

《論 説》

消費税法における納税義務者に関する一考察

— 免税事業者の法的位置づけの視点から —

森 下 幹 夫

1 はじめに

我が国の消費税法は、所得税法や法人税法と同様に、広く日常生活上の身近な財・サービス取引を課税対象としており、その税額計算も、基本的には所得税法等と同様に、日々事業者が行う日常の経済取引をベースとして行われている。

本稿で取り上げる「消費税法における納税義務者」は、所得概念等をベースとする他の租税法における納税義務者の概念とは、かなり様相を異にしているが、それは、我が国の消費税法が、純粹に「財・サービスの有償移転」という物理的な消費支出に担税力を見出すものであり、人的要素である納税義務者(事業者等)の担税力を基本的には考慮しない間接消費税であることに由来していると考えられる。

一般に、消費税法については、計算技術的性格や立法政策的(政治的)性格が強いため、他の租税法と比較して法解釈に関して争いの余地が少なく、消費税法を巡る諸課題は、法解釈の問題というよりも、専ら事実関係の適切な認定や、立法政策によって解決されるべきものであると認識される傾向が強いように思われる。

他方、国民一般の消費税に対する関心は、他の租税法分野に比較して極めて高く、それを反映する形で、昭和63(1988)年12月の消費税法の成立以来、数多くの法改正が行われてきた。これは、消費税法が、日常生活や日常業務に最も身近な存在であるとともに、その計算構造が比較的シンプルであることにより、高度な租税法理論を必ずしも知らなくても、制度のあり方に関する議論が可能であると思われていることがその一因であると考えられる。

しかし、その計算構造のシンプルさにかかわらず、消費税法の法理論は、国民一般に広くとらえられているようなイメージ・理解とは、必ずしも一致するものとは思われない。例えば、消費税の性格として社会一般によく取り上げられる「預り金」という概念が、経済的な視点からはともかく、消費税法の法解釈的には存在しないというのがその典型である。

本稿では、このように法的側面と国民の意識との間に大きなギャップが存在するにもかかわらず、これまであまり意識して議論されることがなかったと思われる、消費税法における「納税義務者」概念、特に免税事業者の特異性について、国・事業者・最終消費者間の法的関係や、消費税免税事業者の法的位置づけ、平成27年度税制改正により導入されたりバースチャージ(reverse charge)方式などの検討を通じて考察することにしたい。

なお、消費税の納税義務者には、事業者（個人事業者及び法人）（消費税法5条1項）のほか、「外国貨物を保税地域から引き取る者」が含まれ（同法5条2項）、必ずしも事業者のみが納税義務者とされているわけではないが、本稿では論点の明確化のために、以下、特に断りのない限り、消費税の納税義務者について「事業者」という表現を用いることにする。

2 我が国の消費税法の基本的仕組み

2.1 序論

まず最初に、消費税法の有する基本的性格の概要について、所得税法や法人税法といった他の租税法との比較を通じて考察してみたい。

所得税法や法人税法においては、事実認定や課税所得の計算方法の重要性もさることながら、例えば、「所得」概念や、「一般に公正妥当と認められる会計処理の基準」（法人税法22条4項）概念のように、課税の前提条件でありながら、法令に具体的な定義規定が置かれておらず、個々の法令の文言だけでは必ずしも一義的に明確にならない基礎的な概念が多い。このため、法解釈努力によって、その意義を明らかにしていくという学術的研究が必要不可欠となっている。これは、例えば、デリバティブ取引のように、時代に応じて変化する現実の経済社会における、個々の納税義務者の属性・取引態様等を踏まえた担税力や課税対象としての適格性等を踏まえ、課税の公平等の観点から、必ずしも客観的に定義できない諸要素に応じた制度設計を行うことが想定されているためとも考えられる。

一方、消費税法は、「課税資産の譲渡等」という、広く一般に物・サービスの「物理的な消費行為」自体に担税力を見出し、それを「支払対価の額」という具体的な数値として機械的に把握して課税を行うという制度設計となっている。このため、取引態様のいかんにかかわらず、消費行為が行われた時点で、担税力は客観的な数値として把握されることになる。また、納税義務者と担税者が分離されることにより、個々の納税義務者の個別事情の差異等については、基本的に考慮する必要性はなく（「人的担税力理論からの解放」）、更に、事業者を納税義務者とすることで、三者間での複雑な法律関係が発生する徴収義務者制度との比較において、租税法関係の簡素化・効率化が図られている。

なお、我が国の消費税法には、後述するように、事業者免税点制度や簡易課税制度といった中小事業者向けの特例措置が存在するが、これらの特例措置は中小事業者の消費税計算の事務負担の軽減という納税事務コストへの産業政策的配慮により設けられているものであり、中小事業者の担税力に着目したものではない。

また、消費税法の条文構造は、主として計算技術規定と政策的（政治的）配慮規定から構成されており、個別事例における具体的な事実認定は当然必要ではあるものの、その法解釈や税額計算については、できる限り幅が生じないように規定され、極めて客観的かつシンプルな制度設計となっている。

このような基本的性格から、消費税法においては、立法政策としての議論は大いにあり得るものの、一般に、納税義務者の個別の属人的な要因に左右されない客観的な制度運用が可能であり、所得税法や法人税法のような法解釈論争を惹起する多くの重要な論点が生じる余地は限定的であると考えられる。

2.2 納税義務者と課税方式

(1) 租税法一般における納税義務者

租税法における納税義務者とは、租税法律関係において租税債務を負担する者をいい、経済上租税を負担する担税者とは異なる観念とされている。また、租税法上の給付義務を有する者であっても、所得税法の源泉徴収義務や、ゴルフ場利用税・入湯税等の特別徴収義務のように、納税義務者から租税を徴収し、租税債権者に納付する義務を負担する者は納税義務者ではないとされる¹。

納税義務者と源泉徴収義務者等との大きな相違点の一つは、関係当事者間の租税法律関係の性格である。例えば、所得税法における源泉徴収義務者の義務は、徴収納付義務の自動確定を前提とした、納税義務者から租税を徴収する義務（作為義務）と、徴収した租税を納付する義務（給付義務）が結合した義務であるとされ、租税債権者である国と納税義務者との直接の関係は切断されており、①国と源泉徴収義務者との間の公法上の債権債務関係と、②源泉徴収義務者と納税義務者との間の私法上の債権債務関係が同時に存在すると解されている²。

このため、源泉徴収に係る租税法律関係について争いが生じた場合には、法的には、租税債権者である国と納税義務者とは、直接の当事者とはならず、基本的に、国と源泉徴収義務者との法律関係と、源泉徴収義務者と納税義務者との法律関係とに分けて、紛争解決がなされることになる。

ただし、国税通則法は、「国税に関する法律の規定により国税（源泉徴収による国税を除く。）を納める義務がある者（中略）及び源泉徴収による国税を徴収して国に納付しなければならない者」を「納税者」とし（国税通則法2条5号）、また、「納税義務」に関して、「国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。）」（国税通則法15条1号）と規定し、納税義務者と源泉徴収義務者について共通の規定を定めている場合が多い³。

(2) 消費税法における納税義務者及び課税対象に関する規定

消費税法5条1項は、「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当する者を除く。以下略）及び特定課税仕入れ（中略）につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と規定し、事業者（個人事業者及び法人）に対して、消費税の納税義務を課している。また、消費税は、源泉所得税等とは異なり、申告納税方式により納税義務が確定する（消費税法45条）。

このように、消費税の納税義務者が事業者であることは条文上明らかであり、事業者は、国との関係において、源泉徴収義務者や特別徴収義務者のような、他に納税義務者が存在し、自らは納付義務のみを負うという関係にはない。

また、消費税の経済的な負担者（担税者）である最終消費者の権利義務関係に関しては、消費税法上、規定が設けられていないことから、「国と最終消費者」及び「事業者と最終消費者」との間には、消費税法上、何らの租税法律関係も存在しない。

