

消費税法の諸問題

経済学研究科

11M3064 福山枝里子

はじめに

社会保障と税の一体改革にむけ、2014年8月10日に、消費税増税も含めた社会保障・税一体改革関連法案が可決、成立した。これにより、地方消費税を含め5%である消費税は、2014年4月には8%、2015年10月には10%へと、2段階で引き上げられることとなった。現在、わが国の税収の約2割を消費税がまかなっている。そして、今後もさらに消費税は重要な税金になるであろうと考えられる。そこで、本稿では、「消費税法」に規定された消費税を検討する。

今後も重要な税金となるであろう消費税には、さまざまな問題があり、たとえば「益税問題」、「逆進性の問題」などがあげられる。本稿では、そのような消費税の問題を、「消費税法」から起因している問題として、「益税問題」を含めた税収ロスの問題を中心に検討する。税収ロスを検討することによって、効率的に税収を確保することを期待する。本稿の構成は次のとおりである。

第1章では、わが国の消費税法についてみる。第1節では、現行の消費税法の理解を深め、第2節では、わが国の消費税を、OECDのVAT Revenue Ratioを利用し諸外国と比較を行うことによって、わが国の消費税が効率的であるかを検討する。第3節では、わが国の消費税法が改正を行うたびに、どのように効率的になっているのかを、より現実に近づけた修正VRRを用いて検討する。

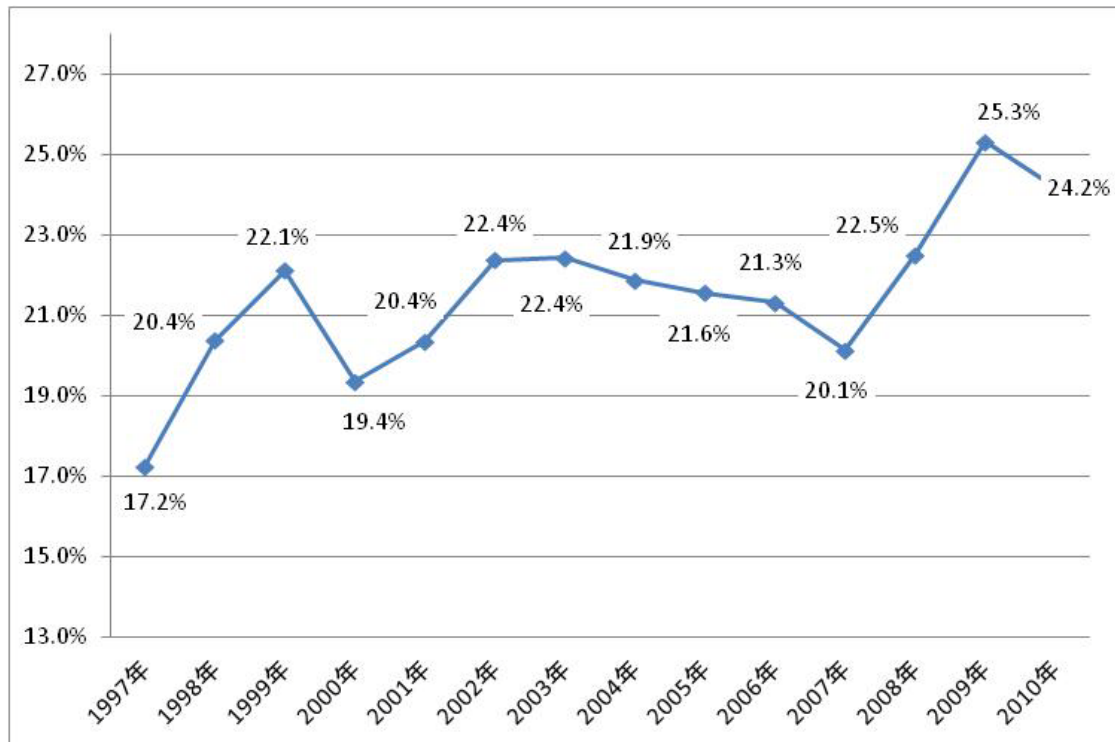
第2章では、消費税法等の諸問題がどのようなものを理解する。第1節では、いわゆる「益税」の発生方法や範囲を理解し、第2節ではいわゆる「益税」ではない「益税」である95%ルールについてみる。第3節では、現行の消費税法では消費税を課すことのできない、電子商取引の消費課税問題の原因を検討する。第4節では、消費税法ではないが、個人輸入を行った際に、郵便小包を利用して輸入すると、消費税が課されていない、少額貨物無条件免税について検討する。

第3章では、本稿で使用する「税収ロス」の定義を行う。第1節、第2節では「益税」の定義を行うために、2つの判例をとりあげ、法的視点から検討する。第3節では、「税収ロス」とは何かの定義を行う。

第 4 章では、「税収ロス」がどの程度発生しているのか、もしくは、法改正によりどの程度解消したのかを推計する。第 1 節では、「益税」による税収ロスを、第 2 節では「電子商取引の消費課税問題」による税収ロスを、第 3 節では「少額貨物無条件免税」による税収ロスを推計する。この結果から考えられること、今後の課題を第 4 節で検討する。

第 1 章 日本における消費税法

現在、わが国の税収の約 2 割を消費税がまかなっており、2010 年における消費税収の構成比は 24.2%と、過去と比較しても上昇傾向にある。



出所)『国税庁統計年報』より作成。

図 1-1 消費税収の構成比の推移

また、現在、消費税率は 5%だが¹⁾、今後、2014 年 4 月には 8%、2015 年 10 月には 10%へと、2 段階で引き上げられることが決まった。本章では、わが国の消費税とはどのようなものか、消費税法についてみる。

消費税とは、「直接消費税」と「間接消費税」に分類される。前者は、「最終的な消費行為そのものを対象として課される租税」²⁾であり、例えば、ゴルフ場利用税、入湯税がある。後者は「最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービスのコストに含まれ

¹⁾ 国税の消費税 4%のほかに、地方消費税 1%が含まれている。詳しくは本章 1 節でとりあつかう。

²⁾ 金子(2011)p.585。

で最終的に消費者に転嫁することが予定されている租税」³⁾である。この「間接消費税」は、「一般消費税」と「個別消費税」とに分類できる。「一般消費税」は、「原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税」であり、「個別消費税」は、「法令の定めによって特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課される租税」⁴⁾である。

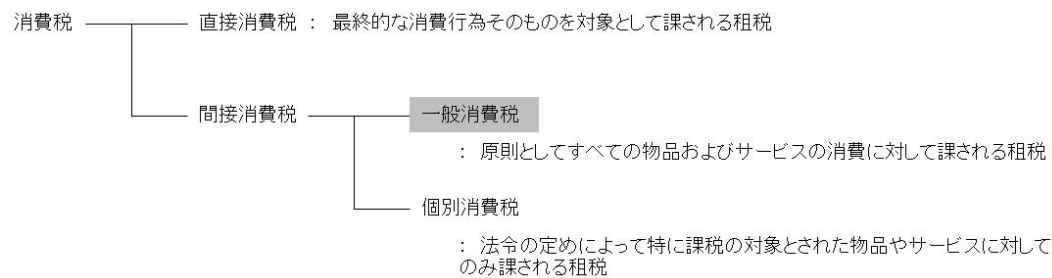


図 1-2 消費税の分類

本稿でとりあつかう「消費税」とは、「間接消費税」の「一般消費税」である「消費税」であり、以下、断りがない限り、「消費税」とは「消費税法」に規定されているものを指す⁵⁾。また、消費税法に規定されている消費税は、税率が4%である(消法 29)。しかし、本稿では、計算の単純化ために、地方消費税を含めた5%ですべての計算を行う。詳しくは本章第1節にてとりあつかう。

本章第1節では、この消費税法の導入から、改正を経た、主に現行の消費税法がどのようなものかをみる。第2節では、わが国の消費税を他国との比較をするためOECD(2011b)の、VAT Revenue Ratio(以下、「VRR」という。)を紹介し、あわせて検討する。そして第3節では、OECD(2011b)のVRRを使用し、わが国の消費税がどれほど効率的であるかをみる⁶⁾。

³⁾ 金子(2011)p.585。

⁴⁾ 金子(2011)p.585。

⁵⁾ 本稿では、消費税法のことを「消法」、消費税法施行令のことを「消法令」、消費税法施行規則のことを「消法規」、消費税法基本通達のことを「消法基通」という。また、条文の符号を「1、2、…」は条を、「①、②、…」は項を、「一、二、…」は号をあらわしている。

⁶⁾ ここでいう「効率的」とは、すべての財・サービスに単一税率を課すことを指している(OECD(2011b)p.106.)。

In theory, the tax is therefore at its most “efficient” when imposed on all goods and services at a single standard rate.

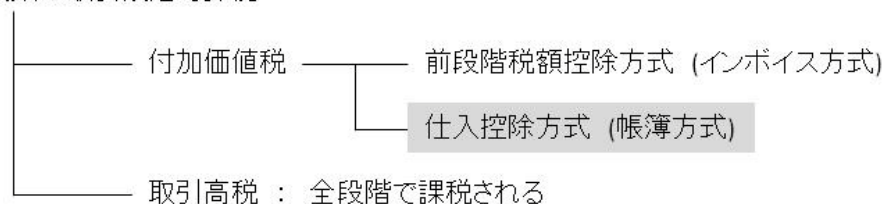
第1節 消費税法の導入と改正

わが国の消費税法は、1988年(昭和63年)12月30日に施行され、1989年(平成元年)4月1日から実施された。この消費税法が導入される前、わが国では個別消費税の体系が採用されていた。しかし、個別消費税は、①税収ポテンシャルが小さいうえ、②伝統的な公平負担の原則には合致するが⁷⁾、税制の中立性には欠けており、③制度として複雑になりがちであった。そして一般消費税は、④所得税減税のための唯一の代替財源だったという理由のもと、個別消費税にかわり一般消費税の採用が主張された⁸⁾。このような流れの中、わが国でも、個別消費税の体系よりも、すべての消費に対して「広く薄く」課税する一般消費税の体系の方が好ましいという意見が強くなった。一般消費税導入に対しては、反対論も強かったが、抜本的税制改革の一環として導入された。

導入されたわが国の消費税は、「広く薄く」課税をすることを目的としており、国内取引、輸入取引に対して課税され、消費税額を計算する仕組みは、EUと同様に仕入税額控除法が採用された。しかし、仕入税額控除の方法は、EUが採用していたインボイス方式ではなく、帳簿方式が採用された。

多段階課税:

複数の取引段階で課税



単段階課税:

ひとつの取引段階のみ課税

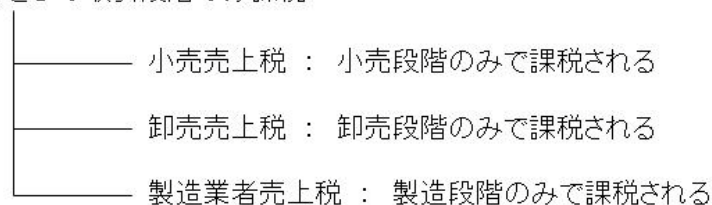


図 1-3 課税方法

⁷⁾ 「伝統的な公平負担の原則」とは、「生活必需品や準生活必需品は課税の対象から除かれるべきであり、かつ奢侈性の高い物品ほど重く課税されるべきである」という考え方である。(金子(2011)p.591。)

⁸⁾ 金子(2011)pp.591-592。

また、わが国の消費税は次のようないくつかの特色と問題点をもっている。わが国の消費税は、i)課税ベースが広く、ii)税率が低くかつ単一税率であり、iii)免税点が高く、また、iv)簡易課税制度、限界控除制度が採用されており⁹⁾、そしてv)課税期間が長い特色がある¹⁰⁾。

i)の課税ベースが広いことは、制度が簡素になり、税制の消費中立性が維持されるのみではなく、低い税率で税収が確保できる点で優れている。ただし、生活必需品も課税の対象とされており¹¹⁾、消費税の逆進性という点で問題となっている¹²⁾。

ii)について、単一税率が採用された理由は、単一税率は簡素であり、また、消費中立的な税制の要請に応じるためである。そして、低い税率が採用された理由は、消費税導入による経済の悪影響をおさえ、導入に対する国民の違和感を緩和するためである。しかし、2014年4月以後は6.3%(地方消費税とあわせて8%)、2015年10月以後は7.8%(地方消費税とあわせて10%)と、消費税率の引き上げにより、生活必需品への軽減税率等の案が検討されていること等から、単一税率を維持することは今後困難になると考えられる。

iii)について、免税点を高くし、免税事業者の範囲を広げたのは、消費税の転嫁が中小事業者には困難であったこと、また、導入の抵抗を和らげるためだと考えられる。しかし、免税事業者を増やすことは、過少もしくは過大転嫁や乗値上げを引き起こす可能性があった。税制調査会(2002)は、6割強の事業者が免税事業者となっていること、免税事業者が多いことによる消費税に対する国民の不信があること、そして、免税点の水準が諸外国に比べて高いことを理由に、「免税事業者の割合を現在の6割強から相当程度縮小させるべく、現行の免税点制度を大幅に縮小する」とした¹³⁾。導入時には3,000万円という免税点だったが、2003年(平成15年)改正により免税点は1,000万円まで引き下げられた。

⁹⁾ 限界控除制度は1994年(平成6年)改正により廃止されている。

¹⁰⁾ 金子(2011)pp.596-600。

¹¹⁾ 1991年(平成3年)改正により、非課税の範囲が広げられ、この問題は緩和はされているが、食料品は非課税とされなかったため、現在も議論の対象とされている。

¹²⁾ 消費税の逆進性については、本稿では検討しない。

¹³⁾ 税制調査会(2002)p.9。

iv)は、控除できる仕入税額の計算を、実額ではなく概算でおこなうために採用された制度である。これは、納税事務の簡素化とコストの軽減のために、税額の算定を容易にして欲しいという中小企業からの要望に基づいて採用された措置である。簡易課税制度は、導入当時、みなし仕入率は、90%と80%の2区分であり、また、基準期間の課税売上高が5億円以下の事業者に適用を認めていた。しかし、この制度は、適用上限が高すぎるうえ、仕入率が80%未満の事業者は、消費者から預かった税額の一部をみずからの手に留保することを公認する結果となるため、「益税」が発生するという理由に批判が強かった。1991年(平成3年)には適用上限を5億円から4億円に、みなし仕入率も90%、80%の2区分から、90%、80%、70%、60%の4区分へ改正された。1994年(平成6年)には、適用上限を2億円まで引き下げ、みなし仕入率も90%、80%、70%、60%、50%の5区分に改正された。しかし、税制調査会(2002)は、「基本的にはすべての事業者に対して本則の計算方法による対応を求めるべき」¹⁴⁾としている。なお、2003年(平成15年)改正では、簡易課税制度は残され、適用上限は5,000万円までさらに引き下げられた。

v)の、課税期間が長くなると、長くなった分だけ、消費者から預かった税額の「運用益」が発生する。そのため、中間申告と納付の制度が設けられた。しかし、それでも運用益の問題に十分に対処できないため、1991年(平成3年)改正、1994年(平成6年)改正、2003年(平成15年)改正と、制度が見直された。

このように、消費税の問題点を解決するために、1991年(平成3年)、1994年(平成6年)、2003年(平成15年)、2011年(平成23年)に消費税法が改正され、問題点は改善されつつある。次より、現行制度がどのようなになっているのかをみる。

1-1. 現行の消費税の概要

消費税の基本的な流れは図1-4のようになっている。

¹⁴⁾ 税制調査会(2002)p.10。

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
税込売上価格	6,300	8,400	10,500	小売価格 10,500
(売上税額)	300	400	500	税負担 500
税込仕入価格	2,100	6,300	8,400	
(仕入税額)	100	300	400	
納付税額	200	100	100	税 収 500
粗利益	4,000	2,000	2,000	

図 1-4 消費税の流れ

わが国では、国内取引と輸入取引を課税の対象としている。国内取引とは、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡、貸付け、または、役務の提供(消法 4①)であり、輸入取引は、保税地域から引き取られる外国貨物(消法 4②)である。

1-2. 課税の対象

わが国の課税の対象として、国内取引、輸入取引とをあげたが、さらに詳しくみると図 1-5 のようになる。

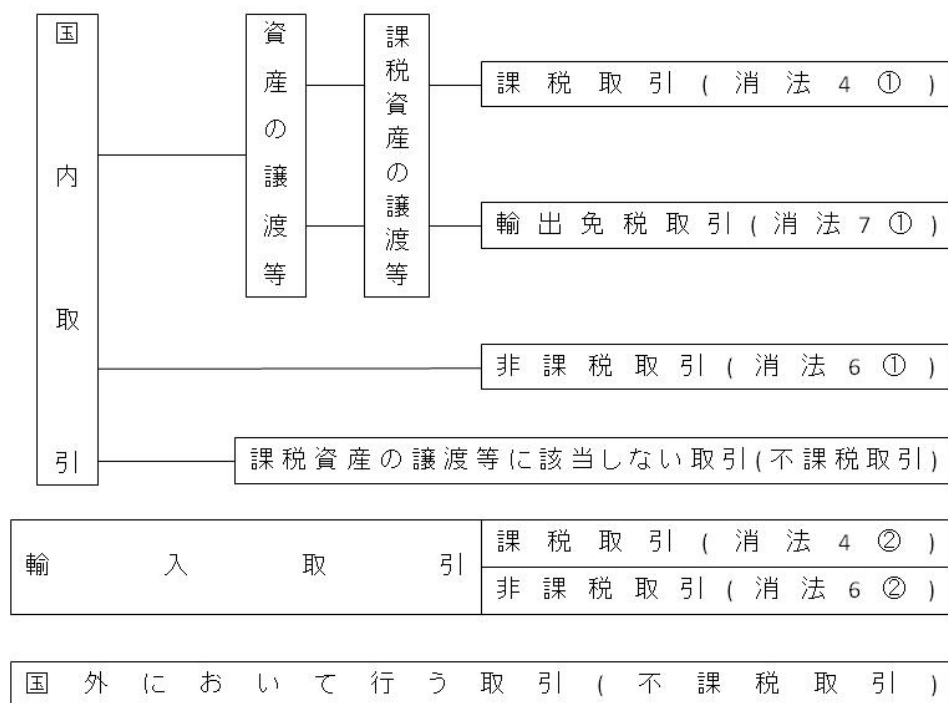


図 1-5 取引分類

課税の対象となる国内取引は、①国内において、②事業者が事業として③対価を得て行う④資産の譲渡、貸付け、または、役務の提供という、この4要件を満たす取引である。そして、この4要件を満たす資産の譲渡、貸付け、または役務の提供のことを課税資産の譲渡等という。

①について、国内取引か国外取引かの判定(消法4③)は、i)資産の譲渡または貸付けの場合は、原則として、資産の譲渡または貸付けが行われる時において、その資産が所在していた場所、ii)役務の提供の場合は、原則として、役務の提供が行われた場所で行われる。ただし、i)とii)は原則であり、例外も存在する(消法令6①、②)。i)について、例えば、特許権、実用新案権、意匠権、商標権等の譲渡、貸付けが行われた場合には、その特許権等の登録機関の所在地で判定を行う。そして、2カ国以上で登録している場合には、譲渡、貸付者の所在地で判定をする。また、著作権等の譲渡、貸付けが行われた場合は、その譲渡・貸付者の住所地で判定が行われる。また、資産の所在場所が明らかでないものについては、譲渡・貸付者の事務所等の所在地で国内取引の判定を行う。ii)についても、同様の規定が設けられており、例えば、情報の提供または設計の役務の提供を行った場合は、情報提供者または、設計者の事務所等の所在地が判定基準になる。そして、役務の提供で、役務の提供地が明らかでないものは、役務提供者の事務所等の所在地で判定を行う。

次に、②の「事業者」とは、個人事業者及び法人をいう(消法2①三、四)。なお、国、地方公共団体および人格のない社団等も「事業者」に含まれている(消法3、60)。「事業として」とは、法人が行う活動はすべて事業としてとりあつかわれる。ただし、個人事業者の場合は、事業としてとりあつかわれるものは、事業者としての取引のみである。なお、個人事業者が事業の用に供していたものを家事のために消費しようとした場合は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなされる(消法4④一)。

そして、③の「対価を得て行う」取引である。対価を得て行う取引であるため、贈与や寄付金等は原則として課税の対象とはならない¹⁵⁾。

¹⁵⁾ ただし、以下の行為は対価を得て行う取引である。

①みなし譲渡(消法4④)

②資産の譲渡等に類する行為(消法2①八、消法令2①)

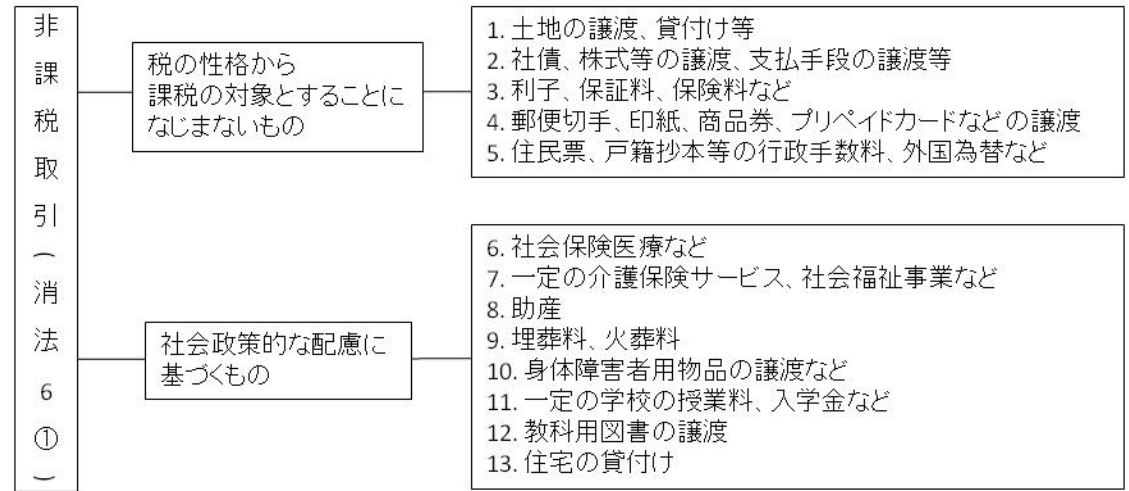
最後に、④「資産の譲渡」、「資産の貸付け」、および、「役務の提供」である。
この「資産の譲渡等」の範囲は消法令 2 において規定されている。

この①国内において、②事業者が事業として③対価を得て行う④資産の譲渡、貸付け、または、役務の提供のうち、どれか 1 つでも満たさない場合は、課税の対象にはならない取引(以下、「不課税取引」という。)となる。

輸入取引における課税の対象は、保税地域から引き取られる外国貨物である(消法 4②)¹⁶⁾。ここでいう外国貨物とは、関税法 2①三に規定する外国貨物であり、輸出の許可を受けた貨物および外国から本邦に到着した貨物で輸入が許可される前のものをいう(消法 2①十)。

1-3. 非課税

消費税は、国内において行なわれる資産の譲渡等を課税の対象としているが、一部、消費税になじまないものや社会政策的配慮により消費税を課さないことを規定している(消法 6①)。これを非課税取引という。



出所)『DHC コメンタール消費税法』 p.1342 より引用。

図 1-6 国内取引における非課税

また、保税地域から引き取られる外国貨物も、国内における非課税取引とのバランスを図るため、図 1-7 のような非課税取引をもうけている(消法 6②)。

¹⁶⁾ ここでいう保税地域とは関税法 29 に規定する保税地域をいう(消法 2①二)。

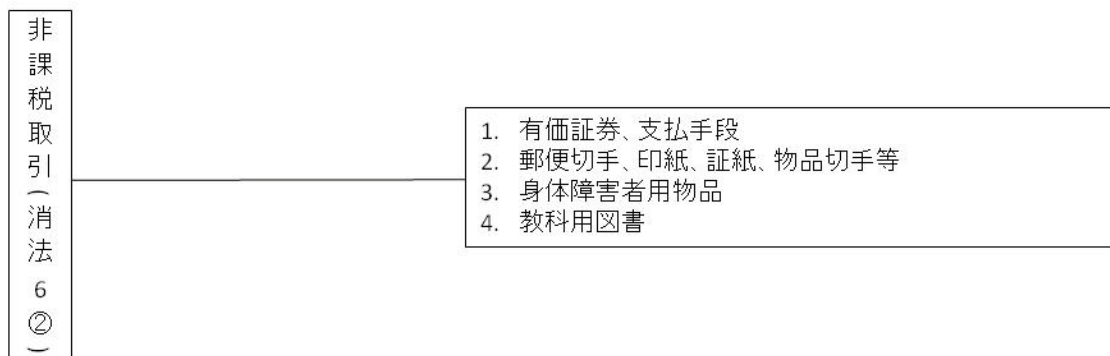


図 1-7 輸入取引における非課税

非課税取引は、売上が課税の対象から除外(消費税を課さない)されており、また仕入税額の控除は認められていない。

1-4. 輸出免税

次は輸出免税についてみていく。輸出免税は、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等のうち、その資産が輸出される、あるいはその役務の提供が国外で行われる場合に、消費税を免除することである(消法 7①)。

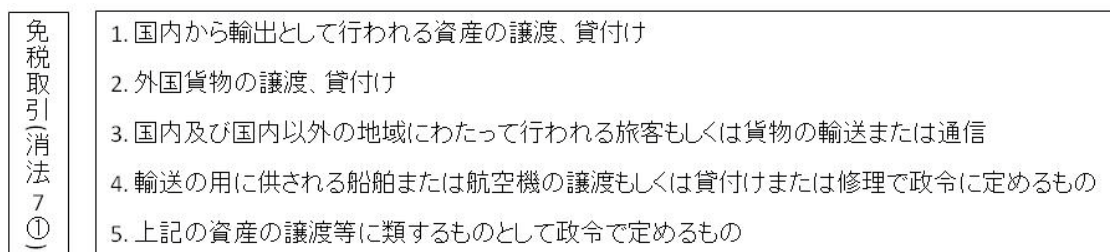


図 1-8 免税取引の範囲

免税取引となるものは図 1-8 のとおりである(消法令 17①、②)。免税取引は、課税の対象からは除外(消費税を免除)されているが、その仕入れに含まれている消費税額を、控除する、または、還付を受けることはできる。

ここで「非課税取引」、「免税取引」、および、「不課税取引」をまとめると表 1-1 のようになる。これらは、消費税法の対象から、もしくは、課税の対象から除外されている点で共通しているが、その考え方はすべて異なっている。

表 1-1 非課税取引、免税取引および不課税取引の比較

	非課税	免税	不課税
消費税法の 対象	対象	対象	対象外
条文規定	消費税を課さない。	消費税を免除する。	
仕入 税額控除	できない。	できる。	

1-5. 納税義務者

ここでは納税義務者についてみる。国内取引の納税義務者は、国内において課税資産の譲渡等を行った事業者である(消法 5①)。また、輸入取引の納税義務者は、外国貨物を保税地域から引き取る者である(消法 5②)。ただし、中小事業者の事務負担を軽減する等のため、免税点制度を設けている。そのため、すべての事業者が納税義務者とはならない。

現行の消費税法では、事業者のうち、その課税期間の基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下である事業者は、原則にかかわらず、その課税期間における消費税の納税義務が免除される¹⁷⁾(消法 9①)。基準期間とは、個人事業者の場合は、その年の前々年をいい、法人の場合は、その事業年度の前々事業年度をさす(消法 2①十四)。基準期間における課税売上高とは、基準期間中に行った課税資産の譲渡等の対価の税抜き額の合計額から、売上返品等を控除した金額をいうため、売上と必ずしも一致するとは限らない(消法 9②)。この免税点制度が適用されている事業者を免税事業者とよび¹⁸⁾、消費税を納税している事業者を課税事業者とよぶ。

免税点制度の見直しは、2003 年(平成 15 年)改正の、適用上限が 3,000 万円以下から 1,000 万円以下に引き下げられたこと以外にも行われている。1997 年(平成 9 年)の税率引き上げ時には、資本金 1,000 万円以上の新設法人には免税点制度は不適用とした¹⁹⁾。また、2011 年度(平成 23 年度)改正では、前年ま

¹⁷⁾ ただし、別段の定めがある場合はこの限りではない。

¹⁸⁾ 「免税点制度」は、「事業者免税点制度」、「免税事業者制度」等の呼び方があるが、本稿では、引用等以外は、「免税点制度」とよぶ。

¹⁹⁾ 新設法人とは、その事業年度の基準期間がない法人(社会福祉法人を除く。)のうち、その事業年度開始の日における資本金の額または出資の金額が 1,000 万円以上ある法人である(消法 12 の 2①)。

