8</sup>においては税額票による前段階控除方式をとることとされており、いわゆるインボイス制度に近い案

であったが、前述のとおり消費税制度ではこの税額票まで求めることをしないばかりでなく、請求書の保存についても中小事業者の事務負担を軽減するため仕入税額控除の要件とはしなかった。しかし、制度の定着につれて、その信頼性を高めるために、取引事実を証明するための手段としてのインボイスに近いものを求める必要が叫ばれた。加えて、事務負担の軽減の観点からは、中小事業者は仕入税額控除のための記帳等の必要がない簡易課税制度によって保護されており、請求書等の保存を要件としても問題が少ないこともあって、改正が行われた。

なお、資産の譲渡等が3万円以下である等少額の場合及びその他やむを得ない事情のある場合については、帳簿のみの保存でも差し支えないこととされ、また請求書等の記載内容等についても、取引形態によって要件を緩和するいくつかの措置が設けられている(法第30条、令第49条)。

#### (7) 中間申告納付(及び課税期間の特例)

消費税創設時には、基準年(前年)税額60万円超の者については、確定申告のほかに中間申告納付を年1回行う必要があった。これを平成3年度には、基準年税額500万円超の者について、年3回の中間申告納付(確定申告と合わせて年4回)を必要とすることと改正された。さらに、平成9年度から、この基準年税額を引き下げ、48万円超400万円以下の者は年1回、400万円超の者については年3回の中間申告納付を行うこととされた。なお、平成9年4月には、地方消費税が導入され、また消費税率が4%に引き上げられており、この基準年税額は地方消費税を含まない消費税額のみで判断されることとされた。

そして平成15年度改正においては、基準年税額4800万円超の者(地方消費税を考慮すると年税額6000万円となる)について、中間申告納付回数を年11回とすることとなり、年3回の申告納付とされる者は400万円超4800万円以下の者となった(法第42条)。

中間申告納付が求められる趣旨は、消費税が消費者等に対して転嫁して収受したいわば預かり金的な性格を有することから、事業者は消費税相当額を収受した後極力早期に納付すべ

きであって、そうでなければこれを運用して利益を得ることも可能となり、事業者に不当な運用益を与えるとの考えによると思われる。その意味では税額の多い者ほど早期納付が求められ、月1回の申告納付とされたものと考えられる。

なお、15年度改正では、消費税の納付を早期に行うのであれば、その逆の還付についても早期に行う必要があることから、これまで3月間であった課税期間の特例を短縮して、1月間の課税期間も認められる改正が行われ(法第19条)、その結果、早期還付についても事業者の選択によって可能とされることとなった。

### (8) 価格表示(総額表示義務)

消費税創設当初から、消費税相当額を含んだ商品価格を表示するかどうかについては何らの規定もなく、外税表示又は内税表示のいずれを採用するかは事業者の任意とされていたが、平成15年度改正により、平成16年4月から、不特定かつ多数の者に対してあらかじめ価格を表示する場合には消費税相当額を含んだ価格を表示しなければならないとの、いわゆる総額表示が義務付けられることとなった(法第63条の2)。

これは、いくら支払えば商品を購入できるか分かりにくいとか、あるいは外税表示及び内税表示が混在して価格の比較がしにくいといった消費者のわずらわしさを解消するために設けられた<sup>9</sup>ものであり、欧州諸国等諸外国においても消費者保護法等において同様の規定が設けられている<sup>10</sup>。本規定は、不特定かつ多数の者に資産の譲渡や役務の提供を行う場合、すなわち対消費者取引について適用され、いわゆる事業者間の取引には適用がなく、事業者同士の取引は内税、外税いずれで行っても差し支えないこととされている。

従来、このような総額表示の義務付け規定がなかったのは、導入当初、消費税になじみの薄い我が国においては内税では消費者への消費税相当額の転嫁がしにくいといった事業者側の要望があり、また消費者側にも消費税相当額を認識し便乗値上げが起らないようにするためにも外税での表示が望ましいといった意見があり、これらにこたえ、消費税の円滑な定着を最優先に

したことによるものと考えられる。創設当時制定された税制改革法においても、「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。」(税制改革法第11条第1項)と定められており、その結果、外税、内税のどちらの表示も可能であったにもかかわらず、事業者は外税表示を採用することが多く、これが一般的なものとなってきたものと思われる。

しかしながら、導入後16年以上が経ち消費税の国民生活への定着を見た現在、より信頼性の高い制度とすることが重要となり、最終支払額が分かりにくい外税方式や、他の同様の商品との比較がしづらい外税や内税の混在をなくするため、総額表示に一本化されたものである。

また、この総額表示の義務付けによって、免税事業者が外税表示を行い消費者から消費税相当額を受け取るといういわゆる益税についても、外税表示が一般的であった従前と異なり、総額のみを表示することによって仕入れに係る税額分のみを価格に転嫁することが容易になったものとも考えられ、免税事業者への益税批判に対しても一定の効果が生じるものと思われる。

なお、事業者間取引においては、あくまでも事業として商品を売買しているわけであり、消費者と同列に事業者を保護する必要はなく、また本体価格を前提とした原価計算や経理処理も行われていることなどを考慮して、外税、内税のいずれの取引とするかは事業者間の自由な協議に委ね、総額表示は義務付けられないこととされた。

### 3 消費税制度改正の目的

以上概観してきたとおり、消費税創設時から漸次多くの制度改正が行われてきているが、これらの改正の目的は、前記(1)「税率改定及び地方消費税の導入」を除いて、消費税の定着に伴って導入当初の激変緩和的な措置を、益税批判や運用益批判を考慮して徐々に修正する点にあったものと考えられる<sup>11</sup>。

消費税の導入時には、税制改革法において、「今後の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定める」(税制改革法第1条)とし、消費税の「仕

組みについては、我が国の取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとす。」(同法第10条第3項)とされ、これらを踏まえて、上記2の免税点制度や簡易課税制度等が設けられたものである。一方、同改革法では、「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を確保する必要性等を踏まえ、消費税の仕組みの定着の状況を勘案しつつ、その見直しを行うものとする。」(同法第17条第3項)とも定めており、消費税の導入時点において既に、消費税の定着状況に応じて、中小事業者への各種の特例措置や転嫁のための外税表示といった諸措置を見直し、改正すべきことを想定している。

このような改革法の規定を踏まえ、消費税制度の定着状況と公平確保の要請及び制度の信頼性向上とのバランスを勘案して、これまでに多くの改正が行われてきたものと考えられる。特に、現在では導入後多くの年数を経て、消費税が我が国経済社会に真に定着してきたものと考えられ、またこれに伴って免税事業者に対するものをはじめとする国民からの益税批判も極めて強くなり、さらに諸外国においても中小事業者への特例が極めて限定的であること等を考慮すると、今後もこのような特例については適宜見直しを図っていく必要があるものと思われる。

なお、平成15年度改正においては、事業者免税点が課税売上高3000万円から1000万円に引き下げられたため、新たに消費税申告に不慣れた課税事業者が多数増加することとなり、これらの者にとっては全く新たな税制が導入されたと同様の状況であって、創設当時に匹敵する政策的配慮が必要であるため、限界控除制度の復活や仕入税額控除要件としての請求書等の保存を緩和するべきではないか、といった議論も存在していた。

また、そのような制度面に止まらず、税務執行面においても、創設時の税制改革法の「国税当局においては、昭和64年9月30日までは、消費税になじみの薄い我が国の現状を踏まえ、その執行に当たり、広報、相談及び指導を中心として弾力的運営を行うものとする。」(同法第17条第2項)との規定に基づきいわゆる弾力運営措置を念頭に、15年度改正によって増加する

新規課税事業者についても、導入時と同様の税務運営上の配慮が必要ではないか、との要請も考えられないわけではない。

しかしながら、これらの制度、執行の両面の激変緩和的な特例措置については、次項においても詳述するが、消費税制度が定着した現在では、制度の透明性と信頼性の確保のため、国民全体の観点からみても望ましくないものと言えよう。

いずれにせよ、消費税の改正の変遷は、税率引上げや地方消費税の導入といった財政的、政策的な要因によるもののほか、導入後の定着状況に応じて、中小事業者の事務負担に配慮した特例措置を本則に戻し、制度の信頼性を確保するための改正の積重ねであったと考えられる。

#### 4 平成15年度改正の概要と執行上の課題

平成15年度改正では、中小事業者の事務負担に配慮した特例措置を改正し、特に免税点制度の改正によって課税事業者数が従来の1.5倍にも迫る内容のものであり、税務執行面に大きな影響と課題を与えるものとなった。

また、総額表示義務という消費税法上の新たな義務が制定され、我が国の価格体系に影響を与えかねないものとなっている。

ここでは、これらの改正内容を概観し、その改正により税務執行に与える影響と課題を検討することとしたい。

##### (1) 免税点の引下げ

###### イ 新規課税事業者の増加と確定申告

平成15年度の改正により、課税売上高が年間1000万円を超える事業者は免税事業者とならないこととされた。これによって、前述のとおり136万の新規課税事業者が見込まれている。その内訳は、個人事業者が88万者、法人事業者が48万社とされているが、特に個人事業者は従来54万者であったものが、改正後は142万者と3倍程度の申告者となるものと見込まれ、しかも確定申告時期に申告納付が集中するなど執行面への影響は大きなものがある。

一方、法人事業者については、従来172万社であったものが改正後220万社程度であって、個人事業者ほど大幅な増加でない上、原則として申告時期が決算期毎であることから年間を通