この消費税の納税義務者を巡っては、税制改革法11条（消費税の円滑かつ適正な転嫁）の規定を根

1 金子宏「租税法（第二十一版）」（弘文堂2016）146頁以下。

2 金子宏・前掲注1 884頁以下、889頁以下。

3 金子宏・前掲注1 147頁。

拠に、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の主張が裁判で争われた。これに対するリーディング的な裁判例である東京地裁平成2年3月26日判決（判例時報1344号115頁）では、消費者は消費税の実質的負担者であるが、納税義務者であるとはいえず、したがって、消費者が事業者に対して支払う消費税分は、あくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しておらず、事業者が当該消費税分につき過不足なく国庫に納付する義務を消費者に対する関係で負う者ではない旨判示されている⁴。

イ 国内における課税資産の譲渡等

我が国の消費税は、国内で消費される財貨やサービスに対して負担を求める内国消費税であり、原則として、事業者が国内において行う課税資産の譲渡等（国内取引）を課税対象としている（消費税法4条1項）。この「課税資産の譲渡等」については、事業者が事業として行うものという事業性と、対価を得て行われるものという対価性が要件とされている（消費税法2条8号・9号）。

なお、国外で行われる取引は「不課税取引」として課税の対象にはならず、また、輸出取引等については、消費地課税主義の観点から「免税取引」とされている。

課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、「課税資産の譲渡等の対価の額」であり、原則として、事業者が課税資産の譲渡等の対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額をいうものとされ、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及びその消費税額を課税標準として課される地方消費税額に相当する額は含まない（消費税法28条1項）。

また、この「対価として收受し、又は收受すべき」額とは、個人事業者の棚卸資産の自家消費等の一定の例外を除いては、その取引の対象となった課税資産等の時価ではなく、原則として「その譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額」（消費税法基本通達10-1-1）であると解されている。

ロ 輸入取引（保税地域から引き取られる外国貨物）

消費税法5条2項は、「外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。」と規定し、我が国に輸入される課税貨物については、事業性や対価性の有無を問わず、保税地域から引き取る者を消費税の納税義務者としている。したがって、事業者のみならず、消費者たる個人も含めて、課税貨物を保税地域から引き取る者は、すべて納税義務者となる。

輸入取引が消費税の課税対象とされるのは、①保税地域から引き取られる外国貨物については、国内での消費が予定されていること、②消費税の課税対象となっている国産品・国内取引との税負担のバランスを維持するためであるとされる。

4 田中治教授は、「少なくとも消費税導入の初期の頃は、あたかも、消費者が納税義務者であるかのような錯覚が生じた。消費者が事業者に対して支払った消費税の一部が国庫に納入されない、という意味の益税論（今日もなお存続しているようであるが）は、法の根拠のない主張であって、相当ではない。」と述べられている（田中治「消費税をめぐる判例動向とその問題点」第97回シンポジウム－消費税をめぐる法的諸問題）税法学557号（2007）249頁以下。

課税貨物に係る消費税の課税標準は、その課税貨物につき、関税定率法4条から4条の9までの規定に準じて算出した価格（関税課税価格、C.I.F価格）に、保税地域からの引取りに係る消費税以外の個別消費税（酒税、たばこ税等）及び関税の額に相当する金額を加算した金額である（消費税法28条4項）。

ハ 特定課税仕入れ

これまでの我が国の消費税法においては、原則として、課税資産の譲渡等を「行う」事業者が、その課税資産の譲渡等に係る申告・納税を行うこととされてきた。しかし、国外事業者からのインターネットを利用したデジタルコンテンツの配信サービスや、芸能・スポーツに係る役務の提供等については、消費税の課税対象となる国内事業者との間の競争上の不均衡の是正や、国外事業者に対する徴税確保のため、平成27年度税制改正において、所得税法等の一部を改正する法律（平成27年法律第9号）等により、次のような改正が行われた。

①電気通信利用役務の提供に係る内外判定基準の見直し（消費税法2条1項8号の3、4条3項3号）

インターネット等の電気通信回線を利用して行われる、電子書籍・音楽・広告の配信等の役務の提供（以下「電気通信利用役務の提供」という。）に関して、その役務の提供が消費税の課税対象となる国内取引に該当するか否かの判定基準（内外判定基準）が変更され、役務の提供を「行う」者の役務の提供に係る事務所等の所在地から、役務の提供を「受ける」者の住所等となった。

これにより、国内に住所等を有する者に提供する「電気通信利用役務の提供」については、国内、国外いずれからの提供であっても、国内取引として消費税の課税対象となった。

②電気通信利用役務の提供に係る課税方式の見直し（消費税法2条1項8号の4、5条1項、28条2項、45条1項1号）

国外事業者が行う「電気通信利用役務の提供」を、「事業者向け電気通信利用役務の提供」と、それ以外のもの（以下「消費者向け電気通信利用役務の提供」という。）に区分し、このうち、「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、国外事業者から役務の提供を受けた国内事業者が、「特定課税仕入れ」として申告・納税を行うという課税方式（リバースチャージ（reverse charge）方式）が導入された。

リバースチャージ方式においては、事業者が平成27年10月1日以後に、国外事業者から受ける「事業者向け電気通信利用役務の提供」について、その役務の提供を受ける国内事業者が、その役務の提供に係る支払対価の額を課税標準として、消費税等の申告・納税を行うことになる（消費税法5条1項、28条2項、45条1項1号）。この特定課税仕入れについては、その特定課税仕入れを行った事業者者に納税義務が課されていることから、支払対価の額には消費税等に相当する金額は含まれていないとされる。

なお、この場合においても、他の課税仕入れと同様に、役務の提供を受けた国内事業者においては、仕入税額控除の対象となる（消費税法30条1項）。

（注）リバースチャージ方式により申告等を行う必要があるのは、一般課税により申告する事業者（簡易課税制度不適用事業者）で、その課税期間における課税売上割合が95%未満の事業者に限ら

れている（改正法附則42条，44条2項）。

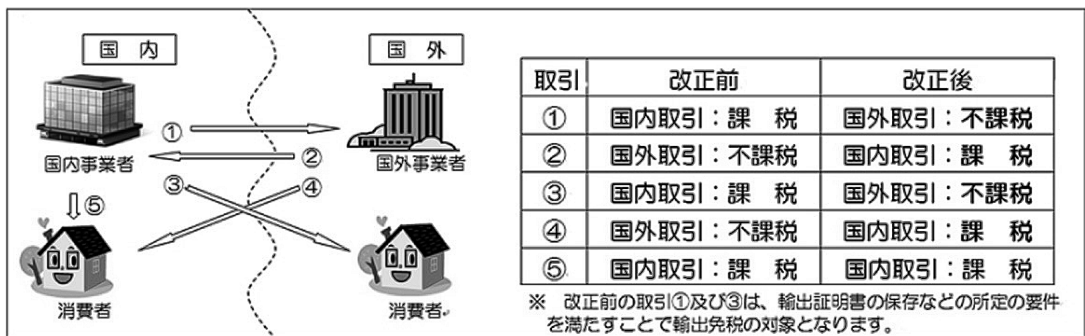
③国外事業者から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」に係る仕入税額控除の制限（改正法附則38条1項）

「消費者向け電気通信利用役務の提供」については，その役務の提供を行う国外事業者が消費税の申告・納税を行うが，国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受ける国内事業者は，当分の間，その役務提供に係る仕入税額控除はできない。

