

平成25年度  
修士学位論文

---

論題：わが国の消費税法の消費税が間接税に該当するか否かに関する考察

---

指導教授	中野勉 先生
学籍番号	21290101
氏名	大澤賢悟

はじめに.....	1
<b>第1章 わが国の税収の概要.....</b>	<b>3</b>
<b>第2章 直接税と間接税.....</b>	<b>9</b>
第1節 直接税と間接税について.....	9
第1項 税の公平性.....	9
第2項 税負担の転嫁.....	10
第3項 益税問題.....	11
第2節 直接税と間接税の区分に関する伝統的見解.....	12
第1項 直接税と間接税の区分に関するシャープ勧告による見解.....	13
第2項 シャープ勧告後の直接税と間接税に関する議論.....	14
第3項 その他の直接税と間接税に関する伝統的見解.....	14
第3節 直接税と間接税の区分に関する近年の見解.....	16
第4節 直接税と間接税の区分に関する一般的見解.....	17
第5節 本稿の直接税と間接税の区分に関する定義.....	17
<b>第3章 消費税法導入の沿革とその後の推移.....</b>	<b>20</b>
第1節 導入までの沿革及び経緯.....	20
第1項 取引税の検討.....	20
第2項 取引高税の廃止.....	20
第3項 シャープ勧告による付加価値税の検討.....	21
第4項 消費税法導入の挫折.....	21
第5項 売上税法案の廃案.....	23
第6項 消費税の創設.....	25
第2節 消費税制度の導入理由に対する考察.....	26
第1項 高齢社会への対応.....	26
第2項 貧富の差の解消.....	28
第3項 税制全体の公平性の確保と構造改革.....	29
第4項 消費税法の導入に関する総括.....	31
<b>第4章 判示からみる消費税制度.....</b>	<b>32</b>

第1節 預り金的性格について .....	33
第2節 判示よりみる司法の判断 .....	34
第1項 消費税更正処分等取消請求事件(株式会社オリジナルコーヒー商会).....	34
第2項 消費税決定処分等取消請求事件(破産者株式会社ケン).....	35
第3項 未払賃金請求事件 .....	36
第4項 消費税更正処分取消等請求事件 .....	37
第5項 損害賠償請求事件(サラリーマン新党) .....	38
第6項 家賃増額確認請求事件 .....	39
第7項 行政処分の取消等請求事件 .....	40
第3節 消費税に対する司法判断に関する総括 .....	40
<b>第5章 現行法による消費税制度 .....</b>	<b>42</b>
第1節 現行法の規定から見る消費税 .....	42
第1項 国税犯則取締法.....	42
第2項 消費税法 .....	43
第3項 消費税転嫁対策特別措置法 .....	47
第2節 現行法の規定を踏まえて .....	48
おわりに.....	49
参考文献.....	52

## はじめに

消費税は、消費者を担税者とし、事業者を納税義務者とする間接税と考えられているが、消費税法の規定では個々の事業者の売上げに対して5%（国税4%、地方税1%）の割合で課税された金額から、仕入に対して5%の割合で課税された金額を控除するにとどまっている。この仕入税額控除方式はアカウント方式とされるが、税額を極力明確にするインボイス方式とは異なり売上げと仕入れという大枠を用いて計算するため、その性質は事業税に近く、個々の取引に係る税額が明確にされないことから、真に消費者が担税者とされているのかがわかりづらい。現に、中小企業庁の発表によれば、多くの事業者は消費税相当額を消費者に転嫁することができず、自ら負担している現状が見て取れ、その実態が本質と異なっている。さらに、転嫁を推進すべき行政について見てみると、正しい指針を示すはずの国税庁は消費税に関しては「預り金的性格」という不明瞭な日本語を用いている。真に消費者を担税者とし、事業者を納税義務者とするならば当然に「預り金」となる。にもかかわらず、国税庁は「預り金的性格」の解釈を示さぬまま（平成15年内閣府答申）、あえて「預り金」ではなく「預り金的性格」という文言を用いつづけている。

消費税は成立後25年を迎え、わが国の国税収入の25%を占めるほど重要な租税となった。さらに社会保障と税の一体改革により今後はより一層の注目を受けると予測される。にもかかわらず、その実態は先に述べたとおりその本質すらあいまいなままであり、今後、消費者が消費税についてより一層の注目をしていくことで、大きな社会問題となりかねない。そこで本稿では、この問題点に着目した。

本稿では、消費税についてその成立過程、システム、現実等、幅広い視点から、そのあいまいな点を明確にしていくプロセスを通じて、消費税がどのような制度であるかを明確にすることが、消費税の抱える様々な問題を解決するために最も有効であると考え、消費税が真に間接税であるか否かを研究目的とし論じてゆく。そのため、まずは直接税と間接税を区分することのできる指針を明らかにすることが重要であるため、第2章において学識者・有識者の見解をもとに直接税と間接税の区分けを確認する。次に、第3章において、このように多様な問題の生じる消費税制度となった原因を、わが国の間接税導入議論開始から消費税法の導入まで、どのような経緯を経たのかを確認することで明らかにしていくとともに、立法者の意図を理解することで立法者の求める消費税制度の本質を探る。その後、第4章で消費税に関する争訟の判示を分析す

ることで、裁判上では消費税どのように扱い、どのような判断を行っているかについて調査、検討する。そして、第 5 章で現行法を分析し、他の法律や他国の状況と比較しながら、現行法による消費税制度の定めにつき間接税と判断できるのかを論ずる。最後に第 6 章で、ここまでの議論を総括し、自己の見解として現状の消費税制度が「真の間接税に該当するのか否か」を述べる。

## 第 1 章 わが国の税収の概要

わが国の一般消費税(以下、消費税)は導入後 25 年を迎えることとなった。図 1-1 に示す財務省による平成 25 年度予算案では、消費税による歳入は 10 兆 4690 億円と、歳入総額の 11.5%、国税収入の約 25%を占める。これは所得税に次ぎ 2 番目に多い税収である。

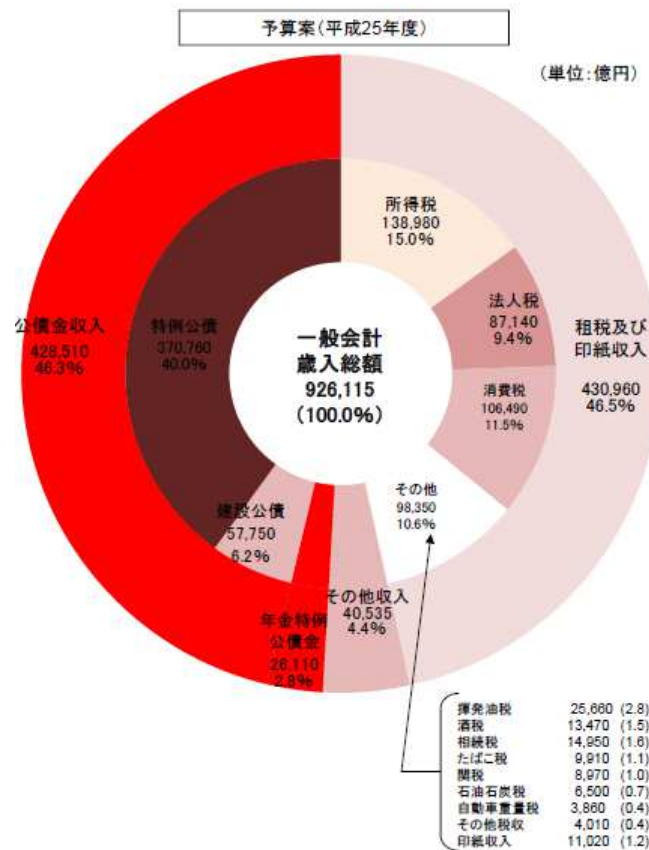
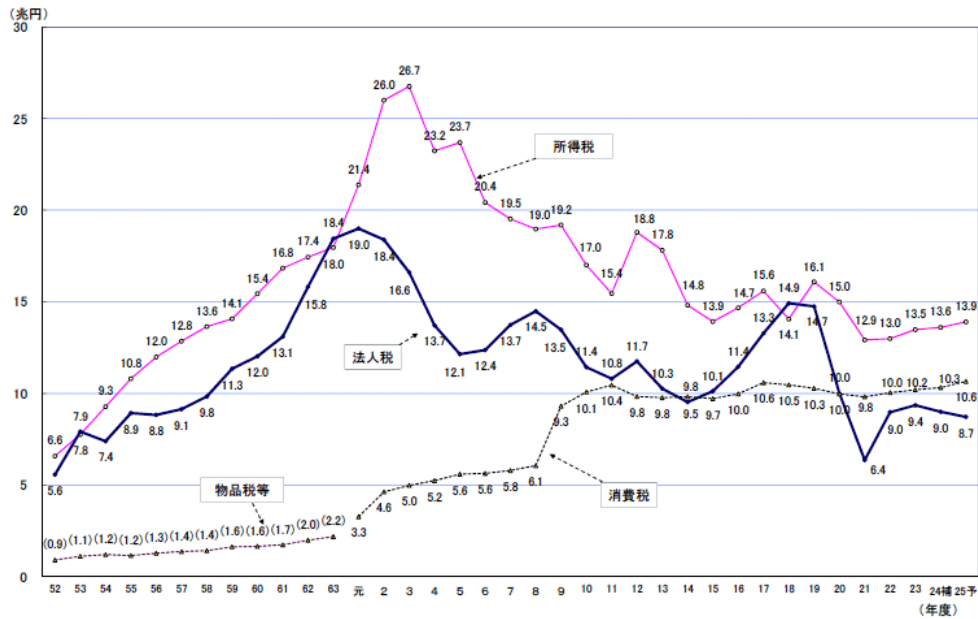


図 1-1 平成 25 年度予算案<sup>1</sup>

また、主要税目の税収の推移について注目すると、図 1-2 のようになっている。所得税及び法人税の税収は税率の変更による影響もあるが、それ以上に長引く経済不況の影響を受け、平成に入り年々減少する傾向を示している。しかし、所得税、法人税と異なり、消費税による税収は好不況の波に寄らず、安定した税収を示しており、現

<sup>1</sup> [http://www.mof.go.jp/budget/fiscal\\_condition/index.html](http://www.mof.go.jp/budget/fiscal_condition/index.html) 財務省 HP より(2013 年 8 月 22 日アクセス)。

在及び将来にわたって、わが国の重要な税収といえる。



(注)23年度以前は決算額、24年度は補正後予算額、25年度は予算額

図 1-2 主要税目の税収(一般会計分)の推移<sup>2</sup>

また、平成 24 年 2 月に閣議決定された「社会保障・税一体改革大綱」等に沿って進められる社会保障と税の一体改革では消費税の増税分は社会保障費用の財源とされることとなった。しかし、社会保障費用は急激な高齢化に伴い図 1-3 に示す通り、今後ますます増加すると推定されている。

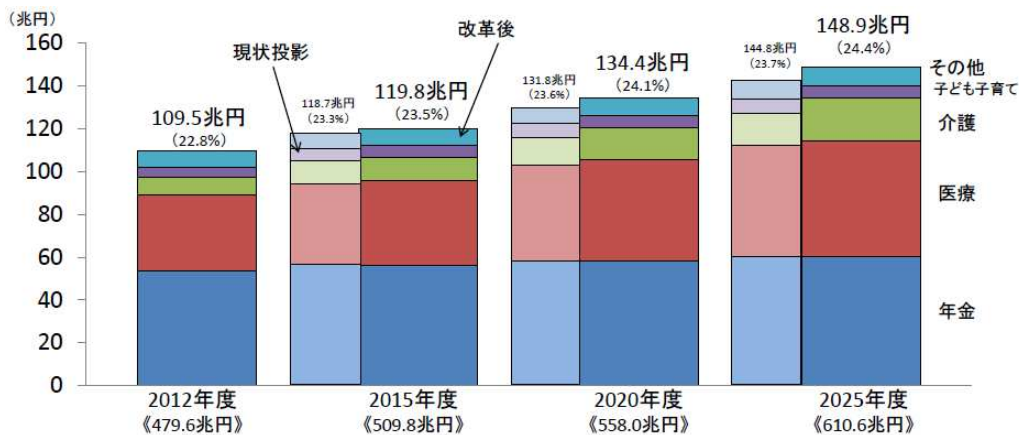


図 1-3 社会保障に係る費用の将来推計について<sup>3</sup>

<sup>2</sup> [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/index.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/index.htm) 財務省 HP より(2013年 8 月 22 日アクセス)。

しかし、図 1-2 に示す通り、わが国の主要税収である所得税、法人税の税収は年々減少しており、また、国際競争力の強化に伴う法人税の減税議論が活発化している。従って、所得税、法人税の税収増加は見込みにくい。また、社会保障と税の一体改革により社会保障費の増加と消費税の増税が関連付けられたことから、今後の社会保障費の増加をまかなうためには、消費税の増税が検討される可能性が非常に高い。しかし、消費税の増税は国民生活に与える影響が非常に大きく増税議論が生じるたび大きな社会問題となる。

このように、わが国において非常に重要な租税となった消費税であるが、益税問題<sup>4</sup>や転嫁問題<sup>5</sup>、逆進性問題<sup>6</sup>等の様々な問題の発生、また本来非常に単純な税構造であるはずが非常に複雑な税構造になるなど、その内容は成熟にいたっていない。この最大の理由は消費税の導入を急ぐあまり内容が精査されなかったことにあるとする有識者の見解<sup>7</sup>もある。そのため施行後 25 年を経過したにもかかわらず、上記の様々な問題の解決はおろか、公的見解が「預り金的性格<sup>8</sup>」という曖昧なものとなるなど、真に間接税であるか否かすら明確になっていない。

消費税が重要な租税となっている以上、消費税がどのような税制度であるかは、わが国の租税制度を考えていくうえで非常に重要な問題である。わが国は長らく消費税率の引上げにつき議論されているが、その理由の一つに世界的な法人税率の引き下げ競争がある。各国の近年の実行法人税率の推移について、図 1-4 に示す。

---

<sup>3</sup> <http://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hokabunya/shakaihoshou/kaikaku.html> 厚生労働省 HP より(2013 年 8 月 22 日アクセス)。

<sup>4</sup> 宮地昌之「現行消費税が抱える逆進性と益税問題」(産業能率大学紀要 33(2),2013.02)15 頁。

<sup>5</sup> 加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論」(調査と情報 759 号 2012.9.4)。

<sup>6</sup> 森信茂樹「消費税の逆進性対策を考える」(会計検査研究第 40 号 2009.9)11 頁。

<sup>7</sup> 宇田川璋仁「消費税をめぐる税制改革」(ジュリスト No.931 1989.4.1)79 頁。

<sup>8</sup> 財務省 平成 18 事務年度 国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価に関する実施計画Ⅲ 実績の評価の目標ごとの実施計画 実績目標 1 内国税の適正かつ公平な賦課及び徴収 34 頁。

