

消費税制における インボイス方式導入の不可避性

—— 現行制度の欠陥と将来課題の面から ——

高井有一 / 柿本国弘

はじめに

- 第1章 消費税をめぐる最近の動向と現行制度
 - 第2章 消費税の特色と本質的・技術的欠陥
 - 第3章 事業者免税点制度と簡易課税制度の
改善（益税問題解明への道）
 - 第4章 今後の検討課題
- むすび

はじめに

現行消費税制は、導入の経緯から帳簿方式を余儀なくされたが、それは益税、免税点など国民の消費税への信頼を損なう欠陥を内包するものであった。

それは3%、5%の低率である場合は決定的な問題にはなりえないとしても、今後の高齢化社会に向けて必要な税率アップが必至とされる中では致命的な欠陥となり、国民の信頼をいよいよ損なわせるとともに、税率アップをも不可能にしかねない要因とみなせる。

以下、現行消費税の制度的欠陥を帳簿方式、帳簿及び請求書等保存方式（日本型インボイス制度）にあるとする視点に立って、その導入から改正への道

程、問題点（欠陥性）、改革方向（インボイス方式導入）をポイントに、西・北欧の制度をも参照しながら検討することにした。

そのことによって、今後の国民の消費税制度への信頼性確保、高齢化社会財源確保の点からもインボイス方式導入が不可避であることが判明しよう。

以下第1章で、消費税をめぐる最近の議論・動向の紹介とその背景から現行消費税制度の仕組みを明らかにする。第2章で、現行消費税制度が内包している本質的・技術的欠陥を研究者・消費者・事業者サイドから摘出するとともに、仕入税額控除をめぐる税務訴訟の一例から裁判所の法的視点を紹介することにした。第3章で、平成15年度税制改正における益税問題の解消状況を検討し、第4章で、今後の検討課題として現行消費税制度改善のためにインボイス方式導入が不可避であることについて、展開することにした。第3章、4章では、西・北欧の消費税（付加価値税制）をも参照して改善内容を検討したい。

第1章 消費税をめぐる最近の動向と 現行制度

1-1. 消費税をめぐる最近の動向

昨年（平成14年）6月15日、政府税調の「税制改革基本方針」が『日本経済新聞』などに発表された。「消費税の現状と課題——安定的な基幹税目とするために——」の中で、「少子・高齢化、グローバル化の一層の進展に伴って、消費税の役割がますます重要となっていく中で、制度の信頼感を高めるとともに、その税率水準の見直しを図ることが大きな課題となっている。しばしば指摘される消費税の所得に対する逆進性の問題については、消費税だけでなく、税制全体、更には、歳出面を含めた財政全体で判断することが必要で

ある。」と述べ、「今後の改革の方向」を以下のように述べている。

まず「(1) 基本的考え方——国民の信頼性の向上を図り消費税の役割を高める必要性——」において、「社会保障支出の増大や財政構造改革を展望すれば、今後、税率を引上げ、消費税の役割を高めていく必要がある。このために徹底した行財政改革を進めるとともに、消費税制度に対する国民の信頼性と制度の透明性を向上させるための措置を講じる必要がある。」そのために「まずは中小事業者に対する特例制度や申告・納付回数の見直しを行う〔中略〕必要がある。」そして「(2) 信頼性、透明性の向上に向けた改革——中小事業者に対する特例措置の抜本的な改革等——」として「① 中小事業者に対する特例措置」で、「中小事業者に対する特例措置は中小事業者の事務負担に配慮して設けている措置であるが、制度全体に対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させる観点から、早急に抜本的な改革に取り組むべきである。」とし、

「イ、事業者免税点制度

事業者免税点の水準（課税売上高が3000万円以下）は、制度創設以来据え置かれ、依然として6割強の事業者が免税事業者となっている。このため、消費者の支払った消費税相当額が国庫に入っていないのではないかとの疑念を呼び、これが消費税に対する国民の不信の大きな背景になっていると考えられる。従って、個人事業者と法人の相対的な事務処理能力の差異も念頭におきつつ、現行の免税点制度を大幅に縮小すべきである。

現行の高い免税点水準の下では、事業者間取引を行う免税事業者が多数存在することを踏まえ、免税事業者からの仕入税額控除が認められている。その結果、消費税制度の透明性が低くなっているという問題については、事業者免税点の水準を大幅に縮減することで対応が可能である。

ロ、簡易課税制度

簡易課税制度は、これまでも見直しが行われてきており、その適用割合は低下してきている。しかし、事業者が納税事務に習熟してきたと考えられること、事務処理能力のある中小事業者が納税額の損得を計算した上で

適用している実態が多数存在していると指摘されていることから、制度の廃止を含めた抜本の見直しを行うべきである。」

と述べている。

さらに、「② 申告納付制度」では、「消費税の申告納付制度については、消費税の預り金的性格に鑑み、いわゆる運用益問題の解消に資する観点から改正が行われてきた。このような消費税の性格を考慮すれば、更に申告納付の回数を増やす方向で検討すべきである。」と述べている。

また、「④ インボイス制度」に関しては、「消費税制度の信頼性を向上させるには、仕入税額控除の際に税額を明記した請求書等の保存を求めるいわゆる『インボイス方式』の採用が検討課題となる。将来、複数税率が採用される場合には、軽減税率の対象となる範囲なども踏まえ、その採用について具体的な検討を行うべきである。」としている。

次に、「(3) 税率構造等」では、「消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性確保の観点から極力単一税率が望ましい。仮に、将来、消費税率の水準がヨーロッパ諸国並みである二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用が検討課題となる。非課税範囲の拡大やゼロ税率の採用については、消費一般に対し広く公平に負担を求めるといふ消費税の特徴を大きく損なうなどの問題があることから適当でない。」と述べている。

さらに、昨年（平成14年）12月6日付『日本経済新聞』は、「自民党税制調査会は、2003年度税制改正で消費税の特例措置を大幅に縮小する方針を固めた。」として、「消費税の特例措置の縮小に踏み切るのは、納めた税の一部が事業者の手元に残る益税を縮小することで、消費者の不公平感を和らげるのが狙い。このほか益税対策として消費税の申告納付回数（現行は年1-4回）を増やすことも検討する。免税点は、現行は課税売上高が年間3,000万円以下の事業者に適用を認めており、2000年度では367万者（全体の6割強）が利用している。自民税調は欧米と比べて、免税点の適用を受ける中小

事業者の範囲が広すぎると判断。免税点を1,000万円以下に引き下げる案を軸に調整を進めており、引下げが実現した場合、適用を受ける事業者は全体の4割前後に減少する見通しだ。簡易課税制度について財務省は、当初同制度の撤廃を検討していたが、自民税調内では、免税点引下げの影響を受ける中小事業者への激変緩和措置が必要として、適用範囲の縮小にとどめるべきだとの意見が大勢。同制度利用事業者の売上高基準を免税点の現行基準である年間3,000万円以下に引き下げる案が浮上している」と、報じた。

その年（平成14年）の暮れから平成15年年頭にかけて消費税率引き上げの問題が新聞紙上を賑わせた。経団連の奥田会長は、「行財政改革による歳出削減が前提で、消費税率を16%まで段階的に引上げる」よう注文を付け、その上で「贅沢品は高率、生活必需品は低率にするなど格差を付ければいい」と述べて、低所得者に配慮した軽減税率の導入を提案した。中小企業を傘下に抱える日商はこれまで消費税率引き上げについて「将来の検討課題」と慎重姿勢だったが、山口会頭は「直接税はもう増やせない」と容認する考えを示した。塩川財務相は、所得・法人税といった直接税ではなく、間接税である消費税の税率引き上げを通じて「税の直間比率」を見直さないと、社会保障制度が維持できないことを強調した。

そして平成15年6月、平成15年度税制改正の一環として、中小事業者に対する特例制度、申告納付回数の見直し、消費者に対する価格表示のあり方としての総額表示方式等の改正が発表された。これにより、免税点制度の適用上限を3,000万円から1,000万円に改正し、簡易課税制度の適用上限を2億円から5,000万円に引き下げることになった。また運用益の問題としての申告納付回数が年1回から12回へと増加することになった。

同年11月、税制調査会は、「少子・高齢化社会における税制のあり方」の中で「昨年6月の『基本方針』でも述べたとおり、将来の少子・高齢化社会を支える税制の構築に当たっては、個人所得税の基幹税としての機能を回復すること及び消費税の役割を高めていくことが基本となる。」として、消費

税の改革に関して、次のように述べている（「③ 消費税の使途」，「④ 地方消費税」に関しては省略する）。

〔(1) 少子・高齢化社会における消費税の重要性

消費税は、制度創設以来、社会保障をはじめとする公的サービスの費用をあらゆる世代が広く公平に分ち合う上で大きな役割を果たしている。同時に、その税収は安定的に推移し現在では国税収入の約2割を占めるなど、わが国税制における基幹税の一つとして国民の間に定着してきた。〔中略〕将来は、歳出全体の大胆な改革を踏まえつつ、国民の理解を得て、二桁の税率に引上げる必要もあろう。これが今後の税体系全体の見直しの基本となると考えられる。

(2) 今後の検討課題

このように消費税に対する信頼性・透明性は相当程度向上したと考えるが、今後、消費税率の引上げについて検討していくに際して、以下のような課題についても検討を深める必要がある。

① 税率構造

消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性の確保の観点から極力単一税率が望ましい。しかし将来、消費税率の水準が欧州諸国並みである二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題となる。

② 仕入税額控除

現行消費税制度において仕入税額控除を行うためには、課税仕入れ等の事実を納税者自身が記載した帳簿の保存に加え、取引の相手方が発行した請求書等の取引の事実を証する書類の保存が必要とされている（「請求書等保存方式」）。このような請求書等保存方式は、単一税率の下では適切な仕入税額控除に特段の支障がないが、将来、複数税率が採用される場合には、適正かつ円滑な施行に資する観点から、免税業者からの仕入税額控除を排除し、税額を明記した請求書等の保存を求める『インボイス方式』を採用する必要がある。」

1-2. 論議の背景

こうした議論が沸騰する背景には、わが国において諸外国に例のない急速なスピードで少子・高齢化が進展しており、働き手が減少すると同時に高齢

者が増加している状況がある。また、グローバル化の予想以上の進行など経済社会の構造変化に税制が対応しきれていない現状がある。

現行税制の基本的理念・枠組みは、1950（昭和25）年に導入されたシャウプ税制に大きく依存している。以来半世紀が経過し、戦後形成された日本経済のパラダイム転換が、現行税制へのパラダイム・シフトを呼びかけていると言える。

このような経済社会の混沌の中で、「公正で活力ある社会」を創造することが求められており、税制が、公的サービスの財源を賄うために十分な税収を確保しつつ、経済社会の構造変化に対応していくためには、今後どのような見直しを行い、どのような税体系を構築すべきか、様々な論議がなされている。なかでも消費課税は、あらゆる世代に広く公平に負担を求めることができ、ライフサイクルの一時期に負担が大きく偏らないという特徴のため、消費税の役割はますます重要視されている。

わが国では1989（平成元）年に、「一般消費税」「売上税」の2度の挫折を経て日本型付加価値税として「消費税」が導入された。他の国と異なり既存の一般消費税が存在しなかった日本では、新たに一般消費税として付加価値税を新設したために、当初は導入の是非自体をめぐる様々な論議が行われたが、導入後はむしろ消費税の欠陥の是正にその焦点が移行している。

ここで歴代内閣と消費税の関係を概観してみる（表1参照）。

「議会制デモクラシーにおいて、税制改革には政治的な判断が不可欠である。国民から選挙により選出された議員が国会に送られ、そこですべての政策立案が審議される。可決されない限り、関係者がどんなに完璧と自負するプランでも現実の政策とはなりえない。」まさに、石弘光教授の言われる「税制は、税政」であり、「導入後10年以上たっても、政治と税金の関係はこの消費税を中心に動いているといっても過言ではない」状況である¹⁾。

消費税の導入には、国民の反対も強く、政治的思惑もあり、様々な特例が設けられた。特に中小企業の協力を取り付けるため、簡易課税制度、限界控

表1 歴代内閣による消費税取扱いの経緯

内閣	年月	事項
大平	1978年12月 79年12月	自民党、一般消費税の80年度導入を決定 大平首相、遊説先で撤回発言
中曽根	87年2月 5月	売上税法案を国会に提出 売上税法案廃案
竹下	88年12月 89年4月	消費税法案が可決、成立 消費税導入（税率3%）
海部	91年10月	改正消費税法施行（中小特例措置の縮減など）
細川	94年2月	国民福祉税（税率7%）構想が浮上、その後白紙撤回に
村山	94年11月	税制改革関連法案（消費税5%と個人所得税減税先行）可決、成立
橋本	97年4月	消費税5%（うち地方消費税1%）への引き上げ実施
小泉	2002年12月	与党が中小特例措置の縮減、「内税」化などを決定

出所：『日本経済新聞』平成14年12月22日より。

除制度、非課税水準、仕入税額控除方式（帳簿方式）などを導入せざるをえなかった。不完全なものでもとりあえず導入し、それから徐々に直していけばよいとする基本方針が政府によってとられた。

しかし、消費税を負担している消費者にとって、大企業から購入する場合と異なり、中小企業から購入する場合、自分の納めたはずの消費税が国庫に行かないで、中小企業の懐にとどまってしまうのでは、納税意識も向上しないし、租税制度に対する不信感も増大する。いわゆる益税問題である。徴税制度に不公平感があると有権者が判断する限り、増税が必要であるとしても、政治的に実現しにくい。消費税の制度自体に不信感、不公平感があれば、消費税率の引き上げは困難である。

消費税導入後の歴代内閣は、「現内閣では消費税を増税しない」という説明を繰り返してきた。同様に、小泉首相も「消費税議論、大いに結構。しかし、私は消費税引き上げはしません。行財政改革を徹底的にやるのが先」と、記者団に語っている（平成15年1月8日付『日本経済新聞』）。しかし、自然増収に頼らずに収支をバランスさせるには、奥田会長の言の如く、税率を

15% から 16% に引き上げることが必要になる，という試算がある²⁾。現制度のままでは消費税率をここまで引き上げざるをえないとの認識のもとに，税制改革の方向づけを判断しなければならない。とりわけ，現在の消費税が抱えている様々な構造問題は，二桁台の税率ではけっして無視できない深刻な問題となる。政府税調も「将来は，歳出全体の大胆な改革を踏まえつつ，国民の理解を得て，二桁の税率に引上げる必要もあろう。これが今後の税体系の全体の見直しの基本となる」と明言している。

