

日本における一般消費税に関する研究

餅 川 正 雄*

概 要

本研究の目的は、日本の一般消費税の“真像”を明らかにすることである。具体的な内容は、次の二つである。第一に、我が国の一般消費税の課税根拠を理論的に検討する。一般消費税は、事業者の生み出す付加価値（売上総利益）に担税力を見出して課税するものであり、間接税に分類される付加価値税の一種であると言われている。競争力や力関係において劣位に置かれている多くの事業者にとって消費税（相当額）を商品等の価格に転嫁することが難しい。そのため、一般消費税は間接税ではなく、負担者と納税者が同じという企業課税としての直接税と化しているという問題を指摘する。一般消費税は、最終的に国民の所得に帰着するものであり、その所得に一律課税を行うということは、日本国憲法の要請している「担税力に応じた応能課税」ではなく、逆進性の強い究極の不公平税制ではないだろうか。

第二に、「転嫁」問題に焦点を当て、裁判例を基に検討することで、消費税の課税システム上の重大な欠陥を法律の視点から明らかにする。消費税は間接税であるがゆえに転嫁されることが予定され、それが前提になっている。しかし、消費税法において、事業者に対する転嫁の義務も権利も規定されていない。筆者は「転嫁しているのか否かは曖昧（不透明）な状況になっている」と考えている。その原因は「消費税の転嫁強制システムが存在していない」からである。本研究では、消費税の転嫁問題について、司法（裁判所）においてどのように判断されてきたのか、三つの判例を基に考察する。最後に、経済産業省の月次モニタリング調査を基に、消費税の転嫁拒否の問題を明らかにする。

キーワード：課税ポイント分散論、担税力、消費税不転嫁、転嫁拒否

目 次	の考察
1. は じ め に	7.1 税制改革法における転嫁についての規定
2. 研究主題の設定理由	7.2 裁判例Ⅱ 損害賠償請求控訴，同附帯控訴事件
3. 問 題 提 起	7.3 裁判例Ⅱの考察
4. 研 究 対 象	8. 消費税を「不転嫁の場合における納税義務の発生」に関する考察
5. 租税の課税根拠（taxation rationale）に関する考察	8.1 裁判例Ⅲ 納税義務免除の更正請求事件
5.1 公平な課税に関する三つの学説	8.2 裁判例Ⅲの考察
5.2 課税ポイント分散論に関する考察	9. 消費税の転嫁拒否問題に関する考察
5.3 一般消費税の課税根拠としての「担税力（tax-bearing capacity）」	9.1 消費税転嫁対策特別措置法
6. 消費税を「消費者が負担する義務」についての考察	9.2 転嫁拒否行為の具体例（消費税の転嫁状況に関する月次モニタリング調査）
6.1 裁判例Ⅰ 消費税負担分の損害賠償請求事件	9.3 転嫁を阻害する表示の是正に関する特別措置
6.2 裁判例Ⅰの考察	9.4 価格表示に関する特別措置
7. 消費税を「消費者等へ転嫁する義務」について	9.5 共同行為に関する特別措置
	10. お わ り に

* 広島経済大学経済学部教授

1. は じ め に

我が国では、政府が消費税の再増税を急いでいることもあって、国民の関心は「消費税は、今後、どこまで税率が上昇するのか？」という将来への懸念に移っている。消費税の税率の引き上げ時期や軽減税率の適用範囲を巡っては、国民の生活に直結するため、議論すべきことが多くある¹⁾。なぜ「消費税を負担しなければならないのか？」という課税根拠の問題については、議論の外に置かれている。国民の立場からは「日本の消費税は、消費に対する課税であるのか？」という素朴な疑問がある。その答えは「消費税は消費課税ではない」ということである。筆者は「租税の問題は、法律と経済の両方に跨っている」という観点を忘れてはならないと考えている。換言すれば、租税の問題は法律と経済の二つの視点から考えなければならないということである。

法律の視点からは、これまでの判例によって「消費税の実質的な負担者は消費者である」ことが認められており、「消費税は商品やサービスの対価（価格）の一部であり」、「事業者にとって、消費税は預り金という性格のものではない」とされている。租税法律関係という権利・義務の観点からは、国民（消費者）は消費税法の埒外に置かれているという現実を知っておく必要がある。法律的にはそうであっても、経済的な側面からは消費税率が引き上げられると、消費やサービスの販売価額に消費税相当額が転嫁され、最終的には消費者である国民に消費税が帰着する構造になっている。そこで、我々は、「担税力に応じた公平な課税とは何か？」という問題を考えなければならなくなる。「担税力」とは何かという基本的な問いに答える必要がある。これについて、ジョン・スチュアート・ミル (J. S. Mill) は、「担税力は、各個人の“経済的総合力”として捉え、所得・財

産・社会的地位・職業など多くの要素によって構成される総合力である」と定義している。この担税力の定義では、数量化の困難な要素が含まれているため、抽象的な概念ということになる。担税力に接近するためには、測定可能な代替的な指標を選択するしかない。測定可能な担税力は、「所得・消費・資産」の三要素である。そこで、この三つのうちいずれか、あるいはそれらの組み合わせとなることになる。

まず「資産」は個人の“過去”の総合的経済力の結果とみることができる。“現在”の総合的経済力を担税力とするならば、フロー概念としての「所得」ないし「消費」の方がより近いものとみることができる。所得と消費について、どちらを代替的指標として選択するかについては、これまで様々な角度から議論されてきている。1970年頃までは、所得を代替的指標とする考え方が支配的であり、「公共財から受ける便益の大きさは、その個人の所得に比例する」という置き換えが行われてきた。そして、利益説の立場からは「公共財から受ける便益の大きさは、その個人の所得の増加に対して比例以上に増大する」と想定し、租税の所得再分配機能を持ち込むことになってしまう。この仮定は納税者のコンセンサスを得ることが難しくなってきた。そこで、能力説の立場に立って、税負担の配分基準を選択する方が個人課税の累進性の根拠が明確になることから、所得・消費・資産の三要素が考えられた訳である。しかし、1970年代に入って、EC 諸国を中心に付加価値税の導入が次々と実現するようになり、消費税に対する関心が高まってきた。その消費税は、間接税の方式が採用され、財やサービスに対する課税を通じて「消費者に税負担を転嫁させるもの」であり、結局のところ消費に対する比例課税の形をとるものである（佐藤，1990，p. 89）。学問的には、消費税の類型は数多く存在するが、本研究では「個別消費税」については研究対象

としないで「一般消費税」に焦点を当てる。

2. 研究主題の設定理由

本論は、「一般消費税（大型間接税）の課税根拠と転嫁問題に関する研究」である。周知のとおり、消費課税には、大型間接税としての付加価値税（VAT: Value-added tax）だけではなく、様々な類型がある。付加価値税の“納税義務者（taxpayer）”は、課税資産の譲渡等を行う製造業者・卸売業者・小売業者などの“事業者（business person）”である。消費税法の規定上、事業者が消費税（付加価値税）を申告・納税することになっている。事業者は、理論的には消費税を全く負担しないで、消費税相当額（consumption tax equivalent）を消費者に「転嫁」することが予定されている”という仕組みになっている。「消費税（付加価値税）は、広く商品やサービスの消費一般に着目して課税される間接税（indirect tax）である」と言われている。我が国では、消費税が1989（平成元）年に導入されてから、すでに28年が経過し、国民生活に広く浸透している。その意味では、子供から大人まで、すべての国民（消費者）にとって最も身近な租税が「消費税」であるとも言える。国民の多くは、消費税（相当額）を事業者に預けていると錯覚しているのではないだろうか。しかし、消費税法上、消費者は納税義務者ではなく、あくまでも納税義務者は、「事業者」である点が重要である。それゆえに、一般消費税（付加価値税）について、納税義務者としての事業者の立場と、消費税を負担する国民の立場という二つの視点から考察することが求められる訳である。

3. 問題提起

消費課税に関する筆者の問題意識を明らかにしておきたい。間接税としての消費課税の問題は、「転嫁」に焦点を当てて検討する必要がある。

「転嫁問題」について考察していくと、そもそも「租税は最終的に誰が負担しているのか？」という“租税帰着（tax incidence）”の問題に辿りつくことになる。消費税も租税の一つであるが、「消費税は誰が負担しているのか分からない」という問題が存在する²⁾。経済学の分野では、消費税を最終的に誰が負担するのかを分析する「租税帰着分析」は重要なテーマである。消費税は、商品等の流通過程で誰が負担しているのかは明らかでなくなるが、最終的に個人の所得に帰着する租税であると考えられる。個人の所得には格差があるので、担税力にも格差が存在する。その担税力を配慮せず、逆進性を不問に付して、生活必需品を含めてすべての商品・サービスに一律課税を行う消費税制度そのものに問題がある。給付付税額控除などの仕組みを導入しなければ、究極の不公平税制と呼ばれても仕方ないだろう。

租税法学の分野でも、「租税の帰着が不透明である」ということは重大な問題である。一般の国民がイメージしているのは、商品購入の際に支払った消費税分を、事業者が預かって納付する形態である。国民は、消費税は消費者が負担し、事業者が納税するという間接税であると理解しており「事業者にとって消費税は預り金である」と想定している訳である。しかし、この国民のイメージや想定は、錯覚でしかない。なぜならば、行政や司法の解釈とは違っているからである。政府・財務省の公式見解や判例では、消費者は消費税を租税として支払う（負担する）のではなく、「消費税は、商品・サービスの“対価の一部”として支払っているに過ぎない」と解釈されている。つまり、「消費税は物価の一部」ということである。

消費税額を商品価格に転嫁できない下請けや零細な事業者は、消費者から預かってもらえない消費税分を申告・納付しなければならない。このような事業者にとって、消費税は間接税では

