

消費税の転嫁問題と措置法の直接効果規定 —税法及び経済法からの考察—

Imputation Problems of Consumption Tax and Direct Effect of Regulations of the Special Measures Law —Study of Tax Law and Economic Law—

林 幸一 栗城利明
Koichi Hayashi Toshiaki Kuriki
(広島大学) (大阪経済大学)

要 約

消費税の転嫁阻害行為の多くは、取引上の優越的地位の濫用から生じている。消費税転嫁対策措置法等により、合理的な理由を欠く特定事業者の濫用行為は禁止され、消費税の転嫁が行える法的制度の整備が進んだことは評価できる。一方、①規制事例としては買ったたきが多くを占めるが、特定事業者がこうした直接的な転嫁阻害行為を避け、間接的な利益提供の要請等を行うこと、②公取委の規制事例には、免税事業者に対するものが多く、免税事業者に対し、消費税の転嫁を拒否することに問題はないと誤解している特定事業者が多数存在することをうかがわせること、③非課税事業者が高額の設備投資等を行う場合、課税仕入分の即時控除が行えず、価格転嫁が自由に行えない、あるいは価格に転嫁するにしても支払消費税分の売上での回収に相当な年月を要し、設備投資を逡巡する要因となっている等の問題がなお存在すると考える。

現行制度を前提にするならば、①については、公取委などは利益提供の要請等の間接的な転嫁阻害行為に、より配慮すること、②については、益税問題を意識しつつも、免税事業者に対し消費税転嫁を拒否するのは、消費税転嫁阻害行為に該当する旨の周知徹底を図ることが必要と考える。また③については、EUのVAT制度にある非課税売上を課税売上にすることで、前段階税額を控除することを選択できるオプション制度を参考に、既存の消費課税の選択肢を広げる立法での対応を検討する必要があると考える。

キーワード：転嫁、消費税法、措置法、下請法、独禁法

はじめに

本稿では、税法及び経済法の両者の観点から、消費税（地方消費税を含む。以下同じ）の転嫁問題及び消費税転嫁対策特別措置法（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：以下「措置法」という）の規定について検討を行う。平成25年6月、消費税率の段階的引き上げを踏まえ、措置法が可決・成立し、同年10月より施行されている。同法の1条は、その目的を「消費税の円滑かつ適正な転嫁を確保」とし、以下の4つの規定を設けている。

- ① 消費税の転嫁阻害行為の是正に関する規定（3条～7条）
- ② 消費税の転嫁阻害表示の是正に関する規定（8条、9条）
- ③ 総額表示義務に関する規定（10条、11条）
- ④ 消費税の転嫁及び表示についてのカルテルに関する規定（12条、13条）

措置法における規定は、①の直接効果規定、②～④の間接効果規定に大別されるが、同法は消費税法の特例にとどまらず、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（以下「独禁法」という）、下請代金支払遅延等防止法（以下「下請法」

という)、不当景品類及び不当表示防止法(以下「景表法」という)の特例を定めるものとなっている。本稿では、特に①の直接効果規定を中心に紹介・整理し、検討を行うこととする¹。

1 消費税の転嫁と法的対応

(1) 消費税の転嫁

税制改革法11条(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。

2 国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、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。

消費税は最終消費段階における商品・役務の価格に比例する従価税であり、消費者が負担することを前提とする租税である。ただし間接税に属する租税であり、実際に申告、納税を行う者は消費者ではなく、例えば流通を例にすると、卸売業者から小売業者、小売業者から消費者という取引の各段階で各業者が申告・納税を行うことになる。換言すると、消費税は仕入税額控除方式の下、取引の各段階において価格に広く薄く「転嫁」(上乘せ)されながら、最終段階の消費者との取引価格に累積され、消費者が負担する仕組みとなっている²。

税制改革法は、昭和63年12月30日に消費税法と併せ公布された。消費税の転嫁について、同法11条は「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」ことが望まれるとしている。しかし、現実には下請事業者による消費税の転嫁を親事業者が拒否する、あるいは納入業者による消費税の転嫁を大規模小売事業者が拒否するということが存在し、その場合、転嫁し得ない事業者、典型的には取引交渉力の乏しい中小企業は本来負担する必要のない消費税を自らが負担するという問題が生じることになる³。

(2) 法的対応

社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律(平成26年4月1日施行:以下「税制抜本改革法」という)

7条(税制に関する抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置)

一ホ 消費税率が段階的に引き上げられることも踏まえ、消費税……の円滑かつ適正な転嫁に支障が生ずることがないように、事業者の実態を十分に把握し、次に定める取組を含め、より徹底した対策を講ずる。

(3) 取引上の優越的な地位を利用して下請事業者等からの消費税の転嫁の要請を一方的に拒否すること等の不公正な取引の取締まり及び監視の強化を行うこと。

(6) 消費税の円滑かつ適正な転嫁を促進する観点から、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律及び下請代金支払遅延等防止法……の特例に係る必要な法制上の措置を講ずること。

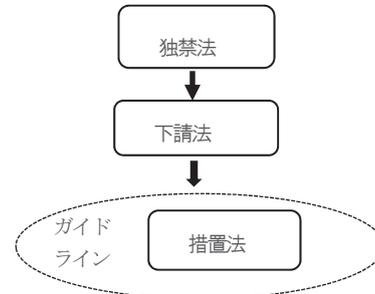
消費税の転嫁阻害行為は、独禁法の優越的地位の濫用や下請法の親事業者の遵守事項に該当することがある。こうしたことは平成元年4月の消費税導入前から既に意識されており、公正取引委員会(以下「公取委」という)は「消費税の転嫁と独占禁止法についての手引き」(昭和63年12月)において、考え方を明らかにするとともに⁴、独禁法は一定の取引分野における競争を実質的に制限する共同行為(カルテル)を不当な取引制限として禁止し(2条6項・3条)、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律の適用除外等に関する法律に、転嫁及び表示カルテル(以下「転嫁カルテル等」という)に関する適用除外の規定が定められた⁵。換言すると、3%の消費税導入の際は転嫁対策として、また中小企業が円滑かつ適切に消費税を転嫁するために、転嫁カルテルについては参加事業者の2/3が中小企業であるという条件の下、表示カルテルについては特に参加事業者に条件を設けず、いずれも公取委への「届出」により独禁法の適用を除外するという特別の対応がとられたが⁶、転嫁阻害行為については、既存の独禁法および下請法を適切に運用し、対処することに留まるものであった。

平成9年、消費税率が5%に引き上げられた際、参加事業者に条件を設けずに、転嫁カルテル等に独禁法の適用除外を拡大は認められなかったが、その理由について、公取委職員によると、「我が国にとって消費税は極めてなじみが薄いことから、導入時に限っての臨時・暫定的措置として、消費税の転嫁・表示についての一定の共同行為（転嫁カルテル（中小事業者に限定）・表示カルテル）を行うことが認められたのであり、平成9年の段階では消費税導入時から歳月が経過し「消費税は極めてなじみが薄い」という状況ではなくなったため、転嫁カルテル等に独禁法の適用除外の拡大が認められることはなかったと解説されている⁷。他方において公取委は「消費税の引上げ及び地方消費税の導入に伴う転嫁・表示に関する独占禁止法及び関連法令の考え方」（平成8年12月）を公表した⁸。同考え方においても転嫁阻害行為についての特別な対応は行われず、結局、平成元年の消費税導入時、平成9年の消費税率引き上げ時のいずれの時期においても、転嫁阻害行為については、既存の独禁法及び下請法を適切に運用し、対処するという内容にとどまるものであった。

平成25年、措置法が新たに施行され、転嫁阻害行為に対し特別の法的対応がとられることになった。この理由は税制抜本改革法7条が述べるように「消費税率が段階的に引き上げられることも踏まえ……より徹底した施策を講ずる」ためである。これについては、「今次の消費税率の引上げは、短期間のうちに二段階での引上げをするものであることに加え、デフレ経済の状況が続く中であっては、消費税率引上げに応じて対価を上げることが困難であることは想像に難くないところである。そして、消費税を転嫁できないことによる不利益が集中するのは中小企業であることが予想され、中小企業等からは消費税率の引上げにつき強い反対意見があった。そのため、今次の消費税率の引上げを実現するためには、政治的にも、中小企業等の懸念に対して最大限の配慮をする必要があり、これまでにない対策が講じられることになったからと考えられる⁹。

転嫁阻害行為が独禁法の優越的地位の濫用に該当するならば、公取委は排除措置を命じ、一定の条件の下、課徴金の納付を命じることになる。更

に、例えば買ったときに該当するなど、下請法上の親事業者の遵守事項に該当するならば、公取委は親事業者に対し必要な措置をとるよう勧告することになる¹⁰。このように既存の法律によって転



