

消費税法における諸問題の検討

—消費税率改定議論に関連して—

高 沢 修 一

【目次】

- I. はじめに
- II. 税負担の逆進性と複数税率化
- III. 輸出免税と消費税の還付
- IV. 簡易課税制度等と益税問題
- V. 仕入税額控除否認と帳簿等保存
- VI. おわりに

I. はじめに

消費税法に規定する消費税とは、課税対象取引が限定・特定されている学問上の個別消費税のことではなく、課税対象取引が限定・特定されず課税ベースがひろいことから、大型間接税とも称される一般消費税のことを指す¹⁾。

また、わが国の消費税は、物品の製造段階から小売段階までを1つの取引段階として認識して課税する単段階消費税ではなく、それを複数の取引段階として認識してそれぞれ課税する多段階消費税といえる。

よって、本論文においては、多段階一般消費税（以下「消費税」とする）を考察の対象とし、それを巡る問題点について検討する。

この消費税の源流は、昭和25（1950）年のシャウプ勧告（Shoup Recommendations）に求められる。シャウプ勧告においては、都道府県の財源として事業税に替わるものとして付加価値税の創設を検討したが、これは、世界初の試みといわれるフランスの付加価値税創設よりも4年も早い時期に導入が検討されており、「世界における最初の附加価値税創設の試みとして興味ぶかい²⁾存在であると評価される。

しかし、シャウプ勧告が提案した附加価値税の法案化は、数年間継続協議を繰り返した結果、民意を得ることができないままに廃案となり、これを継承した消費税の制度化も大平正芳内閣が提案した「昭和54（1979）年度税制改正の要綱」において法案化が検討されるが頓挫する。

その後、消費税は、昭和62（1987）年に中曽根康弘内閣による「売上税法案」の廃案を経て、昭和63（1988）年に竹下登内閣により漸く法案化され、そして平成元（1989）年4月1日から施行された。しかしながら、同法案は、野党の審議拒否に遭い政府与党の強行採決による産物となったため必ずしも民意を得た税金であるとはいえない。

また、消費税には、「大型間接税は、憲法理論および租税理論からは支持されえないばかりではなく、いまのところ、①日本人の政治意識・納税者意識の後進性、②大部分が中小企業という日本の特殊な経済構造一多くの中小業者は税負担を転嫁しすることが困難、さらに③世界一の物価高、等の日本社会の諸事情からいって、合わない³⁾」という批判もある。

さらに、消費税は、平成元（1989）年には、活力ある福祉社会の実現を目的として5%（地方消費税1%を含む）に引き上げられた。そして将来的には、財政再建を目的として増税の動きも窺える。これは、消費税1%当たりの税収入が約2兆4,000億円（平成16年度予算）に相当するため、仮に消費税の税率を10%引き上げた場合には、消費税増税のもたらす税収入が20兆円を超えると試算できるためである⁴⁾。

また、平成19（2007）年10月17日、政府の経済財政諮問会議は、プライマリーバランスを黒字化する目標について、将来的に名目的経済成長率が3.3%から2.2%に低下した場合には、6兆6,000億円（最大）の増税が求められることになるという内閣府の試算について了承した。この試算にもとづけば、消費税率は約2.5%の引き上げが必要となる。

仮に、政府が消費税の増税を意図するのであれば、国民的理解を得るためにその前段階として消費税を巡る諸問題についてまず論じるべきである。なぜならば、これら諸問題の是正を伴わない一方的な増税案では、民意を得ることが難しいといえるからである。

例えば、消費税は、①税負担の逆進性と複数税率化、②輸出免税と消費税の還付、③簡易課税制度等と益税問題、④仕入税額控除と帳簿等保存等の問題点を有している⁵⁾。

よって、本論文では、近い将来の消費税増税を前提として、消費税を巡る諸問題について考察したい。

II. 税負担の逆進性と複数税率化

今日、租税理論は、「税負担は、各人の担税力に応じて配分されなければならない」という考え方が支配的である⁶⁾。この場合の担税力とは、各人の経済的な負担能力のことを指すが、その意味では、消費税は、「担税力の尺度としては最も劣っており、消費税は、課税対象の選定の仕方によっては、逆進性となりやすい⁷⁾」税金であると評される。

