

## ⇒ 論 説 ⇐

## 消費税法における簡易仕入税額控除制度の問題と限界

— 人件費アプローチに基づく特例措置の提言 —

藤 卷 一 男

## 目次

- I. はじめに
- II. 中小事業者に対する特例措置が設けられた経緯
- III. 簡易課税制度の改正の経緯
  - 1 簡易課税制度の仕組み
  - 2 簡易課税制度の適用上限とみなし仕入率の見直しの経緯
- IV. 帳簿方式と簡易課税制度の関係
- V. 消費税転嫁の不完全性と簡易課税制度との関係
  - 1 税額転嫁の法的根拠
  - 2 税額転嫁の不完全性の要因
  - 3 損税の負担と簡易課税制度との実質的な関係
- VI. 軽減税率が導入された場合の簡易課税制度への影響
- VII. 簡易課税制度の問題と限界
  - 1 簡易課税制度が内包するジレンマ
  - 2 簡易課税制度の法手続き上の問題
  - 3 簡易課税制度に代わる特例措置の創設の必要性
- VIII. 人件費アプローチに基づく新たな特例措置の提言
  - 1 付加価値税の計算構造の特徴
  - 2 労働集約型産業に配慮した消費税特例措置の必要性
  - 3 人件費アプローチに基づく新たな特例措置の骨格
- IX. おわりに
- 謝辞
- 参考文献

本論文における法令等の略語は次の通りである。

消費税法            消法  
 消費税法施行令   消令

## I. はじめに

本稿では、消費税の創設時において、中小事業者の事務負担に配慮する措置として設けられた特例措置のうち簡易仕入税額控除制度（以下「簡易課税制度」という）に焦点を当て、その問題点と限界を明らかにした上で、それに代わる新たな特例措置を提言することを目的とする。その前提として、現行の簡易課税制度の枠組みでは、いくら改正を重ねても根本的な問題解決を図ることができないことを同制度の沿革と問題の本質を踏まえて考察し検証することにした。その上で、簡易課税制度の廃止論を単に導くというのではなく、同制度の創設趣旨とは別にそれが非公式に果たしてきた実質的な機能、すなわち、中小事業者の転嫁困難性によって生じるいわゆる損税の負担を解消又は軽減しているという機能を重視し、それを正当な目的の一つとして認める形で簡素な仕組みを再構築することをねらいとしている。

一般的に、益税とは消費者が負担した消費税の一部が国庫に納められずに事業者の手元に残ってしまうことを意味する。一方、損税とは消費税の負担の一部が転嫁できずに事業者に帰着することを意味する。転嫁、益税及び損税という用語は消費税法には存在しない。しかし、それらは経済実態として現に存在し、企業経営に少なからず影響を与えるとともに、その時々々の経済社会状況を反映しながら問題視されてきた。

簡易課税を適用している事業者において、納付税額が原則的な算出方式を適用した場合と比べて少なければ、いわゆる益税が生じたことになる。一方、市場競争力や価格交渉力の弱い中小事業者が消費税分を予定通りに転嫁できない場合には、いわゆる損税が生じたことになる。そのような益税と損税とが同一事業者の同一課税期間において生じた場合、簡易課税の選択による納付税額の減少は、「益税の発生」というよりは「損税の負担の解消又は軽減」としてとらえることもできる。簡易課税制度の適用による益税の発生は公平性を失すとの批判を受け、事業区分とみなし仕入率を細分化する方向で改正が行われてきており、制度自体がかなり複雑なものとなった。本研究では、「益税の発生」＝「公平性を失すもの」と一面的にとらえるのではなく、同一事業者における益税と損税を一体的にとらえて、簡素な仕組みによる新たな特例措置の在り方を考察している点に特徴がある。

現行の簡易課税制度は、一定の事業区分とみなし仕入率の組み合わせを前提に出来ているが、その枠組みの中では公平性と簡素性のジレンマ（dilemma）を克服することは困難であり、それに代わる新たな特例措置の再構築が必要であると考えられる。その新制度の条件としては、①公平性を保ちながら中小事業者の事務負担に配慮した簡素な制度であること、②中小事業者の転嫁困難性によって生じる損税の負担を解消又は軽減するものであること、③争訟に至りやすい法手続き上の問題がないことといった条件を満たす必要がある。更に、消費税制度を日本経済により良く適合したものとするためには、日本経済において大きなウエイトを占めているサービス業等の労働集約型産業の実態を踏まえたものにする必要がある。そこで、本稿では上記のような条件を満たす新たな特例措置として、人件費アプローチに基づく追加的な税額控除の仕組

みを提言した。それは、本則課税における現行の仕入税額控除等に加え、給与等の人件費の一定割合を追加的に税額控除するというものである。

## II. 中小事業者に対する特例措置が設けられた経緯

消費税は、その創設時において、中小事業者の事務負担に配慮する諸措置として、事業者免税点制度、簡易課税制度及び限界控除制度の3つが設けられた。これら特例措置の意義について、平成2年10月に公表された税制調査会の実施状況フォローアップ小委員会報告（以下「税制調査会小委員会報告（平2）」という<sup>1</sup>）では、以下のように述べている。

「消費税は、価格への転嫁を通じ消費者に実質的な負担を求めるものであるが、実際にその納税事務を行うのは事業者であることから、こうした間接税が十分に機能していくためには、消費者の理解とともに、取引、経理、納税等の事務処理の面における事業者の協力が不可欠である。事業者の現実の事務処理能力の差異にかんがみれば、この種の間接税の仕組みの中に事業者の事務負担を軽減するような措置を設けること自体は十分合理性があると考えられ、広く諸外国においても同様の制度が設けられている。」

事業者免税点制度は、消費税のような課税ベースの広い間接税においては極めて多くの事業者が納税義務者となるが、零細事業者を含めすべての事業者を納税義務者とすることは事務処理能力や徴税コスト等の面からみて適当ではないとの観点から、創設時において、課税期間（納付税額の計算基礎となる期間）の基準期間（個人事業者では課税期間の前々年、法人では課税期間の前々事業年度）の課税売上高が3000万円以下の事業者について納税義務を免除する制度として設けられたものである。

簡易課税制度は、中小事業者の事務負担に配慮して、事務の簡素化を図るために、事業者の選択により、課税売上げに係る消費税額を基礎として、課税仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算できる制度であり、創設時においてその適用上限は、基準期間の課税売上げが5億円と設定されていた。

限界控除制度（旧消法40）は、当期の課税売上高が相対的に小さい中小零細事業者の事務負担に配慮しつつ、課税の影響を緩和する観点から設けられたものであり、当期の課税売上高が3000万円超6000万円未満の事業者については、その課税売上高に応じて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。

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から立って種々の問題点が指摘されたことから、(1)事業者免税点の水準、(2)限界控除制度のあり方、(3)簡易課税制度の適用上限、(4)簡易課税制度のみなし仕入率、について見直しが行われてきた。

<sup>1</sup> 税制調査会「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（平成2年10月30日）」自治研究67巻2号139-146頁。

事業者免税点制度については、平成9年の税率引上げ時に、資本金1,000万円以上の新設法人は不適用（設立後2年間に限る）とされた。平成15年度改正において、適用上限を課税売上高3,000万円から1,000万円へ引下げた。平成23年度改正において、前年又は前事業年度上半期の課税売上高（課税売上高に代えて支払給与の額で判定可）が1,000万円を超える事業者は不適用とした（平成25年1月1日以後に開始する年又は事業年度について適用）。社会保障・税一体改革において、資本金1,000万円未満の新設法人のうち、課税売上高5億円超の事業者等がグループで50%超出資して設立された法人は不適用（設立2年間に限る）とした（平成26年4月1日以後に設立される法人について適用）。

本稿の目的は、簡易課税制度の限界を明らかにし、それに代わる新たな特例措置を提言することにあるので、その関係の中で事業者免税点制度について触れることにする。

また、限界控除制度については、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であり、限界控除制度を適用できる事業者の課税売上高の上限が平成3年度改正で6000万円から5000万円に縮小され、更に平成9年度に廃止されたことから、本稿では考察の対象外とする。

### Ⅲ. 簡易課税制度の改正の経緯

#### 1 簡易課税制度の仕組み

課税期間における課税売上高に係る消費税額から控除できる課税仕入高に係る消費税額は、原則として、その課税売上高に対応する課税仕入高に係る消費税額とされている（以下、この納付税額の算出方式を「本則課税」という）（消法30）。

そして、中小事業者の事務負担に配慮して、事務の簡素化を図るために、事業者の選択により、課税売上高に係る消費税額を基礎として、課税仕入高に係る消費税額を簡易な方法により計算できる簡易課税制度が設けられている（消法37①，消令57）。すなわち、課税事業者が、基準期間における課税売上高が5000万円以下である課税期間について、その課税期間の直前の課税期間の末日までに消費税簡易課税制度選択届出書を所轄の税務署長に提出した場合には、本則課税によることなく、その課税期間の課税売上高に係る消費税額にその事業者の営む事業の種類区分（以下「事業区分」という）に応じたみなし仕入率を乗じて計算した金額を課税仕入高に係る消費税額とみなして控除することができる。簡易課税制度は、課税期間中の課税標準額である課税売上高だけから納付税額を計算する制度であるといえる。

本則課税と簡易課税における納付税額の計算の基本的仕組みは、それぞれ次のように表すことができる。

《本則課税》

納付税額 = 課税売上高に係る消費税額 - 課税仕入高等に係る消費税額



《簡易課税》

納付税額 = 課税売上高に係る消費税額 - 課税売上高に係る消費税額 × みなし仕入率

## 2 簡易課税制度の適用上限とみなし仕入率の見直しの経緯

簡易課税制度を適用できる事業者の課税売上高の上限（以下「適用上限」という）については、消費税創設時に消費税がわが国にとってなじみのない税であったことを踏まえ、事業者の事務負担に配慮するという観点から、5億円と定められた。税制調査会小委員会報告（平2）では、5億円という適用上限について、簡易課税制度が特例措置であるにもかかわらず、多くの事業者が簡易課税制度を選択できるのは問題ではないかとの指摘を踏まえ、制度の公平性の観点から問題視した。

簡易課税制度の適用上限は、平成3年の改正で5億円から4億円に引き下げられた。消費税率が3%から5%（国税4%、地方税1%）に引き上げられた平成6年の税制改革等で適用上限は4億円から2億に引き下げられた（平成9年4月施行）。更に、平成15年の改正で適用上限は2億円から5,000万円に引き下げられた（平成16年4月施行）。このような経緯により、簡易課税制度の適用対象となる事業者の範囲は大幅に狭められることとなった。

また、簡易課税制度のみなし仕入率は、次のような経緯で見直しが行われてきた。

消費税創設時においてみなし仕入率は、「卸売業90%」、「その他の事業（卸売業以外）80%」の2種類が法定されていた。税制調査会小委員会報告（平2）では、2種類に区分した理由について「特に納税義務の簡素化の観点を重視したことによるもの」とし、「消費税がわが国にとってなじみのない税であったということを考慮すれば、制度導入時の事情を踏まえた現実的な対応である」と説明していた。

しかし、実際の課税仕入率が80%より低い事業者は益税が生じることになり、消費税導入直後より消費者を中心に国民の間から、①業種によって実際の仕入率とみなし仕入率との間に乖離があること、②実際の仕入率とみなし仕入率との比較を念頭において税負担上有利と思われる方を選択しているとの指摘がなされていたことから、税制調査会小委員会報告（平2）は、「簡易課税制度におけるみなし仕入率の適用区分や水準については、制度の公平性を重視する観点から見直しを行い、実態に即したものとすることが適当である」との見解を示した。

平成3年度の改正<sup>2</sup>では、事業区分が4種類に細分化され、みなし仕入率の適用が4段階となった。更に、実際の課税仕入率に近づけるために、平成6年の税制改革等<sup>3</sup>では事業区分が

<sup>2</sup> 「消費税法の一部を改正する法律」（平成3年法律第73号）平成3年5月15日。

<sup>3</sup> 「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律」（平成6年法律第109号）平成6年12月2日。

5種類に細分化され、みなし仕入率の適用が5段階となった（平成9年4月施行）。その後、みなし仕入率については20年近く改正されなかった。

しかし、消費税率の引き上げなどを定めた「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8月22日公布、平成26年4月1日施行）<sup>4</sup>の7条1項において「消費税の簡易課税制度の仕入れに係る概算的な控除率については、今後、更なる実態調査を行い、その結果も踏まえた上で、その水準について必要な見直しを行うことを検討し、速やかに必要な措置を講ずる」ことが定められた。

また、会計検査院は、簡易課税制度の適用状況についての検査結果をとりまとめ、平成24年10月に「消費税の簡易課税制度について」の報告書（以下「会計検査院報告書（平24）」という）を公表した。同報告書において、「事業区分ごとにみなし仕入率と課税仕入率の平均を比較すると、みなし仕入率が全ての事業区分において課税仕入率の平均を上回っていた。その中でも第5種事業（運輸・通信業、サービス業及び不動産業）の法人と個人事業者を合わせた課税仕入率の平均は32.4%となっていて、みなし仕入率50%との開差が顕著な状況となっていた」こと、更に、「事業者ごとの課税仕入率について、事業区分ごとにみなし仕入率との開差を分析したところ、同じみなし仕入率を適用している事業区分においても、課税仕入率がみなし仕入率を上回っている事業者もいるが、課税仕入率がみなし仕入率を下回っている事業者の方が67.0%から84.9%と多数となっており、第5種事業においては課税仕入率がみなし仕入率を20ポイント超下回っている事業者が全体の49.4%となっていた」と指摘している<sup>5</sup>。

