

消費税の諸問題とインボイス方式導入に関する一考察

—EU付加価値税の動向を探りながら—

鈴木 薫

## 要 旨

消費税の創設から現在に至る税制改革の流れにおいては、所得課税を税制の中心に据えつつも、消費課税のウエイトを高めるための努力が行われてきた。その歳入上の重要性は、今後ますます高まるものと予想される。

すでにインボイス方式を採用しているEUの付加価値税を検証しながら、わが国における消費税の特徴を見極め、将来消費税が増税されていく過程で、税制上の歪みや不公平の是正の解決策としてのインボイス方式導入を検討する。

わが国の消費税の諸問題について、インボイス方式を採用することで、以下のように改善できると思われる。

1. インボイス方式では、免税事業者はインボイスの発行ができないというように目に見える形で適用除外の意味が明らかにされるため取引当事者間で税額が明確に意識され、税額転嫁が促進されると考えられる。そのため取引当事者間の相互牽制作用が働き、事業者の納税の適正化につながる。
2. 帳簿方式の場合において免税事業者が中間に介在したときに税額控除が認められることは産業活動を歪めてしまうことになるが、インボイス方式ではそれを防ぐ。また、輸出免税を行う場合に、正確な還付税額が算出される。
3. グローバル経済の進展に伴い様々な国際取引や電子商取引が行われるため、国際的な制度バランスが必要となる。インボイスの導入は国際競争秩序の維持・促進に役立つ。

インボイス方式を採用する場合には、まず課税事業者番号の導入が不可欠となり、かつ申告納税にかかる手続きを簡素にしていくためには、インボイスの書式の国際統一規格と信頼できるシステムによる電子化及び申告納税にかかる制度と必要書類について国際取引や電子商取引においても汎用性のあるものにすることが充足されなければならない。

EUの付加価値税は、少額取引については簡易インボイスを採用する一方で、巧妙な脱税スキームに対抗すべく、付加価値税登録番号をはじめインボイスの記載事項を厳格化し、迅速に事業者の取引状況を把握できるシステムの構築を行うなどわが国においても取り入れるべき点がある。

## 目 次

はじめに	1
第1章 わが国における消費税導入の経緯	5
1 シャウプ勧告	5
2 一般消費税（仮称）	5
3 売上税（日本型付加価値税）	7
4 消費税の創設（昭和63年の抜本的税制改革）	11
5 消費税導入の意義	13
第2章 EU諸国における付加価値税制度	17
第1節 EUにおける付加価値税導入の経緯	17
1 付加価値税の創設	17
2 第六次付加価値税指令	18
3 EU単一市場の発足	20
4 インボイス指令の概要	23
5 付加価値税導入の意義	27
第2節 インボイス方式の実際	28
1 インボイス方式について	28
2 インボイスの実際	29
3 インボイス方式の今後の課題	35
第3章 消費税の特徴と現行制度の問題点	42
第1節 わが国の消費税の特徴	42
1 消費税の仕組み	42
2 帳簿方式について	42
3 帳簿方式導入の背景	44

第2節 わが国の消費税の問題と課題	46
1 仕入税額控除の問題と課題	46
2 小規模事業者の特例の問題と課題	51
(1) 免税点制度	51
(2) 簡易課税制度	54
3 輸出免税等を巡る問題と課題	59
(1) 還付申告を巡る問題	59
(2) 輸出の証明	62
(3) 国際間の様々な取引	64
4 滞納の問題と課題	68
第4章 わが国の消費税制度の今後のあり方	77
1 政府税制調査会の考え方	77
2 複数税率構造とインボイス方式	78
(1) 軽減税率の問題点について	78
(2) 消費税の逆進性の解消との関係から	81
(3) インボイス方式のメリット・デメリット	83
(4) インボイス方式の採用	85
3 近年の動向	88
4 今後のあり方	89
結びにかえて	97
(参考文献)	100

はじめに

消費税は導入されてからすでに 20 年の歳月が流れ、今や国税の主要税目の一つとしての地位を確立している。少子・高齢化が急速に進展しているわが国において、年金財源や社会保障を充実させていくためには、消費税の増税は避けられないという議論がたびたびおき、そのことが政局に多大な影響を与える。このため消費税の増税は非常にナイーブな問題であり、政治的な課題でもある。昨今の厳しい財政状況下において、高齢化の急速な進展に伴い安定的な財源の確保が求められる中で、消費税の役割に対する期待が以前にもまして高まっている。その反面、消費税については、従来から益税問題に端を発し制度上の様々な問題点や課題が指摘されている。

わが国においては、諸外国に例を見ないスピードで急速に少子・高齢化が進展しているが、このような構造変化に対応していくためには、勤労世代に偏らず、より多くの人々が社会を支えていくことが必要である。ライフスタイルや価値観の多様化などにより、生涯を通じた所得の変動が大きくなることも考えられる今日においては、世代間の公平の確保に資するとともに、ライフサイクルを通じて大きく偏ることなく負担を求めることができる消費課税の役割は重要である。

また、消費課税は、消費に充てられる資金がどのような形で得られたものであっても、消費に応じて一律に負担を求めることが可能であるから、水平的公平（同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めるべきとの考え方）の確保に資するものということができる。その反面、所得に対する負担割合は逆進的となり、この逆進性の問題も消費税に対する不満の大きな原因になっている。

さらに、少子・高齢化の進展に伴い、社会保障をはじめ、景気変動にかかわらず支出を求められる財政需要が増大していくことが見込まれることから、できる限り安定的な歳入構造を確保する必要がある。この点、消費課税による収入には、他の税と比べて景気変動による影響を受けにくいという特徴がある

(図 1 参照)。

消費税の創設から現在に至る税制改革の流れにおいては、所得課税を税制の中心に据えつつも、消費課税のウエイトを高めるための努力が行われてきた。その歳入上の重要性は、所得税や法人税より大きく、全体を合わせると国税収入の約 30% (図 2 参照) となっており、その重要性は今後ますます高まるものと予想される<sup>1)</sup>。

わが国の消費税法に規定されている「消費税」は、広義の消費税のうち、多段階一般消費税のひとつである付加価値税に属する。消費税は、生産あるいは流通の各段階(多段階)で、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を控除する前段階税額控除方式(仕入税額控除)により税の累積を排除する仕組みの間接税である。納税は各段階における事業者が納税義務者として行うが、税額は取引価格に上乗せされて転嫁され、最終的には消費者がこれを負担することになる。納税義務者(租税支払を負う者)は事業者であるが、担税者(租税を負担する者)は消費者であることが法人税や所得税など他の国税との大きな違いである。

EU諸国の付加価値税が採用しているインボイス方式では、仕入税額控除を個々のインボイス(英語で請求書の意味があるが、付加価値税ではただの請求書ではなく、課税事業者番号と税額の表示がある正規の請求書・領収書等をいう。)に記載された税額の合計額によって納付税額の算出を行う。インボイス方式では、仕入税額控除を購入先の事業者が発行したインボイスに記載された税額によって行い、インボイスが存在しない場合には仕入税額控除を認めない。

わが国の消費税は、EU諸国の付加価値税と同様、原則として、すべての物品・サービスの国内における販売・提供など及び輸入取引に対して課税される課税ベースの広い間接税であり、特定の物品・サービスに偏ることなく消費一般に広く公平に負担を求めることができる。わが国の消費税は、EU型の付加価値税と基本的には同じものであるが、消費税額の計算はインボイス方式を採用せず、帳簿上の記録等に基づいて税額を控除する帳簿方式を採用した。

わが国の場合、消費税法案を成立させるためにやむを得ず帳簿方式を採用し

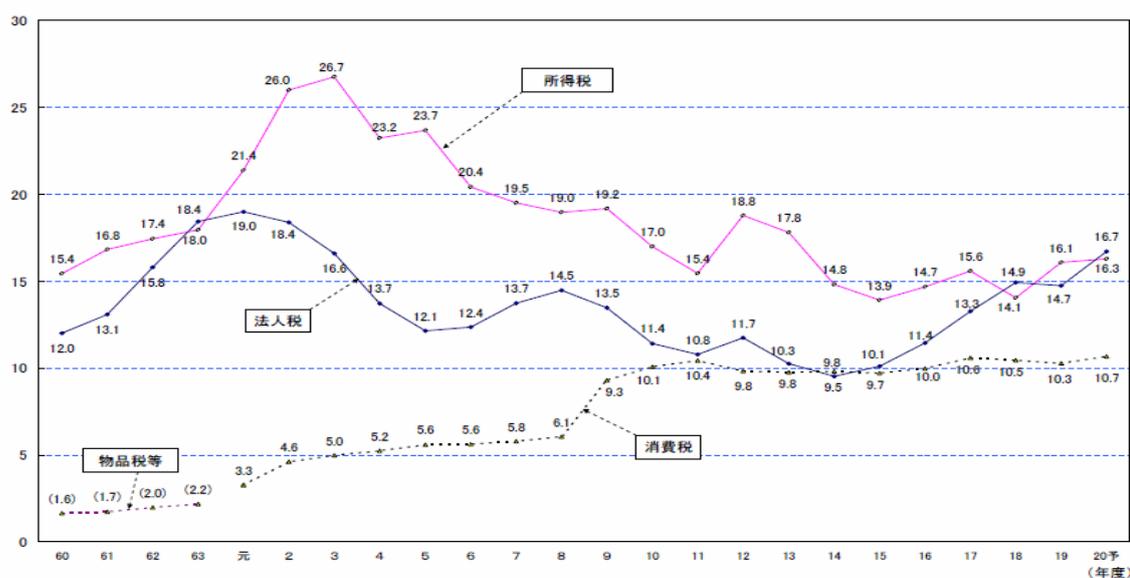
た経緯があったと見ることができる。このことが、消費税が創設当時より、益税問題などの不信感、不透明感、不公平感を国民にもたらせたのである。

消費税の増税を議論するとき、構造上の問題点をどのように是正し、消費税制度を全体として透明なものにしていくかが、最大の課題であると考ええる。

税率が引き上げられた場合に標準税率だけではなく軽減税率等を設けて複数税率化すべきか、インボイス方式を導入すべきか、中小事業者の特例（免税点制度、簡易課税制度）を見直す必要はないか、今後さらに重要となる国際間の電子商取引の課税の対応はどうするのか、税率引き上げに伴って増加すると思われる租税回避や脱税及び滞納にどのように対処したらよいか等の課題が具体的に考えられる。

本研究では、わが国の消費税の問題点を検証し、インボイス方式さらには軽減税率の採用の是非など消費税率を引き上げる際には避けて通れない課題を検討する。その糸口として、わが国における消費税導入の経緯を振り返り、すでにインボイス方式を採用しているヨーロッパの付加価値税を検証しながら、わが国における消費税の特徴を見極め、将来消費税が増税されていく過程で、税制上の歪みや不公平の是正の解決策としてのインボイス方式導入を検討する。

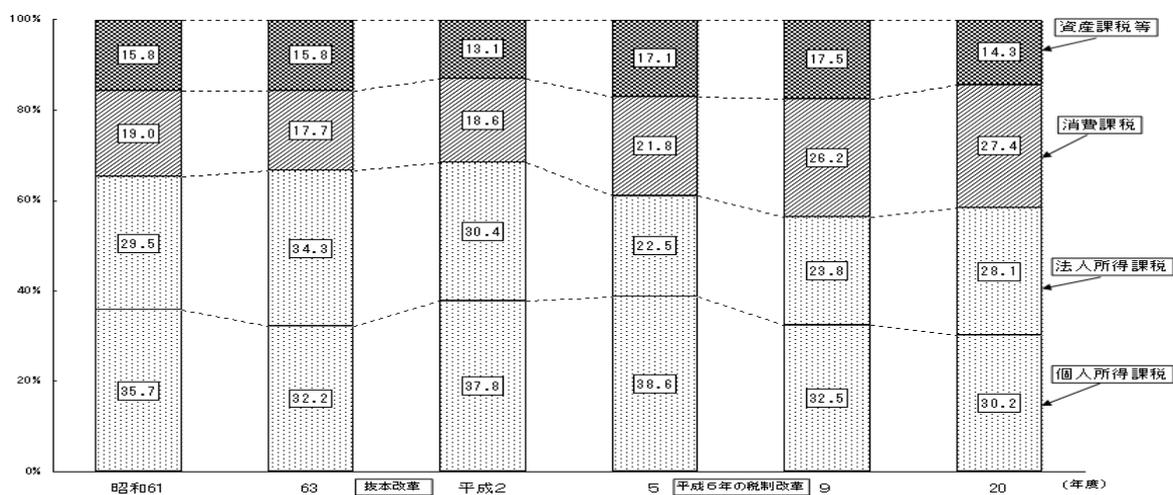
図 1 主要税目の税収（一般会計分）の推移<sup>2</sup>



(注) 19年度以前は決算額、20年度は予算額である。

図 2 所得・消費・資産等の税収構成比の推移(国税+地方税)<sup>3</sup>

(資産性所得分を所得課税に含めた場合)



(注)平成9年度までは決算額、平成20年度については、国税は予算額、地方税は見込額による。

<sup>1</sup> 金子宏『租税法[第十三版]』(弘文堂・2008) 516頁。

<sup>2</sup> <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/011.htm> 財務省HPより(2008年11月30日アクセス)。

<sup>3</sup> <http://www.mof.go.jp/jouhou/syuzei/siryuu/012.htm> 財務省HPより(2008年11月30日アクセス)。

## 第1章 わが国における消費税導入の経緯<sup>1</sup>

### 1 シャウプ勧告

戦後のわが国の税体系は、昭和 24 年（1949 年）9 月にカール・シャウプ博士を中心とする 7 名の使節団により作成、発表された「シャウプ勧告」<sup>2</sup>に基づいていた。このシャウプ勧告はわが国の税制史上画期的な提案であり、その後の税制に大きな影響を与えている。シャウプ税制の基本的な考え方は、直接税を中心にし、その中で特に所得に対する課税を重視し、それを税制全体の中心におくことを提案している。これは直接税の方が担税力に即した課税ができるという点で間接税より優れているという理由によった<sup>3</sup>。そのため間接税は所得税を補完するものと位置づけられた。

わが国では、間接税については、酒、たばこ、石油関係についての個別消費税と、従来、生活必需品や準生活必需品は課税の対象から除かれるべきであり、かつ奢侈品ほど重課されるべきという考え方から物品税が採用され、物品の種類によって異なる税率が適用<sup>4</sup>されており、国税として消費一般を課税ベースとするような税制は認めなかった。

シャウプ勧告の直接税中心の税制は、昭和 40 年代の後半までは、高度経済成長のおかげで、度重なる所得税の減税にもかかわらず、増大する歳出を賄うのに十分な税収をあげてきた。

### 2 一般消費税（仮称）

消費税を採用すべきかどうか具体的政策問題として検討され始めたのは、昭和 48 年（1973 年）のオイルショック後の税収の大幅な落ち込みに伴い特例公債（赤字国債）が大量に発行された昭和 50 年（1975 年）からである。

オイルショックによる経済成長の減速と、社会保障関係費用を中心として増大を続ける財政需要のため、直接税中心の税制では、必要な税収を確保することはできないということが、すでに昭和 50 年前後には明らかになった<sup>5</sup>。

危機的財政状況が叫ばれはじめる中で、昭和 52 年（1977 年）政府税調の「今

後の税制のあり方についての答申」では、今後、福祉その他の公共サービスの確保を図りつつ、大量公債等への依存から脱却し、もって国民生活の安定向上と国民経済の健全な発展を図るためには、国民に対して一般的な税負担の引き上げを求めることが必要であると判断し、このような基本的考え方に立って検討を行った。「個人消費支出に対する間接税等の負担水準は、諸外国に比べかなり低く、特にそれが長期的に低下する傾向にあること及び現行の個別消費税の引き上げによってまとまった増収を期待することには限界があること」を考えれば、「広く一般的に消費支出に負担を求める」新税の導入を提案した。

審議に際しては、製造者消費税、E C型付加価値税、大規模消費税、大規模取引税の4項目の新税構想を論議の基礎とした。このうち、幅広く消費に対して負担を求めるという観点からすると、物品の製造のみを対象とすることは適当でなく、また、単段階課税<sup>6</sup>よりは多段階課税<sup>7</sup>の方が適切であると考えられたので、製造者消費税を除外し、広く消費に対して一般的に負担を求める仕組みを考えることとした。

大平内閣は昭和53年(1978年)12月27日、「一般消費税(仮称)」の具体的な審議・検討をはじめ。昭和54年度の税制改正に関する答申」の中の「一般消費税大綱」を見ると、①5%の単一税率、②免税点は2千万円、③食料品は非課税、④中小特例措置としては、簡易課税適用上限が年間売上高4千万円、⑤前段階税額控除<sup>8</sup>による仕入税額控除(帳簿方式)、⑥申告納付回数は年2回程度とされていた。「一般消費税(仮称)」は、前段階税額控除方式による多段階一般消費税、すなわち付加価値税であった。税率は5%の単一税率であるなど現行消費税法と類似している。ただし、食料品は非課税とされた。

大平内閣はこの答申を受けて、昭和54年(1979年)1月19日、「一般消費税(仮称)」については、昭和55年度中に実現できるよう諸般の準備を進める」旨を閣議決定された。

しかし、昭和54年10月の衆議院総選挙において、大平首相が財政再建のために一般消費税の必要性を説いたことに反対が強かったため、一般消費税の導入を断念せざるを得なくなった。

昭和 54 年 12 月 21 日、国会で「財政再建に関する決議」が行われ、「一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の充実を図るべきであり、今後、景気の維持、雇用の確保に十分留意しつつ、歳出、歳入にわたり幅広い観点から財政再建策の検討を進めるべきである」と消費税導入よりも歳出削減により財政再建を図ることとなる。

### 3 売上税（日本型付加価値税）

このようにして増税指向の税論議は表面からは消えたが、その一方で、所得税の減税問題は、相変わらず根強いものがあつた。サラリーマンを中心とする所得税減税が課題となり、税制中立性の観点から法人税・酒税・物品税の税率の引き上げが行われた。物品税に関しては、22 種類の新規物品が課税対象に加えられている<sup>9</sup>。

昭和 58 年（1983 年）11 月の「今後の税制のあり方についての答申」には、「物品税の課税対象については、現行の考え方のように狭い範囲に限定することなく、消費の持つ担税力に着目して課税するという物品税の基本的性格に立ち返り、最近における消費の実態等を踏まえ、その範囲を拡大していくことを検討する必要がある」と記述されている。本答申の考えを受け、昭和 59 年度税制改正論議において、間接税改革のきっかけの一つとなったワープロ、パソコン等の OA 機器に対する物品税の課税問題について次のような議論がなされた。「OA 機器は高度の業務用便益品であり、かつ、主として事務処理として業種や企業規模の如何を問わず広く一般的に使用される汎用品のある物品であるので、これに物品税として軽度の負担を求めることには合理性がある」とか、「業務用物品は、シャープ勧告に基づく昭和 25 年の改正により課税が廃止されたものであり、生産財たる OA 機器に対する課税は物品税の基本的性格に反するのではないか」などである。

従来の物品税の枠組みの中で考えると、OA機器のようなものを課税対象として取り入れることには疑義があるとされたが、他方で、こうした新しい便益品をそのまま課税対象外として残しておくことについて強い問題意識が指摘されたのである。この片務的な課税が、その後における間接税の改革論のきっかけの一つとなったともいえる<sup>10</sup>。

このような状況下で、昭和59年（1984年）末、「昭和60年度の税制改正に関する答申」においては、引き続き物品税が議論されたが、「間接税や資産所得課税をはじめとして既存税制の枠内での部分的な手直しにとどまる限り、所得・消費・資産等の間で適切な税負担のバランスを図るという観点からは税体系にゆがみを生じさせ、また税制を一層複雑化させることとなる」とし、「既存税制の部分的な手直しにとどまらず、今こそ国民各層における広範な議論を踏まえつつ、幅広い視野に立って、直接税、間接税を通じた税制全般にわたる本格的な改革を検討すべき時期に来ている」という認識が示された。

中曽根総理は、昭和60年（1985年）9月20日、政府税調に対し、社会経済情勢の推移と将来の展望を踏まえつつ、公平、公正、簡素、活力かつ国民の選択を理念とし、シャープ勧告以来の税制の抜本的見直しを求める諮問を行った。所得税・法人税の減税を中心に改革案を取りまとめ、減税の財源となる間接税の改革については、総理の方針で、選挙後にとりまとめられることとなった。

本諮問に対し、選挙後の昭和61年（1986年）10月28日に政府税調から「税制の抜本的見直しについての答申」が提出され、現行間接税の現状と問題点が次のように述べられている。「国民の消費態様が大きくかつ急激に変化し、多様化、大量化、均質化している現状においては、そうした変化に即応して的確に課税対象を選択し、それぞれに適正な税率を設定することが極めて困難となってきた。その結果、物品税に典型的にみられるように、課税されるものと課税されないものとの間、課税されるもの相互間の負担の不均衡が避け難くなっており、税制の公平性、中立性の観点から問題」がある。また、「近年、サービス業を中心とする第3次産業の国民総生産や就業者総数に占める割合が増大する等いわゆる経済のソフト化、サービス化が進展しており、消費の面でも、

個人消費支出に占めるサービス支出の比重がかなり高まってきている。このような傾向は今後ますます強まっていくとみられるところから、現行間接税の枠組みを維持する場合には、物品とサービスとの間の負担が著しく不均衡になりかねない」とある。さらに、酒、たばこ、自動車等限られた特定の物品に高い負担を求める実情<sup>11</sup>にあるため「経済の国際化がますます進展していく中であって、国際間の経済取引の阻害要因になりかねない」とし、現行間接税が抱えるこのような問題を解決するために、消費一般を原則的に課税対象とする方式へと転換を図り、幅広く薄く負担を求める消費税の導入が検討された。

消費一般に広く課税する税制として各国で採用されている「製造業者売上税」「卸売売上税」<sup>12</sup>「小売売上税」<sup>13</sup>「取引高税」<sup>14</sup>及び「付加価値税」の5類型と政府税調がかつて世に問うた「一般消費税（仮称）」の合計6類型について、わが国に導入する場合の問題点等について検討した。上記6類型のうち、「卸売売上税は、卸売段階課税のため、課税ベースは製造業者売上税よりは大きい、その他の類型に比べ小さく、税率はかなり高くならざるを得ない。また、納税義務者数は比較的少ないが、わが国の卸売取引は諸外国に比べ複雑であり、しかも現実に納税する者の多くは規模の小さい最終卸売業者となると考えられるので、この方式はわが国にはなじみにくい類型である」と考えられた。

また、取引高税は、税の累積が排除されないため、取引段階の数によって税負担が異なり、産業経済に対して中立でないほか、国境税調整を的確に行うことも困難である。諸外国においては、この方式の問題を解消するため付加価値税に移行したといった経緯もあり、また、わが国では旧取引高税<sup>15</sup>が国民に残した印象も看過できないとも思われるので、この類型を検討の対象とすることは望ましくないと考えられた。

そこで課税ベースの広い間接税の方式として、①製造業者売上税（A案）、②事業者間免税の売上税（B案）、③日本型付加価値税（C案）の三案が列举された。専門少委員会報告では、「わが国が採用すべき新しいタイプの間接税としては、C案が最も望ましいとした上で、現在のわが国の実情からすれば、この際は国民に受け入れられやすい税制を導入し、将来C案へとつないでいくこと

が現実的ではないか」とする意見が上った。

自民党税調は昭和 61 年 12 月 5 日、「税制改革の基本方針」案をとりまとめ、同年 12 月 23 日、「昭和 62 年度の税制改正に関する答申」では、「日本型付加価値税を基礎とし、我が国の取引慣行等になじむよう工夫をした簡素な前段階税額控除方式（税額票による）を採用した売上税を導入し、昭和 63 年 1 月 1 日から実施することが適当である」とした。これを受けて、中曽根内閣は昭和 62 年 2 月 4 日売上税法案を国会に提出した。

売上税法案の概要をみると、①5%の単一税率、②非課税取引は土地の譲渡、利子・保険料、飲食料品、家賃、社会保険医療、学校教育、新聞など 51 項目<sup>16</sup>、③免税点は 1 億円、④前段階税額控除方式（税額控除票による。いわゆるインボイス方式）、⑤申告納付回数は年 4 回、⑥物品税、砂糖消費税、入場税、通行税、トランプ類税、電気税、ガス税、木材取引税は廃止となっていた。

しかし、国会は全く審議を受け付けなかった。総理の公約違反が明白な売上税を含む税制改正は審議できないというものであった。国会は長期にわたり空転し、昭和 62 年度予算も審議されないために、衆議院議長の調停により「税制改革協議会」が設置され、売上税法案の処理が委ねられた。だが何らの処理も行われぬまま通常国会が閉幕されたのに伴い、売上税法案は廃案となった<sup>17</sup>。売上税法案については反対が強く、とりわけインボイス方式に対する批判は事業者間に強く<sup>18</sup>、「売上税は急ぎ過ぎ」との強い批判を浴び一度も審議されなかった。

批判の中には、免税事業者はインボイス（税額票）を発行できないから取引から除外される可能性があるとか、インボイスという特別の書類を追加的に作成しなければならないからコストがかかるというものもあったが、経理上の事務負担の問題や、そもそも帳簿方式によるべきとする批判などもあった。また、売上税法案では、納税義務者は税務署から税額票番号の付与を受け、自らの税額票番号を記入するということを義務付けられていたが、これが企業背番号制につながり、所得税や法人税の課税強化につながるという批判を招いた<sup>19</sup>。

#### 4 消費税の創設（昭和 63 年の抜本的税制改革）

中曽根内閣の税制改革は所得税減税とマル優廃止だけに終わった。しかしながら、昭和 60 年 9 月の税制調査会諮問以後 2 年にわたって税制が社会で広く議論された結果、税制改正の必要性の認識は、かなり高まった面がある<sup>20</sup>。

昭和 62 年(1987 年)11 月 6 日竹下内閣が発足。竹下首相は政府税調に対し、抜本的な税制改革の具体的な方策を諮問した。審議を開始した税制調査会は、まず、売上税についての反省を試みた。12 月には 2 回にわたって参考人意見聴取を行ない、売上税に強く反対した人々を含め、広く意見を求めた。翌 63 年 2 月 5 日に、基本問題小委員会は、それまでの審議内容を、「税制改革の基本課題」として取りまとめた。調査会はこの「基本課題」をテーマに、大規模な地方公聴会を開催した。地方公聴会の結果を受けて、直接税、間接税の各特別部会は、具体的な審議を重ね、同 63 年 3 月 25 日にそれぞれ「税制改正についての素案」を取りまとめて公表した。調査会はこの「素案」を土台として、重ねて参考人意見聴取及び地方公聴会を行った。このように手段を尽くし、時間をかけて審議を行った結果を、政府税調は昭和 63 年(1988 年)4 月 28 日に「税制改革についての中間答申」として取りまとめた<sup>21</sup>。本答申は、長寿・福祉社会の維持のため所得・消費・資産等の中でバランスのとれた税体系を構築することを目的とした諮問を受け、21 世紀に向けて国民が公平感をもって納税し得るような安定的かつ信頼感のある税体系を実現することが課題であった。

自民党の税制調査会は、売上税の際は必ずしも十分な時間や議論の場が用意されなかったことの反省として、政務調査会の部会単位での審議を折り込むなど、慎重かつ綿密な審議が行われ、その結果は、昭和 63 年 6 月 14 日に「税制の抜本改革大綱」として取りまとめられ、政府税調も翌 15 日「税制改革についての答申」をとりまとめた<sup>22</sup>。

これをうけて竹下内閣は、「税制改革法案」「所得税法の一部を改正する法律案」「地方税法の一部を改正する法律」「地方譲与税法案」「地方交付税法の一部を改正する法律案」及び「消費税法案」の税制改革関係六法案を、昭和 63 年 7 月に閣議決定し、国会に提出した。これらの法案は、リクルート問題や潜水艦

なだしおの衝突事件等早期究明を必要とする案件があったことから、審議はなかなか始まらなかった。その後、野党の審議拒否にあいながらも、自民・公明・民社の三党協調により昭和 63 年 12 月に強行採決され、平成元年（1989 年）4 月 1 日から施行されている<sup>23</sup>。

シャープ税制以来の大改革<sup>24</sup>と言われる昭和 63 年の抜本的税制改革は、税負担の「公平」の確保、税制の経済に対する「中立」の保持及び税制の「簡素化」を図ることを基本理念とし、所得課税の軽減と課税ベースの広い間接税の導入を柱とするものであった。

創設時の消費税の概要は、①3%の単一税率、②非課税取引は原則として設けないこととされ、その性格上課税対象とすることになじみにくいもの（土地の譲渡および貸付、利子・保険料等）のほか、社会政策的配慮に基づくものも一部（健康保険法等に基づいて行われる医療の給付、保育所又は助産施設の事業、学校の授業料・入学検定料）に限定、③免税点の適用上限は 3 千万円、④中小特例措置については、簡易課税制度の適用上限は 5 億円（みなし仕入率は 90%、80%の二区分）、限界控除適用上限は 6 千万円、⑤仕入税額控除は帳簿方式、⑥申告納付回数は年 2 回（中間申告基準年税額 60 万円超）、⑦内税か外税かは事業者の選択によるとされた。一般消費税（仮称）と殆ど同じ仕組みであるが、税率は 3%とする一方、食料品も課税するなど課税対象を拡大している。売上税ではインボイス方式とした税額控除については、事業者配慮し、帳簿方式に戻している。

