



## 消費税法と消費税転嫁対策法との関係 : 転嫁の権利と義務

著者	田中 治
雑誌名	同志社法學
巻	69
号	7
ページ	2091-2124
発行年	2018-02-28
権利	同志社法學會
URL	<a href="http://doi.org/10.14988/pa.2019.0000000295">http://doi.org/10.14988/pa.2019.0000000295</a>

# 消費税と消費税込転嫁対策法との関係

—— 転嫁の権利と義務 ——

田 中 治

## 目次

はじめに

一 消費税法における転嫁の権利と義務

(1) 実定法の規定

(2) 裁判例

(3) 小括

二 転嫁対策法の仕組みと転嫁の位置づけ

(1) 消費税の転嫁と転嫁対策法の仕組み

(2) 表示と転嫁対策法の仕組み

(3) 転嫁対策法実施等の効果等

三 転嫁対策法上の措置の特徴と問題点

- (1) 転嫁に関する消費税法と転嫁対策法との整合性
  - (2) 価格形成の自由と国家規制の当否
  - (3) 消費者の「誤認論」の当否
  - (4) 時限立法としての転嫁対策法
- おわりに

はじめに

本稿は、消費税と消費税転嫁対策法との関係について考察をするものである。

消費税法は各種税法の一つである。他の税目と比べるとその歴史は浅く、昭和六三年一二月に抜本的税制改革の一環として制定され、平成元年四月から実施された。他方、消費税転嫁対策法は、正式名称は「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」というが、以下本稿においては、「転嫁対策法」と略称することとする。転嫁対策法は、消費税の円滑かつ適正な転嫁を確保することを目的に、平成二五年六月に制定され、同年一〇月から施行された。この法律は時限立法であり、従前は、平成三〇年九月三〇日に失効を予定されていたが、平成二八年の法律改正により、平成三三年三月三一日に延長された。

本稿は、消費税法と転嫁対策法のそれぞれにおいて、消費税の転嫁がどのような法的な位置づけをされているのか、権利や義務の観点から見て、それぞれの法律において、転嫁がどのように位置づけられているか、に関心を持つものである。それぞれの法律の趣旨、目的は異なり、守備範囲は違うが、そこにおいて、事業者による消費税の転嫁がどのよ

うに位置づけられ、どのような法的措置によって実行されようとしているのか、は興味深い論点の一つと考える。

第一に、後に検討するように、消費税法は国と納税義務者である事業者との間で、消費税に係る債権債務の成立やその大きさを規律するものであるが、法律上、事業者間において、また事業者と消費者との間において、当該事業者に対して、消費税の負担を転嫁する権利や義務を定めるものではない。当該事業者は、裁判において、他の事業者や消費者、あるいは国を相手に、自らの消費税を転嫁する権利を妨げられたとして、その回復を求めることは認められていない。

他方で、消費税が間接税であるという租税の性格論から、納税者は事業者であるが、最終的な納税者は消費者であるとして、消費税の負担は次々に転嫁されるという言説が一般に流布されている。消費税を最終的に負担する者が消費者であると考える方は、その論理的前提としては、消費税の負担は、事業者間、事業者と消費者間のそれぞれにおいて、理念的には、完全に転嫁されることを予定しているものといつてよい。とはいえ、すでに述べたように、消費税法においては、転嫁に関わる事業者の権利義務の規定はなく、また、消費者が転嫁によって消費税の負担を全面的に負うべき義務の規定もない。これまで、間接税に関して講学上いわれてきたように、間接税は、税負担の転嫁が行われ、納税者と担税者とが一致しないことを立法者が「予定している」租税であるにすぎない<sup>1</sup>。予定は予定であるにすぎない。完全に転嫁するかもしれないし、不完全な転嫁になるかもしれない。完全に転嫁する権利や義務はこれを法律で定めないうり、法的な救済手法によっては救済されえない。本稿においては、裁判例が消費税の転嫁の権利または義務に関して、どのように考えているかにつき、具体的な紛争との関係で検討する。

このように、消費税法においては、転嫁は望ましいかもしれないが、あるいは立法者によって予定されているかもしれないが、実効的な救済手段を伴った権利義務の関係には置かれていない。

第二に、転嫁対策法は、消費税率（厳密には、消費税の税率は地方消費税のそれと区分すべきであろうが、以下、便

宜的に両者を併せて表記する)を五%から八%に引き上げる際に制定された。同法は、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消費税の転嫁および表示の決定に係る共同行為に関する特別措置を定めている。

同法は、その内容が多岐にわたり、また、所轄の官庁が公正取引委員会、消費者庁、財務省などに及んでいる。上記の特別措置のうち、本稿との関心では、とりわけ①の消費税の転嫁拒否行為の是正および③の価格の表示に関する特別措置について検討する。

一つは、後に見るように、転嫁拒否行為は、大規模小売事業者等の特定の買手(特定事業者)が、特定の売手(特定供給事業者)から受ける商品または役務の提供を対象とする。転嫁拒否行為の類型の一つに、本体価格での交渉の拒否(二条三号)がある。問題は、本体価格での交渉の拒否は、なぜ、転嫁拒否行為として違法性を帯びるのか、である。

一般に、経済取引の自由、価格形成の自由を背景とした場合、特定の、しかも、本体価格での交渉の拒否は何ゆえに違法性を帯びるのか、は理論上、必ずしも明らかではないように思われる。

二つ目の問題は、転嫁対策法一〇条は、消費税法上の総額表示義務(六三三條)の特例として、一定の要件を満たせば、「税込価格を表示することを要しない」とする。この特例措置については、消費税率の引上げに際して、消費税の転嫁を促進しようとする意図そのものは分らないではないが、消費税法上の原則である総額表示義務との関係で、どのように位置づけるのか、という問題が生じる。これについては、そもそも、消費税法においてなぜ総額表示義務が定められたのか、という歴史的経緯に遡って検討する必要がある。

第三に、消費税法と転嫁対策法の整合性の問題がある。これは、消費税法においては、消費税額の転嫁の権利や義務が課されていないのに、転嫁対策法においては、一定の要件の下で、転嫁を阻害する行為が禁じられる。一見すると矛

盾するように見えるこのような「不整合」は、どのように理解することができるのか。また、転嫁対策法が時限立法であるところから、もし、将来のある時点で同法が効力を失った場合において、消費税の転嫁をめぐる状況は、どのようなものとなるのであろうか。

## 一 消費税法における転嫁の権利と義務

### (1) 実定法の規定

消費税法においては、事業者間において、あるいは、事業者と消費者間において、消費税額を転嫁する権利や義務についての定めはない。一般には、消費税は間接税であるとして、その負担は取引の過程において転々と移転し、最終的には消費者が負担すると説明されるが、これも、立法者がそのように予定しているというだけであつて、事業者の権利や義務として、あるいは消費者の義務として、規範的な意味で観念されるべきものではない。要するに、一般に、消費税の転嫁は望ましいものとされているが、その完全な転嫁は法的には保障されていない。

その理由は、おそらく、消費税額を文字どおり完全に転嫁をすれば、国家が、市場の価格形成に強権的に関与せざるをえなくなり、そのことによって、自由主義社会の根幹が損なわれるからである。消費税の税率が8%とした場合、机上のプランでは、ある売手と買手との間で、まず一百万円の売買を合意し、その後、8%の消費税を前提に、八〇〇円の消費税相当額の授受につき売手と買手が追加的に合意することによって、消費税額が完全転嫁される状況を作ることができるといえるかもしれない。