独禁法・下請法と措置法との関係

嫁阻害行為を規制することは可能であるものの、独禁法では被害者を直接的に救済することは難しく、下請法では遵守事項に該当する場合、公取委は勧告を行うとされるが、同法の適用範囲は、製造・修理・情報成果物作成・役務提供のいずれかの委託に該当する場合に限られる¹¹。このため平成33年3月末までの時限立法ではあるものの、税制抜本改革法7条に従い、独禁法および下請法の「特例に係る必要な法制上の措置」としての措置法が誕生した。

2 転嫁阻害行為の是正に関する特別措置

(1) 適用範囲

措置法2条（定義）

この法律において「特定事業者」とは、次に掲げる事業者をいう。

- 一 一般消費者が日常使用する商品の小売業を行う者……であって、その規模が大きいものとして公正取引委員会規則で定めるもの（以下「大規模小売事業者」という。）
- 二 法人である事業者であって、次に掲げる事業者から継続して商品又は役務の供給を受けるもの（大規模小売事業者を除く。）
 - イ 個人である事業者
 - ロ 人格のない社団等……である事業者
 - ハ 資本金の額又は出資の総額が3億円以下である事業者

2 この法律において「特定供給事業者」とは、次に掲げる事業者をいう。

- 一 事業者が大規模小売業者に継続して商品

又は役務を供給する場合における当該商品又は役務を供給する事業者

二 前項第2号イからハまでに掲げる事業者が同号の特定事業者に継続して商品又は役務を供給する場合における当該同号イからハまでに掲げる事業者

措置法は、買手が自己の有する取引交渉力の濫用を問題にするものであり、売手である特定供給事業者と買手である特定事業者との取引において、後者が前者に対し、濫用行為を行うことを禁止している。なお、特定事業者とは、①大規模小売事業者及び②個人事業者や資本金が3億円以下の中小企業などと取引を行う事業者をいい、①又は②に対し商品又は役務を提供する事業者を特定供給事業者という。

①については、大規模小売事業者（特定事業者）と納入業者（特定供給事業者）との取引を対象にする。前事業年度における売上高が100億円以上ならば大規模小売業者に該当し、100億円未満であっても東京都特別区及び地方自治法が定める指定都市¹²において店舗面積が3千平方メートル以上又はそれ以外の市町村にあっては店舗面積が1500平方メートル以上であるならば、大規模小売業者に該当する¹³。典型的には全国展開している大型スーパーやコンビニエンス・ストアなどが考えられ、これら事業者に対し商品・役務を供給する事業者はすべて特定供給業者に該当する（措置法2条2項1号）。同号は事業規模要件を定めていないが、この理由は供給側は「大規模小売事業者との関係では、たとえ巨大メーカーであっても、価格設定や納入条件等で弱い立場にあるから」とされる¹⁴。

②については、個人事業者を含む中小企業との継続的取引を広く対象とするために設けられたものである。典型的には、親事業者を特定事業者、下請事業者を特定供給事業者とする下請取引が考えられる¹⁵。措置法は「継続して」という文言を用いているが、この趣旨は「継続的取引関係にある事業者間においては、取引の一方当事者の立場が強くなりがちであることから設けられたものであり」、事業者間において取引の対象となる個別の商品を単位に判断するのではなく、事業者を単位に継続的取引関係が認められれば要件を充足すると解する¹⁶。すなわち、Aという商品・役務に

ついて継続した取引関係があれば、新たな商品・役務Bについて取引を行う場合であっても「継続して」の要件を満たすことになる¹⁷。

(2) 規制実績

措置法は、転嫁阻害行為として①減額（3条1号前段）、②買ったたき（3条1号後段）、③商品購入・役務利用の要請、利益提供の要請（3条2号）、④本体価格による交渉の拒否（3条3号）、⑤報復措置（3条4号）の5種類の行為を定めている。

平成29年3月までの公取委及び中小企業庁（以下「中企庁」という）による規制実績は、次のとおりである¹⁸。

	指導	勧告	合計
①減額	111	3	114
②買ったたき	2951	38	2989
③利益提供の要請など	72	0	72
④本体価格の交渉拒否	256	0	256
⑤報復措置	0	0	0
合計	3390	41	3431

措置件数の内訳（平成25年10月～29年3月）

指導又は勧告のうち、買ったたきが違反行為全体の87%を占め、同行為を勧告に限ると93%となっており、措置法の違反行為のおよそ90%が買ったたきとなっている。本体価格による交渉の拒否は2位であり、全体の7.5%を占めるに過ぎない。以上からは、まずは買ったたきを規制する必要があると考えられる。

以下、これら①～⑤の類型ごとにその詳細を見ていくこととする。

(3) 減額、買ったたき（傍点：筆者加筆・以下同じ）

措置法3条（特定事業者の遵守事項）

特定事業者は、平成26年4月1日以後に特定供給事業者から受ける商品又は役務の供給に関して、次に掲げる行為をしてはならない。

一 商品若しくは役務の対価の額を減じ、又は商品若しくは役務の対価の額を当該商品若しくは役務と同種若しくは類似の商品若しくは役務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。

下請法4条（親事業者の遵守事項）

親事業者は、下請事業者に対し製造委託等をし

た場合は、次の各号……に掲げる行為をしてはならない。

三 下請事業者の責に帰すべき理由がないのに、下請代金の額を減ずること。

五 下請事業者の給付の内容と同種又は類似の内容の給付に対し通常支払われる対価に比し著しく低い下請代金の額を不当に定めること。

ア 減額

措置法3条1号の前段は減額、後段は買ったときについて定めている。公取委がウェブに掲載している「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及びガイドライン等について（詳細版）」（以下「公取委ウェブ解説」という）によると、「特定事業者が、特定供給事業者から供給を受ける商品又は役務について、合理的な理由なく既に取り決められた対価から事後的に減じて支払うこと」を減額といい、「特定事業者が、特定供給事業者から供給を受ける商品又は役務の対価について、合理的な理由なく通常支払われる対価よりも低く定める行為」を買いたたきという¹⁹。

両者の差異は、減額とは、商品・役務の「発注後」に当初定めた対価を引き下げる行為をいうのに対し、買ったたきとは、「発注前」の価格交渉において格安の対価を定めることにある²⁰。なお、「対価」という文言が共に用いられているが、公取委による「消費税の転嫁を阻害する行為等に関する消費税転嫁対策特別対策法、独占禁止法及び下請法上の考え方」（平成25年9月）（以下「ガイドライン」という）によると、「対価」とは、特定事業者と特定供給事業者の間で取り決めた商品・役務の供給に係る価格を意味し、消費税を含んだ価格をいうとされる²¹。

減額の典型例は、特定事業者と特定供給事業者との間において、本体価格に消費税分を上乗せした額を対価とする内容の契約を結んでいたものの、支払の際に、特定事業者が消費税分の全額又は一部を対価から減じるような場合である²²。このような行為を認めると、既に両当事者の間において契約が結ばれているにもかかわらず、特定事業者による一方的な契約見直しの結果、特定供給事業者は当初負担する必要のなかった負担をかかえることとなる。

一方、下請法4条3号は単に「下請代金の額を

減ずること」と述べず、「下請事業者の責に帰すべき理由がないのに、下請代金の額を減ずること」と定めていることを踏まえると、特定事業者による減額が是認される場合として、例えば特定供給事業者が納入した商品に瑕疵があるというような、典型的には特定供給事業者が何らかの責めを負うような場合が考えられる。

しかしながら、措置法3条1号前段には「下請事業者の責に帰すべき理由がないのに」に相当する文言が存在しない。この点に関し、①措置法には下請法とは異なり、「特定供給事業者による消費税の転嫁を拒むこと」という文言が別に存在し、②公取委ウェブ解説は措置法の買ったたきを「合理的な理由なく……事後的に減じて支払うこと」と定義し、条文には存在しない「合理的な理由」という文言を意図的に用いている。措置法の立場に立つと、既に取り決められた対価について「事後的に減じて支払うこと」により消費税の転嫁を妨げる行為は基本的には措置法に違反することから、わざわざ「下請事業者の責に帰すべき理由がないのに」のような文言を用いる必要性が乏しかったといえるのかも知れない。

