

令和元年6月17日現在

機関番号：13101

研究種目：挑戦的萌芽研究

研究期間：2015～2018

課題番号：15K12968

研究課題名（和文）消費税の計算構造に基因する転嫁困難性の実証分析と中小事業者特例制度の研究

研究課題名（英文）An Empirical Analysis on the Difficulty of Shifting of Consumption Tax Caused by the Calculation Structure and A Research of Special Measures in Consumption Tax Law for the Small and Medium Business

研究代表者

藤巻 一男 (Fujimaki, Kazuo)

新潟大学・人文社会科学系・教授

研究者番号：20456346

交付決定額（研究期間全体）：（直接経費） 1,800,000円

研究成果の概要（和文）：本研究の目的は、中小事業者の消費税に係る事務負担に配慮するために設けられた簡易仕入税額控除制度（以下「簡易課税制度」という）の問題点と限界を明らかにした上で、それに代わる特例措置を提言することであった。各事業者は消費税を商品やサービスの販売価格に上乗せして販売先に順次転嫁し、その負担が最終消費者に帰着することが予定されているが、實際上、経済的に弱い立場にある中小事業者は消費税の全部又は一部を転嫁できずに自ら負担し、いわゆる損税が生じることがある。本研究の成果は、この問題の解決策として消費税の課税ベース（付加価値）の主要部分を占める人件費に着目し、公平で簡素な特例措置の骨子を示したことにある。

研究成果の学術的意義や社会的意義

消費税は税収が経済動向に左右されにくく安定していると一般に評価されている。しかし、消費税が景気後退期においても安定した税収を維持できているのは、一部の中小事業者に消費税の転嫁や納税の面でしわ寄せがきていることを意味する。消費税制度を景気拡張期・後退期を問わず持続的・安定的に維持していくためには、特に景気後退期において中小事業者の転嫁困難性（損税）の問題をいかに解決するかにかかっている。本研究では、その転嫁困難性と消費税の課税ベースの主要な構成要素である人件費との関連性に着目して、その問題解決のための措置案を提示している点に新規性がある。

研究成果の概要（英文）：The purpose of this study was to clarify the problems and limitations of simplified input tax credit system (hereinafter referred to as SITCS) introduced for the purpose of reducing burden of calculation process of consumption tax amount for small and medium-sized enterprises (hereinafter referred to as SME) and to make a proposal for alternative measure to replace SITCS. Consumption tax is expected to be added on (shifted to) the price of goods and services offered by business enterprises and ultimately borne by consumers. However, in fact, shifting of the tax is sometimes difficult for some SME in economically weak position. In such a case, they are forced to bear all or a part of the consumption tax. It is so-called "Sonzei". This study was performed to solve the problem on difficulty of shifting of the tax and indicate an outline of the fair and simple special measure focusing on labor costs which are the main components of value added i.e. the tax base of consumption tax.

研究分野：公法学（租税法）

キーワード：消費税 簡易仕入税額控除制度 簡易課税制度 中小事業者 消費者 転嫁 人件費

様式 C - 19、F - 19 - 1、Z - 19、CK - 19 (共通)

1. 研究開始当初の背景

消費税法上、課税期間における課税売上高に係る消費税額から控除できる課税仕入高に係る消費税額は、原則として、その課税売上高に対応する課税仕入高に係る消費税額とされている(以下、この納付税額の算出方式を「本則課税」という)。そして、中小事業者の事務負担に配慮して事務の簡素化を図るために、事業者の選択により、課税売上げに係る消費税額を基礎として課税仕入れに係る消費税額を簡易な方法により計算できる簡易仕入税額控除制度(以下「簡易課税制度」という)が設けられている。すなわち、課税事業者が課税期間の前々年又は前々事業年度(以下「基準期間」という)における課税売上高が5,000万円以下である課税期間について、その課税期間の直前の課税期間の末日までに消費税簡易課税制度選択届出書を所轄の税務署長に提出した場合には、本則課税によることなく、その課税期間の課税売上高に係る消費税額にその事業者の営む事業の種類の区分(以下「事業区分」という)に応じたみなし仕入率を乗じて計算した金額を課税仕入高に係る消費税額とみなして控除することができる。

