

# 消費税法が抱える諸問題

—非課税・免税をめぐる問題と前段階税額控除における問題を中心に—

彌富耕

誠

## 目次

### はじめに

### 第一章 現行消費税の概要

#### 第一節 消費税導入の歴史

#### 第二節 消費税の構造

### 第二章 「非課税」、「免税」取引がもたらす影響

#### 第一節 非課税取引の種類

#### 第二節 非課税取引、免税取引における消費税の転嫁、価格設定

### 第三章 「請求書等保存方式」の問題点と「インボイス方式」の導入

#### 第一節 請求書等保存方式の問題点

#### 第二節 免税（非課税）事業者の判定

#### 第三節 インボイス方式の導入

### おわりに

## はじめに

わが国の消費税は、いわゆる付加価値税の一類型であるが、その最大の特色は前段階の税額を控除し（前段階税額控除（仕入税額控除）制度）、税の累積を排除している点にある。これは理論的にすべての財貨やサービスの消費に対して課税されるとすれば、消費税はすべて、納税義務者である事業者間を転々々するだけで、最終消費者の負担に帰着するということである。

平成元年四月一日の施行から一〇年を経過しようとする今日、一般会計決算額のうち消費税の占める割合は二一・三パーセントとなつており（平成一八年度一般会計決算額。国税庁ホームページ統計資料より。税率三パーセントであつた平成八年度は一一・七パーセント。）、所得税、法人税に次ぐ三番目の税収となつている。今後の高齢化社会の到来により、直接税の減収が見込まれる中、消費税については、将来的な税率引き上げ、複数税率の導入など大きな変化が予想される。

しかし、現行消費税の枠組みの中で、その最大の特色である前段階税額控除の連鎖を不透明にしているものとして、制度上設けられている「非課税取引」や、高すぎる「事業者免税点制度」、わが国が採用している前段階税額控除の方法である「請求書等保存方式」が挙げられる。この「非課税取引」、「事業者免税点制度」はEU諸国の付加価値税においてもみられる制度であるが、「請求書等保存方式」についてはわが国独自の制度である。

納税義務者（事業者）と担税者（消費者）が異なる消費税制度においては、前段階税額控除の連鎖が明瞭であり、かつ、税の転嫁が自然に前轉される制度設計が不可欠であると考える。

今後ますます重要な租税として期待される消費税において、これら「非課税取引」や「事業者免税点制度」、「請求書等保存方式」が前段階税額控除の連鎖の中においてどのような作用を及ぼしているかを考察していくこととする。

まず、第一章では現行消費税の導入の経緯を述べるとともに、消費税の構造について概要を述べる。次に第二章において、「非課税」、「免税」が、消費税額の転嫁や税額計算に及ぼす影響について具体例を挙げて検討していくこととする。そして第三章においては、わが国独自の前段階税額控除の方法である「請求書等保存方式」がもたらす消費税の転嫁と帰着の不透明性と、前段階税額控除の連鎖の中における「免税事業者」の位置づけについて述べ、今後予測される税率引き上げ、複数税率の導入に適応するための、付加価値税先進国であるEU諸国で採用されている「インボイス方式」の導入について検討していく。

## 第一章 現行消費税の概要

### 第一節 消費税導入の歴史

一、消費税の導入は、「シャウプ税制」以来の大改正といわれる昭和六二年の抜本的税制改正の一環として行われた。そこで、まず、シャウプ税制とはどのような税制であるかを見てみる。

シャウプ税制とは、昭和二四年九月一五日にカール・シャウプ博士（米国コロンビア大学教授）を団長とする七名からなる使節団により作成・発表された「シャウプ勧告」に基づいて実現されたわが国の税体系である。その内容は

①包括的所得税を租税体系の中心に据えている、所得税を中心主義税制。②地方財政の強化。③青色申告制度の導入など申告納税制度の整備（租税行政の改善）。の三点に要約できる。<sup>(1)</sup>シャウプ税制の基本的な考え方は経済力（担税力）を表すのにもつともふさわしい指標として「所得」を選択する一方で、「消費」は基本的な課税ベースから排除され、「間接税は所得税を補完するもの」という位置づけを行つた。<sup>(2)</sup>

## 二、経済社会の変化により生じた問題

その後の累次に渡る改正で、利子・キャピタルゲインといった資本所得への課税が軽減・廃止されることにより所得税の課税ベースが縮小し、給与所得への課税が相対的に重くなつていった。このことがさまざまな歪みや不公平感を生じさせ、消費税の導入を含む抜本的税制改正につながつていった。

まず、利子や株式譲渡益などの資産性所得の軽課は、資産家の税負担が軽くなるという垂直的公平の観点からの問題、いわゆる不公平税制の問題として議論されるようになつた。

他方で、個人事業者や農業所得者については申告納税に伴う所得の捕捉が十分ではないのではないかという水平的公平の問題、いわゆるクロヨンの問題も生じてきた。

公平には、より大きな経済力を持つ人はより多く負担すべきであるという垂直的公平と、経済力が同等の人は等しく負担すべきであるという水平的公平の二つの問題があるが、所得水準の上昇・平準化と租税負担の増大に伴い、水平的公平がよりいつそう重要なになってきた。個人所得税は、垂直的公平に資するという優れた特色を有しているが、所得捕捉の困難性という問題が伴い、多種多様な所得間や納税者間で実質的な公平を確保するにはおのずから限界が

ある。そうした経緯から消費課税の役割がクローズアップされることとなつた。消費課税は「消費という事実」を捉えてこれに応じて比例的な負担を求めるもので、また、現金主義的な性格を持つので水平的公平の観点から優れた税制であるといわれている。<sup>(3)</sup>

また、所得税の高い限界税率が勤労意欲、事業意欲に影響を及ぼし、経済的インセンティブを阻害するという指摘が大きく取り上げられるようになつてきた。しかし所得税の減税のためには、大規模な代替財源が必要であった。

### 三、消費税の導入

上記のような背景から、すべての消費に対して「広く、つくづく」課税する一般消費税、その中でも付加価値税（Value Added Tax）である「消費税」が昭和六二年一二月に抜本的税制改革の一環として採用されて、平成元年四月一日から消費税法が施行されることとなつた。

## 第二節 消費税の構造

### 一、間接税の諸類型

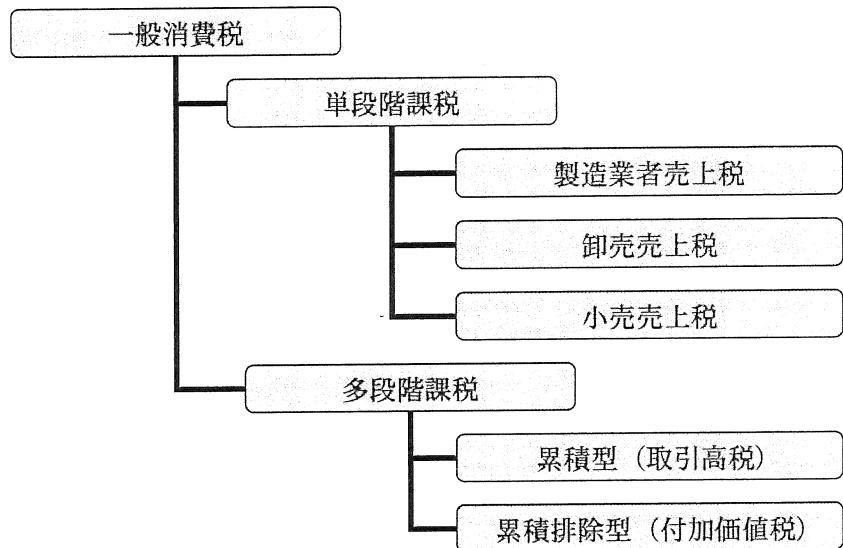
一般概念としての消費税は、財貨やサービスの消費に担税力を認めて課税される租税である。これには、例えば、地方税である特別地方消費税や、ゴルフ場利用税のように最終的な消費行為そのものを対象として課税する直接消費税と、最終的な消費行為よりも前の段階で最終消費者以外の者を納税義務者として課税が行われ、その税負担が財貨やサー