たは前事業年度の上半期の課税売上高が 1,000 万円を超えると免税点制度は適用できないこととなる。このように、消費税導入時に比べると、免税事業者の適用範囲は狭くなったと考えられる。

1-6. 課税標準

次に、課税標準をみる。国内取引の課税標準は、原則として、課税資産の譲渡等の対価の額である(消法 28①)。この対価の額とは、対価として得る金銭のみならず、金銭以外の物や権利なども含まれる。輸入取引の課税標準は、関税課税価格(Cost, Insurance and Freight; CIF価格)²⁰⁾、個別消費税額、と関税額の総和である(消法 28③)。課税標準額とは、その課税期間中に国内で行った課税資産の譲渡等のうち、免税取引とされるものを除いた課税資産の譲渡等に係る課税標準である金額の合計額である(消法 45①一)。課税標準額に消費税率を乗じ、消費税額は計算される。わが国の消費税の税率は 4%の単一税率である(消法 29)。消費税 5%とは、この消費税法の規定する消費税 4%のほかに、地方消費税が含まれている。地方消費税は、消費税額を課税標準として 25%の税率が課される。そのため、 $4\% + 1\%(=4\% \times 25\%)$ の 5%が消費税として支払われている。

1-7. 税額控除

税額控除には、仕入に係る消費税額の控除(以下、「仕入税額控除」という。)(消法 30①、37①)、売上に係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除(消法 38①)、貸倒れに係る消費税額の控除(消法 39①)があるが、本稿では、仕入税額控除のみをとりあつかう。

わが国では、消費税の税の累積を排除するために、前段階税額控除方式を採用している。前段階税額控除方式とは、課税標準額に対する消費税額から課税仕入に係る消費税額を控除する方法である。わが国の仕入税額控除は、課税標準額に対する消費税額から、国内において行った課税仕入れおよび保税地域から引き取る課税貨物に係る消費税額を控除することとなっている(消法 30①)。ここでいう課税仕入れとは、事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、

²⁰⁾ CIF 価格とは、目的地までの運賃と保険料を売買価格に含めた価格である。

もしくは借り受け、または役務の提供を受けることをいう(消法 2①十二)。

次に、仕入控除税額の計算方法をみる。仕入控除税額とは、課税仕入れに係る消費税額から実際に控除できる税額である。この仕入税額控除は実額による控除と、概算による控除を認めており、仕入控除税額の計算方法は図 1-9 のように区分される。

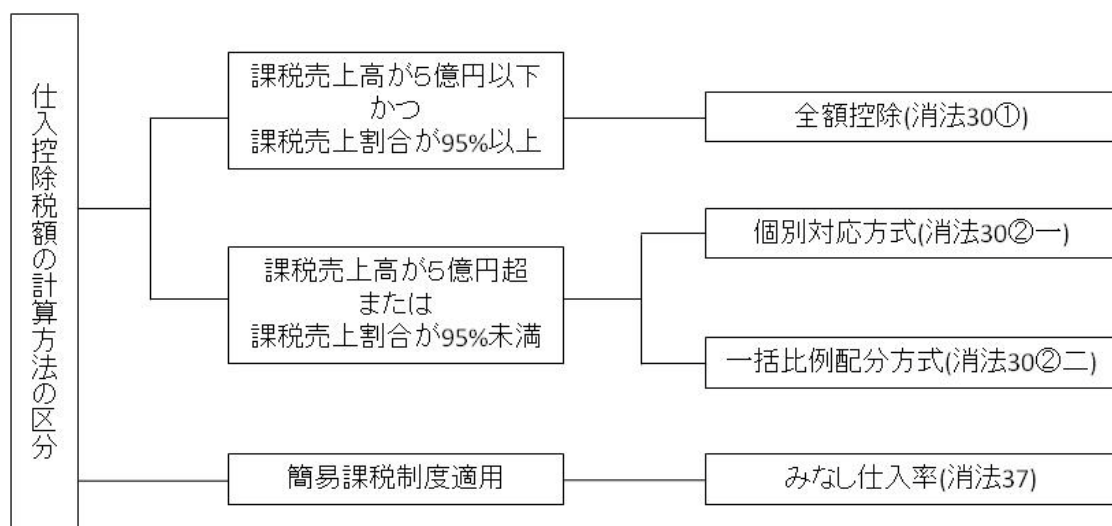


図 1-9 仕入控除税額の計算方法の区分

まず、実額による控除、つまりは仕入控除税額の計算の原則をみる。仕入控除税額の計算方法は、その課税期間中の課税売上高が 5 億円を超えるかどうか、または 5 億円以下の場合では、課税売上割合が 95%以上かどうかによって異なる(消法 30②)。課税売上割合とは、その課税期間中で、国内における資産の譲渡等の対価の額に占める課税売上高の割合をいう(消法 30⑥)。なぜ、このような課税売上割合を計算するかというと、仕入れにかかる消費税を控除できる範囲が課税売上にかかる部分だけだからである。

課税売上高が 5 億円以下、かつ、課税売上割合が 95%以上の時は全額控除が適用される(消法 30①)。これは仕入控除税額の計算を簡便化するためである。課税売上高が 5 億円を超える場合に、全額控除を適用できない理由は、課税売上高が 5 億円を超える場合は、大企業であると考えられるためである。このような大企業は事務処理能力があると考えられるため、たとえ課税売上割合が 95%以上であっても、2011 年度(平成 23 年度)改正により、2012 年(平成 24 年)4 月 1 日以後に開始する課税期間には全額控除が認められなくなった。

そして、課税売上高が 5 億円を超える、または、課税売上割合が 95%未満の場合は、個別対応方式(消法 30②一)、または一括比例配分方式で計算する(消法 30②二)。個別対応方式とは、その課税期間中において行った課税仕入れ等の消費税額を①課税資産の譲渡等によりのみ要するもの、②課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの、③その他の資産(非課税資産)の譲渡等によりのみ要するものに区分し、仕入控除税額を①+②×課税売上割合と計算する方式である(消法 30②一)。

課税期間中の課税仕入れ等にかかる消費税額(課税売上割合が60%のとき)		
① 課税売上のみにより 要する 課税仕入れ等の合計額	② 課税売上と非課税売上に 共通して要する 課税仕入れ等の合計額 (課税売上割合で按分)	③ 非課税売上のみにより 要する 課税仕入れ等の合計額
控除税額		控除できない税額

図 1-10 個別対応方式の考え方

また、一括比例配分方式は、個別対応方式のように区分せず、仕入控除税額を課税仕入れ等の税額×課税売上割合と計算する方式である(消法 30②二)。

課税期間中の課税仕入れ等にかかる消費税額(課税売上割合が60%のとき)	
(課税売上割合で按分)	
控除税額	控除できない税額

図 1-11 一括比例配分方式の考え方

一括比例配分方式を選択した事業者は、2 年間は強制で一括比例配分方式が適用される(消法 30⑤)。

次に、概算による仕入控除税額の計算をみる。概算で仕入控除税額を計算する方法として、簡易課税制度がある(消法 37①)。簡易課税制度は、中小事業者の事務負担の軽減のために設けられた制度である。適用するためには、その基準期間における課税売上高が 5,000 万円以下の事業者で、かつ、「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出しなければならない(消法 37①)。簡易課税制度に

よる場合の仕入控除税額は、課税標準額に対する消費税額×みなし仕入率と計算する。つまりは、売上から仕入れにかかる消費税額の計算をする方法である。みなし仕入率は、事業区分により表 1-2 のとおりに定められている(消法 37①、消法令 57①、⑤、⑥)。

表 1-2 みなし仕入率

事業区分	みなし仕入率	該当する事業
第1種事業	90%	卸売業
第2種事業	80%	小売業
第3種事業	70%	製造業、建設業、鉱業、農林水産業等
第4種事業	60%	飲食業、金融・保険業等、および第1種～第3種、第5種に該当しない事業
第5種事業	50%	不動産業、運輸通信業およびサービス業(飲食店業を除く)

以上が、現行の消費税法である。現在、2014 年 4 月以後 6.3%(地方消費税とあわせて 8%)、2015 年 10 月以後 7.8%(地方消費税とあわせて 10%)と、消費税率の引き上げに伴い、複数税率等の案が検討されている。しかし、諸外国においては、消費税は単一税率が望ましいということがほぼ共通認識である。そこで、2 節では、OECD の VRR を用いて、単一税率が望ましいとされる理由をみる。

第 2 節 VRR

OECD は 2008 年から、「VRR」という概念を用い²¹⁾、付加価値の税收能力を示している。実際の税收(actual VAT revenue)を、理想的な課税ベース(the potential tax base)に標準税率(standard VAT rate)を乗じたもので割ることで、実際の税收と理想的な税收との違いを示す指標である。1 に近いほど、施行されている VAT 法が理想的な VAT に近いことを示しており、これは免税点制度等の影響が少ない、つまりは税收ロスが少ないとも考えられる。VRR は、次のようにあらわされる。

²¹⁾ OECD(2008) "Consumption Tax Trends 2008", p.67。

$$VRR = \frac{VR}{B \cdot r}$$

ただし：

VR：実際の税収(Actual VAT revenues)

B：理想的な課税ベース(Potential tax base)

r：標準税率(Standard VAT rate)

である。

しかし、理想的な課税ベースをどのように評価するかはとても困難である。そこでOECD(2011b)は、VATとは、結局は最終消費に対する税であるため、SNAの最終消費支出を理想的な課税ベースと想定している。なお、最終消費支出には、「民間最終消費支出」だけでなく、「対家計民間非営利団体最終消費支出」、「政府最終消費支出」が含まれている²²⁾。これは、「対家計民間非営利団体最終消費支出」と「政府最終消費支出」は、流通の最終段階の消費支出とみると、消費税を支払うべきと考えられるからである。また、最終消費支出は、SNA上は消費税を含んでおり、理想的な課税ベースに近づけるために、最終消費支出から消費税を取り除く必要がでてくる。この結果として、VRRは次のようにならわされる。

$$VRR = \frac{VR}{(FCE - VR) \cdot r}$$

ここで：

VR：実際の税収

FCE：最終消費支出(Final consumption expenditure)

r：標準税率

である。

²²⁾ Final consumption expenditures by NPSH and general government should be considered as final consumers for VAT purposes since they are at the last place in the value chain.(OECD(2011b)p.107.)

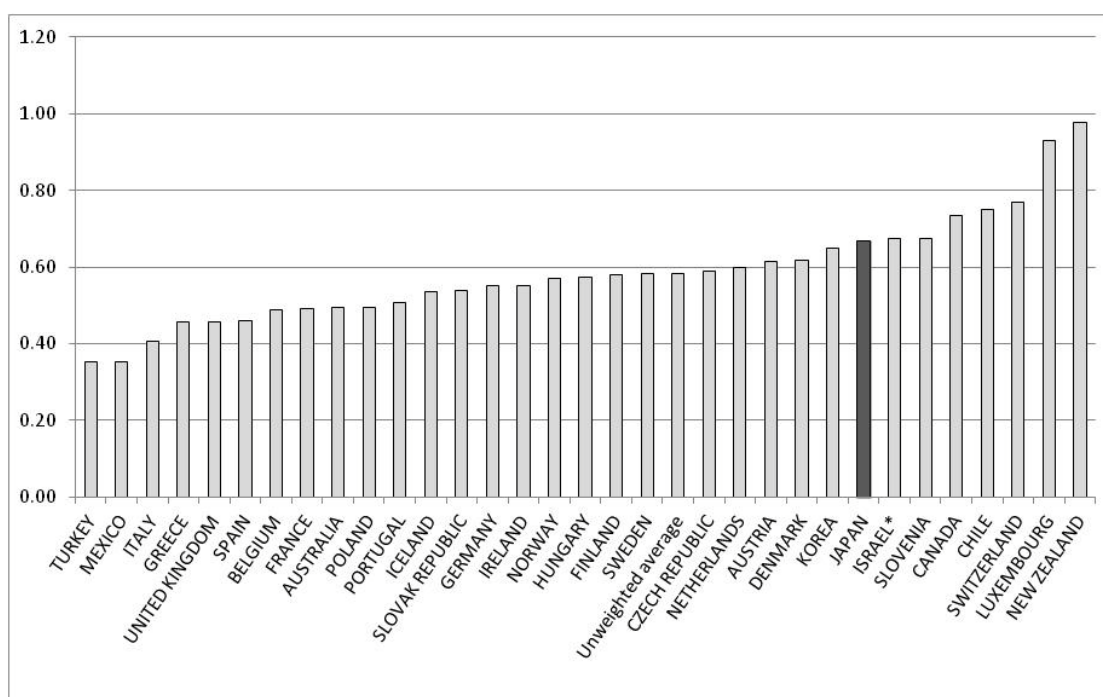
OECD(2011b)が推計した、VRR の結果は次のとおりである。

表 1-3 VAT Revenue Ratio (VRR)

	Standard VAT rate 2008	1976	1980	1984	1988	1992	1996	2000	2003	2005	2007	2008	Difference 2000 - 2008
AUSTRALIA	10.0							0.46	0.55	0.56	0.55	0.49	0.03
AUSTRIA	20.0	0.65	0.64	0.63	0.61	0.60	0.60	0.62	0.61	0.61	0.61	0.61	-0.01
BELGIUM	21.0	0.57	0.61	0.50	0.53	0.49	0.47	0.51	0.48	0.50	0.51	0.49	-0.03
CANADA	5.0					0.44	0.59	0.67	0.7	0.69	0.69	0.74	0.06
CHILE	19.0					0.64	0.69	0.66	0.69	0.70	0.72	0.75	0.09
CZECH REPUBLIC	19.0						0.44	0.44	0.42	0.59	0.56	0.59	0.15
DENMARK	25.0	0.64	0.61	0.60	0.60	0.55	0.58	0.60	0.60	0.62	0.65	0.62	0.02
FINLAND	22.0						0.54	0.61	0.60	0.60	0.60	0.58	-0.03
FRANCE	19.6	0.64	0.7	0.6195	0.6	0.52	0.51	0.50	0.49	0.51	0.50	0.49	-0.01
GERMANY	19.0	0.56	0.57	0.52	0.50	0.62	0.60	0.60	0.55	0.55	0.55	0.55	-0.05
GREECE	19.0				0.44	0.45	0.42	0.48	0.48	0.46	0.47	0.46	-0.03
HUNGARY	20.0					0.30	0.44	0.53	0.46	0.49	0.59	0.57	0.05
ICELAND	24.5					0.63	0.54	0.59	0.54	0.62	0.60	0.54	-0.05
IRELAND	21.0	0.30	0.21	0.45	0.43	0.46	0.53	0.60	0.59	0.66	0.64	0.55	-0.05
ISRAEL	15.5						0.68	0.64	0.63	0.64	0.69	0.68	0.04
ITALY	20.0	0.46	0.43	0.40	0.4	0.39	0.40	0.45	0.41	0.41	0.43	0.41	-0.05
JAPAN	5.0					0.69	0.72	0.70	0.68	0.72	0.69	0.67	-0.03
KOREA	10.0					0.64	0.59	0.61	0.69	0.66	0.65	0.65	0.04
LUXEMBOURG	15.0	0.60	0.56	0.56	0.57	0.47	0.57	0.68	0.75	0.87	0.91	0.93	0.25
MEXICO	15.0		0.33	0.28	0.26	0.32	0.25	0.29	0.30	0.31	0.34	0.35	0.06
NETHERLANDS	19.0	0.49	0.54	0.51	0.56	0.59	0.57	0.60	0.57	0.61	0.62	0.60	0.00
NEW ZEALAND	12.5				0.9	0.97	0.99	0.98	1.07	1.03	0.97	0.98	-0.01
NORWAY	25.0	0.66	0.66	0.63	0.69	0.52	0.60	0.67	0.56	0.58	0.63	0.57	-0.10
POLAND	22.0						0.43	0.42	0.42	0.46	0.53	0.49	0.07
PORTUGAL	21.0				0.42	0.50	0.56	0.60	0.54	0.58	0.53	0.51	-0.09
SLOVAK REPUBLIC	19.0							0.44	0.54	0.61	0.53	0.54	0.10
SLOVENIA	20.0							0.68	0.65	0.67	0.69	0.68	0.00
SPAIN	16.0				0.59	0.57	0.45	0.53	0.53	0.56	0.55	0.46	-0.07
SWEDEN	25.0	0.45	0.36	0.39	0.42	0.41	0.50	0.52	0.52	0.55	0.57	0.58	0.06
SWITZERLAND	7.6						0.70	0.78	0.75	0.76	0.77	0.77	-0.01
TURKEY	18.0							0.45	0.47	0.38	0.36	0.35	-0.10
UNITED KINGDOM	17.5	0.47	0.45	0.49	0.53	0.48	0.49	0.48	0.49	0.48	0.48	0.46	-0.03
Unweighted average		0.5408	0.5	0.5065	0.5	0.5329	0.6	0.58	0.57	0.59	0.60	0.58	0.00

出所)OECD(2011b), p.109。

ただし、2008 年以降の SNA データはすべての国で公表されていないため、それ以降の計算はされていない。OECD(2011b)によると、2008 年のわが国の VRR は 0.67 である。2008 年における各国の比較を表したのが、図 1-12 である。



出所)OECD(2011b), p.112 を一部修正。

図 1-12 2008 年の VAT Revenue Ratio

この結果から、わが国の消費税は各国との平均よりも理想的な VAT に近いことを示されている。この理想的な VAT とは、単一税率を適用し、かつ、課された VAT をすべて徴収できる状況でなければならない。つまり、VRR が低いということは、複数税率の適用などを採用しており、標準税率を課す課税範囲が狭かったり、VAT の徴収がうまく行われていなかったりすることを示している。

VRRが 1 になることは稀であり、その理由をOECD(2011b)は、①多くの国がゼロ税率を含めた軽減税率を採用していること、②保健医療等に非課税がもうけられていること、③免税点制度が採用されていること、④VATに関する税法が 100%施行されていないこと、⑤VATが課される可能性のある財とサービスと、国民経済計算で報告される消費とに差がある可能性があることをあげている²³⁾。

第 3 節 修正 VRR

第 3 節では 2 節で説明した VRR を使用し、わが国の消費税が導入された 1989

²³⁾ OECD(2011b)p.110。

年から消費税法改正を経て、消費税における効率性があがったかをみる。VRRが1になることが稀である理由として、②非課税がもうけられていること、③免税点制度が採用されていることがあげられていた²⁴⁾。つまり、VRRは消費税法に影響されており、この理由②、③を含めた法改正が行われたのちに、VRRがより1に近づけば、法改正により消費税が効率的になったとみることができる。つまりは、益税等を含めた税収ロスの少ない消費税制になったと考えられる。そこで本稿では、このVRRを使用し、法改正が消費税にどれほど影響を与えたのかをみる。なお、ここで使用するVRRは、国際間比較を行うわけではないため、次の点でOECDとは異なっている。これは実際の課税ベースにより近づけるためであり、このVRRを本稿では修正VRRとよぶ。

まず、修正 VRR は、理想的な課税ベースから帰属家賃の数値を控除している。帰属計算(Imputation)とは、SNA の特有な概念であり、財貨・サービスの提供ないし享受に際して、実際は市場でその対価の受払が行われていないのにもかかわらず、それがあたかも行われたかのようにみなして擬制的取引計算を行うことをいう。この帰属計算のひとつに帰属家賃があり、これは消費税計算には関係がない。そのため、修正 VRR では、帰属家賃は計算に含まれていない。

次に、住宅投資である。最終消費支出に新規住宅購入費は含まれていない。そのため、この新規住宅購入費分を、理想的な課税ベースに含める必要がでてくる。新規住宅購入費は、総固定資本形成(Gross Fixed Capital Formation)の有形固定資産に計上されている。

そして、家計最終消費支出(Final Consumption Expenditure of Households)についても注意が必要である。家計最終消費支出には、「国内」と「国民」の2つの概念がある。「国内」の概念は、国内市場における最終消費支出は、ある国の国内領土における居住者たる家計および非居住者たる家計の最終消費支出である。他方、「国民」の概念は、居住者たる家計の最終消費支出は、国内市場における最終消費支出に、居住者たる家計の海外での直接購入を加え、非居住者たる家計の国内市場での購入を差し引いたものである。統合勘定、所得支出勘定には、後者の「国民」の概念で計上されている。しかし、消費税は、国内市

²⁴⁾ OECD(2011b)p.110。

場における最終消費支出、つまりは前者の「国内」の概念が必要であるため、ここでいう「家計最終消費支出」は、「国内家計最終消費支出」と「非居住者家計の国内での直接購入」の和である。

以上をまとめ、修正 VRR は次のようにあらわす。

$$\text{修正 VRR} = \frac{\text{実際の消費税込収}}{\text{理想的な課税ベース} \cdot 5\%}$$

ただし、

理想的な課税ベース

= (家計最終消費支出 - 帰属家賃)

+ 対家計民間非営利団体最終消費支出 + 政府最終消費支出 + 住宅購入

家計最終消費支出

= 国内家計最終消費支出 + 非居住者家計の国内での直接購入

である。

なお、今回使用した SNA は 2009 年確報である。OECD(2011b)と同様の計算をした VRR と、修正 VRR の数値の結果は表 1-4 のとおりである。

表 1-4 VRR と修正 VRR の比較

	VRR	修正VRR
1989年	0.40	0.41
1990年	0.52	0.53
1991年	0.54	0.55
1992年	0.55	0.56
1993年	0.57	0.59
1994年	0.56	0.57
1995年	0.56	0.58
1996年	0.57	0.59
1997年	0.57	0.61
1998年	0.72	0.77
1999年	0.73	0.78
2000年	0.69	0.74
2001年	0.68	0.74
2002年	0.68	0.74
2003年	0.67	0.73
2004年	0.70	0.76
2005年	0.72	0.78
2006年	0.71	0.77
2007年	0.69	0.75
2008年	0.68	0.74

出所) SNA より計算。

次に、この修正 VRR を消費税法改正の流れを併せてみると図 1-13 のようになる。

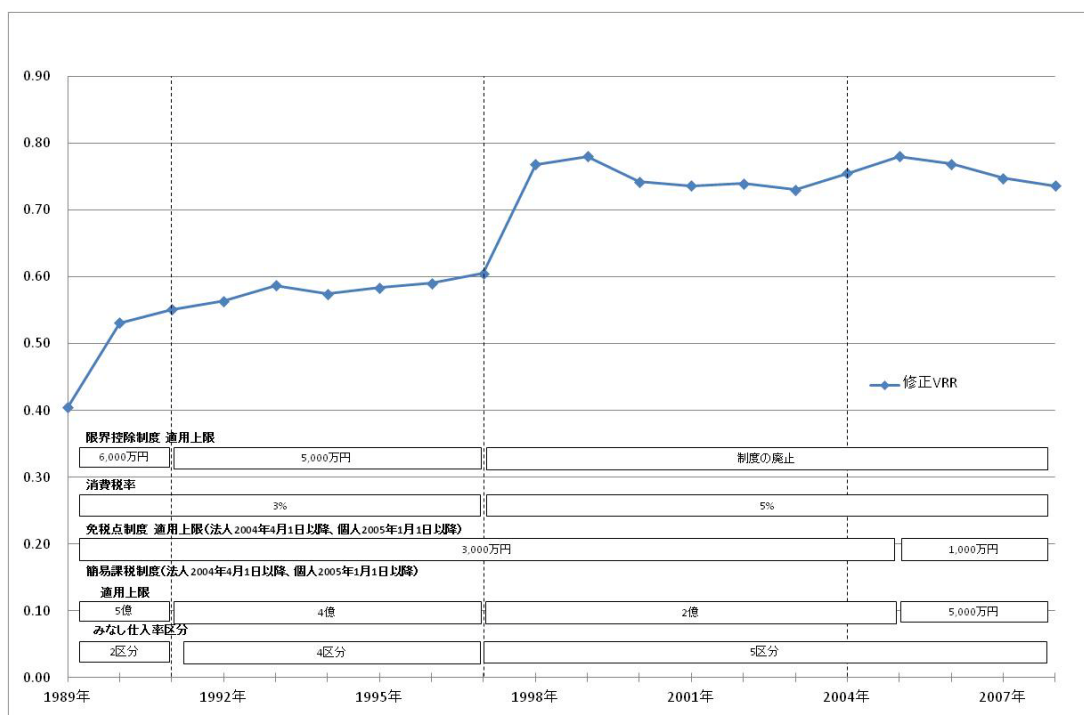


図 1-13 修正 VRR と改正の流れ

修正 VRR の数値と改正を比較すると、わが国の消費税法は、改正を行うことによって効率的なものになっている。特に、1994 年(平成 6 年)改正は、わが国の消費税法をより効率的なものにしたといえる結果がでた。

ただし、わが国の消費税法には、まだ問題が残されている。そこで、第 2 章では、改正され改善されてきた問題とともに、現在の消費税法では改善できない問題についてみる。

第2章 消費税法等による諸問題

本章では、消費税法等による諸問題として、とりわけ、益税問題、電子商取引の消費課税問題、および、少額貨物無条件免税における問題についてみる。

まず、「益税」について、山本は、益税の定義を「財務省や税制調査会の考えるような『消費者が負担した税が事業者に留保されて国庫に支払われていないもの』ではなく、『益税とは法構成上の不備から事業者が本来納付すべき税が納付されていないもの』と広くとらえ、本来の付加価値税理論から観察すべきである」²⁵⁾としている。「消費者が負担した税が事業者に留保されて国庫に支払われていないもの」とは、1994年の税制調査会『税制改革についての答申』(以下、『1994年答申』という。)に言及されている²⁶⁾。『1994年答申』であげられているものは、免税点制度、簡易課税制度、および、限界控除制度から発生する益税であり、詳しくは本章1節にてみる。山本は、図2-1に示すように、税制調査会の言及する益税がすべてではなく、益税を「法構成上の不備から事業者が本来納付すべき税が納付されていないもの」と広く捉えることによって、益税の範囲を広げ、さらに、免税事業者からの仕入れにかかる仕入税額控除と課税売上割合が95%以上の場合の課税仕入れにかかる消費税額の全額控除を認めていること(以下「95%ルール」という。)をあげている²⁷⁾。特に95%ルールによる益税は巨額であるとしている²⁸⁾。山本は「多段階課税を行う消費税の性格からすれば、仕入税額控除の対象となるのはあくまで課税売上げに対応する課税仕入れにかかる消費税に限定するというのが付加価値税の理論」であることを前提におき、この原則を守ろうとするならば、すべての事業者がプロラタ計算(課税売上割合を乗ずる計算)をしなければならないと指摘した²⁹⁾ 30)。ただし、山本は95%ルールによる益税は巨額であるとしたが、具体的な益税の規模を推計しているわけではない。95%ルールの推計は井藤が行っている。井藤の分析によると、2008年度の実績値で、14社に生じた益税額を合計は、

²⁵⁾ 山本(2008)p.428。

²⁶⁾ 税制調査会(1994)p.20。

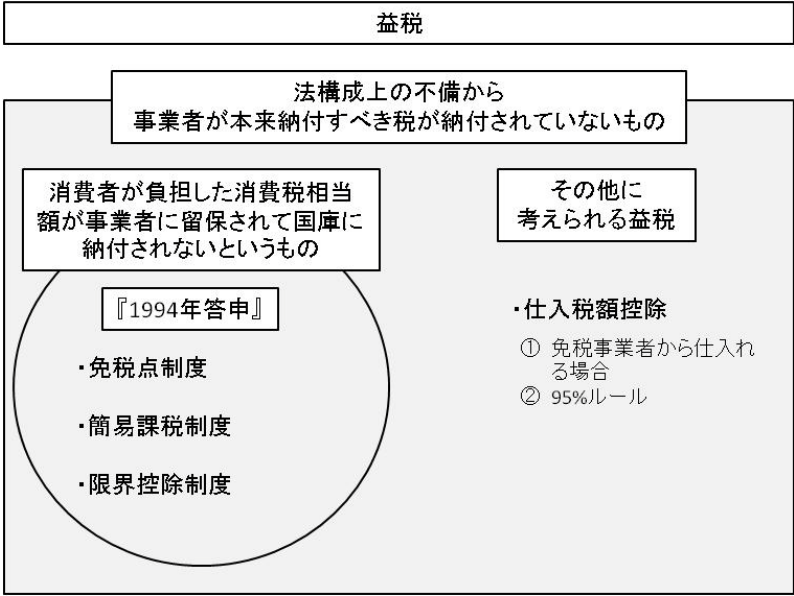
²⁷⁾ 山本(2008)pp.428-429。

²⁸⁾ 山本(2008)p.249。

²⁹⁾ 山本(2008)p.249。

³⁰⁾ ただし、プロラタ計算の煩雑さを考慮にいれ、中小事業者の特例としては残すことに反対はしていない。

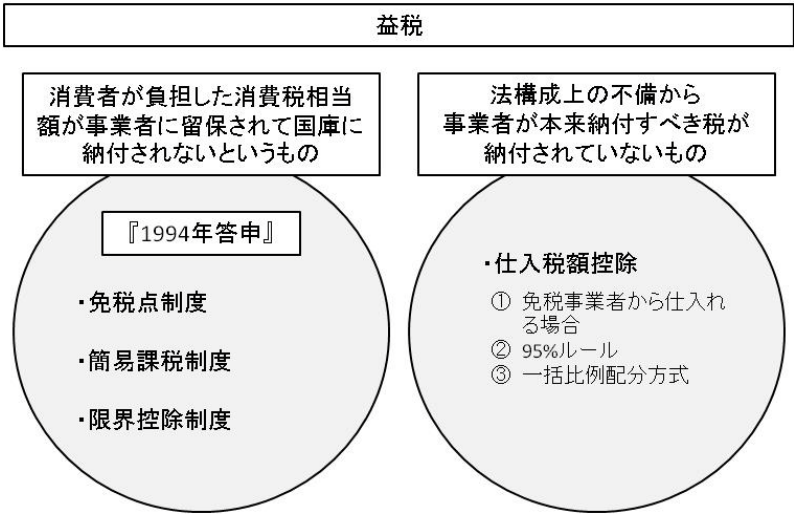
11,976 百万円（年）であった³¹⁾。また、大企業の課税売上割合の概算計算を
 すると、ほとんどの会社が 99%以上であった。