じてばらつきが生じ、一定期間に申告納付が集中しない。そのため、事務量の増加は見込まれるものの、それほど深刻な問題は予想されない。

この個人事業者については、原則として年分毎の課税期間であり、従って確定申告時期に消費税申告も行うため、税務当局の申告処理事務がこの時期に集中することとなる。しかも、この新規課税事業者は課税売上高が 3000 万円以下という中小事業者であるため、税理士が申告に関与しておらず、また各種の民間団体による記帳指導を受けていない事業者が多いものと思われることから、確定申告時期に税務署へ申告相談のために来署する者が増加し、国税当局の事務処理に支障を来す可能性がある<sup>12</sup>。

加えて、地方税当局では確定申告時期に住民税のほか所得税の申告相談もある程度行っているものの、地方消費税については国が賦課徴収を代行し、とりわけ市町村は地方消費税交付金を都道府県から収受している（地方税法第 72 条の 115）<sup>13</sup>にすぎないことから、消費税の申告相談はほとんど受け付けていない状況にある。そのため、多くの新規課税事業者は市町村で申告相談できず税務署に来署せざるを得ないものと思われる。さらに、消費税は所得（利益）が生じなくても課税売上高が 1000 万円を超えれば課税事業者となることから、これまで所得税の申告義務がなく住民税の申告のみで済ませていた事業者も含まれ、これらの者も税務署へ来署する可能性が高いものと思われる。

#### □ 新規課税事業者と記帳

この個人新規課税事業者の初めての消費税申告は、平成 17 年分の確定申告時期、すなわち 18 年 3 月末までに行う必要があり、そのため事業者は 17 年 1 月からは消費税申告のための記帳を行わなければならない。仮に簡易課税制度を利用するとしても、事業区分ごとの売上げの記帳は行わなければならない<sup>14</sup>ことから、16 年中にはこれら新規課税事業者に対する十分な記帳指導を行ってスムーズな申告に結び付けなければ、税務署での確定申告がこれまで以上に混雑が激しくなり、その事務処理も厳しいものとなる。

既に、各地の商工会議所・商工会等において、改正消費税法の説明会が数多く行われており、

また税務署においても青色申告会や間税会等の民間団体との共催による説明会も開催されている。さらに、新規課税事業者の内多くの者が所属していると思われる農協、漁協や各種の業種団体等においても説明会を開催する等しており、消費税の周知や指導が行われてきている。これらの動きを、新規課税事業者と見込まれる者に対する記帳事務の必要性の認識と記帳慣行の定着にいかにより具体的に結び付けていくか、が重要である。そして、新規課税事業者に対して、税理士会、商工会議所・商工会、青色申告会、日本税務協会といった機関による記帳指導への受講を働きかけ、さらには税務署による個別の指導も行っていく必要がある。

いずれにせよ、これら新規課税事業者が消費税の適正な申告を行えるよう記帳指導を充実させることが、税務当局の喫緊の課題である。

#### 八 新規課税事業者への特例措置の可否

ところで、これら免税点の引下げにより新たに課税事業者となる者は、前述 3 のとおり、消費税の申告に不慣れであり、いわば新税が導入されたと同様の状況にあることから、その事務負担を考慮し、かつて認められていた中小事業者向けの特例措置を復活すべきとの議論や、創設時のような税務執行に当たっての弾力的運営を行うべきとの考え方もあり得よう。

しかしながら、そのような議論については、消費税の導入後既に 16 年が経過し、その間、事業者にとっては、自己の事業に益税が生じていたかどうかはともかく、少なくとも仕入や売上の際に消費税相当分をどのように処理すべきかを考えて事業を行っていたものと考えられる。その意味で、全く新たに導入された状況とは異なるものと思える。例えば、益税批判の中には免税事業者であるのに消費税分も支払わせられたといったものも多いが、事業者は常にこの点も念頭において事業を行っていたものと想像される。またその場合、仕入に掛かった消費税相当分の転嫁を行ったとしても、いわゆる益税には当たらないとされており、同業者や消費者との間でこの点も十分意識して取り引きしていたものと思われる。

加えて、導入後行われてきた改正は消費税制度の信頼性を確保するため益税批判にこたえたも



のや、請求書等の保存といった適正な税務執行の要請に基づくものであって、これらを導入当初に戻すことは時代に逆行したものであり、最終消費者である一般国民の理解を到底得られるものではないと言えよう。さらに、税制改革法に定められた「税務執行上の弾力的運営」の実施については、法律上の期限を経過しその法的正当性を失ったものであり、透明性に疑問がないわけではなく、消費税制度の信頼確保の観点から許容されるものとは考えられない。

結局、中小事業者の事務負担の問題は、事業者への記帳指導のための何らかの補助、補填を政策的観点から検討すべきものであって、消費税制度を変容させることや、執行上の裁量といった不透明な運営で対処すべきものではないものと思う。

## 二 新課税事業者の増加と事務運営の変化

新規課税事業者の増加によって、とりわけ国税当局の個人課税部門においては、事務運営の大幅な変更を行う必要が生じると考えられる。

まず、確定申告事務に関して、申告指導事務量が極めて増加することが予想される。国税庁は、現在納税者の自書申告を推進しており、そのため税務署においては原則として数名の納税者に対し一名の職員が集散的に指導する方法をとり、納税者自らが計算し申告書の作成を行うための支援をすることとしている。しかるに、消費税申告に不慣れな納税者の増加は、この申告指導の時間を長引かせることとなる。すなわち、消費税申告は事業活動の内容を確認しなければ申告書の作成に至らないため、現在でも限界状態にある申告指導事務量を更に増加させることが予想され、税務職員の定員増といった何らかの対策が必要となるものと思われる。なお、この点については、消費税申告が開始される平成18年春の確定申告期には、年金課税制度の改正<sup>15</sup>により年金所得者の申告の大幅な増加が重なることも考慮する必要がある。

次に、申告書收受後の事後処理事務（申告書の記載誤りや簡易な申告漏れの是正事務）及び調査事務についても、変更を余儀なくされるものと考えられる。事後処理事務については、消費税申告の増加に伴い所得税申告とのチェックや消費税還付申告に対する確認事務等の増加が

予想される。また、調査事務についても、消費税額が所得の有無に関わらず生じ、かつ所得税額以上に高額に上ることが多いため、消費税申告の内容に重点を置いた調査とならざるを得ないものと思われる。

これらの結果、国税当局としては、限られた定員の中では、調査事務から事後処理事務への事務量のシフトを行わざるを得ず、また調査事務についても一件当たりの調査事務量の増加をもたすため、調査件数自体の減少につながることを要する。

その他、法人課税部門においても、特に公益法人や人格なき社団等の新規課税事業者の増加が見込まれ、また消費税固有の納税者も増加が予想されるため、これらの者に対する対応も必要となろう。また、欠損申告法人についても消費税調査の必要性は高く、中小法人についての深度のある調査も要求される。加えて、法人課税部門においては、個人事業者の増加により、法人事業者に対する事務運営を個人課税部門と如何に整合性を保っていくかといった点も新たな課題として着目されてこよう。

いずれにしても、税務執行当局においてはこれらの課題に着実に対応していく必要があり、将来の税率引上げといった事態を想定すると、これらの問題は更に大きなものとなることが予想されるため、ここ数年の間に新たな体制作りも含めた抜本的な対応を図る必要が生じてくるものと思われる。

## (2) 簡易課税制度

簡易課税制度の適用上限については、従来の2億円から5000万円に引き下げられた。これにより、前述のとおり、法人事業者46万社、個人事業者10万者、合わせて56万者が本則適用者となり、実額での仕入税額控除を行うこととなるものと試算されている。

これらの者は既に消費税申告を行っていた者であり、またその大宗は法人事業者である上、税理士関与の者も多いと思われる。また、これら新たに本則課税適用となる者の多くは、自己の消費税申告に当たって、事務負担の問題もさることながら、本則と簡易いずれの方式で申告すると課税負担が少ないかを予測した上で、簡易課税を選択しているとの指摘も従来から行われ

ているところであり、本則課税適用のための記帳、すなわち仕入税額控除のための計算は既にある程度は行われているものとも推測されることから、その意味では事業者が移行するに当たっての障害はそれ程大きいものではないと考えられる。

ただし、執行当局についてみると、簡易課税から本則課税へ移行する事業者の申告書の内容を十分にチェックする必要があり、また税務調査においても仕入取引の内容や法令の適用に誤りがないか等、これまで以上に綿密な確認を行わなければならない、事務量の相当程度の増加は避けられないものと考えられる。

なお、本則と簡易のいずれの税負担が少ないかを比較して簡易課税を選択していることが、消費税制度の信頼を損ない、簡易課税制度に対する益税批判を強いものとしているとの考えがある。これを踏まえ、税負担を比較して判断することをある程度防止するため、簡易課税の選択に当たっては2年間の継続適用を要件としている。しかしながら、そのような措置では、益税排除の観点からみて限界があるものと言えよう。

そもそも、消費税は多段階にわたって累積する税負担を排除する方式を採用しており、そのためには前段階控除を正確に行うことが適正な税負担につながるものであり、実額による仕入税額控除が望ましいものと言える。その意味で、簡易課税制度はあくまでも中小零細事業者の納税事務負担に考慮した特例措置であって、みなし仕入率という擬制的な控除率を採用することから、正確な税負担のための計算をある程度犠牲にせざるを得ない仕組みのものである。従って、これを利用できる者を極力縮小限定していくことは当然の方向であると思われる。