ビスのコストに含められて最終消費者に転嫁することが予定されている間接消費税とがある。

また、間接消費税は、現行の酒税やたばこ税などのように特定の財貨やサービスに対してのみ課税される個別消費税と、原則としてすべての財貨やサービスの消費に対して課税される一般消費税（課税ベースの広い間接税）とに区分され、さらに、一般消費税は、一つの取引段階でのみ課税するか、複数の取引段階で課税するかにより単段階課税と多段階課税に分類できる。一般消費税をタイプ別に分類すると以下のとおりである。

わが国の消費税は、上記の付加価値税の一類型であるが、その最大の特色は前段階の税額を控除し（前段階税額控除制度あるいは仕入税額控除制度という）、税の累積を排除した点にある。付加価値税制はこの前段階税額控除（仕入税額控除）の導入によって、他の間接税より競争中立性において優れており、EU諸国を中心に現在では一〇〇カ国を超える国において広く採用されている。<sup>(4)</sup>

従来の物品税が、特定の物品・サービスに対して課税していたのに対し、消費税は先程述べたように、広く消費一般に着目し、原則としてすべての財貨、サービスを課税対象としている。そして、事業者が行う生産、流通、最終消費というそれぞれの段階の取引に対して課税するという、多段階課税方式を探っているので、取引経路の違いにかかる



わらず、税の累積が生じないようにして取引の中立性を図るため、前段階で課された税額を控除する前段階税額控除（仕入税額控除）方式を採用している。この結果、事業者が納付する税額は、企業の付加価値に対応する税額に近似したものとなるので、附加価値税（VAT）と呼ばれている。

## 二、課税対象と非課税、免税（ゼロ税率）取引

消費税の課税対象は国内において事業者が行つた資産の譲渡等、及び保税地域から引き取られる外国貨物とされている。原則として国内におけるすべての財貨、サービスの販売、提供が含まれる。しかし、消費に負担を求める税としての性格上どうしても課税対象になじまないものがある。たとえば貸付金などの利子、有価証券の譲渡などの金融取引や、土地の譲渡や貸付といった資本取引である。また、医療、福祉、教育、住宅家賃など社会政策的に課税することが適当でないものもあるため、これらの取引については、消費税を課さない非課税取引とされている。このよう<sup>(5)</sup>な非課税制度は、世界の消費税制度に共通のものであるが、その範囲については、それぞれの国において異なっている。また、輸入貨物を課税対象としている一方、輸出取引及び輸出類似取引については、免税（ゼロ税率）とされている。これは消費地課税原則（仕向地原則）の考え方としたがつたもので、国際的慣行となっている。

消費税が非課税、免税（ゼロ税率）というのはどのような意味をもつてているのかといふと、特定の財貨、サービスが非課税であるということは、売上げに対しても消費税が課税されないことの一方で、売上げに対応する課税仕入れについては仕入税額控除を行うことができなくなるということを意味している。反対に免税（ゼロ税率）においては、売上に対しても消費税が税率“〇%”で課税されており、売上に対応する課税仕入れについては、当然仕入税額控除

を行う事ができるという事である<sup>(6)</sup>。つまり、「非課税取引については、付加価値税制の「核心」、「本質」ともいえる前段階税額控除が適用されないという事である<sup>(7)</sup>。」この両者の差異を分析したものとしては次のようない指摘がある。

「要約すると、ゼロ税率は…『付加価値税の体系内』にある。是等の企業はその購入について支払った付加価値税の控除ないし払い戻しを得るために登録をしなければならない。免税とされる企業…は、登録されず、または付加価値税の申告書を提出する事を要求されない。それらは、付加価値税の体系外、にある。：ゼロ税率か免税かの選択は、二つの主要点を考慮してなさねばならない。①財貨・サービスのユーザーを付加価値税から完全に解放するのが望ましいのか、②ある種の企業については登録し、申告書を提出するという要件から除外するのが望ましいのか、の二点である。：ゼロ税率のもう一つの利点は、ある企業が課税品と、免税品という双方の商品を扱っている場合に生じる複雑さを避けられるという点である。ゼロ税率の場合には、こうした企業は、ゼロ税率もしくは課税の品物の生産であれ流通であれ、その購入に関して支払われた一切の租税の控除を受ける。…かくて、一般に、ゼロ税率は、商品とサービス、及び輸出品などの取引を免税とする場合よりも優れている<sup>(8)</sup>。」（筆者注。ここでは免税＝非課税のことである。）

この結果、控除されない仕入れに伴う消費税相当額は、転嫁を前提とすれば、コストとして価格（売上げ）に織り込まれざるを得なくなる。したがって、『その取引の性格上、消費税の課税対象とならないもの』はもとより、『社会政策的に非課税とされた財貨、サービス』についても、「消費税負担なし」という効果は生じないことになる。

### 三、納税義務者、担税者、消費税の転嫁

消費税は、消費の背景に担税力があるという根拠によって課税されている。しかし、消費税法における納税義務者は

は次のようになっている。

国内取引に係る納稅義務者は財貨やサービスの提供を行う事業者である。消費税は、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上げに対し課税され、各事業者は、その税額を財貨やサービスの価格に上乗せすることにより、最終的には消費者に負担を求めることが予定されている。消費一般に負担を求めるという税の性格から、個人事業者を含めた一般の企業のほか、国や地方公共団体、さらには公共法人、公益法人なども納稅義務者となり、個人法人や非居住者も、国内において財貨、サービスの供給を事業として行う場合には納稅義務者となる。

また、輸入取引、つまり保税地域から引き取られる外国貨物については、課税貨物を保税地域から引き取る者が納稅義務者となり、これには、非課稅事業者や消費者である個人も含まれることになる。

間接消費税においては前述したとおり、最終的な消費行為の前段階で事業者に課税し、そのコストを財貨やサービスに含めて、最終消費者に転嫁する事（＝消費者が担税者）が予定されているものであるが、消費税法そのものには、消費税を消費者に転嫁する旨の規定は無く、消費者へ転嫁される負担は、「価格の一部」に過ぎず、それゆえ、消費者が負担した分を「税」としてその法律問題を問う「権利」はないし、他方、事業者も消費者に対して転嫁する「権利」もなく、転嫁の問題は結局事実上の問題にすぎないとことになつてゐる。<sup>(10)</sup>

#### 四、仕入税額控除制度

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ので、二重、三重に税が課されることのないよう、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

れていることについては、前述したが、この方式は、取引に対して中立的であり、また、国境税調整ができるという点においても優れている。<sup>(11)</sup>

歐州諸国では、課税事業者だけが、税額が記載されたインボイス（取引先が発行する税額が記載された請求書）を発行することができ、それを保存することが義務付けられるという「インボイス方式」が採られている。これに対しわが国では、消費税の導入の際に、わが国特有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が重視された。その結果、税額控除の方式としてインボイスの導入は見送られ、帳簿上の記録などに基づいて控除できる「帳簿方式」が採用された。しかし、帳簿だけでは正確な捕捉に問題があるとの観点から、平成六年の改正において消費税制度の信頼性を高めるため、帳簿に加え請求書などの書類の保存を要件とする、「請求書等保存方式」に改められた。この方式は、歐州諸国のインボイス方式とは異なるわが国特有の方式である。

## 五、課税期間

課税期間は、原則、個人事業者については曆年、法人については事業年度とされている。これは、事業者の納稅事務負担に対する配慮の一環として、所得税、法人税の課税期間に合わせたものである。しかし諸外国では、課税期間は短いところでは一ヶ月、長いところでも数ヶ月という例が多い。<sup>(12)</sup>

課税期間が長くなるほど次段階に転嫁して受け取った税相当額の「運用益」が大きくなる。そのため、課税期間が六月を超える事業者について、課税期間開始後六月間の期間を対象とする中間申告・納付の制度が設けられてきた（これについては平成三年・同六年・同一五年の改正にて、現在では、一定の場合に中間申告・納付を毎月行うこととし、

また課税期間を一月とする特例が設けられている)。

## 六、中小事業者に対する特例措置

消費税の創設・導入に当たっては、わが国にとつてなじみのない税であつたことから、中小事業者の納稅事務負担などに配慮して、以下の三つの特例措置が設けられた。しかし、これらの制度は、いわゆる「益税」を生む温床となり、消費者が負担した税相当額が事業者の懷に残ることになり公平性の問題が指摘されてきた<sup>(13)</sup>。

