

国立国会図書館

インボイス方式導入をめぐる経緯と課題

調査と情報—ISSUE BRIEF— NUMBER 949 (2017. 3.23.)

- | | |
|-------------------------|--------------------------|
| はじめに | III インボイス方式の導入に向けた
論点 |
| I 仕入税額控除の方式 | 1 免税事業者をめぐる問題 |
| 1 概要 | 2 事業者の事務負担をめぐる問題 |
| 2 インボイス方式と帳簿方式 | おわりに |
| II 我が国における仕入税額控除
の方式 | |
| 1 概要 | |
| 2 適格請求書等保存方式の概要 | |
| 3 仕入税額控除の方式の経緯 | |

- 我が国の消費税では、事業者の事務負担への配慮等から、仕入税額控除の方式として帳簿方式が採用されてきたが、益税の発生や転嫁の不透明性の問題があることから、長くインボイス方式の導入をめぐる議論がなされてきた。
- 平成 28 年度税制改正と、その後の消費税率 10%への引上げ時期の再延期に伴う税制上の措置によって、平成 35 年 10 月からインボイス方式（適格請求書等保存方式）が、軽減税率制度に適合する仕入税額控除の方式として、導入されることとなった。
- 本稿では、仕入税額控除の方式の概要や経緯をまとめるとともに、今後、インボイス方式を導入する際の課題を整理する。

国立国会図書館
調査及び立法考査局財政金融課
（さとう りょう佐藤 良）

第 9 4 9 号

はじめに

平成 28 年度税制改正では、我が国の消費税について、平成 29 年 4 月に予定されていた消費税率の 10%への引上げ時¹に、軽減税率（複数税率）制度²を創設するとともに、軽減税率制度の下で適正な課税を確保するために、平成 33 年 4 月にいわゆるインボイス方式（適格請求書等保存方式）を導入する決定がなされた³。平成 28 年 11 月には、消費税率の引上げ時期を平成 31 年 10 月に再延期する決定を受けて、軽減税率制度は平成 31 年 10 月、インボイス方式は平成 35 年 10 月に導入時期が延期された⁴。

軽減税率制度を導入する場合、課税の適正性や透明性を確保するためには、仕入税額控除の方式を現行の請求書等保存方式からインボイス方式に見直す必要があると、かねてから指摘されてきた⁵。また、有識者の間では、軽減税率制度の導入を前提としない場合でも、現行の請求書等保存方式が抱える益税⁶の発生や転嫁の不透明性の問題を解消するためには、インボイス方式の導入が必要であるとの主張がなされてきた⁷。一方、インボイス方式については、免税事業者⁸を取引の中間段階から排除するおそれがあることや、事業者の事務負担を増大させることが、その問題点として挙げられてきた⁹。

本稿では、仕入税額控除の基本的な仕組みを確認した後で、我が国の消費税における仕入税額控除に係る経緯等をまとめる。その上で、今後、インボイス方式を導入する際の課題を整理する。

* 本稿におけるインターネット情報の最終アクセス日は、平成 29 年 3 月 7 日である。

¹ 平成 24 年 8 月に成立した「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）では、4%の消費税率（地方消費税と合わせて 5%）を平成 26 年 4 月から 6.3%（同 8%）、平成 27 年 10 月から 7.8%（同 10%）に引き上げることとされた。安倍首相は、平成 26 年 11 月、同法附則第 18 条（いわゆる景気判断条項）に基づき、消費税率の 10%への引上げ時期を平成 29 年 4 月に延期する判断を下し、平成 27 年 3 月に改正法が成立した（「所得税法等の一部を改正する法律」（平成 27 年法律第 9 号））。

² 軽減税率制度とは、消費税率の 10%への引上げ時に低所得者に配慮する観点から「酒類・外食を除く飲食品」及び「定期購読契約が締結された週 2 回以上発行される新聞」に対して軽減税率（8%）を適用する制度。導入に至るまでの経緯については、岩見祥男「平成 28 年度税制改正案の概要」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』891 号、2016.2.1, pp.1-2。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_9633602_po_0891.pdf?contentNo=1> を参照。

³ 「平成 28 年度税制改正の大綱」（平成 27 年 12 月 24 日閣議決定）pp.61-62。財務省ホームページ <https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/20151224taikou.pdf>

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）及び「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地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律等の一部を改正する法律」（平成 28 年法律第 86 号）

⁵ 後掲注(51)を参照。

⁶ 益税とは、本来国庫に納められることが想定されている消費税相当額の一部が事業者の手元に残ることをいう（加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論—消費税をめぐる論点④—」『調査と情報—ISSUE BRIEF—』759 号、2012.9.4, p.1。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_3531529_po_0759.pdf?contentNo=1>）。

⁷ 後掲注(52)を参照。

⁸ 消費税の納税義務が免除される中小事業者。基準期間における課税売上高が 1000 万円以下の事業者について、課税期間に国内で行った課税資産の譲渡等にかかる消費税の納付を免除する制度を「免税事業者制度（免税点制度）」という（金子宏『租税法 第 21 版』弘文堂、2016, p.709）。この免税対象となるか否かの限界点となる 1000 万円の基準を「免税点」と呼ぶ。なお、消費税の納税義務を負う事業者を「課税事業者」という。

⁹ 例えば、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—』2000, p.255; 望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」『税務大学校論叢』42 号、2003.6, pp.231-232 等。

I 仕入税額控除の方式

1 概要

我が国の消費税は、個人消費全般に対して広く公平に課税する間接税である。生産、流通、販売等の各段階で、原則として、すべての財貨やサービスの販売、提供等に対し、消費税が課される。しかし、各段階の全売上げに対して消費税を課税すると、取引を重ねるたびに税の累積が生じる。これを排除するために、売上げにかかる消費税額から仕入れにかかる消費税額を控除する仕組みが採られている。この仕組みは「仕入税額控除（又は前段階税額控除）」と呼ばれ、消費税の最も重要な要素の一つであるとされている¹⁰。

各段階の取引に従事する事業者は、納税義務者として申告及び納付の義務を負い、仕入税額控除等によって計算した消費税額を納付する。この税額は、財貨やサービスの販売価格に上乘せされ、次の取引段階に転嫁される。転嫁が正しく行われていれば、事業者の負担は発生せず¹¹、最終的に消費者が全消費税額を負担する形となる（図を参照。）。

図 仕入税額控除の仕組み

		(単位:円)				
		生産業者	卸売業者	小売業者	消費者	
取引	売上げ	50,000	70,000	100,000	支払総額 108,000	
	消費税①	4,000	5,600	8,000		消費者が負担する消費税額 8,000
	仕入れ		50,000	70,000		
消費税②		4,000	5,600			
消費税	納付税額A (①)	4,000	納付税額B (②-①) 1,600	納付税額C (③-②) 2,400	【参考】 各事業者が個別に納付した消費税額 (A+B+C) 8,000	

(注) 消費税率は8%で計算。

(出典) 筆者作成。

2 インボイス方式と帳簿方式

仕入税額控除を制度面から担保する方式には、インボイス方式と帳簿方式がある¹²。

インボイス方式とは、インボイス¹³に税額が記載されていることを条件に控除を認める方式

¹⁰ 金子 前掲注(8), p.720; 西山由美「第9章 仕入税額控除」『日税研論集』70号, 2017.1, p.465.

