

適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）の導入後における仕入税額控除方式

—欧州等のインボイス制度を参考に—

山 田 敏 也

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的（問題の所在）

平成 28 年度税制改正等により、2019 年（令和元年）10 月 1 日から消費税率（地方消費税を含めた税率）が 10%に引き上げられるとともに、低所得者対策として軽減税率制度が導入されることとなる。

軽減税率制度の導入は、消費税が有する性質に起因する、いわゆる所得に対する「逆進性」や消費者が持つ「痛税感」の緩和といった観点から採用されるものであるが、これにより、我が国の消費税率は「単一税率」から「複数税率」に移行することとなる。

こうした複数税率の下で、適正な課税の実現を図るためには、取引当事者間における適用税率や税額の認識を一致させることが必要不可欠であるとされ、2023 年（令和 5 年）10 月 1 日から、新たな仕入税額控除方式として、「適格請求書等保存方式」が採用されることとなった。

ところで、これまで我が国の消費税法は、仕入税額控除の適用要件として「帳簿及び請求書等の保存」を求めており、同方式採用後においても同様の規定となっている。

一方、消費税制度の導入及び同方式採用に当たり参考とした EU 諸国の付加価値税制度では、仕入税額控除の適用要件として「インボイスの保存」を求めているのみであり、「帳簿の保存」まで求めているものではない。

そこで、本稿では、制度の簡素化及び事業者負担軽減の観点から、我が国が採用する適格請求書等保存方式においても、仕入税額控除の適用要件を「適格請求書等の保存」のみとすることは可能なのか検討を行うとともに、本検討事項以外に、制度の簡素化及び事務負担軽減の観点から仕入税額控除制度の将来的な在り方について検討を行うこととする。

2 研究の概要

(1) 軽減税率制度導入と適格請求書等保存方式

我が国の消費税制度における仕入税額控除方式は、これまで、帳簿方式を経て、請求書等保存方式が採用されてきたところであるが、消費税率の引上げ及び軽減税率制度の導入に伴い、税の転嫁の透明性などがより強く求められることになるため、いわゆるインボイス方式である「適格請求書等保存方式」が採用されるに至った。

(2) 適格請求書等保存方式

イ これまでの仕入税額控除方式における課題

消費税創設以降、消費税における仕入税額控除方式においては、免税事業者や消費者からの仕入れについても仕入税額控除を行うことができていたため、全体として税の転嫁と帰着の関係が不透明であり、また、制度上益税の余地が残されているともいわれ、それが消費税に対する不信感の大きな原因となっているとの指摘がなされていた。

ロ 適正性、信頼性の確保

(イ) 税額転嫁の適正化

適格請求書等保存方式採用後は、原則、適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れについて、仕入税額控除の適用が認められないこととなる。また、少額取引のうち、一定の取引以外のものについても、適格請求書の保存が求められることになる。これらにより、適格請求書等を介して取引当事者間における適用税率及び税額の認識を一致させることとなるため、インボイスが持つ「相互牽制作用 (self-policing)」が発揮され、税の転嫁の適正化が図られるとともに、適正性、透明性の確保が担保されることとなる。

(ロ) 税額計算における計算方法の制限

税額計算に当たっては、納付税額の軽減を目的とする有利計算を排除する観点から、売上税額及び仕入税額の計算方法の組み合わせに制

限を設けることとし、これにより、信頼性の確保が図られるものと考えられる。

(3) 諸外国における付加価値税制度

イ 付加価値税導入の背景

欧州では、第一次世界大戦の戦費調達や財政危機への対応のため、取引高税を採用していた国が多く、税の累積を解消する前段階税額控除及びインボイス方式はそれほど抵抗なく受け入れられたとされる。なお、EU 域内では、各国がそれぞれの歴史を背景として、独自の政策に基づいて付加価値税制を実施しているのが現状である。

ロ インボイスの機能

インボイスは、その受領者が仕入税額控除を行うために必要なものであると同時に、その発行者に納税を促す機能も併せ持つ。すなわち、インボイスにより、課税対象となる取引の売上げに係る消費税と仕入れに係る消費税の相互牽制作用が働くとされる。

ハ マージン課税制度 (margin scheme)

マージン課税制度は、主として、中古品、美術品、収集家の収集品骨とう品の中古商品取扱業者に対して設けられた対策であり、イギリスやドイツをはじめ、欧州諸国では、多くの国が採用している。インボイスが交付されない取引が多い中古品に対する付加価値税の取扱いである当該制度の検討は、インボイス方式に相当する適格請求書等保存方式を採用する我が国にとっても、将来的な仕入税額控除方式を検討するに当たり、有用なものと考えられる。

ニ EU 付加価値税が直面している問題

EU の付加価値税にとって、大きな課題の一つに巨額不正還付の発生がある。EU に大きなダメージと衝撃を与えたこの不正還付詐欺は、回転木馬型 (カルーセル) 詐欺と呼ばれる。この大部分は組織的に行われ、多額の付加価値税が EU から流出することとなった。このような詐欺が発生し得るのは、域内貿易に関して、ボーダーコントロールがなく、域

内の他国から財の供給を受ける事業者が、付加価値税の納税前に財を受領できてしまう、すなわち、EU が域内市場統一のため、輸入品に対して水際での課税ではなく、流通の第一段階で課税する方法を採っているため、課税のタイミングが遅れるからであり、この問題の解決策の検討が急務とされている。

これに関して付加価値税指令は、緊急かつ甚大な脱税スキームが認められるときには、各加盟国が物品・サービスの受領者に納税義務を転換するリバース・チャージ方式の発動を認めるという対応を行っている。また、欧州委員会は付加価値税制の抜本的改革案の検討を開始し、2010 年 10 月、本格的な VAT 税制改革案の指針を示し、この指針は VAT の未徴収により生じる損失を減らし、不正ができない税制を構築し、またそれによって加盟国の税収を増やすことを目的としているものである。

(4) 仕入税額控除方式における帳簿保存

イ 仕入税額控除における諸外国との比較

我が国では、2023 年（令和 5 年）10 月から適格請求書等保存方式が採用されることとなり、適格請求書には、事業者登録番号の記載や消費税額等が別記されるほか、インボイス記載事項など、EU 型付加価値税のインボイスと同等の内容が記載されることとなる。また、免税事業者は適格請求書を発行することが認められていないことから、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除を行うことができない点においても EU 型付加価値税のインボイスと同等の取扱いとなる。

一方、相違点としては、次の 2 点が挙げられる。1 点目は税額の計算方法である。すなわち、EU 型付加価値税では、税額の積上げ計算であるのに対して、我が国の消費税では、適格請求書等保存方式の採用後も税額の計算方法として、組み合わせに制限はあるものの、売上げ、仕入れのいずれにおいても、積上げ計算のほか、割戻し計算も認められている。そして、2 点目は、仕入税額控除の適用要件である。仕入税額控除の適用要件として、EU 型付加価値税では、「インボイスの保存」を適用

要件としているのに対して、消費税では適格請求書等保存方式採用後も、「帳簿及び請求書等の保存」が適用要件とされている。

ロ 帳簿保存を仕入税額控除の適用要件とする必要性

(イ) 適格請求書採用前の仕入税額控除方式における帳簿保存の役割

我が国は、消費税創設の際に、仕入税額控除方式として EU 諸国で広く採用されるインボイス方式ではなく、世界に類を見ない我が国独自の帳簿方式を採用した。そして、この帳簿方式においては、事業者が自ら記帳した帳簿に基づいて税額を算出することから、帳簿記載に当たっては、一定の記載項目を定め、当該帳簿の保存を適用要件とすることによりその信頼性を確保したとされる。

その後、平成 9 年 4 月からの 5% への消費税率引上げに伴い採用された請求書等保存方式において、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」とされたが、これは仕入税額控除制度の更なる信頼性の確保のため、より強化されたものとされる。仕入税額の計算を行う際に、取引総額から割戻し計算により税額を算出する我が国の消費税においては、その正確性を担保するためには、一定事項を記載した帳簿の保存は必要であったと考えられる。

(ロ) EU 諸国との比較からみた帳簿保存の必要性

2019 年（令和元年）10 月の軽減税率制度導入に伴い採用される区分記載請求書には、「軽減税率の対象品目である旨」及び「税率ごとに合計した対価の額（税込）」が新たに記載項目として追加されることとなり、2023 年（令和 5 年）10 月から採用される適格請求書には、さらに、「発行者の登録番号」及び「税率ごとの消費税額及び適用税率」の記載が加えられ、これにより、我が国の適格請求書への記載内容は、EU 諸国のインボイスと同等のものとなる。このため、EU 諸国では仕入税額控除の適用要件が、インボイスの保存のみとされていることに着目すれば、我が国の仕入税額控除方式においても、適格請求書の

みの保存によることも可能であり、帳簿保存の必要性はないのではないかと考えることができる。

(ハ) 適格請求書の交付を受けることが困難な取引等

消費税法第 30 条第 7 項かっこ書きに規定する「請求書等の交付を受けることが困難な場合、特定課税仕入れに係るものである場合、その他政令で定める場合」には、適用要件が帳簿の保存のみとされているところ、適用要件から帳簿保存を外した場合には、取引事実を確認するものを何も求めないこととなり、他にその正確性や信頼性を担保するものがない限り、仕入税額控除における正確性、信頼性については当然のことながら維持されなくなってしまうことが懸念される。このような状況を踏まえれば、適格請求書の交付が受けられない取引のうち、帳簿保存のみにより仕入税額控除が認められるものがある現状において、これらの取引に係る仕入税額控除にも、正確性、信頼性を維持させるためには、一定事項を記載した帳簿の保存は必要不可欠であると考えられる。

(ニ) 税額計算における帳簿保存の必要性

適格請求書採用後、課税仕入れに係る消費税額の計算に当たっては、売上税額の計算において積上げ計算の適用を受けない事業者に限って、その課税期間中の課税仕入れに係る支払対価の額の合計額から割戻し計算する方法を例外として認めることとされている。割戻し計算は、従来から事業者自らが記帳した帳簿を基に、税額計算を行う方法として認められており、適格請求書等保存方式採用後も、限定的であるにせよ、割戻し計算が認められているのは、事業者の事務負担に配慮したものであると考えられる。したがって、割戻し計算が認められる限り、当該税額計算の正確性を担保するためには、従来の仕入税額控除方式同様、個々の取引とともに取引総額が記載されている帳簿の保存を求めることは必要であると考えられる。

(ホ) 事務負担の観点からの検討

課税仕入れに係る帳簿への記載事項については、交付を受ける適格請求書にも記載されているにもかかわらず、自らの帳簿にも記載する必要がある上、これまでの記載事項に加えて、課税仕入れに係る資産又は役務の内容として当該課税仕入れが他の者から受けた軽減対象資産の譲渡等に係るものである場合には、「資産の内容」及び「軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨」を新たに追加記載する必要があるため、事業者負担が増加することとなる。

ハ 小括

消費税創設当初、我が国では、単一税率であり、かつ、非課税取引の範囲も限定的であることを踏まえ、簡素な方法として帳簿方式を採用し、取引相手方から交付を受ける請求書の客観性ととともに、制度の信頼性を帳簿に依拠してきた。

軽減税率制度導入により複数税率となったことに伴い、EU 諸国のインボイスと同等の「適格請求書」が採用されることとなった今、EU 諸国において、インボイスの保存のみが仕入税額控除の適用要件とされていることに鑑みれば、我が国においても、適格請求書が採用され、税額転嫁が適正に行われるなど仕入税額控除制度の透明性や信頼性が高められるのであれば、制度の信頼性の担保を適格請求書にシフトすることは可能であるようにも思える。

しかしながら、適格請求書等保存方式採用後も、適格請求書の交付を受けることが困難な取引について、仕入税額控除を認める場合があること及び税額計算において、取引総額からの割戻し計算を認めていることからすると、帳簿保存を仕入税額控除の適用要件としないことは、すなわち、取引事実を確認するものを何も求めないこととなり、また、税額計算の正確性を証明するものがなく、制度自体の信頼性の欠如につながると考えられる。したがって、取引の事実や計算の正確性を帳簿に依拠せざるを得ない現状においては、仕入税額控除の適用要件から帳簿保存

を切り離すことはできないと考えるべきであろう。

我が国では、長い時間をかけて、仕入税額控除の適用要件である「帳簿及び請求書等の保存」が事業者に定着している。軽減税率制度が導入され、その対応策として適格請求書等保存方式が採用される局面において、諸外国で採用されているマージン課税制度等、新しい制度を採り入れてまで仕入税額控除の適用要件を変更しなかったことは、事業者の新たな事務負担に配慮した新しい制度への円滑な導入のための接続として当然のことなのかもしれない。

また、仕入税額控除の適用要件としての帳簿保存の存在は、事業者が自ら記帳した帳簿に責任を持ち、仕入税額控除において不正を行わないという抑止力となっていたとも考えられる。将来、社会全体の電子化が進み、事業者における取引事実の認識からインボイスの発行・受領、記帳、申告納税といった一連の流れも電子化され、事業者間の取引情報が、課税当局を含む三者間においてデータ共有されるシステムが構築されることにより新たな抑止力が生まれ、制度への信頼性が確保されたときには、帳簿保存を仕入税額控除の適用要件としないことも可能になるのではないだろうか。

(5) 仕入税額控除方式の将来的な在り方

イ 仕入税額控除制度の信頼性の確保

消費税率が 10%へ引き上げられ、更に不正へのインセンティブが働く状況において、消費税制度の信頼性を確保し続けていくためには、諸外国との協調を図りながら、特に還付スキームや納税なき仕入税額控除への対応の観点から、そのような事例が生じた場合には、限定的なリバーチャージ方式の採用も含め、迅速な制度改正などの対応が不可欠であると考えられる。

ロ 電子インボイスによる簡素化・効率化の検討

我が国においては、適格請求書等保存方式の採用と同時に電子インボイスが消費税法上の請求書等であるとされた。インボイスの電子化はコ

スト削減及び効率化に資するとの説明がされるところ、簡素化・効率化が求められる消費税制度において、電子インボイス利用は推進していくべきであろう。ただし、韓国のような課税当局への電子インボイスの提出義務化には更なる検討が必要であると考ええる。その理由としては、①韓国等提出が義務化されている国において、義務化による実効性及び費用対効果等の定量的な評価が明らかでないこと②効果が発揮されるのは、BtoB 取引に限定されること③義務化に対応しきれない事業者への対応が必要なこと等が挙げられる。

したがって、このような状況においては、まずはコンプライアンスコスト及び行政コスト低減の観点から、事業者の任意の利用を推進していくべきではないかと考える。そして、義務化の優位性が明らかになり、社会環境が整った状況において国際社会の潮流に合わせながら、更なる事務負担軽減及び事業者間取引の透明化のための電子インボイス義務化を検討すべきと考える。

ハ 電子化による事務軽減策

(イ) 電子化による納税環境の整備

適格請求書等保存方式では、免税事業者の中には中間取引から排除されることを避けるため、課税事業者を選択する事業者が増加するものと想定される。課税の適正化に向け、課税当局には新たな課税事業者に対する適切な制度の周知、指導が求められるところであるが、更に事業者支援策として、例えば、事業者が取引の事実である適格請求書等の記載事項を入力すると、適格請求書の作成から各種帳票、最終的には消費税の確定申告書まで作成されるようなサポートシステムの無償提供を行うことが考えられる。このようなシステムの無償提供が可能となれば、消費税の申告水準向上が期待できるだけでなく、将来的な電子化にも対応することが可能となり、結果として、事業者の事務負担及び執行部局の行政コスト低減にもつながるものと思料される。

(四) 諸外国における事務軽減策

既に付加価値税を導入している諸外国では、技術の進展に伴い付加価値税制度の電子化が進められており、課税の適正化あるいは事務簡素化、効率化への期待が高まっている。加盟国間の制度の統一化がなかなか進まない EU においても、加盟国それぞれの状況に応じた取組がなされているほか、EU 以外の諸外国においても電子化が進められている。

我が国においても、課税の適正化や国際社会との協調及び環境の変化に対する利便性の向上等のため、早晚、消費税制度における電子化の必要性が訪れるときが来るであろう。我が国の将来的な電子化による事務負担軽減策を検討するに当たっては、これら諸外国の取組における実効性の検討等を継続的に行っていく必要があるものとする。

二 小括

仕入税額控除方式の将来的在り方について、「仕入税額控除の信頼性の確保」、「電子インボイスによる簡素化・効率化の検討」及び「電子化による事務軽減策」の観点から検討を行った。

消費税制度の信頼性を確保していくためには、消費税の根幹といわれる「仕入税額控除の信頼性の確保」が極めて重要とされる。そのため、消費税率が 10%へ引き上げられ、脱税や新たな還付スキームへのインセンティブが更に働くことから、特に還付スキームや納税なき仕入税額控除への対応として、その適用を限定的とするリバースチャージ方式の採用も含め、迅速な制度改正による対応が必要であると考えられる。

次に、「電子インボイスによる簡素化・効率化の検討」では、我が国の仕入税額控除方式における今後の電子インボイス利用の観点から、EU と韓国のインボイス制度を検討した。その結果としては、コンプライアンスコスト及び行政コストの低減の観点から言えば、まずは、事業者の任意の利用を推進し、効率化及びコスト削減を目指すべきであるとする。なお、将来的な検討に当たっては、これら EU や韓国等電子化

が先行している国の動向を注視していく必要があり、提出義務化の具体的な検討は、その優位性が明らかにされ、BtoC 取引情報の把握が可能となる状況において、改めて行うべきではないかと考える。

そして、「電子化による事務負担軽減策」の検討については、先に述べたとおり、新たに課税事業者を選択する零細事業者の適正な申告納税のための課税当局によるシステムサポートの提供を提案した。このようなサポートは、事業者の納税事務の負担軽減だけでなく、適正な申告納税が行われなかった場合に投下される課税当局の人的資源の低減にもつながるのと考えられる。例えば、インボイスの作成から行えるシステムであれば、電子インボイスの利用拡大も期待できるものと考えられ、電子化を推進していく上では、このような環境を整備することは重要なことではないかと思料する。

諸外国に目を向けると、簡素化及び効率化並びに適正な執行等の実現に向けて、電子化による様々な取組が実施されている。国によってインフラや政策等に違いがあるものの、これらの取組を確認しておくことは有意義なものと考えられる。また、世界的にみれば、電子化がますます進展することは明らかであり、我が国でも今後、事業者及び執行部局双方の事務負担軽減策及び制度の適正な執行を検討していく上で、電子化は避けて通ることはできないものと考えられることから、これら諸外国で推進される取組を参考とし、その実効性を継続的に検討していくことが重要であると考ええる。

(6) 結びに代えて

我が国の消費税と諸外国の付加価値税との相違点は、我が国の仕入税額控除制度においてインボイスを用いないこと及び免税事業者からの仕入税額控除が可能であることといわれていた。そして、これらに起因して、我が国の仕入税額控除の適用要件は「帳簿及び請求書等の保存」とされていた。

2023 年（令和 5 年）10 月から、我が国に適格請求書等保存方式が採用

され、両者におけるこの 2 つの相違点は見られなくなった。それでもなお、諸外国の仕入税額控除の適用要件は、「インボイスの保存」であるのに対して、我が国の適用要件は、依然として「帳簿及び請求書等の保存」とされている。

本稿では、このような問題意識を持ち、適格請求書等保存方式において、事務負担軽減の観点から、仕入税額控除の適用要件を諸外国のインボイス方式同様、「請求書等の保存」のみとすることは可能なのか検討を行った。

検討において、適格請求書の交付を受けることが困難な取引のうち、仕入税額控除が認められ、その正確性の担保を帳簿に依拠せざるを得ない取引があることを確認し、また、税額計算においては、割戻し計算が認められるなど、従来の仕入税額控除方式を維持している部分もあり、我が国の制度は、諸外国の付加価値税制度と全く同じ制度ではないということも確認された。そのような意味では、諸外国、特に EU 主要国のインボイス方式を採り入れながら、円滑なインボイス方式の導入のため、従来の仕入税額控除方式も維持するというまさしく日本独自のインボイス方式であると考えられる。

仕入税額控除は、消費税制度の根幹をなすものともいわれており、現状において、この制度の信頼性を確保することが命題とされ、そのためには仕入税額控除の適用要件としての帳簿保存は必要であるものと考えられる。

また、本稿では、上記のほか、仕入税額控除の将来的な在り方について検討を行った。

消費税創設以後、帳簿方式に始まった我が国の仕入税額控除制度は、常に制度の信頼性、透明性を確保する観点から、数次の改正が行われてきた。そして、税率が 10% へ引き上げられ、国民の関心がますます高まる中、引き続き、制度の信頼性、透明性を確保していくことが極めて重要であると考えられる。

一方、制度の透明性、公平性を求めることは、それだけ制度が複雑化するという他に他ならず、その対策として、制度の簡素化・効率化が求め

られることになる。今後、制度の簡素化・効率化を検討していく上では、「電子化」を避けて通ることはできないと考えられ、本稿においても電子インボイスの利用推進や、システムサポートの無償提供及び諸外国の取組に対する継続的な検討の重要性について述べた。

世界に目を向けると、想像を超えるスピードで「電子化」が進展している。我が国も世界の潮流に乗り遅れないよう「電子化」を推進していく必要があるが、そのためには、諸外国の取組を注視し、その実効性を見極めていくことも重要であると考ええる。

目 次

はじめに	19
第 1 章 軽減税率制度導入と適格請求書等保存方式	20
第 1 節 軽減税率制度の導入	20
1 消費税率の引上げと軽減税率制度	20
2 軽減税率制度導入に向けた議論	22
第 2 節 軽減税率制度導入の意義	23
1 軽減税率制度の性質	23
2 消費税の「逆進性」と「痛税感」への対応	23
第 3 節 適格請求書等保存方式の採用	26
第 2 章 我が国の消費税制度における仕入税額控除方式	27
第 1 節 適格請求書等保存方式採用前の仕入税額控除方式	27
1 帳簿方式	27
2 請求書等保存方式	28
3 区分記載請求書等保存方式	30
第 2 節 適格請求書等保存方式	33
1 これまでの仕入税額控除方式における課題	33
2 適格請求書発行事業者登録制度等	33
3 適正性、信頼性の確保	38
4 仕入税額控除の適用要件	39
5 電子インボイスと電子帳簿保存法	42
6 適格請求書等保存方式採用により想定される影響	43
第 3 章 諸外国における付加価値税制度	45
第 1 節 EU 型付加価値税	45
1 付加価値税導入の背景	45
2 EU の基本的ルール	47
3 付加価値税の原則	48

4	インボイスの機能	49
第 2 節	EU 主要国の付加価値税制度	49
1	フランスの付加価値税	50
2	ドイツの付加価値税	53
3	イギリスの付加価値税	55
4	マージン課税制度 (margin scheme)	58
5	EU 付加価値税が直面している問題	60
6	EU における最近の付加価値税制の抜本的改革に向けた取組	62
7	EU 型付加価値税の評価	64
第 4 章	仕入税額控除方式における帳簿保存	66
第 1 節	仕入税額控除方式における帳簿保存	66
1	帳簿の保存とは	66
2	適格請求書等保存方式採用前の帳簿保存の意義	67
3	適格請求書等保存方式における帳簿保存	68
4	帳簿保存のみを仕入税額控除の適用要件とする取引	69
5	仕入控除税額の計算における帳簿の役割	71
第 2 節	仕入税額控除における諸外国との比較	71
1	我が国と EU 諸国における仕入税額控除の考え方	72
2	仕入税額控除における EU 型付加価値税との異同	73
第 3 節	帳簿保存を仕入税額控除の適用要件とする必要性	74
1	適格請求書採用前の仕入税額控除方式における帳簿保存の役割	74
2	EU 諸国との比較からみた帳簿保存の必要性	75
3	適格請求書の交付を受けることが困難な取引等	75
4	税額計算における帳簿保存の必要性	75
5	事務負担の観点からみた帳簿保存の必要性	76
第 4 節	小括	76
第 5 章	仕入税額控除方式の将来的な在り方の検討	78
第 1 節	仕入税額控除制度の信頼性の確保	78