④登録国外事業者制度の創設（改正法附則39条）

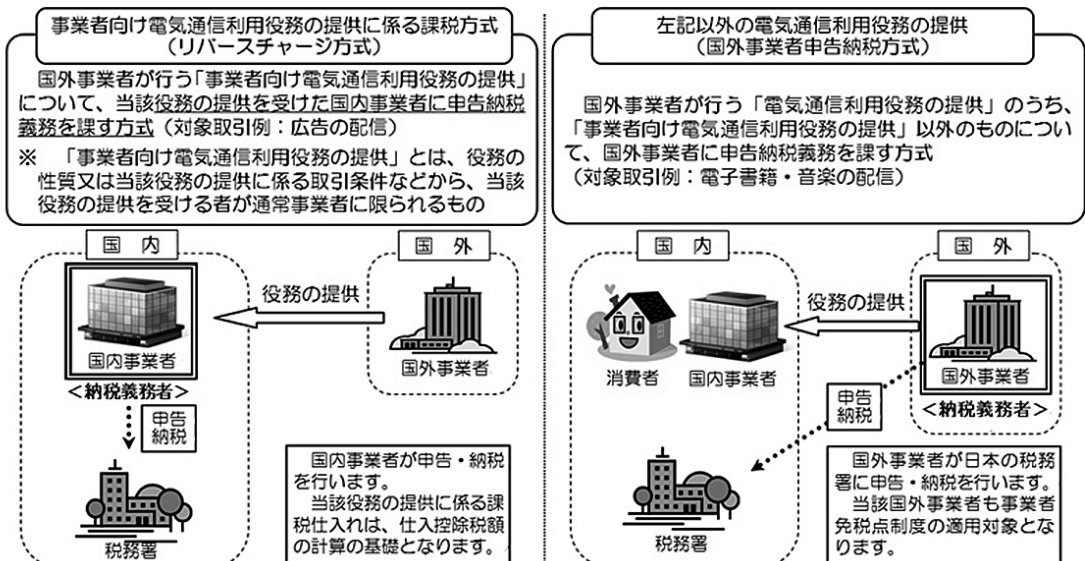
③のとおり，国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受ける国内事業者は，その仕入税額につき控除を行うことができないが，国税庁長官の登録を受けた登録国外事業者から受ける役務の提供については，仕入税額控除が可能である。

図表1 内外判定基準の見直し（電気通信利用役務）



（出典：国税庁「国境を越えた役務の提供に係る消費税の見直し等について」）

図表2 リバースチャージ方式（電気通信利用役務）

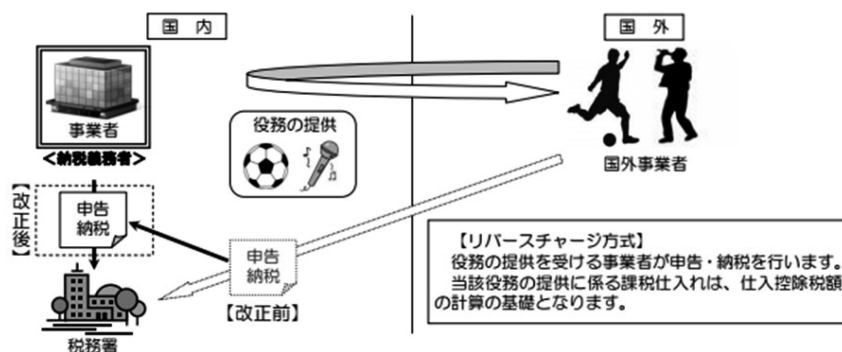


（出典：国税庁「国境を越えた役務の提供に係る消費税の見直し等について」）

⑤特定役務の提供に係る課税方式の見直し（消費税法2条1項8号の5、5条1項、28条2項、45条1項1号）

従来、国外事業者であっても、国内で音楽の実演やスポーツ競技大会等への出場などの役務の提供を行えば、その国外事業者が消費税等の申告・納税義務が課されていたが、平成28年4月1日以後行われる、俳優、音楽家その他の芸能人又は職業運動家の役務の提供を主たる内容とする事業として行う役務の提供のうち、その国外事業者が他の事業者に対して行うもの（以下「特定役務の提供」という。）については、納税義務者が、役務の提供を「行う」国外事業者から役務の提供を「受ける」事業者に変更され、「特定役務の提供」を受ける事業者において「特定課税仕入れ」として申告・納税を行うこととされた。

図表3 リバースチャージ方式（芸能・スポーツ等）



（出典：国税庁「国外事業者が行う芸能・スポーツ等に係る消費税の課税方式の見直しについて」）

実質的な税負担が最終消費者に帰着することを前提として設計され、前段階税額控除方式により税の転嫁が行われていく消費課税制度においては、仕向地主義が原則とされている。このため、国境を越える取引の存在に対し、消費者に対する消費を課税ベースとするという性格を維持するために、輸出を免税とし、輸入に課税するという国境税調整が必要となる。輸出国は、輸出時にそれまで課した税を払い戻すことにより「税の連鎖」を切断するとともに、輸入国においては、購入者に対して納税義務を課するという、広い意味でのリバースチャージ（売主から買主への納税義務の転換）が行われるとされる⁵。

国境税調整は、外国貨物の保税地域からの引取り時に、税関において行われることになり、平成27年度改正前の消費税法も、基本的に外国貨物が税関を通関することを前提に制度設計されていたと思われる。しかし、近年、飛躍的に発展・拡大している、インターネット等の電気通信回線を利用した国外事業者による役務提供については、税関を通ることが予定されていないため、このような仕組みが機能しない。このため、インターネット等を利用した電気通信利用役務については、国内において申告納税を期待できる役務提供を受ける国内事業者に、リバースチャージ方式による申告納税を求め、他方、申告納税が期待できない消費者等に対しては、役務提供を行う国外事業者に、日本の消費税の

5 岡村忠生「国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室417号（有斐閣2015）38頁以下。

申告納税を求めるという課税方式⁶が新たに導入された。

なお、国外事業者から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」に関して、国内事業者の仕入税額控除が当分の間、制限されることについては、納税義務者となる国外事業者は、通常、税務執行管轄の及ばない国外に所在し、適正な申告納税の履行を促すことには限界があることから、「国外事業者による納税なき、国内の課税事業者による仕入税額控除の適用」という新たな課税上の問題の発生を防止するためであると説明されている。⁷

3 消費税（付加価値税）の課税メカニズム

3.1 序論

前章においては、我が国の消費税法の基本的な仕組みについてみてきたが、消費税法における納税義務者や免税事業者の法的位置づけを正確に理解するためには、このような規定の背景となっている消費税の基本メカニズムの内容を押さえておくことが必要である。そこで、本章では、この基本メカニズムの根幹を成すと考えられる2つの要素について考察する。

(1) 納税義務と仕入税額控除の一体化

宮島洋教授によれば、消費税（付加価値税）の課税メカニズムの基本的特徴は、多段階取引課税における累積課税の排除等を可能とするために、投資財（資本財）購入を含めた仕入額に係る税額を売上額に係る税額から控除し、その差額を納付又は還付するという仕組みにあるが、この「売上税額の納税義務及び仕入税額の控除権利」は、不可分一体のものとして統合されていることから、消費税法における免税事業者の「免税」とは、単なる納税義務の免除ではなく、「売上税額の納税義務及び仕入税額の控除権利」を表裏一体のものとして取り扱うという付加価値税メカニズムからの「適用除外」を意味するとされる⁸。

そして、付加価値税の税額控除システムの正確性を担保するためには、インボイス方式の導入が必要であるが、我が国の消費税法においては、政策的考慮により、インボイス方式ではなく帳簿方式が採用されるとともに、事業者免税点制度や簡易課税制度といった特例措置が存在することで、税額控除システムの不透明性や益税といった問題が発生し、担税者である消費者との対立を招いていると指摘されている⁹。

6 佐藤英明「電子的配信サービスと消費課税－制度設計上の問題点」ジュリスト1447号（2012）15頁以下。なお、今回の法改正を巡る背景事情等については、このほかにも優れた先行研究がある。栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル24号（2014）、普家弘行「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察－国際間電子的サービス取引への対応」税大論叢77号（2013）など。

7 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」平成27年版改正税法のすべて（2015）838頁以下。

8 宮島洋「消費課税の理論と課題」「21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題（二訂版）」（税務経理協会2003）6頁以下。