そして、平成26年3月に消費税法施行令等の一部が改正され、簡易課税制度のみなし仕入率について、第4種事業であった、金融業及び保険業を第5種事業とし、また、第5種事業であった不動産業を新区分の第6種事業とし、そのみなし仕入率を40%とした（原則として、平成27年4月1日以後に開始する課税期間から適用）。消費税法37条1項は、原則的なみなし仕入率を60%（第4種事業）とし、消費税法施行令57条1項において第1種、第2種、第3種、第5種、第6種の各事業のみなし仕入率をそれぞれ定め、同57条5項及び6項においてそれぞれの事業区分に該当する事業を規定している。

<sup>4</sup> 平成24年法律第68号「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等の一部を改正する等の法律」平成24年8月22日公布。公布日：平成24年8月22日、施行日：平成26年4月1日。

<sup>5</sup> 会計検査院「会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書：消費税の簡易課税制度について」（平成24年10月）8-10頁。

《図表 1》 簡易課税制度における適用上限とみなし仕入率の見直しの経緯

		創設時 平元.4～施行	平成3年度 平3.10～施行	平成6年度 平9.4～施行	平成15年度 平16.4～施行	平成26年度 平27.4～施行				
適用上限 (課税売上高)		5億円	4億円	2億円	5,000万円	5,000万円				
み な し 仕 入 率	卸売業	90% (第1種)	90% (第1種)	90% (第1種)	90% (第1種)	90% (第1種)				
	小売業	80% (第2種)	80% (第2種)	80% (第2種)	80% (第2種)	80% (第2種)				
	農林水産業		70% (第3種)	70% (第3種)	70% (第3種)	70% (第3種)				
	鉱業									
	建設業									
	製造業									
	電気業、ガス業、 熱供給業及び 水道業									
	料理飲食業						60% (第4種)	60% (第4種)	60% (第4種)	60% (第4種)
	金融保険業									
	運輸・通信業						60% (第4種)	50% (第5種)	50% (第5種)	50% (第5種)
	サービス業									
不動産業	40% (第6種)									

#### IV. 帳簿方式と簡易課税制度の関係

消費税の納付税額は売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除して算出するが、消費税の導入に際し、仕入税額の把握の方法については、仕入れの事実を記載した帳簿又は仕入先から交付を受けた請求書等の保存を税額控除の要件とする「帳簿方式」を採用した。わが国の簡易課税制度の適用上限が欧州諸国のそれと比べて高く設定されていたこと、また、みなし仕入率がいわゆる益税が生じやすい設定になっていたことは、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用したこととも密接に関係している。

帳簿方式を採用したのは、①わが国の事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的でないこと、②インボイスの発行を新たに義務づけることは事業者にとって大きな負担となること、等の理由によるものであったこと、更に、インボイス方式に対しては、産業界、特に中

小企業の間で反対論が極めて強かったことが背景にあった<sup>6</sup>。

しかし、帳簿方式はインボイス方式にはない事務負担を事業者に負わせるという側面もあった。インボイス方式では仕入先から交付されたインボイスに記載された税額の積み上げ計算によって仕入税額控除の計算ができるのに対して、日本の帳簿方式の仕入税額控除の計算においては、個々の課税事業者に正確な帳簿の作成と課税取引の判定等に関する詳しい知識が求められる。このことについて、税制調査会小委員会報告（平2）は、帳簿方式の下で「仮に、すべての課税事業者の本則計算による税額計算を求めることとした場合には、すべての課税事業者が当該課税期間の仕入れについて課税とそれ以外のものに区分・記帳し、更に、課税仕入れを課税売上げ・非課税売上げに対応させる等の事務を行うこととなる。これらの事務処理を行うためには一定の事務処理能力が必要とされる」と述べている。

このように帳簿方式による本則課税では個々の課税事業者に対して法令等に基づいた一定の事務処理能力が要求されるために、中小事業者の事務負担に配慮する措置として簡易課税制度が設けられたのであり、更にその適用上限やみなし仕入率の設定についても配慮がなされた。上述の通り、簡易課税の適用上限である課税売上高は、導入当初で5億円であったが、4億円、2億円と引き下げられていき、現在でも5000万円である。簡易課税の適用上限を課税売上高ベースで主要国と比較すると、日本の5000万円に対し、イギリスは2,805万円、ドイツは810万円となっており、フランスには同様の制度が存在しない<sup>7</sup>。このように、簡易課税制度の適用上限が諸外国と比べて高いのは、日本の帳簿方式によって仕入税額控除の計算の難易度が高いことが理由であるとの見方がある<sup>8</sup>。

それでは、わが国の簡易課税におけるみなし仕入率の設定にはどのような配慮がなされたのか。EUの付加価値税における簡易課税制度については、EU域内の共通ルールである付加価値税指令281条において一定率（flat-rate）による簡素化手続きの適用を認めているが、これによって税額が軽減されることがあってはならないとされている<sup>9</sup>。この条件を満たす一定率とはどのようなものか明示されていないが、ドイツではこの規定を受けて細分化された事業区分別の平均値（Durchschnittsätze）を用いている。ドイツでは中小事業者に対して仕入税額控除額計算の簡素化の措置として54の職種にそれぞれ平均値を設定した精緻なものを採用している。西山由美氏は、これについて「職業を54に分類する困難さと、各職業に平均率を対応させるときの合

<sup>6</sup> 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」日税研論集30号16頁（日本税務研究センター、1995）。

<sup>7</sup> 財務省ホームページ「主要国の付加価値税における簡易課税制度の概要」（2015年1月現在）  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/116\\_2.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/116_2.htm)（2018.1.7閲覧）。

<sup>8</sup> 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308頁（日本税務研究センター、1995）では、「わが国の消費税制度においては、帳簿計算方式がとられているため、ある程度の記帳能力が必要となるから、簡易課税の適用上限もEU共通付加価値税制よりは高く設定せざるを得ない面はあるであろう」と述べている。

<sup>9</sup> 岩COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, section 281.

"... apply simplified procedures, such as flat-rate schemes, for charging and collecting VAT provided that they do not lead to a reduction thereof."



理性の欠如は明らかであり、平均率の導入は、簡易課税制度の代替として相応しいものとは思われない。これは、中小事業者にとっての簡素化措置であるどころか、申告手続をますます複雑なものにしている<sup>10</sup>と評価している。

これに対して、わが国の簡易課税制度では導入当初の事業の種類は2区分だけであり、みなし仕入率は多くの事業者において本則課税の場合と比べて税額が軽減されるような設定となっていた。このようにみなし仕入率もともと緩く設定されたのは、日本の帳簿方式によって仕入税額控除の計算の難易度が高いことが理由の一つであったといえる。簡易課税制度はもともと中小事業者の事務負担に配慮するために設けられたものであり、その意味では簡素性の要請に応えるという趣旨のものであった。しかし、その一方で、本則課税適用の課税事業者と比較して事務負担の軽減に加え納税額も少なくなり有利になることから、公正性が損なわれてしまうという問題が生じていた。簡易課税制度は、簡素性と公平性という二律背反的な二つの要請の間に存立しているといえる。この点について、税制調査会小委員会（平2）は、次のような見解を示していた。

「もとより税制には、公平性、中立性、簡素性が要請されるところであるが、これらの諸要請の間においては、例えば、公平性を完全に満たそうとすれば、制度が極めて精緻なものとなり制度の簡素性が損なわれるというように、しばしば二律背反的な関係が見られる。

中小事業者向け特例措置の具体的あり方については、こうした制度の公平性と納税事務の簡素化という二つの要請の間でどのようにバランスをとるのかという政策判断の問題であり、諸外国においても、それぞれの国の社会経済情勢に応じ様々な仕組みとなっているところである。この種の課税ベースの広い間接税のなじみのなかった我が国の状況に顧みれば、消費税の円滑な導入を図る上で現行制度のような仕組みを採用したことが、妥当な選択であったと考えられる。」

上記Ⅲ. の改正の経緯で述べた通り、中小事業者向け特例措置については、事務負担の軽減という簡素性の要請よりも課税の公平性の要請に応える方向で改正が行われてきた。多くの事業者が簡易課税制度を選択できるのは問題であることから、その適用対象範囲が大幅に狭められてきた。しかし、平成27年度の消費税の課税事業者（納税申告総数）の内、簡易課税制度の適用割合は、個人事業者では60%（税額48%）、法人では29%（税額2%）となっており<sup>11</sup>、個人事業者については過半数を占め、依然として特例措置とはいえない状況が続いている。

また、いわゆる益税問題に対処するため、事業区分とみなし仕入率を細分化する改正が行われてきた。これは、既述のEUの付加価値税指令281の簡素化手続きによって税額が軽減されることがあってはならないとする趣旨に通ずるものがある。わが国の簡易課税制度は、ドイツの制度ほどではないにしても、かなり複雑化してきた。

<sup>10</sup> 西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学573号219頁。

<sup>11</sup> 国税庁統計情報 長期時系列データ。https://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm（平成30年1月20日閲覧）

なお、事業区分とみなし仕入率の細分化の改正が行われてきた背景には、記帳義務及び記録保存義務の強化の動きがあった。帳簿方式については控除税額の計算が原則として自己記帳に基づく帳簿により行われていたことから、制度の信頼性の観点から疑問が提起されていたことを踏まえ、平成6年秋の税制改革において、仕入れの事実を記載した帳簿の保存に加え、取引の相手方（第三者）が発行した請求書等の客観的な証拠書類の保存を税額控除の要件とする「請求書等保存方式」が採用された（平成9年4月1日施行）。また、個人事業者に対する記帳義務及び記録保存義務を強化する所得税法の改正が行われた。平成25年分までの記帳義務及び記録保存義務の対象は、個人の白色申告者のうち、前々年分あるいは前年分の事業所得、不動産所得および山林所得の合計額が300万円を超える者であったが、平成26年1月からすべての白色申告者に対して記帳義務及び記録保存義務が適用されるようになった（所得税法148、232、所得税法施行規則102）。

以上の通り、帳簿方式を前提に中小事業者の事務負担に配慮するという趣旨で導入された簡易課税は、いわゆる益税の問題に対処する等の理由で事業区分とみなし仕入率を細分化する方向で見直され、事務負担の軽減という簡素性の要請よりも、課税の公平性の要請に応えた改正が重ねられてきた結果、制度自体がかなり複雑化してきたといえる。

## V. 消費税転嫁の不完全性と簡易課税制度との関係

消費税の転嫁の不完全性によって、消費税の納税義務者である事業者において、いわゆる益税又は損税が生じる。益税は過剰転嫁、損税は不完全転嫁などと表現されることもある<sup>12</sup>。一般的に、益税とは消費者が負担した消費税の一部が国庫に納められずに事業者の手元に残ってしまうことを意味する。一方、損税とは消費税の負担の一部が転嫁できずに事業者に帰着することを意味する。転嫁、益税及び損税という用語は消費税法には存在しない。しかし、それらは経済実態として現に存在し、企業経営に少なからず影響を与えるとともに、その時々を経済社会状況を反映しながら問題視されてきた。

簡易課税を適用している事業者において、納付税額が本則課税を適用した場合と比べて少なければ、いわゆる益税が生じたことになる。ただし、益税は法人税の課税対象となるので、その課税部分は益税とは言えない。一方、市場競争力や価格交渉力の弱い中小事業者の中には消費税分を予定通りに転嫁できない場合には、いわゆる損税が生じたことになる。そのような益税と損税とが同一事業者の同一課税期間において生じた場合、簡易課税の選択による納付税額の減少は、益税の発生というよりは「損税の負担の解消又は軽減」としてとらえることもできる。つまり、簡易課税制度は、事務負担の軽減という創設趣旨にかかわらず、実際のところ中小事業者の転嫁困難性に起因する損税の負担の解消又は軽減に寄与してきた側面があると考え

<sup>12</sup> 加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論—消費税をめぐる論点④—」調査と情報759号2-5頁。

る。以下では消費税の転嫁の不完全性と簡易課税制度との関係について、法的側面と経済的側面の両方から検討する。

## 1 税額転嫁の法的根拠

消費税法上の消費税の課税標準は「課税資産の譲渡等の対価の額」(消法28①)とされていることにより、税額が課税資産の譲渡等の相手方に転嫁することが予定されていると解される。しかし、転嫁という用語は消費税法には存在しない。ただし、昭和63年12月に成立した税制改革法11条1項には、「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。」とある。「転嫁するものとする」との文言から、転嫁することは、取扱いの原則、方針を示すものであり、それにしたがって処理することが期待される程度のものであり、強い義務を表すものではないと解される<sup>13</sup>。

裁判例においては、事業者が消費税相当額を転嫁する権利も義務もないことが判示されてきた<sup>14</sup>。神戸地裁平成24年11月27日判決<sup>15</sup>では、「消費税法の規定上、事業者は、仕入税額相当額の負担を、他の事業者や消費者に対して転嫁する権利や義務を有しているとは解されず、実際に転嫁できるか否かは当該事業者の経営状態、市場環境等の影響を受けざるを得ないことに照らせば、上記条項は、転嫁を通じて最終的に消費者が消費税を負担することが予定されているという消費税法の基本的な考え方を宣言したものとどまるというべきであって、原告らが主張するような事業者に係る消費税の実質的な負担の防止を根拠付ける規定とは解せないものである。」と判示している。