出所)山本(2008)『租税法の基礎理論[新版]』 pp.428-429 を基に作成。

図 2-1 山本の考える益税の範囲

また、梯・平田は、図 2-2 ように 2 種類の益税が存在するとしている³²⁾。



出所)梯・平田(2009)「消費税法上の益税問題とその解消」 p.98 を基に作成。

図 2-2 梯・平田の考える益税の範囲

³¹⁾ 井藤(2010)p.130。

³²⁾ 梯・平田(2009)p.98。

梯・平田が指摘する益税のひとつは、一般的な認識における「益税」であり、それは、「消費者が負担した消費税相当額が事業者に留保されて国庫に納付されないというもの」³³⁾である。もうひとつは、「付加価値税の理論からみても法構成上の不備から事業者が本来納付すべき税が納付されていないもの」³⁴⁾である。前者は、『1994年答申』に言及されている益税と同様であると考ええる。後者は、免税事業者からの仕入れにかかる仕入税額控除、95%ルール、および、95%ルールを適用できない95%未満の場合でも一括比例配分方式を採用し、本来控除を認めるべきでない非課税売上対応課税仕入れの一部の控除を認めることにより発生すると指摘している³⁵⁾。

山本と梯・平田には若干の違いはあるが、両者ともが『1994年答申』に言及された、いわゆる「益税」の他にも益税は発生しているとしており、それは、法構成上の不備から事業者が本来納付すべき税が納付されていないものと指摘する。『1994年答申』において言及されていない益税については、本章第2節でみる。

しかし、この益税問題は、幾度にわたる税法改正が行われているため、先行研究の示す通り縮小していると思われるが、本稿において、消費税法の諸問題のひとつとしてとりあつかう。

次に、電子商取引の消費課税問題である。これは、本章第3節にて詳しくとりあつかう。電子商取引の消費課税問題は、現行の消費税法が追いついていないため、縮小されつつある益税問題より重要な問題であると考ええる。

最後に、少額貨物無条件免税の問題である。詳しくは本章第4節にてみる。こちらは、消費税法としての問題ではないが、今後の市場拡大を考えると見過ごすことのできない問題であると考ええる。

以上を本稿でとりあつかう消費税法の諸問題とする。

第1節 いわゆる「益税」

ここでは、いわゆる「益税」についてみる。

³³⁾ 梯・平田(2009)p.98。

³⁴⁾ 梯・平田(2009)p.98。

³⁵⁾ 梯・平田(2009)p.98。

「益税」とは、明確に規定されているわけではないが、『1994 年答申』において、「買い手が支払った消費税額で事業者の手許に残るもの」³⁶⁾とされている。これら益税は、消費税導入時に、事業者の事務負担を軽減するために採られた、中小事業者の特例措置に発生すると指摘されている³⁷⁾。『1994 年答申』において整理された中小事業者の特例措置と益税の関係は、以下のとおりである³⁸⁾。

- ① 事業者免税点制度については、免税事業者が消費課税に伴い消費税分として仕入れ価格の上昇分を上回る価格の引上げを行ったとすれば、その差額に相当するいわゆる益税が発生する。
- ② 簡易課税制度については、みなし仕入率が実態を上回って乖離している場合にはいわゆる益税が発生する。
- ③ 限界控除制度については、本来納付すべき税額の一部を事業者の手許に残すような仕組みとなっており、本制度による控除額がいわゆる益税となっている。

本節では、現行制度で採用されている①免税点制度と②簡易課税制度について詳しくみる³⁹⁾。

1-1.免税点制度(消法 9)

免税点制度は、消法 9 に「小規模事業者に係る納税義務の免除」に規定されている。これは、課税売上高が 1,000 万円以下である事業者については、消費税を納める義務を免除する制度である。免税事業者は、消法 9 に「消費税を納める義務を免除する」との文言のとおり、納税義務を免除されているだけなので、仕入れの際に支払った消費税分を転嫁することは可能であると解釈できる。『1994 年答申』によると、この免税点制度は、消費税分として仕入れ価格の上昇分を上回る引上げを行ったとすれば、その差額が益税となる⁴⁰⁾。

³⁶⁾ 税制調査会(1994)p.20。

³⁷⁾ 税制調査会(1994)p.20。

³⁸⁾ 税制調査会(1994)p.20。

³⁹⁾ ③の限界控除制度は、1994 年の税制改革(1997 年施行)で廃止されているため、本稿ではとりあつかわない。

⁴⁰⁾ 税制調査会(1994)p.20。

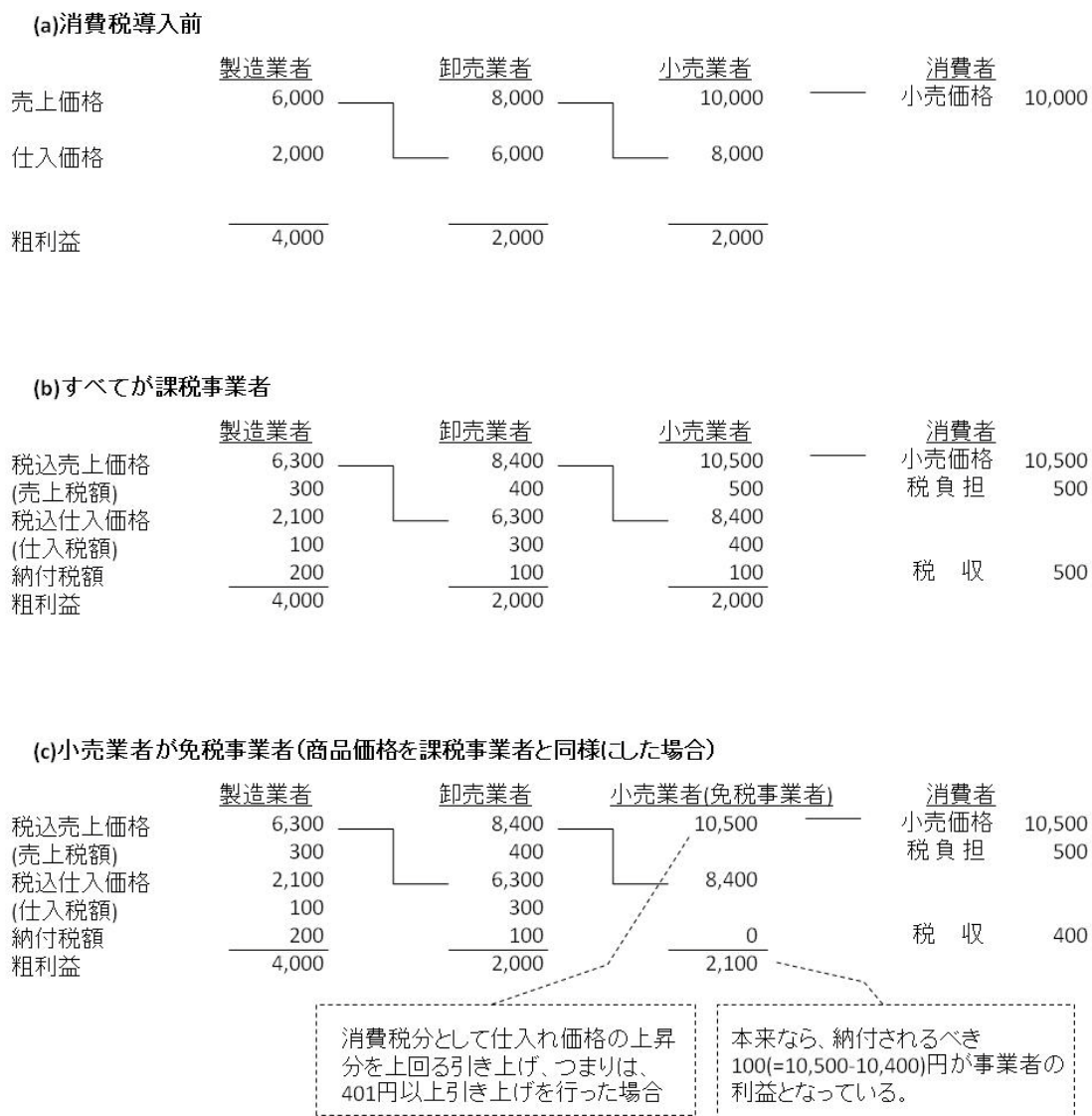


図 2-3 事業者免税点制度による益税発生仕組み

ここでは、免税点制度による益税の発生の仕組みをわかりやすくするため、図 2-3 の取引を例にあげる。(a)は、消費税導入前の取引である。(b)はすべてが課税事業者である取引で、(c)は小売業者を免税事業者とした取引である。ただし、どの事業者が課税事業者であるのか、または、免税事業者であるかは、消費者にも事業者にもわからない。

小売業者が課税事業者であった (b) の場合では、消費税を含めた 8,400 円で仕入れを行い、税込み 10,500 円で販売、消費税を 100 円納付しているため、粗利益は 2,000 円である。しかし、小売業者が免税事業者になると、仕入れに

支払ったであろう消費税額 400 円の控除ができず、粗利益を確保するために消費税額 400 円分を商品に転嫁すると考えられる。『1994 年答申』では、「仕入れ価格の上昇分を上回る引上げ」としているため、仕入れに支払ったであろう消費税額 400 円を、商品 10,000 円に転嫁した 10,400 円で販売しても益税は発生しない。しかし、消費者は小売業者が免税事業者であることを把握していないため、本来の価格 10,500 円で販売されても違和感はない。仮に、小売業者が課税事業者である時と同様、10,500 円で販売した場合、10,401 円以上で販売しているため、益税が発生する。図 2-3 で示した、今回のケースでは、 $100(=10,500 - 10,400)$ 円の益税が発生していると考えられる。

1-2. 簡易課税制度(消法 37①)

次に簡易課税制度についてみる。簡易課税制度は、消法 37 に「中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例」として規定されている制度である。事業者の基準期間における課税売上高が 5,000 万円以下である場合、課税仕入れ等の税額の合計額は、課税標準額に対する消費税額に、みなし仕入率を乗じて計算した額となる。しかし、このみなし仕入率の実態を上回って乖離している場合に益税が発生する⁴¹⁾。ここで、みなし仕入率とは、消法令 57 において表 2-1 のように定められている。

表 2-1. みなし仕入率

事業区分	みなし仕入率	該当する事業
第1種事業	90%	卸売業
第2種事業	80%	小売業
第3種事業	70%	製造業、建設業、鉱業、農林水産業等
第4種事業	60%	飲食業、金融・保険業等、および第1種～第3種、第5種に該当しない事業
第5種事業	50%	不動産業、運輸通信業およびサービス業(飲食店業を除く)

出所)消法令 57 を基に作成。

簡易課税制度による益税発生仕組みを、図 2-4 で説明する。ここでは、卸売業者が簡易課税制度を採用している例である。

⁴¹⁾ 税制調査会(1994)p.20。

原則計算(すべてが課税事業者)

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
税込売上価格 (売上税額)	6,300 300	8,400 400	10,500 500	小売価格 税負担 10,500 500
税込仕入価格 (仕入税額)	2,100 100	6,300 300	8,400 400	
納付税額	200	100	100	税 収 500
粗利益	4,000	2,000	2,000	

卸売業者が簡易課税制度の場合

①原則計算(すべてが課税事業者)

$$\begin{array}{rcl} \text{納付する} & = & \text{課税売上げに} \\ \text{消費税額} & & \text{係る消費税額} - \text{課税仕入れ等に} \\ & & \text{係る消費税額} \\ 100 & = & 400 - 300 \end{array}$$

②簡易課税制度(卸売事業:みなし仕入率90%)

$$\begin{array}{rcl} \text{納付する} & = & \text{課税売上げに} \\ \text{消費税額} & & \text{係る消費税額} - \text{課税売上げに} \\ & & \text{係る消費税額} \times \text{みなし仕入率} \\ 40 & = & 400 - 400 \times 90\% \end{array}$$

①と②の差額 益税 60円発生

図 2-4 簡易課税制度による益税発生の仕組み

図 2-4 の卸売業者が、6,300 円で仕入れ、8,400 円で小売業者に販売した取引では、原則計算で算出された納付する消費税額は 100(=400-300)円である。しかし、簡易課税制度が採用された場合、卸売業はみなし仕入率が 90%であるので、納付する消費税額は 40(=400-(400×90%))円となる。この差額 60(=100-40)円が益税である。

第 2 節 95%ルール

次に、95%ルールについてみる。山本によると、いわゆる「益税」とは別の益税として、課税売上割合が 95%以上の場合に全額仕入税額控除を行うことにより、事業者の手許に残るといった益税が考えられるとしている⁴²⁾。課税売上割合とは、その事業者が国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうち、課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合である(消法 30

⁴²⁾ 山本(2008)pp.428-429。

⑥)。益税の定義を広く解釈した山本の意見により⁴³⁾、井藤は、「制度上の不備によって非課税売上げについて仕入税額控除ができないという不利な事項を有利な方式にしたという意味での益税」⁴⁴⁾と述べ、95%ルールも益税を発生させる要因として捉えている。そのため、税制調査会『1994 年答申』で指摘されていないが、この 95%ルールにも問題があると考えられる^{45) 46)}。

消法 30 において、事業者は国内において行った課税仕入れ等にかかる消費税を、課されるべき消費税額から控除することができる。この控除できる消費税額の計算において、課税売上高が 5 億円以下である、かつ、課税売上割合が 95%以上の時は全額控除ができるようになっている(消法 30②)。

今回は、個別対応方式で控除税額を計算する(法 30②)。個別対応方式とは、課税仕入れ等につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、その他の資産の譲渡等のみに要するもの、課税資産の譲渡等及びその他の資産の譲渡等に共通して要するものと区分を明らかにしている場合に適用できる計算方法である。例えば、製品に係る仕入れを行ったら、それは課税資産の譲渡に係る仕入れになるため、全額控除することができる。しかし、土地を販売するために、土地造成費用を支払ったとする。土地は非課税売上になるので、この支払い(仕入れ)は、その他の資産の譲渡等のみに要するものであり、控除はできない。

図 2-5 で 95%ルールによる益税の発生を説明する。本来ならば、(a)の個別対応方法で仕入控除税額を計算するはずなのだが、課税売上高が 5 億円以下で、課税売上割合が 95%以上の場合では、(b)のように全額控除ができる。

⁴³⁾ 山本(2008)p.428。

⁴⁴⁾ 井藤(2010)p.124。

⁴⁵⁾ なお、2010 年度(平成 22 年度)11 月 16 日に、税制調査会は「要望にない項目」にて 95%ルールの改正を提案した。ここでは、「事業者の事務負担に配慮する観点から講じられている制度の趣旨に鑑み、この制度の対象者を中小事業者に限定する」とあげられている。

⁴⁶⁾ ただし、この議論は 2011 年(平成 23 年)改正以前のものである。95%ルールは、2011 年(平成 23 年)改正により、課税売上高が 5 億円以下である事業者にのみ適用となった。そのため、発生していると考えられる「益税」は縮小していると考えられる。

個別対応方式の考え方

課税期間中の課税仕入れ等にかかる消費税額		
① 課税売上のみ に要する 課税仕入れ等の 合計額	② 課税売上と非課 税売上に共通 して要する課 税仕入れ等の 合計額 (課税売上割合 で按分)	③ 非課税売上のみ に要する 課税仕入れ等の 合計額
控除税額		控除できない税額

課税売上高5億円以下へ課税売上割合95%以上の場合

(a) 個別対応方式

①	②	③
---	---	---

(b) 95%ルール

①	②	③
---	---	---

考えられる税収ロス

図 2-5 95%ルールで考えられる益税

図 2-5 のケースは、95%ルールを適用できるため、仕入れにかかる消費税額は全額控除できる。しかし、仮に個別対応方式で計算した場合と比較すると、(a)と(b)の差額(②の一部と③全額)分の消費税額だけ多めに控除でき、過剰控除が存在する。

第 3 節 電子商取引の消費課税問題

本章第 2 節までは、現行の消費税法における諸問題についてみたが、ここでは現行の消費税法では消費税を課することができない取引についてみる。

この消費税を課することができない取引には、電子商取引(Electronic Commerce)があげられる。では、なぜ電子商取引において消費税を課することができないケースがあるのか、詳しくみる。

3-1. 電子商取引とは

まずは、電子商取引とは何かをみる。電子商取引という言葉は、近年におい

ては一般的に用いられているが、この言葉は具体的にどのような事柄を指して用いられているのかは不明確であったり、論者によってこの用語が意味している内容が異なったりしている⁴⁷⁾。わが国では、経済産業省が『平成 11 年度電子商取引に関する市場規模・実態調査』において、「商取引(=経済主体間での財の商業的移転に関わる、受発者間の物品、サービス、情報、金銭の交換)を、インターネット技術を利用した電子的媒体を通して行うこと」と定義している。なお、経済産業省は、電子商取引実態調査を 1998 年度(平成 10 年度)より継続的に実施しており、『平成 22 年度我が国情報経済社会における基盤整備(電子商取引に関する市場調査)』(以下、『平成 22 年度電子商取引実態調査』という。)において、OECDの定義を引用し、次のようにまとめている^{48) 49)}。

電子商取引⁵⁰⁾

広義

コンピューターネットワークシステムを介して商取引(受発注)が行われ、かつその成約金額が捕捉されるもの。

狭義

インターネット技術を用いた、コンピューターネットワークシステムを介して商取引(受発注)が行われ、かつその成約金額が捕捉されるもの。

また、電子商取引は、事業者間(Business to Business)取引(以下、「BtoB取引」という。))と、事業者・消費者間(Business to Consumer)取引(以下、「BtoC

47) 高橋(2001)は、様々な論者が行っている電子商取引の定義を検討している。(高橋(2001)pp.16-20.)

48) 経済産業省(2011)p.13。

49) ただし、OECD(2011a)では、2009 年にこの定義が一つにまとめられており、電子商取引は、「コンピューターネットワークを介して商取引が行われた、製品もしくはサービスの販売、購入である」とされていて、ほぼ広義の意味となっている。(OECD(2011a)p.72.)

50) 『平成 22 年度電子商取引実態調査』では、見積のみがコンピューターネットワークで行われ、受発注指示が人による口頭、書面、あるいは電話、FAX を介して行われるような取引は電子商取引に含めていない。また、E メール(またはその添付ファイル)による受発注のうち、定型フォーマットによらないものは電子商取引に含めないものとしている。

取引」という。)に分けられる⁵¹⁾。本稿では、狭義の電子商取引についてとりあつかっている。次に、なぜ電子商取引の一部が問題になるのかを検討する。

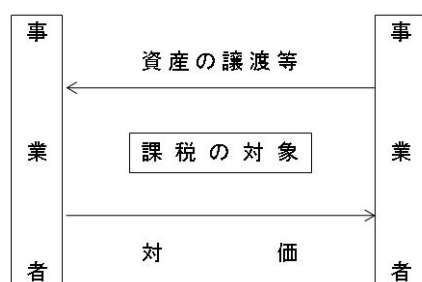
3-2. 問題の所在

先に述べておくと、電子商取引のすべてが問題になるという事ではない。電子商取引で、問題となるところは、国と国とをまたぎ、かつ、事業者・消費者間取引、つまりは、越境 BtoC 取引のみである。では、なぜ越境 BtoC 取引が問題になるのかをみる。

本稿第 1 章で紹介したように、現行の消費税法は、国内において事業者が行った資産の譲渡等に消費税が課される(消法 4①)。そして、国内取引においての納税義務者は、事業者である(消法 5①)。問題の所在をわかりやすくするため、現行の消費税法について、i) 国内取引と ii) 輸入取引に分けてみる。

図 2-6 で示すのが、i) 国内取引である。国内取引には、「課税対象取引」、「課税対象外取引」(以下、「不課税取引」とする。)があり、さらに「課税対象取引」は、「課税取引」、「免税取引(消法 7)」、「非課税取引(消法 6①)」に分けられる。課税される国内取引とは①国内において、②事業者が事業として、③対価を得て行う、④資産の譲渡、貸付け、および、役務の提供である。国内取引の判定については、消法 4③、消法令 6 において判定される。

《国内》



《国外》



図 2-6 国内取引

⁵¹⁾ 『平成 22 年度電子商取引実態調査』では、BtoB 取引とは、「企業間または、企業と政府(中央官庁および地方公共団体)間」としている。

次に、図 2-7 で示すのが、ii) 輸入取引であり、輸入取引は、保税地域から引き取られる外国貨物に消費税が課される(消法 4②)。そして、納税義務者は、保税地域⁵²⁾から外国貨物を引き取る者である(消法 5②)。この保税地域から引き取られる外国貨物については、図 2-6 でみた国内取引のように、「事業として」対価を得て行われるものには限られない。つまりは、一般消費者であっても、消費税の納税義務者となる。

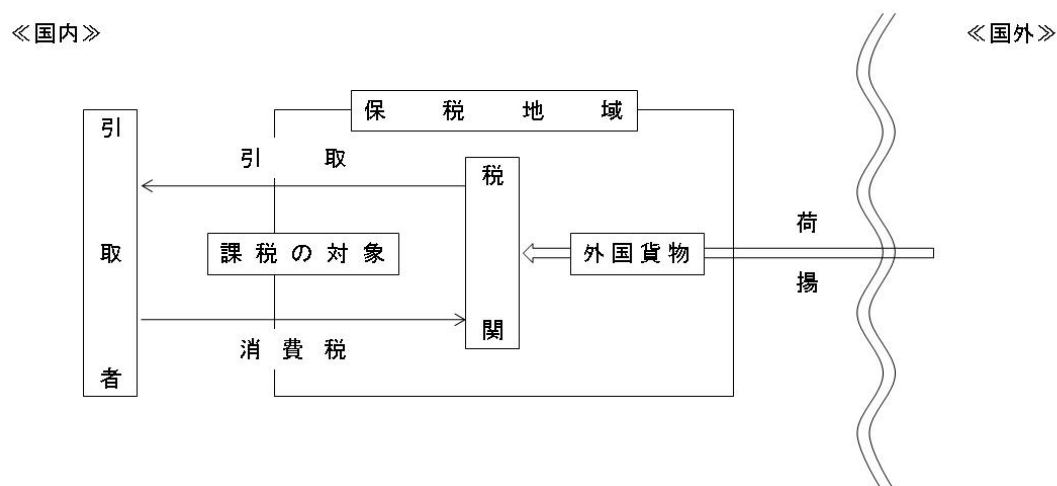


図 2-7 輸入取引

この消費税法のもと、コンピューターネットワーク上で取引が行われた場合をみていく。商品は、有形物(ex.音楽CD)と無形物(ex.音楽データ)に分類している。ここでは、問題をわかりやすくするため、音楽CDと音楽データを輸入した場合についてみる。このように固定した理由は、取引した商品の消費税課税の区分を行うためである。消費税が課税される要件の一つに、「国内において行われる取引」があり、この国内判定を行う際に、この取引が資産の譲渡なのか、資産の貸付けなのか、または役務の提供なのかを区分しなければならない。しかし、白木も「電子商取引における消費課税の区分が明確になっていない」⁵³⁾と指摘しているとおり、デジタルコンテンツの課税区分の判定は困難である。

⁵²⁾ なお、ここでいう保税地域とは、関税法 29 において規定されているものであり、その中に関税がある(消法 2②)。また外国貨物は、関税法 2①三において規定する外国貨物である(消法 2①)。

⁵³⁾ 白木(2009)p.113。

表 2-2. 消費課税の区分

	定義等
資産の譲渡	ここでいう「資産」とは、取引の対象となる一切の資産をいうため、有形資産のほか、権利等の無形資産が含まれている(消法基通5-1-3)。 資産の譲渡の意義 消法2①ハ《資産の譲渡等の意義》に規定する「資産の譲渡」とは、資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることをいう(消法基通5-2-1)。 (注) 資産の交換は、資産の譲渡に該当する。
資産の貸付け	「資産の貸付け」には、資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含むものとする(消法2②)。 資産に係る権利の設定の意義 消法2②《資産の貸付けの意義》に規定する「資産に係る権利の設定」とは、例えば、土地に係る地上権若しくは地役権、特許権等の工業所有権に係る実施権若しくは使用权又は著作物に係る出版権の設定をいう(消法基通5-4-1)。
役務の提供	役務の提供の意義 消法2①ハ《資産の譲渡等の意義》に規定する「役務の提供」とは、例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供もこれに含まれる(消法基通5-5-1)。

まずは、国内において音楽CD、音楽データが取引された場合である。音楽CDまたは音楽データを販売した場合は、本稿では、「役務の提供」に該当すると考えた⁵⁴⁾。音楽CDとは、「ケース」、「ジャケット含めたブックレット」、「コンパクトディスク（CD）」というパッケージ媒体、「CDに収録されている音楽データ」等それぞれの製品が一つの商品を構成し、販売されている。音楽CDとは収録されたデータを聴くことが最大の目的であると考えするため、「資産の譲渡」というよりも、データの使用許可とみて「資産の貸付け」（消法2②、消法基通5-4-2）^{55) 56)}、もしくは、サービスを受ける「役務の提供」と考えることもできる。しかし、個人が、音楽CDを購入することにより、音楽データなどの著作物が無限の使用許可を与えられているとは言えず、個人で聴く場合は著作

⁵⁴⁾ 音楽CDは「資産の譲渡」とする先行研究が多い。音楽CDのようなパッケージの場合は資産の譲渡の対価、データの提供の対価は使用料と、対価の性質が異なることが考えられる。本稿では、「音楽CD」、「音楽データ」とは何かを検討していない。そのため、本稿では「役務の提供」として、分析にとりくむ。

⁵⁵⁾ (定義)

第2条2 この法律において、「資産の貸付け」には、資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させる一切の行為を含むものとする。

⁵⁶⁾ (資産を使用させる一切の行為の意義)

5-4-2 法第2条第2項《資産の貸付けの意義》に規定する「資産を使用させる一切の行為」とは、例えば、次のものをいう。

(2) 著作物の複製、上演、放送、展示、上映、翻訳、編曲、脚色、映画化その他著作物を利用させる行為。

権者などの権利者の許諾がなくてもいいという規定により、使用を許されていると考え、「資産の貸付け」ではない。つまりは、著作権保持者と個人消費者の間にはいり、音楽CDという媒体により市場に音楽データを供給するというサービス、つまりは「役務の提供」行っていると考え、本稿では、音楽CDを「役務の提供」とする。月額の利用料も、白木の指摘どおり、デジタルデータを取得するための対価であると考え、「役務の提供」の対価に該当すると考えられる。

