

## 論 説

# 消費税の現状と課題

—— 消費税法の性質からの検討 ——

金子友裕

(東洋大学経営学部准教授)

### 目 次

- |                         |                                     |
|-------------------------|-------------------------------------|
| I はじめに                  | IV 帳簿及び請求書等の保存からの検討                 |
| II 消費税課税の考え方と現行の消費税法の性質 | 1 仕入税額控除における帳簿及び請求書等の保存の改正の経緯と今後の改正 |
| 1 消費税課税の考え方             | 2 帳簿及び請求書等の保存の位置付けからみる消費税法の性質       |
| 2 現行の消費税法の性質            | V 仕入税額控除の法的性質                       |
| III 仕入税額控除と転嫁           | VI 仕入税額控除における記載事項に関する検討             |
| 1 仕入税額控除の概要             | VII おわりに                            |
| 2 仕入税額控除の不完全性による隠れた税    |                                     |
| 3 仕入税額控除と転嫁             |                                     |

### I はじめに

現行の消費税法に規定される消費税<sup>(1)</sup>については、いくつかの特徴がある。例えば、仕入税額控除がインボイス方式ではなく帳簿方式であること、課税ベースが広いこと、税率が低くかつ単一税率であること、免税事業者の

範囲が広いこと、簡易課税制度があること等<sup>(2)</sup>である。このような制度的特徴は、消費税課税をどのような課税と理解するかや消費税課税の導入までの経緯等に起因するものと思われる。

そして、今後は、平成35年10月から適格請求書等保存方式<sup>(3)</sup>を導入<sup>(4)</sup>することが予定され

(1) 本稿では、「消費税」との表記では、一般概念としての消費税や消費税法に規定する消費税の区別がつきにくいことから、一般概念としての消費税を「消費税課税」とし、消費税法に規定された消費税を「消費税法」と表記する。なお、一般概念として消費税（消費税課税）には、個別消費税と一般消費税とがあるが、特に断りのない限り一般消費税を検討の対象とする。

(2) 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望」日税研論集70号515頁（2017年）を参照。

(3) インボイス方式という表現は、多義的であり、現行の消費税法における請求書等方式についても、帳簿だけでなく請求書等を要求されるという観点からインボイス方式と呼称されることがある。本稿では、インボイス方式は、特に断りない限り、「課税事業者が発行するインボイスに記載された税額のみを控除することができる方式」として用いることとする。このため、今後導入予定である適格請求書等保存方式はEU等のインボイス方式と記載要件等に差異があるが、インボイス方式の一種であるとする。

ており、この実務的な影響は小さくない状況になるものと思われる。

本稿では、このような消費税法の現状について、現行の消費税法の性質を吟味し、その性質に従った仕入税額控除等のあるべき姿と判例等を通じた現状の差異を検討する。また、このような差異の分析を通じて、今後の適格請求書等保存方式の導入を前に、消費税法に内在する課題を析出する。

## II 消費税課税の考え方と現行の消費税法の性質

### 1 消費税課税の考え方

消費税課税の課税方式について、「歴史的あるいは理論的にみていく」<sup>(5)</sup>と、次の3つのモデルが考えられる。

第1のモデルは、「すべての業種の事業者の売上げを課税対象とする方式」<sup>(6)</sup>である。この方式の長所は執行が容易であるが、事業者間の取引も課税対象となることから、重複課税が広範囲に発生し、企業活動さらには経済全体に重大な歪みを与えることになる。

第2のモデルは、「小売業者の売上げのみを課税対象とする小売売上税方式」<sup>(7)</sup>である<sup>(8)</sup>。単段階課税<sup>(9)</sup>であり、重複課税を防止するうえで効果的にみえるが、多様な事業者のなかから小売業者を特定することが必要となるほか、小売業者の顧客には、實際上、消費者だけでなく事業者も含まれることから、顧客としての事業者が負担した税は事業者の売上コストとなり重複課税が発生する。また、零細な事業者が多い小売業者に納税事務が集中することから、制度が脆弱になる。

第3のモデルは、「前段階税額控除の仕組みを用いたVAT（付加価値税）」<sup>(10)</sup>である。この方式は、重複課税の完全な排除を制度化するものである。したがって、経済活動にとって中立的である。さらには、国境での税負担の調整（輸出国での免税と輸入国での課税）も容易となる。

これらのモデルの背景にある消費税課税は何に課税しているかを考えると、①消費そのもの、②消費支出（消費者の購買能力）、③事業者の販売能力、④事業者が付加した付加価値、の4つが考えられる<sup>(11)</sup>。

(4) 適格請求書等保存方式導入の前に、平成31年10月からは区分記載請求書等保存方式が導入されることが予定されている。本稿では、区分記載請求書方式は、適格請求書等保存方式導入までの経過的な措置と考え、議論の集約のため、適格請求書等保存方式にのみ焦点を当てて議論する。

(5) 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研197号35頁（2018年）。

(6) 沼田・前掲注(5)35頁。

(7) 沼田・前掲注(5)35頁。

(8) なお、「小売売上税の修正バージョンとして、事業者間免税の売上税」（沼田・前掲注(5)35頁）が紹介されている。これは、取引の供給者において顧客を事業者と消費者に区分し、事業者の場合には課税を免除する方式であると説明され、第2の

モデルと異なるモデルと位置付けられている。本稿では、単段階課税であり、その本質は小売売上税と同様と解し、第2のモデルに包含させる。

(9) 金子宏『租税法第22版』（弘文堂、2017年）723-724頁では、単段階一般消費税として、(a)製造者売上税、(b)卸売上税、(c)小売売上税、が説明されている。これらは、どの取引段階で課税するかに着目した区分であり、最終消費者に販売することを想定すると小売売上税が消費税課税として理論的整合があると考えることができ、製造者売上税や卸売上税は小売売上税の適用上の便宜を考慮した方法と考える。