消費税法上、転嫁に関する規定が存在しない以上、事業者が消費税相当額を消費者に転嫁するかどうか、いつ、どの程度転嫁するかについてはもっぱら事業者の判断に委ねられている。したがって、益税や損税の問題は事業者の権利義務の問題ではなく、もっぱら個々の事業者の経済取引上の問題ということになる。法解釈としては益税や損税は存在しないことになるが<sup>16</sup>、本稿でとりあげる問題の本質は、そこにあるのではなく、次の2で述べるような要因によって、事業者の中には予定通りに転嫁できないという経済実態があるにもかかわらず消費税法上の負担義務が生じる場合があるという点にある。

もっとも、事業者が予定通りに転嫁できないような場合に対処するために、時限的な支援措置は存在する。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(以下「消費税転嫁対策特別措置法」という)が平成25年10月1日に施行され、有効期間は当初平成29年3月31日であったが、平成30年9月30日に延長され、更に平成33年3月31日まで再延長された。消費税転嫁対策特別措置法に基づき、政府は消費税の円

<sup>13</sup> 荒井勇『税法解釈の常識—税法条文の読み方教室—』125頁(税務研究会出版局、1975)。

<sup>14</sup> 大阪地判平成5年3月2日判例タイムズ809号244頁。

<sup>15</sup> 税務訴訟資料262号順号12097。

<sup>16</sup> 田中治「消費税を転嫁する権利の有無」税研178号225頁(2014)。

滑かつ適正な転嫁に向けた取組（消費税の転嫁拒否等の行為の是正に関する特別措置，消費税の転嫁を阻害する表示の是正に関する特別措置，価格の表示に関する特別措置，消費税の転嫁及び表示の方法の決定に係る共同行為に関する特別措置）を執行している。このような時限法の有効期間を再延長しなければならない状況にあることが，民間取引の一部に看過できないほどの消費税の転嫁困難性の問題が現実存在していることを示している。

消費税転嫁対策特別措置法の施行により転嫁の円滑化について改善は見られるようであるが，一方で，膨大な数の中小事業者による取引のすべてに関し，同法違反行為の有無を調査することは極めて困難であり，違反行為の規制には限界があるとの指摘がなされている<sup>17</sup>。もし消費税転嫁対策特別措置法がその有効期間経過後に失効することになれば，状況は現状よりも悪化することになるかもしれない。逆に，消費税転嫁対策特別措置法が再々延長ないし恒久法化することになれば，それは消費税制度において転嫁の不完全性は不可避であり，消費税制度自体が治癒不能な欠陥を抱えていることを意味することになる。消費税の転嫁困難性の問題に対しては行政による違反行為の規制では限界があり，抜本的な解決にはつながらないと考える。

## 2 税額転嫁の不完全性の要因

### (1) 非課税制度に起因するもの

非課税資産の譲渡又は非課税役務の提供を行う事業者は，消費税相当分を販売価格に上乗せできない。また，課税仕入れに係る税額のうち非課税売上に対応する部分については，制度上，原則として仕入税額控除の対象とならないことから，当該事業者においては不完全転嫁の問題が生じる。ただし，仕入税額のすべてが事業者の負担になるわけではない。次の場合，事業者の負担とならない。

- i) 課税仕入れに係る税額を販売時の本体価格に織り込むこと（値入れ）ができる場合
- ii) いわゆる95%ルールが適用される場合

i) については，例えば，障がい者用物品の譲渡や住宅の貸付けなど非課税取引を行っている場合でも，仕入に係った税額を資産又は役務の本体価格に織り込むこと（値入れ）ができれば，その販売業者はその負担を事実上転嫁できる。一方，そのようなことができない事情がある場合，当該事業者が仕入税額を負担することになる。その典型例として，医療機関の社会保険診療（非課税取引）がある。社会診療報酬が公定価格であるために，仕入に係る税額を報酬に織り込むことができない。こうした事情を考慮し社会診療報酬への点数加算がある程度行われてきたが，十分とはいえないようである。特に病棟建設や高額医療機器等の設備投資があった場合，それだけでは仕入税額の負担分を補てんすることは困難である。この問題の解決に向け，制度改正案がしばしば議論<sup>18</sup>がなされてきたが，この問題は社会保険診療固有の事情に起因

<sup>17</sup> 舟田正之「消費税転嫁対策特別措置法の意義と問題点」公正取引756号13頁（2013）。

<sup>18</sup> 品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研32巻2号60頁（2016.7）。船本智睦『医療と消費税 誰が負担をすべきか』（徳間書店，2013）。裁判例では，平成24年11月27日神戸地裁判決（税

するので、本稿ではこれ以上取り上げないこととする。

ii) のいわゆる95%ルールは、仕入を課税売上に対応するものと非課税売上に対応するものに区分するのは事務が煩雑になることから、現行の消費税法では、売上に占める課税売上割合が95%以上（＝非課税取引が5%未満）であれば、仕入に係る税額の全額を控除できるという取扱いである（課税期間の課税売上高が5億円超の場合は適用不可）。95%ルールの適用により、非課税取引に対応する仕入税額控除部分は「過剰控除による益税」<sup>19</sup>であるという見方が一般的なようであるが、これは「仕入税額の負担の解消」とみるべきであろう。

## (2) 経済的要因に起因するもの

Ⅷ. 1 「付加価値税の計算構造の特徴」で説明するが、消費税の課税ベースは付加価値（企業の利益や人件費等）であり、その意味では法人税や所得税における法人所得や個人事業所得に対する課税と通じるところがある。特に、わが国の場合、消費税の導入に際して帳簿方式（課税期間中の帳簿上の売上高と仕入高に基づいて逆算的・一括的に消費税額を計算する方式）を採用したことから、消費税を企業税であるかのように錯覚しかねないところがある。そこで、納税義務者である個々の事業者において、消費税分を販売価格に上乗せして意識的に転嫁することが求められる。

欧州のインボイス方式のもとでは、売り手と買い手の事業者双方にとって税に対する意識は比較的明確であり、税負担は前転されやすいであろう。事業者間の各取引段階において前段階税額控除の要件として公式のインボイスの取得が不可欠であることから、税とインボイスとの交換を通じて売上先に税の転嫁（前転）が行われていくことになる。ただし、小売業者が最終消費者に販売する段階では、最終消費者は前段階税額控除を適用するわけではないので、上記のような説明は当てはまらない。したがって、税の転嫁の状況は事業者間取引（BtoB）と消費者向け取引（BtoC）とは異なり、後者の方が転嫁困難な状況が比較的生じやすいのではないかと推測される。インボイス方式と比べて比較的緩いとされるわが国の請求書等保存方式（旧帳簿方式）のもとでも、小売段階では同様のことが言えるであろう。わが国におけるBtoBとBtoCにおける転嫁の状況の違いをアンケート調査の結果を基に確認する。

消費者の転嫁の実態を把握するために、官庁や民間団体において各種調査が実施されてきた。経済産業省でも、平成26年4月の消費税率引上げを踏まえ、転嫁状況を定期的にモニタリングするため、転嫁状況に関する事業者へのアンケート調査（モニタリング調査）を平成26年4月から実施している。以下は、平成29年「10月調査」の調査結果<sup>20</sup>の抜粋である。

務訴訟資料262号順号12097)等がある。また、住宅家賃の非課税取引に関する問題の研究としては、南竹一成「転嫁される控除対象外消費税額の不合理に関する研究—マンション賃料に関する租税転嫁の実証研究を中心に—」『税に関する論文入選論文集』公益財団法人納税協会連合会10巻、49-154頁、2014参照。

<sup>19</sup> 例えば、加藤・前掲注(12)2-4頁。同様の見方をする論者は多い。

<sup>20</sup> 経済産業省「消費税の転嫁状況に関するモニタリング調査（10月調査）の結果について」（平成29年11月）[http://www.chusho.meti.go.jp/keiei/torihiki/2017/171129tenka\\_chousa1.pdf](http://www.chusho.meti.go.jp/keiei/torihiki/2017/171129tenka_chousa1.pdf)（平成30年1月20日閲覧）

## イ 事業者間取引（B to B）

## ① 価格転嫁の状況

N = 6,484	合 計	全て転嫁できている	一部転嫁できている	全く転嫁できていない	その他(経営戦略上、転嫁しなかった場合など)
全体	100.0 (%)	89.2 (%)	4.4 (%)	2.3 (%)	4.1 (%)
(従業員規模別)					
5 人以下	100.0 (%)	89.5 (%)	4.9 (%)	2.5 (%)	3.0 (%)
6~20人	100.0 (%)	89.1 (%)	3.9 (%)	2.5 (%)	4.6 (%)
21~50人	100.0 (%)	90.0 (%)	3.6 (%)	0.8 (%)	5.7 (%)
51~100人	100.0 (%)	87.6 (%)	2.5 (%)	2.2 (%)	7.6 (%)
101~300人	100.0 (%)	86.1 (%)	4.0 (%)	0.7 (%)	9.3 (%)
不明	100.0 (%)	83.8 (%)	10.0 (%)	3.8 (%)	2.5 (%)
(業種別※2)					
製造業	100.0 (%)	93.6 (%)	3.1 (%)	2.2 (%)	1.0 (%)
建設業	100.0 (%)	93.4 (%)	4.3 (%)	1.2 (%)	1.2 (%)
運輸業、郵便業	100.0 (%)	94.3 (%)	2.1 (%)	2.1 (%)	1.6 (%)
卸売業	100.0 (%)	95.6 (%)	2.4 (%)	1.0 (%)	1.1 (%)
小売業	100.0 (%)	91.3 (%)	5.2 (%)	1.8 (%)	1.7 (%)
サービス業	100.0 (%)	83.0 (%)	4.9 (%)	3.3 (%)	8.8 (%)
その他	100.0 (%)	89.2 (%)	6.1 (%)	1.9 (%)	2.8 (%)

※2：複数の事業を行っている場合には主たる業種について回答したものを集計。以下同じ。

(注) 太線枠は筆者が記入。

## ② 価格転嫁ができた理由

【価格転嫁の状況について「全て転嫁できている」と回答した事業者が最大2つまで回答】

理 由	
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	57.1 (%)
消費税転嫁対策特別措置法により消費税転嫁拒否行為が禁止されているため	30.0 (%)
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	23.0 (%)
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	6.3 (%)
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	5.8 (%)
消費税転嫁対策特別措置法に基づく表示・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 (%)
その他	4.8 (%)

## ③ 価格転嫁ができていない理由

【価格転嫁の状況について「一部転嫁できている」、「全く転嫁できていない」と回答した事業者が最大2つまで回答】

理 由	
自社商品等の競争が激しく、価格を上げると他社に取引を奪われてしまうおそれがあるため	46.2 (%)
取引先の業界の景気が悪く、消費税分の値上げを受け入れる余裕がないと考えられるため	32.7 (%)
自社が下請事業者であるなど、取引先との力関係で立場が弱かったため	21.1 (%)
取引先において、消費税転嫁対策特別措置法の趣旨を理解していないなど、消費税率引上げ分を値上げするという意識がそもそも欠如しているため	13.3 (%)
その他	17.6 (%)

## ④ 価格転嫁についての合意

【価格転嫁の状況について「一部転嫁できている」、「全く転嫁できていない」と回答した事業者が回答】

合意の有無	
納得している	32.7 (%)
納得できないが、仕事を継続したいため、やむなく受け入れている	61.3 (%)
全く納得できない	6.0 (%)

## ⑤ 取引先との協議

【価格転嫁についての合意で「納得できないが、仕事を継続したいため、やむなく受け入れている」、「全く納得できない」と回答した事業者が回答】

協議の有無	
協議があった	17.1 (%)
協議はあったが不十分だった	31.6 (%)
協議はなかった	51.3 (%)

## ⑥ 取引先から受けた転嫁拒否行為

【価格転嫁の状況について「一部転嫁できている」、「全く転嫁できていない」と回答した事業者が複数回答】

転嫁拒否行為	
価格の交渉時に、消費税率引上げ分の全部又は一部を上乗せしないとされた	40.2 (%)
代金の支払い時に、消費税率引上げ分の全部又は一部を上乗せしないとされた	27.3 (%)
取引先から、消費税引上げ分を上乗せする代わりに商品を購入するよう又はサービスを利用するよう求められた	12.1 (%)
本体価格での交渉に応じてもらえなかった	34.1 (%)

## □ 消費者向け取引 (B to C)

## ① 価格転嫁の状況

N = 6,484	合計	全て転嫁できている	一部転嫁できている	全く転嫁できていない	その他(経営戦略上、転嫁しなかった場合など)
全体	100.0 (%)	78.1 (%)	10.5 (%)	3.8 (%)	7.6 (%)
(従業員規模別)					
5人以下	100.0 (%)	77.9 (%)	11.2 (%)	4.1 (%)	6.8 (%)
6~20人	100.0 (%)	79.3 (%)	10.3 (%)	3.6 (%)	6.8 (%)
21~50人	100.0 (%)	78.9 (%)	8.3 (%)	2.4 (%)	10.5 (%)
51~100人	100.0 (%)	72.4 (%)	8.7 (%)	5.1 (%)	13.8 (%)
101~300人	100.0 (%)	74.6 (%)	11.1 (%)	1.6 (%)	12.7 (%)
不明	100.0 (%)	77.5 (%)	10.0 (%)	5.0 (%)	7.5 (%)
(業種別※2)					
製造業	100.0 (%)	89.2 (%)	7.1 (%)	1.5 (%)	2.1 (%)
建設業	100.0 (%)	88.9 (%)	7.5 (%)	1.0 (%)	2.7 (%)
運輸業, 郵便業	100.0 (%)	90.6 (%)	3.5 (%)	1.2 (%)	4.7 (%)
卸売業	100.0 (%)	89.6 (%)	8.1 (%)	0.9 (%)	1.4 (%)
小売業	100.0 (%)	79.6 (%)	15.0 (%)	2.8 (%)	2.6 (%)
サービス業	100.0 (%)	68.8 (%)	11.0 (%)	6.1 (%)	14.1 (%)
その他	100.0 (%)	81.2 (%)	9.2 (%)	3.5 (%)	6.1 (%)