¹¹ 理論的には転嫁の仕組みによって税負担は最終消費者に帰着することが予定されるが、実際には転嫁が適正に行われず、益税や損税（消費税負担の一部が転嫁されず事業者に帰着すること）を生むことが問題とされている（加藤 前掲注(6)）。

¹² 各方式の厳密な定義は、研究者等の中で諸説ある。OECDによる調査では、仕入税額控除の方式を「インボイス前段階税額控除方式 (invoice credit method)」と「控除方式 (subtraction method)」に分け、我が国で現在採用されている請求書等保存方式を後者に位置付けている (OECD, *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, Paris: OECD Publishing, 2016, pp.18-19.)。一方、我が国で採用されてきた帳簿方式（現行の請求書等保存方式を含む。）と控除方式を区別する見方（金子 前掲注(8), p.691.）や、控除方式というよりは、インボイスを要件としない前段階税額控除方式というのが正確とする見方（増井良啓「終章 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, 2017.1, pp.545-546.）もある。また、帳簿方式は、理論的には前段階税額控除方式と異ならないが、実態としては、控除方式に類似するとの指摘もある（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, 1995.3, p.85.）。

¹³ 税額を別記した取引伝票。本稿では、仕入税額控除の要件を満たす、適用税率や税額等の法定された事項が記載さ

である。インボイスには、取引した財貨又はサービスの名称、数量、金額、税額、適用税率、発行日、発行者登録番号等が記載される。売手となる事業者がインボイスの発行を行い、それを受け取った買手の事業者が、自身の売上げにかかる税額からインボイスに記載された税額を差し引いて納税する。

一方、帳簿方式とは、インボイスへの税額の記載を要件とはせず、事業者が自身の帳簿上の記載に基づき、納付税額を算出する方式である。具体的には、帳簿に記載されている売上高の合計額から仕入高の合計額を差し引き、税率を乗じたものが納付税額となる。

インボイス方式と帳簿方式の違いは、上述の税額を記載したインボイスを使用するか否かという点や納付税額の計算方法のほかにも、前者では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のに対し、後者では認めるといった点が挙げられる。

インボイス方式のメリットとしては、軽減税率に適正に対応できる点¹⁴、事業者間で相互牽制作用を働かせることができるため¹⁵、確実な転嫁や脱税の抑止を期待できる点がある。一方、デメリットとしては、免税事業者が取引の中間段階から排除されるおそれがある点¹⁶や、事業者の事務負担が比較的大きい点が挙げられる（表1を参照。）。

帳簿方式は、インボイス方式と比べて事業者の事務負担が大きくない、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、といったメリットがある。一方、帳簿方式では軽減税率への適正な対応が困難であること、免税事業者からの仕入税額控除を認めることが益税の発生原因の一つとなることや、売手と買手がそれぞれの帳簿上の記録から税額計算を行う仕組みを採ることによって、税負担の転嫁の関係が不透明になり、中小事業者の価格転嫁を難しくする一因となること等のデメリットがある。

表1 インボイス方式と帳簿方式の比較

	インボイス方式	帳簿方式
メリット	<ul style="list-style-type: none"> 軽減税率に適正に対応できる。 免税事業者からの仕入税額控除は認められないため、益税の問題が生じにくい。 事業者間で相互牽制作用が働くため、確実な転嫁や脱税の抑止を期待できる。 	<ul style="list-style-type: none"> 事業者の事務負担が比較的小さい。 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。
デメリット	<ul style="list-style-type: none"> インボイスの発行、管理など、事業者の事務負担が比較的大きい。 免税事業者が取引の中間段階から排除されるおそれがある。 	<ul style="list-style-type: none"> 軽減税率への適正な対応が困難である。 免税事業者からの仕入税額控除を認めていることから、益税の問題の一因となっている。 税負担の転嫁の関係が不透明であることから、中小事業者の価格転嫁を難しくする一因となっている。

(出典) 矢野秀利「消費税の政治経済学(第2回) 課税ベースの計算—インボイス方式と帳簿方式—」『税経通信』66巻13号, 2011.11, pp.115-122等を基に筆者作成。

れた書類を意味することとし、一般的な意味において免税事業者も発行できるインボイス(送り状)とは区別する。

¹⁴ 詳細は、後述のII3(2)の平成28年度税制改正等に係る記述を参照のこと。

¹⁵ 具体的には、売手側の売上げにかかる消費税額と買手側の仕入税額控除の額との間でクロスチェックが可能となることによって、事業者間での相互牽制作用が働くことになる。

¹⁶ 詳細は、後述のIII1を参照のこと。

II 我が国における仕入税額控除の方式

1 概要

我が国の消費税では、創設時、取引慣行や事業者への事務負担等への配慮から、仕入税額控除の方式として帳簿方式が採用された。これは、帳簿又は請求書等の保存を要件として、仕入税額控除の適用を受けることができるというものであった。その後、平成6年度税制改正において、仕入税額控除の方式は、帳簿及び請求書等の双方の保存を求める方式に改められた。これは「請求書等保存方式」と呼ばれ、平成28年度現在、採用されている方式である。請求書等保存方式は、帳簿上の記録に基づいて、仕入税額控除の計算を行うこと等から、基本的な仕組みは帳簿方式と同じであるとされる¹⁷。付加価値税¹⁸を導入するOECD加盟国において、平成28年度現在、国税において帳簿方式に分類される方式を採用しているのは我が国だけであり、それ以外はすべてインボイス方式を採用している¹⁹。次章で詳述するとおり、我が国では平成35年10月からインボイス方式（適格請求書等保存方式）の導入が予定されている。

