

消費税におけるデジタル方式の研究

筑波大学審査学位論文（博士）

2018

山 元 俊 一

筑波大学大学院

ビジネス科学研究科 企業科学専攻

消費税におけるデジタル方式の研究

目 次

はじめに	1
第 章 間接税の類型と EU 型付加価値税制度	7
第 1 節 間接税における付加価値税の位置付け	7
第 1 款 間接税と直接税の区分と間接税の分類	7
第 2 款 付加価値税の分類	11
第 3 款 付加価値税の諸類型による計算構造	15
第 2 節 EU 型付加価値税制度における仕入税額控除	18
第 1 款 EU における取引高税の弊害と付加価値税導入の経緯	19
第 2 款 EU 型付加価値税導入と第 6 次指令における仕入税額控除規定	30
第 3 款 EU における「インボイス方式」の特徴と本質	38
第 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	50
第 1 節 「インボイス方式」の問題点	50
第 1 款 偽インボイスの問題点	51
第 2 款 インボイスの脆弱性	53
第 2 節 EU 諸国における付加価値税収ギャップと仕入税額控除	57
第 1 款 EU 諸国における付加価値税収ギャップ分析	58
第 2 款 イギリスにおける付加価値税収ギャップ分析	61
第 3 款 付加価値税における問題対応策	70
第 3 節 「インボイス方式」による仕入税額控除をめぐる裁判例	78
第 1 款 EU における仕入税額控除をめぐる裁判例	78
第 2 款 イギリスにおけるインボイスの仕入税額控除をめぐる裁判例	98
第 章 日本型消費税制度と仕入税額控除の方式の変遷	106
第 1 節 「帳簿方式」の導入	106
第 1 款 「帳簿方式」導入の経緯	107
第 2 款 消費税導入後の経緯	111
第 3 款 「帳簿方式」の再検討	115

第2節 「帳簿及び請求書等保存方式」へ移行	119
第1款 「帳簿及び請求書等保存方式」への改正	120
第2款 日本税理士会連合会による指摘と国税庁による回答	121
第3款 「帳簿及び請求書等保存方式」の特徴	126
第3節 「インボイス方式」への移行	136
第1款 「インボイス方式」導入の経緯	137
第2款 軽減税率と「インボイス方式」	138
第3款 「インボイス方式」への移行	140
第 章 日本型消費税の問題点及び事例の検討	143
第1節 免税事業者からの仕入税額控除に関する問題	143
第1款 現行規定における仕入税額控除のタイミング	143
第2款 免税事業者からの仕入税額控除に関する問題	148
第2節 日本型消費税における仕入税額控除をめぐる裁判例	162
第1款 免税事業の判定事例（張江事件）	162
第2款 仕入税額控除をめぐる裁判例	178
第 章 中立性の原則と非課税取引に対する仕入税額控除	206
第1節 租税原則における中立性の原則	206
第1款 中立性の原則の一般的概念	207
第2款 直接税と間接税の中立性の原則の相違点と 間接税の中立性原則の特徴	210
第3款 付加価値税における税の累積に対する中立性の原則について	217
第2節 非課税取引と仕入税額控除の検証	227
第1款 課税取引、非課税取引、課税対象外取引、免税取引の内容	227
第2款 「事業者」及び「事業」の意義と非課税取引	231
第3款 非課税取引と仕入税額控除の関係	239
第 章 デジタル方式	248
第1節 「デジタル方式」とは	248
第1款 「デジタル方式」の内容	249
第2款 「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」と 「デジタル方式」	250

第3款 「デジタル方式」が求められる理由	254
第2節 「デジタル方式」と各種方式の相違点	259
第1款 「帳簿及び請求書等保存方式」及び「インボイス方式」と 「デジタル方式の相違点」の相違点	260
第2款 Real Time VAT (RTvat)方式との相違点	282
第3款 小売売上税と「デジタル方式」の相違点	286
第4款 ゼロ税率と「デジタル方式」の相違点	292
第3節 「デジタル方式」の法的性質と効率性	294
第1款 「デジタル方式」の法的性質と会計処理方法	295
第2款 「デジタル方式」における有機的一体性	301
第3款 「デジタル方式」における効率性について	304
第 章 「デジタル方式」を支える電子化	314
第1節 EU の電子インボイス指令への道程と VIES	314
第1款 EU における電子インボイス指令	315
第2款 VIES システム	319
第2節 電子申告と XBRL 方式	321
第1款 税務電子申告と XBRL の関係	322
第2款 XBRL 方式の特徴と導入のメリット	324
第3款 税務情報の標準化と XBRL	332
むすびにかえて	343

はじめに

付加価値税は、1954年にフランスのモーリス・ローレ(Maurice Laure)によって考案され、以来、欧州連合(以下「EU」という。) 諸国を始めとして、世界各国で採用されている¹。現在、付加価値税は、およそ150を超える国と地域で採用されており、各国の租税収入の重要な柱の一つとなっている²。

間接税である付加価値税の課税対象は「財及びサービス」の取引であり、いわゆる「モノ」(サービスなどを含む) を取引する場合に課税が行われる。直接税のように、いわゆる「ヒト」を中心とした、納税義務者と担税者が同じである所得税や法人税などとは本質的に異なる。つまり、付加価値税は、「ヒト」ではなく、「モノの取引」を中心に考える必要がある。付加価値税は流通する「モノの取引」を中心に課税を行うため、納税義務者と担税者が異なることとなる。付加価値税の納税義務者は課税事業者であり、担税者は最終消費者である。この納税義務者と担税者を分離させるために必要な操作が、「転嫁」である。したがって、「転嫁」を正確・確実に完全に行うことによって、付加価値税制度が効果的に維持・運用されることとなる。つまり、付加価値税は、最終消費者に対して完全に転嫁を行うことが重要であり、この転嫁の完全性が付加価値税のいわゆる「生命線」となる。現行の付加価値税制では、転嫁を行うために、仕入税額控除が行われ、仕入税額控除の方式として「インボイス方式」や「帳簿方式」が採用されている。ところが、「インボイス方式」や「帳簿方式」による仕入税額控除方式では、転嫁に「限界」があると考えられている。本稿では、「インボイス方式」や「帳簿方式」の問題点を掲げ、それらの方式の転嫁の「限界」について考察する。その一方で、現代は電子化社会であるため、租税制度もこの電子化の波を無視できない状況にある。そこで、付加価値税の転嫁の「限界」を克服するものとして、電子化を視野に入れた、転嫁の新たな方式としての「デジタル方式」提言する。「デジタル方式」は、現代において発展しつつある、租税の電子化の基盤を活用して、間

¹ 本稿では、「付加価値税」と記した場合には、EU型の付加価値税を念頭において、世界各国で採用されている多段階型の前段階仕入税額控除方式で課税される「付加価値税」を明示していることとする。また、「消費税」と記した場合には、同じく多段階型の前段階仕入税額控除方式を意味することには変わりはないが、我が国固有の議論が必要な場合において「消費税」と明記するものとする。なお、本稿では、議論を明確化するため、国内取引に関する議論を中心として行うものとし、輸入や海外取引等については、最小限の議論にとどめるものとする。

² http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html、2018年8月30日最終閲覧。

接税である付加価値税の転嫁を完全に行うための方式である。

本稿の構成は次のとおりである。

第 2 章では、付加価値税の課税対象は「財及びサービス」の取引そのものに対して課税を行う間接税であるということを確認する。納税義務者と担税者が、原則同じである直接税としての所得税や法人税などと違い、付加価値税は間接税であり、納税義務者と担税者が異なる。付加価値税の場合、納税義務者である課税事業者と担税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。そこで、転嫁を完全に行うための基本的前提条件や範囲について整理し、EU 型付加価値税制度の内容や計算構造について考察する。

続いて EU 型付加価値税制度の特徴の一つである「インボイス方式」による仕入税額控除の基本構造について EU 第 6 次指令に基づき整理し、インボイスの正当性と真実性について検討する。

第 3 章では、第 2 章で検討した EU 型付加価値税制度をもとにして、インボイスの不正利用に関する問題点について指摘する。EU では偽インボイスが発行されて、特定の脱税・租税回避スキームなどが横行していることから、この偽インボイスの形成過程と特定のスキームを紹介し、脱税・租税回避スキームが横行する一因となっているインボイスの脆弱性について考察する。

さらに、EU では、付加価値税の税収ギャップが大きな問題となっている。そこで、付加価値税の税収ギャップの内容を明らかにするとともに、イギリスにおける付加価値税のギャップの個別分析と付加価値税の漏出対策について紹介する。

続いて、「インボイス方式」をめぐる CJEU(Court of Justice of the European Union) の仕入税額控除に関する代表的な裁判例を掲げて分析することにより、「インボイス方式」の実際の実務上の取り扱いについて検討する³。併せて、イギリスにおけるインボイスをめぐる裁判事例について、その実態を報告する。

³ 欧州司法裁判所(the Court of Justice)は、2009 年のリスボン条約により『欧州連合司法裁判所』(the Court of Justice of the European Union)と改称されたが、本稿では便宜上、改正前後を問わず CJEU と表記する。

第 章では、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は、円滑に導入されたのではなく、それまで大型間接税の導入が幾度か試みられたものの、成就しなかったという経緯がある。このことは、後の消費税制度の創設に大きく影響している。政府としては、本来であれば、消費税の創設時に EU 型のインボイス方式を導入したいところではあったが、それまでの経緯により「インボイス方式」の導入はかなわず、帳簿方式が導入された。消費税制度において、仕入税額控除は消費税の「要」といわれているだけに、帳簿方式を導入した影響は予想の他大きかったと考えられる。そこで「帳簿方式」を採用した経緯について検証する。

消費税導入後、平成 9 年の消費税法改正で税率が 3% から 5% に変更され、併せて仕入税額控除の方式が「帳簿方式」から「請求書及び請求書等保存方式」に変更されたが、この変更の経緯と内容について検討する。その後、消費税の税率は、平成 26 年 4 月に 8% となり、今後、平成 31 年 10 月より 10% に引き上げられる予定であるが、平成 31 年 10 月の税率引上げの際、仕入税額控除の方式として「インボイス方式」が導入される予定である。この「帳簿方式」から「帳簿及び請求書等保存方式」へ、さらには「インボイス方式」に至る消費税の構造の大きな変更に関しては検証を行う必要があることから、消費税導入後から現在までの仕入税額控除に関する論点を中心に整理を行う。

第 章では、我が国における、消費税制度の問題点と事例についての検討を行う。まず、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考察する。消費税は所得税や法人税のように、課税期間終了後に納税義務が成立するのではなく、国税通則法第 15 条 2 項 7 号により、課税期間中の課税資産の譲渡等時の時点で個々に納税義務が成立する、という点に特徴があると考えられる。また、この消費税額の確定時点は、国税通則法第 16 条 1 項により確定申告時点となる。つまり、消費税額の納税義務の成立は課税資産等の譲渡時点であるが、税額確定は確定申告時点となっている。そこで、このような規定となっている理由を探る。

併せて、我が国の消費税制度の下では、免税事業者からの仕入れに対して、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、特異な特徴がある。このような、免税事業者からの仕入れに対する仕入税額控除に関する規定を巡っては、実務上の問題点も多い。実務上、どのように法的な解釈が行えるの

か確認しておく必要がある。そこで、消費税の納税義務の成立と税額の確定関係についての裁判例について分析を行う。

次に、仕入税額控除の証拠力とは、どのようなものであるかについて考察する。また、その証拠力が、検証可能性にどのような影響を及ぼすのかを検討する。これらの検討をもとに、仕入税額控除をめぐる裁判例について分析を行うこととする。

第 章では、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考察する。付加価値税においては、税を完全に転嫁して、最終的に最終消費者が税を負担する構造となっている。税を完全に転嫁することにより、「付加価値税における中立性の原則」が遵守される。そこで、「中立性の原則」について理論的に考察する。中立性の原則は、何を軸に考えるかで、その内容が異なってくる。例えば、直接税における中立性の原則と間接税における中立性の原則は軸足が違うので、その内容は異なってくる。さらに、間接税にもいろいろな税目があるが、「付加価値税における中立性の原則」とはどのような原則であるかにつき、「取引」を軸として検討する。

さらに、付加価値税における「取引」についても考察する。付加価値税における「取引」には、その種類として課税取引、非課税取引、課税対象外取引、免税取引がある、その内容について検討する。税を完全に転嫁して、最終的に最終消費者が税を負担するためには、事業者間の取引では、付加価値税相当額が全額転嫁されて、次の段階の取引事業者にその税額がパススルーされることが必要であり、これにより「税の累積（カスケード）」が防止されることになる。しかし、現行の仕入税額控除のシステムでは、非課税取引に対応する仕入税額相当部分については税額控除が行えないことから、この問題につき理論的観点から検討を加える。

第 章では、本稿における主張の「核」となる、「デジタル方式」の提案を行う。「デジタル方式」は、付加価値税における中立性の原則を遵守するために、「財及びサービス」の取引そのものに着目して、転嫁を確実にを行うため、「インボイス方式」とも「帳簿及び請求書保存方式」とも異なり、租税の電子化の基盤を活用し、取引時点で売上税額と仕入税額を即時に確定させる方式である。

「デジタル方式」の下では、売上事業者の売上税額は即時に国に対する租税債務になり、同時に仕入課税事業者の仕入税額は即時に国に対する租税債権となる。したがって、「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ない。この「デジタル方式」は、「付加価値税における中立性の原則」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できることとなる。この「デジタル方式」の法的性質や会計処理方法についての提案を行う。さらに、「デジタル方式」の技術的な側面と効率性の側面についても検討する。

最後に、第 4 章では、第 3 章で提案した「デジタル方式」を支える電子化について考察する。まず、付加価値税の電子化をめぐる状況を把握する。「インボイス方式」においては、課税事業者自身が、そのインボイスに係る事務関係費用を自ら負担しなければならない。例えば、所得税や法人税等の直接税においては、申告納税者に対して一定要件の下、青色申告や特別償却など、申告に際して恩典や特典を与えている。ところが、消費税においては、恩典や特典は一切なく、原則として、国がこれらの納税義務者の費用負担をすることはない。つまり、納税に関する事務費用については課税事業者の自己負担であり、この事務負担が過大になると、収益率や利益率を圧迫することになり、国際競争力の面でも後れを取る可能性がある。これらの事務負担を極力減少させるという意味合いの重要性からも、消費税の電子化について検討していかなければならない。

そこで、既に電子インボイスを導入して電子化を進めている EU における電子インボイス指令について検証する。ただし、EU の電子インボイスについては、必ずしも十分に浸透していないのが現状である。さらに、EU では、VIES(VAT Information Exchange System)という、取引相手方を確認する制度を導入している。この制度は我が国の消費税制度にも採用できるので、この点について検証する。

我が国の電子申告の方式は、XBRL(eXtensible Business Reporting Language)方式を採用している。この XBRL 方式は、電子申告ばかりでなく、電子帳簿や電子証憑など財務諸表や会計帳簿あるいは関係証憑にも変化をもたらすことのできる方式であると考えられる。XBRL 方式により、電子インボイス・電子帳簿・電子証憑が有機的に一体性を持った消費税のシステムを構築できるものとする。

むすびにかえてでは、これまで述べたことについて総括を行う。我が国が「インボイス方式」を導入した後も、その正確性と真実性を厳格に担保していくには、事業者が取引相手の登録確認を行える EU の VIES のようなサブシステムを導入する必要がある。ただし、

「インボイス方式」を採用すると、インボイス自体の脆弱性により、EU 諸国で発生しているインボイスを利用した詐欺が横行し、「付加価値税における中立性」を大きく損う可能性が大きい。このような点からも、「デジタル方式」を導入し、「付加価値税における中立性」を確保した上で、現在の電子化に適応した消費税制度を構築していくことが必要であるとする。

第 章 間接税の類型と EU 型付加価値税制度

本章では、付加価値税の基礎概念と本稿の研究対象範囲を明らかにした上で、EU 型の付加価値税の基本構造について論じる。

第 1 節では、直接税との比較における間接税の特徴と間接税の諸類型について述べる。

第 2 節では、世界に先駆けて導入された EU 型付加価値税について、その導入経緯と、仕入税額控除の方式について整理する。

第 1 節 間接税における付加価値税の位置付け

本節では、間接税とは何かについて、直接税との違いに触れながら明らかにする。また、間接税は一般消費税と個別消費税に区分されるが、この区分について体系的に整理する。一般消費税と個別消費税についても、いくつかの税目に分けられるので、これらの税目について体系的にまとめる。この体系の中で、本稿の研究対象となる付加価値税の位置付けについて明確にする。さらに、付加価値税を類型別に分類して、計算構造を明らかにする。

第 1 款 間接税と直接税の区分と間接税の分類

本款では、間接税とは何かについて明らかにする。そのために、まず直接税と間接税の違いについて触れる。その後、間接税を分類してその諸類型について明らかにする。

1 . 間接税と直接税の区分

間接税と直接税の分類方法は、基準となる軸に何を選定するかによって、異なってくる。一般的には、転嫁の有無を基準として区分する方法がある。金子宏教授によると「法律上の納税義務者と担税者（租税を実際に負担する者）とが一致することを立法者が予定している租税を直接税（direct tax, direkte Steuer）と呼び、税負担の転嫁が行われ両者が一致しないことを立法者が予定している租税を間接税（indirect tax, indirekte Steuer）と呼んでいる」と区分されている⁴。しかし、転嫁については、直接的に転嫁される場合や間接的

⁴ 金子宏『租税法（第 22 版）』13 頁（弘文堂、2017）。

に転嫁される場合もあることなどから、金子宏教授によると「その時の経済的諸条件によって左右されるから。転嫁の有無を区別の基準とするのは正確であるとはいいいがたい」との見解を表明されている⁵。その上で、金子宏教授は「そこで、最近では、むしろ、所得や財産など担税力（租税を負担する能力のこと）の直接の標識と考えられるものを対象として課される租税を直接税と呼び、消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実を対象として課される租税を間接税と呼ぶことが多い」と述べられている⁶。このような、所得や財産など直接的な担税力の標識とされる税目として、所得税や法人税などが考えられる。そして、消費や取引など担税力を間接的に推定させる事実を対象として課される税目として、消費税や燃料税などが考えられる。つまり、本稿の研究対象となる付加価値税は、後者の部類に属する。さらに、金子宏教授によると、「主として人的側面に着目して課される租税を人税(personal tax, Personensteuer)又は主体税(Subjektsteuer)と呼び、主として物的な側面に着目して課される税を物税(impersonal tax, Realsteuer)又は客体税(Objektsteuer)」と区分されている⁷。そのうえで「前者においては、納税者の人的事情が考慮されることが多いのに対し、後者においては、人的事情は一般に考慮の外におかれる（ただし、高齢者や低所得者のために例外を設けることもある）。所得税・相続税などは前者に属し、固定資産税・消費税などは後者に属する」と区分されている⁸。

また、清永敬次教授によると、直接税と間接税の違いについて、次のように述べられている。「直接税とは法律上の納税義務者と租税の実際の負担者とが一致することを立法者が予定する租税をいい、間接税とは法律上の納税義務者と租税の実際の負担者とが一致しないことを立法者が予定する租税をいい、間接税にあつては納税義務者が納付する租税は、納税義務者以外の者（例えば消費税）に転嫁することが予定されている⁹」ということである。なお、イングリシュ(English)教授によると、直接税の場合は、「納税義務者若しくは課税対象と納税支払義務者ないし最終納税負担者とが一致する」ことを目的としている¹⁰。

⁵ 金子宏・前掲注4) 13 頁。

⁶ 金子宏教授によれば「この区分は、法解釈学の観点からはほとんど実益をもたないが、財政学上では重要な区別として広く用いられている。一般的にいて、直接税が累進的であるのに対し、間接税は、比例的ないし累進的であるため、この区分は、全体としての租税制度の累進度や、納税者の所得階層別の負担関係を明らかにするうえで意味があるからである」と理由を述べられている。金子宏・前掲注4) 13 頁。

⁷ 金子宏・前掲注4) 14 頁。

⁸ 金子宏・前掲注4) 14 頁。

⁹ 清永敬次『新版 税法』7 頁（ミネルヴァ書房、1980）。

¹⁰ Joachim English, “VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes”, Michael Lang et al., *Value Added Taxation Similarities and Differences*, p. 1 (IBFD, 2014) .

これに対して、間接税の場合は、「納税義務者が、財・サービスの価格に転嫁することにより、最終納税負担者に税を負担させることを目的としている」ことになるのである¹¹。このように、直接税と間接税について区別は、両者の目的の相違により分類することもできる。

これらのことから、原則的には、直接税は納税主体（税）と結びつきやすく、間接税は物（税）と結びつきやすくなると考えられる。本稿の研究対象となる付加価値税は、間接税の中でも、消費や取引などに担税力をもとめて、法律上の納税義務者と租税の実際の負担者とが一致せず、転嫁を間接的に推定させる事実を対象として課される間接税として位置付けられ、しかも、主として物的な側面に着目して課される物税又は客体税として位置付けられる。つまり、付加価値税は、間接税であり物税である。

このことを比喩的に表現すると、所得税や法人税などは直接税であり主体税であることから、いわゆる「ヒト」に対して課税が行われる。これに対して、間接税は物税であることから、「モノ」（財・サービスを含む。以下同じ）に対して課税が行われる。間接税の中でも、付加価値税は、人的事情は基本的には考慮されず、「モノ」自体や「モノ」が動く取引時点を捉えて、課税が行われるところに最大の特徴点がある。この場合の、「モノ」が動く取引時点とは、取引により消費・サービス行為が行われて、取引相手との間に債権債務関係が成立する時点である。このように、直接税は「ヒト」に対する課税であり、間接税は「モノ」に対する課税であると比喩的に表現できる。そうすると、直接税は「ヒト」に対する課税であるので「公平性」が重視され、間接税は「モノ」に対する課税であるので「中立性」が重視される傾向になる。この点については、第 3 章で詳述する。

このように、直接税では納税義務者と担税者が一致するのに対して、間接税では、必ずしも納税義務者と担税者が一致しないということが明らかになった。次に、間接税にもいくつかの種類があるので、この点について考えることとする。

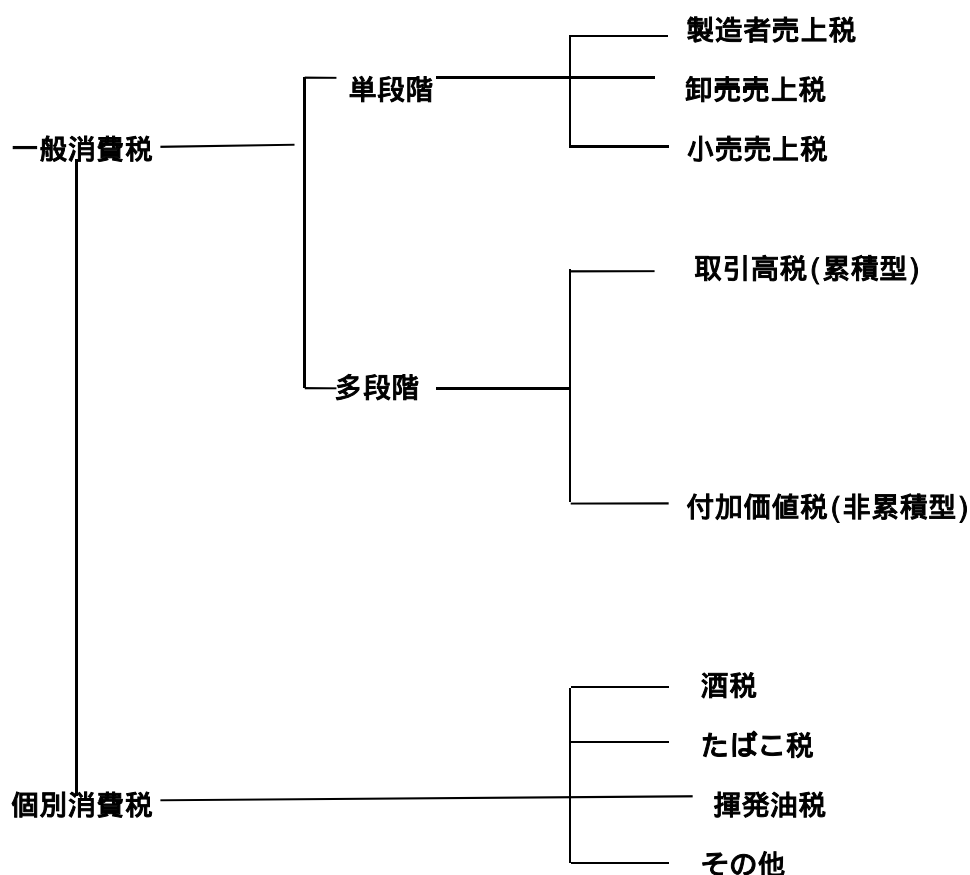
2 . 間接税の分類

間接税体系の中には、「モノ」そのものに対して課税される場合と、「モノ」が動く購入・消費・取引などに着目して課税がなされる場合がある。「モノ」が動く購入・消費・取引などに着目して課税が行われる場合には、特定の財・サービスのみに課税がなされる「個別

¹¹ *Id.*, p. 1 .

消費税」と、原則としてすべての財・サービスなどに対して課税が行われる「一般消費税」に分類できる。

図表 1 - 1 間接税の種類



この点について、表したのが図表 1 - 1 である。図表 1 - 1 では、特定の物品のみに課税される個別消費税といわれるものと、課税ベースの広い一般消費税といわれるものに分類される。個別消費税の代表的な税目としては、酒税、たばこ税、揮発油税などが挙げられる。これに対して、一般消費税の場合は、小売、卸売、製造などの各売上の一段階でのみ課税される単段階型の一般消費税と、複数の段階で課税される多段階型の一般消費税に分類される。さらに、この単段階型で課税されるものは、製造者売上税、卸売売上税、小売売上税に分類され、多段階型では、「累積型」の取引高税と「非累積型」の付加価値税及び消費税に分類することができる¹²。累積型である取引高税は、前段階で発生した付加価値

¹² 金子宏『租税法理論の形成と解明(下巻)』403 - 413 頁(有斐閣、2010 年)をもとにまとめたものである。

税相当額を控除することができないことから、前段階の税が「累積」していく性格があるため「累積型」といわれている¹³。

これに対して、付加価値税や消費税は、前段階で発生した付加価値税相当額を控除することができるため、前段階の付加価値税相当額が累積していかないことから、「非累積型」といわれている。付加価値税の性質は、金子宏教授によると、「付加価値そのものを課税の対象として企業に税負担を負わせることを目的とするものではなく、税負担が売上金額に含められて前転し、最終消費者に転嫁されることを制度上予定している¹⁴」性質を有する税であるとしている。

多段階型の付加価値税の場合、生産と流通の各段階で二重、三重に税が課されることのないよう、これらの税の累積を排除するため、課税売上げに係る付加価値税額から課税仕入れに係る付加価値税額を控除するという「前段階税額控除」という制度を設けている¹⁵。

第2款 付加価値税の分類

ここでは、第1款で分類された付加価値税をもとに、さらに、総生産型、所得型、消費型の分類を行う。付加価値税は、多段階課税で非累積型に分類され、現在、EU 諸国を始めとして、およそ150を超える国と地域で採用されている。

このように、付加価値税が世界各国で採用されている理由としては、課税庁と課税事業者と最終消費者の3者にとって都合がよく、かつ効率的であるということがいえる。まず、課税庁は、他の租税に比べて判断すべき事項が少ないので、効率的に税収を確保できる。次に、課税事業者は、付加価値税の転嫁が完全に行えれば、自らの租税負担はないことになり、納税を円滑に行うことができるため効率的になる。また、最終消費者は、支払代金に上乗せして課税事業者が付加価値税を支払うため、自ら申告を行うことなく租税負担ができるため、効率的に納税ができる。このように、課税庁と課税事業者と最終消費者の3者にとってそれぞれメリットがあるために、他の租税制度に比べて導入・定着しやすいことから、150を超える国と地域で支持されていると考えられる¹⁶。

¹³ この点についての詳細については、小野達三「消費税の基本的仕組み」税研時報 3 巻 3 号 28 - 40 頁（1988）を参照。

¹⁴ 金子宏・前掲注4）406 頁。

¹⁵ 大型間接税の中の一つに一般消費税とは別に支出税というものがあるが、一般的分類ではないので、ここでは説明を省略する。鈴木章「消費税と支出税 - ミード報告第8章を中心に - 」税制研究 19 号 93 - 100 頁（1989）。

¹⁶ アメリカでは、付加価値税の代わりに州税として小売売上税が導入されている。マスグレイ

しかし、その反面、課税事業者自身が申告納税をしなければならず、そのためのコストも課税事業者自身で負担しなければならないことから、ややもすると、課税事業者に過大な負担がかかってしまう可能性があることも否めない¹⁷。

さらに、付加価値税制度の議論を始めるにあたり、付加価値税の類型をまとめて、本稿で議論される付加価値税の範囲について整理する¹⁸。

付加価値税の定義について明らかにした、アラン タイト(Allan A. Tait)教授によると、付加価値とは「材料若しくは購入直前の財・サービスに対して生産・加工を施して新たに価値を付することをいう¹⁹」としている。付加価値税は、この付加価値に着目して課税が行われる。また、付加価値税とは、金子宏教授によると、「生産及び流通の各段階において新たに付加された価値を課税標準として課される租税²⁰」であるとしている。このことから、付加価値税は、原則として、生産及び流通の各段階における付加価値を課税標準として、課税事業者である売主に対して課税され、最終消費者に転嫁されることを意図しているものであるといえる。付加価値の総和は、最終消費に等しくなる。このため、最終消費に対して課税を行えば、付加価値の総和に対して課税したものと等しくなる。これが、消費型の付加価値税の考え方である。消費型の付加価値税は、最終消費者の最終消費に税負担を求めるものであるから、課税事業者に課税が行われるが課税事業者には税負担は生じず、最終消費者に税が転嫁することが予定されている。納税義務者と担税者が同じ法人税や所得税などの直接税とは異なり、付加価値税は納税義務者と担税者が異なるところに最

ブ(Ricard A. Musgrave)は、小売売上税と付加価値税の本質は類似しているものの、連邦制をとるアメリカには国税としての付加価値税はなじまないと分析している。Ricard A. Musgrave, "Problems of The Value-Added Tax", *National Tax Journal*, Vol. 25, No. 3, p. 425, (1972). また、付加価値税は、最終消費者に転嫁されるため、物価上昇をもたらすことによって、高い失業率が生じてしまう可能性があるため、導入すべきでないとの次の論調もみられる。Anne Kates, "The INS and Out of a U.S. Value Added Tax; There's More to a Vehicle's Cost than Just The Price on an Invoice", *South Florida Sun-Sentinel*, (2010). <http://search.proquest.com/docview/758148960?accountid=25225>、2018年8月30日最終閲覧。

¹⁷ この他の欠点として、価格を上昇せしめる傾向を持つこと。転嫁が適正に行われれば問題はないが、乗値上げなどを誘発する。逆進性があること。低所得者ほど所得に占める付加価値税の負担支出が大きくなる。税務上の手続きの煩雑さ。労働集約型企業に重課となること。労働賃金などは仕入税額控除ができないため、労働集約型の企業にとっては、付加価値税の負担率が高くなる。室本誠二「EC型付加価値税の検討」城西経済学会誌7巻2号86-120頁(1971)。

¹⁸ 橋本徹ほか編『欧米諸国の間接税 - EC型付加価値税と売上税 - 』2頁(清文社、1988)。

¹⁹ Alan A. Tait, *Value Added Tax International Practice and Problems*, pp. 3-4, (International Monetary Fund, 1998).

²⁰ 金子宏・前掲注4)405頁。

大の特徴がある。

そこで、付加価値税をどのように分類するかであるが、経済の観点より考察して分類すると、付加価値税には、総生産型・所得型・消費型の 3 つの類型がある²¹。それは、付加価値を、経済上の国民所得を生産・所得・消費の点より分類して、それぞれが等しいとする 3 面等価の原則から、以下の 3 つに分類する方法である²²。

総売上から原材料などの中間生産物を差し引いた粗付加価値は、一国全体について合計すれば国民総生産(=GNP(Gross National Product))に等しくなる。このような付加価値税を「総生産型付加価値税」という。

粗付加価値(総所得)から資本減耗費を控除した純付加価値(純所得)は、一国全体について合計すれば国民所得に等しくなる。これを「所得型付加価値税」という。

純付加価値からさらに純投資を控除した狭い概念の付加価値は、一国全体について合計すれば最終消費支出に等しくなる。これを「消費型付加価値税」という。

総生産型付加価値税と所得型付加価値税は課税標準に投資財を含み、投資財を購入した時と、その投資財をもとに生産された生産物が販売される時に二重に課税されることになるため、投資を阻害する可能性がある。そのため、世界各国で採用されている付加価値税のほとんどは、消費型付加価値税である。

総生産型付加価値税では、課税事業者は売上高から原材料等の仕入相当分は控除されるが、資本財の購入コストや減価償却そのものを控除することはできない。つまり、総生産型付加価値税は、生産に投入される総投資に対して課税するため、資本財の購入コストや減価償却を控除することができない。総生産型付加価値税の経済ベースは、国民総生産に等しくなる²³。ただし、総生産型付加価値税は、修繕や資本的支出などを投資とみるか支出とみるかの判断が難しいという難点を有する。また、投資財に対して課税するので、事業者からみると、投資を行い難い環境になるため、敬遠されがちである。したがって、理

²¹ 井藤半彌教授は、付加価値税の計算構造として、収益税と流通税という 2 種類の分類をされている。収益税は付加価値を、「企業の 1 年間の総売上高ないし総収入高から、資本設備、土地、建物、商品、材料、消耗品などの物財及びサービスの購入代金、動力費、保険料など他の企業へ支出した金高を控除した残高である。また、流通税としての付加価値税は「企業の総売上高を標準として算定された租税高より、その企業が購入した物財について、他企業がかつて支払った租税高を控除する課税形態である」と分類されている。井藤半彌『租税論』132-134 頁(千倉書房、1957)。このように、分類の仕方は着眼点をどこに置くかにより、様々な観点より分類が行われる。

²² 橋本徹・前掲注 18) 2 頁。

²³ アメリカ財務省編・塩崎潤訳『公平・簡素及び経済成長のための税制改革-レーガン大統領に対する財務省報告-第 3 巻 付加価値税』5 頁(今日社、1984)。

論的には考えられるとしても、実務面での実行可能性という観点からは難しい。

所得型付加価値税は、課税事業者が売上高から原材料等の仕入相当分を控除し、さらに資本財に対する減価償却費相当額を控除して付加価値を求める考え方である。所得型として付加価値税を構成する考え方は、国民所得部分を課税客体とする租税であるとする考え方に繋がる²⁴。

消費型付加価値税は、経済の消費面に着目して課税を行うものである。大きな特徴としては、資本財の購入時に一括して控除して付加価値を求めていく考え方である²⁵。EU 諸国の付加価値税をはじめ、我が国の消費税は、資本財の購入時に即時償却するので消費型に属することになる。

実行可能性としては、総生産型付加価値税は上記の理由から採用されず、所得型の付加価値税と消費型の付加価値税の採用が考えられる。この両者については、以下のように比較される²⁶。まず、財政収入の観点からは、所得型による投資財の部分について減価償却を通じて控除する方が課税ベースが広く、低税率でも多額の収入をもたらす。また、景気政策上の観点からも消費型の投資財の全額控除方式は、投資加熱期に税収を減らし、逆に投資衰退期には税収を増やすという反循環的效果を持つが、所得型による減価償却を通じた控除方式はこの欠点を持たない。ただし、投資刺激・経済成長という観点からは、合理化投資を促進することから、再投資を促しやすい消費型付加価値税による投資財を全額控除する方式の方が優れている。EU をはじめとする付加価値税導入国の多くが、企業の投資行動を促進する観点から、投資財全額控除方式を取り入れた消費型付加価値税を採用している。

²⁴ 井藤半彌・前掲注 21) 132 頁。

²⁵ シャウブ博士は、付加価値税を消費型、所得型の他に粗生産物型の 3 種類に分類されている。この粗生産物型の付加価値税は「企業の売上からその課税期間に費消される財の購入額だけが控除されるが、機械や他の資本財の購入は控除されない。減価償却も控除されない・・・また、在庫の増減に係る仕入額についても控除されない」型の税である。カール・S・シャウブ/世界銀行編、下条進一郎訳『間接税で何が起こるか 付加価値税導入の教訓[第 2 刷]』10 - 14 頁（日本経済新聞社、1998）。

²⁶ 佐藤進『付加価値税論』16 頁（税務経理協会、1977）。

第3款 付加価値税の諸類型による計算構造

本款では、付加価値税の諸類型とその計算構造について検討する。付加価値税の計算方法からの分類によると、加算法と減算法に分類される²⁷。

加算法は、「利潤、賃金、利子、地代といった企業活動にともなって発生する所得ないし要素所得を合計するものである²⁸」。つまり、諸計算要素を加算することにより計算を行う方法である。アラン・タイト(Alan A.Tait)教授は、加算法の利点として、計算方法が単純である、付加価値の構成要素を他の計算方法でも確認ができる、租税の代替に伴うインフレ的影響が少ない、という3点を掲げている²⁹。また、欠点としては、企業利潤計算が営業年度終了後にならないと明らかにならない、取引の各段階で税額が正確に算定できない、という2点を掲げている³⁰。

減算法は、控除法ともいわれている。減算法は、所得型付加価値税と消費型付加価値税に分れる。減算法による所得型付加価値税は、原材料と半製品、燃料、電力などの費用については全額控除を行う。その上で、投資財の購入費のうち、投資財に対する減価償却相当分だけを控除することによって算出される³¹。他方、減算法による消費型付加価値税は、原材料と半製品、燃料、電力などの費用と投資財の購入費全額を即時的一括的に控除することによって算出される³²。所得型付加価値税の場合、投資財については減価償却を通じて均等に税額控除がされるので、納税者の税負担が比較的均等になる。これに対して、消費型付加価値税の場合は投資年度で投資財の全額の税額控除が発生することから、多額の税額還付が発生する可能性もあり、納税者の税負担が均等にならない可能性も生ずる³³。

EUをはじめ多くの国々では、特に、加算法の欠点とされる上記の取引の各段階で税額が正確に算定できないという問題を克服するため、減算法が導入されている。この減算

²⁷ 佐藤進・前掲注26)11頁。

²⁸ 佐藤進・前掲注26)11頁。

²⁹ Alan A.Tait, *supra* note 19, pp. 4-6.

³⁰ Alan A.Tait, *supra* note 19, pp. 4-6.

³¹ 佐藤進・前掲注26)12頁。

³² 佐藤進・前掲注26)12頁。

³³ シャウプ勧告(第1次)においては当初、事業税の一種として付加価値税を考えており、個人法人を問わず全事業者(農民と小規模事業者)に対して「付加価値」を課税標準として4~6%の税率を課すこととされていた。この場合の「付加価値」とは、事業者の全収入金額から、資本設備、土地、建物の購入を含む他の事業者から購入した金額を控除したものであるとして、資本設備、建物に限らず土地も含めて付加価値の対象としていた。神川和久「シャウプ勧告の再考」税大ジャーナル97-98頁(2008)。ただし、第2次シャウプ勧告では負担均衡の観点から、投資財については、減価償却控除を認めるという方法が提案されていた。佐藤進・前掲注26)15頁。

法の具体的方法としては、仕入税額の控除により減算を行う方法が導入されている³⁴。仕入税額の控除は、取引の前段階で発生した税額を控除する方式である。このため仕入税額は「売上高 - 前段階購入という形で導き出すものであるが、前段階購入によるのは原材料と半製品、燃料、電力などの費用と機械設備等投資財の購入費である³⁵」とされている。

ところで、前段階控除の方式としては、「前段階取引高控除方式」と「前段階税額控除方式」とがある³⁶。「前段階取引高控除方式」は、課税期間中の総売上による課税売上高と、課税期間中に購入した財又はサービスに対して課された課税仕入高との差額に課税する方式である。また、「前段階税額控除方式」は、課税期間中の課税売上高を課税標準としてこれに税率を乗じて算出された税額から、課税期間中の課税仕入れに対応する仕入税額を税額控除により控除して納付税額を算出するという方法である。EU も我が国も「前段階税額控除方式」を採用している。

この「前段階税額控除方式」の付加価値税における課税標準は課税売上げのみであり、課税仕入れは課税標準を構成しない。付加価値税の一課税期間における納付税額は、原則として、課税期間中の課税売上げにかかる付加価値税額から、課税期間中の課税仕入等にかかる付加価値税額を控除することによって算出される。課税標準は、課税期間における課税売上高であり、課税標準に税率を乗じて税額が一旦算定された後に、仕入税額控除が行われて税額が確定する。つまり、課税売上げから課税仕入れを差し引きした後の数値は、課税標準とならないのであり、課税売上げのみが課税標準となるのである。

そして、課税仕入れについては、税額控除という形式で控除を行う計算構造となっている。このため、課税期間における課税売上高にかかる消費税額から、課税期間における仕入税額で一定要件を満たしている場合にのみ税額控除が認められることとなる。控除対象の仕入税額が、当然に控除可能なわけではない。「税額控除」という形式をとる以上、一定の要件が課されており、この要件を満たさない限り、「税額控除」ができないこととなる。しかも、「税額控除」という性質上、「税」という概念を通過したうえでの控除となるため、一般的に要件は厳格である。そこで、この厳格である要件を満たさなければ、仕入税額控除が否認される可能性が出てくる。

³⁴ 佐藤進・前掲注 26) 12 頁。

³⁵ 佐藤進・前掲注 26) 12 頁。

³⁶ Walter Misssorten, “ Some Problems in Implementinng A Tax on Value Added”, *National Tax Journal*, Vol. 21, No. 4, p. 399 (1968) .

この仕入税額控除をめぐるのは、実務上、その仕入税額の事実認定に関する問題が生じ易くなる。それは、仕入税額控除については、その要件に関して厳格性が求められるものの、実務上は様々な事態が想定され、例えば、取引形態や取引相手など取引を巡る状況が複雑であるなどの場合には、その適用要件を巡って問題が生じやすい。付加価値税は、前段階税額控除を適切に行わなければ、税額が原価や費用の中に上乗せされて、その結果、それらの控除できない仕入税額が、原価や費用の中に累積していくこととなる。結果として、最終消費者に転嫁されず、累積した税については、税の脱漏が生じてしまうことになる。仕入税額が全額控除できない場合には、付加価値税相当額が売上金額に含められて、最終消費者に税額として転嫁されることが制度上予定できなくなる。そこで、EU を始めとして世界各国で現在採用されている付加価値税は、本体価格と付加価値税の区別を明確にして、適切に仕入税額控除を行い、転嫁を完全に行うため、インボイス方式による仕入税額控除方式を採用している³⁷。

なお、仕入税額控除の方式には、Credit 方式と Subtraction 方式がある³⁸。Credit 方式は、EU を始めとして、ほとんどの国で採用されている方式である。Credit 方式は、一課税期間における、課税標準としての課税売上に係る売上税額から仕入税額を控除して納付すべき税額を算定する方式である³⁹。取引の都度、インボイス等を介して仕入税額に関する信用取引が行われることになる。登録事業者間で適法なインボイスを授受することにより、仕入税額控除を行う資格が発生し、仕入税額控除の要件を満たした上で、課税期間末に、仕入税額を清算して確定するという方式である⁴⁰。

この場合、財・サービスの取得に対する仕入税額控除の請求権は、財・サービスが実在することが前提となる。したがって、財・サービスが存在しないのに、インボイスにその項目が記載されていたとしても、仕入税額控除は行えない⁴¹。また、反対に、未登録の事業者が、事業者登録番号とインボイスに要請される項目をすべて記載して、実在する財・サ

³⁷ John F. Due, “Some Unresolved Issues in Design and Implementation of Value Added Taxes”, *National Tax Journal*, Vol. 43, No. 4, pp. 392-393 (1990) .

³⁸ Jon M. Weiner, “A VAT Primer”, *The Practical Tax Lawyer*, p. 27 (2012).

³⁹ Alan Schenk et al., *Value Added Tax A Comparative Approach Second Edition*, pp. 136-137 (Cambridge University Press, 2015).

⁴⁰ James M. Bickley, *Value Added Tax :Concepts, Policy Issues, And OECD Experiences*, pp. 31-32 (Novinka Books, 2003).

⁴¹ Case LON/80/457, *Howard v Commissioners of Customs and Excise* (VATTR 1981) (United Kingdom). Alan Schenk et al., *supra* note 39, p. 137.

ービスを取引相手に引渡したとしても、仕入税額控除は行えない⁴²。このように、事業者登録を行った者が、要件を満たしたインボイスを発行して、実在する財・サービスの引渡しをしなければ、インボイスを受領した者は、仕入税額控除が行えないこととなる。

これに対して、Subtraction 方式は、日本で採用されている方式である。Subtraction 方式は、取引の都度、仕入に対する税額は発生するが、課税期間末になって初めて仕入税額控除の控除資格が与えられ、仕入税額控除の要件を満たした上で、仕入税額が確定し、その仕入税額の合計額を控除するという考え方である⁴³。

なお、個人所得税では、総収入金額から収入に対応する経費を控除し、さらに資本財などに対する減価償却額を控除し、期首と期末の棚卸を調整して課税所得を算定する⁴⁴。これに対して、付加価値税では、資本財に対する付加価値税相当額は即時控除され、減価償却が行われることはない。また、棚卸に関しても仕入時点で即時控除され、期末で調整計算は行われないところに個人所得税との違いがある⁴⁵。

本稿では、一般消費税に分類される多段階型で非累積型の消費型付加価値税を研究対象として、研究を展開している。

第2節 EU 型付加価値税制度における仕入税額控除

本節では、EU 型付加価値税制度の概要を説明して、仕入税額控除の要件となる「インボイス方式」について考察する。

第1款では、フランス、ドイツ及びイギリスにおける付加価値税導入の経緯について説明する。第2款では、EU 型のインボイス方式を用いた仕入税額控除の規定について、EU の第6次指令に基づき検討を行い、インボイス方式の特徴について明らかにする。さらに、第3款では、インボイスの本質を理解するために、インボイス方式の技術的側面や、インボイスの正当性と真実性について、事例に基づき検討する。

⁴² Case C-438/09, *Bogusław Juliusz Dandowski v Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi*, 22 December 2010. Alan Schenk et al., *supra* note 39, p. 137.

⁴³ Itani Grinber, “Where Credit Is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT”, *Tax Law Review*, Vol. 63, No. 2, pp. 309-359 (2010).このように一般的には日本の消費税について述べられているが、後述するように、消費税法上の解釈では、取引の都度消費税の納税義務は発生している。

⁴⁴ Alan Schenk et al., *supra* note 39, p. 136.

⁴⁵ Alan Schenk et al., *supra* note 39, p. 136.

第1款 EUにおける取引高税の弊害と付加価値税導入の経緯

本款では、EUにおける付加価値税導入の経緯について説明する。EUでは、それまで多くの国が、売上税（ないし取引高税）を導入していた。売上税では、売上げに対して課税が行われて、それに対応する仕入税額などの控除が行われなかったため、税が転嫁されず、次の段階の販売価格に上乗せされてしまうこととなり、いわゆる税の累積が生じていた。結果として、前段階の税が含まれた販売価格に課税されることから、取引を重ねるにつれて、販売価格が高騰し、他国の事業者との競争上不利に立たされることとなった。また、一部の国では、製造段階でのみ課税を行う、単段階型の製造者売上税を導入していたが、これらの国では、製造者売上税を回避する目的で、企業の垂直的統合が横行した。このように、売上税は、税の累積や垂直統合を招来してしまうことから、これらの課題を克服することが、EU加盟国にとって喫緊の課題であった。そこで、考えられたのが、広く多段階に対して課税を行うことにより垂直的統合を防止して、売上げに対する税額からそれに対応する仕入税額について控除を行うことにより税の累積を排除することができる付加価値税であった。また、この仕入税額の控除に当たっては、「インボイス方式」を導入することにより、税額控除をより確実なものとしている。

1. フランスにおける状況

(1) 付加価値税導入までの経緯

フランスにおいては、1917年に支払税が導入された。これがフランスにおいて、最初の取引高税であった。この支払税は小売段階でのみ課され、前段階で行われた販売（製造者による販売及び卸売）に対しては課税が猶予された。登録局によって徴収されたこの税は印紙納付の形式をとっていた。普通税率は2%で、奢侈品については、10%であった。ただし、この支払税は脱税が多く、税収はわずかであり、施行後3年余で幕を閉じた⁴⁶。

続いて、1920年に累積式（カスケード）の取引高税が導入された。この取引高税は、譲渡の度ごとに課せられるものであるが、前段階で生じた税額の控除は認められず、譲渡の度ごとに次々と税が累積していく方式である。この取引高税の納税義務者は、定例的あるいは一時的に、転売するために購入し、又は、産業上及び商業上の利得に対する税を課せ

⁴⁶ ジョルジュ・エグレ、荒木和夫訳『付加価値税』26頁（白水社、1995）。

られる職業に従事する行為を行う者として定義された。私人、農業者、自由職業人及び民事行為を行うものは除かれた⁴⁷。また、販売と役務提供との区別が明確になされ、役務提供の概念は、加工、仲立、コミッション、貸付、利息、割引、両替手数料その他の収入を含んでいた。また、施行地が限定されており、フランスで行われた取引のみが課税された。ただし、輸出は非課税であったものの、前段階の控除が行えないところから、輸出品は、累積された取引高税を含んだ価格となっていた⁴⁸。一方、輸入品は、もっぱらその通関価値に対して課税された。なお、税率は多様であり、1.1%、3%及び 10%であった。法律上の納税者は、統制された申告制度（経理を行うかあるいは売上帳を備え、疎明資料を保存する義務があった）に服していた⁴⁹。

ところが、この取引高税は前段階の税額控除が認められず、取引の度ごとに税が累積していくこととなるため、垂直統合による合併を行うことによって、取引回数を減少させる企業行動が活発に行われることとなった。また、業態を卸売業ではなく取次商に変更することにより、商品代金そのものではなく、商品の販売による手数料のみに取引高税が課税されるように変更するような企業行動も見られた。このように、垂直統合により取引回数を減少させたり、業態を変更して取引高税の課税標準を減少させ、税の累積を極力抑えるような企業行動が多く見られた。例えば、同じ商品でも、流通回数が少ない場合の方が、税の累積が少なくなり、商品価格が低くなるという現象が起きてしまう結果をもたらすこととなった。このことから、カスケード型の取引高税は、価格競争において不公平を招来させる原因となった。そこで、登場したのが「中立性」の概念である。

つづいて、フランスでは 1936 年に単段階生産税を導入した。この単段階生産税は、短い流通過程と長い流通過程との租税負担の公平性、あるいは、輸入品と国内製品との租税負担の公平性を確保し、「中立性」を維持しようと考えられたものである。そしてこの生産税は、新設時には、単段階税として機能し課税対象の商品に対してのみ働く課税猶予の制度をもっていた。また、この生産税については、さらに分割納付制度が 1948 年に導入された⁵⁰。この分割納付の制度は、後の付加価値税の前段階控除の原型となるので、この点

⁴⁷ ジョルジュ・エグレ・前掲注 46) 15 頁。

⁴⁸ 付加価値税は、取引高税と異なり、仕入税額控除を行うため、税が累積しないという点に大きな特徴がある。Francesco Forte, “On The Feasibility of a Trury General Value Added Tax: Some Reflections on The French Experience, *National Tax Journal* (pre-1986), Vol 19, No. 4, p. 337 (1966).

⁴⁹ ジョルジュ・エグレ・前掲注 46) 15 頁。

⁵⁰ ジョルジュ・エグレ・前掲注 46) 17 頁。

について説明する。生産高税における、課税猶予制度と分割納付制度について説明は、いずれの制度も税収は同じとなる。そこで、生産高税の税率を 10%と仮定する。

課税猶予制度は、生産高税としての課税による納税を猶予する制度である。この課税猶予制度は次のように説明される。まず、A は B に 300 フランの原材料を譲渡する。このとき、A は生産高税として $300 \text{ フラン} \times 10\% = 30 \text{ フラン}$ が課せられるが、納税が猶予される。続いてこの原材料をもとに B は中間財を制作し、C に 600 フランで販売する。このとき、B は $600 \text{ フラン} \times 10\% = 60 \text{ フラン}$ の生産高税が課せられるが、納税が猶予される。そして、C は B から購入した中間財をもとに最終製品を制作する。C はその最終製品を 1,000 フランで小売業者 D に販売する。このとき、C は生産高税を $1,000 \text{ フラン} \times 10\% = 100 \text{ フラン}$ 課される。これにより、A から B、B から C でのそれぞれのカスケードを排除することができる。最終段階までの取引については課税による納付を猶予して、最終段階でのみ課税と納税が行われる。課税猶予制度は、どちらかという取引高税に近い性質を持つ。ただし、最終取引段階に至らないと、国に納付が行われないので、納税までの時間が長くなる傾向になる⁵¹。

そこで、納税までの時間を短くして税収を確保するという観点から、分割納付制度が考えられた。分割納付制度は、販売段階で生産高に対する税額を課し、前取引段階までの税額を控除することができる制度である。この方式は、現行の付加価値税の原型となっている。最終製品段階では販売に対する生産高税が課されるが、その直前の取引段階までの税額を控除することができる制度である。この点について説明すると次のようになる。

まず、A は B に 300 フランの原材料を譲渡する。このとき、A は生産高税として $300 \text{ フラン} \times 10\% = 30 \text{ フラン}$ を納付する。続いてこの原材料をもとに B は中間財を制作し、C に 600 フランで販売する。このとき、B は $600 \text{ フラン} \times 10\% = 60 \text{ フラン}$ の生産高税が課せられるが、A の納付した 30 フランは控除できるので、結果として納付税額は $60 \text{ フラン} - 30 \text{ フラン} = 30 \text{ フラン}$ となる。そして、C は B から購入した中間財をもとに最終製品を制作する。C はその最終製品を 1,000 フランで小売業者 D に販売する。C は生産高税を $1,000 \text{ フラン} \times 10\% = 100 \text{ フラン}$ 課されるが、前段階の税額 $30 + 30 = 60 \text{ フラン}$ を控除することができるので、結果として $100 \text{ フラン} - 60 \text{ フラン} = 40 \text{ フラン}$ を納付すれば足りることになる。分割納付制度であるので、最終的には、C が 100 を納付するのであるが、60

⁵¹ ジョルジュ・エグレ・前掲注 46) 20 - 21 頁。

はすでに納付されているため残りの 40 を納付すればいいことになる。このように、分割納付制度は、最終小売業者に課税されるものの、前段階部分の税額はすでに分割して納付されているために、最終的には前納された分割納付部分を控除できるので、結果としてその残額のみを納付すればよいこととなる。ただし、サービスに対しては、どの時点で課税を行うか問題が出てくる。現分割納付制度は、現在の付加価値税制度に類似しており、後の付加価値税導入のへの布石となるものである⁵²。

(2) フランスにおける付加価値税導入時の状況

前述のような経緯で、フランスにおいては分割納付制度が導入されたわけであるが、この最大の特徴は、商品や製品そのものに課税されるのではなく、事業者そのものの売上行為に対して課税が行われた点である。ローレはこの分割納付制度から、個別商品や製品に課税をするのではなく、事業そのものに着目して損益計算に基づく産業上及び商業上の税金計算方法にたどり着いた⁵³。これはグロスマージンに対して課税されるもので、純利益に課税されるものではない⁵⁴。ローレの付加価値税の構想は次のような考え方であった。

商品にも役務にも課せられること。生産段階だけではなく商業段階にまで適用されること。分割納付制度は存続させること。ただし、控除の権利は製品の購入だけではなく、財貨のすべてに認めることとされた。これによって、各段階で請求される税額は製品の総額に対して課税され、製品に付加した価値に対するものではないこと、また、固定資産については、減価償却の度ごとに控除を認めるのではなく、固定資産の購入時に一回で控除することを勧めた⁵⁵。

このローレの勧告を踏まえて、1954 年 4 月 1 日に付加価値税が導入された⁵⁶。この時の税率は、15.35%から 16.85%であり、投資財と一般経費についての税制控除も認められず、原材料のみの控除しか認めていなかった。しかし、すぐに、投資財と一般経費に対する税額控除が認められた。また、1968 年 1 月 1 日には課税対象が役務提供にも拡大され、口

⁵² ジョルジュ・エグレ・前掲注 46) 21 - 22 頁。

⁵³ ジョルジュ・エグレ・前掲注 46) 24 頁。

⁵⁴ 1943 年にカール S シャウプ教授は日本で付加価値税を導入しようと試みた。この付加価値税は、棚卸資産の変動や減価償却を控除した後のグロスマージンに対して課税を行おうとした。いわば、事業税に近い形態であった。カール・S・シャウプ・前掲注 25) 10 - 14 頁。

⁵⁵ ジョルジュ・エグレ・前掲注 46) 27 頁。

⁵⁶ 菊池威「付加価値税論」亜細亜大学経済学紀要 12 号 186 頁 (1975)。

ーレの主要な勧告が受け入れられた形となった⁵⁷。このような付加価値税導入の背景としては、フランスでは、1914年に創設された所得税の歴史が1954年の付加価値税導入まで40年余しか経過しておらず経験が乏しかったこと⁵⁸、所得税に対する国民感情がよくないこと、間接税の方がフランスの生活感情に合致していることなどが掲げられる⁵⁹。

付加価値税創設当初のフランスにおいて、付加価値税制度は現在からみると、売上税の延長線上にあったため、かなり大雑把であった。また、ローレの付加価値税の理念はそっくりそのまま1954年の立法化に生かされたわけではない。政治的・技術的理由等から少なからぬ部分がローレの描いたモデルから逸脱を余儀なくされた⁶⁰。創設当初は役務提供が課税対象とされていないことやあいまいな定義や税率体系も複雑であることから、その執行上、混乱を来すことが必至であると考えられた。このようなことは、「簡索性」の観点からすると問題があると考えられていた。ただし、その反面、課税の公平性や中立性を維持していくように工夫されており、それまで生じていた、税の累積すなわちカスケードを排除することができるように仕入税額控除制度を採用し、「インボイス方式」を導入したことは、今日的にみても、その意義は大きいと考えられる。

また、フランスでは、所得税の導入が比較的遅かったため国民の間に所得税が定着せず、所得税については国民感情から見ても抵抗があった一方で、付加価値税については、最終消費者が取引のつど付加価値税を支払うので痛税感は少ないことから、フランス国民に受け入れられたということも一因であるようである⁶¹。

2. ドイツにおける状況

(1) 付加価値税導入までの経緯

ドイツにおいては⁶²、いわゆる大型間接税と呼ばれる本格的な税は、第一次世界大戦中の財政窮乏の打開策の一つとして、帝国戦時税等とともに採用された商品売上印紙税からは

⁵⁷ ジョルジュ・エグレ・前掲注46) 28 - 29 頁。

⁵⁸ 汐見三郎ほか『各国所得税制論』155 頁(有斐閣、1934)。

⁵⁹ 財経詳報社編『付加価値税の話』18 - 19 頁(財経詳報社、1970)。

⁶⁰ 菊池威・前掲注56) 186 頁。

⁶¹ 財経詳報社編・前掲注59) 18 - 19 頁。

⁶² 本稿において1948年以前についてはドイツと表記し、1949年から1990年の西ドイツと東ドイツの分裂時期については西ドイツと表記し、1990年以降のドイツ再統一以降はドイツと表記する。なお、これらの時期に事柄が重複する場合には、基本的に西ドイツを想定した内容として取り扱うものとする。

じまっている⁶³。その後、一般売上税が導入されたものの、カスケード（税の累積）の問題を克服するため、付加価値税の導入が検討された⁶⁴。当初、付加価値税の前段階控除方式は、前段階取引高控除方式を案として採用していた。しかし、EU 指令との調和を図るため、前段階取引高控除方式が前段階税額控除方式に変更されて、制度化された。この点については、付加価値税の仕組みを理解するうえでも重要である⁶⁵。そこで、ドイツにおける付加価値税導入の経緯について明らかにしていきたい。

第一次世界大戦中に採用された商品売上印紙税の内容は、次のとおりである。まず、納税義務者は営業者と非営業者に分類される。営業者は、総売上高に対して 1,000 分の 1 相当額を印紙で納付する。非営業者は、物品供給の代金領収書に供給対価の 1,000 分の 1 相当額の印紙を添付して納付する。このような商品売上印紙税の提案は、これまでも再三なされ、帝国議会は、納税者にとって煩わしいということで、毎回この商品売上印紙税構想に反対してきた。しかし、戦時中ということもあり、財政の逼迫は新税を必要としていた。このため、結局 1916 年 6 月 26 日付でドイツ帝国商品売上印紙税法として交付され、同年 10 月 1 日から施行された⁶⁶。この法律は全文 5 か条からなり、印紙税と呼ばれているにもかかわらず、営業者に対して、暦年終了後 30 日以内に前年の商品売上高申告書を税務署に提出し、同時に現金納付をもって租税を納付することを義務付けている。ここでいう売上高は有体物の有償譲渡によるものであって、サービスの売上を含まない。また、輸出と輸入は免税とされていた。年間売上高が 3000 マルク以下の小企業は申告義務も納税義務も免除された⁶⁷。

1917 年度における租税の収入予定額が 2 億 5000 万マルクであったのに対して、同年度の実際租税収入額は 1 億 1174 万マルクであり、租税収入は予算を大幅に下回った。このため、早くも 1918 年に商品売上印紙税は廃止され、代わって 1918 年 7 月 26 日付けでドイツ帝国売上税法が公布され、同年 8 月 1 日から施行された⁶⁸。税率は 1,000 分の 5 に引

⁶³ 中村英雄「西ドイツ売上税」成城大学経済研究 10 号 14 - 16 頁（1959）。

⁶⁴ 内山昭教授は一般売上税の導入根拠として次の 2 点を掲げている。1. 所得課税の強化が限界を露呈したか、又は所得課税のみに依存するのではなく、一般売上税にも一定の役割を求める方向が選択されたこと。2. 税制自体にもともと制約のある個別消費税について、課税対象の拡大や税率の引き上げの余地がほとんどなくなってきたということである。内山昭『大型間接税の経済学』49 頁（大月書店、1986）。

⁶⁵ 中村英雄『西ドイツ付加価値税の研究 [第 2 刷]』1 頁（千倉書房、1979）。

⁶⁶ 中村英雄・前掲注 63）2 頁。

⁶⁷ 中村英雄・前掲注 63）2 頁。

⁶⁸ 中村英雄・前掲注 63）14-16 頁。

き上げられ、貴金属、骨董、ピアノなどの奢侈品の小売売上に対しては 1,000 分の 10 の高税率が課された⁶⁹。課税物件として新たにサービスと営業用物品の自家消費が付け加えられた。商品の輸入と輸出は依然として、課税の対象外とされた。また、年間の売上高が 3000 万マルク以下の者は免税であった。この税は、その後半世紀にわたってほとんどそのままの形で存続しており、「ドイツ国財政の脊椎」といわれていた⁷⁰。そして、1968 年に導入される付加価値税に引き継がれるまで、この売上税は存続した⁷¹。

ドイツの売上税は税率が高いことから、税収が大きくなるという財政的な利点を備えていたにもかかわらず、その反面、商品間による租税負担の不均衡、それに伴って生じる輸出入商品に対する国境税調整の困難、及び企業間の競争に対する干渉作用⁷²という大きな欠点が指摘されていた⁷³。いずれの欠点もすべて売上税の負担が累積してしまうという税の累積の問題、言い換えると累積的全段階総売上税の根本的性格に由来していることによる⁷⁴。その結果として、売上税を回避するため企業の垂直的統合を促進させてしまう危険のあることが指摘されていた。

（２）戦後における売上税から付加価値税導入への展開

第 2 次世界大戦後、西ドイツにおいて売上税改正の議論が持ち上がった。この売上税改正の議論の背景としては、第 1 に売上税が国際競争力に及ぼす影響を調整する、第 2 に売上税のもとで生ずる垂直的統合という弊害を取り除く、という 2 点が掲げられる⁷⁵。

1953 年 2 月、大蔵省が任命した 15 名の学術顧問団から「有機的税制改革」という報告書による勧告が行われた⁷⁶。この報告書は、売上税の「税が累積する」という弊害を除去す

⁶⁹ 伊東弘文教授によると、売上税の税率が引き上げられても、大きな反対運動が起きなかったのは、「長いものには巻かれる」といったドイツ市民たちの歴史感覚・社会観があったとされている。伊東弘文「売上税(消費税)が基幹税となった理由 - ドイツの事例」税研 18 巻 2 号 26 頁 (2002)。

⁷⁰ 中村英雄・前掲注 63) 13 頁。

⁷¹ 中村英雄・前掲注 63) 3 頁。

⁷² 中村英雄・前掲注 63) 155 頁。

⁷³ ドイツの売上税収入は 1923 年度で 188 億 8,000 ライヒスマルクの収入を上げている。中村英雄・前掲注 70) 7 頁。

⁷⁴ このように、売上税によって税が累積してしまうと、企業の結合を促進することとなる。中村英雄「西ドイツ売上税の負担について - ツァイテルの所説を中心に -」成城大学経済研究 12 号 309 頁 (1960)。

⁷⁵ 橋本徹編・前掲注 18) 38 頁。

⁷⁶ 中村英雄・前掲注 63) 159 頁。

ることが緊急の課題であるとしている⁷⁷。

すでに、1919年に、ヴィルヘルム・フォン・ジーマンスによって、この売上税の欠点を正確に指摘し、租税負担の累積を避けうるものとして、「改良売上税」が提唱されている⁷⁸。この「改良売上税」は、取引が行われるごとに、その直前の取引以後、その対象に加えられた付加価値だけを基準に課税することによって、売上税を課せられるすべての対象をただ一度だけ、それが最終消費者に引き渡される際にもつ最終価値としてとらえる。年度の終わりに、現行売上税法による総売上額から、各企業ですでに知られていた前段階取引高控除を行う方式による付加価値税の形式となっていた⁷⁹。

このとき、ドイツ政府はあわせて当時フランスで導入されていた売上税を取り上げて検討している⁸⁰。ドイツの改良売上税が、前段階取引高控除方式による付加価値税であるのに対して、フランスの売上税は、前段階税額控除方式による付加価値税であった⁸¹。西ドイツ大蔵省の学術顧問団は、ジーマンスの提案した前段階取引高控除方式が優れているという結論を出した⁸²。その理由としては、「心理的理由から好ましく、試験ずみの転嫁隠蔽の法則を維持することができる」ということを掲げている⁸³。さらに、この学術顧問団の

⁷⁷ 中村英雄・前掲注 63) 159 頁。

⁷⁸ このほかにも付加価値税の是非をめぐる論争があるが、論点は、ほぼ本稿で議論されているので省略する。

⁷⁹ 中村英雄・前掲注 63) 157 頁。

⁸⁰ フランスと西ドイツの間で、売上税の体系の差異をめぐっていわゆる『租税論争』が起きている。西ドイツで生産された棒鋼がフランスへ輸出される場合、ドイツ国内で 9.8%の売上税を課され、輸出の際に 4.7%だけ還付され、さらにフランスで輸入調整税 20%を課されるから合計で 25.1%の税が課される。これは西ドイツ国内で販売される場合の 2 倍半の租税負担となる。これに対して、フランスで生産された棒鋼が西ドイツへ輸出される場合は、フランス国内の売上税負担額が 19.55%で、輸出還付が 19.55%だから、国内での売上税負担はゼロとなり、西ドイツへの輸入の際に生ずる売上調整税 4%だけである。この租税負担はフランス国内で販売される場合の $4\% \div 19.55\% = 1/5$ となる。つまり、フランスで生産された棒鋼のフランス国内販売では 19.55%となり、西ドイツへの輸出販売では 4%となる。また、西ドイツで生産された棒鋼の西ドイツ国内での販売は 9.8%となり、フランスへの輸出販売では 25.1%となる。このようにフランスと西ドイツ両国の売上税体系の差異が、西ドイツにとっては輸出を阻害する要因として、フランスにとっては輸出を促進する誘因として作用していることがわかる。フランスは仕向地課税を支持し、西ドイツは生産地課税を主張した。このことについて、欧州共同体では、4 人の経済学者からなるティンバーゲン委員会に調査をゆだねたが、同委員会は報告書の中でフランスの案を支持した。中村英雄「共同市場の一側面 - 『租税論争を中心として』 - 」成城大学経済研究 31 号 143 頁 (1960)。

⁸¹ 中村英雄・前掲注 63) 160 頁。

⁸² このときの学術顧問団のメンバーは、議長であるイエヒト、アルベルス、ハラー、ハックス、リッCHEル、シュメルデルス、ゼンフ、ティムなどであった。この学術顧問団の報告書は議長の名前から「イエヒト勧告」と言われた。佐藤進・前掲注 26) 105 頁。

⁸³ 中村英雄・前掲注 63) 160 頁。

一員であったシュメルデス教授も個人として同様の見解を示している⁸⁴。

しかし、1967 年 3 月には、前段階税額控除方式による付加価値税を内容とする政府案が決定され、同年 10 月には議会に提出されている。この政府案は、先の勧告とは別の前段階税額控除方式を採用しているのであるが、概ね欧州共同体委員会の共通付加価値税案に沿った内容となっている⁸⁵。共通の付加価値税制度が共同市場にとって最も好ましい売上税の形態だとされる理由としては、広い範囲にわたって競争中立であること、輸出の際の租税負担の免除と輸入の際の調整課税が正確に実行できること、企業集中に対する刺激をもたないこと、技術の進歩を妨げないこと、負担の転嫁が容易で、脱税が困難であること、などがあげられる⁸⁶。

上記のような西ドイツの付加価値税制は、調和を重視した結果として、独自の付加価値税を取らず、欧州の共通付加価値税に合わせた形となっている⁸⁷。また、中村英雄教授によると「フランスにおいて付加価値税の方式として、前段階税額控除方式が採用されていたことも何ほどかの影響を与えていたことは当然に推察される」としてフランス付加価値税の前段階税額控除方式が大きな影響を与えていたことを示唆している⁸⁸。

このような経過により、1967 年 5 月 29 日に新しい付加価値税法が成立し、1968 年 1 月 1 日から施行されている⁸⁹。

3 イギリスにおける状況

(1) 付加価値税導入までの経緯

続いてイギリスにおける付加価値税の創設過程を辿る。イギリスでは、付加価値税が導入されるまでは所得税中心の租税体系を有していた⁹⁰。イギリスは EU 諸国の中では伝

⁸⁴ 中村英雄・前掲注 63) 160 頁。

⁸⁵ 中村英雄教授によると「前段階税額控除方式は、すべての商品やサービスがそれぞれどのような販売経路を取るかに関わりなく、それらに等しい売上税を課するための鍵であると位置付けられている」。中村英雄「西ドイツ付加価値税」成城大学経済研究 28 号 187 頁(1969)。

⁸⁶ 中村英雄「欧州経済共同体における売上税の諸問題」成城大学経済研究 20 号 143 頁(1964)。

⁸⁷ なお、この付加価値税案は、第 1 次案と第 2 次案に分かれている。第 1 次案では、加盟国は、累積的多段階売上税の競争歪曲作用を排除するために、最終的に共通の付加価値税制度を導入すべきことが明記されたが、その制度の具体的内容はそこでは示されなかった。第 2 次案で共通の付加価値税制度の構造と適用方法として詳細に述べられている。中村英雄「欧州共同体における付加価値税案」成城大学経済研究 23 号 103 頁(1966)。

⁸⁸ 中村英雄・前掲注 63) 193 頁。

⁸⁹ 中村英雄・前掲注 63) 161 頁。

⁹⁰ 池田浩太郎教授は、イギリスにおける所得税制度の生成については、「諸々の社会的経済的な規制と、過去における租税観念の発展と過去に創設された租税の経験が基礎になってい

統的に所得税の租税収入に占める割合は高かった。ちなみに、1966 年予算によると、所得税 38.2%、付加税 2.6%、法人税 10.6%、キャピタルゲイン税 0.1%、利潤税 1.0%で合計 52.5%であった。間接税としては、たばこ税 10.9%、炭化水素油税 8.8%、酒税 6.9%、遺産税 3.3%、仕入高税 7.1%、選別雇用税 3.3%となっていた⁹¹。

イギリスが、それまで導入されていた仕入税と選別雇用税を廃止し、付加価値税を導入したのは、1973 年 4 月 1 日であった。

仕入税は、1940 年に戦費調達を目的として導入されたものである。納税義務者は、課税物品の販売を行う登録された製造業者及び卸売業者で年間の売上が 500 ポンドを超える者ないしは通常の卸売業者と同様な規模と性格をもつ小売業者である。特定物品の卸売価格を課税対象とし、小売業に販売する卸売の段階で登録事業者に課税された。登録事業者の数は、およそ 7 万 4,000 人と少なく、大規模な事業者で大半が占められていた。税率は、奢侈品 45%、自動車耐久消費財 30%、菓子飲料 18%、家具什器 11.25%などであった。大企業が中心であったため徴税コストも少なく済み、税収の 1%で済んだ。仕入税廃止の時点で仕入税の税収は総税収の 9%であった。しかし、仕入税は文房具、家具、乗用車など中間財として事業目的に使用されるものにも課税され、その税率は、贅沢品か否かという政策的配慮により細かく分れていた⁹²。

また、選別雇用税は 1966 年 9 月にサービス業の労働力を製造業に向けさせて経済成長を促進して、国際収支の改善に役立たせる目的で導入された。つまり選別雇用税は、仕入税の下で課税の及ばないサービスを課税対象として、労働者をサービスから製造業の部門に移動させることが、その狙いであったとされている。選別雇用税は、雇用者数に応じて社会保障税のと合せて雇用主から徴収され、後日、地方公共団体、製造業、農業など特定の分野には、その税額が還付されるが、サービス業などの第 3 次産業には還付しないという制度である。とくに製造業については 30%のプレミアがついて還付される仕組みとなっていた⁹³。

(2) 付加価値税創設の経緯

る」という 2 点を掲げられている。池田浩太郎「イギリス所得税前史」成城大学経済研究 7 号 116 頁 (1957)。

⁹¹ 小森瞭一「イギリスにおける付加価値税の導入」経済学論叢 21 巻 1 号 5 頁(1971)。

⁹² 橋本徹・前掲注 18) 91 - 106 頁。

⁹³ 小森瞭一・前掲注 91) 8 頁。

イギリスにおいて、付加価値税の導入が検討されることとなった一番の大きな理由は、社会保障負担金の増大であった。図表 2-1 は 1955 年から 1971 年における租税収入と社会保障負担割合を示したものである。

図表 2 - 1

	1955	1960	1965	1969	1970/71 (見積)
所得課税	51.6	51.0	51.7	50.6	52.9
支出課税	48.4	49.0	48.3	49.4	47.1
税合計	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0
GMPに対する税の割合	23.3	20.8	21.8	27.5	28.0
GMPに対する税及社会保障負担割合	26.4	24.3	26.5	32.4	33.4
内社会保障費負担割合					
(a) 雇用主分	1.5	1.7	2.2	2.2	—
(b) 従業員分	1.5	1.7	2.2	2.2	—
(c) 自家営業者分	0.2	0.2	0.2	0.2	—
社会保障負担額	11.7	14.6	17.8	15.2	16.0
租税額	88.3	85.4	82.2	84.8	84.0
税及び社会保障負担額	100.0	100.0	100.0	100.0	100.0

出所：小森瞭一「イギリスにおける付加価値税の導入」経済学論叢 21 巻 1 号（1971）10 頁。

この図表によると、まず、租税収入の約半分は所得税が占めている。また、GNP に占める社会保障費の負担割合が年々増加しているのがわかる。例えば、1955 年に 26.4% であったものが、1970 年には、33.4% にまで増加していた。

このようにイギリスにおいても「高福祉国家」として社会保障負担額の増加に伴い代替財源が必要とされた。また、現行の間接税は、輸出業者にとっては還付制度がないために、国際競争力の観点からかなりの負担となっていた。そこで、財源の候補となったのが付加価値税である。保守党が 1970 年の選挙に勝ったこともあり、付加価値税の導入が EC 加盟に不可欠であることや社会保障負担についての代替財源が必要であることなどにより提

案された。そして、イギリスの付加価値税は、1973 年 4 月 1 日に、前掲の仕入税と選別雇用税を廃止して導入された⁹⁴。

付加価値税の納税額は、売上の税額から仕入の税額を控除して求められる。その納付する付加価値税額は、前段階の付加価値税額を除くが、利子やその他の間接税を含むものである。この仕入税額控除の方式は、1977 年の EC 第 6 次指令に従い、インボイス方式を採用している（付加価値税法第 19 条）。納税義務者は事業活動として財貨又はサービスの供給を行う者で登録を義務付けられている者及び輸入者である。イギリスの標準付加価値税率は 17.5%である。また、軽減税率も、家庭用燃料や電力等に採用されており、軽減税率は 5%である。非課税項目は、土地の譲渡・賃貸、建物の譲渡・賃貸、金融・保険、医療、教育、郵便、福祉等がある。さらにイギリスの付加価値税制で特質すべきは、ゼロ税率が採用されているということである。ゼロ税率の対象品目は食料品の一部である⁹⁵。付加価値税導入直前まで仕入税を採用していたという背景より、付加価値税創設当初よりゼロ税率を導入していた。イギリス政府の本音としてはゼロ税率を廃止したいと考えているが、政治的な問題により廃止できずにいる⁹⁶。

第 2 款 EU 型付加価値税導入と第 6 次指令における仕入税額控除規定

前款ではフランス、ドイツ、イギリスにおける付加価値税導入までの経緯を述べた。いずれの国も、付加価値税導入までは、売上税ないし取引高税を導入しており、税の累積が発生して、その問題解決に苦慮していた。しかし、付加価値税を導入したことにより、税の累積を排除することが可能となっていった。そこで、本款では、EU の付加価値税に関する指令を検証し、税の累積を排除する仕入税額控除制度を考察する。また、EU の仕入税額控除制度は、インボイス方式を採用しているので、インボイス方式による制度の内容について検討する。

そのためには、EU の付加価値税指令の導入過程及び展開について考察していく必要がある。中でも、第 6 次指令（77/388/EEC）は、付加価値税定着の中心的な役割を果たし、その後の付加価値税制度にも大きな影響を与えているので、この第 6 次指令における仕入

⁹⁴ 橋本徹・前掲注 18）91 頁。

⁹⁵ 税制調査会、平成 19 年 11 月 2 日第 21 回企画会合会議資料より抜粋。

⁹⁶ ヘンリー・アーロン、塩崎潤訳『付加価値税 - ヨーロッパからの教訓 - 』72 頁（今日社、1987）。

税額控除を中心に検討する⁹⁷。その後、付加価値税指令で電子インボイス指令が導入されることになるが、その電子インボイス導入の経緯をたどり、電子インボイスの概要について整理する。

1．EEC による市場統合と間接税に関する委員会報告

EEC (European Economic Community)は、EU の前身であり、1957 年のローマ条約に基づき、西欧 6 か国の共同市場を設ける目的で発足したものである⁹⁸。第二次世界大戦前後より、多くの加盟国では大型間接税として、各国それぞれが、別々の売上税を導入していた⁹⁹。そこで、1958 年の EEC 発足時から、ヨーロッパの経済統合を進めていくために、この各国で相違する売上税に関する調整の必要性があると考えられていた¹⁰⁰。この点については、1962 年 1 月、EEC により売上税調整及び市場が統合された場合のあるべき税制について「ABC 小委員会報告」及び、同年 7 月に EEC の財政租税委員会による「ノイマルク委員会報告」が立ち上げられ検討がなされている¹⁰¹。

ABC 小委員会では、売上税調整の各種の可能性を検討するため、加盟国で構成された 3 つの小委員会 (A、B、C) による報告が行われた¹⁰²。この報告書によると、税の累積を排除して国際競争力を確保する観点から、報告書 A では、輸出入時における国境における実地調査の廃止が可能か検討を行い、各国で採用されている売上税の制度、特に税率と免税規定を統一する必要があると報告している。報告書 B と C では、卸売段階売上税の検討をしている。この卸売段階売上税は、全段階売上税よりも税の累積を排除することができるため、競争上の中立性が高く、企業の垂直的統合を刺激しないことなどが挙げられる。反面、全段階売上税に比べて税率が高くなりがちであり、完全な二重課税は排除できない等の問題点がある¹⁰³。これらの検討を踏まえて、報告書 C では、さらに卸売段階の売上税よりも、前段階仕入高控除方式と前段階税額控除方式による付加価値税制度について比較検討され、前段階税額控除方式による卸売段階までの付加価値税方式を優れたものとして提

⁹⁷ 77/388/EEC .

⁹⁸ Ad van Doseum et al., *Fundamentals of EU VAT Law* , p. 10, (Wolters Kluwer, 2016).

⁹⁹ *Id.*, p. 10.

¹⁰⁰ *Id.*, p. 10.

¹⁰¹ ノイマルク報告では、EC における共通法人税構想も提案されている。佐藤進・前掲注 26) 49 - 58 頁。

¹⁰² Ad van Doseum et al., *supra* note 98, p. 11.

¹⁰³ Ad van Doseum et al., *supra* note 98, p. 11.

唱している。これは、取引の中立性を確保して小売段階を除去することにより、事業者数を減少させて簡素化しようとしたものである。さらに、同報告書 C は、最終的に税の累積効果の排除と経済的中立性を達成するものであるという観点から、結論として、卸売段階までの前段階税額控除方式による付加価値税の導入を提唱している¹⁰⁴。

次いで、1962 年 4 月、EC 諸国の売上税の調整についての検討が行われ、ノイマルクを座長とする 7 名の委員らにより作成されたノイマルク報告書が提出された¹⁰⁵。この報告書は、共同市場成立の目標は、労働力、財貨、資本移動の自由を阻害する条件を排除すること、競争条件の確立とこれを通じての経済成長を促進すること、にあるとした¹⁰⁶。

この目的を達成するため、EEC 加盟国であるフランス、西ドイツ、オランダ、ルクセンブルグ、ベルギー、イタリアの 6 か国の間接税についての分析が行われた。EEC 加盟国のうち、フランスが付加価値税を採用していたのに対して、他の 5 か国はすべて多段階売上税を採用していた¹⁰⁷。これら多段階売上税を採用している国々は、各取引段階で税が累積してしまう累積税方式を採用していた。企業としては、利益を最大化していくために、できる限り税の累積を排除して、商品や製品の価格に累積された売上税が含まれないように租税回避措置をとるため、企業の垂直的統合を図る動きがみられ、企業行動に税制が大きく影響していた¹⁰⁸。

また、多段階売上税は累積税であることから、税の転嫁の困難性や国際貿易において売上税を採用している国の商品・製品が税込になってしまい、売上税を採用していない国々との間での貿易競争上不利に取り扱われることによる中立性の阻害等の問題が生じていた。そこで、ノイマルク報告書では、結論として、この多段階売上税を廃止して、累積しない前段階取引高控除方式の付加価値税を採用することが提案された¹⁰⁹。

2．共通付加価値税に関する指令

ノイマルク報告書をも検討したうえで、「売上税に関する加盟国の法制の調和」の目的を

¹⁰⁴ Ad van Doseum et al., *supra* note 98, p. 11.

¹⁰⁵ Ad van Doseum et al., *supra* note 98, p. 11.

¹⁰⁶ 室本誠二「EC 型付加価値税の検討」城西経済学会誌 7 巻 2 号 93 頁（1971）。

¹⁰⁷ 室本誠二・前掲注 106）93 頁。

¹⁰⁸ 宇田川瑋仁教授によると、「ヨーロッパでは、悪名高い取引高税があった。それに対する付加価値税の取り換えはいわば満場一致の合意が得られる租税構造の改善であった」と述べられている。宇田川瑋仁「消費型付加価値税の本質と検討」税経通信 40 巻 4 号 126 - 132 頁（1985）。

¹⁰⁹ Ad van Doseum et al., *supra* note 98, p. 11.

達成するために、付加価値税に関して第 1 次理事会指令が 1967 年 4 月 11 日付けで出された (67/227/EEC)¹¹⁰。この第 1 次指令は、 各国の売上税を廃止し、共通付加価値税を採用すること、 そのための国内立法措置を 1970 年 1 月 1 日までに終わること、 共通付加価値税制は、前段階控除方式の多段階税とすること (ただし、協議により卸売段階までに限定できることや独自の小売段階課税も選択できること)、 1968 年末までに売上税調和の最終目標、すなわち租税国境の廃止の方法と時期について委員会が理事会に提案すべきことを規定していた¹¹¹。

また、第 1 次指令と同日付で、第 2 次指令「共通付加価値税制度の構造と適用方法」が併せて公表された (67/228/EEC)¹¹²。この第 2 次指令は、 課税客体、 納税義務者、 課税標準、 輸出免税、 前段階控除、 記帳義務、 特別措置、 過渡的措置について規定していた。この第 2 次指令は、経済活動と貿易の増大を妨げる累積性を持つ旧多段階税 (累積税) を除去 (廃止) することを決定した指令であった点に大きな意義を持っている。このことから、第 2 次指令の第 11 条では、「インボイス方式」の導入を提唱している¹¹³。

ところが、この第 1 次・第 2 次指令の解釈をめぐって各国間で対立が生じることとなった¹¹⁴。その大きな原因は、西ドイツが付加価値税法を導入予定の時期と、第 1 次・第 2 次指令の公表時期とが重なり微妙な時期にあったこと、また、ベルギー・イタリア・オランダでは中小企業を中心として、付加価値税に対する国内世論の反対もかなりあったことなどがあげられる。その後、各国間の対立を残したまま、1969 年 12 月 9 日に第 3 次指令が公表された。この第 3 次指令は、付加価値税の導入に批判的であったイタリア、ベルギーの第 1 次・第 2 次指令への適合を 1972 年 1 月 1 日まで 2 年間延長するものである。さらに、第 3 次指令公表から約 2 年後の 1971 年 12 月 20 日に第 4 次指令が公表された。この第 4 次指令は、イタリアの第 1 次・第 2 次指令への適合を 1972 年 7 月 1 日までさらに 6 カ月延長するものであった。次に、1972 年 7 月 4 日に第 5 次指令が公表された。この第 5 次指令は、イタリアの第 1 次・第 2 次指令への適合を 1973 年 1 月 1 日まで、さらに 6

¹¹⁰ First Council Directive, 67/227/EEC, 11 April 1967. B.J.M. Terra, Advokat Julie Kajus, “A guide to the Six Directive”, IBFD Publications, p. 1371, (1991).

¹¹¹ *Id.*, pp. 1371-1373.

¹¹² Second Council Directive, 67/228/EEC, 11 April 1967.
Id., p. 1374.

¹¹³ *Id.*, p. 1377.

¹¹⁴ Ad van Doseum, et al., *supra* note 98, p. 12.

力月延長するものであった¹¹⁵。第 3 次指令から第 5 次指令までは、仕入税額控除に関する特段の規定はなかった。

3 . EU 第 6 次指令

第 1 次指令・第 2 次指令の解釈をめぐる各国の対立を解消して、課税標準のより一層の共通化を図る必要から、第 2 次指令に代替する形で、1977 年 5 月 17 日には第 6 次指令 (77/38/EEC) が公布された¹¹⁶。その後、第 6 次指令については、およそ 30 回にわたる修正指令が出されている。現在の EU における付加価値税法は、第 6 次指令をもとに改訂され、2006 年 11 月 28 日に理事会指令 2006/112/EC (2007 年 1 月 1 日施行) として採択されたものである¹¹⁷。今でも第 6 次指令は EU における付加価値税の基本的根幹指令と位置づけられている。この理事会指令 2006/112/EC は、第 6 次指令の改訂版であることから、第 6 次指令の規定内容を理解しなければ、理事会新指令 2006/112/EC を理解することは困難である¹¹⁸。したがって、EU 各国の仕入税額控除制度を研究していくにあたっては、この第 6 次指令において、仕入税額控除に関する規定がどのようなになっているかをまず検討していく必要がある。以下では、この第 6 次指令における仕入税額控除の取扱いについて検討した上で、さらに電子インボイス指令について検討していくこととする。

第 6 次指令は、EC 加盟国の付加価値税の課税標準の統一化を図ることを目的としている¹¹⁹。それゆえ第 6 次指令は、EU における付加価値税の基本的根幹指令と位置づけられる¹²⁰。この第 6 次指令は全部で 1 - 38 章と附則 A - G からなり、第 2 次指令と置き換えられている¹²¹。第 6 次指令においては、仕入税額控除の方式について、「インボイス方式」を採用している。仕入税額控除を受けるために、事業者のなすべき義務として、以下のように、第 22 条に規定されている¹²²。そのうち、第 3 項(a)で、インボイスについて触れられ

¹¹⁵ B.J.M.Terra et al., *supra* note 110, p. 1386.

¹¹⁶ <http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:31977L0388&qid=1428188316098&from=EN>、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

¹¹⁷ Council Directive, 2006/112/EC, 28 November 2006. なおこの時のインボイスに関する改正事項は主に電子供給サービスに関する点が主な点である。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」環境と経営 10 巻 1 号 101 - 115 頁 (2004)。

¹¹⁸ 2006/112/EC については、次のコメントを参考にしている。Antonio Calisto, Pato Marlon Marques, *Commented Recast VAT Directive*, (Easy Go Tax, 2015).

¹¹⁹ Ad van Doseum et al., *supra* note 98, p. 12.

¹²⁰ Ad van Doseum et al., *supra* note 98, p. 12.

¹²¹ Six Council Directive, 77/388/EEC, 17 May 1977.

¹²² Six Council Directive, 77/388/EEC, 17 May 1977, Art 22.

ている。

第 22 条

1. すべての課税事業者は、課税事業者に該当することとなったとき、変更が生じたとき、課税事業者でなくなったときには、届出をしなければならない。
2. すべての課税事業者は、付加価値税の適用とかつ課税当局による調査に当たって、許容されるに足る必要十分な会計帳簿を作成しなければならない。
3. a. すべての課税事業者は、他の課税事業者に対して、課税事業者が行うすべての財及び役務の提供につき、インボイスを発行するか、インボイスと同等に利用できる書類を発行しなければならない。そして、それらのコピーを保管しなければならない。すべての課税事業者は、財若しくは役務の提供が遂行されあるいは完了する前に、他の課税事業者に対する売掛金を計上する場合にも、同様に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、税抜価格、税額、各々の税率及び非課税取引である場合についてはその旨を明確に記載しなければならない。
c. EEC 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の基準について取り決めをしておかなければならない。

このように、インボイスを発行できる事業者は、事業者登録制を採用していることから、あらかじめ課税当局に課税事業者として届出をすることが必要である。後に、登録事項に変更があった場合や課税事業者でなくなった場合にも、届出が必要となる。これはインボイス方式の前提となる課税事業者について事前登録し、課税事業者の登録番号を付与してその登録番号をインボイスに記載させることが主たる目的であることによる。この課税事業者登録番号を取引相手に交付することによって、取引相手は、インボイスに記載された課税事業者登録番号をもとに仕入税額控除を行うことができる権利が発生する。つまり、取引時には買い手は、仕入税額控除を行うために正確な仕入税額が記載されたインボイスの交付を要求する。一方、その買い手の要求に答えて、売り手は取引を成立させ収益を確保するために、正確な仕入税額を記載したインボイスを交付する。つまり、ここに取引毎に売り手と買い手で仕入税額に関する相互牽制作用が発生することになるといわれている。

この相互牽制作用こそが、「インボイス方式」の最大の利点であるとされている¹²³。

「インボイス方式」を採用しているため、一般にインボイスのみで仕入税額控除が可能となり、帳簿を作成しなくても税額計算ができると考えられがちである。しかし、第6次指令の第22条でも述べられているように、仕入税額控除を受けるには、インボイス方式の下でも、必要十分な帳簿を作成する必要がある。

また、第6次指令では、インボイスの記載内容について、税抜価格、税額、各々の税率及び非課税取引の有無などの概要だけを規定して、記載事項の詳細については加盟各国の国内規定に委ねている¹²⁴。これは、導入当初の「インボイス方式」の導入反対に加えて、出来る限り各国の裁量に任せて制度運営の安定を図ろうとした結果であると思われる。この点については、我が国が消費税を導入した当初と同じような発想がうかがえよう。

そこで、具体的に、ここで第6次指令における仕入税額控除について確認する。第6次指令では、第17条第1項、第2項で仕入税額控除権について次のように規定している。

第17条第1項（一部抜粋）

1. 仕入税額の控除権は、控除対象税額がその課税要件を充足したときに成立する。
2. 資産の譲渡ないし役務の提供が課税対象取引の範囲内である場合において、納税義務者は、以下の場合に仕入税額控除の権利を有する。(a)他の課税事業者からの資産又は役務の提供により付加価値税を課され若しくは支払ったとき。(b)輸入財に関して付加価値税を課され若しくは支払ったとき。(c)第5条第7項(a)(供給の場合の例外的取扱い)と第6条第3項(役務の場合の例外的取扱い)により付加価値税を課されたとき。

このように、第17条第1項では「仕入税額控除の控除権は、課税要件を充足した時に成立する(The right to deduct shall arise at the time when the deductible tax becomes chargeable.)」とされているが、この「課税要件を充足した時(at the time when the deductible tax becomes chargeable)」については、第10条1項(a)に「課税要件は、法律要件が充足された時に成立する("Chargeable event" shall mean the occurrence by virtue of which the legal conditions necessary for tax to become chargeable are fulfilled.)」と

¹²³ Alan Schenk et al., *supra* note 39, pp. 133-134.

¹²⁴ 西山由美「インボイス制度の概要」税研131号17頁(2007)。

規定されている¹²⁵。この法律要件が充足された時とは、同条 2 項で、「資産が引き渡された時あるいはサービスが提供された時であるとされ(The chargeable event shall occur and the tax shall become chargeable when the goods are delivered or the services are performed.)」、その時点で控除の権利が成立する場合もある。しかしながら、資産が引き渡される以前あるいはサービスが引き渡される以前に支払いや送金をした場合には、その支払いあるいは送金時点で控除の権利が発生する。この規定を逸脱すると、控除権は与えられない。さらに、登録課税事業者のみが、仕入税額控除の権利を有することとなり、非課税売上げの部分や事業者でない者は仕入税額控除をする権利がない¹²⁶。この際に重要なことが、仕入時点で仕入税額控除を受ける者の使用意図(intention)があることである¹²⁷。つまり、仕入時点で、課税売上げに使うか、非課税売上げのために使うかの使用意図によって、仕入税額控除額が異なってくるのである¹²⁸。すなわち、非課税売上部分に対応する仕入部分については、課税取引に使用されなかったということから、たとえ税が課されていたとしても、仕入税額控除ができないこととされる¹²⁹。したがって、後日、実際の使用方法が異なったり、使用意図が変更された場合には、仕入税額控除も変更・訂正されることが原則とされる¹³⁰。

このように控除権は、原則的には、他の課税事業者からの資産又は役務の提供により付加価値税を課された時、若しくは支払った時、あるいは輸入財に関して付加価値税を課され若しくは支払った時に発生するとされている。つまり、原則的には「行為」が行われた時に、瞬時にその仕入税額控除の権利が発生していると考えられる。ただし、実際に仕入税額に関する控除権が発生した後に、控除権が成立するのは、法が要求する法律要件を充足した時であると考えられる。したがって、税額が発生した後、法律要件が充足した時点で控除権が成立する。さらに、仕入税額に関する控除が確定するのは、課税売上割合が算定可能となり、最終的な仕入税額控除額が算定される申告時点と考えられる¹³¹。

¹²⁵ 77/388/EEC, Art 10.

¹²⁶ B. J. M. Terra & Advokat Julie Kajus, *Introduction to Value Added Tax In The EC After 1992*, p. 15 (Moret Ernst & Young, 1992).

¹²⁷ Dermot McLellan, et al., *VAT :Input tax recovery*, Butterworths London, Dublin and Edimburgh, p. 15 (1993).

¹²⁸ *Id.*, pp. 76-77.

¹²⁹ Björn Westberg & Elenor Kristffersson, "Deductions in EU VAT Law", in *The Future of Indirect Taxation*, pp. 640-641 (Wolters Kluwer, 2012) .

¹³⁰ Dermot McLellan et al., *supra* note 127, pp. 90-91.

¹³¹ Björn Westberg & Elenor Kristffersson, *supra* note 129, pp. 641-642 .

もともと、付加価値税は、間接税の中では一般消費税の中に分類されて、各々の取引時点で個別に発生して成立することが前提とされている¹³²。しかし、個別消費税のように取引時点で発生・成立・確定してしまう場合と異なり、付加価値税などの一般消費税においては、取引時点で発生して成立はするものの、「期間」概念が税額計算の中に介在して、税額はその期間経過後に確定する。つまり、税額が確定するのは、各々の「一定時点（取引時点）」ではなく、「一定期間（課税期間）」経過後となる¹³³。このことは、付加価値税の場合は、一定期間経過後でないと税額が確定しないことを意味している。このように、期間（時間）概念が介入して、税額が確定するところに付加価値税の最大の特徴がある。ただし、この期間概念であるが、会計学における費用と収益の間に「因果関係」を求める「費用収益対応の原則」とは異なり、課税売上げと課税仕入れの間に「因果関係」を要請するものではなく、あくまでも、原則的には、期間対応によるものと考えられる。課税売上げと課税仕入れとの間には「因果関係」がないため、一課税期間経過後の課税売上割合によって仕入税額控除の按分(purorata)計算がなされる。この按分計算による仕入税額の配分は、偶発的な対応関係により、税額計算がなされるということである¹³⁴。インボイス方式による税額計算の特徴は、インボイスのみで控除税額が確定するのではなく、期間経過後に、偶発的な按分割合をもとにした、期間対応を下に、最終的にインボイスに個別に記載された税額ではなく、インボイスに記載された税額の合計に、課税売上割合を乗じて、総体としての控除税額が確定するのである¹³⁵。したがって、インボイス自体には、個別に税額控除の「資格」が付与されているのみであり、税額控除権が与えられているのではないと考えられる。

第3款 EUにおける「インボイス方式」の特徴と本質

本款では、EUにおける「インボイス方式」の特徴について述べる。まず、「インボイス方式」とは、どのようなものなのかを明らかにする。そして、EUの付加価値税指令を下に、「インボイス方式」についての概要を整理する。

¹³² この点、酒税・たばこ税・物品税などの個別消費税はそれぞれの取引時点で発生・成立・確定していく点で付加価値税制度と異なる。

¹³³ Björn Westberg & Elenor Kristffersson, *supra* note 129, pp. 641-642 .

¹³⁴ Dennis Ramsdahl Jensen , Henrik Stensaard, *Patial Deduction of Input VAT in the Common VAT System in Europe- The Future of Indirect Taxation-*, pp. 685-706 (Wolters Kluwer, 2012).

¹³⁵ Björn Westberg & Elenor Kristffersson, *supra* note 129, pp. 641-642 .

1. インボイス方式の定義と本質

「インボイス方式」とは、一定の要件を満たす登録販売課税事業者が発行したインボイスを登録仕入課税事業者が保管していることを条件に、そのインボイスに記載された仕入税額を控除する資格(qualify)を与える方式のことをいう¹³⁶。インボイスを発行できるのは登録販売課税事業者のみであるし、インボイスを引き渡す相手も原則として登録仕入課税事業者である¹³⁷。

インボイスは、広い意味での商業上の証憑書類の一種であるものの、特に登録課税事業者間で取引を確定させて税額を認識した後、税額を国との間で成立させるための税務上の証拠資料として交付される税務目的に使用される特殊な書類である。インボイスには、取引価格と付加価値税額を分離することに意義がある¹³⁸。また、インボイスの本質は、取引当事者間で税の認識を行い、財・サービスの本体価格と付加価値税を個別に分類して認識し、税が本体価格に入り込まないようにすることにある。税が本体価格に入ってしまうと税の混入した本体価格に税が課されてしまい、この本体価格と混入した税に対して更に税が課されるため、ここに税の累積(カスケード)が発生してしまう¹³⁹。この税が本体価格に入り込まないように、税と本体価格とを分離することを、税の累積の排除という。インボイスの重要な役割は、この税の累積を排除することにある。

インボイスを引き渡した登録販売課税事業者は、インボイスに記載された税額を基に付加価値税の課税標準を算定する。また、インボイスを取得した登録仕入課税事業者は、その記載された税額を基に、仕入税額控除を行う資格を得る¹⁴⁰。つまり、登録仕入課税事業者は、インボイスの取得時点では、仕入税額控除の資格を得るのにすぎないのであって、仕入税額の控除に関する権利が発生しているわけではないということである。

ここで、仕入側だけでなく売上側の側面を加えて、時間的な流れとともに税額の成立について考えることとする。時間的な流れとしては、取引当事者間でインボイスの受渡し

¹³⁶ Alan Schenk et al., *Value Added Tax A Comparative Approach Second Edition*, (Cambridge University Press, 2015) p. 133.

¹³⁷ 2006/112/EC, Chapter 3.

¹³⁸ John F. Due, "Some Unresolved Issues in Design and Implementation of Value Added Taxes", *National Tax Journal*, Vol. 43, No. 4, p. 392 (1990).

¹³⁹ 鈴木将覚「インボイスの重要性」みずほ総合研究所 1-10 頁 (2015)。

<https://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/insight/pl151113.pdf>、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

¹⁴⁰ Alan Schenk et al., *supra* note 136, p. 133.

をして、取引を確定させ、税額が発生する。その後、登録販売課税事業者と国との関係において、また、登録仕入課税事業者と国との関係において、販売側・仕入側、それぞれ別々に税額が成立する。ただし、この取引当事者間の取引の確定による税額の発生と、

国との関係における納税義務の成立は、インボイスを引き渡した時点で、ほとんどタイムラグなしで進行する。つまり、取引の成立に伴う税額の認識という私人間の行為と、税額の成立における課税事業者と国との関係は別々に成立することになると考えられる¹⁴¹。

ここで重要なことは、「インボイス」は金券や有価証券ではなく、あくまでも税務上、仕入税額控除のための証拠資料にすぎないことである。このインボイスは、課税関係の法的な権利義務がインボイス上に表象されて、租税債権として化体されている証券のようなものではない。インボイスは、登録仕入課税事業者がインボイスを取得した時点で、仕入税額がいわゆる「クレジット(Credit)」され、仕入税額が発生して控除の資格が成立することを示す証憑になる¹⁴²。これは、あくまで登録課税事業者間での取引を行う際に付加価値税額として認識して取引を行うための証憑としてインボイスが存在するということであり、国との関係においてはインボイスが交付された時点で、税額が成立するものの、国税債権として確定しているわけではない。申告納税方式における国に対する税額の確定は、原則として確定申告時となる。なぜ、確定申告時に確定するかというと、課税期間終了後でないと、課税売上割合による仕入税額の振分けが不可能だからである。課税期間中では、課税売上割合は計算できず、課税期間経過終了後に計算が可能となる構造になっている。

なお、前取引段階で不正があったとしても、登録仕入課税事業者がその不正を知らず、インボイス取得につき善意であるならば、仕入税額控除の権利は確保される傾向にあり、それ以降の取引の税額のチェーンに影響を及ぼすものではない¹⁴³。

¹⁴¹ 例えば、EU 指令 2006 / 112 / EC の第 63 条では、「課税要件は、財・サービスが提供された時点で発生し、付加価値税の納税義務が成立する」とある。また、仕入税額控除に関しては、同第 167 条で、「控除対象税額の納税義務が成立した時に控除権が発生する」と規定されている。このことから、財やサービスが提供された時点で、仕入税額の控除権が発生している。つまり、取引当事者間では、財やサービスが提供された時点で取引内容が確定する。それと同時に課税庁との納税義務が、取引当事者ごとに、別々に成立すると考えられる。

¹⁴² インボイス方式のクレジット方式が他の仕入税額控除に比べて優位であるという意見もある。Itai Grinberg, “Where Credit Is Due : Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT”, *Tax Law Review*, No 63, pp. 322-355 (2010).

¹⁴³ Alan Scheck et al., *supra* note 136, pp. 136-138.

西山由美教授は、「インボイスは本来、取引内容や対価が記載され、売主から買主宛に送付される商取引上の計算書である。取引当事者にとって少なくとも契約法上、インボイスによって権利義務関係が法的に基礎づけられることはない」と述べている¹⁴⁴。

また、インボイスは、税務のための特定目的で使用される証憑のため、取引当事者間における私法上の効果が有効になるには、別途、取引当事者間で交わされた契約書ないし約定書、請求書、注文書、領収書などが必要になると考えられる。インボイスは、付加価値税法上一定の要件を満たした事項が記載され、それを保管することにより、登録仕入課税事業者が仕入税額控除を行う際に、課税庁に対してその仕入税額控除の資格が存在することを証明する証拠資料にすぎない。つまり、「インボイスの根本的な目的は、登録事業者間において取引が行われたという書類であり支払の基礎となるということ」である¹⁴⁵。このように、インボイスが、仕入税額控除を証明する証拠書類にすぎないという点の認識が不足しているため、あたかも、インボイスの取得時に、仕入事業者が仕入税額控除の権利が当然に付与されて、国に対する租税債権として確定しているかのような誤解を与えてしまうことになる。つまり、インボイスが、取引当事者にとって、あたかも「有価証券」ないし「金券」のごとく取り扱えるかのような誤解を生じさせている。また、この誤解を利用して、インボイスを悪用した脱税スキームも横行している¹⁴⁶。

インボイスは、税の累積（カスケード）を防ぐため、取引当事者間（私人間）で、取引が成立し、後日、国との関係で税が成立することを証する税務目的の証憑書類である。税の累積を排除するため、取引当事者間では、取引本体価格の中に、税の概念が入ってこないことを目的としている。

この点については、以下のように考えられる。まず、個別消費税であるたばこ税、酒税、燃料税などは、個別の物品の販売価格に織り込まれて取引される。これに対して、一般消費税に位置付けられる付加価値税は、税の累積を排除して取引の中立性を確保するため、本体価格と付加価値税額を区分する必要があるが生じる。登録事業者間の取引においては、取引価格の中に付加価値税の概念を入れないようにするため、あえて「税」の認識をして、取引当事者間での税の累積を避ける措置が必要であるために、インボイスが発行される。登

¹⁴⁴ 西山由美・前掲注 124) 16 頁。

¹⁴⁵ Rouvinez Jean Daniel, “ Consultation on VAT Invoicing”, *Tax Exective*, Vol. 60, No. 5, p. 379 (2008)

¹⁴⁶ このため、インボイス自体に問題があるとしてインボイスに関する指令を改正しようとする意見も見られた。Ricard T. Ainworth, “Stopping MTIC –With A 3d Invoicing Directive”, *Boston University School of Law Working Paper*, No.13-3, pp. 1-23, (2013).

録事業者間におけるインボイスの交付時点では、国に対して税額が確定しているわけではなく、あくまでも取引当事者間(私人間)のみでの税の認識を行うための証憑書類であり、金券や有価証券などとは性質を異にする。

このため、仕入税額控除を受ける際の要件として、インボイスの保存が前提となる。インボイスがないと仕入税額控除は受けられないが、インボイス自体に仕入税額控除の権利が表象されているわけではない。インボイス自体が、インボイスが交付された時点での国に対する即時控除請求権であるとか、あるいは金券や有価証券のごとく利用されることが、インボイスを利用した脱税スキームに利用され、インボイス自体の脆弱性を招来させる原因の一つとなっている¹⁴⁷。

「インボイス方式」において、仕入税額控除額が確定するのは、一定の課税期間経過後である。つまり、インボイスの交付時点ではなく、課税期間終了後の申告時点で仕入税額が確定する。集められたインボイスに記載された仕入税額の合計額が、後日の税務申告の際に全額控除できるわけではない¹⁴⁸。課税期間終了後の課税売上割合によって、控除できる仕入税額が限定されてくるからである。つまり、一課税期間経過後に、その課税期間に対応するインボイスがすべて集計され、非課税取引や課税対象外取引などを加味して、課税売上割合を算出し、仕入税額控除が算定されることになる¹⁴⁹。この仕入税額控除額の算定は、課税期間経過後に初めて計算できることとなるのである¹⁵⁰。また、インボイス方式を採用しているほとんどの国では、インボイスの保管と同時に、取引の帳簿記録の保管を義務付けている¹⁵¹。これは、インボイスとともに帳簿記録の重要性が認識されているのと同時に、インボイスのみの保管だけでは仕入税額控除は認められないことをあらわしている¹⁵²。

¹⁴⁷ ただしインボイスは、ファクタリングに利用されているため、金券と誤解を受けやすい側面もある。Michcael Bogin & Mark Borkwski, “Factoring for future success”, *CMA Management*, Vol 76, (2002) p. 12.

¹⁴⁸ Antonio Calisto Pato & Marlon Marques, *Fundamentals of VAT January 2015*, p.136 , (Easy go Tax, 2015).

¹⁴⁹ EU では、インボイスに関する会計基準が各国で異なっていることが、処理を複雑にしているということが指摘されている。Rouvinez Jean Daniel, *supra* note 85, p.384.

¹⁵⁰ Itai Grinberg, *supra* note 142, p.315.

¹⁵¹ Violeta Isai & Riana Iren Radu, “Features of VAT Accounting and Fiscality-History, Practices and Prospects”, *University of Galati*, No. 3, pp. 17-22 (2013).

¹⁵² イギリスでも、記録の重要性は認識されている。Shelagh Pearce & Stephen Taylor, “ CCH British Tax Guide Value Added Tax”, *Wolters Kluwer*, pp. 387-388 (2014-2015).

登録販売課税事業者は、一定の要件を満たすインボイスを発行して登録仕入課税事業者に交付する¹⁵³。登録仕入課税事業者はそのインボイスを受領することによって、後日、申告時に仕入税額控除を行う際の証拠とする。インボイスには、税法によって厳格な形式が定められている。その一般的形式は、取引事業者間双方の住所、氏名は勿論のこと、事業者登録番号、インボイスの書類番号、日付、項目、数量、摘要、金額、税率、税額などが記載されていることとなっている¹⁵⁴。

中でも一番重要なことが、課税事業者登録番号がインボイスに記載されていることである。課税事業者登録番号は、課税庁に対して課税事業者となる際に登録するもので、この課税事業者登録番号が記されることによって、取引相手に対する確認が行えることから、インボイスが有効となる。このように、インボイスには様々な記載内容が定められており、形式的にも厳格である。インボイスにいずれか一つの項目でも記載がされていない場合や、あるいは誤謬があった場合には、原則として、そのインボイスは有効なものとはならない。つまり、仕入税額控除が受けられないということである。また、免税事業者からの仕入に

¹⁵³ Glaser Gareth・Sator Richard L, “ Exective summary of Value Added Taxes:Comparative Analysis”, *Tax Exective*, Vol 45 No 1, pp. 26-36 (1993).

¹⁵⁴ 例えば、EU 指令 2006/112/EC では、インボイスには原則として次の項目の記載が記載されなければならないとされている。

- 発行年月日
- インボイスの通し番号
- 課税事業者番号(VAT ID)
- 取引相手 (EU 域内) の課税事業者番号 (顧客の VAT ID)
- 課税事業者と顧客の正式名称と住所
- 財貨又は役務の内容と数量
- 請求書発行日と財貨の引渡し又は役務の提供日と異なる場合は、その提供日。前受金の場合には前受金受領日
- 現金主義を適用する場合、その旨の表示
- 税率ごとの課税標準額、非課税売上高、税抜き単価、値引・割戻額 (単価に含まれていない場合)
- 適用税率
- 付加価値税額 (特別規定がある場合を除く)
- 供給を受ける顧客が請求書を発行する場合、その旨の表示
- 非課税取引が行われる場合はその旨
- リバースチャージが行われる場合はその旨
- 新車取引の場合はその性能表示
- 旅行代理店・美術品・骨董品に対して特別規定が適用される場合にはその旨
- 中古品、美術品、収集品、骨董品のための特別規定が適用となる場合はその旨
- 税務代理人が付加価値税の納税義務者である場合には、税務代理人の正式名称と住所及び課税事業者番号

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006, Article 266. Antonio Calisto Pato & Marlon Maques, *Commented Recast VAT Directive 2015 Second Edition Janyary 2015*, pp. 246-250 (Easy go Tax, 2015).