しかしながら、これは画に描いた餅といわざるをえない。取引の現実においては、そうなるかもしれないし、ならな

いかかもしれない(おそらく、そうならない公算の方が大きいであろう)。それは、事業者間の取引において、あるいは事業者と消費者との取引において、いくらで売買するかは、双方の需給関係や主観的な意欲、好悪等を背景として、当事者の自由任せられているからである。最終的な取引は、当事者間の合意で決まる。そうすると、消費税の負担を意識した市場であつても、問題の商品等を一万八〇〇円で取引しようが、一万円で取引しようが、あるいは一〇〇万円取引しようが、いずれも自由であつて、当事者の合意如何で決まる。このように考えると、消費税の負担を意識した市場取引においては、本体価格と予定調和的に加算された消費税相当額との合計額をもつて取引価格と観念すべきではなく、当事者の合意した金額は、全て当該商品等の価格を意味するものというべきである。

また、売主が、一万八〇〇円で売りたいといい、これに買主の合意が得られる場合、それは、買主は当該商品等の価格として、一万八〇〇円で納得したから合意し、購入するものである。買主は、消費税相当額を自ら引き受ける義務があるから消費税額を自ら売主に「支払った」ものではない。もつとも、買主が課税事業者である場合、その課税計算においては、仮払勘定に記載された仕入税額相当額を仕入税額として控除するが、それは、仮に税金として「支払ったから」控除するのでない。会計帳簿に「仮払」という記載があるということと、事実として、税金を「仮払する」ということとは別物である。課税所得計算におけるフィクションに自ら呪縛されるのは本末転倒といわざるをえない。

もし、国家が消費税額の完全転嫁を目指すのであれば、それは、個々の全ての段階の取引において、当事者間でまず自由な価格の形成をさせ(例えば、当事者間で一万円の取引をする旨の合意をする)、その後、その合意された価格に消費税率をかけて消費税額を上乗せした金額(例えば八〇〇円)を加算した総額(例えば、合計一万八〇〇円)を、強制する以外にない。しかしながら、このような普遍的で網羅的な強制は不可能であるし、何よりも、これは市場活動の自由を保障し、合意による自由な価格の形成を旨とする自由主義社会の根幹を破壊するものである。市場における基本

的なルールは、市場において当事者が自由に価格（対価）を合意し、それに基づいて、取引をするというものである。当事者の合意は、商品等の総額としての価格（例えば二万八〇〇円）に関する合意にとどまる。消費税額は、商品価値や需給関係とは無関係に決まってくるものである。国家が、価格形成の過程において、ここまで深くかつ強力な規制を及ぼすことは、自由な市場を根底から覆すこととなる。消費税法の立法の過程や背景にこの種の議論があったかどうかは不明であるが、おそらく、このような考慮もあって、国家の強制力を行使して、消費税額の転嫁を法的に強制することとはできなかったのではないかと推測される。

## (2) 裁判例

以下において、消費税の転嫁をめぐる、それが事業者の権利かどうかをめぐる争われたいくつかの典型的な事件を検討する。なお、消費税の転嫁が事業者の義務かどうかについては、具体的な争いはない。仮に、義務として法定されているとするならば、その義務違反に対しては、その旨を明確にするとともに、何らかの制裁や罰則が定められることもあるが、現行法上、そのような規定はない。このような事情ゆえと思われるが、事業者に対して、消費税の転嫁義務の違反があるとして、何らかの不利益処分があったという事案は存在しない。

消費税法においては、納税義務者は明らかに事業者である（五条）。消費者は納税義務者ではなく、また、それとの関係において、事業者は徴収義務者でもない。それにもかかわらず、少なくとも消費税の導入当初においては、あたかも消費者が納税義務者であるがごとく、消費者が事業者に消費税を「預ける」、あるいは事業者は消費税を「預かる」ものだとか、消費税は預かり金ないし預かり金的なものだとかの主張がなされた。今日においてもなお、消費税は預かり金的なものだという言説は残っているが、これらは、明白な法的根拠を欠いている。いわば俗説ないし願望の類いと



いつてよい。消費税を預かるかどうかという問は、本来は、事業者は、消費税を事業者間、あるいは事業者と消費者間において、転嫁する権利があるかどうか、と正面から問うべき問題を、消費者は消費税を預ける義務があるのか(あるいは、事業者は消費税を預かる権利があるのか)という、いわば倒錯した問として表れたものといえることができる。

なぜこのようなことになったのかは、必ずしも十分に解明されていないが、その理由の一つは、消費税導入時にあって、我が国に消費税を円滑に定着させるための「分かりやすい」説明方法として、政府が、消費税は事業者の負担になるものではなく、消費者の負担となるものであるとの、間接税の論理(立法者は、法律上の納税義務者とその実際の負担者が一致しないことを予定している)を過剰に強調したためと思われる。以下に検討するaの事件はこのような事情を背景としている。以下の事件は、消費税の転嫁をめぐる典型的な紛争を、基本的に時系列に沿って見ることにする。

なお、e、fの事件は、転嫁をめぐる権利の有無が直接の争点とはなっていないが、この問題を考える際に有益であると考えるため、検討することとする。

#### a 大阪地裁平成元年二月二日判決

原告が、ガソリン給油への支払において、消費税相当分として七八円の支払を求められたことを不服として、これを不当利得または不法行為として、ガソリンを販売した被告会社に対してその返還を求めたところ、その請求が棄却された事例がある<sup>(2)</sup>。なお、当該原告は、別の事件においてであるが、<sup>(3)</sup>①消費税法五条は、事業者が消費税の負担者だとしている、②商品代金は、商品の仕入代金をはじめ諸経費、事業者の利益等を全て含めて決定されるべきものである、③国の代理人でもない事業者が税を徴収する権限はない、④商品価格とは別に「税」と明示し、あたかも商品代金とは別物であるかのごとくに装って徴収したのは違法だ、などと主張した。このように見ると、当該原告は、基本的には、消費

税法上、徴収義務のない者（事業者）が、税という名目で当該原告から消費税相当額を徴収することに正当性はなく、本件事業者の行為は、当該原告との関係において不当利得または不法行為といふべきである、と主張するもののようにある。

裁判所は、原告の請求を棄却した。判決は、被告会社が七八円を受領したのは、消費税法、税制改革法に基づき、「消費税相当分を消費者に転嫁すべく、消費税相当分を含めて取引代金を定めたことによるものであり、右ガソリン取引は、曲りなりにも原告の同意のもと、換言すれば、双方の合意に基づいて行われたものと認めることができる」、「よって、被告会社による右七八円の受領は、法律上の原因に基づくものであって違法性も故意過失もなく、被告会社において、不当に利得したのではなく、不法行為をなしたものでもない」とするものである。

判決は、当事者間の取引において、「税」と表示されていたとしても、それは、あくまで当事者間で合意された価格の一部であるとするものである。

#### b 大阪地裁平成二年八月三日判決

本件は、消費税の転嫁は事業者の権利かどうか<sup>(4)</sup>が直接に争われた事件である。家主が、消費税法の施行に伴って、当然に三%を付加した賃料を請求できると主張して、家賃増額確認請求訴訟を起こしたところ、裁判所は、次のように述べて、一定の合理的な範囲での増額を認めた。

本件裁判所は、①「消費税は事業者に負担を求めるものではなく、事業者の各段階の売上に課税され、最終的には消費者に課税する税金であり、いわば、事業者を通じて消費者に課税するものであるから、消費税法が事業者から消費者にその税金の適正な転嫁がなされることを予定しているということができるが、同法が、消費者に、事業者に対する