基幹税目としての重要度が増す消費税とは，いかなる制度なのか，次に概観する。

1-3. 現行消費税の基本的仕組み

わが国の消費税は，付加価値税の性質を持つ多段階の一般消費税であり，その仕組みの特徴の主なものは，以下のような点にある。

(1) 課税の対象

消費税の対象となる取引は，国内取引と輸入取引に分かれる。

① 国内取引：

国内取引とは「国内において事業者が行なった資産の譲渡等」である（消法 4①）。国内取引の判定は，資産の所在場所，または役務の提供の場所が国内にあること（4③）。資産の譲渡等とは，「事業として対価を得て行なわれる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」（2①八）をいう。「資産の譲渡に類する行為」（2①八）には，代物弁済による場合（基通 5-1-4），負担付贈与による場合（令 2①一），現物出資（令 2①二）による場合等が含まれる。「みなし譲渡」（4④）には，個人事業者の「棚卸資産の自家消費又は使用」（4④一），「法人の役員への贈与等」（4④二，28②二）が規定されている。また，資産の貸付けとは，「資産に係る権利の設定その他他の者に資産を使用させ

る一切の行為」(2②)であり、役務の提供とは、各種の契約により労務・便益その他のサービスの提供をいう。

② 輸入取引：

保税地域から引き取られる外国貨物は、すべて課税対象である(4②)。「保税地域からの引取りとみなす場合」(4⑤)は、原則として、保税地域において外国貨物が消費され、又は使用された場合には、その消費又は使用した者がその消費又は使用の時にその外国貨物をその保税地域から引き取るものとみなす。

(2) 納税義務者

国内取引：

消費税の納税義務者は、「課税資産の譲渡等を行なった事業者である」(5①)。事業者とは、個人事業者及び法人をいい(2①四)、国・地方公共団体・公共法人・公益法人・人格のない社団等(3)も含まれる。非居住者及び外国法人も、国内において課税の対象となる取引を行う場合には、納税義務者となる。なお、小規模零細事業者の納税義務負担や税務執行面の観点から、課税期間に係る基準期間における課税売上高が3,000万円以下である者については、納税義務が免除される(9①)。

また、相続、合併又は分割があった場合においては、納税義務の免除の特例が規定されている。すなわち、基準期間における課税売上高が3,000万円以下の相続人が課税事業者であった相続人の事業を相続した場合(10)、法人が合併した場合において、合併法人及び非合併法人の各課税期間に係る基準期間における課税売上高が3,000万円を超えている場合(11)である。さらに、会社分割制度と消費税の基準期間における課税売上高を組み合わせることで消費税の課税を回避することが想定されることから、会社分割があった場合において、分割親法人の基準期間における課税売上高が3,000万円を超える場合又は分割子法人の基準期間の課税売上高が3,000万円を超える場合に

は、それぞれ分割子法人又は分割親法人の消費税の納税義務を免除しないこととしている（12）。

（3）非課税

消費税は、生産、流通の過程を経て事業者から消費者に対して提供される財貨、役務の流れに着目し、事業者の売上げを課税対象とすることにより間接的に消費に負担を求めるものである。したがって、消費の対象となる取引は国内におけるすべての財貨、役務の販売、提供及び外国貨物の輸入が含まれるが、これらの財貨、役務の中には消費に負担を求める消費税の性格から本来は課税の対象に馴染まないもの、さらに社会政策的目的から課税することが適当でないものがあることから、次に挙げる取引を非課税としている（6）。

・国内で行う資産の譲渡等（6①別表一）

〈性格上、課税対象にならないもの〉

① 土地等の譲渡、貸付け、② 社債、株式等の譲渡、支払手段の譲渡、③ 利子、保証料、保険料、④ 郵便切手、印紙などの譲渡、⑤ 商品券、プリペイドカードなどの譲渡、⑥ 行政手数料など、⑦ 国際郵便為替、外国為替など

〈政策的配慮に基づくもの〉

① 社会保険医療など、② 一定の社会福祉事業など、③ 助産費用、④ 埋葬料及び火葬料、⑤ 身体障害者用物品の譲渡など、⑥ 一定の学校の授業料、入学検定料、施設設備費など、⑦ 教科用図書の譲渡、⑧ 住宅の貸付け

・保税地域から引き取られる外国貨物（6②別表二）

① 有価証券等、② 郵便切手類、③ 印紙、④ 証紙、⑤ 物品切手類、⑥ 身体障害者用物品、⑦ 教科用図書

(4) 仕入税額控除

消費税は、各取引段階で次々に転嫁され、最終的には消費者が負担する仕組みになっているため、これによる課税の累積を排除するため仕入税額控除の規定が設けられている(30)。

課税仕入れ(2①十二)に係る消費税額を課税売上げのための仕入れと非課税売上げのための仕入れとに区分することは事業者に対して過度な事務負担を強いることになるため、課税売上割合が一定(95%)以上であるときには、課税仕入れに係る消費税額を区分することなくその全額を控除することになっている。すなわち、事業者が、国内において行う課税仕入れ又は保税地域から引き取った課税貨物については、その課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、その課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額(その課税仕入れに係る支払対価の額に105分の4を乗じて算出した金額)及びその課税期間中における保税地域からの引き取りに係る課税貨物について課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除する(30①)。一方、課税売上割合が一定(95%)未満のときは、消費税本来の考え方、つまり「売上げが非課税として制度の枠外に置かれる以上それに要する仕入れに係る税額は控除しない」という制度の基本的前提に戻って控除税額を制限し、課税売上割合に対応する部分を控除することとしている(30②)。その控除の方法は、個別対応方式(30②一)と一括比例配分方式(30②二)である。

なお、仕入税額控除は、原則として、事業者が課税仕入れの事実を記載した帳簿・請求書等を保存している場合に限り認められる(30⑦)。

非課税資産の譲渡等に対応する課税仕入れ等に係る消費税額の控除は認められないため、もしこの規定がなかったならば、その消費税額分だけ輸出価格に上乘せされ、内国消費税である消費税を実質的に国外の消費者に負担させることになる。そのため、非課税資産の譲渡等のうち輸出取引等に該当するものについては課税資産の輸出取引等とみなし、仕入税額控除を認めた

(31 ①)。

また、仕入れに係る対価の返還等を受けた場合 (32) には、その仕入れに係る対価の返還等を受けた日の属する課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額とみなして、仕入れに係る消費税額の控除の規定を適用する (32 ① ②⑦)。

消費税は、原則として、課税期間中の課税資産の譲渡等の対価の額に税率を乗じて計算した税額から、その課税期間中の課税仕入れ等の税額の合計額を控除して計算する。

これを算式で示すと次の通りである。

$$\begin{aligned} & \text{課税資産の譲渡等の対価の額} \times 4\% \\ & \quad - \text{課税仕入れ等に係る消費税額の合計額} \end{aligned}$$

このように消費税では、インボイスによる計算ではなく、帳簿及び請求書等の記録に基づいて税額の計算を行うこととしている。

消費税は、生産から最終消費に至るまでの各取引段階で課税されることから、税が重課されないよう、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、税の累積を排除する、いわゆる前段階税額控除方式が採用されている。この方式は、経済取引に対して中立的であり、的確な国境税調整が可能となるほか、消費者にとって商品価格と税負担の関係が明確になる。

また、累積排除の具体的方法としては、わが国の取引慣行や納税義務者の事務負担に配慮するといった観点から、諸外国において採用されているインボイス方式によらず、原則として帳簿上の記録等に基づいて控除する方式（帳簿方式）が採用され、平成 6 (1994) 年秋の税制改正において、制度の信頼性を高める観点から、帳簿及び請求書等の書類の保存を要件とする、いわゆる「帳簿及び請求書等保存方式」に改められた。

(5) 消費地課税原則

消費税においては、輸入貨物を課税対象としている一方、輸取出引及び輸

出類似取引については免税としている(7①)。このように、間接税において輸出取引等を免税とすることは国際的慣行となっている。これは、消費地課税原則の考え方による。したがって輸出される物品等については、間接税の負担がかからないように国境税調整を行う仕組みが国際的に採られている。

(6) 単一税率

消費税の税率は、消費一般に広く負担を求めるという税の性格から、3%の単一税率で導入され、平成9年4月からの5%（消費税4%と地方消費税が消費税の25%）への引き上げにあたっては、この単一税率が維持されている(29)。

なお、5%という税率は諸外国における付加価値税の税率に比し、かなり低い水準となっている。

(7) 課税期間

消費税は事業者を納税義務者とし、計算対象期間を課税期間として、その課税期間終了後2カ月以内に申告納付することになっている(45①)。

課税期間は、納付税額を計算する単位となる期間であるが、原則として、個人事業者については暦年、法人については事業年度とされている(19①)。これは、事業者の納税事務負担に対する配慮の一環として、所得税、法人税の課税期間と合わせたことによるものである。この結果、消費税の課税期間は基本的に1年となっており、諸外国に比べ長いものとなっている。

なお、輸出入取引等を主として営む事業者など、恒常的に消費税の還付が発生する事業者の仕入れに係る消費税額の金利負担を考慮して、事業者の選択により、課税期間を3カ月単位とする特例が設けられている(19③)。

(8) 中小企業に対する特例措置

消費税は、わが国にとって馴染みのない税であったことから、消費税の創設にあたっては、中小事業者の納税事務負担等に配慮して以下のような特例

措置が設けられた。限界控除制度については、平成6年秋の税制改革において、制度の公平性の観点から廃止されている。

① 事業者免税点制度

その課税期間の基準期間における課税売上高が3,000万円（平成15年改正により1,000万円）以下の事業者については、納税義務が免除される（9①）。免税事業者は、基準期間の課税売上高が免税点以下である課税期間について、納税義務の免除の規定を受けない旨の届出書を所轄の税務署長に提出することによって、課税事業者となることができる（9④）。免税事業者は、その課税期間中は課税取引を行っても課税されないが、仕入税額の控除・還付を受けることもできない（30①）。なお、平成6年秋の税制改革で、資本金1,000万円以上の新設法人の設立当初2年間については、事業者免税点制度を適用しないこととする特例が設けられた（12②）。

② 簡易課税制度

消費税における仕入税額控除は、原則として課税仕入れに係る支出対価の額の105分の4相当額とされている。つまり、実際の支払対価の額を基礎として算定することになっている。これに対して、その課税期間の基準期間の課税売上高が5億円（現行2億円、さらに平成15年改正により5,000万円）以下の事業者については、実額による仕入税額控除に代えて、選択により、課税売上げに係る消費税額に業種ごとに法定されたみなし仕入率を乗じることにより簡易に仕入控除税額を計算できることとなっている（37）。

適用上限については、平成3年度の改正で4億円に、さらに平成6年の税制改革において2億円（平成15年改正により5,000万円）に引き下げられている。また、みなし仕入率については、消費税創設当初は卸売業者90%、その他の事業者80%の2区分であったが、平成3年の改正において卸売業90%、小売業80%、製造業70%、その他の事業60%の4区

分に、さらに平成6年の税制改革において卸売業90%、小売業80%、製造業70%、その他の事業60%、サービス業50%の5区分に改められた。

③ 限界控除制度

その課税期間の課税売上高が6,000万円未満の事業者については、売上げ規模に応じて納付税額が減額される。なお、この制度については、平成3年の改正においてその適用上限が5,000万円に引き下げられ、さらに平成6年の税制改革においては制度自体が廃止された。

なお、平成15年の税制改正の一環として、現行消費税は表2の如く改正

表2 平成15年度消費税改正の概要

項目	法律	改正の要点	適用期日
事業者免税点制度の適用上限の引き下げ	消法第9条一12条、第57条	事業者免税点制度が適用される規定期間における売上高の上限を1,000万円（現行3,000万円）に引き下げる。	平成16年4月1日以後に開始する課税期間について適用する。
課税期間の特例	消法第19条	課税期間を3月とする特例に加え、新たに課税期間を1月とする特例を設ける。	平成16年4月1日以後に開始する課税期間について適用する。
簡易課税制度の適用上限の引き下げ	消法第37条	簡易課税制度が適用される規定期間における課税売上高の上限を5,000万円（現行2億円）に引き下げる。	平成16年4月1日以後に開始する課税期間について適用する。
課税資産の譲渡等についての中間申告	消法第42条一44条、第48条	直前の課税期間の確定税額が4,800万円（1年分）を超える事業者は、中間申告・納付を毎月（現行3月ごと）行うこととし、原則として当該確定税額の12分の1ずつを申告・納付する。	平成16年4月1日以後に開始する課税期間について適用する。
総額表示義務規定の創設	消法第63条の2	事業者は、不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う場合において、あらかじめその資産又は役務の価格を表示するときは、その資産又は役務に係る消費税額及び地方消費税額の合計額に相当する額を含めた価格を表示しなければならない。	平成16年4月1日から適用する。
特殊法人等改革関連	消法別表第3	特殊法人等の独立行政法人等への移行等に伴う所要の措置を講ずる。	原則として平成15年10月1日（一部を除く）から施行

表3 消費税制度改正の歩み

創 設 時	平成3年度改正	平成6年秋の税制改正等	平成15年度改正
		平成9年4月施行	平成16年4月1日以後に開始する課税期間について適用
① 税率：3% ……………	……………	4%（地方消費税法と合わせると5%）	同左
② 免税点制度 適用上限 3,000万円	……………	…………… 資本金1,000万円以上の 新設法人は不適用（設立 当初2年間に限る）	… 1,000万円
③ 簡易課税制度 ○ 適用上限5億円 ○ みなし仕入率 90%, 80%の 2区分	… 4億円…………… … 90%, 80%, 70%, 60%の4区分	… 2億円…………… … 90%, 80%, 70%, 60%, 50%の5区分	… 5,000万円 同左
④ 限界控除制度 適用上限 6,000万円	… 5,000万円……………	…制度の廃止	
⑤ 仕入税額控除： 帳簿方式……………	……………	…請求書等保存方式	同左
⑥ 申告納付 中間納付と確定申告 の年2回	…中間申告納付回数 年3回に増加 （確定申告と合わせ て年4回）	…中間申告の基準年税額 の引き下げ	…中間申告納付回数 年11回に増加 （確定申告と合わせ て年12回）
中間申告の基準年税額 60万円超	中間申告の基準年税額 60万円超 500万円以下 年1回 500万円超 年3回	中間申告の基準年税額 48万円超 400万円以下 年1回 400万円超 年3回	中間申告の基準年税額 48万円超 400万円以下 年1回 400万円超 4,800万円以下 年3回 4,800万円超 年11回
⑦ 価格表示……………	……………	……………	…総額表示を義務付け 平成16年4月1日 から適用