(10) 沼田・前掲注(5)35頁。

(11) 田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010年）276頁。

【図表1】 消費税課税のモデル別の特徴

	理想的モデル	取引高税 第1のモデル	小売売上税 第2のモデル	付加価値税 第3のモデル
何に課税しているか	消費そのもの	事業者の販売能力	消費支出（消費者の購買能力）	事業者が付加した付加価値
事業者の限定	（消費者）	全ての事業者	小売業者	全ての事業者
単段階か多段階か	単段階	多段階	単段階	多段階
税の累積の排除	—	しない	—	必要

まず、消費税の名前の通りと考えると、①（消費そのもの）に課税することになると思われる。しかし、消費時点における消費の価値を把握する必要があり、実行性という観点からは非常に困難になることが予想される。

このため、①（消費そのもの）の代替として、②（消費支出）に対する課税が考えられる。②（消費支出）に対する課税とした場合、最終消費段階（消費財に対する最終的な支出段階）にのみ課税することとなる<sup>12)</sup>。ここでは、最終消費段階をどのように定義するか、また、最終消費段階をどのように捕捉するかが困難となる。

次に、③（事業者の販売能力）に対する課税であれば、取引高税であり、税負担の累積が生じることになる。さらに④（事業者が付加した付加価値）に対する課税であれば、事業者の販売能力のうち、その事業者が付加した付加価値部分のみに課税するというものであり、その事業者が仕入等により受け入れた前段階までの付加価値部分を控除した差額のみが課税されることになる。

このような消費税課税を何に課税するか、及び、その課税をどのように行うか、を組み合わせると、理想的には消費そのものに課税を行う方法（上記に設定がないため、理想的モデルとする）が考えられるが、この

方法は実行性に大きな問題がある。この理念的な課税の代替となるのは、消費者の購買能力に対する課税であり、この場合には、小売業者のみに課税する方法（第2のモデル）である。なお、ここでは理想的モデルと異なり、消費者の購買能力を事業者の販売能力に反転させるということが生じている。第2のモデルは、この反転時に生じる事業者の最終消費段階以外の販売能力に関する除去方法として、業種による区分を利用している方法ということになる。

そして、この除去を放棄したものが、事業者の販売能力に対する課税という考え方になり、第1のモデルの方法となる。ここでは、最終消費段階以外にも課税されることから、生産や流通において多重の課税が行われ、税の累積が生じることになる。さらに、このような税の累積を排除しよう<sup>13)</sup>とすれば、事業者が付加した付加価値に対する課税となり、第3のモデルとなる。第1のモデルや第3のモデルによる方法では、最終的に消費者に販売されるまでの課税を連続させる多段階課税によるので、消費者と事業者を区分する必要は

<sup>12)</sup> この方法は、西山由美「消費課税の基本原則—中立的かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリスト1384号137-145頁（2009年）等で紹介されている。

なくなり、実行性の高い方法となる。

これらの関係をまとめたものが図表1となる。

## 2 現行の消費税法の性質

### (1) 消費税法創設時における消費税法の考え方

昭和63年12月に成立した税制改革法では、「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」(10条1項)として消費税法の創設を定めており、税制改革の方針を「所得課税において税負担の公平の確保を図るための措置を講ずるとともに、税体系全体として税負担の公平に資するため、所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により、国民が公平感をもつて納税し得る税体系の構築を目指して行われるものとする。」(4条1項)としている。

このように、税制改革法では、個別間接税(物品税等)を廃止し消費税の導入へ、また、所得課税を軽減し消費に広く薄く負担を求める税制改革であることがみてとれるが、消費税の性格の詳細は明らかとは言えない。

消費税法の創設については、「『税制改革に

ついでの中間答申』(昭和63年4月)などに基づく税制の抜本的な改革の大きな柱の一つとして創設され、平成元年4月1日から3%の税率で実施されました<sup>(14)</sup>とされ、「税制改革についての中間答申」の影響が考えられる。

この「税制改革についての中間答申」では、それ以前の答申で示した売上税法案が廃案になった影響を受けており、「売上税法案が廃案となったという事実等をも踏まえて、間接税改革の必要性について慎重に審議を重ねた<sup>(15)</sup>とされている。そして、「売上税に対して示された国民の批判にも十分留意し、次のような基準に従い考えることが適当であると考えた<sup>(16)</sup>として、消費に広く薄く公平に負担を求めるものであること、簡素で分かりやすく、取引慣行にも配慮したものであること、納税者、税務関係者の事務負担に配慮したものであること、産業経済に対して中立的であり、また、国際的な摩擦を招かないものであること、を検討基準として示している。

そして、これらの検討基準に従った検討の結果、「多段階課税、即ち、事業者による財貨の販売やサービスの提供の各段階の売上げに対して課税を行い、各事業者がその税額を財貨・サービスの価格に上乗せすることとし、最終的には消費者に負担を求めるという方式が適当である<sup>(17)</sup>としている。

そして、「多段階課税の採用を提言し、その

(13) 西山由美「仕入税額控除」日税研論集70号468-470頁(2017年)で示されるドイツの仕入税額控除の導入経緯によると、導入当初は取引高税であったが、垂直的統合を行った企業と単一行程のみの企業を比較した場合の不公平(税額累積分の差異)を除去するために、仕入税額控除が導入されている。換言すれば、税額累積の問題を考慮し、仕入税額控除を用いることで、③(事業者の販売能力)

に対する課税から④(事業者が付加した付加価値)に対する課税に移行したものである。

(14) 税制調査会「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—」233頁(2000年)。

(15) 税制調査会「税制改革についての中間答申」36頁(1988年)。

(16) 税制調査会・前掲注(15)38頁。

(17) 税制調査会・前掲注(15)39頁。

具体的な類型として次の二つの方式を提示<sup>18)</sup>しており、産業経済に対する中立性の確保を重視する観点に立って、課税の累積を排除するために仕入れに課された税額を控除する方式（累積控除方式）と、多段階課税になじみの薄い我が国の現状に配慮し、当分の間、仕組みの簡素性を特に重視して、課税の累積を排除せずに低税率で取引課税を行う方式（累積方式）とを示している。そして、この両者については、「累積排除方式については、累積排除の手続きに関して事務負担の増大を招く面があるものの、産業経済に対する中立性、国境税調整的的確さ等の長所を評価する意見が多かった<sup>19)</sup>とし、多段階課税が望ましいものと位置付けている。