(注) 太線枠は筆者が記入。



## ② 価格転嫁ができた理由

【価格転嫁の状況について「全て転嫁できている」と回答した事業者が最大2つまで回答】

理 由	
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	70.5 (%)
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	24.7 (%)
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	9.8 (%)
消費者の景気がよくなり、値上げを受け入れてくれやすい環境にあるため	3.9 (%)
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	3.5 (%)

## ③ 価格転嫁ができていない理由

【価格転嫁の状況について「一部転嫁できている」、「全く転嫁できていない」と回答した事業者が最大2つまで回答】

理 由	
景気が回復しておらず、また消費者の財布のひもが固いため	53.3 (%)
自社商品等の競争が激しく、価格を上げると他社商品に乗り換えられてしまうおそれがあるため	39.5 (%)
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おらず、値上げそのものへの反発を受けるため	17.2 (%)
消費者から便乗値上げと誤解されるおそれがあるため	15.0 (%)
その他	15.7 (%)

事業者間取引（BtoB）と消費者向け取引（BtoC）を比較すると、「全て転嫁できている」との回答は、前者が89.2%であるのに対し、後者は78.1%である。「一部転嫁できている」との回答は、前者が4.4%であるのに対し、後者は10.5%である。「全く転嫁できていない」との回答は、前者が2.3%であるのに対し、後者は3.8%である。「その他（経営戦略上、転嫁しなかった場合など）」との回答は、前者が4.1%であるのに対し、後者は7.6%である。これらのデータからも、前段階税額控除が適用される事業者間の取引段階よりも、最終消費者に販売する小売段階の方が転嫁困難な状況が生じやすいといえる。

また、従業員規模別よりも、むしろ、業種別で転嫁困難性の傾向が明確に出ている。事業者間取引（BtoB）と消費者向け取引（BtoC）のいずれにおいても、「一部転嫁できている」の回答割合は小売業とサービス業が高い。また、「全く転嫁できていない」と「その他（経営戦略上、転嫁しなかった場合など）」の回答割合はサービス業が突出している。サービス業は労働集約型産業であり、生産要素に占める資本の割合が低く、人間の労働力に頼る割合が大きい事

業者が多い。このことが消費税の転嫁困難性とどのように関係しているのかが問題であると考える。この点については、本書の研究テーマ（人件費アプローチに基づく特例措置の提言）と密接に関連しており、後のⅧ、2でとりあげる。

### 3 損税の負担と簡易課税制度との実質的な関係

#### (1) アンケートによる調査結果

経済産業省の委託を受けて、三菱UFJリサーチ&コンサルティングが中小4団体加盟の中小企業者を対象として平成23年に実施した消費税に関する実態調査<sup>21</sup>によれば、簡易課税制度の適用事業者（全体の24.5%）に対して同制度を選択した理由を尋ねたところ、本則課税の場合と比べて「納税額が少なくなるため」との回答47.8%で最も多く、次いで「事務負担軽減のため」が47.3%、「税理士等に勧められたため」が20.1%となっている。「納税額が少なくなるため」という明確な動機をもって、簡易課税を選択している事業者は約5割であるが、「税理士等に勧められたため」の回答や無回答の中には、本則課税の場合よりも納税額が少なくなっている事業者が更に存在することが予想される。この点については、既に「税制調査会小委員会報告（平2）」においても「事業者が簡易課税の選択について判断する場合、税理士に相談している事例が多いことも考え合わせれば、納税事務の簡素化という観点からの選択だけではなく、実際の仕入率とみなし仕入率との比較を念頭において税負担上有利と思われる方を選択しているという面も否定できない<sup>22</sup>と指摘しているところである。

筆者が実施したネット・リサーチでは、簡易課税制度を選択した課税事業者のうち、納税額が少なくなるという理由で簡易課税制度を選択した事業者が47.0%いたが、更にそのうち平成26年4月からの消費税率の引き上げに際して、商品・サービスの価格の一部を据え置いた者は15.1%、すべての価格を据え置いた者は5.4%いた<sup>23</sup>。売上先に消費税分を予定通りに転嫁できないという問題について、簡易課税制度の利用で解決を図ることは同制度の趣旨には合わないが、これによって救済されている事業者が存在するのも事実である。つまり、価格交渉力や市場競争力の弱く消費税を予定通りに売上先に転嫁できない中小事業者が簡易課税制度を利用し

<sup>21</sup> 「経済産業省中小企業庁委託調査 消費税に係る実態調査（平成23年度消費税に関する実態調査報告書）」17頁（平成23年12月）。委託先：三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社。中小4団体（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を対象とし実施。回収数：9,388票（回収率：81.9%）。本実態調査は、三菱UFJリサーチ&コンサルティング株式会社が同省の委託調査として実施したものであり、中小企業者における消費税の事務負担等の実態把握を目的としている。同調査（問8）において、課税状況について尋ねたところ、「課税事業者」（本則課税）が40.4%、「簡易課税制度を選択」が24.5%、「免税事業者に該当」が34.5%の内訳となっている。

<sup>22</sup> 税制調査会・前掲注(1) 143頁。

<sup>23</sup> 調査委託先：株式会社インテージ（東京都千代田区神田練堀町3番地）。実施期間：平成27年9月28日。

① 有効回答：2065件。

② ①のうち簡易課税制度を選択した課税事業者：198件（9.6%）。

③ ②のうち簡易課税制度の選択理由として、「本則課税の場合と比べて、簡易課税制度を選択した方が納税額が少なくなるため」を選択した者：93件（47.0%）。

④ ③のうち、平成26年4月からの消費税率引き上げに際して、商品・サービスの価格の一部を据え置いた者は：14件（15.1%）、すべての価格を据え置いた者は5件（5.4%）。

た場合、それは「損税の負担の解消又は軽減」として機能しているのである。

(2) 益税・損税問題の整理の枠組み

益税及び損税の態様は様々であり明確に整理することは難しいが、これまでの検討を踏まえ、「売上に係る税額転嫁の問題」と「仕入に係る税額転嫁の問題」について、それぞれ益税と損税の区分を設けると、概ね次の枠組みにより整理することができる。また、あわせて、それぞれの問題に対する対応状況についても簡記しておく。

《図表 2》 消費税の転嫁問題の整理の枠組み

区 分	益 税	損 税
売上に係る税額転嫁の問題	① 免税事業者が売上価格に消費税相当額を上乗せして販売した場合、当該上乗せ金額と仕入に係る税額との差額が益税となる。 ⇒ 事業者免税点制度等の適用上限の引下げによる改正を経て益税は縮小。	② 事業者の価格交渉力や市場競争力が弱く消費税を予定通りに売上先に転嫁できない場合、その増税額相当分が当該事業者の損税となる。 ⇒ 消費税転嫁対策特別措置法の施行により対処。
仕入に係る税額転嫁の問題	③ 簡易課税制度を選択していた事業者がみなし仕入率に基づき算出した納付税額が、本則課税により算出した場合の推計納付税額より少ないときに、その差額が益税となる。 ⇒ みなし仕入率や事業区分の見直しによる改正を経て、益税は縮小。  ④ 現行の請求書等保存方式（旧帳簿方式）の下では、免税事業者や消費者からの仕入を仕入税額控除の対象にできることから、その控除過大部分が益税となる。 ⇒ 平成31年10月1日から税率10%への引上げと同時に軽減税率制度が実施されることに伴い、平成31年10月1日から平成35年9月30日まで「区分記載請求書等保存方式」が導入され、平成35年10月1日からは「適格請求書等保存方式」 <sup>24</sup> （インボイス方式に相当）が導入される予定。	⑤ 簡易課税制度を選択していた事業者が、大規模な設備投資を行った課税期間について、簡易課税制度不適用の事前届出を失念した場合、本則課税による還付が受けられず、損税が発生する。  ⑥ 消費税法上、原則として、非課税売上に対応する仕入に係る税額の控除はできないが、当該仕入に係る税額は、販売する商品又はサービスの本体価格に織り込むこと（値入れ）ができれば、最終消費者に転嫁できる。 しかし、本体価格に織り込んで販売できない事情がある場合（例えば、医療機関の社会保険診療のように報酬が公定価格であり、補てんされないような場合）、仕入に係る税額は事業者の損税となる。

②の売上に係る税額転嫁に係る損税の問題は、それ以外の問題（①③④⑤⑥）とは異質である。後者は消費税制度の仕組みそのものに原因があるのに対し、②の問題は、売上先との商取引上の力関係の問題か、あるいは事業者自身の価格政策の問題である。行政が商取引のプロセ

<sup>24</sup> 「適格請求書」の記載事項：適格請求書発行事業者の氏名又は名称取引年月日、取引の内容、受領者の氏名又は名称、適格請求書発行事業者の登録番号、軽減税率の対象品目である旨、税率ごとに区分して合計した対価の額（税抜又は税込）及び適用税率、税率ごとに区分して合計した消費税額等（消費税額及び地方消費税額の合計額）。

スに関わることもあるが、それはあくまでも側面からの支援ないし規制であり、各事業者が税額転嫁を円滑に行えるような環境を整えることが主眼である。

もし、同一事業者の同一課税期間において、②の損税の負担が生じたとしても、①、③又は④に起因する益税があれば、その負担は結果的に解消又は軽減されることになる。価格交渉力や市場競争力が弱く消費税を予定通りに売上先に転嫁できない中小事業者が簡易課税制度を利用したことによって益税が生じていたとしても、それは損税の負担を実質的に解消又は軽減したものととらえることができる。

Ⅲ. で述べたように、①、③又は④の益税は、適用上限の引下げ、みなし仕入率・事業区分の見直し、その他適用要件の厳格化などの改正により縮小してきた。一方、平成26年4月の5%から8%への税率引き上げは、②の損税が拡大する方向に作用したと考えられる。更に平成31年10月に予定されている税率10%への引き上げによって、②の損税の問題は拡大・深刻化する可能性がある。

## Ⅵ. 軽減税率が導入された場合の簡易課税制度への影響

Ⅳ. で述べたように、日本の帳簿方式の仕入税額控除の計算においては、個々の課税事業者に正確な帳簿の作成と課税取引の判定等に関する詳しい知識が求められたことから、帳簿方式はインボイス方式にはない事務負担を事業者に負わせたという側面があった。その一方で、単一税率を採用したことによって簡便な税額計算を可能にしたという側面もあった。税制調査会の答申（平成12年7月14日）<sup>25</sup>では、「…わが国の消費税は、単一税率となっており、また、非課税取引の範囲も限定されていることから、請求書等に税額が記載されていなくとも、仕入控除税額の計算を適正に行うことは可能です。なお、現在、ほとんどの事業者間取引において、取引先に対する消費税の円滑な転嫁を図るためもあって、既に税額が記載された請求書等が交され、保存されているという実態にあり、これにより、仕入控除税額の計算が容易になっている面もあります。」と述べている。

単一税率の採用により計算が簡便化されたために、帳簿方式による事務処理の煩雑性は緩和された面もあった。そして、帳簿方式から請求書等保存方式（平成9年4月1日施行）への変更後、当該方式はインボイス方式でないので、課税取引の判定等に関する詳しい知識が求められるという状況は変わっておらず、むしろ、仕入税額控除の要件として、取引の相手方（第三者）が発行した請求書等の客観的な証拠書類の保存が加わったことにより、中小事業者の事務負担は増したといえる。

しかし、計算の簡便化に寄与していた単一税率から複数税率の導入に向けた動きが具体化してきた。「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

<sup>25</sup> 税制調査会「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 —」（平成12年7月14日）254頁。

を改正する等の法律」(税制抜本改革法)(平成24年8月22日公布)により、消費税率が2段階で引き上げられることとなった際、軽減税率の導入が具体的に検討されるようになった。平成25年度与党(自由民主党・公明党)税制改正大綱(平成25年1月24日)では、「消費税率の10%引き上げ時に、軽減税率制度を導入することをめざす」とし、「2014年度与党税制改正決定時までには、関係者の理解を得た上で、結論を得るものとする」とされた。

これに対して、日本経済団体連合会をはじめとする6団体は「消費税の複数税率導入に反対する意見」(平成25年11月20日)を提出し、「複数税率制度は導入せず、単一税率を維持すべきである」と主張した。その理由の一つとして、「(3)複数税率に対応するには区分経理が不可欠であり、そのためにはインボイス導入は必須であるが、複数税率・インボイス導入は多大な事務負担を強いる。特に中小・小規模事業者の多くは手作業で経理事務を行っており、過度な事務負担を強いることになる。」ことを挙げていた<sup>26</sup>。しかし、経済団体による単一税率維持の主張は、受け入れられることはなかった。

平成28年度改正により、平成31年10月1日から消費税率10%へ引き上げられるとともに軽減税率(8%)が導入されることとなり、平成35年10月1日からの適格請求書等保存方式(インボイス制度)が導入されることとなった。所得税法等の一部を改正する法律(平成28年「法律15号」)171条2項に、「政府は、消費税の軽減税率制度の円滑な運用及び適正な課税を確保する観点から、中小事業者の経営の高度化を促進しつつ、消費税の軽減税率制度の導入後三年以内を目途に、適格請求書等保存方式の導入に係る事業者の準備状況及び事業者取引への影響の可能性、消費税の軽減税率制度の導入による簡易課税制度への影響並びに消費税の軽減税率制度の導入に伴う経過措置の適用状況などを検証し、必要があると認めるときは、その結果に基づいて法制上の措置その他の必要な措置を講ずるものとする。」と定められた。