内閣府 平成 15 年度における税制改革についての答申 10 頁。



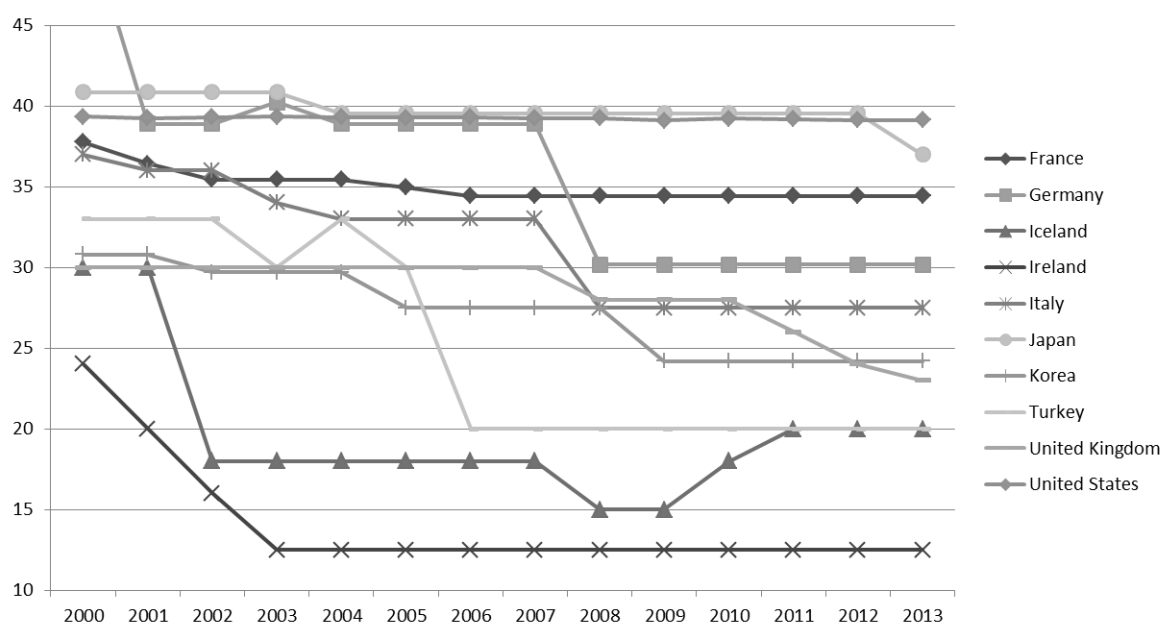


図 1-4 世界各国の実行法人税率の推移<sup>9</sup>

図 1-4 を見ると、近年ヨーロッパ諸国が次々と法人税率を引き下げており、日本も様々な議論を経て 2013 年（平成 21 年）に引き下げている。これに加え、景気の影響もあり 2013 年（平成 21 年）において法人税収が大幅に減少していることが図 1-2 からわかる。このため、減少分の税額をどのように補っていくのか、国家はどのような層から税をとるのか等、従来までの方針からの租税体系の転換が必要となっている。これは国家の直接税と間接税の比率（以下、直間比率）を踏まえて国家の税の方針をどうするかということにもつながる。図 1-5 に各国の直間比率を示す。

<sup>9</sup> <http://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecd-tax-database.htm> OECD Tax Database より（2013 年 8 月 28 日アクセス）。

国税収入構成（直接税・間接税等）の国際比較

(単位：%)

International Comparison of Composition of National Revenue (Direct tax, Indirect tax)

(In Percent)

年 度 Fiscal Year	日 本 Japan		アメリカ U.S.A		イギリス U.K.		ドイツ Germany		フランス France		イタリア Italy	
	直接税 Direct tax	間接税等 Indirect tax	直接税 Direct tax	間接税等 Indirect tax	直接税 Direct tax	間接税等 Indirect tax	直接税 Direct tax	間接税等 Indirect tax	直接税 Direct tax	間接税等 Indirect tax	直接税 Direct tax	間接税等 Indirect tax
平成11 FY1999	57.2	42.8	92.5	7.5	57.3	42.7	46.9	53.1	41.5	58.5	53.6	46.4
12 2000	61.3	38.7	93.3	6.7	58.2	41.8	47.4	52.6	43.3	56.7	52.1	47.9
13 2001	59.5	40.5	93.2	6.8	58.3	41.7	43.0	57.0	44.7	55.3	54.4	45.6
14 2002	56.3	43.7	92.3	7.7	57.2	42.8	42.3	57.7	43.1	56.9	52.9	47.1
15 2003	56.1	43.9	91.6	8.4	56.2	43.8	41.7	58.3	42.8	57.2	51.5	48.5
16 2004	58.2	41.8	91.8	8.2	57.1	42.9	41.2	58.8	41.2	58.8	50.6	49.4
17 2005	60.3	39.7	92.7	7.3	59.1	40.9	41.4	58.6	41.1	58.9	50.7	49.3
18 2006	61.9	38.1	93.5	6.5	60.0	40.0	43.4	56.6	41.9	58.1	52.2	47.8
19 2007	61.4	38.6	94.5	5.5	59.6	40.4	43.7	56.3	42.0	58.0	53.6	46.4
20 2008	57.7	42.3	94.0	6.0	61.2	38.8	44.9	55.1	42.4	57.6	55.1	44.9
21 2009	52.9	47.1	92.7	7.3	59.7	40.3	41.6	58.4	40.6	59.4	55.0	45.0

資料：財務省主税局調

Source: Tax Bureau, Ministry of Finance

図 1-5 国税収入構成（直接税・間接税等）の国際比較<sup>10</sup>

図 1-5 は各国の国税収入の構成（直接税・間接税）の国際比較である。図 1-5 よりアメリカを除く多くの国は程度の差こそあれ直接税と間接税の比率が 50 対 50 に近い値となっており、わが国も同様である。図 1-5 の通り消費税を間接税と仮定すれば今後の我が国の課税方針は直接税から間接税へシフトすることとなり広く国民に負担を求めることとなり、逆進性等の公平な負担やわが国特有の税負担の転嫁<sup>11</sup>についてより一層考慮せねばならない。

しかし、わが国において消費税を直接税と仮定するならばこの比率は大幅に崩れ、国家の徴税方針はアメリカに近い直接税主体となる。この場合、図 1-6 に示す通り法人税の申告割合が長らく停滞していること及び図 1-2 に示す長期的な法人税収入の低下への対応策とする第 2 の法人税となりかねない。

<sup>10</sup> <http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm> 国税庁統計情報平成 21 年より(2013 年 8 月 28 日アクセス)。

<sup>11</sup> 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト No.931 1989.4.1)29 頁。

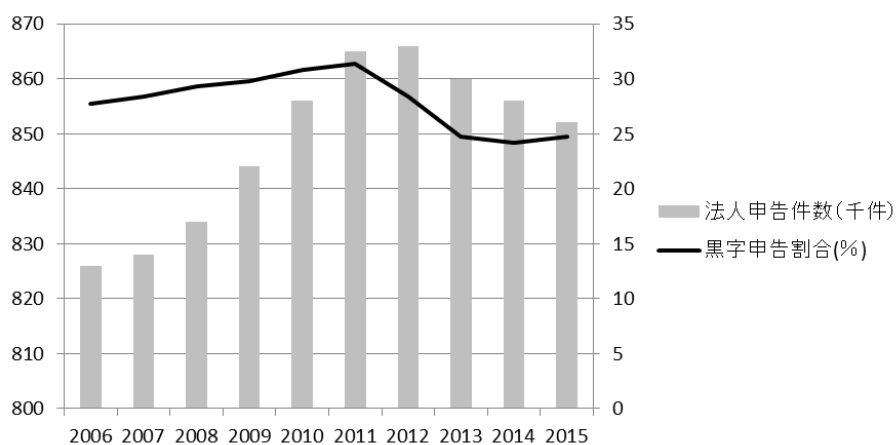


図 1-6 法人税の黒字申告割合等推移<sup>12</sup>

また、消費税が直接税であるならば、非課税や輸出免税等の規定は特定の企業に対する公平性を欠く優遇措置である。特に輸出免税については税負担を免除し、さらに、消費税相当額の還付を行う二重の優遇措置なる。このように消費税が間接税であるのか直接税であるのかという事実は、消費税がいかなる税かを明確にすることであり、これは適切な徴収を行うために必要不可欠な要素となる。また、わが国の租税を含む様々な制度の方針を決定するうえで根本的な違いが生じる問題でもある。

<sup>12</sup> <http://www.nta.go.jp/tokyo/kohyo/press/index.htm> 報道発表資料より。

## 第2章 直接税と間接税

本稿の主要テーマである消費税は間接税なのか間接税ではなく直接税なのかを考察するためには、直接税及び間接税について明確な基準が必要となる。そこで、消費税に関する考察に入る前に直接税及び間接税につき考察する。

### 第1節 直接税と間接税について

直接税と間接税の区分については後程詳細な検討を行うが、その前に直接税及び間接税とはいったいどのような税かという点について述べる。

直接税とは担税力または納税者への直接的な課税方法を示し、一般的に納税義務者と担税者が一致する税と考えられる。直接税は次の3つ<sup>13</sup>に大別できる。

- ① 利益、利子、賃金等、取得した金銭的価値に対する課税。所得税、法人税等を示す。
- ② 財産の所有またはその増分に対する課税。相続税、贈与税等を示す。
- ③ キャピタルゲインに対する課税。わが国では所得税に含まれている。

これに対し、間接税とはサービスを含む流通、消費を介した間接的な担税力により納税されるものであるため、納税義務者と担税者が異なる税と考えられる。代表的なものに、酒税、たばこ消費税があり、本稿でテーマとしている消費税も間接税に含まれるとされる。

#### 第1項 税の公平性

直接税は間接税に比べ税負担が公平であると考えられている。これは、

垂直的公平<sup>14</sup>：税負担は担税力に即して公平に配分される

水平的公平<sup>15</sup>：担税力が同一の国民は平等に取り扱われなければならない

からなる租税公平主義<sup>16</sup>の考え方による。所得税を例に挙げれば、

所得は国民の担税力を示す指標として最も適している

所得を基準とすることで個々人に累進的な税率を適用できる

という2つの理由に基づいている。もちろん、担税力の指標には消費(主として間接税)

---

<sup>13</sup> 内山昭『大型間接税の経済学』(大月書店,1986年)12頁。

<sup>14</sup> 水野忠恒『租税法 5版』(有斐閣,2011年)12頁。

<sup>15</sup> 水野忠恒『租税法 5版』(有斐閣,2011年)12頁。

<sup>16</sup> 水野忠恒『租税法 5版』(有斐閣,2011年)11頁。

が最も適しているという見解<sup>17</sup>もあるが、現在の立法技術では消費に対して累進税率を適用することは非常に困難ため、垂直的公平を満たすことができない。これが、直接税が間接税より税負担が公平と考えられる主要因となっている。

## 第2項 税負担の転嫁

間接税において納税義務者と担税者が異なるためには納税義務者から担税者に対して税の転嫁が行われなければならない。ここでは一般消費税を間接税と仮定して一般消費税に関する転嫁につき論ずる。

消費税法における転嫁とは「事業者に負担を求めるのではなく、税金分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、次々と転嫁され、最終的には消費者に負担を求める<sup>18</sup>」仕組みである。下図 2-1 に示す。

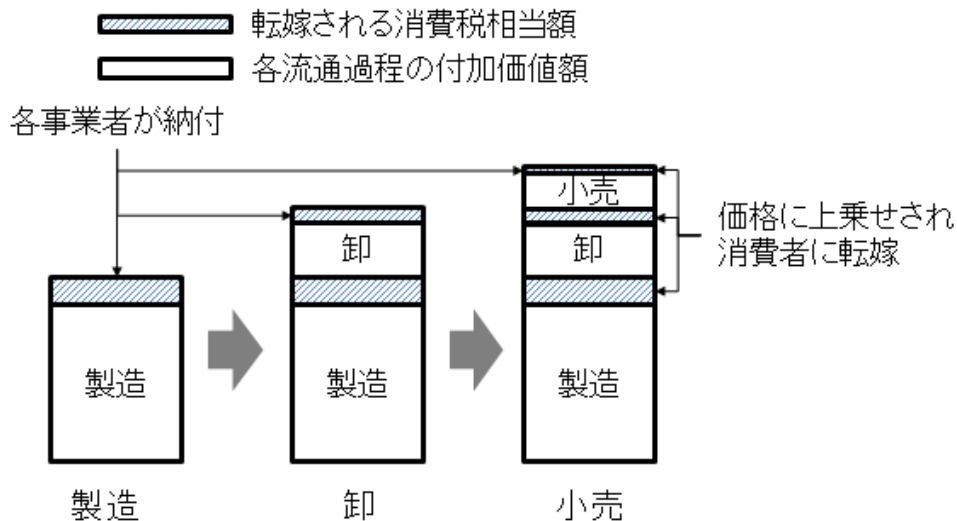


図 2-1 転嫁の仕組み<sup>19</sup>

従って税金分を上乗せし、その上乗せ分を消費者が最終的に負担しない場合には転嫁は生じておらず間接税とは言えない。しかし、消費税施行後のわが国の税負担の転嫁状況は下図 2-2 に示す通り適切に行えているとは言えない。

<sup>17</sup> 日本租税研究所事務局「主要先進国の間接税の動向-1-」(租税研究 401,1983-03)20 頁。

<sup>18</sup> 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局,1989 年)3 頁。

<sup>19</sup> 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局,1989 年)7 頁。

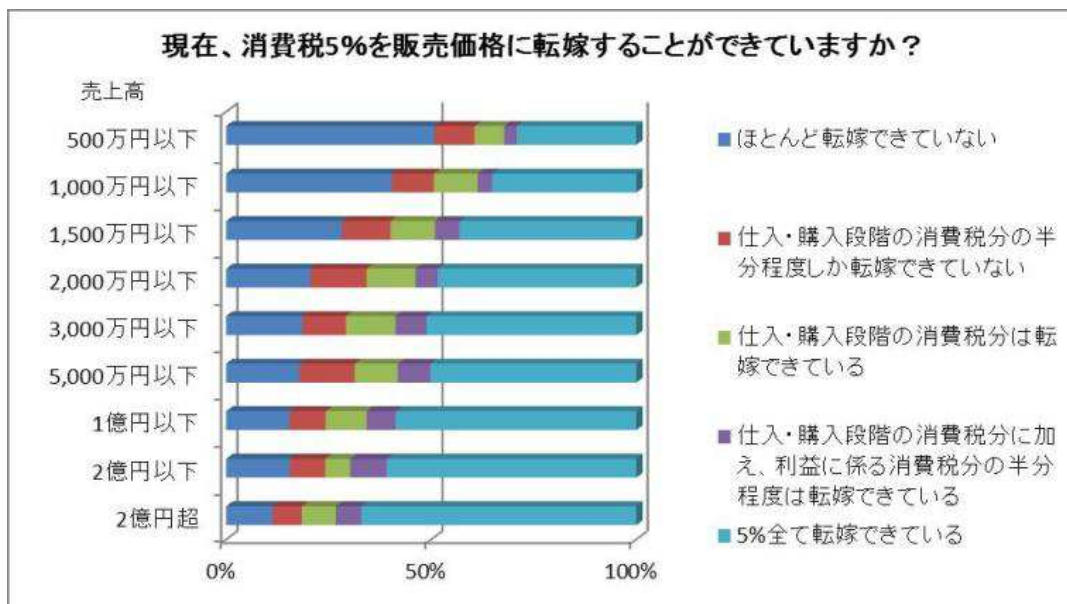


図 2-2 中小企業における消費税の転嫁状況<sup>20</sup>

これは、行政は消費税相当額の徴収を行っているが、実質は消費税相当額を含んだ対価の額が税抜き価格に抑え込まれることで、本体価格が低下し転嫁ができていないことを示している。

### 第3項 益税問題

「益税」は法律上の用語ではないが、“消費者が事業者に対して支払った消費税相当額が国庫に納入されることなく、その一部又は全部が事業者の手元にとどまること<sup>21</sup>”と考えられている。従って、ここで述べる益税とは納税義務者と担税者が異なる間接税に固有の問題であり、直接税では発生し得ない。

消費税における益税<sup>22</sup>としては主に、

#### ① 簡易課税制度により生じるもの<sup>23</sup>

「みなし仕入れ率×課税売上高－実際の仕入れ税額」 > 0の場合、その差額が益税となる。簡易課税制度は選択適用が可能であることから、選択時には益税が

<sup>20</sup> 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「中小企業における消費税実態調査」(2011)より。中小企業庁が2002年に行った実態調査の値と大きく異なることなく信頼性は高い。

<sup>21</sup> 橋本恭之「消費税の益税とその対策」(税研18(2),2002.9)48頁。

<sup>22</sup> 加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論」(調査と情報759号2012.9.4)2頁。

<sup>23</sup> 金子宏『租税法18版』(弘文堂,2013年)636頁。

生じている<sup>24</sup>とする考えもある。

② 全額控除制度により生じるもの

「非課税売上げにのみ対応する課税仕入れに係る税額＋課税売上と非課税売上げに共通する課税仕入れに係る税額×(100－課税売上割合)」が益税となる。

③ 免税制度により生じるもの<sup>25</sup>

免税事業者につき、「売上に加算した消費税相当額－仕入れ税額」が益税となるのではないと言われる。また、流通過程に免税事業者が存在する場合、免税事業者からの仕入れについても税額控除の対象となっており、過剰控除される額について益税となる。

