

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 —

西山由美

(明治学院大学経済学部教授)

目次

- I はじめに
- II 事業者の範囲
 - 1 現行消費税法における「事業者」
 - 2 EU域内共通ルールにおける「事業者」
 - 3 小括—事業者概念のありかた
- III 中小事業者
 - 1 中小事業者の問題
 - 2 小規模事業者
 - 3 簡易課税制度
- IV 事業者の連結—消費税グループ制度
- V 消費課税における「消費者」
 - 1 消費税と消費者—逆進性の問題
 - 2 サービスが付加された食料品の提供
 - 3 軽減税率商品と標準税率商品のセット販売
 - 4 軽減税率の効果
- VI おわりに

I はじめに

現在、世界の約160の国または地域が消費税を導入している⁽¹⁾。OECD加盟国（国税としての消費税を導入していないアメリカ合衆国を除く33か国）に限ってみれば、消費税率の平均は19.1%、消費税収の全税収に占める割合は

31%である⁽²⁾。

消費税は、文字どおり消費に対する課税であり、理論的には最終消費者または個人もしくは使用者のために消費をする事業者のみが税を負担する⁽³⁾。しかしながら課税方法として、最終消費者および消費時期を特定することは困難であり⁽⁴⁾、それゆえ徴税技術として

*この研究は、科研費（課題番号：26380048）を得て行われたものである。

(1) OECD加盟国を中心とした、世界の消費税動向につき、OECD, *Consumption Tax Trends 2014* (2014) 参照。直近では、マレーシアが本年4月1日より税率6%で消費税を導入した。日経新聞2015年4月3日付朝刊参照。

(2) OECD (fn.1), Figure 1.1 (p.16)。日本の消費税収（地方消費税を含む）の全税収に占める割合は、平成24年度（2012年度）分の国税庁統計情報によ

れば、27%である。

(3) 「消費税が事業者のコストになってはならない」というのが原則であるが、現実には同業者間の競争、仕入先と仕入側の力関係、商品・サービスに対する需要の弾力性により、事業者のコストになることがある。また事業者は、申告納税に伴うコスト（コンプライアンス・コスト）も負担することになる。消費課税におけるコストにつき、拙稿「消費税のコスト—徴税コストとコンプライアンス・コスト」税理57巻11号（2014）88頁以下参照。

は、物品またはサービスが売り上げられた（または貸し付けられた）ときのタイミングをとらえて、これを行う事業者に対して、対価（税抜き）を課税標準とする課税が行われる。課税は、生産、流通、小売りのすべての取引段階で行われ、売上げ等を行う事業者は、その仕入れ段階で負担した税額を仕入税額控除によって取り戻す⁽⁴⁾。したがって、消費税法の規定上、売上げ等を行う事業者が納税義務者であり、取引が課税対象であり、対価が課税標準となる。このように法形式上は取引税として位置付けられる消費税法において、「消費者」およびその「消費活動」という文言は存在しない。

以上のような消費課税の構造を前提としたときに、法律上明示的にあらわれる「事業者」とは何か、また、その存在が黙示的に前提となっている「消費者」の立場は、課税制度上、どのように位置づけるべきなのか。本稿では、消費課税制度における「事業者」と「消費者」について、フェアネスの視点から考察を行う。

この「フェアネス」とは何か。

課税制度を支える重要な原則として、「公平課税原則」がある。この原則は、憲法14条1項を根拠とし、税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないというものである⁽⁵⁾。ここでいう公平は、国（租税債権者）と国民（租

税債務者）との垂直の関係が前提となっていて、国民（消費課税では事業者）は、この原則によって国による権利侵害から守られるという受動的な立場として位置付けられる。

この公平課税原則から派生し、消費課税において重要な原則として「中立原則」がある。これは、公平課税原則を納税義務者である事業者の経済的側面からみた原則と考えることができ、最終消費者に至るまでの一連の取引で生じる税が、一連の取引にかかわる事業者にとって費用にも利益にもなることなく、最終消費者に転嫁されるべきことを求める原則である⁽⁷⁾。この場合、事業者の仕入税額控除や市場における適正な競争力の確保に重点がおかれる。

この2つの原則から見えてこないのが、「納税のために、また税負担軽減のために、積極的かつ能動的に活動する事業者」と法律の文言にあらわれない「消費者」である。「法令に従って納税する事業者」と「法律の間隙を突いて課税逃れをする事業者」との関係、そして「消費税の負担に耐えられる消費者」と「その負担に耐えられない消費者」との関係、すなわち事業者間の格差や消費者間の格差を是正していくための理念として、近年、「フェアネス」や「フェア・シェア」が論じられている⁽⁸⁾。

この「フェアネス」は、憲法上の明確な根拠は見出しがたく⁽⁹⁾、主観的または情緒的な要

(4) 家族で消費するために購入した商品の最終消費者を特定することはできない。また、購入してすぐ消費するものもあれば（とくにサービスの購入）、長期間にわたって消費するものもある（書籍など）。

(5) 仕入税額控除には、各取引において発行されるインボイスにもとづいて行われる取引ベースの「インボイス方式」と、事業者の課税期間の帳簿上の

売上げと仕入れをベースに行われる「帳簿方式」がある。消費税を導入しているOECD加盟33か国中、帳簿方式を採用しているのは日本だけである。OECD (fn.1), p.20.

