

消費税のインボイス方式移行に関する一考察

－ 消費税法第 30 条を中心に－

経済学研究科

24M3063・松山春花

論文要旨

1989 年 4 月に税率 3% で導入された消費税は、中小事業者向けに事業者免税点制度や簡易課税制度といった特例措置を伴い施行された。導入当初、仕入税額控除の適用要件は、消費税法第 30 条第 7 項により「請求書または帳簿の保存」と規定されていたが、この改正が特例措置と相まって、本来国庫に入るべき税収の一部が事業者に留まる、いわゆる「益税」問題の温床となった。その後、透明性確保の観点から要件は「請求書及び帳簿の保存」へと改正され、事業者免税点制度適用上限の引き下げやみなし仕入率の細分化、限界控除制度の廃止といった段階的な策が講じられてきた。そして 2023 年 10 月には適格請求書等保存方式（インボイス方式）が開始された。本研究は、消費税法第 30 条の改正が、旧制度の構造的欠陥を是正し、租税公平主義の実現に寄与したか、法的・構造的妥当性と経済的実効性の両面から検証することを目的とする。

まず第 1 章では、消費税の納税方式の変遷を整理し、インボイス方式への移行が持つ制度的な意義を考察した。インボイス方式は、売り手と買い手の双方が税額を記載した税額票を保存することで相互牽制機能が働き、不正の発見や取引の透明性に寄与する。理論上、インボイス方式は免税事業者の取引を可視化することで益税を抑制する一方で、免税事業者からの仕入れが税額控除の対象外となることによる取引排除リスクや値下げの要求、事務負担の増大といった課題を内包している。本章では、免税事業者に対して消費税相当額を支払わないことが下請法や独占禁止法上の法令に違反する可能性について、公正取引委員会の指針を交えて言及した。また、国税庁『統計年報』を用いた分析では、インボイス方式が導入された 2023 年の消費税納税申告件数は前年比で約 1.4 倍となっており、この増加の大部分が個人事業者による課税事業者への転換であることが判明した。独自に行った推計では、免税事業者数がインボイス方式の導入時期に急激に減少していることがわかった。これらは、消費税法第 30 条の改正が益税の発生源の一つである免税事業者の縮小に寄与し、制度の適正化を高めていることを示している。

第 2 章では、消費税法第 30 条第 7 項の適用に関する過去の判例と、消費税違憲訴訟に関

する判例を取り上げ、インボイス方式導入の法的妥当性を検証した。まず仕入税額控除の要件を争点とした最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決を通じて、帳簿の保存要件は単なる事務的な義務ではなく、仕入税額控除を受けるための法的要件であることが示された。裁判所は提示不可能な状態での帳簿保存は不保存と同義であると厳格に解釈した。しかし、この帳簿方式の元では、帳簿への記載内容が事業者の自主性に委ねられていた部分が大きく、客観的な取引の透明性を欠き、益税や不透明な会計処理を許容する構造的限界となっていた。次に、消費税違憲訴訟（東京地裁平成 2 年 3 月 26 日判決）に関する判例では、事業者が不当に得る差益部分について認識しつつ、消費者が事業者を支払う消費税相当額は国への預かり金ではないとし、この益税部分はあくまでも対価の一部とした。この判決によって、一度制度が導入され、国民生活に深く根付いた後に、司法によってその是正を問うことの困難性が示された。これにより、立法による消費税法第 30 条の変更なしに益税を是正できないことがわかった。第三者が発行する適格請求書を控除の要件とするインボイス方式への移行は、法的必然性のある正当な改正であると結論づけた。

第 3 章では、インボイス方式導入が経済活動においてどの程度の実効性を伴っているかを検証するため、国民経済計算（SNA）を用いた益税額の推計を行った。推計の結果、インボイス方式が導入された 2023 年時点では益税の推計額に減少は見られなかった。

本研究で用いた『国民経済計算（SNA）』のデータは、2023 年までのものであり、インボイス方式が本格的に適用された 2024 年以降のデータを用いた分析が必要となる。特に、経過措置（2 割特例）の終了予定である 2026 年以降には、より大きな効果が現れることが予想される。今後の課題としては、インボイス方式が本格的に適用される 2024 年以降のデータに基づいた推計、または経過措置終了後の 2027 年のデータを用いた推計を行うことや、中小事業者、個人事業者におけるインボイス導入状況の把握、外的要因（インバウンド等）の影響を分離するための統計的手法の導入が挙げられる。これらの課題に取り組むことで、制度改正の効果をより正確に把握し、インボイス方式導入の実効性を正確に評価することが可能になると考えられる。

本研究により、消費税法第 30 条の改正を伴うインボイス方式への移行は、旧制度が内包していた法的・構造的な観点からは制度の不備を解消する適正な手段であることが示された。今後は、経過措置終了後のデータに基づき、制度の経済的実効性を継続的に検証し、小規模事業者への適切な政策的配慮を行うことが租税公平主義の実現において必要となる。

【目次】

序章

第1章 消費税の現状と仕組み

1-1 納税方式の沿革

- 1-1-1 間接税における消費税の位置付け
- 1-1-2 消費税導入の経緯
- 1-1-3 消費税率の変遷と仕入税額控除方式の変化
- 1-1-4 中小企業特例措置の沿革
- 1-1-5 益税問題の発生と議論

1-2 納税方式の概要

- 1-2-1 仕入税額控除方式の基本構造
- 1-2-2 インボイス方式における経過措置の概要
- 1-2-3 インボイス方式導入に向けた議論と課題

1-3 納税の実態

- 1-3-1 消費税納税状況の時系列分析
- 1-3-2 消費税のマクロ的負担率
- 1-3-3 VAT Revenue Ratio (VRR)

1-4 インボイス方式と旧方式の比較

第2章 判例研究

2-1 消費税国賠等訴訟事件

- 2-1-1 事案の概要
- 2-1-2 双方の主張
- 2-1-3 裁判所の判断
- 2-1-4 判例評釈

2-1-5 筆者の意見

2-2 帳簿不提示による仕入税額控除否認

2-2-1 事実の概要

2-2-2 双方の主張

2-2-3 裁判所の判断

2-2-4 判例評釈

2-2-5 筆者の意見

2-3 インボイス方式導入の必要性と従来課題の是正

第3章 インボイス方式導入による益税の推計

3-1 先行研究

3-2 SNAを用いた益税の推計

3-2-1 分析手法

3-2-2 分析結果

3-2-3 分析結果からの考察

終章

参考文献

参考資料

序章

日本の消費税は帳簿方式でスタートした。中小企業向けの特例措置として、簡易課税制度、免税点制度、限界控除制度などの納税方式が採用されていた。これらの納税方式については本来国庫に入るべき収入の一部が事業者の利となるいわゆる益税などの問題を引き起こし、租税公平主義の観点から批判にさらされてきた。それに対応し、これまで免税点制度の適応額が引き上げ、限界控除制度が廃止、簡易課税制度の細分化など、益税縮小の形で改正が行われてきた。消費税導入当初に比べて益税はある程度是正されてきたが、未だ解消されたわけではない。これらの構造的な問題の中心にあるのが、仕入税額控除に関する規定、すなわち消費税法第 30 条である。旧制度下では、消費税法第 30 条は仕入税額控除の要件として「帳簿及び請求書等の保存」を定めていたが、この要件の緩やかさが、益税問題の温床となり、また課税の捕捉を困難にする一因となっていた側面がある。インボイス方式（適格請求書等保存方式）への移行は、この消費税法第 30 条が定める仕入税額控除の要件を、帳簿等の保存から帳簿及び請求書等（適格請求書等）の保存へと法的かつ実質的に改正するものである。本論文は、この消費税法第 30 条を中心とした改正が、旧制度の抱える問題の解決に真に寄与したかを検証することを目的とする。

インボイス方式では取引当事者間で税額が明確に意識され、税額転嫁が促進される、免税事業者が益税を得ることを防ぐ、課税庁が各事業者の売上と仕入を正確に把握できる、免税事業者に留まるために課税売上高を過少申告することを防ぐ、といったようなメリットがある。一方で、免税事業者からの仕入れは税額が控除できないため、免税事業者は取引から除外される恐れがある、事業者は売上と仕入れをそれぞれ異なる税率ごとに区分して記帳する必要があるため、事務負担が増加する、といったデメリットもある。

本論文では、インボイス方式導入が妥当であったかを、法的・構造的妥当性と経済的実効性という二つの主要な視点から検証する。日本の納税方式の変革に沿って益税の推計を行うことにより、今後の制度的課題についても分析を行う。

第 1 章では、消費税の現状と仕組みについて見る。消費税の仕組みや納税方式について整理することで、消費税の現状やインボイス方式について考察するための基礎を確認する。また、帳簿方式とインボイス方式の比較を行うことで、インボイス方式を検討する際に着目すべき点を明らかにする。また、VRR について見ることで、日本における消費税の徴税効率が国際的にどの程度の水準にあるかを見る。

第 2 章では、インボイス方式導入以前の仕入税額控除の要件（消費税法第 30 条 7 項）の

厳格性と消費税違憲訴訟に関する判例を取り上げ、インボイス方式導入の法的妥当性を検証し、インボイス方式導入後に想定される課題について検討を行う。

第3章では、インボイス方式導入前後の益税を推計することにより、インボイス方式導入が、現実の経済活動において実効性を伴ったかどうか検証する。分析手法については、先行研究に軽減税率制度による影響を加えることにした。以上の分析を踏まえて、消費税制度の今後のあり方について検討を行うことにしたい。

第1章 消費税の現状と仕組み

本章では、消費税の現状と仕組みについて消費税制度導入当初から現在に至るまでの変遷を辿っていく。インボイス方式導入の法的妥当性や経済的実効性を検証する前提として、消費税の導入目的や消費税法第30条を中心とした仕入税額控除方式の目的と変遷を明確にする。そしてこれらの変遷と構造的な問題点の解明を通じて、旧制度が抱えていた問題点を顕在化させ、インボイス方式へと移行した背景を明らかにする。

1-1 納税方式の沿革

本節では、消費税制度の沿革についてまとめ、消費税法全体の流れを見ていく。我が国は1989年（平成元年）に消費税を導入して以来、税率引き上げ、特例措置の改正など、さまざまな変革が行われてきた。本節では消費税法の流れを把握することで、どのような歴史を辿って現在の形になっているのかを見る。

1-1-1 間接税における消費税の位置付け

表1 間接税の諸類型

	個別	一般
単段階	酒税、タバコ税、 ガソリン税、物品税など	小売売上税、卸売売上税、 製造売上税
多段階	—	取引高税、付加価値税

出所：石（2009）10頁、表1・1引用。

まずは、日本の消費税導入の経緯について説明する前に、間接税体系の中で消費税がどのように位置付けられるかについてまとめておく。間接税には、様々な種類が存在する。大まかに分類すると、個別消費税か一般消費税か、あるいは賦課される形態が単段階か多段階かに応じて4通りに分類されるが、実際には個別で多段階の間接税は存在しないため、それを除いた3通りが存在する¹。間接税の諸類型をまとめたものが表1である。金子(2021)によると、「一般消費税というのは、原則としてすべての物品及びサービスの消費に対して課される租税であり、いかなる物品及びサービスも、法令の定めによって課税対象から除外されない限り、課税の対象とされる。これに対し、個別消費税というのは法令の定めによって特に課税の対象とされた物品やサービスに対してのみ課される租税である」とされている²。

一般消費税は、単段階課税と多段階課税に分類できる。消費税導入以前の日本では、個別消費税や単段階課税が主に採用されていた。単段階課税は、製造、卸、小売のいずれかの流通段階でのみ課税するものであり、それぞれ製造者売上税、卸売売上税、小売売上税と呼ばれている。しかし製造者売上税や卸売売上税には、①サービスが課税ベースから抜け落ちる、②企業内の非市場取引における価格評価が容易でないために小売段階まで統合した企業の製品に対して的確な課税を実施できない、③小売段階での付加価値率が高い財貨を優遇するので企業に租税回避行為を促しやすいという課題があった³。また、小売売上税にも以下のような難点があった。第1に、最終的な納付額(消費者にとっての税負担)が小売業者のみ集中するため、脱税や節税の誘因が大きく、それが完全な税収ロスを意味する、第2に、零細業者の比重が小売業でとくに高いことや取引業者間での税額の相互チェックがされないことなどから、脱税や節税の機会が大きい、第3に、税務調査の際、取引や納税の流れを辿ることができない、第4に、小売段階のみの単段階税ではいわゆる地下経済を十分に補足することができない、第5に、小売売上税では事業目的に購入される財・サービス(企業の間接投入財)の完全な控除が困難である⁴。小売売上税に関しては、シャープ勧告の中でも「全国規模の小売売上税は、特に大都市以外において帳簿の不適当なまたは帳簿もないような小売店舗が企業の大部分を占めている点を考えると、現在の日本においては、おそらく実際的にはなかろう」と述べられている⁵。

¹ 石(2009) 10頁より参照。

² 金子(2021) 802頁より引用。

³ 宮島(1986) 53頁より参照。

⁴ 宮島(1986) 54頁より参照。

⁵ シャープ税制使節団(1949) 166頁より引用。

日本の消費税もヨーロッパの付加価値税も共に、流通の各段階で課税される多段階課税に分類される。多段階課税はすべての取引段階で課税されるもので、「消費税の納税事務負担を特定の取引段階の者のみに偏ることなく、すべての取引段階の者に公平に負担する」課税方式である⁶。

多段階課税には、付加価値税と取引高税がある。取引高税は、各取引の全ての段階で税を課し、その間で特段の調整を行わない方式であり、税が累積していき、最終消費者が負担することとなる。日本でも 1948 年から 14 ヶ月間実施されたが、シャープ勧告によって廃止された過去がある。シャープ税制使節団によって「取引高税は、売上税のうちで最も洗練されないものの一つである。それは、自己の原料で仕事を始め、最終製品を生産し、これを販売する一貫企業にとっては有利である。原料製造業者、卸売業者および小売業者を含む独立の競争企業は、取引高税の下においては不利となる。というのは一方一貫企業は、租税をただ一度払えばよいのに反して彼等は租税を取引する毎に支払わねばならないからである」と評価されている⁷。付加価値税は、取引の前段階の税を控除する前段階税額控除方式をとり、日本の消費税もこの前段階税額控除方式を採用している。課税事業者が、国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額を、課税売上げに係る消費税額から控除する仕組み、すなわち仕入税額控除である（消費税法第 30 条（昭和 63 年法律第 108 号））。これにより、「各取引段階での課税による税の累積を避けつつ、各段階の事業者が支払った租税の全部を消費者に転嫁する」ことができる⁸。

課税事業者が仕入税額控除を受けるための方法として、帳簿に記載された課税仕入れに係る消費税額を、課税売上に係る消費税額から控除することで、納付すべき消費税額を算定する帳簿方式と、売上高税額からインボイスに記載された仕入高税額を控除するインボイス方式がある。日本では消費税導入当初、「制度の簡素化を図り、経済活動への中立性を確保する」という観点から⁹、単一税率が採用されており、算定方法が容易な帳簿方式が採用された。しかし、帳簿方式は、仕入税額控除の要件が緩やかであったため、「課税ベースの算定に正確さを欠きがちであり、その結果、税額の納付、確実な転嫁、正確な国境税調整などに支障をきたすおそれ」があった¹⁰。