が考えられている。これら、益税発生の理由として事務手続き費用に係るものと便乗値上げによるものが考えられる。

事務手続き費用に係るものとは、消費税の納付には事務処理を要するため、小規模事業者においてはその負担軽減のため、税額の納付を免除することとしたため、その免除された額が益税となることにより生じる。本問題の本質は、徴収する側における費用も踏まえた、官民を合わせた消費税納付に係る事務手続きに要する費用と益税とされる額を比較して、線引きをどこにおくかという問題でもある。

次に便乗値上げによるものとは免税事業者が消費税相当額の値上げを行い、消費税相当額を益税として取得することにより生じる。しかし図 2-2 からは、免税事業者に該当する課税売上高が 1,000 万円以下の事業者の半数以上が仕入れ税額すら転嫁できていない現状が示されている。従って総合的に見れば便乗値上げは考え難く、免税事業者全体を総合的に考えると益税は生じていない。むしろ仕入れ税額すら転嫁できない損税<sup>26</sup>であるとする見解もある。その他に消費税率を超えて過剰に販売価格を値上げする旨の議論<sup>27</sup>もあるが価格設定は各事業者の自由であり、便乗値上げ後の価格が不当であれば市場原理により淘汰されるだけであり、この点については益税論にはそぐわない。

## 第 2 節 直接税と間接税の区分に関する伝統的見解

伝統的見解については、わが国の戦後の税制度に多大な影響を与えた、シャープ使節

<sup>24</sup> 橋本恭之「消費税の益税とその対策」(税研 18(2),2002.9)50 頁。

<sup>25</sup> 水野忠恒『租税法 5 版』(有斐閣,2011 年)742 頁。

<sup>26</sup> 加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論」(調査と情報 759 号 2012.9.4)6 頁。

<sup>27</sup> 吉良実「消費税の不合理性及び違憲性」(シュトイエル 347 号 1991)2 頁。

団日本税制報告書(以下、シャウプ勧告：Report On Japanese Taxation By The Shoup Misson：カール・シャウプを団長とする日本税制使節団による昭和 24 年及び昭和 25 年における日本の税制に関する報告書)について検討した後、その後のわが国における直接税と間接税の区分に関する議論につき論ずる。

#### 第 1 項 直接税と間接税の区分に関するシャウプ勧告による見解

昭和 24 年のシャウプ勧告において直接税及び間接税の区分については下記<sup>28</sup>の通り定義されている。

『直接税とは、売上金額、賃金等の増加により、または購入単価の低下により、最初の納税者から他の納税者へと負担が転嫁されないものである。…略…。直接国税とは、個人所得税、法人税および相続税、贈与税である。煙草の専売益金を含むその他の国税は、すべて間接税とみてよい。』

従って、シャウプ勧告においては間接税とは直接税以外の税とし、かつ、下図 2-1 のように納税義務の負担の転嫁の無いものを直接税、転嫁のあるものを間接税と定義されている。

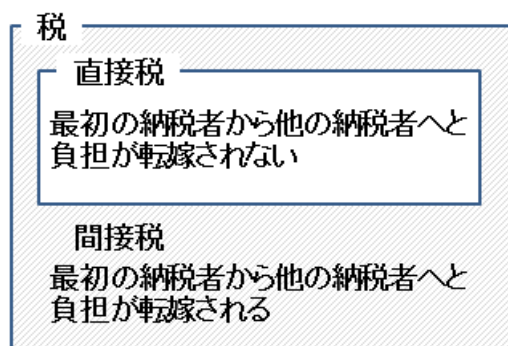


図 2-1 シャウプ勧告における直接税と間接税

この「転嫁の有無」を明確な基準としている理由として、諸外国においては間接税である以上、転嫁が当然<sup>29</sup>のことであるという考えが根付いていることが要因と考えられる。

<sup>28</sup> 吉田震太郎「税制改革と間接税--シャウプ勧告における」(経済学論集 19 卷 6・7 号 1950 年)111 頁。

<sup>29</sup> 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト No.931 1989.4.1)28 頁。



## 第2項 シャープ勧告後の直接税と間接税に関する議論

シャープ勧告後のわが国では直接税と間接税の区分に関する定義づけは明確になっておらず曖昧なまま使用<sup>30</sup>されていた。一応、シャープ勧告を受けたためか、当時の通説<sup>31</sup>としては、

直接税：租税を負担するものから直接に徴収されるもの

間接税：納税者以外のものに転嫁する租税

とされている。当時の税制はシャープ勧告がほぼ全面的に採用<sup>32</sup>されていることを踏まえれば、直接税と間接税の区分についてもシャープ勧告を全面的に採用しており、その区分は明確になってしかるべきである。しかし、わが国では税負担の転嫁は諸外国のように当然のものとなっていない<sup>33</sup>という、わが国独自の理由によりシャープ勧告をそのまま受け入れることができなかつたのではないかと推測される。しかし、シャープ勧告においても、その後の税制改正においても直接税と間接税の比率がどの程度であるかという問題は、国税を踏まえた様々な制度を定めるうえで非常に重要<sup>34</sup>な指針となりうることから、直接税と間接税の区別は本質的には明確でなければならない。

なお、この転嫁の有無を基準とする伝統的見解は、J・S・ミルが1848年(嘉永元年)に『経済学原理』に記載した間接税の定義<sup>35</sup>、“あるひとりの人によって前払いされるが、後になって他の人により払い戻されると期待されており、またそのようになるころの租税”と同様である。このことから転嫁の有無による判断は長きにわたり用いられていた基準であると言える。

## 第3項 その他の直接税と間接税に関する伝統的見解

本節第1項及び第2項以外にも直接税と間接税の区分に関する様々な伝統的見解がある。そこで、本項では伝統的見解から本節第1項及び第2項以外のもののうち、主要なものについて簡単に紹介する。

<sup>30</sup> 井藤半彌「直接税と間接税に関する諸学説」(一橋論叢 29(1),1953-01-01)1頁。

<sup>31</sup> 井藤半彌「直接税と間接税に関する諸学説」(一橋論叢 29(1),1953-01-01)6頁。

<sup>32</sup> 金子宏『租税法 18版』(弘文堂,2013年)60頁。

<sup>33</sup> 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト No.931 1989.4.1)29頁。

<sup>34</sup> 林修三「直接税か間接税か」(時の法令 126号,1954-03-03)2頁。

<sup>35</sup> 内山昭『大型間接税の経済学』(大月書店,1986年)13頁。

### 第1目 税務行政技術による区分<sup>36</sup>

下記要因により区分される租税を表わし、これは台帳税と従率税の分類と一致する。

直接税：租税台帳又は納税者名簿によってかけられる租税

間接税：税率表によってかけられる租税

本区分はフランスの憲法議会が1790年(寛政2年)に出した執行命令にもみられ、行政技術を基準にした分類法である。本区分は、「酒・たばこ等についても台帳により課税されることが多く直接税に該当する」、「給与所得の源泉控除は税率表に基づくことで間接税に該当する」等の問題点が指摘されている。

### 第2目 課税物件の永続性による区分<sup>37</sup>

下記要因により区分される租税を表わす。

直接税：存在するもの、所有する者、職業というような永続的性質のものを客体とするもの

間接税：生成するもの、行為というような間欠的な事実を客体とするもの

本区分はドイツ、イタリアで有力であった分類法で本節第3項第1目における問題点を解消するため、その分類を行政技術から経済的性質に変更した手法の一つである。しかし、本区分は「相続税は瞬間的な事実に基づくものであることから間接税に該当する」、「消費行為等にも継続性がある場合、直接税に該当する」等の問題点が指摘されている。

### 第3目 課税物件の経済的性質による区分<sup>38</sup>

課税物件の経済的性質の相違による分類で様々な手法があるが主要な手法として下記の3つがある。

- ① 所有に係る租税が直接税、消費に係る租税が間接税
- ② 生産に係る租税が直接税、消費に係る租税が間接税
- ③ 取得に係る租税が直接税、消費に係る租税が間接税

これらは、①は「所有と消費」が、②は「生産と消費」が、③は「取得と消費」が完全な対立ではないという問題点を有するため区別できない租税が生じる。

### 第4目 負担能力の把握方法による区分<sup>39</sup>

下記要因により区分される租税を表わす。

<sup>36</sup> 井藤半彌「直接税と間接税に関する諸学説」(一橋論叢 29(1),1953-01-01)8頁。

<sup>37</sup> 井藤半彌「直接税と間接税に関する諸学説」(一橋論叢 29(1),1953-01-01)10頁。

<sup>38</sup> 井藤半彌「直接税と間接税に関する諸学説」(一橋論叢 29(1),1953-01-01)12頁。

<sup>39</sup> 井藤半彌「直接税と間接税に関する諸学説」(一橋論叢 29(1),1953-01-01)14頁。

直接税：負担能力を直接表わすものにかかる租税

間接税：負担能力の存在を間接的に表わすもの又は推定させるものにかかる租税

本区分はアダム・スミスの『国富論』に端を発する。なお、本手法においても、負担能力を”直接”又は”間接”に明確に区別し切れる租税のみではないといった問題点を抱えている。そのため本区分では、「相続に関する財産の移動」が負担能力を間接的に表すものに該当してしまい、間接税となってしまう。

### 第3節 直接税と間接税の区分に関する近年の見解

伝統的な区分については前節で述べたとおりであり、税負担の転嫁の有無を基準としている。しかし、伝統的な区分は経済的事象に着目し、その経済的事象を定義の十分条件としていることで、租税負担の転嫁ができない等、予定している経済事象と異なる事情が生じてしまうと、直接税及び間接税の区分に関する定義が破綻してしまう。例えば、法人税は直接税の代表的な税であるが転嫁に関する議論<sup>40</sup>がされており、近年においては法人税が転嫁するという学説が有力<sup>41</sup>になりつつある。従って、法人税が転嫁しているとする近年の学説では、転嫁の有無のみを判断基準とするならば法人税を間接税と判定してしまう。

そこで上記に変え、所有・収益・所得のように経済上の租税負担者の租税負担能力をそれ自体が直接認識させる経済現象と、消費・交換のように経済上の租税負担者の租税負担能力を間接的に認識させる経済現象に着目する。この経済現象の区分を基準として、

直接税：租税負担能力をそれ自体において認識させる経済現象を課税対象とする租税

間接税：租税負担能力を、それを媒介として認識させる経済現象を課税対象とする租税

と考える<sup>42</sup>こともできる。これを言い換え<sup>43</sup>、

直接税：税務当局が税をかけるときに、納税者自身がその税を負担すると予想される税

間接税：少なくともその一部を他の者に転嫁すると予想される税を間接税

とする見解もあるがともに、抽象的な表現となっており明確な判断が困難となる場合もある。

しかし、近年においても伝統的解釈を用いた直接税と間接税の区分を行う見解もシ

<sup>40</sup> 増田輝夫「法人税の転嫁について」(税務大学校論叢(1)1968-04)。

<sup>41</sup> 金子宏『租税法 18 版』(弘文堂,2013 年)273 頁。

<sup>42</sup> 新井隆一『間接税の諸問題』(有斐閣 1988 年)3 頁。

<sup>43</sup> 米原淳七郎,矢野秀利『直接税対間接税』(有斐閣,1989 年)8 頁。

ンプルな判断基準であり理解しやすいこともあり根強く<sup>44</sup>残っている。

#### 第4節 直接税と間接税の区分に関する一般的見解

第1節から第3節を踏まえ、直接税及び間接税の区分については現在、一般的に次のように考えられている。

まず、伝統的な見解を踏まえ税負担の転嫁の有無に着目した結果、下記<sup>45</sup>の通り考えられており、これを定義1とする。

##### 定義1

直接税：法律上の納税義務者と担税者(※)とが一致することを立法者が予定している租税

間接税：税負担の転嫁が行われ両者が一致しないことを立法者が予定している租税

※ 租税を実際に負担する者

しかし、転嫁の有無は租税の区分において一様ではなく、第3節に示すように経済的諸条件により左右されることもあり、転嫁の有無を区別の基準とするのは正確であるとは言えない。このことから第3節の近年の見解を踏まえ、現在では下記<sup>46</sup>の通り考えられる。これを定義2とする。

##### 定義2

直接税：所得や財産など担税力の直接の標識と考えられるものを対象として課される租税

間接税：消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実を対象として課される租税

ただし、定義2は直接税において転嫁が予定される税に対する問題点の解消が要点であり、間接税であるならば、転嫁が行われることが予定されている。

#### 第5節 本稿の直接税と間接税の区分に関する定義

直接税及び間接税の区分につき第4節で伝統的見解および近年の見解をもとに直接税及び間接税の区分による考え方が定義1から定義2に変化していることが現在の一般的見解であることを確認した。本稿では、近年は定義2であるとしても、いまだ伝統的見解も根強いこと及び、定義2においても間接税であるならば転嫁を必要とする点を考慮したうえで、定義1及び定義2を踏まえた直接税及び間接税の区分に関する定義を行う。ただし本稿では、消費税が間接税であるか否かを論ずることが目的であるため、間接税であるための要件を論ずる定義で足り、直接税と間接税の明確な区分

---

<sup>44</sup> 清永敬次『税法新装版』(有斐閣,2013年)8頁。

<sup>45</sup> 金子宏『租税法18版』(弘文堂,2013年)12頁。

<sup>46</sup> 金子宏『租税法18版』(弘文堂,2013年)12頁。

を行うための定義までは必要としない。

そして、租税を一つの母集団とした場合、直接税または間接税により区分するならば租税の母集団は二項母集団となり、また転嫁の有無により区分するならばこれも二項母集団となる。

従って、これらを踏まえると直接税と間接税及び転嫁の関係は図 2-2 の様になる。

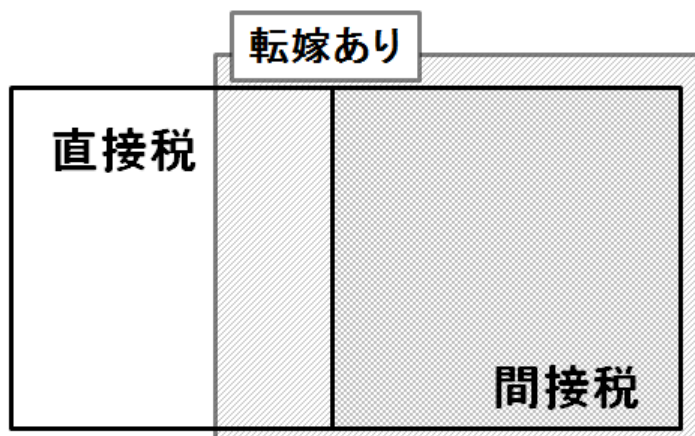


図 2-2 定義 3 の構成図

そこで本稿では図 2-2 より、下記のとおり定義 3 とする。

### 定義 3

「間接税である」→「税負担の転嫁がある」

なおここで、「税負担の転嫁がない」→「直接税」は自明である。

本定義の既存の一般の見解と異なる特徴は、既存の定義と異なり全体を捉える必要がなく間接税であるか否かを判断する定義で足りる点にある。そこで、税負担の転嫁という経済的事象に着目し、「税負担の転嫁が生じたならば間接税である」という形式をとっている。もちろん経済的事象に着目する行為は第 3 節で述べたように経済的事象の有無を十分条件とすると、時代の変化等により経済的事象が現に生じるか否か、またその経済的事象が変化すること等により破綻してしまう場合がある。しかし、本稿では“消費税が間接税であるか否かという点を判断するための基準”という限定的な用途のための定義に絞ればよい利点を生かし、経済的事象を必要条件とする定義とした。直接税及び間接税の区分に関するこれまでの議論において間接税が税負担を他者に転嫁しないという定説はなく、また間接的な税という点から税負担が納税義務者から第三者に転嫁されない間接税が想定されることは少なくとも短い将来にわたって

考え難いため、間接税であるか否かという点においては現時点で有力な判断基準となると考えている。

### 第3章 消費税法導入の沿革とその後の推移

#### 第1節 導入までの沿革及び経緯<sup>47 48</sup>

##### 第1項 取引税<sup>49</sup>の検討

わが国で初めて消費税の導入が検討されたのは、昭和11年9月に提示された馬場税制改革案において軍事費増強のための増税のため検討された取引税であった。取引税は営業者の売上げに対して0.1%で課税される取引高税である。取引税は逆進性対策に一部非課税物品があり、高額な免税点もある制度であった。わが国の政府による最初の大型間接税提案<sup>50</sup>となる本案は突発的な政変により昭和12年1月、時の内閣の総辞職により実現されることはなかった。しかし準戦争体制下における増税は強く要請され続け、昭和12年7月の日中戦争の勃発により様々な税とともに、奢侈品に対する物品特別税が取引税に代わるわが国初の消費税として創設された。物品特別税は、昭和13年に物品税と改称され課税対象の拡大も進められたが、個別消費税の寄せ集め<sup>51</sup>であったと言われる。