出所：税制調査会資料，平成15年11月より。

されている。

次に，現行消費税制度に至るまでの改正の道程を，税制調査会の資料に

よって確認する。

1-4. 消費税制度改正の歩み

消費税制度改正の歩みは、前頁表3の通りである。

第2章 消費税の特色と本質的・技術的欠陥

2-1. 研究者の若干の代表的見解

消費税の構造は、「原則としてすべての物品とサービスの消費に『広く薄く』課税することを目的とする」もので、「税額算定の仕組みとしては、仕入税額控除法が採用されている。ただし、仕入税額控除の方法としては、インボイス方式ではなく帳簿方式が採用されている」。この理由は、「導入に伴って事業者に余計な負担や費用をかけるのは好ましくないからである。」しかし、そのために「税負担の転嫁の関係が不透明になるのみでなく、『消費税』の正確な執行がそれだけ困難になり、また、インボイス方式のもとで期待される、法人および個人事業の所得の把握水準の向上の可能性がそれだけ減少することも否定できない。」と、金子宏教授は指摘されている³⁾。

さらに同教授は、消費税の特色ないし問題点を以下のように指摘されている。要約しながら引用する⁴⁾。

第一は、課税対象の範囲、すなわち課税ベースが広いこと。これは、課税の対象から除外される物品やサービスの範囲をできるだけ限定した方が、① 制度が簡素となり、また、② 税制の消費中立性が維持されるのみでなく、③ 低い税率で所要の税収を確保しうるためである。ただし、食料品等の生活必需品も課税の対象とされているため、これに伴う税負担の逆進性の

問題をどのように解決すべきかが、問題とされてきた。

第二は、税率が低くかつ単一税率であること。EU 諸国では、課税対象たる物品の奢侈性ないし嗜好性の程度に応じて複数の税率が設けられている。単一税率が採用されたのは、簡素で消費中立的な税制の要請に応じるためであり、低い税率が採用されたのは、消費税の導入による経済への悪影響を避け、また新税に対する国民の違和感やアレルギーを緩和するためである。しかし、将来、歳入上の必要から税率の引き上げが問題となる場合には、単一税率を維持することが困難となる事態も十分予想される。

第三は、免税点が高く、そのため免税業者の範囲が広いこと。これは、① 小規模零細事業者の場合には、消費税を価格に含めて転嫁することは実際問題として困難であるという主張や、② 小規模零細事業者に消費税の導入に伴う新しい事務や経費の負担が及ぶのを避けて欲しいという要望に応じて、「消費税」に対する反対をやわらげ、その導入を容易にするために採られた措置であるが、しかし、そのため、仕入税額の全部または一部を価格に含めて転嫁することができないという問題（過小転嫁）と、逆に仕入税額を超えて必要以上に転嫁するという問題（過大転嫁ないし便乗値上げ）が生じる可能性が少なくない。

第四は、簡易課税制度が採用されていること。簡易課税というのは、売上げにかかる消費税額から控除すべき仕入税額の計算について、納税義務者の選択により、実額による控除の代わりに、売上げにかかる消費税額の一定割合を仕入税額とみなして控除する制度である。これは、納税事務の簡素化とコストの軽減のために、税額の算定を容易にして欲しい、という中小企業からの要望に基づいて採用された措置であり、消費税の導入を容易にし、かつその定着を図ることを目的としている。

第五は、限界控除制度が設けられていること。（これは、平成6年秋の税制改革において廃止された。）

第六は、課税期間が長いこと。諸外国では、課税期間は短いところでは1

カ月、長いところでも数カ月という例が多い。これに対し、わが国では、個人の場合は暦年、法人の場合は事業年度である。これは、消費税の課税期間を所得税または法人税のそれと併せて、所得税・法人税の申告と同時に申告・納付することとした方が、事業者の納税事務の処理に便利であり、コストも少なくすむという理由によるものである。しかし、課税期間が長くなるほど消費者から預った税額の『運用益』が大きくなる。

「以上のように、わが国の『消費税』は、簡索性と消費中立性の点ではすぐれているが、その反面で逆進性の問題をかかえている。また、免税事業者の範囲が広いため、税負担の転嫁が不透明であり、過大転嫁と過小転嫁の可能性が残っている。さらに、簡易課税制度は適用事業者に益税を与えており、また長い課税期間は運用益を与えている。」⁵⁾

富岡幸雄教授は、「消費税は何がなんでも導入するということで、政治技術的に導入したために、運用にあたって問題が出てきている。」として次の点を挙げておられる（以下は要約である）⁶⁾。すなわち、

- ① インボイス方式や税額票方式をやめて、どんぶり勘定を容認する帳簿方式を採用したこと。
- ② 簡易課税制度、限界控除制度、高水準の免税点制度、税額別記の義務免除などによって、消費者から徴収した税金を国庫に納めず、業者が儲ける「益税」が発生するような構造。
- ③ 実体不明な実施後の半年間の弾力的運営⁷⁾。
- ④ 原則として非課税を設けず、食料品・医薬品のような基礎的な生活必需品まで課税対象にしたこと。
- ⑤ 一律3%（現在5%）の単一税率とし、贅沢品と生活必需品が同じ税率で課税されている。
- ⑥ 年間売上高5億円（現在は2億円）以下の事業者が選択できる簡易課税については、マージン率を一律とみなしている。
- ⑦ 事業者は、課税期間を通じてトータル納税額を事後的にプール計算に

よって算出するため、価格転嫁が不透明になる。

- ⑧ 業者によっては、税額分を消費税に転嫁できず、自分で負担させられてしまう可能性がある。また、逆に業者が、便乗値上げをすることもあ

と、指摘されている。

そこで、同教授は、「税率引き上げの前に仕組みの見直しができるか」の項の中で、消費税の仕組みの見直しとして、

- ・免税点の見直し
- ・簡易課税の見直し
- ・仕入税額の算定方式を帳簿方式からインボイス方式に変更
- ・複数税率の導入

を、提起されている。

また、北野弘久教授は、「消費税の本質」の中で、『『消費』に担税力を認めて課税しようというのが消費税』であり、その性格は次の2点だと主張される。

「(1) 補完的性格 わが国が、高い経済成長率と低い失業率を維持できたのは、1つは、直接税中心主義を貫いてきたことによる。こうしたわが国の伝統からすれば、間接税の中核をなしている消費課税は、あくまでも、所得に対する直接税を補完する意味で合理性を有する租税といえる。

また、とりわけ、奢侈性の高い物品やサービスの購入を中心に、消費に担税力を認めて課税するのは合理的といえる。この意味で、個別の消費課税に所得課税の補完性を認めるのは妥当といえる。

(2) 逆進性 消費税は、〔中略〕所得の少ない者ほど税負担が実質的に重くなるという『逆進性』は避けられない。したがって、消費税は、課税の垂直的公平へ十分な配慮を行うことが難しい租税といえる。」

「以上のような特質から、消費課税が正当かつ合理的であるためには、まず、生活用物品やサービスは課税対象から除外される必要がある。また、

奢侈性の高い物品やサービスほど重く課税される必要がある。こうした課税対象物品やサービスを差別化するために、消費課税は個別的行われる必要がある。』⁸⁾として、「付加価値税は、個別消費税とは異なり、納税者が税負担の選択をできる余地は少ない。間接税の欠点である『逆進性』が最も顕著に現れるのが、この付加価値税である。所得の低い者ほど大きな影響を受ける。こうした問題に対処するために、各種の課税緩和措置を盛り込むと、かえって税制を複雑にしてしまう。〔中略〕付加価値税は、その構造自体必ずしも簡素なものとはいえない。これを導入した各国の例をみても、所得税や個別消費税と比べ、徴税コストはかなり高い。こうした諸国では、導入前に他の形の課税ベースの広い間接税があったところが多い。こうした歴史のない国では、付加価値税の徴税コストはかなり高くなる。わが国のように、流通機構が複雑で合理化が遅れている場合は、なおさらである。また、こうした流通機構上の問題は、課税もれや脱税が高い率で生じる可能性にもつながってくる。」と指摘されている⁹⁾。

さらに、三木義一助教授は、「消費税法と中小業者、消費者の権利」の中で、「わが国の消費税法は消費者や（特例の適用を受けられない）中小業者に不合理・不公平な負担を強いておきながら、他方でそれを争う手段を奪い、無権利状態においている。一般消費税制度が先進諸国の租税制度の中心になるかのようにいわれているが、一般消費税には逆進性の問題に加えて、真の負担者である消費者の権利が十分に保障されないという致命的な欠陥があり、『付加価値税が定着している』といわれる国々においても解決されない問題として残されているのである¹⁰⁾。それに加えてわが国の消費税法は中小業者間における不公平負担という欠陥もかかえており、その不合理性がより一層深刻なものになっていることに留意する必要がある。」と、消費税の仕組みの不備を指摘されている¹¹⁾。

2-2. 消費者側からみた問題点（益税問題）

消費者側からみた現行消費税法の構造的欠陥からもたらされる最大の問題は、「益税問題」である。課税業者かどうかの疑念を抱きつつ消費税を支払っている現状では、消費者の違和感が増すばかりである。

ここで「益税」とは、「消費者が支払った消費税のうち、国庫に納入されず業者の手元に残ってしまうもの」と定義される¹²⁾。

野口悠紀雄教授は、「業者からの消費税反対がおさまったのも、実は消費税でかえって利益が増えたためではないかという疑いは晴れない。」と述べ、「益税はいくつかの原因で発生する」として以下のように指摘されている¹³⁾。

「第一は、簡易課税である。」それは、特例として、基準期間での課税売上げが2億円以内（平成16年4月1日以後の課税期間は5,000万円）の事業者は売上げにみなし仕入率を乗じて仕入金額として控除し、これに消費税率を乗じて消費税額とすることが選択できる。そのみなし控除率は第1種（卸売業）は90%、第2種（小売業）は80%、第3種（製造業）は70%、第4種（その他）は60%、第5種（サービス業）は50%となっている。仕入控除を受けるためには帳簿及び請求書等の保存が必要となるが、消費税納税の義務に対応できない中小事業者に対して納税事務を軽減するために導入されている。

「実際の仕入率がみなし仕入率より低い場合である。この差額に税率を掛けただけの益税が発生する。」

「第二は、限界控除が適用される場合である。この場合には、本来の税額との差額が益税になる。これらは、制度が意図的に認めたもので、消費税導入を容易にするための補助金的な性格を持っている。」限界控除は、平成6年の税制改革において廃止された。

「第三は、最終小売段階の免税業者の存在である。免税小売店では、本来ならその店の付加価値に消費税率を掛けた分だけ安く買えるはずである。

しかし、実際には課税業者と同じ価格で販売していることが多い。この場合、付加価値に税率を掛けただけの益税が発生している。」

「これに対して中期答申は、『免税事業者の売上高は全事業者の3%にも満たない』との意見を紹介している。これは、第三、四の原因による益税が些細な問題であることを示唆したものであろう。」

しかし、「免税業者が存在する真の問題点は、課税業者において第五の原因による益税を誘発することである。消費税の徴税体制では、免税業者は調査の対象外におかれるため、免税業者との間の売上げや仕入れを不正申告しても、反面調査されるおそれがないからだ。」とされ、「額の多寡とは別に、消費者がこうした疑いをもっていること自体も問題である。」と指摘されている。

税理士の山本守之氏は、消費税率の引き上げの際に、「例えば、税率が5%になったらタクシー料金を上げなければならない。ところが、個人タクシーは3,000万円以下ですから、全部免税業者です。しかし、個人タクシーと法人タクシーの料金に差をつけるわけにはいかない。そうすれば当然、益税は増加するわけです。〔中略〕前段階控除がヨーロッパ型のインボイス制度になっていないかぎり、そして、事業免税点や中小企業の特例が今のようなかたちになっているままで税率を上げていけば、益税は当然増えていく」と述べられている¹⁴⁾。

第三の益税の解決策として野口教授は、「課税業者証明」を税務署が発行し、これを店頭に表示させることを指摘され、「この方式は事務的にも簡単だから、ぜひ導入すべきだ」と主張されている。

「第四は、中間取引段階の免税業者の存在である。購入者は仕入れに含まれる消費税を控除できるから、免税業者からの購入であっても課税業者と同じ価格で買うだろう。そこで、免税業者は、付加価値税に税率を掛けた額の益税を得ていると考えられる。」

この問題に関しては、免税点の引き下げが検討されている。

「第五は、課税業者において、売上げの過小申告や仕入れの過大申告が行われる場合である。このケースは脱税であるが、自己記帳の帳簿で行う現行方式では、チェックが難しい。額的には、益税の多くはこれによって発生していると考えられる。」

「中期答申は、消費税が必要であることの論拠として、『個人所得税には所得捕捉の困難性という問題が伴い、〔中略〕実質的な公平を確保するには自ずから限度がある』という点を掲げている。これは、売上げや仕入れの完全な把握が困難なことを認めたものである。しかし、そうであれば、消費税においても益税が発生していることになる。」

「第四、五の原因に対処するためには、インボイスを導入し、これに記載された税額を控除する制度に改める必要がある。免税業者はインボイスを発行できないこととすると、買い手は前段階の税を控除できないので、売り手は販売価格を引き下げざるをえず、第四の原因による益税が消滅するだろう。また、インボイスという証拠書類を控除の要件とするため、第五の原因による益税問題の解決にもつながる。すくなくとも不正申告に対する強い抑止効果が働くことは間違いない。」とされ、

「消費税導入に先立つ税制改革論議において、少なからぬ専門家が多段階間接税を支持した。これは、モデルとされた欧州の付加価値税が、インボイス方式のために優れた特性をもつからであった。実際に導入された消費税は、これとは似て非なるものになってしまったといわざるをえない。」
以上のように野口教授は指摘されている¹⁵⁾。

2-3. 益税問題への対処

これらの益税問題に対処するためには、インボイスによる前段階控除方式の導入が必要であるという指摘が多くあった。そこで、平成6年「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律」により、平成9（1997）年4月1日以