複数税率制度の下で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」<sup>27</sup>から交付を受けた「適格請求書」の保存を税額控除の要件とする「適格請求書等保存方式」(インボイス制度に相当)が採用されることになる<sup>28</sup>。適格請求書等保存方式においても、現行制度と同様、帳簿の保存も仕入税額控除の要件とされる。

<sup>26</sup> 日本経済団体連合会、日本商工会議所、日本百貨店協会、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の連名による「消費税の複数税率導入に反対する意見」(平成25年11月20日)を提出。複数税率制度導入の反対理由は4項目あり、上記本文に記したもののほかに、(1)複数税率は、逆進性対策としては非効率であり、大幅な取戻を招き社会保障制度の持続可能性を損なうこと等、(2)軽減税率の対象範囲に明確な基準を設定することの困難性、…(4)インボイスを発行できない免税事業者が取引から排除され廃業に追い込まれる可能性を挙げている。

<sup>27</sup> 「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い、「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。

<sup>28</sup> 「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」が採用される。

平成28年度改正において、仕入控除税額算定の基礎となる「課税仕入れに係る消費税額」については、現行の「当該課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8を乗じて算出した金額」から、「当該課税仕入れに適格請求書又は適格簡易請求書の記載事項を基礎として政令で定めるところにより計算した金額」とすることとされた。原則として、交付を受けた適格請求書に記載された消費税額等の金額の合計額に100分の78(国税分)を乗じて計算する積み上げ方式である<sup>29</sup>。すなわち、一括的な計算方式から、原則として積み上げ方式への抜本的な転換となる。その意味では、税制調査会小委員会報告(平2)が指摘していた帳簿方式の下で「すべての課税事業者が当該課税期間の仕入れについて課税とそれ以外のものに区分・記帳し、更に、課税仕入れを課税売上げ・非課税売上げに対応させる等の事務を行うこと」から解放されることになる。ただし、課税資産の譲渡等を行う事業者には、取引の度に交付する書類に登録番号を記載するという事務負担が生じ、また、仕入税額控除を行う事業者には、すべての課税仕入れについて登録番号の記載の有無を確認するという事務負担が生じることになる。

また、軽減税率の導入により簡易課税選択事業者は、日々の取引において大幅で複雑な事務負担を強いられることになる。すなわち、適正な仕入税額控除を行うためには、仕入れと売上げの両面において適用税率の区分ごとの割合を考慮したみなし仕入率を設定する必要がある。複数の事業を営んでいた場合、計算は更に煩雑になる。こうなると、もはや簡易課税制度とはいえないであろう。

## Ⅶ. 簡易課税制度の問題と限界

### 1 簡易課税制度が内包するジレンマ

Ⅳ. で述べた通り、EU では付加価値税指令281条において一定率(flat-rate)による簡素化手続きの適用を認めているが、これによって税額が軽減されることがあってはならないとの条件が付されている。このような条件を満たす一定率とは、いかなるものであろうか。EU加盟国のドイツではこの簡素化手続きの規定を受けて細分化された事業区別の平均値を用いている。

わが国の簡易課税のみなし仕入率はきりの良いラウンド数字であるが、それらはサンプル調査などにより把握した業種別の課税仕入率の平均値などを参考にして設定されているのであろう<sup>30</sup>。一般論として、各事業区分を代表する課税仕入率(課税仕入高/課税売上高)としては、

<sup>29</sup> 売上税額の計算方法については、現在と同様、その課税期間中の課税標準である金額の合計額(複数税率制度の下では、税率の異なるごとに区分した課税標準である金額の合計額)に適用税率を乗じて計算する方法を原則としつつ(消法45①一、二)、課税資産の譲渡等について交付した適格請求書又は適格簡易請求書の写しを保存している場合(適格請求書に記載すべき事項に係る電磁的記録を保存している場合を含みます。)には、適格請求書等に記載した金額を基礎として計算した金額とすることができることとされている(消法45⑤)。

<sup>30</sup> 例えば、消費税導入時のみなし仕入率は、法人企業統計(財務省)における平均付加価値率を基に設定、平成3年改正及び平成8年度改正によるみなし仕入率は、それぞれサンプル調査により把握した業種別の課税仕入率を基に設定されている(平成14年10月17日基礎小21-1説明資料(消費税関係)「平成12年度分課税仕入率の実態調査について」)。

平均値（すべての数値を足して、数値の個数で割ったもの）、中央値（数値を小さい方から並べたときに真ん中に来るもの）、最頻値（一番個数が多いもの）が考えられる。

しかし、それらは事業区分ごとの課税仕入率を代表する（特徴を表している）一つの数値に過ぎない。個々の事業者の実際の課税仕入率は様々であり、その代表値に近似する場合は多いであろうが、それとは乖離する場合も当然ながら存在する。したがって、事業区分ごとに一定のみなし仕入率が設定されている制度の仕組み上、その適用事業者に益税が発生することは避けられないといえる。特にサービス業の事業区分においては、母集団が大きく、また、実際の課税仕入率の分布のばらつきが大きいことから、益税が発生する頻度が高くなると推測される（Ⅷ. 2で詳述）。

簡易課税制度の立法趣旨が中小事業者の事務負担に配慮して、事務の簡素化を図ることであるとしても、実際のところ、その趣旨とは裏腹に納税額を少なくするために同制度を利用して事業者は少なくない。そのことは、V. 3(1)で示したアンケート調査の結果からも裏付けられている。本則課税に係る事務処理を行いうる能力を有していながら、本則課税と簡易課税による納税額を比較し有利な方を選択する事業者が相当程度存在することから、簡易課税制度は事務負担の軽減という本来の趣旨に反するような運用がなされてきたといえる。

そこで、簡易課税制度は公平性を向上させるために事業区分とみなし仕入れ率を細分化する方向で改正が行われてきた経緯がある。しかし、実際の事業の種類・態様は無数に存在するのであるから、それらをいくら細分化しても、事業区分の設定という枠組みがある限り、結局のところ不公平性は残ることになるし、事業区分の判定の困難性が無くなることはない。また、そのような改正の積み重ねによって簡易課税制度は既に複雑化してきており、更に軽減税率が導入されることになれば一層煩雑なものになるだろう。このように公平性を重視する観点から改正が行われてきたことによって、その本来の趣旨である簡素性が損なわれるというジレンマ(dilemma)に陥っており、制度自体が行き詰りの状態にあるのではないかと考える。

なお、益税の発生をできるだけ抑える一方で事務負担の軽減という趣旨の徹底を図るために、事業区分の平均値等よりもかなり低め（例えば5%程度低め）にみなし仕入率を設定するという考え方もある<sup>31</sup>。つまり、これは簡易課税によって事務負担を減らしてやる代わりに税負担を本則課税よりも重くするという方法であり、事務負担の軽減と税負担の軽減という二重の便益の享受を認めないという趣旨の制度の提言である。しかし、もっぱら事務負担の軽減に資するような制度に再構築するというのであれば、そもそも制度自体を簡素化する必要がある。上述の通り簡易課税制度は既にかなり複雑化し、その上軽減税率の導入によって一層煩雑なものになるだろう。適格請求書等保存方式（インボイス方式）による仕入れ税額の積み上げ計算よ

<sup>31</sup> 渡辺裕康氏は、事務コストをかけて本則課税で計算した者よりも簡易課税を適用した者の方が有利になるのはよくないとし、「事務コストを削減したいのなら簡易課税でいいよ、そのかわり、通常より五パーセント低いよ、というほうが、制度全体としてはバランスがいいのかなという感じはしています」と述べられている（『消費税の諸問題（シンポジウム）』租税法研究34号128頁（2006））。

りも簡便な制度にしなければ意味がないが、実際にはそのような動きはない。

## 2 簡易課税制度の法手続き上の問題

### (1) 簡易課税制度の法手続きを巡る争訟

簡易課税制度の適用の実務においては、例えば、購入した商品の性質又は形状を変更したか否かで、第1種事業（卸売業）又は第3種事業（製造業）等に振り分けられるが（消費税法基本通達13-2-1、13-2-2）、実際上、そのような判断には困難を伴うことが多い。また、複数の事業を営んでいる場合の計算方法は煩雑である（消令57、平28改正法附則38）。

また、簡易課税制度の選択届出又はその取りやめの手続きを巡り、納税者である事業者と課税当局又は関与税理士との間で紛争が生じることが多い。簡易課税制度の適用を受けるか否かは、納税者の選択に委ねられていることから、消費税法は納税者である事業者にいずれか有利な方を選択する権利、すなわち「有利選択権」を与えたものとする見解<sup>32</sup>がある。この納税者自身による選択を巡ってトラブルや争訟事件<sup>33</sup>が絶えない。すなわち、有利選択に失敗したと思った納税者が課税庁に対して課税処分を取り消しを求め、あるいは関与税理士に対し損害賠償を求める事態が生じている。

ここで「有利選択の失敗」との表現について整理をしておきたい。V. 3(1)で述べた通り、本則課税から簡易課税を選択する場合、多くの事業者は後者が有利であるとの判断を行っている。一方、翌課税期間中に多額の設備投資が計画されているために、簡易課税から本則課税を選択する場合、実際の課税仕入高に係る消費税を仕入税額控除の対象とするに過ぎず、そこには余計な税負担（いわゆる損税）が生じないようにとの判断がある。後者の選択手続きが法的に認められなかったことを「有利選択の失敗」と表現するのは、相対的に有利な方の選択に失敗したという意味なのであろうが、よりの確な表現を用いるとすれば、「損税の回避に失敗」と言うべきものである。両者は、選択手続きに失敗した場合の意味がまったく異なる。そして、納税者が簡易課税から本則課税の選択手続きに失敗（損税の回避に失敗）した場合において、納税者が課税庁に対して課税処分を取り消しを求め、あるいは税理士に対して損害賠償を求める事態が多く発生しているのである。

<sup>32</sup> 竹内綱敏『〈第2版〉消費税の誤りやすい届出・申請手続きの実務対応』2頁（税務研究会出版局、2017年）。

<sup>33</sup> 消法第37条第5項の解釈・適用を争点とする事例として、千葉地裁平成13年11月30日判決（税務訴訟資料251号順号9028）がある。本判決では、原告は簡易課税制度選択不適用届出書を提出義務があるにも関わらず提出しておらず、提出できなかった場合の特例として認められるためのやむを得ない事情がないとした被告の本件却下処分及び更正の理由がない旨通知した本件通知処分はいずれも適法であるとして、原告の請求を棄却した。



《図表3》 本則課税・簡易課税の選択手続きを巡る問題の整理

選択の方向	動機・目的	選択手続きの失敗をした場合の影響
本則課税から簡易課税を選択	・事務負担の軽減 ・税負担の軽減（益税の発生）	《有利選択の失敗》 ・簡素な課税方式により計算できない。 ・税負担の軽減（益税）を享受できない。
簡易課税から本則課税を選択	・実際の課税仕入高に係る消費税を仕入税額控除の対象とする。	《損税の回避に失敗》 ・余計な税金（損税）を負担することになる。

## (2) 特例措置としての位置づけの観点からの批判

本則課税が本来の課税であって簡易課税はあくまでもその特例措置に過ぎないにもかかわらず、現行法上は、簡易課税から本則課税に戻るときには、厳格な手続き要件が定められている。簡易課税制度の適用と不適用に関する手続きは、以下の通りである（消法30, 37, 消令57, 平28改正法附則38④）。

- ① 簡易課税制度の適用を受けるためには、納税地を所轄する税務署長に原則として適用しようとする課税期間の開始の日の前日までに「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出することが必要である。
- ② 簡易課税制度の適用をとりやめて実額による仕入税額の控除を行う場合には、原則として、やめようとする課税期間の開始の日の前日までに「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」を提出する必要がある。また、とりやめる課税期間の初日から課税仕入れ関係の帳簿及び請求書などを保存することが必要となる。

本則課税から特例措置である簡易課税を選択するに際して、上記①の事前届出の要件を課すことには合理的理由があるといえる。

しかし、簡易課税制度選択事業者がそれをやめようとする場合、上記②の事前届出の要件を課すことについては、疑問視する見解がある。森田辰彦氏は、本則課税に対応できるだけの態勢を整えている事業者が、課税期間途中で簡易課税を止めて本則課税に戻るのには、本来の姿に戻ることであるから、それを阻止すべき理由はない、と主張する<sup>34</sup>。確かに、簡易課税制度選択事業者が課税期間途中で多額の設備投資が行われ課税仕入高が急増したからといって、当該課税期間について簡易課税の選択をやめて本則課税に戻ることは消費税法上認められないが、それは本来の課税の姿に戻ることにすぎず、それを妨げることに合理的理由を見出すことは難しい。なぜなら、課税期間途中で本則課税に戻ることを認めたとところで、益税が生じるわけではないからである。むしろ、その場合、本則課税の適用が認められないことによって損税が生じてしまうことになる。

更に、森田氏は、本則課税の適用が認められず、多額の仕入税額を負担した事業者が実額で仕入税額控除できないというような事態を招く制度については、担税力を超える税負担を強い

<sup>34</sup> 森田辰彦「消費税における簡易課税制度等の存在理由 — その批判的考察 —」税法学573号272頁（2015）。

る立法として平等原則違反であり、また、財産権の侵害となり得ることから、憲法適合性に疑問があるとして、簡易課税制度の廃止論にも触れられている<sup>35</sup>。