ただし、平成15年度改正では、136万に上る従来免税事業者であった売上げ3000万円以下の者が新規課税事業者となり、これらの者は必ずしも記帳状況が十分とは言い難い現状にあるため、その大半が簡易課税を選択するものと思われる。この観点から、これら新規課税事業者が申告に慣れるまでの間は簡易課税制度を存続させ、有効に利用できる体制を作ることが肝要であろう。

いずれにしても、税務執行当局は、当面、消

費税制度とりわけ簡易課税制度について、これら新規課税事業者に対し十分な理解が得られるよう努める必要があり、説明会や個別の指導等により、周知を図らなければならない。

### (3) 総額表示義務

#### イ 商品価格と消費税

平成15年度改正で導入され平成16年4月から実施されている総額表示義務については、「消費税額を見えにくくし、将来増税するための布石でないか」、「値上げしたとの印象を与えるため実質的に価格を引き下げざるを得ない」、あるいは、「端数処理方法を統一すべき」といった議論がマスコミで報道されてきた。しかし、いずれの議論もその根底には、これまで主流となってきた外税表示に事業者や国民が慣れた結果、消費税制度自体を根本的に誤解してしまったことがあるものと思われる。

そもそも消費税の仕組みは、課税事業者が課税期間全体の課税売上総額に係る消費税額から課税仕入総額に係る消費税額を控除して算出した消費税額を申告納付するものであって、個々の商品について支払われた消費税額を積み上げて納付するものではない。すなわち、過去に行われていた個別物品税とはその仕組みにおいて全く異なったものであり、個々の商品の価格は、端数部分も含めてすべて消費税が含みこまれた価格として概念されるものであり、個別の商品毎に消費税を納税する仕組みとはなっていない。つまり、外税での価格表示による本体価格は、消費者との取引価格(商品価格)としては、消費税の転嫁を容易にするための、いわば擬制された価格ということとなる。

個々の商品の価格は、あくまでも事業者が見込み利益や経費やどの程度売れるものか等々を検討して決定(値決め)するものであって、消費税はこれら個々の商品を売却した後の全体の売上総額という結果に対して課税されるものであり、個々の商品の中に消費税相当分をどのように評価して含みこませるかは、事業者の裁量に任されたものである。従って、個々の商品それぞれ自体に消費税がかけられ、その消費税相当分の価格が商品本体に加わった外税部分として概念されるものではないわけである。このように消費者は、個々の商品購入の都度消費税を支払

っているものではなく、商品価格の中に転嫁された納税義務者たる事業者の納付すべき消費税額相当部分を負担していることになる<sup>16</sup>。

しかるに、現在のような誤解が生じたのは、消費税導入直後の事業者の「適正な転嫁ができないのではないか」といった不安に対して、これを解消するため、税制改革法等によって、「消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする」(税制改革法第11条第1項)と定めて外税表記も認め、それが現在まで行われてきた価格表示方法の主流となったことにあると言えよう。本来の商品価格と異なった価格表示は、消費者に誤解を与える不当表示(不当景品類及び不当表示防止法第4条)にも当たりかねないものであったと思われるが、税制改革法によって正当化されていたものと理解されるのではないが。

#### □ 消費税端数処理の特例

また、旧消費税法施行規則第22条においては端数処理の特例が認められ、外税によって決済し消費税額を区分して領収した場合には、その領収した額を積み重ねた額を売上げに係る消費税額として計算しても差し支えないこととしていたが、これも外税を前提とした規定であったため、商品価格に消費税額が別個に加わっているとの誤解につながったものと思われる。

本特例は、導入当初に、事業者が従来の商品価格に消費税相当額を上乗せし生じた端数を切り捨てた場合、この端数処理相当額が利益から削られてしまうこととなり、特に決済回数の多い小売事業者等においては、端数切捨額が多額に上り利益を圧迫することを考慮して設けられたものである。しかしながら、これは消費税の本来の仕組みからみて、あくまでも導入直後の一時的な規定と理解すべきものであった。すなわち、前記イで述べたように、課税売上総額から消費税額を算出するという仕組みからは、個々の商品価格の中に端数部分に至るまで消費税相当額が含みこまれているはずである。本来、各事業者は導入後数年の間に価格政策の中でこの端数処理部分も含めて商品価格の決定(値決め)を行うべきであったわけであり、その意味で時限的な規定であるべきものが、現在まで残ってきたものと考えられる。その結果、事業者を中心に、消費税も個別物品税的なものである

との誤解が続いてきた一因となったとも思われる。

総額表示義務の創設を受けて、この端数処理の特例についても、15年9月に省令改正(平成15年9月30日付「消費税法施行規則の一部を改正する省令(財務省令第92号)」)。なお、本省令の適用日は15年10月1日。)が行われ、同規則第22条が廃止された上で、同省令附則において、税込価格で端数処理をした場合と事業者間での税抜価格による取引に係る端数処理決済の場合は、「当分の間」従来の取扱いが認められ、また、税抜価格による対消費者間取引の場合については、総額表示義務を履行していることを条件として、「3年間に限り」この特例が認められることとされた(改正消費税法施行規則附則第2条第2項乃至第4項)。この省令改正は、事業者が総額表示に合わせたレジや会計上のシステムの変更等に時間がかかり、平成16年4月の実施時期までに間に合わないことを考慮して設けられた措置と考えられるが、一方で本特例により税負担が少なくなる事業者の激変緩和に配慮し、特例廃止によって生じる混乱を回避した側面もあったものと思われる。

そもそも、本特例は、前述のとおり、消費税制度全体から見ると導入当時の一時的な規定と理解すべきものであり、また仕入段階では端数処理分も含めて控除を認めていることを考えれば、税負担が不当に減少していると言えなくもない。さらに、旧規則第22条は、外税表示を前提とした規定であり、総額表示とは本来矛盾する性格のものである。その意味でも、本特例は、今後消費税制度の本旨に従って極力早い段階で、事業者間取引での扱いも含めて整理されるべきものと考えられる。

#### 八 総額表示に伴う取引上の問題

さて、総額表示の実施に当たっては、大手小売業者による納入業者への商品の値下げ要求や仕切価格の税込価格への変更要求(請求書等の総額表示への変更等)あるいは値札の付替え等への社員派遣要求といった事例が生じているとして、問題視する向きもあった<sup>17</sup>。これらの行為は、総額表示義務を契機として生じたものであるが、消費税法の規定と直接の関連はないものであり、あくまでも事業者間の取引上の優越

的地位を利用した不公正な取引であるか否かという問題である。この点については、公正取引委員会が、これらの行為が独占禁止法や下請法に違反するかどうかをQ & Aの形で公表(平成15年12月3日付「総額表示方式の実施に当たっての独占禁止法及び関係法令に関するQ & A」)しており、小売業者が優越的地位に基づき納入業者と十分な協議を行わずに要求した場合には、これらの法令に違反する恐れがあるとしている。

また、便乗値上げについて不安を覚える声もあるが、総額表示は単に最終的な支払総額を表示することを義務付けるものであり、従来の支払額そのものを何ら変更するわけではないことから、総額表示によって商品価格が値上げされることは理論的にはあり得ないものと考えられるが、価格表示の変更をきっかけとして、便乗値上げ等の行為の可能性がないわけではない。しかしながら、商品価格はその時々々の経済状況や需給関係等によっても変動し、また事業者の経営上の判断で決定されるものでもことから、従来の価格より値上げされたといっても、直ちに便乗値上げと言えるわけではない<sup>18</sup>。

なお、切り上げや四捨五入などの端数処理による税込価格の設定<sup>19</sup>は便乗値上げと言えないことは明らかであり、また10円単位等支払いやすい価格にした結果、一部の商品を値上げしたとしても他の商品を値下げし全体として従来と変わらない利益とするような場合には、便乗値上げではないものと思われる。

いずれにしても、多くの消費者は価格を比較しながら商品の購入行動を行うものと思われ、この便乗値上げについては消費者の眼が厳しい現在、一部悪質業者を除き事実上不可能に近いものと考えられ、いずれそのような事業者は淘汰されることと考えられる。

ところで、平成16年4月の総額表示実施直後、一部の大手小売業者等において消費税の二重取りが生じたとの報道がなされた。税込価格で表示された商品を税抜価格と誤って二重に消費税相当額を支払わせてしまったというものであり、ほとんどがレジシステムの変更<sup>20</sup>等に伴う処理ミスによるものであった。これらの行為も、総額表示の実施を契機としたものではあるが、誤った価格で行われた消費者と事業者間の商品売買取引上の問題であり、これら報道のあ

った事業者においては消費者への周知や二重取りした金額の返金等の措置を講じており、消費税法上直接問題となるものではない。

## 二 総額表示と税務執行

さて、この総額表示義務が税務執行当局に与える影響についてみると、少なくとも導入前後しばらくの間は、表示方法等の照会や制度に関する質問、意見、その他の苦情等が寄せられ、これに対応する必要がある。また、総額表示義務を履行していない事業者に関する情報提供等もあり、これらの事業者への指導も適切に行わなければならない。その場合、罰則が設けられていないため、実効性が担保されないとの問題を指摘する向きもあるが、総額表示がある程度定着した段階では、仮にそれを履行せず支払段階で別途消費税を請求するような事業者は、消費者から厳しい指摘を受け、悪質業者と判断されるものと考えられるため、自ずと総額表示が定着していくものと思われる。