消費税の支払義務を課したものとかが、若しくは、事業者には、消費者に対する私法上の請求権として転嫁請求権を認められたものでは解することができない」、②本件の事業者は免税事業者であるところ、「家主において賃貸物件に消費税を負担した補修費用の出捐をした等の事情もないのに、免税業者である家主が消費税として従前の家賃に三パーセントを上乗せした金員を請求するのは賃料増額にほかならないとみるべきであり、家主のその請求は消費税の施行に伴う賃料増額の意思表示として取り扱うのが相当である」、③本件においては、「賃料増額事由としては、消費税法が施行されることにより生じることが当然予想される物価の上昇の点のみを考慮することになるところ、消費税法の施行により物価が消費税相当分だけ上昇するとは政府の見解にもないので、本件において、諸般の事情を考慮して、消費税の施行による物価上昇を一・五パーセントとみて、……「所定の」増額を認めることとする」と述べた。

上記のとおり、本件裁判所は、消費税法が「消費者に、事業者に対する消費税の支払義務を課したものとかが、若しくは、事業者には、消費者に対する私法上の請求権として転嫁請求権を認められたものでは解することができない」として、権利として転嫁請求権が保障されているわけではないことを明言している。

### c 大阪地裁平成五年三月二日判決

本件は、直接に転嫁請求権の有無が争われるというものではなく、国家賠償請求訴訟において、裁判所の理由付けの一つとして、納税者による転嫁請求権の主張が退けられたものであって、その意味で、当該理由付けは、傍論の位置にあるということができ<sup>5)</sup>る。本件において、原告会社は、平成元年当時、消費税値上げのための国の行政指導に従わず、従前の運賃を維持したが、平成三年になって値上げの申請をしたところ、運輸局長によってその申請が却下されたため、その却下処分が違法であるとして、国家賠償請求訴訟が提起されたものである。

原告は、下級審においては勝訴したが、最高裁判決<sup>(6)</sup>において、全く別の理由（申請者は消費税の転嫁のみをいい、原価計算の算定根拠等を明らかにしなかった）であるから、却下決定をした運輸局長の判断に裁量権の逸脱はないとする理由）によって、敗訴した。

本件地裁判決は、次のように判示する。①税制改革法が「事業者は、消費税を消費者に転嫁するものとする」と定めているのみで、「税制改革法はもとより消費税法においても、事業者は消費税の転嫁義務を課した規定はなく、また、転嫁するとしても、それをいつからとするかについての定めも置いていない。…消費税の納税義務者である事業者が消費税相当額を消費者に転嫁すること、すなわち、商品代金等の値上げをするか否か、また値上げをするとして、その程度及び時期については、専ら事業者の判断に委ねているということが出来る」。従前に、本件原告が「値上げ申請をしなかったのは、運賃値上げをせずに、従来のまま据え置くことにより、他のタクシー業者との競争に少しでも有利な位置に立とうとする思惑が働いたであろうことは容易に推察することが出来るのであるが、タクシー業界も自由競争原理の働く場であって、その運賃もすべてのタクシーが必ず同じ基準で統一されなければならないことはないし、また、右のとおり、消費税の転嫁をするかしないかは事業者の判断によることとされているのであるから、右原告らの決めた経営方針を直ちに違法として非難することはできない」。②原告は、本件申請は消費税の転嫁を理由とするものであるから、運輸局長の認可を受ける必要がないと主張する。しかしながら、「消費税は消費者に転嫁するものとして、その制度が定められているところ、右消費者に対する転嫁は、事業者により取引対価決定の中で諸事情を考慮してなされることになるのであって、タクシー運賃の場合も、消費税の転嫁は運賃額の変更、すなわち運賃の値上げとして表れることになる。したがって、除外規定もない以上、消費税の転嫁を理由とするものであっても、タクシー運賃の変更については、右認可が必要であるというほかはない」。③「転嫁を理由とするタクシー運賃の値上げの場合であっても、運賃

の変更に係る認可手続である以上、その手続においては、公示、聴聞等法令に定められている諸手続を履践しなければならぬのは当然のことである。」「ただ、消費税の転嫁を理由とするタクシー運賃値上げ認可申請を審理するに当たっては、前記判示してきた消費税の趣旨に照らすと、右認可に当たり行われる審査手続及びその内容には、おのずから制約があるといわなければならない。……運輸局長が、前記のとおり、本件値上げ認可申請の審査に当たって、法令に定めてある諸手続を踏み、また本件却下決定の理由として、右道路運送法九条二項一号の要件がないとしたのは当然のことといえるのであるが、他方、前記消費税の趣旨を考えると、消費税転嫁の場合にも通常のタクシー運賃値上げの場合と全く同じ観点からこれを審査すべきであるとするのは、少なくとも当を欠くものといわざるを得ない。すなわち、消費税は『円滑かつ適正に転嫁する』とされているのであり、本件のように、右に従い、事業者が転嫁すべきものと決断し、運賃の値上げ認可を申請してきた場合には、地方運輸局長は、右法令に定めてある手続きにとつて審査した結果、申請の内容が、不当違法な目的による値上げなど、転嫁が『円滑かつ適正』でないと思われるようなものでなく、『円滑かつ適正』に転嫁することを目的とするものであると認められる場合には、右申請を認可すべきであり、したがって、右認可申請に対する審査も専ら右の観点から行われるべきものである（前掲山本証言によれば、平成元年三月の消費税転嫁による運賃値上げ申請については、消費税が課税されない免税事業者である個人タクシー業者にも一律に値上げ認可をしたことが認められる。）」。

判決は、このように、事業者においては、転嫁をするかどうか、どの程度を転嫁するかは、事業者に委ねられているとして、転嫁の権利性を否定するとともに、「事業者が国に納付すべき消費税は道路運送法九条二項一号の『原価』を構成するものであり、したがって、これが事業の適正な『利潤』に影響を及ぼすものであることはいうまでもなく」、事業者が、消費税を転嫁すべきものと決断し、申請した場合には、運輸局長は、それが「円滑かつ適正」に転嫁するこ

とを目的とするものであると認められる限り、右申請を認可すべきである、とするものである。

このように、本件判決もまた、消費税の転嫁をどうか、いつからするかなどは、もっぱら事業者の判断に委ねられている、とする。このような判示からみて、本判決は、事業者には、転嫁をする権利が当然にあるとは考えていないようである。

#### d 東京地裁平成一四年四月一八日判決

本件は、事業者が消費税を転嫁することができなかった場合も、消費税の納税義務は免れないとの判断が示された事案である。<sup>7)</sup> 本件において、納税者は、外税方式で取引をしていたところ、取引の相手方に売上げに係る消費税額の転嫁をすることができなかったとして、相手方から仮払を受けられなかったのに、課税庁が、現実に收受した売上高に関して、現実の経済取引の実態を無視して、内税方式に基づいて売上げに係る消費税を算定することは違法であると主張したが、この主張は退けられた。

分かりやすさのために、納税者の主張を極めて単純にいうと（8%の税率とする）、八六四〇円で仕入れて、一〇八〇〇円で売ろうとしたのに、一〇〇〇〇円でしか売れなかった場合において、通常は、売上げに係る税額から仕入れに係る税額として、八〇〇円から六四〇円を控除する計算をして、一六〇円を消費税として納めるが、売上げに係る税額が〇円であるから、〇円から六四〇円を控除して六四〇円を還付せよということになる。これに対して、課税庁の主張は、一〇〇〇〇円のうちの一〇八分の八（七四〇円）は売上げに係る税額であるから、七四〇円から六四〇円を控除して一〇〇円を納めよ、ということになる。