9 宮島洋・前掲注8 8頁以下。

(2) 消費税相当額の転嫁システム

消費税相当額の転嫁による累積課税の排除は、前述したような、一体化された「売上税額の納税義務及び仕入税額の控除権利」として、消費税の課税システムの根幹を成すものであり、累積税額を正確に控除するための必要不可欠のシステムがインボイス方式である。

消費税法における納税義務者は事業者であり、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としてされている（税制改革法11条）が、この税制改革法の規定の趣旨については、「適正に転嫁するものとする」と抽象的に述べているにすぎず、具体的な転嫁の額は、事業者の取引上の意思決定に任されていると解されている¹⁰。

ところで、我が国の消費税法においては、納税義務者が事業者とされている一方、担税者が最終消費者であることから、消費税は、源泉所得税と同様の「預り金」ないし「預り金的」性格を有する税であると説明されることがあるが、これは次に述べるとおり、消費税法の法解釈としては誤った見解である。

所得税法の源泉徴収義務者等とは異なり、消費税法においては、事業者を納税義務者として規定することで、租税法律関係に係る債権債務関係は、専ら国と事業者との間で完結するという制度設計がなされており、それ以外の経済上の当事者である、国と消費者、事業者と事業者・消費者との間においては、租税法律関係に係る債権債務関係は発生しない。

したがって、事業者は消費税相当額を転嫁すべき立場にあるが、消費税は源泉所得税やゴルフ場利用税のような法令で権利・義務関係が基礎づけられた「預り金」ではないため、消費者には、消費税法上、消費税相当額を預ける義務はなく、納税義務者である事業者にも消費税を預かる義務はない。このため、インボイス方式によらない場合には、事業者による最終消費者等への転嫁の額は、取引当事者間の私法上の法律関係に委ねられることになる。

そして、このような法的理解を前提とした上で、消費税の課税標準は、取引当事者間で合意された課税資産の譲渡等の対価の額及び特定仕入れに係る支払対価の額であると規定されている（消費税法28条1項・2項）。その結果、消費税が適正な額で実際に転嫁できているか否かにかかわらず、消費税の「課税計算上は」、100%の転嫁が擬制され、売上等に係る消費税額が算出されることになる¹¹。

3.2 事業者免税点制度及び課税事業者選択制度

消費税の基本メカニズムは前述のとおりであるが、我が国の消費税法においては、納税義務者に関する特例的な規定として、事業者免税点制度（消費税法9条1項）及び課税事業者選択制度（消費税法9条4項）という留意すべき制度が設けられている。

(1) 事業者免税点制度

所得税法や法人税法においても、法令に定められた所得計算の結果、課税所得がゼロになる等の理由で確定申告や納税が不要となるケースがあり得るが、納税義務者としての法的性格や課税所得の計

10 前掲東京地裁平成2年3月26日判決（判例時報1344号115頁）

11 このような消費税法の構造については、田中治教授が詳細に分析しておられる（田中治・前掲注4 221頁以下）。

算方式自体については、納税額の多寡にかかわらず、通常の事業者等が所得税法や法人税法体系の枠外に置かれることは基本的にないと考えられる。

これに対し、消費税法においては、同法5条1項で、事業を行う個人（個人事業者）及び法人を消費税の納税義務者としつつ、同法9条1項に規定する、いわゆる「免税事業者」については、別段の定めがない限り、その「納税義務を免除」することとし、確定申告等の対象から除外している（消費税法45条1項本文かつこ書き、46条1項本文かつこ書き）。なお、ここにいう「免除」は人的非課税を意味するものと解されている¹²。

この事業者免税点制度の趣旨について、前掲の東京地裁平成2年3月26日判決（判例時報1344号115頁）は、次のように判示している。

「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、その軽減を図る必要があるところ、特に、人的・物的設備に乏しく、新制度への対応が困難であることが多く、かつ相対的に見て納税コストが高くつくものと思慮される零細事業者に対しては、特にこの面で配慮をして、右のような業者を免税業者としたものである。」

消費税の納税義務を免除される免税事業者は、法的には「消費税相当額を転嫁すべき立場にはない」との位置づけがなされ、消費税の「売上税額の納税義務及び仕入税額の控除権利」メカニズムの枠外に置かれることになる。

その結果、免税事業者については、単に消費税の納税義務を負わないだけにとどまらず、消費税法上の規定の適用に関して、次のような取扱いを受けることになる。

①免税事業者は、課税仕入れに係る仕入税額控除を受けることができない（消費税法30条1項）。

免税事業者であっても、事業として他の者から課税資産等を仕入れた場合には、消費税相当額の経済的コストを負担することになるが、課税事業者のように、当該コストを消費税法に基づく税額控除メカニズムによって控除することはできない。これは、「売上税額の納税義務及び仕入税額の控除権利」を表裏一体のものとして取り扱うという、消費税の基本的仕組みからの帰結である。

②免税事業者の取引額の算定等に関しては、消費税法の規定の適用において「課されるべき消費税に相当する額」がないという前提での取扱いが行われる。

例えば、消費税の納税義務の有無を判定する際に用いられる、基準期間における課税売上高の算定（消費税法9条2項1号、28条1項）においては、基準期間中に国内において行った「課税資産の譲渡等の対価の額」が基準期間における課税売上高とされるが、原則として、当該金額が1000万円以下である者については、当該基準期間に対応する課税期間において免税事業者となるとされている。そしてこの「課税資産の譲渡等の対価の額」については、対価として收受し、又は收受すべき一切の金

12 金子宏・前掲注1 709頁。田中治教授は、この「免税」という用語については、一般的な租税法理論における使い方からすれば、「非課税」という用語に置き換えた方が、内容的に的確であると指摘されている（田中治「免税事業者の課税売上高」別冊ジュリスト租税判例百選（第6版）（有斐閣2016）165頁以下）。また、西山由美教授も、免税事業者が申告納税義務の免除を放棄しない限り、申告納税義務が生じないことから、人的非課税と理解されるべきと指摘されている（西山由美「消費税における『事業者』と『消費者』－フェアネスの視点からの考察－」税法学573号（2015）211頁）。

銭等の額とし、課されるべき消費税額等に相当する額を含まないものとされている。

この課税売上高の算定において、基準期間に課税事業者であった者については、課されるべき消費税額等に相当する額を控除する一方、基準期間に免税事業者であった者については、課されるべき消費税額等に相当する額を控除しないという、異なる取扱いがなされる。

このように、課税事業者と免税事業者とで異なる取扱いがなされることについて、最高裁判平成17年2月1日第三小法廷判決（民集59巻2号245頁）は、基準期間における課税売上高を算定するに当たり、消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない免税事業者については、課税資産の譲渡等の対価として収受された金額等から消費税相当額を控除することは、法の予定しないところであると判示している。

この最高裁の判断に対しては、基本的に支持する見解がある一方、事業者が受領した消費税相当額は、あくまでも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ていないという、従来の裁判例の支配的な考え方からすれば、明らかに矛盾するものである、という批判がある¹³。

筆者としては、最高裁判決のこの解釈について、「免税事業者を消費税メカニズムの適用除外とする」という基本理論からすれば、免税事業者を「消費税相当額を転嫁すべき立場にはない」と位置付けるのは当然の帰結であると考えられる。しかし、租税法律主義の観点からすれば、事業者の属性によって異なる計算方法を適用するためには、消費税制度の理論上は当然の帰結ではあったとしても、立法論として、やはりその具体的な取扱いの差異を消費税法上に確認的に規定しておくことが望ましいのではないかと考える。

③免税事業者からの仕入れについても、課税事業者における仕入税額控除の対象となる。

我が国の消費税法においては、中間取引段階における免税事業者の排除という結果を避けるという産業政策上の理由から、本来、消費税の基本メカニズムから排除される免税事業者からの仕入れについても、課税事業者において仕入税額控除を認めている（消費税法2条1項12号）。すなわち、消費税法は、課税事業者が国内において行う課税仕入れ等について仕入税額控除を行うこととしているが（消費税法30条1項）、この「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、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること」と規定されており（消費税法2条12号）、免税事業者からの仕入れに関しても、仕入税額控除が認められている。