1	中小事業者に対する特例措置に係る制度の見直し	78
2	仕入税額控除制度におけるいわゆる「95%ルール」の見直し	82
3	消費税還付スキームへの対応	83
4	納税なき仕入税額控除への対応	86
第2節	電子インボイスによる簡素化・効率化の検討	92
1	EU付加価値税における電子インボイス	93
2	韓国の電子インボイス制度	96
3	我が国における電子インボイス義務化の検討	98
第3節	電子化による事務軽減策	99
1	電子化による納税環境の整備	99
2	諸外国における事務軽減策	101
第4節	小括	105
	結びに代えて	106

はじめに

平成 28 年度税制改正等により、2019 年（令和元年）10 月 1 日から消費税率（地方消費税を含めた税率）が 10%に引き上げられるとともに、低所得者対策として軽減税率制度が導入されることとなる。

軽減税率制度の導入は、消費税が有する性質に起因する、いわゆる所得に対する「逆進性」や消費者が持つ「痛税感」の緩和といった観点から採用されるものであるが、これにより、我が国の消費税率は「単一税率」から「複数税率」に移行することとなる。

こうした複数税率の下で、適正な課税の実現を図るためには、取引当事者間における適用税率や税額の認識を一致させることが必要不可欠であるとされ、2023 年（令和 5 年）10 月 1 日から、新たな仕入税額控除方式として、「適格請求書等保存方式」が採用されることとなった。なお、同方式では、税額の別記が義務付けられる適格請求書等の採用により税の転嫁が適正に行われるものと考えられている。

ところで、これまで我が国の消費税法は、仕入税額控除の適用要件として「帳簿及び請求書等の保存」を求めており、同方式採用後においても同様の規定となっている。

一方、消費税制度の導入及び同方式採用に当たり参考とした EU 諸国の付加価値税制度では、仕入税額控除の適用要件として「インボイスの保存」を求めているのみであり、「帳簿の保存」まで求めているものではない。

そこで、本稿では、制度の簡素化及び事業者負担軽減の観点から、我が国が採用する適格請求書等保存方式においても、仕入税額控除の適用要件を「適格請求書等の保存」のみとすることは可能なのか検討を行うとともに、本検討事項以外に、制度の簡素化及び事務負担軽減の観点から仕入税額控除制度の将来的な在り方について検討を行うこととする。

第 1 章 軽減税率制導入と適格請求書保存方式

本章においては、本稿のテーマである仕入税額控除の適用要件としての帳簿保存及び適格請求書等保存方式導入後の仕入税額控除方式の将来的な在り方を検討するに当たって、軽減税率制度及び適格請求書等保存方式の導入経緯について確認する。

第 1 節 軽減税率制度の導入

1 消費税率の引上げと軽減税率制度

2019 年（令和元年）10 月 1 日から、我が国の消費税率（地方消費税率を含めた税率）は 10%へ引き上げられ⁽¹⁾、それと同時に、消費税率の引上げに伴う低所得者への配慮として、8%の軽減税率（地方消費税率を含めた税率）が適用される⁽²⁾。これにより、我が国の消費税率は、標準税率 10%と軽減税率 8%の複数税率となった。

導入に当たっては、2012 年（平成 24 年）8 月に、社会保障の充実及び安定化並びにそのための安定財源の確保と財政健全化の同時達成を目指す「社会保障と税の一体改革」の一環として、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成 24 年法律第 68 号。以下「税制抜本改革法」という。）が成立し、同月 22 日に公布された。この法律は、消費税込については、制度として確立された年

-
- (1) 具体的には、消費税率は、6.3%から 7.8%へ引き上げられ、地方消費税は、1.7%から 2.2%へ引き上げられることとなる。
 - (2) 酒類を除く飲食料品の譲渡及び一定の題号を用い、政治、経済、社会、文化等に關する一般社会的事実を掲載する新聞（1 週に 2 回以上発行する新聞に限る。）の定期購読契約に基づく譲渡を対象として軽減税率が適用される。軽減税率は消費税率が 6.24%、地方消費税率が 1.76%の計 8%とされ、消費税及び地方消費税を合わせた税率は、改正前の標準税率 8%と同じ税率であるが、消費税率（6.3%から 6.24%）、及び地方消費税率（1.7%から 1.76%）はそれぞれ変更されている。

金、医療及び介護の社会保障給付と少子化に対処するための施策に要する経費に充てる旨を規定し、その使途を明確化するとともに、2014 年（平成 26 年）4 月と 2015 年（平成 27 年）10 月の 2 回にわたる消費税率の引上げ等を内容とするものであった。

消費税率の引上げについては、経済に与える影響や事業者の事務負担等を総合的に勘案し、2014 年（平成 26 年）4 月 1 日に 4%（地方消費税を含めた税率は 5%）から 6.3%（地方消費税を含めた税率は 8%）に、2015 年（平成 27 年）10 月 1 日に 6.3%（地方消費税を含めた税率は 8%）から 7.8%（地方消費税を含めた税率は 10%）に、二段階で引き上げることとされ、第一段階目の税率引上げについては、当初の規定どおり、2014 年（平成 26 年）4 月 1 日に実施された。

その後、平成 27 年度税制改正「所得税法等の一部を改正する法律」（平成 27 年法律第 9 号）において、2015 年（平成 27 年）10 月 1 日に予定されていた第二段階目の税率引上げについては、経済状況等を総合勘案し、その時期を 2017 年（平成 29 年）4 月 1 日に変更することとされた。

さらに、2016 年（平成 28 年）6 月 1 日、安倍内閣総理大臣より、世界経済の不透明感が増す中で、新たな危機に陥ることを回避するためにあらゆる政策を講ずることが必要となっていることを踏まえ、第二段階目の税率引上げについて、2019 年（令和元年）10 月 1 日に再延期する旨の表明がされた。これを受けて、2016 年（平成 28 年）8 月 24 日、消費税率 7.8%（地方消費税を含めた税率は 10%⁽³⁾）への引上げ時期を 2019 年（令和元年）10 月 1 日に変更すること、及び軽減税率制度や適格請求書等保存方式、各税における反動減対策など、消費税引上げに伴って実施することが確定している税制措置について、その内容は維持しつつ実施時期を 2 年半延期すること等を内容とする「消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置」が閣議決定され、2016 年（平成 28 年）秋の臨時国会においてこの閣議決定に基づく「抜本改

(3) 本稿においては、以後、消費税率の表示においては、消費税率と地方消費税率を合わせた税率とする。

革法等改正法⁽⁴⁾」が成立し、同年 11 月 28 日に公布された。

2 軽減税率制度導入に向けた議論

2003 年（平成 15 年）6 月の政府税制調査会における「少子・高齢化における税制のあり方」において、税率構造について、「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」としながらも、「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。」とされるなど、その後も軽減税率の採用に関する議論がなされてきた。

こうした議論を重ね、税制抜本改革法においては、消費税率の引上げに伴い、低所得者対策を検討して実施することとされており、関連する社会保障制度の見直し及び所得控除の抜本的な整理と併せて、総合合算制度⁽⁵⁾、給付付き税額控除⁽⁶⁾等の施策の導入のほか、複数税率（軽減税率）の導入について、様々な角度から総合的に検討されることとなった。

消費税には、いわゆる「逆進性」と「痛税感」という性質があるとの認識の下、軽減税率の対象分野を選定するに当たっての視点として、「低所得者への配慮（「逆進性」の緩和）」と「国民の消費税に対する理解の一層の醸成」が挙げられる。そして、「生活必需品にかかる消費税負担を軽減（生活必需品への配慮）」し、かつ、「購入頻度の高さによる痛税感を緩和する（痛税感の緩和）」との観点や、社会保障・税一体改革の原点に立ち、「消費税の負担調整による低所得者対策は必要最低限の補完的なものに限定」することにより軽減税率の対象分野を絞り込むべきとの考えの下、飲食料品分野を軽減税率の対象とすることを想定して検討が行われ、また、実務上、対象品目の線引

(4) 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 85 号）。

(5) 医療、介護、保育等に関する自己負担の合計額に一定の上限を設ける仕組みその他これに準ずるものをいう。

(6) 給付と税額控除を適切に組み合わせて行う仕組みその他これに準ずるもの。

きを明確にすることが不可欠であるとされた⁽⁷⁾。

第 2 節 軽減税率制度導入の意義

1 軽減税率制度の性質

消費税は、消費一般に対して広く負担を求めることにより、税負担の水平的公平性⁽⁸⁾の確保に資するという性質を有しており、消費税の負担額は所得が上昇するほど増加し、消費水準に対応した税負担となるが、収入に占める消費税の負担割合は低所得者ほど高いとされる⁽⁹⁾。

軽減税率制度導入の理由は、消費税率の 10%への引上げに伴い、消費税の特性とされる、いわゆる所得に対する「逆進性」及び消費者が持つ「痛税感」がより強くなることを緩和するため、また、「痛税感」の緩和をリアルタイムで感じることができる制度であるためといわれる。この他、軽減税率制度では、税の転嫁の「チェーン」は切断されないので新たな税の累積を防ぐことができるという点において、非課税とは異なった役割の側面も持ち合わせているといえる。

2 消費税の「逆進性」と「痛税感」への対応

一般的に、逆進性の緩和を検討する上で、その方策として大きく次の二つが挙げられる。一つ目は、消費税の仕組みの中で行われる緩和である。逆進性の緩和策としては、欧州諸国では、多くの国で複数税率が採用され、税率構造として軽減税率を採用する国が多い中、イギリス、スウェーデンでは、ゼロ税率も採用されている。特にイギリスは食料品、新聞、雑誌、国内旅客

(7) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」762 頁。

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf) (令和元年 6 月 19 日最終閲覧)。

(8) 「水平的公平」は同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めべきとの考え方。また、これに対して、「垂直的公平」は、税負担の能力に応じ、能力の大きい者にはより多くの負担を求めるとされる。

(9) 財務省・前掲注(7)759 頁。

輸送、医薬品など、幅広い品目についてゼロ税率を適用している。なお、複数税率の採用は、単一税率の場合と比較すると税制を複雑にすることは否めないとされる。森信茂樹教授は「さらには軽減税率導入に伴う減収分を補うため標準税率を高くせざるを得ないということを考えると、消費税率 1 桁の場合に軽減税率を導入することは、コストのほうが大きく極力さけるべきであろう。」と指摘する⁽¹⁰⁾。

本来、家計支出全体に占める食料品費支出の割合は低所得者ほど高くなり、食料品への軽減税率の適用は、低所得者対策として有効であるように考えられる。しかし、消費の量は、低所得者よりも高所得者の方が多く、負担軽減の絶対額は高所得者の方が大きくなるといわれる⁽¹¹⁾。また、軽減税率は、税率の引き上げにより増加するはずの税収を侵食し、標準税率をより高く引き上げる必要性を生じさせる⁽¹²⁾。さらに、軽減税率の採用は、売上げにおいて軽減税率が適用され、仕入れに標準税率が適用された場合には、大量の還付が生じることとなり、納税義務者である事業者側における記帳に係る事務負担や税務当局における調査に係る税務執行コストを上昇させるといった意見もある⁽¹³⁾。

方策の二つ目は、税制全体の中での緩和、財政支出や公共サービスを通じた緩和⁽¹⁴⁾として、給付付き消費税額控除がある。給付付き消費税額控除は、家計調査などの客観的な統計に基づき、年間の基礎的な消費支出に係る消費税相当額を一律に税額控除し、控除しきれない部分については、給付を行う

(10) 森信茂樹「中間答申から読む消費税改革」税研 93 号 30 頁（日本税務研究センター、2000）。

(11) 金井恵美子「消費税の複数税率制度—その効果と問題点についての一考察—」税法学 573 号 51 頁（日本税法学会、2015）。

(12) 金井・前掲注 (11) 53 頁。

(13) 加藤慶一「消費税の逆進性とその緩和策—消費税をめぐる論点①—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』749 号 5 頁（国立国会図書館、2012）。

(14) 平成 15 年 6 月の政府税制調査会答申「少子・高齢社会における税制のあり方」において、「所得に対する逆進性の問題については、消費税という一税目のみを取り上げて議論すべきものではなく、税制全体、さらには社会保障制度等の歳出面を含めた財政全体で判断していくことが必要である。」とされる。

というものである。これにより、消費税の公平性を維持し、かつ、税率をできるだけ低く抑えながら、最低限の生活に係る消費税については、実質的に免除することができるようになるといわれている。

給付付き税額控除とは、社会保障と税制を一体化した仕組みであり、所得税の納税者に対しては、税額控除を与え、控除しきれない分や課税最低限以下の者に対しては、現金給付を行うというものであり、現在、諸外国でも採用されている制度である。

給付付き税額控除のメリットとしては、単一税率を前提としているので消費者の財・サービスの選択を歪めない、という意味で中立的であり効率性を阻害しない。また、所得を適切に把握した上で、本当に必要な者に恩恵を及ぼすことで、効果的な再配分が可能になるとされる。

しかし、消費税は、必要なものを購入する都度生じるが、年間所得額をベースにして税額控除額や給付額を算定するのであれば、対象者すべての所得金額を把握する必要があるため、どうしても給付の時期が遅れてしまう⁽¹⁵⁾ことから、低所得者への配慮という視点に立てば、痛税感の緩和という点で効果が薄くなることが考えられる。そのような意味においては、軽減税率制度は痛税感の緩和をリアルタイムで感じることができる制度とも考えられる。

こうした中で、我が国に軽減税率制度を採用した意義は、消費税率が二桁とされることを踏まえ、逆進性の緩和や痛税感の緩和等の方策について比較考量した結果、低所得者に対する配慮を優先したものであると考えるべきであろう。

(15) 平成 26 年 6 月 11 日第 9 回税制調査会において、岡村忠生委員は逆進性対策として、「消費税は、今、必要なときに税負担が生じます。これに対して、給付になると、例えば、年間所得を見る必要が出てくるので、どうしても時期が遅れます。現状、税と社会保障の一体改革でも、タイミングの問題が制度的に非常に大きいと思います」と発言されている。

第 3 節 適格請求書等保存方式の採用

複数税率制度の下で前段階税額控除の仕組みを適正に機能させるためには、欧州諸国の付加価値税制度において広く採用されているいわゆる「インボイス方式」の採用が不可欠であると考えられていた⁽¹⁶⁾。すなわち、売り手における適用税率の認識と買い手における適用税率の認識を一致させるために、必要な情報を記載した請求書等（インボイス）の発行を売り手に義務付けるとともに、当該インボイスの保存を仕入税額控除の適用要件とする必要がある。我が国の消費税を含めた付加価値税にとって、仕入税額控除の信頼性、透明性を確保することは、制度を維持していくために絶対的に必要なことなのである。

我が国の消費税制度における仕入税額控除方式は、これまで、帳簿方式を経て、請求書等保存方式が採用されてきたところであるが、標準税率の引上げ及び軽減税率制度の導入に伴い、税の転嫁の透明性などがより強く求められることになるため、いわゆるインボイス方式である「適格請求書等保存方式」を採用することとされたのである。水野忠恒教授は「インボイスの特色は、インボイスの交付を通じて取引当事者間にくさび（chain）をつくり、それにより相互牽制作用（self-policing）を働かせることができるということである⁽¹⁷⁾。」と述べられ、また西山由美教授はインボイスが持つ重要な目的の一つとして、「インボイスを発行した課税事業者をして、インボイス中に表示した税額を適切に納税せしめるというものである⁽¹⁸⁾。」と述べられ、これらはインボイスの特色の一般的な理解とされているところである。

(16) 平成 15 年 6 月の税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」では、「今後の検討課題」として仕入税額控除について、「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、免税事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。」とされている。

(17) 水野忠恒「消費税の複数税率化」税研 93 号 36 頁（日本税務研究センター、2000）。

(18) 西山由美「インボイス制度の概要」税研 131 号 16 頁（日本税務研究センター、2007）。

第 2 章 我が国の消費税制度における仕入税額控除方式

本章では、我が国の消費税における仕入税額控除方式に焦点を当て、消費税制度の根幹ともいわれる仕入税額控除制度が、円滑な消費税制の執行のためにどのように対応してきたのか変遷を概観し、新たに採用される適格請求書等保存方式の概要を確認しておく。

第 1 節 適格請求書等保存方式採用前の仕入税額控除方式

1 帳簿方式

(1) 特色

1989 年（平成元年）に創設された我が国の消費税では、その税額算定の仕組みとしての仕入税額控除の方法として、フランスやドイツ、イギリスといった EU 諸国が採用しているインボイス等に税額が記載されていることを控除要件としているインボイス方式ではなく、一定事項を記載した帳簿又は請求書をその控除要件とする帳簿方式が採用された。我が国の消費税の特徴は、インボイスによる前段階税額控除の方式（the tax credit method）とは異なり、帳簿方式に基づいて仕入税額控除を計算する方法を採用したことである⁽¹⁹⁾。我が国が消費税導入に当たり、EU 諸国のようなインボイス方式を採用しなかった理由について、金子宏名誉教授は、「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づ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。」と説明され、また、インボイス方式の導入については、「産業界、特に中小企業の間で反対論がきわめて

(19) 水野忠恒「消費税の構造—インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の比較—」日税研論集 30 号『消費税』85 頁（日本税務研究センター、1995）。

強かった。」と述べられている⁽²⁰⁾。つまり、消費税導入という我が国税制の大改革とでもいうべき大きな転換期の局面において、帳簿方式は、我が国の商取引慣行に沿うものであり、記帳慣行が醸成された中で導入され、自ら記帳した帳簿に基づき税額計算ができることから、事業者への追加的な納税事務の負担を十分に踏まえた上で採用されたものとされる。

(2) 帳簿方式の性質

帳簿方式の長所としては、①インボイス方式と比較して、事業者の事務負担が少ないこと②免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除を行うことができるため、税の累積を排除することができ、免税事業者が取引の中間段階から排除されるおそれがないこと等が挙げられるが、一方、短所として、①納税者自身が記帳する帳簿のみによって仕入税額控除が行えるため、制度の信頼性に疑義が呈されること②免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除を認めており、いわゆる益税の問題の一因となっていること③税負担の転嫁の関係が不透明となることが挙げられる。そして、これらの問題点などを踏まえ、1994年(平成6年)の税制改革を経て、平成9年4月1日から新たな仕入税額控除方式が採用されることになる。

2 請求書等保存方式

(1) 特色

1994年(平成6年)の税制改革において、消費税率が3%から5%⁽²¹⁾へ引き上げられることに伴い、仕入税額控除方式の改正が行われた。仕入税額控除制度に対する信頼性を更に高める観点から、課税仕入れ

(20) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」日税研論集 30号『消費税』16頁(日本税務研究センター、1995)ほか。

(21) 税制改革の柱の一つとして、地方分権の推進・地域福祉の充実等のため、地方税源の充実を図る観点から、それまでの地方譲与税に代えて「地方消費税」(都道府県税)が創設された。地方消費税は、消費税額を課税標準として25%の税率(消費税率換算で1%)で課税される消費課税であり、その賦課徴収については納税義務者の事務負担の軽減を図る等のため、当分の間、国(税務署・税関)が消費税の賦課徴収と併せて行うこととされた。

等の事実を記載した帳簿の保存に加え、請求書等の取引の事実を証する書類の保存をも仕入税額控除の要件とする「請求書等保存方式」が採用されることとなり、1997 年（平成 9 年）4 月 1 日以後に行われる課税仕入れ等について適用された⁽²²⁾。この請求書等保存方式への移行は、大部分の事業者間取引において交付される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することにより、課税・非課税の判定の利便性、正確性、また、取引証拠書類保存に伴う制度への信頼性確保が図られた⁽²³⁾改正であった。また、金子宏名誉教授は、「帳簿および請求書等の保存が義務づけられたのは、消費税制度を EU 型のインボイス方式に切り換えるための準備の意味をもっていたと考えられる。」と指摘する⁽²⁴⁾。

請求書等保存方式では、仕入税額控除の計算が納税義務者において、総計して行われるため、法人税や所得税における費用や必要経費と同様に計算することが可能であるとされる。消費税でも、所得課税において用いられる概念が共通して用いられる場合が多く、消費税の計算も帳簿に依存しうることになる。したがって、帳簿から計算できることが納税者にとっての簡素性を有している⁽²⁵⁾との意見もある。

（2）請求書等保存方式の問題点

請求書等保存方式の問題点については、例えば、課税資産の譲渡等を行う事業者には請求書等の発行の義務がないのに、他方で、仕入れをした事業者には、その交付を受けて保存することを要求するという制度的な矛盾があること⁽²⁶⁾や、また、売主の納税義務と買主の税額控除の権利が正確に

(22) 帳簿の保存については、「帳簿を必要とするのはやはり自己責任を要求しているということ」とする意見もある。（木村剛志＝大島隆夫「消費税法の考え方・読み方〔五訂版〕 278 頁大島発言（税務経理協会、2010）。

(23) 財務金融資料集（消費税関係）43 頁（衆議院調査局財務金融調査室、2012）。

(24) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』815 頁（弘文堂、2019）。

(25) 杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策—中小事業者の特例措置のあり方について考える」税研 93 号 49 頁（日本税務研究センター、2000）。

(26) 金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」税研 197 号 43 頁（日本税務研究

結合されていないという制度的欠陥が存在することから、税率が高くなった場合や複数税率が導入された場合には、制度への不信感が増幅される可能性があることへの指摘がある⁽²⁷⁾。

そのほか、消費者が負担した消費税相当額が事業者の手元に残るいわゆる「益税問題」については、簡易課税制度や限界控除制度等に係る数次の改正により、かなりの部分で解消されてはいるが、依然として問題は解決されておらず、また、免税事業者からの仕入税額控除が引き続き認められていることから、税額転嫁の不透明性が依然として指摘されるなど課題が残されていた。

3 区分記載請求書等保存方式

(1) 区分記載請求書等保存方式の役割

2019 年（令和元年）10 月から軽減税率制度が導入されることに伴い、仕入税額控除方式として、適正な課税を確保するための仕組みである適格請求書等保存方式が導入されることとなった。適格請求書等保存方式への移行は、システムなど現行制度からの切り替えに相応の事務・コスト負担がかかることや適切に対応するためには相応の準備期間が必要であることを踏まえ、その施行については、軽減税率制度の施行から 4 年後の 2023 年（令和 5 年）10 月 1 日からとされている。しかしながら、軽減税率制度の導入と同時に、仕入税額を適用税率別に区分管理するための仕組みが必要となることから、軽減税率制度が導入される 2019 年（令和元年）10 月 1 日から 2023 年（令和 5 年）9 月末までの間は、現行の請求書等保存方式を維持しつつ、改正法附則第 34 条第 2 項において所要の読替え規定を置くことで複数税率に対応することとされている（「区分記載請求書等保存方式」）。

センター、2018）。

(27) 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—」明治大学会計論叢第 5 号 19 頁（2009）。

区分記載請求書等保存方式と従来の請求書等保存方式との大きな相違点は、請求書の発行者は、従来の請求書等への記載事項に加え、①軽減税率の対象品目である旨②税率ごとに合計した対価の額（税込）を記載する必要がある点及び請求書の交付を受けた事業者は、帳簿への記載として従来の項目に加え、「軽減対象資産の譲渡等に係るものである旨」を追加記載する必要があることである。