⁶ 黒田（1995）3 頁より引用。

⁷ シャープ税制使節団（1949）166 頁より引用。

⁸ 岡村（2023）221 頁より引用。

⁹ 税制調査会（1988a）45 頁より引用。

¹⁰ 宮島（1986）56 頁より引用。

これは、控除の根拠が形式的な帳簿記録に依存し、取引相手が実際に税を納めているかの検証が困難であったことに起因する。その点インボイス方式は、この帳簿方式の構造的な欠陥を克服するものであり、仕入税額控除の根拠を適格請求書に一本化する。インボイス方式の下で課税事業者である買い手が仕入税額控除を受けるには、売り手が発行したインボイスの保存が必要となる。売手にとっては、インボイスを発行することで、その売上税額（納付すべき税額）が明確に記録される。一方、買手はそのインボイスを保存し、その金額を仕入税額控除として控除する。これにより、税務当局は、売手の売上記録と下流の仕入控除記録を、共通のインボイスを根拠として容易に照合できる。例えば、買手が架空の仕入れを計上しようとしても、それに対応する売手側のインボイス発行記録が存在しなければ、その不正は即座に発覚することになる。よってインボイス方式は取引業者相互による脱税監視や徴税当局による効果的な税務行政をも可能にすると考えられている。こうした透明性と正確性に優れるという利点から、帳簿方式の抱える構造的な問題の解消と、将来的な複数税率化への対応を見据えて、インボイス方式の導入が検討されるようになっていった¹¹。

1-1-2 消費税導入の経緯

消費税導入以前の日本では、税負担の水平的公平に対する関心が高まっていた。1970年代に入ってから、経済成長率の鈍化や財政赤字の累積など、税制を取り巻く環境の変化に対応できる間接税が必要であるという認識が高まってきた¹²。そして、社会保障をはじめとする公的サービスの費用を賄うために安定的な歳入構造を確保することが重要な課題と考えられていた。しかし当時日本の間接税は、生活必需品等は課税の対象から除かれるべきであり、奢侈品などに重く課税されるべきであるという考え方から奢侈性や便益性などに着目した物品税を中心とした個別間接税に依存しており、消費の多様化やサービス化といった変化に対応しきれていなかった。また、当時世界の主要国のうち個別間接税のみに依存する間接税制度を採るのは日本だけとなり、国際的な貿易取引が拡大する中で、諸外国との消費

¹¹ 消費税の実施について、税制調査会（1988b）2頁では「今後の消費税の定着とともに、将来は税額別記の書類により控除する方法にしていくことが望ましい。」とあり、将来的にはインボイス方式へと移行していくことが、消費税導入当初から予定されていたものと考えられる。

¹² 石（2009）96頁より参照。

課税制度の違いが、貿易摩擦の一因となっていた¹³。これらを背景に、政府には間接税の抜本的な見直しが必要とされた。

政府税制調査会は、1977年10月の中期答申「今後の税制のあり方についての答申」において、財政再建のため一般消費税の導入が必要であることを提言した¹⁴。「昭和54年税制改正要綱(抄)」では、昭和55年度中に一般消費税の実現ができるように準備を進めると明記されたが、世間からの猛烈な反対により一般消費税は廃案となった。廃案となった理由として、自民党の村山達雄は下の三つの理由を挙げている。第1に、一般消費税で財政再建を図ろうとしたこと、第2に、アカウント方式であったため転嫁が不確実であったこと、第3に、免税点より上の中小事業者からの強い反対があったことである¹⁵。

抜本答申及び1987年(昭和62年)度答申において税制調査会は、「公平な税負担を確保するとともに、所得税等の減税財源を確保する」¹⁶という観点から広く消費一般に負担を求める、課税ベースの広い間接税中心の税制を目指し、売上税の創設と間接税の抜本的な見直しを提言した。中曽根内閣の売上税は、税率を5%とするかわり、逆進性を緩和するために、食料品等の非課税品目を設けていた。日本の取引慣行等に馴染むような簡素な前段階税額控除方式(税額控除票による)を採用することとし、年間課税売上高1億円以下の事業者は非課税とされた¹⁷。しかし、広く消費一般に負担を求める間接税は国民に馴染みが薄かったことに加え¹⁸、「売上税導入と所得税・住民税の減税という改革は、税制中立性を採用していたため、所得階層間の税負担は低所得層において改革前よりも増大してしまうという点が批判を浴びた」ため¹⁹、売上税への反対の声が大きかったことから廃案となった。その後、税制調査会の「税制改革についての中間答申」(1988年(昭和63年)4月)において、新しい間接税の導入によるインフレーションへの懸念に考慮し、新しい間接税の導入と同時に所得税・個人住民税減税を同時に行う、納税者、税務関係者の事務負担に配慮した特例措置を設ける、等の策を講じることにより、1988年(昭和63年)12月に消費税法が制定され、1989年(平成元年)4月1日から3%の単一税率で消費税が導入された。消費税導入の際

¹³ 税制調査会(1988a) 35頁より参照。

¹⁴ 税制調査会(1977) 26頁より参照。

¹⁵ 石(2009) 106頁より参照。

¹⁶ 税制調査会(1986) 9頁より引用。

¹⁷ 税制調査会(1986) 10頁より参照。

¹⁸ 税制調査会(1988a) 33頁より参照。

¹⁹ 橋本・鈴木(2012) 146頁より引用。

の所得税・個人住民税減税の規模は、中曽根内閣の目指した売上税導入が挫折したことを教訓として、「消費税率の増税の規模を上回る減税超過型の税制改革」²⁰となった。消費税創設の趣旨について、税制改革法第10条第1項は、「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」と規定している。

1-1-3 消費税率の変遷と仕入税額控除方式の変化

1989年に消費税が3%で導入されて以来、2025年現在までに三度税率の引き上げが行われた。表4は、消費税制度と中小企業特例措置の沿革をまとめたものである。最初の税率引き上げは1994年（平成6年）度税制改正であり、1997年（平成9年）4月1日に税率5%が実施された。少子・高齢化が進展する中で、勤労世代に偏らず広く負担を分かち合うことが必要であり、また、ライフサイクルを通じた税負担の平準化が必要であることから、所得、消費、資産等の間でバランスのとれた税体系を構築するという観点から税制改革が行われた。消費税においては『所得税法及び消費税法の一部を改正する法律』（平成6年法律第109号）で、税率の1%引上げ、地方消費税の創設、中小企業特例措置の更なる見直し、インボイス方式移行の準備等を内容とする改正が行われ、1997年（平成9年）には、国税が4%、地方消費税が1%で合わせて消費税率は5%となった。消費税率の引き上げに伴い、個人所得課税の制度減税と社会保障面の措置により、景気安定を図った。この時、税制調査会の中期答申「今後の税制のあり方についての答申-「公正で活力ある高齢化社会」を目指して-」（1993年11月）では、「現行の「帳簿方式」は必ずしも不十分なものとは言えない」としつつ²¹、一方で納税者の帳簿のみにより仕入税額控除が可能であることに「制度の信頼性の観点から疑問視が提起されている」ことから²²、帳簿方式から請求書等保存方式へと移行した²³。帳簿方式は、「課税仕入等の事実を記載した帳簿または仕入先から受け取った請求書

²⁰ 橋本・鈴木（2012）146頁より引用。

²¹ 税制調査会（1993）56頁より引用。

²² 税制調査会（1993）34頁より引用。

²³ 平成9年3月31日までは、「帳簿または請求書等」の保存が仕入税額控除の要件であったが、平成9年4月以降は「帳簿及び請求書等」の保存が必要となった（消費税30条7項）。

等のいずれか一方を保存すること」を仕入税額控除の要件としている²⁴。一方、請求書等保存方式は、「課税仕入等の事実を記載した帳簿の保存に加え、請求書等の取引の事実を証する書類の保存」²⁵をも仕入税額控除の要件とした。免税事業者からの仕入税額控除に関して認めないとすれば、免税事業者の仕入れにも消費税がかかっていることから税の累積が起こってしまうことと、免税事業者を取引から排除してしまう可能性があるということを重視し、仕入れ税額控除を認めることとした。請求書等保存方式について、金子（2021）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持っていたと考えられる。」²⁶としている。

次に、2014 年（平成 26 年）度税制改正によって、8%へと税率が引き上げられた。8%のうち、国税部分は 6.3%、地方税部分は 1.7%である。「社会保障・税一体改革大綱」（平成 24 年 2 月 17 日閣議決定）では、段階的に消費税率を引き上げることに加えて、「消費税収（国分）は法律上は全額社会保障 4 経費（制度として確立された年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する費用）に充てることを明確にし社会保障目的税化するとともに、会計上も予算等において用途を明確化することで社会保障財源化する。消費税収（地方分（現行分の地方消費税を除く。））については、現行の基本的枠組みを変更しないことを前提として、その用途を明確化する（消費税収の社会保障財源化）。」とされた²⁷。また、消費税の税率構造について、「食料品等に対し軽減税率を適用した場合、高額所得者ほど負担軽減額が大きくなること、課税ベースが大きく侵食されること、事業者の負担が増すこと等を踏まえ、今回の改革においては単一税率を維持すること」²⁸とされた。

「インボイス制度への切り替えに相応の事務・コスト負担に係ることや、適切に対応するためには相応の準備期間が必要」とし²⁹、2019 年 10 月に複数税率が導入され、標準税率 10%、軽減税率 8%となった。その際に、請求書等保存方式における帳簿及び請求書等の記載事項に、一定の事項が追加された区分記載請求書等保存方式へと変わった（28 年改正法附則 52、53）。追加された記載事項は、「軽減税率対象資産の譲渡等である旨」、「税率ごとに計算した課税資産の譲渡等の税込価額」である。「請求書等保存方式」と同様に、免税事業

²⁴ 税制調査会（2000）252 頁より引用。

²⁵ 税制調査会（2000）252 頁より引用。

²⁶ 金子（2021）838 頁より引用。

²⁷ 厚生労働省（2012）32 頁より引用。

²⁸ 厚生労働省（2012）32 頁より引用。

²⁹ 池永（2021）5 頁より引用。

者からの仕入れについても、仕入税額控除の適用を受けることができるほか、取引の価額が税込 3 万円未満の場合や請求書等の交付が受けられなかったことにつき「やむを得ない理由」があるときは、請求書等の保存がなくとも、帳簿のみを保存することにより、仕入税額控除の適用を受けることができる。しかし、売手側に請求書等の発行義務を設けておらず、その発行者についても課税事業者に限定されていなかったことから、制度としては不十分であった。

そして 2023 年 10 月に、インボイス方式（適格請求書等保存方式）が採用された（法令解釈通達として、「消費税の仕入れ税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱通達」）。2023 年（令和 5 年）10 月 1 日以降は、帳簿の保存のほかに原則インボイスとしての適格請求書（消費税法 57 条の 4 第 1 項）または適格簡易請求書（同条第 2 項）の保存が必要となる（消費税法 30 条第 7 項・9 項）。適格請求書の記載事項は、消費税法第 30 条 9 項によれば、「区分記載請求書等保存方式」の記載事項に、一定の事項が追加されたものである。追加事項は、「インボイス登録番号」、「税抜価額又は税込価額の合計額及び適用税率」、「税率ごとに区分した消費税額等」である。適格簡易請求書の記載事項は、適格請求書に比べて①書類の交付を受ける事業者の氏名または名称の記載が不要、②消費税額等と適用税率いずれか一方の記載で足りる、という点が異なる³⁰。インボイスは書面などの紙による交付に代えて、インボイスの記載事項を記録した電子データ（電子インボイス）を提供することも可能となった。インボイス方式導入にあたって、免税事業者がインボイス発行事業者を選択した場合の負担軽減を図るため³¹、インボイス方式開始から一定期間は、免税事業者等からの課税仕入れであっても、仕入税額相当額の一定割合を仕入税額とみなして控除できる経過措置が設けられている（28 年改正法附則 52、53）。この経過措置については第 2 節で詳しく見ていく。

1-1-4 中小企業特例措置の沿革

消費税導入当初から、消費税法には消費税の導入を容易にし、かつその促進を容易にするために、中小企業に有利ないくつかの措置が定められていた³²。小規模零細事業者の事務負

³⁰ 中里（2021）256 頁より参照。

³¹ 政府税制調査会（2023）160 頁より引用。

³² 金子（2021）809 頁より参照。

担を軽減する等のため、基準期間における課税売上高が3,000万円以下の事業者は、国内取引における納税義務を免除される事業者免税点制度、基準期間における課税売上高が5億円以下の事業者が選択によって、仕入控除税額を課税売上高に対する一定割合(みなし仕入率)とし、事業区分ごとに区分されているみなし仕入率(消費税法施行令57条)を適用して仕入税額を算出する簡易課税制度(消費税法37条)、課税売上高が6,000万円未満の免税点を超えたばかりの事業者に配慮し、3,000万円を超える事業者から徐々に納税額が発生する限界控除制度が設置された³³。

当初からこれらの中小・小規模零細企業への特例措置に関して反対論が強かった。具体的には、特例措置が消費者の支払った消費税の一部が国庫に納められず、事業者の手元に残るいわゆる「益税」を生むという問題点が指摘された。消費税導入当初の簡易課税制度の適用上限は5億円であり、みなし仕入率に関しては、導入当初は90%と80%の2区分であった。当時5億円以下の企業数は全企業の96.7%にのぼり³⁴、加えて「実際の仕入率とみなし仕入率との比較を念頭に置いて税負担上有利と思われる方を選択しているという面も否定できない」³⁵と考えられていた。また、事業者免税点制度については、付加価値税を導入している他国の適用上限に比べて日本の免税点の適用上限大幅に大きかった。益税の発生メカニズムについては1-1-5で詳しく説明する。

1991年(平成3年)の改正(法律73号)で、それらの措置について見直しが行われた。簡易課税の適用限度額が5億円から4億円に引き下げられ、みなし仕入率は、卸売業90%、その他80%の2区分から90%(卸売業)、80%(小売業)、70%(農業、林業、漁業、鉱業、製造業等)、60%(運輸、通信、飲食、不動産業等)の4区分に拡張された。限界控除は、適用上限が6000万円から5000万円に引き下げられた。

1994年(平成6年)度税制改正では、消費税に係る課税の適正化として、中小事業者に対する特例措置の大幅縮減が行われた。免税資本金1,000万円以上の新設法人に対する免税点制度の不適用、簡易課税制度の適用上限を4億円から2億円へ引下げ、限界控除制度の廃止³⁶が行われた。みなし仕入率は90%、80%、70%、60%、50%の5区分となった。2003年(平成15年)度改正では更なる縮減が行われ、免税点制度の適用上限が3千万円から1

