

付加価値税制と憲法問題：  
中小企業特例及び前段階税額控除をめぐる西ドイツ  
売上税法の議論を素材として

メタデータ	言語: jpn 出版者: 公開日: 2015-06-03 キーワード (Ja): キーワード (En): 作成者: 三木, 義一 メールアドレス: 所属:
URL	<a href="https://doi.org/10.14945/00008652">https://doi.org/10.14945/00008652</a>

# 付加価値税制と憲法問題

——中小企業特例及び前段階税額控除をめぐる

西ドイツ売上税法の議論を素材として——

三 木 義 一

## 目次

はじめに

第一章 中小企業特例をめぐる憲法問題 —— 「税」という名の補助金

第二章 非課税取引と前段階税額控除の権利排除をめぐる憲法問題

一、権利排除により生じる矛盾 —— 隠れた付加価値税と累積効果

二、権利排除の正当化理由

三、権利排除の合憲性

おわりに

はじめに

消費税が導入されてから、我が国においても同税をめぐる法律問題の研究が進められつつあるが、なお基本的な問題がいくつか残されている。その一つが、中小企業特例によって生みだされている、いわゆる「税という名の補助金」の問題である。また、自民党の消費税見直し案により非課税対象が拡大されたが、この「非課税」措置の場合には前段階税額控除の権利が排除されてしまうことの合理性・合憲性も検討されねばならない問題である。これらの問題は付加価値税制をすでに長期間実施している西ドイツにおいてもなお議論されており、本稿では右の課題を西ドイツでの議論を素材に検討してみたい。

なお、本稿では立ち入って検討できないが、間接税制におけるより根本的な検討課題として消費者の法的地位の問題があるように思われる。<sup>2)</sup> 伝統的な理解によれば、消費税等の間接税の納税義務者はあくまで業者であり、業者が消費者へ転嫁する負担は「価格の一部」にすぎないことになり、消費者が負担したものを「税」としてその法律問題を検討することはできないことになる。例えば、一消費者が起した消費税不当利得返還訴訟（大阪地裁平成元年六月二八日、本稿執筆時点で判例集未掲載）で国側は「消費税法第五条は、消費税の納税義務者を、事業所及び外国貨物を保税地域から引き取る者と規定しているから、消費税の納税義務者が事業所であることは明白であって、事業所と消費者その他の売買契約等の取引の相手方（消費者等）との法律関係は、当該取引者間の関係であり、消費者等が事業者に支払う消費税相当額は、物品やサービスのコストとともにその対価の一部に含まれるものである」と述べている。<sup>3)</sup>

しかし、このように解すると、消費者にとっては消費税と業者に対する直接税である事業税との差が全くなくなり、「転嫁を予定している」といわれる消費税の問題が業者サイドからしか検討できないことになる。確かに、間接税法は転

嫁を強制できず、その可能性を認めているだけであるが、現実には嫁された場合の消費者の負担はやはり「税」としての法的評価を基本的にうけるものと解しておきたい。本稿の以下の検討はかかる理解を前提としていることに留意いただきたい。

## 注

(1) 例えば、水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂）などの研究が示されている。また私自身も「消費税の法的问题点」法律時報六〇巻一〇号及び「見直し」か「廃止」か」法学セミナー一九九〇年一月号で基本的な問題点に言及したことがある。

(2) 例えば、消費税のような法的構成をした場合と、特別地方消費税のように消費者を納税義務者としたうえ（地税一一三条）で業者に特別徴収義務を課した（地税一一九条）場合とで消費者の法的位置が根本的に異なるといえるだろうか。この点は別の機会に検討したい。

(3) 消費税をめぐる訴訟での国側の主張は常にそうである。もう一つの消費税訴訟であるサラリーマン新党が起した訴訟においても、簡易課税等によるピンハネについての原告側の批判に対し、つぎのように反論している。「事業者が取引の相手方から收受する消費税相当額は、あくまでも当該取引において提供する物品や役務の対価の一部である。この理は、免税事業者や簡易課税制度の適用を受ける事業者についても同様であり、結果的にこれらの事業者が取引の相手方から收受した消費税相当額の一部が手元に残ることになっても、それは取引の対価であるとの性格が変わるわけではなく、したがって、税の徴収の一過程において税額の一部を横取りすることにならない。」（平成元年六月二六日 答弁書）

また、北野弘久『消費税はエスレートする』も消費税訴訟に関してつぎのような指摘をされている。「消費税相当分は、法的には物の値段（プライス）の一部にすぎませんし……さらに本当の納税者である消費者（担税者）には、法律上には納税者の地位はなく、取引者ないしは消費者としての地位しかない」（五〇頁）。

(4) この点はすでに、三木「酒税の転嫁と酒類販売免許制」静岡大学法経研究三五巻三・四号二五二頁以下（特に二六五頁以下）で論じたことがある。間接税法における転嫁は「可能性」として存在しているにすぎず、転嫁を強制しているものではないとい

えよう。なお西ドイツでも同様に解されている Vgl. J. Förster, Die Verbrauchssteuern, S. 97

なお、間接税における「転嫁」及び「予定されている」ということの法的意味も再検討を要する課題のように思われる。後者について、新井隆一「消費税の法的検討」（税研一九八八年九月号）は、直接税と間接税の区別につき、「実定税法が転嫁を予定しているかどうか、でもなくて、実定税法上、転嫁される法律上のしくみが現実設定されているかどうか」が基準であるとし、インボイスの発行と交付の義務づけを欠き、転嫁される法律上のしくみを用意していない消費税法の「間接税」としての性格に疑問を提起している（二七頁等）。また、前者の転嫁の経済的意義については、新飯田宏「消費税と物価」税務弘報三七卷六号六頁以下等を参照。

## 第一章 中小企業特例をめぐる憲法問題

### ——「税」という名の補助金

消費税が導入されてから様々な問題点が明らかにされてきているが、中小企業特例による矛盾は深刻な憲法問題を投げかけているように思われる。また、政府側は適正な転嫁の重要性を指摘し、消費者が消費税の負担者であることを強調しているが、この特例によってその根拠が失われ、これが消費税法の致命的欠陥の一つであることが一層明らかになりつつある。

というのは、消費者が「消費税」分と思ひ込んで負担した金額のかなりの部分が、実際は消費税としては納付されず、業者の「利益」となっているからである。すでに多くの指摘があるので、<sup>5)</sup>ここでは具体例は省略するが、消費者は業者への補助金（第三者の負担による補助）を負担させられているのである。

確かに、税の減免による「隠れた補助金」というのはよく用いられる手段である。しかし、通常の「隠れた補助金」は

課税権者と納税義務者との関係のみにおいて生じる問題である。つまり、国等の課税権者は自己が本来取得するはずの税金を免除し、実質的に当該納税義務者を補助するので、ここには第三者は登場しない。しかし、消費税法における簡易課税制度（消費税法三七条）及び境界税額控除（消費税法四〇条）は、業者に税率分の消費税を消費者から「預らせ」ておきながら、それを業者が納付するときに「減免」し、消費者から税金として「預った」金額との差額を業者の「利益」として与えるものである。一見、課税権者が補助を与えているように見えるが、実質は私人（消費者）から私人（業者）への補助を「税」という名を用いて行っていることになる。

なお、簡易課税制度というのは、本来その名の通り、税額計算を簡便にするための制度であって、けっして「減免」措置ではないことにも留意しなければならぬ。従って、本来の税額計算と著しく異なる結果が出て、それが業者の利益となるような規定のしかたはそもそも誤っているのである。これは、簡易課税制度を支える「みなし仕入率」がきわめて杜撰なものであることからきている。

その意味で、我が国の簡易課税制度とよく比較される西ドイツ売上税法の平均率課税制度はこのような不合理を生みだしていないことが注目されねばならない。同制度は前年の売上額が一〇万マルク（約七、八〇〇万円）を越えない業者（主事業者の一〇程度といわれている）にしか適用されず、しかも法律上本則計算の場合と実質的に異なる税額が生じてはならないことが要求されており（売上税法三条二項）、それを実行するために施行令において五八の業種についての控除しうる前段階税額の平均率を定めているからである（売上税法施行令六九条、七〇条及び付表）。

しかし、西ドイツ売上税法においても消費者負担による業者への補助金になってしまふものがあった。小規模業者に対する特別税額控除制度（売上税法一九条三項）と農林業に対する平均率課税制度（売上税法二四条、二四a条）がそうである。これらの制度に関していかなる問題点が指摘されてきたのかを簡単に紹介しておきたい。

まず、特別税額控除制度は、免税限度額である二万マルクの売上を越えた業者の税負担の緩和を図った措置で、我が国の限界税額控除に相当する。具体的には二万五〇〇マルクまでの売上についてはその税額の八〇%を軽減し、以下五〇〇マルク売上が増大することに軽減率を一%づつ通減させていき、六万マルクを越えると軽減率がゼロになるようにされていた。この制度については、我が国同様消費者負担による補助金となり、業者間の競争中立性を脅かす恐れがあることや、業者が「隠れた税務署」になってしまうこと等の批判があった。しかし、この問題は一九九〇年改正で立法的に解決されてしまった。すなわち、免税点が従来の二万マルクから二万五千マルクに引き上げられたのと引換に、特別控除制度は廃止されたのである。その理由として政府側はつぎのような説明をしている。