### ① 事業者免税点制度

導入当初は、基準期間（個人事業者については前々年、法人については前々事業年度）における課税売上高が三、〇〇〇万円以下の事業者については、納稅義務が免除されていた。その後、平成六年の改正により平成九年四月一日からは、資本または出資の金額が一、〇〇〇万円以上である法人の設立当初の二年間については納稅義務を免除しないこととされ、さらに、平成一五年の改正により平成一六年四月一日以後に開始する課税期間について免税点は一、〇〇〇万円に引き下げられた。

### ② 簡易課税制度

特定の事業者については選択により、売上げにかかる消費税額に業種ごとに法定されたみなし仕入率を乗ずることにより簡易に仕入税額控除額を計算できるというものである。これにより、事業者は売上げだけで消費税計算ができることとなる。

当初、基準期間の課税売上高が五億円以下の事業者について導入され、みなし仕入率は、卸売業者九〇%、その他

の事業者八〇%の一区分であつたが、平成二年の改正において、適用上限を四億円に引き下げ、卸売業九〇%、小売業八〇%、製造業七〇%、その他の事業六〇%の四区分に整理され、さらに平成六年の改正では適用上限を二億円に引き下げたうえ、卸売業九〇%、小売業八〇%、製造業七〇%、その他の事業六〇%、サービス業五〇%の五区分に改められた。また、平成一五年の改正では適用上限を五、〇〇〇万円に引き下げている。

### ③ 限界控除制度

この制度は、事業者が一定の規模を超えると突然消費税負担が発生するという事態を緩和するために設けられたものである。具体的には、その課税期間における消費税額、つまり売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を差し引いた金額から、限界控除税額に相当する額を控除した額を納付する制度で、売上げ規模に応じて納付税額が減額されるという内容であった。課税期間の課税売上高が六、〇〇〇万円未満の事業者について導入されたが、平成三年の改正で五、〇〇〇万円に引き下げられ、さらに平成六年の改正において、「本制度はあくまで経過的な措置であること、本来の納税額が明らかとなつていてもかかわらず、消費税相当額の一部を事業者の手許に残すような仕組みを設けることは、公平性の観点から問題がある」という指摘がなされ、制度自体が廃止された。

以上、第一章においては、消費税の構造を主に概観してきたが、以下、第二章においては、「非課税」取引や「免税」取引が消費税の転嫁や、税額計算に及ぼす影響について検討していく。

## 第二章 「非課税」、「免税」取引がもたらす影響

### 第一節 非課税取引の種類

わが国の消費税において定められている非課税取引は大別すると（一）特別の政策的配慮に基づくものと、（二）その性質上消費税になじまないものとに分けることができる。

#### （一）については

- ① 各種の公的な医療保障制度に基づく療養・医療として行われる資産の譲渡等
- ② 社会福祉事業・更生保護事業として行われる資産の譲渡等
- ③ 助産にかかる資産の譲渡等
- ④ 埋葬料・火葬料を対価とする役務の提供
- ⑤ 身体障害者用物品の譲渡等
- ⑥ 一定の学校の授業料・入学金等
- ⑦ 教科用図書の譲渡
- ⑧ 住宅の貸付

#### （二）については

- ① 土地の譲渡及び貸付

- ② 有価証券・支払手段の譲渡
  - ③ 金融・保険取引
  - ④ 日本郵政公社などが行う郵便切手類又は印紙の譲渡 等
  - ⑤ 国、地方公共団体などが行う登記、登録などの事務に係る役務の提供で、手数料などの料金の徴収が法令に基づくもの 等
- と限定列挙されている。
- これら（一）の非課税につき、金子教授は、「おおむね合理的な理由をもつてていると思われるが、しかしそれだけ消費税の課税ベースをせばめていることは否定できない。<sup>〔14〕</sup>」と述べられている。また、（二）の非課税のうち、「金融取引、保険取引、土地取引は、決してその性質上消費税になじまないわけではない。これら三つの取引は、わが国の経済においてきわめて大きなウエイトを占めているから、これらの取引を消費税の課税対象にすることによって、わが国の消費税の課税ベースは著しく拡大し、その収取ボテンシャルは著しく増大するであろう。」<sup>〔15〕</sup>と述べられている。
- ここでいう非課税取引は、第一章、第二節、二で触れたその取引の仕入れに係る消費税を前段階税額控除できない非課税であり、課税売上割合による按分計算で前段階税額控除を制限される。このことにより消費税の転嫁がどのようになされていくかを、次の第一節に具体例を挙げて検討してみる。なお、設例は、三木教授が「非課税取引とゼロ税率<sup>〔16〕</sup>」で紹介している内容を参考に作成している。

## 第二節 非課税取引、免税取引における消費税の転嫁、価格設定

ここでは、身体障害者用物品である車椅子の製造・販売における消費税の転嫁の流れをみていく。原材料販売者A、車椅子製造販売業者Bという二段階を経て消費者へ渡ることを想定する。車椅子製造業者Bの売上げが非課税となり、A、Bの売上げがそれぞれ一、〇〇〇円、二、〇〇〇円、したがつて各事業者の付加価値が一、〇〇〇円、(A=)一、〇〇〇円(=〇円、B=)一、〇〇〇円(=一、〇〇〇円)で税率を五%としてみる。(イ)前段階税額控除ができるいわゆる非課税、(ロ)前段階税額控除ができるいわゆるゼロ税率、(ハ)非課税ではなく軽減税率一パーセントが適用された場合の三パターンで最終販売価格(=Bの売上)がどのようになるか。(図表1)

いずれも事業者Aの段階までは同じであるが、前段階税額控除が認められない(イ)の場合には、事業者Bは一、〇五〇円(うち消費税分五〇円)で仕入れるが、前段階税額控除が認められないため、消費者に転嫁し二、〇五〇円で売ることになる。つまり自己の売上げには消費税は課されないが、事業者Aから購入する際に負担した五〇円を控除(還付を受けられない)し

(図表1)

	単位：円				
	(イ)非課税売上 (控除不可)	(ロ)ゼロ税率売上 (控除可)	(ハ)軽減税率売上 (1%)		
事業者A	—	—	—	—	—
	—	—	—	—	—
	1,000	1,000	1,000	50	50
	50	50	50	0	0
	0	0	0	△50	△50
	50	50	50	△30	△30
事業者B	1,000	50	1,000	50	50
	1,000	1,000	1,000	20	20
	2,000	2,000	2,000	△50	△50
消費者	2,050	2,000	2,020	△30	△30
納付税額合計		50	0	20	20

えないためそれが売上げに転嫁され消費者は、二、〇五〇円負担することになる（この場合は、実質的に二・五パーセントの税率ということになる）。もちろん、事業者Bの力が弱くて消費者に転嫁しえないときはBがこの五〇円を負担することになるが、この場合には、事業者で、しかも非課税売上をしている者が最終消費者と同様に消費税を負担することになる。

これに対しても、前段階税額控除が認められる（口）の場合だと、事業者Bは、一、〇五〇円で仕入れるが、前段階税額控除により五〇円が還付されるため、消費者には二、〇〇〇円で売されることになる。

軽減税率一パーセントが適用された（ハ）のケースをみると、この場合には前段階税額控除ができるので、事業者Bは、二、〇〇〇円の売上げに対して一%の二〇円について新たに消費税の納税義務を負うが、Aから仕入れるときに負担した50円は前段階控除によって戻つて來るので、結果として消費者には二〇円だけ転嫁すればよいことになる。（イ）、（ロ）、（ハ）の三パターンの消費税の転嫁の流れを見てきたが、消費者の立場からすれば、最終段階の売上げが非課税ということは、その商品には消費税が含まれていないことを意味するようにも思われるが、實際には（イ）のように少なからず消費税を負担していることになっている。

三木教授はこれらの相違を「こうした矛盾が生じる根本的原因は、仕入税額控除ができないために、いわゆる「隠れた」消費税が生じるためである。非課税措置というのは、当該取引・消費行為が社会政策上・租税政策上の様々な理由により軽減する必要があり、軽減税率適用対象品よりも負担軽減の必要性が高いからこそ設けられた措置であるはずであり、それが軽減税率を適用した場合よりもかえつて不利になるというのは不合理といわざるをえない。」と述べられている。<sup>(17)</sup>

