

## ISSUE BRIEF

# 消費税の転嫁に関する議論

## —消費税をめぐる論点④—

国立国会図書館 ISSUE BRIEF NUMBER 759 (2012. 9. 4.)

はじめに

I 問題の所在

II 益税 —過剰転嫁・過剰控除—

1 中小事業者の負担軽減措置等

と益税

2 益税額の推計

III 損税 —不完全転嫁—

1 転嫁の実態

2 非課税取引と損税

IV 対応策

1 免税点制度等の見直し

2 インボイスの導入

3 大綱等で示された対応策

おわりに

平成 24 年 2 月 17 日に閣議決定された「社会保障・税一体改革大綱」において、社会保障の安定財源確保と財政健全化を同時達成するための税制抜本改革の柱として、消費税率を平成 27 年 10 月に 10%まで段階的に引き上げる方針が示され、その内容に沿った法案が、修正の上、去る 8 月 10 日に可決・成立した。

本稿では、先に刊行した「消費税に関する議論の概要と背景」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.746, 2012.4.3 で概要を述べた消費税の論点のうち、転嫁に関わる部分を扱う。消費税の論点として、本来国庫に納められるべき税額の一部が事業者の手元に残ってしまうという「益税」の問題や、それとは反対に、消費税負担の一部が転嫁できずに事業者に帰着してしまうという「損税」の問題が指摘される。これらの問題について、その発生原因と実態を概観し、インボイス方式への移行も含めた解決策等について整理する。

財政金融課

かとう けいいち  
(加藤 慶一)

調査と情報

第 759 号

## はじめに

平成 24 年 2 月 17 日、政府は「社会保障・税一体改革大綱」<sup>1</sup>（以下「大綱」）を閣議決定し、税制抜本改革の一環として、消費税の税率を平成 27（2015）年 10 月に 10%（地方分を含む）まで段階的に引き上げる方針を示した。大綱の内容に沿った法案<sup>2</sup>は、民主、自民、公明の 3 党協議を経て、修正案<sup>3</sup>とともに 6 月 26 日に衆議院で可決され、修正後の法案は 8 月 10 日に参議院で可決・成立した。

本稿では、先に刊行した「消費税に関する議論の概要と背景」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』No.746, 2012.4.3 で概要を述べた消費税の論点のうち、転嫁に関わる部分を扱う。

## I 問題の所在

消費税の問題点として、本来国庫に納められることが想定されている税額の一部が事業者の手元に残ってしまうという、いわゆる「益税」の存在がしばしば指摘される。消費税を実質的に負担することが予定されている消費者の立場からはこのような事態は納得しがたいであろうし、一部の事業者のみが得をするというのは事業者間の公平性の観点からも問題がある。本来得られるべき消費税の税収が浸食されているという点でも問題である。

反対に、消費税負担の一部が転嫁できず事業者に帰着してしまうという、いわゆる「損税」の存在もしばしば指摘される。特に中小事業者にとってその負担は無視しえないものであり、事業の存続に関わる死活問題ともなり得る。いずれにしても、益税や損税の問題は消費税制度の信頼を揺るがしかねないため、改善が望まれる。そしてその弊害は税率が高いほど大きくなることから、消費税率引上げに当たっては重要な論点となる<sup>4</sup>。

益税や損税は、結局のところ、消費税の負担が生産・流通の各取引段階を通じて次々と順送りされていくという「転嫁」の仕組みに起因するものである。その意味で、両者は転嫁に関する論点として一体的に考えることができよう。消費税の転嫁は、以下のように行われる。

### 【消費税の転嫁の仕組み】

日本の消費税は、生産から卸売を経て小売に至るまでの各段階で課税される多段階付加価値税である。原則として国内におけるすべての財貨・サービスの販売・提供等に対して課税され、各取引段階において販売等を行った事業者が納税義務者となる。事業者は消費税分を本体価格に上乗せすることにより次の段階の事業者へ転嫁し、これを繰り返すことにより、最終消費者が消費税を負担することが予定されている。

ここで、もし事業者が売上に係る消費税額をそのまま納税するとすれば、仕入の際に前

<sup>1</sup> 「社会保障・税一体改革大綱」（平成 24 年 2 月 17 日 閣議決定） <<http://www.kantei.go.jp/jp/kakugikettei/2012/240217kettei.pdf>>

<sup>2</sup> 「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律案」（第 180 回国会閣法第 72 号）および「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律案」（第 180 回国会閣法第 73 号）。

<sup>3</sup> 修正案は、新旧対照表とともに内閣官房のホームページに掲載されている。 <<http://www.cas.go.jp/jp/seisaku/syakaihosyou/houan.html>>

<sup>4</sup> 益税や損税について全般的に論じた文献として、西沢和彦「消費税の諸課題と改革の選択肢」『Business & Economic Review』21(9), 2011.9, pp.49-73 など。

段階の事業者を支払った消費税分を当該事業者がコストとして負担することになってしまふ。逆に、もし当該事業者が仕入に係る消費税分を本体価格に織り込むならば、二重に消費税が課されることになり、税の累積が生じてしまふ。

このような事態を避けるため、消費税の納税額は、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を控除したものとされている。この仕組みを「仕入税額控除」という。その結果、各段階の事業者が収める消費税額は、当該事業者の生み出した付加価値に税率を乗じたものとなり、税の累積は生じない。そして、各取引段階の付加価値を合計したものが最終商品の価格となるため、次々と転嫁された付加価値相当分の消費税額を足し合わせれば、最終商品の価格に消費税率を乗じた額に等しくなる。消費者が購入の際に消費税を支払うことで、消費税の負担は最終消費者に帰着することになる。

しかし実際には、以上のような転嫁の仕組みがうまく機能しない場面があり、益税や損税といった問題を生むことになる<sup>5</sup>。そのようなケースとしては、消費税制度そのものに起因するものと、価格交渉力の差などの取引実態に起因するものの両方がある。以下では、益税・損税の発生原因とその実態、解決策等について整理する。

## II 益税 —過剰転嫁・過剰控除—

### 1 中小事業者の負担軽減措置等と益税

消費税には、中小事業者の事務負担等への配慮から以下のような特例措置が設けられているが、これらは益税の一因ともなっている<sup>6</sup>。

#### (1) 免税点制度

年間の課税売上高が 1,000 万円以下の事業者、または資本金等の額が 1,000 万円未満である設立後 2 年以内の事業者<sup>7</sup>は、消費税の納税義務が免除されている。

