

## 消費税をめぐる法的諸問題(討論)

- 〈司 会〉高橋祐介 (名古屋大学大学院法学研究科教授),  
谷口勢津夫 (大阪大学大学院高等司法研究科教授)
- 〈発言者〉青柳達朗 (帝京大学法学部教授), 一高龍司 (関西学院大学法学部教授),  
金井恵美子 (税理士), 木村弘之亮 (前日本大学教授),  
齋藤孝一 (名古屋商科大学大学院専任教授・税理士),  
高橋秀至 (長崎県立大学経済学部教授・税理士), 田中 治 (同志社大学法学部教授),  
西山由美 (明治学院大学経済学部教授), 野一色直人 (立命館大学経済学部教授),  
村井 正 (大阪経済大学客員教授・関西大学名誉教授),  
望月 爾 (立命館大学法学部教授), 森田純弘 (税理士),  
森田辰彦 (弁護士), 八ツ尾順一 (近畿大学法学部教授),  
山田二郎 (弁護士), 山本洋一郎 (弁護士・税理士)

(50音順)

谷口 それでは司会は中部地区の高橋祐介会員と、関西地区の谷口が担当させていただきます。

今日のシンポジウムを始めるにあたりまして、今回初めての試みとしまして、実は昨年9月に、3人の報告者の方に中部地区の研究會に集まっただき、各自の報告で、どういふ話を検討するのかについて打ち合わせをしました。その結果、昨日の報告を聞かれてもわかりますように、各自の問題意識なり、検討する課題の範囲というものが非常に明確になっていたと思います。今回初めて3人の報告者の方に協力をしていただいて、そういう事前の打ち合わせをして、その後もメールでやりとりをするとといったような準備をかなり周到にしましたので、今後こういうシンポジウムのあり方としても、一つのよい方向性ではないかと思ひます。あらかじめご紹介し

ておきたいと思ひます。

これから報告順に質問を受け付けて、質疑応答をしたいと思ひます。まず、第1番目の報告者である西山会員に対する質疑応答に入りたいと思ひます。司会を高橋会員にお願い致します。

高橋(祐) 中部地区の高橋です。それでは西山会員への質問にまいりたいと思ひます。まず最初に、フェアネスの概念について、3人の先生方からご質問をいただいております。同じような問題意識ですので、まとめてお答えいただければと思ひます。まず、田中会員のご質問の1番目をお願いできますでしょうか。

## フェアネスの概念

田中 関西地区の田中です。書いてあるものをそのまま読ませていただきます。フェアネ

スの意味については、おそらく何通りかの使い方をされているような気がします。そのうちの一つとして、グローバル化・デジタル化に伴い、問題の取引を行う者の間のフェアネスというのは、これは結局、平等原則を意味しているような気がしてなりません。そういう場合に、それを平等原則と言うのとフェアネスと言うのは、何か違いがあるのかということが少し気になります。

次に、同じくフェアネスという言い方で言いますと、課税逃れを画策する事業者と、正しく納税する事業者との水平的な関係をフェアネスで考えるということの場合に、ちょっとその意味合いがわかりかねます。特に、課税逃れを画策するという場合の、課税逃れということと、画策するということの両方とも問題だと言っているのか、あるいは課税逃れというのは一体何なのかということですか。

課税逃れを画策するというのは、例えば脱税をするというようなことなのか。あるいは、そこまでは行っていないがあれこれ画策中ということなのか。結果としてそれは違法なのか、適法なのか、少しわかりにくいところがあります。もし仮に、今のような行為が違法だとすると、両者を水平的に取り扱うという問題以前の問題で、違法な行為をした者に関し何とかそれに対処すべきだという、どうもそういう問題になりそうです。その領域でフェアネスと言うのはどういう意味があるのか。それを言うのは、あまり意味がないのではないかと思ったので、いろいろお教え願えればと思います。

**高橋（祐）** ありがとうございます。続きまして、同じような質問です。関西地区の望月会員からのご質問があります。

**望月** 関西地区の望月です。田中理事長のご

指摘の通り、フェアネスの概念は、従来からのOECDなどでの議論では、租税回避行為に対する「公正性」の意味で用いられることが多かったと思います。今回西山会員は、それとは異なる観点からフェアネスの概念を消費課税における一つの重要な原則と位置づけて報告されました。まず、その理由についてうかがいたいと思います。

また、その場合、既存の公平原則や中立原則との関係が問題になってきます。さらに、フェアネスの概念を憲法上どのように根拠づけられるのかも重要になります。西山会員は、「税法学」573号の注記では、憲法13条の幸福追求権を一つの根拠としてあげておられますが、フェアネスの概念の既存の原則との関係と憲法上の根拠についてご説明いただけないでしょうか。

さらに、近年、マイケル・サンデルに代表されるように、正義論との関係において、「租税における正義」、あるいは「税の正義」という言葉や概念も用いられるようになってきています。ご報告の中で使われたフェアネスの概念とこのような正義論との関係について、もしお考えがあれば補足してご説明いただければと思います。

最後に、今回の西山会員のご報告では、フェアネスという消費課税に対する新たな原則としての評価基準を用いられたわけですが、それは消費課税について所得課税とは異なる原則や基準を用いて考えるべきと主張されているのか、それとも両者共通の枠組みで考えていかなければならないことを前提としておられるのか、どちらでしょうか。ご回答よろしくをお願いします。

**高橋（祐）** 続いて、やはり類似のご質問ですが、関東地区の青柳会員から、フェアネスに

ついて質問が出ております。1番目だけお願いします。

**青柳** 関東地区の青柳です。フェアネスについて、憲法13条の幸福追求権を根拠とされているようですが、先生が書いた本で言うと、何となく憲法14条の平等と同じように扱われるべきと言っているような気がするのです、その辺の中で幸福追求権、憲法から派生しているのかどうかという根拠を教えてもらいたいと思います。フェアネスという言葉は、非常に消費税課税の解釈とか制度設計についての指針になると思います。それ故、逆に一番最初のなぜフェアネスなのかということについて、憲法の根拠はしっかり確立しなければならないと思ったので、お聞きしたいと思います。

**高橋(祐)** それでは西山会員、よろしくお願います。

**西山** ご質問ありがとうございます。まず租税正義と租税公平、それからフェアネスの関係からまとめていこうと思います。まずコアになるのが「租税正義」です。その租税正義とは何か。抽象的な議論からもう少し具体的な話にしていくと、租税正義の中に、その国民の公平性を担保しなければいけない国の義務としての公平があります。これが平等原則あるいは公平課税です。そしてそれを事業者の観点からみると、事業者の活動の中立性が保たれるということから、公平原則から中立原則が導かれます。

もう一つの租税正義は、フェアネスの原則です。一般的な説明の仕方としては、国民間、個人と個人の間アンフェアでない関係を目指すというものです。つまり、同じような立場にある事業者間が、同じような課税を受ける。それから同じような立場にある個人が、

同じような所得課税を受けるということです。よく例に出されるのが、米国資産家のバフェット氏の言葉です。自分よりも秘書の方が高い税率を掛けられている、これはおかしいということですが、秘書の立場から見たら、隣にいる富豪の資産家のバフェット氏より、自分は高い税率を課せられている、これはアンフェアだと感じるでしょう。隣にいる人との関係、同じ立場にいる人たちの関係性を規律していく必要があるのではないかということです。

ただ、このフェアネスを研究されているオランダ・エラスムス大学のヘルムス教授とお話をした時に、確かにこのフェアネスという考えは非常に主観的で、感情的な観念ではあるかもしれないし、憲法上の根拠も脆弱かもしれないが、昨今の課税逃れ、とりわけ多国籍企業による課税逃れや個人の富裕層の課税逃れの現実を見る限りにおいて、このフェアネスの考え方というのは非常に重要だとおっしゃっていました。

それから、その課税逃れとは何かということですが、昨年4月のOECDの東京フォーラムにおきましても、出されたレポートは非常に注意深い言い方をしています。ターゲットにしているのは、多国籍企業の課税逃れですが、「予期せぬ課税の穴」という言い方をしています。露骨に脱税とは言っていないです。脱税ではないが、合理的な節税でもない、それを今回の報告では課税逃れと位置付けました。おそらく課税逃れを画策する事業者と言うよりも、課税逃れを実行する事業者と言うべきでした。

最後に、憲法上の根拠ですが、憲法14条で言う法の下での平等というのが、国と国民との関係であるということであれば、その同じよ

うな立場の人が、自分よりも有利に扱われているのはおかしいという、人が持っている情緒的な部分を考慮して、幸福追求権を憲法の根拠として挙げてみました。憲法の根拠をしっかりしていかなければいけないと改めて思いました。

フェアネスについてはまだまだ私自身も不勉強なところがありまして、今回の報告のリアクションを見て、もう少し詰めていこうと思っています。フェアネスに関する文献としては、「税法学」573号の211ページの注(8)、Tax Fairness and Folk Justiceという書籍が出ております。それから、先ほど望月会員より紹介していただいた本として、名古屋大学出版会から2006年に出ている、マーフィーとネーゲル著、伊藤恭彦訳で『税と正義』があります。私はまだ紹介されたばかりなのですが、ぜひ読もうと思います。

高橋（祐） 続いてEU法につきまして、2つご質問が出ております。まず、関西地区の村井会員からのご質問です。

#### EU法における付加価値税

村井 西山会員の報告あるいは従来書かれたペーパーは明らかにEU法あるいはEU加盟各国のVATを参考にしながら日本への展開の可能性を探るという、そういう研究手法を採用されているのだらうと思います。これについては私も賛成なのでありますが、その理由としては、やはりEU法の場合は、歴史から見ても、あるいは経験から見た場合にも、我が国の消費税がたかだか30年ぐらしか経験がないわけですから、そういうことで大いに参考になるんだけど、私が見るところでは、最近のEU法はむしろ、日本にとって反面教師の側面が多いのではないかと考えておりま

す。

まず最初に、最近の反面教師の側面が非常に目に付くという点について西山会員の認識をおたずねしたい。もしそうだとすれば、昨年の4月27、28日に東京であったグローバルフォーラムの中では、はっきりと失敗というよりは、その報告書の中では、ミシェルオージャンは複雑になりすぎていると言っています。ミシェルオージャンは、消費税はシンプルでないといけないと言っているんだけど、408条の指令からなるというのは、どう考えたらいいのかな。それでこのOECDの方も、従来のEU型のVATから、どちらかというところとアングロサクソン型のGSTの方に転換しようとしているのではないかなと、私は勝手に憶測しているのですが、この点について西山会員のご意見を伺いたい。

西山 ご質問ありがとうございます。EU指令が今では414条になっていて、12の別表が付いています。まずEU法から何を学べるのかということですが、EU付加価値税に関しては、そもそも売上税が導入された目的が第一次世界大戦の戦費調達ですから、ちょうど100年たっています。仕入税額控除を組み入れた付加価値税が導入されたのが大体1960年後半からですから、日本よりもずっと歴史があり、いろいろな判例・学説の集積があります。