##### 第2項 取引高税の廃止

わが国では昭和23年9月より14か月間、取引高税が実施された。これは後の消費税導入以前におけるわが国における大型間接税の唯一の導入経験であった。取引高税は売上税の一種だが、付加価値税と異なり仕入控除の規定がなく、すべての取引段階の売上げに対してその売上金額を課税標準として課税される<sup>52</sup>ため”tax on tax”となる。従って、取引回数の多い商品・サービスほど租税負担が累積して高くなる欠点がある。また当時の取引高税は納税手続きも非常に煩雑<sup>53</sup>であったため業者からの反対が非常に強かった。後のシャープ勧告においても売上税のうち最も洗練されないもののひとつであると評価され廃止が主張された。その後、取引高税の反対を表明していた吉田茂内閣により昭和24年12月31日をもって廃止された。取引高税のイメージが

<sup>47</sup> 竹下登・平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』（ぎょうせい、1993年5月）。

<sup>48</sup> 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（清文社、2000年3月）。

<sup>49</sup> 菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008年3月）82頁。

<sup>50</sup> 内山昭『大型間接税の経済学』（大月書店、1986年）209頁。

<sup>51</sup> 佐藤進『付加価値税論』（税務経理協会、1973年）153頁。

<sup>52</sup> 金子宏『租税法18版』（弘文堂、2013年）626頁。

<sup>53</sup> 菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008年3月）84頁。

非常に悪かったことが、わが国の消費税の導入の障害になったと考える有識者<sup>54</sup>もいる。

### 第3項 シャープ勧告による付加価値税の検討

戦前のわが国の税制は直接税中心であったが、先に示した戦費調達を目的とした取引高税の創設等、様々な間接税の乱造により、間接税の種類が大幅に増加したため、非常に複雑な税構造となった。その後、敗戦によりわが国の税構造の基本的転換が開始され、昭和25年のシャープ勧告により税構造の全面的改革は完成<sup>55</sup>した。先の取引高税の廃止もその一つである。

シャープ勧告では都道府県の財源として事業税に変えて付加価値税が提案されている。これは世界初の付加価値税創設の試み<sup>56</sup>である。付加価値税<sup>57</sup>とは各取引段階の付加価値を課税標準として課される一般消費税であり、付加価値<sup>58</sup>とは企業が他の企業から仕入れた財・サービスに付加した価値である。しかし、付加価値税はシャープ勧告における数少ない導入されない事例となった。それは付加価値とは何かが人々に理解されないこと<sup>59</sup>、また、税制が斬新すぎたことで、その内容が複雑に感じられたため納税者の理解と協力を得ることが困難であったこと<sup>60</sup>といった理由による。

### 第4項 消費税導入の挫折

その後、シャープ勧告をもととした税制への様々な改正が行われ、わが国で消費税または付加価値税の議論が本格的に開始されたのは昭和40年代からである。当時はEC型付加価値税の議論が盛り上がりを見せ、昭和45年3月の福田赳夫大蔵大臣の「直接税負担を軽減し、財政需要に応ずるといふ二つの面から間接税を増税したい」といった発言、昭和45年7月水田三喜男自民党政調会長を団長とする欧州税制調査団報告書の発行等、間接税・付加価値税議論は年々、高まってきた。しかし、昭和46年のニクソン・ショック、昭和48年のオイルショックにより、間接税・付加価値税に関する議論は一時棚上げとなる。

わが国は昭和40年代後半より年金支給額の増加、老人医療の無償化等、高福祉化が

---

<sup>54</sup> 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店,2008年）104頁。

<sup>55</sup> 金子宏『租税法 18版』（弘文堂,2013年）55頁。

<sup>56</sup> 金子宏『租税法 18版』（弘文堂,2013年）59頁。

<sup>57</sup> 金子宏『租税法 18版』（弘文堂,2013年）626頁。

<sup>58</sup> 水野忠恒『租税法 5版』（有斐閣,2011年）730頁。

<sup>59</sup> 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店,2008年）106頁。

<sup>60</sup> 金子宏『租税法 18版』（弘文堂,2013年）61頁。



進むがそのための財源は経済成長による増収に頼っていた<sup>61</sup>。そのため、オイルショック後の景気低迷による税収の低下と景気対策に伴う歳出の増加により昭和 50 年度には税収不足となり、赤字国債の発行が必要となった。この危機的財政状況に対し、赤字公債依存脱却のためには大幅な租税負担率の引上げが必要であるとし大蔵省は昭和 51 年以降、衆院予算委員会に 5 ヶ年にわたる「財政収支試算」を提出した。さらに、こうした作業と並行し、昭和 51 年 7 月以降、中期税制の検討が開始され、昭和 52 年 10 月には「今後の税制の在り方についての答申」が提出された。この答申では福祉その他の公共サービスの確保を図りつつ、大量公債等への依存から脱却するためには国民に対して一般的な税負担の引上げを求めることが必要であり、その方策として、広く一般的に消費支出に負担を求めることが必要であることを示した。なお、この答申では、消費税として、製造者消費税、EC 型付加価値税、大規模売上税、大規模取引税を一括して検討が行われている。

このように税収の落ち込みに伴う赤字国債の発行により、政府の税制が消費税に舵を切り始めた<sup>62</sup>昭和 51 年の第 34 回衆議院議員総選挙で、自民党は昭和 51 年 2 月に明るみに出たロッキード事件の影響を受けることとなる。当該選挙では過半数をかるうじて維持したものの野党勢力が増大することとなり、国会運営には野党の協力が必要不可欠となった。しかし、野党の要求は大規模所得減税と福祉予算の拡充を柱とするものであった。このような状況の下、政府税制調査会は昭和 52 年 10 月の「昭和 53 年度の税制改正に関する答申」の中で、消費税の検討を開始し昭和 53 年度の導入を提案するものの、昭和 53 年度予算が不況打開のための極めて異例な予算編成となったことで、財政再建の解決策を見出すことはできなかった。この間も国債依存度は年々増加している。

昭和 53 年 11 月、大平内閣が発足すると国債依存度 40%となった財政再建が急務となる。そのため一般消費税特別部会により検討された報告をもとに、12 月 27 日の「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」に「一般消費税大綱」として消費税の骨格が発表された。答申では昭和 54 年度中にその準備を行い、昭和 55 年度からは一般消費税を実施すべきであるとされた。オイルショックによるスタグフレーションの只中においては、これに対する消費者、中小企業、各団体の反発は大きかった。さらに、国会に

---

<sup>61</sup> 米原淳七郎、矢野秀利『直接税対間接税』（有斐閣、1989 年）215 頁。

<sup>62</sup> 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」（租税法研究 34 号、2006 年 5 月）81 頁。

おける一般消費税導入論議が開始されると野党だけでなく与党内からも反対論が続出した。与党内での反対は主に、商工関係団体を支持層にもつ都市選出の議員を中心としたものであった。

昭和 54 年 9 月、大平内閣は財政再建のために衆議院における与党の勢力強化を狙い第 35 回衆議院議員総選挙に踏み切るものの、消費税導入に対する各団体の反対強化、野党の一斉反発が起きる。また、与党内でも消費税の導入を掲げた選挙は戦えないとの空気が高まり<sup>63</sup>、反対論が地方へも波及した。選挙活動においても与党候補者の増税反対主張の容認等を行うこととなる。そしてついに昭和 55 年度からの導入は断念せざるを得ず、9 月 26 日には消費税について「この導入によらないで財政再建の実を挙げたい」と述べることとなった。さらに、勢力強化を狙い消費税導入を掲げた衆議院総選挙が与党の惨敗に終わったことで消費税の導入は挫折した。その後の財政再建に関する決議では消費税によらず行政改革による経費節減、歳出の節減・合理化、税負担の公平性、既存税制の見直し等の抜本的改革、歳出・歳入にわたる幅広い観点からの財政再建の検討を実施することとなった。

#### 第 5 項 売上税法案の廃案

昭和 55 年度以降は先の決議に沿った歳出削減による財政再建を続けるものの財政収支の改善はとぼしかった<sup>64</sup>。さらに、昭和 52 年度以降改正の無かった所得税についてサラリーマンを中心とした所得税減税の声が高まり、昭和 59 年度には所得税減税を避けることができなくなった。しかし当時は財政再建の途中であり、大規模な純減税は困難であった。そこで、税負担の公平の確保、既存税制の見直しの要請に合わせ、所得税の減税とともに法人税率の引上げ、酒税率引上げ、物品税率引上げと対称物品の拡大等、様々な増収措置が図られた。

物品税の課税対象については、昭和 58 年 11 月の「今後の税制のあり方についての答申」で「物品税の課税対象については奢侈品等に絞られているが、国民生活の向上に伴い、使用・消費が高度化・多様化しているため現実に対応できなくなっている。したがって、物品税の課税対象については現行の狭い範囲に限定することなく、消費の持つ担税力に着目して課税するという物品税の基本的性格に立ち返り、その範囲を

---

<sup>63</sup> 米原淳七郎,矢野秀利『直接税対間接税』(有斐閣,1989年)216頁。

<sup>64</sup> 米原淳七郎,矢野秀利『直接税対間接税』(有斐閣,1989年)218頁。

拡大していくことを検討する必要がある。」との認識が示された。しかし 59 年度税制改正論議において、ワープロ、パソコン等の OA 機器に対する物品税の課税が検討されたが、「業務用便益品である」、「物品税の基本的性質に反する」と言った見解により課税が見送られた。この片務的な課税が、その後における間接税の改革論のきっかけの一つとなったとも言える<sup>65</sup>。

そのような状況の下、昭和 60 年度の税制改正に関する答申において「税制の部分的な手直しでは税体系にゆがみを生じさせ一層複雑化させる。直接税、間接税を通じた税制全般にわたる本格的な改革を検討すべき時期に来ている。」という認識が示され、間接税の改革議論が強まる。そして中曽根首相は、昭和 60 年春の通常国会で大型間接税の問題が取り上げられたのに呼応し、シャープ勧告以来の抜本的税制改革について政府税調に諮問した。これを受け、政府税調は昭和 61 年 10 月の「税制の抜本の見直しについての答申」において、限られた物品・サービスにのみ負担を求めるこれまでの間接税制度を抜本的に改め、広く消費一般を課税対象とする間接税を導入することが求められた。この答申を基調にして自民党税制調査会が 12 月に示した「税制改革の基本方針」により「売上税」として新間接税が明らかにされた。売上税は、インボイス方式による付加価値であり、税率は 5%であった。また、1 億円の免税点、一部の非課税品目が列挙されている。

政府は「昭和 62 年度税制改正の要綱」を閣議決定し、昭和 62 年 2 月 4 日に売上税法案を国会に提出する。しかし、提出直後から公約違反を追及する形で売上税反対の動きが激化する<sup>66</sup>。さらに流通業界、繊維業界を中心とした世論の強硬な反対が生じた。特に転嫁<sup>67</sup>、インボイス(税額票)<sup>68</sup>に関する業界の反対は強かった。わが国では諸外国と異なり間接税に不慣れ<sup>69</sup>であり、間接税であれば転嫁が当然であるといった認識が希薄なため、事業者の転嫁に関する不安が高い。転嫁ができなければ当然、事業者が税額相当額を補わなければならない。さらに、その転嫁の不安を払拭し転嫁を推進するうえで導入を予定したインボイスへの反発も発生した。それは、インボイスが事務を煩雑にするといった見解、さらに企業総背番号制による所得税、法人税の課税強化に

---

<sup>65</sup> 菊谷正人『税制革命』(税務経理協会,2008年3月)86頁。

<sup>66</sup> 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店,2008年)111頁。

<sup>67</sup> 尾崎護「売上税独り語り(上)」(ファイナンス 23(6))46頁。

<sup>68</sup> 尾崎護「売上税独り語り(上)」(ファイナンス 23(6))49頁。

<sup>69</sup> 尾崎護「売上税独り語り(上)」(ファイナンス 23(6))48頁。

つながるといった点に起因する。このような反対運動には与党の支持層であった中小企業経営者層も中心となって参加<sup>70</sup>したため与党からも反対議員が生じた。これらの反対運動に乗じた野党の攻撃の激しさも増した<sup>71</sup>結果、与野党対立のまま国会が空転し売上税を含む法案は国会で一度も審議されることなく、5月27日の通常国会閉幕とともに廃案となった。

## 第6項 消費税の創設

昭和62年11月、竹下内閣が発足する。竹下内閣は発足直後に政府税制調査委員会に諮問し、中曽根抜本改革に次ぐ第二次の抜本改革をスタートさせる。第二次抜本改革では国民の反対活動抑制のため所得税、法人税、相続税の大幅減税と抱き合わせで、新型間接税である消費税が既存間接税の廃止と一体となって提案された<sup>72</sup>。これは、経済成長の低迷による法人税収の伸び悩みを税率引上げにより補ってきた<sup>73</sup>ことで昭和60年ごろから経団連が法人税減税を主張<sup>74</sup>しており、法人税に代わる新税を求めざるを得なくなったための税制改正でもあった。

その後、政府税制調査会では参考人からの意見聴取、全国25か所での地方公聴会を行いつつ審議を重ね<sup>75</sup>、昭和63年2月には「税制改革の基本課題」が、3月には「税制改革についての素案」が示され、4月には「税制改革についての中間答申」がまとめられた。さらに、6月には自民党税制調査会において「税制の抜本改革大綱」が決定され、政府税制調査会においては「税制改革についての答申」がまとめられる。

これを受けて、竹下内閣は「税制改革法案」、「所得税法の一部を改正する法律案」、「地方税法の一部を改正する法律案」、「地方譲与税法案」、「地方交付税法の一部を改正する法律案」および「消費税法案」の税制改革6法案を昭和63年7月に閣議決定し、国会に提出した。税制改革6法案はリクルート問題、潜水艦などしお問題により審議がなかなか始まらず、また、審議開始後も与野党対立が生じたが、自民、民社、公明3党による強行採決により11月16日に衆議院で可決された。参議院においても審議は難航、社会党、共産党の「牛歩戦術」もあり採決に25時間をかけ、12月24日に可

<sup>70</sup> 米原淳七郎、矢野秀利『直接税対間接税』（有斐閣、1989年）222頁。

<sup>71</sup> 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008年）112頁。

<sup>72</sup> 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008年）113頁。

<sup>73</sup> 石弘光、牛嶋正、本間正明「なぜいま消費税なのか」（エコノミスト1988.7.18）7頁。

<sup>74</sup> 宇田川璋仁「消費税をめぐる税制改革」（ジュリストNo.931 1989.4.1）76頁。

<sup>75</sup> 財務局40年史 [http://www.mof.go.jp/about\\_mof/zaimu/zaimuf.htm](http://www.mof.go.jp/about_mof/zaimu/zaimuf.htm) より。

決、12月30日に公布、翌平成元年4月1日施行となった。

消費税可決の翌日、可決に至る政治的手法にマスコミから厳しい批判が提出<sup>76</sup>されるも、成立までの過程において、中曽根内閣の売上税法案に対しては非常に厳しい国民の反対があったにもかかわらず、竹下内閣の消費税法案については反対活動が非常に少なかったとされる。真の理由は不明であるが、これは戦後最大の好景気が訪れたこと、大平・中曽根両内閣の失敗を生かし竹下内閣の消費税法案には事業者の反対する規定が政治的に盛り込まれなかった<sup>77</sup>こと等が理由であると推測される。

## 第2節 消費税制度の導入理由に対する考察

消費税の導入については様々な理由があげられる。本章ではそれらの要因のうち主要なものについて個別に検討した後、導入された消費税の問題点と合わせて論ずることで、本稿の主要テーマである消費税は間接税であるか否かの判断の要因となる、立法時の趣旨の理解を行う。

