

消費税の事業者免税点制度の在り方についての一考察

山 田 晃 央

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

消費税の事業者免税点制度は、小規模事業者の納税事務負担等に配慮して納税義務を免除する制度であるが、免税事業者に該当するか否かは、原則として過去の一定期間（基準期間）の課税売上高により判定することとされている。

これは、消費税が転嫁を予定している税であり、事業者がその課税期間の開始に当たり、自らが納税義務者であるかどうかを判定した上で、取引価格に消費税相当額を「適正」に上乘せし、課税事業者又は免税事業者としての値付けをする必要があることから、既に確定した課税期間（法人は前々事業年度、個人は前々年）の課税売上高を判定の基準としているものである。

このように、事業者免税点制度は、原則として過去の一定期間の課税売上高を基準として、当期の納税義務を免除するか否かを決定する仕組みであることから、基準期間をみると小規模事業者に該当する者であっても、その後、急激に業績を伸ばすなど、当期の事業規模等に鑑みれば事務負担に配慮すべきとはいえない者までもが免税事業者に該当する場合がある。また、同制度を悪用した租税回避的な行為も散見される。

このような場合、消費者の立場に立てば、自らが支払った消費税相当額の一部が国庫に入らずに事業者の手元に残って、いわゆる「益税」となっているのではないかとの疑念を持つこととなり、消費税制度に対する不信感や、消費税率の引上げに対する批判につながっていくことが想定される。

2 研究の概要

（1）消費税事業者免税点制度についての研究の背景

消費税の事業者免税点制度については、「消費一般に幅広く負担を求めるという消費税の趣旨、あるいは経済社会に対する中立性の確保という観点からは、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」とされ

る一方、「小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から設けられている特例措置」であると説明されてきている。

本制度については、様々な問題点が指摘されているところ、それらを概観すると、以下のように分類することができる。

イ 租税回避的な行為の防止の観点

(イ) 継続して 1000 万円超の課税売上高があるにも関わらず、免税事業者に留まるために、同一の経営者が、次々に新たな法人を設立し、同じ場所で、同じ事業を、同じ店名で行うなど、制度を悪用して意図的に納税を回避しようとする例がある。

(ロ) 過去の基準期間の課税売上高を事業規模の測定基準としているため、当期の事業規模を見ると、もはや小規模とはいえない者まで納税義務が免除される場合がある。

ロ 消費者の観点

(イ) 免税事業者と思われる者が「消費税」という名目で対価を収受すると、免税事業者には課されるべき消費税はないことから、消費者が消費税と思って支払った金額を、事業者は合法的に国庫に納入せずに懐に入れていたのではないかという疑念がわく。(いわゆる「益税」に対する批判)

(ロ) 免税事業者と思われる零細な店構えの相手に対して、他の事業者と同様の価格、例えば 108 円を支払うことについて、必ずしも消費者は納得していない。

ハ 事務負担の観点

(イ) 近年の情報技術の進展や会計ソフトの普及、消費税制度に対する理解・習熟に伴い、それほど困難を伴わずに記帳や申告ができるようになってきたと思料され、納税事務負担は軽減してきている。

(ロ) 法人税や所得税においては、青色申告・白色申告を問わず、原則として全ての事業者記帳義務が課されるように制度改正がなされており、今や、消費税に限って納税事務負担に配慮すべき理由が薄れてき

たのではないか。

ニ その他の観点

- (イ) 本制度により、多額の減収が生じているのではないか。
- (ロ) コストを十分に価格転嫁できない小規模な免税事業者は、仕入に係る消費税を自分の懐から支払わざるを得ない。(いわゆる「損税」に対する批判)
- (ハ) 免税事業者が、当期において急な設備投資や輸出取引が必要とされる場合であっても、当期は消費税還付を受ける地位にないことから、機動的な経営判断や取引判断を歪めている。

(2) 事業者免税点制度の在り方についての考察

イ 免税事業者の適正な価格表示の周知について

免税事業者の中には、他意なく、慣習により、消費税相当額として「区分表示」している例もあると思われる。しかしながら、免税事業者による消費税相当額の「区分表示」は、消費者に誤認を生じさせかねない不適切な表示である。

また、消費者が免税事業者からの請求に応じて支払った「消費税相当額」とされる金額は、納税義務を免除される以上、単に請求書や領収書のペーパー上で算出された数値に過ぎず、転嫁すべき消費税相当額の実態を表しているものではない。すなわち、当該金額は、法的な観点からは、消費者からの「預かり金」というような性格を有しているものではなく、その実質は、単なる商品・役務の対価の一部であるというべきである。

また、現在においては、消費税転嫁対策特別措置法が施行されるなど、政府一丸となって、消費税の円滑かつ適正な転嫁等に資する総合的な対策を推進しているところであり、今後、関係省庁は、消費税率の 10%への引上げなどを勘案しつつ、免税事業者をも対象にしてインボイス制度の周知を図り、正しい価格表示の在り方についても理解を深めていく必要があるものと思料される。

なお、現行においても、景品表示法において、「実際と異なる表示を行ったり、あいまいな表示を行う場合には、一般消費者に販売価格が安いとの誤認を与え、不当表示に該当するおそれがある」とされており、免税事業者が消費税相当額を「区分表示」して本体価格を安く見せることは、客観的事実に基づいた表示ではないため、景品表示法に基づく対応も考えられるところである。いずれにしても、免税事業者の適正な価格表示については、総額表示との関係も含めて検討していく課題となるものと思料する。

ロ 「区分表示」した消費税相当額を国に納付させる仕組みの検討

免税事業者が、売上総額の 108 分の 8 が消費税相当額だと「区分表示」して資産の譲渡等を行った場合には、「当該取引」については納税義務を免除しないこととし、消費者が支払った消費税相当額を、事業者から国に納付させるということが考えられる。それにより、消費税に対する不信感が払拭され、免税事業者に係る「益税」議論は根本的に解決する。

ただし、これを採用するには、当該取引に係る仕入税額控除をどこまで認めるのか等の議論・検討すべき課題が多々あるため、インボイス制度が定着した後においても租税回避的な行為が継続するなど、看過できない場合に検討の俎上に乗せるべきではないだろうか。

ハ 記帳などの事務負担面からの検討

納税義務の免除という特例を受けることのできる事業者の範囲を、真に消費税の納税事務負担に配慮すべき者に限定すべきという観点から検討を加え、以下のような考え方の整理を行った。

(イ) 事業者免税点の適用上限を更に引き下げることの考え方

事業者免税点の適用水準をそれまでの 3000 万円から 1000 万円に引き下げた平成 15 年度改正では、税制調査会答申において、「法人については、既に法人税法に基づき申告・記帳の事務を行っていることから、免税事業者から除外すべきであろう」と指摘されている。同答申では、法人は「法人税法に基づき申告・記帳の事務を行っている」こ

とを理由に上げているが、その考え方は、法人税だけではなく、現在の所得税法の下における一定の個人事業者にも当てはまるのではないだろうか。

すなわち、平成 23 年度の所得税法の改正により、平成 26 年 1 月 1 日からは、青色申告・白色申告を問わず、全ての個人事業者に、所得税法に基づく記帳義務が課されることになった。したがって、法的には、既に所得税法上の記帳を行っていることを前提として、消費税固有の事務負担に配慮する必要性は薄まってきていると言える。

また、近年における小規模事業者の事務負担は、情報技術の進展や会計ソフトの普及などにより、制度創設時や前回の見直しの時（平成 15 年度改正）と比して通減してきていることや、特例である筈の免税事業者の数（免税事業者数：513 万者超、課税事業者数：310 万者）を現行よりも相当程度引き下げる必要性などに鑑み、基準期間の課税売上高の 1000 万円基準を、いま一度引き下げることも考えられるのではないだろうか。

(ロ) 「法人」を免税事業者から除外する場合の考え方

上述のように、事業者免税点の適用上限を引き下げようとする、免税事業者は、現在、513 万者超と数多いうえに、事業者には法人も個人も含まれ、それらの納税事務負担の実情は区々であることから、具体的に適用上限をどの水準まで引き下げることが適当といえるのか、その判断は難しく、また、「法人」、個人事業者及び消費者理解を得るのは容易ではなく、一定の時間がかかるものと思われる。

しかしながら、「法人」については、現行の法人税法は確定した決算に基づいた確定申告書を、貸借対照表や損益計算書等を添付して提出することを義務付けた確定決算主義をとっていることや、法人税に係る税理士の関与割合は約 9 割にのぼり、税に関する専門家からのアドバイスを受けられる環境にあること（一方、所得税に係る税理士関与割合は約 2 割である。）、更には前回（平成 15 年）の税制調査会での

指摘から長期間が経過していること等に鑑み、全ての「法人」について、消費税の納税事務負担に耐えられるだけの事務処理能力を有しているとして免税点制度を不適用としてもよいのではないだろうか。

(ハ) 青色申告者を免税事業者から除外する場合の考え方

青色申告者は、法人税又は所得税において、一定の水準以上の記帳をする者として所轄税務署長が承認を与えているところ、消費税法が独自の記帳を別途求めているのではない中で、同じ行政機関の長が、消費税事務負担にのみ配慮することは、消費税制度に対する理解・習熟が進んできた現在においては、理論的な説明が難しくなってきているのではないだろうか。したがって、青色申告者を免税事業者の範囲から除外することが考えられる。

しかしながら、所得税における実務の現状は、いわゆる「みなし承認」がほとんどであることや、法人税又は所得税における青色申告の普及割合に差があることに鑑みて、法人税における青色申告者についてのみ、正確な記帳に基づき適正な申告を行う者であるとして、消費税の事業者免税点制度を適用しないとする方策も考えられるのではないだろうか。

ニ 主要国等における免税点制度からの検討

(イ) 当期の見込み売上高基準の導入の検討

諸外国の免税点制度においては、当期が課税事業者になるか、それとも免税事業者になるかの判断基準として、何らかの形で当期の課税売上高も加味することとしている国がある。

しかしながら、現在の我が国とEU諸国とでは、付加価値税又は消費税を課されることに対する国民の受け止めかたが大きく異なっており、同じ条件で考えることはできないことに留意が必要である。

また、当年の課税売上高の見込み額は、事業年度開始前に納税者が判断することになろうから、納税者の恣意性が入りこむ余地があり、「納税義務者」という課税要件の一つが不安定にならざるを得ないこ

とや、納税者が税務署や税理士などに相談しても、税務署の職員等は確たる回答を出すことはできず、混乱を来すことになると思われる。

したがって、我が国に当期の見込み売上高基準を導入するためには、例えばドイツのように、免税事業者にとどまろうとする者よりも課税事業者になることを選択する者が多いというような、現在の我が国の納税環境とは逆の流れになることをまたなければ、混乱なく導入することは難しいのではないだろうか。

なお、我が国においても平成 35 年 10 月にインボイス制度が導入されることが決定しており、同制度の導入をきっかけとして、免税事業者であっても通常は課税事業者を選択するような流れになれば、前年実績だけによる課税の不公平を避けるために、我が国においても当期の見込み売上高基準の導入を検討する余地が出てくるのではないだろうか。

(Ⅱ) 諸外国における免税点の水準からの考察

OECD加盟の 30 か国の免税点の水準を見てみると、日本の半分以下である 500 万円以下の国が 22 か国と、太宗を占めている。日本よりも免税点の水準が高いのは、フランス (1085 万円)、スイス (1220 万円)、イギリス (1533 万円) の 3 か国に過ぎない。そして、その 3 か国は、いずれも免税事業者になるかどうかの判断基準として当期の課税売上高をも加味しており、過去の実績のみで判断する我が国とは異なり、「免税」という特典を享受することができる「小規模事業者」の範囲を厳格に捉えた仕組みとなっている。

我が国においては、前述したように、当期の売上高基準を導入することは時期尚早と考えられるところではあるが、特例である筈の免税事業者数 (513 万者超) が課税事業者数 (310 万者) よりも多いことや、消費税率が引き上げられれば益税額も大きくなり、消費者の不信感も高まるであろうこと、平成 35 年 10 月にインボイス方式が導入される前に、免税事業者は自らの経営戦略、すなわち課税事業者を選択

するかどうか、を考えておく必要があることなどを踏まえれば、免税点の水準を現行の 1000 万円から大多数の諸外国並みの金額に引き下げることも考えられるのではないだろうか。

3 結びに代えて

平成 29 年 6 月現在、消費税の 10% への引上げ時期を平成 31 年 10 月とし、その 4 年後の平成 35 年 10 月にインボイス制度を導入すること等を内容とした消費税法等の改正関連法案は成立しており、現在、事業者も政府も、その円滑な施行に向けての準備作業を行う段階となっている。改正関連法案には、多くの事業者が関係するような事業者免税点制度の見直しは含まれていないものの、インボイス制度が円滑に施行され、事業者の間で定着すれば、免税点を巡る諸問題はかなり縮小するものと思料される。

また、免税事業者であっても、改正消費税法に関連して、近い将来、消費税率の引上げやインボイス制度にどう対応するか等を検討する必要がある（まずは区分記載請求書等保存方式への対応が必要）ことから、一定の事務負担が新たに発生することになる。

このような中、本研究においては、事業者免税点制度の将来の方向性について、理論的な面から考察し、いくつかの提言を行った。すなわち、①免税事業者が正しい価格表示を行うよう更なる周知を図ること、②免税事業者の範囲から一定の法人又は個人を除外すること、③免税点の適用上限を引き下げること、④免税事業者が消費税相当額を区分表示した場合には、直ちに国に納付させることを提言したところである。

これらの提言の中には、真に消費税の納税事務負担に配慮すべき小規模な事業者をも巻き込むことになると思われるものも含まれていることから、税制としての理想や精緻さを追求するあまり、消費税率の引上げ等により新たな事務負担が発生する免税事業者に対して、過重な負担を強いることにならないよう、慎重な政策判断が求められると思料する。

また、本研究によるこれらの提言を導入するかどうかは、その時々の方策

判断によることになろうが、筆者の個人的な意見としては、

①の正しい価格表示を周知する提言については、平成 31 年 10 月に食料品等の軽減税率が実施され「区分記載請求書等保存方式」がスタートする前に行われるであろう広報・周知施策と合わせて実施してはどうか、

②・③の一定の者を免税事業者の範囲から除外し、又は免税点の水準を引き下げる提言については、平成 31 年 10 月からの「区分記載請求書等保存方式」に対する事業者や国民の制度への理解・習熟度、又は平成 33 年 10 月からの「適格請求書発行事業者登録」の登録状況などを見極め、改正の必要があると判断される場合には、「適格請求書等保存方式」が導入される平成 35 年 10 月までに実施してはどうか、

④の消費税相当額を区分表示した場合には直ちに徴収する提言については、「適格請求書等保存方式」が導入された後においても租税回避的行為が横行するなど、税の保全上、看過できない場合に実施に踏み切るかどうか決断することが適当であると考えている。

いずれにしても、事業者免税点制度の在り方については、真に消費税の納税事務負担に配慮すべき者に限定すべきという観点から、引き続き検討することが適当であると考え。

目 次

はじめに	15
1 問題の所在	15
2 研究の背景	16
第 1 章 我が国における消費税制度の概要	19
第 1 節 消費税の基本的な仕組み	19
1 課税対象	19
2 納税義務者と税の転嫁	19
3 多段階課税と税の累積排除	19
4 「事業」の意義等	20
5 仕入税額控除制度	21
6 中小企業に対する特例措置	22
7 記帳義務	22
8 総額表示義務	23
9 納税義務の成立	23
第 2 節 消費税の軽減税率制度の導入を含む消費税法改正の概要	24
第 3 節 適格請求書等保存方式（インボイス制度）の導入	24
1 インボイス制度導入の基本的な考え方	24
2 区分記載請求書保存方式（平成 31 年 10 月 1 日～平成 35 年 9 月 30 日）	25
3 適格請求書等保存方式（平成 35 年 10 月 1 日～）	26
4 適格請求書発行事業者登録制度の創設	27
第 4 節 消費税の転嫁の状況	28
1 消費税の転嫁状況に関する月次モニタリング調査（平成 29 年 2 月）	28
2 中小企業における消費税の価格転嫁に係る実態調査	31
第 5 節 消費税導入に至るまでの経緯	35

1 一般消費税（仮称）を巡る議論	35
2 売上税を巡る議論	36
3 消費税の導入	39
4 小括	40
第 2 章 事業者免税点制度を巡る論点と課題	41
第 1 節 事業者免税点制度の創設理由	41
第 2 節 事業者免税点制度の改正経緯	41
1 消費税導入直後から平成 3 年にかけての見直し	41
2 平成 6 年秋の税制改革（平成 9 年 4 月施行）	42
3 平成 15 年度改正（平成 16 年 4 月施行）	43
4 平成 23 年度改正（平成 25 年 4 月施行）	44
5 社会保障・税一体改革（平成 24 年 8 月）（平成 26 年 4 月施行）	44
第 3 節 小規模事業者の「事務負担」とは何か	45
1 「一般消費税」構想における小規模事業者の「事務負担」に についての検討	45
2 「売上税」構想における小規模事業者の「事務負担」に についての検討	47
3 消費税における小規模事業者の「事務負担」について	49
第 3 章 事業者免税点制度の在り方についての 考察	54
第 1 節 免税事業者の適正な価格表示の周知についての検討	54
1 最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決の判示内容	55
2 本判決が示唆する方向性	55
3 免税事業者の「区分表示」の誘因について	56
4 小括	59
第 2 節 「区分表示」した消費税相当額を国に納付させる仕組みの 検討	60
1 大阪高判平 16 年 9 月 29 日第 14 民事部判決の判示内容	61
2 本判決が示唆する方向性	61