また、いつもEU法やEUの付加価値税を勉強していると思うことは、やはりヨーロッパの多様性です。現在、EUの加盟国が28か国で、言語が24言語という多様性の中で、一つの制度を作っていくということはとても大変なことです。付加価値税は他の税目に比べて協調化されてきた分野だと思います。それは国境を越えて取引が行われるから、協調される必要があったということです。

その多様性において、原則をまず示す。その原則というのが、とてもインパクトの強いメッセージ性のある原則をまず打ち立てます。例えばですが、付加価値税ではありませんが、小規模事業者への政策を強めようという時に、「Think Small First」というような、インパクトの強い原則を示すのです。

それから、28か国の一致というのはなかなか不可能であることから、まずその原則を示した上で、全体一致や完璧は目指さないで、できるところから始める。これは共通通貨のユーロの導入がそうだと思いますが、まずできるところから、最大公約数的なところからとにかくスタートする。それは完璧ではないのですから、定期的なフォローアップと見直しをしていくというその一連の作業を重ねるのです。

それからEUの付加価値税が今は反面教師になっているのではないかというご指摘ですが、2010年と2011年にイギリスで出された税制報告書、座長の名前をとってマーリーズ報告書と言われていますが、その中でもはっきりと「我々の付加価値税（つまりEU域内の付加価値税）は老化をして、機能不全に陥っている」と書かれているところです。その原因というのは、制度が複雑化してきたと、複雑化するということは、それだけ脱税、租税回避の余地を広めるということ、そこが原因であるということをはっきり言っています。

そうしますと、EUでは制度の複雑化によって、付加価値税の脱税が非常に問題になっているのですが、私たちの消費税もまさに岐路に立っていると思います。日本の消費税は、税率も比較的低い中で、それでも税収としては第2の基幹税になっているということで、必ずしも悪い税ではない。むしろ非常によく

機能している税だと思うのですが、ただこれから複雑化していくとなると、EUと同じような道を歩むのではないかと懸念しています。

#### ニュージーランドの付加価値税の評価

村井 EUのそういうやり方に対して、OECDが今、新しい動きを示していますね。それでご紹介した東京のときのミシェルオージャンが、要するにシンプルにしなければいけないと言っている。一番の問題はタックスベースの方を広げることであって、そうするとやっぱり軽減税率であろうが、免税であろうが、あるいはいろいろな例外規定がありますが、それを全部失くす方向で、非常に広げていってシンプルなものにしてやる方向に行く一つの新しいモデルとして、GSTといったあたりを考えているのではないかと、私は受け取っています。

西山 GSTの話が出ましたので補足させていただきます。EUの付加価値税がオールドVATであるとすれば、モダンVATとしてよく例に出されるのは、ニュージーランドのGST（物品、サービス税）です。15%の税率で生活必需品等に対する軽減税率はありません。ほとんどのサービスは課税の対象になりまして、例えば教育サービスや医療サービスも課税の対象となります。限定的に金融取引の一部と、それから慈善団体による販売などが非課税になります。

ただ、ニュージーランドのGSTの評価が高いことの一つは、簡素であるということに加え、導入する前に、政府による綿密な調査を踏まえた説明があった点です。つまり、導入する4年前から、一体逆進性というのはどの所得層や年齢層にあるのかということ調査をして、報告書を国民に提示して、それから

導入したということです。もちろん簡素にすることも重要ですが、やはり事前の説明というか、事業者も、それから消費者も、その制度に対する理解がもう少し深まらないと、望ましい制度構築は無理だと思います。

**高橋（祐）** それでは続いての質問ですが、関西地区の田中治会員から、EU法について質問が出ております。3問目の質問をお願いします。

#### 消費者の権利が争われたEUの事例の有無

**田中** EUの司法裁判所の経験で、少し紹介していただいたところに関係すると思うのですが、消費者の権利というようなものが、裁判でそもそも争えるかという点です。日本の消費税から類推すると、要するに権利者でもない、義務者でもない者が裁判の当事者になるなんていうのは普通あり得ないと思います。

要するに、EUで、いわゆる消費者の権利が争われた具体的な例があるのか。例えばそれぞれ軽減税率を受けている品目を購入した消費者が、軽減税率通りの税負担を受ける権利があるのだといったような、その類の紛争というのは、私は通例考えられないと思うのですが、そのような紛争がそもそもあるのかなのか。あるいは、仮にあったとした場合に、そのことはどういうふうに対処がされているのか。EUの司法制度の下で消費者の権利性は、事業者の権利性・義務性との対比で、鮮やかな対比を示しているのだから、そこはもうすっかり割り切った方がいいのかという点についてお教え願えればと思います。

**西山** 私の知る限りでは、欧州司法裁判所で消費者の権利が争われたという事件には、接したことがありません。長年標準税率で課税されてきた商品が、後年、軽減税率適用商品

であったことが判明し、事業者が還付を求めて争った「マークス・アンド・スパンサー事件」で、還付しても消費者に戻せないことが事業者の不当利得となりうるかが欧州裁判所で争われたことがあります。消費者の返還請求権が直接的に争われたわけではありません。

**高橋（祐）** ありがとうございます。続いて複数税率・軽減税率について、3人の会員から質問が出ております。まず、関東地区の山田二郎会員から質問が寄せられております。

#### 複数税率の合理性と消費者の法的地位

**山田** いくつかご質問したいのですが、まず逆進性の問題からとり上げたいと思います。消費税には逆進性があるとかねがね言われており、10%に税率が引き上げられることになると、複数税率を採ることが避けられないとある党からも言われておりますが、はたして10%以上の消費税を導入することになれば、複数税率を導入するという事は避けられないことになるのかどうかということをお教えいただきたいと思います。

それにつきまして、とり上げられたフェアネス、水平的公平という視点から考えて、「税法学」573号の224ページにOECDのデータを掲げていただいておりますが、消費税、つまりVAT、あるいはVATに類したものを導入しながら、複数税率を採っていない国も少なくありません。そういうところを考えると、私は消費税を10%以上に値上げしたからといって、複数税率を採ることになればフェアネスを侵すことになるとは必ずしも言えないのではないかと思います。

一番大事なことは、やはり複数税率を採るといことは、非常に複雑困難なことを行う

ことになると思うんです。消費税を10%以上に値上げすることになるということで、消費税によってもたらされる逆進性というものは、複数税率を採るとのことよりも、やはり社会保障の面で違う視点から考慮するということがベターなのではないかと考えております。そういう点で、ニュージーランドの例なんかうまくいっているとか聞かされておりますので、時間があれば触れていただけるとありがたいと思います。

**高橋（祐）** 他の質問はよろしいでしょうか。1番と3番を一緒にしていただけるとありがたいです。

**山田** 先ほど一部田中会員からも触られたことですが、消費税は納税義務者である事業者が、消費税を消費者に転嫁するという建前を採っております。そういう建前を前提にして考えますと、消費者の消費税法上の法的地位というものをどのように考えるべきなのか。つまりこの事業者、それから消費者、そして国の3者の関係をどのように考えていくかということ、ここで整理しておく必要があるのではないかと思います。

それに関連しまして、思い当たるのは、源泉徴収義務の法律関係について、国と源泉徴収義務者、それから受給者である源泉納税義務者の3者が源泉徴収の法律関係では登場するのですが、源泉徴収の法律関係では、国と源泉徴収義務者の2者の関係であって、受給者である源泉納税義務者というのは、源泉徴収の法律関係からは枠外に置かれているものだと言われてきています。この消費税の3者の関係を考える場合に、同じようなことが言われ、消費者というのは、利害関係の大きなものですが、この消費税の法律関係から枠外に置かれると考えていいのかどうか。そのあ

たりをお教えいただきたいと思います。

それからもう一つ、仮に、複数税率を導入するという事になった場合、世間ではインボイス方式を採ることが必要不可欠であると言われているけれども、マイナンバーが入ったことも加味しながら考えると、複数税率を採っても現行のような帳簿方式で、複数税率を導入することも実務的に可能なことなのではないかと、私は考えておりますので、その点も触れていただきたいと思います。

**西山** ご質問ありがとうございます。まず今回のシンポジウムの重要なポイントは、消費者の法的地位ということですので、消費者の法的地位を所得税の源泉徴収義務者との関係において少し考えてみたいと思います。

まず所得税の源泉徴収における租税債権債務関係は、国がいて、納税義務者がいて、その中間に源泉徴収義務者がいるという、縦の関係だと思っています。

それに対して消費税の場合は、国と納税義務者である事業者の間に租税債権債務関係にあって、そしてそれに消費者がかかわるトライアングル関係にあると思っています。この消費者の地位ですが、消費者に対して税額を転嫁するという事を想定している、前提としているだけのことであって、消費者、それから消費者の権利ということが法律に書かれていないのです。ですから、根本的に源泉徴収関係と異なるのは、担税者である消費者の法律上の位置付けがないことです。

次に、複数税率の問題に行きますが、複数税率については興味深い報告書が出ています。ドイツのザールラント大学のカウル教授を座長とするドイツ連邦財務省の委託研究なのですが、そこで複数税率適用の各項目について合理性を検討しています。結論として、軽減

税率には合理性がないということでした。一番批判されているのが、報告でも紹介したように、ホテル宿泊料に対する軽減税率ですが、もし仮に、軽減税率の合理性が認められるものがあるとしたら食料品である、という報告書です。そして、食料品に軽減税率を掛けるのであれば、それが高級食材であろうと、一般的な食材であろうと、そこはもう割り切って軽減税率を適用するしかないとしています。

最後にインボイスですけれども、論者それぞれにインボイスに対するイメージがあり、すごく大変なものを作らなければいけないのかという印象を持たれる場合もありますし、あるいは、現行の請求書等にいくつかの項目を追加すれば、これはインボイス的な役割を果たすといわれることもあります。複数税率になりますと、税率ごとの表示も必要なので、インボイスは不可避だと思います。ただ、そのインボイスをどのようにするかということについては、新たな何か制度を作るのではなく、今の請求書等に、課税事業者番号であるとか、税額を別記表示するだとか、そういった項目を追加することによってインボイスの機能の充足が可能ではないかと思います。

高橋(祐) ありがとうございます。それでは次の質問ですが、関西地区の一高会員から質問が寄せられております。

#### ゼロ税率活用の可能性

一高 関西地区の一高です。複数税率を採るべきか、そうではないのかという点で、例えば所得税について執行も含めて制度がきちんとしていないところがあるとか、あるいは社会保障が貧弱であるとか、そういった低所得国において複数税率を採らざるを得ない場合があると言われております。我が国はそういう

状況ではないだろうと。そうすると、今日の西山会員のご報告でもされていた通り基本的にはフルに課税するのか、フルに課税しつつ、どうしても何か考慮しなければいけないものについてはゼロ税率にしてしまうというのが、理論的には一番綺麗な選択肢になるのだろうと考えています。

それで、ゼロ税率というものの活用の可能性について、西山会員のお考えをお聞かせいただければ幸いです。昨日のご報告の中で参照しておられた「税法学」573号の224ページの表を見ますと、いわゆる複数税率を採っていない国でもゼロということになっていて、これはゼロ税率を意味しているのだろうと思います。そうすると、ゼロ税率を採っていて、複数税率を採っていない国は結構あります。日本とチリぐらいですかね、輸出の場合を除いてゼロ税率すら採っていないという国は。