では、音楽CDと音楽データが「役務の提供」であるとして、国内取引が行われた場合をみる。

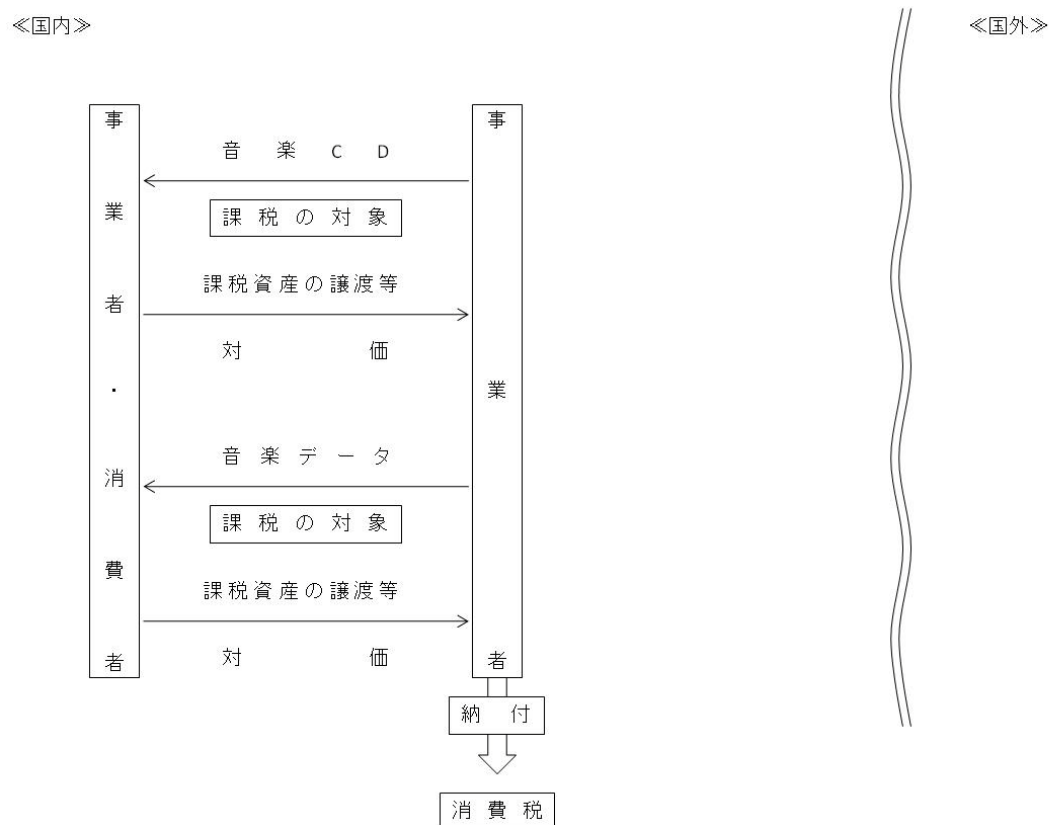


図 2-8 国内における BtoB 取引と BtoC 取引

音楽CDと音楽データを「役務の提供」とみるならば、国内取引の判定は「当該役務の提供が行われた場所」となる(消法 4③二)⁵⁷⁾。図 2-8 のような取引は、

⁵⁷⁾ (課税の対象)

第 4 条 3 資産の譲渡等が国内において行われたかどうかの判定は、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める場所が国内にあるかどうかにより行

役務の提供が行われているのは国内であるため、音楽CDも音楽データも国内取引に該当し、①国内において、②事業者が事業として、③対価を得て行う、④資産の譲渡、貸付け、役務の提供であり、課税の対象となる。

次に、輸入取引についてみる。保税地域から外国貨物を引き取る者が納税義務者であり、事業者、一般消費者に関係なく徴収される。まずは、外国貨物を引き取る者が事業者である場合を図 2-9 に示した。

図 2-9 のとおり、音楽 CD に関しては、税関において消費税が徴収されている。また、消費者に販売した場合にも、消費税が徴収されている。しかし、音楽データに関しては、税関を通らないため、税関で消費税を徴収することはできない。しかしながら、国内で消費する(消費者の手許にわたった)際に、消費税が徴収されている。この「資産の譲渡等」では、事業者が消費税を納付している。

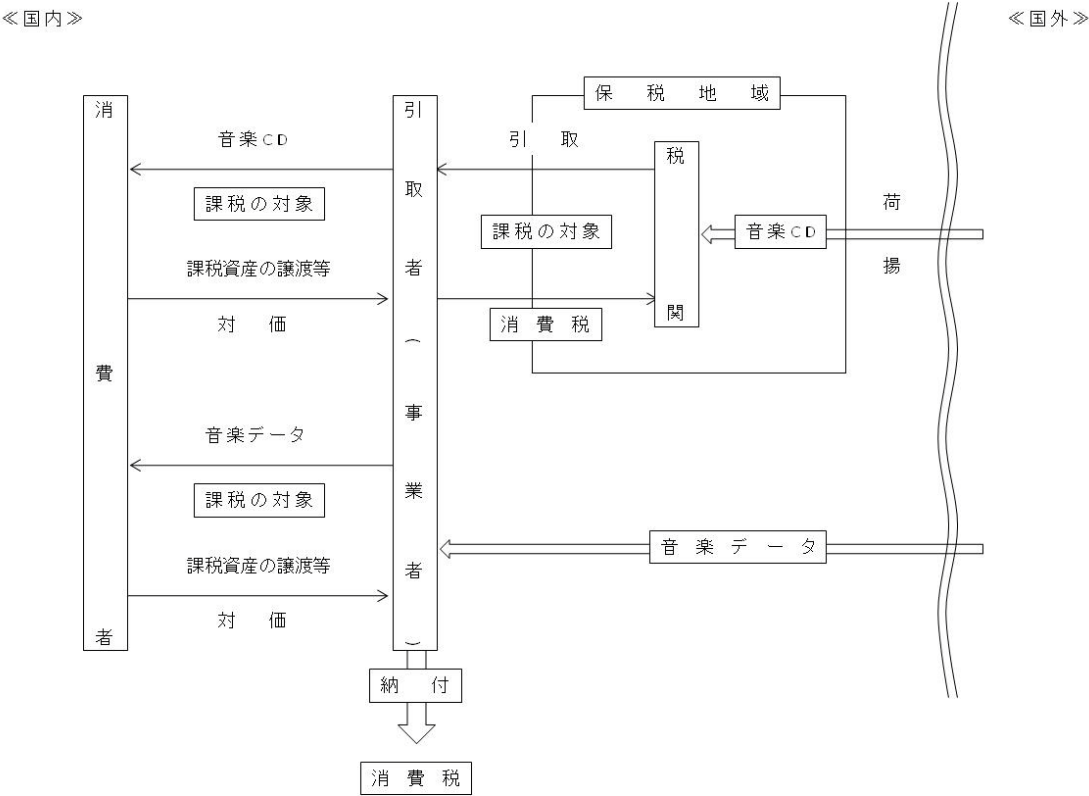
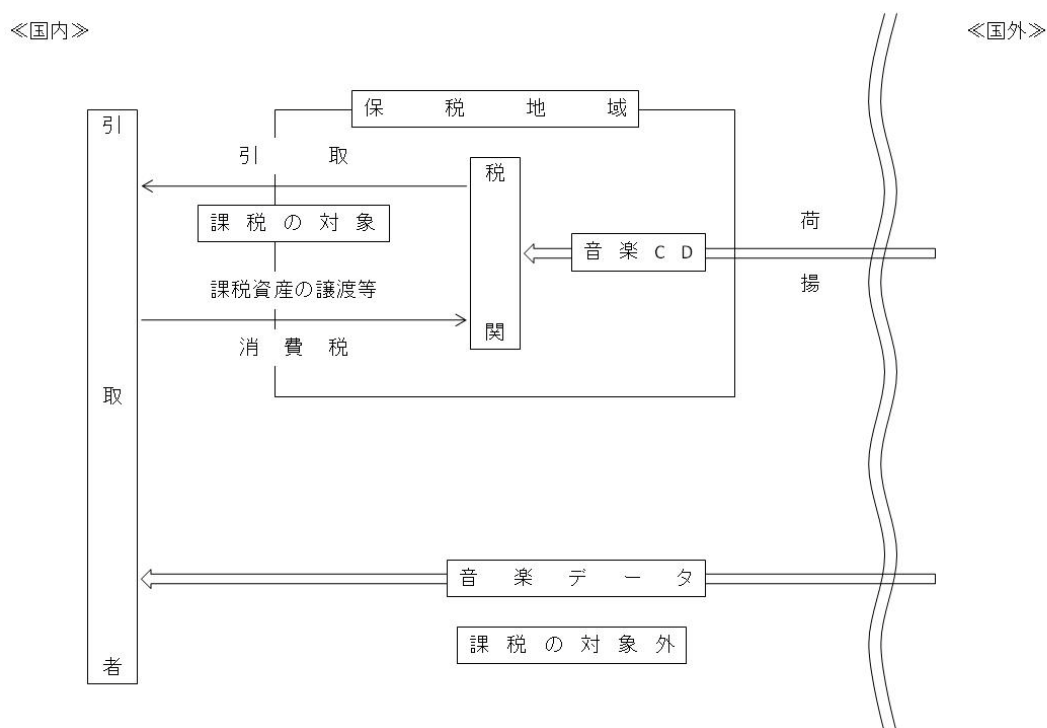


図 2-9 越境 BtoB 取引

うものとする。
 2 役務の提供である場合当該役務の提供が行われた場所(当該役務の提供が運輸、通信その他国内及び国内以外の地域にわたって行われるものである場合その他の政令で定めるものである場合には、政令で定める場所)

最後に、越境 BtoC 取引をみる。これを図 2-10 に示した。音楽 CD は、越境 toC 取引においても、税関において消費税が徴収されており、問題はない。しかし、音楽データの場合は、税関や納税義務者となる事業者を通過しない。この取引は、事業者、税関を通さない取引のため、取引の事実を把握されることなく、消費税は徴収できない。これらは同等の経済的効果が得られるのにもかかわらず、音楽 CD は消費税が徴収され、音楽データは消費税が徴収されていない。



さらに、音楽データを消費税法にあてはめてみる。音楽データの越境 BtoC 取引は、「役務の提供」なので、国内取引の判定は「当該役務の提供が行われた場所」となる(消法 4③二)。しかしながら、役務の提供が行われた場所はサーバー上であり、どこか明らかではない。そこで、消法令 6②七の、「役務の提供に係る事務所等の所在地」が適用される。仮に、国内に事務所等を所在している場合は課税されるのだが、そうでない場合は、「国外取引」と判定され、不課税取引となる。音楽データの越境 BtoC 取引は、消費税法において課税の対象外と

なる。そのため、消費税が徴収できないことは違法ではなく、この問題は、消費税法が現在行われている取引に追いついてないと捉えることもできる。

3-3. 実際に起こっている問題

3-2 でみてきた状況を作り出すことによって、この問題は現在顕著にあらわれている。現在は、以前から問題視されていた、例えば音楽 CD と音楽データ等、同じ経済効果があるにも関わらず、消費税の課税対象になるかまたは課税対象外かという問題ではない。同じデータとデータにおいて、同様の問題が実際に生じている。これは、現行の消費税法で徴収されないことを利用し、電子書籍等で値引きといった形で価格にあらわれ、企業間の競争に支障をきたしている。

実際にどれほどに差が生じているか、例えば沖方丁著の『天地明察』の電子書籍でみる。

表 2-3 価格と規約等の比較

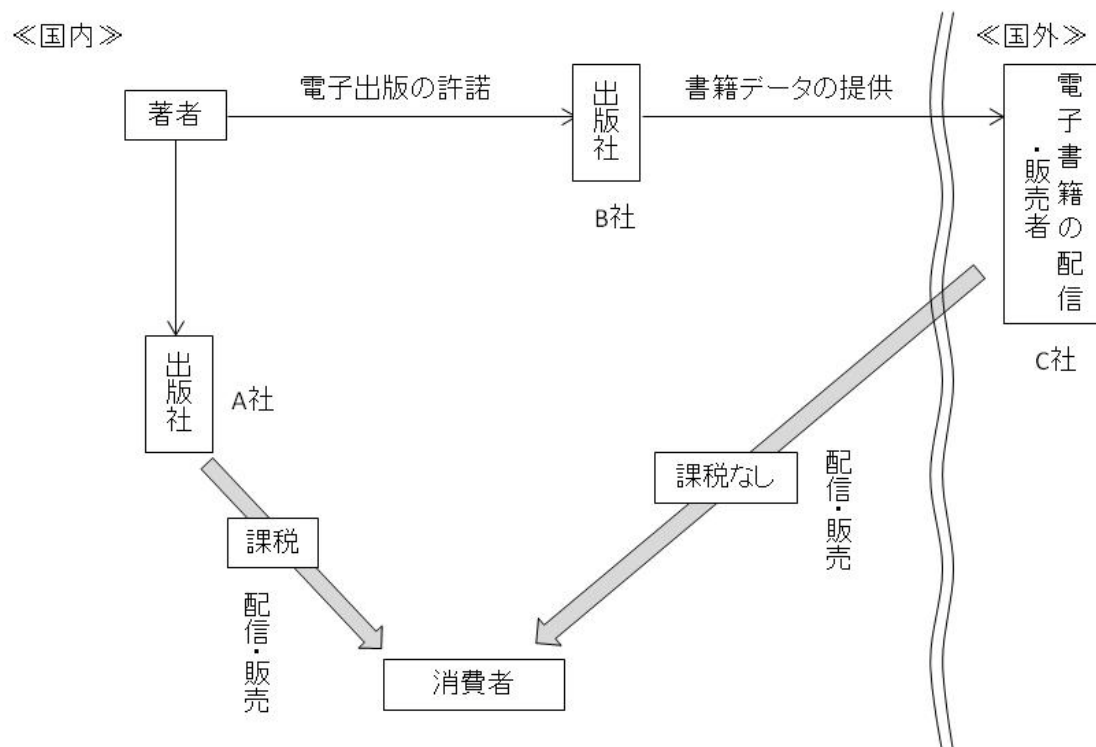
	価格	規約等
Kindleストア	540円	<u>Amazon.co.jpが販売するKindle(電子書籍)、MP3、ダウンロード版PCソフト商品およびAmazon.co.jpが提供するアプリには、消費税は課税されません。</u> 出版社が販売するKindle(電子書籍)には、消費税が課税されます。
楽天kobo	540円	Koboサービスにおける全ての販売は、法の抵触のルールにかかわらず、 <u>適用のあるオンタリオ州法及びカナダ連邦法に準拠します。</u> 本規約のいずれかの規定が無効又は法的に執行不能の場合、その他の規定は影響されないものとします。
BookWeb	567円	表示価格 すべて税込金額です。
Reader™ Store	567円	本ウェブサイトに掲載されている価格には、消費税および地方消費税(以下「消費税等」といいます)が含まれております。
BookLive!	567円	運営者は前項に基づき算出された金額およびこれにかかる消費税相当額等を、各会員の決済手段に従ってクレジットカード会社等にそれぞれ請求するものとします。

出所)各ホームページ。

この『天地明察』は、Amazon.co.jpのKindleストア、楽天koboでは、540円で販売されており、紀伊國屋書店BookWeb、SONYのReader™ Store、BookLive!での価格は567円である⁵⁸⁾。この差は5%であり、消費税の部分であると考え

⁵⁸⁾ 本稿では、『天地明察 下』の2012年11月25日で比較している。

られる。Amazon.co.jp、楽天koboと、紀伊國屋書店BookWeb、SONYのReaderTM Store、BookLive!の違いはサーバーの設置場所である。



出所)日本経済新聞「消費増税なら外国勢有利、ネット配信各社、募る不公平感」(2012年6月25日付。)を一部加筆修正。

図 2-11 現在の問題

Amazon.co.jpのKindleストアのサーバーは米国にある。そのため、図 2-11のC社となる。Amazon.co.jpの『特定商取引法に基づく表示』の「販売価格」、「消費税」において、「ただし、MP3 およびダウンロード版PCソフト等一部の商品については、消費税は課税されません」と規定されている⁵⁹⁾。さらに『消費税について』では、「Amazon.co.jpが販売するKindle（電子書籍）、MP3、ダウンロード版PCソフト商品およびAmazon.co.jpが提供するアプリには、消費税は課税されません。出版社が販売するKindle（電子書籍）は、消費税が課税されます」とあり、この差額は消費税にかかる価格であると考えられる⁶⁰⁾。

⁵⁹⁾ Amazon.co.jp『特定商取引法に基づく表示』
http://www.amazon.co.jp/gp/help/customer/display.html/ref=hp_left_sib?ie=UTF8&nodeId=643004(2012年11月25日確認)。

⁶⁰⁾ Amazon.co.jp『消費税について』

また、2012年1月にカナダの電子書籍大手「Kobo」を買収した楽天も「Kobo」をC社としていると考えられる。『Kobo電子コンテンツ販売規約』の「その他の条件」で、「Koboサービスにおける全ての販売は、法の抵触のルールにかかわらず、適用のあるオンタリオ州法及びカナダ連邦法に準拠します。本規約のいずれかの規定が無効又は法的に執行不能の場合、その他の規定は影響されないものとします。」としており、日本の消費税法の適用範囲外であると主張している⁶¹⁾。このように、本来は課税できると考えられるものであっても現行の消費税法では消費税の課税対象外であるため、このように価格に差異が生じている⁶²⁾。

3-4. 小括

以上のように、越境 BtoC 取引において音楽データのような、デジタルコンテンツをとりあつかう取引では、消費税は課すことができない。

各国で音楽データを配信している事業、例えば、iTunes Store、Mac App Store、App Store、ならびにiBookStoreは、各国の価格が異なってしまう対策として、「日本で発行されたクレジットカード、iTunes Card、iTunes Store ギフトカード、コンテンツコード、およびアローアンス」が支払い方法として使用できると定めており⁶³⁾、日本に居住しながら米国のiTunes Storeからの購入はできないように規定している。日本国内で購入されたギフトカード、iTunes Card、コンテンツコード、およびアローアンスは、日本国内およびその領域内でのみ使用可能となっており、iTunes内においては、越境BtoCは規約においてできないようになっている。

<http://www.amazon.co.jp/gp/help/customer/display.html?nodeId=642972>
(2012年11月25日確認)。

⁶¹⁾ 楽天 kobo『Kobo 電子コンテンツ販売規約』

<http://rakuten.kobobooks.com/termsOfSales>(2012年11月25日確認)。

⁶²⁾ 財務省は2014年を目途にこのような国内企業と海外企業の格差の解消を図る予定である。

また、国外企業C社が配信だけを担当し、B社が販売者の場合には国内取引として消費税課税される可能性は高いとされている。

⁶³⁾ iTunes 使用規約(<http://www.apple.com/legal/itunes/jp/terms.html>)。

しかしながら、本節 3-3 でみてきたように、消費税の「課税取引」か「不課税取引」の違いによる価格の差を利用し、同業他社より顧客獲得を目指す動きに対し、現行の消費税法では対処ができていないことは事実であり、今後の電子商取引の市場拡大、消費税増税に伴い、さらなる問題となると考えられる。

第 4 節 少額貨物無条件免税

最後に、少額貨物無条件免税についてみる。輸入取引を行った際、郵便物小包を利用して輸入すると、消費税が課されない場合がある。

関税の税率等を定める、関税定率法 14^⑮の無条件免税⁶⁴⁾、および輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律(以下、「輸徴法」という。)¹³①一において⁶⁵⁾、「課税価格の合計額が 1 万円以下の物品」については、消費税を免除すると定められている。この少額貨物の無条件免税は、納税者の事務負担の軽減をするとともに、税関における円滑な通関処理を維持するために、消費税導入(1989 年)に伴い創設されたものである。なお、課税価格とは、貨物の価格に保険料等を加えたものである(関税定率法 4)。

これより、個人輸入をした場合はどのような手続きがあるのか詳しくみる⁶⁶⁾。

個人輸入する貨物を、i) 国際宅配便、ii) 一般貨物、iii) 郵便小包のどの輸送方法を利用するかによって、税関での手続きは異なる。

i) 国際宅配便について、国際宅配便を利用した場合の通関手続きは、通関業

⁶⁴⁾ (無条件免税)

第 14 条 18 課税価格の合計額が 1 万円以下の物品（本邦の産業に対する影響その他の事情を勘案してこの号の規定を適用することを相当としない物品として政令で定めるものを除く。）。

⁶⁵⁾ (免税等)

第 13 条 次の各号に掲げる課税物品で当該各号に規定する規定により関税が免除されるもの（関税が無税とされている物品については、当該物品に関税が課されるものとした場合にその関税が免除されるべきものを含む。第 3 項において同じ。）を保税地域から引き取る場合には、政令で定めるところにより、その引取りに係る 消費税を免除する。

1 関税定率法第 14 条第 1 号から第 3 号まで、第 3 号の 2（国際連合又はその専門機関から寄贈された教育用又は宣伝用の物品に係る部分に限る。）、第 3 号の 3、第 4 号、第 6 号から第 11 号まで、第 13 号、第 14 号、第 17 号又は第 18 号（無条件免税）に掲げるもの

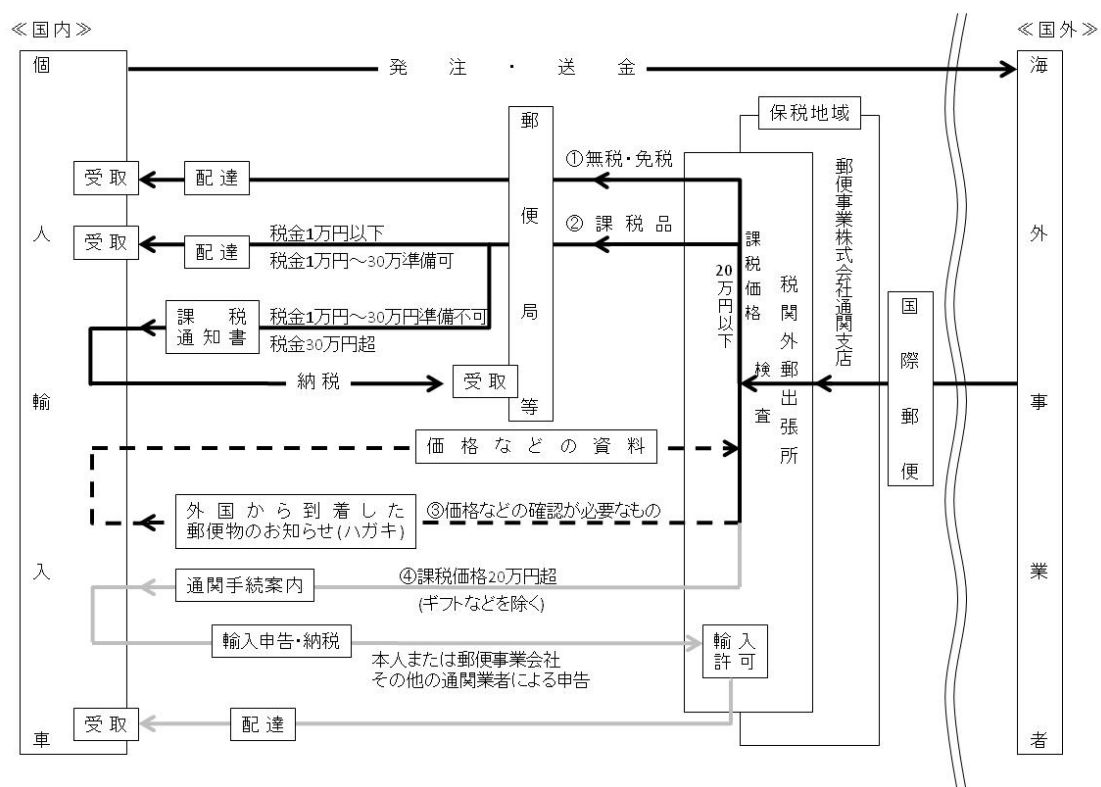
⁶⁶⁾ 税関ホームページを参考にしている。

(<http://www.customs.go.jp/tsukan/kojinyunyu.htm>)

者が代行する。

ii) 一般貨物について、一般貨物として商品が日本に到着すると、航空会社や船会社から商品の受取人に通知がある。この通知を受けたとき、「仕入書」、「運賃明細書」など輸入通関手続きに必要な書類を添えて、通関業者に通関を依頼するか、自身で貨物が保管されている倉庫を管轄する税関に出向き、「輸入(納税)申告書」に上記書類を添付して通関手続きを行う。なお、通関業者に依頼する場合は、通関手数料、国内における運送料などがかかる。

iii) 郵便小包を利用して輸入について、まずは、課税価格が 20 万円以下の場合をみていく。20 万円以下の場合は賦課課税方式が適用される。



出所)税関ホームページ(<http://www.customs.go.jp/tsukan/kojinyunyu.htm>)一部加筆修正。

図 2-12 郵便小包を利用して輸入する場合

① 無税・免税品の場合

郵便事業株式会社から、郵便物の受取人に直接配達される。このため、消費税は徴収されていない。

② 課税品の場合

課税品の場合は、イ) 税金の合計額が 1 万円以下の場合、ロ) 税金の合計額が 1 万円を超え、30 万円以下の場合、および、ハ) 税金の合計額が 30 万円を超える場合の 3 つに区分される。

イ) 税金の合計額が 1 万円以下の場合

税関外郵便出張所から受取人あてに「国際郵便物課税通知書(以下、「課税通知書」という。)と郵便物が直接配達されるので、その場で税金の納付を郵便事業株式会社に委託すれば受け取ることができる。

ロ) 税金の合計額が 1 万円を超え、30 万円以下の場合

郵便事業株式会社から、郵便物の到着と税額等が、電話などにより連絡がくる。郵便物は、連絡された税金等がすぐに支払える場合、配達を希望すると、直接配達されるので、その場で税金の納付を郵便事業株式会社に委託すれば受け取ることができる。税金等がすぐに支払えない場合は、郵便事業株式会社から、課税通知書が送付されるので、課税通知書を持参のうえ、指定された郵便局等へ行き、納付書の交付を受け、銀行の窓口または、郵便局の貯金窓口で税金を納付すれば、郵便物を受け取ることができる。

ハ) 税金の合計額が 30 万円を超える場合

課税通知書が送付されるが、郵便物は配達されない。課税通知書を持参のうえ、指定された郵便局等へ行き、納付書の交付を受け、銀行の窓口または郵便局の貯金窓口で税金を納付すれば、郵便物を受け取ることができる。

③ 「外国から到着した郵便物の税関の手続きのお知らせ」というハガキが届いた場合

ハガキに記載されている必要書類と、このハガキを税関外郵便出張所あてに郵送または持参するか、ハガキに記載された税関外郵便出張所に電話で連絡をとる。税関では、これらの書類と商品を照らし合わせ、価格な

どを確認する。問題がなければ、①または②同様の方法で受け取ることができる。

次に、課税価格が 20 万円を超える場合は、申告納税方式が適用される。

④ 課税価格が 20 万円を超える場合

外国から課税価格が 20 万円を超える郵便物が日本に到着すると、郵便物の受取人に郵便事業株式会社から、通関手続きの案内文書が送られる。

案内文書が送られてきたら、「仕入書」など輸入(納税)申告に必要な書類を揃えて、郵便事業株式会社や、他の通関業者に輸入通関手続きを依頼するか、自身で郵便物が保管されている通関支店を管轄する税関外郵便出張所に出向いて輸入(納税)申告を行う。関税等の税金を納付した後に、輸入が許可されると、郵便物が受取人に配達される。なお、関税との料金は、現金によるほか、マルチペイメントネットワークを利用して ATM やインターネットバンキングなどを利用して支払うこともできる。

以上から、①の場合には、消費税が免除されている。今後、インターネットの普及に伴い個人輸入が増加し、低額(課税価格の合計額が 1 万円以下)の物品の取引を行う消費者が増えれば、免除される消費税も増加すると考えられる。経済産業省『平成 23 年度電子商取引に関する市場調査』において、越境電子商取引を行う理由に、「国内で購入するよりも価格が安い」という理由が多く、国内の販売額よりも低額の物品になれば、個人輸入が増えると考えられる。

これら、いわゆる「益税」、電子商取引の消費課税問題、少額貨物無条件免税の問題を本稿の消費税法の問題としてとりあつかう。しかし、「益税」の定義が現在曖昧であるため、第 3 章では裁判例を用い、本稿でとりあつかう「益税」の定義をさらに明確にする。

第3章 判例研究

ここでは、いわゆる「益税」が、裁判においてどのようにとりあつかわれたかをみる。本章第1節では、東京地裁平成2年3月26日判決をとりあげ、いわゆる益税を裁判ではどのように認識しているかを法的視点から検証する。第2節では、大阪高裁平成6年12月13日判決をとりあげ、消費税とは原価の一部なのか、また過剰転嫁の可能性があるかどうかを法的視点から検証する。そして、第3節では第1節により定義が曖昧である益税についてまとめたのち、今後問題となるであろう税収ロスの定義を行う。

第1節 消費税府の立法行為と国家賠償責任等

(東京地裁平成2年3月26日判決。判例時報1344号 pp.115-125.)