つまり、所得税および相続税は、超過累進税率にもとづき高所得者ほど高い税額を負担しなければならず、そのため公平な税負担や富の再分配を実現しやすい。一方、消費税は、税負担の逆進性により低所得者の負担が高所得者の負担よりも高くなるため、必ずしも公平な税負担を実現しているとはいえない。

消費税における税負担の逆進性を緩和するための方法の一つとして注目を浴びているのが、軽減税率の導入にもとづく消費税の複数税率化である。

消費税の複数税率化とは、まず消費税関連の取引を標準税率の課税対象となる財およびサービスと軽減税率の対象となる食料品等の生活必需品とに大別し、次いで、この食料品等の生活必需品に対して軽減税率であるゼロ税率を適用すれば、税負担の逆進性を緩和することができるという考え方である。

ゼロ税率は、非課税と混同されがちであるが、両者は明確に異なる。例えば、非課税の場合には、非課税科目の商品売上に対して消費税は課税されないが、商品仕入時には消費税が課税される。これに対して、ゼロ税率とは、課税売上時の税率を0パーセントとして仕入税額控除を容認するというものである。

つまり、ゼロ税率においては、仕入税額は全額還付されることになり、その結果として逆進性を緩和する働きを有することになるのである。

このように、ゼロ税率を含む軽減税率を導入するという複数税率化は、課税の公平性を実現するうえで効果的な方法であるが、その反面、複数税率化は、以下の問題点を有している。

第一に、複数税率化は、個々の取引について税率の適用関係を明確にしなければならないため、課税庁の事務負担を増大させることになり、また税務調査等の税務行政を遅滞させる恐れがある。

第二に、複数税率化は、事業者（納税者）に対しても事務負担を増大させる可能性がある。例えば、現行税制の下では、農業所得者（農家）の多くは免税業者であるが、仮に、食料品に対して軽減税率が適用された場合には、還付を期待して課税業者を選択し還付申告書を提出するという納税手続きを行う農業所得者が増加する可能性がある。そして、この還付に関する一連の処理手続きは、課税庁のみならず、農業所得者に対しても本業である農作業以外の納税に係る事務負担（複式簿記にもとづく日常の帳簿記入と納税額の計算）を増大させることになる。

第三に、中小事業者向け特例措置との整合性を如何に図るかという問題点を生じさせる。

第四に、軽減税率として、ゼロ税率を採用した場合には、消費税がもたらす国税収入が大幅に減少することになり、結果としてゼロ税率対象外品目に対する標準税率を上昇させることになるという恐れがある。

つまり、消費税複数税率化を導入した場合には、課税庁の執行面における事務負担を増大させ、同時に、事業者（納税者）の納税面における事務負担をも増大させるというデメリットを有することになるのである。また、国税収入の安定化および特例措置との整合性という点からも不安要素が多い。

よって、消費税における複数税率化の導入においては、慎重な対応が求められることになる。

Ⅲ. 輸出免税と消費税の還付

消費税法7条（以下、「消法7条」とする）は、「本邦から輸出として行われる資産の譲渡又は

貸付については、消費税を免除する」と規定する。輸出業者は、消法7条を抛りどころにして輸出業者には、輸出免税（ゼロ税率の採用）を容認する。

この輸出免税は、国際間の二重課税を防ぐことを目的として、「物品の譲渡やサービスの提供が国内取引にあたる場合であっても、その物品が輸出され、あるいはそのサービスの提供が国外で行われる場合には、それに対する消費税は免除される⁸⁾」というメリットを業者に与える。