適用税率等に関する一定の事項が追加記載された請求書等及び帳簿の保存を仕入税額控除の適用要件とするものの、その発行者についても課税事業者に限定せず免税事業者も発行できる点については、現在の請求書等保存方式と変わるところはない。そのような意味においては、区分記載請求書等保存方式は、請求書等保存方式を基本としつつ、複数税率における適用税率別の区分管理に対応するものと理解でき、適格請求書が導入されるまでの準備期間として、制度の円滑な導入に向けての「接続」の役割を果たすために採用されるものであると位置付けられる。

（2）軽減税率への対応

イ 税率ごとの区分管理

消費税率 10%への引上げとともに、軽減税率 8%が導入されるが、引上げ前の標準税率 8%と、軽減税率 8%では、国税と地方税の割合が異なっている。すなわち、税率が異なる区分は当然のことながら、税率が同じ引上げ前の標準税率の経過措置分と軽減税率の区分も必要とされる。なお、帳簿への追加記載事項として、軽減対象資産の譲渡等である旨の記載が求められるが、これも課税仕入れを適用税率別に区分管理するためのものであることから、事後的に検証可能な記載が求められる。

ロ 買い手における請求書への追記

軽減対象資産の譲渡等に該当する課税仕入れを行ったにもかかわらず、売り手から交付を受けた請求書等にその旨の記載がなかった場合であっても、その取引の事実に基づき、当該請求書等に交付を受けた事業者自ら追記したものを保存することで、仕入税額控除の適用を受けることが

認められている。

(3) 請求書等保存方式の維持

イ 税額計算方法の維持

区分記載請求書等保存方式においては、請求書等保存方式を維持しつつ、区分経理に対応する措置が講じられている。区分記載請求書等保存方式における請求書等への記載については、請求書等保存方式における記載項目に加え、「軽減税率の対象品目である旨」及び「税率ごとに合計した対価の額（税込）」の記載が必要になる。

税額計算においては、基本的には、請求書等保存方式の下での取引総額からの「割戻し計算」が引き継がれており、複数税率に対応した「税率ごとの取引総額からの割戻し計算」で行うこととなる。

なお、適格請求書等保存方式導入までの準備期間を考慮し、売上税額及び仕入税額の計算特例の規定が設けられている。

ロ 免税事業者との取引

免税点を設けて、零細な企業を付加価値税の対象から除外することは、付加価値税の執行を容易にし、また徴税費の削減を図るためには必要な措置であるとされ、現に付加価値税を採用している国々は、ほとんど例外なしに免税点制度を設けている⁽²⁸⁾。我が国においても、消費税創設時より免税点制度を設けており、免税事業者が経済取引から排除されることを避けるために、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除を認めている。しかしながら、免税事業者からの仕入税額控除が認められるということは、すなわち税の転嫁が不透明であるということを意味しており、数次の免税点制度に関する改正は行われているものの、区分記載請求書の採用においても、引き続き、免税事業者からの仕入について仕入税額控除が認められることからすれば、問題点は依然として未解消のままである。

(28) 金子・前掲注(20) 12-13頁。

なお、この免税事業者からの仕入れに係る問題点は後述する 2023 年（令和 5 年）からの適格請求書（いわゆるインボイス）の採用によってようやく解消されることになる。

第 2 節 適格請求書等保存方式

1 これまでの仕入税額控除方式における課題

消費税創設以降、消費税における仕入税額控除方式においては、請求書に消費税額の記載がなくとも、自己の計算において仕入税額控除を行う仕組みが採られていた。また、取引の相手方が課税事業者であるか否かは不明であることから、結果的に、免税事業者や消費者からの仕入れについても仕入税額控除を行うことができていたため、全体として税の転嫁と帰着の関係が不透明であり、また、制度上益税の余地が残されているともいわれ、それが消費税に対する不信感の大きな原因となっているとの指摘があった⁽²⁹⁾。しかし、適格請求書等保存方式では、同方式がもつ「相互牽制機能」により、これらの課題は解消されるものと考えられる。

2 適格請求書発行事業者登録制度等

適格請求書等保存方式では、適格請求書発行事業者登録制度が創設され、事業者の交付義務等について新たに規定されている。

(1) 適格請求書発行事業者登録制度の創設

適格請求書又は適格簡易請求書は、消費税法の規定に基づき、課税資産の譲渡等を行う事業者における適用税率や消費税額等に関する認識を、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者に正しく伝達するための手段とされ、他の事業者から交付された請求書等が適格請求書又は適格簡易請求書に該当することを客観的に確認するための仕組みが必要となる。このため、

(29) 金子・前掲注 (20) 19 頁。

適格請求書等保存方式においては、課税資産の譲渡等について適格請求書を交付しようとする課税事業者に対して、あらかじめ所轄税務署長に、適格請求書発行事業者として登録を受けることを求めている（消法 57 の 2 ①）。

なお、適格請求書等の発行は登録を受けた課税事業者に限られるが、これは、消費税法の規定に基づき、適用税率を判断し、当該適用税率や消費税額等を記載した適格請求書又は適格簡易請求書の交付を義務付ける以上、その義務付けの対象となる事業者に消費税を納める義務が免除される事業者（免税事業者）を含めることは適当でないと考えられているからである。

また、適格請求書発行事業者登録簿に搭載された事項については、インターネットを通じて公表することとされており⁽³⁰⁾、請求書の交付を受けた事業者は、取引相手である事業者が適格請求書発行事業者であることを確認した上で仕入税額控除を行うこととなる。

(2) 適格請求書発行事業者の登録失効

適格請求書等保存方式の導入に際しては、適格請求書発行事業者の登録を受けた事業者を「適格請求書発行事業者」と定義するとともに（消法 2 ①七の二）、消費税法第 9 条第 1 項本文（小規模事業者に係る納税義務の免除）の規定の適用対象者から適格請求書発行事業者を除外することとされた。このため、税務署長の登録を受けて適格請求書発行事業者となった者は、登録を受けた日の属する課税期間以後の課税期間について、事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる。

こうした仕組みが採られたのは、適格請求書発行事業者として登録番号の付与を受けた事業者が、その基準期間における課税売上高によって何ら

(30) 事業者は次の事項について、インターネットを通じて確認できる。①適格請求書発行事業者の氏名又は名称②登録番号、登録年月日（取消、執行年月日）③法人の場合、本店又は主たる事務所の所在地。また、これらのほか、事業者から公表の申出があった場合には、個人事業者の主たる屋号・主たる事務所の所在地、人格のない社団等の本店又は主たる事務所の所在地の確認を行うことができる。（財務省ホームページ）
(<http://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/300416.pdf>)
(令和元年 5 月 15 日最終閲覧)。

の手続きを行うことなく免税事業者となったのでは、当該事業者から請求書等（適格請求書等）を受けた他の事業者における仕入税額控除制度の適用関係が不安定となり、円滑な取引に支障を及ぼすことになるためである。

したがって、その基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下となる適格請求書発行事業者が、消費税法第 9 条第 1 項本文の規定の適用を受けようとする場合、すなわち免税事業者となる場合には、あらかじめ適格請求書発行事業者の登録取消しを受ける必要がある。

（3）適格請求書発行事業者の義務

イ 適格請求書の発行義務

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者（免税事業者を除く。）から求められた場合には、原則として、一定事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類（以下「適格請求書」という。）を交付しなければならない（消法 57 の 4 ①）。

適格請求書採用前は、請求書等を発行する事業者には請求書等の交付義務がないのに、他方で、仕入税額控除を受ける事業者には請求書等の保存を求めるのは矛盾しているとの指摘⁽³¹⁾があったが、本規定により、そのような指摘も解消されることとなる。

ロ 適格簡易請求書の発行

適格請求書発行事業者が、小売業等の不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合には、適格請求書に代えて、一定事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類（以下「適格簡易請求書」という。）を交付することができることとされている（消法 57 の 4 ②）。

なお、適格請求書の記載事項と比べると、書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称の記載が不要である点、消費税額等と適用税率のいずれ

(31) 金井恵美子・前掲注 (26) 43 頁。

か一方の記載で足りる点が異なる。

ハ 適格返還請求書の発行

売上げに係る対価の返還等（消法 38①）を行う適格請求書発行事業者は、一定事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類（以下「適格返還請求書」という。）を交付しなければならない。ただし、事業の性質上、適格返還請求書を交付することが困難な一定の課税資産の譲渡等については、適格返還請求書の交付義務が免除されている（消法 57 の 4③但し書）。

ニ 適格請求書に係る電磁的記録（いわゆる「電子インボイス」）の提供

適格請求書発行事業者が、あらかじめ課税資産の譲渡等を受ける他の事業者の承諾を得たときは、適格請求書又は適格返還請求書の交付に代えて、適格請求書又は適格返還請求書の記載事項に係る電磁的記録を提供することができることとされている（消法 57 の 4⑤）⁽³²⁾。なお、当該提供には、光ディスク、磁気テープ等の記録用の媒体による提供のほか、例えば、いわゆる EDI 取引を通じた提供、電子メールによる提供及びインターネット上のサイトを通じた提供なども該当することになる⁽³³⁾。

ホ 記載事項に誤りがあった場合

適格請求書、適格簡易請求書又は適格返還請求書を交付した適格請求書発行事業者は、これらの書類の記載事項に誤りがあった場合には、修正した適格請求書、適格簡易請求書又は適格返還請求書（消法 57 の 4⑤の規定により提供される電磁的記録を含む。）を交付しなければならない（消法 57 の 4④）。

ヘ 適格請求書発行事業者の保存義務

(32) ここでいう「電磁的記録」とは、「電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律」（平成 10 年法律第 25 号）第 2 条第 3 号に規定する電磁的記録をいう。

(33) 消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱通達 3-2（適格請求書の記載事項に係る電磁的記録の提供）。

適格請求書、適格簡易請求書又は適格返還請求書を交付した適格請求書発行事業者（適格請求書又は適格返還請求書に係る電磁的記録を提供した適格請求書発行事業者を含む。）は、これらの書類の写し（又は電磁的記録）を交付した日（電磁的記録を提供した場合には、当該提供した日）の属する課税期間の末日の翌日から 2 月を経過した日から 7 年間保存しなければならないこととされている（消法 57 の 4 ⑥）⁽³⁴⁾。

(4) 適格請求書類等書類等の交付禁止及び罰則

適格請求書発行事業者以外の者が適格請求書に類似する書類を交付することがあれば、結果として、交付を受けた事業者の仕入税額控除が否認されることとなり、消費税制度に係る信頼性を著しく損なうことにもなりかねない。また、適格請求書発行事業者による適格請求書に類似する書類の交付は、売り手と買い手が一体となって行う脱税にもつながることになるため、こうした書類の交付を明確に禁止する必要がある。そこで、消費税法第 57 条の 5 においては、次に掲げる書類の交付及び電磁的記録の提供を適格請求書類等書類等の交付として明確に禁止している。

イ 適格請求書発行事業者以外の者が作成した書類であって、適格請求書発行事業者が作成した適格請求書又は適格簡易請求書であると誤認されるおそれのある表示をした書類

ロ 適格請求書発行事業者が作成した偽りの記載をした適格請求書又は適格簡易請求書

ハ イ及びロに掲げる書類の記載事項に係る電磁的記録

なお、消費税法第 65 条に規定する罰則（1 年以上の懲役又は 50 万円以下の罰金）の対象に、「第 57 条の 5 の規定に違反して同条第 1 号若しくは第 2 号に掲げる書類を交付し、又は同条第 3 号に掲げる電磁的記録を提供した者」を加える改正が行われている（消法 65④）。

(34) 電磁的記録の保存方法については、「電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則」（平成 10 年大蔵省令第 43 号）第 8 条参照。

(5) 適格請求書発行事業者の意義

適格請求書等を発行するためには、適格請求書発行事業者登録制度において登録を受ける必要があるが、登録を受けた事業者は、基準期間の課税売上高が1千万円以下となつたとしても直ちに免税事業者となるわけではない。その理由としては、適格請求書発行事業者として登録番号の付与を受けた事業者が、その基準期間における課税売上高によって何らの手続きを行うことなく免税事業者となつたり、課税事業者になつたりしたのでは、当該事業者から請求書等（適格請求書等）を受けた他の事業者における仕入税額控除制度の適用関係が不安定となり、円滑な取引に支障を及ぼすことになるためである。また、全ての課税事業者が適格請求書発行事業者の登録を義務付けられているわけではなく、その理由としては、課税事業者であっても適格請求書等の交付を必要としない事業者の事務負担軽減のためと考えられる。すなわち、事業者によっては、消費者のみを顧客とする事業者もあり、その場合には、適格請求書の交付を求められることもなく、あえて適格請求書発行事業者の登録をする必要のない事業者も存在するため、そのような事業者の事務負担軽減も考慮した仕組みであると考えられる。

3 適正性、信頼性の確保

(1) 税額転嫁の適正化

適格請求書等保存方式においては、適格請求書発行事業者に係る制度を整備した上で、仕入税額控除制度について見直しが行われている。

消費税創設以来、課税仕入れに該当するものであれば、課税事業者以外の者からの仕入れであっても、原則として、課税仕入れに係る支払対価の額に含まれる消費税相当額の控除が認められていたが、適格請求書等保存方式採用後は、原則、適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れについ

て、仕入税額控除の適用が認められないこととなる⁽³⁵⁾。

また、現行では、少額取引（課税仕入れの支払対価の額の合計額 3 万円未満）であることを理由に一定事項を記載した帳簿の保存のみで仕入税額控除を受けていたもののうち、一定の取引以外のものについては、適格請求書の保存が求められることになる。これらは、適格請求書等を介して取引当事者間における適用税率及び税額の認識を一致させることとなるため、インボイスが持つ「相互牽制作用（self-policing）」が発揮され、税の転嫁の適正化が図られるとともに、適正性、透明性の確保が担保されることとなる。

（2）税額計算における計算方法の制限

税額計算に当たっては、売上税額は、原則割戻し計算で行い、仕入税額は、原則積上げ計算で行うこととされているが、特例として、それぞれ積上げ計算、割戻し計算によることも認められている。ただし、売上税額と仕入税額の計算方法の違いを利用し、納付税額の軽減を目的とする有利計算を排除する観点から、売上税額を積上げ計算で行う場合には、仕入税額も積上げ計算で行うこととされ、仕入税額を割戻し計算で行う場合には、売上税額も割戻し計算で行うなど、計算方法の組み合わせに制限を設けることとし、これにより、信頼性の確保が図られるものと考えられる。

4 仕入税額控除の適用要件

（1）仕入税額控除の適用要件の見直し

(35) 消費税法 30 条 1 項の規定が、「……第 45 条第 1 項第 2 号に掲げる課税標準額に対する消費税額（中略）から、当該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（当該課税仕入れに係る支払対価の額に 108 分の 6.3 を乗じて算出した金額をいう。以下この章において同じ。）、……の合計額を控除する。」という規定から、「……第 45 条第 1 項第 2 号に掲げる消費税額（中略）から、当該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（当該課税仕入れに係る適格請求書（中略）又は的確簡易請求書（中略）の記載事項を基礎として計算した金額その他の政令で定めるところにより計算した金額をいう。以下この章において同じ。）、……の合計額を控除する。」に改正された。

仕入税額控除制度の適用に当たっては、課税仕入れ等の税額に係る一定の帳簿及び請求書等の保存がその要件とされることに変更はないが、要件を満たす帳簿及び請求書等の範囲について見直しが行われている（消法 30 ⑦～⑨）。

消費税の創設以来、課税事業者以外の者からの仕入れであっても、原則として、課税仕入れに係る支払対価の額に含まれる消費税相当額の控除が認められてきたが、2023 年（令和 5 年）10 月 1 日以後に国内で行われる課税仕入れについては、一部の取引を除き、原則、適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れについては、仕入税額控除制度の適用が認められないこととなる⁽³⁶⁾。

（2）請求書等の範囲

適格請求書等保存方式の採用に伴い、その保存が控除要件となる請求書等の範囲が次のとおり改正された（消法 30⑨）。

- ① 適格請求書又は適格簡易請求書（適格請求書発行事業者から交付を受けたもの）
- ② 適格請求書に係る電磁的記録（電子インボイス）
- ③ 仕入明細書等（課税仕入れを行った事業者が作成した仕入明細書、仕入計算書で、政令で定める事項が記載され、課税仕入れの相手方の確認を受けたもの）
- ④ 卸売市場におけるせり売りなど、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる政令で定める課税仕入れであって、当該媒介等を行う者から交付を受けた政令で定める事項が記載されている書類
- ⑤ 課税貨物の輸入許可書

(36) 適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れに係る仕入税額控除制度の適用については、適格請求書等保存方式を円滑に導入する観点から、経過措置が講じられている。具体的には、適格請求書等保存方式の採用後 3 年間（令和 5 年 10 月 1 日から令和 8 年 9 月 30 日）は、免税事業者からの課税仕入れについて、80%の仕入税額控除が認められ、その後の 3 年間（令和 8 年 10 月 1 日から令和 11 年 9 月 30 日）は、課税仕入れに係る税額の 50%相当額を仕入税額として控除できる。

(3) 帳簿の記載事項

課税仕入れに係る帳簿の記載事項については、複数税率に対応するために、課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨の記載が必要となる。

(4) 仕入税額控除の適用要件が帳簿の保存のみとなる取引について

適格請求書等保存方式の導入に伴い、「請求書等の交付を受けることが困難である場合、特定課税仕入れに係るものである場合その他の政令で定める場合については、帳簿」と改正された（消法 30⑦）。

これまで、少額取引（課税仕入れの支払対価の額の合計額 3 万円未満）であることを理由に帳簿のみで仕入税額控除の適用を受けていたものうち、次に掲げる取引以外のものについては、適格請求書等の保存が求められることとなる。

- ① 公共交通機関である船舶、バス又は鉄道による旅客の運送として行われるもの（3 万円未満のものに限る。）
- ② 適格簡易請求書の要件を満たす入場券が使用の際に回収されるもの
- ③ 古物営業を営む者が適格請求書発行事業者でない者から買い受けるもの
- ④ 質屋を営む者が適格請求書発行事業者でない者から買い受けるもの
- ⑤ 宅地建物取引業を営む者が適格請求書発行事業者でない者から買い受けるもの
- ⑥ 適格請求書発行事業者でない者から再生資源又は再生部品を買い受けるもの
- ⑦ 自動販売機からのもの（3 万円未満のものに限る。）
- ⑧ その他適格請求書等の交付を受けることが困難な一定のもの

5 電子インボイスと電子帳簿保存法

請求書等保存方式の下では、その保存が仕入税額控除の適用要件となっている請求書等は紙ベースで保存することが義務付けられている。したがって、請求書等を電子メールや EDI 等のデータを受領した場合には、書面での請求書等の交付を受けられなかったことにつき、「やむを得ない理由がある」として、請求書を紙で保存しておかなくとも、一定事項を記載した「帳簿のみ」の保存により仕入税額控除を行うことが認められている（消法 30①、⑦、消令 49①二）。

他方、適格請求書等保存方式（インボイス方式）採用後は、いわゆる「電子インボイス」が請求書等の範囲に含まれることから、仕入税額控除を行うためには、当該データを保存しておくことが求められることになる。この点は、請求書等保存方式と大きく異なるところである。

なお、これまで電子取引については、電子帳簿保存法⁽³⁷⁾においてデータの保存が求められていたので、これに対応してデータを保存している場合には、インボイス方式採用後も同様の方法で保存することとなるため、結果的にはこれまでと変わるところはない。

【表 1】 電子的に交付された請求書等の取扱いについて

【消費税法上の取扱い】

	請求書等保存方式 (~2019.9.30)	区分記載請求書等保存方式 軽減税率実施後(2019.10.1~)	適格請求書等保存方式 (2023.10.1~)
①売り手	保存義務なし		<u>保存義務あり</u> (消費税法 57 条の 4⑤)
②買い手	<u>保存不要</u> ※		<u>保存が必要</u> (消費税法 30 条⑦⑨)

※ インボイス制度導入までは「請求書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」として、帳簿に一定の記載をすることで仕入税額控除が可能（消費税法基本通達 11-6-3）。

(37) 電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律（平成 10 年法律第 25 号）。

(参考)【所得税・法人税法上の取扱い】(現行制度)

	所得税法	法人税法
①売り手	<u>保存義務あり</u> (所得税法 148 条等・電帳法 10 条)	<u>保存義務あり</u> (法人税法 126 条等・電帳法 10 条)
②買い手	<u>保存義務あり</u> (所得税法 148 条等・電帳法 10 条)	<u>保存義務あり</u> (法人税法 126 条等・電帳法 10 条)

6 適格請求書等保存方式採用により想定される影響

(1) 免税事業者の取引からの排除の可能性

適格請求書等保存方式の採用により、免税事業者は適格請求書を発行することができない。事業者は適格請求書に記載の消費税額を基に仕入税額控除の計算を行うため、自らの仕入税額控除を得るために、取引先として免税事業者よりも課税事業者を選好するものと考えられる。その結果、免税事業者は、取引から排除されることを恐れ、取引に残るための手段として課税事業者を選択することが考えられる。なお、これに関しては、免税事業者が積極的に課税事業者になろうとする誘因が働くので、むしろ好ましいとの評価もある⁽³⁸⁾。

(2) 事務負担(コンプライアンスコスト及び行政コスト)の増加

適格請求書発行事業者及び仕入税額控除を行う事業者は、適格請求書の保管のほか、適格請求書に記載される登録番号を確認する必要があり、更に発行事業者は課税・非課税・不課税の判断に加えて、課税の場合には標準税率適用か軽減税率適用かの判断をしなければならない。また、課税当局側においては、登録番号の付与及び管理を行うという事務負担が生じる

(38) 森信茂樹「抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ—」182 頁(大蔵財務協会、2007)ほか。森信茂樹教授は、消費税制度の透明性・公平性を求めるためにはインボイス方式の導入が必要であるとし、免税事業者について「排除が嫌なら、課税選択をすればいいわけです。免税事業者が取引から排除される点への配慮がインボイス導入の足かせになるという議論は再検討が必要です。」と述べられている。

こととなる。しかしながら、課税当局が管理する適格請求書発行事業者登録簿は、仕入税額控除制度の根幹をなすものであり、この的確な管理こそが制度の信頼性の確保に資するものと考えられる。

更に、適格請求書等保存方式を仕入税額控除方式とする我が国の消費税法の円滑な執行のためには、取引からの排除を恐れ、課税事業者を新たに選択する事業者が適正な申告・納税を行うための支援策が必要になるもの
と考える。

第 3 章 諸外国における付加価値税制度

我が国は、消費税創設に当たり、欧州、特に EU 主要国の付加価値税を参考にしてきたといわれる。そして、税率が 10% となり、低所得者対策として欧州の付加価値税で広く採用されている軽減税率制度が我が国で採用されることとなる。そこで、本章では今後の仕入税額控除制度の検討に資するため、我が国が多くの影響を受けている EU 主要国の制度や直面している課題、対応等を確認する。

第 1 節 EU 型付加価値税

1 付加価値税導入の背景

付加価値税 (Value Added Tax : VAT) は、1954 年にフランスがはじめて導入したとされる。欧州では、第一次世界大戦の戦費調達や財政危機への対応のため、取引高税を採用していた国が多く、税の累積を解消する前段階税額控除及びインボイス方式はそれほど抵抗なく受け入れられたとされる⁽³⁹⁾。付加価値税は、税制の歴史から見ると比較的新しい税目であるが、1960 年代後半から欧州を中心に採用する国が急速に広がり、今日では、168 の国や地域で導入されており⁽⁴⁰⁾、OECD に加盟する 36 の国の中では、アメリカを除くすべての国で導入されている⁽⁴¹⁾。我が国の消費税も付加価値税に相当する

(39) 水野忠恒・前掲注 (19) 86 頁。水野忠恒教授は欧州諸国で付加価値税が導入された経緯について「もともとヨーロッパ共同体諸国が付加価値税を導入したのは、従来の各国の取引高税 (the turnover tax) による課税の累積とその不適切な国境税調整が、共同市場の形成を阻害していたからであり、インボイスの採用は、付加価値税の国境税調整を正確に行うための絶対的な条件であるとされたのであった。」と述べられている。

(40) OECD. Consumption Tax Trends 2018. 5 December 2018.p21-22.