本件は、消費税法が定める仕入税額控除制度、簡易課税制度、および、免税点制度は、実際の仕入れにかかる消費税額よりも過剰の控除をなし得る可能性があること、また、運用の如何によっては消費者に過剰転嫁する可能性があることも問題とされた。本稿では過剰控除、過剰転嫁を含めた益税を中心にとりあげる。

【事実の概要】

本件は、原告Xが、消費税法は憲法違反であるとして、違憲の法律を成立させた国会議員の立法行為は、公務員の不法行為にあたるとして国賠請求した事案である。

Xは、消費税法は、消費税法4条1項、同法5条において、事業者を納税義務者と規定しているが、税制改革法11条1項⁶⁷⁾、消費税法附則30条、国税庁長官通達の内容、および、政府広報における説明において、事業者は単なる徴収義務者であり納税義務者は消費者であると解釈でき、これを前提とするな

⁶⁷⁾ 税制改革法

第11条 事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格に鑑み、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。

らば、「消費者に対する過剰転嫁の危険性及び業者間の不公平」をもたらすため、不合理が生じると主張した。これに対しYは、消費税法 5 条 1 項は事業者を納税義務者としていることは明らかであると主張し、そして、税制改革法 11 条 1 項は上位規範でもなく、政府広報における説明等も消費者を納税義務者であると規定したものではない、または、消費税の納税義務者の問題とは無関係であると主張した。

また、X は、仕入税額控除制度(消費税法 30 条 1 項)、簡易課税制度(同法 37 条 1 項)、は、事業者が消費者から消費税分を徴収しながら、これを国庫に納入しないことを是認する点で、租税法律主義を定めた憲法 84 条に違反し、また、税の過剰転嫁等によって国民の財産権を侵害する点で憲法 29 条に違反するとした。そして、仕入税額控除制度、簡易課税制度、および、免税点制度(同法 9 条 1 項)は、事業者間に不合理な差別をもたらす点において憲法 14 条に違反するとしている。Y は、仕入税額控除制度は、課税の公平の確保および最少徴税費用等の租税原則を踏まえており、新税制の適用を受ける事業者の事務負担への配慮という社会経済に対する政策的見地から、簡易課税制度および簡易課税制度は、中小企業の事務負担への配慮という見地から行っているため、不合理ではなく、合理性を有するため憲法 84 条、29 条および 14 条に違反しないと主張した。

【判旨】棄却

1. 消費税の内容

消費税法および税制改革法は、消費者が納税義務者である、消費者から徴収すべき具体的な税額、徴収しなかった場合の事業者への制裁等が定められていないため、消費者に納税義務を課したものとはいえず、また、国税庁長官通達等に対しても法律上の権利義務を定めたものではなく、最終負担を消費者に転嫁するという消費税の考え方と矛盾するものではないため、「事業者が納税義務者であることの根拠とはなり得なく、以上のことから、「消費者は、消費税の実質的負担者ではあるが、消費税の納税義務者であるとは到底いえない」とし

た⁶⁸⁾。

2. 消費税の問題点

2-1. 仕入税額控除制度

仕入税額控除制度においては、消費者が事業者に対して支払う消費税分は、「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」ため、「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。」

そして、「仕入税額控除制度は、事業者が行う仕入れにつき仕入れ先が免税業者であるか如何を問わず一律に仕入れ額の103分の3を税額控除することを認めているが、免税業者からの仕入れには消費税相当額は上乗せされないから、一部に過剰控除が生じ」、これを考慮しないまま、商品等の本来の対価に対し、一律に3%分を上乗せした場合、「事業者が消費税として国に納付している額以上の額を消費者に過剰転嫁することになる。」これを消費者側から見たならば、「事業者自身が取得するといういわゆるピンハネをしたような結果になることも否定できない」が、消費税の転嫁について、「具体的な転嫁額については事業者の取引上の意思決定に任されている」のであって、その対価の決定は取引上の事情等を総合的に判断したうえで決定されるものであるから、「消費税分の価格への転嫁が、必然的に過剰転嫁を生ぜしめるともいいがたいし、消費税法自体が右過剰転嫁を積極的に予定しているものではないことも明らかである。」

また、消費税法は事業者の事務処理の負担軽減を図るために、仕入税額控除制度を採用したため、この制度の下では、「過剰転嫁の生じる危険性があるものの、それは必然的に過剰転嫁になるという程度のものではなく、市場経済の中での適切な転嫁を期待することによってある程度回避可能なものと認められる。」また、免税事業者の売上割合がさほど大きくない点や、これにかわるインボイス方式が簡便で優れていると認められるだけの根拠もない点から、仕入税額控除制度が不合理であるとはいえないとし、以上から、「仕入れ税額控除制度は、運用如何によっては、消費者に対する実質的な過剰転嫁ないしピンハネを

⁶⁸⁾ 本件において、消費税と憲法との関係は、憲法の一義的な文言に違反するもではなく、消費税法の立法行為が不法行為となるとは到底いえないとされた。

許す余地があるという点で問題がなくはないが、これを不合理とまではいえない」とされた。

2-2. 免税点制度

税制改正法 11 条 1 項において、免税点制度は、「免税業者が消費者から消費税分を徴収しながら、その全額を国庫に納めなくて良いことを積極的に予定しているものでないことは明らかで」あり、「消費税を『適正に転嫁するものとする』と規定していることに鑑みると、事業者免税点制度の適用を受ける免税業者は、原則として消費者に 3 パーセント全部の消費税分を上乗せした額での対価の決定をしてはならないものと解され」るので、便乗値上げが生じることはあり得るが、これは消費税法自体の意図するところではないとされた。事業者免税点制度の目的は、「消費税が、我が国の企業にとって馴染みの薄いものであり、その実施に当たっては種々の事務負担が生じるので、その軽減を図る」ためであり、特に零細事業者に対して配慮したものなので、この立法的配慮が明らかに不合理ということもできないとされた。

2-3. 簡易課税制度

簡易課税制度も、「中小企業者の納税事務の負担軽減を図り、売上高のみから納税額を算出できるようにしたもの」であり、「運用如何によっては過剰転嫁の危険性があるものの、仕入れ税額控除制度と同様適切な転嫁によりこれは回避できる問題である。」また、適用基準を 5 億円としたことが明らかに不合理であると認めるだけの根拠もなく、簡易課税制度が不合理であるとはいえないとされた。

3. 事業者間の不公平について

事業者間の不公平について、仕入税額控除制度を採用することにより受ける利益は、「結果的には、全く免税業者からの仕入に頼らない業者と、全面的にそれに頼る業者との間に、納税義務上差異が生ずる結果をもたらす」が、「多くの業者は免税業者からもそうでない業者からも仕入れを行ない得る」うえ、「その恩恵を受ける機会は理論上はどの業者にもあること、控除割合が 3 パーセン

トであること、並びに仕入先が免税業者である確率がそれほど高いものであることを消費税は予定していないことを考慮するならば、」仕入税額控除による事業間の不公平の程度は、不合理な程度には達していないとされた。

免税点制度も、「免税業者が得る可能性のある最大限の利益は対価の 3 パーセント以下であり、割合としてさほど高くはない」うえ、年間売上金額が 3,000 万円以下の事業者がこの制度により利益を得るので、「立法上右制度による程度の差別が現段階で不合理であるとまでいいきれない」とされた。

簡易課税制度は、売上高 5 億円以下の事業者に認められており、これに該当する事業者はいくらかの利益を得る機会はあるが、しかしながら、それが租税政策上不合理であるとまでいえないとされた。

【評釈】

本件は、消費税法が定める仕入税額控除制度、簡易課税制度、および、免税点制度は、実際の仕入れにかかる消費税額よりも過剰の控除をなし得る可能性があること、また、運用の如何によっては消費者に過剰転嫁する可能性があることが問題とされた。そして、裁判所は、この可能性は否定できないが、これら制度から発生する問題は不合理な程度には達しているとはいえないとしている。

本判決に対し、阿部は、「税制改革法は適正な転嫁を要求しているから、事業者に対し、消費者に対する実質的な過剰転嫁を法的に保障しているとはいえないとするが、税制改革法の文言は訓示規定で、実質的には意味がないし、制度は事業者のいわゆる益税を保障しているのである」⁶⁹⁾としている。これは、この判決が消費税法によって益税の発生を認めていると理解しつつも、その解決策や法的保障等がないことを根拠に、益税を保障する結果となってしまう、消費者に社会的影響をあたえるとしている。また、同様な評釈として、吉良は、仕入税額控除制度、簡易課税制度、免税点制度の規定は、「原告等主張のように消費者に支払った消費税が、事業者の手元に残り、国庫に納まらない場合のあることを可能にしているものであること及び課税の不公平をもたらしているこ

⁶⁹⁾ 阿部(1992)p.127。

とは否定できない事実」⁷⁰⁾であると指摘し、本判決は、「事業者のいわゆる『益税』となる場合があり得ることを制度的に容認している(積極的にはいえないまでも消極的に認めている)」⁷¹⁾と批評している。これら 2 つの批判は、消費税法の下では益税が発生する場合があり、裁判所はこれを認容したものと評価している。

【私見】

本件裁判所は消費税法の下で、過剰転嫁およびピンハネ(益税)を認めた結果となっている。判旨では、消費税法に様々な論点が存することを認めてはいるが、解決策等が具体的に問われることもなく、事業者の裁量にまかされているところをみると、消費税法は、阿部のいう「事業者のいわゆる益税の保障」⁷²⁾や、吉良のいう「事業者のいわゆる『益税』となる場合があり得ることを制度的に容認している(積極的にはいえないまでも消極的に認めている)」⁷³⁾との指摘は当を得るものと考えられる。また過剰転嫁について、仕入税額控除制度では、判旨は「市場経済の中での適切な転嫁を期待することによってある程度回避可能なものと認められる」とするが、消費税を対価の一部としたうえでの「適切な転嫁」とはどのようなものであるのかが具体的にその内容を明らかにされておらず疑問に残る。

また、判旨は免税点制度についてみると、「原則として消費者に 3 パーセント全部の消費税分を上乗せした額での対価の決定をしてはならないものと解される」とする。ここでいう適切な転嫁は、「売上にかかる対価の 3%未満」を指すものと解され、その範囲内ならば転嫁可能なことになる⁷⁴⁾。しかし、「事業者間の不公平」の「事業者免税点制度による差別」において、「免税業者が得る可能性のある最大限の利益は対価の 3 パーセント以下であり、割合としてさほど高くはな」く、立法上、免税点制度による「程度の差別が現段階で不合理であ

⁷⁰⁾ 吉良(1991)p.5。

⁷¹⁾ 吉良(1991)p.5。

⁷²⁾ 阿部(1992)p.127。

⁷³⁾ 吉良(1991)p.5。

⁷⁴⁾ 仕入れに対する 3%未満ならば、免税事業者が消費税を転嫁できていないため、このように解釈した。

るとまではいいきれない」としている。これは、「売上の 3%以下の利益ならば、転嫁による値上げも適正な転嫁」であると解釈できる。

ここで、適正な転嫁とはどの程度のものなのか疑問が残る。そこで、本章 2 節においては、適正な転嫁がどの程度のものかをみる。

なお、仕入税額控除制度、免税点制度、および、簡易課税制度の益税発生の方法や益税の範囲については本章 3 節において詳しく検討する。

第 2 節 三菱タクシーグループ運賃値上げ申請却下国賠事件

(大阪高等裁判所平成 6 年 12 月 13 日判決。判例時報 1532 号 pp.69-74.)

本件では、一般乗用旅客自動車運送事業等(以下、「タクシー事業」という。))を営む X が、消費税実施の 2 年後になってからの消費税の転嫁を理由とする運賃値上げ申請を行ったが、消費税導入時ではなく約 2 年後に申請を行うその特殊性から、同業他社のような簡易的な審査ではなく、道路運送法 9 の基準に適合しているか審査を行うこととなった。しかし X が申請のための必要書類を提出せず、結果として申請が却下された事案である。ここでは、転嫁とは何かを中心にとりあげる。

【事実の概要】

タクシー事業を営んでいる X(原告・被控訴人＝附帯控訴人・被上告人)は、平成元年 4 月から実施されてきた消費税(相当額)を消費者に転嫁することとしたところ、大阪運輸局長(以下、「運輸局長」という。)から、そのためには道路運送法(平成 12 年法 86 号による改正前のもの。)9 条の運賃・料金(以下「運賃」という。)変更認可申請が必要であると指導されたため、これに従って平成 3 年 3 月、右申請をし、同年 4 月に受理、同年 6 月公示、同月及び翌月 X に対する聴聞手続を経て、同年 9 月に右申請を却下した(以下、「本件却下決定」という。)。なお、X と同一地域でタクシー事業を営む同業他社の、消費税を転嫁するための運賃値上げ認可申請は、平成元年 2 月及び 3 月になされており、聴聞手続等を行うことなく 3 月 17 日までに認可されている。また、平成 3 年 3 月からさらに平均 11.1 パーセントの運賃の値上げがされており、X の運賃とは相

当に金額の差がでている。

Xは、運輸局長は、本件申請を遅くとも平成3年5月までに受理すべきであったにもかかわらず、法的根拠もなく、Xに対し、本件申請をするように指導し、また右申請の審査手続きを遅延させた上、これを却下したとして、Y(国一被告・控訴人一附帯被控訴人・上告人)に対して、平成3年6月ないし8月分の消費税相当額の損害賠償を求めた。

一審(大阪地方裁判所平成5年3月2日判決。判例時報1454号pp.61-70.)では、本件処分は違法と判断され、2月分の消費税相当額につきXの請求が認められた。控訴審も、基本的に一審の判断を維持し、Yにより上告がなされた⁷⁵⁾。

【判旨】棄却

まず、一審の大阪地方裁判所は、「税制改革法が『事業者は、消費税を消費者に転嫁するものとする』と定めているのみで、税制改革法はもとより消費税法においても、事業者は消費税の転嫁義務を課した規定はなく、また、転嫁するとしても、それをいつからとするかについての定めも置いていない」とし、「消費税が適用されるのは平成元年4月1日以降であるが、消費税の納税義務者である事業者が消費税相当額を消費者に転嫁すること、すなわち、商品代金等の値上げをするか否か、また値上げをするとして、その程度及び時期については、専ら事業者の判断に委ねているということができ」、「消費税の転嫁をするかしないかは事業者の判断によることとされているのであるから、右原告らの決めた経営方針を直ちに違法として非難することはできない」としている。ただし、「消費税の転嫁は運賃額の変更、すなわち運賃の値上げとして表れることになる」ため、「除外規定もない以上、消費税の転嫁を理由とするものであっても、タクシー運賃の変更については」、運輸局長の認可が必要である。また、「事業者が国に納付すべき消費税は道路運送法9条2項1号の『原価』を構成するも

⁷⁵⁾ Yはこの判決を不服とし、上告を行い、破棄自判となった。最高裁において、原審の判決を棄却しているが、これは、「原価計算の算定根拠等を明らかにしなかった」ため、「原価計算の合理性について審査判断することができ」ず、道路運送法9条2項1号の「基準に適合するか否かの判断するに足りだけの資料の提出がないとして、本件却下決定をした同局長の判断に、その裁量権を逸脱し、又はこれを濫用した違法はないというべきである」として、消費税の転嫁については言及していない。

のであり」、運輸局長が、「本件値上げ認可申請の審査に当たって、法令に定め
てある諸手続を踏み、また本件却下決定の理由として、右道路運送法 9 条 2 項
1 号の要件がないとしたのは当然のことといえる」が、「納税義務者は事業者で
はあるものの（消費税法 5 条）、実質上の負担者は消費者であるとの消費税の
趣旨」を考えると、「消費税転嫁の場合にも通常のタクシー運賃値上げの場合と
全く同じ観点からこれを審査すべきであるとするのは、少なくとも当を欠くも
のといわざるを得ない」とした。つまり、「消費税は『円滑かつ適正に転嫁する』
とされている」ため、「事業者が転嫁すべきものと決断し、運賃の値上げ認可を
申請してきた場合には」、運輸局長は、「申請の内容が、不当違法な目的による
値上げなど、転嫁が『円滑かつ適正』でないとみられるようなものでなく、『円
滑かつ適正』に転嫁することを目的とするものであると認められる場合には、
右申請を認可すべき」であり、「本件申請については、認可を拒むべき理由、す
なわち、右転嫁が『円滑かつ適正』でないと認めるに足りる事情は見当たらず、
右転嫁は『円滑かつ適正』になされるものというべきであるから、道路運送法
9 条 2 項 1 号の要件がないとの理由により、右申請を却下した決定は、判断そ
のものも誤っているといわなければならない」とした。

しかし、X の認可があるまでは消費税の納付義務は免除されるべきであると
の主張に対しては、「事業者には転嫁義務はないし、資産の譲渡等（タクシーに
よる旅客の運送は、消費税法 2 条 1 項 8 号の役務の提供に当たる。）について
税を課すとする消費税制度の中において、原告らが主張するような免除規定も
ないから、原告らの右主張を採ることはできない」とした。

控訴審の大阪高等裁判所も、一審の判決を支持し、「消費税の転嫁を理由とす
るタクシー運賃の値上げについても、道路運送法所定の認可が必要であると判
断する」としているが、「本件のように、消費税転嫁を目的としてタクシー運賃
の値上申請がなされたときは、地方運輸局長は、円滑な転嫁に資するため、速
やかにその審査をし認可の許否を決すべきである」と改めた。

【評釈】

本件は、消費税導入時に消費税分を転嫁するための運賃値上げを X は見送り、
約 2 年後に転嫁の申請を地方運輸局長にしたところ、運輸局長がこの申請を却

下する処分を下し、Xがこれを不服として、この処分が適法に行われた場合に得られた利益の賠償を求めた事案である。なお、本件では、運輸局長は、Xが消費税実施の2年後になってからの消費税の転嫁を理由とする運賃値上げ申請だったことを理由に、その特殊性から、道路運送法9条の基準に適合しているか審査を行うための必要書類の提出を求めているが、Xが提出を行わなかったため、本件却下処分を下している。ここでは、本件を通じ、消費税の適正な転嫁とは何かみていく。

本件で、瀬領は、消費税が原価であると判断されて、その上で、消費税の趣旨や制度に鑑み、不当違法な目的による円滑かつ適正な転嫁でない要件を満たす時には、運賃値上げを認可しなければならないとするのが判決の理論であるとしており⁷⁶⁾、消費税は原価であると解釈ができる。消費税は原価であるとの解釈ができるならば、道路運送法9の基準に適合しているかの審査を行うべきである。しかし、本件については、低すぎる疑いのある運賃について全面的に審査を行い、消費税導入時に申請を行った同業他社については簡略な審査で済ませたことに対し、古城は、「①運輸局長が、他事業者の消費税転嫁のための申請についても全面審査を行っており、本件で全面審査を行っても差別的取扱いではない、あるいは②差別的であっても、本件では、全面審査を行う合理的理由があり違法ではない、のどちらかの理由を明らかにする必要があった」⁷⁷⁾と述べている。この解釈は、本件が消費税を転嫁するにあたり、その原価構成をみていない点で問題としている。橋本は、「運輸局長は、法の趣旨にのっとり、法に定められた認可を行うことが要請されるのであり、消費税法や税制改革法がこれに優先する行為規範を定めたとは解されえないであろう」⁷⁸⁾とし、消費税転嫁のための値上げを根拠とした原告の請求を認容すべきではないとした。本判決において、「適正な転嫁」とは訓示規定であるのにもかかわらず、法に定められた認可を行われず、実際に全面審査を行われていなかったため、消費税分だけの転嫁なのか判断しかねる。

⁷⁶⁾ 瀬領(1993)p.97。

⁷⁷⁾ 古城(2000)p.238。

⁷⁸⁾ 橋本(2000)p.33。

【私見】

判旨において、消費税の転嫁のための値上げは認可すべきだとされたが⁷⁹⁾、どこまでが許容されている転嫁なのだろうか。消費税転嫁問題の政府の対処方法のひとつであった税制改正法 11①では、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と規定された。消費税の転嫁問題とは、高橋によると、事業者側における懸念と、消費者側における懸念がある⁸⁰⁾。事業者側における懸念とは、消費税分を価格に上乗せできるかどうかの懸念であり、消費者側における懸念とは、消費税の転嫁による便乗値上げが起こらないかという懸念である。この懸念に対する対処方法のひとつであった税制改正法 11①は、地裁において、「事業者に消費税の転嫁義務を課した規定ではなく、また転嫁するとしてもそれをいつするかについて定めも置いて」おらず、また、転嫁による「商品代金等の値上げをするか否か、また値上がりするとして、その程度及び時期については、専ら事業者の判断に委ねているということができ」と解釈された。事業者側からすれば、転嫁の判断を委ねられているため、この事業者における懸念、つまりは、消費税分を価格に上乗せできるかどうかの懸念は解決されるのだが、消費者側からすれば、不当な転嫁であってもそれが「商品の対価の一部」であり受け入れなければならないとみることができる。

本件において、この税制改革法 11①は、消費者側の消費税の転嫁による便乗値上げが起こらないかという懸念に対する対策として不十分な規定であることがわかる。そして、転嫁の程度についてもとても曖昧なものであると考えられる。これゆえに、過剰転嫁も存在していると考えられる。

⁷⁹⁾ 最高裁判決(平成 11 年 7 月 19 日一小法廷判決。判例時報 1688 号 pp.123-128.)では、「運賃変更の理由は消費税の転嫁である旨の陳述をしたのみで、右原価計算の算定根拠等を明らかにしなかったというのであるから、同局長において被上告人らの提出した書類によっては被上告人らの採用した原価計算の合理性について審査判断することができなかったものということができ、本件申請が道路運送法 9 条②一の「基準に適合するか否かを判断するに足りるだけの資料の提出がないとして、本件却下決定をした同局長の判断」は違法ではないとしている。これは、書類不備のため本件申請を認めないとしただけなので、転嫁のための値上げを認可しているかどうかの解釈はできないものと考ええる。

⁸⁰⁾ 高橋(1989)p.64。

第 3 節 本稿における税収ロスの定義

消費税は導入当時から、様々な問題点を残しており、消費者と事業者の価格に対する転嫁についての裁判が何件か存在する⁸¹⁾。消費者が「消費税」であると考え負担した一部分に益税は確かに含まれているが、その益税の範囲も不明確であると考えられる⁸²⁾。そこで、本章第 3 節においては、判例からみる益税をまとめるとともに、第 2 章でとりあつかった、税制調査会(1994)、および、先行研究が益税と考えるものをまとめ、本稿における益税の定義を行う。益税の定義を明確にしたのち、これらを税収ロスに含める。

3-1. 仕入税額控除制度

まず、仕入税額控除制度についてみる。

⁸¹⁾ 例えば、不当利得返還請求控訴事件(大阪高等裁判所平成 2 年 6 月 28 日判決 税務訴訟資料 No.176, p.1355-1359.)がある。

これは、原告 X は、被告 Y1 に消費税相当分として 612 円徴収されたが、本来一般消費者は、消費税を負担すべき拘束は受けないため、右金員は Y1 において不当利得であるとし、また、被告 Y2 に、行政指導の名のもとに、Y1 に対し、前記消費税相当分の徴収を教唆した事件である。これに対し、Y1 が顧客から受領した消費税相当額は、平成元年 4 月から施行された消費税法に基づいて受領しているものであり、不当に利得したのではないと主張した。Y2 は税制改革法及び消費税法の運用の一環として事業者に消費税の徴収等に関して必要な指導等を行っているにすぎず、何等の違法は存しないと主張した。

原審では、Y1 の右 612 円の徴収は法律上の原因に基づくものであることは明らかであって、同被告が右金員を不当に利得したものとはいえないとし、Y1 に対する不当利得という点が失当であるなら、右が不当利得であることを前提とする Y2 の違法の主張も失当というべきであるとし、棄却した。

控訴審でも、Y1 の右の行為は税制改革法（同日法律第 108 号）に基づいてなされた適法の行為であるので、法律上の原因のない利得行為とはいえず、右金員の取得は不当利得とはなりえない。それゆえ、右の価格転嫁等の消費税の実施、運用について指導した Y2 の不当利得の責任はないと判断され、棄却された。

⁸²⁾ 実際には、転嫁を行えない事業者も存在していると思われる。

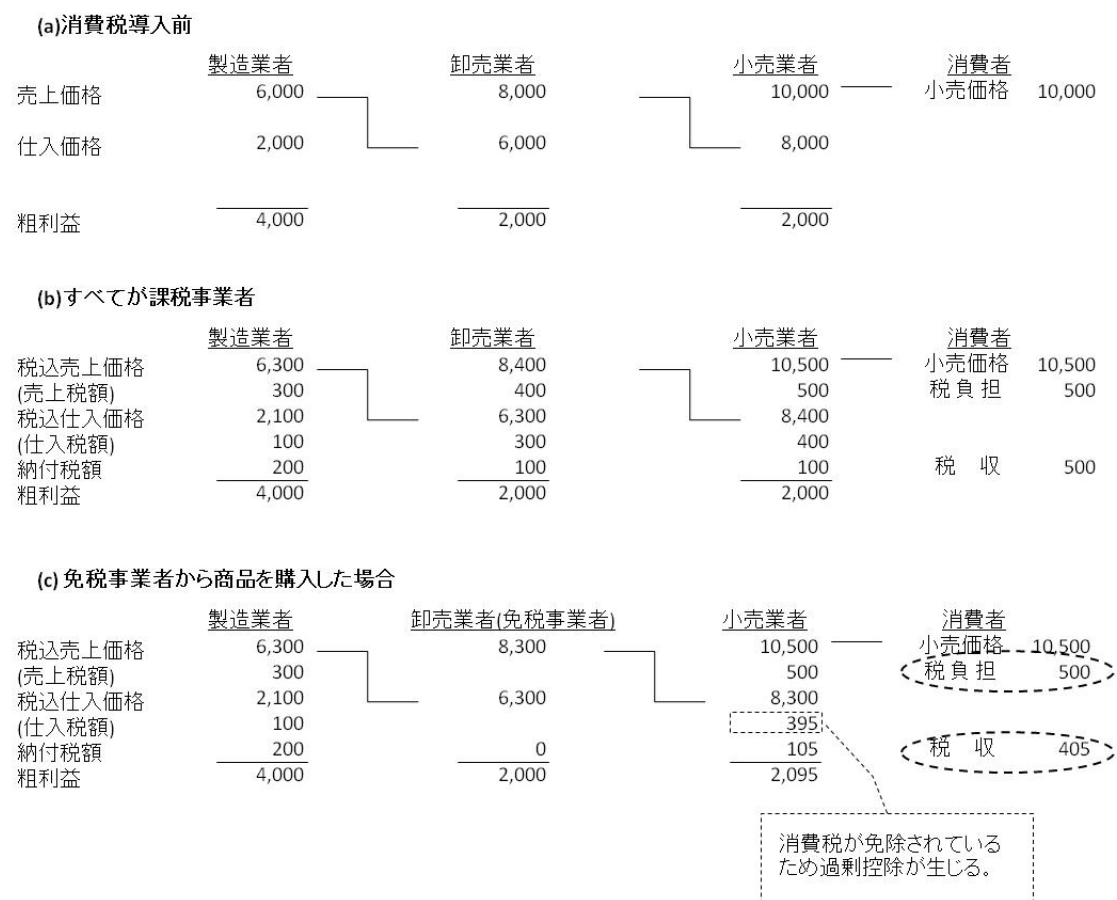


図 3-1 仕入税額控除制度における問題

仕入税額控除制度では、免税事業者が取引の間に入るにより、問題が起るとされている。図 3-1 では、(a)は消費税導入前であり、(b)はすべてが課税事業者であり、(c)は卸売業者が免税事業者となった場合の取引のモデルである。(b)のすべてが課税事業者である場合は、消費者の考えている税負担と納税者が行っている納税額は同額である。(c)の場合のように、免税事業者が取引の間に入ると⁸³⁾、消費者が納めていると考えている消費税額の一部が国庫に納められず、免税事業者より仕入れを行う課税事業者の利益が発生する。図 3-1 で、消費者は 10,500 円の商品を購入した場合には、500 円の消費税を納めていると考えているが、実際の納付額は 405 円であり、その差額 95 円が、課税事業者の利益となっている。この 95 円部分が存在しているということは東京地裁も

⁸³⁾ (c)の場合における卸売業者は、粗利益を確保するために製造業者から仕入れた時に負担した消費税分だけを対価に転嫁している。

認めており、「消費税分の一部については事業者が国庫に納付せず、事業者自身が取得するといういわゆるピンハネをしたような結果になることも否定できない」としている。つまり、これは益税であると解釈できる。

3-2. 免税点制度および簡易課税制度

次に、免税点制度についてみる。

(a)消費税導入前

	製造業者	卸売業者	小売業者	消費者
売上価格	6,000	8,000	10,000	小売価格 10,000
仕入価格	2,000	6,000	8,000	
粗利益	4,000	2,000	2,000	

(d) 免税事業者から商品を購入した場合

	製造業者	卸売業者	小売業者(免税事業者)	消費者
税込売上価格	6,300	8,400	10,500	小売価格 10,500
(売上税額)	300	400		税負担 500
税込仕入価格	2,100	6,300	8,400	
(仕入税額)	100	300		
納付税額	200	100	0	税 収 400
粗利益	4,000	2,000	2,100	