例えば、甲社（輸出業者）が乙社（製造業者）から商品20,000,000円を現金で仕入れ、これを輸出し30,000,000円を現金で受け取ったとする。この取引のケースで、甲社に対してゼロ税率が適用されていたならば、甲社の売上に対してはゼロ税率により消費税が課税されない。一方、甲社は、乙社からの商品の仕入れ時に1,000,000円の消費税を支払っている。

その結果、甲社に対しては、1,000,000円（②売上にかかった仮受消費税0円と、①仕入にかかった仮払消費税1,000,000円との差額）の消費税が還付されることになる。

つまり、輸出免税とは、「仕入税額控除方式を用いた輸出戻し税」のことである⁹⁾。

① 商品仕入時の甲社の仕訳

| | | | |
|-----------|------------|---------|------------|
| (借) 仕 入 | 20,000,000 | (貸) 現 金 | 21,000,000 |
| (借) 仮払消費税 | 1,000,000 | | |

② 商品販売時の甲社の仕訳

| | | | |
|---------|------------|---------|------------|
| (借) 現 金 | 30,000,000 | (貸) 売 上 | 30,000,000 |
|---------|------------|---------|------------|

(注) なお、仮受消費税は0円と算定されるため仕訳しない。

現在、輸出免税を受けている輸出業者の中には、わが国を代表するような大企業も数多く含まれており（自動車産業や家電・コンピュータ産業が中心となっている）、これらの企業には、図表1のように巨額の消費税が還付されている。例えば、平成18（2006）年度の上位10社の消費税還付額の合計金額は、8,727億円にも達している。

既述のように、ひとたび国庫に納められた消費税が、大企業に対して補助金的性格を帯びて還付されているという事実は、それがたとえ国際間の二重課税を防ぐことを目的とするものであったとしても、課税の公平性の面から民意を得ることは難しく問題点を指摘できる。

将来的に消費税の増税を実現するのであれば、民意を得るためにもそれに先んじて、大企業に対する輸出免税における消費税の還付について見直す必要があるといえる。

よって、筆者は、大企業に対する輸出減税については廃止することを提案する。

【図表1】輸出上位10社の輸出戻し税と還付金の試算

(単位：億円)

| 会社名 | 総売上高 | 内輸出売上高 | 輸出戻し税額 (A) | 国内売上に 対し納税すべき消費税 (B) | 差引還付税額 (A)－(B) |
|----------|---------|--------|---------------|----------------------------|-------------------|
| 1 トヨタ自動車 | 101,918 | 65,125 | 2,665 | 374 | 2,291 |
| 2 日産自動車 | 38,955 | 29,294 | 1,266 | 68 | 1,198 |
| 3 本田技研工業 | 37,570 | 25,519 | 1,072 | 108 | 964 |
| 4 ソニー | 31,795 | 22,574 | 1,152 | 26 | 1,126 |
| 5 松下電器産業 | 44,725 | 19,232 | 822 | 206 | 616 |
| 6 キヤノン | 24,814 | 19,156 | 837 | 64 | 773 |
| 7 東芝 | 32,574 | 15,310 | 659 | 133 | 526 |
| 8 マツダ | 20,321 | 14,143 | 649 | 28 | 621 |
| 9 日立製作所 | 27,133 | 10,446 | 443 | 136 | 307 |
| 10 三菱重工業 | 22,067 | 9,687 | 409 | 104 | 305 |
| 合計 | | | 9,974 | 1,247 | 8,727 |

(注1) 各社の事業年度は05年4月1日～06年3月31日(ただしキヤノンだけは05年1月1日～05年12月31日)。

(注2) 各社の総売上高は有価証券報告書により、内輸出売上高は各社のホームページなどによって調べた。

(注3) 各社の「輸出戻し税額」「国内売上に対し納税すべき消費税」および「差引納税額」は地方消費税分を含め、5%として計算した。

(注4) 財務省主税局『平成17年度税制改正の要綱、租税および印紙収入予算の説明』によれば、05年度の還付見込税額は地方消費税分を含めおよそ3兆円と計算されている。したがって上位10社でおよそ還付見込み額3兆円の33%を占めていることになる。