とはいうものの、すべての減額を一律に違反とするわけにもいかず、条文に文言は存在しない「合理的な理由」を条件に、例えば商品に瑕疵があるような場合には、特定事業者による事後の対価の引き下げに「合理的な理由」があるとし、特定事業者の当該行為は3条1号の減額に該当せず措置法に違反しない、と取り扱う²³。換言すると、措置法の減額に該当するか否かの判断は、先ず、特定事業者が発注後に対価を引き下げているかを判断し、こうした行為が確認されるならば、発注者の行為に「合理的な理由」の有無により、措置法に違反するか否かが決まる。このように措置法上の減額は、「合理的な理由」が事実上その要件になると思われる。

なお、ガイドラインは、措置法上の減額対象に該当しない「合理的な理由」として、以下の場合を示している²⁴。

①商品に瑕疵がある場合や、納期に遅れた場合等、特定供給事業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。

②一定期間内に一定数量を超えた発注を達成した

場合には、特定供給事業者が特定事業者に対して、発注増加分によるコスト削減効果を反映したりべートを支払う旨の取決めが従来から存在し、当該取決めに基づく対価の額から事後的にりべート分の額を減じる場合。

イ 減額の勧告事例

以下、減額（及び買ったたき）が問題になった公取委の勧告事例について、その概要を紹介する²⁵。

(ア) 事実

Yは、商業施設を所有する事業者（以下「賃貸人」という）と賃貸借契約を締結のうえ店舗として賃借し、自己の子会社に貸付けた。Yは、平成26年4月分及び5月分の賃料について、税込み（消費税を含む金額）で契約しているほとんどの賃貸人に対し、消費税率引き上げ分を上乗せして支払った。その後、Yは自己の子会社Aを通じ、平成26年6月分以後の賃料については3月分の賃料と同額に定めるとともに（買ったたき）、4月分および5月分の賃料については、消費税率引き上げ分を6月分から差し引くことを賃貸人に要請し、要請に応じた賃貸人に対しては6月分の賃料を減じて支払った（減額）。

(イ) 勧告²⁶

①今後、特定供給事業者から受ける役務に関して、対価の額を減じることにより、特定供給事業者による消費税の転嫁を拒むことがないよう、自社の役員及び従業員に周知徹底するとともに、措置法の研修を行うなど社内体制の整備のために必要な措置を講じること。

②③（省略）

ウ 買ったたき

(ア) 判断基準と措置法・下請法の要件

一般に、買ったたきとは、商品・役務の発注前の価格交渉において低い対価を定めることであり、措置法においては「通常支払われる対価に比べ低く定めること」（3条1号後段）をいう。したがって、措置法の買ったたきに該当するか否かの判断基準は「通常支払われる対価」である。判断の手順は、まず、「通常支払われる対価」を確定した後に、特定事業者が「低く定めること」、すなわち実際の取引の対価が「通常支払われる対

価」に比べ低いかなどを判断し、最後に、実際の取引の対価が「通常支払われる対価」に比べ低い場合、特定事業者が「低く定めること」について減額と同様、「合理的な理由」を有するか否かによって、特定事業者の価格設定が措置法の買ったたきに該当するか否かが決まると考えられる²⁷。

「通常支払われる対価」について、ガイドラインは、「通常（と）は、特定事業者と特定供給事業者との間で取引している商品又は役務の消費税率引上げ前の対価に消費税率引上げ分を上乗せした額」としている²⁸。本体価格が100円の商品の取引の場合、平成26年4月の消費税率引き上げに際しては、本体価格に8%の税率に相当する8円を加えた場合、108円が「通常支払われる対価」になり、「本体価格が100円の商品について、消費税率引上げ後の対価を105円のまま据え置く」ような場合が買ったたきの典型例となる²⁹。したがって、特定事業者が対価を105円に据え置く場合はもちろん、106円、107円という対価を定めた場合も、「合理的な理由」を欠くならば、措置法の買ったたきに該当する。

一方、下請法も買ったたきを規制対象とし、「通常支払われる対価」という文言は措置法と一致する。しかし、下請法では「著しく低い下請代金の額を不当に定める」となっており、「著しく」「不当に」という文言が示すように、規制のハードルが措置法に比べ文言上、高く定められている。換言すると、措置法は下請法に比べ、より低いレベルにおいて買ったたきを規制の対象にしているように見える。下請法の運用について、公取委は「下請代金支払遅延等防止法に関する運用基準」（以下「下請法運用基準」という）を公表しているが、同基準によると、「通常支払われる対価」とは、「当該下請事業者の属する取引地域において一般に支払われる対価」をいう³⁰。すなわち下請法における「通常支払われる対価」とは市場価格を意味し、買ったたき規制では、市場価格との乖離が問題となる³¹。措置法も下請法も「通常支払われる対価」を基準に、これを下回る価格設定を買ったたきと定めているが、基準となる「通常支払われる対価」について、措置法は従前の取引の対価、下請法は市場価格を意味し、用いる文言は同一であってもその意味内容は異なっている。こうしてみると、措置法と下請法の外観上

の要件の相違は、おそらく「通常支払われる対価」の意味の相違によると考えられる。

なおこの点について、他の研究者の説によると、舟田教授は³²、措置法に「著しく」という文言がないことは、措置法が消費税率の引き上げという具体的な事実を対象にするから当然のことであり、下請法の「不当に」という文言は、それに続く「定めること」との関係から、下請事業者と十分な協議なしに行われるなどの対価の決定の仕方を問題にする。措置法については、消費税率がアップすることを契機に対価の額を減じることが、この意味での「不当に」に該当するのであるから、措置法では、この要件を明示する必要がないと考えられたのだろう、と説明する。根岸教授は³³、下請法の「著しく低い」に対し、措置法では「低く」と定められていることについて、法案作成の当初からこのように定めようとはしていなかったが、中小企業側からのより厳しくという要請を踏まえ、規制の実効性を確保するために、こうした要件にしている説明している。

(イ) 合理的理由

減額の場合と同様に、ガイドラインは、措置法の買ったときに当たらない「合理的な理由」として、以下の場合を示している³⁴。

- ①原材料価格等が客観的にみて下落しており、当事者間の自由な価格交渉の結果³⁵、当該原材料価格等の下落を対価に反映させる場合。
- ②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を対価に反映させる場合。
- ③消費税転嫁対策特別措置法の施行日前から、既に当事者間の自由な価格交渉の結果、原材料の市価を客観的に反映させる方式で対価を定めている場合。

公取委は、下請法上の書面調査などによって転嫁阻害行為に対する情報収集なども併せ行っており、下請法に違反する行為については下請法に従い対処している³⁶。なお、措置法も下請法も公取委が運用する法律であるが、措置法の買ったとき規制に関し、下請法違反の未然防止について定めた同法の運用基準を参考にすることは、有用と思

われる。

下請法運用基準は、「買ったときに該当するか否かは、下請代金の額の決定に当たり下請事業者と十分な協議が行われたかどうか等対価の決定方法、差別的であるかどうか等の決定内容、通常の対価と当該給付に支払われる対価との乖離状況及び当該給付に必要な原材料等の価格動向等を勘案して総合的に判断する」としている³⁷。

(4) 商品購入・役務利用の要請、利益提供の要請 措置法3条（特定事業者の遵守事項）

特定事業者は、平成26年4月1日以後に特定供給事業者から受ける商品又は役務の供給に関して、次に掲げる行為をしてはならない。
二 特定供給事業者による消費税の転嫁に応じることと引換えに、自己の指定する商品を購入させ、若しくは自己の指定する役務を利用させ、又は自己のために金銭、役務その他の経済上の利益を提供させること。

下請法4条（親事業者の遵守事項）

親事業者は、下請事業者に対し製造委託等をした場合は、次の各号……に掲げる行為をしてはならない。

六 下請事業者の給付の内容を均質にし又はその改善を図るため必要がある場合その他正当な理由がある場合を除き、自己の指定する物を強制して購入させ、又は役務を強制して利用させること。

2 親事業者は、下請事業者に対し製造委託等をした場合は、次の各号……に掲げる行為をすることによって、下請事業者の利益を不当に害してはならない。

三 自己のために金銭、役務その他の経済上の利益を提供させること。

ア 商品購入・役務利用の要請

措置法は、下請法との関係においてその特例を定める法律であり、措置法3条2号前段の商品購入・役務利用の要請は下請法4条1項6号、後段の利益提供の要請は下請法4条2項3号に由来すると考えられる。

親事業者の遵守事項として下請法は、4条1項6号に商品購入・役務利用の要請を、同条2項3号に利益提供の要請を定めている。下請法4条の親事業者の遵守事項は、行為類型に該当すると基本