(6) 金子宏『租税法』（19版、弘文堂、2014）81頁。

(7) 中立原則につき、拙稿「消費課税の基本原則—『中立原則』の意義」税理57巻3号（2014）111頁以下。

素も否定できない。しかしながら、事業者間および消費者間という水平的関係の歪みを是正する理念もまた、消費課税制度への信頼構築のために必要であろう。

まず、事業者間のフェアネスについては、事業者として認められるかどうか—事業者該当性—の問題と、本則課税を選択しない（できない）中小事業者の問題がある。また、事業者の便宜のためにEU域内などで導入されている事業者結合（付加価値税グループ）の検討も、その功罪を含めて必要であろう。

次に、消費者間のフェアネスの問題は、いわゆる逆進性軽減の手法である。これについて日本では、2017年4月からの税率10%引き上げに備え、軽減税率の導入を前提に制度設計が進められている。軽減税率の導入は、逆進性軽減に最も効果のある手法であろうか。

このようなフェアネスの視点から以下の各章において、事業者の範囲、中小事業者、事業者間の結合（消費税グループ）および消費者に生じうる逆進効果の軽減措置としての軽減税率の問題を考察する。

II 事業者の範囲

1 現行消費税法における「事業者」

現行消費税法（以下「法」という）は、国内において行われる「資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」（以下「資産の譲渡等」という）を課税対象とし、納税義務者を「事業者」とする（法5条1項）。この「事業者」とは、個人事業者及び法人⁽¹⁰⁾をいうが、事業者すべてが申告納税義務を負うのではなく、申告納税事務の負担軽減の観点から、基準期間の課税売上高1,000万円以下の事業者⁽¹¹⁾については、選択的に、申告納税義務が免除される（法9条1項・4項）。これは一般には「免税事業者」と呼ばれるが、申告納税義務の免除を放棄しない限り申告納税義務が生じないことから、人的非課税と理解されるべきである。

このように消費税法における「事業者」の定義は、所得税法および法人税法に連動した一見わかりやすいものになっている。しかしながら、消費課税における納税義務者は、申告納税義務を負うとともに、仕入税額控除を求めることができることから⁽¹²⁾、事業者の範囲を狭く固定的なものにすることは、必ずしも

(8) 課税におけるフェアネスにつき、Steven M. Sheffrin, *Tax Fairness and Folk Justice* (2013). OECDが2014年に公表した消費税ガイドライン (International VAT/GST Guideline) においても、消費課税制度の原則のひとつとして、「便宜とフェアネス (effectiveness and fairness)」を挙げている。OECDは、この原則を「課税は適正な時期に適正な金額が徴収されなくてはならず、脱税・租税回避の潜在的リスクを最小にし、そのリスクに見合った対抗措置がとられなくてはならない」と説明している。

(9) 私見によれば、幸福追求権（憲法13条）が根拠となりうると考える。

(10) 人格のない社団等は、法人とみなされる（法3条および2条1項7号）。

(11) 基準期間の課税売上高が1,000万円であっても、特定期間（法9条の2第4項）の課税売上高が5,000万円を超える場合には、納税義務を負う（同条1項）。

(12) 本稿では、仕入税額控除の法的性質を「請求権」と位置付ける。請求権としての仕入税額控除に関する基本書として、Holger Stadie, *Das Recht des Vorsteuerabzugs* (1989). 仕入税額控除の法的性質につき、拙稿「仕入税額控除(I)—その法的性質と実体要件」税理56巻11号（2013）88頁以下。

納税義務者にとって有利とはならない。

対価を得て行う活動（以下「経済活動」という）を事業者の活動とみるか、それとも個人の活動とみるかは、国内取引における課税と仕入税額控除の問題にとどまらない。経済活動のデジタル化とグローバル化が進む中、国境を越えて行われるデジタルサービスにおいても、顧客が事業者かどうかは、重要な意味を持つ。

国外事業者により日本に向けて提供される電子書籍や電子広告などのデジタルサービスに対して、本年（2015年）10月に新たな課税ルールが導入される予定である¹³⁾。それによれば、国内ユーザーが事業者であれば、当該国内事業者が納税義務が転換されるが（いわゆる「リバースチャージ方式」）、国内ユーザーが個人であれば、国外事業者が日本の納税義務を負うことになる。しかしながら、消費税の課税事業者識別制度のない日本に向けてデジタルサービスの提供を行う国外事業者にとっては、取引相手が事業者か個人かを識別す

ることは容易ではない。

この問題への対処として新制度のもとでは、取引相手のステータス（課税事業者か否か）ではなく、取引内容で事業者向けか個人消費者かを定める割り切りをしている¹⁴⁾。しかしこれはあくまでも暫定的なものであって、サービスが事業者向けか個人向けかを定めるときには、本来、取引相手のステータス自体によって判断されるべきである。さらに、個人消費者向けの取引では国外事業者が事業者登録を求めることになる予定であるが、国内事業者には事業者登録制度がないことを考えると、新たな内外差別が生じることになる。

日本の消費課税制度上、「事業者」の範囲をどのように画するのか、そして事業者であることを対外的にどのように表示するのか、さらに踏み込んだ検討が必要である。この検討にあたり、付加価値税の前身である売上税の導入からほぼ一世紀が経過し、欧州司法裁判所の判例の蓄積も多いEU域内の「事業者」概念をめぐる議論をみていく¹⁵⁾。

13) OECDガイドライン（2014年4月）に沿った新制度につき、渡辺智之「クロス・ボーダー取引と付加価値税—電子商取引に係る消費税改正とOECDガイドライン」日本機械輸出組国際税務研究会研究論文（2014）および拙稿「デジタル化社会における消費課税—国際課税DGによる制度案の検討」税理56巻14号（2014）94頁、「デジタル・サービスに対する消費課税の新ルール—OECDとEUの動向を中心として—」税経通信69巻7号（2014）24頁および「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報63巻5号（2015）48頁以下。

14) 政府税制調査会によってこの政府案が公表されたときの記者会見（2014年6月）においても、「ある種の割り切り」という説明がなされている。

15) 筆者は、日本の消費課税制度をEUのそれと比較検討をする研究手法をとっているが、それは、日

本の消費税がEU域内の付加価値税を参考にして設計されたというだけの理由からではない。EUにおいては「人・物・サービス・資本（金銭）の自由移動」を前提として、域内全体の共通ルールを稼働させるために、加盟28か国（2015年4月1日現在）による議論、利害対立、調整が重ねられ、付加価値税ルールの共通解釈を求めて欧州司法裁判所による多くの判決が出されている。このようにEU域内の付加価値税制度は、域内の経済社会の多様性を踏まえつつ、最大公約数的な着地点から出発し、見直しと手直しを重ねている。とはいえ、加盟国が必ずしも足並みを揃えているわけではない。ルクセンブルクやオランダにみられる軽減税率の範囲の拡大、英国のゼロ税率採用など、各国の事情や主張を容れた共通ルールの例外が多く存在する。