罰則はないものの、総額表示の実施の有無が法的効果を生ずるものとして、前述の旧省令第22条による端数処理の特例がある。改正後の附則の規定では、総額表示を条件として3年間(平成19年3月31日まで)に限り、区分して受領した消費税額を課税計算の基礎にできることとされ(改正消費税法施行規則附則第2条第4項)であり、総額表示を行っていない場合にはこの特例は使えないこととなる。この場合において、総額表示を行っていないことを立証するためには、例えば、店内の一部の商品のみ総額表示を実施していない場合や一部店舗のみ実施していない場合、あるいはある特定の時期のみ総額表示を実施していない場合などが考えられ、この一部一時点のみを捉えただけの認定ではなく、具体的に取引単位毎に総額表示をしていないことを特定する等して、その取引毎に端数処理の特例を認めないといった取扱いが求められるのではない。

いずれにしても、国税当局としては、総額表示義務の実施後においても、必要に応じて制度内容等の周知を図り、照会・意見・苦情などにも適切に対応するほか、特に前記八の優越的地位の濫用行為に対しても、一般的な照会に対しては的確に回答するとともに、そのような行為

が行われているか注視しつつ、公正取引委員会や経済産業省等の関係省庁と連携を図って関係事業者に対して十分な指導を行っていく必要がある。

#### ホ 総額表示と税率引上げ

総額表示の下で将来税率が引き上げられた場合には、消費者からみると、細かい税額計算をする必要なく支払い総額が分かるという利点がある。例えば、フランスでは19.6%の標準税率と5.5%又は2.1%の軽減税率であり、この税率を本体価格に乗じて支払い総額を計算することは相当困難であり、そのため諸外国では消費者保護法等により総額表示を義務付けている（脚注10参照）。

仮に、8%の税率の場合、本体価格1980円の品物は税込2138.4円とすぐに計算できる人はそう多くはないものと思われ、その意味で大きなメリットがある。加えて、引上げ当初の段階では従来の税率で計算してしまい、支払総額を誤るといった問題も生じないため、便宜であると思われる。

一方、事業者にとっては、総額表示義務の下では、税率変更の度に値札の変更を行うといった事務負担が発生することとなる。諸外国では税率が変更されても値札の変更は行わずそのままの価格で販売し、在庫がなくなった時点から新たな商品について新税率の価格に変更するケースが多いように思われるが、我が国の場合には前述のとおり、消費者や事業者の感覚が税抜価格に引きずられ、消費税相当額も含んだ価格が商品価格であるとの意識が薄いことから、商品価格自体も上げなければ税率引上げ分を事業者が負担することになってしまうため、在庫分も含めて商品価格を税率引上げ分値上げする必要に迫られることとなる。

また、消費税が制度の本質から、新税率の適用時期を境に価格の一斉変更を要求していることも、一因と考えられる。すなわち、同一商品について売上げに係る税率と仕入れに係る税率が異なることが不合理であるため、一時点をもって一斉に税率を変更することが望ましいためである。なお、平成9年の税率引上げ時には適用日である4月1日をもって一斉に引上げを行っているが、当時は総額表示が義務付けられて

おらず、外税表示では値札の変更の必要はなく、レジでの支払のみ税率を引き上げれば済んでいた。しかし、総額表示の下では、値札自体を変更しなければ支払額と異なることになって法律上も問題があり、消費者との間でのトラブルも予想される。

この値札の変更は店頭価格のみに留まらず、商品に希望小売価格を表示する場合にも、その必要が生ずるものと思われる。希望小売価格自体は総額表示義務の対象ではないが、店頭で値札を掲示しないまま希望小売価格が表示された商品を並べている場合には、希望小売価格であっても総額表示の対象となり、そのため小売業者側から製造業者に対して希望小売価格表示の変更要求が想定される。つまり、従来の税率での税込希望小売価格の表示は、その価格のままで販売するか、店頭で値上げ後の価格を明示しない限り、総額表示義務違反となってしまう。これは、製品に価格を表示しないという動きとなる可能性もある。

いずれにせよ、結果として、在庫商品の扱いや消費者の印象を考慮した生産・販売戦略による価格決定を行わざるを得なくなり、製造、流通、販売の各事業者に与える影響は極めて大きなものとなる。これは税率引上げの都度生じる問題であり、毎年段階的に税率を引き上げるといった案<sup>21</sup>も議論されているが、値札の変更も毎年行わなければならないなど事実上混乱が生じよう。また、事業者にとって価格政策をどのようにするかは、税率が大きくなればなるほど影響も大きく、将来を見据えた対応が必要となるものと思われる。

以上のことから、今後税率引上げの際には、事前の周知期間を設ける必要があることは当然であり、これに加えて上述の価格戦略上の検討期間及びその検討に必要な法令等についての周知期間も考慮して、十分な時間をかけて改正の議論を行う必要がある。さらに、値札の変更や在庫商品の扱い等に対する関係業界のコスト負担についても、政府による補助や税制上の優遇といった諸措置も含めて検討した上で、制度を立案することが重要と思われる。

#### 5 消費税制度の今後の展望

さて、平成元年に我が国に消費税が導入され

て以来 16 年が経過し、国民生活に定着してきたものと考えられるが、今後の高齢化の進展に対応するため、消費税の重要性がこれまで以上に高まるものと思われる。前述 1 のとおり、平成 16 年度自民党・公明党の与党税制改正大綱では、年金等社会保障給付財源としての消費税を含む抜本的税制改革を、平成 19 年度を目途に行うとしており、そこでは消費税率の引上げが検討されるものと思われる。そしてその場合に、税率が二桁税率となれば食料品等を軽減税率とする複数税率が採用され、またインボイス制度の採用の可能性もあること、さらに地方消費税の充実についても検討課題とされることは、15 年 6 月の政府税制調査会の答申で明らかにされている。

このような観点から、今後採用される可能性のある諸制度について、どのような執行上の課題があるか、またそれを踏まえ、新たな制度においてはどのような考慮が必要とされるか、概観してみたい。

### (1) 複数税率制度

#### イ 諸外国の制度

諸外国の付加価値税制度では、消費税の持つ逆進性を緩和するため、食料品等の生活必需品について軽減税率を設けている。

例えば、フランスでは、標準税率 19.6% に対して、食料品、水道水、書籍、旅客輸送等は 5.5% の軽減税率であり、新聞、医薬品等は 2.1% の税率としている。イギリスでは、17.5% の標準税率に対し、食料品、水道水、新聞、医薬品、国内旅客運送は 0% の税率とし、家庭用燃料、電力等は 5% の軽減税率とされている。ドイツでも、標準税率 16% に対して、食料品、水道水、新聞、書籍、国内旅客輸送等は 7% の軽減税率であり<sup>22</sup>、これらを踏まえ、15 年 6 月の政府税制調査会答申では二桁の税率となった場合には、食料品等の軽減税率を考慮する必要があるものとしている。

#### ロ 軽減税率の問題点

この軽減税率を設けた場合の最大の問題は、制度が複雑になるため、事業者の事務負担が増加し、消費者にとっても、どの商品が軽減税率が分かりにくくなることにある。

諸外国の例をみても、食料品の他に水道水や新聞、旅客輸送等いくつかの品目を軽減税率の対象にしており、そしてどの範囲までを軽減税率にするかは、社会政策的観点等から政治的に判断されるものではあるが、各種の配慮を行えば行う程、軽減税率の対象品目が多くなり、また複雑になってしまう。例えば、食料品であっても、フランスではキャビアを、ドイツではロブスターやエスカルゴを軽減税率から除外するなど、一定の奢侈品等については標準税率を適用し、相当詳細な規定を置いてその範囲を定めている。また、ファーストフード等は、持ち帰り品であれば軽減税率だが、店内で消費する場合には標準税率となるケースが多くの国で見られ、消費者の分かりにくさにつながっている。

さらに、今後どのような制度となるかにもよるが、一般的に推測すると、食料品の中でもペットボトル入りの清涼飲料は、製品となった後の小売段階では軽減税率であっても、その製造段階では原料として仕入れたもののうちペットボトル自体は標準税率となり、清涼飲料の原料は軽減税率となって<sup>23</sup>、仕入税額の計算に当たっては、これらを区分する必要が生じる。食料品の原料、例えば肉を仕入れてペットフードを製造する場合には、このペットフードは標準税率だが、原料の肉は軽減税率かどうかといった問題も生じてくる。

このように見ると、事業者にとってはこれらの取引を個別に区分して経理し申告しなければならず、事務負担が増大することとなる上、消費者にとってもどの商品がどの税率となっているか極めて分かりにくくなるといった問題がある。

### 八 軽減税率対象品目の判定

このような問題を解消するために、諸外国では商品売買の都度、税額を記載したインボイス（税額票）を発行し、これに従って仕入税額控除を行うという「インボイス制度」を導入している。同制度については別項で論じることとするが、いずれにしても複数税率となると、消費税の税額計算が複雑なものとならざるを得ず、そのため事業者の事務負担が増加し、税務執行についても事務量の大幅な増大を来すものと思われる。

現在でも、医療、教育、福祉等に関する資産の譲渡等の多くについては非課税とされているため、個々の具体的な事例について課税か非課税かの課否判定を行っている。これに加えて、軽減税率が導入されると、その適用対象となるかどうかについての判定が飛躍的に増加すると予想され、膨大な事務量の増加を来すものと思われる。事業者の記帳事務負担も増大し、消費税申告書の記載項目も多くなって、それに伴い納税者や消費者等からの質疑も増え、これらを処理するための税務当局の事務量増加は避けられない。