こうしてみますと、我が国で、基本的には課税ベースをきちんと維持した上で、配慮する必要があるのであれば、すっかり抜いてしまうゼロ税率を入れていくというのは、一つの選択肢なのかなと考えるところです。カナダでも基本食料品、これがゼロ税率になっているということで、理論的には複数税率や、あるいは税の累積、今日の野一色会員のご報告にもありましたが、そういう点で問題がある非課税、こういった制度よりもゼロ税率の方が、問題が少ないのではないかと考えております。

そうしますと、例えば今般いわゆるリバースチャージが入りましたが、ご案内の通りニュージーランドでは10年程前にこれを導入して、金融機関等について追加的にコストが掛かっていくという問題を解消するために、金融サービスについてゼロ税率でという対応が

なされたと思います。

関連して例えばオーストラリアの議論をみても、今日の西山会員のご報告における納税義務者のフェアネスに関連した話ですが、非課税の場合に仕入れの部分で掛かってくる消費税コストを避けようとする、外注するのではなくて、社内の従業員に供給させるということを選択した方がよいということになって、そのような社内での供給を可能にしやすいのは、一般的には大企業です。中小企業はそのような選択肢がないとすると、大企業と中小企業との間のフェアネスも維持できないだろうと考えます。

そうであれば、やはりゼロ税率というのは例外的なものですが、一つの選択肢として検討に値するものではないかなと、少なくとも理論的には考えられると思うのですが。西山会員はこの点、輸出以外のところでゼロ税率を我が国が導入することについてどのようにお考えかを、お聞かせいただきたいと思えます。

**西山** ご質問ありがとうございます。端的に言いまして、ゼロ税率というのは究極の軽減税率ですから、ゼロ税率の問題は、軽減税率と同様の問題が生じると思います。一番大きな問題は税収ロスですし、それからゼロ税率を獲得するための業界のロビー活動の問題も出てくると思います。

そこでご質問の意図は、非課税取引によって仕入税額控除が遮断される問題、税額が累積していくことが、問題意識としておありになるのではないかと思います。EU域内の非課税の遮断の対応としまして、ここでは詳しくは説明ができませんのですが、例えば付加価値税グループ制度やコストシェアリング制度などがあります。不動産取引や金融取引につい

ては、非課税を放棄する制度がありまして、そのいくつかの制度も検討することによって、この非課税の遮断の問題は、ある程度緩和できると思います。

これは、私もちょっと興味がありましたので、昨年、「税理」2014年1月号に少し書かせていただいたので参考になればと思います。  
**高橋（祐）** ありがとうございます。続きまして、関東地区の青柳会員から、弱者救済についてという質問が出ております。

#### 複数税率以外の弱者救済策

**青柳** 軽減税率の適用の問題ですが、要は弱者救済策については、社会保障の領域という見解を示されていますが、例えば支払われた消費税のレシートとかそういうものでも集めて給付請求するというような仕組みなのか。よく思い出せないのですが、そういう制度を提唱している方もおられると思います。そういうところで、消費税法の世界の中に社会保障というか、給付との関係という接点が出てくるのではないかということになる。そうすると完全に社会保障の領域、とまではいかないのではないかと思うのですが、その点について西山会員の見解はいかがでしょうか。

**西山** ご質問ありがとうございます。民主党政権下で給付付き税額控除の話が生まれまして、私たちがそういう方法があるのかと思ったわけですが。この着想は、既に1990年にケルン大学のランク教授が、もし逆進性が存在するのであれば、軽減税率ではなく、税の払戻し方式にするべきだと主張されていました。その時に、払戻し方式もミクロの方法とマクロの方法があると思いますが、レシートというミクロ的手法はなかなか難しい。統計データによる、還付額を概算的に還付していくと

いう方法を採用の方がよいと思います。サポートが必要な生活困窮者にのみ払い戻すというのは、合理的です。

**高橋(祐)** 続きまして、中小事業者の益税の問題につきまして質問があります。九州地区の森田会員から質問が出ております。

#### 「事業として」の範囲と益税の問題

**森田(純)** 九州地区の森田です。質問の前提として、消費税転嫁対策特別措置法の講習会を行ったのですが、会場費については補助金であって、立替金ではないから、消費税相当分は払わないというふうに中小企業庁の方から言われました。なぜその話をしたかという、これって補助金であっても消費税なのだと思ったんですね。今日の先生のお話で、消費税なんだけれども、消費者という言葉は出てこないという発言がありました。そもそも消費税ということであれば、消費支出課税ということで、消費、あるいは消費者の定義というのが必要なのではないかというのが根本にあります。

今回の質問ですが、2つあります。1つ目は、これは以前に岡山の大会でも私、同じような質問をしたことがあるのですが、日本の消費税について、先生がおっしゃる通り、事業者の範囲を再検討する必要があるのではないかと私も思います。ところが、今の日本の消費税の場合、単に事業者の範囲だけではなくて、事業者が「事業として」という表現になっておまして、もっと広い目で事業性を見ていかないといけないのではないかと考えています。

例えば、所得税や事業税について、その中で事業ということが、これもしっかりとっているわけではありません。雑所得と事業所

得の問題があつたりします。何が言いたいかということ、実際に日本の消費税において、これは事業者が事業として行った行為なのかというのは数多くあるわけですね。実際に実務をやっていると非常に多いです。趣味で始めたものが、という話もあつたり。私も職業は何ですかと聞かれたら、税理士です、行政書士ですという表現をするのですが、私などの場合は1年に1回ぐらいしか本を書きません。講演もパラパラと。でも、書く時は結構書く年もありますし、講演をする時もあるしない時もあるということなのです。これはそのような形で、事業者が事業としてという範囲をどこまで網羅できるのかという問題であって、そこで事業性の関係について、お考えをお聞かせ願いたいのが一つです。

2つ目は、賢い者と賢くない者という話が出てきました。これは森田先生がおっしゃっていたのですが、益税が温床であるという表現がありました。あまりにも複雑になりすぎて、益税どころか損税というものも結構多く存在していて、アンフェアな状況が非常に多い。私がアパート・マンション経営をすると建築費の消費税はかなり返ってくるけど、あなたがアパート・マンション経営をしても返ってこないですよという話は実務上でもよくします。ですから、損税の存在を大きく取り上げてほしいと思ったのですが、いかがでしょうか。以上です。

**西山** ご質問ありがとうございます。まず結論から言いますと、所得税と消費税で事業概念あるいは事業者概念が異なることがいいことかどうかはともかくとして、やはり消費税の事業概念あるいは事業者概念というのは広いと思います。というのが、所得税における事業所得というのは、事業からの所得に対し

て課税するものであって、特に給与所得や雑所得との差別化というところが問題になることから、厳密に、消費税よりも限定的に概念付けられると思います。

それに対して消費税というのは、売上げに対して、取引に対して課税される形式的には流通税ですから、取引に着目した場合に、その法形式がどうであれ、商人としての体裁で活動をしているのであれば、それが個人であろうとも課税の対象となるべきです。

中小企業の問題につきましては森田会員がお答えになると思いますが、損税は、非課税による仕入税額控除の遮断とかかわります。対策としては、非課税の放棄の制度、オプション制度というのですが、この制度なども検討の余地はあると思います。

**高橋(祐)** ありがとうございます。もう時間がありません。後1件、青柳会員から質問が出ていますが、省略させていただいてよろしいでしょうか。ありがとうございます。それでは最後に、複数税率・軽減税率について、関西地区の金井恵美子会員が「税法学」573号にお書きになっていますので、一言コメントいただければと思います。

#### 複数税率導入の効果と問題点

**金井** 関西地区の金井です。複数税率を選択するか単一税率を選択するかというところで、消費税の逆進性の問題というのがよく議論されます。私は基本的には逆進性の問題と低所得者対策、これは端的に言えば貧困対策ですが、両者は別だと考えています。

日本の間接税制度の中心は物品税から消費税に変わりました。物品税は贅沢品に課税するというので、間接税の中に累進性の機能を見いだそうとするものですが、これはブラ

ックリスト課税だといえると思うのです。贅沢品としてブラックリストに挙げられたものが課税される。企業の商品開発や消費の変化に即応してブラックリストに挙げるのは不可能ですから、世の中の商品、経済の動きと課税が全然かみ合わないということが起きてきます。これに対して消費税はホワイトリスト課税であり、全てに課税することを前提にホワイトリストに非課税として挙げられたものだけ課税から除外する。したがって、いちいち手当をしなくても、全てに課税が及び、税収ポテンシャルが大きい。これが物品税から消費税に変わった基本的な考え方です。

そうすると、消費税に望まれるのは、累進性の確保ではなくて、全ての消費に分け隔てなく課税することです。そこが消費税の基本的な役割であって、そうすることによって公平が保たれる。だから、税制全体の中で消費税に求められる役割を果たすためには、これは単一税率しかあり得ないと思っています。消費税の逆進性は、他の税目や社会保障でカバーすることを考えるべきです。

それとは別に、貧困対策として軽減税率の存在を求めるという考え方があると思います。貧困対策としてやるのは、いろいろな手当を渡すなど、財政支出においてやるということがありますが、しかしそれは所得の大きさを測って、後から手当がされる。そうすると、タイムリーな貧困対策にはならないわけです。今、おにぎりを食べたいと思った時に、財布の中に1円、2円足りないから、そのおにぎりを我慢する、こういう所得層の方がいらっしやるとすると、その方たちを救うためには、財布から出ていくお金を少なくしなければならない。そのための食料品に対する、あるいは生活必需品に対する軽減税率かなと思って

います。

しかし、食料品に軽減税率を適用したとしても、それが価格に反映されるかどうかわかりません。物の値段は、企業の価格設定によりますから。西山先生がタグ効果とおっしゃいましたが、その通りだと思います。軽減税率というタグを貼られることによって、安く提供されているように見えるけれども、しかし、実はその分、本体価格を高く設定しているかもしれない。軽減税率が貧しい人の財布から出ていくお金を確実に少なくする、おにぎりを確実に彼らに与えるということにはならないと思っています。

そうすると、軽減税率の効果はというと、これは政治が貧しい人を思いやってそういう施策を行っているというアナウンス効果だけ、メッセージ効果だけなのかということになります。軽減税率の導入を望む方は、消費者に優しい軽減税率とおっしゃることがあるけれども、しかしそれは、どのように優しいのか、どの程度優しいのか、まったく検証されていません。軽減税率についての問題点は、昨日西山先生からいろいろ教えていただきましたが、反対に、どうしても必要だという理由、軽減税率のメリットというものが、これはなかなか見いだすことができない。理論的にはあり得ないのかなと思っています。

谷口 どうもありがとうございました。

それでは続きまして、野一色会員に対する質疑応答に移りたいと思います。野一色会員に対しては非常に多くの質問が出ております。整理しますと、対価の意義に関する質問。それから仕入税額控除に関する質問。非課税に関する質問。そして輸出免税に関する質問。このように、大きく4つに分けられます。