3 納税義務の観点からの考察	62
4 諸外国における免税事業者の「区分表示」取引からの考察	66
5 小括	67
第3節 記帳などの事務負担面からの検討	67
1 事業者免税点の適用上限を引き下げる場合の考え方	67
2 「法人」を免税事業者から除外する場合の考え方	71
3 青色申告者を免税事業者から除外する場合の考え方	71
第4節 主要国等における免税点制度からの検討	73
1 当期の見込み売上高基準の導入の検討	73
2 諸外国における事業者免税点の水準からの考察	79
結びに代えて	83

はじめに

1 問題の所在

消費税の事業者免税点制度は、小規模事業者の納税事務負担等に配慮して納税義務を免除する制度であるが、免税事業者に該当するか否かは、原則として過去の一定期間（基準期間）の課税売上高により判定することとされている（消法 9 ①）。

これは、消費税が転嫁を予定している税であり、事業者がその課税期間の開始に当たり、自らが納税義務者であるかどうかを判定した上で、取引価格に消費税相当額を「適正」に上乘せし、課税事業者又は免税事業者としての値付けをする必要があることから、既に確定した課税期間（法人は前々事業年度、個人は前々年）の課税売上高を判定の基準としているものである。

このように、事業者免税点制度は、原則として過去の一定期間の課税売上高を基準として、当期の納税義務を免除するか否かを決定する仕組みであることから、基準期間をみると小規模事業者に該当する者であっても、その後、急激に業績を伸ばすなど、当期の事業規模等に鑑みれば事務負担に配慮すべきとはいえない者までもが免税事業者に該当する場合がある。また、同制度を悪用した租税回避的な行為も散見される。

このような場合、消費者の立場に立てば、自らが支払った消費税相当額の一部が国庫に入らずに事業者の手元に残って、いわゆる「益税」となっているのではないかとの疑念を持つこととなり、消費税制度に対する不信感や、消費税率の引上げ^②に対する批判につながっていくことが想定される。

-
- (1) 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 85 号）により、消費税率の 10%への引上げ実施時期は平成 31 年 10 月 1 日とされ、それに伴い、同日から軽減税率制度も実施することとされた。また、適格請求書等保存方式（いわゆる「インボイス方式」）の導入時期は平成 35 年 10 月 1 日とすることとされた（適格請求書発行事業者登録の申請受付は平成 33 年 10 月 1 日から。）。

2 研究の背景

消費税の事業者免税点制度については、「消費一般に幅広く負担を求めるといふ消費税の趣旨、あるいは経済社会に対する中立性の確保という観点からは、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⁽²⁾」とされる一方、「小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から設けられている特例措置⁽³⁾」であると説明されてきている。

本制度については、様々な問題点が指摘されているところ、それらを概観すると、以下のように分類することができる。

(1) 租税回避的な行為の防止の観点

イ 継続して 1000 万円超の課税売上高があるにも関わらず、免税事業者に留まるために、同一の経営者が、次々に新たな法人を設立し、同じ場所で、同じ事業を、同じ店名で行うなど、制度を悪用して意図的に納税を回避しようとする例がある⁽⁴⁾。

ロ 過去の基準期間の課税売上高を事業規模の測定基準としているため、当期の事業規模を見ると、もはや小規模とはいえない者まで納税義務が免除される場合がある⁽⁵⁾。

(2) 消費者の観点

イ 免税事業者と思われる者が「消費税」という名目で対価を収受すると、免税事業者には課されるべき消費税はないことから、消費者が消費税と思って支払った金額を、事業者は合法的に国庫に納入せずに懐に入れていたのではないかという疑念がわく。(いわゆる「益税」⁽⁶⁾に対する批判)

(2) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔五訂版〕』98 頁（税務経理協会、2010）。

(3) 財務省ホームページより（http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/302.htm）（2017 年 5 月 15 日最終閲覧）。

(4) このほかに、事実上、同一の事業内容等を継続しているにも関わらず免税点制度の適用を受けられる事例として、個人事業者のいわゆる「法人成り」（又は法人の個人成り）が挙げられる。

(5) 会計検査院『平成 24 年度決算検査報告』（平成 25 年 11 月国会提出）。

(6) 税制調査会総会資料（消費税関係）（平成 15 年 11 月 11 日）6 頁によれば、「免税事業者が消費税分として仕入価格の上昇分を上回る価格の引上げを行ったとすれば、

ロ 免税事業者と思われる零細な店構えの相手に対して、他の事業者と同様の価格、例えば 108 円を支払うことについて、必ずしも消費者は納得していない⁽⁷⁾。

(3) 事務負担の観点

イ 近年の情報技術の進展や会計ソフトの普及、消費税制度に対する理解・習熟に伴い、それほど困難を伴わずに記帳や申告ができるようになってきたと思料され⁽⁸⁾、納税事務負担は軽減してきている。

ロ 法人税や所得税においては、青色申告・白色申告を問わず、原則として全ての事業者記帳義務が課されるように制度改正がなされており⁽⁹⁾、今や、消費税に限って納税事務負担に配慮すべき理由が薄れてきたのではないか。

(4) その他の観点

イ 本制度により、多額の減収が生じているのではないか⁽¹⁰⁾。

その差額に相当するいわゆる「益税」が発生する」とされ、また、「仕入価格の上昇分を価格に転嫁できなければ、いわゆる「損税」が発生することになる」とされている。

- (7) 金子宏「消費税制度の基本的問題点」『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣、2010) 386 頁によれば、「免税事業者の場合に、三％(ママ)の価格引上げを行っても、課税事業者との間の従来からの競争条件は変わらないから、実際問題として仕入税額を超える価格引上げを行う可能性は大きいというべきであろう(括弧内筆者)」と指摘されている。
- (8) 中小企業の消費税の事務負担等について調査した『消費税に係る実態調査』(平成 23 年 12 月、経済産業省の委託調査) 14 頁によれば、消費税に係る事務で負担に感じる事務を尋ねたところ、「記帳・経理」と回答した者と、「特に感じない」と回答した者はそれぞれ 29.1%で、最も多かった。(調査対象者：日本商工会議所、全国商工会連合会、全国中小企業団体中央会、全国商店街振興組合連合会に加盟する中小企業者。)
- (9) 所得税については、平成 23 年 12 月改正により、平成 26 年 1 月 1 日から記帳が義務付けられた(所法 231 の 2①)。また、法人税については、昭和 59 年度改正により、昭和 60 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から記帳が義務付けられた。
- (10) 愛知治郎財務副大臣は、「益税の額を定量的に計算することは困難である」と述べた上で、仮に事業者免税点制度を廃止した場合の増収額について、「一定の前提を置いて機械的に試算を行うと、……消費税の事業者免税点制度については(国税で) 3500 億円程度……と見込んでおります。」(括弧内筆者)と答弁した。第 186 回国会参議院決算委員会会議録 6 号 7 頁(平成 26 年 4 月 28 日)。同旨の答弁は佐藤慎一主税局長も行っている。第 190 回国会参議院財政金融委員会会議録 4 号 8 頁(平成 28

ロ コストを十分に価格転嫁できない小規模な免税事業者は、仕入に係る消費税を自分の懐から支払わざるを得ない。(いわゆる「損税」に対する批判)

ハ 免税事業者が、当期において急な設備投資や輸出取引が必要とされる場合であっても、当期は消費税還付を受ける地位にないことから、機動的な経営判断や取引判断を歪めている。

第 1 章 我が国における消費税制度の概要

第 1 節 消費税の基本的な仕組み

1 課税対象

消費税は、消費に広く負担を求めるという観点から、土地の譲渡・貸付、金融・保険、医療、教育、福祉、住宅家賃など、非課税とされる一部のものを除き、国内において事業者が行う資産の譲渡等及び輸入貨物を課税対象として、取引の段階ごとに、売上高の 6.3% (地方消費税分と合わせると 8%)⁽¹¹⁾ の税率で課税される。

2 納税義務者と税の転嫁

消費税の実質的な負担者は消費者であるが、納税義務者は事業者である。消費税は、製造、卸、小売等の各取引段階の事業者を納税義務者としているが、これらの事業者に最終的な負担を求めるのではなく、その事業者の販売する物品や提供するサービスの価格に上乗せ（転嫁）されて、最終的には、商品を消費し、又はサービスの提供を受ける消費者が負担することが予定されている間接税である。

消費税は、財・サービスの消費が行われることに着目し、財・サービスの消費に担税力を見出して負担を求める消費課税の一つである⁽¹²⁾。

3 多段階課税と税の累積排除

消費税は、全国にわたる製造、卸、小売り等の各取引段階で課税する方式

(11) 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 85 号）により、消費税率の 10%（国分 7.8%、地方消費税 2.2%）への引上げ実施時期は、平成 31 年 10 月 1 日とされている。

(12) 税制調査会平成 12 年（2000 年）7 月「わが国税制の現状と課題 ―21 世紀に向けた国民の参加と選択―」13 頁。

また、消費税法上の「事業者」とは、個人事業者（事業を行う個人）及び法人をいう⁽¹⁴⁾ところ、「消費税法上の事業の範囲は、所得税法上の事業の範囲より広いから、…事業者の範囲も所得税法上の事業所得者の範囲よりも広いことになる⁽¹⁵⁾」と指摘されている。

5 仕入税額控除制度

（１）請求書等保存方式（現行制度）

消費税の納税義務者は、納付税額の計算に当たっては、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除することになるが、仕入税額を控除するためには、仕入の事実を記載した帳簿の保存に加え、請求書、領収書、納品書等の書類（取引の相手方が発行した書類）のいずれかの保存が要件とされている（請求書等保存方式）。

（２）インボイス制度の導入（平成 35 年 10 月 1 日施行）

複数税率制度の下において適正な課税を確保する観点から、請求書等保存方式における請求書等の保存に代えて、「適格請求書発行事業者⁽¹⁶⁾」から交付を受けた「適格請求書⁽¹⁷⁾」の保存を税額控除の要件とする「適格請求書等保存方式」（インボイス制度）を導入することとされている。

（注）「適格請求書等保存方式」の開始まで（平成 31 年 10 月 1 日から平成 35 年 9 月 30 日）は、インボイス制度の執行可能性に配慮し、現行の請求書等保存方式を維持しつつ、適用税率ごとの区分経理に対応するため、一定の記載事項が追加された請求書等（「区分記載請求書」）の保存を税額控除の要件とする「区分記載請求書等保存方式」を導入

(14) 消費税法 2 条 1 項三号の規定：個人事業者 事業を行う個人をいう。同項四号の規定：事業者 個人事業者及び法人をいう。

(15) 金子・前掲注(13)708 頁。

(16) 「適格請求書発行事業者」とは、免税事業者以外の事業者であって、納税地を所轄する税務署長に申請書を提出し、適格請求書を交付することのできる事業者として登録を受けた事業者をいう。

(17) 「適格請求書」とは、適格請求書発行事業者の登録番号、適用税率、消費税額等の一定の事項が記載された請求書、納品書等の書類をいう。

することとされている。

6 中小企業に対する特例措置

(1) 事業者免税点制度

基準期間（前々年又は前々事業年度）の課税売上高が 1,000 万円以下の事業者は、納税義務を免除することとされている。

（注 1）特定期間（前年又は前事業年度上半期）の課税売上高（給与支払額）が 1,000 万円超の事業者については、納税義務を免除しない。

（注 2）基準期間のない法人のうち、資本金又は出資金が 1,000 万円以上の法人については、納税義務を免除しない。

（注 3）基準期間のない法人のうち、課税売上高 5 億円超の事業者等により設立された法人については、納税義務を免除しない。

(2) 簡易課税制度

基準期間の課税売上高が 5,000 万円以下の事業者は、売上げに係る税額にみなし仕入率を乗じた金額を仕入税額とすることができる。

〔みなし仕入率〕

第 1 種事業（卸売業）	9 0 %
第 2 種事業（小売業）	8 0 %
第 3 種事業（製造業等）	7 0 %
第 4 種事業（その他の事業）	6 0 %
第 5 種事業（サービス業等）	5 0 %
第 6 種事業（不動産業）	4 0 %

7 記帳義務

課税事業者は、帳簿⁽¹⁸⁾を備え付けて、これにその行った資産の譲渡等又は課税仕入れに関する事項を整然と、かつ、明瞭に記録した上で、7 年間その

(18) ここでいう「帳簿」とは、商業帳簿のほか、所得税又は法人税の申告の基礎となる帳簿書類でも差し支えないこととされている（基通 17-3-1）。

帳簿を保存しなければならないこととされている。

(注) 免税事業者は、記帳義務の対象とされていない。

8 総額表示義務

課税事業者が消費者に対する「値札」や「広告」などにおいて価格を表示する場合には、消費税相当額（含む地方消費税相当額）を含んだ支払総額の表示が義務付けられている。

総額表示義務は、平成 15 年度の税制改正の一環として消費税法に総額表示の義務規定が設けられ、平成 16 年 4 月 1 日から適用することとされた（消法 63 条）。

(注) 免税事業者における価格表示は、総額表示義務の対象とされていないが、これは、免税事業者が税抜き表示をして消費税相当額を受け取ることを認めているわけではない。免税事業者には、そもそも取引に課される消費税がないので、免税事業者が消費税相当額を表示して別途消費税相当額を受け取るといったことは消費税の仕組み上予定されておらず、法令により総額表示を義務付けるまでもなく、消費者の支払うべき価格を表示することが適正な表示であるからである（「表示価格」＝「支払額」）。

9 納税義務の成立

国税通則法の規定によれば、消費税の納税義務の成立時期は、課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入をした時又は課税貨物の保税地域からの引取りの時（15 条）とされている⁽¹⁹⁾。

(19) 国税通則法 15 条①七。

第 2 節 消費税の軽減税率制度の導入を含む消費税法改正の概要

平成 24 年に衆議院修正の上、可決・成立した社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成 24 年法律第 68 号）では、消費税率（国・地方）を段階的に 10%へ引き上げる⁽²⁰⁾とともに、低所得者対策などについて検討する⁽²¹⁾こととされていた。

その後、各年の税制改正の議論・税制改正が行われた結果、消費税率の 10%（国消費税率 7.8%・地方消費税率 2.2%⁽²²⁾）への引上げ時期は平成 31 年 10 月 1 日とされ⁽²³⁾、併せて、同日から飲食料品等に対する軽減税率制度を実施することとされた。軽減税率は 8 %（国消費税率 6.24%・地方消費税率 1.76%）とされている。

また、前述のように、平成 35 年 10 月 1 日からは適格請求書等保存方式（インボイス制度）を導入することとされている。

第 3 節 適格請求書等保存方式（インボイス制度）の導入⁽²⁴⁾

1 インボイス制度導入の基本的な考え方

わが国の消費税制度は、単一税率であり、かつ、非課税対象が限定的であること等を踏まえ、これまで「請求書等保存方式」が採用されてきたところであるが、軽減税率制度の導入に伴い、いわゆるインボイス方式である「適

(20) 消費税率 8 %（国・地方）への引上げ時期は平成 26 年 4 月 1 日（予定通り実施）、消費税率 10（国・地方）への引上げ時期は平成 27 年 10 月 1 日とされていた。

(21) 同法 7 条 1 号イ。

(22) 地方税法 72 条の 83 は、地方消費税の税率は、国の消費税額の 78 分の 22 とする旨を規定している。

(23) 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 85 号）第 1 条。

(24) 財務省『平成 28 年度税制改正の解説』808-824 頁参照。（http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf）（平成 29 年 6 月 19 日最終閲覧）

格請求書等保存方式」が導入されることとされた(平成 35 年 10 月 1 日施行)。

これは、複数税率制度の下で前段階税額控除の仕組みを適正に機能させるためには、欧州諸国の付加価値税制度において広く採用されているいわゆる「インボイス方式」の導入が不可欠だと考えられ、すなわち、売手側における適用税率の認識と仕入側における適用税率の認識を一致させるために、売手側に必要な情報を記載した請求書等(インボイス)の発行を義務付けるとともに、当該請求書等(インボイス)の保存を仕入税額控除の適用要件とする必要があると考えられるからである。

また、そうした仕組みを機能させる観点から、課税事業者として適正な請求書等(インボイス)を発行できる事業者であることが、他の事業者から確認できる仕組みも必要となってくる。

2 区分記載請求書保存方式(平成 31 年 10 月 1 日～平成 35 年 9 月 30 日)

消費税の仕入税額控除制度については、軽減税率制度の導入に伴い消費税の税率が、標準税率 10%と軽減税率 8%の複数税率となることから、平成 35 年 9 月末までの間(適格請求書等保存方式が施行されるまでの間)は、現行の請求書等保存方式を維持しつつも、事業者は税率の異なるごとに取引を区分して記帳するなどの経理(区分経理)が必要となってくる(「区分記載請求書等保存方式」)。

すなわち、区分記載請求書等保存方式においては、適用税率等に関する一定の事項が追加記載された請求書等⁽²⁵⁾の保存を仕入税額控除の適用要件と

(25) 財務省資料『適格請求書等保存方式の導入』によれば、区分記載請求書保存方式における請求書等について、

○売り手が発行する請求書の記載事項に、①軽減税率の対象品目である旨と、②税率ごとに合計した対価の額(税込)を加える(免税事業者も、区分記載請求書を交付可)。

なお、現行どおり、売り手には区分記載請求書の交付義務・保存義務を課さない。

○買い手は、区分記載請求書の保存を仕入税額控除の要件とする(免税事業者からの仕入れも、仕入税額控除可)。なお、上記①及び②については、買い手が事実に基づき追記できるものとする。

○偽りの請求書の交付に対する罰則は設けない。

こととされている (http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/)

するものの、課税資産の譲渡等を行う売手側に請求書等の発行を義務付けておらず、また、その発行者についても課税事業者に限定していない点については、現在の請求書等保存方式と変わりはない。

3 適格請求書等保存方式（平成 35 年 10 月 1 日～）

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者（免税事業者を除く）から求められた場合には、原則として、次に掲げる事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類（「適格請求書」）を交付しなければならない⁽²⁶⁾こととされている。