消費税額分を転嫁
(5%以上の値上げ(10,500円以上)は認めないとしているが、最大利益は5%以下としている。)

消費を徴収しながらも納税義務がないため国庫に納められていない。

図 3-2 免税点制度による問題

免税点制度では、免税事業者が消費者から消費税分を徴収しながら、その全額を国庫に納めなくてもよいことを認めている点が問題とされている。しかし、ここではピンハネ(益税)としてではなく、消費者への転嫁について判旨はのべている。そこで、税制改正法 11①が、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と規定しているため、適正な転嫁である場合は、益税とせず、そうでない場合を益税として捉えることとする。

図 3-2 の(d)で免税点制度の問題を説明すると、消費者は $500(=10,500 \times 5/105)$ 円の消費税を支払っていると考えているが、実際には 400 円しか国庫には納められていないということである。「適正な転嫁」について、判旨では、「事

業者免税点制度の適用を受ける免税業者は、原則として消費者に 3 パーセント全部の消費税分を上乗せした額での対価の決定をしてはならないものと解される」としているところ、(d)の小売業者は 10,500 円未満の販売ならば適正な転嫁であると解釈でき、10,499 円で販売した際は適正な転嫁である。「免税業者が得る可能性のある最大限の利益は対価の 3 パーセント以下であり」とあるところから、ここで益税(適正な転嫁ではないとされる部分)としてとらえられるものは、対価の 5%(ここでは 500 円)から、適正に転嫁された 499 円との差額の 1 円である(解釈 1)。

	解釈1		解釈2		解釈3
対価の5%以下	益税(1円)		益税(1円)		益税(100円)
		対価の5%未満－仕入れにかかる消費税	便乗値上げ(99円)		
対価の5%未満	適正な転嫁(499円)	仕入れにかかる消費税	適正な転嫁(400円)		適正な転嫁(400円)
	対価の額		対価の額		対価の額

図 3-3 免税点制度における解釈

ただし、免税事業者が仕入れにあたり転嫁される消費税は、消費者に転嫁できると認められているところ、499 円部分の 99 円は適正な転嫁とは説明し難く、消費税は原価を構成するものであるとの考え方から、99 円は便乗値上げとして解釈することもできる(解釈 2)。しかし、消費税法は便乗値上げを意図したものではないところから考えると、ここで益税として捉えられるものは、対価の 5%(図 3-2 でいうところの 500 円)から、仕入れにあたり転嫁された 400 円との差額、つまりは 100 円であると思われる(解釈 3)。本稿では、解釈 3 を用いる。

そして、簡易課税制度での問題の発生方法は、本稿 2 章で説明した、税制調査会『1994 年答申』の、いわゆる「益税」と同じである。判旨において、「運用如何によっては過剰転嫁の危険性がある」と認めている。

3-3. 税収ロスの定義

益税とは「適正な転嫁」がなされていないときに発生し、それが事業者の手許に残るものと考えられる。東京地裁(平成 2 年 3 月 26 日判決)においては、「適正な転嫁」については、「原則として消費者に 3 パーセント全部の消費税分を上乗せした額での対価の決定をしてはならないものと解される」とし、販売額の消費税率未満であるならば「適正な転嫁」と解釈できる。大阪地裁(平成 5 年 3 月 2 日判決。)、大阪高裁(平成 6 年 12 月 13 日判決。)においては、「消費税相当額を消費者に転嫁すること、すなわち、商品代金等の値上げをするか否か、また値上げをするとして、その程度および時期については、専ら事業者の判断に委ねているということが出来る」とされており、転嫁をするもしないも自由であり、その転嫁する額もまた、事業者の判断に任せられていることになっている。つまりは、消費税は適正に転嫁さすものであるとされていても、実際どの程度転嫁されるべきか等については法的には曖昧であると考えられ、そこから益税を定義することは困難である。ここでは、「適正な転嫁」に便乗値上げを含めないものとしてとりあつかう。

これら裁判例による法的視点からみる「益税」と、税制調査会『1994 年答申』における「益税」を比較すると表 3-1 のようになる⁸⁴⁾。

⁸⁴⁾ ただし、現行において、限界控除制度は廃止されているため、この点は考慮していない。

表 3-1 判例からみる「益税」といわゆる「益税」の比較

	判例による法的視点からみる「益税」	いわゆる「益税」
仕入税額控除制度	【発生要件】 免税事業者が取引の間に入る。 【考えられる益税】 過剰控除部分。	
免税点制度	【発生要件】 免税事業者が仕入価格の上昇分を上回る価格の引上げを行う。 【考えられる益税】 上記における差額部分。 ただし、許容される転嫁の上限は、売上対価×5%未満。転嫁を理由の値上げは事業者の裁量による。	【発生要件】 免税事業者が仕入価格の上昇分を上回る価格の引上げを行う。 【考えられる益税】 上記における差額部分。
簡易課税制度	【発生要件】 みなし仕入率を実態を上回って乖離している。 【考えられる益税】 上記における差額部分。	【発生要件】 みなし仕入率を実態を上回って乖離している。 【考えられる益税】 上記における差額分。

出所)税制調査会(1994)と判例より作成。

免税点制度、簡易課税制度においてはほぼ同じ扱いをとっている。免税点制度については、東京地裁(平成 2 年 3 月 26 日判決。)では、転嫁の上限が判旨の中で間接的に触れられており、法的視点からみる「益税」と、いわゆる「益税」とは若干異なっている。この違いは、大阪地裁(平成 5 年 3 月 2 日判決。)、大阪高裁(平成 6 年 12 月 13 日判決。)の、消費税は対価の一部であるとされているため、事業者免税点制度も法的視点からみる「益税」と便乗値上げの合計が、いわゆる「益税」と同様のものと考えられる。

これら結果のうえ、さらに先行研究の考える「益税」をまとめると表 3-2 のようになる。

表 3-2 「益税」の定義の比較

	判例による法的視点からみる「益税」	いわゆる「益税」	先行研究のいう「益税」
仕入税額 控除制度	【発生要件】 免税事業者が取引の間に入る。 【考えられる益税】 過剰控除部分。		【発生要件①】 免税事業者が取引の間に入る。 【考えられる益税】 過剰控除部分。 【発生要件②】(95%ルール) 課税売上割合が95%以上になる。 【考えられる益税】 非課税売上に対応する仕入れに 係る消費税額分。 【発生要件③】 課税売上割合が95%未満へ一括 比例配分方式を採用。 【考えられる益税】 非課税売上に対応する仕入れに 係る消費税額分。
免税点制度	【発生要件】 免税事業者が仕入価格の上昇分 を上回る価格の引上げを行う。 【考えられる益税】 上記における差額部分。 ただし、許容される転嫁の上限は、 売上対価×5%未満。転嫁を理由の 値上げは事業者の裁量による。		【発生要件】 免税事業者が仕入価格の上昇分 を上回る価格の引上げを行う。 【考えられる益税】 上記における差額部分。
簡易課税 制度	【発生要件】 みなし仕入率の実態を上回って乖 離している。 【考えられる益税】 上記における差額部分。		【発生要件】 みなし仕入率の実態を上回って乖 離している。 【考えられる益税】 上記における差額分。

先行研究のいう「益税」は、仕入税額控除制度による 95%ルール(表 3-2 仕入税額控除制度の発生要件②)と、一括比例配分方式を採用した場合(表 3-2 仕入税額控除制度の発生要件③)が、追加されている。95%ルールにおいては、本稿 2 章 2 節で紹介したように益税は発生していると考えられる。しかし、一括比例配分方式を採用した場合はそうであるとは言い難い。

一括比例配分方式とは、本稿 1 章で紹介した、課税売上割合が 95%未満であるとき、課税仕入れに含まれていた税額の控除、つまりは、仕入控除税額を計算する方法のひとつである(消法 30②二)。個別対応方式は、課税期間中の課税仕入れ等の消費税額を、①課税売上のみに対応する課税仕入れ等、②非課税売上げのみに対応する課税仕入れ、③課税売上と非課税売上に共通して対応する課税仕入れに分け、仕入控除税額＝①＋(③×課税売上割合)で計算する。これに対し一括比例配分方式は、仕入控除税額＝(①＋②＋③)×課税売上割合である。梯・平田(2009)の指摘するとおり、一括比例配分方式にすることにより、本来

は控除することのできない非課税売上のみに対応する課税仕入れに係る消費税額も、課税売上割合の分のみ控除可能となる⁸⁵⁾。しかし、その反面、図 3-4 で示したように、課税売上のみに対応する課税仕入れに係る消費税額も課税売上割合の分のみの控除となるため、個別対応方式を採用した方が、納付税額が少なくなる場合もある。

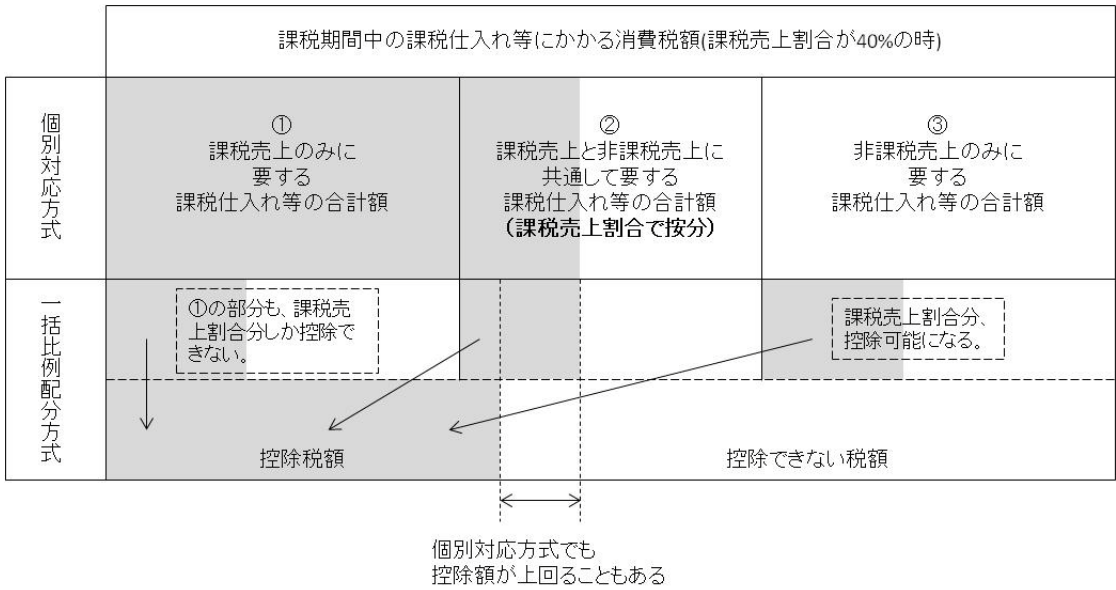


図 3-4 個別対応方式と一括比例配分方式の控除額

個別対応方式と一括比例配分方式との大きな違いは、この課税仕入れ等の消費税額をどの売上げに対応しているのかを区分するかしないかである。仕入控除税額の計算を簡便に行う方法として一括比例配分方式が採用されており、簡便性からみれば、一括比例配分方式が優れていると思われる。本稿では、個別対応方式と一括比例配分方式の優劣を決めることができないため、一括比例配分方式から発生する益税と捉えることはできない。そこで、本稿では、個別対応方式、一括比例配分方式の計算方法からからくる差は益税とは捉えない。

これらの益税の問題は、現在も発生していると考えられるが、数多くの先行研究が述べている通り、税法改正によって縮小されていると思われる。

近似、問題とされるのは、本稿第 2 章第 3 節でとりあげた、電子商取引の消費課税のとりあつかいである。しかし、これらは上記益税の定義には含まれな

⁸⁵⁾ 梯・平田(2009)p.98。

い。なぜならば、これら益税の定義は、「事業者の手許に残るもの」が共通しているためである。電子商取引においては、現行の消費税法では消費税が徴収できないため、値引きといった形で価格に現れ、企業間の競争に支障をきたしている。これは、「事業者の手許に残るもの」ではないため、「益税」ではない。本稿第2章第3節でとりあつかったとおり、本来は課税できると考えられるものが、現行の消費税法では消費税の課税対象外であるため生じている問題であり、これを「税収ロス」として定義することにより、この電子商取引における消費課税問題をとりあつかうことができる。

そして、「税収ロス」と定義し、インターネットの普及に付随して、同時に考えられる個人輸入の問題もここでとりあつかう。これは、本稿第2章第4節であげた通り、郵便物小包を利用した場合に課税価格の合計額が1万円以下の物品については、消費税を免除される関税定率法14^⑧および輸徴法13^①の問題である。納税者の事務負担の軽減をするとともに、税関における円滑な通関処理を維持するために、消費税導入(1989年)に伴い創設されたものであるが、現在はこの少額貨物無条件免税における免税額もインターネットの普及により、増加しているのではないかと考えられる。そのため、本稿ではこの少額貨物無条件免税における免税も「税収ロス」と定義する。

以上により、本稿では税収ロスを「本来納付される税が納付されていないもの」と定義し、益税による税収ロス、電子商取引の消費課税問題による税収ロス、少額貨物無条件免税による税収ロスがどの程度のものかを本稿第4章にて推計することとする。

ただし、95%ルールについては、それを推計する方法を見つけることができなかった。95%ルールにおける益税推計の先行研究として井藤(2009)がある⁸⁶⁾。この推計方法は、2008年度の有価証券報告書から、連結売上高の大きい上場企業を十数社ほどサンプリングし、その中から個別財務諸表を抽出していくつかの前提条件をもとに課税売上割合を計算し、当該年度の課税売上高についてどのくらいの益税額が生じているかを算定している方法である。有価証券報告書

⁸⁶⁾ 井藤(2010)が行った分析によると、2008年度の実績値で、14社に生じた益税額を合計は、11,976百万円(年)であった。また、大企業の課税売上割合の概算計算をすると、ほとんどの会社が99%以上であった(pp.128-130。)

とは、金融商品取引法 24 にその提出者義務者が規定されている。この 95%ルールは 2011 年(平成 23 年)改正により、2012 年(平成 24 年)1 月 1 日からは、課税売上高が 5 億円を超える場合には、個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかの方法により仕入控除税額の計算を行うこととされたため、課税売上高が 5 億円以下の課税事業者には適用ができなくなった。そのため、有価証券報告書を EDINET(Electronic Disclosure for Investors' NETwork；「金融商品取引法に基づく有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム」)に掲載している企業はこの基準には適合しにくい。また、推計のために、例えば、「雑収益は課税取引および非課税取引からなるものとし、各々 50%ずつから構成されるものとする」等の仮定が多く存在していること⁸⁷⁾、およびミクロ的な推計であるなどの理由により、本稿では推計を行わない。

しかし、2011 年(平成 23 年)改正により、95%ルールによる「益税」は大幅に縮小されたと考えられる。

⁸⁷⁾ 井藤(2010)pp.128-129。

第4章 税収ロスの推計

第3章において、本稿の税収ロスは、「本来納付される税が納付されていないもの」であり、「益税」、「電子商取引の消費課税問題」、および、「少額貨物無条件免税」から発生しているものと定義した。本章では、これらがどの程度発生しているか推計する。

第1節 「益税」から発生する税収ロスの推計

本節では、いわゆる「益税」の発生原因である「免税点制度」と「簡易課税制度」から生じている税収ロスの推計を行う。

1-1. 先行研究

「益税」から発生していると考えられる税収ロスを推計している先行研究は、表4-1のような研究がある⁸⁸⁾。

表4-1 いわゆる「益税」を推計した先行研究

	使用したデータ	推計した年代	益税規模	非課税項目
橋本(2002)	『1995年産業連関表』	1999年	17,546億円	「住宅賃貸料」、「教育」、「医療・保健」、「公務」、「社会保障(注1)」、および、「金融・保険(注2)」 注1)介護を含む。 注2)手数料部分を除く。
鈴木(2011)	『SNA』 『家計調査年報』	1989年 -2007年	0.5兆円 (2007年)	・民間最終消費支出 『家計調査年報』 「家賃地代」、「火災保険料」、「保健医療サービス」、「年極・月極駐車場借料」、「自動車保険料(自賠責)」、「自動車保険料(任意)」、「郵便料」、「授業料等」、「教科書」および「損害保険料(非貯蓄型保険)」 ・政府最終消費支出 「防衛」、「公共の秩序・安全」、「保健」、「教育」、および「社会保護」
上田・筒井 (2011)	『2000年産業連関表』 『2005年産業連関表』 『SNA』	1997年 -2009年	0.4兆円 (2009年)	「住宅賃貸料」、「住宅賃貸料(帰属家賃)」、「公務」、「教育」、「医療・保健」、「社会保障」、「介護」、「その他の公共サービス」、および「金融」のうち「公的金融(帰属利子)」、「民間金融(帰属利子)」、「生命保険」、「損害保険」

橋本(2002)は、『1995年産業連関表』から理論的な税収を推計している。橋本は、理論上の税収を次の式でもとめ、理論上の税収と実際の税収との差額を

88) ただし、推計結果に対しては、どの先行研究も、すべて中小事業者に対する特例措置による減収額(いわゆる「益税」)に相当すると解釈できるわけではないとしている。

益税としている⁸⁹⁾。

$$\begin{aligned} \text{納税額} &= \text{実効税率} \times (\text{国内生産額} - \text{中間財投入額} - \text{投資財購入額} - \text{輸出額}) \\ &\quad + \text{通関時の輸入品への消費} \end{aligned}$$

非課税取引項目としては、「住宅賃貸料」、「教育」、「医療・保健」、「公務」、「社会保障」とし、また、「金融・保険」については手数料部分のみ課税されるものとしてとりあつかっている。さらにこの税収を1999年度ベースの数字に調整を行い推計された理論的に考えられる税収は、143,700億円であり、税収決算額126,154億円との差額、17,546億円を益税としている。

鈴木(2011)は、SNAを使用し益税を推計している。消費税の理論上の課税ベースは、家計の消費支出の総額であるため、非課税品目を除く各家計の消費支出の総額が消費税の理論上の課税ベースと仮定している⁹⁰⁾。また、消費税は家計のみならず、政府自身も負担していることも考慮にいれている。そのため、消費税の理論上の課税ベースを民間最終消費支出、住宅投資および政府最終消費支出の合計額から非課税品目の割合を取り除いたものとした。

理論上の課税ベース

$$\begin{aligned} &= (\text{民間最終消費支出} + \text{住宅投資} + \text{政府最終消費支出}) \\ &\quad \times \text{非課税と考えられる割合} \end{aligned}$$

非課税品目の割合は、『家計調査年報』の品目分類から非課税消費項目と考えられる消費額の合計値を消費支出で割ることによって算出している。鈴木が非課税項目としたのは「家賃地代」、「火災保険料」、「保健医療サービス」、「年極・月極駐車場借料」、「自動車保険料(自賠責)」、「自動車保険料(任意)」、「郵便料」、「授業料等」、「教科書」および「損害保険料(非貯蓄型保険)」である。また、政府最終消費支出の非課税項目は、支出項目である「一般公共サービス」、「防衛」、「公共の秩序・安全」、「経済業務」、「環境保護」、「住宅・地域アメニティ」、

⁸⁹⁾ 橋本(2002)p.49。

⁹⁰⁾ 鈴木(2011)p.50。

「保健」、「娯楽・文化・宗教」、「教育」、「社会保護」のうち、「防衛」、「公共の秩序・安全」、「保健」、「教育」および「社会保護」としている。鈴木⁹¹⁾の推計結果では、2007年における益税額は0.5兆円である。

そして、上田・筒井(2011)は、産業連関表のデータを使用し、課税取引と非課税取引とに区分したうえで、各最終需要の「税額割合」⁹¹⁾を計算し、SNAから得られる最終需要のデータに税額割合を乗じることによって、毎年度の理論税収値を計算している。各最終需要の税額割合を計算するには、税込み価格で表示される産業連関表の各部門間の取引について、課税取引と非課税取引を区分し、消費税額を取り除いた税抜価格表示での産業連関表を作成することが必要になる。上田・筒井は非課税取引を「住宅賃貸料」、「住宅賃貸料(帰属家賃)」、「公務」、「教育」、「医療・保健」、「社会保障」、「介護」、「その他の公共サービス」、および「金融」のうち「公的金融(帰属利子)」、「民間金融(帰属利子)」、「生命保険」、「損害保険」とした。

なお、産業連関表の「金融」は、取引基本表で「公的金融(帰属利子)」、「民間金融(帰属利子)」、「公的金融(手数料)」、「民間金融(手数料)」、「生命保険」、「損害保険」の6つに分類できる。しかし、これは行データについてみた場合であり、列データでみた場合は「金融」、「生命保険」、「損害保険」の3つにしか区分されない。そこで「金融」の帰属利子部門(非課税部門)と手数料部門(課税部門)による中間投入等を区分するために、行データから得られる帰属利子部門と手数料部門の国内最終需要の大きさの比率を、売上比率であると考え、列データの「金融」の金額を、帰属利子部門に対応した仕入れと、手数料部分に対応した仕入れに区分した。上田・筒井により推計された理論税収値と税収実績値の差は2009年度では0.4兆円であるとした。

1-2. 推計方法

産業連関表による益税の推計方法は、課税取引と非課税取引を明確に区別できないという問題点を抱えている。鈴木(2011)のSNAを用いた推計は、『家計調査年報』の品目分類から非課税消費項目と考えられる消費額の合計値を消費支

⁹¹⁾ 当該付加価値生産にあたって課された消費税の全体の付加価値額に対する割合のこと。(上田・筒井(2011)p.12。)

出で割ることによって非課税消費額のシェアを算出しており、非課税取引についてみるならば、より細かくみることができると考えられる。しかし、統計で使用されている金額の単位が10億円であり⁹²⁾、その額が大きい。そのため、生じてくる誤差も億単位となると考えられる。また、政府最終消費支出に関しては非課税の項目の設定が困難であると考ええる。鈴木が非課税項目としたものは、「防衛」、「公共の秩序・安全」、「保健」、「教育」および「社会保護」であるが、この根拠は述べられていない。本来は支出の内訳で非課税項目を考えるべきであるが、この項目自体も大まかなものであり、また、計上されている金額の単位が億であるため、推計結果への影響は大きいものであると考える。そのため、本稿では『産業連関表』⁹³⁾を用いた推計方法を行う。橋本(2002)を踏襲し⁹⁴⁾、益税による税収ロスを推計する。本稿で使用するデータは、『1990年産業連関表』、『1995年産業連関表』、『2000年産業連関表』、『2005年産業連関表』である。これらを用いる理由は、改正ごとに税収ロスがどのように変化しているのかを比較するためである。これは、『産業連関表』は過大推計になりやすいため、各年度を用いることにより、税収ロスの額よりも税収ロスの推移に重きを置いているためである。消費税法の改正と施行、そして、産業連関表は図4-1のように示され、各改正による税収ロスの推移を比較することにより、その改正による影響がわかる。

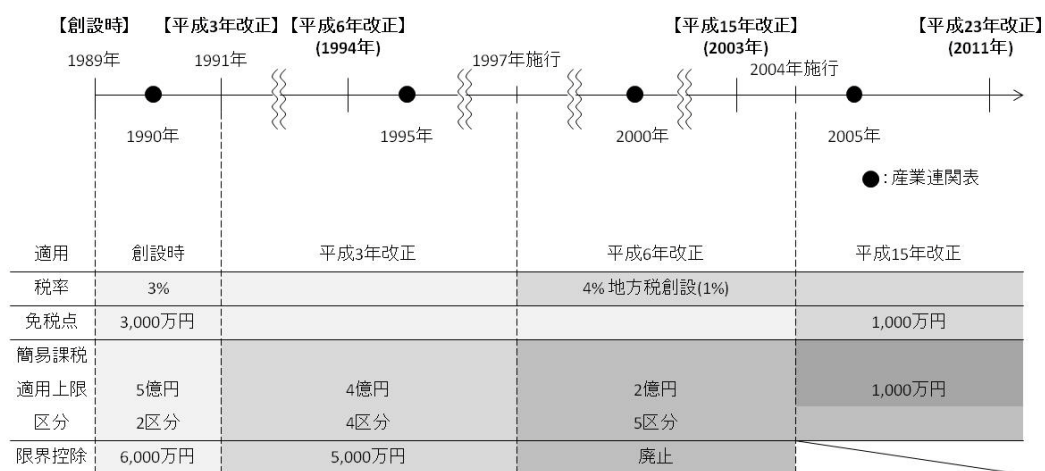


図 4-1 消費税法の改正と施行および『産業連関表』の公表年表

92) ただし、小数点以下第1位まで表されているため、億円単位でわかる。

93) 『産業連関表』の単位は100万円である。

94) ただし、『産業連関表』を用いて推計する益税は過大推計になる。また、非課税部門の定義の違い等により、各先行研究との差はおおきくなる。

次に非課税部門の設定であるが、本稿で非課税部門とするものは、「金融(帰属利子)」、「保険」、「住宅賃貸料」、「公務」、「学校教育」、「医療」、「社会保障」、「介護」である。「金融(帰属利子)」のとりあつかいは上田・筒井(2011)を踏襲する。上田・筒井(2011)では、「その他公共サービス」も非課税取引としてとりあつかっているが、「その他公共サービス」とは、厳密には非課税部門とはいえない。産業連関表の「その他公共サービス」とは、基本分類でいうと「対企業民間非営利団体」と「対家計民間非営利団体(除別計)」である。「対企業民間非営利団体」とは、例えば、織物協同組合、商工会議所、経済団体連合会等であり、「対家計民間非営利団体(除掲別)」は、宗教団体、労働団体、学術団体などである。

ここで、宗教法人について考える。宗教法人は、一般の事業者と同様に納税義務者である。宗教法人の収入には、寄付金や喜捨金等が多くあると考えられるが、寄付金や喜捨金は課税の対象ではない。しかし、宗教法人のような場合は、それら課税の対象外で得た金銭で課税仕入れを行うと考えられる。このような場合には、国・地方公共団体等に対する特例が規定されており、一般事業者とは異なる消費税計算が行われる(消法 60)。国・地方公共団体の特別会計、公共法人、公益法人等、または、人格のない社団などの仕入控除額の計算においては、一般の事業者とは異なり、補助金、会費、寄付金等の対価性のない収入を「特定収入」として⁹⁵⁾、これにより賄われる課税仕入れ等の消費税額を仕入れ控除額から控除する調整が必要とされる。

