

## 消費税法の枠組みの法理論的検討と課題

占部裕典

(同志社大学大学院司法研究科教授)

## 目 次

- |     |                                |    |                       |
|-----|--------------------------------|----|-----------------------|
| I   | はじめに～付加価値に課税するとは               | 2  | 納税義務者と担税力の指標との関係      |
| II  | 理論的な付加価値税（消費税）と付加価値税の制度枠組み     | 3  | 消費者と納税義務者             |
|     | 1 加算型付加価値税と控除型付加価値税            | 4  | 小規模事業者の納税義務の免除        |
|     | 2 直接方式と間接的方式～間接的控除方法がなぜ採用されるのか | IV | 仕入税額控除の制度化の限界         |
|     | 3 インボイス制度の特徴                   | 1  | 仕入税額控除は納税義務者の権利か      |
|     | 4 付加価値税（消費税）の制度化               | 2  | 仕入税額控除（前段階税額控除方式）の要件  |
|     | 5 消費税の基本的構造の背景にある原則            | 3  | 完全な中立性を確保できない理由       |
| III | 納税義務者                          | 4  | 控除の権利が生ずるとき（時期）と控除の範囲 |
|     | 1 納税義務者と最終消費者                  | 5  | 部分的な税額控除の範囲           |
|     |                                | V  | おわりに                  |

## I はじめに～付加価値に課税するとは

消費税のうち付加価値税といわれるものを明確に定義することは困難であるが、EC付加価値税指令2条においては、製造から消費者への販売等に至るすべてのステージ（段階）で課税され、しかも事業者が商品の販売や役務の提供時に賦課した税から、事業者が商品や役務の提供を受け取ったときに支払った税を控除することができるような制度として解されていた（EC付加価値税指令1条2項も同様の特徴を規定している）。そのような意味でわが国の消費税は付加価値税である。個人の消費に包括的に、かつ中立的に、かつ効率的に課税することを意図している。付加価値

税のベースは消費であり、それは商品やサービスの価格によって測定される。

各国の付加価値税における特徴は、事業を行っている者（事業者）は、原則として、事業に際して提供する商品や役務の提供に消費税を賦課することが求められる。そして、事業者は、事業の際に事業者に提供された商品や役務に当たり賦課された付加価値税を控除することができる（全段階控除・仕入税額控除）。しかし、この点について、いくつかの重要な例外がある。一定の事業活動には（小規模事業者には）、インボイス制度のもとではこの仕入税額控除は通常制限される。また、支出（支払い）のある種のもの（たとえば金融サービス業部門や保険業部門における費用）

は仕入税額控除の対象から通常排除される。

この仕入税額控除の効果は、原価等の費用に賦課された付加価値税が提供時に賦課した付加価値税の超過部分は経済的な連鎖・鎖(チェーン)の過程を通じて、次の事業者、購入者が消費者になるまで、パスされる。消費者は事業を行っておらず、その結果賦課された付加価値税を税額控除することもできない。消費者に提供されるまでの一連の取引に係る税負担はこの点で結晶化(完結)するということを意味している。付加価値税は、原則として最終的な消費者に対する税であるということ、付加価値税は事業に課せられる税ではないということが出来る。事業者は、経済的なサイクルのなかでの各々の段階での税の徴収者として機能している。資産の譲渡や役務(サービス)の提供に賦課される税の総額は、これらの提供等が最終的な消費者に行われるまでは完結しない。

しかし、その名前のごとく付加価値税は付加価値に課する税であるところ、その課税要件に係る法体系的構造は付加価値(課税標準)に税率を乗じて算出するとは構築されていない(課税標準と税率、消費税の納付税額の関係)。付加価値税はその名のように付加価値に課税をする税というよりもむしろ、消費に課税する税のように企図されている。

このような制度の特徴は明確であるけれども、その法制度の枠組みや内容については各国、多様であるといえよう。その際に、消費税の法的枠組み(構造)を評価するときに重要な4つの鍵となるポイントは、(1)だれが納税の義務を負うのか(納税義務者の範囲)、(2)納税義務者は何に課税されるか(課税対象の範囲、非課税・免税等)、(3)消費税額はどの程度負担すべきこととなるのか(課税標準や税

率構造)、(4)仕入税額控除の仕組みとその範囲である。

本稿では、付加価値税・消費税の基本的な枠組み設定や消費税を実現するための制度内の基本的構成要素について、個別条文の法解釈というよりもタックスポリシーや法理論的な視点から検討を加えることとしたい<sup>(1)</sup>。そのうえで消費税法の抱える課題やその解決の方向性について言及したい。

## II 理論的な付加価値税(消費税)と付加価値税の制度枠組み

### 1 加算型付加価値税と控除型付加価値税

付加された価値は、生産者が原材料や購入品等に、そのようなものを売却・提供するにあたり付加した価値である。そのような付加価値は付加的(加算的な)視点からみること(賃金プラス利益)もできれば、控除的な視点からみること(アウトプット[売上]からインプット[仕入]を控除する)。

$$\text{付加価値} = \text{賃金} + \text{利益} = \text{アウトプット (output)} - \text{インプット (input)}$$

付加価値に税率を乗ずる場合に、同様の結果を生み出すために4つの方法がある<sup>(2)</sup>。

#### ① T (賃金+利益) ⇒ 加算的(直接的)方法

(1) このような視点からは、Williams David, *Value-Added Tax*, in TAX LAW DESIGN AND DRAFTING (Volume 1) 161-230 (1996) がもっとも詳細な検討をしており有益であるといえる。

(2) この4つの方法については、Alan A. Tait, *VALUE-ADDED TAX: INTERNATIONAL PRACTICE AND PROBLEMS* 4 (1988) を参照した。

- ② T (賃金) + T (利益) ⇒ 加算的 (間接的) 方法 (すなわち, 付加価値自体は計算しない。付加価値の構成部分に税率を乗ずる)
- ③ T (アウトプット - インプット) ⇒ 控除的 (直接的) 方法 (時々「事業譲渡税」と呼ばれることもある。) である。
- ④ T (アウトプット) - T (インプット) ⇒ 控除的 (間接的) 方法である。EC [EU] モデルの原型であり, 間接的方法 (「インボイス (invoice) 方式」・「控除 (deduction) 方式」とも呼ばれる。) である。

\* 税率 = T

## 2 直接方式と間接的方式～間接的控除方法がなぜ採用されるのか

付加価値税について, 大きく4つの課税システム (制度) が考えられるが, なぜ4番目の方法 (間接的控除方式) が広く用いられるのか<sup>3)</sup>。所得課税の多くは課税ベース (所得や財産価値等) を計算して税率を乗ずるところ, 同様の方法が想定されるとすると, ①と③の方法になるようにも思われるが, 現実にはそのような算定構造になっていない。④の方法は決して付加価値を計算していないといえる。

付加価値の代わりに, 売上げ (output) と仕入れ (input) という, 付加価値のコンポーネントに税率を適用して, 次に最終的な税負担を算定するために控除している (税額控

除)。この方法はときに付加価値に税を賦課するための「間接的控除方法」といわれる。①と③の方法が解り易いと思われるが, なぜ④の方法が用いられるのか。4つの理由が挙げられよう<sup>4)</sup>。

第1に, インボイスが適法に発行された取引に税負担 (付加価値税) を付与するためである。インボイスは, 取引と納税義務にとって最も明確な証拠となり得るのである。

第2に, インボイス方法は適切な検証をもたらす。③の方法 (フランスではbase sur base方式と呼ばれる) を採用していた国 (ペナンやモーリシャス) の反省を経て, フランスは④の方法を採用した。この方法は, 仕入は税が支払われたときにのみ控除を認めるとすると, さらに仕入が売上を上回るときなど問題が生ずる懸念があり, いわゆるインボイスがないために問題が生ずるということもあり, 採用されていない。

第3に, ①と③の方法は企業会計をベースにしているところ, 利益 (profits) が明らかにされる必要がある。企業会計は異なる税率に応じて異なる生産分野ごとに売り上げを区分するといったことは行わない。よって, 複数税率を採用したいと考えるのであれば①と②の方法は採用できない。

第4に, 控除方式で最も計算が簡単な方法は③の方法であるように見える。しかし, 実際は, 会社や事業主はこのような方法で毎月

(3) 以下の(1)～(4)の分析及び(4)の選択理由等については, Id.at 4-6を参照としている。この検討の概略については, 占部裕典『租税法の解釈と立法政策Ⅱ』523-525頁 (第13章 消費税法における仕入税額控除の適用要件) (信山社, 2002年) 所収 (初出, 1997年) において簡潔に論じている。この問題については, 占部・前掲注(3)の548頁の注②

論文, John F. Due, *Economics of the Value Added Tax*, 6 J. CORP. L. 61, 62-65 (1980), 金子宏『租税法 (23版)』783-784頁 (弘文堂, 2019年), 知念裕『付加価値税の理論と実際』7-9頁 (税務経理協会・1995年) 等を参照されたい。

(4) Tait, *supra* note 2 at 4-6.