この措置は、消費税の基本メカニズムである「売上税額の納税義務及び仕入税額の控除権利」の一体化原則に対する重大な例外であり、消費課税理論上は説明できないものである。

一般に、消費課税制度における免税義務者の法的取扱いについては、課税事業者と免税事業者との「二分論」を前提とした制度設計、すなわち、免税事業者については、単に課税権者である国との関係での租税債務関係を生じさせないというのみならず、「納税義務と仕入税額控除の一体化」を前提とする消費税の基本メカニズムそのものからの遮断が予定されているとみることができる。インボイス方式を採用している諸外国の付加価値税制度においては、免税事業者にインボイスの発行権を認めないという形で、その趣旨を徹底させている。

13 支持するものとして、谷口勢津夫・判批・判例時報（判例評論）1909号（2006）170頁等。反対するものとして、田中治・前掲注4 226頁以下。

しかし、我が国の消費税法においては、③のような、消費課税理論上、説明できない重大な例外を認めていることで、このような「二分論」に基づく消費税の課税システムが十分には機能しておらず、経済的側面のみならず、課税理論的な側面においても、制度上の重大な欠陥が黙認されている状況にあると考えられる。

(2) 課税事業者選択制度

このように、本来、消費税の基本メカニズムから排除されるべき存在でありながら、産業政策上の理由から、当該メカニズムへの関与が一部容認され、制度の攪乱要因となっているのが、我が国の事業者免税点制度であるが、消費税法においては、仕入税額控除が認められない免税事業者であっても、免税事業者が、自らの意思で消費税課税事業者選択届出書を提出することで、課税事業者となり、消費税の基本メカニズムへの復帰を可能にするという制度が用意されている（消費税法9条4項）。

この課税事業者選択制度は、実務的には、例えば、免税事業者が多額の設備投資を行い、設備投資に係る消費税相当額を支出した場合に、免税事業者であるがゆえに、当該設備投資に係る仕入税額控除の適用を受けることができず、支払った消費税相当額が免税事業者の自己負担となることを避ける目的で、一時的に用いられることも多いと思われる。しかしながら、見方を変えれば、産業政策的配慮から例外措置として認められている免税事業者を消費税の基本メカニズムに取り込むことで、免税事業者の存在により生じている制度全体の歪みの軽減を図る一手段となるという点にも意義が認められると考えられる。

3.3 リバースチャージ方式による納税義務の転換

リバースチャージ方式は、役務の提供を受けた「買い手」側が、その支払対価の額を課税標準として納税義務を負う仕組みである。これは「納税義務者を売り手から買い手に転換する」という、一見、わかりにくい課税方式のように見えるが、消費税（付加価値税）メカニズムにおいては、国境を越える役務提供に対する課税方式として国際的に広く採用されているものであり、その性格は、国境税調整の一手段である、外国貨物に係る輸入取引に対する課税方式と共通するものである。

同方式の対象となる取引に関しては、国内事業者において、次に掲げるような会計処理が行われると思われるが、留意すべきは、この仕組みは、国外事業者が納税義務者として納めるべき消費税相当額を役務の提供を受けた国内事業者が代行して徴収するという「預り金」方式ではなく、国内事業者自身が納税義務者であるということである（消費税法5条1項）。リバースチャージ方式においては、役務の提供を行った国外事業者ではなく、当該役務の提供を受けた国内事業者が、日本の消費税法上の納税義務を負うとともに仕入税額控除を行うことになるが、当該国内事業者に係る課税売上割合が95%以上であるか否かによって、その取扱いが異なってくる¹⁴。

14 仕訳例2のように、国内事業者の課税売上割合が95%未満である場合には、控除対象外消費税等が発生するため、全額を控除することはできない。これはリバースチャージ方式の問題ではなく、消費税法上の非課税取引の存在に起因する問題である。

【リバースチャージ方式の導入による仕訳の変更例】

(仕訳例1) 国内事業者 (課税売上割合95%以上) が国外事業者に対し、「事業者向け電気通信利用役務の提供」の対価として、100万円の広告宣伝費を支払う場合

<改正前>

広告宣伝費 1,000,000 (→不課税取引) / 現金 1,000,000

<改正後>

広告宣伝費 1,000,000 / 現金 1,000,000

課税売上割合が95%以上の場合、消費税法改正附則42条により、特定課税仕入れはなかったものとして取り扱われる。

このため、特定課税仕入れに係る申告納税義務はないが、仕入税額控除の対象にもならない。

(仕訳例2) 国内事業者 (課税売上割合85%) が国外事業者に対し、「事業者向け電気通信利用役務の提供」の対価として、100万円の広告宣伝費を支払う場合

※広告宣伝費は、課税売上と非課税売上の共通経費とする。

<改正前>

広告宣伝費 1,000,000 (→不課税取引) / 現金 1,000,000

<改正後>

広告宣伝費 1,000,000 / 現金 1,000,000

雑損失 (控除対象外消費税等) 12,000 / 未払消費税 12,000

課税売上割合が95%未満の場合は、特定課税仕入れについて、申告納税義務が課されるとともに、仕入税額控除の対象となるが、課税売上割合に応じた控除対象外消費税等が発生する。

4 国税通則法上の「納税者」概念との関係

4.1 問題の所在

消費税(付加価値税)メカニズムに基づき、人的な担税力要素とは異なる「消費」という対象に担税力を見出している点や、担税者と納税義務者が異なるという違いはあるにしても、消費税法においても、課税権者である国との租税法律関係においては、その納税義務者に関して、所得税法や法人税法等と同様の法的位置づけがなされていると考えられる。

しかしながら、特例措置として、このような消費税(付加価値税)メカニズムの「適用除外」として存在する免税事業者の特異性は、申告納税制度を担保する加算税制度との関係においても課題を投げかける。例えば、このように、もともと納税義務を有しない免税事業者が不正な還付申告を行った場合に、当該免税事業者を国税通則法上の「納税者」ととらえて加算税を賦課できるかといった「納税(義務)者性」の有無という問題である。

このような事態は、消費税法の制度設計上は想定されていなかったと思われるが、課税実務においては、免税事業者が、自らを課税事業者であると偽って不正に還付申告を行う等の事例が散見される。

このような事実と異なる還付申告がなされた場合、課税庁としては、国税通則法等に基づき、本来あるべき適正な課税関係に復帰させるための是正措置、すなわち、更正処分による還付金の減額や、仮装隠ぺい行為に基づく不正還付の防止措置として設けられている重加算税の賦課決定処分の可否が検討されることになる。

しかし、免税事業者は、消費税法9条1項によれば、本来、消費税法上の納税義務を負っていないことから、加算税の賦課決定処分の前提となる、国税通則法2条5号ないし同法65条1項、68条1項に規定する「納税者」に該当するといえるのかという基本的な問題が生ずる。そして、法解釈上、仮に当該「納税者」に該当しないとすれば、このような仮装隠ぺい行為に基づく不正な還付を企てる者に対して、現行租税法は何らのペナルティを科すことができないことになる。

このような課税の公平を揺るがす消費税の不正還付申告に対して、現行租税法の解釈上、何らの防止策も用意されていないとすれば、速やかな法改正の必要性が議論されるべきであるし、逆に、法解釈上、十分な法的措置がなされているとすれば、その意義等を改めて検証・整理する必要がある。

本章では、そのようなイレギュラーな事例に対する裁判例を題材として、消費税法における納税義務者の法的性格について検討する。

4.2 消費税の免税事業者を巡る裁判例

(1) 大阪高裁平成16年9月29日判決（訟務月報51巻9号2482頁）

本件は、個人Xが、法定期限内に消費税課税事業者選択届出書を提出した上で、自己に帰属すべき輸出取引が存在しないにもかかわらず、当該輸出取引が存在すると仮装して消費税等の不正な還付申告を行ったことに対し、原処分庁が行った更正処分及び重加算税賦課決定処分の取り消しを求めた事例（以下「本件大阪高裁事件」という。）である。