以上のように、非課税取引が、商品の価格設定、消費税収に与える影響を見てきたが、その評価は消費税における非課税の趣旨をどのように解するかによって異なると思われる。法律上の納税義務者である「事業者」にのみ効果を及ぼすのか、それとも担税者である「消費者」に対しても効果を及ぼさねばならないのかという事である。前者の立場に立てば、消費税における非課税は、単にその事業者の売上げに課税しないとするもので、価格設定に及ぼす影響は考慮しなくて良いという事になる。しかし、三木教授が述べられているように、「社会政策的配慮による非課税取引」については、消費者にその効果が及ばなければ、意味を成さないようにみえる。このように考えると、「非課税」よりも「免税（ゼロ税率）」、「軽減税率」の方が、合理的のように見えるが、「免税（ゼロ税率）」については世界的にみても縮小、廃止の流れとなっている。現に主要国で「免税（ゼロ税率）」が認められているのはイギリスだけである。<sup>(18)</sup> 政府税制調査会平成元年一月二四日「実施状況フォローアップ小委員会中間報告」でも「なお、非課税措置の場合には、仕入税額が控除できず、非課税とされた商品の価格に控除できない税額がコストとして残ることから、ゼロ税率を導入すべしとの意見が一部に聞かれるが、ゼロ税率は、広く薄く消費に負担を求める消費税の趣旨に反し個別間接税と同様の問題を有すること、課税ベースを著しく浸食するとともに他の分野への波及が極めて懸念されること、また、徴税コストを膨大にするほか、ゼロ税率が適用される特定の事業者とそれ以外の消費者・事業者との間に新たな不公平感をもたらすこと等から、その採用は到底容認し難い。なお、ゼロ税率を採用している国としてしばしば挙げられる英國に対しては、EU諸国からその統合の前提として強く是正が求められている。

いずれにしても、非課税取引の問題は消費税のもつ逆進性に対する一つの対応ということであるが、この逆進性の問題を検討するについては、消費税のもつ基本的性格を忘れてはならず、経済取引に大きな攪乱要因をもたらすもの

であつてはならないと考える。」としている。

このような政府税調の意見等をみると、現状の単一税率五パーセントの下では、単に事業者に消費税を課さないとする非課税の考え方が妥当であり、課税とされる場合よりも価格は下がっているので、さほど大きな問題でないと考えられているようである。

### 第三章 「請求書等保存方式」の問題点と「インボイス方式」の導入

本章では、前段階税額控除の連鎖の中において、わが国消費税が採用している請求書等保存方式がどのような問題点を持つているかを述べ、また、前段階税額控除の連鎖の中での免税事業者の位置づけについて検討し、請求書等保存方式に代わるインボイス方式への移行について検討していく。

#### 第一節 請求書等保存方式の問題点

##### (一) 請求書等保存方式

消費税の納付税額は、売上げに係る消費税額から仕入れに係る消費税額を控除して算出される。わが国では課税仕入れ等の事実を記載した書類及び帳簿の保存が要件となる「請求書等保存方式」が採用されている。これは、消費税法三〇条七項～一〇項に規定されている。この請求書等保存方式は平成六年の改正により平成九年四月一日以後の課

税仕入れ等に適用されており、消費税導入当初は、書類又は帳簿の保存という「帳簿方式」が採用されていた。EU諸国のようにインボイス方式を採用しなかつたのは、「①我が国の事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的でないこと、②インボイスの発行を新たに義務付けることは事業者にとって大きな負担となること、等の理由によるものであった。また、インボイス方式に対しても、産業界、特に中小企業の間で反対論が極めて強かつた。<sup>(19)</sup>」ためであるといわれている。

## （二）請求書等保存方式の問題点

一、帳簿及び請求書等の保存の問題。（法三〇条七項、九項）

二、帳簿及び請求書等の記載の問題。（法三〇条八項）

三、免税事業者からの仕入れについても前段階税額控除が認められている点。  
の三つが考えられる。

一については、税務調査における帳簿提示の拒否により仕入税額控除が認められないとされた判決<sup>(20)</sup>、税務調査が行われた時点で帳簿等を保管していたとしても、適法な帳簿等の提示の求めを拒否した場合には法三〇条七項にいう帳簿等の保存がないという場合にあたるとされた判決<sup>(21)</sup>等により、「①申告納税制度のもとでは、申告の適正を税務署等が確認できなければならない。②そのために資産の譲渡等の事項を記録した帳簿の保存が義務づけられている。③帳簿の保存義務は、帳簿が税務職員の検査の対象となることを前提にしている。④保存がなければ仕入税額控除を認めないと法三〇条七項が規定したのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われるなかで広く薄く消費税により適正に税収を確保

するためには帳簿等の確実な資料の保存が必要ということである。⑤適法な税務調査にあたり、適時に提示することが可能なよう態勢を整えて帳簿等を保存していなかつた場合には、事業者が災害その他やむを得ない事情により保存できなかつたことを証明しないかぎり、仕入税額控除は認められない。<sup>(22)</sup>』という解釈基準が示されている。

二については、法三〇条八項において帳簿等には、①相手方の氏名又は名称、②仕入れを行つた年月日、③仕入れに係る資産又は役務の内容、④仕入れに係る支払対価の額のすべてを記載し、また法三〇条九項において請求書等には、①書類の作成者の氏名又は名称、②資産の譲渡等の年月日又は期間、③資産又は役務の内容、④対価の額、⑤書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称のすべてを記載しなければならない。これらの要件を充足しない場合には、実際に消費税を負担したにもかかわらず仕入税額控除ができないこととされていて。これについても、医家向け医薬品現金問屋が、取引上の秘密を守るために、帳簿に課税仕入れの相手先の名称を記載することができず仮名で記載していくて仕入税額控除を否認された東京地裁判決<sup>(23)</sup>があり「法三〇条八項が『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、同条七項で保存を要求されている帳簿とは同条八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、同条七項の趣旨からすれば、右記載は眞実の記載であることが当然に要求されているといふべきである。」と判示している。この判決を批判するものとして品川教授は、「所轄税務署長としては、当該仕入れの存在が眞実であることを認めながら（使途不明金ではない）、本件仕入帳が消費税法上の形式要件の充足に疑義があるということにて、仕入税額控除を否認したことになる。しかしながら、現行の帳簿方式による仕入税額控除は、事業者の納税の事務負担を軽減するためであるとともに、課税庁側の徴税コストを低減し、かつ、法人税の所得計算と消費税の税額計算を有機的に結合させることによつて法人税の所得捕捉の向上にも役立つもので

あるから、両者の関係を分断することなく、本件のように仕入れ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と考えられる。その方が課税庁からみても、徵税の効率化が図られるわけであり望ましいものと考えられる。<sup>(24)</sup>」また、日本税理士会連合会も建議書において「事業者が従来から作成している一般的な会計帳簿には、事務効率化の観点から、相手先の氏名、取引の年月日、取引の内容、支払対価の額について、請求書等の証憑によつて確認することができるものについては、適宜省略して記載するのが通例であり、消費税法の規定どおりの帳簿を作成することは、事業者にとって事務処理上過度の負担を強いている。請求書等により確認ができるのであれば、同じ内容を帳簿に記載しなくとも課税取引の検証は可能であり、少なくとも請求書等の不備を補う内容が記載されている帳簿は仕入税額控除の要件を充たす帳簿とみなすべきである。<sup>(25)</sup>」としている。

三については、これが最も前段階税額控除の連鎖を不透明なものにしていると考えられる。EU諸国のインボイス方式の下では、免税事業者はインボイスを発行できない仕組みとなつているため、免税事業者からの仕入れについてはインボイスがないため前段階税額控除ができない。しかし、請求書等保存方式の下では、上記一、二の要件を充たした課税仕入れであれば、相手方が課税事業者であれ、免税事業者であれ関係なく、全て前段階税額控除の対象となる。これは、免税事業者とは自己の納税義務は免除されており、免税事業者の売上高に含まれる消費税については国庫には納付されていないとということである。にもかかわらず前段階で納付されていない消費税についても前段階税額控除の対象になつてているのである。このことは以下第二節で取上げる免税事業者の判定の上でも同様の矛盾を生じさせているように思われる。税額控除と納税義務者の判定という異なるステージでの話があるので矛盾とはいえないのかもしれないが、前段階税額控除の連鎖という軸で考えると少なからず矛盾があるのではないかと思われる。