〔適格請求書の記載事項〕

- i 適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ii 課税資産の譲渡等を行った年月日
- iii 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容
- iv 課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び適用税率⁽²⁷⁾
- v 消費税額等
- vi 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

また、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者は、適格請求書の保存を仕入税額控除の要件とされている。

なお、免税事業者からの仕入れは、仕入税額控除ができないこととされているが、経過措置として、適格請求書等保存方式の導入後 3 年間（平成 38 年 9 月 30 日まで）は、仕入税額相当額の 80%、その後の 3 年間（平成 41

keigen_03.pdf）（2017 年 6 月 19 日最終閲覧）。

(26) 偽りの適格請求書又は適格簡易請求書の交付行為に対しては罰則（1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）が設けられている。

(27) 「適用税率」とは、消費税法第 29 条第 1 号又は第 2 号に規定する税率に 78 分の 100 を乗じて得た率をいう。すなわち、地方消費税相当分を含む 10%（ $7.8\% \times 100 / 78$ ）又は 8%（ $6.24\% \times 100 / 78$ ）が適用税率となる。

年 9 月 30 日まで) は仕入税額相当額の 50% の控除ができることとされている。

4 適格請求書発行事業者登録制度の創設

適格請求書は、消費税法の規定に基づき、課税資産の譲渡等を行う事業者における適用税率や消費税額等に関する認識を、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者に正しく伝達するための手段であり、その作成・交付は課税事業者に限定するとともに、他の事業者から受けた請求書等が適格請求書に該当することを客観的に確認するための仕組みが必要となる。

このため適格請求書等保存方式においては、課税資産の譲渡等について適格請求書を交付しようとする課税事業者に対して、あらかじめ税務署長に、適格請求書発行事業者として登録を受けることを求めている。

具体的には、適格請求書発行事業者の登録を受けようとする課税事業者は、財務省令で定める事項を記載した申請書をその納税地を所轄する税務署長に提出しなければならないこととされている。

また、適格請求書発行事業者の登録は、登録申請書の提出を受けた税務署長が、「適格請求書発行事業者登録簿」に氏名又は名称、登録番号等を登載して行うこととされている。具体的な登載事項は、今後、政省令で明らかにされる予定であるが、現時点においては、

- i 氏名又は名称及び登録番号⁽²⁸⁾
- ii 登録年月日
- iii 住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地が想定されている。

なお、適格請求書発行事業者登録簿に登載された事項については、インターネットを通じて登録後速やかに公表することとされている⁽²⁹⁾が、具体的な

(28) 登録番号の桁数は、最大 16 桁の範囲で、数字のみ又は数字と英字の組合わせとなる予定（財務省資料・前掲注(25)参照）。

(29) 「平成 28 年度税制改正の大綱」（平成 27 年 12 月 24 日閣議決定）95 頁。

公表事項や公表方法については、今後、政省令で明らかにされる予定である。

第 4 節 消費税の転嫁の状況

1 消費税の転嫁状況に関する月次モニタリング調査（平成 29 年 2 月）

経済産業省は、平成 26 年 4 月の消費税率 8 %（国・地方）への引上げを踏まえ、毎月、転嫁状況に関するアンケート調査を実施している⁽³⁰⁾。同調査では、無作為抽出された事業者に対して転嫁の状況を質問するとともに、全て転嫁できていると回答した事業者には、全て転嫁できた理由についても質問している。

最近（平成 29 年 2 月）の調査結果によれば、「全て転嫁できている」と回答した事業者は、事業者間取引（BtoB）では 86.5%、消費者向け取引（BtoC）では 74.3%となっている。また、「全て転嫁できている」と回答した事業者の「転嫁できた理由」⁽³¹⁾としては、①事業者間取引では「以前より、取引先において、消費税分の価格引上げを受け入れる、という理解が定着しているため」が最も多く 65.4%、次いで、「本体価格と消費税額を分けることにより、交渉しやすくなったため」が、25.4%となっている。②また、消費者向け取引では「消費者において、消費税率引上げの意義等に対する理解が浸透しているため」が最も多く 68.8%、次いで、「本体価格と消費税額を分けて記載することにより、値上げへの反発が和らいだため」が 25.4%となっている。

このように、事業者間取引においても、消費者向け取引においても、ほとんどの事業者は、消費税引上げ分の全部又は一部の転嫁ができていない状況⁽³²⁾にあり、全て転嫁できた理由としては、取引の相手方が消費税の引上げに対

(30) 東京商工リサーチに登録されている事業者のうち、無作為に抽出された 4 万者を対象に実施している。

(31) 回答は、最大 2 つまで選択可能としている。

(32) 「全く転嫁できていない」と回答した事業者は、事業者間取引（BtoB）では 2.9%、消費者向け取引（BtoC）では 4.7%に過ぎない。

して理解を示していることや、本体価格と消費税額を分けて相手方に請求することにより値上げがし易くなったことを挙げる者が多い。

以上のような転嫁状況や、転嫁できた理由については、次表のように、消費税引上げ直後の平成 26 年 4 月から、多少の増減はあるものの概ね同じような傾向にあり、消費税引上げに対する国民の理解や価格転嫁は順調に進んでいるものと考えられる。

1. 事業者間取引

① 転嫁の状況

[単位：％]

	26 年 4 月	27 年 4 月	28 年 4 月	29 年 2 月
全て転嫁できている	79.0	85.5	83.4	86.5
一部を転嫁できている	13.1	8.4	8.1	6.5
全く転嫁できていない	3.8	3.7	3.8	2.9
その他（経営戦略上、転嫁しなかった）	4.1	2.4	4.7	4.0

② 全て転嫁できた理由

[単位：％]

	26 年 4 月	27 年 4 月	28 年 4 月	29 年 2 月
以前より、取引先において、消費税分の価格引上げを受け入れる、という理解が定着しているため	66.5	66.9	65.3	65.4
本体価格と消費税額を分けることにより、交渉しやすくなったため	20.8	23.0	26.0	25.4

消費税転嫁対策特別措置法により消費税転嫁拒否規制が強化されたため	6.8	10.7	9.8	9.1
自社商品のブランド・競争力が強く、価格決定権が自社にあるため	7.7	7.0	7.1	6.2
取引先の業界の景気が良く、取引先が値上げを受け入れてくれやすい環境にあるため	4.9	6.0	6.0	5.6
転嫁特措法に基づく表示・転嫁カルテルを活用することにより、交渉しやすくなったため	1.0	0.8	0.8	1.0

2. 消費者向け取引

① 転嫁の状況

〔単位：％〕

	26 年 4 月	27 年 4 月	28 年 4 月	29 年 2 月
全て転嫁できている	69.3	71.4	70.0	74.3
一部を転嫁できている	19.3	17.8	16.0	13.4
全く転嫁できていない	5.0	5.6	5.8	4.7
その他（経営戦略上、転嫁しなかった）	6.4	5.2	8.2	7.7

② 全て転嫁できた理由

〔単位：％〕

	26 年 4 月	27 年 4 月	28 年 4 月	29 年 2 月
消費者において、消費税率引上げの意義等に対する理解が浸透しているため	62.6	67.9	65.0	68.8
本体価格と消費税額を分けて記載することにより、値上げへの反発が和らいだため	25.3	24.6	27.2	25.4
自社商品のブランド・競争力が強く、自社に価格決定権があるため	10.7	9.7	11.1	10.2
消費者の景気が良くなり、値上げを受け入れてくれやすい環境にあるため	3.7	3.5	3.7	3.8
転嫁特措法に基づく表示・転嫁カルテルを活用することにより、事業者間の足並みがそろったため	4.9	4.6	4.5	3.6

2 中小企業における消費税の価格転嫁に係る実態調査

日本商工会議所は、中小企業における消費税の価格転嫁に係る実態調査を、平成 26 年 5 月、同年 9 月及び平成 27 年 6 月の 3 回にわたって実施した。

調査対象者は、全国の商工会議所管内の中小企業であり、各調査において、約 3100 件から 3200 件の回答があった。回答があった者の会社形態として最も多かったのは「個人事業者」であり、各調査において、回答者の約 7 割を占めている。

また、消費税の課税状況としては、「免税事業者」である者が各調査において約 3 割を占めている。なお、簡易課税選択者が約 3 割、本則課税事業者が約 4 割となっている。

	平成 26 年 5 月	平成 26 年 9 月	平成 27 年 6 月
	件	件	件
回答数	3,191	3,201	3,135
個人事業主	2,182	2,066	2,089
資本金 500 万円以下	390	378	417
資本金 1000 万円以下	280	281	309
免税事業者	1,060	1,060	920

平成 26 年 5 月の実態調査結果によれば、事業者全体として、全て「転嫁できている」と回答した事業者は 62.7%となっており、「一部転嫁できている」(26.8) と合わせると、約 9 割 (89.5%) の者が、消費税引上げ分の全部又は一部の転嫁ができていない状況⁽³³⁾にある。

それを取引形態別にみると、①事業者間取引では、「転嫁できている」(74.8%) と「一部転嫁できている」(19.7%) を合わせると 94.5%の事業者が消費税引上げ分の全部又は一部の転嫁ができていない。また、②消費者向け取引においては、全部又は一部の転嫁ができた事業者は、それぞれ 55.8% と 30.7%となっており、合わせると 86.5%の事業者が全部又は一部の転嫁ができていない状況になっている。

このように、日本商工会議所が行った、個人事業者や消費税の免税事業者など中小零細な事業者を調査対象に多く含む実態調査においても、ほとんどの事業者が消費税引上げ分の全部又は一部の転嫁ができていない状況が明らかになっている。

なお、日本商工会議所は、平成 9 年に消費税が 3 %から 5 %に引き上げられた際の転嫁の状況について平成 23 年度に実態調査を行っており、それと

(33) 全く転嫁できていない「全ての商品・サービスの価格を据え置いている」と回答した事業者は 14.4%に過ぎない。

の比較により、今回の 8 % への引上げについて、以下のように評価している⁽³⁴⁾。

「平成 9 年の消費税引き上げ時（3 % → 5 %）の転嫁の状況（「中小企業における消費税の転嫁に係る実態調査」平成 23 年度（日商）は、「転嫁できた」が 40.0 %、「一部転嫁できた」が 21.3 %、「転嫁できなかった」が 38.6 %であった。平成 9 年の消費税引き上げ時に比べ、今回の消費税引上げでは、「転嫁できている」事業者が 20 % 以上増加、「一部転嫁できている」事業者と合わせると約 30 % 増加しており、前回の消費税引き上げ時に比べより円滑に転嫁が実現している。」

① 消費税引上げ分の転嫁の状況（事業者全体）

	平成 26 年 5 月	平成 26 年 9 月	平成 27 年 6 月	【参考】 前回引上時 (平成 9 年)
転嫁できている	% 62.7	% 60.6	% 57.6	% 40.0
一部転嫁できている	26.8	28.6	29.3	21.3
小 計	89.5	89.2	86.9	61.3
全く転嫁できていない	10.5	10.9	13.1 ⁽³⁵⁾	38.6

(34) 日本商工会議所・『中小企業における消費税の価格転嫁に係る実態調査（第一回）』8 頁。

(35) 日本商工会議所・『中小企業における消費税の価格転嫁に係る実態調査（第三回）』に記載の要因分析によれば、「全く転嫁できなかった」事業者が平成 26 年 9 月調査より約 2 ポイント増加しているのは、「調査対象企業として転嫁が困難な事業者の割合が高い BtoC 事業者が増加（約 5 ポイント）していることや、消費者の消費意欲減退や競争環境が激化により飲食業の「転嫁できた」割合が減少（約 5 ポイント）したため」との理由があげられている（9 頁）。

② 消費税引上げ分の転嫁の状況（事業者間取引）

	平成 26 年 5 月	平成 26 年 9 月	平成 27 年 6 月
転嫁できている	74.8 %	70.9 %	70.4 %
一部転嫁できている	19.7	22.4	23.1
小 計	94.5	93.3	93.5
全く転嫁できていない	5.5	6.7	6.5

③ 消費税引上げ分の転嫁の状況（対消費者取引）

	平成 26 年 5 月	平成 26 年 9 月	平成 27 年 6 月
転嫁できている	55.8 %	54.5 %	51.0 %
一部転嫁できている	30.7	32.1	32.7
小 計	86.5	86.6	83.7
全く転嫁できていない	13.5	13.4	16.4

第 5 節 消費税導入に至るまでの経緯

1 一般消費税（仮称）を巡る議論

我が国が高度経済成長から安定成長への移行期を迎えた昭和 49 年 10 月、内閣総理大臣から税制調査会に対し「社会経済の進展に即応する税制のあり方」についての諮問がなされた。その当時、オイルショックに伴う経済活動の停滞により、税収が大幅に落ち込む⁽³⁶⁾一方、歳出面では景気回復を図るため公共事業支出の拡充や社会保障の充実等公共サービスの確保に対する社会要請が高まり、また、経済情勢の変化に即した弾力的対応が求められていた。そのために必要な財政支出を賄うためには、国民に対して一般的な税負担の増加を求めざるを得ないという基本的な考えの下で、税制調査会是新税の仕組みについても検討を行い、昭和 52 年 10 月、「今後の税制のあり方についての答申」をとりまとめた。税制調査会において検討された新税の仕組みは、製造者消費税、E C 型付加価値税、大規模売上税、大規模取引税などの 8 類型であるが、一般消費税をどの程度の規模でいつ導入するかは昭和 53 年度以降の各年度の税制改正において総合的に判断することとするが、できるだけ早期に実施に踏み切っていく決意を持つことが必要であるとされた。

これを受けて昭和 53 年 12 月、税制調査会は「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」をとりまとめた。同答申には別紙として「一般消費税大綱」が付されており、多段階累積排除型の付加価値税である新税の骨格が示された。そして、年明けには、「一般消費税（仮称）については、昭和 55 年度に実現できるよう諸般の準備を進める」という方針が盛り込まれた「昭和 54 年度税制改正の要綱」が閣議決定された⁽³⁷⁾。

その後、政府部内で具体的な法案化に向けた作業が進められたが、昭和 54

(36) 税制調査会『今後の税制のあり方についての答申』3 頁（昭和 52 年）。当時の国の財政は、昭和 50 年度以降連続 3 年間、歳入の約 3 割を特定公債を含む公債収入に依存していた。その依存度は我が国においては戦後最高のものであり、また、当時の諸外国においても類をみない高率のものであった。

(37) 森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会、2000）7・8 頁

年 10 月の衆議院の解散総選挙において、当時の大平総理が財政再建の必要性を説く中で「一般消費税（仮称）」について触れたことを巡り中小企業者や野党から多くの懸念が寄せられ、結局、大平総理は昭和 55 年度からの一般消費税導入断念を表明することとなった。同年 12 月には、国会で「財政再建に関する決議」が行われ、「昭和 55 年度に、導入するための具体的方策として、これまで検討してきたいわゆる一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って、財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の確保を図るべきである」とされ、いわゆる一般消費税（仮称）構想については、政府が法案を国会に提出することなく、政治的に断念するに至ったのである。

2 売上税を巡る議論⁽³⁸⁾

昭和 60 年 9 月、内閣総理大臣から税制調査会に対し税制全般の抜本的見直しについての諮問がなされた。税制調査会においては、3 つの特別部会及び専門小委員会を設置し 13 か月間にわたる精力的な審議を行った結果、昭和 61 年 10 月に、「税制の抜本的見直しについての答申」を取りまとめた。同答申においては、それまでの間接税制度について、「消費水準の上昇、消費態様の多様化・サービス化等に必ずしも対応しきれず、課税されているもの相互間、及び課税されているものと課税されていないものとの間で負担の不均衡が顕著となってきている」ことから、「既存税制の枠組みにとらわれない思い切った改革が必要であり、広く消費一般を原則的に課税対象とし、課税しないものを掲記する方式の新しいタイプの間接税を間接税制度の中核に据えることが最も適当である」と指摘された。そして、新しいタイプの間接税については、A 案（製造業者売上税）、B 案（事業者間免税の売上税）C 案（日

(38) 森信・前掲注(37)11-15 頁を参照した。

本型付加価値税)の仕組みが示されたものの、「具体的にどのような形の新しいタイプの間接税を導入するかについては、上記の考え方を基本として世論の動向を見極めつつ幅広い観点から検討する必要がある」として、ある程度選択の幅をもった形で取りまとめられた。

その後、同年(昭和 61 年)12 月に自由民主党税制調査会が示した「税制改革の基本方針」によって、前段階税額控除方式の「売上税」を税率 5%で導入し、昭和 63 年 1 月 1 日以降の取引から適用する旨が明らかにされた。

また、政府の税制調査会は「昭和 62 年度の税制改正に関する答申」において売上税について同様の仕組みを採る旨の答申をし、政府は昭和 62 年度税制改正の要綱を閣議決定した後、昭和 62 年 2 月に売上税法案を国会に提出した。

売上税の概要は、自民党の「基本方針」を踏まえ、税率 5%、税額票による前段階税額控除方式を採用、課税売上高 1 億円以下の事業者を非課税(課税選択をした場合には簡易課税制度の対象)とするものであった。また、非課税品目は 51 項目にのぼった。しかしながら、売上税法案は、後述するように、国会での委員会審議が 1 回も行われないうちに、5 月 27 日に国会の閉会とともに廃案となった。この間、マスコミをはじめ世間一般での売上税を巡る論議は、単に税制度としての議論にとどまらず、法案提出に至る経緯など様々なものがあつた。

売上税、そしてその後の消費税の創設にも大蔵省主税局担当審議官として直接携わった尾崎護氏は、売上税論議を振り返り、「売上税独り語り」(ファイナンス誌昭和 62 年 9 月、10 月、11 月号)に個人的な見解として要旨次のような点を指摘しておられるが、これらの批判や指摘については、後に税制当局において消費税の仕組みが検討される際に大いに参考とされることになる。