先ほどの質疑応答から踏まえましても、質

問者の方の質問が長くなると回答がどうしても短くなってしまいますので、質問者の方は質問用紙に書かれた範囲で、それを忠実に読んでいただかなくてもかまいませんが、できるだけそれに即して手短に、要領よく質問をお願いしたいと思います。

それではまず対価の意義に関しまして、4名の方から質問が来ております。まずは関西地区の田中会員から、質問の1, 2番についてお願いします。

#### 売上げ・仕入れにおける対価概念の違い

田中 関西地区の田中です。野一色会員は対価についていろいろ論点を整理されていますが、積極的に消費税法上の対価とはこういうものだというのを定義されるとか、そういうお考えがあればお教え願いたい。それと消費税法基本通達の中に、対価というのは、給付に対する反対給付だと言っていて、私は基本的にはそれでいいのだと思っています。私はそれをベースにいろいろ対価概念を考えたいということがありますので、その通達上の対価の定義をどう評価されているのか、あるいはこれは問題だと考えられているのか、お教え願いたい。

2番目は、対価の意味内容として、京都弁護士会事件の時に、売上げに係るものとして、それが対価かどうかという議論をしているわけですが、その売上税額における対価と、仕入税額における対価というのは、違うのか同じなのかというのが、条文上ははっきりしないところがあります。私が見た範囲では、課税庁の対価の解釈の仕方では、売上げについてはできるだけ対価概念を緩やかに、その反対に仕入れについてはできる限り厳密にという、そういうきらいがないでもないという気がし

ています。その点、売上税額の部分と仕入税額の部分とで、対価というのをどのように考えた方がいいのか、あるいは考えていらっしゃるのかを教えていただければと思います。

**野一色** ご質問ありがとうございます。まず1番目ですが、前後を逆にして申し上げたいと思います。今、田中先生からご指摘があった通達、反対給付ということで十分ではないかというご指摘ですが、これにつきましては、通達（5-1-2）がありまして、提供に対して反対給付を受けること自体を否定するものではありません。

ただ、それでは反対給付の意味ということにつきまして、「税法学」573号の227ページで論じさせていただきました通り、「一方の給付に対して対価の意味を持つ他方の給付」ということが、例えばこういった意味が『法律学小辞典』に載っている。となると、ここで言う対価の意味とは何だろうかと考え、その上にも書かせていただきました通り、これは同義語で言い換えたものであるということ、場合によっては答えが出ないような恐れがあるのではないかとことです。ややこれは抽象的な答えかもしれませんが、通達自体を否定するものではないでしょうが、通達が出たからといって、次に問題となります、いわゆる対価を得て行われるという解釈について、明確な指針なり基準が示されているとは言いがたいのではないかと、今回「対価の意義」の検討を試みた次第です。

それでは次に、報告者はどう定義をするのかということなのですが、私自身も今のところは考えている途中ですが、あくまでも仮の試みということで、場合によっては今後変更し得るということで、本日の時点とということで申し上げますと、特定の取引に係る法律

関係等に基づき、取引等の当事者に対して請求し得る、あるいは支給しなければならない金銭・権利・利益、あるいは保持された金銭・権利・利益といったものが、消費税法上の対価になるのではないかと。ですから、ここでどの程度法律関係であるとか、請求し得る、あるいは保持されたということにおいて、いわゆる関連性の程度、あるいは有無について、相互の義務であるといったものに基礎を置くということができる限り明らかにしようとした試みです。ただ、いずれにしても、あと多くの先生方からご意見、あるいはご批判等を承ることを承知で、あくまでも今の段階での試みということでご容赦いただければ幸いです。

それと2番目の同一かどうかということですが、これについては、私自身は昨日の資料におきまして、4ページに図示させていただきました。事業者にとっては課税を受ける。相手側にとっては、もし仮に事業者の要件を満たされた場合には、仕入税額控除ということになると、その対価性の概念を変える必要はない。むしろ変更するということは法律上、あるいは理屈上説明が付かないのではないかと考えられます。ですから、これはいいか悪いかは別としまして、やはり税の確保ということ至上命題とします課税庁におきましては、入りは多く、出は少なくということの発想になる傾向があるのではないかと、その点は否定できないのではないかと思います。

ただ、これにつきましては、やはり理屈上は両方が同じだろうということを考えた上で、先ほどの対価性、さらに言いますと、裁判例や裁決例におきまして、前回申し上げました資料にありますように、1に係る問題、つまり、どういった金銭が、消費者から事業者

に渡っているのか。そして、事業者から消費者に対してどういった資産が譲渡されているのか。そしてその関連性。さらに言いますと、事業者から最終消費者への資産の譲渡が、消費税法上のまさにこの資産の譲渡に該当するのかという論点をそれぞれ分けていった上で議論ということが必要でありますので、場合によっては、論点自体がある意味混乱しているものもあるかと思えます。いずれにしても答えとしては、対価概念をいわゆる売上げ・仕入れの部分において変える必要はない。むしろ変えるということは、理屈上の整理が付かないと考えております。

谷口 それでは続きまして、対価の意義に関連して、関東地区の山田会員から質問をお願いします。

#### チップは対価になり得るか

山田 まず対価の意義についてご質問させていただきたいと思えます。消費税では課税資産等の譲渡の対価を課税の対象にしているものであって、チップや厚意を課税の対象にしているものではありません。そういうことから考えますと、対価とチップというのは、やはり難しいけれども、峻別して考える必要があると思えます。対応関係があるからといって、また、関連性があるからといって、いわゆる対価として請求権のないものは、やはり対価にはならないと考えます。そういうことから言って、厚意を消費税の課税対象に取り込むことはできない。関連当事者が対価を厚意と峻別していれば、そして対価として請求権がないのであれば、やはり消費税の課税対象にはならない。難しいけれども分けて考える必要があると思えます。

野一色 ご質問ありがとうございます。山田

先生のご質問は、先日の資料の8ページ、チップに関連するご質問かと思えます。ご指摘の通り、いわゆるチップというのは心付け、いろいろな呼び方があります通り、主に厚意・謝意であるかと思えます。説明が不足していたかもしれませんが、この議論を持ち出した背景としましては、7ページの資料、学説におきまして、一般的・抽象的な役務の提供との関連性が言われております。ただ、一般的・抽象的な関連性ということで果たしていいのだろうかということで、チップということを出させていただきました。

そうしますと、サービスに対する謝意があるからチップを出すということですから、関連性の有無ということについていえば、あるのではないかと。ただ、次に考えるべき問題としては、程度ということになりますと、果たしてそのサービスに対する謝意があるということ、常にその程度が強いだらうかと。

そして、今山田先生がご指摘の通り、請求権としてということになりますと、Aさんから例えば3,000円のチップをもらった。だから次のBさんからも3,000円をもらえるに違いないというのはサービスを提供した側の期待であって、感情としては理解できますが、法的には請求権はない。ということになりますと、先生のご指摘の通り、やはり請求権といったことが一つの要素になるのではないかと。ご指摘は、まさに今回の対価の意義を考える上での重要な要素ではないかと考えております。

次に問題となりますのは、厚意といったものをどこまで盛り込むか。これはやはり事実関係がありますので、ご指摘の通り難しい問題かと思えます。今ご指摘をいただいた請求権としてという点を踏まえまして、全てのチ

ップを含むものではないということを答えとさせていただきますと思います。

谷口 続きまして、対価の意義に関してですが、関西地区の村井会員から質問が出ております。村井会員からは研究報告についての、前提問題としての研究手法についてのご意見もありますが、その辺は少し手短かにしていただいて、対価の意義の方に重点を置いた質問をお願いします。

#### 対価の意義における「関連性」の有無

村井 私が言いたいのは、所得課税などの場合の判例とか学説の分析とはわけが違うのではないか。あらかた30年近くの経験しか持たないような我が国の消費税の場合、判例も学説もほとんど集積していない。そういう場合に、それを帰納的に分析していつて答えを出すというのは弱いのではないか。むしろ今の日本の消費税の分析をするのであれば、経験の豊かなEUのVATをはじめいろいろな国々の学説・判例の比較法が重要ではないかということがあります。

それで、それが前提になるわけですが、対価性の場合に、結局、野一色会員の結論というのは、関連性の有無ということ、判例から帰納していつて、先ほど提示されたような結論を出してくるんだけど、これは先ほど西山会員にも申しました通り、やっぱり消費税の重要なところは、シンプルであるということだと思います。そうすると、議論の分かれるところだと思いますが、消費税法基本通達の10-1-1、そこで当事者間で授受することにした対価の額ということになりますと、その対価の額が適正であるかどうかとか、有償か無償かということも含めて、その程度で消費税の対価性というものについて考えるの

が現実的ではないかと考えるのですが、その点についてはどう思うかという質問です。

野一色 まず、貴重なご教示に感謝申し上げますと思います。欧州の制度から学ぶべきではないかということでしたが、やはりご指摘の通りVATの発祥の地、欧州ということで捉えれば、欧州の制度と比較するべきとの点についてはご指摘の通りだと思います。

ただ、不十分ですが、例えば「税法学」573号237ページの注(13)で言及申し上げました通り、英国の事例であるとか、あるいは251ページの注(13)にありますようにVATの代表的な文献における対価の額の議論の紹介を試みたものでして、(13)の注については、これは第2版も最近出たものですが、同じような対価について議論がされております。そういった事例を参考に整理・検討を試みたと考えておりました。今回は法的諸問題ということで、やはり現行法令は無視できないのではないかと、いろいろありますので、先生のご指摘の通り、蓄積はないということはあるんですが、さりながら蓄積が少ない部分においても何らかの整理を試みて、そしてこれが一つのきっかけになれば幸いかと思っております。

さらに言いますと、先ほどの西山先生のお話にもありました通り、欧州以外の国においても、いわゆるVAT、GSTという多様な制度が設けられて発展している現状ということを鑑みますと、やはり今回取り扱った医療ということも含めまして、多面的に見ていくことが必要だと思われま。ですから、今長々と申しました通り、最初にご指摘がありました通り、VATの先輩の欧州を見習うというご指摘については真摯に受け止め、今後、議論の機会を見つけ、今回の報告、あるいは拙稿の不十分な点を補っていきたいと思います。

それに関連して対価性の議論ということで、等価というか関連性のことを厳格に突き詰めていけば、等価性を求めかねないということで、先ほどご指摘いただきました通達10-1-1の対価で、当事者間で授受することということで、シンプルであるべきではないかというご指摘ですが、確かにそのような考え方もありますが、そうしますと、先ほどの繰り返しですが、対価ということがどういった意味があるか。つまり、先ほど申し上げました通り、私自身はまず前提としては、昨日の報告で申し上げましたように、等価性については求めておりません。ですから、あくまでも対価ということで、先ほど山田先生からのご教示、ご質問にお答えした時に申し上げましたが、やはり法的請求権といった法律関係をベースとして、そこでやりとりされている金銭といったものが、消費税法上の対価、対価としてやりとりが行われるかどうかということですので、確かにシンプルではないというご指摘はあると思いますが、少なくとも等価性であるとか、あるいは適正であるとか、そこまで求めているものではないということを補足して申し上げておきたいと思います。いずれにしましても、私の報告の不十分な点についてご教示いただいたことを感謝申し上げます。