2 適格請求書等保存方式の概要

平成35年10月から導入予定の適格請求書等保存方式は、仕入税額控除の要件として、適格請求書発行事業者が交付する適格請求書等（インボイス）の保存を求める方式である²⁰。同方式下では、売手となる事業者は、あらかじめ適格請求書発行事業者として税務署から登録を受け、買手となる事業者からの求めに応じて、適格請求書等を発行する。適格請求書の記載事項は、発行する事業者名、その登録番号、取引の年月日、税率ごとの合計金額、適用税率、消費税額等である²¹。登録を受けた事業者による適格請求書等の交付及び保存は義務であり、偽りの交付行為は罰則の対象となる。なお、適格請求書発行事業者としての登録は、課税事業者にのみ認められる。買手となる事業者は、この適格請求書等の保存を要件として仕入税額控除を行う。その際の税額計算については、適格請求書等からの積上げ計算、税率ごとの取引総額からの割

¹⁷ 例えば、藤田健史「EU型付加価値税とわが国の消費税—インボイス方式導入を考慮して—」『経済研究』5号、2002.11、p.8等。なお、以下では、帳簿方式という語をインボイス方式と対比する場合は、消費税の創設時に採用された一方式としてではなく、帳簿上の記録に基づき仕入税額控除を行う、広義の帳簿方式（現行制度の請求書等保存方式を含む。）を意味するものとして整理する。

¹⁸ 個人消費全般に広く課税する一般的な間接税のうち、各取引段階における付加価値を課税標準として課される税をいう。1954年にフランスで最初に導入され、その後、欧州諸国を始めとして多くの国で導入されている。我が国の消費税も、付加価値税に分類される（金子 前掲注(8)、pp.16-17；鎌倉治子『諸外国の付加価値税 2008年版』（調査資料2008-3-a 基本情報シリーズ①）国立国会図書館調査及び立法考査局、2008、pp.15-36。<http://dl.ndl.go.jp/view/download/digidepo_1000895_po_200804.pdf?contentNo=1>）。

¹⁹ OECD, *op.cit.*(12), pp.18-19.

²⁰ 具体的には、適格請求書又は適格簡易請求書の保存が求められる。適格請求書発行事業者は、原則として、適格請求書を発行するが、小売業等の不特定多数の者に一定の財貨又はサービスの提供を行う場合には、適格簡易請求書を交付することも認められている（「適格請求書等保存方式の導入」財務省ホームページ <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/keigen_03.pdf>; 上竹良彦ほか「消費税法等の改正」『平成28年度税制改正の解説』pp.814-815。財務省ホームページ <http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf>）。

²¹ 適格請求書の記載事項は、①適格請求書発行事業者名及び登録番号、②資産等の譲渡を行った年月日、③資産又は役務の内容、④税率の異なるものごとに区分して合計した金額及び適用税率、⑤消費税額等、⑥書類の交付を受ける事業者名である。適格簡易請求書の記載事項は、前者と比べると、④の適用税率と⑤の消費税額等のいずれか一方の記載で可とし、⑥書類の交付を受ける事業者名の記載を不要とする点異なる（上竹ほか 同上）。

戻し計算のいずれかの方法となる²²。

軽減税率制度の開始（平成 31 年 10 月を予定）から適格請求書等保存方式を導入（平成 35 年 10 月を予定）するまでの期間については、経過措置として、現行の請求書等保存方式を維持しつつ、請求書等の記載事項に、軽減税率の対象品目である旨と、税率ごとに合計した対価の額（税込）を加えた「区分記載請求書等保存方式」が使用される（適格請求書等保存方式の導入までの各種方式の比較については、表 2 を参照。）。

表 2 適格請求書等保存方式の導入までの各種方式の比較

	①請求書等保存方式	②区分記載請求書等保存方式	③適格請求書等保存方式
適用時期	平成 31 年 9 月 30 日まで	平成 31 年 10 月 1 日～ 平成 35 年 9 月 30 日	平成 35 年 10 月 1 日以降
概要及び記載事項	<ul style="list-style-type: none"> ・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証拠書類の保存を仕入税額控除の要件とする方式。 ・請求書の記載事項は、発行者名、取引の年月日及び内容、対価の額(税込)、受領者名。 	<ul style="list-style-type: none"> ・従前の請求書等保存方式を維持しつつ、区分経理に対応するため、①の記載事項に、a) 軽減税率の対象品目である旨、b) 税率ごとに合計した対価の額(税込)を加えた方式。 	<ul style="list-style-type: none"> ・登録を受けた課税事業者が発行する適格請求書等の保存を仕入税額控除の要件とする方式。 ・適格請求書の記載事項は、②に加えて、発行者の登録番号、税率ごとの消費税額及び適用税率。
請求書等の扱い	免税事業者も交付可。 (免税事業者からの仕入税額控除可能)		登録を受けた課税事業者のみ交付可。 (免税事業者からの仕入税額控除不可)
請求書に係る義務・罰則	交付義務なし、不正交付の罰則なし。		交付義務あり、不正交付の罰則あり。
税額計算	取引総額からの割戻し計算。	税率ごとの取引総額からの割戻し計算。	いずれかの方法を選択。(*) <ul style="list-style-type: none"> ・適格請求書の税額の積上げ計算 ・税率ごとの取引総額からの割戻し計算
経過措置	—	<ul style="list-style-type: none"> ・売上税額の特例 ・仕入税額の特例(中小事業者のみ) 	経過措置として、免税事業者からの仕入れに対して、当該方式導入後 3 年は仕入税額相当額の 80%、その後 3 年は同 50%の控除が可能。

(*) 売上税額の計算で「積上げ計算」を選択しない場合に限り、仕入税額の計算で「割戻し計算」を選択可。
 (出典) 「適格請求書等保存方式の導入」財務省ホームページ <http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/kcigen_03.pdf> 等を基に筆者作成。

また、経過措置の期間において、売上げ又は仕入れを税率ごとに区分することが困難であると見られる中小事業者²³に対して、売上税額又は仕入税額の特例が設けられる²⁴。具体的には、前者は、軽減税率制度の導入から 4 年間について、売上げの一定割合を軽減税率対象品目の売

²² 具体的には、売上げにかかる税額については、a) 割戻し計算（適用税率ごとの取引総額に 110 分の 10 又は 108 分の 8 を乗じて売上げにかかる消費税額を計算）を基本とし、b) 積上げ計算（適格請求書発行事業者が交付した適格請求書等の写しを保存している場合に、これに記載した金額を基礎として計算）も可とする。仕入れにかかる税額については、c) 積上げ計算（適格請求書等に記載された金額を基礎として計算）を原則とし、d) 例外として、割戻し計算（適用税率ごとの取引総額に 110 分の 10 又は 108 分の 8 を乗じて仕入れにかかる消費税額を計算）も認める（ただし、売上げにかかる税額の計算で b) を選択しない場合に限る。）（同上、pp.822-823。）