### 第1項 高齢社会への対応

昭和62年11月の竹下内閣の諮問では「長寿・福祉社会をより確実なものとして維持していくため」とされており、同じテーマは昭和36年の政府税調で取り上げられ、さらに大平内閣の消費税導入議論の際にも検討されている。しかし、その後の政府の活動では消費税導入に関する高齢化対策についての議論は後退<sup>78</sup>する。それに合わせた形で当時の大蔵省と厚生省によるシミュレーションにおいても、現行税制を維持することで2010年(平成22年)程度までの高齢化の財源を確保できると予測<sup>79</sup>しており、直近の財源は必要としていない。このような政府の方針転換は高齢化対策を論ずることが消費税導入の妨げになるとの推測によるもので、本質的には長期的な視点に立った福祉目的税であるとの意見がある<sup>80</sup>。

---

<sup>76</sup> 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店,2008年)114頁。

<sup>77</sup> 菊谷正人『税制革命』(税務経理協会,2008年3月)88頁。

<sup>78</sup> 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト No.931 1989.4.1)19頁。

<sup>79</sup> 石弘光,牛嶋正,本間正明「なぜいま消費税なのか」(エコノミスト 1988.7.18)7頁。

<sup>80</sup> 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト No.931 1989.4.1)19頁。

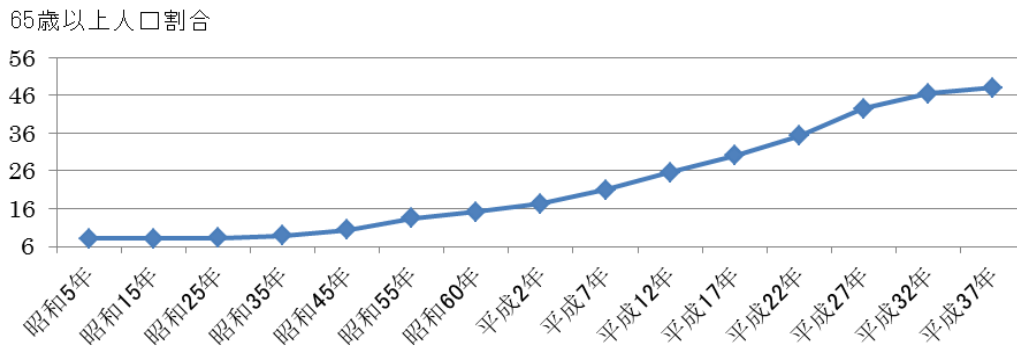


図 3-1 65 歳以上人口割合の推移<sup>81</sup>

わが国の高齢化率の推移について図 3-1 を見れば、わが国は昭和 30 年代から高齢化が徐々に進行し、昭和 60 年には 15.1%と高齢社会に突入している。これに加え昭和 40 年代後半より年金支給額の増加、老人医療の無償化等、高福祉化が加わり、以後、様々な福祉抑制を行うものの図 3-2 に示す通り社会保障給付費は増大しており、将来は歴大な財政支出が必要とみられる。

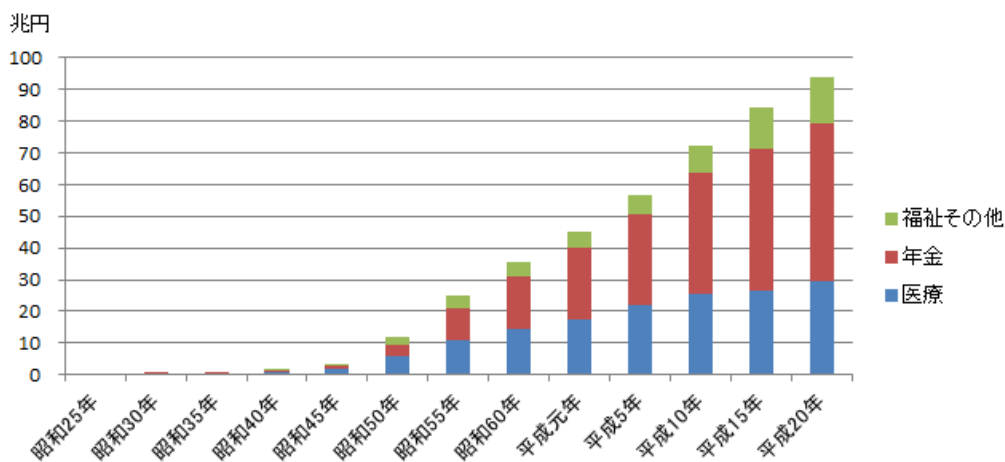


図 3-2 社会保障給付費の推移<sup>82</sup>

この社会福祉費用の増加に対して、従来の直接税中心の税制で必要な税収確保には大幅な増税が必要となる。しかし、直接税に強い減税圧力が続いている状況では増税は

<sup>81</sup> 総務省統計局 高齢者人口の現状と将来より

<http://www.stat.go.jp/data/topics/info1751.htm>(2013年9月2日アクセス)。

<sup>82</sup> 政府統計の総合窓口 平成18年度社会保障給付費より

[http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/GL08020103.do?\\_toGL08020103\\_](http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/GL08020103.do?_toGL08020103_)(2013年9月2日アクセス)。

困難であり、高齢化社会を賄うる財源は消費税以外には難しい<sup>83</sup>。また、消費税は所得税・法人税と異なり不況時にも税収の落ち込みが少なく安定財源としての性質も有している<sup>84</sup>。このような点を考慮するならば、消費税の導入は高齢化社会への対応として不可欠であったと言える。しかし、この点における議論は、その検討過程で意図的に行われたかったように思われる。シャープ改革以来の大改革とされる消費税導入に際し、本質的な導入目的を議論の対象から外すことは適切な対応ではない。

## 第2項 貧富の差の解消

社会経済状況についてみると、シャープ勧告当時に比べ国民の所得水準が上昇、平準化し、社会生活が均質化してきた。その結果、社会基盤に関する負担は国民ができる限り幅広く公平に分かち合うことが望ましいという考え方が広まった。つまり、国民の所得が総じて向上し貧富の差が解消したことから超過累進税率ではなく、広く浅く間接税により徴税するべきであるという見解である。

この点については疑義を呈する研究もある<sup>85</sup>。確かに、当時のわが国の税制は図 1-2 にあるとおり所得税、法人税中心であることは正しい。また、高額な所得税に対する不満は根強かった。さらに、図 3-3 に示す昭和 25 年から平成元年にかけての所得階級別納税者数の変遷によれば所得水準が明らかに平準化している。

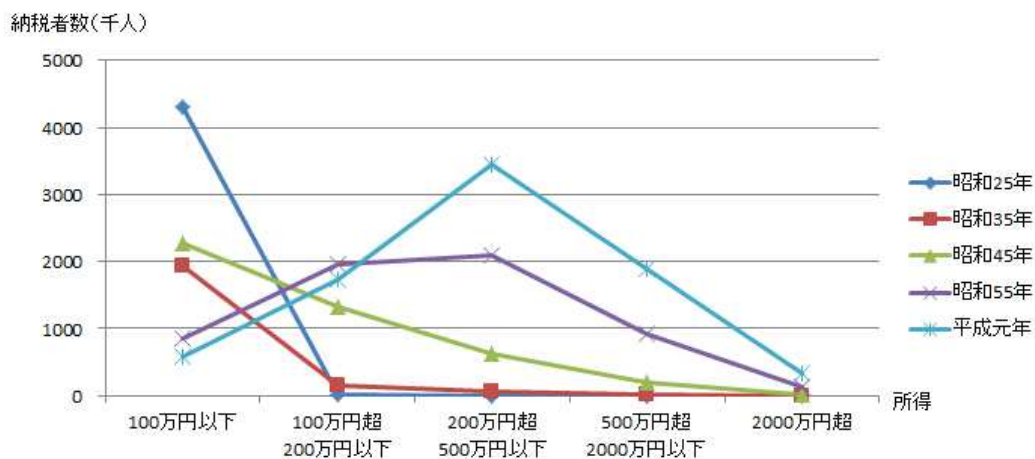


図 3-3 所得階級別納税者数の変遷<sup>86</sup>

<sup>83</sup> 金子宏「総論-消費税制度の基本的問題点-」(日税研論集 1995年3月20日)1頁。

<sup>84</sup> 金子宏「総論-消費税制度の基本的問題点-」(日税研論集 1995年3月20日)3頁。

<sup>85</sup> 三木義一『現代税法と人権』(勁草書房 1992年09月)233頁。

<sup>86</sup> 国税庁 統計情報 長期時系列データ

しかし、平準化しているからと言って貧富の差が解消したとは言えない。

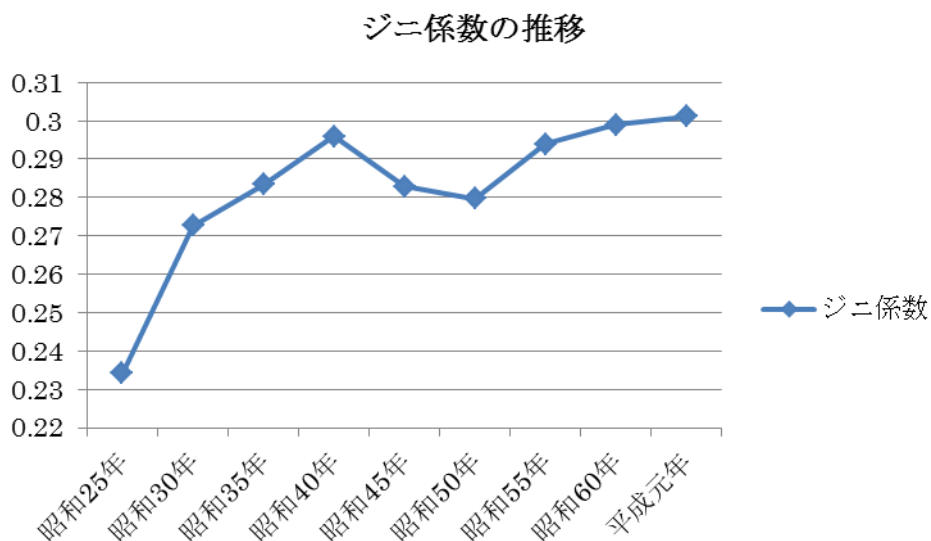


図 3-4 ジニ係数の推移<sup>87</sup>

図 3-4 に国税庁の“民間給与実態統計調査の 1 年勤続者の給与階級別給与所得者数の推移”をもとに作成したジニ係数の推移を示す。この値によれば、昭和 40 年代は一時的に低下傾向がみられるものの、売上税、及び消費税導入に関する議論が行われている時期には再度上昇する傾向がみられ、継続的に見てもわが国の貧富の差は拡大傾向にみられる。従って、貧富の差の解消による間接税の導入議論は適切ではない。むしろ数値上は、貧富の差の拡大に対する抑制議論が必要となるべきである。

### 第 3 項 税制全体の公平性の確保と構造改革

わが国の税制は図 1-2 に示す通り、シャープ勧告以降、直接税中心の税制度であった。さらにわが国の所得税は他国に比べて税率が高く、さらにブラケット(税率適用所得区分)が狭かった。その結果、特に給与所得者に重税感、不公平感が高まっており、所得税の大幅減税を要求する世論が高まっていた。しかしオイルショック以後、わが国の財政は赤字体質であり、代替財源なしには大幅減税は困難であった<sup>88</sup>。

また個別間接税制度の抱える問題点の解消も必要であった。価値観や消費スタイル

---

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm> より(2013 年 9 月 2 日アクセス)。

<sup>87</sup> 国税庁民間給与実態統計調査結果より概算にて作成。

<sup>88</sup> 金子宏「総論・消費税制度の基本的問題点-」(日税研論集 1995 年 3 月 20 日)2 頁。



が多様化した結果、特定の物品、サービスにのみ課税する当時の間接税は税の公平という点から不合理となった。また、このように不合理な状況である個別間接税制度は国際摩擦の一因にもなっていた<sup>89</sup>。しかし次々と増えていく物品、サービスを都度区別して課税対象としていくことは困難であり、大蔵省はこのような不合理の解消にはすべての商品に課税する消費税の導入が必要であると主張した<sup>90</sup>。

これらの問題点の背景として直間比率の是正が検討された。図 3-5 は昭和 60 年度の国税収入に係る直間比率の国際比較であるが、EC 諸国の直間比率は 6 対 4 に近く、これに対してわが国は幾分偏っており、国際的な基準に合わせるべきだとされた。

	日本	アメリカ	イギリス	西ドイツ	フランス	イタリア
直接税	72.8	89.8	56.1	52.7	39.5	57.8
間接税	27.2	10.2	43.9	47.3	60.5	42.2

図 3-5 昭和 60 年度における国税収入に係る直間比率の国際比較<sup>91</sup>

確かに、消費税の導入により個別間接税の問題点を解消しつつ、かねてより問題となっていた所得税減税の代替財源を確保し直間比率は是正された。しかし、これらは導入の根拠に乏しい。第 1 に当時の個別間接税は不合理であるが、その問題点を解決するためにすべての消費を課税対象とする解決策は安易であり、拙速に導入すべきではない。本解決策は一つの手法ではあるが、一度導入した制度をなくすことは困難であり、広く影響のある税であるならばより一層の議論と検討をすべきである。第 2 に所得税減税の代替財源として消費税とする根拠は、当時の生活水準が平準化し貧富の差がなくなってきたとの根拠によるが本節第 2 項に示した通り、当時のジニ係数からは貧富の差は拡大傾向にあり消費税の逆進性の点を踏まえれば合理的ではない。第 3 に直間比率の是正は導入根拠とならない。単に直間比率が 6 対 4 であることが理想であるならばわが国の昭和 40 年代の税制を採用すべきである<sup>92</sup>し、世界第 1 位の経済大国アメリカは直接税中心の税制度である。直間比率は国家の方針に従って税制を変更した結果、変化するものであり、直間比率を変更するために税制を見直すものではない。

<sup>89</sup> 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局,1989 年）1 頁。

<sup>90</sup> 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房 1992 年 09 月）232 頁。

<sup>91</sup> 大蔵省大臣官房文書課「大蔵省広報 ファイナンス別冊 間接税の現状」（大蔵財務協会,1987 年 11 月）232 頁。

<sup>92</sup> 三木義一『現代税法と人権』（勁草書房 1992 年 09 月）230 頁。

#### 第4項 消費税法の導入に関する総括

導入時の消費税法は帳簿方式、高い免税点、限界控除制度、簡易課税制度等の様々な問題を抱えて<sup>93</sup>おり、さらに本節第1項から第3項における検討からも、その成立における議論が合理的と言えず、世論の反対の中で導入にこぎつけるため、内容をより精査することよりも避難をかわし導入することが優先<sup>94</sup>されたと言える。高齢社会を迎えるわが国の社会保障費用の増大が予想される中、消費税法の導入は一つの解決策である。そのため、大平内閣、中曽根内閣での2度にわたる失敗から大蔵省は消費税に対する世論の反対の強さを感じ強行したのであろうが、議論をあいまいにしたまま問題点を先送りにして強行したことが成立後25年経過し重要な租税の一つとなった今も、多くの問題点を抱える税制度であり、解決の糸口が見えなくなった原因であったことが改めて理解された。

---

<sup>93</sup> 金子宏「総論・消費税制度の基本的問題点-」(日税研論集 1995年3月20日)3頁。

<sup>94</sup> 加藤寛,金子宏「税制調査会中期答申をめぐって」(税経通信 55(12),2000.09)15頁。

## 第4章 判示からみる消費税制度

第3章で論じたように、消費税制度は導入を優先した結果、様々な問題を含んだ制度として成立することとなった。その結果、消費税に関して内包された問題に起因する様々な争訟が生じている。そこで、これら争いについて裁判所がどのような判断をしているか、その判示をもとに司法の判断を確認する。

しかし、消費税に対する判示は多岐にわたる。そこで、本稿では消費税が間接税であるか否かについて論じている点から次の2点に注目して判示を調査する。

第1に消費税が事業者にとって預り金であるか否かという問題である。真に間接税であるならば当然に事業者が納付する税額は消費者からの「預り金」である。逆に「預り金」でないならば消費者は担税者とはならない。つまり、本章第1節で詳述するが、「預り金的性格≠預り金」であって、「預り金的性格」とされる場合には「預り金」には該当しないことから、事業者は消費者から納付すべき税額を預かっておらず、また、消費者は負担をしていない。従って、消費税を「預り金的性格」と断定するならば、その担税者が消費者でないこととなるため、担税者を事業者と判断する以外なく、そのため間接税に該当しないこととなる。