「体系的にみてこの規定は誤っている。というのは、この規定は一般消費税 $\parallel$ 取引税としての売上税の本質に相應してないからである。従って、売上税においては、売上税を価格に転嫁しうる業者のためではなく、消費者のために与えられているときにのみ、租税優遇は体系に適ったものとなる。売上税法一九条三項の特別税額控除はこのような体系的要請に沿っていない。

……特別税額控除は体系上の理由だけではなく、その補助効果からしても疑わしい。すべての小規模業者に総花的に与えられる租税優遇がそもそも正当なものであるか自体疑わしい。小規模業者の事業活動が彼の唯一の収入源泉ではないことがしばしばある。このような場合に補助を与えることは、多額の非課税売上がありながら課税売上部分については小規模業者の特例の適用を受け、一九条三項の特別税額控除を適用しうる業者(例えば、医者)の場合と同様に、不適切である。さらに、業者においては同一の納付額あるいは売上額があっても利益は非常に異なるのであるから、特別税額控除が結び付けられている売上額や納付税額が補助の基準として適切かどうかも疑わしい。さらに特別税額控除は同一の売上がある業者においても著しく異なる。これは、特別税額控除額の大きさが業者の付加価値に依存しているからであ

る。

また、免税限度額二万マルク以下の小規模業者の大部分が、特別税額控除の恩恵を受けたがために免税を放棄し本則規定に基き課税されていることから一九九条三項の規定は不適切である。その結果一九九条一項の簡素化の規定が形骸化されている。

最後に、専ら特別税額控除の利益を受けたがために——大抵は技巧的な企業分割を通じて——小規模事業が設立されるというやり方でこの特別税額控除がますます濫用されているということが指摘されねばならない。」

ここでは、売上税の本質及び特別税額控除の補助金的性格にかかわる問題点が明確に指摘されており、今まで存続されてきたこと自体が問題であったことがうかがえる。これらの指摘自体は極めて正当であり、我が国の簡易課税制度及び限界税額控除についても基本的に妥当するものであるといえよう。

他の一つが農林業に対する平均課税と税額減免措置である。この仕組みを簡単に紹介すると、一般の農産物には現在一一％の売上税納税義務が課せられるので、農林業者はその分を転嫁して販売価格に乗せする。一方前段階税額は八％とみなされる(二四九条)。その差額、すなわち納付税額は三％ということになるが、その三％は二四九条により軽減されるので、実質的納付額はゼロになり、その分が農林業者にたいする補助となる仕組みである。これはもともと農林業者に税負担を課せないための制度であったが、一九六九年のマルク切り上げに際して、農林業者の手取額が減少した分を補うために、実質的な補助金制度に切り替えられた。すなわち、農林業に対する税率を引き上げ、農林業者は当該税率分を消費者から請求できるようにしたうえで、納付税額は従来通りゼロとしたものである。これは一種の価格政策的なものでもあり、このような措置を「税」を通じて行うことが許されるのが問題となった。この点を批判的に検討したツェシュヴィツはつぎのように結論づけている。



「現存しない租税の第三者への転嫁を許し、転嫁される額を引き上げるためにことさら税率を上げる規範は租税法上正当な目的を満たしていない。農林業生産物の買手が実際には存在しない租税債務を負担するということは、実際に債務を負った税額のみしか証明されてはならないという売上税法一四条の体系を壊す。そのことによってもたらされる農林業生産者の収入の増加は租税法上の必要性とどう考えても関係がない。生じるのは第三者の負担義務であり、それは租税法上正当化できない。見せかけの納税義務は行政的に左右される価格形成の道具として導入され、市民が他人のために『税』を課せられるのである。農業調整法の租税引き上げが伝統的な租税概念と一致するのは名前だけである。

債務も負わず、徴収もされず、また収入を得るために課せられるのでもなく、租税債務者も租税債権者も欠いているような租税は基本法一〇五条及び租税基本法一条の租税概念といかなる点においても一致しない。

……立法者がこの命令に背くと、無害な偽の陳述ではなく、無効な、あるいは無効にしうる法律行為が存在することになる。憲法上の概念規定からみて實際上別の公課が存在するときは、立法者の選択した名称は正当化の理由にはならない。『租税概念に含まれる公課を、はっきりとした反対の規定、つまり租税の特性をはっきりと否定することや他の公課カテゴリーにはっきりと組み込むことによって、その法的性質を取り出すこと、そのことによって立法権限を根拠づけることは、連邦及び州の立法者の権限にはない』。この明確で誤解のない連邦憲法裁判所（BVerfG 7, 244 (252)）の言葉は、価格形成のための調整公課が誤って税と呼ばれているときは、逆の行為にも内容上妥当する。

……たとえ租税がますます経済政策手段として導入されるとしても、納税義務の付与とその免除は租税法律関係にとつて本質的なものであるということは維持されねばならない。租税から私人による私人への支払義務をつくるのは、限界を超えている。このような形成濫用には憲法上一つの答しかない。付加価値税のアクロバットは違憲であり、それは租税立法権限によって正当化されえない、という答である。<sup>(10)</sup>」

彼の議論は租税の立法権限について憲法上配分規定があり、租税概念についての規定がある国での議論という面もあるが、ここで指摘されていることは我が国の簡易課税制度等についても基本的に妥当すると思われる。また、日本国憲法三〇条の納税と義務については従来ほとんど検討されていないが、この規定の意義を積極的に解せば、憲法により国民が強制的に負担を義務づけられているのは「税」のみであって、他人への補助金などまで強制されていない、と解すべきように思われる。右のような理解からすれば、消費者に対し消費税法に基く税額として請求されるもののうち、簡易課税や限界税額控除によって実質的に業者への補助金になる部分は憲法三〇条に反すると解することも不可能ではないように思われる。

なお、もし税の減免を通じて業者へ補助を与える必要があるのであれば、軽減税率を当該業者の売上に適用すればよいことも指摘しておかねばならない。この場合には、業者の負担が軽減すると同時に（場合によっては仕入税額が過大となり還付されることもある）、消費者へは軽減税率分しか転嫁できないので、消費者も税金分しか負担せずに、業者へ補助金を与えることがなくなるからである。

いずれにせよ、現行消費税法の中小企業特例は、担税者である消費者の立場からすれば、その存在を合理化する理由はないといわねばならない。

## 注

(5) 例えば、山本守之「簡易課税制の問題点と修正の方向」税経通信一九八九年七月号六七頁以下、藤野信雄「消費税をめぐる問題点検証」税理三三卷一一号一一頁以下、等。

(6) この点については、新井・前掲論文三二頁も「この『消費税』は税としての説明のしようのない存在である」ことを指摘され

つらぬ。

(7) 現行の「みなし仕入率」はそれぞれの業種の実感とかけはなれているので、実質上簡易課税業者の「税率」に相当するといえよう。自民党の平成2年度見直し案では、このみなし仕入率が法律事項から政令委任事項へ切り替えられることになっているが、西ドイツの平均率の場合のように原則と異ならない場合は別として、我が国のように実質的に税率に等しくなっているものを政令に委ねることが許されるのか、租税法主義との関係からみて疑問が残る。

(8) この問題をめぐる西ドイツの論議の動向については、Vgl., H.-J. Tebler, Die Regelung des Kleinunternehmens im System der Merwertsteuer, Steuer und Wirtschaft (ZfV StW u. StB) 1983 S.232ff.

(9) C. Forst, Neuregelungen bei der Umsatzsteuer, Bulletin (Presse- und Informationsamt der Bundesregierung) Nr.46/1988, S.447.

(10) F. v. Zeschwitz, Preisregelung durch Mehrwertsteuer — ein verfassungswidriger Formensibbrauch?, StW 1971, S.26ff(31). なおこの制度については、Tike = Lang, Steuerrecht, 12. Aufl. S.562 等でも消費者による補助という批判がなされている。

(11) 例えば、宮沢俊義（戸部信喜補訂）『全訂 日本国憲法』では「八四条があれば本条はいらない考えられる」（二一九三頁）として三〇条に租税法主義のような意義しか認めていなかったし、高原賢治「国民の憲法条の義務」（清宮四郎・佐藤功編『憲法講座二巻』所収）でも「もっぱらこの歴史的沿革的理由にしたがって、この規定を設けたのであろう」とされるにとどまり、本条の独自の意味として「国民」の範囲等が検討されてきたにすぎなかった。なお、納税の義務の規定を「租税利益説」の立場から積極的に理解する一つの試みについては、三木「納税の義務」（杉原泰雄「講座・憲法学の基礎第一巻」所収）を参照いただきたい。

(12) 先に紹介したように、消費者が負担するのは価格の一部であって税ではない、という伝統的理解に従えば、このような法律問題は生じないことになるが、消費税が転嫁を予定して構成された間接税であり、最終負担者として消費者が予定されていること、業者も消費税力であることを明記して消費者に請求していること、等からして消費者が負担した分は単に価格としてではなく、「税」として理解した上での法律問題も検討されるべきであらう。