このような免税事業者であっても、仕入の際に前段階の事業者に消費税を支払っているため、その分だけ売値に転嫁するのは当然である。一方で、自らが上乗せした付加価値分

<sup>5</sup> 経済学的な観点からは、間接税としての消費税は適切に転嫁されるべきものとして、益税や損税の発生が問題視されている。一方で、専ら法律学的な観点からは、日本の消費税法上、転嫁の義務や権利を具体的に定めた規定はないため、実質的に転嫁する（できる）か否かは問題とならないという見方もある（田中治「租税法からみた消費税」『税財政の今後の課題と展望—日本租税研究協会創立 60 周年記念租税研究大会記録—』日本租税研究協会, 2009, pp.287-304 など）。この立場からは、消費税は取引相手に対して支払う対価の一部でしかなく、本体価格と消費税を区別して益税等を論じるのは「俗説」であるということになる。

このように、益税や損税はその存否自体が非常に曖昧なものであると言える。そのため、日本以外の消費税（付加価値税）導入国においても一般的にこれらの問題が大きく扱われているわけではないようである。森信茂樹中央大学教授は、「消費税がコストのひとつとして物価に溶け込んでいる EU 諸国では、「益税」という言葉は存在しません」と述べている（森信茂樹『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ—』大蔵財務協会, 2007, p.180）。

<sup>6</sup> 益税を扱った文献として、森信 同上, pp.178-184; 矢野秀利「消費税の政治経済学（第 5 回） 中小企業における問題点：簡易課税と免税」『税経通信』67(2), 2012.2, pp.138-145 など。吉良実「消費税の転嫁」『税法学』484 号, 1991.4, pp.1-17 は、益税の発生メカニズムについて詳細に論じている。

<sup>7</sup> 課税売上高が 1,000 万円以下かどうかは前々年（前々事業年度）の実績で判定されるため、設立後 2 年以内の事業者については資本金を基準に判定することとされている。ただし、多額の売上高を有するにもかかわらず少額の資本金で法人を新設するなどの租税回避が問題となっていたため、今回の一体改革案には、課税売上高 5 億円超の事業者の子会社をこの特例の対象から外す改正が盛り込まれている。

について消費税をかけるのは、免税事業者の趣旨に合わない。しかし実際には、そのような区別をすることなく、付加価値分も含めた売値全体に 5%を上乗せして販売している例もあると言われている。その場合、付加価値分の 5%は過剰転嫁であり、当該免税事業者の手元に残って益税となる。

また、免税事業者が流通の中間段階に関与する場合にも益税が発生し得る。日本の消費税制度では、仕入先が課税事業者であるか否かにかかわらず、免税事業者からの仕入であっても仕入額には消費税分が含まれているものとして仕入税額控除が認められる(IV-2参照)。これは、仕入の際に支払っていないはずの消費税分が控除されるという意味で、いわば過剰控除である。

免税点制度の適用上限は、消費税の導入当時 3,000 万円であったが、平成 17 (2005) 年以降 1,000 万円に引き下げられて現在に至っている<sup>8</sup>。しかし、それでもなお免税事業者は、全事業者数 858 万者のうち 509 万者 (約 59.3%) を占めると推計されている<sup>9</sup>。

## (2) 簡易課税制度

年間の課税売上高が 5,000 万円以下の事業者は、売上高のみに基づいて簡単に消費税の納税額を計算できる制度 (簡易課税制度) を選択できる。具体的には、仕入額を売上高の一定割合とみなして (みなし仕入率)、売上に係る消費税額にみなし仕入率を乗じた額を仕入税額控除の額とすることができるというものである。みなし仕入率は、右のとおり、業種に応じて決められている。

簡易課税制度におけるみなし仕入率	
第 1 種事業 (卸 売 業)	90%
第 2 種事業 (小 売 業)	80%
第 3 種事業 (製 造 業 等)	70%
第 4 種事業 (そ の 他)	60%
第 5 種事業 (サービ業等)	50%

これは、中小事業者の事務負担を軽減することを目的とした制度であるが、実際にはその趣旨を外れて利用されているという指摘がある。もし、みなし仕入率が実際の仕入率よりも高ければ、仕入税額控除の額が大きくなるため、本来よりも納税額を圧縮できることになる。事業者の中には、原則の方法と簡易課税制度の両方で計算を行った後、有利な方を選択する者がいると言われている。これは、過剰控除による益税と言える<sup>10</sup>。

消費税の導入当時、簡易課税制度の適用上限は売上高 5 億円であり、みなし仕入率の区分は 90%と 80%の 2 種類であったが、その後の改正で徐々に適用上限が引き下げられ、みなし仕入率の区分は細分化されて、平成 17 (2005) 年以降は上記のとおり制度となっている<sup>11</sup>。平成 22 (2010) 年度における簡易課税制度の適用件数は 140.1 万件 (課税事業者全体に占める割合は 43.3%) であり、同制度の下での納税額は 3,881 億円 (消費税の納税額全体の 4.1%) である<sup>12</sup>。

<sup>8</sup> 消費税制度の改正の経緯については、「消費税制度改正の歩み」(「資料 (消費課税)」(政府税制調査会提出資料) 2011.9.7, p.7) を参照。<[http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2011/\\_icsFiles/afiedfile/2011/09/09/23zen8kai9.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2011/_icsFiles/afiedfile/2011/09/09/23zen8kai9.pdf)>

<sup>9</sup> 財務省「参考資料 (消費税について)」(政府税制調査会提出資料) 2011.12.7, p.7。<<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/doc/23zen24kai25.pdf>> 平成 22 年の国勢調査と平成 21 年の国税庁特別集計から財務省が推計したもの。

<sup>10</sup> もっとも、このような簡易課税制度の恣意的な利用を抑止するため、同制度は一旦適用の申請をすると 2 年間は継続して適用しなければならない。とはいえ、みなし仕入率が恒常的に実際の仕入率を上回っているような事業者に対しては、益税の解決策にはならない。

<sup>11</sup> 前掲注(8)

<sup>12</sup> 国税庁『第 136 回 国税庁統計年報 (平成 22 年度版)』, p.258。<<http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/h22/h22.pdf>>