⁹⁵⁾ 特定収入の意義は、消基通 16・2-1 に規定されている。

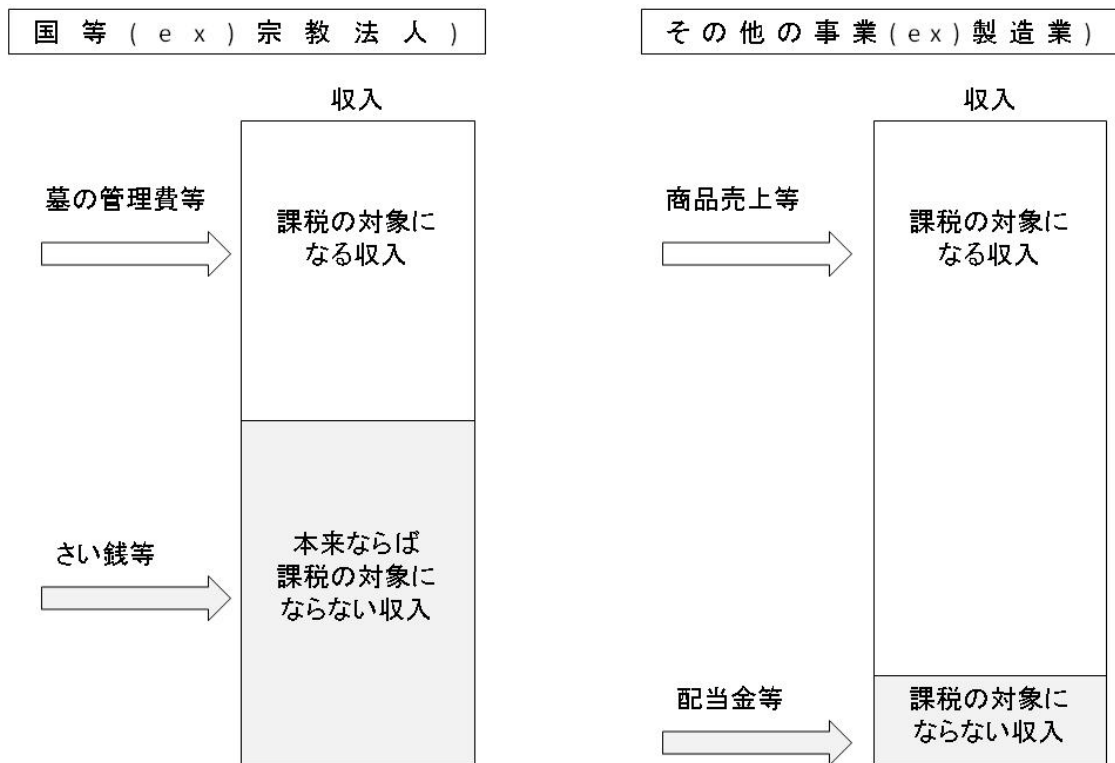


図 4-2 国等とその他の事業における収入比較

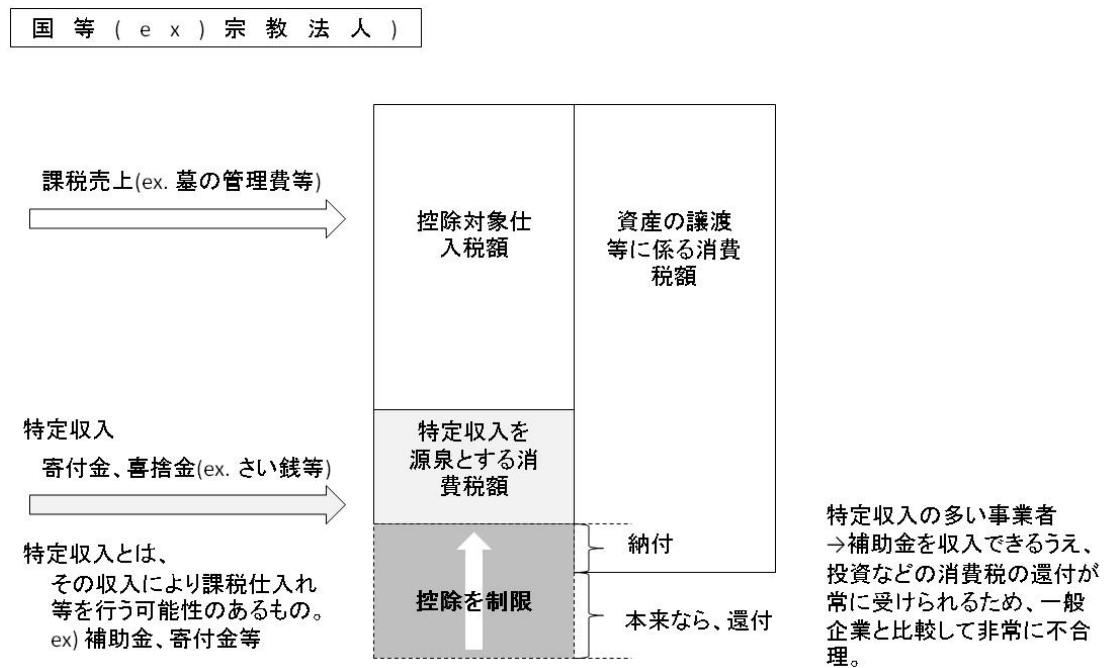


図 4-3 国、地方公共団体等に対する特例

このような特例が存在するため、宗教法人の基準期間における課税売上高が1,000万円を超え納税義務がある場合には、喜捨金等も考慮にいった計算がなされている。そのため、本稿では非課税部門としてとりあつかわない。

また、「住宅賃貸料(帰属家賃)」は非課税ではなく、不課税部門としてとりあつかう。この帰属家賃は、1章と同じく、帰属計算であるため、消費税の対象外とする。

そして、本稿の非課税部門については次のような注意を必要とする。消費税は、原則として、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡や貸付けおよび役務の提供、ならびに、輸入取引を課税の対象としている。しかしながら、これら取引であっても「消費に負担を求める税としての性格から課税の対象としてなじまないもの」や、「社会政策的配慮から課税しないもの」がある。現行では、これらを非課税取引とし、消費税を課さない取引としている(消法6①、②)。今回の推計において、非課税部門をもうけるにあたり、非課税部門は非課税資産しか販売しないと仮定されるため、中間投入においても、これらには消費税が課されていないものとしてとりあつかうことが必要である。

		中 間 需 要					最 終 需 要			
		A	B	C	D	計				
中 間 投 入	A ①	投入					B部門は非課税部門とする。 本来ならば、 A産業への中間投入 =①+③+④ であるが、データの制約上、 A産業への中間投入 =①+②+③+④ としている。			
	B ②									
	C ③									
	D ④									
	計									
粗付加価値										

図 4-4 非課税部門のとりあつかい

図 4-4 で、B 部門を非課税部門とするならば、本来ならば A 部門の中間投入は、① + ③ + ④ と仮定すべきである。しかしながら、実際の取引を、例えば、「学校教育」でみるならば、非課税となる部分は、授業料、入学料等、取引の最終段階が多いため、これら中間投入を推計に含めないことにすると、過剰な税収ロスが発生する。そのため、本稿では、A 産業の中間投入を① + ② + ③ + ④としている。

また、『産業連関表』は価格の評価方法として、「生産者価格評価」と「購入者価格評価」がある。両者の違いは、個々の取引額に流通経費、すなわち商業マージンおよび国内貨物運賃が含まれているかいないかである。本稿では、より消費税計算に近づけるため、使用しているものはすべて、商業マージンおよび国内貨物運賃が含まれている「購入者価格評価」である。

そして、『産業連関表』は暦年で評価され、消費税納税額を示す『国税庁統計年報』は 4 月 1 日から 3 月 31 日までの年度で評価されている。異なる計算期間であるため、誤差は生じる。

免税点制度と簡易課税制度における税収ロス、つまりは、益税における税収ロスの推計は以下の式になる。

益税における税収ロス = 理論的な消費税税収額 - 実際の税収額

ただし、

理論的な消費税収額 =

$(\text{国内生産額} - \text{輸出}) \times \text{税率} - (\text{中間投入額} + \text{投資財購入額}) \times \text{税率} + \text{輸入} \times \text{税率}$
である。

以上により、推計された益税は表 4-2 のようになる。

表 4-2 益税による税収ロス

(単位: 億円)	
年代	推計される益税額
1990年	33,471
1995年	27,508
2000年	18,648
2005年	7,408

本稿において推計した、2005 年における益税による税収ロスは 7,408 億円である。表 4-2 の結果から、税収ロスは減少していることがわかる。

第 2 節 電子商取引の消費課税問題による税収ロス

次に、電子商取引の消費課税問題による税収ロスの推計を行う。本稿では林(2009)のモデルを参考にする。ただし、本節では電子商取引における消費課税問題はデジタルコンテンツ取引のみとした。

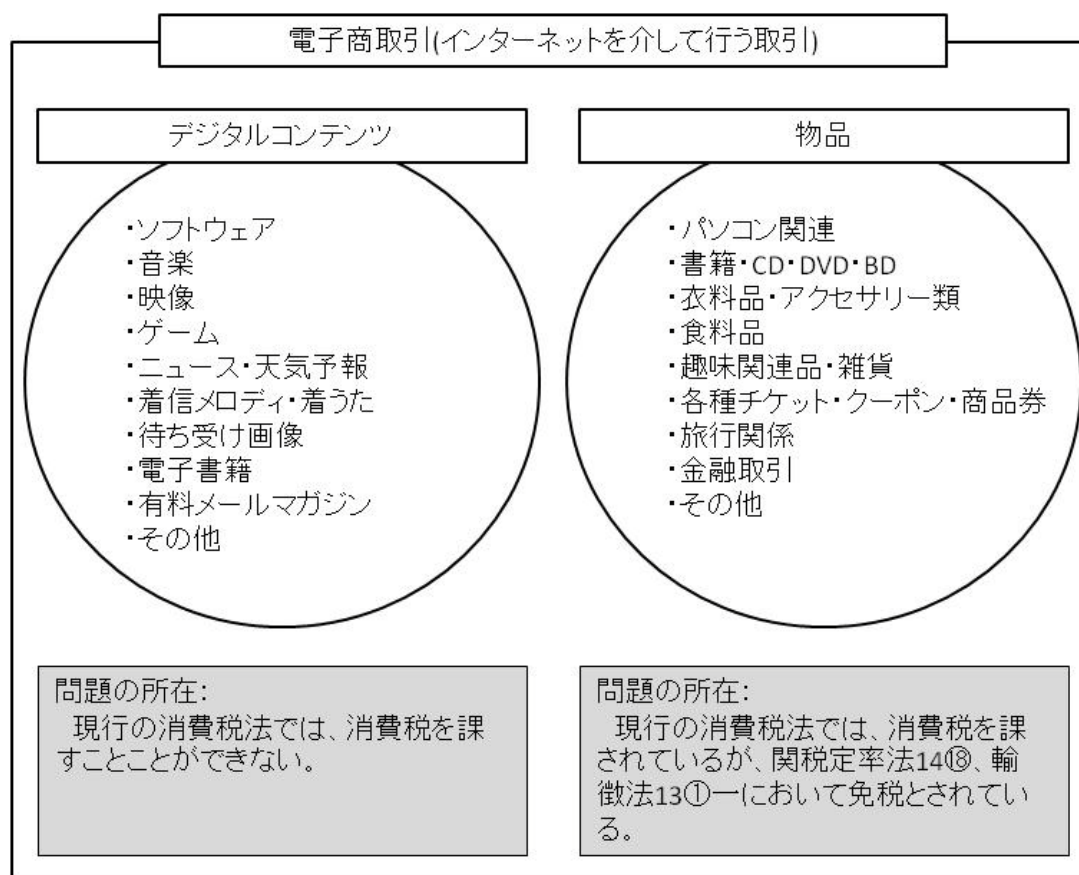


図 4-5 電子商取引の概念図

これは、デジタルコンテンツと物品により、問題の所在が異なるためである。本稿 2 章 2 節で紹介したように、越境 BtoC 取引において、現行の消費税法で消費税を課することができない取引はデジタルコンテンツをとりあつかった場合である。物品の場合は、2 章 3 節で紹介したように、消費税法により消費税を課することができるが、関税定率法 14^⑯、輸徴法 13^⑰一において免税とされていることが問題である。そのため、少額貨物無条件免税の問題は、デジタルコンテンツの越境 BtoC 取引の問題とは別の問題として、本章 3 節により推計を行う。

電子商取引から発生していると考えられる税収ロスは 2 段階で推計する。電子商取引から問題とされる税収ロスは、越境 BtoC 取引のみである。しかし、越境 BtoC 取引にかかる輸入取引の規模を、取引種類別に算出したマクロデータが存在しないため、全体のデジタルコンテンツにかかる電子商取引を推計する必要がある。

2-1. 第 1 段階

第 1 段階では、電子商取引による国内消費者の品目別の年間消費金額の推計を行う。この推計は、総務省『ICTの経済分析に関する調査報告書』（以下、『平成 18 年度 ICT の経済分析に関する調査』という。）のモデルを参考にする⁹⁶⁾。

『平成 18 年度 ICT の経済分析に関する調査』では、1 年間にインターネットを介して家計が購入した BtoC の市場規模を需要サイドから計算している。その方法は、6 歳以上の個人が過去 1 年間に電子商取引によって購入した平均購入額にその電子商取引の利用者数を乗じて購入総額を推計するものである。具体的には、『平成 22 年国勢調査』（総務省）の確報値に、『平成 22 年度通信利用動向調査(世帯編)』から得られるインターネット利用者の割合(利用率)と、インターネット利用者にしめる電子商取引利用者の割合(購入率)、電子商取引利用者の年間の平均購入金額を乗じて、積和する計算方法である。

なお、『平成 18 年度 ICT の経済分析に関する調査』では、購入階層を 6 歳以上としているが、本稿では 20 歳以上とする。その理由として、経済産業省の『平成 22 年度電子商取引実態調査』において、わが国の越境 BtoC の決済方法

⁹⁶⁾ 総務省(総務省(2007)『平成 18 年度 ICT の経済分析に関する調査』 p.83。

は表 4-3 のようになっている⁹⁷⁾。

表 4-3 電子商取引利用時の支払手段

決済方法	利用したことがある割合
インターネット上でのクレジットカード支払	66.8%
インターネット上での第三者支配サービスによる支払(Paypal, Alipay等)	4.7%
配達受取時の代金引換支払(現金、クレジットカード、小切手等)	32.7%
インターネット上でのネットバンキング振込	18.2%
インターネット上でのデビットカード支払	4.2%
インターネット上での電子マネー支払(Edy, Suica等)	6.1%
窓口・ATM端末等での振込(銀行、郵便局、コンビニ等)	36.9%
電話料金・通信料金等への上乗せによる支払	4.2%
その他	0.3%

出所) 経済産業省(2011)『平成 22 年度我が国情報経済社会における基盤整備(電子商取引に関する市場調査)』 p.106.

表 4-3 をみると、「インターネット上でのクレジットカード支払」が 66.8%と、電子商取引の決済はクレジットカードを利用する割合が高い。クレジットカードを発行するには審査が必要であり、6 歳の子供が購入する場合は、保護者のクレジットカードを使用するものと考ええる。また、18、19 歳も未成年であり、クレジットカードを発行するには保護者の許可を必要とするケースがほとんどであると考えられる。

また、日本語または外国語のサイトを閲覧し、必要項目を入力して購入にいたることを考えると、6 歳の子供が購入できるとは考えにくい。そこで、本稿で推計するものは、自らクレジットカードが発行できるであろう 20 歳以上を対象とした。

そして、インターネットから購入する方法としては、パソコンを端末として使う場合と携帯電話を使う場合があるが、最終的に越境 BtoC 取引における消費税税収ロスに、携帯電話からの購入をすべて含めると過大推計であると考えられる。例えば i モードは、i モードメニューから各サイトへ移動する場合はほとんどであると考えられるが、i モードメニューにサイトを登録するには、NTT ドコモの独自の掲載基準を満たさなければならない。今回は越境 BtoC 取引における消費税の税収ロスを推計するため、海外事業者がこのような掲載基準を

⁹⁷⁾ 経済産業省(2011) 『平成 22 年度電子商取引実態調査』。

満たし、わが国の携帯電話会社専用の回線を使用することは少ないと考えられる。そのため、携帯電話からの購入は、携帯電話利用率に、さらにスマートフォン保有率とタブレット端末保有率を乗じることにより、これを携帯電話から行う越境 BtoC 取引の割合に使用する。なお、このスマートフォン保有率、タブレット端末保有率は『平成 22 年度通信利用動向調査(世帯編)』に掲載されている。

『平成 22 年度通信利用動向調査(世帯編)』において、デジタルコンテンツは「ソフトウェア（コンピュータプログラム）」、「音楽」、「映像」、「ゲーム」、「ニュース・天気予報」、「着信メロディ・着うた」、「待ち受け画面」、「電子書籍」、「有料メールマガジン」、「その他」および「無回答」に分類されている。本稿で、越境 BtoC 取引として考えられる項目を、「ソフトウェア」、「音楽」、「映像」、「ゲーム」、「ニュース・天気予報」、「電子書籍」、および、「有料メールマガジン」とした。

これらを推計する第 1 段階は次のようになる。

$$X_{btoc} = \sum_k \sum_j \sum_i P_{ij} u_{ij,k} r_{i,j,k} C_{i,j,k}$$

$$k \in \{1,2\}, j \in \{1,2\}, i \in \{1,2, \dots 8\}$$

ただし、

X_{btoc} ：企業から家計への品目別の販売額（購入者価格）

P ：人口

u ：人口に対するインターネット利用者の割合

r ：インターネット利用者に対する品目別の電子商取引利用者の割合

C ：電子商取引利用者の品目別の年間平均購入額

j ：男女

i ：年齢階層（20 歳以上）

k ：パソコンまたは携帯電話(スマートフォン、タブレット端末のみ)

である。

この式の概念図は図 4-6 の通りである。

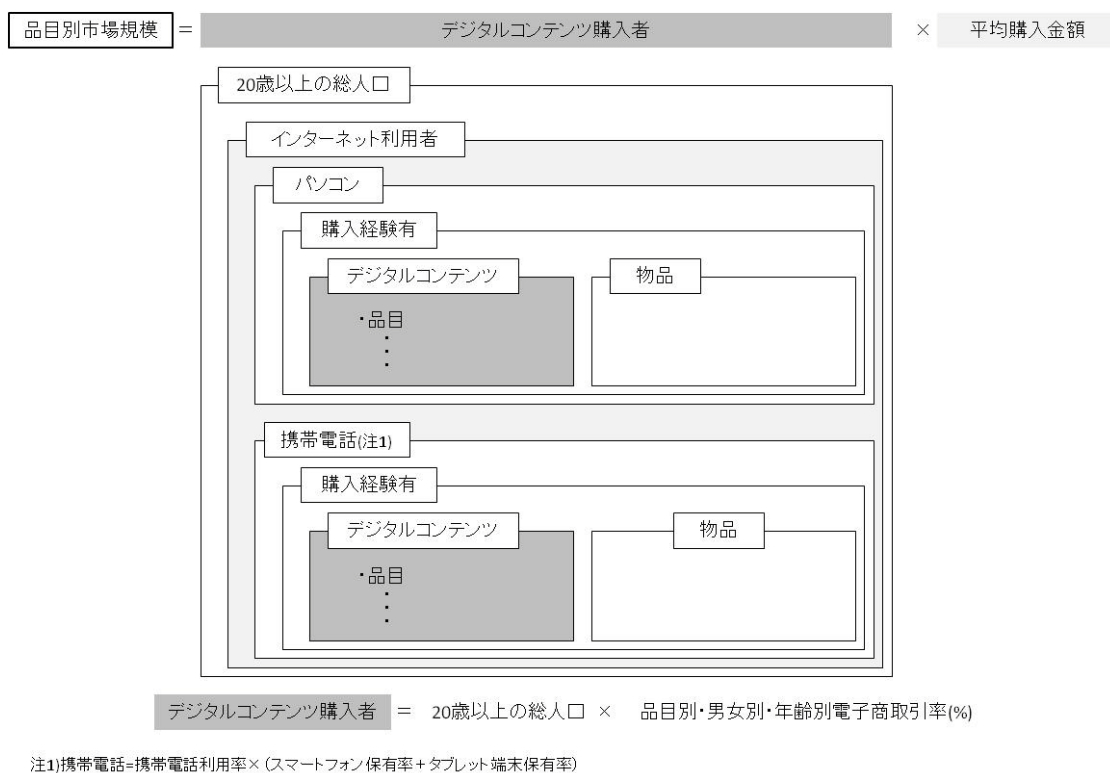
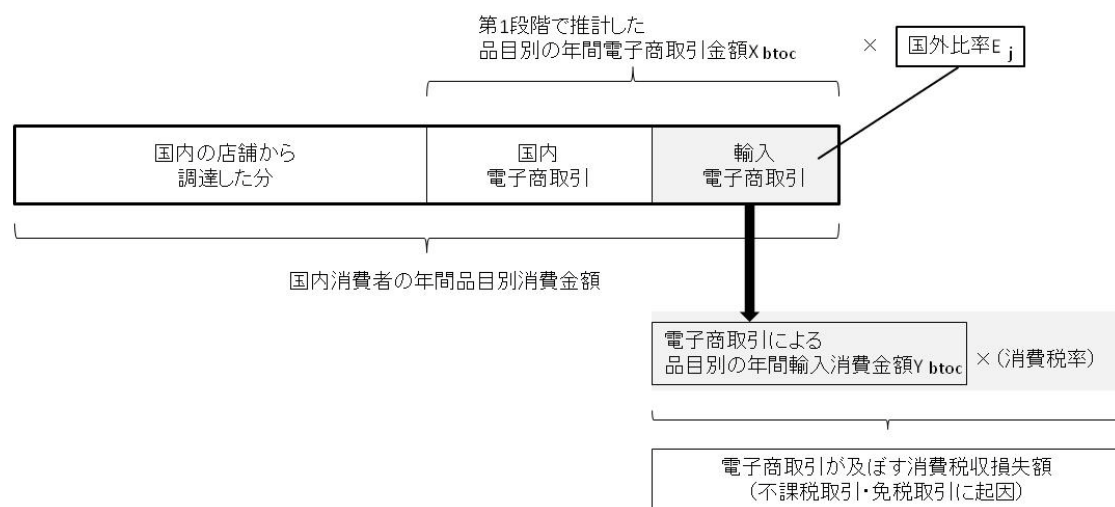


図 4-6 電子商取引の消費課税問題による税収ロスの推計の第 1 段階概念図

2-2. 第 2 段階

第 2 段階では、デジタルコンテンツの電子商取引による国内消費者の年間輸入金額を推計する。



出所)林(2009)「グローバル経済下での日本の消費税制のあり方—電子商取引の取扱いを中心として—」 p.48 一部加筆修正。

図 4-7 第 2 段階概念図

第 2 段階では、第 1 段階で推計したデジタルコンテンツの品目別の年間電子商取引金額に、越境 BtoC 取引をおこないうると思われる最大の輸入割合を乗じることにより、越境 BtoC 取引の規模を計算する。林(2009)は、海外事業者から電子商取引をおこないうる最大の輸入割合を、第一生命保険相互会社のシンクタンク・ライフデザイン研究所が 2002 年に公表した『外国語でのコミュニケーション能力』の調査を参考にし、一定の外国語運用レベル（「仕事レベル」、「日常会話レベル」、「辞書を片手に読解するレベル」）と回答した者の男女別・年齢別の割合としている。しかし、本稿では、経済産業省が公表する、『平成 22 年度電子商取引実態調査』における、今後の越境電子商取引の利用意向についての回答割合を使用する。これは、越境電子商取引を利用したいかどうかの質問に対し、越境電子商取引を「積極的に利用したい」、「機会があれば利用したい」と回答した割合である。「積極的に利用したい」との回答は 3.5%、「機会があれば利用したい」との回答は 15.4%であり、電子商取引をおこないうる最大の輸入割合を、両者の合計である 18.9%とする。これは次のようにあらわされる。

$$Y_{btoc} = X_{btoc} \times E_j$$

ただし、

Y_{btoc} ：品目別の年間輸入電子商取引金額

E_j ：越境 BtoC 電子商取引を「積極的に利用したい」、「機会があれば利用したい」と回答した割合である。

上記結果に、消費税率 5%を乗じ、電子商取引の消費課税問題による税収ロスを推計する。

$$T_{btoc} = Y_{btoc} \times t$$

ただし、

T_{btoc} ：考えられる消費税収額

t ：消費税率

である。

2-3. 推計結果

上記で示したモデルに従って推計を行った結果は、表 4-4 のとおりである。

表 4-4 電子商取引の消費課税問題による税収ロス

(単位:億円)

	電子商取引で考えられる税収ロス		
	パソコン	携帯	計
ソフトウェア	2.20	0.04	2.24
音楽	3.26	0.44	3.71
映像	1.46	0.10	1.56
ゲーム	1.00	0.22	1.22
ニュース	0.63	0.17	0.80
電子書籍	0.56	0.07	0.62
有料メールマガジン	0.17	0.05	0.22
計	9.29	1.08	10.38

現在、10.38 億円の税収ロスが発生していると考えられる。現状では、電子商取引の消費課税問題による税収ロスとしての額は少ない。しかし、本稿第 2

章第 3 節 3-3 で指摘したように、企業間に支障をきたす問題であるため、インパクトが小さいからといって見過ごすわけにはいかない問題である。

第 3 節 少額貨物無条件免税による税収ロス

少額貨物無条件免税により発生していると考えられる税収ロスの推計方法も、本章第 2 節と同様である。第 2 節と同様の推計方法を用いる理由は、個人輸入を行う際にはインターネットを用い輸入することが多いと考えるためである。ただし、第 3 節での対象は物品である。

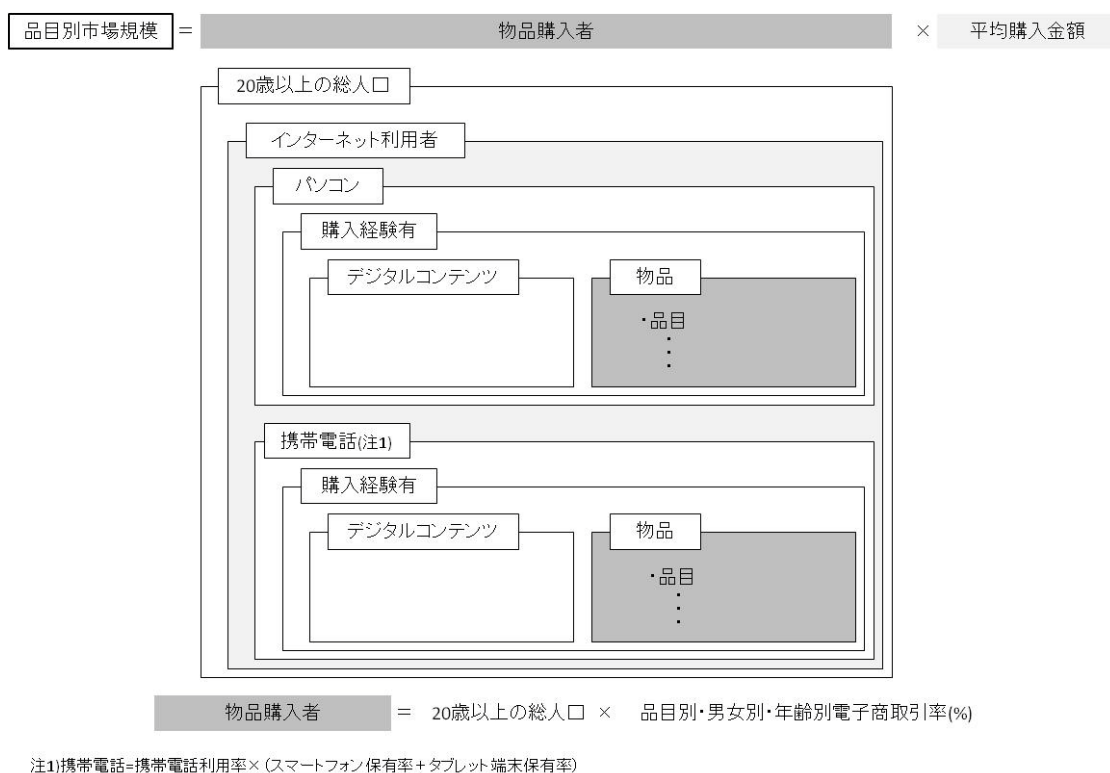


図 4-8 少額貨物無条件免税による税収ロスの推計の第 1 段階概念図

なお、少額貨物無条件免税における平均購入金額は、年齢階層別のデータが存在しないため、すべての年齢階層に物品別年間平均購入金額を林(2009)は使用している。ただし、この推計方法では過大な税収ロスが推計されることが考えられる。

『平成 22 年度通信利用動向調査(世帯編)』では、購入物品は、「パソコン関連(パソコン本体、周辺機器、OS 等のソフトウェア(DVD-ROM 等の物品に限

る))」、「書籍・CD・DVD・ブルーレイディスク(電子書籍などデジタル配信されるものは含めない)」、「衣料品・アクセサリ類」、「食料品(食品、飲料、酒類)」、「趣味関連品・雑貨(玩具、ゲームソフト、楽器、スポーツ用品、文房具など)」、「各種チケット・クーポン・商品券(交通機関、コンサート等のチケット、ギフト券など)」、「旅行関係(パック旅行申込、旅行用品購入等)」、「金融取引(インターネットによる銀行・証券・保険取引など)」、および、「その他(家具、家電製品、自動車関連部品など)」に分類されている。ここで、非課税取引だと考えられるものが、「各種チケット・クーポン・商品券」と、「金融取引」である。そのため、これらは少額貨物無条件免税における問題外であるため、本稿ではとりあつかわない。

次に、「パソコン関連」についてだが、これはパソコン本体、周辺機器、OSのソフトウェア(DVD-ROM等の物品に限る)を指している。しかし、これらの物品で1万円以下の物品は少ないと考えられるため、すべてを推計に含めることは過大な税収ロスを推計する要因となる。

また、「旅行関係」については、パック旅行の申込は郵便小包で輸入する取引ではないため、推計の対象外である。ただし、旅行用品購入に関しては、郵便小包を利用できる取引であるため推計に対象内である。そこで、「旅行関係」をすべて推計から除外することもできない。