²³ 前々年又は前々事業年度の課税売上高が 5000 万円以下の事業者をいう。

²⁴ 平成 28 年度税制改正時には、中小事業者以外の事業者についても、軽減税率制度の導入後、1 年間に限り、売上税額又は仕入税額の計算の特例を設けることとされたが、その後の消費税率の 10%への引上げ時期の変更に係る税制上の措置に伴い、これらの特例については措置されないこととなった（「消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置の概要」（平成 28 年 8 月 24 日閣議決定）財務省ホームページ <http://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/280824shouhizeizi-gaiyou.pdf>）。

上げとして計算する特例（軽減税率対象売上げのみなし計算）である。後者は、軽減税率制度の導入から1年間について、仕入れの一定割合を軽減税率対象品目の仕入れとして計算する特例（軽減税率対象仕入れのみなし計算）を設けるほか、簡易課税制度の事後選択²⁵を可能とするものである²⁶。

3 仕入税額控除の方式の経緯

ここでは、仕入税額控除の方式について、消費税の創設前の構想時から今日に至るまでの経緯を振り返る²⁷。

(1) 消費税の創設まで

我が国では、昭和40年代後半から欧州型付加価値税²⁸の導入をめぐる論議が開始された。昭和54年の大平正芳内閣による「一般消費税」構想の頓挫、昭和62年の中曽根康弘内閣による「売上税法案」（第108回国会閣法第7号）の廃案等、20年にわたる論議の末、昭和63年に竹下登内閣の下で成立した「消費税法」（昭和63年法律第108号）をもって消費税が創設された。

大平内閣による一般消費税の構想では、我が国の取引慣行に適合する仕入税額控除の方式として、インボイス方式ではなく、総体としての売上高と仕入高を把握して税額を計算する方法（帳簿方式）を採ることとされた²⁹。

売上税法案では、仕入税額控除の方式としてインボイス方式が採用された³⁰。具体的には、事業者の仕入税額控除は仕入先が発行したインボイスをもって行い、免税事業者からの仕入れに対しては、仕入税額控除を認めない方式である。売上税法案では一般消費税の構想と比べて、免税点を大幅に引き上げることが想定された³¹。インボイス方式が採用された背景には、多数の事業者について課税を免除しつつ、それらの事業者からの仕入れを、常に課税仕入れと見なして仕入税額控除を認めるのは、制度の信頼性や透明性の観点から看過し難いとの理由があったとされる³²。この方式では、我が国の取引慣行や事業者への事務負担を考慮して、インボイスを一

²⁵ 簡易課税制度は、売上げ5000万円以下の事業者について、売上税額に事業の種類ごとに定められたみなし仕入率を乗じた額を仕入税額とみなして控除することを認める制度。事業者が簡易課税制度の適用を受けるためには、前課税期間中に所轄の税務署長にその旨の届出書を出すのが原則とされる（金子 前掲注(8), p.725.）。この特例では、適用対象期間に該当する課税期間内に届出書を提出したときは、前課税期間中に提出したものとみなして、簡易課税制度の適用を認めるというものである（上竹ほか 前掲注(20), pp.801-802.）。

²⁶ 売上税額又は仕入税額の計算の特例では、事業者が厳密に納税額を計算せずに済む「みなし計算」を幅広く認めるため、経過措置の期間は、益税の発生が助長されるとの指摘も存在する（「軽減税率 食品全般は8%に「益税」膨らむ恐れ 不公平感、続く懸念」『日本経済新聞』2015.12.17.）。

²⁷ 以下の歴史的経緯に係る記述は、水野勝「わが国における一般的な消費課税の展開」確井光明ほか編『公法学の法と政策—金子宏先生古稀祝賀— 上』有斐閣、2000, pp.200-216; 森信茂樹『日本の消費税—導入・改正の経緯と重要資料—』清文社、2000, pp.29-92等を参照。

²⁸ 前掲注(18)を参照。

²⁹ 水野勝『税制改正五十年—回顧と展望—』大蔵財務協会、2006, pp.196-197, 506.

³⁰ この方式は、当時、税額票方式や税額控除票方式と称された（同上, p.380-381; 税制調査会『税制の抜本的見直しについての答申（昭和61年10月）』1986.10, pp.83-84.）。

³¹ 一般消費税における免税点は年間2000万円とされたが、売上税では同1億円に引き上げられた。これは事業者の約88%が免税事業者となる想定であった（水野 同上, p.380.）。

³² 同上, pp.380-381. 一般消費税で採られた帳簿方式については「仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった経緯もあり、検討の対象とすることは妥当ではない」とされ、売上税法案の検討過程において、検討対象から除外されたとの説明もある（税制調査会 前掲注(30), p.80.）。

定期分まとめて発行可能とする、既存の請求書や納品書等を活用し新たな書類の作成を求めない等の対応が採られた。しかし、事業者への事務負担が大きい等として、産業界から強い反発が起こった。また、売上税法案では、インボイスの真正性を担保するために発行者の登録制度が設けられたが、同制度についても、企業総背番号制につながり、所得税や法人税が課税強化されるとして、批判の対象となった³³。

売上税法案のインボイス方式への強い反発を踏まえ、昭和 63 年に創設された消費税では、一転して、帳簿上の記録等に基づいて仕入税額控除を行う帳簿方式が採用された。消費税の創設をめぐる論議では、仕入税額控除の方式に加えて、中小事業者に対する特例措置や非課税項目等も論点となったが、売上税との違いが強調されたため、結果的に制度内容は大平内閣による一般消費税の構想に近づくことになったとの指摘が見られる³⁴。

(2) 請求書等保存方式への移行から適格請求書等保存方式の採用まで

平成 6 年度税制改正では、消費税率の 3%から 5%への引上げとともに、仕入税額控除の方式について請求書等保存方式への移行が行われた。すなわち、従前の帳簿方式では、仕入税額控除の要件として、帳簿又は請求書等のいずれか一方の保存で可とされていたが、請求書等保存方式では帳簿と請求書等の双方の保存が求められることとなった。改正の理由としては、従前の方式では、納税者自身が記帳する帳簿のみによって仕入税額控除を行えるため、制度の信頼性の観点から疑義が呈されていること等が挙げられた³⁵。請求書等保存方式については、請求書等の保存を要件とすることから、「日本型インボイス方式」とも呼ばれ、本格的なインボイス方式の導入に向けた布石とも評される³⁶。しかし、事業者の登録番号や税額の記載を不要とし、免税事業者からの仕入れに対しても仕入税額控除を適用可能とするなど、基本的な仕組みとしては帳簿方式と同じであり、抜本的に益税や転嫁の問題を解決するためにはインボイスの導入が不可欠との見方が、有識者の間では引き続き大勢であった³⁷。