既存の間接税については、物品税、砂糖消費税、入場税、通行税、トランプ類税、娯楽施設利用税、電気税・ガス税、木材取引税は消費税導入とともに廃止され、酒税、たばこ税については負担調整をした上存続。石油諸税については、特定財源となっていたこともあり、税率引き上げは難しく、また石油諸税を消費税の課税標準から除くこともできないので、原油関税の引き下げ等のみ行った上存続とされた。

税制改革全体としては、所得税・法人税・相続税の減税及び既存間接税の廃止による減収と、消費税の創設及び課税の適正化による増収を比較すると、差

し引き 2 兆 4 千億円のネット減税となっていた。

消費税法は、一般消費税大綱の公表後丸 10 年を要しつつ、大規模な直接税減税とセットで成立した。所得税、法人税などの直接税を中心とするシャウプ勧告以降の税体系の下で、間接税は補完的な役割として位置づけられてきたが、少子・高齢化の進展をはじめとする経済社会の構造変化の中で、消費税の創設を含む抜本的税制改革によりわが国の税制の基本的枠組み、税体系は大きく変化した。

## 5 消費税導入の意義

シャウプ勧告以後、直接税中心、特に所得税中心の税制を勧告していたが、前述のように、オイルショックに端を発する昭和 40 年代末期以降の経済成長の鈍化に伴って、税収の伸びが低下したため、わが国の財政が赤字体質に陥り、財政再建が急務となった。

所得課税中心の税体系であったわが国の所得税率は、課税ベースの縮小を補う意味からシャウプ勧告当時の 20～55%8 段階から、昭和 57 年には 10～75% 19 段階に引き上げられた。このような高い累進税率の下で、給与所得をはじめとする個人の稼得所得に税負担が偏った結果、納税者の重税感・不公平感を高めていった。

また、直接税中心主義に対しても批判が強くなり、高度経済成長による個人及び法人の所得の伸びが大きかったため、税収における直接税の比率は上昇を続け、昭和 55 年以降は 70%を超えるに至った<sup>25</sup>。

これに対し当時の税制の問題点を見極めようとする政府の考えは、前述した昭和 63 年 4 月の「税制改革についての中間答申」に「所得課税は税体系において引き続き基幹税的役割を果たすべきものと考えられるが、税体系全体として実質的な負担の公平に資する見地から、所得課税を軽減し、消費にも応分の負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもって納税しうるような税体系を構築することが必要である」と記述されている。

わが国は、抜本的税制改革以前は個別間接税制度を採用しており、特定の物

品等に異なった税率で課税していた。しかし、国民の所得水準が上昇、消費態様に変化し、多様化、大量化、均質化してくると、客観的に課税対象物を選択することが困難となり、個別間接税制度では税収ポテンシャルが小さいことに加え、課税品目や税負担水準にアンバランスが生じ、消費中立性に欠けるといふ問題があった。

これを解決するために消費一般に広く負担を求める消費税の導入が求められた。つまり個別間接税から消費税への転換は、「消費行動の中立性」に大きく寄与するものであった。シャープ勧告以降高度成長期を経て、社会経済の実態変化の中で、複雑化した不公平化した税体系を見直していく必要があったのである。

さらに、消費税の導入には、税体系という視点に加え、高齢化社会を迎えるにあたってのふさわしい税制という視点があった。少子・高齢化の進展にともない勤労世代の重税感、不公平感に対し、どの時代に生まれたかによる生涯を通じた税負担について「世代間の公平」という視点が重要になってきている。この点について消費課税は、高齢者を含めた社会の負担可能な構成員全員がその能力に応じて広く負担を分かち合うという性格の税であり、「世代間の公平」に大きく資するものである。

加えて、税収が景気の影響を受けやすい所得課税に依存する税体系ではなく、不況期にも税収の落ち込みが少なく、安定的な税収が期待できる一般消費課税の導入が高齢化社会にふさわしい税制と考えられたのである。

わが国が高度成長期を経て、経済の国際化が進展し、酒税や物品税について海外から改革を求める声が寄せられ、無用の摩擦を回避して、国際国家日本としての責任を果たすためにも、広く世界中で採用されているタイプの間接税である付加価値税（消費税）の創設が必要となった<sup>26</sup>ことも加えておく。

ただし、大平内閣の「一般消費税（仮称）」の法案化断念、中曽根内閣の「売上税法案」の廃案という失敗を活かし、竹下内閣では、事業者（納税義務者）の反対を緩和する形で政治的妥協的な特例措置（小規模事業者の納税事務負担の軽減や徴税執行的配慮の観点から設けられた「免税点制度」、実額による仕入

税額控除の計算・事務処理が過重負担になるのでみなし仕入率により仕入税額を算出する「簡易課税制度」<sup>27</sup>など）の導入と帳簿上の記録に基づき消費税額を計算する「帳簿方式」を採択することで「消費税法」が成立した<sup>28</sup>と見ることができる。このことが、消費税が創設当時より、益税問題などの不信感、不透明感、不公平感を国民にもたらせたのである。

---

1 本章は、主に森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（清文社・2002）及び <http://www.mof.go.jp/zaimu/40nenn/main/010605.htm>（2008年9月30日アクセス）を参照した。

2 金子宏教授はシャープ勧告について、次のように論述されている。「シャープ勧告は、民主的租税観と担税力に応じた課税の見地から、直接税、特に所得税中心の税制を勧告した理由の一つは、税負担を感じつつ納税する直接税の方が、納税者が政府を身近に感じ、租税の使われ方について看視の目を行き届かせることができるということにあった。」金子宏「シャープ勧告の歴史的意義」『シャープ勧告 50年の軌跡と課題 租税法研究 第28号』（有斐閣・2000）14頁。

3 金子宏『租税法[第十三版]』（弘文社・2008）55頁。

4 物品税は、小売り段階で課税する第一種物品（宝石、貴金属製品、毛皮製品等）と、製造現場から出荷する段階で課税する第二種物品（自動車、電気製品、家具、飲料等）に分類されていた。すべて従価税方式で、税率は対象物品に応じて、最低5%から最高30%となっていた。宮内豊『図解 日本の税制』（財経詳報社・2006）188頁。

5 金子宏・前掲注2 12頁。

6 単段階課税のうち、製造段階や卸段階に対する消費課税は、多段階の消費税に比較して中立性に欠けるとされる。水野忠恒『租税法[第3版]』（有斐閣・2007）653頁。

7 取引活動のあらゆる段階を捉えて課税する仕組み。

8 課税の累積を避けるため、前段階の業者から仕入れた物品・サービスに係る前段階の仕入税額を控除する。

9 水野勝「わが国における一般的な消費課税の展開」『公法学の法と政策（上）』（有斐閣・2000）208頁。

10 菊谷正人『税制改革』（税務経理協会・2008）86頁。

11 「経済の国際化がますます進展する中で、諸外国と異なる間接税制度を維持し続けることは、酒税や物品税について海外から改革を求める声が寄せられたように、国際的な摩擦の一因ともなっていた。」尾崎護『消費税法詳解』（税務経理協会・1990）9頁。

12 単段階一般消費税のうち、製造段階や卸売段階に対する消費課税は、多段階の一般消費税に比較して中立性に欠けるとされる。水野忠恒・前掲注6 53頁。

13 小売段階が必ずしも最終段階とは限らず、小売売上税では課税の累積が生ずる場合がある。また、一般的に、サービスは、小売に限定されるものではないので、小売売上税には適さないとされている。水野忠恒・前掲注6 54頁。

14 「製造段階・卸売段階・小売段階のすべての売上に対して課税されるが、「消費税」のように前段階の税額を控除しないため、税額は累積され、税負担は、すべての物品・サービスの最終小売価格について等しい割合にはならない。取引高税は、古くヨーロッパ諸国において採用されたが、課税の累積を排除するために企業の合併・合同を促すこととなり、コンツェルンに有利な税制として批判が強かった。わが国においても、昭和23年に取引高税が採用されたが、課税の累積に対する批判が強くなり、翌年には廃止された。」水野忠恒・前掲注6 655頁。

---

15 昭和 23 年（1948 年）9 月に芦田内閣により「取引高税」が導入されたが、昭和 24 年に来日したシャープ使節団がこの税を評価しなかったこともあり、昭和 24 年 12 月 31 日をもって廃止された。水野勝・前掲注 9 201-202 頁。

16 「売上税の非課税項目については年末までに大筋が固められていたのであるが、細目を詰める段階になると各種の微妙な問題が生じ、関係法令での仕切り等も踏まえてその割り切りが必要とされた。……課税、非課税はクイズものだという批判も生じることとなった。」水野勝『主税局長の千三百日 税制抜本改革への歩み』（大蔵財務協会・1993）114-115 頁。

17 水野勝・前掲注 9 209-210 頁。

18 湖東京至「消費税における仕入税額控除否認の法理と日本型インボイス方式導入の問題点」（静岡大学法政研究・1996）16 頁。

19 尾崎護「売上税独り語り」（ファイナンス 昭和 62 年 9・10・11 月号より抜粋）森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会・2000）13-14 頁、178-181 頁。

20 水野勝・前掲注 9 211 頁。

21 水野勝・前掲注 9 213 頁。

22 水野勝・前掲注 9 214 頁。

23 菊谷正人・前掲注 10 88 頁。

24 消費税の採用をシャープ以来の大改革と呼ぶのは、決して誇張ではない。金子宏「消費税の基本的問題点」『日税研論集』30 号（日本税研センター・1995）1 頁。

25 金子宏・前掲注 3 61 頁。

26 戦後の経済・社会・国民生活等の推移をみると、シャープ勧告当時（昭和 25 年）のわが国の国民総生産は 3 兆 9,467 億円で当時のアメリカの GNP の約 26 分の 1、昭和 62 年は 345 兆 2,923 億円でアメリカの GNP の約 2 分の 1。シャープ勧告当時の一人当たり国民所得は 4.1 万円で当時のアメリカの約 14 分の 1、昭和 62 年は 221.6 万円でアメリカの約 9 割であった。また、貿易額（通関実績額）はシャープ勧告当時は輸出 2,980 億円・輸入 3,482 億円、昭和 63 年は輸出 33 兆 9,392 億円・輸入 24 兆 63 億円であった。尾崎護・前掲注 11 9-10 頁。

27 消費税の最初の納税申告（4～7 月決算法人）のうち、簡易課税制度を適用した申告は 26 万 2 千 821 件で、納税申告全体の 76%となっている。尾崎護・前掲注 11 58 頁。

28 菊谷正人・前掲注 10 88-90 頁を参照。

## 第2章 EU諸国における付加価値税制度

### 第1節 EUにおける付加価値税導入の経緯

#### 1 付加価値税の創設

付加価値税 (value added tax, VAT) は、1954年4月フランスにおいて初めて実施された<sup>1</sup> (それに先立ち、わが国でも1954年(昭和29年)にシャウプ勧告に基づき、事業税に代わるものとして、一種の付加価値税が採用されたが、実施されないまま同年に廃止された)。

1957年ローマ条約で欧州経済共同体(ベルギー、フランス、ドイツ、イタリア、オランダ、ルクセンブルクの6カ国)が発足された当初は、各国で様々なタイプの売上税が採用されていた。もともとフランスやドイツでは、第一次世界大戦の戦費調達や財政危機への対応のため<sup>2</sup>、「取引高税」が導入されていた。これが第二次世界大戦後も存続し、取引の段階ごとに税が累積する問題が大きくなっていた。

取引高税は、それぞれの生産段階で、売上額に課税する「売上税」であったため、最終商品に含まれた実際の税額を特定するのは不可能であった。そのために、輸出商品に対する控除税額を意図的に、あるいは偶発的に高く見積る危険性を抱え、事実上、輸出補助金の役割を果たしていた。こうした状況の中で、輸出の際に控除(還付)される正確な税額を保障する中立で透明な税制の確立が緊急の課題となった。付加価値税の採用は、消費課税の国境における調整(国境税調整)を正確に行うための絶対的な条件であるとされたのであった<sup>3</sup>。

1967年4月、付加価値税に関する最初の二つの共同体指令(第一次付加価値税指令及び第二次付加価値税指令)が採択された。第一次指令では、EC内において、関税同盟の枠内における国内市場と同様の共同市場の骨組みの確立を目的とし、1972年1月1日までに、それまで加盟各国で採用されていた様々な売上税を統合し、生産、流通の各段階で課税される付加価値税に変更することを規定している。

ヨーロッパでは「仕入税額控除」を組み込んだ付加価値税を、デンマークで

最も早く 1967 年、続いて西ドイツ及びフランスで 1968 年、オランダ及びスウェーデンで 1969 年、ノルウェーで 1970 年に導入した<sup>4</sup>。その際に、仕入税額を確認するのに最適な書類としてインボイスが利用されるに至った<sup>5</sup>。インボイスは、古くから国境を越える取引が盛んに行われてきたヨーロッパでは、商取引慣行として定着していた。

もともと付加価値税とは、生産要素である労働・土地・資本における付加価値、つまり、賃金・地代・利潤・支払利子の合計額に対して課されたものである（加算型付加価値税）。加算型付加価値税とよばれる方式と並んで、売上税額から仕入税額を控除する前段階税額控除型付加価値税<sup>6</sup>という方式がある。この場合の付加価値とは、原材料の製造から製品の小売までの各段階において事業が国民経済に新たに付加した価値のことである。ヨーロッパ諸国をはじめほとんどの国では、前段階税額控除型付加価値税を採用してきている<sup>7</sup>。1967 年から 1973 年の間に、E C 加盟国全体にこのタイプの付加価値税が普及・一般化した。

## 2 第六次付加価値税指令（Sixth Council Directive 77/338/EEC of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States relating to turnover taxes - Common system of value added tax : uniform basis of assessment ）<sup>8</sup>

E C（後に E U（欧州連合））は加盟国間の国際条約で設立された国際機関である。その主要機関は、欧州委員会、欧州閣僚理事会、欧州議会、欧州裁判所の四つから成り、欧州委員会は政策立法を担う E C（E U）の「政府」の地位を占めている。

E C（E U）は一国と同様に、行政、立法、司法の三権分立の体制をとっており、欧州委員会はそのうちの行政に相当する。欧州委員会は単なる実務的な行政権限を有するのではなく、E C（E U）全体の政策決定の土台を形作る役割を担っている。「法案の発議」役である。規則、指令、決定などの原案を作成して、閣僚理事会に送付する機能を持っている<sup>9</sup>。

全EC加盟国が付加価値税を導入したにもかかわらず、前述の第一次、第二次指令では十分な付加価値税の運営・管理ができないため<sup>10</sup>、1977年5月17日、現在の付加価値税に関するEU法の土台となっている第六次付加価値税指令（以下「第六次指令」という。）が施行された。同指令は加盟各国に多くの例外措置を許容し、その適用範囲や税率の設定については、事実上加盟国の自主性に任されていた。

第六次指令 17 条 1 項、2 項では、構造上最も重要な、課税取引に係る仕入税額控除権<sup>11</sup>を定めている。

第六次指令 17 条 仕入税額控除権の源泉と範囲

1. 控除できる税が請求可能になるとき、仕入税額控除権が発生する。
2. 物品とサービスが課税取引の目的のために使われる限り、課税事業者は納付すべき税から控除する権利を与えられる：
  - (a) 供給したあるいは別の課税事業者から供給された物品あるいはサービスに関して当然与えられるべきであるか、あるいは支払われた付加価値税；
  - (b) 輸入品に関して当然与えられるべきか、支払われた付加価値税；

第六次指令 18 条 1 項では、「仕入税額控除権を行使するために、事業者は 22 条 3 項に規定するインボイスを保存(hold)しなければならない」と規定している<sup>12</sup>。

第六次指令 22 条は、域内取引を行う事業者の諸義務（登録、インボイス発行、申告書提出など）を規定している。同 3 項でインボイスについて規定している。

第六次指令 22 条 内部システムの下での義務

1. すべての課税事業者は、事業を開始するとき、変更するとき、または廃止するとき、管轄の税務当局へ申告しなければならない。
2. すべての課税事業者は、税務当局に付加価値税の申請と調査を認めるためにアカウントを持たなければならない。
3. (a) すべての課税事業者はインボイス、すなわち他の課税事業者に供給された物品及びサービスに関するインボイスとして機能する書類を発行し、それを複写保存しな

ければならない。

物品またはサービスの供給がもたらされるか、完了される前に、すべての課税事業者は同様に、他の課税事業者によってされる取引の支払に関してインボイスを発行しなければならない。

(b) インボイスには、税抜き価格、各税率に対応する税額及び非課税取引について明記しなければならない。

(c) 加盟国は、いかなる書類がインボイスとして機能するかどうか考えるための基準を設定しなければならない。

4. すべての課税事業者は、1 カ月、2 カ月または 3 カ月ごとに、自国の税務当局に申告書を提出しなければならない。ただし 1 年を超えないことを条件として、これより長い期間を定めることができる。

第六次指令 22 条 3 項のインボイスに関する規定は、税抜き価格及び各税率に対応する税額のみ記載を指示する比較的大雑把な規定になっており、その必須記載事項などの詳細な案件は、加盟国がそれぞれ国内法で定めざるを得ない。同指令によれば、課税事業者は、他の課税事業者に対してインボイスの発行をしなければならないとあるのであって、個人に対する売上の場合には、インボイスの発行義務は求めている。

### 3 EU 単一市場の発足<sup>13</sup>

EU の歩みは以下の通りであるが、付加価値税の分野における最大の出来事は 1993 年の市場統合と、それに基づく域内の税務上の国境廃止である<sup>14</sup>。ヒト、モノ、カネの域内移動の自由であり、特にモノの移動の自由を達成するため、国境における税関検査が廃止された。これにより付加価値税制度の枠組みが大きく変わり現在に至っている。

1993 年：EU が 12 カ国で発足、域内市場統合、税制上の国境廃止。

1995 年：オーストリア、スウェーデン、フィンランドが EU に加盟、15 カ国になる。

1999 年：共通通貨（EURO）の導入。

2004年：中・東欧10カ国がEUに加盟、25カ国に拡大。

2007年：ルーマニアとブルガリアが加盟し、27カ国になる。

EU単一市場の発足で、国境での税関は廃止されたが、欧州委員会は各国の異なる税制を維持したまま、国境税関を廃止する移行措置を延長するなかで、将来的には付加価値税の域内統一税率化を目指す。あるEU加盟国から他の加盟国向けに貨物の域内供給が行われる場合、出発地国で付加価値税の精算が行われたうえで免税となり、仕向地の国内法に従って課税が行われる（仕向地国課税主義 *destination principle*）が、最終システムの目標は単一市場であるから、本来は統一税率によって出発地で課税されるべきなのであるが（原産地国課税主義 *origin principle*）、これはまだ完全実施をみていない<sup>15</sup>。完全統合が実現しない背景としては、各国の課税主権との関係で税率の統一や非課税品目・軽減税率適用品目の統一が困難であること、共同体付加価値税システムにする場合の税收配分方式について加盟国間の利害対立<sup>16</sup>があることなどがあげられる<sup>17</sup>。

今日では、税率を一律に統一しようとするアプローチ（税制の統合）ではなく、各国の税主権と税政策を前提として、それらの格差の調整を図るアプローチ（税制の調和）をとっている。

欧州委員会は、税率の調和を長期的視野に入れながら、当面の措置として税率の種類を標準税率と軽減税率とし、割増税率の設定<sup>18</sup>を禁止するために、付加価値税率に関する第六次指令の修正指令（92/77/EEC）<sup>19</sup>を採択した。

修正後第六次指令1項1条によれば、標準税率は15%を下回ってはならないとされる。しかし、標準税率の上限は定めておらず、現在、国別でみると、最高は25%（デンマーク、スウェーデン、ハンガリー）、最低は15%（ルクセンブルグ、キプロス）となっており、10%の乖離がある。

修正第六次指令1条1項

1. 第六次指令12条3項は以下に置き換えられる。

3. (a) 加盟国は、1993年1月1日から1996年12月31日まで標準税率を適用しなけ

ればならない。標準税率は 15%を下回ってはならない。

過渡的な取り決めの実施に関する報告と第 281 条に従って委員会によって提出された決定的な取り決めについての提案に基づいて、評議会は、1995 年 12 月 31 日以前に、1996 年 12 月 31 日以降に適用される標準税率の下限を、満場一致で決めなければならない。

加盟国は、1 つまたは 2 つの軽減税率の適用が認められる。軽減税率は 5%を下回ってはならず、付則 H に指定された物品およびサービスの分類に該当する場合に限るものとする。

同指令は加盟国に、食料品等の生活必需品に対する税負担を考慮して、2 種類までの軽減税率（5%を下回ってはならない）の設定を認めている。また同指令はその付則 H で、軽減税率適用可能な物品・サービスについて、以下のよう  
に 17 のカテゴリーを限定列挙しているが、これに対して様々な例外措置の適用を加盟国に認めている。例えば、フランスでは、付則 H に列挙されていない家庭用暖房用薪(租税一般法典 278 条 bis3 項)、美術品・骨董品（租税一般法 278 条 septies）などフランス独自の理念に基づいて軽減税率を採用している。

〈付則 H〉

- ① 食料品及び飲料品（アルコールは除く）
- ② 水
- ③ 医薬品
- ④ 医療機器
- ⑤ 旅客及び貨物の輸送
- ⑥ 書籍及び印刷物
- ⑦ 劇場・博物館・動物園等の入場料
- ⑧ 作家・芸術家の作品・公演
- ⑨ 社会福祉政策の一環としての住宅の供給
- ⑩ 農業生産のための物品及びサービス（機械及び建物を除く）
- ⑪ ホテル等宿泊施設の提供
- ⑫ スポーツ興行の入場料

- ⑬ スポーツ施設の利用
- ⑭ 慈善団体の物品及びサービス
- ⑮ 葬儀サービス
- ⑯ 医療及び歯科サービス
- ⑰ 清掃サービス

#### 4 インボイス指令 (Council Directive 2001/115/EC of 20 December 2001)<sup>20</sup>の概要

インボイスは、仕入税額控除の基礎になる証拠書類という意味で付加価値税システムの本質部分を構成する<sup>21</sup>。しかし加盟国はインボイスの記載事項について様々な規定をおいており、欧州全域で事業活動を行う場合、取引相手国ごとにインボイスを作成する事業者の事務負担は相当なものとなっていた。そこで第六次指令を修正するものとして、欧州閣僚理事会は 2001 年 12 月 20 日、付加価値税に関するインボイス指令を採択し、2004 年 1 月 1 日までに、各加盟国の国内法への導入が義務付けられた。これにより 15 の異なる付加価値税法規に代えて、EU 共通の、単一で簡素化されたインボイス・ルールが定められる<sup>22</sup>。

なお、新指令は取引の電子化の進展に伴い、インボイスの規定を電子インボイスに対応したものとしているため「電子インボイス指令」とも呼ばれている。同指令以前は加盟国によっては、電子インボイスの発行そのものが禁止されていたり、書面によるインボイスの併用が義務付けられていたりした。同指令により電子署名及び電子データ交換システム (EDI Electric Data Interchange) を利用して配信することができるとし、書面のインボイスに代えて電子的に発行されるインボイスにより、国境を越える取引における電子インボイスの利用と、その電子的保存が認められることになった。これにより事業者の申告納税コストが節約されるものと考えられ、その効果は、とりわけ中小企業にとって大きいものと考えられる<sup>23</sup>。

##### (1) インボイスの定義

インボイスとは、課税事業者に仕入税額控除権を付与する書面及び電子的な形式をいい、指令に定められた要件を満たすものをいう（ただし、インボイスの様式・フォームに関する特段の規定はない）。従って、EUの付加価値税では、事業者は仕入先から回ってくるインボイスに記載された税額だけを控除することができる。免税事業者はインボイスを発行することができないから、免税事業者からの仕入に含まれている付加価値税は控除できない。

## (2) インボイスの発行権者

新指令によれば、インボイスを発行できる者は以下の通りである。

- ① サプライヤー（物品の供給者及びサービスの提供者）
- ② カスタマー（物品及びサービスの購入者・提供を受ける者、顧客）
- ③ インボイス発行を第三者に外注する場合の当該業務の請負人

新指令の画期的な点は、インボイスがサプライヤー以外の者によって発行される場合を規定したことである（ただし、いずれの場合もサプライヤーがインボイス発行とその内容に関する責任を有する）。

なお、カスタマーがインボイスを発行する場合には、以下の条件を満たす必要がある。

- ① サプライヤーとカスタマーとの間で、インボイス自己発行に関する事前の合意（合意手続き）
- ② インボイスのサプライヤーによる承認（承認手続き）

EU加盟国は、インボイスの自己発行に関し、合意手続きおよび承認手続きの期限、並びに条件等を追加設定できる。

サプライヤーに代わり、第三者がインボイスを発行する場合には、原則として上記のような条件は追加されないが、EU域外で設立された事業者が第三者として、あるいはカスタマーとしてインボイスを発行する場合には、加盟国は更に追加的条件を設定することができる。

## (3) インボイスの記載要件

第六次指令が採択された時点では、インボイスに関し単一の調和されたルールの必要性は認識されておらず、インボイスの作成、交付および保存に関する

ルールの決定は個々の加盟国に委ねられていた。そのため、インボイス記載要件の加盟国間の不統一が問題とされた。

しかし、新指令導入により、インボイスには以下の事項が記載されなければならないこととなった<sup>24</sup>。

- ① 発行日
- ② インボイスを特定できる通し番号
- ③ 発行者の付加価値税識別番号 (VAT identification number)
- ④ 顧客の付加価値税識別番号 (ただし、顧客が付加価値税納税債務を負う場合のみ)
- ⑤ 発行者の正式名称及び住所
- ⑥ 顧客の正式名称及び住所
- ⑦ 供給される物品及び提供されるサービスの内容及び数量に関する記述
- ⑧ 物品の供給日ないしサービスの提供日 (供給日と異なる場合は支払日)
- ⑨ 適用される付加価値税率
- ⑩ 付加価値税額
- ⑪ 付加価値税率ごと、あるいは非課税取引ごとの付加価値税額の明細
- ⑫ 課税対象外の物品及びサービスの単価、割引額ないし割戻額 (単価に含まれる場合を除く)

以下の場合、インボイスに追加情報が記載されなければならない。

- ① 物品の供給ないしサービスの提供が非課税の場合、あるいは顧客が付加価値税納税債務を負う場合 (すなわち、リバース・チャージ<sup>25</sup>の対象となる場合) は、当該事実の開示及び非課税とみなす証拠、若しくは課税の転換 (リバース・チャージ) の対象となることの国内法ないし EU 法による法的根拠の明示。なお、事実の開示か、法的根拠の明示のいずれかは、課税事業者の選択による。
- ② 新規輸送手段の EU 域内供給で、第六次指令第 28a 条 2 に定める場合。  
例えば自動車の場合はその車歴および走行距離等
- ③ マージン・スキーム (旅行代理店のサービス、中古資産・工芸品・収集

家の収集品及びアンティークの供給に対し適用される特例措置をいう。旅行代理店等の事業者が計上する純利益・マージンに対して付加価値税が課税される。)が適用される場合、当該事実の開示及び関連する国内法ないしEU法規の法的根拠の開示。なお、①同様、事実の開示か、法的根拠の明示のいずれかは、課税事業者の選択による。

④ 付加価値税納税義務者が納税代理人の場合、当該納税代理人の付加価値税識別番号、正式名称及び住所

さらに、課税事業者は、事業上の必要性に応じ、自身の裁量でインボイス記載情報を追加することができる。

しかし、特定の状況下では、加盟国は自国内で実行される物品の供給ないしサービスの提供に関するインボイス・ルールを簡易化することができる。例えば、タクシー料金や電車料金等の小額の請求の場合である。この詳細は各国の国内法で規定されている。ドイツでは、付加価値税込みのグロス額が100ユーロ以下の場合、識別番号、発行者の正確な名称と住所、発行日付、「モノ」・「サービス」の内容記載とその数量、適用税率と付加価値税額込みのグロス額、課税免除の場合の課税免除であることの記載で十分であるとされている<sup>26</sup>。100ユーロを上回る限り、顧客の会社名とその住所が記載されている必要がある。

欧州委員会が現在取り組んでいる付加価値税制度改革の一連の改正目標は、付加価値税制度の(1)簡素化 *simplifying*、(2)適用の均一化 *uniform application*、(3)現代化 *modernization* の3つである。この3つの目標達成に向け、数多くの提案がなされ、コンサルテーション・ペーパーという形式で一般からの意見を聴取し、EUレベルの付加価値税の基本法たる第六次指令を改正する指令案が策定・公表されている。インボイス指令はその一つである。第六次指令は、2007年1月1日時点で26回の改正を重ね<sup>27</sup>、共同体付加価値税制度が形成されている。欧州における付加価値税の最近の論点は、税率の収斂を含む制度の域内協調よりも、むしろ制度の簡素化及び時代対応化に向けられている<sup>28</sup>。