### (3) 95%ルール

(1)では免税点制度によって生じる益税について述べたが、課税事業者であっても、非課税取引に起因して同様の問題が生じ得る。政策的配慮等から、土地の譲渡・貸付け、賃貸家賃、学校の授業料などには消費税が非課税であるところ、事業者の売上の中にこのような非課税取引が含まれている場合、本来なら、売上に消費税がかからない以上、それに対応する仕入については仕入税額控除もできないはずである。しかし実際には、仕入を課税売上に対応するものと非課税売上に対応するものに区分するのは事務が煩雑になることから、現行の消費税法では、売上に占める課税売上割合が95%以上であれば（すなわち非課税取引が5%未満であれば）、仕入に係る消費税額の全額を控除できる（95%ルール）。これは、過剰控除による益税の発生原因となる。総売上高が大きければ、非課税売上の規模が金額ベースである程度大きくても95%ルールの適用が受けられるため、特に大企業に巨額の益税をもたらしていると指摘されている。<sup>13</sup>

95%ルールは消費税導入後長らく見直されてこなかったが、同制度が事務負担の軽減を意図したものであるなら、適用対象を中小事業者のみに限定すべきであるといった意見<sup>14</sup>があり、政府も最近見直しに着手した。平成23年度税制改正において、平成25（2013）年以降、95%ルールを適用できるのは年間の課税売上高が5億円未満の事業者に限ることとされた。

## 2 益税額の推計

益税の規模について、財務省は、転嫁の状況が区々であるため、定量的な把握は困難であるという立場をとっている<sup>15</sup>。

しかし、研究者らによる推計はいくつか存在する<sup>16</sup>。鈴木善充氏（近畿大学世界経済研究所専任講師）による最近の試算では、2007年時点で0.5兆円程度の益税が生じているとされている<sup>17</sup>。この試算の特徴は、国民経済計算（SNA）統計を用いることにより、消費税導入以降の益税額を時系列的に推計し、消費税制度の改正との関係を分析している点である。鈴木氏は、免税点の引下げや簡易課税制度の見直し等によって益税額は減少傾向にあるとしつつも、平成9（1997）年の税率引上げ後に一時的に益税額が増加したことから、仮に今後税率を引き上げるなら益税の規模も膨らむことが予想されるため、免税点制度や簡易課税制度のさらなる見直しが必要であると指摘している。

<sup>13</sup> 95%ルールに伴う益税を扱った文献として、山本守之『租税法の基礎理論（新版）』税務経理協会、2008、pp.425-431；佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について—95%ルールの見直しと交際費等支出課税—」『税大ジャーナル』8号、2008.6、pp.155-180。<[http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/08/pdf/08\\_06.pdf](http://www.nta.go.jp/ntc/kenkyu/backnumber/journal/08/pdf/08_06.pdf)>；井藤丈嗣「課税売上割合が95%以上の場合に生ずる益税問題—消費税率の引上げを見据えて—」『税研』25(4)、2010.1、pp.123-132など。

<sup>14</sup> 井藤 同上

<sup>15</sup> 第156回国会衆議院財務金融委員会議録第6号 平成15年2月25日 p.50；第154回国会衆議院財務金融委員会議録第19号 平成14年5月29日 p.13。IIIで述べる「損税」についても、財務省は同様の立場をとっている。

<sup>16</sup> 橋本恭之・鈴木善充『租税政策論』清文社、2012、pp.173-177は、先行研究における益税の推計手法とその結果を簡潔にまとめている。ここで言及されているもの以外では、立石雅俊「GDPより推計した消費税額と納税申告額との乖離—益税を中心として—」『自治総研』36(8)、2010.8、pp.18-51が、法人企業統計年報を用いて業種別の益税額を試算している。

<sup>17</sup> 鈴木善充「消費税における益税の推計」『会計検査研究』43号、2011.3、pp.45-56。<<http://www.jbaudit.go.jp/effort/study/mag/pdf/j43d04.pdf>>

### Ⅲ 損税 —不完全転嫁—

#### 1 転嫁の実態

ここまで論じてきた益税とは逆に、特に中小零細事業者は消費税を完全には転嫁できず、本来は最終消費者に帰着するはずの消費税負担を一部被っているという指摘がある。益税との対比で、「損税」と呼ばれる。その背景には、今日のようなデフレ不況下で消費が冷え込み、新興国との価格競争が激しい中、消費税分を価格に上乗せしにくいといった事情がある。また、大企業と中小零細企業、あるいは元請業者と下請業者などの間においては、一般的に前者が立場上優位にあると考えられるため、価格交渉において取引先に強い値下げ圧力をかける例があるとされている<sup>18</sup>。その結果、もし中小零細事業者や下請業者が消費税込みで本来の本体価格の水準で販売せざるをえないという状況になるならば、実質的には消費税分の負担を被っていると見ることもできる。免税点制度や簡易課税制度に伴って中小事業者には益税が生じうる一方で、実際には、不完全転嫁に伴う損税のほうが大きいといった指摘もある<sup>19</sup>。

消費税の転嫁の実態については、通商産業省（当時）が、消費税の導入と税率引上げに際して、その直後と1年程度後にアンケート調査を実施している（表1）。これによれば、製造業者と卸売業者については、企業規模別の実態は明らかでないものの、消費税分をほとんど転嫁できている。一方、小売業者やサービス業者については、転嫁できなかったという回答が比較的多く見られる。特に、企業規模が小さくなるほど、その比率が高くなる傾向が見てとれる。<sup>20</sup>

中小事業者ほど転嫁が困難な状況は、直近の転嫁状況や、今後仮に消費税率が引き上げられた場合に転嫁できるか否かを問うた調査でも同様の結果が出ており<sup>21</sup>、増税に伴う重

<sup>18</sup> 日本商工会議所の調べによれば、「取引上の優越的な地位を利用した不正な取引や、消費者からの消費税相当額の値引き要請等が行われているとの話を聞いたことがある」との意見が59%を占めている（日本商工会議所「社会保障・税一体改革について」（第180回国会衆議院社会保障と税の一体改革に関する特別委員会公聴会への提出資料）2012.6.13.）。

<sup>19</sup> 損税の問題を扱った文献として、醍醐聰「消費税転嫁の虚構性と特別会計剰余金活用の可能性」『税経通信』66(2), 2011.2, pp.17-25; 山崎広三「中小事業者における益税批判とその実態」『税制研究』55号, 2009.2, pp.159-166; 「消費税は取りはぐれない? 延滞額は不動の1位」「価格転嫁できず自腹」『東京新聞』2012.6.27など。斎藤貴男『消費税のカラクリ』（講談社現代新書）講談社, 2010は、消費税を転嫁できない中小事業者の現実について、実例を交えつつ描写している。