裁判所は次のように述べる。①「消費税法は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡等について、6条に定める

非課税取引又は7条に定める輸出免税等に該当するものを除き、課税対象とする旨を定めているのであるから、課税対象となる取引については、個々の取引において事業者と消費者との間で消費税相当額の負担についていかなる合意があったか、また、その合意に基づく金額が現に支払われたか否かにかかわらず、事業者においては消費税の納税義務を免れることはできない。また、課税標準額の算定に当たっても、消費税法は、課税標準額を『対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭』等と定めているところであるから、対価として現実に收受していなければ、消費税の課税標準額たり得ないものではなく、むしろ、実際には收受していない対価であっても、收受すべき金銭等については課税標準額に含めるものと解すべきであつて、事業者が消費者から本来收受すべき消費税相当額の支払を受けていない場合に当該消費税を事業者にも課税することは適法であると解すべきである。②「消費税法は、平成元年に施行されたものであり、資産の譲渡等については上記のように原則として消費税が課されることは世間に周知されているのであるから、その取引を行う事業者と消費者は、契約締結に当たつて明示的又は黙示的に契約自体の対価とこれに対する消費税相当額を定め、消費者はその合計額を事業者に支払う義務を負うこととなるのである。いわゆる内税方式と外税方式は、この合意内容の表示方式の差違であつて、外税方式での合意が成立した場合には、消費者は本来の対価に加えて、それに対する法所定の税率による消費税相当額を事業者に支払うべき債務を負うことになるのである」。③「これらの取引について内税方式を前提として被告が消費税を課したことは、その余の点を判断するまでもなく正当というべきである」。

以上のとおり、本件裁判所は、事業者と消費者との間の合意の内容や支払の有無にかかわらず、現実に対価として收受している金額を基礎に課税売上げを計算することは、消費税の構造から見て当然であるとする。判決のいうとおり、消費税法がこのような仕組みを採用しているとみるのは相当である。とはいへ、判決は、その文脈で、「実際には收受していない対価であつても、收受すべき金銭等については課税標準額に含めるものと解すべきである」とするが、少な

くとも本件との関係においては、この理解は適切ではないと思われる。それを内税方式というかどうかは別として、本件納税者が現実に収受した金額を基礎に、例えば、現時点の税率を使うとすれば、収受した金額の一〇八分の八は売上げに係る税額が存在するとして課税計算をすべきことになる。消費税法上は、相手から現実に収受することができなかった金員（すなわち、値切られた部分）を計算上加算した後に、売上げに係る税額を仮定計算するものではないからである。

なお、判決は外税方式について、当事者間で合意が成立すれば、消費者は本来の対価に加えて消費税相当額を事業者を支払う「債務」を負うとするが、その法的根拠は定かではなく、この考え方には同意できない。

#### e 東京地裁平成二四年六月一日判決

この事件は、文筆業を営む原告（納税者）が国を相手に、精神的損害を被つたとして、国家賠償請求訴訟を提起したところ、請求が退けられた事案である。

原告が基準期間において課税売上高が一〇〇〇万円を超えたにもかかわらず、課税期間について申告をしなかったところ、税務署から「お尋ね文書」があり、納税者は、電話で、なぜ課税期間の二年前が基準期間となるのかとの質問をし、その回答に納得しなかったため、税務署は、確定申告書等の書類とともに、「暮らしの税情報」と題するパンフレットを送付した。当該パンフレットには、消費税の仕組みとして、「消費者が負担し事業者が納付します」、「商品などの価格に上乗せされた消費税と地方消費税分は最終的に消費者が負担し、納税義務者である事業者が収めます」などの記載があった。

本件納税者は、まず消費者の負担が先行し、その後に事業者による納付がされるのが当然であるかのような誤解を与



えるおそれがあるなど、当該パンフレットの記載は、「実態にそぐわず、不適切であり、本件パンフレットは、一般の商工業者には当てはまっても、消費税の転嫁をすることが困難で、消費者の負担と納税義務者の発生が連動しない原告に対しては、消費税を『転嫁』『上乗せ』しようとしまいと、消費税の納税義務には何ら影響しないということを分かり易く、原告の立場に相応しく説明するような資料になっていない」旨を主張し、法的利益の侵害があると主張した。

これに対して、本件裁判所は、「本件パンフレットの記載内容について見ても、原告主張のような誤解を与えるような記載であるとはいえない（普通の注意をもって本件パンフレット全体を読めば、消費者が負担することそれ自体が消費税の課税要件であるとは理解されないし、消費税を負担する『消費者』が最終購入者のみを指しているのではなく、常に最終購入者が事業者に対し直接に消費税を負担すると記載したものでないことは明らかである。また、同様に、消費税が一般的に消費者の負担が常に先行する税であるとは理解されないし、『上乗せ』についても原告主張のような誤解を与える記載とはいえない。」などとして、本件パンフレットの記載に説明義務違反があるとはいえず、原告が何らかの法益侵害を受けたとはいえない、とする。

おそらく、一般論としては、裁判所のいうとおり、本件パンフレットは、一般国民に向けて分かりやすく説明したものととして、その記載によって、原告の国賠法上の保護されるべき法的利益の侵害があったとまではいえないであろう。とはいえ、他方で、パンフレットの記載の全てが、およそ誤解を招かない適切なものであったとまでいうことも、おそらく困難であろう。例えば、本件納税者において、出版業者との間で消費税の負担を上乗せして小説の執筆代金が支払われている場合に、素朴な素人の感覚で、自分は消費税を別個に上乗せをしていないから消費税は関係がない、と感じさせる余地が、全くないとはいえないからである。

この判決が影響をしたかどうかは不明であるが、今日、国税庁のホームページの「消費税のあらまし」（平成二八年

六月)の説明の一部として、消費税の負担者の項目においては、「事業者に負担を求めるものではありません。税金分は、……価格に含まれて、次々と転嫁され、最終的に商品消費し又はサービスを受ける消費者が負担することとなります」と記載されている。「消費税の負担を上乗せする」という記載ではなく、「消費税の負担が価格に含まれる」という記載の方が、消費税の性格をより正確に示すものと思われる。消費税は間接税として、その転嫁と転嫁に伴う痛税感を感じさせず、あくまで価格に双方が納得をしたという擬制を取りうる点にその利点があるからである。

#### f 最高裁判平成一七年二月一日判決

本件は、基準期間に免税事業者であった者が、二年先の消費税の納税義務を負うか否かの判定に際しては、基準期間において課税事業者であった者と同様に、売上総額から「課税売上げ」に係る消費税相当額を控除すべきだと主張したところ、その主張が退けられた事案である。<sup>9)</sup>

納税者の主張は、その当時の3%の税率を前提にすれば、消費税法九条は、基準期間における事業者に関し、明示的に課税事業者と免税事業者を書き分けていない以上、基準期間における課税事業者が、三〇九〇万円の総売上高からその一〇三分の三である九〇万円を控除して三〇〇〇万円(規定により、三〇〇〇万円以下は二年先の納税義務を生じない)となるのと同様に、免税事業者についても同様の計算をすべきだと主張するものである。

最高裁は次のように述べて、納税者の主張を退けた。

「法9条1項に規定する『基準期間における課税売上高』とは、事業者が小規模事業者として消費税の納税義務を免除されるべきものに当たるかどうかを決定する基準であり、事業者の取引の規模を測定し、把握するためのものにほかならない。ところで、資産の譲渡等を課税の対象とする消費税の課税標準は、事業者が行う課税資産の譲渡等の対価の額

