

消費税法は「消費」と「付加価値」のいずれに課税をする税法なのか

日本税制研究所 代表理事/税理士 朝長英樹

2020/05/15

はじめに

税務調査で消費税の課税が行われて争いとなった事件においては、国側が消費税法は「付加価値」に課税をする税法であるという主張をするケースが少なくありません。

我が国の消費税が「付加価値税」であるという主張は、消費税法の創設時から存在していたものですから、消費税法が「消費」に課税をする税であるのか、あるいは、「付加価値」に課税をする税であるのかということは、「古くて新しい問題」と言ってもよいものです。

1. 何故、問題となるのか

我が国の消費税が「消費」に課税をする税であるのか、あるいは、「付加価値」に課税をする税であるのかということをも問うても意味がないのではないかという意見もあるものと思われます。

確かに、財政学や経済学などの観点からすると、そのような意見があっても、何ら不思議ではないと考えます。

しかし、税法学や税法の解釈という観点からすると、そのような意見は誤っていると云わなければなりません。

現在、税法の研究書や解説書においては、担税力の指標となるものは、「所得」、「財産(資産)」及び「消費(消費支出)」の3つであると説明されることが多いわけですが、この「消費(消費支出)」というところが「付加価値」ということになると、その説明の内容が的外れとなってしまふものが少なくありません。「消費(消費支出)」は消費者が行うものであり、一方、「付加価値」は事業者が生み出すものであるわけですから、その指標に係る当事者も場面も全く異なり、「消費(消費支出)」というところが「付加価値」ということになると、説明の内容が的外れとなるのは、当然のことです。

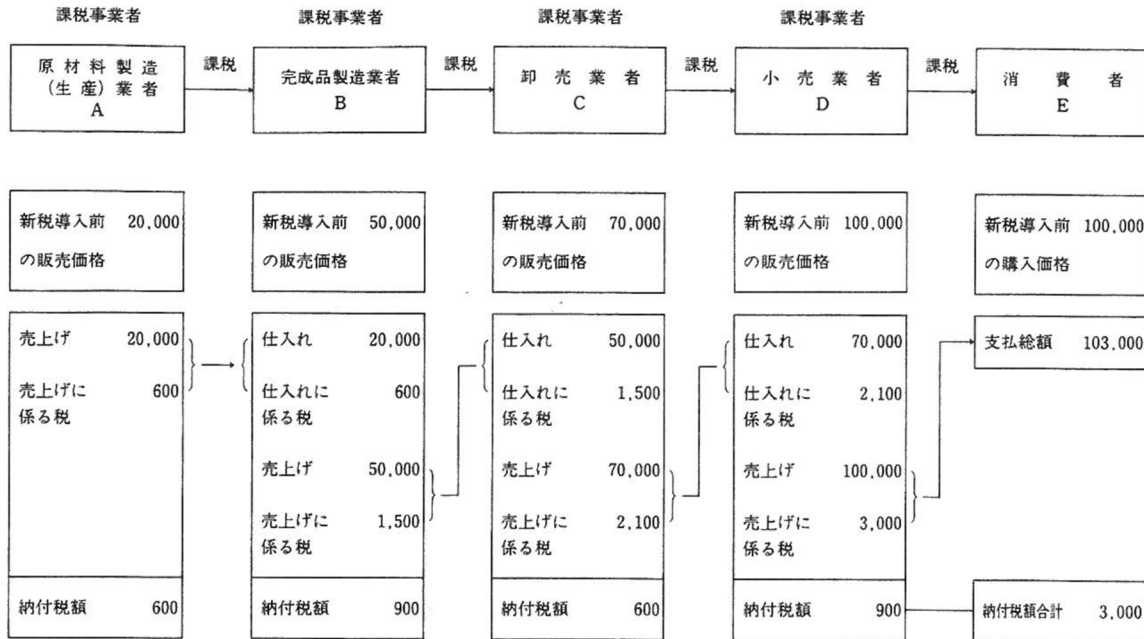
また、消費税法の中の条文を解釈する場合にも、「売上」に類似する「課税資産の譲渡等の対価の額」を課税標準とする条文の解釈と「所得」に類似する「付加価値の額」を課税標準とする条文の解釈に相違が生ずることは、当然、あり得ます。

このように、税の理論や税法の解釈においては、我が国の消費税が「消費」に課税をする税であるのか、あるいは、「付加価値」に課税をする税であるのかということは、答を明確にする必要があるテーマということになります。

2. 我が国の消費税は、事業者に負担を求める税ではないと説明して創りながら、実際には仕入税額控除を制限することで事業者にも負担を求める仕組みとしたという、他に例を見ない税である

我が国の消費税の税額計算の仕組みについては、その創設時に大蔵省が発刊した『消費税法のすべて』(大蔵省主税局税制第2課編)において、「(3) 取引段階ごとの税額計算の例」と題して、次のような計算例(7頁)が示されています。