付加価値を計算するにあたって、販売や仕入れ、棚卸資産が大きく動くので必ずしも便利であるとは考えない。会社は季節商品や製造の分野に応じてストックを持たなければならないかもしれない。この方法は単一税率のときには実務上利用可能であるともいえよう。

本来できるだけ早く国に納付すべきものであるところ、課税期間があまり短く設定されると、納税者の事務負担等が大きくなることから、原則として、所得税法や法人税法と同じく1年と定められている。わが国の消費税法においては、消費税の納税額の計算が法人税や所得税の決算とリンクして調整のうえ、行なわれることが多いことから、所得税法や法人税法の課税期間と平仄をあわせることが、必然的であったともいえる。このことは納税義務者及び税務行政双方においてコストがインボイス制度に比して低いというメリットを有していた<sup>(5)</sup>。しかし、帳簿方式を前提とした納付税額の算定は結果的には各段階の資産の譲渡等の付加価値に課税するという付加価値税の原則を歪めることとなる。

第3の方法である直接控除方式、直接的に付加価値を計算する方法は事業者の企業会計のもとでは最も簡単である。もっとも簡単な方法は③である。この方法は①と③の方法とあわせてまた「企業会計メソッド」と呼ばれる<sup>(6)</sup>。

多くの税は課税ベースをまず計算してそれに税率を乗ずることによって課されている。

同様の方法は付加価値税にとってかなった方法のようにみえるかもしれない。付加価値税はまず上記の①または③の方法によって計算をして税率を乗ずるべきであるとして制度設計することも合理的であるといえる。しかし、実際に④の方法は付加価値の計算を決してしない。実際に税率は付加価値の一部（アウトプット及びインプット）に適用され、そして各々税は最終的な納付額を算出するために控除される。これはときには間接的な方法と呼ばれる。この方法は課税期間を1年に限定することなく自由に短期間に設定することも可能である。

わが国が立法当初、インボイス制度を採用せず帳簿方式を採用していたことを考えれば、あえて④の方式を採用すべき必然性はなかったともいえるが、各国の付加価値税制度の流れによったこと、将来インボイス制度導入を前提としていたことなどが考えられよう。

### 3 インボイス制度の特徴

インボイス制度は、上記の④の間接控除方式を採用した場合の基幹的なものである。付加価値税登録者のみがインボイスを発行することができる。そして、付加価値税登録者のみが仕入税額の控除（の権利）を有する。登録者はインボイスをあらゆる資産や役務の提供（資産の譲渡等）にあたり発行しなければならない（いくつかの国では、購入者は自己に対しても発行する権限を有している。UK

(5) 帳簿方式の評価や問題点について、Alan A. Tait, *VAT Policy Issues: Structure, Regressivity, Inflation, and Exports*, in *VALUE-ADDED TAX: ADMINISTRATIVE AND POLICY ISSUES* (2001), U.S. Government Accountability Office, Report to the Joint Committee on Taxation, U.S. Congress

TAX POLICY: Tax-Credit and Subtraction Methods of Calculating a Value Added Tax (1989), Alan Schenk, *Japanese Consumption Tax After Six Years: A Unique VAT Matures*, 11 TAX NOTES INT'L 1379 (1995) が詳しい。

(6) Tait, *supra* note 2 at 5.

VAT Reg.2012.reg.2(3)参照)。また、商品の輸入に際しての輸入宣言は、輸入についての輸入者の税額控除を請求するための証明となるもので、付加価値税インボイスに相当するものとして機能する。EUなど多くの国において、インボイスは登録者間の取引のみに適用される。通常、小売販売の段階では、売主は消費者にインボイスを発行しない（する必要がない）。しかし非登録との取引にあたり、最終消費者インボイス（Final Consumer Invoices）という制度もありうる。

また、インボイス発行の前提となる「登録制度」は、コンプライアンスのための罰則等を担保にして、自己申告による付加価値税制度の重要な制度の一つである。付加価値税制度の多くは、付加価値税の納税義務者を登録者として、登録することを要求するが、納税義務者と登録者の範囲が問題となる（たとえば、イギリスのUK VAT 43A条のグループ税制参照）。仕入税額控除の要件として、登録制度、登録者によるインボイスの発行を前提とした、インボイスの保有が手続要件となるが、インボイスを消費税額の算定においてどのように利用するのかは国によって相違があり、1つの問題である。

登録要件は、通常、課税取引（課税売上額）の一定額を超える個人や法人に課される。また、多くの国は、小規模事業者のための特別のルールを有している。制度的には、一定の小規模事業者には登録することを求めず、納税義務をも免除するか、登録に課税取引額の制限を設けるか、税額を軽減するか、納税額を計算するための簡易な手続きを認めるか、あるいは帳簿保存義務を軽減するか、といった対応がとられることになる。

わが国においては、令和5年10月1日から、

消費税の仕入税額控除の方式としてインボイス制度が導入されることとなっている。複数税率に対応した仕入税額控除の方式として、令和5年10月1日から「適格請求書等保存方式」（いわゆる「インボイス制度」）が導入される（新消法30条、57条の2、57条の4）。適格請求書を交付できるのは、「適格請求書発行事業者」に限られる。「適格請求書発行事業者」になるためには、登録申請書を提出し、登録を受ける必要があるが、免税事業者は登録することができず、登録するためには課税事業者を選択しなければならない。

#### 4 付加価値税（消費税）の制度化

##### (1) 付加価値税の3つの理論的なタイプと付加価値税の選択肢

付加価値税はこの数十年に世界的に、広範囲に拡大しているが、理論的には大きく3つのタイプの付加価値税がある。

(1)消費者に販売された資本財を付加価値税の課税対象にしない消費型付加価値税、(2)資本ストックの増加益まで課税対象とする（その課税ベースまたは全所得の合計額〔国民所得〕に等しい）資本金型付加価値税、(3)資本財の更新費用（減価償却費）を含めて粗投資全体が課税対象となる、粗生産型付加価値税が存する<sup>(7)</sup>。

消費型付加価値税と所得型付加価値税の対立が存する。

消費型の付加価値税には税額控除方式と差引（控除）方式が適している。納税義務者（課税事業者）へ販売される資本財の送り状（イ

(7) カール・S. シャープ／世界銀行編（下条慎一郎訳）『間接税で何が起るか 付加価値税導入の教訓』10頁（日本経済新聞社、1988年）参照。

ンボイス)と通常の商品の送り状と(インボイス)の間で区別される必要はなく、減価償却や在庫積み増しあるいは商品注文の取消について計算される必要はなく、全仕入額に原則として全額控除が認められる。これに対して加算方式は消費型には適していない。企業が自分の資本設備のために労働者による労働力の一部を投入すると、その労働力によるその付加価値はその年の課税対象とは別になる。加算方式をとると企業はその支払賃金を非課税の部分と課税分に分けなければならない。所得型の付加価値税は企業の労働や資本などの生産要素に対する支払いを合計する加算方式で直接的に実行しうる<sup>(8)</sup>。

しかし、所得型も消費型も差引方式や税額控除方式を少し変更することで対応することができ、そのほうが簡便であるといえる。その年に購入される資本財には控除が認められないが耐用年数中の減価償却部分は控除される<sup>(9)</sup>。

付加価値税は多様性があり、どのような付加価値税の導入をすべきかについては主として次の項目の選択により、その付加価値税の枠組みが決まってくる<sup>(10)</sup>。

- (1) 付加価値税のいずれのタイプを選択するか
- (2) 国際貿易についての方式は原産地原則(輸出品課税・輸入品免税)か仕向地主義(輸出品免税・輸入品課税)か
- (3) 納税義務者が税額を計算するにあたり、差引方法、税額控除方式(またはインボイス方式)、加算方式のいずれの方法で控除するか
- (4) 付加価値税が免除となる生産物、企業または部門はいかなるものか

- (5) 付加価値税の免除方法として非課税及び「ゼロ税率」(売上高についてゼロ税率で税額を計算して付加価値税の還付を受ける。)のいずれを採用するか
- (6) 課税対象ではあるが特別の規制の適用を受けることが必要だと考えられる企業や部門
- (7) 税率を単一税率にするか複数税率にするか
- (8) 税込み価格(税を含めて取引価額全体に課税する)か税抜き価格(税抜き価格に課税する)か

## (2) わが国の選択と基本型の修正

カール・シャープによればこの組み合わせにより576種類の付加価値税がありうるとする<sup>(11)</sup>。多くの国で採用されている付加価値税をみると一定の共通性をみいだすことができる。消費型の付加価値税⇒仕向地主義⇒税額控除方式(インボイス方式が原則)⇒複数税率(一部の国では単一税率)⇒税抜き価格である。ただし、税額控除方式の範囲、非課税商品の範囲等及び免税規定の適用を受ける企業の範囲等に差が生じているものといえよう。

わが国の消費税法による消費税も既述したようにこの消費型付加価値税である。わが国の消費税は、物品やサービスの個人の消費に担税力を見出して課税を行うものであるところ、消費税法は、消費税を最終的な消費行為よりも前の各取引段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やサービス

(8) シャープ・前掲注(9)7-8頁参照。

(9) シャープ・前掲注(9)10-14頁参照。

(10) シャープ・前掲注(9)7-8頁参照。

(11) シャープ・前掲注(9)8頁参照。

のコストに含まれて最終的に消費者に転嫁することが予定されている間接消費税として位置付け、各取引段階で課税する多段階消費税の制度をとったうえ、取引価格を原則として課税標準として消費税率を乗じて、そのうえで税の負担の累積を防止するため仕入税額控除を認めるといふ、インボイスを伴わない間接仕入税額控除方式であった。この点はわが国の付加価値税の特徴として世界的に指摘されてきたところである（帳簿型間接的控除方法。令和5年4月1日からは(4)の方式にきわめて近づくこととなる）。

(3) 付加価値税導入にあたり回避すべきこととは

付加価値税については、世界を見る限り、その課税の制度設計やその内容については論争があり、結果的にはかなりその内容に多様性がある。経済学者は、付加価値税は消費に賦課する税であるというように枠組み設定を好む。鍵となるポイントは、消費者が購入にあたり支払う価格とその販売者が当該商品の販売のときに受け取る価格との差額（ウェッジ）をドライブさせることにより、消費に賦課する税であるというように枠組みを設定することを好む<sup>12)</sup>。しかし、そのような枠組みに基づいて立法者がとる見解とは逆に、税の真の経済的な負担は必ずしも消費者のみによって生じない。それは法制度の建て付けの問題だけではなく、付加価値税の実効的な負担は、ほかの税と同様に、税の形式的な特徴によっ