簡易課税制度については、そのみなし仕入率と本則課税による実際の課税仕入率(課税仕入高の課税売上高に対する割合)とのかい離によって、いわゆる益税が生じることが従来から問題視されてきた。簡易課税適用事業者において、「課税仕入率<みなし仕入率」のときに過大控除となり、益税が生じることになる。

《本則課税》

$$\begin{aligned} \text{納付税額} &= \text{課税売上高} \times \text{税率} - \text{課税仕入高} \times \text{税率} \\ &= \text{課税売上高} \times \text{税率} - \text{課税売上高} \times \text{税率} \times \frac{\text{課税仕入率}}{\text{課税仕入率}} \\ \text{課税仕入率} &= \text{課税仕入高} / \text{課税売上高} \end{aligned}$$

《簡易課税》

$$\text{納付税額} = \text{課税売上高} \times \text{税率} - \text{課税売上高} \times \text{税率} \times \text{みなし仕入率}$$

簡易課税制度については、公平性向上の観点からこの益税問題に対処するため、事業区分とみなし仕入率の細分化による改正が行われてきた。その結果、簡易課税制度自体が複雑化し、その本来の趣旨である簡素性が損なわれてきた。また、選択届出に係る法手続き上の問題から争訟に至る事態が生じやすいという欠点や設備投資に係る経営判断への悪影響も指摘されていた。このことから、簡易課税制度はもはや存在意義を失ったものと評価し、その廃止論を主張する向きもある。

一方、転嫁困難な状況にある中小事業者においては、簡易課税制度の適用によって生じた益税がその営業利益を補てんし、転嫁困難性に起因する損税の負担を実質的に解消又は軽減しているという事実も認められる。すなわち、簡易課税制度は、転嫁困難な状況にある課税事業者を含め一律に納税義務を課している消費税制度の機械的な衝撃を緩和するバッファ(buffer, 緩衝装置)として実質的に機能しているのである。簡易課税制度を廃止するだけでは、このような実質的機能も喪失することになり、潜在化している消費税の転嫁困難性や滞納の問題が顕在化することになる。ただし、これによる恩恵は簡易課税選択事業者のみが享受できるものであり、公平性に欠ける。

中小の課税事業者が、簡易課税制度を選択するかどうかの判断は、實際上事業者の課税仕入率とみなし仕入率の大小関係によって決められることが多い。簡易課税制度の適用機会を巡り事業者間に不公平が生じている。簡易課税制度は一定の事業区分とみなし仕入率の組み合わせを前提に出来ているが、その仕組みの中では公平性と簡素性のジレンマ(dilemma)を克服することは困難であり、それに代わる新たな特例措置の再構築が必要である。

2. 研究の目的

本研究の目的は、中小事業者の消費税に係る事務負担に配慮するために設けられた簡易課税制度の問題点と限界を明らかにした上で、それに代わる特例措置を提言することである。上記1.の中で述べた簡易課税制度の問題と限界を踏まえ、新たな特例措置の条件としては、公平性を保ちながら中小事業者の事務負担に配慮した簡素な制度であること、中小事業者の転嫁困難性によって生じる損税の負担を解消又は軽減するものであること、争訟に至りやすい法手続き上の問題がないことといった条件を満たす必要があると考える。