であり（法28条1項）、売上高と同様の概念であつて、事業者が行う取引の規模を直接示すものである。そこで、法9条2項1号は、上記の課税売上高の意義について、消費税の課税標準を定める法28条1項の規定するところに基づいてこれを定義している」。

「すなわち、法9条2項1号は、上記の課税売上高とは、基準期間が1年である法人の場合、基準期間中に国内において行つた課税資産の譲渡等の対価の額（法28条1項に規定する対価の額をいう。）の合計額から所定の金額を控除した残額をいうものと規定する」。「法28条1項の趣旨は、課税資産の譲渡等の対価として收受された金銭等の額の中には、当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものが含まれることから、課税標準を定めるに当たつて上記のとおりこれを控除することが相当であるというものである。したがつて、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、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予定しないところとすべきである」。

「以上の法9条及び28条の趣旨、目的に照らせば、法9条2項に規定する『基準期間における課税売上高』を算定するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額に含まないものとされる『課されるべき消費税に相当する額』とは、基準期間に当たる課税期間について事業者に現実に課されることとなる消費税の額をいい、事業者が同条1項に該当するとして納税義務を免除される消費税の額を含まないと解するのが相当である」。

最高裁判決は、消費税法九条二項は、課税売上高の意味について消費税の課税標準を定める同法二八条一項の規定するところに基づいて定めているところ、免税事業者は、消費税の納税義務を負わず、自らに課される消費税相当額を「転嫁すべき立場にない」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だとする。

最高裁は、法九条の課税売上高が、消費税の納税義務の免除を判定する基準であり、「事業者の取引の規模を測定し、

把握するためのものにほかならない」、「事業者が行う取引の規模を直接示すもの」としながら、基準期間における課税事業者の三〇九〇万円の売上げと、免税事業者の三〇九〇万円の売上げを同一に扱っていない。本体価格と消費税とを分け、課税事業者にはこれを考慮するが、免税事業者は「転嫁すべき立場にない」からこれを考慮することができない、とするものである。おそらくこの区分論の背後には、消費税は、本体価格とは別個に消費者に転嫁する、これを別の見方からすると、消費者から預かる（その限りで事業規模には関係ない）とするものである。最高裁のこの論理は、裁判例の大勢とは相当に異なる。また、取引の実態とも相容れないものである。なお、この解釈は、紛争後、平成九年に定められた消基通一―四一五（免税事業者には「消費税が課されていない。したがって、課税売上高の算定に当たっては」、收受した全額が「課税売上高となることに留意する」とする）を追認するものである。

事業規模論を言うのであれば、基準期間においては、課税事業者であれ、免税事業者であれ、総売上高が三〇九〇万円であれば、その事業規模は同じというべきである。課税事業者の店にはその旨の表示があるわけでもなく、課税事業者には消費税額を転嫁する法的権利はなく、また、消費者には本体価格とは別個に消費税額を事業者に預ける法的義務があるわけでもない。小規模事業者の判定において、本来であれば、免税事業者には関係のない消費税法二八条の規定を用いたのは、事業者の全てについて、同条を便宜的に準用して、「税抜で」判定しようとしたものと読むことができる（立法論としては、同法二八条を使うことなく、総売上高で判定することももちろん可能である）。

さらに、事業規模論を基に考えると、あるいは、立法論として、基準期間において課税事業者である者について、その者が納付すべき消費税額を控除することはありうるかもしれない（例えば、二〇六〇万円で仕入れ、三〇九〇万円ですった課税事業者について、その者が納付すべき税額（九〇万円―六〇万円＝三〇万円）を控除して、その者の純粋な事業規模を算定することは、制度設計しては考えうる。その場合は、明らかに、基準期間における課税事業者と免税事

業者との取扱いを変えるべきことになる。しかしながら、現行制度は、そのような仕組みにはなっておらず、課税事業者と免税事業者とを明示的に区分する規定とはなっていないことに留意する必要がある。

### (3) 小括

消費税の転嫁と価格との関係について、ごく一部の例外はあるものの、多くの裁判所をはじめ、法的な見解としては、おおむね次のように考えているということが出来る<sup>10)</sup>。

第一に、納税義務者である事業者は、消費税を納付するが、当該消費税を転嫁する権利は法的にはない。転嫁は望ましいとされるが、それは権利ではなく、転嫁ができるかどうか、どの程度が転嫁できるかは、市場における力関係によって決まる。事業者は、法的権利として、転嫁できなかった消費税分の回復を相手先の事業者に求めたり、消費者に求めたりすることはできない。

第二に、取引の過程において、価格は市場における経済的な力関係と双方の合意に基づいて形成される。取引の現実には、本体価格がまず決まり、その上で、消費税相当額が予定調和的に上乘せされるものではない。取引の総額が、全て当事者の合意を基礎とした価格というべきである。消費税相当額は、販売価格に溶け込み、その一部を成すにすぎない。消費税法の価格の総額表示の規定(六三条)は、この考え方を端的に表現するものということができよう。間接税は、税負担や痛税感を感じさせないところにその役割ないし妙味があるということが出来る。

第三に、消費税の債権債務をめぐる納税者と国との関係においては、転嫁の事実や程度を問うことなく、完全転嫁を前提に課税計算をする。事業者が完全に転嫁していない、あるいは消費者等から十分な消費税を預かっていないなどの主張は、排斥される。このように、課税計算においては、消費税が、消費者または他の事業者との関係において、事実

はともかく、租税実体法上は完全転嫁されていることを前提とする。なお、このように考えると、消費税の仕入税額控除について、税務調査の際に帳簿等を提示しなかったことをもって「保存」がなく、したがって仕入税額控除が否定されるという裁判例や租税実務の考え方は、このような租税実体法上の取扱いと整合しない<sup>11)</sup>。

上記の考え方は、付加価値税として消費税を位置づけ、その上で、消費税法の規定の仕組みをみる限り、基本的に原則的で妥当なものといえることができる<sup>12)</sup>。これが、転嫁対策法の考え方や仕組みとどのような関係にあるか、が次の問題である。

## 二 転嫁対策法の仕組みと転嫁の位置づけ

転嫁対策法は、大きく、①消費税の転嫁拒否等の行為の是正、②消費税の転嫁を阻害する表示の是正、③価格の表示の特例、④消費税の転嫁および表示の方法の決定に係る共同行為に関する特例、を定めている。本稿の関心との関係では、主として①から③が関係する<sup>13)</sup>。

### (1) 消費税の転嫁と転嫁対策法の仕組み

転嫁対策法は、立場の弱い中小事業者等に負担のしわ寄せがなされないように転嫁拒否等の行為を禁止するとともに、違反した場合の措置等を定めている。同法は、特定事業者（規制対象となる買手）として、①大規模小売事業者、②特定供給事業者（転嫁拒否等をされる売手。資本金三億円以下の事業者、個人事業者等）から継続的に取引を行っている法人事業者を掲げ、特定事業者が、特定供給事業者から受ける商品または役務の提供に関して、①減額・買いたたき、

②商品購入、役務利用または利益提供の要請、③本体価格での交渉の拒否、④報復行為をすることをそれぞれ禁じている(三条)。違反行為に対しては、公正取引委員会、主務大臣、中小企業庁長官が必要な指導、助言を行い、違反行為があると認めるときは、公正取引委員会が勧告を行い、その旨を公表する(四条ないし六条)。以下、本稿の関心に限って、問題とされる拒否行為について、概観する。