なく、直接税と化していることになる。事業者が負担するのであれば、事業税（県税）と同じようなものと捉えられてもおかしくない。事業税は、所得（利益）を課税標準としている地方税であるが、消費税は、付加価値（売上総利益）に担税力を見出して課税する租税（国税＋地方税）であり、たとえ利益がなくても消費税の納税義務が生じるという違いがある。そのため、国税の税目の中で消費税が最も滞納額が多いという事実がある。このことから、消費税を理論通り転嫁することのできない中小零細事業者の経営に深刻な打撃を与え、資金繰りが悪化して廃業を検討せざるを得ないという事業者を増大させていることが伺える。商品・サービスの価格は自由市場の中で決定される訳である。それゆえに、商品価格に消費税分を転嫁して値上げできるとは限らない。この現実を度外視した消費税制度は、重大な欠陥を孕んだものと言える。筆者は、消費税の最大の問題点は「下請けや零細な事業者は適正な転嫁ができないこと」であると考えている。

消費税法では、消費税の納税義務者は「事業者」とされている。しかし、租税を負担する「担税者」の規定や、消費税の転嫁を事業者に義務付けた規定は、消費税法のどこを見ても存在しない。勿論、消費税の転嫁を事業者の権利

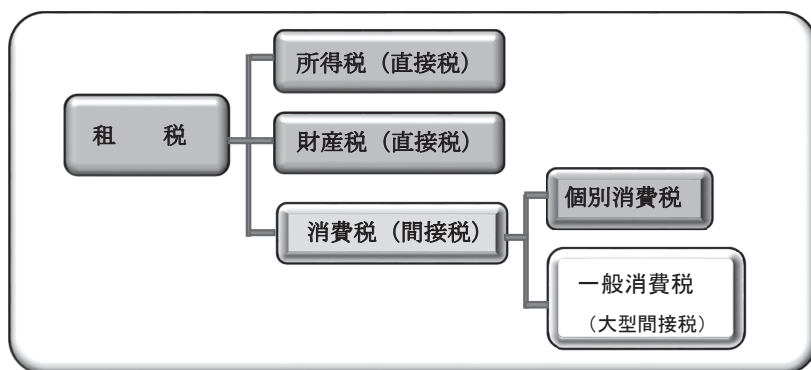
と定めた規定もない。転嫁を強制するシステム（制度設計）にすることが望ましいが、転嫁はもともと経済の問題であるため、法律で転嫁を保障することが難しいことは理解できる。転嫁を法律で義務付けたとしても、優勝劣敗、弱肉強食のビジネスの世界でそれが法律通りに実行されるとは、到底考えられない。消費税の「転嫁拒否」の問題も法律の視点から具体的に考察する必要があると考えている。そこで、本研究では、法律の視点から租税（消費税）の転嫁の問題について判例を基に検討し、私見を述べる。なお、日本における消費税について具体的に考察するため、租税実体法としての「消費税法（Consumption Tax Act）」の規定に基づいて論述する。

4. 研究対象

本研究の対象は、次の図1に示したとおり、租税体系中の「消費税（間接税）」である。そのうち大型間接税としての一般消費税を研究対象とする。したがって、個別消費税については、対象外とする。

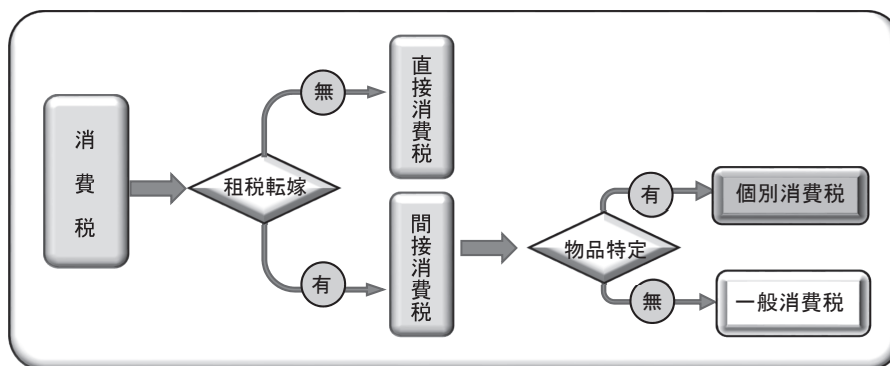
この図1では、消費税の類型を正確に示すことはできない。そこで、消費税の類型をもう少し詳しく表現した図2を示しておく。

図2に示したように広義の消費税は、租税転



*北野, 2004, p. 403より引用

図1 租税体系



*筆者作成

図2 消費税の類型

嫁の有無によって、直接消費税と間接消費税に分けることができる。直接消費税は、ゴルフ場利用税や入湯税のように消費行為をする者を直接的に納税義務者とするものであり、間接消費税は、酒税やたばこ税等のように納税義務者（事業者）が納付した租税が物品やサービスの価格に算入されて、最終的に消費者が担税者となるものである。さらに、間接消費税は、課税対象物品の特定の有無によって分かれる。すなわち課税対象とされる物品やサービスが特定される個別消費税と、すべての物品・サービスを課税対象とする一般消費税に分類することができる。また、間接消費税は、課税段階の数によって、単段階と多段階に分かれることになる。我が国では、単段階の個別消費税として、酒税・たばこ税・揮発油税・関税等がある。本研究の対象としている消費税法に規定されている消費税は、「多段階一般消費税」である（菊池正人，2006，p. 41）。一般消費税が理論どおり租税転嫁がされているとすれば、間接税であると言えるが、実際にはその租税転嫁に強制力は存在しないため、転嫁できないことも多い。租税転嫁の有無が不透明であることから、一般消費税が間接税とは言い切れないということを指摘しておく。

5. 租税の課税根拠（taxation rationale）に関する考察

5.1 公平な課税に関する三つの学説

租税は、「租税正義」を実現するものでなければならない。その租税正義とは、公平な課税であると考えられる。この「公平な課税」は、公共財の供給に必要な財源を租税の形で調達することを目的として、この税源を社会の構成員（国民）である納税者にどのように分配するかという問題として捉えることができる。租税負担の配分基準を何に求めるのかによって、公平の内容は大きく変化することになる。

配分基準の設定には、表1に示すように大きく三つの立場に分かれることになる。一つ目は、個々の納税者にできるだけ公平な租税負担を実現しようとする立場として「①利益説」がある。これは、公共財の提供から受ける納税者の「利益（便益）」の大きさを配分基準とする考え方である。二つ目に、利益説と同じく公平な租税負担を実現しようとする立場として「②能力説」がある。この能力説は納税者の担税力の大きさを配分基準とする考え方である。三つ目は、租税負担の配分によって納税者が被る「犠牲（負の効用）」をできるだけ最小にとどめようとする「③犠牲説」の立場である。

表1 公平に関する三つの学説

立 場	租税負担の配分基準
① 利益説	個々の納税者が公共財の供給から受ける「利益（便益）」の大きさに求める
② 能力説	個々の納税者の「担税力」の大きさに求める
③ 犠牲説	個々の納税者が課税によって被る「犠牲（負の効用）」の大きさに求める

*牛嶋, 1990, pp. 31-32より筆者作成

これら三つの学説のうちどの立場を採用するとしても、次の課題を避けることはできない。それは、「測定」という課題である。つまり、「利益（便益）」、「担税力」そして「犠牲（負の効用）」は、どれも直接測定することができない。そのため、間接的に測定するという方法をとらざるを得ない。間接的に測定するということは、「何かに置き換える」ということである。そこにもう一つの判断基準が必要になり、すべての納税者の同意を得ることが難しくなる原因が存在する（牛嶋, 1990, pp. 21-32）。

個々の納税者の租税負担の配分を考える場合、二つの状況を検討する必要がある。一つは、社会的ないしは経済的にほぼ等しい状況に置かれている納税者間の租税負担の配分問題であり、もう一つは、社会的ないしは経済的にみて異なった状況に置かれている納税者間の租税負担の配分問題である。周知のとおり、これまで、この二つの状況における公平の問題を“水平的公平（horizontal equity）”と“垂直的公平（vertical equity）”という名称が付けられてきた。水平的公平とは、「等しい人々に対しては等しい取り扱い」ということであり、水平的公平に関する基準は、三つの学説のいずれの立場であっても同意するとみなされ、コンセンサス基準と呼ばれているものである。これに対して垂直的公平に関する基準は、三つの学説のうちどの立場に立つかによって納税者の意見は分かれることとなる。さらに、測定基準の選択の段階で、その選び方で更に意見が分かれる。

ここで、三つの学説を考察しておく。まず一

番目の「利益説」は、応益説とも呼ばれているものであり、公共財から受ける便益の大きさが、その個人の所得に比例するという置き換えを行う。筆者は、この置き換えには同意できない。なぜならば、その便益は所得の多少に拘わらず同じように受けていると考えるのが自然であり、所得の多い人ほど受ける便益が大きいと考えるのは無理があるからである。例えば、行政サービスの恩恵は、個人の経済的能力によって区別されることなく等しく提供されている。「便益の大きさは、個人の所得ではなくの消費の大きさに比例する」と考える方が、説得力がある。個々の国民が受ける便益の大きさを消費の大きさに測定するという考え方は、消費を課税ベースとする消費税の容認に繋がる。例えば、サラリーマン（給与所得者）の場合、勤労世代であっても退職世代であっても公共財から受ける便益は、ほとんど変わらないであろう。現役時代は、毎月の給与と賞与をもとに消費し、（老後に備えて）一定の額を貯蓄していく。退職して現役を退いてからは、年金（雑所得）と退職金などの貯蓄を少しずつ取り崩して消費していく。退職世代は、年金生活となるため所得そのものは少なくなるが、貯蓄の取り崩しがあるため、消費額が極端に減少する訳ではない。課税側からすると、個人の所得を課税ベースとする所得税では、高齢化社会の到来によって租税収入が減少する。他方、消費を課税ベースとする消費税は、勤労世代も退職世代も負担することになるため、消費課税の方が望ましいということになる。