## 第二節 免税（非課税）事業者の判定

### （一）納税義務者

消費税の納税義務者は、「個人事業者及び法人」（消費税法第五条、第一条第一項三、四号）、すなわち事業者であり、「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一〇〇〇万円以下である者については、第五条第一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つた課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務」が免除される（法第九条第一項）。基準期間とは、「個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（…）をいう。」（法第二条第一項一四号）と規定が置かれている。また、法二八条第一項は、「課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。…）とする。」と規定する。

法第九条第一項の「免税事業者」の判定において、法第九条第二項は「基準期間における課税売上高」について「基準期間中に国内において行つた課税資産の譲渡等の対価の額（法第二八条第一項に規定する対価の額をいう。…）」と規定している。

具体的な例を挙げると次のようになる。

基準期間（課税事業者であつた）における売上高（非課税資産の譲渡等は含まない。）

一〇、五〇〇、〇〇〇円

基準期間における課税売上高 一〇、五〇〇、〇〇〇円×一〇〇／一〇五＝一〇、〇〇〇、〇〇〇円即一千円

従つて納税義務はない。

納税義務の判定は上記のようにして行うが、その課税期間に係る基準期間に免税事業者であつた者について、当該基準期間における課税売上高の算定に当たり、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税に相当する額を控除することができるかどうか。という問題を内包している。つまり一旦成立した納税義務が免除される事業者なのか、それとも前段階税額控除の連鎖の外にいる「非課税」事業者なのかという問題である。

現在の課税実務の取り扱いは、消費税法基本通達一一四一五により「基準期間である課税期間において免税事業者であつた事業者が、当該基準期間である課税期間中に国内において行つた課税資産の譲渡等が課されていない。したがつて、その事業者の基準期間における課税売上高の算定に当たつては、免税事業者であつた基準期間である課税期間中に当該事業者が国内において行つた課税資産の譲渡等に伴つて收受し、又は收受すべき金銭等の全額が当該事業者のその基準期間における課税売上高となることに留意する。（平九課消一一五により改正）」となつてゐる。しかし、法文上、果たしてそのような解釈が可能なかどうか。この問題が争われたのが、納税者の顧問税理士の名前を冠して「張江訴訟」などと呼ばれている事件である。

(二) 最高裁平成一七年二月一日判決

「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売上高の算定」について、最高裁が判断を下した

ものであり、以下のとおりである。

### 消費税決定処分等取消請求事件

第一審東京地方裁判所 平成二年一月二九日判決

第二審東京高等裁判所 平成二年一月一三日判決

最高裁第三小法廷 平成一七年二月一日判決（民集五九巻二号一四五頁、判例時報一八九一号一五頁）

#### 一、事実の概要

株式会社X（原告・控訴人・上告人）は、平成五年一〇月一日から平成六年九月三〇日までの事業年度（以下「本件課税期間」という。）において売上総額四、二三四万円余を收受したが、その前々事業年度である平成三年一〇月一日から平成四年九月三〇日までの課税期間（以下「本件基準期間」という。）における課税売上高が三、〇〇〇万円以下であるから、本件課税期間において消費税法（平成六年法律第一〇九号による改正前のもの。以下「法」という。）

九条一項の規定により消費税を免除される事業者（以下「免税事業者」という。）に該当するとして、本件課税期間に係る消費税の申告及び納付をしなかつたところ、所轄税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）は、Xが本件基準期間において納税義務を免除される消費税に相当する額を本件基準期間における売上総額三、〇五二万円余から控除して（すなわち、この売上総額に一〇三分の一〇〇を乗じて）算定した一、九六四万円余を本件基準期間における課税売上高とすることを認めず、本件基準期間における売上総額がそのまま同期間ににおける課税売上高となるからXは本

件課税期間において免税事業者に該当しないとして、平成七年一一月二八日付けで、本件課税期間のXの消費税に係る決定及び無申告加算税賦課決定を行つた。これに対し、Xは、異議申立て及び審査請求を経て、平成九年四月三〇日、本訴を提起した。

## 二、当事者の主張

### ① 原告

免税事業者の行う課税資産の譲渡等についても、消費税が課され、単に納稅義務が免除されるにすぎないから、基準期間の課税売上高の計算においては、法九条二項一号、二八条一項に従い、売上総額から免税事業者が納付すべき消費税額に相当する額を控除すべきである。その理由は次のとおりである。

(一) 事業者が行つた資産の譲渡等には、消費税が課されること（法四条一項、五条一項）、法別表第一に掲げる非課税とされる資産の譲渡等以外のものが課税資産の譲渡等であること（法六条一項）、免税事業者の要件となる基準期間における課税売上高とは、基準期間において課されるべき消費税額に相当する額を控除したもの、すなわち消費税抜きの金額であることは、明らかであり、右各規定における事業者から免税事業者を除外する規定はない。

そして、本件基準期間において、原告が事業者に該当すること及び売上総額として三〇、五一九、四一〇円を收受したことは当事者間に争いがない。

そうすると、法四条一項によつて、本件基準期間における原告のした課税資産の譲渡等に対応する消費税の納稅義務が発生し、法五条一項によつて、原告は納稅義務者となるが、同項の例外規定である法九条一項の適用により納稅義務が免除されたことになるから、その課税売上高は、消費税額に相当する額を除外した金額、すなわち、売上総額三

〇、五二九、四一〇円に一〇〇／一〇三を乗じた二九、六四〇、一〇三円となる。

(二)なお、免税事業者の行う課税資産の譲渡等に対しても消費税が課されることは、法四条一項、五条一項、九条一項のみならず、課税標準について規定する法二八条あるいは消費税の転嫁を規定する税制改革法一一条が事業者の中から免税事業者を除外していないこと、あるいは平成元年三月一日付け国税庁長官通達直法二一一「消費税法の施行に伴う法人税の取扱いについて」五(注)2の記載(「これらの法人が行う取引に係る消費税の額は、益金の額若しくは損金の額又は資産の取得価額等に算入されることになる。」において予定されていること(乙第一号証)、消費税法案に関する国会審議においても、免税事業者が消費税額に相当する額を含む価格設定をすることが許容されていたこと(甲第一三号証、第一九号証)及び公正取引委員会が消費税法の施行に際して免税事業者を含めて消費税額に相当する額を上乗せした価格設定をすることを認めていたこと(甲第一四号証)から明らかである。

また、法九条四項が規定する課税事業者の選択は、免税事業者にも消費税が課されることを前提とするものである。

(三)免税事業者の設定する価格にも少なくとも課税仕入れに係る消費税額に相当する額が含まれているから、免税事業者の課税売上高の計算において消費税額を控除しないときは、免税事業者については仕入れに際して支払った右消費税額までもが課税売上高に含まれることとなり、課税事業者に対する取扱いと比べて著しい不均衡を生ずる。

しかも、課税事業者であるか免税事業者であるかによつて現実の価格設定を変更することは期待できないところ、

被告の主張に従えば、課税資産の譲渡等の価額が三、〇六〇万円の事業者の課税売上高は、課税事業者であるときは二、九七〇万円となり、これを基準期間の課税売上高とする一年後は免税事業者として三、〇六〇万円とされる結果、同一の営業規模であるのに、二年ごとに課税事業者と免税事業者とを繰り返すという不合理な結果となる。

② 被告

免税事業者は、納税義務を免除され、法に規定する納税義務を前提とした諸規定の適用を受けないことになり、免税事業者が行う課税資産の譲渡等について課されるべき消費税は存しないから、基準期間の課税売上高の計算において、売上総額から控除すべき消費税額に相当する額はない。その理由は、次のとおりである。

(一) 免税事業者には、申告を前提とする消費税の納付義務（法四八条、四九条）も発生しない。したがって、免税事業者の行う資産の譲渡等の対価の額の中には免税事業者が納付すべき消費税額に相当する額、すなわち「課されるべき消費税額に相当する額」は含まれていない。したがって、本件基準期間において免税事業者であつた原告の課税売上高の計算においては、除外されるべき「消費税額に相当する額」は存しなかつたことになる。

(二) 法四条は課税対象について規定し、納税義務者は法五条の規定するところであるが、法九条一項は法五条の例外として免税事業者を規定するものであるから、免税事業者には納税義務が免除されているのであって、納税義務を発生させた上でこれを免除するものではない。

また、税制改革法一一条一項が規定する消費税の転嫁は、免税事業者が消費者から消費税額に相当する額を取得しながら、その全額を国庫に納めなくてよいことを予定しているものではない。