違法とされる「減額」とは、特定事業者が、特定供給事業者との間で取り決めた商品等の対価(税込の価格)を、事後的に減じて支払うことにより、消費税の転嫁を拒否することをいうとされる。例えば、税抜価格が1000円の商品について、消費税の税率の引上後の対価を1080円として契約したにもかかわらず、支払段階で、税率引上分の三円を払わず、1050円しか払わないなどの行為がこれに当たるとされる。とはいえ、その場合でも、合理的な理由がある場合(商品に瑕疵がある、納期に遅れた場合等、特定供給義務者の責めに帰すべき理由により相当と認められる金額の範囲内で対価の額を減じる場合など)には、「減額」には当たらないとされる。

「買いたたき」とは、商品等の対価の額を、当該商品等と同種または類似の商品等に対し「通常支払われる対価に比し低く定めることにより」、特定供給事業者による消費税の転嫁を拒むことをいうとされる。通常支払われる対価とは、取引対象である商品等の消費税値上前の対価に消費税引上分を上乗せした額をいうとされ、それまで、税抜価格1000円、消費税額500円の合計1500円で取引をしていたところ、税率引上後も対価を1050円のまま据え置くなどの行為が「買いたたき」に当たるとされる。その場合でも、例えば、特定事業者からの大量発注、特定事業者と特定供給事業者による商品の共同配送、原材料の共同購入等により、特定供給事業者にも客観的にコスト削減効果が生じており、当事者間の自由な価格交渉の結果、当該コスト削減効果に対価に反映させ、結果として通常支払われる対価よりも低い価格となった場合など、低い価格となることについて合理的な理由がある場合には、「買いたたき」には当たらない、と

される。

本体価格での交渉の拒否とは、商品等の対価に係る交渉において、消費税を含まない価格を用いる旨の特定供給事業者からの申出を拒むことをいうとされる。これには、明示的に拒否した場合だけでなく、特定供給事業者が本体価格と消費税額を別々に記載した見積書等を提出したため、本体価格に消費税を加えた総額のみを記載した見積書等を再度提出させる場合など、黙示的に拒否した場合も含まれるとされる。

平成二五年一〇月から平成二九年七月末までの、転嫁拒否等に関する関係官庁の調査、取締状況は、①減額について、指導が一二九件、勧告が三件、②買ったたきについて、指導が三一五八件、勧告が三九件、③本体価格での交渉の拒否について、指導が二五七件、勧告が〇件、となっている。関係官庁の対応に関し、買ったたきに関する指導や勧告が目立っており、本体価格での交渉に関する指導がこれに次いでいる。<sup>14)</sup>

## (2) 表示と転嫁対策法の仕組み

消費税の転嫁を阻害する表示が禁止される（八条）。消費税は最終的には消費者が負担し事業者が納付するものであるにもかかわらず、あたかも消費者が消費税を負担していない、またはその負担が軽減されているかのような宣伝や広告により、消費税の負担について消費者に誤認を与えないためであると説明される。また、平成九年に消費税率が五％に引き上げられた際、大手の小売事業者が大々的に「消費税還元セール」をしたところ、納入業者である中小事業者や周辺の小売事業者が消費税を転嫁することが困難になったなどの指摘を受け、納入業者に対する買ったたきや、競合する小売業者の消費税の転嫁を阻害することにつながらないようにするためであるともいわれる。

この結果、「消費税還元セール」などの消費税分を値引きする等の表示は禁止される。なお、この措置は、消費税分



の値引き等の宣伝等を禁止するものであり、企業努力による価格設定自体を制限するものではなく、また、通常の安売り、特売、セール等の宣伝等を禁止するものではない、とされる。消費税の転嫁を阻害する表示については、その是正のため、消費者庁、公正取引委員会等が指導、助言、勧告等の方法により是正することとされている(九条)。

次に、価格の表示に関する特別措置がある(一〇条)。これは、消費税の円滑かつ適正な転嫁のため必要があるときは、現に表示する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るときに限り、消費税法六三条(消費税の総額表示義務)の規定にかかわらず、税込価格を表示することを要しないとされる(一〇条一項)。その結果、〇〇円(税抜)等の表示をすることや、個々の値札等においては〇〇円と税抜価格のみを表示し、別途、店内の消費者が商品等を選択する際に目につきやすい場所に、明瞭に、「当店の価格は全て税抜価格となっております」などの掲示をすること等が認められる。もともと、そのような場合でも、事業者は、できるだけ速やかに、税込価格を表示するよう努めなければならぬとされる(一〇条二項)。

### (3) 転嫁対策法実施等の効果等

中小企業庁は、平成二六年の消費税率の八%への引上げを踏まえて、転嫁状況に関する事業者へのアンケート調査(モニタリング調査で月次調査)を、同年四月から実施している<sup>15)</sup>。最新の平成二九年七月二八日付けの本年六月調査は次のような結果となっている。

全て転嫁できていると回答した事業者が、事業者間取引においては八八・九%、消費者向け取引では七八・四%、全く転嫁できていないと回答した事業者が、事業者間取引では二・三%、消費者向け取引では三・三%となっている。

事業者間取引において転嫁できた理由としては、①以前より消費税の転嫁の理解が定着しているため(五六・一%)、

② 転嫁対策法により消費税転嫁拒否行為が禁止されているため（二九・九％）、③ 本体価格と消費税額を分けることにより、交渉しやすくなったため（二二・四％）と回答している。

事業者間取引において転嫁できていない理由として、① 自社商品等の競争が激しく、価格を引き上げると他社に取引を奪われるおそれがあるため（四八・〇％）、② 取引先の業界の景気が悪く、消費税の値上げを受け入れる余裕がないため（三一・五％）、③ 自社が下請業者であるなど、取引先との力関係で立場が弱かったため（二〇・二％）である。実際に転嫁拒否を受けたと回答した一五五社の事業者のうち、① 価格の交渉時に、消費税率引上分の全部または一部を上乗せしないとされた（四五・二％）、② 本体価格での交渉に応じてもらえなかった（二九・〇％）との回答が多い。消費者向け取引について転嫁できた理由としては、① 消費者において、消費税率引上げの意義等に対する理解が浸透しているため（七二・二％）、② 本体価格と消費税額を分けて記載することにより値上げへの反発が和らいだため（二四・八％）との回答がある。

### 三 転嫁対策法上の措置の特徴と問題点

#### (1) 転嫁に関する消費税法と転嫁対策法との整合性

第一に、消費税法上の転嫁の法的位置づけと転嫁対策法上のそれとの関係が必ずしもはっきりしない。消費税法は、事業者による消費税の転嫁については全く触れていない。消費税法上、事業者に対しては、転嫁の権利も、義務もないというのが学説、判例の支配的な見解といつてよい。他方、転嫁対策法は、時限立法として、消費税の転嫁拒否に対して厳しく規制するなど、税率引上後の消費税の転嫁を促し、とりわけ消費税の転嫁が困難とされる中小事業者に対して

特段の配慮をしている。

消費税法上は、消費税の転嫁は事業者の権利とはいえない（したがって、裁判所においては、事業者には消費税の転嫁の権利がある、あるいは完全転嫁ではないからそれを前提に課税計算をすべきだなどの主張は退けられている）のに、転嫁対策法上の措置は、どのような理由、根拠により正当化されるのか。この点が問われるべき第一の論点である。