て決められず、消費のための需要の弾力性や供給者間での競争の状況等を含む市場の状況によるからである<sup>13)</sup>。

しかし、税が最終的には消費に課税され、会社間の中間取引には課税されず、すなわち資産の購入には課税されるがそれが実際に完全に還付されるのであれば付加価値税は、その製造者が購入したり販売したりするときに直面する価格を歪めず、税が生産効率を歪めず、望ましい特徴を有していると評価しうる<sup>14)</sup>。

これに対して、もし売上げに係る税と仕入れに係る税が相殺されないのであれば中間取引に対する課税が製造者の購入と販売価格との間でウェッジを引き起こすことになる。ここで生ずる明確な現象は「カスケード現象」である。税がインプットするときに、またアウトプットするときに課せられるときに生ずるタックス・オン・タックス（Tax on Tax）である。このことは、結果として税を賦課される段階の数に依存するであろう。販売された商品のレンジをクロスして税効果の負担は恣意的な多様性をもたらすことになる結果、効率的な損失を生む。会社の組織的な形態の選択において、結果的な歪みとともに課税段階を消滅させるために、そのような企業活動を統合するというインセンティブを引き起こすことになる<sup>15)</sup>。

生産不効率やカスケードといった効果を引き起こさずに、消費にのみ税を課すということを保証するためには、付加価値税の特徴には2つの本質的なものが不可欠なのである<sup>16)</sup>。

(12) Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, THE MODERN VAT 15 (2001)

(13) *Ibid.*,15-16.

(14) *Ibid.*,16.

(15) *Ibid.*,16-17.生産効率は、一般的には税のデザインにおける税の有効なガイド原則（生産効率とダイヤモンド＝ミルレス定理（総生産効率性定理）として受け入れられている。

(16) *Ibid.*,16.

- ① 各々段階で、販売と購入との差額についてのみ付加価値（ネット）税が支払われるべきであるということ（効果は、インプットにかかる税を消滅させる必要がある）。仕入れに係る税額を消滅させること。
- ② 付加価値税の連鎖・鎖（チェーン）にブレイク（断絶）が生じてはならないということ。税のチェーンは重要であるがそのために、インボイス型控除方式が採用されると、賦課された税の総額がインボイスで示される。

付加価値税の下では、売上げはあらゆる製造過程や生産過程で課税されるが、それがいかなることに使用されるかに関係なく、最終消費者に課税することを保証するために、生産過程にインプットとして使用されるあらゆる商品やサービスに課税される税は実際にはそれらの仕入れの購入者に還付されなければならない。多くの国では原則として資本財に賦課された税を完全に還付（あるいは繰越控除）している（生産型の付加価値税のもとでは資本財に対する課税は控除されず、還付されない<sup>(17)</sup>）。しかし、実際にはコンプライアンスコストや行政コスト、行政不効率といったような理由から、仕入税額控除の厳格な計算が緩和されることとなる。よって、仕入税額控除の方式が中立性に与える影響は重要である。

## 5 消費税の基本的構造の背景にある原則

### (1) 所得税の目的と消費税の目的

所得税（個人に対する課税）の主たる目的は、所得に課税することである。個人が政府の費用に寄与する公平な負担持分（割合）についてのもっとも適切な尺度は所得であるといえよう。公平な負担持分（割合）は政府から与えられた公的サービスの使用の多寡にもとづくものではなく、支払能力による。個人所得税において所得や資産（富）は支払能力の指標として用いることができる。しかし、支払能力が重要な所得税の原則であるとしても、この支払能力の原則（応能力原則）は所得税唯一のものではない<sup>(18)</sup>。

付加価値税の目的は、付加価値税は個人消費について、包括的、中立的、かつ効率的に課税することである<sup>(19)</sup>。付加価値税の公平性は、支払能力にもとづかない。しかし、同じ商品に同じ税を支払うという点での公平性を求める。原則として、消費税における税負担は、個人が社会のアウトプットの使用の程度に応じて分割されるものである<sup>(20)</sup>。

付加価値税のように消費に課税するときの平等を図る指標は、所得ではなく消費である。同じ消費パターン付加価値税の額は同じである。両者に所得の格差があったとして問題とならない。また、付加価値税は所得に代えて消費というベースを用いて国民の政府支出の公平な負担割合を示すものである<sup>(21)</sup>。

(17) *Ibid.*, 17-18.

(18) See, Sigrid Hemels, *Influence of Different Purposes of Value Added Tax and Personal Income Tax on an Effective and Efficient Use of Tax Incentives: Taking Tax Incentives for the Arts and Culture as an Example*, VALUE ADDED

TAX AND DIRECT TAXATION 35, 39-43 (2009).

(19) Richard D. Pomp & Oliver Oldman, STATE AND LOCAL TAXATION 40 (1998).

(20) Hemels, *supra* note 18 at 40.

(21) Hemels, *supra* note 18 at 41.



なお、消費税の逆進性は、応能負担の原則及び公平負担の原則に逆行するとの見解について、租税の社会経済的機能の1つとして、所得の再分配の機能があり、右機能の発現として累進課税制度が採用されていることは、一般に承認されているところであるが、消費税法は、所得の低い消費者にも、所得の高い消費者にも、同一の物品を購入等する限りでは、同額の税分を転嫁するものであるから、この点で、累進課税制度のような所得再分配機能がないことは明らかで、しかも所得の高い消費者層では、消費性向が鈍るという一般的現象があるといわれていることからすると、むしろ、右の所得の再分配機能の面から見れば、消費税法は、累進課税制度とは逆に、高

額所得者に割合的には低い税負担をもたらす可能性が理論上ある（東京地裁平成2年3月26日判決・判例時報1344号115頁）といえようがそのことが著しく不合理なものないしは租税政策上不合理であるとまでいえないであろう<sup>22</sup>。

## (2) 経済的局面での「中立性」と法的局面での「中立性」

経済的局面において、「中立性の原則」は、消費税が商品やサービスの価値に比例して正確に課税されるべきであるということを導く。このことは、付加価値税の目的や制度と密接に関係し、その結果「制度の中立性」の原則としても用いられている<sup>23</sup>。

22) 基本的なルールは、行政費用及びコンプライアンス費用を別にすれば、複数税率を使用することの合理性については、いくつか疑問がある。

- (1) 複数税率は消費者と生産者双方の消費活動や生産活動についての選択に混乱をひき起こす。
- (2) 軽減税率等により消費税率が低いことは、必ずしも消費者に利益をもたらさないかもしれない。取引者は、消費者から付加価値税の一定額を取り戻すように働く傾向にある（このことはアイルランド国税庁が指摘している）。現実に事業者は市場での消費税の税率に関係なく、市場価格にそって価格を決める。すなわち、複数税率のもとでは、事業者は市場が生み出す価格まで価格を上手にやりくりする傾向にある。より低い付加価値税の商品は、最終的には、より高い税率の商品に補助金を与えるのと同様の効果を生むことになる。
- (3) より低い所得の家庭は低い税率からの利益がない。そのような異なる税率は特別な家庭を優遇するためには必ずしも有効な武器とはなりえない。明らかに、所得税調整等の方が低所得者層にとってはよりよい効果を生む。
- (4) 多くの国では生活必需品や生活に不可欠なサービスは補助金の対象とされていることが多く、そのような場合には、基本税率よりも低い

税率（軽減税率）で補助金等によってすでに調整された価格に課税することには余り意味がないといえる。

- (5) 優遇税率は必ず不満足な消費者や事業者を生み出す。たとえば、新鮮野菜が軽減税率で課税されるのに冷凍野菜が基本税率の適用なのか、さらには新鮮野菜が非課税であるのに冷凍野菜が軽減税率であるのか、といったボーダーの議論を生む。このことはわが国の軽減税率適用の範囲をめぐる議論からも明らかであろう。軽減税率の適用範囲をめぐる議論は政治的なレベルの議論に墮する可能性がある。
  - (6) 軽減税率は課税ベースを侵害する。
  - (7) 基本税率（軽減税率に比して高い税率）が適用される商品の消費は、すべての消費のうち相対的に小さな割合を占め、その収入は大きなものにならない。しかし、複数税率の採用による行政費用は大きくなる。消費者は絶えずできる限り消費を調整して基本税率の適用を避ける行動にでる。See, Tait, *supra* note 2 at 42-44.
- 23) AD VAN DOESUM, HERMAN VAN KESTEREN AND GERT-JAN VAN NORDEN, FUNDAMENTALS OF EU VAT LAW, 36 (2016)。その他、中立性については、Borbála Kolozs, *Neutrality in VAT*, in VALUE ADDED TAX AND DIRECT TAXATION 201-206 (2009) が参照となる。

法的な局面では、「中立性」は付加価値税における「平等的取扱い」を意味するものと解される。「中立性」には2つの意義があることに留意をして論じる必要がある。

「制度の中立性」の原則は、付加価値税の課税があらゆる財の最適分配を理論的に歪めるべきではないということの起源としているといえよう。このことから制度的には、仕入税額控除（の権利）は当然に認められなければならないということになる<sup>24</sup>。

法的な局面での中立性（「平等的取扱い」）においては、たとえば競争的關係にある商品や役務について類似的なものは同様の付加価値税に服するというべきであろう。この原則が及ぶ範囲については議論が存するが、互いに競争關係にあり、同じ状況にある事業者は同様の取り扱いを受けるべきであるという意味において、意義を有するものといえよう。ここでの付加価値税の中立性と所得税の中立性について今日では税が納税者の判断に影響を与えないという意義に相違はない<sup>25</sup>。