については、課税事業者登録番号がないため、課税事業者とは判断されず、原則としてインボイスに基づく仕入税額控除を行うことができないこととなる。このように、インボイス方式については、形式面での厳格性が求められるというところに、最大の特徴がある¹⁵⁵。

では、なぜ、インボイスの形式面に、そのような厳格性が求められるのであろうか、それは、商取引の特徴に由来するところが大きいと考えられる。そもそも、インボイスは、取引当事者間（私人間）で「税」の認識を共有するために作成されるものである。過去の付加価値税がない時代の取引においては、取引当事者間の取引には付加価値「税」という概念は存在しなかった。すなわち、いわゆる「本体価格」のみが取引対象であった。ところが、付加価値税が導入されると、取引当事者間（私人間）における取引において「本体価格」の他に付加価値「税」という概念が認識されることとなった¹⁵⁶。ではなぜ、「税」の概念を認識するかというと、「本体価格」に「税」が混入してしまうと「税の累積」が生じる可能性があることから、いわゆる「税の累積（カスケード）」を避けて「税」の転嫁を最終消費者に確実に行う、という付加価値税の目的遂行のために必要となったからである¹⁵⁷。

ただし、転嫁を確実に行うとしても、商取引の特徴を加味して遂行していかなければならない。商取引の特徴は「多数の取引を集团的反復的かつ迅速に行おうとする¹⁵⁸」という点である。付加価値税が導入されると、この取引の大量性あるいは反復継続性という特徴を加味した上で取引の安全性と信頼性を確保し、なおかつ、取引当事者間で「税」の成立を共有認識する必要性が生じてくる。そこで、商取引の安全性を確保して、「税」の成立を認識するために、インボイスが必要とされるのである。しかも「税」の成立を証明していくためには、取引当事者間で「本体価格」とは区別して、「税」の認識を厳格にしていなければならない。このことは、それ以降の取引の連鎖においても、税の累積（カスケード）を排除して「税」を取引の都度認識し、最終消費者が正確に「税」を転嫁していくために区別が必要となることを意味している。そのためには、各取引段階における「税」の連鎖を厳格に行う必要がある。そこで、商取引の大量性・反復継続性の要請に応えつつ、「税」

¹⁵⁵ Alan Scheck, et al., *supra* note 136, pp. 28-29.

¹⁵⁶ Walter Missorten, “Some Problems in Implementing a Tax on Value Added”, *National Tax Journal (pre-1986)*, Vol 21, No 4, pp. 397-398 (1968).

¹⁵⁷ Francesco Forte, “On the Feasibility of A Truly General Value Added Tax: Some Reflections on the French Experience”, *National Tax Journal (pre-1986)*, Vol. 19, No. 4, pp. 337-340 (1966).

¹⁵⁸ 弥永真生『リーガルマインド 商法総則・商行為法[第2版補訂版]』5頁(有斐閣、2014)。

の連鎖を厳格に行うために、インボイスが発行され、取引当事者間で「税」の認識を行うこととなるのである。

つまり、インボイスの記載事項を厳格にして、取引当事者間で「税」の認識ないし確認を正確に確認していくためにインボイスが発行されるのである。そこで、インボイスには形式面での厳格性が求められることになったと考えられる。

２．「インボイス方式」における相互牽制作用の限界

「インボイス方式」を採用した場合の長所としては、次の２つの点が挙げられる¹⁵⁹。一つは、事業者間における税額転嫁に対する相互牽制作用についてであり、もう一つは、複数税率を導入した場合には、インボイスに税率の区分が明確に表示されているので、「インボイス方式」による方が帳簿方式よりも明確に税の区分ができるという点である¹⁶⁰。

そこで一つめの、税額転嫁に関する相互牽制作用について検討する。取引当事者間において、インボイスを発行・受領するときに、売上側では課税売上げになり、仕入側では課税仕入れになる。この時、インボイスが取引当事者間相互の課税の証憑となり、売上側から仕入側へ引き渡されるわけであるが、お互いが相対峙する利害対立関係者になる。このため、売り手と買い手の相互に牽制作用が働き、正確なインボイスの引き渡しが予定されている。もしインボイスの内容に誤謬や錯誤があった場合には、取引当事者間相互でその

¹⁵⁹ 吉牟田勲教授は、インボイス方式の長所として、次の４点を掲げている。

仕入税額控除の対象となるものは、前段階の販売者が仕送状に取引価格と別記した税額に限られること。

仕入税額控除は、仕送状に記載された税額の合計額を基礎に記載すればよいこと。

税率が複数の時でも、仕入を区分する必要がなく、合計するだけでよいこと。

まとめ発行等により、複雑、多数の取引を整理し、計上期間を簡単にできること。

また、反対に短所としては、次の４点を掲げている。

仕送状（売上）、受取り（仕入れ）整理保管などに、相当の事務量が必要となる。人員、費用もかかること。

売上げ、仕入れが仕送状の発行により明確になり、これらの計数が相手方や税務官署に明確になること（これ自体、短所とは言えないかもしれないが、他の間接税や直接税の調査の資料となると言うことであろう）。

実際に仕入が行われていても、仕送状を収受、保管していないと仕入税額控除が適用できず、また、誤って過少の金額が記載されていた時等の修正等に仕送上の発行が必要となること。

小規模非課税業者からの仕入が税額控除適用されなくなる恐れがあること。

吉牟田勲「帳簿システムの問題点と課題」税経通信 44 巻 8 号 86 頁（1989）。

¹⁶⁰ 例えば、笹川篤史教授は、インボイス方式の論点として、税額転嫁と相互牽制について考察を行っている。笹川篤史「インボイス方式に関する論点についての考察」経営と経済 93 巻 3 号 117 頁（2013）。

内容を是正することが期待されている。この取引当事者間での相互牽制作用が、「インボイス方式」が持つ最大の利点と言われている¹⁶¹。このような、「インボイス方式」における取引当事者間の相互牽制作用を評価する意見は、数多くみられるところである¹⁶²。

ところが、このインボイスの取引当事者間での相互牽制による適正・適法化作用については、次の点で疑問が生ずる。例えば、取引当事者間同士が結託等をして、意図的にインボイスを不正利用をした場合、あるいは取引当事者の一方が、意図的に不正利用をした場合には、当然のことながら、相互牽制機能は、十分に作用しないと考えられる¹⁶³。取引当事者間の相互牽制作用が機能していくためには、取引当事者間が、適正・適法な取引を行うことが前提であると考えられる。つまり、売り手と買い手の両者が結託してインボイスを不正利用した場合や、売り手が不正利用した場合、買い手が不正利用をした場合、それぞれ、インボイスの相互牽制作用が機能しない可能性が生じる。また、もう一つの大きな問題は、たとえ売り手と買い手が適正・適法な取引を行ったとしても、それ以前の段階の取引に不正や脱税があった場合に、問題が発生する可能性がある。すなわち、前段階の取引以前で不正等があり、適正・適法な取引のチェーンが連鎖していなくても、実際に、真偽のほどは分からずとも、インボイスがあれば、仕入税額控除は可能となる。また、このような、前段階以前での取引の適正・適法性をチェックする術を、仕入事業者は持ち合わせていないしそのような権限も与えられていない。このように、偽のインボイスにより仕入税額控除ができてしまう可能性があるのは、インボイス自体の持つ脆弱性から発生すると考えられる。

このインボイスの脆弱性については、次のように説明できる。インボイスが、事業者間で取り交わされた時点では、インボイスに記載された税額は、取引当事者間でのみ「税」として認識されて、成立したにすぎず、インボイス自体に、国家と納税者の関係を確定させる公的な行政文書あるいは税務申告書としての機能はないと考えられる。あくまでも、

¹⁶¹ この点について、沼田博幸教授は「売り手の納税義務と買い手の税額控除の権利は直接的な関係を有している」と述べられている。沼田博幸「消費課税におけるインボイスの役割について - EU/VATにおけるインボイス制度の改革を参考として」会計論叢 5号 16頁(2011)。また、林正寿教授もインボイス方式においては「効果的な納税者間の相互チェック制度といえる」と述べられている。林正寿「仕入税額控除方式の検討 - 税額票方式 (invoice method) の導入 - 」税経通信 49 巻 7 号 91 頁 (1994)。

¹⁶² 帳簿方式よりもインボイス方式への移行について賛成意見としては、下記の文献がある。林正寿・前掲注 161) 92 - 98 頁。沼田博幸・前掲注 161) 13-55 頁。橋本恭之「消費税の益税とその対策」税研 18 巻 2 号 50 - 53 頁 (2002)。

¹⁶³ Alan Scheck et al., *supra* note 136, pp. 133-134.

取引当事者間の商取引に帯同して成立した「税」を認識する証憑として、取引相手が付加価値税を賦課しているということを証明しているにすぎない。登録販売課税事業者と登録仕入課税事業者の間に、「税」の認識に関するある種の信用が成立している。したがって、取引時点では、「税」の成立が認識されるのみであり、国家に対して「税」が確定されているわけではない。つまり、インボイスに記載された税額は、取引時点では租税債権ではなく、取引相手との間に成立した付加価値税額の証明にすぎないからである。

インボイスは、税額票ともいわれるものの、何か一種の国に対する公的効力が付与されていたり、租税債権として成立しているかという点、そのような公的効力は生じていない。しかも、インボイスのみでは、租税債権として機能しない。インボイスだけでなく、取引の事実、帳簿等への記入や保管などの要件を満たして初めて控除可能となるのである。しかし、B to B の取引においては、インボイスが、あたかも公的な効力が付与された租税債権として取り扱われることによって、詐欺などの脱税に利用されるインセンティブが非常に高くなるのである。ややもすると、金券と同様に扱われてしまうことが、「インボイス方式」の最大の欠点である。

そして、インボイスを発行することにより、事業者間での相互牽制作用が効くわけではなく、商取引そのものに対して、取引当事者間の相互牽制作用が働くものと思われる。売り手と買い手の力関係はあるので、税の転嫁が行われ易いように配慮する必要があるが、インボイスを発行しなければ、税額転嫁が正確に行われれないという考え方は、正しくないと思われる。

3．インボイスの正当性と真実性について

「インボイス方式」において特に問題となることは、前段階までの取引が適正に行われてきたかどうかを把握する術を、仕入事業者は持ち合わせていないということである。ここでは、インボイスの正当性・真実性をめぐる立証責任が問題となってくる。以下では、このインボイスの正当性・真実性をめぐる立証責任を検討する¹⁶⁴。

¹⁶⁴ 金子宏教授によると、「租税確定の取消処分を求める訴訟において、課税要件事実について納税者と租税行政のいずれかが客観的立証責任を負うかについては、二つの見解が対立している。」とされ、「第一の見解は、行政行為の公定力を根拠として、処分が違法であることについては原告が全面的に立証責任を負うとする考え方」であり、「第二の見解は、租税確定処分を求める訴訟が、債務不存在確認訴訟と実質を同じくすることに着目して、この場合にも民事訴訟の通説である法律要件説に従って立証責任が配分されるべきであるとする考え方である」と2つの見解を示されている。そして、「租税行政が確定処分を行うためには、課税要件事実

インボイスは、登録課税仕入事業者が自ら作成するものではなく、取引先の登録課税販売事業者が作成するものである。その取引相手が作成した書類が、登録課税仕入事業者が自らの申告に際しては、一種の証拠書類となる¹⁶⁵。そして、このインボイスを集計し、後日、仕入税額控除の集計表と調整計算を行うことによって、仕入税額控除の要件を満たすこととなり、申告の際に、仕入税額が「控除」として認められることとなる¹⁶⁶。

また、後に税務調査があった場合に、問題があれば、インボイスを提示して、仕入税額控除の正当性・真実性を証明することとなる。インボイスの作成者は、当然のことながら、取引相手の登録販売事業者になる。取引を行う場合に、インボイスは、誰もが発行できるわけではない。実際に、税務署に事業者登録をした者で、所定の要件を充足したもののみ、インボイスの発行が認められる。

そうすると、インボイスを受け取る側の納税義務者である登録仕入事業者としての責任は、ただ単に、インボイスを保管していればいいのか、あるいは取引相手の確認につき、善管注意義務のような義務を尽くす必要があるのか。さらに進んで、取引相手の真実性及び正当性を、民間の第三者機関等による与信等により確認する必要があるのか。あるいは、EUが行っている VIES(VAT Information Exchange System)¹⁶⁷のように、特定の公的機関を設けて取引相手の確認が行えるようにするのか。その確認の程度が問題となってこよう。

ここで簡単に、インボイスを発行する課税販売事業者の一般的な登録手続と申告手続についてまとめる。取引を行う場合、事前に事業者登録を税務署に行い、税務署より事業者登録番号を取得する。この事業者登録番号をインボイスに記載する。取引の相手方

の認定が必要であるから、原理的には第二の見解が正当であり、課税要件事実の存否及び課税標準については、原則として租税行政庁が立証責任を負うと解すべきである。ただし、課税要件事実に関する証拠との距離を考慮に入れると、この原則には利益状況に応じて修正を加える必要があろう」と述べられている。そして、確定申告記載の課税要件事実をその申告者が争う場合には、「立証責任は原告が負うと解すべきである」とされている金子・前掲注4)710 - 812頁。本稿でも、この見解に従って、インボイスの立証責任は、第一義的には原告(納税者)にあると考えて論を進めていく。

¹⁶⁵ どの時点で法定書類になるかは解釈の余地があり、別途考察する必要がある

¹⁶⁶ ここで注意すべきは、「具体的にインボイス制度を採用すると、インボイスを集めて、それそのものを電卓のようなもので集計し、売上に係る消費税税額等や仕入税額に係る消費税額などを集計するというイメージがあります。しかし、EU 諸国での集計はそのようなことはありません。電卓で集計するような原始的な処理ではとても間に合いません。どのようにしているか」といふと、帳簿に転記し、現在ではコンピューター処理をし、集計するのです。」多田雄司「最近の消費税を巡る諸問題」租税研究 567 号 19 頁(2003)。

¹⁶⁷ 取引相手が登録課税事業者であるかを判定するシステムのことをいう。

は、所定のインボイス記載要件を満たしたものを取引の際に交付する。仕入事業者は、取引の際に取引相手よりインボイスの交付を受ける。仕入事業者は、課税(対象)期間のインボイスを計算書に集計し、その計算書を申告書に添付する¹⁶⁸

この計算書を申告書に添付することによって、初めて仕入税額控除が可能となる。取引相手と長年にわたり商取引を行っていて、信頼関係が濃密であるような正当・真実な取引相手の場合は、取引相手の素性等もよく知れているため、取引相手が真実であるとの蓋然性は高く、発行されるインボイスも正当・真実であると認識される場合には問題は生じない。

特に問題となるのは、取引相手が、詐欺・なりすまし等により、取引の際に虚偽のインボイスを作成・交付した場合である。つまり、課税事業者としては、取引相手も正当・真実であり、インボイスも正当・真実であると信じて善意・無過失で取引を行った場合における、課税事業者に対する仕入税額控除の取扱いをどのように考えるかである。

また、違法行為とはいえないまでも、取引相手が国外にある場合や通信販売などを行っている場合や、一度限りの取引であったり、複合的な取引の場合にも、その確認方法については問題が生じてこよう¹⁶⁹。結局のところ、「インボイス方式」では、取引相手方の確認につき、特別の規定ないし公的な権力が付与されなければ、そのインボイスを受領した事業者側の主張・立証については、一定の限界があるということである¹⁷⁰。

¹⁶⁸ なお、実際の実務においては、インボイスの計算書は、特別に作成するのではなく、会計のシステムに取り込まれていて、他の会計帳簿とともに、条件の出力指示をすると自動で集計され計算されるシステムになっている。

¹⁶⁹ とくに、国境を越えてクロスボーダーで行われる電子商取引などの場合には、問題がより一層複雑になってくる。この点については、渡辺智之『インターネットと課税システム』43 - 52 頁（東洋経済新報社、2001）を参照のこと。

¹⁷⁰ もしも、相手方の確認につき特別な公的権力のようなものが付与されると、結果として仕入税額控除の法的性質も変わってしまうと考えられる。

第 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

前章では、EU 型付加価値税制度について検討し、「インボイス方式」の規定や特徴を明らかにした。本章では、前章で明らかになった「インボイス方式」の概要をもとにして、インボイス方式の問題点について検討し、インボイスの脆弱性について検討する。

第 1 節では、EU におけるインボイス方式の問題点について検討する。具体的には、EU で問題となっている「偽インボイス」を用いた脱税事例について検証を行う。また、インボイスを用いた「カルーセルスキーム」といわれる脱税事例や、そのほかの問題事例を紹介する。さらに、そのような脱税を誘因するインボイスの脆弱性について検討を行う。

第 2 節では、EU 諸国とイギリスにおける付加価値税収入のギャップ分析と付加価値税の漏出対策について触れる。EU では、付加価値税の漏出が著しいため、実際の付加価値税収と理論上の税収ギャップが大きな社会問題となっている。そこで、付加価値税収のギャップを分析して、さらににその原因について明らかにする。次に、イギリスは、「インボイス方式」に関する分析を詳細に行っているので、イギリスにおける事例について検討する。その上で、付加価値税の漏出対策としては、どのような手段が取られているのか考察する。

第 3 節では、EU における仕入税額控除をめぐる CJEU の裁判例と、イギリスの仕入税額控除をめぐる裁判例について紹介する。これにより、EU における仕入税額控除を巡る取扱いの動向や問題点が明らかになる。そして、インボイスと仕入税額控除の関係が、どのような関係にあるのかを改めて検証する。

第 1 節 「インボイス方式」の問題点

本節では、EU における「インボイス方式」の問題点について検討する。第 1 款では、偽インボイスの問題について検討し、EU で問題となっている「偽インボイス」を用いた脱税事例について検証を行う。第 2 款では、そのような脱税を誘因するインボイスの脆弱性について考察を行う。

第1款 偽インボイスの問題

インボイス方式を導入すると、偽インボイスの問題が生じる可能性が極めて高くなる。特に、付加価値税を採用した国で、偽インボイスの流通が大きな問題となっている。EU で問題となっている MTIC 脱税(Missing Trader Intra Community Fraud)などはその典型である¹⁷¹。この MTIC 脱税は、事業者自身が消失してしまうことにより行われる。この MTIC 脱税においては、回転木馬型脱税(カルーセルスキーム: Carousel Fraud)が代表的なスキームであり、EU の付加価値税の税務行政に、深刻な被害をもたらしている¹⁷²。

MTIC 脱税は、次のように説明される。まず、図表 2 - 1 にあるように、EU 加盟国 1 と EU 加盟国 2 の 2 か国があるとする。そして、加盟国 1 には事業者 A があり、加盟国 2 には B、C の 2 事業者があるとする。事業者 B がこの MTIC 脱税の詐欺の中心的首謀者である。事業者 A と事業者 C は、仲介業者かあるいはこのスキームの仕組みを知らない事業者である。そこで事業者 A から事業者 B に対して、付加価値税抜本体価格 100 万ユーロの取引が行われると仮定する。また、課税期間における取引は、この 100 万ユーロの取引のみであるとする。また、加盟国 2 の付加価値税率は 20% であると仮定する。このとき、事業者 A の取引は、加盟国 1 から加盟国 2 への輸出に該当するので、輸出国である加盟国 1 では、EU 域内輸出免税となり、事業者 A は付加価値税が課されず、輸入国である加盟国 2 で事業者 B は、加盟国 2 の課税庁に対して、リバースチャージにより輸入国の税率で付加価値税を支払う義務が生じる。

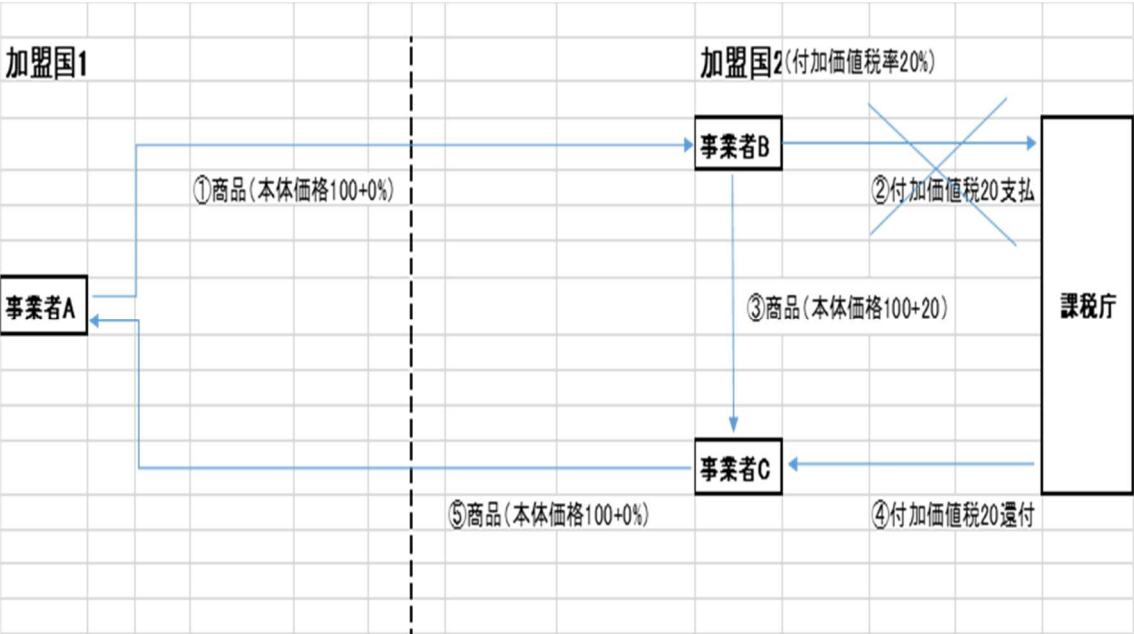
この点を図表 2 - 1 で解説すると、次の様になる。加盟国 1 の輸出国では、域内輸出免税により、事業者 A は付加価値税が課されないことから、付加価値税抜きの本体価格 100 万ユーロで加盟国 B に域内輸出が行われる。一方、事業者 B は 100 万ユーロの域内輸入であるので、100 万ユーロで輸入を行う。この時、事業者 B は、加盟国 2 の課税庁に対して、リバースチャージにより、付加価値税相当額 20 万ユーロを支払う義務が生ずる。ところが、この事業者 B は、疑いのない第三者の成りすました付加価値税登録番号を使うか、あるいは事業者 B 自身で事業者登録番号を登録して、税務当局が行動に出る前に単に消えてしまう。このように、事業者 B が付加価値税の調査を受ける前に、事業者 B は仕入れに

¹⁷¹ このスキームは国境をまたぐ取引を利用して、偽インボイスをもとに脱税を行うスキームである。これによる脱税額は推計値で 1630 億ユーロにもなる。詳しくは、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」産業研究所 15 頁(2004)。

¹⁷² Richard Y. Ainsworth, "Stopping MTIC-With A 3d Invoicing Directive", *Boston University of Law Working Paper*, No. 13, pp. 1-23 (2013) .

係る付加価値税を持ち逃げしてしまう。つまり、付加価値税 20 万ユーロを支払うことなく消失してしまう。

図表 2 - 1



出所 Joep Swinkels, “Carousel Fraud in the European Union”, *International VAT Monitor*, March and April , 2008, p104. (なお、一部変更を加えている。)

他方、事業者 C は、バッファカンパニー(Buffer company)と呼ばれている。事業者 C は事業者 B より偽のインボイスを発行され、付加価値税抜本体価格 100 + 付加価値税 20 を請求され、事業者 B に合計 120 万ユーロを支払う。事業者 B は事業者 C から本体価格 100 と付加価値税 20 を得ることになる。また、事業者 C は事業者 B から仕入れた商品を、さらに、加盟国 1 の事業者 A に販売するとする。このとき、事業者 C は、域内輸出免税に該当するので、事業者 B に支払った付加価値税 20 について課税庁より還付ないし税額控除を受ける。ここまでが、MTIC 脱税の典型的な例である。

さらに、カルーセルスキームの場合、事業者 C から事業者 A に対する販売が行われる。事業者 C は事業者 A に対して、付加価値税抜きの本体価格 100 万ユーロで輸出を行う。この場合、事業者 B と事業者 A は、通常通りの取引どおり、事業者 C は域内輸出免税となり、事業者 A は域内輸入として、リバースチャージが適用され、通常通り付加価値税を支払う。このように、一連の循環取引の中に、事業者 B の作弄的な脱税が含まれているこ

とが特徴である。本ケースは、説明を平易にするため、事業者が ABC と 3 者だけであるが、間に複数の事業者が介在することにより、さらに脱税の実態が解らなくなる仕組みを取っていることが多い。事業者 B は付加価値税の不正還付を受けることが最終目的であるため、このスキームには、移動のしやすい、比較的小さな小型で、しかも高付加価値の商品が利用される傾向にある。一例を挙げれば、コンピューターのチップやメモリーなどのコンピューター関連の移動の簡単な小型で高価な商品が利用される傾向にあり、薄利で販売する。そして、販売先は商品を転売していき、最終的には、事業者登録された正当な事業者販売される。そして、商品は次々と転売されて、最終的に、元の取引業者に戻ってしまい、取引が循環していくようなスキームである。

取引循環の全体を見ると、すでに事業者 B は消失してしまっているため、結果として、課税庁は 20 万ユーロの税収ロスと 20 万ユーロの還付を行うことから、合計 40 万ユーロの税収ロスが生じることとなる。このように、カル - セルスキームでは、事業者 B が、首謀者となり、善意の第 3 者を巻き込んで循環取引が行われ、B が付加価値税を支払わずに、消失してしまうことが、大きな問題となっている。

第 2 款 インボイスの脆弱性

本款では、インボイスの持つ脆弱性について検討を行う。インボイスに脆弱性があると、仕入税額控除が、完全に行われないことから、転嫁が完全に行われなくなってしまう。そうすると、結果として、最終消費者にすべての付加価値税を転嫁できなくなることになる。そこで、インボイスの脆弱性について考察する。

1. インボイスの脆弱性の原因

インボイスの問題は、仕入税額控除のあり方にも影響を与える¹⁷³。例えば、事業者が偽のインボイスと知らずに、外見は真正のインボイスと変わりなく、形式上有効ではあるが、実は偽インボイスを所持していた場合について考える。偽のインボイスが流通している場合、取引当事者間での相互牽制には限界があると考えられる¹⁷⁴。事業者が申告をしてから、後日、課税庁による税務調査が行われた時になって、初めてその真実が分かるこ

¹⁷³ Deliman Eugen et al., "The Value Added Tax and The Evasion Chain of Communitariant Vat", *Economic Science*, Vol . 20, No. 2, P. 347 (2011).

¹⁷⁴ *Id.*, p. 350.

となる¹⁷⁵。というのも、事業者自身が取引をする際には、取引相手の確認につき一定の限界があると考えられるからである。

仮に、取引相手から入手したインボイスが偽物であったとする。そして、その件が調査によって発覚した場合に、仕入税額控除を認めるかという問題がある¹⁷⁶。この場合、「インボイス方式」であれば、法形式上有効なインボイスを所持しているのであるから、少なくとも善意無過失などのケースでは、仕入税額控除を認めるべきであるという意見と、偽のインボイスについては、形式性を重視して、仕入税額控除を一切認めるべきではないという意見に分かれる。いずれにしても、「インボイス方式」を導入すると、偽インボイスの問題は避けて通れない。

なぜ、偽インボイスが発行されるのかであるが、それは、インボイスが取引当事者間で取り交わされるものの、源泉徴収票による不正還付事例と同様に、インボイスが一種の金券のようなものとして作用してしまうことによるところが大きいと考えられる。例えば、源泉徴収の場合の不正還付は、個人所得税の確定申告が前提で行われ、しかも法定調書でもある程度その真偽が捕捉可能である。つまり、源泉徴収制度の場合は、個人対課税庁という民間対行政の関係になるため、課税庁が持っている情報によって、不正還付を事前に感知することが可能である。また、個人所得税の還付先が、本人の銀行・郵便局口座に指定されている場合は、還付口座に還付されるかあるいは郵便局等に本人が出向いた上での還付であることから、後日、不正等があったとしても捕捉し易い。ところが、インボイス方式の場合は、インボイスは販売事業者から仕入事業者に交付される。このインボイスの交付については、事業者間取引であるので、原則として民間対民間という関係になる。民間と民間では、当然のことであるが、課税庁との関係と異なり、インボイスを受け取る事業者には、課税庁のような調査権や捜査権などの国家権力は有していない。また、事業者側で持っている情報も限られている。このようなことから、そのインボイスが真正であるかどうか、事業者が判断するには限界がある。後日、税務調査などが行われて初めて、偽のインボイスと発覚するケースもある。インボイスに記載された税額によって、あたかも金券のような機能を有していると誤解されてしまっていることから、それを悪用しようとする事業者が出てきてしまい、不正還付等が起こるのである。このように、民間対

¹⁷⁵ *Id.*, p. 351.

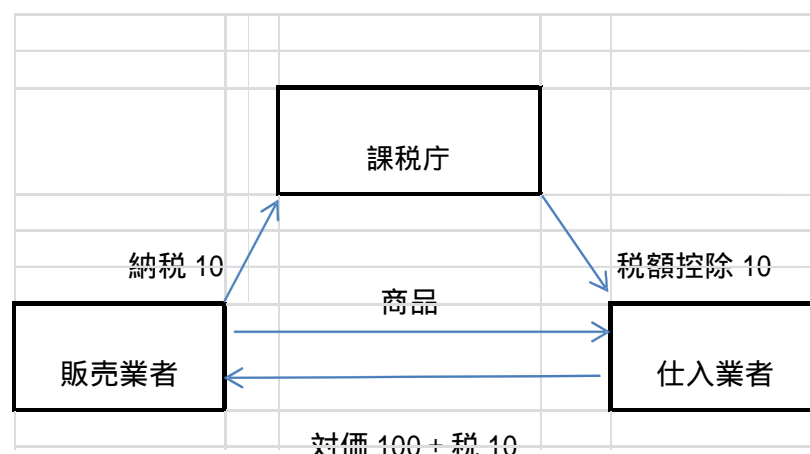
¹⁷⁶ *Id.*, p. 351.

民間の取引の中に、税の認識が介入するということに対して、インボイス自体の持つ脆弱性が認められると考えられる。

2. 「インボイス方式」における取引関係者

一般的に、「インボイス方式」は、図表 2 - 2 のように、販売業者と仕入業者と課税庁のトライアングルで説明されることが多い¹⁷⁷。

図表 2 - 2



図表 2 - 2 では、税率を 10%と仮定している。また、国内での取引を想定する。最初に、販売業者が仕入業者に、対価（本体価格）100 と税額 10 で仕入業者に商品を販売したとする。この時、販売業者は仕入業者に対してインボイスを発行する。この場合、仕入業者は、販売業者に商品と引き換えに、代金 110 を販売業者に支払う。販売業者は、代金 110 を受け取る。

そして、販売業者は、税務署に 10 の納税をする。一方、仕入業者は、インボイスをもとに 10 の税額控除を行う。この時、インボイスの一番の長所は、インボイスが発行されると、インボイスを受け取った課税事業者が、そのインボイスに記載されている事項について、「自らの付加価値税の申告に際して控除対象金額を把握できることにある¹⁷⁸」と認識している点であるとされている。この他にも、インボイスは登録事業者のみが発行できるた

¹⁷⁷ 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 56 頁（2002）。

¹⁷⁸ 千田裕 = 今井正和・前掲注 177）56 頁。

め、免税事業者は登録できず、インボイスが発行できない。したがって、免税事業者からの仕入税額控除を行うことができないこととなっている点が挙げられている¹⁷⁹。

税額転嫁の前提として、インボイスが発行されることにより、「売り手の納税義務と買い手の税額控除の権利は直接的な関係」を有することになるとされている¹⁸⁰。そして、「インボイス方式」を採用している国では、むしろ、「インボイスの発行により納税義務が確定し、インボイスの受取りにより税額控除の権利が確保される」という意見がある¹⁸¹。すなわち、インボイスさえあれば、仕入税額控除が認められると誤解されているところに大きな問題がある¹⁸²。

販売側で、インボイスの発行によって直ちに納税義務が確定し、仕入側で、インボイスの受取りにより税額控除の権利が確保されるという考え方については、次の点で疑問が残る。まず、納税義務の確定は、課税資産の譲渡等すなわち取引毎に発生すると考えられる。ただし、これはあくまで対税務署との関係であり、取引当事者間との関係を表しているものではない。また、免税売上高を超えて販売した場合など、一定の要件を満たす場合に初めて認められるものであり、販売業者は、直ちに納税義務が発生するわけではない。また、仕入業者は、インボイスを受け取っただけでは仕入税額控除が認められるわけではない。当然に、仕入側はインボイスの保管以外に、仕入税額控除の要件を満たさない限り、税額控除の権利は確保されないと考える。このように、インボイスを発行して、販売側と仕入側それぞれが、それぞれの要件を満たさない限り、売上側の納税義務や仕入側の仕入税額控除は認められないと考える。

つまり、現行の「インボイス方式」の考え方によると、販売側では、単に、インボイスを発行して、インボイスを引き渡しただけでは、取引の都度ごとには納税義務は発生しない。また、仕入側では、単にインボイスを所持しているだけでは、仕入税額控除は認められない。なぜならば、課税事業者間（民間同士）の取引においては、私法の射程内における商業取引の範囲であり、「租税」という公法概念が介入することなく、あくまでも私法の中で取引価格が成立することによって、商取引が成立し、完結していくと考えられる。つまり、取引当事者は、課税庁のような何らの徴税に対する公的権力を有しているわけでは

¹⁷⁹ 千田裕＝今井正和・前掲注 177) 56 頁。

¹⁸⁰ 沼田博幸「消費課税におけるインボイス制度の役割について」会計論叢 5 号 16 頁(2011)。

¹⁸¹ 沼田博幸・前掲注 180) 18 頁。

¹⁸² インボイスがある種の債権化して、流通してしまう。Deliman Eugen, *supra* note 173, p. 348.

なく、また、インボイス自体にそのような効力があるわけでもない。あくまでも、インボイスは、課税がなされたことを証明して、仕入税額控除を行うための証拠書類の一種にすぎない。

このように、取引の本質が重視されるのではなく、形式的なインボイスが、商取引で重視されることによって、実際のインボイスとの役割とは別な形での利用がなされてしまう可能性が生ずる。インボイスの流通市場が形成されてしまうことにより、インボイス自体にある種の金券あるいは金融商品のような価値が形成されると誤解されて、実際の商品等の物流とは別の機能をしてしまう。そこで、あらかじめ、脱税目的でインボイスを利用することを目論む者が出てくる。このように、脱税目的ないし租税回避目的でインボイスを利用される可能性が高いという点が、インボイス方式の脆弱性である。

また、「インボイス方式」のもう一つの短所として、原則としてインボイスを取引の都度発行・保管しなければならず、事業者にとって多大な事務コストが発生し、事業者自身にとって重い負担になっているという点がある¹⁸³。

第2節 EU 諸国における付加価値税収ギャップと仕入税額控除

EU 加盟国では、理論的な付加価値税歳入額と実際の付加価値税徴収額との間に大きなギャップが生じている¹⁸⁴。これは、本来収受されるべき付加価値税歳入が、徴収されておらず、税収が脱漏していることを示している。この脱漏の原因の一つは、脱税によるものである¹⁸⁵。EU では、付加価値税の脱税事例が後を絶たない。この脱税の原因の大きな原因の一つとして、インボイスを利用したスキームが横行していることが挙げられる。本節では、「インボイス方式」の問題点を明確にするため、「インボイス方式」を巡る脱税問題について更に詳しく事例検討を行う。

¹⁸³ 千田裕 = 今井正和・前掲注 177) 56 頁。

¹⁸⁴ VAT のギャップには、政策上から生じる政策ギャップとコンプライアンス上生じるコンプライアンスギャップがある。Barbone Luca et al., “Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States”, *Center for Social and Economic Research*, No. 116, pp. 25-35 (2013).

¹⁸⁵ 付加価値税のギャップ内容を分析しているものとして次の文献がある。Hana ŽÍDKOVÁ, Jan PAVEL, “What Causes VAT Gap?”, *Ekonomický časopis*, No. 64, pp. 811-826 (2016).

そこで、第 1 款では、EU 諸国における付加価値税収ギャップ分析を行いその内容を確認する。第 2 款では、イギリスにおける付加価値税収ギャップ分析を行なう。第 3 款では、付加価値税における問題対策について検討する。

第 1 款 EU 諸国における付加価値税収ギャップ分析

近年、EU においては、付加価値税の脱税事例が後を絶たない¹⁸⁶。脱税が起これば、本来徴収されるべきであろう付加価値税の理論的な歳入推測値と実際の徴収税額との間に税収ギャップが生じることとなる(以下、このギャップを「付加価値税収ギャップ」という。)¹⁸⁷。そこで、本款では、EU における付加価値税収ギャップについての実証研究をもとに、検討していくこととする¹⁸⁸。付加価値税収ギャップを付加価値税の理論的な推計税収入 (VAT Total Theoretical Liability、以下「VTTL」という。) で除した数値は、付加価値税収ギャップによって表される税収漏出の指標と考えられる¹⁸⁹。この指標は、EU から委託された CPB(Netherlands Bureau Economic Policy Analysis)をリーダーとする複数の合同研究機関の調査により算出されている。この機関の調査(図表 2 - 3)によると、2015 年の EU 加盟 27 か国の付加価値税収ギャップ総額はおおよそ 1,514 億ユーロであった。実際の付加価値税徴収額に対する理論上の付加価値税歳入額の割合(付加価値税収ギャップ(階差)) は 2.77%であり、中位の値は 10.85%であった¹⁹⁰。また、2014 年の EU 加盟 27

¹⁸⁶ ミッシェル教授(Michel Walpole)は、付加価値税の脱税問題は、EU だけの問題ではなく、世界的な大問題であるとして、付加価値税の脱税に関する測定方法と解決方法の理論的な示唆をしている。Michel Walpole, “Tackling VAT Fraud”, *International VAT Monitor*, September/October, pp. 258-263 (2014).

¹⁸⁷ 脱税以外にも付加価値税のギャップは生じる。脱税以外の付加価値税のギャップの原因には様々なものが考えられる。例えば、軽減税率や非課税、政府や公共部門の消費などが掲げられる。ここでは、議論を明確化するため、脱税のギャップを中心に述べていきたい。

¹⁸⁸ MTIC Fraud については、税務署の承認を含めた電子化により対処しようとする動きがある。Fabrizio Boreselli et al., “Digital VAT Carousel Fraud: A New Boundary for Criminality?”, Working Paper n.170 Dipartimento di Economia e Diritto (Università degli studi di Roma la Sapienza Roma) 23 Jun 2015, pp. 1-35.

¹⁸⁹ なお、VTTL は VAT Total Theoretical Liability の略である。この VTTL はトップダウン方式と呼ばれている。この計算方法は次の通りである。 [i:最終消費者によって消費された課税対象購入額]Value1 × 付加価値税率 i + [j 生産時に免税対象となったすべての中間投入財]Vaue2 × 付加価値税率 j となる。これは、すべての最終最国民所得により推計された総付加価値税額と政府部門消費、家計消費、自家消費、資本部門への投資額などを調整した付加価値税額の合計額より求められる。Center of Social and Economic Reserch Warsaw, “Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report”, *TAXUD*, pp. 7-11 (2015).

¹⁹⁰ ただし、付加価値税の税率の高低と脱漏との間の相関関係はないと実証分析がされている。B.Fathi & M.Esmaeilian, “Evaluation of Value Added Tax (VAT) and Tax Evasion”,

か国の付加価値税収ギャップ総額は、おおよそ 1602 億ユーロであった¹⁹¹。なお、付加価値税収ギャップ平均が 2014 年では 14.09%であり、2015 年度では 12.77%であることから比較すると 1.31%減少していることになる。

ちなみに、2015 年における付加価値税収ギャップの最高はルーマニアの 37.18%で、最低はスウェーデンのマイナス 1.42%となっている。また、EU の中でも大国であるフランス、ドイツ、イタリア、イギリスなどは、GDP に占める付加価値税収ギャップの割合は低い傾向にある。一方、ルーマニア、ラトビア、ギリシャ、リトアニアといった、EU の中でも GDP が比較的低い国々については、GDP に占める付加価値税収ギャップが高い傾向にある¹⁹²。これらの国は、付加価値税の問題ばかりでなく、財政的にも逼迫している状況であることも一因かと思われる¹⁹³。他方エストニアの VTTL が低いのは、税務に関して完全な電子化を図っており、電子による処理が最も進んでいる国であるためであると考えられる¹⁹⁴。

また、付加価値税収ギャップを、EU 加盟諸国と非 EU 加盟国のグループ別に分けたものが図表 2 - 4 である。こちらの図表は、EU 加盟諸国と非 EU 加盟国と古くから EU の加盟国となっている国々のグループ OMS (Old Member States)と新しく EU に加盟した国々のグループ NMS(New Member States)との比較をしていると、図表 2 - 4 のようになる。これによると、付加価値税収ギャップは、2000 年より 2011 年では、EU 加盟国の 14%に対し非 EU 加盟国が 21%であり、EU 加盟国の方が低い。

また、OMS と NMS とでは 2000 年より 2011 年度において、OMS が 13%、NMS が 22%となっており、古くからの EU 加盟国 OMS の方が、新しい EU 加盟国 NMS よりも、付加価値税収のギャップは低いことが分かる。

Current Research journal of Economic Theory, Vol. 4, Iss. 1, p. 4 (2012).

¹⁹¹ *Id.*, p4.

¹⁹² イタリアでは、この VATgap を減少させるため、付加価値税の分離課税方式を 2015 年 1 月 1 日より導入を試みている。Simonetta La Garuta, “Split-Payment Mechanism for Public Bodies”, *International VAT Monitor*, March/April, pp. 94-97 (2015).

¹⁹³ いずれの国も財政的基盤が脆弱であるという共通点がある。

¹⁹⁴ この点については、平成 29 年 5 月に、中里実会長を始めとする政府税制調査会が、エストニアを訪問して実態調査を行っている。詳細については以下の報告書参照されたい (<http://www.cao.go.jp/zei-cho/gijiroku/zeicho/2017/29zen10kai7.pdf>、最終閲覧 2018 年 8 月 30 日)。

図表 2 - 3

付加価値税ギャップ 見積 2014-2015 (EUR million)									
	2014				2015				2015 - 2014
国	付加価値 税収実 際	付加価値 税収理 論値VTTL	付加価値 税 ギャップ 金額 －	付加価値 税 ギャップ ％ ÷	付加価値 税収実 際	付加価値 税収理 論値VTTL	付加価値 税 ギャップ 金額 －	付加価値 税 ギャップ ％ ÷	ギャップ 差額 －
Belgium	27,518	30,496	2,978	9.77	27,547	30,869	3,323	10.76	0.99
Bulgaria	3,810	4,986	1,176	23.59	4,059	5,111	1,052	20.58	-3.01
Czech Republic	11,602	13,916	2,313	16.62	12,382	14,826	2,444	16.48	-0.14
Denmark	24,950	27,868	2,919	10.47	25,470	28,562	3,092	10.83	0.36
Germany	203,081	227,979	24,898	10.92	211,616	233,982	22,366	9.56	-1.36
Estonia	1,711	1,874	163	8.7	1,873	1,969	96	4.88	-3.82
Ireland	11,521	12,628	1,106	8.76	11,955	13,275	1,319	9.94	1.18
Greece	12,676	16,966	4,290	25.29	12,885	17,964	5,079	28.27	2.98
Spain	63,643	69,400	5,757	8.3	68,589	71,092	2,503	3.52	-4.78
France	148,454	170,435	21,981	12.9	151,622	171,735	20,113	11.71	-1.19
Croatia	5,368	5,611	243	4.33	5,689	5,921	232	3.92	-0.41
Italy	97,071	135,376	38,305	28.3	101,034	136,127	35,093	25.78	-2.52
Cyprus					1,517	1,639	122	7.44	7.44
Latvia	1,787	2,207	420	19.03	1,876	2,287	411	17.97	-1.06
Lithuania	2,764	3,816	1,052	27.57	2,888	3,925	1,037	26.42	-1.15
Luxembourg	3,732	3,823	90	2.35	3,432	3,634	202	5.56	3.21
Hungary	9,754	11,757	2,003	17.04	10,669	12,369	1,700	13.74	-3.3
Malta	642	1,063	421	39.6	684	883	199	22.54	-17.06
Netherlands	42,708	47,050	4,342	9.23	44,879	48,751	3,872	7.94	-1.29
Austria	25,386	28,084	2,699	9.61	26,232	28,589	2,357	8.24	-1.37
Poland	29,317	39,032	9,715	24.89	30,075	39,840	9,765	24.51	-0.38
Portugal	14,682	16,914	2,232	13.2	15,368	17,357	1,989	11.46	-1.74
Romania	11,496	20,116	8,620	42.85	12,939	20,599	7,659	37.18	-5.67
Slovenia	3,155	3,411	256	7.51	3,219	3,406	188	5.52	-1.99
Slovakia	5,021	7,227	2,206	30.52	5,420	7,677	2,256	29.39	-1.13
Finland	18,948	20,159	1,211	6.01	18,974	20,392	1,418	6.95	0.94
Sweden	38,846	38,956	110	0.28	40,501	39,933	-568	-1.42	-1.7
United Kingdom	157,478	176,193	18,715	10.62	181,945	204,156	22,210	10.88	0.26
Total EU-27 *	977,121	1,137,342	160,220	14.09	1,033,822	1,185,230	151,408	12.77	-1.31
Total EU-28					1,035,339	1,186,869	151,530	12.77	
中間値				10.92				10.85	
* EU-27合計値はCyprusを除く。EU - 28合計値はCyprusを含む。									
Source: Study and Reports on the VAT Gap in the EU-28 Member States: 2017 Final Report									
TAXUD/2015/CC/131									
Warsaw, 18 September 2017									

図表 2 - 4

– Average VAT Gap (%), EU-26 and Selected Country Groupings					
	Euro	Non-Euro	OMS	NMS	EU-26
2000-2003	13	22	12	24	17
2004-2007	13	17	12	19	15
2008-2011	17	22	15	24	19
2000-2011	14	21	13	22	17

(Source)

Rockon LLP, “Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States FinalReport”/http://ec.europa.eu/taxation_customs/resources/documents/common/publications/studies/vat-gap pdf, p30.

第 2 款 イギリスにおける付加価値税収ギャップ分析

前款では、EU において付加価値税収ギャップが深刻な問題になっていることから、EU 諸国の付加価値税収ギャップの実態について検討した。その結果、EU 諸国において、付加価値税収ギャップが、年々上昇傾向にあることから、看過できないほどの状況になってきていることが判明した。そこで、これらの付加価値税収ギャップの原因は、どのような内容か検討する。そのためには、付加価値税収ギャップの実態と状況を更に詳しく分析していく必要がある。ただし、EU において、付加価値税収ギャップを個別に開示して、科学的に分析して公表している国は少ない。そのような中、イギリスは、付加価値税収ギャップについて詳細に分析し、公表している。そこで、本款では、イギリスにおける付加価値税収ギャップについての公表資料をもとに、その実体を検討する。

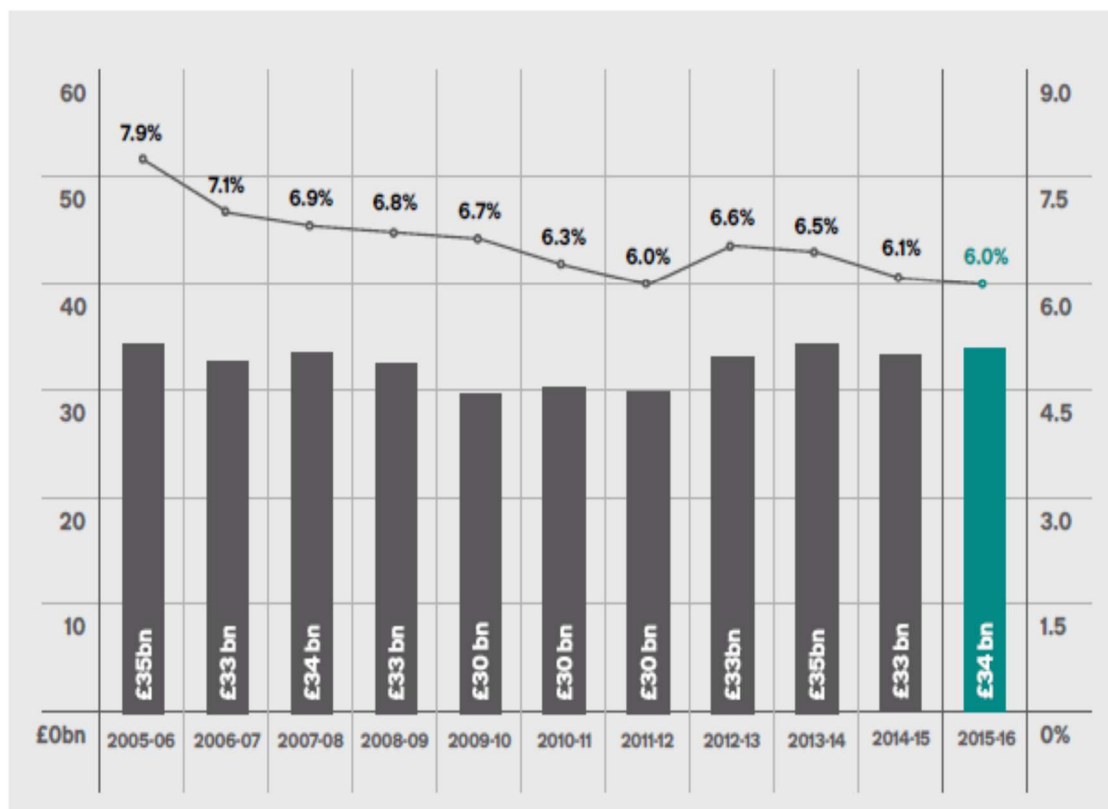
1 . イギリスにおける付加価値税収ギャップ

イギリスにおける付加価値税収ギャップの分析成果は、毎年、イギリス国税庁より、“Measuring tax gaps” という報告書として公表されている¹⁹⁵。この 2017 年度版の報告書（以下、「報告書」という。）をもとに、まず税収ギャップの実態を探り、次に、付加価

¹⁹⁵ <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2013.pdf>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

値税収ギャップの実態とその原因を把握し、分析を試みる。付加価値税収ギャップは、国税庁の内部及び外部から得られた数値をもとに、国税庁が統計分析的手法により解析して、公表されている。この報告書における実際の付加価値税収は、該当年度において、実際に徴収された租税収入の合計をいう。

図表 2 - 5 イギリスにおける 2005 - 2016 年度別の税収のギャップ額と比率



Source: HM Revenue & Customs, “Measuring tax gaps 2017 edition”.

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655097/HMRC-measuring-tax-gaps-2017.pdf

イギリスにおける、2017 年における付加価値税収ギャップは、イギリス全土で 340 億ポンドと見積もられ、税収全体の 6%を占めている。図表 2 - 5 では、2005 - 2006 年度から 2015 - 2016 年度に集計された、付加価値税収ギャップと全体の租税収入に占める税収ギャップとの差額が表示されている。これによると、税収ギャップは、税額にすると 340 億ポンドで、税収の 6.0%を占めるに至っている。2005 - 2006 年度では 350 億ポンド、税収の 7.9%を占めた。2005 年から 2016 年までは、300 - 350 億万ポンドの間で推移してい

る。これを比率にすると、6.0%から 8.0%の間で推移している。税収に占める割合については、2005 年から 2016 年まで、なだらかな減少傾向にあることが分かる。ただし、依然として、イギリスにおける税収ギャップは、全体のあるべき理論的な税収の 6.0%を占めている。

図表 2 - 6 税目別の税収ギャップ

2015 - 2016 イギリスにおける税収ギャップの税別内訳									
137億ポンド								40%	所得税等
126億ポンド								37%	付加価値税
33億ポンド								10%	法人税
30億ポンド								9%	関税
15億ポンド								4%	その他

Source: HM Revenue & Customs, “Measuring tax gaps 2017 edition”.

https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655097/HMRC-measuring-tax-gaps-2017.pdf

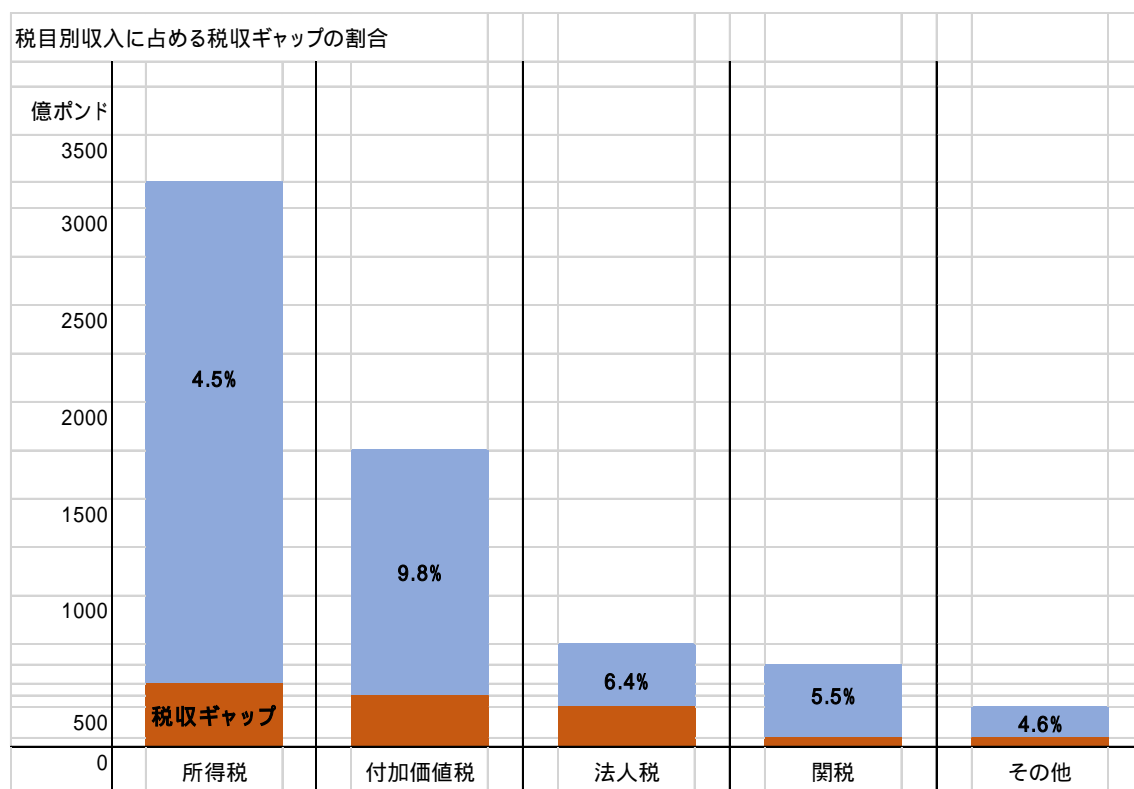
次に、この税収ギャップを税目ごとに区分して考察する。図表 2 - 6 では、2015 - 2016 年における各税目別の税収ギャップ額が示されている。これによると、税収のギャップが一番多いものが、個人所得税で、全体の税収のギャップの 40%を占める 137 億ポンドである。二番目は、付加価値税で、金額にすると、126 億ポンドとなり、全体の税収ギャップの 37%になっている。なお、続いて、法人税の 33 億ポンド 10%、関税の 29 億ポンド 9%、その他 15 億ポンド 4%となっている。

なお、付加価値税(及び個別物品税)は、トップダウン形式によって集計されている¹⁹⁶。

¹⁹⁶ <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-annex2013.pdf>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

このトップダウン形式とは、消費支出データと付加価値税収額を比較することによって求められる方式である。トップダウン形式の目的は、経済統計による消費支出と実際の税収を比較することにより、税収ギャップのレベルを測定することにある¹⁹⁷。

図表 2 - 7



Source: HM Revenue & Customs, “Measuring tax gaps 2017 edition”.

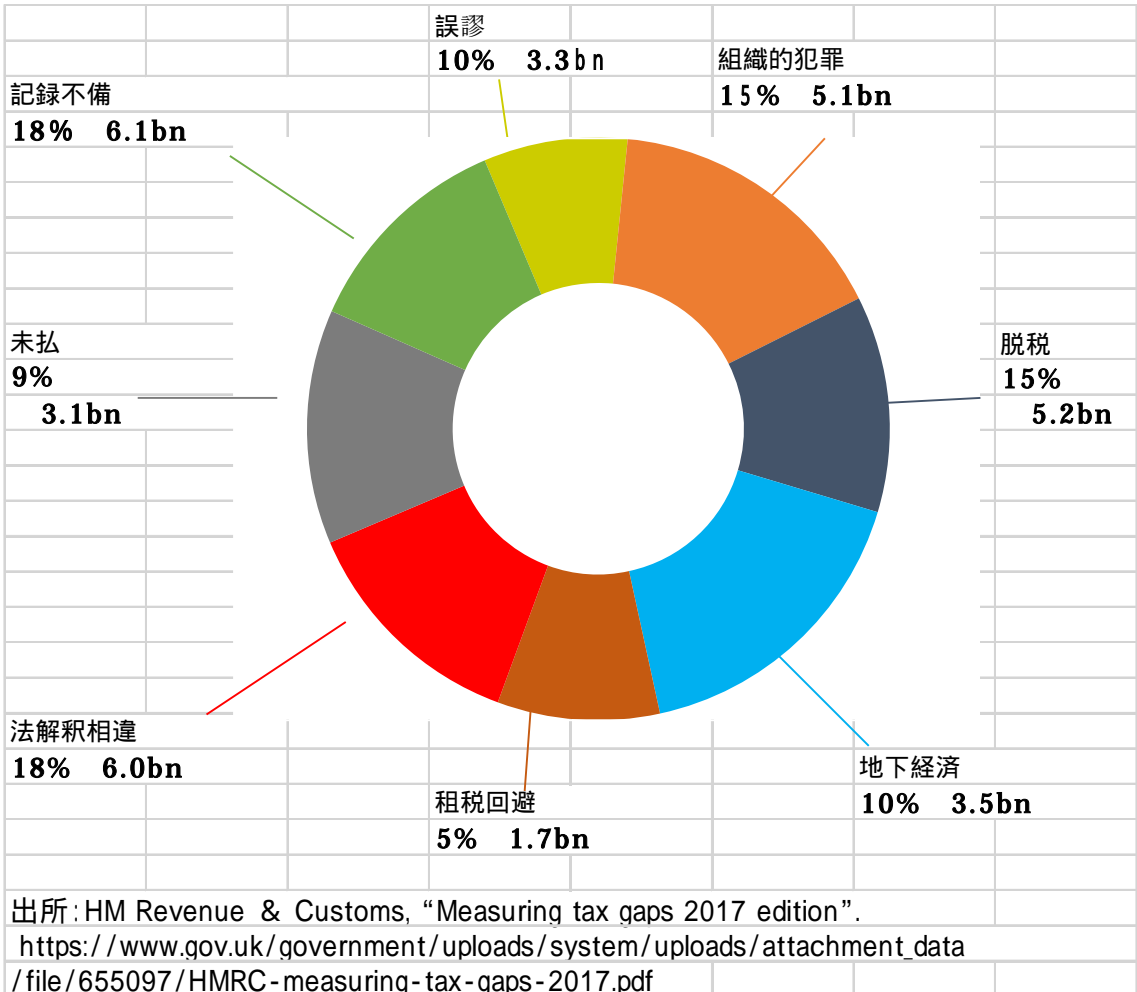
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/655097/HMRC-measuring-tax-gaps-2017.pdf

さらに、図表 2 - 7 では、各税目別収入に対する税収ギャップの割合を示している。この図表 2 - 7 によると、所得税 4.5%、付加価値税 9.8%、法人税 6.4%、関税 5.5%、その他 4.6%となっている。その中でも、ギャップの金額では、所得税等が 137 億ポンドと大きいものの、付加価値税の税収に対するギャップは 9.8%であり、この数値は、他のどの税目よ

¹⁹⁷ 他の個人所得税や法人税などの税目については、ボトムアップ方式を採用している。ボトムアップ方式は企業や個人の経済部門の情報や経営情報による数値から積み重ねあがって計算されていく方式である。

よりも大きな比率になっている。このことは、付加価値税の税収に占めるギャップは漏れが多く、非効率性が生じていると考えられる。特に、税収の 9.8%（約 1 割）が漏れているということは、深刻な問題であると考えられる。

図表 2 - 8 納税者行動別の税収のギャップ原因



また、図表 2 - 8 は、イギリスにおける納税者行動別の税収のギャップ原因別分析図である。それぞれ、法解釈相違 60 億ポンド（全体の約 18%）、脱税 52 億ポンド（全体の約 15%）、組織的犯罪 51 億ポンド（全体の約 15%）、記録不備 42 億ポンド（全体の 12%）、地下経済 35 億ポンド（全体の約 10%）、誤謬 33 億ポンド（全体の約 10%）、未払 31 億ポンド（全体の約 9%）、租税回避 17 億ポンド（全体の約 5%）となっている¹⁹⁸。このよ

198 ここで使用されている単語の説明をすると、地下経済(Hidden economy)とは、国税局に把握されていない地下経済による収入をいう。つぎに、脱税(Tax Evasion)は、故意による情

うに、付加価値税税収ギャップは、故意による事業者の意図により起因しているものがほとんどである。

2. イギリスにおける付加価値税収ギャップの原因

次に、イギリスにおける付加価値税収ギャップについて、イギリス国税庁の公表数値を基にさらに詳細に分析する¹⁹⁹。

図表 2 - 9 は、年度別の付加価値税の税収理論値と税収実額と漏出原因などが記されている。イギリスにおける 2015 - 2016 年における税の漏出は、126 億ポンドと見積もられている。また、付加価値税の理論的な推計税収 (VAT Total Theoretical Liability,

以下、「VTTL」という。)に占める税の漏出割合は 9.8%となっている²⁰⁰。この中には、MTIC 脱税が 5 億ポンドから 10 億ポンド含まれている。また、付加価値税滞納(VAT Debt)が、16 億ポンド含まれている。

報省略、隠ぺい、仮装などによる違法行為をいう。組織的犯罪(Criminal Attack)は組織化されたギャング等による税制への組織的攻撃で、密輸や付加価値税の不正還付、同じく付加価値税の域内で取引者が消失してしまう詐欺などが含まれる。そして、未払(Non Payment)は、倒産した企業等の税金未払に対する償却分をいう。また、法解釈の相違 (leagal Interpretation) は、税法解釈をめぐる課税庁と納税者が対立するような問題である。複雑で難解な業務の場合で潜在的節税効果が発生するような場合に発生することが多い。さらに記録不備(Failure to take reasonable care)は、納税者の不注意あるいは怠慢により、取引の記録や申告に必要な証拠保存を失念することにより、適正な納税計算が行えないような場合をいう。租税回避(Avoidance)は、法律上に予定されていなかった税制優位性を得るために、法律を歪曲して解釈し、不自然・人工的な操作をい行い節税を図ることで、合法的な租税計画による節税とは異なる。最後に誤謬(Error)は、納付税額計算の還付税額の計算上ないしは関連情報を計算する際に起きた間違いから発生するものである。[http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2017, pdf, pp.11](http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2017.pdf)、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

¹⁹⁹ [http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2017, pdf, pp.17-19](http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2017.pdf)、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

・付加価値税の脱漏の計算における項目は、2013 年 7 月 31 日に公表された最新の国民収支計算書と一致した数字に更新されている。すべての期間で年々付加価値税の脱漏金額は増加しているが、全体的な傾向としては同じような傾向をたどっている。

・MTIC Fraud が実行される原因を捉えることによって、新しい分析方法を編み出して MTIC Fraud についての算定方法が最近改正された。ただし、この方法は過去の年度と算定方法が異なるため過去の年度ににあてはめることはできない。

・2014 年 4 月に、イギリス国税庁は、付加価値税額の記録をするためにより自動化された行政情報システムを新しく導入した。この結果を受けて、2011-2012 年度の分析数値は、2010-2011 年度の分析数値と直接比較はできない。付加価値税の租税回避の予測額が公表されたのは、今回が初めてである。IT,NICS,CGT による租税回避を原因とする税脱漏の予測額も同様の算定方法により計算されている。

²⁰⁰ VTTL は Value Added Tax Liabilty の略であり、付加価値税税収の理論値である。VTTL は、次のように計算される。

$$VTTL = \sum (rate_i \times Value_i) Ni = 1 + \sum (rate_i \times propex_i \times ICValue_i) Ni = 1 + \sum (rate_i \times propex_i \times GF CF Value_i) + Ni = 1 net adjustments$$
 . Rate:加重平均税率ないしは実効税率、value:最終消費価値、

図表 2 - 9

付加価値税収ギャップ						
(単位: 億ポンド)						
	税収 理 論値 (VTTL)	税収実 額(還付 相殺後)	付加価値 税ギャップ -	の内 MTIC fraud	の内 滞納	付加価値 税ギャップ 比率
2005 - 2006	847	730	117	30 ~ 40	-	13.9%
2006 - 2007	883	776	107	20 ~ 25	-	12.1%
2007 - 2008	921	820	101	10 ~ 15	9	11.0%
2008 - 2009	917	798	119	10 ~ 15	24	13.0%
2009 - 2010	799	714	85	10 ~ 15	18	10.6%
2010 - 2011	946	856	92	5 ~ 10	9	9.8%
2011 - 2012	1,099	984	115	5 ~ 10	18	10.4%
2012 - 2013	1,133	1,007	125	5 ~ 10	13	11.1%
2013 - 2014	1,183	1,048	135	5 ~ 10	12	11.4%
2014 - 2015	1,237	1,114	124	5 ~ 10	15	10.0%
2015 - 2016	1,280	1,155	126	5 ~ 10	16	9.8%
Source: HM Revenue & Customs, "Measuring tax gaps 2017 edition". https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file						

MTIC 脱税については、2005 - 006 年度の 30 億ポンドから 40 億ポンド発生していたが、その後減少に転じて、2010 - 2011 年度よりそれぞれ 5 億ポンドから 10 億ポンドの間で推移している。

付加価値税収ギャップは、2010 - 2011 年の 92 億ポンドから、2015 - 2016 年の 126 億ポンドと約 1.36 倍の増加となっている。比率にすると、10.4%から 9.8%となる。

IC Value:中間消費価値、propex:非課税割合、GFCF Value：総固定資本価値。

MTIC 脱税は、2010 - 2011 年度も、2015 - 2016 年度もそれぞれ 5 億ポンドから 10 億ポンドと同じ金額である。付加価値税滞納は、2010 - 2011 年の 9 億ポンドから、2015 - 2016 年度の 16 億ポンドに増加している。しかし、付加価値税収ギャップに占める MTIC 脱税の割合は依然として高く、2016 年度でもおよそ 10%程度と予想されることから、看過できない数値であるといえよう。

次に、VTTL における付加価値税収の構成要素であるが、こちらは家計部門 70%、非課税部門 15%、政府 12%、住宅部門 3%となっている（図表 2 - 10 参照）。家計部門が全体の 70%を占めており、最終消費者として個人の消費が大きなウェイトを占めていることが分かる。

イギリスにおける付加価値税の脱漏は、全体の税収から見ても、10%前後と非常に大きな数字となっており、これらを見過ごすことはできない規模となっていると考えられる。とりわけ、MTIC 脱税は毎年、5 ~ 10 億ポンド程度発生しており、個別に開示している状況から見ると、課税庁も神経を尖らせていることが理解できる。

この、MTIC 脱税は、イギリスが現在直面している付加価値税詐欺問題の中で、最も税額が大きいものである²⁰¹。この MTIC 脱税は、1992 年に EU で導入された単一市場ルールを利用することによって成り立つ。詐欺者は、付加価値税番号を登録することによって、他の EU 加盟国から付加価値税が課されていない商品を購入する。本来は、リバースチャージ等により EU 加盟国から購入したイギリスの詐欺者が、付加価値税をイギリス国内で支払うはずであるが納税は行われぬ。それから、イギリス国内で、付加価値税を含んでいる価格で、他の付加価値税登録事業者に商品を販売する。商品販売後、販売者は付加価値税込で商品代金を受け取り、付加価値税をイギリスに支払わず、すぐに行方不明となってしまう²⁰²。この MTIC 脱税における共通の事項は、次の点に要約される²⁰³。

ビジネスを開始するに当たって設備投資はほとんどかからない。

売上高と付加価値税収の急成長分野である。

足の速い高付加価値の商品を取り扱う。

即座に購入可能な商品が対象となる。

²⁰¹ この MTIC fraud については、イギリス 1 国のみで対応するのではなく、EU 全体で解決すべきものであるとの意見がある。Silvia Fedeli & Francesco Forte, “EU VAT frauds”, *Eur J Law Econ*, Vol. 31, p.143, (2011).

²⁰² <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/dmbmanual/dmbm875550.htm>, 2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

²⁰³ <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/dmbmanual/dmbm875550.htm>, 2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

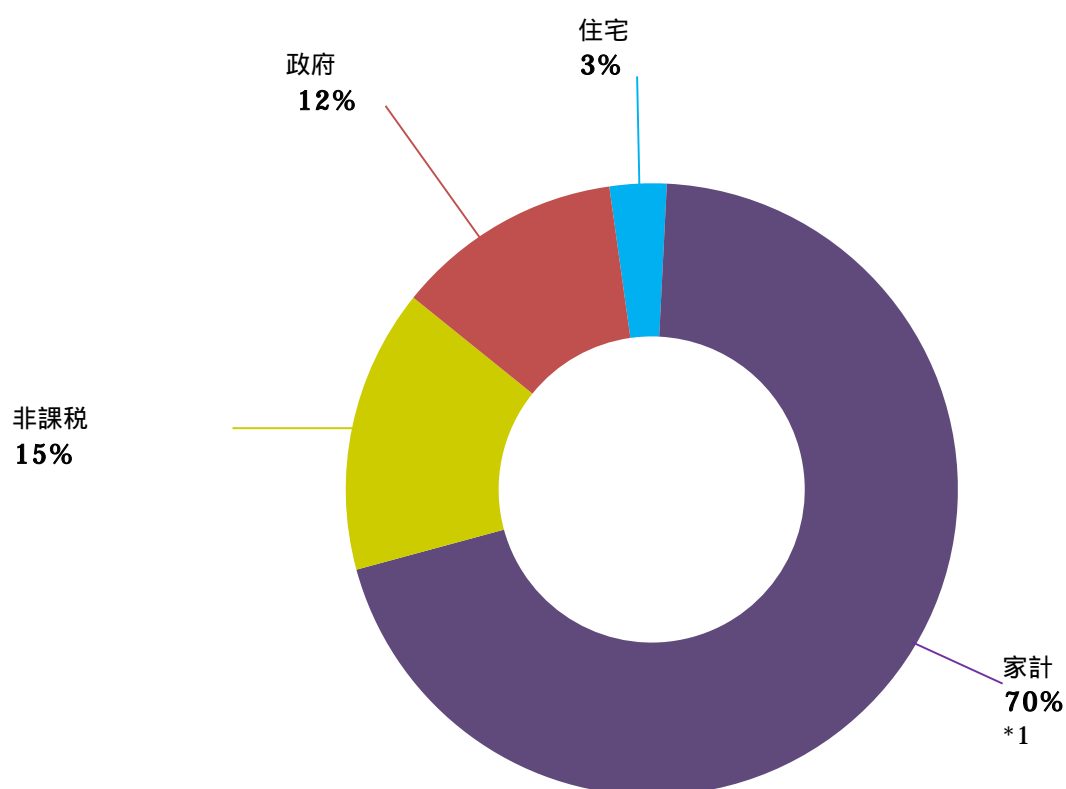
携帯電話やコンピューター部品など高価格で小さな商品が対象となる。

詐欺師は取引分類を紛らわしくすることによって欺こうとする。

低いコンプライアンスによって、評価が低くなり低い価値で申告される。

このように、一連の商品流通を通じて、付加価値税を支払わずに詐欺を行うものである。

図表 2 - 1 0 VTTL の構成要素



*1 非営利団体による家計部門支出を含む

出所 <http://www.hmrc.gov.uk/statistics/tax-gaps/mtg-2014.pdf> P26

MTIC 脱税に対する対応は、国家戦略の一つとして位置付けられている。例えば、事前登録によりチェックを厳重にして、偽の取引者には登録させない対応も考えられる。犯罪捜査研究機関が、MTIC 脱税 に対しての所掌機関となっている。さらに、イギリス国税庁が、「MTIC チーム」を設定して付加価値税取引の追跡対応をしている状況である。

「MTIC チーム」は、MTIC 脱税 による取引者の消失に対して、徹底的に追跡を実行し

ている²⁰⁴。ただし、イギリス政府が、付加価値税の詐欺を調査するためのコストには年間 70 億ポンドもかけていることには、注意しなければならない²⁰⁵。

付加価値税の MTIC 脱税に対する最初のシグナルは、郵便の未達による返送である。相手が存在しないことを郵便により確認することにより、MTIC 脱税の最初の兆候として認識される。そして、根本的には、付加価値税の「インボイス方式」を悪用して発生する。インボイスは、財又はサービスの供給に伴って作成され、その受取の証拠として使用されるものである。取引者は、どのようなインボイスでも真正なものである、と確認をしなければならない。MTIC 脱税は、インボイスが悪用されて、仕入税額控除を不当に受けて発生するものである。つまり、「インボイス方式」の欠陥あるいは脆弱性について発生しているのである。偽の登録事業者による偽のインボイス発行は、深刻な問題となっており、その問題に対して対応を迫られている状況である²⁰⁶。

このような問題は、我が国でも発生する可能性は否定できず、「インボイス方式」そのものについては、慎重に検討していかなければならないと考える。

第 3 款 付加価値税における問題対応策

本款では、前款で検討した EU を初めとした国々における、付加価値税の実態をもとにして問題点を掲げ、このような付加価値税の問題点に対して、一般的に、どのような対応が考えられているのかを明らかにしていきたい。

EU では、付加価値税の問題の中でも、税の漏出が大きな問題となっている。金額に換算すると、付加価値税の漏出が、2011 年で、年間に約 1,930 億ユーロであり、そのうち、多くが詐欺である。なかでも、ミッシングトレーダーフロートないしはカルーセルフロードないしスキームは 1,000 億ユーロにもものぼり、その対策費としておよそ 1 日に 12,700 万ユーロが投じられているという²⁰⁷。そこで EU では、この付加価値税の漏出対策を施す

²⁰⁴ <http://www.hmrc.gov.uk/manuals/dmbmanual/dmbm875550.htm>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

²⁰⁵ http://www.taxnews.com/news/UK_Says_VAT_Fraud_Costing_73_Billion_Per_Year_7304.html、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

²⁰⁶ このような問題に対して、EU はインボイスのクロスチェック、早期警戒システム (EUROFISC)、法制度改正、国家間協力などの対応が提案されている。European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed*, (Publications the European Union, 2016)。

²⁰⁷ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 258.

必要に迫られているため、対応策が幾つか打ち出されている。ここでは、付加価値税の一般的な漏出対策について検証する²⁰⁸。

（１）付加価値税還付の保留又は遅延

付加価値税の還付のタイミングをずらすことにより、足の速い付加価値税の脱税スキームに対抗する。付加価値税の脱税は、課税庁からの還付を受けた後、所在不明になることにより発生する事例が多くみられた。そこで、付加価値税の還付を遅延又は一時保留して、税務調査を行った後に還付することにより、不正還付を防ぐ措置である。オーストラリアでは、例外なくこの措置が取られている²⁰⁹。

（２）輸出へのゼロ税率の適用制限

ゼロ税率による輸出は、付加価値税の漏出の機会を与えてしまう特徴を有している。そこで、ゼロ税率の適用を制限する方法が考えられる。しかし、競争上の観点からは、ゼロ税率により、仕向地で課税することが望ましい。OECDの付加価値税の国際ガイドラインも、仕向地課税が望ましいとしているため、ゼロ税率の適用制限は、ごく限定的であると考えられる²¹⁰。

（３）リバースチャージ方式

本来、付加価値税は、販売した事業者が財や役務を付加価値税込で販売し、販売事業者により一定の要件を充たした仕入税額を控除して税務署に納められる。しかし、リバースチャージ方式は、販売事業者が付加価値税抜きで財又はサービスを販売し、購入事業者の側で、付加価値税相当額を納める方式である。これによると、仕入事業者が納税を行い、仕入税額控除を受けるので、仕入事業者は原則、仕入時の納税額と仕入税額控除との間には差額が生じない。税額が漏出する可能性は、極めて低くなる。

（４）税率調整と登録

²⁰⁸ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 259.

²⁰⁹ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 259.

²¹⁰ OECD, *VAT/GST Guidelines*, Para 11.1 (2014).

軽減税率の採用により、付加価値税の漏出は減少する。なぜならば、軽減税率は付加価値税の税収が少なくなるため、通常税率に比べて、税の漏出は少ないと考えられるからである。しかし、税の漏出よりも、軽減税率採用による税収の減少の方が注意しなければならない点である。

また、事業者登録方法を充実させることにより、脱税者を付加価値税制度から追い出すことが可能となる。もしも、脱税者が簡単に脱税を行えないとしたならば、証憑作成を偽造することなどしないであろうから、事業者登録をしてまで、脱税を行おうとは思わない。また、大きな取引を行う際には、脱税の余地は少ないと考えられる。というのも、一般的に、大きな取引の場合には、取引相手との高度な信頼関係が必要であるため、詐欺等を働ける余地は少ないと考えられるからである²¹¹。

（５）ゴールドカードスキーム

ゴールドカードスキームは、既にシンガポール等で採用されている、付加価値税申告の信頼性を高めるシステムである²¹²。優良な納税者は、事業上の記録を完全に保存し、また記録の検証可能性も高い。このような事業者から出される付加価値税の申告書は、コンプライアンスも高く、課税庁に対しても信頼性の高い申告をしたことになり、申告是認の可能性が高いことから、税務調査の省略なども検討されていることとなっている²¹³。

（６）取引チェーンの信頼性向上

付加価値税は、取引のチェーン(鎖)から発生する。この取引のチェーンは、取引当事者間では相互に利害対立をするのであるから、取引当事者間の相互牽制効果が期待される。そこで、取引当事者間相互の牽制のチェーンの有効性を確実なものとして、通謀による不正を防ぐには、チェーンの信頼性を高めることが肝要である。イギリスの場合、特定の電子部品に対し MITIC 脱税が利用される傾向がある。このため、当該取引自体あるいはその前後の取引において、そのような取引に該当する場合を知っていたか聞いていた場合には、

²¹¹ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 260.

²¹² シンガポールで採用されている、ゴールドカードスキームの正式名称は、Assisted Compliance Assurance Program(ACAP)である。2011 年より採用されている。このほかにもオーストラリアやオランダでも採用されている。

²¹³ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 260.

付加価値税が支払われていない可能性がある。そこで、このようなケースに対応している場合には、取引が成立しないような情報を収集・共有することが大事である。

(7) 保証

付加価値税のシステムを補助することと、付加価値税の支払を保証するために、特定の第三者である業者に付加価値税の債権を保証させることにより、課税庁からの付加価値税の著しい還付の遅延や税務調査を回避できる。この業者が CSPs(Certified Service Providers)である。これらの CSPs は、顧客の税還付について、一般的に保証する機関である。CSPs は、顧客の租税債権の保証、租税還付の代行、その他のコンプライアンスサービスをを行っている。

顧客は、この保証を受ける場合、保証料が通常のケースに比べて余分にかかるが、租税詐欺から逃れて、効率的に租税還付を受けることができることにより、それらのコストを軽減できる。

(8) 付加価値税納税預金

付加価値税の納税預金口座を開設して、その納税準備金勘定には、付加価値税の仮受分と仮払金を相殺した金額が残されて、その口座自体はブロックされて、付加価値税の納税にのみ取り崩すことができる。また、還付がある場合は、他の勘定を精査してから、還付が行われるので、還付のタイミングが少し遅れる。さらに、その間、清算が終わらないので、カスケードが発生する。ただし、この納税準備預金は、一国で見た場合に、多額になることが想定される²¹⁴。

(9) D-VAT

D - VAT (Digital - VAT) とは、公認の電子インボイス・税務会計ソフトウェアなどのデジタル技術を使用することにより、特定の詐欺や不法行為のリスクを防御して、税額計算を行う付加価値税制度である。この D - VAT は、デジタル技術を使用することを前提としている²¹⁵。この公認の電子インボイス及び税務会計ソフトウェアは、もともとは第三者

²¹⁴ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 261.

²¹⁵ Richard Thompson Ainsworth, “ The Digital VAT”, *Virginia Tax Review*, Vol. 25, No. 875, p. 919 (2006).

機関若しくは業務用に開発された各企業等の独自の税務会計ソフトウェアである。課税庁は、この電子インボイス及び税務会計ソフトウェアの検証をして、その有効性を確認することによって、公認を行う。公認されるためには、インボイスやソフトウェアの取引ごとの正しい税率による入力が可能であり、支払われるべき付加価値税の集計が可能であり、その期間に関連するインボイスを転記することができ、その数字を基に付加価値税申告を行うことができ、この結果、付加価値税の申告を正確に行い、付加価値税の納税を直ちに完了することが可能であるなどの、網羅性を有していることが要請される。

公認されていない多くの電子インボイス・会計ソフトウェアがあるが、公認されている電子インボイス・公認税務会計ソフトウェアとの大きな違いは、真実性の問題である。すなわち、課税当局が公認していることから、これらの電子技術によるデータは真実性が高いという評価を受ける。さらに、公認電子インボイス・税務会計ソフトウェアを使用する際には、取引相手も同様の公認電子インボイス・公認税務会計ソフトウェアを使用していることが前提要件となる。

このような、公認税務会計ソフトウェアの使用は、アメリカでは任意である²¹⁶。しかし、将来、付加価値税をめぐる詐欺事件が拡大して、問題が深刻化してくると、これらの公認税務会計ソフトウェアの使用は、義務化される可能性がある。

(1 0) VAT Locater Numbers

VAT Locater Numbers (VLNs) システムは、有効な VLNs に基づくインボイスでないと、仕入先が仕入税額控除を行えないシステムである。VLNs を採用している国は、ブラジルとチリである。ブラジルは VLNs を強制しており、チリでは任意の採用となっている²¹⁷。

VLNs ののはじめの段階では、販売事業者（供給者）が、すべての仕入税額控除に必要な取引情報を記載したインボイス(Pro Forma Invois)を、XTML ベースの電子ファイルで作成する。次に、販売事業者は、その電子ファイルに電子署名を行い、税務署に電子送信をする。この XTML ベースの電子ファイルが、税務専門家により、情報の完全性と真実性が検証された後、税務署による電子署名が行われる。その後、販売事業者は、バーコード形式にして顧客である仕入先に送信する。仕入業者は、VLNs による税務署からの仕入

²¹⁶ アメリカでは、州単位の小売上税を採用しており、付加価値税を採用していないが、これらのソフトウェアは、付加価値税においても転用可能であるとしている。Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 261.

²¹⁷ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 262.

税額控除に関する許可を与えられることを要請する。そして、販売事業者のインボイス情報と仕入事業者の仕入税額控除の情報がマッチングすれば、その許可を受けた後に、仕入事業者は、許可を受けたインボイスにつき仕入税額控除を行う。国をまたぐ国際取引の場合には、相手国で同様のシステムが採用されている必要がある。

さらに、VLNs が洗練され精度が高くなると、即時付加価値税(VLN)システムとなる。VLN は、デジタル化された標識札を各取引ごとに付け合わせて、その有効性の検証なしに支払うシステムである。取引の都度、銀行システムの下で、付加価値税相当額が隔離され、自動的に付加価値税が清算される。この銀行システムの下では、EFT(= Electronic Funds Trancefer)を経由して付加価値税相当額が清算され、税務署に納税される。そして、販売事業者(供給事業者)は、付加価値税を受け取ることなしに、付加価値税抜の金額のみを受け取ることとなる。また、EFT を通じて税務署は、事業者への付加価値税の還付を早期に行うものとしている²¹⁸。

(1 1) 情報交換制度

付加価値税の環境が変化することに合わせて、不正取引や他の違法取引を認識するための情報を管理して調査する方法が必要となる。そのためにも、各国や地域は、この付加価値税に関する情報を管理及び共有して、不正や詐欺や不正などを防ごうとすることが必要となる。このための OECD のモデルが TIEA(TAX Information Exchange Agreements)である。TIEA は、OECD モデルによる、国際法を根拠にした、国際的な 2 国間の付加価値税に関する情報交換制度である。オーストラリアは、既に、付加価値税導入国の 35 か国と TIEA を締結している。この TIEA は、2 国間の協定であるため、一方の国からの申し出により、情報提供がなされるものであり、第三者に対して、これらの情報が提供されることはない。情報要求する国は、提供される情報が情報提供国の管轄に留まる、ということを確認するに過ぎない²¹⁹。EU 諸国では、VIES を採用している。

(1 2) 宝くじの抽選

2007 年、ブラジルのサンパウロ州が、付加価値税の領収書に記載されている販売業者の納税者番号を基に抽選を行うという、付加価値税のインセンティブスキームを導入した。

²¹⁸ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 262.

²¹⁹ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 262.

具体的には、50USD 支払うごとに、宝くじのチケットをもらう。潜在的な賞金としては、1.5 百万 USD が、毎月当たる可能性がある。実際には、平均で 5 USD から 25USD の範囲内で賞金をもらえる。最高で 500,000USD 当たったケースもある。このスキームにより、40,000 万 USD の付加価値税の増収があったという²²⁰。

(1 3) Sprit-Payment Mechanism

Sprit-Payment Mechanism は、付加価値税の租税回避と租税漏出を防ぐために、付加価値税の分割払いを基本とするシステムである²²¹。Sprit-Payment Mechanism とは、取引時に購入業者が付加価値税を分離して専用の納税口座に支払うことにより、税務署に付加価値税相当額を販売業者に代わって支払うシステムである。つまり、インボイスに基づいて、仕入事業者は、仕入代金のうち本体価格のみ、すなわち税抜相当額を、販売業者に対して行う。一方、付加価値税相当額については、仕入事業者は、販売事業者ではなく、専用の納税口座、あるいは、あらかじめ定められた支払方法により、支払いをおこなう。またこの支払は、何回かに分けて、分割して支払うことを念頭に置いている。つまり、Sprit-Payment Mechanism は、源泉徴収制度の分割払いに類似している制度であるといえる²²²。

イタリアでは、実際の付加価値税の収入と理論上の付加価値税収のギャップは、図表 2 - 3 によると、2015 年で 28.3%、2016 年で 25.78% になっている²²³。このような、付加価値税の漏出に対する対策のために、イタリアでは、2015 年 1 月 1 日より Sprit-Payment Mechanism を採用している²²⁴。イタリアでは、B to G (事業者と政府間)取引において採用されている²²⁵。地方公共団体が仕入事業者となる場合の国内取引に適用される²²⁶。つまり、政府に対して民間の事業者が販売する場合に適用される。ただし、当然に、非課税取引や交通費などのインボイスの発行されない取引やリバースチャージの対象となる取引には適用され

²²⁰ Michael Walpoole, *supra* note 186, p. 263.

²²¹ European Commission, “Analysis of the impact of the split payment mechanism as an alternative VAT collection method Final Report”, *Deloitte*, p19 (2017).

²²² Simonnetta La Grulta, “Split-Payment Mechanism for Public Bodies”, *International VAT Monitor*, Vol. 26, No.2, p. 95 (2015).

²²³ Sprit-Payment Mechanism はイタリアの他、ブルガリア、アゼルバイジャンで採用され、ポーランド、ルーマニア、イギリスなどにおいても開発検討中である。European Commission, *supra* note 221, pp. 22-42.

²²⁴ *Id.*, pp. 94-96.

²²⁵ この場合の B to G の「G」は Government の略であり、政府機関はもとより、公共機関なども含まれている。

²²⁶ *Id.*, p. 94.

ない²²⁷。

EU の調査結果によると、現行制度の下では、Sprit-Payment Mechanism を採用すると、企業の管理コストが増加する。また、分割払いにより多くの取引が影響を受けるため、行政コストも現行に比べて高くなる。

評価された様々な影響を考慮すると、最終的な付加価値税制度においても、Sprit-Payment Mechanism のコストは、限られたアプリケーションであっても、そのメリットを大幅に上回るとは明らかであると EU の調査結果は述べている。この主な理由は、分割払いのない最終的な制度は、MTIC 脱税をすでに 83%削減し、その結果分割支払いによる付加価値税のギャップの潜在的な縮小をに貢献している²²⁸。分割払いは、付加価値税のギャップ（特に MTIC 脱税）を減らす可能性が高いが、EU 全体に適用すると、付加価値税システムの複雑さが増し、管理上の負担が大きくなり、ビジネスのキャッシュ・フローが利益を上回ることがある。したがって、分割払いの幅広い適用は、ビジネスや当局のコストが大幅に上昇した場合には、効果的でない政策ツールになる可能性が高い。ただし、特定の種類の不正行為を減らすうえで非常に効果的な特性を備えているため、対象範囲が限定されている場合がある。

（ 1 4 ） SPED

ブラジルでは、SPED（Public System for Digital Accounting）システムが導入されている²²⁹。これは、EU における MTIC 脱税に対抗できるようにしたもので、EU の VIES をさらに進化させたシステムである²³⁰。ブラジルの他に、クロアチアとルワンダでも SPED を利用している。SPED は、脱税を防止するために、電子インボイスを利用する。クロアチアとルワンダは、B to C の最終消費者の脱税を防止することに、焦点を充てている。ブラジルは、国境をまたぐ B to B に焦点をあてている。しかし、どちらも、基本的解決方法は同じである。リアルタイムで、セントラルサーバーに情報が送信され、蓄積されることによって、電子インボイスのチェックを行い、脱税を摘発・防止しようとするものである²³¹。

²²⁷ *Id.*, p. 95.

²²⁸ ただし、分析には、代替 VAT 回収方法としての分割支払いの使用に関連する潜在的な利点と大きな課題が示されている。European Commission, *supra* note 221, pp. 194-201 .

²²⁹ Ricard T. Ainworth, *supra* note 215, pp. 2-3.

²³⁰ Ricard T. Ainworth, *supra* note 215, pp. 2-3

²³¹ Newton Oller de Mello et al., “The Implementation of the Electronic Tax Documents

以上、様々な付加価値税の漏出対策を見てきたが、いずれにしても、各国とも、付加価値税の漏出対策には頭を痛めており、実際の対策のどれが有効であるかは、まだしばらく時間が経たないと、わからない状況にある。

第3節 「インボイス方式」による仕入税額控除をめぐる裁判例

本節では、第1款でEUにおける仕入税額控除をめぐるCJEUの裁判例を、また、第2款でイギリスの仕入税額控除をめぐる裁判例を、それぞれ紹介する。これにより、EUにおける仕入税額控除を巡る取扱いの動向や問題点が明らかになる。そして、インボイスと仕入税額控除の関係が、どのような関係にあるのかを改めて検証する。

第1款 EUにおける仕入税額控除をめぐる裁判例

本款では、EUにおける付加価値税をめぐる裁判例を紹介する。EUにおける付加価値税をめぐる裁判例は、インネ レジューヌ(Ine Lejeune)氏の調査によると、1970年からの40年間で449の事例がある²³²。図表2-11によると、これら裁判例の内訳で一番多い項目は、非課税措置の項目である。この非課税措置は、非課税の範囲がEU加盟国間で異なり、大変複雑であることから、非課税かどうかについて争われている事例である。次に多い項目が、仕入税額控除の権利についてである。この2点が、裁判例の中で突出している。

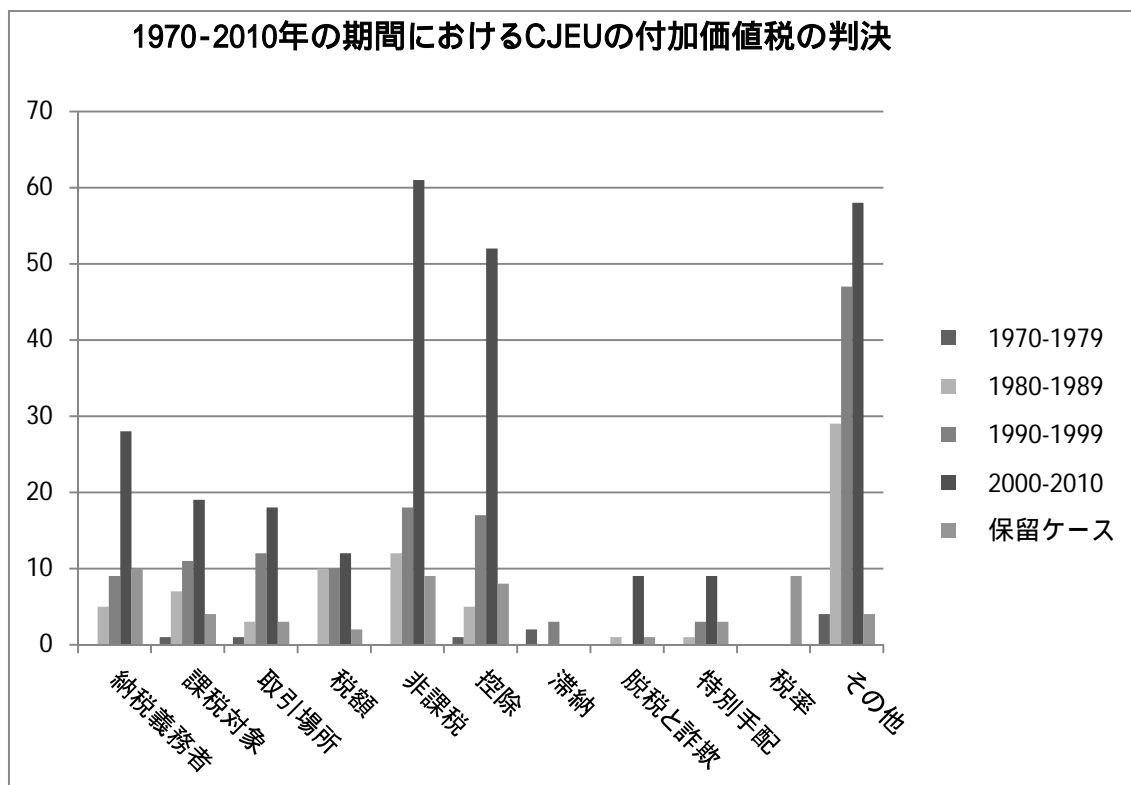
EUの付加価値税指令2006/112/ECの第167条では、付加価値税の控除権につき、「控除の権利は、控除可能税額が課された時点で発生する」と規定している。この控除の権利は、付加価値税が課された時点すなわち取引時点において、発生すると考えられる。そして、第168条では、「課税事業者の課税取引目的で財・サービスが使用される限り、課税事業者は、これらの取引を行う加盟国において、支払った仕入税額について、次の事項については付加価値税額から控除する権利を有する」として、5項目を掲げている。この仕入税額控除ができない場合は、税の累積が生じることとなり、いわゆるタックス・オン・タックスの状況が生じる。

in Brazil as a Tool to Fight Tax Evasion”, World Scientific Academy and Society (WSEAS), (2009), pp. 449-456 (2009) .

²³² [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/files/lejeune-21.pdf/\\$file/lejeune-21.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/files/lejeune-21.pdf/$file/lejeune-21.pdf), 2018年8月30日最終閲覧。

以下に掲げるいずれの事例も、仕入税額控除の是非について争われた事例であり、EU における仕入税額控除に関する現状や問題点が把握できると思われる。

図表 2 - 1 1



出展: [http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/files/lejeune-21.pdf/\\$file/lejeune-21.pdf](http://www.taxanalysts.com/www/freefiles.nsf/files/lejeune-21.pdf/$file/lejeune-21.pdf).

1. 裁判例

[1] Case C-141/96, *Langhorst* 事件²³³ (クレジットノート をインボイスとみるかどうか)

ドイツ人の農夫 Langhorst 氏は、豚に農産物の軽減税率 7%の付加価値税を課して、仲買業者に販売し、仲買業者から 7%ではなく 13%の税率が課されているクレジットノート（自己発行インボイスなど）を受け取った。Langhorst 氏には、本来 13%の付加価値税が課されるのであるが、彼は 7%の軽減税率が使えるものと思っていた。ドイツの課税当局は、軽減税率 7%の要請を拒絶し、課税処分を行った。Langhorst 氏は、課税処分の取消請求をした。請求を受けたドイツの租税裁判所が、CJEU に先決裁定を求めて提訴した事件である。CJEU では、以下の様に検討を行っている。CJEU によると、第 6 次指令の第 22 条(3)(C)においては、財とサービスの受領者から受け取るクレジットノートについては、インボイスの要件を充たすことと、仕入事業者との合意が形成されていることにより、インボイスと同等の書類とみなすと認定されている²³⁴。課税事業者が、そのクレジットノートに記載されている税額について、異議がない場合は、その内容に同意したものとみなされ、同指令の第 22 条(1)(C)によって、法的な支払い義務が生じることとされる²³⁵。

第 6 次指令の第 22 条(3)(C)の規定では、クレジットノート等の関係書類がインボイスの代用として認められるかどうかについて、EU 加盟各国が各々独自に決定することができる。このように、インボイスのみではなく、関係書類も認めることとしたのは、原則として、すべての取引を対象としている付加価値税は取引類型が複雑であり、様々な状況が想定されることから、インボイスの代用を各国の運用に任せて認めることとしたのである。

本件では、Langhorst 氏は、通常、農産物の軽減税率 7%でなく、一般税率 13%の税率が記載されている取引相手が作成したクレジットノート（自己発行インボイスなど）を受け取った。この仕入事業者の側で発行される自己発行インボイスなどのクレジットノートのインボイス代用書類について、税額が相違する場合に、インボイスとして認められるかどうか争われたものである。確かに、仕入業者からすれば、取引を行う場合、税込み販

²³³ Case C-141/96, *Finanzamt Osnabrück-Land v Bernhard Langhorst*, 17 September 1997. なお、CJEU の裁判事例については、氏名の表記は、事件名にもなっていることから、すべて外国語表記のままとしている。

²³⁴ Case C-141/96, *supra* note 233, para. 28.

²³⁵ Case C-141/96, *supra* note 233, para. 29.

売価格が同一であれば、取引の相手方にとっては、仕入税額が高い方が有利に働くので、税額の判断があいまいな場合には、高い 13%の税額を記入する可能性が高い。

同指令の第 21 条(1)(C)の規定では、付加価値税の納税義務が「インボイス又はインボイスの代用とされる他の書類の上で記載されている付加価値税」とされていることから、そこに記載されている税額を納めることとなる。

このように、インボイス等に記載された税額が優先されるのは、軽減税率はあくまで特例であり、一般税率が原則であるので、取引相手との合意の下に成立した税額について納税義務が生じることとされることによる。このように、取引双方の合意の下にインボイスに記載された税額については、その税額が有効とされる。このことから、付加価値税は、書類の上での形式性を重視しているといえる。

[2]Case C-78/02 to 80/02 , *Karageorgou* 事件²³⁶ (インボイス上の「誤った付加価値税の表示」による仕入税額控除)

Marina Karageorgou 氏は、外務省事務総長の 1988 年 4 月 12 日の決定 F.093.23 により、ギリシャ語から英語への翻訳者に任命され、その部の翻訳の仕事を遂行した²³⁷。Karageorgou 氏は、1992 年会計年度において、自らの報酬について、付加価値税の申告を行った。その後、Karageorgou 氏は、翻訳について、付加価値税の課税対象取引であるという間違った法的解釈で申告をしていたので、過年度分の納税額の返還を税務署に求めた²³⁸。ギリシャの課税庁は、この Karageorgou 氏の要求を拒絶したため、争われた事件判決である。本事件判決では、EU 第 6 次指令における、インボイスに付加価値税を記載する者が納税を行う旨の第 21 条(1)(C)の解釈を巡って争点となった。なお、Case C-79/02 と C-80/02 は、本事件判決と関連するため結合された事件判決である。

Karageorgou 氏は、外務省と雇用関係にあることから、外務省が雇用主で、Karageorgou 氏自身は従業員の関係にあると主張した。その上で Karageorgou 氏は、還付請求理由として、第 1 に、Karageorgou 氏自身で報酬を決定できなかったこと。第 2 に、Karageorgou 氏の翻訳業務の内容のすべてあるいは欠落している部分については、外務省が、第三者に

²³⁶ Case C-78/02 , *Elliniko Dimosio v Maria Karageorgou*, 6 November 2003. Case C-79/02 . *Elliniko Dimosio v Katina Petrova*, 6 November 2003. Case C-80/02 . *Elliniko Dimosio v Loukas Vlachos*, 6 November 2003.

²³⁷ Case C-78/02, *supra* note 236, para. 9.

²³⁸ Case C-78/02, *supra* note 236, para. 10.

対して責任を負う必要があること。第 3 に、1992 年の申告で、付加価値税の課税を、消費者に行わない場合は、税金ではなく、売上げの一部を構成することとなること、などを主張した²³⁹。

ところが、課税当局は、Karageorgou 氏のこれらの要求を否認した。その理由として、第 1 に、Karageorgou 氏の業務形態は、他の給与所得者と違うことから、報酬として取り扱われ、課税対象となること。第 2 に、付加価値税は、Karageorgou 氏が、外務省での業務内容に対する税額をインボイスに記載した時から発生しているため、還付についての権利がなかったことなどが理由として掲げられた²⁴⁰。

ギリシャの行政裁判所は、ギリシャの付加価値税法 1642/1986 の第 2 条(1)と関連条項 A.125、及び改正後の 2093/1992 の第 1 条(1)(a)と関連条項 A.181 により、原則として、民間同士の翻訳の場合は、インボイスに記載されている付加価値税額を控除した残額が、法律上の翻訳者報酬額として課税されると判定した²⁴¹。しかし、同裁判所は、ギリシャ外務省が、公印を付けることによって、それらの翻訳を認証すると、公的文章になるので、その翻訳に付加価値税を課すことはできなくなる。つまり、翻訳者がサービスの提供に関して発行した領収書に付加価値税相当額が記載されているという唯一の理由だけでは、付加価値税を構成するものとはみなされないと判示した。また、本事例は、EU 第 6 次指令の第 4 条(4)によって、翻訳者は経済活動上独立しているとはいえないため、同指令 4 条(1)の課税事業者とはならないと判定された。結論として、インボイスに付加価値税額として記載されていたとしても、課税事業者でなければ、付加価値税は発生しないことから、本体価格を構成することとなる。したがって、Karageorgou 氏の請求は認められることとなった。

本事例は、インボイスが発行されている場合には、原則として、記載されている付加価値税額を控除した残額が法律上の報酬額であるとみなされると判定した。ところが、本事例では、課税事業者でない場合には、課税対象でなくなり、たとえインボイスに税額記載があっても、その金額は付加価値税を構成せず、すべてが本体価格を構成することとなる。外務省における翻訳業務自体は、第 6 次指令の 2 条(1)により付加価値税の課税対象ではないことが明らかにされている。この場合に、誤ってインボイスに税額を記載したと

²³⁹ Case C-78/02, *supra* note 236, para. 12.

²⁴⁰ Case C-78/02, *supra* note 236, para. 13.

²⁴¹ Case C-78/02, *supra* note 236, para. 39.

しても、外務省の翻訳業務は、付加価値税額を構成せず、すべて本体価格を構成することになるとしている。

さらに、課税対象ではない取引について、誤ってインボイスに税額を記載し、納付まで行われた場合の課税関係について言及している。このような場合も、第6次指令の4条(4)により、課税事業者とならないことから、最終消費者に付加価値税は転嫁されないこととなる。

第6次指令では、インボイスに記載された事項に誤謬があった場合の課税関係について、具体的な規定は明示されていない。このような法令の規定されていない欠缺事例に対する先決裁定として、*Schmeink* 事件判決(Case 454/98)²⁴²と *Genius Holding* 事件判決(Case 342/87)がある²⁴³。

Schmeink 事件判決では、付加価値税の中立性を確保するために、法令が規定されていない欠缺を規定によって満たすのではなく、また税務署の裁量に委ねているのでもない解決方法を提示している。この *Schmeink* 事件判決は、不当に送り付けられたインボイスの税額の有効性を巡って争われた。課税事業者でない者が、インボイスに税額を本体価格とは別に表記した場合には、原則として、インボイスの発行者は、表記された税額に対しては、インボイスに表記された事項を信頼した善意の第3者である取引相手を保護すべきであるという配慮から、法的な納税義務を負うこととされる旨が判示されている²⁴⁴。

Genius Holding 事件判決では、実際の契約者当事者である元請業者でなく、下請業者が元請業者に代わって業務を遂行した場合に、下請業者が発行した請求書について、主たる契約者との間で交わされたインボイスではないので、仕入税額控除が認められないという判示がされた。本事件判決では、契約当事者間で契約内容が有効に成立している場合で、正式な契約当事者間で交わされたインボイスのみが、仕入税額控除の対象になるということが前提として存在している。契約関係にない下請業者からの請求書については、その支払いを遂行していたとしても、仕入税額控除が認められないということが明らかにされている²⁴⁵。

²⁴² Case C-454/98, *Schmeink & Cofreth AG & Co. KG v Finanzamt Borken and Manfred Strobel v Finanzamt Esslingen*, 19 september 2000.

²⁴³ Case C-342/87, *Genius Holding BV v Staatssecretaris van Financiën*, 13 December 1989.

²⁴⁴ Case C-454/98, *supra* note 246. para. 63.

²⁴⁵ Case C-342/87, *supra* note 247, para.19.

このように、*Schmeink* 事件判決と *Genius Holding* 事件判決では、取引における善意の第三者を保護すべき観点から、例外的にインボイス記載事項の例外を認める旨を判示している。このことから、*Karageorgou* 事件判決においても、例外的な措置が認められている。つまり、インボイスについては、記載事項が画一的に確定されるのではなく、善意の第三者を保護すべき場合にはインボイスの記載事項がなくとも、その状況に応じた仕入税額控除については弾力的に解釈されている傾向にある。

[3]Case C-384/04 , *Technological Industries* 事件²⁴⁶ (MTIC 脱税による仕入税額控除)

本件は、EU で多発している付加価値税の詐欺事件をめぐり、付加価値税の納付義務についての裁判の事例である。本件における付加価値税の脱税の手口は、取引相手が付加価値税を支払わずに、行方知れずとなってしまうことから MTIC 脱税と名付けられた。この MTIC 脱税には、大きく 2 つのタイプの詐欺がある。1 つは「獲得 (Acquisition) 詐欺」と呼ばれるもので、今 1 つは「カルーセルスキーム (Carousal Fraud、回転木馬詐欺)」と呼ばれるものである。

獲得詐欺は、EU 加盟国から域内輸入仕入を行い、イギリス国内で販売する。この時、輸入仕入に係る付加価値税を支払わず、付加価値税を含めたところで販売して、税務調査が入る前に姿をくらましてしまうという詐欺である。

もう一つの、「カルーセルスキーム」は、第 2 章第 1 款で述べているが、取引の連鎖を利用して、販売業者が付加価値税を含めて取引相手に商品を販売するものの、付加価値税を支払わずに姿をくらましてしまい、付加価値税相当額を持ち逃げしてしまうようなスキームをいう。このスキームは、小型で高価な商品で移動がしやすく、しかも足の速い取引に利用される。例えば、コンピューターのチップやメモリーなどのコンピューター関連の商品などがターゲットになりやすい。

本事件では、課税事業者は、商品又はサービスの供給が誰からなされたか、そして、誰に対して商品又はサービスの供給を行ったのか、理解しておく必要がある。本件判決では、一連の取引について支払われるべき付加価値税の一部若しくは全部が未払いになる可能性

²⁴⁶ Case C-384/04, *Commissioners of Customs & Excise and Attorney General v Federation of Technological Industries and Others*, 11 May 2006..

について、合理的な根拠を持っていたかどうかの基準により、連帯して付加価値税を納付する責任が生じるとしている²⁴⁷。

本件では、詐欺目的で、実際に正当でないインボイスが発行され、取引が循環して、複雑になるような場合で、実態把握が難しい事例である。このような場合に、インボイスの正当性をめぐって、誰が租税債務者であるかが問題となった。また、本件における租税債務に対する連帯責任についても、合理的な根拠を持っていたかどうかの基準により判断すべきであるかどうか言及されている。

特に本事件判決では、取引が循環していることや、複数の国にまたがって取引されること、スキームを知らない第三者が取引に加わることにより、犯人の事業者が誰か掴みにくく、商品も小型の高価な品物が選ばれて移動がしやすいため、「足」が速いことから、実体把握が掴み難いということである。

本事件判決では、2006 年改正 EU 指令(Recast Vat Directive 206/112/EC、以下「RVD」という。)第 205 条により、EU 加盟国は、付加価値税の直接に納税義務のある人以外の人でも、取引に参加している者や一部関与している者には、納税義務を推定して、付加価値税を課することができるとしている。RVD による付加価値税の納税義務者は、原則として、課税対象の財又はサービスを提供した者である(RVD 193 条)。原則的には、インボイスに控除税額を記載した者が、納税義務者となる(RVD 197 条 3 項)。しかし、CJEU は、この 205 条の推定規定は、納税義務者を曖昧にしかねないことから、厳格な納税義務の規定に反するものであり、法的安定性を欠いてしまうことを認めているものの、付加価値税制度を維持していくために、税収確保の安定性を最優先させている。このような規定の目的は、大きく 2 点ある。1 点は、輸入時における非課税措置による租税回避の防止であり、もう 1 点は、リバースチャージなどの様に、付加価値税の事業者が、他加盟国で税務申告をせずに、取引相手が消失した場合における付加価値税のロスに対して、加盟国が供給者に責任を負わせる可能性を与えていることである。いずれにしても、税務申告をせずに消失してしまう業者に対抗する手段として、納税義務を広くとらえて、取引に関与する者に対しても、消失した付加価値税を課することができるとしている。ただし、この点を拡張解釈することは、法的安定性の観点から問題があると思われる。

²⁴⁷ Case C-384/04, *supra* note 250, para. 47.

[4] Case C-146/05 , *Collée* 事件 (名目的取引に対する仕入税額控除) ²⁴⁸

ドイツの有限会社(GmbH)である Collée KG 社は、A (A-AG) 社の製造する自動車の正規販売代理店であり、親会社であった。1994 年の春に、Collée KG 社は、20 台の試車用の車両をベルギーのディーラーである B 社に、1,018,200DEM で販売する契約をして、車両が納入され、代金が後払いで Collée KG 社に支払われた。Collée KG 社は、認定地域の販売についてのみ A-AG 社の販売代理権を得ていた。ところが、ベルギーでの販売については、Collée KG 社に販売代理権が認められていなかったことから、形式的に販売代理権のある S 社に仲介を求めた。この偽の売上に対する代価として、Collée KG 社は付加価値税の記載されたインボイスを発行して S 社に渡した。つまり、名目上だけ、S 社が、試車用車両の販売を行った形にして、S 社が仕入れて B 社に販売を行う形式を取った。そして、Collée KG 社は、S 社より、数字が何も書かれていない空白のインボイスを受け取った。S 社は、試車用車両の販売という名目で、B 社に対してインボイスを発行しているような形式を取ったが、実際には、そのインボイスを、Collée KG 社が受け取っている²⁴⁹。その上で、S 社は、1994 年 7・8・9 月における予定申告における課税売上を計上する際に、Collée KG 社からの仕入税額として、152,730DEM の仕入税額控除を行った。

1994 年 10 月、オランダの Limburg 税務署とドイツの Lahn 税務署による特別調査が行われた。その調査で、S 社は単なる導管 (a man of straw) として名目上取引に入り込んだにすぎないという疑念が生じた。その後、状況を察した Collée KG 社は、1994 年 11 月 25 日までに、EU 域内免税取引から、国内課税取引へと会計記録を変更した。これによって、Collée KG 社の課税売上高は 1,018,200DEM となった。Collée KG 社は、関連取引が完結するまでに、規則的に、しかも即時に訂正を行わなかったために、結果として、ドイツの課税当局は、Collée KG 社と S 社の間の取引が実体を伴わない取引であることから、S 社の仕入税額控除を否認した。Collée KG 社は、異議を課税当局に申し出たが、認められなかった。

Collée KG 社の主な主張点は、1998 年の課税売上に関する取扱いの改正までは、1,018,200DEM は免税取引に該当するものであるということであった。この際に、議論の中心となった点が、インボイスの発行に関することである。S 社の事業が開始されたとき

²⁴⁸ Case C-146/05, *Albert Collée v Finanzamt Limburg an der Lahn*, 27 September 2007.