[急ぎ過ぎ]

政府税調への諮問から売上税法案の提出まで 1 年 4 か月余りの期間を要したが、「売上税は拙速である」との強い批判を浴びた。おそらく、世間一般の

人々が、新しい間接税の導入を現実の問題として捉えたのは、法案提出のわずか 2 か月前の自民党税調の「基本方針」の公表からであったのではないかと思われる。「基本方針」までは新しい間接税の形は明確にされておらず、税率を何%とするかについても具体的な提案はなかったため、「売上税は急ぎ過ぎ」との印象を世間に与えてしまったのかもしれない。

〔転嫁〕

売上税は、税相当額を販売価格に上乗せすること、すなわち転嫁を予定した税であった。ところが、中小事業者を中心に「税額の円滑な転嫁は現実には難しく、結局事業者の負担になるのではないか」との懸念が強く表明された。一般的な消費課税になじみのなかった我が国の事情を踏まえれば、この種の税では転嫁が当然のことなのだということの周知徹底をもっとすべきであったかと思う。

〔税額票〕

売上税では、仕入税額控除の方式として「税額票」（インボイス）を用いることとされていた。これは日本の商取引の実態に合うよう工夫されたものであり、税額票は請求書や納品書で代用できる、継続的に取引している相手には一定期間分をまとめて発行できる、さらには、不特定多数の者を取引相手にする場合には相手方の名前や税額をいちいち記入しないで済む簡易税額票の発行を認めたり、納税者の手数を省く工夫は色々とされたが、「事業者の事務を繁雑にし納税コストを高める」という批判的となった。

その中には、「税額票」という特別の書類を追加的に作成しなければならないという誤解に基づくものもあったが、経理上の事務負担の問題や、そもそも帳簿方式によるべきとする批判などもあった。

また、売上税法案では、納税義務者は税務署から税額票番号の付与を受け、自らの税額票番号を記入するということを義務づけられていたが、これが企業番号制につながり、所得税や法人税の課税強化につながるという批判を招いた。

[例外]

○非課税取引

売上税法案では 51 項目の非課税取引を認めていた。この中には、消費税としての性格上課税対象とすることになじまないもの（例えば、土地や有価証券）のほか、特別の政策的配慮から課税することが適当でないもの（例えば食料品など）が多数あった。

特に、政策的配慮に基づく非課税取引が多かったため、制度を複雑化し、納税コストを高めるとの批判や簡素で中立的という一般的な消費税の特長を損なうとの批判を受けた。

○免税事業者

非課税取引と並ぶ例外として、免税事業者の存在にも批判があった。

売上税は、各取引段階における事業者の売上げに対して課税される税であり、小さな事業者に納税の手間ひまをかけさせるのは気の毒だという考え方から、前年の課税売上高が 1 億円以下の事業者を免税とする制度を設けたが、これに対しては、公平性の観点から批判があった。

[名称]

「売上税」という名称は、この税が事業者の売上げに係る税額から仕入税額を控除したものを納付するという仕組みや諸外国の例を参考として名付けられた。

しかしながら、この名称が、事業者の売上げの 5% を徴収する税、利益に食いつく企業課税というイメージを与えてしまったと言われた。また、「売上税」という名称は、消費税という実体を表していないのではないかという批判も数多く受けた。

3 消費税の導入

売上税法案は廃案となったものの、税制改革の重要性はその後も与野党の税制改革協議会で議論され、62 年 9 月には所得税の減税と利子課税（マル優の廃止）を内容とする法案が、抜本的税制改革に先行する形で成立した。税

制改革論議は、その後、竹下新内閣の下で、62 年 11 月新たなメンバーに基づく政府税制調査会への諮問を皮切りに精力的な審議が重ねられた結果、63 年 4 月 28 日、「税制改革についての中間答申」が取りまとめられた。

この答申の基本的な考え方は、「所得税は税体系において引き続き基幹的役割を果たすべきものと考えられるが、…税制改革に当たっては、…税体系全体として実質的な負担の公平に資する見地から、所得課税を軽減し、消費にも応分の負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感を持って納税しうるような税体系を構築することが必要である」と述べているように、61 年 10 月の「税制の抜本的見直しについての答申」以来の考え方を踏襲したものであるといえよう。

この答申を受けて、昭和 63 年 12 月、消費税法案を含む税制改革関連法案が成立し、税率 3 % の消費税の創設に加え、所得税、法人税減税、株式譲渡益課税の原則課税化、相続税の減税等、所得・消費・資産にわたる税制改革が実現したのである。

4 小括

以上みてきたように、我が国の消費税導入に当たっては、一般消費税（仮称）の挫折以降、売上税の廃案など多くの紆余曲折を経たのち、昭和 63 年に、強い世論の反対の中で採用にこぎつけた。そのために、高い免税点、限界控除制度、簡易課税制度等、中小企業の反対を緩和するための措置を採用せざるを得なかった。これらの制度は、税収上の影響はそれほど大きくないが、消費税の転嫁と負担を不透明なものとし、また、制度上、益税の余地が残されており、それが消費税に対する不信感の大きな原因となっている⁽³⁹⁾。

(39) 金子・前掲注(7)375・392 頁。

第 2 章 事業者免税点制度を巡る論点と課題

第 1 節 事業者免税点制度の創設理由

事業者免税点制度は、消費税創設の際に、大蔵省（当時）は、「消費一般に幅広く負担を求めるという消費税の課税の趣旨や産業経済に対する中立性の確保という観点からは、いわゆる免税事業者は極力設けないことが望ましいところである」⁽⁴⁰⁾として税制としての基本的な考え方を示しつつ、その一方で、現実を踏まえ、「原則としてすべての事業者が納税義務者となる消費税の導入は、我が国にとって初めての経験でもあり、小規模零細事業者の納税事務負担や税務執行面に配慮する必要がある。このような観点から、一定の事業規模以下の小規模事業者⁽⁴¹⁾については、納税義務を免除することとする」として、事業者免税点制度の創設理由を説明している。

第 2 節 事業者免税点制度の改正経緯

1 消費税導入直後から平成 3 年にかけての見直し

事業者免税点制度は、消費税導入当初から様々な問題提起や意見がみられたことから、平成 2 年に税制調査会がそのあり方を検討し、「事業者免税点の引下げについては、零細事業者の消費税に対する理解・習熟の度合を見極めつつ、今後、…転嫁の実現可能性、事務処理能力及び税務執行上の問題といった諸点について検討した上で判断することが適当である⁽⁴²⁾（傍点筆者）」との意見が述べられた。また、その後の平成 3 年度の税制改正に関する答申に

(40) 大蔵省主税局税制第二課『消費税の解説：暮らしを未来を築きます。消費税。』18 頁（1989）。

(41) 消費税創設当初は、その課税期間の基準期間における課税売上高が 3000 万円以下の事業者については、その課税期間中につき納税義務を免除することとされていた。

(42) 税制調査会実施状況フォローアップ小委員会報告『消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方』（1990 年 10 月 30 日：総会に報告）。

においては、「国会に設置された『税制問題等に関する両院合同協議会』において協議がなされており、当調査会としては、これまで当調査会が示してきた基本的な考え方を踏まえ、できるだけ早く適切な合意が得られることを強く期待するものである」と述べ、具体的な改正の中身については立法府に委ねる考えが示された。

国会においては、「税制問題等に関する両院合同協議会」が設置され、平成 2 年 6 月以降、各党会派の代表者による協議が重ねられた結果、平成 3 年 4 月に日本共産党を除く各党各会派の合意による「消費税に関する緊急措置についての考え方」⁽⁴³⁾が取りまとめられ、直ちに議員立法の手续をとった上で成立を図ることとされた。当該合意によれば、事業者免税点制度の水準（当時：3000 万円）については、「維持する」とされ、見直しは見送られた⁽⁴⁴⁾。

2 平成 6 年秋の税制改革（平成 9 年 4 月施行）

平成 5 年 11 月、税制調査会により「今後の税制のあり方についての答申」が取りまとめられ、事業者免税点制度については、「基本的には、事務処理能力及び転嫁の実現可能性を踏まえつつ、制度に対する理解・習熟に伴い相対的に規模の大きい免税事業者には課税事業者としての対応を求めている方向で検討を行うことが適当である」⁽⁴⁵⁾との提言がなされ、大規模事業者については免税点制度の適用除外とする方向性が示された。

その後、政府税調は、平成 6 年 6 月に「税制改正についての答申」を取り

(43) 具体的な合意内容は、①大規模事業者の申告・納付回数を年 2 回から年 4 回（確定申告 1 回、中間申告 3 回）に増やす、②簡易課税のみなし仕入れ率を 2 区分から 4 区分に増やす、③簡易課税の適用上限を 5 億円から 4 億円に引き下げる、④限界控除制度の適用上限を 6 千万円から 5 千万円に引き下げる、⑤住宅家賃等を新たに非課税とするものである。

(44) 尾崎護『消費税法詳解（改訂版）』（税務経理協会、1991）61 頁以降に、平成 3 年の議員立法による消費税の見直しについての経緯や参考資料などが詳しく掲載されている。

(45) 税制調査会平成 5 年 11 月 19 日『今後の税制のあり方についての答申』—「公正で活力ある高齢化社会」を目指して—』32 頁。

まとめ、事業者免税点制度については、再度、同じ提言がなされた⁽⁴⁶⁾。

これらを受けて、「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律案」等の税制改革関連法案が国会に提出され、同年 11 月 25 日に参議院本会議において可決・成立し、事業者免税点制度は、以下のように改正されるに至った。

すなわち、改正前は、新設法人には基準期間がないことから規模の大きな事業者であっても設立当初の 2 年間は免税事業者になっていたところ、それを改正し、当該事業年度開始の日における資本金額が 1000 万円以上である新設法人については納税義務を免除しないこととされた。(平成 9 年 4 月 1 日以後に設立される法人に適用。)

3 平成 15 年度改正 (平成 16 年 4 月施行)

平成 14 年 6 月、税制調査会により「あるべき税制の構築に向けた基本方針」が取りまとめられ、「事業者免税点の水準…は、制度創設以来据え置かれ、依然として 6 割強の事業者が免税事業者となっている。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疑念を呼び、これが消費税に対する国民の不信の大きな背景になっていると考えられる」⁽⁴⁷⁾と指摘したうえで、「したがって、個人事業者と法人の相対的な事務処理能力の差異も念頭におきつつ、現行の免税点制度を大幅に縮小すべきである」との提言がなされ、免税点の水準を引き下げる方向性が示された。

これを受けて、「所得税法等の一部を改正する法律案」が国会に提出され、平成 15 年 3 月 28 日に参議院本会議において可決・成立し、事業者免税点制度の適用対象となる基準期間における課税売上高の上限が 1000 万円に引き下げられた。(平成 16 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間から適用。すなわち、個人事業者は平成 17 年分、法人は平成 17 年 3 月決算期から適用。)

(46) 税制調査会平成 6 年 6 月 21 日「税制改革についての答申」22 頁。

(47) 税制調査会平成 14 年 6 月 14 日「あるべき税制の構築に向けた基本方針」13 頁。

4 平成 23 年度改正（平成 25 年 4 月施行）

平成 22 年 12 月、政権交代後の税制調査会が取りまとめた「平成 23 年度税制改正大綱」が閣議決定され、消費税事業者免税点制度については、課税の適正化の観点から免税事業者の要件を見直すこととされ、税制改正法案が国会に提出された。しかしながら、議決には至らなかったことから、その後、与野党間（民主党・自民党・公明党）において協議し、合意をみた事項は分離した上で新たな法案とし国会に提出することとされた。

このような経緯を経て、事業者免税点制度の改正案を含む「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律案」は、平成 23 年 6 月 22 日に参議院本会議において可決・成立した。

事業者免税点制度については、前年又は前事業年度上半期の課税売上高（又は給与支払額）が 1000 万円を超える事業者は免税点制度を不適用とすることとされた。（平成 25 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から適用。すなわち、個人事業者は平成 25 年分、法人は平成 25 年 12 月決算期から適用。）

5 社会保障・税一体改革（平成 24 年 8 月）⁽⁴⁸⁾（平成 26 年 4 月施行）

平成 24 年の通常国会において、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」が可決・成立した。

同法律では、事業者免税点制度について、「近年、比較的規模の大きな人材派遣会社などによる資本金 1,000 万円未満の子会社を利用した脱税事案など、現行の事業者免税点制度の不適切な利用による租税回避的な事例が散見」⁽⁴⁹⁾

(48) 平成 24 年の第 180 回通常国会において、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」が可決・成立した。

(49) 財務省ホームページ「平成 25 年度税制改正の解説」社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律関係（平成 24 年 8 月）消費税関係の改正 977 頁。http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2013/explanation/pdf/p0954_0994.pdf（平成 29 年 6 月 16 日最終閲覧）

されていることを踏まえた見直しが行われた。具体的には、基準期間のない事業年度開始の日において資本金 1000 万円未満の新設法人であっても、課税売上高 5 億円超の事業者が設立する新設法人については、事業者免税点制度を適用しないこととされた。(平成 26 年 4 月 1 日以後に設立される法人に適用。)

第 3 節 小規模事業者の「事務負担」とは何か

事業者免税点制度は、小規模な事業者の「事務負担」や税務執行コストへの配慮から設けられている特例措置であると説明されている⁽⁵⁰⁾ところ、この「事務負担」とは一体、何を指すのであろうか。配慮すべき事項についての基本的な考え方を整理してみたい。

1 「一般消費税」構想における小規模事業者の「事務負担」についての検討

(1) 税制調査会が昭和 52 年 10 月に内閣総理大臣に提出した中期答申「今後の税制のあり方についての答申」においては、富裕税など、八つの新税⁽⁵¹⁾について検討を行っている。そのうちの一つである「一般消費税」については、主要な問題点として、中小事業者への取扱いや、税負担配分、物価への影響等を中心として検討が行われている。

すなわち、中小事業者の取扱いについては、「一般消費税の性格上中小事業者といえども除外すべきでないとする意見があり、これに対しては、円滑な運営の確保の観点から、ある程度中小零細事業者を除外し、あるいは、各種の特例措置を考えることはやむを得ないとする意見があった。また、

(50) 財務省ホームページ「事業者免税点制度の概要」より。http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/302.htm (平成 29 年 4 月 20 日最終閲覧)

(51) 税制調査会『今後の税制のあり方についての答申 (昭和 52 年 10 月)』17 頁によれば、新税として検討したのは、土地増価税、富裕税、製造者消費税、E C 型付加価値税、大規模売上税、大規模取引税、ギャンブル税、広告税である。このうち、製造者消費税、E C 型付加価値税、大規模売上税、大規模取引税については、便宜、「一般消費税」として一括して審議を行っている。

一部の事業者を除外すると競争条件の攪乱を生じるのではないかという問題については、除外の程度や税率の水準のいかんにより対処できるであろうとする指摘があった」とされており、中小事業者の一部を納税義務者から除外することについて積極・消極の意見を紹介したうえで、税制調査会としては、「円滑な運営の確保の観点からある程度小規模零細事業者を除外することはやむを得ないと考える」と述べている。

また、「除外する場合の基準としては、資本金額、従業員数、売上金額等があるが、資本金額が小さくとも売上げ等が大きい場合があり、また、資本金額には人為的に動かしやすい面があること、従業員数の把握は技術的に困難であること、新税の課税標準が売上額を基礎とするものであること等から、売上高基準をとることが適当であると考え」としている。

そして、免税点の水準については、「広く消費一般に負担を求めるというこの税の性格や競争条件の攪乱回避等の観点から、限度があることに留意すべきである。諸外国における立法例では、このような観点に立つて具体的な免税点が定められているが、我が国においては、上述したように、納税者数が多数に上る場合に円滑な納税協力が得られるか、小規模零細事業者が事務的な負担に耐えられるかという問題にも十分配慮すべきであろう（下線筆者）」として、免税点設定の基本的な考え方を述べているが、具体的な水準については、新税が実際に導入されることになる場合に決定すべき問題であるとしている。

- (2) 上記の中期答申が出された翌年の昭和 53 年 9 月には、税制調査会一般消費税特別部会報告書が公表された。報告には「一般消費税特別部会試案」が取りまとめられていた。試案では、納税義務者から除外する中小零細事業者の範囲について「家族経営的な小売業者などは納税義務者から除外する（下線筆者）⁽⁵²⁾」とされていた。

この試案を基に、税制調査会は、昭和 53 年 12 月に「昭和 54 年度の税

(52) 水野勝『税制改正五十年 一回顧と展望一』（大蔵財務協会、平成 18 年）196 頁。

制改正に関する答申」を公表した。同答申には、別紙として「一般消費税大綱」が付されており、それによれば、「小規模零細事業者の除外 年間売上高 2,000 万円以下の小規模零細事業者については、納税義務を免除することとされ、はじめて具体的な免税点の水準が示された。

- (3) 以上のように、一般消費税においては、納税義務を免除される小規模事業者の範囲について、「円滑な納税協力が得られるか」、「事務的な負担に耐えられるか」という観点から検討し、「家族経営的な小売業者など」については免税事業者とすることとし、具体的には、年間売上高が 2000 万円以下の小規模零細事業者を免税事業者とすることとされたのである。

このように、昭和 51 年夏の検討開始以来二年半にわたる論議の積み重ねの中から生み出された一般消費税は、その間隔々まで徹底した詰めが行われたことにより、その後長期にわたる待機期間を生き抜くことができた。十年を経過したところで実現を見るところとなり、その後今日に至るまで、ゆるぐことなく、その骨格が維持され続けてきているのである⁽⁵³⁾。