中立性の原則は、付加価値税において、納税者、資産の提供等、税率の取扱いにおいて相違が生ずるべきではないということの意味している。たとえば資産の提供と役務の提供との間で税率が相違することは許されない。付加価値税の中立性が不完全あるいは欠落している場合には市場の歪みを生ずる。立法者が中立性を制度的に保証するということが重要である。上述したような意味での中立性は市場がみずから確立することはできないのである<sup>26</sup>。

そうはいつても一方で、付加価値税にはいくつもの特別な取扱い（ルール）がある。中立性がいくつもの社会的、技術的な理由により中立性を確保できないことがある。複数税

率、免税事業者、非課税取引、公的セクターに対する特別な融合的措置など、そのような理由により公平性のもとで正当化されることはありうる。「競争的中立性」や「平等的取扱い」の原則と関係する原則として「簡素化の原理」というものがある。両者の関係（繋がり）は、複雑な付加価値税における仕入税額控除の方法、小規模事業者の取扱い等について大きな問題となるであろう<sup>27</sup>。

国際的な局面ではこの2つの中立性の原則は、別の国の消費者へ提供された商品や役務は提供国において付加価値税の負担は免除されるべきであるという規範を導く。この規範は、付加価値税の恒久的な中立性として解かれている。この付加価値税の恒久的な中立性は、付加価値税が事業に課税する税ではないことから、事業判断にも影響を与えないということが保証されていなければならない。このことは、「制度の中立性」の原則にも関係している。

また、「平等的取扱い」は類似的な商品や役務については同様の付加価値税に服するというべきであるということを保証していることから、深く関係している。「競争的中立性」はクロスボーダー取引に係る商品や役務は、またそれがどこで行われようと同一税負担に服すべきであるということを保証している。

クロスボーダーにおける中立性は、源泉地主義のもとでは排除されないなど問題が生ずるが、仕向地主義のもとでは、納税義務者は、資産や役務の提供国で付加価値税を納付することとなり、中立性が確保されることからW

<sup>24</sup> Doesum, *supra* note 23 at 36.

<sup>25</sup> Doesum, *supra* note 23 at 37.

<sup>26</sup> Doesum, *supra* note 23 at 38.

<sup>27</sup> See, Doesum, *supra* note 23 at 38.

TOなどからも仕向地主義は推奨されている<sup>28)</sup>。

### (3) 制度的中立性の保証するための鍵

所得税や法人税のような直接税は納税義務者によって直接負担されるのに対して、間接税である消費税は消費者に転嫁する。税負担は最終的な消費者によって負担される。直接税では納税義務者たる法人や個人が税を納付する義務を負うだけではなく、経済的にみて税を負担するといつてよい。付加価値税においては、納税義務者が国庫に付加価値税を原則として申告納付する義務を負っており（EU付加価値税指令206条・211条・212条・520条・522条等）、税の徴収権限を納税義務者に委託しているといつてもよいが、このことを明記する国はない。納税義務者は現実には租税負担を負担せずに最終消費者に税負担を転嫁する（資産の譲渡等に付加価値税を上乗せして）。最終消費者は納税義務者でなくとも経済的に税負担を負う。

製造、卸売、小売販売等のあらゆる段階での資産の譲渡等で消費に付加価値税が課される。この付加価値税の根底にある基本的な原則が経済的な「中立性の原則」である。「中立性の原則」は仕入税額控除の規定などに表れ

ているといえる（EU付加価値税指令1条2項・167条～183条、税制改革法10条2項、11条1項・改正消費税法30条）。すなわち、製造から小売りまでのチェーンの長さや態様にかかわらず、仕入税額控除を通じて同じ商品や役務の提供は消費段階で同じ税負担であることが保証されていなければならない。

付加価値税（＝消費税）の内部的動力は、密接に連動するサークル（hermental circle）のように、相互システムと消費者に税負担がパスするという原則（POTB原則）が相互に関係して、付加価値税における適用の競争中立的な最終結果は達成されている。そこでは、納税義務者は原則的に税額控除の権利を有しているという法制度が求められているということである。わが国においては権利性を直接付与する明文規定はないものの、この控除権を納税義務者は有していると解してよからう。この権利が一定の手続的条件を充足しないことなどによって、いかなる制約や制裁を受けるかということは、権利性との問題とは別次元の問題であろう。「中立性の原則」を付加価値税法の条文の目的論解釈のベースに用いるEU司法裁判所の判例もみられるところ、わが国においても目的論解釈が許される

<sup>28)</sup> See, Doesum, *supra* note 23 at 38, Kolozs, *supra* note 23 at 204.

国際的な取引について、付加価値税をもつ国は課税の及ぶ範囲を明確にしなければならない。その税が世界的な範囲での提供に及ぶべきか、あるいはその国の課税管轄権の範囲内で行われる取引に及ぶべきか、である。付加価値税を採用している大半の国は付加価値税の課税管轄権を定義するために仕向地主義によるところの属地的付加価値税を課している。源泉地主義のもとで、付加価値税は商品や役務の消費がどこでなされたかを問わず、製造地国で課税される。輸入には課税は生じないが、輸出に際してその商品の時価に課税が生

ずる。商品の製造、役務の内国での提供について課税が生ずる。純粋な仕向地主義（消費地主義）のもとでは、付加価値税は輸入に課税され、輸出に際しては税の払い戻しが行われる。このような付加価値税を採用する国は国境税調整をしなければならない。仕向地主義のもとで、商品の輸入、輸入された商品に配分される役務の価値の輸入、そのほかの役務の価値の輸入について課税がなされる。そのほかの役務は、典型的には輸入時の消費税について税額控除ができない受取人にはリバース・チャージのルールのもとで課税されることとなる。

か否かはともかく中立性の原則が消費税法において有する意義は検討されなければならないであろう（東京地裁令和2年9月3日判決・裁判所Web参照）。

### III 納税義務者

#### 1 納税義務者と最終消費者

##### (1) 納税義務者の意義～非納税義務者と「キャッチイニング効果」

消費税法や付加価値税法においては、税を支払うべき者（納税義務者）の定義はいずれの国でも何らかの方法で規定されている。そのような納税義務者は、商品の給付やサービスの提供の段階で付加価値税（アウトプット付加価値税）を賦課され、それらを購入するに際して賦課された付加価値税（インプット付加価値税）を控除することができる。このような者が、付加価値税・消費税においては広く納税義務者として呼ばれてきている。原則として製造業者や商品や役務の提供者は納税義務者であり、通常の状況のもとでそのような者による課税活動（課税取引等）は付加価値税のネットでの支払（納付）をもたらすこととなる。時として、控除しうるインプット付加価値税が販売に付加された付加価値税を上回ることがありうるが、そのような場合には付加価値税が還付されうる。そのような還付を認めることは相互システムを維持するためには不可欠である<sup>29</sup>。

原則として税を賦課し、付加価値税の相互

システムを機能させるためには、納税義務者の範囲は可能な限り広範囲でなければならない。このことは究極的には消費者として位置づけられる者のみを控除すればよいこととなる<sup>30</sup>。しかし、現実には、法人格を有するものを納税義務者として位置づけるか、パートナーシップや恒久的施設の位置づけが問題となる。

なお、解釈論としての問題ではあるが、消費税法5条1項は国内取引の納税義務者を、「事業者」として規定しているところ（同法2条1項3号・4号参照）、消費税法と所得税法とは、着目する担税力や課税対象を異にするものであるから、このような性質の異なる両法の規定中に同一文言があるからといって、直ちに、それを同一に解釈すべきであるということにはならず、消費税法固有の概念として理解すべきことになろう<sup>31</sup>（事業の意義について、富山地裁平成15年5月21日判決・税資253号順号9349、控訴審・名古屋高裁平成15年11月26日判決・税資253号順号9473参照）。中立性の原則を用いて目的論解釈をすればこのような結論にもなるといえよう。

しかし、現実の法制度においては、製造や販売や役務の提供に係わる者であってもかなりの者が排除されている。付加価値税のシステム（枠組み）におけるこの排除（exclusion）の効果は、所得税のシステムにおける納税義務の免除（exemption）の効果とは異なることに留意をすべきである。納税義務者でありながら、課税売上額が少額であることによる

<sup>29</sup> Peter Melz, Who is a taxable person to VAT?, in *Liber amicorum Sven-Olof Lodin* 159 (2001).

<sup>30</sup> *Ibid.*

<sup>31</sup> 消費税の納税義務者の包括的な検討として、占部裕典「付加価値税における納税義務者の意義～

消費税法5条の納税義務者とは～」（上）（下）税弘65巻3号173頁、654号158頁（2017年）を参照されたい。事業の定義については、占部・前掲注<sup>31</sup>（下）159頁以下参照。

免税などは納税義務の免除である（わが国では消費税法9条参照）。ある者が非納税義務者であると、その主たる効果は、そのものによって作り出された付加価値に消費税が課税されないということである。これが最終的な効果であるか否かは購入者の特性（事業活動あるいは消費にともなう購入か）に依存はしない。購入者が消費者である場合に、このような最終的な効果は、その付加価値が付加価値税を免れることとなるであろう。しかし、購入者が納税義務者であるときにはそのようなことは生じない。納税義務者にとって、これは、納税義務者が控除すべき仕入に係るインプット付加価値税が存在しないことによる効果である。しかし、それを後に製造物を売却したときには付加価値税がその価格全部をベースに課せられることになる。よって、非課税納税義務者によって支払われない税は製造や商品やサービスの販売・提供の次の段階で課税納税義務者によって支払われることになる。よって、非課税納税義務者によってつくられた価値は付加価値税を課せられないということではない。このような効果は、「キャッチング効果」(catching effect) という<sup>32)</sup>。このような効果は所得課税においては生じない。このような「キャッチング効果」は状況に応じて評価に値する場合もあればそうでない場合もありうる。