なお、前述のサラリーマン新党の消費税訴訟では簡易課税制度などによる過剰転嫁に関連して憲法一九条違反を原告が主張し

たのに対して、国側は「憲法三〇条は『国民は法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ』と規定し、国民が国家の財政的基礎を確立するために国費を負担すべきことを明らかにしている」を論拠に立法院の裁量が広く認められ、「明らかに裁量権の逸脱・濫用といえない限り、憲法一九条に違反しているとはいえない」と反論している（平成二年一月二十九日準備書面）。しかし、簡易課税制度に基づいて消費者が負担を余儀なくされている金銭負担は「税」としての性格を欠いたものであることが問題となっているのであるから、この反論は筋違ひのように思われる。なお、本稿校正時に、東京地裁が消費税合憲判決を下したとの報道に接した。詳しい判決内容が不明なので、同判決の検討は別の機会にしたい。

## 第二章 非課税取引と前段階税額控除の権利排除をめぐる憲法問題

付加価値税をすでに実施している国々において、なお検討課題として残されている問題のうち最も基本的で重要なものが、非課税取引を行う業者に対して前段階税額控除の権利が排除されてしまう制度の合理性・憲法適合性の問題であるように思われる。

いうまでもなく付加価値税制が他の一般消費税制と基本的に異なる点は、前段階税額控除の権利を保障する点にある。一九六七年にそれまでの全段階粗売上税（Allphasen-Brutto-Umsatzsteuer）から全段階純売上税（Allphasen-Netto-Umsatzsteuer）⇨付加価値税（Mehrwertsteuer）に切り替えた西ドイツでは両制度の決定的な差異として前段階税額控除の権利の存在をあげ、新しい売上税⇨付加価値税（なお、以下では西ドイツのUmsatzsteuerを「売上税」と訳すが、一九六七年以後のものは実質的に付加価値税を意味していることに留意していただきたい）の「核心」として同権利を位置づけるのが一般である<sup>13</sup>。

しかし、この権利が排除される場合が基本的に二つある。一つは、業者への給付が当該業者の事業のためになされたも

のではないときである<sup>14)</sup>。これは業者が当該給付を事業目的のために使わずに、自分のために消費したのであるから、一般消費者と同様に扱うべきであり、当然の措置ともいえよう。<sup>15)</sup>（いったん事業目的で仕入れ、後で自家消費した場合も実質的に前段階税額控除の権利が否定されることになる。）<sup>16)</sup> 他の一つが、本稿の対象である非課税取引の場合である<sup>17)</sup>。一見、納税義務がない以上前段階税額控除の権利もないのが当然のように思われ、我が国の消費税も当然の前提にしてきたが、一九八九年二月一日の「自民党消費税見直しに関する基本方針」では食料品の小売段階非課税の導入に関連してゼロ税率の是非も検討された。ここでは税収の落ち込み、還付手続に伴う記帳等の事務の煩雑化などに加えて、理論的な難点として「飲食料品の売上にゼロパーセントの課税が行われる事業者は、その仕入にかかっている消費税の還付を受けられない。この結果、飲食料品を取り扱う特定の事業者だけに税が還付されることになり、他の事業者や消費者から不公平との批判がでてくる」ことが指摘されていた。しかし、付加価値税の基本的仕組みを前提にすると、何故非課税取引の場合に前段階税額控除の権利が排除されねばならないのか必ずしも明確ではない。むしろ様々な弊害が指摘されてきているのである。そこで、以下では、(一) 前段階税額控除の権利が排除されることによりいかなる弊害が生じるのか、(二) 排除についての正当な論拠が存するのか、(三) 排除措置の憲法適合性についての検討を加えてみたい。

### 一、前段階税額控除の権利排除により生じる矛盾

#### —— かくれた付加価値税・累積効果

まず、非課税売上ないし非課税業者であるが故に前段階税額控除の権利が排除されるとどういう矛盾が生じるのか、少し整理しておきたい。この問題は付加価値税制を検討したことのある者にとっては常識に属することのようにも思われる

<表 1>

		(イ) 控除可のケース	(ロ) 控除不可・現行	(ハ) 軽減税率
(業者A)	売 上	1,000	1,000	1,000
	付加価値税	100	100	100
(業者B)	仕 入	1,000 + 100	1,000 + 100	1,000 + 100
	付加価値	1,000	1,000	1,000
(業者C)	売 上	2,000	2,000	2,000
	付加価値税	200	200	200
	税額控除	-100	-100	-100
	仕 入	2,000 + 200	2,000 + 200	2,000 + 200
(業者C)	付加価値	1,000	1,000	1,000
	売 上	3,000	3,000	3,000
	付加価値税	0	0	60
	税額控除	-200	0	-200
消 費 者		3,000	3,200	3,060

付加価値税制と憲法問題

が、以下の議論の展開上必要でもあるので、ここではタイヒマン<sup>(18)</sup>とデアトコフスキ<sup>(19)</sup>の設例に依拠しながら、その矛盾点を紹介しておきたい。

(一) 最終段階の売上が非課税の場合

まず比較的わかりやすい最終段階での非課税の場合から検討しておこう。業者A、B、Cという三段階を経て消費者にわたる商品を想定しておこう。消費者に商品を購入する業者Cの売上が非課税となり、A、B、Cの売上がそれぞれ一、〇〇〇円、二、〇〇〇円、三、〇〇〇円、従って各業者の付加価値が一、〇〇〇円、(B)二、〇〇〇円、(C)三、〇〇〇円、(A)三、〇〇〇円としてみよう。消費者の立場からすれば、最終段階の売上が非課税ということは、その商品には付加価値税が含まれていないことを意味するようにも思われるが、実際にはどうなるのだろうか。この点を、非課税売上にも前段階税額控除の権利が保障された場合(イ)、排除された場合(ロ)、非課税ではなく

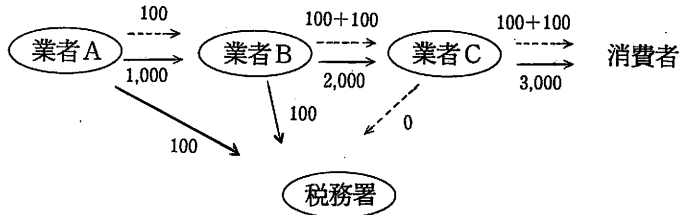
軽減税率が適用された場合(i)の三つに分けて示すと表1のようになる。

いずれも業者Bの段階までは同じであるが、前段階税額控除の権利が保障されている(i)の場合には、業者Cは二、二〇〇円（うち付加価値税分二〇〇円）仕入れるが、前段階税額控除により二〇〇円が還付されるので、消費者には三、〇〇〇円で売れることになる。まさに、この売上が非課税であるという趣旨に合致し、小売価格の中に付加価値税が含まれる可能性は制度上存在しないことになる。

これに対して、前段階税額控除の権利が排除されてしまう(ii)の場合だと、業者Cは確かに自己の売上に対しては付加価値税がかからないが、業者Bから購入する際に負担した二〇〇円を控除しえないため、それが消費者に転嫁され、消費者は三、二〇〇円負担させられることになる。非課税であるはずなのに消費者は二〇〇円の付加価値税を負担することになる（この場合は、実質的に約七％の税率ということになる）。もちろん、業者Cの力が弱くて消費者に転嫁しえないときはCがこの二〇〇円を負担することになるが、この場合には、業者で、しかも非課税売上をしている者が最終消費者と同視されて付加価値税を負担させられることになる。これに対して、非課税の代わりに、いわゆる軽減税率が適用されるとどうなるのかを示したのが(iii)のケースである。この場合には当然前段階税額控除の権利が与えられるので、業者Cは三、〇〇〇円の売上に対して二％の六〇円について新たに付加価値税の納税義務を負うが、Bから仕入れるときに負担した二〇〇円は前段階税額控除により戻ってくるので、結果として消費者には六〇円分だけ上乘せして転嫁すればよいことになる。したがって、(ii)のケースよりもかえって安く売ることが可能になり、非課税業者になるよりも課税対象にされた方がかえってよい、というきわめて矛盾した現象が生じることになる。<sup>(2)</sup>

こうした矛盾が生じる根本的原因是、前段階税額控除の権利が排除されているために、いわゆる「隠れた」(Heimlich)付加価値税が生じるためである。非課税措置<sup>(3)</sup>というのは、当該取引・消費行為が社会政策上・租税政策上の様々な理由に

< 図 1 >



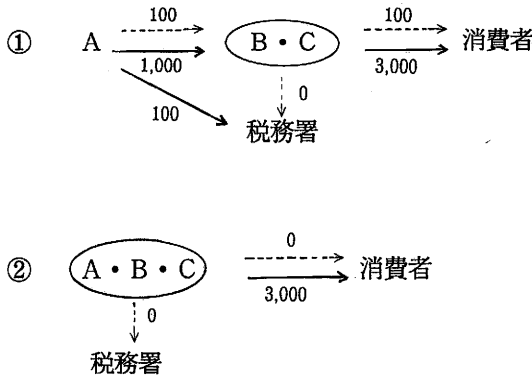
より軽減する必要があるからこそ設けられた措置であり、それが軽減税率を適用した場合よりもかえって不利になるといふのはいかにも不条理である。