2 EU域内共通ルールにおける「事業者」

EU域内の付加価値税共通ルールを定める2006年付加価値税指令¹⁶⁾によれば、付加価値税の納税義務者は、「その目的や成果は問わず、あらゆる場所であらゆる経済活動を独立して行う者」をいう（同指令9条1項）。この「経済活動（economic activity）を独立して（independently）行う者」を「事業者」と言い換えると¹⁷⁾、法形式を重視する日本の「事業者」概念より広く、その活動目的、法形式、外観、成果等にかかわらず、その活動内容自体を基準に事業者該当性が判断される。

このように事業者該当性を個々の経済活動の内容に即して判断する場合に、その判断基準をどのように設定するかという難しい課題に直面する。その基準について、具体的な事例を踏まえて考えていく。

【事例①】¹⁸⁾

A氏（課税事業者登録を行っていない）は、私的利用の目的で森を購入したところ、嵐にみまわられて森の木の多くが倒れた。そこでAは、倒木の損害をいくらかでも軽減させるために、およそ19か月間、倒木を木材にして販売した。

このケースでは、比較的長期にわたり継続的に対価を得ていることから、Aが経済活動を行っている事業者と判断される余地はあ

る¹⁹⁾。しかしながらAにとってみれば、事業として販売をするための経営態勢を整えていたわけではなく、嵐による倒木の損害を多少でもカバーできればという願望はあっても、利益獲得の意図はなかったことから、自らを事業者とされることには納得がいかないであろう。

欧州司法裁判所は、指令9条1項が活動の目的・成果を問わず、独立して経済活動を行う者を納税義務者としていることを踏まえ、次のような判断を示した。

「Aの販売行為は、自己の名義で自己のために行っているものであり、また、本件各販売が不可抗力による損害を軽減するということであつたとしても、これらの本件各販売が独立して行われているという事実を覆すものではない。」²⁰⁾

【事例②】²¹⁾

B氏は、居住する家屋の屋根にソーラパネルを設置した。この装置には逐電機能がないことから、電気をいったん電力会社に販売し、自宅使用分については売電価格と同価格で電力会社から買い戻すことにし、これを約3年間継続した。B氏は、これを事業活動と認識していたため、ソーラパネル設置に係る仕入税額を控除したうえで申告を行った。なお、B氏のソーラパネルで作り出される電力は、個人使用分を下回っていた。

16) 2006年11月28日理事会指令（Directive 2006/112）。

17) EU共通システムにおける事業者概念についての最近の研究として、Oskar Henkow, Taxable Persons, in: Michael Lang ed., *ECJ - Recent Development in Value Added Tax* (2014), pp.69ff. 事業者概念の比較研究につき、拙稿『事業者』の範囲』税理56巻3号（2013）113頁以下。

18) 欧州司法裁判所2012年7月19日判決（Case C-263/11）。ラトビアの国内裁判所から先決裁定を

求めて提訴された事件である。

19) このケースでは、土地の購入が非課税であることから、Aにとっては仕入税額控除のメリットはなく、事業者適格が認められないほうが有利である。

20) 判決文para.27.

21) 欧州司法裁判所2013年6月20日判決（Case C-219/12）。オーストリアの国内裁判所から先決裁定を求めて提訴された事件である。

このケースでも数年にわたり対価を得ているという点で、B氏が事業者に該当するといえるし、課税事業者登録により事業者であることが外部に表示されている。しかしながら、もともと売電を事業とするつもりだったわけではなく、設置したソーラパネルシステムでは逐電ができないことから電力会社の送電網を利用したという事情、そしてB氏にとって売る電力よりも使う電力のほうが多いという事情を、事業者該当性の判断でどこまで考慮すべきであろうか。

B氏の事業者該当性については、経済活動（売電）の「継続性」と「対価性」が重要な要素となろう。一方で、売る電力以上に買い戻して個人使用する電力の方が多いという状況を踏まえれば、売電という行為が客観的にみて事業といえることが必要である。

まず形式において、B氏が課税事業者登録をしていることは、事業者該当性を推認させるものとなる。次に、活動の実質において、B氏と電力会社間の契約内容（契約期間の設定および電力会社による買取価格）は、B氏の経済活動の継続性と対価性を客観的に示すものとなる。共通ルールが経済活動における最終的な利益の有無を問題にしないことを踏まえれば、結果的に売った電力をすべて買い戻すことになったとしても、一連の取引が租税回避行為とは無縁の本件において、このことは決定的な要素とはならないであろう。

欧州司法裁判所は、B氏と電力会社との間の契約に基づき、B氏のソーラパネルによって発電された電力が設定された売電価格によって継続的に送電網に提供されていることを踏まえ、次のような判断を示した。

「居宅の屋根に設置したソーラパネルにより発電される電力が消費電力より少ない場合

で、当該発電された電気が継続的に送電網に供給されて所得を得ている場合、[付加価値税指令により課税対象となる]『経済活動』に該当する。」²²⁾

3 小括—事業者概念のありかた

消費課税における課税事業者識別のための番号制度のない日本において、事業者該当性を客観的に示すために、所得税法の個人事業者と法人税法の法人をもって課税事業者とすることには一定の合理性はある。しかしながら、本年（2015年）10月から導入されるマイナンバー制度の今後の進展、国境を越えるデジタルサービスの事業者・消費者間取引における国外事業者の事業者登録制度を考えると、日本においても課税事業者登録制度の導入は不可避であろう。

この課税事業者登録制度は、義務的でなく任意のものであるべきで、課税事業者として申告納税をして仕入税額控除を受けることにメリットがあるとする事業者の能動的な判断に委ねるべきであろう。また、そのような判断に誘導する仕組みも不可欠である。この登録制度により、「課税事業者のみが税額転嫁をすることができる」という消費課税の本来の趣旨が徹底されることになり、いわゆる益税問題の解消にもつながる。

次に事業者該当性の実質判断のためには、EU域内の共通ルールや欧州裁判所の判例で構築されつつある、「経済活動の独立性・継続性・対価性」の基準とそれを示す客観資料（契約内容など）の存在が有用である。

たとえば個人の切手収集家が、そのコレクションを継続的に売却して相当な対価を得て

²²⁾ 判決文para.37.