転嫁対策法の立法の趣旨や特定事業者、特定供給事業者の範囲などから示唆されるように、消費税の転嫁を阻害する行為は、弱い立場にある特定供給事業者の権利（転嫁する権利）を前提とするものではなく、優越的地位にある特定事業者が、その優越的地位を利用して、合理的理由なく、消費税の転嫁を妨げる行為を規制するという目的を持つものといえるであろう。公正な取引の秩序を乱すものとして、問題の転嫁拒否行為を規制することは、必ずしも経済的弱者の権利を前提にすることなくなしうるものと考えられたのであろう。

禁止される行為として、「減額」は、消費税の税率引上前に当事者で合意した価格につき、正当な理由なく一方的に価格を引き下げる行為であり、これが規制されるのは当然であろう。また、このような行為については、その被害を受けた特定供給事業者は、おそらく私法上の権利侵害を被ったとして、裁判による救済をも受けうるものと思われる。とはいえ、中小の事業者がそのような訴訟等を提起するというのは継続的取引の維持等を考えると現実的とは思われない。理由のない転嫁拒否行為につき行政官庁によって規制するということは、この点で意味があるといえるかもしれない。

次に、「買ったとき」については、これに対する行政官庁による指導、勧告の事案も多い。勧告の事例には種々のものがあるが、問題とされる「買ったとき」として、消費税率の引上後、消費税率の引上分を上乗せすることなく、賃料、販売手数料、業務委託料金を支払った、仕入価格を据え置いた、などの例が公にされている。確かに、消費税は最終的には消費者が負うものであり、事業者は負担を負わないという消費税の制度設計の考え方からいえば、消費税額は、

一〇〇%、取引相手の事業者に、かつ最終的には消費者に転嫁するのが望ましいし、立法者は、間接税としてそのような状態を「予定している」ということができる。しかしながら、個々の転嫁については、当事者のいずれにおいても、法的な権利義務の関係は構築されていない。この非対称な状態をどうみるかである。

「本体価格での交渉の拒否」についても、同様の問題がある。転嫁対策法の解説等を見ても、なぜ、本体価格での交渉の拒否は違法性を帯びるのか、は明らかではない。本体価格といい、税込価格といい、これは当事者間において、取引対象の価格に関する合意のどの段階かを意味するにすぎない。ある商品を一〇八円で売りたい、買いたいたとの合意につき、その最終段階に着目するのか、途中経過に着目するかの違いではなく、結局のところ、買手は一〇八円を売手に支払うべきことになる。この問題は、商品等の取引の過程とそこに消費税が関わった場合の「価格」とは何をいうのか、価格の形成における自由をどのように考えるかという重要な論点とも関係するものということが出来る。項を改めて述べる。

## (2) 価格形成の自由と国家規制の当否

第二に、転嫁対策法における価格の位置づけ、価格形成の自由についての考え方もはっきりしない。

消費税法は、基本的には、国と納税義務者である事業者との間での租税債務に係る課税要件を定めるものであり、事業者が負担した消費税の転嫁については沈黙をしている。確かに、消費税は一般的間接税として導入されたものではあるが、法律上の納税義務者は事業者であって、消費税の転嫁に関する権利や義務は法定されていない。消費税は、間接税として、消費者が最終的な租税負担を負うことが予定されているといわれるが、これも立法者が「予定する」にすぎず、消費者が最終的な租税負担を負うことが法律上の義務として課されているわけではない。昭和六三年の税制改革法

一一条には、「消費税の円滑かつ適正な転嫁」の表題の下で、事業者は消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする、国は「消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする」との文言があるが、これとて、事業者、消費者のいずれに関しても、その権利、義務を定めるものとはいえない。

このように考えるならば、消費税法は、事業者について、消費税の転嫁に関する権利や義務を定めるものではなく、また、消費者について、消費税の転嫁に関する権利や義務を定めるものではない、ということが出来る。立法者は、消費税の仕組みからみて、消費税の転嫁は望ましいが、その転嫁を強制することはできず、またそれは相当ではないと考えたものと思われる。

それは、自由主義経済を前提にすれば、事業者間の取引や事業者と消費者との取引は、自由な市場における取引であることが基本であるからである。その取引は、商品や役務の販売、交換等に関して、当事者が合理的な価格形成を目指して、自由に交渉し、合意することを基本とするからである。また、他方において、国家が市場での価格の形成に必要以上に干渉し、国定価格を形成することによって、自由な市場とそこでの取引関係者の自由な市場価格の形成が大きく損なわれるからである。

このように考えるならば、価格形成と消費税の転嫁については、基本的に、売手と買手の間で、まず自由な価格の形成がなされ、その後は、消費税の税率相当分が、予定調和的に上乘せされて最終価格となる、と考えることは適切ではないであろう。自由意思による合意で一〇〇円の価格が形成され、その後消費税率八%が当然に上乘せられて一〇八円で取引がされるというのは、転嫁の容易さという点では効果的で、便宜である点は否めないとしても、自由な価格形成という点からは問題が残る。この場合、一〇八円で最終的に取引されるということが基本というべきであろう。

本来、売手と買手は最終的に合意した価格を支払い、支払われるという関係にある。現に、消費税法二八条は、課税

計算上は、当事者間で最終的に合意された金額を前提に、その課税売上げの一〇八分の八相当額は、課税売上げに係る消費税額と観念し、消費税額の計算をする。また、以前に述べたように、消費税法における価格については、裁判例のほとんどは、本体価格と消費税を別々に取引するのではなく、当事者はその最終価格に合意をする旨を述べている。課税売上げに関する紛争においても、事業者が消費税相当額を受領していないから課税売上げに係る消費税額は存在しないという主張を退けている。

消費税額の転嫁が現実には困難な一部の中小事業者にとっては、転嫁対策法上の諸措置は、転嫁を容易にする効果をもたらすため、好ましいものかもしれない。しかし他方で、自由な市場において、自由競争に商品価格の決定を委ねるといふ市場経済の原理からすれば、国による価格統制は好ましいものでもなく、できるものでもないであろう。このように考えると、国によって消費税の完全転嫁を強制することは、実行可能性という点で限界を持つとともに、負の副作用をも生み出すかもしれない。消費税の転嫁を事実上押し進める上では、商品の市場競争力を高めること、市場での競争に耐えうる価格設定をすることなどの工夫と努力が重要であるとの指摘は適切と考える。<sup>16)</sup>消費税率の引上分の転嫁が進まないのが、市場支配力の大きい事業者による理不尽な行為によるものなのか、それとも、自社商品の競争力が弱く、値上げをすると取引先を失うおそれがあるからなのか、事案によっては、判然と区別することが困難な場合もあるであろう。そのような場合において、国が消費税率の引上分は当然に転嫁されるべきだとして市場に機械的一律に強制するとすれば、そのことによってかえって相当の混乱等が生じるおそれがある。

このような考慮からすれば、転嫁拒否の行為とされる「買ったとき」や「本体価格での交渉の拒否」は単なる形式的な判断によるのではなく、より実質的な判断が求められるように思う。

## (3) 消費者の「誤認論」の当否

第三に、消費税の転嫁を阻害する表示の是正に関して、一般に、「実質的に消費者が消費税を負担していないかのような誤認を与えるおそれがあることから」、消費税分を値引きする旨の表示、消費税を据え置いている等の表示が禁じられると説明されるが、この種の「誤認論」は妥当なのであろうか。