事業者の納税事務の増加については、次のような例を想定すると理解しやすいものと思う。すなわち、持ち帰り弁当業者の販売するカツ丼弁当の場合、弁当業者の売上げとしては、食料品として軽減税率となるが、製造のためには、容器や箸、調理用具は標準税率での仕入れとなり、豚肉や小麦粉、パン粉、玉葱、卵、米、食用油、調味料は軽減税率での仕入れとなる。光熱水費については、制度の仕組み次第でどちらの税率もありうることとなるが、いずれにしても、これらの対象品目を明確に区分して経理する必要が生ずる。そして、弁当業者にこれらの原材料を販売した事業者は、それぞれ同様の税率での売上げとなるが、その仕入れも同様に二種類の税率となることが多く、さらに、これらの商品の流通をさかのぼっていった生産者や輸入業者まで区分した経理が要求されるものと想定され、我が国の経済取引に極めて大きな影響を及ぼすものと思われる。

生産農家の場合でも、例えば、米については、その仕入れのうち、種籾については軽減税率とするか、苗ではどうか、豚肉では、生きた豚のままの仕入れは軽減税率か標準税率か、繁殖用の種豚はどうかなど、商品となる前のどの段階から軽減税率と判定するかといった問題も生じてくる。さらに、カツ丼の味付け用の調味料なども、食料品として軽減税率となりそうだが、この調味料製造業者の仕入れでは、容器やパッケージ印刷は標準税率、醤油原料の大豆は軽減税率、だしの原料の塩、グルタミン酸、イノシン酸やナトリウムはどうか、といった問題がある。

また、食料品として扱われるものであっても、

販売対象が異なる場合の問題もある。生産農家が通常販売する米は軽減税率であるが、工業用の糊の原料として販売した場合も軽減税率でよいか、肉についてもペットフード用に出荷したらどうか、というように、通常は食料品であるものをそれ以外の用途に販売した場合の取扱いをどうするかといった問題も生じる。

このように、食料品といっても様々なものがあり、また製造段階での扱いも区々であって、一概に一まとめにはしにくいものであるが、これらの軽減税率対象品目の判定次第では税負担に大きな違いが生ずることとなるものであり、事業者の価格戦略に大きな違いをもたらすこととなる。

## 二 事業者の負担と軽減税率対象範囲の明確化

いずれにしても、食料品に関係する全ての事業者は、これら個々の商品の販売や購入について、標準税率と軽減税率のどちらの税率になるかを判断して記帳し、課税売上げを二種類に区分し、仕入れも二種類に区分して計算した上で（非課税取引、不課税取引、免税取引を合わせると五種類の区分となる）消費税の申告を行うこととなる。なお、簡易課税制度選択者は、売上げを事業区分毎に分ける必要もある（簡易課税制度と複数税率の問題は後述）。

このように、事業者の事務負担が飛躍的に増加するばかりでなく、軽減税率の対象となる食料品の範囲をあらかじめ明確に定めなければ、事業者は商品価格の決定もできないなどの混乱を来し、価格戦略ひいては経営計画も立てられないこととなる。従って、法的安定性及び事業者の予測可能性の観点から、消費税法令の中において、できる限り詳細な規定を置くことが要請されよう。

なお、免税事業者や簡易課税制度適用事業者においては、軽減税率による仕入れ以外に標準税率による仕入れも行う場合、この標準税率分の税負担を商品価格に転嫁しなければ税負担が増加することから、軽減税率分以上の額を販売価格に転嫁する必要がある。従って、仮に軽減税率をこれまでの税率で据え置き、標準税率のみ引き上げたとしても、ある程度食料品価格は上昇するものと思われる。そのため、このような事業者にとっては、商品販売のための価格戦

略を練り直す必要があり、消費者に価格転嫁の必要性を理解してもらうための周知活動や販売不振等に伴う費用負担などについて、強く要望してくることも予想される。

なお、この食料品等の軽減税率対象品目の範囲を限定して狭く規定すればするほど、関係する事業者も少なくなり、また税務当局への質疑や事務量も比較的少なくなるものと思われるが、一方消費者の税負担の軽減効果は低下するため、十分な議論が必要であろう。

#### ホ 軽減税率対象事業と還付

さらに、この複数税率が実施される場合に検討すべき点は、消費税還付の問題である。先ほどの例で言えば、弁当業者が軽減税率で販売した商品の原価の中には、標準税率での仕入れが存在するため、仕入控除税額が売上げに係る消費税額を超える場合も多くなるものと思われる。その場合には還付が発生することとなる。現在、消費税の還付は、自動車等の工業製品を輸出する場合等の輸出免税の場合がほとんどであり、これは一定の大企業が多く関係する事業者も少ない上、その事務処理能力も高いことから、税務執行に大きな影響を与える程のものとはなっていない。

しかし、この食料品等の軽減税率に伴う還付申告は、前述のような弁当業者といった食品小売事業者や食品製造業者などが行うことも多くなってくるものと思われる。さらに米、野菜、魚、肉といった農業や漁業者にも広がることが予想される。これらの事業者による仕入税額控除の中で多額のもの、生産設備（耕運機、トラクター、船、網等）や燃料であり、それらは標準税率となるため、常態的に還付が発生してくるものと予想される。中小事業者については、必ずしも記帳能力が高いわけではないことから、みなし仕入率を使用する簡易課税制度が設けられているが、還付の発生する中小事業者は簡易課税制度を使うと還付申告ができないこととなる。従って、仕入税額控除のための記帳を正確に行うことが要求され、事業者の事務負担が増加するとともに、これらの事業者から大量の還付申告が税務当局に提出されるものと思われる。

税務当局は、これら還付申告については、不正な還付申告でないか厳正な監査を行う必要が

あり、特に消費税については、その還付が適切かどうかを検討するため、その仕入税額控除の内容を十分に確認しなければならず、この事務処理に多くの時間がかかることとなる。大量の還付申告書が提出されることとなれば、税務当局の事務量も膨大なものとなり、事業者の事務負担ばかりでなく税務執行の観点からも、軽減税率の対象を極力限定し、明確化することが重要であると思われる。

#### (2) インボイス制度

前述のとおり、複数税率となった場合には、事業者が仕入税額控除を行うに当たって、仕入れた商品の税率がいくらであるか不明なことも多いものと思われる。これを確認する事務が増加する。また、一つの商品の譲渡に当たり売上げの税率と仕入れの税率が異なると、理論的には税収に不一致を来すこととなる。すなわち、甲が乙に100円の商品を5%の税率で売却すると税込105円であるが、乙が10%の税率と勘違いし10円の仕入税額控除を行うと、甲は5円しか納税せず、乙は10円控除し、差額の5円分の納税額が不足することとなる。

このような問題に対応するため、前段階控除を行う付加価値税制度では、ほとんどの国においてインボイス制度を導入している。このインボイスの仕組みは様々であるが、概ね税額を記載した「インボイス」と呼ばれる請求書又は納品書のような伝票を事業者間で取り交わし、この記載に基づいて納税し、仕入税額控除を行うこととされている。従って、税額は明確であり、またこれに従った申告を行えば、税額の不一致は生じないこととなる。

しかし、このインボイス制度は脱税や不正還付といった不正目的で利用される可能性も高く、これを防ぐために諸外国では多くの工夫が行われている。例えば、インボイスを発行できる事業者の登録制度があるが、これは税務当局に課税事業者としての登録を行い、登録番号を付与された事業者のみがインボイスを発行でき、またこのインボイスがなければ仕入税額控除ができないとの仕組みである。また、国税当局が発行したインボイスを利用しなければならないという国もある。このインボイスには、税率や税額に加えてインボイス番号も記載しなければな



らず、その控えの保存が義務付けられているなど、不正目的に利用しにくい制度とされている場合が多いようである。

このような登録事業者の管理やインボイスの発行は税務当局が行う必要があり、新たな事務体系が加わることとなる。事業者の開廃業、移動を確認し、インボイスの発行や監査等の事務も行わなければならない、また税務調査等においてもインボイスの確認が重要となり、極めて多くの事務量と事業者管理のための新たなシステム開発や保守管理事務が加わることとなる。

この点を踏まえれば、不正利用の困難性と執行の容易性という両者のバランスをとった制度が望まれるところであり、また事業者にとっても事務負担が極力少ないものとするのが肝要である。今後、制度導入に際しては諸外国の制度のみならず、我が国の事業者及び執行当局の現状を十分踏まえた検討が必要と思われる。

### (3) 簡易課税制度

簡易課税制度については、本来中小事業者の事務負担に配慮した特例措置であるが、従来から益税批判が強いことから、みなし仕入率を細分化かつ低減化し、実際の仕入額に近づける改正が行われてきたところであり、平成 15 年度の改正では、その適用上限を課税売上高 5000 万円までと低くしたことは前述のとおりである。しかし、免税点引下げに伴う新規課税事業者が消費税申告に慣れてきた時点では、更に進めて、この特例措置を廃止すべきとの議論も多いものと思われる。

また、それに加えて、仮に二段階税率となると、技術的な問題も生ずる。すなわち、仕入税額控除の対象となる課税仕入れが軽減税率のものと同標準税率のものとの二種類となり、これまでのみなし仕入率による仕入税額計算はそのままでは使用できなくなる。標準税率を適用する業種と軽減税率を適用する業種の区分が必要となり、さらに軽減税率を適用する業種の中でも、仕入れの多くを軽減税率によるものから少ないものまで濃淡が生じ、一律のみなし仕入率の適用は極めて難しくなる。例えば、飲食店業は現在 60%のみなし仕入率となっており、売上税額に 60%をかけた額を仕入税額とみなしているが、食料品が軽減税率となると、売上は標準

税率<sup>24</sup>であるが、仕入れのうち食料品については軽減税率、それ以外は標準税率となることから、売上税額にみなし仕入率を乗じた仕入控除税額は過大になる<sup>25</sup>。