3. 研究の方法

(1) 付加価値の主要な要素である人件費に着目

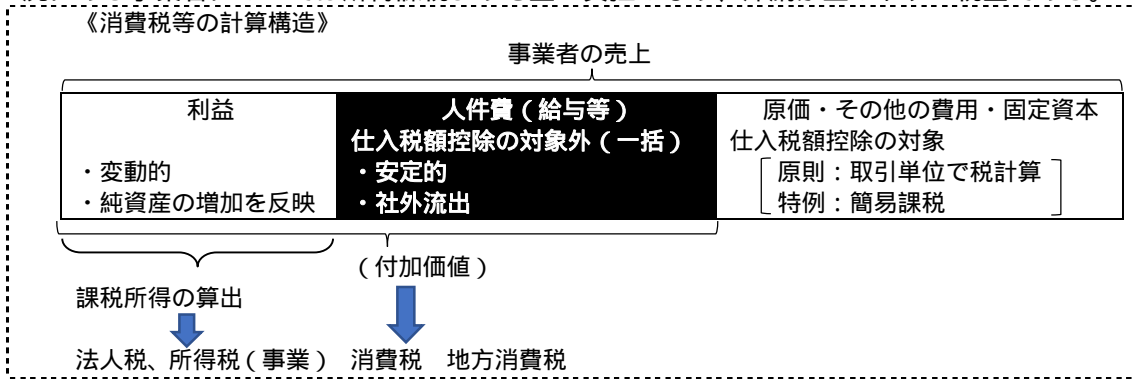
本研究では、上記2.で示した条件を満たすような新たな特例措置として、人件費アプローチに基づく追加的な税額控除の仕組みを提言した。それは、本則課税における現行の仕入税額控除等に加え、給与等の人件費の一定割合を追加的に税額控除するというものである。人件費に着目したアプローチをとった理由は、以下とおりである。

消費税は景気拡張期や後退期にかかわらず安定的な税収を維持している。消費税が景気後退期においても安定した税収を維持できているということは、一部の事業者に消費税の転嫁や納税の面でしわ寄せがきていることを意味する。本研究では、消費税の安定した税収をもたらす要因である一方で、事業者の転嫁困難性や滞納の主たる要因となりうるのが人件費であるととらえている。そのことを消費税の計算構造を基に説明する(下図参照)。

消費税の課税ベースである付加価値の要素のうち、事業者が得た利益は経済動向によって増

減する傾向があるのに対し、従業員等に支給した給与等の人件費は比較的安定的に推移（200兆円程度の年度が多い）しており、これが消費税の税込安定性と多収性をもたらしている直接的要因である。消費税率が一桁であっても、他の基幹税である所得税や法人税並みの税込を確保できているのは、消費税の課税ベースに人件費が含まれており、そのウエイトが大きいからである。その意味で、消費税は多収性に優れた税金であるといえる。

しかし、消費税の課税ベースに人件費が含まれていることは、一部の事業者にとって過重な負担をもたらすことがある。もし事業者において販売先への消費税の転嫁がまったくできなければ、「利益」相当額に係る消費税の負担は所得課税と実質的に同様の趣旨になるが、利益（純資産の増加を反映）から納税されると見れば資金的裏付けは一応ある。一方、「人件費」相当額に係る消費税については、人件費が事業者にとっては流出項目であることから、その納税資金の裏付けはない。消費税は、その計算構造に由来する資金的な理由から、転嫁困難な状況にある事業者にとっては所得課税よりも重い負担となり、滞納が生じやすい税金である。



(2) 付加価値率を用いた分析アプローチ

会計検査院の現地検査の報告書（平成24年10月）によれば、特定の年度について簡易課税制度を実際に適用している事業者だけを検査対象にし、それらの課税仕入率とみなし仕入率との比較によって益税が発生していることを問題視している。これでは、一面的な評価にならない。中小の課税事業者（課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円超から5,000万円以下）の中には、簡易課税制度を適用すると納税額が増えるために本則課税を適用している者も存在する。

本研究では、中小の課税事業者間における簡易課税制度の適用機会を巡る不均衡の実態を把握するために、課税仕入率を直接の分析対象にするのではなく、課税仕入率と裏表の関係にある付加価値率（＝100％－課税仕入率）を分析対象とした（上記図表：売上げに占めるとの割合）。付加価値率は、利用可能な統計データ（法人企業統計、経済センサス）を用いて概括的に検討することができる。この方法によって、各業種における法人全体の付加価値率を事業規模別に時系列で算定して動態観察を行うとともに、付加価値の要素（利益と人件費）に着目した分析も可能となった。