(出所) www.zenshoren.or.jp/zeikin/shouhi/061106/061106.html (湖東京至作成)。

IV. 簡易課税制度等と益税問題

消費税では、事業者が売上げた際に納税者である消費者から預かった税額から、仕入れの際に取引先に支払った税額を控除する(仕入税額控除)ことにより納付税額を算定して課税庁に納付することを原則とする。

しかし、小規模事業者に対しては、納税事務手続きの簡素化と事務コストの削減等を目的として簡易課税制度および事業者免除制度による納税方法を容認している。

つまり、簡易課税制度や事業者免除制度を用いて消費税を納付した事業者は、原則的な方法により消費税を納付した事業者に比べて納税負担を軽減させることが可能となる。このことを益税問題と称するが、将来的に消費税の税率が上昇した場合には、益税も漸次増大することになるため、消費税増税を論じるうえで益税問題についての検討は避けて通れない。

もちろん、消費税は、負担者が消費者であり納税義務者が事業者であるというように異なるため、価格への転嫁が事業者自身の歳量に委ねられており、必ずしも取引先からの仕入れに含まれ

【図表2】小規模事業者に対する消費税特例措置の変遷

| 施行日 | 税率 | 簡易課税制度適用上限 (みなし仕入れ率の区分) | 免税点制度適用上限 (事業者免税制度) | 仕入税額控除 |
|-----------------------|----|-----------------------------------|----------------------------|--------------|
| 平成元(1989)年 4月1日施行 | 3% | 課税売上高5億円 (90%・80%) | 課税売上高3,000万円 | 帳簿方式 |
| 平成3(1991)年 4月1日施行 | — | 課税売上高4億円 (90%・80%・70%・60%) | — | — |
| 平成9(1997)年 4月1日施行 | 5% | 課税売上高2億円 (90%・80%・70%・60%・50%) | 資本金1,000万円以上の 新設法人には不適用 | 請求書等 保存方式 |
| 平成16(2004)年 4月1日施行 | — | 課税売上高5,000万円 | 課税売上高1,000万円 | — |

ている消費税分をすべて価格に転嫁しているとは限らない。

そのため、簡易課税制度や事業者免除制度を活用している小規模事業者のすべてが、益税の恩恵を得ているとは言い難い面もあるが、本論文では、将来の消費税の増税を前提として、消費税を巡る諸問題の検討をその研究課題としているため、あくまでも益税を享受している小規模事業者をその対象として考察する。

既述のように、現行消費税は、図表2の要件を充たした者に対して簡易課税制度の採用を認めている。簡易課税制度とは、売上高に対してかかる消費税額から仕入高に対してかかる消費税の実額を控除するのではなく、その代替として、売上高にかかる消費税額に対して、図表2に表示した一定のみなし仕入れ率を乗じることにより算出した金額を控除額として採用する制度のことである。

当初、簡易課税制度は、基準期間の課税売上高が5億円以下の事業者に対して、売上にかかる税額の80%または90%(卸売業)相当額を仕入税額とみなして控除することを容認したが、その後の実態調査の結果によれば、80%のみなし控除率は、多くの事業者に益税を与えていることが確認されている¹⁰⁾。

このため、簡易課税制度は、図表2のように平成3(1991)年および平成9(1997)年の税制改正で大規模なみ直しが行われ、簡易課税制度適用上限および免税点制度適用上限が大幅に引き下げられ、そしてみなし仕入れ率の区分も当初の2段階から4段階を経て5段階に改められた。さらに、平成16(2004)年には、簡易課税制度適用上限が5,000万円にまで引き下げられた。これら一連の見直しにより益税問題は解決したともいえる。

しかし、消費税が帳簿方式を前提として、簡易課税制度を残すかぎり益税問題がすべて解消したとはいえない。

益税問題の解決策として最も効果的な方法は、帳簿方式に替えてヨーロッパ諸国において広く採用されているインボイス方式を導入することである¹¹⁾。

インボイス方式とは、仕入れ先から送付されてきたインボイス(税額伝票)を用いて、取引業

者のインボイスを分類・集計して税額控除を受ける方法である。このため、インボイス方式は、事業者の売上げにおける過少申告や仕入れにおける過大申告を未然に防ぐことができ、消費税における課税の透明性を確立することができるというメリットを有する。

