

氏 名	山元 俊一
学位の種類	博士（ 法学 ）
学位記番号	博乙第 2901 号
学位授与年月日	平成 31年 2月 28日
学位授与の要件	学位規則第4条第2項該当
審査研究科	ビジネス科学研究科
学位論文題目	消費税におけるデジタル方式の研究

主 査	筑波大学 教 授	LL.M.	大 野 雅 人
副 査	筑波大学 教 授	LL.M.	本 田 光 宏
副 査	筑波大学 教 授		弥 永 真 生
副 査	筑波大学 教 授		山 田 務
副 査	筑波大学 客員教授	博士（法学）	徳 本 穰
副 査	早稲田大学 教 授		青 山 慶 二

## 論文の内容の要旨

### 1. 本論文の趣旨

本論文は、世界各国で基幹税として国家財政を支える消費税（我が国の「消費税」、EU諸国の「付加価値税」（VAT）、豪・加等の「物品サービス税」（GST））につき、従来のインボイス方式（日本においては「帳簿及び請求書等保存方式」）に代えて、著者の考案による「デジタル方式」という新たな税額控除方式（仕入税額の還付方式）の導入を提案するものである。「デジタル方式」の提案の趣旨は、従来のインボイス方式（及び我が国の「帳簿及び請求書等保存方式」）では、一連の取引の過程で非課税取引が行われるなどした場合には、非課税取引を行った事業者は当該非課税取引に係る仕入税額控除を受けることができなくなり、税の累積（カスケード）が生じ、結果として、消費税の最大の利点の一つである「取引に対する税の中立性」が損なわれるため、「デジタル方式」により仕入税額の控除を完全に実現しようというものである。

### 2. 「デジタル方式」の概要

本論文で著者が提案する「デジタル方式」とは、電子的に共通化された取引記録と帳簿により、事業者が取引先（仕入先）に支払った消費税額及び取引先（売上先）から受け取った消費税額を取引時点で即時に認識し、かつ税務当局との間で債権債務として確定させ、支払消費税額については国に対する債権として還付請求権の対象とし、受取消費税につい

ては国に対する租税債務として支払義務を課する、というものである。現行の我が国の消費税における仕入税額控除方式との大きな違いは、①我が国の消費税（及び諸外国のVATやGST）が、非課税売上に係る仕入税額控除についてはプロラタ（按分計算）方式を採用しているのに対し、デジタル方式は仕入税額控除の全額控除方式を採用していること、及び②我が国の消費税（及び諸外国のVATやGST）が、税額の確定時期につき、納税者がプロラタ計算を行う必要があることなどを考慮して一定の課税期間（1年、半年、又は3か月）経過後に確定申告により納税義務が確定するとしているのに対し、デジタル方式ではプロラタ計算を行う必要がないため、源泉所得税と同じく即時自動確定方式を採ることである。

### 3. 本論文の構成

本論文の構成は次のとおりである。

「第Ⅰ章 間接税の種類とEU型付加価値税制度」では、我が国の消費税のモデルとなったEU型付加価値税の、取引高税・売上税からの発展の経緯を辿り、売上税の課税客体は、所得税・法人税等にみられるような「納税者が一定期間に稼得した所得（＝収益－費用）」ではなく、個々の「財及びサービス」の取引であり、仕入税額控除は税の累積を排除するための仕組みであることを確認する。そして、付加価値税の場合、納税者である課税事業者と実際の税負担者である最終消費者を分離させるために必要な操作が「転嫁」であるとして、付加価値税の転嫁方法について、EUのVAT第6次指令を中心に整理する。

「第Ⅱ章 EU型仕入税額控除方式における問題点及び事例の検討」では、第Ⅰ章で検討したEU型付加価値税制度をもとにして、仕入税額控除における「インボイス方式」の問題点について検討する。まず、偽インボイスの形成と消費税詐欺スキーム（回転木馬スキーム）を紹介し、インボイスの脆弱性について考察する。また、EUにおける付加価値税税収ギャップの原因と対策について紹介する。更に、インボイス方式をめぐる欧州連合司法裁判所（CJEU）等の代表的な裁判例を分析する。

「第Ⅲ章 日本型消費税制度と仕入税額控除の方式の変遷」では、我が国における消費税制度について、仕入税額控除を中心として検証する。我が国の消費税制度においては、平成2年の導入当初、仕入税額控除方式として「帳簿方式」が導入された。仕入税額控除方式は、その後、平成9年の改正で「帳簿及び請求書等保存方式」に変更され、平成31年10月には税率の10%への引上げと複数税率の導入に伴い、EU型の「インボイス方式」が導入されることから、仕入税額控除方式の変遷につき検証を行っている。

「第Ⅳ章 日本型消費税の問題点及び事例の検討」では、国税通則法と消費税法における消費税の納税義務の成立と税額の確定についての考察を行う。消費税については、国税通則法15条2項七号及び16条1項により、納税義務の成立は課税資産等の譲渡時点であるが税額確定の時期は確定申告時とされているところに、所得税や法人税と比べての特徴があることから、このような制度となっている理由を考察する。