<sup>20</sup> 表1で紹介した以外にも、消費税導入・税率引上げ局面における転嫁状況については、いくつかの調査が実施されている。たとえば、「下請取引の状況（公正取引委員会調査 [元.5.23 発表] 及び中小企業庁調査 [元.5.26 発表]）」・「消費税の価格転嫁状況（5月末時点）について [元.7.28 発表]」・「消費税導入に関する下請取引緊急調査について [元.5.26 発表]」（以上、『税制調査会関係資料集（平成2年度改正）』1990.3, pp.65, 88-91 所収）；公正取引委員会事務局取引部下請課「消費税の実施に伴う下請事業者に対する調査について」『公正取引』464号, 1989.6, pp.74-75; 石口邦夫「下請取引における消費税の転嫁状況について」『公正取引』469号, 1989.11, pp.24-26; 池森治男・石口邦夫「消費税の実施に伴う大規模小売業者等の特別調査結果について」『公正取引』471号, 1990.1, pp.65-68; 通商産業省産業政策局物価対策課「新消費税関連価格情報ネットワーク調査（4月～10月分）の結果について」1997.12・通商産業省産業政策局物価対策課「平成9年度新消費税関連価格情報ネットワーク調査の結果について」1998.7（以上、国立国会図書館「インターネット資料収集保存事業（ウェブサイト別）」より <<http://warp.da.ndl.go.jp/search/>>）など。

<sup>21</sup> 経済産業副大臣・牧野聖修「税制抜本改革に関する経済産業省意見」（政府税制調査会提出資料）2011.12.12, p.3. <[http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2011/\\_icsFiles/afieldfile/2011/12/12/23zen27kai6-1.pdf](http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2011/_icsFiles/afieldfile/2011/12/12/23zen27kai6-1.pdf)>に、日本商工会議所等が2011年に実施した消費税に関する実態調査結果が紹介されている。このほか、「消費税 過半数が転嫁困難 「10%なら廃業」 13.7%＝2012年上期営業動向調査」『全国商工新聞』2012.4.30（全

要な論点のひとつであることが窺える。

表1 消費税導入時および税率引上げ時の価格への転嫁状況

(単位：%)

消費税導入時 (平成元年)						税率引上げ時 (平成9年)							
区 分	調査時点	価格への転嫁の程度			不明	区 分	調査時点	税率引上げ分の転嫁の程度			不明		
		おおむね 転嫁	ある程度 転嫁	ほとんど 転嫁せず				全て転嫁	ほぼ転嫁 (殆ど転嫁)	転嫁せず			
製造業者	平 元.4	98.6	0.4	—	1.0	製造業者	平 9.4	95.1	2.4	2.3	0.2		
	2.3	99.7	0.3	—	—		10.3	97.3	1.1	1.6	0.0		
卸売業者	元.4	96.6	1.1	1.3	1.0	卸売業者	9.4	92.2	5.2	2.1	0.5		
	2.3	99.2	0.4	0.4	—		10.3	94.3	4.7	0.8	0.2		
小売業者	元.4	73.0	10.0	16.6	0.4	小売業者	9.4	63.3	21.1	12.4	3.2		
	2.4	78.6	9.7	11.5	0.3		10.3	66.2	20.6	10.7	2.5		
	5億円超の事業者	元.4	84.8	5.2	9.4		0.6	2億円超の事業者	9.4	84.0	8.3	4.5	3.2
	2.4	96.3	0.5	2.6	0.6		10.3	87.3	6.7	2.9	3.2		
	5億円以下3千万円超の事業者	元.4	73.0	10.8	15.8		0.4	2億円以下3千万円超の事業者	9.4	60.6	28.4	8.3	2.7
	2.4	84.7	9.6	5.7	0.1		10.3	61.9	29.0	7.5	1.6		
3千万円以下の事業者	元.4	60.0	14.0	25.9	0.1	3千万円以下の事業者	9.4	29.2	34.0	33.0	3.8		
2.4	48.2	19.3	32.1	0.3	10.3	36.5	32.8	28.3	2.4	2.4			
サービス業者	元.4	61.6	7.3	29.5	1.6	サービス業者	9.4	56.0	13.4	28.4	2.2		
	2.4	60.1	7.9	31.6	0.5		10.1	58.9	10.8	29.5	0.8		
	5億円超の事業者	元.4	75.8	5.4	17.8		1.0	2億円超の事業者	9.4	63.4	11.8	23.0	1.9
	2.4	79.7	4.6	15.3	0.3		10.1	64.2	9.3	25.2	1.3		
	5億円以下3千万円超の事業者	元.4	61.4	9.0	29.6		—	2億円以下3千万円超の事業者	9.4	49.3	17.8	31.5	1.4
	2.4	56.0	10.3	33.4	0.3		10.1	55.9	13.6	30.5	0.0		
3千万円以下の事業者	元.4	14.9	8.5	68.1	8.5	3千万円以下の事業者	9.4	35.3	11.8	47.1	5.9		
2.4	26.7	8.9	63.0	1.5	10.1	38.7	12.9	48.4	0.0				

(出典) 「消費税の価格転嫁状況 (4月末時点) について (要旨) (通商産業省調査) [元.6.23 発表]」(『税制調査会関係資料集 (平成2年度改正)』1990.3, p.62 所収)；政府税制調査会第6回総会 (平成6年5月10日) 提出資料 (通商産業省調べ) 「消費税の転嫁状況」(『税制調査会関係資料集 (税制改革・平成7年度改正)』1995.3, p.202 所収)；森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料—』納税協会連合会, 2000, p.611.を基に筆者作成。

## 2 非課税取引と損税

損税の問題は、一般的には1で述べたように取引実態との関係で論じられることが多いが、益税と同様に、消費税の制度自体に起因する損税の問題もある。

最も代表的なのは、医療等に対する非課税に伴って生じる損税である<sup>22</sup>。病院や診療所等の医療機関が受け取る診療報酬や患者の自己負担分は、政策的配慮に基づき消費税が非課税とされているため、医療機関に消費税の納税義務は生じない。一方、医療機関が購入する医薬品、医療機器、備品、その他の諸経費には消費税が課されているが、売上としての医療行為が非課税であるため、仕入税額控除 (還付) が認められない<sup>23</sup>。したがって、