二番目の「能力説」は、“担税力（経済的総合力）”を租税負担の配分基準に選ぶ立場である。担税力というものは、漠然とした概念である。その証拠に、何をもって担税力の指標とするのかは時代とともに変化してきたという歴史がある。中世ヨーロッパでは、財産（土地の所有）をもって担税力と考えていたし、18世紀のヨーロッパでは消費を担税力の指標と考えていた。日本では、明治20年に所得税が導入された訳であるが、その時代の租税の中核は地租と酒税であり、所得税の税収は僅か0.8%に過ぎなかった。（明治30年には、2.1%となり、明治40年には7.2%となっていった）

租税負担能力の指標としての「所得」は、資本主義の萌芽期に注目され、資本主義の発展に伴って確立されたものである。現在、担税力は、一般的に所得額を測定基準とすることになっている。所得の大きさに応じて租税負担を配分するという能力説の考え方は、納税者の同意が得られ易い。ただし、担税力の異なる個人間の租税負担の差、すなわち累進性をどのように設定するのかという税率構造の問題については、価値判断が入ってくるため納税者の意見は分かれることになる。

累進課税の問題は、ブラケット（税率区分）の設定如何によって、特定の所得階層に税痛感を強めたり弱めたりする問題である。所得の多い階層からは、累進性を弱めて欲しいという累進緩和への潜在的な要望があり、所得の少ない階層からは累進性を強めることが公平な課税になるという意見が出てくる。例えば、高度経済成長期の1969（昭和44）年の最高税率75%（16ブラケット）のような極端な累進課税によって租税を執行した場合、懸命の努力をして勤勉に働いて稼いだ人の所得の大部分を徴収することになり、あたかも勤勉なことを罰するような結果となってしまふ。逆に1999（平成11）年の最高税率引き下げによって37%（4ブラケット）

とするような弱い累進課税を採用したり、10%の一律課税を採用したりすると、担税力に応じた租税負担とならず、低所得者層の不公平感を増幅することになる。

三番目の、「犠牲説」は、「個々の納税者が抱く租税負担感（税痛感）ができるだけ等しくなる」ようにすることで、公平性を実現しようとする立場である。犠牲の平等とは、担税力に応じた課税を重視するということである。しかし、課税によって被る負の効用について、側的可能な数値に置き換えるための指標を見出すことができない。それゆえに、租税負担の配分基準を検討する段階で行き詰まることになる訳である。

以上、三つの学説を考察してきたが、筆者は基本的に担税力に応じた納税という公平の原則を追及する「能力説」の考え方を支持する。その理由は、租税を負担する能力、つまり所得に応じて租税負担を配分するという考え方は、一律課税を否定し、累進課税を採用するという結論に辿りつくため、納税者する多くの国民が賛同し易いからである。「能力説」の法的根拠は、日本国憲法（第13、14、25、29条等）である。能力説は、憲法における「応能負担原則」に最も適合する立場である（北野、2004、p. 12）³⁾。

利益説は、応益負担と言える考え方で、個々の国民の経済的状況とは無関係に、消費によって受けた財やサービスの価値が課税対象となる。一定税率が適用される消費税の課税根拠としては、応益課税の立場である利益説があてはまると言える。

犠牲説は、担税力に応じた課税を重視するという立場という意味では、能力説と同様である。個人の担税力を考慮できない消費税の採用には消極的な結論になる。消費税は個人の経済的状況を考慮することができないため、所得の多い人も少ない人も同じ金額を消費するならば、同じように租税を負担することになる訳である。消費税率が二桁に引き上げられた場合、家計が

苦しくなるため、消費税のもつ逆進性というデメリットを緩和するための検討は不可避のことになる。ただし、食料品などへの軽減税率の適用だけでは、逆進性を解消することはできない。そのため、低所得者層には、租税を還付するというような制度上の特別措置を採用しなければ、この逆進性を解消することはできない。

筆者は、公平の原則について三つの考え方の中から、何をもちて公平とするのか、その基準を何に求めるのかという問題は、租税体系全体を再検討（点検）するうえで極めて重要であると考えている。国民の立場から見ると、「公平の基準」として「個々の納税者が抱く租税負担感（税痛感）ができるだけ等しくなる」ように租税負担を配分することが重視されることになるであろう。しかし、これは先に述べた「犠牲説」の考え方であり、主観的な租税負担感を測定できる配分基準が見つからないため、採用することはできない⁴⁾。

5.2 課税ポイント分散論に関する考察

課税側の論理として、「課税ポイント分散論」というものがある。課税ポイントの分散論は、「税体系のバランス論」と同じと考えてもよいであろう。国民は、所得税（直接税）と消費税（間接税）のバランスをどのように考えればよいのだろうか。国民は、所得税よりも「目に見えない大衆課税」としての消費税を選好するのであるか。従来から議論されてきた直間比率の見直し論もこのバランス論の中に含まれる（牛嶋正，1995，p. 171）。これは納税者の租税負担感を少なくして租税収入を多く確保したいという課税側の論理が背景にある。逆に言えば租税負担の額を不透明にして、税痛感を緩和する目的で、「課税のポイント（課税点）」を分散する方法を考え出したとも言える。所得の段階だけで課税するのではなく、消費段階でも、資産の保有段階でも課税すれば、負担感が和らぐ

ということで、間接税を途中に採り入れて、納税者の税痛感をできるだけ小さくしようとする訳である。

課税ポイント（課税点）と租税の帰着点の時間的・空間的な距離を長くすると納税者（担税者）の租税負担感が緩和されることは明らかである。例えば「酒税」は蔵出し税であり出荷時が課税ポイントとなる。そして、酒税の帰着点は、酒類の購入時ということになり、酒類の購入者に帰着する。課税点と帰着点との間に「転嫁」というプロセスが入ることで、担税者の負担感を緩和させることができる。ただし、酒税額は酒類の販売価格の中に溶け込んで表示されていない（酒税の負担を意識しない）ため、消費者は酒税の負担感が小さくなっているだけのことであり、小売段階で本体価格と税額を分けて表示すれば、負担感は大きくなるに違いない。消費税も税込価格の表示だけになっていくと、租税負担感は小さくなる筈である。

課税ポイント分散論は、租税に対する国民の抵抗を緩和するための方法論と捉えるべきであることを指摘しておきたい。少なくとも、所得・消費・資産への課税のバランスを適正にするための理論ではない。また、「直間比率の是正」のためでもないことも明らかである。なぜならば、適正な課税バランスや適正な直間比率というものは理論的に証明されている訳ではないからである。勿論、課税ポイントの分散は、消費税の増税と所得税の減税を同時に行うとすれば、サラリーマンを中心とする所得税の減税を求める声を反映したものとも言える。

国民の立場からすれば、直接税としてすべての所得に課税されることと、間接税としてすべての消費に課税されることは、課税のポイントが違うだけで（税率が同じであるならば）結局は同じことである。解釈する上で重要なことは、所得、消費、資産は独立したものではないということである。この三つは、国民の経済的基盤

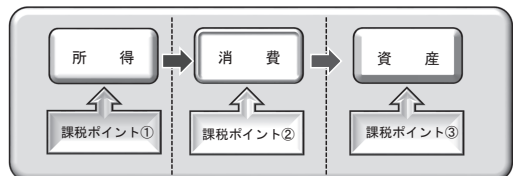
であり、経済的な価値が人を通してタイミングによって、その呼称が変化しているだけのことである。

国民は、給与所得であっても事業所得であっても、何らかの所得（利益）を得た場合、その所得に応じて租税（所得税）を支払い、残った経済価値を生活のために利用している。換言すれば、国民は、手元に残った経済価値を生活のために財やサービスに交換するという消費活動を行っている訳である。課税ポイントすなわち課税点と帰着点との間に距離をもつものは、企業課税ということになっているが、租税の負担は、究極的に自然人たる個人に帰着するものである。国民は、所得を獲得したタイミングだけでなく、消費のタイミングでも消費税を実質的に負担させられている。消費税は企業課税に分類されているが、個人課税として捉えることも可能ということになる。理論的には、所得に課税するのか消費に課税するのかは、二者択一の問題であり、両方に課税することは二重課税となるために避ける必要がある。我が国の一般消費税は、消費に課税しているのではなく事業者の付加価値（売上総利益）に課税する仕組みになっていることから、一般には二重課税ではないという解釈である。「課税客体」が異なるのであるから、二重課税ではないということである。しかし、付加価値に課税することで、商品やサービスの価格が消費税分だけ上昇し、最終消費者が消費税を実質的に負担させられていることに違いはない。租税の帰着を考えれば、消費税は企業課税ではなく個人課税に分類されるべき租税（税目）の一つと解釈すべきだと言える（牛嶋正，1995，p. 164）。そうだとすれば、国民は、所得税（直接税）と消費税（間接税）という名称の二つの個人課税が執行されていることになり、二重課税そのものということになる。租税帰着の視点から言えば、二重課税・三重課税を回避することは不可能なことでもある。

なぜなら、すべての租税は自然人としての個人に帰着するものと考えられるからである。

他方、「資産課税」については、どのように解釈すればよいのだろうか。国民は、所得課税及び消費課税の後に残った経済価値を、金融資産（通貨や有価証券等）や建物や車両運搬具といった固定資産の形で保有している。金融資産は、今後の消費を控えて待っている状態のものであるため、将来、消費された時点で課税される。固定資産の経済的価値は、その価値が維持される訳ではなく、長期間に亘って少しずつ消費されていくものと考えられる。例えば、建物は20年とか30年という長期間の耐用年数があり、車両は5年から10年の期間に消費していると考えられる。1年間に建物や車両運搬具をどれだけ消費したのかを計算して、申告・納税することは、多くの国民にとって難しいことである。そこで、建物を購入した時点で、その資産の消費総額（取得価格）に対する消費課税（不動産取得税・自動車取得税）が行われていると解釈できる。すなわち、資産課税とは、資産の消費に対する課税と捉えることができるということである。