的に下請法に違反する行為と、利益を害するか否か実質的な判断を要する行為とに大別される³⁸。前者に該当する行為は4条1項に、後者に該当する行為は同2項に定めている。下請法は、商品購入・役務利用の要請について給付の内容を均質化するという「正当な理由」がある場合を除いて、親事業者が下請事業者に対し、商品の購入又は役務の利用を強制することを禁止している（4条1項6号）。ここでいう「正当な理由」も、(3)の減額、買ったたきに出てきた「合理的な理由」に相当する、と解される。

一方、ガイドラインは、措置法の商品購入・役務利用の要請にはならない「合理的な理由」がある場合として、以下を示している³⁹。

①特定の仕様を指示して商品の製造を発注する際に、当該商品の内容を均質にするため又はその改善を図るため必要があるなどの合理的必要性から、当該商品の製造に必要な原材料を購入させる場合。

②消費税率引上げに際して、特定事業者が電子受発注システムを新たに導入し、当該システムの利用を全ての取引先との間で取引条件とするなど、受発注業務のコスト削減のために合理的必要性がある場合に、当該システムを使用させる場合。

ガイドラインによると、措置法の商品購入・役務利用の要請に該当する典型例は、消費税の全部又は一部の転嫁に応じることと引き換えに、特定事業者が特定供給事業者に対し、例えばディナーショーのチケットを購入すること（商品購入）や、自社の宿泊施設を利用すること（役務利用）を要請するような場合である⁴⁰。措置法の条文（3条2号）には減額、買ったたきと同様、商品購入・役務利用の要請に、「合理的な理由」の文言は存在しないが、特定事業者が特定供給事業者に対し、「商品を購入させ（る）」又は「役務を利用させ（る）」行為⁴¹すべてを、合理的理由の有無を問わず一律に違反とすることには無理があると思われる。こうしたことからガイドラインの①に示されるように、例えば商品を均質化するために材料の購入を特定供給事業者に求めるといった場合などには、条文に文言は存在しないが特定事業者の行為に合理的理由を見出し、特定事業者の当該行為は3条2号の商品購入・役務利用の要請

に該当せず措置法に違反しない、と解することができる。

イ 利益提供の要請

措置法3条2号は「特定供給事業者による消費税の転嫁に応じることと引換えに」、特定事業者が「自己のために金銭、役務その他の経済上の利益を提供させること」を利益提供の要請と定めている。

ガイドラインは、利益提供の要請に該当する場合として、消費税率引上げの全部又は一部を上乗せすることを受け入れる代わりに、次の①～⑤を要請する場合を示している⁴²。

①消費税の転嫁の程度に応じて、取引先ごとに目標金額を定め、協賛金を要請する。

②通常必要となる費用を負担することなく、取引先に対し、従業員等の派遣又は増員を要請する。

③消費税率の引上げに伴う価格改定や、外税方式への価格表示の変更等に係る値札付け替え等のために、取引先に対し、従業員等の派遣を要請する。

④取引先に対し、取引の受発注に係るシステム変更に要する費用の全部又は一部の負担を要請する。

⑤金型等の設計図面、特許権等の知的財産権、その他経済上の利益を無償又は通常支払われる対価と比べて著しく低い対価で提供要請する。

下請法では、利益提供の要請に加え、そのことが「下請事業者の利益を不当に害して」はじめて違反となる（4条2項）。例えば一口に従業員の派遣要請といっても、PB商品の納入業者（下請事業者）が大規模小売事業者（親事業者）に従業員を派遣し、従業員が販売を支援することによってPB商品の売上が増大し、納入業者に利益がもたらされるような場合もあり得る。換言すると、減額、買ったたき、商品購入・役務利用の要請はいずれも基本的に取引の相手方に不利益を与える行為であるが、利益提供の要請は必ずしも取引の相手方に不利益を与えるとはいえない場合も存在する。こうしたことから下請法では、利益提供の要請に関し、下請事業者の利益を不当に害するか否かについて実質的な判断が求められる。公取委職員が措置法の利益提供の要請について、「取引

上合理的必要性があり、かつ、特定供給事業者に不当に不利益を与えない場合は……利益提供の要請に当たらない」と述べているのも、このような事例を念頭に入れたものだろうと思われる⁴³。

措置法の利益提供の要請を定める条文には、「合理的な理由」あるいは「利益を不当に害して」という文言も存在しないが（3条2号）、特定事業者が特定供給事業者に対し、「自己のために金銭、役務その他の経済上の利益を提供させる」場合、減額・買ったたきと同様、下請法にいう当該行為に「合理的な理由」があるか否か、更に、特定供給事業者の「利益を不当に害する」か否かを検討することによって、利益提供の要請に該当し、措置法に反するか否かが決まる、と解される。

ウ 利益提供の要請の具体事例⁴⁴

以下は税務訴訟であるが、原告（納税者）が支払った金員の性質が争点となっている。

（ア）概要

課税庁は、原告の法人税及び消費税の確定申告が、正当と認められない売上値引きにより売上計上漏れを生じていることなどを理由として、法人税及び消費税等の賦課決定を行った。原告側は取引先が下請法違反の指摘をおそれたため寄付を装ったものにすぎず、実質は売上値引きであり、売上計上漏れ等を理由に所得を過大に認定したのは違法である等と主張して、処分の取消しを求めた。

（イ）判示

原告の「各依頼書及び上記各覚書は、いずれも、下請法違反を指摘されることをおそれたB（親会社：筆者加筆）の要請に応じて作成されたものにすぎず、その存在が原告における拡売費用の負担を裏付けるものではないと……」との主張に対し、裁判所は「下請法違反を指摘されることを防止するために上記各文書を作成するのであれば、……暫定的な売上価格を実際に販売した規格品の価格に修正するという内容をそのまま上記各文書に記載することで、……目的は達成されたはず」である。しかしながら、「上記各文書にはそのような内容の記載はなされておらず、上記のとおり、Bが支出した価格対策費ないし拡売費用の一部を原告に負担させるという内容が記載されて

いるのであって、これでは、親事業者が禁止される「下請事業者の責に帰すべき理由がないのに、下請代金の額を減ずる」（略）ものとして、かえって下請法違反に問われかねない」と説示したうえで、「そうすると、……上記各供述は、……下請法違反を指摘されることを防止する内容になっていないという意味では、……不合理なものといわざるを得ない」とし、原告の主張を退けた。

（ウ）検討

売上値引きの場合と、下請先が利益提供の要請を受け入れた場合との税法上の差異は、売上と寄付金とに生じるが、売上が課税標準に直接加算されるのに対し、寄付金は課税上、法人税においてはその大部分が損金不算入となり、消費税においても対価性の点で課税対象外仕入となる。

本件は、親事業者が下請法違反の指摘を回避するため価格を修正する直接的な手法を取らず、より間接的な寄付等の形での利益提供の要請を行った事例の一つであるといえる。裁判所は、原告が親会社に支払った金員を売上値引きと主張するのに対し、判決は親会社の利益提供の要請に答えるもので、売上値引きを装った寄付に当たると判断した。

（5）本体価格による交渉の拒否、報復措置 措置法3条（特定事業者の遵守事項）

特定事業者は、平成26年4月1日以後に特定供給事業者から受ける商品又は役務の供給に関して、次に掲げる行為をしてはならない。

三 商品又は役務の供給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。

四 前3号に掲げる行為があるとして特定供給事業者が公正取引委員会、主務大臣又は中小企業庁長官に対しその事実を知らせたことを理由として、取引の数量を減じ、取引を停止し、その他不利益な取扱いをすること。

下請法4条（親事業者の遵守事項）

親事業者は、下請事業者に対し製造委託等をした場合は、次の各号……に掲げる行為をしてはならない。

七 親事業者が第1号若しくは第2号に掲げる行為をしている場合若しくは第3号から前号まで

に掲げる行為をした場合又は親事業者について次項各号……に該当する事実があると認められる場合に下請事業者が公正取引委員会又は中小企業庁長官に対しその事実を知らせたことを理由として、取引の数量を減じ、取引を停止し、その他不利益な取扱いをすること。

ア 本体価格による交渉の拒否

本体価格による交渉の拒否は、下請法には存在しない措置法独自の行為類型である。規制実績をみると、当該行為の指導件数は買ったたきの次に多く、当該行為に対し措置法が、一定の役割を果たしている。

措置法における本体価格による交渉の「申出を拒むこと」について、ガイドラインは、特定事業者が明示的に拒否する場合はもちろん、例えば、①「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、本体価格に消費税額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」、②「本体価格に消費税額を加えた総額しか記載できない見積書等の様式を定め、その様式の使用を余儀なくさせる場合」のように、特定供給事業者が本体価格に基づいて特定事業者と価格交渉を行うことを困難にさせる場合も含むとする⁴⁵。