³³ 金子(2021)826頁より参照。

³⁴ 林(2000)106頁より引用。

³⁵ 税制調査会(1990)5頁より引用。

³⁶ 税制調査会(1995)17頁より引用。

千万円へ、簡易課税制度の適用上限が2億円から5千万円へと引き下げられた。また、2014年（平成26年）の税制改正によりみなし仕入税率が6区分となり、現行の簡易課税制度も6区分である（表2）。消費税法施行令57条5項、6項において、事業区分の具体的定義をしている（表3）。

表2 みなし仕入率・1989年（平成元年）4月1日 90%、80%（2区分）

・1991年（平成3年）10月1日	90%、80%、70%、60%（4区分）
・1997年（平成9年）4月1日	90%、80%、70%、60%、50%（5区分）
・2014年（平成26年）4月1日	90%、80%、70%、60%、50%、40%（6区分）

出所：筆者作成。

表3 現在の事業区分とみなし仕入率

事業区分	みなし仕入率
第1種事業（卸売業）	90%
第2種事業（小売業、農業・林業・漁業（飲食料品の譲渡に係る事業に限る））	80%
第3種事業（農業・林業・漁業（飲食料品の譲渡に係る事業を除く）、鉱業、建設業、製造業、電気業、ガス業、熱供給業および水道業）	70%
第4種事業（第1、2、3、5、6種事業以外の事業）	60%
第5種事業（運輸通信業、金融業および保険業、サービス業（飲食店業に該当するものを除く））	50%
第6種事業（不動産業）	40%

出所：消費税法施行令第57条より作成。

1-1-5 益税問題の発生と議論

1-1-4の最後に少し説明した通り、中小事業者の納税事務負担の軽減や、課税の影響緩和のために設けられた中小事業者向け特例措置は、それがいわゆる「益税」の原因であるという批判を招いていた。事業者が、免税事業者、簡易課税制度適用事業者、限界控除制度適用事業者である場合に益税が発生する可能性がある。また、消費税の引き上げは、益税の

規模を拡大することにつながる。このような問題を改善するために、特例措置は改正を繰り返してきた。以下は、特例措置によって益税が発生するメカニズムである。

免税事業者は、納税が免除されているのは付加価値税の部分であり、仕入れや設備投資等に支払った消費税を控除できないため、それらの消費税分はコストとなる。しかし、課税事業者と同様に税込価格で取引を行うと、付加価値分に対応する消費税相当額が事業者の手元に残ることとなり、その分が実際には納税されないいわゆる「益税」となる可能性がある。

簡易課税制度は、事業区分ごとに定められたみなし仕入率が、その事業の仕入や設備投資にかかった費用とみなされ、税額の控除を受ける。よって、実際の仕入率よりもみなし仕入率が大きい場合、過剰に控除されることによって益税が発生する。

限界控除制度は、この制度がない場合に納付すべき税額から限界控除額を差し引いた部分を納付税額とする。適用上限が6000万円（1991年改正時5000万円）で簡易課税制度の適用上限が5億円（1991年改正時4億円）であるため、限界控除制度適用者が簡易課税制度との併用することも可能であった。限界控除制度がない場合の納付すべき税額の計算には、本則計算の場合と簡易計算の二通りがあり、いずれの場合にも益税が発生する³⁷。

限界控除制度は廃止されたが、インボイス方式に移行した現在も免税事業者制度と簡易課税制度は存続している。帳簿方式が導入されていた当時とインボイス方式に移行した現在でこれらの制度による益税はどのように変化するのかは、1-4で具体的に数値例を用いてみていく。

益税の発生メカニズムについて言及した論文には、鈴木（2011）、石（2009）、中里（2023）がある。鈴木（2011）は、益税の具体的な規模を推計し、特に免税事業者制度と簡易課税制度が益税発生の要因として大きいことを示した³⁸。益税の温床として批判されてきたこれらの特例措置に対し、政府税制調査会は2002年（平成14年）11月の「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」において、消費税の役割を高めしていくために、「消費税に対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させるための措置を講じる」必要があるとし、免税点制度と簡易課税制度の縮小が行われてきた。この点については、1-1-4で詳しく説明した。

石（2009）は、消費税導入当初の消費税における重大な欠陥として、帳簿方式であることや簡易課税制度の適用上限の高さ、限界控除制度の存在などを挙げていた。このような措置

³⁷ 立石（2010）35頁より参照。

³⁸ 鈴木（2011）より参照。

は、主に中小企業や個人事業主の事務負担を軽減し、政治的な抵抗を緩和するために設けられたものであるが、消費税の性格を著しく歪め、益税を生み出したと述べる³⁹。金子（2014）は、免税点制度や簡易課税制度の租税法的な位置付けについて論じており、これらの特例が租税回避に利用される実態があったことから、租税公平主義の観点より適用範囲が縮小されてきたとしている⁴⁰。

また、免税点制度や簡易課税制度とは別に、大企業による益税の温床となっていた 95%ルールについても、2012年（平成24年）の税制改正で是正された。95%ルールとは、消費税法第30条2項に規定があるが、課税売上割合が95%以上であり、かつ課税売上高が5億円以下の事業者は、仕入や経費にかかった消費税を全額控除ができるという特例。改正前は課税売上高の大小にかかわらず適用されていたため、本来控除できないはずの非課税売上に対応する仕入れの消費税も控除できていた。2012年（平成24年）の税制改正により、課税売上高が5億円を超える事業者については95%ルール⁴¹の適用が除外され、厳密な計算（個別対応方式等）が義務付けられ、大企業による益税が抑制された。

また、税の転嫁・帰着と益税の実態について言及したものは、白石（2019）がある。白石（2019）は、2014年増税時のデータ分析に基づいて、消費税が必ずしも完全に価格に転嫁されていないことを明らかにした。価格形成を主導する特定セクターが需要条件に応じて付加価値を調整することで、過剰転嫁や過小転嫁を生じうる構造を指摘した⁴²。

インボイス方式導入と益税対策について言及したものは、伊藤（2024）、清水（2020）、中島（2021）、佐野（2023）が挙げられる。伊藤（2024）は、インボイス方式をめぐる政策的・立法的な議論を整理し、インボイス方式導入の背景にある益税是正の必要性を強調している⁴³。清水（2020）はインボイス方式導入による免税事業者への影響に焦点を当てて分析をしている。インボイス方式が免税事業者に益税を享受するか、取引を継続するかという選択を迫ることにより、結果的に益税を抑制することを示した。また、免税事業者が取引維持のために課税事業者となった場合、その事業者が価格転嫁の交渉力を失う可能性や、納税事務負担が増加する可能性があることを指摘した⁴⁴。中島（2021）は、免税事業者制度や課税

³⁹ 石（2009）169頁より参照。

⁴⁰ 金子（2014）660頁より参照。

⁴¹ 95%ルールは、インボイス方式導入後も存続している（消費税法第30条第2項に規定）。

⁴² 白石（2019）212頁より参照。

⁴³ 伊藤（2024）188頁より参照。

⁴⁴ 清水（2020）10頁より参照。

事業者選択届出制度が消費税制度上の複雑化の要因となっているとし、すべての事業者を課税事業者とした上で、零細事業者には消費税額を免除する制度への転換、つまり、免税事業者問題を「益税」の枠組みから切り離し、所得税の特別控除と同様の「少額不追求」による簡素な納税システムの構築を提言している⁴⁵。佐野(2021)は、インボイス方式導入における緩和措置、特に2割特例について、益税を正面から認める制度とも言えるとし、期限到来後は予定通り廃止すべきだとしている⁴⁶。以上より、インボイス方式導入による新たな課題もあり、税制の公平性の確保と中小零細企業の保護のバランスをとることが必要となる。

⁴⁵ 中島 (2021) 445 頁より参照。

⁴⁶ 佐野 (2023) 464 頁より参照。

表 4 消費税制度の沿革

年月日	税率 (%)	概要
1989 年 (平成元年) 4 月 1 日	3	消費税導入 ○中小特例措置 ・簡易課税適用上限：5 億円 みなし仕入率 (90%, 80% の 2 区分) ・免税点適用上限：3 千万円 ・限界控除適用上限：6 千万円
1991 年 (平成 3 年) 10 月 1 日		改正消費税施行 ○非課税範囲の拡大 (家賃等) ○中小特例措置の縮減 ・簡易課税適用上限：5 億円→4 億円 みなし仕入率 (90%, 80%, 70%, 60% の 4 区分) ・限界控除適用上限：6 千万円→5 千万円
1994 年度 (平成 6 年 度) 税制改正 1997 年 (平成 9 年) 4 月 1 日実施	5 (国：4) (地方：1)	改正消費税施行 ○中小特例措置の縮減 ・簡易課税適用上限：4 億円→2 億円 みなし仕入率 (90%, 80%, 70%, 60%, 50% の 5 区分) ・限界控除適用上限：廃止 ○仕入税額控除制度の見直し ・「帳簿方式」→「請求書等保存方式」
2003 年度 (平成 15 年度) 税制改正 2004 年 (平成 16 年) 4 月 1 日実施		改正消費税法施行 ○中小特例措置の縮減 ・簡易課税適用上限：2 億円→5 千万円 ・免税点適用上限：3 千万円→1 千万円 ○申告納付回数増加 ・年税額 4800 万円 (地方消費税込 6000 万円) 超 ：年 4 回→年 12 回

<p>2012年(平成24年) 4月1日以後</p>		<p>○消費税の免税事業者の要件の見直し</p> <ul style="list-style-type: none"> 課税売上高が上半期で1000万円を超える場合には、その翌期から課税事業者となる。 <p>○消費税の仕入税額控除におけるいわゆる「95%ルール」の見直し</p> <ul style="list-style-type: none"> 1年間の課税売上高が5億円以下の事業者に限定。 <p><いわゆる「95%ルール」とは></p> <p>非課税売上に対応する仕入れについては、仕入税額控除が認められないのが原則だが、売上のほとんど(95%)が課税売上の場合は、全ての仕入れについて仕入税額控除が認められる。</p>
<p>2014年(平成26年) 4月1日</p>	<p>8 (国：6.3) (地方：1.7)</p>	<ul style="list-style-type: none"> みなし仕入率(90%, 80%, 70%, 60%, 50%, 40%の6区分)
<p>2015年(平成27年) 4月1日以後</p>		<p>改正消費税法施行</p> <p>○簡易課税制度のみなし仕入率の見直し</p> <ul style="list-style-type: none"> 金融業及び保険業を第4種事業(60%)から第5種事業(50%)へ。 不動産業を第5種事業(50%)から第6種事業(40%)へ。 <p>○外国人旅行者向け消費税免税制度の拡充</p> <ul style="list-style-type: none"> 免税対象を飲食料品や化粧品等の消耗品へ拡大。 購入記録票等の様式の弾力化及び手続きの簡素化。
<p>2015年(平成27年) 10月</p>		<ul style="list-style-type: none"> 国外事業者が国境を超え越えて行う電子書籍・音楽・広告の配信などの電子商取引に消費税を課税。

<p>2019年(令和元年) 10月1日</p>	<p>標準税率：10 (国：7.8) (地方：2.2) 軽減税率：8 (国：6.24) (地方：1.76)</p>	<p>・「酒類・外食を除く飲食料品」及び「週2回以上発行される新聞の定期購読料」を対象に軽減税率制度（8%）を導入。</p>
<p>2023年(令和5年) 10月1日</p>		<p>○インボイス方式実施 消費税法第30条第7項の規定する請求書等について同条第9項において、「適格請求書又は適格簡易請求書」と規定。</p>
<p>2023年(令和5年) 10月1日～</p>		<p>○適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置（所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号）附則第52条、第53条） ○2割特例（所得税法等の一部を改正する法律（平成28年改正法）附則第51条の2） ○少額特例（所得税法等の一部を改正する法律（平成28年改正法）附則第53条の2）</p>

出所：1.財務省 HP『税制改正の概要』

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html)(2025年4月5日閲覧)

2. 財務省 HP『消費税の中小・小規模事業者向けの特例に関する資料』

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d06.htm)(2025年4月5日閲覧)

3. 税制調査会(2004)会議資料「消費税の歴史」第17回総会(2004年10月15日開催)

4. 消費税法9条、30条、37条(中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例)

1-2 納税方式の概要

この節では、消費税の概要について述べる。仕入税額控除方式の導入目的や、現在導入されているインボイス方式についてより詳しく見ていく。

1-2-1 仕入れ税額控除方式の基本構造

1-1-1で説明した通り、日本の消費税は、すべての取引段階において課税される多段階課税の構造を採用している（表5）。これに伴い、事業者が仕入れの際に支払った消費税額を、売上げの際に受け取った消費税額から控除できなければ、同じ課税対象に対して消費税が複数回課税される二重課税が生じてしまう。消費税は、最終的には最終消費者が負担し、事業者の付加価値部分にのみ課税されるという構造を実現するためには、この二重課税を排除する仕組みが必要不可欠となる。この累積排除を目的として、日本では仕入税額控除制度が採用されている。

表 5 多段階課税の仕組み

納税義務者					
製造業社	卸売業者	小売業者	消費者		
		税込売上価格 77,000円			
		〔税抜価格 70,000円〕			
		〔消費税 7,000円〕			納付税額合計
	税込売上価格 55,000円				
	〔税抜価格 50,000円〕				
	〔消費税 5,000円〕				
税込売上価格 33,000円		利益等	税		
〔税抜価格 30,000円〕		20,000円	2,000円		2,000円
〔消費税 3,000円〕					
	利益等	仕入れ	税		
	20,000円	50,000円	5,000円		3,000円
	〔税抜価格 30,000円〕				
	〔消費税 3,000円〕				
納付税額	3,000円	+	2,000円	+	2,000円 = 7,000円

備考1：税率10%の場合。

備考2：「税」、「消費税」には地方消費税を含む。

出所：財務省 HP「消費税に関する基本的な資料」

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d04.htm) (2025年10月28日最終閲覧)

仕入税額控除の法的根拠は、消費税法第 30 条第 1 項に規定されている。同項は、事業者（免税事業者を除く）が国内において行う課税仕入れ等について、「課税標準額に対する消費税額（売上税額）から、当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れに係る消費税額…の合計額を控除する」ことを定めている。この規定に基づき、事業者は預かった売上税額から、すでに支払った仕入税額を差し引いた差額を納付する、前段階税額控除方式を採用している。また、「課税仕入れに係る消費税額」の計算方法については、消費税法施行令第 45 条に基づき、その課税仕入れに係る支払対価の額に 108 分の 7.8（軽減税率の場合は 110 分の 6.24）を乗じて算出した金額と規定されている。

仕入税額控除の適用を受けるための要件として、消費税法第 30 条第 7 項は、以下のよう
に規定している。「第一項の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に
係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、当該保存がない課税仕入れ…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。」この規定により、仕入税額控除の適用を受けるためには、事業者が帳簿と、取引相手
から交付を受けた請求書等（現行制度では適格請求書等）を保存することが要件とされてい
る。この保存要件は、仕入れの事実と税額を客観的な書類によって確認することで、税制の
適正な運用と信頼性を担保する役割を担っている。この「保存」の解釈をめぐって争われた
事例がある。税務職員に帳簿の提示を求められた際、これに応じなかつた場合、請求人が帳
簿及び請求書を保存していたとしても、消費税法第 30 条第 7 項にいう「帳簿及び請求書等
を保存しない場合」に当たるのか否かというものである。この論点については第 2 章で詳
しくみていく。