イ 事件の概要

A社の代表者は、A社に帰属する輸出取引（以下「本件輸出取引」という。）を従業員X個人が行ったものであると仮装し、本件輸出取引に係る消費税等について、Xに仕入税額控除分の還付申告をさせることを企図して、Xに個人事業の開廃業届出書や消費税課税事業者選択届出書、消費税の確定申告書等を所轄税務署長あてに提出させ、これに基づき、Xは不正に消費税等の還付を受けた。

その後、このXの還付申告（以下「本件還付申告」という。）に対し、消費税等の還付税額はないとして所轄税務署長が行った更正処分及び重加算税賦課決定処分の効力が争われた。

第一審判決（京都地裁平成15年7月10日判決）は、本件のように納税義務を負わず、更正処分により還付金が減少しても、これによって納税義務が増加するわけでもない者を「納税者」というのは文理解上困難であり、法律の明確な根拠がない限り、加算税等を賦課することはできないと判示した¹⁵。

ロ 判決の要旨

本判決は、本件輸出取引はA社に帰属し、Xによるものではないのに、Xは自己の意思に基づき還

15 京都地裁判決の判断を支持するものとして、ハツ尾順一「事業者でなかった者がした消費税還付申告と重加算税」税務事例36号2号（2004）24頁以下、反対するものとして、品川芳宣・判批・TKC税研情報13巻2号（2004）60頁以下、一杉直「事業者でなかった者がした消費税還付申告と重加算税賦課の許否」税務事例35巻11号（2003）1頁以下。

付申告をしたものであるとした上で、大要次のように判示して、所轄税務署長が行った更正処分及び重加算税賦課決定処分を適法とした。

(イ) 納税義務の成立と税額の確定

消費税法のように申告納税方式を採用している税法の場合、いったん私人が自ら納税義務を負担するとして納税申告をしたならば、実体上の課税要件の充足を必要なる前提条件とすることなく、同申告行為に「租税債権に関する形成的効力」が与えられ、税額の確定された具体的な納税義務が成立する。本件還付申告が無効でなく、有効に成立している以上、結果的に実体上の課税要件事実が発生しなかったというだけで、形成された納税義務者としての地位が否定されるものではない。

(ロ) Xが行った還付申告書の意義

還付申告書の提出は、その主体がXであり、かつ、Xの意思に基づいて行われたことが明らかであり、申告納税方式の意義からすれば、本件還付申告の時点で実体上の課税要件事実が発生していても、還付申告により、観念的・抽象的には、課税標準額に対する消費税額0円、控除対象仕入税額及び控除不足還付税額21万5888円の納税義務が生じている。

また、国税通則法上、有効な納税申告があった場合には、課税標準等又は税額等を是正するためには、更正によるべきことが定められており、更正によって増減した国税の納付や還付についても、同法に定められた規定によることになるが、同法34条以下及び56条以下、同法28条、35条の規定は、還付請求者が現実に納税義務を負っているか否かを区別していない。したがって、原処分庁は、本件還付申告に基づいて、控除対象仕入れの有無等を調査し、必要な更正処分をし得る。

還付金とは、各税法の規定により、納税者に特に付与された公法上の金銭請求権であり、その実質は不当利得であるが、一定の納税額を前提とする以上、還付金自身、国税の性質を有するものであり、更正処分により減少した還付金の返還義務はまさに納税義務である。Xは、本件還付申告の時点では具体的な納税義務がないものの、還付金の額を確定する前提としての観念的・抽象的な納税義務があり、本件更正処分により還付金が減少されたことにより、納税義務が具体化したものというべきであるから、申告時点においても、Xは納税義務を負っている、すなわち「納税者」とであると解して差し支えないものというべきであり、国税通則法2条5号及び65条1項の「納税者」に該当するものと認めるのが相当である。

(2) 東京地裁平成23年8月29日判決（税務訴訟資料261号11738）

本件は、消費税課税事業者選択届出書を提出していない免税事業者が、免税事業者に該当する課税期間（以下「本件課税期間」という。）について消費税等の還付申告（以下「本件確定申告」という。）を行ったことに対し、所轄税務署長が行った更正処分等の取り消しを求めた事例（以下「本件東京地裁事件」という。）である。

イ 事件の概要

原告B社は、本件課税期間の基準期間における課税売上高が0円、すなわち1000万円以下の株式会社であり、かつ、本件課税期間の開始前に、消費税法9条4項に定める消費税課税事業者選択届出書を提出しておらず、本件課税期間において免税事業者であったが、本件課税期間の消費税等につき、

還付金の額に相当する税額がある旨の確定申告を行った。

これに対し、所轄税務署長から、B社は免税事業者であり、還付金の額に相当する税額等は生じないとして更正処分及び過少申告加算税賦課決定処分を受けたことから、同処分の取り消しを求めた。

本件において原告は、免税事業者は、消費税の確定申告書を提出する義務や還付申告書を提出する権利を有しておらず、国税通則法24条による更正の対象となる納税申告書の提出者は、法令により申告の義務ないし権利が認められている課税事業者に限られるべきであると主張した。

ロ 判決の要旨

本判決は、前掲の大阪高裁判決と同様に、申告納税方式が採用されている消費税等にあつては、私人が自ら納税義務を負担する納税者であるとして申告をした場合には、納税申告行為に租税債権関係に関する形成的効力が与えられ、確定申告により、消費税等の具体的な納税義務を負うとした。

そして、その上で、税務署長は、提出された納税申告書に記載された課税標準等又は税額等の計算が国税に関する法律に従っていなかったとき、その他当該課税標準等又は税額等がその調査したところと異なるときは、その調査により、当該申告書に係る課税標準等又は税額等を更正する権限を有する（国税通則法24条）ところ、本件確定申告書が消費税法等の規定に従って計算されていないことや、国税通則法65条1項という期限内申告書が提出された場合に該当することは明らかであるとして、更正処分及び加算税賦課決定処分は適法である旨判示した。

4.3 両判決の分析

(1) 両原告の消費税法上の法的地位の差異

まず、注目されるのは、両事件における原告の法的地位の差異である。

本件大阪高裁事件における原告は、自らの意思で、消費税課税事業者選択届出書を適法に提出するという消費税法上の手続を経て、消費税法上の課税事業者となったとみることができる。したがって、課税要件を満たす国内取引があれば、現実に納付すべき消費税額が発生する可能性があるとともに、輸出取引を行った場合は、輸出免税の規定に基づき、国内での仕入れに係る消費税額が免除され、免除された消費税額の還付を受けることができるという法的地位を得ていると考えられる。そして、この法的地位を利用して、原告に帰属する輸出取引の事実が存在しなかったにもかかわらず、あたかもそれが存在するかのように事実関係を仮装して、不正な還付申告を行ったものである。

これについて、金子宏教授は、「消費税の課税要件をみたさない者が、課税事業者を選択して、虚偽の還付申告をし、還付金を受領した場合には、その者は租税債務関係の当事者としての納税義務者にあたりと解すべきであろう」と述べられている¹⁶。

一方、本件東京地裁事件における原告（以下「本件事業者」という。）は、法定期限内に消費税課税事業者選択届出書を提出していない免税事業者であり、そもそも消費税法上、消費税の納付を行う又は還付を受けるという法的な地位はないと考えられる。したがって、仮に、課税要件を満たす国内取引の事実があったとしても、現実に納付すべき、又は還付されるべき消費税額が発生することは、消費税法の制度設計上は、予定されていない存在であると考えられる。