このように、軽減税率が導入されると、これまでのみなし仕入率のままで簡易課税制度を適用することには無理があり、軽減税率対象品目を扱う事業者については、個々に適正な仕入率を検討するか、これらの品目の取引量に応じて控除税率を変更する等の特別の制度を設ける必要があると思われる。因みに、複数税率を導入しているドイツでは、50にも及ぶ事業区分があり、それぞれの仕入率があるとのことであるが、このように多くの事業区分が存在することになると、どの区分に該当するかの判断が難しく、複雑なものとなって、事業者にとっても、また執行当局にとっても負担が増大することとなり、簡易課税制度を設ける意味に疑問が生じかねない。

これに加えてインボイス制度が導入されると、制度の仕組み方にもよるが、一般的な諸外国の制度では、受け取ったインボイスに記載された税額に基づかなければ仕入税額控除を認めないこととされており、みなし仕入率による税額控除を容認すれば、インボイス制度に例外を設けることとなり、本制度そのものがあまり意味を持たなくなってしまう。従って、複数税率導入の際には、本来の制度に従った本則課税方式に一本化し、簡易課税制度が廃止されることが本来望ましいものと思われる。

しかしながら、平成 15 年度の改正後も、従来の課税事業者のうち 50 万者が簡易課税制度適用者として残ることが予想され、さらに新規課税事業者 136 万者の大半が簡易課税制度を選択するものと思われるため、改正後の課税事業者総数 360 万者のうち、およそ半数に及び 180 万者が簡易課税制度適用者となると考えられることから、これらの事業者が消費税申告に慣れない時期には、本則に従った仕入税額控除の計算を行わせるような改正は事実上極めて困難と思われる。執行上も大きな負担が生ずる。すなわち、国税当局は、膨大な数の事業者に対して、仕入れや経費を取引毎に課税（標準税率、軽減税率毎）・不課税・非課税・免税の別に区分けして記帳するように指導を行い、またその確認の

ための税務調査を行う等これまでにない事業者の事務負担と税務執行上の事務負担が必要となる。

そのため、これら中小事業者の負担軽減のための措置をある程度は残す必要があり、あるいはその事務負担に応じて補助的支援措置も検討する必要がある。諸外国においても、フランスでは、一定の事業者組合等に付加価値税の記帳指導と申告代行権限を与え、この組合を通じて申告する場合には特別控除を認め、原則として税務調査を行わないといった措置を講じている。我が国においても、税理士会や商工会・商工会議所、農協・漁協、又は一定の事業者団体などに、このような何らかの補助的支援措置を行い、また中小事業者への青色申告控除類似の制度的な支援措置を図ることも、円滑な制度改正につながるものとして検討の余地があるのではないか。

#### (4) 地方消費税の充実策

##### イ 自治体独自の税率と県境税調整

地方消費税については、これを充実し地方行政の財源として活用することが求められているが、地方の自由な税源とするためには、地方消費税制度そのものに重大な問題が存在する。すなわち、地方消費税は消費税額に100分の25を乗じて算出される(前述2(1)参照)ため、その税率を個々の自治体がその行政需要に応じて自由に決定できず、いわば地方自治の本旨に沿わない税体系となっていることである。仮に地方消費税率を自治体が自由に決定した場合には、自治体によって税率が異なることとなり、前段階控除を行う仕組みから見ると、現行制度のままでは事業活動に大きな影響を与えることとなり、極めて複雑な制度としない限り、独自の税率とすることは不可能である<sup>26</sup>。

このような問題は国家間で税率の異なる場合と同様であり、国家間ではこれを解消するため、輸出品免税、輸入品課税を行うといった、いわゆる国境税調整を行っており、これを実施する税関組織が必要となってくる。つまり、県境税調整を行い県単位で税関を置くという多大のコスト負担を実施しなければ、地方独自の税率とするような地方消費税の仕組みをつくることは不可能である<sup>27</sup>。

なお、この点でよく誤解されるのは、米国の消費税が州税であり、州ごとに税率が異なっているのにもうまく実施されているのではないかとの指摘である。これは、同国の税制がいわゆる小売売上税であり、前段階控除、つまり仕入税額控除の必要がない単段階課税であることを理解していないことによるものである。前段階控除の必要がなければ、国境税調整も不要であり、また米国の国土は広大なため、消費者が他州で購入するとのも動機付けも比較的小さいことから、州ごとに税率が異なってもそれ程大きな問題ではないこともあり、我が国の消費税制度とは根本的に異なっている。

##### ロ 地方消費税徴収に関する地方自治との矛盾

地方消費税を地方自治体の独自財源とするためには、さらにもう一点大きな問題が存在する。すなわち、現在、地方消費税の賦課徴収は地方自治体が行わず、国税当局に委託していることである。

これは、消費税と地方消費税が課税ベースを同じくし、納税者が同じような計算をした申告書を国と地方に別々に提出し納税する場合には、二重の事務負担が生じ、また国税、地方税の両執行当局にとっても非効率であるため、国が一枚の申告書で地方消費税分も含めて収受し、ここで徴収した地方消費税額を都道府県に交付することとしている(前述1(2)参照)。すなわち、地方消費税は、消費税と別の税目となっているものの、付加税的な要素が強く、その配分方法も地方交付税又は地方譲与税的なものとなっている。

この地方交付税的な配分を行う理由は、地方消費税の多額の納税義務者が都道府県によって偏り、特に東京都等都市部に集中しているため、その税収も偏ってしまうことにある。つまり、事業者単位で申告納付する消費税、地方消費税の仕組みからは、実際の売上活動及びこれに伴う消費が地方で行われていたとしても、都市部所在の大企業の売上活動の全てが納税地の集中する都市部で行われたものとして、納税されることになってしまうわけである。そのため、都市部で納税された地方消費税額を、実際に消費された地方に還元するよう一定の指標に基づいて配分する仕組みを作っている。この指標はい

わば消費行為を擬制したものであり、「小売年間販売額」と「サービス業対個人事業収入額」の合計額、「人口(国勢調査)」、「従業者数(事業所・企業統計)」について、を8分の6、及びをそれぞれ8分の1づつとして都道府県間で清算(地方税法第72条の114、同施行令35条の20)しており、本来の消費と結びついたものではない。さらに、このようにして清算された地方消費税額の2分の1を、都道府県は地方消費税交付金として、上記のとを2分の1づつとした基準で、市町村に対して交付(地方税法第72条の115)しており、これは消費との結びつきがかなり弱いものとなっている。

以上のような仕組みであることは、地方消費税が本来独自の税源とはなり得ず、一種の地方交付税又は地方譲与税的な性格を持たざるを得ないことを意味しており、その結果、自治体側としては自ら賦課徴収する必要がないため、独自の税源との意識が希薄となっている。この自治体の感覚からは、納税者が見えない結果となり、本税を有効に活用すべきとの意識も少なくなる虞がある。すなわち、財源としての意味合いは大きいものの、地方自治の本旨にかなった地方税を充実するための税源としては疑問があるものと言わざるを得ない。

#### (5) 消費税の不正還付等不正行為への対応 イ 消費税不正行為と海外取引

前述の新たな制度の導入に加え消費税率の引上げが行われると、消費税の輸出免税や標準税率と軽減税率の格差を利用した不正還付をはじめとした消費税の不正行為の増加が予想される。税率の高いヨーロッパ諸国等では付加価値の不正行為の問題が深刻であり、これに執行面でどのように対応するかが大きな問題となっている。輸出免税を利用した不正行為の場合には国際的な取引に対する事実確認が極めて効果的であるため、EUにおいては、加盟国間の協力による不正行為の防止方法や情報交換等について議論が行われている<sup>28</sup>。

ヨーロッパ諸国の多くはEUに統一されているものの消費税制は各国まちまちとなっており、各国間の国境管理もほとんど行われていない状態であるため輸出入の有無も確認しにくい。いわば日本の都道府県が別々の消費税制度を有

しているのと同じであり、架空の輸出取引による免税を利用した不正還付等の不正行為は極めて発生しやすい状況にある。一方、我が国の場合は海に囲まれ通関手続きも厳格であるため、比較的不正行為を実行しにくい状況にはあるものの、海外への取引事実の確認は極めて困難であり、現状でも不正還付等の行為は散見されている。

#### ロ 新たな不正手段の発生とその対応

税率が引き上げられると少額な取引であっても還付金額が多額に上ることとなるが、取引規模が小さい程架空取引であることが発覚しにくいいため、不正還付等の行為の実行を誘引する可能性が高いものと思われる。さらに、軽減税率が採用されるとその税率差を利用する不正方法や、インボイス制度が導入されればその偽造によるもの等も発生してくることが考えられる。これらに対応するためには、制度及び執行の両面からの厳正で的確な取扱いが求められる。

その際、検討しなければならないことは、不正行為が還付申告であるかどうかの点にある。消費税の不正類型には不正還付と不当に税額を減少させる脱漏行為の二種類が考えられるが、このうち脱漏行為については少なくとも税額が生じており、その意味では通常の税務調査等と同様の事務処理を行うこととなる。一方、不正還付は、本来国から金銭を受け取る理由がないにもかかわらず、詐欺的行為によって不当に利得を得る点で、いわば国家に対する詐欺であり、大きな非難に値するものである。その意味でも防止に力を尽くす必要があり、また、通常と異なった税務上の処理を行わなければこれを防止することが困難な点で、税務執行当局にとって極めて大きな課題であると言えよう。