(3) 事業者の転嫁困難性を消費者の視点も踏まえ実証的に解明

簡易課税制度の実質的機能（中小事業者の転嫁困難性によって生じるいわゆる損税の負担を解消又は軽減）や消費税率の引き上げや軽減税率の導入が中小事業者の転嫁や納税等に与える影響について業種別に実態把握するために、事業関係者（法人の財務・経理・会計に従事する役職者等を対象、個人事業者を除く）へのアンケート調査を2018年11月に実施した。また、消費税率の引き上げや軽減税率の導入が中小事業者の転嫁や納税等に与える影響について、消費者の視点も踏まえて考察するために、消費者へのアンケート調査を2018年12月に実施した。アンケート調査は、いずれもマーケティングリサーチ業界最大手の株式会社インテージに委託し、同社登録の2百万人超のモニターを対象としたインターネット調査により実施した。

4. 研究成果

(1) 簡素で公平な仕組みの提言

本研究では、簡易課税制度の仕組みでは改正を積み重ねても内在する矛盾を解決することができないことを確認した上で、簡易課税制度が非公式に果たしてきた実質的な機能（中小事業者の転嫁困難性によって生じるいわゆる損税の負担を解消又は軽減）を重視し、それを正当な目的の一つとして認める形で、簡素で公平な仕組みを再構築する必要性とその骨子について論じた（下記5. 論文）。特例措置案の骨子を簡易課税制度と比較して示すと以下ようになる。

区分	現行の簡易課税制度	新たな特例措置案
制度の趣旨	事務負担の軽減	事業者の損税の負担の解消又は軽減
方式	税額控除	税額控除
控除額	事業区分（第1種～第6種）別にみなし仕入率（90%、80%、70%、60%、50%、40%）を適用して税額控除	事業者が支給した給与等の人件費の一定割合相当額を仕入税額控除とは別枠で追加的に税額控除
対象事業者	基準期間の課税売上高が5,000万円以下	一定の中小事業者を対象

手続き	対象事業者による選択適用	対象事業者に一律に適用
-----	--------------	-------------

右欄の特例措置案の提言の趣旨は、事業区分別のみなし仕入率に基づく階段状の税額控除方式から、事業区分を廃し各事業者の件費の一定割合を基準にしたシームレス (seamless) な税額控除方式への転換を目指すものである。

(2) 事業者間の簡易課税制度の適用機会の不均衡の実態解明

上記(1)の論証を補強するために、会計検査院が平成 24 (2012) 年に実施した簡易課税制度のみなし仕入率に関する実地検査の内容の批判的考察を行った上で、同制度に内在する根本的な問題 (欠陥) について論じた (下記 5. 論文)。その考察に当たり、各業種における法人全体の付加価値率を事業規模別に時系列で算定して動態観察を行うとともに、付加価値の要素 (利益と件費) に着目した分析した結果を示した。

(3) 簡易課税制度の実質的機能の実態把握

本研究では、簡易課税制度の実質的機能 (中小事業者の転嫁困難性によって生じるいわゆる損税の負担を解消又は軽減) が、中小事業者の経営にどの程度の効果を与えているのかについて、事業関係者に対するアンケート調査により検証した。その結果、簡易課税制度選択事業者の 2 割強は転嫁がきちんとなされていないので、簡易課税制度による節税分がなくなると、減少した営業利益の補てんが出来なくなると見込まれると認識していることが判明した。

(4) 消費税率の引き上げと軽減税率の導入による影響の分析

本研究では 2.(3) で述べたように、業種別に事業者の転嫁困難性等の実態把握のために事業関係者及び消費者に対するアンケート調査を実施した。以下では、それらの中から抜粋したものを示しておく。まず、消費者の視点からの分析例として、2019 年の消費税率 10% 引き上げに向けた消費者の意識に関するものをとりあげる。

《消費者 (n=1,000) に対する質問》

問 6 来年 (2019 年) 10 月 1 日から消費税率が 8% から 10% へ引き上げられるとともに、低所得者対策として軽減税率 8% が導入される予定です。軽減税率の対象品目は、(1) 酒類・外食を除く飲食料品と、(2) 週 2 回以上発行される新聞 (定期購読契約に基づくもの) です。消費税率の引き上げをきっかけに、あなたの普段の買い物の仕方は変わると思いませんか。