## (2) 従業員らはなぜ納税義務者にならないか

現実的な理由から、製造や商品やサービスの販売・提供にかかわるすべての者を納税義務者とされているわけではない。付加価値税や消費税のもとでは、従業員、貸手 (lender)、株主などの一定の者は納税義務者として取り扱われていない。納税義務者から排除されう

る者とされない者との境界というか限界 (delimitation) は議論される必要がある<sup>33)</sup>。

従業員が納税義務者として取り扱われない場合には、付加価値税システムは上述したような方法のもとで機能しなければならない。従業員によって作り出された付加価値は事業主がその商品あるいは役務を提供して対価を得たときに課税されることとなる。このシステムのメリットは、そのデメリットを上回る。なぜならば、数千万人とも考えられる従業員がこの付加価値税システムの外におかれることとなる。不利益は、従業員が雇用において使用した購入品について付加価値税を控除できない、認められないということのみであろう。しかし、そのような購入品は限られた値 (金額) であるといえよう。株主や貸手においても本来納税義務者であるべきところ、付加価値税の賦課は複雑であると解されてきたが、ここでも、同様の問題が生ずる<sup>34)</sup>。

しかし、「キャッチング効果」による不利益を行政上のメリットが上回る場合もあれば一定の状況下では控除のロスはかなり深刻な問題として考えられることがある (その効果のマイナスの局面は「累積的效果」として指摘される)。その場合にはその効果を消滅させる別途対策が必要であるということになろう<sup>35)</sup>。

## 2 納税義務者と担税力の指標との関係

消費が課税の根拠 (担税力の指標) となる場合に、納税義務者は「消費者」か「消費者に商品や役務を提供する者」のどちらかであ

<sup>32)</sup> Melz, *supra* note 29 at 160.

<sup>33)</sup> この問題については、Melz, *supra* note 29 at 160, 占部・前掲注<sup>31)</sup> (上) 175頁以下参照。

<sup>34)</sup> Melz, *supra* note 29 at 160.

<sup>35)</sup> Melz, *supra* note 29 at 161.

るといえる。ちなみに所得が課税の根拠となる場合にはその所得を稼得したものが納税義務者となることは明らかである。付加価値税の枠組みでは消費者は最終的な税の負担者であると推測されるが、納税義務者として最終の商品の販売や役務の提供に係る事業者のみでなく、製造から販売、サービス提供過程のあらゆる事業者が納税義務者として観念される。このことは近未来変わることはなからうとまで広くいわれている。

消費税（付加価値税）制度の納税義務者は、消費税法（付加価値税法）の多くの規定が基本的には消費税の徴収のメカニズムについての規定であるということ意識しておかなければならない。その結果、たとえば、スウェーデンでは、付加価値税を支払う者（納税義務者）は原則としてその国のために税を徴収する者としての機能を有しているとみており、またイギリスでは、そのような納税義務者は歳入庁の代理人として税の徴収にあたっている（tax collector）とみている。すなわち徴収権限を付与したものと考えている<sup>96</sup>。消費者は商品やサービスの付加価値、すなわち商品等の製造や販売に関係した一連の事業者からの付加価値に課せられた付加価値税の負担をすることとなる。わが国（国税庁）では、納税義務者は消費者から「消費税を預かっている」と説明されるところ、国との関係においては消費者との関係について所得税法の源泉徴収義務規定があるわけではないが税の徴収義務を負わせたと、この法制度の建て付け・枠組みからみているのかもしれない。

消費税法4条は資産の譲渡等には消費税を課すると規定し、同法28条は消費税の課税標準を資産の譲渡等の対価の額としている。一方で納税義務者は事業者として、申告による

納税義務を課している。また、消費税法30条1項は、課税仕入れに係る仕入税額を控除する旨規定している。さらに消費税法63条は不特定多数の者に課税資産の譲渡等を行う場合に総額表示による価格表示を義務付けている。わが国においては、このような規定のもとで納税義務者と消費者の関係はどのように位置づけられるであろうか。消費税法の枠組みからすれば、事業者（納税義務者）と消費者との関係を直接律する規定はないもの、消費者との売買契約を通じて、資産の譲渡等が行われれば法的な意味で対価には消費税額が賦課されたことになるという意味で（消費税相当額を経済的にだれが負担をしたかはともかく）売買契約等が成立すればその対価のなかに法的には消費税が含まれるということになると解されよう。

### 3 消費者と納税義務者

#### 消費税の転嫁と消費者の税負担

わが国においては消費税法及び税制改革法等において、消費者が納税義務者であることはおろか、事業者が消費者から徴収すべき具体的な税額、消費者から徴収しなかったことに対する事業者への制裁等についても全く定められていない。消費者は、右税の実質的負担者ではあるが、納税義務者であるとは到底いえないことは明らかである（東京地裁平成2年3月26日判決・判時1344号115頁）。すな

<sup>96</sup> See, Björn Forssén, *EU-law analysis of the reference in the Swedish VAT act to the concept näringsverksamhet (business activity) in the Swedish income tax act for the purpose of determining the concept yrkesmässig verksamhet (taxable person) in the Swedish VAT act 34 (2007).*

わち、消費者に納税の義務はなく、法的には消費税を負担する義務もない（大阪地裁平成11年4月23日判決・判タ1035号179頁参照）。納税義務者の納付の義務のみを規定し、納税義務が成立する時期を資産の譲渡等をした時と規定している（国税通則法15条2項7号）にすぎない。これは源泉徴収制度と比較した場合に規定ぶりに大きな相違がある。源泉徴収制度の下では、国（税務官庁）と直接の関係に立つものは支払者で、受給者は国と直接の関係に立たない。消費税は国と課税事業者（納税義務者）との関係を規定するのみである。これは多段階型の付加価値税を採る以上やむを得ない法的な構造であるともいえる。法的な完全転嫁のもとで最終消費者を納税義務者として位置づけ、各事業者を源泉徴収義務者類似の徴収義務者と位置づけて、条文を作ることは法技術的にも不可能である。

そこで、事業者と消費者との関係については、課税事業者の納税義務をもとに徴収義務までを規定することなく、事業者と消費者との法律関係は私的自治（私法の関係）に委ねているといえよう。たとえば、両者の間で売買契約が成立して対価を請求するにあたり、消費税を賦課するか（原則）、あるいは事業者との合意のうえで本来の価格のなかに消費税額をありとして（含むとして）消費税相当額について事業者が値引きとして自腹をきるかは自由である。しかし、一度資産の譲渡等が行われて対価が決まれば（消費税の課税対象となるとされれば）、消費税法上経済的には買

主あるいは売主が負担したかは問わず、当該資産の譲渡等には消費税が課されるのであるから、法的には消費者が支払ったものとして消費税の相互に組み込まれていくこととなるのである。たとえば、最終消費者が事業者から資産の譲渡等により商品の提供を受けるということは消費税を含んだ価格で購入することに同意をしたこととなり、法的には消費税を負担していると評価されることになる。消費税法は、みなし譲渡を除き時価擬制は要求されていない。

なお、消費税の転嫁の法的義務付けについては、税制改革法11条1項において、「適正に転嫁するものとする」と規定したうえで、独占禁止法や下請法、さらには消費税転嫁対策特別措置法において一定の事業者等の一定の取引に消費税の転嫁を法的に強制しているといえるが、これはあくまでも経済的な意味での負担が前提にあるものである。

すなわち、価格決定時に消費税相当額の値引きがなされ売上計上だけがなされるという事象のように、経済的な意味での不転嫁（による経済的な損失）が生じるからといって、消費税法上当事者が合意した支払額（価格）に消費税が含まれないという論理は成り立たない。商品の売上（価格）と消費税をもって支払いが構成される。消費税額を除いたものが対価であるという意味で、消費税額が売上高（売上額）を構成すると解する余地はない<sup>67)</sup>。

ちなみに、消費者が納税義務者で事業者が特別徴収義務者（地方税）である場合（軽油

67) この問題については、占部裕典「判批」判時1646号（判評476号）196頁（1998年）、同「課徴金算定における『売上額』と消費税の関係」石島弘・木村弘之亮・玉国文敏・山下清兵衛編『納税者保護と法の支配』（山田二郎先生喜寿記念）49頁（信山

社、2007年）。消費税法における対価（課税標準）については、占部裕典「消費税法における『資産の譲渡等』の意義～対価性の有無と判断基準～」同法69巻7号97頁（2018年）参照。

引取税、ゴルフ場利用税、入湯税、宿泊税等)と、本件消費税のように事業者が納税義務者である場合とを区別して、売上額から消費税額を控除できるのは前者の場合のみであるとの見解も存するところではあるが、特別徴収義務者が現実に当該税額部分を値引きをしなければならぬ場合も多々あり経済的な意味で税額を転嫁できないことがあるという意味では、消費税と相違はない<sup>38)</sup>。

#### 4 小規模事業者の納税義務の免除

##### 免税事業者制度はなぜ必要か

付加価値税において不可避的な問題は比較的小さな企業に対する課税の管理の問題である。小規模企業は高い納税コスト(コンプライアント・コスト)をできる限り小さくするように抑える必要がある。小企業からの税収と行政コストとの兼ね合いを検討したうえで、の制度設計が必要となる。

また、インボイス型の税額控除システムを通して、購入者と販売者のクロスチェックは小売段階の前の段階までは可能である。しかし、そのようなチェックは小売段階においては不可能である。なぜならば最終消費者は最終購入のための仕入れ税額控除の権利をもたない。小売業者による販売を通してのクロスチェックができないことによる歳入ロスはカ