²⁴⁹ つまり、実際は A-AG 社 Collée KG 社 B 社という形式であった。これに対して、形式的に A-AG 社 S 社 B 社という形式を取り、S 社は、Collée KG 社に対して手数料を支払うという商流であった。

には、Collée KG 社から B 社に対して、まだどのような形式のインボイスも発行されていなかった。この点については、Collée KG 社が B 社に対して行った EU 域内取引に対する会計記録と同様に、Collée KG 社の取引記録とも合致していた。そこで、ドイツ連邦租税裁判所(Bundesfinanzhof)は、CJEU に対して、暫定規則の解釈について、次の 2 点の疑問点について確認を求めている。

課税庁は、納税義務者が適時に会計証拠を提示しないというだけで、免税取引 ということが明確であったとしても、EU 域内取引を否認する権利が与えられているかどうか。

その場合に、納税義務者が EU 域内取引の発生事実を、当初から故意に隠蔽していたかどうか、否認判断のポイントになるかどうか。

2007 年 9 月 27 日、CJEU はこの点について判決を下した。付加価値税の EU 域内取引による免税措置により、恩恵を被る納税義務者によって提供される証拠が必要とされる。しかし、この問題点についての第 6 次指令の明確な規定は存在しない²⁵⁰。第 6 次指令の 28 条 C(A) (RVD131 条)の冒頭の最初の文章に、「加盟国は域内取引免税取引にあてはまる条件を規定する」というわずかな記載があるのみである。

第 6 次指令の第 22 条 (RVD 第 212 条から第 272 条まで)では、納税義務を履行するために課税庁に対して提出する会計帳簿、インボイス、申告書、関係書類についての形式的な義務を課している。また、第 22 条(8) (RVD273 条)では、加盟国が正確な管理を行うため、また確実な徴収を行うため、さらに付加価値税の脱税を防止するために追加措置を講じることができるとしている²⁵¹。CJEU によれば、第 6 次指令第 22 条(8)に適合させて正確な管理と確実な徴収のため及び付加価値税の脱税を防止するために、第 22 条に規定する追加措置を講じる必要があるとしている。この措置を設けないと、EU の付加価値税共通指令における基本原則の一つである「中立性の原則」を損なう可能性が生じることになるためである²⁵²。

まず、上記 につき、課税庁は、納税義務者が遅れて会計証拠を提示しなかった場合、免税取引ということが明確であったとしても、EU 域内取引を否認する権利が与えられているかどうかについて検討する。この点につき、CJEU は、次のような見解を示している。

²⁵⁰ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 6.

²⁵¹ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 25.

²⁵² Case C-146/05, *supra* note 248, para. 26.

域内供給に関する条件が満たされる免税の権利は、課税と徴収が確実に履行される場合において、実質的な証拠や要件を充足させることを考えずに、形式的な義務の履行を条件として認められる。CJEU は、取引自体は、その特性に応じて課税されるべきであるとする²⁵³。判例でも、第 6 次指令第 28 条 c(A)(a)条（現在は RVD 138 条）の形式的条件を満たせば、付加価値税は課されないとしている²⁵⁴。

そのもう一方で、EU 域内取引が行われた事実について、論争の余地のないほど事実が明白である場合には、納税義務者が形式的な要件のいくつかを充足していなくとも、実質的な要件を満たしていることにより、付加価値税を免税とすべきであるとしている²⁵⁵。形式的要件によらない場合に例外を認めることは、実質的な条件を充足する決定的な証拠提示の乱用を防止することにある。本件は、この例外にかなっていない²⁵⁶。

さらに、CJEU は、以下のような見解を示している。取引後に直ちに作成される会計処理に関する規定については、記録の完全性が要求されてきた。しかし、その完全性を充足する明確な要件は定められていなかったため、各加盟国で各々判断がなされていた。このために、加盟国内の関係法令と加盟国が従わなければならない共通指令との間の権限行使についての法的安定性が、いつの間にか害されてしまっていた²⁵⁷。法的安定性を確保するために、域内取引の範囲を改正し、課税対象取引の会計処理について明らかにすることは重要である²⁵⁸。このため、加盟国の権限外で状況を取り込むことを考えることも必要である。それゆえ、域内取引について、取引状況を把握するための会計処理についての要件を明確にしなければならない²⁵⁹。

次に、上記 について、納税義務者が、EU 域内取引の発生事実を当初から故意に隠そうとしていたかどうか、拒絶判断のポイントになるかどうかということについて検討している。この点については、関連する裁判事例を参照すると、免税は善意の者を前提として成り立っており、CJEU は加盟国の税収漏出リスクに関係してくると述べている²⁶⁰。

Genius Holdings 事件（Case 342/87）では、付加価値税の中立性を確保するため、加盟国

²⁵³ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 30 .

²⁵⁴ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 30.

²⁵⁵ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 31.

²⁵⁶ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 31.

²⁵⁷ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 32.

²⁵⁸ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 32.

²⁵⁹ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 32.

²⁶⁰ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 34.

は、善意の者から発行され、提示を受けたインボイスが不適切であった場合の課税関係について、加盟国内で法制化している²⁶¹。このため、この加盟国内の法律に従うべきであるとする。しかしながら、反対に、*Schmeink* 事件（Case 454/98）では、インボイス発行者が、その処理に十分な時間を確保している場合、中立性の原則を維持するために、善意の者によって発行された不適切なインボイスであっても、税収漏出のリスクを害さない程度に認められるべきであると判示されている²⁶²。

CJEU によると、会計証拠の作成遅滞は、税収ロスが生じ、付加価値税の課税を危うくするということが、国内裁判所で判示されていることが示されている²⁶³。域内取引が国内取引として間違って処理されて付加価値税の未収が生じていた場合に、その時点では、原則的には税収ロスとみなすことはできない。租税管轄における原則に従うと、税収は、最終消費が発現したときに、加盟国に従属することが決定するためである。さらに、域内取引の隠ぺいか会計処理の遅滞かについての判断について、EU 共同体の法律では、乱用や詐欺について適応できないことから、付加価値税回避の痕跡によって判断することとなる。同様に、不正目的で取引を行い、EU 共同体の法律を自己に有利に拡張解釈して適用することはできない。

本件は、代理契約によって中間取引業者を介在させたことにより、脱税の痕跡がある取引に繋がることが判明できなくなってしまうことも懸念材料である。ただし、もともと権利がないのに、税制上有利になることのみを目的とした取引を行えないことは、共同体の法律で規定されている。

もちろん、共同体法は、付加価値税の遁脱を目的とした域内取引に対する加盟国の罰則の適用や、加盟国の国内法で規定される加算税や罰金の賦課を妨げるものではない。このような場合に CJEU は、脱税の重大性に比例して、罰金を科するべきであると勧告している²⁶⁴。

CJEU は、第 6 次指令の第 28 条 c(A)(a)項（RVD138 条）は、適時に会計証拠が提示されなかった場合に、付加価値税の域内取引における免税措置が認められるかどうかについて、加盟国の課税庁に判断の余地を認めていると解釈される。つまり、課税庁は、課税事業者が、隠ぺいの事実を知っていたとしても、課税事業者自身において、自ら完全にそ

²⁶¹ Case C-342/87, *Genius Holding v Staatssecretaris van Financiën*, 13 December 1989.

²⁶² Case C-454/98, *Schmeink & Cofreth and Strobel*, 19 September 2000.

²⁶³ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 36.

²⁶⁴ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 41.

の事実を取り除くことができないような場合で、課税事業者に税収ロスリスクが発生するようなときの域内取引については、免税判断の適用余地を残すべきであると判示している²⁶⁵。

本事件判決は、免税措置を利用するために、名目取引によるインボイスを利用した事例であり、しかも会計資料作成の遅滞がある場合に、加盟国にどの程度まで免税措置の判断を認めるべきか、加盟国での免税措置の判断の余地について検討されたものである。

結論としては、域内取引が行われた事実について論争の余地のないほど事実が明白である場合には、納税義務者が形式的な要件のいくつかを充足していなくとも、実質的な要件を満たしている場合には、付加価値税を免税とすべきであるとしている。形式的要件によらない場合の例外を認めることは、実質的な条件を充足する決定的な証拠提示の乱用を防止することにある。

このように、CJEU は、形式的な要件のみに固執することなく、租税回避や隠ぺいや税法の拡大解釈がない限り、実質性を鑑みて、加盟国に免税判断の余地を認めるようにしている。これは、付加価値税の取引には様々な局面が考えられるので、加盟国の執行面に配慮したものと考えられる。したがって、「インボイス方式」を採用していたとしても、インボイスのみに取引の有効性を与えるのではなく、取引をめぐる状況証拠や納税者の意図なども考慮に入れて判断していくことが必要になる。したがって、インボイスのみが唯一絶対の証拠ないし判断材料ではない、ということが示唆されている。CJEU では、仕入税額控除について画一的に解釈するばかりでなく、税収ロスの影響と比較衡量して、各加盟国にその判断を委ねて、運用上の様々な事態に対応できるように判断する傾向にある。

[5] Case C-435/05 , *Investrand* 事件²⁶⁶ (中立性の原則の位置づけについて)

本事件判決は、オランダの *Investrand BV* 社が、株式売買の最中にその金額を巡って取引相手とトラブルとなり、仲裁手続中に支払ったアドバイザリーサービス(法律助言業務) 費用についての仕入税額控除の権利の是非が争われた事例である²⁶⁷。

仕入税額控除の権利については、EU 第 6 次指令の第 17 条(2)において、「財及びサービスが課税取引目的で使用される場合において、課税事業者は仕入税額売上税額から控

²⁶⁵ Case C-146/05, *supra* note 248, para. 42.

²⁶⁶ Case C-435/05, *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën*, 8 February 2007 .

²⁶⁷ 本事例は、別の裁判も提議されている。Case C-174/08, *Investrand BV v Staatssecretaris van Financiën* .

除する資格を有することになる²⁶⁸」と規定している。付加価値税の対象となる課税事業者が、課税取引目的で使用した場合に付加価値税控除する資格があるとされるものである。

本件判決は、第 17 条(2)について「課税事業者が仕入税額控除を行う控除資格の範囲を決定するために、特定の課税仕入と課税売上取引との間に直接的かつ即時的な因果関係が存在することが前提条件となる」と判示している²⁶⁹。

また、本事件判決においては、中立性の原則に関して、次のように述べられている。「中立性の原則は、課税事業者のすべての経済活動過程で付加価値税の負担が完全に免除されることを目的としていることに留意すべきである。したがって、付加価値税の共通システムでは、その目的や結果が何であれ、原則として付加価値税の対象となるすべての経済活動の完全な中立性を保証することが必要となる」と述べている²⁷⁰。そうすると、控除対象仕入税額の範囲を広く解釈することになる。

ただし、この場合に、課税事業者が、仕入税額控除を行う控除資格の範囲を決定するための、特定の課税仕入取引と課税売上取引との間に、直接的かつ即時的な因果関係が存在することが必要となるとしている。この因果関係については、どのように考えるべきであろうか。本事件判決では、アドバイザリーサービスの支払いが問題となっている。このアドバイザリーサービスの支払いは、株式の売買に関するものであり、本来であれば、期間損益計算上、まだ係争中であり、費用計上できずに前払金や前渡金などの項目で処理するようなケースである。このような場合に仕入税額控除をどのように考えるかということである。本事件判決では、結論として、仕入税額控除は行えないという判示をしている²⁷¹。これは、原則として、付加価値税は対応する課税売上げが計上されて、それに直接的な因果関係を有し、仕入税額控除の要件を満たすときに、仕入税額控除の権利が得られると解釈されている。本事件判決の場合は、十分な証拠を提示できなかったことから、直接的な因果関係は無いと判断され、仕入税額控除は行えないという結論に至ったものである。

本事件判決では、中立性の原則について示唆されており、「課税事業者のすべての経済

²⁶⁸ EU Council Directive 77/388 .

²⁶⁹ Case C-435/05, *supra* note 266, para. 21.

²⁷⁰ これらの類似判例として、Case C-268/83, *D.A. Rompelman and E.A. Rompelman-Van Deelen v Minister van Financiën*, 14 February 1985, para. 19 . Case C-37/95 *Belgische Staat v Ghent Coal Terminal NV*, 15 January 1998, para. 15 . Case C-408/98 *Abbey National plc v Commissioners of Customs & Excise*, 22 February 2001, para. 24 .

²⁷¹ Case C-435/05, *supra* note 271, para. 38.

活動過程で付加価値税の負担が完全に免除される」ことが明示されており、その背景には、「付加価値税の対象となるすべての経済活動の完全な中立性を保証する」という理念があることが判示されている。その反面、仕入税額控除を行うことには、その控除要件を満たして、それに値する、証拠を揃えておかなければならない。

[6] Case C-174/08 , *NCC Construction* 事件²⁷² (自家建設の場合の仕入税額控除)

本事件判決は、デンマークで建築業を営む NCC 社が、自身で資材供給を行い、建築を行い、売却をした場合の自家建設に係る部分の仕入税額控除について、「建築事業に関する財政上の中立性の原則に合致しているかどうか」が争われた事例である²⁷³。建物の売却は、付加価値税が非課税とされているため、それによって発生した一般的な費用に関連する付加価値税をすべて完全に仕入税額控除をすることができない。それは、建物の売却という非課税売上部分に相当する仕入税額については、仕入税額控除ができないためである。そこで、NCC 社は、完全に仕入税額控除ができないということは中立性の原則に反していると主張した。本事件判決は、このような自家建設の場合における EU 第 6 次指令の第 17 条(2)の適用をめぐる入税額控除の可否が争われた事例である。

建物の建築のために、生産、建設、抽出、処理、購入又は輸入された商品ないし製品が建設事業目的で使用された場合に発生した仕入税額については、完全に仕入税額控除をすることはできない。不動産販売に関する売上は、付加価値税が非課税とされているものの、自家建設の場合は、仕入税額控除が行える。この場合、建築コストに通常の利益率を足したものを仕入税額控除の対象としている。しかし、この全額が、仕入税額控除の対象になるわけではなく、課税売上と非課税売上の割合すなわち課税売上割合により、課税売上部分に対応する仕入税額のための控除が可能である。

このような状況で、NCC 社は、「財政上の中立性の原則は、課税対象者が課税対象となる物品及びサービスに課せられるすべての付加価値税を控除することができることを意味する」と主張した²⁷⁴。さらに、付加価値税が課税対象となり課せられているものの、課税活動の目的で使用される商品及びサービス（一般的な費用）に関する仕入税額控除の還付を受ける可能性を喪失したと述べた。そして、財政上の中立性の原則は、そのような立法

²⁷² Case C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S v Skatteministeriet*, 29 October 2009.

²⁷³ Case C-174/08, *supra* note 272, para. 36.

²⁷⁴ Case C-174/08, *supra* note 272, para. 21.

措置において、条項の適用に起因するデンマークの国内法律で実施されるような詳細な規則の対象となりうると主張している。

これに対して、CJEU は、財政上の中立性の原則の射程においては、二次共同体法のレベル及び課税の特定措置の適用に関する公平に関する一般原則は、類似状況でも異なる扱いを受けなければならないということを指摘することも適切であるということが、客観的に正当化されるとしている²⁷⁵。つまり、中立性の原則の運用に当たっては、各加盟国の法律の公平性を衡量して適用をすることは正当であるとして、認めている²⁷⁶。

これは、第 6 次指令の規定を履行する上で、加盟国は、憲法上の地位を有する他の地域社会法の一般原則と同様に、平等な扱いの原則を考慮に入れることが義務付けられているためである。デンマーク国内法第 67 条を改正する権限のあるデンマークの立法府は、均等待遇の一般原則を考慮し、国内市場における競争の歪曲を避けるために、付加価値税の非課税の性質を踏まえて、建設に関連する物品の仕入税額控除をすることができない他の建物建築業者の立場を重視した。そこで、NCC 社のように、建築活動の他に不動産売却活動を行い、特別の非課税措置を受けて仕入税額控除が可能となるような解釈ができる場合については、仕入税額控除をすることができない建物建築業者の立場とを比較衡量する必要があるとしている。そして、財政上の中立性の原則が、自らの会計処理（自家建設などの自給自足の場合）に関連する供給に係る付加価値税を支払うことを要求される建築事業が、このように建設された建物の売却益は非課税とされるため、それによって発生した一般的な費用に関する仕入税額を完全に差し引くことはできないとして、NCC 社の場合も、同様の措置をとるよう判示している²⁷⁷。

[7] Case C-504/10 , *Tanoarch* 事件²⁷⁸ (共同発明の特許登録が行われていない場合の仕入税額控除)

本事件判決は、スロバキアで会社の株式を共同所有することによって、共同研究を行っていたものの、未だ特許登録が行われていない場合の発明にかかった部分に対する仕入税額控除の割当ての可否について争われた事例である²⁷⁹。

²⁷⁵ Case C-174/08, *supra* note 272, para. 40.

²⁷⁶ Case C-174/08, *supra* note 272, para. 42.

²⁷⁷ Case C-174/08, *supra* note 272, para. 47.

²⁷⁸ Case C-504/10, *Tanoarch s.r.o. v Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky*, 27 October 2011.

²⁷⁹ Case C-504/10, *supra* note 278, para. 2.

2006/112/EC 指令の第 2 条(1)では、「各加盟国内において課税事業者が事業として有償で行う資産の譲渡及び役務の提供が課税の対象となる」と規定されている²⁸⁰。また、同指令の第 9 条(1)では、「課税事業者とは、その活動目的や結果にかかわらず、独立して任意の場所で経済活動を行う者をいう」と規定されている。この課税事業者が行う経済活動が、事業に該当することになる。そして「経済活動」については、同条の第 2 段落前半で、「生産者、販売業者、鉱業、農業や専門家などのサービスの提供者の業務は経済活動とみなされる」と規定されている。また、同段落の後半では、「継続的に収益を得る目的で有形又は無形財産を開発することは、特に経済活動とみなされる」とこととされている。したがって、共同発明による特許権取得も経済活動に該当することとなる²⁸¹。

次に、同指令第 24 条(1)によれば、「サービスの提供とは、商品の供給を構成しない取引を意味する」とされている。したがって、共同発明による特許権取得は、サービス業務に該当する²⁸²。そして、同指令第 168 条により、「課税対象者の課税取引のために、商品とサービスが使用されている限り、課税対象者は、これらの取引を行う加盟国において、仕入税額を控除する権利を有する」とこととなる²⁸³。

EU では、出願に係る権利を含む発明に関する権利は、発明者に帰属する。発明者は、創作活動によって発明を創作した人物である。共同発明家は、発明の創作に貢献した範囲で発明に関する権利を享受する。共同発明者が他に同意しない場合、又は裁判所が別段の決定をしない場合は、発明の創設における共同発明者の株式は同等とみなされる。出願の後に行われる発明に関する権利の譲渡又は移転の場合、その権利は、その出願に由来する権利の譲渡とともに、譲渡又は移転されるものとされる。出願に起因する権利の譲渡又は移転は、第三者が譲渡又は移転を認識している場合を除き、特許出願の登録日から第三者に関してのみ効力を生じる。特許に関する共同所有の割合は、各共同発明者が特許の所有者として又は特許所有者の譲受人として帰属する発明に関する権利の範囲から導かれる。各共同所有者が特許発明を使用する権利を持っているが、共同所有者間の合意がない限り、第三者に本発明を使用する権利を付与しないことがある。契約条件に基づき、当事者によって別段の定めがない限り、現金又は現物で支払わなければならない価格について、発明に関する権利の譲渡が規定された。2007 年 9 月に、8 月から税金の期間について発行され

²⁸⁰ Case C-504/10, *supra* note 278, para. 3.

²⁸¹ Case C-504/10, *supra* note 278, para. 4.

²⁸² Case C-504/10, *supra* note 278, para. 5.

²⁸³ Case C-504/10, *supra* note 278, para. 10.

た発明に係る権利の譲渡に関する他の請求書に関して仕入税額を控除を行った。税務署は、付加価値税の控除の申請が十分に設立されたかどうかを確認するために、税務調査を行った。そして、調査の結果、税務署が仕入税額控除を否認したため、争われたという事例である。

同指令第2条(1)では、納税者が自らの納税義務から、納税者としての事業目的のために使用する商品及びサービスに対する税金を控除することができる措置を許可する旨を規定している。原告は、特許が付与されていない発明に関して共同出願人としての資格を有している状況において、別の納税者によって、供給された又は供給される財貨及びサービスに関して共同出願人に請求された。控訴裁判所は、その質問において第六次指令に言及しているが、主訴訟の事実は2007年1月1日以降に発生したことが指図書から明らかであることが指摘された。それは、言い換えれば、第6次指令を廃止して置き換えた指令2006/112の発効後である。そのような状況では、指令2006/112の規定を参照する必要があると判示している²⁸⁴。

その場合、付加価値税の共通のシステムが何であれ、その目的や結果、全ての経済活動の課税の完全な中立性を確保するため、原則的には、仕入税額控除が可能となるはずである。それは、課税事業者の課税対象活動の行使のために取得した商品やサービスに課されるすべての付加価値税を控除することが可能となるからである。

その特許権買収の経済的現実に関しては、同指令の第9条(1)の第2項に従って、経済活動の概念はとりわけ、生産者、トレーダー又は人の活動を包含していることを想起すべきである。

ただし、特許発明として未だ登録されていないにもかかわらず、発明の共有における持分の割当は、原則として付加価値税の対象となる経済活動である可能性がある。そのような取引は、支払われた又は支払われる仕入税額控除の権利を生じさせることになる。

したがって、納税者が原則として、適用される国内法が譲渡を許可する場合には、サービスの提供に対して支払われた又は支払われる仕入税額控除権を主張することができる。

発明に関する権利を付与する共同所有の配分については、その発明に関する権利は、同じアドレスに設定されていると考えられ、特許として登録されていなかったとしても、納税者は、経済活動の目的のために使用される商品及びサービスに係る税金を納税義務者と

²⁸⁴ Case C-504/10, *supra* note 278, para. 38.

して納税義務を負う税金から控除することができる。このことから、発明の所有権保有者は、原則的には、仕入税額控除の権利を請求することができるとしている²⁸⁵。

2. CJEU における裁判例の総括

ここでは、今まで見てきた CJEU における仕入税額控除に関する裁判例の総括を行う。

まず、*Langhorst* 事件[1]であるが、本件では、第 6 次指令の第 22 条(3)(C)の規定の解釈が問題となった。クレジットノート等の関係書類がインボイスの代用として認められるかどうかについて、EU 加盟各国が各々決定することができるとされている。第 6 次指令では、インボイスを必ず発行しなければいけないという訳ではなく、取引相手が作成したクレジットノートについても、EU 加盟各国にその運用を委ねている。このように、インボイスのみではなく、関係書類も認めることとしたのは、原則としてすべての取引を対象としている付加価値税は取引類型が複雑であり、様々な状況が想定されることから、インボイスの代用を各国の運用に任せて、各国ごとに認めることとしたのである。

第 21 条(1)(C)の規定では、付加価値税の納税義務について「インボイス又はインボイスの代用とされる他の書類の上で記載されている付加価値税」とされていることから、たとえ間違っていたとしても、そこに記載されている税額を納めることとなる。

このように、インボイス等に記載された税額が優先されるのは、取引相手との合意の下に成立した税額について納税義務が生じることとされることによる。取引双方の合意の下に、記載された税額については、その税額が有効とされることから、付加価値税は、書類の上での形式性を重視しているといえる。

次に、*Karageorgou* 事件[2]では、インボイスが発行されている場合には、原則として、記載されている付加価値税額を控除した残額が、法律上の報酬額であるとみなされるが、本判決は、課税対象でない取引について、付加価値税を記載してインボイスが発行された場合の課税関係について明らかにしたものである。外務省における翻訳業務自体は、第 6 次指令の 2 条(1)により、付加価値税の課税対象ではなく、この場合に、誤ってインボイスに税額を記載したとしても、外務省の翻訳業務は付加価値税額を構成せず、全て本体価格を構成することになる。

²⁸⁵ Case C-504/10, *supra* note 278, para. 54.

さらに、課税対象ではない取引について、誤ってインボイスに税額を記載し、納付まで行われた場合の課税関係について言及している。このような場合も、第6次指令の第4条(5)により課税事業者とならないことから、最終消費者に付加価値税は転嫁されないこととされる。このように、インボイスの記載に関しては、形式性を重視している。

Technological Industries 事件[3]では、2006年改正EU指令RVD第205条により、EU加盟国は、付加価値税の直接に納税義務のある者以外の者でも、取引に参加している者や一部関与している者には、納税義務を推定して、付加価値税を課することができるとしている。RVDによる付加価値税の納税義務者は、原則として、課税対象の財又はサービスを提供した者である(RVD193条)。具体的には、インボイスに控除税額を記載した者が納税義務者となる(RVD197条3項)。しかし、CJEUは、この第205条の推定規定は、納税義務者を曖昧にしかねないことから、厳格な納税義務の規定に反するものであり、法的安定性を欠いてしまうことを認めているものの、付加価値税制度を維持していくために、税収確保の安定性を最優先させている。このような規定の目的は大きく2点ある。1点は、輸入時における非課税措置による租税回避の防止であり、もう1点は他加盟国で税務申告をせずに、取引相手が消失した場合における付加価値税のロスに対して、加盟国が、供給者に責任を負わせていることである。いずれにしても、税務申告をせずに消失してしまう業者に対抗する手段として、納税義務を広くとらえて、取引に関与する者に対しても、消失した付加価値税を課することができるとしている。

Collée 事件[4]では、CJEUは、域内供給が行われた事実について、議論の余地のないほど事実が明白である場合には、納税義務者が、形式的な要件のいくつかを充足していなくとも、実質的な要件を満たしていることから、付加価値税を免税とすべきであるとしている。形式的要件によらない場合の例外を認めることは、実質的な条件を充足する決定的な証拠提示の乱用を防止することにある。付加価値税の取引には、様々な局面が考えられるので、加盟国の執行面に配慮していると考えられる。したがって、インボイス方式を採用していたとしても、インボイスのみに取引の有効性を考えるのではなく、取引をめぐる状況証拠や納税者の意図なども考慮に入れて判断していくことになる。したがって、インボイスのみが、唯一絶対の証拠ないし判断材料ではないということが示唆されている。このように、CJEUでは、仕入税額控除について画一的に解釈するばかりでなく、税収ロスの影響と比較衡量して、各加盟国にその判断を委ねて、運用上の様々な事態に対応できるように判断する傾向にある。

Investrand 事件[5]では、中立性の原則の位置付けについて述べられている。この点につき「中立性の原則は、課税事業者のすべての経済活動過程で付加価値税の負担が完全に免除されることを目的としている」。したがって、付加価値税の共通システムでは、その目的や結果が何であれ、「原則として付加価値税の対象となるすべての経済活動の完全な中立性を保証すること」が必要となるとされている。

NCC Construction 事件[6]では、自家建設の場合の仕入税額控除についての可否が争われた。この事例の中で、中立性の原則の運用に当たっては、加盟国は、憲法上の地位を有する他の共同体法の一般原則と同様に、平等な取扱いの原則を考慮に入れることが義務付けられている。このため、各加盟国の法律の公平性を衡量して、中立性の原則を適用することを認めている。このように、中立性の原則の運用に当たっては、加盟国の国内法を衡量して、弾力的に運用することが認められている。

Tanoarch 事件[7]は、共同発明の特許登録が行われていない場合の仕入税額控除の可否についての事例である。本事例では、共同で事業が行われた場合でも、それぞれの構成員が経済活動を行っている単位として認められ、それぞれの構成員ごとに、仕入税額控除が可能である旨が判示されている。その理由としては、付加価値税の共通のシステムが何であれ、その目的や結果、すべての経済活動の課税の完全な中立性を確保するため、原則的には、仕入税額の控除を可能としている。

このようなことから、EU においては、付加価値税制度の構築にあたり、インボイスによる仕入税額控除につき、インボイスの記載事項に関しては、比較的、形式性を重視して厳格にとらえている傾向にある。その反面、インボイスの存在や行為の有無をめぐる事例では、各国の裁量に任せて、柔軟に判断をしている傾向にあると考えられる。

第2款 イギリスにおけるインボイスの仕入税額控除をめぐる裁判例

本款では、イギリスにおけるインボイスの仕入税額控除に関する裁判例を検討して、仕入税額控除についてどのような問題が起きているのかを検証する²⁸⁶。

1. 裁判例

[1] 破産管財人により発行されたインボイスの有効性

²⁸⁶ これらの裁判例や事例については、Alan Dolton MA (Oxon) et al., *Tolley's VAT Cases 2017* (Lexis Nexis) をもとにまとめている。

破産整理の手段中に、破産管財人より発行された自己発行インボイスが、有効であるかどうかについて争われた事例である²⁸⁷。審判所は、破産という事態であっても、実際に行為が存在する以上有効であるとしている²⁸⁸。ただし、自己発行インボイスについては、付加価値税のインボイス方式の完全性違反であり、危険なシステムであり、厳格に管理し、取り締まる必要があること、また、自己発行インボイスのシステムは、通常のインボイス発行を抑制してしまうことを指摘している²⁸⁹。

[2]インボイスの名義と発行者

販売者は、事業者登録を行っているものの、インボイスを発行せず、購入者が販売者に頼まれて 2 枚のインボイスを発行し、1 枚は販売者に渡し、もう 1 枚はそれをもとに、購入者がその自身の発行したインボイスで仕入税額控除をしていたところ、税務署長に否認されたため提訴した。審判所は、購入者の申立を受け入れ、販売者がインボイスを発行していないことと、現在も発行していないことを理由として、当該インボイスを仕入税額控除の証拠として認めるべきであるとした²⁹⁰。

[3]他人名義のインボイスによる商品仕入

製造会社と取引を行おうとした者が、直接の取引は行えず、他の実在する卸売業者の名義を借りてその名義で仕入れを行い、インボイス交付の受けた場合に、実際の取引が行われているとして、仕入税額控除の適用が認められた事例がある²⁹¹。

²⁸⁷ 自己発行インボイスとは、「購入者と販売者が契約で販売者のインボイス発行を省略し購入者が自己の購入に対するインボイスを発行すること」を言う。イギリス関税庁ホームページより引用。

http://customs.hmrc.gov.uk/channelsPortalWebApp/channelsPortalWebApp.portal?_nfpb=true&_pageLabel=pageLibrary_ShowContent&id=HMCE_MIG_009855&propertyType=document#P28_1346、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

²⁸⁸ 審判所 (Tribunal) は、通常の裁判所とは別に設置されている紛争処理機関である。迅速な紛争解決を目的として設置されている特別な形式の準司法機関である。

²⁸⁹ UDL Construction Plc (in administrative receivership and Compulsory liquidation), VATDR 396 (VTD13714), *supra* note 279, p. 1302.

Weldsruet Ltd, VATTR 101 (VTD374), *supra* note 286, p. 1302.

Al. Booth, VATTR 133 (VTD385), *supra* note 286, p. 1302.

J. E. Morgan (t/a Wishmore Morgan Investment), Lon/86/165 (VTD 2150), *supra* note 279, p. 1303.

²⁹⁰ Weldsruet Ltd, VATTR 101 (VTD 374), *supra* note 286, p. 1302. (Similar Decision; Ocean Leisure International Ltd, MAN/94/147 (VTD 13169)).

²⁹¹ Al.Booth, VATTR 133 (VTD 385), *supra* note 286, p. 1302.

[4]名義記入誤りのインボイス

販売者がインボイスに販売者の類似名義を記入したものの、本来の名義は記入していないことから名義記入誤りにより、仕入税額控除が否認された。ただし、資産の譲渡が行われた証拠もあり、インボイスの交付も行われていることから、仕入税額控除を否認することは不合理であるとされた事例がある²⁹²。

[5]偽の付加価値税登録番号の記入

インボイスに、税務署に登録のない付加価値税登録番号と住所が記入されていることから、仕入税額控除が否認された。裁判所は、購入先が明確な課税事業者であり、実際に存在していたが、登録期間が超過していたため登録がなかったことと、納税者が、証拠の上からは登録がないことを知る由もなかったことから、仕入税額控除が認められた事例がある²⁹³。

[6]インボイスの真実性に対する議論

事業者が、不実な名前を登録してインボイスを発行してきたことに対して、責任追及がなされた事件では、課税庁が事業者の詐欺行為関与を立証できなかったとして、事業者の仕入税額控除の主張が認められた事例がある²⁹⁴。

[7]顧客にインボイスが直送されていた場合

取引先から顧客に物品（キッチン用品）が直送されていて、その顧客に渡っていたインボイスを回収して、仕入税額控除をした場合に、取引の実態から見て、取引先から顧客に対する販売であるから仕入税額控除はできないとした事例がある²⁹⁵。

[8]未登録事業者からの仕入税額控除

付加価値税の課税事業者登録が、未登録である事業者から受け取ったインボイスを仕入

²⁹² J. E. Morgan(t/a Wishmore Morgan Investment), Lon/86/165 (VTD 2150), *supra* note 286, p. 765.

²⁹³ Morshan Contractors Ltd, MAN/84/202 (VTD 1861), *supra* note 286, p. 1303.

²⁹⁴ Stewart Ward (coins) Ltd, Lon/85/548 (VTD 2108 2134), *supra* note 286, p. 1304.

²⁹⁵ M. Perks, MAN/82/228 (VTD 1556), *supra* note 286, p. 1306. (Similar Decision; Kleen Technologies International Ltd, LON/80/66 (VTD 970)).

税額控除に使おうとして否認された事例がある²⁹⁶。

[9] 火災によるインボイスの喪失

火災によりインボイスを焼失したため、税務署長により仕入税額控除が否認された事件では、インボイスが焼失していても、取引証拠書類を認定し、仕入税額控除を認めた事例がある²⁹⁷。

[1 0] インボイスの紛失 (1)

転居のためインボイスを紛失したが、取引の詳細が付加価値税の帳簿に記載されており、経常的に会計事務所にチェックしてもらっていたことから、仕入税額控除の蓋然性は高く、関係書類が有効でないとして、課税庁が会計事務所の記録を拒絶したのには理由がないとして、仕入税額控除を認めた事例がある²⁹⁸。

[1 1] インボイスの紛失 (2)

転居のためインボイスを紛失したという事件に対して、その後、証拠により、適法なインボイスを保持していることが認定されたことから、審判所は、転居前の部分につき法定要件のインボイスが保存されていたとして仕入税額控除を認めた事例がある²⁹⁹。

[1 2] 未登録事業者でインボイスの発行がない場合

未登録事業者に対する支払いで、しかもインボイスの発行もない場合に、付加価値税込みでの契約に合意し、付加価値税込みで支払いをして仕入税額控除を受けたところ、課税当局により仕入税額控除が否認された。この場合、取引相手は納税義務者であり、証拠もあるため、インボイスが発行されていなくても、仕入税額控除は認められるとした事例がある³⁰⁰。

[1 3] 不正な事業者登録番号

²⁹⁶ Mr & Mrs Barnes, MAN/05/077 (VTD 19407), *supra* note 286, p. 1306.

²⁹⁷ J.J. Newman, LON/79/32 (VTD781, VTD903), *supra* note 286, p. 1312.

²⁹⁸ Read & D Smith, VATTR 12 (VTD 1188), *supra* note 286, p. 1312.

²⁹⁹ M.S.Vaughan, VATDR 95 (VTD 14050), *supra* note 286, p. 1313.

³⁰⁰ Syston Tooling & Design Ltd, MAN/89/119 (VTD 4553), *supra* note 279, p. 1313.

付加価値税の登録事業者であったものの、納税地の変更先に届出を提出していなかったため、登録事業者として抹消されていたことから、仕入税額控除が否認された。この場合に、実際に取引の実態があり、取引相手も、取引時点で実際の課税事業者であり、インボイスの保存もあるので、仕入税額控除が認められた事例がある³⁰¹。

[1 4] メモ用紙によるインボイス

地域の小売業者から商品購入をする際に、インボイスでなく、メモ用紙を利用して仕入税額控除の証拠として使用したところ、税務署長に否認され、提訴し、審判所も税務署長を支持して、メモ用紙によるインボイスの代替を否認した事例がある³⁰²。

[1 5] インボイスの盗難

調査の際に、インボイス無しで仕入税額控除を受けていたことが発覚し、仕入税額控除が否認された。これに対して、車中にあったインボイスが盗難されたとの申立てがなされた。審判所は、この盗難の申立てが以前にも行われ、2 回目であることから、仕入税額控除を否認した事例がある³⁰³。

[1 6] 欠陥商品に対するインボイス

売上げた欠陥商品が見つかり、当初の発行したインボイスと相殺する目的で、その返品についてのインボイスを受領して、仕入税額控除を行った場合に、実際に商品が移動していないことから、仕入税額控除が否認された事例がある³⁰⁴。

[1 7] カルーセルスキーム

Senergy 社は、2003 年 3 月 25 日に設立され、2003 年 9 月 1 日から付加価値税の事業者登録が有効に行われてきた。事業者登録時の届出に記載された事業目的は、「専門電気商品の販売」であった。具体的には、例えば、リモコン制御飛行機、ギフト用品を含むおも

³⁰¹ Libdale Ltd; Clycol Precious Metals Ltd, VATTR 425 (VTD 11543), *supra* note 286, p. 1304.

³⁰² Mancumi & Sons Ltd, LON/81/365 (VTD 1213), *supra* note 286, p. 1309.

³⁰³ V K & Mrs. U Dilawri (t/a East & West Textiles), MAN91/632 (VTD 11409), *supra* note 286, p. 1314.

³⁰⁴ Galaxy Equipment (Europe) Ltd, MAN/91/1457 (VTD 11415), *supra* note 286, p. 1311.

ちゃ、ニッチ製品などの販売が主たる目的であった³⁰⁵。

Senergy 社の最初の付加価値税申告は、2003 年 10 月で、売上げが未だ計上されておらず、還付はなかった。2004 年 1 月の 2 回目の申告期限において、Senergy 社は£5.9 百万の売上高を申告して、£963,342 の付加価値税の還付を請求した。この還付は、イギリス関税庁によって受理され、還付が行われた。続いて、2004 年 3 月（Senergy 社によって申請された課税期間の短縮要請に基づく期間）に、還付申告を行い、Senergy 社は£7.3 百万の売上高を申告して、輸出免税により£1,205,586 の付加価値税の還付を請求した。この還付申告は、高収益・高付加価値のゴルフクラブの販売を行ったために、還付金額も大きくなった。販売経路は単純で、インタラクティブ社から購入して、スペインのインタースポーツ社に販売された。イギリス関税庁は、このときに生じる仕入税額控除を認めなかった。つまり、Senergy 社が受け取った関連するインボイスの記述内容が不十分であるという理由から、仕入税額控除が否認され、還付が拒否された。この還付拒否が訴えの対象である。これに対応して、イギリス関税庁側も、還付を行った期間 2004 年 1 月の還付申告に関して、Senergy 社によって要請された仕入税額控除の£958,709.50 を認めない提訴を起こした。しかし、このイギリス関税庁側の提訴は、本訴の対象ではない。

裁判所は、詳細に証拠を精査した。Senergy 社は、契約開始前に£640,000 を保証金として支払う契約となっており、また Senergy 社の顧客が、Senergy 社に注文をした後に、暫時 Senergy 社が仕入先に支払いをするという契約上の必須条件を設けていなかった。また、Senergy 社の管理者の証言は信用できるとともに、取引のキャンセルが出た場合の Senergy 社とその他の取引相手に対するペナルティに関する規定がなかった。この他にも、取引条件からすると契約は疑わしく、正規の取引とは認定されなかった。

このため、税関は、その取引業務がカルーセル詐欺の一部をなしたということ突き止め、還付請求を拒絶した。裁判所は、インボイスなどの証拠を詳細に見直して、会社側の訴えを棄却した。その理由は、請求書に記載されている取引量とゴルフクラブの内容に着目した結果、ヨーロッパの市場のゴルフクラブの規格サイズと相容れなかったためである。この輸出に関して、何かが英国から輸出されたかもしれないけれども、定まった重さに関する利用できる証拠、報告書や点検内容から、この製品ののための正規市場に関する流通情

³⁰⁵ VTD 19727, 2006/08/23, Senergy (UK) Limited.

<http://www.financeandtaxtribunals.gov.uk/Aspx/view.aspx?id=2610>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

報に基づき、正規取引の可能性はなかったと結論付けられた。インボイスは、第6次指令第22条(3)(b)及び国内法29条を満たさないことから、結果として「正規の貿易」がなかったと判定され、仕入税額控除が否認された³⁰⁶。

2. イギリスにおける「インボイス方式」の問題点についての総括

イギリスのインボイスに関する審判例及び実例については、以下のように要約できる。まず、税務署長は、インボイスが形式的要件に合致しない場合には、仕入税額控除を否認している。その後、訴訟上で否認された仕入税額控除について、審判所が取引の有無を検討し、実際に取引があれば、形式的要件にとらわれることなく、事故による紛失など納税者に過失等がなければ、仕入税額控除を認める判決を言い渡している。ただし、法的要件を全く備えていない、メモ書きなどのインボイスの代替については、仕入税額控除を認めていない。また、全く取引実体がない場合には、インボイスが保存されていても、仕入税額控除は否認される傾向にある。

つまり、インボイスについて、形式性も一定の要式が必要であるものの、納税者の責に帰さないような事由による場合については、実質を重視して、仕入税額控除を認めている。反対に、以上のように、イギリスの裁判例においては、インボイスの形式性と実質性を比較考量することにより、仕入税額控除を適宜認容しているケースも見受けられる。

今まで見てきたように、イギリスの「インボイス方式」による問題点は、多岐にわたっている。特に、実務上は、様々な事態が想定されるため、そのインボイスの事実認定をめぐって、複雑な解釈が要求される。特に、脱税や租税回避を予め意図してスキームが組まれた場合には、「インボイス方式」の強みと言われている取引当事者間の相互牽制が効かず、その事実関係の把握までに、時間がかかるという欠点がある。

仕入事業者は、インボイスを基に仕入税額控除を行うから、インボイスには、正しく税額を初めとして、取引情報が正確に記入されていなければならない。「インボイス方式」では、取引毎に、仕入事業者が、販売者の作成したインボイスをチェックする。このため、販売者と購買者による、相互牽制作用が働き、適正な納税がなされるといわれている。だが、インボイス自体に、販売者と仕入事業者の相互牽制作用による監視力があると想定することには、一定の限界があると思われる。それは、「送り状(筆者注：インボイス)方式

³⁰⁶ 類似の裁判例として、Riomi Ltd v HMRC, QB 7, June 2007, *supra* note 286, p. 1256. Roao UK Tradecorp Ltd v C & E Commrs, QB 2004, *supra* note 286, p. 1256.などがある。

に監視力がもともとあると想定することは甘い見方である。登録済みの貿易業者間の取引でさえ、買い手には送り状を出したことを確認する誘因があっても、実際に租税が納められたことを確認する誘因は誰にもない³⁰⁷」からである。これを解決するには、インボイス全ての追跡調査をし、次に、インボイスの合計と事業者が申告する取引高とを照合するしかない。「これは明らかに不可能なことである。実際には、会計計算の過程でランダムにチェック³⁰⁸」している。

結局、インボイスの瑕疵は取引当事者間の商取引上の問題として処理されてしまうこととなる。もしも、この相互牽制作用による、適正な納税を期待するのであれば、課税庁が、全てのインボイスを追跡調査し、インボイスの信憑性を保証しなければならない。つまり、課税庁による、完璧な即時のクロスチェックが必要と思われる。しかし、現状では、全てのインボイスをチェックすることは、大変な時間と手間を要するため、不可能と考えられる。イギリス関税庁の調査によると、2015 年から 2016 年度の付加価値税収入のギャップは、126 億ポンドにものぼり、理論値との間に 9.85%もの階差が出ている（第 2 節第 2 款 1 参照）。これらは、直接・間接的に、「インボイス方式」が影響を与えているものと考えられる。

結論として言えるのは、「付加価値税にまつわるごまかし行為の正確な範囲はわからないし、おそらく将来も把握することはできないであろう³⁰⁹」ということである。

イギリスは、他の EU 諸国に比べて、付加価値税の税務執行面においては、有利な島国という地理的特性を有している。にもかかわらず、上述のような現象が起きている。この点については、我が国が「インボイス方式」を導入した場合にも、同じような現象が起こりうることに留意する必要がある。

³⁰⁷ 塩崎潤訳『公平・簡素及び経済成長のための税制改革』72 頁（今日社、1986）。

³⁰⁸ 塩崎潤・前掲注 307）82 頁。

³⁰⁹ 塩崎潤・前掲注 307）82 頁。

第 章 日本型消費税制度と仕入税額控除方式の変遷

本章では、我が国の消費税制度の特徴について、仕入税額控除の方式を中心に述べる。我が国の消費税の創設時は、「帳簿方式」が導入された。その後、平成 6 年の消費税法改正により「帳簿方式」は、「帳簿及び請求書等保存方式」に変更された。さらに、平成 31 年 10 月より、仕入税額控除の方式として「帳簿及び請求書等保存方式」に代わり「インボイス方式」が導入される予定である³¹⁰。

そこで、第 1 節では、消費税制度の導入の際に「帳簿方式」が導入された経緯について確認する。第 2 節では、平成 6 年度の改正による「帳簿及び請求書等保存方式」への変更経緯を確認し、「帳簿及び請求書等保存方式」の帳簿システムに高い証拠力が内在していることについて考察する。第 3 節では、平成 31 年 10 月から我が国が導入しようとしている「インボイス方式」の内容について、その内容を検証する。

第 1 節 「帳簿方式」の導入

本節では、「帳簿方式」導入の経緯について整理した。我が国では、平成元年の消費税の導入の際、仕入税額控除の方式として、世界的な潮流である「インボイス方式」ではなく、「帳簿方式」が導入された³¹¹。その後、税率が 5% に引き上げられた平成 9 年度より、「帳簿方式」が「帳簿及び請求書等保存方式」に変更された。税率が 10% に引き上げられる際に、平成 31 年には、「帳簿方式」とは対照的な、簡易な「インボイス方式」が導入される予定である。その後、平成 35 年 10 月より、事業者登録制度を前提とした正式な「インボイス方式」が導入される予定である。

そこで、本節では、第 1 款で、我が国の消費税の創設時の「帳簿方式」の導入に至る経緯を確認し、仕入税額控除方式の変更理由を検証する。第 2 款では、平成元年の消費

³¹⁰ 平成 31 年 10 月 1 日から平成 35 年 9 月 30 日までの間の仕入税額控除の方式は、事業者の事務負担に配慮して「区分記載請求書等保存方式」といって、簡易なインボイス方式が導入される。その後、平成 35 年 10 月 1 日から正式なインボイス方式である「適格請求書保存方式」が導入される予定である。

³¹¹ この経緯については、竹下登 & 平野貞夫監修「消費税制度の成立の沿革」264 - 265 頁（ぎょうせい、1993）を参照のこと。

税導入後に起きた問題点について整理する。第3款では、平成6年度の税制改正で「帳簿方式」が、「帳簿及び請求書等保存方式」に変更されるのであるが、そこに至るまでの経緯を記す。

第1款 「帳簿方式」導入の経緯

ここでは、我が国の消費税の創設にあたっての「帳簿方式」導入の経緯を検証する³¹²。消費税の導入前には、我が国の財政状況を鑑みて、いくつかの一般消費税（一般大型間接税と同義。以下同じ。）の法案の提出が試みられたが、強い反対があり、いずれも成就しなかった。売上税法案が、昭和62年5月に廃案となってから、当時の財政状況から、赤字国債発行に歯止めをかけなければならず、一般消費税導入は不可欠であるとの方針が示された。昭和62年10月に、政府・与党首脳会議において、「税制の抜本的改革に関する基本方針」が決定された³¹³。

³¹² 消費税の導入の経緯及び概要については、主として以下の文献をもとにまとめた。

金子宏・前掲注4) 722 - 769 頁。

宮島洋編『改訂版 消費課税の理論と課題』（税務経理協会、2000）。

富岡幸雄『消費税への対応策』（中央経済社、1989）。

山本守之『消費税法 [増補版]』（税務経理協会、1989）。

森信茂樹編『最新消費税法』（税務経理協会、1997）。

尾崎護『消費税法詳解』（税務経理協会、1991）。

岩下忠吾『総説 消費税法』（財経詳報社、2004）。

大蔵省主税局税制第二課監修税務経理協会編『一般消費税関係税制調査会答申(報告)集 [第3版]』（税務経理協会、1978）。

金子宏教授によると、消費税採用の意義として、以下の5点を掲げられている。

社会福祉の充実及び来るべき高齢化社会に対する財政上の準備。

我が国の財政の赤字体質の改善。

所得税減税のための補填財源。

（個別消費税から一般消費税への）消費税制度自体の改革。

他の租税に比べて、安定財源としての性質を持っている。

金子宏「総論 - 消費税制度の基本的問題点 - 」日税研論集 30 号 1 - 2 頁（2008）。

³¹³ 竹下登首相は、昭和62年11月27日に行われた第111回国会、衆議院本会議の所信表明演説で、税制改革について、次のように発言している。少し長くなるが、消費税導入の契機となっているので引用する。この演説の中で竹下登首相は、「税制改革については、国会における税制改革法案審議の際の議論等を通じ、国民の間にも税制改革についての意識が高まってきていると考えます。急速な経済社会の変化に対応していくため、視点を新たにして国際国家にふさわしい、日本経済の活性を高める税制、国民が納得して負担できるような簡素で公平な税制、本格的な高齢化社会の到来を控えて、安定した歳入基盤を提供し得る税制、これを追求しなければならないと考えております。その際重要なことは、開かれた議論を通じ、税制改革についての国民的合意を形成していくことであります。さきの国会で税制改正法案が成立し、税制改革の第一歩が踏み出されたところでありますが、さらに、広範な議論を通じ、所得、消費、資産等の間で均衡がとれた安定的な税体系の構築に努めてまいりたいと考えております。このような認識のもとに、私は、政権発足後直ちに税制調査会に対し、所得、法人、資産及び消費課税等についてその望ましい税制のあり方につき諮問を行い、精力的な御審議をお願いいたしました。

政府税制調査会は、昭和 63 年 3 月 25 日「税制改革の素案」を決定発表した³¹⁴。これは、税制改革についての国民的タタキ台となるもので、新型間接税の導入を明確にし、その対象となるものとして、付加価値税（伝票方式 [EC 型]・帳簿方式 [一般消費税型]）と取引高税を掲げた³¹⁵。

昭和 63 年の政府税調による「税制改革についての中間答申」では、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得るような税体系を構築することが必要であるとし、「望ましい間接税制度」として、以下の点を挙げている³¹⁶。

消費に広く公平に負担を求めるもの

簡素で分かり易く、取引慣行に配慮したもの

納税者・税務関係者の事務負担に配慮したもの

産業経済に対して中立的であり、国際的な摩擦を招かないもの

この条件を満たす間接税の類型には、累積排除方式の多段階課税が望ましいとし、累積排除の方式として、「税額別記の書類による方法」と「自己記録による方法」のいずれかを慎重に決定すべきであるとした³¹⁷。つまり、「インボイス方式」か「帳簿方式」か、慎重に議論されるべき旨を掲げている。

政府は、同年 7 月 29 日、消費税法案を含む税制の抜本改革関連 6 法案を閣議決定し、国会に提出した。そして、同年 11 月 1 日、衆議院の税制等調査特別委員会で強行採決が行われた。さらに、これを受けた衆議院本会議では、税制改革関連法案の追加修正を行った。

これらの場を通じ、国民各界各層の御意見を十分に伺いながら、望ましい税制の全体についてできる限り早期に成案を取りまとめてまいる考えであります。」国会議事録検索システム。<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syuguiin/111/0001/11111270001001a.html>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

³¹⁴ 竹下登・前掲注 311) 256 - 260 頁。

³¹⁵ この答申の公表に当たっては総会 20 回（参考人からの意見聴取 4 回を含む）、直接税特別部会 13 回、間接税特別部会 14 回、基本問題小委員会 8 回、納税者番号検討小委員会 4 回、運営小委員会 4 回の計 4 回の合計 63 回に及んでおり、また、別途、地方公聴会を全国 25 か所で開催している。このように地方公聴会まで 25 回も開催して関係各方面から意見徴収を行っているのは、先の中曽根内閣における売上税法案の廃案という反省から「広く国民の意見を徴収する」という姿勢の現れであると考えられる。税制調査会「昭和 63 年度税制改正に対する答申」3 頁。

³¹⁶ 竹下登・前掲注 311) 262 頁。

³¹⁷ 竹下登・前掲注 311) 262 頁。

税制改正の答申を受けて、税制改革法（昭和 63 年 12 月 30 日法律第 107 号）が成立した。この税制改革法は、消費税の法制化の骨格となる重要な法律であるので、その内容を以下に概説する。

この税制改革法の設立の目的は、今次の税制改革についての国民の理解を深めるとともに、今次の税制改革が、整合性をもって、包括的かつ一体的に行われることに資するほか、今次の税制改革が我が国の経済社会に及ぼす影響にかんがみ、国等の配慮すべき事項について定めることにあるとしている（同法 1）。

そして、税制改革法の趣旨としては、現行の税制が、産業構造及び就業構造の変化、所得の水準の上昇及び平準化、消費の多様化及び消費におけるサービスの比重の増加、経済取引の国際化等を反映して、著しく変化してきた現在の経済社会との間に不整合を生じている事態に対処して、将来の展望を踏まえつつ、国民の租税に対する不公平感を払しょくするとともに、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより、均衡がとれた税体系を構築することが、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図る上で緊要な課題であることにかんがみ、これに即応した税制を確立するために行われるものとするとしている（同法 2）。このように、税制改革法案は、我が国をめぐる経済環境の変化により、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせる税制構築を目指している。これまで、我が国の制度は、所得税・資産税を中心とする税体系であったため、新たに、消費に対する課税の必要性を述べている。

また、税制改革の基本理念としては、今次の税制改革は、租税は、国民が社会共通の費用を広く公平に分かち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとするとしている点にある（同法 3）。つまり、税制改革法は、公平性と中立性を確保することを、その基本理念としている。

その基本理念を遂行していくための方針として、所得課税において、税負担の公平の確保を図るための措置を講ずるとともに、税体系全体として税負担の公平に資するため、所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、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、納税し得る税体系の構築を目指して行われるものとするとしている（同法 4）。第 2 条の趣旨を、具体的にこの第 4 条で表している。ここで、消費を対象とした課税を敢行するという具体的な方針が示されている。

そして、さらに、個別間接税では不十分なことから、消費税の創設を次のように宣言している。「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める（同法 10 ）」このように、具体的に、消費税の創設が、税制改革法第 10 条第 1 項に織り込まれたのである。さらに、同項では、具体的な消費税制度のアウトラインについても言及している。消費税は、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式によるものとし、その税率は、百分の三とする。その仕組みについては、我が国における取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとする（同法 10 ）。つまり、中立性を確保するために課税の累積を排除する方式が採用されることとなり、前段階控除の方式を行うことが明記された。なお、消費税の創設に伴い、個別間接税である砂糖消費税、物品税、トランプ類税、入場税及び通行税は廃止されることとなった（同法 10 ）。

また、消費税の導入に当たっては、適正な転嫁が行われる必要があるが、そのために、事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格に鑑み、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要があると認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者に、その取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。国は、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする（同法 11 ）。このように、税制改革法案では、転嫁の重要性を説いている。ただし、適正な転嫁のための仕組みを考えて周知するとあるが、具体的な仕組みや方策については述べられていない。

このような背景の下、同年 11 月 16 日、消費税法案が衆議院を通過した。また、参議院でも、同年 12 月 24 日、同案が可決成立した³¹⁸。こうして、我が国初の本格的な一般大型間接税である消費税が、同年 12 月 30 日法律第 108 号として公布された³¹⁹。我が国の消費税の特徴は、課税事業者の大半を占めると予想される中小事業者に配慮し、中小事業者

³¹⁸ このような法制定過程について、政治不信の高まりの中で成立したことが問題である旨の見解もある。佐藤進「消費税法は定着するか」税経通信 44 巻 8 号 44 - 45 頁（1989）。日向寺純雄「消費税の実施と納税者心理 - 租税心理学の立場から - 」税経通信 44 巻 8 号 2 - 7 頁（1989）。

³¹⁹ 消費税法案可決後から施行に至るまでの経緯については、尾崎護・前掲注 312）24 - 47 頁を参照されたい

の事務負担を少なくするという観点が重視されている。なぜならば、消費税の計算に必要なコストは国が負担してくれるわけでもなく、事業者自らのコスト負担やマンパワーの作出により、計算を行っていかねばならない。大企業であれば、そのコスト負担は可能であると考えられるが、中小企業の場合は、コスト負担やマンパワーの作出も容易でないと考えられたからである。

事業者の消費税申告のコスト負担を、できる限り少なくするため、原則として、申告書 1 枚のみが要請されるのであり、あとは付表を添付すればよいこととなっていた（創設当時消法 45、49）。前段階控除の方式として、仕入税額控除方式を採用している。この仕入税額控除の方式については、「インボイス方式」ではなく、事業者の負担の大きさを配慮して、事業者自身の記帳による帳簿上の記録に基づいて仕入税額控除を行う帳簿方式が導入された（同 30）。導入当初の帳簿方式の要件は「帳簿又は請求書等」とされており、帳簿か請求書等のいずれかでよいこととされた。また、免税事業者からの仕入も税額控除をすることができた。この点に、大きな「インボイス方式」との違いがある。

第 2 款 消費税導入後の経緯

本款では、消費税導入から、平成 3 年の改正に至る経緯と、その概要についてまとめる。

消費税の導入に際しては、物価、転嫁、消費、申告、納税、事務負担等について、その動向が懸念されたため、中小事業者の事務負担に手厚く配慮した設設計画となっていた。

しかし、逆に、中小事業者に配慮しすぎたことが、最終消費者である国民側から見ると、消費税制度に対する不信感をつのらせることとなった。世論としては、事業者にいわゆる「益税」が発生しており、税の転嫁が行われておらず、税の中立性・公平性が阻害されているのではないかという意見が大きくなっていった³²⁰。そこで、このような国民の疑念を払拭するため、政府税調による消費税のための「実施状況フォローアップ小委員会（以下「小委員会」という³²¹）」が、消費税導入のわずか 2 か月後の平成元年 6 月に設置された。そうして、税制調査会は、平成元年 11 月 24 日に「実施状況フォローアップ小委員会中間

³²⁰ この点については、当時の大蔵委員会でも問題になっている。大蔵省「第 114 回衆議院大蔵委員会議事録」、平成元年 3 月 23 日。
<http://kokkai.ndl.go.jp/SENTAKU/syugiin/114/0140/11403230140005.pdf>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

³²¹ 税制調査会「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」（1989 年 11 月）、「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」（1990 年、10 月）。

報告」を、平成2年10月30日に「実施状況フォローアップ小委員会報告」をそれぞれ公表したので、この点について、まとめると、以下のようになる³²²。

まず、中小事業者の負担減少を中心とした軽減措置については、消費税の導入に伴い、小委員会は「事業者の現実の事務処理能力の際にかんがみれば、この種の間接税の仕組みの中に事業者の事務負担を軽減するような措置を設けること自体は十分合理性がある」として、その軽減措置の設置については妥当であるとしている。公平性をある程度犠牲にして現実の制度定着に配慮していることが伺える。この点については、「中小事業者向け諸措置の具体的な在り方については、制度の公平性と納税事務の簡素化という2つの要請の間でどのようにバランスを取るのかという政策判断の問題であり、この種の課税ベースの広い間接税になじみの無かった我が国の状況に顧みれば、消費税の円滑な導入を図る上で現行制度のような仕組みを採用したことは、妥当な選択であった」と報告をしている³²³。

小委員会では、「制度の公平性（最終消費者）と納税事務の簡素化（中小事業者）」という2つの要請の間で、いかに両者のバランスをとるかが「消費税定着のカギ」となると述べている³²⁴。

そこで、小委員会は、簡易課税の仕入税額控除率の見直し、簡易課税制度の適用上限の引下げ、事業者免税店の引下げ、限界控除制度の縮減について提言している³²⁵。また、同報告書では、消費税の実状について、次のように報告している。

小委員会報告は、転嫁の状況につき、最終消費者を相手とする小売業者やサービス業者は転嫁が不十分な面も見られるが、製造業者や卸売業者についてはほとんど完全に転嫁が行われており、下請企業も含め、転嫁は、おおむね、全体としては円滑に行われていると報告している。さらに、消費動向について、消費税導入前後に一時期買いだめや買い控えがあったが、その後は順調に推移していることが報告されている³²⁶。

小委員会報告では、申告納付について予想された課税事業者ほぼ全員にあたる事業者から、申告がなされていることが報告された³²⁷。また、同委員会報告では、「消費税の導入時

³²² 森信茂樹編『最新消費税法』18 - 19 頁（税務経理協会、1997）。この小委員会では関係者から都合119回にわたってヒアリングを行い、国民の消費税に対する要望を把握しようと努めた。

³²³ 税制調査会・前掲注321）。

³²⁴ 税制調査会・前掲注321）。

³²⁵ 税制調査会・前掲注321）。

³²⁶ 税制調査会・前掲注321）。

³²⁷ 税制調査会・前掲注321）。

には使う事務用消耗品の購入費、伝票類の改変、顧客の周知等各種の事務負担が増えたが、懸念されていたような過度の負担にならず、事業者の適切な対応により、基本的におおむね円滑に事務処理が行われているものと考えられる³²⁸」と報告している。

これらの小委員会の報告書を総括すると、消費税の導入に当たり、一時的には、買いだめなどの懸念された事項が生じたものの、転嫁や物価等の状況に関しては、概ね順調に推移しており、法令に沿った適切な対応がなされ、比較的円滑に消費税の執行が図られている、という内容であった³²⁹。平成元年 12 月 19 日に発表された、政府税制調査会の「平成 2 年度の税制改正に関する答申（以下「平成 2 年答申」という。）」においても、消費税の制度は概ね順調に推移しているということが記されている³³⁰。ただし、同答申では「消費税は我が国にとって初めての税であるだけに、消費者を中心として不満の声がある」ということも認識している。そこで、この解決策として、平成 2 年答申では、「消費税を含む税制改正の実施状況については、今後とも引き続きその把握に努めるとともに、国民の声に十分耳を傾け、必要に応じて制度の見直しを行っていくことが新税制の真の定着のためにも求められると考えている³³¹」と述べられている³³²。

³²⁸ 税制調査会・前掲注 321)。

³²⁹ 税制調査会・前掲注 321)。

³³⁰ 税制調査会・「平成 2 年度の税制改正に関する答申」1 頁。

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h0112_h2zeiseikaisei.pdf、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

³³¹ 税制調査会・前掲注 330) 1 頁。

³³² 消費税導入年経過後の平成元年 10 月には、野党 4 会派から「消費税法を廃止する法律案」等が提出され廃案が提議された。同年 11 月には、この法案を審議するため参議院に「税制問題等に関する特別委員会」が設置された（この過程については、以下の論文で詳細にまとめられている。大島稔彦「北大立法過程研究会資料 消費税廃止関連法案の立案・審議過程」北大法学論集第 41 巻 4 号 249-323 頁（1991））。そして、同年 12 月に参議院で可決され、次に衆議院での審議となった。しかし、第 116 回国会閉会に伴う期限切れとなり、審議未了により同案は廃案となった。翌年平成 2 年 2 月に召集された臨時国会では、政府と野党の双方から法案が提出された。平成 2 年 3 月 6 日に政府案としては、消費税の継続を前提にその見直しを行うことを趣旨とした消費税見直し法案が提出された。

一方、野党 4 会派は前年度に引き続いて、平成 2 年 4 月 19 日消費税廃止法案を提出した。政府案は、6 月 22 日、衆議院で可決されたが、参議院では 6 月 26 日審議未了廃案となってしまった。反対に、野党案の消費税廃止法案は衆議院で否決された。この時期は、消費税を見直すかあるいは廃止するか駆け引きが激しさを増していた時期であった。このような混迷の中、平成 2 年 6 月、衆参議員の両院で消費税の問題を検討するための「税制等に関する両院議員協議会」が設けられた。この協議会では、消費税の中でも特に問題となっている、申告・納付の回数に関する運用益問題、簡易課税、限界控除、免税点などの益税問題、低所得者層に対しての非課税範囲などを協議する逆進性の問題の 3 点について協議が行われた。この協議の結果、平成 3 年 4 月には、共産党を除く各党会派の間で合意が成立した。この消費税法の改正については、議員立法によることとなり、その手続きが進められ、5 月 8 日「消費税法の一部を改正する法律案」が全会一致により成立した。平成 3 年の改正内容は小幅なものにとどまっ

第3款 「帳簿方式」の再検討

本款では、「帳簿方式」から、「帳簿及び請求書等保存方式」への移行につき、「帳簿方式」にはどのような問題があり、その問題点を「帳簿及び請求書等保存方式」では、どのように克服しようとしたのかを明らかにする。その上で「帳簿方式」の変更を意図した、平成5年度税制改正答申について整理を行う。

1. 平成5年当時の税制をめぐる状況と消費課税の位置付け

所得、資産、消費の間における均衡がとれた税体系を構築することを目的として、平成5年11月「今後の税制のあり方についての答申」(以下「平成5年答申」という。)が公表された³³³。この平成5年答申は、税体系の中で、消費課税をより適切に位置付けるとともに、勤労所得に対する負担軽減を図る一方で、資産性所得に対する課税の適正化を目指すものであった。つまり、「所得」を課税の対象とする個人所得税、法人税は減税をして、「消費」を課税対象とする消費税と「資産」を課税対象とする相続・贈与税の更なる適正課税という方針を打ち出したのである。また、来るべき高齢化社会に対応して、「公正で活力ある高齢化社会」を実現するには、どのように消費税制度を構築していくかの検討が行われている³³⁴。このように、平成5年当時は、税制が「所得」から「資産」への課税へと向かい、その「所得」の代替として「消費」に対する課税が位置付けられ

た。新法導入後から間もないため、どちらかというと改正というよりも、補正と呼んだ方がいいかもしれないほど、改正点が少なかった³³²。

申告・納付の回数に関する運用益問題

申告納付期間が年2回であったので平成3年の改正においては、直前の課税期間の納付税額が500万円を超える事業者は、中間申告・納付回数を年3回に改め、納付税額は直税の課税期間の1/4ずつとされた。

簡易課税、限界控除、免税点などの益税問題

簡易課税制度は、適用上限を5億円から4億円に引き下げ、みなし仕入率を当初の2種類(80%、90%)から、4種類(90%、80%、70%、60%)とした。

非課税範囲などを協議する逆進性の問題

逆進性を緩和する一環として、非課税の範囲に社会福祉事業、助産、埋葬料・火葬料、身体障害者用物品、学校教科書、住宅貸付等が付け加えられた。

³³³ 政府税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」2-3頁(1993)。

http://www.soken.or.jp/p_document/zeiseishousakai_pdf/h0511_kongonozeisei.pdf、2018年8月30日最終閲覧。

³³⁴ 馬場義久教授によると、本改正の問題点として、次の点を掲げている。インボイス制の採用が見送られたこと、中小事業者に対する特例措置の改革が不十分であったこと。逆進性税策が不十分であったこと。馬場義久「消費税の改革と問題点」税経通信49巻15号121頁-126頁(1994)。

た。つまり、「消費」されないものは「資産」になるわけであるが、この両者についての課税制度の構築ということが課題とされた。このように、消費税は将来の我が国の税制度において、歳入のの根幹をなす重要な税制度であることが再確認された。

２．「帳簿方式」の課題

平成５年答申では、「帳簿方式」について、次のように述べている。「帳簿方式」については、現行制度のように非課税取引等の対象が限定的である場合には仕入事業者が仕入れに係る税額を帳簿からでも正確に把握できることや、消費税導入当初に懸念された転嫁についても適切に実施されていることなどを踏まえ、さらに、現在の税務の執行状況をも併せて勘案すれば、「仕入税額控除の方法として必ずしも不十分なものとは言えないと考える³³⁵」と述べ、現行の「帳簿方式」でも、十分に対応可能であるという見解を述べている。また、仕入税額控除の方式については、税制調査会は、「これまでの制度の導入期において、現行の税率構造や非課税方式の下で帳簿方式を採用してきたことは適切な選択である」と評価している³³⁶。

このように、税制調査会によると、「帳簿方式」の導入は、「適切であった」と評価している。その上で、仕入税額控除については、「現行の仕入税額控除の計算が自己記帳に基づく帳簿により行われることについて、制度の信頼性から疑問が提起されている³³⁷」としている。ここに、重要な問題が提起されている。つまり、「帳簿方式」導入自体は、適切であったものの、「自己記帳」により仕入税額控除が行われることについて、仕入税額控除制度の信頼性の観点から疑問が呈されている。

そこで、「帳簿方式」の代替として「インボイス方式」が掲げられている。EUの付加価値税におけるインボイス方式によれば、原則として、インボイスは取引相手の事業者が作成するものであり、自ら作成するものではない。そこで、平成５年の税制改正答申では、「取引相手の事業者が作成するインボイスを仕入税額控除の要件としていることから、取引相手と相互牽制が効くために、仕入税額控除を行う際には客観性が確保できる」として、結果として、付加価値税制度の信頼性が確保できる」としている³³⁸。

³³⁵ 政府税制調査会・前掲注 330) 34 頁。

³³⁶ 政府税制調査会、前掲注 330) 35 頁。

³³⁷ 政府税制調査会、前掲注 330) 33 頁。

³³⁸ 岡田利夫税理士によると、「この場合の「制度の信頼性」とは、本来的な累積排除型付加価値税においては「前段階控除を受けた税額が、その前段階で確実に納税されていること」であ

ところが、帳簿方式であると、帳簿を作成するのは事業者自身であるため、仕入税額控除を行う際に客観性が確保できないこととなり、ひいては、制度の信頼性に欠けるとする見解もある。このような状況を踏まえて、平成 5 年答申は、今後新たに対応できる方法として、次の 3 類型を掲げて検討している³³⁹。

A 方式 <登録制度を前提とする書類方式>

登録制度を必要とし、登録事業者のみが、税額別記、登録番号記載の書類を発行することができるとする方式である。仕入事業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。非登録事業者は、こうした書類を発行することができず、したがって、非登録事業者からの仕入れについては、仕入税額控除ができない。この A 方式は、EU 型の「インボイス方式」の形式であり、3 つの方式の中で、最も厳格な方式である³⁴⁰。

B 方式 <登録制度を必要としないが、課税事業者のみに限定した書類方式>

課税事業者のみが、税額別記の書類を発行することができる方式である。仕入事業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。したがって、免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができない。仮に、免税事業者又は消費者がこうした書類を発行した場合には、それらの者に納税義務を課する。A 方式に比べると、登録制度は利用せず、課税事業者の把握が一つの課題となる。

C 方式 <請求書等保存方式>

現行方式と同様に、仕入事業者が、取引の事実を帳簿に記載し、仕入税額の計算を行うが、仕入税額控除の要件として、請求書、領収書その他取引の事実を証する書類のいずれかを保存することを必要とする方式である。なお、免税事業者からの仕入れについても、現行制度と同様に、仕入税額控除を行うことができる。

ると述べられている。岡田利夫「消費税における帳簿及び請求書等と行政の不一致の是正」税法学 538 号 4 頁（1997）。

³³⁹ 政府税制調査会・前掲注 330）35 頁。

³⁴⁰ 多田雄司税理士は、インボイス方式への移行については、インボイスは税額判断が容易なこと、免税事業者を取引から排除してしまうこと、事業者の事務負担の軽減などの要素を考えていく必要があるとの意見を述べている。多田雄司「帳簿方式の限界とインボイス方式への移行」税経通信 51 巻 7 号 76 - 82 頁（1996）。

そして政府税調では、このような３方式について、さらに詳細に検討を加え、その結果として、以下のとおり結論を導いている。

イ．Ａ方式及びＢ方式について

平成５年答申では、Ａ方式及びＢ方式について、次のような問題点を指摘している。

Ａ方式及びＢ方式は、非登録事業者又は免税事業者で取引の中間段階に位置する取引が取引から排除されるのではないかと、あるいは、事実上、それらの事業者の多くに課税選択を迫ることとなりかねないのではないかとといった問題がある。

Ａ方式については、売上税に対する批判にも見られたように、国家が登録を行い管理することが、現在の国民の感情にそぐわないのではないかと指摘もある。

Ｂ方式については、我が国の場合、取引の中間段階に位置する事業者が多数に上るため、登録制度を設けずに円滑に執行することは困難であるという問題もある。

以上の点を踏まえれば、Ａ方式及びＢ方式は、我が国の経済社会や取引の実情に適合していないのではないかと考える。

このように、Ａ方式及びＢ方式ともに課税事業者の把握をどのような方式で行うかがネックとなって、その導入に否定的な見解となっている。つまり、Ａ方式は厳格な事業者登録制をとるものの手間がかかることと、国民感情の点から実行は難しいことが掲げられている。一方、Ｂ方式は事業者登録性を取らないために課税事業者の確認をどのように行っていくかの問題が残ってしまうこととなる。

ロ．Ｃ方式について

現在、大部分の事業者間取引において、請求書等（インボイス）が交わされ、保存されているという取引の実態を尊重した方式であり、かつ、事業者に、新たな書類の作成など追加的な事務負担がほとんど生じないことから、円滑な移行が可能な方式である。

原則として、取引の証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としている点で、制度の信頼性や課税、非課税判定等の利便性、正確性の観点から、現行方式より望ましい方式である。

免税事業者からの仕入れが税額控除の対象となることについては、免税事業者の仕入にも、通常、消費税が課税されていること、免税事業者の対事業者向け売上げの全事業者の売上に占める比率は極めて小さいこと、免税事業者からの仕入れに

ついて税額控除を認めないとすると課税の累積が生ずること、事業者の取引からの排除等の問題に配慮する必要があることと等を勘案すれば、むしろ我が国の経済社会や取引の実情に適合している。

このように、平成 5 年答申では、C 方式について肯定的な見解を示している。つまり、A 方式及び B 方式は、その実行可能性という面で問題があるため、否定的な見解が示されているのに対して、C 方式は現行の「帳簿方式」の修正改良版であることから、実行可能性の面では、国民に同意が得られやすいという利点がある。

以上を総合的に判断して、平成 5 年答申では、「仕入税額控除の方法については、これまでの制度の導入期において、現行の税率構造や非課税取引範囲の下で帳簿方式を採用してきたことは適切な選択であり、今後とも基本的にはこれによることが望ましいが、事業者の事務負担の程度を見極めつつ、早期に C 方式により請求書等の保存を仕入税額控除の要件に加える方向で検討を行うべきである」としている³⁴¹。

つまり、平成 5 年答申では、A 方式の正式なインボイス方式の導入を最終的な目的としているものの、国民感情や事業者の手間を考慮して C 方式に依ることとしている。ただし、その導入を予定している C 方式についても、問題点を指摘している。この問題点は、C 方式については、一定期間分の取引をまとめて記載した書類を、仕入税額控除の要件に適うものとするなど、取引の実態を踏まえたとえでの仕入税額控除の要件についての検討を行う必要があるということである。つまり、A 方式（EU 型）の厳格な登録制度によるインボイス方式と違い、C 方式は登録事業者制を取っていないことから、課税事業者の把握をどのように行うか。また、B 方式のように、税計算のために新たな形式のインボイスを作成するのではなく、C 方式は、すで取引慣行で使用されている請求書等を利用するため、仕入税額をどのように把握していくか。このように、C 方式では、事業者の把握と仕入税額の認識についての課題が残され、最終的に仕入税額控除の要件をどのように構築していくかが課題とされている。ただし、C 方式については、いわば、取引処理と税計算が相乗りする形で、事業者に負担が極力かからないように配慮しているという点が評価されている。

このようなことから、平成 5 年答申では、A 方式（事業者登録方式）は、免税事業者が取引から排除される可能性があるということと、国民感情も踏まえて適切でない、として

³⁴¹ 政府税制調査会・前掲注 330）35 頁。

いる³⁴²。また、B方式（登録制度を前提としない、課税事業者のみに限定した書類方式）についても、免税事業者が取引から排除される可能性があるということと、登録制度を設けないと、かえって税の執行に支障を来すと考えられていることから適切でないとしている。つまり、A方式及びB方式については、我が国の経済社会や取引の実情に適さないということから、否定的な見解を示している。

このような見解をもとに、平成5年答申では、平成元年に導入された現行の「帳簿方式」では、必ずしも完全に仕入税額を把握できないとして、C方式として、あらたに請求書等をその要件に加えるべきであるとしている。なお、平成5年答申では、インボイスの導入が、直ちに取引の把握に資するものではないとして、「インボイス方式」を導入すべきという一部の意見に疑問を呈している。

以上、平成5年答申における仕入税額控除の議論について総括すると、事業者登録方式ないしは「インボイス方式」は、我が国の経済社会や取引の実情に必ずしも適合していないが、現行の帳簿方式に加えて取引の証拠書類の保存を求める請求書等保存方式が望ましいとされた。この時点では、A方式のような、正式な「インボイス方式」の導入については、否定的な見解を示している。

第2節 「帳簿及び請求書等保存方式」への移行

平成6年の改正により、税率が3%から5%へ引上げられた際に、仕入税額控除の要件が、「帳簿又は請求書等」の保存から「帳簿及び請求書等」の保存に変更された（改正後の消法30）。そこで、この改正経緯について整理する。また、そこでの問題点に対する日本税理士連合会の指摘や国税庁の対応などを検証する。

第1款 「帳簿及び請求書等保存方式」への改正

平成9年4月1日、消費税法の新法が適用となった。この新法は、平成6年の第131回国会で成立した「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律」（平成6年法律第109号）（以下「平成6年改正」という。）により、適用されることとなったものである。この平成6年改正は、仕入税額控除を研究していく上でも、重要なターニングポイントとなっている³⁴³。それは、3%から5%への税率の引上げの改正と共に仕入税額控除の要件が「帳簿又

³⁴² 政府税制調査会・前掲注330）35頁。

³⁴³ この消費税の見直しと基本理念の関係については、次の論文を参照されたい。田近栄治

は請求書等」から「帳簿及び請求書等」に変更されたことが掲げられる。では、なぜ重要ターニングポイントであるのかというと、「インボイス方式」への移行を視野に入れていると考えられるからである。この点を明らかにするために、税制改正全般の内容を吟味したうえで、仕入税額控除の要件の改正について考察する。

改正点の主な内容は、まず、消費税率が3%から5%（うち1%は地方税）となったことである。続いて、簡易課税制度の適用上限が4億円から2億円に引き下げられたということである。また、簡易課税のみなし仕入率であるが、第5種が新設され、50%の控除率となった。なお、限界控除制度については、その役割を終えたと判断されたことから廃止された。また、資本金1,000万円以上で新規に設立した法人については、免税制度が不適用となり、設立初年度から消費税の納税義務が生ずるようになった。

この改正により大きな問題となった点の一つとして、仕入税額控除に関する消費税法第30条第7項の規定の改正がある。この改正は、従来の仕入税額控除の要件の一つとして規定していた「…帳簿又は請求書等…」を、「…帳簿及び請求書等…」と改めたところにある。

平成6年改正前の仕入税額控除制度は、仕入税額控除を受けるための要件が、課税仕入れ等の事実を記載した「帳簿又は請求書等の保存」とされているため、事業者自らの記帳に基づく帳簿の保存だけでも控除が認められていた。このため、「仕入税額控除については、制度の信頼性や課税・非課税判定等の利便性、正確性の観点から、取引の実態を踏まえつつ、請求書、納品書、領収書その他取引の事実を証する書類（インボイス）のいずれかを保存することをその要件に加えることが適当である³⁴⁴」との税制調査会の答申（平成6年6月）が公表され、それを受けて、仕入税額控除を行うための要件が「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に改正されることになる。「又は」から「及び」に変更されたわけであるが、これは、帳簿と請求書の双方を保存しなければならないことから、事業者にとっては、負担が増えることは否めない。また、その程度や範囲についても、どこまでなのかといった疑問が出てくる。

「消費税の基本理念と見直し」税経通信 49 巻 7 号 38 - 45 頁（1994）。

³⁴⁴ 林訓「仕入税額控除の要件における「帳簿」の記載内容について」税理士界 1110 号 10 頁（1997）。

第2款 日本税理士会連合会による指摘と国税庁による回答

本款では、「帳簿及び請求書等の保存」への改正に伴う、日本税理士会連合会（以下「日税連」という。）の指摘と国税庁の見解についてまとめる。それは、この改正に関して、国税庁に対し、「課税仕入れの詳細な事実が記載されている請求書等を保存している場合でも、その内容をそのまま帳簿にも記載しなければならないのか」といった照会が、事業者から多く寄せられた³⁴⁵。帳簿及び請求書等の保存の程度や範囲について、事業者から疑問が投げられた形となっていたので、専門家の視点より、日税連がこの点について指摘をしている。その一方で、国税庁は、このような照会に対して、帳簿の記載内容・方法について解説を行っている。そこで、日税連の指摘事項と国税庁の見解を整理することにより、「帳簿及び請求書等の保存」の本質を考察する³⁴⁶。

1．日本税理士会連合会の指摘

仕入税額控除の要件として保存が求められている帳簿には、課税仕入れの相手方の氏名又は名称、課税仕入れを行った年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容及び課税仕入れに係る対価の額を、記載すべきこととされている（消費税法 30 ）。

この改正をめぐっては、実務界や税理士会の間で憶測を醸した。それは、この要件が、日常の実務を遂行するに当たって、帳簿と請求書の双方を備えなければならないことから、実務担当者に過大な負担を強いることとなることが予想されたためである³⁴⁷。

そこで、課税仕入れの事実が記載されている請求書等を保存している場合でも、帳簿にこれらの事項を記載しなければならないことになるのであるが、国税庁としては、「事業者の事務負担を極力増加させない」という方針であった³⁴⁸。このことから、請求書等に記載されている個々の商品等について、国税庁は、「詳細に帳簿にそのまま記載することまで求めているとは考えていない」という見解であった³⁴⁹。

³⁴⁵ 林訓・前掲注 344) 10 頁。

³⁴⁶ 林訓・前掲注 344) 10 頁。

³⁴⁷ このような改正に対して岡田利夫税理士は「正規の簿記の原則をもはるかに超えた、ヒステリックな厳格さ」であることが問題である旨、指摘されている。岡田利夫・前掲注 338) 10 頁。

³⁴⁸ 林訓・前掲注 344) 10 頁。

³⁴⁹ 林訓・前掲注 344) 10 頁。

この点について、日税連の調査研究部では、「……帳簿及び請求書等……」に改正したことについて、この改正は、従来の記帳業務から見て、以下の３点について問題があると指摘している³⁵⁰。

消費税法第 30 条第 8 項に規定する「帳簿」及び同条第 9 項に規定する「請求書等」の定義についての規定を改正しなかったこと。

消費税法第 30 条第 7 項を「帳簿又は請求書等」から「帳簿及び請求書等」に改正したことによって、重複記帳を出来る限り避けて能率的な事務処理を行おうとする従来の記帳実務と乖離したものとなるおそれがあること。

事業者の行う記帳は、本来、事業の経営目的で行っているものであり、税務のために記帳しているのではないから、例えば、消費税法において「制度の信頼性を高めるといふ目的」が必要であれば、請求書等の保存を義務付け、帳簿はこれを補完するものとの位置づけにすべきであったこと。

については、「帳簿又は請求書等」から「帳簿及び請求書等」に変更された場合に、当然ながら、「帳簿等」と「請求書等」の法的な意味合いは位置付けが変わるのににもかかわらず、両者の定義が変更されていないということは、従来と同じ解釈が踏襲され、制度を変更した効果が余りなくなってしまうということになる。

については、「帳簿及び請求書等」に改正された場合、いわゆる同一事象を、複数回記帳することになり、事業者にとっては二度手間になるので、非能率的であり、余分な事務処理の時間がかかってしまうということである。

については、帳簿及び請求書のどちらも主とするのではなく、「制度の信頼性を高める」ということであれば、請求書等の保存を義務付け、帳簿はこれを補完するものとの位置付けにすることで十分であったということである。

２．国税庁の見解

このような問題点に関し、日税連から国税庁に照会が行われた。これに対する国税庁の見解を要約すれば、以下のようにまとめられる³⁵¹。

³⁵⁰ 日本税理士会連合会調査研究部「仕入税額控除の要件における「帳簿」「請求書等」の記載内容に関する見解」税理士界 1110 号 1 頁（1997）。

³⁵¹ 日本税理士会連合会調査研究部・前掲注 350）2 頁。

仕入税額控除を行うための要件が「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に改正された背景は、制度の信頼性や課税・非課税判定等の利便性、正確性の観点からであること。また、改正後の方式は、現在、大部分の事業者間取引において、請求書等が交わされ、保存されている、という我が国の取引実態を尊重したもので、事業者に追加的事務負担がほとんど生じないことから、円滑な移行が可能な方式であること。

具体的な帳簿の記載方法としては、改正の趣旨・背景を踏まえ、請求書等に記載されている個々の商品等について、詳細に帳簿にそのまま記載することまで求めているとは考えておらず、本方針として、法令で定める事項を記載するに当たり、事業者の事務負担を極力増加させないこととしていること。

請求書等の記載内容と帳簿の記載内容の対応関係については、保存すべきこととなる帳簿への記載は、課税商品と非課税商品がある場合を除いて、商品の一般的な総称でまとめて記載するなど、申告時に請求書等を個々に確認することなく帳簿に基づいて仕入控除税額を計算できる程度の記載で差し支えないこと。

取引で複数の一般的な総称の商品を２種類以上購入した場合、経費に属する課税仕入れについては、商品の一般的な総称の記載でもよいこと。

課税仕入れに係る請求書等については、一定期間分の取引のまとめ記載について、複数の商品を購入した場合でも、同一の商品（一般的な総称による区分が同一となるもの）を一定期間内に複数回購入しているような場合で、その一定期間分の請求書等に一回毎の取引の明細が記載又は添付されているときには、課税商品と非課税商品がある場合を除いて、帳簿の記載に当たっても、課税仕入れの年月日をその一定期間、「 月分」という記載とし、取引金額もその請求書等の合計額による記載で差し支えないこと。

帳簿代用書類の保存が、帳簿として仕入税額控除の要件となるものではないこと。ただし、当該書類は通常「請求書等」に該当するものと考えられるので、申告時に当該書類を個々に確認することなく、仕入控除税額を計算できる程度に課税仕入れに関する記載事項が帳簿に記載されていれば、当該書類と帳簿を保存することで仕入税額控除の要件を満たすことになること。

帳簿は、課税仕入れに係る取引の内容を課税仕入れを行った事業者が自ら記録したものであり、これに当該課税仕入れの相手方が発行した請求書等を合わせて保存

することによって、仕入税額控除制度の信頼性を高めるという趣旨があること。したがって、伝票会計に拠っている事業者については、当該伝票綴りを保存する場合は、別途課税仕入れの相手方から交付を受けた請求書等が保存されていることを条件に、仕入税額控除の要件の一つである「帳簿の保存」があるものとして取り扱って差し支えないこと。

帳簿に記載すべき氏名又は名称は、フルネームで記載するのが原則であるが、課税仕入の相手方について正式な氏名又は名称及びそれらの略称が記載されている取引先名簿等が備え付けられていること等により課税仕入れの相手方が特定できる場合には、省略した氏名又は名称の記載であっても差し支えないこと。

この国税庁の見解を総括すると、従来の商慣習を変えずに、事業者の負担を極力少なくして、なおかつ、帳簿及び請求書等の双方を要件とすることによって、仕入税額控除の確実性と客観性の精度を高めようとする姿勢が伺える。それは、「仕入税額控除制度の信頼性を高めるという趣旨があること」としていることから理解できる。また、帳簿について、「フルネームで記載するのが原則である」とはしているものの、事業者の事務負担に配慮して、「課税仕入の相手方について正式な氏名又は名称及びそれらの略称が記載されている取引先名簿等が備え付けられていること等により課税仕入れの相手方が特定できる場合には、省略した氏名又は名称の記載であっても差し支えないこと」としている。すべてが帳簿に記載されていなくとも、それを裏付ける書類が備え付けられていれば、その部分については仕入税額控除の要件を満たすとされている³⁵²。

我が国の商慣習としては、高度な相互の信頼関係を拠りどころとして口頭契約によるものが少なくなく、取引交渉や関係証憑についてもいわゆる「屋号」を用いて取引を行うことが少なくなかった³⁵³。そこで、これらの点に配慮して、「省略した氏名又は名称の記載であっても差し支えない」としている。このように、平成6年度の改正は、我が国の取引実態に極めて配慮した形での改正となっていることが理解できる。

³⁵² 税理士の金子秀夫氏は、このような見解に対し実務上の危惧を示唆している。金子秀夫「消費税の改革と実務的影響」税経通信 49 巻 15 号 127 - 134 頁（1994）。

³⁵³ 例えば、江戸時代の「越後屋」「紀伊国屋」「松坂屋」「高島屋」などが典型的な例である。これらの屋号が発達した背景としては、江戸時代には武士以外に苗字帯刀が許されておらず、「屋号」を用いることによって取引を行っていたと考えられる。

また、事業者の側からも、消費税制度の変更に伴う追加的なコスト負担をしたとしても、国がそのコスト増を負担してくれるものではなく、自らのコスト増として消化していかなければならない。このコストは、収益増につながるものではなく、ややもすると、収益に対応しない「損失」としての範疇に入ってしまうと考えられる。したがって、このようなコスト増は、事業者としては、費用負担の増加は極力避けたいところである。

このようなコスト増については、社会全体あるいは国民経済全体としても、「負のコスト」として認識されることとなり、経済全体からみてもマイナスの影響をもたらすこととなると考えられる。以上の点を配慮して、それまでの「帳簿方式」から、「帳簿及び請求書等保存方式」に改正されたのである。では、なぜ、この時点で「インボイス方式」を採用しなかったのであろうか。

そこで次に、「帳簿及び請求書等保存方式」と「インボイス方式」の相違点を考えて、「インボイス方式」が採用されなかった理由を考えてみる。両者で大きく異なる点は、「帳簿及び請求書等保存方式」は、「インボイス方式」のような、事業者登録制度を採用していないということである。この点は、EUのような純粋な「インボイス方式」とは異なっている。ただし、「請求書」は、インボイスの実質を兼ね備えているので、形式上は「インボイス」と同様とも捉えられる。しかし、「請求書」と「インボイス」の法的効果は、大きく異なると思われる。それは、「帳簿及び請求書等保存方式」における「請求書」については、仕入事業者と売上事業者双方の民間での商取引の証拠として機能するに過ぎない。これに対して、「インボイス方式」は、事業者を課税庁に登録したうえで、事業者登録番号を「インボイス」に記載することから、仕入事業者と売上事業者だけではなく、課税庁に対して「公」の課税証明書となるものである。つまり、「帳簿及び請求書等保存方式」における「請求書」は、もっぱら私法上の商取引の中で機能するのに対して、「インボイス」は、取引当事者間だけでなく、課税庁に対しても課税に関する証明として機能するものと考えられる³⁵⁴。両者は、形式上重複するところが多く、「請求書」で「インボイス」の代用することも不可能な訳ではないが、その機能は上記のように大きく異なるということは、十分に認識しておく必要がある。

³⁵⁴ この点については以下の文献によって明示されている。岩下忠吾「仕入税額控除要件をクリアするための帳簿の記載要件」税理、第40巻8号100-109頁（1997）。金子秀夫「仕入税額控除要件をクリアするための請求書等の整備要件」税理40巻8号110頁-116頁（1997）。宮口定雄「仕入税額控除要件をクリアするための「やむ得ない理由」の立証」税理40巻8号117-123頁（1997）。

第3款 「帳簿及び請求書等保存方式」の特徴

前款までは、我が国の「帳簿方式」から「帳簿及び請求書等保存方式」への改正の変遷を辿った。本款では、我が国の現行の消費税制度で仕入税額控除の方式として採用されている「帳簿及び請求書等保存方式」の法的性質を検討し、その上で仕入税額控除の法的な性質を明らかにする。

1. 「帳簿及び請求書等保存方式」の内容

ここでは、帳簿及び請求書等の内容について、詳細に確認する。消費税における仕入税額控除は、税を累積させないために行われることから、消費税において、最も重要な規定の一つと考えられる。「帳簿及び請求書等保存方式」の場合は、取引毎のインボイスが仕入税額控除の対象になるのではなく、帳簿及び請求書がもともになるので、課税売上高による税額の合計と帳簿に記載された売上高が一致するということが前提である³⁵⁵。そこで、まず、「帳簿及び請求書等保存方式」の基本的構造を明らかにして、それが証明の役割を果たすことから、「証拠力」とどのように関係して、どのように影響を及ぼすかを検証する。

現行の我が国の消費税における「帳簿及び請求書等保存方式」においては、帳簿及び請求書等の双方が保存要件とされている。この帳簿とは、一般的に仕訳帳、総勘定元帳、現金出納帳、銀行預金出納帳、売掛長、買掛帳、経費帳、債権債務記入帳、手形記入帳、固定資産台帳などをいう³⁵⁶。これらは、単独に分離されて記帳されているのではなく、簿記中でも複式簿記を中核として、相互関連的に有機的に結合し、一連の記帳システムとして成立している。さらに、これらの記帳システムを支えるものが（原始）証憑といわれる、出金、入金伝票、振替伝票、契約書、発注書、見積書、納品書、請求書、領収書、各種明細書、仮払精算書、支払予定表、社内規定や清算書、稟議書、各種議事録、登記簿謄本、小切手帳、手形帳、照合表などである。

これらの証憑を基に仕訳が起こされて、各種帳簿に記帳されていく。また、これらのデータは、仕訳帳、総勘定元帳を中核として、各種帳簿ばかりでなく証憑まで含めて、一定の秩序をもって連鎖して記帳されていくこととなる。このように、帳簿に記載されている

³⁵⁵ 宮口定雄「仕入税額控除の要件における「帳簿」・「請求書等」の記載内容に関する見解の逐条解説」税経通信 52 巻 7 号 73 頁（1997）。

³⁵⁶ 首藤重幸「帳簿書類」日税研論集 20 号 83 頁（1992）。

内容については一定の秩序をもって連鎖していることから、「帳簿及び請求書等保存方式」は一連の情報システムにおける連鎖として把握することができよう³⁵⁷。各種帳簿及び証憑が一定の秩序をもって連鎖するということは、情報に対する「検証可能性」が存在していることとなる。これは、仮に、各種帳簿及び証憑の一部に齟齬が生じた場合には、一定の秩序をもって連鎖するということについても齟齬が生ずることを意味する。解説すると、例えば、商品 5,000 円を掛で仕入れたと仮定し、仕訳帳や買掛帳には記入されているが、総勘定元帳には記入がなかったとする。この場合には、総勘定元帳の買掛金の合計が買掛帳の総合計と一致しなくなることから、その矛盾に気づき、データを照合することによって一致させることが可能である。また、これらのデータは時系列でも整理されているため、時系列的証拠力も付与されている。このように、単独の情報だけでなく、一連の情報システム全体自身にも、「検証可能性」が存在することとなる。この「検証可能性」の存在により、極めて高度な「証拠力」が付与されることとなる。

一方、インボイス方式の下では、原則として、インボイス自体が、仕入税額控除の要件となるため、他の帳簿や証憑書類とは分離される。したがって、仮に、商品 5,000 円を掛けて仕入れたと仮定し、そのインボイスを紛失してしまったとする。この場合、インボイスの再発行がなされていなければ、原則として、仕入税額控除が認められないこととなる。また、帳簿等の記入がなされていない限り、一連の情報システムとしては遮断されており、他に証拠となるものはなく、帳簿の記帳義務がないとすると、そこには、インボイス以外の証拠力は存在しないことになる。この点が、インボイスの脆弱性として指摘されているところである。

また、我が国では、白色申告者も消費税の納税義務があるので、これらの者についても配慮していく必要がある。白色申告者については、帳簿を作成する能力がない者も存在すると考えられる。ただし、現行の消費税法では、消費税法第 58 条に一般的記帳義務が規定されているため、白色申告者についても消費税の納税義務者である限り、この規定を遵守しなければならない³⁵⁸。この消費税法の帳簿については、消費税法基本通達 17 - 2 - 3 において「法第 58 条（帳簿の備付け等）に規定する帳簿は、規則第 27 条（帳簿の記載事項等）に規定する記載事項を記録した帳簿であればよいのであるから、商業帳簿のほか、所

³⁵⁷ もちろん、これらは会社の規模や事業内容によって帳簿のシステムは異なる。

³⁵⁸ 所得税法においては、不動産所得、事業所得者及び山林所得者については、所得の合計が 300 万円を超える者の所得税法第 231 条の 2 において帳簿の備え付け義務はあるが、それ以外の者に対する帳簿備付義務規定は存在しない。

得税又は法人税の申告の基礎となる帳簿書類でも差し支えない。」とされている。したがって、白色申告者でも、消費税に関しては、一般的記帳義務が課せられ、帳簿作成が法定化されている。白色申告者に一般的記帳義務が課されるということについては、その事務負担能力を重くするという観点から、批判的に論じられていることもある³⁵⁹。ただし、適正申告の推進や、後日係争事件になった場合の事業者自身の立証という観点からすると、一般的記帳義務が課されているということについては、むしろ事業者自身を擁護することとなるという側面があることを考慮すべきである。このように、帳簿は、単体の証憑に比べて、有機的一体性を持つため、それ自体が強い証拠力を有すると考えられる。そこで、次に、この証拠力について検討する。

2．帳簿システムの証拠力

本稿では、証拠力ないし証拠価値とは、「証拠資料が、現実には要証事項の認定に役立つかどうかの影響力³⁶⁰」をいうこととする。証拠には、大きく分けて、人証と物証がある。人証は、人を証拠方法として、これを尋問して、その供述を証拠資料にする場合である³⁶¹。一方、物証は物を証拠方法として、これを検閲して、認定資料を得る場合である³⁶²。証拠力は、要証事項の認定に役立つ影響力をいうのであるから、この影響力は、検証可能性と実在証明性の相乗効果により、総合的に判定されることとなる。検証可能性とは、その証拠が要証事項を証明するに当たって、客観的な資料により証拠が確保されており、要証事項の検証が可能であることをいう。一方、実在証明性とは、その証拠が要証事項を証明するに当たって、実際に存在していたことを客観的に証明できることをいう。つまり、証拠力＝検証可能性×実在証明性、と解釈することができる。

課税処分取消訴訟における消費税の仕入税額控除をめぐる立証責任については、物証によることが中心となることは言うまでもない。中でも、帳簿については、その帳簿が真正であり、かつその記載が真実と認められれば、強い証拠力が存在することとなると予想される³⁶³。そして、そこから導き出される消費税の計算根拠の真実性も高いと考えられる。

³⁵⁹ 宮崎千治「激変する消費税環境での小規模事業者の対応」税研 113 号 35 - 37 頁(2004)。

³⁶⁰ 兼子一＝竹下守夫『民事訴訟法 新版』113 頁(弘文堂、1996)。

³⁶¹ 兼子一＝竹下守夫・前掲注 360) 113 頁。

³⁶² 兼子一＝竹下守夫・前掲注 360) 113 頁。

³⁶³ 萩原金美教授によると、証拠力の尺度を証明度の強い順番によってあらわすと 明白性、準明白性、十分な証明、相当な証明、一応の証明の 5 つに分けるのが訴訟実務の実態に即しているとされている。萩原金美『訴訟における主張・証明の法理』271 頁(信山社、2002)。

ただし、帳簿については、事実関係との関連性に着目する必要がある。すなわち、一定の法則に従って、秩序を持って作成された帳簿組織については、その証拠力は極めて高度であるということを認識しなければならない。つまり、このような合法・秩序的な内部牽制組織を兼ね備えた場合の帳簿組織については、それ自体に、一定の証拠力が備わっていると考えられる。消費税における帳簿方式の採用の背景として、坂本孝司税理士は、次の2点を掲げている³⁶⁴。第1は、我が国の個人事業者と中小企業が備え付けている「帳簿」の品質が、「他の先進国のそれに比して相対的に高い」という社会的インフラが存在していたことである。そうでなければ、帳簿方式という、世界に例を見ない仕組みを、我が国の租税立法において採用することは不可能であった。かかるインフラ整備に、戦後導入された青色申告制度が果たした役割は大きい。第2は、立法担当者が、帳簿の証拠力を認識していたと考えられることである。請求書等の保存という要件はあるものの、一定の記載要件を遵守した帳簿に、インボイスに相当する「高い証明力」を備えるという法的仕組みは、ドイツ会計制度において培われてきた「正規の簿記だけが証拠力を享受する」との命題が、我が国消費税法に受け継がれていることを意味している³⁶⁵。

このように、帳簿に一定の証拠力が備わることによって、申告納税制度に対しての信頼性・安定性が与えられることとなる。では、なぜ帳簿が「申告納税制度に対しての信頼性を付与する」ことになるのか。それは、帳簿の構成要素には「一連の連続性」と「相互関連性」がその帳簿組織自体にビルトインされて存在していることから、証拠力に対する信頼性がその帳簿組織自体の中に付与されているためであると考えられる。

この点について説明すると、帳簿は、複式簿記を前提として作成される。この複式簿記は、日々の取引を連続的に、相互牽制を活かしつつ記載することによって、日々の取引を記帳していくことを前提としている。例えば、一般的な商品販売の場合、まず仕入れという行為があって売上げという行為に繋がる。原則として、売上げがあってから仕入れを行うという順序にはならない。帳簿によると、この点が明確に記載されるのであり、帳簿には、「一連の有機的連続性」が存在していることになる。このように、「一連の有機的連続

アカウント方式によると、証拠力としては一番強い 明白性が得られる。

³⁶⁴ 坂本孝司『会計制度の解明-ドイツとの比較による日本のグランドデザイン』444頁（中央経済社、2013）。

³⁶⁵ 坂本氏によると、帳簿方式は会計制度との関わりが深く、会計制度の一翼を担っている。一方インボイス方式は、帳簿方式に比べて会計制度との関わりは少ない。このことから「消費税法が採用する帳簿方式は、我が国の会計文化の特色の1つである」と述べられている。坂本孝司・前掲注364）444頁。

性」が存在すると、外見から見ると、ひとつひとつの行為は適正であっても、順序が反対であったり、数が合わないために、不適正ということが判明する場合がある。つまり、「一連の有機的連続性」から不適正な行為が客観的に存在することが証明されることとなる。すなわち、「一連の有機的連続性」には、一種の「証拠力」が存在することになる。とりわけ、税理士が書面添付をする場合の申告書と、その根拠となる帳簿に関しては、信頼度が高い申告書と帳簿が作成されと考えられるので、一定の事項につき、調査省略ということも検討されよう³⁶⁶。また、後日、税務訴訟に進展し、立証責任が課せられた場合に、納税者が主張・立証責任を果たして、自己の納税申告の妥当性を主張・立証していく上でも有益なものとなろう。

3．帳簿及び請求書等保存方式における証拠力の優位性

ここでは、「帳簿及び請求書等保存方式」における証拠力が、「インボイス方式」に比べて、優位にあることを検討する。

我が国における現行の「帳簿及び請求書等保存方式」と、今後導入が予定されている「インボイス方式」では、その計算構造自体に実質的な差異は生じないと考えられる。しかし、「帳簿及び請求書等保存方式」は、後述するように、帳簿自体にインボイス単体よりも強い証拠力を備えられるという点と、システム構築を行いやすいという特徴を有している。そこで、「帳簿及び請求書等保存方式」は、相互補完という観点からも、インボイス単体よりも有用であることについて考察する。

(1)「帳簿及び請求書等保存方式」によるインボイスの脆弱性の排除

ここでは、「帳簿及び請求書等保存方式」を前提とした、消費税における仕入税額控除の本質について検討する。また、その上で、「帳簿及び請求書等」の法的性質を明らかにしている。

消費税法において仕入税額控除は、「控除」という形式をとっているため、一定要件を満たして、初めて控除が認められることとなる。仕入税額の要件が規定する消費税法第30条

³⁶⁶ 書面添付制度の趣旨は、税理士が作成等した申告書について、それが税務の専門家の立場からどのように調製されたかを法第33条の2の書面で明らかにすることにより、正確な申告書の作成及び提出に資するとともに、国税当局がこれを尊重することにより、税務執行の一層の円滑化等が図られることである。したがって、書面添付がなされた申告者については、極めて信頼度が高くなる。<https://www.nta.go.jp/sonota/zeirishi/zeirishiseido/kentakai/02.htm>、2018年8月30日最終閲覧。

第 7 項は、「帳簿及び請求書等」双方の保存を要件としている。また、同条第 8 項では帳簿の要件を定義し、同条第 9 項では請求書の要件を定義している。

「帳簿及び請求書等保存方式」の下では、EU 型の付加価値税のように、仕入税額控除のためのインボイスを別途発行する必要はない。その理由として、我が国の消費税制度の特徴としては、地理的には島国であり、国境税調整の必要がなく、単一民族で、単一言語であるということなどから、比較的信頼関係を重視した取引が行われていること、その結果、口頭による取引成立や代金決済の方法確認などが行われる慣習なども広く取り入れられていること、大企業よりも中小零細企業の数が圧倒的に多く、総務・経理部門の一般管理部門に配置できるマンパワーやコストは極めて限られていること、インボイス導入に伴うコスト増は、国が負担してくれるものではなく、事業者自身の負担になること、

戦後のシャウプ勧告から約半世紀を経過して、所得税や法人税による帳簿を元にした申告納税制度に馴染んでいること³⁶⁷、会計帳簿の作成に関しては、税理士会を始めとして、経団連、商工会議所、青色申告会や法人会などの各種団体が手厚くサポートしており、頻繁に記帳指導を行っていること、税務署の調査時における会計帳簿と関係証憑のチェックや指導等が行われていること、などが掲げられよう。

我が国における会計帳簿の作成に関しては、納税者は、比較的高度な知識と技術を有していると考えられる。我が国では、あえて、インボイスを別途に発行しなくても、「請求書及び領収書等」を中心とした商慣習に馴染んでいると考えられる。このような商慣習を尊重し、申告する事業者の負担軽減をしていく結果、インボイスによる仕入税額控除を想定していない「帳簿及び請求書等保存方式」の制度構築がなされたと考えられる。消費税導入時の「帳簿方式」及び平成 6 年改正による「帳簿及び請求書等保存方式」は、消費税の導入経緯から、いわゆる「妥協の産物」として評価されてきたが、むしろ、「請求書及び領収書等保存方式」が、我が国の商慣習に馴染んでおり³⁶⁸、しかも、「インボイス方式」の持つ脆弱性を排除できる方式であるので、この点は、むしろ評価できると考えられる³⁶⁹。

³⁶⁷ 帳簿方式のメリットの一つとして。このように法人税や所得税の取扱が一致するところが相当の部分あるということである。例えば、短期前払費用に係る税務処理については、法人税法基本通達 2 - 2 - 14 で一括損金計上の処理に合わせて、消費税法基本通達 11 - 3 - 8 においても同様の処理を行う旨規定されている。植松浩行「平成 9 年 4 月 1 日以降分に係る短期前払費用の仕入税額控除」税務事例 29 巻 5 号 46 - 47 頁（1997）。

³⁶⁸ このような「帳簿方式」と言う呼称は、一般的な帳簿を想定するため、むしろ「会計帳簿方式」と呼称した方が妥当であると考えられる。

³⁶⁹ 「帳簿及び請求書等保存方式」については、「その制度的仕組みに組込まれてきた税体系としての不整合を残しても、税収確保のためには事業者団体との摩擦は避けようとする戦略

（２）請求書の交付を受けられない場合の帳簿等の記載について

帳簿及び請求書等保存方式では、請求書の交付を受けられない場合の対応をどのように行っているか検証する。そこで、消費税の運用上問題となる消費税法第 30 条の仕入税額控除の規定の要件を検討した上で、請求書が存在しない場合や少額の取引などの実務対応はどのように行われているのか確認する。これによって、インボイスがなくとも帳簿の証拠力で補完できることが理解できる。

仕入税額控除の要件となる「帳簿」は、消費税法第 30 条第 8 項で定義されている。同項第 1 号では、国内仕入に係る仕入税額控除を受ける場合の帳簿の要件を規定し、同項第 2 号では、輸入に伴う保税地域からの引取りに係る仕入税額控除を受ける場合の帳簿の要件を規定している。

この帳簿の形式については、同項第 1 号イからニに規定する記載事項を記録したものであればよく、商業帳簿の他、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されている（消費税法基本通達 11 - 6 - 1）³⁷⁰。

記載内容については、取引相手の正式名称でなくても、消費税法第 30 条第 8 項第 1 号イに規定される作成者の氏名又は名称及びホに規定する書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称、取引先コード等の記号、番号等、による表示でもよいとされている。同号ハに規定される課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容当該資産の譲渡等が課税資産の譲渡等かどうかの判別が明らかである場合の商品コード等による表示でもよいとされている（消費税法基本通達 11 - 6 - 2）。なお、同法第 7 項に規定されている「請求書等」については、同条第 9 項で定義されている。

仕入税額控除の規定における「帳簿及び請求書等」の意義については以上のとおり、厳密に定義されている。ところで、商取引については、様々な形態が存在するため、かかる事態に配慮して「帳簿及び請求書等」について、実務上の問題について、一定の配慮を示している。以下では、仕入税額控除に関する例外規定についてまとめた。

が露呈している」という意見もある。山之内光躬「消費税論議で浮上してきたインボイス方式と周辺問題」税理 37 巻 2 号 4 頁（1994）。

³⁷⁰ 通達ではかように規定されていたとしても、実際の解釈論として、この保存すべき帳簿や請求書等については「所得税や法人税の課税実務で求められているものよりも厳格な記帳水準（法 30 条、 ）が維持されていなければ、保存要件を充足しているとは評価されないのかという問題」がある。首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題」租税法研究 34 号 18 頁（2008）。

イ．1回の取引が3万円未満の取引について

帳簿に記載する商品等の記載単位であるが、1回の取引が3万円未満の場合には、請求書等の交付を受けなくてよいのであるが、この場合にも帳簿には記載を要する。

なお、この消費税法施行令第49条第1項第1号（課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の記載事項等）に規定される「課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が3万円未満である場合」に該当するか否かは、一回の取引の課税仕入れに係る税込みの金額が3万円未満かどうかで判定するものであり、課税仕入れに係る一商品ごとの税込金額等によるものではない（消費税法基本通達11-6-2）。

ロ．請求書の交付を受けられない場合について

商慣行等により、請求書の交付が行われないような場合で、そのことにつき、やむを得ない理由がある場合には、請求書の交付がなくても仕入税額控除が認められる場合がある。消費税法施行令第49条第1項第2号（課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の記載事項等）に規定される「請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるとき」とは、次の様な場合である（消費税法基本通達11-6-3）。

自動販売機を利用して課税仕入れを行った場合

入場券、乗車券、搭乗券等のように課税仕入れに係る証明書類が資産の譲渡等を受ける時に資産の譲渡等を行う者により回収されることとなっている場合

課税仕入れを行った者が課税仕入れの相手方に請求書等の交付を請求したが、交付を受けられなかった場合

課税仕入れを行った場合において、その課税仕入れを行った課税期間の末日までにその支払対価の額が確定していない場合。なお、この場合には、その後支払対価の額が確定した時に課税仕入れの相手方から請求書等の交付を受け保存するものとする。

その他、これらに準ずる理由により請求書等の交付を受けられなかった場合

以上の から に該当するような場合には、請求書等がなくても、その他の要件を満たすことにより仕入税額控除が受けられることとされている。これは、自動販売機などのように領収書が発行されない場合。あるいは、自動改札により切符等が回収されてしまう場合などが、これに相当する。さらに、当方には落ち度がないのに先方が請求書を発行してくれない場合や金額が確定していない場合などにおいては、その保存を省略している。

（３）相手方の住所、氏名を省略できる場合について

取引相手先の住所や氏名が明白で、反復継続して大量の取引が行われる可能性のあるものについて、下記のような場合については、相手方の住所、氏名を帳簿等の記載事項から省略できる。そのような場合は、次のように定められている（消費税法基本通達 11 - 6 - 4）。

自動車、電車、乗合自動車、船舶又は航空機に係る旅客運賃（料金を含む。）を支払って役務の提供を受けた場合の一般乗合旅客自動車運送事業者又は航空運送事業者
郵便役務の提供を受けた場合の当該郵便役務の提供を行った者

課税仕入れに該当する出張旅費、宿泊費、日当及び通勤手当を支払った場合の当該出張旅費等を受領した使用人等

運送業などのように、反復継続してしかも大量に発生するような場合は、相手方の運送事業が明白であることから、住所や氏名等を省略できるとしている。また、郵便などもその役務提供を行った者の住所や氏名は明白であると考えられることから、住所や氏名等を省略できるとしている。さらに、自社の使用人についても、その住所や氏名等は明白であることから、省略できるとしている。

（４）相手方の確認について

消費税については、仕入税額控除の正確性を担保するため、「相手方の確認」が一つのポイントとなる。ただし、商取引については、反復・多量の取引が想定されていることから、消費税法では、「相手方の確認」につき、一定の例外規定を設けている。そこで、この例外規定を把握する。

イ．相手方の確認を受けたもの

課税仕入れの「相手方の確認を受けたもの」とは、具体例が消費税法基本通達 11 - 6 - 5 に規定されている。本通達は、請求書等の代替として仕入明細書等による記載が認められるかどうか記されたものである。それによると、「課税仕入れの相手方の確認を受けたもの」（消費税法第 30 条第 9 項第 2 号（請求書等の範囲）に規定）とは、保存する仕入明細書等に課税仕入れの相手方の確認の事実が明らかにされているもののほか、例えば、次のものがこれに該当する例として 2 点を示している（消費税法基本通達 11 - 6 - 5）。