谷口 それでは続きまして、九州地区の山本洋一郎会員から、大阪高裁の平成24年判決に関する質問が出ております。

#### 京都弁護士会訴訟をめぐる

山本 第一は、発表者のネタが古いという印象です。京都弁護士会訴訟というのは、第一次課税訴訟と第二次課税訴訟と2つあります。第一次課税訴訟が京都地裁・大阪高裁の事件

です。第二次課税訴訟は、第一次が一審・二審共に負けましたので、縁起が悪いから被告の住所地の東京地裁に起そうということで、東京地裁・東京高裁の事件です。東京高裁が平成26年6月25日です。それでその両方の事件について、平成27年2月24日に最高裁で上告不受理決定が出て納税者敗訴が確定しております。

この事件は極めて重要な、消費税法2条1項8号の「対価」について初めて正面から裁判で争うことになったということで、日弁連の税制委員会が中心になって取組みをしました。第一次課税処分事件については、同委員会の山田二郎先生が意見書を書き、同委員会の水野武夫先生と私に加わり、京都地裁の地元ということで、同委員の山名隆男先生が加わり、田中治教授が意見書を書いて下さりました。次の第二次課税処分事件については、同委員会委員長の私が弁護団長となり、三木義一先生も加わってというふうに、日本税法学会の長老11人ほとんどに参加していただいて、全面対決で戦いをした事案です。ですから、発表でとりあげた第一次事件の高裁判決だけでなく、第二次事件の高裁判決もとりあげたうえで、両方の判決と双方の主張を踏まえた形で発表されればよかったと思っております。

次に、事件のポイントです。事実関係の紹介がこの論文では227ページに「法律センター等を利用して事件を受任した弁護士が」と書かれていますが、これでは、ポイントの事実関係の紹介として、非常に誤解を招く表現です。「役務の提供」と「金銭の負担」との間にもどのような事実の因果関係があれば「対価」があると解釈すべきかがまさに問題になった事件です。

すなわち、非常に単純な事実関係の事件で、例えば今日は税理士さんが多いと思いますが、無料税務相談がありますね。あれに行くとい日当が出ます。弁護士会も同じ仕組みです。で、その相談後に、後日、個人的に事務所を訪ねて来て、個別事件の依頼をする人が出てくる場合があります。この相談後の過程にはもう、弁護士会・税理士会、何の「役務の提供」もしていないのです。そして事件受任に至ったら、そこで初めて着手金の1割を弁護士会に納入するということが規約等で決められているため納付することになるのです。

つまり、個別事件の依頼にくる過程では、弁護士会が何か「役務の提供」をして、その結果弁護士会に対してありがたいございましたと1割上納するという、対価関係が全くない事案なのです。これに対し、当初に弁護士会がセットした無料法律税務相談の過程では、弁護士会は弁護士から負担金をもらうどころか日当を払って弁護士を動員しているのです。また、当初の弁護士会がセットした無料法律相談の対象となった弁護士の数は、毎年何十人です。これに対し、個別事件の依頼を受ける過程で受任事件負担金を弁護士会に納める人の数は、1年間に大体1人とか2人です。これが受任事件負担金制度なんです。そのことについて何の争いもないんです。

にもかかわらず、何で負けたのかというと、その判決理由は228ページの左上に「当該具体的役務提供があることを条件として、当該経済的利益が收受されると言い得ることを必要とするものの、それ以上の要件は要求していない」と書いてあります。この文言は非常にわかりにくいのですが、判決理由の229ページの右上には「ある役務が提供されたからこそ、(反対)給付を行ったという関係が客観的に想

定できれば、役務の提供と(反対)給付との関連性を認定できる」といくらわかりやすく書いています。これをもっとわかりやすく言うと、一番最初に無料相談の場を弁護士会が設けた、これが「役務の提供」だ。それがないければ、結局のところ事件受任なんかないじゃないか、という理屈なんです。これに対し、私どもは、これを一方通行の条件関係、あるいは自然的条件関係と呼んでそのような条件関係では、「役務の提供」と負担金納付との間の「対価関係」があるとは言えないと主張して、戦ってきたんです。また、役務の提供の対象者の点でも、当初に無料法律相談という場を設けたというのが役務の提供というのであれば、その対象となった弁護士全員からお金を取らなければいけないはずなのに、逆にみんなに金(日当)を配っている、お金を取られるのはそのうちの1名か2名だけ、という事実関係なのです。だからこれは一方通行の条件関係・自然的条件関係があるだけで、反対給付としての対価関係を欠いていると主張したのです。最初のがなければ結局結論もないでしょうと、こういうのを昔から「風が吹けば桶屋が儲かる」と言っており、それと同じ論理で、そのような解釈論では、消費税の課税対象が無限に拡大されてしまうと主張したのです。つまり、双方向の因果関係の流れがなければいけない。そのことを表したのが「対価」とは「反対給付」であるという通達の表現であり、「対価」という民法上の概念についての我妻栄先生の解釈を税法で借用した概念として同義に解すべきだと主張して我々は戦ったのです。会場の皆さんどちらの主張が正しいと判断されますか。

さて、ともかく判定は確定しましたので、消費税法の「対価」の解釈として、その判決

を、このような一方通行的な因果関係で足ることを最高裁も是認したと評価すべきでしょうか。それとも、あくまで事例判決であって、まだまだこれから戦えると評価すべきでしょうかというのが残された問題です。

いずれにせよ、「対価」関係の解釈に関する日本の初めての判決なので、発表の補足として、ちょっとネタが古いんじゃないかという感想を述べ、事案の事実関係の紹介をもうちょっと詳しくし、その法解釈上の争点を浮きぼりにしてほしかったという感想を、現場で闘った者を代表して述べさせていただきます。

**野一色** ご指摘ありがとうございます。まず事案が古いのではないか、あるいは紹介が不適正ではないかという点につきましては、そのようなご指摘を私自身真摯に受け止めたと思います。リサーチ不足であった点については、お詫び申し上げたいと思います。

その上で、紙面、あるいは報告の分量の関係等から、対価に関わるような裁決・判決を、数は少ないですが多面的に見ていこうという試みをしましたので、今ご指摘のあったような日付、あるいは決定の日につきましては、この校正時において正確な日付等をご教示いただければ幸いです。

確かに一方的な関係、あるいは風が吹けば桶屋が儲かるといった批判をされている先生方がいらっしゃいますし、それにつきましては、例えば「税法学」573号236ページの国道横断地下道建設負担金に係る裁決の批判といったこと、あるいは評釈等においてお示しの先生もいらっしゃいますので、確かにご指摘は一つの考え方であると思います。

ただ、私自身、そういった何かが起きれば結局遠いところでも起こるとい話につきま

して、前回申し上げましたような関連性の云々、あるいは程度まで私自身は肯定し得るものではありません。ですから、繰り返しますが、なぜそういったような金銭等を払う必要があったのかということ。それが寄付と異なるのか。また、先ほど山本先生がご指摘の通り、ある意味上納金という言い方をすると、これは寄付ではないだろうし、それでは何だろうか、義務はどういったことで形成されているのだろうかということは、むしろ詳細に検討していきたいと思います。

批判があるだろうという前提といたしまして、対価の議論として、例えば関連性としてどういったものが必要かということの一つの材料として検討を試みたものですので、必要に応じて、今日ご教示いただいた裁判例を踏まえて検討していきたいと思います。先生からの貴重なご提言ですので、今後の議論なり、あるいは問題提起に、ぜひご発言を賜ればと思います。

**谷口** それでは対価の問題はこれで終わります。続きまして、仕入税額控除に移らせていただきます。まず関東地区の木村会員から、仕入税額控除の法的性質についてご質問が出ておりますので、よろしく願いいたします。

#### 仕入税額控除は「特典」と解すべきか

**木村** 関東地区の木村弘之亮と申します。課税の累積の排除の実現を基本的視点とされております仕入税額控除の法的性質について、納税者に対する特典と言えるのかと問題を提起されております。その解答をいただきたいです。そこで、仕入税額控除を特典と解すべきではなく、むしろ権利、つまり、内在する不可欠な要素として実体法上、その権利性を承認するというのが田中治会員の見解だそう

ですが。そしてその理由としては、もし課税庁が裁量によりその特典を許容しない場合、課税の累積の排除は成立しないからです。したがって消費税法は、制度内在的に仕入税額控除権を包含していると解すべきではないか、というのが田中会員の見解ではないかと思えます。

非課税納税者は、自らこの仕入税額控除権を放棄して、最終消費者への消費税相当額を転嫁しないことを受忍し、または特則によって強制されている、このように解することができます。なるほど、国税通則法をはじめ、個別税法は、国側に税法上の権利を付与しておりますが、他方、納税者に対して、金銭債権を除いて権利を明文でもって容認していないのが現実だと思えます。それが通説の主張ではないかと思えます。

しかし、このような租税実体法上の解釈は、通則法1条に定める租税法関係を根本的に否定しているものであり、租税債権者と租税債務者との対等性を否定しているのではないかと考えています。国民・納税者は、権利の主体として仕入税額控除権を有していると解すべきであると私は考えます。

このような見解に立ち得るならば、野一色会員の問題提起に対する回答は、一義的かつ整合的に回答すべきであると思われるのですが、野一色会員のご意見を聞かせていただきたいと思えます。

**野一色** ご質問ありがとうございます。まず、先生のご質問にある一番の肝の部分になるかと思えますが、仕入税額控除の法的性質について、権利として内在している、あるいは包含しているのではないかということ、これ自体については、私自身は否定はできないと思えます。ただ、考え得る問題としましては、

前日のご報告で申し上げました通り、課税仕入の事実をどう記録するかということ。そして、それと同時に、消費税法30条7項の位置付けとしてどう見るか。これを消極要件として見ますと、他の要件、あるいは手続的な要件ということになります。そうしますと、一種の手続の協力義務を納税者に課すという手続規定であり、課税を要件上組み込まれた手続法という側面があることが、我が国の現在の制度かと思えます。

そうしますと、今ご指摘をいただきましたようなものをやはり権利ということで明らかにすれば、これはいろいろな先生方がおっしゃっているように、例えば控除請求権というのを立法上明記する。これは例えば西山先生がEUを参考にご論考されているような形が必要だと思えます。ですから、私自身木村先生の権利として内在しているのではないかというご指摘については、現在の30条の仕組みから考えますと、これをいかにして実現していくのかということ为先日申し上げました仕入れという事実、仕入税額控除をいかに明確化していくかという方向性を申し上げた次第です。これにつきましては、先生の基本的なお考えに賛成しつつ、いかに実現していくかについて、また、例えばヨーロッパ等に知見の深い先生のお考え等ご教示いただければ幸いです。いずれにしても基本的には、方向としては先生のお考えに賛成だと思っております。