しかし、インボイス方式にはデメリットもある。例えば、インボイス方式では、インボイスを用いて仕入れ税額控除を行うため、インボイスを発行することができない免税業者を取引から除外してしまう可能性がある。これは、納付額がゼロである免税業者に対してもインボイスの取り扱いを義務づけることにより解決できる問題ではあるが、これを義務づけた場合には、納税事務手続きの負担が重くなるというデメリットを生じさせることになる。

現在、わが国の消費税において採用されているインボイス方式では、仕入事業者が請求書、領収書およびその他取引の事実を証する書類等（以下、「請求書等」とする）の保存を要件として仕入税額控除を行う方法である。この日本型のインボイス方式では、取引相手側が発行した請求書等の保存を要件とするため仕入税額の金額を明確に把握することができるが、その反面、免税事業者に対しても仕入税額控除を行うことができるため、消費税の転嫁の際に益税を生み出す可能性があるという不完全なものである。

よって、筆者は、現行の消費税において採用されている日本型のインボイス方式を、欧米型のインボイス方式に改めるべきことを提案する。

V. 仕入税額控除否認と帳簿等保存

本節では、「消費税法における帳簿等の保存と提示にかかる最高裁平成16年12月20日判決（最高裁判所第二小法廷平成16年（行ヒ）第37号法人税更正処分等取消請求事件）」を事例として考察を試みる¹²⁾。

本件は、被告甲税務署長（以下、「甲」とする）と、産業廃棄物の収集、運搬、処分及び最終処分業、土木工事の請負工事、土石の採取及び土石の仕入れ販売、建物の解体工事、一般貨物自動車運送業等を営む株式会社の原告乙（以下、「乙」とする）との間で争われた。

本件について要約する。甲は、乙が甲による税務調査に対して帳簿等を提示しなかった事実について、消費税法30条（以下、「消法30条」とする）7項に規定する「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」に該当するとし、仕入税額控除の適用を否認し、消費税並びに平成9年4月期の地方消費税について各更生処分及び過少申告加算税の賦課決定処分を行った。

この処分に対して、乙は、「消法30条7項において、保存と『提示』とは明確に区別されるべきである。そして、税務職員の質問検査に対する納税者の正当理由のない提示拒否は、あくまでも手続的な違法行為であるため消費税法68条（以下、「消法68条」とする）1項による罰則規定を適用すれば十分なものであり、消法30条7項という実体的規定を適用するべきものではない」と主張する。

一方、甲は、「消法30条7項にいう帳簿等の保存とは、納税者が税務署員の質問検査時に備えて単に物理的に保存することだけでは足りず、税務署員の閲覧に供される状態で保存しておくべきであり、保存の範疇には『提示』が含まれる。そして、税務職員への質問検査に対する納税者の正当理由のない提示拒否が存在する場合には、たとえその後不服申立手続又は訴訟手続において乙が帳簿等を提示したとしても、その行為にもとづき仕入税額控除を容認することはできない」と主張する。

本件は、帳簿等の保存の範疇に『提示』が含まれるか否かについて、一審、控訴審および上告審と争われたが、2004年12月、最高裁判所において、「消法30条7項にいう帳簿等の保存とは、税務職員による適法な質問検査権にもとづく提示要請に対しては、直ちにこれを提示できる状態で保存することである」という解釈が確定した。

つまり、最高裁判所は、保存の範疇に『提示』を含むとし、帳簿等が不提示の場合には消費税における仕入税額控除を否認するという判決を下したのである。

消法30条7項は、「第1項〔仕入税額控除〕の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は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又は課税貨物に係る帳簿又は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又は課税貨物に係る課税仕入れ等の税額については、適用しない。ただし、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない」と規定する。