租税負担率の上昇と納税（課税）ポイントの分散との間に高い相関関係が見出されることから、課税側の要請であることは明白である。



*筆者作成

図3 課税ポイント（課税点）の分散

図3に示した課税ポイントの分散化は、税目数を増やし、複雑なタックス・ミックスの形態を示すことになる。筆者は、租税負担が特定の納税者グループ（層）に偏ることがないように

するための課税ポイントの分散化は、一定程度許容すべきものと考えている⁵⁾。

我が国の消費税（大型間接税）のように、資産の譲渡等を納税（課税）ポイントとする租税の場合、納税義務者（事業者）と実際の担税者（消費者）が異なるため、自分にかかる租税負担がどれだけあるのかが必ずしも明確にならなくなっている。国民にとって、「自分が負担している租税の総額が分からない」ということは、大きな問題である。言うまでもなく、分からなくなった時期は、1989（平成元）年に一般消費税（大型間接税）の導入された時点からである。我々は、自分が支払っている所得税や住民税、固定資産税などは、その負担額を明確に把握することができるが、消費税についてはそれを把握することは難しい。租税はあらゆる税目が経済効果をもっていることは事実である。その経済効果の強弱や現れ方は、納税者が参加する市場での競争状態など多くの要因が関連してくる。それゆえに、租税体系を構築する段階では、税目がもっている経済効果をどのように組み込んでいくかが問題になる⁶⁾。

5.3 一般消費税の課税根拠としての「担税力 (tax-bearing capacity)」

ここでは、一般消費税の「課税根拠」について考察しておきたい。それは、明確の原則の内容の一つであり、「一般消費税は、どのような根拠に基づいて納税しているのか？」ということをも明らかにすることである。消費税の課税根拠としての「担税力（経済的総合力）」は、ど

のようなものが理論的に考えられるだろうか。この課税根拠として、田中治は「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」の中で、次の表2に示した4つが考えられると述べている（金子編，2010b，p. 276）。

消費税という名称からすると、「消費」という行為に課税されているという①の考え方でもよさそうである。消費するにはそれだけ生活に余裕があり、担税力が存在すると考えられるからである。これはゴルフ場利用税などの直接消費税や酒税など個別消費税の根拠となる考え方である。ただし、大型間接税として利用するためには課税対象となる消費の金額を何によって測定するのかという問題を解決する必要がある。そこで、消費者は代金を支払って商品やサービスを購入している訳であるので、「消費者の購買能力（金額）」に課税しているという②の考え方が出てくる。これは「支出税」の根拠となる。

それでは、③の事業者の「販売能力の存在」は、課税根拠になるのだろうか。②は消費者の取引相手の事業者の側から見ると、「販売（売上げ）」であるので、この販売能力（売上高）に課税するということも可能である。これは③の「売上税」や「取引高税」の根拠と言える。売上税や取引高税は、事業者が負担すべき消費税を商品等の価格に織り込んで転嫁することを「立法者が予定している」にすぎない。また、これらは、税負担の累積（accumulation tax burden）が生じるという大きな欠陥があることも事実である。

表2 理論的に考えられる消費税の「担税力」

① 消費そのもの	直接消費税、個別消費税
② 消費支出（消費者の購買能力）	支出税
③ 事業者の販売能力	売上税、取引高税
④ 事業者が付加した付加価値	付加価値税

* 金子編，2010b，p. 276を参考にして筆者作成

以上のように考えると、④の「付加価値」が消費税の根拠となるのだろうか。事業者の売上高の中には、仕入原価というコストがかかっているもので、売上高に課税するのではなく、付加価値すなわちマージン（売上総利益）部分に課税するという考え方が出てくる。これが「付加価値税」の課税根拠である。我が国の一般消費税は、付加価値税の一種であることから「消費税の課税根拠は、事業者が事業遂行上付加した付加価値である」とされている訳である。ただし、理論的に消費税は付加価値を課税根拠としているとしても、それに係る消費税相当額（consumption tax equivalent）は、実質的に消費者が負担していることに変わりはない。そこに消費税の問題を議論する際に混乱が生じる原因があることを指摘しておきたい。

付加価値の主要な構成要素は、賃金と利潤である。消費税は賃金（人件費）に課税しているようなものと言われる所以である。その正しい付加価値を測定するためには、消費税の累積を排除することが不可欠となる。そのため「前段階税額控除方式」又は「仕入税額控除方式」と呼ばれる方式が採用されている。この税額控除方式は、消費税の生命線とも言える。因みに、消費税法では、第28条「課税標準（taxable base）」と第29条「税率（tax rate）」において課税売上に係る税額の計算を規定し、第30条で「仕入れに係る消費税額の控除」を規定している。消費税法が売上げと仕入れの二つの場面を置いた理由は、計算の便宜等の技術的な理由と考えられる^{7,8)}。

6. 消費税を「消費者が負担する義務」についての考察

ここでは、「消費税法」の規定を基に、消費者が消費税を負担する義務があるのかどうかについて考察していくことにする。日本の現行消費税法における納税義務者や課税対象の規定を

読む限り、消費税の担税力として、「消費そのもの」や「消費者の購買能力」を想定しているものではないと言える。

その根拠を示しておきたい。消費税法第5条では「事業者が納税義務者である」ことを規定している。これは、消費税に関する権利・義務の法的関係は、あくまで国と事業者との間で成立するという意味である（宮島，2000，p. 182）。小売業者と消費者との間の取引において、一般消費税は「預り金的な性格のもの」と捉えるのか、単なる「商品やサービスの対価の一部」と解釈するのかによって、消費税の転嫁に対する法解釈が異なってくる。仮に一般消費税をゴルフ場利用税と同じように「消費者に消費税を課する」となると、事業者を特別徴収義務者として指定し、これに消費税を徴収させなければならない。多くの裁判の判決では、消費税相当額は「対価の一部」と解釈している。要するに法律では「消費税は商品の代金の一部」として捉えられている訳である。その消費税相当額が含まれた代金の一部について、相手が免税事業者であっても、その支払いを拒絶することはできないことになる。

次に、裁判所の見解が示されている平成2年の東京地方裁判所の判例を考察することにする。

6.1 裁判例Ⅰ 消費税負担分の損害賠償請求事件

《平成2年2月26日判決 東京地方裁判所 棄却（確定）》

□事件番号：平成1年（ワ）第5194号 判例
時報1344号115ページ

① 事件の概要等

本件は、サラリーマン新党の最高顧問らが、「消費税法の納税者は消費者であり、事業者は徴税義務者と解すべきである」との主張を

したものである。当時の竹下登総理大臣と国会議員とが憲法違反の消費税法を成立させた不法行為によって、商品等の購入の際に、消費税分を負担しなくならなかったとして、総理大臣と国に対して、消費税分および慰謝料10万円を支払うよう求めたものである。

② 東京地方裁判所の判断

「消費者は、消費税の実質負担者である」ことを認めている。しかし、「消費税の納税義務者が消費者で、徴収義務者が事業者とは解されない」とし、次のように判示している。

「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ないから、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ものではない」

また、東京地方裁判所は、免税事業者が消費税相当額を消費者に転嫁することの可否について、「消費税の適正な転嫁を定めた税制改革法第11条1項の趣旨によれば、免税事業者制度は、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良いことを積極的に予定しているものではない」とし、「免税事業者は、原則として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。したがって、消費税施行にともない、いわゆる便乗値上げが生じることはあり得るとしても、それは消費税法自体の意図するところではない」と判示した。なお、課税仕入に係る消費税相当額を商品の本体価格に上乗せして消費者に転嫁することは良いのか否かについては言及していない。

6.2 裁判例Ⅰの考察

この判決に対しては、ほとんどの評釈におい

て「判断の妥当性」が肯定されている。

確かに法理論上は、そのように解釈すべきであり、妥当な判決であると言える。しかし、筆者は「免税事業者は、消費税相当額を消費者に全部は転嫁してはならない」と判示したことには、消費者の立場から見ると疑問が残ると思っている。なぜならば、第一に、消費税を転嫁するかどうかは、実際には事業者の判断に任されているという状況がある。そこには、どれだけの部分（金額）が事業者の利潤で、どれだけが消費税相当額なのかは、実際には分からないという問題が含まれている。第二に、消費者は誰が免税事業者であるのかは分からないため、不当な転嫁か否か、つまり便乗値上げかどうかを判断することはできないという問題がある。結論を述べるならば「消費者は消費税の不当な転嫁を指摘したり拒否したりすることはできない」ということである。

この問題は、消費税に対する国民の信頼を傷付けることに繋がる恐れがある。なぜ不当な転嫁問題が起きるのかというと、消費者が最終的に負担させられる「消費税相当額は、商品や役務の対価の一部である」と解釈し、消費者は事業者に消費税を預けている訳ではないと判断することが前提になっているからである。これは、消費者の側からすると、免税事業者であっても、消費税相当額を消費者に転嫁することができるシステム自体に、制度設計上の問題があると言うことができる。そもそも免税事業者制度を採り入れるならば、消費税を転嫁できないシステムを作っておくべきである。現行の消費税法の下では「不当な転嫁を禁止する術がない」という転嫁システム上の重大な欠陥があるとも言えよう。消費税率を短期間に引き上げる際には、便乗値上げが起きることも想定できるが、それによって消費税率の上昇以上に負担が増える消費者にとっては、経済的に大きな打撃を受けることになる。

7. 消費税を「消費者等へ転嫁する義務」についての考察

7.1 税制改革法における転嫁についての規定
消費税の“転嫁”について、法律的にはどのように規定しているのだろうか。税制改革法では、消費税の転嫁について次のように定めている。(昭和63年12月30日法律第107号)

税制改革法第11条第1項（消費税の円滑かつ適正な転嫁）

事業者は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の性格にかんがみ、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。

税制改革法では、「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と定めている。「するものとする」という表現であり、単に転嫁を予定しているだけで、強制していないということが分かる。つまり「しなければならない」という表現でないことに注目する必要がある。租税実体法である「消費税法」においても、事業者が支払った消費税を消費者に転嫁する義務も権利も法定されていない。つまり、消費税の転嫁は、税の仕組みとして立法者が予定しているだけのことで、強制力や罰則も存在しないため、「法的に転嫁は保障されていない」ということになる。ここでは、消費税転嫁の強制力がないという証拠を示しておく。以下に示す消費税の転嫁問題に関する裁判例Ⅱでも「消費税は商品の対価の一部である」ことが示されている。