## 5 付加価値税導入の意義

現行の付加価値税制度において、「仕入税額控除」が採用されているのは、主として次の3つの理由からである。第一は、沿革的な理由である。前述のように、ヨーロッパ各国における取引高税の最大の問題は、税の累積であった。中立的で公平な消費税制度の確立のためにこの問題をどのように解決すべきかを巡って、種々の検討がなされてきたが、それは、「仕入税額控除」によって解決されることになったのである。その意味で、「仕入税額控除」は、取引高税の欠陥を是正しつつ制度を付加価値税に転換させる役割を果たした。従って、ヨーロッパ諸国においては、付加価値税の発展形態であり、その採用は、一種の改革立法であった。第二は、国際競争秩序の維持・促進に役立つことである。上述のように、「仕入税額控除」のもとでは、税負担の累積が排除されるから、取引高税の場合に比して、物品の仕入価額に含まれている税負担金額を正確に算定することができる。そのため、輸出取引をするにあたって、国境税調整を比較的正確に行うことができ、その結果、物品はいわば税抜きで輸出されるから、輸出先国でその国の付加価値税を課税されることを前提とすると、その国の物品と同じ条件で競争することができるのである。今日のようなグローバル経済において、この国際的競争中立性は、仕入税額控除型の付加価値税の大きなメリットである。第三は、租税行政上のメリットが大きいことである。付加価値税の脱税は、仕入の過大計上または売上の過少計上のいずれかの方法によって行われるが、特にインボイス方式のもとでは、前後の2つの段階の取引に伴うインボイスをクロスチェックすることによって、それを容易に発見することができ、さらにそれによって、法人及び個人事業の所得の把握水準を高めることにも役立つのである<sup>29</sup>。

第一次世界大戦の戦費調達のために売上税を導入して以来、90年近くの歴史をもつEU型付加価値税システムが、EU加盟国の範囲を越えて広く採用されるようになったのは、以上のようなメリットを有するためである。

ヨーロッパ諸国のように、付加価値税導入前にすでに何らかの形の課税ベースの広い間接税が実施されていれば税の転嫁に対する慣れというものがあった

のかもしれないが、一般的な間接税になじみのないわが国において転嫁困難という思い込みが強く働いたこと<sup>30</sup>も、消費税・付加価値税それぞれの導入の経緯を通して見えてきた。

## 第2節 インボイス方式の実際

### 1 インボイス方式について

EU諸国が採用しているインボイス方式では、仕入税額控除を個々のインボイス（一般的に企業が発票する納品書・仕送状・請求書等とは相違する。以下「インボイス又はVATインボイス」という。）の合計額によって納付税額の算出を行う。ここでいうインボイスは単なるインボイスではない。いわゆる税額控除のための正規のインボイスである。例えば英国では特別にVAT invoiceと呼んでいる。

正規のインボイスの特徴は、税務署長から付与された登録番号を記載しなければならないことである。例えばフランス<sup>31</sup>では、租税一般法<sup>32</sup>(CGI)289条2項において、インボイス(facture)には、「税率、本体価格及びそれに対応する付加価値税(TVA)<sup>33</sup>の金額を明示し、発給者のTVA登録番号を(263条の3、1号等に規定するTVAの免除取引についてはその受給者のTVA登録番号もあわせて)記載しなければならない」と規定する。これらの記載があるインボイスを保存しない場合又は登録番号等の記載が許可されている者が発行したインボイス以外の場合には仕入税額控除は受けられないと規定している(同法271条2項1号a,2号)。これらの厳しい規定は、インボイスの不正発行、不正使用による不正還付ないし不正な税額控除を排除し、制度の透明性を確保しようとするものであるとともに、インボイスに一種の有価証券(金券)の地位を与える<sup>34</sup>。

付加価値税における「課税」とは「売上税額の納税義務及び仕入税額の控除権利」を、そして、「非課税・免除」とは「売上税額の納税義務免除及び仕入税額控除否認」という両要素の一体的な取扱いを意味しており、売上税額の納税義務を免除しつつ仕入税額の控除を認めるという両要素の分離された仕組みは

本質的にはあり得ないのである。これは、非課税あるいは免税が単なる納税義務の免除ではなく、付加価値税のメカニズムからの適用除外を意味しているからに他ならない<sup>35</sup>。

インボイス方式では、仕入税額控除を購入先の事業者が発行したインボイスに記載された税額によって行い、インボイスが存在しない場合には仕入税額控除を認めない。万一、インボイスを紛失したら再発行を要請できるケースもあるようだが、再発行は作業的に難しいようである。フランスの租税一般法 286 条には、「仕入税額控除の権利を行使するために必要なインボイスは、コピーであってはならない」と明記されている。

インボイスを発行できるのは、課税事業者<sup>36</sup>に限定されるから、事業者が免税事業者や消費者から購入した場合には仕入税額控除は認められない。これに対して、わが国の消費税法は、免税事業者が取引過程から排除されるのを防ぐために、帳簿に基づいて仕入税額控除を行う方法が採用されたともいわれている。

## 2 インボイスの実際

EU型付加価値税について、課税事業者となった者はその旨を課税庁に届出の必要がある。この届出により課税事業者の登録をした事業者は登録番号（付加価値税識別番号）を受け取ることとなるが、登録番号という呼称は各国で異なっており、その桁数も異なるなどEU全域共通の付加価値税識別番号があるわけではない。また、同様に正規のインボイスについてもEU共通の書式はない。実務上、課税事業者がこの登録番号を直接利用するわけではなく、基本的には課税庁が調査に際し、取引の真実性を知るための情報として利用されることとなる<sup>37</sup>。

インボイスの保存については、管轄の税務当局の求めに応じて直ちに提示できる状態であれば、その場所は事業者が自由に決定することができる。ただし保存期間中は、インボイスの原本性と真正性が保証され、閲覧可能な状態であればならない。紙媒体であれ、電子媒体であれ、送付されたときの状態で保

存しなければならない<sup>38</sup>。

●インボイスと請求書<sup>39</sup>

[英国]

A FULL TAX INVOICE

Sales Invoice No.174				
OX△ TRADE LTD		VAT Reg. No.987 6543 21		
From: Any Street, Any Town				
To: N. Obody, 222 The High Street London NE4 4PT				
Sale: Time of supply 16/01/02		Date of Issue: 19/01/02		
Quantity	Description and Price	£ Net of VAT	VAT Rate	Net VAT
6	Radios, SW15 @ £25.20	151.20		
4	Record Players @ £23.6	94.40		
6	Lamps, T77 @ £15.50	93.00	17.5	59.25
		338.60		
Total (Net)		338.60	Total VAT	59.25
VAT		59.25		
TOTAL		£397.85		

[日本]

請求書

14年11月20日

No.

株式会社 ○○商事 様

株式会社 △△商事  
千代田区霞が関3-1-1

下記のとおり御請求申し上げます

税込合計金額 ￥1,050,000—				税率 5%	消費税額等 50,000		
月日	品名	数量	単価	金額 (税抜) (税込)			摘要
11 20	パソコン	5	174,000		870,000		
	CDプレーヤー	8	8,000		64,000		
	プリンター	3	22,000		66,000		
合 計					1,000,000		

コ〇〇 H160

上記は英国の付加価値税法に基づくインボイスとわが国の請求書のサンプルである。上記インボイスを一見すると、通常の請求書等となんら変わらないように見えるが、VAT インボイスは付加価値税登録番号 (VAT Reg., VAT register

number) 及び取引の相手方の住所の記載があり、わが国の消費税法に定める請求書等とは明らかに異なっている。取引の相手方へのこれらの明示義務については、EU各国の VAT インボイスに共通している。

英国においては、課税事業者が標準税率又は軽減税率での取引を行う場合には、自らがどのような取引を行ったかを示すインボイスを相手方に公布しなければならない。インボイスは、付加価値税登録番号が記載されていれば、各企業が独自の様式で発行できるものである。通常は取引から 30 日以内に発行しなければならないとされている。上記サンプルは標準税率で商品の販売を行った際の例であるが、通常正規のインボイスには次に掲げる事項を記載することが義務付けられている。

- ・インボイス発行番号（通し番号）
- ・発行者の氏名又は名称、住所及び付加価値税登録番号
- ・売上を行った年月日
- ・インボイスの発行の年月日（売上時と異なる場合のみ）
- ・相手方の氏名又は名称及び住所
- ・売上の種類（販売、賃貸などの別）
- ・売り上げた商品又はサービスの詳細（商品の数量又はサービスの程度、税抜き価額、税率、税抜き請求総額、適用税率及び税率ごとの付加価値税額、付加価値税総額など）

上記の事項が記載されたものを VAT インボイスと呼ぶ。VAT インボイスは、付加価値税登録番号を取得した事業者のみが発行することができる。そして、VAT インボイスを発行した課税事業者は、その控えを保存することを義務付けられている。インボイスを受け取った事業者もこれを保存し、記載された金額を基に自らの控除税額の計算を行うこととなる。

一方で消費者に対し少額の販売を行う場合には、簡易インボイスの発行が認められている。上記 VAT インボイスの記載事項より簡便化されたインボイスの発行である。この場合には、発行者の住所、氏名又は名称、付加価値税登録番号、売上を行った年月日、売り上げた商品・サービスの内容、適用税率、支払

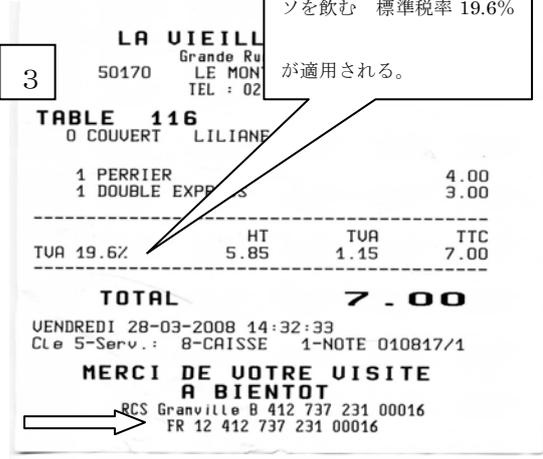
総額のみ記載で足りることとなる。その他自動販売機での商品販売など VAT  
インボイスの発行が難しい業種や取引に関しては、別段の定めがある。

【簡易インボイスのサンプルーフランスの場合】



自動販売機で乗車券を購入  
軽減税率 5.5%適用

スターバックスで紅茶とカプチーノ  
をテイクアウト  
軽減税率 5.5%適用



店内でペリエとエスプレッ  
ソを飲む 標準税率 19.6%  
が適用される。



ドライブインでサンドイッチとチョコ  
バーを購入  
食料品のうちでも、それぞれ軽減税率  
5.5%、標準税率 19.6%と区分されて  
いる。

どのレシートにも、付加価値税登録番号 (矢印で示した。ただし、納税方法  
や事業内容によって桁数など異なる)、税率が記載されているのがわかる。国内

のすべての課税事業者及びフランス国内で課税取引を行う外国の事業者は、登録が義務付けられる。

フランスでは、食料品であっても a)砂糖菓子（キャンディ、キャラメル、ガム、果物砂糖漬けなど）、b)特定のチョコレートとチョコレートを用いた製品<sup>40</sup>、c)マーガリンと植物性油脂<sup>41</sup>、d)キャビアは、軽減税率の対象から除外される（租税一般法 278 条 bis2 項に限定列举）。前頁 4 のレシート記載のチョコバーは標準税率の 19.60%の税率が課されていることからわかる。

5

LIBRAIRIE PRESSE  
 PAPETERIE  
 30 BD. DE CHARONNE  
 75020 PARIS  
 Tel: 01 43 79 64 24  
 Merci a bientôt  
 27-03-2008  
 80020 VEND.-01

PAPETERIE 4.70  
 TXBL TLii 4.70  
 i 19.600 %  
 TVA-ii 0.77  
 TOTAL € 4.70  
 <TOTAL FF 30.83>  
 ESPECES € 4.70

6

LIBRAIRIE - PAPETERIE - PRESSE  
 Ets ROCHARD et Fils  
 30, Bd de Charonne  
 75020 PARIS  
 Tel/ Fax: 01 43 79 64 24  
 RCS PARIS B 450 063 490

FACTURE N° 40

M \_\_\_\_\_ DOIT

PAYABLE A

le 27/03/2008 €

PAPETERIE	TTC	4,70
dont TVA a 19,6%		0,77

一般の小売店が発行する上段 5 のレシートには付加価値税登録番号が記載されていないため、VAT インボイスとしての役割を果たすことができない。このような場合には、その事業者が課税事業者であればインボイスの発行を依頼す

ると、下段のインボイス (facture) を手書きで用意してくれる。当該インボイスは簡易インボイスの様式であり文房具店で販売されているものであるが、近年では各企業がパソコンで必須記載事項を満たしたオリジナルを作成することが多くなっている。

納付すべき付加価値税額の計算に関しては、VAT アカウントと呼ばれる付加価値税に関する取引を要約した計算表の作成・保存を義務付けている（付加価値税集計のための市販ソフトが多数ある）。これは、VAT インボイスと付加価値税の申告書の中間的な存在であり、申告書作成を容易にする役割を担うが、その主目的は税務調査に際し、税務当局がその課税事業者の一連の取引内容を容易に把握できるようにするためのものである。インボイスの保存期間は英国やフランスでは 6 年と定められているが、他の EU 諸国では 10 年とする国もある<sup>42</sup>。さらに、適法に保存がなされない場合には罰則も設けられている。

取引の都度インボイスの発行及び長期間の保存といった義務が、小規模事業者にとっては負担となるであろうことが想像される。第六次指令 4 条では付加価値税の課税事業者を「独立して経済活動を営む者」と規定し、原則としてすべての事業者を課税事業者として、インボイスの発行及び保存の義務を課している。そこで、EU 各国は、小規模事業者や農業などの一定の業種への事務負担や取引慣行を考慮して、これらに対する特例を各国独自に設け、その負担を緩和しようとしている。

付加価値税の納付の実際として、フランスでは原則課税期間は 1 月であるが、中小事業者には特例として 3 カ月ごとに予納申告を行なう制度を設けている。1,2,3 月分の TVA を 4 月 15 日（納期限は翌月 15 日から 24 日までの間で、個人の頭文字、法人の種類等によってそれぞれ定められている。以下、同一の日）までに、4,5,6 月分を 7 月 15 日までに、7,8,9 月分を 10 月 15 日までに、10,11 月分を 12 月 15 日までに納付し、翌年 4 月 15 日に確定申告書を提出することで 1 年分の税額が確定し、すでに納付した 11 カ月分を差し引き納付することになる。この場合に控除不足還付税額が発生したとしても、還付を受けることはできず、次年度の TVA の前払いに充当するという。

### 3 インボイス方式の今後の課題

インボイスの主たる目的は、課税仕入を行った課税事業者が仕入税額控除権を請求する際に当該仕入税額を証明することにある。これに加えて、インボイスには、もう一つの重要な目的がある。すなわち、「税額転嫁」と「仕入税額控除」という両輪で稼働する付加価値税制度において、1通のインボイスは、その受領者である課税事業者の仕入税額控除請求権の行使を確保するとともに、その発行者である課税事業者の税額転嫁と納税の実行を確保する機能を併せ持つ。この意味でインボイスは、税額転嫁を行って国に対して納税義務を負う事業者と、国に対して仕入税額控除権を請求する事業者との「架け橋」といえる<sup>43</sup>。

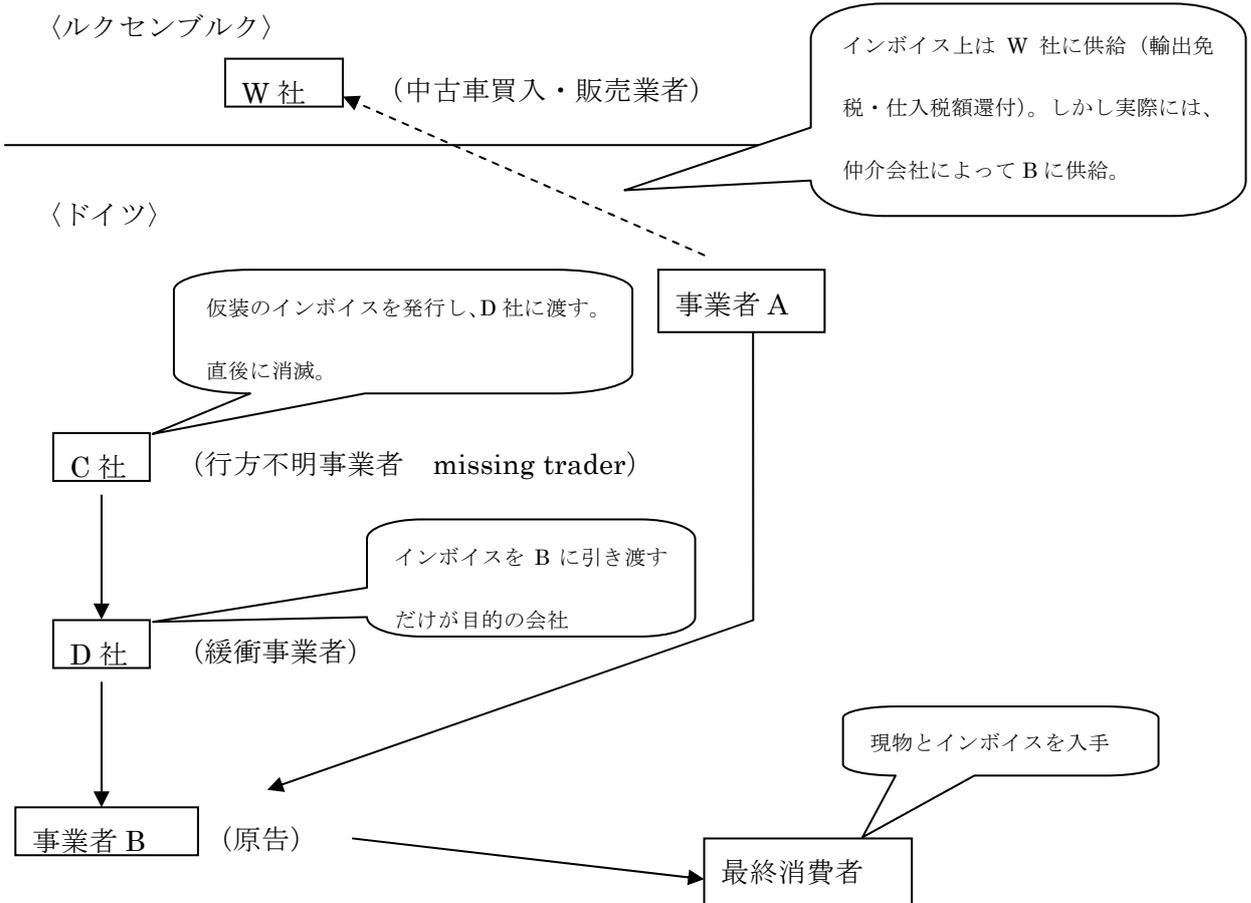
しかし、インボイス方式を採用しているEU諸国においても、問題がないわけでない。EUにおける消費課税をめぐる深刻な問題のひとつは、「カルセル・スキーム」(carousel fraud, カルセルとは回転木馬のこと。「メリーゴーランド脱税」「消えた取引業者脱税」ともいう。)と呼ばれる仕入税額控除制度を悪用した脱税スキーム(納税せずに仕入税額控除を受けて消えてしまう事業者を介在させた脱税スキーム)である。EU域内取引では国境管理がないことを前提とし、インボイスによる仕入税額控除制度のもとで仕組まれるものである<sup>44</sup>。

2003年5月にドイツの裁判所(ザールラント財政裁判所2003年5月13日決定)で争われたカルセル・スキームの概要は次の通りである<sup>45</sup>。

事業者Aは、ルクセンブルクの自動車買入・販売業者のW社に自動車を販売する契約を結び、インボイスも発行する。ドイツからルクセンブルクへの供給は、ドイツにおいて免税であり、事業者Aは仕入税額分の還付を受ける。しかしその自動車は、実際には仲介会社を介してドイツ国内の事業者Bに販売され、それはさらに最終消費者に販売されている。他方、別のインボイス(仮装インボイス)がC社によって発行され、そこには税額が区分表示されている。この仮装インボイスは、インボイスを仲介するためだけに存在しているD社を経由して、事業者Bが入手している。この間に、C社は納税義務者として申告を行い、仕入税額控除権を請求するが、申告納税額を納付することなく、忽然と姿

を消す。

一連の相関関係の中で、W社、C社及びD社は、相互に通謀しているが、事業者A及び事業者Bは、このスキームに加担していることが必ずしも明らかではなく、「一部善意の事業者」と判断され得る。このような一連の取引において、D社から受領したインボイスの中に区分表示されている税額について、事業者Bが仕入税額控除権を請求し得るかが争われた。



結論として、「…こうした犯罪的陰謀は、インボイスの受領者にも重大な利害をもたらせることにより、効果的に抑制され、明るみに出すことができるのである。…インボイス受領者が最終的に善意であったかどうかは決定的に重要なことではない」とし、裁判所は事業者Bの仕入税額控除請求権を否認した<sup>46</sup>。

カルセール・スキームに対抗する措置として考えられることの一つに、インボイスのクロスチェックを行うことで、納税が確認された上で仕入税額控除を認めるという方法がある。しかし、この方法の問題点は、事業者にとっても課

税庁にとっても、コスト的にも労力的にも相当な負担になることである。

1977年に付加価値税を導入した韓国は、インボイスの発行に基づく極めて厳格な前段階税額控除方式を採用している。インボイスの課税庁への提出を義務づけ、コンピューターでチェックすることによって不正の防止に努めている。これが可能なのは、経済活動が小さいこと、実際に提出されたインボイスのうち、チェックの対象となるものを限定することなど対象インボイスの数が少ないからできるのである<sup>47</sup>。

EU諸国において現実問題として、インボイスのクロスチェックはむずかしい。しかし付加価値税登録番号は、国境管理が廃止されたEU域内取引を悪用して頻発している脱税スキームに対抗するための加盟国政府間の取引情報交換にとって、極めて重要である。

少額取引については簡易インボイスを採用する一方で、巧妙な脱税スキームに対抗すべく、付加価値税登録番号をはじめインボイスの記載事項を厳格化し、事業者の取引状況を電子的に把握できるシステムの構築を行っている。電子化された情報は、EU加盟国で共有される。第2章第1節で取り上げた、いわゆる「インボイス指令(2001/115/EC)」以降、EUでは電子インボイスをめぐる議論が盛んに行われている。インボイスの電子化は、事業者のコストが軽減できるばかりでなく、記載事項の統一化を通して政府間の税務情報の共有が図られる。国境を超える取引における関係国政府の税務情報の共有という観点では、インボイスは仕入税額控除のための計算書という役割だけでなく、むしろ国境を越える取引の税務上の共有情報の管理のために機能することになる<sup>48</sup>。

事業者間取引に関しては、顧客事業者の付加価値税登録番号で所在地国や事業者であるかが確認できるから、通常の商取引であっても各加盟国は、取引金額が一定を超える場合には、付加価値税登録番号の確認を義務づけている。例えば、イギリスでは1取引500ポンドを超える場合には、付加価値税登録番号の提示を受けて確認しなければならない。一方、不正に付加税登録番号を提示した場合、あるいは、偽った番号や番号に誤りがある場合は、再確認を行うか相手方に対し異議を唱えなければならない。付加価値税情報交換システム

(VIES, VAT Information Exchange System) により、オンラインで加盟各国の付加価値税登録番号を確認することもできる。その他所定の手段に従って、各国の課税当局への問い合わせの利用も可能である<sup>49</sup>。

欧州委員会は、2008年3月17日「付加価値税指令」と「付加価値税分野における行政協力に関する規則」の改正案を採択した。これは、「カルセール・スキーム」の早期発見を可能にするため、2010年より、域内売上に関する情報の収集と交換を迅速化するための改正である<sup>50</sup>。

現在、域内通商による売上が生じてから、これに関する情報が租税徴収国に渡るまでには3~6ヵ月かかる。今回提出された指令案、規則案によりこの期間が1~2ヵ月に短縮される。これによりカルセール・スキームの極めて迅速な発見が可能となると見込まれる。

欧州委員会の提案事項の概要は以下の通りである。

- ・ 域内通商による物品の譲渡または役務の提供を行った納税義務者について、域内通商による売上の申告期間を1ヵ月に短縮する形で調和する。
- ・ 加盟国間の情報伝達の期限を、3ヵ月から1ヵ月へと短縮する。
- ・ クロスチェックを容易にするために、域内通商取引が年間20万ユーロを超える場合は、付加価値税申告を毎月行わなければならない。
- ・ 域内通商取引に関する申告手続きが異常に複雑となっている加盟国の手続きを簡素化し、企業の負担を軽減する。

2009年以降は、EU公式ウェブサイト上で、付加価値税登録データの検証メカニズムを通じて、他の加盟国の取引相手の名称と住所の確認を行うことができるようになり、鑑定証明証 (consultation certificates) も発行される。これにより、善意の事業者の取引の安全が向上するとともに、課税庁の監督もより行き届いたものになるであろう。

わが国においても、消費税率の引き上げが行われた場合には、脱税や滞納・破産などの問題が深刻なものとなり、EUの取組が参考になるのは間違いない。

---

<sup>1</sup> 1954年に、日用品の販売と、一定の建設を対象とする付加価値税を導入した。これは新規導入ではなく売上税制改革として行われ、他に、特定のサービスへの課税と個別消費

税（アルコール飲料、コーヒー紅茶、貨物運搬等を対象とする。）との、三本立てである。この時点が付加価値税の導入と考えるのは、前段階税額控除、投資財税額控除等の特徴的な性格が備わっているからである。ただし、このときの付加価値税については「初期段階の」の語が付される。フランス国内における付加価値税の理解も、現在のものとは多少異なっていた。三浦真里子『欧州主要国における直間比率のあり方に関する調査研究』（財団法人産業研究所・2000）55-56頁。

2 ヨーロッパで売上課税が現代社会での概念に近いものとして登場したのは、第一次世界大戦中、あるいはその直後のことである。水野勝「わが国における一般的な消費課税の展開」『公法学の法と政策（上）』金子宏先生古希祝賀記念論文集（有斐閣・2000）196頁。

3 水野忠恒『租税法[第3版]』（有斐閣・2007）660頁。

4 西山由美「EUにおける付加価値税の動向」税研105号（2002）29頁。

5 西山由美「インボイス制度の概要」税研131号（2007）16頁。

6 これに対して、売上高から仕入高を控除して付加価値税率を掛けて税額を計算する仕組みを「仕入控除型付加価値税」という。仕入控除型付加価値税は、1980年代末にアメリカ合衆国やカナダで検討されたことがある。その特色は、所得税の仕組みとの類似性にある。仕入控除型付加価値税の構造は、インボイス型の場合のような個別取引に対する課税ではなく、一定期間の収益に対応する売上高が基礎になるため、所得税の用いる概念との共通性がみられ、会計上も、既存の帳簿に大きく依存しうる。水野忠恒・前掲注3 657頁。

7 水野忠恒・前掲注3 656頁。

8 第六次指令については、EUR-Lex 31977L0388

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31977L0388:en:NOT> 付加価値税については、<http://europa.eu/scadplus/leg/en/s10000.htm> を参照（2008年3月10日アクセス）。

9 藤井良広『EUの知識』（日本経済新聞社・1999）111頁。

10 監査法人トーマツ『EC加盟国の税法』（中央経済社・1989）34頁。

11 「EUの仕入税額控除は、税額算定の一要素・一過程ではなく、国の租税債権に対応した事業者の払戻請求権行使である。」西山由美「仕入税額控除一控除権行使をめぐる諸問題一」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2008）729頁。

12 「ただし納税申告書に添付して提出する必要はない。したがって日本の消費税法における「帳簿等の保存」（消費税法30条7項）と実質的には差異はない。」西山由美『EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する研究』（財団法人産業研究所・2004）23頁。

13 EU単一市場の発足については、霞晴久「EU付加価値税の問題点と今後の展望」（租税研究・2005）145頁を主に参照した。

14 「域内取引については、国境管理が廃止され、従来の「輸出」が「域内供給（intra-community supply）」に、「輸入」が「域内取得（intra-community acquisition）」になった。「輸出免税・輸入課税」が「域内供給免税・域内取得課税」（原則）となったという意味では、消費地国課税（＝仕向地国主義）に変更はないが、その徴収は税関でなく、納税義務者たる事業者の管轄の税務署に対して申告納税が行われることになった。」西山由美・前掲注12 1頁。

15 手続き的に合理的なはずの原産地国主義が受け入れられないのは、各国の税収に直結するからである。藤井良広・前掲注9 164頁。

16 EU予算の財源は、主に①農業課徴金②関税収入③各国付加価値税の一定割合④国別分担金で、各国付加価値税から一定の割合をEUに拠出した財源が全体のほぼ半分を占めている。付加価値税率の高い国ほど相対的に拠出額が多くなることから、それらの国からは不満が出ている。さらに付加価値税は所得に対して逆進性があることから、低所得国ほど負担感が増すなどの問題を抱えている。藤井良広・前掲注9 142頁。