2 「売上税」構想における小規模事業者の「事務負担」についての検討

- (1) 税制調査会が昭和 61 年 10 月に中曽根内閣総理大臣に提出した中期答申「税制の抜本的見直しについての答申」においては、新しいタイプの間接税として、製造業者売上税、小売売上税及び付加価値税の 3 つの類型について検討を行っている。その 3 つの類型に共通する主な仕組みとして、事業者免税点制度については、「幅広く負担を求めるという新しいタイプの間接税の課税の趣旨や産業経済に対する中立性確保の観点から、基本的には非課税業者（＝免税事業者）はできる限り設けないことが望ましい。しかしながら、現実的には、いずれの案を採るにせよ、納税コスト等を考えると、一定の小規模事業者を非課税事業者とすることは必要であると考えられる（括弧内筆者）」として、納税コスト等の観点から一定の小規模事業者

(53) 水野・前掲注(52)198 頁。

に配慮する考え方を示したものの、一般消費税構想の際に提示された、どのような小規模事業者を対象とすべきか、というような考え方は示されなかった。また、「現実的な観点を考慮するとしても、なお、非課税事業者を設けることは、経済活動への中立性を阻害するおそれがあり望ましくないとする意見や、高級品を販売する事業者を小規模であるという理由から非課税とするのは、消費税として問題ではないかとする意見」があったことについても紹介している。

また、免税点の水準については、「我が国事業者の実態や税収に与える影響等を総合的に勘案して決定すべきであると考え」として、具体的な水準には踏み込んでいない。

そして、付加価値税の検討において、「(i) 免税点をかなり高い水準に設定し、ほとんどの中小零細事業者を納税義務者から除外することや、(ii) 非課税取引を広く設定すること等により、課税対象を縮減することとしてはどうかとする意見等があった」と述べたうえで、「具体的にどのような形の新しいタイプの間接税を導入するかについては、上記の考え方を基本として世論の動向を見極めつつ幅広い観点から検討する必要がある」として、税制調査会としての基本的な考え方を、世の中や政治に問うこととしている。

- (2) この政府の税制調査会の答申を受け、与党の税制調査会においても検討が行われ、昭和 61 年 12 月に正副会長会議案として「税制改正の基本方針」がとりまとめられ、売上税を昭和 63 年 1 月 1 日に導入するとともに、事業者免税点制度については、課税売上高 1 億円以下の中小零細事業者を非課税とすること等が提示された。

この売上税の導入について、水野勝は、「留意すべき点は、…中曽根総理の『多段階で大規模な間接税はやらない』といった国会答弁や、『国民も自民党員も反対する大型間接税はやらない』という選挙公約との関係である。こうしたことを背景に同日選挙で与党が大勝した反面大敗を喫した野党サイドには、間接税について相当な反発があるものと考えなくてはならな

い⁽⁵⁴⁾」と述べている。

また、水野は、免税点の水準について、「一般消費税大綱では年間二千万円であったが、これを一挙に五倍に引き上げ、一億円とした。これによって事業者の八十八%が免税となる。包括的、網羅的、普遍的な大型間接税はやらないという選挙公約等に配慮したものである」として、大型間接税といわれないように政治的な配慮がなされた旨を述べている。

新間接税の比較⁽⁵⁵⁾

項目	一般消費税	売上税	消費税
免税点	2,000 万円	1 億円	3,000 万円
非課税	食料品 社会保険医療 学校教育 第 1 種社会福祉事業及び第 2 種社会福祉事業	飲食料品、飼料 社会保険医療 学校教育 第 1 種社会福祉事業及び第 2 種社会福祉事業 旅客運送、日刊新聞、中古自動車	社会保険医療 授業料、入学検定料 第 1 種社会福祉事業及び第 2 種社会福祉事業のうち保育所及び助産施設
税率	5 %	5 %	3 %
累積課税排除の方式	帳簿方式	税額票方式	帳簿方式
簡易課税	4,000 万円以下	1 億円以下	5 億円以下
限界控除	4,000 万円以下	なし	6,000 万円以下

3 消費税における小規模事業者の「事務負担」について

消費税における小規模事業者とは、尾崎護によれば、「消費税は課税ベースが広く、かつ、前段階税額控除方式をとっており、我が国の企業としてなじみが薄いものであり、その実施に当たっては種々の事務負担が生ずるので、

(54) 水野・前掲注(52)380 頁。

(55) 水野・前掲注(52)506 頁。

その軽減を図る必要があった。特に、人的、物的設備に乏しく、新制度への対応が困難であることが多く、かつ、相対的に納税コストが割高となる零細事業者に対しては、特にこの面での配慮が必要と考えられた(傍点筆者)⁽⁵⁶⁾と、事業者免税点制度の趣旨の中で、零細事業者の事務負担への配慮について触れているが、具体的にどのような事務負担が発生することを念頭に置いていたのか、その詳細については触れていない。

消費税における中小事業者向け諸措置については、消費税導入当初から様々な問題提起や意見が見られ、「平成 2 年度税制改正の要綱」においては、「簡易課税制度、事業者免税点制度等のあり方については、消費税の申告・納付が一巡する平成 2 年 5 月までは実態把握を行い、これらの制度をどう見直すか十分検討のうえ提示することとする」とされていた⁽⁵⁷⁾。

その後、税制調査会に設置された「実施状況フォローアップ小委員会」において平成 2 年 8 月以降、申告・納付状況に係る諸データや事業者向けアンケート調査の結果等を基に中小事業者向け諸措置のあり方等についての検討が行われ、「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方 ―実施状況フォローアップ小委員会報告―」として取りまとめられ、同年 10 月、総会に提出された。同報告によれば、消費税導入に際して生じた主な事務負担の内容としては、「事務用消耗品の購入」、「レジスターの購入等」、「顧客への周知」、「値札付替え」、「カタログの訂正」、「伝票類の改変」を挙げた事業者が多く、そのために要した経費としてはその太宗が 5 万円から 10 万円までの範囲内であったことが明らかになっている⁽⁵⁸⁾。そして、

(56) 尾崎護編著『消費税法詳解〔改定版〕』(税務経理協会、1991) 187 頁。

(57) 尾崎・前掲注(56)81 頁。

(58) 税制調査会は、この結果について、「この種の課税ベースの広い間接税になじみのなかった我が国の状況に鑑みれば、消費税の円滑な導入を図る上で…妥当な選択であった」としつつ、「しかしながら、これらの諸制度については、消費者を中心に国民の間から制度の公平性を重視する観点に立って種々の問題点が指摘されており、制度の公平性と納税事務の簡素化という 2 つの要請のバランスについて再検討し、適切な見直しを行うことは消費税の一層の定着に資する」としている。そして、「事業者免税点の水準(現行 3,000 万円)の引下げについては、零細事業者の消費税に対する理解・習熟の度合いを見極めつつ、今後、転嫁の実現可能性、事務処理能力及び税務

「事業者免税点の水準（現行 3,000 万円）の引下げについては、零細事業者の消費税に対する理解・習熟の度合いを見極めつつ、今後、転嫁の実現可能性、事務処理能力及び税務執行上の問題といった諸点について検討した上で判断することが適当である」と指摘している。

次に、消費税を含む税制の抜本改革の本格的な議論に資するよう、経済産業省が中小企業の消費税の事務負担等の実態を把握するために行った調査（「消費税に係る実態調査⁽⁵⁹⁾」平成 23 年 12 月公表）によれば、消費税に係る事務で負担に感じる事務として、「記帳・経理」と回答した者と、「特に感じない」と回答した者が、それぞれ 29.1% で最も多かった。次いで、「仕入や経費の課税・非課税・不課税の選別」（25.7%）、「納税資金準備等のための資金繰り管理」（23.5%）、「請求書・領収書等の保存」（17.2%）、「税務署への申告・納税義務」（17.1%）、「課税・非課税売上の選別」（16.3%）などとなっている。

また、免税事業者及び簡易課税選択事業者に対し、こうした特例が受けられなくなった場合の負担の増大について尋ねたところ、「その取引が課税か否か等の判断は困難」と回答した者がもっとも多く 33.7% であった。次いで、「人的余裕が無く事務が回らない」（30.3%）、「納税すべき消費税額算出は事務上対応できない」（29.8%）、「税理士・公認会計士等への外注費用」（25.4%）、「パソコン等のソフト購入・変更等の費用」（18.8%）、「レジスター／パソコン等の購入費用」（14.6%）、「請求書・領収書用の紙の購入費用」（12.8%）となっている。その一方で、「特に感じない」と回答した者が 13.2% にのぼっており注目に値するが、その者が簡易課税選択者なのか免税事業者なのか、内訳は明らかになっていない。

執行上の問題といった諸点について検討した上で判断することが適当である」としている。

- (59) 経済産業省・前掲注(8)14・16 頁。調査対象者は、日本商工会議所、全国商工会連合会、全国中小企業団体中央会、全国商店街振興組合連合会に加盟する中小企業者である。回答をした者のうち、3 分の 1 強の者（34.5%）が免税事業者である。

そのほか、消費税が 8 % に引き上げられた直後の日本商工会議所のアンケート調査⁽⁶⁰⁾を見ると、事業者が消費税引上げに伴い事務負担が最も重いと感じた事項について、「値札付け替えや、カタログの価格表示変更に伴う負担」(39.6%) との回答が最も多く、続いて「請求書や領収書、納品書等の切り替えに伴う負担(4月1日をまたぐ書類の管理)」(31.5%)、「複数の税率(5%、8%)を管理する経理処理に伴う負担(帳簿処理、適用税率の確認など)」(26.6%)、「ソフトウェアの変更等、システム改修に伴う負担(外部への発注による金銭的な負担を含む)」(17.5%)となっている。

なお、イギリスでは、2011 年 1 月に実施された付加価値税の引上げ(17.5%⇒20%)に際して事業者が発生するコストの推計が行われているところ、小規模事業者に生ずる事務負担の内訳としては、大きい順に、①会計・帳簿上の負担、②税率変更についての習熟(スタッフへの周知を含む)、③システムの変更、④値札の張替え・インボイスの変更、というものであった⁽⁶¹⁾。

以上みてきたように、小規模事業者の消費税の納税に係る具体的な事務負担としては、値札の張替え・カタログの価格変更、請求書や領収書等の切替え、複数の税率(5%・8%)を管理する経理(帳簿)処理、ソフトウェア・システム変更といったものが大きなものとして考えられる。なお、この中には、消費税導入や税率引上げに伴い一時的に発生するものも含まれており、経常的に発生する事務負担としては、日々の売上・仕入の経理(帳簿)処理(課否判定を含む)や、請求書等を保存する事務、帳簿等に基づき消費税申告書を作成する事務、消費税を国に納付するための事務といったものがある

(60) 日本商工会議所『中小企業における消費税の価格転嫁に係る実態調査』(平成 26 年 7 月) 31 頁。

(61) 内閣官房 社会保障改革に関する集中検討会議(第九回。平成 23 年 5 月 30 日開催)資料 3-5 田近教授説明資料(消費税の税率構造のあり方及び消費税率の段階的引上げに係る実務上の論点について) 10 頁;資料 3-6 研究報告書 23 頁;資料 3-7 参考資料 41 頁。

ものと考えられる。

第 3 章 事業者免税点制度の在り方についての考察

ここまで事業者免税点制度の創設趣旨や消費税の導入の経緯などを概観してきたが、そこからは、消費税導入は我が国にとって初めての経験であり、適正転嫁について事業者や消費者の懸念が大きかったことから、事業者免税点の水準を高く設定したり、インボイス制度ではなく帳簿方式を採用せざるを得なかったなど、税制としての理念よりも政治的な配慮を優先せざるを得なかった背景が浮かびあがる。

その後、事業者免税点制度については、累次にわたる改正の結果、問題点が縮小してきていると思料されるが、いわゆる益税に対する国民の批判・不信感は根強いものがあり⁽⁶²⁾、また、平成 31 年 10 月に消費税率が 10%に引き上げられるのに併せて、食料品等の軽減税率が実施されると、国民の消費税に対する関心は更に高まると考えられる。そこで、本章においては、複数の観点から、今後の事業者免税点制度に対して示唆できそうなことを整理し、提言していきたい。

第 1 節 免税事業者の適正な価格表示の周知についての検討

本節においては、最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決⁽⁶³⁾を手掛かりとして、免税事業者が消費税相当額を「区分表示」することは消費税法が予定していないことを明らかにした上で、免税事業者が正しい価格表示を行うよう周知を図り、理解を深めていく必要があることについて述べる。

(62) 平成 28 年 8 月 8 日 日本経済新聞（電子版）「消費税で儲かる？『益税』5000 億円のなぜ」によれば、「消費者が店頭で支払った税金が税務署に届かず、お店のうけのように残ってしまう『益税』に理不尽さを感じる納税者は多い」と報じている（<https://www.nikkei.com/article/DGXMZO04190060Y6A620C11000000/>）（平成 29 年 6 月 19 日最終閲覧）。同記事：日本経済新聞社編『税金考 ゆがむ日本』58 頁（日本経済新聞出版社、2016）。

(63) 民集 59 卷 2 号 245 頁。

1 最高裁平成 17 年 2 月 1 日第三小法廷判決の判示内容

本判決は、課税期間に係る基準期間において免税事業者であった者は、当該課税期間に免税事業者に該当するか否かの判定に当たっては、基準期間における課税売上高から消費税相当額を控除することなく判定すべきである旨が判示された事例である。

同判決においては、概ね、以下のように判示されている。

- ・法 9 条（小規模事業者に係る納税義務の免除）に定める基準期間における課税売上高は、事業者の取引の規模を測定し、把握するためのものである。
- ・他方、法 28 条（課税標準）に定める消費税の課税標準は、事業者が行う課税資産の譲渡等の対価の額であり、売上高と同様の概念であって、事業者が行う取引の規模を直接示すものである。
- ・そこで、法 9 条 2 項 1 号は、上記の課税売上高の意義について、法 28 条 1 項の規定するところに基づいてこれを定義している。
- ・法 28 条に定める消費税の課税標準は、転嫁された消費税相当額を控除するものであるところ、納税義務を負わない免税事業者は、消費税相当額を転嫁すべき立場にないことから、これを控除することは法の予定しないところである（下線筆者）。
- ・したがって、基準期間における課税売上高を算出するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額から控除される「課されるべき消費税に相当する額」とは、基準期間に当たる課税期間について、事業者に現実に課されることとなる消費税の額をいうのであって、納税義務を免じられた消費税の額を含まないと解するのが相当である。

2 本判決が示唆する方向性

上記のように、免税事業者は消費税の納税義務を負わないが、仕入れに際しては消費税に相当する額を支払っていることから、当該消費税相当額を販売価格に上乗せして転嫁することは消費税制度の想定内であると思われる。

る⁽⁶⁴⁾。

しかしながら、本判決の判旨にみる限り、免税事業者の利益分（儲け分、マージン分）については消費税が課されない以上、転嫁すべき消費税の額もない筈であるにも関わらず、これをあたかも自らは消費税の課税要件⁽⁶⁵⁾を充足しており、消費税を転嫁したうへ納付する必要があるかのごとく、売上総額の 108 分の 8 が消費税だと「区分表示」して、相手方に本来の対価の増額を求めることは、消費税法は予定していない⁽⁶⁶⁾。仮に免税事業者がその旨を知らないのであれば、周知する必要がある。

3 免税事業者の「区分表示」の誘因について

次ページの図 1 は、財務省ホームページに掲載されているもの（下線筆者）である⁽⁶⁷⁾。

これをみると、課税事業者も免税事業者も、網掛けの部分の転嫁を行うことが適正な転嫁、すなわち、過不足なく転嫁する姿である。

逆に、免税事業者の転嫁が適正といえないケース、すなわち、「益税」が発生するケースは、下線部分のとおり、A の全部又は一部に相当する金額の転嫁を行う場合のみであることが示されている。

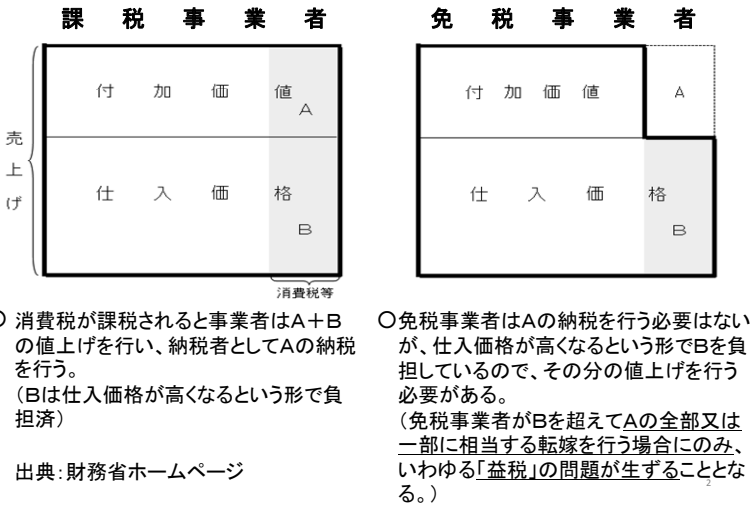
(64) 森英明 最高裁判所判例解説民事篇平成 17 年度（上）131 頁。

(65) 金子宏『租税法〔第 22 版〕』148 頁（弘文堂、2017）によれば、「各租税に共通の課税要件として、納税義務者、課税物件、課税物件の帰属、課税標準および税率の 5 つがある」としている。

(66) 財務省『平成 15 年度 改正税法のすべて』669 頁によれば、総額表示に関して、「消費税の納税義務がない事業者（免税事業者）は取引に課される税がないことから、そもそも「税抜価格」を表示して別途消費税相当額を受領することは消費税の仕組み上予定されていない」と説明している。

(67) http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/112.htm（2017 年 5 月 16 日最終閲覧）

図1 消費税の転嫁のあり方



次に、仮に免税事業者がAの部分については転嫁しておらず、消費税法が予定している適正な転嫁の姿であっても、価格の表示方法が適切になされない場合には、本来無用な益税問題が惹起されることを示してみたい。