(3) 取引段階ごとの税額計算の例



(注) 単純化のため原材料製造(生産)業者の前段階はないものと仮定している。

上記の計算例に示された税額計算の仕組みに関しては、「多段階課税」(消費者が負担する消費税を事業者の各段階で分けて課税をするもの)という説明がなされています。

仮に、我が国の消費税が「付加価値税」であったとしたら、税額計算の仕組みがどうなるのかというと、やはり、税額計算の仕組みは、上記の計算例に示されているものと同じようなものとなるはずですが。

このため、税額計算の仕組みに着目すれば、我が国の消費税は「付加価値税」であるということもできるわけです。

しかし、消費者の「消費」に担税力を認めて課税するというのであれば、本来は、上記のように多くの事業者にも申告納税を行っていただかなければならなくなる多段階課税ではなく、消費者と取引をする事業者だけに申告納税を行ってもらう単段階課税とするのが最も理論的で簡素かつ問題も生じない仕組みであるということになるはずですが。そして、常識的に考えると、消費者に負担を求める税について、消費者とは取引をしない事業者にまで申告納税の義務を負わせるということには、問題がある、ということにもなるはずですが。

それにもかかわらず、何故、我が国の消費税が多段階課税の仕組みを採用することとなったのでしょうか。

私は、その理由の一つは、消費者だけではなく事業者にも税を負担する仕組みとしようとしたためであると考えています。

上記の計算例においては、各事業者は自らが支払った消費税の全額を控除することができることとなっているため、消費者が消費税の額の全額を負担することとなっていますが、いずれかの事業者が自ら支払った消費税の一部又は全部を控除することができなかつたとしたら、その控除することができなかつた額は、消費者ではなく、事業者が負担することとなります。例えば、上記の計算例において、「卸売業者C」が自ら支払った消費税1,500円を控除することができなかつたとすれば、「卸売業者C」が納付する消費税額は1,500円増加して2,100円となり、全事業者が支払う消費税の合計額は、「卸売業者C」が控除することができなかつた1,500円が増加して4,500円となり、100,000円の商品について、「消費者E」が3,000円の消費税の負担しかしていないにもかかわらず、4,500円の消費税が課されることとなります。

つまり、我が国の消費税は、仕入税額控除を制限することで事業者にも負担をさせることができる仕組みとなっている、ということです。仕入税額控除に関しては、「生産、流通の各段階で二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除し、税が累積しないような仕組みが採られている。」(同前3頁)と説明されており、確かに、そのような累積排除の仕組みとなつてはいるわけですが、仕入税額控除が税の累積排除という役割を果たすのは、事業者が自ら支払った消費税を全て控除できる場合だけであって、一部でも控除できない額があれば、その額だけ税の累積が起きてしまうこととなります。これは、仕入税額控除が事業者に累積的に税を負担させることができる仕組み

でもある、ということの意味しています。

このように、事業者が支払った消費税について仕入税額控除を制限することによって事業者に負担を求めることとなっている額は、我が国全体では、相当な額になっているはずで

しかし、我が国の消費税は、その創設時から、「消費税は、事業者に負担を求めるのではなく、税金分は事業者の販売する物品やサービスの価格に上乗せされ、次々と転嫁され、最終的には消費者に負担を求める税である。」(同前3頁)と説明されてきました。

つまり、我が国の消費税は、言うこと(「事業者に負担を求めるのではなく、…消費者に負担を求める税」ということ)とやること(消費者に負担を求めるだけでなく、仕入税額控除を制限することで事業者にも負担を求める税となっていること)が違うという、他に例を見ない特異な税となっているわけです。

3. 仕入税額控除を巡る争いにおいては、我が国の消費税が事業者に負担を求める税であるという説明の方が国側に都合が良いため、国側は、我が国の消費税は「付加価値税」であると主張するようになっている

このように、言うこととやることが違うという、他に例を見ない特異な税となっていることが、消費税課税事件において、国側が消費税法は事業者の「付加価値」に課税をする税法であるという主張をするケースが出てくる原因となっていると考えられます。

特に、仕入税額控除を巡る争いは、その多くが事業者が支払った消費税の全部又は一部を控除することができるのか否かという争いとなり、国側にとっては、事業者は消費税を負担しないことになるという法解釈は都合が悪く、事業者は消費税を負担することになるという法解釈が都合が良いため、消費税法は事業者の「付加価値」に課税をする税であるということを前面に出す法解釈を主張することとなるわけです。

そして、一旦、我が国の消費税は事業者に課税をする「付加価値税」であるという法解釈が裁決や判決で採用されると、その後は、その法解釈が既成事実となって、その法解釈を更に都合よく利用した法解釈がなされるという状態が生ずることとなります。

紙幅の都合上、個々の事件に言及することはしませんが、現状は、明らかにこのような状態となりつつあると考えられます。

最後に

このような状態が当たり前になってしまうと、現在でさえ、他の税法以上に迷走している消費税法の解釈がなお一層迷走することとなってしまわざるを得ません。

消費税法が創設されてから既に 30 年もの月日が過ぎてしまいましたが、この辺りで、我が国の消費税法が「消費」に課税をする税であるのか、あるいは、「付加価値」に課税をする税であるのかということを改めて良く考えてみる必要があるのではないのでしょうか。