国商工団体連合会ホームページ <<http://www.zenshoren.or.jp/shoukai/chousa/120430-06/120430.html>>；「消費税率引き上げに対する企業の意識調査 消費税率引き上げ、企業の67.1%が業績に「悪影響」—税率引き上げ後の国内消費、企業の8割超が「縮小」を懸念— (帝国データバンク景気動向調査2012年7月 特別企画) <[http://www.tdb.co.jp/report/watching/press/pdf/keiki\\_w1207.pdf](http://www.tdb.co.jp/report/watching/press/pdf/keiki_w1207.pdf)> など。

<sup>22</sup> 医療機関の損税問題を論じた文献として、西沢和彦「消費税率引き上げが医療崩壊を加速する!」DIAMOND online, 2012.4.10. <<http://diamond.jp/articles/-/17025>>；安部和彦「税率引上げで拡大する消費税の「損税」問題—医療機関の抱える危機—」『税務弘報』59(10), 2011.10, pp.62-69；吉岡正雄「医療機関の「損税」解消は急務—医療の公益性と社会保障の観点から「ゼロ税率」を要求する—」『月刊保団連』No.1068, 2011.7, pp.30-35；益子良一「消費税増税の中止と医療へのゼロ税率の適用を」『月刊保団連』No.999, 2009.5, pp.30-36；船本智睦「消費税が医療経営に与える影響—保険診療収入が課税扱いとなった場合の医療機関の経営状況—」『JAHMC』19(8), 2008.8, pp.12-16 など。

<sup>23</sup> 自由診療など保険が適用されない医療行為には消費税が課されるが、それに対応する仕入税額控除も認められないため、損税は問題とならない。

実質的に医療機関が最終消費者として仕入に際して負担した消費税分を被っているというわけである。非課税取引は医療だけに限定されるものではないが、医療の場合には、診療報酬として一律に決定されており、各医療機関が仕入の際に負担した消費税分だけ勝手に引き上げるわけにはいかないこと、売上に占める非課税の割合が高い業種にとって深刻であること、病院の建替えや高額な医療機器等の設備投資に際して支払う消費税額が大きいことなどから、特に医療に伴う損税に焦点が当てられる。全国の医療機関が仕入の際に負担している消費税額は、0.9兆円と推計されている<sup>24</sup>。

もっとも、政府はこの問題に対して診療報酬の上乗せで対応しているという立場をとっており、消費税が導入された1989（平成元）年には0.76%、税率が5%に引き上げられた1997（平成9）年には0.77%、消費税分としてそれぞれ診療報酬が引き上げられた<sup>25</sup>。しかし、日本医師会は、この分を差し引いてもなお年間2,330億円が損税となっているとしている<sup>26</sup>。

## IV 対応策

### 1 免税点制度等の見直し

#### (1) 免税点制度および簡易課税制度

IIで述べたように、消費税に内在する制度自体が益税発生の一因となっている場合がある。免税点制度や簡易課税制度については、適用対象の縮小等が図られてきたものの、消費税率引上げに当たっては、さらなる見直しが必要だとの指摘がある<sup>27</sup>。簡易課税制度については、インボイス方式（後述）を採用しているヨーロッパ諸国において、中小事業者インボイスなしでの納税を可能とするために導入されているものであるから、インボイス方式を採らない日本（控除方式（後述））では同制度を導入する必要はなかったとして、控除方式を維持するなら簡易課税制度は廃止すべきであるという見解がある<sup>28</sup>。

一方で、中小事業者の事務負担の観点からは、免税点制度等の見直しには反対論も根強く、これまでの改正で順次引き下げてきた適用上限を元に戻してほしいとの声さえ聞かれる<sup>29</sup>。簡易課税制度の廃止論に対しては、税理士など実務家サイドから、零細事業者にも原則課税方式を適用するのは現実的に無理があるとして、むしろ、益税が発生するような高率のみなし仕入率が設定されていることを問題視し、のみなし仕入率を引き下げべきと

<sup>24</sup> 西沢 前掲注(4)(22)。なお、西沢氏は、医療以外の非課税取引についても、控除不可能な仕入税額に伴って生じる損税の規模を試算し、金融・保険が0.6兆円、住宅賃貸が0.4兆円、帰属家賃が0.1兆円、教育が0.3兆円、介護が0.1兆円、社会保障が0.1兆円、その他公共サービスが0.1兆円で、医療・保健と合わせて全体で2.6兆円に上るとしている。

<sup>25</sup> 厚生省保険局医療課「消費税の導入に伴う社会保険診療報酬等の改定について」『共済新報』30(4), 1989.4, pp.30-35; 鈴木幸雄「九年四月・診療報酬改定の概要」『社会保険旬報』No.1944, 1997.4.11, pp.17-21。

<sup>26</sup> 西沢 前掲注(22); 「教えて! 消費税パート2(4) 病院も中小規模に重い負担?」『朝日新聞』2012.6.13。

<sup>27</sup> 森信茂樹「消費増税議論(その9) "益税"発生の主犯は簡易課税制度 大幅に縮小・廃止せよ」DIAMOND online, 2012.3.30. <<http://diamond.jp/articles/-/16851>>

<sup>28</sup> 橋本・鈴木 前掲注(16), p.177。

<sup>29</sup> 「(一体改革 税と社会保障 課題を問う) 負担しわ寄せで利益飛ぶ/石沢義文全国商工会連合会会長」『毎日新聞』2012.1.27; 「(チェック消費税1) 価格転嫁 厳しい中小特例を/全国商工会連合会 寺田範雄専務理事」『東京新聞』2012.1.24。



いう主張もなされている<sup>30</sup>。帳簿や請求書の保存が必要な本来の課税方式には耐えられないとして白旗を挙げたからには、それなりのコストを負担するのが当然であるという考え方である。

中小企業庁の調査によれば、売上高 5,000 万円以下の事業者の大多数は、経理担当者が 1 人しかおらず、税理士等に依頼せず自前で納税等の事務処理を行っている<sup>31</sup>。諸外国でも、免税点制度や簡易課税制度は実施されている<sup>32</sup>ことを合わせて考えると、これらの制度を完全に廃止するというのは現実的でないかもしれない。しかし、これらがあくまで中小事業者の「特例」であることを考えると、公平の観点からは、最近の IT 技術の発達に伴う事務処理の容易化も踏まえて絶えず縮小の方向で見直しを進めていくことが必要となるとする意見もある<sup>33</sup>。