16 金子宏・前掲注1 147頁。

このように、本件大阪高裁事件における原告と本件事業者とは、いずれも消費税法上の納税義務者であると認定されたこと、及び事実と異なる還付申告を行った結果、加算税賦課決定処分の対象となったことでは共通しているが、その法的性格は異なると解される。すなわち、前者は、適法な手続を経て、自ら消費税法上の課税事業者となった事業者についての「納税義務者」性の有無が問題となっているのに対し、後者は、消費税法上も明らかに免税事業者に該当する事業者が、消費税の還付申告を行った場合の「納税義務者」性の有無が問題になっている。

(2) 両判決の意義

これまで考察してきた消費税法上の取扱いによれば、免税事業者は消費税（付加価値税）メカニズムの適用除外となる結果、消費税法の規定の適用においては、「課されるべき消費税に相当する額がない」、「確定申告義務を有しない」との法的取扱いがなされることになる。このため、免税事業者のこのような法的性格をとらえて、その「納税義務者」性を否定する主張も生じるところである。

両判決は、更正処分や加算税賦課決定処分の適法性の有無の判断に当たって、「申告行為がもつ租税債権関係に関する形成的効力」という法的概念の存在を前提に判断を導き出しているが、このような理論構成により、消費税法9条1項において「消費税を納める義務を免除する」という規定が存在する免税事業者についても、国税通則法上の「納税者」になり得るとの整合的な解釈を行った点に大きな意義が認められると考えられる。

本件大阪高裁事件について、森富義明氏は、これまで意識的に論じられることが少なかった「納税者」という概念に関して、一つの見解を示すものであると述べられている¹⁷が、筆者としては、本件東京地裁事件において、同様の法理論が、明らかに消費税法上の免税事業者に該当する本件事業者に関しても適用されたという点に注目したい。

本件大阪高裁事件における原告は、自ら適法な消費税課税事業者選択届出書の提出によって、免税事業者という法的地位を放棄することで、通常の納税義務者（課税事業者）と全く同じ法的地位を有している。このことに鑑みれば、ことさらに消費税法固有の法解釈問題としてとらえなくても、還付金の額に相当する税額が更正や修正申告によって減少した場合における、租税法一般の問題として整理するというアプローチも可能であったとも考えられる¹⁸。

他方、本件事業者は、明らかに消費税法固有の制度である免税事業者という法的地位を有しているのであるから、東京地裁判決事件は、消費税法9条1項によって「消費税を納める義務を免除」された事業者の、国税通則法上の「納税者」性の有無が、加算税制度との関係でストレートに争われたものと位置付けることができると考えられる。

免税事業者が、消費税（付加価値税）メカニズムにおいても、消費税法上においても、通常の課税事業者とは別のルールが適用される「特殊な存在」として位置付けられていることは、これまで考察

17 森富義明「平成17年度主要民事判例解説」判例タイムズNo1215（2006）258頁以下。

18 還付金の額に相当する税額が、更正等により減少するにすぎないときであっても、国税通則法が過少申告加算税の賦課対象とする趣旨であることについては、水戸地裁平成8年2月28日判決（税資215号749頁、東京高裁平成9年6月30日判決（税資223号1290頁）、最高裁平成11年6月24日第一小法廷決定）、福岡地裁平成7年9月27日判決（税資213号728頁、福岡高裁平成8年7月17日判決（税資220号175頁））等において判示されている。

してきたとおりである。この考え方を推し進めると、租税法上の共通概念である「納税者」、「納税義務者」という法的価値判断においても、前掲の京都地裁平成15年7月10日判決のように、「納税義務を負わず、更正処分により還付金が減少しても、これによって納税義務が増加するわけでもない者を『納税者』というのは文理上困難」という理由で、その納税義務者性が否定されるということもあり得ると考えられる。

兩判決は、「申告行為がもつ租税債権関係に関する形成的効力」という法的概念を用いることで、不適法な申告を行った免税事業者という、文理上は「納税者」として認識するには違和感のあるものを、法解釈努力によって、国税通則法上の「納税者」概念及び加算税制度の体系の中に整合的に取り込み、結果として妥当な結論を導き出したものと位置づけられる。

5 事業者免税点制度の問題点及び今後の方向性

5.1 免税事業者の特異性とその問題点

これまで考察してきたように、消費税法における「納税義務者」概念は、他の租税法と比較して、税制上の独自性を有していると考えられるが、そのような独自性については、①納税義務者とされる事業者が、その消費税相当額に係る経済的負担を担税者に対して制度的に転嫁し、自らは実質的には負担しないこと、②消費税法が「納税義務と仕入税額控除の一体化」という基本原則に沿って構築されていること、という2つの基本的な視点に立つことにより、理解が容易になるのではないと思われる。

しかしながら、現行の消費税法には、このような消費税（付加価値税）メカニズムの基本原則を攪乱する事業者免税点制度が存在する。消費税法は、免税事業者を「人的非課税」とした上で、「納税義務と仕入税額控除の一体化」という基本原則に沿って課税事業者とは異なる法的取扱いをすることで、基本原則を維持しようとしているが、産業政策上の観点から設けられた事業者免税点制度が重大な制度的欠陥として存在している。

免税事業者は、他の納税義務者の納税額に法的に影響を与えない自己完結型の存在ではなく、日常の経済取引を通じて、消費税（付加価値税）メカニズムに参加し、他の課税事業者との関わりをもつことによって、他の課税事業者の消費税法上の租税法律関係の形成に影響を及ぼす存在である。

免税事業者は消費税の納税義務を免除されているため、課税事業者が行う免税事業者からの仕入れ分には、前段階控除方式に基づいて控除すべき消費税相当額は、法的には含まれていないはずであるが、現行の消費税法は、課税事業者に対し、このような免税事業者からの仕入れに関しても、免税事業者が中間取引段階から排除されることを回避するという産業政策上の理由から仕入税額控除を認めている。その結果として、「対応する納税分のない仕入税額控除」すなわち、取引の前段階で消費税が課税されていないものに対しても、仕入税額控除の適用を認めるという、消費税（付加価値税）メカニズムの基本原則に明らかに反する取扱いが行われてきた¹⁹。

19 宮島洋教授は、「免税事業者は付加価値メカニズムの適用除外制度であるため、課税事業者と免税事業者との間で取引が行われると、付加価値税の精緻な税額控除システムが崩れることになる。したがって、免税事業者を容認するとしても、本来は記憶能力に欠ける零細事業者に限り例外的に認めるのが筋であるし、さらに、免税資格事業者に課税業者

第3章において、消費税は、法的には消費者からの「預り金」ではないことについて述べたが、この「預り金」議論は、消費者が消費税相当額として事業者を支払った金額と同じ額が、納税義務者である事業者によって国庫に納税されるべきであり、それより少ない納税額となるのは許されないとの国民感情に基づくものと思われる。このようなとらえ方は、前段階税額控除方式を採用する我が国の消費税法の法的理解としては正確ではない。しかし、消費課税における「納税義務と仕入税額控除の一体化」原則の重大な例外として、「対応する納税分のない仕入税額控除」を容認する事業者免税点制度は、消費税法上、認められている制度とはいえ、消費税（付加価値税）メカニズムに基づく本来の税額控除計算を歪め、国庫に納税されるべき消費税額が全体として過少に計算されるという意味では、「預り金」議論と同様の問題点をはらんでいると考えられる。

このことは、平成27年度税制改正において、国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受けた国内事業者は、当分の間、その役務提供に係る仕入税額控除ができないこととされたことと比較すると、極めて対照的である。

この「消費者向け電気通信利用役務の提供」に関しては、前述したように、役務の提供を行った国外事業者が日本の消費税の納税義務者となるが、税務執行上、適正な納税義務の履行が必ずしも期待できないことから、「対応する納税分のない仕入税額控除」が発生することを防止するという観点から、国内事業者の仕入税額控除を制限したものである。これはまさに消費税の基本メカニズムに忠実な措置であるといえる。

この場合の国外事業者が「適正な納税義務の履行が必ずしも期待できない」という蓋然性を有するにとどまるものであるのに対し、免税事業者は、「納税義務を免除された」存在であり、消費税（付加価値税）理論上は、仕入税額控除を認める必然性は更に乏しいと考えられる。