(41) アメリカでは、売買取引の課税として付加価値税ではなく、州、郡、市により小売売上税 (地方税) が課されている。(財務省ホームページ)

https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/j04.htm (令和元年 6 月 12 日最終閲覧)。

ものとされる。

欧州石炭鉄鋼共同体を母体として出発した EU⁽⁴²⁾は、1992 年末に市場を統合し、1999 年には通貨統合を果たした。また、経済統合においては、域内の物理的障壁と技術的障壁の撤廃とともに、付加価値税、個別間接税、利子課税、法人税といった税障壁の撤廃も目指したが、課税権は国家の主権に関わることから、EU においては、税制に関しては、当初より閣僚理事会での全会一致製の体制が維持されており、結果として、税制における調和は思うようには進んでいないとされる。付加価値税については、EU の指令 (directive⁽⁴³⁾) で共通の付加価値税制を定め、その導入を EU 加盟の条件として義務付けてはいるものの、税率や課税ベースは国によって大きく異なっている。このように、EU 域内では、各国がそれぞれの歴史を背景として、独自の政策に基づいて付加価値税制を実施しているのが現状である⁽⁴⁴⁾。

EU における付加価値税の調和は、1958 年の欧州経済共同体 (EEC) 発足直後から始まった。そして、1962 年に EEC 委員会から第 1 次付加価値税指令案が公表され、原案の修正や第 2 次指令案の公表を経て、1967 年 4 月に第 1 次指令 (67/227/EEC) と第 2 次指令 (67/228/EEC) が加盟各国に対して公布された。これによって、既存の累積的な取引高税の廃止と共通の付加価値税の導入を、遅くとも 1970 年 1 月 1 日までに実施することが定められた (ただし、導入期限については、その後延期された。)

1977 年 5 月に公布された第 6 次指令 (77/388/EEC) は、付加価値税の課税標準の統一を目的として交付されたものであり、これにより、現在の EU

(42) 本稿では、特に断りがない限り、EU の前身である ECC (欧州経済共同体) 等をまとめて EU と記載している。

(43) 指令は EU における規制の一つと位置付けられている。EU の指令は、その目的が国内法に置き換えられたときにのみ各国に効力を持つ。EU 加盟国の欧州閣僚理事会と欧州議会においてその国の閣僚により可決された集団的決定である。なお、国内法への置き換えに際し、加盟国にはある一定の裁量権が与えられているため、すべての加盟国の法令が完全に同一になるわけではない。

(44) 鎌倉治子「諸外国の付加価値税 (2018 年版)」21 頁 (国立国会図書館、2018)。

型付加価値税の枠組みが規定された⁽⁴⁵⁾。

2 EU の基本的ルール

EU の前身である EEC（欧州経済共同体）がスタートする際に、既存の大半の間接税は廃止され、付加価値税（VAT）が共通税として導入された。欧州に大きな単一市場を生み出す上で、この共通付加価値税制度は大きな役割を果たしてきたといえる。その付加価値税制のベースとなるのが「理事会指令（指令）」である。この「指令」は、欧州委員会が作成し、欧州理事会が承認したものであり、加盟国が従うべき共通ルールである。加盟国には、国内法を改正し、指令の内容を結果として実現することが義務付けられているものの、一定の範囲の裁量が認められている。

1992 年に付加価値税の第 6 次指令の修正指令（92/77/EEC.以下「修正指令」という。）が採択され、1993 年以降、標準税率を最低 15%以上とすること、軽減税率を採用する場合、軽減税率は 2 段階までとすること等が定められた⁽⁴⁶⁾。

なお、2006 年 12 月には、第 6 次指令とその後の修正指令や新指令を整理する形で、EU の統一的な指令（2006/1112/EC.以下「現行指令」という。）が公布され、2007 年 1 月から適用されているところである⁽⁴⁷⁾。

現行指令によるインボイスの定義は、指令 218 条によると、「(指令に定める) 要件を充足する、紙又は電子による書類又はメッセージ」である。そして、同 219 条では、「当初インボイスに具体的かつ明瞭に訂正して記載され

(45) 鎌倉・前掲注 (44) 22 頁。

(46) EU 加盟国の標準税率をみると、最低はルクセンブルグの 17%から最高はハンガリーの 27%まで、各国の政策により区々となっており、加盟国の標準税率の平均は 19.3%となっている。

「付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較」財務省ホームページ (https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/102.pdf) (令和元年 6 月 12 日最終閲覧)。

(47) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax.

た書類又はメッセージは、インボイスとされなければならない」とされ、当初インボイスの不備による訂正が認められている。

現時点において、事業者間の取引は仕向地課税（商品を消費した国が課税権を持つ仕組み）が原則とされ、域内貿易は一般にリバースチャージと呼ばれる方式（売り手でなく買い手に納税義務が転嫁される仕組み。域内貿易の場合では、輸入事業者が納税義務が転嫁され、輸出事業者の付加価値税は免除される。）で課税されている⁽⁴⁸⁾。

3 付加価値税の原則

欧州諸国のインボイス制度では、税額が記載された請求書等（いわゆる「インボイス」）の保存が仕入税額控除の要件とされており、また、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ものとされている⁽⁴⁹⁾。

西山由美教授は、EU 域内の付加価値税の原則は、『完全かつ即時 (full and immediate) の仕入税額控除』である。『完全な控除』とは、事業者の行う経済活動が付加価値税の課税対象である限り、その目的や結果を問わず、その仕入時に負担した税額を控除することができるというものである。また、『即時の控除』とは、当該仕入税額が仕入先事業者において課税適状になった時点で、仕入税額控除請求権が発生するというものである⁽⁵⁰⁾。」と説明し、また、「控除権が付加価値税制度の不可欠な要素であるということは、共通システムの大原則であり、これは欧州司法裁判所でも仕入税額控除に関する諸判例の冒頭で必ず言及される⁽⁵¹⁾。」と述べられている。

また、「OECD 加盟国の付加価値税の一般的な仕組みは、経済活動の各取引段階で課税し、最終消費者以外の事業者の仕入れに係る税額を控除すると

(48) 鎌倉・前掲注 (44) 25 頁。

(49) 平成 12 年 7 月政府税制調査会資料「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—」253 頁。

(50) 西山由美「仕入税額控除」日税研論集 70 号『消費税の研究』470 頁（日本税務研究センター、2017）。

(51) 西山由美「インボイスの機能と必須記載事項—欧州司法裁判所の最近の判例を踏まえて—」税研 197 号 57-58 頁（日本税務研究センター、2018）。

いうものである。この仕組みにより、国内取引に対する付加価値税が経済中立的なものとなる。各取引段階における仕入税額の完全な控除権により、商品の性質、流通構造及び流通手段にかかわらず、課税の中立性が担保されるのである。各段階で納付額が計算される仕組みによって、付加価値税は、事業者を経由して、最終消費者に対する供給に課税されることになる。」と OECD は消費課税制度における仕入税額控除の意義を説明する⁽⁵²⁾。

4 インボイスの機能

インボイスは、その受領者が仕入税額控除をするために必要なものであると同時に、その発行者に納税を促す機能も併せ持つ。すなわち、インボイスにより、課税対象となる取引の売上げに係る消費税と仕入れに係る消費税の相互牽制作用が働くとされる。インボイスの必須記載事項のうち、課税事業者番号と税額区分表示が特に重要な項目であるとされ、それは、この二つの項目によって、課税事業者のみが税額を転嫁することができ、課税事業者のみが仕入税額控除を請求できるという、適正な税額転嫁と仕入税額控除が担保されるからであるといわれる⁽⁵³⁾。また、EU 域内では、課税事業者でなくても、一般的な意味でのインボイス（請求書）は発行することはできる。しかしながら、付加価値税指令が規定する事項を記載、特に税額を区分表示したインボイスを発行することはできない。なお、同指令では、規定するすべての事項を充足している電子インボイスも、紙ベースのインボイスと同様の法的効果を有することとされている。

第 2 節 EU 主要国の付加価値税制度

本節では、我が国がいわゆるインボイス方式である適格請求書等保存方式を採用するに当たり、消費税創設の際に参考としたとされる EU 主要国（フラン

(52) OECD, Consumption Tax Trends 2014 (2014) P.21.

(53) 西山・前掲注 (50) 481 頁。

ス、ドイツ、イギリス)の付加価値税制度を確認する。

1 フランスの付加価値税

(1) 租税体系の概要

租税収入の内訳(2015年)は、所得課税 37.3%、消費課税 38.7%、資産課税等 24.0%である。フランスは付加価値税を最初に導入した国といわれ、17世紀に、間接税制度を中心とする租税の体系的整備がなされたこと等を反映するように、伝統的に間接税の比重が高かったが、近年は相対的に所得課税の比重が高まっている。付加価値税の割合は、対総税収比で見ると、1970年の40.0%から2015年は24.3%と大幅に減少し、他のEU諸国と同程度の水準となっている⁽⁵⁴⁾。

(2) 付加価値税の導入と標準税率

フランスでは、1954年から、多段階累積課税排除型の旧付加価値税が導入されていたが、サービスは課税対象外であり、小売段階では非課税とされていた。また、三種類の一般消費税(旧付加価値税、サービス供与税、地方小売上税)に加えて、特定品目に対する個別消費税(特定税)が課されるなど、税制が非常に煩雑化していた。1968年の新付加価値税の導入に際しては、サービス供与税、地方小売上税を含む14の税目が廃止されて新付加価値税に吸収され、6段階あった旧付加価値税の税率について、税率格差の是正・簡素化が図られた。

標準税率は、1968年の新付加価値税の導入時には旧付加価値税の25%から20%に引き下げられたが、同年、貿易赤字の拡大に起因するフラン危機に対処するため、給与税の縮減と付加価値税の標準税率引上げが行われた。1982年には、緊縮財政と社会的公正への配慮から標準税率が引き上げられ、食料品に係る軽減税率(5.5%)が創設された。1995年には、欧州経済・通貨統合を控えて財政赤字の削減を優先せざるを得ず、標準税率が

(54) 鎌倉・前掲注(44)44頁。

20.6%に引き上げられた。引き上げの際、フランス政府は、財政赤字の対 GDP 比が 3%以下となった時点で標準税率を 18.6%に戻すとしており、2004 年 4 月には一旦、19.6%へ引下げが行われた。その後、2012 年には、世界的な金融危機を原因とする財政赤字の拡大を受けて、軽減税率を 5.5%から 7%に引き上げることとなった。また、2014 年には、景気停滞の解消に向けて、雇用環境の改善を図るために、企業の賃金支払総額に応じて法人税を軽減する制度を創設し、その代替財源として、標準税率を 19.6%から 20%に、軽減税率を 7%から 10%に引き上げている⁽⁵⁵⁾。

(3) 税率構造と逆進性への配慮

フランスの付加価値税の特徴は、複数税率によって、逆進性に配慮している点にある。軽減税率は、ホテル、レストラン、旅客輸送等に対する 10%、書籍、食料品等に対する 5.5%のほか、新聞、雑誌、医薬品等に対する 2.1%が設けられている。ゼロ税率は設定しておらず、非課税適用品目は後述するイギリスより少ない。

2000 年からは、高齢者・障害者に対する在宅支援サービスや個人宅での家事・育児サービスに軽減税率を適用している⁽⁵⁶⁾。これは、労働集約的なサービスに対する軽減税率適用に関する指令を受けたものである。

さらに、フランスは、2002 年から、雇用創出効果を主な論拠として、レストランでの飲食に対する軽減税率の適用を求めて EU に働きかけてきた結果、2009 年 7 月 1 日から、レストランでの食事（飲料は除く。）が軽減税率の適用対象とされた。

税率構造等に起因する税収減は、2017 年で 162 億 3,900 万ユーロ（約 2 兆 948 億円⁽⁵⁷⁾）（軽減税率分 126 億 9,800 万ユーロ（約 1 兆 6,380 億円）、超軽減税率分 28 億 5,700 万ユーロ（約 3,686 億円）、非課税分 6 億

(55) 鎌倉・前掲注(44) 45 頁。

(56) 鎌倉・前掲注(44) 46・47 頁。

(57) 1 ユーロ = 129 円で換算。以後、本稿における為替相場の計算においては、基準外国為替相場及び裁定外国為替相場（平成 31 年 1 月中において適用）を基準に換算している。

8,400 万ユーロ（約 882 億円）と見込まれており、これは付加価値税収入 1,493 億 5,000 万ユーロ（約 19 兆 2,662 億円）の 10.9%に相当するといわれる⁽⁵⁸⁾。

(4) インボイスの交付義務と保存期間

事業者間取引（BtoB 取引）については、売り手事業者に交付義務が課されており、特に、金額基準の定めはなく、すべての取引に交付義務が課されている。一方、消費者との取引（BtoC 取引）については、原則としてインボイス発行義務はない⁽⁵⁹⁾。ただし、通信販売（distance selling）や中古品・美術品等の公開競売（オークション）に基づく引渡しの場合、インボイスの作成・発行が義務付けられている。

また、売り手事業者における保存期間は税法上 6 年とされており⁽⁶⁰⁾、買い手事業者の保存期間も同様に 6 年とされている⁽⁶¹⁾。

(5) インボイスの真正性の担保

不正インボイス発行防止の観点から、インボイスに一連番号を付すことを規定しているほか、インボイスに記載される VAT-ID 番号は、欧州委員会のホームページ⁽⁶²⁾上（VIES:VAT Information Exchange System）で有効なものか否か確認することができる。

(6) 中小事業者に対する特例措置

前年の売上高が 8 万 2,800 ユーロ（約 1,068 万円）以下⁽⁶³⁾の事業者は免税事業者となる。

また、簡易課税制度として、以前は、小規模事業者に対するフォルフェ制度（納税義務者と税務当局が話し合いを行って税額を確定する制度）が

(58) 鎌倉・前掲注 (44) 48 頁。

(59) 租税一般法典 289 I - 1 条 a 号

(60) 租税手続法典 102B、102C

(61) 購入者には、保存義務が課されているほか、インボイスを要求する義務がある（商法 441 - 3）。

(62) http://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/（令和元年 6 月 12 日最終閲覧）。

(63) 物品販売、宿泊施設の場合。サービス業の場合は 3 万 3,200 ユーロ以下の場合免税となる。

存在したが、1999 年に廃止されている⁽⁶⁴⁾。

2 ドイツの付加価値税

(1) 租税体系の概要

租税収入の内訳(2015 年)は、所得課税 50.1%、消費課税 44.5%、資産課税等が 5.4%である。連邦国家であるドイツの税制の特徴は、所得税、法人税及び付加価値税が連邦と州の共有税とされている点にあり、これらの税収は、総税収の約 8 割を占めている。所得税と付加価値税は、事実上、市町村の共有税でもある。なお、付加価値税の対総税収比の割合は、2015 年で 30.1%である⁽⁶⁵⁾。

(2) 付加価値税の導入と標準税率

イ 付加価値税の導入

ドイツの付加価値税 (Umsatzsteuer : 売上税) は、東西ドイツ統一前の 1968 年 1 月、旧西ドイツで導入された。付加価値税の導入は、法律上は、従来の売上税法 (多段階累積型の一般消費税) を改正する形で行われており、売上税法への改正案は、EU の指令の公布に歩調を合わせるように 1967 年に成立した。付加価値税の導入の理由は、従来の売上税の欠点⁽⁶⁶⁾が認識されていたこと、売上税の税負担が流通段階の多少によって異なることに関して、連邦憲法裁判所が議会に付加価値税の導入を促したこと、付加価値税についての EU の指令が公布されたことであった⁽⁶⁷⁾。

ロ 税率

導入当初の標準税率は 10%であったが、国庫の財政事情により、1968

(64) 鎌倉・前掲注(44)48 頁。

(65) 鎌倉・前掲注(44)37 頁。

(66) ①流通経路の多少により税負担が異なる②輸出入取引について完全な国境税調整を行うことが困難③流通段階を減らすことにより税負担が軽減できるため、企業の垂直的統合が促される、といった問題点が指摘されていた。

(67) 鎌倉・前掲注(44)37-38 頁。

年 7 月から 11%に引き上げられ、1978 年から 1983 年にかけては、石油ショック後の景気対策としての所得税減税と財源確保のため、14%まで 1%刻みで税率が引き上げられた。また、1993 年には、EU の第 6 次指令修正指令に従って 15%に、1998 年には、公的年金に対する連邦補助金の財源として 16%に引き上げられた。

それまで小刻みに引き上げられてきた標準税率であったが、その後、2007 年 1 月に 3%引き上げ、19%となった。

(3) 税率構造と逆進性への配慮

ドイツもフランスと同様、複数税率によって逆進性に配慮している。割増税率やゼロ税率はなく、税率構造は比較的簡素である。非課税品目は、イギリスより少なく、相対的に課税ベースが広いとされる。

なお、税率構造等に起因する税収減(連部分)は 2017 年で 250 億 3,000 万ユーロ(約 3 兆 2,289 億円)(軽減税率分が 62 億 6,500 万ユーロ(約 8,082 億円)、非課税分が 187 億 6,500 万ユーロ(約 2 兆 4,207 億円))と見込まれており、これは付加価値税収(896 億 6,700 万ユーロ(約 11 兆 5,670 億円))の 27.9%に相当する⁽⁶⁸⁾。

(4) インボイスの交付義務と保存期間

事業者は、物品供給又は役務提供の日から 6 か月以内に、インボイスを発行しなければならない。ただし、買い手が、事業者に該当しない個人(家事用部分に係る役務提供を受けた事業者である個人を含む。)の場合は、不動産に関連した役務提供付納品(例えば、据付作業を伴う設備の納品)又は役務提供を除き、売り手のインボイス交付義務が免除される⁽⁶⁹⁾。

また、保存期間は、売り手、買い手ともに 10 年間とされている。

(5) インボイスの真正性の担保

VAT 番号を有するドイツの事業者は、欧州委員会のホームページ上で、

(68) 鎌倉・前掲注(44)39-40 頁。

(69) Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (売上税施行令) 14 条 2 項、Umsatzsteuer-Anwendungserlass (売上税通達) 14.1.

他の事業者の VAT 番号を確認できる。また、電子インボイスを受領した場合には、受領したままのファイル形式を維持して保存しなければならない（出力保存は認められない）。

(6) 中小事業者に対する特例措置

付加価値税の納税義務が免除される免税点は、前課税年度（1～12 月）の総課税売上高が 1 万 7,500 ユーロ（約 226 万円）以下、かつ、当課税年度の売上高が 50,000 ユーロ（645 万円）以下と見込まれる場合となる。

簡易課税制度に類似した制度として、複数税率の下で仕入税額を簡易に計算するための仕組みである平均率課税制度がある。この制度は、記帳義務がなく、前年の課税売上高が 6 万 1,356 ユーロ（約 791 万円）以下の事業者認められており、課税売上高に業種別（52 職業）に定められた平均率を乗じた金額を仕入税額とすることができる⁽⁷⁰⁾とされている。我が国の簡易課税制度のみなし仕入率の区分に比べると業種別に細分化されており、より実態に即したものと考えられる。

3 イギリスの付加価値税

(1) 租税体系の概要

租税収入の内訳は（2015 年）は、所得課税が 43.4%、消費課税が 40.5%、資産課税等が 16.1%である。イギリスは、所得税の母国といわれ、EU 諸国の中では比較的直接税の比重が高く、これは、付加価値税を代表とする間接税への依存度が高かったフランスとは対照的であった。しかし、1970 年代後半から、直接税から間接税へのシフトが進み、それ以降、付加価値税への依存度は高まっており、総税収比でみると、1975 年の 10.8%から 2015 年の 26.1%へと大幅に上昇している⁽⁷¹⁾。

(2) 付加価値税の導入と標準税率

イギリスの付加価値税は、1973 年の EC 加盟に伴い、同年 4 月に導入さ

(70) 鎌倉・前掲注(44)40 頁。

(71) 鎌倉・前掲注(44)33 頁。

れた⁽⁷²⁾。

標準税率は、導入当初は 10%であったが、1974 年に一度、8%に引き下げられ、1979 年に行われた所得税の大幅減税と併せて一気に 15%まで引き上げられ、更に 1991 年には、地方税減税と併せて 17.5%に引き上げられた。その後、世界的金融危機を受け、景気対策の一環として 2008 年から 2009 年にかけて時限的に 15%まで引き下げられたものの、2011 年には悪化した財政収支の改善のために 20%に引き上げられている⁽⁷³⁾。

(3) 税率構造と逆進性への配慮

イギリスの付加価値税の大きな特徴は、ゼロ税率を採用し、非課税を広く適用することで、付加価値税の逆進性に配慮している点にある。特に、ゼロ税率は政策的配慮から、食料品、書籍・新聞・雑誌のほか、幅広い品目に適用している。軽減税率は 1994 年に初めて導入され、対象範囲は狭い。これらの点で、ゼロ税率を持たず、軽減税率を多用するフランスとは対照的である。

イギリスの付加価値税は、ゼロ税率等による逆進性への手厚い配慮の結果、課税ベースが狭くなってしまった。税率構造等に起因する税収減は、2016/17 年度で 737 億ポンド（約 10.8 兆円⁽⁷⁴⁾）（ゼロ税率分 459.7 億ポンド（約 6.7 兆円⁽⁷⁵⁾）、軽減税率分 50.4 億ポンド（約 0.7 兆円）、非課税分 226.9 億ポンド（約 3.3 兆円））と見込まれており、これは、付加価値税収（1,198.0 億ポンド：約 17.5 兆円）の 60%超に相当する。なお、イギリスの付加価値税の課税ベースの狭さは、その導入当初から問題視されており、EU は従前からゼロ税率には否定的であった⁽⁷⁶⁾とされる。

(72) イギリス政府は、付加価値税導入の主な目的は間接税制度の改善であり、EUへの加盟とは関係ないと立場をとっている。薄井信明「間接税の現状」ファイナンス別冊 173 頁（大蔵財務協会、1987）。

(73) 鎌倉・前掲注(44)33 頁。

(74) 1 ポンド=146 円として換算。

(75) このうち、食料品分は、175.5 億ポンド（付加価値税収の 14.6%）である。

(76) 鎌倉・前掲注(44)35 頁。

(4) インボイスの交付義務と保存期間

インボイスの交付が免除となるのは、①イギリス国内での不課税又は免税 (exempt or zero-rated) 取引②物品の贈与③買い手が自分で請求書を作成 (self-billing) する場合④小売業者で、顧客がインボイスの発行を求めない場合である。

なお、保存期間は、売り手、買い手ともに、VAT 目的で最低 6 年 (他税目目的等ではそれ以上の期間になり得る。) となっている。

(5) インボイスの真正性の担保

インボイスに記載される VAT 事業者番号は、欧州委員会のホームページ上で有効なものか否か確認することができる。

(6) 中小事業者に対する特例措置

付加価値税の納税義務が免除される免税点は、直近 12 か月間の売上高 8 万 5,000 ポンド (1,241 万円) である。

簡易課税制度については、今後 1 年間の課税見込売上高が 15 万ポンド (2,190 万円) 以下、かつ、年間総事業収入が 23 万ポンド (3,358 万円) 以下の事業者に対して、売上高の一定割合を納付税額とする方式が導入されている。また、小売事業者には、年間小売売上高が 1 億 3,000 万ポンド (約 190 億円) 以下の場合、税率区分ごとの売上高から税額を計算する方式も認められている⁽⁷⁷⁾。

(7) 会計処理

仕入税額控除の要件とはなっていないが、イギリスの付加価値税法においても帳簿の保存義務が規定されており、すべての課税事業者は内国歳入関税庁 (Her Majesty Revenue and Customs : HMRC) の指定する会計記録 (accounting records) を 6 年間保存しなければならない。