仕入明細書等への記載内容を通信回線等を通じて課税仕入れの相手方の端末機に出力し、確認の通信を受けた上で自己の端末機から出力したもの

仕入明細書等の写し等を課税仕入れの相手方に交付した後、一定期間内に誤りのある旨の連絡がない場合には記載内容のとおり確認があったものとする基本契約等を締結した場合における当該一定期間を経たもの

このように、基本通達で「相手方の確認を受けたもの」の明示している。しかし、相手方が、正式に確認をした場合だけでなく、やのように、状況から見て、相手方が確認したと推認できる状況が強い場合にも認めている。すなわち、相手方の正式な確認という意思表示がなくとも認められるケースがある。一見、事業者の為になりそうであるが、その反面で、状況に応じて認められる場合には、画一的な確定をする場合と異なり、判断の余地が入るため、法的安定性に欠ける側面がある。

ロ．請求書等の交付が受けられない特殊な場合における取扱いについて

商取引においては、様々な事態が想定されるため、仕入税額控除の規定もこれらに配慮して、ある意味で弾力的な対応をしている。例えば、取引相手からの請求書等の交付が受けられない特殊な場合における取扱いについては、以下のように規定されている。

再生資源卸売業その他不特定かつ多数の者から課税仕入れを行う事業で再生資源卸売業に準ずるものに係る課税仕入れについては、消費税法第 30 条第 1 項の規定により同条 7 項の帳簿に記載することとされている事項のうち同号イに掲げる事項は、同号の規定にかかわらず、その記載を省略することができる。

卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われる課税仕入れその他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税仕入れについては、消費税法第 30 条第 8 項第 1 号の規定により同条第 7 項の帳簿に記載することとされている事項のうち同号イに掲げる事項は、同号の規定にかかわらず、当該事項に代えて当該媒介又は取次ぎに係る業務を行う者の氏名又は名称とすることができる（消費税法 30 ）。

また、次に掲げる業者について、取引相手の氏名又は名称記載は、その煩雑性から省略できる（消費税法施行令 49 ）。

小売業、飲食店業、写真業及び旅行業

道路運送法（昭和 26 法律第 183 号）第 3 条第 1 号（種類）に規定する一般乗用旅客自動車運送事業（当該一般乗用旅客自動車運送事業として行う旅客の運送の引受けが営業所のみに于行われるものとして同法第 9 条第 1 項（運賃及び料金の認可）の国土交通大臣の認可を受けた運賃及び料金が適用されるものを除く。）

駐車場業（不特定かつ多数の者に自動車その他の車両の駐車のための場所を提供するものに限る。）

前三号に掲げる事業に準ずる事業で不特定かつ多数の者に資産の譲渡等を行うもの

このように、請求書等に関しては、納税義務者の営む事業の性質に配慮して、一部その記載を省略することを認めている。これらに該当する場合には、仕入税額控除の要件を弾力的に解していこうとしている。これらを総括すると、帳簿及び請求書等保存方式による仕入税額控除については、相手方の確認につき、実務上限界があると思われる事例について、以上のような例外規定を設けている。このことは、請求書等がなくとも、帳簿を検討して、その帳簿の証拠力により、制度の信頼性を確保できるということの表明に他ならないとも考えられる。つまり、請求書等の要件について、弾力的な取り扱いができるのも、請求書だけでなく帳簿の存在があることから、その帳簿の持つ証拠力によって相互補完をしていくことが可能である。

第 3 節 「インボイス方式」への移行

我が国の消費税における仕入税額控除方式は、平成 31 年 10 月より、現行の帳簿及び請求書等保存方式から、「インボイス方式」に移行する予定である。我が国は、消費税導入当初は帳簿方式を採用していたのであり、「インボイス方式」への移行は、我が国の消費税制度にとっても、大きな改正である。そこで、本節では、「インボイス方式」への改正について、その経緯を検証する。

第 1 款 「インボイス方式」導入の経緯

消費税率の引上げに伴う適正な転嫁を図る対策として、平成 25 年 10 月 1 日に、「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」(平成 25 年法律第 41 号「消費税転嫁等対策特別措置法」)が施行された³⁷¹。

仕入税額控除の方式については、直接の記載はないものの、消費税率が引き上げられることにより、逆進性の問題がクローズアップされることとなる。この逆進性の問題を緩和するために、軽減税率の導入の是非が、併せて議論されている³⁷²。その際に、複数税率が採用されると、その区別が煩雑であるという理由から、「インボイス方式」の導入が検討されることとなった。

転嫁対策については、次のように考えられている。今般の「社会保障との一体改革」では、二度にわたる消費税率の引上げを予定していることから、中小事業者から価格転嫁に関する不安の声が多く寄せられている。つまり、転嫁が十分に行えず、消費税相当分が事業者自身の自己負担になってしまう可能性があることから、中小事業者が懸念しているところである。今回の税率引上げに当たっては、下請法の適用対象となっていない大規模小売店と納入業者の間の取引など流通の分野も含め、力のある事業者による転嫁拒否、実質的な値引き強制等が行われないよう、より踏み込んだ転嫁対策を強力に推進していく必要がある。そこで、消費税の円滑かつ適正な転嫁等に関する対策推進本部の設置を行い転嫁対策に取り組んでいる。

このような観点から、円滑かつ適正な転嫁を確保するための独占禁止法及び下請法の特例に関する法制上の措置を講ずるために次の様な規定を織り混ぜている³⁷³。「消費税の円滑かつ適正な転嫁に支障がないよう、事業者の実態を十分に把握し、次に定める取り組みを含め、より徹底した対策を講ずる。」(社会保障と安定財源の確保を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律第 7 条第 1 項第 2 号)この法制上の措置の具体化を含め、強力な実効性のある転嫁対策を実現していくこととされている。

そして、従来の転嫁対策に加えて、軽減税率についての影響も含めて検討がなされるよう、与党の税制協議会により検討が行われた。また、この軽減税率の問題は仕入税額控除

³⁷¹ 安藤利昭「消費税の転嫁対策 - 消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法案 - 」立法と調査 340 号 55 - 62 頁 (2013)。

³⁷² ただし、軽減税率は税収ロスも大きいという意見がある。林宜嗣「消費税増税における逆進性緩和と給付付き税額控除を考える」租税研究 754 号 273 - 294 頁 (2012)。

³⁷³ 平成 24 年 4 月 24 日閣議決定「消費税の円滑かつ適正な転嫁等に関する対策推進本部の設置について」首相官邸ホームページ <http://www.kantei.go.jp/jp/singi/shouhizei/konkyo>、2018 年 11 月 4 日最終閲覧。

の方式、すなわち「インボイス方式」を導入するかということにも密接に関わっているため、軽減税率の導入に当たって、「インボイス方式」の導入問題も併せて検討されることとなった。

第2款 軽減税率と「インボイス方式」

平成 25 年度税制改正大綱を受けて、自民党と公明党からなる「軽減税率制度調査委員会」が、野田毅税調会長を委員長として設置された。同委員会では、平成 27 年 10 月の消費税率 10% への引き上げの際の軽減税率の導入に向けて、平成 26 年末までに結論を出すとした。複数の税率を設定することに伴って、中小事業者の事務負担が増えるわけであるが、企業の事務負担の軽減策などが焦点になった。

この軽減税率の導入にあたっては、「インボイス方式」の導入も視野に入れており、この点についてそのコスト負担がどの程度までになるのか、中小企業がそのコスト負担に対応できるのかといったことも検討された。

また、軽減税率の導入に当たっては、中小企業だけではなく、日本経済新聞も、「軽減税率の対象品目に加え、導入に伴う税収減を補う財源確保策など。対象とする品目数によって消費税収の目減り分は大きく変わる。財務省の試算では消費税率が 10% の時に食料品の税率を 5% にすると税収が 2.5 兆～3 兆円減る。消費税収を充てる社会保障制度の見直しにつながりかねない」として否定的な見解を示している³⁷⁴。

そして、平成 25 年 11 月 12 日、与党税制協議会による「軽減税率についての議論の中間報告」と題する報告書が出されたが、この報告書のとりまとめに先立ち、8 回にわたり、有識者、関係団体からのヒアリングが行われた。そして、対象、品目及び消費税率について、インボイス制度など区分経理のための制度の整備について、中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を余儀なくされる問題への理解について³⁷⁵、財源の

³⁷⁴ 日本経済新聞、2013 年 2 月 21 日付電子版。

http://www.nikkei.com/article/DGXDAFS2002G_Q3A220C1EA1000、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

³⁷⁵ この中小企業の事務負担増加については、次のような意見が出ていたのでまとめた。

中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を余儀なくされる問題への理解については、次の様な点が指摘される。

- ・ 小規模な事業者ほど、日々の取引において、税率の判断、記帳、請求書の発行等、複雑な事務負担が大幅に増加する。転嫁問題に加えて、複数税率の導入により、事務や費用の負担が増えれば、小規模事業者の経営は成り立たない。

- ・ インボイス導入に伴う請求書様式の変更や、請求書の発行についての一元管理が必要となる。また、会計システム、商品管理システムの整備も必要となる。

確保について、その他、という区分で意見がまとめられている。そのうち、の、インボイス制度など区分経理のための制度の整備についてまとめられた内容は、次のとおりである。

- (a) 軽減税率は、何を対象商品にするかで線引きをするので、税抜価格、税額、適用税率を明記したインボイスが必要になる。
- (b) インボイス導入により、取引の都度インボイスを作成しなければならず、また、税額計算が現行の制度とは全く異なる。中小企業の事務負担を増大させるため、インボイス制度は導入するべきではない。加えて、徴税側にもインボイスの偽造防止を含め、税務調査等で過大な事務負担とコストが発生する。
- (c) 現行の帳簿方式の下で請求書に税率、税額を記載すれば、インボイス制度でなくともよい。
- (d) 個別の品目や税額が書いてあるものがインボイスだとすると、軽減税率導入にはインボイスが必要である。
- (e) 軽減税率の導入に伴い導入が求められるインボイスについては、事務負担の増加や免税事業者の排除等の懸念を払拭するため、現行の請求書の様式や申告方法を基本とし、農協による農家のインボイスの代理発行等も認めるべきである。

以上の意見を総括すると、インボイスの導入に関しては、賛成意見と反対意見に分かれている。インボイスの導入に賛成という意見の多くは、軽減税率を導入した場合に、インボイスが必須になるという意見である。それは、インボイスを受領する仕入事業者側の

-
- ・ 中小企業庁の調査によれば、44%の中小企業が記帳の際にパソコンやレジスター等を利用しておらず、複数税率の導入は、小規模、零細事業者に大幅で複雑な負担増となる。
 - ・ インボイス導入により、事務処理能力のない500万にも及ぶ免税事業者が取引から排除されることになり、大変な問題。課税事業者にならざるを得ないとなれば、中小企業の事務処理負担の軽減を図るという免税点の制度趣旨はまったく失われてしまう。
 - ・ 仕入税額の還付申告については、農業者の事務負担に配慮し、現行の簡易課税制度をベースとした簡易な還付申告制度等を導入するべき。また、農業者の税務申告に対する万全の支援措置を行うべき。

このように、中小事業者等の事務負担増加、免税事業者が課税選択を強いられるということについては、事業者の側でも、売上事業者側の論理であることに注意する必要がある。確かに、インボイス方式を導入すると、インボイスの記載内容については、厳格な形式性が求められる。このため、インボイスを発行する売上側の事業者事業負担は、確実に増大する。事業者は、通常仕入ないしは経費支出をしてから、売上げをするので、仕入と売上の2側面を有していることになる。したがって、事業者のほとんどはインボイスの発行により事業者負担が増大していくこととなる。ただし、例えば食品小売事業者などのように最終消費者のみを取引相手としている場合には、インボイスを発行する必要はないので、事業者負担は少なくて済む。このように、取り扱う商品等の特性や取引の段階によっても、インボイス発行に伴う事務負担は異なってくる。

計算の際に、軽減項目かどうかの線引きをするので、税抜価格、税額、適用税率を明記したインボイスが必要になってくるためである。つまり、仕入側の事業者側の観点が主なものである。一方、インボイスの導入に反対という意見は、インボイスを発行する側すなわち売上事業者側の事務負担を増大させることを理由にしている。つまり、売上事業者側の観点が、主になっている。また、事業者の事務負担の増加等に配慮して、インボイスの発行を第三者に代理発行させる案も浮上している。

このように、インボイスの導入の是非については、インボイスの本質論ではなく、その機能面に着目して、議論がなされたようである。インボイスの本質は、本来は、法定証明資料であるということである。売り手と買い手の事業者同士でインボイスのやり取りはするものの、課税庁に対する証明資料であることにすぎない。つまり、事業者間だけのやりとりだけではなく、課税庁に対しても、税金が存在するということを証明する資料であると考えられる。この点についての議論がなされていない。

第3款 「インボイス方式」への移行

自民党・公明党の「平成28年度税制改正大綱」(平成27年12月16日付)は、消費税のインボイス方式の導入について次のように述べている。「消費税の軽減税率制度を、平成29年4月1日から導入する³⁷⁶。あわせて、複数税率制度に対応した仕入税額控除の方式として、「適格請求書等保存方式」(いわゆる「インボイス方式」)を平成33年10月1日から導入する³⁷⁷。それまでの間については、「現行の請求書等保存方式を基本的に維持しつつ、区分経理に対応するための措置を講ずる」。そうして「インボイス方式」の内容は、次のとおりである。

まず、「適格請求書」の記載事項は、EU型の「インボイス方式」と同じであり、次のとおりである。 適格請求書発行事業者の氏名又は名称、 取引年月日、 取引の内容、 受領者の氏名又は名称、 適格請求書発行事業者の登録番号、 軽減税率の対象品目で

³⁷⁶ ただし、井堀利宏教授によると、「複数税率は、政府の情報が豊富であり、人々の間での選好が同質化し、所得の格差が大きい世界では、重要な検討課題である。しかし、我が国の現状では、選好も多様化しているし、所得の格差もあまり大きくないから、それほど重要であるともいえないであろう。むしろ、複数税率を導入するに際して、税務執行上のさまざまな混乱や問題点を考慮すると、なるべく均一税率を維持した消費税体系が、望ましいだろう」という意見を述べられている。井堀利宏「消費税率の引上げと複数税率」税経通信49巻7号80-86頁(1994)。また、平成29年4月1日からの導入は、平成31年10月1日からに変更された。

³⁷⁷ その後、平成35年10月1日からに変更されている。

ある旨（「 」印等をつけることにより明記）、税率ごとに区分して合計した対価の額（税抜き又は税込み）及び適用税率、税率ごとに区分して合計した消費税額等（消費税額及び地方消費税額の合計額）。なお、適格請求書発行事業者の登録が必要であり、その登録を行った課税事業者のみが、「適格請求書」の発行が可能になる（適格請求書発行事業者の登録については、平成 33 年 10 月 1 日からその申請が始まる予定である。）。

免税事業者は登録を行わない限り「適格請求書」の発行はできない。この点が、帳簿方式や帳簿及び請求書等保存方式と大きく異なる点である。「軽減税率の対象品目である旨」の記載は、売り手と買い手の双方が、何が軽減税率適用対象の商品か分かるのであれば、「 」印等を付す方法以外にも、例えば、適用税率ごとに請求書を分け、それぞれの請求書に税率を明記する方法などが認められている。

なお、この「適格請求書」は、「区分記載請求書」と違い、記載事項に漏れがあった場合でも、買い手が事実に基づいて追記することはできないこととされている。そのような場合には、正しい適格請求書の再交付を仕入先に対して求めることになる。

小売業、飲食業、タクシー業等の不特定多数の者に対して販売等を行う一定の事業を行う場合については、取引の相手方の氏名等を省略した「適格簡易請求書」を交付することができる。また、偽りの適格請求書等の発行については、罰則が設けられる予定である。

平成 35 年 10 月 1 日より、適格請求書発行事業者登録制度の登録を受けた課税事業者は、取引の相手方（課税事業者）から求められた場合の適格請求書等の交付及び写しの保存が義務付けられる（適格請求書発行事業者として登録を受けた課税事業者のみ適格請求書等を交付することができる。）。

「適格請求書等保存方式」の導入後は、適格請求書等の保存が、仕入税額控除（仕入先に支払った消費税相当額を差し引く）の要件の 1 つとなる。免税事業者は、適格請求書等を交付できないため、免税事業者からの仕入れについては、仕入税額控除することはできない。

ただし、以下の期間については、免税事業者からの仕入れについても、仕入税額相当額の一定割合を控除することができる経過措置が設けられている。平成 35 年 10 月 1 日から平成 38 年 9 月 30 日までは、仕入税額相当額の 80%が、平成 38 年 10 月 1 日から平成 41 年 9 月 30 日までは、仕入税額相当額の 50%が控除できるとされている。

なお、現行の制度と同様、帳簿の保存も、仕入税額控除の要件となる。また、適格請求書等の交付を受けることが困難な場合（自動販売機から購入する場合や中古品販売業者が消費者から仕入れる場合等で一定の場合）は、帳簿の保存により仕入税額控除をすることができることとされる（適格請求書等の保存は不要となる。）。ただし、現行の支払対価の額が3万円未満の課税仕入れについては、請求書等の保存を不要とする規定等は廃止される予定である。したがって、3万円未満であっても、原則、適格請求書等の保存が必要となることとされている。

このように、我が国もEU型の「インボイス方式」を導入することとなるが、事業者への配慮から、一部に、移行までの宥恕規定が設けられている反面、それまで認められていた免税事業者からの仕入税額控除や請求書等の記載漏れの補充や、3万円未満の取引の例外規定などが廃止されている。我が国の消費税にとって「インボイス方式」への変更は、大きな転換点であることには違いない。しかし、「インボイス方式」を導入することで、前章で記したEUにおける付加価値税収の脱漏や、インボイスを用いた脱税スキームに利用される恐れは、払拭できない。むしろ、「インボイス方式」の導入により、インボイスを用いた脱税スキームや詐欺事件のリスクにさらされる可能性がある。

第 章 日本型消費税の問題点及び事例の検討

本章では、日本型消費税の問題点について考察する。まず、第 1 節で、我が国消費税の固有の大きな問題として、免税事業者からの仕入税額控除について検討する。次いで、第 2 節で、個別具体的に、免税点に関する裁判例や仕入税額控除に関する裁判例を検証することにより、日本型消費税の問題点を明らかにする。

第 1 節 免税事業者からの仕入税額控除に関する問題

本節では、第 1 款で、消費税法で採用している申告納税制度について、その基本理念について考察した上で、消費税制度における仕入税額控除の法的性質について検討する。また、第 2 款では、申告納税制度の基本理念をもとに、仕入税額控除の成立・確定時点を明らかにする。その上で、第 3 款で、我が国固有の議論である、免税事業者からの仕入税額控除に関する問題について検討する。

第 1 款 現行規定における仕入税額控除のタイミング

本款では、消費税法において採用されている申告納税方式における、納税義務の成立と確定について検討する。

1. 申告納税方式における納税義務の成立と税額の確定

消費税法第 45 条は、「事業者（免税事業者を除く）は、課税期間ごとに、当該課税期間の末日から 2 月以内に、一定の事項を記載した納税申告書を税務署長に提出しなければならない」と規定し、消費税について申告納税方式を採用している。

この申告納税方式とは、「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則」とする方式である（国税通則法 16 一）。この納税者のする申告のことを「納税申告」という。そして、金子宏教授によると「納税申告」とは、「申告納税の租税について、納税者が租税法の定めるところに従って納税申告書を租税行政庁に提出することを言う」³⁷⁸

³⁷⁸ 金子宏・前掲注 4）808 頁。この中で、金子宏教授は「納税申告は、行政法学者のいう私人の公法行為の一種である」と述べられている。この場合の公法行為とは、「課税標準及び税額の基礎となる要件事実を納税者自ら確認し、一定の方式で、租税債務の内容を具体的数値で確定して、これを租税行政庁に通知する行為」のことをいう、大江忠『要件事実租税法 上』6 頁（第一法規、2006）。

とされている。

申告納税制度の最大の特徴は、私人たる納税義務者自らが申告書を作成し、税務行政庁に申告をすることにより、納付すべき税額が（暫定的に）確定するという点である³⁷⁹。

そして、新井隆一教授によると、納税義務の成立と確定の関係について、次の様に述べられている。「申告納税制度における納税義務は、法律の定める租税実体要件を充足する事実（租税実体要件事実）が存在するときに成立する」³⁸⁰。そして、さらに「私人がその既に成立している納税義務の内容を確認して税務行政庁に納税申告をしたときに基本的に確定する」こととなる³⁸¹。納税申告は、このような手続きを経て、最終的に納付すべき税額が確定する効果をもつ。税額が確定すると、最終の納付税額ばかりでなく、その申告書に記載された記載内容、記載数値も、原則として、申告時点で同時に確定すると考えられる³⁸²。すなわち、このような納税申告行為は、行政法における私人の公法行為と言われるものである³⁸³。そして、納税申告自体は「納付すべき税額を確定させる公法上の法律効果を生じさせる行為であるけれども、それはあくまで私人の行為であって、行政処分ではないから、取消訴訟の対象にはならない」³⁸⁴とされる。

2．仕入税額控除のタイミング

申告納税制度における納税義務の確定手続は、新井隆一教授によると「つねに、既に存

³⁷⁹ ただし、ここでの確定は、「暫定的な確定の効力」であると解される。この点については、齋藤明『租税行政訴訟の法理』302頁（敬文堂、1998）。

³⁸⁰ 新井隆一「青色申告の法的性格」日税研論集 20 号 23 頁（1992）。

³⁸¹ 新井隆一教授によると、この他にも税額が確定する事象として、次の事例を掲げている。税務行政庁では、基本的に確定した納税義務の内容についてこれと異なる認識ないし判断をもってその内容を更正処分により変更したときにはこれによって補的に確定する。税務行政庁が私人による納税申告がない場合に既に成立している納税義務の内容を確認してこれについて決定処分をしたときにはこれによって基本的に確定する。次に、更正処分なしに更正処分又は決定処分について、私人（納税義務者）により行政不服審査の不服申立てなしに不服申立て期間を経過した場合には経過のとき確定する。さらに「更正処分又は決定処分について私人（納税義務者）により行政不服審査の手続きないし行政事件訴訟の手続きがとられた場合にはそれらの手続きを経て確定することとなる。新井隆一・前掲注 380）23 頁。

³⁸² また、新井隆一教授によると納税申告は「私人の公法行為の一種である」と述べられている。この場合の私人の公法行為とは、選挙の投票・許可の申請のように、私人のなす行為で公法的効果の発生を目的とするものをいう。」新井隆一『行政法における私人の行為の理論[第 2 版]』23 頁（成文堂、1980）。

³⁸³ 田中二郎『新版行政法 上巻』110 頁（弘文堂、1996）。

³⁸⁴ 大江忠・前掲注 378）6 頁。なお、裁判例として最高裁昭和 42 年 5 月判決（訴訟月報 990 号 2001 年 8 月）。つまり、何らかの課税処分が行われない限り取消訴訟は提訴できない。

在している事実をめぐってその内容についての相対的な真実を発見しようとする過程である³⁸⁵」とされる。申告納税制度についてのこのような考え方からすれば、消費税の仕入税額控除についても、仕入税額控除に関する課税要件事実が充足されているかどうかの相対的な真実が、その前提条件となる。では、この仕入税額控除に関する課税要件事実が充足されて、控除が可能となるのはどのタイミングであろうか。言い換えれば、仕入税額控除の確定は、一体どの時点で認識して確定されるのであろうか。つまり、仕入税額控除が控除税額として認識される時点は、発注した時点か、仕入れた（引き渡された）時点か、請求書を受領した時点か、代金を支払った時点か、帳簿に記入された時点か、あるいは申告時点であろうか。いずれの時点で仕入税額控除が認識され、仕入税額控除が可能となるのか、消費税法の文理解釈を試みる。

現行の消費税法第 2 条第 1 項第 12 号において、「課税仕入れ」とは、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう」とされている³⁸⁶。そうして、この「課税仕入れ」のうち、一定の要件を満たすことによって、「仕入税額控除」が認められることとなる。つまり、課税仕入れが、すべて仕入税額控除として認められるのではなく、税額控除の要件を見たすもののみが認められることとなる。

ただし、その仕入税額控除が行われる時点については、具体的に法律で定められておらず、消費税法第 30 条第 1 項の法解釈に委ねられている。消費税基本通達では、課税仕入れの時点について、次のように規定している。

消費税法基本通達 11 - 3 - 1

「法第 30 条第 1 項第 1 号((仕入れに係る消費税額の控除))に規定する「課税仕入れを行った日」とは、「課税仕入れに該当することとされる資産の譲受け若しくは借受けをした日又は役務の提供を受けた日をいうのであるが、これらの日がどの時点いつであるかについては、別に定めるものを除き、第九章((資産の譲渡等の時期))の取扱いに準ずる」。

このように、課税仕入れを行った日については、別に定めるものを除いて「資産の譲渡の取扱いに準ずる」こととされている。しかし、資産の譲渡等の時期についても、消費税

³⁸⁵ 新井隆一・前掲注 380) 23 頁。

³⁸⁶ なお、説明を明確にするため条文内のカッコ書きは省略して記載している。

法の中に具体的な定めはない。そこで、資産の譲渡等の時期については、消費税法基本通達 9 - 1 - 1 から 9 - 6 - 2 において、個別具体的に規定されている項目が指針となろう。これらの通達をまとめると、消費税における資産の譲渡等の時期については、原則として、

資産の譲渡については引渡しの日、役務の提供については目的物の全部を完成して引渡しの日又は役務の全部を完了した日、資産の貸付については使用料等の支払を受けるべき日を資産の譲渡等の時期、の 3 類型に分類できよう。そして、この他にも、取引の実態に応じて、現実的な判断が示されている³⁸⁷。これらの「資産の譲渡等」の時期に関する通達を見る限り、原則として、法人税法上の益金ないし所得税の総収入金額の原則的な基準と同じく、消費税も、発生主義を原則として資産の譲渡等の時期を認識している。したがって、「課税仕入れを行った日」についても、資産の譲渡等の時期を斟酌するのであるから、発生主義を原則として、その認識を行うこととなる。

消費税では、原則として、収益費用対応の原則や費用配分という概念はなく、「譲渡」という事実によって発生主義単独でその認識を行うことになる。つまり、原則として、その仕入等により「譲渡」が発生した課税事業年度において、仕入税額控除が認識されることとなる（消費税法 30）。しかし、仕入税額控除に関しては、発生主義により認識を行えば、直ちに、その仕入税額の控除が認められるというわけではない。税額控除である限りは、法定要件を充たして申告して初めて控除が認められるはずである。ここに、課税期間中における売上げに係る消費税額と仕入れに係る消費税額の因果関係は、一旦、遮断されることになる。ただし、課税期間終了後に行う課税売上割合（同法 30）では、この法定要件が充足される時とは、どの時点を言うのであろうか。

そこで、一般的な商取引のフローを整理して確認する。なお、以下のフローについては、既に、取引相手と継続的な取引を行っており、買掛金で仕入れて、その買掛金を現金で支払う場合を想定している。また、申告に関しては、簡易課税方式（同法 37）ではなく、一般課税方式（同法 30 ほか）により、年 1 回確定申告計算されているものと仮定する。仕入れから決算・申告に至るまでの一般的なフローとしては、申し込み、見積書の受取、

発注、商品引渡し、納品書の受取、検収、請求書の受取、買掛金を発生させる帳簿記入、代金の支払い、領収書の受領、買掛金を消去する帳簿記入、決算整理、消費税申告書作成（課税標準、仕入税額控除に関する明細作成 課税売上割合によ

³⁸⁷ 松崎也寸志『消費税法基本通達逐条解説』423 頁（大蔵財務協会、2004）。

る仕入税額控除の計算、その他売上返還、仕入返還、貸倒税額等の計算)、消費税に関する決算整理(仮払消費税、仮受消費税の相殺、未払消費税の計上)、消費税申告・納付、という順序になる。

そこで、このフローの中で、仕入税額控除の法定要件が充たされる時点は、どの時点であろうか。消費税法の第30条第7項の条文上では、個別的には、³⁸⁸ の買掛金を発生させる帳簿記入が行われた時点で、一応の要件は充たすこととなる。しかし、最終的には、仕入税額控除の課税期間合計をもとに、³⁸⁹ の時点で課税売上割合が算定される。これによって、課税売上割合による仕入税額控除の調整計算(同法30条第7項)や、仕入返還を受けた場合の仕入税額控除の調整(消法32条)調整対象固定資産に係る仕入税額控除の調整(同法33、34、35条)棚卸資産に係る仕入税額控除の調整(同法36条)等の仕入税額に係る調整計算が行われて、仕入税額控除が計算されることとなる。仕入税額にかかる調整計算については、あらかじめ計算するというわけにはいかず、一定期間の課税期間が経過した後でないと、計算ができない計算構造となっている。したがって、個別取引の段階の³⁹⁰ の時点で認識されとしても、総体として、最終的に申告書に記載される仕入税額控除が確定されるのは³⁹¹ の時点であると考えられる。

一方、国内取引に係る課税標準の計算方法については、原則として、課税期間中における課税資産の譲渡等税込金額の合計額に $100/108$ を乗じ、1,000円未満を切り捨てた数字が課税標準額となる(同法45条第1項、国税通則法118条第1項)³⁸⁸。このことから分かるように、課税標準については個別取引時点で認識されるのではなく、あくまでも、申告時点で「合計額」で認識されることが原則となっている。

この点について、金子宏教授は、「輸入取引にかかる消費税は随時税であるが、国内取引に係る消費税は期間税」であると述べられている³⁸⁹。さらに、この国内取引に対応する期間税として、「各課税期間の間に行われた課税資産の譲渡等にかかる課税標準の額の合計額に対して課税される」こととなっていることが原因である旨、述べられている³⁹⁰。つまり、国内取引については、取引発生時の個別インボイス受領時点による時点ではなく、「期間」を対象として課税されるという点は重要である³⁹¹。

³⁸⁸ ただし、当面の間、積上げ計算については特例措置により認められている(改正附則2条第1項)。

³⁸⁹ 金子宏・前掲注4 [第18版] 631頁。

³⁹⁰ 金子宏・前掲注4 [第18版] 631頁。

³⁹¹ 武田昌輔教授は、期間計算を行いつつも「法人税とは独立して、その計算を行うことに

また、例えば、裁判例においても、仕入税額控除の要件が充たされていないと、個別に仕入税額控除が否認されるのではなく、仕入税額控除全額が否認されているケースも存在する。このことから、総合的に判断すると、最終的には、仕入税額控除に関しても、各取引個別に仕入税額控除が認識されたとしても、総体として、税額総額が認識・決定されるのはやはり、確定申告時点となろう³⁹²。

消費税は、課税標準として課税売上高を基準としており、仕入税額については税額控除という形式をとっている。この仕入税額控除の時点は、最終的には、総体として課税期間終了後の申告書作成時点で決定されることとなる。さらに、申告納税という段階を経て、仕入税額控除が確定すると考えられる。つまり、個別取引ごとの仕入税額控除は、仕入時点で認識されるとしても、仕入税額控除を総額として申告書に記載される金額は、個別取引ごとの単なる累計ではなく、課税期間経過終了後に、さらに課税売上割合や特定仕入における税額控除の調整計算を経て、最終的に決定されと考えられる。

第2款 免税事業者からの仕入税額控除に関する問題

我が国における消費税の大きな問題点の一つとして、免税事業者からの仕入れについては、その免税事業者が消費税を支払っていないくとも、免税事業者からの購入者は、仕入税額控除が行える規定となっていることが掲げられる。EU、韓国、オーストラリアなどでは、我が国のように免税事業者からの仕入税額控除を認めていない。そこで、本款では、この免税事業者の消費税法上の規定を確認した上で、免税事業者からの仕入税額控除について考察する。

1. 免税事業者からの仕入税額控除の内容

なる」と述べられている。武田昌輔「消費税の構造と法人税との関連」税経通信 44 巻 9 号 50 - 55 頁（1989）。

³⁹² 仕入税額控除に関する裁判例においても、その仕入税額控除の要件を一部でも満たしていないと、全額が否認されることもある。全額否認された例としては、例えば、以下のような事例がある。原処分調査中に請求人が提示した資料は、消費税法第 30 条第 7 項の要件を充たさないで、他の証拠資料によって課税仕入れに係る支払対価の額を合理的に推認できる場合であっても、仕入税額控除は認められないとした事例、平成 15 年 6 月 26 日裁決（裁決事例集 65 集 937 頁）。納税者が本訴において提出した請求書等が、消費税法第 10 条第 9 項（仕入れに係る消費税額の控除）に規定する記載要件を満たしていないことなどから、課税庁が納税者に消費税額を推計するに当たり仕入税額を控除しなかった処分が適法であるとされた事例、大阪地裁平成 10 年 8 月 10 日判決（税務訴訟資料 237 号 1007 頁）。

納税義務者と免税事業者の解釈については、それぞれ消費税法第 5 条と第 9 条で規定されているため、これらの条文の解釈ののち、裁判例を参考にしつつ、独自の解釈を試みる³⁹³。その上で、免税事業者と転嫁の関係を考察する。

納税義務者については、消費税法第 5 条第 1 項は、消費税の納税義務者について、「事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある」と規定している。ここにいう事業者は、消費税法第 2 条 1 項第 4 号で「個人事業者及び法人をいう」と定義されている（なお、同項第 3 号で、個人事業者については、「事業を行う個人をいう」と定義されている）。また、資産の譲渡等に関しては、同項第 9 号で「資産の譲渡等のうち、同法第 6 条第 1 項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。」（なお、同項第 8 号で、資産の譲渡等については「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。）をいう。」と定義されている。）。

そこで、免税事業者の免税は、どのように規定されているのか検討する。前述のように、事業者については、同法第 2 条第 1 項が、「事業者は個人事業者及び法人をいう」と定義している。この、事業者については広く捉えており、課税事業者のみばかりではなく、課税事業者以外の事業者も含まれていると考えられる。つまり、個人事業者と法人すべてを含んでいると考えられる。なぜならば、同法第 5 条第 1 項には、「事業者」という定義だけがあり「課税事業者」という記載はないからである。

また、この点については、同法第 45 条第 1 項の規定からも明らかである。同項では、「事業者（消費税法第 9 条第 1 項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業

³⁹³ これらについての関連裁判例としては、以下の裁判例がある。

基準期間が免税事業者であった場合の課税売上高についての、いわゆる張江判決である。最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決（民集第 59 巻 2 号 245 頁、判例タイムス 1176 号 126 頁、判例時報 1891 号 15 頁）。同控訴審、東京高裁平成 12 年 1 月 13 日判決（税務訴訟資料 246 号 1 頁）。同下級審、東京地裁平成 11 年 1 月 29 日判決（判例タイムス 1039 号 133 頁）。この判決については、後に検討している。

基準期間が免税事業者であった場合の課税売上高に関する消費税基本通達 1-4-5 について争われた最高裁平成 24 年 6 月 15 日判決（税務訴訟資料 262 号 118 頁）同控訴、審東京高裁平成 23 年 11 月 24 日判決（税務訴訟資料 261 号 224 頁）同下級審、新潟地裁平成 23 年 6 月 2 日判決（税務訴訟資料 261 号 105 頁）がある。

消費税法における「事業」の意義についての裁判例として、最高裁平成 16 年 6 月 10 日判決（税務訴訟資料 254 号 159 頁）同控訴審、名古屋高裁金沢支部平成 15 年 11 月 26 日判決（税務訴訟資料 253 号）、同下級審、富山地裁平成 15 年 5 月 21 日判決（税務訴訟資料 253 号）がある。

者を除く。)」として、事業者の中からカッコ書きで免税事業者が除かれている。したがって、同法第5条第1項の納税義務者の規定からすると、事業者の中には免税事業者も含まれていることになる。つまり、同項が、同法第45条第1項の規定のように免税事業者のカッコ書き「(第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)」を入れていないことから、事業者には免税事業者も含まれることは明らかである。

そして、「課税資産の譲渡等」についても、同法第2条第1項第9号より「資産の譲渡等のうち消費税を課さないこととされるもの以外のもの」が対象となっていることから、同法第6条第1項の非課税規定により消費税を課さないこととされているもの以外がすべて課税資産の譲渡等として入ってくることになるので、このことから課税物件が広く捉えられている。このように、課税物件が広く捉えられているのは、消費税が国内で消費される財貨やサービスに対して、広く公平に負担を求める性質のものであるということに由来している。消費税が、広く公平に負担を求めるという性質を有していることから、原則として、国内における全ての取引が課税の対象となっている。

このような免税事業者を含む「事業者」と、広範囲な「課税資産の譲渡等」の定義から、同法第5条第1項が導き出されている。したがって、同項は、例えば、免税事業者が販売を行った場合でも、消費税の納税義務者となる可能性があることを示唆している。

ただし、免税事業者については、同法第9条第1項で定義がなされている。同項では、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1千万円以下である事業者につき、「消費税法第5条第1項の規定にかかわらず、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を免除する」と規定して、ここで同項に対する歯止めがかかっている。

一旦は、免税事業者も課税事業者と同様に、消費税が課せられることとなる。しかし、同法第9条第1項の規定により歯止めをかけて、消費税の「納める義務を免除」していることになる。このとき、消費税を「納める義務が免除」されるのであり、「納める義務がない」とは規定されていないことが、重要なポイントである。比較のために、法人税法上の免税規定を参照すると、法人税法第4条第2項では「公共法人は、前項の規定にかかわらず、法人税を納める義務がない」と規定している。公共法人は法人税法第4条第2項の規定により、法人税が免税となる。この法人税の免税規定は、「法人税を納める義務がない」と規定されており、消費税法第9条第1項の免税事業者のように、「消費税を納める義務

を免除する」という規定にはなっていない。そこで、法人税法と消費税法の規定の違いを考えると、そこには直接税と間接税における構造の違いが現れてくる。法人税の場合は、公共法人である限りすべての期間において「法人税を納める義務がない」ことになる。つまり「ヒト」が中心である。これに対して、消費税の免税事業者の場合は、課税期間の期首から課税期間の期末までの間に行われる取引については、事業者が行う課税取引として認識されていくものの、納税申告の段階になって、納税申告する義務が免除されていると解釈できる³⁹⁴。つまり「モノ(取引)」が中心であるため、このような規定となっている。

このことは、消費税の納税義務の成立について触れている国税通則法第 15 条第 2 項第 7 号の規定からも明らかである。消費税の国内取引については、納税義務の成立時期を、「課税資産の譲渡等をした時」と定めている。つまり、国内の取引についての消費税納税義務の成立については、「課税資産の譲渡等」が行われる都度、成立することになる。これは、納税義務の成立が、所得税の暦年終了の時(国税通則法第 15 条第 2 項第 1 号)や、法人税の事業年度終了の時(国税通則法第 15 条第 2 項第 3 号)のように、一定期間終了の時ではなく、消費税の場合は、課税資産の譲渡等の都度、納税義務が成立している。したがって、免税事業者であっても、一旦は、納税義務が成立していると考えられる。この点については、免税事業者は最初から納税義務が無いのではなく、一旦は納税義務が成立しているが、税額は確定はしていないと考える。つまり、免税の手続きとしては、「租税債権者としての国又は地方公共団体が、一方的な意思表示によって、いったん成立した納税義務を解除し、それを消滅させる³⁹⁵」段取りとなっていることから類推できるように、免税事業者については、成立している納税義務が、免税ということにより、消滅することとなるのである。この点が、免税事業者の消費税の成立を認識する上で、重要であると考えられる。

2. 国税通則法による消費税額の確定

消費税の納税義務が成立した後に消費税額が確定するのはどの時点かという点、それは国税通則法第 16 条第 1 項において、「国税に関する法律の定める手続により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする」とされている。消費税の場合は、納付

³⁹⁴ 簿記の仕訳によると、例えば税抜き処理で会計処理が行われていたとしても、決算整理仕訳で戻入の処理(期中と反対仕訳)が行われる。結果として、税込処理と同じになると考えられる。

³⁹⁵ 金子宏・前掲注 4 [第 18 版] 631 頁。

すべき税額の確定方式として、国税通則法第 16 条第 2 項により、消費税について申告納税方式が採用されているため、申告納税時に税額が確定することとなる。

つまり、国税通則法によると、消費税の納税義務の成立は、課税資産の譲渡等をした毎に成立し、税額が確定するのは申告納税時点である。免税事業者が、課税資産の譲渡時に一旦納税義務が成立したうえで、期末に納税義務が解除されるという複雑な解釈をするのは、消費税法第 9 条第 1 項による免税事業者の規定が、人的な免税規定であることに由来する。それは同法第 7 条の輸出の免税規定のように、個別の財又はサービスの輸出という純粋な物的免税規定ではないためである。同法第 9 条第 1 項は「基準期間における課税売上高が 1 千万円以下である者」として、人的な免税規定としつつも、その判定に「基準期間の課税売上高が 1 千万円以下」という物的（金銭的）な基準が混在している。つまり、免税事業者は、法人税のように、純粋な人的規定ではなく、「基準期間の課税売上高が 1 千万円以下」という物的規定を織り交ぜた規定になっている。これは、消費税が間接税であることにも由来していると考えられる。

では、どうして、課税期間中に消費税を認識して、申告納税の段階になって、消費税が免除されるのかというと、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が 1 千万円以下である者で、課税期間において免税事業者となっていた場合でも、相続があった場合（同法第 10 条）あるいは吸収合併による場合（同法第 11 条）には、その課税期間中に消費税を納める義務が発生する可能性があるからである。つまり、課税期間の期首より「消費税を納める義務がない」としてしまうと、課税期間中に相続や合併が発生した場合に、いわゆる「課税の空白期間」が発生してしまうことも考えられることから、課税期間の末において、課税期間中に、一旦成立した税額について、「消費税を納める義務を免除する」としているものと考えられる。

この点については、仕入税額控除に関する定義でも同様の考え方をしている。同法第 2 条第 1 項第 12 号の「事業者」の定義の中に、同法第 30 条第 1 項に規定する「事業者」の定義のような、「同法第 9 条第 1 項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く」という文言は見当たらない。したがって、免税事業者でも、課税期間中においては、「仕入税額」を認識することになると考えられる。そして、課税期間終了後に消費税を納める義務がないため、清算されて、結果として、免税事業者は仕入税額控除をできないと解釈されるのである。

このように解釈する理由は、消費税の計算構造からして、課税期間終了後でなければ、

税額の「確定」ができないからである。つまり、消費税の計算構造が、原則として確定申告により、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準に消費税率を乗じて仕入れに係る消費税額の合計額を控除することによって、納税額が確定する構造となっており、課税期間の終了後でないと計算を確定できないためである。もちろん、法的安定性・予測可能性の見地から基準期間を設けて、課税期間の当初には、「免税事業者」であることが事前にある程度の蓋然性を持って定まっている。しかし、そのような免税事業者でも、課税期間を短縮して課税選択を行ったり、相続や合併などがあると、当初の課税期間の中途においても、納税義務者となる可能性がある。そのため、免税事業者であっても、課税期間中においては課税資産の譲渡等や課税仕入れの認識を行い、課税期間終了後に、消費税を納める義務が免除されているため、清算を行うことになるのである。

さらに、この点については、同法第 45 条第 1 項の申告納税に関する規定からも明らかである。同項によると、確定申告については、同法第 30 条第 1 項と同様に、「事業者（同法第 9 条第 1 項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）」とカッコ書きで、免税事業者を除くと明示している。そこで、同項では、人的な免税規定と、物的な免税規定とが規定されていると解釈できる。人的な免税規定は、事業者の文言の中にカッコ書きの「事業者（同法第 9 条第 1 項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）」という文言である。一方で、物的な免税規定としては、課税資産の譲渡等に対する免税規定として同項のカッコ書きの「国内における課税資産の譲渡等（同法第 7 条第 1 項、第 8 条第 1 項その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。）」がある³⁹⁶。このように、同項では、人的な免税規定と、物的な免税規定とが規定されているために、解釈を複雑にしていると考えられる。

同法第 9 条第 1 項の文理解釈からすると、課税期間当初では、消費税が課されていることとなっているであり、結果として、課税期間の期末時点で、消費税額を納める義務が免除されている。このことから、消費税額が免除される申告納税時点までは、納めるべき消費税額は残っていることとなる。課税期間末になっても、消費税額等が解除・消滅していないことになる解釈される。このように解すると、課税期間中における免税事業者からの課税仕入れについては、資産譲渡時には消費税と認識されているために、仕入税額控除を行うことができると解釈できる。そうすると、免税事業者からの仕入れについても、仕

³⁹⁶ 本稿では、議論を明確化するため、輸出等の物的な免税規定については検討外としている。

入税額控除が可能であると解釈できる³⁹⁷。

ところが、消費税法基本通達においては、これと異なる解釈が行われている。消費税法基本通達 1 - 4 - 5 には、「当該基準期間である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いては消費税等が課されていない」との文言がある。同通達では免税事業者であるにもかかわらず「資産の譲渡等」ではなく「課税資産の譲渡等」と規定している。ここで注意すべきは、課税資産の譲渡等であるにもかかわらず、消費税額が課税されていないということが読みとれる。したがって同通達によると、課税資産の譲渡等という課税対象である資産の譲渡等という認識のもと、消費税額が課されていないという解釈になる。この場合は譲渡時からすでに消費税額が課税されていないことになる。消費税法の条文上の解釈では、免税事業者でも課税期間中は課税資産の譲渡等を認識するのに対して、通達上は当初より、免税事業者については消費税額が発生していないとされている点で齟齬が生じていると思われる。

3．免税事業者からの仕入税額控除による影響

「インボイス方式」を採用している EU、オーストラリア、韓国などの場合には、事業者は事業者登録をしてインボイスを発行しなければならない。そこで、「インボイス方式」を採用しているこれらの国では、事業者登録をしない限り、免税事業者は、インボイスを発行できない。このため、免税事業者からの仕入れについて、付加価値税が課されることはない。また、仕入側の事業者は、売上側の事業者から付加価値税が記載されたインボイスを受領していないため、仕入税額控除は受けることができない。

ところが、我が国の「帳簿及び請求書等保存方式」では、課税事業者を登録制にしていることと、「インボイス方式」を採用していないことから、免税事業者からの仕入れについても、仕入税額控除が可能である。この点について詳しく述べると、免税事業者の売上に対する消費税は免税となることから、免税事業者は売上に消費税相当額を上乗せして販売をしても、この上乗せされた消費税相当部分は、課税対象とならないことから、売上高の一部となる。その一方で、仕入事業者は、免税事業者から仕入れた場合でも、要件を満たしていれば、仕入税額控除が可能である³⁹⁸。このことについて、転嫁の正確性を欠くの

³⁹⁷ この点については、張江事件の裁判例で検討している。

³⁹⁸ この点については、会計検査院が報告書を出している。会計検査院「消費税の課税期間に係る基準期間がない法人の納税義務の免除について」(2011)。

ではないかと指摘されている³⁹⁹。免税事業者からの仕入れについて、仕入税額控除が可能であるという点について、帳簿及び請求書等保存方式では転嫁が完全でないとして、「インボイス方式」の導入を検討すべきであるという議論がある⁴⁰⁰。

租税原則における中立性の原則を考えた場合、果たして、この議論は妥当であろうか。そこで、この点について、帳簿及び請求書等保存方式における免税事業者からの仕入税額控除と、中立性の原則の関係についての検証を行う。

我が国は中小企業が多いことから、免税事業者からの仕入れにつき、仕入税額控除を認めないとすると、税額相当額が販売価格に上乗せされるか、あるいは利益が減少するかということになる。税額の転嫁が行えず、税の累積が発生することもある。この点については重要なので、法人税との関係を含めた上で解説すると、以下のようになる。仮に、取引段階が4段階あり、A 製造業者から B 製造業者へ 10,000 取引（A の製造コストはかからなかったと想定する）、B 製造業者から C 卸売業者へ 20,000 取引、C 卸売業者から D 小売事業者へ 30,000 取引、D 小売事業者から E 最終消費者へ 40,000 取引の4段階と仮定する。ABCD の事業者は、いずれも法人であると仮定する。なお、消費税率は10%で、いずれも消費税抜きの金額が示されており、それぞれの事業者はこの取引以外の取引は発生していないと想定する。また、決算期等は年1回と仮定する。法人税の実効税率を30%と仮定し、税務調整項目はなく、利益と課税所得は同じと仮定する。そして、独占禁止法や不正競争防止法等の消費税や法人税等の税法に直接関係のない法律については、想定外とする。

（１）ABCD すべてが課税事業者の場合（帳簿及び請求書等保存方式及びインボイスの両方で考えられる）

ここでは、取引事業者すべてが課税事業者の場合の税の転嫁の典型的な形について、法人税収と消費税収の合計から考える。取引チェーンの中に、免税や非課税が入らない場合は、

³⁹⁹ この点については、次の論文を参照のこと。西山由美「消費税の理論と課題（第5回）」税理 56 巻 11 号 88 - 95 頁（2013）。山田晃央「消費税の事業者免税点の在り方についての一考察」税務大学校論叢 88 号 1 - 84 頁（2017）。浅野あずさ「消費税の転嫁に関する一考察～税制改革法 11 条に立ち返って」租税資料館第 18 回入選作品（2009）。松浦弘昌「日本における消費税の課題と提言 - 欧州の付加価値税との比較を通して - 」研究年報 12 号 59 - 75 頁（2008）。

⁴⁰⁰ これらの点については、次の論文を参考にした。沼田博幸「複数税率化とインボイス制度」税研 154 号 37 - 43 頁（2010）。依田文人「消費税制度におけるインボイス方式導入の提言」社会科学研究 30 号 129 - 167 頁（2010）。

後の場合と比べて、16,000 となる。

A B C Dすべてが課税事業者の場合									
A製造	販売価格 10,000	B製造	販売価格 20,000	C卸売	販売価格 30,000	D小売	販売価格 40,000	E最終消費者	
	消費税額 1,000		消費税額 2,000		消費税額 3,000		消費税額 4,000		
利益	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000	10,000			
法人税額	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000	3,000			
消費税額	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000	1,000			
税額合計	4,000	4,000	4,000	4,000	4,000	4,000			

A 製造業者は 10,000 + 消費税 1,000 で、B 製造業者へ販売を行う。B 製造業者は、A 製造業者より、10,000 + 消費税 1,000 で仕入れを行う。このとき、A 製造業者は消費税 1,000 を税務署に納付する。そして A 製造業者の利益は、10,000 (= 10,000 - 0) である。法人税は $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。

B 製造業者は 20,000 + 消費税 2,000 で販売を行う。C 卸売業者は、20,000 + 消費税 2,000 で仕入れを行う。

このとき、B 製造業者は、売上に係る消費税 2,000 から仕入れに係る消費税 1,000 を差し引いた消費税 1,000 を税務署に納付する。また、B 製造業者の利益は、10,000 (= 20,000 - 10,000) である。法人税は $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。

C 卸売業者は、30,000 + 消費税 3,000 で販売を行う。D 小売事業者は、30,000 + 消費税 3,000 で仕入れを行う。

このとき、C 卸売業者は、売上に係る消費税 3,000 から仕入れに係る消費税 2,000 を差し引いた消費税 1,000 を税務署に納付する。また、C 卸売業者の利益は、10,000 (= 30,000 - 20,000) である。法人税は、 $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。

D 小売事業者は、40,000 + 消費税 4,000 で販売を行う。E 最終消費者は、40,000 + 消費税 4,000 で購入する。

D 小売事業者は、売上に係る消費税 4,000 から仕入れに係る消費税 3,000 を差し引いた消費税 1,000 を、税務署に納付する。また、D 小売業者の利益は、10,000 (= 40,000 -

30,000) である。法人税は、 $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。

このように、全ての ABCD 事業者が課税事業者であると、消費税の累積は発生しない。
 なお、ABCD のすべてを通した、消費税の合計額は、 $1,000 + 1,000 + 1,000 + 1,000 = 4,000$ であり、法人税額は、 $3,000 + 3,000 + 3,000 + 3,000 = 12,000$ である。消費税と法人税を併せた全体の税収は消費税 4,000 + 法人税 12,000 = 16,000 である。

(2) ACD が課税事業者で B が免税事業者であり、その免税事業者からの仕入税額控除が認められる場合 (現行の日本の帳簿及び請求書等保存方式を想定)

ACDが課税事業者でBが免税事業者で免税事業者からの仕入税額控除が可能な場合(日本の方式)									
	A製造	販売価格 10,000	B製造 免税事業者	販売価格 20,000	C卸売	販売価格 30,000	D小売	販売価格 40,000	E最終消費者
		消費税額 1,000		消費税額 2,000		消費税額 3,000		消費税額 4,000	
利益	10,000		11,000		10,000		10,000		
法人税額	3,000		3,300		3,000		3,000		
消費税額	1,000		0		1,000		1,000		
税額合計	4,000		3,300		4,000		4,000		

ここでは、日本型の免税事業者からの仕入も税額控除が可能な場合について考える。そうすると、法人税収と消費税収の合計は 15,300 となる。

A 製造業者は 11,000(= 10,000 + 消費税 1,000)で販売を行う。B 製造業者は 11,000 (= 10,000 + 消費税 1,000) で仕入を行う。

このとき、A 製造業者の仕入税額はないと仮定されているので、売上に係る消費税をそのまま 1,000 を税務署に納付する。そして、A 製造業者の利益は、 $10,000 (= 10,000 - 0)$ である。法人税は、 $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。

B 製造業者から C 卸売業者への販売の場合には、C 卸売業者は B が免税事業者かどうか分からないので、B は、通常の場合、免税事業者であっても消費税相当額を上乗せし

て、 $22,000 (= 20,000 + 2,000)$ で販売する。

B 製造業者が、消費税相当分を販売価格に上乗せする場合には、B 製造業者は、消費税相当額を上乗せした $22,000$ で販売を行う。C 卸売業者は、 $22,000$ で仕入れを行う。

このとき、B 製造業者は、免税事業者なので、消費税は税務署に納付しない。ただし、A 製造業者から仕入れの際に支払った $1,000$ の消費税は税額控除が行えない代わりに、販売価格に上乗せすることが可能である。消費税のみで考えた場合には、B 製造業者は、A 製造業者から仕入れた際に支払った消費税を仕入税額控除として控除できないので、消費税の $1,000$ の累積（カスケード）が、発生する。ところが、販売価格に上乗せしてしまうことにより、B 製造業者の利益は、 $11,000 (= 22,000 - 11,000)$ となる。法人税は、 $11,000 \times 30\% = 3,300$ となる。

C 卸売業は、 $33,000 (= 30,000 + \text{消費税 } 3,000)$ で販売を行う。D 小売事業者は、 $33,000 (= 30,000 + \text{消費税 } 3,000)$ で仕入れを行う。

このとき、C 卸売業者は、売上に係る消費税 $3,000$ から仕入れに係る消費税 $2,000$ を控除できる。差引の消費税 $1,000$ を、税務署に納付する。また、C 卸売業者の利益は、 $10,000 = (30,000 - 20,000)$ である。法人税は、 $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。

D 小売事業者は、 $44,000 (= 40,000 + \text{消費税 } 4,000)$ で販売を行う。E 最終消費者は、 $44,000 (= 40,000 + \text{消費税 } 4,000)$ で購入する。

D 事業者は、売上に係る消費税 $4,000$ から、仕入れに係る消費税 $3,000$ を差し引いた消費税 $1,000$ を税務署に納付する。D 小売業者の利益は、 $10,000 = (40,000 - 30,000)$ である。法人税は、 $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。

このように、B 製造業者が免税事業者であると、の段階で消費税の仕入税額控除が行えないため、消費税の $1,000$ を販売価格に織り込む必要が出てくることから、税の累積が発生してしまう。ただし、それは企業の損益に吸収され、一種のクッションの役割を果たすことになる。そうして、後の課税取引において税の累積の影響が残るわけではない。この点については、インボイス方式と比較するとその違いが鮮明であるので、まず、(3)を検討した後に比較をしてみたい。

そこで、ABCD のすべてを通した、消費税の合計額は、 $1,000 + 0 + 1,000 + 1,000 = 3,000$ であり、法人税の合計額は、 $3,000 + 3,300 + 3,000 + 3,000 = 12,300$ である。消費税と法人税を併せた全体の税収は、消費税 $3,000 +$ 法人税 $12,300 = 15,300$ である。

イ．価格に上乗せできる場合

ここでは、EU 型の、免税事業者からの仕入は税額控除が不可能であり、販売価格に上乗せできる場合と価格に上乗せ出来ない場合について考える。価格に上乗せできる場合は、法人税収と消費税収の合計は 16,700 となる。価格に上乗せできない場合の法人税収と消費税収の合計も 16,700 となり、税収としては同額となる。

B 製造業者から C 卸売業者への販売の場合には、売手と買手の力関係によって異なってくるので、イの場合とロの場合が想定される。

159

□ B 製造業者が消費税相当分を販売価格に上乗せできない場合には、B 製造業者は、20,000 で販売を行う。C 卸売業者は、20,000 で仕入れを行う。

ロ．価格に上乗せできない場合

ACDが課税事業者でBが免税事業者で免税事業者からの仕入税額控除ができない場合（EUの方式） 価格に上乗せできない										
A製造		販売価格 10,000	B製造 免税事業者	販売価格 20,000	C卸売		販売価格 30,000	D小売	販売価格 40,000	E最終消費者
		消費税額 1,000				消費税額 3,000			消費税額 4,000	
利益	10,000		9,000		10,000		10,000			
法人税額	3,000		2,700		3,000		3,000			
消費税額	1,000		0		3,000		1,000			
税額合計	4,000		2,700		6,000		4,000			

また、ロの場合、消費税は免税事業者なので発生しない。そして、B 製造業者の利益は、 $9,000 (= 20,000 - 11,000)$ である。法人税は、 $9,000 \times 30\% = 2,700$ となる。

160

C 卸売業者は、 $30,000 + \text{消費税 } 3,000$ で販売を行う。D 小売事業者は、 $30,000 + \text{消費税 } 3,000$ で仕入れを行う。

このとき、C 卸売業者は、売上に係る消費税 $3,000$ から仕入れに係る消費税を控除できないので、仕入税額控除は 0 となり、差引きの消費税 $3,000$ を税務署に納付する。

そして、C 卸売業者の利益は、 $\text{のイのときの仕入価格 } 22,000$ であると、利益は $8,000$ ($= 30,000 - 22,000$) である。このとき、法人税は $8,000 \times 30\% = 2,400$ となる。また、 $\text{のロのときの仕入価格 } 20,000$ であるとする、利益は、 $10,000$ ($= 30,000 - 20,000$) である。このとき、法人税は、 $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。C 事業者に関しては、他のケースと比べて、過大な負担がかかることになる。

D 小売事業者は、 $40,000 + \text{消費税 } 4,000$ で販売を行う。E 最終消費者は、 $40,000 + \text{消費税 } 4,000$ で購入する。このとき、D 事業者は、売上に係る消費税 $4,000$ から仕入れに係る消費税 $3,000$ を差し引いた消費税 $1,000$ を税務署に納付する。利益は、 $10,000$ ($= 40,000 - 30,000$) である。このとき、法人税は $10,000 \times 30\% = 3,000$ となる。

そこで、 $\text{のイのケースを想定した場合の ABCD すべてを通した、消費税の合計額は、}$
 $1,000 + 0 + 3,000 + 1,000 = 5,000$ であり、法人税の合計額は、 $3,000 + 3,300$
 $+ 2,400 + 3,000 = 11,700$ である。消費税と法人税を併せた全体の税収は、消費税 $5,000$
 $+ \text{法人税 } 11,700 = 16,700$ である。

また、 $\text{のロのケースを想定した場合の ABCD すべてを通した、消費税の合計額は、}$
 $1,000 + 0 + 3,000 + 1,000 = 5,000$ であり、法人税の合計額は、 $3,000 + 2,700 +$
 $3,000 + 3,000 = 11,700$ である。消費税と法人税を併せた全体の税収は、消費税 $5,000$
 $+ \text{法人税 } 11,700 = 16,700$ である。

ここで注意すべきは、消費税全体を見ていくと、 $\text{の段階で免税事業者が介入したとしても、}$
 $\text{の段階で適正に転嫁ができれば、全てが課税事業者である の場合よりも、消費}$
 $\text{税額は大きくなるということである。ただし、 の段階で発生した税の累積すなわち B 製}$
 $\text{造業者の税の累積 (カスケード) は、消費税全体としては解消できたとしても、結局のと}$
 $\text{ころ、B 製造業者自身の損益計算に、収益の増加か費用の減少として反映するしかなく、}$
 $\text{B 製造業者の利益計算に影響を与えてしまうということである。この点、税制全体として}$
 $\text{みた場合には、中立性の問題が生じてこよう。確かに、消費税の世界だけを見れば、中立}$
 $\text{性の問題は克服されているかのように見えるが、損益構造に影響を与えることによって、}$
 $\text{法人税ないしは個人所得税の所得計算にも影響を及ぼすことになるため、中立性に影響を}$

及ぼすこととなる。このように、「インボイス方式」を採用したとしても、中間取引の段階で、免税事業者が存在する場合には、税制全体から見ると、中立性に影響を及ぼすということである。実際の実務の中では、最終消費者に至るまでの間で、免税事業者や非課税事業者が存在しないことは考えにくいことから、完全な税の転嫁は不可能である。中立性の問題に関しては、さらに第 4 章で詳細な検討を行う。

第 2 節 日本型消費税における仕入税額控除をめぐる裁判例

本節では、免税事業者の本質や仕入税額控除をめぐる裁判例を紹介して、実際にどのような係争が起きているのか、また、それらの事例について消費税法上どのような解釈が行われているのかを明らかにする。第 1 款では、消費税法基本通達 1 - 4 - 5 の発出のきっかけとなった裁判例である「張江事件」を素材として、我が国の消費税における固有の問題である、免税事業者からの仕入税額控除についての検討を行う。続いて、第 2 款では、仕入税額控除をめぐる裁判例の検証を行い、仕入税額控除における相対的真実とは何かを探る。仕入税額控除が認められなければ、その仕入税額部分は原価や費用に振り戻して吸収せざるを得ず、そこにはカスケード（税の累積）が生じることになる。その結果、仕入税額控除方式では、税の累積を排除することに対して、一定の限界があることを示す。

第 1 款 免税事業者の判定事例（張江事件）

我が国の消費税制度は、免税事業者からの仕入税額控除を認めている。この点は、我が国の消費税に固有にみられ、他の付加価値税導入国である EU 諸国、オーストラリア、韓国等には見当たらない制度である。免税事業者に対する納税義務の成立と税額の確定のタイミングについては、前節で独自の解釈を試み、免税事業者についても、期中で消費税を認識して納税義務は成立はするものの、期末の時点で納税義務が免除され、免税となると解釈した。この解釈は、消費税法基本通達 1 - 4 - 5 とは異なる。そこで、同通達 1 - 4 - 5 の発出のきっかけとなった判決・裁判例である「張江事件」について検討する。本事件は、免税事業者の納税義務の発生と免除の関係について、判定の基準となる基準期間における課税売上高の解釈が争われた事例である。前節で検討した解釈を本事例にあてはめて考察を試みる。

1. 事案の概要⁴⁰¹

張江事件（最高裁平成 17 年 1 月 25 日判決・民集 59 巻 2 号 245 頁、判例タイムス 1176 号 126 頁、判例時報 1891 号 15 頁）は、免税事業者の納税義務の発生と免除の関係について、判定の基準となる基準期間における課税売上高の解釈が争われた事例である⁴⁰²。本件は、本件課税期間に係る基準期間における売上総額は 3,052 万円余であったが、免税事業者であっても、課税売上高は課されるべき消費税額 3 パーセントを控除して算定すべきであり、そうすると右期間の課税売上高は 3,000 万円以下となるから、本件課税期間においては、消費税法 9 条 1 項により消費税を納める義務が免除されていたと主張して、本件課税処分取消しを求めた事案である。

そこで、基準期間において免税事業者に該当する者である場合には、結果として納税義務が存在せず、課されるべき消費税も存在しない以上、基準期間の課税売上高の計算上も課税資産の譲渡等の対価の額から控除すべき消費税額相当額はないと解するのが相当であると判示された。

この事件は、国税不服審判所平成 9 年 1 月 31 日裁決、東京地裁平成 11 年 1 月 29 日判決、東京高裁平成 12 年 1 月 13 日判決、最高裁平成 17 年 1 月 25 日判決という経過をたどっている。本事件は、裁決、東京地裁判決、東京高裁判決のそれぞれにおいて、消費税法第 9 条第 1 項の免税事業者について、同法第 4 条第 1 項の課税の対象、同法第 5 条第 1 項の納税義務者及び同法第 6 条第 1 項の非課税規定についての解釈が争点となり、詳細な検討が行われた事例である。

本事件の最高裁判決は、基準期間の課税売上高には消費税相当額が含まれると判示しているものの、同法第 9 条の文理解釈を行わず、同法第 28 条の課税標準の規定の趣旨から同法第 9 条の判断を行っている⁴⁰³。本稿は、最高裁判所の結論を支持するが、その結論に

⁴⁰¹ 本通達の発遣は、更正処分の行われた後の平成 7 年 12 月 25 日である。

⁴⁰² 本裁判例については、前掲注 393 を参照のこと。判批として、田中治「免税事業者の課税売上高（租税判例百選）」別冊ジュリスト 228 号 165 - 166 頁（2016）。

⁴⁰³ この点につき、菅野敏恭税理士は、「消費税法の構成自体に無理があり、「控除説」も「非控除説」も成り立ち得るのであって、「文理解釈」によって解決が得られる問題ではない」と両説とも解釈上成り立ち得るということを述べている（菅野敏恭「免税事業者の基準期間における課税売上高の計算」税研 JTRI148 号 172 頁（2009））。また、金井恵美子税理士は、「この事件の更正処分が行われた直後の平成 7 年 12 月 25 日、消費税法基本通達 1 - 4 - 5 が示され、事実上の決着を見た」と述べている。その上で、「しかし、通達はいくまで国税庁長官がその職員を対象として発するものにすぎず法源性はない」ために、同通達だけでは「法の不備が治癒されたことにはならない」と述べている。そこで「立法的な整備が期待される」と講評している（金井恵美子「基準期間において免税事業者である者については、基準期間の課税売上高の算

至る理由付けが異なる。課税期間中はあくまでも消費税相当額を認識しつつも、課税期間の終了後に消費税相当額が消滅して売上に復帰して決算の過程で整理を行うことによって、結果として、課税資産の譲渡等に消費税相当額が含まれることとなると考える⁴⁰⁴。

まず、これらの裁判例と裁判例について紹介し、消費税法第9条の文理解釈について検討する（なお、条文や課税関係については、当時の法令に従って記載している。以降の裁判・裁判例についても同様である）。

2. 国税不服審判所 平成9年1月31日判決（TAINS F0 - 5 - 85）

（1）判決内容

本件は、基準期間において免税事業者に該当する者である場合には、結果として納税義務が存在せず、課されるべき消費税も存在しない以上、基準期間の課税売上高の計算上も課税資産の譲渡等の対価の額から控除すべき消費税額相当額はないと解するのが相当であるとされた事例である。

消費税法第4条、同法第5条及び税制改革法15条1項の規定から、消費税は、国内において行う課税資産の譲渡等について課される税であることから、審判所によると、「事業者は、その課税資産の譲渡等をした時、すなわち課税資産の取引の都度、消費税の納税義務が抽象的に成立する」と判決されている。

ただし、消費税法第9条第1項の規定の適用がある場合には、「その事業者が当該課税期間内に行う「個々の」課税資産のすべてについて、消費税を納める義務が免除されることが当該課税期間の当初から予定されている」のであって、このことからすると、課税資産の譲渡等をした時に同法4条及び5条の規定によって成立する抽象的な納税義務は、「消費税法第9条第1項の規定によって成立と同時に免除されるものと観念することができ、消費税の納税義務は存在しないことになる」と審判所は判断している。

したがって、審判所は「消費税法4条、5条及び9条を総合的に解釈すると、免税事業

定上免除された消費税相当額は控除できないとされた事例」税務事例38巻1号16-20頁（2006）。このように、菅野恭税理士も金井恵美子税理士も「法の欠缺」を指摘している。

⁴⁰⁴ 基準期間の課税売上高につき消費税相当額を含めて判断すべきという「消費税相当額加算説」としては、次の論文がある。多田雄司「事業者免税点の判例からみた消費税の本質」税務弘報55巻6号143頁（2005）。谷口勢津夫「消費税のいわゆる免税事業者の判定に係る基準期間における課税期間の算定」判例時報1909号170頁（1997）。一方「消費税相当額控除説」とをとっているものとして次の論文がある。田中治「消費税における免税事業者の判定基準」税理43巻6号15頁（2005）。朝倉洋子「免税事業者とその基準期間の課税売上高の算定」税務事例32巻2号8頁（2000）。

者には、結果として納税義務が存在せず、課されるべき消費税も存在しない。」と述べている。基準期間において免税事業者に該当する者である場合には、当該期間にあっては、消費税の納税義務が存在しないことから、「課されるべき消費税に相当する額」が存在せず、したがって、審判所は「同法第 9 条 2 項で規定する課税売上高の計算上も、課税資産の譲渡等の対価の額から控除すべき消費税相当額はないと解するのが相当であり、また、消費税は転嫁を予定している間接税ではあるものの、課税売上高の算定方法に関する同条ほかの関係条文においては、消費税の現実の転嫁の有無により課税関係を異にする旨の規定はない」と結論付けている。

（２）裁決の検討

本事例は、納税義務の成立時点は、いつの時点かという点について争点となった。それは、免税事業者に対しては、最初から納税義務が発生しないのか、あるいは、納税義務が「成立」するものの、同時に納税義務が「消滅」するかということが争点となった。

本裁決では、消費税法第 14 条、同法第 5 条及び国税通則法第 15 条第 1 項の規定から、納税義務の成立時点について述べている⁴⁰⁵。審判所の判断によると、納税義務の成立時点は、「消費税は国内において行う課税資産の譲渡等について課税される税で、事業者はその課税資産の譲渡等をした時、すなわち、課税資産の取引の都度、消費税の納税義務が抽象的に成立するものと解される」として、課税資産の譲渡等の都度、納税義務が成立するが、それは抽象的な概念であるとしている。そして、その上で、免税について触れている。その免税の判断基準となる基準期間の課税売上高については、「消費税法第 9 条第 1 項の規定の適用がある場合には、納税義務が免除されることになるが、この規定の適用があるか否かは、基準期間（法人は、原則として当該課税期間の 2 事業年度前）における課税売上高が 30,000,000 円以下であるか否かによることとされていることから、免税事業者であるか否かは当該課税期間の開始前に既に確定している」として、課税期間の期首には、免税事業者か否かが確定していることを指摘している。

さらに、裁決では、「消費税法第 9 条第 1 項の規定の適用がある場合には、その事業者が当該課税期間内に行う「個々の」課税資産のすべてについて消費税を納める義務が免除されることが当該課税期間の当初から予定されている」として、免税事業者であることが、

⁴⁰⁵ 平成 9 年 1 月 31 日裁決、TAINS F0 - 5 - 085。

あらかじめ事業者自身にとって判明している点を指摘している。そうすると、免税事業者については、課税資産の譲渡等が行われた時に、抽象的な納税義務が同法第4条及び第5条の規定によって、一旦は成立する。しかし、その抽象的な納税義務は、「同法第9条第1項の規定によって成立と同時に免除されるものと観念することができ、消費税の納税義務は存在しないことになる」と説示している。すなわち、免税事業者については、課税資産の譲渡等により抽象的に納税義務が「成立」するものの、それと同時に「消滅」ということになる。このように、本判決では、確かに、納税義務の「成立」については、文理を忠実に解釈してはいるものの、同時に「消滅」ということが条文には記されておらず、この点をどのように解釈していけばよいのか、疑問が残るところである。

3．東京地裁平成11年1月29日判決（税務訴訟資料第240号556頁、TAINS Z240-8332）

（1）判決の内容

本裁判例において、東京地裁は次の様に判示している。「消費税における課税物件は、資産の譲渡等という「行為」であり、消費税法第4条にはその主体が記載されているのであって、納税義務者を規定しているものと解すべきではない。」そうすると、「消費税法第9条1項（小規模事業者に係る納税義務の免除）は、同法第5条（納税義務者）に規定された課税要件としての納税義務者の範囲を限定するものであって、発生した消費税を免除するものではない。」としている。そうして、東京地裁は、「消費税は、最終的消費に広く薄く負担を求めるという性質を有するところから、順次、円滑かつ適正に転嫁されることが予定されてはいるが、課されない消費税の転嫁までも予定するものではない」と解釈している。

そして、東京地裁は「消費税法第28条1項が規定する課税標準とは、売上総額から当該事業者の行った課税資産の譲渡等に課されるべき消費税額を控除した金額と解すべきである」としている。さらに、東京地裁は、「免税事業者の行った課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税が存在しない以上、基準期間において免税事業者であった者の売上総額から除外すべき消費税額に相当する額も存在しない」として、免税事業者については初めから分離される消費税は存在しないことになり、売上総額で判断をすべきであるとしている。

このことから、最終的に東京地裁は「消費税法第9条（小規模事業者に係る納税義務の

免除)に定める基準期間の課税売上高の判定は、売上総額から免税事業者が納付すると仮定される消費税額に相当する額を控除すべきであるとの原告会社の主張が、原告会社は免税事業者であることから、基準期間における課税売上高の計算において控除すべき消費税額は存在しない」と判断している。

(2) 東京地裁判決の検討

本判決では、国と納税義務者との間の納税義務の成立時点について触れている⁴⁰⁶。東京地裁によると、納税義務の成立時点について、「国と国民との間の課税関係(納税義務の発生)は、納税義務者につき課税物件(課税の対象とされる物、行為又は事実)が帰属したときに成立するものである」として、課税物件の帰属時点が、納税義務の成立時点であると判示している。その上で、東京地裁は、「課税物件に該当する行為又は事実が生じたとしても、それが納税義務者に帰属しないときは、当該国民との間に納税義務の発生による課税関係は成立しない」こととなるとしている。このように、本裁判例では、課税物件の帰属の有無が、納税義務の判断基準となっていると解釈している。また、国税通則法第15条第2項について、東京地裁は「同項各号列記以外の部分の文理及び各号記載の内容に照らして、納税義務の成立の時期を規定するものであり、納税義務の発生要件を規定するものではない」と解釈している。つまり、東京地裁は「国税通則法第15条第2項は、いつの時点で、納税義務を認識するかのタイミングを規定しているものであり、納税義務の要件を規定しているものではない」との見解を示している。すなわち、本裁判例では、納税義務については、「成立」と「発生」を区別するという見解を示している点が、特徴的な点である⁴⁰⁷。

そして、消費税法第4条と同法第5条における、「この法律により」という文言の解釈を行っている。東京地裁によると、「消費税法第1条の趣旨並びに消費税法第4条及び5条の条文見出し及び趣旨に照らせば、消費税法第4条が「この法律により」との留保の下に消費税の課税物件を、消費税法第5条が「この法律により」との留保の下に消費税の納税義務者をそれぞれ規定するものであることは明らかである」と、それぞれの規定の位置付けをしている。次に、消費税法第4条と消費税法第9条の免税事業者との関係について触れている。東京地裁は、「原告は消費税法第4条の事業者に免税事業者が含まれること

⁴⁰⁶ 税務訴訟資料 240 号 556 頁 TAINS Z240 - 8332。

⁴⁰⁷ 新井隆一『租税法の基礎理論(第3版)』991 - 1000 頁(日本評論社、1997)。

をもって、免税事業者にも納税義務が生ずる根拠の一つとするが、消費税における課税物件は資産の譲渡等という「行為」であることから、その主体が記載されているのであって、消費税法第4条が納税義務者を規定するものと解すべきではない」と判断している。

次に、消費税法第6条の非課税規定と消費税法第4条の課税の対象との関係について触れている。消費税法第6条の非課税規定が、消費税法第4条の「課税物件の例外を規定するものであることは、法の文理から明らかである」と位置付けて、非課税規定は課税物件の例外規定である旨を述べている。

その上で、消費税法第9条1項の免税事業者の規定解釈に及んでいる。東京地裁は、「消費税法第9条1項は消費税法第5条の規定により「消費税を納める義務」があるとされた者のうち免税事業者に該当する者について「消費税法第5条第1項の規定にかかわらず」「消費税を納める義務」を免除するもの、すなわち、消費税法第5条1項に規定された課税要件としての納税義務者の範囲を限定するものであって、発生した消費税を免除するものではないのである」と判断した上で、次のように述べている。「仮に原告の主張するように、免税事業者についても消費税法第4条又は消費税法第5条によって課されるべき消費税についての納税義務が生じ、消費税法第9条によってこれが免除されるものとすれば、消費税の免税規定（消費税法第7条、消費税法第8条）又は税額控除（消費税法第30条）と同様、消費税法第9条は消費税法第5条の規定に変更を加えるものではないことになるから、「消費税法第5条第1項の規定にかかわらず」との限定も不要となったはずである」と述べた上で、消費税法第9条による「第5条第1項の規定にかかわらず」という文言の解釈と、位置付けを行っている。

ただし、「免除」との文言は、納税義務の存在を前提とするといえるものの、東京地裁は、「消費税法第9条は、所定の要件を具備した事業者を消費税法第5条に規定する納税義務者から除外するとの趣旨に解すべきものである」と述べている。したがって、「納税義務者の範囲は、消費税法第5条により、「この法律により」との留保の下に広く事業者を含むことを原則とするが、消費税法第9条の規定により限定されているのであって、免税事業者にも消費税法第5条又は消費税法第4条によって消費税が課された上で、「消費税法第9条1項によって納税義務が免除されると解すべきものではない」と、原告の主張を斥けている。

最後に、東京地裁は「また、免税事業者となるべき事業者が課税事業者を選択することは、将来に向かって（翌課税期間以後）消費税法第9条1項の規定の適用をせず消費税

法第 6 条の適用を受ける旨の申し出を認めたにすぎず、この規定が免税事業者についての納税義務の発生を前提とするものと解することはできない」と判示している。すなわち、東京地裁によれば、「具体的な消費税は、消費税法第 9 条 1 項の適用を受けない課税事業者が課税資産の譲渡等をした場合に当該事業者には課されるのである。原告の主張は、課税物件を規定する消費税法第 4 条を納税義務者を含む課税関係の成立要件であるとする点及び納税義務者を規定する消費税法第 5 条の例外規定である消費税法第 9 条の規定を課されるべき消費税の「免除」と同視する点において、採用することはできない」と結論付けている。このように、本裁判例では納税義務については「成立」と「発生」を区別した上で、免税事業者と課税事業者の区別を行っており、この点で、通常の解釈とは異なる見解を示している。

4．東京高裁平成 12 年 1 月 13 日判決（税務訴訟資料第 246 号 1 頁、T A I N S Z 2 4 6 - 8 5 5 7）

（1）判決内容

本判決は、前述の東京地裁平成 11 年 1 月 29 日判決の控訴審であるので、東京地裁判決の内容と異なる判示事項だけを整理して記載する。東京高裁によると、「消費税法第 9 条 1 項（小規模事業者に係る納税義務の免除）の「免除」とは、いったん発生した義務を、課税期間経過後事後的に、意思表示その他の行為により消滅させるという意味ではなく、法が定める要件を満たす場合には、法律上当然に納税義務が発生しないという意味で使用しているものである」との見解を示している。

また、消費税法第 28 条 1 項（課税標準）の「課されるべき消費税」との文言を、免税事業者については、「課税事業者であれば課されることとなる消費税」と読むべきであるとの控訴人会社の主張について、東京高裁は、「憲法第 84 条の定める租税法律主義の下では、原則として、税法の文言は、その意味するところに従いそのまま読むべきであり、国会が免税事業者の場合でも仮定の消費税額を控除するとの立法政策をとったのであれば、それは仮定の上に立った計算をするというのであるから、そのことが法律の文言から分かるように、課税要件等の内容を明確にした条文にしたはずである」として、条文の文言にはなっていないことを指摘している。さらに、東京高裁は、「現行の租税法規の中で、控訴人会社の主張のように条文の文言にないのに仮定の計算をするように読める条文が他にあるのであればともかく、租税法律主義の下で、課税要件等の明確性が厳しく問われている現行

の租税法規の下では、控訴人会社のこのような規定の文言から離れた解釈を採用することは困難である」として、控訴人の主張が排斥された。

なお、消費税法の定める免税事業者か否かの判定基準は、明確かつ単一ではなく、また、担税力の関係からみても、基準期間において免税事業者か、課税事業者かを問わず、売上高 3,000 万円を基準とすべきであるとの控訴人会社の主張について、東京高裁は「法は、売上高とは異なる課税売上高という基準を採用し、3,000 万円で区切っているものであり、控訴人会社の主張は、法の明文を無視するものといわねばならない」としている。さらに、東京高裁は「免税事業者たる小規模事業者に当たるかどうかは、基準期間における売上高から課されるべき消費税に相当する額を控除した課税売上高によって判定する旨定めている」と述べている。そして、最終的に基準期間の課税売上高が設けられていることについて、東京高裁は「消費税の性格上、事業者が納付義務を負う消費税は、取引の相手方に転嫁されることが予定されており、その額が売上高に含まれているから、事業規模を判断するに当たっては、消費税相当額を控除した、いわば実質的な売上高を基準としたものであり、免税事業者の具体的な要件を定めるに当たって、どのような基準によって事業規模を測定し、担税力を把握するかは、立法政策の問題であるが、右に述べた実質的な売上高を基準とすることが不合理なものであるとは認められない」として、控訴人の主張を排斥している。

（２）東京高裁判決の検討

本判決では、東京高裁は、まず消費税法第 4 条第 1 項（課税の対象）と消費税法第 5 条第 1 項（納税義務者）との関係について検討している。東京高裁によると、同法第 4 条第 1 項は、「その文言及び見出しからみて、納税義務者を定めた規定ではなく、課税の対象（課税物件）を定めた規定である」と位置付けている。納税義務者については、別途、同法第 5 条第 1 項が規定されている。このことから、東京高裁は、「消費税法第 4 条第 1 項が、特に限定をせずに「事業者」（「個人事業者及び法人」を意味する。消費税法第 2 条第 1 項第 4 号）という用語を使っているからといって、消費税法第 4 条第 1 項が免税事業者も納税義務を負うことの根拠となるものではない」と述べている。その結果、東京高裁は「控訴人の主張は、先ずこの点で採用することができない」として、納税義務者の規定が、消費税法第 5 条にあることを確認して、控訴人の主張を排斥している。

そして、次に、東京高裁は、同法第 5 条第 1 項に規定する納税義務者と、同法第 9 条第

1 項の免税事業者についての解釈について検討している。「事業者は納税義務を負う旨定めている。しかし、消費税法第 9 条第 1 項は、事業者のうち、基準期間（法人については前々事業年度を意味する。消費税法第 2 条第 1 項第 14 号）における課税売上高が 3,000 万円以下の小規模事業者については、納税義務を免除する旨定めている。そして、消費税法第 9 条第 1 項が「第 5 条第 1 項の規定にかかわらず」と規定していることからみて、消費税法第 9 条第 1 項は、納税義務者についての原則的な規定である消費税法第 5 条第 1 項の適用を排除し、同項の例外を定めたものである」として、あくまでも、例外規定として位置付けている。

その上で、東京高裁は、同法第 9 条第 1 項は、「納税義務者の範囲を定めた規定であり、いったん発生した納税義務の消滅の規定ではない」と述べ、次のように、控訴人の主張を斥けている。「確かに控訴人の主張するように、消費税法第 9 条第 1 項は、納税義務を「免除する」という用語を使用している。しかし、これは、基準期間における課税売上高が 3,000 万円以下であれば、消費税法第 9 条第 1 項の規定により、法律上当然に納税義務が免除される。そこで、東京高裁では、「税務署長又はその他の行政庁による納税義務を消滅させる旨の意思表示や何らかの行為が必要とされているわけではない」として、「免除」について発生している納税義務を消滅させるということではなく、当初より発生していないと解している。さらに、東京高裁は、「基準期間における課税売上高が 3,000 万円以下であれば、それだけで、2 年後の事業年度においては、その当初からそもそも納税義務を負わないことが法律上確定している」と述べている。このように、東京高裁では、免税事業者は、納税義務者と同じように、元々有していた納税義務が消滅するというのではなく、そもそも、2 事業年度前における基準期間の設定により、当初から、納税義務自体が発生していないという解釈をしている。

このことから、東京高裁は、「消費税法第 9 条第 1 項の「免除」とは、いったん発生した義務を、課税期間経過後事後的に、意思表示その他の行為により消滅させるという意味ではなく、法が定める要件を満たす場合には、法律上当然に納税義務が発生しないという意味で使用しているものである」と解釈している。さらに、東京高裁は、「「免除」という用語を、本件のように、いったん法律の定めにより成立した義務を特定の場合に事後的に消滅させるという意味ではなく、一般原則の例外としてそもそも初めから発生させないという意味で使用している例として、関税定率法第 14 条の規定がある。」と述べて、関税定率法第 14 条を引用して説明を行っている。

その結果、最終的な判断として、東京高裁は「いったん納税義務が発生し事後的に消滅するのであるから、免税事業者の場合も課されるべき消費税が存在するという控訴人の主張は、法の文理からみて採用することができない」と判示している。

しかし、私見によると、本判決の消費税法第9条第1項の免税事業者に対する解釈は、同法第6条の非課税規定の解釈と類似しているように思われる。同法第6条の非課税規定には、「消費税を課さない」とあり、取引当初から消費税が課されないことを表明している。すなわち、別表1に掲げる項目に該当する資産の譲渡等である場合には、「消費税を課さない」としており、非課税取引である場合には、資産の譲渡等ではあるが、課税資産の譲渡等ではなく、課税自体が発生していないという解釈をしている。そこには、何らの課税の権利義務が発生しているのではなく、元から当然に発生していないということである。本判決も同法第9条第1項につき、同法第6条の非課税規定と同様に、元から納税義務自体が発生していないという解釈をしている。そうすると、消費税が本来課されるが免除される「免税事業者」と表現するよりも、消費税が課されない「非課税事業者」という表現が妥当であると思われる。

仮に、東京高裁のように判示するならば、同法第9条については、次のように規定すべきである。すなわち、同条第1項を「事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が1千万円以下である者については、第5条第1項の規定にかかわらず、消費税を課さない。ただし、この法律に別段の定めがある場合は、この限りでない」と規定すれば、明解になるのではなかろうか。つまり、東京地裁のように解釈していくならば、同法第9条の「課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等」という文言は不必要になるので、削除されるべきではないかと考える。東京高裁のように、文理解釈をしていくのであれば、この「課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等」が、なぜ規定に挿入されているかの説明ないし解釈が必要であるが、この点についての説明ないし解釈については触れられていない。

また、同法第5条第1項の納税義務者の定義の中の「事業者」については、仕入税額控除について同法第30条第1項に規定する事業者のように、「事業者(第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く)」と定義していない。同法第30条第1項の「事業者」の定義がカッコ書きで免税事業者を除いているのに対して、同法第5条第1項の「事業者」については、あえてそのような定義をしていない。このことからしても、文理解釈上、同法第5条第1項は、「事業者」の定義の中に免税事業者も含まれて

いると解釈することができる。そうすると、やはり、課税期間当初より消費税が課されていないのではなく、課税期間の期末の時点で消費税を納める義務が免除される、と考えるべきである。

5．最高裁平成 17 年 1 月 25 日判決（税務訴訟資料 第 255 - 33（順合 9919）

判例タイムズ 1176 号 126 頁、判例時報 1891 号 15 頁、TAINS Z255 - 0919）

（１）判決の内容

最高裁によると、消費税法第 28 条 1 項について、「課税資産の譲渡等の対価として収受された金銭等の額の中には、当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものが含まれることから、課税標準を定めるに当たって上記のとおりこれを控除することが相当である」と判示している。つまり、課税事業者の場合は、課税標準に消費税相当額を含めずに消費税相当額を控除することを確認している。ただし、最高裁は、「消費税法第 9 条と第 28 条の趣旨目的に照らせば、免税事業者について、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない」という解釈をしている。このことから、最高裁は、「免税事業者については、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予定しないところというべきである」としている。つまり、免税事業者は、基準期間における課税売上高の算定に際して、消費税相当額を控除することは、法が予定していないことから、「控除できない」とする。そうすると、上告人は本件基準期間において、基準期間における売上総額は 3,052 万 9,410 円であり、免税事業者であることから、控除すべき消費税額は存在しないので、基準期間における課税売上高が 3,000 万円を超える。このため、最高裁は、「本件課税期間においては、課税事業者となり、消費税の納税義務者になる」と判断した。

（２）最高裁判決の検討

本裁判例は、当時の専門誌や学会などで話題となった裁判例である。特に消費税法第 9 条と第 28 条の解釈から、免税事業者の基準期間における課税売上高の判定について、消費税額を控除できるかどうかについて、控除説と非控除説に意見が分かれた⁴⁰⁸。控除説

⁴⁰⁸ 控除説については、田中治「消費税における免税事業者の判定基準」税理 43 巻 6 号 15 - 27 頁（2000）。湖東京至『消費税法の研究』107 頁（信山社、1999）。朝倉洋子「免税事業者とその基準期間の課税売上高の算定」税務事例 32 巻 2 号 8 - 11 頁（2000）。非控除説は、山本守之『新法令・新通達による事例から見た消費税の実務』4 頁 - 7 頁（税務研究会、1997）。中村

については、次の様に展開している⁴⁰⁹。消費税法第9条1項の「事業者」は、免税事業者、課税事業者を区別することなく規定されており、事業規模を測定する目的からは、免税事業者と課税事業者を区別する必要はなく、また、明確性、単一性の観点からも、事業規模を判定するための基準は一つであると考えべきである。消費税法第9条と消費税法第28条は、それぞれ目的を異にするものであるが、消費税法第9条において消費税法第28条の規定を援用したのは、事業規模を判定するうえで、いわゆる税抜きで表現する技術を借用するとともに、一体性、簡便性の観点から、すべての事業者について「課されるべき消費税に相当する額」を控除することを定めたものと解すべきである。課税事業者は本体価格とは別に消費税を受領するものではなく、両者を含めた対価として一括受領するのであって、自由な市場を前提に事業規模を判定する際には、免税事業者が受領する売上総額と課税事業者が受領する売上総額とを異なっていなければならないとするものである。

一方、非控除説の主な趣旨は、消費税は、免税事業者であれば、消費税を徴収する立場にないことから、消費税相当額を分離することは想定されていない。そこで、免税事業者が消費税相当額を控除して課税売上高を算定することはありえないとするものである。

本裁判例は、非控除説をもとにして判示している。今回の、最高裁の判決で、この控除説と非控除説の区切りには終止符が打たれたと言えよう。しかし、すべての問題が解決しているわけではない。高野幸大教授によると、「本最高裁判決は、法9条の法的性格に明示的に踏み込むことなく、法28条の趣旨から、法9条の解釈を導くというアプローチを採用している」⁴¹⁰ため、消費税法第9条自体の法的性格については明らかにされていない。つまり、消費税法第9条の免税事業者からの仕入税額控除について、どのように考えるべきかについては示されていない。免税事業者が消費税を徴収していなくても、免税事業者から仕入れを行った購入側の課税事業者は、仕入税額を控除することができる。この点についての理論的解釈をどのように行うべきか、重要な問題が課題として残されている。

雄一「法9条1項の納税義務を免除される小規模事業者に該当するか」税経通信 57 巻 2 号 16 - 24 頁 (2002)。

⁴⁰⁹ 田中治「免税事業者の課税売上高」別冊ジュリスト 228 号 165 - 166 頁 (2016)。

⁴¹⁰ 高野幸大「消費税法解釈論上の諸問題 - 実体法上のそれを中心として - 」租税法研究 34 号 6 頁 (2006)。

6．裁決・裁判例による納税義務の成立時点についての小括

これまで、納税義務の成立についての張江事件の裁決及び裁判例を検討した。そこでまず、本事例を総括して、その後、本事例についての私見を述べる。

(1) 裁決・地裁・高裁・最高裁の判決を総括

ここでは、裁決・地裁・高裁・最高裁における、課税標準の考え方を整理する⁴¹¹。

イ．裁決

まず、裁決では、免税事業者については、課税資産の譲渡等が行われた時に、抽象的な納税義務が同法第4条及び第5条の規定によって、一旦は成立する。しかし、その抽象的な納税義務は、同法第9条第1項の規定によって成立と同時に免除されるものと観念することができ、消費税の納税義務は存在しないことになるとしている。すなわち、免税事業者については、課税資産の譲渡等により抽象的に納税義務が「成立」するものの、それと同時に「消滅」するということになる。

ロ．地裁

東京地裁は、免税事業者の行った課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税が存在しないということから、基準期間において免税事業者であった者の売上総額から除外すべき消費税額に相当する額も存在しないとしている。つまり、免税事業者の場合には、消費税そのものの存在しないとしている。

ハ．高裁

東京高裁によると、消費税法第9条1項（小規模事業者に係る納税義務の免除）の「免除」とは、いったん発生した義務を、課税期間経過後、事後的に、意思表示その他の行為により消滅させるという意味ではなく、法が定める要件を満たす場合には、法律上当然に納税義務が発生しないという意味で使用しているものであるとの見解を示している。

ニ．最高裁

最高裁は、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にないという解釈をしている。このことから、最高裁は、免税事業者については、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予定しないところというべきであると判示している。

このように、裁決事例による裁決を除いて、概ね同様の判決内容であることがわかる。

⁴¹¹ 地裁判決・高裁判決と最高裁の違いについては、佐藤智彦「最高裁判所判例紹介」税務事例 37 巻 9 号 40-44 頁（2005）。

しかし、免税事業者からの仕入税額控除について、どのように考えるべきかについては示されていない。つまり、免税事業者は「課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない」とするならば、免税事業者から仕入税額控除ができることとの理論的整合性をどのように考えていくかが取り残されている。

（２）本稿における解釈

そこで、前述の裁決及び裁判例における解釈とは異なり、本稿は次のように理解・解釈すべきと考える。すなわち、消費税法第 9 条第 1 項及び関連条文の文理解釈からすると、課税期間当初より消費税が免除されて課税されていないのではなく、課税期間の期末時点になってから、消費税を納める義務が免除されていると文理解釈できる。つまり、課税期間の末までに、合併や相続などの特段の事情が起こらない限り、課税期間の末において、結果として消費税の納税義務が免除されることになると思う。この点については、国税通則法第 15 条第 1 項で、消費税の納税義務の成立につき「課税資産の譲渡等」としていること。さらに、消費税法第 9 条第 1 項が、免税事業者であるにもかかわらず、「資産の譲渡等」ではなく「課税資産の譲渡等」と規定していることや、「消費税を納める義務はない」とせずに「消費税を納める義務を免除する」ということから明らかである⁴¹²。ここで成立した消費税の納税義務が、その成立と同時に消滅するのではない。

つまり、一旦、免税事業者も課税資産の譲渡等として消費税の納税義務の成立を認識するものの、課税期間の終了後において、その課税資産の譲渡等に係る消費税相当額は、資産の譲渡等に該当して振り替わることになる。一旦、発生した消費税相当額は、発生と同時に消滅するのではなく、課税期間の末で、事後的に結果として清算されと考えられる。

この点については、仕入税額控除の認識についても同様である。課税仕入れは、消費税法第 2 条第 12 項に規定されている通り、課税期間中に一旦、課税仕入れを認識して、課税期間の末で事後的に消滅することになると考えられる。この点につき、仕訳で表すと、次のようになる（なお、数字は説明の便宜上の数字であり、税率は 10% を想定している）。

当課税期間が免税事業者である A 株式会社は、B 株式会社から仕入れ 880 円（本体

⁴¹² 消費税における「事業」には規模の大きさは問われないとする裁判例や意見もある。佐藤英明「消費税法における「事業」の意義」税研 25 巻 3 号 169 - 171 頁（2009）。山本守之「課税取引と課税対象外取引」日税研論集 30 号 128 - 135 頁（1995）。

価格 800 円、消費税額 80 円) を掛けによって行った。なお、当社は税抜会計処理を行っている。

(借方)	仕入れ	800	/ (貸方)	買掛金	880
	仮払消費税	80	/		

A 株式会社は、C 株式会社に 1,100 円 (本体価格 1,000 円、消費税額 100 円) の売上を掛けで行った。

(借方)	売掛金	1,100	/ (貸方)	売上	1,000
			/	仮受消費税	100

課税期間中の取引は上記の 2 取引のみであり、在庫等は一切ないものと仮定する。

決算を迎えた。

(借方)	仮受消費税	100	/ (貸方)	仮払消費税	80
			/	未払消費税	20

免税事業者であるため、消費税を納める義務が免除された。

A が免税事業者でなければ、この時点で、納付消費税が 20 発生する⁴¹³。しかし、A は免税事業者であるため、次の仕訳が発生する。この仕訳は、取引時点で発生するのか、期末の税額確定時点で発生するのかは、先の裁判例で見たとおり議論の分かれるところではある。しかし、いずれにしても、現行消費税法の文理解釈によると、下記の仕訳が成立すると考えられる。

(借方)	仕入れ	80	/ (貸方)	未払消費税	80
	未払消費税	100	/	売上	100

⁴¹³ ここで注意したいことは、消費税法第 9 条第 1 項該当の小規模免税事業者は、課税事業者選択を行わない限り、仕入税額控除を受ける権利を放棄しているのである。したがって、税売上に係る消費税相当額ががすべて「益税」となっているわけではない。この点につき水野忠恒「小規模ないし中小事業者に対する消費税の特例」税研 18 巻 2 号 37 - 38 頁 (2002)。

この仕訳は、納税義務が免除されたことに伴う仕訳である。あるいは、この仕訳は、免税事業者であることによって行うことができる仕訳である。

このように、免税事業者でも、その課税資産の譲渡等に係る消費税相当額は、課税売上高に振り替わることになる。本稿では、一旦、発生した仮受消費税相当額は、発生と同時に消滅するのではなく、課税期間の末で仮払消費税の額が相殺されて、その残額が課税資産の譲渡等に振り替わることにより、結果として消滅することとなる⁴¹⁴。

このように解すると、A 社が期中の売上時点では、相手先すなわち C 社側においては、仕入税額控除を認識することも可能であると考えられる。つまり、理論的にも、免税事業者からの仕入税額控除について整合性を持たせることが可能となると考えられる。

ただし、「インボイス方式」が導入されると、インボイスを発行できない免税事業者は、期中に消費税を認識することはできなくなる。なぜならば、「インボイス方式」は、事業者登録を前提としていることから、免税事業者は、インボイスを発行できない。そうすると、取引当事者間では、帳簿及び請求書等保存方式のような税額の確定が期末時点で確定するのではなく、それよりも早く、つまり、インボイスの譲渡時点、つまり課税資産の譲渡等が行われた個々の取引時点で、免税事業者は免税であることを取引相手に認識させることになるし、自らも免税取引として取引毎に免税を認識することになる。ただし、「帳簿及び請求書等保存方式」も「インボイス方式」も、対国との関係では、申告納税時点で税額が確定することになる。両者の違いは、免税事業者が、資産の譲渡等を行った場合の取引当事者間における税の認識の相違である。なお、「帳簿及び請求書等保存方式」も「インボイス方式」も、課税事業者が課税資産の譲渡等を行った場合、税の認識時点に変わりはない。

このように、「帳簿及び請求書等保存方式」と「インボイス方式」とでは、対事業者間と対国との関係で、消費税額の認識から確定までの間にタイムラグが生じるということについては、一考の余地があると思われる。

第2款 仕入税額控除をめぐる裁判例

続いて、本款では、仕入税額控除をめぐる様々な裁判例について検討する。現在、我が国は、「帳簿及び請求書等保存方式」を採用しており、仕入税額控除の真実性をめぐっては、帳簿及び請求書等の関係証憑に関する有効範囲や証拠の評価が必要となる。この点に

⁴¹⁴ なお税込会計処理を行っている場合には、これらの仮払消費税、仮受消費税の仕訳が一切発生しないで処理されることとなる。

については、帳簿や請求書の内容が複数にわたることもあり、「インボイス方式」よりも実務面で細くならざるを得ず、事実認定の問題が多く発生する。つまり、インボイス方式を採用していないことも要因となり、「帳簿及び請求書等保存方式」では、多くのグレーゾーンが発生する。しかし、これらの問題については、「インボイス方式」を導入したからといって、直ちに解決するわけではなく、程度の差こそあれ、類似の事例は、発生する可能性が高い。何故なら、インボイスに記載される事項の真実性は絶対的なものではなく、相対的な真実であるからである。つまり、インボイスは取引当事者間で交わされる取引に関する事項の証拠資料であるにすぎない。そこで、関係証拠の範囲や証拠の評価度合いがどの程度であれば、仕入税額控除が認められるのかを解明していく必要がある。我が国がインボイス方式を採用したとしても、仕入税額控除の真実性は、相対的な真実であることから、具体的な裁判において取り扱われている相対的な真実の範囲がどのようなものであるかを見極めていく必要があると考えられるからである。そこで、仕入税額控除に関する問題点を考察して、「インボイス方式」にどのようにそれを活かしていくかを考えていく必要がある。

「帳簿及び請求書等保存方式」では、仕入税額控除に関する消費税法第 30 条の形式的な要件を満たした上で、その対象に係る取引の実情、納税者の負担、課税庁における人的・物的な調査能力、一般的に収集が可能と想定される関係証拠の内容等といった実質的な要件を総合勘案して、仕入税額控除の是非を判断していく必要がある。そこで、仕入税額控除に関する裁判例を検証して、仕入税額控除をめぐる法の適用に当たって、仕入税額控除がどのような事実関係の下では是認又は否認されたかを確認していくこととする。

1. 事例 1 仮名による取引による仕入税額控除の可否

(1) 事案の概要

本件は、医薬品卸売業を営む同族会社が帳簿等に記載した、匿名による医師からのサンブル薬品の購入につき、仕入先の氏名又は名称は真実の氏名又は名称でないと推定されるから、消費税法第 30 条第 7 項の帳簿に該当せず、仕入税額控除の適用はないとされた事例である。この判決当時は、仕入先の名称の真実性をめぐる当該事案の最初の裁判例であるため、判決時は世論で注目を浴びた裁判例である⁴¹⁵。また、同裁判は最高裁まで争われ

⁴¹⁵ 本裁判例の背景等については次に記載されている。山本守之「仕入税額控除における帳簿及び請求書等」税務弘報 44 巻 3 号 105 - 116 頁 (1996)。小池敏範「仕入税額控除における

たが、本地裁判決と同様の判断であり、仕入税額控除が認められなかった事案である（東京地裁 平成 9 年 8 月 28 日判決⁴¹⁶（棄却・控訴）税務訴訟資料 228 号 385 頁）。

（２）争点及び裁判所の判断

本裁判における争点は、真実と異なる氏名又は名称が記載された仕入帳が、法定帳簿に該当するかということと、信義則の適用の有無についてである。なお、本稿では、信義則の有無については、直接関係がないので省略する。

旧消費税法第 30 条第 1 項における仕入税額控除の規定の趣旨は、東京地裁によると、「取引の各段階で課税されて、税負担が累積することを防止するため、前段階の取引に係る消費税額を控除することである。」として、さらに「その際、課税仕入にに係る適正かつ正確な消費税額を把握することが必要なため、同条第 7 項は、同条第 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。」こととしている。

このような趣旨より、東京地裁では、「平成 9 年 4 月 1 日施行以前の旧法及び旧法令は、課税仕入に係る消費税額の調査、確認を行うための資料として帳簿等の保存を義務付け、その保存を欠く課税仕入に係る消費税額については、仕入税額控除をしないこととしたものと解される」と判示している。

そして、東京地裁によると、旧消費税法第 30 条第 7 項で保存が要求されている帳簿とは、「同条第 8 項に列記された事項が記載されたものを意味することは明らかであり、また、同条第 7 項の趣旨からすれば、上記の記載は、真実の記載が当然に要求されている」として、「記載内容が真実である」ということが要求されている。

また、消費税法第 30 条 8 項の規定は、消費税法第 58 条に基づく一般的記帳義務の記載内容を定めたものであるとの納税者の主張に対して、東京地方裁は「消費税法施行規則第 27 条 1 項 3 号の「仕入に係る対価の返還等」が課税仕入に係る一般的記帳義務の内容であり、右記載事項が課税仕入に関する記載事項として消費税法第 30 条第 8 項に記載された内容と同様のものであったとしても、そのことから法律の規定による効果を政令又は省令の規定と同視すべき理由はなく、消費税法第 30 条第 7 項及び 8 項が一般的記

帳簿及び請求書等」税務弘報 44 巻 3 号 32 - 33 頁（1996）。

⁴¹⁶ 本件は、東京高裁平成 10 年 9 月 30 日判決（税資 238 号 450 頁、TAINS Z 238-8246）（控訴棄却）、最高裁平成 11 年 2 月 5 日第二小法廷判決（税資 240 号 627 頁、TAINS Z240-8337）（上告棄却）と引き継がれているが、要旨はいずれも本件と同様である。

帳義務とは別に規定されていることも法形式上明らかである」と判示した。

その上で、東京地裁は、仕入税額控除の要件として保存すべき法定帳簿には、「課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容及び支払対価の額とともに、真実の仕入先の氏名又は名称を記載することを要求していると解される」として仕入先の名称や氏名についての真実性が要請されていること述べている。

そして、東京地裁は、「原告は、真実の氏名又は名称が判明しているにもかかわらず、敢えて仮名を仕入伝票に記載していたことが認められる。原告の事業に照らしても、原告の課税仕入れについて、相手方の氏名又は名称を確認して、これを記帳することが著しく困難であると認めるには足りない」と認定している。

その結果、東京地裁の結論としては、「本件仕入帳及び本件仕入伝票が、法定帳簿に該当しないことは明らかであり、また、本件仕入伝票は、原告が作成した者であって、他の事業者が原告に交付したものではないから、旧消費税法第 30 条第 7 項に規定された請求書等に該当するものでもない」ことから、仕入税額控除は認められないとしている。

(3) 検討

そこで、本裁判例による争点の内容につき、以下検討する。

イ．消費税法施行令第 71 条の一般的記帳義務との関係について

東京地裁によると、「消費税法施行令第 71 条に規定する一般的記帳義務が、課税仕入れに関する記載事項として消費税法第 30 条第 8 項に記載された内容と同様のものであったとしても、そのことから法律の規定による効果を、政令又は省令の規定と同視すべき理由はなく、消費税法第 30 条第 7 項及び 8 項が消費税法施行令第 71 条の一般的記帳義務とは別に規定されていることも、法形式上明らかである」と判示している。

このことから、消費税法第 30 条第 7 項は、単なる一般的記帳義務というものではなく、記載内容が真実であるかどうかを確認して、さらに、消費税法第 30 条第 7 項の要件を満たさなければ、仕入税額控除自体が否認されてしまうという内容を有している。つまり、仕入税額控除を確認するためには、単なる一般的記帳義務による帳簿だけでは足りず、請求書・領収書などの各種の原資証憑から仕訳日記帳、補助元帳、総勘定元帳、財務諸表へと一連の手続きが複式簿記等により有機的に結合して確認できなければならず、これらの一部でも遮断されてしまう場合や、繋がりが無い場合には、仕入税額控除自体が否認さ

れてしまうこととなる。消費税法施行令第 71 条は単なる帳簿に関する規定であるのに対して、消費税法第 30 条第 7 項は単なる帳簿だけでなく、真に仕入が行われたことを証明するために、有機的結合性と立証可能性のある会計帳簿を兼ね備えておかねばならないと解する。

このように、消費税額の転嫁を確実にするための、仕入税額控除を行うには、同項の規定は厳格に解釈されなければならない。そもそも、仕入税額控除は、消費税にとって扇の要のような存在であり、消費税の生命線ともいえる存在である。これは、消費税が、仕入税額控除により、前段階の税の累積を廃除して、税の転嫁をならしめることを可能とすることによる。このことは、同法第 30 条第 1 項の証明を行っていく上では、「保存」するということが一つの証明であり、帳簿の有機的結合性を評価していく上で必要条件であると考えられる。

ロ．真実の記載について

消費税法第 30 条第 8 項第 1 号に規定する事項の記載が、真実の記載を要するか否かどうかについて検討する。納税者によると、消費税法第 30 条（仕入れに係る消費税額の控除）第 7 項及び 8 項において、真実の氏名又は名称とは何か、真実であることの確認手続、その確認手続を履践したが、真実の記帳をすることができなかった場合の効果を法律に明記すべきであり、その明文の定めがない以上、租税法律主義又は課税要件明確主義に違反すると主張を行った。これに対して、裁判官は、納税者の主張は、真実の記載が、不可能又は著しく困難であった場合の運用上の措置又は特例の拡張的取扱いの必要をいうものであって、右規定が、租税法律主義、課税要件明確主義の要請に反しないことは明らかであるとしている。

また、納税者の事業の事情に照らせば、課税仕入れの相手方の真実の氏名又は名称を記載することが著しく困難であり、その真実性を確認する方途がない旨の納税者の主張が、納税者の事業が適用を受ける薬事法の規定にも、譲受人等の氏名等の記載を要する書面の保存規定が存することや、法定帳簿に真実の仕入先の氏名又は名称を記載することによって、顧客がそれを行わない同業者へ商品を売却するような事情が想定されとしても、かかる事態は、規範的意義を有する商習慣であったということとはできないとして、納税者の主張を排斥している。仮名仕入れに係る仕入帳及び仕入伝票は、消費税法第 30 条第 8 項及び第 9 項に規定する法定帳簿に該当せず、仕入税額控除の適用はないとされた。

八．消費税における仮名取引の取り扱いについて

法人税においては仕入れの事実が認められれば、一定の仮名取引でも損金算入が認められるが、消費税においては仮名取引がどのように取り扱われるかについて検討する。

法人税においては、益金・損金は、期間損益計算を前提として、発生主義、費用収益対応の原則などの会計原則を斟酌しながら、所得が計算される構造になっている。したがって、益金と損金の間には、何らかの因果関係のあるものも含まれている。もちろん、特別利益や特別損失のように、因果関係のない期間損益計算の観点より、計上されるものも存在する。それでも、期間という縛りによって認識されていると考えられる。したがって、仮名取引のような支出の場合でも、損金として認められるケースは存在する。

これに対して、消費税では、課税売上げと課税仕入れの間に因果関係は存在しなくてもよく、とりわけ仕入税額については当然に認められるというものではなく、要件を満たした時に初めて認められるという「税額控除」方式を採用している。したがって、消費税法第 30 条第 7 項の要件を満たさなければ、仕入税額控除は認められないこととなる。本件のように、「仮名取引」である場合には、仕入税額控除が認められないと解釈される。

二．本事例のまとめ

本裁判例は、仮名記載の帳簿が、消費税法第 30 条第 7 項の仕入税額控除の要件を満たすかについて検討された事例である⁴¹⁷。結論としては、本件のように、故意に仮名を用いて仕入税額控除を行った場合には、仕入税額控除は認められないと判示されている。

納税者の事業が適用を受ける薬事法の規定には、譲受人等の氏名の記載を要する書面の保存規定が存していることから、本件の場合は、取引当事者間で薬事法上抵触する可能性がある。そすると、法令順守の上からも、仕入税額控除は認められないとされる。つまり、仕入税額控除の適用を受けるには、消費税法第 30 条第 7 項及び第 8 項の規定を満たす必要があるが、その場合にも、前提要件として他の法令を当然に順守した上で、仕入税額控除の適用要件を斟酌すべきとした。

⁴¹⁷ 本件については、帳簿の保存について、「提示」を含むかについても議論の溯上にあがっていたが、本稿では射程の範囲外であるので議論しない。高野幸大「消費税法解釈論上の諸問題-手続法を中心として」租税法研究 34 号 1 - 17 頁（1996）。

次に、商慣習上から、法定帳簿に真実の仕入先の氏名又は名称を記載することによって、顧客がそれを行わない同業者へ商品を売却するような事情が想定されとしても、かかる事態は規範的意義を有する商習慣であったということとはできないことから、仕入税額控除が認められないとしている。仮に、本件につき仕入税額控除を認めてしまうと、これ以外の規範的意義を有しないとされる事例においても、仕入税額控除が認められる余地を与えることになり、法的安定性を欠いてしまうこととなる。そこで、仮名取引などで真実の名義が使用されない場合のような、規範的意義を有さない取引の場合に、仕入税額控除が認められないこととされた。

ただし、商取引上は、規範的意義を有さなくても、取引相手との需給バランスによって、取引当事者間では、仮名取引や屋号による取引でも取引が成立してしまうことがある。本件でも、法人税の所得計算においては損金の額に算入されているようである。しかし、法人税や所得税と異なり、消費税は累積課税を排除するために、仕入税額控除という方式を採用している。この仕入税額控除の生命線を維持するため、仕入税額控除の要件を厳格に解して、商取引上の関係法令を満たさない仕入税額控除は認められないとしている。また、仮名記載の場合には、仕入税額控除の要件を満たさないこととされる。このように、消費税法上は、仕入税額控除の要件を厳格に解していることがわかる。この点については、インボイス方式を採用したとしても、同様の問題が生じると考えられる。