平成 28 年度税制改正と、その後の消費税率の 10%への引上げの再延期を受けた税制上の措置によって、平成 35 年 10 月からインボイス方式に相当する適格請求書等保存方式が導入されることとなったのは先述のとおりである。請求書等保存方式は、単一税率かつ非課税取引の範囲が限定的であった従前の制度下では一定の合理性があった³⁸。しかし、軽減税率制度の下では、売手は納付税額を少なくするため軽減税率で申告し、買手は税額控除を大きくするために標準税率で仕入税額控除をするといった誘因が働くことされる³⁹。このため、事業者間で相互牽制作用を働かせ、適正な税額計算を確保するための仕組みが必要になったことが、適格請求書等保存方式の導入理由として挙げられている⁴⁰。

平成 28 年度税制改正における消費税制度の改正の方向性については、軽減税率制度の導入

³³ 尾崎護「売上税独り語り（上）」『ファイナンス』23(6), 1987.9, pp.43-52.

³⁴ 水野 前掲注(29), p.506.

³⁵ 税制調査会 前掲注(9), p.253.

³⁶ 藤田 前掲注(17)

³⁷ 後掲注(51); (52)を参照。

³⁸ 上竹ほか 前掲注(20), p.774.

³⁹ 同上; 森信茂樹「消費税の軽減税率の導入にはインボイスは必要不可欠」『DIAMOND online』2013.2.18. <<http://diamond.jp/articles/-/32080>>

⁴⁰ 上竹ほか 同上

に対して、逆進性の緩和効果が相対的に低いこと等を理由に批判的な向きが見られるものの⁴¹、それに付随する形で導入が決定されたインボイス方式に対しては、課税の透明性や公平性の確保という観点から積極的に評価する声がある⁴²。一方、返品等が生じた場合のインボイスの交付方法等、具体的な制度設計について、一層の議論の必要性を指摘する声もある⁴³。

III インボイス方式の導入に向けた論点

本章では、第 I 章で挙げたインボイス方式のデメリットのうち、同方式の実際の導入に向けて課題になることが予想される、取引の中間段階に位置する免税事業者の取引排除や事業者の事務負担をめぐる問題について、それらが生じる構造や、論点等を整理する。

1 免税事業者をめぐる問題

(1) 問題の構造

前述のとおり、仕入税額控除の趣旨は、前段階の取引で負担された税額を控除して、税の累積を防ぐというものである。したがって、前段階の事業者が、納税義務を負わない免税事業者である場合⁴⁴、理論上、この仕入れに対して仕入税額控除を適用することは認められない⁴⁵。

インボイス方式は、こうした原則の下、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を認めていない。このため、買手となる課税事業者は、仕入先に課税事業者と免税事業者の双方が存在し、同一の商品を同一の価格で販売していても、後者からの仕入れには仕入税額控除を適用できないので、その分、免税事業者からの実質的な仕入価格が高くなる⁴⁶。その結

⁴¹ 一般に、高所得者よりも低所得者の方が所得のうち消費に回す割合が高いと考えられるため、消費税は逆進性を有すると言われている。この逆進性の代表的な緩和策として、軽減税率と給付付き税額控除（還付措置）が挙げられる。軽減税率では、対象となる家計を限定できないため、絶対額で見た場合に、高所得者の方が、低所得者と比べて、軽減税率の対象となる食料品等の消費額が大きく、その負担軽減の量的な効果をより多く享受することが問題として指摘されている。給付付き税額控除であれば、対象となる家計を限定できるため、低所得者に重点的に給付を行うことによって、再分配の効果を上げることができるとされる（加藤淳子「（経済教室）軽減税率を考える（下）所得分配の平等に逆行 政策考える責任放棄」『日本経済新聞』2016.1.27; 吉村典久「消費税の改正—軽減税率制度とインボイス方式導入の衝撃—」『ジュリスト』1493号, 2016.5, pp.26-31.）。

⁴² 土居丈朗「社会保障と税の改革崩れた 税額票 21 年度導入」『日本経済新聞』2015.12.13; 沼田博幸「インボイス「煩雑」は誤解 軽減税率 導入の意義は」『読売新聞』2015.12.13.

⁴³ 上西左大信「軽減税率争点を聞く（中）インボイス、不明点多い」『日本経済新聞』2016.1.28.

⁴⁴ 免税事業者は、納税義務を負わないものの、仕入れにかかる消費税額を負担している点には留意が必要である。免税事業者が行う財貨又はサービスの販売、提供等に対して、消費税は課されないため、消費税の仕組み上、その本体価格に対して消費税率を乗じた額を、免税事業者が別途受け取ることは予定されていない。しかし、免税事業者は仕入価格の上昇という形で消費税を負担しているため、その負担分について販売価格に転嫁する必要があるとされる。なお、免税事業者が仕入価格の一部として負担する消費税額を超えて、販売価格に転嫁を行う場合には、「益税」の問題が発生すると指摘されている（税制調査会 前掲注(9), pp.259-260.）。実際には、消費税分を買手に転嫁できず、免税事業者自身の負担となる「損税」の問題が生じているとの指摘もある（前掲注(11)を参照。）。

⁴⁵ 付加価値税における「免税」とは、「売上税額の納税義務免除」及び「仕入税額の控除否認」という両要素の一体的な取扱いを意味し、納税義務を免除しつつ、仕入税額の控除を認めるという両要素の分離は、本質的にありえないとされる（宮島洋「第 1 章 消費課税の理論と課題」宮島洋編著『消費課税の理論と課題 2 訂版』（21 世紀を支える税制の論理 6）税務経理協会, 2003, pp.6-7.）。

⁴⁶ 具体例は、久乗哲「インボイス導入の課題—中小企業実務への影響—」『税研』22(4), 2007.1, p.40 を参照。逆に言えば、販売先の課税事業者における実質的な仕入価格について、免税事業者が課税事業者と同額となるように販売価格を設定する場合、課税事業者と比べて低くマージンを設定する必要があると考えられる。例えば、課税事業者 A と免税事業者 B が同一商品を同一価格（540 円）で仕入れ、課税事業者 C に販売する取引を仮定する。課税事業者 A が 1,080 円で販売する場合、課税事業者 C は仕入税額控除が適用できるため、実質的な仕入価格は 1,000 円

果、買手の課税事業者は、免税事業者よりも課税事業者を選好しやすくなり、免税事業者は、取引段階の中間に位置する場合に、取引から排除されるおそれが生じると指摘されている⁴⁷。