(8) イギリス付加価値税の課題

イギリスの付加価値税における最大の問題点は、非課税の範囲が広く、

(77) 鎌倉・前掲注(44)36-37 頁。

また、免税点も高く設定されていることから、課税ベースの浸食が進み大幅な減収となっていること、そして、低所得者対策として導入されているゼロ税率・軽減税率が広範囲で適用される結果、税制が複雑で事業者と税務当局双方にとってのコンプライアンスコスト及び行政コストが高いことである。ゼロ税率の場合には、仕入に係る税額は控除できるが、非課税取引の場合には、当該製品に係る税額は考慮されず、売上税額が課されることなく、仕入税額も控除されない。

ゼロ税率は、前段階税額控除により、税の累積が回避されるというメリットがある一方で、ゼロ税率対象物品を販売する事業者は、経常的に還付を受けるようになり、そのことが不正の誘引となる可能性も否定できない。

(9) Brexit

Brexit とは、イギリスの EU からの離脱に関する一連の動きのことをいい、「イギリス (Britain)」と「離脱 (Exit)」を組み合わせた造語として一般的に知られている。イギリスは 2016 年 6 月の国民投票の結果を受けて、EU からの離脱を選択した。2019 年 3 月がその期限となっているものの、離脱交渉の行方はいまだ不透明であり⁽⁷⁸⁾、イギリスが EU の単一市場から離脱することになれば、EU が締結している条約、EU 規則、EU 指令の効力は自動的にイギリスに及ばなくなる。すなわち、イギリスに対して EU 規則及び EU 指令が適用されなくなることによって、離脱以降の EU レベルでの VAT 法の改正はイギリス VAT 法には反映されなくなることから、さまざまな局面において、イギリスが EU と一線を画し、独自の路線を進む可能性も全く否定できるものではない。

4 マージン課税制度 (margin scheme)

マージン課税制度は、主として、中古品、美術品、収集家の収集品骨とう品の中古商品取扱業者に対して設けられた対策であり、イギリスやドイツを

(78) イギリスからの延長要請を受けて、2019 年 4 月 10 日の EU 首脳会議で最長 2019 年 10 月 31 日までの離脱期限延期が承認されている。

はじめ、欧州諸国では、多くの国が採用している。インボイスが交付されない取引が多い中古品に対する付加価値税の取扱いである当該制度の検討は、インボイス方式に相当する適格請求書等保存方式を採用する我が国にとって、将来的な仕入税額控除方式を検討するに当たり有用なものと考えられる。

原則的に、付加価値税は売上物品が新品であるか中古であるかにかかわらず、その売買価格に対して課されることとなる。しかしながら、付加価値税の最終負担者である消費者が一度購入した物品等が再び他の消費者に販売された場合には、同一物品に対して付加価値税が二重に課されることになる。そのため、課税事業者が中古物品を売却する場合には、マージン課税制度（*margin scheme*）を採用することにより、粗利益のみに付加価値税が課され、結果として二重課税が回避されることになる。EU 諸国において、マージン課税制度は、次の要件を満たす場合に適用されている。

- ① 制度の対象物品であること。
- ② 物品が一定の条件の下で譲渡を受けていること。
- ③ 制度に基づいて計算されていること。
- ④ 制度の帳簿等の記録管理ルールに適合していること。

なお、制度を適用する場合には記録管理が求められ、在庫品元帳やそれぞれのマージンの計算方法、制度の下で売買した品目別の詳細を示す記録など、必要な付加価値税に関する記録と保存を行わなければならないこととされている。

我が国では、適格請求書等保存方式の採用に当たり、採用の検討がなされたが、当該制度の導入は、事業者に新たな記帳義務を課す必要があるなどの課題も残されることから、結局、消費税には採用されなかった経緯がある⁽⁷⁹⁾。適格請求書等保存方式では、これらの取引は、帳簿保存のみによって仕入税額控除が認められる取引とされており、今後、仕入税額控除の検討が行われる局面では、仕入税額控除制度の透明性、信頼性の観点から検討される余地

(79) 平成 26 年 6 月 11 日税制調査会「消費税の軽減税率に関する検討について（平成 26 年 6 月 5 日与党税制協議会公表資料）」参照。

があるものと考えられる。

5 EU 付加価値税が直面している問題

(1) EU を脅かす巨額不正還付スキーム

EU の付加価値税にとって、大きな課題の一つに巨額不正還付の発生がある。EU に大きなダメージと衝撃を与えたこの不正還付詐欺は、回転木馬型(カルーセル)詐欺と呼ばれ、その仕組みは次のとおりである(図 1)。先に述べたとおり、EU 域内貿易に関しては、リバースチャージ方式が採用されており、域内の他の国に財を供給する際には、付加価値税は免税とされ、財を取得した事業者が納税義務が課される。まず、①フランスの事業者 A からイギリスの事業者 B へ財が供給される時、A の売上げは免税取引となり、B が納税義務を負うことになる。② B は付加価値税を上乗せして、事業者 C に財を供給するが、B はイギリスの税務当局に付加価値税を申告納税せず、そのまま消えてしまう。この付加価値税相当額を持ち逃げしたまま姿を消す B を「ミッシング・トレーダー」という。③事業者 C は、付加価値税を上乗せした金額で事業者 D へ財を供給する。事業者 C は「バッファ」と呼ばれ、詐欺グループの一員である場合もあれば、全くの善意の事業者である場合もある。④事業者 D は、フランスの A に財を供給(輸出)し、C からの仕入れの際に支払った付加価値税の還付をイギリス税務当局から受ける。これが、回転木馬詐欺の典型的例である。この一連の取引では、事業者 B は申告納税前に姿を消してしまっているため、イギリス税務当局から、事業者 D への還付のみが行われることとなり、この取引が回転木馬のように何度も繰り返されることで、スキームができあがり巨額の不正還付詐欺へとなった。このスキームの大部分は組織的に行われ、多額の付加価値税が EU から流出することとなったのである。このような詐欺が発生し得るのは、域内貿易に関して、ボーダーコントロールがなく、域内の他国から財の供給を受ける事業者が、付加価値税の納税前に財を受領できてしまう、すなわち、EU が域内市場統一のため、輸入品に対して水際

での課税ではなく、流通の第一段階で課税する方法を採っているため、課税のタイミングが遅れるからであり、この問題の解決策の検討が急務とされている。

(2) 不正還付スキームへの対応

国境管理が撤廃された 1993 年以降に EU 域内で蔓延している付加価値税の脱税問題は、多くの場合、偽造されたり不正入手されたりしたインボイスが使用されている。これに関して付加価値税指令は、緊急かつ甚大な脱税スキームが認められるときには、各加盟国が物品・サービスの受領者に納税義務を転換するリバース・チャージ方式の発動を認めるという対応を行っている（指令 199b 条 1 項）。

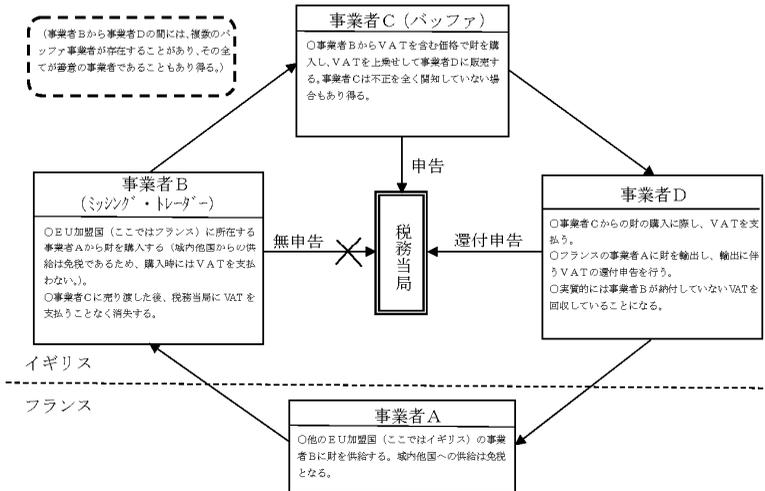
各国の対応を見てみると、ドイツでは、売上税法において、ミッシング・トレーダーによる悪質な納税逃れが行われた際に、それをバッファが知っていたか、又は知りうる状況であった場合には、当該バッファに納税責任が転換するという規定が設けられている⁽⁸⁰⁾。また、イギリスでは、ミッシング・トレーダーによる不正を通じた VAT 納税逃れ防止のため、国内におけるリバース・チャージ方式を 2019 年 10 月以降に導入する予定であり、予算案とともに、政令の制定が予定されている⁽⁸¹⁾。

(80) 西山由美「EU 付加価値税の現状と課題—マリーゼ・レビューを踏まえて—」フィナンシャルレビュー 102 号 160-161 頁（財務省財務総合政策研究所、2011）。なお、フランスにおいても、ドイツと同様の規定が設けられている。

(81) イギリス財務省 HP (Budget2018)

https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/752202/Budget_2018_red_web.pdf.（令和元年 5 月 30 日最終閲覧）。

【図 1】 カルーセル詐欺（回転木馬型詐欺）の仕組み（イメージ）



(出典：鎌倉治子「諸外国の付加価値税 (2018 年版)」28 頁 (国立国会図書館調査及び立法考査局、2018) 等を基に筆者作成。)

6 EU における最近の付加価値税制の抜本的改革に向けた取組

EU においては、加盟国に対して、直接の適用ではなく各国の国内法に置き換えて適用する「指令」が制定されているが、EU にとって、この「指令」を採用していることが課題のひとつとされている。すなわち、「指令」により、加盟国は国内法を一定範囲の裁量を持ったまま改正することから、EU 域内市場に加盟国の数だけ付加価値税法が存在することとなった。このことが、EU をひとつの市場として活動しようとする事業者にとって大きな障害となっているのである⁽⁸²⁾。

EU 域内では、1993 年に単一市場の誕生とともに加盟国間の租税国境が廃止されている。それまでの付加価値税は、その優れた国境税調整機能により、

(82) 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 280 頁 (日本租税研究協会、2012)。

欧州において効果的に実施されていた。ところが、1993 年を境として、付加価値税の最大の長所のひとつとされた国境税調整が必ずしも有効に機能しなくなるとされる。EU の付加価値税が抜本的な改革を必要としている理由は、EU を単一市場として有効に機能させる必要性があるところ、現在では、付加価値税の存在が単一市場の障害となっており有効に機能しておらず、したがってこれを打開する必要があるとされているからである。

更に、免税となる加盟国間取引と課税対象となる国内取引を巧みに組み合わせさせた巨額不正還付スキームが後を絶たないという状況であった。

こうした状況に対応するため、欧州委員会は付加価値税制の抜本的改革案の検討を開始し、2010 年 10 月、EU 理事会は「付加価値税における行政上の協力と不正防止に関する規則（理事会規則（EU）No.904/2010）」を採択し、本格的な VAT 税制改革案の指針を示した。この指針は、VAT の未徴収により生じる損失を減らし、不正ができない税制を構築し、またそれによって加盟国の税収を増やすことを目的としている。更に同年、VAT の不正行為に関する情報交換を促進する加盟国間のネットワーク「ユーロフィスク（Eurofisc）」が発足されている。

また、2018 年 6 月にルクセンブルグで開かれた EU 経済・財務理事会では、VAT の最低標準税率を恒久的に 15%に据え置く指令⁽⁸³⁾を採択するとともに、VAT の不正行為による損失を大幅に削減することを目的として各加盟国間で行政上の協力関係を強化する規則案が承認された。これにより、VAT の不正と徴収漏れによる損失を大幅に削減するために次のような措置が取られることとなる。

- ① 加盟国間の税務当局及び法執行当局での情報交換と情報分析を改善
- ② ①を行うための新しい協力手段を導入

(83) 加盟国間で VAT の税率に過度な差異が生じたり、不公平な競争力が起きたりすることを防ぐために導入された最低標準税率は 1993 年に VAT 適用以来、暫定的に 15%とされてきたが、今回の指令で「恒久的に」15%と明確化された。

③ ユーロフィスクと「VAT 情報交換システム (VIES) ⁽⁸⁴⁾」を強化
 更に、EU 経済・財務理事会は同年 10 月の会合で、①電子出版に関する規則⁽⁸⁵⁾②汎用リバースチャージ制度⁽⁸⁶⁾等について政治的合意に達するなどの取組が行われている。

7 EU 型付加価値税の評価

イギリスの付加価値税制度の検証を行った「マーリーズ・レビュー」⁽⁸⁷⁾では、EU の付加価値税を「老化し、機能不全に陥った古い租税」とし、その原因は、複数税率構造と広範な非課税項目にあると指摘している。その理由として、複数税率は、高所得者にも恩恵が及ぶため効果的ではないこと、逆進性対策としては、低所得者に対する給付の方が効果的であること等を挙げている。そして、付加価値税の逆進性は単独の税目ではなく税制全体や社会保障給付も含めて配慮すべきであるとして、付加価値税の課税ベースの大幅な拡大(単一税率化と非課税項目の廃止)と、所得税の減税と社会保障給付の拡大を組み合わせた改革を提言している。

一方、「マーリーズ・レビュー」において、EU 付加価値税の対極におかれ、「新しい租税」と評価されたのが、ニュージーランドの GST (Goods and Services Tax) である。ニュージーランド GST の特色は、15%の単一税率であること、非課税項目を最小限にとどめており、世界で最も課税ベースが広

(84) 事業者が取引相手の VAT 登録番号を簡単に確認でき、また、行政機関が国境を越えた VAT 不正を監視するための VAT に関する情報交換システムをいう。

(85) 加盟国は、電子書籍に VAT の標準税率ではない税率を適用し、将来的に印刷書籍と電子書籍に課される VAT の税率を等しくすることとされている。

(86) カルーセルスキームが横行し、甚大な被害を受けている加盟国には、通常の VAT ルールを適用せず、VAT 負担者が直接納税する「汎用リバースチャージ制度」を一時的に許容するものである。なお、この措置は、VAT タックスギャップの 25%以上がカルーセル VAT 詐欺によること等一定条件を満たす加盟国の事業者が行う 1 回につき 1 万 7,500 ユーロ以上の国内取引のみを対象とし、2022 年 6 月 30 日までの時限措置である。

(87) 1996 年にノーベル経済学賞を受賞したジェームズ・マーリーズ卿を座長とする「21 世紀の税制改革」プロジェクトの報告書「税制の諸問題—マーリーズ・レビュー」(2010)は、イギリスの税制に関する問題と改革の在り方を検討したものである。

く、経済に対して最も中立的であること、そして、C 効率性⁽⁸⁸⁾が非常に高くほぼ 100%であることである⁽⁸⁹⁾。これに関して、西山由美教授は、『『簡素な税率構造、広い課税ベース』が、これから目指されるべき『新しい消費税』であろう。⁽⁹⁰⁾』と指摘している。

EU 域内で付加価値税共通システムが構築されている現在において、イギリスにおける付加価値税の問題は、同時に他の EU 加盟国における付加価値税の問題でもある。

そして、それは、複数税率構造、適格請求書発行事業者登録制度及び適格請求書等保存方式採用と、EU 型付加価値税に一段と近づいた我が国の消費税にとっても決して他人事ではなく、EU 諸国が抱える課題やそれに対する取組について十分検討がなされるべきであると考えられる。

(88) 消費税の効率性を示す指標として、すべての消費財に単一税率を乗じた場合の税収を 100 として、軽減税率や非課税項目により税収がどの程度となるかを示すものとされる。

(89) 西山・前掲注(80)161 頁。

(90) 西山・前掲注(80)163 頁。

第 4 章 仕入税額控除方式における帳簿保存

本章では、第 1 節において、第 1 章及び第 2 章で述べた内容に基づき仕入税額控除方式における帳簿保存の検討を行う。第 2 節では、第 3 章で概観した諸外国の制度との比較検討を行う。そして、第 3 節において、第 1 節及び第 2 節で述べたことを踏まえ、帳簿保存を仕入税額控除の適用要件とする必要性についての検討を行なった後、第 4 節において本章の小括として考察を加える。

第 1 節 仕入税額控除方式における帳簿保存

1 帳簿の保存とは

(1) 仕入税額控除の適用要件とされる帳簿保存

消費税法第 30 条第 7 項では、事業者がその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を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ、特定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、仕入税額控除ができない旨規定されている。すなわち、課税仕入れ等に係る消費税額の控除の適用を受けるためには、その課税仕入れ等に関する仕入先等の諸事項が記載された帳簿及び請求書等を保存していることが要件とされているのである。ただし、災害その他やむを得ない事情により、その保存をすることができなかつたことをその事業者において証明した場合は、この限りでない⁽⁹¹⁾とされている。

仕入税額控除のための「帳簿の保存」の意義を巡っては、これまで判例の集積がなされてきた⁽⁹¹⁾が、次のとおり、最高裁判所の判断が示されて

(91) 津地判平成 10 年 9 月 10 日訟月 46 卷 825 頁は、『帳簿等の保存』とは、単なる客観的な帳簿等の保存と解すべきではなく、税務職員による適法な提示要求に対して、帳簿等の保存の有無及びその記載内容を確認しうる状態におくことを含む、東京地判平成 11 年 3 月 30 日訟月 46 卷 2 号 899 頁は、「保存とは、法定帳簿等が存在し、納税者においてこれを所持しているということだけではなく、法及び令の規定する期間を通じて、定められた場所において、税務職員の質問検査権に基づく適法な調査に

いる。

(2) 司法における帳簿保存の判断

最高裁判所第一小法廷平成 16 年 12 月 16 日判決では、「法 30 条 7 項に規定する帳簿又は請求書等⁽⁹²⁾を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法 62 条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法 30 条 7 項にいう『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又は請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が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ったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条 1 項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないというべきである」旨を判示し、下級審裁判例の大勢が採る考え方ないし結論を支持した。

2 適格請求書等保存方式採用前の帳簿保存の意義

(1) 帳簿方式における帳簿保存の役割

我が国は、消費税創設に当たり、仕入税額控除の方法として、欧州諸国で広く採用されているインボイス方式ではなく帳簿方式を採用した。これに関して、金子宏名誉教授は、「これは、『消費税』の導入に伴って事業者之余計な負担や費用をかけるのは好ましくない、という考慮によるものである⁽⁹³⁾。」と述べられている。帳簿方式とは、事業者が自ら記帳した帳簿に基づいて、仕入控除税額を算出する方法である。帳簿方式の下では、仕入税額控除の適用要件は「帳簿又は請求書等の保存」とされ、事業者が記

応じて、その内容を確認することができるように提示できる状態、態様で保存を継続していることを意味するもの」、津地判の控訴審である名古屋高判平成 12 年 3 月 24 日訟月 47 卷 7 号 2016 頁は、「帳簿等の『保存』とは、単に物理的な保存では足りず、税務調査等のために税務職員等により適法な提示要求がされたときには、これに直ちに応じることができる状態での保存を意味する」との解釈を示した。

(92) 平成 6 年法律第 109 号による改正前であるため、「帳簿及び請求書等」ではなく、「帳簿又は請求書等」となっている。

(93) 金子宏・前掲注(24)791 頁。

帳した帳簿に基づいて仕入税額控除の金額を算出して納付する消費税の金額が計算されるので、正確な帳簿を記帳することが前提とされていた。

本来、消費税法が帳簿等に所定の記載事項を求める趣旨は、その帳簿等により、その取引が課税対象取引であり、しかも課税仕入れの相手方が当該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申告や調査の際の正しい税額控除の計算に資するためであるとされる⁽⁹⁴⁾。また、帳簿は消費税の集計ツールとして非常に重要なものであり、仮払消費税の相手勘定科目が現金支出であるなど、複式簿記の長所を利用し消費税計算の正確性を担保しているといえる⁽⁹⁵⁾。

(2) 請求書等保存方式における適用要件の強化

平成 9 年度の仕入税額控除制度の改正により、仕入税額控除の適用要件が「帳簿及び請求書等の保存」へ変更となったことで、インボイス方式の長所である課税・非課税の判定の利便性、正確性、また、取引の証拠書類保存に伴う制度への信頼性をも確保できると考えられた。なお、当該方式は、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方式であった。

しかしながら、免税事業者からの仕入についても、課税仕入れを行うことができることなどから、制度の不透明性は依然として残されているとされる。

3 適格請求書等保存方式における帳簿保存

帳簿保存に関しては、適格請求書等保存方式においても、これまでのインボイスを用いない仕入税額控除方式同様、仕入税額控除の適用要件として帳簿保存が求められている。この点を捉えれば、適格請求書等保存方式におい

(94) 山本守之「仕入税額控除の実務チェック」税経通信 1996 年 10 月号 47 頁（税務経理協会、1996）。

(95) 杉田宗久・前掲注(25)49 頁。

ても帳簿とのつながりが切斷できないものとも考えられるが、立法論としては、課税仕入れの事実を証明する手段という意味でいえば、帳簿あるいは請求書等のいずれかで十分であるとする意見もある⁽⁹⁶⁾。

4 帳簿保存のみを仕入税額控除の適用要件とする取引

請求書等保存方式では、消費税法第 30 条第 7 項において、仕入税額控除の適用要件を原則、「課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等の保存」としながらも、例外として、課税仕入れに係る支払対価の合計額が少額（3 万円未満）である場合、特定課税仕入れに係るものである場合及び課税仕入れに係る支払対価の合計額が 3 万円以上で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次の場合には、法定事項を記載した帳簿の保存をもって適用要件を満たしているものと取り扱われている。

- ① 自動販売機を利用して課税仕入れを行った場合。
- ② 入場券、乗車券のように、課税仕入れに係る証明書類が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。
- ③ 課税仕入れの相手方に請求書等の交付を請求しても交付を受けられなかった場合。
- ④ 課税仕入れを行った場合において、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。
- ⑤ 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。

すなわち、請求書等保存方式では、請求書等の保存が困難であるこれらの取引の場合には、法定事項を記載した帳簿の保存をもって、仕入税額控除が適用できることとされている。

適格請求書等保存方式採用後においても、仕入税額控除の適用要件は、請求書等保存方式のそれと変更するところではないが、仕入税額控除の適用要

(96) 田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」税研 197 号 52 頁（日本税務研究センター、2018）。

件が帳簿の保存のみとなる取引については、法第 30 条第 7 項において、「課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が少額である場合、特定課税仕入れに係るもの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」から、「請求書等の交付を受けることが困難である場合、特定課税仕入れに係るもの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」と改正された。具体的には、次のものが対象とされる。

- ① 公共交通機関である船舶、バス又は鉄道による旅客の運送として行われるもの（3 万円未満のものに限る。）。
- ② 適格簡易請求書の要件を満たす入場券等が使用の際に回収されるもの。
- ③ 古物営業を営む者が適格請求書発行事業者でない者から買い受けるもの。
- ④ 質屋を営む者が適格請求書発行事業者でない者から買い受けるもの。
- ⑤ 宅地建物取引業を営む者が適格請求書発行事業者でない者から買い受けるもの。
- ⑥ 適格請求書等発行事業者でない者から再生資源又は再生部品を買い受けるもの。
- ⑦ 自動販売機からのもの（3 万円未満のものに限る。）。
- ⑧ その他適格請求書等の交付を受けることが困難な一定のもの。

したがって、これまでは少額取引（課税仕入れの支払対価の額の合計額 3 万円未満）であることを理由に帳簿の保存のみで仕入税額控除を受けていたもののうち、上記取引以外のものについては、原則どおり、適格請求書等の保存が求められることとなる。

このうち、③乃至⑥の取引については、資産の譲渡等を行う者が適格請求書発行事業者以外の者であることから、税の連鎖が途切れ、仕入税額控除のみが行われることとなり、税の不透明性という問題が残ることとなる。ドイ