後の課税仕入れについては、仕入税額控除の適用要件が、従来の「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」となった。

この変更は、仕入税額控除を受けるための要件が、従来は事業者自らが記載した帳簿を保存することによって控除が認められていたのに対して、政府税制調査会の（平成6年6月21日）「税制改革についての答申」で、「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。」とした答申を受けて行われた。

消費税法において、仕入税額控除の適用を受ける場合には、帳簿及び請求書等に一定の法定事項を記載した上で、これらを保存しなければならない（消法30⑦）。したがって、これらの記載がある帳簿及び請求書等を保存していない場合は、たとえ事業者が事業として資産の譲渡等を受け、その対価を支払ったものでも、課税仕入れとして仕入税額控除の適用はないことになる。

この改正された帳簿及び請求書等の保存を、「日本型インボイス」と呼んでいる。

ここで、「EU諸国のインボイス制度」（以下、インボイス方式と呼ぶ）と「日本型インボイス制度」との大きな相違点は、EU諸国の付加価値税制度では、税額が記載された請求書等（インボイス）の保存が仕入税額控除の要件であり、課税事業者のみが税額を記載してインボイスを発行できるのに対し、「日本型インボイス制度」では、請求書等に税額が記載されていなくても仕入税額控除を行うことができ、また、免税業者が発行した請求書等に基づく仕入税額控除も認められることである。

この相違が生まれたのは、加藤寛教授によれば、

「わが国の請求書等保存方式の下で、免税業者からの仕入れについても仕入税額控除の対象とされているのは、平成6年の税制改革に際して、

表4 消費税における帳簿と請求書等の記載原因

帳 簿	請 求 書 等
(1) 課税仕入れの相手方の氏名又は名称	(1) 書類作成者の氏名又は名称
(2) 課税仕入れを行った年月日	(2) 課税資産の譲渡等を行った年月日
(3) 課税仕入れに係る資産又は役務の内容	(3) 課税資産の譲渡等を対象とされた資産又は役務の内容
(4) 課税仕入れに係る支払対価の額	(4) 課税資産の譲渡等の対価の額（その課税資産の譲渡等に係る消費税等相当額がある場合にはその額を含む）
	(5) 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

(イ) 免税業者からの仕入れについて税額控除を認めないこととすると、税の累積が生じ、財貨・サービスの価格の上昇を招くおそれがあること、

(ロ) 取引の中間段階に位置する免税事業者が取引から排除されかねず、あるいは、事実上、それらの事業者の多くに課税事業者となることを選択するよう迫ることになりかねないこと、

(ハ) 免税事業者の対事業者向け売上高の総額が全事業者の売上高の総額に占める割合は極めて小さいこと、
などが勘案されたことによるものである。」

とされている¹⁶⁾。

この「日本型インボイス」の基礎となる帳簿及び請求書等とは、次のように規定されている。帳簿とは、消費税法第30条第8項第1号により、請求書等とは、同法第30条第9項第1号、2号によって、表4のように定められている。

仕入税額控除の要件がこのような規定になっているため、記載事項をすべて満たしている請求書等を保存していても、同時に保存すべき帳簿が記載事項を満たしていない場合は、帳簿及び請求書等を保存したことにならないことになる。

ここで、「日本型インボイス」制度導入の経緯をみても。

税制調査会の「今後の税制のあり方についての答申」（平成5年11月19日、

以下「中期答申」という)で、

「帳簿方式については、現行制度のような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られる。

しかしながら、一方で、控除税額の計算が自己記帳に基く帳簿により行われることについて、制度の信頼性の観点から疑問が提起されているところである。

また、当調査会の『実施状況フォローアップ小委員会中間報告（平成元年11月）』において、

『基本的には、〔中略〕今後の消費税の定着とともに将来は税額別記の書類による方法にしていくことが望ましいが、〔中略〕我が国の企業取引の実情に深く関連する問題であり、事業者の納税事務負担の程度等をも十分踏まえつつ慎重に判断する必要がある。』と述べられており、消費税が定着してきた現在、その再検討が求められている。」とし、

「このような観点から、改めて何らかの書類を利用した仕入税額控除の方式について検討すると」として、次の3種類を挙げている。

すなわち、A方式〈登録制度を前提とする書類方式〉、B方式〈登録制度を前提としないが、課税事業者のみに限定した書類方式〉、C方式〈請求書等保存方式〉である。

ここで、その内容を見ておこう（表5参照）。

その「3類型を検討した結果」は、

「〈A方式及びB方式〉

イ 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者が取引から排除されるのではないか、あるいは、事実

表5 仕入税額控除の方式

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ものとする方式である。仕入業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行う。非課税業者は、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。
B方式	〈登録制度を前提としないが、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。
C方式	〈請求書等保存方式〉 仕入事業者は、取引の事実を帳簿に記載し、現行方式と同様に仕入税額の計算を行うこととなるが、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必要がある。また、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。

出所：森信茂樹『日本の消費税』p.399より。

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、といった問題がある。

ロ 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いう指摘もある。

ハ 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状に適合していないのではないかと考えられる。」

として、C方式採用の理由を次のように述べている。

「イ 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。」

ロ 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。

ハ 免税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、免税事業者の仕入れにも、通常、消費税が課されていること、免税事業者の対象事業者向け売上げの全事業者の売上げ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じること、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等を勘案すれば、むしろ我が国の経済社会や取引の実状に適合している。¹⁷⁾ それゆえ、「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。」と指摘している。

そして、平成6年「税制改革要綱」の「仕入税額控除の要件として、取引の事実を帳簿に記載するほか、請求書、領収書、納品書その他の取引の事実を証する書類（インボイス）のいずれかの保存を求めることとする。」という規定に繋がっていった。

このように「制度の信頼性、課税非課税判定の利便性、正確性」の観点から、日本型インボイス方式の導入が図られ、その帳簿の規定（消法30⑧）の法定記載事項の記入が事業者にとって過大な負担になるという新たな問題を引き起こした。その問題を、次にみていくことにする。

2-4. 事業者からの問題点としての「事務負担」

「帳簿及び請求書等の保存」とされたことに伴い、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、帳簿に法定事項を記載しなければならないことになり、事業者が現実に行っている実務に合致しない場合が出てくるという問題が発生した。

税理士の山本守之氏は、次のように述べられている。

「消費税が『帳簿及び請求書等の保存』を求める趣旨は、『帳簿等によって、取引が課税対象取引であって、しかも、課税仕入れの相手方がその取引を課税売上げに計上していることが推認されるとともに、課税仕入れを行った者が仕入税額控除に関するデータを保存して、申告や調査の際の正しい税額控除計算に資するため。』ところが、帳簿というのは買った側が書くものです。〔中略〕従来の『帳簿又は請求書等』では、買った方が書いたものでもよかった。こんな制度をもっている国はほかにありません。ですから、『又は』というのは、まさに導入時の政治的手法の一つだったと思います。相手方が書いたものが保存してあるということが本来の真実性のチェックのうえでは当然なわけで、『帳簿又は請求書等』ということ自体がおかしかった。それを『及び』にしてしまったところに非常に問題があるわけです。』¹⁸⁾

さらに同氏は、

「改正後における『帳簿及び請求書等の保存』という方式についての認識も、税制調査会では『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、事業者に追加的業務負担がほとんど生じないことから、円滑な移行が可能である方式』（平成5年11月、税制調査会）と考えていたようである。

しかし、制度の信頼性ということであれば、請求書等の保存だけで十分であり、記載事項の一部について帳簿で補完するというものであってもよかったのである。所定の記載事項をすべて満たしている請求書等を保存していても、併せて保存すべき帳簿も所定の記載事項を満たしていなければならぬとすれば、『事業者に追加的業務負担がほとんど生じない』とする考え方は誤っており、現実の記帳事務を理解していない。」

と指摘され、次のように結論されている。

「改正に当たって請求書、納品書、領収書その他の取引の事実を証する書類とともに帳簿の保存を仕入税額控除の要件とし、すべての記載事項を要

求している帳簿と請求書の定義に手をつけなかったのである。

この結果、記載事項に多くの重複を持つ帳簿と請求書等のいずれも保存することを法律は要求し、重複事項の記載は極力避けて能率的な事務処理をするという記帳実務とますます乖離してしまったのである。]¹⁹⁾

この問題は、事業者が現実に行っている実務に合致しないために²⁰⁾、多くの事業者において仕入税額控除が否認される事態を招来したり、納税者と課税庁との摩擦を生じさせることになるのである。

現に、最近の税務訴訟をみると、消費税関係の税務訴訟は仕入税額控除の件が相当数みられる。

次に一つの事例から、この問題を考えてみる。

2-5. 仕入税額控除否認の税務訴訟の事例

ここで、仕入税額控除否認の税務訴訟の事例を一つ挙げ、裁判所の視点(法的視点)を紹介する。

〈事 例〉

生鮮魚介類の販売業(潜水漁業者からアワビ、ナマコ等の底生魚介類を買い入れて、魚市場に出荷すること)を営むX社(原告)がその仕入先の「氏」らしきものを帳簿(判取帳)に記載していた場合であり、「その帳簿は消費税法30条8項所定の帳簿に当たらず、仕入税額控除は認められない」とした課税処分²¹⁾の適否が争われていた。

〈争 点〉

消費税法30条7項は、同条1項が定める仕入税額控除に関し、「1項の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等(同項に規定する課税仕入れに係る支払対価の合計額が少額である場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿)を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない。ただし、災害その他やむを得ない事情に

より、当該保存をすることができなかつたことを当該事業者が証明した場合は、この限りでない。」と規定しているところ、同条8項1号は、「前項に規定する帳簿とは、『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『1項に規定する課税仕入れに係る資産又は役務の内容』、及び『1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額』が記載されているものをいう」旨定めている。

したがって、仕入税額控除が認められるためには、これらの所定事項の記載されている帳簿の保存が要件であり、その帳簿の保存がない場合、あるいは、保存されている帳簿に所定事項が記載されていない場合には、仕入税額控除は認められないところ（但し、但書きの適用がある場合を除く。）、消費税法上、それらの事項の記載の程度について特別の規定が設けられておらず、それは同条項の解釈に委ねられている。

〈判決要旨〉

1. 消費税法 30 条の趣旨

(1) 仕入税額控除制度（同条1項）の趣旨

消費税は、国内において事業者が行なった資産の譲渡等に対して広く課税する多段階課税であり（消法4条1項）、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（同法30条1項）、その性質が付加価値税であることを明らかにしている。

(2) 仕入税額控除のための帳簿等の保存（同条7項）の趣旨

消費税法は、申告納税制度を採用して（同法42条、45条等）事業者が税額を算定するに必要な資料に基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が、他方、事業者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得る最長期間である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（同法58条、同令71条2項、50条1項）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（同法62条）、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。さらに、消費税法は、事業者が仕入税額控除に係る帳簿又は請求書等を保存していない場合、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ものとし（同法30条7項）、そこにある「帳簿」ないし「請求書等」の記載事項を法定している（同条7項、9項）。

このように、消費税法（平成6年法律109号改正前）が、事業者の帳簿書

類等の保存義務及び税務署職員等の質問検査権等に加えて、法定の帳簿等の保存を要求している趣旨は、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とはできない。むしろ、事業者において、その仕入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。

2. 帳簿に記載すべき課税仕入れの相手方の「氏名又は名称」（同法 30 条 8 項 1 号）

(1) 消費税法 30 条 8 項 1 号は、仕入税額控除のための帳簿の記載事項として、① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称、② 課税仕入れを行った年月日、③ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容、④ 課税仕入れに係る支払対価の額を掲げている。前述した 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。なお、帳簿は、これらの法定記載事項を記録したものであれば足り、必ずしも 1 冊の帳簿でなくても差し支えなく（消基通 11-6-1）、一つの帳簿では記載事項のすべてを満たしていないが、各帳簿の間に関連づけがなされ、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。

(2) ところで、消費者からの預り金的な性格を有する消費税については、特に正確な税額の把握が求められるところ、課税仕入れに係る消費税は前段階の取引に係る消費税として、その取引の相手方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。また、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（同条 9 項 1 号）による場合に比べて、控除対象仕入税額の信頼性、正確性の点に疑念が生じやすい（なお、平成 6 年法 109 号改正後の消費税法 30 条 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）。そこで、消費税法は事業者に課税仕入れに係る取引の内容（法 30 条 8 項 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。したがって、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）。

(3) そして、取引の相手方の特定方法としては、個人については氏名により、法人については名称（民法 34 条、37 条 2 号、39 条）ないし商号（商法 63 条 2 号、148 条、166 条 1 項 2 号、有限会社法 6 条 2 号）によるのが一般的であるから、消費税法 30 条 8 項 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と解される。

もつとも、「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る（消基通 11-6-1(1)イ）、屋号等による記載であっても、周知性を有しそれのみで相手方を特定し得るもの（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。

3. 本件における判取帳の氏等の記載について

(1) 相手方の特定について

本件取引の相手方に関する記載は、判取帳に「丸山」、「井上」、「上野」、「仲買」等相手方の「氏」らしき記載はあるが、それらは消費税法 30 条 8 項 1 号イにいう「氏名」に当たらない。そして、税務調査の段階で提示された本件帳簿等では、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ものであり、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。

また、X 社は「記載すべき『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十分である」と主張し、消費税法 30 条 8 項 1 号の趣旨からすれば、必ずしも正式な「氏名又は名称」でない屋号等であっても、周知性がありそれのみで相手方を特定し得るようなもの（通称）については、その記載をもって法定記載事項を充たすものと解し得る。しかし、本件の判取帳に、同一の潜水漁業者について複数の氏等を使用している場合があることからすれば、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、他にその記載が相手方を特定するに足る的確な証拠もないため、X 社の主張は採用できない。

(2) 本件取引の実態と「氏名又は名称」の記載の程度

X社は、「浜における現金決済という本件取引の実態を鑑みれば、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、その記載をもって消費税法30条8項1号イ所定の記載要件を充たしている」と主張するが、認定事実からすると、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ない。

また、X社は、「本件取引の事業形態は、施行令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」と主張するところ、再生資源卸売業に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が酷であるためと解される。これに対し、取引内容一覧表及びX社代表者の供述によれば、本件取引相手方は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。したがって、本件取引は再生資源卸売業に類似する事業に当たらず、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。

(3) 以上のとおり、判取帳の記載は消費税法30条8項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7項所定の帳簿ないし請求書等の保存がなく、またその保存がないことについての「やむを得ない事情」（同条但書）があるとは認められないから、本件取引には同条1項の適用がない。〔後略〕²¹⁾。