第2に第2章の直接税と間接税の区分に関する議論より、間接税であるか否かの判断については転嫁に関する取扱いが重要な要素となっていた。すなわち、間接税であるためには転嫁が行われ消費者が担税者でなければならず<sup>95</sup>、転嫁が行われないとすればそれは間接税に該当するとは言えない。

もちろん第1および第2の点において、実態としては図2-2で述べたとおり不完全な転嫁が行われていることから、本来は一義的に判断できるものではない。しかし、裁判において不完全な転嫁を是とし、転嫁された額においてのみ消費者が負担するといった判断を行うことは、現行の消費税制度と異なるものであり、今回の調査においても、そのような判示は見られなかった。そのため、判示から消費税制度について考察を行う本章においては先の第1及び第2の基準により一義的な判断を用いても問題ないと考える。

そこで本章では、消費税が預り金であるか否かに関して何らかの判断をしている判決及び転嫁に関して何らかの判断を示している判決について取り上げることとした。

---

<sup>95</sup> 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト931,1989-04-01)28頁。

## 第1節 預り金的性格について

本章第2節に示す司法の判断には、たびたび“消費税は「預り金的性格」である”という表現がみられる。この「預り金的性格」は一見、「預り金」と混同しがちだが、実質は異なる言葉である。なぜなら、「預り金」には預かった金、借金という意味が存在するが、「預り金的性格」に意味は存在しない<sup>96</sup>。そこで、この預り金的性格についてその由来と「預り金的性格」が表現する租税関係につき、判例について論ずる前に確認する。

預り金的性格について内閣府の答申<sup>97</sup>によれば、「消費税は預り金的性格を有する税」の文言について、税制調査会が昭和63年4月の「税制改革についての中間答申」及び平成5年11月の「今後の税制のあり方についての答申」において、「消費税は取引先からの預り金的な性格を有するもの」と表現したことに起因する。また、国税庁においては消費税の滞納防止等の広報・指導につき「消費税は預り金的性格を有する税」との文言を活用しただけであり、国税庁の見解の表明として用いたものはないとしている。なお、国税庁が出した基本通達においても、消費税は預り金的性格を有する税と記述されたものはない。

従って内閣府の答申によれば、「預り金的性格」はあくまで広報上の一表現、換言すればキャッチコピーでしかなく、なんら明確な意味を成す文言ではないこととなる。従って、「預り金」という文言があるにもかかわらず、正確な表現が必要な判決文において、あえて「預り金的性格」という文言を用いているときは、真にどのような意味合いを持って使用されているかは不明であるが、「預り金」とは異なる何かをさす表現であるといえる。従って、「預り金的性格」は預り金ではないことから、預り金的性格とされている場合には、消費者から消費税額相当の預り金はないこととなるため、消費者は担税者とならない。しかし、この場合にも納税義務者が事業者であることは変わりなく、消費税は納税義務者である事業者が何らかの基準により税負担をしている

---

<sup>96</sup> 預り金および預り金的性格は各辞書において下記の通り。

預り金は広辞苑第六版：「借った金」、大辞泉：「預かった金、借金」、大辞林第三判：「預かった金、借った金」とされるが、預り金的性格の項目はない。

的、性質については、広辞苑第六版：「的＝性質を帯びる、状態をなす」「性格＝広く事物に特有な性質」、大辞泉：「的＝～のような、～に関する」「性格＝特定の事物に際立ってみられる傾向」、大辞林：「的＝そのものではないがそれに似た性質を持っていることを表わす」「性格＝ある物事特有の傾向や性質」とされる。このことから、「預り金」≠「預り金的性格」と言える。

<sup>97</sup> 内閣府 情報公開・個人情報保護審査会 答申 平成15年度(行情)283より。

こととなり、その担税者は事業者以外にいない。

では、この場合、どのような基準で担税力がもとめられるだろうか。間接税である消費税の場合、その消費をもって担税力を測る基準としている。これは第 2 章で述べた近年の間接税に対する見解とも適合する。しかし、「預り金的性格」による税の場合は、担税者が事業者であることから消費ではなく事業者にかかわる基準を担税力としなければならない。この場合、消費によって事業者が得られる対価の額を担税力の指針と考えることが合理的であり、また消費税法 28 条と一致する。従って、「預り金的性格」と表現される場合は、事業者が取得した対価の額すなわち売上を基準として課税され、その税額を事業者が納税する構造となるため通常の直接税の取扱いに等しい。これは第 2 章で述べた近年の直接税に対する見解に合致している。

なお、判決文には「預り金的性質」という表現も見られるが「預り金的性格」と同様の扱いと思われる。

## 第 2 節 判示よりみる司法の判断

### 第 1 項 消費税更正処分等取消請求事件(株式会社オリジナルコーヒー商会)

津地方裁判所平成 6 年(行ウ)第 9 号：平成 10 年 9 月 10 日判決

名古屋高等裁判所平成 10 年(行コ)第 32 号：平成 12 年 3 月 24 日民事第 2 部判決

#### ●事件の概要

原告(オリジナルコーヒー商会)が行った一定の期間に関する確定申告に対して、被告(津税務署長)は、当該申告に関しては帳簿の保存が不明確であり、さらに税務調査においても帳簿の提示が行われなかった。そのため本件申告は消費税法 30 条 7 項に規定する帳簿等を保存しない場合に該当するとして、当該申告についての更正及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。これに対し、原告は税務調査には協力的であり、たとえ帳簿等の保存がなくとも他の証拠資料により仕入税額を合理的に推認しうる場合は仕入税額控除を認めるべきであり、本件は合理的に推認しうる場合に該当するとして提訴に至った。

これを受け、第 1 審の津地方裁判所、第 2 審の名古屋高等裁判所は消費税法 30 条 7 項にいう帳簿等の保存とは単なる客観的な帳簿等の保存と解すべきではなく、税務職員よる提示要求に対して帳簿等の保存の有無呼びその記載内容を確認しうる状態にしておくことを含む。また、仕入税額控除に係る証拠方法を確実な証拠に限定しなければ

ばならず推認しうる証拠ではなく帳簿等の保存が必要であるとして原告の要求を棄却した。

#### ●消費税に関する裁判所の見解と私見

第1審の津地方裁判所は判決文の中で「消費税は消費者からの預り金的性格を有するから」とし、消費税が預り金ではなく預り金的性格を有する税である旨を示しているが、「納税者の益税とならぬよう」として預り金でないにもかかわらず益税論を論じており矛盾がみられる。これは消費税が条文上は間接税と表現されているかが明確でなく、また税制調査会が「預り金的性格」という文言を広く広めた状況で、消費税を間接税であるとして判示しようと考えたゆえの表現だと推測される。

第2審の名古屋高等裁判所は第1審の判決文の内、「納税者の益税」に関する部分を「預り金的性質を有する消費税を納税者が不当に利得」と預り金的性格である旨を強調する修正となっているものの全体的に第1審の見解と相違ない。

なお、消費税法30条7項を要件とする類似の争いは多数あり、下記にてその一部を論ずる。

- 福岡地方裁判所 平成9年(行ウ)第22号：平成13年3月27日第二民事部判決
- 徳島地方裁判所 平成10年(行ウ)第2号平成13年1月26日第二民事部判決
- 前橋地方裁判所 平成7年(行ウ)第4号：平成12年5月31日判決
- 高松地方裁判所 平成8年(行ワ)第1号：平成10年9月28日判決
- 国税不服審判所 平成21年1月28日裁決

これらの判決においても、いずれも「消費税は消費者からの預り金的性格を有する」としており、本質的に消費税が預り金ではない旨の表現となっている。

#### 第2項 消費税決定処分等取消請求事件(破産者株式会社ケン)

福井地方裁判所 平成17年(行ウ)第5号：平成19年9月12日民事第2部判決

名古屋高等裁判所金沢支部 平成19年(行コ)第17号：平成20年6月16日第1部判決

#### ●事件の概要

原告(破産株式会社ケンの破産管財人)は破産管財人の管理処分権に専属する破産財団は破産宣告を受けた法人(以下破産者)と異なるため、破産管財人の行った財産の処分は破産者との関与がなく、本件の破産財団は新設法人に該当するとして、当該課税期間につき消費税の納税義務がないものと判断し確定申告を行わなかった。これに対

し、被告は破産財団に属する財産の所有権は破産後も破産者に帰属し、破産管財人が行った破産財団の財産の処分は破産者に帰属するとして、当該課税期間の消費税につき決定処分及び無申告加算税の賦課決定処分を行った。原告はこれを不服として提訴した。

これを受け第 1 審の福井地方裁判所は破産財団が、破産者とは別個の社会的実態を有する人格のない社団であり、また新設法人に該当するので破産財団は納税義務がないと判時したのに対し、第 2 審は、破産財団は破産者と異なる法的主体と言えず、破産者は納税義務を負うとして原判決を取消した。

#### ●消費税に関する裁判所の見解と私見

第 2 審の名古屋高等裁判所において、「譲受人から受領したものと取り扱われる消費税額は、破産財団に属する財産の譲受人からの預り金にすぎず、本来、国に納付すべきものであるから」と明確に消費税を預り金と表現している。

なお、破産による財産の帰属先を争点とする類似事案について、「大阪地方裁判所平成 9 年(行ウ)第 89 号：平成 10 年 11 月 24 日第 7 民事部判決」がある。本判決では、「消費税は担税者である購入者からの一種の預り金的性質を有するものであって、売却代金のうち消費税相当額は本来国庫に納付されるべきもの」と判示している。従って、本判決では購入者を担税者としながらも消費税を預り金でないとする矛盾がみられる。

### 第 3 項 未払賃金請求事件

金沢地方裁判所 平成 4 年(ワ)第 345 号：平成 7 年 10 月 19 日第 2 部判決

#### ●事件の概要

消費税導入に伴う運賃改定後、消費税の納付は雇用者である被告が一括して行っていた。この際、被告が原告ら(タクシー運転手)より徴収した消費税相当額のうち仕入控除税額相当分については、原告らに支給される賃金に反映されるべき被告の収益であるとして、消費税導入に伴う運賃改定が実施された日以降の賃金の一部が未払い、または被告の不当利得に該当するとして、未払い賃金の支払い又は不当利得の返還を求めて提訴した。

これを受け金沢地方裁判所は原告らの主張をおおむね認め、被告に対して一定額の支払いを命じた。

#### ●消費税に関する裁判所の判断と私見

本判決の中で裁判官は「消費税は、法的には事業者が消費者から徴収して国に納入するものではなく、事業者が納税義務者となって国に所定の税額を納付するものであるから、消費税相当分を含む全額が運賃であって、運賃部分と税金又は預り金の部分とに分かれるものではない。消費税相当分が、会計上は預り金として処理されているとしても、そのことによって、消費税相当分の性格が左右されるものではない。」としている。これについては本節第5項にて詳述しているが、本来、間接税であるならば、その対価の額と消費税額は理論的な見解においては明確に区分されているべきところ、本判決では消費税を含んだ額が役務の提供等に対する対価の額すなわち運賃であると判示している。また、本判決では、「会計上預り金として処理されているとしても」と表現していることから、判示するうえで預り金でないことを暗に示しているといえる。

なお、消費税施行に伴う運賃改定に関する案件として「神戸地方裁判所 平成元年(ワ)1339号、平成元年(ワ)1338号、平成元年(ワ)1340号 平成3年11月26日判決」がある。本事案では先の事案と異なり金員の支払いを棄却しているが、その判決において消費税につき「実質的にはタクシー会社が国に納付すべき消費税に該当する乗客から預かった金員」と判示している。従って、本事案では先の事案と異なり、消費税相当額は預かった金員であり売上げとは理論的に区別されるものであるため、賃金計算に含む収益ではない旨の判決に至っている。

#### 第4項 消費税更正処分取消等請求事件

東京地方裁判所：平成13年(行ウ)：平成14年4月18日民事第3部判決

##### ●事件の概要

原告は、取引先に消費税を転嫁できなかったとする取引が該当する課税期間につき、転嫁できなかった消費税相当額について当該課税期間の納付すべき消費税額から除外した額にて確定申告を行った。これに対し、被告(神田税務署長)は転嫁できなかったとする取引については内税方式による取引があったものとみなし、課税標準額及び消費税額を算出し、更正処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。原告はこれを不服として提訴した。

これを受け東京地方裁判所は、各取引につき事業者と消費者との間で消費税相当額が現に支払われたか否かにかかわらず、事業者においては消費税の納税義務を免れることはできない。また、課税標準額の算定に当たっても、対価として収受していなけ



れば、消費税の課税標準額たり得ないものではなく、実際に収受していない対価であっても、収受すべき金銭等については課税標準額に含めるべきであって、事業者が消費者から本来収受すべき消費税相当額の支払を受けていない場合に当該消費税を事業者にも課税することは適法であると解すべきであるとして、原告の請求を棄却した。

#### ●消費税に関する裁判所の判断と私見

本件の判決は、納付すべき消費税額を事業者が消費者から受領するか否かは消費税の納付に無関係であるとしている。間接税であれば、当然に担税者である消費者からの預り金を納税する義務を有するはずであり、条文上、事業者に徴収権限がない以上、徴収できない場合には別途国家が徴収する等の対応が必要となる。しかし、本件のように徴収できない場合を含むいかなる場合においても、消費税は納付しなければならないとなると、消費者から納税額の預かりによらず課税されることとなる。つまり事業者の担税力から導かれる所定の額を当然に納付する形式の租税となり、本判決では消費税を間接税と判断することはできない。

#### 第5項 損害賠償請求事件(サラリーマン新党)

東京地方裁判所 平成元年(ワ)第5194号：平成2年3月26日判決

#### ●事件の概要

原告(サラリーマン新党 青木他)は被告(国、竹下内閣総理大臣)が制定した消費税法は憲法違反であり、当該制定は不法行為に該当する。従って被告は、不法行為により支払うこととなった損害額及び、精神的苦痛に対する慰謝料の支払うべきとして提訴に至った。

これを受けて東京地方裁判所は、最高裁判所昭和60年11月21日第一小法廷判決を引用し、あえて不法な立法行為でなければ違法の評価を受けない。従って、本件は憲法違反とは言えず、不法行為とは言えないとして、原告の請求を棄却している。

#### ●消費税に関する裁判所の判断と私見

本件判決文の中で裁判官は「消費者は消費税の実質的負担者ではあるが、…、消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しないから、事業者が、当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を、消費者に対する関係で負うものではない」と述べている。この判示に

ついて田中教授<sup>98</sup>は消費者が支払う消費税相当額は商品や役務の対価でしかないとする裁判所の判断は消費税法の規定に沿った妥当なものとしている。つまり本判示は、消費者は事業者に対して消費税を預けているのではなく、支払った対価の額の一部に消費税相当額を含むことがあるだけであり、含んでいたとしても事業者が収める消費税額に該当するとは限らないことを示す。つまり消費者は資産の譲渡等に対して対価を支払っただけであり、消費税を支払ったわけではないこととなる。この点について吉良教授<sup>99</sup>は消費税を間接税としてとらえる場合、消費税相当額を対価の一部とする点に基本的な問題があり、消費税分は取引の対価とすべきではないと指摘している。

## 第6項 家賃増額確認請求事件

大阪地方裁判所 昭63(ワ)第4656号：平成2年8月3日第20民事部判決

### ●事件の概要

原告(貸主)が被告(借主)に月5万円で賃貸している建物に関し、土地価格の高等、近隣家賃の上昇等により適正賃料が月15万円に上昇したとして、適正賃料を請求したところ、被告は原告の請求する賃料は不相当であるとして、一定額(8万円)を供託した。そこで、原告は適正賃料の確認を求めて提訴した。

これを受けて大阪地方裁判所は適正賃料を鑑定し一部認容、一部棄却の判決を行った。

### ●消費税に関する裁判所の判断と私見

本判決の中で裁判官は「消費税は事業者に負担を求めるものではなく、事業者の各段階の売上げに課税され、最終的には消費者に課税する税金」としながらも、「消費者に、事業者に対する消費税の支払い義務を課したものと、事業者に、消費者に対する私法上の請求権として転嫁請求権を認めたとまでは解することができない」としている。これは、文言通り解釈すると、消費者に課税すべき税金ではあるが納税義務者である事業者は担税者である消費者から徴収する権利がないため、担税者が積極的に負担しない場合には事業者は預り金を受け取れず納税力が生じない。しかし、このような場合にも事業者の納税義務が解消するわけではない。本判示ではこの問題を解消するための方法論として「消費者にその税金の適正な転嫁がなされることを予定し