ツやイギリスをはじめ欧州諸国では、中古品や美術品取引等においてインボイスが発行されない場合に、前述した「マージン課税制度⁽⁹⁷⁾」が適用されており、我が国においても、適正な税額転嫁及び制度の透明性の観点からこれを検討する余地があるものと考えられる。

5 仕入控除税額の計算における帳簿の役割

課税仕入れに係る消費税額の計算に当たり、積上げ計算により算出する場合には、基本的には適格請求書等に記載された消費税額等を基に計算を行うこととなるが、適格請求書等の交付が受けられず、仕入税額控除制度の適用要件が帳簿の保存のみとされている課税仕入れについては、帳簿へ記載された金額を基に計算が行われること、また、例外として認められる割戻し計算においては、課税仕入れの支払対価の合計額が必要とされることに鑑みれば、帳簿が果たしている役割の重要性は大きいものと考えられる。

第 2 節 仕入税額控除における諸外国との比較

本節では、第 3 章において概観した EU 主要国の付加価値税制度と我が国の消費税との比較を試みる。

(97) ドイツやイギリス等では、一般消費者からの中古品や美術品などの仕入れについては、インボイスが発行されず、仕入税額控除ができないことから、これらを上げた場合には、販売価格と購入価格との差額に付加価値税を課税することができる「マージン課税制度」が設けられている。適用を受けるためには、原則として、古物等を一品ごとに管理し、仕入先や仕入価格などの仕入情報だけでなく、売上先、販売価格などの売上げに係る情報も明らかにする必要がある。我が国においても、税率 10%への引上げ、適格請求書等保存方式の採用に当たり、与党税制協議会（平成 26 年 6 月 5 日「消費税の軽減税率に関する検討について」）においてマージン課税制度について検討されたが、結局、採用には至らなかった。

1 我が国と EU 諸国における仕入税額控除の考え方

EU 型付加価値税と我が国消費税との仕入税額控除制度における相違点の一つに、仕入税額控除に対する考え方の違いが挙げられる。EU 域内の共通ルールを定める付加価値税指令は、仕入税額控除を付加価値税納税義務者の請求権と位置付ける⁽⁹⁸⁾のに対して、我が国の消費税法の条文(消法第 30 条)からは、それが請求権なのか、最終納税額を算定するための計算要素なのか明らかではない⁽⁹⁹⁾と指摘される。

仕入税額控除に対する考え方は、EU 諸国と我が国が創設時に採用した仕入税額控除方式にも関係するものと考えられ、その違いは、それぞれの導入における歴史的背景が関係しているのではないかと推察される。

EU 諸国では、第一次世界大戦後、その税収ポテンシャルの高さから取引高税が採用・実施されてきた。しかし、取引高税には、税負担の累積という最大の問題があった。中立的で公平な消費税制の確立のためにこの問題をどのように解決すべきかを巡って、種々の検討がなされてきたが、それは、付加価値税の税額算定の仕組みとして採用されている仕入税額控除法によって解決されることになったのである。そのような意味において、インボイス方式による仕入税額控除法は、取引高税の弱点を克服しつつ付加価値税制度という新たな制度に転換させる役割を果たしたといえる。

一方、我が国の消費課税は、奢侈性や便益性などに着目して課税する物品税を中心とした個別間接税のみに依存するものであり⁽¹⁰⁰⁾、物品の種類によって異なる税率が適用されてきた。しかし、昭和 40 年代後半から、①個別消費税に比べて一般消費税の税収ポテンシャルが極めて大きいこと②個別消費税の体系は、税制の中立性に欠けること③個別消費税の体系がとかく制度として複雑になりがちであり、簡素な税制の要請に必ずしも応じえないこ

(98) 付加価値税指令 (Council Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax) の第 10 部第 1 節のタイトルは、控除権の成立と範囲 (Origin and scope of right of deduction) となっている。

(99) 西山・前掲注(50)466 頁。

(100) 税制調査会平成 12 年 7 月・前掲注(49)233 頁。

と④所得税の大規模な減税のためには、大規模な代替財源が必要であり、一般消費税はその代替財源として適していたことから、個別消費税に対する批判が強くなり、一般消費税の採用を主張する意見が有力になった。このような理由から、我が国でも、個別消費税の体系よりも、すべての消費に広く薄く課税する一般消費税の体系の方が好ましいとする意見が強くなり、昭和 62 年には売上税法案が国会に提出されるも廃案となった。その後、種々の経緯を経て、抜本的税制改革の一環として、昭和 63 年 12 月に消費税法（法律 108 号）が制定され、一般消費税の中でも付加価値税の性質をもつ「消費税」が平成元年 4 月 1 日から施行されたのである。しかし、これまでに馴染みのない新税であることや事業者の事務負担等に配慮して、欧州諸国で広く採用されているインボイス方式ではなく、我が国独自の帳簿方式による仕入税額控除方式が採用されることとなったのである。

2 仕入税額控除における EU 型付加価値税との異同

我が国では、2023 年（令和 5 年）10 月から適格請求書等保存方式が採用されることになり、適格請求書には、事業者登録番号の記載や消費税額等が別記されるほか、インボイス記載事項など、EU 型付加価値税のインボイスと同等の内容が記載されることとなる。また、免税事業者は適格請求書を発行することが認められていないことから、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除を行うことができない⁽¹⁰¹⁾点においても EU 型付加価値税のインボイスと同等の取扱いとなる。

一方、相違点としては次の 2 点が挙げられる。1 点目は税額の計算方法である。すなわち、EU 型付加価値税では、税額の積上げ計算であるのに対して、我が国の消費税では、適格請求書等保存方式の採用後も税額の計算方法

(101) 免税事業者からの仕入れについては、適格請求書等保存方式採用後、最初の 3 年間は免税事業者からの課税仕入れに係る税額の 80%、次の 3 年間は同じく 50%の仕入税額控除を行うことができる経過措置が規定されている（所得税法等の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 15 号）附則 52 条、53 条）。

として、組み合わせに制限はあるものの、売上げ、仕入れのいずれにおいても、積上げ計算のほか、割戻し計算も認められている。そして、2 点目は仕入税額控除の適用要件である。仕入税額控除の適用要件として、EU 型付加価値税では、「インボイスの保存」を適用要件としているのに対して、消費税では適格請求書等保存方式採用後も、「帳簿及び請求書等の保存」が要件とされている。税額の計算方法及び仕入税額控除の適用要件いずれも、これまでの仕入税額控除制度から変更されていないものである。

第 3 節 帳簿保存を仕入税額控除の適用要件とする必要性

本節においては、EU 型インボイス方式における仕入税額控除の適用要件が「インボイスの保存」であるのに対して、我が国の適格請求書等保存方式では、「帳簿及び請求書等の保存」とされることについて検討を行う。

1 適格請求書採用前の仕入税額控除方式における帳簿保存の役割

我が国は、消費税創設の際に、仕入税額控除方式として EU 諸国で広く採用されるインボイス方式ではなく、世界に類を見ない我が国独自の帳簿方式を採用した。そして、この帳簿方式においては、事業者が自ら記帳した帳簿に基づいて税額を算出することから、帳簿記載に当たっては、一定の記載項目を定め、当該帳簿の保存を適用要件とすることによりその信頼性を確保したとされる。

その後、平成 9 年 4 月からの 5% への消費税率引上げに伴い採用された請求書等保存方式において、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」とされたが、これは仕入税額控除制度の更なる信頼性の確保のため、より強化されたものとされる（下線筆者）。仕入税額の計算を行う際に、取引総額から割戻し計算により税額を算出する我が国の消費税においては、その正確性を担保するためには、一定事項を記載した帳簿の保存は必要であったと考えられる。

2 EU 諸国との比較からみた帳簿保存の必要性

2019 年（令和元年）10 月の軽減税率制度導入に伴い採用される区分記載請求書には、「軽減税率の対象品目である旨」及び「税率ごとに合計した対価の額（税込）」が新たに記載項目として追加されることとなり、2023 年（令和 5 年）10 月から採用される適格請求書には、更に、「発行者の登録番号」及び「税率ごとの消費税額及び適用税率」の記載が加えられる。これにより、我が国の適格請求書への記載内容は、EU 諸国のインボイスと同等のものとなる。このため、EU 諸国では仕入税額控除の適用要件が、インボイスの保存のみとされていることに着目すれば、我が国の仕入税額控除方式においても、適格請求書のみでの保存によることも可能であり、帳簿保存の必要性はないのではないかと考えることができる。

3 適格請求書の交付を受けることが困難な取引等

消費税法第 30 条第 7 項かっこ書きに規定する「請求書等の交付を受けることが困難な場合、特定課税仕入れに係るものである場合、その他政令で定める場合」には、適用要件が帳簿の保存のみとされているところ、帳簿保存を仕入税額控除の適用要件としないこととした場合には、取引事実を確認するものを何も求めないこととなり、他にその正確性や信頼性を担保するものがない限り、仕入税額控除における正確性、信頼性については当然のことながら維持されなくなってしまうことが懸念される。このような状況を踏まえれば、適格請求書の交付が受けられない取引のうち、帳簿保存のみにより仕入税額控除が認められるものがある現状において、これらの取引に係る仕入税額控除に、正確性、信頼性を維持させるためには、一定事項を記載した帳簿の保存は必要不可欠であると考えられる。

4 税額計算における帳簿保存の必要性

適格請求書採用後、課税仕入れに係る消費税額の計算に当たっては、売上税額の計算において積上げ計算の適用を受けない事業者に関し、その課税期

間中の課税仕入れに係る支払対価の額の合計額から割戻し計算する方法を例外として認めることとされている。割戻し計算は、従来から事業者自らが記帳した帳簿を基に、税額計算を行う方法として認められており、適格請求書等保存方式採用後も、限定的であるにせよ、割戻し計算が認められているのは、事業者の事務負担に配慮したものであると考えられる。したがって、割戻し計算が認められる限り、当該税額計算の正確性を担保するためには、従来の仕入税額控除方式同様、個々の取引とともに取引総額が記載されている帳簿の保存を求めることは合理性があるものと考えられる。

5 事務負担の観点からみた帳簿保存の必要性

課税仕入れに係る帳簿への記載事項については、交付を受ける適格請求書にも記載されているにもかかわらず、自らの帳簿にも記載する必要がある上、これまでの記載事項に加えて、課税仕入れに係る資産又は役務の内容として当該課税仕入れが他の者から受けた軽減対象資産の譲渡等に係るものである場合には、「資産の内容」及び「軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨」を新たに追加記載する必要があるため、事業者負担が増加することとなる。

第 4 節 小括

消費税創設に当たり、我が国では、単一税率であり、かつ、非課税取引の範囲も限定的であることを踏まえ、簡素な方法として帳簿方式を採用し、取引相手方から交付を受ける請求書の客観性ととも、制度の信頼性を帳簿に依拠してきた。そして、軽減税率制度導入により複数税率となったことに伴い、EU 諸国のインボイスと同等の適格請求書が採用される局面において、EU 諸国では、インボイスの保存のみが仕入税額控除の適用要件とされていることに鑑みれば、我が国においても、「適格請求書」が採用され、税額転嫁が適正に行われるなど仕入税額控除制度の透明性や信頼性が高められるのであれば、制度の信

頼性の担保を適格請求書にシフトすることは可能であるようにも思える。

しかしながら、適格請求書等保存方式採用後も、適格請求書の交付を受けることが困難な取引について、仕入税額控除を認める場合があること及び税額計算において、取引総額からの割戻し計算を認めていることからすると、帳簿保存を仕入税額控除の適用要件としないことは、すなわち、取引事実を確認するものを何も求めないこととなり、また、税額計算の正確性を証明するものがなく、制度自体の信頼性の欠如につながると考えられる。したがって、取引の事実や計算の正確性を帳簿に依拠せざるを得ない現状においては、仕入税額控除の適用要件から帳簿保存を切り離すことはできないと考えるべきであろう。

我が国における仕入税額控除方式は、帳簿保存とともに、取引相手から交付され、客観性をもつ請求書等の保存と合わせ、その制度は強固なものとなり、長い時間をかけて、仕入税額控除の適用要件である「帳簿及び請求書等の保存」が事業者に定着している。軽減税率制度が導入され、その対応策として EU 諸国におけるインボイスと同等の事項が記載される適格請求書が採用される局面において、諸外国で採用されているマージン課税制度等、新しい制度を採り入れてまで仕入税額控除の適用要件を変更しなかったことは、事業者の新たな事務負担に配慮した新しい制度への円滑な導入のための接続として当然のことなのかかもしれない。

また、これまで仕入税額控除の適用要件としての帳簿保存の存在は、事業者が自ら記帳した帳簿に責任を持ち、税務当局が行う調査においても効率的な調査を行う上でも重要な役割を果たしてきたといえる。そのような意味では、消費税における帳簿保存は仕入税額控除において不正を行わないという抑止力となっていたとも考えられる。しかしながら、将来、社会全体の電子化が進み、事業者における取引事実の認識からインボイスの発行・受領、記帳、申告納税といった一連の流れも電子化され、事業者間の取引情報が、課税当局を含む三者間においてデータ共有されるシステムが構築されることにより新たな抑止力が生まれ、制度への信頼性が確保されたときには、帳簿保存を仕入税額控除の適用要件としないことも可能になるのではないだろうか。

第 5 章 仕入税額控除方式の将来的な在り方の検討

消費税率が 10%に引き上げられ、軽減税率制度の導入により消費税に対する国民の関心はますます高まるものと考えられる。本章では、軽減税率制度の導入とともに適格請求書等保存方式を採用した我が国の仕入税額控除方式の今後の在り方について、事業者及び執行部局双方の事務負担軽減の観点から検討を行う。第 1 節において、仕入税額控除の信頼性の確保の観点からこれまで行われてきた改正を踏まえ検討する。第 2 節では電子インボイスによる簡素化・効率化について、また、第 3 節では、諸外国における電子化による事務軽減策をそれぞれ検討し、第 4 節で小括として考察を加える。

第 1 節 仕入税額控除制度の信頼性の確保

本節では、消費税創設から仕入税額控除制度の信頼性を確保するためにどのような課題に対して、どのような対応がなされてきたのかを確認し、税率が 10%へ引き上げられ、適格請求書等保存方式が採用された後、制度の信頼性を確保するためにどのような対応をしていくべきか検討する。

1 中小事業者に対する特例措置に係る制度の見直し

消費税創設に当たり、中小事業者の事務負担軽減等の観点から、簡易課税制度や限界控除制度等の特例が措置された⁽¹⁰²⁾が、課税の適正化の観点から、

(102) 中小事業者に対する特例措置の意義について、平成 2 年 10 月 30 日税制調査会「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方―実施状況フォローアップ小委員会報告」では、「消費税は、価格への転嫁を通じ消費者に実質的な負担を求めるものであるが、実際にその納税事務を行うのは事業者であることから、こうした間接税が十分に機能していくためには、消費者の理解とともに、取引、経理、納税等の事務処理の面における事業者の協力が不可欠である。事業者の現実の事務処理能力の差異にかんがみれば、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考えられ、広く諸外国においても同様の制度が設けられている。」と説明される。

これらの制度への指摘等がなされ、それに対して数次の改正が行われている。

(1) 簡易課税制度の適用上限の引下げ

簡易課税制度は、「中小事業者の事務負担への配慮から設けられている措置⁽¹⁰³⁾」と説明される。簡易課税制度の適用上限は、消費税が我が国にとって馴染みのない税であったことを踏まえ、事業者の事務負担への配慮という観点から、創設時には基準期間における課税売上高 5 億円以下と定められていたが、当該制度が特例措置であるにもかかわらず、多くの事業者が簡易課税を選択できることや、基本的には、制度の定着や納税事務の習熟の度合いに応じてできるだけ多くの事業者に本則計算を求めていくことが本来の姿である等の指摘を受けて、平成 3 年度改正において 4 億円以下と改正された。その後、平成 6 年 11 月の税制改正等（平成 9 年 4 月 1 日施行）では、適用上限が 2 億円に引き下げられ、また、納税額の損得を計算した上で適用の有無を判断するような実態もあり、今後の少子高齢化社会における消費税の重要性に鑑み、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観点から、平成 15 年度税制改正（平成 16 年 4 月 1 日施行）では、中小事業者に対する特例措置等について抜本的な改革が行われ、適用上限が 5,000 万円まで段階的に引き下げられている⁽¹⁰⁴⁾。

簡易課税制度は、中小事業者の事務負担への配慮や制度の簡素化という点において有効な制度であるとされ、EU 主要国のドイツやイギリス等においても採用されている制度である。しかし、我が国の適用上限（5,000 万円）は、ドイツ（61,356 ユーロ、約 791 万円⁽¹⁰⁵⁾）やイギリス（15 万ポンド、約 2,190 万円⁽¹⁰⁶⁾）に比べると高い水準にあるといわれており、引き続き、簡易課税制度の在り方については議論がなされるものと考えられる。

(103) 財務省ホームページ「消費税の中小・小規模事業者向けの特例に関する資料（簡易課税制度の概要）」

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d06.htm)（令和元年 5 月 30 日最終閲覧）。

(104) 衆議院調査局財務金融調査室・前掲注(23)37-46 頁。

(105) 1 ユーロ=129 円で換算。

(106) 1 ポンド=146 円で換算。

(2) 簡易課税制度のみなし仕入率の事業区分の細分化

簡易課税制度のみなし仕入率は、仕入れに係る消費税額を簡便的に算出するために、事業者の営む事業の区分に応じ定められたものであるが、みなし仕入率の在り方については、業種によっては実際の仕入率とみなし仕入率との間に乖離があることからこれを是正すべきであること及び納税事務の簡素化という観点からの選択だけでなく、実際の仕入控除税額との比較を念頭に置いて税負担軽減（有利選択）を目的として選択しているという面も否定できない等の指摘がなされ、制度の公平性を重視する観点から、平成 3 年度改正において、4 事業区分に細分化する見直しが行われたものである。

また、みなし仕入率については、中小事業者の納税事務に配慮するという簡易課税制度の趣旨からみて、適時見直しを行い事業実態に即したものにしていく必要があるとの認識の下、平成 6 年 11 月の税制改正等（平成 9 年 4 月 1 日施行）において、新たに不動産業、運輸通信業、サービス業を第五種事業とし 5 事業区分に細分化された。更に、平成 26 年 3 月の改正では、従来の第四種のうち、金融業及び保険業を第五種事業とし、また、第五種事業のうち、不動産業を第六種事業として 6 事業区分に細分化が行われた。

(3) 限界控除制度

消費税創設時、その課税期間の課税売上高が相対的に小さい中小零細事業者の事務負担に配慮しつつ、課税の影響を緩和する見地から限界控除制度が採用され、その対象者は、その課税期間の課税売上高が 6,000 万円未満の事業者とされた。

しかし、制度の導入後に継続して発生する事務コストは、制度の習熟に伴い低減するものであること及び当該制度については、本来の納税額が明らかであるにもかかわらず、消費者が実質的に負担した消費税相当額を事業者の手もとに残すような仕組みとなっており、これを制度上認めることは、公平性の観点あるいは間接税というものの仕組みからみて問題がある

との指摘を踏まえ、平成 3 年度改正において、適用限度額が 6,000 万円から 5,000 万円に引き下げられた。そして、当該制度は、消費税導入に伴う納税事務負担の増加や課税の影響に対応するための経過的な措置として位置付けられること等を踏まえ、平成 9 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間から廃止された。税の転嫁が不透明となる制度であるとの指摘から廃止されたものであるが、見方を変えれば、限界控除制度という「緩和」の廃止が、課税売上高を 1 千万円以下と偽り、事業者免税点制度の適用を不正に受け納税を免れる誘因となった可能性も否めない。

(4) 制度見直しによる信頼性の確保

簡易課税制度は、中小事業者の事務負担への配慮を目的として採用された制度であるが、納税額の損得を計算した上で適用の有無を判断している実態もあり、数次の改正により適用上限の引下げやみなし仕入率の細分化が適時行われてきたところである。これらの改正について佐藤英明教授は、「消費税法改正の軌跡は、多くの点で消費税が当初抱えていた問題を解決する方向を示しており、それは限界控除制度の廃止や簡易課税制度の縮小に見られるように、『例外』を減らしていく改正であったと言ってもよい。(107)」と説明する。

簡易課税制度は諸外国でも類似の制度が採用されており、制度の簡素化及び事業者の事務負担に配慮する観点から必要な制度と考えられる。したがって、引き続き、不透明性を極力排除し信頼性の確保に努めていく必要がある。簡易課税制度の特徴は、中小事業者の事務負担への配慮とともに、制度のもつ簡素性にあると考えられる。しかし、その制度の枠組みの中において、公平性と簡素性はトレード・オフの関係にあるともいえる。したがって、今後も簡易課税の在り方については、公平性を確保した上でいかに簡素性を採り入れていくか、引き続き、議論されていくものとする。

(107) 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『消費税の研究』24 頁（日本税務研究センター、2017）。

2 仕入税額控除制度におけるいわゆる「95%ルール」の見直し

仕入税額控除制度は、課税の累積を排除する観点から設けられた制度であるので、仕入れ等に係る消費税額については、あくまで課税売上げに対応するもののみが仕入税額控除の対象となるというのが原則的な考え方である。このため、本来、非課税売上げに対応する仕入れ等に係る消費税額は仕入税額控除の対象とはならない。しかしながら、例えば、非課税売上げに分類される預金利子などは、事業内容如何にかかわらず、ほとんどの事業者に発生すると考えられるが、他方でこれに伴う課税仕入れはほとんどないのが通常である。こうしたことから、消費税法では、事業者の事務負担に配慮し、課税売上割合を基に、仕入控除税額の計算をすることができるという簡便法が設けられており、仕入税額控除の計算においてはいわゆる「95%ルール」が設けられている。具体的には、課税売上割合が 95%以上の場合には、課税仕入れ等の税額の全額を仕入控除税額とすることができる制度である⁽¹⁰⁸⁾。95%ルールは、その課税期間の課税売上割合が 95%以上であるすべての事業者に一律に認められていたが、事務処理能力の高い大規模事業者も含めて一律にその適用を認める制度への指摘がなされていたことから、事業者の事務負担等に配慮する観点等から導入された制度としての本来の趣旨を踏まえ、当該制度の対象者を、引き続き事務負担に配慮する必要があると考えられる一定規模以下の事業者に限定して適用することとされた。このようにして課税の適正化の観点から、平成 23 年度改正において、平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間から、95%ルールを適用する事業者の範囲をその課税期間の課税売上が 5 億円を超える事業者には適用しないこととする改正が行われた（消法 30②）。

改正の対象は課税売上が 5 億円を超える事業者に限定されてはいるが、

(108) この制度は付加価値税を導入した当初のイギリスでも行われており、1987 年 4 月の改正で廃止されるまで、非課税売上割合が 5%以下のときはプロラタ計算を要求せず、仕入税額の全額控除を認めていたとされる。山本守之＝水野忠恒＝中里実「抜本的消費税改革の背景と課題」（座談会）税経通信 1996.6 号 45 頁山本発言（税務経理協会、1996）。

非課税売上げ 5%未満の場合の概算控除がなくなり、課税の透明化が図られるという意味においては、当該改正は制度に対する信頼性を高めるものといえる⁽¹⁰⁹⁾。

3 消費税還付スキームへの対応

消費税還付スキームには、かつていわゆる「自販機スキーム」といわれるものがあり、例えば、住宅用の賃貸マンションやアパートなどの高額な調整対象固定資産を取得した課税期間において、自動販売機を設置し、当該課税期間の課税売上割合を意図的に 95%以上として課税仕入れの全額を仕入控除の対象とし還付を受けるという事例が数多く発生していた。典型的な取引の流れは次のとおりである。まず、賃貸マンション等経営予定者が賃貸マンションやアパートなどの住居家賃収入（非課税）に係る建物（調整対象固定資産）を購入する前に消費税課税事業者を選択する。そして、2 年間の選択強制期間中に建物を購入（課税仕入れの発生）し、翌課税期間から不動産賃貸借契約による収入（非課税売上げ）を発生させる。建物購入と同一課税期間において、自動販売機や駐車場を設置するなどして課税売上げを発生させることで建物購入課税期間に係る課税売上割合は 100%となり、個別対応方式によらない限り、課税仕入れに係る消費税額を全額仕入税額控除する（課税売上げに係る消費税額から控除しきれない金額が還付される）ことができる。さらに、第二年度において、「課税事業者選択不適用届出書」を提出し、第三年度は、仕入控除税額の調整措置（消法第 33 条）の適用を受けずに免税事業者となる。