その他の税務訴訟の事例としては、記載事項として「住所」が掲げられていないこと等の関連から、「仕入税額控除の適用要件としては、帳簿の保存で足り、『氏名又は名称』の記載が真実のものであることを要しないか」で争われた事件（東京地裁平成8年（行ウ）第230号・平成10年3月25日判決）、法定の帳簿等を保存していない場合、「他の証拠資料によって課税仕入額を推定できたとしても、仕入税額控除を認めることができない」とした事件（津地

裁平成6年(行ウ)第9号・平成10年9月10日判決), 消費税法30条7項の「帳簿等の保存」とは, 物理的な帳簿等の保存でなく, 税務職員による適法な帳簿等の提示要求に対して, 保存の有無及びその記載内容を確認し得る状態に置くことをも含み, 「帳簿等を保存しない」として課税処分がされた場合, 「訴訟上, 帳簿等を保存していたとの事実が証明されても, 処分の効力には影響がない」とした事件(横浜地裁平成7年(行ウ)第16号・平成11年6月9日判決)等, 多数の事例が存在する²²⁾。

税務調査に関する問題点に関して税理士の山本守之氏は, 「法人税では, たとえ相手の名前が書いてなくても, 商品を1万個売った記録があり, 商品の受払簿でその流れが立証できれば相手方が明らかでなくても, 1万個仕入れたであろうということが合理的に推認されますので当然損金です。法人税法22条は, 真実に基づいて所得計算を行うという大前提のうえでできているのですから。消費税というのは, 課税標準は売上げであとは税額控除, そのための要件があるということですから, ここはきちんと使い分けていただかなければいけない。[中略] 仕入税額控除が否認されたことによって, 今, いわゆる更正が増えている。これは, 法人税では考えられないほどの多額の更正が行われるようになってきています。[中略] [消費税は,] 法人税にくっついている税とは全然違うものであると考えて税務調査に対応していただきたい²³⁾と指摘されている。この指摘の裡に, 現実の実務と課税庁の要求との段差で苦慮する事業者の姿を感じる。

また, 税理士の平川忠雄氏は, 「帳簿及び請求書等」の記載事項に関し, 「税務執行の場においては非常に深刻な問題だと思えます。認定の入の問題でもありますし, [中略] これは仕入税額控除を適用しないという, 考えようによっては, 罰則よりももっと怖いバックがついているわけです。」²⁴⁾と述べられているが, ここにも事業者の事務負担の重圧がみえる。

さらに税理士の駒野定吉氏は, 「最近, 納税者の間で『もういいかげんに税額票制度へ移行したらどうか』という声をよく耳にしますが, [中略]

相手から税額票をもらっておいて、それを集めたもので仕入税額控除をやれば単純でわかりやすいから、そういう方法に移行すべきではないかという声が最近非常に大きいのです。」とも述べられている²⁵⁾。

第3章 事業者免税点制度と簡易課税制度の改善（益税問題解消への道）

平成15年度政府税調の税制改革基本方針（平成14年6月）では、「信頼性、透明性の向上に向けた改革——中小事業者に対する特例措置の抜本的な改革——」として、「中小事業者に対する特例措置は中小事業者の事務負担に配慮して設けている措置であるが、制度全体に対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させる観点から、早急に抜本的な改革に取り組むべきである。」としている。そして、免税点制度について、「事業者免税点の水準（課税売上高が3,000万円以下）は、制度創設以来据え置かれ、依然として6割強の事業者が免税事業者となっている。このため、消費者の支払った消費税相当額が国庫に入っていないのではないかと疑念を呼び、これが消費税に対する国民の不信の大きな背景になっていると考えられる。したがって、個人事業者と法人の相対的な事務処理能力の差異も念頭におきつつ、現行の免税点制度を大幅に縮小すべきである。」と指摘していた。

そして、平成15年6月の「少子・高齢化社会における税制のあり方」の「消費税目の改革」の中で、「少子・高齢化社会における消費税の重要性」として、「消費税に対する信頼性・制度の透明性の向上を図る観点から、平成15年度税制改正において中小事業者に対する特例措置の見直し等抜本的な改革を講じたところである。」と述べている。

そこで、その改善点（益税問題解消への道）を検討してみたい。

現在の消費税制度の下では、3,000万円（平成16年4月1日以後に開始する課

表6 消費税の課税事業者数と課税売上高の推移

（単位：万者，兆円，〔%〕）

	平成元年度	3年度	8年度	10年度	12年度
A 事業者数	595	608	611	609	593
B 課税事業者数	193	225	233	234	226
C 免税事業者数 〔C/A〕	402 〔67.6〕	383 〔63.0〕	378 〔61.8〕	375 〔61.6〕	368 〔62.0〕
D 課税売上高	1,169	1,446	1,480	1,342	1,345
E 課税事業者	1,130	1,408	1,445	1,311	1,311
F 免税事業者 〔F/D〕	38 〔3.3〕	38 〔2.6〕	35 〔2.4〕	23 〔2.3〕	34 〔2.5〕

出所：『日本経済新聞』平成14年6月15日より。

税期間からは1,000万円）を基準に小規模事業者を免税業者として課税を免除している。売上税が議論されたときは売上げ1億円以下の事業者は非課税業者として納税を選択的に免除していた。中小企業からの反発が強かったこともあって、多くの中小企業を課税の対象外としたのである。

平成12年度現在で、368万事業者が免税者であり、これは全体の6割を占めていたのである（表6参照）。

中小企業対策として事業者免税点制度ないし簡易課税制度が導入されたのは、インボイス方式では中小企業が取引から排除される危険性が生まれるところから強く反対されたためであった。インボイス方式であれば、免税業者はもともと納税義務が無いために、税額票の発行ができない。したがって、それによって消費税額の支払いを減額されるはずの取引先はその免税業者に係る付加価値に対応する消費税を自ら負担せざるをえなくなる。となれば、免税業者が生産・流通過程から排除される可能性が生まれることになる。つまり、免税業者となるのが不利になるために課税業者になることを選択することになるだろう。

このために、インボイス方式の導入に大きな抵抗があり、中小企業者、個人事業者からの反対運動が起こったため、売上税構想は失敗してしまった。

そこで帳簿方式となり、さらに、税務上の担保を確保するために帳簿及び請求書等保存方式に至っている。吉田和男教授は、「帳簿方式ないし帳簿及び請求書等保存方式は免税業者になることに対するインセンティブを持つことになる。そして、もしここで帳簿方式で免税業者からの仕入れに対して控除を認めなければ、免税業者の仕入れに係る課税を累積されることも考慮していることになる。」と指摘されている²⁶⁾。

売上税の導入に失敗したところから、帳簿方式の消費税を導入するとともに、高い免税点を設定した事業者免税点制度、簡易課税制度、限界控除制度を導入することとなった。

これらの措置は導入のための経過措置と考えられており、消費税制度の定着に合わせて、縮減されることが予定されていた。そこで、税制調査会は、中期答申（平成5年11月）の中で、「規模の大きい免税業者には課税事業者としての対応を求めていく方向で検討を行うのが適当」と述べていた。

免税業者が生産・流通過程で排除されるという問題から帳簿及び請求書等保存方式が採用されたとしても、問題は現在の3,000万円という基準をどのようにするかの問題であった。

諸外国の例からみても日本の免税制度の基準は異常に高すぎる。

フランスの場合では売上げが前暦年321万円以下で、かつ当暦年が362万円以下であることを満たしている場合に認められている程度である。ドイツの場合も同様に前暦年197万円以下で当暦年595万円以下程度のものでしかない。やや高いイギリスの場合でも当月以前1年間の売上げが1,023万円以下、または、当月以降の1年間の売上げが985万円以下である事業者に限られている（表7参照）。

EU諸国で実施されている水準程度が妥当だと考えられる。しかし、あまりにも小さな企業まで課税対象とすると、課税上の事務にも負担が過大になることも考慮する必要がある。

現在わが国で、この免税基準に該当する業者数は平成12年度で368万者

表7 主要国の付加価値税における免税点制度の概要（2003年4月現在）

日 本	フランス	ド イ ツ	イギリス
○ その課税期間の基準期間における課税売上高が3,000万円以下の者は免税事業者。ただし、資本金1,000万円以上の新設法人に対しては不適用。 ○ 基準期間の売上高により判定することによって、その課税期間開始前に課税・免税が判明し、適正な転嫁が可能になる。	○ 前暦年の年間売上高が321万円以下で、かつ、当暦年の年間売上高（実績）が362万円以下の者は免税事業者。 ○ 当暦年の年間売上高が362万円を超えた場合には、超えた月の初日から課税事業者となる。	○ 前暦年の年間売上高が197万円以下で、かつ、当暦年の年間売上高が595万円以下と見込まれる者は免税事業者。 ○ 当暦年の年間売上高の見込みは、年初に予想される売上高により判断し、予想に反して限度を超えても遡及的に課税されることはない。	○ 当月の直前12月間の課税売上高が、1,023万円以下、または、当月以後の12月間において985万円以下と見込まれる者は免税事業者。 ○ その課税年度中のいずれか30日間の課税売上高が1,023万円を超えると見込まれる場合は、その30日間の初日から課税事業者となる。

出所：税制調査会資料，平成15年11月より。

であり、全事業者の62.0%を占めている。やはり、事業者数の半分強が免税業者であるというのは異常であり、この免税基準は高すぎると言わざるをえない。広く課税するという消費税の趣旨からすれば、免税基準を引き下げ、免税対象の比率を低下させることが必要になる。

そこで、「平成15年度税制改正における事業者免税点制度の改正（平成16年4月1日以後に開始する課税期間から適用）」により、表8のような試算が示された。

なお、平成9年度から資本金1,000万円以上の新設法人には適用されなく

表8 事業者免税点制度の適用上限の引き下げ

〔適用上限〕	3千万円（改正前）	⇒	1千万円（改正後）
免税事業者数（万者）	368（62.0%）	⇒	231（39.0%）
課税事業者数（万者）	226	⇒	362〔+136〕

（備考）1. データは平成12年度ベースの試算である。

2. （ ）書きの割合は、事業者計の593万者に対する割合である。

出所：税制調査会資料，平成15年11月より。

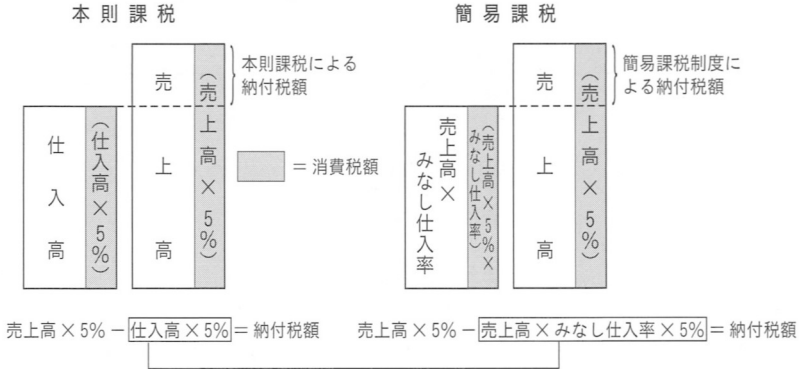
なっている。これは、「資本の金額が1,000万円以上の法人は、売上規模が設立第1年度から3,000万円を大幅に越える規模を持っており、これらの企業が基準期間がないことだけを理由に消費税の免税事業者とすることは、本来の零細企業の免税制度とのバランスから適当でなく、〔中略〕設立当初の2年間は納税義務を課す」こととしたためである²⁷⁾。導入の経過措置として高い免税基準が設定されたわけであり、ここに来て、外国で実施されている程度の水準に近くなったと言える。

また、免税業者には「益税」の問題が生じる。競争者が課税業者である場合には免税業者は消費税課税の分だけ競争上有利になり、もし競争価格で販売すれば付加価値に対する消費税の分だけ「益税」となる。帳簿方式では課税業者でなくても、課税されたものとみなして計算されるためである。これは消費者としては不愉快であることは間違いない。これを排除するためには、インボイス方式を導入して、課税業者になることへの誘因を与えることが極めて重要なことになる。

一方、簡易課税制度は平成3年および平成6年に、仕入率を現実に近いにするなどの改善が行われてきているが、免税業者と同様に「益税」を完全には排除できない。簡易課税制度も帳簿方式であるがゆえの制度である。すなわち、「すべての課税事業者の本則計算を求めることが中小事業者の事務処理能力を考慮すれば困難である」²⁸⁾ことから、納税者側にとって大幅な事務負担軽減を行う制度であるが、課税の公平の観点から問題が少なくない。さらに、付加価値に課税すべきところが売上げに課税されることになり、その課税自身が本質的に不明確なものとなる(図1参照)。

簡易課税制度については、平成3(1991)年の消費税見直しの際、適用上限となる基準期間の課税売上高を消費税創設当初の5億円から4億円に引き下げるとともに、みなし仕入率の適用区分が2区分から4区分に細分化された。さらに、平成6年の税制改革において、適用上限が2億円まで引き下げられ、平成8年度税制改革において、みなし仕入率の適用区分が5区分まで

図1 簡易課税制度の概要（平成15年度税制改正前）



- 簡易課税制度＝売上高だけから納付税額を計算する制度
- 適用条件＝前々年（個人）又は前々事業年度（法人）の課税売上高が2億円以下であり、かつ、「簡易課税制度選択届出書」を事前に提出していること
- みなし仕入率＝事業の種類ごとに、仕入高の売上高に通常占める割合を勘案して定められている。

卸売業	小売業	製造業等	サービス業等	その他事業
90%	80%	70%	50%	60%

（注） サービス業等とは、サービス業、運輸・通信業、不動産業をいう。

出所：税制調査会資料，平成15年11月より。

細分化された（前出表3参照）。

そして、「平成15年度税制改正における簡易課税制度の改正（平成16年4月1日以後に開始する課税期間から適用）」による試算が発表された（表9参照）。

なお、主要国の簡易課税制度の概要は表10のようである。

平成15年度税制改革によって事業者免税点は、ほぼEU諸国並に引き下げられたと言える。簡易課税制度適用上限に関してはもう少し下げてもよいと思われるが、これで相当程度の益税は解消できるであろう。しかし、消費者の側からみれば、違和感が完全に解消するかと言えば疑問であろう。