特に変わらないと思う。

消費税率の引き上げ前に普段よりも多く買い物をするかもしれないが、その後はもとの買い物の仕方に戻ると思う。

消費税率の引き上げをきっかけにして、家計を引き締める (節約する) ようになると思う。

その他 ()

わからない / 答えたくない。

(回答は 1 つ)

《回答結果》 (%)

性別	n	特に変わらない	引き上げ前に多く買い、その後、もとに戻る	引き上げをきっかけに節約する	その他
TOTAL	n=1000	32.6	23.2	39.0	4.3
男性	496	39.9	20.0	35.3	3.8
女性	504	25.4	26.4	42.7	4.8

有意差あり (P<0.001**)。 は除外。(男女別・年齢階級別の分析結果は、掲載略。)

また、(問 6) の質問の前に (問 5) 「平成 26 (2014) 年 4 月 1 日に消費税率が 5% から 8% に引き上げられたことをきっかけに、普段の買い物の仕方に変化はありましたか。」という質問を同一モニターに対して行った。調査時点 (2018 年 12 月) から見て、問 5 は過去の税率引き上げにより、また、問 6 は近い将来に予定されている税率引き上げにより、消費に与えた (与えるであろう) 影響について同趣旨の質問をしたものである。

消費税率引き上げに対する消費行動	性別	問 5 の回答 (経験) 税率: 5% 8% 2014.4 ~	問 6 の回答 (見込) 税率: 8% 10% 2019.10 ~	増 減
特に変わらない。	全体	46.2%	32.6%	13.6%
	男性	51.4	39.9	11.5
	女性	41.1	25.4	15.7
税率引き上げ前に多く買い、その後、もとに戻る。	全体	24.9	23.2	1.7
	男性	19.6	20.2	0.6
	女性	30.2	26.4	3.8
税率引き上げをきっかけに節約する。	全体	24.4	39.0	+ 14.6
	男性	24.6	35.3	+ 10.7
	女性	24.2	42.7	+ 18.5

両者の回答結果を比較すると、節約志向が強くなっていることがうかがえる。2014 年 4 月からの税率引き上げは 3% 増加したのに対し、2019 年 10 月に予定されている税率引き上げは 2% の増加にとどまり、また、食料品等に軽減税率 8% が適用されることに加え、景気が落ち込むことを防ぐために各種の経済対策が講じられる予定である。しかし、上記分析結果の通り、後者の方が、消費者の

意識では節約志向が強くなっている。

一方、事業関係者に対するアンケート結果によれば、消費者の意識とは対照的な結果が得られた。事業者（法人）における消費税の転嫁に関して、問12（2014年4月の消費税率引き上げによる転嫁の状況）と問13（2019年10月予定の消費税率引き上げによる転嫁の見込み）の回答結果の割合を比較した場合、業種別では大きな差異が生じているものがあるが、全体では大きな差はなかった。事業者側には売上げの維持・拡大あるいは円滑な転嫁に対する期待があるのに対し、消費者側には節約志向（消費抑制）の心理が働いており、両者の間にはギャップが存在すると見込まれる。

対事業関係者アンケートの例として、人手不足による人件費の上昇と消費税の納税への影響についての質問とその回答結果例を示しておく。

《課税事業者の関係者（n=2,213）に対する質問》

問17	近年では人手不足に伴い人件費が上昇傾向にあります。そのことはあなたの会社の消費税の納税に影響を与えましたか。
	人件費の上昇に伴い、消費税の納税に窮するなどの影響が出た。
	人件費は上昇したが、消費税の納税に窮するなどの影響は出ていない。
	当社では人件費は上昇傾向にはない。
	その他（ ）