消費税の総額（税込価格）表示は、B to C取引では平成16年4月から義務付けられるようになったが、同改正により、B to B取引においても税抜価格から税込価格による発注も一定程度進行するようになった。その場合、例えば大規模小売事業者が「消費税還元セール」のようなキャンペーンを行う際、販売価格の据え置きと同時に、納入価格の総額も据え置く、すなわち特定事業者が特定供給事業者による消費税の転嫁を拒否することが想定される。こうした点を踏まえると、総額による価格交渉に比べ、本体価格（税抜価格）による価格交渉には、特定事業者による買ったたきを予防する効果が考えられる⁴⁶。本措置にしたがって、まず、特定事業者と特定供給事業者が本体価格について交渉し、確定した本体価格に消費税を上乗せするならば、消費税は円滑かつ適切に転嫁されることになる⁴⁷。本来、価格交渉の方式は両当事者の自由に委ねられるべきであるが、措置法は消費税の円滑かつ適正な転嫁を確保するため、3条3号の規定を特に設けたと考えられる。

イ 報復措置

報復措置とは、減額、買ったたき、商品購入・役務利用の要請、利益提供の要請、本体価格による交渉拒否の事実を、特定供給事業者が公取委などに知らせたことを理由に、特定事業者が「取引の数量を減じ、取引を停止し、その他不利益な取扱いをすること」をいう（措置法3条4号）。

報復措置に対し、措置法は概ね次のような手続きを定めている。公取委、主務大臣、中企庁長官は、特定事業者若しくは特定供給事業者に対して必要があると認めるときは、報告徴収、立入検査を行うとともに（15条1項）、特定事業者に対し、違反行為を防止、是正するために必要な指導、助言を行う（4条）。更に、主務大臣、中企庁長官は、3条の規定に違反する行為があると認めるときは、公取委に対し、勧告、公表を請求することができる。なかでも、①違反行為が多数の特定供給事業者に対して行われている場合、②違反行為による不利益の程度が大きい場合、③特定事業者が違反行為を繰り返し行う蓋然性が高い場合、④消費税の円滑かつ適正な転嫁を阻害する重大な事実があると認められる場合は、ガイドラインによる「重大な事実」に該当し⁴⁸、公取委に対して当該請求を行うことができるとする（5条）。また、公取委は、3条の規定に違反する行為があると認めるときは、特定事業者に対し速やかに消費税の転嫁に応じることその他必要な措置をとるべきことを勧告し、その旨を公表するものとする（6条）。

以上が措置法3条に関する一連の手続の概要であるが、公取委などがこうした手続に従い、措置法が付与した役割を十分に果たすには、前提として違反行為の事実、内容を正確に把握する必要がある。もともと特定供給事業者が転嫁阻害行為を、公取委などに自主的に申し出るとは期待し難いことに加え、違反事実を申し出たことを理由に特定事業者による報復行為を許してしまうと、特定供給事業者の申し出・調査協力は一層困難となり、公取委などによる措置法の円滑な執行に支障を来すことになりかねない⁴⁹。このため特定供給事業者が申し出を行い、調査に協力することを可能ならしめるために、本号の規定が置かれることになった、と解される。

なお、公取委は行政手続法に基づく意見公募手

続（いわゆるパブリックコメント）に対する回答において、「違反被疑事実を通報した特定供給事業者の保護について万全の措置を講じることとしており、通常は、特定供給事業者及びその関係者が通報した事実を公表したり、特定事業者に伝えたりしなければ、特定事業者による報復行為は生じないと考えます」としている⁵⁰。現状では措置法上の報復措置に対し勧告、公表は1件もなされていないが⁵¹、公取委は報復措置に対しこのような方針を示し、特定供給事業者が公取委に申し出ることには支障がない状態の確保を行っているとしている。

3 買ったたきに関する規制、質疑応答

(1) 非課税事業者（買手）の事例⁵²

Y市は、A病院を設置し病院事業を行う事業者であり、A病院で使用する医療材料について納入業者（特定供給事業者25社）から継続して供給を受けている。Y市は、A病院において使用する医療材料について、4月から9月までの期間を上期、10月から翌年3月までの期間を下期とし、半年ごとに納入業者と価格交渉を行って、各期における納入価格を決定していた。

Y市は、消費税率引き上げに対応するため、平成26年度上期の医療材料の納入価格について、平成25年度下期の納入価格から引き下げることとし、平成25年度下期の納入価格から以下のア又はイにより算出した率を乗じた額などを減じて算出した医療材料ごとの目標値を定めた旨を、平成26年1月に医療材料を納入している納入業者に文書で通知した。

ア 特定保険医療材料は、消費税率引き上げ分の3%から平成26年度診療報酬改定による消費税対応分の0.09%を控除し、それに2分の1を乗じて算出した率である1.455%

イ その他の医療材料は、消費税率引き上げ分の3%に2分の1を乗じて算出した率である1.5%

本件は、公取委が地方公共団体に対して買ったたきに関する勧告を行った最初の事案である⁵³。本件は、①地方公共団体ないし医療機関であっても措置法の適用対象になること、②措置法の買ったたきは、対価の引き下げの要請（通知）をもって足りることを確認したことに意義がある。

措置法上の特定事業者は、①大規模小売事業者、②資本金が3億円以下の中小企業などと取引する事業者に大別される。ここでいう事業者はガイドラインによると、独禁法（又は景表法）上の事業者と同じである。独禁法等においての事業者は、経済事業を行う者であれば営利を目的とするか否かは問われないため、民間企業、会社はもちろん、政府、地方公共団も含まれる。Y市・A病院は、特定供給事業者から医療材料について継続的に供給を受けており、したがって措置法2条1項2号の定める特定供給事業者に該当する。

Y市の上記の行為は、平成26年4月1日以後に特定供給事業者から受ける商品に関して、商品の対価の額を当該商品と同種又は類似の商品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ものである。Y市は、例えば特定保険医療材料以外のその他の医療材料については、1.5%の納入価格からの引き下げ目標を納入業者に通知した。平成26年4月1日から消費税率は5%から8%に引き上がっており、本件行為は措置法3条1号の「通常支払われる対価に比し低く定めること」に該当する。しかしながら、3条1号は「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」と定めている。本件行為は前者に該当するが、後者の「転嫁を拒むこと」に該当するか否か、換言すると、買ったたきは、要請（通知）のみで要件を充足するか否かが問題となる。この点に関し公取委は、買ったたきは要請（通知）のみで要件を充足すると解し、「必ずしも対価が引き下げられた場合だけに限定されておらず、本件のように対価の引下げを要請（通知）する行為も該当する」と述べている⁵⁴。

また、こうした事件が発生する背景事情には、社会保険診療独自の問題があるといえる。医療機関は社会保険診療を実施するために、薬剤等を購入し、消費税を支払っている。社会保険診療報酬は非課税取引であるが故に、これら仕入取引について税額控除ができない。加えて診療報酬は公定価格であることから、報酬引き上げが不十分な場合、消費者である患者に消費税を転嫁することができず、医療機関が仕入れの際に支払う消費税が医療機関の持ち出しになる（これを「損税」とい

う) というものである。なお、このような損税問題は、公共事業のアウトソーシング、いわゆるPFI事業（公共施設等の建設・維持管理・運営を民間企業が行う事業）についても、非課税事業者の価格転嫁と同様の問題が生じ得る⁵⁵。

社会保険診療報酬の引き上げの現状は、上乗せが不十分であるため損税問題は解消せず、医療機関の経営を圧迫しているといわれている⁵⁶。このことに関し裁判所は、医療機関が負担せざるを得ない消費税法の仕組みは憲法14条1項などに違反しているとした国家賠償請求訴訟において、診療報酬が設定される際には、医療機関が仕入れに際して支払う消費税が医療機関にとって実質的な負担になることがないように点数を上乗せしている、と判示し、納税者側の問題提起は退けられている（請求棄却・確定）⁵⁷。

仮に社会保険診療報酬の引き上げが十分であっても、課税事業者の場合、仕入税額の控除はその年度で即時に行えるのに対し、非課税事業者の場合、課税仕入分の収入への反映には年月を要し、高額な設備投資を逡巡することになる。また、高額な医療機器を用いるような高度先進医療機関ほど、その設備にかかる消費税負担が多いといえ、診療報酬の引き上げが必ずしも医療機関ごとの消費税負担とバランスが取れていないことが問題と思われる⁵⁸。

(2) 質疑応答事例⁵⁹

Q 消費税転嫁対策特別措置法に関して、免税事業者である納入業者との取引において留意することはありますか。

A 免税事業者であっても特定供給事業者に該当するため、特定事業者は免税事業者である納入業者に対しても消費税転嫁対策特別措置法で禁止する消費税の転嫁拒否等の行為を行ってはいけません。