もともとこれらの制度は、消費税導入のための政治的手法として導入され

表9 簡易課税制度の適用上限の引き下げ

〔適用上限〕	2億円（改正前） ⇒ 5千万円（改正後）
適用者数（万者）	106（47.1%） ⇒ 50（22.1%）

- （備考）
1. データは平成12年度ベースである。
 2. ()書きの割合は、課税事業者計の226万者に対する割合である。
 3. 免税点制度の見直しに伴い新たに課税事業者となる者の影響は加味していない。

出所：税制調査会資料，平成15年11月より。

表10 主要国の簡易課税制度の概要

	日 本	フランス	ド イ ツ	イギリス
簡易課税制度	基準期間における課税売上高が2億円（平成16年4月以降は5千万円）以下の課税期間については、売上げに係る税額にみなし仕入率を乗じて計算した金額を仕入れに係る税額とすることができる。	なし（フォルフェ制度は廃止，平成11年1月）(注)	年間売上高が前暦年12万マルク（840万円）以下の者は平均率による簡易課税を選択できる。	特定の小売業者に対して売上税額の簡便な計算を認める特例は存在するが、我が国のような仕入控除税額の計算の特例は設けられていない。

*（注） フランスのフォルフェ制度とは、年間売上高が一定額以下の個人事業者に適用されていた協約課税制度である。

* 1フラン = 20円，1マルク = 67円，1ポンド = 192円

出所：森信茂樹，前掲『日本の消費税』p.617より。

た制度である。前段階控除がEU型のインボイス制度になっていない限り、税率が上がれば益税も当然増えていく。

もともと中小企業といえども納税者であるべきであり、高い事業者免税点制度の設定、簡易課税制度の設定を行うのは導入時の経過措置と考えて、積極的に課税業者に移していくことが求められる。そして、インボイス方式への移行を行うことで消費税が付加価値税として完成度の高いものとなることを目指すべきである。

第4章 今後の検討課題

税制調査会は、「少子・高齢化社会における税制のあり方」（平成15年6月）の「消費税の今後の検討課題」の中で、「消費税に対する信頼性・透明性は相当程度向上したと考えるが、今後、消費税率の引き上げについて検討していくに際して」検討すべき課題として、「① 税率構造，② 仕入税額控除，③ 消費税の使途，④ 地方消費税」を挙げている。ここでは，① 税率構造，② 仕入税額控除に絞って，順に検討していくことにする。

4-1. 税率構造

「少子・高齢化社会における税制のあり方」の「今後の検討課題」の中で、「消費税の税率構造は，制度の簡素化，経済活動に対する中立性の確保の観点から極力単一税率が望ましい。しかし将来，消費税率の水準が欧州諸国並である二桁税率となった場合には，所得に対する逆進性を緩和する観点から，食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題となる。」と述べている。

そこで，ここでは税率構造の問題として，非課税品目と複数税率を考えてみる。

消費税は，生産，流通の過程を経て事業者から消費者に対して提供される財貨，サービスの流れに着目し，事業者の売上げを課税対象とすることにより間接的に消費に負担を求めるものである。したがって，消費税の対象となる取引は国内におけるすべての財貨，サービスの販売，提供及び外国貨物の輸入が含まれるのであるが，これらの財貨，サービスの中には消費に負担を求める消費税の性格から本来は課税の対象に馴染まないもの，さらに社会政

策的目的から課税することが適当でないものがある。

通常、非課税となるものは、まず「輸出」である。付加価値税である消費課税は、内国消費税であり、資産の譲渡、貸付けまたは役務の提供が行われた国、つまり消費が行われる国において課税する「消費地課税の原則」によることになる。これは輸出しようとする物品に課税されていた課税が還付されなければ当然のこととして輸入時にも課税されるので二重課税になってしまう。それゆえ輸出取引及び輸出類似取引に関しては還付の方法によって非課税、すなわち輸出業者はその輸出売上高に0%の税率を掛けて税額0円を計算し、この輸出売上げのための国内仕入れに係る消費税額を控除することになる。

それ以外にも多くの場合、社会政策的な観点から一部の分野においては非課税とされることが少なくない。

「売上税法案において非課税とされた財サービスは、三つのタイプに分類できる。第一は、社会的配慮により非課税とされるものであり、飲食品、医薬・医療品、学校教育、社会福祉事業、新聞等」であり、「第二には、売上税になじみにくいため非課税とされるものであり、土地・住宅の譲渡、土地・建築物の賃貸、有価証券の譲渡、受取利子および保険料収入、中古自動車、印紙、切手等であり、第三には、現行の個別消費税との調節の結果非課税とされるものであり、ガソリン、料理飲食等消費税および娯楽施設利用税の課税対象等²⁹⁾で、合わせて51品目と、やや広い範囲のものが非課税品目とされた。非課税範囲を広めにしたのは間接税の持つ逆進性を緩和することを考慮した結果であった。特に食料品などは、その観点からの非課税とされた。付加価値税は課税範囲が広いほどその利点を発揮できるのに対して、現実の様々な反対に対する妥協として様々な改良が加えられた。しかし、結局、非課税品目の設定は不公平という批判を生んだのである。

平成元年度の消費税はもともと技術的に非課税が難しい非課税範囲を極力狭いものとして導入された。しかしながら、平成3年度改正では表11のよ

表 11 消費税における非課税品目

創 設 時	平成 3 年度改正により追加
<ul style="list-style-type: none"> ○ 税の性格から課税対象とならないもの <ul style="list-style-type: none"> ・土地の譲渡 ・有価証券，支払手段等の譲渡 ・貸付金等の利子，保険料等 ・郵便切手類，印紙等の譲渡 ・行政手数料等，国際郵便為替等，外国為替取引 ○ 社会政策的な配慮に基づくもの <ul style="list-style-type: none"> ・医療保険各法等の医療 ・社会福祉事業法に規定する第 1 種社会福祉事業等 ・一定の学校の授業料，入学検定料 	<ul style="list-style-type: none"> ・第 2 種社会福祉事業及び社会福祉事業に類する事業 ・入学金，施設設備費，学籍証明等手数料 ・助産 ・埋葬料，火葬料 ・身体障害者用物品の譲渡，貸付け等 ・教科用図書の譲渡 ・住宅の貸付け

うにいくつかの非課税品目が追加されている。

もともと消費税の適用が不適当とされるものとして非課税物品等とされているものがある。すなわち，① 土地の譲渡及び貸付，② 有価証券の譲渡，支払い手段の譲渡，③ 貸付金の利子，保険料等，④ 郵便切手，印紙類，⑤ 行政手数料等，国際郵便為替，外国為替取引，⑥ 医療保険各法による医療，⑦ 社会福祉事業法に規定する社会福祉事業等として行われる資産の譲渡等，⑧ 助産にかかる資産の譲渡，⑨ 埋葬料又は火葬料を対価とする役務の提供，⑩ 身体障害者用物品の譲渡，貸付等，⑪ 学校教育法第 1 条による学校等の授業料，入学金，施設設備費用，入学検定料，学籍証明等手数料，⑫ 教科用図書の譲渡，⑬ 住宅の貸付け，である。

①から⑤までは性格上課税対象とならないものであり，⑥から⑬までは特別の政策的配慮から非課税とされたものである。これらのうち，⑦の中の第 2 種社会福祉事業及び社会福祉事業に類する事業，⑧⑨⑩，⑪の中の入学金，施設設備費，学籍証明等手数料，および⑫⑬は平成 3 年の改正によって追加されたものである。すなわち，導入時には社会政策上の観点から非課税物品は厳しく制限されていたが，類似しているものに対して非課税の範囲についての調整が行われている。

もともと EU 型付加価値税は、インボイスを発行するため、非課税の分野と課税の分野とが比較的分けやすく、非課税の措置がとりやすいことになる。そこで、売上税のときには、非課税の対象とするために政治的な動きが盛んに行われたのである。

売上税、消費税で採用されなかったのは輸出を除いて「ゼロ税率」物品であった。これは非課税業者が消費税を課されないために、逆に前段階での課税を差し引くことができなくなる。前段階課税分は最終価格に転嫁する以外に方法はないが、非課税品目だとその前段階に課税された分を控除できないので、現実には完全な非課税とはならない。ヨーロッパにはゼロ税率適用のものもあるが、ゼロ税率の適用は、前段階で課税された税を還付することになり、還付のための税務には行政事務上の煩雑さがある。

フランス、ドイツ、オランダなどでは食料品に関して軽減税率が適用され、イギリスやカナダなどではゼロ税率が適用されている（図2参照）。

共通して輸出はゼロ税率が適用されている。これによって国境税調整を行うことが可能となり、付加価値税の長所の一つとなっている。ゼロ税率の適用は課税ベースが縮小するだけでなく、還付を行わねばならないので徴税の仕組みを複雑にして徴税コストを高くする問題がある。帳簿方式の下では非課税物品の範囲が拡大すると極めて複雑な手続きが必要になり、前段階控除の仕組みがうまく機能しなくなる。

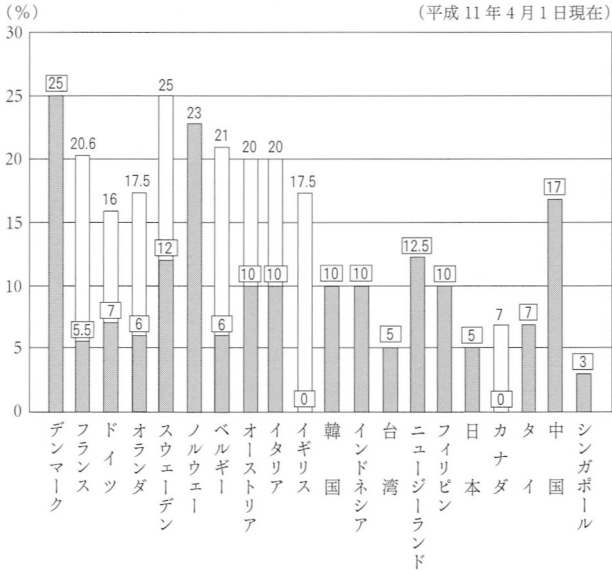
かつて平成2(1990)年に、食料品を非課税にすべきとの主張に対して、1.5%の軽減税率の導入によって課税の累積を防ぐ提案が行われたが、結局導入されなかった。その経緯は次のようであった。すなわち、平成元年12月1日に発表された「消費税見直しに関する基本方針」の中で、自民党は、

「(二) 全食料品に対する小売段階非課税及び特別税率(1.5%)の設定

1 小売業者が行う全食料品(酒税法に規定する酒類を除く)の譲渡を非課税とする。

2 全食料品の譲渡について、1.5%の特別税率を設定する。』³⁰⁾

図2 諸外国における食料品の適応税率



- (備考) 1. イタリアでは、食料品のうちパン、牛乳等について、4%の軽減税率が適用されている。
 2. 中国では、食料品のうち穀物、水等について、13%の軽減税率が適用されている。
 3. 韓国、インドネシア、台湾、タイでは、未加工の農産物等について非課税とされている。

出所：森信茂樹，前掲『日本の消費税』p.600より。

という提案をしていた。しかし、平成2年12月14日の同党「専門者会議における協議の状況について（座長中間報告）」では、「特に食料品の取扱いについて、全段階非課税あるいはゼロ税率とすべきであるという意見と、食料品を全段階非課税あるいはゼロ税率とすることは極めて問題が多く採用し得ないとする意見があるなど、各党派の意見の隔たりは大きく、具体的是正措置については、意見の一致には至っていない。」³¹⁾と述べている。さらに、税制調査会の平成5（1993）年11月19日の中期答申では、「消費税において非課税の対象を拡げることは、そもそも『課税ベースの広い消費税』として

の基本的な性格に反することとなるほか、全段階税額控除の仕組みが非課税関連分野で機能しなくなるため、課税の累積を生じて経済取引を歪めること等により、消費税の『中立性』や『簡索性』を大きく損なうことにつながる。特に、転々流通する物品を非課税とする場合には、その影響を見逃し難いほど大きくなるものと考えられる。』³²⁾と述べ、非課税対象を拡げることは消費税の基本的性格に反するとして食料品を非課税とせず、軽減税率を設けることも拒否するに至っている。

帳簿方式の状況の下では非課税業者は課税されないものの、前段階の課税を還付できないので、その分は残ることになり、これがさらに課税業者に仕入れられると課税が累積することになる。いずれにしても非課税物品の存在は、付加価値税の特徴である中立性や簡索性を阻害することになる。

また、同様の議論からも税率は単一税率であることが望ましい。しかし、今後の税制を考えれば、所得税で大幅な課税がなされない限り消費税の税率が相当引き上げられることは避けられない。税率が高くなれば、これをすべての品目に適用することは困難である。すなわち、ここで非課税品目の導入や複数税率の適用を行わざるをえないとすれば、インボイス方式の導入が避けられない。

平成5年11月の税制調査会の中期答申においても「複数税率制度の導入は、非課税取引の設定と同様、政策的配慮の必要性和税制の中立性や制度の簡素化との間の比較衡量によるものと考えるが、公平・中立・簡素といった消費税導入の趣旨からすれば、基本的には、これを設けることは望ましくない」、そして「特に、軽減税率については、その設定に伴って生ずる納税義務の事務負担を初めとする社会的経済的コスト等をも考慮すれば、その設定は、経済的合理性に反しており、適当でないと考えられる」と強く導入に反対する考えが示されている。

また、ゼロ税率の設定については、「消費税をまったく負わない分野を認めることに他ならず、広く消費に負担を求めるといふ消費税の趣旨に反する

ことになる。課税ベースを著しく侵食すること、納税コスト・調整コストを膨大にすること、事業者や消費者の間の新たな不公平感を引き起こすこと等から、その採用は認めがたい。」³³⁾と全面的に否定する。この考えは「税制改革についての答申」（平成6年6月）でも引き継がれている。

今回（平成14年）の税制改革基本方針では、「非課税範囲の拡大やゼロ税率の採用については、消費一般に対して広く公平に負担を求めるという消費税の特徴を大きく損なうなどの問題があることから適当でない。」と述べて、やはり前答申を引き継いでいる。

ただ、外国でも土地の譲渡・貸借などのほか、金融・保険、医療、教育、郵便などが共通して非課税となっている。これは日本の場合も、ほとんど同じような状況である。一方、食料品などに関しては、軽減税率の適用は、EC第6次指令に従って、食料品のほか、水、雑誌、書籍、新聞、国内旅客、肥料などにドイツでは7%、フランスでは5.5%の軽減税率が適用されている。イギリスは同様のものをゼロ税率適用としている（表12参照）。