### (3) 中立性の観点からの批判 — 事業者の経済活動にもたらす歪み —

「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出した事業者は、原則として、2年間は実額計算による仕入税額の控除に変更することができないという、いわゆる2年縛りの要件がある。これは、簡易課税制度に対する益税批判を踏まえ、税負担を比較して判断することのある程度防止するためであるといわれている<sup>36</sup>。確かに課税仕入率がみなし仕入率より小さいときにはいわゆる益税が生じるので、この要件はその場面では益税を抑制する効果のある程度もたらしているといえようが、この取扱いには実態を無視しているとの批判<sup>37</sup>もある。

課税期間中に多額の設備投資があり、課税仕入率がみなし仕入率よりも大きくなる場合、簡易課税を適用したままだといわゆる損税が生じることになる。そのようにならないためにも、簡易課税制度選択事業者は、向こう2年間の設備投資を含めた事業計画を考慮して、本則課税に戻るかどうかの判断をする必要がある。しかし、実際の経営においては、受注状況その他経済的要因を踏まえながら、事業計画の見直しが随時行われている。多額の設備投資計画を前倒して実行することが最善の経営判断であったとしても、この2年縛りの要件がその経営判断にブレーキをかけることにもなりかねない。また、その計画を実際に実行すれば、損税が生じることになる。このように2年縛りの要件は、事業者の経済活動の中立性を歪めているといえよう。

## 3 簡易課税制度に代わる特例措置の創設の必要性

1で述べたように、事業区分とみなし仕入れ率の組み合わせを前提として成り立つ簡易課税制度は、公平性を向上させるための改正によって、その本来の趣旨である簡素性が損なわれるというジレンマに陥っている。また、2で述べたように、簡易課税制度は法手続き上の問題や選択判断の困難性によって争訟に至る事態が生じやすいという欠点もある。

しかし、これらのことをもって、簡易課税制度はもはや存在意義を失ったものと評価し、単純にその廃止論に結びつけるのは早計であると考ええる。なぜなら、簡易課税を選択し本則課税の場合と比べて納税額を減らそうとする事業者の行動の背景には考慮すべき経済的事情が存在するからである。市場競争力や価格交渉力の弱い中小の簡易課税選択事業者の中には消費税分を予定通りに転嫁できないことにより、いわゆる損税が生じていることがある。そのような事業者においては、簡易課税の選択による納税額の減少は、益税の発生というよりは「損税の負担の解消又は軽減」としてとらえることができる。つまり、簡易課税制度は、その創設趣旨に

<sup>35</sup> 森田・前掲注(34)274頁。

<sup>36</sup> 松崎也寸志「将来の消費税制度と効率的な税務執行」税大ジャーナル2号54頁。

<sup>37</sup> 森田・前掲注(34)273頁。

かかわらず、實際上、中小事業者の転嫁困難性に起因する損税の負担の解消又は軽減に寄与してきたのである。前記V. 2(2)の経済産業省のアンケート調査（平成29年「10月調査」）の結果で見たように、「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）で全体の89.2%、消費者向け取引（BtoC）で78.1%であり、残りの事業者は一部または全部の転嫁ができていない、あるいは経営戦略上転嫁しなかったなどと回答している。もし簡易課税制度が廃止されることになれば、損税の補てんを受ける機会が失われ、将来の消費税率10%への引き上げと相まって、中小事業者の転嫁困難性の問題が経営の圧迫要因として更に顕在化することが予想される。

それでは、中小事業者の自助努力だけでその転嫁困難性の問題は解決されるであろうか。時限法である消費税転嫁対策特別措置法の有効期間が既に2回も延長されている事実は、中小事業者の自助努力だけでは、転嫁困難性の問題解決は難しいことを示している。更に、消費税転嫁対策特別措置法が再々延長ないし恒久法化することになれば、それは消費税制度において転嫁の不完全性は不可避であり、転嫁を建前とする消費税制度自体の欠陥を意味することになる。

消費税制度において簡易課税制度が中小事業者の転嫁困難性に起因する損税の負担の解消又は軽減に寄与してきたことは、むしろ正当に評価されるべきではないか。ただし、事業区分とみなし仕入率の組み合わせによる簡易課税制度の枠組みでは、公平性と簡索性のジレンマの解決は困難であると考えられる。現行の簡易課税制度に代わる新たな特例措置の再構築が必要である。その新制度の条件としては、①公平性を保ちながら中小事業者の事務負担に配慮した簡素な制度であること、②中小事業者の転嫁困難性によって生じる損税の負担を解消又は軽減するものであること、③争訟に至りやすい法手続き上の問題がないことといった条件を満たす必要があると考える。なお、消費税転嫁対策特別措置法は当事者間の取引に対する行政規制であるから、このような条件を満たす制度ではないと考える。新制度は、仕入先や売上先との取引に影響を及ぼすものではなく、各事業者の内部計算で完結するものが望ましいと考える。

## VIII. 人件費アプローチに基づく新たな特例措置の提言

### 1 付加価値税の計算構造の特徴

わが国の消費税は付加価値税（Value Added Tax: VAT）に分類される。付加価値に対する課税はマクロ経済の視点から議論され、発展してきたものであり、課税ベースの算定方法により、GNP型付加価値税、所得型付加価値税、消費型付加価値税の3つに分類<sup>38</sup>されていた。欧州連合（EU）型の付加価値税やわが国の消費税は、消費型付加価値税であり、その課税ベースは次により算定される。

<sup>38</sup> 藤巻一男「付加価値税としての消費税の意義と問題点—制度論議の死角にある給与等を中心として—」税経通信71巻9号164頁（2016）で解説。これは、佐藤進『付加価値税論』4-7頁（税務経理協会、1973）、知念裕『付加価値税の理論と実際』4-6頁（税務経理協会、1995）を参考にした。

$$\begin{aligned} \text{消費型付加価値税の課税ベース} &= \text{消費} \\ &= \text{賃金} + \text{利潤} + \text{減価償却費} - \text{投資} \end{aligned}$$

上記算式は、国民経済全体のマクロベースでの「消費」の算出方法を示しているにすぎない。納税義務を負う個々の事業者による納付税額の申告・納付の履行と完全転嫁の実施があつて、はじめて理論上「消費」に対する課税が可能になる。個々の事業者における消費税の納付税額の算出方法を簡単に表現すると、次の算式で示すことができる<sup>39</sup>。

$$\begin{aligned} \text{納付税額} &= \text{付加価値} \times \text{税率} \\ &= (\text{利益} + \text{給与等}) \times \text{税率} \quad \dots\dots\dots \text{① 加算・直接方式} \\ &= \text{利益} \times \text{税率} + \text{給与等} \times \text{税率} \quad \dots\dots\dots \text{② 加算・間接方式} \\ &= (\text{課税売上高} - \text{課税仕入高}) \times \text{税率} \quad \dots\dots\dots \text{③ 控除・直接方式} \\ &= \text{課税売上高} \times \text{税率} - \text{課税仕入高} \times \text{税率} \quad \dots\dots\dots \text{④ 控除・間接方式} \end{aligned}$$

付加価値税の納付税額の実際の算出方法としては、課税期間中に生じた付加価値の総額に税率を直接適用して算出する方式(①, ③)や個々の付加価値の要素に税率を適用して算出する方式(②)は採用されていない。取引単位で課税・非課税等の区分計算をする必要などから、課税売上に係る税と課税仕入に係る税を別個に計算する④の控除・間接方式が各国で広く採用される。

実務で一般に使われている④の控除・間接方式を表側とすれば、付加価値の内容を表示している加算方式(①, ②)はむしろ裏側になる。普段見えていない(実務の背後に隠れている)付加価値の要素に着目することにより、消費税の転嫁困難性や滞納の問題を引き起こしている要因が見えてくる。本稿では、付加価値の中で大きなウェイトを占めている給与等に着目している<sup>40</sup>。

④の控除・間接方式では給与等が表示されていないが、給与等は課税仕入高に含まれていないので、逆に給与等は課税ベースに含まれることになる(図表4参照)。また、課税仕入れには、商品等の棚卸資産の仕入れ、運送等のサービスの購入等のほか、機械や建物等の事業用資産の購入(設備投資)が含まれるが、減価償却費は含まれない。

付加価値の要素に着目した説明をすると、利益と給与等は付加価値の要素として並列的に表現されているが、i)事業者にとって利益は留保項目であるのに対し、給与は流出項目である

<sup>39</sup> Alan A Tait, 1972, Value Added Tax, McGRAW-HILL, pp.2-5.

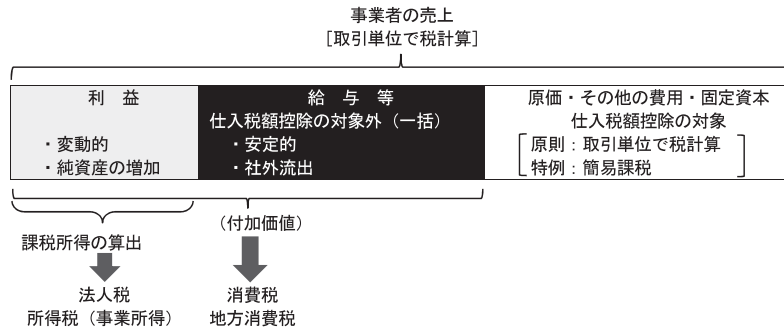
Ben Terra - Julie Kajus, 2010, *A guide to the European VAT Directives Volume1: Introduction European VAT 2010*, IBFD, pp.268-270.

Alan Schnek, Oliver Oldman, 2006, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Cambridge University Press, pp.38-48.

<sup>40</sup> 財務総合研究所の法人企業統計(平成28年度)によれば、法人企業の付加価値2,987,974億円に占める構成割合は、それぞれ、人件費(役員給与、役員賞与、従業員給与、従業員賞与、福利厚生費):67.5、営業純益:17.6%であるのに対し、支払利息等:2.1%、動産・不動産賃借料:9.1%、租税公課:3.7%となっている。

こと、ii)利益は一部の事業者（法人の場合、3割程度）にしか生じていないが、給与はほぼすべての事業者が生じていることといったように両者には大きな違いがある。

《図表4》 消費税等の計算構造

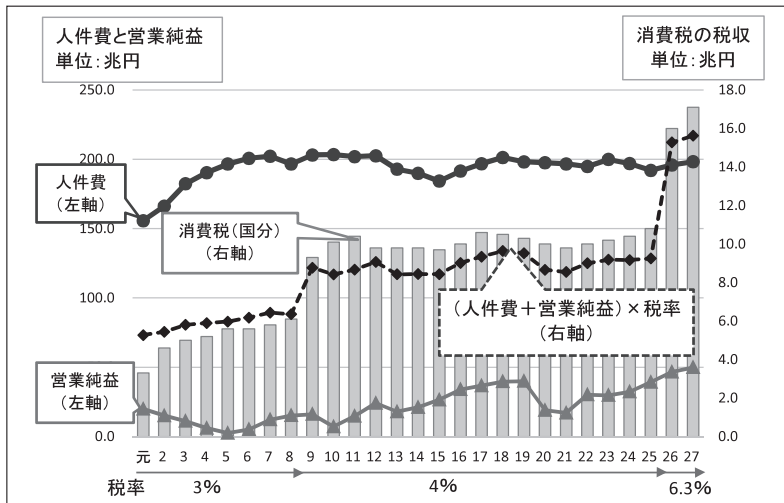


消費税の税収は給与等の総額と密接な関係にあることをマクロベースで確認しておきたい。

《図表5》は、消費税の実際の税収（棒グラフ）と、法人企業統計調査（財務総合政策研究所）による付加価値の主要な要素である人件費と営業純益の合計金額に税率を乗じて算出した税額（点線・折れ線グラフ）とを比較表示したものである。これから、控除方式による実際の税収額と付加価値の統計データを基に加算方式により計算した税額とが概ね重なり合うことがわかる。（後者の付加価値の統計データには個人事業者の分は含まれていない。また、営業純益について設備投資額や減価償却費の調整はしていない。）

平成9年を境にして両グラフが逆転しているが、これは同年に免税点の適用上限3000万円が資本金1000万円以上の新設法人には不適用になったこと、簡易課税制度の適用上限となる課税売上高が4億円から2億円に引き下げられたこと、限界控除制度が廃止されたことによる税収増加要因があったためであると考えられる。

《図表5》 消費税の税収と付加価値の要素（人件費と営業純益）との関係



(注) 棒グラフは、消費税の税収は財務省「主要税目の税収」の数値に基づき作成した。  
 実線の折れ線グラフは、財務総合政策研究所による法人企業統計調査のデータを基に付加価値の要素である人件費（役員給与、役員賞与、従業員給与、従業員賞与、福利厚生費）と営業純益（＝営業利益－支払利息・割引料）の金額の推移を表示したものである。  
 点線の折れ線グラフは、人件費と営業純益の合計額にそのときの税率（3％、4％、6.3％）を乗じた金額の推移を表示したものである。

消費税の課税ベースに給与等が含まれていることは、税収安定性に寄与する一方で脆弱な側面があることは既に拙稿<sup>41</sup>で論じたところであるが、人件費アプローチによる新たな特例措置を提言するに当たり、ここで改めて要点を整理しておきたい。

営業純益は経済動向によって増減する傾向があるのに対し、給与等の人件費は比較的安定的に推移（200兆円程度の年度が多い）している。事業者にとって人件費は雇用契約等に基づき月単位等により継続的に発生する固定費であり、これが消費税の税収安定性と多収性をもたらしている直接的要因であるといえる。