このように、消費税法創設時における税制調査会の考え方としては、多段階課税の累積控除方式を望ましい方式としており、付加価値税（第3のモデル）による方式を提言している。

## (2) 現行の消費税法の規定からみる消費税の性質

現行の消費税法については、「一般消費税の中でも付加価値税の性質をもつ『消費税』が採用されて、平成元年4月1日から実施されたのである<sup>20)</sup>や「消費税の種類としては、付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である<sup>21)</sup>のように、我が国の消費税法は付加価値税の性質を有すると説明されている。このような付加価値税の性質は、消費税法創設時の税制調査会の考え方と整合している。

また、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（消費税法28条1項）<sup>22)</sup>とし、この課税標準額に対する消費税額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等の合計額を控除する（消費税法30条1項）としてしている。このように、現行の消費税法の規定では、仕入税額控除が認められ、税の累積を排除し、付加価値に対する課税となるような制度設計が行われているようにみえる。このような点でも、外見上、付加価値税（第3のモデル）の性質を有しているように理解することができる。

しかし、本質的な観点からも同様のことがいえるであろうか。現行の消費税法では、課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とされており、課税資産の譲渡等の対価の額から仕入れに係る対価の額を控除したものとされていない。あくまでも、消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額であり、この点からは付加価値税（第3のモデル）ではなく、取引高税（第1のモデル）の性質を有しているように考えられる。

また、仕入税額控除の位置付けも現行の消費税法における消費税の性質を考える上で重要になる。一定の要件を満たした場合に恩典的に控除を認めるとするのであれば、本質的には取引高税（第1のモデル）の性質を有しているものと考えられ、必要的控除性が認められるのであれば付加価値税（第3のモデル）の性質を有するものと考えられる。この点は、重要な論点となると思われるので、後に詳細に検討を行うこととするが、必ずしも必要的

18) 税制調査会・前掲注(15)41頁。

19) 税制調査会・前掲注(15)72頁。

20) 金子宏・前掲注(9)730頁。

21) 金子宏・前掲注(9)734頁。

22) 本稿では、議論の集約を図るため、リバースチャージ（特定課税仕入れ）に関する議論には踏み込まないこととする。

[図表2] 消費税の転嫁と仕入税額控除

原材料業者 A	→	製造業者 B	→	消費者
売上10,800 (消費税800)		仕入10,800 (消費税800)		
		売上32,400 (消費税2,400)		製品32,400 (消費税2,400)
				↓ 申告不要
(申告)				
課税売上げ	800	2,400		
課税仕入れ	0	800		(実質的な負担者)
納付額	800	1,600	⇔	合計2,400

控除性が認められている訳ではないようである。このため、仕入税額控除の位置付けから、現実に運用されている消費税法の性質は、付加価値税（第3のモデル）というより、取引高税（第1のモデル）の性質を有しているものと思われる。

### III 仕入税額控除と転嫁

#### 1 仕入税額控除の概要

これからの議論の前提として、仕入税額控除の概要を整理しておく。非課税等を考慮しないシンプルなケースを考えると図表2のようになる<sup>23)</sup>。ここで、「消費税がそれぞれ転嫁される場合、仕入税額控除によって、事業者にとっては消費税がコスト・ファクターとならず、かつ各取引段階で消費税が累積される

ことなく（いわゆる「タックス・オン・タックス」効果が生ぜず）」<sup>24)</sup>、本体価格に対して消費者が負担した税額と同額のものが（図表2においては2,400）が国庫に納められることになる。

#### 2 仕入税額控除の不完全性による隠れた税

OECDでは、税額転嫁と仕入税額控除を適正に行い、最終消費者のみが担税者となることが中立的であるとしつつ、これは現実的には不完全であると指摘している<sup>25)</sup>。そして不完全となる理由として、非課税取引にかかる仕入税額控除が認められないことと事業者やその従業員による私的な購入について仕入税額控除が認められないこと<sup>26)</sup>を挙げている。

OECDでは、非課税取引にかかる仕入税額控除を認めないことで、販売価格に転嫁され「隠れた税（hidden tax）」<sup>27)</sup>が生じるとして問

23) 金子宏・前掲注(9)724-725頁では、単段階課税（製造者売上税、卸売上税、小売上税）及び多段階課税（取引高税（売上税）、付加価値税）に関する設例が示されているので参照してもらいたい。

24) 西山由美「消費税の課題—複数税率とインボイスの問題を中心として—」租税研究719号17頁（2009年）。

25) OECD, *Consumption Tax Trends 2016* (2016),

p.21.

26) 日本では、この仕入税額控除は認められている。なお、OECD加盟国でこの仕入税額控除が認められているのは、日本の他は、イスラエル、スウェーデン及びスイスのみである（OECD, *supra note* 25, p.73）。

27) OECD, *supra note* 25, p.71.

[図表3] 非課税取引により生じる隠れた税

(条件)・製造業者Bは加工し非課税物品として販売する				
・製造業者Bは仕入税額控除できない消費税相当額を販売価格に転嫁し利益20,000を確保する				
原材料業者A	→	製造業者B	→	消費者
売上10,800 (消費税800)		仕入10,800 (消費税800)		
		売上30,800 (消費税 0)		製品30,800 (隠れた税800)
				↓
				申告不要
(申告)				
課税売上げ	800	0		
課税仕入れ	0	0		(実質的な負担者)
納付額	800	0	⇒	合計800