これを合理化しうる論拠の有無は後に検討するが、さしあたりつぎのような議論が考えられよう。すなわち、最終段階の消費行為は確かに非課税であるが、その前段階の取引は課税されており、その分業者が負担しているのであるから、その分については最終的に消費者が負担すべきである、という考えである。図1を例にとると、業者AとBがそれぞれ一〇〇円づつ負担しているのだから、その分が消費者に転嫁されるのであり、したがって非課税というのは最終段階の分だけ課税されないという意味にすぎない、と考えることになる。しかし、このような理解にはいくつかの難点がある。

まず第一に、最終段階における非課税措置というのは、当該消費行為が担税力その他の点を考慮したうえで課税すべきでない、と判断されたことを意味している。そうであれば、非課税消費価格の中には付加価値税は含まれるべきではない、と解するのが合理的・体系的であると思われる。しかし、それ以上に問題なのはつぎのような事態を合理的に説明しえないことである。例えば、図2のように、非課税業者CがBに吸収されるか(①のケース)、あるいはCとBがともにAに吸収され(②のケース)、それぞれの取引が内部取引化されるとどうなるかを考えてみよう。①のケースだとB-C間の取引が内部取引化されるので、A-B間の一〇〇円だけが転嫁され、三、一〇〇円で消費者の手に渡ることになる。さらに②のケースだとA-C間の取引が内部取引になるので、



< 図 2 >



三、〇〇〇〇円の最終取引しか存在せず、しかもこの取引は非課税なので、付加価値税は生じない。それ故、消費者は三、〇〇〇〇で購入しうることになる。全く同じ質の消費行為なのに前段階の取引の有無のいかんによって、租税負担額が変動するという奇妙な結果が生じてしまうのである。前段階の取引がいくつあったか消費者にはわかるはずもないことも考えると、前段階取引の分を消費者が負担すべきであるという考えは、前段階税額控除を排除することの合理的論拠にはなりえないといえよう。

つぎに非課税業者の立場から考えてみよう。これまでは「隠れた」付加価値税がすべて消費者に転嫁されることを前提にして論じてきたが、付加価値税（及び間接税一般）制度においては法律上の納税義務者はあくまでも業者であり、転嫁が予定されているといっても、それはあくまで「可能性」として予定されているのであって、それ以上のものではない。実際には、市場状況が悪く、転嫁しえずに業者自身が負担しなければならぬこともある。とりわけ、非課税業者は「非課税」とされているが故に課税業者以上に転嫁しにくい場合がある。その結果、課税取引を行なう業者は負担せずすむのに、非課税取引を行なう業者は負担しなければならないという矛盾も生じてくる。しかも、前述のように、企業集中化した非課税業者の方が、集中化しえない非課税業者よりも前段階税額分だけ競争上有利に

<表 2>

		(イ) 控除可のケース	(ロ) 控除不可・現行	(ハ) 軽減税率
(業者A)	売 上	1,000	1,000	1,000
	付加価値税	100	100	100
(業者B)	仕 入	1,000 + 100	1,000 + 100	1,000 + 100
	付加価値	1,000	1,000	1,000
(業者C)	売 上	2,000	2,100	2,000
	付加価値税	0	0	40
	税額控除	-100	0	-100
	仕 入	2,000 + 0	2,100 + 0	2,000 + 40
(業者C)	付加価値	1,000	1,000	1,000
	売 上	3,000	3,100	3,000
	付加価値税	300	310	300
	税額控除	0	0	-40
消 費 者		3,300	3,410	3,300

付加価値税制と憲法問題

なる。前段階税額控除の権利の控除は付加価値税の最大のセールスポイントである。『競争中立性』を奪ってしまうのである。さらに、前段階税額控除の権利の排除により多く設備投資した者がそれだけ不利になる、という問題も出てこよう。

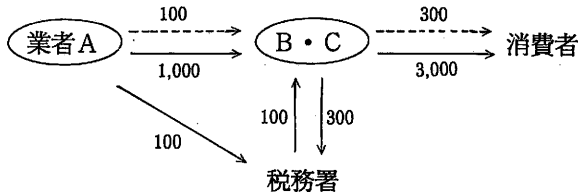
こうしてみると、最終段階の非課税取引において、何故前段階控除の権利が排除されねばならないのか、ますます疑問が深まってくる。しかも問題はこれだけではない。より一層深刻な矛盾がなお存在しているのである。非課税取引が中間段階に入った場合である。つぎに、この場合の矛盾点を検討してみよう。

(二) 中間段階の売上が非課税の場合

中間段階の業者の売上が非課税になるとどういふ問題が生じるのかを、(一)と同じ前提で業者Bが非課税になったとして示すと、表2のようになる。

中間段階の非課税において前段階税額控除の権利が否定されると、最終段階の場合とは異なり、基本税率を適用し

< 図 3 >



た場合よりもかえって小売価格が高くなってしまふのである。これは非課税業者Bが控除しえなかつた前段階の税額をCに販売する際の価格の中に含めてしまい、そのことによつて前段階の税額が課税標準の中に実質的に含まれてしまい、いわゆる「税に対する税」(Steuer auf die Steuer)が生じるためである。中間段階に非課税があるためかえつて税負担が高くなってしまふというのはいかにも不合理であり、消費者には理解されがたいものといわなければならない。

この場合も(一)で検討したのと同様に、業者CがBを吸収してしまえば三、三〇〇円で販売可能になり(図3を参照)、付加価値税の競争中立性という最大のメリットが奪われてしまうことになる。

中間段階の非課税によるこうした矛盾を解決するものとして、しばしば非課税業者の選択権(Optionsrecht)、すなわち非課税を放棄する権利の存在が指摘され、西ドイツ売上税法九条もこの選択権を定めている。確かに、この選択権を行使すれば、当該業者の売上は非課税ではなくなるが、その代わりに前段階税額控除の権利が保障されることになる。納税者の選択により、課税額の変動する措置が租税法主義の観点から見て、全く疑問のないものといえるかどうかという問題は一応別にして、このような選択権がすべての業者に認められれば、前述の不合理の大部分は解消されることになる。しかし、西ドイツ売上税法はすべての非課税取引に選択権を認めているわけではなく、したがつて、何故に特定の非課税取引については選択権すら認められないのかが問題となる。ま

た仮りに、すべての非課税取引に選択権が認められたとすると、そもそも何のために非課税取引を認めたのが改めて問われねばならないであろう。さらに、選択権の行使は結局のところ業者の自主判断に基づくので、消費者は選択権が行使されたか否か、すなわち、自己の税負担が実質的にどれだけであるかを知りえないという問題も残されたままである。

いずれにしても、こうした仕組みの下では非課税とされるよりも、課税対象にされた方が、納税者にとっても好ましいことになる。その結果、税務署が非課税であることを主張し、納税者側が課税対象であることを主張するという奇妙な現象が生じてくる。つきにこうした事例の一つを紹介してみよう。

### (三) 非課税よりも課税を

西ドイツ売上税法四条二一号では不動産の賃貸に基づく売上が非課税になっている。そこでしばしば問題になってきたのが、ホテル等の接客業者が従業員のために営業用建物の一部を提供した場合、建物の建築費に含まれている付加価値税を控除しうるか、ということである。この従業員への部屋の提供が賃貸契約に基づくものではなく、就業条件の一部として現金給付と並ぶ現物給付のような形で提供されている場合(いわゆる *Kost und Logis*) が特に問題となっていた。例えば、一九八七年一〇月七日の連邦財政裁判所判決<sup>(28)</sup>ではつぎのような事例が争われた。原告はホテルの経営者で個室六部屋と二人部屋一部屋を増築し、ホテルが忙しくなる四月一五日から九月一五日までの五ヶ月間それを従業員に使用させてきた。増築費用に含まれている付加価値税を控除しうるか否かは、この従業員への不動産の貸与が非課税取引になるのか、それとも課税取引になるのかで異なってくる。まず、税務署はこれを非課税取引と判断し、前段階税額控除を否定した。そこで、納税者が課税取引になることを主張し、争った。第一審のニーダーザクセン財政裁判所判決<sup>(29)</sup>は、四条二一号第二文において業者による他人への一時的宿泊のために提供された場合には課税取引になることを適用し、シーズン中だ

けの宿泊は課税取引になるとして納税者の主張を認めた。これに対し連邦財政裁判所は、従業員就業条件の一部としての宿泊部屋の提供は一般的に四条一二号に該当し、それ故非課税であるとして、税務署側の主張を認めている。<sup>30</sup>この中で、非課税に伴う前段階税額控除の排除による矛盾を避けるためにできるだけ体系に即した解釈をすべきだという意見<sup>31</sup>に対して、つぎのように反論している。

「一九六七年以来適用されている前段階税額控除を伴う純売上税の体系は——業者領域における競争中立性という前提に依じて——例外なく転換されたわけではない。むしろ、一九六七年付加価値税法により業者に前段階税額控除の排除をもたらす一連の非課税は、計算書に記載された付加価値税が業者に対する法律上要求された負担にとどまることをもたす。この負担は必要とあれば、非課税売上上の価格の中において受給者に転嫁されるであろう。さらに売上税法四条一二号aの住居賃貸のような非課税は受給者の社会的利益を考慮し、（原則として非業者の）住居が高くないようにするために導入されたのであるから、このことは、前段階税額控除によって供給業者の売上税負担を免除するという「上位の」体系的思考に立ち戻ることに対立する。それは結果的にここでは法律上規定された非課税事例の範囲を制限することになる。非課税規定についての立法者の上述のような考慮が適切であったかどうかは、判決上重要ではない。」<sup>32</sup>