- 
- 17 西山由美・前掲注 4 34 頁。
- 18 それ以前は、たとえばフランスでは、1970 年から 1987 年まで、一部の奢侈品に対して 33.33%（その後順次低減し、1993 年 1 月より廃止）の割増税率を設定していた。
- 19 修正後第六次指令については、EUR-Lex31992L0077  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:31992L0077:EN:HTML>を参照（2008 年 3 月 20 日アクセス）。
- 20 インボイス指令については、EUR-Lex 32001L0115  
<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CELEX:32001L0115:EN:HTML>を参照（2008 年 3 月 20 日アクセス）。
- 21 西山由美・前掲注 12 12 頁。
- 22 主に霞晴久「EU 電子インボイス司令の概要」国際税務研究 13 号（2004）78 頁を参照。
- 23 西山由美・前掲注 12 12 頁。
- 24 霞晴久・前掲注 22 80 頁を参照。
- 25 通常の財貨・サービスの売り手から徴収する付加価値税の仕組みと異なり、買い手から徴収する仕組みであるためにリバース・チャージ reverse charge（仕入れ税）と呼ばれている。渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究 34 号（有斐閣・2006）74 頁。
- 26 池田良一「ドイツ（EU）における付加価値税の基礎知識」国際税務 26 号（2006）97 頁。
- 27 西山由美・前掲注 11 719 頁。
- 28 西山由美・前掲注 12 19-20 頁。
- 29 金子宏『租税法[第十三版]』（弘文社・2008）521 頁を参照。
- 30 尾崎護「売上税独り語り」（ファイナンス 昭和 62 年 9・10・11 月号より抜粋）森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会・2000）176 頁。
- 31 フランス国内における法的効果は、まずフランス租税一般法典にその根拠をもつものであるが、それは欧州共同体の定めた指令とほぼ同じ内容である。三浦真里子・前掲注 153 頁。
- 32 フランス租税一般法典(CODE GENERAL DES IMPOTS)2000 年版・付加価値税の部の翻訳は、湖東京至教授「フランス付加価値税法（翻訳）」『関東学院法学第 11 卷（上巻）』（関東学院法学会・2002.3）173-277 頁を参照した。
- 33 TVA は Taxe sur la Valeur Ajoutee フランス付加価値税のこと。
- 34 湖東京至「消費税における仕入税額控除否認の法理と日本型インボイス方式導入の問題点」15 頁（静岡大学法政研究・1996）。
- 35 宮島洋編『消費税の理論と課題〔二訂版〕』（2005・税務経理協会）7 頁〔宮島洋執筆〕。
- 36 日本国籍企業であっても EU 諸国などで課税事業者とみなされると、対象国の VAT が加算されたインボイスを発行する義務が生ずる。そのため VAT 登録をして VAT 登録番号を取得する必要がある。登録が必要であるかどうかの大筋は第六次指令に定められているが、最終的にはそれぞれの国内法により決定されなければならない。
- 37 千田裕＝今井正和・「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研 105 号（2002）54 頁。
- 38 西山由美・前掲注 12 13 頁。
- 39 財務省の HP より抜粋（2008 年 4 月 10 日アクセス）。
- 40 チョコレートとチョコレート製品については、細かい規定がある。軽減税率の対象となる「家庭用チョコレート」と「家庭用ミルクチョコレート」の範囲は、ソラマメ、バター、カカオバター、カカオパウダーを含み、その形状がタブレットまたは棒状で供される

ものである。軽減税率の対象とはならず普通税率の対象となるチョコレートには、その他のチョコレート、ミルクチョコレート、クーベルチョコレート、ノワゼットチョコレート、ホワイトチョコレート、詰め物入りチョコレートなどがある。これはきわめて複雑であり批判が多い。なお、食品の販売であっても、その場で消費する販売、カフェやレストランなどは普通税率の対象である。しかし、その例外として、一定の条件の下で企業内食堂でのレストラン・仕出屋による食事の提供は、軽減税率の対象となる。三浦真里子・前掲注 1 62 頁を参照。

41 この根拠は農業保護とりわけバター生産者の保護にある。バター生産者が中小規模の農家である可能性は高いが、マーガリンの製造は工場で行われることから保護の度が少ないとの、ある意味伝統的で政策的な規定である。三浦真里子・前掲注 1 67 頁。

42 千田裕=今井正和・前掲注 37 55-56 頁 及び河野俊嗣=須藤明裕「税制調査会海外調査報告について」地方税 12 月号 (2004) 28 頁を参照。ドイツ、ノルウェー 10 年間、スウェーデン 7 年間、デンマーク 5 年間保存義務がある。

43 西山由美・前掲注 5 16 頁を参照。

44 「1993 年に EU 域内の経済市場の統合が実現される以前は、ある加盟国に別の加盟国から入ってくる商品は、通関書類が作成されていたので、輸出側は通関書類により輸出免税の適用の妥当性を確認でき、かつ、輸入側の国では当該輸入付加価値税を課すことができた。しかし、1993 年以降通関制度がなくなったため・・・取引がほぼインボイスのみを介する異なる加盟国間の売り手と買い手による直接取引となったため、ある商品が輸出免税の措置を受けてその加盟国に入ってきたものなのか、密輸などにより付加価値税の転嫁の連鎖から外れたまま入ってきたものなのかを公に確認することが不可能となった。」そこでリバース・チャージなどのシステムが導入された。竹之内茂『EU における消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する研究』(財団法人産業研究所・2004) 57-58 頁。なお、EU 域外との商品の輸出入取引に関しては、従来通り輸出は免税、輸入は通関手続の際、関税とともに付加価値税が徴収される仕組みとなっている。望月爾『EU における消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する研究』(財団法人産業研究所・2004) 85 頁。

45 西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセール・スキーム』をめぐる議論を素材として—」税法学 557 号 (2007) 212 頁以下を参照した。

46 仕入税額控除否認の背景には、カルセール・スキームの反社会性があると思われる。しかし、「このような濫用事例が多発にあっても、欧州裁判所は一貫して、善意の事業者の仕入税額控除権が制約されることに否定的である。・・・仕入税額控除についての払戻請求権は、権利発生要件としての「課税仕入れの事実」が存在し、適法かつ真正な法定書類が保存されている以上、制約を受けるべきではない。」西山由美・前掲注 11 732 頁。

47 林宜嗣「第 5 章帳簿方式及び簡易課税制度の検討」宮島洋編『消費課税の理論と課題 [二訂版]』101 頁 (2003・税務経理協会)。

48 西山由美・前掲注 5 18 頁を参照。

49 望月爾・前掲注 44 95 頁。

50 この件については、以下を参照した。

[http://ec.europa.eu/taxation\\_customs/taxation/vat/key\\_documents/legislation\\_proposed/index\\_en.htm](http://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation/vat/key_documents/legislation_proposed/index_en.htm) VAT fraud: the European Commission proposes measures to tackle fraud effectively 及び <http://www.oushu.net> (2008 年 9 月 30 日アクセス)。

### 第3章 消費税の特徴と現行制度の問題点

#### 第1節 わが国の消費税の特徴

##### 1 消費税の仕組み

わが国の消費税は、EU諸国の付加価値税と同様、原則として、すべての物品・サービスの国内<sup>1</sup>における販売・提供など及び輸入取引に対して課税される課税ベースの広い間接税であり、特定の物品・サービスに偏ることなく消費一般に広く公平に負担を求めることができる。

消費税は、生産あるいは流通の各段階（多段階）で、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を控除する前段階税額控除方式により税の累積を排除する仕組みである。納税は各段階における事業者が納税義務者として行うが、税額は取引価格に上乗せされて転嫁され、最終的には消費者がこれを負担することになる。納税義務者は事業者であるが、担税者は消費者であることが法人税や所得税など他の国税との大きな違いである。

わが国の消費税は、EU型の付加価値税と基本的には同じものであるが、その主たる特徴をあげると次のようである。

- ・仕入に係る消費税額の計算は、EU諸国で採用されているインボイスによるのではなく、帳簿上の記録等に基づいて行われる帳簿方式による。
- ・わが国において一定以下の売上の小規模事業者の納税義務を免除しているのと同様に、EU諸国でも小規模事業者には免税あるいは負担の軽減を行う措置をとっている。しかし、免税事業者や一般消費者からの仕入に係る消費税額を控除できるのは、わが国の特徴である。

このため、前段階の税額控除が不正確であるという根本的な問題を抱えている。

##### 2 帳簿方式について

帳簿方式は、仕入税額控除額を大雑把に把握しようとするものである<sup>2</sup>。納付税額は、課税期間中の売上高の合計額に税率を乗じて算出した税額から、同課税期間中の仕入高（免税事業者からの仕入金額を含む。）の合計額に税率を乗

じて算出した税額を控除した額とする。帳簿方式では、仕入に係る消費税額の計算は、その企業自身によって計算されるだけであり、前段階の税額が正確に移転されるという仕組みになっていない<sup>3</sup>。事業者が法人税・所得税の申告のために従来から作成している帳簿等によって仕入税額控除を行えるようにし、消費税のために新たな事務負担を求めない仕組みとして帳簿方式を採用したのである。

帳簿方式によった場合、帳簿の記載内容を裏付ける証拠書類の保存が義務付けられていないため、その信頼性に対し疑問が呈されていたことから、消費税法 30 条（以下「法 30 条」という。）（仕入税額控除）の適用要件が平成 6 年度の改正で「帳簿または請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」となり、平成 9 年度から施行された。この改正は、消費税制度を E U 型のインボイス方式に切り替えるための準備の意味をもっているともいわれている<sup>4</sup>。

帳簿方式による仕入税額控除は、納税義務者たる事業者にはその帳簿及び請求書等に、一定の要件を課している。すなわち帳簿とは次に掲げる事項が記載されている帳簿をいうとしている（法 30 条 8 項）。

- イ 課税仕入の相手方の氏名又は名称
- ロ 課税仕入を行った年月日
- ハ 課税仕入に係る資産又は役務の内容
- ニ 課税仕入に係る支払対価の額

また、請求書等とは次に掲げる事項が記載されている書類をいうとしている（法 30 条 9 項）。

- イ 書類の作成者の氏名又は名称
- ロ 課税資産の譲渡等を行った年月日
- ハ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の提供の内容
- ニ 課税資産の譲渡等の対価の額（消費税額込み）
- ホ 書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称

そして右の要件を具備した帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入又は課税貨物に係る課税仕入等の税額については適用しない、

と規定する（法 30 条 7 項）<sup>5</sup>。

しかし、帳簿方式は文字通り、基本的には帳簿すなわち事業者の決算額に基づいて仕入税額控除額を計算するわけであるから、その他の要素を計算過程に関与させる必要はないはずである。

ところが、現行消費税法 30 条 7 項は、「帳簿及び請求書等」と規定し、仕入税額控除の要件を非常に厳格に規定している<sup>6</sup>。ここまで厳格に規定しているが、E U 型インボイス方式における登録番号（課税事業者番号）を記載した正規のインボイスの収受を意味しない。インボイスの不正発行、不正使用による付加価値税額の不正還付、不正控除を防ぐために、E U 型インボイスは税率、本体価額、付加価値税額、登録番号及び相手方の正式名称・住所等を記載する。しかし法 30 条 9 項には、請求書等に税率はもちろんのこと、必ずしも消費税額を明記すべきとはされていない。従って、原則としてその仕入を行った事業者が自らその取引について課税仕入か否かを判断して、自らの記帳によりその取引の課税仕入に係る消費税額を計算することになる。ただし、これらの規定は法 2 条 1 項 12 号（課税仕入の定義）において、取引の相手方が課税事業者に限定されていないことから、免税事業者や一般消費者からの仕入であっても、その取引が通常課税取引となるものであれば、仕入税額控除の対象として扱うことができるのである。そのため、課税事業者は免税事業者からの仕入であっても、その取引を仕入税額控除の対象として扱うことが一般的であり、免税事業者がそのために取引から排除される心配はない。

しかしながら、一方で、取引の相手方が課税事業者であるか否かは請求書等において明記されていないため、免税事業者が消費税額分を価格に上乗せして請求を行い、その受け取った消費税額相当を納付せずに事業者の手許に残してしまう益税問題がわが国の消費税の大きな問題となっているのも事実である。

### 3 帳簿方式導入の背景

平成元年 4 月 1 日から施行された消費税法には、第 1 章で確認したとおり昭和 53 年大平内閣の一般消費税大綱の断念、昭和 61 年中曾根内閣の売上税法案

の国会提出・廃案という失敗を生かし、消費税の導入を容易にするために、中小事業者の反対の原因となるような規定は政治的判断により織り込まれていない。消費税の最終負担者である消費者よりも、納税義務者である事業者の立場に立って創設されたといえる<sup>7</sup>。中小事業者の納税事務負担や徴税執行面の配慮から、一定の事業規模以下の事業者に消費税を免除する「免税点制度」や一定規模以下の中小事業者には実際の仕入税額の代わりに「みなし仕入率」を乗じた概算額を仕入税額とみなして控除できる「簡易課税制度」が導入され、さらには消費税の「最も重要な要素」<sup>8</sup>である前段階の税額を控除する仕入税額控除については、EU諸国をはじめ世界各国で採用されている「インボイス方式」を採用せずに「帳簿方式」を導入した。

第2章で見た通り、インボイス方式では、事業者は仕入先から回ってくるインボイスに記載された税額を控除することになる。中曽根内閣の売上税法案では、インボイス方式の導入が提案されていたが、インボイスの採用が中小事業者の猛反対を受けた経緯を踏まえ<sup>9</sup>、仕入税額控除の方法として帳簿上の記録に基づいて前段階の消費税額を控除する「帳簿方式」が採用された。帳簿方式では、自ら記帳した一定期間の帳簿上の売上高と仕入高に基づいて、帳簿から逆算して納税額を計算し申告できるので、取引ごとに消費税額を個別計算する税額票（インボイス）は必要ない。帳簿方式は当時のわが国の取引慣行に合った帳簿上の記録に基づき控除するという方法を採用しているために、インボイス方式よりも事務負担を軽減することができる<sup>10</sup>との理由から導入された。

わが国の消費税制度は、導入を急ぐために、政治的な妥協を重ね、消費税の納税義務の免除や簡易課税制度によるみなし仕入率、さらには帳簿方式により、益税を法律的に容認したかたちになった。創設当初から「益税」という制度上の欠陥を具備していたといえる。

消費税に関する様々な特例措置は、徴税コストの最小化という視点から、ある程度やむを得ない面もある。しかし、消費税を負担しているはずの消費者にとって、自分の納めたはずの消費税が国庫にいかないで、事業者の懐にとどまってしまうのではないかと思われては、納税意識も向上しないし、租税制度に

対する不信感も増大する。

消費税の制度自体に不信感、不公平感があれば、消費税率の引き上げは困難である。その意味でも、特例措置の見直しは不可欠の課題である。また、事業者が消費税を納税する際に、仕入税額を正確に控除する制度を確立することが、納税の透明性を高めるために必須の条件である。そのためには、諸外国で標準方法となっているインボイス方式の導入が必要である<sup>11</sup>と考える。

山本守之先生は、「益税」の定義を財務省や税制調査会の考えるような「消費者が負担した税が事業者に留保されて国庫に支払われていないもの」ではなく、「益税とは法構成上の不備から事業者が本来納付すべき税が納付されていないもの」と広く捉え、「本来の付加価値税理論から観察すべきである」と述べられている<sup>12</sup>。次の第2節では本来の付加価値税理論、すなわち税額転嫁と仕入税額控除の関係を踏まえて、わが国の消費税の問題点と課題を検討していきたい。

## 第2節 わが国の消費税の問題と課題

### 1 仕入税額控除の問題と課題

事業者（免税事業者を除く。）は、国内において課税仕入を行った日又は課税貨物を引き取った日の属する課税期間における課税標準に対する消費税額（売上に係る消費税額）から、その課税期間中に国内において行った課税仕入に係る消費税額（当該課税仕入に係る支払対価の額に105分の4（105分の1は地方消費税分）を乗じて算出した金額をいう。）及び当該課税期間中に保税地域から引き取った課税貨物（他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。）につき課された又は課されるべき消費税額（附帯税の額に相当する額を除く。）の合計額を控除するとされている（法30条1項）。

すなわち、消費税は、次の算式により計算される仕組みとなっている。

$$\boxed{\begin{array}{l} \text{課税期間の課税売上高}^{13} \\ \text{に対する消費税額} \end{array}} - \boxed{\begin{array}{l} \text{課税期間の課税仕入高}^{14} \\ \text{に含まれる消費税} \end{array}} = \boxed{\begin{array}{l} \text{納付すべき} \\ \text{消費税額} \end{array}}$$

わが国の消費税は、国内において事業者の行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供の対価を課税標準とし、これに税率を適用して税額を計算し、これ

より仕入に係る税額を控除する。仕入税額は、いわゆるE U型のインボイスに基づいて前段階の税額を計算することにより控除が認められるのではなく、事業者の帳簿及び請求書等によって算出するものである。従って、消費税法上における仕入税額控除する金額は、実際に支払った消費税額ではなく、法 30 条 1 項によって算出した金額を消費税額の計算上支払った消費税額とみなしてその金額を控除しているのである<sup>15</sup>。

仕入税額控除の要件として帳簿の保存に加え、請求書等の保存をも求めるのは、自己作成の帳簿のみでは制度の信頼性に欠けるところがあり、取引相手方作成の書類（請求書・納品書等）によって取引内容の客観性を担保しようとするものである<sup>16</sup>。

消費税法の解釈を巡る問題の中心にあるのは、明らかに法 30 条 7 項<sup>17</sup>の適用をめぐるものである。仕入税額があっても、帳簿及び請求書等の保存がないなどの仕入税額控除の要件を満たさなければ、その要件を満たさない部分の金額については控除ができない計算構造になっている。また同項における「保存」<sup>18</sup>の解釈が、税負担の累積の排除を特徴とする消費税の構造を支える仕入税額控除の可否に影響を及ぼすのである。この「保存」の解釈が税務調査と結び付き、法 30 条の解釈を巡る問題は複雑になる。

さらに、この保存すべき帳簿や請求書等について、法人税法や所得税法の課税実務で認められているものよりも厳格な記帳水準（法 30 条 8、9 項）が維持されていなければ保存要件を充足しないのかという問題もあり、法 30 条 7 項の理解を一層複雑なものにしている。帳簿及び請求書等の保存義務は、従前（平成 9 年 3 月 31 日以前）より事務負担を大きくする結果となったのも事実である。

帳簿等の保存について、仕入税額控除の問題の争点の一つに帳簿等の記載の程度問題がある。次の「アーム薬品事件」の裁判例（消費税更正処分取消請求事件<sup>19</sup> 東京地裁平成 9 年 8 月 28 日判決 平成 7 年（行ウ）第 232 号）を検討してみたい。

本件は、形式的には所定の記載事項を具備した帳簿を保存し、税務調査の際に提示したものの、記載された仕入先の氏名が仮名であることから、当該氏名又は金額等の真実性を確認できないものについて、消費税の仕入税額控除を否認した課税処分の適否が争われた事件である。

本件においては、医薬品の現金卸売業を営む青色申告の同族会社である事業者（X社）が、商習慣上仮名取引を行わざるを得ないということ（原告の主張）で、消費税の課税仕入の相当部分を仮名処理していた場合に、仕入税額控除の可否が問題とされた。これに対し、仮名で記載された仕入取引については、法30条7項で要求されている帳簿等の保存に該当せず、仕入税額控除を認めることはできないとの初めての判断が示されたものである<sup>20</sup>。

裁判所は、「課税仕入に係る適正かつ正確な消費税額を把握するために、換言すれば真に課税仕入が存在するかどうかを確認するために、同条7項は、同条1項による仕入税額控除の適用要件として、当該課税期間の課税仕入に係る帳簿等を保存することを要求している。・・・同条7項の趣旨からすれば、右記載は真実の記載であることが当然に要求されるというべきである」と判示した。

法30条7項の規定は、事業者が課税期間において課税仕入を行ったとしても、同条8項の記載要件を具備する帳簿等を保存していなければ、当該課税仕入に係る税額を控除することができないというものである。言い換えれば課税仕入に係る税額の計算をする上で、取引の証拠を確実にするために、帳簿等の保存を求めていると解すべきであって、事業者において取引の実態を証明できないのであれば、たとえ客観的には仕入税額があるとしても、その不明分を控除することができないということである。

また、法30条8項は帳簿の備付け等を定める法58条から独立して、法30条1項による仕入税額控除の要件とされる帳簿の記載事項を規定しているとの解釈から、法30条から36条の適用を受けずに仕入税額控除を計算する簡易課税制度（法37条）を選択した事業者は、法58条の一般的記帳義務のみ負い、法30条7項の帳簿の保存義務が適用されないので、課税仕入等に関する一切

の記帳義務は課されないとの解釈が導き出せる。これは中小事業者の納税事務負担の軽減を図るという観点から設けられた簡易課税制度の趣旨にも合致している。

法は課税仕入の存在及び帳簿等の保存の2つの要件が認められる場合に仕入税額控除を認めるのであって、本件において、原告X社の法人税の所得計算において当該仕入額は損金の額に算入されているが、法人税と消費税は別個の制度であるから、その課税要件等が異なるのは差し支えないとの判断が示され、仕入税額控除の80%強を否認している。このことが明らかにするのは、同じ取引の結果を受けて、法人税や所得税については損金や必要経費が認められている場合であっても、消費税については仕入税額控除が認められないのである。しかし、帳簿方式を採用したのであれば、事業者の帳簿記録に基づく消費税額計算を認めるべきであり、帳簿記載事項の適否を判断する基準は、法人税や所得税の場合と同等でなければならないのではないだろうか<sup>21</sup>。仕入の存在が明らかであっても、法30条7項の要件を満たしていないことをもって仕入税額控除が否認されているところに問題がある。

取引の実態からみて相手方の示した氏名等が正当と信ずべき十分な理由があるにもかかわらず、偽名であったことから、結果的に仮名を記載していた場合にも仕入税額控除は認められないのか。広島地裁平成11年2月18日判決<sup>22</sup>では、画商による絵画取引につき、呈示された各領収書には形式的には氏名の記載はあるが、取引相手を特定できないことを理由に仕入税額控除を否認してなされた課税処分の違法性が争われた。広島地裁は、法30条8項にいう課税仕入の相手方の氏名等の記載は、真実であることを要求していると解されるが、「このような場合にまで税額控除を否定することは事業者に難きを強いることとなり、法の趣旨に反する結果となると解される」ので、仕入税額控除は適用されるものと解されると判示している。

本件において、当該帳簿が仕入税額控除の要件を充足するかどうか争われ、課税仕入の存在（真実の仕入先）及び記載要件のすべてを満たした帳簿等の保存の2つの要件が認められる場合に限り仕入税額控除を認めたと解される。

原告X社は、薬事法上の記帳義務があるので、販売相手方の氏名等を確認することが困難な事業者であるとは考えられないから、再生資源卸売業等に関する記載事項の特例（消費税法施行令 49 条 1 項（現 2 項））による帳簿等の記載事項の省略は認められない。また、真実の取引先の氏名等が分かっているのに敢えて（意図的に）仮名を仕入伝票に記載していたのは、仕入先における売上金額計上の脱漏につながってはいないだろうかと思察される。原告は敗訴したことで数千万円にのぼる消費税額及び過少申告加算税を納付することになった。これだけで会社は倒産に至る金額であったと思う。

本件が租税回避行為またはそれに準じた行為への加担である場合には、納税義務者に対する救済は不要であるかもしれないが、やむを得ず仮名で取引をせざるを得ない事情があるとした場合には、前記広島地裁の判決とてらしてみても、法 30 条 7 項のただし書きの「やむを得ない事情」を拡張解釈し、機械的でない判断を試みるか、適用要件の特例を認めていくべきであると思う。そうすることで、取引の各段階で課税された税負担が累積することを防止するため、前段階の取引について生じた消費税額を控除するという「消費税」の「最も重要な要素」が実現される。

品川芳宣教授は「現行の帳簿方式による仕入税額控除は、事業者の納税の事務負担を軽減するためであるとともに、課税庁側の徴税コストを低減し、かつ、法人税の所得計算と消費税の税額計算を有機的に結合させることによって法人税の所得捕捉の向上にも役立つものであるから、両者の関係を分断することなく、本件のように仕入の真実が認められるときには、適用要件の特例を認めるべきと考えられる」と記述されておられる<sup>23</sup>。

本判決は、法 30 条 7 項及び 8 項の解釈が問題とされ、仕入税額控除に係る帳簿には真実の仕入先の氏名等を記載することを要する旨を判示するものであった。だが仮に、同 8 項の規定の記載内容の不備、すなわち、真実の記載がなされていない場合には仕入税額控除を認めるべきではないというのであれば、真実の記載の意味内容を明らかにし、また、氏名等については、本人確認を目的とする他の諸規定と同様に、「住所」を記載要件とすべきである<sup>24</sup>。ちなみ

にEUのインボイス指令では取引の相手方の正式名称及び住所は必須記載事項となっている。

しかしながら、自己記録による帳簿方式はインボイス方式と比較して課税仕入の事実の有無を完全に捕捉しがたいという問題がある。わが国の消費税法では仕入先事業者の本人確認をする登録番号があるわけではないから、仕入先の相手方が偽名を使用していることを知らずにいた場合にも仕入税額控除は否認されるのかも問題となり得る。また、一般消費者や免税事業者からの仕入に係る税額控除を認めているのに対し、真実の取引でありながら仮名取引であることだけを理由に仕入税額控除を認めないという解釈は、消費税法が仕入税額控除を帳簿方式によることに起因するが、整合性に欠ける<sup>25</sup>との指摘もある。「制度の信頼性を高める目的で、帳簿方式にいかなる厳格な形式主義的規定を定めようと、事業主の仕入の中に課税事業者からの仕入と免税事業者からの仕入とが混在している状況では、当該制度の信頼性を高めることには限界があり」<sup>26</sup>、正確かつ適正な仕入税額控除を行うためにはEU型のインボイス方式の導入を望むところである。

## 2 小規模事業者の特例の問題と課題

消費税の導入には、中小事業者の反対をやわらげ、その導入を容易にし、かつ、その定着を促進するために、いくつかの柔軟なシステムが設けられた。「中小事業者の事務負担に配慮した」という理由により、免税点制度や簡易課税制度が採用された。しかし、これには少々矛盾するものがある。法人の場合には、財務書類を作成することが前提であるから、中小事業者だからといって消費税額計算のための事務処理能力に問題があるとは必ずしもいえない<sup>27</sup>。

小規模事業者の特例は、平成3年、6年、15年の改正にもかかわらず、なお問題が生じている。以下で見ていくことにする。

### (1) 免税点制度

事業者<sup>28</sup>（個人事業者及び法人）のうち、その課税期間に係る基準期間（個人事業者には前々年、法人には前々事業年度）における課税売上高が1,000万

円以下（平成 16 年 4 月 1 日前に開始した課税期間については 3,000 万円以下）である者については、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務が免除されている（法 9 条 1 項）。このような要件を満たす事業者を「免税事業者」という。

原則として、納税義務が免除されるのは国内取引<sup>29</sup>であって、輸入取引の場合は、免税事業者を含むすべての輸入者（事業者だけでなく、消費者たる個人が輸入する場合も含む。）が納税義務を負うことになる。

消費税導入当初は、3,000 万円以下の免税事業者が全事業者の 6 割強も該当していた。消費者にとっては、中小事業者が免税点（3,000 万円）以下の事業者であるかどうか分からないために、消費者から消費税を徴収しているのに国庫に納入することなく、その徴収税額を事業資金として運用しているのではないかとの批判が強かった。わが国では免税事業者の売上高の上限が高く、しかも免税事業者となるための認定や登録の必要がないため、問題が生じやすいと考えられた<sup>30</sup>。

免税事業者は、売上高について消費税を納付する必要はないが、同時に仕入に係る税額を控除することも認められない。つまり、前段階の課税事業者からの仕入金額には 5%<sup>31</sup>の税額が加算されているのであるが、その仕入税額の控除は認められていない。そのため、免税事業者は仕入に係る税額を、消費者を中心とする取引先に転嫁する必要がある<sup>32</sup>。消費者から消費税額を徴収したとしても、そのすべてが益税として利用できるものではなく、仕入に係る税額がカバーされていることも考えられる。

他方、免税事業者から仕入を行う事業者については、本来、仕入に係る税額はないのであるが、わが国の帳簿方式のもとでは、前段階の事業者が免税事業者であっても、仕入税額控除が行えるという問題が生じている。免税事業者が中間の取引段階に介在する場合には、帳簿方式ではインボイスが発行されていないため、当該事業者が免税事業者であるのか課税事業者であるのかが判明しないので、免税事業者からの仕入であったとしても課税事業者から購入するのと同じ価格で仕入る場合が多いと思われる。そのような場合には、中間取引段階

の免税事業者には益税が生じる。

EUの場合、課税事業者は免税事業者からの仕入に含まれている付加価値税を控除できないから、免税事業者は取引から排除される可能性がある。そこで、事業者は進んで課税事業者になることを選択する。EU諸国では「益税」という言葉は存在しない<sup>33</sup>ともいわれている。小規模事業者の免税点については、1977年においてすでに、5,000ECU エキュー（約70万円）<sup>34</sup>相当の年間売上に満たない事業者に対する免税事業者選択制度がとられていた（第六次指令24条）。免税事業者を選択した場合、当該事業者は仕入税額控除ができないことに加えて、インボイスを発行してはならない。

ちなみに、フランスの免税点は約500万円（一部の事業者を除く）<sup>35</sup>、ドイツは約280万円<sup>36</sup>、イギリスは約1,500万円<sup>37</sup>、ギリシャは約204万円、オーストリアは約125万円、ルクセンブルクでは約115万円、ポルトガルは約114万円、フィンランドは約95万円、ベルギーは約64万円、デンマークは約32万円、イタリアは約30万円程度となっており、ヨーロッパでの免税点制度は零細事業者に対する例外的な措置となっている。スペインとスウェーデンでは免税点がない<sup>38</sup>。

制度の簡素化のためには、すべての事業者をいったん課税事業者としておいて、確定申告時において課税売上高が一定金額以下の場合には、申告不要とする制度にすれば非常に簡素な制度になるとの考えもある<sup>39</sup>。そのようにすれば取引から排除される心配もない。特定の物品・サービスに偏ることなく消費一般に広く公平に負担を求める消費税の性格及び産業経済に対する税の中立性の確保という観点からも納税義務者を「すべての事業者」とすることは望ましいとも考えられる<sup>40</sup>。