7.2 裁判例Ⅱ 損害賠償請求控訴，同附帯控訴事件

《平成11年7月19日判決 最高裁判所第一小法廷 判決，破棄自判》

□事件番号：平成7年（オ）第947号 最高裁判所判集民事193号571ページ

① 事件の概要等

原告は大阪市等でタクシー事業を営んでおり、平成元年4月1日の消費税課税開始時に、消費税を転嫁するための運賃の値上げ申請を見送った。しかし、同業他社は、地方運輸局長から平均11.1%の値上げ許可が認められていた（運輸省では、通達により運輸局長に運賃の変更の裁量権が認められていた）。そのため、原告も約1月後に、消費税転嫁のために3%の値上げを地方運輸局長に申請した。地方運輸局長は、本件値上げ申請を審査するため必要書類の提出を求めたが、提出がなかったため、4ヶ月後に原告の申請を却下した。そのため、原告は「本件申請は値上げが消費税転嫁分に対応することを確認するので足り、運輸局長が下した申請の却下処分は違法である」と主張し、処分が適正に行われた場合に得られた利益の賠償を国に求めた。

② 裁判所の判断

《第1審；大阪地方裁判所の判断》＊下線筆者

「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、事業者に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。したがって、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えることができる。(途中省略) 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」を構成するものであり、(途中省略) 申請の内容が『円滑かつ適正』に転嫁することを目的とするものと認められる場合には、右申請を許可すべき」である、と判示している。また、大阪地方裁判所は、「運輸局長の右行為により、右2か月分の運賃の3パーセント相当の得べかりし利益を失ったということができ、したがって、被告はこれを原告らに対し賠償すべき義務がある」と、原告の主張を容認している。しかし、原告が「消費税の転嫁のための賃上げ請求を運輸局長が許さなかったから原告らには消費税の納付義務がない」と主張したのに対し、大阪地方裁判所は、「消費税法は事業者は消費者への消費税の転嫁を義務付けてはいないし、原告らの主張の事由により原告らへの消費税の納付義務が消滅、免除される法的根拠もないから、原告らの右請求は理由がない」と、原告の主張を退けている。

《大阪高等裁判所の判断》

控訴審の大阪高等裁判所も、消費税は道路運送法9条の3、2項1号における「能率的な経営の下における適正な原価に適正な利潤を加えたものを超えないものであること」という規定の「原価」を構成するものであり、原告の申請が消費税を円滑かつ適正に転嫁することを目的とするものと認められる場合には、申請を許可すべきと判断し、第1審の判決を支持した。

《最高裁判所の判断》

最高裁判所では、原審の判決を破棄した。「当該申請について道路運送法9条2項1号の基準に適合しているか否かを右提出書類に基づいて個別に審査判断すべき」であり、地方運輸局長において運賃原価算定基準に準拠して個別に審査しようとしたことは、相当な措置であるとし

た。最高裁判所は、地方運輸局長が右審査のために被上告人らに対して右原価計算書に記載された原価計算の算定根拠等について説明を求めたにもかかわらず、被上告人らは、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」という理由により、「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」と判示している。

7.3 裁判例Ⅱの考察

第1審査と第2審において「消費税は原価を構成するもの」と判示し、消費税は預り金的な性格を有するという取り扱いはしていないことが分かる。また、消費税の転嫁を目的とする運賃の値上げ請求であれば(その時期は事業者の判断することであり)許可すべきであったから、原告の得るはずであった利得に対する損害賠償責任があるとした。この賠償責任有りの判断も、当然のことだと言える。ただし、消費税の転嫁を目的とした値上げ請求が許可されなくても、消費税の納税義務は免除されない、と判示している。

最高裁判所では、「運輸局長に裁量権の濫用や逸脱がなかったかどうか?」を争うことになり、「濫用や逸脱はなかった」として原審の判決を破棄した。消費税の転嫁問題に言及せず、タクシー業者である原告が「原価計算の算定根拠等を明らかにしなかった」という理由で、原告の国家賠償請求を破棄していることには疑問がある。なぜならば、消費税の適正な転嫁のための値上げは許されるべきと考えられるからである。少なくとも、最高裁判所は、消費税の転嫁システムの問題についての司法の見解を示し、判決の理由を明らかにすべきであったと考えている。「原価の算定根拠等を明らかにしなかった」という理由だけで、国家賠償請求を破棄し

ていることに疑問が残ると言わざるをえない。最高裁判所の判決では、消費税の転嫁問題については言及していないけれども、一連の裁判過程で消費税法において、「転嫁を強制するシステムの不存在」が浮き彫りになったと言えよう。タクシー業者の消費税の転嫁は、運賃の値上げによって実現する筈であるが、その値上げの時期や金額は「同業他社との力関係によって決定される」という競争環境（外部要因）に支配されていることも明らかになった判例として理解することができる。

競争原理によって、競争力の弱い事業者は、消費税の適正な転嫁ができないということになり、その場合はその消費税相当額は、実質的に事業者が負担することになる。「転嫁を強制するシステムの不存在」の結果、事業者が獲得する利益の額が減少して、企業経営を圧迫することになるという構図が背景にあることを付言しておく。

8. 消費税を「不転嫁の場合における納税義務の発生」に関する考察

ここでは、消費税を転嫁していない場合に、納税義務が発生するののかどうかについて考察する。結論を先取りすれば、転嫁していても転嫁していなくても「納税義務は発生する」ということである。次の小規模事業者（免税事業者）の納税義務に関する判例を基に検討する。

8.1 裁判例Ⅲ 納税義務免除の更正請求事件

《平成12年5月16日判決 鳥取地方裁判所 棄却（確定）》

□事件番号：平成11年（行ウ）第2号 税務訴訟資料247号721ページ

① 事件の概要等

原告は鳥取市内でビジネスホテルを経営・

管理しており、平成9年4月1日から平成10年3月31日までの事業年度（以下、「本件事業年度」という）を課税期間とする消費税の申告について、課税売上高を2,840万1,792円として確定申告した。

本件事業年度の課税売上高が3,000万円超でも、本件事業年度の課税売上高が3,000万円以下であれば納税義務が免除され、さらにホテル開業以来、消費税をホテル利用者に転嫁せず、徴収していないのであるから。本税を課税されることは承服できない、と主張し原告は更生の請求をした。これに対し、更生すべき理由がない旨の通知をした被告税務署長の処分を不服として提訴したものである。

*本件で、基準期間における課税売上高が3,000万円以下である場合、納税義務を免除するというは、消費税法第9条の改正前の規定によるものである。

② 裁判所の判断

《鳥取地方裁判所の判断》

「……法人について消費税法9条1項により課税期間である事業年度における課税売上高が3,000万円以下であり、かつ、方法に別段の定めがない場合であると解される」と述べ、「消費税法2条1項14号において課税期間に係る基準期間を課税期間である事業年度の前々事業年度と定めたのは、消費税が転嫁を予定している税であることに鑑み、当該課税期間の当初から事業者が当該課税期間における納税義務の免除の有無について確定的な判断をもって取引することが可能になるように、当該課税期間の当初の時点において確実に課税売上高を把握できる前々事業年度を当該課税期間に係る基準期間と定めたものと解され、本件通知処分は右のような解釈に沿う内容のものである」ため、「本件通知処分に違法な点はなく、その他についても違法な点はない」と判示した。

8.2 裁判例Ⅲの考察

本事例は、小規模事業者の納税義務の免除について、「基準期間を課税期間である事業年度（平成9年度）の前々事業年度（平成7年度）としたことの合理性、妥当性が争われたものである。原告の平成7年4月1日から平成8年3月31日までの事業年度の課税売上高は、3,864万2,156円として確定申告をしている。3,000万円以下でないことから、消費税の納税義務を免除されるための要件を充足していないことは明らかである。なぜ、「基準期間を前々年度（平成7年度）ではなく“前年度（平成8年度）”の事業年度としないのか？」という問題が残る。それは、課税期間の当初（平成9年4月）の時点においては、事業者が前事業年度の帳簿等を十分に検討できず、平成8年度の課税売上高を確実に把握できない事態が生じる可能性が高いと考えられるからである（佐藤、2006, pp. 1036-1037）。それゆえに、筆者も本判決は妥当なものと考えている。

ただし、原告の主張の中に「ホテル開業（昭和62年9月）以来、消費税をホテル利用者に転嫁せず、徴収していない」という問題は度外視されている。つまり、消費税を転嫁できなかった場合の納税義務については、明確な法文規定がないため、法解釈が困難である。消費税相当額を消費者に適正に転嫁できなかった場合でも、基準期間の課税売上高が3,000万円超であれば、消費税の納税義務がある旨の判決を下している。要するに、消費税を転嫁していない場合でも、課税売上高には消費税相当額が溶け込んでいる

と判断され、納税義務が発生すると解釈した訳である。

9. 消費税の転嫁拒否問題に関する考察

9.1 消費税転嫁対策特別措置法

ここでは、消費税の転嫁が理論通りにはいかないこと、つまり「転嫁を拒否されることがある」ということ、「転嫁したくても価格競争が激しいためできない」という実態を明らかにしたい。経済産業省（中小企業庁）は、消費税の転嫁状況を毎月、モニタリング調査している。平成28年7月の調査では、83.9%の事業者が「すべて転嫁できている」と回答し、「一部を転嫁できている」事業者が8.2%であった。逆に「全く転嫁できていない」が3.7%、「経営戦略上、転嫁しなかった場合など」が4.2%であった。