**谷口** それでは、仕入税額控除の法的性質に関して、特に輸出免税制度との絡みで、その法的性質をどう考えるのかという質問が木村会員から出されておりますので、手短かにお願いします。

## 輸出免税に係る仕入税額控除の法的性質

木村 輸出免税制度の下で、仕入税額控除額の担保に係る法的性質について、お考えをお尋ねしたいと思います。この担保金は、輸出業者への補助金ではないと野一色会員は明言されております。そうだとすれば、仕入税額控除制度は特典というよりも、むしろ法的地位であり、仕向地主義の下では端的に表現すれば権利であると私は考えるのですが、いかがでしょうか。

そして、この仕向地主義というのは、輸出先国が消費税、または類似のVATの法制度を持ち、全ての事業者が消費税を経済的に負担することなく、最終消費者が経済的に消費税を負担することをその目的としている。これが本則です。そのため、輸出先国が国家レベルで消費税制が導入されていないケースでは、輸出業者にゼロ税率を適用する必要があるかどうかと問われているところではないかと考えています。

この例外ケースでは、輸出政策として選択肢が2つ、容易に考え得るかと思えます。1つは、あえて輸出業者にゼロ税率を適用して、仕入税額控除の担保を付与するか、2つに、その担保を許容しないで、免税業者と同様に輸出業者に消費税を負担させるかという選択肢であります。

野一色会員は、輸出免税の議論に係る仕入税額控除の法的性質について、どのようにお考えでしょうか。

野一色 ご質問ありがとうございます。輸出免税に係る制度ですが、先ほど先生からご指摘をいただきました通り、前提としては仕向地原則、あるいは仕向地主義ということで、補助金ではないと考えております。そういっ

た前提で考えていきますと、先ほどの仕入税額控除と共通するような問題だと思えますが、これも言葉として定着はしていないと思いますが、権利として内在・包含しているということは否定できないと思えます。

それでは相手国の制度によって、変え得るのかということについては、最終消費をどう見るかということによって、制度としてはあり得る可能性もあるかなと。ただ、留意すべきことは、仕向地主義ということが、例えば本邦から出ていくということで、そこにおいて調整をする。やや語弊はありますが、いわゆるチェーンが切れることによって、清算するという点においては、ある意味で世界標準といった形になっているかと思えます。これも私自身、まだまだ勉強不足ですので、果たしてそれが世界標準と言えるかどうかわかりませんが、一つの制度として紹介されているかと思えます。

そして、今のような形で相手国の制度、これは先ほどの、語弊があるかもしれませんが、ブラックリストあるいは逆にホワイトリストを作るという形で輸出免税の適用を考えるのかについては、そもそも輸出免税の制度として、中立性がよく言われておりますが、輸出への影響がどうなのか。また、最終消費者がある意味においては輸出業者と見なすことによって、どのような値段の形成があるのかという議論も踏まえて考えていく可能性があるのではないか。日本だけがガラパゴス化しないような形の制度設計が求められるのではないか、と考えております。

ただ、いずれにしても、輸出免税においては、税関の輸出証明書がある意味一つの輸出免税の適用の大きなファクターと言いますか、考慮すべきものとなっていて、仕

入税額控除の共通の問題だという提起をさせていただきます。結論から申し上げますと、その仕入税額控除と同様の問題が輸出免税に係る還付については、性質上内在し得るということをお願いしたいと思います。いろいろと私自身、制度設計について勉強不足な面もあります。引き続きご教示等お願い申し上げます。

谷口 それでは続きまして、中部地区の齋藤会員から、仕入税額控除に関する質問が出ております。よろしく申し上げます。

#### 会計参与を受任した場合の仕入税額控除

齋藤 中部地区の齋藤です。先生のご論考の231ページの左の下段に、「取引の当事者の観点に係る整理」というタイトルがありまして、そこで直接仕入税額控除について先生のご見解が述べられています。特定の金銭の受領者側の観点から、消費税の控除の法律関係を判断するということにつきまして、現行では、受領者側が給料となれば仕入税額控除にならないということ、岡村先生の引用を含めて記述されています。

一つご質問をしたいのは、会社法に会計参与という制度があり、税理士や会計士、あるいは監査法人・税理士法人に就任が認められています。税理士が、個人の立場で会計参与を受任した場合と、税理士法人として会計参与を受任した場合の仕入税額控除の問題がどのようにになっているのかについて、先生のご見解を教えてくださいたいのですが。

要は、相手側がどのような立場なのか、いわば特定の金銭の受領者側の観点からというのが、非常に大きな問題となっております。例えば昨日のご報告でもありましたように、本来は給与で払われるところを外注化して、

仕入税額控除を使うというような事件が多発しております。そして大きな訴訟になっておりますが、一方において、事業者側の観点から仕入税額控除を見るとというのは、大きな論点だろうと思っておりますので、一つの事例として会計参与を税理士が個人で受任した場合と、税理士法人で受任した場合の仕入税額控除の考え方について、先生のご見解をお教えいただきたいと思っております。

野一色 ご質問ありがとうございます。私自身、今先生にご指摘いただいた通り、取引当事者の観点に係る整理ということでは、やはり取引が行われた場合の金銭の受領者ということで、消費税法2条1項12号の条文通りに、給与等を対価とする役務の提供を除くという点をご紹介をさせていただきました。

この条文に沿って考えていきますと、仮に特定の個人が受領した金銭がまさに給与かどうか、所得税法上でどう扱うかということになります。つまり、まさに給与所得の条文にある性質を有するという解釈にマッチするかどうかという論点に移ってくるかと思っております。教科書的事例で申し上げますと、税理士個人、あるいは税理士法人とその会社との間において、どのような法律に基づいて、参与という関係があるのか、ちょっとわかりかねる部分がありますので、いずれにしても条文上から行きますと、給与所得の性質を有することに合致すれば、消費税法上の解釈として、これは除かれる。あるいは逆に言いますと、給与はまた別ということになれば、まさに所得の分類に応じて、消費税の関係が決まり得るということがありますので、明確な答えがどちらですかと言われますと、どちらにもなり得るということでお答えしておきたいと思っております。

谷口 続きまして、推計課税に関連した質問が出ております。まず最初に、関東地区の山田会員から質問の1番をお願いします。

#### 仕入税額控除における推計課税

山田 最高裁の平成16年12月20日判決の反対意見についてですが、この判決の反対意見を前提にした上で仕入税額控除に関する推計課税の制度の必要性を論考にもお書きになり、昨日も報告されたわけですが、私は消費税の基本的な仕組みから考えてみて、推計課税を認めないというのは、消費税の仕入税額控除という基本的な仕組みに違反するのではないかと考えています。なぜならば、所得税法の156条に、推計課税の実定規定がおかれています。当時のことを思い出しますが、この最高裁の判決が出た時に、この最高裁の所得税に関する推計課税の156条は、創設規定ではなくて確認規定であると言われました。そういうところから鑑みると、同じことは、消費税の仕入税額控除についても言えるのではないかと思います。

なぜ所得税では確認規定というふうに解釈されていながら、消費税では、実定規定がなければ認められないと、所得税と消費税とを区別してお考えになるのでしょうか。そこを教えていただきたいと思います。

野一色 ご指摘・ご質問ありがとうございます。昨日ご報告しました通り、推計課税については規定の整備が必要であるということです。要するに前提としましては、説明が不足していたかもしれませんが、現在の推計課税を行っている法的な根拠としては、国税通則法25条の決定の規定かと思いますが、それに基づいて行われていることの合理性については否定できない。つまり、推計課税自体は

否定するものではありません。そういう点で考えますと、今先生のご指摘のように確認規定であれば、これは推計課税をも行い得るということであり、現在の規定でも十分に成り立ち得ると思います。

ただ、前日も申し上げました通り、それでは所得税法の156条の場合は、各所得の金額、あるいは法人税の場合は、131条において法人税の課税標準が明確に規定され、それに基づいてどのような内容か、そして合理性ということが判例又は学説で蓄積がされていると思います。

他方ですが、これは「税法学」573号にも記載をさせていただきました。240ページの注(8)の吉良先生のご論稿です。これもずいぶん前ですが、これについては立法上のミスではないかと考えますと、やはり、このようなご論稿の見解は、私は合理的なご指摘、あるいはまさに傾聴に値する見解だと思えます。

その上において、確認ということで、やはり納税者としてどのような内容が推計し得るのかということについて、これが立法上のその明確性という観点から推計課税の規定が必要と思われれます。例えば課税標準であるのか。あるいは何かというと、消費税の本質という議論がありますが、そういったものを踏まえた上で、仕入税額控除を、これも議論はありますが、例えば課税標準に対応するなど、一定の範囲が認められるという立法論もあると思えます。そういった形で、法的な紛争を少しでも少なくする観点で、規定の整備が必要ではないかという点を申し上げました。

ですから、今先生からご指摘をいただきました確認規定かどうかという確認規定だろうと思われ、そして現行法の扱いとしては決定としてし得る。だからこれについては、今

後税率が上がる中において、法的な紛争が増えることを果たして放置しておいていいのだろうかということですので、ご指摘いただきました推計課税の本質論については、今日のご議論を含めて、さらに引き続き検討したいと思います。ご指摘・ご教示ありがとうございます。

谷口 それでは仕入税額控除に関する推計課税については、関東地区の青柳会員と中部地区の伊藤雄太会員から同様の質問が出ておりますが、先程の山田会員と野一色会員からの回答でよろしいでしょうか。

青柳 今の推計課税に関することなのですが、私が直接聞いたわけではないのですが、消費税を導入した時点において、推計課税は旧所得税法の時代であっても、やっていた。つまり、現実の所得税法156条は確認規定だという。ですから、消費税を導入する時に、まさに、オブラートに包んだような形で導入されている経緯の中で、さらに推計課税に関する規定を導入することは、また、さらに反発を招くきらいがあるというので、結局導入をしなかったという説があります。確信犯みたいな形でなされたのかなということ。ですから逆に言うと、野一色会員が言うように、まさに仕入税額控除は30条7項の方で考えるべき問題で、推計課税と仕入税額控除を両方一緒にリンクするのは、ちょっと別ではないかと思えます。

野一色 ありがとうございます。私自身も先ほどご紹介申し上げた吉良先生のご論稿において、いろいろな議論を踏まえた上で、現在我々が確認し得る論文で使う資料として明確でないということで、不備であろうという結論を導かれた、そういった先行研究に対して、私は傾聴に値するのではないかということで

す。そして、まさに今のようなご事情があったということから言えば、現在導入されて、定着して、そして西山会員のご報告にもありましたように、我が国の基幹税という位置付けであれば、そのような法的位置付けを明確にする必要があると考えています。

いずれにしても、推計課税という規定がないものを放置しておくのは、いつまで許されるのかということです。語弊がありますが、誰がパンドラの箱を開くのかわかりませんが、やはり必要ではないか、学会としては報告が必要だと思ひまして、問題の提起をさせていただいた次第です。

谷口 それでは推計課税と似たような議論だとは思いますが、同族会社の行為計算規定が消費税法にないということに関する質問が、関西地区の八ツ尾会員から出ておりますのでよろしくお願いします。