一方、帳簿方式では、免税事業者が取引の中間段階から排除されかねない等の懸念から、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除を適用することが認められてきた⁴⁸。しかし、その結果として、免税事業者から仕入れを行った課税事業者は、免税事業者が納税しないにもかかわらず、仕入れにかかる税額を控除できる。このため、消費者が負担した消費税額の一部が事業者⁴⁹の手元に残るといった「益税」の問題や、税負担の転嫁の関係が不透明になるといった問題が発生すると考えられている。

(2) 軽減税率、益税、転嫁の観点

インボイス方式を採用する場合、免税事業者が取引の中間段階から排除されるおそれが生じること、やむを得ないものとして割り切るしかないと指摘される⁵⁰。そこまでして平成 35 年 10 月からインボイス方式を導入する背景には、平成 28 年度税制改正でインボイス方式の採用理由として挙げられた「軽減税率制度下で適正な課税を確保する」ことがある。軽減税率制度の下では、取引ごとに適用税率と税額に違いが生じるので、売手と買手の間で適用税率と税額の認識を一致させるために、取引ごとに発行されたインボイスが不可欠である、というのが多くの有識者に共通する見解である⁵¹。

インボイス方式は、前述の帳簿方式における益税や転嫁に関連する問題に対して、一定の解決策となることも期待されている⁵²。益税の問題については、インボイス方式の下では、納税義務を負う課税事業者間でのみ仕入税額控除が行われるため、免税事業者が介在することによる益税は生じにくい。帳簿方式における益税の問題は、今後、消費税率の一段の引上げが実施された場合に、より深刻になるとの指摘も見られるだけに⁵³、益税問題の解消は、インボイスの採用を強く求める理由の一つとなる。

(1,080-80)である。このときの課税事業者 A の納税額は 40 円 (80-40)、マージンは 500 円 (1,080-540-40)である。一方、免税事業者 B が、実質的な仕入価格を課税事業者 A からのそれと同額にするためには、販売価格を 1,000 円に設定する必要がある。このときの免税事業者 B のマージンは 460 円 (1,000-540)である。

⁴⁷ この点に言及した文献としては、税制調査会 前掲注(9), pp.254-255; 望月 前掲注(9), pp.231-233 等。

⁴⁸ 税制調査会 同上

⁴⁹ 例えば、課税事業者 A、免税事業者 B、課税事業者 C の順に商品の売買取引が行われると仮定する。課税事業者 A が販売価格 400 円 (税込 432 円)、免税事業者 B が販売価格 532 円、課税事業者 C が販売価格 600 円 (税込 648 円) で買手に販売する場合、課税事業者 A の納付税額は 32 円 (432-400)、課税事業者 C の納付税額は 8.6 円 (648×(8/108)-532×(8/108)) となり、消費者が負担する消費税額 48 円のうち、7.4 円 (48-32-8.6) が課税事業者 C の手元に益税として残ることになる (林宜嗣「第 5 章 帳簿方式及び簡易課税制度の検討」宮島編著 前掲注(45), pp.98-99 を参照。)。これは、免税事業者が取引の中間段階に位置することによって発生する益税であり、免税事業者が仕入れにかかる消費税額を超えて価格転嫁を行った場合に発生する益税 (前掲注(44)を参照。)とは別物である。

⁵⁰ 望月 前掲注(9), p.233.

⁵¹ 例えば、税制調査会 前掲注(9), p.246; 石弘光『増税時代—われわれは、どう向き合うべきか—』筑摩書房, 2012, p.222; 水野忠恒『大系租税法』中央経済社, 2015, p.854 等。一方、実務家の中には、技術的には帳簿方式でも複数税率に対応可能とする見方も存在する。例えば、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』16(2), 2000.9, p.49 等。

⁵² 例えば、金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『日税研論集』30 号, 1995.3, pp.16-17; 井堀利宏「複数税率の功罪—経済学の視点から—」『税研』22(4), 2007.1, p.24 等。

⁵³ 鈴木将覚「「消費税」導入の経緯と益税問題」2015.11.27, p.9. みずほ総合研究所ホームページ <<http://www.mizuho-ri.co.jp/publication/research/pdf/insight/pl151127a.pdf>>

また、インボイス方式の下では、インボイスの交付を通じて、事業者間で相互牽制作用を働かせることができるため、転嫁の確実性が高いとされる。一方、帳簿方式の下では、売手と買手がそれぞれ帳簿上の記載を基に税額を計算するため、事業者間で相互牽制作用が働きにくく、税負担の転嫁が不明瞭になりがちであるとも言われている⁵⁴。前述のとおり、軽減税率制度の下においては、売手は納付税額を少なくするため軽減税率で申告し、買手は税額控除を大きくするために標準税率で仕入税額控除をするといった誘因が働くと考えられる。帳簿方式では事業者間での相互牽制作用が働きにくく、こうした問題を抑制しきれないことから、事業者間での相互牽制作用を機能させるとともに、税負担の転嫁をより確実なものとするためには、インボイスの導入が欠かせないと考えられる。

(3) 評価及び影響

免税事業者は、所轄の税務署長に申請すれば、課税事業者になることを選択でき⁵⁵、課税事業者であれば、適格請求書等の発行事業者として登録することができる。この点を踏まえて、インボイス方式における免税事業者の取引排除の問題については、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がある⁵⁶。また、零細事業者は、価格交渉力が弱いこと等を理由に、消費税の負担を転嫁できないケースも多いと言われるが、税額を記載したインボイスを使用すれば、適正な税額の支払を取引先に要求できるようになるため、インボイスの導入は零細事業者にとってもメリットがあるとの見方もある⁵⁷。

一方、中小事業者への影響を懸念する立場からは、免税事業者となることを選択できる事業者に対しても、課税事業者になることを迫るものであるといった批判がある⁵⁸。

経済産業省は、平成23年に、中小企業約1万社を対象に、消費税の事務負担等の実態把握を目的としたアンケート調査を行っている⁵⁹。この調査には免税事業者からの仕入れで消費税の控除ができない場合の対応を問う項目があり、その回答結果は「従来の仕入先（免税事業者）と同条件で取引を継続」が39.5%、「従来の仕入先（免税事業者）との価格交渉を実施」が17.5%、「仕入先を消費税控除が認められる事業者に変更」が4.2%、「免税事業者と取引を行っていない

⁵⁴ 例えば、水野 前掲注(12), pp.92-98 等。また、売上げから仕入れを引いた付加価値に対して課される「直接税」に等しいとの認識に陥りがちであることも、適正な転嫁が行われにくい要因として挙げられている（森信茂樹『税で日本はよみがえる—成長力を高める改革—』日本経済新聞出版社, 2015, p.252.）。