<sup>98</sup> 金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣 2007/11/21)697頁。

<sup>99</sup> 吉良実「消費税の不合理性及び違憲性」(シュトイエル 347号 1991)7頁。

て」としている。しかし、予定されているだけでは当然に問題の解決には至らず、消費者に課税する税金は実質的に事業者が担税者となりうる問題が生じる。

#### 第7項 行政処分の取消等請求事件

東京地方裁判所 平成元年(行ウ)第144号：平成4年3月24日民事第2部判決

東京高等裁判所 平成4年(行コ)第46号：平成6年4月18日判決

最高裁三小 平成6年(行ツ)第136号：平成10年12月18日判決

#### ●事件の概要

消費税の導入に伴い被告(公正取引委員会)が再販価格に消費税を含む旨の案内を公表したため、原告ら(書店)は、被告(公正取引委員会)に対する案内の公表の取消及び、被告(国)に対する国家賠償請求を求めて提訴した。

これを受けて東京地方裁判所等はいずれの要件も認められないとして棄却した。

#### ●消費税に関する裁判所の判断と私見

第1審の東京地方裁判所はその過程で本件に関する消費税の取扱いについて「書店が書籍の価格に併せて消費者から消費税を徴収してこれを国に納入するというものではなく、書店が消費者に販売した書籍の価格の中には実質的、経済的にみると消費税相当分が含まれていることとなる」としている。この原審の判決文には第2審の東京高等裁判所及び第3審の最高裁も判断を妥当としているが、本判決文の内容では実質的に消費税相当分が含まれているにとどまり、本判示について本節第5項と同様に理論的な観点からは、消費税を間接税とするならば対価の額と消費税額を区分すべきである。結果論から言えば書籍は価格が守られていることから、理論的には再販価格が消費税相当額を含んだ価格であれば転嫁はされることとなるが、結果論を用いた理論構築だとするならば問題がある。

#### 第3節 消費税に対する司法判断に関する総括

第4章第2節では預り金及び転嫁について判示された特徴的な判決を取り上げた。上記に取り上げた以外にも様々な判決があるが、預り金と転嫁に関する判示では、消費税をどのようにとらえるのかについて反する傾向にあった。なぜなら預り金に関する判示では概ね「預り金的性格」と間接税を示さない表現をする傾向であったのに対し、転嫁に関する判示(第4章2節で取り上げなかった多くの判例)では、転嫁は当然

のものとされる傾向が強く出ていた。裁判官の職務が、日本国憲法 76 条 3 項において「すべて裁判官は、その良心に従ひ独立してその職権を行ひ、この憲法及び法律にのみ拘束される。」とされていることから、消費税法が明確に間接税であるならば、間接税の根幹である租税負担の転嫁に関する部分について、このように結論が異なることはない。これは、所得税が直接税か間接税か判例で二分されるようなものである。従って異なった理由は、消費税法の持つ矛盾、つまり導入を優先し妥協により作成された<sup>100</sup>消費税法の条文に沿った判示を行った結果、現在の消費税制度が間接税に該当すると断定しきれなかったことにあると推測される。この点については次章で論ずるが、様々な判示を分析した結果からは現在の消費税制度を間接税として断定しきれない現状が垣間見られる。

---

<sup>100</sup> 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店,2008年)115頁。

## 第5章 現行法による消費税制度

第4章で裁判官が現在の消費税制度を間接税と断定できていないことを確認した。裁判官が法に沿った解釈を行っている以上、この矛盾は現行法に問題があると推測される。そこで、本章では現行法の条文より消費税制度がどのように規定されているのかを確認する。

現行法上は、直接税と間接税の区分について国税犯則取締法に記載があり<sup>101</sup>、消費税については消費税法およびその関連法に記載がある。そして、転嫁に関しては税制改革法及び平成25年6月に成立した”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)”に記載がある。そこで、まず国税犯則取締法の内容を、そして次に消費税法の内容を確認し、現行法の条文上では消費税が直接税と間接税のどちらに該当するかを検討する。ただし、税制改革法の記載については消費税に関する議論と合わせて行うが、施行日を迎えていない消費税転嫁対策特別措置法については、個別に論ずることとする。

### 第1節 現行法の規定から見る消費税

#### 第1項 国税犯則取締法

現行法では間接税につき、国税犯則取締法において間接税にのみ通告処分<sup>102</sup>という簡易な手続きが定められていることから、国税犯則取締法施行規則1条に間接税につき下記の通り限定列挙されている。

1条 国税犯則取締法 ニ於テ間接国税ト称スルハ左ノ国税トス

1 消費税法(昭和六十三年法律第百八号)第四十七条第二項ニ規定スル課税貨物ニ課サルル消費税

2 酒税

3 たばこ税

4 揮発油税

5 地方揮発油税

---

<sup>101</sup> 清永敬次『税法新装版』(有斐閣,2013年)8頁。本稿では関税、とん税、特別とん税にかんする通告制度、地方税法に規定する軽油引取税、入湯税、財務省の組織法については割愛する。

<sup>102</sup> 金子宏『租税法18版』(弘文堂,2013年)13頁。

## 6 石油ガス税

## 7 石油石炭税

この条文では間接税に消費税を含んでいるものの、消費税法のうち間接税の対象となる税は消費税法 47 条 2 項に規定する課税貨物に課される税のみに限定されている。消費税法 47 条 2 項によれば

関税法 6 条の 2、1 項 2 号 に規定する賦課課税方式が適用される課税貨物を保税地域から引き取りようとする者は、…(以下略)。

とされており、その対象は賦課課税方式に関する税のみとなる。消費税法はその納税方法により「申告納税方式により納付する税」と「賦課課税方式により納付する税」に区分することができる点を考慮すれば、国税犯則取締法の規定では消費税のうち申告納税方式による税は間接税に含まれていない。本件の問題は執行の観点による原因に起因するが、消費税法のうち申告納税方式により納付する税については、他の間接税と同様の扱いをすることが困難であり、直接税に類する扱いを行うことが適していた結果、生じたものと考えられる。

## 第 2 項 消費税法

### 第 1 目 消費税法の法文に関する検討

消費税法は 5 条に納税義務者に関して、28 条に課税標準に関して規定されている。下記に 5 条 1 項及び 28 条 1 項を記す。

#### 5 条 1 項

事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

#### 28 条 1 項

課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とする。上記より検討すると、消費税は消費税法 28 条 1 項において、対価の額に応じて納付税額が計算され、その額につき、消費税法 5 条 1 項に規定する事業者が納付する構成となっている。従って、租税法律主義<sup>103</sup>の点から読み解くことができるのは、「売上対価に一定の税率を乗じた税額を事業者が納付すること」のみであり、担税者が消費者で

---

<sup>103</sup> 水野忠恒『租税法 5 版』(有斐閣,2011 年)8 頁。

あることは読み取ることができない<sup>104</sup>。本来、消費税が間接税であるためには担税者が最終消費者でなければならず、税負担が正しく転嫁されなければならない<sup>105</sup>。従って租税法律主義の点からは、消費税が間接税であるならば「消費者が担税者である」ことが条文上に記載されている、もしくは明らかに条文より読み取ることができる必要がある。しかし、消費者が担税者である明確な記載はなく、推測できる記載は消費税本法ではなく税制改革法 11 条(消費税転嫁対策特別措置法は現在は施行前)によることとなる。税制改革法 11 条には

#### 11 条

1 項 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。…(以下略)

2 項 国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。

との記載がある。税制改革法 11 条によれば 1 項では「転嫁しなければならない」ではなく「転嫁するものとする」と単なる宣言にとどまっており、転嫁が義務付けられているとは言えない。また、2 項では「国は転嫁に寄与する施策を講ずるものとする」と明記してあるが、この施策は成立後 25 年たってようやく消費税転嫁対策特別措置法が成立したが、本節第 3 項で論ずるが、消費税本法ではなく特別措置法であり、さらに適用対象が限定されているといった問題がある。これに対し特別地方消費税(廃止)においては、消費者を納税義務者、事業者を特別徴収義務者と明確<sup>106</sup>にしていた点を考慮すれば、現行法では消費税の転嫁が明確にされているとは言えない<sup>107</sup>。しかし、明確な記載がないことを持って間接税でないことは疑問が残る。なぜなら、ドイツにおける EU 型付加価値税も条文上、転嫁の記載はなく<sup>108</sup>、また、わが国における個別間接税についても酒税等の転嫁の記載のない租税が存在する。しかし、ドイツでは租税法律主義<sup>109</sup>を採用しているにもかかわらず、条文に記載のない EU 型付加価値税

---

<sup>104</sup> 山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『租税法の解釈と展開(2)』(信山社出版 2007 年)224 頁。

<sup>105</sup> 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト 931, 1989-04-01)28 頁。

<sup>106</sup> 田中治「消費税改革の法的問題点」(法律時報 67(3), 1995-03)15 頁。

<sup>107</sup> 金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣 2007/11/21)695 頁。

<sup>108</sup> 「消費税をめぐる法的諸問題(討論)」(税法学(558),2007-11)220 頁。

<sup>109</sup> 小山廣和「租税法律主義概念の確立」(法律論叢 76(4・5), 2004-03)112 頁。

が当然のように間接税とされている。また、わが国の酒税等の個別消費税も間接税として認知されている。わが国における一般消費税と、EU 諸国における付加価値税及び我が国の個別消費税とは、その対象となる租税の転嫁に対する認識に大きな違いがあるためである。この点につき以下で論ずる。

## 第2目 ドイツ税制との比較

ドイツにおける間接税は15世紀にはすでに物品税が徴収されており、19世紀に入ると近代的な個別消費税に移行<sup>110</sup>する。その後、第一次世界大戦による財政需要により1916年(大正5年)には税率0.1%の商品取引税を導入、1918年(大正7年)には税率0.5%の多段階累積売上税である取引高税に改められる。その後、社会状況の変化に伴う税率の変更を経て1949年(昭和24年)以後は4%の税率<sup>111</sup>が維持される。取引高税には税の累積が生じるという重大な欠点があってもかかわらず、低税率で多くの税収を確保できると利点により維持され続け<sup>112</sup>ていた。しかし、国境税調整を正確に行うことが困難な税制<sup>113</sup>である問題を抱えていた。そのため1958年(昭和33年)に欧州経済共同体が発足に伴い、ドイツを含む加盟国間の税制の調整を要する<sup>114</sup>こととなり、1967年(昭和42年)の欧州経済共同体理事会による「売上税の調和に関する第一次指令」及び「同第二次指令」を受けてドイツは同年に前段階税額控除方式による税率10%(施行時は11%)の付加価値税の導入に至る。付加価値税は前段階の税額を控除する前段階控除方式を採用しており、取引高税における重大な欠点を解決<sup>115</sup>している。そして、欧州諸国における前段階控除の仕組みではインボイス方式を用いることとなった。欧州諸国では、従来、取引にインボイスを用いていたため、その導入が容易であったことが一因であるが、前段階控除にインボイスを用いることで、少なくとも手続き上は個別取引ごとにインボイスに示された税額が転嫁されるため転嫁が明確<sup>116</sup>となり、転嫁が促進される<sup>117</sup>。また、前後のインボイスのクロス・チェックも容易<sup>118</sup>である。これに

<sup>110</sup> 伊東弘文「売上税(消費税)が基幹税となった理由—ドイツの例」(税研18(2), 2002.09)24頁。

<sup>111</sup> 碓井光明,小早川光郎,水野忠恒,中里実『公法学の法と政策 上』(有斐閣2000年月)196頁。

<sup>112</sup> 伊東弘文「売上税(消費税)が基幹税となった理由—ドイツの例」(税研18(2), 2002.09)25頁。

<sup>113</sup> 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」(税研22(4),2007-01)27頁。

<sup>114</sup> 碓井光明,小早川光郎,水野忠恒,中里実『公法学の法と政策 上』(有斐閣2000年月)197頁。

<sup>115</sup> 金子宏『租税法18版』(弘文堂,2013年)628頁。

<sup>116</sup> 水野忠恒『租税法5版』(有斐閣,2011年)732頁。

<sup>117</sup> 渡辺裕泰「消費税の諸問題」(租税法研究 第34号2006年05月)95頁。



対し、わが国で採用されている帳簿を用いた仕入控除型付加価値税は個別取引ごとの税額は計算されず年度末まで最終税額が定まらないため、税額転嫁が不確実であると考えられている<sup>119</sup>。

このようにドイツ<sup>120</sup>を含む EU 諸国では、システムの点においてインボイス制度を用いることで転嫁を促進し、運用の点から取引高税を含む長期間の大型間接税の歴史的背景<sup>121</sup>が後押しすることで、付加価値税の税負担の転嫁が当然<sup>122</sup>のことと認識されている。しかし、わが国においては消費税の転嫁について様々な議論<sup>123</sup>が行われること及び、図 2-2 に示す転嫁の状況から、間接税の転嫁が当然であるという認識はない。さらに、このような認識を理解していたにもかかわらず、あえて税額の転嫁が不明確となる帳簿方式を用いており、その成立過程においても転嫁をあえて不明瞭なものとする方法を採用している。

さらに裁判所の見解においても、ドイツでは事業者は消費税の徴収における協力者・補助者という立場をとり事業者による徴収を前提としている<sup>124</sup>のに対し、わが国では事業者の消費税の徴収義務を否定<sup>125</sup>している。

このようにドイツとわが国では一般消費税に係る税負担の転嫁に対する社会の認識に根本的な違いがある。そのためドイツの付加価値税は条文に転嫁に関する記載がなくても転嫁が明確な税制であると判断できるのに対し、わが国の消費税は明確な転嫁に関する記載がなければ、転嫁が行われる税制に該当するとは判断できない。

### 第 3 目 個別消費税との比較

次にわが国における個別消費税について検討する。個別消費税は一般消費税と異なり特定物品を対象としているため、その流通過程において転嫁を確保する措置をとることが可能となっている。例えば酒税を例にとると酒税はその流通過程において免許

---

<sup>118</sup> 金子宏『租税法 18 版』(弘文堂,2013 年)628 頁。

<sup>119</sup> 水野忠恒『租税法 5 版』(有斐閣,2011 年)732 頁。

<sup>120</sup> 金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣 2007/11/21)728 頁。

<sup>121</sup> 尾崎護「売上税独り語り(上)」(ファイナンス 23(6))48 頁。

石弘光,牛嶋正,本間正明「なぜ いま消費税なのか」(エコノミスト 1988.7.18)15 頁。

伊東弘文「売上税(消費税)が基幹税となった理由—ドイツの例」(税研 18(2), 2002.09)26 頁。

<sup>122</sup> 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト No.931 1989.4.1)28 頁。

<sup>123</sup> 山田二郎『租税法の解釈と展開(2)』(信山社 2007/10)36 頁。

阿部徳幸「現行消費税法の「益税」問題と中小事業者」(日本法学 68(3),2002.12)137 頁。

<sup>124</sup> 「消費税をめぐる法的諸問題(討論)」(税法学(558),2007-11)220 頁。

<sup>125</sup> 金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣 2007/11/21)695 頁。

制を採用する<sup>126</sup>ことで転嫁を確保している。また、たばこ税においては、その製造がたばこ事業法 8 条において日本たばこ産業が独占することとされており、独占業務であるがゆえに転嫁が容易に可能となる。従って、個別消費税は、転嫁に関して個々の法律に明確な記載がなくとも他の方法により当然に実施可能であり、不特定多数の物品を対象とする一般消費税とは、その性質が明確に異なる。そのため個別消費税はその条文に転嫁に関する記載がなくとも間接税であるとされる。

#### 第 4 目 消費税法に関する総括

わが国における転嫁に関する問題は直前の売上税の検討時にも問題<sup>127</sup>とされていることから、消費税法の立法時において当然に理解されていたといえる。大型間接税導入について大きな 2 回の挫折を経験した結果、消費税制度の導入を優先するあまり、消費税の転嫁という重要な問題について、転嫁が困難となる帳簿方式を導入し、その条文では転嫁の促進に関する記載が行われなかった。このように消費税の立法において転嫁に関する問題の解決を避けた結果に対して、本項での考察を踏まえれば、わが国の消費税法は、消費税法上は転嫁が予定されているとは言えず、間接税に該当するとは言えない。