平成15年3月28日に成立した「平成15年度税制改正」で、事業者免税点制度の適用対象となる基準期間における課税売上高の上限が1,000万円に引き下げられ、平成16年4月1日以降実施された。この改正で約180万件が新たに課税事業者に該当することになり、改正後課税事業者数は388万件<sup>41</sup>、免税事業者の割合が62%から39%に減少した。これにより免税点付近で売上高<sup>42</sup>

が推移している事業者が増加することになる。1,000 万円の狭間にいる事業者は、基準期間ごとに課税事業者と免税事業者の間を行ったり来たりすることになり、今後様々な問題が浮上することになると思われる<sup>43</sup>。

## (2) 簡易課税制度

基準期間の課税売上高が 5,000 万円（消費税導入当初は 5 億円、平成 3 年改正で 4 億円、平成 6 年改正で 2 億円、平成 16 年 4 月 1 日以後に開始する事業年度から 5,000 万円）以下の事業者については、課税売上に係る税額から納付税額を計算できる方法を選択することができる（法 37 条）。これを簡易課税制度という。簡易課税制度は、法 30 条における仕入税額控除の規定の控除の特例として規定されている。この制度の適用を受けるためには、その旨の届出書を所轄税務署長に提出しなければならない。この方式は、課税仕入高の確定の手数を簡略しようとするものであり、次の算式に示す通り、仕入に係る消費税額は、課税売上高に対する「みなし仕入率」により算出される。

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

みなし仕入率は法 37 条 1 項において 100 分の 60 と規定されているが、卸売業その他の業種に係るみなし仕入率については、すべて政令（消費税法施行令 57 条）に委任している。納付税額の算出に直接影響を及ぼす重要な数値が行政府の裁量に任せられているという点で租税法律主義に反するという指摘がある<sup>44</sup>。

現行の簡易課税制度に内在する問題を、次の歯科技工士の簡易課税の適用上の事業区分の分類をめぐる裁判例<sup>45</sup>（消費税及び地方消費税更正処分等取消請求控訴事件 名古屋高裁平成 18 年 2 月 9 日判決<sup>46</sup> 平成 17 年（行コ）第 45 号 名古屋地裁平成 17 年 6 月 29 日判決<sup>47</sup> 平成 16 年（行ウ）第 56 号）を通して検討していくこととする。

本件は、簡易課税制度を選択した歯科技工業 X 社の本件各課税期間におけるみなし仕入率は、100 分の 50（被告の主張）か、100 分の 70（原告の主張）か、具体的には、本件事業が消費税法施行令 57 条 5 項 4 号ハ所定のサービス

業に該当するか（被告の主張）、それとも同項 3 号へ所定の製造業に該当するか（原告の主張）について争われたものである。

本件は、簡易課税制度を選択している X 社の本件事業について、第一審判決においては、製造業に該当すると認定したのに対して、控訴審判決においては、サービス業に該当するとして、原判決を取り消した事案である。（X 社は、最高裁に上告したが、上告棄却となった。（平成 18 年 6 月 20 日第三小法廷決定）<sup>48</sup>）

租税法規ないし他の法律にその用語の定義がなく、明確かつ一義的に解釈できない場合においては、第一審判決が、原則として、日本語の通常用語例による意味内容が与えられるべきである旨を判示しているのに対し、控訴審判決は、立法の趣旨、目的及び経緯、税負担の公平性、相当性等を総合考慮して検討した上、用語の意味、内容を合理的に解釈すべきである旨を判示している。

『消費税の実務と申告・平成 19 年版』（大蔵財務協会）における「日本標準産業分類（総務省）からみた事業区分の判定」（545 頁以下）の具体的な事例によれば、調剤薬局における調剤薬品の販売行為ほか数種類の事業行為が、いずれも第 3 種事業（製造業）に該当するとしている。すなわち、卸売・小売業であっても、仕入商品を基に物理的に変化を加えた有形物の給付行為は、いずれも第 3 種事業（製造業）に該当するとしている。これは第一審判決と同様に、「製造業」の意義を通常用語例によって導き出しているものと解される。

また、第 5 種事業に分類される宿泊業であるホテルが、調理したサンドイッチ・オードブル等をホテル内にある直営売店で販売した場合ほか数種類の事業行為は、いずれも第 3 種事業（製造業）に該当するとしている。これは、日本標準産業分類大分類において第 5 種事業に該当することとされる事業であったとしても、上記卸売・小売業の場合と同様に、仕入商品等を基に物理的に変化を加えた有機物の給付行為は、第 3 種事業（製造業）に該当することを明らかにしているのであって、まさしく、この取り扱いには、実際に営まれている事業の実質により判断することを表記しているといえる。

控訴審判決は、本件事業が第 5 種事業中の「サービス業」に該当する理由の一つとして、TKC 経営指標の資料による歯科技工所の 1 企業当たりの平均課

税仕入額の純売上高に占める割合（課税仕入の構成比が42%とされている）が、サービス業のみなし仕入率と近似することをあげているが、この点をもって業種区分の正当性を論ずるには合理的・論理的な説得力に欠けると考える。

簡易課税制度におけるみなし仕入率の適用については業種区分がきわめて重要である。日本標準産業分類に従うのが望ましいのであれば、法律にそのことを明記する必要がある。もっとも、日本標準産業分類が、産業統計上の目的で制定されたものであり、個々の業種、業者の特殊性は考慮されていないし、税法における産業の分類に用いるために制定されたものではない。山本守之先生もこの点について述べられているが、消費税法における簡易課税制の業種区分とは、その目的が異なる<sup>49</sup>。やはり簡易課税制度における業種区分の判断については、統計目的よりも実態を詳細に検討すべきである。いずれにしても第一審判決を妥当と考えたい。

わが国の消費税法は、仕入税額控除により、税の累積を排除することを基本的な仕組みとしている前段階税額控除方式であり、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を控除した残額を納税義務者が納付することによる制度（本則課税）を採用している。さらに仕入税額があっても、帳簿及び請求書等の保存がないなどの仕入税額控除の要件を満たさなければ、その要件を満たさない部分の金額については控除ができない計算構造になっている。その一方で、中小事業者の事務負担を配慮した特例措置として簡易課税制度が採用された。

消費税導入当初は、基準期間の課税売上高が5億円である課税期間について適用され、みなし仕入率の適用区分は2業種（①卸売業90%、②その他の事業80%）とされていた。平成3年10月から適用上限を4億円、みなし仕入率の適用区分を4業種（①卸売業90%、②小売業80%、③製造業等70%、④その他の事業60%）に細分化した。さらに、平成9年4月から、適用上限を2億円、みなし仕入率の適用区分を5区分（①卸売業90%、②小売業80%、③製造業等70%、④不動産、運輸通信、サービス業50%、⑤その他の事業60%）に改定された。適用上限の水準については、この制度が特例措置であるにもかかわらず、あまりにも多くの事業者が簡易課税を選択できることとなっているのは

問題ではないかという指摘がなされていた。簡易課税制度は、中小事業者の納税事務負担を軽減する目的で導入された制度であるが、導入当初から消費税額の一部が事業者の手許に残ってしまう益税発生<sup>50</sup>の制度上の批判が行われてきた。

簡易課税制度のみなし仕入率のあり方については、業種によっては実際の仕入率とみなし仕入率との間に乖離があることから、速やかにこれを是正し、制度の公平性を高めるべきであるとの指摘がなされる。平均的な仕入率が小さい業種ほど簡易課税を選択する業者の割合が大きくなっているという傾向も認められる。納税事務の簡素化という観点からの選択だけではなく、実際の仕入率とみなし仕入率との比較を念頭において税負担上有利と思われる方を選択しているという面も否定できない。

簡易課税制度におけるみなし仕入率の適用区分や水準については、制度の公平性を重視する観点から見直しを行い、実態に即したものとすることが適当であると考えが、だからといって、さらなる細分化は制度の複雑化を招き納税事務の簡素化という簡易課税制度の持つ長所を損なうことになる。橋本守次先生は、業種区分を3種位に絞るべきと主張されている<sup>50</sup>。また、熊王征秀先生は、実額によるみなし仕入率の適用を廃止し、過去の実績に基づいて事前承認制による仕入率を適用することなども提案されている<sup>51</sup>。

簡易課税制度について、消費税に対する国民の信頼性や制度の透明性を向上させる観点から、平成14年11月の政府税制調査会の答申において「これまで二度にわたり適用上限の引き下げやみなし仕入率の改正が行われてきた。しかしながら、基本的にはすべての事業者に対して本則計算による対応を求めるべきである。また、中小事業者の多くが納税額の損得を計算した上で適用している実態が認められる。こうしたことから、免税点制度の改正に伴い新たに課税事業者となる者の事務負担に配慮しつつ、簡易課税制度を原則廃止することが適当である」との指摘がされた。

平成16年4月より適用上限が5,000万円に引き下げられ、簡易課税制度は縮小の方向にある。簡易課税制度は、中小事業者対策であり、消費税が社会に定着するまでの過渡的措置として説明されてきた。消費税導入以来、免税点制

度とともに、益税論の対象となってきたのも事実である。

消費税導入から 20 年を迎える今日、すでに過渡的措置としての簡易課税制度は、その役割を見直す時期を迎えたともいえるだろう。少なくとも簡易課税制度は、課税の公平という観点からすれば、検討すべき時期に来ていると思われる。フランスには簡易課税制度は存在せず<sup>52</sup>、ドイツでは簡易課税制度の適用上限はおよそ 1,000 万円とされている<sup>53</sup>。

ただし、現行制度のように、本則課税において法定要件のすべてを記載した帳簿及び請求書等の保存<sup>54</sup>を仕入税額控除の要件として厳密に要求すると、形式的な記載要件で否認される危険性が十分に想定されるので、仕入税額控除の要件を再検討する必要がある。

さらに簡易課税制度の適用は、適用を受けようとする課税期間の開始の前日までに届出書（簡易課税制度選択届出書）を提出しなければならない。適用を取りやめる場合の届出書（簡易課税制度選択不適用届出書）も同様であるが、2 年間は取りやめることができない<sup>55</sup>。簡易課税制度を取りやめるときは、改めて不適用届出書を提出しなければ、免税事業者の期間を途中で挟んでいたとしても、選択届出書の効力は有効である。経営環境が変化中、課税期間の途中で簡易課税を取りやめた方が有利であると判断できる事態が発生した場合、当該課税年度につき、簡易課税を取りやめることを認めないことに合理性はあるのだろうか<sup>56</sup>。課税年度の途中で簡易課税の適用や取りやめを認める例外措置も認められているが、自然災害により届出書が提出できなかった場合などの極めて限定的な制度となっている。消費税法による本則的な実額課税に復帰するのであるから、柔軟に簡易課税の選択を取りやめること等を認めてもよいのではないだろうか<sup>57</sup>。

平成 15 年度改正により免税点が 3,000 万円から 1,000 万円に引き下げられたことで、約 180 万件の小規模零細事業者が新たに消費税の納税義務者になった。このような状況の下、簡易課税の選択に関する手続き<sup>58</sup>を柔軟なものとするすることで、仕入税額控除の要件である帳簿及び請求書等の保存にかかわる小規模零細事業者の事務負担の軽減を考慮する必要もあると考える。

消費税はその対象となる取引が経済の幅広い分野にわたるため、零細な規模の事業者を含む多くの事業者に関連する。そこでこれらの事務処理能力に対する配慮<sup>59</sup>から、実務の簡素化のために何らかの特例措置を設ける必要性はある。これは諸外国にもその例はあるように十分合理性のあることである。ただ小規模事業者の特例措置は、公平の観点から絶えず見直さなければならない<sup>60</sup>。

### 3 輸出免税等を巡る問題と課題

#### (1) 還付申告を巡る問題

一般に、確定申告書の提出があった場合において、その申告書に税額控除の規定により控除されるべき消費税額で、課税標準額に対する消費税額から控除しきれなかった消費税額があるときは、その額に相当する消費税額を還付することとなっている（法 52 条 1 項）。つまり納付すべき消費税額の計算の基礎となる期間（課税期間）において、課税仕入に係る消費税額が課税売上に係る消費税額を上回る場合には還付が行われる<sup>61</sup>。また事業者（免税事業者を除く。）は、その課税期間分の消費税につき控除不足額がある場合には、確定申告書を提出する義務がない場合においても、控除不足還付税額又は中間納付還付税額の還付を受けるために、一定の事項を記載した申告書を税務署長に提出することができる（法 46 条 1 項）。輸出業者の場合には、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」等は免税<sup>62</sup>とされる（法 7 条 1 項）ことから恒常的に還付申告が行われることとなる。消費税の還付制度は、多段階課税による累積課税を回避するための消費税固有の制度<sup>63</sup>であるといえる。

今日の国際貿易上においては、消費税等の内国消費税は物品が消費される国で課税される仕向地主義（消費地課税主義）が原則とされている。このことは、各国の消費税率が不統一である現在、輸出に対し原産地主義を採用すると、輸出される物品は輸出国の税率が課された上で輸入されるので、税率の低い国の物品が国際競争上有利な立場に立つことになってしまう。しかし、仕向地主義のもとでは、輸出される物品は輸出国の消費税を免除され、輸入国の税率により消費税が課税されるため、輸入国では国産品と輸入品とを同一条件で扱うこ

とができ、国際的な競争の中立性が確保される。また、消費税は最終消費者が負担するため、国産品、輸入品の区別なく、消費された物品にかかる消費税が輸入国に帰属し、税収を確保することができるのである。そのため、輸入品に対し国内で製造・販売される物品と全く同様に消費税を課す一方、輸出される物品に対しては消費税を免除している。

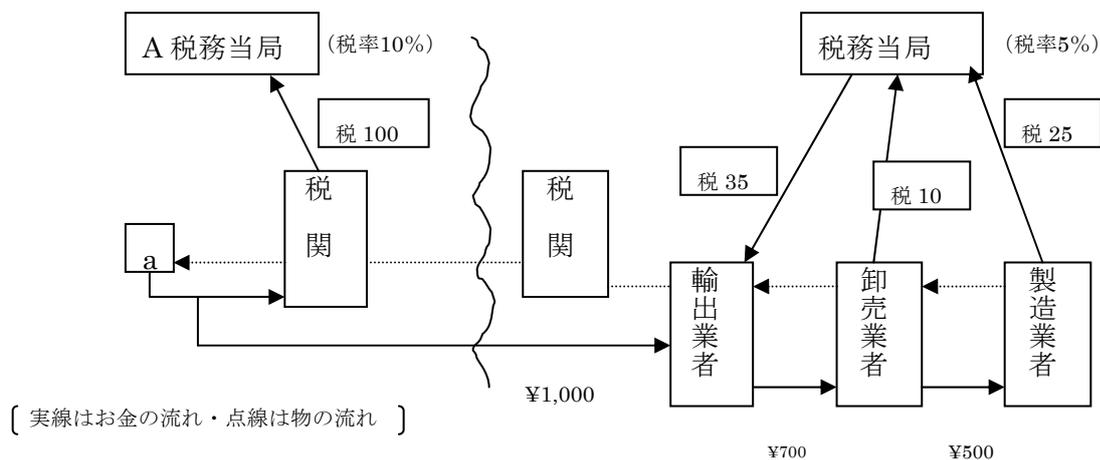
ここで、1948年1月に創設され、国境税調整に関する国際的規約の基準となったGATT（関税及び貿易に関する一般協定）<sup>64</sup>の条項をみると、第16条では公正・平等な貿易を保障するため、その国の政府の輸出業者に対する補助金の交付が制限されている。ただし、輸出品が免税とされることにより、輸出国で課税されるはずの税額を超過しない限りは補助金とはされないという関税協定の公式解釈がある。付加価値税を含む間接税に係る輸出免税・還付は、補助金にあらず関税規定違反の問題を生じないとするのが一般的理解である。しかし、水野忠恒教授によれば、輸出品につき、その前段階に輸出製品専用の課税除外企業を介在させることにより、輸出品の税負担が、同種の国内向け製品より優遇される場合には、GATT第16条の公式解釈にはあらず、補助金禁止規定に違反する疑いを生ずると思われるとの指摘がある<sup>65</sup>。

消費税や付加価値税は物品が消費される輸入国においてのみ課税され、他国へ販売する際には課税ができないため、輸出業者に対し国内で負担した消費税額を自国で課税されるはずの税額を超えない範囲で還付<sup>66</sup>を認める。しかし、わが国は帳簿方式のため、輸出の前段階に免税事業者が存在した場合、輸出業者に仕入に係る税額以上の還付がなされるという問題が生ずる。この問題はGATT規定に反する懸念があり、帳簿方式による輸出業者への過大な還付について国際的にも議論を呼ぶ恐れがないとはいえないだろう。

そこで、わが国の通常の輸出取引を下記の図で見たい。ここでは、帳簿方式を採用するわが国（税率5%）と、A国（税率10%）の2国間取引を想定する（両国とも通貨を円と仮定する）。製造業者が卸売業者へ500円、卸売業者が輸出業者へ700円、輸出業者がA国へ1,000円で物品を譲渡した場合、輸出業者は売上に対して課税されていないため、前段階で支払った税額35円、つまりわ

が国での取引全体の消費税額35円の還付を受ける。わが国から物品を輸入した消費者aは、A国の税率が課された税額100円を含む1,100円を支払うことになり、その税額100円は税関を通じて物品が消費されたA国に帰属する。

一方、卸売業者が免税事業者の場合においても、帳簿により税額計算を行うため、輸出業者は卸売業者からの仕入を税額控除要件とし、35円の還付を受けることになってしまう。輸出業者は輸出免税が適用されているため、消費税を納付する必要がなく、また免税事業者から仕入を行っている場合は、本来は還付を受けることもない。しかし、わが国の帳簿方式では、免税事業者である卸売業者からの仕入に係る税額を控除してしまうことにより、輸出業者に35円の還付が認められ、優遇されることになってしまう。



納税義務者である事業者にとって消費税は最終負担者である消費者からの預かり金的な性格をもち、また、還付申告も大量かつ反復的に発生し得ることから、還付に係る適正な執行を担保していくことは消費税制度の根幹に関わる事項であるともいえる<sup>67</sup>。

結局のところ帳簿方式では仕入に係る税額が不透明なため、前段階の税額と等しい控除がなされるとは限らず、輸出業者において還付されるべき税額も正確には捉えられない可能性がある。一方、インボイス方式ではそれぞれの段階でインボイスにより税額が正確に示されるため、免税事業者からの仕入を控除してしまうことはなく、前段階で支払われた税額、さらにはその結果還付された税額に信憑性がある。

## (2) 輸出の証明

輸出取引が第三者を介して行われたため、実際に発注を受け代金を受領した請求人に輸出証明書が交付されていない場合に、その取引が請求人の輸出免税取引に該当するかどうか争われた事案がある<sup>68</sup>。請求人は、F国G社から受注した8ミリビデオデッキ用ジャックケーブルを、同社の要請により、H社W工場へいったん運搬した後、H社がG社に販売したビデオデッキと同梱の上、F国へ輸出したものであるが、輸出に際し、通関業務はH社が行い、輸出証明書もH社が受けている。

請求人は、G社からのオーダーシート、テレックス及び信用状(L/C)を保管し、G社からL/C表示による輸出代金を受領した。

国税不服審判所は、「取引自体が輸出取引に該当するとしても、請求人には輸出証明書が交付されていないこと、さらに税関長の証する書類以外で取引の事実を証明する書類でも輸出免税を証明できる場合の要件にも該当しない」として「輸出証明書の交付がなければ輸出免税の適用を受けることができない」という原処分は適法であるとの判断を示した(平成4年2月～8月、12月～平成5年2月課税期間分消費税・平成7年7月3日棄却)。

輸出免税の規定は、「その課税資産の譲渡等が輸出取引等に該当するものであることにつき、証明がされたものでない場合には、適用しない(法7条2項)」としているから、輸出取引が免税とされるためには、輸出証明書の存在が必要不可欠となっている<sup>69</sup>。原処分庁は、本件ジャックケーブルに関する輸出証明書がないから輸出免税取引に該当しないとして原処分を行ったのであった。

法7条2項の輸出取引の証明とは、消費税法施行規則5条1項1号に規定する「当該資産の輸出に係る税関長から交付を受ける輸出の許可があったことを証する書類又は当該資産の輸出の事実を当該税関長が証明した書類で、次に掲げる事項が記載されたもの」を保存することにより証明がされたものをいう。

イ 当該資産を輸出した事業者の氏名又は名称及び住所若しくは居所又は事務所等の所在地

ロ 当該資産の輸出の年月日

ハ 当該資産の品名並びに品名ごとの数量及び価額

二 当該資産の仕向地

消費税法基本通達7-2-23には、輸出証明書等とは、次に掲げる場合の区分に応じ、次の帳簿又は書類であるとする。

イ 関税法67条<sup>70</sup>の規定により輸出の許可を受ける貨物である場合・・・輸出許可証

ロ 資産価額20万円超の郵便物・・・消費税法規則5条1項1号（輸出取引の輸出証明）に規定する税関長が証明した書類

ハ 資産価額20万円以下の郵便物・・・同規則5条1項2号（郵便物を輸出した場合の輸出証明）に規定する帳簿又は書類

取引の実態を見れば請求人の主張していることに一定の理解はできる。しかし、実際に輸出証明書の交付を受けているのはH社であり、当該輸出物品が資産価額20万円以下の郵便物ではないので、法律で定められた要件を備えていない限り、輸出免税を認めることはできないことになる。

これに対し田中治教授は、「法7条2項が、財務省令で定めるところによる証明がされたものであることを求めているのは、問題となる事案について、輸出の事実があったかどうか、どのような内容の輸出かという、取引の事実を正確に把握するためと考えるべきであろう。そうだとすれば、納税者が自らの帳簿、請求書等によって、輸出の事実とその内容を証明することができる場合にまで、形式的な理由により、輸出免税を排除してよいかどうかは疑問である」と記述されている<sup>71</sup>が同感である。本件同様、課税仕入の事実が存在しているにもかかわらず、輸出の証明書類が保存されていないことを理由に輸出免税が認められないとした裁決事例はほかにも複数ある<sup>72</sup>。

国税庁の平成19年度(平成19年4月～平成20年3月)における査察の概要の公表によれば、消費税の脱税が増加しており、その方法は、架空の輸出免税売上とそれに見合う架空の課税仕入を計上していたものなどがあげられている<sup>73</sup>。仕入税額控除により控除不足額が還付される消費税の構造から既納付額が全く

なくても還付を受けることが予定されているため、これに対応して不正な消費税の還付申告も増加している。今後はEUにおけるカルセール・スキーム同様、輸出免税を悪用した脱税が横行する可能性もある。取引の実態を認めておきながら、輸出証明書の保存がないために輸出免税の適用が受けられない本件のような事案や架空の輸出売上を計上することによって不正に還付申告をする等の問題は、輸出証明書の交付を正規のインボイスの発行によって補完することにより厳格に行うことができるのではないだろうか。

### (3) 国際間の様々な取引

消費税の課税対象は、国内において事業者が行った資産の譲渡等（国内取引）及び保税地域から引き取られる外国貨物（輸入取引）に限られる（法4条1項、2項）。従って、国外で行われた取引や国内における取引であっても事業者以外の者が行った取引は課税の対象とはならない。ただし、輸入取引については、事業者以外の者が行っても課税の対象となる。

消費税は、事業者が国内と国外の双方にわたって取引を行っている場合には、その取引が国内取引か国外取引かを判定する必要がある。

資産の譲渡等についての内外判定は、譲渡時における資産の所在場所で判定することになっているが、特許権などの無形資産はその判断がむずかしい<sup>74</sup>。それは世界中で通用するただ一つの世界特許というものはなく<sup>75</sup>、保護を求めようとする発明は一つであったとしても、原則として、特許権は各国ごとに審査を受け、保護を求める各国ごとに登録する必要があるからだろう。ある国で特許による保護を受けたいと考えるならば、その国で特許権を認めてもらえない。日本の特許庁に登録したものは、たとえ外国法人が譲渡しても国内取引になる反面、外国の特許庁に登録したものは、内国法人が譲渡しても国外取引となり、結果消費税は課税されない（消費税法施行令6条1項5号）。

また、「同一の権利について二以上の国で登録された場合」については、「譲渡又は貸付者の住所地で判定する」こととされている（同令6条1項5号のカッコ書き）。ここにいう「住所地」とは、「住所又は本店若しくは主たる事務所の

所在地」と定義されているので、法人であれば本店又は主たる事務所の所在地により判定することになる（令6条1項1号）。例えば、日本企業がアメリカとフランスで登録された特許権を譲渡したような場合、二以上の国で登録した特許権の譲渡又は貸付については、譲渡又は貸付者の住所地により判定することとされているから、たとえ日本で登録されていなくても、日本企業の行った特許権の譲渡又は貸付は、国内取引に該当することになる。例えば、日本とアメリカで登録した特許権をアメリカの企業に譲渡する場合には、その行為は国内取引に該当し、最終的に輸出免税の規定を適用することができる。

一方、日本とアメリカで登録した特許権をアメリカの企業から購入する場合には、内外判定は譲渡者の本店所在地で判定するので、結果、国外取引に該当し、仕入税額控除はできないことになる。

二以上の国で登録されている場合の規定について述べてきたが、特許権等は属地的な権利であり、わが国で登録された特許権等の効力は、わが国の領域内に限られる。権利内容が同一であっても、わが国の特許法に基づいて登録された特許権と外国の特許法に基づいて登録された特許権は、「別の権利」である。わが国の特許法に基づき登録された特許権を譲渡又は貸付けた場合の内外判定は、当然国内取引であり、また、外国に登録されている特許権を譲渡又は貸付けた場合の内外判定は、当然に国外取引と判断してよいのではないだろうか<sup>76</sup>。そのように考えると「同一の権利について二以上の国において登録されている場合」は、生じないのではないだろうか。

内外判定の困難なものについては、消費税法施行令6条1項にまとめて定められているが、この規定は、実務の円滑化を図るために取引の実態にかかわらず、形式によって割り切ってしまったように見受けられる。今後ますます海外取引が増加することを考えれば、政令の見直しも必要になると思われる。

近年、国際取引が活発化し、海外との業務委託会社に対してソフトウェア等を譲渡するケースもみられる。その譲渡方法は、他の資産とは異なりメール等でデータを送ることにより商品の引き渡しを行うことも少なくない。

ソフトウェアの譲渡は、消費税法上「著作権等（同令6条1項6号）」の譲渡等

に該当し、譲渡等を行う者の住所地が国内にある場合には国内取引に該当するため課税の対象となり、海外に輸出した場合は、「本邦から輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」（法7条1項1号）に該当し、輸出免税の対象となる。

しかし、メール等でソフトウェアを輸出した場合は輸出免税の対象となる要件を満たしているのか。関税法では「輸出」<sup>77</sup>を「内国貨物を外国に向けて送り出すことを言う」と定義している（関税法2条1項2号）。つまり、通関手続をした上で貨物を輸出する場合に限り、輸出免税の規定が適用される。メール等でソフトウェアを譲渡する場合には、税関を通関することはないから、輸出免税の適用はないことになる。

わが国の消費税法では、「本邦からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け」（法7条1項1号）については輸出免税が認められているが、一般のサービスについては規定されていないので、「国内において」行われた役務の提供であっても、役務の提供を行う事業者が国内に居住し、その相手方が国外に存在する場合には、そのようなサービスは実質的には輸出されるものであるが、輸出免税にはならないとも考えられる<sup>78</sup>。ただし、消費税法施行令17条2項7号において、非居住者に対する役務の提供（例えば、外国企業に対する情報提供など）で、次に掲げるもの（①国内に所在する資産に係る運送又は保管 ②国内における飲食又は宿泊 ③①又は②に掲げるものに準ずるもので、国内において直接便益を享受するもの）以外のものについては輸出免税の規定を適用することができる<sup>79</sup>とあるので、最終的に「非居住者に対する役務の提供で、国内において直接便益を享受しないもの」として輸出免税の規定を適用することになる。

国際的なサービス取引については、それが税関を通過しないことから課税が困難である。実際のところ、サービスの輸入には課税が極めて不完全にしか行われていない<sup>79</sup>。

輸入取引に係る消費税の課税対象は、保税地域から引き取られる外国貨物である（法4条2項）。保税地域から引き取られる外国貨物については、国内において事業者が行った資産の譲渡等の場合のように、「事業として対価を得て行

われる」ものには限られないのであるから、事業としての輸入でない場合や無償で輸入する場合も課税の対象となる。外国から購入または使用权の供与を受けた場合の取引は、一般的には輸入取引として扱われる。しかし、輸入取引で課税対象とされるのは、外国貨物であり、特許権やノウハウのような無形資産はその対象になっていない。

物品・サービスが自由に国境を越えて流通し、またインターネットによる音楽やソフトウェアの配信などデジタル財（デジタルコンテンツ）<sup>80</sup>がオンラインで取引される現代においては、それがどこで提供され、どこで課税されるべきかのルールづくりが極めて難しい<sup>81</sup>。従来は国境を超える取引（クロスボーダー取引）に対する課税は、取引を行う拠点（恒久的施設）が物理的に存在し、物品の移転が前提となってルールが作られている。クロスボーダー取引に係る消費課税について、わが国やヨーロッパ諸国の付加価値税（消費税）制度においては、国外の事業者から物品を輸入する場合には、関税において輸入課税を行うこととされている。