既述のように、仕入税額控除は、消法30条7項の規定にもとづき帳簿等の保存がない場合には適用できないのであるが、消法30条7項の中には『提示』という要件はみあたらない。

しかし、消法66条1項において仕入に係る消費税額の控除不足額の還付をする場合、そして消法68条1項2号において罰金を科するケースにおいては、『提示』の文言を用いており、すなわち「保存」と『提示』とは明らかに異なる意味で用いられている⁽¹³⁾。

また、滝井繁男裁判官は、「帳簿等の提示を拒み続けたというだけの理由で、消法30条7項所定の帳簿等を保管していたのに、同項にいう『帳簿等を保存しない場合』に当たるとして、同条1項による課税仕入れに係る消費税額の控除を受けることができないと解するのは相当でないと考える。……消法30条7項における『保存』の規定に、現状維持のまま保管するという通常その言葉の持っている意味を超えて、税務調査における提示の求めに応ずることまで含ませなければならぬ根拠を見出すことはできない」と指摘する。

そして、京都地方裁判所で係争中の消費税仕入税額控除否認の更正処分を取り消す裁判（平成16年（行ウ）第3号）において提出された鑑定所見書（平成18年2月10日付）においても、「課税庁は消法30条7項にいう帳簿及び請求書等の『保存』の通常理解を超え、これを勝手に適法な調査要請に対する『提示』ないし『提示しうる状態での保存』へと読み替える拡張解釈を行っている。しかもそうすることの理由は、調査時の資料の確保や課税処分の安定性等、徴税の便宜や税収確保等に類するものばかりである」と述べられている⁽¹⁴⁾。

既述の見解からも、消法30条7項の保存の範疇に『提示』が含まれるという課税庁の主張を支持した当該判決は、法解釈の域を超えた拡大解釈にもとづく不当判決といえる⁽¹⁵⁾。

つまり、当該判決では、実際に仕入れという取引の事実が存在しているにもかかわらず、仕入税額控除が否認され、納税者の権利が侵害される結果を生じさせている。

また、昭和63（1988）年6月15日に行われた税制調査会の答申の趣旨にもとづき税制の抜本的な改革（以下、「税制改革法」とする）が行われた。この税制改革法では、第十条（消費税の創設）および第十一条（消費税の円滑かつ適正な転嫁）に消費税に関する内容が盛り込まれている。第十条は、「消費に広く薄く負担を求める消費税を創設し、消費税は納税者の事務負担に極力配慮し、課税の累積を排除する方式によるもの」と規定し、第十一条は、「国は、消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるもの」とすると規定する。

既述のように、税制改革法が消費税を納税者の権利に配慮した法規範であると位置づけるならば、最高裁判所の判決は、納税者の権利を侵害し国家への不当利得をもたらすものであると批判できる。

よって、消法30条7項の規定については、その記載内容を改めるべきである。筆者は、特に保存＝『提示』と拡大解釈されないような文言を用いて改正することを提案する。

VI. おわりに

消費税は、平成16（2004）年の法改正により、免税点制度適用上限（事業者免税制度）が課税売上高1,000万円以下に設定されることになり、その事業者の大多数の事業者が消費税の納税義務を有する者となった。

そして、今後の少子高齢化の急速な進捗に伴い大幅な税収の減収も予測され、財政再建を目的として財源不足を補うためにも消費税増税の動きは避けられない状態となってきた。また、消費税率が将来的に10%に増加された場合には、消費税は、現行の国税三法（所得税・法人税・相続税）と並び、国税四法と呼称されるような重要な税法に成長する可能性がある。

そのため、本論文では、近い将来の消費税増税を前提として、①税負担の逆進性と複数税率化、②輸出免税と消費税の還付、③簡易課税制度等と益税問題、④仕入税額控除と帳簿等保存等の消費税を巡る諸問題について考察した。