題視し、非課税項目を最低限に制約すべきとしている<sup>28)</sup>。

非課税取引が存在することで生じる隠れた税を例示したものが図表3である。

このように、消費税における仕入税額控除は、非課税制度等が存在する場合、完全な控除は行えず、隠れた税(図表3では800)が生じることになる。

### 3 仕入税額控除と転嫁

ここまでは、消費税における仕入税額控除の概要を整理し、非課税制度等が存在する場合には仕入税額控除は完全な控除はできない点を指摘した。ここで生じる隠れた税により生じる仕入税額控除の不完全な部分の金額(図表3の800)は、消費者に転嫁されれば(図表3の場合、消費者への製品販売価格が30,800となれば)事業者による消費税の納付額と消費者による負担される消費税額が結果的に一致することになる。

この点については、「現在の消費税の税率(地方消費税のそれを含む)8%を前提に考え

ると、商品の価格は、自由意思による合意でまず100円の価格が形成され、その後、国家の強制力を背景に、消費税率が当然に上乗せされて、最終的に108円で取引される、と考えるべきであろうか。このような予定調和的な消費税の転嫁論は、転嫁の容易さや便宜の点では、好ましいかもしれないが、自由な価格形成という点からは問題が残る<sup>29)</sup>との指摘がある<sup>30)</sup>。

このような仕入税額控除の不完全性に関する転嫁の問題は、医薬品等のような非課税取引に該当し、かつ、公的価格(規制価格)が存在する場合に顕現化され、「消費税率の10%への引上げの際、現行の非課税扱いに変更が

<sup>28)</sup> マーリーズ報告書(The Mirrlees Review (2010))でも、EU付加価値税の問題として、複税率構造と広範な非課税項目を指摘している。

<sup>29)</sup> 田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」税研197号49頁(2018年)。

<sup>30)</sup> なお、この説明は、インボイス導入に関してなされており、「インボイスの表記は、消費税の転嫁の事実や転嫁義務の履行とは別物というべきである。」(田中・前掲注<sup>29)</sup>50頁)と指摘している。

ない場合には、課税仕入れに係る消費税負担増については、診療報酬・薬価改定により対応することとなる<sup>31)</sup>とされている。

しかし、このように顕現化された問題よりも、さらに重要なことは、価格形成においてどの程度隠れた税が生じているか確認できないことである。公的価格（規制価格）であれば、業界の平均のような俯瞰的な観点で前段階の消費税相当額を捕捉できる可能性があるが、通常の価格形成という状況ではこのような前段階の消費税相当額を把握する方法がない。このような状況の中で、適正な消費税相当額（図表2の設例では、30,000（税抜き）の製品に対し、2,400（8%の消費税相当額）ではなく、前段階で負担している800）を転嫁する方法がないことが問題である。

このように、付加価値税（第3のモデル）における税の累積の排除は、理想的には事業者における納税額と消費者の負担額が一致するはずであるが、非課税取引等が存在する場合には、転嫁における問題等が生じ、仕入税額控除の不完全性を生じ隠れた税を生じさせるといった問題を内包している。

#### IV 帳簿及び請求書等の保存からの検討

##### 1 仕入税額控除における帳簿及び請求書等の保存の改正の経緯と今後の改正

現行の消費税法では、仕入税額控除の適用について、「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等（同項に規定する課税仕入れに係る支払対価の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）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、適用しない。ただし、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかつたことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない。」（消費税法30条7項）とし、帳簿及び請求書等の保存が要件として定められている。

なお、消費税法創設時から平成9年3月31日までは、帳簿又は請求書等の保存とされていた。この点については、「『帳簿方式』については、控除税額の計算が原則として自己記帳に基づく帳簿により行われていることから、制度の信頼性の観点から疑問が提起されていた<sup>32)</sup>とされ、「こうした指摘を踏まえ、仕入れの事実を記載した帳簿の保存に加え、取引の相手方（第三者）が発行した請求書等の客観的な証拠書類の保存を税額控除の要件とする『請求書等保存方式』を採用<sup>33)</sup>したとされる<sup>34)</sup>。

こうした帳簿又は請求書等の保存（帳簿方式）から帳簿及び請求書等の保存（請求書等保存方式）への変更<sup>35)</sup>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る<sup>36)</sup>と指摘されてきた。実際、平成28年度税制改正（平成35年10月1日施行）では、いわゆるインボイス方式と呼称される適格請求書等保存方式に変更すること

31) 財務省 HP, [http://www.mof.go.jp/zaisei/matome/zaiseia271124/kengi/02/02/kaitei01\\_01.html](http://www.mof.go.jp/zaisei/matome/zaiseia271124/kengi/02/02/kaitei01_01.html)（最終確認日：2018年3月9日）。

32) 財務省 HP, [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/109.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/109.htm)（最終確認日：2018年3月9日）。

33) 財務省 HP, [http://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/109.htm](http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/109.htm)（最終確認日：2018年3月9日）。



が予定されている。

帳簿方式から請求書等保存方式への変更も、今後の適格請求書等保存方式への変更予定も、どちらも制度の信頼性を確保するための対処と考えることができる。しかし、請求書等保存方式への変更は、帳簿のみによる信頼性の観点からの疑問に対処するため請求書等の保存も合わせて要求しているものであるのに対し、適格請求書等保存方式では、請求書等の信頼をより高めるための変更という点で変更の性質に差異が存在する。

つまり、適格請求書等保存方式では、仕入税額控除に利用可能な適格請求書を登録された適格請求書発行事業者に限定することや記載事項を増加（登録番号や税率ごとの消費税額及び適用税率）させることで、適格請求書を複数税率にも適用可能とし、また、免税事業者による仕入税額控除に利用可能な請求書等の発行を制限し、消費税制度の信頼性や実行性を確保しようとしているものと思われる。

## 2 帳簿及び請求書等の保存の位置付けからみる消費税法の性質

帳簿及び請求書等の保存については、前述のように「仕入れの事実を記載した帳簿の保存に加え、取引の相手方（第三者）が発行した請求書等の客観的な証拠書類の保存を税額控除の要件」とするためとされ、客観的な証拠書類の保存を要求しているものであり、これにより制度の信頼性を確保しようとしているものである。

ここで検討しなければならないことは、客観的な証拠書類の保存によりどのような制度の信頼性を確保しようとしているかということである。この信頼性を確保しようとする制度を、取引高税（第1のモデル）と捉えるか、付加価値税（第3のモデル）と捉えるかで、仕入税額控除の考え方が異なってくる。