事業者が行う売上げには、消費税が課される課税売上げのほか、消費税が課されない非課
税売上げも存在する。非課税売上に対応する仕入れは、消費者が最終負担をしないため、そ
の仕入税額は控除できないのが原則である。しかし、実務上の負担を軽減するため、消費
税法第 30 条第 2 項では、簡便措置が設けられている。具体的には、その課税期間の課税売
上割合が 95%以上であり、かつ、その課税期間の課税売上高が 5 億円以下の事業者は、仕
入税額の全額控除が認められる（95%ルール）。この全額控除が認められない事業者（課税
売上割合が 95%未満、または課税売上高が 5 億円超）は、控除対象仕入税額を調整計算する
必要がある。

1-2-2 インボイス方式における経過措置の概要

インボイス方式の経過措置として、免税事業者等の適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れであっても、2023年（令和5年）10月1日から2026年（令和8年）9月30日までは仕入税額相当額の80%、2026年（令和8年）10月1日から2029年（令和11年）9月30日までは仕入税額相当額の50%を仕入税額とみなして税額控除を受けられる経過措置が存在する（所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号）附則第52条、第53条）。また、令和6年度税制改正により、「一の免税事業者等から行う当該経過措置の対象となる課税仕入れの額の合計額がその年又はその事業年度で税込み10億円を超える場合には、その超えた部分の課税仕入れについて、本経過措置は適用できない」⁴⁷こととする見直しが行われた（この改正は令和6年10月1日以降に開始する課税期間から適用）。これは課税事業者が免税事業者に課税事業者になることを事実上強制したり、取引から排除したりしないようにする経過措置である。

これまで免税事業者であった小規模事業者は課税事業者への移行にあたって事務負担が増大する。その事務負担を軽減するため、インボイス方式の導入により免税事業者から課税事業者へと移行した場合の税額控除に関する経過措置で、2割特例と呼ばれる措置が存在する。これは、令和5年10月1日から令和8年9月30日の属する課税期間は、課税標準の消費税額の80%を仕入れ税額控除額とする経過措置である（所得税法等の一部を改正する法律（平成28年改正法）附則第51条の2）。

少額特例制度という経過措置も存在する。基準期間における課税売上高が1億円以下、または特定期間における課税売上高が5千万円以下である事業者は、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの期間において行う税込1万円未満の課税仕入れについて、インボイスの保存がなくとも一定の事項を記載した帳簿の保存のみで仕入税額控除ができる（所得税法等の一部を改正する法律（平成28年改正法）附則第53条の2）。これは取引先がインボイス発行事業者であるかどうかは関係なく、免税事業者であっても同様である。

⁴⁷ 国税庁 HP「消費税法改正のお知らせ（令和6年4月）」
(<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/r06kaisei.pdf>) (2025年5月11日最終閲覧)より引用。

1-2-3 インボイス方式導入に向けた議論と課題

複数税率導入以前の日本では消費税が単一税率であったため、2000年11月7日の税制調査会答申では、請求書に税額が記載されていなくとも、「仕入税額控除の計算を適正に行うことは可能」とし、インボイス方式導入には慎重な姿勢が示されていた⁴⁸。しかし、その一方で、導入の是非を検討する際は「取引の実態にも留意しつつ、制度の信頼性・透明性の観点から、検討を行うことが重要」との認識が示された⁴⁹。また、インボイス方式下では、「免税事業者が、課税事業者となることを選択しない限り、事業者間取引から排除されかねないことについてどう考えるか」という問題があることが指摘されている⁵⁰。橋本（2002）は、インボイス方式導入のメリットとして「税額票を利用することで税務署が各事業者の売り上げと仕入れの完全把握」を可能にするとし、不正の発見を容易にすることで、消費税にまつわる不透明感を払拭できると、制度の信頼性向上に肯定的な見解を示している⁵¹。一方、免税事業者制度に関しては取引から排除されることをデメリットとして挙げている。

また、インボイス方式が所得捕捉（クロヨン問題）にも有効であるという期待に対しては、専門家の中で効果の限界が指摘された。森信（2000）は、インボイスは仕入税額控除の要件書類であり、「事業者のすべての売上捕捉が可能になるわけではない」と直接的な効果を否定した⁵²。林（2000）は、「事業者ごとに名寄せされたインボイスと、所得税や法人税との突き合わせが行われてはじめて実現する」とし⁵³、実地調査には多くの税務職員を投入する必要があるとしている一方、インボイス方式がもたらす「実施しようと思えばいつでもチェックが可能であるという環境」が、不正の防止にはかなりの効果を発揮するという、抑止力としての効果を期待している⁵⁴。

インボイス方式が内包する構造的な問題として、免税事業者の取引からの排除と事務負担の増大が導入以前から強く懸念されていた。税制調査会答申（2000）は、「免税事業者が、課税事業者となることを選択しない限り、事業者間取引から排除されかねないことについ

⁴⁸ 税制調査会（2000）254頁より引用。

⁴⁹ 税制調査会（2000）255頁より引用。

⁵⁰ 税制調査会（2000）255頁より引用。

⁵¹ 橋本（2002）51頁より引用。

⁵² 森信（2000）31頁より引用。

⁵³ 林（2000）103頁より引用。

⁵⁴ 林（2000）103頁より引用。

でどう考えるか」という問題点を指摘した⁵⁵。杉田（2000）も、益税問題の解消のために免税事業者が取引から排除されても問題ないのかという論点を提起している⁵⁶。帳簿方式のもとでの消費税法について、「転嫁を予定していることも、転嫁すべきものであることも、何ら規定していない」⁵⁷ため、「益税問題は、決して事業者の既得権ではなく制度そのものの問題」⁵⁸としている。

実務負担に関しては、久乗（2007）がインボイス方式導入に伴うコストは、売上を伸ばすための費用ではなく、まさに「管理のためのコスト」であり、経営基盤の脆弱な中小企業にとっては「大きな負担となる」と考察している⁵⁹。上西・近藤（2007）も事務負担の増加、免税事業者の取引排除などによる中小事業者への過度な負担、さらに偽装事業者や架空インボイスによる脱税の可能性を理由に反対意見を表明した⁶⁰。一方で、西山（2007）は、将来的な解決策として電子インボイスの可能性に言及し、事務コストの軽減と行政効率化への期待を示唆した⁶¹。

2019年の複数税率導入決定によりインボイス方式の導入が既定路線となる中、議論は「実務的な課題」と「政策的な対策」へと移行した。増税の負の側面を政策的に相殺するため、インボイス導入に際しては、景気悪化の抑制や小規模事業者の負担緩和という政策的な配慮から、2割特例をはじめとする経過措置が導入された。しかし、制度導入後には、新たな論点が浮上している。

免税事業者が取引から排除される懸念は現実化しており、公正取引委員会からも、免税事業者であることを理由に消費税相当額を支払わない事例が下請法等の法令に違反する可能

⁵⁵ 税制調査会（2000）255頁より引用。

⁵⁶ 杉田（2000）50頁より参照。

⁵⁷ 杉田（2000）50頁より引用。現在も消費税法上で転嫁の規定はない。ただし、税制改革法第11条には「消費税の課税に当たっては、消費に広く薄く負担を求めるとい消費税の性格にかんがみ、事業者は、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」（昭和63年12月30日法律第107号）とある。また、2013年から2021年まで、「消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法」が設けられていた。

⁵⁸ 杉田（2000）50頁より引用。

⁵⁹ 久乗（2007）41頁より参照。

⁶⁰ 上西・近藤（2007）76頁より参照。

⁶¹ 西山（2007）18頁より参照。2023年のインボイス方式導入時に電子インボイスの利用が可能となった（消費税法第57条の4第6項）。また、2024年には電子取引データの電子保存が義務化された（電子帳簿保存法）。

性があるという見解が示されている⁶²。これは、インボイス方式導入が、税制上の問題だけでなく、取引の公正性という新たな法的課題を引き起こしていることを示している。

これらの議論により、インボイス方式が「制度の信頼性向上」という目的を有しつつも、その導入手法と経過措置が、「経済的安定」や「行政的負担の適正化」という側面で、依然として重大な課題を内包していることを示している。

1-3 納税の実態

本節では、消費税制度の動向について、いくつかの統計指標をもとに確認する。具体的には、免税事業者数や簡易課税申告件数の時系列の推移を示すことにより、制度改革、特にインボイス方式導入による影響を見る。また、マクロ的な負担率を見ることにより、消費者がどの程度消費税を負担してきたのかを明らかにする。最後に VRR という徴税効率指標を用いて、消費税の徴税効率について見ていく。

1-3-1 消費税納税状況の時系列分析

まずは消費税の納税申告件数について見ていく。図1、2、3は、国税庁『統計年報』で公表されたデータを基に図示したものであり、図1は消費税が導入された1989年から2023年までの、個人事業者と法人の消費税納税申告件数の推移である。実線が個人事業者、点線が法人を表している。2004年から2005年と2022年から2023年にかけて特に個人事業者の申告件数が急激に増加している。原因としては、2004年に簡易課税制度と免税点制度の適用上限引き下げが行われたことにより、事業者免税点制度の適用者が簡易課税制度へと移行し、消費税納税申告者が増加したからだと思われる。これは、図2の課税事業者等届出件数の推移と、図3の簡易申告件数の推移が2004年に急激に増加していることからわかる。2023年に関しては、申告件数の合計が2022年の286万件から395万件へと約1.4倍となった。インボイス方式導入により、取引から排除されないよう、課税事業者へと移行した事業者が増加したことによると考えられる。また、インボイス方式の経過措置として打ち出された2割特例の個人事業者の利用件数が808,935件となっており、個人事業者の納税申告

⁶² 公正取引委員会「インボイス制度後の免税事業者との取引に係る下請法等の考え方」(https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyoukijun/invoice/invoice_jirei.pdf) (最終閲覧日 2025年12月30日) より参照。

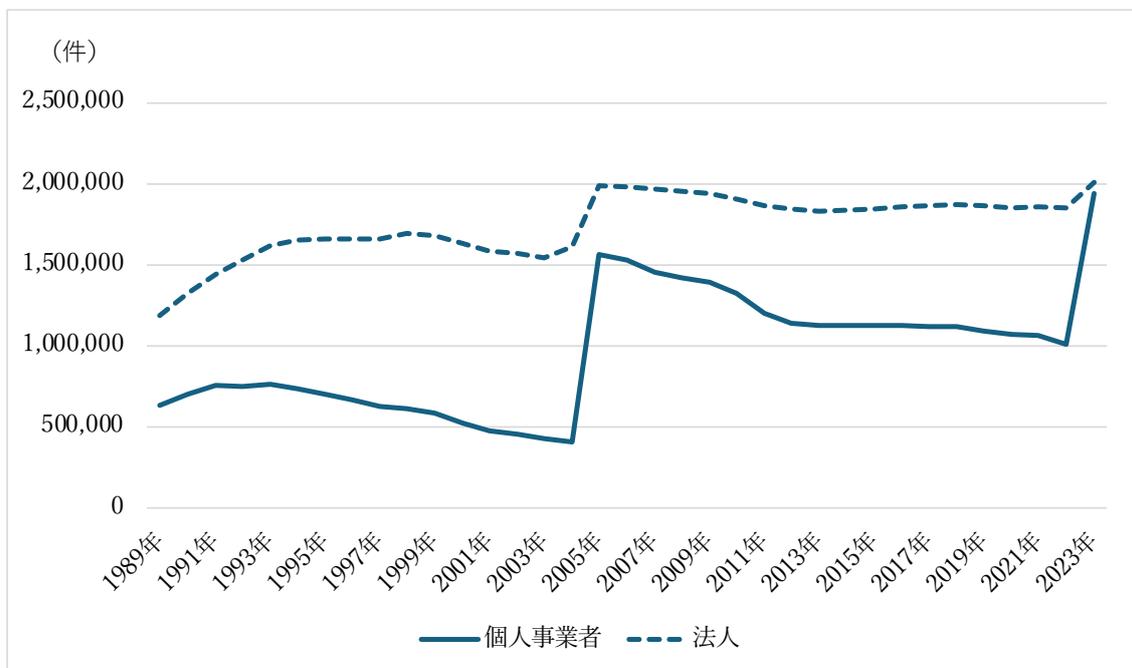
件数の40%以上が2割特例利用事業者であった⁶³。法人の利用件数は94,244件で、法人の納税申告件数の約5%であった。このことから、インボイス方式導入によって課税事業者となった者の大部分は個人事業者であり、制度移行によって個人事業者へ大きな影響を与えたことが分かる。個人事業者には、インボイス方式導入前までは免税事業者として消費税の納税義務を負っていない者もいた。しかし、インボイス方式導入により適格請求書を発行できない免税事業者は取引先からの仕入税額控除の対象外とされることとなり、結果的に取引から排除される懸念が生じた。このような状況の中で、多くの個人事業者が課税事業者へと転換することを選択し、経過措置である2割特例制度を利用したと考えられる。

また、図1より2023年に消費税納税申告件数は大幅に増加している一方、図2では課税事業者届出件数が増加していない。免税事業者が適格請求書発行事業者になるには原則「課税事業者選択届出書」を提出する必要がある。ただし、28年改正法附則44条4項⁶⁴によって、令和5年10月1日から令和11年9月30日の期間中に登録する場合、適格請求書発行事業者の登録申請書に登録日を記載することによって、登録日から課税事業者となり、この適用を受ける場合は「課税事業者選択届出書」を提出する必要がある、といった経過措置が設けられている。図2で2023年に課税事業者届出件数が増加していないのは、インボイス