図2 免税事業者の価格構成と「価格表示」

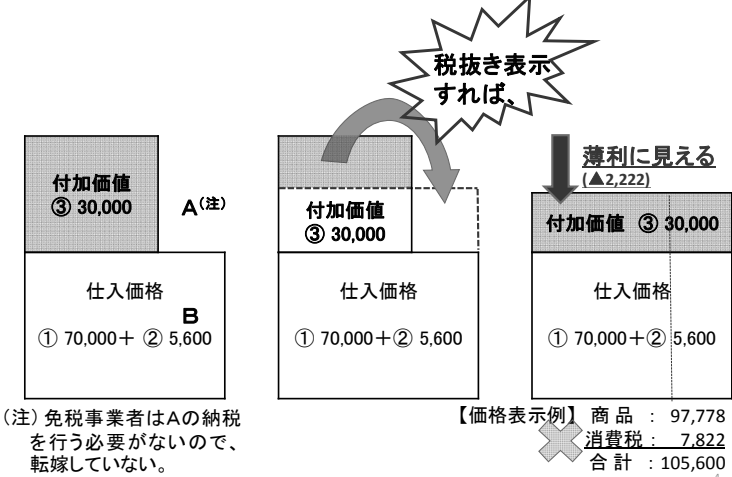


図 2 は、免税事業者が、正しく仕入に係る消費税部分 B のみの値上げをし、③の自分の儲け（付加価値（3 万円））については消費税相当額を上乗せしていないので、総額としては問題のない転嫁である。

しかしながら、そのように正しい転嫁をしている場合であっても、仮に価格表示を税抜きにすると、一見した本体価格は低い価格のように見え、事業者は、コストカットなど、本来なすべき経営努力なしに、労することなく、見せかけ上、価格引下げを演出することができる。このことについて、図 3 の具体例で示してみたい。

図3 税抜き表示への誘引

○ あるべき表示(免税事業者)	✕ 税抜き表示
事例1 (商品名) 105,600円	(商品名) : 97,778円 消費税 : <u>7,822円</u> 合計 : 105,600円
事例2 工賃 : 30,000円 部品代 : <u>75,600円</u> 合計 : 105,600円	工賃 : 27,778円 消費税 : 2,222円 部品代 : <u>75,600円</u> 合計 : 105,600円

事例 1 は、通常の取引を示す。事業者が販売する商品は、原価がいくらで利益がいくらで販売しているのか、消費者には見えない。

本来ならば、その商品価格は「105,600 円」と表示すべきであるのだが、これが、97,778 円というように、商品の本体価格を一見 7,822 円も安く見せることができる。

事例 2 は、自動車修理工場や、仲介手数料を得る業種のように、自らの仕入原価と利益部分を消費者に明らかにしているケースである。このケースにおいても、消費税額を別書きにすることにより、自分の利益を低く見せることができる。

ただし、事例 1 も事例 2 も、相手方が支払う金額は変わらないのであるから、あくまでも一見した見せかけの価格だけが低くなっているだけであり、そもそも納税義務のない免税事業者にはこのような表示は認められていない。

それに関わらず、免税事業者が消費税相当額として区分表示するのは、値上げが自らの経営判断でしたものではなく、国策により仕方なく値上げするものであるとか、国からのお墨付きを得ているように見せかけることにより、消費者からの風当たりを弱め、理解を得ようとしているのかもしれない⁽⁶⁸⁾。又は、上述したように自分の店はより安く販売しているように見せたいという心理が働いているのかもしれない。

4 小括

免税事業者の中には、他意なく、慣習により、消費税相当額として「区分表示」している例もあるとは思われる。しかしながら、免税事業者による消費税相当額の「区分表示」は、消費者に誤認を生じさせかねない不適切な表示である。

また、消費者が免税事業者からの請求に応じて支払った「消費税相当額」とされる金額は、納税義務を免除される以上、単に請求書や領収書のペーパー上で算出された数値に過ぎず、転嫁すべき消費税相当額の実態を表しているものではない。すなわち、当該金額は、消費者からの預かり金的な性格を有しているものではなく、その実質は、単なる商品・役務の対価の一部であるというべきである⁽⁶⁹⁾。

(68) 経済産業省『消費税の転嫁状況に関する月次モニタリング調査（12 月調査）の結果について』によれば、消費者向け取引において全て転嫁できた理由として最も多かったのは「消費者において消費税率上げの意義等に対する理解が浸透しているため」（67.3%）であった。次に多かったのは「本体価格と消費税額を分けて記載することにより、値上げへの反発が和らいだため」（26.6%）であった。

(69) 本件とは別の裁判であるが、信託財産を含む不動産の賃料債権中消費税相当額部分についても差押えの対象となし得るか等が争われた差押処分取消請求事件（最高裁（3 小）平成 28 年 3 月 29 日判決）について、「消費者の負担する消費税相当額は、消費者からの預かり金でなく、事業者と消費者の間の商品・役務の対価の一部であるというべきものと解され」と解説している。『判例地方自治』410 号 49 頁（ぎょう

また、現在においては、消費税転嫁対策特別措置法⁽⁷⁰⁾が施行されるなど、政府一丸となって、消費税の円滑かつ適正な転嫁等に資する総合的な対策を推進しているところであり、今後、関係省庁は、消費税率の 10%への引上げなどを勘案しつつ、免税事業者をも対象にしてインボイス制度の周知を図り、正しい価格表示の在り方についても理解を深めていく必要があるものと思料される。

なお、現行においても、景品表示法（不当景品類及び不当表示防止法）において、「実際と異なる表示を行ったり、あいまいな表示を行う場合には、一般消費者に販売価格が安いとの誤認を与え、不当表示に該当するおそれがある」とされており⁽⁷¹⁾、免税事業者が消費税相当額を「区分表示」して本体価格を安く見せることは、客観的事実に基づいた表示ではないため、景品表示法に基づく対応も考えられるところである。いずれにしても、免税事業者の適正な価格表示については、総額表示との関係も含めて検討していく課題となるものと思料する。

第 2 節 「区分表示」した消費税相当額を国に納付させる 仕組みの検討

本節においては、大阪高判平 16 年 9 月 29 日第 14 民事部判決⁽⁷²⁾などを手掛かりとして、免税事業者が消費税相当額を「区分表示」して消費者から受領した場合には、受領した金額を国に納税させることが可能かどうか、本裁判例をはじめとして、いくつかの観点から検討を行う。

せい、2016)。

(70) 消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法（平成 25 年法律第 41 号）。適用期限：平成 33 年 3 月 31 日。

(71) 公正取引委員会『不当な価格表示についての景品表示法上の考え方』（平成 12 年 6 月 30 日公正取引委員会（平成 28 年 4 月 1 日消費者庁改定））4 頁。

(72) 税資 254 号順号 9760。

1 大阪高判平 16 年 9 月 29 日第 14 民事部判決の判示内容

本判決は、消費税の課税要件を満たさない者が、虚偽の還付申告をした場合でも、有効な還付申告がなされていることなどから、国税通則法 2 条 5 号の「納税者」に該当するとして、同法 68 条 1 項により重加算税を賦課決定した処分を適法とした事例である。

本判決では、「一旦私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要な前提条件とすることなく、同申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、税額の確定された具体的納税義務が成立すると解するべきであるから、納税申告行為が無効ではなく、有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではないと解される」としている。すなわち、実体上の課税要件事実⁽⁷³⁾が発生していない場合でも、有効な還付申告を行ったことで抽象的・観念的な納税義務が成立し、その後の更正により還付金が減少したこと、つまり減少した還付金の返還義務を負うことで納税義務が具体化したとして「納税者」に該当する旨を判示した。

2 本判決が示唆する方向性

本判決の考え方から考察すると、以下のようなことがいえるのではないだろうか。

一般消費者は、商品・役務の購入に際しては、表示された販売価格を信用して当該商品を購入するものと考えられ、当該表示に消費税相当額として「区分表示」されている場合には、消費者は、自分が支払った消費税相当額は、販売者を通じて国庫に納入されると認識しているものと考えられる。

しかしながら、免税事業者には消費税が課されない以上、免税事業者の利益分（儲け分、マージン分）については、転嫁すべき消費税の額もないので

(73) 金子・前掲注(65)参照。

あり、これをあたかも消費税を納付する課税要件事実が発生しているかのごとく、売上総額の 108 分の 8 が消費税相当額だと「区分表示」して相手方に対価の支払いを求める場合には、当該取引は、もはや免税事業者ではなく課税事業者の地位に立って転嫁を求めているといえるのではないだろうか。また、事実上、消費者は、全てのこのような対価の支払いを拒むことはほとんどなく⁽⁷⁴⁾、当該免税事業者は消費者に対して消費税相当額として表示し受領した対価部分を取引連鎖の途中で利得したことに他ならないというべきであるから、その額を国に納付させることも考えられる。

3 納税義務の観点からの考察

ところで、消費税の納税義務は、現行法上、免税事業者が行う取引にはそもそも発生しないのであるが、上記のように、仮に、免税事業者が消費税相当額として「区分表示」した場合には、「当該取引」については納税義務を免除しないこととした場合に、国税通則法との関係では齟齬を来すことになるのだろうか。

消費税の納税義務の成立時期は国税通則法に規定されており、「課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れをした時又は課税貨物の保税地域からの引取りの時」に成立することとされている（通則法 15②七）。

これを、渡辺智之教授による消費税の仕組みのイメージ図（筆者一部加工）⁽⁷⁵⁾⁽⁷⁶⁾を使って表してみたい。渡辺教授の図では、国と事業者、事業者と

(74) 経済産業省・前掲注(68) 4 頁によれば、消費者向け取引において、「全く転嫁できていない」と回答した者は 5.5%に過ぎない。

(75) 渡辺智之『消費税システムの基礎：再考（図表）』（2017 年 4 月 20 日開催：租税研究会会員懇談会資料）6 頁の図を基に筆者が納税義務の成立等を加筆・修正した。

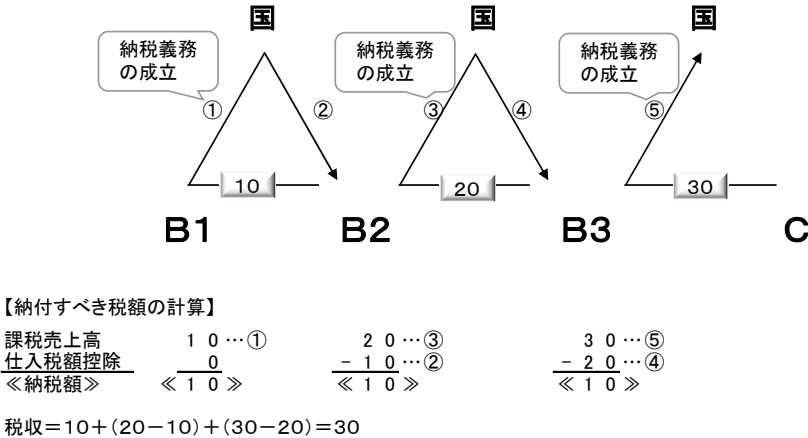
(76) 同様のイメージ図は、沼田博幸「一般的リバースチャージ VAT または小売売上税は現行の VAT が抱える課題を解決するか」租税研究 800 号 511 頁（2016）にも掲載されている。沼田教授からは、国税通則法における納税義務の成立と国との関係など、数々のご教示をいただいた。

事業者の間のキャッシュフローや、前段階控除による納税額の計算などが分かりやすく示されている。

例えば、B 2 が B 3 に物品を販売して 20 の消費税相当額を受け取ったとする。国税通則法では課税資産の譲渡等の時に納税義務が成立するので、B 2 が B 3 に物品を引渡した時点⁽⁷⁷⁾で、B 2 には国に対して 20 の納税義務が発生することになる (③の線)。しかしながら、B 2 はその時点で直ちに 20 を国に納付するのではなく、納付すべき税額を計算 (20-10=10) した上で、納税申告書を法定納期限までに税務署長に提出し、10 を納税することになる⁽⁷⁸⁾。

図では、B 1 ～ B 3 は課税事業者を念頭に置いていると思われるが、仮に、免税事業者が「区分表示」した取引については納税義務を免除しないこととした場合であっても、国税通則法上、特段の不都合は生じないと思われる。

図 4 消費税システム概念図 (キャッシュフローによる表示)



(77) 消費税法基本通達 9-1-1 では、「棚卸資産の譲渡等を行った日は、その引渡しのあった日とする」と規定している。

(78) 国税通則法 17 条 1 項は、「申告納税方式による国税の納税者は、国税に関する法律の定めるところにより、納税申告書を法定納期限までに税務署長に提出しなければならない」と規定している。

このような消費税の仕組みにおける国、事業者及び消費者の関係を、西山由美教授は、「消費税制度は、課税権者である『国』、納税義務者でありかつ国のための徴収補助者である『事業者』及び最終的な税負担者である『最終消費者』の3者によるトライアングル関係によって構成される（下線筆者）」⁽⁷⁹⁾と述べている。また、沼田博幸教授は、「VATの納税者である事業者は、納税義務者であると同時に、税務当局と協力して税を徴収する立場にあります。...こうした面に着目して VATの納税者は『徴収者（コレクター）』と呼ばれることがあります（下線筆者）」⁽⁸⁰⁾と述べている。

これらを踏まえて、免税事業者が消費税相当額として「区分表示」して受領するケースについて考えてみると、①当該免税事業者は、国のために国に納付すべき消費税相当額を預かったと評価することができること、②仮に免税事業者が、自らの利益のために消費税相当額を受領したとすれば、それは法が予定していない行為であり、消費者が負担した消費税相当額を取引連鎖の途中で免税事業者が利得したことに他ならないというべきであること、③諸外国においても、区分表示された税額相当額は、免税事業者であっても納付させる仕組みを取っていること（後述本節次項参照）、等に鑑みれば、当該「区分表示」された消費税相当額については、納税義務が発生した時点（課税資産の譲渡等をした時点）で、直ちに当該免税事業者から国が徴収することが考えられる。

それでは、その場合に仕入税額控除をどう考えるべきであろうか。

これについては、「直ちに徴収」する仕組み（注）の下では、納税者は申告書の提出を要さず課税標準の計算を行う必要がないことや、免税事業者はそもそも仕入税額控除を受けられず、仮に控除を受けたいのであれば、予め課

(79) 西山由美「消費課税の基本原則—「中立原則」の意義—」税理 57 卷 3 号 111 頁 (2014)。

(80) 沼田博幸「EU における VAT の最近の動向について—グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意—」租税研究 749 号 295 頁 (2012)。

税事業者選択の手続を取ればよいと考えられること、また、本案は免税事業者の「区分表示」を実質的に規制する効果を目的としていることなどから、仕入税額控除は認めるべきではないという考え方があり得る⁽⁸¹⁾。

その一方で、免税事業者であっても仕入の際に消費税相当額を支払っていることは事実であり、それを証明する請求書等が存在する場合には、当該取引に係る仕入税額控除を認めてもよいのではないかという考え方もあり得る。

そのほか、せり売り等の媒介、取次ぎを行う者を介して行う農水産品の販売についてはどう考えるべきか、更には、農協や漁協において無条件委託方式、かつ、共同計算方式により行う、組合員の生産した農水産品の販売についてはどう考えるべきかなど、具体的に詰めるべき論点は多いものと思料され、今後の検討・議論に委ねたい。

(注) 間接税における「直ちに徴収」する仕組みについて

間接税の法令の中には、法が当初予定していたのとは異なった事実が生じた場合には、当初認めていた免税などの特例の効果を取り消し、直ちに税を徴収するという仕組みがある。

例えば、揮発油税法においては、一定の要件の下、航空機の燃料用に消費されるガソリン（航空ガソリン）の免税を認めているが、これを法が予定している用途以外の用途（自動車用など）に消費したり、譲渡し

(81) これに対しては、仕入税額控除を認めないと二重課税になるので消費税法の基本原則に反することになる旨の反論もありえよう。しかしながら、税目は異なるものの、揮発油税法における二重課税が争われた以下の裁判例では課税庁側が勝訴している。当該裁判は、課税済みの揮発油を原料として新たな揮発油（本件揮発油）を製造・移出した場合において、本件揮発油の全量に対して揮発油税を課することは二重課税禁止の原則に違反する旨の納税者の主張に対して、判決では、揮発油の製造者が揮発油の原料とするための揮発油をその製造場から当該揮発油を原料とする揮発油の製造場へ移出する場合には、揮発油税法に定められた所要の手続をとることにより、当該移出に係る揮発油税の免除を受けうるところ、納税者は、あえて右手続をとることなく、課税済みの揮発油を購入してトルエン等の溶剤を混和することにより新たに本件揮発油を作出したものであつて、製造場から移出した本件揮発油の全量につき揮発油税を納付する義務がある、として、納税者の主張を退けた（東京高判昭 60 年 9 月 26 日 税資 146 号 738 頁）。

たような場合には、納税申告といった手続をまつことなく、直ちに揮発油税を徴収することとされている（揮発油税法 8 条 2 項）。

このような「直ちに徴収」する規定は、酒税法、たばこ税法、石油ガス税法、石油石炭税法などの個別間接税にあるほか、消費税法の中でも規定されている⁽⁸²⁾。

4 諸外国における免税事業者の「区分表示」取引からの考察

海外に目を転じてみると、ドイツの付加価値税法においても、「供給者が免税事業者や個人等で課税事業者でない場合、税額を区分表示してはならない。誤って表示した場合、納税義務のない免税事業者等であっても、表示税額について納税義務が生じる」⁽⁸³⁾（下線筆者）とされている。

また、E C 指令においても、「課税事業者でない場合や…非課税取引であるにもかかわらず請求書上に付加価値税を表示した場合…など、請求書または請求書と同様の機能をもつ書類に付加価値税を記載した者は付加価値税の納税義務を負う」⁽⁸⁴⁾こととされており（下線筆者）、免税事業者が消費税相当額として区分表示した場合に、当該消費税相当額を国に納付させることは、インボイス制度の下では国際的に共通する原則⁽⁸⁵⁾といえるのではないだろう