しかし、それ故に脆弱な側面もある。計算構造を単純化した上記《図表4》で説明をすると、事業者にとって、利益は純資産の増加を反映しているのに対して、給与等は社外流出項目であるとともに、月単位等により継続的に発生する固定費である。一方、売上げの面ではどうか。発生した原価、人件費、その他の費用をカバーした上で当初見込んだ利益が得られるように商品等の売値を設定し、それに消費税分を上乗せして販売することによって、消費税の影響を受けずに売上げが確保できるのであれば問題はない。

しかし、価格交渉力や市場競争力が弱い中小事業者の中には増税時に販売価格を据え置かざるを得ず、予定通り消費税分を売上先に転嫁できない場合もある。仮に消費税分を上乗せして販売できないとした場合、利益に係る消費税の負担部分は所得課税と実質的に同じ意味になる

<sup>41</sup> 藤巻・前掲注（38）165頁。

が、利益の一部から納税されると見れば資金的裏付けは一応ある。一方、給与等は事業者にとっては社外流出項目であることから、消費税分を上乗せして販売できなければ、給与等に係る消費税の負担部分については納税資金の裏付けはない。消費税は、その計算構造に由来する資金的な理由から、転嫁困難な状況にある事業者にとっては、所得課税よりも重い負担となり、滞納が生じやすい税金であるといえる。

消費税の滞納状況の原因分析については、拙稿<sup>42</sup>において既に論じている。特に、消費税率引上げ後の年度（3→5%：平成9～10年度，5→8%：26年度）において新規発生滞納額の増加が顕著である。消費税の滞納発生割合は、全体平均と比較して高い<sup>43</sup>。また、平成28年度の消費税（地方消費税を除く）の新規発生滞納額は全体で前年比13%増の6,221億円となっており、消費税はそのうちの3,758億円（60.4%）を占め突出している<sup>44</sup>。

給与等は付加価値の中で大きなウエイトを占め、消費税の税収に大きな影響を与えているにもかかわらず、税額計算の背後に隠れていることもあってか、そのことが消費税の実務にいかなる影響を与え、どのような問題を引き起こしているかについての研究はこれまでほとんど行われていない。また、わが国の消費税に関する税制改正において組上に載ることはなく、論議の死角に置かれてきた。

法人税や所得税については、個人所得の拡大を図る観点から、企業の労働分配（給与等支給）を促すことを目的として、平成25年度に所得拡大促進税制が租税特別措置法として創設された。そして、「平成30年度税制改正の大綱」（平成29年12月22日閣議決定）によれば、所得拡大促進税制が大幅に改組され、賃上げ及び人材投資に積極的に取り組む企業に対し、当該税制措置が強化されることになった<sup>45</sup>。法人税や所得税の課税標準である所得金額の計算においては、給与等は損金又は必要経費に算入されるとともに、所得拡大に対してアクセルの機能を有する仕組みが特別措置として導入されている。一方、消費税においては、その納税額の計算上、給与等は仕入税額控除の対象外となっていることから、給与所得を拡大する上での潜在的なブレーキとなりうる構造を有しているのである。

なお、EUにおいて、労働集約的なサービス産業に対して、軽減税率を課すことによって雇用創出を図るといった試みがなされたことがあった。2003年6月に欧州委員会は、労働集約型の

<sup>42</sup> 藤巻一男「消費税増税に伴う滞納増加の懸念とその発生原因及び対応策」税経通信第69巻第5号34-45頁（2014）。

<sup>43</sup> 藤巻・前掲注（42）参照。滞納発生割合＝新規発生滞納額／徴収決定済額（申告などにより課税されたものの額）で見ると、平成23年度の数値であるが、全体が1.4%であるのに対し、消費税は3.3%である。

<sup>44</sup> 国税庁の報道発表資料「平成28年度租税滞納状況について」。平成28年度の新規発生滞納額6,221億円のうち、源泉所得税348億円（5.6%）、申告所得税1,157億円（18.6%）、法人税611億円（9.8%）、相続税317億円（5.1%）、消費税3,758億円（60.4%）、その他31億円（0.5%）となっている（括弧内は構成割合）。

<sup>45</sup> 法人税と所得税については、個人所得の拡大を図る観点から、企業の労働分配（給与等支給）を促すことを目的として、平成25年度に所得拡大促進税制が創設された。この制度では、青色申告書を提出する法人（又は個人事業者）が、国内雇用者に対して支給する給与等を一定額増加した場合等に、その増加額の一定割合を法人税額から控除することができる。「平成30年度税制改正の大綱」（平成29年12月22日閣議決定）によれば、所得拡大促進税制が大幅に改組され、賃上げ及び人材投資に積極的に取り組む企業に対し、当該税制措置が強化されることになった。

特定の役務に対する軽減税率の実験的適用について報告書を公表している<sup>46</sup>。この試験的施策に参加した加盟国の報告によると、付加価値税の軽減税率が雇用に影響を及ぼすほどの確かな証拠は得られなかったようである。後述3で、人件費アプローチによる新たな特例措置を提言するが、これはあくまでも中小事業者の転嫁困難性に起因する損税の負担の解消又は軽減を目的とするものであり、雇用創出を目的とするものではない。また、この特例措置は簡素なものにすることが前提である。軽減税率については既にEUにおいて、逆進性対策として再分配効果が低いことや、煩雑さ、非効率性、既得権化などの観点から問題点が指摘され、わが国でも多々論じられてきたところである。

原理・原則的なことを言えば、直接税である所得税や法人税については、所得なきところに課税が行われるべきではないし、また、間接税である消費税については、転嫁なきところに課税が行われるべきではない。しかし、消費税の転嫁は、市場競争下において、消費税転嫁対策特別措置法等による行政上の規制があったとしても、この原理・原則を維持することに困難な状況が生じている。事業者は、實際上、転嫁が出来なかったとしても、消費税法上は税額を算出し、納付しなければならない。消費税額が期限までに納付されなければ、法律上は滞納となる。こうした不合理な状況を改善するためには、消費税制度の枠内で新たな対応措置の創設が必要であると考えられる。

## 2 労働集約型産業に配慮した消費税特例措置の必要性

上記1において、給与等は事業者にとっては社外流出項目であることから、消費税分を上乗せして販売できなければ、給与等に係る消費税の負担部分については納税資金の裏付けはなく、滞納の問題を引き起こす一因になることを指摘した。この問題は、付加価値に占める人件費割合の高い業種、すなわち、サービス業等の労働集約型産業において特に顕在化すると考えられる。サービス業においては、V. 2(2)でとりあげた経済産業省によるアンケート結果からもわかるように、事業者間取引（BtoB）と消費者向け取引（BtoC）のいずれにおいても、「全く転嫁できていない」と「その他（経営戦略上、転嫁しなかった場合など）」と回答した割合は突出して高い。日本経済において大きなウエイトを占めている労働集約型産業であるサービス業の転嫁困難性の問題をこのまま放置すると、わが国経済に大きな悪影響を及ぼすことになるのではないかと考える。

ここで、サービス産業（広義）<sup>47</sup>が今日の日本経済において、どのような位置づけにあるのか

<sup>46</sup> Commission of The European Communities, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, Brussels, COM(2003) 309 final, p24. 西山由美「消費税の複数税率構造— EUにおける最近の議論からの考察」ジュリスト1273号183頁（2004）。林幸一「人的役務に対する消費税軽減税率について」大阪経大論集62巻4号3頁（2011）。

<sup>47</sup> ここでは「サービス産業」を次のとおり広義にとらえている。  
《サービス産業》：医療福祉、金融業・保険業、不動産業・物品賃貸業、卸売業・小売業、宿泊業・飲食サービス業、情報通信業、運輸業・郵便業、電気・ガス・熱供給・水道業（下線部の業種が、簡易課税制度の事業区分である第4種と第5種に該当するサービス業。）  
《非サービス業》：建設業、鉱業、製造業、農林水産業



を概観しておく。日本では、1960～70年代にかけて家電製品などの工業製品が普及し尽くしたことによって、工業化の時代は終わっている。全産業に占める工業の割合は減少に転じて、それに代わってサービス産業の割合が増加し、現在では、日本のGDPに占めるサービス産業の割合は約7割(約350兆円)となっている。また、サービス産業の就業者数は、近年、減少傾向にあるが、全産業に占める割合は高く、1997年 61.9% ⇒ 2002年 66.2% ⇒ 2012年 71.4%と増加傾向にある<sup>48</sup>。

簡易課税制度の事業区分である第4種と第5種に該当するサービス業(狭義)に限った場合でも、企業数(法人と個人事業者の合計)は全体の約5割、売上(収入金額)は全体の約3割、従業員数は全体の約5割を占めている<sup>49</sup>。

高度経済成長期から今日に至るまで製造分野においては産業用ロボットの導入やオートメーション化によってイノベーションが著しく進展したが、サービス産業は依然として人間の労働力に依存した分野である。経済産業省は、日本のサービス産業のGDPに占める割合は拡大し、サービス産業が経済全体に与える影響が高まってきており、デフレ脱却や経済の再生のためには、サービス産業の高付加価値化が重要であるとして、日本再興戦略に基づき、産業の新陳代謝の促進や規制・制度改革等の施策を進めてきた<sup>50</sup>。

経済産業省が指摘している日本のサービス産業の課題<sup>51</sup>を抜粋すると、

① 製造業と比べ、日本の非製造業は生産性(TFP: total factor productivity, 全要素生産性)が停滞。

また、日本の非製造業の生産性(TFP)は

- ・企業間のばらつきが比較的大きく、高生産性層から低生産性層まで幅広く存在しているといえる。
- ・非正規な分布となっており、個人経営が多いこと等により、生産性が特に低い層が広く存在しているといえる。

② 就業者1人当たりGDPは、製造業で増加しているものの、サービス産業では減少している。

特に、卸売・小売、飲食宿泊、医療福祉等のサービス業は、就業者1人当たりGDPが低い。

<sup>48</sup> 総務省「労働力調査」。http://www.stat.go.jp/data/roudou/ (平成30年1月20日閲覧)

<sup>49</sup> 総務省「経済センサス 基礎調査」http://www.stat.go.jp/data/nihon/07.htm (平成30年1月20日閲覧) 平成26年のデータを基に概算値を算定。

<sup>50</sup> 経済産業省商務情報政策局「サービス産業の高付加価値化・生産性向上について」2頁(2014年1月20日)。日本再興戦略(平成25年6月14日閣議決定):「企業や人材を世界で戦える筋肉質な体質とするため、民間の決断を迫りながら、産業の新陳代謝の促進、雇用制度改革や人材力の強化を徹底して進める。縦割りを廃した科学技術政策と世界をにらんだIT戦略により、イノベーション力を飛躍的に高め、規制改革、特区の徹底活用及び立地競争力の抜本的改善により、規制省国を目指す。これにより、グローバル競争に勝ち抜ける製造業の復活、付加価値の高いサービス産業の創出を図るとともに、企業が活動しやすく、個人の可能性が最大限発揮される社会を実現する。」

<sup>51</sup> 経済産業省・前掲注(50)5-18頁。

③ 米独に比べ、日本の非製造業の労働生産性は06年以降停滞。

業種別に見ると、

- ・日本は米に比べ、生産額シェアが大きい卸売業・小売業、飲食業・宿泊業のTFP水準が特に低い。
- ・一方、独は卸売業・小売業のTFP水準が比較的高い。

そして、サービス産業における付加価値向上や生産性（TFP）向上の主な構成要素として、特に、個別企業内の要素については、(1)人材、(2)投資、(3)ビジネス戦略、企業の外部環境の要素としては、ビジネス環境（ビジネス支援サービスの活用等）を挙げている。

そう遠くない将来、サービス産業の分野においても戦略的なシステム投資の拡大によってAI（artificial intelligence：人工知能）やロボットが発展し、経営の合理化が図られ、生産性が上昇することが予想される。そうなると、付加価値の構成も変化することになるであろう。前述の《図表4》「消費税等の計算構造」を基に説明すれば、AIやロボットの所有と運用に基づく事業者の利益の割合が拡大していくのに対し、事業者の下で働く人々が得る給与等の割合は相対的に低下することが予想される。そうなると、労働分配率の低下による「大格差社会」の到来という別の大きな問題が生じることになるであろう<sup>52</sup>。

しかし、それらは10年後、20年後に顕在化していく問題であり、当面は労働集約型産業の現状と問題を踏まえた消費税制度の在り方を探ることが優先事項であると考え。すなわち、労働集約型産業の合理化がなされるまでの対応策として、その転嫁困難性等の実態を踏まえた消費税制度の仕組み作りが必要であると考え。

以上の通りサービス産業は大きな長期的課題を抱えているが、消費税率10%への引き上げに向けて制定された平成28年「法律15号」171条2項において、「政府は、消費税の軽減税率制度の円滑な運用及び適正な課税を確保する観点から、中小事業者の経営の高度化を促進」することが挙げられているものの、特に具体的な対応策が検討されているわけではない。むしろ、簡易課税制度のみなし仕入率の改正の経緯を見ると、サービス業（現行の第5種）に対しては厳しい措置がとられてきたといえる。

簡易課税は、導入当初から業種によって実際の仕入率とみなし仕入率との間に乖離があることが問題視されていた。この観点から、特にサービス業のみなし仕入率については、消費税創設時に80%であったが、平成3年度改正で60%、平成8年度改正で50%へと引き下げられてきた。そして、Ⅲ. 2でとりあげたように、会計検査院報告書（平24）では第5種事業（運輸・通信業、サービス業及び不動産業、平成26年度改正前）において益税の発生頻度が顕著である旨の指摘がなされた<sup>53</sup>。みなし仕入率と実際の課税仕入率との乖離はサービス業において顕著だ