⁵⁵ 免税事業者は納税地を所轄する税務署長に「消費税課税事業者選択届出書」を提出すれば、課税事業者になることを選択できる。課税事業者になるための事業規模等の条件は設けられていない（「納税義務の免除」『タックスアンサー』No.6501. 国税庁ホームページ <<https://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6501.htm>>）。

⁵⁶ 例えば、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—』大蔵財務協会, 2007, p.182 等。また、ドイツやフランスでは、免税点以下の小規模事業者の多くが、免税という特権を返上して、仕入税額控除を受けるために課税事業者となることを選択しているという（森信 前掲注(54), p.251.）。

⁵⁷ 野口悠紀雄「「超」整理日記 消費税のインボイスは零細業者の味方」『週刊ダイヤモンド』98(30), 2010.7.17, pp.120-121; 沼田 前掲注(42)

⁵⁸ 例えば、岡澤利昭「インボイス制度が導入されれば免税事業者がいなくなる!?!」『税経新報』652号, 2017.2, pp.40-42 等。また、日本税理士会連合会や日本商工会議所は、軽減税率制度とともに適格請求書等保存方式の導入に反対の要望を出している（日本税理士会連合会「平成29年度税制改正に関する建議書」2016.6.23, p.2. <<http://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/kengisyo-H29.pdf>>; 日本商工会議所「平成29年度税制改正に関する意見」2016.9.14, p.12. <http://www.jcci.or.jp/sangyo/tax/20160914_zeiseiken.pdf>）。

⁵⁹ 三菱UFJリサーチ&コンサルティング『消費税に係る実態調査 平成23年度消費税に関する実態調査報告書』（経済産業省中小企業庁委託調査）2011.12, p.15. 経済産業省ホームページ <http://www.meti.go.jp/meti_lib/report/2012fy/E002065.pdf>

い」が28.6%であった。免税事業者からの仕入税額控除が認められなくなった場合に、価格交渉又は仕入先の変更を行うと回答した事業者は、合わせて2割強である。

免税事業者数は、財務省の推計によれば、個人事業者が約425万人（全事業者に占める割合は49.5%）、法人が約84万社（同9.8%）とされている（平成23年現在）⁶⁰。一方、免税事業者の課税売上高が全体のそれに占める割合は、個人事業者と法人を合わせて1.7%にとどまると試算されている。実務家の間には、免税事業者の取引排除で問題視されやすいのは、取引の中間段階に位置する免税事業者であるが、免税事業者が多く存在するのは小売りの最終段階であるとした上で、取引の中間段階に位置し、インボイスの導入によって、こうした問題の影響を受ける免税事業者の数がどれほどか、検証する必要があるとの意見もある⁶¹。

2 事業者の事務負担をめぐる問題

(1) 問題の構造

消費税は、納税義務者である事業者自身が、税額を計算して納付する「申告納税」の方式を採っている。事業者が適正な申告納税を遂行するために必要となる、各種の記録や税額計算等にかかる事務負担は、納税協力費用（コンプライアンス・コスト）と呼ばれる。

一般に、インボイス方式は、帳簿方式と比べて、コンプライアンス・コストが高いとされる。このことは、インボイス方式の導入が決定される前まで、我が国で帳簿方式を採用する理由の一つとされてきた⁶²。インボイスに関連するコンプライアンス・コストについては、主に、その発行や保存、仕入税額控除の税額計算の2つの観点から指摘がなされている。

(i) インボイスの発行や保存にかかるコスト

インボイス方式の下では、売手となる課税事業者は、取引ごとに⁶³インボイスを発行し、その写しを保存することが義務付けられる。また、返品に伴う対価の返還等、インボイスに記載された税額に変更が生じた場合には、インボイスの再発行が必要となる⁶⁴。買手となる課税事業者についても、仕入税額控除を適用するための要件としてインボイスの保存が求められることから、その管理及び保存にかかるコストが発生する。

課税事業者に対する税務調査等において、納税の適正性を最終的に判断する拠り所となるのは、取引ごとのインボイスである。課税事業者が適正な申告納税を遂行するためには、これを日常的に正しく管理する必要があり、このことがインボイス方式におけるコンプライアンス・コストの高さにつながるの見方がある⁶⁵。とりわけ中小事業者にとって、インボイスの適正

⁶⁰ 財務省「参考資料（消費税について）」（平成23年度第24回税制調査会）2011.12.7. 内閣府ホームページ <<http://www.cao.go.jp/zei-cho/history/2009-2012/gijiroku/zeicho/doc/23zen24kai25.pdf>>

⁶¹ 金井恵美子・熊王征秀「インボイス制度は可能か—区分経理方法・簡易課税・マージン課税—」『税務弘報』62(9), 2014.9, p.53.

⁶² 金子 前掲注(8), p.699.

⁶³ 適格請求書等保存方式では、買手となる事業者から求められた場合には適格請求書を発行することが義務付けられている（上竹ほか 前掲注(20), p.813.）。当事者間の合意によっては一定期間分をまとめる形での発行も可能であると考えられるが、一般的なインボイス方式の導入をめぐる議論では、インボイスは取引ごとに発行が求められるものであることが前提とされているため、本稿でも同様の前提で整理している。

⁶⁴ 適格請求書等保存方式では、売上げにかかる対価の返還等を行う場合には「適格返還請求書」を交付することが定められている（同上, p.815.）。

⁶⁵ 天野史子「欧州連合型インボイス方式の現状と課題」『International taxation』32(4), 2012.4, p.83.

な管理は大きな負担となるとの指摘もある⁶⁶。

その一方で、現行の方式でも請求書等を7年間保存する義務が課されていることや、従来の請求書等に税額、適用税率及び登録番号を記載すれば、インボイスの要件が満たされることから、簡易な改修を施したシステムを導入しさえすれば、さほどの負担にはならないとの反論も見られる⁶⁷。

(ii) 仕入税額控除の税額計算にかかるコスト

仕入税額控除における税額計算の方法については、帳簿方式では、帳簿上の計算に基づく割戻し計算が行われるのに対し、インボイス方式では、一般にインボイス上に記載された税額の積上げ計算が行われる。この税額計算の方法の違いについても、インボイス方式の計算は足し上げるだけなので簡便であるとの見方がないわけではないものの⁶⁸、実務家の間では、その導入に伴って煩雑さが増すとの声が大勢である⁶⁹。具体的には、インボイス方式の下においても帳簿を整備する必要があるため二度手間になるといった指摘や、膨大なインボイスを処理する必要がある事業者では、個々のインボイスを確認した上で、帳簿にその記録を入力し、集計結果と帳簿とを連動させる仕組みを採るところが多く、結果として確認や入力の手間が増える、といった指摘である。