しかし、帳簿方式は、品川芳宣教授によると、「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」が可能である⁴¹⁸。このことから、「法人税と消費税の関係を分断することなく本件の仕入の真実性が認められるときには、適用要件の特例を認めるべきである」旨を述べられている⁴¹⁹。帳簿方式では、法人税や所得税と計算資料が重なることもあり、有機的に結合させることが可能である。そうすることによって、消費税単体の時よりも、より重層的に分析が可能となり、更に「真実性」の蓋然性が高くなると考えられる。

2．事例2 取引相手の確認と税の累積について

(1) 事案の概要

⁴¹⁸ 品川芳宣『重要租税判決の実務研究（第3版）』941 - 947 頁（大蔵財務協会、2014）。

⁴¹⁹ 品川芳宣・前掲注 418）947 頁。

本裁判例では、原告会社の代表者が、帳簿に略称（仮名）の仕入先及び仕入金額を納品書に記載し、右納品書から仕入帳に転記するという方式で作成されたものであるから、消費税法第 30 条第 7 項で保存が要求されている法定帳簿に該当しないとされた。本事例では、法定帳簿の本質は何かということと、法定帳簿の要件を満たすために取引相手方の確認をどの程度まで行うか、さらに「税の累積」について判示された裁判例である（東京地裁平成 10 年 3 月 27 日判決（棄却・確定）・税務訴訟資料 231 号 341 頁）。

（２）争点及び裁判所の判断

本裁判例における、争点は、本件帳簿が法定帳簿に該当するか否かと信義則の適用の有無である。信義則の適用の有無については、本稿と直接関係がないので省略する。

イ．法定帳簿の意義及び本件帳簿の法定帳簿該当性の有無について

東京地裁によると、消費税法第 30 条第 1 項の趣旨は、「事業者の課税仕入れ（消費税法第 2 条第 1 項）に係る消費税額の控除を規定するが、右規定は、同法第 6 条により非課税とされるものを除き、国内において事業者が行った資産の譲渡等（事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう。同法第 2 条第 1 項第 8 号）に対して、広く消費税を課税する（同法第 4 条第 1 項）結果、取引の各段階で課税されて、課税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」ことであるとしている。

消費税がこのような計算構造になったのは、課税仕入れに係る適正かつ正確な消費税額を把握することにある。換言すれば、真に課税仕入れが存在するかどうかを確認するために、同法第 30 条第 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れに係る帳簿等を保存することを要求している。また消費税法施行令第 50 条第 1 項は、消費税法第 30 条第 10 項の委任に基づいて、同条 1 項の規定の適用を受けようとする事業者について、同条第 7 項に規定する帳簿等を整理し、当該帳簿については、その閉鎖の日の属する課税期間の末日の翌日から 2 か月を経過した日から 7 年間、これを納税地又はその取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければならないと規定している。

このようなことからすれば、東京地裁によると、「法令は、課税仕入れに係る消費税額の調査、確認を行うための資料として、帳簿等の保存を義務付け、その保存を欠く課税仕

入れに係る消費税額については仕入税額控除をしないこととしたもの」と解されるとしている。このように、仕入税額控除については、保存を含めた上で、厳格な税務処理が求められている。

そして、同法第 30 条第 8 項が、「前項に規定する帳簿とは、次に掲げる帳簿をいう」と規定していることからすれば、同条第 7 項で保存を要求されている帳簿とは、同条第 8 項に列記された事項が記載されたものを意味することは明らかであり、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、当然に要求されているというべきである」としている。つまり、真実であることが、前提条件として当然に要請されている。

そこで、東京地裁は、「同法第 30 条第 8 項の記載事項が、単に、一般的記帳義務の内容を規定するものにすぎないとすれば、同法第 30 条中に、規定する理由はないというべきであるし、課税仕入れに関する一般的な記帳義務の内容は同法第 58 条及び同令第 71 条に規定されているのであって、同法第 30 条第 8 項を同法第 58 条に基づく一般的な記帳義務の記載内容を定めたものと解することはできない」としている。

原告は、「法人税の場合には、仮名仕入れであっても損金と認められ得ることをもって、消費税においても、課税仕入れの存在が認められれば、仮名仕入れであっても仕入税額控除が認められるべきである」と主張している。法人税の場合には、費用収益対応の見地から、当該事業年度の収益に対応する売上原価の存否及び範囲（法人税法第 22 条第 1 項、同条 3 項）が調査の対象とされ、右対応関係が認められる場合に損金とされる。東京地裁によると、消費税の仕入税額控除においては、「そのような対応関係の有無及び範囲が問題となるのではなく、消費税が取引の各段階で課税されて課税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こととし、その際、課税仕入れに係る適正かつ正確な消費税額を把握するため、換言すれば、真に課税仕入れが存在するかどうかを確認するために、適用要件として、当該課税期間の課税仕入れに係る帳簿等を保存することを要求しているのであって、その目的を異にしている」と判示している。つまり、法人税と消費税の目的は全く異なり、消費税の場合は、適用要件を充足するため要請される処理も厳格性が求められている。原告は、この点を混同しているとして、東京地裁は「原告の主張は採用することができない」と判示している。

ロ．真実であるかどうかの確認について

原告は、「課税仕入れの真否を調査確認するために、その相手方の真実の氏名又は名称が記載要件とされているのであれば、住所の記載も要件とされるはずである」と主張している。これに対して、東京地裁は、「確かに、適切な課税及び徴税に納税者の協力が不可欠であることは言うまでもないが、適切な課税及び徴税に有効であるからといって、不利益な効果を伴わせて、納税者にどこまでの協力を義務付けるかは、当該課税の対象に係る取引の実情、納税者の負担、課税庁における人的、物的な調査能力、一般的に収集が可能と想定される資料の内容等といった諸事情を考慮して決すべき立法問題である」と判示している。このように、納税者の負担については、その実情に応じて決定されることとなる。さらに、東京地裁は「課税仕入れの相手方の氏名又は名称に加えて住所、所在地をも記載させることは、記載事項の真否を確認する上で便宜であることは否めないが、それを欠くが故に、帳簿に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称が真実であるかどうかを確認することができないというものではなく、取引に際して交付を受ける納品書、請求書、領収書等又は納税者の協力を得るなど他の方法によって記載の真実性を確認することも可能であり、消費税法第 30 条第 8 項も、事業者に過大な事務負担を強いることがないようにとの見地から、住所の記載を要件としなかったにすぎない」というべきであると判示しており、「原告の主張は失当である」と判断された。

八．仕入税額控除を認めない場合の税の累積について

また、原告は、「仮名記載の帳簿等では仕入税額控除を認めないとすると、二重課税となり、違法である」と主張している。しかし、東京地裁は「仕入税額控除を認めない場合には、課税が累積することは、原告主張のとおり」であるとしながらも、「原告が負担する消費税の納税義務は、原告の行った課税取引により生じるものであって、仕入先の行った課税取引に係る消費税とは、その原因を異にするから、同一原因による課税が重複するものではない。そして、仕入税額控除が認められない場合に生じる課税の累積は、法の予定するところであり、これを違法というべきものではない」と判示している。このように、税が累積してしまうことも法が予定している範囲内であることを明示している。

二．相手方の特定について

原告は、このような解釈を、「租税法律主義違反である」と主張している。東京地裁によると、「同法第 30 条第 7 項は、課税仕入に係る適正かつ正確な消費税額の把握が要求されることから、真に課税仕入に係る消費税が存在するかどうかを確認するため設けられた規定」であることが示されている。そうして、東京地裁は、適正かつ正確な消費税額の把握をする目的を達成するために、「仕入税額控除に係る帳簿等の保存を仕入税額控除の要件とすることも、一つの合理的な方法というべきである」としている。これは、仕入税額控除の厳格性を確保して、課税仕入に係る適正かつ正確な消費税額を把握する手段として、保存が要件とされている。このことから、東京地裁によると、「同法第 30 条第 8 項所定の事項を記載した法定帳簿の保存を義務付けるという方法も、立法目的の達成のために、必要かつ合理的なもの」ということができるとしている。つまり、法定帳簿の保存を義務付けることは、適正な課税仕入にかかる消費税額を控除するために必要であることと明示されている。

したがって、東京地裁は「同法第 30 条第 7 項ただし書の場合に該当せず、右の証明もしなかった事業者が、結果的に仕入税額控除を受けられなくなることがあるとしても、これをもって違法であるということとはできない」と判断している。そして、東京地裁は、「法定帳簿の記載事項のうち同法第 30 条第 8 項第 1 号イの「氏名又は名称」は、「真実の氏名又は名称」を意味するから、右規定が租税法律主義、課税要件明確主義の要請に反しないことは明らかである」と判断している。

ホ．自ら発行した納品書について

本件帳簿は、市販の納品書に仮名の仕入先名及び仕入金額を原告代表者自身が記載し、収入印紙を貼付した本件納品書から本件仕入帳に転記するという方式で作成されていることから、東京地裁は「同法第 30 条第 7 項で保存が要求されている法定帳簿に該当しないことは明らかであって、原告には同法第 30 条第 1 項の適用はない」と結論付けている。

（３）検討

本裁判例では、取引相手の確認と法定帳簿の意義が論点となっている。仕入税額控除を行うためには、真に課税仕入れが存在するかどうかを確認する必要があることから、消費税法第 30 条第 7 項の帳簿の作成規定が設けられている。そして、同条第 1 項による仕入税額控除の適用要件として、帳簿等を「作成」するばかりでなく、当該課税期間の課税仕入れに係る帳簿等を「保存」することを要求している。また、納品書や取引明細書などの帳簿作成の前提条件となる事項につき、仮名などにより真実な事項が記載されていない場合には、それらの事項を元に作成される帳簿も、真実性がないとして、仕入税額控除を否認している。

また、相手方の確認の程度であるが、課税仕入れの相手方の氏名又は名称に加えて住所、所在地をも記載させることは、同法第 30 条第 7 項には規定されていない。住所記載は、記載事項の真否を確認する上で便宜であることは否めないが、それを欠くが故に、帳簿に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称が、真実であるかどうかを確認することができないということではない。住所の記載が帳簿になくても、取引に際して交付を受ける納品書、請求書、領収書等、又は納税者の協力を得るなど他の方法によって記載の真実性を確認することも可能であるためである。このことは、帳簿に住所等が記載されていなくても、帳簿作成の前提となる関連証憑によって、相手方の確認を行い、法定帳簿等の真実性の要件充足を担保していくことを意味している。したがって、真実性の要件充足を担保する、納品書、請求書、領収書等についても、また、真実性が要求されていると解する。なお、自己発行の納品書は、相手方の確認という意味ではいわゆる「お手盛り」の起きる可能性があるため、自己発行の納品書は認められない旨判示している。

さらに、課税庁が、法定帳簿における相手方の氏名又は名称の記載が真実でない場合であっても、仕入税額控除に関する規定が適用されるという公的見解を積極的、明示的に表明したという事実を認めるに足りる証拠は存しないことから、本件のように、仮に、原告

が仮名記帳に係る課税仕入れについて仕入税額控除が認められると信じたとしても、信義則の適用はないこととされた。この点については、当然の判断であると考えられる。

以上のことから、同法第 30 条第 7 項における仕入税額控除の要件を充足する法定帳簿については、その帳簿作成に関連する証憑類についても、帳簿の真実性を担保することが要求されている。また、取引相手方確認についても、真実性を担保する関係帳簿によって確認を行うことが要請されている。

3．事例 3 判取帳に記載された略称と未保存の請求書等

(1) 事案の概要

本裁判例は、取引相手の仕入先名称の名称及び帳簿・請求書等の範囲に関するものである。「帳簿及び請求書等保存方式」を採用している場合には、その帳簿や請求書等につき欠缺や不備が生じる可能性がある。そのような場合に、真実の帳簿及び請求書の限界点はどのように考えればよいのであろうか、本事例を素材に検討する。

高松地裁は、原告会社の作成した判取帳の氏等の記載が、消費税法第 30 条第 8 項第 1 号イ所定の課税仕入れの相手方の「氏名又は名称」の記載を欠き、また、処分時においては、判取帳以外に取引の相手方の氏名又は名称を記載した同条 7 項所定の帳簿ないし請求書等の保存はなく、また、右保存がないことについての「やむを得ない事情」(同項但書)があると認めるにも足りないと判断して、原告会社の取引につき、同条第 1 項の仕入税額控除の適用はないとされた事例である。(高松地裁平成 10 年 9 月 28 日判決(棄却・確定)・税務訴訟資料 238 号 352 頁)

(2) 争点及び裁判所の判断

本事例における争点は、判取帳記載の氏等は、消費税法第 30 条第 8 項第 1 号イ所定の「氏名又は名称」にあたるかということである。そこで、以下に高松地裁の判決内容をまとめていくこととする。

イ．仕入税額控除制度(同条 1 項)の趣旨について

高松地裁は、消費税の性格について「国内において事業者が行った資産の譲渡等に対し広く課税する多段階課税であり(消費税法 4)、税の累積を避けるために、前段階税額控除方式を採用して課税仕入れに係る消費税額を控除することとし(消費税法 30)、その性質が付加価値税である」ことを明らかにしている。つまり、消費税は、税の累積を

避けるために仕入税額控除を採用していることを明らかにしている。その上で、高松地裁は仕入税額控除の要件である帳簿の保存の必要性について次の様に言及している。

ロ．仕入税額控除のための帳簿等の保存（同条7項）の趣旨について

高松地裁は、帳簿の保存の必要性について、「消費税法は、申告納税制度を採用して（消費税法 42、45 等）、事業者が税額を算定する際に、必要な資料に基づいて適正な申告による納税を行うことを根幹としている」と述べている。つまりは、申告納税制度の下で、消費税の制度が構築されていることを明らかにしている。その上で、消費税の申告書作成の基盤となる帳簿書類の保存について次のように述べている。高松地裁は「事業者については、これに関する帳簿書類等を、課税庁が課税権限を行使しうる最長期間である 7 年間にわたり納税地等において保存しなければならないとする（消費税法 58、同法施行令 71 ほか）とともに、税務署職員等において、事業者に対し帳簿書類等の提示を求める質問検査権を行使して（消費税法 62）、事業者の申告の正確性を確認できることとし、適正な納税が行われるよう配慮している」と判示している。すなわち、申告納税制度の下で、消費税の申告書の正確性を確保して、後日その内容を確認するために、帳簿等の保存が求められていることとされている。

さらに、高松地裁によると、帳簿等の保存がない場合については、「当該課税仕入れに係る消費税額については、仕入税額控除規定を適用しない」としている。その保存のためにはどのような内容でもいいというものではなく、厳格に「帳簿」ないし「請求書等」の記載事項が法定されている（消費税法 30 、 ）。このように、消費税法が、法定の帳簿等の保存を要求している趣旨について、高松地裁は、「法定の帳簿等によって仕入税額の信頼性、正確性が担保されない限り、その控除を認めないというものであるから、単に、税務署職員等による税務調査の端緒を提供することを目的とするにすぎないものということはできないのは明らかであり、むしろ、事業者においてその仕入れに係る法定の帳簿又は請求書等を保存させることにより、当該仕入取引が、仕入税額控除の対象となる課税仕入取引に係るものであることを立証させるところにあると解される」としている。このように、帳簿等の保存は、後日の税務調査のためだけにあるのではなく、仕入税額控除を正確に行うことを証明するために必要であるとされている。

八．帳簿に記載すべき課税仕入れの相手方の「氏名又は名称」（消費税法第 30 条第 8 項）について

消費税法第 30 条第 8 項第 1 号は、仕入税額控除のための帳簿の記載事項として、（a）課税仕入れの相手方の氏名又は名称、（b）課税仕入れを行った年月日、（c）課税仕入れに係る資産又は役務の内容、（d）課税仕入れに係る支払対価の額を記載することが掲げられている。この記載の程度について、高松地裁は「同条 7 項の趣旨からすれば、これらの記載の程度としては、事業者の仕入取引につき課税仕入取引であるかどうか帳簿の記載自体から明らかで、これにより控除対象仕入税額を算定できる程度の記載が必要であると解される」と判示している。このように、控除対象仕入税額が算定できる程度ということが重要である。したがって、場合によっては、記載内容の程度の柔軟な対応が可能であることも示唆していると思われる。例えば、帳簿は、法定記載事項を記録したものであれば足りることから、高松地裁は、「必ずしも 1 冊の帳簿でなくとも差し支えなく（消費税法基本通達 11 - 6 - 1（注）参照）、一つの帳簿では、記載事項のすべてを満たしていないが、各帳簿の間に関連付けがなされ、これらを総合すると、すべての記載事項を網羅している場合には、帳簿の記載要件を満たすことになるというべきである」としている。

ところで、消費税は転嫁を前提としており、転嫁を確実にするために前段階税額控除を行う。この前段階税額控除方式は、高松地裁によると、「前段階の取引の相手方が誰であるかが特定されて初めて、課税庁は事業者から提示された帳簿等に記載されている課税仕入れに係る消費税額が正確か否かを確認することができる」としている。さらに、例外的な措置として、高松地裁は、「控除対象仕入税額の算定が事業者の自己記帳による帳簿によって行われる場合は、課税仕入れの相手方から交付される請求書等（消費税法 9 ）による場合に比べて、控除対象仕入税額の信頼性、正確性の点についての疑念が生じやすいところである（なお、平成 6 年法律第 109 号による改正後の消費税法第 30 条第 7 項では、仕入税額控除の適用要件が、「帳簿又は請求書等」の保存から、「帳簿及び請求書等」の保存に改められた。）」との見解を示している。そこで、高松地裁によると、「消費税法は、事業者課税仕入れに係る取引の内容（消費税法第 20 条第 8 項第 1 号ロないしニ）のみならず、その相手方の氏名又は名称（同号イ）を帳簿に記載させることにより、仕入税額控除の対象となる課税仕入れの相手方及びその内容を特定させて、仕入税額控除の信頼性、正確性を担保しようとしたものであると解される」として、氏名や名称が要件とされる理由について明らかにしている。その上で、高松地裁は、「課税仕入れの相手方の氏

名又は名称の記載は、相手方を特定できる程度の記載が必要であり、かつ、それで十分である（住所、電話等の記載までする必要がない。）という判断をしている。

そうして、高松地裁によると、「氏名又は名称」を記載する趣旨は、相手方を特定するためであるから、これに代えて「取引先コード等の記号、番号等」の表示による取扱いが認められており（消基通 11 - 6 - 1（1）イ）、屋号等による記載であっても、周知性を有し、そのみで相手方を特定しうるもの（通称）である場合や、氏名又は名称を示す仕入先一覧表等により対応関係が明らかである場合、住所又は電話番号等の記載により、相手方が特定できる場合には、法定の記載を充たすものといえる」と判示している。つまり、相手方が特定できるような、周知性や対応関係がある記載がなされている場合には、仕入税額控除を認めることとしている。では、本件の場合、どのように考えられるであろうか、次に検討している。

二．本件における判取帳の氏等の記載について

（イ） 相手方の特定について

高松地裁は、「名称」について、次の様に言及している。少し長くなるが、事実認定のところであるので詳しく記載する。「原告は、判取帳記載の氏等の一部につき、特定の潜水漁業者のグループを指す「名称」とであると主張するが、消費税法第 30 条第 8 項第 1 号イの「名称」は法人その他の団体の名称ないし商号を意味するものと解されるところ、取引内容一覧表及び判取帳によれば、判取帳記載の氏等のうち「丸山」以外はすべて個人を指し、「丸山」は上嶋春輝、半田繁広、半田三津夫、三宅一彦、上嶋昭信、平間義英及び中野誠二からなるグループを指すが、その顔触れは随時変動するので、個別の取引のメンバー及び人数を特定することができないと認められるところ、そのような少人数からなる極めて流動的なグループが、社会経済上その構成員（右取引内容一覧表によれば、各構成員自身もグループとの取引と同一日に個人として個別に原告と本件取引を行っていることが認められる。）とは、別個独立の存在として、法人その他の団体に準ずる取引主体となるとは認め難く、本件取引の相手方としては、個別の取引の相手方である個人の「氏名」を記載すべきである。したがって、判取帳記載の氏等は、いずれも消費税法第 30 条第 8 項第 1 号イにいう「名称」には当たらない」と判断している。このように、屋号の場合でも、特定の人と結びつかず、しかも複数人が構成するグループ名を指しており、しかも、そのグループのメンバーがその都度異なるという場合には、グループ名とメンバーが個別対応

していない。このようなことから、原告が「氏名又は名称」は屋号その他の通称でも足りるところ、判取帳記載の氏等は通称であり、相手方の特定としては十分である」との主張が認められなかった。

次に、高松地裁は、名称の周知性により、仕入税額控除が行えるかどうかについて検討を加えている。具体的には、本件の判取帳記載の氏等が、そのみで相手方を特定できるほどの周知性を有する通称に当たるかどうかを検討している。高松地裁によると、「(a) 原告代表者自身、本人尋問において示された本件取引に関するメモ記載の「丸山」に対応する潜水漁業者の名前についての質問に対し、当該メモでははっきりわからないが「丸山」という潜水漁業者である旨回答していること、取引一覧表によれば、判取帳記載の「井上」は浜本伸介(第3期)及び三宅一彦(第4期)を、「上野」は半田三津夫(第3、4期)及び角畑勝(第4期)を、「仲買」は中野誠二(第3期)及び平間義英(第4期)をそれぞれ指すなど、判取帳記載の氏等の中には同一の氏等でありながら、事業年度により別の潜水漁業者を指すものと認められること、及び同証拠によれば、判取帳記載の「角畑」「江村」「角」及び「上野」が角畑勝美を、「岸」及び「森」が岸本春夫を、「上野」「福田」及び「上島上野」が半田三津夫を、「赤岩」及び「角畑赤岩」が赤岩広幸をそれぞれ指すなど、判取帳は、同一の潜水漁業者について複数の種類の氏等を使用している場合があると認められる」と事実認定をしている。その上で、高松地裁は、「判取帳記載の氏等が、当該記載のみで相手方を特定できるほどの周知性を有する通称であるとは言い難く、他に、右記載が、相手方を特定するに足る的確な証拠もないから、この点に関する原告の右主張は、採用できない」と判示している。

そうして、高松地裁は、「税務調査の段階で提示された本件帳簿等につき、判取帳以外に相手方の「氏名」を明らかにする記載がなかったことは前記のとおりであり、本件処分時において、判取帳以外に相手方の氏名又は名称に関する記載のある帳簿書類等が保存されていたことについては、主張も立証もない」との見解に至っている。

(ロ) 本件取引の実態と「氏名又は名称」の記載の程度について

原告は、「浜における現金決済という本件取引の実態に鑑みれば、「氏名又は名称」を帳簿に記載することは、事実上不可能ないし著しく困難であり、氏等しか記載できないのもやむを得ないから、本件においては右記載をもって消費税法第30条第8項第1号イ所定の記載要件を充たしているものというべきであると」主張している。

この点につき、高松地裁は、「仮に、事業者の事業形態により、帳簿に相手方の氏名又は名称を記載することが事実上困難である場合には、記載の程度が緩和されるものと解することができ、かつ、本件取引の実態が原告主張のようなものであるとしても、a 原告において、取引一覧表のとおり、一部を除き、本件取引の相手方の「氏名」を明記できること、b 原告代表者は、本人尋問において、原告と取引のある潜水漁業者は 10 ないし 15 人程度で、いずれも顔なじみの者である旨供述していること、c 判取帳等の記載は、浜での取引終了後に補充することが通常可能であると考えられること」との見解を示している。このことからすると、高松地裁は「原告が、本件取引の相手方の「氏名又は名称」を判取帳に記載することが格別困難であるとは言えず、原告の右主張は、採用できない」と判示している

さらに、原告は、「本件取引の事業形態は、消費税法施行令第 49 条により、課税仕入れの相手方の「氏名又は名称」の記載の省略が認められている再生資源卸売業に類似するので、これに準じて、その記載の省略や簡易な記載が認められるべきである」と主張している。

この点について、高松地裁は「再生資源卸売業につき、右記載の省略が許されているのは、その通常の事業形態として課税仕入れの相手方が不特定かつ多数の一般消費者であり、個々の取引額も少額であるため、個々の課税仕入れの相手方の氏名又は名称の記載を求めることは酷であるためであると解される。これに対し、取引内容一覧表及び原告代表者の供述によれば、本件取引の相手方は、右 a.のとおり 10 人ないし 15 人程度の特定の潜水漁業者にすぎず、反復継続して取引をしている者であると認められるのであるから、その氏名又は名称を記載することが、格別困難であるとは言えない」と判断している。したがって、高松地裁は「本件取引は、再生資源卸売業に類似する事業には当たらないから、相手方の氏名又は名称の記載の省略ないし簡略化を認めるべき根拠はない」との結論を述べている。

そうして、最終的にこれらの点については、高松地裁は「本件における判取帳の記載は、消費税法第 30 条第 8 項第 1 号イ所定の課税仕入れの相手方の「氏名又は名称」の記載を欠き、また、本件処分時においては、判取帳以外に本件取引の相手方の氏名又は名称を記載した同条第 7 項所定の帳簿ないし請求書等の保存はなく、また、右保存がないことについての「やむを得ない事情」（同条項但書き）があると認めるにも足りないから、本件取引につき同条第 1 項の仕入税額控除の適用はない」と判断している。

（八） 本件訴訟提起後に作成された取引内容一覧表により、本件取引につき仕入税額控除制度を適用することができるかについて

高松地裁は「行政処分の取消しを求める訴えは、行政庁の第一次判断権の行使による行政処分が違法であったかどうかを、裁判所が事後的に審査するものであるから、行政処分の適法性の判断に当たっては、当該行政処分がなされた当時の法律及び事実状態を基礎とすべきである（最判昭和 27 年 1 月 25 日民集 6 巻 1 号 22 頁、同昭和 34 年 7 月 15 日民集 13 巻 7 号 1063 頁参照）」としている。その上で、高松地裁は「本件訴訟提起後に作成された取引内容一覧表により、仕入税額控除のための帳簿の法定記載事項が補充されたからといって、本件処分の適法性が左右されるものではなく、この点についての原告の主張は、失当である」として、事後的に提出された証拠については認めていない。

（二） 被告の調査担当者の調査活動が調査義務に違反するものであったかどうかについて

高松地裁によると、「税務署職員等は、課税仕入れに係る帳簿又は請求書等の記載に不備がある場合、その記載の不備を補完するような帳簿書類等の保存の有無については、事業者に質問したり、その提出を促すなどして十分な調査を行うべきであるが、かかる帳簿書類等の保存が認められない以上は、更なる調査により、記載の不備を補完すべき義務はないものと解するのが相当である」としている。

本件においては、税務調査において提示された本件帳簿等につき、判取帳の記載以外に本件取引の相手方に関する記載はないと判断されている。また、本件処分時において、判取帳以外に相手方の氏名又は名称に関する記載のある帳簿書類等が保存されていたとは認められないと判断されている。これらのことから、高松地裁は、「これらの保存がない以上、本件取引の取引現場に赴いて相手方の氏名又は名称につき調査するなどして、判取帳の記載の不備を補完すべき義務はない」と判示している。

さらに、高松地裁は、「なお、原告は、調査担当者が原告に対し、相手方を特定しないと仕入税額控除の適用がないことを説明しておらず、この点につき、具体的な説明、指導があれば、調査段階において、取引内容一覧表と同様の一覧表を作成して相手方を特定することが可能であったと主張するが、消費税法の求めている帳簿書類は、仕入税額控除の正確性、信頼性を確保するために、取引段階で作成し、保存すべきものであって、税務調

査段階に至って作成すれば足りるというべきものとは解されないから、右説明、指導の有無は本件処分の適法性を左右するものではない」との結論に至っている。

（３）本事例のまとめ

本裁判例においては、法定帳簿の内容による取引相手の正確性・真実性が論点となっている。本件では、法定帳簿作成の原因となる判取帳の記載が、仮名により真実な事項が記載されていない場合には、それらの事項を元に、作成される帳簿も真実性がないとして仕入税額控除を否認している。

その理由として、イ．原告は本件取引の相手方の「氏名」を明記できること、ロ．原告と取引のある潜水漁業者は 10 ないし 15 人程度で件数が少ないことから名前等を把握しやすいこと、ハ．判取帳等の記載は浜での取引終了後に補充することが通常可能であると考えられることからすると、原告が、本件取引の相手方の「氏名又は名称」を判取帳に記載することが、格別困難であるとは言えず、真実の名称等は把握されていること。これらにより、原告の右主張は、採用できないと判示されている。

また、原告は、本件取引の事業形態は、消費税法施行令第 49 条により、課税仕入れの相手方の「氏名又は名称」の記載の省略が認められている再生資源卸売業に類似するので、これに準じて、その記載の省略や簡易な記載が認められるべきであると主張した。しかし、本件事業形態は、課税仕入れの相手方が不特定かつ多数の一般消費者でなく、個々の取引額も少額ではないことから、消費税法施行令第 49 条による再生資源卸売業には該当しないとされた。このように、法定帳簿の真実性の要件充足を担保する判取帳についても、請求書や納品書等と同じように、帳簿の真実性を担保することが要求されていると解される。

４．事例４ 取引相手の氏名等が真実であることの立証責任

（１）事案の概要

本裁判例は、領収証に記載された仕入先は事後の税務調査において真実の取引先ではないことが判明したこと及び絵画取引において真実の氏名を把握することは困難であり、仕入れの実態が認められる以上、仕入税額控除を認めるべきであるとの原告会社の主張が、本件領収証はいずれも真実の仕入先の氏名又は名称が記載されておらず、かつ、原告会社が仕入先の氏名等が真実であると信じるについて相当の理由があったことの立証がされておらず、消費税法第 30 条第 7 項にいう帳簿の備付けはなかったといわざるを得ず、

その結果、消費税法第 30 条の仕入税額控除を行うことはできず、また、納税者が取引先の情報を秘匿すべき事情が仮に存在したとしても、右のような事情を考慮することは、税を公平に負担するという消費税法の趣旨に反することになりかねないから、仕入税額控除を行うことはできないとして排斥された事例である。

仕入先の領収書の名称が真実と異なった場合における仕入税額控除の可否について、納税義務者が、どこまで仕入先の真実性についての立証責任が求められるかの裁判例である。帳簿及び請求書保存方式では、事業者登録制度を採用していないため、取引相手の真実性の検証に一定の限界がある。本事例の場合、領収証に記載された仕入先が、事後の税務調査において、真実の取引先ではないことが判明し、この点につき、原告会社が、仕入先の氏名等が真実であると信じたことについて、相当の理由があったことの立証がされていないため、仕入税額控除ができないとされた（広島地裁平成 11 年 2 月 18 日判決（棄却・確定）・税務訴訟資料 240 号 716 頁）

（２）争点及び裁判所の判断

本裁判例による争点は、仕入先の領収書の名称が真実と異なった場合における仕入税額控除の可否について争点となった。

消費税法第 30 条第 1 項は、同法第 6 条により非課税とされるものを除き、国内において事業者が行った資産の譲渡等に対して、広く消費税を課税する結果、取引の各段階で課税されて税負担が累積することを防止するため、前段階の取引に係る消費税額を控除することとしている。そこで、広島地裁は、「仕入税額控除を行う際には、課税仕入れに係る適正かつ正確な消費税額を把握することが必要となる」と述べている。さらに、広島地裁は、消費税法第 30 条第 7 項は、同条第 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れに係る帳簿等を保存することを」掲げている。そうして、広島地裁によると、「その保存がない各課税仕入れに係る消費税額については仕入税額控除をしないこととし、かつ、同条第 8 項第 1 号イは、同条第 7 項で保存を要求されている帳簿等には課税仕入れの相手方の氏名又は名称を記載するものとしている」ことを要件として掲げている。

さらにこの点につき、広島地裁によると、「帳簿等の記載は、真実の記載であることが当然に要求されているというべきであり、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容及び支払対価の額とともに、真実の仕入先の氏名又は名称を記載することを

要求していると解される」として、仕入税額控除を受けるためには、当然に真実の仕入先の氏名又は名称を記載することが要請されていることが明らかにされた。ただし、広島地裁によると、「事業者において帳簿に記載した仕入先の氏名が真実であると信じるについて相当の理由がある場合には、結果として、真実でない氏名が記載されるに至ったとしても、仕入に係る消費税額控除は適用されるものと解される」と判示している。その理由として、広島地裁は、相当の理由があるような場合にまで、「税額控除を否定することは、事業者に難きを強いることになり、法の趣旨に反する結果になる」と解して、事業者が相手方の確認をする際の限界について明らかにしている。

一方、原告会社は「領収証に記載された仕入先は、事後の税務調査において、真実の取引先ではないことが判明したこと及び絵画取引において真実の氏名を把握することは困難であり、仕入れの実態が認められる以上、仕入税額控除を認めるべきである」と主張した。これに対して、広島地裁は「本件領収証は、いずれも真実の仕入先の氏名又は名称が記載されておらず、かつ、原告会社が、仕入先の氏名等が真実であると信じるについて、相当の理由があったことの立証がされておらず、同法第 30 条第 7 項にいう帳簿の備付けはなかったと」と判示している。つまり、本件における自由は「相当の理由」とならないこととされる。その結果として、広島地裁は「同法第 30 条の仕入税額控除を行うことはできず、また、納税者に、取引先の情報を秘匿すべき事情が仮に存在したとしても、右のような事情を考慮することは、税を公平に負担するという消費税法の趣旨に反することになりかねない」ということを判示している。その結果、広島地裁は「仕入税額控除を行うことはできない」と判断した。

（３）検討

本件は、仕入先の領収書の名称が真実と異なった場合における仕入税額控除の可否について争点となった。たとえば、仕入先の領収書の名称が真実と異なったとしても、事業者において帳簿に記載した仕入先の氏名が、真実であると信じるについて「相当の理由」がある場合には、真実でない氏名が記載されるに至ったとしても、仕入に係る消費税額控除は適用されるものと解されると判示されている。

商取引の世界では、相手方確認につき一定の限界があると考えられる。例えば、取引相手が、詐欺や成りすましなどによる違法行為などが行われた場合には、相手方の確認については限界がある。このような場合にまで、仕入税額控除を否認することは「酷」である

と考えられることと、「事業者に難きを強いる」ことになり、法の趣旨に反する結果になると判示している。ただし、この「相当の理由」がどのような範囲までであるかまでは、明らかにされていない。ここで重要なことが、仕入税額を行う際に相手方の氏名ないし名称を記載するわけであるが、相手方の確認には、限界があるということが明らかにされた点である。

つまり、事業者は取引の際に相手方の確認を行う訳であるが、その際に、相手方が成りすましなどにより外観を繕っていた場合に、相手方の確認をどこまで行えばいいのかという問題が生じる。もちろん一事業者には、警察のような捜査権限もなければ、情報も限られて中で、商取引を行っていかなければならない。かりに、相手方が外観を繕っていたとして、取引自体は成立することもある。このように、取引相手の身元が確実に判明していなくても、商取引自体は成立してしまうことがある。このような場合にまで仕入税額を否認すると、仕入税額控除が行えないことについて問題となり、消費税制度全体の信頼性が損なわれる可能性が生じてくる。そこで、「相当の理由」がある場合に限り仕入税額控除が行えるように宥恕をしていると考えられる。

５．事例５ 調査中の資料提出

（１）事案の概要

原処分調査中に請求人が提示した資料は、消費税法第 30 条第 7 項の形式的要件を充たさないので、他の証拠資料によって、課税仕入に係る支払対価の額を合理的に推認できる場合であっても、仕入税額控除は認められないとされた事例である（平成 15 年 6 月 26 日裁決・裁決事例集第 65 集 937 頁）。

（２）争点及び審判所の判断

本事例の争点は、調査時点で仕入税額控除に係る帳簿及び請求書等が作成された場合に、消費税法第 30 条第 7 項の要件が充足されて、仕入税額控除が行えるかどうかである。

請求人は、原処分庁の調査直前までは、仕入税額控除に係る帳簿及び請求書等の保存をしていなかった。その後、調査が開始されて、調査期間中に課税仕入に係る消費税額を把握するための資料を作成して、調査官に提出した。結果として、請求人は、原処分庁が調査期間中に仕入税額を把握できたので、仕入税額控除をすべきである旨主張した。具体的には、次の様な概要である。

請求人が、本件調査の終了までの過程において、仕入税額を証明するものとして、調査担当者に提示した資料の一つである「仕切書」は、請求人が作成した書類である。この点について、審判所は、これらの「仕切書」は、「帳簿ではなく、仕入れの際に複写で２部作成され、その１部が仕入れの相手方に交付される仕入計算書のようなものであるが、その記載された内容につき、課税仕入れの相手方の確認を受けたものではない」と認定している。つまり、仕切書は請求人自身が作成して、取引相手方の確認を受けたものではないのであるから、請求人自らコントロールをすることができ、税務証拠資料としては、コンプライアンス上問題が生じる。

そして、審判所によると、「消費税法第 30 条第 7 項の規定は、仕入税額の証明手段を法定の帳簿及び請求書等に限定していると解するのが相当であるから、他の証拠資料によって課税仕入れに係る支払対価の額を合理的に推認できる場合であっても、仕入税額を控除することは認められない」と判決している。

さらに、審判所は、消費税法第 30 条第 7 項の規定について「仕入税額控除に係る帳簿及び請求書等の保存年限、保存場所を厳格に制約しているのは、適法な税務調査がなされる際、調査担当職員から要請があれば、速やかに帳簿及び請求書等が提示され、これに基づき課税庁において仕入税額が算出、確認され得ることを予定し、かかる帳簿及び請求書等が所定の年限、場所に保存されていない場合には、仕入税額を控除しないこととする趣旨と解される」との見解を示している。

また、審判所は、そのような帳簿及び請求書等の作成と保存につき「やむ得ない事情」があるかどうかについても言及している。審判所によると、「請求人は、帳簿及び請求書等を保存できなかったことにつきやむを得ない事情が存したことを主張、立証せず、当審判所の調査の結果によっても、そのような事情が存したとは認められない」と判断している。

このようなことから、審判所は、本事例について、「請求人は、各課税期間の各基準日までに消費税法第 30 条第 7 項に規定する帳簿及び請求書等を保存していなかったと認めるのが相当であるから、原処分庁が、各課税期間の納付すべき税額等の計算にあたり、仕入税額控除の適用をしなかったことは適法である」と判断している。

(3) 検討

本件は、帳簿の要件として「仕切書」が帳簿及び請求書等に該当するかが、一つの論点となっている。判決によると、「仕切書」は請求人が作成したものであるが、その記載内容につき、相手方の確認を得ていないことから、帳簿の要件を満たさず、仕入税額が認められないとした。仕切書などの他の証拠資料によって、課税仕入に係る支払対価の額を合理的に推認できる場合であっても、調査時に作成された場合に、仕入税額を控除することは認められないとされた。

そこで、本事例にいう「仕切書」が、帳簿及び請求書等にあたらないのかどうか検討する。審判所によると、「仕切書」は請求人自身が作成し、取引相手が作成したものではないから、「帳簿及び請求書等にあたらない」と判示している。ところで、消費税法第 30 条第 8 項では「帳簿」の定義がされており、また、消費税法第 30 条第 9 項では「請求書等」の定義がされている。消費税法第 30 条第 9 項第 2 号のカッコ書きでは、「当該書類に記載されている事項につき、当該課税仕入の相手方の確認を受けたものに限り」という規定がなされている。しかし、同条のそれ以外の部分や、消費税法第 30 条第 8 項では、「相手方の確認を受けたもの」という規定は存在しない。

本事例では、「仕切書」が、消費税法第 30 条第 9 項第 2 号に該当する「仕入明細書」の範疇として認定されているようである。しかし、「仕切書」は、同号ではなく、消費税法第 30 条第 8 項に規定する「帳簿」の補助簿の一部として機能していると解釈することも可能である。そうすると、本事例の「仕切書」は、相手方の確認がなくとも帳簿の一部として機能していることを証明すれば「帳簿」としての認定が可能であると考えられる。

ただし、本件については、原処分調査中に資料が作成されたことが、消費税法第 30 条第 7 項の「保存」に該当しないと捉えられている。なお、本事例類似の裁判例として、2 つの代表的な裁判例がある。一つは、最高裁平成 16 年 12 月 6 日判決（民集 58 巻 9 号 2458 頁）であり、今一つは最高裁平成 16 年 12 月 20 日判決（判例時報 1889 号 42 頁）がある。いずれも、調査時には帳簿等の提示を拒否して争訟段階で提示がなされた場合の事例である⁴²⁰。両裁判例とも、仕入税額控除は認められていない。

これらの裁判例から、調査時に、すでに帳簿及び請求書等が作成されており、しかも、それらの提示がなされて、調査官の質問検査権による質問に適宜答えないと、仕入税額控

⁴²⁰ これらの裁判例の経過や詳細については、首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題 - 手続法を中心として - 」租税法研究 34 号 18 頁 - 34 頁（2006）。首藤重幸教授は、最高裁平成 16 年 12 月 20 日判決について、「提示の拒否」の判定権（税務調査権）の濫用についての歯止めをかけておく必要があるとの見解を示されている。

除が否認される。仕入税額控除に関する規定や運用は、非常に厳格に解釈されているといわざるを得ない。

では、なぜ、このように仕入税額控除の規定を厳格にする必要があるのか。それは、仕入税額控除が、消費税の「扇の要」のような存在であるからである。つまり、消費税は、累積課税を排除するために、仕入税額控除という方式をとる。累積課税が排除されなければ、転嫁されない税額部分が原価ないし費用に加算されてしまい、さらにそのうえで次の段階への販売価格に上乗せされたうえで課税され「タックス・オン・タックス」の状況が生じてしまうからである。そこで、仕入税額控除により税の累積を排除することが重要となるため「扇の要」のような存在になっているためある。この仕入税額控除の生命線を維持するため、仕入税額控除の要件を厳格に解していく必要がある。

そこで、本件のように仕切書などで、課税仕入に係る支払対価の額を合理的に推認できたとしても、仕入税額控除の要件を満たさないとして仕入税額控除を認めていない。ただし、事業者の側で、帳簿及び請求書等を保存できなかったことにつきやむを得ない事情が存したことを主張、立証すれば、仕入税額控除が認められる余地はある。

6. 我が国における裁判例に基づく仕入税額控除論点のまとめ

今まで見てきた、以上の裁判例について総括すると、以下の通りとなる。

消費税法第30条第7項の規定の趣旨は、課税仕入に係る適正かつ正確な消費税額の把握が要求されることから真に課税仕入に係る消費税が存在するかどうかを確認するために設けられた規定であると解釈していること⁴²¹。つまり、請求書等について、真に仕入税額控除が存在することが確認できればよいと認められること。

同じ取引につき法人税の計算上は損金算入が認められていたとしても、消費税の計算上は仕入税額控除が否認されるケースがあること⁴²²。所轄税務署長が「当該仕入（仲間取引以外の取引）の存在が真実であることは認めている」場合でも、本件仕入帳が、「消費税法上の形式要件を満たしていない」場合には、仕入税額控除が否認される。つまり、真実であるという実質的要件は満たしていると考えられて

⁴²¹ 品川芳宣「仕入帳への仮名記載と仕入税額控除の可否」税研77号103-106頁（1998）。

⁴²² 吉良実教授は推計課税の理論を仕入税額控除にも適用すべきであると指摘されている。吉良実教授によると立法論としては、「推計の合理的必要性」があるような場合には、それを条件として課税仕入高の推計もできるようにすべきではないか」と述べられている。吉良実「消費税の推計課税と租税法律主義」税法学465号1頁（1989）。

も、正当であるという形式的要件が充足されない場合には、仕入税額控除が否認される結果になること⁴²³。

課税事業者が、取引相手の「真実の氏名又は名称」を把握するのには、捜査権などなく一定の限界があるが、それら全てについて、原則として、課税事業者の責に帰されてしまうこと。

仮に、取引相手の「氏名又は名称」が、「真実の氏名又は名称」と異なるものであったとき、課税事業者が、仕入税額控除を受けるためには、相手方の名乗る氏名を信頼して記載したとか、相応の注意を払って記載したことを推認させる事情がなければならぬ。つまり、課税事業者において、帳簿に記載した仕入先の氏名が真実であると信じるについて相当の理由がある場合には、結果として、真実でない氏名が記載されるに至ったとしても、仕入れに係る消費税額控除は適用されるものと解される。これは、このような場合にまで税額控除を否定することは、課税事業者に難きを強いることになり、法の趣旨に反する結果となると解されるからである。このような場合には、仕入税額控除が認められると判示している事例もある⁴²⁴。しかし、相応の注意を払って記載したことを推認させる事情がなければならぬため、課税事業者にとっては、負担が大きいと思われる。

仕入税額控除に関するその記載事項の内容は、他の資料によって、その内容が明確に特定される場合もあり得るし、常に、右請求書等に該当する一つの書面だけに、すべての法定事項が完全に記載されていなくても、他の書類によって、法定事項が補完される場合もあり得ると解する余地もあること。

仕入税額控除の対象となる課税仕入れの相手方及びその内容を特定させて、仕入税額控除の信頼性、正確性を担保しようとしたものであるから、課税仕入れの相手方の氏名又は名称の記載は、相手方を特定できる程度の記載が必要となり、かつ、それで十分である（住所、電話等の記載まではする必要がない）、ということになる。

⁴²³ このほかにも推計課税において法人税・所得税で損金あるいは必要経費として認めていながら、仕入税額控除を否認した判例としては、次の様な裁判例がある。前橋地裁平成12年5月31日判決（税務訴訟資料247号1061頁）、東京高裁平成13年1月30日判決（税務訴訟資料250号）、最高裁平成16年12月16日判決（税務訴訟資料254号353頁、判例タイムス1175号135頁、訟務月報51巻10号2627頁）、徳島地裁平成10年3月20日判決（税務訴訟資料231号179頁）、最高裁平成11年9月30日判決（税務訴訟資料244号1021頁）、大阪地裁平成10年8月10日判決（税務訴訟資料237号1007頁）などがある。

⁴²⁴ TAINS Z230-8300 .

そして、取引の相手方の特定の方法としては、個人については氏名により、法人については名称（民法 34、37 二、39）ないし商号（会社法 6、7、613 他）によるのが一般的であることから、消費税法第 30 条第 8 項第 1 号イは、課税取引の相手方が個人である場合には「氏名」を、法人その他の団体である場合には「名称」（商号）を記載することとしたものであると解される。

もっとも、前記のとおり、「氏名又は名称」を記載する趣旨は相手方を特定するためであるから、これに代えて、「取引先コード等の記号、番号等」の表示による取扱いが認められており（消費税法基本通達 11 - 6 - 1（1）イ）、屋号等による記載であっても、周知性を有し、そのみで相手方を特定しうるもの（通称）である場合や、氏名又は名称を示す仕入先一覧表等により対応関係が明らかである場合、住所又は電話番号等の記載により相手方が特定できる場合には、法定の記載を充たすものと考えられている。

信義則との関係については、課税事業者が、仮名記帳に係る課税仕入れについても仕入税額控除が認められると信じたとしても、そもそも、課税庁による公的見解の表明があったといえない以上、右信頼は、租税法律関係における納税者間の平等、公平という要請を犠牲にしても、なお保護しなければ正義に反するというようなものでないことは明らかであるため、仮名取引による仕入税額控除が否認されたとしても、信義則には反しないとされている。

以上をまとめると、仕入税額控除は、形式的な要件ばかりで判断されるのではなく、実質や周辺の状況を加味して、裁判所により、その是非が判断されている場合もある。このように、形式面だけでなく、実質面を加味するという点では、EU における裁判事例と同じであると考えられる。しかし、我が国は、現在、EU のようなインボイス方式を採用せず、事業者登録制を取っていないことから、EU のインボイス方式ほど、形式性・厳格性は問われていない。このため、我が国の制度は、法的に仕入税額控除が認められる領域が曖昧である。その反面、裁判になると、一般的には仕入税額控除に関して、厳格性が求められていて、宥恕規定は、余程のことがない限り、ほとんど適用されていない。その上で、課税事業者にとって、限られた時間とコストの中で、仕入税額控除を担保するだけの証拠書類の作成や保管を維持するには、相当の負担がかかることも否めない。

第 章 中立性の原則と非課税取引に対する仕入税額控除

本章では、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考察する。付加価値税においては、税を完全に転嫁して、最終的に最終消費者が税を負担する構造となっている。税を完全に転嫁するには「付加価値税における中立性の原則」を遵守することが重要である。

そこで、第 1 節で「租税原則における中立性の原則」について検討する。まず、第 1 款では租税原則における中立性の一般的概念について検討する。次に、第 2 款では、直接税における中立性の原則と間接税における中立性の原則が、どのように異なるのかを検討する。さらに、第 3 款では、付加価値税における中立性の原則について考察した。

第 2 節では、非課税売上部分に対応する仕入税額について、税額控除が行えないために、カスケードが発生する仕組みを明らかにする。第 1 款では、付加価値税における「取引」に着目して、課税取引、非課税取引、課税対象外取引、免税取引の内容と相違点について検討を行う。次に第 2 款では、課税対象取引の要件を詳細に検討する。課税対象取引の構成要素である「事業者」・「事業」について理論的に検討することにより、非課税取引の本質を明らかにすることができる。その上で、第 3 款で、非課税取引について、どのような性質を有するのか、また仕入税額控除にどのように影響するのか、その内容を明らかにする。

第 1 節 租税原則における中立性の原則

本節では、伝統的な租税原則における中立性の一般的概念について検討を加えている。まず、第 1 款において、伝統的な租税原則において、中立性の原則はどのような原則であるかを考察する。そうして、中立性の原則は、税制が、究極的には個人又は企業の意思決定を歪曲しないことであることを確認する。

第 2 款では、直接税における中立性の原則と間接税における中立性の原則が、どのように異なるのかにつき検討を加える。直接税における中立性の原則と間接税における中立性の原則は、軸足が違うので、その内容はおのずと異なってくる。

そして第 3 款では、間接税のなかでも付加価値税における税の累積に対する中立性の原則につき、「取引」を軸として検討を加える。

第1款 中立性の原則の一般的概念

本款では、租税原則における中立性の原則の一般的概念について考察する。税制の究極の目的は、財政支出計画を踏まえて歳入を確保することにある⁴²⁵。中立性の原則は、歳入を確保する際に、個人又は企業的意思決定を歪曲しないことを目的とした原則である⁴²⁶。言いかえると、税制によって、経済的意思決定を歪めないことが、中立性の原則を満たすこととなる⁴²⁷。中立性の原則概念は、租税原則における一つとして、過去においても議論されてきたが、グローブス(Harold M. Groves)が1948年に発表した論文で報告されてから、その後、議論が活発化しているという意見が有力である⁴²⁸。

ただし、主体を何とするかによって、中立性の原則の内容も異なるものと思われる。この点につき、増井良啓教授は、「課税が何に対して中立的かという観点から、二つに区別できる」としている⁴²⁹。「一つは「全面的中立性」であり、「すべての経済主体のいかなる行動に対しても課税が全面的に無差別中立的であるというものである」⁴³⁰。この、「全面的中立性」については、「厳密な意味においては、達成することができない」⁴³¹。なぜなら、「政府が存在し、従って租税が存在する限り、人びとの行動は課税により何らかの影響を受けるからである」⁴³²と述べられている。また、今一つは、「限定的中立性概念」であり、これは、「ある経済主体の特定の行動に着目して、それに対して課税が無差別中立的であるかどうかを議論する」⁴³³ことである。この「限定的中立性は、いわば、「何に対する」中立性を定義して、限られた土俵で目標をたてる考え方である」⁴³⁴。つまり、限定的中立性概念は、「何に対する中立性であるかという限定の仕方に対して、無数のバリエーションがあり

⁴²⁵ Danuse Nerudová & Jan Siroký, “The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxation” (Michael Lang et al., *Value Added Tax and Direct Taxation*), IBFD, p. 213 (2009).

⁴²⁶ *Id.*, p. 213.

⁴²⁷ Radu Bufan & Aurelian Opre, “The Principle of Tax Neutrality in the Field of Direct and Indirect Taxation” (Michael Lang et al., *Value Added Tax and Direct Taxation*), IBFD, p. 231 (2009).

⁴²⁸ Harold M. Groves, “Neutrality in taxation”, *National Tax Journal*, Vol. 1, no. 1, p 18, (1948). 菊池威「付加価値税の中立性について」アジア大学紀要1巻8号177-197頁(1973)。

⁴²⁹ 増井良啓「法人税の課税単位 - 持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を素材として - 」租税法研究25号65頁(1977)。

⁴³⁰ 増井良啓・前掲注429)65-66頁。

⁴³¹ 増井良啓・前掲注429)65-66頁。

⁴³² 増井良啓・前掲注429)66頁。

⁴³³ 増井良啓・前掲注429)66頁。

⁴³⁴ 増井良啓・前掲注429)66頁。

うる」⁴³⁵こととなる。このように「限定的中立性の概念」によると、経済主体の特定の行動を何にするかによって、中立性の内容も異なってくると考えられる。

また、マスグレイブ(Richard Abel Musgrave)によると、6つある租税原則の1つとして、中立性が要請されている⁴³⁶。マスグレイブによる中立性の原則は、「租税が効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするように選択されるべきこと」をいう⁴³⁷。この干渉はいわゆる「超過負担」をもたらすことから好ましくないとされている⁴³⁸。現在の財政学における税制は全体の経済システムと結びついている⁴³⁹。結果として、税制は、例えば、分配、再分配、安定化の役割を果たしており、公共経済学と同様の機能を有していると考えられている⁴⁴⁰。

水野忠恒教授によると、「租税原則学説としては2つの流れがある。1つは利益説であり、もう一つは能力説である」として、租税学説には、2つの系統があると述べられている⁴⁴¹。また、水野忠恒教授によると、利益説はアダム・スミス(Adam Smith)の租税原則にみられるとしている⁴⁴²。一方、能力説は、ジョン・スチアート・ミル(John Stuart Mill)の犠牲説から、アドルフ・ワーグナー(Adolf Heinrich Gotthif Wagner)の租税原則において集大成されたとしている⁴⁴³。

⁴³⁵ 増井良啓・前掲注 429) 66 頁。

⁴³⁶ 木下和夫監修『マスグレイブ 財政学 - 理論・制度・政治 - 』286 頁(有斐閣、1983)。他の5つの原則は、公平の原則、政策手段としての租税政策と公平の調整、経済の安定と成長の原則、明確性の原則、費用最小の原則である。

⁴³⁷ 木下和夫・前掲注 436) 286 頁。

⁴³⁸ 超過負担についての解説は、木下和夫・前掲注 436) 362 - 390 頁を参照されたい。

⁴³⁹ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p.213.

⁴⁴⁰ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p.213.

⁴⁴¹ 水野忠恒『租税法 [第5版]』4 頁(有斐閣、2011 年)。

⁴⁴² 水野忠恒・前掲注 441) 4 頁。アダム・スミスの租税原則は、公平の原則、确实性の原則、支払の便宜の原則、最小徴税費の原則の4原則である。水田洋監訳『国富論(四)』131 - 216 頁(岩波文庫、2015 年)。

⁴⁴³ 水野忠恒・前掲注 441) 4-5 頁。末永茂喜訳『経済学原理(5)』25 - 62 頁(岩波文庫、1963)。なお、J.S.ミルは、間接税について、7つの原則を掲げている。その中で、次のように述べている。J.S.ミルの間接税に対する考え方の背景がわかるので、参考までに掲げておく。虚栄との関連が最も強く、実質的享楽との関連が最も少ないような部類の奢侈品、例えば比較的が高価な品質の各種の個人的装飾品から、不都合のない範囲において及び限り大なる歳入を上げること。可能な場合には、生産者からではなく、直接に、消費者から租税を要求すること。すべての品質のものに対して一様に同じ一定額の租税を賦課することが必要である。課税は、多数の物品に分散せず、むしろ少数の物品に集中し、それによって徴税費の増大を防ぎ、税の影響を受ける事業者の数をできるだけ少なくすること。アルコール濫用の恐れを抑制するため酒類飲料を優先的に課税すること。課税は輸入品に限定されるべきである。租税は、脱税への動機を提供するほど高率にしてはならない。末永茂喜・前掲注 443) 155 - 160 頁。ワグナーの租税原則は、財政政策上の諸原則、国民経済上の諸原則、公正の諸原則、

中立性の概念は、租税原則における一つとして、過去においても議論されてきたが、中立性の概念は、抽象的な概念のため、いろいろな事態が想定できることから、租税理論と直接は結びつきにくい。一概に、中立性の概念が、どの時点から活発化してきたかは、掴みにくいと思われる⁴⁴⁴。

租税理論によれば、税制は、租税原則学説の利益説や能力説の流れを汲んでいる応益原則や応能原則などの租税における基本的原則を尊重して構築すべきであるとされる⁴⁴⁵。応益原則は、公共サービスの便益に対して課税をすべきであるとする原則である⁴⁴⁶。この説によると、消費者は、価格のもつ限界効用とその物のもつ効用が最大化する点を比較して意思決定を行うとする考え方である⁴⁴⁷。応益原則は、物の価値に着目した税制に適用される⁴⁴⁸。一方、応能原則は納税者の負担能力に応じた課税を行うべきであるとする原則である⁴⁴⁹。この原則の下では、法人税や所得税などは、各人格の負担能力に応じた課税がなされるべきとされる。

中立性の原則は、主体の意思決定に影響しないという趣旨より、応益原則と応能原則の、双方の説で作用すると考えられる。増井良啓教授の述べられている「限定的中立性概念」によると、応益原則と応能原則とでは、経済主体の特定の行動が変わるため、中立性の概念の捉え方が変わってくると思われる。応益原則の場合は、各人が受ける公共サービスの便益に対して中立的であると考えられる。一方、応能原則の場合は、納税者の負担能力に対して中立的であるべきこととなると考えられる。

クリス(John Culliss)らを始めとする、標準的な中立性の原則の理論は、中立性の原則が税制上の歪みと密接に結びついていることに着目している⁴⁵⁰。この理論によると、納税者の支払う納税額は、名目上の所得を減少させることとなることから、税制は納税者の行動に影響を与え、納税者は、納税を最低にするような行動を取ろうとする。中立性の原則は、例えば、所得に課税を行うとき、その所得を変更するような行動を取れないようにす

租税行政の諸原則の 4 点である。Adolf Wagner, “Three Extracts on Public Finance” (Richard A. Musgrave & Alan T. Peacock, *Classics in the Theory of Public Finance*), THE MACMILLAN PRESS, pp. 11-12 (1958).

⁴⁴⁴ 菊池威・前掲注 428) 18 頁。

⁴⁴⁵ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 213.

⁴⁴⁶ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 213.

⁴⁴⁷ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 214.

⁴⁴⁸ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 214.

⁴⁴⁹ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 214.

⁴⁵⁰ John Cullis & Philip Johns, *Public Finance and Public Choice: Analytical Perspective-Third edition*, Oxford university press, pp. 201-235 (2009).

ることである。そのような、税制の一例として、定額税 (Lump-sum Tax) が掲げられる⁴⁵¹。この定額税に類似するものとして人頭税 (Poll Tax) がある⁴⁵²。これらの税は、すべての納税者に均一の税額を課すこととされている。それゆえ、納税者の行動に影響を与えないこととなる。ただし、これらの税は公平性の視点から問題が生じてしまうため、実行可能性に乏しい。このように、純粋に理論的な中立性の定義に従うと、市場経済において完全に理論的な中立性を原則を遵守する完全な税制は、直接税でも間接税でも存在しないと考えられる。しかし、中立性の原則を遵守する完全な税制は、存在しないが、その反面として、中立性の概念は、確実に租税理論において存在すると考えられる。そこで、次に直接税の視点から見た中立性の原則と間接税の視点からみた中立性の原則の相違点について考察する。

第2款 直接税と間接税の中立性の原則の相違点と間接税の中立性の原則の特徴

本款では、直接税と間接税における中立性の原則の違いと、間接税における中立性の原則の特徴について考察する。なお、ここでいう「間接税」は、一般消費税を想定して論を進めることとする。

1. 間接税の視点から見た直接税における中立性の原則との違い

ここでは、仮に、中立性の原則の支点を「負担能力」と捉える。この時の、中立性の原則は、負担能力の同じ納税者は同じ納税を行うという観点から考えることができる。問題点は、負担能力をどのようにとらえるかである。例えば、負担能力を、所得能力としてみるのか、消費能力とみるのか、貯蓄能力とみるのか、あるいは、これらの混合と考えるのか、さまざまなパターンが考えられる。貯蓄を消費の行われなかった部分と考えると、経済学上は所得 = 消費 + 貯蓄となる。時間の経過により、貯蓄がいずれ消費に廻ると仮定すると、貯蓄は消費に吸収される。そうすると、所得 = 消費となり、究極的には、所得能力と消費能力 (貯蓄を含む) は同じ能力を持っていると考えられる。この時、中立性の観点からは、同じ能力については同じ課税を行うという観点からの中立性の原則について考えてみる。そうすると、所得に対する課税と消費に対する課税は等しくなると推測される。つまり、所得 = 消費となり、その結果、所得に対する課税 = 消費に対する課税となると考

⁴⁵¹ John Cullis & Philip Johns, *supra* note 450, p. 203.

⁴⁵² John Cullis & Philip Johns, *supra* note 450, p. 373 .

えられる。このとき、「負担能力」から捉えられた中立性の原則が達成されと考えられる。

ここで、個人所得税は、所得に対する課税であり、直接税として、「ヒト」に対して課税され「ヒト」が納税を行う。このため、納担税者と納税者は一致する。

また、一般消費税は、消費に対する課税である。間接税として「モノ」の取引、すなわち消費に対して課税されて「ヒト」が納税を行う。このため、この納税を行う者は、「モノ」の取引を通じて消費を行う別の「ヒト」に税を転嫁する。転嫁された「ヒト」である担税者と、納税を行う別の「ヒト」である納税者は異なる。つまり、直接税は納税者と担税者が一致するのに対して、間接税の中の一般消費税は納税者と担税者が一致しない。

個人所得課税を中心とした直接税では、租税原則の中で最も重要である「公平性の原則」の観点を重視して、累進課税が適用される。累進性は、累進税率、非課税、所得控除、税額控除の存在によって保証される⁴⁵³。直接税では、納税者と担税者が一致することから、累進性の効果は、直接に納税者自身に反映されることとなる。

ところが、間接税においては、累進性の適用は、直接税よりもより難しい⁴⁵⁴。というのも、「モノ」に対する課税を行う間接税についての公平性の原則は、異なる所得階層間の納税者に対して適用されることを考慮していかなければならないため難解になっているのである⁴⁵⁵。消費税を、実質的な費用の一部とみると、家計費の一部を構成することになる。財・サービスに対する均一課税は、市場経済の調節機能は最小限であり、積極的には作用しないため、所得再分配機能としての十分な役割を果たさない。他の間接税も同様に、家計に対して減退的效果しかもたらさない。これは、間接税が費用の一部を構成しているか、あるいは家計費の総支出のに占める財の購入割合に対して課税されることになるためである。もしも、中立性の原則が、所得の再分配機能に影響しないという観点から考察されるならば、間接税が、直接税よりもより条件を満たすことになり、よりベターである。しかし、間接税が所得の再分配機能に影響しないという観点からでさえも、中立性の原則を完全に遂行できないということには触れておく必要がある⁴⁵⁶。

また、間接税のシステムにおける基本要件は、市場かく乱要因とはならないということである。それは、間接税のシステムの存在が、「市場を歪曲させてはいけない」というこ

⁴⁵³ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p.219.

⁴⁵⁴ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 219.

⁴⁵⁵ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 219 .

⁴⁵⁶ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 219 .

とである⁴⁵⁷。中立性の原則によると、税制は、製品価格の変動に影響を与えるべきではないととされる。この観点から、税制は、価格だけでなく、すべての製造過程や流通課程に対しても影響を与えるべきではないと考えられる。直接税と比較して、間接税の利点は、行政コストを低く抑えられるということが重要な原則として掲げられる。この場合の、行政コストは、納税者数や必要書類の量によって決まってくる⁴⁵⁸。

また、間接税のシステムでは、垂直的公平と水平的公平の基本概念について考慮していくべきである。垂直的公平においては、同様の負担能力のある納税者は、同じ税額を負担することを保証する必要がある。水平的公平においては、負担能力のある者は負担能力のない者に比べて、より多くの税額を負担することを保証する必要がある。間接税のシステムでは、「消費」という概念に着目して、同様の「消費」をした者は、同様の課税が行われるということが原則である。また、より多くの消費をした者が、より多くの税額を支払うこととなる⁴⁵⁹。

間接税におけるこの他の要件としては、測定可能性を有しているということである。間接税は調和のとれた課税を確立するために、測定可能性を有していなければならない。そのためには、購入価格に応じた正確な課税を行う必要があり、納税者の負担額と納税額が一致するという測定を保証することが必要となる。つまり、同等の製品（財・役務の提供）に対しては、同等の課税が行われるということである⁴⁶⁰。

2．間接税における中立性の原則の分類

ここでは、中立性の原則が何を支点とするかによってその内容が異なることを理解するため、中立性の原則をいくつかに分類して、その内容を確認してみる。まず、中立性の原則は、内部と外部の中立性に分けることができる⁴⁶¹。外部の中立性は、間接税における国際取引に関するものである。輸入が行われるとき、国内生産品と同じように間接税が賦課される。また、輸出が行われるときは、その輸出に係る部分については、国内で付加された間接税が還付される⁴⁶²。

⁴⁵⁷ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 220 .

⁴⁵⁸ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 220 .

⁴⁵⁹ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221 .

⁴⁶⁰ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221.

⁴⁶¹ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221.

⁴⁶² Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221.

内部の中立性は、国内取引に関するものである。国内取引においては輸出の場合は輸出免税となり、輸入の場合は、国内製品との均衡を図るため課税取引となる。内部の中立性はさらに、法的中立性、競争中立性、経済的中立性に分類される⁴⁶³。

法的中立性は、課税と消費を行う納税者との関係である。つまりは、測定可能性をいう。税額は価格に応じて比例的に賦課される⁴⁶⁴。

競争中立性は、課税によって、水平的あるいは垂直的な統合がなされないことを意味する。課税は価格に応じてなされ、企業はそれによってどのような統合活動を行わず、競争はどのような場合でも歪曲されないということである⁴⁶⁵。

経済的中立性は、効率的な資源の分配と密接に結びついている。効率的な資源配分ををこなうためには、税率が、市場メカニズムに影響をもたらすべきではないとするものである⁴⁶⁶。

このように、中立性の原則は、内外、法律、競争、経済などの視点によって、その様相が変わってくることが理解される。そこで、「付加価値税に対する中立性の原則」について、制度的な側面から OECD や EU ではどのように考えているのか、次に検討する。

3．OECD における「付加価値税に対する中立性の原則」

ここでは、「付加価値税に対する中立性の原則」について、付加価値税制度の一部として取り組んでいる OECD の VAT / GST ガイドラインについて考察する⁴⁶⁷。

OECD は、2012 年 9 月 26 日に国際的な付加価値税の中立性の原則に対する意見書を公表している⁴⁶⁸。この意見書では、付加価値税の中立性の原則について、具体的で執行性に重きを置いて、国際的な観点より中立性の原則を遵守するためのガイドラインを作成して

⁴⁶³ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221.

⁴⁶⁴ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221.

⁴⁶⁵ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221.

⁴⁶⁶ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 222.

⁴⁶⁷ OECD, *International VAT/GST Guidelines*, OECD, (2017).

⁴⁶⁸ *Id.*, p. 10. このガイドラインの発刊に当たっては、1998 年に行われたオタワ会議において、電子商取引の問題について検討したことが出発地点である。The Ottawa Taxation Framework Conditions were welcomed by Ministers at the Ministerial Conference on Electronic Commerce held in Ottawa on 7-9 October 1998. OECD, “Taxation and Electronic Commerce Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions”, OECD, (2001). つづいて、2003 年にクロスボーダーに対する取引についての付加価値税問題に対する検討がなされた。OECD, *Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border services and intangible property in the context of E-commerce*, OECD (2003).その後、種々の検討が報告されて今日に至っている状況である。

いる。この意見書において、「付加価値税の中立性の原則に対して公正な遵守をするためには、公平かつ効率的な取扱いに対する権利と期待の認識だけでなく、明確でシンプルで使いやすいシステムと手続きによって促進される」としている⁴⁶⁹。このように、OECD では付加価値税の中立性について理念的側面だけでなく、実行可能性の側面を考えて、ガイドラインを作成している。そのなかで、OECD 加盟国が付加価値税の中立性の原則に対する原則を実務で順守できるように具体的に 6 つの基準を示したので、この点について説明する⁴⁷⁰。

イ．課税事業者は自ら付加価値税を負担することはないこと。

課税事業者は、付加価値税自体の負担が法律で明示的に規定されている場合を除いて、付加価値税を負担することはない⁴⁷¹。この原則は、付加価値税が課税事業者間では転嫁により付加価値税を負担することはなく、最終消費者が付加価値税を負担することを意味している。

ロ．同様の取引を行っている事業者には同様の取扱いをすること

同様の取引を行っている、同様のレベルの事業者は、同様のレベルの課税を受けるべきである⁴⁷²。

これは、同様の製造業・卸売業・小売業など同じレベルにある事業者は、付加価値税は同様に取引扱われることをあらわした原則である。つまり、付加価値税は中立で公平でなければならいことを明示したものである。特に、特定の事業者のみが付加価値税の転嫁を正確・確実に行えない場合は、同じレベルにある事業者との間に差異が生じてしまうこと

⁴⁶⁹ OECD, *supra* note 467, p. 11.

⁴⁷⁰ OECD, *supra* note 467, pp. 20-25.

⁴⁷¹ この「明示的に提供される場合を除いて」という言葉は、法律が事業者に付加価値税負担を合法的に課す可能性があることを意味する。例えば、次のような場合は、その課税の可能性を示唆している。

(a) 課税売上高の課税ベースを評価することが難しいため(例えば、多くの金融サービス)、又は政策上の理由(ヘルスケア、教育、文化)のために企業による取引が免除される場合。

(b) 付加価値税法は、最終消費の効果的な課税を確保するために、事業者に付加価値税を課す場合もある。これは、事業者が非課税取引(例えば、考慮されていない取引)を行っている場合や、課税対象事業活動に完全に使用されていない取引の場合などが考えられる。

(c) 課税庁は、法定要件が満たされていない場合(例えば、税額控除の裏付けとなる証拠が不十分な場合など)に、仕入税額の控除を禁止する法律も規定している。OECD, *supra* note 467, pp. 27-28.

⁴⁷² OECD, *supra* note 467, pp. 29-31.

となる。サプライチェーンに沿って最終的に徴収される税金が、供給の性質、流通チェーンの構造、関与する取引又は経済運営業者の数、及び技術的に何であれ、最終消費者が支払う金額に比例することを保証することである。つまり、最終消費者に付加価値税が正確・確実に転嫁されることを目的としている。

八．事業者の意思決定に影響を及ぼさないこと。

付加価値税の基本構造は、どのような場面でも、事業者の意思決定に影響を及ぼさないということである⁴⁷³。具体的には、次の様なケースについて言及している。

(a) 実際に、金融的、商業的、社会的、環境的、法的要因を含む、ビジネス上の意思決定に影響を及ぼすようないくつかの要因が存在することが認識されている。付加価値税はビジネス上の意思決定の際に考慮される可能性のある要素ではあるが、ビジネス上の意思決定の主要な要因となつてはいけなない。例えば、付加価値税のルールや方針は、事業者が特定の法的形式（例えば、子会社や支店のいずれであっても）を採用するよう誘導するものであってはならない。

(b) 付加価値税の基本構造では、最終的に税務署に支払われる税額、納税申告書の提出、適切な簿記の維持、キャッシュフローに関連する財務費用の徴収、納税又は還付に関するコンプライアンス負担など、付加価値税システムの影響などを考慮していく必要がある。

(c) さらに、中立性の原則を維持するためには、付加価値税の規定は、どこからもアクセス可能で、明確で一貫しているべきである。

二．外国事業者に不利益を与えないこと。

付加価値税制度は、国内事業者と比較して、外国事業者に不利益あるいは利益を与えるべきではない⁴⁷⁴。

差別的な付加価値税制度は、自由貿易への明確な障壁となり、競争を蝕み、歪め、消費者の選択を制限する。このような差別的付加価値税制度は、事業者はその対応のための追加費用を生じさせる。事業者はこの追加費用の負担を補うために、事業者が行う業務自体を調整することを強いられることがある。あるいは、自社製品自体や販売商品自体の販売

⁴⁷³ OECD, *supra* note 467, pp. 31-32.

⁴⁷⁴ OECD, *supra* note 467, pp. 32-33.

価格に転嫁に転嫁せざるを得ない。このような影響を受ける事業者が、付加価値税を回収できない地域での仕入調達を制限することによって、その負のコストが最終的に消費者に転嫁され、最終消費者が負担するコストを増加させる可能性がある。

ホ．外国事業者からの徴収機会を確保すること。

外国事業者に対して徴収不能な付加価値税を発生させないようにするため、政府は、いくつかの方法から選択することができる⁴⁷⁵。

ここでは、外国事業者に対して付加価値税が回収できないような状況を回避するための方法が掲げられている。つまり、事業者が付加価値税を回収できないことから、その転嫁できない付加価値税相当分を含めて販売価格を設定することを回避して、中立性を確保しようとするものである。そのための具体的な方法は、次のアプローチによる選択肢がある。

- (a) 付加価値税を免税とする。
- (b) 外国企業が特定の制度を通じて還付を受けることを許可する。
- (c) 外国企業が現地で付加価値税登録をして還付を受けることを許可する。
- (d) 現地に登録された供給事業者や顧客に納税義務を移す。
- (e) 購入免除証明書の付与。

中立性の原則は、付加価値税が転嫁されず事業費に上乗せになる状況を最小限に抑えることを目的としている。ただし、ある国によって選択されるアプローチ（又はアプローチの組み合わせ）が、場合によっては不合理な税務行政上のコンプライアンスコストを生み出す可能性がある。その不合理な税務行政上のコンプライアンスコストは、事業上の転嫁不可能な付加価値税コストを生み出すこととなり、サプライチェーン内の事業者に追加コストを負担させてしまうことになる。そうすると、中立性の原則を阻害してしまう可能性が生じる。そこで、中立性の原則を順守するために政府が選択するアプローチは、関連規定は範囲が狭く、しかも法律で明確に定義されている必要がある。また、事業者は付加価値税自体の負担が法律で明示的に規定されている場合を除いて、付加価値税を負担することはないという イ．の趣旨に従って差別化されていないことが望ましい。

ヘ．外国事業者に対するコンプライアンスコストを考えること。

⁴⁷⁵ OECD, *supra* note 467, pp. 33-34.

外国事業者に対する特別の税務行政措置が必要と考えられる場合、外国事業者に対して過度で不合理なコンプライアンスコストの負担を強いるべきではない⁴⁷⁶。

この点については、消費税、所得税、間接税などすべての税制の指針となるべきである。税務行政上の措置により、不合理な課税をしてはならない。また、外国事業者に対して、不適切又は差別的な負担を課すべきでもない。つまり、管轄区域に「法的」存在がない外国事業者に対処していく場合においては、付加価値税の詐欺や租税回避から守るための措置を正当化してしまう税務行政上のリスク要素がある。つまり、外国事業者に対して、必要以上に過度な負担を求めてしまう可能性がある。その解決のためには、税務当局が情報交換及び税務当局間の相互扶助を支援する利用可能な手段を十分に活用すべきである。外国事業者に対するこれらの税務行政上の措置が不公平でなく、特定の追加のコンプライアンス要件を外国事業者に求めるべきである。上記措置の組み合わせと、不当な差別を防止する必要性との間に適切なバランスが必要であることを正しく認識している。政府が課税ベースを守るために必要なコンプライアンスコストと管理のコストを可能な限り低く保つという目的とバランスをとることを目的としている。コンプライアンスコストが事業上の決定に影響してはならない。

このように、付加価値税における OECD の「中立性の原則」を遵守していく上で考えなければならないこと多岐にわたることを整理し意見書を公表している。とりわけ、その際に、付加価値税における「中立性の原則」を遵守していく上では、付加価値税の基本構造において、付加価値税の税額確定を確実・迅速に行い完全に転嫁ができるような制度設計をする必要性が出てくる。

そこで、次に「付加価値税に対する税の累積」を支点とした場合の中立性はどのように考えればよいのであろうか考察する。

第3款 付加価値税における税の累積に対する中立性の原則について

本款では、「付加価値税の税の累積に対する中立性の原則」が、どのような原則であるかを検討する。

1. 付加価値税における税の累積

⁴⁷⁶ OECD, *supra* note 467, pp. 34-36.

付加価値税は、納税義務者が課税事業者であり、担税者が最終消費者と異なるため、課税事業者が税の転嫁を行うことを前提としている。仮に、この税の転嫁が完全に行えないと、各取引段階で税の累積が発生して、「税の累積（カスケード）」が生じてしまうことになる。

この場合の「税の累積」とは、課税事業者が税を完全に転嫁できない場合に、付加価値税自体が原価や費用などの事業費に含まれて、いわゆる「コストの一部」を形成し、さらにその転嫁できない付加価値税を含んだところで、原価ないし費用に反映されてしまうことをいう。結果として、付加価値税自体が、原価ないし販売費・一般管理費に上乗せされ、転嫁できない付加価値税相当額を含めた上で、さらに付加価値税が課されることになる。このように転嫁できない付加価値税相当額を含めたところで費用の一部を構成し、それが販売価格に反映され、その上で付加価値税が課されてしまうことを、「タックス・オン・タックス」という。「タックス・オン・タックス」の本質は、一種の「二重課税」あるいは「多重課税」であると考えられる⁴⁷⁷。

1960年代当初、EU各国が採用していた製造売上税は、製造段階の課税売上に税率をかけて税額を算出するのみであり、一切の控除がなかった。このため、税が累積していくこととなり、「タックス・オン・タックス」の状況が発生し深刻な問題となっていた。そこで、税の累積を排除するために、仕入税額控除方式を採用した付加価値税制度が導入された⁴⁷⁸。

「付加価値税の税の累積に対する中立性の原則」は、課税事業者間の課税取引において「転嫁」が完全に行われ、課税事業者自身が、付加価値税を負担することはないということの意味すると考えられる。取引においては、付加価値税自体が、課税事業者や消費者の経済活動に関する意思決定を行う際に影響を与えないで、供給側の課税事業者が課した税が、需要者側の課税事業者側で完全に転嫁されて、次の取引段階に移行し、課税事業者間取引の段階においては、転嫁が繰り返される。最終的には、最終消費者に転嫁されて、最終消費者が付加価値税を全額負担することを目的とする。そのためには、税の転嫁を完全に行い、各取引段階での「税の累積」を防止して、「タックス・オン・タックス」を避けることが、重要となる⁴⁷⁹。

⁴⁷⁷ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221 .

⁴⁷⁸ Danuse Nerudová & Jan Siroký, *supra* note 425, p. 221.

⁴⁷⁹ 忠佐市教授は「・・・多重累積課税の排除方法が行き渡っているかいないかの論点に取り組まないことには、大型間接税の前途はいたずらに混迷を繰り返すだけであろうと考えられて

多段階型の間接税である付加価値税において、税の累積を排除することは、「二重課税」あるいは「多重課税」を排除するための付加価値税制度の根幹となることから、最も重要な問題であると考えられる。言い換えれば、供給側の課税事業者が課した売上げに対する税が、需要者側の仕入れた税として課税事業者側にパス・スルー(path through)され、税の累積を排除することが重要である⁴⁸⁰。

2. 「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」とはどのような原則であるか

多段階型の一般消費税の範疇に該当する付加価値税では、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守することが求められている⁴⁸¹。付加価値税においては、財・サービスを課税対象として、課税事業者が、付加価値税を負担せず、最終消費者に転嫁するため、納税義務者が課税事業者となり、担税者が、最終消費者となるという、納税義務者と担税者が異なる⁴⁸²。西山由美教授によると、「納税義務者が担税者である所得課税にとって最も重要な原則は、「応能負担原則」である。他方、納税義務者としての事業者が担税者ではなく、国のための徴税補助者としての側面を持つ消費課税にとっては、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」が課税システムを支える原則と考えられている」と位置付けている⁴⁸³。

直接税のように、納税義務者と担税者が同一であれば、転嫁の問題は出てこない。しかし、付加価値税は、納税義務者と担税者が異なることを前提とした基本課税構造としているため、「転嫁」を完全に行わなければ、その基本課税構造の前提が崩れてしまうことに

くる」と指摘されている。この点については、現在でもまさに妥当すると考えられる。忠佐市「大型間接税導入の選択の視点」税理 28 巻 10 号 24 頁(1985)。

⁴⁸⁰ 非課税売上部分に対応する仕入税額につき仕入税額控除ができないことについては、三木義一教授によると、「付加価値税最大のメリットが失われかねない矛盾を生み出す」と指摘している。また、このような、非課税売上に対応する仕入税額控除ができない根拠としては、租税政策的理由、増収効果、政治的圧力、執行上の理由などが掲げられているが、今一つ明確ではない。三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30 号 199 頁(2008)。

⁴⁸¹ 広辞苑によると、「中立」とは、「いずれにもかたよらず中正の立場をとること」をいうとされている(広辞苑第 6 版、2014)。このことからわかるように、「中立」には、対比される相手方が存在することが前提となり、そのいずれにも偏らず、そのいずれの存在の阻害要因とならないことをいうと考えられる。税制の場合の中立性の原則もまた、対比される相手方との関係において阻害要因にならないことが要件とされる。

⁴⁸² 転嫁にも、直接転嫁と間接転嫁があると考えられる。直接転嫁とは、付加価値税などのように税額そのものを取引相手に「転嫁」することをいう。また間接転嫁とは、直接税額を転嫁せず、原価や費用に織り込んで間接的に転嫁していくことをいう。本稿では「転嫁」という場合、「直接転嫁」を指しているものとする。

⁴⁸³ 西山由美「金融セクターに対する消費課税」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤ 編『租税法と市場』304 頁(有斐閣、2014)。

なる。この前提が崩れると、転嫁が不完全となることから、「タックス・オン・タックス」の状態が発生し、「税の累積」問題が生じることとなる。そこで、「転嫁」を完全に行うために、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守することが求められるのである。

つまり、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守することが、付加価値税の基本課税構造を維持するための基本的な要件となっている。

(1) 「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」の概要

「付加価値税の税の累積に対する中立性の原則」とは、どのような原則であるのかを考察するに当たっては、付加価値税の基本課税構造をみていく必要がある。付加価値税の基本課税構造は、財・サービスを課税対象として、課税事業者間取引(B to B)においては、付加価値税の転嫁が課税事業者間で行われ、課税事業者は付加価値税を納税するが、その付加価値税相当分を転嫁することによって付加価値税を負担することはなく、転嫁が帰着する最終消費者が、付加価値税を負担するという構造となっている。課税事業者が付加価値税を負担せず、最終消費者に転嫁することを前提とし、最終消費者が、転嫁された付加価値税を負担する仕組みである。この場合の、最終消費者とは、転嫁された付加価値税を最終的に負担する者のことをいう。最終消費者は、サプライチェーンの最後に位置して、供給(課税売上げ)を行わず、消費のみを行う者である。このように、付加価値税は、納税義務者と担税者が異なることを基本課税構造としている間接税として位置付けられている。

直接税のように、納税義務者と担税者が同一であれば、原則として、転嫁の問題は生じない。付加価値税は、納税義務者と担税者が異なる間接税であるため、課税事業者が、付加価値税を「完全に転嫁する」ことを基本課税構造としている。「完全に転嫁する」ということは、課税事業者間取引においては、付加価値税がチャージされず、付加価値税を負担することはない。つまり、付加価値税を、取引相手に転嫁することになるため、付加価値税自体はパス・スルーされている状態となっていくことになる⁴⁸⁴。このパス・スルーのプロセスは間接賦課とも言われ、仕入税額控除方式の場合は、控除(還付)メカニズムを通じて達成される。そうすると、課税事業者自身は、付加価値税を負担しないことから、

⁴⁸⁴ Charène Adline Herbain, *VAT Neutrality*, p. 52 (Promoculture Larcier, 2015).

付加価値税が、課税事業者の利益や損失の構成要素とならないことを意味する⁴⁸⁵。つまり、このことを言い換えると、課税事業者においては、付加価値税自体がコストにはならないということである⁴⁸⁶。

反面、課税事業者が付加価値税の「転嫁」を完全に行わなければ、その基本課税構造の前提が崩れてしまうことになる。その場合、税の累積（カスケード）ないしタックス・オン・タックスが生じることとなる。

そうすると、税相当部分が原価を構成して、その部分に対しても更に税が課されるのであるから、一種の二重課税ないし多重課税の状態が生じてしまい、最終消費者が負担する税額は過大となってしまう。木村弘之亮教授と西山由美教授によると、付加価値税において税の累積が生じるとは、「システムの破壊」を意味することになるからである⁴⁸⁷。そこで、各取引段階で、税の転嫁を促進して、円滑な税の転嫁を行うための原則が、「付加価値税における中立性の原則」である⁴⁸⁸。

つまり、「付加価値税の税の累積に対する中立性の原則」は、税額の転嫁を最終消費者に対して正確・確実に行うことにより、最終消費者が、付加価値税を全額負担するという原則である。言い換えると、「付加価値税の税の累積に対する中立性の原則」は、事業者間課税取引（B to B）において、課税事業者は、付加価値税を負担せずパス・スルーして、完全に転嫁を行い、最終消費者が、付加価値税を負担するという原則である。

3. 「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」はどのようにして達成できるのか

ここでは、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を、どのようにして達成できるのかを検討する。

「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を達成するための具体的な「尺度」について、金子宏教授は、次のように論を展開されている。金子宏教授によると、ま

⁴⁸⁵ Charène Adline Herbain, *supra* note 484, p. 51.

⁴⁸⁶ Ine Lejeune, “The VAT Experience: What Are the Lessons?”, *Tax Analysts*, pp. 277-280 (2011).

⁴⁸⁷ 木村弘之亮 = 西山由美「租税法からみた消費税見直しの論点」税経通信 51 巻 7 号 68 頁（1996）。

⁴⁸⁸ John Aloysius Daniel, “The impact of avalue added tax on the cash flow of corporations”, *Florida Atlantic University*, p. 23 (1991).

ず、中立性は租税公平主義から派生する原則であると位置づけられ⁴⁸⁹、その上で、租税公平主義とは、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならない、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」である⁴⁹⁰。これは、「近代法の基本原理である平等原則の課税の分野における現れ」であると述べられている⁴⁹¹。そして、「内容的には「担税力に即した課税(taxation according to ability to pay)」と租税の「公平(equity)」ないし「中立性(neutrality)」を要請するものである⁴⁹²」として、ここに「中立性」が掲げられている。このことから、担税力に応じた課税制度を構築することが、「中立性」を遵守することに繋がると考えられる。つまり、中立性の原則を測定する「尺度」の一つが、「担税力」であると考えられる。ここで使われている「担税力」とは、経済的負担能力のことをいう。この担税力を測定する基準として、金子宏教授は「所得・財産・消費」の3点を掲げている⁴⁹³。このうち、「所得」を担税力の尺度とする税目が、所得税・法人税などである。また、「財産」を担税力の尺度とする税目は、相続税・贈与税などである。そして、「消費」を担税力の尺度とする税目として、付加価値税などを掲げている⁴⁹⁴。

ただし、この「消費」における担税力の尺度は、「所得」「財産」と比べて劣っていると考えられている。というのも「消費」は、消費者の嗜好によって「尺度」が異なること

⁴⁸⁹ 金子宏・前掲注4) 83 頁。

⁴⁹⁰ 金子宏・前掲注4) 83 頁。

⁴⁹¹ 金子宏・前掲注4) 84 頁。

⁴⁹² 金子宏・前掲注4) 84 頁。

⁴⁹³ 金子宏・前掲注4) 84 頁。

⁴⁹⁴ そこで、マスグレイブは、付加価値税の課税対象の選定を、課税ベースから見て 消費財と投資財双方に課税する GNP 型、 国民純生産に課税する所得型、 消費のみに課税される消費型の 3 つに分類している。 GNP 型の場合、効率の面から見て貯蓄に対する抑制効果をさらに増大させてしまうこと。 所得型の場合、すでに所得税として導入されていること。このことから、マスグレイブは 消費型を支持している。木下和夫・前掲注 436) 533-536 頁。この 消費型付加価値税の課税ベースは「企業の粗収入から機械設備への資本支出及び(原料と半製品などの) 中間生産物の仕入額を差し引いたものと定義される。資本支出の控除を認めることにより、消費財産出高だけが課税対象として残ることになる。したがってそのような税は消費財への一般小売上税(general sales tax)とほぼ等しく、両者の違いは税務行政上の手続きの違いだけである」と述べている木下和夫・前掲注 436) 548 - 550 頁。つまり、消費型の付加価値税の場合の課税ベースは、一般小売上税と等しくなると考えられるわけである。そこで、一般小売上税について、菊池威教授によると、「経済諸量の相対的關係をゆがめない中立的な租税である」と一応評価できよう。しかしながら、課税のインパクトが小売業者だけに集中するということが、税のインパクトの一点集中を排除することができるなら、「小売上税」はより中立的な租税になりうるだろう」と述べられている。言いかえると、小売事業者のみに負担が集中する点で、多段階型の付加価値税(消費型の付加価値税と同義)よりも劣後することになる。菊池威・前掲注 428) 189 頁。このことから、マスグレイブは消費型の付加価値税が、「適切な税」であるとしている。木下和夫・前掲注 436) 550 頁。

や、「消費」をしないという選択肢もあるため、「公平」を錯乱させる不確定要因が多くなることから、「所得」「財産」などの尺度よりも劣っていると考えられている⁴⁹⁵。

この点について、課税対象の選定如何によっては、付加価値税は、高額所得者よりも低所得者に対してより重き負担を強いる可能性がある。これが、「逆進性」といわれるものである⁴⁹⁶。このことから、「消費」を担税力とする租税制度においては、「課税対象の選定の仕方によっては逆進的となりやすい」という性質を有する⁴⁹⁷。逆進性が強くなってしまうと、結果として、租税公平主義を阻害してしまう要因となる。しかし、馬場義久教授によると、「消費税は公平概念といっても多種多様な公平概念によって根拠づけられていることから、消費税の中に公平論議を持ち出すこと自体がそもそも限界がある」との見解がある⁴⁹⁸。そこで、本稿では、租税公平主義を所与として、消費の観点（尺度）から「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」の遵守を最優先に考察していくものとする。

「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」は、取引に対して「偏り」のない同一の取扱いを行うことを一つの目的とする原則であると考えられる⁴⁹⁹。この「偏り」は、本質的に所得階層の類似した納税者間の異なる取扱い、あるいは本質的に異なる所得階層の納税者間の同一の取扱いにより生じる⁵⁰⁰。については、転嫁を完全に行うことにより「偏り」を排除することができる。については、課税対象項目の選定問題によ

⁴⁹⁵ 岡村忠生教授は、経済学的な観点として、消費については「現在の消費と将来との課税が中立的であれば消費課税である」という考え方を提示されている。その上で、「支出時点が消費の時だといえるかどうか、長期にわたって支出の効果が及ぶ場合などについては、異論の余地がある」と述べられている。岡村忠生「消費課税とヒューマンキャピタル」公益社団法人 日本租税研究協会第 65 回研究記録 61 頁（2012）。

⁴⁹⁶ ここで注意すべきは、福井秀夫教授によると「消費税は、再分配とは相容れない」ということである。消費税制度自体には所得の再分配機能は備え付けられていない。このため、同教授によると「消費税制の下では再分配対象を特定する基準が存在しない」こととなる。つまり、消費税における「公平性」の議論は無意味なものとなる可能性がある。本稿では、消費税の公平性に関する議論については射程外としている。福井秀夫「消費税は公平か」税研 12 巻 68 号 8 - 13 頁（1996）。

⁴⁹⁷ 金子宏・前掲注 4）84 頁。

⁴⁹⁸ 馬場義久教授は、この理由として 3 点掲げている。1 点目は、消費税の正当化に当たって、能力的な公平概念を理論的基礎にしているが、能力説に固執すると、実質的に利益説的な公平概念を混入せざるを得なくなるという点である。2 点目は、消費税のメリットは徴税方式から生じている公平であること。3 点目は負担能力の指標として、年間所得が生涯所得をベースとすべきかによって消費税の課税ベースも異なることとなる。馬場義久「税体系のバランス論と消費税見直し論」税経通信 51 巻 7 号 70 - 75 頁（1996）。

⁴⁹⁹ Harold M. Groves, "Neutrality in Taxation", *National Tax Journal* (pre-1986), Vol.1, No. 1, p.18 (1948).

⁵⁰⁰ *Id.*, p. 18.

る逆進性の問題が生じることとなる。ただし、⁵⁰¹ の場合、転嫁を完全に行うことが前提条件となり、二重課税が発生しないという意味において、逆進性による欠点を補完することになる。ただし、⁵⁰² による「偏り」が生じる場合、その原因を取り除くか、あるいは課税対象の選定を変更していくしかない⁵⁰¹。ところが、「偏り」を除いて、「公平」を追求する余地、制度自体が複雑になりすぎると、その制度の運用自体が困難になって、不効率が発生してしまうこととなる。

そこで、制度運用をしていく場合に「効率」も、一方では検討していかなければならない。「公平」と「効率」はトレードオフの関係にあると考えられる。このことから、付加価値税の制度は、いかに「公平」と「効率」をバランスして、構築していくかにある⁵⁰²。このように付加価値税で公平性の議論を追及していくと「効率」の問題を合わせて考察していく必要が出てくる。

ところで、消費型の付加価値税として位置づけられる多段階型の付加価値税における制度上の前提は、付加価値税額が、財・サービスを課税対象として、「最終的には消費者に転嫁されること」にある⁵⁰³。つまり、付加価値税は最終的には、最終消費者に転嫁されて帰着することにより、最終消費者が付加価値税を負担することとなる⁵⁰⁴。この場合の「転嫁」とは、「法律上の納税義務者が、税負担の一部又は全部を、価格の引き上げ等を通じて取引の相手方等にシフトさせること」をいう。また、「帰着」とは、「効果を含めた最終的な負担者」のことをいう⁵⁰⁵。最終消費者は、最終納税者ともいわれるが、納税義務者ではない。

このような最終消費者が税の負担を予定している課税方法を「間接徴収」という。この間接徴収とは、税を負担するのは最終納税者であるが、徴収を行うのは課税庁自体ではなく、最終消費者とは別に法的に義務付けられた納税義務者である課税事業者が課税庁を代行して、最終消費者に至るまでの中間段階において税相当額を賦課して徴収することをい

⁵⁰¹ *Id.*, p. 21.

⁵⁰² さらに、税制自体が複雑にならないように「簡素」が入り、「公平・中立・簡素」となり、我が国の現代における租税原則の3要素となる。餅川教授によると「我が国の租税原則は過去の租税原則を集約したもとなっている」と述べられている。餅川正雄「納税者の視点から見た日本の租税法に関する基礎的研究()」広島経済大学研究論集 38 巻第1号(2015)27頁。なお、「簡素」は、租税公平主義の議論においては直接に関係しないため、本稿の議論の射程外とする。

⁵⁰³ 木下和夫編『付加価値税 - その理論と実務- (第6版)』(財経詳報社、1976)53頁。

⁵⁰⁴ 森信茂樹『日本の税制 何が問題か』(岩波書店、2010)17頁。

⁵⁰⁵ 森信茂樹・前掲注 504) 18頁。

う⁵⁰⁶。間接徴収による課税方法は、課税事業者が製品、商品、サービスに対して税相当額の賦課を行う。つまり、納税義務者である課税事業者が、最終消費者（最終納税者）に税相当額を販売価格とともに徴収して、最終消費者の代わりに、納税をする。このように、付加価値税などの間接税は、納税義務者である課税事業者と最終消費者が一致しない、間接徴収であるところに特徴がある。

付加価値税の場合、最終消費段階に至らない中間消費段階の課税事業者間取引(B to B)においては、課税事業者（販売事業者）が、取引相手の課税事業者（購入事業者）にすべて付加価値税を転嫁するので、自ら付加価値税額を負担することはない。このように、付加価値税は、転々流通する課税事業者間同士の課税取引(B to B)においては、取引ごとに、付加価値税を次々と転嫁していくことになる。そして、最終的に到達する消費者に対する取引(B to C)については、消費者に付加価値税額が転嫁されて帰着し、最終消費者が付加価値税を負担することになる。この点につき、水野忠恒教授は「付加価値税は、総額として、最終消費者である家計への売上に対する課税を意味するものであり、企業に対する課税であっても、転嫁されることにより個人の消費支出で負担することになると考えられているのである」と述べられている⁵⁰⁷。税額が最終的に消費者に転嫁され、「帰着」することを目的とする「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」の役割は、取引において正確・確実に転嫁を行い、課税によって個人又は企業の経済行動に影響を与えず、民間部門の資源配分をかく乱しないことにある。「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を流通機構から考えると、生産段階での中立性と消費段階での中立性に分けることができる。これらの生産段階と消費段階ともに、取引ごとに転嫁を正確・確実に行う必要のあることから、両段階での付加価値税における中立性の原則を遵守していく必要がある⁵⁰⁸。

生産・消費の両段階での「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守するということは、中間段階の事業者間の転嫁だけではなく、最終消費段階に対して、転嫁を完全に行うことに繋がる。それゆえ、「付加価値税における税の累積に対する中立性

⁵⁰⁶ Charlene Adline Herbain, *supra* note 484, p. 54.

⁵⁰⁷ 水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1989）4頁。

⁵⁰⁸ アメリカ財務省編・塩崎潤訳『公平・簡素及び経済成長のための税制改革 第3巻 付加価値税』16 - 17頁（今日社、1984）。

の原則」は、中間段階のみでなく、最終消費の段階まで、取引ごとに転嫁を完全に行うことが前提となる⁵⁰⁹。

理論的な観点からいうと、付加価値税は、原則として、国内における最終消費を「射程」として狙いを定めて、各事業取引段階に着目して課税を行うことを最終目的としている。言い換えれば、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守して、転嫁を完全に行うことにより、中間取引段階や国外取引における事業者自身による付加価値税負担を「排除」して、最終消費まで繋ぐことが可能となる。これは、課税事業者間取引(B to B)においては、税の累積(カスケード)ないしタックス・オン・タックスを避けるという問題を克服していくためにも重要である⁵¹⁰。

間接税の中で、特に、中立性の原則が強く要請される税目が、付加価値税である。それは、間接税の中でも個別間接税と異なり、多段階の取引に渡り、広く一般消費に対して課税が行われるため、その取引ごとに、すべての取引段階で中立性の原則を遵守しないと、それより以降の下位の取引全てに影響を及ぼすことになるからである。「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」は、付加価値税自体が課税事業者や消費者の経済活動に関する意思決定を行う際に影響を与えないで、付加価値税額を確実に次の取引相手に転嫁していくことを意味する。言い換えれば、課税事業者は、原則として、付加価値税を課税事業者自ら負担することはない。付加価値税を負担するのは、最終消費者である⁵¹¹。このように、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」は、付加価値税制度の構造基盤となる理念を有している原則であるため、最も基本的な原則であると考えられる⁵¹²。

⁵⁰⁹ James M. Bickly, *Value Added Tax : Concepts, Policy Issues and OECD Experience*, Novinka Books, p. 23 (2003).

⁵¹⁰ 井藤半彌教授は、「付加価値税の一特長は課税の累積の回避である」と述べられている。井藤半彌・前掲注 21) 143 頁。

⁵¹¹ John Aloysius Daniel, “The impact of a value added tax on the cash flow of corporations”, *Florida Atlantic University*, p. 23 (1991).

⁵¹² 西山由美教授は中立性の原則について「消費課税の究極の目標を達成するために消費課税における最も重要な原則である」と位置付けておられる。西山由美「消費課税の基本原則「中立原則」の意義」税理 57 巻 3 号 118 頁(2013)。また、片山直子教授によると、EU における付加価値税の中立性の原則は「EU 法の第 1 次法ともいえるような重要性を有する法の一般原則の一つであり、EU において付加価値税を貫く基本原則である」とその重要性を指摘している。片山直子「付加価値税の軽減税率に対する税負担中立性原則の適用の可否」和歌山大学経済理論 380 巻 37 頁(2015)。

第 2 節 非課税取引と仕入税額控除の検証

本節では、非課税売上部分に対応する仕入税額について、税額控除が行えないために、カスケードが発生する仕組みを明らかにする。まず、第 1 款で、付加価値税における「取引」に着目して、課税取引、非課税取引、課税対象外取引、免税取引の内容と相違点について検討を行う。次に第 2 款で、課税対象取引の要件を詳細に検討する。具体的には、課税対象取引の構成要素である「事業者」と「事業」について理論的に検討する。これらを詳細に検討することにより、非課税取引の本質を明らかにすることができる。そして、第 3 款では、非課税取引について、どのような性質を有するのか、また仕入税額控除にどのように影響するのか、その内容を明らかにする。

付加価値税の基本理念は「転嫁」であり、課税事業者自身は付加価値税を負担せずに、最終消費者に付加価値税を転嫁することが予定されている。そう考えると、真に「対応関係」を追及すべきは、一事業者内の仕入税額と売上税額の対応ではなく、取引相手の売上税額と自らの仕入税額の対応であり、あるいは自らの売上税額と取引相手の仕入税額の対応である。つまり、現行の前段階税額控除方式（一事業者内での課税売上額に対応して仕入税額控除を行う方式）は、付加価値税の理念に沿った形式ではないことを明らかにする。

第 1 款 課税取引、非課税取引、課税対象外取引、免税取引の内容

本款では、付加価値税の本質は「モノ」の取引に対する課税であることから、「取引」の性質に着目して、「課税取引」、「非課税取引」、「課税対象外取引」、「免税取引」について、我が国の消費税の規定を中心として、EU の事例も織り交ぜながら検討を行う。なお、ここでいう「取引」は、付加価値税を考察する上での「モノ」が動く「取引」であり、この「取引」が行われる場合には、当然のことながら、売上側も仕入側も同じ属性の「取引」態様になる。例えば、売上側で「課税取引」であれば、取引相手の仕入側でも「課税取引」となり、売上側で「非課税取引」であれば、相手先の仕入側でも「非課税取引」となる。すなわち、売上側で「課税取引」であるのに、仕入側で「非課税取引」となることや、売上側で「非課税取引」であるのに、仕入側で「免税取引」となることなど、違う属性の取引となることなどはあり得ないことが前提となっている。

1．課税取引とは

付加価値税における課税取引とは、「課税対象領域内において、事業者が事業として、対価を得て行う、財貨又はサービスの譲渡による取引、及び輸入取引」をいう⁵¹³。課税対象取引は、輸入取引を除いて課税対象となる領域内で行われる取引である。領域内というのは、例えば国内や EU 域内など、各国によって事情が異なる。また、事業者というのは、事業を行う者であり、個人と法人が考えられるが、個人の場合は個人事業者のことをいう。この事業者が事業として対価を得て行う取引が課税対象となる取引である。この「事業」というのは、反復継続的にかつ独立して行われることが前提となっている。そして、「対価を得て」というのは、財貨又はサービスの譲渡による取引に対する反対給付を受け取ることをいう。

2．非課税取引とは

つぎに、非課税取引とは、「事業者が事業として対価を得て行う取引であっても、課税対象に馴染まないものや社会政策的見地から付加価値税が課されない取引」をいう⁵¹⁴。つまり、本来は、課税取引に該当する可能性があるが、政策的に非課税となる取引である。

非課税とされる項目は各国で異なるが、一般的には、課税対象に馴染まないものとして、土地、有価証券、小切手や約束手形などの支払手段の譲渡、商品券や金券などの譲渡、預貯金利子などが掲げられる。また、社会政策的見地からは、社会保険医療、介護保険サービスの提供などが掲げられる。なお、OECD では、非課税取引とされる例として、社会政策的なもの（医療・教育・慈善活動）、実務上課税が困難なもの（金融・保険）、及び歴史的な理由によるもの（不動産取引）の 3 つを掲げている⁵¹⁵。

非課税項目は、我が国の消費税法では別表 1 及び 2 で列挙されている。例えば、土地の譲渡・貸付、有価証券の譲渡、支払手段の譲渡、預貯金の利子、保険料を対価とする役務の提供等、日本郵便株式会社などが行う郵便切手類の譲渡、印紙の売渡し場所における印紙の譲渡及び地方公共団体などが行う証紙の譲渡、商品券、プリペイドカードなどの物品切手等の譲渡、国等が行う一定の事務に係る役務の提供、外国為替業務に係る役務の提供、

⁵¹³ Alan Scheck et al., *supra* note 136, p. 92-93. なお、本稿では、輸入取引や輸出取引、リバースチャージなどの電気通信利用役務の提供に関する取引については、本稿の検討の対象外としているので、説明を省略する。

⁵¹⁴ Alan Scheck et al., *supra* note 136, p. 15.

⁵¹⁵ OECD, *supra* note 467, p. 21.

社会保険医療の給付等、介護保険サービスの提供、社会福祉事業等によるサービスの提供、助産、火葬料や埋葬料を対価とする役務の提供、一定の身体障害者用物品の譲渡や貸付け、教科用図書の譲渡、住宅の貸付けなどが非課税項目である。

イギリスでは、非課税項目として、土地の譲渡・賃貸、金融・保険、医療・教育、郵便、福祉等が掲げられている⁵¹⁶。教育には、一定の訓練等の項目も含まれる。また、慈善団体による資金調達活動や会員向けの定期購読なども含まれる。土地や建物の売却でも商業用の土地・建物の譲渡に関しては非課税であるが、非課税を放棄して課税取引として選択することもできる⁵¹⁷。カナダでは、非課税項目として、居住用不動産の取引・賃貸、金融、医療、教育、福祉等が掲げられている⁵¹⁸。ニュージーランドでは、非課税項目として、非営利団体による寄付目的の物品やサービスの提供、金融サービス、居住用住居の賃貸、居住用宿泊施設のリース、金属販売、延滞金等が掲げられる⁵¹⁹。オーストラリアでは金融取引が非課税とされている。また、一部の、食料品、教育関連費、医療・ケアサービス費、医療支援・リハビリ機器、医薬品、チャイルドケア（保育）費、チャリティ、障害者用自動車、宗教サービス、保険などが掲げられる。なお、上下水道費、国際運輸・運送、希少金属、政府貸与物件、農地、国際郵便、輸出品、ビジネスの売却、通信などの一部はゼロ税率取引とされている⁵²⁰。

3．課税対象外取引とは

非課税取引に対して、課税対象外取引（不課税取引）とは、「課税対象領域内において事業者が事業として対価を得て行う取引、あるいは輸入取引以外の、付加価値税の課税対象とならない取引」をいう⁵²¹。例えば、課税対象領域外での取引や、事業として行われない

⁵¹⁶ <https://www.gov.uk/guidance/rates-of-vat-on-different-goods-and-services>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

⁵¹⁷ <https://www.gov.uk/guidance/vat-exemption-and-partial-exemption#exempt-goods-and-services>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

⁵¹⁸ <http://laws-lois.justice.gc.ca/eng/acts/E-15/page-172.html#h-160>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

⁵¹⁹ <http://www.ird.govt.nz/gst/additional-calcs/calc-spec-supplies/calc-exempt>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

⁵²⁰ [https://www.ato.gov.au/business/gst/when-to-charge-gst-\(and-when-not-to\)/gst-free-sales](https://www.ato.gov.au/business/gst/when-to-charge-gst-(and-when-not-to)/gst-free-sales)、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

オーストラリアの GST については、次の文献を参照されたい。石村耕治「オーストラリアの物品サービス税（GST）法制の分析」白鷗大学 22 巻 2 号（通巻第 46 号）40 - 50 頁（2016）。

⁵²¹ Alan Scheck et al., *supra* note 136, p. 16.

取引、あるいは無対価取引などが課税対象外取引に該当することとなる。

具体的に不課税取引を例示すると、給与・賃金などの雇用契約にもとづく労働の対価について、給料を受取る側は「事業」として行うものではないため、付加価値税の課税対象から外れて、課税対象外取引となる。また、寄付金、祝い金、補助金などは、支給が一方的であり、反対給付による見返りを求めないことから、対価として支払われるものではないため、付加価値税について課税対象外取引となる。さらに、対価の支払い自体がない無償譲渡や試供品や見本品等の提供などについては、対価を受領しないことから、課税対象取引となる。また、外国で行われる海外間取引等については、課税対象領域外の取引であるので、課税対象外取引となる。

4．免税取引とは

免税取引を検討する際は、「免税取引」という言葉で異なるものが意味されることに注意する必要がある。ひとつは「免税事業者が行う免税取引」であり、いまひとつは「ゼロ税率による免税取引」である。

まず、免税事業者が行う免税取引とは、事業者免税売上点を設けて、免税売上点以下の事業者が行う売上取引については免税とする場合の、当該取引である。この場合、免税売上点以下の事業者は、納税義務者に該当しないため、原則として、仕入税額控除を受けることができない。したがって、免税売上以下の事業者については、税額を納付する必要もなければ、還付を受けることもできない（ただし、免税売上点以下の事業者が課税事業者を選択することにより還付を受けることは可能である。また、免税売上点以下の事業者のうち輸出免税事業者は、一定の要件の下で還付を受けることができる）。なお、この事業者免税売上点は、各国によって異なる。

次に、ゼロ税率による免税取引とは、課税標準に対する税率が「ゼロ」とされることにより、課税売上に係る税額は「ゼロ」とされる一方で、あくまでも課税事業者として取り扱われるため仕入れ税額豪所を受けることが可能となり、付加価値税の還付を受けることができる取引である。この点が大きく非課税売上取引と異なる（非課税売上取引では仕入税額控除ができないため、還付は発生しない）。ただし、財政的には、税額がゼロで還付が生じる可能性があり、税収が減ってしまうことから、財政面から政府としては極力避けたいところである。ゼロ税率は、イギリス、オーストラリア、韓国など一部の国で食料品を

中心とした一部のものだけに規定を置いている⁵²²。我が国には、輸出免税を除いて、国内取引において「ゼロ」税率は採用されていない。

輸出取引の場合もゼロ税率による免税取引と同様に、結果として課税売上に係る税額は「ゼロ」となり、支払消費税額の還付を受けることができる。この場合の免税を一般的に「輸出免税」という。国内から海外へ輸出を行っている事業者は、国内で支払った仕入税額控除につき還付を受けることができるとされている。

第2款 「事業者」及び「事業」の意義と非課税取引

本款では、課税取引を構成する「事業者」及び「事業」の意義と非課税取引の内容について理論的な検討を行う。非課税取引に対応する仕入税額控除はできないこととされているが、このことは、結果として「税の累積」が生じる現象をもたらすこととなることを説明する。

1. 「事業者」及び「事業」の意義

課税取引とは、課税対象領域内において事業者が事業として対価を得て行う取引あるいは輸入取引をいう。ここに課税取引は「事業者」が「事業」として行うことが要件とされている。

我が国の所得税では、事業所得における「事業」について「自己の計算と危険において独立して営まれ、営利性、有償性を有し、かつ反復継続して遂行する意思と社会的地位とが客観的に認められる」ことをいうと解されている⁵²³。他方、消費税法における事業については、金子宏教授は、「消費税においては、実務上は、所得税の場合よりも広く、例えば所得税の場合であれば著述業の規模に達しない執筆活動や、不動産賃貸業にあたる不動産の賃貸行為も事業に当たると解されている模様である⁵²⁴」と述べられている。我が国の国税庁の質疑応答事例でも、「消費税法にいう「事業」は所得税法にいう「事業」よりも広い概念」であると記されている⁵²⁵。

⁵²² これらの免税点については、鎌倉治子「諸外国の付加価値税 2008」国立国会図書館調査及び立法考査局 10 頁（2008）を参照のこと。

⁵²³ 最高裁昭和 56 年 4 月 24 日判決、判例タイムズ 442 号 85 頁判例時報 1001 号 34 頁。

⁵²⁴ 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』383 頁（有斐閣、2010）。

⁵²⁵ 国税庁ホームページ、<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/22/01.htm>、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

その上で、金子宏教授は、「何が事業であるか通達で、その意義・範囲・判定基準等をもう少し明解にすべきであり、また若干の例示をすべきではないかと考える」旨の見解を述べられている⁵²⁶。

EU 指令（2006/112/EC）では、第 2 条 1 項で課税対象を次のように定義している。有償で国内において事業者により事業として行われる資産の譲渡、有償で国内において事業者により事業として行われる役務の提供、資産の輸入、一定の EU 域内取得⁵²⁷。このような から まだが、課税対象となるが、 と は売上げに関する範疇に入り、 と は輸入に関する範疇に入るのと同じような属性である。

また、課税事業者(taxable person)の意義について、同指令第 9 条は、「その活動目的や結果にかかわらず、一定の場所で独立して経済活動を行うすべての者をいう(同条第 1 項)⁵²⁸。」と定義している。この場合の経済活動とは、「製造活動、販売活動、サービスの提供活動、農工業活動、専門職活動などの活動をいう」(同項)。収益を得るための有形資産や無形資産の継続的使用は経済活動とみなされる(同項)。

ここで注意すべきは、事業者間取引、すなわち B to B 取引の場合は、売上げと仕入れの双方が事業者であり、その事業者により事業として行われることが前提となるということである。どちらか一方が、これらの要件を満たさない限り、事業者間取引は成立しない。この点を図表 5 - 1 に記載して説明する。

図表 5 - 1 売上側と仕入側の事業関係

	売上側	売上側の行為	売上税額		仕入側	仕入側の行為	仕入税額控除
取引 1	事業者	事業	出現	↔	事業者	事業	可能
取引 2	事業者	事業	出現	↔	事業者	非事業	制限
取引 3	事業者	非事業	未出現	↔	事業者	事業	未出現
取引 4	事業者	事業	出現	↔	非事業者	非事業	制限
取引 5	非事業者	非事業	未出現	↔	事業者	事業	未出現
取引 6	非事業者	非事業	未出現	↔	非事業者	非事業	未出現

(免税事業者からの仕入税額控除はできないことを前提としている)

図表 5 - 1 は、売上事業者と仕入事業者の対応関係を示したものである。取引 1 は事業

⁵²⁶ 金子宏・前掲注 524) 383 頁。

⁵²⁷ EU Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006. Article 2.