⁶³ 国税庁『令和5年度統計年報』より参照。

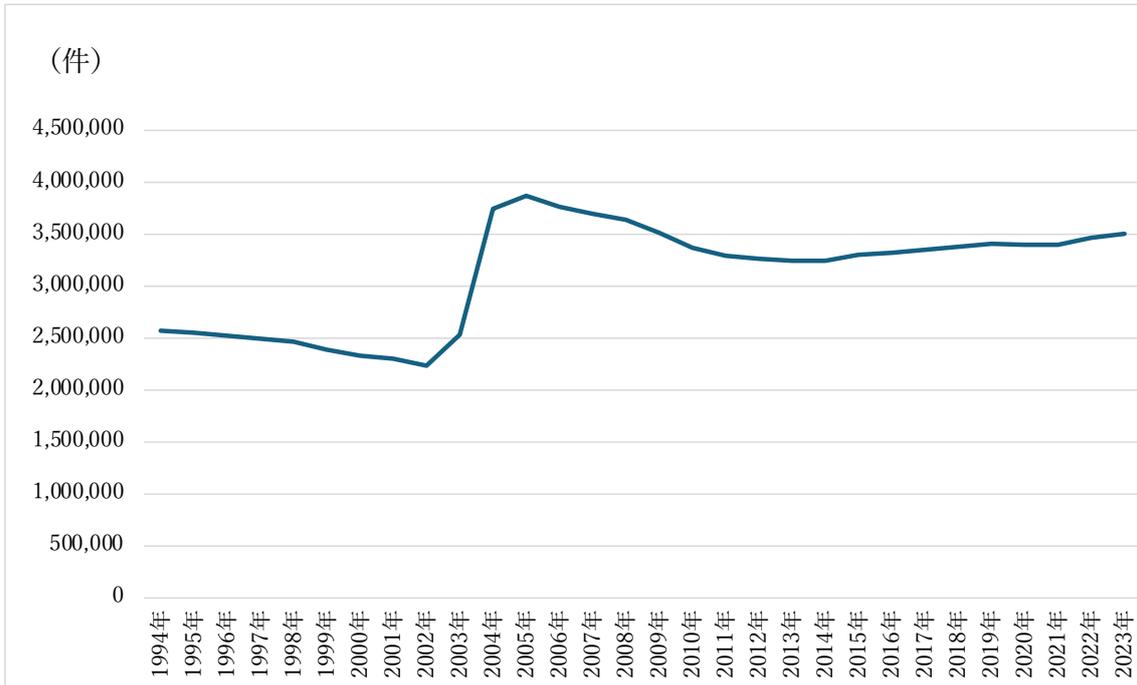
⁶⁴ 28年改正法附則44条4項により、「新消費税法第五十七条の二第二項の申請書を提出した事業者（登録開始日が五年施行日から五年施行日以後六年を経過する日までの日の属する課税期間中である事業者に限る。）の当該登録開始日の属する課税期間（その基準期間における課税売上高が千万円を超える課税期間、消費税法第九条第四項の規定による届出書の提出により、又は同法第九条の二第一項、第十条第二項、第十一条第二項から第四項まで、第十二条第一項から第四項まで若しくは第六項、第十二条の二第一項若しくは第二項、第十二条の三第一項若しくは第三項若しくは第十二条の四第一項若しくは第二項の規定により消費税を納める義務が免除されないこととなる課税期間及び当該登録開始日の前日までに同法第十条第一項の相続、同法第十一条第一項の合併又は同法第十二条第五項の吸収分割があったことにより消費税を納める義務が免除されないこととなる課税期間を除く。）のうち当該登録開始日から当該課税期間の末日までの間における課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについては、消費税法第九条第一項本文の規定は、適用しない。」とされている。

方式導入によって免税事業者から課税事業者になった事業者が、課税事業者選択届出書を提出していないことによるものであると考えられる。



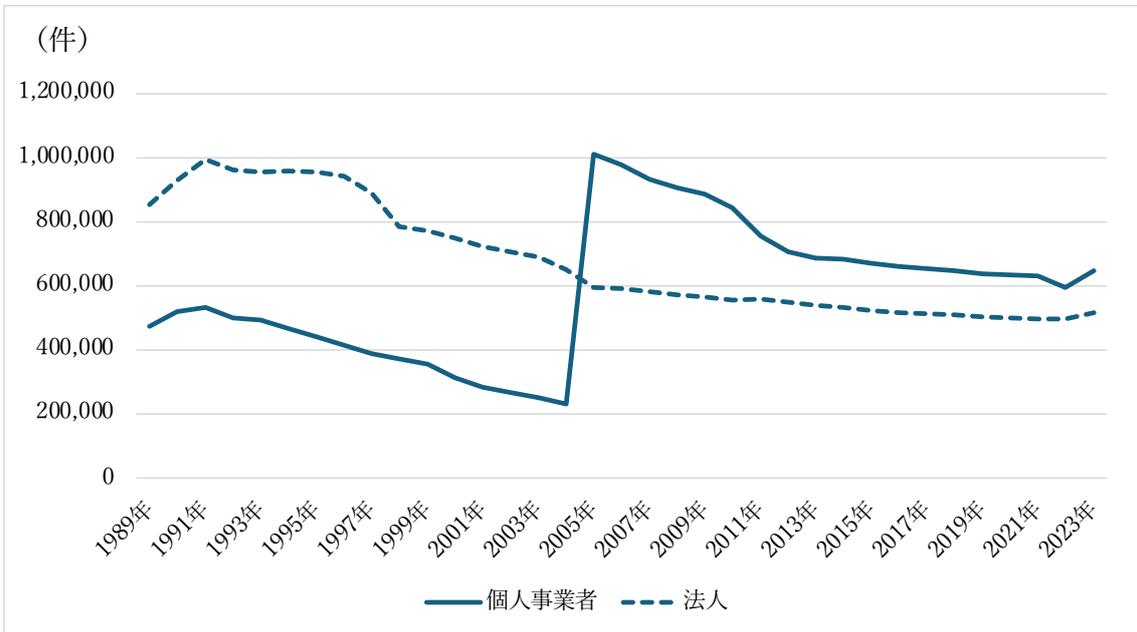
出所：国税庁『統計年報』より作成。

図 1 個人事業者と法人の、消費税の納税申告件数合計



出所：国税庁『統計年報』より作成。

図 2 消費税課税事業者等届出件数



出所：国税庁『統計年報』より作成。

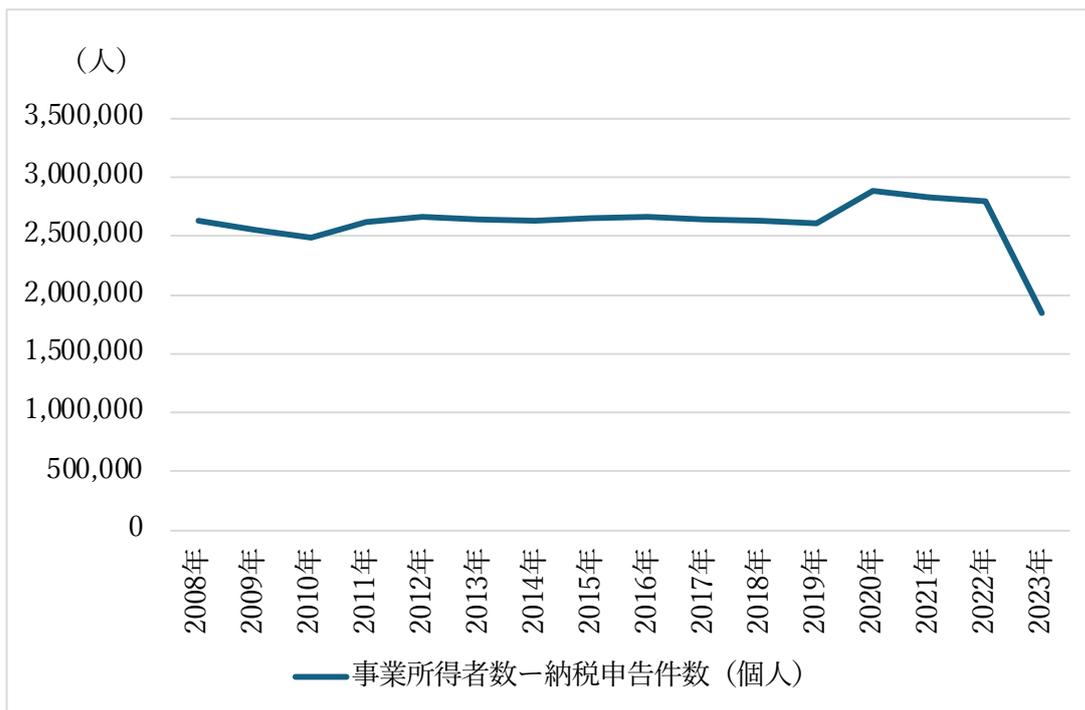
図 3 簡易申告件数

次に、インボイス方式導入により大きく影響を受けたと考えられる免税事業者数の変化を見るため、事業者全体数から納税申告件数を除くことによって免税事業者数を推計する。事業者全体の数について、総務省『経済センサス』の事業所数をみる。表6は『経済センサス』から得られた事業所数と、その事業所数から『統計年報』の納税申告件数をひき、免税事業者数を推計したものである。ただし、『経済センサス』では2012年、2016年、2021年のデータしか公表されていなかったため、補完的な推計として、国税庁『統計年報』における申告所得税の事業所得者数を個人事業者数とみなし、個人事業者の納税申告件数との差から免税事業者数を推計した。この結果をもとに、免税事業者数（推計）の長期的な推移を図4に表した。図4から、2019年に少し増加し、2023年には急激に減少していることが分かる。2019年は、新型コロナウイルスの感染拡大により営業自粛等で売り上げが減少し、免税事業者が増加したと考えられる。2023年に関しては、10月1日に導入されたインボイス方式の影響により、多くの免税事業者が課税事業者へと転換したことによって、免税事業者数（推計）が大幅に減少したと思われる。

表6 『経済センサス』による免税事業者数の推計結果（人）

	事業所数	免税事業者数
2012年	5,768,489	2,782,847
2016年	5,579,875	2,596,380
2021年	5,844,088	2,922,478

出所：『経済センサス』より筆者作成。



出所：国税庁『統計年報』より作成。

図 4 『統計年報』による免税事業者数(推計)の推移

表 7 は、図 4 の『統計年報』を使用した際に推計した 2012 年、2016 年、2021 年の免税事業者数（推計）である。表 6 では法人も含めて推計しているのに対して、表 7 では個人事業者のみの推計を行っているため、免税事業者数（推計）に誤差が出ている。

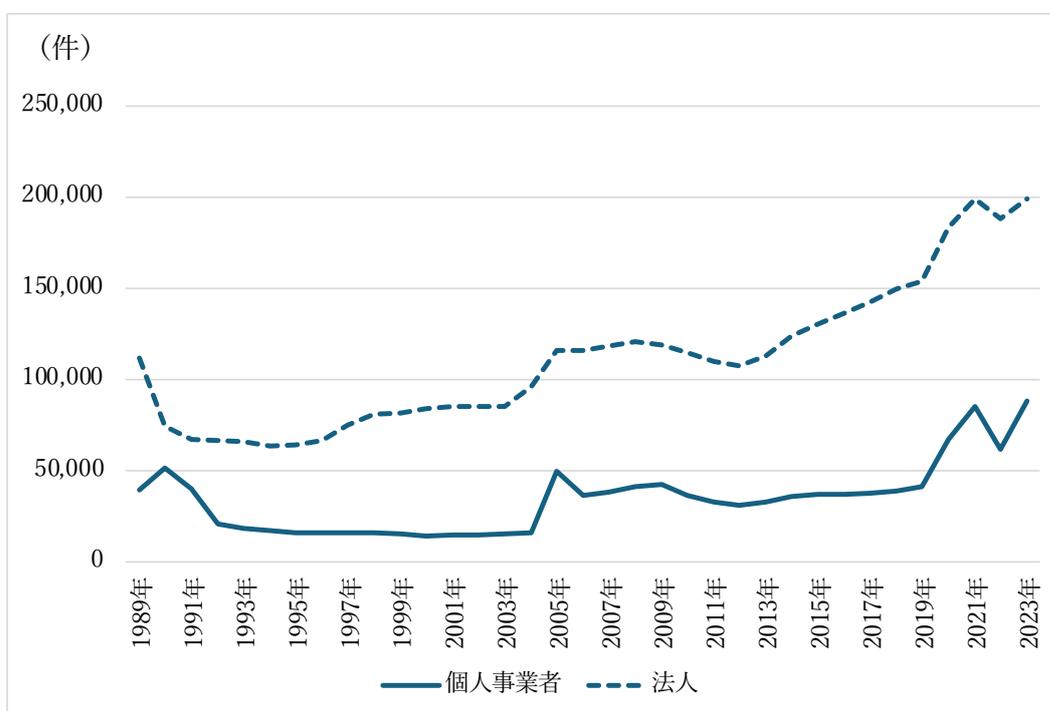
表 7 『統計年報』による免税事業者数の推計結果（人）

	事業所得者数	免税事業者数
2012年	3,804,981	2,662,273
2016年	3,794,172	2,666,700
2021年	3,893,286	2,829,545

出所：『統計年報』より筆者作成。

図 5 では、還付申告件数の時系列的な変化を追うことで、制度改革が実務に与えた影響をより具体的に検討する。まず、2019 年から 2021 年にかけて増加しているのは、新型コロナ

ナウウイルスの影響によって、多くの事業者が売上の減少や業績悪化が起こり、特に外出自粛や営業自粛の影響を受けた業種では、仕入れに対する消費税の還付を受けるために還付申告を行う事業者が増加した可能性がある。2021年から2022年にかけて還付申告が減少したのは、上記のような業種の業績が一部回復したことが要因として挙げられる。一方2022年から2023年にかけて再び増加しているが、これはインボイス方式導入によって免税事業者の一部が課税事業者になり、仕入税額控除を行うことで還付申告を始める事業者が増加したのではないかと考えられる。



出所：国税庁『統計年報』より作成。

図 5 還付申告件数

1-3-2 消費税のマクロ的負担率

次に、消費税の税収構造を明らかにするため、マクロ的な負担を推計する。表8は、橋本(2023)と同じ手法にもとづき、最新年次を追加したものだ。この表は、消費税のマクロ的な負担率を推計することにより、消費税の税収構造の変化を明らかにするものである。民間最終消費支出と民間住宅投資の合計額を消費税の理論上の課税ベースとしている。課税ベ

ースに占める消費税収の割合が消費税のマクロ的負担率を表している。注目すべき点は、税率引き上げが行われた 2014 年と 2019 年、複数税率制度が導入された 2019 年、そしてインボイス方式が導入された 2023 年である。2014 年は 4 月に、2019 年は 10 月に税率引き上げが行われたため、変化時期にズレが生じているが、税率引き上げに伴ってマクロ的負担率は増加している。2019 年の消費税率引き上げによる負担率増加については 10 月に税率引き上げが行われたため、2018 年と 2020 年の数字を比較すべきである。2018 年には 7.4%であったが、2020 年には 9.3%となっている。また、2019 年以降マクロ的負担率と消費税率の差が小さいことは、複数税率化により税収ロスが小さくなったことを意味する。

表 8 消費税のマクロ的な負担率の推移 (億円)

	民間最終消費支出	民間住宅	税込み課税ベース	消費税収	地方消費税収	合計税収	税抜き課税ベース	マクロ的な負担率
2003年	2,880,611	231,558	3,112,169	97,128	23,936	121,064	2,991,105	4.0%
2004年	2,898,550	237,730	3,136,280	99,743	26,139	125,882	3,010,398	4.2%
2005年	2,930,916	238,958	3,169,874	105,834	25,512	131,346	3,038,528	4.3%
2006年	2,946,342	242,216	3,188,558	104,633	26,289	130,922	3,057,636	4.3%
2007年	2,964,323	213,921	3,178,244	102,719	25,692	128,411	3,049,833	4.2%
2008年	2,906,957	213,325	3,120,282	99,689	24,741	124,430	2,995,852	4.2%
2009年	2,857,796	165,012	3,022,808	98,075	24,131	122,206	2,900,602	4.2%
2010年	2,861,102	172,397	3,033,499	100,333	26,419	126,752	2,906,747	4.4%
2011年	2,869,458	179,867	3,049,325	101,946	25,503	127,449	2,921,876	4.4%
2012年	2,894,771	186,807	3,081,578	103,504	25,511	129,015	2,952,563	4.4%
2013年	2,987,721	207,775	3,195,496	108,293	26,496	134,789	3,060,707	4.4%
2014年	2,975,226	197,683	3,172,909	160,290	31,064	191,354	2,981,555	6.4%
2015年	2,998,407	203,963	3,202,370	174,263	49,742	224,005	2,978,365	7.5%
2016年	2,983,362	212,511	3,195,873	172,282	47,028	219,310	2,976,563	7.4%
2017年	3,030,060	212,475	3,242,535	175,139	47,353	222,492	3,020,043	7.4%
2018年	3,047,743	205,388	3,253,131	176,809	48,155	224,964	3,028,167	7.4%
2019年	3,039,349	214,114	3,253,463	183,527	47,955	231,482	3,021,981	7.7%
2020年	2,893,630	199,130	3,092,760	209,714	54,238	263,951	2,828,809	9.3%
2021年	2,979,867	215,065	3,194,932	218,886	61,703	280,589	2,914,343	9.6%
2022年	3,154,124	220,428	3,374,552	230,793	64,151	294,944	3,079,608	9.6%
2023年	3,230,616	222,348	3,452,964	230,923	62,632	293,554	3,159,410	9.3%