#### 第 3 項 消費税転嫁対策特別措置法

税制改革法 11 条 2 項における国の施策が、消費税法施行後 25 年経過してようやく実施された。しかし、消費税転嫁対策特別措置法による国の施策には大きな疑問が生じる。まず、第 1 に特別措置法を成立させたこと。第 2 にその範囲が限定されていることである。

まず第 1 の特別措置法を成立させたことであるが、学問上、租税特別措置法は原則を変更するものであり不適當であると考えられている<sup>128</sup>。消費税に関する転嫁は付加価値税制度において非常に重要な要素なため、本来は原則的な部分に転嫁をすべきという変更を加えるべきである。しかし、このように重要な規定を消費税法本法に組み込むのではなく、特別措置法という特例によって表現することは、本来間接税の主要な要素である転嫁を、原則を変更する法律により例外的に推進するという本末転倒な意味合いが生じてしまい、本質的な部分に変更を行う意思があるのか疑問が生じる。

<sup>126</sup> 国税庁【第 1 回 酒類販売業等に関する懇談会】説明資料 6 頁。

<sup>127</sup> 尾崎護「売上税独り語り(上)」(ファイナンス 23(6))46 頁。

<sup>128</sup> 北野弘久、内山昭『直接税と間接税』(岩波書店,1987.12.21)29 頁。

次に消費税転嫁対策特別措置法では、その対象が限定されている。消費税転嫁対策特別措置法ではその 3 条 1 項において転嫁を拒むことを禁じている。しかし、2 条 1 項において、その適用範囲が主に中小零細企業に限定されている。中小零細企業への配慮ともとれるが、間接税は、その税負担が他社へ転嫁されることが必須であることを考えれば、このように対象範囲を限定する理由はない。

さらに消費税転嫁対策特別措置法において 3 条の転嫁義務違反に対する罰則は 4 条の指導、助言及び 6 条の勧告、公表に限られる非常に緩いものとなっている。しかし、転嫁を拒否する行為は消費税制度の根幹に反するとともに、当該事業者についてみれば不当に消費税の納付を免れたとも考えられる。真に消費税転嫁対策特別措置法において転嫁の実施を義務付けるつもりであれば厳罰でなければならない。

このように様々な不備を抱えた消費税転嫁対策特別措置法では、第 2 項で論じた消費税法に転嫁に関する記載がない点を解消したとは言えない。

## 第 2 節 現行法の規定を踏まえて

前節で見てきたとおり、現行法の規定では消費税を間接税と断定することはできない。しかし、第 3 章でみてきたように消費税導入までの様々な大型間接税の導入経緯を踏まえるならば、たとえ条文上間接税と断定できずとも立法者にとっては消費税法を間接税と表現したい意向があったと言える。従って第 4 章の判決文で、預り金に関する判例と転嫁に関する判例で、その取扱いが反する結果となった最大の要因は、やはり本質的な意向と現行法との矛盾にあると推測される。従って、今後はこの矛盾を解決する法改正が必要である。しかし、本章第 1 節第 3 項で述べた消費税転嫁対策特別措置法のような場当たりの方法では問題の解決には至らないため、根本的な制度の変更を行うことが必要であると考えられる。

## おわりに

第 2 章から第 5 章まで様々な点から消費税制度について検討を重ねた。現在の消費税が直接税であるか間接税であるかという点については、第 4 章で論じた裁判所の実務的見解及び第 5 章で論じた実体法上の見解につき、第 2 章で行った間接税の定義 3 との関係性では下記のようなになる。

立法者が転嫁を予定しているか否かについては、たとえ内心において転嫁を希望していたとしても、わが国の租税制度が租税法律主義である以上、社会状況、立法状況を踏まえていかなる条文となっているかによることとなる。従って、第 5 章にて論じたとおり、導入を優先したわが国の消費税法は将来に向けた法改正により間接税を目指すものの、現在施行されている法律においては間接税と判断することはできない。裁判所の実務的見解は第 4 章で確認した通り、現行法に沿った判断が示されており、その判断を複数の視点で確認すれば、その転嫁は行われるものとは言えない。従って、定義 3 を踏まえ、税負担の転嫁が明確でないことから間接税と判断することは難しい。

また、この点から消費税における益税論は不当であると言える。第 2 章で述べたとおり益税とは“消費者が事業者に対して支払った消費税相当額が国庫に納入されることなく、その一部又は全部が事業者の手元にとどまること”と考えられているが、第 5 章で論じたとおり、法規上、消費者は事業者に消費税相当額を預ける義務はなく、単に商品の対価として受けとった金員を事業者が取得したにすぎないため、事業者は国庫に納めるべき税額を消費者から受け取っておらず、先の考えには該当しない。また、第 2 章で論じたとおり多数の事業者が消費税相当額を価格転嫁できていない事実からは、本議論が感情論に基づくものであり論理的な事実に基づいたものとは言えない。そして、本稿での結論を踏まえれば間接税とは言い難い消費税制度においては益税の生じる余地はないと言える。

ただし、第 2 章で確認した通り、消費税法は本質的には立法者は間接税として導入したいといった意図がみられる。これは消費税が多く導入失敗を経たことで、本質である転嫁の問題を含む様々な点についてうやむやにしたまま導入されたことが要因であった。これに対して本稿のテーマである転嫁の問題については、平成 26 年 4 月 1 日によりやく消費税転嫁対策特別措置法が施行(一部は施行日が異なる)されることで立法者の真の目的に向けた舵取りとなるが、本法は第 5 章で述べたとおり消費税法の抱える問題の一つである転嫁に関する問題の解決にはいたっていない。もちろん完全

な転嫁は様々な経済状況を踏まえ困難ではあるが、消費税を間接税として取り扱っていくなれば、消費税相当額の転嫁をより促進する等より適切な状態へ向けた政策が必要である。そこで本稿ではこの問題について2点ほど解決策を検討した。

1点目はEU型付加価値税をもとにインボイス方式を導入し、かつ、デジタル化を導入する。インボイス方式を用いることで形式上は完全な転嫁が行われるようになり、売買における相互牽制作用が働くことで転嫁が促進される。さらにデジタル化を行うことで強力なチェック機構を働かせることができ、租税行政上のメリットも大きい。完全なデジタル化を目標とし当面はデジタル化促進のためデジタル化された事業者に対しては一定の特典を同時に提案する。また、本システムは新興国が付加価値税導入をする際など、国家プロジェクトとして提案も可能となる利点がある。ただし、本解決策はデジタル化されなければ形式上はともかく実態が変わらない可能性がある。デジタル化のシステム開発はシステム構造が非常にシンプルなため容易であるが、その利用を普及させることが特典を設けたとしても現実的にどの程度困難であるかが不明である。特典を与えることに関しては是非はあると思われるが、青色申告制度の一部と考えれば問題とはならない。2点目は小売売上税に改革する。インボイス方式を用いたとしても形式上はともかく実態上は完全な転嫁が行われる保証はない。わが国は図2-2で述べたとおり転嫁に関する意識が薄く、実態上、税率が上がれば本体価格の低下が促進される等、転嫁が行われにくい可能性を含んでいる。そこで、小売売上税に変更することで消費税を真の消費の一点に的を絞って徴収することで転嫁の問題を排除する。この方法では小売りを除く流通過程において事業者間の力関係により転嫁できないでいる事業者にとってメリットが大きいという利点があり、また、本解決策は理論上、付加価値税とその税収が変わらない。しかし、現実的にはクロヨン問題等、所得の把握が困難ではないかとする問題①、小売事業者にのみ事務処理の負担がかかるという問題②等があげられる。問題①については国民共通番号制をとり所得の把握の向上につなげることで一定の解決を図ることができる。また、本問題は現状の付加価値税制度においても同様に生じるものでもある。問題②については消費税の納税事業者に該当する事業者には一定の特典を設ける等することである程度の解消が可能となる。しかし現実的にこれらの方法で完全解決に至ることは容易ではない。

消費税は広く国民に負担を求めるものであるため、その制度を構築するにあたって、その国民性を前提とした制度または立法を要する。消費税率は平成26年4月に8%に、

平成 27 年 10 月に 10%に上昇することが予定され、その重要性はますます高まっている。さらに、今後も社会保障費の増加が見込まれていることから、消費税率については増加議論が必要となるが、国民の納得いく制度にはいまだ遠い。今後の消費税率の引上げによっては複数税率の導入についても議論が必要となり、より複雑化する可能性が高い。従って、今後の改正については、様々な既得権益やしがらみを断ち切ることは困難であるが、わが国の国民性を踏まえたより公平な税制度に重きをおき、国民が納得する真の間接税となるよう消費税の本質に立ち返った検討が重要であると考え

## 参考文献

### 書籍

- 新井隆一『間接税の諸問題』(有斐閣 1988 年)
- 石弘光『税制改革の渦中にあつて』(岩波書店,2008 年)
- 碓井光明,小早川光郎,水野忠恒,中里実『公法学の法と政策 上』(有斐閣 2000 年月)
- 内山昭『大型間接税の経済学』(大月書店,1986 年)
- 金子宏『租税法 18 版』(弘文堂,2013 年)
- 金子宏『租税法の基本問題』(有斐閣 2007/11/21)
- 菊谷正人『税制革命』(税務経理協会,2008 年 3 月)
- 北野弘久、内山昭『直接税と間接税』(岩波書店,1987.12.21)
- 佐藤進『付加価値税論』(税務経理協会,1973 年)
- 清永敬次『税法新装版』(有斐閣,2013 年)
- 竹下登・平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』(ぎょうせい,1993 年 5 月)
- 三木義一『現代税法と人権』(勁草書房 1992 年 09 月)
- 水野忠恒『租税法 5 版』(有斐閣,2011 年)
- 山田二郎『租税法の解釈と展開(2)』(信山社 2007/10)
- 米原淳七郎,矢野秀利『直接税対間接税』(有斐閣,1989 年)
- 大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局,1989 年)
- 大蔵省大臣官房文書課『大蔵省広報ファイナンス別冊間接税の現状』(大蔵財務協会,1987 年 11 月)
- 広辞苑第六版
- 大辞泉
- 大辞林第三判

### 論文

- 阿部徳幸「現行消費税法の「益税」問題と中小事業者」(日本法学 68(3),2002.12)
- 新井隆一,金子宏,濱本英輔,藤田晴,山本守之「消費税実施と検討課題」(ジュリスト 931, 1989-04-01)
- 石弘光,牛嶋正,本間正明「なぜ いま消費税なのか」(エコノミスト 1988.7.18)
- 井藤半彌「直接税と間接税に関する諸学説」(一橋論叢 29(1),1953-01-01)

伊東弘文「売上税(消費税)が基幹税となった理由ードイツの例」(税研 18(2), 2002.09)  
宇田川璋仁「消費税をめぐる税制改革」(ジュリスト No.931 1989.4.1)  
尾崎護「売上税独り語り(上)」(ファイナンス 23(6))  
加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論」(調査と情報 759号 2012.9.4)  
加藤寛,金子宏「税制調査会中期答申をめぐって」(税経通信 55(12),2000.09)  
金子宏「総論-消費税制度の基本的問題点-」(日税研論集 1995年3月20日)  
吉良実「消費税の不合理性及び違憲性」(シュトイエル 347号 1991)  
小山廣和「租税法律主義概念の確立」(法律論叢 76(4・5), 2004-03)  
田中治「消費税改革の法的問題点」(法律時報 67(3), 1995-03)  
林修三「直接税か間接税か」(時の法令 126号,1954-03-03)  
橋本恭之「消費税の益税とその対策」(税研 18(2),2002.9)  
増田輝夫「法人税の転嫁について」(税務大学校論叢(1)1968-04)  
宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」(税研 22(4),2007-01)  
宮地昌之「現行消費税が抱える逆進性と益税問題」(産業能率大学紀要 33(2),2013.02)  
森信茂樹「消費税の逆進性対策を考える」(会計検査研究第 40号 2009.9)  
吉田震太郎「税制改革と間接税--シャープ勧告における」(経済学論集 19巻 6・7号 1950年)  
渡辺裕泰「消費税の諸問題」(租税法研究 第 34号 2006年 05月)  
日本租税研究所事務局「主要先進国の間接税の動向-1-」(租税研究 401,1983-03)  
「消費税をめぐる法的諸問題(討論)」(税法学(558),2007-11)

## 答申

内閣府 情報公開・個人情報保護審査会 答申 平成 15 年度(行情)283

内閣府 平成 15 年度における税制改革についての答申

## 財務省 HP

財務局 40 年史 :[http://www.mof.go.jp/about\\_mof/zaimu/zaimuf.htm](http://www.mof.go.jp/about_mof/zaimu/zaimuf.htm)

財務省 平成 18 事務年度 国税庁が達成すべき目標に対する実績の評価に関する実施計画 :

[http://www.mof.go.jp/about\\_mof/policy\\_evaluation/nta/](http://www.mof.go.jp/about_mof/policy_evaluation/nta/)

わが国の財政状況 :[http://www.mof.go.jp/budget/fiscal\\_condition/index.html](http://www.mof.go.jp/budget/fiscal_condition/index.html)

わが国税制・財政の現状全般に関する資料 :



[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/condition/index.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/index.htm)

## 国税庁 HP

統計情報平成 21 年:<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/tokei.htm>

国税庁 統計情報 長期時系列データ:

<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/jikeiretsu/01.htm>

国税庁【第 1 回 酒類販売業等に関する懇談会】説明資料

国税庁民間給与実態統計調査結果

報道発表資料:<http://www.nta.go.jp/tokyo/kohyo/press/index.htm>

## その他 HP

総務省統計局 高齢者人口の現状と将来:<http://www.stat.go.jp/data/topics/info1751.htm>

社会保障改革:

<http://www.mhlw.go.jp/seisakunitsuite/bunya/hokabunya/shakaihoshou/kaikaku.htm>

政府統計の総合窓口 平成 18 年度社会保障給付費:

[http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/GL08020103.do?\\_toGL08020103\\_](http://www.e-stat.go.jp/SG1/estat/GL08020103.do?_toGL08020103_)

OECD Tax Database:<http://www.oecd.org/tax/tax-policy/oecdtaxdatabase.htm>

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「中小企業における消費税実態調査」(2011)

## 引用判例等

大阪地方裁判所 昭 63(ワ)第 4656 号:平成 2 年 8 月 3 日第 20 民事部判決

東京地方裁判所 平成元年(ワ)第 5194 号:平成 2 年 3 月 26 日判決

神戸地方裁判所 平成元年(ワ)1339 号、平成元年(ワ)1338 号、平成元年(ワ)1340 号 平成 3 年 11 月 26 日判決

東京地方裁判所 平成元年(行ウ)第 144 号:平 4 年 3 月 24 日民事第 2 部判決

東京高等裁判所 平成 4 年(行コ)第 46 号:平成 6 年 4 月 18 日判決

金沢地方裁判所 平成 4 年(ワ)第 345 号:平成 7 年 10 月 19 日第 2 部判決

津地方裁判所平成 6 年(行ウ)第 9 号:平成 10 年 9 月 10 日判決

最高裁三小 平成 6 年(行ツ)第 136 号:平成 10 年 12 月 18 日判決

前橋地方裁判所 平成 7 年(行ウ)第 4 号:平成 12 年 5 月 31 日判決  
高松地方裁判所 平成 8 年(行ウ)第 1 号:平成 10 年 9 月 28 日判決  
大阪地方裁判所平成 9 年(行ウ)第 89 号:平成 10 年 11 月 24 日第 7 民事部判決  
福岡地方裁判所 平成 9 年(行ウ)第 22 号:平成 13 年 3 月 27 日第二民事部判決  
名古屋高等裁判所平成 10 年(行ウ)第 32 号:平成 12 年 3 月 24 日民事第 2 部判決  
徳島地方裁判所 平成 10 年(行ウ)第 2 号平成 13 年 1 月 26 日第二民事部判決  
東京地方裁判所:平成 13 年(行ウ):平成 14 年 4 月 18 日民事第 3 部判決  
福井地方裁判所 平成 17 年(行ウ)第 5 号:平成 19 年 9 月 12 日民事第 2 部判決  
名古屋高等裁判所金沢支部 平成 19 年(行ウ)第 17 号:平成 20 年 6 月 16 日第 1 部判決  
国税不服審判所 平成 21 年 1 月 28 日裁決