いる場合²³⁾、事業として希少切手を販売している事業者と変わるところがないのであれば、課税事業者として取り扱われるべきであろう。

Ⅲ 中小事業者

1 中小事業者の問題

前章で課税事業者登録制度の必要性を述べたが、この場合、課税事業者登録をしない（あるいは登録ができない）小規模事業者は、どのように配慮されるべきであろうか。具体的には、課税事業者が小規模事業者から仕入れを行う場合、現行法のもとでは仕入税額控除が認められているが²⁴⁾、課税事業者の仕入れのみに税額控除を認めると、小規模事業者の市場からの排斥につながる。

また、現行法のもとで簡易課税制度（法37条）を選択している中規模事業者にとって、仮に複数税率が導入された場合、簡易課税制度はどのように変貌しうるのであるか。

中小企業基本法における中小企業の定義²⁵⁾は、消費税法における小規模事業者等のそれとは異なるが、中小企業基本法に基づく分類による中小企業者の全企業者に占める割合は99.7%であり²⁶⁾、消費課税における事業者の問題を考えるにあたり、中小事業者にとっての

フェアネスの確保は不可欠である²⁷⁾。

2 小規模事業者

日本の小規模事業者の申告免除限度額（いわゆる免税点。基準期間の課税売上高が1,000万円以下—法9条1項）を他のOECD加盟国と比較してみると、後掲【表2】のとおり、加盟国の中ではイギリスとフランスに次いで第三番目の高さとなっている。

現行法のもとで小規模事業者について曖昧になっている点、すなわち小規模事業者による税額転嫁の問題や小規模事業者からの仕入れについても税額控除を認めている問題を是正した場合、本来あるべき消費課税制度が構築されたとしても、小規模事業者にとっては市場からの排除などの影響は大きい。

上記問題の是正をはかりつつ、小規模事業者にとってのフェアネスを確保する手法としては、第一に、申告免除限度額を引き下げることである。これにより、申告免除がなされる事業者は減少するが、それでもなお根本的な問題が縮小されつつ残存する。

第二は、申告納税手続の簡素化により、小規模事業者を本則課税の選択に誘導することである。たとえば、インボイス方式を採用しているEU域内では、手間や費用がかかる従来

23) Dieter Birk et al., *Steuerrecht* (17.Aufl., 2014), No.26136の設例による。個人の活動に事業者該当性を認める場合、ドイツでは「商人同様に（wie ein Händler）経常的かつ計画的（regelmäßig und planmäßig）に市場に参入していること」を重視する。事業者概念につき、Johann Geist, et al., *Umsatzsteuergesetz Kommentar* (13. Aufl., 2014), § 2 Rz.5-13.

24) 仕入税額控除の対象となる「課税仕入れ」の定義が、事業として「他の者から」資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること

となっていて（消費税法2条1項12号）、「事業者から」とはなっていないからである。

25) 中小企業基本法2条各項参照。同法は、中小企業の定義を資本金（または出資金）および従業員数で行う。

26) 『中小企業白書』（2014年度）附属統計資料2表参照。

27) 中小事業者と消費課税の問題につき、拙稿「中小企業と消費課税(Ⅱ)—今後の小規模事業者制度と簡易課税制度」税理57巻9号（2014）129頁。

型紙ベースのインボイスでなく、電子インボイスの普及による中小事業者の事務負担削減を進めている²⁸⁾。またドイツでは、売上税申告を原則として電子申告で行うことを義務づけるが(売上税法18条1項)、一方で事業者に対する官製申告ソフトウェアの無償配布などのサポートを行っている。

小規模事業者制度に伴う問題の根本的解決のためには、小規模事業者にとって課税事業者への転換の壁を低くする制度設計が有効と思われる。そのために日本の現行制度のもとでの要検討事項は、小規模事業者から課税事業者に転換することを決定する時期(前々年または前々事業年度の売上高を基準にすることの妥当性)および申告の頻度(こまめな申告納税)である。

3 簡易課税制度

仮に日本で複数税率が導入された場合、現行の簡易課税制度はどのようになるのであろうか。これを考えるにあたり、複数税率を前提として組み立てられているEU域内の共通システムにおける、課税事業者を選択した中小事業者のための簡素化措置が参考になろう。

EU域内の共通ルールは、課税事業者を選択した中小事業者への措置について、次のような原則を立てている。

付加価値税指令281条

加盟国が付加価値税に関する通常の措置を小規模事業者に適用することが、その活動や構造ゆえに困難な場合、当該加盟国が定める条件と制約のもとで、欧州委員会の審査を経ることを条件として、付加価値税の賦課及び徴収について、平均率などの簡素化手続を適用することができる。ただし、これにより税額が軽減されるようになってはならない。

この規定を受けて、たとえばドイツでは、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平均率(Durchschnittssätze)を採用している。

この平均率の制度は、まず業種を4分類(手工業・小売業・その他の営業・自由業)し、それをさらに52の職業に細分化し、それぞれの職業に平均率を設定する。そして、売上金額にこの平均率を乗じて、仕入税額控除可能額を概算で算出する(売上税法23条1項、売上税法施行令69条1項、同施行令別表A)。

この平均率を利用できるのは、前暦年の売上高(税抜き)が61,356ユーロ以下の事業者であって(同施行令69条2項)、この限度額は、事業者の売上総額でなく、当該事業者の職種ごとの売上額である。そしてこの平均率を利用するために、事業者は課税期間内に税務署に申請をしなければならない(売上税法23条3項)。

この平均率適用の難しいところは、世の中のあらゆる職業を54職種のいずれかにあてはめなければならないことと、1つの活動が複数の職業に該当する場合の判断である。そのため、詳細な通達や判例の集積を必要とする。

たとえば、別表A第4業種「自由業」の「舞台、映画、放送局のフリーのスタッフ」には、録音、舞台装置、舞台美術、振付師、指揮者、司会者、フィルム編集、カメラ、衣装、メイクアップ、演奏、演技など、多数の活動が含まれる(通達261条3項)。また、同じ「自由業」の「高等教育機関の教員」には、副業と