すなわち、非課税取引用の事業用建物の取得等に係る消費税は非課税売上

(109) 平成 18 年 7 月 4 日税制調査会「第 49 回総会・第 58 回基礎問題小委員会合同会議」宮島洋委員発言。宮島委員は発言の中で、「インボイスをとれば簡易課税の必要性がなくなる。それからいわゆる 95%ルールという非課税取引が 5%未満の場合の概算控除も必要なくなる。それだけ消費税の仕組みが非常に透明化する。そういう意味での透明化が信頼感をもたらすということが私は大事ではないかと思ってます」と述べられている。

げに対応するものであるため、本来、仕入税額控除の対象とはならないが、新たに事業を開始した課税期間のように本業の非課税売上げが発生しない状況下において、何らかの課税売上げが発生した場合には、その課税期間の課税売上割合を恣意的に高めることが可能となるので、非課税取引用の事業用建物であってもその課税期間に取得したものであれば、課税売上割合に応じて当該取得に係る消費税の仕入税額控除が可能となる。

本来、仕入税額控除の調整措置が有効に機能すれば、家賃収入により課税売上割合が大幅に下がる第三年度の課税期間において調整機能が働き、取得時の過大控除分は仕入控除税額から減額されることとなり、仕入税額控除の適正化が図られることになる。ところが、当該第三年度の課税期間において事業者免税点制度や簡易課税制度の適用を受ける場合にはこの調整措置が機能しないこととなり、これら中小事業者への特例措置の適用を受ける課税期間を恣意的に操作すること等により、第三年度の課税期間における調整措置から免れる事例が生じていた。

このような状況の下、課税の適正化の観点から調整対象固定資産を取得した場合の中小事業者への特例措置の適用について所要の見直しが行われた。

(1) 平成 22 年度改正

改正以前においては、課税事業者選択の強制適用期間が 2 年間であるため、その期間中に調整対象固定資産を取得し、還付申告を行った場合において、その後課税売上割合が著しく変動したとしても、第三年度の課税期間において免税事業者となることが制度上可能であったことから、調整措置の対象とならないという問題があった。こうしたことを踏まえ、消費税の課税の適正化の観点から、課税事業者選択の強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、その後の課税期間において調整対象措置の対象となるよう改正が行われた。

具体的には、課税事業者を選択した後、調整対象固定資産に係る課税仕入れ等を行った事業者は、当該調整対象固定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日から 3 年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなけ

れば、課税事業者選択不適用届出書を提出することはできないこととされた（消法 9⑦）。これにより、調整対象固定資産の課税仕入れを行った場合には、基本的に第三年度も引き続き課税事業者となり、調整措置を免れることができなくなったとされる。

なお、資本金 1,000 万円以上の新設法人に対する事業者免税点制度の特例についても、その適用期間が 2 年間とされているため、課税事業者選択制度と同様に第三年度の課税期間において免税事業者となることが可能であり、調整措置を免れることが可能となるため、新設法人に対する特例期間中に調整対象固定資産を取得した場合にも、調整措置が適用されるように同様の改正が行われた⁽¹¹⁰⁾。

（2）平成 28 年度改正

平成 22 年度改正により、賃貸マンション等の取得に係る消費税について、課税事業者選択制度を適用して仕入税額控除の調整規定から免れる事例に対しては対処することができたが、その後、賃貸マンション等の取得に際し、あらかじめ基準期間の課税売上高が 1,000 万円を超えるように用意した法人を利用する等、消費税法第 9 条第 7 項の規定（課税事業者選択不適用届出書提出の制限）の適用を意図的に回避することにより、調整規定の適用を免れる事例が散見されていた。

改正の内容としては、事業者が事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に、一定の高額な資産（以下「高額特定資産⁽¹¹¹⁾」という。）の課税仕入れ又は高額特定資産に該当する課税貨物の保税地域からの引取り（以下、「高額特定資産の仕入れ等」という。）を行った場合に

(110) 財務省「平成 22 年度税制改正の解説」587-593 頁。

（http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2010/explanation/index.html）

（令和元年 6 月 12 日最終閲覧）。

(111) 高額特定資産とは、棚卸資産又は調整対象固定資産であって、当該資産の課税仕入れに係る税抜価額が、一の取引の単位（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるものにあつては、一組又は一式）につき、1,000 万円以上のものをいう（消令 25 の 5①一）。

は、当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の翌課税期間から当該高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後 3 年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、事業者免税点制度を適用できないこととされた（消法 12 の 4①）。また、事業者免税点制度を適用できない期間については、同様に、原則として簡易課税制度の適用も受けられないこととされた（消法 37③三）。

平成 28 年度改正は、「売上高、資産の状況などから判断して、事務処理能力等があり、また、その事務負担に配慮する必要がないと思料される法人が、多額の課税売上高を有する課税期間に事業者免税点制度や簡易課税制度を適用することができることとなっていて、多額の推計納付消費税額及び消費税差額等が生じている状況となっていた。本院の検査によって明らかになった状況を踏まえて、今後、財務省において、事業者免税点制度及び簡易課税制度の在り方について、引き続き、様々な視点から有効性及び公平性を高めるよう不断の検討を行っていくことが肝要である。」との会計検査院からの指摘⁽¹¹²⁾等を契機として、課税の適正化の観点から行われたものである。

当該改正は、結果として平成 22 年度改正における課税の適正化措置を免れ、調整規定による調整を潜脱するような行為を防止する改正ともなっており⁽¹¹³⁾、そのような意味において、仕入税額控除制度の信頼性を向上させ、課税の適正化に資する改正であると思料する。

4 納税なき仕入税額控除への対応

資産の譲渡等に係る消費税額が納税されないまま、買い手（役務提供を受ける）側において仕入税額控除が行われることによる国庫の損失は消費税制度、ひいては税制全体に大きな影響を与えることとなる。そのため、次の対応をはじめ、国庫の損失防止及び制度の公平性を確保する観点から適宜対応

(112) 財務省・前掲注(7)827 頁。

(113) 財務省・前掲注(7)834-835 頁。

が図られている。

(1) 電気通信利用の役務提供におけるリバースチャージ方式の採用

平成 27 年度税制改正において、国境を越えて行われる一定の役務の提供については、内外判定基準の見直し及び課税方式（課税対象及び納税義務者）の見直しが行われた（平成 27 年 10 月 1 日施行）。

イ 内外判定基準の見直し

役務の提供のうち、「情報の提供又は設計」や「役務の提供が行われた場所が明らかでないもの」に係る内外判定については、これまで役務の提供を行う者の役務の提供に係る事業所等の所在地が国内にあるか否かによって内外判定が行われていた。このため、国外の事業者が、国境を越えて国内の事業者や消費者に対して行う電子書籍・音楽・広告の配信等の役務の提供については、国外取引とされていたが、結果として、このような取引においては、提供者の役務の提供に係る事務所の所在地により内外判定が異なることとなり、税負担の有無の差異が生じ、国内外の事業者間における競争条件の不均衡が生じていた。そこで、「電気通信利用役務の提供⁽¹¹⁴⁾」については、従来、役務の提供を行う事業者の役務の提供に係る事務所等の所在地で内外判定が行われていたが、改正後は、当該役務の提供を受けた者の住所等により判定することとされた。

この内外判定基準の改正については、インターネット等を通じた電子商取引が拡大する中で、OECD 等の国際機関においても、国境を越えた役務の提供に係る付加価値税の課税の在り方について、「仕向地主義」（消費がなされる仕向地に課税権があるとする原則）を適用する方向で議論が行われており、こうした国際的な議論の方向性にも沿ったものと考えられる⁽¹¹⁵⁾。

(114) 資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行われる著作物の提供その他の電気通信回線を介して行われる役務の提供であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の他の資産の譲渡等に付随して行われる役務の提供以外のものをいう（消法第 2 条第 1 項第 8 号の 3）。

(115) 財務省「平成 27 年度税制改正の解説」829 頁。

ロ 課税方式の見直し

電気通信利用役務の提供を「事業者向け電気通信利用役務の提供」と「それ以外（以下「消費者向け電気通信利用役務の提供」という。）」に分けた上で、「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、当該役務の提供を受ける国内事業者（課税仕入れを行った事業者）に納税義務を課すいわゆるリバースチャージ方式の対象とする改正が行われた。なお、課税売上割合が 95%以上である課税期間については、当分の間、その課税期間中に行った特定課税仕入れ⁽¹¹⁶⁾はなかったものとして消費税法の規定を適用する旨の経過措置が設けられている。結果として、課税売上割合が 95%未満の事業者においてのみ、リバースチャージ方式による課税が行われることになる。

また、「消費者向け電気通信利用役務の提供」についても、事業者が国内において国外事業者から受けたものについては、当分の間、仕入税額控除の適用対象外とする経過措置が設けられた。ただし、適正な申告納税を行う蓋然性が高いと考えられる登録国外事業者⁽¹¹⁷⁾から提供を受ける「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、仕入税額控除制度の適用が認められている。具体的には、国税庁長官による登録を受けた国外事業者から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、一定の帳簿及び請求書等⁽¹¹⁸⁾の保存を要件として、仕入税額控除

(http://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/index.html) (令和元年 6 月 12 日最終閲覧)。

- (116) 「特定課税仕入れ」とは、課税仕入れのうち、特定仕入れに該当するものをいう(消法 5④)。また、「特定仕入れ」は、事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等、すなわち国外事業者から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供が該当することになる。
- (117) 一定の条件を満たした国外事業者のみが国税庁長官の登録を受けることができ、国内の事業者は、インターネット上に公開されている登録国外事業者名簿により確認することができる。(https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/cross/tourouku.pdf) (令和元年 6 月 12 日最終閲覧)。
- (118) 具体的には、通常の課税仕入れに係る帳簿及び請求書等の記載事項に加え、帳簿については、登録国外事業者の「登録番号」が、請求書等については、「登録番号」及び「当該消費者向け電気通信利用役務の提供を行った国外事業者が納税義務者であ

制度の適用が認められることとなる。

ハ 効果

国外事業者が、国内の事業者や消費者に対して行う「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、内外判定基準の見直しにより、国内取引として当該国外事業者には申告納税義務が発生するとともに、提供を受けた国内事業者においては、原則として、仕入税額控除制度の適用を受けることが可能となる。

しかしながら、納税義務者である国外事業者は、通常執行管轄の及ばない国外に所在することから、適正な申告納税の履行を促すことには限界があり、結果として、国外事業者による納税がなされないまま、国内の課税事業者による仕入税額控除制度の適用という問題の発生が懸念される。そのような状況において、内外判定基準の見直しを行った上で、**BtoB** 取引においてリバースチャージ方式を採用したことは、今後、発生可能性がある「納税なき仕入税額控除」に対する対応への示唆と捉えることができるのではないだろうか。

(2) 金地金密輸への対応

イ 背景

平成 31 年度税制改正において、金地金の密輸に対応し、より一層の密輸抑止を進める観点から、消費税における仕入税額控除制度の見直しが行われた。背景として、平成 26 年 4 月の消費税率 8% への引上げ以降、輸入消費税の脱税を目的とした金の密輸入が急増しており⁽¹¹⁹⁾、またそれに関連した現金の密輸出等も発生するなど、税関における水際での不

る旨」の記載が必要となる。

(119) 税関ホームページ『「ストップ金密輸」緊急対策』（平成 29 年 11 月 7 日財務省関税局）参照。（http://www.customs.go.jp/mizugiwa/gold/20171107_gold01.pdf）

（令和元年 6 月 7 日最終閲覧）。これによると、全国の税関が金地金の密輸を摘発し処分した件数は、消費税率が 8% へ引き上げられる前の平成 25 事務年度（7 月～6 月ベース）が 8 件であったのに対して、平成 26 事務年度 177 件、平成 27 事務年度 294 件、そして平成 28 事務年度には 467 件と過去最高を記録するなど急増しており、消費税率の引上げが密輸の大きな要因となっていることが想定される。

正輸出入への対応強化が図られている⁽¹²⁰⁾。金の密輸入は組織的に行われることも多いといわれ、典型的な例としては図 2 のような取引である。まず、密輸入者が国による金地金の課税非課税の取扱いの違いを利用し、金地金が非課税とされている国において購入し、これを課税国である日本に密輸入する。密輸入者は、日本の税関に消費税の申告納税を行うことなく国内の買取業者に売却し、仮に金の相場が変わらないと想定すれば、消費税相当額を不正に稼得することとなる。その後、買取業者は、買い取った金地金を非課税国の買取業者へ売却のため輸出する一方、国内では密輸入者からの課税仕入れに係る仕入税額控除を受ける。これが組織的に行われるスキームの典型的な流れとなる。

ロ 改正の内容

このような不正に対応するため、消費税法においては平成 30 年度税制改正において金の密輸入者に一層の経済的不利益を与えるとともに、金の密輸入に対する抑止効果を高める観点から、輸入に係るほ脱に対して罰則の強化を行った。具体的には、改正前の法定刑は、消費税法及び地方税法違反については懲役 10 年以下及び罰金 1,000 万円以下（脱税額が 1,000 万円を超える場合には脱税額まで）とされていたが、改正後は、輸入品の引取りに係る消費税ほ脱の罰金について、脱税額の 10 倍が 1,000 万円を超える場合には、情状により、脱税額の 10 倍に相当する金額以下とすることができることとされ、平成 30 年 4 月から適用されている（消法 64④）。

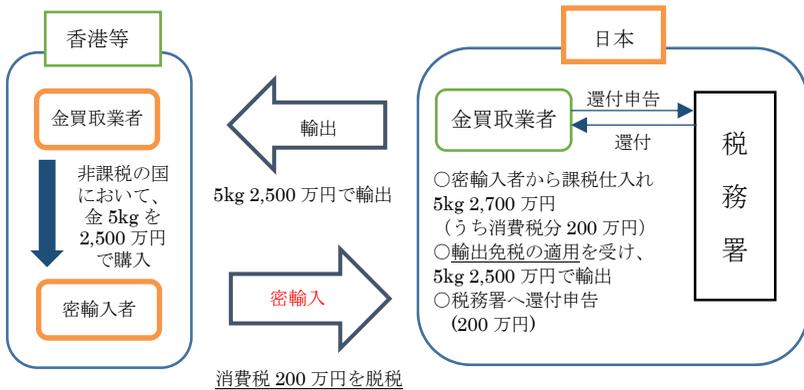
さらに、平成 31 年度税制改正においても、①密輸入品と知りながら行った課税仕入れについて、仕入税額控除制度の適用を認めないこととし（消

(120) 前掲・注(119)同ホームページ参照。金の密輸入は組織的に行われることも多く、密輸入を通じて得られた利益は、犯罪組織の資金源になっている可能性があると考えられ、悪質性が極めて高いとされる。財務省関税局は『「ストップ金密輸」緊急対策』を策定し、検査の強化（第一の柱）、処罰の強化（第二の柱）、情報収集及び分析の充実（第三の柱）を主な内容とするなど一層厳格な密輸取締りを行うこととされており、そのための有効な対応策の一つとして罰則の強化も挙げられている。

法 30⑪)、②金又は白金の地金の課税仕入れについて、本人確認書類の写しの保存を仕入税額控除の要件に加える(消法 30⑩) こととされ、金地金等の密輸に対する対応策が盛り込まれた⁽¹²¹⁾。

しかし、一方で我が国では金地金が課税取引であることを利用して、課税売上割合を恣意的に操作することも懸念されており、今後、課税非課税の検討や課税売上割合の計算について検討がなされるものと考えられる。

【図 2】金地金の密輸によって利益を得る仕組み(例)



(出典：財務省関税局『「ストップ金密輸」緊急対策(平成 29 年 11 月 7 日)』5 頁「金地金密輸の仕組み(例)」を基に筆者作成。)

(3) 各対応(改正)の意義

「電気通信利用の役務提供におけるリバースチャージ方式の採用」においては、我が国に拠点を持たない国外事業者が国内事業者に対する電気通信利用の役務提供を行った際の内外判定基準の見直しを行った上で、リバースチャージ方式により役務提供を受ける国内事業者に納税が課されると

(121) ①の改正は平成 31 年(2019 年)4 月 1 日以後に国内において事業者が行う課税仕入れについて、②の改正は同年 10 月 1 日以後に国内において事業者が行う課税仕入れについて、それぞれ適用される。

いう点においては、国内で資産の譲渡等を行う国外事業者による納税がなされないまま、国内事業者による仕入税額控除が行われることの防止を図るためのものとされる。

また、増加する金地金密輸への対応として、平成 30 年度税制改正では罰則の強化が図られ、また、平成 31 年度税制改正では仕入税額控除制度の見直しが行われている。密輸品と知りながら行った課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用が認められないこととしたほか、金又は白金の地金の課税仕入れについて、本人確認書類の写しの保存を仕入税額控除の要件に加えた。

これら二つの改正は、いずれも資産の譲渡等を行う者による納税がなされないまま、仕入税額控除が行われ、結果として国庫の損失のみを招く、いわゆる「納税なき仕入税額控除」の防止を目的とする側面を持ち合わせたものといえる。

消費税率が 10% へ引き上げられ、更に不正へのインセンティブが働く状況において、消費税制度の信頼性を確保し続けていくためには、諸外国と協調を図りながら、特に還付スキームや納税なき仕入税額控除への対応の観点から、そのような事例が生じた場合には、限定的なりバースチャージ方式の採用も含め、迅速な制度改正などの対応が不可欠であると考ええる。

第 2 節 電子インボイスによる簡素化・効率化の検討

適格請求書等保存方式の採用に伴い、電子インボイスの任意による利用が法定されることとなった。インボイスの交付等には一定の事務量を要するとされるが、紙のインボイスを電子化すれば、取引の効率化と事務負担の軽減につながる⁽¹²²⁾。

本節では、既に電子インボイスが利用されている諸外国のうち、電子インボ

(122) 渡辺智之「電子インボイスをめぐる EU の動向」税務弘報第 61 巻第 5 号 114 頁 (中央経済社、2013)。

イスの利用について加盟国間の調和を図る EU と、他方、電子インボイスを義務化し、課税当局への電送システムの構築によりコスト削減と税務執行の実効性向上及び脱税防止の実現のため電子化を進める韓国の電子インボイス制度から、我が国の消費税における電子インボイス利用による簡素化・効率化を検討する。

1 EU 付加価値税における電子インボイス

(1) EU 域内の調和の必要性

EU では、付加価値税を加盟国の共通税制と定めており、すべての加盟国にその導入が義務付けられている。付加価値税のスムーズな執行にとつて、取引におけるインボイスの発行は極めて大きな意味を持っている。電子インボイスは、コスト削減をはじめ大きな潜在的効果が期待される反面、EU 域内貿易においては、電子インボイスに関する規定が国によって異なると、かえって取引に係るコストが増大し、EU 域内貿易が円滑に行われず阻害されるおそれもある。インボイスを要因として EU 域内貿易が十分活発に行われなくなることは、EU における統一市場形成の観点からは深刻な問題であるといえる。こうして、EU では、インボイスに関する規定の簡素化・明確化と EU 域内での一層の調和が必要とされるようになったのである⁽¹²³⁾。

(2) インボイス指令

EU 域内では、加盟国間で異なるインボイス・ルールにより発生する問題は以前から認識されており、EU 各国のインボイス・ルールを統一するとともに、電子インボイスの普及促進を目指して、2001 年にインボイスに関する第 1 次指令が発出され⁽¹²⁴⁾、2004 年 1 月までに適用することとされ

(123) 渡辺・前掲注(122)114-115 頁。

(124) Council Directive 2001/115/EC. 発出された主な概要は、①インボイスに含まれるべき情報項目の確定②小規模企業・少額インボイスに関する簡素化規定③一定の条件の下で、各国当局が電子インボイスを受け入れること④一定の状況下での供給者以外の者（第三者・顧客）によるインボイス発行⑤インボイスの保存場所と形態（電子的な形での保存を含む。）であった。

た。

2010年7月には、第2次インボイス指令(Council Directive 2010/45/EU)が発出されており、その目的は、電子インボイスに紙のインボイスと同等の地位を与え、そして、電子インボイスの要件を満たす範囲内で緩和することで、その利用を促進させようとするものであった。

EUの付加価値税指令(VAT指令)217条は、電子インボイスを「VAT指令で求められる情報を含み、電子的なフォーマットで発行・受領されたもの」と定義する⁽¹²⁵⁾。したがって、例えば、紙のインボイスをPDF化して、それをメールに添付して送付した場合には電子インボイスとされるが、電子的なフォーマットでインボイスを作成したとしても、それをプリントアウトして送付・受領した場合には、電子インボイスとは認められない。

電子インボイスの利用に当たっては、基本的に受領者側(買い手)がそれを受け入れることが条件とされる。すなわち、電子インボイスの利用には、取引の両当事者の合意が前提条件となる。また、付加価値税指令233条1項は、紙または電子を問わず、インボイスについて、発行者の真正性・内容の正確性・インボイスの可読性を要求している。発行者の真正性とは、その供給者又はインボイスを発行した者が誰であるかについての証明である。電子インボイスの場合には、発行者の真正性は、例えば、電子署名やEDIの利用によって確保されるとされている。また、内容の正確性とは、VAT指令により求められている内容が変更されていないということの意味し、フォーマットの変更は、内容の正確性という意味では問題とならない。そして、可読性とは、インボイスの内容がその表記により人間の目で直ちに確認できるという意味である。

電子インボイスに関しては、その真正性と正確性を確保するための方法の例として、高度な電子署名とEDIが挙げられているが、これらはあくまで例示であり、これらの方法を採用することが付加価値税指令によって要

(125) 旧217条においては、「電子的な送付」についての説明はあったが、電子インボイス自体の定義はなかった。

求されているわけではない。

(3) EU における基本的スタンス

電子インボイスに関する EU の政策の基本スタンスは、電子インボイスの任意利用の促進の観点から、電子インボイスに紙のインボイスと同様の地位を与えるとともに、各国間の規制の統一を図り効率化を指向するものである。これは、後述する韓国の制度が事実上すべての法人間取引において電子インボイスの利用を強制する仕組みであることに比べると、マイルドなスタンスであるといえる⁽¹²⁶⁾。このような違いが生じた背景として渡辺智之教授は、「韓国の VAT インボイスが基本的に国内取引を対象にしているのに対し、EU では、国内取引だけでなく、EU 域内貿易にインボイス制度をどう適用するかを常に考えなくてはならない、という事情がある。そこで電子インボイスの普及を図るためには、EU 各国間でのインボイス・ルールの違いを極力解消することが必要になる⁽¹²⁷⁾。」と指摘する。

(4) 電子インボイスによる効率化

欧州委員会からの委託を受けた PricewaterhouseCoopers (PwC) が 2007 年から 2008 年にかけて行ったインボイスの簡素化・効率化に関する調査によると、電子インボイスのメリットとして、効率性の向上 (79%)、コスト削減 (74%)、顧客による支払迅速化 (42%) が挙げられたほか、利用の困難要因として、調査対象者の 40% が取引相手の準備不足を挙げるなどの調査結果となっている。