つまり、取引高税（第1のモデル）では、そもそも税の累積を排除する必要はない制度設計を考えている。この中で仕入税額控除は、控除する必要がある訳ではないが税の累積を

34) 日本の消費税法がインボイスの保存を求めない制度とした理由として、「第一に、日本の消費税は単一税率であるため、税率や税額を記載する必要がないこと、第二に、消費税が免除される小規模事業者（消費税法9条1項）がインボイスを発行できないとなれば、課税事業者の小規模事業者からの仕入れについて税額控除ができないために、小規模事業者が事業者間取引から排除されること、第三に、小規模事業者からの仕入れについて税額控除が認められない場合、控除できない税額分が販売価格に上乗せされ、結果的に最終消費者の負担増につながること」（西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題—EU域内の共通ルールと欧州司法裁判所判例を素材として—」法学新報123巻11・12号119-120頁（2017年））の3つがあるとされる。なお、「第一の理由については、ニュ

ージーランドやデンマークといった単一税率の国でも、消費課税導入の当初からインボイス制度が組み入れられている。このことは、インボイスの機能がインボイス受領者の仕入税額控除だけの局面でなく、インボイス発行者の課税の局面でも重要であることをあらわしている。」（西山・同上120頁）等の説明により、これらの理由は、必ずしも合理的なものではないと指摘している。

35) インボイス方式の導入により、「納税者間で取引に伴う消費税をダブルチェックすることにより課税の適正を確保」（森信茂樹「消費税における公平性と透明性について」租税研究787号50頁（2015年））し、軽減税率に伴う煩雑な作業を軽減する効果や事業者間で価格を転嫁しやすくするという機能を有しているとされる。

36) 金子宏・前掲注(9)758頁。

少しでも排除しようとするれば可能な範囲で実施すればよく、全ての仕入税額を控除しなければならないという論理にはならない。このため、仕入税額控除は恩典的な規定となり、他の課税実行上の制約等により比較的容易に仕入税額控除を否認することも考えられる。

これに対し、付加価値税（第3のモデル）では、仕入税額控除は税の累積を排除するために全て控除すべきものである。このため、仕入税額控除は必要的控除性があり、他の課税実行上の制約等があったとしても安易に仕入税額控除を否認してはならないものとなるはずである。

この点について、最高裁平成16年12月16日判決では、「消費税法が採る申告納税制度の趣旨及び仕組み並びに同法30条7項（仕入れに係る消費税額の控除）の趣旨に照らせば、事業者は、同条1項の適用を受けるには、消費税法施行令50条1項（課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の保存期間等）の定めるとおり、消費税法30条7項に規定する帳簿又は請求書を整理し、これらを所定の期間及び場所において、同法62条（当該職員の質問検査権）に基づく税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するものであり、事業者がこれを行っていなかった場合には、同法30条7項により、事業者が災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明しない限り（同条ただし書）、同条1項の規定は適用されないものというべきである。」と判示している。

本件は、税務調査において帳簿書類を提示しなかった場合<sup>37)</sup>における仕入税額控除の適用の可否が争われた事案であるが、帳簿及び請求書等の保存については、「税務職員による検

査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要する」ものとし、災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明しない限り仕入税額控除は適用されないとしている。

また、最高裁平成16年12月20日判決でも最高裁平成16年12月16日判決と同旨の判決は示されているが、この判決には滝井繁男裁判官の反対意見が付されている。この反対意見では、「この仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものである。ただ、法は、この仕入税額控除要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によることとし、その保存がないときは控除をしないものとしているのである（同上7項）。しかしながら、法が仕入税額の控除にこのような限定を設けたのは、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために（税制改革法11条1項）、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、法30条7項の規定も、課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈されなければならないのである。」とする。ここでは、仕入税額控除を「実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素」であると位置付け、「課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されるという制度の理念に即して解釈」することが求められている。

<sup>37)</sup> 税務調査への非協力的な対応への対処という議論も存在するものと思われるが、本稿では、消費税の性質からの検討に焦点を当てているため、この議論には立ち入らないこととする。

また、滝井裁判官の反対意見には、「課税売上げへの課税の必要性を強調するあまり本来確実に控除されなければならないものまで控除しないという結果をもたらすことになる点において、制度の趣旨にも反するものといわなければならない。」や「法における仕入税額控除の規定は、前記のとおり課税要件を定めているといっても過言ではなく、青色申告承認のような単なる申告手続上の特典ではないと解すべきものである。そして、法は、消費税額の算定に当たり、仕入税額を控除すべきものとした上で、帳簿等の保存をしていないとき控除の適用を受け得ないとしているにとどまるのである。」との指摘があり、最高裁平成16年12月20日判決に対し、「課税売上げへの課税の必要性を強調」し、仕入税額控除を「単なる申告手続上の特典ではない」としている。

これらの判決及び反対意見を整理すると、最高裁平成16年12月16日判決や最高裁平成16年12月20日判決では、「課税売上げへの課税の必要性を強調」し、仕入税額控除を「単なる申告手続上の特典」のように位置付けていると考えられることから、取引高税（第1のモデル）に恩恵的な仕入税額控除を含めたものとして消費税法を捉えているものと思われる。

一方で、滝井裁判官の反対意見では、仕入税額控除を「実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素」であると位置付けており、実質的には付加価値税（第3のモデル）として消費税法を捉えているものと思われる。

このような整理に従い、2つの最高裁判決を吟味すると、消費税法を付加価値税（第3のモデル）ではなく、取引高税（第1のモデル）として捉え、仕入税額控除は恩恵的な規定であり、必要的控除性はないものと理解しているものと思われる。この結果、帳簿及び

請求書等の保存の要件を、「検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存」と拡大し、このような適時に提示できない保存は、保存の要件を満たさないとして仕入税額控除は適用されないとしたものと思われる。