特定事業者は、本体価格に消費税を上乗せして対価を定める必要がありますが、免税事業者であることを理由として、消費税を上乗せせず対価を定めたり、仕入れ等の諸経費に係る消費税負担分のみを上乗せして対価を定めたりすることは、合理的な理由がない限り、「買ったとき」……に該当し、違反となります。

また、消費税を上乗せして対価を取り決めた

後に、納入業者が免税事業者であることが判明し、それを理由として消費税相当分又はその一部の金額を減じて支払ったり、当該金額を徴収したりする場合、「減額」……に該当し、違反となります。商品購入の要請等の他の消費税の転嫁拒否等の行為についても、同様です。

ガイドライン第1部第1.3(4)

(4)問題となるのは、例えば次のような場合である。

エ 免税事業者である取引先に対し、免税事業者であることを理由に、消費税率引上げ前の対価に消費税率引上げ分を上乗せした額よりも低い対価を定める場合（注）。

（注） 免税事業者であっても、他の事業者から仕入れる原材料や諸経費の支払において、消費税額分を負担している点に留意する必要がある。

消費税法9条1項は、別段の定めがある場合を除いて、基準期間における課税売上高が1千万円以下の者については、消費税を納める義務を免除している。財務省によると、事業者免税点制度は、「小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から設けられている特例措置」と位置づけられる⁶⁰。ここからは、特定供給事業者が免税事業者であるならば、特定供給事業者は消費税を納める義務が免除されている以上、特定事業者は本体価格に消費税を上乗せしなくとも、措置法の買ったときに該当せず、措置法に違反しないのではないかと、という疑問が生じる。

こうした疑問に対する公取委側の回答として、形式的理由は質疑事例に、実質的理由はガイドラインに記載がある。これらは基本的には特定事業者は免税事業者（特定供給事業者）との納入取引において、消費税の転嫁を阻害してはならない、というものである。理由は、形式的には、「免税事業者であっても特定供給事業者に該当する」、すなわち措置法は免税事業者について適用除外を定めていないからであり、実質的には、「免税事業者であっても、他の事業者（に対する）……支払において、消費税額分を負担している」からというものである。

一般的には、免税事業者であっても、その仕入れの際には消費税を支払っている以上、転嫁しないと、自己が負担することになってしまう。この

ため仕入れ等の諸経費に係る消費税負担分を織り込んだ対価を示し、取引の相手方に転嫁することには問題はない。ただし、免税事業者は元来消費税を納付しないので、自己の付加価値分に対する消費税を次段階の事業者又は消費者に転嫁することは予定されていない。予定されていない消費税を転嫁し、徴収した場合、その徴収した消費税は、免税事業者の「益税」になってしまう⁶¹。こうした場合については本来、措置法が介入し、消費税の転嫁を促すことは適切ではない。しかし、特定供給事業者が免税事業者であるか否か、更に、必要以上に転嫁しているか否かは、外観から直ちに判断することは困難である。

措置法は、消費税を円滑かつ適正に転嫁し得るか不安を感じる中小企業の声を踏まえ、制定された。背景にある考えは、中小企業による消費税の過剰転嫁ではなく過少転嫁に対する対応である。事業者免税点制度の免税事業者に対する優遇が認められる理由の1つは、税務執行コストに対する配慮からである。更に、税率引上げ時には短期間に集中的に問題が生じ得ることも踏まえると、措置法を効率的に運用することが求められる。

公取委は「免税事業者であることを理由として、……仕入れ等の諸経費に係る消費税負担分のみを上乗せして対価を定め」ることは買ったときに該当するとしているが、消費税を取引価格の構成要素としてとらえた場合には、問題があると考え⁶²。免税事業者は仕入れ等の諸経費に係る消費税負担分のみを取引の相手方に転嫁すれば足り、消費税法は、それ以上の転嫁を予定していない。公取委が「合理的な理由」を明確に意識するならば、「仕入れ等の諸経費に係る消費税負担分のみを上乗せして対価を定め」ることは、特定事業者の価格設定として合理的であり、当該行為は買ったときに該当しないという回答を行うことも可能と思われる。

結局、公取委がこうした行為をも規制の対象にする理由は、措置法に免税事業者に対する適用除外の規定がなく、加えて我が国の消費税制度に課税事業者と免税事業者とを取引上区分するインボイスがないことによる、と考える。

(3) 免税事業者（売手）の事例⁶³

T社は、企業を対象とした信用調査、企業情

報の提供等を行う事業者である。T社は、企業信用調査業務、企業訪問取材業務及び自社商品の販売業務（以下「調査等業務」という）を、個人である事業者と業務委託契約を結び、継続して委託している。T社は、調査等業務について、作業内容ごとの報酬単価と自社商品の販売代金の回収額に応じて算出した勧誘手数料とをそれぞれ消費税を含む額で定め、一定期間における、報酬単価に調査完了企業数等を乗じ算出した額と勧誘手数料とを合計した額を委託料として委託調査員に支払っている。

T社は、報酬単価及び勧誘手数料について、平成26年4月以後も消費税率引き上げ分を上乗せせず、同年3月末までの報酬単価及び勧誘手数料と同額に定め、算出した額を調査等業務の委託料として支払った。

なお、T社は、中小企業庁が本件について調査を開始した後、調査等業務の委託料について、平成28年12月までに、消費税率の引き上げ分に相当する額を上乗せした額に定め、平成26年4月に遡って当該引き上げ分相当額を本件委託調査員に対して支払っている。

T社の行為（対価の据え置き）は、特定供給事業者から受ける役務に関して、役務の対価の額を当該役務と同種又は類似の役務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ものである。

本件調査員は、T社の調査等の業務を専属的に請け負う個人事業者である。こうした個人下請けは、委託者の従業員と同様の業務に従事しながら、契約上は雇用ではなく請負の形をとるものが数多くある。

T社側は、支払いに際し、取引額の8%分の仕入税額控除を行っているはずであるが、その場合、仕入税額控除を行いながら相当する消費税を委託先に支払っておらず、取引上、免税事業者と課税事業者とを区分できない帳簿保存方式の欠陥を利用するものとなっている。公取委の公表事例には、本件以外にも多くの個人事業者に対する規制事例があるが⁶⁴、こうした事例において当該事業者は基本的に免税事業者であることが共通する内容となっている。免税事業者との取引分の仕入税額控除を認めることは、前段階事業者の負担し

ていない税を、次の段階の事業者が控除することであり、課税と控除との不均衡は平成35年実施の日本版インボイス方式（適格請求書等保存方式）の導入で、その解消が予定されている。

しかしながら基本的な問題として、個人の下請事業者と従業員とはどう違うかという問題がなお残る。その意味での解決策は、雇用か請負かを契約形式にとられずその実態で判断することであるが、まずは当事者双方に、以下の消費税の免税事業者に対する取扱いの周知を行う必要があると考える。

- ①消費税法上、従業員に対する支払い（給料）は課税対象外取引となるが、外部事業者に対する支払い（委託料）は課税対象取引となる。
- ②前々年（度）の課税売上が1千万円以下の場合、免税事業者になるが、その場合においても消費税の転嫁を拒否する行為は、転嫁阻害行為に該当する。

4 VATオプション制度

非課税事業者の消費税転嫁問題については、EUの付加価値税（以下「VAT」という）が参考になる。VATにおいては、「課税選択権」（right of option for taxation）として、非課税売上を選択により課税売上にすることで、前段階税額を控除できるようにし、課税の累積を排除する制度がある。VAT指令では「課税選択権」として次の条文が置かれている。

VAT指令137条1項⁶⁵

加盟国は、次の取引について課税選択権を納税者に認めることが出来る。

- a.135条1項 b から g に定める金融取引
- b.建物又は建物部分及び建物の建つ土地その他12条1項 g に定める取引
- c.建物の建っていない土地の譲渡で12条1項 b に定める取引
- d.不動産賃貸取引

これら取引はVAT指令において本来、非課税とされている。オプション制度により、課税の選択を行った納税者は、以後発生する収益に対するVATの納税義務を負うことになるが、建物等の投資に係るVATの還付を求めることができる。これにより建物等の投資に係るVATは、非課税事業者の仕入取引として累積することなく、収入

支出と一致したVATの還付と納税の流れが確保されることになる。

おわりに

一般に、消費税の転嫁は、取引において予定されているものであり、法的保障の対象ではない。一方、独禁法は競争制限・阻害行為を禁止し、競争秩序を維持することを目的とする法律であり、優越的地位の濫用は競争基盤を侵害するものとして規制の対象となっており、転嫁阻害行為の多くは、優越的地位の濫用に該当すると考えられる。ただし、競争秩序の維持を目的とする以上、独禁法による被害者の救済は限定的とならざるを得ない。下請法は独禁法の特例法であり、同法は買いたたき等に対し、勧告等を行うことができるが、製造委託等の下請取引に適用範囲が限定されている。