²⁸⁾ 第二インボイス指令(Council Directive 2010/45/EU)による。このインボイス指令は、事業者の事務負担軽減の他、各加盟国の脱税対策に寄与することも目的としている。

して教育に携わる非常勤教員も含まれる（通達261条4項）。さらに、ジャーナリストと小説家の相違についても、通達によれば、取材や聞き取りによって得た最新情報を新聞・雑誌に投稿するのがジャーナリストである（通達261条5項）。ジャーナリストの平均率（4.8%）が小説家の平均率（2.4%）より高いため、取材の必要性や最新情報の収集という要素を強調していると思われるが、小説家は取材を必要としないのであろうか。また、最新の題材は小説となりえないのであろうか。

このように、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、申告手をますます複雑なものにしている。

現在日本で進行している軽減税率導入の議論は、中小事業者のための簡易課税制度の検討を欠いているものといわざるをえない。

4 小括—中小事業者とフェアネス

今後、消費税率が引き上げられる状況で、消費税導入当時のような「中小事業者の事務負担への配慮」を理由とする特例的取り扱いには維持できないであろう。そうすると、中小事業者を円滑に本則課税に移行させるための仕組みが必要であり、そこで重要なのが、申告納税手続の簡素化である。この意味において、軽減税率導入はこれに逆行するものである²⁹。

日本経済における中小企業の数および雇用での重要性を考えると、消費課税における中小事業者への配慮は不可欠とはいえ、中小事業者であるという括りだけで過度に優遇する

ことは、労働集約的事業であるという理由で軽減税率を適用するようなことになりかねない。納税時期に資金繰りをしなくてすむ仕組み、そのための中間申告の見直し、それを可能にするための申告納税手続の電子化や簡素化、手続の現代化に対応するための公的サポートなど、小規模事業者の本則課税移行を促進するための施策を、有機的繋がりをもって進めていかなければならない。

IV 事業者の連結—消費税グループ制度

消費課税の仕組みでは、各事業者が納税義務者となることが原則であるが、将来的には法人税における連結親法人・子法人のように、相互関連する事業者が連結してグループを構成し、グループ内の売上げは課税の対象としないという制度も可能であろうか。これは、EU域内で認められている「付加価値税グループ」である³⁰。この付加価値税グループの事業者にとってのメリットは、グループ内取引が不課税になることに加えて、グループ内部で生じる売上げに係る税額と仕入れに係る税額を精算できることである。

EU域内の共通ルールは、「加盟国は、付加価値税委員会による協議を経たのち、それぞれ法的には独立しているが、財務、経営及び組織的關係が相互に緊密に結合している当該加盟国内のあらゆる者を、単体の納税義務者

²⁹ イギリスの税制報告書（いわゆる「マリーズ報告書」）においても、軽減税率には逆進性軽減の効果はなく、せいぜい「この商品・サービスは生活必需品である」というお墨付きを付与する効果しかないとする。James Marrlees et al., *Tax by Design* (2011), p.159.

³⁰ 付加価値税グループ制度について、拙稿「金融セクターに対する消費課税」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣，2014）315頁以下。

とみなすことができる」とし（付加価値税指令11条）、イギリス、ドイツ、イタリアといった主要加盟国はそれぞれの態様で付加価値税グループ制度を取り入れている。

ところが、この制度をめぐる、付加価値税グループに非課税事業者（日本における小規模事業者）が加わるかどうかの問題になり、これを認める国内法を持つ加盟国（アイルランド、イギリス、フィンランドおよびチェコ）に対して、欧州委員会が欧州司法裁判所に提訴した。欧州委員会の主張は、付加価値税グループについて定める指令11条は、本来単体の納税義務者である者のグループ化を認める例外規定であり、納税義務のない者の参加は想定していないというものであった。これに対してアイルランド政府等の反論は、指令11条の「あらゆる者」を「課税事業者」と読み替える文理解釈は不可能というものである。欧州司法裁判所はこれを大法廷で審議し、アイルランド政府らの主張を容れ、国内法の指令違反はないと判断した（欧州司法裁判所2013年4月9日判決³¹⁾。

裁判所の納税義務者に関する指令9条と付加価値税グループに関する指令11条の関係性についての考え方は、財務・経営・組織について密接な結びつきのある複数事業者がグループを形成し、そのグループ自体が9条の要件を充足するのであれば、付加価値税グループとして認められるというものである。

日本の現行法のもとでは、単体の事業者が納税義務者となっているが、消費税グループ制度は、非課税取引によって仕入税額控除が排除される場合の対応措置としても機能しうることから、その功罪について検討を進めることが必要であろう。

V 消費課税における「消費者」

1 消費税と消費者—逆進性の問題

消費税を導入している各国の関連法令上、「消費者」の文言は存在しない。すなわち、資産の譲渡等の対価を課税標準とし、定められた税率を乗じて算出された金額が最終消費者に転嫁されることが、制度上想定されているにすぎない。

法律には明示されない「消費者」のフェアネスの問題は、いわゆる逆進性の存在である。本稿では、この逆進性を「所得に対する負担率が、高所得者より低所得者のほうが高い状態」と定義する³²⁾。

日本では、2017年4月に予定されている消費税税率10%への引き上げに備え、食料品に対する軽減税率の導入が検討されている。しかしながら、消費財一般に対する軽減税率適用の問題に加え³³⁾、食料品に対する軽減税率適用にもさまざまな問題が指摘される³⁴⁾。

まず、長年にわたり争われてきた問題は、サービスが付加された食料品に対する適用税率である。また、軽減税率適用商品と標準税率適用商品がセットで販売される場合の適用税率も判断が難しい。

これらの問題につき、多くの商品やサービスに軽減税率を適用しているEUにおいて³⁵⁾、どのように議論され、対処してきたのか、欧州司法裁判所判例や課税実務取扱いを参考に検討を加える。

なお、EU域内の共通ルールにおける軽減税

³¹⁾ Case C-85/11.

³²⁾ Alan Schenk, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (2th ed., 2015), p.7.