ところが、デジタル財の電子商取引<sup>82</sup>（ソフトウェア・ニュース配信・電子書籍・音楽や映画、ゲームなど電子的媒体の配信等をインターネットを通して売買する）の場合、取引に介在するサーバーやウェブサイトが恒久的施設といえるのか、またデジタル財が物品またはサービスなのか、悩むところである。デジタル財の電子商取引は、その課税地の判定以前に、これを資産の譲渡等とみるか役務の提供とみるかの判断を要する<sup>83</sup>。

まず、「資産」とする場合、デジタル財の性質上税関を通過しない<sup>84</sup>ので、消費税は課税対象とはならない。次に、「役務（サービス）」とする場合、当該役務（サービス）の提供が行われた場所が国内であれば、国内で行われた取引として消費税を課することができる（法4条3項2号）が、国内で行われた役務の提供であっても、その事業者が国外に居住する場合には、事実上その者から消費税を徴収することは極めて困難である<sup>85</sup>。さらにデジタル財の取引については、デジタル財の発信者、受信者、インターネットプロバイダーやサーバーがそれぞれ異なる国に存在する場合において、役務の提供の場所の判断をす

ることはむしろかしい。

今後、グローバル経済の進展とともに、国際間の様々な商取引や国際間の電子商取引の課税の対応が問題となることが予想される。国際的に調和のとれた課税ルールの検討を通じ、事業者の予見可能性を高めるとともに、課税の公平等を確保していくことが重要である<sup>86</sup>。輸出<sup>87</sup>・輸入<sup>88</sup>の定義や国際規格統一されたインボイスの導入など国際レベルでの協調が必要となるであろう。仮に将来的にインボイス方式による仕入税額控除を導入する場合、国内・国外を問わずインボイスが電子的に送られてくることが予想される。当該インボイスの書式(とくに必須記載事項)はできるだけ国際標準の様式をとるべきである<sup>89</sup>。国際間の取引に係る様々な問題については、わが国の消費税制度の国際的調和等の問題も含めて中長期的に検討していくべき課題であり、私自身今後、長期的に研究していきたいテーマである。

#### 4 消費税の滞納の問題と課題

国税庁がまとめた平成18年度(平成18年4月～平成19年3月)の租税滞納状況によると、新規発生滞納額は8,998億円と前年度より3.2%減少し、新規滞納発生割合は1.7%と国税庁発足以来最低の水準となった。しかし、新規滞納状況を税目別にみると、消費税が最も多く全体の44%を占めている<sup>90</sup>。

消費税の新規発生滞納額が依然として全体の半数を占めている。税率の引き上げが実施された場合には、新たな消費税の滞納問題が発生することが予想されるためその解決が迫られている。法人税、所得税、相続税などのように税の転嫁がなく、納税義務者と実際の担税者の一致を課税庁が予定している直接税と異なり、消費税のような税の転嫁によって法律上の納税義務者と実際の担税者の不一致が予定されている租税では、滞納の問題は深刻である。

滞納は、現状の消費税の申告・納付制度の不備により発生する可能性が高い。すなわち消費者が支払ったときから納付までの期限が長いため、事業者が消費者から預かった消費税を運転資金として使ってしまう、納付の段階において資金繰りの窮迫などから滞納に至ると思われる。他方、大企業においては、運用

益として問題視されてきた。

事業者（免税事業者を除く。）は、課税期間ごと（短期の課税期間を選択している場合には、その短期の課税期間ごと）に課税期間の終了後 2 月以内に、所轄税務署長に確定申告書を提出するとともに、納付すべき消費税額を国に納付しなければならない。その際、中間納付額がある場合には、その納付すべき税額から控除される（法 45 条）。事業者は、前課税期間の確定消費税額（地方消費税額を含む。）に基づき、直前の課税期間の年税額が 6,000 万円超の事業者は毎月の、直前の年税額が 500 万円超 6,000 万円以下の事業者は年 3 回の、直前の年税額が 60 万円超 500 万円以下の事業者は年 1 回の中間申告を要することとされている。さらに、平成 15 年度の改正で、一定の場合に中間申告・中間納付を毎月行うこととし、また課税期間を 1 月とする特例が設けられた。この改正により、大企業における運用益の問題は改善されたが、中小事業者については、消費税導入時からすると改善されてきたものの、まだ滞納の発生を縮減させるまでに至っていない。

諸外国では、課税期間は短いところでは 1 月、長いところでも数カ月という例が多い。わが国では、改正により課税期間を短縮することは可能であるが、申告手続の煩雑さから<sup>91</sup>、一般的には原則に基づく申告・納付を行っていると思われる。そういう意味では、わが国の課税期間は諸外国に比べ長いことになる。

今後税率の引き上げが行われた場合に、これまでの申告・納付制度では、滞納者はさらに増加すると思われる。EU 諸国の多くは、事業者が毎月の予納申告をすることで、滞納を防いでいる。そうなれば法人税・所得税の申告と関係なく納税額が計算できるインボイス方式を採用せざるを得ない。

法人税法では、確定申告書を提出すべき法人が、会計監査人の監査を受けなければならないことその他これに類する理由により決算が確定しないため、申告書を提出期限までに提出することができない状況にあると認められる場合は、納税地の所轄税務署長は、その法人の申請に基づいて当期以降確定申告書の提出期限を 1 か月延長することができる（法人税法 75 条の 2）としている。これ

は、法人税の確定申告が確定した決算を基にして行われることに配慮したものである。しかし、消費税は法人税の確定決算を基礎にすることを要しないから、このような特例を置く必要はないという考え方にに基づき申告期限の延長の特例の適用はない。法人税法 75 条の 2 によって法人税の確定申告書提出期限の特例を受けている法人は、事業年度（課税期間）終了後 2 か月以内に消費税の申告書を提出し、3 カ月以内に法人税の申告書を提出するという事になっている。従って、消費税申告後に法人税の申告調整を行った場合には、法人税の申告と同時に消費税の修正申告を行わなければならない。

課税期間を定める際には法人税との整合性と事務負担を考慮して事業年度と同一にしたと考えられるが、申告手続についてはこのような配慮を欠いたため、一部には恒常的に修正申告が必要となるなど納税者に煩雑な事務処理を負擔させることになる。インボイス方式を採用している EU 諸国においては法人税・所得税の計算期間と付加価値税の課税期間の関係が切断されているからこのような問題は生じない<sup>92</sup>。消費税に固有の仕入税額控除の仕組みは、法人税・所得税とは本質的に異なる税制上の特徴を生み出すため、今日でもなお消費税の理解に若干の混乱が見られる<sup>93</sup>のである。

最後に EU の場合を見てみると第六次指令 22 条 4 項において、付加価値税の申告期間を定め、これに基づいて加盟各国は、国内法において申告納税手続きを規定している<sup>94</sup>。ドイツでは 2003 年以降、新規開設の場合、原則として 2 年間月次申告が義務付けられるようになった<sup>95</sup>。年間の申告回数が多い分だけ電子化による事務処理の効率化への誘因が必要である。滞納を防ぐために申告期間を短縮することは効果的であるが、事務負担を増大させるものであり、特に事業規模が小さいほど、大きな負担になり得る。納税事務負担や電子化への対応が課題となるが、ドイツでは電子申告対応の困難な事業者には、無料で官製ソフトを提供している<sup>96</sup>。また予納期間に申告書が提出されない場合には、売上税法において推計課税が認められるため税務署が職権で税額計算を行うことになる<sup>97</sup>。

- 1 消費税は日本国内での消費や使用に担税力を求めて課税するものであるから、国内取引でなければ課税の対象とはならない。たとえば、内国法人が海外の支店で商品を販売しても、その行為は国内取引に該当しないが、一方、外国法人が日本国内の支店で商品を販売した場合には、その行為は国内取引として課税の対象になる。また、消費税においては、「国内取引」と「輸出取引」をまとめた広い意味での「国内取引」と「輸入取引」に課税することとしている。
- 2 湖東京至「消費税における仕入税額控除否認の法理と日本型インボイス方式導入の問題点」(静岡大学法政研究・1996) 16 頁。
- 3 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸問題」租税法研究 34 号(有斐閣・2006) 95 頁。
- 4 金子宏『租税法第十三版』(弘文堂・2008) 545 頁。
- 5 課税仕入に係る支払対価の額の合計額が 3 万円未満である場合には、帳簿のみの保存でよいこととされている(法 30 条 7 項、消令 49 条 1 項 1 号)。
- 6 「消費税法 30 条 7 項が帳簿と請求書等両方の保存を義務づけ、それぞれの必要的記載事項を欠けば仕入税額控除を認めないとしている場合、インボイスのみによる仕入税額控除よりも厳しい適用要件であるといえる。」西山由美「仕入税額控除—控除権行使をめぐる問題—」金子宏編『租税法の基礎問題』(有斐閣・2008) 725 頁。
- 7 菊谷正人「消費税の益税解消策および逆進性緩和策」税経通信 61 巻 1 号(2006) 205 頁。
- 8 「仕入税額控除(「前段階税額控除」と同義である)は、「消費税」の最も重要な要素の 1 つである。」金子宏・前掲注 4 544 頁。
- 9 「インボイス方式を導入すると所得税法や法人税法の所得捕捉率が上がるのではないかと考えている向きが一部にある。これが、インボイス導入に対する反対論を強くしてきた。」渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸問題」租税法研究 34 号(有斐閣・2006) 96 頁。
- 10 「事業者が法人税・所得税の申告のため、従来から作成している帳簿等によって仕入税額控除を行えるようにし、消費税の(仕入税額控除の)ための別の新たな事務負担を一切求めない仕組みとして帳簿方式を採用したのである。」湖東京至・前掲注 2 17 頁。
- 11 井堀利宏『要説：日本の財政・税制』(税務経理協会・2002) 163 頁。
- 12 山本守之『租税法の基礎理論[新版]』(税務経理協会・2008) 428 頁。
- 13 消費税法における「売上」は、会計における売上より広い概念である。棚卸資産に限らず、資産等を売ればすべて「売上」となる。売上のうち消費税が課税されるものを課税売上という。
- 14 「売上」同様、棚卸資産に限らず、資産等を買えばすべて「仕入」となる。仕入のうち消費税が課税されるものを課税仕入という。
- 15 荻原芳宏「仕入税額控除における帳簿等保存義務に関する問題点」税法学 556 号(2006) 84 頁。
- 16 大島隆夫=木村剛志『消費税法の考え方・読み方(四訂版)』(税務経理協会・2004) 272 頁。
- 17 仕入税額控除を受けるために、従来は帳簿の記録・保存だけであったが、課税仕入の事実を証する請求書・領収書・納品書等(以下、請求書等)の書類の保存も義務付けられた(法 30 条 7 項)。この帳簿・請求書等保存方式は、平成 9 年 4 月 1 日から施行されている。
- 18 「保存」とは、「法定帳簿等が存在し、納税者においてこれを保持しているということだけでなく、法及び令の規定する期間を通じて、定められた場所において、税務職員の質問検査権に基づく適法な調査に応じて、その内容を確認することができるように提示できる状態、態様で保存を継続していること」をいう(東京地判平成 11 年 3 月 30 日訴月 46 巻 2 号 899 頁)。東京高裁平成 16 年 12 月 16 日第一小法廷なども同様の判断である(判時 1884 号 30 頁)。

19 行集 48 卷 7・8 号 600 頁、税資 228 号 385 頁。判例評釈として、主に小高克己「仮名記載と仕入税額控除」『租税判例百選[第 4 版]』別冊ジュリスト 178 号（有斐閣・2005）166-167 頁および三浦道隆『消費税法の解釈と実務』（大蔵財務協会・2006）369 - 398 頁を参照した。

20 控訴棄却、上告棄却。なお、本件における最高裁の上告棄却決定は、上告事由に該当しないとすものである。東京高裁平成 10 年 9 月 30 日判決・税資 238 号 450 頁、最高裁平成 11 年 2 月 5 日第二小法廷判決・税資 240 号 627 頁。

21 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研 131 号（2007）28 頁。

22 税資 240 号 716 頁。平山紀美子「仮想取引の有無、消費税法 30 条 7 項の帳簿又は請求書等の保存の有無」税経通信 57 卷 2 号（2002）110-112 頁を参照。

23 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』（大蔵財務協会・2005）681 頁。

24 大淵博義「消費税法の帳簿保存義務と仕入税額控除の問題点」税理 38 卷 12 号（1995）42-43 頁を参照。大淵博義教授は、「平成 6 年度の税制改正で創設された「使途秘匿金課税制度」においては、「使途秘匿金」の定義として「氏名又は名称及び住所又は所在地」の記載のないものとし、納税者の不利益となる課税要件規定は、このような法の規定により明文で明らかにすべきことは当然のことである」と述べられている。

25 中西良彦/山本守之監修『判例・裁決例等からみた消費税における判断基準』（中央経済社・2006）14-15 頁。

26 三木義一＝浪花健三「消費税仕入税額控除と帳簿記帳の程度」三木義一＝田中治＝占部裕典編著『判例分析ファイル III 相続税・消費税編』（税務経理協会・2006）281 頁。

27 杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策—中小事業者の特例措置のあり方について考える」税研 93 号（2000）51 頁。

28 「消費税」の対象となるのは、「事業として」行われる取引に限られる。ここに事業とは、同種の行為を独立の立場で反復・継続して行うことであり、所得税法における事業の概念よりも広いと解されている。

29 取引を大きく区分すると、①国内取引②輸出取引③輸入取引④国外取引に分けられる。消費税においては、①国内取引と②輸出取引をまとめた広い意味での「国内取引」と③輸入取引に課税することとしている。

30 水野忠恒『租税法[第 3 版]』（有斐閣・2007）668 頁。

31 5%という言い方は、消費税に限定した説明としては正確ではないが、消費税と地方消費税とを合わせた実質的な税率が 5%であることから、説明の便宜として両者を一体として記述する。

32 東京地判平成 2 年 3 月 26 日判時 1344 号 115 頁には、小規模事業者の免税制度により、いわゆる益税問題が生ずるとして、小規模事業者の免税を定める立法は著しく不合理であり違法であると主張されたのに対し、本判決は、消費税の適切な転嫁を定めた税制改革法 11 条 1 項の趣旨からみて、この制度が、免税事業者が消費者から消費税分を徴収しながら、その全額を国庫に納めなくてよいことを積極的に予定するものではないことは明らかであるとして、便乗値上げが生じ得るとしても、消費税法自体の意図するところではないとしている。

33 森信茂樹「消費税の課題を考える」国際税制研究 17 号（2006）39 頁。

34 北野弘久＝湖東京至『消費税革命—ゼロパーセントへの提言』（こうち書房・1994）160 頁を参照。

35 フランスの免税点制度は、物品販売・宿泊施設業は年間売上高が前々暦年 76,300 ユーロ（1,244 万円）かつ、前暦年及び等暦年 84,000 ユーロ（1,369 万円）以下である者は免税。その他の業種は前々暦年 27,000 ユーロ（440 万円）かつ、前暦年及び等暦年 30,500 ユーロ（497 万円）以下である者は免税。（邦貨換算レートは 1 ユーロ=163 円）川上尚貴

『図説 日本の税制（平成 20 年度版）』 301 頁。

36 ドイツの免税点制度は、前暦年の年間売上高 17,500 ユーロ（約 285 万円）以下で、かつ当暦年の年間売上高 50,000 ユーロ（約 815 万円）以下と見込まれる者は免税。（邦貨換算レートは 1 ユーロ=163 円）前掲注 35 301 頁。

37 イギリスの免税点制度は、当月の直前 1 年間の課税売上高が 64,000 ポンド（1,523 万円）以下、又は、当月以後 1 年間において 62,000 ポンド（1,476 万円）以下と見込まれる者は免税。ただし、上記にかかわらず今後 30 日間の課税売上高が 64,000 ポンドを超える見込まれる場合は、その 30 日間の初日から課税事業者となる。（邦貨換算レートは 1 ポンド=238 円）。前掲注 35 301 頁。

38 中島孝一「消費税の中小事業者に対する特例措置の改正と対策」税経通信 58 巻 3 号（2003）83 頁を参照。

39 杉田宗久・前掲注 27 51 頁。

40 「事業者全員を納税義務者とすることは、免税事業者には消費税の納税義務はないのだから課税売上高の計算に消費税を含め、課税事業者は消費税の納税義務があるのだから除外するという技術的な議論も解消されることとなる。」岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理 50 巻 14 号（2007）11 頁。

41 国税庁レポート 2006 年版を参照。

42 免税事業者の判定基準について東京地裁平成 11 年 1 月 29 日判タ 1039 号 133 頁では、免税事業者の判定基準となる基準期間における課税売上高とは、売上総額から消費税相当額を控除した金額であるとしつつ、免税事業者である者については、控除すべき消費税額相当額はないとしている。最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決民集 59 巻 2 号 245 頁も同趣旨。

43 例えば、法 36 条（棚卸資産に係る消費税額の調整）の規定などは簡易課税制度の適用を受けている事業者には適用されない。

44 中西良彦・前掲注 25 16 頁。

45 判例評釈として、三浦道隆『消費税法の解釈と実務』（大蔵財務協会・2006）629 頁等を参照。

46 訴月 53 巻 9 号 2645 頁。

47 訴月 53 巻 9 号 2665 頁。

48 最判・判例集未登載。国税庁訴資 Z888-1141

49 山本守之「簡易課税の業種区分と租税法律主義」税経通信 61 巻 4 号（2006）145 頁。

50 橋本守次「簡易課税の業種区分をめぐる最近の問題点」税理 48 巻 15 号（2005）29 頁。

51 熊王征秀『消費税トラブルバスター』（ぎょうせい・2008）201 頁。

52 「中小企業の特例とされていたフランスのフォルフェは 1999 年 1 月に廃止された。」山本守之・前掲注 12 221 頁を参照。

53 年間売上高が前暦年 61,356 ユーロ（1,000 万円）以下の者は平均率による簡易課税を選択することができる。（邦貨換算レートは、1 ポンド=238 円）前掲注 35 301 頁。

54 「もしインボイス方式であるなら請求書等の保存だけで足りるはずで、帳簿及び請求書等と帳簿の記載まで規定することは明らかに過剰負担である。」湖東京至「消費税における仕入税額控除否認と日本型インボイス方式の導入の問題点」37 頁（静岡大学法政研究・1996）。

55 「消費税の各種届出は、税理士にとって鬼門であり要注意である。各種届出の提出を怠ったために、税理士が民事上の責任を問われる事案が増加している。」前掲注 25 284-285 頁。

「税理士職業賠償責任保険の税目別支払件数のうち、消費税関連が事故件数の約 4 割を占めている。事故の原因としては簡易課税制度選択不適用届出書、課税事業者選択届出書、簡易課税選択届出書などの各種の届出書の提出失念関連が多い。」週刊税務通信 3033 号（税

---

務研究会・2008) 88 頁。

56 首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題」租税法研究第 34 号 (有斐閣・2006) 31 頁。

57 武田昌輔「諸費税における実額課税方式への変更の緩和について」税研 114 号 (2004) 8 頁。

58 「簡易課税制度を適用していた者が一度同制度を取り止めたならば、再度簡易課税制度を認めるべきではない。なぜならば、記帳が可能であるから本則課税を選択したと考えるべきであり、納税額の有利・不利による簡易課税制度の選択を防止する意味からも同制度の復活適用を認めるべきではない」とする案もある。日下文男「簡易課税制度が抱える問題と今後の課題」税理 51 巻 7 号 (2008) 88 頁。

59 中小事業者の事務処理能力について「事務負担の軽減という簡易課税制度の本旨からして、記帳能力が十分にあると思われる法人や個人事業者のうち 65 万円の青色申告特別控除適用者に対して、簡易課税制度を認めるのは合理的ではない」との考えもある。日下文男・前掲注 58 88 頁。

60 森信茂樹「中期答申から読む消費税改革」税研 93 号 (2000) 31 頁。

61 但し、簡易課税を選択した事業者や免税事業者は還付を受けられない。

62 「免税とは、物品・サービスを課税の対象から除外する (非課税) のみでなく、その仕入に含まれていた税額を控除・還付して、それに対する税負担をゼロとすることである。」金子宏・前掲注 4 534 頁。

63 脇本利紀「消費税受還付罪に関する一考察」税大ジャーナル 5 号 (2007) 83 頁。

64 日本は 1955 年 (昭和 30 年) に加盟。1995 年 WTO (世界貿易機構) に発展解消された。

65 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂・1988) 59 頁及び 186 頁を参照。

66 湖東京至関東学院大学教授の調べでは、輸出免税制度を利用して、トヨタ自動車 (株) で 1,551 億円、本田技研工業 (株) で 864 億円、ソニー (株) で 791 億円など、輸出大企業上位 10 社 1 年間で、6,234 億円の消費税が還付されている (各社の事業年度は、自 2001 年 4 月 1 日至 2002 年 3 月 31 日)。

67 脇本利紀・前掲注 63 81 頁。

68 国税不服審判所・平成 7 年 7 月 3 日裁決、裁決事例集 50 号 257 頁。請求人は、原処分どおりとすれば、最終消費者である海外の取引先に消費税額を転換せざるを得ず、輸取出引を免税とする消費税の趣旨に反することになること、輸出証明の有無のみで輸出免税の適否を判断するのは納税者の実情を無視したものであるとして、法人税・所得税の「実質所得者課税の原則」にあるように、実質的に判断すべきであるとしている。

69 「従来、個別消費税の輸出免税適用要件には、税関長の船積確認のある輸出確認を要することとされているが、輸出者の負担を軽減するという見地から新しい消費税の下においては、輸出証明は輸出許可証のみで足りることとし船積の確認は要しないというように簡素化された。」川田 剛『国際課税の基礎知識[七訂版]』(税務経理協会・2006) 470 頁。

70 関税法第 67 条 (輸出又は輸入の許可) 貨物を輸出し、又は輸入しようとする者は、政令で定めるところにより、当該貨物の品名並びに数量及び価格 (輸入貨物 (特例申告貨物にあつては、関税暫定措置法第 8 条の 2 第 1 項第 2 号 (特惠関税等) に規定する特定鉱工業産品等であつて同項の規定の適用を受けるものその他政令で定める規定の適用を受けるものに限る。) については、課税標準となるべき数量及び価格) その他必要な事項を税関長に申告し、貨物につき必要な検査を経て、その許可を受けなければならない。

71 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣・2008) 716 頁。

72 平 14.2.25 裁決、平 17.1.31 裁決、平 17.4.20 裁決他、裁決事例集未登載。

73 週刊税務通信 3023 号 (税務研究会・2008) 15 頁を参照。

74 内外判定については、熊王征秀・前掲注 51 2-13 頁を参照。

75 現在、EUでは域内においては一つの権利のみで通用する欧州特許権を認めようという議論がなされているが、現時点では実現に至っていない。

76 高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』（大蔵財務協会・2008）199-200頁を参照。

77 「輸出や輸入というのは、関税法上の概念であり、貨物を前提とした関税による物理的な監督に依存したものである。」水野忠恒・前掲注30 710頁。

78 水野忠恒・前掲注30 712頁を参照。

79 渡辺智之「国際サービス取引と消費課税」『消費税の諸問題』租税法学会34号（有斐閣・2006）67頁。

80 コンピューター・ネットワーク上で取引されるデジタル化された財やサービス。新聞、書籍、音楽、映画、ゲームソフトなどを文字、音声、映像などで表現したもの。

81 「電子商取引の取引量は年々増加しており、インターネット税というような間接税の一種を課すことができれば、相当の税収が見込めるのであるが、各国がこの種の課税を躊躇する最大の原因は、ある特定の国がインターネット等に課税した場合、その国におけるIT関連企業及びIT取引が他の国に移転してしまい、その国の経済力の低下が生ずる恐れがあるからである。」矢内一好『Q&A 国際税務の基本問題』（財経詳報社・2008）9-10頁。

82 電子商取引（Electronic Commerce）とは、商取引のいずれかの段階（契約、物流、決済等）がインターネットを通じて行われるものをいう。

83 1998年10月、オタワで開催されたOECD電子商取引閣僚級会議で、インターネットを通して伝送されるデジタル財は有形物として扱わない旨の合意が形成された。合意された検討方針の一つが、国境を越える情報・サービスに対する付加価値税の国際課税ルールを緊急に形成すべきであるというのであった。そこで、いわゆるデジタル財の電子商取引は、物品の売買ではなく、サービスの提供と考えるべきことが示された。

84 「輸出や輸入というのは、関税法上の概念であり、貨物を前提とした関税による物理的な監督に依存したものである。」水野忠恒・前掲注30 710頁。

85 水野忠恒・前掲注30 712頁を参照。

86 平成12年7月の政府税制調査会の中期答申において、「電子商取引と税制」が課題として取り上げられた。加藤寛監修『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択』（大蔵財務協会・2000）361-363頁。

87 国内における輸出事業者や非居住者への貨物販売は「輸出」に該当しない。この件に関して、非居住者であるロシア人船員に対して、海外に持ち出すことを前提に中古車を販売したものは「輸出」に該当しないという主旨の裁決事例や判決が多数ある。東京地裁平成16年（行ウ）第392号、東京高裁平成20年4月24日判決平成19年（行コ）第426号。

88 他社に委託していた輸入手続に係る消費税について、実質的な輸入者である企業が、仕入税額控除を受けることができる事業者であるかが問題とされた事案がある。輸入手続を委託された他社が輸入消費税の納税義務者であることは公法上確定されており、実質的な輸入者である企業に例外的に仕入税額控除を認める理由はないとして、課税処分の取消しを求めた請求を棄却している。東京地裁平成20年2月20日判決 平成18年（行ウ）第684号。

89 西山由美「電子商取引に対する消費課税」東海法学第26号（1991）230頁を参照。

90 週刊税務通信2980号（税務研究会・2007）9頁を参照。

91 「消費税の課税期間を所得税または法人税のそれと合わせて、所得税・法人税の申告と同時に申告・納付することとした方が、事業者の納税事務の処理に便利であり、コストも少なくすむという理由によるものである。」金子宏・前掲注4 530頁。

92 山本守之「第9章消費税の納付及び税務行政」宮島洋編『消費課税の理論と課題〔二

---

訂版)』（税務経理協会・2003）208-209 頁を参照。

<sup>93</sup> 宮島洋「第1章消費課税の理論と課題」前掲注92 6頁。

<sup>94</sup> フランスでは、毎月申告を原則とし、年間の付加価値税額が1,380ユーロを超えない場合は3カ月ごとに申告。ドイツでは、付加価値税総額が6,136ユーロを越える場合には毎月、512ユーロを超え6,136ユーロ以下までは3カ月ごとに申告。イギリス、オランダは原則として3カ月ごとの申告を義務づけている。西山由美/財団法人企業活力研究所編『欧州主要国における直間比率のあり方に関する調査研究』（財団法人産業研究所・2000）24-26頁。

<sup>95</sup> 池田良一「ドイツ（EU）における付加価値税の基礎知識」国際税務26号（2006）98頁を参照。

<sup>96</sup> 西山由美「インボイス制度の概要」税研131号（2007）19頁を参照。

<sup>97</sup> 日本の消費税法は、推計課税に関する明文規定がないため、消費税の推計課税の法的根拠について論争されるところであるが、ドイツは推計課税の一般規定があるため（租税通則法162条）、売上税法においても推計課税が認められる。西山由美『EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する調査研究』（財団法人産業研究所・2004）27頁。

## 第4章 わが国の消費税制度の今後のあり方

### 1 政府税制調査会の考え方

石弘光教授の著書『税制改革の渦中であって』<sup>1</sup>の中に、政府税制調査会についての記述がある。「戦後、税制改革において非常に重要な役割を演じてきたのが、政府税調である。内閣総理大臣の諮問機関である政府税調にまず諮問が出され、税制改革の審議がスタートする。そして政府税調である期間、審議が行われ総理大臣へ答申が提出される。この答申をベースに、税制改革法案が作成され国会で審議がかわされ、可決されれば正式な税制の仕組みとなる」のであり、政府税調の役割は、「短期的ならびに中長期的な視点から税制改革に対する提言をまとめること」にある。それゆえに、今後の消費税制度を議論する上でも、政府税調の考え方が非常に重要となってくる。

平成15年6月17日政府税制調査会から提出された中期答申「少子・高齢社会における税制のあり方」は、

(1) 安定的な歳入構造の構築—必要な公的サービスを安定的に支える歳入構造を構築し、税負担や社会保障負担についての国民の行先き不安を払拭し、将来にわたる安心をもたらすこと、

(2) 世代間・高齢者間の公平の確保—若者から高齢者までが能力に応じ公平に負担を分かち合い、将来の現役世代の負担が過重なものとならないようにすること、

(3) 企業の活力を引き出す中立・簡素な税制—個人の就労や企業の選択を歪めない中立的で簡素な税制を構築し、個人や企業が十分に潜在力を発揮できる環境を整えること、

という三つの視点に基づく改革の必要性を唱えている。将来の少子・高齢社会を支える税制の構築に当たっては、個人所得税の基幹税としての機能の回復と共に、「消費税の役割を高めていくことが基本」であるとした。税負担増についての国民の理解を得るには、徹底した歳出削減、行政改革を実施するとともに、とりわけ税制上の歪みや不公平の是正といった観点に立って取り組むことが重

要であると指摘した。本答申は、21世紀のわが国の税制のあり方についての指針を示したものである。

さらに消費税率を「二桁に引き上げる必要」に言及し、税率引き上げ時の検討課題として、食料品等への軽減税率採用の是非、複数税率構造が採用される場合のインボイス方式の導入、「消費税」の社会保障支出や社会保障負担との関係の明確化、および「地方消費税」の充実確保をあげている。