消費税率が引き上げられる際には、消費税が転嫁されず、事業者の利益を圧迫する懸念がある。そのため、表3に示した、「消費税転嫁対策特別措置法」が平成25年10月1日から施行されている。これは、事業者の問題であるため、一般の国民にはあまり知られていないことである。以下、消費税の転嫁拒否の問題を考察していくことにする。因みに、この特別措置法は、平成30年9月30日までの時限立法となっている。

消費税率が5%から8%に引き上げられる直前に、この特別措置法が平成25年10月に施行されたという点に注目する必要がある。税率を引き上げる半年前である。まずは、第一段階で平成26年度から8%に引き上げ、第二段階で短期間に10%に引き上げることが前提になっ

表3 平成25年10月に施行された消費税転嫁対策特別措置法

(1) 消費税の転嫁拒否等の行為の是正に関する特別措置
(2) 消費税の転嫁を阻害する表示の是正に関する特別措置
(3) 価格の表示に関する特別措置
(4) 消費税の転嫁及び表示の方法の決定に係る共同行為に関する特別措置

*筆者作成

ている。その税率引き上げの際に懸念される（想定できる）問題として「消費税の転嫁拒否や転嫁阻害」が起きることや「事業者の事務負担」が増えることを想定しての特別措置法である。筆者が指摘しておきたいことは、同法が平成30年9月30日までの5年間（平成25年から平成30年までの）時限立法であることにも注意する必要があるということである。このような時限立法までして転嫁拒否を禁止するのは、我が国の中小企業の数の多さが背景にある。同時に大企業に対する立場が圧倒的に弱いこともその背景にあり、消費税の転嫁は理論どおりにはいかない実態があるということである。

「転嫁拒否等の行為」とは、主として事業者（大企業）と事業者（中小企業）との間の取引において起きる問題である。しかし、消費税の転嫁問題は小売業者と消費者との間でも、「転嫁できない」という問題は発生している。なぜならば、「景気が回復しておらず、また消費者の財布のひもが固いため」であったり、「自社商品等の競争が激しく、価格を引き上げると他社商品に乗り換えられてしまうおそれがあるため」であったりする。

9.2 転嫁拒否行為の具体例（消費税の転嫁状況に関する月次モニタリング調査）

（1）の消費税の「転嫁拒否等」とは、どのよ

うなものであろうか。経済産業省の月次モニタリング調査を基にすると、具体的には、次の表4のような行為が考えられる。

「禁止される行為（違反行為）」は、大規模な小売事業者とその取引先の事業者（個人事業者や中小の法人）との間で発生することが推測できる。この表4に示したとおり消費税の転嫁拒否は、その形態は様々である。平成28年8月に発表があった経済産業省のモニタリング調査（複数回答）の結果によると、①「減額（59.5%）」や②「買いたたき（32.9%）」、④「本体価格での交渉拒否（26.6%）」が転嫁拒否の代表例である。数は少ないものの③のように、大企業は、転嫁拒否と指摘されないような、巧妙な方法を採用していることが分かる。また、⑤を見ると転嫁拒否をされた事業者が公正取引委員会に知らせた場合には、報復行為の恐れがあることも分かる。もしも違反行為があった場合には、どうなるだろうか。その場合は、「公正取引委員会」が勧告を行い、その旨を公表することになっている。

9.3 転嫁を阻害する表示の是正に関する特別措置

次に（2）の「転嫁を阻害する表示」については、どのようなものだろうか。簡単に述べれば、「消費税分を値引きするという宣伝や広告」

表4 転嫁拒否等の行為（禁止される行為）の例

① 減額	⇒ 本体価格に消費税分を上乗せした額を商品の対価として契約していたが、事後に消費税分の全部又は一部を対価から減じること
② 買いたたき	⇒ 原材料費の低減等の状況変化がない中で、消費税率引き上げ分を上乗せした額よりも低い対価を定めること
③ 商品購入、役務利用又は利益提供の要請	⇒ 消費税率引き上げ分を上乗せすることを受け入れる代わりに、取引先にディナーショーのチケットを購入させること
④ 本体価格での交渉拒否	⇒ 本体価格（消費税抜価格）で取引の交渉をしたいという申出を拒否すること
⑤ 報復行為	⇒ 転嫁拒否をされた事業者が①～④の行為をしていることを公正取引委員会などに知らせたことを理由に、取引数量を減らしたり、取引を停止したりするなど、不利益な取り扱いをすること

* 経済産業省の「消費税の転嫁状況に関する月次モニタリング調査（平成28年8月）」を基に筆者作成

のことであり、相手方の消費者に消費税を転嫁していないという表示が禁止されている。具体的には「消費税は当店が負担します」とか「消費税率上昇分は値引きします」といった表示である。また、消費税相当分のポイントが付きます」といった消費者に対して事後の利益を提供する表示も禁止されている。違反行為があった場合には、消費者庁が勧告を行い、その旨を公表することになっている。

9.4 価格表示に関する特別措置

それでは(3)の「価格の表示」については、特別措置法でどうなっているのだろうか。平成25年10月1日以降、「表示価格が税込価格であると誤認されないための措置を講じていれば、税込価格を表示しなくてもよい」という特例が設けられている。国民の側から見ると、なぜこのような特例があるのかが分からないだろう。それは、事業者の事務負担に配慮したためであり、国民(消費者)への配慮でないことは事実である。短期間に消費税率を引き上げる場合に、税込価格で表示していると、値札をその度に貼り替える必要があるからである。しかし、「¥3,000(税抜)・¥3,000 + 税・¥3,000(本体価格)」のように税抜価格で表示していれば、貼り替えの必要はなくなる。スーパーマーケットなどでよく見かけるのは、「当店の価格はすべて税抜価格になっています」といった掲示がある。これも消費者の目に付きやすい場所に明瞭に表示していれば、「税抜価格だけを表示すること」も認められている。平成30年9月30日までは、総額表示(税込価格の表示)でなくともよい。つまり、税抜表示(税抜価格の表示)が認められるということの意味している。

9.5 共同行為に関する特別措置

最後に(4)の「共同行為」に関する特別措置は、どのようなものであろうか。この共同行

為は、二つある。一つは転嫁方法の決定に係る「転嫁カルテル」であり、もう一つは表示方法の決定に係る「表示カルテル」である。転嫁カルテルの例は、「事業者が自主的に定めている本体価格に消費税額分を上乗せすることを共同で決定すること」や「端数処理について、四捨五入、切り上げ、切り捨てなどの合理的な計算処理方法を共同で決定すること」などである。表示カルテルの例は、「消費税込価格と消費税額を併記する」とか「消費税込価格と消費税抜価格を併記する」というような方法を共同で決定することである。この二つのカルテルは、公正取引委員会に事前に届け出ること、平成26年4月1日以降の取引について独占禁止法の適用除外となる。ただし、転嫁カルテルについては、参加事業者の三分の二以上が中小事業者であることが必要である。

10. おわりに

本研究で明らかになったことを総括しておく。最初に、公平な課税に関する三つの学説を検討した。その中で利益説は、応益負担の考え方で、個々の国民の経済的状況とは無関係に、消費によって受けた財やサービスの価値が課税対象となるという立場である。一定税率が適用される消費税の課税根拠としては、利益説が当てはまると言える。逆に言えば、消費税は個人の経済的状況を考慮することができないということであり、所得の多い人も少ない人も同じ金額を消費するならば、同じように消費税を負担することになる。それゆえに、低所得者層ほど租税負担が重くなるという強い逆進性が発生する訳である。消費税制度の真像は、経済格差を拡大させていることにある。消費税制度は、経済的に豊かな者がますます豊かになり、貧しい者がより一層貧しくなる「格差拡大促進制度」であると言える。

我が国の一般消費税は、付加価値税の一種で

表5 一般消費税の「転嫁」に関する考察で明らかになった問題点

(1) 現行の消費税法の下では便乗値上げなどの「不当な転嫁を禁止する術がない」という転嫁システム上の重大な欠陥があること。
(2) 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ないこと。しかし、消費者が物品等の対価を事業主に支払う行為（購入行為）は、あたかも消費税額を納税義務者（事業者）に預ける行為と錯覚してしまうのは、当然のことであろう。
(3) 消費者は、免税事業者から消費税相当額の支払いを求められた場合、それを拒否することはできないこと。
(4) 裁判所は「消費税は原価を構成するもの」と示しており、消費税は預り金的な性格を有するという取り扱いをしていないこと。
(5) 消費税法において、「転嫁を強制するシステムが存在しない」こと。
(6) 消費税の転嫁は、商品やサービスの価格の値上げによって実現する筈であるが、その値上げの時期や金額は同業他社との力関係という競争環境（外部要因）に支配されていること。
(7) 消費税を転嫁できなかった場合の納税義務については、明確な法文規定がないこと。そのため、事業者が消費税相当額を消費者に適正に転嫁できなかった場合でも、基準期間の課税売上高が基準額を超えていれば、消費税の納税義務がある旨の判決を下している。
(8) 消費税の転嫁拒否は、その形態は様々であり、大企業は、転嫁拒否と指摘されないような、巧妙な方法を採用していること。消費税の転嫁は理論通りにはいかないということは、経済産業省の月次モニタリング調査や消費税転嫁対策特別措置法の存在によって明らかになっている。

*筆者作成

あり「消費税の課税根拠は、事業者が事業遂行上付加した付加価値（売上総利益）に担税力を見出している」ことが分かった。付加価値の主要な構成要素は、賃金と利潤であることから、消費税は賃金（人件費）に課税しているようなものと言える。人件費比率の高い事業の場合、消費税の負担が多くなることを意味している。正社員の給与は「仕入税額控除」対象とはならないため、経営者は従業員の正規雇用を削減したり、抑制したりしようとする傾向に拍車がかかっている。企業は、正社員数を減らした労働力部分を、派遣や請負に置き換えることで、その経費を人材派遣会社の派遣料などとして、消費税の仕入税額控除の対象とし、消費税の納税額を減らそうとする。このことから、消費税制度は、正社員のリストラや非正規化を促進する雇用破壊の性質をもった「正規雇用破壊制度」であると言える⁹⁾。