率適用可能項目は、付加価値税指令別表Ⅲに
とおりである。
列挙されており、これを整理すると下記表の

【表1】EU域内の軽減税率適用可能項目

カテゴリー	適用項目
食料品およびその生産に関連したもの	食料品、水、飲料を伴わないレストラン・ケータリングサービス、農業関係機器とサービス
住居に関連したもの	住宅の改修・修繕、窓・住宅清掃、ごみ収集
医療関係	医薬品、身体障がい者用器具、医療・歯科治療
日常生活に不可欠または不可欠なサービス	乗客輸送、埋葬関係サービス
文化・スポーツ・娯楽関連	書籍・新聞・雑誌等、劇場・映画館・展覧会等の文化的催しの入場、ラジオ・テレビ受信、芸術家によるサービスに対する報酬・著作権料、スポーツ観戦、スポーツ施設利用、宿泊施設利用
社会福祉関係	社会政策にもとづく家屋の建築・修繕、社会福祉団体による物品販売やサービス提供、家事や幼老病者のためのホームヘルパーサービス
労働集約的産業に配慮したもの	自転車・洋服・靴の簡単な修理、理髪業

* 付加価値税指令別表Ⅲにもとづき筆者が整理・作成

2 サービスが付加された食料品の提供

軽減税率適用の食料品の販売においても、なんらかのサービス（商品の陳列や包装、領収書作成など）は付加されている。サービスの要素が高まるレストランでの食事の提供と

いうことになれば、軽減税率は合理性を欠くであろう。そうすると、その中間的な態様での食料品提供については、適用税率をどのように考えるべきであろうか。そしてここで考慮されるべき「サービス要素」は、質なのか、量なのか。

(33) 軽減税率の問題点としては、税率振り分けの困難さ、富裕層にも軽減税率が適用される不効率さ、軽減税率を求める業界のロビー活動の問題、税収減に伴い標準税率が引き上げられるリスクなどを挙げることができる。欧州委員会は、2013年の財政計画書において、域内で統一税率を導入し、かつ単一税率にすれば、税率を16%まで引き下げられると提案した。これに対して、現行の軽減税率7%が16%に引き上げられることになるドイツでは、食糧管理長官が直ちに「食料品に対する消費課税の強化は、とくに低所得者にとって受け入れがたい。」との反対表明を示した。ドイツの軽減税

率をめぐる判例と行政実務の変遷につき、Gerhard Michel, Essen und Trinken zum emäßigten oder zum regulären Steuersatz?, UR 2013, 652.

(34) 食料品に対する軽減税率適用の問題点につき、拙稿「『税率』の構造(I)—食料品に対する軽減税率」税理56巻6号(2013)161頁以下。税率構造に関するドイツ連邦財務省の鑑定書につき、拙稿「『税率』の構造(II)—軽減税率に関するドイツの鑑定書」税理56巻8号(2013)69頁以下。

(35) ドイツではすでに1931年に、社会政策上、穀物、小麦およびパンについて軽減税率が適用されていた。Michel (fn. 29), fn.1参照。

実際に欧州司法裁判所で争われたケースは、以下のとおりである³⁶⁾。

- ① 移動販売車による軽食と飲物の販売³⁷⁾
(以下「Bog事件」という)
- ② 映画館ロビーにおけるポップコーン販売³⁸⁾ (以下「CinemaxX事件」という)
- ③ 屋台における焼きソーセージやホットドッグなどの販売 (以下「Lohmeyer事件」という)
- ④ 顧客宅へのパーティー料理のケータリングサービス³⁹⁾ (以下「Nier事件」という)

この4つの事件の争点は⁴⁰⁾、第一に、軽減税率適用の食料品に、その場で調理して飲食されるものも含まれるか、第二に、これが肯定されるならば、調理や配達等のサービス要素を加えて、販売全体をひとつの「食料品の提供」として軽減税率が適用されるのかの2点である。

欧州司法裁判所はその判断の前提として、さまざまな要素によってひとつの取引が構成されている場合、これを「物の提供」とみるか「サービスの提供」とみるか⁴¹⁾は、その特徴的な要素を確定し、その取引のすべての状況を考慮して「主たる要素 (predominant

factor)」を抽出しなければならないとした。そして、何をもって「主たる要素」とするかについては、一般的な消費者を想定したうえで、物（この場合、軽減税率適用の食材）の提供との関係でサービス（この場合、調理や配膳など）の提供が量ではなく質において、どれほど重要であるかによって判断されるべきであるとした⁴²⁾。

そこでまず、Bog事件の移動販売車とLohmeyer事件の屋台販売についてみれば、食料品を再加熱したり注文をとったりするというサービス要素が認められるが、レストランでのサービス（注文をとり、配膳をするウェイターの存在、クロークルームやトイレの設備、使い捨てでない食器や着席できる椅子やテーブルの用意など）に比べ、設備が簡素である。すなわち、すわる場所がない、外部との仕切りがないということを考えれば、これらの販売の主たる要素は、サービスの提供でなく、食料品の提供であるとした⁴³⁾。

この「主たる要素」基準は、映画館ロビーのポップコーン販売にもあてはまる。すなわち、ポップコーンの保温は、個別の客の注文に応じたものではなく、ポップコーン自体の販売のためのものにすぎないとした。映画館

36) 以下4つの事件は、すべてドイツの国内裁判所から先決裁定を求めて欧州司法裁判所に提訴され、同裁判所はこれらを一括して先決裁定を行った。欧州司法裁判所2011年3月10日判決 (C-497/09・C-499/09・C-501/09・C-502/09)。

37) Bog氏の移動販売車は、販売カウンター、折り畳み式飲食カウンターなどが設置されていた。

38) 映画館CinemaxXでは、ロビーに設置された機械に材料を入れて加熱してポップコーンを作って販売していた。

39) Nier社は、ケータリングサービスに係る納税申告書において、料理については軽減税率、顧客の求めに応じて提供する食器類については標準税率

を適用していた。

40) 4つの事件は、Bog事件判決で一括して判断が示された。Bog事件判決文para.48。

41) 「物の提供」とは、有形物についてその所有者として有する処分権限を譲渡することであり、「サービスの提供」とは、あらゆる取引のうち、「物の提供」に該当しないものをいう。この定義を日本の消費税法にあてはめれば、「資産の譲渡」が「物の提供」にあたり、「資産の貸付け」および「役務の提供」が「サービスの提供」にあたる。