平成16年11月の「平成17年度の税制改正に関する答申」は、今後の税制の方向を議論したものであるが、その中で「消費税率の水準が欧州諸国並みである二桁税率になった場合には、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題になる。しかしながら、消費税の税率構造のあり方については、制度の簡素化、経済活動に対する中立性の確保、事業者の事務負担、税務執行コストといった観点からは極力単一税率が望ましい。・・・また、将来、仕入税額控除の際に税額を明記した請求書等の保存を求める『インボイス方式』の採用が検討課題となる。これらについては、今後の消費税率の水準に関する議論も踏まえ、高い税率水準の下で複数税率を採用している欧州諸国の実態も参考にしつつ、引き続き検討を深めていくべきである」と述べられている。

また、税制調査会による平成19年11月の「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」では、軽減税率の導入について、「制度の簡素化、経済に対する中立性、事業者の事務負担、税務執行コストを考慮すれば、極力単一税率が望ましい。・・・軽減税率による減収分だけ標準税率を高くせざるを得ないことにも留意する必要がある」と指摘している。

これまでの政府税調の答申からも消費税率を引き上げる際には、生活必需品などへの軽減税率の適用が検討される可能性は非常に大きい。以下では政府税調の考え方を踏まえつつ、複数税率構造とインボイス方式の導入の是非を検討してみたい。

## 2 複数税率構造とインボイス方式

### (1) 軽減税率の問題点について

食料品等の生活必需品も課税対象としているわが国の消費税は、消費に広く薄く負担を求めるといふ消費税の趣旨にてらしてみると合理的なことであり、食料品をも含む広い課税ベースに「単一税率」を適用している点で、制度として「簡素」であるというメリットを有している。しかし、年金財源や社会保障との関係で、消費税率の引き上げが議論されるとき、生活必需品等への配慮の観点から複数税率構造が主張される。

消費税の複数税率構造の長所は、逆進性の緩和、担税力に即した税負担の公平が確保されることである。一方、短所は、非課税品目や軽減税率の対象品目をどのようにするかで制度が非常に複雑になってしまうことである。

税率が高いEU諸国では、逆進性をやわらげるため、食料品などの生活必需品に「軽減税率」や「ゼロ税率」を適用している。ただし、その対処については、各国とも大変苦勞している。第2章第2節のフランスの例では、チョコレートとチョコレート製品についてフランス租税一般法 278 条 bis2 項によって標準税率の対象になるものと軽減税率の対象になるものを分けているが、これはきわめて複雑であり批判が多い<sup>2</sup>。また、ドイツでは、同じハンバーガーでも店内で食べれば通常消費行為として19%の標準税率が課税されるが、持ち帰ると「食料品の購入」とみなされ、7%の軽減税率で済む。イギリスでは、スーパーで売られている冷たい総菜はゼロ税率だが、ファストフードのフィッシュ&チップスは「気温より高く温められた」ことを理由に17.5%の標準税率である。カナダのルールも不思議である。買ったドーナツが5個以下なら外食と同様に6%、6個以上なら食料品扱いで税率はゼロとなる。この線引きの基準は「すぐ食べるかどうか」にある。客同士が店先で即席の「ドーナツ・クラブ」を結成し、まとめ買いをするということも報道されている<sup>3</sup>。

高田具視教授によれば食料品だけに軽減税率を導入した場合、食料品の全消費支出に対する割合は18.1%ある<sup>4</sup>ので、軽減した分だけ財源が確保できなくなる。その分だけ税率を上乗せしなければならないという問題が生じる。

食料品その他の生活必需品を標準課税対象から除外した場合には、同額の税収を得るためにかなり税率を引き上げる必要があるのみでなく、食料品等の中

でも生活必需品かどうかの区分等が必要となるため、制度の複雑化は避けられなくなる。このいかなる品目・サービスを軽減税率にするかという決定が、関連業界の政治的圧力の強度に左右される恐れがある。何が食料品かをめぐって業界を上げての議論となり、收拾がつかなくなる可能性もある。事実、中曽根内閣当時に売上税の導入を検討した際、50 数品目に上る非課税品目、軽減品目という議論だけで数か月を費やしたが、その結果相当複雑な制度になり、関係者の意見の一致をみるのが難しかったという経験<sup>5</sup>もある。

ここで、軽減税率を採用した場合の問題点を以下でまとめてみる。

イ. 消費課税のメリットは、最終消費者の段階において、すべての財・サービスの購入に対し等しい割合で消費税が負担されていることによって、消費活動に対する課税の中立性が保たれていることである。これは、税率が単一税率であることと、税の累積を防ぐために前段階税額控除方式がとられていることによって達成されている。複数税率構造を採用すると、最終小売価格に占める税負担の割合が、一定しなくなり、このメリットが失われる。

ロ. 消費者のライフスタイルや価値観がますます多様化しており、生活必需品と奢侈品の区別が容易でなくなっている中で、軽減税率の適用範囲を合理的に設定することはきわめて難しい。わが国の消費税が、従来物品税が有していた物品間の課税のアンバランスの問題を解消する観点等から創設されたことに鑑みれば、何を軽減税率の対象とし、何を対象としないかを決定することは非常に難しい。軽減税率適用項目の選択に当たって、特定の業界・業種のみを優遇する結果となることも懸念される。また、例外措置として限定的であるはずの軽減税率適用項目が、様々な方面からの圧力によって限りなく拡大していくかもしれない。

ハ. 仕入税額控除は単一税率であれば、帳簿方式でも仕入の総額を把握することで算出できるが、複数税率構造にした場合には取引ごとの仕入税額控除を把握する必要があるため、インボイスの導入が不可避となる。

ニ. 軽減税率が設けられた場合には、簡易課税のみなし仕入率の設定は、業種

ごとの平均的な仕入率に加え、売上と仕入の両面における適用税率の区分ごとの割合も考慮しないとできないことになる。例えば、ある業種の平均的な仕入率は60%であるが、売上には標準税率が適用され、仕入には標準税率と軽減税率の両方が適用されていると仮定すると、みなし仕入率を60%に設定してしまうと、仕入に係る税額を過大に推定してしまうことになる。このような場合には、平均的な仕入率の他に、標準税率と軽減税率が適用される割合も勘案して、みなし仕入率を設定しなければならなくなる。従って、業種区分がこれまで以上に複雑になる。

ホ．軽減税率を導入した場合に、事業者は売上と仕入をそれぞれ異なる税率ごとに区分して記帳する必要があるので、事務負担の増加は避けられない。

ヘ．軽減税率やゼロ税率を適用するために、形式的に生活必需品扱いを装う課税逃れも予想される。

ト．軽減税率を採用すると、税収が減るので、その分標準税率を高く設定せざるを得なくなる。

チ．近年増加する電子商取引に対する消費課税についても、次のような問題が出てくる恐れがある。例えば、ニュースサービスというデジタル財を考えると、それが新聞で読めば軽減税率（イギリスではゼロ税率）が適用されるのに、ウェブサイトで読めば「役務の提供」として標準税率適用になるという電子商取引と従来型取引との競争中立性の問題である<sup>6</sup>。

さらに消費税の複数税率構造を議論するにあたっては、軽減税率適用項目に関する基本方針を策定することに十分留意しなくてはならないであろう<sup>7</sup>。すなわち、最終消費者の負担軽減のみを考慮するのか<sup>8</sup>、社会的・文化的考慮による軽減税率を採用するのかなど明確な指針が必要となる。

## （2）消費税の逆進性の解消との関係から

一般的に消費課税は税制として優れた点が多くある反面、その本質的な欠陥として、その負担が所得に対して逆進的であるという指摘がある。消費課税は、消費を租税負担能力の尺度として、消費に比例した負担を求めるが、所得が多

いほど消費に回す平均的な割合が低いことから、所得に対してみれば、消費税の負担割合が高額所得者ほど低くなる傾向にあると考えられる。

そこで消費税の税率引き上げを議論するとき、消費課税は消費する人の所得や財産の大小にかかわらず一律に課税されるために逆進性が問題となる。そのため逆進性を解消し、できる限り公平な課税を目指す上では、非課税措置の拡充や食料品などの生活必需品に対する軽減税率やゼロ税率の適用が有効であるとの考えがある。

まず非課税措置においては、財貨・サービスが非課税とされた場合、消費者サイドから見ると販売価格に消費税が含まれないことから歓迎されるべき措置といえる。しかし、事業者サイドから見ると非課税とされた財貨・サービスについては、売上に対して消費税が課税されないことからその売上に対応する仕入税額を控除できないため、その控除できない消費税がコストとして販売価格に織り込まれることになる。その結果、消費税相当分の価格の引き下げにつながらず、いわゆる所得に対する逆進性に十分に対応できないことになる。また、事業者間を転々と流通するものを非課税とすると、その品目の製造・流通の各段階で課税された消費税が累積され、経済活動に対する中立性を損なうという問題をもたらすことになる<sup>9</sup>。

ゼロ税率は、イギリスでは食料品、新聞、書籍、医薬品、居住用建物の建築等に適用されており、その売上に対応する仕入税額を控除（還付）し、付加価値税の負担を実質的にゼロとする制度である。しかし、第六次指令では、ゼロ税率及び5%未満の超軽減税率は、否定する考え方を採っている。わが国でも平成12年7月の政府税制調査会の「中期答申」に、「課税ベースが大幅に侵食されることから、一定の税収を確保するために、ゼロ税率による減収分だけ標準税率の引上げが必要」になり、さらに「恒常的に還付を受ける事業者が増え、事業者間の不公平感が生じかねないとともに、還付申告や事後調査に関連する事務負担やコストが発生する問題」があるとし、ゼロ税率の導入を否定している。

軽減税率の問題点は、上記（1）で見てきた通りであるが、軽減税率導入時

や新商品・新サービスが開発される都度、多くの混乱をもたらすことが予想される<sup>10</sup>。まず、軽減税率導入時には、EU各国における軽減税率対象品目はわが国でも同様に扱うべきとか、業界団体は軽減税率の適用の陳情を行い、かつての中曽根内閣当時の売上税法案における非課税品目の陳情と同じことが起こるかもしれない。実際に導入された後も、税率区分を巡って納税者と課税庁の紛争の種を作りかねない。また、複数税率構造は事業者の事務負担の点からみても単一税率に比較して煩雑になる。

消費税の所得に対する逆進性を解消するために非課税制度の拡充、軽減税率やゼロ税率の適用について考察してみたが、逆進性を認めつつも単一税率を維持していくことが望ましいと思う。軽減税率やゼロ税率による減収を危惧するよりは、昨今の時勢から逆進性の緩和のために、高額所得者（富裕層）が購入・消費するような高級品・奢侈品等に割増税率を適用することにより単一税率に起因する逆進性は緩和されるという考え<sup>11</sup>の方が合うかもしれない。

消費税の逆進性について井堀利宏教授は「消費税は累進的な税ではないが、一般に信じられているほど逆進的な税でもない」と指摘される。さらに「経済的に恵まれている人ほど多くの消費をするから、その人が支払う消費税額も多くなる」と述べられている。従って、消費水準は、それぞれの人々の経済力をより正確に反映する指標といえる。そうした消費に比例税で課税するのは水平的公平性の視点で、もっとも公平な課税方法とも考えられる<sup>12</sup>。

### （3）インボイス方式のメリット・デメリット

多段階における税の累積を排除する仕組みにある消費税のもとで仕入税額控除を行うために、インボイス方式を採用するメリットとして、以下のような点があげられる。

イ．インボイス方式では、非課税取引はその旨を記載し、免税事業者はインボイスの発行ができないという目に見える形で適用除外の意味が明らかにされるため取引当事者間で税額が明確に意識され、税額転嫁が促進されると考えられる<sup>13</sup>。

ロ．帳簿方式の場合において免税事業者が中間に介在したときに税額控除が認められることは産業活動を歪めてしまうことになるが、それを防ぐ。

ハ．事業者の納税の適正化につながる。

ニ．複数税率構造を採用した場合には、帳簿方式では対応できない。

ホ．輸出免税を行う場合に、正確な還付税額が算出される。

ヘ．帳簿方式では、不正控除を防ぐことが完全にできない。

ト．国際競争秩序の維持・促進に役立つ。

チ．取引当事者間の相互牽制作用が働く。

リ．正規のインボイスを利用することで、課税庁は各事業者の売上と仕入を完全に把握できる<sup>14</sup>。

以上のように、インボイス方式では消費税にまつわる不透明感を払拭できることになる。しかし、インボイス方式は、帳簿方式と違って免税事業者を取引から排除してしまうというデメリットも持ち合わせている。このデメリットに対して、宮島洋教授は「免税事業者を容認するにしても、本来は記帳能力に欠ける零細事業者に限り例外的に認めるのが筋であるし、さらに、免税資格事業者に課税業者を選択する誘因を仕組む必要がある」とし、「課税事業者との取引を維持するために、製造・卸段階の免税資格事業者には自ら課税業者を選択する誘因が働く。また、免税事業者にとどまるために課税売上高を免税点以下に過少申告しようとする誘因にも歯止めがかけられる」と述べられている。帳簿方式の税額控除制度のもとでは、課税事業者と免税事業者の識別が困難なため、免税事業者からの仕入にも税額控除が容認されるため、免税事業者に自ら課税業者を選択する誘因が働かず、逆に、既存の免税事業者に免税点以下に課税売上高を過少申告する誘因が働く。付加価値税の生命というべき税額控除システムを維持しつつ、脱税の誘因を抑制するにはインボイス方式への転換が不可欠である<sup>15</sup>。

しかしながら、仮にインボイス方式を採用したとしても、非課税売上に対応する仕入税額は控除できないのであり、課税売上割合による調整計算が必要になるため、インボイスの集計だけでは対処できない。

EU型の付加価値税の申告書の作成にあたっては、事業に関係する付加価値税額の支払額を、原則として課税売上にのみ要するもの、非課税売上にのみ要するもの、課税売上及び非課税売上に共通して要するものに区分し、課税売上にのみ要する部分の金額と、課税売上及び非課税売上に共通して要するもののうち課税売上に対応する部分の金額の合計額を付加価値税の受取額から控除することになる。この計算方法に関して各国独自の調整を有するが、基本的にはわが国の消費税の個別対応方式と同様の考え方である<sup>16</sup>。

#### (4) インボイス方式の採用

複数税率構造を採用すると、一つの取引の中に標準税率と軽減税率の物品があった場合に、税額、税率の内訳が明記されないと仕入税額控除の計算ができないので、必然的にインボイス方式を導入することになる。その結果、小規模事業者の特例のうち簡易課税制度は廃止せざるを得なくなる可能性がある。従って、両者を一緒に議論する必要がある。インボイス方式が導入され、簡易課税制度が廃止されると納税者である小規模事業者（特に零細企業）にとってはより複雑な制度になる。その場合、免税点制度のあり方にも波及することになるだろう。

私は、これまでの考察から複雑で混乱を与えるような軽減税率の採用には反対である。しかし、軽減税率を採用しなくとも、わが国の消費税制度において、インボイス方式の採用は必要であると考えます。帳簿方式では、仕入に係る消費税額の計算は、事業者自身によって計算されるだけであり、前段階の税額が正確に移転されるという仕組みになっていない<sup>17</sup>。取引の各段階で課税された税の累積を排除し、税の転嫁と負担を明確にし、公平かつ透明な制度にする必要があるからである。

インボイス方式を導入すると、インボイスに税額を記載できない免税事業者からの仕入は税額控除ができなくなるので、免税事業者は取引の中から外される可能性が出てくるが、平成15年度の改正で免税点が1,000万円に引き下げられたので、この問題は以前ほど深刻ではなくなっている。また、1,000

万円に満たない事業者であっても、課税事業者を選択することにより、インボイスを発行することは可能である。

税制調査会による平成 14 年 11 月の「平成 15 年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」においては、「法人については、既に法人税法に基づき申告・記帳の事務を行っていることから、免税事業者から除外すべきであろう」と指摘している。

ドイツでは、小規模事業者の免税点が極めて低く（約 280 万円）、簡易課税制度（適用上限はおよそ 1,000 万円）も農業事業者など極めて限定された範囲で適用される中で、インボイス作成を含めた納税申告事務が負担となる零細事業者に対しては、「原則課税」を維持しつつ、そのような事業者の納税申告事務をソフトウェアの無償供与などの方法を用いて、技術的サポートを行っているという<sup>18</sup>。

消費税の最も重要な要素である「仕入税額控除」によって、税負担の累積が防止され、「消費税」は付加価値税の性質をもち得る<sup>19</sup>のである。

これまでの考察から「仕入税額控除」について、わが国の消費税と EU の付加価値税とを対比してみると、次のような特徴がみられる<sup>20</sup>。

第一に、消費税法 30 条 7 項は「帳簿及び請求書等を保存しない場合」には仕入税額控除は適用しないと規定され、仕入税額控除が消極的要件として定められている。一方、第六次指令 18 条 1 項は、「仕入税額控除権を行使するために事業者は、インボイスを保存しなければならない」と、積極的要件になっている。

第二は、わが国では、仕入税額控除の要件は帳簿及び請求書等の保存が必要である。一方、第六次指令は、同条 18 条 1 項でインボイスの保存を要件としている。消費税法 30 条 7 項が帳簿と請求書等両方の保存を義務づけ、それぞれの必須記載事項を欠けば仕入税額控除を認めないとしていることは、インボイスのみによる仕入税額控除よりも厳しい適用要件であるといえる<sup>21</sup>。それにもかかわらず、EU 型インボイス方式における登録番号（課税事業者番号）を

記載した正規のインボイスの収受を意味しない。

第三に、消費税法 30 条 1 項の「課税仕入に係る消費税額を控除する」の文言からは、仕入税額控除の法的性質は明らかでない。一方、第六次指令 17 条及び 18 条では、そのタイトルに「控除権 (right to deduct)」を用い、仕入税額控除を請求権として位置付けている。同指令 17 条 1 項は「仕入税額控除権は、控除される税額に対する請求権が発生した時点で生じる」とする「即時控除」<sup>22</sup>を原則とする。EU の仕入税額控除制度と、わが国の消費税法 30 条 1 項の「課税標準額に対する税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入に係る消費税額を控除する」という規定による仕入税額控除制度では、個々の取引について控除請求権の成立を認める EU 付加価値税と、課税期間ごとに仕入税額の総額を把握するわが国の消費税との根本的な違いが認められる<sup>23</sup>。EU の仕入税額控除は、税額算定の一要素・一過程ではなく、国の租税債権に対応した事業者の払戻請求権行使である<sup>24</sup>。

このような相違を前提とすれば、EU のインボイスとわが国の請求書等とは、同一のものとして論じることが必ずしもできないかもしれない。しかし、わが国の請求書の機能は仕入税額控除を受けるための書類であるとともに、税額転嫁と納税を担保する機能を併せ持たなければならない点では EU のインボイスと同様であるはずである。将来わが国においてもインボイス方式が導入された場合には、法 30 条 7 項は第六次指令同様に積極的要件に改正し、「請求書等」のみの保存要件に改めるとともに、同 8 項（帳簿の記載事項）を廃止すべきである。さらには法 30 条 1 項において、仕入税額控除の法的性質を明らかにする必要がある。

わが国の消費税を取り巻く環境も成熟し、消費税導入当時<sup>25</sup>から理想といわれていたインボイス方式を導入する時期に来ているように思える。インボイス方式の導入は、各取引の課税・非課税・免税取引の区分を明らかにし、売上を行った事業者、仕入を行った事業者双方に消費税の取り扱いの整合性を持たせることができる。インボイスにその取引がいかなる取引であることを明示することにより、事業者には及ぶ余計な疑義を事前に取り除くこともできる。また、付

加価値税登録番号のような事業者番号は、課税事業者・免税事業者の別を明らかにし、益税問題の解消にも寄与する。

金子宏教授は、インボイス方式に切り替えることが適当である理由として次の点をあげられている<sup>26</sup>。

第一に、わが国でも事業取引において請求書・納品書等の発行が一般的であるから、それに取引対価の額に加えて消費税額を記載すれば、それはインボイスに他ならないのであって、インボイスは決して複雑ではないこと。

第二に、インボイスの方が、事業者にとって、仕入税額の計算がより簡便かつ正確に行い得ること。

第三に、EU各国をはじめ多くの国々がインボイス方式を採用していることに鑑みると、税制の国際的統一(harmonization)の観点からもインボイス方式への切り替えが好ましいこと。

国民の多くが消費税の徴税システムに不信感をもたないために、より透明性の高いインボイス方式の導入は、複数税率構造の採用の是非とは独立の問題として、消費税率を引き上げる際には避けて通れない課題である<sup>27</sup>。

### 3 近年の動向

IMF(国際通貨基金)の報告書によると、2005年時点で、145カ国が付加価値税(消費税、売上税、物品サービス税など国によって呼び方は異なる。)を導入している。OECD加盟国では、80年代にギリシャ、スペイン、ポルトガル、アイスランド、日本、ニュージーランド、スイスが、90年代以降にカナダ、オーストラリアが付加価値税を導入し、国家レベルでの付加価値税を導入していないのは米国のみとなった。

付加価値税採用国のうち、単一税率採用の国が51%、複数税率採用の国が49%でほぼ半々となっており、付加価値税導入からの期間が長いほど税率の種類が増える傾向にある。OECD加盟国の中でも、単一税率を採用している7カ国は、比較的最近導入した国(オーストラリア(2000年導入)、カナダ(1991年導入)、日本(1988年導入)、ニュージーランド(1986年導入)、韓国(1977

年導入))である。他方、スイスでは複数税率から単一税率への税率構造の見直しが議論されている<sup>28</sup>。

こうしてみると付加価値税の複数税率構造が世界の主流というわけではない。もっともEU加盟国は、第六次指令で複数税率を前提に規定し、その多くが複数税率を採用しており、単一税率をとっているのは、デンマーク(25%)<sup>29</sup>などと限られている。一方、付加価値税採用国のうち、インボイス方式は、ヨーロッパ諸国をはじめ、カナダ、韓国など80カ国以上で普及している。

私は、今後税率の引き上げを議論していく際の前提として、単一税率を維持しつつ、インボイス方式の導入を進めていくべきであると考え。逆進性の解消のためには、カナダやシンガポールなどで取り入れられている給付(還付)付き税額控除<sup>30</sup>の導入などを検討し、現在の単一税率を維持し、消費税の増税は所得税や相続税など他の税と一体でこれから検討していかなければならない。カナダでは1991年に付加価値税が導入された当初7%の税率であったが、その後6%、5%と景気回復に伴い税率が引き下げられている点も注目すべきである。

#### 4 今後のあり方

三浦道隆教授は消費税の根幹である仕入税額控除制度を「法人税の取扱いとの整合性の見地から判断するのではなく、現行法における仕入税額控除の要件である法定帳簿等の保存義務の目的・本質といった見地から判断すべきであろう」と記述されておられる<sup>31</sup>。そうだとすれば、現行の帳簿方式が事業者の納税事務負担の軽減及び課税庁側の徴税コストの低減等を考慮したものであるといった観点と、本来の付加価値税理論、すなわち税額転嫁と仕入税額控除の関係に目を向け、課税仕入に係る適正かつ正確な消費税額を把握するといった観点とを比較し慎重に判断する必要があるだろう。

「新リース会計基準」などの最近の改正をみると、法人税と消費税を全く切り離して考えた方が、合理的と思われることがある。つまり、消費税は費用・収益の期間的な対応の考え方はないのであるから、ある課税期間に仕入れた物品やサービスに含まれている税額は、その物品やサービスがその課税期間の売

上に対応するかどうかと関係なく、原則としてその課税期間中に行った全ての課税仕入等を控除対象仕入税額の計算の基礎とする（法 30 条 1 項）。国内において課税仕入を行った日は、譲渡等した者が課税売上を計上すべき日であり、原則として、法人税又は所得税における益金の額又は総収入金額の認識基準と同様である（基通 11-3-1）。ただし資産の購入の対価を分割で支払った場合においても、課税仕入の時期は、その資産の引き渡しを受けた日となる。従って、売上と異なって、仕入税額控除には延払基準の適用はない（基通 11-3-2）。実態としてはリース会社から資金を借り入れてリース物件を購入するのに等しい取引である所有権移転外ファイナンスリースについては、資産の引き渡しを受けた日の属する課税期間に仕入税額控除を適用するのが、消費税法本来の予定するところである<sup>32</sup>。租税法の基本原則の一つに「課税要件明確主義」がある。課税要件を法律で規定する場合でも、その内容が一義的であらねばならない、とする原則である。多義的な見解を認めるような、あいまいな規定であっては、結果的に課税要件を法定することの意義をなくし、また、納税者にとってその行為の効果の予測可能を否定することになるからである<sup>33</sup>。

消費税導入時は、その導入を容易にするために新たな事務負担を求めない仕組みとして帳簿方式を採用したため、仕入税額控除の要件である法 30 条 8 項の帳簿は「商業帳簿のほか、所得税又は法人税の申告の基礎となる帳簿でも差し支えない」とし、法人税の申告に基づいた形で消費税の申告をすすめた。その方が、課税庁にとっても徴税の効率化が図られたのである。しかし、導入から 20 年の歳月が流れ、消費税はわが国において一般に定着したのであるから、その「最も重要な要素」である仕入税額控除は、本来の課税要件の意義に立ち返り、課税仕入に係る適正かつ正確な消費税額を把握する必要がある。リース取引では賃借人が会計上賃貸借処理をした場合に帳簿方式であるから問題となるのであって、インボイス方式であれば当然貸し手と借り手の理論的整合性も図られる。EU のインボイスには、売上の種類（販売、賃貸などの別）を記載する欄がある。賃借人はリース会社が発行するインボイスの記載をもとにリース資産元本・取得価額（課税）、支払利息（非課税）、消費税額の処理をするこ

とになる。そうだとすれば貸し手のリース会社が延払基準の方法（リース期間経過に応じて収益計上する。）により経理した時は、借り手の側も消費税の分割控除が認められることになるだろう。このように、インボイス方式では各取引の区分を明らかにし、事業者双方に消費税の取り扱いの整合性をもたせることができるのである。

今後インボイス方式の導入に際しては、仕入税額控除の要件の見直しを行うのはもちろんのこと、免税点制度や簡易課税制度の見直し、簡便化されたインボイスの発行の容認、税額計算の特例<sup>34</sup>などEU諸国にみられるような小規模事業者の事務負担に配慮した規定を検討しなければならない。また、事業者番号の導入については、課税庁、納税者の双方にとって大きな負担や混乱が起ることが予想されるだけに、早期の取り組みが必要だ。EU諸国の付加価値税を例にとると、通常、一事業者が付加価値税登録番号を登録するだけでも数カ月を要するといわれている（フランス等では登録番号が付与されるまでは、仮の事業者番号を付与する）ので、わが国の課税事業者すべてに事業者番号を割り当てるには、それなりの準備期間が必要となることが予想される。ただし、現在の通常取引慣行を考えた場合に相手方に請求書や領収書（レシート）を交付することは一般的に行われていることから、インボイス方式への移行はそれほど大きな混乱はないように思われる<sup>35</sup>。この場合、課税仕入を証明するインボイスの機能は、仕入税額控除を受けるための書類であるとともに、仕入先事業者による税額転嫁と納税を担保する機能を併せ持たなければならない。

インボイス方式の方が帳簿方式に比べて、インボイスの発行・保存等について事業者の事務負担がかかるという意見が根強い<sup>36</sup>。しかし、昨今のIT技術の発達や会計ソフトの普及の実態と①事業者が使用している領収書または請求書に課税事業者番号を記入（例えばゴム印等をスタンプ）することで、そのままインボイスとして利用できることとする、②一定期間分をまとめて発行（従来からの請求書の考え方と同様に）できるようにする、③簡易インボイスを認める、④国際化の視点等から電子インボイスを認める、などにより比較的容易にインボイス方式に移行が可能であると考えられる。

これまで見てきた通りすでにインボイス方式が導入されているEU諸国では、付加価値税識別番号（登録番号、課税事業者番号）がインボイスの必須記載事項とされている。わが国において消費税制度の信頼性・透明性の向上からインボイス方式の導入を議論する際には、納税者番号制度導入の側面からも議論される可能性がある<sup>37</sup>。諸外国の納税者番号制度の導入状況については、アメリカ、カナダ、デンマーク・スウェーデン等の北欧諸国、韓国、イタリア、オーストラリア等で制度が導入されている一方で、イギリス、フランス、ドイツには未だ納税者番号は存在しない<sup>38</sup>。

私は、納税者番号制度の導入とは別に消費税固有の課税事業者番号の導入を急ぐべきと考える<sup>39</sup>。わが国の消費税を巡る課題は、十分な税収を確保しながら、課税庁・納税義務者双方にとって、申告納税に係る手続きについて手間においてもコストにおいても、負担の少ない制度を構築することである。消費税は非居住者<sup>40</sup>や外国法人<sup>41</sup>にもかかわる税であるから消費税固有の番号が課税庁・納税義務者双方にとって望ましいのではないだろうか。課税事業者番号は簡易インボイスとして利用するレシートにも記載されることから不特定多数を相手にする小売業者のことを考えても、この番号が公になることで税務上のプライバシーが侵される危険性もあり、消費税固有の番号でなければならない。現在申告書にあらかじめ印刷されている都道府県別の税務に関する整理番号を活用することも一つの案である。この番号を加工（整理番号の頭に税務署コードを付すとか、アルファベット記号で納税地が把握できるようにするなど）して課税事業者番号とし、租税手続きの利用に限定し、他分野での使用を禁止するのはどうだろうか。