この非課税、軽減税率に関しても仕入税額控除方式が重要な問題を引き起こす。現行制度では、売上げの中で課税売上げが占める割合が95%以上の場合には、仕入れに係る消費税額を全額控除できる。売上げの一部に非課税物品等の売上げがある場合（課税売上げが95%未満）には、個別に売上げと仕入れを対応させる個別方式か、一括して売上げに比例して仕入れの消費税額を控除する一括比例配分方式かのいずれかで控除される。これについては、インボイス方式にすれば、このような按分制度にしなくても極めて明確に整理することができる。

さらに、非課税物品については課税がないとともに、仕入れに係る税額も控除できないことから問題が生じる。帳簿方式等では非課税で消費者に販売されるものについて、それらの過程がすべて非課税であれば問題は生じない。しかしながら、生産・流過程程に課税されるものが入ってくると複雑な問題を生じることになる。帳簿方式では、仕入れに含まれる課税を価格に上

表 12 EU 主要国における軽減税率

	イギリス	フランス	ドイツ	オランダ	イタリア
標準税率	17.5%	18.6%	14%	18.5%	19%
軽減税率	0% 食料品、居住用ビルの建設、一定のサービスの輸出、燃料及び動力、公共交通機関、医薬品・医療器具 非課税： 中古ビル販売、保険、金融、郵便、教育	5.5% ほとんどの食料品、医薬品、書籍 非課税： 金融機関・法的サービス、教育、医療、取引所の業務、農林業生産物の第1次生産者の直販、不動産取引、公益事業、登録税・移転税の対象となる取引、国際貿易に関連したサービス、輸出に付随したサービス	7% 食料品、近距離旅客輸送、書籍、新聞販売等 免税： 金融取引、不動産取引、保険、その他福祉・公益事業等	6% 食料、薬品、書籍、新聞、農産物、公共輸送等 非課税： 輸出品、非居住者に対する役務、物品の国際運送・保税地域での活動	4% 農海産物、食料、雑誌、書籍 9% 電話料、石鹸、ホテル・レストラン代、楽器、考古的書籍、家畜等 免税： 輸出品、銀行、保険、病院、学校のサービス、不動産の賃貸・リース等
高税率	なし	22% 自動車及び奢侈品	なし	なし	38% 宝石その他の奢侈品等

出所：監査法人トーマツ EC 統合チーム『EC 加盟国の税法（改訂版）』より作成。

乗せすることが明確にならないという問題である。

インボイス方式では前段階での課税額が明確なために、各商品ごとに消費税を計算して、仕入れに係る税額票を合計してこれを差し引けば納税額になる。すなわち、各仕入れに対して課税額を含んだ原価を基本に価格付けを行えばよいことになる。結局、インボイス方式でなければ、前段階で課税されたかどうか分からないために、非課税、軽減税率を設けることが難しくなるのである。

これまでのように3%や5%といった低い税率で運用しているときにはそれほど大きな問題ではないかもしれない。しかし、奥田会長の言の如く、EU並の消費税率が最低限必要になるのは遠い将来ではないかもしれないの

であり、税率が大きくなったときにこれらの問題もまた大きくならざるをえない。すなわち、消費税率が10%を超えるようになると、帳簿及び請求書等保存方式では対応できなくなる側面が表面化せざるをえなくなる。

そこで、非課税、複数税率制度を採用するためには、インボイス方式の導入が避けられないことになる。食料品などに対する軽減税率の適用は消費税のいわゆる「逆進性」を緩和するのには有力な方法であり、日本の財政運営を行うためには、相当程度の高い税率の消費税が必要になるとすると、複数税率は不可避にならざるをえないのである。

今回の政府税調の税制改革基本方針では、「消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性確保の観点から極力単一税率が望ましい。仮に、将来、消費税率の水準がヨーロッパ諸国並みである二桁税率になった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用が検討課題となる。」と述べている。

ただ、税制調査会答申にみられるように、安易な軽減税率の導入は消費税の長所を潰すものとなり、慎重でなければならないのは言うまでもない。今後の財政を考えると消費税率の引き上げが避けられないものであることから、インボイス方式への移行を早急に考える必要がある。

4-2. 仕入税額控除

消費税の特徴は、前段階で課税された消費税を控除する方法が仕入額にはすべて課税が行われたものとして、帳簿上の計算で仕入れに5%を掛けた額が控除されることである。これは「帳簿方式」と呼ばれ、仕入れは原則消費税が課税されているとみなして控除する方式である。売上げの中で課税売上げが占める割合が95%以上の場合には、仕入れに係る消費税額を全額控除することで課税の累積を防ぐこととしている。一方、一部に非課税物品等の売上げがある場合（課税売上げが95%未満）には、前述のように、個別に売上

げと仕入れを対応させる個別対応方式か、一括して売上げに比例して仕入れの消費税額を控除する一括比例配分方式かのいずれかの方法で控除できる。すなわち、非課税物品については課税がないとともに、仕入れに係る税額も控除できない。なお、平成6年の税制改正からは、仕入れに係る税額控除を適用できるためには帳簿及び請求書等の保存が義務づけられている。この意味で帳簿方式といっても現在では「帳簿及び請求書等保存方式」となっている。

付加価値税においては前段階で課税された税を控除して課税の累積を防がなければならない。そのためには、売上げから仕入れを差し引くことになるので、それをいかなる方法で「控除」するかが問題になる。これを差し引くにインボイスをもって証明する方法がヨーロッパで開発されたEU型付加価値税であった。売上げに課税し、課税が累積しないように前段階で課税されたものをインボイス(送り状)によって確認して控除する前段階課税控除方式である(表13参照)。

昭和63年税制改正で中曽根内閣が提案した「売上税」においてはこのインボイス方式を採用していた。税制調査会はこれを「書類方式」と呼んでいる。これらの提案に対しては激しい反対運動が起こり、最終的に導入された「消費税」においては、この控除を帳簿上で確認し、すべての仕入れには課税されていたとみなして課税を行う「帳簿方式」が採用されたのである。

売上税法案においては生産・流過程の中で各企業の売上げに5%の課税を行い、同時に、課税された業者が仕入れを行った課税業者によって発行される税額票によって前段階での課税を控除するという方式であった。これは日本型付加価値税と言われたが、基本的にはEC型の付加価値税と同じものであった。ただ、ECで行われているものと異なり、日本型と言われるいくつかの改良がなされていた。すなわち、「請求書や納品書で代用できること」としたり、また、継続的に取引している相手には一定期間分まとめて発行できることにしたり、更には不特定多数の者を取引相手にする場合には相手方

表 13 EU 主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要

	フランス	ドイツ	イギリス
仕入税額控除	インボイス（要保存） 記載の税額により控除	インボイス（要保存） 記載の税額により控除	インボイス（要保存） 記載の税額により控除
発行資格・義務	事業者 *免税事業者は税額記載不可。	事業者 *免税事業者は税額記載不可。	登録納税義務者（登録番号が付与される） *非登録事業者（免税事業者）は発行不可。
記載事項	① 年月日 ② 供給者の住所・氏名 ③ 顧客の住所・氏名 ④ 財貨・サービスの内容 ⑤ 税抜き対価 ⑥ 税額、適用税率 等	① 年月日 ② 供給者の住所・氏名 ③ 顧客の住所・氏名 ④ 財貨・サービスの内容 ⑤ 税抜き対価 ⑥ 税額 等	① 年月日 ② 供給者の住所、氏名、登録番号 ③ 顧客の住所・氏名 ④ 財貨・サービスの内容 ⑤ 税抜き対価 ⑥ 適用税率及び税額 等
免税業者からの仕入	インボイス記載の税額がないため、仕入税額控除ができない。免税事業者が税額記載した場合にも、税額控除不可	インボイス記載の税額がないため、仕入税額控除ができない。免税事業者が税額記載した場合にも、税額控除不可	インボイス記載の税額がないため、仕入税額控除ができない。免税事業者が税額記載した場合にも、税額控除不可

出所：森信茂樹，前掲『日本の消費税』p.604 より。

の名前や税額をいちいち記入しなくても済む簡易税額票の発行を認めたり、納税者の手数を省く工夫はいろいろされていたが、「この税額票が『事務を煩雑にし納税コストを高める』という批判的になった」。その理由の一つは「経理上取引上の事務的問題」で、「売上税が非課税業者を広く認める体系をとっていないながら、他方で税額票は課税事業者にのみ交付する建前となっていましたので、取引の相手が課税事業者なのかどうかの確認が難しい」という問題や、「わが国の取引の実態が複雑で、値引きとかりべートとかの支払いが通常のこととなっている業界」の税額票の処理の問題、「税額票は売手が作成して買手に対し交付することとされていたが、買手が納品について検収を行い納品数量や金額に関する書類を作成して、売手に確認をさせているという方式を採っている場合には、買手側の方で税額票を作成することと

してもよいのではないか。」等があった。二つ目の理由は、「税額票のやりとりをすること自体に反対する意見」で、「その代表的なものは、累積課税の排除という目的は理解できるが、それには税額票は必ずしも不可欠のものではなく、事業者がつけている帳簿に基づいて仕入れにかけられている税額を計算すればよいではないかという考え方」であった。「もう一つ違った角度からの批判」として、尾崎護氏は、「売上税法案では、税額票を発行できる資格を持つ事業者（つまり売上税の納税義務者）は税務署からの税額票番号の付与を受け、税額票に自らの税額票番号を記入することを義務づけられていました。これが企業総背番号制につながり、所得税や法人税の課税強化につながるという批判を招きました。」と、税額票導入への反対理由を「売上税独り語り」³⁴⁾の中で指摘されている。

また、森信氏は、「税額票を使用しないタイプの付加価値税については、これまでのところ大きく言って3つの問題点が指摘されています。」として、インボイス方式のメリットを次のように指摘されている。

「第一は、税額票があった方が事業者間の転嫁がし易いということです。売手は商品の販売に当たって買手に税額がいくら含まれているか示すことができますし、しかもその買手は税額票に書かれている税額を自分が納付すべき税額から控除できるので、買手としては税込みの値段で仕入れをして特段損害を蒙ることはないからです。

第二には、税額票がないと、仕入れのうち課税分と非課税分との区別をしなければなりません。これは相当手間ひまのかかることですが、税額票制度の下では課税取引には税額票がついてきますから、税額票のあるものが課税取引、ないものが非課税取引とオートマティックに分類ができて便利です。

第三には、国境税調整の問題があります。〔中略〕この国境税調整をめぐって時にトラブルが生ずるのは、国境税調整に名を借りて税金の戻し過ぎ、つまり隠れた輸出補助金の支出が行われることです。このため、国境

税調整はまさに税額分だけきちんと行われなくてはなりません。税額票がないとそこがあいまいになります。』³⁵⁾

さらに、インボイス方式では非課税物品の設定が行われても、非課税業者が生産・流通の中に入ってきて、非課税品目が存在するとそこからはインボイスが届かないために控除できず、比較的簡単に区分できる。しかしながら、帳簿方式ではすべて課税されてきたとみなすため、明確に区分できない。そのため、税制として原則非課税品目を設定できないこととなった。売上税が議論されたときには食料品をはじめ、多くの分野で非課税品目が設定されたが、帳簿方式となった消費税では非課税品目は極力制約された。

また、非課税品目だけでなく、インボイス方式では複数税率の活用などの木目の細かさを導入できるが、帳簿方式では課税と非課税の売上げ・仕入れを各々帳簿上で振り分けなければならない、實際上、複数税率制の導入は困難になる。

さらに、インボイス方式では書類の存在によって、課税が欠落することがなくなる。このため、課税に関し、業者の間で相互牽制が効くことからの確かな課税が行えるが、帳簿方式の場合には課税がなされているとみなされることにもなるのでそのような機能は働かない。すなわち、もし前段階で付加価値税を脱税するなどしてインボイスが出ない場合には、その物品を仕入れた業者が負担しなければならないことになる。すなわち課税の漏れがないことになる。これは逆に言えば、非課税業者や脱税業者はインボイスを出さないため、生産・流通過程から排除されることになりかねないということである。これが中小企業者の売上税反対の理由になっていた。インボイス方式では脱税や免税業者になることに対する斥力が働き、課税漏れが少なくなる一方で、非課税業者となって取引から排除される心配がなくなる。

このように、昭和 63 (1988) 年に国会に提出された売上税法案に対する反対の大きな要因の一つであった書類保管等の事務の煩雑さを排除する観点および帳簿方式の方が軽減されるという考えから、消費税の導入にあたっては

帳簿方式が採用されることとなったのである。税制調査会は、その理由を「売上税法案の『税額票方式』に対する批判も踏まえ、事業者の事務負担に配慮する観点等から、『帳簿方式』を採用したものである。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。」³⁶⁾としていた。

つまり、税制としてはインボイス方式の方が優れていることは言うまでもないが、直接納税の義務を負う業者にとっての負担を無視することができないというのが消費税導入時の判断であった。

また、インボイス方式は、複数税率制の導入や非課税対象の設定が容易となる。消費税が導入された直後から生鮮食料品を非課税にできないことが議論となったが、もし現状のままなら、今後、消費税率が非常に高くなったときに、複数税率制が求められても対応できないことになる。

吉田和男教授は、「これまでの付加価値税導入議論の焦点は課税方式であった。すなわち、これまで付加価値税導入にあたって『帳簿方式』か『書類方式』かで大きくもめてきた。EC型付加価値税を狙った『一般消費税(仮称)』は導入に失敗した。そして『書類方式』の採用を予定した売上税の導入も失敗し、この反省から消費税では『帳簿方式』が採用されることとなった。書類方式は売上税導入の失敗以降はタブー視されてきた。しかしながら、帳簿方式は税制としては完成度が低いことはこれまでも指摘されてきたところである。そして、その中間的なものとして平成6年度税制改正において『帳簿及び請求書等保存方式』へ移行することとされた。しかしながら、消費課税をより完成度の高いものとするためには『書類方式』とすることが喫緊の課題となる。」と指摘されている³⁷⁾。つまり、税理士の山本氏が主張されるように、「『帳簿及び請求書等』とした結果、事務負担はインボイ

ス制度より複雑になり、かつ、事務負担は増える」ことになり、「日本の制度のほうが煩雑であり、EU型のインボイス制度のほうが簡単」という状態が生じたのである³⁸⁾。吉田教授が主張される如く、消費税をより完成度の高いものとするためには「インボイス方式」とすることが必要である。