出所：内閣府『国民経済計算 (SNA)』2023 年度年次推計、財務省『租税及び印紙収入決算額調
 一覧』令和 5 年度決算調書、総務省「令和 4 年度地方税に関する参考計数資料」第 10 表
 地方税の税目別収入額及びその割合の推移、第 23 表主要経済指標の推移より作成。

1-3-3 VAT Revenue Ratio (VRR)

最後に、VAT Revenue Ratio (VRR) という指標を用いて、消費税の徴税効率についてよ

り詳しく見ていく。

VRR とは、OECD は 2008 年から用いている指標で、国の VAT（付加価値税）制度に基づいて実際に徴収される VAT 収入と、標準税率で課税された時の理想的な税収との差額を推定している。推定値は実際の付加価値税収を潜在的な課税ベースに標準税率をかけた数値で割ることによって計算される。国の VAT（付加価値税）制度が理想的な VAT に近づくほど、その国の VRR は 1 に近づく。つまり VRR が低いということは平均実効税率が低い、免除額が大きい、または徴税がうまくいっていないことを示す。日本の VRR について計算を行う際に、潜在的な課税ベースは国民経済計算（SNA）の最終消費支出であるが、SNA に基づく金額は VAT（付加価値税）を含む市場価格での消費支出を表すため、VRR の計算では最終消費支出から消費税を差し引く必要がある。その結果、VRR 推定値は最終消費支出から実際の税収額を差し引いた値に標準税率をかけた額で実際の税収額を割ることで算出できる。

表 9 は、OECD 諸国の 2005 年から 2022 年における VRR の値である。日本は他国に比べて比較的高い数値を保っており、徴税効率が高い国の一つと言える。2019 年には複数税率制度が導入され、VRR が 0.59 と大幅に減少したが、2020 年には 0.70 と再び高い水準へと回復している。これは、2019 年には制度変更の過渡期にあり、計算上では標準税率 10% であるのに対し、実際の税収には旧税率の 8% 期間分や軽減税率の適用分が含まれていたため、統計上一時的に低く算出された可能性や、仕入税額控除制度等の帳簿上での運用が適正化されたことが可能性として挙げられる。

表 9 VAT Revenue Ratio (VRR)

	Standard VAT rate 2022	2005	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	2020	2021	2022	Diff 2020 2022
Australia	10	0.55	0.53	0.48	0.49	0.48	0.46	0.45	0.48	0.48	0.49	0.49	0.48	0.47	0.46	0.51	0.48	0.50	-0.01
Austria	20	0.58	0.58	0.59	0.58	0.58	0.58	0.59	0.58	0.58	0.59	0.59	0.60	0.60	0.60	0.59	0.60	0.63	0.04
Belgium	21	0.51	0.52	0.50	0.49	0.49	0.49	0.49	0.48	0.48	0.47	0.48	0.48	0.48	0.47	0.45	0.50	0.46	0.01
Canada	5	0.49	0.50	0.49	0.48	0.48	0.47	0.47	0.46	0.47	0.48	0.48	0.49	0.49	0.48	0.48	0.50	0.50	0.01
Chile	19	0.68	0.70	0.73	0.62	0.65	0.66	0.66	0.66	0.65	0.66	0.64	0.65	0.66	0.64	0.63	0.74	0.71	0.08
Colombia	19	0.42	0.45	0.48	0.43	0.44	0.49	0.46	0.41	0.42	0.41	0.38	0.37	0.38	0.39	0.34	0.37	0.40	0.06
Costa Rica	13														0.43	0.45	0.52	0.50	0.05
Czechia	21	0.56	0.53	0.56	0.55	0.51	0.54	0.55	0.55	0.57	0.57	0.58	0.60	0.58	0.58	0.56	0.58	0.60	0.04
Denmark	25	0.62	0.65	0.61	0.58	0.57	0.58	0.59	0.58	0.59	0.59	0.60	0.61	0.62	0.62	0.65	0.65	0.66	0.02
Estonia	20	0.70	0.81	0.67	0.74	0.67	0.67	0.68	0.65	0.68	0.71	0.71	0.72	0.72	0.71	0.70	0.75	0.73	0.03
Finland	24	0.61	0.60	0.58	0.56	0.55	0.56	0.57	0.56	0.55	0.54	0.55	0.57	0.58	0.59	0.59	0.60	0.60	0.01
France	20	0.52	0.52	0.50	0.47	0.48	0.48	0.48	0.48	0.48	0.48	0.48	0.50	0.50	0.51	0.49	0.53	0.53	0.04
Germany*	19	0.54	0.53	0.54	0.54	0.53	0.54	0.54	0.54	0.54	0.55	0.55	0.55	0.55	0.55	0.55	0.57	0.57	0.02
Greece	24	0.47	0.48	0.46	0.39	0.45	0.38	0.37	0.36	0.38	0.39	0.44	0.43	0.44	0.43	0.38	0.43	0.47	0.09
Hungary	27	0.48	0.58	0.56	0.61	0.52	0.51	0.52	0.52	0.56	0.59	0.55	0.56	0.59	0.59	0.59	0.62	0.62	0.03
Iceland	24	0.61	0.59	0.51	0.44	0.42	0.42	0.43	0.43	0.44	0.51	0.53	0.57	0.54	0.50	0.46	0.50	0.51	0.05
Ireland*	23	0.66	0.63	0.55	0.46	0.48	0.45	0.44	0.45	0.48	0.48	0.48	0.48	0.49	0.50	0.44	0.52	0.51	0.07
Israel	17	0.62	0.66	0.66	0.66	0.66	0.66	0.65	0.65	0.64	0.64	0.65	0.64	0.64	0.63	0.64	0.70	0.70	0.05
Italy	22	0.39	0.41	0.39	0.36	0.40	0.40	0.37	0.37	0.37	0.37	0.37	0.39	0.38	0.39	0.38	0.43	0.45	0.07
Japan	10	0.70	0.68	0.67	0.66	0.68	0.68	0.69	0.70	0.69	0.73	0.72	0.72	0.72	0.59	0.70	0.72	0.72	0.02
Korea	10	0.59	0.58	0.58	0.60	0.62	0.61	0.63	0.61	0.62	0.57	0.62	0.64	0.64	0.65	0.65	0.67	0.73	0.08
Latvia	21	0.57	0.60	0.49	0.38	0.42	0.43	0.46	0.49	0.50	0.52	0.54	0.54	0.58	0.59	0.58	0.59	0.64	0.06
Lithuania	21	0.52	0.61	0.58	0.47	0.49	0.51	0.50	0.50	0.51	0.51	0.51	0.53	0.53	0.54	0.56	0.59	0.60	0.04
Luxembourg	17	0.82	0.92	0.91	0.92	0.93	0.98	1.03	1.08	1.15	0.74	0.76	0.77	0.76	0.76	0.79	0.79	0.84	0.06
Mexico	16	0.27	0.30	0.31	0.28	0.29	0.28	0.28	0.26	0.29	0.30	0.31	0.30	0.32	0.31	0.35	0.35	0.33	-0.01
Netherlands	21	0.55	0.58	0.56	0.52	0.54	0.51	0.51	0.47	0.46	0.48	0.50	0.51	0.51	0.54	0.56	0.58	0.55	-0.01
New Zealand	15	1.01	0.95	0.96	0.96	1.09	0.92	0.93	0.93	0.95	0.95	0.94	0.96	0.95	0.95	1.02	0.98	0.96	-0.06
Norway	25	0.57	0.63	0.57	0.55	0.56	0.56	0.57	0.57	0.56	0.56	0.57	0.57	0.58	0.57	0.59	0.60	0.60	0.00

出所：『Consumption Tax Trends 2024』 111 頁より引用。

表 9 では、2022 年までの数値しか掲載されていないため、インボイス方式導入年の 2023 年については、独自に日本の VRR 値を推計することにした。その推計結果は、0.71 となり、日本における消費税の徴税効率はインボイス方式導入後も比較的高水準にあることが確認できた。一方で、インボイス方式導入によって期待された「益税」の縮小効果については、第 3 章にて詳しく検討し、VRR と益税の比較を行うことにする。

1-4 インボイス方式と旧方式の比較

1-1-4 で説明した通り、日本の消費税における仕入税額控除方式は、帳簿方式に始まり、帳簿及び請求書等保存方式、区分記載請求書等保存方式を経て 2023 年からインボイス方式が採用された。インボイス方式の採用以前の仕入税額控除方式では免税事業者からの仕入れであっても控除が可能だった。この構造が、消費税が最終的に納税されない「益税」を生み出し、消費税制度の公平性を損なうと指摘されてきた。インボイス方式の導入により、こうした旧方式が抱える「益税」問題への対応として、仕入税額控除の要件の改正を行った。

この「益税」がどのようにして発生するのか、インボイス方式の元ではどのようになるのか数値例を用いて見ていく。まずは全てが課税事業者の場合の税収について考えてみると、帳簿方式でもインボイス方式でも図6のようになる。この図はA,B,Cの事業者の取引図を表している。Aは生産者から仕入れた商品をBに売り、BはCに売り、Cは消費者に売る。図4ではAは税込価格4,400円で仕入れた商品に粗利益4,000円を加えて8,800円でBに売る。この時のAの納税額は400円である。次にBはAから仕入れた商品を粗利益2,000円を出すために11,000円でCに売るとすると、納税額は200円になる。そしてCはBから仕入れた商品に粗利益2,000円を加えて13,200円で消費者に売ると、Cの納税額は200円となり、消費者の税負担額は1,200円となる。Aに仕入れを行った者は売上が4,400円で、400円を納税することとなるので、それぞれの納税額を足し合わせると1,200円となり、消費者の税負担額と一致する。

(単位：円)

	A	B	C		
税込売上価格	8,800	11,000	13,200	小売価格	13,200
(売上税額)	800	1,000	1,200	税負担	1,200
税込仕入価格	4,400	8,800	11,000		
(仕入税額)	400	800	1,000		
納税額	400	200	200	税収	1,200
粗利益	4,000	2,000	2,000		

出所：橋本（2012）を参考に筆者作成。

図6 全てが課税事業者の場合の数値例

益税が発生すると考えられるのは、取引の中間段階に免税事業者が存在する場合である。Bが免税事業者である場合、帳簿方式の元では誰が免税事業者であるかの判断ができないため、Bも仕入税額控除が認められており、益税が発生していた。図7を見てみると、Bは免税事業者にも関わらず、消費税額を上乗せした価格でCに売っている。上乗せした消費税はBの粗利益となり、結果として税収が1,000円に減ってしまう。Cは13,200円に価格を設定するため、消費者が負担するのは1,200円だが実際納税される額は1,000円となる。この本来は税収となるはずだったがBの粗利益となった200円がいわゆる益税と言われる部分である。このように取引の中間段階に免税事業者が存在する場合、旧方式では益税が発生していた。

(単位：円)

	A	B (免税事業者)	C		
税込売上価格	8,800	11,000	13,200	小売価格	13,200
(売上税額)	800		1,200	税負担	1,200
税込仕入価格	4,400	8,800	11,000		
(仕入税額)	400		1,000		
納税額	400	0	200	税収	1,000
粗利益	4,000	2,200	2,000		

出所：橋本（2012）を参考に筆者作成。

図 7 帳簿方式のもとで B が免税事業者である場合

一方インボイス方式の導入により、インボイス発行事業者は課税事業者に限られるため、誰が免税事業者であるか特定できるようになった。免税事業者からの仕入は税額控除が認められないため、免税事業者が帳簿方式を採用していた際の価格で C に販売すれば、C は仕入税額を控除できず、粗利益が大幅に減少してしまう。図 8 を見てみると、B が図 7 のように売上価格設定を行った場合、C の粗利益は 1,000 円となり、帳簿方式を採用していた際の粗利益 2,000 円には及ばない。現実では C はこのような価格で B から仕入れる可能性はないと考えられる。C は免税事業者である B にもっと値下げするよう要求することが想定される。よって、C は粗利益 2,000 円を確保できるような仕入価格を B に要求すると考えられる。そうすると、B は販売価格を 10,000 円に下げることになり、粗利益は 1,200 円となる。仕入税額を控除できず、転嫁もできないため B には損税が発生する。このことが、B のような取引の中間段階における免税事業者が課税事業者を選択する要因となっており、益税の是正にもつながると思われる。

(単位：円)

	A	B (免税事業者)	C		
税込売上価格	8,800	11,000	13,200	小売価格	13,200
(売上税額)	800		1,200	税負担	1,200
税込仕入価格	4,400	8,800	11,000		
(仕入税額)	400		0		
納税額	400	0	1,200	税収	2,000
粗利益	4,000	2,200	1,000		

出所：橋本（2012）を参考に筆者作成。

図 8 インボイス方式のもとで B が免税事業者であるケース

しかし、C が免税事業者であった場合は益税が発生する可能性があると考えられる。C は免税事業者であるためインボイスを発行できないが、売る相手が最終消費者であるため、インボイスの発行をする必要がない場合もある。よって図9を見てみるとCは13,200円で消費者に売るが、納税義務はないため納められるべきだった200円が手元に残り、2,200円の粗利益が出る。よって税収は1,000円となり、益税が200円発生することになる。

(単位：円)

	A	B	C (免税事業者)		
税込売上価格	8,800	11,000	13,200	小売価格	13,200
(売上税額)	800	1,000		税負担	1,200
税込仕入価格	4,400	8,800	11,000		
(仕入税額)	400	800			
納税額	400	200	0	税収	1,000
粗利益	4,000	2,000	2,200		

出所：橋本（2012）を参考に筆者作成。

図9 インボイス方式のもとでCが免税事業者であるケース

ここまで免税事業者が取引に存在した場合について数値例を用いて見てきたが、簡易課税制度利用事業者が取引に介入した場合益税が発生するのかを見ていく。原則課税事業者は、インボイスの全件突合や登録番号の真正性確認といった事務作業が必須となるが、課税売上高が5,000万円以下の事業者は引き続き簡易課税制度を選択できる。この制度は、仕入税額控除額を売上にかかる消費税額にみなし仕入率を乗じて計算するため、実際の仕入額やインボイスの有無は計算に一切影響しない。よって、旧制度と同様に、実際の仕入れ率がみなし仕入率を下回る場合、本則課税よりも納付税額が少なくなり、益税が発生すると考えられる。