これらの調査結果を基に検討が行われ、先のとおり、2010 年 7 月、第 2 次インボイス指令が発出されている。すなわち、利用を促進し、従来の電子インボイス・ルールにより生じているとされる過度のコンプライアンスコストが問題視されていたこともあり、PwC の調査結果にもあったような効率性の向上やコスト削減といったいわゆるコンプライアンスコストの低減を指向することとなったのである。

(126) 渡辺・前掲注(122)119 頁。

(127) 渡辺・前掲注(122)119 頁。

2 韓国の電子インボイス制度

(1) 電子インボイスの導入

1977年に付加価値税が導入され、その導入当初からインボイス方式を採用している。韓国では、インボイスは「税金計算書⁽¹²⁸⁾」と呼ばれており、「税金計算書」は、インボイス制度同様、仕入税額控除を受けるために必要なものとされる。この「税金計算書」には、財貨又は用役の供給事業者（サプライヤー）の登録番号⁽¹²⁹⁾と名称、供給を受ける事業者の登録番号、供給価格と付加価値税額、及び日付等を記載することが求められており、韓国付加価値税の仕入税額控除制度を支える重要な書類とされている。なお、サプライヤーが「税金計算書」を発行しない場合には、「税金計算書不誠実加算税」として供給価格の1%（法人の場合2%）のペナルティが課されることとされていた⁽¹³⁰⁾。

2010年には、従来の紙ベースの税金計算書（インボイス）を全面的に電子化した電子インボイス制度が導入され、これは現金領収書制度⁽¹³¹⁾等とともに、韓国国税庁による「税源透明化政策」と呼ばれる申告水準向上策

(128) 韓国の付加価値税は、税金計算書方式を採用しており、税金計算書 (Tax Invoice) は単に取引資料として活用されるだけでなく、売り手が付加価値税を徴収したことを証明する領収証としての効力を持つ最も重要な書類の一つとされる。

(129) 法人及び個人事業者については、付加価値税法の規定により事業者登録申請を行った際に事業場別に韓国国税庁 (National Tax Service: NTS) から付与される 10 桁の登録番号、個人については地方自治体から付与される 13 桁の住民登録番号が納税者識別手段として利用される。

一山梢「韓国の税務行政の概要」税大ジャーナル 2018.5 9 頁 (国税庁、2018) (http://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/180531_ichiyama.pdf) (令和元年 6 月 12 日最終閲覧)。

(130) 李炫定・渡辺智之「韓国の電子インボイス制度」税務弘報第 61 巻第 2 号 125 頁 (中央経済社、2013)。

(131) 現金領収証とは、現金領収証加盟店が、財貨又は用役を供給し、その代金を現金で受け取る場合、当該財貨又は用役の供給を受ける者に現金領収証発給装置により発給するもので、取引日時、金額等の決済内容が記載された領収証をいう。決済情報は最終的に NTS に電送される仕組みとなっており、事業者に対するサービスとしても活用される。メリットとして、発給事業者には、一定の税額控除を受けることができ、発給を受ける側も所得控除や経費として認定される。なお、当該制度は、2005 年 1 月より施行されている。

の一環と位置づけられている⁽¹³²⁾。

2011 年からは、すべての法人事業者に電子インボイスの発行が義務付けられ、また、2012 年からは個人事業者も、税抜年間売上高が 10 億ウォン（約 1 億円⁽¹³³⁾）以上の大規模な事業者についても、電子インボイスの発行が義務付けられている。韓国では、電子インボイス制度導入の目的として主に次の 2 点が挙げられる。

① 事業者のコンプライアンスコスト削減

② 事業者間取引の透明化による税務執行の実効性向上及び脱税防止
事業者のコンプライアンスコスト削減として、具体的には、紙の「税金計算書」の作成費用、交付費用（郵送代等）、及び保管費用の削減が考えられる。また、電子化によって、インボイス情報を合計表にまとめる作業も自動化できるといわれている⁽¹³⁴⁾。他方で導入費用やシステム利用料等のコストが発生するものの、韓国租税研究院の試算によると NET でもコストが削減されるといわれる⁽¹³⁵⁾。

(2) 電子インボイスの義務化

税務執行の実効性については、紙の「税金計算書」の仕組みにおいて、偽造インボイス、特に架空インボイスの発行を商売とする「資料商」と呼ばれる業者の存在が問題視されており、こうした不正利用が行われても、その発見までに時間とコストがかかるために対応に限界があったとされる⁽¹³⁶⁾。このような状況の中で採用された電子インボイス制度では、電子的方法で電子計算書を発給した事業者は、発給翌日までに電子税金計算書発給明細書を韓国国税庁（NTS）が運用するシステム（ホームタックス）を通じて国税庁長に電送しなければならない。このように、個々の電子イ

(132) 李・渡辺・前掲注(130)125 頁。

(133) 基準外国為替相場及び裁定外国為替相場（平成 31 年 1 月中において適用）（100 ウォン＝0.0888 米ドル、1 米ドル＝113 円）により換算。

(134) 李・渡辺・前掲注(130)126 頁。

(135) 李・渡辺・前掲注(130)126 頁。

(136) 李・渡辺・前掲注(130)126 頁。

ンボイスが課税当局に転送される仕組みは、電子インボイスの特性が活かされたものと考えることができる。

課税当局では、電子インボイス発行の対象となる取引については、ほぼリアルタイムで取引内容を把握でき、厳格なチェックが可能となったことにより、例えば偽造インボイスを抑制することが可能となったとされる。しかしながら、電子インボイス制度の導入が韓国の付加価値税課税の実効性をどの程度高めたかの数量的な評価は明らかではない。また、法人については、極めて小規模な事業者も含めてすべての事業者にも電子インボイス発行が義務付けられているが、それに適応しきれない事業者もいることを懸念する向きもある⁽¹³⁷⁾。

3 我が国における電子インボイス義務化の検討

(1) EU 及び韓国の取組の検討

EU としての電子インボイス利用のスタンスは、域内の事業者の任意利用⁽¹³⁸⁾によるコスト削減と効率化を目指すものであるのに対して、韓国の取組は、電子インボイスの課税当局への提出を義務化しインボイス情報がほぼリアルタイムで課税当局に集積されることで、厳格なクロス・チェックにより、取引の透明性の確保を図り脱税防止を実現しようとするものである。韓国の取組では、インボイスを通じて集積される情報は法人事業者が発行する BtoB 取引に係るものであることから、効果が発揮されるのは事業者間取引に係る仕入税額控除のチェックに限定され、BtoC 情報については、インボイスとは別の現金領収証制度等から得られる情報を集積する仕組みがあるものの、すべての取引が把握されるわけではないことから、事業者脱税情報も限定的になると思われる。こうした状況を踏まえて、我

(137) 李・渡辺・前掲注(130)130頁。

(138) 電子インボイスの利用の義務化については、EU においても、B2G 取引については、利用を義務付けるようになっている。(玉岡雅之「消費税におけるインボイス制度の設計について」租税研究 809 号 135 頁 (日本租税研究協会、2017))。

が国の電子インボイス利用を考えていく必要があると考える。

(2) 我が国における電子インボイス利用の検討

我が国においては、適格請求書等保存方式の採用と同時に電子インボイスが消費税法上の請求書等であるとされた。インボイスの電子化はコスト削減及び効率化に資するとの説明がされるどころ、簡素化・効率化が求められる消費税制度において、電子インボイス利用は推進していくべきであろう。ただし、韓国のような課税当局への電子インボイスの提出義務化には更なる検討が必要であると考え。その理由としては、①韓国等提出が義務化されている国において、義務化による実効性及び費用対効果等の定量的な評価が明らかでないこと②効果が発揮されるのは、BtoB 取引に限定されること③義務化に対応しきれない事業者への対応が必要なこと等が挙げられる。

したがって、このような状況においては、まずはコンプライアンスコスト及び行政コスト低減の観点から、事業者の任意の利用を推進していくべきではないかと考える。そして、義務化の優位性が明らかになり、社会環境が整った状況において国際社会の潮流に合わせながら、更なる事務負担軽減及び事業者間取引の透明化のための電子インボイス義務化を検討すべきと考える。

第 3 節 電子化による事務軽減策

1 電子化による納税環境の整備

(1) 増加が想定される課税事業者選択事業者

適格請求書等保存方式では、適正な税の転嫁の観点から、免税事業者は適格請求書を発行することができないため、免税事業者から仕入れを行っていた事業者は、一定期間の経過措置があるものの、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が認められなくなる。そのため、仕入れを行う事業者は適格請求書発行事業者からの仕入れを選好するようにな

ることから、免税事業者の中には中間取引から排除されることを避けるため、課税事業者を選択する事業者が増加するものと想定される。

しかしながら、課税事業者になることを選択したものの、当該事業者が適正な申告納税を行えなければ、消費税制度自体の信頼性が揺らぎかねない。言い換えれば、事業者の適正な申告納税がなければ、円滑な税務執行は実現しないのである。そこで、そのような事業者の申告納税の適正化及び事務負担軽減を目的としたサポートが必要になるのではないかと考えられる。

(2) 課税の適正化に向けた課税当局によるサポートの検討

課税の適正化に向け、課税当局には新たな課税事業者に対する適切な制度の周知、指導が求められるところであるが、更に事業者支援策として、例えば、事業者が取引の事実である適格請求書等の記載事項を入力すると、適格請求書の作成から各種帳票、最終的には消費税の確定申告書まで作成されるようなサポートシステムの無償提供を行うことが考えられる。このようなシステムの無償提供が可能となれば、消費税の申告水準向上が期待できるだけでなく、将来的な電子化にも対応することが可能となり、ひいては事業者の事務負担及び執行部局の行政コスト低減にもつながるものと思料される。

諸外国では、例えばドイツでは VAT に係る予納申告の義務化にあわせて、技術的サポートを官製の無償システム (ELSTER⁽¹³⁹⁾) の導入により行っている。また、電子インボイスの発行を義務化している韓国では、電子インボイス発行の際に、売り手が取引情報を入力するシステムとして、税務当局が小規模企業向けに無償で提供するシステム (eセロ⁽¹⁴⁰⁾) がある。我が国も現在、申告、納税等の税務手続がインターネットを利用して行うことのできる国税電子申告・納税システム (イータックス) が導入されているが、今述べたサポートシステムが導入されれば我が国の電子化が小規模

(139) <https://www.elster.de/> 参照。

(140) <https://www.esero.go.kr/> 参照。

事業者まで更に推進されるだけでなく、コンプライアンスコスト及び行政コストの低減につながるものと思料する。

2 諸外国における事務軽減策

(1) 事務手続

イ イギリスでは、税務手続デジタル化計画 (Making Tax Digital) ⁽¹⁴¹⁾ に基づき、一定の課税売上高のある VAT 登録事業者 (法人に限る。) に対し、英国税務当局 (HMRC) のソフトウェアとの接続が可能な互換性のあるソフトウェアを用いてデジタル形式で記録管理を行い、API (Application Programming Interface) プラットフォームにつなげることにより VAT の申告書を提出することを義務付ける新たな制度が導入された。適用対象は 2019 年 4 月以降開始する事業年度より、85,000 ポンド (VAT の免税点: 1,241 万円⁽¹⁴²⁾) を超える課税売上高を有する VAT 登録事業者とされ、事業者の名称や所在地等の基本情報及び取引情報を電子的保存、登録し、電子申告ソフトを使用した申告が求められることとなる⁽¹⁴³⁾。

ロ ハンガリーでは、付加価値税に係るインボイスをリアルタイムで税務当局へ電送する電子インボイスの利用を 2018 年 7 月より開始している。新システムによる提出義務化の対象となるのは、国内の VAT 登録事業者

(141) イギリス政府は「税のデジタル化」に積極的に取り組んでおり、今後、様々な税の分野においてデジタル化が推進されるものと考えられる。この「税のデジタル化」はイギリスだけのトレンドではなく、全世界に広がりつつあるのが現状である。イギリスでは、2019 年 4 月からの付加価値税電子化制度導入に先駆け、2018 年 10 月にシステム試行が開始されている。

(142) 裁定外国為替相場 (平成 31 年 1 月中において適用) (1 ポンド=146 円) により換算。

(143) GOV.UK 「Making Tax Digital for VAT Pilot open for business」(2018.10.16). (<https://www.gov.uk/government/news/making-tax-digital-for-vat-pilot-open-for-business>) (令和元年 6 月 12 日最終閲覧)。

GOV.UK 「VAT Notice 700/22: Making Tax Digital for VAT」(2018.7.13). (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-70022-making-tax-digital-for-vat>) (令和元年 6 月 12 日最終閲覧)。

間の国内取引で VAT 金額が 10 万フォリント（約 4 万円⁽¹⁴⁴⁾）を超える売り手が交付するインボイスであり、修正インボイスも対象とされている。なお、輸出取引、国内リバースチャージ対象取引及び個人との取引は対象外とされている。提出義務違反者には、インボイス 1 件ごとに最大 50 万フォリント（約 20 万円）のペナルティが課される。ハンガリー財務相は当該システムにより VAT 不正が 10%を下回ることを予期している⁽¹⁴⁵⁾。

ハ インドでは、小規模事業者を除くすべての事業者は、複数の月次申告書を提出する従来の申告方法からひとつの月次申告書を提出する申告方法に変更となった。新しい申告システムは以下のとおりである。

- (イ) 新たな申告書は、物品・サービスの供給情報を記載する表及び仕入税額控除を記載する表の 2 種類の表から構成される。
- (ロ) 仕入税額控除に係る表は、物品・サービスの供給事業者がアップロードしたインボイス情報に基づき記載する。
- (ハ) 物品・サービスの供給事業者は、インボイスをいつでもネットワーク上にアップロードすることができ、また、供給を受ける事業者は、仕入税額控除を受けるため、当該インボイスをネットワーク上で確認しデータをロックすることができる（UPLOAD-LOCK-PAY 方式）。

月次申告方法の変更や新たな申告制度の導入により、納税の多くは従来の申告方法に比べ簡易な手続きでの申告が可能になったとされる⁽¹⁴⁶⁾。

(144) 100 フォリント=0.353 ドル、1 ドル=113 円で換算。

(145) Taxnotes 「Hungary Touts Successful Launch of Electronic VAT Invoice System」(2018.8.21) (<https://www.taxnotes.com/worldwide-tax-daily/value-added-tax/hungary-touts-successful-launch-electronic-vat-invoice-system/>)

Deloitte Österreich Tax News 「HUNGARY INTRODUCES LIVE VAT INVOICE REPORTING AS OF JULY 2018」 (<https://www.deloittetax.at/2018/05/22/hungary-introduces-live-vat-invoice-reporting-as-of-july-2018/>) (令和元年 6 月 12 日最終閲覧)。

(146) インド政府報道発表資料 <http://pib.nic.in/index.aspx> (令和元年 5 月 31 日最終閲覧)。

(2) 適正な納税の履行

イ ポーランドでは、2019年3月から2022年2月までの3年間、付加価値税のスプリットペイメント (Sprit Payment) 制度を導入する。当該制度は、商品やサービスの対価の額と付加価値税を分けて、それぞれの金額を商品やサービスを提供する事業者名義の異なる口座に支払う制度であり、付加価値税相当額は、付加価値税専用として指定された口座 (blocked VAT Account) を通じて支払う必要がある。

これまでも、ポーランド政府は、リバースチャージ制度を導入することにより、付加価値税の脱税を防止する対策を講じてきたが、その際、対象とされていなかった事業に対しても当該スプリットペイメント制度を適用することにより、更なる脱税防止の手段として期待されている⁽¹⁴⁷⁾。

ロ 諸外国の税務当局は、オンラインプラットフォーム事業者に対する売り手からの付加価値税 (VAT) の徴収義務化を検討しており、イギリスやドイツ等では次のような制度が導入されている。

イギリスでは、オンラインプラットフォーム事業者に対し、当該プラットフォームを利用する海外事業者がイギリスで確実に VAT 事業者登録を行っているか否かを確認する義務を課している。また、ドイツでは、オンラインプラットフォームを利用する小売業者が VAT を納付しなかった場合、当該プラットフォーム事業者に二次的な納税義務が発生するとしている⁽¹⁴⁸⁾。当該制度は、オンラインプラットフォームに出店している売り手の申告・納付漏れへの対策になるとされる。

(147) Bloomberg BNA 「Poland Gets Green Light on Split Payment for VAT」 (2019.2.18)©2019, The Bureau of National Affairs, Inc.

(<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/>)
(令和元年6月12日最終閲覧)。

(148) Bloomberg BNA 「Tax Authorities Worldwide Lean on E-Commerce Site to Collect VAT」 (2019.4.5)©2019, The Bureau of National Affairs, Inc.

(<https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/>)
(令和元年6月12日最終閲覧)。

ハ 韓国では、2019 年 1 月より遊興飲食店⁽¹⁴⁹⁾を営む事業者（簡易課税制度適用者を除く。）に対して、クレジットカードによる付加価値税代理納付制度が施行されている。クレジットカードによる付加価値税代理納付制度とは、遊興飲食店を営む事業者が課税資産の譲渡等を行い、それに対して消費者がクレジットカード（デビット・プリペイドカード含む。）で決済を行った場合、クレジット会社が決済金額の 4%に相当する金額を徴収して事業者の代わりに納付し、事業者は、付加価値税の申告時にクレジットカード会社が納付した税額を既に納付した税額として控除して清算する制度である。なお、同制度は、BtoC 取引における付加価値税の滞納発生を事前に防止するため導入されたものであり、施行期間 2019 年～2021 年の時限法である⁽¹⁵⁰⁾。

(3) 我が国の消費税制度における検討

既に付加価値税を導入している諸外国では、技術の進展に伴い付加価値税制度の電子化が進められており、課税の適正化あるいは事務簡素化、効率化への期待が高まっている。加盟国間の制度の統一化がなかなか進まない EU においても、加盟国それぞれの状況に応じた取組がなされているほか、EU 以外の諸外国においても電子化が進められている。

我が国においても、課税の適正化や国際社会との協調及び環境の変化に対する利便性の向上等のため、早晚、消費税制度における電子化の必要性が訪れるときが来るであろう。我が国の将来的な電子化による事務負担軽減策を検討するに当たっては、これら諸外国の取組における実効性の検討等を継続的に行っていく必要があるものとする。

(149) 対象とされる業種は、ルームサロン・バー、劇場レストラン・外国人専用遊興飲食店などの一般遊興飲食店、キャバレー・ナイトクラブ・ディスコクラブなどの舞踏遊興飲食店、酒類を提供するカラオケ店であり、ビールや焼酎などの低価格酒類とつまみを提供する飲食店や個室又は接客員のいないカフェなどの西洋式飲食店及び立飲み屋などの簡易飲食店は除かれる。

(150) 一山・前掲注(129)14-15 頁。

第 4 節 小括

本章では、第 1 節から第 3 節において、仕入税額控除方式の将来的な在り方について、「仕入税額控除の信頼性の確保」、「電子インボイスによる簡素化・効率化の検討」及び「電子化による事務軽減策」の観点から検討を行った。

消費税制度の信頼性を確保していくためには、消費税の根幹ともいわれる「仕入税額控除の信頼性の確保」が重要とされる。そのため、消費税が 10%へ引き上げられ、脱税や新たな還付スキームへのインセンティブがより働くことが想定されることから、特に還付スキームや納税なき仕入税額控除への対応として、そのような事例が生じた場合には、その適用を限定的とするリバースチャージ方式の採用も含め、迅速な制度改正による対応が必要であると考えられる。

次に、「電子インボイスによる簡素化・効率化の検討」では、我が国の仕入税額控除方式における今後の電子インボイス利用の観点から、EU と韓国のインボイス制度を検討した。その結果としては、コンプライアンスコスト及び行政コストの低減の観点から言えば、まずは、事業者の任意の利用を推進し、効率化及びコスト削減を目指すべきであると考えられる。なお、将来的な検討に当たっては、これら EU や韓国等先行して電子化を推進する国の動向を注視していく必要があり、提出義務化の具体的な検討は、その優位性が明らかにされ、BtoC 取引情報の把握が可能となる状況において、改めて行うべきではないかと考える。

そして、「電子化による事務負担軽減策」の検討については、先に述べたとおり、新たに課税事業者を選択する零細事業者の適正な申告納税のための課税当局によるシステムサポートの提供を提案した。このようなサポートは、事業者の納税事務の負担軽減だけでなく、適正な申告納税が行われなかった場合に投下される課税当局の人的資源の低減にもつながるものと考えられる。例えば、それがインボイスの作成も行えるシステムであれば、電子インボイスの利用拡大も期待できるものと考えられ、電子化を推進していく上では、このような環境を整備することは重要なことではないかと思料する。

諸外国に目を向けると、簡素化及び効率化並びに適正な執行等の実現に向けて、電子化による様々な取組が実施されている。国によってインフラや政策等に違いがあるものの、これらの取組を確認しておくことは有意義なものと考えられる。また、諸外国では電子化がますます進展することは明らかであり、我が国でも今後、事業者及び執行部局双方の事務負担軽減策及び制度の適正な執行を検討していく上で、電子化は避けて通ることはできないものと考えられることから、今後、諸外国で推進される取組を参考とし、その実効性を継続的に検討していくことが重要であると考ええる。

結びに代えて

我が国の消費税と諸外国の付加価値税との相違点は、我が国の仕入税額控除制度においてインボイスを用いないこと及び免税事業者からの仕入税額控除が可能であることといわれていた。そして、これらに起因して、我が国の仕入税額控除の適用要件は「帳簿及び請求書等の保存」とされていた。

2023年(令和5年)10月から、我が国に適格請求書等保存方式が採用され、両者におけるこの2つの相違点は見られなくなった。それでもなお、諸外国の仕入税額控除の適用要件は、「インボイスの保存」であるのに対して、我が国の適用要件は、依然として「帳簿及び請求書等の保存」とされている。

本稿では、このような問題意識を持ち、適格請求書等保存方式において、事務負担軽減の観点から、仕入税額控除の適用要件を諸外国のインボイス方式同様、「請求書等の保存」のみとすることは可能なか検討を行った。

検討において、適格請求書の交付を受けることが困難な取引のうち、仕入税額控除が認められ、その正確性の担保を帳簿に依拠せざるを得ない取引があることを確認し、また、税額計算においては、割戻し計算が認められるなど、従来の仕入税額控除方式を維持している部分もあり、我が国の制度は、諸外国の付加価値税制度と全く同じ制度ではないということも確認された。そのような意味では、我が国の適格請求書等保存方式は、諸外国、特に EU 主要国のイン

ボイス方式を採り入れながら、円滑なインボイス方式の導入のため、従来の仕入税額控除方式も維持するというまさしく日本独自のインボイス方式であると考えられる。

仕入税額控除は、消費税制度の根幹をなすものといわれており、現状において、この制度の信頼性を確保することが命題とされ、そのためには仕入税額控除の適用要件としての帳簿保存は必要であるものと考えられる。

また、本稿では、上記のほか、仕入税額控除の将来的な在り方についても検討を行った。

消費税創設以後、帳簿方式に始まった我が国の仕入税額控除制度は、常に制度の信頼性、透明性を確保する観点から、数次の改正が行われてきた。そして、税率が 10%へ引き上げられ、国民の関心がますます高まる中、引き続き、制度の信頼性、透明性を確保していくことが極めて重要であると考えられる。

一方、制度の透明性、公平性を求めることは、それだけ制度が複雑化するという他に他ならず、その対策として、制度の簡素化・効率化が求められることになる。今後、制度の簡素化・効率化を検討していく上では、「電子化」を避けて通ることはできないと考えられ、本稿においても電子インボイスの利用推進や、システムサポートの無償提供及び諸外国の取組に対する継続的な検討の重要性について述べた。

世界に目を向けると、想像を超えるスピードで「電子化」が進展している。我が国も世界の潮流に乗り遅れないよう「電子化」を推進していく必要があるが、そのためには、諸外国の取組を注視し、その実効性を見極めていくことも重要であると考えられる。