⁵²⁸ EU Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006. Article 9.

者間取引である。事業者間取引で双方が事業として行っている場合には、売上側も仕入側も税額をそれぞれ認識して、売上側は付加価値税を賦課し、仕入側は仕入税額控除の権利を得る。

取引 2 は、事業者間取引であるが、仕入側の事業者が事業として使用していない場合である。その場合には、売上側は税を賦課して、仕入側は税額を支払うが、仕入側が非事業として活動していることから、仕入税額控除自体は制限されることとなる。この場合、仕入税額相当額は税額控除を行えず、次の段階に転嫁できないため、コストに反映せざるを得ず、税の累積が生じてしまう。

取引 3 は、売上側が事業者であるものの非事業として販売した場合で、仕入側は事業者が事業として仕入を行っていた場合である。この場合の取引については、売上側が事業者であるが非事業として販売を行っていることから、税額自体が発生せず未出現となるため、仕入側では、税額を支払うことはない。

取引 4 は、売上側は事業者が事業として行う取引であるため、売上税額は出現する。しかし、仕入事業者は非事業者であるため、仕入税額控除は制限されて行えない。

取引 5 と取引 6 は、ともに売上側が非事業者であることから、税額自体が売上側で未出現となる。このことから、仕入側が取引 5 の事業者でも 6 の非事業者でも税額自体は未出現となるため発生しない。

このことからわかるように、取引 1 の場合の、売上げと仕入れの双方が事業者であり、その事業者により事業として行われる場合にのみ、売上げ・仕入れの双方で税額の認識が可能となるということである。どちらか一方が、これらの要件を満たさない場合には、事業者間取引は成立しない。

2 . 非課税取引の理論的検討

ここでは、非課税取引の内容について理論的に検討を行う。付加価値税における非課税取引とは、「事業者が事業として対価を得て行う取引であっても、課税対象に馴染まないものや社会政策的見地から付加価値税の課税対象とされない取引」をいう⁵²⁹。非課税取引は、本来は課税対象取引となるが、意図的ないし作為的に課税対象取引から外す取引である。

非課税取引には、付加価値税が課された場合と比較して、最終消費に対する販売価格を

⁵²⁹ Alan Scheck et al., *supra* note 136, p. 15.

低下させ、政府の税収を減少させる効果がある。非課税取引（非課税売上げ）を行う販売事業者は、その非課税売上げについては、付加価値税の徴収や納税をする必要はない。また、非課税売上げを行うための仕入税額については控除の資格がない⁵³⁰。金子宏教授によると「消費税のそもそもの狙いである税負担の累積を排除するためには、仕入税額は、仕入れた資産等とそれが生み出す収益との対応関係を考えることなく、資産等の仕入を行った課税期間にそれにかかる仕入税額の全額を控除する必要がある」と述べられている⁵³¹。ところが、非課税売上げに対応する仕入税額については税額控除を行うことができない。

このように、非課税売上げは、仕入れた側の事業者の仕入税額ばかりでなく、販売側の事業者自身の仕入税額部分についても控除を行う資格がないこととされている⁵³²。この点に関しては、次のとおり説明される。非課税売上げを行う事業者（販売側）は、付加価値税を賦課しないため、付加価値税が売上証憑に掲載されない。このため仕入事業者（購入者）は、非課税仕入については、付加価値税を負担していないことから、当然に仕入税額控除が行えない。そればかりでなく、販売側の事業者の課税仕入れについて、課税売上部分と免税売上部分と非課税売上部分に区分して、非課税売上げに対応する仕入税額については控除ができない。このような按分計算方式をプロラタ（*Purorata*）方式という。

なお EU での共通指令によるプロラタ方式では、課税取引と非課税取引の双方に貢献する仕入税額のうち、付加価値税が控除できる部分に対応する部分の比率を用いて、控除可能な仕入税額控除部分を算定する⁵³³。我が国でも消費税法第 30 条第 2 項で課税売上割合による比率計算が規定されている。

本来であれば、仕入税額は売上側の属性によらず全額控除すべきである。しかし、この非課税売上に対応する仕入税額控除相当部分について控除ができないということについて、どのように考えるべきであろうか。辻美枝教授はこの点について、「非課税取引について生じる仕入税額控除の遮断及びその結果としての税の累積化は、何らかの法的手立てを要す

⁵³⁰ Rita de la Feria & Richard Krever, “Ending VAT Exemptions: Towards VAT a Post-modern VAT”, in Rita de la Feria ed., *Exemptions Consequences and Design Alternatives*, p. 11 (Wolters Kluwer Law and Business, 2013)

⁵³¹ 金子宏・前掲注 4) 759 頁。

⁵³² 広義の非課税売上については、本来の意味での非課税売上と、ゼロ税率売上げ、不課税取引がある。本稿では、非課税売上という場合には、の非課税取引を指す。Alan Scheck et al., *supra* note 136, p15.

⁵³³ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, Article 173-175 .

<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32006L0112EU>、2018 年 8 月 30 日最終閲覧。

る問題である」と述べられている⁵³⁴。

つぎに、非課税売上の属性について考える。非課税売上には、非課税事業者が行う特定取引と、課税事業者が行う非課税取引とが考えられる。は、いわゆる特定の非課税事業者である特定の「ヒト」が行う「モノ」に対する取引が対象となる。は、いわゆる「モノ」そのものを対象として構築されている。このように、非課税売上については2つの視点が考えられるが、我が国の消費税法では、第6条により非課税取引が定義されており、の視点による構築が行われている。以下では、さらにこの2つの視点について、例を示しながら検討を行う。

は、非課税事業者である「ヒト」を定義して、その非課税事業者が行う特定の取引について非課税とするものである⁵³⁵。例えば、学校や病院を非課税事業者と定義して、この非課税事業者が行う特定の取引は非課税取引となるような規定の仕方である。このように非課税事業者という、いわゆる「ヒト」が行う行為そのものが非課税対象となっている。非課税事業者という定義の中に入るような、公益法人や慈善団体などが行う特定の取引が対象となる。このような非課税事業者に対する非課税について、淵圭吾教授は、「医療・教育等を提供する主体が通常公的団体である」ことを論拠としていることを掲げている⁵³⁶。この医療・教育が通常公的団体によって提供されることを前提とするのは、そのような提供主体による医療・教育とそれ以外の提供主体による医療・教育の競争中立性を確保するためである。この点の論拠について淵圭吾教授は、公的団体自身に対する「主権免除である」と述べられている⁵³⁷。主権免除は、非課税事業者という「ヒト」に対する非課税である。つまり、非課税事業者が行う取引は、非課税取引であるという命題により成立する。非課税事業者は、公益的団体であることから、その公益的団体に納税義務を負わせることはできないとすることが非課税の根拠となっている。

は、財・サービスの公共性や課税技術に着目して、いわゆる「モノ」に着目して非課税の根拠としている。つまりの視点からは、非課税取引は、社会福祉的あるいは公共性・公益性の観点からなされるものと、取引の性格から課税することに馴染まないものとに分けることができる。前者の例としては、特定の医療器具・学校教科書などが掲げられる。また、後者の例としては、特定の金融サービス取引などが掲げられる。

⁵³⁴ 辻美枝「非課税取引(1) - 金融取引等」日税研論集 70 号 276 頁 (2017)。

⁵³⁵ Rita de la Feria, *supra* note 530, p. 12.

⁵³⁶ 淵圭吾「非課税取引(2) - 医療・教育等」日税研論集 70 号 350 - 351 頁 (2017)。

⁵³⁷ 淵圭吾・前掲注 536) 352 - 353 頁。

このように、非課税取引とされる論拠として、水野忠恒教授は、次の三点を掲げている⁵³⁸。() 非課税物品の採用は、付加価値税の逆進性を緩和すること。() マスグレイブのいう価値のある財(meritorious)については、非課税とすべきこと。() 財・サービスによっては、課税することが困難であり、行政的にみて課税しないことが合理的なものであること。

() の付加価値税の逆進性緩和については、非課税物品は付加価値税が課されていないので、逆進性緩和の役割を果たすということである⁵³⁹。() の価値のある財というのは、例えば、公共利益をもたらすような、郵便サービス、病院、医療、教育、文化活動などの財である⁵⁴⁰。() は、例えば金融サービスなどが掲げられる。金融サービスは取引形態が複雑で、単なる資金移動の場合や元本部分、サービス部分、投機部分などの判別がしにくいものもあり、課税対象として客観的に把握しにくいことから、課税技術上の観点から非課税措置を取っていることが多い⁵⁴¹。したがって、この課税技術上の難点が外れると、課税対象となることも十分に考えられる。金子宏教授は、「預金者に対して支払われる利子は、寄託を受けた金銭の運用収益から、その金銭の保管・運用等に対する費用（と銀行の利潤となるべき部分）を差し引いた差額であるが、この預入者の保管・運用は銀行の行う一種の役務の提供であるから、理論上は、この補完・運用費用を消費税の対象から除外する理由はない」として、金融取引について課税対象とすることの理論上の可能性を示唆している⁵⁴²。また、金子宏教授は、同様に保険取引についても「保険契約者は、個人であるか事業であるかを問わず、保険に加入することによって、安心感とか安全とか目には見えないが広い意味での役務の提供を受けているのである。したがって、その対価である保険料の支払に対して消費税を課すことは、理論上障害はないと思われる」として、課税対象とすることに問題がないとしている⁵⁴³。このように、課税技術上の観点から非課税とされているものについては、いずれ課税技術が向上すると、課税対象になる可能性が十分に考

⁵³⁸ 水野忠恒・前掲注 441) 760 - 761 頁。

⁵³⁹ 水野忠恒・前掲注 441) 762 - 764 頁。

⁵⁴⁰ 他方で、価値財は存在しないという主張もある。水野忠恒・前掲注 441) 763 頁。

⁵⁴¹ EU の第 6 次指令においても、金融サービス及び保険は、課税技術上の観点から非課税とされている。この、第 6 次指令の非課税規定が、他国の金融サービス及び保険の非課税規定に大きく影響してきていると考えられる。Sixth Council Directive of 17 May 1977 (77/388/EEC). B.J.M.Terra & Advokat Julie Kajus, *A guide to the Six Directive* (IBFD Publications, 1991).

⁵⁴² 金子宏『租税法理論の形成と説明 下巻』378 頁（有斐閣、2010）。

⁵⁴³ 金子宏・前掲注 542) 378 - 379 頁。

えられる⁵⁴⁴。

このようなことから考えても、「ヒト」と「モノ」に対する非課税対象範囲については、各国の生活様式や慣習、あるいは価値観が異なっているので、全世界で一律に一定の範囲とすることが難しい。したがって、付加価値税を運用する各国の環境によって、非課税の範囲や運用状況は異なってくる⁵⁴⁵。

例えば、EU 指令では、非課税を大きく 2 つの種類に分けている。1 つは公共の利益を目的とするものであり、今一つは課税技術上の観点から課税を行うことが困難なものである。具体的には、次の様な規定になっている。まず、EU 指令 2006/112/EC の第 132 条において、「一定の公益活動」を理由とする非課税リストとして、郵便サービスや医療、福祉、教育など 11 項目を掲げている⁵⁴⁶。また、同第 135 条で「その他の非課税」として、保険取引や金融取引、あるいは建物及び土地の供給など 12 項目を掲げている⁵⁴⁷。しかしこれらは指針にすぎず、EU 加盟国でも、それぞれ非課税項目は、それぞれの加盟国の事情によって異なり、非常に難解になっている⁵⁴⁸。

また、EU では、「課税選択権」といって、EU 指令第 137 条第 1 項において、納税義務者が、非課税取引を放棄して課税取引を選択できる権利を規定している⁵⁴⁹。その規定を見ると次のようになる。

第 137 条第 1 項 EU 加盟国は、以下の取引について、納税義務者に課税選択権を付与することができる。

(a) 第 135 条第 1 項(b)から(g)に掲げる金融取引

(b) 第 12 条第 1 項(a)に掲げる建物、構築物及び建物の敷地の供給

⁵⁴⁴ 金融取引に対して、一定条件下で課税対象とすることは、次の論者からも指摘されている。西山由美・前掲注 483) 300 頁。中里実『キャッシュフロー・リスク・課税』(有斐閣 2004) 23 - 24 頁。渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」租税法研究第 34 号 97 頁 - 100 頁 (2006)。

⁵⁴⁵ EU 指令では、第 132 条から第 134 条で公益活動による非課税リストを掲示している。また第 135 条から第 136 条で、その他の非課税を掲げている。Council Directive 2006/112/EC, Article 132, 133, 134, 135, 136。またこの他にも、域内取引に関する非課税があり、さらに EU 加盟国内の非課税規定があることから、複雑な規定となっている。西山由美「非課税範囲等の再検討」税研 167 号 39 - 44 頁 (2013)。

⁵⁴⁶ Council Directive 2006/112/EC, Article 132.

⁵⁴⁷ Council Directive 2006/112/EC, Article 135.

⁵⁴⁸ この点については、鎌倉治子・前掲注 522) を参照のこと。

⁵⁴⁹ Council Directive 2006/112/EC, Article 137. EU 加盟国のうちキプロスとマルタは、この課税選択制度を採用していない。

(c) 第 12 条第 1 項(b)に掲げる建物の敷地となっていない土地の供給

(d) 不動産の譲渡でリース又は賃貸

この課税選択権は、非課税取引の項目のうち上記の項目については、納税義務者の選択により、課税取引に変更できるというものである。これにより、納税義務者は課税売上げにかかる付加価値税負担しなければいけないものの、その一方で課税仕入れに対する仕入税額の控除権を獲得することになる。したがって、場合によっては、還付を受けることが可能となる可能性も考えられる。

このように、「非課税」は、理論的には課税が行えるものであることと、制度を複雑・難解にすることから、廃止を提言している意見も少なくない。村井正教授は、非課税取引は「課税ベースの歪み（課税侵食）の一つを構成する」ため、「消費税の仕組みを複雑にし、徒にコンプライアンス・コストを過重に負担させ機能不全化の原因の一つを構成している」と述べられている⁵⁵⁰。そうして、非課税取引は、軽減税率、免税等とともに、「多段階取引が連綿と続く「鎖の繋がり」を途中で切断・遮断する弊害をもつ」との見解を示されている。

西山由美教授も、転嫁の面から非課税措置について、非課税取引によって仕入税額控除が遮断されることにより、「非課税取引のため、転嫁できなかった消費税額について「隠れた消費税の転嫁」が行われると税額転嫁を両輪ととらえる消費課税制度の基本的考え方に反する」こととなると述べられている⁵⁵¹。このように、非課税規定については、仕入側で仕入税額控除が遮断されて、税額が転嫁できないことから、弊害を生じさせているため、非課税規定についての否定的な意見がみられるところである⁵⁵²。

第 3 款 非課税取引と仕入税額控除

本款では、非課税取引と仕入税額控除の関係について考察する。非課税取引においては、仕入税額控除が制限される。この仕入税額控除の制限は、取引相手の仕入税額のみならず、

⁵⁵⁰ 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か - 最善策が無理であれば次善策を - 」税研 173 号 16 - 25 頁（2014）。

⁵⁵¹ 西山由美「社会保険診療に対応する仕入税額相当額の国家賠償請求が棄却された事例」法学セミナー増刊 14 号 238 - 240 頁（2014）。

⁵⁵² 西山由美教授によると、我が国の非課税規定の弊害を少なくする方法として、ニュージーランドのように非課税規定を絞り込むか、課税選択権を付与する可能性を提案されている。西山由美「非課税範囲等の再検討」税研 167 号 39 - 44 頁（2013）。

自らの仕入税額についても、プロラタ計算を行うことにより制限をかけてしまうこととなっている。この点について次に検討する。

1．非課税取引と仕入税額控除の関係

非課税取引を行った仕入側の事業者は、その非課税仕入れについては付加価値税が賦課されていないことから、この非課税仕入部分については仕入税額控除を行うことができない。一方、非課税売上げを行う販売側の事業者は、非課税売上部分に対応する仕入税額については、仕入税額が賦課されていたとしても、非課税売上部分に対応する部分の仕入税額については、仕入税額控除を行うことができない⁵⁵³。このように、非課税取引は、仕入側の事業者ばかりでなく、非課税売上側の販売事業者自らの仕入税額も控除できないこととされる。つまり、非課税取引があると、課税事業者は付加価値税を支払わなくて済むものの、仕入税額控除の機会を失うことになることから、非課税は、「税制において通常良いニュースとして伝えられるが、付加価値税の場合はそうではない」こととされる⁵⁵⁴。

そこで、この販売事業者側で、プロラタ計算により非課税売上に対応する仕入税額部分の仕入税額控除ができない理由について考察する必要がある。

課税売上げが認識計上された時点で、その課税売上に貢献した課税仕入れについてののみ、仕入税額控除を行う資格が与えられることとなる。この点を「時間軸」で考えると、まず、最初に、仕入れが発生する。それに伴って各種の費用が発生する。その仕入れや費用が、売上げに貢献することにより、その成果として、最終的に売上げが認識計上される。このように時間軸でいうと、仕入れや費用が最初に認識されてから、つぎに売上げが認識される。

これに対して、カスケード（税の累積）を排除するという考え方からは、課税売上げに注目して、課税売上げに貢献した課税仕入れのみが、仕入税額控除の資格を得ることとなる。もちろん、「時間軸」でいうと、仕入れが売上げより先であるため、仕入税額の発生の方が売上税額の発生より早い。しかし、「税」としての確定は、課税売上げが認識されることによって、その次に課税仕入れが認識されるという建付けになっている。この課税売上げと課税仕入れの関係であるが、課税売上げとの間に直接的に貢献する個別の対応という

⁵⁵³ Alan Scheck et al., *supra* note 136, p. 269.

⁵⁵⁴ Borabála Kolz, “Neutrality in VAT”, in Michael Lang et al., *Value Added Tax and Direct Taxation Similarities and Differences*, p. 208 (IBFD, 2014).

のもあれば、販売費や一般管理費などのように、課税売上げとの間に期間的に対応する課税期間中の期間対応というものもある。このように、課税売上げに直接的ないし個別的に因果関係のある課税仕入れもあれば、間接的あるいは期間的に因果関係のある課税仕入れも存在する。また、課税売上げのみに対応する課税仕入れもあれば、課税売上げと非課税売上げなどそのほかの売上げと対応する課税仕入れもある。この点について、三木義一教授は「仕入れ税額控除は個別対応ではなく、期間対応で行うのであり、従って、当該期間の終了時点でなければその権利の成立は観念できない⁵⁵⁵」として、仕入税額控除については、個別対応だけでなく、期間対応が取り入れられていて、期間終了後でなければ、仕入税額控除を把握できないことを指摘されている⁵⁵⁶。

個別対応や期間対応など、いずれの場合にしても、課税売上げに貢献しているという何らかの因果関係を有していなければ、仕入税額控除を受ける資格は有しない。というのも、課税売上げと課税仕入れは、単純に貢献して因果関係を有しているだけではなく、売上げと仕入れの双方で、課税対象取引であることが前提となる。つまり、売上げと仕入れの双方が、課税対象取引であることが、仕入税額控除の前提条件となる。

つぎに、EU 指令 (2006/112/EC) の規定を確認することとする。まず、第 62 条 (1) で、課税要件の充足 (chargeable event) とは、付加価値税の納税義務が成立するために必要な法的要件が充足されることによって効力が発生することである⁵⁵⁷。例えば、資産及び役務の提供については、当該資産若しくは役務が提供されたときである。この場合、当該資産若しくは役務が、提供される前に支払いが完了している前払いのような場合でも、納税義務は成立する。域内取引においては、域内からの取得がなされたときである。輸入については、輸入がなされたときである⁵⁵⁸。

また実務では、税率変更や、以前は非課税項目であったものが課税対象となるような場合の税率決定の際に関係してくる⁵⁵⁹。さらに、同条 (2) において、付加価値税の納税義務

⁵⁵⁵ 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 352 巻 3071 頁 (2013)。

⁵⁵⁶ 三木義一教授は、帳簿方式が導入されたことにより、「行為税である消費税の基本構造を失念し、いたづらに広く薄く課税するという建前にこだわった結果」として、我が国の消費税導入にあたり、対価概念が拡大していったとの見解を示されている。三木義一・前掲注 555) 3069 頁。

⁵⁵⁷ Council Directive 2006/112/EC, Article 62 (1).

⁵⁵⁸ António Calisto Pato & Marlon Marques, *Fundamentals of VAT January 2015*, easy go tax, p124.

⁵⁵⁹ António Calisto Pato, Marlon Marques, *supra* note 558, p. 124.

は、実際の納税自体は先になるが、課税庁が納税義務者から税を徴収する権利を法の下で与えられた瞬間に成立すると規定されている⁵⁶⁰。課税要件については、第 63 条で述べられている。それによると、「資産の譲渡又は役務の提供がなされた時点で充足され、付加価値税の納税義務が成立する」こととされる。第 167 条で、「仕入税額控除の権利は、控除対象税額の納税義務の成立と同時に発生する」と規定されて、即時控除を原則としている⁵⁶¹。

「課税事業者が課税取引として資産の譲渡若しくはサービスの提供を行う場合において、課税事業者は、加盟国内で取引が実行され、次の場合に課せられた付加価値税を控除する資格を有する（第 168 条）」としている⁵⁶²。そして、同条で、以下の 5 点を掲げている。

他の課税事業者により、課税事業者に対して資産の譲渡又は役務の提供が行われた又は行われる予定の、当該加盟国で納税義務が成立した又は支払われる付加価値税。 第 18 条(a)若しくは第 27 条に規定する課税事業者が事業として行うみなし課税取引⁵⁶³。 第 2 条(1)(b)(i)に規定する EU 域内取引に課される付加価値税。 第 21 条と第 22 条に規定するみなし EU 域内取得に課される付加価値税。 当該加盟国への財の輸入に関して納税義務が成立した、又は支払われた付加価値税。

なお、仕入税額控除の権利が発生するためには、仕入税額控除の対象になる取引と対象にならない取引とに振分けをする必要がある。この振分けは、課税売上割合をもとにして、控除対象部分と控除不可能分に分けて、前者のみ税額控除を認めている（第 173 条）⁵⁶⁴。

このように、EU の仕入税額控除に関する規定は、詳細は異なるものの、我が国の消費税の仕入税額控除と同様の規定を置いている。つまり、EU も我が国も課税売上割合により、仕入税額部分を控除対象と控除対象外に振分けしているのである⁵⁶⁵。

2．非課税取引について、仕入税額控除が行えない理由とその問題点

⁵⁶⁰ Council Directive 2006/112/EC, Article 62(2).

⁵⁶¹ Council Directive 2006/112/EC, Article 167.

⁵⁶² Council Directive 2006/112/EC, Article 168.

⁵⁶³ 第 18 条(a)の規定は、自ら製造、建設、採掘、加工、調達、輸入した資産を事業目的で使用する行為で、他の課税事業者から当該資産を取得していたならば前段階控除が完全には認められないであろう場合に、他の課税事業者から有償で購入したものとみなして課税する制度を導入している加盟国で課される付加価値税。第 27 条の規定は、他の課税事業者から当該役務の提供を受けていたならば前段階の控除が完全には認められないであろう場合に加盟国が有償取引とみなして課税する付加価値税。Council Directive 2006/112/EC, Article 18(a), 27.

⁵⁶⁴ Council Directive 2006/112/EC, Article 173.

⁵⁶⁵ 課税売上割合による按分は、売上だけでなく、面積、人数、時間などの合理的な方法が一定要件のもと認められている。例えば、消費税法第 30 条第 3 項、EU Council Directive, 2006/112/EC, Article 174 and 175.

ここでは、非課税売上げがある場合に、その非課税売上部分に対応する仕入税額について、仕入税額控除ができない理由を検討する。

そこで、再度、非課税取引の定義について確認する。付加価値税における非課税取引とは、「事業者が事業として対価を得て行う取引であっても、課税対象に馴染まないものや社会政策的見地から付加価値税の課税対象とされない取引」をいう⁵⁶⁶。このように、非課税取引は、課税対象とされない取引をいうのであり、本来は付加価値税の課税対象となり得るものが、いわば意図的ないし作為的ないし政策的に課税対象から外されたものである。非課税売上げを行う事業者は、非課税売上げにつき付加価値税を賦課・徴収する必要はないが非課税売上げに係る仕入税額は控除できないこととされる。

この点につき、宮島洋教授は、「付加価値税の仕組みは売上税額と仕入税額の二つの要素から構成されるが、両要素は控除メカニズムによって統合されており、切り離して論じることはいくつかできない」として、付加価値税が売上税額と仕入税額の両者により構成されている旨を述べられている⁵⁶⁷。この場合の売上税額と仕入税額は「対応関係のある一対」と考えられる。この、「対応関係のある一対」は、具体的には「対価性」によって結び付けられる。つまり、売上税額と仕入税額は控除メカニズムによって統合されていて、その控除メカニズムは「対価性」の存在により、「対応関係のある一対」として結びついていると考えられる。その上で、宮島洋教授は、「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」をいい、「非課税・免税」とは「売上税額の納税義務免除及び仕入税額の控除否認」と両要素の一体的な取り扱いを意味している」と述べられている⁵⁶⁸。このように売上税額とそれに対応する仕入税額は、一対と考えられている。なお、このときの仕入税額控除は、売上げを行うための仕入に掛かる、前取引段階の仕入税額が控除対象となるのである。

例えば、課税売上げと非課税売上げがあり、双方に共通して同じ貢献をする課税仕入れがあるものとする。この場合、仕入税額は合、課税売上げに対応する仕入税額と非課税売上げに対応する仕入税額に分けることができる。このとき、課税売上げに対応する仕入税額は控除できるのに対して、非課税売上げに対応する仕入税額は控除することができない。この点につき、宮島洋教授は「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

⁵⁶⁶ Alan Scheck et al., *supra* note 136, p. 15.

⁵⁶⁷ 宮島洋『第6巻 消費課税の理論と課題』6 - 7 頁（税務経理協会、2000）。

⁵⁶⁸ 宮島洋・前掲注 567）7 頁。

加価値税のメカニズムからの適用除外を意味している」と述べられている⁵⁶⁹。つまり、非課税については、付加価値税の控除メカニズムから適用除外されてしまうことから、仕入税額控除ができないと考えられている。このような考え方は、広く付加価値税ないし消費税を採用する国において、非課税取引に対応する仕入税額控除ができない根拠とされているところである。

このように、非課税取引に対する仕入税額控除が行えないことについて、問題視する意見もある。OECD は、「仕入税額控除の権利が、すべて行使されるとき、最終的には、事業者でなく最終消費者に税額が転嫁されることになる」と述べている⁵⁷⁰。課税事業者による税額転嫁と仕入税額控除を適確に行うことで、最終消費者のみが付加価値税の担税者となることが、経済的中立性を維持することに繋がるとしている⁵⁷¹。しかし、現実には、転嫁が完全でないため、経済的中立性を維持することは不完全であることも指摘している⁵⁷²。OECD は、このような非課税取引に伴う仕入税額控除権の制約ないし遮断を大きく問題視している⁵⁷³。非課税取引に対応する前段階の仕入税額について、事業者が負担した仕入税額を控除できない場合に、その控除できない仕入税額が原価(コスト)や費用に転嫁され、結果として販売価格へ転嫁されることによって、その購入者には「隠れた税(hidden tax)」が存在することとなることになるからである⁵⁷⁴。結果として、非課税取引は、仕入税額控除が制限されることにより、カスケード(税の累積)を誘発することになるために問題視される⁵⁷⁵。

また、カスケードは、ドイツやフランスなど EU 諸国においても、付加価値税導入前に採用していた売上税において発生しており、それが深刻な問題となっていた。売上税は、事業者間取引において転嫁ができないことから、そのすべての税額がコストとなり、カスケードが発生して、企業統合・国際競争力・物価高騰などの経済問題を誘発していた。そこで、前段階税額控除方式を採用して、税の累積を排除することが可能な付加価値税を導入したという経緯がある。EU 諸国における売上税時代の非課税取引項目は、すでに事業

⁵⁶⁹ 宮島洋・前掲注 567) 7 頁。なお、この場合の「免税」は、免税点売上以下の「免税」を指すものであり、輸出免税は含まれないと考えられる。

⁵⁷⁰ OECD, *supra* note 467, p. 21.

⁵⁷¹ OECD, *supra* note 467, p. 21.

⁵⁷² OECD, *supra* note 467, p. 21.

⁵⁷³ OECD, *supra* note 467, p. 21.

⁵⁷⁴ OECD, *supra* note 467, p. 71.

⁵⁷⁵ OECD, *supra* note 467, p. 72.

者の既得権として浸透していた。このため、新たに付加価値税を導入し EU の第 6 次共通指令で非課税と規定されていたのは、付加価値税の純粋な論理から非課税項目が選定されたというよりも、むしろ、事業者の既得権益から、売上税時代の非課税項目の多くの項目が、付加価値税制度に引き継がれていった⁵⁷⁶。売上税が適用されていた時代の非課税項目が、付加価値税に残されたことにより、このような売上税時代の「税の累積」という問題点が、いわば棚上げされたまま、付加価値税に継承された⁵⁷⁷。EU において、非課税取引に関して仕入税額控除が行えないことについては、カスケードを招来させ、経済的中立性の観点から、問題視されている。

3．売上税額と仕入税額の「対価性」について

非課税取引は、仕入税額控除が制限されることから、カスケード（税の累積）が発生する。このカスケードは、結果として、タックス・オン・タックスの状況が発生して、二重課税となってしまうことから、できる限り回避すべきである。そこで、このカスケードを排除する方法はないのかを考察する。そのために、まず取引の構造に着目して、そこから導き出される付加価値税の本質について検討する。

付加価値税で、本来考慮されるべきは、いわゆる「モノ」の取引であり、取引時点の「モノ」の動きに着目するべきである。取引をするということは、売上げた側の事業者から仕入れた側の事業者へ「モノ」が移転し、仕入れた事業者から売上げた事業者へ対価が支払われ、この点に着目して課税が行われるのである。このような点から、取引の構造に着目すると、売上げた側の事業者に対する売上税額と仕入れた側の事業者の仕入税額を対比すべきである。そうすると、一事業者内における売上税額と仕入税額は切り離して考える必要がある。つまり、対応させるべきは、一事業者内の売上税額と仕入税額ではなく、売上税額と対になるのは、取引先の仕入税額である。

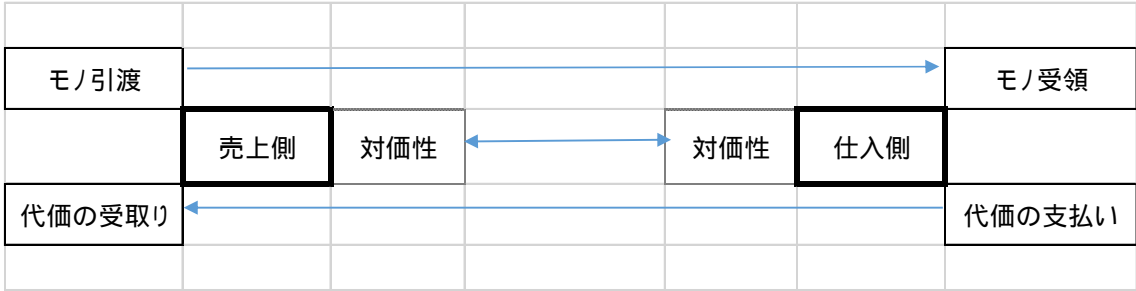
取引が行われる場合、自らの売上税額と取引相手先の仕入税額との間には対等の関係が成立していると考えられる。そこでは、相手先の売上税額と自らの仕入税額においても同様の対等関係が成り立っていると考えられる。

⁵⁷⁶ Richard Lyal, “Comments: The EU Perspective on VAT exemptions”, in Rita de la Feria ed., *Exemptions Consequences and Design Alternatives*, (Wolters Kluwer Law and Business, 2013) in *supra* note 536, pp. 96-99.

⁵⁷⁷ Joachim English, “The EU Perspective on VAT Exemptions”, in *supra* note 458, pp. 81-92.

例えば、資産を売上げた場合には、資産が売り手から買い手に引き渡され、その反面として、売り手は代価を受け取る。反対に資産を仕入れた場合には、資産が売り手から買い手に引き渡され、その反面として買い手は代価を支払うこととなる。このように、取引時点で「モノ」と同価値の金銭等の「代価」が交換される。このとき、「対価性」が売上側と仕入側の双方で発生する。ここにいう「対価」は、単なる金銭による「代価」ではなく、取引相手との間に成立する「モノ」と同等・同価値の「対価」である。具体的には、取引が行われるときに交換される価値である。このように「対価性」は、金銭による「代価」だけでなく、物質的な物、サービス、活動の約束あるいは将来の活動の制限などをあらわす概念である⁵⁷⁸。つまり、「代価」の支払だけが、「対価性」の要因となるわけではない⁵⁷⁹。「対価性」の概念は、事業者が事業目的外の活動をした場合でも拡張して認められる⁵⁸⁰。例えば、事業用資産が個人のプライベート使用や従業員の私的費用として使用された場合でも「対価性」は存在することとなる⁵⁸¹。しかし、それらのプライベートな費用については、「対価性」は認めつつも仕入税額控除を行う際には制限される。つまり、「対価」の先には「モノ」による価値が因果関係として背後に存在していることになる。このような関係を現したのが、図表 5 - 2 である。

図表 5 - 2



この「対価」と「モノ」が結びつき、事業者間（B to B）で取引が行われることが、付加価値税の発現の源となると考えられる。水野忠恒教授によると、「対価性」の問題は、「消費税」の課税対象の論点として議論されることが多いが、「資産の譲渡等」として議論されるべき問題が含まれることも考えられる。この問題は区別して論ずる必要がある」と

⁵⁷⁸ António Calisto Pato, supra note 558, p.40.

⁵⁷⁹ António Calisto Pato, supra note 558, p.40.

⁵⁸⁰ António Calisto Pato, supra note 558, p.40.

⁵⁸¹ António Calisto Pato, supra note 558, p.40.

述べられている⁵⁸²。正にここでの「対価性」の問題は、この「課税対象の問題」として認識すべき問題であると考えられる。

そのように「対価性」を考えると、非課税取引についても、次の様な解釈ができる。非課税取引において、非課税売上げに対応する非課税仕入れはもとより、課税売上げに対応する非課税仕入れや、非課税売上げに対応する課税仕入れなどは、いずれか一方の側で非課税項目があれば、相手側で税が課されていたとしても、仕入税額控除を行うことはできない。この点を詳しく解説すると、⁵⁸² の非課税売上げに対応する非課税仕入れの場合は、双方が非課税であるため、当然に仕入税額控除の資格を有さない。⁵⁸³ の課税売上げに対応する非課税仕入れの場合は、仕入側が非課税であるため、仕入税額控除を受けることはできない。さらに⁵⁸⁴ の非課税売上げに対応する課税仕入れについては、売上側が非課税であるため仕入税額控除ができない。このように、非課税仕入れや非課税売上げが認識されることにより、意図的あるいは作為的に「対価性」が遮断されることとなる。つまり、非課税売上げや非課税仕入れは、本来ある因果関係（「対価性」）が遮断され、仕入税額控除を行うことができなくなる。この非課税取引における因果関係（「対価性」）の遮断は、例外などなく、強制的なものである。非課税取引は、売上げと仕入れの間に、たとえ何らかの対応関係を見出せたとしても、強制的にその対応関係を遮断してしまう結果をもたらすこととなるのである。つまり、非課税取引によって、取引の鎖が断ち切られてしまう。

ここで、再度、付加価値税における「対価性」の因果関係を考えてみる。付加価値税では、取引の鎖（チェーン）を連綿として繋いで行き、最終的には最終消費者が付加価値税を負担する仕組みとなっている。このため、事業者は付加価値税を負担することなく、次の段階の事業者へ税額の転嫁を行うことを前提として、最終消費者に税額を繋いでいく。そうすると、本来の意味での「対価性」というのは、一事業者の中で考えるものではなく、取引相手との関係で考えていくべきであると考えられる。つまり、図表 5 - 2 にあるとおり、付加価値税において真に求められる因果関係は、取引相手との因果関係であり、一事業者の中での因果関係ではない。それは、付加価値税がいわゆる「モノ」の動きを中心として、税額転嫁を前提に構築されるため、取引相手との関係で因果関係を把握していく必要があることによる。

そうすると、一事業者内での売上げと仕入れの対応による、仕入税額控除の論理は、的

⁵⁸² 水野忠恒・前掲注 441) 748 頁。

を外れており、課税ベースを縮小させるばかりでなく、不効率を招き、さらに中立性の原則に反してしまうことになる⁵⁸³。言い換えれば、一事業者内での仕入税額控除の制限自体が、付加価値税の理念である、事業者が付加価値税を負担することなく、最終消費者に税を負担させるという趣旨から逸脱してしまう構造を有しているといえる。そこで、仕入税額控除という計算構造自体を変えていかなければならない。そのためには、一事業者内に仕入れと売上げの因果関係を拠り所にする考え方は捨像してしまう必要がある。つまり、仕入税額控除という考え方自体を改める必要があり、仕入税額控除という発想から脱却する必要がある。付加価値税を考えていく上で、真に対価性を求めるのは、自らの売上げと仕入れではなく、取引相手の売上げと自らの仕入れであり、あるいは自らの売上げと取引相手の仕入れと考えられるからである。そうすると、一事業者内の対価性ではなく、取引相手との対価性を追及する計算モデルを構築する必要があると考えられる。それが、次章で提案する「デジタル方式」である。

⁵⁸³ Rita de la Feria, *supra* note 536, p. 4.

第 章 デジタル方式

第 章から第 章までは、EU の付加価値税と我が国における消費税の制度概要と問題点について考察してきた。EU の付加価値税も我が国の消費税も、仕入税額控除を採用していることから、その相対的真実性をめぐって問題となる裁判例も多くあることから、これらの裁判例について検証をした。そして、第 章では、付加価値税の前提条件が、転嫁を行うことを前提として構築されているため、付加価値税における中立性の原則を維持して、転嫁を正確・確実に行う必要があることが判明した。そのため、一般的な中立性の原則を吟味した上で、転嫁の完全性の観点から、付加価値税における転嫁の完全性について検討した。そうすると、EU の付加価値税と我が国の消費税の場合いずれも、仕入税額控除方式を採用していることから、非課税売上があるために、プロラタ計算を行い、仕入税額が全額控除できなくなり、転嫁が不完全とならざるを得ないことが判明した。

本章では、転嫁を確実にを行い、「付加価値税における中立性の原則」を維持して、仕入税額控除に関する問題点を解決する方法について検討した結果、「デジタル方式」を提案する。「デジタル方式」は、電子化を前提として構築され、転嫁を完全に行うことを理念として構築される方式である。

まず、本章の第 1 節では、転嫁の完全性を実現できる「デジタル方式」の定義を行い、同方式が求められる理由につき述べる。第 2 節では、「デジタル方式」とそれ以外の方式の相違点を明らかにする。第 3 節では、「デジタル方式」の法的性質を明らかにした上で、効率性について検討する。

第 1 節 「デジタル方式」とは

本節で提言する「デジタル方式」とは、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守するために、電子技術を用いて、取引時点で取引相手の売上税額と自らの仕入税額、あるいは自らの売上税額と取引相手の仕入税額を即時に確定させる方式である。

第 1 款では、「デジタル方式」とはどのような方式であるのかについて述べる。第 2 款では、「デジタル方式」が「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守

して、事業者が付加価値税を負担せず、最終消費者に付加価値税を帰着させるための方式であることを説明する。「デジタル方式」によると、それは事業者間取引(B to B)の段階において、「税の累積(カスケード)」を排除することに繋がる。第3款では、「帳簿及び請求書等保存方式」や「インボイス方式」における仕入税額控除の方式と比較しつつ、「デジタル方式」のメリットについて考察する。

第1款 「デジタル方式」の内容

本款では、「デジタル方式」の内容、「デジタル方式」が要請される理由及び「デジタル方式」を可能にする電子技術の発展について述べる。

ここで筆者が提唱する「デジタル方式」は、我が国の消費税に関して「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守していく上で最善と考えられる方式である。そこで、まず、「デジタル方式」とは、どのような方式であるのかについて述べる。

「デジタル方式」の前提条件は、社会のインフラや制度が電子化されることにより、税務情報も電子化されていることである。また、VIES(第7章 第1節 第2款参照)などのシステムによって、取引相手が、課税事業者かあるいは最終消費者かどうかの判別がつくことを前提としている。

この前提の上に成り立つ「デジタル方式」とは、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守するために、電子技術を用いて、取引時点で取引相手の売上税額と自らの仕入税額、あるいは自らの売上税額と取引相手の仕入税額を瞬時に確定させる方式である。「デジタル方式」では、取引行為を軸として考え、自らの税額と取引相手の税額との対応により税額が確定する。つまり、取引行為において発生する債権(売上げ)と債務(仕入れ)の双方に着目して、その取引当事者との関係で税額が確定する方式である。例えば、非課税取引が発生したと仮定する。非課税取引の場合は、税額が課されないのであるから、売上げと仕入れの双方で税額は発生しない。したがって、税額に関する税の債権・債務は認識されない。この点は、従来の、一課税期間における一事業者内の売上げと仕入れを対比させて、仕入税額の間接対応部分についてプロラタ計算を行う方式と異なる。

「デジタル方式」では、電子データを駆使して、会計帳簿と関係証憑が「電子的」に有機的に結合する。これにより、消費税額を取引時点で即時に確定させることを可能とする。

「デジタル方式」では、一課税事業者自身内における売上税額と仕入税額に因果関係を求める「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」のような「税額控除方式」を取

らず、取引相手の課税事業者の売上税額と自らの仕入税額が個別に確定する。あるいは、自らの売上税額と取引相手の仕入税額が、同時に個別確定する「税額確定方式」を採用する。この税額確定は、電子データを基礎に行われる。ここにいう、「税額確定方式」は、国税通則法第 15 条・第 16 条にいう納付義務の確定ではなく、債権・債務としての税額の確定である。この債権・債務としての税額確定は、一課税期間で確定するのではなく、取引毎に発生して確定させる。

「デジタル方式」では、電子インボイスやそれを取り込む電子帳簿により税額算定に必要なデータが電子化されており、税額算定を電子的に行う。さらに、電子的に処理することにより、税額の確定を取引時点で認識することを可能とする。税額確定を申告時点ではなく、取引時点で行うことにより「付加価値税における中立性の原則」を遵守して、効率的な租税制度を構築することが可能となる。

「デジタル方式」では、「税額控除方式」を取らず、「税額確定方式」を採用しているため、課税事業者自身の売上税額と仕入税額との間に因果関係を求めず、取引相手の売上税額と課税事業者自身の仕入税額、ないし課税事業者自身の売上税額と取引相手の仕入税額とが対応して、それぞれ取引相手との間で税額が確定することにより、税額確定を行う。

なぜ、税額確定が取引時点で可能となるかについては、消費税は、所得税や法人税などの他の税目と比べると、税務上の解釈や判断が比較的少なく、パターン化された機械的なルーティンワークが多い税目であるという特徴を有する。このことは、電子技術に馴染みやすい環境であるといえる。

「デジタル方式」の最大の効用は、税の累積が発生せず、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」が遵守されることから、最終消費者に確実に税額を転嫁させることが可能となる点である。

第 2 款 「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」とデジタル方式

本款では、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」と「デジタル方式」の関係について検討する。そのためには、まず、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」について検討して、「デジタル方式」との関係について考察する。

「デジタル方式」とは、前款で述べたように、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守するために、電子技術を用いて、取引時点で取引相手の売上税額と自らの仕入税額、あるいは自らの売上税額と取引相手の仕入税額を即時に確定させる方式で

ある。つまり、EU や我が国で採用している仕入税額控除方式のように、事業者内における売上税額から仕入税額を控除するのではなく、取引相手との間に発生している税額を確定させる方式である。

課税事業者が、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を忠実に履行することを考えると、仕入税額控除方式によるのではなく、即時確定方式による方がサプライチェーンにおける「取引の鎖(税)」を正確・確実に次の段階に転嫁でき、タックス・オン・タックスの状況を排除して、税の累積(カスケード)を防止できると考えられる。この即時確定方式による税額確定方式が、本稿で提案する「デジタル方式」である。中立性の原則を忠実に遵守するには「デジタル方式」が推奨される。「デジタル方式」は、仕入税額控除方式を取らず、電子技術を基幹として設計され、取引時点で即時に税額を確定する方式である。

従来の仕入税額控除方式は、一課税期間終了後に一事業者内における仕入れと売上げを対比させる計算方式である。つまり、仕入税額控除方式は、一課税期間で発生した仕入税額について、課税売上割合によるプロラタ計算を行うことから、非課税売上に対応する仕入税額部分については仕入税額が控除されないため、前段階の税額を完全には転嫁できないという限界が発生する。つまり、ここに、転嫁できない仕入税額の上に更に税額が課される事態が生じ、一種の「税の累積(カスケード)」の状況が発生する。

そこで、仕入税額控除方式により発生する「税の累積(カスケード)」の状況を回避して、「付加価値税における中立性の原則」を忠実に履行するため、「デジタル方式」が要請されることとなる。つまり、「デジタル方式」は、サプライチェーンにおける「取引の鎖(税)」を、確実に次の段階の事業者に転嫁することを前提とした税額確定方式である。

そもそも、現行の仕入税額控除方式においては、課税期間終了後における因果関係ではなく、取引時点における「対価性」の有無により判断することが、原則であるはずである。それは、課税事業者間取引において、対価性があれば、仕入税額控除が行えるけれども、対価性がない場合には、仕入税額控除は行えないことが前提とされている。ところが、今までは、課税技術上の観点より、対価性の有無の判断を課税事業者自身に任せており、課税事業者が、事業者内の状況で行っていた。この課税技術上の観点とは、取引時点では税額の成立は認識しても、課税期間経過後でないと、確定を行うことができないことである。それは、申告の都合上、課税期間を区切った期間概念を取り入れて課税しなければならないことと、課税期間終了後に課税売上割合を基にして、最終的な仕入税額控除額が算定さ

れていたことに由来する。売上側の課税売上げを行った事業者は、全額付加価値税を転嫁して納税するが、仕入側の課税事業者は、課税売上割合を使用した場合には、非課税売上に相当する部分については、全額仕入税額控除ができないという現象が生じていた。

そうすると、転嫁が行えないために税が累積して、タックス・オン・タックスの状況が生ずることになっていた。つまり、転嫁できない付加価値税相当額は、利益又は損失の構成要素となって、期間損益計算の中に紛れ込んでしまう。結果として、対価性の判断は、一課税事業者の内の課税売上割合に委ねることとなっていた。そうすると、たまたま、土地などの売却により、非課税売上割合が大きくなると、非課税売上に対応する仕入税額控除相当分は、税額控除ができない割合が大きくなっていくこととなる。このように、課税売上割合の多寡によって、仕入税額控除が変動する結果を招いた。

そこで、対価性（対応関係）を考えていくと、むしろ、法的には一課税事業者内における売上税額と仕入税額は各々別々に独立して発生するものと考えられる。そのことを念頭に置き「取引の鎖（税）」を考えた場合、むしろ対応すべきは、取引相手の税額である。つまり、仕入れの場合には、仕入先の課税事業者すなわち売上げを行う取引相手の課税事業者の売上税額と自らの仕入税額、売上げの場合には、売上先すなわち取引相手の仕入課税事業者の仕入税額と自らの売上税額が、対応すべきものとなる。この関係が、「取引の鎖（税）」そのものである。

したがって、この取引相手との「取引の鎖（税）」を考えていくべきであり、対価性の有無の判断は、課税事業者内において判断させるべきものではない。むしろ、仕入税額控除方式は、課税事業者に対価性の判断の有無をさせるために、課税事業者に判断の余地を残すことから、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を歪める原因となっていると考えられる。これは、仕入税額控除方式が、一課税事業者内における売上税額から仕入税額を控除するという、計算構造自体に矛盾があると考えられるからである。また、仕入税額控除方式では、取引の発生から控除までのタイムラグがあることや、仕入れを行う課税事業者の側に控除の計算が委ねられていることから「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を歪める原因となっていた。また、課税売上割合によるプロラタ計算を行うことにより、非課税売上割合部分相当額については、仕入税額控除ができない部分が生じる。仕入税額について、販売費一般管理費や営業外費用など、売上と直接対応しない項目についても、課税売上割合によるプロラタ計算により、課税売上げと対応させて、仕入税額控除の対象となる部分が生じている。このようなことが原因で、課税売上割

合を前提としたプロラタ計算は、「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を歪める原因となっていると考えられる。

そこで、これらの仕入税額控除方式の「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」における歪曲要因を排除する方式を考えていく必要がある。その方式が、即時確定方式を採用している「デジタル方式」である。「デジタル方式」は、課税事業者自身に売上税額と仕入税額に因果関係を求める「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」のような「税額控除方式」を取らず、課税事業者内の売上税額と仕入税額が個別に確定する「税額確定方式」を採用する。

今後は、コンピュータの発達によって、国民社会生活一般については、電子化による社会生活環境の変化が避けて通れない状況になっている。そこで、あらゆる分野で、将来の電子化に対する環境を構築していく必要がある。当然に、国民の社会生活に大きな影響を及ぼす租税制度も、電子環境を踏まえた上で、制度構築をしていかなければならなくなっている。現に、電子申告や電子納付など、一部で電子環境が導入されている。租税制度の中でも、他の租税制度に比べて、定型的なルーチンワークが多く、租税に関する判断が比較的少ないため、特に、消費税制度については、電子化に対応しやすい制度であるといえる⁵⁸⁴。

確かに、電子化社会になろうとも、国家という概念が存在する限り、租税制度自体の目的や理念は変わらない。しかし、そうかといって、電子技術の進歩が、租税制度に及ぼす影響を無視することはできない。とりわけ、国民の生活一般のライフスタイルや価値観が変化してきている現状において、租税制度自体が、どのように電子環境に対応するかが問われていると考えられる。我が国の少子高齢化問題や消費税の滞納問題を解決していくためにも、できるだけ早く、電子化に適応した制度設計を検討していく必要があると考える。

ところが、「インボイス方式」及び「帳簿及び請求書等保存方式」では、当初から、電子環境に適応した全体の制度設計がなされていないばかりでなく、仕入税額控除方式によっていること、また、課税売上割合によるプロラタ計算を前提とした事業者内の仕入と売上げを対比させることを前提としていることから、必然的に税の累積が生じてしまう構造となっている。その際に重要となるのが、「付加価値税における中立性の原則」である。「付加価値税における中立性の原則」は、付加価値税が、事業者の経済活動に対して「攪乱要

⁵⁸⁴ 例えば、消費税は、条文数も少なく、選択肢も限られており、判断の余地が極めて少ないというところに特徴がある。

因」とならないこと、つまり、事業者が経済活動を行う際に消費税が意思決定に影響を及ぼさないことをいう。

現行の「インボイス方式」及び「帳簿及び請求書等保存方式」によると、税額の発生と確定の間に、大きな「時間差（タイムラグ）」ができてしまう。この「時間差」が、脱税や税の連脱、あるいは滞納を発生させる余地を残してしまっている。

また、「インボイス方式」及び「帳簿及び請求書等保存方式」のように、納税義務の発生から税額の納税までに「時間差」があると、滞納を誘発しやすい環境を醸成する。時間差を克服するためには、消費税制度全体の電子化を図ることが重要である。来るべき電子化社会では、たとえ電子インボイスや電子申告などによって、部分的に電子化を受け入れたとしても、消費税制度全体について電子化を遂行していかなければ、電子化環境を十分に活用することはできない。つまり、消費税制度の設計当初から、電子化を前提として、全体の制度設計を構築していく必要があったと考える⁵⁸⁵。

そこで、具体的に、電子環境に適応した消費税制度全体の設計を考えていく必要があると思われる。この「時間差」を克服でき、来るべき電子化社会に適応したモデルが前述の「デジタル方式」である。「デジタル方式」は、確実に税の転嫁を行うことにより、税の累積（カスケード）を無くして、取引のチェーン（鎖）を完全に連結することを可能とする方式である。しかも、「デジタル方式」は、来るべき電子化社会に適応でき、取引から税額確定までの「時間差」をなくし、仕入税額と売上税額については事業者の判断が介入しないため、脱税や税の連脱を少なくできると考えられる。この点については次款で述べる。

第3款 「デジタル方式」が求められる理由

ここでは、「インボイス方式」と「帳簿及び請求書等保存方式」の問題点を指摘して、その問題点を克服する「デジタル方式」について説明する。

「インボイス方式」と「帳簿及び請求書等保存方式」の問題点を要約すると、 計算構造上の問題と、 課税事業者自身のコスト負担により申告納税を行わなければならない、課税事業者のマンパワーやコスト負担に依拠して、申告納税を行わなければならないという問題の2点が挙げられる。

⁵⁸⁵ 金子宏教授も「われわれは、もはや、コンピューターを忌避することはできず、コンピューターとの共存ないし共生を現実ないし宿命として受けとめなければならない」と述べられている。金子宏「税務情報の保護とプライバシー - 納税者番号制度を視野に入れて - 」租税法研究 22 号 34 頁（1994）。

まず、計算構造上の問題点であるが、「インボイス方式」と「帳簿及び請求書等保存方式」では、仕入税額控除方式を採用している。この仕入税額控除方式は、一課税事業者内で課税売上と課税仕入を対応させることにより、仕入税額を確定する方式である。それは、課税期間末に課税売上と非課税売上を算定して、課税売上部分だけを仕入税額控除でき、非課税売上部分は控除できないという仕組みとなっている。しかも、課税期間末の課税売上割合により、仕入税額の控除額が決定されることになる。

つまり、非課税売上に対する仕入税額は税金として処理できず、コストの中に組み込まれることになる。そうすると、それが販売価格に乘せられて販売されることになるから、その結果として、税の累積（カスケード）が生じる。このように、非課税事業者については、仕入税額控除方式によると、構造上、税の累積（カスケード）が生じてしまう問題が生じている。

次に、課税事業者自身のコスト負担の問題点であるが、課税事業者は課税事業者自身の納税に関する多大なコスト負担をさせて、申告納税の義務を課しているということである。つまり、課税事業者の自身の負担によるマンパワーに頼らざるを得ないという点が問題である。

この点につき、世界各国で採用されている「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」は、いわゆるアナログ的な税務情報処理、つまり紙などのペーパーワークを前提にして、税額を導き出していく方式であるため、マンパワーに頼らざるを得ない。すなわち「インボイス方式」及び「帳簿及び請求書等保存方式」ともに、「証憑」と「帳簿」の作成に時間がかかり、取引の発生から申告までの間の時間差を克服できない。また、不正や誤謬が生じやすい。

この時間差が生じることにより、脱税の温床や滞納の大きな原因ともなっている。特に、我が国における消費税の滞納は、国税庁が平成 28 年 8 月に発表した平成 27 年度の新規滞納発生額は 4,396 億円（地方消費税を除く）と、他の税目よりも多く滞納額のトップである⁵⁸⁶。また、同発表によると、消費税の新規滞納発生額（地方消費税を除く）は、平成 25 年では 2,814 億、平成 26 年では 3,294 億円、平成 27 年では 4,396 億円と年々上昇している。このような消費税の滞納が起きる背景としては、前述の、取引の発生から申告納

⁵⁸⁶ 国税庁「平成 27 年度滞納状況について」平成 28 年 8 月。

https://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2016/sozei_taino/index.htm、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

付までの時間が長いこと、売上代金として本体価格と消費税額が一括して入金されるため売上代金そのものとして混同・誤解されやすいことなどから、課税事業者の資金繰りに使われやすくなり、その結果として、滞納を発生させやすい状況を創出してしまうということがある。

さらに、課税事業者は消費税の申告書作成や納税について、マンパワーやインフラ投資を注がねばならず、そのためにかかるコストも、課税事業者自身の経費負担となり、課税事業者に重くのしかかることとなる。この課税事業者に対して重くのしかかる余分な負担は、消費税のない国や、韓国のように付加価値税の完全電子化を図っている国々と比べると、国際競争力が弱体化してしまうことから、我が国全体の事業者の競争力を阻害しかねないという大きな危険性を孕んでいる。

また、我が国における少子高齢化の傾向は顕著であり、2015年の総務省の国勢調査によると、生産年齢人口は1995年をピークに減少している。また、総人口も2005年をピークに減少してきている。2015年の総人口は1億2,500万人であり、生産年齢人口（15歳 - 64歳）は7,592万人である⁵⁸⁷。国立社会保障・人口問題研究所の将来推計（出生中位・死亡中位推計）によると、2030年には、総人口が1億1,662人、労働人口が6,773万人となり、2060年には、総人口が8,674万人、労働人口が4,418万人にまで減少すると予想されている⁵⁸⁸。

このような中、日本生産性本部の調査・分析結果によると、医療や情報通信分野を中心とした就業者の増加傾向が見られるものの、飲食業や小売・運輸などで人手不足が顕在化しつつあり、既に、労働供給力は限界にきていると警鐘を鳴らしている⁵⁸⁹。

⁵⁸⁷ 総務省「国勢調査（2015）」。

⁵⁸⁸ 国際社会保障・人口問題研究所「日本の将来設計人口（2014）」。

⁵⁸⁹ この従業員の不足については、例えば、現在でもすでにコンビニエンスストア業界における24時間営業の困難性や宅配便業界による宅配時間の見直し等にも波及してきている。この点については、経済産業省による「コンビニエンスストアの経済・社会的役割研究会」の会議の中でも分析されている。

http://www.meti.go.jp/committee/kenkyukai/shoryu/convenience/001_giji.html、2018年8月31日最終閲覧。

野村総合研究所 コンサルティング事業部『コンビニエンスストアを取り巻く環境に関する調査結果』（2014）。

http://www.meti.go.jp/committee/kenkyukai/shoryu/convenience/pdf/001_05_00.pdf、2018年8月31日最終閲覧。

また、宅配便業界の人手不足は、配送時間の変更など、サービスの形態に影響を及ぼしている。「ヤマト運輸の労働組合が今年の春季労使交渉で、宅配便の引受総量の抑制を会社側に求めた。インターネット通販の拡大と運転手不足による現場の疲弊が原因だ。同社に限らず、運送分野の人手不足は業界共通の課題となっている」（日本経済新聞 平成29年3月1日付）。

この点については、「1990年代から長らく続いてきた設備や人材などの供給が基本的に過剰だった状況が終焉し、供給力不足が経済の制約要因になりつつある⁵⁹⁰」ことを示している。すなわち、少子高齢化と情報通信技術の発展により、時代が変化してきており、従来の考え方や固定観念では、今後の生産年齢人口の減少による環境変化に適応できない。省力化を旨とした生産性向上を進めなければ、労働力不足が、企業活動のボトルネックになりかねない状況にある。少子高齢化による我が国経済成長への影響について指摘されてから長い間、このように、実際の経済成長における制約要因が、浮き彫りになりつつある。

このように、生産年齢人口の減少に伴う労働人口の減少は、事業者にとって、経営上の重要な課題となっている。つまり、事業者にとって、消費税の申告のために、マンパワーをかけられない状況が生じてきている。

その上さらに、帳簿やインボイスの形式が、税務上の要件に当てはまらない形式上の瑕疵から発生する税務否認のリスクなど、課税事業者自身の負担になってしまう点は、課税事業者にとって、経営上の重大な問題事項となっている。課税事業者が、本来の经营活动に専念していくためにも、このような負担をできるだけ少なくして、脱税や滞納を減少させることが、消費税制度自体に求められていると考える。つまり、事業者の負担を軽減していくことが、課税事業者が消費税の徴税に協力するインセンティブの一つになると考える。その解決の糸口となる手段の一つとして消費税制度全体の「電子化」が掲げられる。

「インボイス方式」及び「帳簿及び請求書等保存方式」では、制度全体の電子化を前提に想定して、税制が設計されていない。これらの方式では、紙等によるアナログ的な処理を前提としているため、電子環境を十分に活かし切れていないと考えられる。電子環境を十分に活かし切れないことにより、今後、消費税制度自体が電子環境に順応できないと、より以上に事業者の負担を大きくする可能性があり、将来の消費税制度自体に不効率が生じて、経済のマイナス要因となりかねない危険性がある。その不効率によるマイナスのコストは、最終的に事業者自身が負担することになっていく。これは、我が国にとって、解決すべき喫緊の課題であると考えられる。この課題を克服する電子化による具体的解決手段として、ICT (Information and Communication Technology) の活用が考えられる。

平成 28 年版の情報通信白書では、ICT の活用による企業の生産性向上について、次の

⁵⁹⁰ 総務省「情報通信白書 (2016)」3 頁。

<http://www.soumu.go.jp/johotsusintokei/whitepaper/ja/h28/pdf/28honpen.pdf>. 2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

ように言及している。

「これまで人手に依存していた業務において ICT を活用することで、業務の処理を早め、ミスを減少させること等により、企業の提供する財・サービスの品質の向上にもつながることを指す。また、同時に、内部管理や経理など直接収益を上げない業務から、営業など直接収益を上げる業務等に人手を回し、付加価値を創出し、すなわち生産性を高めていくことを想定している。」⁵⁹¹このことから分かるように、消費税の税額算定処理を行う担当者については、直接収益を上げない管理業務であることから、今後、ICT の活用による業務の効率化が求められている分野である。

具体的には、例えば、FinTech の活用が考えられる。FinTech は、Finance（金融）と Technology（技術）を組み合わせた造語である。既存の金融機関が、情報通信分野のイノベーションを取り込むことを目的として、ネット企業等との連携・協働を行う動きも見られる。こうした連携・協働の動きは、新しい価値が生み出される可能性をもたらしていると考えられる⁵⁹²。

FinTech の中でも、資産管理の類型が、消費税の範疇で利用される可能性が高いとされる⁵⁹³。この類型では、資産管理や帳簿作成支援等の資産管理サービスを行う類型である。

具体的には、大きく、次のような 3 つのサービスに分かれる。複数の銀行口座やクレジットカードの利用情報等を一元的に管理することができるサービス。このサービスによると利用者の資産の状況を一元的に確認できる。次に、個人向けの家計簿作成アプリ。銀行やクレジットカードの利用情報を自動的に分類して家計簿を作る。スマホで撮影したレシート情報も家計簿に反映されるサービス。また、中小企業向けクラウド会計ソフト。利用者の銀行口座やクレジットカード、ネットでの購入情報等から利用情報を自動で取得・仕訳を行い、帳簿を作成する。入力ミスを防ぎ、手間を削減するサービスである。特に及び では、ともにクラウドサービスを活用している点、利用者の同意を得た上で、自社のサービスと他社のサービスとを連携させ、例えば、銀行口座の入出金履歴やクラウドにアップロードしたレシートの記載項目を読み取り、自動的に仕分けるなど、家計簿作成や経理の作業を大幅に自動化している点が、特徴的である。事業主にとっては、のサービスを利用することで経理処理を効率化し、コア業務や創造的な作業に集中することが可能

⁵⁹¹ 総務省・前掲注 590) 14 頁。

⁵⁹² 総務省・前掲注 590) 129 頁。

⁵⁹³ 情報通信白書によると、FinTech は 決済・送金、 資産管理、 融資・調達、 ブロックチェーンの 4 類型に分けられる。総務省・前掲注 590) 131 頁。

となると考えられる。この結果「起業の促進や多様な働き方の実現への寄与も期待される」と平成 28 年度版の通信白書で述べられている⁵⁹⁴。

さらに、B to B の課税事業者間取引においては、技術的観点から注目される動向として、ブロックチェーン技術に代表される、分散処理技術の活用が挙げられる。ブロックチェーン技術とは、情報通信ネットワーク上にある端末同士を直接接続して、取引記録を暗号技術を用いて、分散的に処理・記録するデータベースの一種であり、「ビットコイン」等の仮想通貨に用いられている基盤技術である⁵⁹⁵。B to B の取引においては、このブロックチェーン技術を用いて取引処理を行うことが可能となる。暗号技術を組み合わせることにより、改ざんがきわめて難しい分散処理・管理を実現しており、従来の集中処理型の金融インフラと比較して、管理コストが削減でき、安全性も担保されるという特徴がある。従来の金融インフラは、中央の管理体の周辺に個別のシステムが繋がる仕組みであり、全ての取引データは、中央の管理体に集められ、一元的に管理する仕組みであった。しかし、ブロックチェーン技術などの分散処理技術は、中央に管理体を設置せずとも、個々の端末の間で情報をやりとりすることが可能となる。つまり、中央政府を経由せず、B to B 間同士でやり取りが可能となる⁵⁹⁶。なお、中央管理体を設置する従来のシステムでは、管理体に不具合があった場合に、全てのシステムが停止してしまう可能性があったが、分散管理・処理を行うことで、ネットワークの一部に不具合があったとしても、全体としてのシステムを維持することができることとなる⁵⁹⁷。この点については、消費税の制度にも応用して十分に活用できる。つまり、中央政府ですべてを管理せずとも、B to B 間同士で取引に関するやり取りをして、課税庁は、そこから消費税の必要な情報のみを収集できるという特徴を有する。

第 2 節 「デジタル方式」と各種方式との相違点

本節では、「デジタル方式」の理解を深めるため、「帳簿及び請求書等保存方式」、「インボイス方式」、Real Time VAT、小売売上税やゼロ税率との相違点について比較検討を行う。

⁵⁹⁴ 総務省・前掲注 590) 131 頁。

⁵⁹⁵ 総務省・前掲注 590) 132 頁。

⁵⁹⁶ 総務省・前掲注 590) 133 頁。

⁵⁹⁷ 総務省・前掲注 590) 133 頁。

第1款 「帳簿及び請求書等保存方式」及び「インボイス方式」と「デジタル方式」の相違点

本款では、「デジタル方式」の理解を深めるため、「帳簿及び請求書等保存方式」と「インボイス方式」との相違点について検討する。

1. 「帳簿及び請求書等保存方式」及び「インボイス方式」による税の連鎖の考え方

(1) 「帳簿及び請求書等保存方式」による税の連鎖の考え方

「帳簿及び請求書等保存方式」は、税法上の要件を満たした「帳簿」の保存に加えて、取引の相手方が発行した「請求書等」という客観的な証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としている方式である。さらに、帳簿に記入をすることにより、取引時点における消費税の認識が明確になり、誤謬や脱漏が少なくなる。ただし、請求書等に必ずしも適用税率・税額を記載することは義務付けられていない。

(2) 「帳簿及び請求書等保存方式」による税の連鎖の考え方

「インボイス方式」は、適用税率や税額など法定されている記載事項が記載された書類であるインボイスを基に仕入税額控除を行う方式である。インボイスを発行した登録事業者は、インボイスの副本の保存が義務付けられている。EU においては、免税事業者と区別するため、課税事業者として登録して、課税事業者固有の番号を付与して、登録事業者番号を取得することが法定されている。また、インボイスには、課税事業者の住所・氏名や取引情報など法定の記載事項が要請されているが、インボイスの様式まで特定されているものではない。様式面については、EU を構成する各国の実情に運用を委ねている状況である。「インボイス方式」では、免税事業者からの仕入れについては、免税事業者はインボイスを発行できないため、インボイスが存在しないので仕入税額控除ができないという特徴を有する。仕入税額控除を行うにはインボイスの保存だけでなく、帳簿への記載を要件としていることが多い⁵⁹⁸。

⁵⁹⁸ 例えば EU の付加価値税指令第 242 条では、仕入税額控除の要件として、インボイスに加えて、課税当局の調査の際に会計帳簿や明細を保持しておく必要があることを規定している。EU, Council Directive 2006/ 112/ EC of 28 November 2006, on the common system of value added tax, Article 242.
<http://eurlex.europa.eu/legalcontent/EN/TXT/HTML/?uri=CELEX:32006L0112&from=EN>、2018 年 8 月 31 日最終確認。

図表 6 - 1 「帳簿及び請求書等保存方式」と「インボイス方式」と「デジタル方式」の違い

従来の考え方	
売上税額	
	仕入税額
事業者	

デジタル方式			
売上税額 債務		仕入税額 債権	
A事業者		B事業者	C事業者

(3)「帳簿及び請求書等保存方式」及び「インボイス方式」と「デジタル方式」の考え方の相違点

「帳簿及び請求書等保存方式」も「インボイス方式」も、図表 6 - 1 のように、例えば、1 課税事業者内の中における売上税額と仕入税額が対応して確定することとなる。つまり、課税事業者の課税期間における売上から生じる売上税額と仕入れから生じる仕入税額とが対応することによって、税額の算定がなされる。

「帳簿及び請求書等保存方式」と「インボイス方式」においては、税額計算の構造から課税期間終了後に売上税額が確定するまでは、仕入税額は確定せず、税額控除をすることはできない。つまり、最終的に、課税期間経過後に課税事業者内の売上税額との対応で仕入税額が算定されて「控除」されていた。したがって、取引時点で、付加価値税ないし消費税は発生しているものの、最終的に、売上税額及び仕入税額が確定するのは、課税期間

終了後となる。

非課税売上は、付加価値税が課されないので、それに対応する部分の仕入税額も控除ができないという仕組みになっている。この計算は、課税期間経過後になって、売上税額と仕入税額が直接対応する部分を除いて、売上税額と仕入税額の対応調整計算が可能となる。つまり、課税期間終了後でないと、仕入税額控除額は計算できない。この点に、付加価値税の期間税としての性格が、垣間見られる。

ここで注意すべきは、課税期間中に発生した仕入税額の内、課税期間終了後に計算される非課税売上に対応する部分の仕入税額については、税額控除ができないこととなるということである。この仕入税額控除できない非課税売上に対応する仕入税額部分は、その後、会計上の損益計算の中に取り込まれることとなる。つまり、一旦、期間中に認識された仕入税額のうち、課税期間終了後に計算される非課税売上に対応する部分については、仕入税額控除ができないので、期間損益計算の費用ないし損失として、再度振り替えられることとなる。この点を仕訳で例示すると、次のようになる。なお、付加価値税率は10%として、税抜処理を前提とする。

消耗品を 100,000 円（税抜）を現金にて購入した。仮に、これ以外の仕入税額は発生しなかったと仮定する。

（借方 消耗品費 100,000 /（貸方）現金 110,000
仮払付加価値税 10,000 /

課税売上 400,000 円（税抜）を売掛金にて行った。

（借方）売掛金 440,000 /（貸方）売上 400,000
/ 仮受付加価値税 40,000

図表 6 - 2 従来の方式（仕入税額控除方式）

従来の方式						
非課税売上 600,000						
課税売上 400,000						
		仕入税額 10,000		仕入税額控除不可 6,000		原価・費用 に振替
				仕入税額控除額 4,000		

非課税売上高 600,000 円を売掛金にて行った。

（借方）売掛金 600,000 / （貸方）売上 600,000

課税期間が終了し、課税売上割合が 40%*と計算され、これに対応する仕入税額を計算し、未払消費税を計上した。

課税売上割合及び課税売上げに対応する仕入税額は次のように計算される。

課税売上高 400,000 円 / (課税売上高 400,000 円 + 非課税売上高 600,000 円) = 40%

10,000 円 × 40% = 4,000 円

（借方）仮受付加価値税 40,000 / （貸方）仮払付加価値税 10,000

費用又は原価 6,000 / 未払付加価値税 36,000

そうすると、非課税売上げに対応する部分 6,000 については、仕入税額控除ができないので期間損益計算に取り込まれるために、「税の累積」が発生してしまう結果を招来することとなる。この点につき、さらに図表 6 - 2 を用いて説明すると、次のとおりとなる。ここでは、一課税期間に、課税売上 400,000 と非課税売上 60,000 と仕入税額 10,000 が発生していたと仮定する。この時、仕入税額 10,000 が全額控除できるわけではない。10,000 のうち控除できるのは $10,000 \times 400,000 \div (600,000 + 400,000) = 4,000$ だけである。つまり、6,000 の仕入税額はどこにも転嫁できず、期間損益の中に含まれてしまうこととなる。つまり、課税期間経過後になって、初めて対応計算ができるのである。そうすると、非課税売上げに対応する 6,000 部分については、仕入税額控除ができないので、その部分は原価や費用の構成要素となってしまふ。この仕入税額控除できない部分だけ、原価や費用が大

きく計上されるため、利益が減少することとなり、結果として、企業の経済行動を歪めてしまうことになる。すなわち、非課税売上相当分の控除できない仕入税額相当部分が、原価や費用の中に混在することになり、企業が非課税売上がない場合と同様の利益を確保しようとする、売上金額を上げざるを得ない。この売上増分の部分についても、さらに付加価値税が課されることとなる。その結果、この売上増分に対する部分の付加価値税については、「税の累積」が発生することとなる。そうすると、いわゆるタックス・オン・タックスの状況が生じてしまい。付加価値税の中立性の原則を阻害する要因となることになる。

図表 6 - 3 非課税売上がない場合

すべて課税売上割合100%で非課税売上がない場合																						
原始産業			製造業1			製造業2			卸売業		小売業		最終消費者									
A			B			C			D		E		F									
A			80	B			160	C			240	D			320	E			400	F		
			8				16				24				32				40			
A			20	B			40	C			60	D			80	E			100	F		
			2				4				6				8				10			
売上	100		200		300		400		500													
非課税売上	0		0		0		0		0													
課税売上割合	100%		100%		100%		100%		100%													
仕入	0		100		200		300		400													
利益	100		100		100		100		100													
売上税額	10		20		30		40		50													
仕入税額	0		10		20		30		40													
差引消費税	10		10		10		10		10												50	

この点をさらに詳しく示したものが、図表 6 - 3 である。この図表 6 - 3 は、すべて課税売上のみで非課税売上がない場合の例示である。この図では、消費税率を 10%と仮定して、税抜処理を前提とする。原始産業の A は、売上げが $100 = 80 + 20$ の 2 種類で、いずれも課税売上であると仮定する、このとき消費税は $(80 + 20) \times 10\% = 10$ となる。原始産業なので仕入れはないと仮定する。A 利益は $100 - 0 = 100$ となる。また、消費税は原始産業を想

定して仕入れがないので、仕入税額は 0 である。これに対応する売上税額は 10 となる。
したがって、消費税額は売上税額から仕入税額を控除した $10 - 0 = 10$ となる。

続いて、製造業 1 の B について検討する。B の売上げは、合計 200 で、売上税額は $200 \times 10\% = 20$ である。また、これに対応する A からの仕入れは 100 で、消費税の仕入税額は $100 \times 10\% = 10$ である。この時、B の利益は $200 - 100 = 100$ となる。そして、消費税額は $20 - 10 = 10$ となる。

さらに、製造業 2 の C について検討する。C の売上げは、合計 300 で、消費税の売上税額は $300 \times 10\% = 30$ である。また、これに対応する B からの仕入れは 200 で、消費税の仕入税額は $200 \times 10\% = 20$ である。この時 C の利益は $300 - 200 = 100$ となる。そして、消費税額は $30 - 20 = 10$ となる。

また、卸売業の D について検討する。D の売上げは、合計 400 で、消費税の売上税額は $400 \times 10\% = 40$ である。また、これに対応する C からの仕入れは 300 で、消費税の仕入税額は $300 \times 10\% = 30$ である。この時、D の利益は、 $400 - 300 = 100$ となる。そして、消費税額は $40 - 30 = 10$ となる。

そして、小売業の E について検討する。E の売上げは、合計 500 で、消費税の売上税額は $500 \times 10\% = 50$ である。また、これに対応する D からの仕入れは 400 で、消費税の仕入税額は $400 \times 10\% = 40$ である。この時、E の利益は $500 - 400 = 100$ となる。そして、消費税額は $50 - 40 = 10$ となる。そして、A から E までの消費税の総合計は、50 となる。

続いて、非課税売上があり全額仕入税額控除ができず、税の累積が生じてしまう場合について説明する。この点を表したものが図表 6 - 4 である。

このケースでは、全ての売上げに対する課税売上が 20%であり、非課税売上 80%である場合を想定する。また、消費税率を 10%と仮定して、税抜処理を前提としている。原始産業の A は課税売上が 20 で、非課税売上が 80 である場合を想定する。この時の消費税の売上税額は課税売上が 20 であることから、売上税額は $20 \times 10\% = 2$ となる。原始産業なので、仕入れはないと仮定する。この A の利益は、 $100 - 0 = 100$ となる。

また、A は原始産業を想定しており、仕入れがないので仕入税額は 0 である。これに対応する売上税額は 2 となる。したがって、消費税額は売上税額から仕入税額を控除した $2 - 0 = 2$ となる。

次に、製造業 1 の B について検討する。B の課税売上は 40 で、非課税売上は 160 である。この時の消費税の売上税額は、 $40 \times 10\% = 4$ である。また、これに対応する A からの

仕入れは 20 で、消費税の仕入税額は $20 \times 10\% \times \text{課税売上割合 } 20\% = 0.4$ である。この時、B の原価は 100 の仕入部分と転嫁できなかった税額相当分 $2 - 0.4 = 1.6$ を加算した $100 + 1.6 = 101.6$ になる。その結果、利益は $200 - (100 + (8 - 6.4)) = 98.4$ となる。この時、課税売上割合が 100% の時と比べて、1.6 の仕入税額控除相当分が、原価ないし費用に上乘せされていることになる。この時の消費税額は、 $4 - 0.4 = 3.6$ となる。

図表 6 - 4 非課税売上がある場合

税の累積が生じる場合										
原始産業		製造業1		製造業2		卸売業		小売業		最終消費者
A		B		C		D		E		F
A	20	B	40	C	60	D	80	E	100	F
	2		4		6		8		10	
非課税A	80	非課税B	160	非課税C	240	非課税D	320	非課税E	400	F
売上	20	40	60	80	100					
非課税売上	80	160	240	320	400					
課税売上割合	20%	20%	20%	20%	20%					
仕入	0	101.6	203.2	304.8	406.4					
利益	100	98.4	96.8	95.2	93.6					
売上税額	2	4	6	8	10					
仕入税額	0	0.4	0.8	1.2	1.6					
差引消費税	2	3.6	5.2	6.8	8.4					26
										総合計

さらに、製造業 2 の C について検討する。C の売上げは合計 300 で、課税売上は 60 で、非課税売上は 240 である。この消費税の売上税額は、 $60 \times 10\% = 6$ である。また、これに対応する B からの仕入れは 40 で、消費税の仕入税額は $40 \times 10\% \times \text{課税売上割合 } 20\% = 0.8$ である。この C の利益は $300 - (200 + (4 - 0.8)) = 96.8$ となる。この時、課税売上割合

が 100%の時と比べて、3.2 の仕入税額控除相当分が費用に上乗せされていることになる。
そうして、消費税額は $6 - 0.8 = 5.2$ となる。

また、卸売業の D について検討する。D の売上げは合計 400 で、課税売上は 80 で、非課税売上は 320 である。この消費税の売上税額は $80 \times 10\% = 8$ である。また、これに対応する C からの仕入れは 60 で、消費税の仕入税額は $60 \times 10\% \times \text{課税売上割合 } 20\% = 1.2$ である。この D の利益は $400 - (300 + (6 - 1.2)) = 95.2$ となる。この時、課税売上割合が、100%の時と比べて、4.8 の仕入税額控除相当分が原価ないし費用に上乗せされていることになる。消費税額は $8 - 1.2 = 6.8$ となる。

次に、小売業の E について検討する。E の売上げは、売上げは合計 500 で、課税売上は 100 で、非課税売上は 400 である。この消費税の売上税額は、 $100 \times 10\% = 10$ である。また、これに対応する D からの仕入れは 80 で、消費税の仕入税額は $80 \times 10\% \times \text{課税売上割合 } 20\% = 1.6$ である。この E の利益は、 $500 - (400 + (8 - 1.6)) = 93.6$ となる。この時、課税売上割合が 100%の時と比べて、6.4 の仕入税額控除相当分が控除できず原価ないし費用に上乗せされていることになる。そうして、消費税額は $10 - 1.6 = 8.4$ となる。

そこで、課税売上のみの場合と非課税売上がある場合を比較すると、図表 6 - 3 と図表 6 - 4 の下の数値部分を合わせた図表 6 - 5 となる。課税売上のみの場合の仕入れの合計は 1,000 であるが、非課税売上がある場合は 1,016 となる。このように、差額 16 の消費税相当額が仕入税額控除が行えずに、費用に上乗せされてしまうことになる。この結果、費用が非課税売上に対応する仕入税額部分が 16 上昇する結果として利益合計も 500 から 484 と仕入税額相当分 16 減少することが分かる。さらに、消費税収入も税の累積が発生することから、50 から 26 へと 24 減少してしまうことが解かる。

このように、非課税売上がある場合には、非課税売上に対応する仕入税額相当部分は控除できないことから、その控除できない部分が原価ないし費用に上乗せになってしい、付加価値税の原価ないし費用への累積状態が生じていることになる。つまり、非課税売上げがあると、現行の付加価値税ないし消費税制度では、非課税売上に対応する部分の仕入税額が原価ないし費用に組み込まれて上昇し、利益を減少させて、付加価値税ないし消費税収入も減少することとなる。

図表 6 - 5 非課税売上がない場合と非課税売上がある場合の比較

非課税売上がない場合												
		A		B		C		D		E		合計
	売上	100		200		300		400		500		1,500
	非課税売上	0		0		0		0		0		0
	課税売上割合	100%		100%		100%		100%		100%		100%
	仕入	0		100		200		300		400		1,000
	利益	100		100		100		100		100		500
	売上税額	10		20		30		40		50		150
	仕入税額	0		10		20		30		40		100
	差引消費税	10		10		10		10		10		50
非課税売上有る場合												
		A		B		C		D		E		合計
	売上	20		40		60		80		100		300
	非課税売上	80		160		240		320		400		1,200
	課税売上割合	20%		20%		20%		20%		20%		100%
	仕入	0		101.6		203.2		304.8		406.4		1,016
	利益	100		98.4		96.8		95.2		93.6		484
	売上税額	2		4		6		8		10		30
	仕入税額	0		0.4		0.8		1.2		1.6		4
	差引消費税	2		3.6		5.2		6.8		8.4		26

2. 「デジタル方式」による税の連鎖の考え方

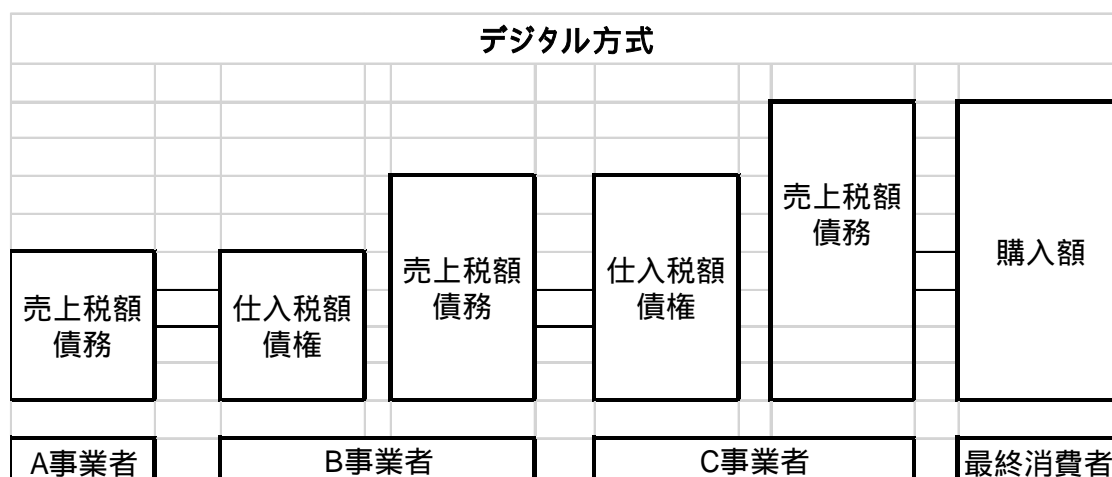
(1) 「デジタル方式」による税の連鎖

「帳簿及び請求書等保存方式」あるいは「インボイス方式」に対して、「デジタル方式」は、電子情報を基に電子的な税務処理を行うことにより、税額確定を取引時点で早期に行うことを可能とする方式である。「デジタル方式」では、課税事業者対課税事業者間取引(B to B)において、仕入れた時点で即時に仕入税額控除が、売上の時点で即時に売上税額が、確定する。その仕入れに対応する当社の売上げが確定していなくても、仕入先の取引相手の売上と対応させて仕入税額の控除が可能となる。

図表 6 - 6 では、「デジタル方式」の簡単なフローを示している。この図ではまず、原始産業を営む A 課税事業者が、B 課税事業者へ課税対象売上を行ったと仮定する。この時、

A 課税事業者には、売上げに対する税額が発生して、その税額は、国に対しての租税債務が発生・確定したということになる。一方で、B 課税事業者は、課税対象仕入を行う。A 課税事業者の売上税額と同時に、仕入税額が発生・確定する。「デジタル方式」では、このように、販売側の売上税額と仕入側の仕入税額が対になり、即座に発生・確定することが特徴である。

圖表 6 - 6



図表 6 - 6 で、B 課税事業者が、C 課税事業者に課税対象売上を行ったと仮定する。この時、B 課税業者には、売上げに対する税額が発生して、その税額は、国に対しての租税債務が発生・確定したということになる。一方で、C 課税事業者は、課税対象仕入を行う。この時、B 課税事業者の売上税額と同時に、C 課税事業者には仕入税額が発生・確定する。さらに、C 課税事業者は、最終消費者に課税対象売上を行ったと仮定する。この時、C 課税事業者には売上げに対する税額が発生して、その税額は、国に対しての租税債務が発生・確定したということになる。一方で、最終消費者は、税額込みで購入する。最終消費者は、転嫁されて購入に係る税額を負担することになる。なお、C 課税事業者の売上税額と最終消費者の転嫁による税負担は、同時に発生・確定する。

つまり、自社の仕入税額と仕入先の売上税額についての税額確定を、同時に行うことを可能とする点に特徴がある。では、なぜ、「デジタル方式」が提案されるかであるが、「デジタル方式」は、「税の累積に対する中立性の原則」を最も忠実に維持できる方式であるからである。一方、OECD の VAT/GST ガイドラインにおける、租税原則によると、中立性

については、次の通り説明されている⁵⁹⁹。

「国内取引において、税の中立性は基本的に多段階の支払いシステムによって構築される。各事業はその供給者に対して付加価値税を支払い、顧客から付加価値税を受け取る。

「適切な」税額が税務当局に確実に送金されるように、各事業で発生した課税売上に対する付加価値税（売上税額）は課税仕入に対する付加価値税（仕入税額）と相殺され、結果的にこれらの２つの正味額又は残高を支払う責任がある。それは、最終的にビジネスを通じて最終消費者に転嫁して課税するためである。したがって、サプライチェーンの各段階で、サプライチェーンの仲介者ではなく、最終的な消費者に転嫁して課税されるように、供給者は課税仕入に対する付加価値税（仕入税額）の控除の完全な権利を有することが重要である」。この説明の中で、最終消費者に転嫁するため、多段階における取引段階では、課税事業者は完全に付加価値税を転嫁する必要があることが述べられている。その場合、課税仕入に対する付加価値税の控除の権利ではなく、確定した税額であれば、より確実、強固に転嫁が行われることになる。

ところが、より強固な中立性の原則を維持して、転嫁を確実なものにするためには、課税仕入に対する付加価値税額が、控除の権利を取得するだけでなく、取引段階で、仕入に対する付加価値税額が確定していることが望ましい。そのために考えられる方式が。

「デジタル方式」である。「デジタル方式」では、電子技術を用いて、取引時点で、売上者の売上税額と仕入者の仕入税額を確定させることが可能となる。そうすることにより、サプライチェーンの各段階で、確実に税額を転嫁して、引き継ぐことが可能となる。

つまり、それは、電子的な税務処理によって、「電子証憑」と「電子帳簿」を基に売上税額と仕入税額についての税額算定がなされ、しかも、一課税事業者内における売上税額と仕入税額がそれぞれ切り離されて個別に確定することを可能とする。そして、一課税事業者内における売上税額と仕入税額を個別に分離、独立、確定させて処理していくことが、構造上可能となる。売上税額・仕入税額ともに、課税期間終了後ではなく、取引時点で税額がそれぞれ個別に確定することが可能となる。

つまり、「デジタル方式」においては、課税期間の終了を待たずに、取引時点で売上税額及び仕入税額が確定して、国・地方公共団体に対する確定租税債権・債務として成立することになる。「デジタル方式」による仕入税額は、「インボイス方式」や「帳簿及び請求書

⁵⁹⁹ OECD, *supra* note 467, p. 15.

等保存方式」のような「控除」形式を取らず、取引時点で税額が確定して、国・地方公共団体に対する確定租税債権としての意味を持つ。このように、取引時点で、売上税額・仕入税額が個別に確定することができるのは、一連の電子データ化された有機的關係書類をもとに、売上税額・仕入税額を確定させることが可能となるためである。この制度は、電子技術の進歩によって可能となった。

一課税事業者の内側から見ると「売上税額」と「仕入税額」は、取引時点で、それぞれ個別に切り離されて認識された上で、税額が確定する。「売上税額」と「仕入税額」が、原則として、各々の取引時点で確定することになるため、その時点で、国・地方公共団体に対する確定した租税債権・債務になる。具体的には、課税事業者対課税事業者間取引(B to B)において、売上側の課税事業者が、電子インボイスを交付した時点で、仕入側の課税事業者は、その電子インボイスを受取り、帳簿に記入した時点で、税額を確定させるものである。また、課税事業者対最終消費者(B to C)の場合は、販売時点で税額が確定する。「デジタル方式」は、「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」とは異なり、デジタル化された電子データを基に、消費税の計算を行う方式である。これは、来るべき将来の消費税の電子化にマッチするものである。

いわゆる EU などで提唱されている Digital VAT (以下「D-VAT」という。)との大きな違いは、D-VAT が、従来の EU における第 6 次指令の枠組みの中で、効率的に付加価値税を運用していくために、電子化を果たしていこうとするものである。具体的には、課税事業者に対する取引や証憑などの電子化の要請、付加価値税の還付を電子的に行うこと、などについて提唱している⁶⁰⁰。これに対して、「デジタル方式」は、電子化して効率的な運用を目指すことには変わりがないが、制度全体について、一連の体系的な「電子証憑」や「電子帳簿」の活用により、取引時点で売上税額及び仕入税額を確定させるという点で大きく異なる。

(2) 非課税売上がない場合を想定した「デジタル方式」

まず、課税事業者が、100%付加価値税を負担せず、転嫁をしていくケースを考えてみる。この場合、100%転嫁が前提となる。

ここでは、税抜処理を原則とし、税率は 10%、非課税売上などはないと仮定している。

⁶⁰⁰ Richard Thompson Ainsworth, “The Digital VAT (D-VAT)”, *Virginia Tax Review*, Vol. 25, No. 3, pp. 920-926 (2016).

まず、図表 6 - 7 において、原始産業を営む A 課税事業者において、売上げが 100 発生し、それに対する税額は、売上高の 10%である 10 と仮定する。この 10 は、デジタル化されたデータを基に取引時点で確定して、即座に租税債務となる。同時に、取引相手である製造業 1 の B 課税事業者は、A 課税事業者から 100 で仕入れて、取引時点で仕入税額の 10 のが確定して直ちに租税債権となる。さらに、課税事業者 B は、課税事業者 C に 200 で販売する。この時、課税事業者 B の売上げに対する売上税額は 20 であり、取引時点で、租税債務として確定する。同時に、取引相手である製造業 2 の課税事業者 C は、仕入税額 20 が確定して、直ちに租税債権となる。

図表 6 - 7 デジタル方式による取引チェーン

デジタル方式										
原始産業		製造業1		製造業2		卸売業		小売業	最終消費者	
A	100	B	200	C	300	D	400	E	500	F
	10		20		30		40		50	
売上税額10		仕入税額10								
		売上税額20		仕入税額20						
				売上税額30		仕入税額30				
						売上税額40		仕入税額40		
								売上税額50		

次に、課税事業者 C は、卸売業者の課税事業者 D に 300 で販売する。この時、課税事業者 C は、売上税額 30 が租税債務として確定する。同時に、課税事業者 D は、仕入税額 30 が租税債権として確定する。

そして、課税事業者 D は、小売業者 E に 400 で販売する。このとき、課税事業者 D は、売上税額 40 が租税債務として確定する。同時に、課税事業者 E は、仕入税額 40 が租税債権として確定する。

最後に、課税事業者 E は、最終消費者である F に 500 で販売する。この時税額は 50 であり、販売時点で税額が確定して、課税事業者 E の租税債務となる。このように、デジタル方式では、B to B 取引点における税額については、完全に転嫁がなされ、各取引段階で、税額のチェーンが繋がれ、最後に、B to C 段階で、100%最終消費者に転嫁されることとなる。

(3) 課税事業者に非課税売上有る場合のデジタル方式 1.

次のケースでは、事業の中間段階で、非課税売上が発生するケースを想定する。本事例では、課税事業者間取引(B to B)の場合には Bb、非課税売上有る課税事業者間取引の場合は Cb で、最終消費者は Cc で現す。

イ．事例 1 非課税売上・非課税仕入がないケース

図表 6 - 8 の事例 1 は、最終消費者に対する販売まで、取引の各段階において非課税売上・非課税仕入がなく、最終消費者である Cc に対して、それまでの税額の全額転嫁が行われるケースである。100%、取引のチェーンが、最終消費者 Cc に転嫁される事例である。税率は 10%と仮定する。Bb1 は原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、課税売上 100 のみ発生することとする。この時、課税売上 100 に対する税額は 10 である。この取引は、Bb1 と Bb2 との間で行われるため、Bb2 では、課税仕入 100 とそれに対する税額 10 が発生する。この Bb1 の課税売上と Bb2 の課税仕入は、電子証憑により瞬時に確定する。次に、Bb2 と Bb3 の間で取引が行われ、Bb2 の課税売上 200 と、それに対する税額 20 が取引時点で確定することとする。この取引の相手方である Bb3 の側では、課税仕入 200 とそれに対する税額 20 が確定する。この Bb2 の課税売上と Bb3 の課税仕入は電子証憑により瞬時に確定する。最後に、Bb3 は、最終消費者に税込 330 で販売する。この時、Bb3 の課税売上は 300 であり、30 は税額である。最終消費者は、最終的に 30 の税額を転嫁されることとなり、合計 330 の支払を行う。Bb3 と最終消費者との取引による税額は、取引時点で瞬時に確定する。最終的には、最終消費者は、それまでの取引のチェーンで確定してきた税額である Bb1 と Bb2 の税額 10 と Bb2 と Bb3 の取引による税額 20 が最終的に転嫁される。結果として、最終消費者である Cc は、30 の税額を負担することになる。

図表 6 - 8 デジタル方式の場合

非課税売上有る場合										
事例1	売上		仕入	売上	仕入	売上	購入			
取引価格	100		100	200	200	300	330			
	Bb1	to	Bb2	to	Bb3	to	Cc			
租税債権・債務	10		-10	20	-20	30	転嫁			
事例2	非課税 売上		非課税 仕入	売上	仕入	売上	購入			
取引価格	100		100	200	200	300	330			
	Cb1	to	Bb2	to	Bb3	to	Cc			
租税債権・債務	非課税		非課税	20	-20	30	転嫁			
事例3	売上		仕入	非課税 売上	非課税 仕入	売上	購入			
取引価格	100		100	200	200	300	330			
	Bb1	to	Cb2	to	Bb3	to	Cc			
租税債権・債務	10		-10	非課税	非課税	30	転嫁			
事例4	売上		仕入	売上	仕入	* 非課税最 終消費者 売上	購入			
取引価格	100		100	200	200	300	300			
	Bb1	to	Bb2	to	Cb3	to	Cc			
租税債権・債務	10		-10	20	-20	非課税	非課税			

ロ．事例2 非課税取引が課税事業者間取引の原始産業で発生するケース

事例2は、原始産業で、非課税取引が発生するケースである。前提条件は、前事例と同じである。Cb1は原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、また、売上げは非課税売上であることから、税額は発生しない。この取引は、Bb2との間で行われるため、Bb2では、非課税仕入れ100となる。これに対する税額は非課税仕入れなので発生しない。このCb1の非課税売上とBb2の非課税仕入は、電子証憑により瞬時に確定する。

次に、Bb2では、課税売上200を行うと想定する。この課税売上に対する税額は20であり、税額は、取引時点で瞬時に確定する。これに対して、Bb3では、課税仕入200とそれに対する税額20が取引時点で確定する。このBb2の課税売上とBb3の課税仕入は、電子証憑により瞬時に確定する。最後に、Bb3は、最終消費者に税込330で販売する。この時、Bb3の課税売上は300であり、30は税額である。最終消費者は、最終的に30の税額を転嫁されることとなる。

ハ．事例3 非課税取引が課税事業者間取引の中間産業段階 Cb2 で発生するケース

事例3は、課税事業者間取引が行われることを想定する。そうして、中間業者Cb2に、

非課税取引が発生するケースである。税率は、10%と仮定する。Bb1 は、原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、課税売上 100 のみ発生する。この時、課税売上 100 に対する税額は 10 である。この取引は、Cb2 との間で行われるため、Cb2 では、課税仕入 100 とそれに対する税額 10 が発生する。この Bb1 の課税売上と Cb2 の課税仕入は、電子証憑により瞬時に確定する。

次に、Cb2 では、非課税売上 200 を行うと想定する。この課税売上に対する税額は、発生しない。これに対して、Bb3 では、非課税仕入 200 に対しての税額は発生しない。この Cb2 の課税売上と Bb3 の課税仕入は、電子証憑により瞬時に確定する。最後に、Bb3 は、最終消費者に税込 330 で販売する。この時、Bb3 の課税売上は 300 であり、30 は税額である。最終消費者は、最終的に 30 の税額を転嫁されることとなる。

二．事例 4 最終消費段階である小売業者 Cb3(B to C)で非課税売上が発生するケース

事例 4 は、最終消費段階である小売段階で、最終消費者に対する販売に対して非課税売上げが発生するケースである。税率は、10%と仮定する。Bb1 は、原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、課税売上 100 のみ発生する。この時、課税売上 100 に対する税額は、10 である。この取引は、Bb2 との間で行われるため、Bb2 では、課税仕入れ 100 とそれに対する税額 10 が発生する。この Bb1 の課税売上と Bb2 の課税仕入は、電子証憑により瞬時に確定する。

次に、Bb2 では課税売上 200 を行うと想定する。この課税売上に対する税額は、20 である。これに対して、Cb3 では、課税仕入 200 とそれに対する税額 20 が確定する。この Bb2 の課税売上と Cb3 の課税仕入れは、電子証憑により瞬時に確定する。最後に、Cb3 は、最終消費者に非課税売上として 300 で販売する。この時、Cb3 の非課税売上は 300 であり、税額は発生しない。したがって、最終消費者は、非課税取引のため消費税を負担することはない。

図表 6 - 9 仕入税額控除方式とデジタル方式の比較

非課税売上がある場合										
	売上		仕入	売上	仕入	売上	購入			
デジタル方式事例1	100		100	200	200	300	330			
	Bb1	to	Bb2		Bb3		Cc			
租税債権・債務	10		-10	20	-20	30	転嫁			
仕入税額控除方式事例1	100		100	200	200	300	330			
	Bb1	to	Bb2		Bb3		Cc			
租税債権・債務	10		-10	20	-20	30	転嫁			
	非課税売上		非課税仕入	売上	仕入	売上	購入			
デジタル方式事例2	100		100	200	200	300	330			
	Cb1	to	Bb2		Bb3		Cc			
租税債権・債務	非課税		非課税	20	-20	30	転嫁			
仕入税額控除方式事例2	100		100	200	200	300	330			
	Cb1	to	Bb2		Bb3		Cc			
租税債権・債務	非課税		非課税	20	-20	30	転嫁			
	売上		仕入	非課税売上	非課税仕入	売上	購入			
デジタル方式事例3	100		100	200	200	300	330			
	Bb1	to	Cb2		Bb3		Cc			
租税債権・債務	10		-10	非課税	非課税	30	転嫁			
仕入税額控除方式事例3	100		110	200	200	300	330			
	Bb1	to	Cb2		Bb3		Cc			
租税債権・債務	10		0	非課税	非課税	30	転嫁			
	売上		仕入	売上	仕入	非課税最終消費者	購入			
デジタル方式事例4	100		100	200	200	300	300			
	Bb1	to	Bb2		Cb3		Cc			
租税債権・債務	10		-10	20	-20	非課税	非課税			
仕入税額控除方式事例4	100		100	200	220	300	300			
	Bb1	to	Bb2		Cb3		Cc			
租税債権・債務	10		-10	20	0	非課税	非課税			

(4) 非課税取引がある場合の「デジタル方式」と仕入税額控除方式の相違点

イ．事例1 非課税売上・非課税仕入がないケース

図表 6 - 9 は、比較を行い易いように、「デジタル方式」と「仕入税額控除方式」の違いを表したものである。「デジタル方式」の部分については、既に図表 6 - 8 で述べているので、説明は省略する。「仕入税額控除方式」の事例 1 は、最終消費者に対する販売まで、取引の各段階において非課税売上・非課税仕入がなく、最終消費者である Cc に対して、そ

れまでの税額の全額転嫁が行われるケースである。前事例と同条件は全て同じであると仮定する。この場合、非課税売上・非課税仕入がなければ、「デジタル方式」も「仕入税額控除方式」も税収は同じである。最終的に、最終消費者である Cc が、30 の税を負担することになる。

ロ．事例 2 非課税取引が課税事業者間取引の原始産業で発生するケース

仕入税額控除方式の図表 6 - 9 の事例 2 は、原始産業で、非課税取引が発生するケースである。前提条件は、前事例と同じである。Cb1 は、原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、また、売上げは非課税売上であることから、税額は発生しない。この取引は、Bb2 との間で行われるため、Bb2 では、非課税仕入 100 となる。これに対する税額は、非課税仕入なので発生しない。

次に、Bb2 では、課税売上 200 を行うと想定する。この課税売上に対する税額 20 である。これに対して、Bb3 では課税仕入 200 とそれに対する税額 20 となる。最後に、Bb3 は、最終消費者に税込 330 で販売する。この時、Bb3 の課税売上は 300 であり、30 は税額である。最終消費者は、最終的に 30 の税額を転嫁されることとなる。この場合も、デジタル方式との間に差異はない。

ハ．事例 3 非課税取引が課税事業者間取引の中間産業段階 Cb2 で発生するケース

仕入税額控除方式の図表 6 - 9 の事例 3 は、中間業者 Cb2 で、非課税取引が発生するケースである。

Bb1 は、課税仕入はないと想定し、課税売上 100 のみ発生する。この時、課税売上 100 に対する税額は 10 である。この取引は、Cb2 との間で行われるため、Cb2 では、非課税売上げが 200 のみで 100% であり、仕入税額控除はできないこととなる。このため、Bb1 で発生した 10 の税額は、Cb2 で控除を行えず、Cb2 では、110 が原価を構成することになる。つまり、税額 10 について、仕入税額控除が行えないため原価になってしまうことから、税額の転嫁の観点からすると、仕入税額控除ができない 10 の分だけカスケードが発生してしまう。この点が、「デジタル方式」との大きな違いである。これに対して、Bb3 では、非課税仕入 200 に対する税額は発生しない。最後に、Bb3 は、最終消費者に税込 330 で販売する。この時、Bb3 の課税売上は 300 であり、30 は税額である。最終消費者は、最終的に、30 の税額が転嫁されることとなる。

二．事例 4 最終消費段階である小売業者 Cb3(BtoC)で非課税売上が発生するケース

仕入税額控除方式の図表 6 - 9 の事例 4 は、最終消費段階である小売段階で、最終消費者に対する販売に対して、非課税売上が発生するケースである。Bb1 は、原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、課税売上 100 のみ発生する。この時、課税売上 100 に対する税額は、10 である。この取引は、Bb2 との間で行われるため、Bb2 では、課税仕入 100 とそれに対する税額 10 が発生する。

次に、Bb2 では、課税売上 200 を行うと想定する。この課税売上に対する税額は、20 である。これに対して、Cb3 では、非課税売上が 100% のため、課税仕入 220 となり、仕入税額控除は行えないため、220 が原価となる。この時、「デジタル方式」では、200 の原価であるのに対して、20 原価が大きくなってしまう。この点が、「デジタル方式」と大きく異なる点である。最後に、Cb3 は、最終消費者に非課税売上として 300 で販売する。この時、Cb3 の非課税売上は 300 であり、税額は発生しない。この時、「デジタル方式」と同じように、最終消費者は、非課税取引のため、消費税を負担することはない。

(5) 課税売上と非課税売上が混在するケース 2

イ．事例 1 非課税売上・非課税仕入がないケース

次に、デジタル方式で、課税売上と非課税売上が混在するケースについて考えてみる。図表 6 - 10 の事例 1 は、最終消費者まで、非課税売上・非課税仕入がなく、最終消費者である Cc まで転嫁が行われるケースである。税率は、10% と仮定する。Bb1 は、原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、課税売上 1 が 10、課税売上 2 が 50 発生する。この時、課税売上 1 に対する税額は 5 である。また、課税売上 2 に対する税額も 5 となる。これらの取引は Bb2 との間で行われるため、Bb2 では、課税仕入 1 の 50 とそれに対する税額 5 が発生する。また、課税仕入 2 の 50 とそれに対する税額は、5 が発生する。この Bb1 の課税売上 1・2 と Bb2 の課税仕入 1・2 は、電子証憑により瞬時に確定する。

次に、Bb2 の課税売上 3 の 100 と、それに対する税額 10 が確定する。また、課税売上 4 の 100 と、それに対する税額 10 が確定する。これに対して、Bb3 では、課税仕入 3 の段階における課税仕入 100 と、それに対する税額 10 が確定する。さらに、課税仕入 4 の課税仕入 100 と、それに対する税額 10 が確定する。この Bb2 の課税売上 3・4 と Bb3 の課税仕入 3・4 は、電子証憑により瞬時に確定する。

最後に、Bb3 は、最終消費者 Cc に、税込売上 165 で販売する。この時、Bb3 の課税売上 5 は課税売上 150 であり、税額は 15 である。また、同じく課税売上 6 は課税売上げ 150 であり、税額は 15 である。最終消費者は、最終的に $15 + 15 = 30$ の税額が転嫁されることとなる。

ロ．事例 2 非課税取引が原始産業で発生するケース

事例 2 は、原始産業で、一部に非課税取引が発生するケースである。税率は、10%と仮定する。Cb1 は、原始産業を想定するため、仕入れはないと想定し、売上げのみ発生するものとする。この時、Cb1 業者では、非課税売上 1 と課税売上 2 が発生すると仮定する。この時、非課税売上 1 の段階における売上 50 は、非課税取引なので税額が発生しない。一方、課税売上 2 は課税売上であるため、売上高 50 とそれに対する税額 5 が発生する。この取引は、Cb1 と Bb2 との間で行われるため、Bb2 では、非課税仕入 1 は 50 となる。これに対する税額は発生しない。また、課税売上 2 に対する課税仕入 50 に対する税額は、5 である。この Cb1 の非課税売上 1 と Bb2 の非課税仕入 1、及び Cb1 の課税売上 1 と Bb2 の課税仕入 1 は、電子証憑により瞬時に確定する。

さらに、Bb2 は、Bb3 と取引を行う。この時、Bb2 の売上げ 3 の 100 と売上げ 4 の 100 の取引は課税取引と想定し、それぞれ売上げ 3 には税額 10 と、売上げ 4 には税額 10 が発生する。これに対して Bb3 側では、仕入れ 3 の 100 と仕入れ 4 の 100 の課税仕入が行われる。この時、それぞれ、仕入れ 3 では、10 の課税仕入と仕入れ 4 では 10 の課税仕入が発生する。

この Bb2 の課税売上 3 と Bb3 の課税仕入 3、Bb2 の課税売上 4 と Bb3 の課税仕入 4 は、電子証憑により、瞬時に税額が確定する。

最後に、Bb3 は、最終消費者 Cc に対して、課税取引の販売を行うものとする。この時、Bb3 は売上げ 5 の 150 と売上げ 6 の 150 の販売をそれぞれ行い、売上げ 5 に対する税額 15、売上げ 6 に対する税額 15 が発生するものとする。最終消費者 Cc は、購入 5 に対して 165 の代価と購入 6 に対して 165 の代価を支払うものとする。最終消費者は、最終的にそれぞれ、15 の税額の合計 30 が取引税額として転嫁され、支払うこととなる。Bb3 の売上げ 5 と売上げ 6 と最終消費者 Cc の購入 5 と購入 6 は、電子証憑により、瞬時に税額が確定することとなる。

図表 6 - 1 0 デジタル方式の非課税売上と課税売上が混在するケース

非課税売上と課税売上が混在する場合																			
事例1		売上1	売上2		仕入1	仕入2		売上3	売上4		仕入3	仕入4		売上5	売上6		購入5	購入6	
取引価格	Bb1	50	50	to	50	50	Bb2	100	100	to	100	100	Bb3	150	150	to	165	165	Cc
租税債権・債務		5	5			-5		-5			10	10			-10		-10		
事例2		非課税 売上1	売上2		非課税 仕入1	仕入2		売上3	売上4		仕入3	仕入4		売上5	売上6		購入5	購入6	
取引価格	Cb1	50	50	to	50	50	Bb2	100	100	to	100	100	Bb3	150	150	to	165	165	Cc
租税債権・債務		非課税	5			非課税		-5			10	10			-10		-10		
事例3		売上1	売上2		仕入1	仕入2		非課税 売上3	売上4		非課税 仕入3	仕入4		売上5	売上6		購入5	購入6	
取引価格	Bb1	50	50	to	50	50	Cb2	100	100	to	100	100	Bb3	150	150	to	165	165	Cc
租税債権・債務		5	5			-5		-5			非課税	10			非課税		-10		
														*					
事例4		売上1	売上2		仕入1	仕入2		売上3	売上4		仕入3	仕入4		非課税最 終消費者 売上5	売上6		購入5	購入6	
取引価格	Bb1	50	50	to	50	50	Bb2	100	100	to	100	100	Cb3	150	150	to	150	165	Cc
租税債権・債務		5	5			-5		-5			10	10			-10		-10		

八．事例 3 非課税取引が中間産業 Cb2 で発生するケース

次に、事例 3 は、取引の中間段階（卸売業など）で、課税事業者間取引を行うことを想定する。この事例 3 では、課税事業者間取引で、Cb2 と Bb3 で一部に非課税取引が発生するケースである。税率は、10%と仮定する。まず、Bb1 は Cb2 と取引を行う。この時、Bb1 では、非課税取引は行われない。すなわち、Bb1 の売上げ 1 の 50 と売上げ 2 の 50 の取引は、課税取引と想定し、それぞれ、売上げ 1 には税額 5 と売上げ 2 には税額 5 が発生する。これに対して Cb2 側では、仕入れ 1 の 50 と仕入れ 2 の 50 の課税仕入が行われる。双方とも、課税仕入と仮定する。この時、Cb2 では、それぞれ、仕入れ 1 における 50 の課税仕入と仕入れ 2 における 50 の課税仕入が発生して確定する。この Bb1 の課税売上 1 と Cb2 の課税仕入 1、Bb1 の課税売上 2 と Cb2 の課税仕入 2 は、電子証憑により、瞬時に税額が確定することとなる。

Cb2 は、中間段階の卸売業者などを想定して、非課税売上 3 と課税売上 4 が混在して発生すると仮定する。この時、非課税売上 3 の売上 100 は非課税取引なので税額が発生しない。一方、課税売上 4 は、課税売上であるため、売上高 100 とそれに対する税額 10 が発生する。この取引は、事業者である Cb2 と Bb3 との間で行われるため、仕入れを行う側である Bb3 では、非課税仕入 3 と課税仕入 4 が混在して発生することとなる。非課税仕入 3 は、100 となる。これに対する税額は、発生しない。また、課税売上 4 に対する課税仕入 100 に対する税額は、10 となる。この Cb2 の非課税売上 3 と Bb3 の非課税仕入 3、及び Cb2 の課税売上 4 と Bb3 の課税仕入 4 は、電子証憑により、税額が瞬時に確定する。

最後に、Bb3 は、最終消費者 Cc に対して、課税取引の販売を行うものとする。この時、Bb3 は、売上げ 5 の 150 と売上げ 6 の 150 の販売をそれぞれ行い、双方とも課税対象取引と想定する。この時、売上げ 5 に対する税額 15、売上げ 6 に対する税額 15 が発生するものとする。最終消費者 Cc は、購入 5 に対して、165 の代価と購入 6 に対して 165 の代価を支払う。最終消費者は、最終的に、購入 5 と購入 6 で、それぞれ 15 の税額が転嫁され、合計 30(= 15+15)の税額を転嫁されて支払うこととなる。この時、Bb3 の課税売上 5 と課税売上 6 と Cc の購入 5 と購入 6 は、電子証憑により、瞬時に税額が確定することとなる。

二．事例 4 小売段階 Cb3 (B to C) で非課税売上が発生するケース

事例 4 は、小売段階である Cb3 で最終消費者に対する販売の時に、非課税売上 5 と課税対象取引の売上げ 6 が発生するケースを想定する。税率は、10%と仮定する。Bb1 は、原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、課税売上 1 が 50、課税売上 2 が 50 発生する。この時、課税売上 1 に対する税額は、5 である。また、課税売上 2 に対する税額も、5 となる。これらの取引は、Bb2 との間で行われるため、Bb2 では、課税仕入 1 の 50 とそれに対する税額 5 が発生する。また、課税仕入 2 の 50 とそれに対する税額は 5 が発生する。この Bb1 の課税売上 1・2 と Bb2 の課税仕入 1・2 は、電子証憑により、瞬時に確定する。

次に、Bb2 の課税売上 3 の 100 と、それに対する税額 10 が確定する。また、課税売上 4 の 100 と、それに対する税額 10 が確定する。これに対して、Bb3 では、課税仕入 3 の課税仕入れ 100 と、それに対する税額 10 が確定する。さらに、課税仕入 4 の課税仕入 100 と、それに対する税額 10 が確定する。この Bb2 の課税売上 3・4 と Bb3 の課税仕入 3・4

は、電子証憑により瞬時に確定する。

Cb3 は、小売業者で、最終消費者に販売することを想定するため、非課税売上 5 の 150 と課税売上 6 の 150 が混在して発生すると仮定する。この時、非課税売上 5 の 150 には税額が発生せず、課税売上 6 の課税売上 150 に対する税額は 15 となる。この取引は、Cc との間で行われるため、Cc では、非課税売上 5 に対応する購入 5 により 150 が支払われる。この時、購入 5 は非課税なので、税額は発生しない。一方、購入 6 は、課税対象取引なので、150 に対する税額 15 を合わせて 165 の支払を行う。この時、Cb3 の売上げ 5 と売上げ 6、最終消費者 Cc の購入 5 と購入 6 は、電子証憑により、瞬時に税額が確定することとなる。

第 2 款 Real Time VAT(RTvat)方式との相違点

本款では、Real Time VAT (以下「RTvat」という。) 方式と「デジタル方式」との相違点について述べる。

1 . RTvat の概要

RTvat は、2009 年 12 月 5 日に、EU のクリス ウィリアムス(Chris Williams) によって提唱された方式である⁶⁰¹。さらに、EU の欧州委員会(European Commission)が、2010 年 12 月 1 日に公表した「グリーンペーパー」の中で、RTvat の理念が、報告されている⁶⁰²。このグリーンペーパーは、EU の経済財政的な危機を打開する方策を提言したも

⁶⁰¹ Chris Williams, “RTvat: Outline of proposed real-time VAT collection system to increase efficiency of collection, maximize revenue, minimize fraud and reduce administrative burden on business”, Dec 5, 2009.