インボイス方式の最大の特徴は、控除の可否を「適格請求書発行事業者の登録番号」が記載された適格請求書の保存を要件としたことである。これにより、売り手と買い手のインボイスに記載された内容のクロスチェックが行われ、両者間で意図的な脱税等を未然に防ぐ「相互牽制」として機能する。結果として、消費税の確実な転嫁、税額計算の透明化を図るというメリットがある。一方、デメリットとして事務負担の増大は、特に中小事業者にとって深刻な問題となった。原則課税事業者は、インボイスとして有効な請求書は、旧方式の記

載項目に加え、登録番号、適用税率、税率ごとの消費税額等の記載が必須となった。また仕入側は受け取った請求書がインボイス方式の要件を満たしているか、記載事項に誤りはないか確認する必要がある。その他にも取引を税率ごとに区分して記帳、取引先が免税事業者か課税事業者かによって個別に控除額を計算などの負担が増加した。

インボイス方式は仕入税額控除の適用要件をより形式的に定めたことにより仕入税額控除否認のリスクを増大させたと考えられる。旧方式では控除否認は主に帳簿の記載不備や架空請求等に原因があったのに対して、インボイス方式では、適格請求書の記載事項の軽微な不備、保存要件の形式的な欠如が原因となると考えられる。また、市場の公正性という面において、課税事業者が免税事業者に対し、インボイス不交付を理由として取引価格から消費税相当額を一方的に引き下げるなどの行為は、独占禁止法上の優越的地位の濫用や下請法違反となるおそれがある⁶⁵。

インボイス方式への制度的転換とそれに伴う課題については、第2章の判例研究で取り扱う。第1に、仕入税額控除の技術的要件を巡る問題である。旧方式の際発生した帳簿等の不備による控除否認事例を取り上げて、インボイス方式が導入した形式主義の法的限界を探る。第2に、免税事業者の取引排除リスクや事務負担の増大が、消費税という間接税の仕組み自体が日本国憲法の定める租税公平原則（憲法第84条、第29条）や生存権（憲法第25条）に適合するののかという問題である。この点においては、旧方式の際発生した消費税違憲訴訟の議論を取り上げる。第2章では、これら二つの争点、控除の技術的要件を巡る裁判と消費税制度の根本的合憲性を巡る判例を詳細に検証することで、インボイス方式の課題について追求する。

第2章 判例研究

本章では、消費税制度が帳簿方式（アカウント方式）を採用していた時期に顕在化した、制度における構造的課題と実務上の問題点を浮き彫りにする二つの判例を取り上げる。一つは消費税国賠訴訟事件（判例①）で、もう一つは帳簿不提示による仕入税額控除否認事件（判例②）である。これらの判例を通じて、課税ベースの算定が帳簿の正確性に依存するア

⁶⁵ 公正取引委員会「免税事業者及びその取引先のインボイス制度への対応に関する Q & A」Q7より参照。

カウント方式の限界と、政策導入後の司法の役割について検討する。

判例①は消費税法の合憲性が争点となった事件である。特に、仕入税額控除制度が内包する益税問題と租税法律主義に関する裁判所の判断を分析する。判例②は消費税法第30条第7項の定める「帳簿等の保存」の意義が争点となった事件である。本論文では、アカウント方式における実務的な義務と税務調査時の協力義務の解釈に焦点を当てる。なお、判例①における消費税の逆進性や立法行為の違法性、判例②における青色申告承認取消事由の該当性については、本稿の核心である仕入税額控除制度の構造的な問題から外れるため、詳細な検討は省略する。

2-1 消費税国賠等訴訟事件

本件は、消費税の導入に対し、消費者が納税義務者であることや免税制度等の違憲性を訴えて国に損害賠償を求めた、消費税を巡る初の憲法訴訟である。東京地裁は、消費者は法的な納税義務者ではなく単なる税の負担者に過ぎないと判じ、複雑な税制設計における国会の広範な立法裁量を認めた。第一審で確定したこの判決は、その後の消費税の法的性質を決定づけるとともに、いわゆる「益税」の存在を事実上容認した重要な先例となっている。

2-1-1 事案の概要

第一審：東京地方裁判所 平成1年（ワ）第5194号

平成2年3月26日 棄却（確定）

本件は、原告X（サラリーマン新党の青木茂氏ら）が、昭和63年に成立し、平成元年4月1日以降適用されることとなった消費税法は憲法違反であるとし、違憲の法律を成立させた国会議員の立法行為は国家賠償法1条1項の定める公務員の不法行為に当たるとして国賠請求した事案である。これに対し、立法行為は、立法行為の内容が憲法の一義的な文言に違反しているにもかかわらず国会があえて当該立法を行うというような場合でない限り、国家賠償法1条1項の適用上、違法の評価を受けず、憲法89条・29条・14条・84条・32条・25条についてそれぞれ一義的な文言に違反しているか否かを検討し、消費税法は、以上のすべての条文の一義的な文言には違反していないとし、原告の請求を棄却した事例である。争点は以下の二つである。

- ① 消費税法上の納税義務者は消費者と解釈されるか、それとも事業者と解釈されるか。
- ② 仕入れ税額控除制度、事業者免税店制度、簡易課税制度は憲法違反か。

2-1-2 双方の主張

争点①について

X は、消費税法4条1項及び消費税法5条によって消費税の納税義務者を事業者と規定していることを認めつつ、税制改革法11条1項が事業者に対して消費税の転嫁義務を課したのもとも解されるとした。他の税法を見ても、実質的な租税負担者と租税債務を負担する納税義務者が相違する場合に転嫁を義務付ける規定はないことから、消費税法は実質的に「消費者を納税義務者、事業者を徴収義務者」と定めたと解すべきである。したがって、事業者が消費者から徴収した税分を国庫に納めず、一部を自己の利益とすることは許されないと主張した。これに対し、Y は、消費税法5条は「事業者」を納税義務者として一義的に定めており、消費者を納税義務者とする規定は存在しないと反論した。税制改革法11条の転嫁に関する規定は、消費税の性格に鑑みた「努力目標」を定めた抽象的な規定に過ぎず、事業者に法的な徴収義務を、消費者に法的な納税義務を課したものではない。したがって、消費税は事業者が自己の責任と負担において納付すべきものであり、価格への転嫁はあくまで取引当事者間の合意に委ねられていると主張した。

争点②について

X によれば、仕入れ税額控除制度は、免税業者からの仕入れには消費税額が上乗せされていないにもかかわらず、これらの仕入れをも含めて仕入れに係る消費税額として税額控除することを認めている。また、簡易課税制度においても、実際の仕入れ税額がみなし仕入率を下回る場合に、本来控除してはならない仕入れ税額であるにもかかわらず、控除を認められている。このことは、恣意的な租税の賦課・徴収を定めている点において租税法律主義を定めた憲法84条に違反し、また、税の過剰転嫁等によって国民の財産権を侵害する点において、憲法29条に違反すると主張する。さらに、こういった事業者免税点制度や簡易課税制度は事業者間の不合理な差別をもたらす点において憲法14条に違反するとした。これに対しY は、各制度は徴税コストの削減や中小事業者の事務負担軽減といった合理的・政策的な目的（立法裁量）に基づくものであると反論した。仕入れ税額控除において免税事業者からの仕入

れを控除対象とするのは、累積課税を排除し税の中立性を保つための技術的判断である。また、簡易課税制度や免税点制度も、納税義務者の事務能力や徴収効率を考慮した合理的な区別であり、著しく不当な差別には当たらない。したがって、いずれの制度も憲法の各条項に違反するものではないと主張した。

2-1-3 裁判所の判断

判旨 第一審棄却（確定）

争点①について

裁判所は、消費税法等の規定を検討し、「消費税法等が事業者に徴収義務を、消費者に納税義務を課したもとはいえない」と断じた⁶⁶。根拠として、税制改革法 11 条 1 項は「「消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする」と抽象的に規定しているに過ぎず」、具体的な徴収義務や不履行に対する制裁規定も存在しないことを挙げた⁶⁷。結論として、「消費者は、消費税の実質的負担者ではあるが、消費税の納税義務者であるとは到底いえない」と判断した。

争点②について

1. 財産権（憲法 29 条）について 仕入税額控除制度等が「実質的な過剰転嫁ないしピンハネを許す余地を含んだ制度であることは否定できない」としつつも、法が適正な転嫁を求めている以上、過剰転嫁ないしピンハネを法的に保障しているわけではないとした⁶⁸。また、租税法律関係は広範な分野に関わるため、立法には「政策的技術的判断を行なわざるを得ない」と言及した。裁判所は「基本的にはその裁量的判断を尊重すべきであり、具体的手段の選択が著しく不合理でない限り、その合理性を否定することはできず」、本件各制度が財産権を侵害するもとはいえないとした⁶⁹。

2. 平等原則（憲法 14 条）について 各制度が事業者に異なる取り扱いをもたらす点は認めつつも、免税点制度や簡易課税制度などの「立法目的及び事業者に及ぼす差別の程度が著し

⁶⁶ 東京地判平成 2 年 3 月 26 日判時 1344 号 122 頁より引用。

⁶⁷ 東京地判平成 2 年 3 月 26 日判時 1344 号 122 頁より引用。

⁶⁸ 東京地判平成 2 年 3 月 26 日判時 1344 号 124 頁より引用。

⁶⁹ 東京地判平成 2 年 3 月 26 日判時 1344 号 125 頁より引用。

く不合理であることが明らかであるといえない」と判断した⁷⁰。したがって、これらが憲法の定める平等原則の一義的な文言に違反するとはいえないとした。

2-1-4 判例評釈

本判決では、消費税法の合憲性を認めたものの、その後の評釈では、帳簿方式が抱える構造的な欠陥と司法の判断の限界が強く指摘されている。

判決の対象となった当時の制度設計について、山田（1990）は、「免税事業者でも3%全部転嫁して、いわゆる益税（消費税差益）を取得することが容易なシステムが用意されているのである。これは制度上致命的な欠陥である」と批判している⁷¹。これは、消費税の課税ベースの算定が帳簿に依存し、免税事業者からの仕入れという事実だけで控除が認められる帳簿方式の構造的欠陥を指摘するものである。裁判所が益税の余地を認めながら合憲とした点について、吉良（1992）は、「消費税の実質負担者（消費税の帰着者）は消費者であるのに、事業者の立場のみが政策的に考慮され、その結果消費者の支払った消費税が事業者の益税となって国庫に入らないような政策立法に、合理性を認めるような考え方には説得力がないのではないだろうか」と、立法府の政策的目的のみを重視した判決を批判している⁷²。また、阿部（1992）は、過剰転嫁論に対する判旨について、「消費税の導入にあたって、税制改革法で適正な転嫁を求め、国が転嫁できる環境作りをしている（転嫁カルテルの許容など）以上、空疎で形式的な説明である」と指摘している⁷³。立法行為の違法性を否定した裁判所の原則論に対しては、小林（1990）は「立法の内容が憲法の一義的な文言に違反しているにもかかわらず国会があえて当該立法を行うというごとき、容易に想定し難いような例示的な場合でない限り」成立しない、という原則否定の判断に倣ったものであり、「裁判所から早々と消費税合憲の判決（中略）を抜き出してしまったのには痛惜の念を禁じえない」と評している⁷⁴。

本判決は、司法が「著しく不合理」でない限り立法府の裁量に介入しないという姿勢を明

⁷⁰ 東京地判平成2年3月26日判時1344号125頁より引用。

⁷¹ 山田（1990）676頁より引用。

⁷² 吉良（1992）10頁より引用。

⁷³ 阿部（1992）126頁より引用。

⁷⁴ 小林（1990）113頁より引用。

確にした。これは、益税や負担の不公平といった構造的な欠陥は、事前の政策評価と立法段階での厳密な制度設計によってのみ是正され得ることを示唆する。一度制度が導入され、国民生活に深く根付いた後に、司法によってその是正を問うことの困難性が示された点で、重要な判例である。

2-1-5 筆者の意見

本判決では、仕入れ税額控除制度は、消費税差益を許容する余地を認めつつも、それを立法府の広範な裁量権の範囲内として消費税は合憲と判断した。しかし、山田（1990）が「制度上の致命的な欠陥」と断じた通り、消費者に負担を求める建前と、免税事業者からの仕入れであっても税額控除を認める計算構造の乖離は、消費税法の論理的一貫性を著しく損なうものであると考える。

吉良（1992）は、消費税法 28 条 1 項が課税標準から消費税相当額を除外している点、および同法 30 条 1 項が多段階課税の累積排除を目的とした仕入れ税額控除を規定している点を挙げ、「取引の対価と消費税分とは別のものである」と指摘している⁷⁵。この解釈に基づけば、消費税は対価に含まれるコストではなく、あくまで対価とは別枠で授受される性質のもの、すなわち「預り金」に近い性質を持つものと解するのが法文の規定に忠実な解釈である。

それにもかかわらず、本判決が「対価の一部」との形式論を優先したことは、その後の行政運用との間に決定的な矛盾を生じさせている。阿部（1992）が指摘するような「国が転嫁できる環境作りをしている」という状況は、後の「消費税転嫁対策特別措置法」の施行によってより顕著となった。これは行政の預り金的運用との間に決定的な矛盾を生じさせている。もし消費税が対価の一部であれば、その価格決定は交渉によって決定されるべきであり、行政が転嫁を「強制・要請」することは事業者の価格決定権への不当な介入となる。

2023 年にはインボイス方式が導入され、インボイスという明確な区分表示を通じて、消費税の適正な転嫁の実現を図っている。しかし、この「適正化」の過程で、そもそも納税義務を負担する担税力を欠くと判定されていた免税事業者に対し、インボイス登録という事実上の強制を通じて一律の課税を課すことは、応能負担原則の観点から極めて問題があると考えられる。したがって、消費税の適正な転嫁を重視するあまり、小規模事業者の経営実態を無視した課税を強行するのではなく、経過措置終了後には、改めて事業者の担税力に応

⁷⁵ 吉良（1992）14 頁より引用。

じた柔軟な救済措置を検討することが不可欠である。

2-2 帳簿不提示による仕入税額控除否認

2-1の判例では、消費税制度については明確に合憲判断を行なっている一方で、消費税の公平性・逆進性・益税問題など、制度的な問題点の存在が確認された。こうした制度的問題は、アカウント方式による仕入税額控除制度のもとで生じてきたものである。このアカウント方式のもとでは、帳簿等の保存が控除の前提となるが、その運用についても実務上さまざまな問題が生じている。