こうしたなかで措置法は下請取引に限らず、特定事業者等の対象者を定義した上で、特定供給事業者からの消費税の転嫁を優越的地位に立つ特定事業者が拒否する行為等を禁止する。措置法及びガイドラインによって転嫁阻害行為が具体化、明瞭化され、合理的な理由を欠く特定事業者の濫用行為は禁止される「最大限の配慮」により、消費税の転嫁が行える法的制度の整備が進んだことは評価できる。

しかしながら検討の結果、以下のような問題があることも明らかになった。①規制事例としては買いたたきが多くを占めるが、特定事業者がこうした直接的な転嫁阻害行為を避け、間接的な利益提供の要請等を行うことが想定される。この場合、特定供給事業者は法人税法上、買いたたきであれば売上げ減少であったものが、利益提供の要請の場合、寄付行為と認定されその多くの部分が損金不算入となり、消費税法上、買いたたきであれば課税売上の減少であったものが、寄付行為と認定され対価性の点で課税対象外取引とされる可能性がある。また、②公取委の規制事例には、免税事業者に対するものが多い。このことは、免税事業者に対し、消費税の転嫁を拒否することに問題はないと誤解している特定事業者が多数存在することをうかがわせるが、他方において制度上、免税事業者による消費税の転嫁は益税を生む。この点については「最大限の配慮」がやや踏み込み

すぎともいえ、消費者の利益を不当に害するおそれがある。更に、③非課税事業者が高額の設備投資等を行う場合、課税仕入分の即時控除が行えず、価格転嫁が自由に行えない、あるいは価格に転嫁するにしても支払消費税分の収入への反映に相当な年月を要し、非課税事業者が高額の設備投資を逡巡する要因となっている。

このように転嫁阻害行為には、依然として問題が残存している。現行制度を前提にするならば、①については、公取委などは利益提供の要請等の間接的な転嫁阻害行為に、より配慮すること、②については、益税問題を意識しつつも、免税事業者に対し消費税転嫁を拒否するのは、転嫁阻害行為に該当する旨の周知徹底を図ることが考えられる。また、③については、EUのVAT制度にある非課税売上を課税売上にすることで、前段階税額を控除することを選択できるオプション制度を参考に、既存の消費課税の選択肢を広げる立法での対応を検討する必要があると思われる。なお、オプション制度の詳細については今後の研究課題としたいと思っている。

注

- ¹ ②～④の間接効果規定については、別稿において論究する予定である。
- ² 消費税法に「転嫁」という文言を含む条項は存在しない。国税庁「消費税のあらまし」(平成29年6月)1頁は、「税金が価格の一部として移転することを、税の転嫁といいます」としている。
- ³ この点に関し、藤曲武美「転嫁対策法案の概要」税務弘報61巻6号(平成25年)106頁は、平成9年の消費増税の際は、資本金3千万円から3億円の中小企業が消費税率引き上げ分の全額を価格転嫁できた割合は、小売業でおよそ60%、サービス業でおよそ50%であり、中小企業にとって消費税の転嫁問題は死活問題と述べている。
- ⁴ 舟田正之「消費税転嫁対策特別措置法の意義と問題点」公正取引756号(平成25年)8頁。
- ⁵ 「消費税の転嫁と独占禁止法についての手引き」(昭和63年12月)は、公正取引460号(平成元年)53頁以下に掲載されている。
- ⁶ 当時存在した不況カルテルや合理化カルテル

は、公取委の「認可」を必要としていた。

- ⁷ 山本佐和子「消費税の引上げ及び地方消費税の導入に伴う転嫁・表示に関する独占禁止法及び関連法令の考え方」中小企業と組合625号(平成9年)14頁。
- ⁸ 概要について、山本・前掲注7, 14頁以下。
- ⁹ 長澤哲也「消費税転嫁対策特別措置法」法学教室397号(平成25年)60頁。
- ¹⁰ 大型スーパーのような大規模小売事業者は、ナショナルブランド商品(NB商品)のみならずプライベートブランド商品(PB商品)も扱っていることがある。PB商品が下請法の製造委託の範囲に含まれるならば、大規模小売事業者に対しても下請法は適用され得る。
- ¹¹ 独禁法は違反する行為を排除することにより、競争秩序を回復し、維持することを第1の課題としている。独禁法に違反する行為は25条により無過失損害賠償請求が認められるが、実務的にどの程度有用であるかは定かではない。なお、買ったたきに対する下請法の効力について伊藤憲二＝池田毅「消費税特措法の概要と実務的対応」会計・監査ジャーナル701号(平成25年)59頁以下、藤曲・前掲注3, 108頁。
- ¹² 東京都特別区及び地方自治法252条の19第1項。
- ¹³ 平成25年公取委規則3号。
- ¹⁴ 阿部泰久『Q&A 消費税転嫁と価格表示』(新日本法規出版・平成25年)29頁。
- ¹⁵ 舟田・前掲注4, 8頁以下。
- ¹⁶ 高原慎一＝星知矩＝城戸格「『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』ガイドラインの解説」NBL1011号(平成25年)11頁[高原慎一]。
- ¹⁷ 村田恭介「『消費税転嫁対策特別措置法のガイドライン(案)』の解説」Business Law Journal 6巻10号(平成25年)51頁。
措置法は、特定供給事業者から特定事業者への納入取引を適用範囲とするものであり、事業者間取引を前提としている。措置法は「事業者」について定義を定めていないが、措置法(10条を除く)の事業者は独禁法(又は景表法)上の事業者と同じである。独禁法2条1項は、「この法律において『事業者』とは、商業、工業、金融業その他の事業を行う者をいう。事業

者の利益のためにする行為を行う役員、従業員、代理人その他の者は、次項又は第三章の規定の適用については、これを事業者とみなす」と定めている。したがって事業者の典型は民間企業、会社であるが、判例上、経済事業を行う者であれば営利を目的とするか否かは問われないため、協同組合・共済組合、政府・地方公共団体、公社・公団、特殊法人などであっても経済事業を行っているならば、広く措置法の適用は及ぶと解される（根岸哲＝舟田正之『独占禁止法概説（第5版）』（有斐閣・平成27年）35頁以下）。

¹⁸ 佐久間正哉「平成28年度における消費税転嫁対策の取組について」公正取引801号（平成29年）46頁を基に筆者作成。グループ分けすると、①②は特定事業者による直接的な転嫁拒否行為、③は実質的に転嫁拒否に相当する行為、④⑤の規制は①～③の行為規制を万全なものにするための補完的なものと位置づけられる。

¹⁹ 公取委ウェブ解説3頁、4頁。なお、減額・買いたたきについて、ガイドラインにおいても「合理的な理由」を必要とする旨の記述はみられるものの、定義ではその文言を使用していない。

²⁰ 伊藤＝池田・前掲注11、59頁。

²¹ ガイドライン第1部第1.2（2）。

²² 大東泰雄「転嫁拒否等の行為」税務弘報61巻12号（平成25年）17頁。

²³ 高原＝星＝城戸・前掲注16、12頁〔高原慎一〕は、「すでに取り決められた対価から事後的に減じて支払っても『合理的な理由』があれば減額には当たらないが、消費税の円滑かつ適切な転嫁を確保するという観点から、すでに取り決められた対価から事後的に減じて支払ったという事実があれば、基本的に減額に該当するとした上で、特定事業者において……『合理的な理由』があると認められる場合には違法性を欠き減額に該当しないとの手順で判断を行うこととなる」と述べる。公取委職員（高原）によると、条文に「合理的な理由」という文言はないものの、「合理的な理由」という要件が内在しているという解釈を前提に、特定事業者により減額が行われた場合には、①基本的に措置法の減額に該当するが、②ただし特定事業者が公取

委などに「合理的な理由」を説明し、認められるならば違法性を欠くものとして措置法の減額に該当しないということであり、結局、措置法において減額は、「合理的な理由」を手掛かりに「証明責任の転換」によって該当するか否かの判断が行われることになるとする。

²⁴ ガイドライン第1部第1.2（3）。

²⁵ 事例は、公取委ウェブサイト上の公表資料を一部修正の上、転載したものである（株式会社吉野家資産管理サービスほか2社に対する勧告について（平成26年9月24日）。