第一に、軽減税率の導入にもとづく消費税の複数税率化は、消費税における税負担の逆進性を緩和するための方法として有効である。しかし、消費税複数税率化を導入した場合には、課税庁の執行面における事務負担を増大させ、同時に、事業者（納税者）の納税面における事務負担をも増大させるというデメリットを有することになる。

また、国税収入の安定化および特例制度の整合性という点からも問題点を指摘することができる。

第二に、国際間の二重課税を防ぐことを目的として、消法7条を拠りどころに輸出業者には、輸出免税（ゼロ税率の採用）が容認されている。しかし、ひとたび国庫に納められた消費税が、大企業に対して補助金的性格を帯びて還付されているという事実は、課税の公平性の面から問題点を指摘できる。

第三に、簡易課税制度や事業者免除制度を用いて消費税を納付した事業者は、原則的な方法により消費税を納付した事業者に比べて納税負担を軽減させることが可能となり、さらに益税問題も生じさせた。このため、簡易課税制度適用上限および免税点制度適用上限が大幅に引き下げられ、みなし仕入れ率の区分も当初の2段階から4段階を経て5段階に改められ、簡易課税制度適用上限が5,000万円にまで引き下げられた。しかし、帳簿方式を前提として、簡易課税制度を残すかぎり益税問題がすべて解消したとはいえない。益税問題の解決策として最も効果的な方法は、ヨーロッパ諸国において広く採用されているインボイス方式を導入することである。

第四に、消法30条7項の保存の範疇に『提示』が含まれるという課税庁の主張を支持した最高裁判所の判決は、実際に、仕入れという取引の事実が存在しているのもかかわらず、仕入税額控除を否認し、納税者の権利が侵害される結果を生じさせている。

既述のように、消費税を巡る問題点は多い。よって、筆者は、国民的理解を得た消費税の増税を実現するために、第一に、大企業に対する輸出減税については廃止すること、第二に、日本型のインボイス方式は、欧米型のインボイス方式に改めるべきこと、第三に、消法30条7項の規定についての記載内容を改めるべきこと等を提案したい。

注

1) 北野弘久著、『税法問題事例研究』（勁草書房、2005年）、398ページ。

2) 金子 宏著、『租税法〔第12版〕』（弘文堂、2007年）、57ページ。

なお、附加価値税とは、「各取引段階の附加価値を課税標準として課される一般消費税のこと」である。この場合の附加価値とは、「事業がその段階で国民経済に新たに附加した価値のことであり、生産国民所得の観点から見れば、事業の総売上金額から、他の事業から購入した土地・建物・機械設備・原材料・動力等に対する支出を控除した金額であり（控除法）、分配国民所得の観点からは、賃金・地代・利子および企業利潤を合計した金額に相当する（加算法）」ものことである。（出所）金子 前掲書、14・502ページ。

3) 北野弘久著、『税法学原論〔第五版〕』（青林書院、2003年）、49ページ。

4) 金子 宏稿、「租税法の諸課題—わが国税制の現状と課題—」税務大学校研究部編著『税大ジャーナル第1号』（税務大学校、2005年）5ページ。

消費税率の引き上げは、財源不足を消費税の増税により補うという意図から検討されたと推測できる。参考までに、わが国の消費税が国税収入に占める割合とEU諸国の付加価値税が国税収入に占める割合とを比較してみると次ページの表のようになる。なお、本資料は、日本租税理論学会第18回全国大会（2006年、静岡大学）における「高沢修一報告資料」からの抜粋内容である。

| | 国税収入 | 消費税収入 (付加価値税収入) | 構成比率 |
|--------|---------|--------------------|-------|
| 日 本 | 509,243 | 105,380 | 20.7% |
| イギリス | 292,698 | 69,275 | 23.7% |
| イタリア | 370,722 | 102,110 | 27.5% |
| ド イ ツ | 383,118 | 128,943 | 33.7% |
| フ ラ ンス | 330,125 | 155,641 | 47.1% |