ちなみに、平成35年10月に導入が予定されている適格請求書等保存方式では、インボイスからの積上げ計算と帳簿からの割戻し計算のいずれかの方法によるとされている。税額計算の方式を前者に統一すれば、事業者の事務負担が増加しかねないという点に一定の配慮がなされていると考えられる。ただし、前述のとおり、税額計算を帳簿上で行えることが、税負担の転嫁の不透明さを高めるとの批判も見られること⁷⁰を踏まえると、帳簿からの割戻し計算を恒久的に認めるのが適切であるか否かは、転嫁の現実性の観点から改めて議論する必要がある。

(2) EUにおける取組

インボイス方式の下での事務負担の軽減に向けた取組としては、EUにおける事例が参考になる⁷¹。EUでは、2007年にEU法令に係る企業のコンプライアンス・コストを2012年までに25%削減することを目標に掲げ⁷²、その重点分野の一つとして付加価値税を挙げた⁷³。2009年に行った調査によると、EU法令に係るコンプライアンス・コストは、EU全体で795億ユーロ⁷⁴

⁶⁶ 同上; 村瀬正則「インボイス導入の短所」『税研』22(4), 2007.1, pp.34-36; 久乗 前掲注(46), pp.38-39.

⁶⁷ 例えば、石 前掲注(51), pp.220-221; 千田裕・今井正和「インボイス方式の実際と導入のあり方」『税研』18(2), 2002.9, p.58等。

⁶⁸ 例えば、森信茂樹「インボイスを正しく理解するための「4つの論点」—インボイスは消費税計算の手間を省き、転嫁を容易にする—」『DIAMOND online』2015.11.2. <<http://diamond.jp/articles/-/80902>>

⁶⁹ 村瀬 前掲注(66), p.36; 金井・熊王 前掲注(61), pp.54-55; 久乗 前掲注(46), p.39.

⁷⁰ 前掲注(54)を参照。

⁷¹ 以下の記述については、天野 前掲注(65), pp.81-83; 西山 前掲注(10), pp.483-484を参照した。

⁷² Commission of the European Communities, “Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the Europe an Union,” COM(2007) 23 final, 2007.1.24. EUR-Lex website <<http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52007DC0023&from=EN>>

⁷³ European Commission, “Action Programme for Reducing Administrative Burdens in the EU Final Report,” SWD (2012) 423 final, 2012.12.12, p.6. <http://ec.europa.eu/smart-regulation/better_regulation/documents/document_travail_ser vice_part2_en.pdf>

⁷⁴ 「基準外国為替相場及び裁定外国為替相場（平成29年3月中において適用）」（2017年2月20日財務大臣告示）日本銀行ホームページ <https://www.boj.or.jp/about/services/tame/tame_rate/kijun/kiju1703.htm> によれば、1ユーロ=122円である。

と推計され、そのうち付加価値税に関する項目が上位三つを占めた⁷⁵。具体的には、「税務調査に対応するための帳簿管理」が359億5100万ユーロ（第1位）、「定期的な申告事務」が201億7900万ユーロ（第2位）、「インボイスの発行」が92億4400万ユーロ（第3位）との結果であった。EUは、付加価値税に関連するコンプライアンス・コストが大きくなっている理由として、帳簿管理とインボイスの確認に費やされる時間が長いこと等を指摘するとともに、その解決策として、統一的で使いやすく入手しやすい、電子インボイス、電子帳簿管理、電子記帳のルール作りや、付加価値税のルール自体の簡素化を挙げている。また、翌2010年にEUが行ったコスト削減に関する調査では、電子インボイスや電子帳簿を使いやすくし、その利用を促進することによって、約184億ユーロのコスト削減効果が見込まれるとの指摘がなされている⁷⁶。

これらの調査結果等を踏まえ、インボイスに関するルールの簡素化、電子化及び域内の共通化を目的とするEU指令（2010/45/EU）⁷⁷が2010年7月に採択され、2013年1月から施行された。具体的には、電子インボイスを紙ベースのインボイスと同様に取り扱うことを明確化する規定や、100ユーロ未満の取引について簡易インボイスの発行を認める規定⁷⁸等が設けられた。

我が国で導入予定の適格請求書等保存方式では、適格請求書について買手となる事業者が事前に承諾する場合には、電磁的記録（電子インボイス）の発行が認められている⁷⁹。今後、インボイスの発行及び管理にかかるコストの削減を進めるためには、電子インボイスや電子帳簿の利用を促進する取組が重要になると考えられる。

おわりに

我が国では、消費税の創設時から、事業者の事務負担への配慮等の観点から、帳簿方式が採用されてきたが、益税の発生や転嫁の不透明性の問題があることから、こうした問題の解消に向けて、長くインボイス方式の導入をめぐる議論がなされてきた。平成28年度税制改正では、軽減税率制度の下で適正な課税を可能にするための仕入税額控除の方式としてインボイス方式を導入することが決定され、これまでの議論に一区切りついた形となった。インボイス方式の導入によって、現行の請求書等保存方式で問題とされていた点が解決されると期待される一方、第三章で述べた懸念や課題も存在する。消費税率の10%への引上げ時期の再延期によって、インボイス方式の導入時期は、平成35年10月に延期されており、現在は導入に向けた準備段階にある。円滑な導入に向けた準備とともに、導入によって懸念される点について具体的な影響の分析等が進捗することが期待される。

⁷⁵ “EU Project on Baseline Measurement and Reduction of Administrative Costs: Final Report, Measurement data and analysis as specified in the specific contract 5&6 on Modules 3&4 under the Framework contract n° ENTR/06/061 Report on the Tax Law (VAT) Priority Area,” 2009.3.5, pp.13-15. European Commission website <http://ec.europa.eu/smart-regulation/refit/admin_burden/docs/enterprise/files/abst09_taxlaw_en.pdf>

⁷⁶ “EU Project on Baseline Measurement and Reduction of Administrative Costs: Final Report, incorporating report on Module 5.2 – Development of Reduction Recommendations,” 2010.2, p.53. European Commission website <http://ec.europa.eu/smart-regulation/refit/admin_burden/docs/enterprise/documents/files/abs_development_reduction_recommendations_en.pdf>

⁷⁷ Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing.

⁷⁸ 具体的には、①インボイスの発行日、②物品又はサービスの提供を行う事業者の身元、③受給者となる事業者の身元、④税額の4種類の情報のみを必須の記載事項とすることを認めた（西山 前掲注(10), p.483.）。

⁷⁹ 上竹ほか 前掲注(20), pp.815-816.