最後に、裁判例を基に考察した結果、明らかになった問題点を表5に示しておく。

以上の「消費税法の真像」を正しく見極め、

消費税増税による国民生活（家計）に与える直接の影響と不公平感の増幅、中小零細事業者の経営に与える悪影響を十分に考慮して、我が国の税体系、租税制度全体の中での消費税の位置付けを含めて、国民の受益と租税負担の在り方を検討する必要がある。

注

- 1) 日本の租税制度は、所得に対する租税と、消費に対する租税と、資産に対する租税という3種類の租税から構成されている。租税は人の「担税力」に即して納税すべきものであり、その担税力の標識は、所得と消費、資産の三つであるとされている。そのため、どの国の租税制度も、この三つの租税の組み合わせによって構成されている。その組み合わせを「タックス・ミックス」と呼んでいる。このように、タックス・ミックスによってバランスのとれた税体系を構築する必要があるという考え方が大前提となっている。つまり所得・消費・資産という3つに課税する税制が、好ましいという考え方から、どの国でも税制は、この三本柱によって支えられている訳である。
- 2) 経済学では、租税帰着の問題として論じられており、租税制度の変更がその社会を構成する経済主体にどのような利害得失をもたらすかを、分配上の見地から分析するものである。一般的に租税帰着とは、「租税が究極的に落ち着いたところ」と

定義され、「租税は売り手に課税されても、買い手に課税されても、その効果は同じである」という説明がされる。

- 3) 日本国憲法第13条は、「すべて国民は、個人として尊重される」とし、さらに「生命、自由、幸福追求の権利が、公共の福祉に反しない限り、立法その他の国政上最大の尊重を必要とする」と宣言している。これは、日本国憲法の基礎原則が個人主義国家観であることを表明したものであり、憲法全体を貫く原理であるといつてよいだろう（伊藤，1995，p. 193）。そして、第14条は「法の下の平等」であり、この「法」は成文法だけでなく慣習法、判例法を含むことは疑問がない。近代国家にあっては、およそ国家のいっさいの作用において国民の平等取り扱いが要求されていると考えられる。この国民の法的平等は、抽象的な原理ではない。具体的な権利を保障する裁判規範である点が重要である。第25条は「生存権」であり「国民は、健康で文化的な最低限度の生活を営む権利を有する」と規定している。そして、第29条は「財産権の保障（不可侵の原則）」であり「財産権はこれを侵してはならない」と定めている。我が国は、資本主義を基調とする社会構造をとっており、私有財産制度の維持が求められる。同条第2項で、「財産権の内容は、公共の福祉に適合するやうに、法律でこれを定める」となっているが、財産権の規制を広範囲に無制限に可能になる訳ではない（伊藤，1995，p. 361）。
- 4) 国民の立場から言えることは、「①自分の租税負担額がどれだけであるのか？」、「②それはどのような根拠（法律）に基づいて納税しているのか？」を理解し、納得したいということである。これを牛嶋正は、『租税の政治経済学』（有斐閣）において、「明確の原則」と名付けている。牛嶋は、この明確の原則を、公平・中立・簡素という三原則に優先される第一順位の原則として論述している。その理由として「もし、明確の原則がみだされていなければ、判断の基準を見失うことになるからである」と述べている。本研究で考察する大型間接税は、この明確の原則を守っていないことは明らかである。牛嶋は、日本だけでなく、どこの国においてもこの原則を明示されていないことにも疑問を投げかけている（牛嶋，1990，p. 67）。筆者もこの牛嶋の考え方を支持する。その理由は、国民の立場から「租税の負担が公平かどうか？」を判断するためには、「負担している税額がいくらかのか」、「なぜそれを負担すべきなのか？」という二つが明確になっていなければならないからである。筆者は、この二つを曖昧にしているのが「間接税の存在」であると考えている。我が国の消費税は、付加価値税の一種であり、事業者の生み出す付加価値に担税力を見出して課税するものである。この付加価値は、売上総利益（粗利益）のことであり、事業者は、その利益から人件費などの販売費や一般管理費を差し引いて利潤を獲得している訳である。端的に言えば、人件費と利潤に課税しているのが消費税である。「粗利益があるのだから、それだけ

担税力が存在する」という判断は、給料・賃金などの人件費が多額となる小売業やサービス業では、納得し難いことである。しかも、事業の遂行によって最終的な決算で赤字であっても、事業者には消費税の納税義務が発生する。売上総利益という付加価値が発生しない事業は在り得ないため、すべての事業者は納税義務者となる。しかも、法律的にも消費税は「消費者からの預り金」ではないため、事業者は商品・サービスの価格に消費税を転嫁できなかった場合であっても、消費税を納税する必要がある。

- 5) 例えば、資産課税の代表例としては「相続税」があるので、存在意義について理論的に整理しておきたい。相続税の課税根拠は、次の表のとおりである。

表 相続税の課税根拠

①	富の分配による富の集中の排除（富の再配分機能）
②	被相続人の生前中の所得税（課税漏れ）を補完的清算
③	不労所得に対する重課
④	相続人の無償取得財産による担税力の増大に着目した所得税の補完
⑤	財産が受ける公共サービスからの便益に対する負担

* 増田，2014，p. 161より筆者作成

表の①に示した「富の再配分」は、国家の手による富の再配分を“是”とする価値観が、国民によって支持されていることが前提になっている。資本主義自由経済体制を前提にすれば、相続税による富の再配分は、必然的なものと言えない。なぜならば、租税の中立性の観点からは疑義が提起される恐れもあるはずだからである。仮に、富の平準化が「正義」として広く受け入れられている時代であるとするれば、富の再配分機能は支持されるだろう（増田，2014，p. 161）。これは、国家が租税という強制的な手段によって富を収奪し、再配分していくことが「正義」に合致するののかという問題は、必ずしも明確になっていない。ある人が勤勉に努力して働き、才能を発揮して富を蓄積した者が、それによって蓄積した富を親族に継承させたいと思うのは、人間の心理として当然のことである。しかし、仮に国民の間に富の格差が存在し、その格差による弊害が看過できない程度にあるという社会の状況になっていれば、富の平準化を支持する国民が多くなる筈である。筆者は、日本の社会がそういう状況にあるのかどうか、十分に分析して検証していく必要があると考えている。勿論、これは相続税だけでなく所得税なども含めて租税制度全体について視野を拡大して、常に見極めていく必要がある。

相続税は、遺産を無償で取得する相続人が納税

するものである。そうであるがゆえに、相続税の課税根拠を①の富の再配分として捉えるのではなく、基本的に表の④の遺産の取得（無償の財産取得）に、担税力を見出して課税するもので、所得の獲得に対して課される個人所得税を“補完するもの”と考えられている。

- 6) 「課税の経済効果」とは、納税者に対する課税インパクトという作用と、納税者の租税負担回避を中心とする反作用が経済全体に波及していくプロセスをいう。この問題に対しては、二つの立場が考えられる。一つの立場は、「課税の経済効果を極力抑えて、市場に影響を与えないようにする」というものである。もう一つは、「経済効果を活用して、市場において低下している景気調整機能を回復しようとする」立場である。前者が中立の原則として示された伝統的な立場であり、租税制度の安定性を重視する考え方である。後者は、経済成長を促すためといった役割を原則として掲げることになるが、活用の仕方によって、更にいくつかの立場に分かれる。例えば、市場の不効率を是正するために課税の経済効果を経済政策の一手段として積極的に活用しようとする立場もあれば、活用は限定すべきという立場もある。所得税のように累進課税構造の場合には、それ自体にビルトインされており、自動的に景気の過熱を抑えていく安定装置が働くようになっている。
- 7) 消費税は、物品やサービスの売り主 (business person) に対して課されるものである (水野, 1989, p. 3) 消費税は最終消費者に対して課税するものではなく、「売上げ」を課税対象とするということである。「売上げ」は、最終消費者に対して、物品やサービスの「対価 (counter value)」として示される販売価額 (消費価額) であることから、消費者 (household economy) への「売上げ」に対する課税を意味することになる。それゆえに、付加価値税の課税対象は、消費者 (家計) の“消費”支出の総合計 (inclusive sum) と等しいものとなる。“消費 (consumption)” の概念をどのように把握することになるのだろうか。租税制度として、消費の金額を認識・測定する客観的な情報を得る必要がある。そのため、実際には「消費は市場における物品・サービスの“取引 (transactions)” の形で把握される」ことになる。つまり、事業者が行う第三者に対する対価を伴った物品・サービスの提供という意味での「現実の取引 (actual transactions)」であり、通常の「販売取引」の額の総合計として“消費”額を把握するということである。付加価値税で使用する「付加価値」とは、企業の生産物の総収入から、原材料の仕入れに要した費用を差し引いた価額である。別の表現をすれば、企業が生産要素 (production factors) に対して支出する支払地代・給与・利益を合計したものが付加価値である
- 8) ここで、「役務の提供」つまり「サービス (services)」とは何かを解説しておく。一般的には「サービスは履行された仕事 (work performed) である」とされている。法律的に定義するならば、

「サービスとは、ある者により別の者に対してなされる義務 (duties) ないし労務 (labor) である」となる。サービスの提供の要素は、労働の遂行に関連するものということになる。簡潔に表現するならば、消費課税における「サービスとは労働のこと」という意味になる (水野, 1989, p. 156)。

アメリカ財務省報告書によると、小売売上税を課することに適している「サービス」は、次の表②のとおりである。

表② サービスへの消費課税

1. 電気、ガス、電信・電話、水道のような公共事業サービス。
2. 物品を供給する確立した商業的施設によって併せて提供されるサービス。 例えば、自動車修理、理容店・美容院のサービス、洗濯やドライクリーニングのようなサービスは、すべて課税すべきであるとする。それによって、サービスの提供と、物品の販売とを区別する必要がなくなるからである。
3. 社交・ゴルフ・健康・テニス等のクラブを含む、遊興・接待サービス。
4. ホテル・モートルその他の短期宿泊施設、もしくはレストランの食事。
5. 自動車・ビデオテープ・日常用品のような耐久消費財の賃貸。
6. 帳簿、会計、法律、コンサルティング、エンジニアリング、建築・設計などのサービス。