特に、不正還付申告を提出させないための予防策、提出された申告書の不正還付の審査方法、判定できず還付したのものについての調査体制の確立、等が課題となる。これらは、国税当局の従来の事務にはなかったものや大きく上乗せとなるものであり、そのため、職員の定員増を行うことが不可欠であるが、インボイス制度の厳格化、取引資料の提出等の義務化又は調査権限の整備、といった制度面での対応等により、ある程度事務量の増加を抑制することも

可能と思われる。

なお、インボイス制度は、登録事業者制度を採る等その仕組み方によっては執行当局の事務量が膨大となる可能性もあり、インボイス管理の事務量と税務調査による事務量とを、その効果を比較分析して諸外国の例等も参考にバランスの良い制度としなければ、いたずらに複雑で手間がかかるが非効率な仕組みとなりかねない。また、このインボイス制度では達成できない部分を各種取引資料等の提出の法定化等によって補完することも考えられ、これらの点も制度策定に当たっては十分に検討する必要がある。

## 八 不正還付の予防策

まず、前記執行上の課題の内、「不正還付の予防」であるが、これは不正還付を実行させにくくする実務的な手当てと不正還付を実行してもすぐに発覚すると心理的抑制の両者が重要である。

実務的手当てでは、例えば、輸出免税による取引内容（輸出申告）の確認や仮装仕入税額控除を防止するためのチェック体制の強化が考えられる。現在、税関から交付される輸出許可書を7年間保存すること等を輸出免税による還付の要件（法第7条第2項、規則第5条）とし、また仕入税額控除のための請求書等の保存も義務付け（法第30条第7項乃至第10項）しているが、この輸出内容を仮装し実際より高額な品物を仕入れて輸出したとして過大な還付申告を行う場合が想定される。これを防止するためには、輸出品目及びその金額の適正さのチェックや仕向け先での真実であることの確認ができるよう、税関及び輸出先国税務当局等との密接な情報交換が可能となる体制を整備する必要がある。

また、「不正還付は発覚する」と心理的な抑制を生じさせるためには、何よりもまず多くの調査を実施しその実績が浸透することと、悪質事案への査察調査の実施による一罰百戒的な処理が効果的と思われる。そのためにも、後述のとおり、執行当局の調査体制の再構成が求められることとなる。

なお、不正還付の防止のためにインボイス制度の導入が望ましいとの考えがあるが、このインボイスを偽造しにくいものとしなければ実効性は上らない。いわばインボイスは紙幣同様の、

あるいは金額的にはそれ以上の価値を有するものとなるわけであり、そのような偽造抑止のためには、事業者及び執行当局両者の事務負担がかかることとなる。諸外国においても、これを偽造しにくくするために、課税事業者の登録制度の導入や、税務当局が交付するインボイス以外は使用できないこととする等、精緻な制度としているが、不正防止の決め手がないのが現状のようである<sup>29</sup>。

## 二 不正還付の審査方法

次に、「不正還付の審査方法」であるが、（ ）免税点の引下げによる課税事業者の増加、（ ）税率の引上げによる還付規模の拡大、及び（ ）軽減税率の導入が行われた場合の還付申告者の飛躍的増加、によって従来とは比較にならない規模で執行当局による申告書審査の事務量の増加を来すことが予想され、その審査体制も抜本的な変更が必要となる<sup>30</sup>ものと思われる。しかも、消費税の還付申告は従来の所得税の還付申告と比して高額なものが多いと予想され、かつ給与の源泉徴収票との照合等といった簡易で形式的な審査では済まないものである。

消費税の還付は、事業者個々の具体的な取引や営業内容の確認を行って初めて、適正かどうかを判断することが可能となり、実地調査等によって取引実態を確認するといった作業を行い還付申告が真実かどうかを確定できるものと考えられる。しかし、現在還付申告に添付されている書類は、主な課税仕入れ等を記載した明細書のみであり、これのみでは到底的確な還付審査を行うことは難しい。従って、法人税や所得税の確定申告書等その他各種の資料情報を基にして可能な限りの形式審査を実施し、その中で不明なものや高額なもの等について、申告者に直接照会するといった方法で審査を実施する体制を構築する必要がある。

なお、インボイスを導入しその添付を義務付けるといった方策も考えられるが、これは執行当局にとっても事務量が大きく、また事業者にとっても更に膨大な事務負担となる<sup>31</sup>ため、事実上困難なものと思われる。

## ホ 不正還付の調査体制

「不正還付の調査体制」については、前記

の審査を経て還付した申告の当否を必要に応じて実地調査で確認するもの（場合によっては還付前もあり得る）であるが、前述のとおり審査があくまでも形式的とならざるを得ないため、かなり多くの件数に対して実地調査を行う必要があるものと思われる。そして、その中でも特に不正の疑いの濃いものについては査察調査を実施することが効果的である。しかしながら、査察調査は国税犯則取締法に基づく刑事手続きによって実施されるものであり、国税査察官の定員から見ても多くの件数を処理することは事実上困難である。従って、不正還付の防止を図るためには、査察調査も含めた税務調査体制をいかに充実したものとするかにかかってくるものと考えられる。

ところで、消費税の還付事犯は、還付後も納付税額が残る性質のほ脱犯的類型（法第64条1項1号）のもの、経営や取引の実態がないにもかかわらず輸出取引等を偽装したいいわゆる詐欺的色彩の強い受還付犯（同条同項2号）としてのものであり、特に、この受還付犯の場合、消費税額が生じないため本来税務調査による課税処分には疑問がないわけではなく<sup>32</sup>、懲役又は罰金という刑罰を科すことを目的とした犯則調査を行うことが本筋と思われる。すなわち、受還付犯にあつては、税務調査を実施した結果不正還付と確認できた場合には、他の間接国税と異なり通告処分制度の適用がない（国税犯則取締法第14条、同法施行規則第1条）ため、査察調査に引き継がなければ、不正受還付の責めを事実上問うことができない<sup>33</sup>こととなる。従って、今後の不正還付事案の増大に備えて、この犯則調査を行う新たな組織体系（これは旧物品税等の間接税の監視事務に類似するが、規模的にそれを超えるものと思われる）を構築し、調査体制を整備する必要がある。加えて、犯則調査に伴う事務量を考慮すると、現在は認められていない通告処分をこのような消費税の不正還付事犯の調査にも導入するといった対応を図らなければ、税務当局による適正な執行は極めて困難になるものと思われる。

#### へ 不正還付と地方消費税

ところで、地方消費税については、貨物割における税関の引取り貨物の調査権限と譲渡割に

おける国税当局の調査権限が異なっている。貨物割については税関が輸入貨物等全ての調査を行うことが合理的であるため国がその賦課徴収を行うこととされている（地方税法第72条の100第1項）が、譲渡割については、地方税法の本法では都道府県に徴収権限がある（地方税法第72条の78、84乃至99）ものの、同法附則において国が当分の間消費税と併せて賦課徴収する（地方税法附則第9条の4乃至同条の12）こととしている。

しかしながら、地方消費税が消費税額を課税標準としていることから、本来消費税と異なった処理は考えられず、本法において賦課徴収権限や犯則調査権限についても国に委ねることが本来のものであり、効率的と思われる。早晩新たな整理の必要があるものと思われる。また、その際、今後の地方への税源委譲に伴う地方消費税の税率引上げ等の議論を視野に入れると、地方消費税自体の明確な譲与税化を行うことが、地方団体が何ら賦課徴収を実施していない現状からは、制度の信頼性の向上と国民の適切な理解につながるものとも考えられる。

#### （脚注）

<sup>1</sup> 平成15年法律第8号「所得税法等の一部を改正する法律」附則第一条において、施行日は、原則として平成15年4月1日とされているが、上記主要改正内容のうち、免税点引下げについては、平成15年10月1日、簡易課税制度適用上限の引下げ、中間申告納付回数の増加及び総額表示義務については、平成16年4月1日とされている。また、同法律附則第25条乃至31条において経過措置を設け、及びの改正規定は平成16年4月1日の適用日以後に開始する課税期間から適用することとされている。

<sup>2</sup> 平成15年12月17日、自由民主党・公明党「平成16年度税制改正大綱」中、第一「持続可能な社会保障制度と地方分権の推進を支える税制の確立を目指す」。

<sup>3</sup> 平成15年6月17日政府税制調査会答申「少子・高齢化社会における税制のあり方」（平成14年6月14日の政府税制調査会答申「あるべき税制の構築に向けた基本方針」の考え方のうち少子・高齢化を支える税制などの課題について検討を深めたもの）。その第一「少子・高齢化と税制」中の二、2、(2)「今後の課題」において、税率構造、仕入税額控除、消費税の使途、地方消費税、の検討を深める必

要があるとしている。

<sup>4</sup> 平成 14 年 6 月 14 日の政府税制調査会答申を踏まえて平成 15 年度税制改正で実現された。

<sup>5</sup> 地方税法上の地方消費税に関する規定では「道府県」と規定されているが、同法第 1 条 2 項によって「都」にも準用されており、「都道府県」と読み替えることとされている。

<sup>6</sup> 平成 6 年法律第 109 号「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律」附則第 7 条によって、適用日を平成 9 年 4 月 1 日とし、同附則第 9 条により消費税法第 12 条の 2 の規定は、適用日以後同条に規定する新設法人に該当することとなった事業者につき適用することとされた。

<sup>7</sup> 法第 37 条 1 項では、100 分の 60 を原則としており、個々の事業区分毎のみなし仕入率については政令に委ねている。これを受けて令第 57 条は、第一種から第五種の 5 事業区分について 90% から 50% のみなし仕入率を定めている。さらに、この事業区分に関し、消費税法基本通達 13 - 2 - 4 では、特に第三種事業と第五種事業の範囲を概ね日本標準産業分類（総務省）の大分類に掲げる分類を基礎として判定するものとしている。