課税事業者番号の導入は国際的な電子商取引への対応の観点からも重要となると思われる。EUでは国際間の電子商取引について、域外事業者から域内事業者が購入する場合（B to B）には、その事業者自身が自己申告する仕入税（リバース・チャージ）<sup>42</sup>を課し、域内の消費者が購入する場合（B to C）には域外事業者が課税事業者の登録<sup>43</sup>を義務付け、納税義務を負わせる仕組みを導入している<sup>44</sup>。将来的にわが国に置き換えて考えてみると、サービスを提供する

国外事業者からみて、取引の相手方が課税事業者か否かの判別が必要となるのはもちろんのこと、B to C である場合には必然的に国外事業者はわが国において課税事業者登録をする必要がある<sup>45</sup>。このように、課税事業者番号の導入は、国際的な電子商取引に対する適正課税を行うための基盤整備にも資するものであり得る。

インボイス方式を採用する場合には、まず課税事業者番号の導入が不可欠となり、かつ申告納税にかかる手続きを簡素にしていくためには、インボイスの書式の国際統一規格と信頼できるシステムによる電子化及び申告納税にかかる制度と必要書類について国際取引や電子商取引においても汎用性のあるものにするのが充足されなければならない<sup>46</sup>と考える。

近年、EU においては第 2 章第 2 節で見たとおり付加価値税の脱税の問題が深刻化している。EU における付加価値税制度の抱える課題とその対応策は、今後のわが国の消費税制度の指針となるはずである。少額取引については簡易インボイスを採用する一方で、巧妙な脱税スキームに対抗すべく、付加価値税登録番号をはじめインボイスの記載事項を厳格化し、迅速に事業者の取引状況を把握できるシステムの構築を行うなどわが国においても取り入れるべき点がある。

---

1 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店・2008）50-53 頁を参照。

2 三浦真里子『欧州主要国における直間比率のあり方に関する調査研究』（財団法人産業研究所・2000）68 頁。

3 2007 年 11 月 10 日朝日新聞経済面を参照。

4 鈴木英夫『元気で豊かな日本をつくる税制改革』（経済産業調査会・2007）212 頁、高田具視「食料品に対する軽減税率の導入問題」税大ジャーナル第 46 号（2004）177 頁を参照。

5 鈴木英夫・前掲注 4 212 頁を参照。

6 西山由美「電子用取引に対する消費課税」東海法学第 26 号（2001）224 頁を参照。

7 西山由美「消費税の複数税率構造—EU における最近の議論からの考察」ジュリスト 1273 号（2004）186 頁を参照。

8 「複数税率の大義名分をはっきりと示すためには、小売段階でのみ複数税率を適用しなければならない。」ヘンリー・J・アーロン編/塩崎潤訳『付加価値税—ヨーロッパからの教訓—』（今日社・1986）6 頁を参照。

9 岩下忠吾「消費税逆進性への対応—実務家の視点」税研 93 号（2000）42 頁を参照。

10 岩下忠吾・前掲注 9 44 頁を参照。

11 菊谷正人『税制改革』（税務経理協会・2008）106 頁を参照。

12 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から」税研 131 号（2007）21 頁を参照。

13 「税額の記載は、当該取引にかかる税額（非課税取引であればその旨）を明示することにより、取引当事者間で税額が明確に意識され、税額転嫁が促進されと考えられる。」西山由美「仕入税額控除—控除権行使をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基礎問題』728頁（有斐閣・2008）を参照。

14 「付加価値税におけるインボイスの特色は、インボイスの交付を通じて取引当事者間にくさり（chain）をつくり、それにより相互牽制作用（self-policing）を働かせることができるということである。」水野忠恒『租税法[第3版]』（有斐閣・2007）701頁。

15 宮島洋『消費課税の理論と課題〔二訂版〕』（税務経理協会・2005）9頁を参照。

16 千田裕＝今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」税研105号（2002）54頁、谷信和＝平松一夫『ヨーロッパの企業財務と制度』（清文社・1989）298-299頁を参照。

17 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸問題」租税法研究34号（有斐閣・2006）95頁を参照。

18 西山由美「インボイス制度の概要」税研131号（2007）19頁を参照。

19 金子宏『租税法第十三版』（弘文堂・2008）544頁を参照。

20 西山由美・前掲注13 718-719頁を参照。

21 「帳簿及び請求書等の保存が仕入税額控除の要件とされたことにより、事業者にとっては極めて負担の重い特異な制度となってしまった。」宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研131号（2008）29頁。

22 「（国税債権者の）請求権が発生した時点」とは、「資産の譲渡または役務の提供がおこなわれたとき」（同指令10条2項）である。仕入（資産の譲渡または役務の提供）が行われた時点で、給付受領事業者の仕入税額控除権は発生している。西山由美「消費課税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルセル・スキーム』をめぐる議論を素材として—」税法学557号（2007）215頁。

「即時控除」とは「仕入税額控除権が成立すれば、直ちに控除を行うことができる」ことをいう。西山由美・前掲注13 720頁を参照。

23 西山由美・前掲注13 728頁を参照。

24 西山由美・前掲注13 729頁を参照。

25 平成元年11月24日に出された実施状況フォローアップ小委員会中間報告書に「消費税の仕入税額控除の方法は、基本的には、今後の消費税の定着とともに将来は税額別記の書類による方法にしていくことが望ましい」とある。昭和63年6月15日税制調査会『税制改革についての答申』3（4）も同様。

26 金子宏「総論 消費税制度の基本問題」『日税研論集30』（日本税務研究センター・1995）16-17頁。

27 井堀利宏・前掲注12 25頁を参照。

28 日本経済新聞 2007年2月18日を参照。

29 「付加価値税率の最も高い国としてデンマークがあげられるが、生活必需品等に適用される軽減税率を導入せず、単一税率を採用しているが、例外的に、新聞に対してのみゼロ税率が適用されている。これは、「デンマーク語の保護」という理由とともに、政治的な理由によるものである。新聞といっても、週刊新聞、月刊新聞といったものもゼロ税率の対象となっており、標準税率が適用される雑誌等との間で、「税の歪み」が生じている。」井堀利宏・前掲注12 23頁。

30 「これは、低所得者層が1年間に使う基礎的な食料品支出を算定して、そこに消費税率を掛け、その税額分を所得税から税額控除する制度。例えば年間食料品支出が200万円で、消費税率が10%だとすると、20万円まで税額控除し、控除しきれない分は還付する。この方式によれば社会的なコストもかからず、軽減対象の不毛な議論も無用となる。軽減税率よりもはるかに優れた制度だ。」森信茂樹「税制抜本改革は世界の潮流を見据えて議論

していくべき」税理 51 卷 11 号 (2008) 5 頁。

31 三浦道隆『消費税法の解釈と実務』(大蔵財務協会・2006) 396 頁を参照。

32 消基通 5-1-9 (リース取引の実質判定) 所法第 6 7 条の 2 第 1 項《売買とされるリース取引》又は法第 6 4 条の 2 第 1 項《売買とされるリース取引》の規定により売買があったものとされるリース取引については、当該リース取引の目的となる資産の引渡しの時に資産の譲渡があったこととなる。

33 岸田貞夫/新井益太郎監修『現代税法の基礎知識[七訂版]』(ぎょうせい・2008) 8 頁。

34 EU では、免税事業者が取引から排除されないように、1994 年に第六次指令に新たなルールを加えた (26a 条)。中古品、収集品、美術品および骨董品等の取引を行う事業者について通常の仕入税額控除による納付税額計算でなく、「そのマージンに対して税率を乗じる計算方式を定めている。これは事業者の選択によるが、一度選択すると 2 年間はこれを継続しなければならない。」西山由美「EU における付加価値税の動向」税研 105 号

(2002) 31 頁。また、「仕入税額控除ゆえに取引から排除される場合、たとえば今後税率が引き上げられることによって、免税事業者や個人からの仕入について税額控除が認められなくなるとすれば、その影響が甚大な業種・業態については、差額課税 (販売価格と仕入価格の差額を課税標準として納税させる方法) の検討の余地もあろう。」西山由美・前掲注 13 731 頁。

35 「日本においても元来商取引で用いられている請求書を、課税仕入を確認するための書証として発展させていくことは可能であろう。」西山由美・前掲注 13 729 頁。

36 村瀬正則「インボイス導入の短所」税研 131 号 (2007) 35 頁、久乗 哲「インボイス導入の課題—中小企業実務への影響」税研 131 号 (2007) 38 頁・39 頁を参照。

37 菊谷正人・前掲注 11 167 頁及び長谷川博「政府税制調査会答申と税務行政の課題」税制研究 44 号 (2003) <http://www.h-hasegawa.net/zeimugyouseinokadai.htm> (2008 年 12 月 20 日アクセス) を参照。

38 緑川正博「納税環境の整備—納税者番号制度と源泉徴収・年末調整について—」税研 140 号 (2008) 51 頁を参照。

39 ドイツにおいて課税事業者番号は、「付加価値税管理以外の目的 (たとえば所得税の把握目的) で使用することはできない。日本においても、とくに請求書の記載事項として、仕入先が課税事業者であることを一目瞭然に確認できる手段として、課税事業者番号は有効であると思われる。所得課税と連動しないために、消費税固有の付番は合理的であると思われる。」西山由美・前掲注 13 728 頁。

40 消費税法上の「非居住者」とは、本邦内に住所又は居所を有しない自然人及び本邦内に主たる事務所を有しない法人がこれに該当するとされ、非居住者の本邦内の支店、出張所その他の事務所は、法律上の代理権があるかどうかにかかわらず、その主たる事務所が外国にある場合においても居住者とみなされることとなっている (法 8 条 1 項、消令 1 条 2 項 2 号、消基通 7-2-15)。山本守之監修『判例・裁決例等からみた消費税における判断基準』(中央経済社・2006) 107-108 頁。

41 消費税法 2 条 2 項の事業者の定義において、事業者は内国法人、外国法人の区別を設けておらず、事業所の有無によっても規定していない。

42 「通常の財貨・サービスの売り手から徴収する付加価値税の仕組みと異なり、買い手から徴収する仕組みであるためにリバース・チャージ reverse charge と呼ばれている。」渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究 34 号 (有斐閣・2006) 74 頁。

43 当該番号は通常の付加価値税番号とは形式が異なり「EU\*\*\*\*\*」のように、EU の 2 文字の後に 9 桁の番号が付されている。望月爾『EU における消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する研究』(財団法人産業研究所・2004) 97 頁。

44 域内で設立された事業者であっても、域外にサービスの提供拠点を設けることにより、当該事業者に一種の脱税行為を許してしまうことになる。そこで 03 年 7 月 1 日電子商取

---

引等に関するEU付加価値税の新ルール（電子商取引指令 2002/38/EC）が採択された。EU域外事業者に対して、単一登録地の原則を導入し、複数の加盟国の顧客（一般消費者）と取引する事業者でも、最低1カ国でのみ登録すればよいこととし、域内のいずれかの加盟国に登録した上で、消費者の所在地国の標準税率による付加価値税の徴収を義務付けた。EU域外事業者の域内への電子商取引の供給に関して、B-B（Business to Business）取引についてはリバース・チャージが適用され、サービスを受給する事業者が申告納付する。EU域外事業者の域内への電子商取引の供給に関して、B-C（Business to Consumer）取引については登録制が導入され、域外事業者が域内の消費者の所在地国に登録して申告納税する。付加価値税番号などにより、電子商取引の顧客が課税事業者か消費者であるかを簡単に確認できるようにする。望月 爾「EU付加価値税の電子供給サービスに対する課税—第六次付加価値税指令の改正を中心に—」（静岡産業大学論集・2004）101-105頁を参照。

EU域外供給業者は、四半期ごと9月30日、12月31日、3月31日、6月30日の4回の申告義務を負う。電子サービスが供給された四半期の終了後20日以内にオンラインにより登録国のウェブサイトアクセスして、付加価値税番号、ユーザー名、パスワードを入力の上電子申告を行う。望月爾・前掲注43 97頁。

<sup>45</sup> わが国の消費税は、サービス（役務の提供）への課税について、役務提供地課税を基本としている。従って、国外事業者からのB-Cの電子供給サービスには、それが国内の事業拠点を經由して供給されない限り、消費税が課税されないことになる。

<sup>46</sup> 西山由美教授はわが国の場合には次のような問題点と課題を指摘されている。・海外事業者にとって日本の取引相手が事業者であるか、個人であるかの識別が難しい。日本では課税事業者に対する付番制度がないため、取引相手方の消費税法上の地位を確認することができない。・日本はインボイスによる仕入税額控除方式でなく、「帳簿及び請求書等保存」方式による仕入税額控除を採用しているため、相手国のシステムとの間で不整合が生じうる。・仮に将来的にインボイス方式の仕入税額控除システムを導入する場合、デジタル財の送信と同時にインボイスが電子的に送られてくるのが通常であり（いわゆる「電子インボイス」）、当該インボイスの書式（とくに必要的記載事項）はできるだけ国際標準の様式をとるべきであり、日本独自の書式をとるべきではない。・「B-C取引」では、遠隔地の事業者が日本で申告・納付を行うことになるため、インターネットによる申告（いわゆる「電子申告」）の技術的および法的整備が不可欠となる。西山由美「電子商取引に対する消費課税」東海法学第26号（1991）230頁。

結びにかえて

少子・高齢社会を迎えたわが国において所得課税に比重をおいた税体系では、景気動向によって税収が変動したりするため、安定的な公的サービスの供給が困難となりかねない。そのため安定的に財源を確保する必要性から所得課税に過度に依存することなく、消費課税によるところが今後大きくなるのは避けられない。しかし、安易な財源調達手段<sup>1</sup>として消費税増税を図るべきではない。制度のさらなる透明性と国民からの信頼性を確保した上で、消費税増税については一層踏み込んだ議論をしなければならない。

消費税がわが国において 21 世紀の財政を支える重要な財源としての地位を担っていくのであれば、90 年近くにわたる EU 諸国の付加価値税の歴史を振り返り、制度的問題点を克服していく必要がある。

消費税や付加価値税などの間接税は、納税義務者としての事業者と担税者としての最終消費者の双方にかかわる租税である。EU 付加価値税は、前者については「競争中立性の確保」、後者については「租税正義の実現」を究極の目的に掲げてきた。競争中立性担保のために仕入税額控除システムが考案され、消費課税の逆進性緩和のために生活必需品を中心とする項目に対するゼロ税率を含む軽減税率を採用した。そしてレシートやインボイスにおいて租税情報（課税事業者の有無、課税取引の有無、適用税率、税額等）が明示されるシステムを作ってきた<sup>2</sup>。

わが国において複数税率構造の導入については、かつての物品税や中曽根内閣当時の売上税法案の議論の経緯を振り返ってみても、何を軽減税率の対象とするか等意見の一致をみるのが難しく、複雑で混乱を与える軽減税率は避けるべきであろう。逆進性の解消のためには、カナダなどで取り入れられている給付（還付）付き税額控除の導入を検討し、現在の単一税率を維持し、消費税の増税は所得税や相続税など他の税と一体でこれから検討していかなければならないと考える。

ゴルフ場利用税や入湯税のように最終的な消費行為そのものを対象として課

税され、最終消費者が税金を払い、事業者がそれを預かってそのまま納めるといように法律関係がはっきりしている間接税と異なり、消費税は、最終消費者の負担した金額と実際に事業者が国庫に納める税額との関連が曖昧であるために、本稿第 3 章で考察してきたようにさまざまな問題が生ずることになる。もとより、間接税の特質からして、帳簿方式であろうとインボイス方式であろうと、事業者が転嫁し消費者が負担する消費税額相当額はあくまでも対価の一部なのであるが、わが国の場合、帳簿方式の採用により、法人税や所得税の所得計算の手法を共有しているため、直接税的な性格が強くなり、結果として転嫁の确实性を脆弱にしているのではないかと考える。

消費税は「税額転嫁」と「仕入税額控除」の両輪で成り立つ制度である。益税<sup>4</sup>、滞納、脱税、租税回避などが一般化すれば、課税漏れが生ずるだけでなく、制度そのものに対する不信感の大きな原因となる。

本稿の考察により、仕入税額控除が正確に把握できなければ、事業者に益税が発生する可能性が高く、帳簿方式はインボイス方式に比して税額転嫁と仕入税額控除の正確性に劣るなどの問題を解消するために「EU型のインボイスの導入」を提案する。インボイスは各取引の課税・非課税・免税取引の区分を明らかにし、売上を行った事業者、仕入を行った事業者双方に消費税の取り扱いの整合性を持たせることができる。税の負担と転嫁を透明にするから納税意識も高まるはずである。今後税率が上がった場合に問題となるであろう滞納や脱税に対する抑止力にもつながるはずである。

最後にインボイスの採用にあたって次の点を提案して本稿の結びとしたい。

1. 小売業や少額取引には簡易インボイスを認める。
2. インボイスの必須記載事項である課税事業者番号は、消費税固有の番号にしなければならない。速やかに導入するために、現在申告書にあらかじめ印刷されている都道府県別の税務に関する整理番号を加工して課税事業者番号とし、租税手続きの利用に限定する。
3. 少額取引については簡易インボイスを採用する一方で、脱税や租税回避を防止する観点から課税事業者番号をはじめインボイスの記載事項を厳格化し、

迅速に事業者の取引状況を把握するシステムを構築し、国際間の取引にも対応する。国際化の視点から電子インボイスに対応したものでなければならない。

EUでは金融危機に伴う景気後退をにらみ、欧州委員会は2008年11月26日、今後二年間で企業支援や税制優遇などの景気刺激策を各国に求めたほか、付加価値税率引き下げによる消費促進も盛り込むなどの迅速な対応は国民生活を重視している<sup>5</sup>。英国は2008年12月から付加価値税率（現行17.5%）を一時的に15%（第六次指令に定める標準税率の下限）へ引き下げた<sup>6</sup>。わが国の消費税を巡る課題の解決のために、今後もEUの付加価値税に対する取組を注目していきたい。

---

<sup>1</sup> 「ただ、安易な財源調達手段として、消費税増税を図るべきではない。特に為政者にとって税率1%上げるだけで約2.5兆円（地方消費税を含む）の税収を得られる消費税は垂涎の的であり・・・為政者に『打ち出の小槌』を渡せば、公共事業という名のムダ使いに税金を使うに決まっている。」伊藤邦男「増税時代の到来」経済論集愛知大学166号80頁（2005）。

<sup>2</sup> 西山由美/財団法人企業活力研究所編『欧州主要国における直間比率のあり方に関する調査研究』（財団法人産業研究所・2000）78頁。

<sup>3</sup> 宮川雅夫「日本型インボイス方式の再構築について考える」税研131号（2007）31頁。

<sup>4</sup> 本稿では取り上げなかったが、わが国で巨額の益税が生じているのは、課税売上割合95%以上の事業者における仕入税額控除の全額控除制度であるとの指摘がある。「多段階課税を行う消費税の性格からすれば、仕入税額控除の対象となるのは、あくまで課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税に限定するというのが付加価値税の理論である。しかし、すべての事業者に対して全体の課税仕入れに係る消費税額のうち、課税売上げに対応する部分を抽出するというプロラタ計算（課税売上割合を乗ずる計算）をしなければならず、事務処理が煩雑になってしまうという理由で、課税売上割合95%以上の場合の全額控除を認めてしまったのである。特にコンピュータ処理により消費税の計算をしている大企業を含めてこの特例を認めたことが致命的な欠陥である。」山本守之『租税法の基礎理論[新版]』（税務経理協会・2008）428-429頁。

<sup>5</sup> 「日本経済では財政赤字をなくす手法として消費税率の引上げを『打出の小槌』のように考えられていますが、ヨーロッパでは、国民生活を重視していることがわかりました。」発言者・山本守之「新春特別鼎談 日本の税制をどう改革するか」税務弘報59巻1号（2009）67頁。

<sup>6</sup> 日本経済新聞2008.11.27。

参考文献

- 金子 宏『租税法[第十三版]』(弘文堂・2008)
- 金子 宏編『租税法の基本問題』(有斐閣・2008)
- 三浦道隆『消費税法の解釈と実務』(大蔵財務協会・2006)
- 品川芳宣『重要租税判決の実務研究』(大蔵財務協会・2005)
- 木村剛志＝大島隆夫『消費税法の考え方・読み方[四訂版]』(税務経理協会・2004)
- 宮島洋編著『消費課税の理論と課題—21世紀を支える税制の論理[二訂版]第6巻』(税務経理協会・2003)
- 水野 勝『主税局長の千三百日 税制抜本改革への歩み』(大蔵財務協会・1993)
- 水野忠恒『租税法(第三版)』(有斐閣・2007)
- 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文社・1989)
- 水野忠恒『サービス貿易と課税問題—消費課税を中心として—』(総合研究開発機構・1990)
- 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』(納税協会連合会・2000)
- 森信茂樹『日本の税制』(PHP新書・2001)
- 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ—』(大蔵財務協会・2007)
- 山本守之『判例・裁判例等からみた消費税における判断基準』(中央経済社・2006)
- 山本守之『実務消費税法(新版四訂版)』(税務経理協会・1999)
- 山本守之『租税法の基礎理論[増補版]』(税務経理協会・2005)
- 山本守之『Q&A 消費税の課否判定と仕入税額控除[増補版]』(税務経理協会・2005)
- 山本守之『税制改正の動き・焦点 平成20年度対応版』(税務経理協会・2008)
- 尾崎 護『消費税法詳解』(税務経理協会・1990)
- 吉田和男『21世紀日本のための税制改正 間接税・消費課税の改革』(大蔵財務協会・2001)
- ヘンリー・J・アロン編/塩崎潤訳『付加価値税—ヨーロッパからの教訓—』(今日社・1986)
- ジョルジュ・エグレ著 荒木和夫訳『付加価値税』(白水社・1985)
- 監査法人トーマツ EC 統合チーム編『EC加盟国の税法』(中央経済社・1989)
- 谷 信和＝平松和夫『ヨーロッパの企業財務と税制』(清文社・1989)
- 北野弘久先生古希記念論文集刊行会編『納税者権利論の展開』(勁草書房・2001)
- 三木義一＝田中治＝占部裕典『〔租税〕判例分析ファイル III 相続税・消費税編』(税務経理協会・2006)
- 金子宏＝清水敬次＝宮谷俊胤＝畠山武道『税法入門第6版』(有斐閣新書・2007)
- 新井益太郎監修『現代税法の基礎知識[七訂版]』(ぎょうせい・2008)
- 宮内 豊『図説 日本の税制 平成18年度版』(財経詳報社・2006)
- 川上尚貴『図説 日本の税制 平成20年度版』(財形詳報社・2008)
- 鈴木英夫『元気で豊かな日本をつくる税制改革』(経済産業調査会・2007)
- 菊谷正人『税制改革』(税務経理協会・2008)
- 熊王征秀『消費税トラブル・バスター』(株式会社ぎょうせい・2008)

- 熊王征秀『消費税の「還付請求手続」と「簡易課税の業種区分」完全ガイド』(税務研究会・2008)
- 熊王征秀『消費税がわかる事典』(日本実業出版社・2007)
- 山本和義編著『どこをどうみる消費税の税務調査』(清文社・2008)
- 加藤寛監修『わが国税制の現状と課題—21世紀に向けた国民の参加と選択—』(大蔵財務協会・2000)
- 湖東京至「フランス付加価値税法(翻訳)」『関東学院法学第11巻(上巻)』(関東学院法学会・2002.3)
- 北野弘久=湖東京至『消費税革命—ゼロパーセントへの提言』(こうち書房・1994)
- 野口悠紀雄『知っているようで知らない消費税』(新潮文庫・2006)
- 三木義一=前田謙二『よくわかる国際税務入門』(有斐閣選書・2008)
- 高久隆太『知的財産をめぐる国際税務』(大蔵財務協会・2008)
- 矢内一好『Q&A 国際税務の基本問題』(財経詳報社・2008)
- 川田 剛『国際課税の基礎知識[七訂版]』(税務経理協会・2006)
- 石 弘光『税制改革の渦中にあって』(岩波書店・2008)
- 小池敏範『法人税・消費税の接点と相違点』(税務研究会・2007)
- 小池敏範『知っておきたい消費税の常識[第9版]』(税務経理協会・2005)
- 井堀利宏『要説：日本の財政・税制』(税務経理協会・2002)
- 藤原修志編『消費税の実務と申告・平成19年版』(大蔵財務協会・2007)
- 大谷健『納税者番号制』(教育社・1989)
- 望月爾=竹之内茂=西山由美/財団法人企業活力研究所編『EUにおける消費課税納税制度の簡素化、電子化に関する研究』(財団法人産業研究所・2004)
- 西山由美他/財団法人企業活力研究所編『欧州主要国における直間比率のあり方に関する調査研究』(財団法人産業研究所・2000)
- 日税研論集第30巻『消費税』(日本税務研究センター・1995)
- 租税法研究第34号『消費税の諸問題』(有斐閣・2006)
- 租税法研究第28号『シャープ勧告50年の軌跡と課題』(有斐閣・2000)
- 税務事例39巻3号「消費税を巡る諸問題」(財経詳報社・2007)7頁
- 税務事例38巻1号「特集消費税課税売上の算定・仕入れ税額控除の適用」(財経詳報社・2006)16頁
- 税務事例38巻6号「消費税を巡る諸問題」(財経詳報社・2006)7頁
- 税研131号「特集インボイス制度導入の課題」(日本税務研究センター・2007)15頁
- 税研105号「特集消費税制のモダニズム—EUからの示唆」(日本税務研究センター・2002)22頁
- Ernst & Young, *Vat & Sales Taxes Worldwide* (1995)
- Alan Schenk=Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (2007)

John Voyez (ed), VAT in Europe (3<sup>rd</sup> Ed, 2002)

答申等

- 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」昭和 52 年
- 税制調査会「昭和 54 年度の税制改正に関する答申」昭和 53 年 12 月 27 日
- 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」昭和 58 年 11 月
- 税制調査会「昭和 60 年度の税制改正に関する答申」昭和 59 年
- 税制調査会「税制の抜本の見直しについての答申」昭和 61 年 10 月 28 日
- 税制調査会「昭和 62 年度の税制改正に関する答申」昭和 61 年 12 月 23 日
- 税制調査会「税制改革についての中間答申」昭和 63 年 4 月 28 日
- 税制調査会「税制改革についての答申」昭和 63 年 6 月 15 日
- 税制調査会「平成元年度の税制改正に関する答申」平成元年 1 月 13 日
- 税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」平成元年 11 月 24 日
- 税制調査会「中期答申」平成 12 年 7 月
- 税制調査会「平成 15 年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」平成 14 年 11 月
- 税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」昭和 15 年 6 月 17 日
- 税制調査会「平成 17 年度の税制改正に関する答申」昭和 16 年 11 月
- 税制調査会「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」平成 19 年 11 月 20 日
- 自由民主党・公明党「平成 20 年度税制改正大綱」平成 19 年 12 月 13 日
- 民主党税制調査会「民主党税制改革大綱」平成 19 年 12 月 26 日
- 税制調査会第 47 回総会及び第 56 回基礎問題小委員会合同会議提出資料「資料（消費課税（消費税）」平成 18 年 6 月 16 日

引用判例等

- 東京地判 平成 11 年 3 月 30 日判決 訴月 46 卷 2 号 899 頁
- 最高裁第一小法廷 平成 16 年 12 月 16 日 平成 13 年（行ヒ）116 号 判時 1884 号 30 頁
- 東京地裁 平成 9 年 8 月 28 日 平成 7 年（行ウ）第 232 号 行集 48 卷 7・8 号 600 頁
- 東京高裁 平成 10 年 9 月 30 日 税務訴訟資料 238 号 450 頁
- 最高裁第二小法廷 平成 11 年 2 月 5 日 税務訴訟資料 240 号 627 頁
- 広島地裁 平成 11 年 2 月 18 日 税務訴訟資料 240 号 716 頁
- 東京地判 平成 2 年 3 月 26 日 平成元年（ワ）5194 号 判時 1344 号 115 頁
- 東京地裁 平成 11 年 1 月 29 日 平成 9 年（行ウ）121 号 判夕 1039 号 133 頁
- 最高裁第三小法廷 平成 17 年 2 月 1 日平成 12 年（行ヒ）126 号 民集 59 卷 2 号 245 頁
- 名古屋高裁 平成 18 年 2 月 9 日 平成 17 年（行コ）第 45 号 訴月 53 卷 9 号 2645 頁
- 名古屋地裁 平成 17 年 6 月 29 日 平成 16 年（行ウ）第 56 号訴月 53 卷 9 号 2665 頁

京都地裁 平成 15 年 7 月 10 日 平成 13 年（行ウ）第 19 号

大阪高判 平成 16 年 9 月 29 日 判夕 1185 号 176 頁

最高裁第二小法廷 平成 16 年 12 月 20 日 平成 16 年（行ヒ）37 号 判時 1889 号 42 頁

東京地裁 平成 18 年 11 月 9 日 平成 16 年（行ウ）第 392 号

東京高裁 平成 20 年 4 月 24 日判決 平成 19 年（行コ）第 426 号

東京地裁 平成 20 年 2 月 20 日判決 平成 18 年（行ウ）第 684 号

国税不服審判所 平成 7 年 7 月 3 日裁決 裁決事例集 50 号 257 頁