## (2) 95%ルール

この制度については、II-1-(3)で述べたように、平成 23 年度税制改正において、適用対象を限定することで一応の見直しが図られた。しかし、さらに進んで、制度そのものの廃止が最も望ましいとする見解もある<sup>34</sup>。

諸外国の状況を見ても、このような制度はあまり一般的ではないようである。EU の付加価値税に関する 2006 年指令 (Council Directive 2006/112/EC) には、第 173 条第 2 項 (e)として日本の 95%ルールに対応する規定が設けられているものの、これを実際に国内の制度に導入している国はイギリスのみであり、同国においても適用対象は中小事業者に限定されている<sup>35</sup>。

## (3) 非課税取引と損税

非課税取引により生じる損税も、消費税制度に起因する不完全転嫁のひとつと捉えられるため、制度自体の見直しによる改善策も考え得る。

医療に関する損税問題について、政府は診療報酬の上乗せで対応済みであるとの立場である。しかし医療関係者からは、診療報酬の上乗せは不十分であること、度重なる診療報酬の改定に伴い上乗せ分は紛れてしまっていること、そして、仮に診療報酬に消費税分が上乗せされているとすれば、それは患者負担の軽減を図るという非課税措置の意味を損なうことなどを理由に、非課税ではなく、仕入税額控除 (還付) が受けられる「ゼロ税率」の適用を求める声も挙がっている<sup>36</sup>。

ゼロ税率は、仕入に係る分も含めて最終消費者に消費税負担が生じない上に、取引の中間段階の事業者に対しても、仕入税額を還付することにより、消費税負担を一切発生させ

<sup>30</sup> 岩下忠吾・熊王征秀・上西左大信「消費税の課題と展望」『税研』26(4), 2011.1, pp.1-14 の p.4; 岩下忠吾「消費税率のアップに伴う現行制度の改善—簡易課税制度等—」『税研』26(3), 2010.11, pp.44-51.

<sup>31</sup> 経済産業副大臣・牧野聖修 前掲注(21), p.5.

<sup>32</sup> 「主要国の付加価値税における免税点制度の概要」財務省ホームページ <[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/116\\_1.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/116_1.htm)>; 「主要国の付加価値税における簡易課税制度の概要」財務省ホームページ <[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/116\\_2.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/116_2.htm)> なお、フランスには簡易課税制度はない。

<sup>33</sup> 森信 前掲注(5), pp.160-162.

<sup>34</sup> 佐藤 前掲注(13), p.164.

<sup>35</sup> 佐藤 前掲注(13); 前田高志「イギリスの付加価値税・部分控除制度の改正」『租税研究』452 号, 1987.6, pp.53-55.

<sup>36</sup> 吉岡 前掲注(22). 安部 前掲注(22)は、考え得る複数の解決策のひとつとしてゼロ税率化を挙げている。

ないようにするものである。税の累積が生じず、中立性が確保されるという点では優れているものの、消費税負担が全く生じない分野を作り出すことは、消費一般に広く課税するという消費税の性格に反し、大きな税収減を伴うなどの問題がある。そのため、政府税制調査会の答申でも、ゼロ税率は認めがたいとの立場が示されている<sup>37</sup>。また、仮に医療をゼロ税率の対象とするのであれば、現在非課税とされている他の取引についても、ゼロ税率化の要望が次々として出てきて収拾がつかなくなることも予想される。

一方で、医療をゼロ税率の対象とするのではなく、標準税率で課税対象とすることにより仕入税額控除を可能とするのがよいという見解もある。国民に負担を明確に示した上で、低所得者には必要に応じて窓口負担の軽減などの対策を取るのが最もシンプルだという考え方である。<sup>38</sup>

諸外国の状況を見てみると、日本と同様に医療サービスは非課税とする国が大勢である<sup>39</sup>。オーストラリアは医療にゼロ税率を適用している<sup>40</sup>が、まれな例と言えよう。なお、ニュージーランドの財サービス税 (Goods and Services Tax: GST) は極めて例外措置の少ない付加価値税として有名であるが、医療も標準税率の扱いである。

#### 【カナダの GST 還付制度】

非課税に伴う損税の問題に対して、特徴的な制度を有しているのはカナダである<sup>41</sup>。同国の付加価値税である財サービス税 (GST) でも、医療や教育等は非課税とされている。一方で、非課税措置による控除不可能な仕入税額 (すなわち損税) への対応策として、公共サービス機関に対して、仕入の際に支払った GST の一部を還付する制度 (Public Service Bodies' Rebate) が設けられている<sup>42</sup>。これは病院に特有の制度というわけではなく、非営利団体、地方自治体、大学等が対象である。医療機関に関して言えば、公立病院を運営する組織のうち *hospital authority* として歳入大臣の指定を受けたものに対して還付が認められる。公立病院の運営目的に用いられる仕入に係る GST 税額の 83%相当額が還付される<sup>43</sup>。

また、2005 年からは Health Care Rebate と呼ばれる制度も導入されている。Public

<sup>37</sup> 税制調査会『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』(平成12年7月) pp.241-242. <<http://www.cao.go.jp/zeicho/tosin/zeichof.html>>

<sup>38</sup> 西沢 前掲注(4)(22). 安部 前掲注(22)も、同様の解決策を一案として挙げている。もっとも、極力例外を排除して標準税率扱いとすることは、税制面だけを見ればシンプルかもしれないが、新たに窓口負担の軽減策等を講じるならば、そちらの面での複雑化が当然生じるものと考えられる。

<sup>39</sup> 「主要国の付加価値税の概要」財務省ホームページ <[http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/108.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/108.htm)> EUの付加価値税に関する2006年指令 (Council Directive 2006/112/EC) では、第132条第1項(b)(c)において医療サービスは非課税と規定されており、加盟国はこれに従っている。もっとも、医療制度は各国ごとに大きく異なり、患者の窓口負担がない国もある点に留意する必要がある。税制上の扱いのみで単純に比較するのは妥当でない。

<sup>40</sup> CCH, *Australian Master Tax Guide 2012*, Sydney: CCH Australia Limited, 2012, pp.1627-1629.