(三) 原告の指摘する通達は、免税事業者には、課税事業者に認められる消費税額と当該消費税に係る取引の対価の額とを区分して経理する税抜経理方式を認めず、税込経理方式によることとしたことから、免税事業者がした商品の仕入れ、資産の購入に当たつて、相手方が税抜経理方式により消費税額に相当する額を区分して請求してきた場合でも、当該消費税額に相当する額を含めた金額が仕入金額又は資産の取得価額等となることを注意的に記載したもので

あり、免税事業者に消費税の納税義務が発生することを前提とするものではない。

(四) 課税仕入れの額に含まれる消費税額に相当する額は、仕入税額控除（法三〇条）の問題であつて、課されるべき消費税の問題ではない。

また、免税事業者が課税事業者と同様の売却価格を設定したとしても、それは、価格決定の問題であつて、免税事業者の売上げに「課されるべき消費税額に相当する額」が含まれているとする根拠とはならない。

(五) 同一事業者が課税事業者である場合と免税事業者である場合とで現実には同一の価格設定をしている場合が多いとしても、法的には免税事業者が消費税を転嫁することは予定されていないのであるから、毎年の売上総額が同一であるという原告の設例は、法の文理解釈を論ずるには適当でない。

### 三、第一審及び原審における判断

第一審は次のように述べて原告の請求を棄却した。

① 「法九条に規定する免税事業者の制度は、消費税の執行において生ずる種々の納税事務負担コストが相対的に高くつくものと考えられる小規模零細事業者に納税事務負担を軽減する趣旨に出たものであるが、その条文見出しのみならず同条の趣旨に照らして、法九条一項は法五条の規定により『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『第五条第一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、法五条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つて、発生した消費税を免除するものではないのである。仮に原告の主張するように、免税事業者についても法四条又は法五条によつて課されるべき消

費税についての納税義務が生じ、法九条によつてこれが免除されるものとすれば、消費税の免税規定（法七条、八条）又は税額控除（法二〇条）と同様、法九条は法五条の規定に変更を加えるものではないことになるから、『第五条第一項の規定にかかわらず』との限定も不要となつたはずである。』

②「消費税は、生産から流通を経て消費に至る過程における事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階に課税し、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いる（税制改革法一〇条一項、一一条一項参照）。ところで、ここでいう事業者から免税事業者は除外されていないが、転嫁とは自分の責任や負担を他の者の責任や負担とすることであるから、消費税の転嫁とは自己に課されるべき消費税額に相当する額を課税資産の譲渡等の相手方に負担させることにほかならず、税制改革法一一条も課されない消費税の転嫁を予定するものではなく、法六条の規定により非課税とされる資産の譲渡等あるいは免税事業者の行う課税資産の譲渡等に含まれる価格の増加分については、これに課される消費税、ひいては転嫁されるべき消費税は存在しないというべきである。」

たしかに、資産等の譲受人にとっては、譲渡人が免税事業者であるか課税事業者であるかによつて取得する資産又は役務の価値が異なるものではないから、現実の価格設定の場面においては、免税事業者からの譲渡であるからといって課税事業者と異なる価格設定がされるものではないであろうが、これは免税事業者と課税事業者とが混在するという流通過程の下での需給関係において、免税事業者は課税事業者と同様の価格設定が可能となるということに過ぎず、生産から流通を経て消費に至る過程において消費税の納税義務者とされなかつた免税事業者について、そこの価格増加分に対して消費税が課され、これに相当する額が転嫁されたものではないのである。」

③「課税標準の算出に当たり課税資産の譲渡等の対価の額から右譲渡等につき課されるべき消費税額に相当する額を控除する趣旨は、生産から流通を経て消費に至る過程において、課税資産の譲渡等に課される消費税はその代価中に転嫁されていくため、消費税額が明らかとなるような措置をとつた場合であつても（税制改革法一一条一項後段参照）、法二八条一項にいう課税資産の譲渡等の対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額の中には右譲渡等において譲受人に転嫁された消費税額に相当する額が含まれることになるから、課税標準の算出に当たつては、課税資産の譲渡等の対価の額から譲受人に転嫁された消費税額に相当する額を控除すべしとすることがある。」

④「法九条一項は基準期間における課税売上高をもつて免税事業者となるべき小規模事業者の区分の基準とし、同一条二項は税抜売上総額から課税売上高を計算するものであるが、『課税資産の譲渡等の対価の額』の意義を法九条二項と法二八条一項とで別異に解釈すべき理由はないのであるから、基準期間において免税事業者である者については課税標準を論ずる意味はないにしても、税抜売上総額とは売上総額から当該事業者の行つ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。これによれば、免税事業者の行つ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ことになる。」

原審は第一審判決の判断を維持しつつ、これに加えて「担税力について」という見出しの下で、「法は、小規模事業者については、消費税の納税義務を免除している。そして、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つて判定する旨定めている。こ

れは、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る。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つ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。そして、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。」と述べ、控訴人の請求を棄却した。

#### 四、最高裁判決要旨

上告棄却。

①「法九条一項に規定する『基準期間における課税売上高』とは、事業者が小規模事業者として消費税の納稅義務を免除されるべきものに当たるかどうかを決定する基準であり、事業者の取引の規模を測定し、把握するためのものにはかならない。ところで、資産の譲渡等を課税の対象とする消費税の課税標準は、事業者が行う課税資産の譲渡等の対価の額であり（法二八条一項）、売上高と同様の概念であつて、事業者が行う取引の規模を直接示すものである。そこで、法九条二項一号は、上記の課税売上高の意義について、消費税の課税標準を定める法二八条一項の規定するところに基づいてこれを定義している。」

②「法二八条一項の趣旨は、課税資産の譲渡等の対価として收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いふものである。したがつて、消費税の納稅義務を負わず、課稅資産の譲渡等の相手方に對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ふべきである。」

③「以上の法九条及び二八条の趣旨、目的に照らせば、法九条二項に規定する『基準期間における課稅売上高』を算定するに当たり、課稅資産の譲渡等の対価の額に含まないものとされる『課されるべき消費税に相当する額』とは、基準期間に当たる課稅期間について事業者に現実に課されることとなる消費税の額をいい、事業者が同条一項に該当するとして納稅義務を免除される消費税の額を含まないと解するのが相当である。」

### (三) 「免税」規定(ニ・控除説)なのか「非課稅」規定(ニ・非控除説)なのか

本件の争点は、いわゆる免税事業者の判定において、その課稅期間に係る基準期間に免税事業者であつた者について、当該基準期間における課稅売上高の算定に当たり、課稅資産の譲渡等につき課されるべき消費税に相当する額を控除することができるかどうかである。

## 消費稅法抜粋

### (課稅の対象)

第4条 国内において事業者が行つた資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。

### (納稅義務者)

第5条 事業者は、国内において行つた課稅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。

（小規模事業者に係る納稅義務の免除）

第9条 事業者のうち、その課稅期間に係る基準期間における課稅売上高が1000万円以下である者については、

第5第1項の規定にかかわらず、その課稅期間中に国内において行った課稅資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する。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。

2 前項に規定する基準期間における課稅売上高とは、次の各号に掲げる事業者の区分に応じ当該各号に定める金額をいう。

1、事業者及び基準期間が1年である法人

基準期間中に国内において行った課稅資産の譲渡等の対価の額（第28条第1項に規定する対価の額をいう。以下この項及び第11条第4項において同じ。）の合計額から、イに掲げる金額から口に掲げる金額を控除した金額の合計額（以下この項及び第11条第4項において「売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額」という。）を控除した残額

イ 基準期間中に行つた第38条第1項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額

ロ 基準期間中に行つた第38条第1項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額に100分の12.5を乗じて算出した金額

（課稅標準）

第28条 課稅資産の譲渡等に係る消費税の課稅標準は、課稅資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課稅資産の譲渡等につき課さ

れるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下この項及び次項において同じ。) とする。

原告は、控除説の根拠として、一つには、法九条一項の規定で用いられている「免除」という文言は、納税義務の成立を前提にしてその成立した納税義務を免除することという意味に解釈すべきである旨を主張している。この点に関して原審判決では、「法四条一項は、その文言、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。納税義務者については、別途、法五条一項が定めている。したがって、法四条一項が特に限定をせずに「事業者」という用語を使っているからといって、法四条一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」く、「九条一項は、納税義務の範囲を定めた規定であり、いつたん発生した納税義務の消滅の規定ではない。」とし、「法九条一項の規定により法律上当然に納税義務が免除されるのであって、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。」<sup>(26)</sup> 九条一項の『免除』とは、法が定める要件を充たす場合には、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のである。」と判示している。