スケード型の事業移転税や小売売上税に比してより大きいともいえる<sup>39)</sup>(消費税における事業者間の不公平性について事業者免税点制度、簡易課税制度等は、各制度の下における差別は、著しく不合理なものないしは租税政策上不合理であるとまでいえないと判示したものがあ。東京地裁平成2年3月26日判決・判時1344号115頁)。

小規模事業者(免税事業者)における問題は、コンプライアンス費用と行政コストとの関係、キャッシュ会計でのインボイスの取扱いの問題、小規模事業者の仕入記録保存(記帳義務)の程度なども関係するが、ここでは納税義務者としての位置づけをみる。

付加価値税の制度のもとではエンタティ・イグゼンプション(主体的での非課税)については2つの局面がある。最初の局面は、この場合には事業者が提供する商品や役務の特徴に着目せずに、一定規模の小規模事業者を非課税とするものである。2つ目はエンタティの本質により提供する資産や役務の特徴が非課税とされるものである。国や自治体がかそもも非課税となるか、政府等によって提供される役務がその本質や特徴から非課税とされるかである(EU指令9条1項・132A条、消費税法別表3・60条3項等参照)<sup>40)</sup>。付加価値税を採用する国の多くは、一定の売上額以

38) 神戸地裁平成16年8月10日判決(判自267号35頁)は、軽油引取税の特別徴収の趣旨からみて、特別徴収義務者が受け取る軽油代金及び軽油引取税は常に不離一体のものと観念すべきであり、たとえ、特別徴収義務者が現実に受け取った金額が軽油代金分に相当する金額である等、軽油代金及び軽油引取税の全額を受け取らなかった場合においても、軽油代金及び軽油引取税をそれぞれの割合で受け取ったものとみなすべきであると判示する。

39) Ebrill, *supra* note 12 at, 23-24.

40) 販売者の性格にもとづく、非課税は、国や地方公共団体、非営利団体に認められる。しかし、EUやわが国はこれとは違った形での法制度化がされている。これらの主体が、たとえこれらの主体による資産の提供等が非課税であるため付加価値税の登録制度外にあるとしても、仕入と輸入については税を支払わなければならない。占部・前掲注(31)(下)164頁以下参照。



下の小規模事業者に対して付加価値税を免除する（EU指令289条）。消費税は、消費に広く負担を求めるものであり、その趣旨からすると、多くの事業者が納税義務者となるべきであるが、零細事業者の事務処理能力（事務負担）、徴税コスト、転嫁の実現可能性等の面を考慮し、全ての事業者を納税義務者とするのは適当ではないとして、一定の事業規模以下の小規模事業者については、納税義務を免除することとされている。付加価値税を免除されるところの販売のみを行う事業者は免税の小規模事業と同様に取り扱われることになろう。

EUの付加価値税と日本の消費税は、免税業者（小規模事業者）の基準年度や仕入税額控除の取扱いについて大きな相違がある（EU指令289条等。改正284条、288 a条〔2025年から適用〕、消費税法9条1項、30条7項）。しかし、相違は日本の仕入税額控除方式（帳簿等をベースに仕入税額控除）との関係において必然的なものではない（インボイス方式の導入後は、免税事業者は原則としてインボイスが発行できないので、免税業者からの仕入については仕入税額控除ができないこととなる（新消費税法30条7項））。

#### IV 仕入税額控除の制度化の限界

##### 1 仕入税額控除は納税義務者の権利か

消費税は、国内において事業者が行う取引について、流通の各段階において、課税資産の譲渡等に対し、その譲渡等の対価の額を課税標準として課税されるものであり、消費税法においては、取引の各段階で課税されることによる税負担の累積を防止するため、当該課税の前段階の税額にあたる課税仕入れに係

る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に105分の7.8を乗じて算出した金額）を課税資産の譲渡等に係る課税標準額に対する消費税額から控除するものとされている（消費税法30条1項）。仕入税額控除は、消費税法の枠組みの基幹となるものである。仕入税額控除額の対象となる課税資産の範囲（売上との対応関係、売上取引と仕入取引の関連性）、仕入税額控除の対象となる金額の時間的範囲等が問題となる。これらの制度設計如何では、制度的中立性が侵害されることとなる。付加価値税は納税義務者の費用ではなく、付加価値税によって納税義務者は影響を受けるべきではないという意味での中立性である<sup>(41)</sup>。

EU付加価値税の控除方式はインボイス控除システムである。EU付加価値税指令167条は、「控除権は控除対象となる税の納税義務が賦課されるときに生ずる」と規定し、そして、同法168条は、前段階で控除された資産や役務が事業者によって課税取引に用いられる場合に納付する税額から控除することを規定する（控除権の範囲規定。イギリスにおいてはUK付加価値税法24条～26B条参照）。この控除の権利は現金ベースではなく発生主義によっている。しかし、結果的には、売上に係る付加価値税が賦課されるときに（資産の譲渡等の時に）納税義務者が負担をしている仕入税額を控除しうることを意味している（EU付加価値税指令178条(a)<sup>(42)</sup>）。

(41) See, Doesum, *supra* note 23 at 348–350.

(42) Doesum, *supra* note 23 at 364–365. EU付加価値税指令178条(a)によると、仕入税額の控除の権利は、資産の譲渡等について、受取人がEU付加価値税指令220条～236条、238条、240条によって発行されたインボイスを保有し、EU付加価値税指令167条、178条(a)の規定から、付加価値税は資産の譲渡が行なわれたときのみ控除しうる。

Commissioners of Customs and Excise v Redrow Group Plc [1999] STC 161は、提供者(売主)に指図をし、かつその資産や役務について対価を支払う義務のある者がその権利を有すると判示する。EU司法裁判所は、前段階控除制度は、経済活動が付加価値税に服するとの前提のもとで、あらゆる経済活動のなかで支払われるべき付加価値税の負担を(事業者)取引者において救済することを意味するものであると位置づける<sup>43</sup>。司法裁判所によれば、控除制度は付加価値税の不可欠な役割であるとともに、原則として、この控除はインプットに關係して課せられた付加価値税については直に行使されなければならないということになる。ただ、現実には、上述したように、この控除の権利は課税期間における課税売上に係る税額から課税期間に発生したあらゆる仕入税額控除をするという方法で行使される。

EU付加価値税指令180条は、この控除の権利を加盟国において一定の基準のもとで制限することを許容している。それは中立的な付加価値税制度を浸食するのみでなく、控除すべき付加価値税の部分の計算を複雑にさせることになることから、控除の権利、機能、実施(いつ控除を行なうか)、控除の権利の不適用(非課税)、付加価値税を控除すべき部分の計算など、控除の権利・原因を制約する複雑な制限を検討することは重要である。

仕入税額とは、納税義務者によって行なわ

れる事業のために(事業目的で)使われる資産の譲渡等に関する一定の取引において納税義務者が支払った付加価値税である(EU付加価値税指令168条, UK付加価値税法24条)。

EU裁判所の判例の多くは、事業目的の要件について2つの判断をしている<sup>44</sup>。

- ① 支出が行なわれたときにその税を負担したものの主観的な意図を判断する必要がある(主観的なテスト)。
- ② 問題の資産や役務の現実の使用状況及び意図された使用目的と事業との間に明確な関係があるかどうかを判断する必要がある。

## 2 仕入税額控除(前段階税額控除方式)の要件

仕入れに係る付加価値税が発生したときに、自動的に税額控除の具体的な権利が発生するわけではない。具体的には仕入税額控除の権利は、納税義務者が行なった一定の資産や役務の提供(資産の譲渡等)に帰属する税であるか否かに依存する(付加価値税法24条(5)参照)。実際の控除は、付加価値税の申告書の提出時にすることとなる。仕入税額は、別の納税者(提供者)が実施した商品の譲渡や役務の提供について、購入者によって支払われた、あるいは支払うべき付加価値税を意味する。仕入税額控除するにあたってはいくつかの要素を考慮する必要があるが最大の問題は①いかなる付加価値税がリカバーされるか、そして②付加価値税はどのような方法でリカバ

<sup>43</sup> Commissioners of Customs and Excise v Redrow Group Plc [1999] STC 161. *See*, Doesum, *supra* note 23 at 353.

<sup>44</sup> Terra Baubedarf-Handel GmbH v Finanzamt Osterholz-Scharmbeck (29 April 2004)において、司法裁判所は、この2つの要件が充たされた

ときの課税年度においてこの控除をすることができると判示する。関連性のための基準(テスト)については、Geoffrey Morse & Sandra Eden, Davies: Principles of Tax Law (9th Ed) 509-514 (2020), Doesum, *supra* note 23 at 374-385参照。

一されるか、であろう。

商品や役務が事業の遂行上必要である限りは、納税義務者は当該商品等の購入に係る付加価値税を控除する権利を有するが、控除する権利はその事業によって遂行された事業活動と密接にリンクしていなければ行使することができない。部分的な非事業目的使用に係る仕入税額控除は否定されるが、各国、公平で合理的な基準で行なわれた仕入税額の部分的控除は受け入れている（EU付加価値税指令168条a 1項・2項, 173条～175条, UK付加価値税法24条(5)参照）といってよい。

この仕入税額控除の範囲（金額や売上とのつながり）について、インボイス制度は非常に効率的である。しかし、想定外の状況下で機能しなくなることがある。たとえば、資産の譲渡等が非課税といったような場合である。

課税時期（タックスポイント）について、EU付加価値税指令63条が資産や役務の提供時に付加価値税の課税が生ずると規定する。そして提供が生ずるときとは、そのような資産等の権利（タイトル）が移転（譲渡）されるときであるとするところ、このときが課税時期であると実務的には定義することはできない。資産の譲渡等の時期は消費者に商品が分配（配達）されたとき、あるいは支払いがなされたときであり、早い方がその時期となるといえようが、現実にはそのインボイスが発行されたときであるということができよう。この2つを結びつけると、EU付加価値税法指令では資産の譲渡等一定の期間以内にインボイスを発行することを求めていることから、その場合にはインボイスの時期が課税時期となるであろう。しかし、通常の実務では商品の販売時にインボイスが発行されるが、その前提となる資産の譲渡等の時点についてルー