#### 消費税における同族会社の行為計算否認規定の必要性

八ツ尾 関西地区の八ツ尾です。先ほど言われました、消費税においても推計課税の根拠規定が必要だということを野一色会員は指摘をされましたが、所得税法では156条、法人税法では131条にそれぞれ規定しています。そして、これらの条文の次の条文、すなわち、所得税法は157条、法人税法は132条で「同族会社の行為計算の否認規定」があります。もともと、消費税の場合、このような「同族会社の行為計算の否認規定」はなかったのですが、推計課税の規定が必要だということと同様に、この「同族会社の行為計算の否認規定」も設けるべきであると考えなのか、設けなくてもよいというのかについて、先生のお考えをお聞きしたいのです。

森田会員から昨日、消費税の租税回避の例として、いわゆる簡易課税でなければ、労働者を一斉に解雇して独立した外部のサービス事業者にするということが行われるのではないかという指摘があったのですが、消費税法に「同族会社の行為計算の否認規定」を設ければこのようなスキームを否認することが可能なのでしょうか？ これは、野一色会員の個人的ご意見で結構ですから、聞かせていただきたいと思います。

**野一色** ご質問ありがとうございます。ご指摘いただいた通り、租税回避については消費税法上、今、行為計算否認の規定は存在しておりません。課税仕入れによって消費税を不当に減少させる結果ということになった場合、それを租税回避と仮に位置付けたら、その行為を防止することから、行為計算否認の規定の導入というのは一つの方向性かとは思いますが。その場合、いわゆる同族会社という行為の主体、あるいは特定の納税者の主体に着目するのか、あるいは特定の取引に着目するのかという考え方があります。これについては、やはり簡素というような点も考えますと、時代の変化あるいは契約の多様化ということを含めて、考える必要があるということは申し上げておきたいと思います。

ただ、具体的な方向性をどうすべきかについては、まだ私自身検討不足です。例えば、いわゆる総合主義から帰属主義という最近の立法の流れから、国際課税の帰属主義への見直しに伴う租税回避防止規定の創設、あるいは組織再編等において行為計算否認の規定が入るという流れからしますと、不当に減少させるという対応については、検討が必要があると思います。

そうしますと疑問が残ってきますのは、な

ぜ先に法人税法・所得税法の規定にあったのに、後に導入された消費税法になかったのだろうか。あるいは、今回電子商取引の国際的な取引など、これから何が起こるかわからない時において、なぜ行為計算の否認の規定が入らなかったのか、どのような議論があったのか。仮に議論がなされたのなら、どのような点を考慮して導入に至らなかったのかなど、私自身整理をしていきたいと思います。それを踏まえて、場合によっては今日の結論が変わり得ることもあるという条件付の回答でお許しいただければと思います。

そして、森田先生のご指摘の事案がどうなるのか。個別案件なので、わかりませんというのがお答えかもしれませんが、ただこれについては、先ほどおっしゃった通り、独立した事業者、先ほどの給与かどうかという部分にも関わるかと思いますが、当事者が納得した上でそういったような法形式を選んだという場合は、当然労働法の問題も絡んでくると思います。当事者がそれを選択したということであれば、それがただちに不当な減少と言えるのかどうか。あるいは事業目的といったような議論があるかと思っています。条件付の答えで恐縮ですが、ただちに私は否定しにくいかと思っています。貴重なご指摘ありがとうございます。

**谷口** それでは非課税と輸出免税について一つずつ質問が出ておりますので、まず非課税につきまして、関西地区の田中会員から質問の3番をお願いします。

#### 非課税や軽減税率が価格形成に及ぼす影響

**田中** 関西地区の田中です。この問題は先ほどの金井会員のご報告と基本的には同じものなので、ごく簡単に伺います。私が質問した

と思ったのは、例えば消費税法上、ある取引が非課税であるとか、あるいは仮に将来軽減税率の下にあるとかの場合に、事業者はそれに従った価格形成をする義務があるのか。あるいはその反対に、消費者が非課税や軽減税率通りの価格を求めたり、あるいは事業者に対して不当利得の返還請求をしたりするといったことが可能なのか。先ほどの金井会員のご指摘にあるように、当該事業者が消費税法上の納税の義務を負うか負わないか、どの程度かという話と、価格をいくらにするかというのは全く別個の問題だと私は思っています。自分で問いを出して自分で回答をするのはどうかと思いつつ、こういう納税義務の存否や程度とか、そのことと価格形成の問題との関連をどう考えているのかということ、念のために野一色会員に伺いたいと思いました。

**野一色** ご指摘・ご質問ありがとうございます。まず端的に申し上げますと、仮にある取引が消費税法上、非課税、あるいは軽減税率であるのか、また、逆に言いますと、通常の税率であるといった場合に、課否判定の内容に沿って価格形成を行うべきかということについてですが、私はその義務はないと思います。やはりあくまでも消費税法上、そのような法律関係があるわけではないということです。それに対する値段の変更については、まさに事業者の判断かと思われます。

これも一例でございますが、先日あるテレビ番組で、昔流行ったインベーダーゲームが今また流行っているんだと見ておきますと、ゲームの値段が消費税が上がったにもかかわらず100円であると。これは、ワンコインの便利さを譲ることができない。そして、店は価格を上げずに頑張っているが、ただその中に

は消費税が一応含まれているという説明を聞いた時に、やはり今のご質問にあります税の引上げと価格ということは、必ずしも直接リンクしないのだと思います。

昨日、「税法学」573号の表で呈示した通り、もし利益を一定程度確保しようという前提に立てば、それは当然商品価格に変化が起り得ると言えます。結論としては先生のご指摘がある通り、税率による価格形成への義務は、法律上はないものと思います。

**谷口** それでは最後に、関西地区の望月会員から、輸出免税に関する質問が出ておりますので、よろしく申し上げます。

#### 電子商取引に係る税制改正の評価

**望月** 関西地区の望月です。輸出免税の問題と関連して、本年10月からデジタル財の輸入等の電子商取引に対する課税において、B to B取引ではリバースチャージ方式、B to C取引では課税事業者登録制度が導入されますが、まず野一色会員の今回の制度に対するご評価をうかがいたいと思います。また、税関を通らないデジタル財の輸出についてはどのようにお考えになられるでしょうか。さらに、輸入について課税事業者登録制度を導入することを考えれば、輸出免税を受ける輸出取引にも電子商取引も含め事業者登録制度を導入するというのも一つの考え方ではないかと思いますが、いかがでしょうか。もしお考えがあればよろしく申し上げます。

**野一色** B to BとB to Cという評価と言いますと、それは仮に輸出ということであると、どこでその消費がされたかという、場所が変わるという問題かと思えます。これは国境を越えるけれども、昨日申し上げました通り、税関等が関与できないものですので、時代に沿

った対応ではないかと思われます。

ただ、次の問題としては、消費税の納税義務者、あるいは仕入税額控除という話に共通しますが、個人向けと事業者向けに分けて、これが円滑に進むのかといったこと。特に、事業者登録等をし、その事業者登録に沿ったような形で、国がその国外の納税義務者とされる方を設定し、納税を求めるといった仕組みができるのかといったことについては、まさに執行上の問題として見ていかなければいけないと思います。これは制度の建て付けと同時に、執行の課題として残っているかと思えます。

ですから現行制度については、肯定的な評価ということにしておきたいのですが、ただ附則等を見ていきますと、そこがまだすぐに実行できないこともあって、附則38とか39があるのかなと思います。月並みな答えですが、今後の対応なり様子なりを見た上で、また法的問題については引き続き検討したいと思えます。ご教示ありがとうございました。

高橋(祐) ありがとうございます。それでは最後に、森田会員への質問に移りたいと思います。まず、納税者による選択について、関東地区の青柳会員から質問が寄せられています。

#### 簡易課税制度の問題点と今後の方向性

青柳 実際に担当をしていると、悩ましい問題がいろいろ出てくるなという感じがしているんです。まさに簡易課税制度については、有利選択に問題があるということで。つまり、サービス業等においては、簡易課税制度の有利選択について問題がある。さらにサービス業等の税額控除が、数字が大きすぎるので、本則課税よりも有利になるかなという部分が

ある。また、同時に今度は、制度によっては本則課税より増加する場合も減少する場合もある。

そうすると、まず簡易課税制度の本来の目的からすれば、事務負担軽減の代償として、税額がある程度増加するのはやむを得ないと考えているからやっているのだと思いますが、有利になってもいかに、不利になってもいかにとなると、同時に簡易課税制度は廃止してしまえという意見も出てきて、非常にジレンマになって。現段階では、たとえばサービス業については50%をもっと引き下げるとか、どの辺が落ちどころなのか、制度の方向性として向かうべき方向についてある程度考えておられるのであれば、それを教えていただきたいと思えます。

森田(辰) まさに先生がおっしゃったジレンマがあるわけです。質問の趣旨がそうであれば、論文を書いた時点で廃止するのが一番すっきりしていると。みんながきちんと記帳はできるわけですから、本則課税でやれと。これが一番すっきりはしているんですね。ところが昨日申し上げた、サービス業が実態からかけ離れていて、みなし仕入率の恩恵をもらっています。実は私も受けているわけですが、あれが本当になくなると、えらいことになるなとも思っているわけですが、本来あるべき姿とは、やはり言い難いでしょうから、おっしゃる通りみなし仕入率を例えばもっと実態に合わせていく必要があると思うのです。そもそも全体的に簡易課税制度の対象範囲をもっと狭くしていてもいいのではないかなと、私は考えているわけです。

それと関連して、簡易課税制度を選択したことによって、かえって本則よりも税負担が重くなるということについては、非常に考え

ておりまして、実は論考を書いた後に、私は論文の中で違憲の「疑いがある」ということを書きました。伊藤雄太先生が、消費税というものは付加価値税であって、本来事業者が負担するものではないはずなのだと。だから、事業者が多額の仕入税額を負担するというようになって、それが甚だしい場合には、財産権侵害で違憲だという可能性もあるのではないかというご指摘があったんですね。

確かにそうだと昨日申し上げたのですが、ただ、先ほども仕入税額控除が権利であるというお話が出ました。確かに仕入税額控除というものを単なる恩典とかではなくて、権利であるというふうに解釈すること自体は私はその通りだと思うのです。ただ権利と言っても、その権利という具体性のレベルの差がやはりあるわけであって、どの程度具体的な権利と言えるのかというと、ちょっと難しいところがあると思うんです。

私も自分の論文の中で、憲法違反の疑いがあると。憲法違反だと言い切る自信がない。言い切ることができないので、疑いがあるのか、憲法違反とも言い得るのではないかという、その程度の言い方しかやっぱりできない。なぜできないかという、具体的な権利侵害が本当にあるのか。つまり、実額に基づく仕入税額控除をする権利、そういう権利を具体的な権利として観念し得るのかという問題がやはりあると思うんです。政治的な主張として、これは権利侵害だということは言えるんですが、法律上の主張として、これが権利侵害だと本当に明確に言えるかという、私は論文を書いた後で多分そういう質問が出るだろうと思っていましたので、ずっと考えていたのですが。もし私が例えば事件として受任して、本則課税よりも税負担が重いと。それ