42) 判決文para.68。

43) 判決文para.69-70。

のロビーには、外部と仕切る壁や飲食ができるロビーの椅子や観客席の椅子があるが、それは専ら飲食のために設置されたものとはいえない⁴⁴⁾。

ケータリングサービスについては、複数の食料品提供と複数のサービス提供が結びついているうえに、それぞれの顧客の要望に応じるために、サービス内容にも幅がある。欧州司法裁判所は、ケータリングサービスの「主たる要素」の判断にあたっては、事業者でなく、顧客の観点から見て行くことが重要であるとしたうえで、ケータリング料理は、一般に、屋台などで売られるものより高い調理技術が求められること、食材の質や料理の盛り付けが顧客にとって重要であることを指摘し、顧客の観点からすれば、業者から食料品を買っているというより、サービスを注文しているというほうが相応しいとした⁴⁵⁾。

この欧州司法裁判所の判断によれば、軽減税率適用の商品にサービスが付加されて販売される場合、そのサービスが当該販売の中で「主たる要素」でないならば、「物の提供」とし、サービスが質的に「主たる要素」であるならば、「サービスの提供」として取り扱われることになる。

3 軽減税率商品と標準税率商品のセット販売

税率の異なる商品のセット販売について、たとえばドイツ⁴⁶⁾では法令においても通達においても定めはなく、財務省通知で対応してい

る⁴⁷⁾。

それによれば、セット商品の中身につき、全体価格の90%以上を占める商品が軽減税率適用物品であり、セット全体の価格が20ユーロ以下であり、かつ中身が入れ替えられることなく最終消費者に販売される限り、セットにされた最初の販売については⁴⁸⁾、当該セットを1個の軽減税率適用商品とすることができるとする。ただし、これを利用する事業者は、納品書またはインボイスにその利用を明記しなければならない。

これは、簡素化措置の一環である。

4 軽減税率の効果

消費者にとっての逆進性の緩和措置として、軽減税率は効果があるのか。税率が低くなる分、消費者の負担額は軽減される。しかしながら、軽減税率適用が最も支持されやすい食料品についてすら、その提供に付加されるサービスの度合いによっては標準税率適用となる。軽減税率から標準税率への転換点となるサービスの基準をどこに置くのか。基準の設定は、判例の集積を待つのか、それとも詳細な通達に委ねるのか。

軽減税率の導入は、食料品への適用にとどまらず、業界の思惑から、他にも拡大する可能性がある。たとえばスウェーデンでは、2002年に新聞・書籍に対する税率を標準税率（25%）から軽減税率（6%）に引き下げたが、それによって購読者・読者が増えたとい

(44) 判決文para.72-73.

(45) 判決文para.76-77.

(46) ドイツの売上税（＝消費税）は、1968年に税率10%（軽減税率5%）で導入された。その後、標準税率は6回の引き上げを経て、2007年から19%である。軽減税率は、1983年に標準税率が14%に

引き上げられたときに7%と設定されて以来、この税率を維持している。

(47) BFM-Schreiben vom 21.3.2006, BStBl I 2004, 638.

(48) 最終の小売段階では、この措置は適用されない。

うデータはないという⁴⁹⁾。

消費者が価格の割安感に即座に反応して購入行動に出るのは、食料品のような生活必需品ではなく、パソコンやバック旅行などの贅沢品やサービスだという研究結果もあり⁵⁰⁾、新聞を生活に不可欠なものとする購読者は、標準税率でも購読を継続するであろうし、これまで購読してこなかった者が軽減税率によって購読し始めるということもあまりないであろう。このような状況を考えれば、生活必需品に対する軽減税率の導入は、基準設定のためのルールが複雑になったり、訴訟が増えたりするリスクに見合った効果はないといえる。

さらに軽減税率の適用は、消費者のためという理由すら越えて拡大する可能性がある。たとえば、ドイツで2010年から実施されたホテル等の宿泊サービスに対する軽減税率（売上税法12条2項11号）は、多くの批判にさらされている⁵¹⁾。

批判の第一は、ホテル業者の隣接国の競業者に対する競争力の確保という立法趣旨が、最終消費者の逆進性への配慮という軽減税率の制度趣旨に合致しないことである。この批判に対しては、EU域内のホテル業界の競争状況を理由として軽減税率の適用が必要であり、またそれによって雇用も創出されると反論される⁵²⁾。しかしながら、消費課税制度が雇用の維持・創出にも寄与すべきだというなら、家事に時間をとれない勤労者のための調理済食

品や保育サービスなどにも軽減税率を適用することが正当化されることになる。

批判の第二は、ホテル業者にとって宿泊は軽減税率で食事は標準税率ということになると、料金設定をセット料金にするなどの租税回避行為が行われる恐れである。ホテルで宿泊（軽減税率）と朝食（標準税率）が提供される場合、通常、インボイスではこれらが区分表示される。しかし、軽減税率適用の食材がそのまま提供される場合（たとえば、朝食にパンとコーヒーだけの場合⁵³⁾）、食卓や食器が備えられている食堂で提供されれば標準税率になるであろうが、宿泊客が各自で部屋に運ぶという方式なら、軽減税率適用も可能であろう。このように税率の違いがあるゆえに、事業者のサービス内容が歪められてしまう。

批判の第三は、税収減である。ドイツでは売上税が連邦と州で税収を分配する共同税であるため、売上税収に依存する州にとっては打撃となる。たとえばシュレスヴィク・ホルシュタイン州では、宿泊サービスに対する軽減税率適用の廃止を求めており、その試算によれば、この廃止に伴い州の税収は1,500万欧元増になるという⁵⁴⁾。同州の財務大臣は、「一部の業界だけが優遇される措置は、国家財政政策に合致しない。」と述べている。

VI おわりに

本稿では、消費課税における納税義務者と

49) Copenhagen Economics, Study on reduced VAT applied to goods and services in the Member States of the European Union (Final report, 2007), p.81.

50) Copenhagen Economics (fn.45), p.9.