また、我が国の消費税においては、課税事業者が免税事業者から仕入れを行った場合に、免税事業者が消費税を納めないにもかかわらず、仕入れた課税事業者側で仕入税額控除が行えるという問題がある。この問題をめぐっての、納税義務の成立と免除についての法的構造を分析する。

「第Ⅴ章 中立性の原則と非課税取引に対する仕入税額控除」では、中立性の原則と非課税取引に対する仕入税額控除についての考察を行う。付加価値税においては、各取引段階で事業者が税を完全に転嫁して、最終的に最終消費者に税を完全に転嫁することにより、「付加価値税における税の累積に対する中立性」が確保される。そこで、中立性の原則についての理論的な考察が行われる。また、付加価値税における「取引」には、課税取引、不課税取引、非課税取引、免税取引があるが、これらの内容について、税の転嫁の観点からの考察を行う。

「第Ⅵ章 デジタル方式」では、本稿での主題となる「デジタル方式」が提案される。「デジタル方式」は、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を確保するために考案された、取引時点で売上税額と仕入税額を自動的に確定させる、電子取引時代の税額の確定方式である。「デジタル方式」は、課税事業者内における仕入税額控除方式を取らず、電子技術を基幹として取引時点で即時に税額を確定する。この「デジタル方式」は、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を忠実に履行するため、サプライチェーンにおける「取引の鎖(税)」を確実に次の段階に転嫁することを前提とした即時税額確定方式である。本章では、デジタル方式の説明が行われた後、その法的性質、会計処理の方法、技術的側面、効率性等について検討を行っている。

「第Ⅶ章 デジタル方式を支える電子化」では、「デジタル方式」を支えるための電子化についての考察が行われている。EU における電子インボイス指令、VIES (VAT Information Exchange System)、Real Time VAT (RTVAT) 等についての検証が行われる。また、我が国においては、XBRL (eXtensible Business Reporting Language) 方式が国税庁電子申告システム (e-Tax) や有価証券報告書等開示システム (EDINET) で実用化されていることから、XBRL 方式によれば消費税における「デジタル方式」が可能となることが示されている。

## 審査の結果の要旨

本論文は、消費税（諸外国における VAT や GST を含む。）の仕入税額方式につき、現在世界各国で採用されているプロラタ方式（非課税売上の割合に応じて仕入税額控除額を按分計算により制限する方式）が、消費税額の消費者への転嫁を前提としている消費税の長所を損ね、経済取引における消費税の中立性（「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」）を損なっているとして、事業者が支払った消費税についてはその全額の仕入税

額控除（還付）を行うよう主張するものである。そして、そのための仕入税額控除システムとして「デジタル方式」が提案され、電子取引に基づく即時税額確定方式（現行制度は申告納税方式）が提案されている。

消費税の導入に当たっては、多くの国で、主として政治的な理由から非課税制度や軽減税率が導入され、その場合の税収減の影響を抑制するために、非課税売上を行う事業者については仕入税額控除が制限されるのが一般的である。著者はそのこと自体に異論を唱え、経済取引における消費税の中立性を維持するために、非課税売上を行う事業者についても仕入税額の全額控除を認めるべきであると主張する。

仕入税額の全額控除について論じた内外の文献は少ない中で、著者は消費税の中立性に関する多くの文献を猟収して、独自性のある議論を展開するとともに、電子申告等に用いられている XBRL 方式についての知見も踏まえ、「デジタル方式」の実現可能性についても論じているところに、本論文の意義を見いだすことができる。

他方、本論文にはいくつかの欠点もみられる。その一つは、技術的な実現可能性である。事業者と消費者の区分が曖昧となりつつある現代社会において、小規模事業者にデジタル方式実施のための機材の設置を求めることが可能かという点である。第二に、税収面からの実現可能性も問題となる。「デジタル方式」の採用により支払った消費税の全額が還付されれば、国家の消費税収は大幅な減収となることが予想される。ただし、この点については、「デジタル方式」の採用が引き金となって非課税取引が縮小するという効果が期待できる可能性もあるといえよう。その他、欧州における消費税の税収ギャップと国境を越えた消費税詐取スキームに分析を加えながら、「デジタル方式」が国境を越えた消費税の取引にどのような効果を持つことになるのかが、十分に触れられていない点なども指摘し得る。

もっとも、これらの課題は残されているものの、審査対象論文は、EU 及び EU 内主要国の現在までの議論・判例を検証し、独自の問題意識から分析を試みるものであり、オリジナリティーは高いと評価される。また、本稿の提案に関連する文献が少ない中で、想定できる問題点については丁寧な検討を行い、文献の根拠も十分に示されている。さらに、著者は税理士を開業し税理士会においても指導的な立場にある実務家であり、審査対象論文においては実務的な立場からの知見も多くみられるところである。よって博士論文としての水準は満たしているものと評価できる。

## 【学力の確認】

ビジネス科学研究科学位論文審査（博士後期課程）に関する内規第 11 条を適用し、学力の確認の全部に代え、十分に学力があるものと認定した。

## 【結 論】

よって、著者は、博士（法学）の学位を受けるのに十分な資格を有するものと認める。