前述のように、現行の消費税法では、課税標準の規定（28条）をみると取引高税（第1のモデル）のように理解することも可能な規定になっている。しかし、取引高税（第1のモデル）については、消費税法創設時の議論でも、「累積方式については、種々の問題を指摘する意見も多かったが、仕組みが簡素である等の長所に着目して、極めて低税率の場合には暫定的に採用することも考えられる」<sup>88</sup>とし、累積方式（取引高税、第1のモデル）の仕組みの簡便さ等を配慮したものであり、「極めて低税率の場合」に限定した採用が考えられるものであったはずである。もし、消費税法が取引高税（第1のモデル）の性質を強く有しているのであれば、税率を上昇させている現状からは、当初予定していたものと異なるものになっていると言わざるを得ない。

また、消費税法が付加価値税（第3のモデル）であれば、2つの最高裁判決で示されるような仕入税額控除を恩恵的な規定と位置付けることは、消費税法の本来の性質と異なる取扱いをしていると言わざるを得ない。消費税法の本来の性質が付加価値税（第3のモデル）とするのであれば、「原則としては、仕入れの事実があれば、法が特に排除していない限り、仕入税額控除を認めるべきである」<sup>89</sup>と考えられ、「帳簿や請求書等は仕入れの事実を

<sup>88</sup> 税制調査会・前掲注(15)73頁。

<sup>89</sup> 田中・前掲注(29)48頁。

証明する手段であって、その存否をもって仕入税額控除の可否を決するのは、租税実体法の観点からは許されない<sup>40)</sup>ものになるはずである。

消費税法創設時の議論等に従えば、消費税法は付加価値税（第3のモデル）としての性質を持つものとされている。このような理解に立てば、2つの最高裁判決には消費税法の性質の捉え方として大きな疑問が残るものである。

## V 仕入税額控除の法的性質

消費税法の課税標準の規定からは取引高税（第1のモデル）という理解を排除することができず、前述の2つの最高裁判決でも仕入税額控除を恩典的な規定と位置づけた取引高税（第1のモデル）と考えていることを排除することができなかった。

しかし、消費税法は、付加価値税（第3のモデル）として説明され取引高税（第1のモデル）であるという説明は確認できていない。つまり、消費税法の理念的な理解としては付加価値税（第3のモデル）であるが、実態としては取引高税（第1のモデル）として運用されているということになる。

このような乖離が生じる原因は、仕入税額控除の法的性質が明確でないことに起因するものと思われる。このため、ここでは、仕入税額控除の法的性質を検討することとする。

現行消費税法の仕入税額控除の法的性質については、「日本の消費税法のもとでは、仕入税額控除が納税義務者の権利なのか、課税権者の義務なのか、そのいずれでもないのか、まったく明らかではない。」<sup>41)</sup>との指摘や「仕入税額の控除は納税者の権利かそれとも特典か」<sup>42)</sup>との指摘がある。

なお、EUでは、控除権（right to deduction）としており、仕入税額控除は納税者の権利であることを明確にしている。そして、「EUの消費課税制度における仕入税額控除は、真正なインボイスが所持されている限り、仕入税額が『即時かつ完全に』控除されなければならない。仕入税額控除が『消費課税の生命』と称せられるように、仕入税額控除は制度の根幹をなす。」<sup>43)</sup>と説明される。

EUのように付加価値税であるとするれば、仕入税額控除は「制度の根幹」であり、滝井裁判官の反対意見のように「実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素」として位置付ける必要がある。しかし、「日本の消費税法の規定からは、仕入税額控除の法的性質を請求権と読み取れず、同法30条に実体要件（同条1項・同法2条1項12号）と手続要件（同法30条7項～9項）が混在していることから、実体要件の優位性を担保することは難しい」<sup>44)</sup>という状況である。

現行の消費税法も付加価値税（第3のモデル）であるとするれば、課税標準を課税売上げから課税仕入れを控除したものとするか、仕入税額控除を権利として明確に規定する必要があるものと思われる。少なくとも、恩典的な規定ではなく、必要的控除性を有する法的性質を付す必要があり、権利として明確にすべきであろう。

40) 田中・前掲注(29)48頁。

41) 西山・前掲注(34)144頁。

42) 田中・前掲注(11)273頁。

43) 西村由美「消費税の中長期的論点—EU付加価値税からの示唆—」『東海法学』39号、116頁（2007年）。

44) 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58頁（2018年）。

仕入税額控除を権利として明らかにすることにより、「もしこれ（仕入税額控除、筆者挿入）を、租税手続上の理由で制約しようというのであれば、具体的で合理的な理由とともに、その制約は、納税者の実体法上の権利を根底的に損なうことのないように、明確な限度を持たなければならない」<sup>(45)</sup>のような取扱いが求められる。

このように付加価値税（第3のモデル）であれば、「消費税の課税計算において、基本的に仕入れの事実があれば当然に随伴すべき納税者の権利というべき」<sup>(46)</sup>ものとなるはずであるが、現実にはそのようになっていない。この理由を検討する必要がある。

この理由については、現行の消費税法における仕入税額控除において、消費税法創設時から仕入税額控除の対象を免税事業者からの仕入れをも含む範囲で認めており、消費税法創設時には簡易課税制度におけるみなし仕入率の区分が粗く実態と乖離している部分が存在していたものと思われる。

このような状況では、前段階までに納付された消費税を控除し税の累積を排除するという付加価値税（第3のモデル）の特徴とは異なり、前段階で納付された消費税以上に恩典的に仕入税額控除を認めていたということになる。消費税法創設時の議論では、売上税法案の廃止等の経緯を考慮しており、理念的には付加価値税（第3のモデル）としつつも、消費税法の創設による影響を緩和するための措置<sup>(47)</sup>がなされていたものと思われる。

このような措置を考慮すると、理念的には仕入税額控除は権利とすべきであったが、消費税法創設時の措置による恩典的な取扱いが大きく、大きな特例措置を許容するためには権利として明確に位置付けるのではなく、不