<sup>8</sup> 昭和 62 年 2 月 4 日に国会に提出されたが、審議も行われないうちに 5 月の国会閉会とともに廃案となった。

<sup>9</sup> 総額表示導入の趣旨、表示方法、主要な Q & A 等については、財務省ホームページ内の「総額表示がスタートします」ほかを参照。

<sup>10</sup> フランスでは「価格についての消費者の情報に関する経済省令」、ドイツでは「価格提示法」に基づく「価格提示規則」、イギリスでは「消費者保護法」に基づく「価格表示指導要綱」において、それぞれ消費者に対する価格表示は付加価値税込みとしなければならない旨定められている（政府税制調査会資料「主要国の付加価値税の消費者に対する税額表示の状況」より）。

<sup>11</sup> 消費税の創設から平成 6 年秋の税制改革までの制度の変遷については、森信茂樹編「最新消費税法」（平成 9 年 6 月、税務経理協会）に詳細に記されており、本稿においても多くの点で参考にさせて頂いた。

<sup>12</sup> 税務署での申告相談にあたっては、消費税申告に不慣れな納税者が多く、また非課税取引や不課税取引、売上げの返還に係る処理といった消費税特有の計算項目も考慮すると、個々の取引内容等についての質疑を行う等個別に相談指導を実施する必要があり、通常の所得税申告の相談以上に時間もかかり、事務量の増加を来す可能性が高い。

<sup>13</sup> 都道府県が収受した地方消費税額の 2 分の 1 を、管内の市町村に対して、その人口と従業者数であな分して交付することとされている。

<sup>14</sup> 簡易課税制度を選択する場合でも、事業区分ごと

の売上税額にそれに対応するみなし仕入率を乗じて仕入控除税額を算出するため、二種類以上の事業を行っている事業者は記帳する必要がある。例えば、精肉店であっても肉の卸売売上げ、小売売上げ、コロッケ等の加工食品売上げを事業区分に分けて記帳しなければならない。

<sup>15</sup> 公的年金等控除の 65 歳以上の上乘せ措置の廃止、老年者控除の廃止により、65 歳以上の夫婦世帯で課税最低限が 285 . 5 万円から 205 . 5 万円となり、多くの者の申告が見込まれる。

<sup>16</sup> 従って、冒頭の議論で言うように、「消費税額を見えにくくする」わけではなく、本来の消費税の考え方に従った表示方法を義務付けたものであり、消費税額を表示することを妨げていないこと、仮に総額のみ表示であっても 105 分の 5 をかければ直ちに消費税額は判明することから、このような指摘はあたらないものと思われる。さらに、「価格を引き下げざるを得ない」との点についても、外税表記を行い消費者に実際の商品価格と異なった価格を提示してきたことがそもそもの原因であり、「端数処理を統一すべし」との議論も、事業者がどのように値付けするかという自由な経済取引上の問題であって、経済法的な観点からは別として、消費税法上の問題として関与すべきものとは考えられない。いずれの議論も、消費税法の本来の仕組みから逸脱した取引が、あたかも消費税法の要請に基づくものかのように行われてきたことに起因する誤解によるものと思われる。

<sup>17</sup> いくつかの商工会議所や業種団体において、総額表示実施直前の平成 15 年秋以降このような問題が提起されて総額表示凍結運動が起こり、国会においても同旨の質疑が行われた。

<sup>18</sup> 平成 9 年の消費税率引上げの際に、当時の経済企画庁物価局は「消費税改正と物価」において、「事業全体で、適正な転嫁をしている場合には、ある特定の商品・サービスで税率の上昇を上回る値上げを行っても、便乗値上げには該当しない」との見解を示している。

<sup>19</sup> 平成 16 年 2 月 19 日付けの国税庁通達「事業者が消費者に対して価格を表示する場合の取扱い及び課税標準に対する消費税額の計算に関する経過措置の取扱いについて（法令解釈通達）」によれば、「税込価格の設定を行う場合において、1 円未満の端数が生じるときは、当該端数を四捨五入、切捨て又は切上げのいずれの方法により処理しても差し支えなく、また、当該端数処理を行わず、円未満の端数を表示する場合であっても、税込価格が表示されていれば、総額表示の義務付けに反するものでない」とされている。

<sup>20</sup> 財務省作成のリーフレット「総額表示方式がスタートします」によれば、総額表示義務はレジシステ

ムの変更を義務付けるものではないが、総額表示の基で税抜価格を基に計算するレジシステムを用いた場合には、税込価格を基にした計算した額と支払額が異なる場合があり、消費者との間でトラブルが発生する場合があるため、レジシステムを変更するなどの対応が必要になるとしている。つまり、総額表示はあくまでも価格表示に関する場合の義務であり、レジで計算する場合の価格を拘束するものではないが、例えば税抜き 150 円の商品は税込みでは 157 円であり、これを 2 個購入した場合には税抜計算では端数処理の関係で 315 円となり、総額表示による価格 314 円と異なるため、レジも総額を基にした計算方法に変更するなどの必要があるということになる。

<sup>21</sup> 日本経済団体連合会ビジョン、平成 15 年 1 月 1 日付け「活力と魅力あふれる日本をめざして」において消費税の段階的引上げが提言されている。

<sup>22</sup> 財務省ホームページ、「付加価値税における非課税、税率構造の国際比較(2003 年 1 月現在)」より。

<sup>23</sup> この原料の中にも食料品以外の用途に使用されるものもあると考えられ、その場合の適用税率はどうなるかといった問題もある。

<sup>24</sup> 飲食店の売上げは、食料品の販売だけでなくサービスも含まれるものとして、フランスの制度にならない標準税率になるものと仮定した。

<sup>25</sup> 売上げが 2000 万円の場合、仮に税率を 10% とすると、簡易課税によると  $2000 \text{ 万円} \times 10\% - 2000 \text{ 万円} \times 60\% \times 10\% = 80 \text{ 万円}$  が納付すべき税額となるが、軽減税率を 5% として対象となる仕入が 50% であれば、本来の納付税額は、 $2000 \text{ 万円} \times 10\% - (2000 \text{ 万円} \times 50\% \times 60\% \times 10\% + 2000 \text{ 万円} \times 50\% \times 60\% \times 5\%) = 110 \text{ 万円}$  となり、30 万円税負担が軽くなるという不合理が生じ、益税批判が予想される。

<sup>26</sup> 例えば、A 県の税率を 20%、B 県の税率を 10% とすると、1000 円の商品は A 県では 1200 円、B 県では 1100 円で販売されるため、消費者はできるだけ B 県で購入手しようとし、B 県の消費活動が盛んになって、A 県は税率を上げられない。また、この商品の仕入値が 800 円とすると、A 県で仕入れると 960 円、B 県では 880 円となるため、B 県で仕入れた方が割安に仕入れられることから、事業者は、B 県で仕入れ A 県で販売すれば 320 円の利益となり、逆に A 県で仕入れ B 県で販売すると 140 円しか利益が出ないため、極力 B 県で仕入れ A 県で販売したがることとなる。結果として B 県の生産活動が活発になり、やはり A 県は税率を上げられない。

<sup>27</sup> 現行の消費税の仕組みは事業者の所在地で申告納税するため、仕入税額の調整がない場合、上記の B 県で仕入れ A 県で販売するケースでは、A 県所在事業者は 200 円引く 80 円で 120 円納税しなければならぬこととなって、利益 320 円から差し引いて最終利益は 200 円となるが、B 県所在事業者は消費

税額を 100 円引く 80 円で 20 円納税すればよく最終利益が 300 円となる。この結果、事業者は B 県に所在することを選択し、事業税等の他の税収が減少することも考慮すると、結局 A 県は税率を上げられなくなる。

<sup>28</sup> 例えば、付加価値税の不正行為に対する EU 加盟国全体の行政的な協力と一層の情報交換を求めた欧州委員会 (Commission of the European Communities) の報告書が、平成 16 年 4 月 16 日付けで欧州議会に提出されている。"Report from the Commission to the Council and the European Parliament - on the use of administrative cooperation arrangements in the fight against VAT fraud. Brussels, 16.4.2004"

<sup>29</sup> 脚注 28 に掲げた欧州委員会の報告書によれば、確認できた数字ではないとしているが、不正行為による減収額は付加価値税収の 10% に及んでいるとの指摘がある。

<sup>30</sup> 還付申告増加要因として掲げた 3 要因のうち、免税点の引下げによる課税事業者の増加は、平成 15 年度改正において既に現実のものとなっている。

<sup>31</sup> インボイスを申告書への添付の義務付けは韓国において実施されていたが、近年インボイスの合計表の添付に改められている。

<sup>32</sup> 受還付犯的行為形態の課税処分について、課税庁が行った還付金額を零とする更正処分と過少申告加算税賦課決定処分を、最高判平成 11 年 6 月 24 日(福岡高判平成 8 年 7 月 17 日の上告審)は適法としたが、下級審、例えば京都地判平成 15 年 7 月 10 日は更正処分を適法としたが、これに対する重加算税の賦課決定処分は違法であるとするなど、必ずしも罰科的な処分が容認されているものとは言い難い。

<sup>33</sup> 受還付犯的行為類型は、いわば国家に対する詐欺罪とも言うべきものであるが、前記脚注 32 のような重加算税の賦課決定を行っても、財産を有しない者に対してはその効果に限りがあり、刑事上の罰則でない限り実際には抑止効果が乏しいものと考えられる。