この反論は、前段階税額控除を伴わない非課税規定が設けられたことにより純売上税に付加価値税の体系が貫徹されていないことを強調し、かかる立法者の選択を前提としたうえで非課税の範囲を定めたものといつてよいであろう。そうすると、何故にこのような体系に即さない規定を設けざるをえなかったのか、かかる不合理な規定を正当化するだけの論拠があるといえるのか、といった根本的問題を検討することなしには、この判決についての評価も下せないことにならう。

## 二、前段階税額控除の権利排除の正当理由

そこで、何故に非課税売上に対しては前段階税額控除の権利が排除されねばならないのか、それを正当化する論拠があるのか否かを検討してみよう。

### (一) 政府草案の公式理由

まず、一九六七年の改正で付加価値税制に切り変えられた際に一五条二項でわざわざ前段階税額控除の権利を排除したることについての公式理由を検討してみよう。

一九六七年三月一七日に提出された連邦財政委員会の報告書によるとつぎのように述べられている。

「第二項により、業者は、もし彼が非課税売上に係っているときは、四条一号から五号に規定されている主として輸出に係る体系に即した非課税でない限り、前段階税額控除の権利を有しない。委員会は、——ヨーロッパ経済共同体における共通の付加価値税についても規定されている——非課税業者に対する前段階税額控除の拒否を、たとえそれがいわゆる混合事例において技術上の困難を導くことになるとしても、何よりもまず租税政策上の理由から必要と考えた。」<sup>(3)</sup>

ここで述べられている「租税政策上の理由」についての具体的説明はなされていない。そこで、その前身である政府草案の理由書（一九六三年一〇月三〇日）にさかのぼってみよう。政府草案では一二条に前段階税額控除が規定されており、次のような理由が指摘されている。

「第二二条……この規定は前段階税額控除を定めている。この規定によって累積が回避され、消費財は——どれだけ移動するかにかかわらず——同じ税率で同じ価格の場合には平等に課税される。（企業）集中への租税上の誘因は生じない。

第一項の規定により業者は、自己の事業のために他の業者によって計算書に記載された、もしくは自家消費に際して、あるいは自己の事業のための輸入に際して支払ったすべての売上税を、自己の租税債務から原則として控除できる。しかし、この前段階税額控除は第二項により業者が非課税もしくは課税対象とならない売上にたずさわっている限り、許されない。この規定は、特定の業者グループが自らは租税を負担せずに、継続的に前段階で他の業者が支払った租税の還付を受けることを回避するために必要である。しかし、輸出及び四条二号、三号に記載された外国の計算のための給付には前段階税額控除が保障される。それによって完全な売上税免除を達成するためである。」(傍点筆者)

この説明は、前述の自民党見直し案で述べられた論根と同様に、非課税業者に前段階税額控除の権利を認めることは不当な利益を与えることになるかのように述べられているが、はたしてそうであろうか。

確かに非課税業者は自分では売上税を税務署に支払わず、還付を受けるだけだから、不当に優遇されるように見える。しかし、非課税業者が税務署から還付を受ける売上税は彼が仕入に際して負担していることに留意しなければならぬ。前述の表1の(1)に基づいて述べれば、非課税業者Cは仕入に際して二、〇〇〇円に二〇〇円の付加価値税を加えた額を業者Bに支払っており、確かに税務署に支払っていないが彼自身も負担しているといえるのである。したがって、彼が還付してもらうのは仕入に際して自己が負担した分であって、けっして不合理なことではないのである。確かに、取引関係の強弱によっては、仕入価格をすえおいたまま(すなわち、付加価値税負担を実質的に前段階の業者におしつけて)、自分のところで還付を受けることもありうるし、このような場合には当該企業は不当な還付を受けていると評価しえよう。しかし、そうした可能性は輸出割合の大きい巨大企業に大きく、ところが輸出には前段階税額控除の権利が保障されていることもあわせて考えると、前述のような理由で前段階税額控除の権利を否定するのは合理性を欠いているといわざるをえない。

なお、前述の財政委員会の理由書には、非課税の中に体系に即した非課税（＝輸出）とそれ以外の非課税とがあるように述べられているが、こうした区別の合理性については後に改めて検討することにした（本章四参照）。

## （二）増収効果・政治的圧力抑制

このように、公式理由の中に正当性を見出しがたい以上、その背後にあると思われる理由も検討しておかねばならない。その場合、まず考えられるのは、前段階税額控除の権利を否定することによる増収効果であろう。つまり、前段階税額控除の権利を否定することは結果的に国庫の増収につながるので、増収目的のためにこの制度が導入されたと解する余地がある。しかし、増収が必要であるならばまず第一に非課税を廃止すべきであって、非課税を残したままその減収分をこのような方法で回収するというのは合理性がない。また、実際の税率以上に増収効果が生じる。（累積効果）ことを期待しているならば、まず税率を上げるのが筋であり、非課税にかかわる業者にのみ負担のしわよせがなされるべきものではない<sup>16</sup>。

つぎに、しばしば指摘されるのが、前段階税額控除の権利排除は政治的圧力をおさえるために必要である、という議論である。確かに、非課税売上上前段階税額控除の権利を認めると、業者団体は非課税を求めて殺到するであろう。しかし、立法者が当該税制の体系に即さない不合理な要求を拒否できないとしたら、それ自体問題であるし、不合理な要求を不合理な方法で規制するのも不合理といわざるをえない。

## （三）立法者の予期しえなかった効果

より消極的な正当化理由として、立法者に予期しえなかった事態であり、通常は生じない副次的効果にすぎない、とい



う理由も考えられる。前段階税額控除の権利排除に批判的な論者の中にも、立法者がこのことを十分に予測していなかったのではないかと推測している者もいる。<sup>⑤</sup>しかし、前述の財政委員会の理由書においても「付加価値税の体系における非課税は、それが最終消費者への給付について述べられるときにのみ効果がある。前段階の経済過程での非課税は、業者の連鎖においてつぎの段階で再び破棄されてしまう（取り戻し Nachholi 作用）。最終売上の非課税の場合には、前段階税額は控除できないので価格の中に含まれる。すなわち、非課税の供給及び給付は全ての付加価値税が免除されるものではない。業者の連鎖における非課税はそれぞれどこか不利に作用するであろう。というのは控除しえない前段階税額は非課税業者のコストの中に含まれざるをえないし、それによってつぎの段階で取り戻される付加価値税の基礎になるであろうからである。その限りにおいて付加価値税の累積が生じるであろう。」と述べられていることや、いわゆる選択権をわざわざ規定したこと等からみても、予測しえなかった事態とはどうして考えられない。

なお、この点に関連して、立法院<sup>II</sup>議会の営業用乗用車にかかわる前段階税額控除の排除問題に対する見解の中に注目すべきものがみられる。一九八三年EC委員会は、加盟国間における営業用自動車の前段階税額控除の取扱いがまちまちなので、<sup>⑥</sup>前段階税額控除を否定する方向で統一することを趣旨とする指令を提案したが、西ドイツ連邦参議院は一九八三年六月一〇日にこれに反対してつぎのように述べている。

「連邦参議院は、国内市場化の実現への重大な阻害要因が存しているEC内部の租税法を調整しようとする委員会の努力に敬意を表明する。しかし、連邦参議院はいくつかの加盟国において適用されている前段階税額控除を排除する規定をECに義務づけようとする第一二次調整指令の傾向には基本的な疑念を申し立てる。むしろ、連邦参議院は体系的で経済中立的なドイツの規定の基盤の上に前段階税額控除の権利を統一化する方が必要であると考ええる。

連邦参議院はすでに第二次予算構造法 (Zweiten Haushaltsstrukturgesetz) に対する見解の中で前段階税額控除の権

利排除に反対を表明している。体系的、経済・政治的、實際上の理由からこの見解を堅持している。

一定の供給及び給付について前段階税額控除の権利を排除することは、結局のところ投資規制税 (Investitionsteuer) に等しくなるであろうし、一九六七年まで存在していた様々な弊害を伴う累積的全段階粗売上税への逆行を意味することであろう。完全な前段階税額控除ができないと、例えば事業用乗用車にかかる付加価値税はコスト要因になるであろう。売上税は業者の商品供給及び役務給付に対する価格の中にくみこまれるであろう。そのために、売上税にかかる売上税 (Umsatzsteuer von der Umsatzsteuer) が徴収されることになるであろう。この二重課税は付加価値税体系の基本思想に反する。予定されている新規定によって経済及び消費者は何十億も負担させられることになる。この高くなった売上税を市場状況により買手に転嫁しうる状態にない業者はそれだけ利益を減少せざるをえないであろう。組織が弱く担当範囲が広大なため、乗用車の営業上の利用が特に多い業者は通常以上の負担に見舞われるであろう。