<sup>52</sup> 吉川洋『人口と日本経済—長寿、イノベーション、経済成長』85-89頁（中公新書、2016）、井上智洋『人工知能と経済の未来—2030年雇用大崩壊』122-126頁（文春新書、2016）参照。井上氏は、人工知能（AI）が進展した純粋機械化経済において労働者の所得を保証するために最もふさわしい制度は、「ベーシックインカム（Basic Income, BI）」だと主張している（同書217頁）。

<sup>53</sup> 会計検査院・前掲注(5)8-9頁。

という指摘から、サービス業のみなし仕入率は高すぎるとの結論を導くことには、慎重な検討が必要であると考ええる。

サービス業の労働生産性及びTFPの水準は、製造業等に比べて事業者間の格差（ばらつき）が大きく、高生産性層から低生産性層まで幅広く存在しており、また、個人経営が多いこと等により、生産性が特に低い層が広く存在しているとの分析結果が先行研究<sup>54</sup>において示されている。一般に、労働生産性及びTFPの高いサービス事業者は利益率も高いであろうから、簡易課税を適用すれば、みなし仕入率は実際の課税仕入率を大きく上回り益税が発生することになる。サービス業の事業区分においては、母集団が大きいので、そのように益税を享受している事業者の絶対数は多くなる。

しかし、そのことをもって、サービス業全体について、みなし仕入率が高すぎるとの結論を導くことには更に慎重な分析が必要である。なぜなら、サービス業においては事業者間のばらつきが大きく、労働生産性、TFP、利益率の低い事業者もまた多く存在するからである。利益率等のばらつきが大きいサービス業の事業区分においては、利益率の高い（課税仕入率が低い）事業者層においては益税の発生頻度が顕著である一方で、利益率の低い（課税仕入率が高い）事業者層においては現行の簡易課税を適用しても何らメリットがない場合も数多く存在していると考えられる。利益率のばらつきが大きいサービス業の事業区分において、一律のみなし仕入率を適用することには、そもそも無理があるのかもしれない。

消費税制度を日本経済により良く適合したものとするためには、日本経済において大きなウエイトを占めているサービス業をはじめとする労働集約型産業の実態を踏まえたものにする必要があると考える。

### 3 人件費アプローチに基づく新たな特例措置の骨格

V. 1で述べたように、消費税転嫁対策特別措置法については、膨大な数の中小事業者による取引のすべてに関し、同法違反行為の有無を調査することは極めて困難であり、違反行為の規制には限界があるとの指摘がなされている。また、小売業者などは経営戦略上転嫁しないようなケースもある。消費税の執行において、転嫁の不完全性が残るのは不可避であるといえる。そこで、このような転嫁の不完全性によって生じる事業者の損税の負担を解消又は軽減するために、消費税の仕組みの中で新たな特例措置を設けたらどうかというのが、本稿の提言である。簡易課税制度は、事務負担の軽減という本来の目的に適うものとはなっておらず、また、種々の弊害が指摘されていることから廃止するとともに、それに代わる新たな特例措置を提言したい。

VII. 3で述べたように、事業区分とみなし仕入率の組み合わせを前提とする簡易課税制度の

<sup>54</sup> 森川正之「サービス産業の生産性は低いのか？—企業データによる生産性の分布・動態の分析—」4頁、RIETI Discussion Paper Series 07-J-048、独立行政法人経済産業研究所。経済産業省・前掲注（50）5頁。

枠組みでは、公平性と簡索性のジレンマの解決は困難であり、それに代わる新たな特例措置の再構築が必要であること、そして、その新制度の条件としては、①公平性を保ちながら中小事業者の事務負担に配慮した簡素な制度であること、②中小事業者の転嫁困難性によって生じる損税の負担を解消又は軽減するものであること、③争訟に至りやすい法手続き上の問題がないことといった条件を満たす必要がある。更に、上記2では消費税制度を日本経済により良く適合したものとするためには、日本経済において大きなウエイトを占めているサービス業等の労働集約型産業の実態を踏まえたものにする必要があることについて触れた。

そこで、上記のような前提ないし条件を満たす新たな特例措置として、人件費アプローチに基づく追加的な税額控除の仕組みを提言したい。それは、本則課税における現行の仕入税額控除等に加え、給与等の人件費の一定割合を追加的に税額控除するものである。追加的な税額控除の創設の必要性を改めて述べると、消費税の負担は各取引段階の転嫁を通じて最終消費者に帰着することが予定されているが、特に中小事業者においては価格交渉力や市場競争力が弱く消費税を予定通りに売上先に転嫁できていない場合があることから、本則課税により算出された納税額が本来負担すべき納税額よりも過大になっている（いわゆる損税が発生している）からである。

この損税分を解消又は軽減する方法として、給与等の人件費の一定割合を追加控除する趣旨を述べておくと、現状ではサービス業等の労働集約型産業ほど転嫁困難な状況にある事業者の割合が高いこと、また、事業者にとって給与等の人件費は付加価値の中の流出項目であり転嫁が予定通りにできなければ担税力なきところへの課税になるからである。消費税制度の枠内で損税問題を解決する手段として、給与等の人件費を基準にして追加控除を認める方法には合理性があると考えられる。

本研究のねらいは、簡易課税制度の本来の趣旨・目的とは別にそれが非公式に果たしてきた実質的な機能、すなわち、中小事業者の転嫁困難性によって生じるいわゆる損税の負担を解消又は軽減しているという機能を重視し、それを正当な目的の一つとして認める形で簡素な仕組みを再構築することである。その仕組みは対象事業者が支給した人件費の一定割合を税額控除することによって損税分の負担の解消又は軽減を図るものであり、現行制度のように不公平性は生じないし、また、煩雑なものではない。すなわち、この特例措置案の提言の趣旨は、事業区分別のみなし仕入率に基づく階段状の税額控除方式から、事業区分を廃し、各事業者の人件費の一定割合を基準にしたシームレス (seamless) な税額控除方式への転換を目指すものである。これによって、事業者は、事業区分判定における困難さや、複数事業を営む場合の計算の煩雑さから解放されることになる。そして、この特例措置案では、事業者において選択適用の判断を必要とせず、対象事業者には一律に適用されるものであることから、法手続き上の問題（有利選択の失敗等）も生じない。

また、個々の事業者の転嫁困難性の状況に応じて問題解決を図る新たな調整方式としては、仕入先や売上先との取引に影響を及ぼすものではなく、各事業者の内部計算で完結するものが

望ましい。すなわち、その方式としては、軽減税率ではそれに合致しないし、仕入税額控除とは別枠で追加的に税額控除するものが望ましいと考える。

なお、この特例措置案は、上記1で触れた法人税・所得税の特別措置である所得拡大促進税制とは、趣旨がまったく異なるものであるが、この特別措置案には所得拡大に寄与する副次的効果が期待できるかもしれない。

現行の簡易課税制度と新たな特例措置案の要点を比較したものが、次の《図表6》である。

《図表6》 本則課税・簡易課税の選択手続きを巡る問題の整理

	現行の簡易課税制度	新たな特例措置案
制度の趣旨	事務負担の軽減	事業者の損税の負担の解消又は軽減
方式	税額控除	税額控除
控除額	事業区分(第1種～第6種)別にみなし仕入率(90%, 80%, 70%, 60%, 50%, 40%)を適用して税額控除	事業者が支給した給与等の人件費の一定割合相当額を仕入税額控除とは別枠で追加的に税額控除
対象事業者	基準期間の課税売上高が5000万円以下	一定の中小事業者を対象
手続き	対象事業者による選択適用	対象事業者に一律に適用

## IX. おわりに

本稿では、中小事業者の消費税の転嫁困難性に起因して生じる損税の負担を消費税の仕組みの中で解消又は軽減するために、人件費の一定割合を追加控除する新たな特例措置の仕組みについて考察した。ただし、その具体的な制度設計については、課題が残されている。例えば、給与等の人件費の範囲をどのように設定すべきか、人件費の何パーセントを追加控除額としたらよいか、また、本制度の適用対象とする中小事業者の範囲はどのように設定したらよいかなどである。

また、Ⅷ. 2で述べたように、事業区分ごとに一律のみなし仕入率を設定して運用されている簡易課税制度の弊害は、各事業者間の利益率のばらつきが大きいサービス業の事業区分において顕著に表れているのではないかと考える。サービス業のみなし仕入率は厳格化の方向で改正が行われてきたが、こうした一連の改正はサービス業全体の実際の課税仕入率、裏を返せば実際の付加価値率の平均値等に照らして妥当だったのか疑問がある。簡易課税制度の運用による弊害を実証的に解明するためには、法人企業統計の付加価値額等に関するデータに基づく検証が必要である。本稿では、これらの検証結果を示していない。更に、本稿では簡易課税制度が中小事業者の転嫁困難性によって生じている損税の負担を解消又は軽減しているという想定の下で論述しているが、このようなケースに該当する事業者に対して実態調査を行って検証し

たわけではない。

以上の点については、次回以降の論文で発表することにした。

## 謝辞

本研究は、JSPS 科研費15 K 12968（平成27～29年度、挑戦的萌芽研究「消費税の計算構造に基因する転嫁困難性の実証分析と中小事業者特例制度の研究」）の助成を受けたものである。

## 参考文献

Alan A Tait, 1972, *Value Added Tax*, McGRAW-HILL, pp.2-5.

Alan Schnek, Oliver Oldman, 2006, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, Cambridge University Press, pp.38-48.

Ben Terra - Julie Kajus, 2010, *A guide to the European VAT Directives Volume1: Introduction European VAT 2010*, IBFD, pp.268-270.

Commission of The European Communities, Report from the Commission to the Council and the European Parliament - Experimental application of a reduced rate of VAT to certain labour-intensive services, Brussels, COM(2003) 309 final.

COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, section 281.

荒井勇『税法解釈の常識 — 税法条文の読み方教室 —』125頁（税務研究会出版局，1975）。

井上智洋『人工知能と経済の未来 — 2030年雇用大崩壊』122-126頁（文春新書，2016）。

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308頁（日本税務研究センター，1995）。

会計検査院「会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書：消費税の簡易課税制度について」（平成24年10月）。

加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論 — 消費税をめぐる論点④ —」調査と情報759号2-5頁。

金井肇「中小事業者と消費税」『消費税の研究 公益財団法人移行5周年記念号』日税研論集第70号（日本税務研究センター，2017）。

金井恵美子「税率構造 — 軽減税率の法制化を踏まえて」『消費税の研究 公益財団法人移行5周年記念号』日税研論集第70号（日本税務研究センター，2017）。

金子宏「総論 — 消費税制度の基本的問題点 —」日税研論集30号16頁（日本税務研究センター，1995）。  
経済産業省「消費税の転嫁状況に関するモニタリング調査（10月調査）の結果について」（平成29年11月）。

経済産業省中小企業庁「委託調査 消費税に係る実態調査（平成23年度消費税に関する実態調査報告書）」17頁（平成23年12月）。

経済産業省「中小企業白書（2016年版）」付属統計資料。

経済産業省「中小サービス事業者の生産性向上のためのガイドライン 平成28年2月改訂」2頁。

国税庁の報道発表資料「平成28年度租税滞納状況について」。

- 国税庁統計情報 長期時系列データ。
- 国税不服審判所・裁決要旨検索システム。
- 財務総合研究所・法人企業統計（平成28年度）。
- 櫻井淳『平成24年版 改正税法のすべて』250頁（大蔵財務協会，2012）。
- 佐藤進『付加価値税論』4-7頁（税務経理協会，1973）。
- 品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研32巻2号60頁（2016）。
- 税制調査会「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」（平成2年10月30日）自治研究67巻2号139-146頁。
- 税制調査会「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—」（平成12年7月14日）254頁。
- 税務訴訟資料251号順号9028，262号順号12097。
- 総務省「労働力調査」。
- 竹内綱敏『第2版 消費税の誤りやすい届出・申請手続きの実務対応』2頁（税務研究会出版局，2017年）。
- 田中治「消費税を転嫁する権利の有無」税研178号225頁（2014）。
- 知念裕『付加価値税の理論と実際』4-6頁（税務経理協会，1995）。
- 西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学573号219頁。
- 西山由美「消費税の複数税率構造—EUにおける最近の議論からの考察」ジュリスト1273号183頁（2004）。
- 日本経済団体連合会，日本商工会議所，日本百貨店協会，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の連名による「消費税の複数税率導入に反対する意見」（平成25年11月20日）。
- 林幸一「人的役務に対する消費税軽減税率について」大阪経大論集62巻4号3頁（2011）。
- 判例タイムズ809号244頁。
- 藤巻一男「付加価値税としての消費税の意義と問題点—制度論議の死角にある給与等を中心として—」税経通信71巻9号163-173頁（2016）。
- 藤巻一男「消費税増税に伴う滞納増加の懸念とその発生原因及び対応策」税経通信第69巻第5号34-45頁（2014）。
- 舟田正之「消費税転嫁対策特別措置法の意義と問題点」公正取引756号13頁（2013）。
- 船本智睦『医療と消費税 誰が負担をすべきか』（徳間書店，2013）。
- 松崎也寸志「将来の消費税制度と効率的な税務執行」税大ジャーナル2号54頁。
- 南竹一成「転嫁される控除対象外消費税額の不合理に関する研究—マンション賃料に関する租税転嫁の実証研究を中心に—」『税に関する論文入選論文集』公益財団法人納税協会連合会10巻49-154頁（2014）。
- 森田辰彦「消費税における簡易課税制度等の存在理由—その批判的考察—」272頁，税法学573号（2015）。
- 吉川洋『人口と日本経済—長寿，イノベーション，経済成長』85-89頁（中公新書，2016）。
- 渡辺裕康「消費税の諸問題（シンポジウム）」租税法研究34号128頁（2006）。