この点に関して、学説には、「免税事業者の場合、その者に一旦納税義務が成立し、後にその納税義務が消滅すると解すべき理由は見当たらぬようと思われる所以、法非課税事業者といふべきであろう。」<sup>(27)</sup> とする説、より端的に、同条項は、「人的非課税」の規定であると解する説と、「国税通則法一五条二項七号によれば、消費税の納税義務が業者について発生(成立)するのは、当該業者が法六条の非課税取引以外の『課税資産の譲渡等』をした時である。つまり

抽象的な納税義務は、法九条の免税事業者についてもその『課税資産の譲渡等』の時にすでに発生（成立）しているのである。それを法九条の要件を充足する場合には、当該事業者の当該付加価値分の消費税の納税義務を免えて、『免税』することにすぎない。<sup>(28)</sup>と「免税」規定とする説とが対峙している。

しかしながら最高裁の判決は、上述した「免税」規定なのか、「非課税」規定なのかという点には触れず、「法九条及び二八条の趣旨、目的に照らせば、法九条一項に規定する「基準期間における課税売上高」を算定するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額に含まないとされる「課されるべき消費税に相当する額」とは、基準期間に当たる課税期間について事業者に現実に課されることとなる消費税の額をいい、事業者が同条一項に該当するとして納税義務を免除される消費税の額を含まないと解するのが相当である。」と判示している。

そもそも事業者免税点制度は消費税の執行において生ずる種々の納税事務負担コストが高くつくものと考えられる小規模零細事業者に納税事務負担を軽減する趣旨に出たものであるが、施行当初の免税点三〇、〇〇〇千円の下においては、全事業者の約三分の一の事業者が免税事業者となっていたが、免税事業者の売上高の総額は全事業者の売上高の総額の三パーセントにも満たないことや、税率が単一税率、三（五）パーセントと低い水準であること等に着目してこの水準が妥当であるとされていた。納税義務者と担税者が同一であればこのような考え方も妥当であろうが、前段階税額控除の連鎖により税額の転嫁が繰り返され最終消費者へ帰着する消費税においては、税収に与える影響よりも転嫁が適正に確保される仕組みを重視するほうが適切ではないかと考える。また、免税事業者は、前段階から転嫁された消費税を超える額を転嫁し価格を引き上げることも可能であり（いわゆる益税問題）、三、〇〇〇千円という事業者免税点は、諸外国の免税点と比較して著しく高いといわれていた。平成一五年の改正により平成一六年四月一<sup>(29)</sup>

日からは事業者免税点は一〇、〇〇〇千円と引き下げられているが、諸外国と比較するといまだ高い水準なのではないかと思う。<sup>(30)</sup>

以上のような、前段階税額控除の連鎖における不透明感、益税問題（簡易課税制度における益税問題も含む）等は、国民にとって消費税に対する不信感を抱かせる要因となつていて。これらの改善策としては、①事業者免税点の引き下げ②簡易課税制度適用上限の引き下げ③インボイス方式への切り換えであると考えられる。①②については上述した平成一五年度の改正で一旦落ち着いているようであるが、③については今後実施されるであろう税率引き上げ、複数税率化と合わせて検討していく必要があると考えられる。<sup>(31)</sup>

以下第三節ではインボイス方式の導入について検討していく。

### 第三節 インボイス方式の導入

#### (一) 欧州諸国のインボイス方式

歐州諸国でのインボイスとは、①財貨・サービスを供給する課税事業者が、供給を受ける者（顧客）に対して発行した書類であり、②一定の事項が記載された請求書、領収書、納品書等をいい、決められた様式はない。③必須記載事項は、⑦取引年月日、①付加価値税登録番号、⑦供給者の住所・氏名、⑨顧客の住所・氏名、⑩財貨・サービスの内容、⑫財貨・サービスの対価の額、⑪税額・適用税率であり、④免税事業者はインボイスの発行が禁止（または、インボイスに税額の記載ができない）されている。<sup>(32)</sup>

請求書等保存方式との違いは、課税事業者が発行する「インボイス」の保存が前段階税額控除の要件であり、インボイスに記載された税額が前段階税額控除の金額となるところである。

## (二) インボイス方式の導入によつてもたらされる効果

現行の請求書等保存方式からインボイス方式への移行がなされた場合に期待できる効果としては、第一節で示した請求書等保存方式の問題点である。

### 一、帳簿及び請求書等の保存の問題。(法三〇条七項、九項)

### 二、帳簿及び請求書等の記載の問題。(法三〇条八項)

を解消できるということである。一の保存については、インボイス方式においてもインボイスの保存が前段階税額控除の要件となつてるので、上述した最高裁平成一六年一二月一六日判決で示された五つの解釈基準に従うことによつて達成される。

一の記載の問題については、帳簿等の記載については、事業者が自ら行うものであるので恣意的な記帳が行われる可能性があるという点が問題となつていたのであるが、インボイス方式の下では、そもそも取引相手が発行したインボイスに記載された税額を前段階税額控除の対象とするので、恣意性の介在する余地はなくなるものと思われる。渡辺教授は「インボイスが取引間の「くさび」となり、売り手と買い手の間に相互牽制作用が働くので、前段階の税額が移転されやすくなる。<sup>(33)</sup>」と述べられている。同様に林教授も「インボイス方式のもとでは売り手と買い手の双方にとつ

て税の意識は明確であり、販売価格の引き上げは容易である。というよりむしろ、意識的に販売価格を引き下げるという行動をとらない限り、税負担は前転されるのである。<sup>(34)</sup>」と述べられており、税額のスムーズな転嫁についてもインボイス方式が勝っている。

三の免税事業者からの仕入れについても前段階税額控除ができる点については、インボイス方式の下では、免税事業者はインボイスを発行できないことになつてているので、当然に免税事業者からの仕入れについては前段階税額控除の対象とならない。また、免税事業者の位置づけとしては（インボイスの発行ができないということは）、前段階税額控除の連鎖の外側にいる非課税事業者であることができる。

### （三）インボイス方式の問題点

わが国で当初、帳簿方式（平成六年改正により平成九年四月一日以後は請求書等保存方<sup>(35)</sup>式）が採用された理由は、第一節で述べたように「①わが国の事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的でないこと、②インボイスの発行を新たに義務付けることは事業者にとって大きな負担となること、等の理由によるものであった。また、インボイス方式に対しては、産業界、特に中小企業の間で反対論が極めて強かつた。」というものであるが、確かに施行当初においては事業者にとって事務負担が増加するという問題はあつたと思われる。しかし、この点について金子教授は「第一に、わが国でも、事業取引において、請求書・納品書等の発行が一般的であるから、それに取引対価の額に加えて一〇〇分の三の消費税額を記載することとすれば、それはインボイス方式に外ならない。その意味では、インボイス方式は決して複雑ではなく、また事業者に過大な負担を課する制度でもない。第二に、インボイス方式の方が、

事業者にとって、仕入税額の計算をより簡便にしかも正確に行なうことである。特に、将来、税率が大幅に引き上げられて複数税率が採用された場合には、インボイス方式の方がはるかに正確に仕入税額控除を行なうと思われる。第三に、EU各国をはじめ多くの国々がインボイス方式を採用していることにかんがみると、税制の国際的統一（harmonization）の観点からも、インボイス方式への切り換えが好ましいと考える。<sup>36)</sup>」と述べられている。

もう一つの問題としては、インボイス方式の下では、インボイスを発行できない免税事業者が取引から排除される恐れがあるということである。<sup>37)</sup>この点について森信教授は「免税事業者というのは納稅事務が減りますし、自らの付加価値には課税されないので、その分コストがかからず値段を下げて取引することができるのですのでこのようない配慮が必要かどうかよく検討する必要があります。排除が嫌なら、課税選択をすればいいわけです。」と述べられている。この問題については、第二節で述べたように、まず、さらなる免税点の引き下げを行うことによつて解決されるべきだと考える。平成一五年の改正により免税事業者数が半減した<sup>38)</sup>とはいえ、前段階税額控除の連鎖においては「非課税取引」、「非課税事業者」は極力少ない方が良く、「非課税事業者」が減ることによつて消費税制度の信頼性・透明性が向上すると思われる。