さらに、自動車製造・販売及び飲食店業、旅館業、また、その商品・給付が前段階税額控除の排除に直接係るすべての業者が深刻な損害をこうむるであろう。

付加的な租税負担は、さらに輸出経済においても、前段階税額控除が排除されていない国からの業者に対する競争力の弱化をもたらすであろう。さらに、事業用乗用車の調達費及び出張費が事業支出であるのに、それに係る付加価値税が厳密な業務的性格の欠除の故に控除しえないというのは、説得力を欠いているように思われる。

新規定は結局、売上税法の著しい複雑化をもたらすであろう。区別の困難さ、コントロールの困難さという問題も生じるであろう。その際、一定の領域の前段階税額控除の権利の排除は、当該権利の見すごすことのできないさらなる制限への要求をうみだし、長期的にはこの種の支出を企業支出として認めることも危うくなるであろう。このような欠陥は予定されている新規定によってE.C.の売上税の調整がなされる、ということによって埋め合わされるものではないであろう。

連邦参議院の見解によれば、この領域における望ましい調整は、売上税の付加価値税としての性格を完全に保障する形でおしすすめられるべきである。

連邦参議院は、従って、E C委員会の指令提案を連邦議会が拒否することを要求する<sup>(4)</sup>。

これを受け、連邦議会も（一九八四年一月一九日）つぎのように述べて、この提案を拒否している。

「第一二次売上税指令に関するE C委員会の提案に基づくと、事業上生じた乗用車費用、旅費、交際費の前段階税額控除は完全になくなることになる。この計画は売上税の体系への重大な侵害を意味する。その優先されるべき目的は、消費者に届くまでどれだけの売上過程を経るにかかわらずなく、すべての商品、給付にとって競争中立的である、ということである。

前段階税額控除が予定されているように廃止されると、この中立的效果はほとんど失われるであろう。というのは、業者は控除しえない前段階税額を負わされ、そのため売上税にかかる売上税を支払わざるをえないことになるからである。その経済的效果は、経済、消費者の負担増及び輸出における競争力の低下をもたらすであろう。それに加えて、租税技術上の困難も生じる。業者にとっても税務行政にとっても著しい負担となる。

それ故、指令提案はE C加盟国における売上税のより一層の調整には有効に機能しない。その不利益は全体として重大であり、同意することはできない。

E C委員会がおそれている濫用の危険は——ドイツの課税実務が示しているように——私的支出を自家消費として適切に課税することによって効果的に防止することができる<sup>(5)</sup>。

このように、ドイツの議会は前段階税額控除の権利を否定することの問題性、重大性をよく認識しているといえよう<sup>(6)</sup>。しかし、議会がここまで正論を述べるのであれば、何故一定の非課税について今だに前段階税額控除の権利を否定しつづ

けているのか、ますます疑問が深まってくるように思われる。

#### (四) 納税義務との一体論

さて、以上のような、いわば消極的な正当化論に比してより積極的に前段階税額控除の権利排除の意義を論じているものとして、シュールのつぎのような見解がある。

「旧売上税法に含まれていた規定がめざしていたものと同じ目的に、すなわち累積課税の排除を目的とするのが、付加価値税法系においては、他の業者によってすでに国家に納められた税額を自己の売上税債務から控除しうる可能性である。そして同時に、前段階税額控除は立法者が望んだ全段階一般売上税の体系から切り離しえないものといわれている。立法者が創ることを望んだのは、個別消費税ではなく、一般消費税であり、それは社会的富の生産に係るすべての経済過程が、その価値創造に基づいて、分割的支払方法によって国庫に支払われるべきものである。したがって、前段階税額控除の権利は自己の納税義務からきり離して、独立して認められるものではない。それどころか、前段階税額控除によって達成される前段階の供給に対する課税の廃止の前提は、固有の納税義務である。一五条二項が、業者が非課税売上のために使う物の供給もしくは輸入及びその他の給付に対する租税を前段階税額控除から排除していても、そこで問題になるのは体系違反ではなく、立法者が原則として望んだ全経済過程課税からの必然的な帰結なのである。」(傍点筆者)

この見解は、いうまでもなく前段階税額控除の権利を納税義務の存在と一体とみるものである。一見明快な議論であるが少し立ち入って考えてみると、なぜ輸出の場合には同じ非課税なのに前段階税額控除の権利が保障されて、その他の非課税の場合にはのみ納税義務と一体でなければならぬのか、という問題が出てくる。こうした疑問に対しては、前述の財政委員会の理由書の中に見られたように、非課税の中には体系に即した非課税と体系に即さない非課税とがあり、前段階

税額控除の権利は前者にのみ認められるべきだ、という答が返ってこよう。確かに、輸出の場合には国内での消費がなされていないので、輸出業者が付加価値税の負担を負わないように輸出段階で前段階税額を戻す必要があるといえよう。

しかし、このことから逆にそれ以外の非課税の場合には非課税業者が付加価値税を負うべきである、という結論が出てくるわけではない。輸出以外の非課税も社会政策的観点から「消費」として課税するにふさわしくないから非課税とされているのであって、法的には課税に価する「消費」が存在していないことには変りがないからである。結局、輸出以外の非課税について前段階税額控除の権利を否定すべきであるという議論の前提には、輸出以外は非課税にすべきではないという考えがあり、かかる前提から輸出以外の非課税を抑制するための制度として、前段階税額控除の排除を位置づけていくにすぎないことになる。しかし、そうであるならば、非課税をやめるのが筋であり、不合理な非課税を不合理な方法で抑制しようというのも、不合理であることは（二）で述べたとおりである。

#### （五）執行上の理由

以上のような正当化理由とは別に、スタディは実際的な執行上の理由からこの問題の正当化を試みている。彼によれば、非課税放棄の選択権が認められている業者は放棄した方が有利なので、それを選択することになるから問題ないし、業者が前段階税額を価格に含めることができずに、結果的に担税者になってしまふ問題は、課税業者の場合にもありうる問題であり、この点に体系違反はないという。さらに、公共性のある事業（郵便など）や料金が統制されている業種（医者など）は前段階税額控除の権利排除によっても競争中立性が脅かされることもないので、付加価値税制の体系を破るだけの実質的な理由があるという。問題となるのは（ドイツの場合）不動産の賃貸借に係わる売上だけであり、この場合も控除できない前段階税額は長期間にわたって転嫁されていくので価格形成上あまり重要ではなく、すべての賃借人に前段階税

額控除を認めると行政上の費用が著しく増大するので、それを避けるためにも正当である、という。

しかし、ここで指摘された論拠は前段階税額控除の権利排除そのものが理論的に正当であるというよりも、ドイツにおいてはそれほど不合理な事態を生み出さないし、生み出す場合でも執行上の手間を考慮すればやむを得ない、というものである。しかも、前段階税額控除の権利が非課税業者の場合に排除されると、非課税であるが故に転嫁しにくく課税業者よりもかえって不利になりかねないことについて合理的に説明されていないし、料金の統制が廃止されると当該非課税売上にも前段階税額控除の権利が認められることになるのか、等の疑問も出て来る。結局のところ、なにゆえに非課税の場合に前段階税額控除の権利そのものを排除しなければならないのかを理論的に説明できているとはいえないように思われる。

### 三、前段階税額控除の権利排除の合憲性

以上検討してきたように、一見当然と思われてきた非課税売上に対する前段階税額控除の権利排除は、様々な不合理を生みだすうえに、それを正当化する理由がないことになる。そこで、このような不合理な制度の合憲性を検討しなければならないが、まず、前段階税額控除に伴う負担問題が事実上の負担問題にすぎず、法的評価、検討の対象にはなりうるのだろうか。というのは、間接税の場合、転嫁の可能性が市場の力関係に委ねられているため、事実上誰がそれを負担するのかわかりずしも明確ではないからである。しかし、一般の単段階間接税の場合、非課税業者が当該間接税を負担する可能性は事実上はともかく、法的には存在していないのに対して、本稿の対象はまさに非課税業者が前段階税額控除の権利を法的に否定されることによって前段階税額を自ら負担するか（あるいは消費者に転嫁する）ことを法的に強制されているの

である。したがって、この負担に伴い生じる効果は法的評価の対象になるといえよう。

## （一）業者の不平等負担と憲法判断

つぎに業者における不合理な効果の憲法判断に移ろう。前述のように、前段階税額控除の権利が排除され、かつ、選択権も認められていない非課税業者は、<sup>(4)</sup>隠れた売上税に伴う不合理な負担が生じるため競争上不利になり、吸収・合併の危険にさらされることになる。このような効果は、平等原則との関係でその合憲性が検討されねばならないが、<sup>(4)</sup>西ドイツでも裁判上まだ正面からこの問題は争われていない。

しかし、旧売上税法における累積効果問題に関連して、類似の問題が争われたことがある。周知のように、西ドイツの旧売上税法は前段階税額控除の制度のない全段階粗売上税制度であった。そのため、取引過程が複雑だとそれだけ多くの税が累積し、当該業者は競争上不利になる。そこで大きな業者は必然的に各生産過程を統合し、多数の取引過程を内部取引化することになる。当時は、生産・取引過程を統合した業者は一般に、<sup>(5)</sup>多段階業者（mehrstufige Unternehmen）と呼ばれ、そうしたことのできない業者は、<sup>(6)</sup>単段階業者（einstufige Unternehmen）と呼ばれていた。しかも、旧売上税法二条二項は支配従属関係（Organisationshaft）にある業者間の取引を内部取引とみなし、優遇してきた。<sup>(5)</sup>そこで、金属加工や電気製品の組み立て等をしている、<sup>(6)</sup>単段階業者が粗売上税制度に基づく不利な租税負担によって自己の生存がおよびやかされている、として平等原則違反を主張して争ったのである。連邦憲法裁判所はこの問題について一九六六年一月二〇日に判断を示した。同判決ではまず立法者の裁量を広く認めつつも、つぎのような限定をつけている。