<http://rtvat.blogspot.jp/2009/12/european-commission-focuses-on-real.html>. (last visited 31 August 2018).

⁶⁰² グリーンペーパーは、EU における付加価値税の抱える現在の問題点を整理して掲げている。その中の一つに RTVAT の問題について提議されている。この問題点を 7 項目掲げて整理している。その 7 項目とは次の通りである。 EU 域内取引における課税方式をどうすべきか。

付加価値税制度における中立性を改善するためにはどのようにすべきであるか。 立方プロセスを改善するためにはどうするか。 不要な事務負担(レッドテープ) を削減するためにはどうすべきか。 その他、簡素化措置をどのようにすべきか。 VAT 遁脱(VAT fraud)に対抗するために、より強靱な VAT 制度を構築するにはどうするか。 効率的で近代的な執行を実現するためにどうすべきか。

Eropian Commission, “Green Paper”, (COM (2010), 695).

https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/green-paper-future-vat-towards-a-simpler-more-robust-efficient-vat-system_en, 2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

Eropian Commission, “Commission Working Document Accompanying Document to the

のとして、付加価値税の今後の改革の方向性を示しているものである⁶⁰³。さらに、これを受けて、具体的な RTvat の施策が、クリス ウィリアムスによって、2011 年 5 月 27 日に報告された⁶⁰⁴。

RTvat は、取引による支払いごとに、リアルタイムに、クレジットカードや金融機関の利用により、徴税をリアルタイムに行うシステムである。基本的には、クレジットカードや金融取引情報により、日々の情報を収集することを基本的なコンセプトとする。クレジット会社は、毎日、セントラルサーバーから各提携銀行に対して、取引情報を提供する。その情報を元にして、各銀行は、各人の口座より引き落としを行う。RTvat のモデルによる付加価値税の徴収システムによると、EU 加盟国 27 カ国のそれぞれ独立した各国政府のサーバーから、EU の中央サーバーにリンクしている。このサーバーにより、付加価値税を管理しようとするものである。これによって、政府の行政コストや徴収漏れを減少させることができるとしている⁶⁰⁵。

RTvat が考えられたことの理由として、EU 各国における全税目に占める付加価値税の割合が 21.4%を占めており、税収として高額であること、付加価値税の遁脱による税収の喪失が、付加価値税収入の約 12%と推定されることから見逃せない状況になってきていること、などが挙げられる⁶⁰⁶。なぜ付加価値税の遁脱が起きるかという、付加価値税は個々の取引から申告までに相当の時間を要するためである。金融システムは、近年、リアルタ

Green Paper on the future of VAT towards a simpler robust and efficient VAT system”, (SEC (2010) 1455 final).

https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/green-paper-future-vat-towards-a-simpler-more-robust-efficient-vat-system_en, 2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

European Commission, “Study on the feasibility of alternative methods for improving and simplifying the collection of VAT through the means of modern technologies and/or financial intermediaries”, EU Executive Summary.

https://ec.europa.eu/taxation_customs/consultations-get-involved/tax-consultations/green-paper-future-vat-towards-a-simpler-more-robust-efficient-vat-system_en、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

沼田博幸「EU における VAT の最近の動向について-グリーンペーパーが提起する課題と我が国への含意-」租税研究 749 号 278 - 320 頁 (2012)。沼田博幸「EU VAT における原産地課税課から仕向地課税への転換について 欧州委員会が発表したコミュニケの紹介を中心として」租税研究 759 号 174 - 175 頁 (2013)。

⁶⁰³ 普家弘之「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察」税務大学校論叢 77 号 337 - 351 頁 (2013)。

⁶⁰⁴ Chris Williams, “RT vat : Response to European Commission’s Green Paper on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system”, *RT VAT Ltd*, pp.1-14 (2011).

⁶⁰⁵ Chris Williams, *supra* note 601, p. 6.

⁶⁰⁶ 沼田博幸・前掲注 602) 280 頁。

イムで処理されるのに対して、付加価値税のシステムは、一定期間後にバッチ処理されるため、数ヶ月時間が必要となる。このように、課税庁が、税の遁脱を認識して行動するまでに相当の期間を要することから、この時間差を利用して、税の遁脱が図られることとなるのである⁶⁰⁷。

また、申告を行う事業者側でも、事業者自身の付加価値税申告のための事務負担が激増していることが挙げられる⁶⁰⁸。この点は、企業の競争力を削ぐ要因となってしまうことから、早急に対応が求められるところである。

そこで、財又はサービスの購入者から販売者への代金決済の際に併せて承認された付加価値税の徴税をリアルタイムに行うこと、来たるべき EU 単一市場形成のため、EU 加盟国内取引のすべてについて付加価値税の域内課税を行うことの 2 つを目的として RTvat が提案された⁶⁰⁹。RTvat は、リアルタイムに徴税を行うことを理念として立脚したシステムであり、そのコンセプトは、公平な徴収システムを構築することである。RTvat は、非常にシンプルなシステムである。現在のシステムでは、事業者が、課税庁の代わりに付加価値税を収集し、付加価値税相当額は、その後の申告するまで事業者の手元に留保される。この点、RTvat では、システムやテクノロジーは新しいものを使用するのではなく、既存のシステムやテクノロジーを使用することを前提としているので、実行可能性は高い。なお、グリーンペーパーでは、次の 4 点のモデルを提案している⁶¹⁰。

顧客が銀行に対して、物品又はサービスの対価の支払いを、供給者への支払いと税務当局へ直接移転する付加価値税に分割するよう支持するモデル。

すべてのインボイスのデータをリアルタイムで、付加価値税の中央監視データベースに送付するモデル。

合意されたフォーマットに表示され予め定義された取引を、納税者が管理する VAT データ・ウェアハウスにアップロードし、そして直接に、あるいは通知を受けた後直ちに、税務当局がアクセスできるとするモデル。

納税者の VAT のコンプライアンスのプロセス及び内部統制を認証するモデル⁶¹¹。

⁶⁰⁷ Chris Williams, “The Real time VAT Project”. <http://www.rtvat.eu/rtvatdocs/VAT%20Financial%20Services%20conf%20-%20chris%20williams,%20RTvat.pdf>, 2017 年 11 月 19 日最終確認。

⁶⁰⁸ 沼田博幸・前掲注 602) 280 頁。

⁶⁰⁹ Chris Williams, *supra* note 601, p. 6.

⁶¹⁰ 沼田博幸・前掲注 602) 298-302 頁。

⁶¹¹ いずれのモデルも分離独立しており、しかも互いに相反するものではない。4 つすべてが実

RTvat は、これらのモデルを組み合わせ、一つの体系にすることにより、制度化していこうとするものである。

この RTvat の特徴は、次の 4 点である。取引ごとのリアルタイムで付加価値税を徴収する。取引ごとにリアルタイムで脱税の調査を行う。B to B、B to C、クロスボーダーの全ての取引に対して本体代金と付加価値税の分離支払いを行う。リアルタイムでの計算、申告、承認、支払について実行可能な範囲での履行を行う⁶¹²。

RTvat は、電子取引の世界では、最も効果的に機能する。また、現金取引にも適用されるが、データを一部コンバートしなければならないという手間が生じる。事業者は日々の取引による支払を行うと、同時に取引に関する業務を記録していかなければならないが、現金取引は、電子取引に比べて手間が掛る。特に、現金還付などの場合においては、特別の処理方法を考えなければ、迅速に行えない。このように、現金取引は手間がかかるため、電子処理による方法のほうが利便性が高い。そのため、電子処理を前提とした RTvat は、その施行に際して、簡単で迅速であるという潜在的利便性を大きく有している⁶¹³。以上のような理由により、RTvat が提唱されたのである。

RTvat については、リチャード アインスウォース教授(Richard T Ainsworth)が、次のように評価している。ミッシングトレーダーや他の税の連脱を防止する唯一の実行可能な解決方法が、RTvat である。正しい付加価値税システムのための安全なメカニズムであり、課税庁の徴税リスクを抑制するシステムである。RTvat は B to B 取引に共通に使われている銀行決済による基本原則を、B to C 取引に拡張して使用するものである。付加価値税の租税債務を具現化することにより、仕入税額控除を行うことを可能とすることによって、経済全体に良好な効果をもたらすこととなる。このように、リチャード アインスウォース教授は、RTvat を高く評価している⁶¹⁴。実際のところ、RTvat は、既存の制度を利用するため、コストや安全性といった面では高く評価できよう。しかし、EU 加盟国すべての国にセントラルサーバーを配置するため、実行可能性であるとか、各国間の情報交換などの面において、やや疑問が残る。この点については、デジタル方式との比較の後半で触れ

行可能であれば理想的なモデルとなるが、実務上の実行可能性を考えた場合には、細分化して関係各方面からの意見を聴取して、実行に移したいといった意向もあると思われる。

⁶¹² Chris Williams, *supra* note 601, P. 5.

⁶¹³ Chris Williams, *supra* note 601, P. 5.

⁶¹⁴ Richard Thompson Ainsworth, "VAT Fraud-Technological Solutions", *Boston University School of Law, Working Paper No.6-8* (2010).

Chris Williams, *supra* note 601, P. 5.

る。

2 . RTvat と「デジタル方式」との相違点

RTvat は、徴税をリアルタイムに行うためのシステムである。そのために、リアルタイムで、付加価値税の情報を、EU 加盟国 27 カ国の中央政府のサーバーに情報を集約して収集するということに、最大の特徴がある。ただし、RTvat は、従来の仕入税額控除方式を採用し、システムや技術は、既存のものを使うことを前提としている。

これに対して、「デジタル方式」は、徴税のためだけではなく、税額をも即時に確定させるシステムである。また、RTvat のような仕入税額控除をとらず、即時に、販売側と仕入側で税額を確定させるシステムである。「デジタル方式」も、RTvat も、電子技術を使うことを前提としているが、RTvat は、既存のシステムを前提に XML 方式を用いているのに対して、「デジタル方式」は、第 4 章で詳述するように、XBRL 方式によるシステムを前提として、XML 方式よりも標準化しやすい形式としている。また、RTvat は、27 カ国の中央政府のセントラルサーバーにすべての取引を集約することを前提としているが、「デジタル方式」では、リアルタイムで、取引当事者間で租税債権・債務関係が決まる。取引情報は、必ずしも中央政府にすべての情報が保存されていなくとも、ブロックチェーン技術により必要な情報だけ、あるいは、標準化されている情報だけを収集することができる。そして、課税庁は、これらの取引に異常が見つければ、調査を行う。ブロックチェーン技術は、取引当事者間でやりとりが行われる。このように「デジタル方式」では、申告情報の保存義務は、あくまでも取引当事者間で行われることが原則となる。

RTvat では、クレジット会社等を通じて、徴税を行うよう試みているが、クレジット会社や民間金融機関等に、多大な負担が掛かることになる。一民間会社であるクレジット会社が、この制度のためにコストをかけること自体が、自社の株主の同意を得られるか疑問である。

さらに、27 カ国（現在は 28 カ国）のセントラルサーバーの運用であるが、自国のみの情報管理であれば問題はないが、27 カ国あるセントラルサーバーの連携をどのように行うかは、容易なようではあるが、データの運用の仕方や保存方法や期間を巡って、問題が山積するであろうと予測される。

第 3 款 小売売上税と「デジタル方式」との相違点

本款では、「デジタル方式」と類似点の多い小売売上税の相違点について考察する。ここで議論する小売売上税は、小売業者が納税義務者となって、消費者の販売に対して課税を行い、消費者に転嫁して、小売業者が納税を行う方式である。具体的には、アメリカの一部の州で採用されているような小売売上税を想定する⁶¹⁵。

状況が整えば、小売売上税も、「デジタル方式」も、同じような効果をもたらすと考えられる。それは、「デジタル方式」も、取引の各段階で非課税項目がなく、すべての取引が、課税対象取引であれば、小売売上税と同様の結果をもたらすこととなる。この点については、次の図表 6 - 11 で説明できる。

事例 1 は、「デジタル方式」による付加価値税の事例である（図表 6 - 11 参照）。最終消費者に対する販売に至るまで取引の各段階において非課税売上・非課税仕入がなく、最終消費者である Cc に対して、それまでの税額の全額転嫁が行われるケースである。税率は、10%と仮定する。Bb1 は、原始産業を想定するため、課税仕入はないと想定し、課税売上げ 100 のみ発生することとする。この時、課税売上げ 100 に対する税額は、10 である。この取引は、Bb1 と Bb2 との間で行われるため、Bb2 では、課税仕入 100 とそれに対する税額 10 が発生する。この Bb1 の課税売上げと Bb2 の課税仕入は、電子証憑により瞬時に確定する。次に、Bb2 と Bb3 の間で取引が行われ、Bb2 の課税売上 200 とそれに対する税額 20 が取引時点で確定するとする。この取引の相手方である Bb3 の側では、課税仕入れ 200 とそれに対する税額 20 が確定する。この Bb2 の課税売上と Bb3 の課税仕入は、電子証憑により瞬時に税額が確定する。最後に、Bb3 は最終消費者に税込 330 で販売する。この時、Bb3 の課税売上げは 300 であり、30 は税額である。最終消費者は、最終的に 30 の税額を転嫁されることとなり、合計 330 の支払を行う。Bb3 と最終消費者との取引による税額は、取引時点で、瞬時に確定する。最終的には、最終消費者は、それまでの取引のチェーンで確定してきた税額である Bb1 と Bb2 の税額 10 と Bb2 と、Bb3 の取引による税額 20 が、最終的に転嫁される。結果として、最終消費者である Cc は、30 を負担することになる。

⁶¹⁵ アメリカにおいても、何度か売上税から付加価値税への変更が検討されている。しかし、付加価値税は税として効率が高いため政府が安易に歳出を増加することを可能とするマネーマシンとなる。付加価値税は現行税制に上乘せされる可能性が強く、そうなれば税負担を増加させる。所得税に比べ透明性が低い。州政府の財源である小売売上税と競合することが掲げられているなどの、付加価値税導入の反対意見がある。天野俊彦「米国における付加価値税を巡る論争」跡見学園女子大学マネジメント学部紀要 19 号 1 頁（2005）。

事例 2 は、小売売上税の事例である（図表 6 - 11 参照）。小売売上税であるので、最終消費者に対する販売段階まで課税はされない。つまり、最終消費者である Cc の販売時のみ、課税が行われるケースである。この場合も、税率は 10% と、仮定する。小売業者の Bb3 は、最終消費者 Cc に対する販売時に、税込 330 で販売する。この時、Bb3 の課税売上げは 300 であり、30 は税額である。最終消費者は、最終的に 30 の税額を転嫁されることとなり、合計 330 の支払を行う。最終的には、最終消費者は、税額 30 が最終的に転嫁されて、30 を負担することになる。

図表 6 - 1 1

	原始産業			卸売業			小売業			消費者	
事例1		売上		仕入	売上		仕入	売上		購入	
取引価格		100		100	200		200	300		330	
	Bb1		to		Bb2	to		Bb3	to		Cc
租税債権・債務		10		-10	20		-20	30		転嫁30	
債権債務相殺後	10			10			10				
事例2 小売売上税2							仕入	売上		購入	
取引価格							200	300		330	
								Bb3	to		Cc
租税債権・債務							-	30		転嫁30	
債権債務相殺後								30			

事例 1 の場合も事例 2 の場合も、Cc に最終的に転嫁された税額は 30 で変わらない。このように、「デジタル方式」も各取引段階で非課税項目がなく、全ての取引が課税対象取引であれば、小売売上税と同様の結果をもたらすこととなる。したがって、「デジタル方式」を導入しなくても、小売売上税を導入すれば、同様の効果が得られるという意見が考えられる。しかし、各取引段階に、課税取引と非課税取引がある場合には、「デジタル方式」と小売売上税の間で相違点が見られることとなる。次に、その点について説明する。

圖表 6 - 1 2

[illegible]

図表 6 - 12 のケースでは、「デジタル方式」の付加価値税を想定し、非課税売上げがあり、全額仕入税額控除ができず、税の累積が生じてしまうケースである。これによると、全ての売上に対する課税売上げが 30%であり、非課税売上げ 70%である場合を想定する。この図では、消費税率を 10%と仮定して税抜処理を前提としている。原始産業の A は、課税売上げが 30 で、非課税売上げが 70 である場合を想定する。この時の消費税の売上税額は、課税売上げが 30 であることから、消費税は $30 \times 10\% = 3$ となる。原始産業なので、課税仕入はないと仮定する。この A 利益は、 $100 - 0 = 100$ となる。また、消費税は、原始産業を想定しており、仕入がないので、仕入税額は 0 である。これに対応する売上税額は、3 となる。したがって、消費税額は、売上税額から仕入税額を控除した $3 - 0 = 3$ となる。

続いて、製造業 1 の B について検討する。B の課税売上げは 60 で、非課税売上げは 140 である。この時の消費税の売上税額は、 $60 \times 10\% = 6$ である。また、これに対応する A からの仕入は 100 で、消費税の仕入税額は $30 \times 10\% \times \text{課税売上割合 } 30\% = 0.9$ である。この時、B の利益は、 $200 - (100 + (3 - 0.9)) = 97.9$ となる。この時、課税売上割合が 100% の時と比べて、2.1 の仕入税額控除相当分が費用に上乗せされていることになる。この時の消費税額は、 $6 - 0.9 = 5.1$ となる。

さらに、製造業 2 の C について検討する。C の売上は合計 300 で、課税売上げは 90 で、非課税売上は 210 である。この消費税の売上税額は $90 \times 10\% = 9$ である。また、これに対応する B からの仕入は 102.1 で、消費税の仕入税額は、 $60 \times 10\% \times \text{課税売上割合 } 30\% = 1.8$ である。この C の利益は、 $300 - (200 + (6 - 1.8)) = 95.8$ となる。この時、課税売上割合が 100% の時と比べて、4.2 の仕入税額控除相当分が費用に上乗せされていることになる。そうして、消費税額は $9 - 1.8 = 7.2$ となる。

また、卸売業の D について検討する。D の売上げは、合計 400 で、課税売上は 120 で、非課税売上は 280 である。この消費税の売上税額は、 $120 \times 10\% = 12$ である。また、これに対応する C からの仕入れは 204.2 で、消費税の仕入税額は $90 \times 10\% \times \text{課税売上割合 } 30\% = 2.7$ である。この D の利益は $400 - (300 + (9 - 2.7)) = 93.7$ となる。この時、課税売上割合が、100% の時と比べて 6.3 の仕入税額控除相当分が費用に上乗せされていることになる。この結果、消費税額は $12 - 2.7 = 9.3$ となる。

そして、最後に、小売業の E について検討する。E の売上げは合計 500 で、課税売上は 150、非課税売上は 350 である。この場合の消費税の売上税額は、 $150 \times 10\% = 15$ である。また、これに対応する D からの仕入れは 306.3 で、消費税の仕入税額は $120 \times 10\% \times \text{課税売上割合 } 30\% = 3.6$ である。この E の利益は、 $500 - (400 + (12 - 3.6)) = 91.6$ となる。この時、課税売上割合が 100% の時と比べて、8.4 の仕入税額控除相当分が費用に上乗せされていることになる。そうして、消費税額は、 $15 - 3.6 = 11.4$ となる。

そして、図表 6 - 13 は、小売売上税を想定する。小売売上税は、小売業の E の段階で課税が行われる。したがって、小売段階より前の原始産業 A から卸売業 D に至る段階では、小売売上税は課されない。小売 E の売上は、売上は合計 500 で、課税売上げは 150 で、非課税売上げは 350 であり、税率は 10% であると想定する。この小売売上税額は $150 \times 10\% = 15$ となる。小売売上税であるので、E は仕入税額控除は受けられない。この時、E の利益は、 $500 - 400 = 100$ となる。

図表 6 - 13

小売上税の場合 課税売上割合30% 非課税売上がある場合											
原始産業		製造業1		製造業2		卸売業		小売業		最終消費者	
A		B		C		D		E		F	
A		30	B	60	C	90	D	120	E	150	F
A		.	B	.	C	.	D	.	E	15	F
非課税A		70	非課税B	140	非課税C	210	非課税D	280	非課税E	350	F
非課税A		.	非課税B	.	非課税C	.	非課税D	.	非課税E	.	F
売上									150		
非課税売上									350		
課税売上割合									30%		
仕入									400		
利益									100		
売上税額									15		
仕入税額									0		
差引消費税									15		15
											総合計

そこで、付加価値税と小売上税を比較する。図表 6 - 12 と 6 - 13 を見ると、付加価値税の税収総額は 36 であるのに対して、小売上税の税収総額は 15 となる。つまり、小売段階で非課税項目があると、税収が少なくなるという点で、大きく付加価値税と異なる。それは、非課税売上があると、付加価値税のようにそれまでの段階の税額を回収できず、最終消費段階でのみで計算するので、結果として、税収が少なくなってしまうこととなるからである⁶¹⁶。

⁶¹⁶ 売上税率と非課税項目の数との間には正の相関関係があるという実証分析が報告されている。Thomas Startmann, “The Political economy of sales taxes and sales tax exemptions”, *Public Choice*, Vol. 171, pp. 207-221 (2017).

この他にも、小売売上税は、付加価値税に比べて、小売段階の事業者のみを対象としているため、納税義務者は、小規模な小売事業者の割合も多く、それらの小売事業者の把握が困難なケースもあり、税金の徴収方法の問題も大きな問題となっている⁶¹⁷。また、小売事業者が、納税を行う経済的負担も重く、また納税手続も複雑であることから、この点についても問題となっている⁶¹⁸。さらに、アメリカの場合、小売売上税は州税ないし地方公共団体の税であり、各州等によって規定も異なり、小売売上税を導入していない州等もあるため、州等をまたがるカタログ販売やインターネット販売などの課税方法について複雑とならざるを得ないという点も問題を大きくしている⁶¹⁹。

第4款 ゼロ税率と「デジタル方式」との相違点

現行の「インボイス方式」あるいは帳簿及び請求書等保存方式ですべての取引段階でゼロ税率扱いにすることによって、「デジタル方式」と同じになるのではないかという議論が出てくると考えられる。

そこで、「デジタル方式」との相違点について考察する。確かに、ゼロ税率の場合と「デジタル方式」と理論的な税収は同じになると考えられる。下記の図表6-13と前図表6-8を比較参照されたい。この比較から分かるように、いずれの段階も、「デジタル方式」による非課税項目、あるいはゼロ税率項目があったとしても、税収との間に実質的な差異はない。しかし、すべての取引段階でゼロ税率を取ったとしても、「インボイス方式」あるいは「帳簿及び請求書等保存方式」では、「控除」という概念は残るわけであるから、課税期間末にならないと、税額が確定しない。ゼロ税率でも、「控除」という概念をとっている限り、ゼロ税率でない項目、つまり一般税率があるので、タイムラグを克服できないことから、脱税や滞納のリスクは、依然として残ることとなる。

⁶¹⁷ Groves Chris & Gregoire and Bill Haslam, “Sales Tax Collection A Solvable Problem”, *CQ Roll Call* (2012).

⁶¹⁸ Abrams Rhonda, “Sales tax rates and rules tricky small sellers”, *Gannett New Service*, 10 Oct (2003). ただし、課税庁からすると、所得税よりも簡易に徴収できるので、メリットがある。Darian Shanske, “A New Theory of the State Corporate Income Tax: The State Corporate Income Tax as Retail Sales Tax Complement”, *Tax Law Review*, Vol.66, No.3, pp. 305-355 (2013).

⁶¹⁹ Liran Einav, Dan Knoepfle, Jonathan Levin, and Neel Sundaresan, “Sales Tax and Internet Commerce” *American Economic Review*, Vol.104(1), pp. 1-26 (2014). HYSandres, “Problems with Conventional Expenditure Tax Wisdom or State Policy Analysis with Sales and Excise Taxes and Problems with The Data”, *National Tax Journal*, Vol.42, No.3, pp. 315-322 (1989).

図表 6 - 14

ゼロ税率の場合									
事例1		売上		仕入		売上		仕入	
取引価格		100		100		200		200	
	Bb1		to		Bb2		to		Bb3
租税債権・債務		10		-10		20		-20	
債権債務相殺後	10			10				10	
事例2		ゼロ税率		ゼロ税率		売上		仕入	
取引価格		100		100		200		200	
	Cb1		to		Bb2		to		Bb3
租税債権・債務		0		0		20		-20	
債権債務相殺後	0			20				10	
事例3		売上		仕入		ゼロ税率		ゼロ税率	
取引価格		100		100		200		200	
	Bb1		to		Cb2		to		Bb3
租税債権・債務		10		-10		0		0	
債権債務相殺後	10			-10				30	
事例4		売上		仕入		売上		仕入	
取引価格		100		100		200		200	
	Bb1		to		Bb2		to		Cb3
租税債権・債務		10		-10		20		-20	
債権債務相殺後	10			10				-20	

「デジタル方式」は、電子技術を基に税額を即時確定させるということになるので、取引時点で税額が個別に分離されて確定する。また、ゼロ税率は、非課税と違い、将来税率をアップさせられる可能性がある。ゼロ税率は、非課税のように、財・サービスを課税対象から除外するのではなく、課税対象の中に入れるわけであるから、ゼロ税率と非課税は、性質が異なるものである。特に、世界中で、付加価値税の非課税項目のない国は存在しない。非課税品目も、軽減税率品目と同様に一旦非課税とされた既得権益を解消するのは、はなはだ困難であるため、非課税項目を排除するというのは、現実的ではないと思われる。望月俊浩氏によると、「ゼロ税率を採用しているイギリスではゼロ税率が課税ベースを狭めており、またゼロ税率の採用は他の EU 諸国から批判されている」という状況であり、「免税を輸出取引以外に拡大するべきではない」という意見もある⁶²⁰。

また、マリーズレビューでは、ゼロ税率自体そのものが、脱税の誘因となっていると

⁶²⁰ 望月俊浩「消費税の複数税率化をめぐる諸問題」税大論叢 42 号 222 頁（2003）。

の分析がある⁶²¹。このため、全ての非課税項目をゼロ税率にすることは、脱税の誘因や非課税項目の既得権益者からの反発も予想されるため、現実的ではないと思われる⁶²²。

そして、すべての取引段階でゼロ税率を採用するのであれば、その効果は小売売上税などと同じになるので、B to C の一段階でのみ課税を行えばよいことになる。しかし、そうすると、アメリカの小売売上税のように B to C の段階の把握が困難を極め、不正確な課税が行われることとなる。さらに、B to B が免税であると、取引の中途段階で不正が行われた場合もゼロ税率となる。やはり、B to B においても税率を課して課税を行うことによって、途中の段階で不正が行われた場合は、その不正を行った者に対するペナルティという意味でも、ゼロ税率は採用すべきでないと考える。

第3節 「デジタル方式」の法的性質と効率性

本節では、「デジタル方式」の法的性質についての検討を行う。我が国に「デジタル方式」を導入すると仮定した場合に、法律的観点より税額の成立と確定について、検討する必要があると思われるので、この点について考察する。そのためには、現行の国税通則法の現行規定を吟味した上で、「デジタル方式」を導入した場合に、どのような規定が必要であるのかを検討する。

⁶²¹ Sir James Mirrlees et al., “Dimensions of Tax Design : The Mirrlees Review, Reforming the Tax System for 21st Century for the Institute for Fiscal Studies”, *Oxford University Press*, pp. 185-204 (2010).

⁶²² 同様の議論として、2010 年 11 月に公表された、英国での税制改革の提言を行っているマーリーズレビューでは、付加価値税について、原則として、優遇税率や非課税措置を廃止して、全ての財・サービスに幅広く課税を行うことを提案している⁶²²。同レビューによると、イギリスは、当初 EU 域内競争の中立性の観点から、EU 加盟の条件として付加価値税の導入が条件であった。この付加価値税の仕組みはすべての取引段階で前段階税額控除と還付を組み込む取引の連鎖のシステムであり、理論的にも優れたものである。付加価値税のメリットとして、第 1 に輸出免税システムを取ることで、EU 域内貿易が活発になったこと。第 2 に前段階税額控除システムを取ることで、税務執行の簡索性・正確性の面で優れていることが掲げられる。ただし、マーリーズレビューによれば、非課税範囲を拡大すると付加価値税の仕入税額控除による税の鎖による連鎖が断ち切られるので、税の累積を招き価格体系に歪みを生じさせる。つまり、仕入税額控除できない付加価値税部分が価格のなかに入り込み、そこにまた、付加価値税がかかることにより更なる税の累積が生じることとなる。非課税措置が廃止されると、(1)の免税の場合と同じようにデジタル方式と税収面では同じになると考えられる。非課税措置の廃止について従来の仕入税額控除を取る限り税制を構築しており税額は期末にならないと確定しないため、即時確定方式を採用しているデジタル方式とは税額確定時点が異なる。この点は免税措置を取った場合と結論は同じとなる。

Id., pp. 174-175.

第1款 「デジタル方式」の法的性質と会計処理方法

本款では、「デジタル方式」を我が国に導入した場合について、現行の国税通則法に沿った形で、税額の成立と確定に関する解釈を試みた。

1. 「デジタル方式」の法的性質について

我が国に「デジタル方式」を導入すると仮定した場合に、法律的観点より、税額の成立と確定について検討する必要があると思われるので考察する。

(1) 国税通則法による納税義務の成立と確定のプロセス

国税通則法第15条は、納税義務の成立及びその納付すべき税額の確定について規定している。このように、同条が納税義務の成立と税額確定の二段階を分けて規程している理由として、品川芳宣教授は「納税義務の成立については、成立しただけでは抽象的な租税債務が発生するだけで、具体的な債権債務関係に発展しないわけです。よって、納税義務の成立と税額の確定という2段階の関係を理解しておく必要があります」と述べられている⁶²³。

確かに、国税通則法第15条1項において、「国税を納付する義務（源泉徴収による国税については、これを徴収して国に納付する義務。以下「納税義務」という。）が成立する場合には、その成立と同時に特別の手續を要しないで納付すべき税額が確定する国税を除き、国税に関する法律の定める手續により、その国税についての納付すべき税額が確定されるものとする」と規定している。これは、国税に関する法律により、納付税額が成立・確定することとされているが、自動確定している税目を除いて、成立している税額を確定していくためには、さらに確定手續が必要となることを意味している。

この確定手續が必要となるのは、「成立した租税債務は、あくまでも抽象的、客観的な債務であって、直ちに納付又は徴収の対象となり得ない」ことによるためである⁶²⁴。この場合、注意すべきは、納税義務の成立によって、「国の側から見れば抽象的租税債権の発生であり、納税者の側から見れば抽象的租税債務の発生である」ことになり、国と納税者の関係は、表裏一体の関係にあるということである。そして、この租税債務は、「各税法で定

⁶²³ 品川芳宣『国税通則法講義』16頁（日本租税研究協会、2015）。

⁶²⁴ 志場喜徳郎代表編著『国税通則法精解』219頁（大蔵財務協会、1996）。

める課税要件を充足することにより」、抽象的に発生するということになる⁶²⁵。

さらに、国税通則法に規定する納税義務の成立について検討する。同条第 2 項では、「納税義務は、次の各号に掲げる国税（第 1 号から第 12 号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する」として、具体的にそれぞれ個別に税目を挙げて、成立時点を列挙している。

消費税については、国税通則法第 15 条第 2 項第 7 号で、消費税の納税義務の成立時期について、「課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れをした時又は課税物件の製造場からの移出若しくは保税地域からの引取りの時」と規定し、国内の販売の場合については、「課税資産の譲渡等」の時点で成立することとされている。

そして、抽象的に成立している租税債務を、更に税額として確定させるためには、「特別の国税を除き、その税額を具体的に確定するための手続きを取ることを要する」ことが必要となってくるのである⁶²⁶。

そこで、消費税の場合の税額確定時点についてであるが、消費税の場合は、申告納税方式を採用している。申告納税方式の場合については、国税通則法第 16 条第 1 項では、国税についての納付すべき税額の確定の方式として、所得税・法人税・消費税の場合については、次のように規定している。この申告納税方式は「納付すべき税額が納税者のする申告により確定することを原則とし、その申告がない場合又はその申告に係る税額の計算が国税に関する法律の規定に従っていなかった場合その他当該税額が税務署長又は税関長の調査したところと異なる場合に限り、税務署長又は税関長の処分により確定する方式をいう」とされている。

このように、申告納税方式の場合は、原則として、申告納税時点で、納税者の申告により、納付すべき税額が確定することとなる。このことから、現行の消費税の場合の税額確定は、課税期間終了後の確定申告時点で税額が確定すると考えられる。そこで、次に、「デジタル方式」の場合の税額確定について検証する。

2. 「デジタル方式」における税額確定

ここでは、「デジタル方式」における税額確定について考えてみた。「デジタル方式」に

⁶²⁵ 志場喜徳郎・前掲注 624) 218 頁。

⁶²⁶ 志場喜徳郎・前掲注 624) 219 頁。

については、国税通則法第 16 条第 1 項に規定するとおり、納税義務の成立と税額の確定という 2 段階を経て、納付すべき税額が成立して確定することとなる点は、現行の消費税制度と変わりがないと考えられる。ただし、「デジタル方式」では、従来の方式とは異なり、「デジタル化」されたデータを基にするため、税務情報の送信受信が瞬時になされて、税額が瞬時に確定すると考えられる。このため、売上側と仕入側双方が、取引時点で瞬時に税額を成立・確定させることとなる。この点に着目して、国税通則法にあてはめて考えてみると、国税通則法第 15 条第 3 項に掲げられている、予定納税に係る所得税、源泉徴収による国税、自動車重量税、印紙税、登録免許税などと同じように、自動的に税額が確定することとなると考えられる。そうすると、「デジタル方式」の場合は、売上側と仕入側双方において、電子証憑により、納税義務の成立と同時に特別の手續を要しないで税額が確定することが可能となると考えられる。つまり、売上税額と仕入税額については、申告などの特別な手續を要しないで、税額が確定することが可能になる。

「デジタル方式」では、売上側は事業者が、B to B の場合はインボイスを引き渡した時点で、B to C の場合は販売時点で、それぞれ、売上税額が確定する。両者はいずれも、電子的に処理されることが前提であるため、売上と仕入の双方の税額確定は、タイムラグなしに同時に確定する。なお、この B to B か B to C の取引の判断は、課税事業者かどうかを取引時点で確認することにより行われる。具体的には、第 4 章の第 1 節第 2 款で述べる VIES システム等の方式により判定することとなる。一方、仕入側は、B to B の場合は課税事業者がインボイスを受け取り、帳簿に記入した時点で税額を確定させる。仕入事業者は通常、取引相手方から受領したインボイスが瞬時に電子帳簿に落とし込まれ、財務データとリンクしている場合は、同時に仕訳が起きるため、インボイスの受領とそれに伴う仕訳の発生は同時であると考えられる。インボイスが発行されるか、あるいは支払いが完了するまで仕入を認識しない「インボイス方式」とは異なり、「デジタル方式」では、販売事業者側の売上げに対する税額と仕入事業者側の仕入に対する税額が、瞬時に確定することが最大の特徴である⁶²⁷。

つまり、「デジタル方式」では、システム化された電子データを基に設計されていることから、証憑の証跡が明確になるため、原始証憑の真実性が確保されることとなる。また、情報内容が網羅されて完全であるため、税の累積が生じることなく、原則として、取引時

⁶²⁷ The Times, “No Supply made until payment of tax invoice issued: [1F Edition]”, Mar 30, p. 40 (1999).

点で瞬時に確定することとなる⁶²⁸。

消費税の観点からは、一般的に供給業者（売上側）の心理としては、売上げに対する税額を回避したいという観点から、販売時点をできるだけ遅らせようとする心理が働く。一方、受領者（仕入側）の心理としては、仕入税額控除をできるだけ早くしようとする心理から、できるだけ早く仕入時点を確定しようとする心理が働く⁶²⁹。しかし、「デジタル方式」の下では、これら売上側と仕入側の税額確定に関する誘因が排除されることになるため、脱税や租税回避が起きにくいと考えられる。また、「デジタル方式」は、取引時点で支払を待たずに税額が確定するので、グループ間を利用したインボイスによる租税回避の防止にも有効であると考えられる⁶³⁰。

「デジタル方式」においては、販売事業者側の売上税額確定と仕入事業者側の仕入税額確定が、取引の都度、行われる。仕入事業者が、仕入れた商品を販売する時点を待たずに、仕入れた時点で、仕入税額が確定する。この方式によると、売上げに対する消費税は、未払消費税が確定して、仕入れに対する消費税は未収消費税へと、取引の都度に成立・確定することになる。つまり、仕入税額は仕入税額控除という形式を取らずに、電子証憑を受領して電子帳簿に落とし込んだ時点で確定するため、即座に国・地方公共団体に対する租税債権という形になる。

我が国の現行の消費税において、仕入税額控除は、事業者内、つまり自社が販売したものと対応して確定するものであり、取引相手の仕入先の事業者が販売したものと対応して確定するのではない。つまり、仕入税額控除は自らの売上げと対応するのであり、仕入先の事業者の売上と対応するものではない。

「デジタル方式」の場合、仕入事業者側では、仕入先の取引相手方の売上に対する相手方の税額の確定と同時に仕入れた事業者側の仕入税額の確定がなされる。このように、一事業者の中で、売上税額と仕入税額が確定するのではなく、仕入先の取引相手の売上税額と自らの仕入税額が対応することが重要である。そうすることによって、取引段階における税の連鎖（チェーン）が確実となり、税の累積（カスケード）が回避される。つまり、

⁶²⁸ このように、監査証跡を明らかにして、取引のチェーンを明確にすることが、付加価値税制度の成功への道筋であるとの意見がある。Badenhorst Gerhard, “VAT; Tax Legislation Documentation”, *Accountancy SA*, p. 20 (2004).

⁶²⁹ All Africa.com, “Value Added Tax-Time of Supply”, *Syndi Gate Media Inc*, Oct 10 (2012).

⁶³⁰ The Times (U K), “No Supply made until payment or tax invoice issued : [1F Edition]”, *New International Trading Limited*, Mar 30 (1999).

税額の転嫁が瞬時に、しかも確実になされることとなる⁶³¹。

このように、販売事業者の売上税額と仕入事業者の仕入税額を取引時点で成立・確定させることが、取引の連鎖における税の累積(カスケード)を排除する最も確実な方法であると同時に、時間差が無くなることにより、インボイスの偽造の余地や税金の滞納の余地は圧倒的に減少すると考えられる⁶³²。税の累積(カスケード)を排除することは、二重課税を排除し、いわゆる取引の「チェーン」を確実に繋いでいくことにより、取引における「中立性」を維持していくことに繋がる。これにより、付加価値税制度が、長年に亘り追い求めてきた課題を克服することが可能となる。このように、電子技術の進化によって、初めて時間差を克服することが可能となり、税の累積(カスケード)を排除するという課題を克服していくことが可能となったのである。

3. 「デジタル方式」における会計処理と納付

ここでは、「デジタル方式」の実務面での実行可能性を検証するために、具体的な取引例を示した上で、仕訳による会計処理方法と納付方法について検討する⁶³³。なお、以下の具体的な取引例を示すに当たり、課税期間は1年を想定して、いずれの事業者も課税事業者であり、税率は8%として、下記以外の取引は発生していないものと仮定する。

課税期間において課税事業者である A 株式会社は課税事業者である B 株式会社から仕入 648 円(本体価格 600 円、消費税額 48 円)を掛けによって行い、電子インボイスを受領し、自動仕訳により電子帳簿に記入した。

(借方)	仕入	600	/(貸方) 買掛金	648
	未収消費税	48	/	

このように、仕入時点で、48 円の仕入税額が確定するので、未収消費税が計上される。仮払消費税ではなく未収消費税となるのは、国・地方公共団体に対する租税債権として認識・確定されているので「未収」が使用されることによる。

⁶³¹ デジタル方式によると、税額が即時に確定するので、消費税における不正還付事案も減少すると考えられる。橋脇公彦「附帯債務としての重加算税 - 本来の納税者でない者による消費税不正還付への重加算税賦課の可否 - 」立命館法政論集 3 号 163-190 頁 (2006)。

⁶³² Broide Jeff, "Original VAT Invoice isn't Always Essential", *Jerusalem Post*, p. 18 (1991).

⁶³³ このようなコンピューターと付加価値税の関係については、特にインボイスから会計データの取り込みに有効であるとしている。Alan A.Tait, *supra* note 4, pp. 325-348.

A 株式会社は課税事業者である C 株式会社に 1,080 円（本体価格 1,000 円、消費税額 80 円）の課税売上げを掛けで行い、電子インボイスを交付した。

(借方)	売掛金	1,080	/ (貸方)	売上	1,000
			/	未払消費税	80

このように、仕入時点で、80 円の仕入税額が確定するので、未払消費税が計上される。仮受消費税ではなく未払消費税となるのは、国・地方公共団体に対する租税債務として認識・確定されるので、「未払」が使用されることによる。

A 株式会社は D 株式会社に 500 円の非課税売上げを掛けで行い、電子請求書を交付した。

(借方)	売掛金	500	/ (貸方)	売上	500
------	-----	-----	--------	----	-----

非課税売上げの場合、消費税は認識されないため、当然のことながら、未払消費税は発生しない。なお、課税期間中の取引は、上記の 3 取引のみであり、在庫等は一切ないものと仮定する。

課税期間が終了したので、現預金により納付した。

(借方)	未払消費税	80	/(貸方)	未収消費税	48
			/	現金預金	32

事業者が納付すべき消費税は、売上税額と仕入税額の差額である。課税期間については、規模や頻度によると考えられる。例えば、「デジタル方式」によると、取引規模の大きい大規模株式会社などでは、1 カ月あるいは 10 日ごとなど、課税期間を細かく区切ることが可能である。また、「デジタル方式」によると、年に一度しか決算を行わないような、零細事業者でも、期間損益計算の結果をまたずに、売上税額と仕入税額が確定するので、会計期

間に合わせる必要はない。むしろ、短期間に税額が確定し納税すれば、現状のような、消費税の滞納は防げると考えられる。

以上を時系列に述べると、下記のような流れになる。

確定仕入税額	未収消費税額	- 48
確定売上税額	未払消費税	+ 80
非課税売上		
納付税額		32

この未収消費税と未払消費税は、帳簿及び請求書等保存方式における仮受消費税・仮払消費税と異なり、国・地方公共団体に対する確定租税債権債務として、取引の都度、個別に認識・確定されることとなる。つまり、売上側は、売上時点で売上事業者の所轄税務署と租税債務が確定し、仕入側は、仕入れを行い帳簿に記入した時点で仕入事業者側の所轄税務署との関係で租税債権が確定する。なお、仕入側は、通常、自動仕訳により帳簿に記入されるので、電子証憑の受取りと帳簿記入のタイムラグは生じないこととなる。事業者の内から見ると、課税期間中においては、売上税額と仕入税額との間に因果関係なく、売上税額と仕入税額は、それぞれ別個に確定することになる。この時に注意すべきは、「デジタル方式」の経理処理については、取引時点で既に、国に対する債権債務となっているので、税込処理でなく、税抜経理処理が原則となる。

「デジタル方式」は単なる帳簿方式とは異なり、数字や文字が電子デジタル化されているところに大きな特徴がある。数字や文字がデジタル化していることにより、単なる申告書作成のみではなく、そのデジタルデータをほかの用途に多元的に活用でき、しかも時間的な制約なしに行えるところに、最大の特徴がある。

第2款 「デジタル方式」による有機的一体性

「デジタル方式」は、取引の発生から納税まで、電子化されていることが前提である。その場合に、電子データについては瞬間的に処理が行われるため、「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」に比べて、より有機的な一体処理が行えると考えられる。そこで本節では、「デジタル方式」の有機的一体性について考察する。

「デジタル方式」による有機的一体性は、システム化を容易にする。さらに、付加価値税のシステムを電子化することによって、納税者のコンプライアンスコストと課税庁の行

政コストの双方が低減でき、効率的な制度運用が可能となることになると考えられる。この効率性の確保は、「付加価値税における中立性の原則」を遵守する上でも重要な前提条件になると考えられる⁶³⁴。この「デジタル方式」における効率性については、後に検討する。効率性の視点より検討を行うと、「デジタル方式」は、「インボイス方式」「帳簿及び請求書等保存方式」よりも優れているとされる。「デジタル方式」は、所定事項が記載され電子化された「電子帳簿」と「電子証憑」を基にして、売上税額と仕入税額それぞれの確定を行うことができる⁶³⁵。税務情報が標準化されると、数値自体が、一連のシステムの中の一部として表示されるばかりでなく、さらに別のシステムへの連繋も可能となり、別のシステムの構成の一部として機能する。「データ」の場合には、複次的・多元的に活用できることを可能とするため、効率的な運用が可能となる。

「デジタル方式」では、売上税額・仕入税額の成立・確定を行う場合にインボイス単体で行うのではなく、一連の電子帳簿と電子証憑が電子化による繋がりにより連動されて行われる。これは、証拠力に優れていてタイムリーに税務計算が行えるという技術的特徴を有するばかりでなく、それらが有機的・一体性を持つということである。つまり、B to B に関する売上げについては電子インボイス引渡時点で、B to C に関する売上げについては、販売時点で、売上税額が確定する。一方、仕入税額については、一連の電子帳簿と電子証憑を基に、電子帳簿入帳時に一貫して、取引相手の売上税額の確定と同時に、仕入税額が確定するので、取引事実と仕入税額の整合性の蓋然性が高まる。そして、この仕入税額の確実性に対する蓋然性が高まると、適正な申告が行われることが推測され、調査時における否認リスクが少なくなる。その結果、納税者と課税庁の双方にとって、効率的な付加価値税制度を構築していくことが可能になっていくと考えられる。これらの電子帳簿と電子証憑の技術的基礎を支えるのが、第 4 章で説明する XBRL 方式である。

この XBRL は、情報を高度に汎用・標準化することが可能であり、今までとは比較にならないほど、「税務情報が標準化」されると予想される。税務情報が標準化されると、そこで取り扱われるデータが、他の用途にも転用されて使用可能となる。つまり、表示される数値は単なる「数字」としてではなく「データ」として取り扱われる。その数値自体が、

⁶³⁴ 効率的であるということは、中立性、公正性の概念とも結びつく。Helmunt P.Gaisbauer et al., "Philosophical Exploations of Justice and Taxation", *Springer*, pp. 105-108 (2015).

⁶³⁵ このように、電子帳簿や電子証憑により「証跡」を残すことが付加価値税制度の信頼性につながると考えられている。Badenhorst Gerhard, "Vaild VAT Documentaion", *Accountancy SA*, pp. 20-21 (2004).

一連のシステムの中の一部として表示されるばかりでなく、さらに別のシステムへの連繋も可能となり、別のシステムの構成要素の一部として機能する。いわば、「データ」として多元的に利用でき、それらが有機的に繋ることを可能とする。

このように、「デジタル方式」では、売上税額・仕入税額の実事記載されている「帳簿」と、法定の所定事項が記載されている請求書・領収書等の「証憑」が、一連の電子デジタル化された有機的関係書類として標準化されて形成されており、それを基に、取引時点で売上税額・仕入税額の確定をしていくこととなる。この電子データは、電子によることでデータの「標準化」をもたらす。この場合の「標準化」とは、電子データ化された交換可能な構成要素と定義される。つまり、それは、細分化された最小単位のデータの構成要素が互換可能で、デジタル化されているということである。「デジタル方式」では、帳簿方式と「インボイス方式」が、電子データによって融合されることとなる。一連の電子データが、電子標準化されている方式が「デジタル方式」であり、データが単体のみで活用され互換性がない(標準化されていない)方式がアナログ方式である。この場合の標準化とは、細分化された最小単位のデータの構成要素が、互換可能であることを意味する。この標準化は、「アナログデータ」よりも、強固な証拠力を有することになるとともに、資源を効率的に活用できる。

しかも、「標準化」することにより、証拠が明らかになるので、データの真実性を確保することとなり、システム全体の信頼性が確保され、有機的に機能する。言い換えればデータが、単一目的で利用されるだけでなく、信頼性が付与され多用途に活用できる⁶³⁶。

「デジタル方式」においては、売上税額・仕入税額の認識・確定をインボイス単体で行うのではなく、有機的に結合している一連の電子デジタル化された電子関係書類を基に、売上税額・仕入税額を成立・確定させていくこととなる。「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」が、所定事項が記載されたインボイスを基に、売上税額・仕入税額の成立・確定を行うのに対して、「デジタル方式」は、「電子帳簿」と「電子証憑」を基にして売上税額・仕入税額の成立・確定を行うこととなる。そして、税務情報が標準化されると、そこで取り扱われるデータが単なる互換性のない紙ベースの処理から、相互利用を可能にした電子的処理へと幅を持っていくこととなる。

この場合、構成要素は、単なる「数字」や「文字」の処理ではなく、「データ」として処

⁶³⁶ 本稿では検討の対象外としているが、これらのデータは法人税申告や所得税申告のマテリアルデータとしても使える。

理が可能となることである。つまり、表示される項目は単なる「数字」や「文字」としてではなく、複次的利用を可能にする「標準化されたデータ」として取り扱われることを意味する。その数値自体が、一連のシステムの中の構成要素の一部として表示されるばかりでなく、「標準化データ」として利用できるため、例えば、法人税申告などの別のシステムへの連繋も可能となり、別のシステムの構成の一部として同時に複次的に機能することが可能となる。いわば、「標準化データ」として他のシステムに使用できるものであり、多元的に利用できることを可能とする。「デジタル方式」によると、「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」で生じていた対事業者間と対国・地方との関係で、消費税額の成立・確定に生じるタイムラグを克服することができる。つまり、「デジタル方式」の場合は、取引時点で認識された税額がそのまま瞬時に確定することになるので、原則として、税額確定までのタイムラグは生じない。

「デジタル方式」によると、データの証跡が明らかになることから、データの真実性を確保することとなり、システム全体の信頼性が確保される。このことから、「デジタル方式」の場合、売上税額を計算していく上でも、仕入税額を計算していく上でも、電子証憑から電子帳簿を作成することによって、その電子帳簿に対して一定の強固な証拠力が付与されると考えられる⁶³⁷。標準化による電子データの活用は、証跡が確保されることから、真実性が確保されて、制度の信頼性をもたらし、事業者の証明や課税庁の調査の手間を省くことから、効率的な運用が可能となる。

第3款 「デジタル方式」における効率性について

付加価値税では、付加価値税における中立性の原則を遵守するために、取引のチェーンを次の事業者ないし消費者に確実に効率的に繋いでいく必要がある。しかし、その場合、手間やコストがより以上に掛ったのでは意味がない。そこで、取引のチェーンを、次の事業者ないし消費者に確実に行うための、効率的な租税制度を構築することが重要であると考えられる⁶³⁸。そのためには、まず、効率的な租税制度とは何かを考える必要がある。そ

⁶³⁷ ドイツではインボイス方式を採用しているものの、原則として、インボイス自体に、仕訳を記入しなければならないことになっている。

<http://www.sney.com/pdf/sch2004nl-02.pdf>、2018年8月31日最終閲覧。

⁶³⁸ アメリカでは、1984年当初に、小売売上税から付加価値税の導入を検討している。導入した場合に当初20,000人が新たに税務職員として必要になり、少なくとも700百万ドルのコストが見積られていた。また、100ドルの付加価値税収入を得るのに、0.70ドルの運営コストが掛かると試算されていた。このように、付加価値税の導入は多額のコストが掛かることもあり、

ここで、本款では、この効率的な租税制度について考察する。その上で、「デジタル方式」は、他の「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」に比べて効率的であると考えられる。そこでこの点について検証する。

1. 租税制度における効率性の視点と付加価値税

本稿で考える租税制度における効率性とは、経済的なコストを最小限に抑え、経済的な便益を最大限に引き出すことをいう⁶³⁹。また、付加価値税における効率性は、付加価値税における中立性の原則を忠実に遵守して、遂行することにより達成すると考えられる。この付加価値税における中立性については、前節で検討した。そして、付加価値税における中立性の原則を遵守するためには、「デジタル方式」が最も妥当する方式であると帰着した。そこで、ここでは、更に付加価値税における効率性とは何かを検討する。

課税原則の中でも、実務的な側面から、今後の付加価値税制度を考えていくに当たって、一つの鍵となるのが、課税事業者のコンプライアンスコストの低減であると考えられる。それは、付加価値税では、インボイスの発行や申告納税など、事業者の負担に頼るところが大きいことから、この事業者の負担をいかにして減らせるように制度を構築していくことが重要であると考えられるためである。このため、「効率化」は、非常に重要なカギとなる⁶⁴⁰。ただし、事業者側のコンプライアンスコストを低減させることばかりでなく、行政庁の行政コストの低減も合わせて考えていかなければならない。そこで、従来であると「効率化」のみがクローズアップされて考えられていたが、実務面を考えると、今後はいかに「電子化」した上で、「効率化」を図っていくかに重きを置くようにしていくかがポイントになると考えられる。付加価値税のシステムを電子化することによって、納税者のコンプライアンスコストと課税庁の行政コストの双方が低減でき、効率的な運用が可能となることになると考えられるからである。さらに、今後の社会環境やインフラを考えると、付加価値税の「電子化」は避けて通れない課題である。そこで、「電子・効率化」ということが今後の

現在に至るまでアメリカは、付加価値税を導入に至っていない。Murray L. Weidenbaum et al., "The Value Added Tax Orthodoxy and New Thinking", *Kluwer Academic Publishers*, pp. 243-245 (1989).

⁶³⁹ Charlene Adline Herbain, *supra* note 484, p. 49.

⁶⁴⁰ 西山由美教授によると、「消費税の安定かつ十分な税収を得るためには、メンテナンス費用の少ないシステムを組んでいかなければならない。メンテナンス費用を少なくするためには、システムの簡素化と効率化が重要である」と述べられている。この条件を満たすものが、本稿で提案している、XBRLに基づくデジタル方式の実現であると考えられる。西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究 745 号 59 - 69 頁 (2011)。

鍵となると考えられる。

では、具体的に付加価値税における「電子・効率化」とはどのような概念であろうか。まず、初めに、「効率化」について考え、続いて「電子化」については、次章で考えていきたいと思う。

そこで、付加価値税の「効率化」を考えていく上では、付加価値税の「効率性」を考えていかなければならない。この付加価値税の効率性については、付加価値税制度全体の視点から考えていく必要がある。

ここでは、更に付加価値税の効率性を、3つの視点に分けて検討する。まず、初めに、(1)付加価値税制度自体のデザインによる効率性である。次に、(2)付加価値税を賦課徴収する「行政」と(3)納税者である「事業者」及び(4)転嫁によって最終的な税の負担を行うことが想定されている「最終消費者」のそれぞれの「効率性」を考えていく必要がある。以下では、それぞれこれらの者の効率性について検討していくこととする。

(1) 付加価値税制度全体のデザインによる効率性とコスト

まず、付加価値税制度全体のデザインによる効率性とは、例えば、単一税率か複数税率か、インボイス方式か帳簿方式か、仕向地主義か原産地主義か、電子申告か否かなどの付加価値税制度自体のデザインがもたらす効率性である。

付加価値税は、原則として、それぞれの販売時の時点において課税される。この時点は、取引の際に、事業者間あるいは事業者と最終消費者との間で取り交わされるものであり、その結果が、瞬時にインボイスや請求書・領収書などの証憑に化体される。そして、付加価値税は、この一連の「鎖」に沿って、それぞれの事業段階において徴収されていくこととなる。したがって、直接税などの他の税と比較して、判断や意思決定の介入の余地が余りないため、その事実認定に時間を取られることは少ない。また、税法の仕組みも、他の税目に比べて簡素であるため、条文数や各種の規定数も少ないことから、税法の改正コストも低くて済む。このため、他の税目に比べて、税収を上げるための行政コストがかからず、「効率的」に税収を上げることができる。

(2) 行政側の効率性とコスト

次に、行政側の視点からみて、付加価値税は他の租税制度に比べて、税収を確保するた

めの行政コストがかからず、効率的であるということである⁶⁴¹。

この場合の行政コストであるが、付加価値税法を作成するためのコストや、付加価値税の普及促進に係る広報コスト、付加価値税を徴収管理するためのコスト、付加価値税の税務調査コスト、国際間の紛争解決のためのコスト、税務訴訟コストなどが考えられる。中でも一番コストがかかるのは、付加価値税を管理徴収するためのコストと、税務調査コストであると考えられる。管理徴収するためのコストと税務調査コストについては、マンパワーに頼らざるを得ず、人件費がかかるため、コストがかかることとなる。いずれのコストも最小であることが望ましいが、全くコストをかけない場合には、脱税や税の漏出の原因につながることは言うまでもない。したがって、付加価値税を管理徴収するためのコストと税務調査コストは、税収とのバランスで、最適な状態が選択されるべきである。ただし、これらのコストの難点は、その把握・測定・評価をいかにしていくかという観点である。

（３）事業者側の効率性とコスト

事業者は、財・サービスの販売価格に付加価値税相当額を転嫁することによって付加価値税相当分を、次の段階の事業者あるいは最終消費者より取り戻すことが可能である。最終的には、取引の最終段階で最終消費者に対して課税を行う。最終消費者は、財・サービスを消費し、それらをもとに再生産は行わない。つまり、付加価値税は、究極的に最終消費者への転嫁によって、付加価値税の負担がなされることが想定されている。つまり、付加価値税は、最終消費者に「転嫁」を予定している税であることから、最終消費者が付加価値税の負担者となり、原則として、税額の転嫁を 100%行える場合には、事業者自身の税負担は発生しない仕組みとなっている。

また、直接税などの他の税と比較して、付加価値税は判断や意思決定の介入の余地が比較的少ないため、その事実認定に時間を取られることは少ない。また、付加価値税は、税法の仕組みも簡素であるため、条文数や各種の規定数も少ないことから、税法解釈に要する費用や時間を節約することが可能となる。付加価値税によると、事業者にとって、他の

⁶⁴¹ 徴収の効率性を測る尺度の一つとして、C-効率性というものがある。この C-効率性は、一定の数式モデルによって解析されている。徴収率の良い国は、C 効率性が高くなるという実証がなされている。Joshua Aizenman & Yothin Jinjarak, “The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence”, *The Journal of International Trade & Economic Development*, Vol.17, No.3, September, pp. 391-410 (2008).

税に比べて事業者の懐を痛めることなく、追加的な税負担は生じないことから、事業運営をしていく上で、「効率的」な租税制度となっていると考えられる。

事業者のコンプライアンスコストは、事業者が適正な申告納税手続きを遂行していくためのコストである⁶⁴²。この事業者のコンプライアンスコストには、例えば、インボイス作成コスト、申告書作成コスト、取引相手方を確認するためのコスト、税務申告代理コスト、税務調査を受ける際に発生するコスト、国際間取引の場合の相手国税法の確認コスト、税務訴訟になった場合の訴訟コストやそれらの証憑類を保存していくためのコストなどが考えられる⁶⁴³。

付加価値税は、税の転嫁が重要であり、この転嫁をいかに確実に維持して、最終消費者まで繋げていくかということが、税の効率化に繋がると考えられる。ところが、軽減税率や免税あるいは非課税取引や脱税などが、取引の途中に介入してしまうと、転嫁が最後まで行えず、税収の漏出や脱税のインセンティブとなり、不効率となってしまう。不効率が介入すると、当初の税収を付加価値税制度のみで補うと考えた場合には、その不効率による税収の漏出や脱税分をどこかでカバーしなければならず、さらに、不効率の連鎖になっていってしまう。EU における付加価値税の脱漏は、このような負の連鎖によってもたらされていることも一因と考えられる。そこで、できる限り、このような不効率を排除していく必要があると思われる。

（４）最終消費者の効率性とコスト

最終消費者は、転嫁により、付加価値税を負担することが想定されているが、財やサービスの購入の際に、購入代金とともに付加価値税を負担するため、最終消費者が税務申告をする必要はなく、煩雑な手間を要しないので「効率的」である。また、最終消費者は、付加価値税を支払いたくなければ、「消費」をしなればいいということも理解している。

⁶⁴² このように納税者のコストには、心理的側面やその時の社会環境情勢なども影響するので注意が必要である。

⁶⁴³ もちろん、このコンプライアンスコストには、直接的なものだけではなく、間接的なコストも考えていかなければならないと考える。また、成熟した付加価値税と導入直後の付加価値税では、やはり成熟した付加価値税制度のほうが効率的であると考えられる。また、先進国のほうが発展途上国よりも効率的な租税制度を構築できる。この点の実証研究につき、例えば、我が国の 2014 年度における法人税申告にかかる平均所要時間は 155 時間であるのに対して、消費税申告にかかる所要時間は 35 時間と少ないことがわかる。

<http://www.pwc.com/gx/en/paying-taxes/pdf/pwc-paying-taxes-2015-high-resolution.pdf>、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

この結果、付加価値税は、経済成長の観点からも魅力的となる。というのも、付加価値税は、上述のように、付加価値税の利害関係者全ての者に経済成長に対してのネガティブインパクトが少なく、中立性が維持されるため、家計や企業の意思決定に介入することなく、所得税よりも経済に良い影響をもたらしている。例えば、付加価値税は預金や投資に対しては課税していないし、輸出に対しては免税であり、国際競争力にも影響は与えていない⁶⁴⁴。

最終消費者も、付加価値税を負担する者であるが、基本的には、最終消費者は、事業者より転嫁されてきた付加価値税を販売価格とともに納付するだけなので、金銭的なコストは発生しないが、目には見えない心理的な側面などのコストも発生することが考えられる。

2. 「デジタル方式」における効率性について

ここでは、今まで検討してきた、付加価値税における「効率性の概念」を基に、デジタル方式における「効率性」について考える。

「公平性」と「効率性」は、トレードオフの関係にあると言われている⁶⁴⁵。この場合の「公平性」とは、「社会で生まれた所得をいかに公平に分配するか」ということである⁶⁴⁶。また、「効率性」は、「限られた資源をいかに効率よく分配するか」ということである⁶⁴⁷。

「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」ないしは「デジタル方式」も、累積課税を排除して、最終消費者に税負担を求めるという設計では同じである。この場合、公平性の問題は、いずれの方式も同一水準にあると考えられるので、所与として考えることとする。そこで、公平性の議論を所与として考えると、いかに効率性を追及していくかを考えていく必要がある⁶⁴⁸。

そこで、これらの方式について、効率性の視点より検討を行うと、「デジタル方式」は、「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」よりも優れていると考えられる。それは、次の理由による。

⁶⁴⁴ http://www.oecdobserver.org/news/fullstory.php/aid/3509/VAT_s_next_half_century:_Towards_a_single-rate_system_.html、2018年8月31日最終閲覧。

⁶⁴⁵ 小塩隆『効率と公平を問う』9頁（日本評論社、2011）。

⁶⁴⁶ 小塩隆・前掲注 645）6 - 9 頁。

⁶⁴⁷ 小塩隆・前掲注 645）2 - 3 頁。

⁶⁴⁸ Subhajit Basu, “International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments”, *Journal of Information Law & Technology*, JILT 2008(1), pp.17-20 (2008).

「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」では、累積課税を廃除する方式として、仕入税額控除方式を採用している。仕入税額控除方式では、一事業者内で課税期間終了後に売上と仕入れの対応計算を行わなければならない。これがプロラタ計算と言われるものであるが、その欠点として、課税期間終了後でないとプロラタ計算が行えず、税額も確定しない。プロラタ計算を行うことにより、仕入税額のうち控除できない部分が生じ、取引のチェーンが繋がらなくなる。つまり、仕入税額が全額控除されるわけではなく、課税売上割合により、仕入税額控除ができない部分が生じることから、取引のチェーンが、完全には繋がらなくなる。これでは、転嫁が十分に行えないこととなる。

これに対して、「デジタル方式」では、税額控除方式を取らないで、課税期間終了をまたず、取引時点で税額が確定する、即時確定方式を採用している。このため、課税期間終了後にプロラタ計算を行う必要はなく、しかも、100%取引のチェーンが繋がるため、累積課税は、完全に排除される。また、「デジタル方式」では、税額計算に関するデータが標準化されているため、財務諸表作成や他の租税、例えば、法人税や所得税あるいは事業税・住民税などの基礎データとしても利用可能となる。とすると、「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」は、付加価値税あるいは消費税の範囲でしか利用できないのに対して、デジタル方式の利用可能性は汎用的であるため、いろいろな用途に転用が可能である。納税義務者からすると、消費税の納税義務者は、そのほとんどが、法人税や所得税の申告納税義務者であるので、消費税と法人税・所得税で共通利用できるものは利用して、申告の手間やコストを極力少なくしたいというのが、納税者の心理であると思われる。

「デジタル方式」の下では、そこで取り扱われるデータが、財務諸表作成や他の租税、例えば、法人税や所得税あるいは事業税・住民税などの基礎データとしても利用可能であるから、「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」に比べて、効率的となると考えられる。もちろん、社会のインフラとコスト環境が、十分に整備されていることが前提であるが、現在の技術環境やコスト環境でも、十分に対応可能であると考ええる。というのも、詳細は、次章で述べるが、一部の企業では、任意で既にこのような取組みが導入されており、実証的にも十分成立している。申告義務者にとって、効率的であるということは、ひいては一国にとっても、効率的であるということになる。問題点は、今後、社会的な制度として、どのように法制化・定着化していくかであると考ええる。

そこで、ハーバードロースクールの故オリバーオールドマン教授が平成2年10月から

11 月にかけて来日した際、東北大学法学部で講演を行っているが、その講演の中で、「日本の消費税のように非常に包括的なベースでありとあらゆるものが課税されるような場合には、インボイスは必要ではないというのが私の結論である」として、我が国の帳簿方式を支持している⁶⁴⁹。また、このような帳簿方式による執行の仕組みは、「世界的にみて比較的新しいものであるし、インボイスに対して日本の実務が発展させたものであることは疑いがない⁶⁵⁰。課税ベースが包括的である場合には、帳簿に基礎を置いた制度は、実際に申告義務者にとっても、政府にとっても、書類作業（ペーパーワーク）や煩雑さははるかに少なく、ずっと効率的に機能しうるのである」と述べている⁶⁵¹。さらに、「このような帳簿方式の付加価値税が模範となるべきであるということは経験していけば明らかになることである」と、将来の見通しについても、見解を示されている⁶⁵²。

この点について、「デジタル方式」は、帳簿方式の利点をその制度設計の中に組み込んでおり、取引データを仕入時点において帳簿に落とし込むため、この点が、帳簿方式とも多くの点が共通していることになる。

デジタル方式では、デジタル化されたデータを基に、消費税の認識・確定を行い、消費税の納付計算を行う。「デジタル方式」は、売上税額・仕入税額の事実が記載されている「帳簿」と、法定の所定事項が記載されている請求書・領収書等の「証憑」が、一連の電子デジタル化された有機的関係書類として、標準化されて、形成されていることが前提とされている。

この場合の「標準化」とは、データ化された交換可能な構成要素と定義される。つまり、それは、細分化された最小単位のデータの構成要素が、互換可能であるということである。

「デジタル方式」においては、売上税額・仕入税額の確定について、電子インボイス単体で行うのではなく、一連のデジタル化された有機的に結合している電子関係書類を基に、売上税額・仕入税額を一对として考え、取引ごとに個別に確定していく。デジタル方式は、所定事項が記載され、電子化された「電子帳簿」と「電子証憑」を基にして、売上税額と

⁶⁴⁹ オリバー・オールドマン、水野忠恒訳「日本の消費税と付加価値税理論」税研 50 巻 30 号 37 頁（1990）。

⁶⁵⁰ デジタル方式は、オリバー・オールドマン教授が述べられている帳簿方式の延長線上にあるとも考えられる。

⁶⁵¹ オリバー・オールドマン・前掲注 649）37 頁。

⁶⁵² オリバー・オールドマン・前掲注 649）37 頁。

仕入税額を一对として考えて、それぞれの確定を行う⁶⁵³。税務情報が標準化されると、数値自体が、一連のシステムの中の一部として表示されるばかりでなく、さらに、別のシステムへの連繋も可能となり、別のシステムの構成の一部として機能する。いわば、税務情報の標準化により、「データ」のモジュール化がなされて、複次的・多元的に「データ」の活用ができることを可能とする

このように「デジタル方式」では、電子化された証憑によるデータを申告の一部として取り込むことを前提としている。この電子データは、標準化されていることから、法人税の申告や財務諸表の作成など他の用途にも利用可能であるため、「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」よりも汎用性があり、しかも、税額確定までの時間的にも短縮されるため、効率的な運用が可能となる。

また、「デジタル方式」については、他方式に比べて、課税売上割合を用いたプロラタ計算を行わないことから、税収減になるのではないかという懸念が出てくる可能性がある。プロラタ計算を行うと、非課税売上に対応する部分については、仕入税額控除ができないことになるため、その仕入税額控除ができない部分の税額相当分が減収となるという懸念が出てくる可能性がある。この点について考えると、この非課税売上に対応する仕入税額の控除できない部分は、原価ないし費用に上乗せになることから、いわゆる「カスケード（税の累積）」が発生していることになる。本来、仕入税額として発生したものが、税額控除できず、原価や費用に上乗せされてしまうことは、付加価値税における中立性の原則に反してしまうことになるばかりでなく、必ずしも税収減になるとは限らない。というのも、前節で検討したように、「デジタル方式」において、最終消費者に対する販売時点、つまり B to C の段階で課税を正確に行えば、中途の段階で免税や非課税が生じて、直ちに税収減にはならないと考えられる。仮に税収減になるとしても、税率の調整で税収減をカバーすることも考えられる。

さらに、非課税売上について、事業者間取引においては、非課税項目の税率をゼロ税率として、プロラタ計算を行わず、仕入税額控除を遮断しなければいいのではないかという意見も出てこよう。しかし、「デジタル方式」では、そもそも、仕入税額控除の発想である一事業者内の売上税額と仕入税額を対象とするのではなく、自らの債権・債務と取引相

⁶⁵³ このように、電子帳簿や電子証憑により「証跡」を残すことが付加価値税制度の信頼性につながると考えられている。Badenhorst Gerhard, "Vaild VAT Documentaion", *Accountancy SA*, pp. 20-21 (2004).

手の債務・債権を対象としている。しかも、「デジタル方式」の発想では、取引時点で税額が確定するのに対して、仕入税額控除方式では、課税期間末にならないと税額が確定しないことなど、「デジタル方式」との間に大きな相違点があると考えられる。

第 章 「デジタル方式」を支える電子化

本章では、前章で検討した「デジタル方式」について、そのデジタル方式を支える電子化についての検討を行う。税額が即時に確定する「デジタル方式」の導入は、付加価値税をめぐる環境が電子化されていることが前提となる。しかし、税務関係に電子化技術を取り入れることは、既に世界の潮流である。エストニアなどは税務関係をはじめとする全ての行政手続きが電子化されており、第 章で検討したように、税収漏出も少なく、効率的な運営が行われている。そこで、我が国における税務手続の電子化の進捗状況と方向性について考察する。

第 1 節では、EU における電子インボイスの事例を中心に検討を行う。EU では、課税事業者の有効性の登録確認が行える電子インボイス及び VIES（VAT Information Exchange System）の制度が導入されている。しかし、EU では、電子インボイスについて様々な方式が認められているため、統一性がなく、かえって運用を困難にしている状況にある。そこで、統一された基準による必要があるが、その統一された基準の中で最も有効と考えられる方式が、XBRL（eXtensible Business Reporting Language）方式である。

そこで、第 2 節では、まず、議論の前提となる XBRL とは、どのような方式であるのかにつき考察する。その際に、XBRL の導入経緯や電子化に関する技術基盤についても、明らかにする。XBRL によると、ソフトウェアやプラットフォームに関係なく、電子的な財務情報の作成や流通・再利用を可能にすることができる。そこで、我が国にデジタル方式を導入するとした場合の電子化と XBRL の関係について考察する。また、XBRL によると、財務情報のサプライチェーンに関係するすべての関係当事者に、財務情報提供及び周辺情報を提供することが可能となり、このような方式は、「デジタル方式」への利用も可能である。そこで、この点について考察する。

第 1 節 EU の電子インボイス指令への道程と VIES

本節では EU の電子インボイス指令への道程と VIES システムの内容について検討する。まず、第 1 款で、EU における電子インボイス指令の内容とその採用までの経緯について明らかにする。次に、第 2 款で、EU における VIES システムの内容について検討す

る。

第1款 EUにおける電子インボイス指令

本款では、EUにおける電子インボイス指令について、どのような内容であるのかを明らかにする。近年、コンピューターの発達により、電子商取引を巡る課税上の問題についての議論も盛んに行われるようになってきている⁶⁵⁴。付加価値税を巡る環境が電子化されてくると、付加価値税制度自体もこの電子化の環境に順応して対応する必要がある。この電子化を巡る付加価値税の問題の一つに、電子インボイスの問題がある。電子化が推進されてくると、従来の制度と電子化された制度との間の「時間」と「コスト」の問題を、比較衡量していく必要がある。

まず、「時間」の問題は、従来の「紙」ベースでのインボイスに比べて、電子インボイスの場合は、電子データでやり取りをするため、取引処理の時間が大幅に短縮される⁶⁵⁵。

次に、電子化導入に伴う「コスト」の問題を考える必要がある。この場合の「コスト」には増加する「コスト」と、減少する「コスト」がある。電子化導入により増加する「コスト」は、例えば、電子化導入に伴う導入・運用コストである。減少する「コスト」としては、電子化による人員削減や、紙などの消耗品の減少などが考えられる。これらのコストは、いずれも課税事業者が直面して負担するコストである。

さらに、電子化を促進する場合に考えなければならない「コスト」として、確認コストが掲げられる。この確認コストは、課税事業者ばかりでなく、課税庁ないしEU自体が負担しなければならない「コスト」である。この確認コストは、加盟国各国のインボイスの

⁶⁵⁴ とくに、課税上の問題の中でも、付加価値税の課税についていずれの時点あるいはいずれの国で課税するかは重要な問題である。この場合の付加価値税課税については、EU域内同士のB to C（事業者と最終消費者間）取引については、事業者（B）は最終消費者に対して、事業者の国（B）の税率で付加価値税込で販売し、事業者（B）の国に付加価値税が納付される。EU域外のB to EU域内のC（域外事業者と域内最終消費者間）取引については、EU域外のBがEU域内のいずれかの国（Z）に登録をして、Cに対して登録国Zの税率で課税をして、Zに対してBが申告納付する。また、B to B（事業者間取引）については、販売者のBは付加価値税を賦課しないで（税抜きで）販売する。一方購入者のB'は、B'の国の税率による付加価値税相当額をB'の国の課税当局に申告納付する。このような方法をリバースチャージという。この点については、渡辺智之「電子商取引の課税問題に関する議論の経緯」大蔵省財政金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズANo.392において解説されている。<http://www.ier.hit-u.ac.jp>、2018年9月1日最終閲覧。

⁶⁵⁵ このようなIT技術による電子商取引は、商取引の世界において必須となっており、IT技術を使いこなせないと、いわゆるデジタルデバイドに陥ってしまい、商取引の機会を逸失する可能性すら生じてきている。

規定が異なっているため、それぞれの国と取引を行う際に、それぞれの国の税法に合致したインボイスを作成しなければならず、その真実性について検証する必要があるため必要とされる⁶⁵⁶。つまり、商取引を行う際には、各加盟国の付加価値税法に合致させるために、それぞれの国の付加価値税法に合致しているかを検証する必要があった。このため、複数の加盟国と取引を行う場合には、その情報収集と税法基準に合致させるための確認コストがかかることになり、電子インボイスにまつわる「コスト」負担は、大きな問題となっている⁶⁵⁷。

これらの問題を効率的に解決するためには、従来の紙によるインボイス規定では限界があるため、EU の付加価値税指令により、新しいインボイス規定を創設する必要があった⁶⁵⁸。この新しいインボイス制度の特徴は、第 6 次指令による従来の「紙」を前提としたインボイスとは異なり、電子データでインボイスのやり取りをするため、電子インボイス (e-Invoice) と呼ばれた。EU では、電子インボイスに関する規定を別途、創設する必要があった⁶⁵⁹。

そこで、2001 年 12 月、電子インボイスの導入のために理事会指令である 2001/115/EC が出された⁶⁶⁰。この指令は、先に出された第 6 次指令 (77/338/EEC) の第 28 条(改正により第 22 条から第 28 条に置き換えられている) の紙ベースによるインボイスに関する部分を修正する内容である⁶⁶¹。さらに、その後、時間の経過による環境の変化に伴い、第 6 次指令を全面的に見直し、2006 年 11 月 28 日に、共通指令として 2006/112/EC が公表された。この 2006/112/EC では、先の 2001/115/EC で改正された電子インボイスに関

⁶⁵⁶ 電子インボイスは世界的、全国的、地域的ないしは独占的にいくつかの標準が存在し、現在加盟国で使用されている状況である。これらの標準はどれも普及しておらず、そのほとんどは相互に相互運用できない状態が生じていた。その結果相互運用が不可能な標準が多数あることは、加盟国間で電子請求書を使用する事業者にとって、複雑さ、法的不確実性、及び追加運営コストをもたらす結果を招いていた。

Directive 2014/55/EU of The European Parliament and of The Council of 16 April 2014.

⁶⁵⁷ EU 域内の取引のうち BtoB 取引についてはリバースチャージ方式が採用され、BtoC 取引についてはワンストップ・ショップ (One Stop Shop (OSS)) と言って、EU 内のいずれか一つの国で登録をして申告納付すればいいこととなっている。また、2015 年 1 月 1 日より、ミニワンストップ・ショップ (Mini One Stop Shop (MOSS)) と称して、BtoC の域内取引についても「通信サービス」「放送サービス」「デジタルサービス」等の取引については、供給者 B の所在地国で C の所在する国の付加価値税を申告・納付することとなる。

⁶⁵⁸ Ecofin Council of June 1998, COM 595 final, 25.11.1998, pp. 2-3 (1998).

⁶⁵⁹ すでに貿易の世界では輸出入・港湾関連情報処理システムによる電子インボイスが活用されている。一般財団法人 日本貿易関係手続簡易化協会「電子インボイスの諸外国での現況調査と利用促進のための提言」2014 年 12 月。

⁶⁶⁰ Council Directive 2001/115/EC 1.15/24.

⁶⁶¹ その後、第 6 次指令に代わる共通指令としては、2006/112/EC が出されている。

する項目も含まれている。この改正の趣旨は、各国のそれぞれの国で規定の異なるインボイスを統一することによって、コストを削減し、企業に実益をもたらすことを目的としている⁶⁶²。本指令では、加盟国が、電子インボイスの重要性を認識して、電子記録を認可することを要求している⁶⁶³。同時に、電子インボイスを採用することによって、企業の確認コストを、劇的に減少させる結果をもたらすこととなっている⁶⁶⁴。特に、中小企業においては、その傾向が顕著に現れる。また、電子商取引の重要性が高まることとなる。加盟国間で統一化されたインボイス規定は、さらに課税庁の脱税阻止施策に役立つことも目的としている。

この 2001/115/EC 指令では、紙ベースのインボイスと共に、併用して電子インボイスを認めるためのさまざまな指針が示されている⁶⁶⁵。なお、この場合の「電子」とは、電子機器を用いて、ワイヤー・ラヂオなどの光学的あるいは電磁的方法により処理されることをいう（第 217 条（2006/112/EC））。また、電子インボイスとは、構造化された電子フォーマットにより、自動的に電子処理されて、発行・送信・受領されるようなインボイスのことをいう。この電子データによるインボイスには、加盟国によって保証された検証可能性と網羅性を備えていなければならないこととされている（第 223 条（2006/112/EC））。

この指令における電子インボイスは、従来の書面のインボイスと対置して、ペーパーレスとなっている。この電子インボイス導入の狙いとしては、以下の 3 点が掲げられよう。

第 1 点は、電子商取引の普及により、電子データで書類をやり取りするようになってきていることから、電子インボイスを利用することにより、事業者にとって効率的になるということである。

第 2 点は、第 1 点とも重なる部分があるが、国境をまたぐクロスボーダー取引の把握に役立つことである。ソフトウェアや映画・ビデオ等の電子コンテンツ等は、オンライン上でのみ処理され、税関を通過せずに直接需要者の元に届けられるため、これらの取引を補足しにくく、いずれの国でも付加価値税を課税することができないという問題が生じて

⁶⁶² スイスの調査機関である Billentis の調査によると、インボイスは世界で約 3700 億万枚流通していると推計され、電子インボイスにすることによって処理コストを 50-80%削減できるとしている。

http://www.billentis.com/e-invoicing_ebilling_market_report_EN.htm、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

⁶⁶³ Council Directive 2001/115/EC, 1.15/26.

⁶⁶⁴ Ingo Schlegel, “Simplified VAT invoicing requirements and electronic invoicing”, *ERA Forum*, pp. 250-263 (19 May 2011).

⁶⁶⁵ Council Directive 2001/115/EC, 1.15/24.

いた。電子インボイスを採用することにより、これらの取引実態の解明を図る一助となることが期待されている。

第3点は、電子インボイスを導入した場合に、紙ベースのインボイスと比較して課税当局と納税者双方のコスト削減が図れることである⁶⁶⁶。課税当局にとっては、電子インボイスを導入することによって、そのデータを体系化することが可能となる。これによって、売り手であるインボイスの発行者と、買い手であるインボイスの受領者双方の電子データをクロスチェックすることも可能となり、電子税務監査ないし電子税務調査が低コストで行えるという利点がある。また、納税者にとっては、受注・生産・販売・回収の一連の過程がシステム化されることによって、紙ベースの発行の手間が省けて、管理面でも大いに役立つこととなる⁶⁶⁷。同指令による電子インボイスの概要をまとめると、以下のとおりとなる⁶⁶⁸。

インボイスは上記の規定に従って紙で送ることができるが、電子インボイスでも送ることができるとして、一定要件の下、電子インボイスによることを認めている。

電子インボイスを発行するには、相手方が電子インボイスを承認していることと、その交付される電子インボイスは加盟国によって承認された原始データの信頼性と内容の完全性の要件が充足されていなければならない。

電子インボイスを交付するには、事前に、安全な電子署名認証が求められ、EDI方式（他の方式でも可）によって送信される。

電子商取引を行うに際して、電子インボイスを交付する場合には、その形式が加盟国によって事前に承認されなければならない。このため、事前電子署名(AES、Advanced Electric Signature)が適格証明に基づくものであることと、SSC(secure signature creation、安全な署名認証)方式により作成されていることが要請される。

なお、この事前電子署名は、以下の要点を満たすものである。()署名者と固有に直結するものであり、()署名者自身の識別に有効であり、()署名者自身の管理によって維持できる手段を採用しており、()後に、データの変更が行われた場合に、検出可能な方法で関係のある資料と結び付けられること等が掲げられる。

⁶⁶⁶ 2010年の試算では、EUでは6年間で2400億ユーロの節約になると報告されている。EU commission, “Reaping the benefits of electronic invoicing for Europe”, COM 712 final (2010).

⁶⁶⁷ Ingo Schlegel, *supra* note 664, pp. 260-263.

⁶⁶⁸ Council Directive 2001/115/EC.

また、署名者とは、署名承認装置を保持し、署名者自身若しくは署名者の所属する個人・法人・エンティティのために、代理人として活動する者をいう。適格証明書とは、署名識別データを当事者と結合させ、当事者と同一であることを確証させる電子的証明書を意味する。また、SSC 装置とは、一定の要件を兼ね備えた署名認証装置をいい、一連のソフトウェアやハードウェアを兼備えた装置をいう。

これらの電子データは、EDI (Electric Data Interchange) 方式によって交付されることが原則とされる⁶⁶⁹。ただし、加盟国で承認された他の方式（例えば、XML、PDF など）を利用することも可能である。EDI 方式は、1994 年 10 月 19 日付欧州委員会勧告 (1994/820/EC) の第 2 条によって定義されている⁶⁷⁰。それによると、EDI 方式とは、事前に当事者相互間で合意された EDI メッセージが使用されたコンピューターシステムにおける商業上、管理上、事業上の転送方式をいう⁶⁷¹。また、EDI メッセージとは、事前に合意されたフォーマットと、自動的処理能力と明確的処理能力及び形式の検読が可能なコンピューターを用いて作成される情報の集合体より構成されているメッセージをいう⁶⁷²。またこの勧告によると、EDI 方式による源泉データの信頼性と内容の完全性の要件が保証される法的側面が検討されている⁶⁷³。

なお、EU における電子インボイスの問題点としては、XML、PDF など様々な方式を使用することが認められているため、統一性に欠けており、これらの方式間互換性がないものもあり、事業者間同士でも、相互に互換性がなければ、電子インボイスのやりとりができないということが露見しており、統一化が課題となっている⁶⁷⁴。

第 2 款 VIES システム

本款では、EU における付加価値税制度を補完する VIES システムについて検討する。EU では、EU 域内の人と物の移動が原則自由となり、EU 域内取引が活発に行われるようになっている。付加価値税においても、EU 域内の取引が増加することにつれ、取引相手の

⁶⁶⁹ EDI 方式にはさまざまなものがあり、代表的な規格は EDIFACT (Electric Data Interchange For Administration, Commerce and Transport) である。

⁶⁷⁰ Commission Recommendation 1994/820/EC, October, 1994.

⁶⁷¹ CEN workshop agreement, CWA15574, p. 7 (July 2006).

⁶⁷² *Id.*, p. 7.

⁶⁷³ このほか、EU では、ISO, UN/CEFACT, CEN, OASIS, GSI などの機関が電子インボイスの方式について研究を行っており、その経過報告は次のとおりである。EC, “e-Invoicing Standardisation, Overview, Issues and conclusions for future actions” (Sep 2012).

⁶⁷⁴ Ingo Schlegel, *supra* note 664, p. 263.

有効性の検証手段が必要となってきた。そこで登場したのが、VIES である⁶⁷⁵。

VIES とは、EU において登記された会社の付加価値税登録(付加価値税登録識別番号の有効性)に関して、情報を伝達する電子的手段である。さらに、加盟国間で免税となる EU 域内の取引に関する情報も、また VIES を通して送られる。付加価値税の事業者登録に関する情報は、各国によって捕捉されて、VIES に蓄積され、必要に応じて、各国のデータベースに送信入力される。その理由は、域内供給業者が、還付申告を選択した際に対しても適用される。

例えば、EU のある国で、インターネットを通してソフトなどを購入するとき、特定のソフトウェア供給業者は、その販売者に対して付加価値税登録識別番号を確認することがある。これは、アンチウィルスソフト更新業者のような電子サービスを行う供給業者は、そのサービスに対して付加価値税を賦課して、サービスを提供した国で納税しなければならない義務を負うからである。これらのサービス購入者が、付加価値税の納税義務者であるならば、事実上は、供給業者は、付加価値税を登録計算しなければならない事業者になる。この理由から、供給業者は顧客の付加価値税登録識別番号を取引相手に求めることとなる。

この VIES に関するデータの更新は、リアルタイムで行われている。したがって、確認要請をするたびに、そのメッセージは、その番号が有効かどうか、付加価値税登録識別番号を出した加盟国に送られる。しかし、この情報は登録情報のほか、より詳細な情報は与えられず、納税義務者には、登録番号が有効かどうかについての確証を与えるのみである。

VIES システムに対する問合せをして、取引相手が有効であるはずなのに、無効と表示された場合には、その番号は、問合せの際の入力ミスなどによる理由によって、無効となることがある。VIES は、EU 委員会のウェブサイトで管理され、各 EU 加盟国によって維持されており、データベース化された付加価値税識別番号の有効性をチェックする、リアルタイムのシステムである。

そして、顧客の照合番号が、これらをチェックした後に、確かに納税義務者であっても、無効になり続けるならば、取引相手に取引相手の管轄税務署に連絡するよう依頼する必要がある。加盟国は、付加価値税登録識別番号が現在有効であるかどうかを確認するため、

⁶⁷⁵ VIES システムについては、EU の次のホームページをもとにまとめている。
http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/faq.html、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

課税事業者の氏名と住所の表示を許可することができる。もし、名前若しくは住所が示されないならば、加盟国がこのデータの表示を許可していないことを意味する。VAT 識別番号が、名前や住所と関係しているならば、顧客には所轄の税務署から確証を得る権利がある。ただし、反対に、顧客ないし供給業者の氏名と住所から、付加価値税登録を知ることとはできない。EU 委員会のウェブサイトは、顧客の付加価値税登録識別番号の有効性を確かめることができるだけである。付加価値税登録識別番号は、顧客ないし供給業者から直接交付されなければ、照合できないようになっている。もしも、その有効性がチェックできないとしたならば、取引先の顧客が納税義務者でないと見えても、免税ではなくて、付加価値税を請求しなければならないことになる。

このように、VIES には、インボイスの正確性について、取引相手の事業者登録の確認の有無を、取引当事者間の相互牽制のみに任せるのではなく、総合的な EU 全体でのシステムを用いて検証させるという点に特徴がある。確かに、EU 連合となる前は、各国で付加価値税制が運用されていたれば、つまり、一国内でのみインボイスが運用されている時には問題はなかった。

ところが、EU 諸国が連合したことによって、「域内取引」が発生したり、電子商取引などのクロスボーダ取引が発生してきたため、従来の方法では、取引相手の確認が難しくなってきた。このため、VIES が登場したと考えられる。言い換えれば、長年に渡るインボイス制度運用の歪みの一つを、VIES の運用で解決しようとしたとも考えられる。

このような、インボイス制度を支える VIES のようなシステムは、デジタル方式を導入する場合においても、課税事業者間の認識を行う上で有効であると考えられる。

第 2 節 電子申告と XBRL 方式

本節では、まず第 1 款で、我が国にデジタル方式を導入するとした場合の、電子申告と XBRL の関係について検討を行う。その際に、議論の前提となる XBRL とは、どのような方式であるのかを明らかにする。次に、第 2 款で、XBRL 方式の特徴とメリットについて検討する。XBRL によると、ソフトウェアやプラットフォームに関係なく、電子的な財務情報の作成や流通・再利用が可能となる。また、財務情報のサプライチェーンに関係する全ての関係当事者に、財務情報提供及び周辺情報を提供することが可能となる。第 3 款では、XBRL によると、税務情報を標準化できることから、多用途に応用して使用できる

ことから、この点についても検討を行う。結論として、XBRL 方式によることで、デジタル方式の採用が可能となる。

第 1 款 税務電子申告と XBRL の関係

本款では、「デジタル方式」の基盤となる電子処理方法はどのような方法が妥当であるのかにつき検討する。我が国では、既に、税務電子申告の形式として、XBRL 方式が採用されている。この方式は、「デジタル方式」を採用するに当たっても重要な技術的基盤を提供する。そこで、税務電子申告で採用されている XBRL 方式とは、どのような方式かについて整理する。また、具体的に、税務電子化と XBRL の関係について明らかにする。その上で、「デジタル方式」において、XBRL がどのような役割を果たしていくのか考察する。

XBRL は、1998 年に米国公認会計士のチャールズ・ホフマン氏により開発され、財務報告の有用性、特に、比較可能性を高めることを中心として開発された⁶⁷⁶。最初は、財務情報のみが対象であったが、その後、違う分野でも活用が可能であることから、違う分野にも利用されていった⁶⁷⁷。

組織形態としては、1999 年 6 月当初は、アメリカ公認会計士協会 (American Institute of Public Accountants) の下で、米国を中心に、活動が始まった。その後、アメリカ公認会計士協会から、1999 年 8 月に独立して、活動の一環として国際的組織である XBRL International が組成され、その下で、各国・地域単位の組織が活動している。2001 年に、XBRL Japan は、その日本の組織として組成されて、以来活発に活動を行っている⁶⁷⁸。

我が国では、2008 年に EDINET (Electronic Disclosure for Investor's NETwork, 金融商品取引法に基づく有価証券報告書等の開示書類に関する電子開示システム) で提出される財務諸表が、XBRL 形式によって作成されるようになったことによって、広く普及することとなった。その後、国税庁の e-Tax (電子申告・納税システム) や東京証券取引所の TDnet (適時開示情報伝達システム) においても、XBRL が導入された⁶⁷⁹。

このように、我が国の電子申告の分野でも、XBRL の導入が検討された。その経緯は、

⁶⁷⁶ Mihaela Enachi et al, "Basics of XBRL Instance for Financial Reporting", Broad Reserch in Accounting Negotiation and Distribution, Volume 2, Iss. 1, p. 22 (2011).

⁶⁷⁷ *Id.*, p. 22.

⁶⁷⁸ XBRL Japan のホームページをもとにまとめた。

https://www.xbrl.or.jp/modules/pico3/index.php?content_id=8、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

⁶⁷⁹ https://www.xbrl.or.jp/modules/pico3/index.php?content_id=8、2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

次のとおりである。我が国は、政府全体で、「e-Japan 重点計画 2002」(2002 年 6 月 18 日高度情報通信ネットワーク社会推進戦略本部決定)が作成され、コンピュータやインターネットの活用による多様かつ質の高い公共サービスの提供を通じた、国民生活の全般的な質の向上を図るため、電子政府の実現に向けた施策を推進していくこととなった。これを受けて、国税庁においても、電子政府実現の一環として、現在、書面を用いて行われる申告、納税及び申請・届出等について、納税者利便の向上を図る観点から、インターネット等を利用した手続が可能となるよう、電子申告の開発が進められてきた。

現在、我が国の国税に関する電子申告については、XBRL 方式を採用している⁶⁸⁰。電子申告は現在、申告書と付属明細書などの添付書類や各種の届出書の一部、及び電子納税が対象となっている⁶⁸¹。この XBRL 方式は、情報の標準化をもたらすことから、電子申告の段階だけではなく、原始証憑や総勘定元帳や仕訳帳を初めとして各種帳簿の各段階についても、XBRL 方式によることが可能になると考えられる。そうすると、証憑や帳簿のサプライチェーンを構築していくことが可能となる。言い換えると、取引の開始から最終的な財務報告あるいは税務申告まで、終始一貫して、XBRL 方式により一連のシステムを構築していくことが可能になると思われる。さらに、運用方法によっては、納税者一個人あるいは一企業にとどまらず、複数のポイントとサプライチェーンを構築することが可能となる。

このように、XBRL 方式によると、さまざまな情報を標準化して活用して行くことが可能となる⁶⁸²。情報が標準化されると、納税者ばかりでなく、課税庁や投資家あるいは株主などの各種利害関係者にとってもメリットをもたらす。情報の標準化は、経営管理的側面や人的側面に影響を及ぼすのみでなく、法的側面にも影響を及ぼすものと考えられる。その法的側面への影響の一つとして、情報が標準化していくことに伴って、消費税における

⁶⁸⁰ 2000 年 7 月に米国公認会計士協会が中心となって設立された XBRL ORG (その後 XBRL International に改組)は、国際会計基準の設定主体である IASB をはじめ、財務情報サプライチェーンに関係する各種企業・団体がメンバーとなり、XBRL の標準化と普及を全世界レベルで強力に推し進めている。湯浦克彦『XML 技術と XBRL データ標準を用いたインターネット財務情報システム』161 頁(ソフトリサーチセンター、2004)。

⁶⁸¹ 電子申告に関する関係法令は以下のとおりである。国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令(平成 15 年 7 月 14 日財務省令第 71 号)、行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律(平成 14 年法律第 150 号)第 3 条第 1 項及び第 4 項並びに第 4 条第 1 項及び第 4 項並びに国税通則法(昭和 37 年法律第 66 号)第 34 条第 1 項の規定に基づき、並びに行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律及び国税関係法令。

⁶⁸² Mihaela Enachi et al., *supra* note 667, pp. 22-30.

仕入税額控除の方式について、質的变化をもたらすと考えられることである。

第2款 XBRL 方式の特徴と導入のメリット

本款では、XBRL 方式の特徴について明らかにした上で、XBRL 方式を導入した場合のメリットについて検討する。

1. XBRL 方式の特徴

XBRL は、各種財務報告用の情報を作成・流通・利用できるように標準化された XML ベースの言語である⁶⁸³。XML (eXtensible Mark up Language) は、インターネット上のデータ記述における標準化言語の一つである⁶⁸⁴。XML の特徴としては、不特定多数の利用者を想定してデータ変換の適時性を確保し、WEB 画面表示への適性により、WEB 上での表示が可能となり、あらゆるコンピュータ環境への適応性が掲げられる⁶⁸⁵。この XML ベースの言語を基に、財務報告用の情報を活用できるように開発されたものが XBRL である。

XBRL 仕様(XBRL Specification)によると、ソフトウェアやプラットフォームに関係なく、電子的な財務情報の作成や流通・再利用を可能にする⁶⁸⁶。したがって、公開会社、非公開会社、株主、法律家、会計専門家、税務専門家、監督機関、アナリスト、投資家、資本市場参加者、ソフトウェア会社、情報提供会社、課税当局など財務情報のサプライチェーンに関係する全ての関係当事者に、財務情報提供及び周辺情報を提供するとともに、情報利用のためのコストを低減させていくことが可能になる⁶⁸⁷。言い換えれば、XBRL を採用することにより「情報の非対称性」が低減するということになると考えられる⁶⁸⁸。

⁶⁸³ XBRL は 1998 年 4 月、米国の公認会計士チャールズホフマン氏によって、財務諸表の電子的報告に XML を応用する試みが基となり開発されることとなった。淵田康之『XBRL 入門』(日本経済新聞社、2003) 25 頁。

⁶⁸⁴ Roger Debreceeny, Glen L Gray, “The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL”, *International Journal of Accounting Information Systems*, No. 2, p. 70 (2001).

⁶⁸⁵ 湯浦克彦・前掲注 680) 50 頁。

⁶⁸⁶ XBRL は、ソフトウェアやプラットフォームに関係がないため、あらゆるソフトやプラットフォームを統合できる可能性を有している。

⁶⁸⁷ Jap Efendi et al., “Do XBRL filings enhance informational efficiency?” *Journal of Business Research*, No. 67, pp. 1100-1105 (2014).

⁶⁸⁸ 韓国における実証研究では、「情報の非対称性」は逡減しているとの報告がある。

Hyungwook Yoon et al., “Does XBRL adoption reduce information asymmetry?”, *Journal of Business Research*, No.64, pp. 157-163 (2011).

また、XBRL 方式導入による具体的な利点としては、 報告書作成までの手続きが自動化される、 システム化によるコストの削減が可能となる⁶⁸⁹、 より速く、より信頼性の高いデータをより正確に扱うことができるようになる、 情報の分析作業や意思決定の質の向上に繋がる⁶⁹⁰、 情報の信頼性や正確性が高いのでコーポレートガバナンスの一助になる⁶⁹¹、などの点が挙げられる。

XBRL によると、正確な財務情報・税務情報・補足情報をよりスピーディーに、よりタイムリーに開示利用させることが可能になる⁶⁹²。特に、インターネット上で公開されている財務情報について、ブラウザによる検索の精度が向上して、適時に情報が開示され、利用が可能となることにより、その価値が飛躍的に高まるという効用も生じてくる⁶⁹³。もちろんこれは、既存の開示制度や会計基準のそのものの変更を求めるものではない。

XBRL の概要の核となるのは、「標準化」である。本稿では、「標準化」の意味を「モジュール」と同義に解する。この場合の「モジュール」とは、交換可能な構成要素と定義される⁶⁹⁴。つまり、それは、細分化された最小単位のデータの構成要素が、互換可能であることを意味する。

例えば、「4 月 1 日青木商店より買掛金にて A 商品 100 個 1,000 円で仕入を行った」という取引を考えてみる。この場合の仕訳は、下記ようになる。

4/1 (借方)仕入 1,000/(貸方)買掛金 1,000 (小書)青木商店より A 商品 100 個仕入

この場合、細分化された最小限の構成要素として、 日付：取引年月日、 金額：取引金額、残高、 文字：勘定科目名、相手先名称、品名、合計、個数などが、構成要素とし

⁶⁸⁹ William M Sinnett, Mike Willis, “The Time Is Right for Standard Business Reporting”, *Financial Executive*, Vol 25, Iss. 9, pp. 23-27 (2009).

⁶⁹⁰ <http://www.xbrl.org/benefits-and-uses>, 2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

⁶⁹¹ Ronald F. Premuroso, Somnath Battacharya, “Do early and voluntary filers of financial information in XBRL format signal superior corporate governance and operating performance?”, *International Journal of Accounting Information Systems*, No. 9, pp. 16-19 (2008).

⁶⁹² この点については、経営効率もよくなる効果も出てくるという報告もある。Ronald F. Premuroso & Somnath Bhattacharya, *supra* note 691, pp. 6-15.

⁶⁹³ <http://www.xbrl.org/benefits-and-uses>, 2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

⁶⁹⁴ 例えば、「規格化されている」「交換可能である」「独立性が高い」「何かの部分である」という意味あいを持つ。いずれも、三省堂の辞書サイトより抜粋した。

<http://dictionary.sanseido-publ.co.jp/topic/10minnw/029module.html>, 2018 年 8 月 31 日最終閲覧。

て挙げられている。これらの細分化された構成要素が、それぞれ独立して存在しており、全体の一部分を構成している。

反対に、これらの部分的な構成要素から、一定の設計規格によりプログラミングして組み立てることによって、関連する情報を引き出して、全体が成立することにもなる⁶⁹⁵。この点を、上記の仕訳例より説明すると、次のようになる。

仕訳の際の構成要素は「4月1日、仕入 1,000 円、青木商店より、A 商品、100 個、仕入」として細分化される。この時、文字や数字は、単なる文字や数字ではなく、それ自体に意味を持たせる「タグ付き言語」となる。そして、その文字や数字がその他の目的に交換（利用）可能となることから、データが「デジタル化」され、更なる別の用途に副次的な利用が可能となる。つまり、プログラミングの仕方によって、「4月1日、仕入 1,000 円、青木商店より、A 商品、100 個仕入」に対する文字や数字の根拠ないし証跡が一瞬にして、財務諸表数値に反映させることが可能であり、財務諸表を開示させる仕組みを構築することが可能となる。さらに、それらの「4月1日」「仕入」「1,000 円」「青木商店より」、「A 商品」、「100 個仕入」というそれぞれの構成要素が意味を持ち、税務情報や経営管理情報にも互換利用可能となる。ということは、これらの構成要素から、複数の目的に適った情報に瞬時に提供して、作成していくことも可能となる。そうすると、財務情報だけでなく、税務情報や経営管理情報などへの様々な利用目的の情報提供が可能となると考えられる⁶⁹⁶。

2. XBRL の構成

ここでは、XBRL 方式の詳細について述べる。XBRL の構成要素は、2 つの構成となっている。第 1 は、構成要素それぞれが意味を持つタグ付き文書である。このタグの定義ファイルとしては、「タクソノミ」と呼ばれるファイルが存在する。「タクソノミ」は、各データの共通コードや画面表示用の名称、それぞれのデータの親子関係・兄弟関係や表示の順序などをまとめて定義しているものである⁶⁹⁷。

⁶⁹⁵ このような、自動的に付加価値税が計算されるシステムは、付加価値税にまつわるリスクを低減することになるとしている意見もある。

Walsh Chris, “ VAT automation is a Mission critical investment”, *International Tax Review* (2009).<http://www.internationaltaxreview.com/IssueArticle/2606844/Archive/VAT-automation-is-a-mission-critical-investment.html>、2018 年 9 月 1 日最終閲覧。

⁶⁹⁶ 湯浦克彦・前掲注 681) 161 頁。

⁶⁹⁷ タクソノミは「辞書」、インスタンス文書は「実際の数字」と解釈できる。

「タクソノミ」は坂上学教授によると「財務報告データに対して人間が行っているさまざまな判断を、「コンピュータと人間が理解を共有できる」ために事細かに記したものがXBRLのタクソノミに他ならない⁶⁹⁸。」

続いて、第2は、具体的な数値が記入された「インスタンス文書」である。「インスタンス文書」は、具体的な数値が記入されている文章である。勘定科目の数値や期数、年度、円、ドルなどの通貨単位を表すユニット情報も併せて記述されている。この数値には、タクソノミにおいて定義されたタグが付けられていて、そのタグが他の情報へリンクできるような座標になっていて、勘定科目の数字が構成されている。

このように、XBRL方式はこの「タクソノミ」と「インスタンス文書」の2部構成となっている。これは、我が国だけの特殊な方式ではなく、あくまでも世界で標準化されて、共通化されているところに特徴がある。しかも、この「タクソノミ」はいくらでも、拡張していくことが可能である。また、この「タクソノミ」は、さらに2つの構成要素に分類できる。一つは「タクソノミスキーマ (XML Schema)」であり、いま一つは「リンクベース (X Link)」である。

前者の「タクソノミスキーマ」は利用可能な勘定科目のリストであり、各科目に対応するタグの振り付け方や共通のコード、関連属性情報、文章構造などがそれぞれ定義されている。この「タクソノミスキーマ」は、財務諸表を作成する際の勘定科目を記述するために利用されている技術である。インスタンス文章の語彙（構成要素、属性など）を、具体的な勘定科目名や注記事項などの関連する属性を定義して、記述する技術である。

これに対して、後者の「リンクベース」は各勘定科目間の相互関連性を表している。これは、勘定科目間の相互関連の関係を記述するために使用される技術である。各勘定科目や項目の間の関係や表示順序や計算方法、勘定科目の表示ラベルあるいは勘定科目や項目の追加情報などを定義して、記述する技術である。このリンクベースは、さらに5つに分類することができる⁶⁹⁹。

定義リンクベース (Definition Linkbase)

科目間の階層構造を表しており、勘定科目間の関係や科目間の規則を定義している。

⁶⁹⁸ 坂上学「XBRLにおける財務報告データモデリング」企業会計 59 巻 7 号 123 頁 (2007)。

⁶⁹⁹ このほかにも、表計算ソフトなどへの表示や編集を可能にするために2次元スプレッドシート形式への変換を行う Table Linkbase や、HTML 形式への変換を可能とする Renderling Linkbase などの追加仕様化も検討されている。

https://www.xbrl.or.jp/modules/pico7/index.php?content_id=6、2018 年 9 月 1 日最終閲覧。

表示リンクベース(Presentation Linkbase)

勘定科目間の表示順序を定義したもの。例えば、流動性配列法の場合、流動資産の部の下に固定資産の部がきて、その後、投資等の部が表示されるといった表示順序に関する情報が定義されている。

計算リンクベース(Calculation Linkbase)

勘定科目間の集計方法や財務諸表数値の計算式を定義したもの。数値データの項目間の計算式の情報が定義されている。例えば、資産は流動資産と固定資産を総和したものであるとか、負債は、流動負債と固定負債を総和したものであるといった表示方法と何がそこに集計されるのかの集計方法を定義している。

表示名称リンクベース(Label Linkbase)

勘定科目の表示名称を定義したもの。日本語だけでなく、英語やフランス語あるいは中国語などといった様々な言語に対応できる

参照リンクベース(Referance Linkbase)

勘定科目が、どのような会計概念により成り立っているかの根拠文献を定義している。例えば、「のれん」はどのような会計概念なのか、その根拠や処理方法等が記されている。言い換えれば、「のれん」に関する参考文献がリンクされている。

3.XBRL 方式の 2 つの領域

XBRL 方式は、大きく 2 つの領域に分かれる。一つは、財務会計上に関する外部報告用の財務諸表を開示するための XBRL FR(Financial Repot)である。いま一つは、企業内部の会計情報を取り扱う XBRL GL (General Ledger)である。すなわち、外部財務情報を取り扱う XBRL FR と、内部財務情報を取り扱う XBRL GL の 2 つの領域を有している。いずれの領域も、先述のタクソノミという形で実現される。

(1) XBRL FR

XBRL FR は、外部報告用の財務情報を表現するため、会計基準を織り込み、会計科目の表現に主眼が置かれている領域である。情報利用者は、投資家に限られず、さまざまな利害関係者が想定されており、その利害関係者が求める必要情報を表示していくことを可能としている。例えば、我が国の場合、国税庁は税務会計に関する情報を表現していくため、税務申告用のタクソノミを開発した。東京証券取引所は適時開示の情報を表現してい

くためのタクソノミを開発している。また、金融庁では、企業情報開示の情報を表現していくためのタクソノミが開発されている。このように、さまざまな利害関係者が、必要情報に関するタクソノミを開発することによって、XBRL FR 領域が利用される。このように、XBRL FR は、会計基準に対応したタクソノミばかりでなく、業種別タクソノミ、自社タクソノミばかりでなく、業界団体の要請に応じたタクソノミも作成可能である。

(2) XBRL GL

XBRL GL は、内部報告用の財務情報を表現することに主眼が置かれている仕訳データを記述していくための領域である⁷⁰⁰。具体的には、XBRL GL もタクソノミの形式で表現されている。XBRL GL は、次の構成要素を提供することが可能である。

会計仕訳（勘定科目、貸借区分、金額、日付及び摘要）

組織、関与者（顧客、取引先、従業員（実行者、承認者、記帳者など））

証憑書類（文書番号、日付、文書保管場所）

リソース（在庫、サービス、固定資産、KPI（Key Performance Index））

他の報告書との対応関係（財務報告書タクソノミとの対応関係）

そして、XBRL GL は、次のようなデータ仕様について、標準化をしていくことが可能となる⁷⁰¹。

取引に伴う帳簿（仕訳帳、売掛帳、買掛帳、在庫帳、勤務表など）の共通表現。

取引表現に必要となる、共通的な構成要素である科目、金額、リソース、事象、関与者、証憑書類などについての共通表現。

試算表、連結計算書の表現及び多様な報告書（有価証券報告書、決算短信、納税申告書など）への対応関係。

XBRL GL は、仕訳を記述する共通部分と、地域別・機能別・産業別・その他の拡張部分とに分かれる。また、「XBRL GL に記述されるデータは、複式簿記システムで通常処理される仕訳情報よりも詳細なデータが記録されており、必要に応じて詳細なデータをいくらかでも追加し記録できるような構造となっている⁷⁰²。したがって、必要に応じて、必要な分だけ、拡張することができる仕組みとなっている。

⁷⁰⁰ Nicola Dalla Via & Gianluca Garbellotto, “International Reporting With XBRL Global Ledger”, *Strategic Finance*, Vol. 97, Iss. 4, pp. 48-53 (2015).