また、本稿で取り上げた、国税通則法上の加算税制度の免税事業者への適用問題では、「免税事業者」という特異な存在が、国税通則法上の「納税者」概念との関係において問題を惹起し、その法的位置づけいかんによっては、課税の公平の確保手段である加算税制度に係る法の欠缺、立法の不備を指摘される可能性も否定できなかつたと思われる。前掲の京都地裁判決は、そのような可能性が否定できないことについて問題提起したものとも思われるが、前掲の大阪高裁判決及び東京地裁判決は、この免税事業者の法的地位に係る国税通則法上の文理上の違和感を「申告行為がもつ租税債権関係に関する形成的効力」という法的概念を用いることによって、統合的に整理しようと試み、その結果、新たな立法によることなく、消費税の納税義務者と国税通則法との関係が法理論的に整理され、統一的な理解が可能になったと考えられる。

このように、事業者免税点制度は、単なる産業政策上の妥当性の問題にとどまらず、法的観点からみても税制上の攪乱要因になっていると考えられる。

5.2 今後の方向性に関する一考察

消費税法上の「免税事業者」概念が、もともと小規模事業者の事務負担軽減等という、租税法理論とは次元の異なる立法政策的（政治的）配慮によって創設されたものであることからすれば、当該立
を選択する誘因を仕組む必要がある。」と指摘されている（宮島洋・前掲注8 8頁以下）。

法政策等が国民の民意を反映したものである限り、必ずしも租税法理論上も100%精緻なものである必要はないとも考えられる。しかし、我が国においては、インボイス方式の不採用（帳簿方式）とも相まって、この事業者免税点制度が、単なる産業政策の領域にとどまらず、消費税の基本メカニズム全体を歪めているという状況が事実上黙認されているという点については、常に念頭に置いておくべきであると思われる。

事業者免税点制度の問題点の一つであった、国税通則法上の加算税制度との関係では、司法判断により、免税事業者による不正又は不適法な還付申告等についても、現行の加算税制度の枠内での抑止力が期待できるような、適正妥当な結論が導き出されたものと考えられる。

しかし、免税事業者の存在自体が、他の課税事業者を含めた消費税（付加価値税）メカニズム全体に影響を及ぼすという、現行消費税法自体に内在する構造的な問題は、依然として制度的に黙認されたままである。

事業者免税点制度については、累次の法改正により、基準期間の課税売上高が1000万円以下等にまで引き下げられているが、今後、消費税率の引上げ等により、その歪みが更に拡大することになれば、問題の所在が制度に内在する構造的なものであるだけに、運用面での努力による問題解決には限界があり、正確な消費税額の捕捉の困難化や、制度全体に対する不透明感、国民の不信感が強まるおそれがあるのではないかと考えられる。

この課題解決の決定打はインボイス方式の導入であるが、我が国の消費税法においては、帳簿方式の採用により、事業者免税点制度の存在がもたらす問題を更に深刻なものとしている。今後、税率の引上げや複数税率の導入等が具体化される際には、これまで低税率かつ単一税率であるがゆえに、事実上黙認されてきたと思われる、帳簿方式や事業者免税点制度についても、本来あるべき消費税メカニズムへの復帰に向けた抜本的な改革が議論されることが期待される。

6 結びに代えて

平成27年度税制改正におけるリバースチャージ方式の導入は、改めて、消費税（付加価値税）メカニズムが、「納税義務と仕入税額控除の一体化」という基本原則に立脚しているということを認識させるものであったと思われる。本稿で考察してきたように、消費税（付加価値税）の基本原則自体は、法解釈の幅の少ない、客観的かつシンプルなものであり、法解釈を巡って学説が鋭く対立することもなく、また、国民一般や実務家にとっても、予測可能性や法的安定性が確保されるというメリットが存在すると考えられる。

我が国において消費税法が施行されてから、約30年の年月が経過した。これまで消費税法に関しては、限界控除制度の廃止、事業者免税点・簡易課税基準額の引下げや、みなし仕入率の細分化といった、数多くの制度改革が実施されてきたが、それらの改革は、専ら産業政策的・政治的要請によって立法的に盛り込まれた、消費税（付加価値税）メカニズムの基本原則を歪めてきた部分に関して行われてきたものである。それは、消費税法のあり方に対する国民の民意を的確に反映してきた現れであり、今後とも、消費税の課税メカニズムを精緻に機能させるための改革努力が望まれるところである。

なお、付加価値税の先進国であるEUも、試行錯誤を繰り返しながら、EU域内付加価値税ルールの改善に努めてきたところであるが、本年6月に英国でEU離脱に係る国民投票が実施され、EU離脱派が僅差で勝利したことが、EU域内付加価値税ルールのあり方の検討に影響を与える可能性もあり得ると思われ、今後ともその動向から目が離せないと思われる。

参 考 文 献

- 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」平成27年版改正税法のすべて（大蔵財務協会2015）
尾崎護「消費税法詳解（改訂版）」（税務経理協会1991）
岡村忠生「国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室417号（有斐閣2015）
金子宏「租税法（第二十一版）」（弘文堂2016）
栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル24号（2014）
佐藤孝一「最近の税務訴訟Ⅱ」（大蔵財務協会2000）
「最近の税務訴訟Ⅴ」（大蔵財務協会2007）
「最近の税務訴訟Ⅵ」（大蔵財務協会2010）
佐藤英明「電子的配信サービスと消費税－制度設計上の問題点」ジュリスト1447号（2012）
品川芳宣「増補改訂版 重要租税判決の実務研究」（大蔵財務協会2005）
「事業者を装って消費税の不正還付申告をした場合の加重算税の賦課要件」TKC税務情報（2004.4）
田中治「免税事業者の課税売上高」別冊Jurist租税判例百選（第5版）（有斐閣2011）
「消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法学557号（2007）
田中治・近藤雅人「消費税の納税義務者」（三木義一・田中治・占部裕典編著「租税・判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編」）（税務経理協会2006）
西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』－フェアネスの視点からの考察－」税法学573号（2015）
普家弘行「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察－国際間電子的サービス取引への対応」税大論叢77号（2013）
一杉直「事業者でなかった者がした消費税還付申告と加重算税賦課の許否」税務事例35巻11号（2003）
水野忠恒「消費税の制度と理論」租税法研究双書1（弘文堂1989）
宮島洋「21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題（二訂版）」（税務経理協会2003）
ハツ尾順一「事業者でなかった者がした消費税還付申告と加重算税」税務事例36巻2号（2004）
森富義明「平成17年度主要民事判例解説」判例タイムズ№1215（2006）
国税庁「国境を越えた役務の提供に係る消費税の課税の見直し等について」（2015）

Taxpayer in the Consumption Tax Act in Japan
— The Relationship between the Consumption Tax System and
Tax-Exemption for Small-scale Enterprises —

Mikio Morishita

Abstract

The purpose of this paper is to consider the relationship between the Consumption Tax System and Tax-Exemption for Small-scale Enterprises in Japan.

The Consumption Tax Act in Japan was enacted in 1988. The Consumption Tax System is structured as to be passed on ultimately to consumers by addition to the price of products sold and services provided by enterprises. So enterprises may deduct tax on their purchases from tax on their sales (Purchase tax credit) to avoid “multiple taxation”. This rule is the basic and indispensable principle of the Consumption Tax System.

If the amount of taxable sales of an enterprise in its base period is not more than ¥10 million, the enterprise will be exempt from consumption tax during the taxable period (tax-exempt enterprise).

The question is whether “tax-exempt enterprise” is taxpayer or not. Because “tax-exempt enterprise” is also built into the Consumption Tax System in substance.

The Consumption Tax Rules don't apply to “tax-exempt enterprise”. But serious exception is allowed for political reasons, so the existence of “tax-exempt enterprise” would distort the Consumption Tax System in Japan. We should discuss the necessity of revising the Tax-Exemption for Small-scale Enterprises.