こそ東京地裁のような方から依頼が来て、ぜひこういう制度は憲法違反であるからという主張で訴状を書いてくれと言われたら、果たして書けるだろうかということを考えると非常に難しい。

仕入税額控除をする権利というものは、やはりまだ抽象的な権利であって、実額に基づく仕入税額控除をする具体的な権利が納税者にあると言い切れるのかどうか。それがあると言い切ってしまったら、それこそ本則課税よりも税負担が重くなったら、1円たりとも重くなったら、それは権利侵害だとなってしまいうわけです。ご指摘の通り、簡易課税を選択すれば、一方では事務負担の軽減というメリットを享受するわけですから、まさか1円たりとも税負担が重くなったからそれは権利侵害だと言うことはできないだろうと。そうなってくると、仕入税額控除する権利と言っても、それはつまり実額に基づく仕入税額控除をする具体的な権利までがあるかと言われると、これはちょっと疑問だと言わざるを得ない。そこでその税負担が甚だしい場合には、場合によっては財産権侵害の恐れもあると、その程度の表現にならざるを得ないと思うわけです。

いずれにしても、ご質問に対する回答としては、簡易課税制度を直ちに廃止というのは過激であるが、対象を徐々に狭くしていき、つまり、みなし仕入率をもっと実態に適合したものにしていくとか、そういった改定が必要だとは思いますが。

高橋（祐） ありがとうございます。それでは次の質問にまいりたいと思います。九州地区の高橋秀至会員から、選択要件の緩和についてのご質問があります。

## 簡易課税制度の有利選択をめぐる問題

高橋(秀) 九州地区の高橋です。昨日は大変有意義なご報告をありがとうございました。昨日の森田先生のご報告ですが、まず論文では簡易課税制度の廃止と訴えていまして、その後考えが変わったということで、簡易課税選択届出制度の要件、届出要件の緩和をすべきだという発言がありました。この簡易課税制度の届出要件の緩和という意見に関しましては、私も賛成です。ただ気になる点があるわけですが、「税法学」573号の270ページ、注②の記述です。先生の昨日のご報告でも説明がありました通り、政府委員の発言によりますと、財務省は有利選択をできるだけ排除したいと考えているようです。そうしますと、選択届出の要件緩和というのは非常に難しいという気がしました。

それでこの点について、先生のご意見を伺いたいのですが、ただ私自身は、政府答弁の当時とはちょっと事情が違うのかなという気もしております。この政府答弁は、売上基準が4億円から2億円に変わる時の政府答弁だったと思いますが、今は5,000万円ということで、簡易課税制度が使える小規模事業者の規模というのは非常に小さくなっている。小規模事業者に限定されているという点では、有利選択できる事業者がかなり少なくなっているというところ、かなり事情が違うのかなということも感じております。この点についても、先生のご意見を伺いたいと思います。

森田(辰) いわゆる要件の緩和ということですが、正直申し上げて、私は立法者の考えていることというのはよくわかりません。制度を有利選択ができる、有利選択を容認するような制度を作っているわけですよね。そうい

う制度を作っておきながら、有利選択は本来の制度趣旨ではありませんと。それは、制度趣旨は確かに事務負担の軽減ということであって、有利選択してもらおうというつもりで作ったわけではないという建前論としては、そうかもしれませんが。

しかし、そんなに有利選択が嫌だったら、有利選択できないような制度にしてしまえばよかったわけであって。有利選択を容認する制度を作れば、当然昨日申し上げたように、いわゆる合理的経済人として税負担は少しでも緩和しようと思うのは当然ですから、当然有利選択できる制度になっていれば有利選択をする。これをもって納税者には、有利選択権という権利があると主張する方もいらっしゃるわけです。有利選択権って何だって言い出す方もいて、大議論になりそうなのでやめますが、実際にその制度を、有利選択できる制度にしておきながら、納税者が本来有利選択するものではありませんという、それはもう明らかに矛盾だろうと私は思うわけです。制度をいったん作ったら、当然合理的に納税者は行動するわけですから、当然それは、予測の上で作るべきだと。

ちょっと話が横道にそれますが、先ほど納税者の権利侵害の話をちょっとしましたが、納税者の権利侵害の話をしたのは、現行の簡易課税制度は憲法違反の疑いがあるということを知りたいがために、そういう話をしたわけです。私の本当の問題意識というのは、納税者の権利侵害ではなくて、むしろ、今の制度の作り方が、有利選択を許容する制度設計になっていながら、しかもその有利選択が非常にやりにくいという、非常に使い勝手が悪い制度になっている。その矛盾のしわ寄せが、税理士さんたちに行っているということなの

です。ですから、私があえて税理士さんの賠償責任保険の数字をあげたというのは、あれはやっぱり異常だろうと。要するに、制度設計のミスやしわ寄せが税理士さんに行っているんですね。これではあまりにも税理士さんがかわいそうだろうというのが、私の問題意識なんです。

話がそれましたが、ですから有利選択をしていただきますというものが制度趣旨ではないとしても、それにしてもその下で実際に有利選択がなされているのであれば、やはりそれに対してその有利選択の失敗ということで、税理士さんが訴えられたりしている現状はやはり異常と見なければいけないと私は思うわけです。ですから、立法者の方には、かたくなに建前論だけを主張し続けるのではなくて、こんなに税理士さんが訴えられるのはおかしいのではないかという問題意識をぜひ持っていただきたい。

ですから、申し上げたいのは、税理士の皆さんはもっと怒ってくださいと。何を黙っているんですかと言いたいです。何で税理士がこんなに訴えられなければいけないのか。なぜこんなに税賠を払わなければいけないのか。これは制度がおかしいからじゃないか。黙っておとなしくしているだけじゃなくて、もっと怒りの声を上げていただきたいと思っているわけです。

それから、確かにご指摘の通り、これからもさらに簡易課税制度の適用範囲は狭めるべきだと申し上げたわけですが、現状においても5,000万円ということですので、確かに昔に比べれば、ずいぶん減ってきていると思います。ただ、まだまだ5,000万円ですと、小規模な事業者というのは相当やっぱり含まれると思います。有利選択ができる事業者、有利選

択のチャンスがある事業者というのは確かに減ってきてはおります。そういうことから、状況が変わって、例えば簡易課税から本則課税に戻る、ハードルを下げるというような改定がしやすくなっていくかどうか、それは何とも言えないと思うのですが、場合によってはそういう簡易課税制度の適用の対象になる事業者が減っていけば、立法者の考えももう少し柔軟な制度にした方がいいのではないかと変化する可能性があると思います。

**高橋（祐）** それでは最後の質問でございます。九州地区の森田純弘会員からご質問があります。

#### 簡易課税制度廃止論

**森田（純）** 九州地区、鹿児島の森田といいます。今の流れで有利・不利の問題というのはあるのですが、そもそも事前届出制というのは、私にとっては基準期間の定めなども含めて、官尊民卑的であると。先生は怒ってくださいと言いましたが、そういう理由からも、事前の届出を廃止したらどうかと思っています。それについてどう思われますか。

もう一つ、私はかつて全国青色申告会連合会という大きい小規模事業者の会の副会長をやっていたその時も出たのですが、中小零細事業者の事務負担の軽減というのは、逆に記帳レベルの低下をもたらすという問題があるので、こういった問題があるのであれば、簡易課税制度の廃止要望を出してはどうかと強く言ったんですね。その恩恵を受けているんですが。いずれにしても、本来の記帳のレベルが下がると困るということで、もし簡易課税を残すにしても、消費税に青色申告制度を設けるとか、そういう主張もしていたのですが、この点について先生、どうお考えですか。

森田(辰) 第1点に関しては、私も大変共感を感じながらお話を伺いました。実は私も、いわゆる事前届出制度ということに対して非常に不快な思いを抱いております。つまり、簡易課税制度適用を受けるものは、事前に届け出るべしというので、江戸時代かと言いたくなるようなお上意識芬々たる制度ではないかという感じを持ったわけです。

2点目の青色というのは私の理解不足なのか、消費税の青色申告制度というのは、具体的にどういう姿かがイメージしがたいのですが、簡易課税制度によって記帳レベルが低下するという問題、確かにそれは考えられると思います。だからこそ簡易課税制度の対象を狭めるということです。いずれは全ての納税者が本則課税に移行すべきだろうと、私は思います。

ですから、あくまでもこれは消費税導入時の過渡的な制度だったのではないかという位置づけから、いずれは廃止するよと。皆さんちゃんと記帳しましょうねという方向へ行くべきではないかと、私もそのように考えます。谷口 どうもありがとうございます。実はまだご質問なされたい方もおられますが、質問用紙に控えめに、時間が許せばということを書いていましたので、そのお言葉に甘えさせていただき、ちょっと割愛をさせていただきます。あと2分ほどになりました。

最後に、関東地区の青柳会員からのご質問を、時間の関係上私が代わりに読み上げます。「もし、インボイス制度が導入された場合には、簡易課税制度・仕入税額控除・軽減税率、これらの制度はどうなると考えておられますか」という質問が、実は報告者全員に対して出されております。一人ひとりと思ってお

りましたが、あと1分になりましたので、代表して西山会員から一言コメントをいただきたいと思っております。

#### インボイスが各制度に及ぼす影響

西山 このインボイスが何を想定しているかも前提になります。これをヨーロッパのインボイスに近いものだと考えますと、簡易課税制度は、事業者による課税資産の譲渡等について、税額控除対象となる仕入税額の概算を行うということですから、インボイスの発行は必要だと思います。ただ、この通常のインボイスよりも簡素化したインボイスもあり得るかもしれません。EUでも簡易インボイスというのがありますが、これは事業者の規模に応じてインボイスを簡単にするのではなくて、一定の金額以下の取引についてインボイスを簡素化するということです。日本の制度として簡易課税には簡易なインボイスをすることも可能だと思います。

それから、仕入税額控除ですが、インボイスの機能は別記表示された消費税額について、納税義務と仕入税額の双方のコントロールをするものですから、別記表示された金額に納税義務が生じて、それに対して仕入税額控除が可能になります。

仮に軽減税率が導入されると、税率ごとの取引を表示し、かつ取引の中に非課税取引があるようであればそれも記載し、それら全て表示することになるかと思っております。

谷口 どうもありがとうございます。それでは時間を1分超過してしまいました。実は本来ならこのシンポジウムの最後に、各報告者から質疑応答も踏まえてコメントを2~3分いただくという予定をしていたのですが、司会者の進行管理がなかなかうまくいかず、

#### シンポジウム

本当に申し訳なく思っております。

ただ、冒頭にも申し上げましたように、今回のシンポジウムに向けては3人の報告者の方に事前に協力をいただいて、打ち合わせ、メールでのやりとり、そういったことでは

り周知な準備ができておりましたので、そういう意味では密度の濃い報告と質疑応答ができたと思っております。皆様のご協力に感謝いたします。どうもありがとうございました。