## おわりに

以上述べてきたように、付加価値税である消費税については、前段階税額控除の連鎖が適正に確保されることが最も重要であると考える。現行の消費税は、導入に対する反対が根強く、昭和五四年の大平内閣時の「一般消費税」か

らはじまり、昭和六二年の中曾根内閣時の「売上税」、そして昭和六三年の竹下内閣時の「消費税」として約一〇年かけて導入されたが、その導入と引き換えに大規模な中小企業に対する優遇措置や、前段階税額控除の方法としてインボイス方式ではなく帳簿方式の採用と、EU諸国とは異なる方法を選択することとなつた。中小事業者に対する優遇措置については、限界控除の廃止（平成六年改正）、簡易課税制度適用上限の引き下げや（平成三年改正、同六年改正、同一五年改正）、事業区分の細分化が実施され（平成三年改正、同六年改正）、事業者免税点についても新設法人の一部適用除外や（平成六年改正）、適用上限の引き下げ（平成一五年改正）と順次縮小されてきている。これら中小事業者に対する優遇措置は、本来、課税事業者であれば国庫に納付されるべき消費税が事業者に留保されることや、みなし仕入率と実際の仕入れに係る消費税額の差額が大きく「益税」（簡易課税制度については、逆に「損税」が発生することもある。）として消費税制度の公正さ中立性を損なつていてある。また、本論文ではふれなかつたが、簡易課税制度については本来の目的である事務の簡素化が、事業区分の細分化により実額控除以上の事務の煩雑を招いているという指摘もある。また、帳簿方式（請求書等保存方式）については、保存や記載に関して法が厳格に規定しており、事務負担の増加や費用負担が発生しないようにという本来の目的とは反する効果が出てきており、消費税制度の簡素さを損なつていてある。中小零細企業の実務の現場では、保存や記帳に関すること以上に、自らの仕入れにつき自らが前段階税額控除の可否についての判定をしなければならないということが煩雑な事務を招いているようにも思われる。

このような問題点については、現行の「請求書等保存方式」を歐州諸国が採用している「インボイス方式」に移行することにより、少なからず解決できるのではないかと思われる。消費税制度において最も重要なことは前段階税額

控除の連鎖が適正に行われる環境が整っていることであるので、今後の税率引き上げ、複数税率化に備えて、インボイス方式へ移行することが必要である。

(注)

- (1) 金子宏『租税法〔第十一版〕』六四頁
- (2) 森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』一三五頁
- (3) 森信 前掲書 一三八頁
- (4) 森信茂樹『日本の消費税』四四頁。
- (5) 森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』一四七頁
- (6) EC諸国の付加価値税でいう非課税とは、通常は前段階税額控除が認められない非課税をいい、ゼロ税率は軽減税率の一種として用いられている。『欧米諸国との間接税』—EC型付加価値税と売上税—橋本徹編一一一〇〇頁。
- (7) 三木義一「非課税取引とゼロ税率」『日税研論集VOL30』財団法人日本税務研究センター一〇〇頁
- (8) 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“財政改革”・第三巻付加価値税』（今日社、一九八六年）四〇一四三頁。
- (9) 税制改革法一一条では、転嫁について次のように規定している。「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かんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際、事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかとなる措置を講ずるものとする。」
- (10) 東京地裁平成二・三・二六判決「消費者が事業者に対して支払う消費税分はあくまで商品や役務の提供に対する対価の一部としての性格しか有しない」と述べている。
- (11) 森信茂樹『抜本的税制改正と消費税』一五六頁
- (12) 金子宏『租税法〔第十一版〕』五五一頁

(13) 税制調査会「平成十五年度における税制改正についての答申」では「消費税は、世代間の公平の確保、経済社会の活力の發揮、安定的な歳入構造の確保の観点から、今後、その役割を高めていかざるを得ない。そのためには、消費税に対する国民の信頼性、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り、中小事業者に対する特例措置等について、抜本的な改革を行つ。また、消費者の便宜のため、価格の総額表示（含む税額明記）が促進されるよう配慮していく必要がある。」と述べている。

- (14) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『日税研論集Vol30』財団法人日本税務研究センター 四頁
- (15) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『日税研論集Vol30』財団法人日本税務研究センター 五〇八頁
- (16) 三木義一「非課税取引とゼロ税率」『日税研論集Vol30』財団法人日本税務研究センター 一九九〇二二六頁
- (17) 三木「非課税取引とゼロ税率」『日税研論集Vol30』財団法人日本税務研究センター 一一〇〇頁
- (18) 尾崎譲「売上税独り語り」ファイナンス一九八七年九月一月号「ECが加盟国の付加価値税収入の一部を受け入れて固有財源としているという事情もありまして、EC内部でのイギリスのゼロ税率に対する風あたりは強いようです。」と述べられている。また、石弘光「消費税見直しとその背景」税研一九九一年九月では「〇税率というのがなぜ付加価値税の中であまり望ましくないかといいますと、手続きが複雑になるというのが一つと、何といっても、徴収する狙いで作った税制であるにもかかわらず、全部税を集めないほうの仕組みに使われるのが〇税率です。典型的なのが、輸出品が〇税率の対象となりますから、大手の商社のようなところは、還付金ばかりすぐ出てくるわけです。」という意見もある。
- (19) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『日税研論集Vol30』財団法人日本税務研究センター 一六頁
- (20) 最高裁平成一六年一二月一六日判決（民集五八卷九号一四五八頁）
- (21) 最高裁平成一六年一二月一〇日判決（判例時報一八八九号四二頁）
- (22) 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—」『消費税の諸問題』一一五頁
- (23) 東京地裁平成九年八月二八日判決（税務訴訟資料二二八号三八五頁）
- (24) 品川芳宣「重要租税判決の実務研究」四三三一四三五頁
- (25) 日本税理士会連合会「平成21年度税制改正に関する意見書」一九頁
- (26) 清永敬次「税法」〔第六版〕（ミネルヴァ書房）一六七頁

- (27) 金子宏『租税法〔第十一版〕』五六〇頁
- (28) 北野弘久『税法問題事例研究』（勁草書房、一〇〇五年）四〇一頁
- (29) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『日税研論集Vol30』財団法人日本税務研究センター 一一一頁
- (30) 税制調査会第五六回基礎問題合同会議（平成一八年六月一六日）参考資料によると一〇〇六年一月現在イギリス・当月の直前一年間の課税売上高が一、二〇六万円以下、または、当月以後の一年間ににおいて一、一六五万円以下と見込まれる者は免税、ドイツ・年間売上高が前曆年において一三九万円以下で、かつ、当曆年において六八五万円以下と見込まれる者は免税、フランス・年間売上高が前曆年において二七〇万円以下であり、かつ、当曆年において四一八万円以下のものは免税（物品販売業、宿泊施設業は除く）、となつてゐるようである。
- (31) 税制調査会第五八回基礎問題小委員会合同会議（平成一八年七月四日）でも「事業者免税点を一、〇〇〇万円まで引き下げた結果免税事業者数がほぼ半減したことや「インボイス方式」が定着している欧州諸国の実態等を踏まえ、「インボイス方式」の導入について検討」などが今後の取組としてあげられている。
- (32) 税制調査会第五六回基礎問題小委員会合同会議（平成一八年六月一六日）提出資料
- (33) 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸課題」『消費税の諸問題』九五頁
- (34) 林宜嗣「帳簿方式及び簡易課税制度の検討」『消費税の理論と課題 第六巻』宮島洋編
- (35) この改正について金子教授は「これは、インボイス方式への切り換への第一歩として注目に値する」と述べられている。金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『日税研論集Vol30』財団法人日本税務研究センター 一七頁
- (36) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『日税研論集Vol30』財団法人日本税務研究センター 一七頁
- (37) 望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」『税務大学校論叢42』一二二一頁
- (38) 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』一八二一頁
- (39) 税制調査会第五八回基礎問題小委員会合同会議（平成一八年七月四日）でも「事業者免税点を一、〇〇〇万円まで引き下げた結果免税事業者数がほぼ半減したことや「インボイス方式」が定着している欧州諸国の実態等を踏まえ、「インボイス方式」の導入について検討」などが今後の取組としてあげられている。