明確な位置付けとして弾力的に運用していた可能性が考えられる。

しかし、これらの措置は、消費税法の定着に従い、解消される必要がある。税制改革法でも、「消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置については、納税者の事務負担、消費税の円滑かつ適正な転嫁の実現の状況、納税者の税負担の公平の確保の必要性等を踏まえ、消費税の仕組みの定着状況等を勘案しつつ、その見直しを行うものとする。」（17条3項）としており、消費税の仕組みの定着状況等を勘案して見直しを行うこととしていた。

実際に、限界控除制度の廃止、小規模事業者の範囲の見直し、簡易課税制度の適用範囲の見直し、みなし仕入率の見直し、等の改正が行われてきている。仮に、消費税法創設時に理論的矛盾を生じかねない措置が存在し、仕入税額控除を権利と定めにくい状況があったとしても、その後の改正により激変緩和的な措置の多くは解消されている。

当然、簡易課税制度等の措置がある限り、仕入税額控除制度に恩典的な要素を完全に排除することはできない。しかし、みなし仕入率を詳細に定め実態に近い割合にする努力を行っていくことで、過剰な仕入税額控除を請求する権利となることを防止できる。また、政策の観点から恩典として残された措置があるとすれば、仕入税額控除を権利と位置付け

(45) 田中・前掲注(29)48頁。

(46) 田中・前掲注(29)52頁。

(47) このような措置には、他にも限界控除制度がある。また、「消費税の定着に伴って導入当初の激変緩和的な措置を、益税批判や運用益批判を考慮して徐々に修正する」（松崎也寸志「将来の消費税制度と効率的な税務執行」税大ジャーナル2号50頁（2005年））のような説明もあり、消費税法創設時に一定の措置が必要であったことがうかがわれる。

るかどうかの議論とは別個にその政策の是非として議論していく必要があるものと思われる。

また、今後の適格請求書等保存方式の導入により、免税事業者から仕入れについて仕入税額控除が認められなくなる予定である<sup>48)</sup>。このように仕入税額控除に関する措置が見直されており、仕入税額控除を権利と位置付ける環境は整っているものと思われる。

適格請求書等保存方式の導入を前に、仕入税額控除の法的性質を明らかにする取扱いも合わせて検討する必要があると思われる。なお、ここでは、適格請求書等保存方式の導入そのものが仕入税額控除を権利と位置付ける根拠ではなく、付加価値税（第3のモデル）においてもともと仕入税額控除は権利として位置付けるべきものであり、この障害であった消費税法創設時の措置の見直しが進んでおり、適格請求書等保存方式によりさらにこの動きに前進があるということが根拠となるものと考えられる。

## VI 仕入税額控除における記載事項に関する検討

本稿では、消費税法の性質から検討を行っているが、適格請求書等保存方式の導入により、事務負担の増大や複数税率への対応が可能になること等の実務的な影響は大きいと思われるが、消費税法の性質の観点からは大きな変化ではないものと思われる。これは、もともと帳簿及び請求書等の保存が求められており、この請求書等について発行可能な事業者の制約や記載事項の増加が行われるものであり、付加価値税（第3のモデル）として消費税法という性質には変化がないためである。

しかし、現行の消費税法では、実体的には

取引高税（第1のモデル）に恩典的な仕入税額控除を認める運用しているものと思われる。この観点からは影響が生じうるものと思われる。具体的には、前節で指摘したように、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除を認めない制度とすることで、消費税法創設時の措置の見直しを進めることができ、仕入税額控除を権利として認める障害の除去に役立つということである。

この点に加え、もう一つ考慮すべき事項がある。それは、帳簿や請求書等の記載事項についてである。この点については、「日本にインボイス（適格請求書）が導入される際に懸念されるのが、記載事項の不備を理由に仕入税額控除が否認されることである」<sup>49)</sup>や「インボイスには取引の実体を正確に記載することが求められるのは当然であるが、そうであるからといって、軽微な記載上の瑕疵をもって仕入税額の控除を左右することは許されるものではない」<sup>50)</sup>等の指摘がある。

適格請求書等保存方式において現行のものより記載事項が増加する。適格請求書等保存方式における帳簿や請求書等の記載事項の不備について、軽微な記載上の瑕疵でも仕入税額控除を否認することになるのかどうかは、導入された適格請求書等保存方式の運用を確認するしかない。ここでは、現行の消費税法における請求書等の記載について検討し、その後に適格請求書等保存方式における記載事項の検討という流れとする。

(48) なお、適格請求書保存方式導入後の当初3年間は仕入税額相当額の80%、その後3年間は仕入税額相当額の50%について仕入税額控除が認められる経過措置が設けられている。

(49) 西山・前掲注(44)58頁。

(50) 田中・前掲注(29)52頁。

まず、現行の消費税法では、消費税法30条7項において帳簿及び請求書等の保存を要求しており、30条8項に帳簿の記載事項、30条9項に請求書等の記載事項を示している。ここで、仕入先の氏名等を仮名で帳簿に記載した事案である東京地裁平成9年8月28日判決では、「法30条8項が『前項に規定する帳簿とは次に掲げる帳簿をいう。』と規定されていることからすれば、同条7項で保存を要求されている帳簿とは同条8項に列記された事項が記載されたものを意味することは明らかであり、また、同条7項の趣旨からすれば、右記載は真実の記載あることが当然に要求されているというべきである」としている<sup>51)</sup>。

帳簿については、「実体法上は仕入税額控除を前提としながらも、適法な帳簿を適法に保存するという手続法上の要件を厳格に定めて仕入税額控除の適正化を図るよう制度設計されている」<sup>52)</sup>とされ、「課税仕入れの事実が存在した場合でも、法定帳簿の記載要件の形式的不備が仕入税額控除の要件を充足しないことを判示した点」<sup>53)</sup>に本判決の意義があると指摘される。

この判決も、課税仕入れの事実が存在した場合でも形式的不備により仕入税額控除の要件を充足しないとして仕入税額控除を否認されたという点では、最高裁平成16年12月16日判決や最高裁平成16年12月20日判決と同じである。しかし、これらの2つの最高裁判決と異なるのは、記載内容に不備があったという