（答えは1つ）

合計（問7 回答者 2,213 - 無回答 411 = 1,802）

《回答結果》

事業区分	業種 ^(注1)	合計 1,802	(%)
			17.6 55.8 26.5
1種	卸売業	187	7.0 64.2 28.9
2種	小売業	122	26.2 54.9 18.9
3種	農業、林業、漁業	6	16.7 50.0 33.3
	鉱業	5	100.0
	建設業	236	23.3 46.2 30.1
	製造業 ^(注2)	349	15.8 65.0 19.2
	電気業等 ^(注3)	23	13.0 60.9 26.1
4種	飲食店業	27	51.9 33.3 14.8
5種	運輸通信業	126	12.7 69.8 17.5
	金融・保険業	90	7.8 57.8 34.4
	専門・技術サービス業等 ^(注4)	94	20.2 41.5 38.3
	宿泊業	14	28.6 42.9 28.6
	生活関連サービス業等 ^(注5)	54	18.5 53.7 27.8
	教育、学習支援業	32	21.9 53.1 25.0
	医療、福祉	62	24.2 56.5 19.4
	上記以外のサービス業	195	16.9 57.4 25.6
6種	不動産業	93	15.1 38.7 46.2
4種	その他の業種	87	21.8 42.5 34.5

（注1）消費税法37条1項は、原則的なみなし仕入率を60%（第4種事業）とし、消費税法施行令57条1項において第1種、第2種、第3種、第5種、第6種の各事業のみなし仕入率をそれぞれ定め、同57条5項及び6項においてそれぞれの事業区分に該当する事業

を規定している。

(注2) 製造小売業を含む。

(注3) 電気業、ガス業、熱供給業及び水道業。

(注4) 専門技術サービス業(法律、特許、公証人役場、司法書士、土地家屋調査士、行政書士、公認会計士、税理士、社会保険労務士、デザイン業、著述・芸術家業、経営コンサルタント業、設計、測量、検査の事務所等)、学術研究、広告業。

(注5) 生活関連サービス業(洗濯・理容・美容・浴場業、旅行業、家事サービス業等)、娯楽業。

人件費の上昇に伴い、消費税の納税に窮するなどの影響が顕著に出ている業種は、飲食店業と宿泊業である。中小事業者あるいは飲食店業や宿泊業等の特定の業種においては、2019年10月に消費税率が引き上げられることになれば、転嫁困難性や滞納の問題が更に顕在化するであろう。仮に、上記(1)に示したような人件費アプローチに基づく控除制度のようなものが導入されれば、消費税率の引き上げによる衝撃も合理的かつ公平に緩和されることになると考えられる。

消費税制度を景気拡張期・後退期を問わず持続的・安定的に維持していくためには、特に消費が低迷する景気後退期において中小事業者の転嫁困難性の問題をいかに解決するかにかかっていると考える。その解決策を消費税制度の枠内に求めるとした場合、上記の人件費アプローチに基づく控除制度は、簡素で公平な措置であると考えられる。

5. 主な発表論文等

[雑誌論文](計4件)

藤巻 一男、消費税率の引き上げが事業者及び消費者に与える影響 インターネット調査(2018年11月・12月実施)の結果、新潟大学経済論集、Vol.106、2019、93-128

<http://hdl.handle.net/10191/51043>

藤巻 一男、消費税法における簡易仕入税額控除制度の欠陥の分析 会計検査院による平成24年10月報告書の批判的考察、新潟大学経済論集、Vol.105、2018、35-65

<http://hdl.handle.net/10191/50633>

藤巻 一男、消費税法における簡易仕入税額控除制度の問題と限界：人件費アプローチに基づく特例措置の提言、新潟大学経済論集、Vol.104、2018、77-115、

<http://hdl.handle.net/10191/49873>

藤巻 一男、付加価値税としての消費税の意義と問題点：制度論議の死角にある給与等を中心として、税経通信 71(9)、2016、163-173

[学会発表](計0件)

[研究会発表](計2件)

藤巻 一男、新潟大学六華会計人会、2018年9月4日、消費税法における簡易仕入税額控除制度の問題と限界 人件費アプローチに基づく特例措置の提言

藤巻 一男、新潟大学六華会計人会、2015年3月19日、消費税率10%引き上げ後の未来の税体系について考える 計算構造から見た消費税の限界と所得税の復権

6. 研究組織

(1)研究分担者

なし。

(2)研究協力者

なし。

科研費による研究は、研究者の自覚と責任において実施するものです。そのため、研究の実施や研究成果の公表等については、国の要請等に基づくものではなく、その研究成果に関する見解や責任は、研究者個人に帰属されます。