ルは柔軟であり、また一定の範囲で加盟国に立法裁量を与えている（EU付加価値税法指令64条1項・2項・65条等参照）。また、仕入税額控除の時期は納付期限とも大きく関係してくるものであり、付加価値の正確な把握による制度的な中立性の視点からは重要な問題の1つとなりうる。

インボイス型の付加価値税においては、前段階税控除（仕入税額控除）のための2つの条件は、(1)請求者が控除を請求する仕入税額控除の全額にインボイスを有している（手続的条件）、(2)特別の課税仕入れと特別の課税売上が直接的かつ直近的なリンクで結ばれていることであるといえる（実体的要件）。

### 3 完全な中立性を確保できない理由

付加価値税の共通の制度は、仕入れに係る付加価値税の控除システムである。仕入れに係る付加価値税の税額控除（仕入税額控除）は付加価値税制度において不可欠なものであり、この制度の生命線であるともいえる。しかし、付加価値税の共通的な制度のもとでの付加価値税制度の多様性からいえば、完全な中立性を確保できない理由が2つある。

- (1) 事業は、課税取引に関係しない取引活動にもかかわることができることによって（たとえば株式投資により株を購入して所有すること）、付加価値税の制度の外におかれるものが存すること（不課税取引の存在等）
- (2) EU付加価値税指令132条～137条は、かなりの数の非課税取引を掲げていること（広範囲な非課税取引の存在等）。これらには仕入税額控除が認められない。非課税部門でもっとも重要なものは、一般的には医療関係及び金融関係に係る取引

であろう<sup>45)</sup>。

しかし、仕入税額控除において完全な中立性との関係では、製造及びその他の費用等のコストのうち、課税売上との関係で少なくとも直接的に生じた付加価値税について控除は不可欠であるところ、つまりところどの範囲の課税仕入れが控除の対象になるのかも大きな問題である。いかなる課税仕入れが課税売上との関係で仕入税額控除の対象となるかの

判断基準（関連性基準⇒付加価値税の連鎖にかかわる基準）の主たる目的は、部分的な控除のメカニズムの構築のためであるといえる。これとの関係で、特にEUにおいては直接的控除と一般的な控除を区別する基準が議論されている<sup>46)</sup>。

EU付加価値税指令168条は、仕入税額控除のための要件を規定している。商品等の資産及び役務が納税義務者の課税取引のために用

45) 非課税、ゼロ税率、非課税主体（免税主体）は相互に関係する問題である。非課税は、特別の商品の譲渡や役務の提供を非課税とする「取引项目的非課税」と特別の主体（自治体等）が提供する役務等を非課税とする主体的非課税があるといえる。さらに、「取引项目的非課税」と「取引项目的ゼロ税率」との境界的事例をめぐる問題がある。「取引项目的ゼロ税率」は現在多くの国では輸出取引の場面に制限される傾向にある。取引项目的ゼロ税率は「取引项目的非課税」と違い、事業者は仕入に係る消費税額を控除することができる。仕入税額控除が可能である。その結果として当該取引は付加価値税からは解放されることになる。仮にゼロ税率が問屋など中間段階のみで適用されるのであれば、小売段階では課税され中間段階で課税されなかった税は小売段階でリカバーされる。ゼロ税率が問屋など中間段階のみで適用される場合はカスケード効果を引き起こさない。取引项目的ゼロ税率は現在多くの国では輸出取引の場面に制限される傾向にあるが、ニュージーランドではB（事業者）to B（事業者）の金融取引などに適用されている（NZ GST No141）。

一定の状況の下で、シングル価格での販売が課税取引とゼロ税率部分に、あるいは課税取引と非課税部分にというような混合（複合）取引に該当するということが考えられる。このような取引はシングル取引とみなされるのか、あるいは複合取引として解するのが問題となる。前者の立場からはどちらが付随的な部分かという視点から見ていくことになるであろう。

原則として、非課税取引者は、登録も必要なく帳簿（記録）保存の義務もない。この制度は明ら

かに行政手続の簡素化のためであり、不公平なものである。非課税取引者が最終的な販売時はないが、さらなる製造のための仕入として使用するときの取引を行うと、非課税取引者の仕入に課せられた仕入に係る消費税はさらなる製造のためにその商品を購入する取引者の仕入価格に転嫁されることになる。仮に非課税仕入によって製造された商品が付加価値税の制度の枠内にあるときにおいてさえ、製造業者は商品の入れに係る消費税の控除を主張することができない。なぜならば、非課税仕入であるからである。当然に仕入税額控除の条件である、消費税の賦課に係る要素も製造事業者の購入インボイスに記載されていない。これは付加価値に二度以上消費税が課税されたことにより、タックス・オン・タックスやカスケード効果が付加価値税に生じていることを意味している。理論的にも実務的にも非課税は最少にすべきであるといえる。

理論的には、ゼロ税率は、国が製造にあたり付加価値税をゼロにすることを望むときに使用されるべきである。付加価値税において免税を用いることは、税がその取引者によって生みだされること、そしてそれを大衆に販売した場合に売値に大衆にインプットに賦課される税を転嫁しなければならぬとするか、製造の要因（資本や労働）に対する支払いをカットしなければならないとするかである。そのような転嫁为国が望む場合にのみゼロ税率が適用されるべきである。See, Tait, *supra* note 2 at 49-68.

いられる限り、納税者は、加盟国（そこで納税者は課税取引を行う。）の納税義務者が支払ったところの付加価値税を控除することができる。

EU付加価値税指令168条は、課税取引に適用された仕入れに係る税額のみを控除する。不課税取引や非課税取引はその税額控除を受ける権利の対象にならない。しかし、EU付加価値税指令168条によれば、部分的な控除は、非課税取引及び不課税取引にかかる取引と課税取引の双方に関係する費用のために認められている（同173条～175条参照）。このような取扱いは付加価値税の原則的なルールであり、わが国も同様な考え方を背景にした制度を採用している。

#### 4 控除の権利が生ずるとき（時期）と控除の範囲

EU付加価値税指令167条は、前段階控除（仕入税額控除）の権利は仕入れに係る消費税額が賦課されたときに生ずると規定する（イギリス付加価値税法24条～26B条参照）。この意味は、売上に付加価値税（消費税額）が課税されるときに当該売上に係る仕入れに課された付加価値税（消費税額）を控除しようということである（EU付加価値税指令168条と168条(a)が税額控除の範囲を規定している）。

EU付加価値税指令167条のもとで、この控除の権利は、控除すべき税が提供者たる事業者（納税義務者）に課せられたときに、控除の受取人に生ずる。主として、課税庁に付加価値税を支払う義務は提供者たる事業者にある。結果的には、付加価値税を提供者が支払うべきときは、受取人が自分に課せられた付加価値税の返還を請求するときである。受取人（事業者）は自分の都合の良いときに仕入

税額控除（前段階控除）を請求することは認められない。よって、受取人は、課税庁から課せられた付加価値税を現実にリカバーする（回収する）ときまで控除を延期することは認められない。問題はインボイスを決められた期限内に受け取らない場合に生ずるかもしれない。

仕入税額控除の対象となる範囲については、資産の購入等に係る費用（支出）が関係する取引に直接的に必要であったか否か（直接的費用）、もしそうであるならばその取引が課税取引であるか否かが判断される必要がある。そして、その費用が唯一直接に特別な取引に関連していないのであればその費用が一般的に事業活動を行ううえで関係しているか否か（すなわち一般的費用に該当するか否か）を判断し、そうであるならば課税取引に間接的に関係している費用となる。

EU付加価値税指令168条の規定からすれば、仕入税額控除の権利を得るためにはその費用が特別な費用として課税売上となんらかの繋がりがなければならない。よって、付加価値税の控除の権利は、売上と費用との間の繋がりが（リンクとしての積極的な関連性）次第であるということになる。

EU司法裁判所においては、以下のような

---

(46) この議論については、Björn Westberg & Eleonor Kristoffersson, Deductions in EU VAT law, in *The future of indirect taxation : recent trends in VAT and GST systems around the world* 639-650 (2012), Dennis Ramsdahl Jensen & Henrik Stensgaard, Partial deduction of input VAT in the common VAT system in Europe / Deductions in EU VAT law, in *The future of indirect taxation : recent trends in VAT and GST systems around the world* 685-706 (2012) 参照。

判断基準をみることができる<sup>47)</sup>。

- ① 仕入税額控除の完全な権利をもつか、あるいはもたないかを判断するためには、発生した費用は「直接的かつ直近の」特定の取引にリンクしているか。そのようなリンク (direct and immediate link) が認められる支出は直接的費用と位置づけられる。多くのEU裁判例 (ECJ等) は、商品や役務を取得して発生した費用が、控除の権利を与えられるアウトプット取引のコストを構成するということを、このような状況下で商品や役務に発生したインプット付加価値税を控除する権利が、控除の権利を与えられるアウトプット取引のコストを構成するということを前提としているということを示している。直接的な費用が課税取引に関係するのであれば完全な控除を行う権利を有する。しかし、直接費用が非課税取引に関係するのであれば、仕入税額控除の権利は存しない。また、直接的費用が付加価値税の制度外の取引 (不賦課取引) に関係している場合にも、その権利は存しない。
- ② しかし、仮に特別のアウトプット取引に関して「直接的かつ直近のつながり」がないとしても、発生したその費用が納税者の経済的活動と直接的かつ直近のなリンクを有することができる。そのようなコストは一般的費用、あるいは間接的費用あるいは共通経費と位置づけられる。そのような費用も納税者が与えた商品やサービス (役務) の価格の一部を構成するものである。一般的な費用は仕入税額控除の一部的控除を受ける権利がある。しかし、一般的費用が関係している活動によって控除の権利を得たり、あるいはまったく得られなかったりするるのである。