(82) 個別間接税においては、酒税法で、酒類の製造場内で酒類が飲まれた場合にはその飲用者から酒税を直ちに徴収することとされている（酒税法 30 条の 4 第 2 項）し、たばこ税法では、密造たばこを製造した場合にはその製造者からたばこ税を直ちに徴収することとされている（たばこ税法 21 条）。また、石油ガス税法では、工業用免税石油ガスの用途外消費（石油ガス税法 12 条 7 項）に同様の規定があるし、石油石炭税の特例を定めた租税特別措置法にも、農林漁業用 A 重油の用途外消費について、同様の規定がある。

そのほか、消費税法の中にも、輸出品販売場において免税販売された輸出品が輸出されなかった場合には、税関長が消費税を直ちに徴収するという規定がある（消費税法 8 条 3 項）。

(83) ドイツ売上税法 14c 条。西山由美「消費税の中長期的論点 ―E U 付加価値税からの示唆―」東海法学 39 号 118 頁（2007）。

(84) E C 指令 203 条。天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』199 頁（税理士法人 プライスウォーターハウスクーパース 2009）。

(85) 諸外国における本制度は、インボイスの適正性確保の観点から B to B 取引にのみ適用があるのか、それとも B to C 取引にも適用があるのか、本研究においては調べき

うか。

我が国は現在インボイス制度は施行前であり、EUとは納税環境が異なるところはあるが、今後インボイス制度が施行され、一定期間経過後には、上記EU諸国の例を参考に、一定の条件下で、区分表示された消費税相当額を免税事業者から国に納付してもらうことに理論的な無理はないように思われる。

5 小括

免税事業者が、売上総額の108分の8が消費税相当額だと「区分表示」して資産の譲渡等を行った場合には、当該取引については納税義務を免除しないこととし、消費者が支払った消費税相当額を、事業者から国に納付させるということが考えられる。それにより、消費税に対する不信感が払拭され、免税事業者に係る「益税」議論は根本的に解決する。

ただし、これを採用するには、その者の仕入税額控除をどこまで認めるのか等の議論・検討すべき課題が多々あるため、インボイス制度が定着した後においても租税回避的な行為が継続するなど、看過できない場合に検討の俎上に乗せるべきではないだろうか。

第3節 記帳などの事務負担面からの検討

以下では、納税義務の免除という特例を受けることのできる事業者の範囲を、真に消費税の納税事務負担に配慮すべき者に限定すべきという観点から、免税事業者の要件の見直しの方向性を示すことができないか検討を行う。

1 事業者免税点の適用上限を引き下げることの考え方

そもそも、事業者免税点制度は、「小規模な事業者の事務負担や税務執行コ

ストへの配慮から設けられている特例措置」であると説明され⁽⁸⁶⁾、課税の適正化の観点から、累次にわたって見直されてきている。

特に、平成 15 年度改正では、税制調査会答申⁽⁸⁷⁾において、「免税事業者の割合を現在の 6 割強から相当程度縮小させるべく現行の免税点制度を大幅に縮小する」との答申がなされ、免税事業者の割合は、それまでの 62.0%から、改正後は 39.0%とすることを念頭⁽⁸⁸⁾に、適用上限が 1000 万円に引き下げられた。

また、同答申において、「法人については、既に法人税法に基づき申告・記帳の事務を行っていることから、免税事業者から除外すべきであろう」とされている⁽⁸⁹⁾。

同答申では、法人は「法人税法に基づき申告・記帳の事務を行っている」ことを理由に上げているが、筆者が思うに、税制調査会としては、消費税法による消費税固有の事務負担は僅少⁽⁹⁰⁾⁽⁹¹⁾であり、特段、配慮する必要性が薄いと考えているのではないだろうか。そして、その考え方は、法人税だけで

(86) 財務省ホームページ・前掲注(3)参照。

(87) 税制調査会・『平成 15 年度における税制改正についての答申 ―あるべき税制の構築に向けて―』(平成 14 年 11 月答申)。

(88) 財務省ホームページより。15 年度税制改正要綱の参考資料 6 「事業者免税点制度の適用上限の引下げ」による (http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2003/zei001siryoku.htm) (平成 29 年 5 月 29 日最終閲覧)。

(89) 結局、全ての法人に免税点制度を不適用とする改正は見送られ、法人・個人事業者とも、適用上限が 1,000 万円(改正前: 3,000 万円)に引き下げられた。

(90) 中小企業庁・前掲注(8)参照。消費税に関して負担に感じる事務として、「特に感じない」と回答した者と、「記帳・経理」と回答した者はともに 29.1%で、最も多かった。

(91) 天野史子「欧州連合型インボイス方式の現状と課題」国際税務 80 頁(国際税務研究会、2014)によれば、プライスウォーターハウスクーパースが世界銀行の委託を受けて行った付加価値税コンプライアンス事務負担の調査(①納税に要する情報の収集(会計データの分析、法律改正に対応する時間)、②帳票類の保管などの準備行為、③申告書の作成提出、④納税手続き)では、付加価値税制度を有している 145 か国のコンプライアンスに要する時間の平均は 125 時間であったのに比べ、「日本の消費税では、必要なコンプライアンス時間は 35 時間と推計され、145 か国の平均をはるかに下回っているだけでなく、EU 平均(73 時間)も大きく下回っている」と分析し、「現在の日本の消費税が世界的にみてもコンプライアンス事務負担の少ない状況にある」等と結論付けている。

はなく、現在の所得税法の下における一定の個人事業者にも当てはまるのではないだろうか。

すなわち、平成 23 年度の所得税法の改正により、平成 26 年 1 月 1 日から、青色申告・白色申告を問わず、全ての個人事業者に、所得税法に基づく記帳義務が課されることになった⁽⁹²⁾。したがって、法的には、既に所得税法上の記帳を行っていることを前提として、消費税固有の事務負担に配慮する必要性は薄まったと言える。

そもそも個人・法人を問わず、納税者の記帳能力や、日々の売上げ・仕入れの記帳にかかる事務負担⁽⁹³⁾は、所得税、法人税又は消費税と税目が異なっても、大きく異なるものではなく、また、事業を行う上で、消費税を考慮せずに価格戦略や経営判断を行うことは困難であろうと思料され、所得税・法人税の記帳と、消費税の記帳は、密接不可分であると考えられる。

そのため、実務上も、法人税や所得税の記帳を行えば、消費税の記帳も満たすこととして取り扱っている⁽⁹⁴⁾し、税務署における税務調査においても、所得税や法人税の調査を実施する際には、併せて消費税などについても同時に調査することを基本とし⁽⁹⁵⁾、納税者の負担軽減と税務署の調査の効率性に

(92) 所法 231 の 2 ①。なお、法人については昭和 59 年度改正で法人税法が改正され、白色申告法人についても、昭和 60 年 1 月 1 日以後に開始する事業年度から記帳義務が課された。

(93) 税制調査会『我が国税制の現状と課題 ―21 世紀に向けた国民の参加と選択―』245 頁(平成 12 年 7 月)では、複数税率に関する消費税制度上の論点の一つとして、免税事業者による還付申告の必要性を指摘している。その中で、免税事業者でも「還付申告を行わざるを得なくなり、そのために、日々の売上げ・仕入れの記帳などを行い、税額計算をする事務負担を負う」ことになる旨を述べており、免税事業者が負う具体的な「事務負担」とは、申告する事務、そのための記帳事務、税額を計算する事務を考えていることが窺われる。

(94) 消費税法基本通達 17-3-1 法第 58 条(帳簿の備付け等)に規定する帳簿は、……商業帳簿のほか、所得税又は法人税の申告の基礎となる帳簿書類でも差し支えない。

(95) 法人課税事務運営要領の制定について(事務運営指針)の第 2 編《法人課税事務の運営の要領》によれば、「法人税、源泉所得税及び消費税については、同時調査体制を基本」とすることとされている。同様に、個人課税事務運営要領の制定について(事務運営指針)の第 2 章《個人課税事務の運営の要領》においても、「所得税の調査に当たっては、消費税・源泉所得税との同時調査…を基本とする」こととされてい

配慮⁽⁹⁶⁾しているところである。

また、平成 25 年度の免税事業者数は、個人事業者・法人を合わせて 513 万⁽⁹⁷⁾と推計されており、これは、免税事業者の割合は 62.3%に上ると計算される。平成 15 年度改正の際とは推計方法が異なっていると思われる単純に比較することはできないが、事業者免税点制度が、納税義務を免除する「特例措置」であることに鑑みれば、やはり、平成 15 年度改正の際に答申で示されているように、6 割超の納税者が納税義務を負わないという事には違和感があり、議論の余地があるように思われる。

免税事業者の「益税」を巡る議論については、平成 15 年度改正で資本金 1000 万円以上の新設法人は免税事業者から除外するなど、累次の改正が行われてきているところではあるが、平成 15 年度改正により免税点水準を引き下げた際の基本的な考え方は今後とも維持し、消費者など国民の理解を得られるよう、不断の見直しを図っていく必要があると考える。

その際、近年における小規模事業者の事務負担は、情報技術の進展や会計ソフトの普及などにより、制度創設時や前回の見直しの時（平成 15 年度改正）と比して逡減してきていること、免税事業者であっても法人税法や所得税法によって全ての法人や個人事業者には記帳が義務付けられ、消費税固有の事務負担に配慮する必要性が薄まってきたこと、更には、免税事業者割合を現行よりも相当程度引き下げる必要性などに鑑み、基準期間の課税売上高の 1000 万円基準を、いま一度引き下げることも考えられるのではないだろ

る。

(96) 国税庁『平成 28 事務年度国税庁実績評価実施計画』43 頁（平成 28 年 6 月）。

(97) 財務省ホームページに財務省が独自に整理したものとして掲載されている『平成 28 年度 与党税制改正大綱 参考資料②-2』40 頁。それによれば、課税事業者数は 310 万者（うち個人事業者数：116 万者、法人数 195 万社）、免税事業者数は 513 万者+α（うち個人事業者数：435 万者、法人数：77 万社）と推計されている。

(http://www.mof.go.jp/tax_policy/publication/mail_magazine/20151216c.pdf)（平成 29 年 5 月 29 日最終閲覧）。

うか。

2 「法人」を免税事業者から除外する場合の考え方

上述のように、事業者免税点の適用上限を引き下げようとする、免税事業者は、現在、513 万者超と数多いえに、事業者には法人も個人も含まれ、それらの納税事務負担の実情は区々であることから、具体的に適用上限をどの水準まで引き下げることが適当といえるのか、その判断は難しく、また、「法人」、個人事業者及び消費者の理解を得るのは容易ではなく、一定の時間がかかるものと思われる。

しかしながら、「法人」については、現行の法人税法は確定した決算に基づいた確定申告書を、貸借対照表や損益計算書等を添付して提出することを義務付けた確定決算主義をとっている（法 74①、法 35）ことや、法人税に係る税理士の関与割合は約 9 割にのぼり、税に関する専門家からのアドバイスを受けられる環境にあること（一方、所得税に係る税理士関与割合は約 2 割である。）⁽⁹⁸⁾、更には前回（平成 15 年）の税制調査会での指摘から長期間が経過していること等に鑑み、全ての「法人」について、消費税の納税事務負担に耐えられるだけの事務処理能力を有しているとして免税点制度を不適用としてもよいのではないだろうか。

3 青色申告者を免税事業者から除外する場合の考え方

次に、青色申告者は、一定の帳簿に正確な記帳をして、これに基づいた正確な申告と完全な納税をすることを目的としており⁽⁹⁹⁾、税務署長が承認を行った者であるから、事務処理能力があり、既に記帳していることを前提として、青色申告者は納税義務を免除しないという考えを採ることはできないであろうか。

(98) 国税庁『平成 27 事務年度国税庁実績評価書』（平成 28 年 10 月）151 頁によれば、平成 27 年度の税理士関与割合は、法人税：88.4%、所得税 20.0%、相続税：89.8%となっている。

(99) 国税庁『税務統計 2 申告所得税関係（平成 27 年分）』29 頁。

青色申告制度は戦後間もない昭和 25 年に創設⁽¹⁰⁰⁾されたものであるが、「租税行政に対する納税者の協力を確保し、申告納税の水準を高めるためには、納税者が帳簿書類を備えて、それに収入・支出を正確に記入し、それを基礎として所得と税額を正しく計算して申告する、という慣行の定着が必要である」としている。そして、当時は、「帳簿書類を備え付けて、それに取引を記帳している納税者は少なかった。そこで、そのような慣行を定着させ、ひいては申告納税の水準を高めるために考え出されたのが、青色申告の構想であって、一定の帳簿書類を備え付け、それを基礎として申告を行う納税者には、青色の申告書を用いて申告することを認める一方、青色申告者に種々の特典を与えることとしたのである⁽¹⁰¹⁾」と説明されてきている。

その後、青色申告の普及のための様々な施策を講じた結果、今日では相当程度の普及を見ているが、とりわけ所得税の場合、その道のりは決して平坦なものではなかった⁽¹⁰²⁾と思料される。実際、直近における具体的な青色申告の割合は、所得税（事業所得・平成 27 年申告分）で 58.5%⁽¹⁰³⁾、法人税で 89.2%⁽¹⁰⁴⁾となっており、所得税の方が低い。

このような青色申告者は、所得税又は法人税において、一定の水準以上の記帳をする者として所轄税務署長が承認を与えているところ、消費税法が独自の記帳を別途求めているのではない中で、同じ行政機関の長が、消費税事務負担にのみ配慮することは、消費税制度に対する理解・習熟が進んできた現在においては、理論的な説明が難しくなっているのではないだろうか。したがって、青色申告者を免税事業者の範囲から除外することも考えられる。

しかしながら、所得税における実務の現状は、いわゆる「みなし承認」がほとんどであり、事前の承認制度は事実上形骸化しているとみることもでき

(100) 昭和 24 年 9 月のシャウプ使節団日本税制報告書（いわゆる「シャウプ勧告」）を受けて、昭和 25 年度改正において、所得税・法人税に同規定が設けられた。

(101) 金子・前掲注（13）58 頁。

(102) 日野雅彦「青色申告制度の意義と今後の在り方」税大論叢 60 号 344 頁（2009）。

(103) 国税庁・税務統計（前掲注（41））26 頁・29 頁より筆者が計算。

(104) 国税庁企画課『主要計表（平成 28 年 8 月）』12 頁。

る⁽¹⁰⁵⁾との意見もあろう。

そうであれば、上述のように法人税又は所得税における青色申告の普及割合に差があることに鑑みて、法人税における青色申告者についてのみ、正確な記帳に基づき適正な申告を行う者であるとして、消費税の事業者免税点制度を適用しないとする方策も考えられるのではないだろうか。

第 4 節 主要国等における免税点制度からの検討

1 当期の見込み売上高基準の導入の検討

諸外国の免税点制度においては、以下のように、当期が課税事業者になるか、それとも免税事業者になるかの判断基準として、何らかの形で当期の課税売上高をも加味することとしている国がある。

(1) イギリス⁽¹⁰⁶⁾

直近 1 年間の課税売上高が 1533 万円以下、又は、今後 1 年間の課税売上見込高が 1496 万円以下の場合に事業者免税点制度が適用される。

(2) ドイツ

前年の課税売上高が 231 万円以下、かつ、当年の課税売上見込高が 660 万円以下の場合に事業者免税点制度が適用される。

(3) フランス⁽¹⁰⁷⁾

前年の課税売上高が 1085 万円以下、かつ、当年の課税売上高が 1192 万円以下の場合に事業者免税点制度が適用される。

(105) 日本税理士会連合会税制審議会『青色申告のあり方について - 平成 23 年度諮問に対する答申 - 』5 頁(平成 24 年 3 月 21 日)。

(106) イギリス、ドイツ、フランスについては財務省ホームページより。邦貨換算レートは、1 ポンド=187 円、1 ユーロ=132 円(裁定外国為替相場：2016 年 1 月中適用。なお、端数は四捨五入している。(http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/116_1.htm) (2017 年 5 月 15 日最終閲覧)。

(107) フランスの免税点制度は、サービス業(外食・宿泊業を除く)については、前年の課税売上高が 434 万円以下で、かつ、当年の課税売上高が 461 万円以下の者に、適用。

(4) スイス⁽¹⁰⁸⁾

当年の課税売上高見込額が 1220 万円未満の場合は事業者免税点制度が適用されるが、事業年度開始後 3 か月後および年度末に再評価すべきものとされる。年度の途中で 1220 万円を超えることになる場合は、超えることとなった最初の取引を含めて申告する必要がある。

一方、我が国においては、事業者免税点制度は、政府の公式見解⁽¹⁰⁹⁾として、「課税事業者であるか否かが消費税相当分の価格への転嫁の有無や記帳の有無に影響を及ぼすこと等から、この制度の適用の有無を課税期間の開始前に確定しておくことが適正な課税の実現等のために不可欠」(下線筆者)である旨を、従来から繰り返し説明し、納税者等の理解を得てきているところである。

このような歴史的な背景に鑑みると、我が国における免税点制度に対する基本的な考え方を根底から覆して、諸外国のような当期の売上高基準を導入することには躊躇せざるを得ないと思料する。ましてや、消費税の 10% の引上げを控えているこの時期に、多くの真面目な納税者を巻き込むような改正は避けたいところである。

また、EU 諸国と我が国では、付加価値税又は消費税を課されることに対する国民の受け止めかたが大きく異なっており、同じ条件で考えることはできないことに留意が必要である。

例えば、EU の付加価値税共通ルールでは、日本で一般に「免税事業者」と呼ばれる小規模事業者は、人的非課税として位置づけられている(2006 年付加価値税指令 282 条)⁽¹¹⁰⁾ ようであるし、免税事業者になることは、イ