インボイス方式を適用しないことの理由として、非課税業者等の問題がある。税制調査会の平成5年の中期答申によれば、取引の中間段階で非課税業者または免税業者が取引から排除される、あるいはこのために事業者に課税業者を選択させることになるとの批判からインボイス方式はわが国の実情にそぐわないと判断されている。そして、「帳簿及び請求書等保存方式」は現在のほとんどの商取引においては請求書等が交わされ、その書類が保存されているという取引実体に準拠して課税を明確にしようとするものであって、新たな書類を徴求するという追加的な事務負担が生じないという点を考慮したものであるとしている。証拠書類を保存しておくことを仕入税額控除の要件とすることで制度の信頼性や課税・非課税の判定に利便性、正確性が確保されることを期待している。同時に、免税業者に税額控除を認めないと課税の累積が生じるため、免税業者からの仕入れでも前段階課税額の控除が行えることを維持することもこの改正の主眼であった。すなわち、帳簿上での仕入税額控除を行うにしても関連書類の保存を義務化することで課税を担保することが日本の実情に適しているとの判断であった。

そこで平成5年の税制調査会の中期答申では、これらの議論から「帳簿及び請求書等保存方式」の利点を評価し、平成6年の税制改正で現行制度となったのである。

吉田和男教授は、「帳簿方式ないし請求書等保存方式の問題の第1は『脱税に強い付加価値税』のメリットを十分に使えないことである。書類方式では発行されたインボイス自身が金券の役割を果たし、これを入手できなければその業者は前段階に係る消費税を負担することになる。従って、課税業者はできる限り正確にインボイスを入手する努力を行うことになる。となれ

ば、最終的な付加価値に対する消費税を誰かが支払うので、課税に漏れがなくなることになる。また、逆に売り手と買い手が共謀して仕入れ値を高くして消費税を軽減しようとしても、仕入れ値を上げれば売り手の方が消費税をその分だけ負担することになる。いずれにしても課税ベースを正確に把握することにインセンティブがあるという、所得税にはない性質があることは重要であり、これを利用できないことは税務上の大きな問題点となる。」と指摘される³⁹⁾。

つまり、帳簿方式では調査を十分行わなければ脱税の問題が生じることになりうる。

もっとも、インボイス方式でも売り手と買い手のインボイスや請求書などに異なった金額を記入することで脱税が可能になる。このクロスチェックをすべての取引に関して行うことはもともと不可能であり、請求書でチェックしても問題がなくなるわけではない。実際、ヨーロッパ各国でも、すべてのインボイスを税務当局に提出させてクロスチェックを行っているわけではないので、インボイス方式でも完全になるわけではない。しかしながら税制に納税の誘引があるかないかは大きな違いである。インボイス方式にして、脱税を排除することに誘発力を内蔵させることは重要であり、この点からもインボイス方式への移行は望ましいことになる。

さらに、前述のように、複数税率制度、免税業者制度などにおいても帳簿及び請求書等保存方式では十分に対応できない。

そこで、平成15年度政府税調の税制改革基本方針においては、「消費税制度の信頼性を向上させるには、仕入税額控除の際に税額を明記した請求書等の保存を求めるいわゆる『インボイス方式』の採用が課題となる。将来、複数税率が採用される場合には、軽減税率の対象となる範囲なども踏まえ、その採用については具体的な検討を行うべきである。」と述べている。

税理士の平川忠雄氏は、「帳簿方式を基盤とした帳簿及び請求書等保存方式の日本型インボイスが実際に消費税額計算において簡素簡便なのかについ

ては、多くの事業者にとっては問題とされている。すなわち、事業者はこれらの帳簿と請求書等の税務証拠資料の準備を消費税と所得税・法人税の両面から行わなければならないという実状がある。そのため売上税法案の際に『税額票方式』に強く反対した事業者等が皮肉にも『EU型インボイス方式』を希求する状況がcaもし出されているといえる。」と、指摘されている⁴⁰⁾。

むすび

納税者の信頼を回復するために、政府はこれまでそれなりの努力をしてきている。さらにこれらが実施されれば、益税はかなり解消されるであろう。税制調査会答申の「免税事業者には課税事業者としての対応を求めていく方向での検討」が行われていることは実感されることである。

しかし、現行消費税の問題は、国民の「制度への信頼性」を回復することである。消費税制度は、適正な転嫁が基礎となる。そのためには適正な仕入税額控除を確認する方法として、インボイスによる税額控除法、つまりインボイス方式の導入が必要になってくる。また、今後消費税率がヨーロッパ並の二桁になった場合、消費税率が持つ逆進性を緩和するために複数税率を採用する必要が出てくる。そのためには、本格的なインボイス方式を導入し、非課税業者から仕入れても税額控除が認められる現行の益税を解消して、国民の消費税制度への信頼性を回復することが必要だと考える。

今回の政府税調の税制改革基本方針は、「消費税制度の信頼性を向上させるには、仕入税額控除の際に税額を明記した請求書等の保存を求めるいわゆる『インボイス方式』の採用が検討課題となる。将来、複数税率が採用される場合には、軽減税率の対象となる範囲なども踏まえ、その採用については具体的な検討を行うべきである。」と提言している。それも、早急に検討し、一刻も早く採用すべきである。

〔注〕

- 1) 石弘光著『税制ウォッチング——公平・中立・簡素を求めて——』中公新書，2001年，pp.29-32
- 2) 野口悠紀雄著『税制改革のビジョン——消費税増税路線を見直す——』日本経済新聞社，1994年，p.70
- 3) 金子宏著『租税法（第9版）』弘文堂，平成15年，p.517
- 4) 同上書，pp.518-522
- 5) 同上書，p.522
- 6) 富岡幸雄著『歪んだ税を斬る』徳間書店，1993年，pp.186-188
- 7) 森信茂樹著『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会，2000年）で次のように言われている。すなわち，
「消費税の弾力的運営」に関しては，
「新しく導入された大型間接税としての消費税は，その制度になじみが薄いとの実状を踏まえ，税の執行に当たっては，広報相談及び指導を中心とした『弾力的運営』が次のように実施された。
1. 平成元年3月31日までに提出することとされている各種届出書については，その提出期限を平成元年9月30日まで延長する。
2. 平成元年9月30日までは，広報・相談・指導を中心に税務を執行する。なお，納税者の不慣れによる計算誤り等を生じることを十分考慮し，加算税はとらない（悪質な不正事案を除く。）（執行方針）。
3. 平成元年9月30日までに支出される経費については，原則として現在の勘定科目のままで容易に消費税の計算をし得るような措置を講ずる。
4. 平成元年9月30日までの売上げ及び仕入れについては，帳簿の記載事項を簡略化する。
5. 通信販売，書籍等の予約販売等消費税導入前に取引が実質的に完了しているものについては，所要の措置を講ずる。
6. 平成元年9月30日までに申告期限が到来する事業者については，その申告・納付期限をすべて平成元年9月30日まで延長する。
7. 個人事業者の申告，納付事務について特段の配慮を行うため，その申告・納付期限を3月末日に変更する（3年間。）」（pp.52-53）
8) 北野弘久著『現代税法講義』法律文化社，1990年，p.194
9) 同上書，p.207
10) 北野弘久・湖東京至著『消費税革命・ゼロパーセントへの提言』（こうち書房，1994年）において，「家計消費における付加価値税」の中で，「付加価値税は消費に対しわずかな累進性を示しているに過ぎず，結局収入に対して逆進性を持ち，経

济的負担は不公平である。生活必需品を免税にしたとしても、逆進性の不公平を直すことは不可能だ」と指摘されている（pp.67-72）。しかし、このことは、税率アップが想定される近い将来において、消費税の逆進性緩和の諸方策がとられるべきことを否定するものではなかろう。この点については、川本岳弘/柿本国弘「高齢化福祉社会財源としての消費税の意義と改革課題——福祉目的税化視点からの統計図表による検証を中心に——」（『岐阜経済大学論集』第38巻第1号，2004年11月）参照。

- 11) 静岡大学税制研究チーム著『消費税の研究 検証と展望』青木書店，1990年，p.149。さらに、次のように指摘されている。

「非課税取引をおこなう者や免税業者に対しては前段階税額控除の権利が排除されている。納税義務がない以上、前段階税額控除の権利がないのも当然のように思われ、わが国の消費税法も明確な理由を示すことなくこのことを前提としている。しかし、消費税＝付加価値税の基本的仕組みを前提にすると、なぜ免税業者や非課税取引に対して前段階税額控除の権利が排除されねばならないのか必ずしも明確ではなく、しかも担税者である消費者に対してさまざまな弊害を与えることになる。」（同書，p.145）
- 12) 野口悠紀雄，前掲書，p.74
- 13) 同上書，pp.74-79
- 14) 税務経理協会編『税率5%時代の消費税完全対策』税務経理協会，平成8年，pp.6-7
- 15) 野口悠紀雄，前掲書，p.89
- 16) 加藤寛監修『わが国税制の現状と課題——21世紀に向けた国民の参加と選択』大蔵財務協会，平成12年，p.250
- 17) 森信茂樹，前掲書，p.399
- 18) 税務経理協会編，前掲書，p.19
- 19) 同上書，p.40
- 20) 同上書，p.40ではこの点につき次のように述べられている。

「現実の実務では、請求書等を保存している場合は、その記載事項を省略して帳簿等の記載を行っており、特に帳簿ではスペースも限られ、機械で記帳する場合は字数が制限されているので、消費税法に規定する記載事項をすべて満たした請求書等と帳簿を保存することは不可能に近い。」
- 21) 佐藤孝一著『最近の税務訴訟（Ⅱ）』大蔵財務協会，平成12年，pp.38-46の「高松地裁平成8年（行ウ）第1号・平成10年9月28日判決・請求棄却」より。
- 22) 佐藤孝一，同上書，pp.689-783，同『最近の税務訴訟（Ⅲ）』大蔵財務協会，平成14年，pp.947-1002

- 23) 税務経理協会編, 前掲書, p.29
- 24) 同上書, p.21
- 25) 同上書, pp.29-30
- 26) 吉田和男著『21世紀日本のための税制改革——間接税・消費課税の改革』大蔵財務協会, 平成13年, p.199
- 27) 岩下忠吾著『消費税法の要点整理』中央経済社, 平成14年, p.29
- 28) 森信茂樹, 前掲書, p.397
- 29) 藤田晴著『税制改革——その軌跡と展望——』税務経理協会, 1987年, pp.77-78
- 30) 森信茂樹, 前掲書, p.318
- 31) 同上書, p.367
- 32) 同上書, p.394
- 33) 同上書, p.395
- 34) 以上は, 同上書, pp.178-181よりの引用。
- 35) 以上は, 同上書, pp.178-180よりの引用。
- 36) 同上書, p.398
- 37) 吉田和男, 前掲書, p.195
- 38) 税務経理協会編, 前掲書, p.8
- 39) 吉田和男, 前掲書, p.197
- 40) 税務経理協会編, 前掲書, p.86

〔参考文献〕

- 吉田和男著『21世紀日本のための税制改革——間接税・消費課税の改革』大蔵財務協会, 平成13年
- 右山昌一郎著『図解 体系消費税 その計算と申告の実際』ぎょうせい, 平成元年
- 優和公認会計士共同事務所『わかりやすい 消費税の経営対策改訂版』中央経済社, 平成元年
- 加藤寛監修『わが国税制の現状と課題——21世紀に向けた国民の参加と選択』大蔵財務協会, 平成12年
- 石 弘光著『税制ウォッチング——公平・中立・簡素を求めて——』中公新書, 2001年
- 税務経理協会編『税率5%時代の消費税完全対策』税務経理協会, 平成8年
- 小池敏範著『こんなに大変/改正消費税の実務と徹底対策』日本法令, 平成8年
- 宮脇 淳著『図解 財政のしくみ——いっきにわかる財政危機の本質と問題点』東洋経済新報社, 1997年

- 和田八束 / 鶴川多加志 / 屋屋 泉 / 青木宗明編著『現代の財政と税制——21世紀への税
財政構想』文眞堂, 1994年
- 井堀利宏著『要説：日本の財政・税制』税務経理協会, 平成14年
- 加藤治彦編『図説 日本の財政（平成13年度版）』東洋経済新報社, 2001年
- 藤田 晴著『税制改革——その軌跡と展望——』税務経理協会, 1987年
- 野口悠紀雄著『税制改革のビジョン——消費税増税路線を見直す——』日本経済新聞
社, 1994年
- 富岡幸雄著『歪んだ税を斬る』徳間書店, 1993年
- 大武健一郎編『図説 日本の税制（平成4年度版）』財経詳報社, 平成4年
- 静岡大学税制研究チーム著『消費税の研究 検証と展望』青木書店, 1990年
- 橋本 徹・山本栄一編『日本型税制改革』有斐閣, 1987年
- TKC全国改正消費税法対策チーム編『改正消費税ここがポイント』TKC出版, 1997
年
- TKC税務研究所『詳解消費税——消費税の全貌と会計実務——』第一法規出版, 平成
元年
- 遠藤三郎著『現代日本の税制・財政改革』中央経済社, 平成7年
- 内山 昭・加藤睦夫著『日本の税制——歴史・理論・改革——』大月書店, 1989年
- 佐藤孝一著『最近の税務訴訟（II）』大蔵財務協会, 平成12年
——『最近の税務訴訟（III）』大蔵財務協会, 平成14年
- 金子 宏著『租税法（第9版）』弘文堂, 平成15年
- 奥村真吾著『5%消費税 改正点と実務対策のすべて』日本実業出版社, 1997年
- 岩下忠吾著『消費税法の要点整理』中央経済社, 平成14年
- 北野弘久著『企業・土地税法論』1978年
——『現代税法講義』法律文化社, 1990年
- 和田八束著『日本の税制』有斐閣, 1988年
- 森信茂樹著『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』納税協会連合会, 2000年
- 税務経理協会編『税率5%時代の消費税完全対策』税務経理協会, 平成8年
- 八田達夫著『消費税はやはりいらぬ』東洋経済新報社, 1994年
- 北野弘久・湖東京至著『消費税革命・ゼロパーセントへの提言』こうち書房, 1994年
- 監査法人トーマツEC統合チーム著『EC加盟国の税法（改訂版）』中央経済社, 平成
4年