点であり、消費税法30条7項ただし書で示される「災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかつたことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない。」という取扱いと、事後の訂正が行われた場合の許容の程度という点で関わってくる<sup>54)</sup>。

消費税法が付加価値税（第3のモデル）の性質であれば、税の累積を排除するため、課税仕入れの事実があれば仕入税額控除を認めるべきである。

この点について、仕入税額控除を権利として明確にしているEUの取扱いとして、「『控除権者が課税事業者であること』、『仕入れた物品・サービスは、控除権者の売上げのために用いられること』および『当該仕入れは、他の課税事業者から行われること』の実体要件を充足するときには、当該仕入取引にかかる付加価値税が課税適状になった時点で、控除権は完全に行使されなければならない」<sup>55)</sup>とし、また、「インボイスの記載は、取引の両当事者の実在、取引時期、取引内容および取引価格・税額が確認できるに足る具体性と明瞭性がなければならない。これらを確認するために必要な事項の記載は、控除請求権行使のための手続要件と位置付けられる。」<sup>56)</sup>とする。そして、実体要件と手続要件の関係について、「欧州司法裁判所判決は、手続要件を充足していないことのみを理由に控除権を否認することはできないという判断を明確に示した」<sup>57)</sup>と

51) 広島地裁平成11年2月18日判決では、領収書には形式的には氏名の記載があるが、取引相手を特定できないことを理由に仕入税額控除が否認されている。

52) 増田英敏「仮名記載と仕入税額控除」中里実他『租税判例百選第6版』（有斐閣、2016年）173頁。

53) 増田・前掲注52)173頁。

54) 東京地裁平成9年8月28日判決でも、原告はやむを得ない事情に関する主張をしているが、判決ではこの主張を排斥している。

55) 西山・前掲注(44)58頁。

56) 西山・前掲注(44)58頁。

57) 西山・前掲注(44)58頁。

される。

このようにEUでは、手続要件より実体要件に優位性を持たせている。また、記載事項に関しては訂正が認められるかという問題も生じるが、これについても、「事後の訂正によって当事者の実在や取引内容が確認できる場合には、控除権は認められる」<sup>58)</sup>とし、手続要件の不備を訂正して実体要件の充足の主張が可能であるとする。

現行の消費税法の取扱いを考えると記載事項については、「課税仕入れの事実が存在した場合でも、法定帳簿の記載要件の形式的不備が仕入税額控除の要件を充足しない」として取り扱われており、付加価値税（第3のモデル）として性質と異なる取扱いになっている。EUでの取扱いのように手続要件より実体要件に優位性を持たせる取扱いが付加価値税（第3のモデル）になじむものと思われる。

なお、諸外国におけるカルーセルスキーム等をみるに、インボイスは金券としての性格<sup>59)</sup>を有することになり、インボイスの不実記載<sup>60)</sup>等を利用した事案が増加する可能性があるものと思われる。特に、帳簿又は請求書等の保存（帳簿方式）から帳簿及び請求書等の保存（請求書方式）へ変化しており、さらに請求書等方式から適格請求書等保存方式へと変化

させようとしている変化の中で、帳簿の相対的な重要性が低下し、請求書等（適格請求書等）の相対的重要性が高まることが想定される。このような環境の中で、請求書等（適格請求書等）の虚偽記載等に対する対応を適正に行うことは、仕入税額控除制度の信頼性ひいては消費税法の有効性に大きく影響を与えるものと思われる。

これらの不正に対しては、これまで以上に厳正に対処する必要があるだろうが、課税仕入れの事実がある場合にまで仕入税額控除を否認するという方法では付加価値税（第3のモデル）の性質を歪めてしまいかねない。課税仕入れの事実のない場合については仕入税額控除を否認することは当然であろうが、課税仕入れの事実がある場合には、「不正確な記載に対する罰則規定」<sup>61)</sup>を適用する方法によるべきだろう。また、軽微な記載上の瑕疵について、訂正の方法や訂正した場合の帳簿及び請求書等の保存に与える影響等を予め明らかにしておく必要があるものと思われる。

## Ⅶ おわりに

本稿では、消費税の現状と課題について、消費税法の性質の観点から検討を行った。消費税法の性質としては、理念的には付加価値

58) 西山・前掲注(44)58頁。

59) 「インボイスは、記載されている消費税額を控除できるわけですから、金券と同じです。不正インボイスの発行が、当然考えられますので、きちっとした管理ができるようなものでなければいけないわけです。」(森信茂樹「消費税をめぐる諸課題 軽減税率、インボイス」租税研究767号130頁(2013年))と説明される。

60) インボイスの不実記載について、ドイツ売上税法では、「事業者が法律で定められた税額よりも多い金額をインボイスに区分表示した場合（軽減税

率適用項目なのに標準税率で計算した税額を記載した場合、あるいは非課税項目なのに課税売上げとして税額を記載した場合など）、表示された税額での納税義務を負う（同法14e条1項）」(西山・前掲注(34)143頁)とされている。これは、「インボイス発行者の申告納税を確認してからインボイス受領者の仕入税額控除を認めるという対策もあろうが、たとえばドイツなどでは、リバース・チャージ方式を導入している」(西山・同上143頁)ということになる。

61) 西山・前掲注(44)58頁。



税（第3のモデル）であるが、その実態では取引高税（第1のモデル）とも考えられる運用がされている。

この点は、仕入税額控除の取扱いにおいて顕著になっている。消費税法が創設されてからの時間の経過もあり、また、徐々に消費税率は引き上げられており、消費税法創設時のような特別の措置による対応の時期はその役割を終えたものと思われる。

今後予定されている、適格請求書等保存方式に導入を前に、消費税法の性質等に基づくあるべき消費税法を再度議論・検討し、運用も含めた消費税課税のあり方を見直す時期に来ているものと思われる。少なくとも、付加価値税（第3のモデル）として、早期に仕入税額控除の必要的控除性を考慮した運用への立法論的な対処が必要であるものと思われる。