*水野, 2009, p. 714より引用

この表に列挙されている電気・ガス・水道などの公共事業サービス (public utility services) や、自動車修理、理美容などの商業的施設 (commercial establishments) でのサービス、ホテルやレストラン等で提供される食事などは、小売段階でのサービスの対価が税務行政上、捕捉可能であるという意味で、課税の根拠としている。筆者は、この表の中で公共事業サービスに課税することに問題があると考えている。なぜならば、通常の生活において最低限必要となる電気・ガス・水道などのサービスについては、非課税にすべきだからである。そうしないと、低所得層の租税負担が過重なものとなる。

- 9) 本論で考察したとおり、日本の「消費税」は、消費者の商品・サービスの消費という購買力に着目して課税するのではなく、事業者の生み出す「付加価値」に対して課税するという制度設計となっている。その意味では、消費税は、事業税としての性格をもつ租税であり転嫁ができない場合には直接税そのものということになる。仮に、この消費税を事業税の中に組み込むことができれば、租税転嫁の問題も発生しない。事業者は、最終的な当期純利益の額に対応して法人税や所得税、住民税、事業税などを納税している。さらに、たとえ赤字

決算であっても、付加価値とされる売上総利益に対応した消費税の納税義務が発生する。消費税の真像は、赤字企業への課税ができるということである。課税側から言えば、売上げさえあれば赤字事業者であっても課税ができるので、好都合ということになる。

我が国の現行「消費税法」の中に、租税転嫁の強制力が存在しないという欠陥があることが明らかになった。租税転嫁は経済の問題であるため、法律で租税の転嫁を強制したり保障したりすることはできないのである。消費税法は、事業者に対してその消費税額を誰からどのように徴収（転嫁）するのかについて、法的措置を一切準備していない。その結果、競争力の弱い零細もしくは小規模な事業者は、大企業との力関係の中で転嫁拒否に遭遇し、消費税の転嫁をしたくてもできないという状況にある。自腹を切って納税できればよいが、その資金がない事業者も多いという現実がある。その証拠に国税庁は、2015（平成26）年度末の時点で、3,477億円の消費税滞納額という深刻な数値を公表している。

今後、消費税率は10パーセントに引き上げられる予定であり、消費者物価もそれに伴って上昇し、食料品への軽減税率（8%の据え置き）の採用があっても、国民の生活費上昇という家計への打撃も決して小さくはない。それは、事業者にとっても深刻な問題であり、いくら人件費を削減しても利益の確保ができず事業の継続さえ難しくなる恐れもある。他方、消費税は、その税率を1%引き上げれば、約2.5兆円の税收増加が確保できるため、徴収する側にとって、利用しやすく依存され易い租税である。我が国の消費税は、所得税と同様にすでに基幹税の性格をもたされてきているが、租税負担の逆進性の緩和措置がない状況を不問に付することはできない。筆者は消費税のような大型間接税は、あくまでも所得税等の補完税として位置付けるべきであると考えている。その理由は、消費税がいわゆる「目に見えない大衆課税」であり、応能負担の原則を守るための累進課税制度が採用できないからである。

消費税は、結局のところ個人の所得に“帰着”する租税であることは確かである。大衆課税となっている消費税は、すべての商品・サービスの価格（対価）に溶け込んでしまっている。その結果、消費者物価の上昇という形で「消費者は見えざる租税負担を強いられている」というのが消費税の真像である。その個人（消費者）には何の権利も認められていないという問題がある。消費者は、法的には権利も義務もないため消費税問題で裁判を起こすことはできず、あたかも植物人間のような姿になっている。

他方、納税義務者である中小零細の事業者は、厳しい経営環境の中で消費税の適正な転嫁ができないため、受け取っていてもない消費税を（たとえ赤字でも）自腹を切って納税しなければならないといういわゆる“損税”が存在しているという問題もある。益税問題（現象）を指摘し益税の解消

を主張する論者が多いようであるが、小規模な事業者には、そもそも益税というものは存在していない。それよりもこの損税の方が問題である。

参 考 文 献

- 井澤 保（1991）『消費税制の問題点』『文明研究所紀要第11号』東海大学，pp. 47-70.
- 石 弘光（2009）『日本税制改革史—終戦からバブル崩壊まで』東洋経済新報社
- 石村耕治編（2010）『現代税法入門塾〈第5版〉』清文社
- 伊藤周平（2016）『消費税が社会保障を破壊する』角川新書
- 伊藤正己（1995）『憲法新版』弘文堂
- 伊藤義一（2011）『税法の読み方凡例の見方』TKC出版
- 井出英策（2013）『危機と財政再建の比較財政史』ミネルヴァ書房
- 井堀利宏（2012）『基礎コース 公共経済学』新生社
- 井堀利宏（2011）『要説：日本の財政・税制〔4訂版〕』税務経理協会
- 上村敏之・足立泰美（2015）『税と社会保障負担の経済分析』日本経済評論社
- 牛嶋 正（1990）『租税の政治経済学』有斐閣
- 牛嶋 正（1995）『分権時代の新・税制改革—進めよう！平成のシャープ改革』ぎょうせい
- 大島隆夫・木村剛志（2010）『消費税法の考え方・読み方』税務経理協会
- 大間地啓輔（2005）『消費税の経済学—誰が税を負担するのか—』法律文化社
- カール・S・シャープ著、下条進一郎訳（1988）『間接税で何が起こるか—付加価値税導入の教訓』日本経済新聞社
- 垣内 亮（2012）『消費税が日本をダメにする』新日本出版社
- 金井恵美子（2015）『一夜漬け消費税 第3版』税務経理協会
- 金子 宏編（2010）『租税法の基本問題』有斐閣
- 金子 宏編（2010）『租税法の発展』有斐閣
- 金子 宏（2011）『租税法理論の形成と解明 下巻』有斐閣
- 金子 宏（2015）『租税法 第二十版』弘文堂
- 紙 博文（2004）『消費税法に関する研究—益税を中心として—』『経営情報研究 Vol. 11, No. 2』摂南大学経営情報学部，pp. 61-77.
- 菊池正人（2006）『消費税法における問題点』法政大学『経営志林第43巻1号』2006年4月，pp. 30-53.
- 北林隆明編（2013）『平成25年版図解消費税』大蔵財務協会
- 北野弘久編（1991）『現代租税法講義〔改訂版〕』法律文化社
- 北野弘久（2004）『現代企業税法論』岩波書店
- 北野弘久・谷山治雄編著（2008）『日本税制の総点検』勁草書房

- 協和発酵工業（2012）『人事屋が書いた経理の本』ソーテック社
- 小比木潔（2009）『消費税をどうするか—再分配と負担の視点から』岩波書店
- 齋藤 明（1997）『租税法の論点』中央経済社
- 斎藤 明・廣瀬正志（1997）『租税刑事制裁の法理』中央経済社
- 佐藤主光（2010）『財政学』日本放送協会出版会
- 佐藤孝一（2014）『最近の税務訴訟Ⅳ』大蔵財務協会
- 清水敬次（2008）『税法（第七版）』ミネルヴァ書房
- 田中 治・近藤雅人（2006）『消費税の納税義務者』三木一義他編『〔租税〕判例分析ファイルⅢ（相続税・消費税編）』税務経理協会
- 知念 裕（1995）『付加価値税の理論と実際』税務経理協会
- 富山泰一（2009）『消費税によらない豊かな国ニッポンへの道』あけび書房
- 西順一郎（1979）『新人事屋が書いた経理の本』ソーテック社
- 日本財政学会編（2014）『「社会保障・税一体改革」後の日本財政』有斐閣
- 野口悠紀雄（1989）『現代日本の税制』有斐閣
- 野口悠紀雄（1994）『税制改革のビジョン—消費税増税路線を見直す』日本経済新聞社
- 野田 毅（2004）『消費税が日本を救う—年金、財政、経済問題、これで一気に解決する』PHP 研究所
- 橋本恭之（2014）『入門財政【第3版】』税務経理協会
- 八田達夫（1994）『消費税はやはりいらない』東洋経済新報社
- 福浦幾巳編（2008）『図説租税法の基礎』中央経済社
- 増田英敏（2014）『リーガルマインド租税法〔第4版〕』成文堂
- 松沢 智（1993）『租税実体法の解釈と適用—法律的視点からの法人税法の考察』中央経済社
- 三木義一（2010）『日本の税金』岩波書店
- 三木義一（2013）『よくわかる税法入門』有斐閣
- 三木義一他編（2006）『〔租税〕判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』税務経理協会
- 水野忠恒（1989）『消費税の制度と理論〔租税法研究双書1〕』弘文堂
- 水野忠恒（2009）『租税法〔第4版〕』有斐閣
- 水野忠恒（2015）『大系租税法』中央経済社
- 宮島 洋編（2000）『消費課税の理論と課題』税務経理協会
- 宮智宗七（1988）『消費税を検証する—「生きた経済」の中の税制改革』中央経済社
- 森信茂樹（2000）『日本の消費税』納税協会連合会
- 森信茂樹（2003）『日本が生まれ変わる税制改革』中央公論新社
- 森信茂樹（2007）『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
- 森信茂樹（2015）『税で日本はよみがえる—成長力を高める改革—』日本経済新聞出版社
- 守之会（2006）『検証 判例・裁決例等からみた消費税における判断基準』中央経済社
- 山本守之（2006）『検証判例・裁決例等からみた消費税における判断基準』中央経済社
- 横山直子（2016）『徴税と納税制度の経済分析』中央経済社
- 吉岡健次他（1984）『シャウプ勧告の研究』時潮社
- 吉村典久（2010）『消費税の課税要件としての対価性についての一考察』金子 宏編（2010）『租税法の発展』有斐閣, pp. 396-309.