<sup>41</sup> 以下の記述は、Canada Revenue Agency, *GST/HST Public Service Bodies' Rebate*, 2012.8.13. <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gp/rc4034/rc4034-12e.pdf>>; Canada Revenue Agency, *Designation of Hospital Authorities*, GST/HST Memoranda Series, 2009.3.17. <<http://www.cra-arc.gc.ca/E/pub/gm/25-2/25-2-e.pdf>>; “Health care rebate (for certain activities other than the operation of a public hospital)” カナダ歳入庁ホームページ <<http://www.cra-arc.gc.ca/tx/bsnss/tpcs/gst-tps/rbts/hlthcr/menu-eng.html>> に基づく。

<sup>42</sup> 一部の州では、連邦の GST と州の付加価値税が統合されて HST (Harmonized Sales Tax) として運用されているが、HST の連邦部分についても同様に還付される。また、HST の州部分についても、州によっては還付制度がある。

<sup>43</sup> 還付率は組織の種類によって異なる。チャリティや非営利団体が 50%と最も低く、地方自治体の場合は 100%とされている。

Service Bodies' Rebate は、公立病院の運営目的の仕入に係る GST 税額のみが還付の対象であるが、Health Care Rebate は対象をそれ以外の目的（公立病院以外で医療サービスの提供を認められた「適格施設」の運営、研究活動、病院食の提供、在宅医療サービス等）に用いられる仕入にも拡張したものである。還付率は同じく 83%である。

## 2 インボイスの導入

価格決定権等の取引実態に起因する益税や損税については、結局のところ、転嫁の曖昧さという点に根本的な問題があるものと考えられる。

日本の消費税は、仕入税額控除の計算方式として「控除方式」（帳簿方式）を採用している<sup>44</sup>。控除方式とは、専ら事業者の帳簿を基に、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を減算することによって仕入税額控除を行う仕組みである<sup>45</sup>。この方式の下では、実質的に消費税分を転嫁できているかどうかにかかわらず、売上の 105 分の 5 は上乗せ分の消費税として認識され、また、買い手から見ると、仕入先が課税事業者か免税事業者かにかかわらず、仕入額には消費税が含まれているものとして仕入税額控除が可能となる。本体価格と消費税を区別せずに税額計算を行う控除方式は、いわば「ドンブリ勘定」であり、転嫁関係が曖昧になる。そして、平成 16（2004）年から導入された総額表示方式に伴い、本体価格という概念は益々薄らぎ、転嫁という発想そのものが消失しつつあると指摘されている<sup>46</sup>。

このような問題を解決し、正確な転嫁を可能とするためには、「インボイス方式」への移行が不可欠であると言われている<sup>47</sup>。インボイス方式とは、事業者間の取引に際して、取引ごとに税額を別記した請求書（インボイス、送り状）を授受し、売上に係るインボイスに記された税額から仕入に係るインボイスに記された税額を控除することにより納税額を計算し、かつ、インボイスの保存を仕入税額控除の要件とする方式である。日本の消費税と同様の付加価値税（VAT）を導入している国のほとんどが採用している方式である<sup>48</sup>。

インボイス方式のメリットは、必ず税額を別記するため、消費税分が明確になり、売り手にとって転嫁が容易となる点が挙げられる。また、買い手にとっても、インボイスは仕入税額控除を受けるためのいわば「金券」のようなものなので、転嫁を受け入れやすい。インボイスを発行するためには、税務当局に課税事業者として登録し、登録番号の交付を

<sup>44</sup> OECD の分類で“subtraction method”と呼ばれるもの（OECD, *Consumption Tax Trends 2010: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues*, 2011, pp.38-39）。日本語では「帳簿方式」と言われることが多い。以下で述べる控除方式とインボイス方式の比較については、林宜嗣「第 5 章 帳簿方式及び簡易課税制度の検討」宮島洋編著『消費課税の理論と課題（二訂版）』（21 世紀を支える税制の論理 第 6 巻）税務経理協会, 2003, pp.91-108; 矢野秀利「消費税の政治経済学（第 2 回） 課税ベースの計算—インボイス方式と帳簿方式」『税経通信』66(13), 2011.11, pp.115-122 等を参照。

<sup>45</sup> 平成 9（1997）年 4 月以降は、帳簿に加え、請求書等の保存も仕入税額控除の要件とされており、現行の方式は「請求書等保存方式」と呼ばれている。

<sup>46</sup> 濱田桂「消費税総額表示と円滑かつ適正な転嫁の実現—本体価格概念の消失と事業者間取引の内税化をめぐる問題点—」『税研』20(4), 2005.1, pp.119-127.

<sup>47</sup> 森信 前掲注(5); 吉良 前掲注(6); 野口悠紀雄「インボイスなし増税が生む重大な不公平」『週刊ダイヤモンド』100(29), 2012.7.21, pp.120-121; 野口悠紀雄「消費税の適正課税にインボイスが不可欠」『週刊ダイヤモンド』100(22), 2012.6.2, pp.118-119; 野口悠紀雄「消費税のインボイスは零細業者の味方」『週刊ダイヤモンド』98(30), 2010.7.17, pp.120-121.

<sup>48</sup> OECD 諸国の中では、日本以外のすべての国において、国税としての VAT はインボイス方式を採用している（OECD, *op.cit.*(44)）。

受けなければならない、免税事業者はインボイスを発行できないため、免税事業者からの仕入に際して生じる益税は解消される。転嫁関係の明確化というメリットに加えて、インボイス方式は脱税の防止という点でも優れている。税務当局側は、売り手側と買い手側の両方の手元にあるインボイスをクロスチェックすることが可能となるからである。さらに、インボイス方式では、個々の取引ごとに適用税率を明確にするため、複数税率（軽減税率）に対応できるといったメリットもある。

一方で、インボイス方式の最大の課題は、事務負担の増大である。取引の度にインボイスを発行し、長期間にわたって保存、管理するという負担は、特に中小事業者にとって深刻である<sup>49</sup>。また、インボイス方式のメリットのひとつである免税事業者からの仕入に伴う益税の解消は、裏を返せば、免税事業者が取引の中間段階から排除されてしまうという懸念にもなりうる<sup>50</sup>。