⁷⁰¹ XBRL JAPAN FACT BOOK, Vol. 13, 18 頁。

⁷⁰² 坂上学・前掲注 698) 380 頁。

そうして、この XBRL GL と XBRL FR 間をインターフェースすることにより、財務諸表だけでなく、税務や他の法定書類を容易に関連付けることができるため、これらの書類作成にかかる手順が簡素化されることとなる⁷⁰³。

ここで、重要なことが、「XBRL はどの項目がどのような階層構造をもち、どのように計算するのかということだけが定義されている」ということである⁷⁰⁴。総勘定元帳は、アウトプットすることはできるものの、「仕訳 = 元帳」という考えによって設計がなされており、「あらためて、総勘定元帳を記述するためのタクソノミは定義されていない⁷⁰⁵。」すなわち、仕訳帳から元帳への転記という一連の流れの中でとらえるのではなく、あくまでも、仕訳のデータが、標準化されて、瞬時にその下階層である元帳アウトプットを構成するのであり、仕訳を行った瞬間にそのマテリアルが元帳の構成要素になっていく。これは、何も仕訳 = 元帳ということだけではなく、仕訳 = 財務諸表、仕訳 = 税務申告、仕訳 = 金融情報などといった関係を構築していくのである。ただし、仕訳データのみが最初の始まりではなく、設計の仕方によっては、請求書 = 仕訳という方式も考えられる。というのも、XBRL が全方位的に拡張可能であるため、後方だけではなく、前方あるいは左右横、つまりは縦横無尽に拡張が可能であるという特性より由来するものである。

4. XBRL 方式のメリット

では、実際に XBRL を採用した場合のメリットは、どこにあるのであろうか考察する。XBRL 方式によると、データがデジタル化されることにより、情報が標準化されていくことになる。情報が標準化されると、「明細データ自体に必要情報が付加されているためデータの取扱は非常に効率化、便利になる⁷⁰⁶」ことになるのである。

また、情報の標準化は、情報のサプライチェーンを形成することが、容易になる。情報のサプライチェーンを通して繋がったデータは、以下のような特徴を持つ⁷⁰⁷。

情報データ加工の容易さ

データが標準化されているため、そのデータをそのまま加工先に取り込むことが可能なため、新たに入力することなく、情報データ加工を施すことが容易である⁷⁰⁸。例えば、財

⁷⁰³ Nicola Dalla Via, *supra* note 700, pp. 52-53.

⁷⁰⁴ 坂上学・前掲注 698) 380 頁。

⁷⁰⁵ 坂上学・前掲注 698) 382 頁。

⁷⁰⁶ 坂上学監修、石綿勇『XBRL の実務』72 頁（同友館、2008）。

⁷⁰⁷ XBRL JAPAN FACT BOOK, Vol. 13.

⁷⁰⁸ Michael Cohn, “Acc’ts mining XBRL data”, *Accounting Today*, Vol. 25, Iss. 8, p. 54

務諸表の数値は、表計算（Excel など）に変換可能であり、利用者は、新たな作業が追加されることがなく、エクセルデータを作成・加工できるので、正確であり、しかも時間も効率的となる⁷⁰⁹。

再入力が必要になることによるデータ分析時間の削減と業務内容の高度化

データが標準化されることにより、再入力が必要になることになる⁷¹⁰。それによって、入力時間とその入力内容に関する確認作業の手間が省ける。

改ざん防止によるデータの透明性確保

データは、すべて階層化されて作成されているため、一旦、入力されるとアウトプットデータまで通貫して、財務諸表等が作成される。このため、アウトプットデータのみの改ざんはできない。したがって、データ改ざんの防止に繋がり、データ自体の透明性を確保できる。

データ開示の迅速化によるリスク管理の高度化など

インプットからアウトプットまで、瞬時に出来上がることにより、データ開示が迅速に行えるようになる⁷¹¹。また、その空いた時間をリスク管理に廻すことが可能となり、リスク管理が高度に行えるようになる。

以上、掲げたようにXBRLでは、情報加工が容易になり、短時間・高度・正確・安全に情報の「標準化」が可能になるという最大のメリットがある。従来の会計及び業務システムと会計と業務システムを統合することが可能なXBRL方式では、特に、以下の3点について、優位性を見い出せることとなると考えられる⁷¹²。(a) 複数入力と入力ミスの排除、(b) 会計システムと義用務システムでの違算の排除、(c) システム変更時の企業のコスト負担の軽減化。

まず、(a) であるが、システムが統合されると、それぞれのセクションで別々に入力していた作業が一元化されることにより、入力が省力化されるとともに、いわゆる入力ミス

(2011)。

⁷⁰⁹ 稲村博央・庄司裕子「XBRL を利用した財務分析システムとそのインタラクション支援」知能と情報 21 巻 3 号 338-347 頁（2009）。

⁷¹⁰ Indrit Troshani & Andy Lymer, “Translation in XBRL standardization”, *Information Technology & People*, Vol. 23, Iss. 2, pp. 154-157 (2010)。

⁷¹¹ Jap Efendi らは、XBRL 情報を開示日には株価の価格反応が発生することを実証研究し、XBRL の開示には情報価値の増加がみられると結論付けている。Jap Fendi, Jin Dong Park, And Chandra Subramaniam, “Dose XBRL Reporting Format Provide Incremental Information Value? A Study Using XBRL Disclosures During the Voluntary Filing Program”, *ABACUS*, Vol. 52, No. 2, p. 277 (2016)。

⁷¹² この点については、以下の文献をもとに要約した。湯浦克彦・前掲注 681）。

による誤謬がなくなる⁷¹³。これは、企業にとっては、人件費、時間、その他のコストを低減することが可能となるためその効用は大きい。次に、(b)であるが、従来は会計システムと業務システムでは計算方法や内容が微妙に食い違うことによりどうしても誤差が避けられないものとなっていた。ところが、会計システムと業務システムが統合されることにより、それぞれで計算されていた内容に差異がなくなり、違算による誤差を排除できる。そして、(c)であるが、例えば、組織再編やソフトウェア関係のシステム変更により、システムを変更時しなければならない場合には、莫大な企業コストを掛けて変更していかなければならなかった。場合によっては、業務を一旦停止して、システム変更を行う必要があった。XBRL によると、データが標準化されるため、システムの変更に関わりなく、データを活用することが可能となる。したがって、その分のコストが節約される。以上のように、XBRL 方式によると、大幅なコストを削減することができる。

このような特徴を持つXBRLは、さらに情報の利用者の楔が飛躍的に増大していくという特徴を有する。そうすると、単位当たりのコスト維持費も減少することとなり、システム自体が社会的な存在となる。また、「XBRLが広まれば広まるほど、ネットワークの外部性による相乗効果が高まり、XBRLの存在価値はより拡大する」⁷¹⁴ことになると考えられる。

我が国でも、もはや、XBRL は日本銀行、東京証券取引所、国税庁などが利用を開始しており、無視することの出来ない一種の社会的インフラとなっていると考えられる⁷¹⁵。

第3款 税務情報の標準化と XBRL

本款では、消費税における電子化の内容と、XBRL との関係について明らかにする。それによって、消費税における税務情報が標準化されることを説明する。

⁷¹³ David Hardidge & Trevor Pyman, “The X Factor”, *Intheblack*, Vol. 77, Iss. 33, pp. 54-55 (2007).

⁷¹⁴ 白田佳子・坂上学編著『XBRL が拓く会計情報開示』153 頁（中央経済社、2009）。

⁷¹⁵ 財務情報のサプライチェーンの実現によって、各業態は財務情報の利用形態に応じて、以下のような観点から業務の効率化、高度化が見込まれる。会計専門家は、監査業務の効率化、間接金融業者は、融資業務の効率化と高度化、信用リスク管理の高度化、規制対応レポート作成の迅速化が図れる。直接金融業者は、財務情報開示の合理化、財務データ再利用の促進、アナリスト業務の負担軽減、最終投資家向けレポートの作成の柔軟性拡大が図れる。課税庁は、収納代理店とのデータ交換の容易さ、追徴作業などの合理化が図れる。監督官庁は、オフサイトモニタリングの高度化、当局向けレポート集約作業の合理化が図れる。

1. 税務情報の標準化

現在、国税庁の電子申告システムにはXBRL方式が採用されている。XBRL方式による税務電子申告が普及してくると、税務行政手続の態様も変わってくるとされる。

また、XBRL方式によると、税務電子申告ばかりでなく、原始証憑に始まり仕訳帳や勘定元帳の作成から財務諸表の作成まで同じXBRL方式で一貫して運用が可能となる。この点が重要である。その結果として、情報を高度に汎用・標準化することが可能であり、今までとは比較にならないほど税務情報が「標準化」されると予想される。ここでいう税務情報とは、会計データを中心としたシステムであり、税務申告作成の基となる「数字」を基幹とした情報である。これを言い換えれば、税務情報が標準化されると、そこで取り扱われるデータが他の用途にも転用されて使用可能となる。それは、表示される数値が単なる「数字」としてではなく「データ」として取り扱われることになるからである。XBRL方式によると、財務諸表上の数値自体が、一連のシステムのなかの一部分として表示されるばかりでなく、さらに別のシステムへの連繋も可能となり別のシステムの構成の一部として機能する。いわば、「データ」として多元的に利用できることを可能とする。

「税務情報が標準化」されると、申告納税手続きや税務調査の態様も変わってくると考えられる。具体的には、XBRLを利用し現況のシステムなどと⁷¹⁶と融合ないし進化させていくことが可能となろう⁷¹⁷。そうすると、これによって、現況の税務手続きの一部省略や税務処理の効率化が図られることは言うまでもない⁷¹⁸。今後、少子化に伴い経理に携わる人員を確保するのが難しくなっていると思われるので、この面からも「税務情報の標準化」は期待される⁷¹⁹。

特に、税務情報の「標準化」のメリットが享受されると予想される分野が消費税であると思われる。消費税については、起票から決算、申告に至るまで、一貫した管理が求めら

⁷¹⁶ 国税総合管理（KSK）システムは、全国の国税局・沖縄国税事務所と税務署をネットワークで結び、申告・納税の事績や各種の情報を入力することにより、国税債権などを一元的に管理するとともに、これらを分析して税務調査や滞納整理に活用するなど、地域や税目を越えた情報の一元的な管理により、税務行政の根幹となる各種事務処理の高度化・効率化を図るために導入したコンピュータシステムである。平成2年から本格的な開発を開始し、平成7年以降、順次導入を進めて、平成13年からは、全国での運用を開始している。

<http://www.nta.go.jp/kohyo/katsudou/report/2007/03.htm#a>、2018年8月30日最終閲覧。

⁷¹⁷ あるいは、KSK そのものではなく、別のシステムとの融合も十分考えられる。

⁷¹⁸ リアルタイムのデータによる税務申告は課税庁にとっても有用である。Holmes Lawrie & Hawkes Alex, “Taxing times”, Financial Management, pp. 27-30 (Dec 2012/ Jan 2013).

⁷¹⁹ 勿論、事業者側だけでなく、税務行政の立場からも推奨されよう。この点については、国税庁「税務行政をとりまく環境の変化と国税庁の対応について」を参照のこと。

れる。仕入税額控除の控除額を算定するに当たっては、期中で、課税取引、課税対象外取引、非課税取引など、取引の属性を起票の段階で把握して、それを、仕訳帳や総勘定元帳等に記帳していく必要がある。

そこで、コンピュータの助力を得るわけであるが、現在、起票入力から決算までの財務諸表は作成できたとしても、そこから先の納税申告や明細書、各種届出のフォームに合致した一連のシステムは、コストの面からもなかなか存在していないのが実情である⁷²⁰。ましてや、会計システムと請求書発行システムや買掛金支払システム、棚卸システム、固定資産管理台帳などの補助簿などとの連動、工事別管理、仕掛管理、工程管理システムなどの経営管理面ともリンク・連動していて、改ざんの余地のないシステムはごく一部の企業でしか利用されていない⁷²¹。

XBRL 方式によると、会計システム、請求書発行システムなどの各種システムにつき一連の情報が標準化されていくため、後は、どのように情報を整理・集計・加工していくかの問題となる⁷²²。しかも、システム設計書がオープンとされて公開されているので、これらの整理・集計・加工の方法は、利用者全体で共有されることとなる。したがって、納税申告の分野でも、XBRL を活用することにより、これらの情報の整理・集計・加工して、消費税の仕入税額控除に関する複雑なデータも、一貫して改ざんの余地なく、処理することが可能となる。

つまり、請求書を受領してから、仕訳を起票し、その後総勘定元帳を作成して財務諸表を作成するプロセスが一連に繋がって、作成することが可能である。さらに、帳簿の一つである、元帳を XBRL の技術により世界的にスタンダード化した、グローバル元帳の作成を試みている⁷²³。このグローバル元帳は、例えば国際間の取引記帳や国際間の連結財務諸表作成の際にも役立つこととなる。このように、XBRL の技術によると、自社内部だけでなく、関連会社との連結内部あるいは他社とのリンクも可能となっていく。また、法人税や所得税など他の税目にも共有部分があるため、相互に共有してデータを使用することが

⁷²⁰ ただし、XBRL に対しても、中小企業が導入するのは、困難を伴うという指摘もある。しかし、この問題は、技術的な進歩により解決されと考えられる。

Dennis Keeling, "Challenge of Change", *Computer Weekly*, p. 43 (2004).

⁷²¹ David Hardidge & Trevor Pyman, *supra* note 714, pp. 54-55.

⁷²² 河本雅志「電子帳簿の標準化-XBRL による標準化の可能性について - 」広島大学マネジメント研究 4 号 104 頁 (1994)。

⁷²³ <http://www.palgrave-journals.com/jdg/journal/v6/n3/abs/jdg20095a.html>、2018 年 9 月 1 日最終閲覧。

可能である。

2．標準化の前提条件

河本雅志教授は、標準化の前提条件として、次の3点を掲げている⁷²⁴。

(1) データの範囲

電子帳簿の保存を実現する場合においては、データの取扱いについて、2つの方法が存在する。

電子会計の主たる目的となる、財務諸表の作成過程において記録されるデータをそのまま電子帳簿として保存する方法。

財務諸表の作成過程において記録されるデータを基に電子帳簿を別途作成し保存する方法である。

の方法によると、会計ソフト等のメインデータがそのまま電子帳簿として保存されるため、会計ソフト等のデータ自体を標準化する必要がある。これに対しての方法では、会計ソフト等のデータを基に作成される電子帳簿のみがその対象となり、会計ソフト自体を標準化する必要はない⁷²⁵。

現在、企業は、会計ソフトとしてERP (Enterprise Resource Planning package) システムを利用して、販売、給与、支払、労務管理等の様々なソフトと密接に結び付いており、それらと関係を保持するためのデータも、会計データと共に記録される。国家戦略的に、これらのERPシステムを統一して標準化することによって、この部分のコスト開発や運用コストが低減されるわけである。例えば、ERPに投資を行わなければならない企業にとって、そのコスト負担は無視できないものとなる。そこで、このようなインフラが整備されていることによって、国内企業が国際競争力の点で優位に立つことも可能である。そこで、国家的な視点から、自国の企業を考えた場合、究極的にはの方法を目指すことが肝要であるとする。

(2) データの構成

電子帳簿に記録されるデータには、仕訳データや元帳データ等といった様々なものが存

⁷²⁴ 河本雅志・前掲注723) 104頁。

⁷²⁵ 河本雅志・前掲注723) 104頁。

在するが、標準化の効率上、そのデータの構造は単一であることが望ましい⁷²⁶。

帳簿の内容や形式ごとに、標準化の基準を作成することは困難だからである。また、その普及を図る上では、比較的単純で分かりやすい構造であることも必要とされる。データを構成していく上で大切なことが、次の3つの要素である⁷²⁷。日付 :ex. 取引年月日文字、 :ex. 勘定科目名、相手先名称、品名、金額 :ex 取引金額、残高、合計、個数である。

河本雅志教授によると、電子帳簿の標準化で最も適切なものは、仕訳データであるとされている⁷²⁸。仕訳データが重要なのは「仕訳には、取引年月日を示す日付、勘定科目や適用を示す文字、取引金額を示す金額が存在し、これらの要素すべてを表現することが可能である」からと述べられている⁷²⁹。このことから、電子帳簿の標準化において、仕訳データはその中心的役割を果たすことになり、電子化の核となるものと考えられる。

(3) 閲覧用ソフトの存在

標準化された電子帳簿を閲覧するためには、そのための閲覧用ソフト(Viewer)の存在が必要となる。標準化されたデータを見読可能にするためには、データを可視的にしていかなければならない。そこで、これらのデータを可視的にしていくソフトが閲覧用ソフトである⁷³⁰。ただし、これらの閲覧用ソフトは、統一されている必要はなく、利用者にとって利便性が向上しているものであればよいと、利用者の利用方法に沿った形で作成されることが望ましいと考えられる。

3. 簿記会計と標準化

ここでは、標準化の仕組みを理解するため、一般的な簿記会計の流れを整理する(図表7-1)。まず、取引が発生する。この時、取引については、契約書、発注書、受注書、注文請書などの関連証憑が作成され、取引の内容が確定する。次に、その取引の内容を出金伝票、入金伝票、振替伝票、現金出納帳、預金出納帳、仕訳日記帳に記録する。この時、借方・貸方の認識をし勘定科目の割当てを行い、記帳を行う。そして、それらの記帳を基に、

⁷²⁶ 河本雅志・前掲注 723) 105 頁。

⁷²⁷ 河本雅志・前掲注 723) 105 頁。

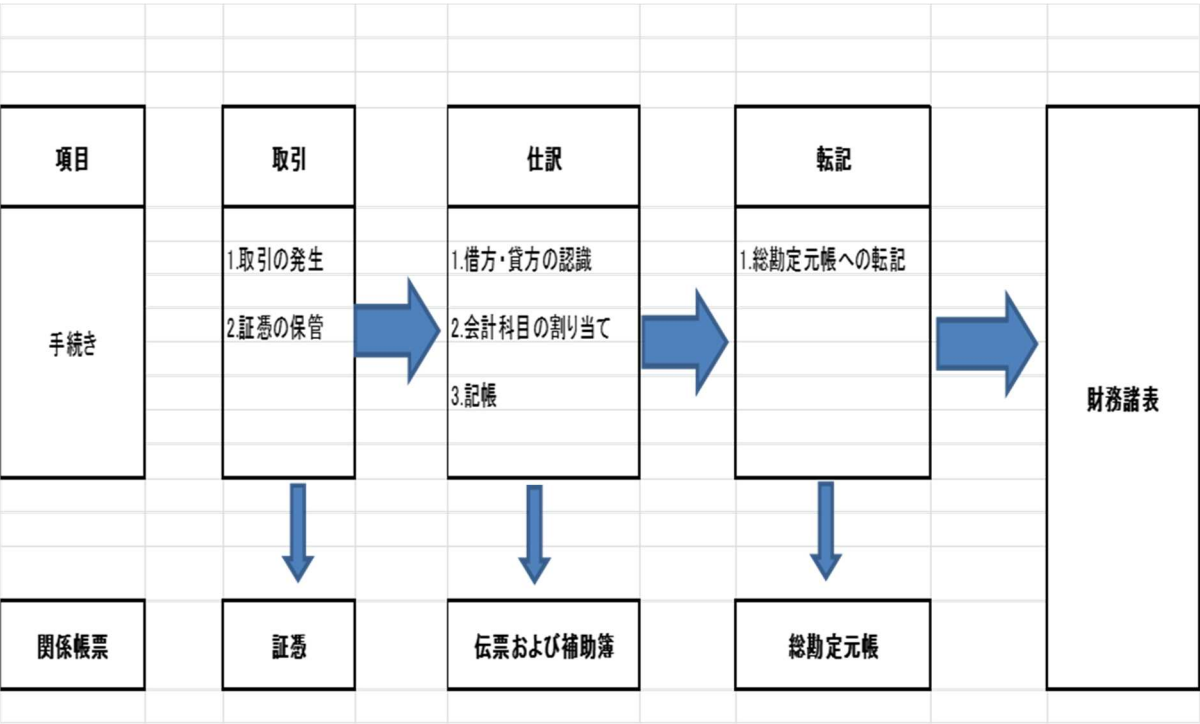
⁷²⁸ 河本雅志・前掲注 723) 105 頁。

⁷²⁹ 河本雅志・前掲注 723) 105 頁。

⁷³⁰ 河本雅志・前掲注 723) 105 頁。

総勘定元帳に転記する。転記された総勘定元帳を締め切る。その総勘定元帳がベースとなり、財務諸表が作成される。これが、一連の取引の発生から、財務諸表作成までの流れである。

図表 7 - 1 企業における簿記会計のながれ



XBRL 方式の下では、取引の発生から財務諸表の作成までの流れを一連のシステムで処理することが可能となる。言い換えれば、XBRL では、これらの手続きがすべて階層化されているので、起票の段階から、仕訳、転記、総勘定元帳、財務諸表の作成までを一連のシステムで行うことが可能となる。また、取引相手との証憑についても、形式を XBRL 形式に統一することによって、情報を標準化して、相互互換的にデータを使用することが可能となる。つまり、会計帳簿だけではなく、証憑についても、電子証憑としてデジタル化していくことが可能となり、取引相手の認証を得たデータとして標準化することが可能となる⁷³¹。

⁷³¹ すでに貿易の世界では、国連が中心となって貿易関係書式について統一化、標準化が図られており、貿易書類情報の電子データ交換（貿易 EDI =Electronic Data Interchange）が、UN/EDIFACT（United Nations Rules for Electronic Data Interchange for Administration Commerce and Transport）なされており、政府機関に対する輸出入許可や承認などのために行

図表 7 - 2 インボイスの例示

ムされた XBRL による言語が < > で記載されている。例えば、< document Type > invoice というのは、書類の種類として「インボイス」であることが記されている。次に < document Number > 10037 というのは、インボイスの番号 10037 を表している。さらに、< document Date > 2017 - 11 - 09 というのは、日付の 2017 年 11 月 9 日を表している。つまり、書類の種類は書類の種類として、インボイス番号はインボイス番号として、日付けは日付としてそれぞれ標準化され、これらのデータは、それぞれが標準化されて存在しており、必要な場合に紐付けられ標準化されたデータが引き出されて活用される。例えば、仕訳帳で、このインボイスに関する日付が必要な場合には、このインボイスの日付が紐付けられて、仕訳帳に反映される。また、総勘定元帳で日付が必要な場合には、このインボ

http://www.xbrl.org/GLKeyFeatures/GL_WebSeminar_LutesCohen_051、2018 年 9 月 1 日
最終閲覧。

イスの日付が紐付けられて、総勘定元帳に反映される。このように、電子インボイスが発行されると、証憑名（インボイス）、番号（インボイスナンバー）、事業者登録番号、日付などが記録され、品目、金額、単価などが標準化される⁷³³。さらに、税務情報、税務署、税額、税率、課税の有無なども、併せて標準化される。そして、これらの標準化されたデータが、後に必要な場合に、活用される場所へとそれぞれリンクされて活用されていくこととなる⁷³⁴。例えば仕訳帳では、日付、金額、勘定科目、摘要等が紐付けられて活用される。

このように、インボイスの段階から XBRL 化することにより、証憑の段階から、仕訳、転記、総勘定元帳、財務諸表の作成までが、一連のシステムで行うことが可能となる。そればかりでなく、税務署、税額、税率などの付加価値税に関する情報をも XBRL 化することにより、付加価値税の申告書も、一連のシステムで作成することが可能である⁷³⁵。さらに、インボイス番号も標準化することによって、例えば、EU の取引相手先の実在性検証システムである VIES システムと連動することにより、その整合性はより確実なものとなると考えられる。

4. 「デジタル方式」と XBRL との関係

これまで、電子化と XBRL との関係を中心に述べてきた。ここでは、「デジタル方式」と XBRL が、どのような関係にあるのかを考察する。「デジタル方式」は、電子情報を基に、電子的な税務処理を行うことにより、税額確定を取引時点で早期に行うことを可能とする方式である。一方、XBRL は、各種財務報告用の情報を作成・流通・利用できるように標準化された XML ベースの言語であり、既に我が国が電子申告として採用しており、安定して運用されている実績もある。この場合の言語は、ただの言語ではなく、標準化された言語となり、相互の目的に利用が可能である。XBRL は、不特定多数の利用者を想定

⁷³³ この表では、原文を忠実にしたため、事業者登録番号が記されていないが、実際には、会社名の横に事業者登録番号が記載されて、デジタル化されると推測される。

⁷³⁴ XBRL により得られた会計情報を付加価値税のデータとして取り込むことも提言されている。Jesse Russell, Ronald Cohn, "XBRL GL", Lennex Corp, p. 26 (2012)。

⁷³⁵ Dhata Praditya 氏らによると、「事業者と政府間で情報共有の取り決めを行うには、その情報形成における決定的要因を特定して、初期の段階で情報共有の取り決めをする必要がある」と述べている。Dhata Praditya et al., "Determinants of Business-to-Government Information Sharing Arrangements", *Electronic Journal of E-Government*, Vol. 15, Iss. 1, pp. 44-55 (2017)。

してデータ変換の適時性を確保し、WEB 画面表示への適性により、WEB 上での表示が可能となり、あらゆるコンピュータ環境への適応性を持っている。さらに、XBRL により、電子申告だけでなく、電子インボイスや電子証憑から仕訳帳、総勘定元帳、財務諸表までを一貫して作成することが可能となる。そうすると、正確な財務情報・税務情報・補足情報をよりスピーディーに、よりタイムリーに利用させることが可能になる。

「デジタル方式」では、課税事業者対課税事業者間取引（B to B）において、この XBRL を用いて、仕入れた時点で即時に仕入税額が、売上の時点で即時に売上税額が確定する。また、課税事業者対最終消費者間取引（B to C）においては、売上の時点で即時に売上税額が確定する。それぞれ、取引時点で瞬間的に税額を成立・確定させることが可能となる。これは、電子的な基盤があることによって、初めて可能となる。「デジタル方式」による課税事業者対課税事業者間取引（B to B）における電子インボイスの一般的な手続課程を説明すると、「デジタル方式」では、販売側の課税登録事業者が、図表 7 - 2 のような電子インボイスを発行し、仕入側の課税登録事業者に引き渡す。この時、紙ベースではなく、電子による受け渡しとなる。仕入側の課税登録事業者は、電子インボイスを受け取り、一定のソフトや専用アプリケーション等によりデータを取り込み、その際にタイムスタンプが付与される⁷³⁶。この時、「デジタル方式」による販売側の売上に対する税額と仕入側の仕入れに対する税額が双方同時に確定する。そうして、課税販売事業者の税額は債務として、課税仕入事業者の税額は債権として、それぞれ成立する。これらの債権債務については、各課税事業者ごとのデータが、ブロックチェーン技術によりクラウド上で集積される。税務署は、必要な時に、必要な情報を取り込むことが可能となる。また、インボイスに関して取り込まれたデータが認識され、その認識結果が表示される。これらのデータは、同時に仕訳が起きて、この仕訳データは XBRL GL で標準化され、総勘定元帳更には試算表や財務諸表に反映される。この時、課税事業者は、XBRL を一切意識することなく、OCR 結果を既存の会計ソフトで確認すれば足り、特別な技術は要しない。

このように、取引時点で税額が確定していくと、最終的には、最終消費者に対して確実に転嫁が行えることになる。つまり、課税事業者対課税事業者間取引（B to B）においては、各事業で発生した課税売上に対する付加価値税（売上税額）は、課税仕入れに対する付加価値税（仕入税額）と相殺され、結果的に、正味額又は残高を支払うこととなる。課

⁷³⁶ タイムスタンプの付与がなされることにより画像やデータの改ざんを防止することができるため取引の相対的真実性が高くなると考えられる。

税事業者自らが、転嫁を完全に行うことによって、課税事業者自身は、税額自体を負担をすることがなくなる。そうすることによって、最終的には、課税事業者のビジネスを通じて、最終消費者に完全に転嫁して、税額を負担することが可能となる。言い換えると、サプライチェーンの各段階で、サプライチェーンの仲介者ではなく、最終消費者に完全に転嫁して課税することにより、最終消費者が税を負担することとなる。

ただし、この取引時点で瞬時に税額を確定させるためには、電子的な基盤が必要である。言い換えると、「デジタル方式」は電子的な基盤を前提に成立している。さらに、この電子的基盤による税額確定のためのデータは、「標準化」されていることが望ましい。データが標準化されることによって、多用途での利用が可能となり、電子インボイスの交付時点だけでなく、その後の仕訳から総勘定元帳を経て、財務諸表や電子申告に至る一連の作業まで、一貫して運用が可能となる。また、これらの標準化されたデータは、法人税や所得税などの他の税目にも転用可能である。ただし、言語を統一していかなければ、收拾がつかなくなり、かえって不効率な結果を招きかねない。このことは、EU における事例で明らかである（第 1 款参照）。

そこで、消費税の電子化については、XBRL 方式で統一して運用を図るべきであると考ええる。なぜ、XBRL によるかということ、XBRL の特徴は、我が国が既に電子申告の分野で利用しているということ、また、制度設計が容易なため税制改正などに適応しやすいということが挙げられる⁷³⁷。我が国も今後、電子化の波は避けて通れず、電子化に対応する必要に今まで以上に迫られてくることとなろう。このようなことから、XBRL 方式で統一して、システムを構築することにより、我が国全体としても、統一性がとれた税制を構築で

⁷³⁷ すでに、韓国や台湾などのアジア諸国においても電子インボイスから財務諸表作成を経て電子申告まで一貫したシステムで運用が行われて実績を上げているため実行可能性は高いと考えられる。いずれの国も東京税理士会で業務視察をした際に得られた情報である。詳しくは、以下の文献を参照のこと。http://www.tokyozeirishikai.or.jp/tax_accountant/international/、2018 年 8 月 31 日最終閲覧

韓国ではもともとは紙媒体によるインボイスの発行を行っていたが、時の経過とともに電子によるインボイスの発行が中心となり、また税額控除等の優遇措置もあり電子インボイス発行が中心となってきた。国の「税源透明化政策」と呼ばれる電子インボイス制度が 2010 年に導入され、電子インボイスの発行が義務化された。2011 年にすべての法人が、2012 年には一部の事業者を除く個人事業者に対して、電子によるインボイスの発行が義務化されている。これによって電子インボイスシステムの導入費用やシステム利用料等の費用がかかるが、一説によると費用の削減額が約 9000 億ウォン、費用の発生額が約 2,000 億ウォンで差し引き、7,000 億ウォン（日本で約 700 億円）のコスト削減効果が見込めるとされている。また、韓国の電子インボイスについては、渡辺智之他「韓国の電子インボイス制度」税務弘報 61 巻 7 号 114 - 122 頁（2013）を参照のこと。

きると考える。

むすびにかえて

本稿では、付加価値税（消費税）の仕入税額控除方式について検討し、中立性の原則の重視と、電子化の進展を背景として、「デジタル方式」を提案した。また、「デジタル方式」を採用する場合、実現可能性のある電子技術基盤として、XBRL 方式に依ることを提案した。

第 4 章において、付加価値税の研究を行うための基本的前提条件や範囲について整理した。その後、本稿で研究対象となる付加価値税の計算構造の内容について整理した。さらに、EU 型付加価値税制度の特徴の一つである「インボイス方式」について検討した。その上で、「インボイス方式」による仕入税額控除の基本構造について整理を行った。EU の付加価値税は、主に第 6 次指令が中心的な役割を果たしているため、この第 6 次指令における仕入税額控除規定について検討した。また、インボイスは、他人が発行したものを自らの税額控除に使用するため、しばしばインボイスの正当性と真実性が問題となる。そこで、インボイスの本質を理解するために、インボイスの正当性と真実性について検討した。

次に、第 5 章では、EU における「インボイス方式」の問題点について検討した。具体的には、EU で問題となっている「偽インボイス」を用いた脱税事例について検証解説を行った。次に、そのような脱税を誘因するインボイスの脆弱性について検討を加えた。つぎに、EU 諸国とイギリスにおける付加価値税収入のギャップ分析と付加価値税の漏出対策について触れた。また、EU における仕入税額控除をめぐる CJEU の裁判例をいくつか紹介した。さらに、イギリスの仕入税額控除をめぐる裁判例について紹介した。これにより、EU における仕入税額控除を巡る取扱いの動向や問題点が明らかになった。

第 6 章では、我が国における消費税の導入過程とその特徴について、仕入税額控除を中心として検討した。帳簿方式は、実務界では、簿記会計と連携することから、法人税や所得税とも有機的にリンクさせることができ、支持が多かった。そこで、この帳簿方式を採用した経緯について検証した。また、我が国では「帳簿及び請求書等保存方式」から「インボイス方式」の導入に至る経緯を検証した。

第 7 章では、我が国の消費税の問題点と裁判例について検討した。そのためにまず、申告納税制度の基本理念について確認した。そして、国税通則法と消費税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検討を行った。消費税は、間接税であることから、

課税期間終了後にまとめて納税義務が納税義務が成立するのではなく、国税通則法第により、課税期間中の課税資産等の譲渡時の時点で個別に成立するという点に特徴がある。ところが、消費税額の税額確定は確定申告時点となっている。このような規定となっていることの一つに、免税事業者からの仕入税額控除が行えるという消費税の特異な特徴が露見すると考えられる。さらに、以後の消費税の検討を詳細に行えるようにするため、消費税の納税義務の成立と税額の確定関係についての裁判例があるので、この裁判例をについて検討を行った。さらに、我が国における仕入税額控除をめぐる裁判例について検討した。

第 章では、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考察した。付加価値税においては、税を完全に転嫁して、最終的に最終消費者が税を負担する構造となっている。税を完全に転嫁するには「付加価値税における税の累積に対する中立性の原則」を遵守することが重要であるためこの点について考察した。

そして、次に、付加価値税における「取引」について確認をした。付加価値税における「取引」には、その種類として課税取引、不課税取引、免税取引があるが、その内容について検討した。税を完全に転嫁して、最終的に最終消費者が税を負担するためには、事業者間の取引では、付加価値税相当額が全額転嫁されて、次の段階の取引事業者にその税額がパススルーされることが、「税の累積（カスケード）」を防止することになる。しかし、現行の仕入税額控除のシステムでは、非課税取引に対応する仕入税額相当部分については税額控除が行えないことから、問題があると考えた。そこで、非課税部分に対する仕入税額控除が行えないことについて、理論的観点から検討を加えた。

第 章では、「デジタル方式」を提案している。そのために、まず、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検討した。そして、付加価値税における中立性の原則を念頭に置き、転嫁を完全に行うという観点からは、現行の「インボイス方式」や「帳簿及び請求書等保存方式」で採用されている仕入税額控除方式では「限界」があるとの結論に達した。一事業者内における仕入れと売上を対比させる仕入税額控除方式では、発生した仕入税額について、課税売上割合によるプロラタ計算を行うことから、仕入税額が全額控除されるとは限らないため、前段階の税額を完全には転嫁できないという「限界」が判明した。

そこで、この限界を克服する必要がある。その時に、提案されるのが、「デジタル方式」である。「デジタル方式」は、仕入税額控除方式を取らず、電子技術を基幹として設計され、取引時点で即時に税額を確定する方式である。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、確実に次の段階の事業者に転嫁することを前提とした税額確定方式である。そこで、さらにデジタル方式の法的性質を明らかにして、併せて、会計処理の方法について検討した。その上で、「デジタル方式」の技術的な側面についても説明した。

「デジタル方式」の優れている点の一つには、他の方式に比べて効率的であると考えられる点が掲げられる。そこで、「デジタル方式」の効率性について検討した。

最後に、第 4 章では、第 3 章で提案した「デジタル方式」を電子技術面から支える電子化がもたらす環境的变化について検討した。我が国の電子申告の方式は、XBRL 方式を採用している。そこで、この XBRL 方式と「デジタル方式」との関係について検討した。XBRL 方式は、財務諸表や会計帳簿ばかりでなく、原始証憑をも電子化することが可能な方式であると考えられる。当然に、電子化される原始証憑はインボイスも含まれる。このように、原始証憑も電子化が可能となると、消費税制度においても、その情報を取り込んで、XBRL を採用することにより、より効率的な運用が可能となる。そこで、「デジタル方式」と XBRL との関係について考察した。そして、付加価値税に対する正確性と真実性を厳格に担保していくには、事業者が取引相手の登録確認を行える EU の VIES のようなサブシステムを導入する必要があると考えた。

課税事業者は消費税の申告書作成や納税について、マンパワーやインフラ投資を注がねばならず、そのためにかかるコストも、課税事業者自身の経費負担となり、課税事業者に重くのしかかることとなる。この課税事業者に対して重くのしかかる余分な負担は、消費税のない国や、韓国のように付加価値税の完全電子化を図っている国々と比べると、国際競争力が弱体化してしまうことから、我が国全体の事業者の競争力を阻害しかねないという大きな危険性を孕んでいる。

デジタル方式は、電子技術を基に税額を即時確定させるということになるので、取引時点で税額が個別に分離されて確定する。また、ゼロ税率は、非課税と違い、税込確保のため、将来税率をアップしなければならない可能性がある。ゼロ税率は、非課税のように、財・サービスを課税対象から除外するのではなく、課税対象の中に入れるわけであるから、ゼロ税率と非課税は、性質が異なるものである。特に、世界中で、付加価値税の非課税項目のない国は存在しない。非課税品目も、軽減税率品目と同様に一旦非課税とされた既得権益を解消するのは、はなはだ困難であるため、非課税項目を排除するというのは、現実的ではないと思われる。

また、マーリーズレビューにおいては、ゼロ税率自体そのものが、脱税の誘因となっているとの報告がある。このため、全ての非課税項目をゼロ税率にすることは、脱税の誘因や非課税項目の既得権益者からの反発も予想されるため、現実的ではないと思われる。

そして、すべての取引段階でゼロ税率を採用するのであれば、その効果は小売売上税と理論的には同じになるので、小売売上税を採用して B to C の一段階でのみ課税を行えばよいことになる。しかし、そうすると、アメリカの小売売上税のように B to C の段階の把握が困難を極め、不正確な課税が行われることとなる。さらに、B to B が免税であると、取引の中途段階で不正が行われた場合も免税となる危険性を有している。やはり、B to B においても、税率を課して課税を行うことによって、途中の段階で不正や詐欺が行われた場合は、その不正を行った者に対するペナルティという意味でも、ゼロ税率にせず課税を行う必要があると考える。

「デジタル方式」では、電子環境に適應した消費税制度全体の設計を考えている。このため、「デジタル方式」では、「時間差」を克服でき、来るべき電子化社会に適應できる。さらに、「デジタル方式」は、税の累積に対する中立性の原則を遵守して、確実に税の転嫁を行うことから、税の累積（カスケード）を無くして、取引のチェーン（鎖）を完全に連結することを可能とする方式である。

本稿では、結論として「デジタル方式」を導入すべきであると提言した。このデジタル方式は、「付加価値税に関する中立性」を確保していく上では、経済に与える影響が少ないため、「インボイス方式」よりも「デジタル方式」の方が、現在の社会・経済に適應した消費税制度を構築していく上で適当とあると考える。

「デジタル方式」については、他方式に比べて、課税売上割合を用いたプロラタ計算を行わないことから、現行方式に比べて税収減になるのではないかという懸念が出てくる可能性がある。この点については、第 4 章で述べているが、繰り返しになるが重要であるため再度述べさせていただく。プロラタ計算を行うと、非課税売上に対応する部分については、仕入税額控除ができないことになるため、その仕入税額控除ができない部分の税額相当分が減収となるという懸念が出てくる。この点について考えると、非課税売上に対応する仕入税額の控除できない部分は、原価ないし費用に上乗せになることから、いわゆる「カスケード（税の累積）」が発生していることになる。本来、仕入税額として発生したものが、税額控除できず、原価や費用に上乗せされてしまうことは、付加価値税における中立性の原則に反してしまう。つまり、本来、転嫁の理論により控除すべきものが控除されて

いないことから、カスケードが発生しているということである。このカスケードは、経済状況にいわゆる歪みをもたらすため、必ずしも税収減になるとは限らない。つまり、理論的には、カスケードを消滅させることによって、経済状況が良くなり、増収増益となるということも考えられる。また、「デジタル方式」において、最終消費者に対する販売時点、つまり B to C の段階で課税を正確に行えば、中途の段階で免税や非課税が生じて、直ちに税収減にはならないと考えられる。また、税収の問題は、税率の調整を行うことにより克服できると考える。

そこで、「デジタル方式」においては、課税事業者 B と最終消費者 C の区別を明確にする必要がある。この点については、さらに別途仕組みを考える必要があると思われる。だが、この点についても、「事業」の定義を正確・詳細に行い、法人税や所得税の申告状況を加味して捕捉を行うなどの方法により、十分に対応可能であると思われる。また、仮に、租税債権が租税債務を上回り還付のポジションが発生したとしても、還付条件を厳格にして、電子化対応をするなど、還付方法を工夫することによって、不正還付を防止することができると考える。この、税額確定後の租税債権債務の徴収問題については、別途アプローチしていく必要がある。この点についての詳細な検討は、今後の課題としたい。

さらに、残された課題としては、消費税と所得税・法人税などとの他の租税とのデジタル情報の共有化による相互利用についても検討する必要があると考えられる。また、国際的な取引が、消費税制度にもたらす影響についても検討していく必要があると考える。ここでは、国際間の消費税に関する租税条約の締結や、相手国との自動交換情報システムなどの導入も視野に入れて検討していくことも必要であろう。

そして、XBRL 方式が実務にどのように根付いて、租税制度に反映されていくかを見極めて検証する必要がある。B to C の事業者の範囲に関する研究に加えて、課税取引と非課税取引及び免税取引の関係、課税売上割合、課税期間、地方消費税に関する事項については、さらに検討の余地があり、また範囲も広範であることから、更なる研究が必要であると考え、今後の課題とさせていただく。

いずれにしても、我が国は人口減少と高齢化の同時進行や国際グローバル化などの問題に直面しており、社会・経済環境の構造変化に適応した税制を構築していく必要がある。今後の消費税制ひいては税制全体を考えていく上でも、電子化は避けられず、法定要件を充足した上で、これらをいかに時間とコストをかけずに簡素にして、効率的・安全な制度を構築していくかが鍵になる。電子化の最大のメリットは、税務情報がデジタル化され

ることにより、税務情報を標準化して相互利用できることである。税務情報の標準化は、様々な面で、納税者・課税庁双方にメリットをもたらすと考えられる。我が国の税法は、複雑かつ難解になりすぎており、納税者にとっても課税庁にとっても大きな負担となっている。現在は、辛うじて、これらの運用が可能であろうが、いずれこのままであると、マンパワーの面から運用自体が難しくなっていくであろう。そこで、負担を極力少なくしていくことができる一方策が、本稿で提案した「デジタル方式」である。

参考文献

邦文文献

秋山高善「わが国消費税法における課税事業者となる時期の問題：平成 23 年度税制改正の検証」共栄大学研究論集 10 号（2012）。

秋山高善「インターネットを通じて海外の消費者に役務提供した場合の消費税の課税問題」共栄大学研究論集 13 号（2015）。

朝倉洋子「免税事業者とその基準期間の課税売上高の算定」税務事例 32 巻 2 号（2000）。

浅野あずさ「消費税の転嫁に関する一考察～税制改革法 11 条に立ち返って」租税資料館 第 18 回入選作品（2009）。

安部知格「所得型付加価値税について（序説）」社会情報学研究:呉大学社会情報学部紀要 8 号（2002）。

天野俊彦「米国における付加価値税を巡る論争 - 米国財政思想の特異性」跡見学園女子大学マネジメント学部紀要 19 号（2015）。

荒井誠一郎「付加価値税委員会報告」日本租税研究協会租税研究大会第 3 回。

荒井貴史「個別消費税の帰着分析」尾道大学経済情報論集 6 号（2006）。

新井隆一『行政法における詩人の行為の理論 [第 2 版]』（成文堂、1980）。

新井隆一「青色申告の法的性格」日税研論集 20 号（1992）。

新井隆一『租税法の基礎理論（第 3 版）』（日本評論社、1997）。

荒井優美子「クロスボ - ダーの役務提供取引と消費税課税制度の導入」税経通信 69 巻 7 号（2014）。

生田種雄「消費税を福祉目的税にした場合における政策目標の達成に必要な税率構造の変更」経済學論究 59 巻 4 号（2006）。

池淳一「消費税平成 15 年改正の概要」税研 113 号（2004）。

池田浩太郎「イギリス所得税前史」成城大学経済研究 7 号（1957）。

池田浩太郎「租税原則論の成立：租税原則論の二大潮流（1）」成蹊大学経済研究 145 号（1998）。

池田浩太郎「租税原則論の成立：租税原則論の二大潮流（2）」成蹊大学経済研究 146 号（1998）。

- 池田浩太郎「租税原則論の成立：租税原則論の二大潮流（３）」成蹊大学経済研究 147 号（1998）。
- 池田良一『欧州ビジネスのための EU 税制』（税務経理協会、2017）
- 井澤保「消費税制の問題点」東海大学文明研究所紀要 11 号（1991）。
- 石弘光「社会保障と消費税の役割」税研 131 号（2007）。
- 石弘光『消費税の政治経済学』（日本経済新聞出版社、2009）。
- 石内宏治「消費税における仕入税額控除の問題点及び展望」九州国際大学大学院法政論集 10 号（2008）。
- 石黒秀明「租税原則と租税正義に関する一考察」上武大学ビジネス情報科学部紀要 11 巻 1 号（2012）。
- 石坂昭雄「イギリス名譽革命期における内国消費税（Home excise）の意義：重商主義的租税体系の成立をめぐって」歴史と経済 4 巻 1 号（1961）。
- 石坂昭雄「オランダ連邦共和国の租税構造＝政策：仲継貿易資本と間接消費税」社會經濟史學 29 巻 3 号（1964）。
- 石村耕治「消費税の今後：複数税率化と仕入税額控除：価値財／サービスへの課税除外措置や逆進性解消策のあり方をグローバルに検証する」白鷗大学法科大学院 8 号（2014）。
- 石村耕治「オーストラリアの物品サービス税（GST）法制の分析」白鷗大学 22 巻 2 号（通巻 46 号）（2016）。
- 泉絢也「帳簿書類の不提示の青色申告承認取消事由・仕入税額控除不適用該当性」税務事例 47 巻 6 号（2015）。
- 一高龍司「消費税の世界的潮流」租税研究 34 号（2006）。
- 一高龍司「諸外国から見た日本の消費税制」税研 154 号（2010）。
- 井手英策「逆進性対策としての軽減税率と給付の検討」税研 176 号（2014）。
- 伊藤慈夫『事実認定の基礎』（有斐閣、1996）。
- 伊藤滋夫「消費税法 30 条における仕入税額控除に関する立証責任--租税訴訟における要件事実論の一展開」判例タイムズ 61 巻 5 号（2010）。
- 井藤丈嗣「軽減税率導入国における現状と問題点」税研 176 号（2014）。
- 井藤半彌『租税論』（千倉書房、1957）。
- 井藤半彌「付加価値税の本質について」日本租税研究協会租税研究大会第 1 回。
- 井藤半彌『新版 租税原則学説の構造と生成 - 租税政策原理 -』（千倉書房、1969）。

伊東弘文「売上税(消費税)が基幹税となった理由 - ドイツの事例」税研 105 号 (2002)。

稲垣秀夫「消費税導入と大幅減税：消費者意識調査を通して」四日市大学論集 2 巻 2 号 (1990)。

稲村博央・庄司裕子「XBRL を利用した財務分析システムとそのインタラクション支援」知能と情報 21 巻 3 号 (2009)。

井上隆司「売上税(日本型付加価値税)の問題点について」日本法政学会法政論叢 24 巻 (1988)。

井堀利宏「消費税率の引上げと複数税率」税経通信 49 巻 7 号 (1994)。

井堀利宏「消費税率 10%の提言」税研 68 号 (1996)。

井堀利宏「消費税シフトと制度改革のあり方」税研 93 号 (2000)。

今村隆『課税訴訟における要件事実論 (改訂版)』(日本租税研究協会、2013)。

岩崎政明「消費税の特例計算方法 - 中小事業者に係る特例措置」日税研論集 30 号 (1995)。

岩下忠吾「仕入税額控除要件をクリアするための帳簿の記載要件」税理 40 巻 8 号 (1997)。

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)。

岩下忠吾『創設 消費税法』(財経詳報社、2004)。

岩下忠吾「消費税率のアップに伴う現行制度の改善」税研 154 号 (2010)。

岩田智&倉石義久「経済政策としての消費課税：我が国 OECD の消費課税の比較」岩手県立大学宮古短期大学部研究紀要 9 巻 1 号 (1998)。

岩村充，新堂精士&吉田倫子「金融取引と付加価値税制：金融サービス消費税の検討」ノモス 20 号 (2007)。

植田卓「消費税制度改革案の実務的検討」税研 105 号 (2002)。

上田輝夫「非課税売上割合の高い業種と消費税」税研 113 号 (2004)。

上西左大信「軽減税率の区分方式の課題と問題点」税研 176 号 (2014)。

植松浩行「平成 9 年 4 月 1 日以降分に係る短期前払費用の仕入税額控除」税務事例 29 巻 5 号 (1997)。

植松浩行『消費税質疑応答集』(大蔵財務協会、2011)。

碓氷悟史「消費税管見： 会計的アプローチ」亜細亜大学経営論集 24 巻 1 号 (1988)。

宇田川璋仁「消費型付加価値税の本質と検討」税経通信 40 巻 4 号 (1985)。

内山昭『大型間接税の経済学』(大月書店、1986)。

占部裕典「納税義務の成立と確定の再検討～租税実体法と租税手続法の解釈等に及ぼす影

- 響～」税研 194 号（2017）。
- 江波戸順史「消費税の福祉目的税化への警鐘」CUC View & Vision 37 号（2014）。
- 大江忠『要件事実租税法 上』（第一法規、2006）。
- 大蔵省主税局税制第二課監修税務経理協会編『一般消費税関係税制調査会答申（報告）集
[第3版]』（税務経理協会、1978）。
- 大蔵省「第114回衆議院大蔵委員会議事録」1989年3月23日付。
- 大島稔彦「北大立法過程研究会資料 消費税廃止関連法案の立案・審議過程」北大法学論
集 41 巻 4 号（1991）。
- 岡村忠生「消費課税とヒューマンキャピタル」日本租税研究協会第65回研究記録（2012）。
- 岡田利夫「消費税における帳簿及び請求書等と行政の不一致の是正」税法学 538 号（1997）。
- 尾崎護『消費税法詳解』（税務経理協会、1991）。
- 小塩隆『効率と公平を問う』（日本評論社、2011）。
- 小野達三「消費税の基本的仕組み」税研時報 3 巻 3 号（1988）。
- 小野正芳「課税手法の論理と最適課税」千葉経済論叢 48 号（2013）。
- 小野ゆかり「消費税制における複数税率の採用の利点」社会科学研究 32 号（2012）。
- 小野塚芳雄「消費税の計量分析」千葉商大論叢 51 巻 2 号（2014）。
- 片山直子「イギリスの付加価値税制における複数税率をめぐる課題：「ケータリング」の意
義に関する議論を中心に」経済理論 371 号（2013）。
- 片山直子「付加価値税の軽減税率に対する税負担中立性原則の適用の可否」和歌山大学経
済理論 380 巻（2015）。
- 加藤義幸「税法上の帳簿 - 所得税法における白色申告の帳簿を題材として」税法学 544 号
（2000）。
- 金井恵美子「基準期間において免税事業者である者については、基準期間の課税売上高の
算定上免除された消費税相当額は控除できないとされた事例」税務事例 38 巻 1 号（2006）。
- 金井恵美子「「95%ルール」の実務上の課題」税研 167 号（2013）。
- 金井恵美子「税率構造 - 軽減税率の法制化を踏まえて」日税研論集 70 号（2017）。
- 金井肇「中小企業と消費税」日税研論集 70 号（2017）。
- 兼子一=竹下守夫『民事訴訟法』（弘文堂、1996）。
- 金子秀夫「消費税の改革と実務的影響」税経通信 49 巻 15 号（1994）。
- 金子秀夫「仕入税額控除要件をクリアするための請求書等の整備要件」税理 40 巻 8 号

- (1997)。
- 金子宏「税務情報の保護とプライバシー - 納税者番号制度を視野に入れて - 」租税法研究 22 号 (1994)。
- 金子宏「総論 - 消費税制度の基本的問題点 - 」日税研論集 30 号 (1995)。
- 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣、2010)。
- 金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2010)。
- 金子宏編『租税法の発展』(有斐閣、2010)。
- 金子宏『租税法 (第 22 版)』(弘文堂、2017)。
- 金子宏『租税法 (第 18 版)』(弘文堂、2013)。
- 鎌苅宏司&村田安雄「最適消費税の新「逆弾力性命題」」關西大學經濟論集 54 卷 2 号 (2004)。
- 鎌倉治子「諸外国の付加価値税 2018」国立国会図書館調査及び立法考査局 (2018)。
- 紙博文「消費税法に関する研究：益税を中心として」経営情報研究:摂南大学経営情報学部論集 11 卷 2 号 (2004)。
- 神山裕人「消費税と益税問題に関する一考察」地域經濟政策研究 4 号 (2004)。
- 神川和久「シャウプ勧告の再考」税大ジャーナル 9 号 (2008)。
- 河崎照行編『ネットワーク社会の税務・会計』(税務経理協会、2011)。
- 川田一義「現代税制論」尾道大学經濟情報論集 3 卷 1 号 (2003)。
- 川田一義「課税標準と税制」尾道大学經濟情報論集 4 卷 2 号 (2004)。
- 河田嗣郎「比較消費税論 (其一)」經濟學商業學國民經濟雜誌 6 卷 3 号 (1909)。
- 川端康之「事業者免税点と簡易課税制度」税研 167 号 (2013)。
- 河本雅志「電子帳簿の標準化-XBRL による標準化の可能性について-」広島大学マネジメント研究 4 号 (1994)。
- 河原和之「「消費税アップ」と「TPP 参加」の是非を問う:「立場」を変えて多面的・多角的に考える」經濟教育 32 号 (2013)。
- 河原優美子「消費税に関する一考察」地域經濟政策研究 3 号 (2002)。
- 菅野敏恭「消費税の税率引き上げの前提課題」税研第 68 号 (1996)。
- 菅野敏恭「免税事業者の基準期間における課税売上高の計算」税研 148 号 (2009)。
- 菊谷正人「消費税法における問題点」経営志林 43 卷 1 号 (2006)。
- 菊池威「付加価値税の理論的研究」亜細亜大学經濟學紀要 1 卷 4 号 (1969)。
- 菊池威「付加価値税の中立性について」亜細亜大学紀要 1 卷 8 号 (1973)。

- 菊池威「付加価値税論」亜細亜大学経済学紀要 12 号 (1975)。
- 菊池威「フランス付加価値税の特徴」亜細亜大学経済学紀要 1 巻 12 号 (1975)。
- 菊池威「モーリス・ローレ著『付加価値税論』」亜細亜大学経済学紀要 1 巻 12 号 (1975)。
- 菊池威「フランス付加価値税の経済効果」亜細亜大学経済学紀要 1 巻 14 号 (1976)。
- 菊池威「EC の市場統合と付加価値税の調和について」亜細亜大学経済学紀要 18 巻 3 号 (1994)。
- 菊池威「EU 間接税調和と国境税調整について」亜細亜大学経済学紀要 19 巻 3 号 (1995)。
- 木下和夫、大阪大学財政研究会訳『マスグレイブ 財政学 - 2』(有斐閣、1981)。
- 木下和夫編『付加価値税 - その理論と実務 - (第 6 版)』(財経詳報社、1976)。
- 木村弘之亮『租税証拠法の研究』(成文堂、1987)。
- 木村弘之亮 = 西山由美「租税法からみた消費税見直しの論点」税経通信 51 巻 7 号 (1996)。
- 吉良実「消費税の推計課税と租税法主義」税法学 465 号 (1989)。
- 久乗哲「インボイス導入の課題」税研 131 号 (2007)。
- 国枝繁樹「消費税の目的税化について」税研 93 号 (2000)。
- 倉田卓次「民事実認定と裁判官の心証」判例タイムス 1076 号 (2002)。
- 栗原克文「消費税制度に関する一考察 - 仕入税額控除方式を中心として - 」経営と経済 87 巻 2 号 (2007)。
- 栗原克文「消費税制度に関する一考察：複数税率、仕入税額控除方式を中心として」経営と経済:長崎工業経営専門学校大東亜経済研究所年報 87 巻 2 号 (2007)。
- 栗林隆「日本の風土と消費税：導入から税率引き上げプロセスの再検討」CUC View & Vision 37 号 (2014)。
- 高正臣「韓国附加価値税法における取引徴収について - 事業者は附加価値税の転嫁請求権を有するか否か」税法学 544 号 (2000)。
- 高正臣『韓国税法の概要と争点』(税務経理協会、2009)。
- 小池敏範「仕入税額控除における帳簿及び請求書等」税務弘報 44 巻 3 号 (1996)。
- 小林晃「財政学ノート (3)」商経論叢第 26 巻第 3 号 (1990)。
- 小松秀亮「消費税の目的税化に関する一考察」地域経済政策研究 6 号 (2005)。
- 小林均「マーリーズ・レビューと消費税の位置づけ：税収、所得再分配、労働意欲」甲南経済学論集 55 巻 1 号 (2015)。
- 小林昌弘「消費税法における納税義務者の一考察」龍谷大学大学院法学研究 16 号 (2014)。

小林航「駆け込み需要と異時点間の消費選択」CUC View & Vision 37 号 (2014)。

小森瞭一「イギリスにおける付加価値税の導入」経済学論叢 21 巻 1 号 (1971)。

小山光一「消費課税の構造 (経済学部 50 周年記念号)」経済学研究 53 巻 3 号 (2003)。

財経詳報社編『付加価値税の話』(財経詳報社、1970)。

齋藤明『租税行政訴訟の法理』(敬文堂、1998)。

坂上学「XBRL における財務報告データモデリング」企業会計 59 巻 7 号 (2007)。

坂上 学監修、石綿勇『XBRL の実務』(同友館、2008)。

坂本孝司『会計制度の解明 - ドイツとの比較による日本のグランドデザイン』(中央経済社、2013)。

佐古田宣章「管理組合に支払った全区分所有者の滞納管理費等が消費税法上の「課税仕入に係る支払対価の額」に該当するかが争われた事例」税務事例 46 巻 10 号 (2014)。

笹川篤史「インボイス方式に関する論点についての考察」経営と経済 93 巻 3 号 (2013)。

笹川篤史「住居の所有関係別にみた消費税負担に関する考察」経営と経済：長崎工業経営専門学校大東亜経済研究所年報 93 巻 1 号 (2013)。

笹川篤史&折登由希子「軽減税率による逆進性緩和の最適解とその分析」経営と経済：長崎工業経営専門学校大東亜経済研究所年報 93 巻 4 号 (2013)。

笹川弘昌「日本における消費税の課題と提言 - 欧州の付加価値税との比較を通して - 」研究年報 12 号 (2008)。

佐々木法男「消費税の仕入税額控除に関する一考察」地域経済政策研究 8 号 (2007)。

佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について - 95%ルールの見直しと交際費等支出課税」税大ジャーナル 8 号 (2008)。

佐藤主光「消費税と財政再建」税研 154 号 (2010)。

佐藤進「ウォルポールの内國消費税計畫(Excise scheme)をめぐつての闘争」社會經濟史學 19 巻 6 号 (1954)。

佐藤進「消費税法は定着するか」税経通信 44 巻 8 号 (1989)。

佐藤進『付加価値税論』(税務経理協会、1977)。

佐藤英明「消費税の軌跡 - 導入から現在まで」日税研論集 70 号 (2018)。

佐藤英明「消費税法における「事業」の意義」税研 148 号 (2009)。

塩崎 潤訳『公平・簡素及び経済成長のための税制改革』(今日社、1986)。

汐見三郎ほか『各国所得税制論』(有斐閣、1934)。

品川芳宣「国税通則法の実務解説」租税研究 769 号 (2012)。

品川芳宣『国税通則法講義』(日本租税研究協会、2015)。

品川芳宣「仕入帳への仮名記載と仕入税額控除の可否」税研 77 号 (1998)。

品川芳宣『重要租税判決の実務研究 (第 3 版)』(大蔵財務協会、2014)。

品川芳宣「青色申告制度の歴史的役割と現状」税研 161 号 (2012)。

志場喜徳郎代表編著『国税通則法精解』(大蔵財務協会、1996)。

清永敬次『新判 税法』(ミネルヴァ書房、1980)。

白石浩介「家計における消費税の負担水準」税研 154 号 (2010)。

白田佳子＝坂上学編著『XBRL が開く会計情報開示』(中央経済社、2009)。

新堂幸司『新民事訴訟法 第 3 版』(弘文堂、2004)。

神野直彦「今次税制改革案のスタンスと問題点」税経通信第 49 巻 15 号 (1994)。

杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策」税研 93 号 (2000)。

杉本和恵「<研究ノート>次の税制改革：納税者番号制度とインボイス方式」星稜論苑 23 号 (1996)。

鈴木章「消費税と支出税 - ミード報告第 8 章を中心に - 」税制研究 19 号 (1989)。

鈴木薫「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 - 」租税資料館賞第 18 回入賞作品 (2009)。

鈴木将覚「インボイスの重要性」みずほ総合研究所 (2015)。

首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題」租税法研究 34 号 (2008)。

首藤重幸「帳簿書類」日税研論集 20 号 (1992)。

白井正敏「所得税、消費税と年金改革(経済学部創設 10 周年記念号)」中京大学経済学論叢 9 号 (1997)。

関口智『現代アメリカ連邦税制 - 付加価値税なき国家の租税構造』(東京大学出版会、2015)。

租税訴訟学会「課税要件と要件事実」平成 27 年度定期総会及び研修会・研究大会

全国間税協力会総連合会『付加価値税 欧州視察団報告書』(学習研究社、1976)。

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)。

田井良夫「記帳義務・帳簿保存義務の再検討」税研 167 号 (2013)。

田井良夫「消費税制の課題と解決策の検討：消費税増税にともなう税務行政及び納税協力への影響の検討を中心として」CUC View & Vision 37 号 (2014)。

高沢修一「消費税法における諸問題の検討：消費税率改定議論に関連して」経営論集 15 号

- (2008)。
- 高野幸大「消費税法解釈論上の諸問題-手続法を中心として」租税法研究 34 号 (1996)。
- 竹内宏規「消費税法 30 条 7 項の「帳簿及び請求書等の保存」の意義について」久留米大学法学 42 号 (2010)。
- 竹原憲「消費税基幹型税制改革の新構想：経済同友会税制改革構想 (2007 年 4 月 23 日) の検討」桃山学院大学経済経営論集 49 巻 2 号 (2007)。
- 田代昌孝「消費税と遺産動機に関する実証分析」実践女子大学人間社会学部紀要 4 号 (2008)。
- 田代昌孝「消費税負担と給付付き税額控除」CUC View & Vision 32 号 (2011)。
- 田代昌孝「世代間と世代内における消費税負担の分析 (鈴木幾多郎教授退任記念号)」桃山学院大学経済経営論集 53 巻 4 号 (2012)。
- 田代昌孝「消費税の軽減税率導入と給付付き税額控除」CUC View & Vision 37 号 (2014)。
- 田代昌孝「消費税の複数税率化とその展望に関する一考察 世代間と世代内にある消費税負担格差を考慮しながら (長谷川彰教授退任記念号)」桃山学院大学経済経営論集 55 巻 4 号 (2014)。
- 田代昌孝「年齢階層別における消費税の所得格差への影響」桃山学院大学経済経営論集 58 巻 2 号 (2016)。
- 武田昌輔「消費税の構造と法人税との関連」税経通信 44 巻 9 号 (1989)。
- 武田昌輔監修『消費税事例検討集 (税務事例研究別冊)』(日本税務研究センター、1994)。
- 多田雄司「帳簿方式の限界とインボイス方式への移行」税経通信 51 巻 7 号 (1996)。
- 多田雄司「最近の消費税を巡る諸問題」租税研究 567 号 (2003)。
- 多田雄司「事業者免税点の判例からみた消費税の本質」税務弘報 55 巻 6 号 (2005)。
- 田近栄治「消費税の基本理念と見直し」税経通信 49 巻 7 号 (1994)。
- 田近栄治 = 油井雄二『日本の企業課税 - 中立性の視点による分析』(東洋経済新報社、2000)。
- 立石雅俊「GDP より推計した消費税額と納税申告との乖離-益税を中心として-」自治総研 382 号 (2010)。
- 田中治「消費税における免税事業者の判定基準」税理 43 巻 6 号 (2005)。
- 田中治「免税事業者の課税売上高 (租税判例百選)」別冊ジュリスト 228 号 (2016)。
- 田中勝次郎「実務面より見たる税務訴訟の挙証責任について」税法 53 号 (1955)。
- 田中二郎『審判行政法 上巻』(弘文堂、1996)。

谷口勢津夫「消費税のいわゆる免税事業者の判定に係る基準期間における課税期間の算定」
判例時報 1909 号 (1997)。

谷口勢津夫「課税対象取引 - 納税義務者の検討も含めて」日税研論集 70 号 (2017)。

玉岡雅之「付加価値税の逆進性：税額控除法と売上高控除法」國民經濟雜誌 160 卷 6 号
(1989)。

玉岡雅之「電子商取引と付加価値税：原産地課税・送金システムの検討」國民經濟雜誌 184
卷 5 号 (2001)。

玉岡雅之「地方消費税の独自課税化と CVAT」國民經濟雜誌 191 卷 6 号 (2005)。

玉岡雅之「仕入高控除法の付加価値税における複数税率の取り扱いについて：消費税にお
ける複数税率に関連して」國民經濟雜誌 195 卷 6 号 (2007)。

玉岡雅之「地方税における租税支出の問題」産研論集 37 号 (2010)。

玉岡雅之「Paul Studenski の企業課税論再評価」國民經濟雜誌 203 卷 4 号 (2011)。

玉岡雅之「「付加価値」税としての付加価値税」國民經濟雜誌 207 卷 4 号 (2013)。

玉岡雅之「付加価値税におけるインボイス」國民經濟雜誌 211 卷 3 号 (2015)。

田村陽子「民事訴訟における証明度論再考-客観的な事実をめぐって-」立命館法学 327・
328 号 (2005)。

知念裕『付加価値税の理論と実際』(税務経理協会、1995)。

知念裕「カナダの付加価値税(大野吉輝・野野隆教授記念号)」大阪府立大學經濟研究 40 卷
2 号 (1995)。

忠佐市「企業会計法の理論-2-会計帳簿と複式簿記機構」企業会計 21 卷 3 号 (1969)。

忠佐市「大型間接税導入の選択の視点」税理 28 卷 10 号 (1985)。

忠佐市「直・間比率論議のための一考察」税務弘報 33 卷 8 号 (1985)。

辻美枝「非課税取引(1) - 金融取引等」日税研論集 70 号 (2017) 276 頁。

津留伸一郎「消費税の基準期間に関する一考察」地域經濟政策研究 8 号 (2007)。

時子山常三郎「付加価値税の本質に関する一考察」日本租税研究協会租税研究大会第 2 回。

富岡幸雄『消費税への対応策』(中央經濟社、1989)。

富増耕介「法人所得税の代替としての付加価値税」地域經濟政策研究 3 号 (2002)。

戸谷裕之「地方税二税の経緯と今後の課題」産研論集 37 号 (2010)。

中里実「金融取引(銀行取引・保険取引)・不動産取引に対する消費税の課税」日税研論集
30 号 (1995)。

中里実「サイバノミックスの時代の納税者番号制度」 税研 77 号 (1998)。

中島孝一「廃業・解散と消費税」税研 113 号 (2004)。

中島釺「わが国税制のゆくえ：消費税率の引き上げは必要か?：経済研究所主催公開シンポジウム(事業レポート)」CUC View & Vision 29 号 (2010)。

中谷智哉「消費税における帳簿の保存と提示をめぐる考察(修士論文要旨)」龍谷大学大学院経済研究 8 号 (2008)。

中野百造「税制理想的改革案」千葉商大論叢 45 巻 4 号 (2008)。

中村一雄「消費税概念の規定について」國民經濟雜誌 105 巻 2 号 (1962)。

中村一雄「西ドイツの付加価値税について」國民經濟雜誌 121 巻 1 号 (1970)。

中村一雄「付加価値税の問題点。」國民經濟雜誌 124 巻 1 号 (1971)。

中村一雄「英国における付加価値税の実態」國民經濟雜誌 139 巻 5 号 (1979)。

中村一雄「小売段階における付加価値税」國民經濟雜誌 141 巻 5 号 (1980)。

中村中=佐藤武男『貿易電子化で変わる中小企業の海外進出』(中央経済社、2013)。

中村英雄「西ドイツ売上税」成城大学経済研究 10 号 (1959)。

中村英雄「共同市場の一側面-『租税論争を中心として』-」成城大学経済研究 31 号(1960)。

中村英雄「西ドイツ売上税の負担について-ツァイテルの所説を中心にして-」成城大学経済研究 12 号 (1960)。

中村英雄「欧州共同体における付加価値税案」成城大学経済研究 23 号 (1966)。

中村英雄「西ドイツ付加価値税」成城大学経済研究 28 号 (1969)。

中村英雄「付加価値税の導入と物価・貿易(二): 1968 年の西ドイツの例」成城大學經濟研究 36 号 (1971)。

中村英雄「西ドイツの営業税について：間接加算法による付加価値税 (岡田俊平名誉教授古稀記念号)」成城大學經濟研究 59 号 (1978)。

中村英雄『西ドイツ付加価値税の研究[第 2 刷]』(千倉書房、1979)。

長島弘「消費税の課税要件としての「対価」の意義」税務事例 46 巻 10 号 (2014)。

長島弘「医療機関の控除対象外消費税問題に係る裁判例」税務事例 46 巻 9 号 (2014)。

西山由美「電子商取引に対する消費課税 - OECD と EU の取組を中心として - 」東海法学 26 号 (2001)。

西山由美「EU における付加価値税の動向」税研 105 号 (2002)。

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」産業研究

所（2004）。

西山由美「消費税における「帳簿の保存」ジュリスト 1293 号（2005）。

西山由美「インボイス制度の概要」税研 131 号（2007）。

西山由美「消費税の基本原理 - 中立かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリスト 1384 号（2009）。

西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究 745 号（2011）。

西山由美「非課税範囲等の再検討」税研 167 号（2013）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 1 回） - 「資産の譲渡等」の範囲」税理 56 巻 1 号（2013）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 2 回） - 「事業者」の範囲」の範囲」税理 56 巻 3 号（2013）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 3 回） - 「税率の構造」(1) 食料品に対する軽減税率」税理 56 巻 6 号（2013）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 4 回） - 「税率の構造」(2) 軽減税率に関するドイツの鑑定書」税理 56 巻 8 号（2013）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 5 回） - 仕入税額控除(1) その法的性質と実体要件」税理 56 巻 11 号（2013）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 6 回） - 仕入税額控除(2) タックスインボイスの機能と内容」税理 56 巻 14 号（2013）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 7 回） - 消費税課税システムにおける「税額転嫁」」税理 57 巻 1 号（2014）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 8 回） - 消費税の基本原理：「中立原則」の意義」税理 57 巻 3 号（2014）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 9 回） - 中小企業と消費税(1) 中小企業をめぐる現状」税理 57 巻 6 号（2014）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 10 回） - 中小企業と消費税(2) 今後の小規模事業者制度と簡易課税制度」税理 57 巻 9 号（2014）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 11 回） - 消費税のコスト：徴税コストとコンプライアンス・コスト」税理 57 巻 11 号（2014）。

西山由美「消費税の理論と課題（第 12 回） - デジタル化社会における消費税：国際課税

- DG による制度案の検討」税理 57 巻 14 号 (2014)。
- 西山由美「デジタルサービスに対する消費税課税の新ルール - OECD と EU の動向を中心として」税経通信 69 巻 7 号 (2014)。
- 西山由美「金融セクターに対する消費課税」金子宏 = 中里実 = J.マーク・ラムザイヤー編、『租税法と市場』(有斐閣、2014)。
- 西山由美「社会保険診療に対応する仕入税額相当額の国家賠償請求が棄却された事例」法学セミナー増刊 14 号 (2014)。
- 西山由美「消費税と憲法 - ドイツ憲法からの考察」税研 183 号 (2015)。
- 西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報 63 巻 5 号 (2015)。
- 西山由美「消費税の税率構造とインボイス - 伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59 巻 5 号 (2016)。
- 西山由美「仕入税額控除」日税研論集 70 号 (2017)。
- 日本税理士会連合会『知っておきたい経営者のための消費税』(六法出版社、1997)。
- 日本税理士会連合会調査研究部「仕入税額控除の要件における「帳簿」「請求書等」の記載内容に関する見解」税理士界 1110 号 (1997)。
- 日本租税理論学会編『消費課税の国際比較』(財経詳報社、2017)。
- 日本貿易関係手続簡易化協会「電子インボイスの諸外国での現況調査と利用促進のための提言」(2014)。
- 沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について - 仕入税額控除を制限する必要性 - 」会計論叢 2 号 (2007)。
- 沼田博幸「複数税率化とインボイス制度」税研 154 号 (2010)。
- 沼田博幸「消費課税におけるインボイスの役割について-EU/VAT におけるインボイス制度の改革を参考として」会計論叢 5 号 (2011)。
- 沼田博幸「EU における VAT の最近の動向について-グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意-」租税研究 749 号 (2012)。
- 沼田博幸「EU VAT における原産地課税課から仕向地課税への転換について 欧州委員会が発したコミュニケの紹介を中心として」租税研究 759 号 (2013)。
- 野口悠紀雄「税制の中立性と大型間接税」税経通信 40 巻 4 号 (1985)。
- 野村総合研究所 コンサルティング事業部「コンビニエンスストアを取り巻く環境に関する調査結果」(2014)。

- 野村秀樹「付加価値税の逆進性に関する一考察」地域経済政策研究 3 号 (2002)。
- 萩原金美『訴訟における主張・証明の法理』(信山社、2002)。
- 橋本恭之「逆進性対策の再検討」税研 167 号 (2013)。
- 橋本恭之「消費税の益税とその対策」税研 105 号 (2002)。
- 橋本徹「一般消費税と地方税制」経済學論究 33 卷 3 号 (1979)。
- 橋本徹ほか編『欧米諸国の間接税 - EC 型付加価値税と売上税 - 』(清文社、1988) 2 頁。
- 橋脇公彦「附帯債務としての重加算税 - 本来の納税者でない者による消費税不正還付への重加算税賦課の可否 - 」立命館法政論集 3 号 (2006)。
- 畑中孝介「仕入税額控除の否認リスクをつぶそう! : 帳簿の記載要件等, 交際費に係る控除対象外消費税 (消費税率アップ走力特集)」税務弘報 61 卷 9 号 (2013)。
- 羽田亨「消費税における中小事業者に対する特例措置と仕入税額控除制度について : 益税の問題を中心として」関東学園大学経済学紀要 39 号 (2014)。
- 馬場義久「消費税の改革と問題点」税経通信 49 卷 15 号 (1994)。
- 馬場義久「税体系のバランス論と消費税見直し論」税経通信 51 卷 7 号 (1996)。
- 濱田正義「軽減税率制度に関する法令解釈通達について」租税研究 801 号 (2016)。
- 朴源「消費税と金融取引に関する基礎的考察 : 利子を中心に」経済学論集 59 号 (2003)。
- 朴源「付加価値税における利子の取扱い : 消費型と所得型の比較」経済學研究 70 卷 2 号 (2003)。
- 林訓「仕入税額控除の要件における「帳簿」の記載内容について」税理士界 1110 号 (1997)。
- 林正寿「仕入税額控除方式の検討 - 税額票方式 (invoice method) の導入 - 」税経通信 49 卷 7 号 (1994)。
- 林正寿「仕入税額控除方式の見直し-帳簿方式から税額票 (invoice) 方式へ-」税経通信 49 卷 11 号 (1994)。
- 林宜嗣「消費税増税における逆進性緩和と給付付き税額控除を考える」租税研究 754 号 (2012)。
- 林宏昭&橋本恭之「消費税の価格分析 : 昭和 55 年産業連関表と昭和 60 年産業連関表による分析」四日市大学論集 3 卷 2 号 (1991)。
- 日向寺純雄「消費税の実施と納税者心理 - 租税心理学の立場から - 」税経通信 44 卷 8 号 (1989)。
- 福井秀夫「消費税は公平か」税研 68 号 (1996)。

- 普家弘之「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察」税務大学校論叢 77 号 (2013)。
- 藤井茂男「給与所得者等の副業と消費税」税研 113 号 (2004)。
- 淵圭吾「非課税取引 (2) - 医療・教育等」日税研論集 70 号 (2017)。
- 淵田康之『XBRL 入門』(日本経済新聞社、2003)。
- 細木宏和&若山浩司「電子商取引に対する消費課税の課題：米国と EU の経緯と現状」四国大学経営情報研究所年報 11 号 (2005)。
- 細木宏和「デジタル財取引における消費税：我が国の課税制度を巡る現状と課題」大阪産業大学経済論集 11 巻 3 号 (2010)。
- 細木宏和「我が国の国境を越えたサービス取引に関する消費税：EU 型付加価値税との比較を通して」大阪産業大学経済論集 12 巻 3 号 (2011)。
- 細木宏和「わが国の輸出入取引を巡る消費税に関する研究」大阪産業大学経済論集 14 巻 1 号 (2013)。
- 本間正明ほか「消費税と消費行動」税研 93 号 (2000)。
- 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか - 国際比較からの展望」日税研論集 70 号 (2017)。
- 増井良啓「法人税の課税単位 - 持株会社と連結納税制度をめぐる近年の議論を素材として - 」租税法研究 25 号 (1977)。
- 増田英敏「消費税の「資産譲渡等の対価」における対価性の判断基準」TKC 税研情報 22 巻 5 号 (2013)。
- 松浦弘昌「日本における消費税の課題と提言 - 欧州の付加価値税との比較を通して - 」研究年報 12 号 (2008)。
- 松尾俊彦「日本型「消費税」の再検討」社会情報学研究: 呉大学社会情報学部紀要 3 号 (1997)。
- 松尾直「租税平等負担原則における所得税と消費税」高岡法学 29 号 (2011)。
- 松岡博幸「ニュージーランド GST と消費税における課税ベースの比較」福井工業大学研究紀要. 第二部 28 号 (1998)。
- 松崎也寸志『消費税法基本通達築城解説』(大蔵財務協会、2004)。
- 松沢智「税務上の挙証責任の帰属と納税者の対応 - 税務調査における納税者側の証拠提出の必要 - 」税理 37 巻 8 号 (1994)。
- 松田直樹『租税回避行為の解明』(ぎょうせい、2009)。
- 松本正春『消費税法』(税務経理協会、2010)。

- 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30 号（1995）。
- 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 352 巻（2013）。
- 水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1989）。
- 水野忠恒「消費税の構造」日税研論集 30 号（1995）。
- 水野忠恒「消費税負担率」税研 68 号（1996）。
- 水野忠恒「消費税の複数税率化」税研 93 号（2000）。
- 水野忠恒「小規模ないし中小事業者に対する消費税の特例」税研 105 号（2002）。
- 水野忠恒『租税法 [第 5 版]』（有斐閣、2011）。
- 溝口史子『EU 付加価値税の実務』（中央経済社、2017）。
- 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）。
- 宮口定雄「仕入税額控除の要件における「帳簿」・「請求書等」の記載内容に関する見解の
逐条解説」税経通信 52 巻 7 号（1997）。
- 宮口定雄「仕入税額控除要件をクリアするための「やむ得ない理由」の立証」税理 40 巻 8
号（1997）。
- 宮崎千治「激変する消費税環境での小規模事業者の対応」税研 113 号（2004）。
- 宮地昌之「消費税制度が抱える逆進性と益税問題」産業能率大学紀要 33 巻 2 号（2013）。
- 宮島洋編『改訂版 消費課税の理論と課題』（税務経理協会、2000）。
- 宮本十至子「「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状 - デンマーク」税研 176
号（2014）。
- 宮本勝浩「消費税の転嫁（市橋英世教授還暦記念号）」大阪府立大学経済研究 24 巻 4 号
（1979）。
- 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か - 最善策が無理であれば次善策
を - 」税研 173 号（2014）。
- 村川知照「消費税法 30 条 7 項の「保存」に関する一考察：3 つの最高裁判決を中心とし
て」龍谷大学大学院法学研究 11 号（2009）。
- 村瀬正則「インボイス導入の短所」税研 131 号（2007）。
- 室本誠二「EC 型付加価値税の検討」城西経済学会誌 7 巻 2 号（1971）。
- 餅川正雄「納税者の視点から見た日本の租税法に関する基礎的研究（ ）」広島経済大学研
究論集 38 巻第 1 号（2015）。
- 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」環境と経営 10 巻 1 号 (2004)。
- 望月俊浩「消費税の複数税率化をめぐる諸問題」税大論叢 42 号 (2003)。
- 望月正光「付加価値税理論の新潮流 - オールド VAT からニューVAT へ」経済系 254 集 (2013)。
- 森信茂樹編『最新消費税法』(税務経理協会、1997)。
- 森信茂樹「中期答申から読む消費税改革」税研 93 号 (2000)。
- 森信茂樹『日本の税制 何が問題化』(岩波書店、2010)。
- 弥永真生『リーガルマインド 商法総則・商行為法 [第2版補訂版]』(有斐閣、2014)。
- 藪下武司「租税原則における公平性」中部学院大学・中部学院大学短期大学部研究紀要 15 号 (2014)。
- 山口年一、大島正克&夏目重美「韓国の商法と付加価値税法」亜細亜大学経営論集 20 巻 2 号 (1985)。
- 山崎広道「イギリスにおける付加価値税犯則調査：ケース報告書を手がかりとして」研究紀要 12 号 (1989)。
- 山崎広道「ヨーロッパにおける付加価値税制度の概要 I：オーストリア及びベルギーの付加価値税制度の紹介」研究紀要 14 号 (1991)。
- 山田晃央「消費税の事業者免税点の在り方についての一考察」税務大学校論叢 88 号 (2017)。
- 山之内光躬「消費税論議で浮上してきたインボイス方式と周辺問題」税理 37 巻 2 号 (1994)。
- 山本守之「課税取引と課税対象外取引」日税研論集 30 号 (1995)。
- 山本守之「仕入税額控除における帳簿及び請求書等」税務弘報 44 巻 3 号 (1996)。
- 山本守之『消費税法 [増補版]』(税務経理協会、1989)。
- 山本守之『租税法の基礎理論』(税務経理協会、2008)。
- 山本守之「法人税・消費税の改革とその問題点(税制改革の新潮流)」CUC View & Vision 27 号 (2009)。
- 楊光洙&河野由美子「消費税法上の仕入税額控除の要件」長崎県立大学論 41 巻 1 号 (2007)。
- 湯浦克彦「XML 技術と XBRL データ標準を用いたインターネット財務情報システム」(ソフトリサーセンター、2004)。
- 横山直子「所得税と消費税に関する納税協力費比較」大阪産業大学経済論集 14 巻 2 号 (2013)。
- 神山裕人「消費税と益税問題に関する一考察」地域経済政策研究 4 号 (2004)。

- 吉川弘人「新消費税の原理・原則について」香川法学 10 巻 2 号 (1990)。
- 吉田和男「消費税をどこまで上げるべきか」税研 68 号 (1996)。
- 吉田倫「電子商取引課税の現状と問題点：米國小売売上税との関連を中心にして」社会システム研究 3 号 (2001)。
- 吉松伸悟「中小事業者に対する消費税制について：簡易課税制度のみなし仕入率を中心として」九州国際大学大学院法政論集 12 号 (2010)。
- 吉牟田勲「EC における共通付加価値税の内容とその教訓」租税研究 450 号 (1987)。
- 吉牟田勲「帳簿システムの問題点と課題」税経通信 44 巻 8 号 (1989)。
- 吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題」日税研論集 30 号 (1995)。
- 依田文人「消費税制度におけるインボイス方式導入の提言」社会科学 30 号 (2010)。
- 四元伸一 = 水谷 守男「消費税と滞納」地域経済政策研究 7 号 (2006)。
- 渡辺智之『インターネットと課税システム』(東洋経済新報社、2001)。
- 渡辺智之「電子商取引の課税問題に関する議論の経緯」大蔵省財政金融研究所ディスカッション・ペーパー・シリーズ No.392。
- 渡辺智之他「韓国の電子インボイス制度」税務弘報 61 巻 7 号 (2013)。
- 渡辺智之「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状 - ニュージーランド」税研 176 号 (2014)。
- 渡辺智之「経済活動と消費税」日税研論集 70 号 (2017)。
- 渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税研究 34 号 (2006)。
- 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」租税法研究 34 号 (2006)。
- 渡辺智之「基礎的消費支出に係る消費税相当額の控除又は還付制度：可視性と問題点」税研 154 号 (2010)。
- 渡部英俊&杉山茂「B - 4 産業連関表における消費税の推計方法の現状と課題(日本統計学会第 67 回大会記録：官庁統計の正確性)」日本統計学会誌 29 巻 3 号 (1999)。
- 和田 賢一「消費税引き上げ後における福島県消費動向の現状分析について(4 月例会, 北東支部, 例会記録(2015 年 4~6 月))」経済地理学年 61 巻 3 号 (2015)。

外国文献

- Aaron Henry J, *The Value-added tax (Studies of government finance Second series)* ,
(The Brookings Institution, 1981). (= 塩崎 潤 訳『付加価値税 - ヨーロッパからの教
訓 - 』(今日社、1987))。
- Abrams Rhonda, “Sales tax rates and rules tricky small sellers”, *Gannett New Service*,
10 Oct (2003).
- Ad van Doseum et al., *Fundamentals of EU VAT Law*, (Wolters Kluwer, 2016).
- Adam Smith, “An Inquiry Into The Nature and causes of The Wealth of Nations”, *Edith
Cannan*, 6th ed, 2Vols (1950).
- Adam Smith, *An Inquiry into the Nature and Causes of Wealth of Nations(5th ed)*
(1789) . (=水田洋監訳『国富論(四)』(岩波文庫、2015年))。
- Adolf Wagner, *Three Extracts on Public Finance (Richard A. Musgrave & Alan T.
Peacock, Classics in the Theory of Public Finance)* (THE MACMILLAN PRESS, 1958).
- Alan A. Tait, *Value Added Tax International Practice and Problems*, (International
Monetary Fund, 1998) .
- Alan Dolton MA (Oxon) et al., *Tolley's VAT Cases 2017*, (Lexis Nexis, 2017).
- Alan Schenk et al., *Value Added Tax A Comparative Approach Second Edition*,
(Cambridge Univercity Press, 2015).
- Alison Jones & Mike Willis, "The challenge of XBRL: Business reporting for the
investor", *Balance Sheet*, 11(3) (2003).
- All Africa.com, “Value Added Tax-Time of Supply”, *Syndi Gate Media Inc*, Oct 10 (2012).
- Alley Clinton., and James Simon, “The use of financial reporting standards-based
accounting for the preparation of tax returns”, *The International Tax Journal*, 31(3)
(2005).
- Amy Higgins., and Shem Koucky, “E-invoice free for the asking”, 73(14), 33, *Machine
Design* (2001).
- Anna Karolak, “Adaptation process of a polish tax law to European union norms
harmonization of a value added tax”, *Economics & Sociology*, 4(1) (2011).

- Anne Kates, "The INS and Out of a U.S. Value Added Tax; There's More to a Vehicle's Cost than Just The Price on an Invoice", *South Florida Sun-Sentinel* (2010). <http://search.proquest.com/docview/758148960?accountid=25225>. (last visited 30 August, 2018)
- Antonio Calisto Pato & Marlon Marques, *Commented Recast VAT Directive*, (Easy Go Tax, 2015).
- Antonio Calisto Pato & Marlon Marques, *Fundamentals of VAT January 2015*, (Easy go Tax, 2015).
- Badenhorst Gerhard, "VAT; Tax Legislation Documentation", *Accountancy SA* (2004).
- Barbone Luca et al., "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States", *Center for Social and Economic Research*, No. 116 (2013).
- Basu Subhabit, *Global Perspectives on E-Commerce Taxation Law* (Ashgate, 2007).
- B.Fathi & M.Esmaeilian, "Evaluation of Value Added Tax (VAT) and Tax Evasion", *Current Research journal of Economic Theory*, Vol. 4, Iss. 1 (2012).
- B.J.M.Terra & Advokat Julie Kajus, *A guide to the Six Directive*, (IBFD Publications, 1991).
- B. J. M. Terra & Advokat Julie Kajus, *Introduction to Value Added Tax In The EC After 1992* (Moret Ernst & Young, 1992).
- Björn Westberg & Elenor Kristffersson, *Deductions in EU VAT Law- in The Future of Indirect Taxation* (Wolters Kluwer, 2012).
- Blanca Hernández-Ortega, "Key factors for the adoption and subsequent use of E-invoicing", *Academia*, (50), 15 (2012).
- Borabála Kolz, "Neutrality in VAT", in Michael Lang et al., *Value Added Tax and Direct Taxation Similarities and Differences*, (IBFD, 2014).
- Broide Jeff, "Original VAT Invoice isn't Always Essential", *Jerusalem Post* (1991).
- Center of Social and Economic Reserch Warsaw, "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States 2015 Report", *TAXUD* (2015).
- Charène Adline Herbain, *VAT Neutrality*, (Promoculture Larcier, 2015).
- Charles E. McLure, and John L. Mikesell, "How to coordinate state and local sales taxes with a federal value added tax", *Tax Law Review*, 63(3) (2010).

Chris Gregoire Govs, and Haslam Bill, “ Sales tax collection a solvable problem ” , *Oll Call*, Jul 24 (2012) .

Chris Williams, “ RT vat : Response to European Commission ’ s Green Paper on the future of VAT: Towards a simpler, more robust and efficient VAT system ” , *RT VAT Ltd* (2011).

Clas Bergström et al., “On the design of efficient priority rules for secured creditors: Empirical evidence from A change in law”, *European Journal of Law and Economics*, 18(3) (2004).

Danuse Nerudová & Jan Siroký, “The Principle of Neutrality: VAT/GST v. Direct Taxiation” (*Michael Lang et al., Value Added Tax and Direct Taxiation*), (IBFD, 2009).

Darian Shanske, “A New Theory of the State Corporate IncomeTax: The State Corporate Income Tax as Retail Sales Tax Complement”, *Tax Law Review*, Vol.66, No.3 (2013).

David Hardidge & Trevor Pyman, “The X Factor”, *Inthebalack*, Vol. 77, Iss. 33 (2007).

David Shribman & Alan Murray, “Loss of sales-tax deductions in overhaul bill is expected to prompt revisions in state codes ” , *Wall Street Journal*, Aug 27 (1986) .

Deliman Eugen et al., “The Value Added Tax and The Evasion Chain of Communitariant Vat ” , *Economic Science*, Vol . 20, No. 2 (2011).

Dennis Ramsdahl Jensen & Henrik Stensaard, *Patial Deduction of Input VAT in the Common VAT System in Europe- The Future of Indirect Taxation* (Wolters Kluwer, 2012).

Dermot McLellan et al., VAT:Input tax recovery, *Butterworths Law* (1993).

Dhata Praditya et al., “Determinants of Business-to-Government Information Sharing Arrangements”, *Electronic Journal of E-Government*, Vol. 15, Iss. 1 (2017).

Edith Brashares et al., “Distributional aspects of a federal value-added tax”, *National Tax Journal*, (1986-1998), 41(2) (2009).

El Hani Elias, “The e-invoice - a legal document? Credit Management, Feb (2001).

Ellen Cook et al., “Tax principles for the digital age”, *Journal of Accountancy*, 223(5) (2006).

Enrique Bonsón et al., “Implementing XBRL successfully by mandate and voluntarily”,

Online, *Research Gate*, 33(1) (2009).

Eric E. Cohen, "Interactive data and the tax executive: Why tax standards setters are paying attention to XBRL (and why you should, too!)", *Tax Executive*, 58(3) (2006).

EU commission, "Reaping the benefits of electronic invoicing for Europe", COM 712 final (2010).

European Commission, "Communication from The Commission to The European Parliament", The Council and European Economic and Social Committee, COM(2016) 148 final 7.4 (2016).

European Court of Auditors, *Tackling intra-Community VAT fraud: More action needed*, (Publications the European Union, 2016).

Fabrizio Boreselli et al., "Digital VAT Carousel Fraud : A New Boundary for Criminality?", *Tax Notes International*, Feb (2015).

Fadi Shaheen, "International Tax Neutrality: Reconsiderations", *Virginia Tax Review* (2007).

Francesco Forte, "On The Feasibility of a Truly General Value Added Tax: Some Reflections on The French Experience", *National Tax Journal* (pre-1986), Vol 19, No.4 (1966) .

Gale William, "What Can American learn from the British tax system?" *National Tax Journal*, Vol 4, No.50 (1977).

George H LENTZ, "A comparison of the impact of various tax law provisions on depreciable assets relative to tax neutral models (rental (user) cost of capital, effective rates, real estate)", D.B.A., Indiana University, *ProQuest Dissertations and Theses* (1985) .

Georges Marechal, "European Union: Are financial activities economic activities with respect to value-added tax?" *International Tax Review*, 8(6) (1997).

Garbellotto G, "Wholesale change in wholesale electronic standards", *Strategic Finance*, 88(11) (2007).

Glaser Gareth E & Sator Richard L, "Executive summary of Value Added Taxes: Comparative Analysis", *Tax Executive*, Vol.45, No.1 (1993).

Glen L GrayL & David W Miller, "XBRL: Solving real-world problems", *International*

- Journal of Disclosure and Governance*, 3 (2009).
- Groves Chris & Gregoire and Bill Haslam, "Sales Tax Collection A Solvable Problem", *CQ Roll Call* (2012).
- Hana ŽIDKOVÁ, Jan PAVEL, "What Causes VAT Gap?", *Ekonomický časopis*, No. 64 (2016).
- Harold M. Groves, "Neutrality in taxation", *National Tax Journal*, Vol. 1, no. 1 (1948).
- Helmunt P. Gaisbauer et al., "Philosophical Exploations of Justice and Taxation", *Springer* (2015).
- Holmes Lawrie & Hawkes Alex, "Taxing times", *Financial Management* (Dec 2012/ Jan 2013).
- H. Y. Sandres, "Problems with Conventional Expenditure Tax Wisdom or State Policy Analysis with Sales and Excise Taxes and Problems with The Data", *National Tax Journal*, Vol. 42, No. 3 (1989).
- Hyungwook Yoon et al., "Does XBRL adoption reduce information asymmetry?", *Journal of Business Research*, No. 64 (2011).
- IMF, "Japan Selected Issues", *IMF Country Report*, No. 17/243, July 11 (2017).
- Indrit Troshani & Andy Lymer, "Translation in XBRL standardization", *Information Technology & People*, Vol. 23, Iss. 2 (2010).
- Ine Lejeune, "The VAT Experience: What Are the Lessons?", *Tax Analysts* (2011).
- Ingo Schlegel, "Simplified VAT invoicing requirements and electronic invoicing", *ERA Forum* (2011).
- IOMA's Report, "This may be the time to adopt XBRL for financial reporting", *IOMA's Report on Financial Analysis Planning & Reporting*, 04(11) (2004).
- Itai Grinberg, "Where Credit Is Due : Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT", *Tax Law Review*, No 63 (2010).
- James Alm, "Measuring, explaining, and controlling tax evasion: Lessons from theory, experiments, and field studies", *International Tax and Public Finance*, 19(1) (2012).
- James Lawrenson Mills, "A Guide to Factoring and Invoice Discounting", *ACCA Global*, Vol 17 No. 5 (1996).
- James M. Bickley, *Value Added Tax : Concepts, Policy Issues, And OECD Experiences*,

- (Novinka Books, 2003).
- Jap Fend et al., “Do XBRL filings enhance informational efficiency?” Early evidence from post-earnings announcement drift”, *Journal Business Research*, 67 (2014).
- Jap Fendi et al., “Dose XBRL Reporting Format Provide Incremental Information Value? A Study Using XBRL Disclosures During the Voluntary Filing Program”, *ABACUS*, Vol. 52, No. 2 (2016).
- Jesse Russell & Ronald Cohn, “XBRL GL”, (*Lennex Corp*, 2012).
- Jo Bello, “The future of VAT in Europe: An update”, *Journal of International Taxation*, 15(12) (2004).
- Joachim English, “The EU Perspective on VAT Exemptions”, *Canadian Tax Journal*, Vol.6, No.4 (2013).
- Joachim English, “ VAT/GST and Direct Taxes: Different Purposes ” (=Michael Lang, et al., *Value Added Taxation Similarities and Differences*) (IBFD, 2014) .
- John Aloysius Daniel, “The impact of avalue added tax on the cash flow of corporations”, *Florida Atlantic University* (1991).
- John Cullis & Philip Johns, Public Finance and Public Choice: Analytical Perspective- 3rd edition, *Oxford university press* (2009).
- John F. Due, “ Some Unresolved Issues in Design and Implementation of Value Added Taxes ” , *National Tax Journal*, Vol. 43, No. 4 (1990) .
- John S. Mill, *Principles of Political Economy book5* (1848). (=末永茂喜訳 『経済学原理 (5)』 (岩波文庫、1963))
- John Stuart Mill, *Principles of Economy*, (Longmans Green & Co., Ltd., 1921).
- Jon M. Weiner, “A VAT Primer”, *The Practical Tax Lawyer* (2012).
- Joseph M. Dodge, “Theories of tax justice: Ruminations on the benefit partnership and ability-to-pay principles”, *Tax Law Review*, 58(4) (2006).
- Joshua Aizenman & Yothin Jinjark, “The collection efficiency of the Value Added Tax: Theory and international evidence”, *The Journal of International Trade & Economic Development*, Vol.17, No.3 (2008).
- Kathryn James, *The Rise of Value-Added Tax*, (Cambridge University Press, 2015).
- Kevi Poel, Wim Marneffe et al., “ Assessing the electronic invoicing potential for

- private sector firms in Belgium ", *International Journal of Digital Accounting Research*, 16 (2016) .
- Konthong Konthong et al., " Understanding the computer assisted audit techniques acceptance of cpas in thailand: A conceptual paper " , Allied Academies International Conference. *Academy of Management Information and Decision Sciences*. Proceedings, 19(2) (2015).
- Kumari Juddoo, "The Compliance Cost of Value Added Tax -The Case of the Republic of Mauritius", *eJournal of Tax Research*, No112 Vol1 (2014).
- Liran Einav et al., "Sales Tax and Internet Commerce" *American Economic Review*, Vol.104(1) (2014).
- Luca Barbone et al, "Study to quantify and analyse the VAT gap in the EU-27 member states. CASE Network Reports", Warsaw Bishkek kyiv Tabilisi Chisnau Minsk, 116 (2013).
- Marcel Gérard, "Neutralities and non-neutralities in international corporate taxation: An evaluation of possible and recent moves", *IFO - Studien*, 48(4) (2002).
- Maria Zanolvia Grigore & Mariana Gurau, " Impact of VAT on the profitability and the cash flow of romanian small and medium enterprises " , *Global Economic Observer*, 2(1), 1 (2014).
- Matherne L & Coffin Z, "XBRL: A technology standard to reduce time, cut costs, and enable better analysis for tax preparers", *Tax Executive*, 53(1) (2001).
- Matteo Gatti, "The power to decide on takeovers: Directors or shareholders, what difference does it make?" *Fordham Journal of Corporate & Financial Law*, 20(1) (2014).
- Mclure Charles E Jr, "Substituting Consumption-Based Direct Taxation for Income Taxes as The International Norm", *National Tax Journal*, Vol. 45, No.2 (1992).
- Michael Cohn, "Acc'ts mining XBRL data", *Accounting Today*, Vol. 25, Iss. 8 (2011).
- Michcael Bogin & Mark Borkwski, "Factoring for future success", *CMA Management*, Vol 76 (2002).
- Michael Lang, *Value Added Tax and Direct Taxation*, (IBFD, 2009).
- Michel Walpole, "Tackling VAT Fraud", *International VAT Monitor*, September/October (2014).

- Mihaela Enachi et al., "Basics of XBRL Instance for Financial Reporting", *Broad Reserch in Accounting Negotiation and Distribution*, Vol 2, Issue 1 (2011).
- Miller D. S, "Reconciling policies and practice in the taxation of financial instruments", *The Tax Magazine*, 77(3) (1999).
- Monterio B. J, "XBRL and its impact on corporate tax departments", *Strategic Finance*, 92(8) (2011).
- Mousa R, "The evolution of electronic filing process at the UK's HM revenue and customs: The case of XBRL adoption", *E Journal of Tax Research*, 14(1) (2016).
- Murray L. Weidenbaum et al., "The Value Added Tax Orthodoxy and New Thinking", *Kluwer Academic Publishers* (1989).
- Nakhchian A et al., "Value added tax and its relationship with management information technology", *Interdisciplinary Journal of Contemporary Research in Business*, 4(9) (2013).
- Newton Oller de Mello et al., " The Implementation of the Electoronic Tax Documents in Brazil as a Tool to Fight Tax Evasion " , *World Scientific Academy and Society (WSEAS)* (2009) .
- Nicola Dalla Via & Gianluca Garbellotto, "International Reporting With XBRL Global Ledger", *Strategic Finance*, Vol.97, Iss. 4 (2015).
- Noel Billing, "e-invoicing: Overcoming the challenges of implementation", *Supply Chain Europe*, 21(2) (2012).
- OECD, "Chapter 1: Taxing consumption", Paris, France, Paris (2014).
- OECD, "Commentary on the International VAT/ GST Neutrality Guidelines", *Tax Executive*, September-October (2012).
- OECD, "International VAT/GST Guidelines", November (2015).
- OECD, *Guidelines on Consumption Taxation of Cross-Border services and intangible property in the context of E-commmerce*, OECD (2003).
- Oskar Henkow, "Neutrality of VAT for taxable persons: A new approach in European VAT", *EC Tax Review*, 17(5) (2008).
- Palomino R, " Religion and neutrality: Myth, principle, and meaning " , *Brigham Young University Law Review*, (3) (2011) .

- Peggy B. musgrave, *United States Taxiation of Foreign Investment Income Issue and Arguments*, (The School of Harvard University, 1969).
- Picos-Sánchez F & Thomas A, “A revenue-neutral shift from SSC to VAT: Analysis of the distributional impact for 12 EU-OECD countries”, *Finanz Archiv Zeitschrift Für Das Gesamte Finanzwesen*, 71(2) (2015).
- Price Charles E & Porcano Thomas M, “The value-added tax”, *Journal of Accountancy*, 174(4) (1992).
- Radu Bufan & Aurelian Opre, “*The Principle of Tax Neutrality in the Field of Direct and Indirect Taxation*” (*Michael Lang et al., Value Added Tax and Direct Taxiation*), (IBFD, 2009).
- Rhonda Abrams, “Sales tax rates and rules tricky for small sellers”, *Gannett News Service*, Oct 10 (2003).
- Ricard A.Musgrave, “Problems of The Value-Added Tax”, *National Tax Journal*, Vol. 25, No. 3 (1972).
- Ricard A Musgrave & Peggy B Musgrave, *Public Finance in The Theory and Practice 4th edition*, McGraw-Hill Book Company (1984).
- Ricard T. Ainworth, “Stopping MTIC –With A 3d Invoicing Directive”, *Boston University School of Law Working Paper*, No.13-3 (2013).
- Richard Bird M & Pierre-Pascal Gendron, “Sales taxes in Canada: The GST-HST-QST-RST system”, *Tax Law Review*, 63(3) (2010).
- Richard Lyal, “*Comments: The EU Perspective on VAT exemptions*”, in *Rita de la Feria ed., Exemptions Consequences and Design Alternatives* , (Wolters Kluwer Law and Business, 2013) .
- Richard Musgrave & Peggy B Masgrave, *Public Finance in Theory and practice 3rd Edition*, (McGraw-Hill book, 1969). (= 木下和夫監修 『マスメグレイブ 財政学 - 理論・制度・政治 - 』 (有斐閣、1983))
- Richard T. Ainsworth , “Taxing services under the EU VAT and Japanese consumption tax, A comparative assessment of new EU place of taxation rules for services and intangibles”, *Kansai University Review of Economics*, 8 (2006).
- Richard T. Ainsworth, “The Digital VAT (D-VAT)”, *Virginia Tax Review*, Vol 25, No 3.

(2006).

Richard T. Ainsworth, "VAT Fraud-Technological Solutions", *Boston University School of Law Working Paper*, No.6-8 (2010).

Richard T. Ainsworth, "Stopping MTIC-With A 3d Invoicing Directive", *Boston University of Law Working Paper*, No. 13 (2013).

Richard T. Ainsworth, "The Digital VAT (D-VAT)", *Virginia Tax Review*, Vol. 25, No. 3, pp. 920-926 (2016).

Richardson Grant, "The influence of culture on tax systems internationally: A theoretical and empirical analysis", *Journal of International Accounting Research*, 6(1) (2007).

Rita de la Feria et al., *VAT Exemptions Consequences and Design Alternatives*, (Wolters Kluwer Law and Business, 2013)

Rockon LLP, "Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU-27 Member States Final Report".

Roger Debreceeny & Glen L Gray, "The production and use of semantically rich accounting reports on the Internet: XML and XBRL", *International Journal of Accounting Information Systems*, No. 2 (2001).

Rolsnd Delfaud, "EU forces change in French VAT", *International Tax Review*, 12(1) (2000).

Ronald F. Premuroso & Somnath Battacharya, "Do early and voluntary filers of financial information in XBRL format signal superior corporate governance and operating performance?", *International Journal of Accounting Information Systems*, No. 9 (2008).

Rouvinez Jean Daniel, "Consultation on VAT invoicing", *Tax Exective*, Vol.60, No.5 (2008).

Ruth Mason & Michael S Knoll, "Waiting for perseus: A sur-reply to graetz and warren", *Tax Law Review*, 67(3) (2014).

Saeed Roohani et al., "XBRL: Improving transparency and monitoring functions of corporate governance", *International Journal of Disclosure and Governance*, 6(4) (2009).

- Salia Hussein & Atuilik Williams, "A. Analysis of value added tax effect on firms' cash flow in various sectors of the emerging economies", *Journal of Accounting and Taxation*, 8(3) (2016).
- Sanders Hy, "Problems with conventional expenditure tax wisdom or state policy analysis with sales and excise taxes and problems with the data", *National Tax Journal*, 42(3) (1989).
- Shaheen Fadi, " International tax neutrality Revisited ", *Tax Law Review*, 64(2) (2011).
- Shanske Darien, " A new theory of the state corporate income tax: The state corporate income tax as retail sales tax complement " , *Tax Law Review*, 66(3) (2013) .
- Shelagh Pearce & Stephen Taylor, "CCH British Tax Guide Value Added Tax", *Wolters Kluwer* (2014-2015).
- Sheng Chi Chen et al., "Constructing an integrated e-invoice system: The Taiwan experience", *Transforming Government: People, Process and Policy*, 9(3) (2015).
- Sijbren Cnossen, " Key questions in considering a value-added tax for central and eastern European countries International Monetary Fund.Staff Papers " , *International Monetary Fund*, 39(2) (1992) .
- Sijbren Cnossen, " How much tax coordination in the european union? " *International Tax and Public Finance*, 10(6) (2015) .
- Silvia Fedeli & Francesco Forte, " EU VAT frauds " , *European Journal of Law and Economics*, 31(2) (2011) .
- Simonnetta La Grulta, "Split-Payment Mechanism for Public Bodies", *International VAT Monitor*, Vol. 26, No.2 (2015).
- Sinnett William M & Willis Mike, "The time is right for standard business reporting", *Financial Executive*, 25(9) (2009).
- Sir James Mirrlees et al., "Dimensions of Tax Design : The Mirrlees Review, Reforming the Tax System for 21st Century for the Institute for Fiscal Studies", *Oxford University Press* (2010).
- Sleeter Dounq, " Solving sales tax problems for QuickBooks clients " , *CPA Technology Advisor*, 19(5) (2009) .
- Sobotovicová Sáraka, " Output tax correction in receivables from debtors in insolvency

- proceedings ” , *International Advances in Economic Research*, 21(1) (2015) .
- Sok Bom Kim, “ A value -added tax (VAT) and the federal income tax reform ” , University of Illinois at Urbana-Champaign, *ProQuest Dissertations and Theses* (2008) .
- Stoneman Bill, “ E-invoice Presentment/Payment a hard sell ” , *American Banker*, 13 A, Mar 23 (2004) .
- Subhajit Basu, “ International Taxation of E-Commerce: Persistent Problems and Possible Developments ” , *Journal of information, Law & Technology*, JILT 2008(1) (2008) .
- Teresa Marsh, “ Financial accounting and tax principles ” , *Financial Management*, Jul/Aug (2009) .
- Theodore de Jager T, “ XBRL-connecting the dots ” , *Accountancy SA* (2008) .
- Thomas Ecker et al., *The Future of Indirect taxation recent Trends in VAT and GST Systems Around the World*, (Wolters Kluwer, 2012)
- Thomas Startmann, “The Political economy of sales taxes and sales tax exemptions”, *Public Choice*, Vol. 171 (2017).
- Troshani Indrint & Lymer Andy, “ Translation in XBRL standardization ” , *Information Technology & People*, 23(2) (2010) .
- Tuan Q. Dang, “ Personal exemptions consumption tax (PECT): A new tax for the 21st century ” , *Pace University* (2004) .
- Via Nicola et al., “ Internal reporting with xbrl global ledger ” , *Strategic Finance*, 97(4) (2015).
- Violetal Isai & Riana Iren Radu, “Features of VAT Accounting and Fiscality-History, Practices and Prospects”, *University of Galati*, No.3 (2013).
- Walsh Chris, “VAT automation is a Mission critical investment”, *International Tax Review*, Jun (2009).
- Walter Missorten, “Some Problems in Implementing a Tax on Value Added”, *National Tax Journal*(pre- 1986), Vol 21, No 4 (1968).
- Wang Ding et al., “Semi-automatic generation model of elements in XBRL taxonomy”, *Applied Mechanics and Materials*, 467 (2013).

- Weiner Jon M, "A VAT primer", *The Practical Tax Lawyer*, 26(3) (2012).
- William M Sinnett & Mike Willis, "The Time Is Right for Standard Business Reporting", *Financial Executive*, Vol 25, Iss. 9, Nov (2009).
- Williams Peter, "X marks the data spot", *Information World Review*, (259), 6 (2009).
- Willner Johan & Granqvist Lena, "The impact on efficiency and distribution of a base-broadening and rate-reducing tax reform", *International Tax and Public Finance*, 9(3) (2002).
- Zafiris Nicos, "Value added as the tax base for enterprise income", *The Journal of Entrepreneurial Finance*, 18(2), 1-22 (2016).
- Zee H. H, "Reforming the corporate income tax: The case for a hybrid cash-flow tax", *The Economist*, 155(4) (2007).
- Zhu Hquwei & Wu Harris, "Quality of data standards: Framework and illustration using XBRL taxonomy and instances", *Electronic Markets*, 21(2) (2011).
- Zídková Hana & Pavel Jan, "What causes the VAT gap? 1", *Ekonomický Casopis*, 64(9) (2016).