(備考1) 日本以外の上記のEU諸国では、付加価値税を採用している。

(備考2) 収入単位は、日本(億円)、イギリス(百万ポンド)、ドイツ・フランス・イタリア(百万ユーロ)である。

(備考3) 日本は平成18年度当初予算額、イギリスは平成15年度実績額、ドイツは平成15年度決算額、フランスは平成16年度実績額、イタリアは平成16年度決算額である。

(出所) 財務省財務総合政策研究所編、「財政金融統計月報第648号」(2006年4月)32-33ページ。

- 5) この他、消費税の問題点としては、滞納問題が挙げられる。例えば、「平成15年度版国税庁統計年報書」によれば、消費税の滞納金額は、2001年度・579,473(百万円)、2002年度・534,220(百万円)、2003年度・473,540(百万円)と漸次減少の傾向を示しているが、それでも消費税収全体の約5%前後の高い数値を示している。これは、現行の消費税の納付が年4回(中小事業者は年2回)であるため、納付時期までの預かり期間中に事業資金として補填されてしまう経営実態に起因している。
- 6) 三木一義稿、「租税規範に対する憲法審査基準—ピルク『租税規範の基準としての応能負担原則を手がかりに』、『現代税法と人権』(勁草書房、1992年)第4章および吉村典久稿、「応能負担原則の歴史的展開」、『慶大法学研究』63巻12号353ページに詳しい。
- 7) 金子 前掲書、74ページ。
- 8) 同上 516ページ。
- 9) この消費税の課税主体については、源泉地主義と仕向地主義という二つの考え方があり、輸出免税の理論的根拠を形成する。各国の消費税制度が統一されて、税負担の水準がほぼ等しくなり、しかも物やサービスの流れが相互的である場合には、源泉地主義を採用しても特に不都合は生じない。……(中略)……これに対し、仕向地主義のもとでは、輸出品は、源泉地国の消費税が免除され、仕向地国の消費税が課されるから、消費税の負担に関する限り、仕向地国および他の国々の製品と全く同じ条件で競争しうることとなり、税制の国際的競争中立性が確保される。(出所) 同上 516-517ページ。
- 10) 同上 510-511ページ。
- 11) 消費税と付加価値税とは同一の性格を有する税金であるが、「ヨーロッパでは前段階の税額を控除するにあたって所定のインボイス(伝票)が必要であるのに対し、消費税では各事業者の帳簿等によって前段階の税額を控除することを認めている。敷衍すれば前段階の税額を控除するにあたってヨーロッパでは各取引ごとのインボイスが必要となるいわゆるインボイス方式(伝票式)が採用されているのに対して、消費税では各事業年度の帳簿等に基づく方式、すなわちアカウント方式が採用されている」のである。
(出所) 北野 前掲書、406ページ。
- 12) 松井 宏稿、「消費税法における帳簿等の保存と提示にかかる最高裁判決」日本税法学会編著『税

法学555号』（税法学会，2006年）271-284ページに詳しい。

なお，仕入税額控除否認と帳簿等保存に関する最高裁判所の判例としては，この他に，最高裁平成16年12月16日判決（最高裁判所第一小法廷平成13年（行ヒ）第116号課税処分等取消請求事件），最高裁平成17年3月10日判決（最高裁判所第一小法廷平成16年（行ヒ）第278号消費税更正処分等取消請求事件）等もある。

- 13) 清家 裕稿，「消費税仕入税額控除否認と帳簿等の「保存」の解釈—課税庁論理を迫認した最高裁判決—」村瀬儀祐・志賀 理編著『加藤盛弘教授古稀記念論文集』（森山書店，2007年）216ページ。
- 14) 黒川 功稿，「消費税仕入税額控除否認の法的限界」『税経新報5月号』（税法学会，2006年）8・13ページ。
- 15) 消法30条7項をめぐる学説・判例等に関する総合的研究としては，黒川 功稿，「消費税仕入税額控除否認の法的限界—法30条7項の解釈に見る税法学説の性格と問題」北野先生古稀記念論文集刊行会編著『納税者権利論の展開』（勁草書房，2001年）に詳しい。