²⁶ 当該勧告は買いたたきに対しても行われているが、ここでは減額部分について掲載している。

²⁷ 措置法において買いたたきは、減額と同様に「合理的な理由」を手掛かりに「証明責任の転換」によって該当するか否かの判断が行われることになる。高原＝星＝城戸・前掲注16、13頁〔高原慎一〕。

²⁸ ガイドライン第1部第1.3（3）。

²⁹ ガイドライン第1部第1.3（3）。

³⁰ 下請法運用基準第4.5（1）。ただし、「通常の対価を把握することができないか又は困難である給付については、……従前の給付に係る単価で計算された対価を通常の対価として取り扱う」とし、市場価格の把握が不能、困難（不適切）な場合は従前の取引の対価を基準にする旨、説明している。他方において、措置法は従前の取引の対価を基準にするが、新製品の販売であったり、価格が変動しているため従前の取引の対価を基準にすることが不能、困難（不適切）な場合は市場価格を基準に判断すると解される。高橋善樹「担当者が知りたい消費税特措法対策」ビジネス法務14巻1号（平成26年）67頁。なお、「『消費税の転嫁を阻害する行為等に関する消費税転嫁対策特別措置法、独占禁止法及び下請法上の考え方（案）』に対する意見の概要とこれに対する考え方」（平成25年9月）（以下「パブリックコメントに対する公取委の考え方」という）の番号18は、商品等の価格が変動している場合は、同種又は類似の商品の価格「も」考慮するとしている。

³¹ 高橋・前掲注30、67頁。

³² 舟田・前掲注4、10頁。

³³ 根岸哲「自由な競争と公正な取引の観点から考

える消費税転嫁対策」Business Law Journal 6 卷9号（平成25年）20頁。なお、長澤哲也ほか『実務解説消費税転嫁対策特別措置法』（商事法務・平成25年）63頁〔石井崇〕は、「措置法において緩やかな要件で買ったたきが認められるようにされているのは、消費税率引上げ前の単価と引上げ後の単価を比較して、買ったたきがなされているのかを形式的に判断できるようにするためである」と述べている。

³⁴ ガイドライン第1部第1.3（3）。

³⁵ 「自由な価格交渉の結果」とは、当事者の実質的な意思が合致、言い換えれば特定供給事業者との十分な協議の上に、当該特定供給事業者が納得して合意しているという趣旨であると思われる。

³⁶ 佐久間・前掲注18, 45頁。

³⁷ 下請法運用基準第4.5（1）。

³⁸ 辻吉彦『詳解下請代金支払遅延等防止法（改訂版）』（公正取引協会・平成12年）95頁。

³⁹ ガイドライン第1部第1.4（4）。

⁴⁰ ガイドライン第1部第1.4（6）。

⁴¹ 商品を購入「させ」、役務を利用「させ」、利益を提供「させ」の意味内容について、しないことに対し不利益を与える場合、事実上余儀なくさせていると認められる場合も含む。ガイドライン第1部第1.4（3）。

⁴² ガイドライン第1部第1.4（6）。

⁴³ 高原＝星＝城戸・前掲注16, 14頁〔高原慎一〕。ただし、公取委職員（高原）は、商品購入・役務利用の要請についても「……かつ、不当に不利益を与えない場合」と述べ、公取委は商品購入・役務利用の要請についても「合理的な理由」に加え、特定供給事業者の利益を不当に害するか否かについて実質的な判断を要する、と解しているようである。その理由は定かではないが、下請法は独禁法の優越的地位の濫用の特例法であり、菅久修一ほか『はじめて学ぶ独占禁止法』（商事法務・平成28年）79頁〔天田弘人〕において、別の公取委職員（天田）は、「濫用行為に該当するか否かについては、……取引の相手方にあらかじめ計算できない不利益を与えることとなるか、または、取引の相手方が得る直接の利益等を勘案して合理的であると認められる範囲を超えた負担となり不利益を与える

かを検討する」と述べており、おそらく後者の考え方を反映しているのでは、と考える。

⁴⁴ 前橋地判平成15年9月5日，税資253号。

⁴⁵ ガイドライン第1部第1.5（3）。

⁴⁶ 座談会「全業種の悩み一経過措置，価格転嫁・表示」税務弘報61巻9号（平成25年）〔濱田桂発言〕，長澤ほか・前掲注33, 83頁〔石井崇〕。

⁴⁷ なお、日本商工会議所＝各地商工会議所「中小企業のための消費税率引上げ対策（1特別措置法）」（平成27年9月）15頁は、「買ったたきの勧告事例では、税込価格で契約している場合に、そのまま価格を据え置かれるケースが多くみられます。本体価格（税抜価格）で交渉することが予防策の第一歩と言えます」と述べている。

⁴⁸ ガイドライン第1部第1.7（3）。

⁴⁹ ガイドライン第1部第1.6（2）。

⁵⁰ パブリックコメントに対する公取委の考え方の番号46。

⁵¹ 辻・前掲注38, 206頁。なお、下請法についても報復措置に該当する違反事件は数年に1件程度と言われている。

⁵² 公取委ウェブサイト上の公表資料を一部修正の上、そのまま転載している（山形市（山形市立病院済生館）に対する勧告について（平成27年6月17日））。なお、本件の評釈として、高橋浩＝岡本康利「判批」公正取引772号（平成27年）58頁以下。

⁵³ 高橋＝岡本・前掲注52, 58頁。

⁵⁴ 高橋＝岡本・前掲注52, 59頁以下。

⁵⁵ 総務省では、平成16年3月に「地方公共団体における事務の外部委託の実施状況」調査を実施し、市区町村における外部委託実施の全般的な動向を取りまとめている。この調査においては、地方公共団体の事務のうち一般事務と施設の運営事務に分類し、それぞれの外部委託の実施割合を示している。一般事務においては在宅配食サービスやホームヘルパー派遣業務、水道メータ検針業務等の分野で外部委託比率が高くなっており、施設の運営事務においては下水終末処理施設、都市公園等については外部委託比率が高くなっていることが分かる。他方において、案内受付業務や学校用務員事務等については、現時点でも外部委託比率が20%程度と低

くなっており、施設管理では保育所、診療所等は比較的低い水準に留まる。

⁵⁶ 西沢和彦「医療にかかる消費税の現状とあるべき姿」JRI レビュー48号（平成29年）82頁。

⁵⁷ 神戸地判平24年11月27日，裁判所ウェブサイト。なお，診療報酬の上乗せについて，厚生労働省「消費税と診療報酬について」厚生労働省ウェブサイト。また，本件の評釈として，安倍和彦「判批」税務弘報61巻10号（平成25年）129頁以下。

⁵⁸ 日本医師会は「平成30年度医療に関する税制要望について」（平成29年8月）において，①社会保険診療等に対する消費税について，現行の制度を前提として，診療報酬に上乗せされている仕入税額相当額を上回る仕入消費税額を負担している場合に，その超過額の還付が可能な税制上の措置を早急に講ずること，②措置が施行されるまでの間，青色申告書を提出する法人又は個人が，医療の質の向上又は生産性の向上に資する一定の固定資産を取得し事業の用に供した場合，10%の税額控除又は即時償却を認めるとともに，登録免許税・不動産取得税等の特例措置を創設することを掲げている。

⁵⁹ 公取委ウェブサイト上の掲載内容を一部修正の上，そのまま転載したものである。「消費税の転嫁拒否等の行為に関するよくある質問（Q19）」

⁶⁰ 財務省ウェブサイト。

⁶¹ 吉良実「消費税の転嫁」税法学484号（平成3年）6頁。

⁶² この点に関し，内閣官房ほか「消費税の円滑かつ適正な転嫁のために」（平成28年10月）14頁は，「便乗値上げのように見えて，便乗値上げに当たらないもの2～消費税の免税事業者が仕入価格に含まれる税額を転嫁する場合～」というタイトルの下，「免税事業者であっても，その仕入価格には消費税が含まれていることから，これに相当する額を価格に転嫁することは便乗値上げに当たりません」と述べている。換言すると，免税業者が仕入価格に含まれる税額以上の額を転嫁するならば，便乗値上げに当たる，と解される。

⁶³ 以下は，公取委ウェブサイト上の公表資料を一部修正の上，そのまま転載したものである（株

式会社帝国データバンクに対する勧告について（平成29年3月9日）。なお，本件の評釈として，鈴木奈緒美＝戸城優紀「判批」公正取引801号（平成29年）94頁以下。

⁶⁴ 例えば，東映アニメーション株式会社に対する件（平成26年12月17日），株式会社トライグループに対する件（平成26年12月19日），株式会社スーパーホテルに対する件（平成29年2月22日）など。

⁶⁵ COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.