「しかし、租税立法者の形成の自由は無制限ではない。ある最も広い限界に立法者も制限されている。ある納税者へのある規定の経済的に不平等な効果は一定の限度を超えてはならない。類型化の租税上の利益は類型化と必然的に結びつく

租税負担の不平等と正しい關係に位置していなければならぬ。この場合においてのみ不平等は關係者において甘受されねばならない。取るに足りない、もしくは特殊な場合に生じる不平等はもちろん考慮する必要はない。しかし、類型化する事実關係を特に広く把握し、表面的には不平等扱いを回避しているようにみえる法律が、實際には、ある納税者グループ全体を他のグループよりも著しく重く課税し、それによって手痛い不利な競争状態におとし入れる、という効果をもつときは、この不平等な効果は類型化と結びついた利益と調和しえない。そのような租税法は基本法三條一項（平等原則）に反することがありうる。」

このような観点から、争点である、多段階業者と、単段階業者間の不平等問題について検討し、つぎのように不平等の存在を認めている。

「多段階業者は生産過程のある部分から次の外部供給への商品の引き渡しを回避し、その限りにおいて内部的供給に限定されている。そのため多段階業者は、価格に転嫁せざるをえない、生産過程における売上税負担を節約し、したがって製造原価を節約する。これに対して単段階業者は、その他の点では同一の生産過程で自己の商品を他の——たいいては単段階の——業者に引き渡すときは、売上税義務のある外部取引をせざるをえない。それ故、多くの相互に供給する単段階業者の生産過程に關与する最終生産物は、一つかもしくは少数の多段階業者によって生産される——その他の点では同じ生産方法の——同種の商品よりも重い売上税が課せられ、経営経済上はより重い売上税と結びついた製造原価が生産される。したがって、多段階業者は、売上税負担からみて単段階業者よりも有利であり、より少ない売上税負担と結びついた製造原価は価格の切り下げを可能にし、——同じ価格の場合には——より多くの利益の獲得を可能にする。

多段階業者のこの可能な利益は当然売上税率の大きさとともに大きくなる。商品の売上税による不平等負担は当初の〇・一％の低税率の場合には重大ではなかった。税率の最終的には四％までのたび重なる引き上げによって、この不平等負担



はますます知覚しうるものになってきた。<sup>62)</sup>」

ここまでではつきりと不平等の存在を認める以上、憲法違反の判断が出されてしかるべきであるが、最終的には税収の大きさを改正へ向けての立法者の種々の努力などを考慮して、なお立法者に時間が与えられるべきであるとして、違憲判断が回避されている。<sup>63)</sup>これは判決の出された一九六六年二月当時にはもうすでに新売上税法（付加価値税法）の導入が確実視されていたときであり、新税になればこのような問題は解消されることが大きな影響を与えたものと思われ、実質的には違憲判決であったといってもよいであろう。

ところで、本稿で問題となっている前段階税額控除の権利排除の問題とこの旧売上税法上の問題とを同一視しうるであろうか。旧売上税法における不平等問題は同じような課税業者が同一の取引・仕入れをしても、多段階業者と単段階業者との間に税負担の不平等が生じることであった。本稿の対象とした前段階税額控除の権利排除の場合にも類似の問題が生ずるように思われる。というのは、本章一で紹介したように、同じ課税業者、あるいは非課税業者でも非課税取引及びその前段階取引を内部取引化できる業者とできない業者とでは税負担に差異が生じ、明らかに前者が有利になるからである。このような税負担の差異を生み出す措置を正当化する理由がない以上、前段階税額控除の権利排除は、付加価値税制の最大のメリットである競争中立性を脅かし、業者間における効果の面において平等原則に反すると解しうるようにも思われる。<sup>64)</sup>なお、非課税業者と課税業者との間にも、一方は前段階税額控除の適用が可能であり、他方は適用できないため、同一の取引・仕入れでも税負担に差異が生じるが、課税業者は自らの付加価値について納税義務を負い、通常の場合非課税業者の方の負担が軽くなることを考えれば、この両者間においては前段階税額控除の権利排除が平等原則違反になるとはいえないであろう。<sup>65)</sup>

## (二) 消費者の負担と租税法主義

つきに、売上税が間接税であり、消費者への転嫁の可能性を法律が前提としている以上、消費者の負担に係わる問題点も検討すべきであろう。

この場合、先ず、消費者は非課税業者から同じ商品を購入しても、当該非課税業者の前段階税額の多寡によって税負担が異なってくるという不平等問題が考えられる。消費者には前段階税額がいくらであるかわからないだけに、こうした不平等負担を負わされてしまう消費者も少なくないであろう。しかし、こうした税負担の差異は価格に反映し、しかも消費者は特定の業者から購入することを強制されているわけではない。消費者がどの業者から商品を購入するかは自由であり、価格などに基づいて選択しうるのが通常である。こうした選択が存在している以上、消費者間の平等原則違反は問題にならないであろう。

しかし、消費者との関係では別の憲法問題もあるように思われる。法律上非課税となっているのに実際上は税を負担するという問題である。この問題は、間接税法における非課税規定の消費者に対する意義の理解に係わるように思われる。周知のように、間接税法は税の負担者が最終消費者であることを前提としている税である。したがって、西ドイツ売上税法や我国の消費税法が一定の取引を非課税としたのは、当該取引に係わる消費が担税力を欠いているか、あるいは当該取引が消費としての性格を欠いているからであり、それ故、これらの非課税規定は当該取引に係わる商品には当該間接税が含まれていないことを消費者に保障したものと解される。つまり、消費税等の間接税法における非課税規定は納税義務者たる業者の売上などに係わる非課税を意味するだけでなく、消費者に対しても当該消費には担税力が欠けているので商品の中に間接税を含めないことを保証したものと解すことができよう。ところが、前段階税額控除の権利が排除されてし

まうと、せっかく法が非課税としたにもかかわらず、前段階の税額が消費者に転嫁されてしまうことを法的に容認したことになる。これは当該消費に担税力が欠けているが故に非課税とした法の本来の趣旨に反することになる。こうした矛盾は租税法主義の形式的要請（法律に基づく課税）に対する実質的侵害としてその違憲性を検討する余地もあるように思われる。

同様な問題が課税標準規定についてもありうるように思われる。例えば、西ドイツ売上税法一〇条は課税標準である売上高については対価（*Entgelt*）に基づいて算定されると規定した上で、対価の具体的内容として「当該受給者が当該給付を取得するために支出したものの総ての中から売上税を控除したもの」と規定している。我国の消費税法も同様である。しかし、非課税の場合に前段階税額控除の権利が排除されてしまうため、課税標準の中に前段階税額が含まれてしまうことになる。この場合、課税標準の中には売上税や消費税などではなく、あくまでもコストであるというのが一般の説明であるが、このコストが前段階税額から成立しているものであることは否定できない。また、課税標準に含まれない売上税は、当該売上分に係る税額分だけであり、前段階のものまで常に排除することまで意味していないという説明もあり得ようが、累積課税を否定したはずの付加価値税制の体系に即さない解釈のように思われる。何れにせよ、前段階税額の権利を排除するために、課税標準の中に売上税を含めないとした規定の趣旨が形骸化されてしまっている。これも租税法主義の形式的要請に対する実質的侵害といつてよいように思われる。

おわりに

以上、西ドイツ売上税法を巡る議論を素材に、中小企業特例や非課税取引に対して前段階税額控除の権利を排除した場

合に生ずる、憲法論に係わる基本的問題点を検討してみた。ここで指摘した問題点は我国の消費税法にも——我国の消費税法がいわゆる帳簿方法を採用したため免税業者からの仕入れも仕入れ控除の対象となることや非課税が相対的に少ないなどの相違があるとしても——基本的に妥当するといえよう。いずれも憲法論的角度からは検討されたことのないテーマなので、ここで指摘した解釈論的試みは問題提起の域を出ていないと思われるが、中小企業特例のように疑問視されている制度だけではなく、非課税の場合の前段階税額の権利排除といった当然視されている制度の中にも検討課題がなお残されていること、付加価値税制の理論的体系を重視するならば非課税の場合にも前段階税額控除の権利が保証されるべきことを指摘して本稿を終えることにしたい。

## 注

(13) Vgl., A. Vogel/G. Reinisch/G. Hoffmann, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 15/1. 回書は「これを(前段階税額控除)理解した者だけが、付加価値税を理解する」とも述べらる。

その他は Vgl., G. Rau/H. Flick/R. Geis, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, § 15/14; K. Pluckebaum/H. Malitzky, Umsatzsteuergesetz, § 15/16; H. Sauerland/A. Schmidt, Umsatzsteuer, 15 Aufl. 1985, S. 317.