一つは、消費者には消費税率の引上分を引き受けなければならない法的義務はない。消費者が事実として増税分の負担を引き受けていない場合がありうるが、これを消費者の「誤認」とするのは言い過ぎであろう。事業者と消費者の売買等においては、結局のところ、取引の対象につき売手および買手の双方の意思が合致し、販売価格（購入価格）に関する双方の合意を基礎とするものである。消費税額の転嫁は望ましいものであっても、強制はされない。例えば、消費者が従前に一〇五円で購入していた商品が、消費税率の引上げに伴って一〇八円に値上げされたとしても、消費者が当該商品の価値として一〇八円に値しないと考えて、その購入をやめたとしても、それは違法性を帯びるのであろうか。消費者が、事業者に対して、三円の値引きを求めるのは違法なのであろうか。

価格の表示に関する特別措置にも問題がないわけではない。消費税法上の総額表示義務（六三条）は、消費者の便宜に資することを理由に平成一五年度法制改正において導入された。消費者の便宜論もさることながら、この改正は、間接消費税の本来の姿（痛税感を感じさせずに、価格に税負担を織り込む形で消費税を転嫁する）に立ち返るとともに、将来の税率引上げに備えたものといえることができる。<sup>17)</sup>ところが、転嫁対策法は、「消費者の便宜」よりも、消費税の転嫁の促進を優先し、総額表示義務の特例を認めている。

とはいえ、この特別措置は、別の意味で消費者を「誤認」させかねない。この特別措置は、要するに、消費者に対して、「本体価格＋消費税額」の支払を求めうるように、それぞれを別記することを認めている。これは、消費者は「商

品の価格」総体に納得して購入するにもかかわらず、消費者が「消費税」を事業者に「支払う」（あるいは「預ける」）義務があるかのごとく認識する方向に傾く措置である。しかしながら、消費税法上は、消費者には、消費税を事業者に支払う、預ける義務は存在しない。そうだとすれば、この特別措置は、消費者に対して、法的根拠のない上記のような「義務」を「誤認」させかねない。

表示に関する転嫁対策法の問題点の二つ目は、事業者の営業の自由、価格設定の自由との関係において生じる。たとえば、上記の消費者の一連の行為が違法でないとすれば、事業者の側が、同じように、一〇五円のままで販売することも何ら違法ではないはずである。問題は、その旨を外部に対して宣伝、広告、表示等するかどうかである。一般論として、その旨を宣伝する、広告する、表示することは、それが他人の明白な権利を侵害する場合を除いて、本来自由であるべきである。もし、当該事業者においてその旨を表示すること等を違法とするのであれば、明確な理由が必要となるであろう。

表示に関する一連の措置は、おそらく、中小事業者への配慮によるものと思われ、それはそれで現実には効果が生じているようである。とはいえ、事業者に対して、広く問題の表示行為を禁止するのは、自由主義経済における営業の自由、価格設定の自由を損ないかねない。<sup>18)</sup>合理的な根拠のない転嫁拒否行為を禁止するということが、営業に関する表現を規制するということを、必ずしも同列において論じてよいものとは思われない。

#### (4) 時限立法としての転嫁対策法

第四に、転嫁対策法は、時限立法であって、所定の期日（平成三三年三月三十一日）をもって失効することが予定されている。



転嫁対策法の失効後、転嫁拒否等についてどうなるかは必ずしも明らかではない。転嫁対策法の延長あるいは恒久化が図られるかもしれないが、これについては、自由な経済取引の保障や自由な価格形成の重要性の点から見て、慎重であるべきであろう。

転嫁対策法のような法律が特例として存在しない場合には、独占禁止法や下請法などの関連する法律によってある程度の対応がされるかもしれない。しかしその場合には、そもそも、消費税の転嫁は立法者によって転嫁が「予定されている」が、法的な権利義務ではない、という基本的な問題との整合性がより問題となるかもしれない。

## おわりに

消費税法と転嫁対策法は、それぞれの立法の趣旨、目的、守備範囲が違うこともあり、それぞれの整合的理解がどこまで可能かは必ずしも明らかではない。

第一に、消費税法上は、消費税の転嫁の権利や義務は認められておらず、裁判所においても、これは認められていない。第二に、それにもかかわらず、時限立法とはいえ、転嫁対策法によって、消費税の転嫁を拒む行為が違法として規制をされ、転嫁を阻害する表示等も規制され、あるいは表示に関する特例が認められる。

これらを整合的に理解することは必ずしも容易ではない。また、転嫁対策法は、市場における公正な秩序の形成の観点から規制をしようとするものかもしれないが、消費税の税率引上分は当然に相手方が負担すべきだという法的命題が成り立つのか、その法的根拠は何か、は依然としてはつきりしない。このように考えると、立法者が転嫁を「予定する」ということと、転嫁を「強制する」ということを接続する作業は、至難の業といつてよい。消費税の「適正な」転嫁

とは何か、についての明確な合意は存在しないといつてよいであろう。

本稿の検討は、翻つて、間接税である消費税の比重とその税制としての適正さの検討を呼び起こすものである。租税が生存や生活に不可欠な共同事務を賄い、共同して社会を支えていくために必要な財源だとすれば、納税義務者がその租税負担を他者に転嫁するという仕組みは、いわゆる「ばば抜き」に似たところがあり、必ずしも好ましいものとは思えない。消費税の転嫁をめぐる事業者間、事業者と消費者間の対立ないし疑心の醸成は、消費税の多取性を考慮してもなお、消費税の存在理由を改めて問うものといつてよい。また、消費税の転嫁を国が強制することは、自由主義経済の根幹を揺るがしかねない。このように考えると、納税者自身が痛税感を感じつつ、この痛みが誰の福利と結びつくのか、社会の発展と継続のために自分は何をなしうるのか、といったことを自覚し意識することが可能な、直接税に軸足を置いた税制を基本とすべきだという思いが強くなる。

- (1) 金子宏『租税法(第三版)』二三頁(弘文堂、二〇一七年)、清水敬次『税法(新装版)』八頁(ミネルヴァ書房、二〇一三年)。
- (2) 大阪地判平元・一一・三税資一七四号七二頁。
- (3) 大阪高判平二・六・二八税資一七六号二三五五頁。
- (4) 大阪地判平二・八・三判夕七四一号一六五頁。
- (5) 大阪地判平五・三・二判時一四五四号六一頁。
- (6) 最判平一一・七・一九判時一六八八号二三三頁。
- (7) 東京地判平一四・四・一八税資一五二号順号九一〇九。
- (8) 東京地判平二四・六・一税資二六二二号順号一一九六二。
- (9) 最判平一七・二・二民集五九卷二号二四五頁。さしあたり、田中治・判批・租税判例百選(第十六版)一六五頁(二〇一六年)を参照。
- (10) 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」七〇二頁(金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、二〇〇七年)所収)を参照。

- (11) 仕入税額控除をめぐる紛争例については、田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」二七三頁以下（金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、二〇一〇年）所収）。
- (12) 一般に、田中治「消費税改革の法的問題点」法時六七卷三号一三頁（九九五年）。
- (13) 転嫁対策法の解説として、例えば、藤谷義秀ほか「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法の解説」税理五六卷一四号一三五頁（二〇一三年）。以下の本文の説明は、この解説に依拠するものである。
- (14) 公正取引委員会ホームページ（平成二九年八月版）を参照。
- (15) 中小企業庁ホームページを参照。
- (16) 藤曲武美「適正な転嫁・価格表示等」税理五六卷七号一〇一頁（二〇一三年）。
- (17) 田中治「15年度消費税改正の意味と実務への影響」税務弘報五一卷五号一八頁（二〇一三年）。
- (18) 竹内彰志「価格転嫁・表示に関する契約・営業上の留意点」税務弘報六一卷六号一一五頁（二〇一三年）。