このように、インボイス方式にはデメリットもあるが、多段階付加価値税がうまく機能するための核心としての転嫁の確実性という点において、控除方式よりも優れているのは確かであろう。現在の日本の制度下でも、大規模事業者が中心ではあるものの、消費税額を別記した請求書等を用いて取引する例があること、また、仕入税額控除の要件として請求書等の保存が義務付けられていることなどから、インボイス方式に移行しても事務負担の観点でそれほど大きな問題はないという見方もある<sup>51</sup>。EU において一部で導入されている電子インボイス<sup>52</sup>のような仕組みも視野に入れつつ、検討を進める必要がある。

### 3 大綱等で示された対応策

益税や損税の問題については以上のような対応策が考えられるが、今回の一体改革では以下のような方針が示された。

大綱 (pp.32-33, 40-41) では、益税の一因となっている免税点制度と簡易課税制度について、中小事業者の事務負担への配慮という趣旨に配慮して制度自体は維持することとされている。その上で、免税点制度については不適切な利用を阻止するための改正が<sup>53</sup>、簡易課税制度についてはみなし仕入率を実態に合わせて見直す方針が、それぞれ示された。

医療機関等の損税の一因と言われている社会保険診療の非課税措置については、諸外国での対応や患者の自己負担の問題等を踏まえて非課税扱いを維持することとされた。その上で、損税のうち一定の基準に該当するものについては、区分して手当を行うことを検討するとされているが、具体的なことは現時点では明らかになっていない。

そして、価格交渉力等に起因する不適正な転嫁の問題については、円滑かつ適正な転嫁に支障が生じないように、より徹底した対策を講じていくとして、以下のような措置が例示

<sup>49</sup> この点に関しては、インボイス方式を採用している EU 諸国においても問題視されており、電子インボイスの普及等によるコスト削減を目指した見直しが図られている。詳細は、天野史子「欧州連合型インボイス方式の現状と課題」『INTERNATIONAL TAXATION』32(4), 2012.4, pp.77-83 を参照。加えて、天野氏は、EU では有効なインボイスとしての要件が非常に厳格であることから、納税義務者である事業者にとって大きなコンプライアンス上のリスクを生じさせているという問題点も指摘している。

<sup>50</sup> この点については、免税事業者が積極的に課税事業者になろうとする誘因が働くので、むしろ好ましいことだとの評価もある (森信 前掲注(5), p.182)。

<sup>51</sup> 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」『税研』18(2), 2002.9, pp.53-59。

<sup>52</sup> EU における電子インボイスの経緯と現在の利用実態等については、永田理絵「租税訴訟学会 電子 VAT インボイス」『月刊税務事例』44(4), 2012.4, pp.36-41 を参照。

<sup>53</sup> 前掲注(7)参照。

された（大綱 p.47 別紙 2「適正転嫁等への取組について」）。

- ・ 消費税の転嫁や価格表示等に関するガイドラインの策定と周知徹底、相談等
- ・ 中小事業者向けの相談窓口の設置と講習会の開催等
- ・ 下請業者等からの転嫁要請の一方的拒否などの不公正な取引に対する取締り、監視の強化
- ・ 便乗値上げ防止のための独占禁止法の厳正な運用、調査・監督および指導
- ・ 関係行政機関相互の緊密な連携の確保と、総合的な対策を推進するための本部の内閣府への設置

これを受けて、政府・与党は、転嫁対策の具体案を検討し始めている。民主党は、中小企業庁の増員による「転嫁 G メン」の設置などを提言した<sup>54</sup>。政府は、民主党の提言を全面的に取り入れた上で、転嫁対策の検討状況の中間整理としてより具体的な方針を示した<sup>55</sup>。消費税導入時に行われた「転嫁カルテル」の容認（独禁法の適用除外）や、消費税の転嫁拒否等を原則禁止するような立法措置について検討すること、転嫁状況に関する調査を以前よりも大規模に実施することなどが盛り込まれている。また、書籍等の例を参考に、総額表示義務を弾力的に運用することを検討するとされている。これは、今回税率が段階的に引き上げられることから、事業者の値札貼替え作業等に伴う事務負担に配慮したものとされているが、2で触れたように、総額表示方式は転嫁関係を曖昧にするとの考え方に立てば、転嫁対策の一環と見ることもできると考えられる<sup>56</sup>。

一方で、インボイス方式については、大綱の時点では単一税率を維持する方針が明示されていたこともあり<sup>57</sup>、中小事業者の事務負担等を踏まえ、導入しないこととされた。

## おわりに

消費税の転嫁に関わる益税、損税の議論は、一見複雑で細かな問題に見えるが、消費税制度への信頼を損ないかねない面を持っている。対応策は、IVで述べたように、免税点制度や簡易課税制度の見直しと、インボイス方式への移行である。しかし、いずれも中小事業者の事務負担とトレードオフの関係にあるという点に最大の難しさがある<sup>58</sup>。そのため、たとえ益税等を生む制度上の原因になっているとしても、免税点制度等を単純に廃止してしまうわけにはいかず、徐々に縮小の方向で見直していくしかない。その際には、単に事務負担への配慮というだけで問題を先送りするのではなく、導入後の年月の経過を経て消費税制度が定着してきた状況や、コンピュータ等の普及状況を勘案しつつ、検討を前に進めていく必要がある。

<sup>54</sup> 「消費増税の論点 中小企業の価格転嫁 下請けいじめ防止が課題に」『日本経済新聞』2012.5.26。

<sup>55</sup> 消費税の円滑かつ適正な転嫁等に関する検討本部「転嫁対策・価格表示に関する対応の方向性についての検討状況（中間整理）」2012.5.31。<[http://www.kantei.go.jp/jp/singi/shouhizei/pdf/kettei\\_120531.pdf](http://www.kantei.go.jp/jp/singi/shouhizei/pdf/kettei_120531.pdf)>

<sup>56</sup> 実際、一部の業界団体からは、外税方式の方が価格転嫁しやすいといった意見も出ていと報じられている（「消費増税の論点 価格表示、原則は「総額」 一部業界は「外税」要求」『日本経済新聞』2012.6.2）。

<sup>57</sup> 民主・自民・公明の3党協議を経て、軽減税率も検討対象となった（「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律案」第7条第1号ロ）。

<sup>58</sup> 矢野 前掲注(6)は、中小企業特例によってそこで働く者の所得が確保されるという社会政策的視点（政治的判断）も無視することはできず、この問題に対しては明確な解答を出し難いとしている。