51) これは、ギリシア危機に端を発した財政危機に際して立法された「経済増強法」(2009年)に基づき、2010年1月1日から施行された。

52) 宿泊サービスに対する軽減税率の導入は、とくにバイエルン州—ドイツ有数の観光地域—を拠点とするバイエルン・キリスト教社会同盟(CSU)が、自由民主党(FDP)の支持を得て実現された。

53) 別表2により、パンは31号により、コーヒーは12号により、軽減税率が適用される。

54) Spiegel Online 2012年8月21日付記事による。

しての「事業者」と担税者としての「消費者」について、フェアネスの観点から問題提起をし、検討を行った。

この「フェアネス」は、近年、主として多国籍企業による課税逃れの脈絡で論じられることが多い⁵⁵⁾。しかしながら、消費課税システムに課税事業者として参入するかどうかの判断を能動的に行う事業者のためのフェアネスの実現、また、消費者の一部に生じる逆進性を軽減するというフェアネスの実現の脈絡でも、これを論じることができよう。国と納税義務者との関係を見据えた公平課税原則に加え、事業者間や消費者間のフェアネスの理念もまた、課税制度への信頼を高めるために重要だからである。

「事業者」については、課税と仕入税額控除との見合いで、自らの判断で課税事業者を選択する仕組みを整備するべきである。そのために、形式的には課税事業者登録により、事業者が自ら課税事業者を選択したことを表示し、実質的には客観的基準によって、事業者該当性が判断されるべきである。この客観基準については、事業者の法形式ではなく、活動内容を「独立性・継続性・対価性」から判断することとし、その判断材料としては取引の際の契約や条件が有用であろう。

「中小事業者」については、申告納税手続の電子化・簡素化およびそのための公的支援を通して、本則課税への移行を進めていくことが重要である。その意味において、複数税率の導入は本則課税への移行の阻害となろう。簡易課税制度もまた、複数税率構造のもとでは維持できず、これに代わる簡素化措置も—EUの経験からみれば—一想定できない。

「消費税グループ制度」は、「納税義務者は単体の事業者」とする従来の考え方を変える

ものではあるが、税率の引き上げに伴います問題が顕在化する、非課税取引における仕入税額控除遮断に対して、対応措置のひとつとなりえよう。ただし、EUの付加価値税グループ制度においても態様はさまざま、また租税回避スキームに利用されることもあることから、すでにこのグループ制度を導入している各国の仕組みと問題点を精査する必要がある。

「消費者」については、消費税の負担が大きい消費者と、そうでない消費者との間に生じる格差是正のために、逆進性軽減の措置が不可欠である。しかしながら、現在日本で検討されている軽減税率の導入は、最も理解がえられやすい食料品に対する軽減税率適用ですら、食料品提供に加えられるサービスの程度をめぐって、適用税率の判断が問題となる。詳細な通達や法的紛争の増加、税収ロスがさらなる税率引き上げにつながりうるリスクを覚悟してまで導入する効果が疑われる。また、軽減税率が生存に必要な基本食料品への適用を越えて「知る権利」にまで拡大するとすれば、「環境権のため」「国際競争力維持のため」などという理由からの軽減税率適用要求も排除できなくなるであろう。

本稿では、軽減税率に代わる逆進性軽減手法を提示していない。「消費者」が消費税法という法の枠組みでその法的権利が保障されていない以上、消費税制度の枠組みで制度設計

⁵⁵⁾ 本年(2015年)1月15日に明治学院大学において、ウィーン経済大学Michael Lang教授の研究チームと日本の研究者でセミナー(Joint Seminar 2015: Fair Share of Tax Burdens of Highly Digitalised Transactions)を開催したが、そこでもBEPSの問題は消費課税の領域でより深刻になっているとの意見が出された。

消費課税における「事業者」と「消費者」

をすることには限界があるように思われる。
消費税の負担感は、主観的または情緒的な部分もあり、それゆえに軽減措置の採り方も難

しいのであるが、消費税制度の枠外、すなわち所得税や社会保障の領域で対応するべきではないかと考える。

【表2】OECD33か国の消費税データ

国名	導入年	申告免除限度額 (米ドル)	標準税率	軽減税率	課税選択維持最 低年限	備考
オーストラリア	2000	48 731	10	0	1年	
オーストリア	1973	34 988	20	10/12	5年	
ベルギー	1971	6 319	21	0/6/12	なし	
カナダ	1991	23 454	5	0	1年	
チリ	1975	—	19	なし	(データなし)	全税目について登録義務
チェコ	1993	67 708	21	15	1年	
デンマーク	1967	5 879	25	0	2年	新聞のみ0%
エストニア	1991	25 582	20	9	なし	
フィンランド	1994	8 589	24	0/10/14	なし	
フランス	1968	93 551	20	2.1/5.5/10	2年	
ドイツ	1968	21 298	19	7	5年	
ギリシア	1987	6 678	23	6.5/13	5年	
ハンガリー	1988	42 328	27	5/18	1年	
アイスランド	1990	7 006	25.5	7	なし	
アイルランド	1972	78 844	23	0/4.8/9/13.5	なし	
イスラエル	1976	18 612	18	0	(データなし)	
イタリア	1973	35 991	22	4/10	なし	
日本	1989	88 240	5	なし	2年	2015.1.1現在, 8%
韓国	1977	26 239	10	0	なし	
ルクセンブルク	1970	25 183	15	3/6/12	5年	2015.1.1現在, 21%
メキシコ	1980	—	16	0	(データなし)	
オランダ	1969	1 537	21	6	なし	
ニュージーランド	1986	38 134	15	0	なし	
ノルウェー	1970	5 182	25	0/8/15	2年	
ポーランド	1993	77 747	23	5/8	なし	
ポルトガル	1986	14 318	23	6/13	なし	
スロバキア	1993	86 991	20	10	1年	
スロベニア	1999	74 142	22	9.5	5年	
スペイン	1986	—	21	4/10	(データなし)	
スウェーデン	1969	—	25	0/6/12	(データなし)	
スイス	1995	63 827	8	0/2.5/3.8	1年	
トルコ	1985	—	18	1/8	(データなし)	
イギリス	1973	102 851	20	0/5	なし	
33か国平均			19.1			

*OECD, Consumption Tax Trends 2014 のTable 2.3およびTable2. A2.1に基づき筆者作成