(108) スイスについては、沼田博幸「VAT とクラウド-VAT の納税義務の理解」租税研究 772 号 328 頁(2014)より。

(109) 平成 27 年 10 月 6 日閣議決定、参議院議員牧山ひろえ(民主)提出中小法人等への課税に関する質問に対する答弁書より。

(110) 西山由美「消費税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 巻 1 号 107 頁(2014)。

ンボイスの発行が禁止されるため、取引上、かえって不利になるとして、実務的にも零細事業者以外の事業者からは敬遠されているようである⁽¹¹¹⁾のに対し、我が国では、消費税導入時の事業者からの反対という歴史的な経緯⁽¹¹²⁾もあり、第 3 章第 3 節 1 項で述べたように、個人事業者・法人を合わせて 513 万者超、62.6%もの者が免税事業者となっている。

また、EU 諸国では、付加価値税が課される「事業者」は、「事業者」であるというステータスゆえに、自分が購入した「モノ」・「サービス」の付加価値税を還付してもらえる⁽¹¹³⁾と受け止めているようである。EU 諸国では、会社（課税事業者）にとって、付加価値税は「コスト（費用）」とは認識されておらず、一旦は「モノ」の納入業者等に付加価値税を支払うが、後日税務署から還付（相殺控除）してもらえることから、コスト（費用）にはならない⁽¹¹⁴⁾と受け止められている。

このように、EU 諸国においては、課税事業者となることは、前段階の税額を控除できる特権を得ることと捉えているからこそ、当期の見込み売上高基準により、当期の中途から課税事業者となったとしても、問題とされることがないと思料されるのに対し、我が国では、免税事業者は納税しなくてよ

(111) 岩崎政明「消費税の特例計算方法 ―中小事業者に係る特例措置―」日税研論集 30 号 322 頁（日本租税研究センター、1995）。

(112) 金子宏講演録「租税法の諸課題 ―わが国税制の現状と課題―」（税大ジャーナル 1 号、2005.4）によれば、金子教授は、「わが国では、なぜ消費税について成立時に反対運動が多かったのでしょうか、ということを考えてみますと、これは、従来のわが国の消費課税の制度が個別消費税の体系でありまして、取引高税の短い期間を除いては、一般消費税は存在したことがなかったという理由によるものであります。つまり、全くの新税だったということです。ところがヨーロッパでは、付加価値税は一般売上税の改良型といえますか、改革型なのです。...ヨーロッパの付加価値税は、タックス・オン・タックスの問題を引き起こしていた一般売上税を改革するために作られたわけでありまして、一種の改革立法だったわけです。ですから、反対はそれほど起こりませんでした。税率は少し引き上げられましたから、それに対しては反対がありましたが、制度の仕組みを改めること自体については、むしろ賛成の意見が多かったのです。それが、ヨーロッパと日本との事情の相違ということになると思います」と述べられている。

(113) 池田良一『欧州ビジネスのための EU 税制 付加価値税・移転価格税制・P E 問題』180 頁（税務経理協会、2013）。

(114) 池田・前掲注(113)268 頁。

いから儲かる、というような「節税」につながる考えが主流であると思料され⁽¹¹⁵⁾、仮に当期の見込み売上高基準によって、当期の開始時に遡って納税義務を課したとすれば、不利益遡及として争いになると危惧されるところである。

ところで、諸外国における「当年の課税売上見込高」とは、誰が見込んだ課税売上高を指すのであろうか。当該事業者が見込んだ売上予測額を指すのであろうか。それとも課税当局側が客観的な資料に基づいて課税売上高を見込んで課税事業者として認定するのであろうか。

西山由美教授によれば、ドイツにおいて争われた裁判例では、事業年度開始時点での当該事業者の予測では免税点である 5 万ユーロ（660 万円）を超えないとして免税事業者に該当すると判断していたものの、結果として 5 万 5 千ユーロ（726 万円）の課税売上げがあった事例において、ドイツ連邦財務裁判所は次のような考え方を示した⁽¹¹⁶⁾。

「第一に、小規模事業者該当性の判断において、前年実績と当年見込みを基準にしているのは、前年実績だけによる課税の不公平を避けるためである。これは複数年度をまたぐ売上金額の調整による課税回避を念頭においているものと思われる。

第二に、事業者は当年において小規模事業者でいるか課税事業者を選択するか、早い段階で決定しているはずであり、結果的に事業拡張に伴って売上金額が基準額（5 万ユーロ）を超えたとしても、当年開始時点の予測と決定が尊重されるべきである。これは、当年開始時点での事業者の決定により、税額転嫁をするかどうか、インボイス中に税額区分表示をするか

(115) 消費税の節税をうたった出版物は数多く存在しているし、インターネット検索サイト（グーグル）で「消費税」かつ「節税」で検索したら 52 万件がヒットした（平成 29 年 5 月 29 日）。

(116) 西山由美「消費税の理論と課題 中小企業と消費課税（Ⅱ）—今後の小規模事業者制度と簡易課税制度」税理 57 巻 9 号 132 頁（2014）。

どうかなどが決まることを考慮したものと思われる。

このように、ドイツの小規模事業者に対する徴収免除制度は、当年開始時点の事業者の経営判断に基づく決定を尊重した仕組みになっている。」

このドイツの裁判例においては、事業者が予測した課税売上見込額と、結果としての課税売上額の乖離が 1 割程度であり、本制度の許容範囲と判断されたのかもしれない、仮に乖離が大きく、看過できない租税回避行為だと認定された場合には、一般的否認規定⁽¹¹⁷⁾により否認されることになるのかもしれない。

この点、我が国の消費税制度には一般的否認規定という租税回避行為の否認を認めた規定がない上に、免税事業者の数は多く、納税しなくてよいので免税に留まりたい者が多いという納税環境の下で、仮に当期売上基準を導入したとしても、実効性のある制度にはならないのではないだろうか。

なぜなら、租税回避的に免税点制度を利用する者を取り締まるためには、過去に遡って、その時点における納税者の売上予測が間違っていたことを客観的な資料により立証しなければならないと思われるが、それには多大な時間と労力を必要とするであろう。売上予測は景気などの外部要因や経営戦略などに影響を受け、おそらく、その答えは複数になるか、幅を持ったものになるものと思われる。

調査担当者は、限られた事務量の中で、事業年度開始当時の売上予測額が

(117) 金子・前掲注(13)128-129 頁に、租税回避行為の否認を一般的に認めたドイツ租税通則法 42 条が掲載されている。「(1)租税法律は、法の形成可能性の濫用によって回避することはできない。租税回避の防止のための個別租税法律の規定の要件が充足される場合には、当該規定によって法効果が決定される。それ以外に場合において、第 2 項に規定する濫用が存在するときは、租税請求権は、経済事象に適合する法的形成をした場合に成立するのと同じく成立する。／(2)濫用は、不相応な法的形成が選択され、相当な形成と比較して、納税義務者または第三者に法律上想定されていない租税利益〔税負担の軽減ないし排除〕がもたらされる場合に、納税義務者が、その選択した当該法的形成について状況の全体像から見て租税外の相当な理由があることを証明した場合には、存在しないものとする」

少ないという心証を得たとしても、納税者の当時の意思や判断を覆すだけの客観的証拠を得ることはあまり期待できないのではないだろうか。そうなる
と、当期売上基準導入の目的である租税回避的な行為を防止するという効果
は得られず、結局は、真面目で小規模な大多数の納税者に、当期の経営分析
(売上予測) という新たな事務負担を強いるだけの結果になるのではないかと
思われる。

また、当年の課税売上高の見込み額は、事業年度開始前に納税者が判断す
ることになるから、納税者の恣意性が入りこむ余地があり、「納税義務者」
という課税要件⁽¹¹⁸⁾の一つが不安定にならざるを得ない。納税者が判断に
迷った際には、事前に税務署や税理士などに相談するかもしれないが、税務
署の職員等は確たる回答を出すことはできないであろうから、結局、納税者
も、国税当局も、税理士も混乱することになる。

以上のことから、我が国に当期の見込み売上高基準を導入するためには、
例えばドイツのように、免税事業者にとどまろうとする者よりも課税事業者
になることを選択する者が多いというような、現在の我が国の納税環境とは
逆の流れになることをまたなければ、納税者等が混乱することになるのでは
ないだろうか。そして、我が国においても平成 35 年 10 月にインボイス制度
が導入されることが決定しており、同制度の導入をきっかけとして、免税事
業者であっても通常は課税事業者を選択するような流れになれば、ドイツ連
邦財務裁判所が指摘したように、前年実績だけによる課税の不公平を避ける
ために、我が国においても当期の見込み売上高基準の導入を検討する余地が
出てくるのではないだろうか。

(118) 課税要件については、前掲注(65)参照。

2 諸外国における事業者免税点の水準からの考察

次表は、OECD の資料など⁽¹¹⁹⁾をベースに筆者が作成したものである。掲載した 30 か国中、事業者免税点の水準が日本の半分以下である 500 万円以下の国が 22 か国と、太宗を占めている。日本よりも免税点の水準が高いのは、フランス (1085 万円)、スイス (1220 万円)、イギリス (1533 万円) の 3 か国に過ぎない。

このように、多くの国における免税点の水準は、我が国の半分程度という低い水準に設定されているのであるが、その理由について、岩崎政明教授は、「E U 付加価値税制の下では、納税義務の免除制度の性質は、本来国庫に収納されるべき租税を事業者が取得することを合法化するものであって、この意味で、当該税額分の金銭の性質は国庫から事業者に交付される「隠れた補助金」に相当し、あくまで特例的なものと解されている。それゆえ、事業者免税点は、専ら零細事業者に限って認められる給付行政的措置として、極めて低く設定されていることが多い」⁽¹²⁰⁾と述べており、事業者免税点制度はあくまでも特例的・限定的なものと考えられていることが低い免税点の背景にあることを指摘している。

一方、我が国において、事業者免税点制度が特例的・限定的に捉えられているかといえば、本来は特例である筈の免税事業者数 (513 万者超) が、課税事業者数 (310 万者) よりも多いこと⁽¹²¹⁾からすれば、必ずしもそうではないように思われる。また、納税者も国民も、E U 諸国のように免税事業者が

(119) OECD Consumption Tax Trends 2016 ; スウェーデンは EU VAT THRESHOLDS (APRIL2017)。

(https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf) (平成 29 年 5 月 9 日最終閲覧)

邦貨換算レートは、裁定外国為替相場 (2016 年 1 月中適用) 及び市場実勢相場等による。なお、端数は四捨五入している。

(120) 岩崎政明「消費税の特例計算方法—中小事業者に係る特例措置—」日税研論集 30 号 322 頁 (日本税務研究センター、1995)。

(121) 財務省・前掲注(97)参照。

得る「益税」の性質が「隠れた補助金」に相当するというような金銭的な感覚は持ち合わせていないように思われる。

しかしながら、我が国においても、本来、事業者免税点制度は特例措置であることは諸外国と同じである。そして、消費税率が引き上げられれば益税額も大きくなり、消費者の不信感も高まるであろうことや、平成 35 年 10 月に適格請求書等保存方式（いわゆる「インボイス方式」）が導入される前に、免税事業者は自らの経営戦略、すなわち課税事業者を選択するかどうか、を考えておく必要性がある⁽¹²²⁾ことなどを踏まえれば、免税点の水準を現行の 1000 万円から大多数の諸外国並みの金額に引き下げること考えられるのではないだろうか。

なお、我が国の免税点の水準は 1000 万円であるから、イギリスやフランス、スイスと比較すれば、その水準は妥当であるという意見があるかもしれない。しかしながら、これらの 3 か国は、いずれも免税事業者になるかどうかの判断基準として当期の課税売上高をも加味しており、過去の実績のみで判断する我が国とは異なり、「免税」という特典を享受することができる「小規模事業者」の範囲を厳格に捉えた仕組みとなっていることに留意が必要である。

(122) 前掲注(1)のとおり、適格請求書発行事業者登録の申請受付は平成 33 年 10 月 1 日からスタートするが、インボイスの導入までに、多くの免税事業者が課税事業者になることを選択するようであれば、免税点を引き下げる意味あいには薄くなる。

表 1 諸外国における事業者免税点の水準

	国 名	免税点 (自国通貨)	単位	免税点 (邦貨換算)
1	スペイン※	0	EUR	0 円
2	オランダ※	1, 345	EUR	18 万円
3	スウェーデン※	30, 000	SEK	42 万円
4	ノルウェー	50, 000	NOK	71 万円
5	デンマーク※	50, 000	DKK	89 万円
6	アイスランド	1, 000, 000	ISK	89 万円
7	フィンランド※	10, 000	EUR	132 万円
8	ギリシャ※	10, 000	EUR	132 万円
9	ポルトガル※	10, 000	EUR	132 万円
10	エストニア※	16, 000	EUR	211 万円
11	ドイツ※	17, 500	EUR	231 万円
12	ハンガリー※	6, 000, 000	HUF	254 万円
13	韓国	24, 000, 000	KRW	256 万円
14	カナダ	30, 000	CAD	276 万円
15	イスラエル	99, 006	ILS	313 万円
16	ベルギー※	25, 000	EUR	330 万円
17	ルクセンブルク※	25, 000	EUR	330 万円
18	オーストリア※	30, 000	EUR	396 万円
19	イタリア※	30, 000	EUR	396 万円
20	ポーランド※	150, 000	PLN	465 万円
21	ニュージーランド	60, 000	NZD	484 万円

	国名	免税点（自国通貨）	単位	免税点（邦貨換算）
22	チェコ共和国※	1,000,000	CZK	488 万円
23	スロバキア共和国※	49,790	EUR	657 万円
24	オーストラリア	75,000	AUD	660 万円
25	ラトビア※	50,000	EUR	660 万円
26	スロベニア※	50,000	EUR	660 万円
27	アイルランド※	75,000	EUR	990 万円
28	フランス※	82,200	EUR	1,085 万円
29	スイス	100,000	CHF	1,220 万円
30	イギリス※	82,000	GBP	1,533 万円

（注）※印を付した国は、E U加盟国（22 か国）である。

結びに代えて

平成 29 年 6 月現在、消費税の 10%への引上げ時期を平成 31 年 10 月とし、その 4 年後の平成 35 年 10 月にインボイス制度を導入すること等を内容とした消費税法等の改正関連法案は成立しており、現在、事業者も政府も、その円滑な施行に向けての準備作業を行う段階となっている。改正関連法案には、多くの事業者が関係するような事業者免税点制度の見直しは含まれていない⁽¹²³⁾ものの、インボイス制度が円滑に施行され、事業者の間で定着すれば、免税点を巡る諸問題はかなり縮小するものと思料される⁽¹²⁴⁾。

また、免税事業者であっても、改正消費税法に関連して、近い将来、消費税率の引上げやインボイス制度にどう対応するか等を検討する必要がある（まずは区分記載請求書等保存方式への対応が必要）ことから、一定の事務負担が新たに発生することになる。

このような中、本研究においては、事業者免税点制度の将来の方向性について、理論的な面から考察し、いくつかの提言を行った。すなわち、①免税事業者が正しい価格表示を行うよう更なる周知を図ること、②免税事業者の範囲から一定の法人又は個人を除外すること、③免税点の適用上限を引き下げること、④免税事業者が消費税相当額を区分表示した場合には、直ちに国に納付させることを提言したところである。

これらの提言の中には、真に消費税の納税事務負担に配慮すべき小規模な事業者をも巻き込むことになると思われるものも含まれていることから、税制と

(123) 平成 28 年度税制改正においては、事業者免税点制度を利用した租税回避的な行為に対処するため、基準期間のない事業年度開始の日において資本金 1000 万円未満の新設法人であっても、課税売上高 5 億円超の事業者が設立する新設法人については、事業者免税点制度を適用しないこととされた（既述）。

(124) その一方で、インボイス制度が導入されても、業種・業態にもよるが、例えば、「はじめに 2 研究の背景 （1）租税回避的な行為の観点」で述べたような、免税事業者に留まるために次々に新たな法人を設立して同じ事業を行うような租税回避的な行為を根絶することは難しいのではないだろうか。

しての理想や精緻さを追求するあまり、消費税率の引上げ等により新たな事務負担が発生する免税事業者に対して、過重な負担を強いることにならないよう、税制の企画・立案当局においては、慎重な政策判断が求められると料する。

また、本研究によるこれらの提言を導入するかどうかは、その時々政策判断によることになるが、筆者の個人的な意見としては、

①の正しい価格表示を周知する提言については、平成 31 年 10 月に食料品等の軽減税率が実施され「区分記載請求書等保存方式」がスタートする前に行われるであろう広報・周知施策と合わせて実施してはどうか、

②・③の一定の者を免税事業者の範囲から除外し、又は免税点の水準を引き下げる提言については、平成 31 年 10 月からの「区分記載請求書等保存方式」に対する事業者や国民の制度への理解・習熟度、又は平成 33 年 10 月からの「適格請求書発行事業者登録」の登録状況などを見極め、改正の必要があると判断される場合⁽¹²⁵⁾には、「適格請求書等保存方式」が導入される平成 35 年 10 月までに実施してはどうか、

④の消費税相当額を区分表示した場合には直ちに徴収する提言については、「適格請求書等保存方式」が導入された後においても租税回避的行為が横行するなど、税の保全上、看過できない場合に実施に踏み切るかどうか決断することが適当であると考えている。

いずれにしても、事業者免税点制度の在り方については、真に消費税の納税事務負担に配慮すべき者に限定すべきという観点から、引き続き検討することが適当であるとする。

(125) それとは逆に、改正の必要がないと思われるのは、課税事業者を選択する免税事業者が多数にのぼるなど、免税事業者制度を巡る問題が自然に縮減していると判断される場合だと思料する。