(14) 西ドイツ売上税法一五条一項参照。

(15) 西ドイツでは売上税が「消費税」なのか「流通税」なのかという性格論争があるが (Vgl., R. Philipowski, Umsatzsteuer: Verbrauch-oder Verkehrssteuer?, in Umsatzsteuerkongress-Bericht 1984/85 S. 183ff.; H. Schön, Die Umsatzsteuer als Verkehrssteuer und/oder Verbrauchsteuer, Steuer und Wirtschaft (=ZfVSt) 1975, S. 1ff.)、これは憲法上、消費税は連邦に(基本法一〇〇条一項一号)「流通税はランクト(基本法一〇六条一項四号)配分される」となっていること、売上税が共同税(基本法一〇六条二項)として性格が不明確なまま、両者に配分されているためである。本稿では売上税が「消費税」であることを前提として議論を進めたい。なお、消費税の性格と憲法上の権限配分の問題については

- Vgl., D.Birk/J.Förster, Kompetenzrechtliche Grenzen des Gesetzgebers bei der Regelung der Verbrauchsteuer, Der Betrieb 1985 Beilage Nr.17S.1ff.
- (16) 仕入当初から事業目的以外に使われることが明確な取引については前段階税額は当初から控除されないが、仕入時点で明確ではないものはいったん前段階税額を控除したうえで、自家消費した時点で自家消費分に課税され、実質的に前段階税額控除の権利が排除された場合と同様の結果となる。なお、この点についてのわかりやすい説明として、Vgl., K.Tipke=Lang, Steuerrecht, 12 Aufl., S.531（なお、木村弘之亮・吉村典久・西山由美『K・タイプケ：所得税・法人税・消費税』三二二頁も参照）。なお、西メイツの判例・通説は自家消費課税と全段階税額控除とは無関係と解しているが、自家消費課税はすでに完了した全段階税額控除の撤回と理解する説もある。このように解すると、自家消費課税がなされるのは、すでに全段階税額控除がおこなわれているものに限定されねばならぬことになる。Vgl., H.Stadie, Das Recht des Vorsteuerabzugs, S.14ff.(18).
- (17) 西メイツ売上税法一五条二項によれば、業者が非課税売上を遂行するために用いる供給目的物の輸入及びその他の給付に対する税額については前段階税額控除が排除される。
- (18) K.M.Teichmann, Der Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der Mehrwertsteuer, Kölner Diss 1975 S.1ff（無形版として Stw 1975 S.189ff.）
- (19) D.Dziadkowski, Auschluss des Vorsteuerabzugs und Vorsteueraufteilung, in Umsatzsteuerkongress-Bericht 1985, S.103ff.
- (20) したがって、非課税を適用するよりも、むしろ軽減税率を適用した方が合理的であることになる。西メイツでも、この点が付加価値税制への切りかえ当時から強く指摘されていた。Vgl., R.Geist, 1Jahr Mehrwertsteuer-Theorie, Praxis und Tendenzen der Umsatzsteuer 1967, Steuerberater-Jahrbuch 1968/169 S.458, usw.
- (21) この問題については、D.Dziadkowski, "Heimliche" Umsatzsteuer infolge von Steuerbefreiungen mit Vorsteuerabzugsverbot, Deutsche Steuer-Zeitung 1985 S.419ff.; D.Dziadkowski/P.Walden, Die "heimliche" Umsatzsteuer bei Steuerbefreiungen, Steuer und Studium 1985 S.358ff.
- (22) Teichmannは、最終段階の非課税措置は本来の税率の場合よりも低くなるべきであり、優遇、促進を図るべき見解（Vgl., P.Flockermann, Die Grundzüge der neuen Umsatzsteuer, Umsatzsteuer-Rundschau (=ZfTR-UStR) 1967,S.

- (165) 及びそのやむを得ない理由による批評については、出所は、K. M. Teichmann, a. a. O., Stuw 1975 S. 194。
- (23) この点では、西ケインは、その前段階で税額控除排除の体系違反の問題とする論者とは共通の前提があるところから、むしろむしろ思われぬ。 Vgl., K. M. Teichmann, a. a. O., Stuw 1975 S. 194.
- (24) この点については、註(4)を参照。
- (25) Vgl., K. M. Teichmann, a. a. O., Stuw 1975 S. 196.
- (26) 控除額の問題は、その課税制度やその憲法問題については、D. Birk, "Besteuerung nach Wahl" als verfassungsrechtliches Problem, NJW 1984 S. 1325ff. を参照せよ。
- (27) 西ケインは、その憲法九条は、非課税に二つの面がある。一は、五項目の非課税に係る業者の選択権を認めることについては知らぬ。
- (28) UR 1988, S. 129ff.
- (29) Entscheidungen der Finanzgerichte 1979, S. 103.
- (30) 従業員への給金の提供は、非課税取引に該当するところ、解釈は連邦財政裁判所によって定着しているものがある。判決については、西ケイン一九八六年七月三〇日の評決 (UR 1986, S. 289ff.) を参照。
- (31) Vgl., E. Weiss, Anmerkung, UR 1986, S. 291; UR 1988, S. 131. usw.
- (32) UR 1988, S. 129~130.
- (33) Bundestags-Drucksache, V/1581, § 15.
- (34) Bundestags-Drucksache, IV/1590, zu § 12.
- (35) この点については、R. Fasold (Der systemwidrige Verlust des Vorsteuerabzugs im steuerfreien Bereich der neuen Mehrwertsteuer, UR 1967, S. 1206.) の批評が、出所は、西ケイン。また、この控除制度を課税として認めることについては、西ケインの論議を参照せよ。また、西ケインの論議を参照せよ。 Vgl., H. Stadie, a. a. O. S. 13.
- (36) この点については、Vgl., K. M. Teichmann, a. a. O., Stuw 1975, S. 202; 及び Vgl., H. Sohn, Die Harmonisierung der Umsatzsteuern in der Europäischen Gemeinschaft, Stuw 1976, S. 26f.
- (37) Vgl., K. van der Volde, Gedanken aus der Praxis zur Mehrwertsteuer, Steuerberater-Jahrbuch 1967/68, S. 152.
- (38) Sohn は、最高権者たる立法府が、不合理な非課税制度を採行してはならないと、それ自身もキャンダルがあるところ (Vgl., a.

- a. O., Stuw 1976, S. 27)。<sup>43</sup> 然し G. Georgi の大抵非課税を必要最小限にと限定した点に於ては、この前段階控除控除を認むるべきを主張するに (Unerwünschte Steuerkummulierungen im neuen Umsatzsteuerrecht, UR 1968, S. 272.)。
- (36) Vgl., R. Geist, a. a. O., Steuerberater-Jahrbuch 1968/69, S. 453; D. Dziadkowski, a. a. O., Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1984/85, S. 113.
- (40) Bundestags-Drucksache, V\1581, S. 44
- (41) 1985年12月12日 Vgl., W. Widmann, Zum Vorschlag einen 12. EG-Richtlinie zur Harmonisierung, Der Betrieb 1983, S. 904.
- (42) UR 1983, S. 129.
- (43) UR 1984, S. 54.
- (44) F. Klein 及び G. Rau によれば、この自動車に対する前段階控除の排除は、これまでの最終段階における非課税 (この場合には、税負担がないうわけではないが、通常の場合よりも軽減される) や中間段階における非課税 (選択権によって累積課税を排除しよう) とは異なり、最初から意図的に累積効果を免らさず、投資抑制税制としての効果を狙ったもので、従来の前段階控除の排除以上に不合理であると見なされる (Vgl., Das Verbot des Vorsteuerabzugs für Betriebs-Personenkraftwagen, Der Betrieb 1981, S. 2093ff.)。
- (45) F. Schüle, Der Vorsteuerabzug-Kernstück des Mehrwertsteuergesetzes, UR 1967, S. 217.
- (46) Vgl., D. Dziadkowski, a. a. O., Umsatzsteuerkongreß-Bericht 1985, S. 126.
- (47) Vgl., H. Stadie, a. a. O., S. 8ff.
- (48) 違憲の疑いのある規定が、納税者に選択権を与えられた場合には、このことは問題にならない。
- (49) 租税公平等原則に関する西ドイツの議論については、本稿では立ち入らなむが、D. Birk, Das Leistungsähigkeitsprinzip als Maßstab der Steuernormen. がある (本書の紹介として、三木「D・Birkの租税規範の標準としての応能負担原則」静岡大学法経研究二八巻一・二頁三〇三頁以下)。<sup>44</sup> 彼の理論をわかつてみると、Vgl., D. Birk, Steuer-

recht I, 1988, S. 58ff.

- (50) 旧売上税法（一九六七年以前のもの）二条二項参照。
- (51) Bundessteuerblatt 1967, S. 11.
- (52) Bundessteuerblatt 1967, S. 11~12.
- (53) 本判決の評釈とコピ、Vgl., D. Hering, Zum Umsatzsteuer-Urteil des Bundesverfassungsgerichts v. 20. 12. 66, UfR 1967, S. 13ff.
- (54) この点において、Teichmann, a. a. O., で展開されている違憲論に基本的に賛成しておきたい。
- (55) 但し、全く同じ業種の中に課税業者と非課税業者とが存立する場合には、いわゆる累積効果との関連で非課税者が取引から排除されてしまうという問題が出てくることに留意しなければならない。