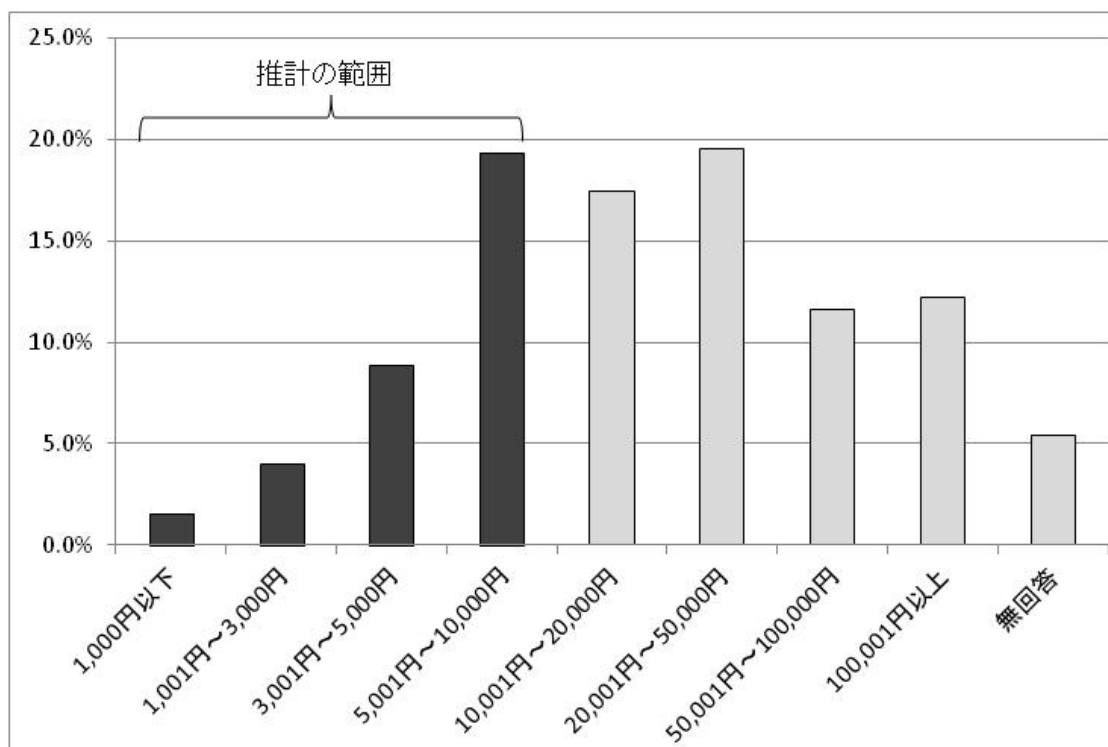
最後に、「その他」については、家具、家電製品、自動車関連部品が内容としてあげられているが、これらの多くは1万円以下で購入できるものとは考えにくい。

しかし、『平成22年度通信利用動向調査(世帯編)』のデータではこれらがどれ程の割合かわからない。そこで本稿では、年代は異なるが、『平成23年度通信利用動向調査(世帯編)』の「家庭内からインターネットで商品・サービスを購入する際の1回あたりの上限金額」の結果を使用し⁹⁸⁾、1回あたりの上限金

⁹⁸⁾ 『平成23年度通信利用動向調査(世帯編)』は、「家庭内」と「家庭外」でインターネットを行うという分類で推計しているため、「家庭外からインターネットで商品・サービスを購入する際の1回あたりの上限金額」データも存在する。

『平成23年度通信利用動向調査(世帯編)』は、「家庭内」と「家庭外」どちらにおいても、「パソコン」と「携帯」が手段としてあがっている。「家庭内」の方が利用している割合が高いため、ここでは、「家庭内からインターネットで商品・サービスを購入する際の1回あたりの上限金額」を使用している。

額が 10,000 円以下である割合を乗じることにより、さらに現実的な税込ロス
を推計する⁹⁹⁾。



出所)総務省『平成 23 年度通信利用動向調査(世帯編)』を基に作成。

図 4-9 「パソコン関連」をインターネットで購入する際の 1 回あたりの上限金額

図 4-9 は、「パソコン関連(パソコン本体、周辺機器、OS 等のソフトウェア
(DVD-ROM 等の物品に限る))」を購入する際の 1 回あたりの上限金額である。

『平成 23 年度通信利用動向調査(世帯編)』には、電子商取引を行った場合の 1
回あたりの上限金額のデータが、物品別に掲載されている。

以上の推計方法により発生していると考えられる少額貨物無条件免税による
税込ロスは表 4-5 のようになった。

⁹⁹⁾ 『平成 23 年度通信利用動向調査(世帯編)』では、年間平均金額が掲載され
ていないため、市場規模の推計には向いていない。そのため、本稿では『平成
22 年度通信利用動向調査(世帯編)』を用いている。

表 4-5 少額貨物無条件免税による税収ロス

(単位: 億円)

	少額貨物無条件免税による税収ロス		
	パソコン	携帯	計
パソコン関連	24.79	0.09	24.88
書籍・CD・DVD・ブルーレイディスク	45.05	0.41	45.46
衣料品・アクセサリ類	42.75	0.55	43.30
食料品	33.61	0.27	33.88
趣味関連品・雑貨	39.07	0.36	39.43
その他	24.59	0.16	24.75
計	209.85	1.85	211.70

こちらの推計結果は、「旅行関係」の問題点が解決されておらず、まだ過大推計と考えられるが、211.70 億円の税収ロスが発生している。

第 4 節 今後の展望

本章 1 節、2 節、3 節にて、「益税」、「電子商取引」、「少額貨物無条件免税」による税収ロスの推計を行った。本節では、これら結果より今後の消費税をどのようにすべきなのか考える。

4-1. 益税による税収ロスについて

益税による税収ロスについては、消費税法改正により縮小している。本稿では、産業連関表の公表時期に合わせた推計であり、2005 年までの税収ロスまでしか推計が行えていない。2005 年における益税は 7,408 億円であるが、2005 年以降も消費税法の改正が行われており、例えば、2011 年(平成 23 年)改正により、2012 年(平成 24 年)1 月 1 日施行の 95%ルールにおける益税の縮小、また、2011 年 6 月に免税点制度の適用者の縮小が行われる等¹⁰⁰⁾、2005 年以降においても縮小傾向にあると考えられる。

本稿では、帳簿方式、インボイス方式の比較等を行っていないため、今後も帳簿方式を採用した場合、さらなる益税の税収ロスを縮小することを考えるならば、簡易課税制度の廃止を提案する。

¹⁰⁰⁾ 消法 9 の 2 が改正され、当課税期間の基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下でも、特定期間の課税売上高が 1,000 万円を超えた場合には、当課税期間においては課税事業者となることとされた。

簡易課税制度は、納税事務の簡素化とコスト軽減のために税率の算定を容易にしたいという中小事業者からの要望に基づいて採用された措置である。導入当時は、課税売上高が 5 億円以下の事業者に、売上にかかる税額の 90%、80%相当額を仕入税額とみなして控除することを認められていたため、納税事務の簡素化、コスト軽減という目的は達成できていたと考えられる。しかし、現在は消費税法が改正され、課税売上高が 5,000 万円以下の事業者に適用される。また、事業を 5 種類に分け、事業の種類ごとに、みなし仕入率 90%、80%、70%、60%、50%を使用するが、この事業の種類ごとに分類することが複雑であり、納税事務の簡素化、コスト軽減という導入当時の目的は達成できていないと考えられる。そのため、この制度を継続していく理由がみつからないため、簡易課税制度の廃止を提案する。

4-2. 電子商取引の消費課税問題による税収ロスについて

電子商取引の消費課税問題による税収ロスは、現在 10.38 億円であると考えられる。また、こちらは過大推計になっている可能性が高いが、それを考慮しても現在において、税収ロスからみるインパクトは小さいと考えられる。

表 4-6 デジタルコンテンツ別越境 BtoC 取引の市場規模

(単位:億円)

商品	日本消費者			米国消費者			中国消費者		
	米国から輸入	中国から輸入	計	日本からの輸入	中国からの輸入	計	日本からの輸入	米国からの輸入	計
電子書籍のダウンロード	1	2	3	35	18	53	60	59	119
音楽・映像コンテンツのダウンロード	4	1	5	141	130	271	56	48	104
コンピュータ、ゲームコンテンツのダウンロード(オンラインゲームを含む)	3	0	3	22	18	40	78	54	132
計	8	3	11	198	166	364	194	161	355

出所)経済産業省(2012)『平成 23 年度我が国情報経済社会における基盤整備(電子商取引に関する市場調査)』 p.65 一部修正。

しかし、経済産業省(2012)が推計した結果の表 4-6 から¹⁰¹⁾、現時点の日本消費者の越境 BtoC 取引におけるデジタルコンテンツ市場規模は、米国や中国と

¹⁰¹⁾ 経済産業省(2012)の市場規模の推計方法は、本稿と同様である。ただし、中国については、地域によるインターネット利用率に大きな差があるため、行政区分を GDP によってランク分けし、各層におけるインターネット人口を算

比べて小規模で¹⁰²⁾、今後わが国の市場規模が拡大すると考えるとこれらの問題も、見過ごすことができない問題となると考える。

表 4-7 越境 BtoC 取引の市場規模と市場規模の発展のポテンシャル

		(単位: 億円)	
		2010年	2011年
日 本	市場規模	346	145
	パターン①	454	234
	パターン②	580	310
	パターン③	859	710

出所) 経済産業省(2012)『平成 23 年度我が国情報経済社会における基盤整備(電子商取引に関する市場調査)』 p.62, p.67 一部修正。

表 4-7 は経済産業省(2012)が、越境 BtoC 取引の市場規模発展のポテンシャルを推計した結果である。経済産業省(2012)は、インターネットおよび電子商取引利用者の越境 BtoC 取引を利用するかどうかの態度に応じ 3 つの段階にわけ推計している¹⁰³⁾。パターン①は、「特に EC に関心の高い層を取り込み」、アンケートから、越境 BtoC 取引を利用していない利用者のうち特に越境 BtoC 取引に対して関心の高い層が、今後越境 BtoC を利用すると仮定したパターンであり、進展のレベルとしてはもっとも穏健な想定である。パターン②は、「EC に比較敵関心の高い層を取り込み」、パターン①の越境 BtoC 取引利用者の基となる越境 BtoC 利用者を含む、電子商取引利用者全体が拡大し、その結果として越境 BtoC 取引利用者也拡大するという想定である。パターン③は、「EC に関心がある層を取り込み」、越境 BtoC が一般的に利用されると想定し、越境 BtoC、国内

出している。さらに、各行政区分を都市と農村の 2 つに各層を分割し、インターネット人口を推計している。このインターネット人口に各国の統計情報を基にした電子商取引の利用率を乗じることによって電子商取引両者人口を推計している。

¹⁰²⁾ 人口等の影響もあるが、それを考慮にいれても、まだ市場規模は小さいと考えられる。

¹⁰³⁾ ただし、『平成 23 年度我が国情報経済社会における基盤整備(電子商取引に関する市場調査)』では中国におけるインフラ整備状況を勘案している。そのため 3 つの段階ではなく、4 つの段階になっている。本稿では、中国のインフラ整備状況はとりあつかわないため 3 つの段階とした。

BtoCを問わず、電子商取引に関心のある層をすべて取り込むことを想定としている。

表 4-8 現在の市場規模を 1 とした場合の将来の市場規模

	2010年	2011年
パターン①	1.31	1.61
パターン②	1.68	2.14
パターン③	2.48	4.90

表 4-8 は、表 4-7 の市場規模を 1 とした場合のパターン①、②、③の市場規模を表している。2010 年と 2011 年を比較すると、今後はさらに電子商取引の規模は急速に増えていくと予想されていることがわかる。2011 年のパターン①についてみると、1.61 倍になると推計される。今回の電子商取引の消費課税問題による税収ロス、10.38 億円と推計されたが、今後わが国の消費税が 10% まで増税されることを含めて考えると、単純計算で 10.38 億円の 3.22 倍、つまりは、33.42 億円の税収ロスが発生すると考えられる。また、これから電子書籍の規模が拡大すると予想されること等を含めると、さらなる税収ロスが発生すると思われる。

また、電子商取引の越境 BtoC 取引において消費課税されないことは、税収ロスの問題としてではなく、本稿 2 章 3 節、3-3 でも紹介したように、企業間の競争に支障をきたしている問題ともいえる。

そこで、財務省は、インターネットで配信される音楽や電子書籍に消費税を課するため、海外企業への登録制度を導入する方針である¹⁰⁴⁾。登録制度とは、EUで採用されている制度のひとつで、デジタル財の供給を行うEU域外の事業者は、EUの任意の 1 カ国に登録し、登録した国の税率でVATを納税する制度である。わが国では、海外の事業者に日本の税務当局への登録を求め、消費課税の漏れをなくす案を検討している¹⁰⁵⁾。

EUではデジタルコンテンツの消費地の定義を「サービスの提供地」から「消費者の通常の居住地」に変更し、デジタルコンテンツの越境BtoC取引において

¹⁰⁴⁾ 日本経済新聞(2012 年 11 月 14 日付け)。

¹⁰⁵⁾ 日本経済新聞(2012 年 11 月 14 日付け)。

も、課税範囲に含まれるようにしたうえで、登録制度を採用した。しかしこの税制には、EU域内の消費者を相手に商売をする域外の事業者をどのように把握し登録させるか、域外事業者の事務負担とコスト、消費者の課税地の判定が困難ではないか、小規模事業者の乱立により執行面で大混乱が生じるのではないかという問題が指摘されていた¹⁰⁶⁾。このような問題があったが、実際に混乱は生じなかったとされている¹⁰⁷⁾。

しかし、わが国の場合でみると、電子商取引における消費税不課税を逆手にとって事業を行っているようなケースも存在していると思われるので、強制力をもたせなければ実行は難しいと考えられる。サーバー上の取引の把握は困難であるため、この登録制に各事業が登録してくれるか、もしくは登録させるためにどのように強制力を与えるかが問題になってくると考える。

4-3. 少額貨物無条件免税による税収ロスについて

少額貨物無条件免税による税収ロスは、211.70 億円の税収ロスが発生していると考えられる。

表 4-9 商品別越境 BtoC 取引の市場規模

商品	日本消費者			米国消費者			中国消費者		
	米国から輸入	中国から輸入	計	日本からの輸入	中国からの輸入	計	日本からの輸入	米国からの輸入	計
書籍・雑誌(電子書籍のダウンロードは含まない)	30	0	30	19	14	33	53	83	136
音楽・映像のソフト(CD・DVDなど)(コンテンツのダウンロードは含まない)	31	0	31	24	23	47	38	57	95
コンピュータ、ゲームソフト(コンテンツのダウンロードは含まない)	14	0	14	41	23	64	135	109	244
AV機器(ゲーム機を含む)	6	0	6	13	13	26	147	125	272
生活家電(冷暖房機、掃除機など)	5	0	5	17	5	22	68	68	136
衣料・アクセサリ	9	1	10	29	66	95	160	214	374
合計	140	1	141	471	604	1075	1096	1235	2331

出所)経済産業省(2012)『平成 23 年度我が国情報経済社会における基盤整備(電子商取引に関する市場調査)』 p.65 一部修正。

¹⁰⁶⁾ 森信(2004)p.59。

¹⁰⁷⁾ 森信(2004)p.59。

経済産業省(2012)が推計した結果の表 4-9 から¹⁰⁸⁾、現時点の日本消費者の越境BtoC取引における物品市場規模も、米国や中国と比べて小規模であり¹⁰⁹⁾、今後わが国の市場規模が拡大することも考えられる。本節 4-2 でも取り上げたように、少額貨物無条件免税による税収ロスも、単純計算で 681.67 億円に増加することが今後予想される。

少額貨物無条件免税の問題の所在となっている、関税定率法 14⑧の無条件免税および輸徴法 13①一の少額貨物の無条件免税は、納税者の事務負担の軽減をするとともに、税関における円滑な通関処理を維持するために、消費税導入に伴い創設されたものである。

しかし、現在は税関において、消費税等の電子納付が採用されており、消費税導入時とはまた納税方法が変化している。現在税関が採用している電子納付は、ひとつはマルチペイメントネットワークであり、もうひとつがリアルタイム口座振替方式(ダイレクト方式)である。マルチペイメントネットワークとは、官公庁、地方公共団体及び民間企業等の収納機関と金融機関等を通信回線で結び、公共料金等を、インターネット等を通じたパソコン、携帯電話、ATM等の金融機関の各チャネルを利用して納付することができるようにし、その納付がされた時に当該納付に係る情報が金融機関から収納機関に通知されるサービスを提供しているものである¹¹⁰⁾。一方、リアルタイム口座振替方式は、マルチペイメントネットワークを利用した電子納付の新たな方法として、輸入(納税)申告と同時に納税者の預金口座から直接納付する方法である。現在は、課税価格が 20 万円を超える場合に、利用されているこれらの方法を利用すれば、納税者の事務負担の軽減にはつながる可能性があり、輸徴法 13①の少額貨物無条件免税制度の廃止の可能性がでてくるのではないだろうか¹¹¹⁾。

¹⁰⁸⁾ 「その他」については、物品のほかにサービスも含まれていると考えられ、サービスを輸入する際には、郵便小包を利用しないため省略した。

¹⁰⁹⁾ 人口等の影響もあるが、それを考慮にいれても、まだ市場規模は小さいと考えられる。

¹¹⁰⁾ 詳しくは、税関ホームページに紹介されている。

(http://www.customs.go.jp/tetsuzuki/mpn/mpn_gaiyou.htm)

¹¹¹⁾ ただし、本稿ではマルチペイメントネットワークを利用するためにかかるコストが、納付すべき消費税額よりも低いかどうかの検討を行えていないため、この方法を採用すべきとはいえない。

4-4. まとめ

本稿では、益税による税収ロス、電子商取引の消費課税問題による税収ロス、少額貨物無条件免税による税収ロスを推計した。益税による税収額は今後も縮小する傾向にあり、問題とされる電子商取引の消費課税問題による税収ロスは、現在においてまだ少額であることがわかった。しかし、電子商取引による消費課税問題は、消費税法により、各企業間の競争へ影響を与えているため、早期対応策が必要とされる。

また、少額貨物無条件免税による税収ロスは、採用している制度が消費税導入時のままであり、改善の余地があると考えられる。

おわりに

本稿では、消費税法の諸問題として、税収ロスについて考察した。現在わが国税収の約 2 割をまかなっているのが消費税であり、また今後の消費税率の引き上げにより、さらに重要な税金となるであろう。

第 1 章では、わが国の消費税は、OECD の VRR でみれば、諸外国に比べ効率的であることがわかった。また、消費税法改正、とりわけ 1994 年(平成 6 年)改正は、消費税法をより効率的なものにしたと評価できた。

しかし、まだ解決されていない、もしくは解決されきれていない問題を、第 2 章でみた。「益税」は、税制調査会が言及した制度だけに発生しているわけではないという、先行研究が多く存在し、「益税」という定義自体が曖昧であることがわかった。「益税」を定義するために、さらなる検討が必要であった。また、本稿で最大の問題と考えている、電子商取引の消費課税問題については、越境 BtoC 取引において、取引を把握できないだけでなく、把握できたとしても現行の消費税法では課税の対象にならないことが問題であった。音楽データの取引を把握できたと仮定した場合、現行の消費税法にあてはめた結果、音楽データは、課税の対象外となった。これは、その取引が行われた場所がサーバー上で明らかでないため、その提供に係る事務所等の所在地で国内取引かどうか判定され、国外取引に該当した。つまりは、不課税取引であり、消費税法がカバーしきれていない問題であった。この問題は、実際に電子書籍の価格にも影響を与えており、解決を急ぐ問題であった。また、インターネット少額貨物無条件免税について、個人輸入を行った際に、郵便小包を利用して輸入すると、消費税が課されない、少額貨物無条件免税についても、検討をおこなった。これは消費税法自体の問題ではないが、インターネットの普及と発展にともない、消費税導入時から採用されている関税定率法 14^⑧および輸徴法 13^①一が問題であると考えた。そこで、消費税にまつわるひとつの問題として本稿ではとりあげた。

第 3 章では、第 2 章の問題を「税収ロス」のひとつであると定義した。第 2 章のみでは、「益税」の定義が曖昧であるため、裁判事例をとりあげ、法的視点からも「益税」への接近を試みた。3 つの視点からの「益税」を比較し、「益税」

の定義を行った。しかし、「益税」では、電子商取引の消費課税問題、少額貨物無条件免税により発生している問題を取り上げられないので、本稿では、「益税」も「税収ロス」のひとつとしてとりあげた。そして、これら広範囲の「税収ロス」を、「本来納付される税が納付されていないもの」と定義した。

第 4 章では、「税収ロス」がどの程度解消されているのか、もしくは、発生しているのかを推計した。「益税」による税収ロスは、法改正が行われるにつれ減少していることがわかった。ただし、現在、導入時の目的を果たしきれていない簡易課税制度を廃止するなど、まだ改善の余地があるように思われる。「電子商取引の消費課税問題」による税収ロスは、現在 10.38 億円であると推計結果がでた。税収ロスとしてのインパクトはちいさいものの、各企業間の競争へ影響を与えているため早期解決が望まれる。そして「少額貨物無条件免税」による税収ロスは、211.70 億円であると推計結果がでた。インターネットの普及と発展にともない、消費税導入時から採用されている関税定率法 14^⑧および輸徴法 13^①一も見直されるべきではないだろうか。

本稿では、推計により「益税」は確実に減少していること、また、「電子商取引の消費課税問題」、「少額貨物無条件免税」の現在の税収ロスと、今後予想される税収ロスがわかった。この結果を踏まえ、わが国の消費税法は、まだ改善の余地があること、早急に改善しなければならないことが存在していることがあるとの結論を得た。今後は、特に「電子商取引の消費課税問題」について、今回検討できなかった、消費区分は何か、また、どのように課税を行うべきか等を検討課題とする。現在提案されている電子商取引の消費課税の課税方法は各国間での協力が必要不可欠であるため、諸外国の消費税法も参考に比較検討し、あわせて「益税」、「少額貨物無条件免税」の対応策も検討し、今後わが国がとるべき消費税法とは何かを併せて検討課題とする。

【参考文献】

- ・ OECD (2008), “Consumption Tax Trends 2008: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues”, OECD Publishing.
- ・ OECD(2011a), “OECD Guide to Measuring the Information Society 2011”, OECD Publishing.
- ・ OECD (2011b), “Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues”, OECD Publishing.
- ・ 阿部泰隆(1992)「消費税の合憲性」『別冊ジュリスト(租税判例百選 第3版)』No.120, pp.126-127.
- ・ 井藤丈嗣(2010)「課税売上割合が95%以上の場合に生ずる益税問題—消費税率の引き上げを見据えて—」『税研』日本税務研究センター, pp.123-132.
- ・ 井藤丈嗣(2012)「消費税に関する過年度改正の効果とその検証」『税理』Vol.55, No.14, pp.97-105.
- ・ 上田淳二・筒井忠(2011)「消費税の税収変動要因の分析—産業連関表を用いた需要項目別の税額計算—」KIER DISCUSSION PAPER SERIES, KYOTO INSTITUTE OF ECONOMIC RESEARCH, Discussion Paper, No.1105.
- ・ 金子宏(2011)『租税法(第16版)』弘文堂.
- ・ 吉良実(1991)「消費税の不合理性及び違憲性」『シュトイエル』No.346, pp.1-19.
- ・ 黒澤盛章(2006)「新しい市場形態の発展による消費税制のあり方—デジタル財の電子商取引課税」『経済研究』No.7, pp.59-84.
- ・ 古城誠(2000)「運賃変更認可申請却下処分の裁量権の範囲—三菱タクシー運賃変更申請却下事件」『ジュリスト』No. 1179, pp.236-238.
- ・ 白木康晴(2009)「電子商取引における消費税課税の区分について—著作権の譲渡、貸付け及び役務の提供の区分等について—」『税大ジャーナル』pp.103-116.
- ・ 鈴木善充(2011)「消費税における益税の推計」『会計検査研究』No.43, pp.45-56.
- ・ 瀬領真悟(1993)「消費税転嫁にかかるタクシー運賃値上げ申請却下処分と道路運送法九条二号の審査」『ジュリスト』No.1026, pp.95-97.
- ・ 高橋祥次(1989)「消費税の転嫁と独占禁止法についての概略」『ジュリスト』No.931, pp.64-67.
- ・ 高橋秀雄(2001)『電子商取引の動向と展望』税務経理協会.

- ・ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール 消費税法』 第一法規.
- ・ 梯和恭・平田洋二(2009)「消費税法上の益税問題とその解消」『税研』 No.145, pp.98-99.
- ・ 橋本恭之(2002)「消費税の益税とその対策」『税研』 Vol.18, No.2, pp.48-52.
- ・ 橋本博之(2000)「運賃変更認可申請却下処分の裁量権の範囲-三菱タクシー運賃変更申請却下事件」『ジュリスト』 No.1179, pp.32-33.
- ・ 林亜紀(2009)「グローバル経済下での日本の消費税制のあり方-電子商取引の扱いを中心として」『租税資料館賞受賞論文集』 18(下), pp.267-353.
- ・ 持田信樹・堀場勇夫・望月正光(2010)『地方消費税の経済学』 有斐閣.
- ・ 森信茂樹(2000a)「国際的電子商取引と課税問題」『税経通信』 Vol.55, No.7, pp.17-25.
- ・ 森信茂樹(2000b)「国際的電子商取引と消費課税—デジタル財取引に関するEU 指令改正案を巡って」『国際税制研究』 No.5, pp.102-110.
- ・ 森信茂樹(2004)「電子商取引の発達と消費課税」『世界週報』 85(7)通号 4135, pp.58-59.
- ・ 山本守之(2008)『租税法の基礎理論[新版]』 税務経理協会.
- ・ 渡辺智之(1999)「インターネットに関連する課税上の諸論点」『ファイナンシャル・レビュー』 No.52, pp.105-121.
- ・ 渡辺智之(2001)「インターネット取引の発展課税上の問題点」『税務弘報』 Vol. 49, No.11, pp.49-54.
- ・ 渡辺智之(2001)「インターネット取引と消費課税」『税務弘報』 Vol. 49, No.14, pp.92-99.
- ・ 渡辺智之(2002)「インターネット取引課税の展望と課題」『税務弘報』 Vol. 50, No.11, pp.92-99.

【参考判例】

- ・ 消費税府の立法行為と国家賠償責任等
『判例時報』 No.1344, pp.115-125.(東京地裁平成 2 年 3 月 26 日判決。)
- ・ 不当利得返還請求控訴事件

『税務訴訟資料』 No.175, pp.995-1000.(大阪高等裁判所平成 2 年 6 月 28 日判決。)

『税務訴訟資料』 No.176, pp.1355-1359.(大阪高等裁判所平成 2 年 6 月 28 日判決。)

・ 三菱タクシーグループ運賃値上げ申請却下国賠事件

『判例時報』 No.1454, pp.61-70.(大阪地方裁判所平成 5 年 3 月 2 日判決。)

『判例時報』 No.1532, pp.69-74.(大阪高等裁判所平成 6 年 12 月 13 日判決。)

『判例時報』 No.1688, pp.123-128.(最高裁判所平成 11 年 7 月 19 日一小法廷判決。)

【参考資料】

・ 経済産業省(1999-2012)『電子商取引実態調査』.

・ 税制調査会(1994)『税制改革についての答申』.

・ 税制調査会(2002)『平成 15 年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—』.

・ 税制調査会(2010)『第 10 回 税制調査会(11 月 16 日) 補足資料(要望にない項目等)』

・ 総務省(1994-2008)『産業連関表』.

・ 総務省(2007)『ICT の経済分析に関する調査報告書』.

・ 総務省(2011)『平成 22 年国勢調査』.

・ 総務省(2011-2012)『通信利用動向調査 (世帯編)』.

【新聞資料】

・ 日本経済新聞

2012 年 6 月 15 日付.

2012 年 11 月 14 日付.

【参考 WEB】

・ Amazon.co.jp『特定商取引法に基づく表示』

http://www.amazon.co.jp/gp/help/customer/display.html/ref=hp_left_sib?ie=UTF8&nodeId=643004(2012 年 11 月 25 日確認。)

- ・ Amazon.co.jp 『消費税について』
<http://www.amazon.co.jp/gp/help/customer/display.html?nodeId=64297>
2(2012 年 11 月 25 日確認。)
- ・ Apple 『サービス規約』
<http://www.apple.com/legal/itunes/jp/terms.html>(2013 年 1 月 11 日確認。)
- ・ BookLive! 『BookLive!サービス利用規約』
- ・ BookLive! 『特定商取引法に基づく表示』
<http://booklive.jp/page/index/id/law>(2012 年 11 月 25 日確認。)
- ・ SONY ReadeStor 『Reader™ Store サービス利用規約』
<http://ebookstore.sony.jp/stc/about/terms/>(2012 年 11 月 25 日確認。)
- ・ 一般社団法人日本レコード協会 <http://www.riaj.or.jp/>
- ・ 紀伊國屋書店 BookWeb 『BookWebPlus 会員規約』
http://bookweb.kinokuniya.co.jp/guest/cgi-bin/faq.cgi?FILE=f_kiyaku
(2012 年 11 月 25 日確認。)
- ・ 税関 Japan Customs <http://www.customs.go.jp/>
- ・ 楽天 kobo 『Kobo 電子コンテンツ販売規約』
<http://rakuten.kobobooks.com/termsofsales>(2012 年 11 月 25 日確認。)