EU付加価値税指令168条は、商品や役務が課税取引に関係するために使用された限りにおいて控除の権利は存在すると規定する。控除される部分の金額は、173条～174条に厳格に規定されている。これらの条文によると控除のための権利の範囲は一般化された商品の回転率に基づいて計算される。EU付加価値税指令168条によると、付加価値税控除は取得した商品や役務が課税取引に使用されている場合に限り認められる。この間接的な結論は、取得した役務や商品が非課税取引や付加価値税の制度外にある取引に使用されるときには認められないということを示している。

## 5 部分的な税額控除の範囲

### (1) 直接費用と一般的費用

EU付加価値税指令168条は、納税者が課税取引のために購入した役務や商品を使用する場合に税額控除を認める。これは購入した商品等 (の費用) と販売 (の価格) との間に直接的及び直近的 (即時的) つながり (direct and immediate link) がなければならぬということを示している。EU付加価値税指令168条において言及する使用は、費用と販売価格とのリンクを構成するものである。

直接及び直近的なつながり (リンク) は特別な購入 (インプット) と特別な販売 (アウトプット) との間になければならない。結局、資産等の取得に関して付加価値税を控除する権利は、それらの取得にかかる支出 (費用) 控除の権利を所持させるアウトプット取引のコスト費用を構成するということによる。直

<sup>47)</sup> BLP Group plc v Customs and Excise Commissioners (Case C-4/94) 等参照。See, Doesum, *supra* note 23 at 374-375.

接的及び直近的つながりが特別な購入と特別な販売あるいは比較可能な特別のアウトプット取引（つまり排他的な課税取引、排他的な非課税取引）である場合、それは直接的な費用である。仮にアウトプット取引が課税取引である場合に、購入にかかる、あらゆる付加価値税は控除される。逆にアウトプット取引が非課税あるいは他の理由により控除の権利が生じない場合には、購入に係る付加価値税は控除されない。

特別な購入と特別な販売あるいは比較可能な特別のアウトプット取引について直接的及び直近的つながりが存しない場合には、課税取引及び非課税取引の双方の特徴をもった取引を同一視できるか調べなければならない。そのようなリンクが事業活動とその費用との間に直接的及び直近的つながりが存する場合には一般的な費用である。一般的費用コストは、納税者が経済活動と関係する一般的費用のうちの部分的な費用（forming part）としてみなされるならば、付加価値税に相当とする部分は比例的に税額控除しうる<sup>48</sup>。

(2) 直接的及び直近的つながり（リンク）の有無の判断基準

Midland Bank plc v. Customs Excise Commissioners (Case C 98/98) [2000] STC 501において、EU司法裁判所は、直接及び直近的なつながり（リンク）の有無を判断するために以下のような基準をたてているものと解される<sup>49</sup>。

- (1) 費用算入基準⇒当該費用（仕入税額）が課税売上（取引の対価）に含まれているか（この基準はEU付加価値税指令1条2項から導かれる）。
- (2) 使用・目的（意図）基準⇒当該費用が当該売上取引を実現するために費やされているか。あるいは、納税義務者が購入した資産や提供を受けた役務が課税取引のために用いられているか。この基準は、納税義務者が課税取引を行う前に資産の譲渡等を受けた場合のみで、課税取引後に費用（仕入税額）が生じた場合にも用いることができる<sup>50</sup>。
- (3) 因果関係基準⇒売上と費用との間の直接的及び直近的つながり（リンク）について、仮に納税義務者が特別な経済活動

48) EUにおける前段階控除額に関する規定については、わが国の仕入税額控除額のそれとは異なるが、わが国の個別対応方式における、特に「共通して要するもの」との関係において意義を有する。控除額計算の方法は異なるが、個別対応方式の場合の区分は、直接的及び直近的つながり（リンク）の有無の判断基準を前提とした区分とは異なるようにみえる。課税仕入の譲渡のみに要する費用が所得税法37条1項前段の費用あるいは法人税法22条3項①の費用を意味するものではなく、同法37条1項後段の費用あるいは法人税法22条3項②の費用に相当するものとの理解が、これらの費用等のうち非課税譲渡等に使われるものがある場合に

課税売上割合で按分するとの見解が見て取れる。このような区分はわが国がインボイス方式を採用せず帳簿保存方式を採用していたことに起因する。直接費用（個別費用）と一般的費用（期間費用）といった関連性の方が付加価値税においては整合性があるといえよう。いわゆるEUでいう一般費用に相応する場合であるといえよう。そもそもインボイス方式のもとで、これまでの帳簿方式を前提とした解釈論や仕入消費税額の計算方法（法制度論）を踏襲することに問題がないのか、今後十分な検討が必要である。

49) Doesum, *supra* note 23 at 374-375. Morse & Sandra, *supra* note 44 at 509, 510.

に従事していないとすればそのような費用は必要ないものであるか、そして仮に納税義務者がそのような費用を必要ないとすれば、特別な経済活動は行なわれな

いか。  
EUの裁判例の多くはこの要件の2つあるいはすべてを用いて判断しているといえよう。

### (3) 比例的費用

EU司法裁判所は、非課税活動（不課税取引や非経済的な活動。EU付加価値税指令19条及び29条参照）などに帰属する費用は、付加価値税の性質から仕入税額控除が認められないことを一貫して判示している<sup>50</sup>。すなわち非課税取引に係る直接的コスト（資産の購入費用）は直接的費用といえようが仕入税額控除の対象とならないが、課税事業や非課税事業双方に渡って帰属する費用は「一般的費用」であり、そのような費用は、非課税活動に係る費用についての付加価値税であるとしても、納税義務者の比例的基準（あるいはプロレタ基準とも呼ぶ。）に基づいて控除しうる。その費用が全体としてみれば納税義務者の経済的な活動にかかわっているとみられるような場合に、比例基準での計算が認められる<sup>51</sup>。

比例基準に関係する規定は、課税や非課税活動を実施するために商品や役務を購入した納税義務者に、課税事業活動に使われた部分に相当するとみなされる当該取得のために支出した費用に係る付加価値税を完全に控除することを認めている。比例基準は課税と非課

税取引の混合取引についての費用の使用を見積もって計算することを認める（EU付加価値税指令173条2項、174条1項参照）。

### (4) 課税取引と非課税の取引との混合事業

課税取引と非課税の取引との混合事業において、与えられた費用が直接費用が（全部税額控除される）か一般的費用（一部が控除される）を判断することは難しい。税額控除の最初の問題は発生した費用間の区別である。税額控除が認められる、あるいは拒否される場合にどの費用が目的に関係しているかを決めなければならない。EU司法裁判所はこの問題について厳格に判断している<sup>52</sup>。ABは、多くの国で事業活動をしている会社の親会社であった。その会社は子会社の管理を行うとともに、対価を得て子会社に役務を提供していた。このような役務は子会社に対してインボイスを交付していた。そして、ABは、そのような役務の提供について付加価値税の納税義務を負っていた。ABは、子会社の株をすべて譲渡することによって完全子会社の1つの事業を処分するつもりであった。そこで、付加価値税に服する役務の提供をした。完全支配関係にある子会社のある部門の処分に先立って26.5%の株式を処分することを意図した。このような株式の処分についての理由はグループの他の会社の金融活動のためのファンドを得るためであった。これらの処分を行うために、ABは、株式評価、助言、契約書の作成等などを行うために役務を提供するこ

50 この要件を適用したものとして、Intercommunale voor Zeewaterontziltling (INZO) v Belgian State (Case C-110/94)、Belgische Staat v Ghent Coal Terminal NV (Case C-37/95) など多くのものがある。

51 EU司法裁判所の裁判例については、Doesum, *supra* note 23 at 352-354参照。

52 割合的基準について、Doesum, *supra* note 23 at 380-385が詳しい。

53 Skatteverket v AB SKF (Case C-29/08)。



とを提案した。これらのサービスは付加価値税に服することになる。契約書の作成等の支出に係る取引と株式処分に係る取引との間における直接的かつ直近的な繋がりを認めることができる。

部分的な税額控除の問題は、付加価値税制度の共通問題の1つであることには間違いない。この複雑さはEU司法裁判所の判決においてもみてとれる。これらの基本的な立場は消費税法でも同様であろうが、その繋がりの判断基準についてはわが国でも議論が存する。

## V おわりに

付加価値税（消費税）の前提にある基本的な原則は、「制度的な中立性」（付加価値税の中立性）である。この点を意識して法制度化された付加価値税の枠組み（骨格）のうち鍵となるのは「仕入税額控除」であろうが、さらには納税義務者等の範囲も問題となるであろう。わが国の消費税法において中立性の原

則がどの程度実現されているかはインボイス制度の移行を機に改めて検討されなければならない。中立性の原則は、納税義務者が付加価値税の影響を受けるべきではない、すなわち付加価値税（消費税）は納税義務者の費用（コスト）ではない、付加価値税は事業判断に影響を与えるべきではない、付加価値税は競争を歪めるべきではない、付加価値税はカスケードされるべきではない、そして、付加価値税は、生産と分配の鎖を通して価格に正確に比例すべきであるということを含んでいる。現行消費税法における仕入税額控除の権利性についても改めて問い直さなければならない。また、インボイス制度の導入により、消費税法の仕入税額控除の対象となる税額の計算方法、納付税額の計算方法等を中心に今後各論的な検証がすすめられる必要がある。さらに、消費税法の解釈論に中立性（の原則）がどのような影響を及ぼすかも検討が必要である。