そこで次に、帳簿不提示により仕入れ税額控除が否認された事例を通じて、アカウント方式のもとでの実務上の課題がどのように扱われたかを確認する。

2-2-1 事実の概要

第一審：前橋地方裁判所 平成7年（行ウ）第4号

平成12年5月31日 判決

控訴審：東京高等裁判所 平成12年（行コ）第219号

平成13年1月30日 判決

上告審：最高裁判所第一小法廷 平成13年（行ツ）第128号

平成16年12月9日 決定

上告審：最高裁判所第一小法廷 平成13年（行ヒ）第116号

平成16年12月9日 決定

本件は、大工工事業を営むX（原告・控訴人・上告人）が、昭和63年から平成2年分の所得税については確定申告を行ったものの、平成2年分の消費税については無申告であったところ、所轄税務署長Y（被告・被控訴人・被上告人）が、所得税については同業者比率に基づく推計により更正処分を行い、消費税についても課税資産の譲渡等に係る対価の額を基に決定処分および無申告加算税の賦課決定処分を行った。

これに対してXは、消費税法第30条第7項の帳簿及び請求書等を保存していたと主張し、仕入税額控除が適用されるべきであるとして、これらの課税処分の取消しを求めて提訴した。

2-2-2 双方の主張

争点は、事業者が帳簿又は請求書等を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していなかった場合、消費税法（平成6年法律第109号による改正前のもの）30条7項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当性するか否か、という点である。

（一）消費税法（平成6年法律109号改正前のもの。以下「消費税法」という。）30条7項の趣旨

Xは、消費税法30条7項の解釈は租税法律主義の原則からして厳格でなければならず、その「保存」とは、文字通り、帳簿又は請求書等が、「元の状態を失わないでいること」であり、「保存」の有無が争われた場合、納税者としては、口頭弁論終結時までにその客観的事実の存在を立証すれば足りる、と主張する。一方でYは、消費税法30条7項が、帳簿又は請求書等の保存を仕入税額控除の要件とした趣旨は、「税務職員が、税務調査に際して、納税者から仕入税額控除にかかる帳簿又は請求書等の提示を受け、課税仕入れ等にかかる消費税額に関する申告の正確性を確認できるようにするところにある」とした。したがって、仕入税額控除を受けるためには、税務調査の際に税務職員に対し、「帳簿又は請求書等を提示すること」が必要であり、納税者が帳簿又は請求書等の提示を拒否した場合には、消費税法30条7項にいう「課税仕入れ等の税額の控除にかかる帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当し、仕入税額控除の要件を欠くことになる、と主張する。なお、仕入税額控除にかかる帳簿又は請求書等の保存は、仕入税額控除が認められるための独立の要件であるから、本件課税処分時において右保存が確認されなかった以上、右処分後に右帳簿又は請求書等の「保存」が確認されたとしても、それは本件課税処分後に生じた事実を過ぎず、右処分の適法性に何ら消長を来すものではない、とする。

（二）本件における消費税法30条7項の適用

Xは、仮に、消費税法30条7項の趣旨が被告主張の通りであるとしても、原告は、各経費の費目ごとにファイルで綴った領収書など全てをテーブルの上に置き、調査に協力しようとしていたのであるから、税務調査官が調査する意思を有していたならば領収書等の

保存を確認できたことは明らかであって、本件消費税処分決定は違法である。と主張する。一方でYは、本件においては、被告の主張のとおり、税務調査官が原告に対して本件課税期間の消費税の調査について協力を要請し、原告の仕入税額控除にかかる帳簿又は請求書等の提示がなければ仕入税額控除ができない旨を再三再四にわたり教示し、かつ、その提示を求めたにもかかわらず、原告は、平成2年分の接待交際費の領収証の一部を提示したのみで、その他の帳簿又は請求書等については、再三にわたる提示要請にも応じなかったのであり、提示のあった領収証以外については、「課税仕入れ等の税額の控除にかかる帳簿又は請求書を保存しない場合」に当たるものと言わざるを得ない、と主張する。

2-2-3 裁判所の判断

判旨 上告棄却

裁判所は、消費税の納付税額が原則として事業者による確定申告により確定する（法45条1項）という「申告納税方式」の下では、税務署長等がその内容を確認できる必要があると指摘した。その上で、事業者には帳簿の記録・保存義務（法58条）を課し、税務職員に検査権限（法62条）を与えている法の構造を前提に、法30条7項は「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が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしている」と判示した⁷⁶。したがって、同項は、「税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り」、仕入税額控除（法30条1項）を適用できることを明らかにしたものであると解釈される。このような法的不利益が定められたのは、「広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠である」と判断されたためであるとした⁷⁷。

次に、具体的な「保存」の内容について、単なる物理的な保持（所在）だけでは足りないことを明確にした。裁判所は、事業者が消費税法施行令50条1項の定めに従い、帳簿等を整理・保存すべき義務を負うとした上で、これらを「税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合」は、法30条7

⁷⁶ 最高裁平成16年12月16日判決民集58巻9号2464頁より引用。

⁷⁷ 最高裁平成16年12月16日判決民集58巻9号2465頁より引用。

項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当すると定義した⁷⁸。この場合、事業者が「災害その他やむを得ない事情」（同項ただし書）を証明しない限り、仕入税額控除の規定は適用されないと結論付けている。

本件における X の対応について、裁判所は、職員の提示要求に「特に違法な点はなく、これ応じ難いとする理由も格別なかった」にもかかわらず、一部の領収書を除き提示を拒んだ事実を確認した。これにより、上告人が「適時に提示することが可能なように態勢を整えてこれらを保存していたということはできず」、本件は法 30 条 7 項にいう保存がない場合に当たると評価した⁷⁹。以上の論理により、最高裁は「本件各処分は違法はないというべきである」と判じ、上告を棄却した。

2-2-4 判例評釈

本判決は、仕入税額控除の適用要件である「保存」に「提示義務（調査協力義務）」という実質的な要件を読み込んだ点で、批判を受けた。

多くの評釈は、判旨が文言解釈の原則から逸脱している点を指摘している。山口（2022）は、「法律の文言解釈からは、「保存」と「提示」は異なった概念」であり、「あくまでも文言に忠実に解釈を行うべきである」と主張する⁸⁰。また、有賀（2019）は、この拡大解釈が「租税法律主義の機能である予測不可能性が侵害されると指摘する批判は少なくない」とし⁸¹、西方（2009）は本判決が「一般の国民の解釈の範囲を超え、租税法律主義に抵触するといえる」という見解を支持している⁸²。

また、判決が調査非協力に対して控除否認という実体法上の制裁を課す構図になった点についても批判が集中した。最高裁の反対意見として滝井繁男裁判官は、「帳簿等の提示を求められた事業者が、（中略）提示を拒み続けたというだけで、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（中略）等を保存しない場合」に当たるとして、同条

⁷⁸ 最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決民集 58 卷 9 号 2465 頁より引用。

⁷⁹ 最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決民集 58 卷 9 号 2465 頁より引用。

⁸⁰ 山口（2022）33 頁より引用。

⁸¹ 有賀（2019）139 頁より引用。

⁸² 西方（2009）185 頁より引用。

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」とし⁸³、控除否認を制裁とすることに異義を唱えた。西方（2009）は、この判決の構図が「納税者への調査非協力に対する隠れた制裁として利用されかねない」危険性を指摘している⁸⁴。調査非協力は、控除否認ではなく「消費税法第 6 章の罰則規定で対応すべきではないだろうか」という意見も示されている（山口（2022））⁸⁵。三木（2005）は、消費税が非累積型付加価値税として導入されたものであり、「売上額から仕入額を控除した付加価値が実質的な意味での課税標準」であり、補助資料から仕入税額が証明された場合にも仕入税額控除の余地を認めるべきだと述べる⁸⁶。

一方、高世（2007）は、申告納税制度の仕組みや税務調査の規定を踏まえると、所定の「請求書等を保存している場合において税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるとき」に限り法 30 条第 1 項を適用できると解され、本判決は相当であるとしている⁸⁷。

本判決が控除否認を認めることにより、消費税の基本的な原則である累積課税の排除に反する結果を招くことが重大な問題とされた。有賀（2019）は「仕入れ税額控除を否認することにより、消費税の累積という結果を招くことを慎重に検討しなければならない」と指摘している⁸⁸。これは、帳簿方式下における実務上の課題解決が、消費税制度の根本原理を揺るがす危険性を内包していたことを示すものである。

2-2-5 筆者の意見

本判決は、高世（2007）が示すように、申告納税制度の仕組みや法 62 条、法 68 条 1 号の規定を踏まえると、法 30 条 7 項における「保存」は「提示」を含んだ限定的解釈をしたことは適切であったと考える。三木（2005）が主張する、補助資料による証明の可能性については、応能負担原則の観点から一定の合理性を認める余地がある。しかし、岡根（2022）が論じる通り、法人税・所得税は収益費用を課税標準を構成する計算要素として同列に扱う

⁸³ 最高裁平成 16 年 12 月 16 日判時 1889 号 43 頁より引用。

⁸⁴ 西方（2009）187 頁より引用。

⁸⁵ 山口（2022）33 頁より引用。

⁸⁶ 三木（2005）21 頁より引用。

⁸⁷ 高世（2007）806 頁より引用。

⁸⁸ 有賀（2019）140 頁より引用。

一方、消費税はあくまでも売上げのみを課税標準とし、仕入れに関しては別途税額控除という形式で計算を行うため⁸⁹、「消費税の本則課税においては、仕入税額にかかる推計課税は想定されておらず、認められないものと解するのが妥当な法令解釈」である⁹⁰。したがって、帳簿方式という自己申告の正確性に依拠する制度下では、帳簿の不提示を理由とする控除否認は、制度の根幹を維持するための合理的な帰結であったと評価できる。

1-1-3でも説明した通り、インボイス方式導入前の「区分記載請求書等保存方式」まで、税法上、売り手に対する請求書等の発行義務は課されていなかった。そのため、買い手が請求書を受領できない場合には、一定の事項を記載した帳簿の保存のみで仕入税額控除が認められていた。また、請求書等の記載事項に不備がある場合であっても、買い手側による「追記」が容認されるなど、証憑としての客観性・真正性に欠ける側面があった。このような制度的不備の中では、本判決のように、納税者が帳簿の提示を拒むことは、課税当局にとって取引の真正性を検証する客観的手段を遮断されることを意味する。よって、当時の制度下において「提示＝保存」と解釈し、不提示に控除否認という厳格な帰結を求めた判旨には、執行上の合理性が認められる。

一方、インボイス方式では、売り手側に適格請求書の発行義務（消費税法 57 条の 4）が規定され、かつ、売り手側にもその写しの保存が義務付けられた。これにより、納税者の帳簿提示のみに頼らなくても、取引の相手方との相互確認を通じて取引実態を把握できる。この発行義務に伴う「証憑の客観性の向上」により、本判決の解釈を修正すべきであると考ええる。立証の手段が納税者の帳簿から、第三者（売り手）の発行したインボイスに移行した現在においても、帳簿の不提示のみを理由に控除を全額否認し、税の累積を容認する運用を続けることは、過剰な制裁となり得る。したがって、インボイスという客観的証憑が存在する場合には、その内容を最大限尊重し、帳簿不提示による控除の全面否認をすべきでないと考えられる。

2-3 インボイス方式導入の必要性と従来課題の是正

以上の判例①、②を通じて、従来アカウント方式には構造的な問題が存在するということが明らかになった。判例①では、消費税のいわゆる「益税」による不公平といった制度

⁸⁹ 岡根（2022）4頁より参照。

⁹⁰ 岡根（2022）12頁より引用。

の課題が指摘され、判例②では「帳簿保存および提示の不備」が仕入税額控除の客観性を揺るがす実務的な限界が示された。アカウント方式では、課税ベースの算定が売上高から仕入高を控除するという方式に依存しており、納税者の自己申告及び帳簿の正確性に大きく左右される。結果として、誤った課税ベースの算定や脱税の温床となりうるほか、税務当局による検証も困難となるため、制度の透明性や公平性の確保が難しいという問題がある。このような問題は税収の安定性や納税者間の公平負担を確保するために解決する必要がある、2023年のインボイス方式導入によってこの課題は是正されることが期待された。

インボイス方式の導入によって期待された是正効果は以下のようなものがある。一つは益税問題の是正である。インボイス（適格請求書）の保存を仕入税額控除の必須要件とすることで、免税事業者からの仕入れに対する控除が原則としてできなくなり、益税問題が制度的に是正される。もう一つは、課税の透明性向上である。仕入税額控除の根拠を「帳簿」から「適格請求書」と言う第三者が発行する客観的な証明へと移行することで、課税ベースの算定の透明性が向上し、脱税の温床を解消することが期待された。

しかしながら、インボイス方式導入後も、中小事業者への配慮の観点から簡易課税制度は存続しているため、益税問題が制度的に完全に解消されるわけではなく、一定の問題は残存することが予想される。したがって、インボイス方式導入による是正効果を評価するには、こうした制度的課題を踏まえ、益税問題の実態を数量的に把握することが必要だと考える。次の章では、各種統計データを用いた益税額の推計を通じて、その規模や構成を明らかにし、インボイス方式導入による是正効果を検証する。

第3章 インボイス方式導入による益税の推計

第3章では、インボイス方式導入による益税の変化を定量的に把握するために、毎年公表されている『国民経済計算（SNA）』を用いて益税を推計する。その後、分析結果からインボイス方式導入が妥当であったか検証する。

3-1 先行研究

益税の推計に関する先行研究には、『産業連関表』を使用した研究が多く存在する。産業連関表は、作成対象年次における経済構造を総体的に明らかにするとともに、経済波及効果

分析や各種経済指標の基準改定を行うための基礎資料を提供することを目的に作成されているものである。具体的には、一定期間（通常1年間）において、財・サービスが各産業部門間でどのように投入、産出されたかについて、行列（マトリックス）の形で一覧表にとりまとめたものであり、基本5年おきで作成される⁹¹。この産業連関表は縦に見ると、各産業がどの産業から投入したか分かる。消費税は各産業の売上税額から仕入税額を引くことで納税額を算出するため、産業連関表を用いることで各産業の理論上の税収額を推計できる。これまで、理論値と実質値を比較することで益税を推計する研究が数多く行われてきた。

藤川（1991）は、産業連関表を用いて、帳簿方式における簡易課税制度の限界控除制度による益税額を推計した。高林・下山（2001）は、産業連関表を用いて、消費税を5%から10%にした場合の益税額を推計し、伝票方式（インボイス方式）を導入した場合の推計も行った。橋本（2002）も産業連関表によって1999年時点の益税額を推計、1.75兆円と推計した。上田・筒井（2013）は、産業連関表を用いて1997年から2010年の理論税収値と税収実績値の乖離幅を求めている。

一方で、産業連関表以外の統計データを用いて益税の推計を行った研究もある。鈴木（2011）は、産業連関表による益税額の推計に加えて、『国民経済計算（SNA）』データを用いて時系列的な益税額の推計を行い、さらに『中小企業の財務指標（中小企業庁）』を用いて2005年の簡易課税制度による益税額も試算している。

日高（2009）は、中小企業庁の『中小企業基本調査』を用いて、簡易課税制度利用者の実際のみなし仕入率を産業別に推計している。望月（2018）、下山（2020）は、中小企業実態基本調査を用いて、産業別に簡易課税による益税規模を推計し、簡易課税制度の税収効果を明らかにしている。

藤川（1997）や跡田（1996）は、帳簿方式と伝票方式（インボイス方式）との制度比較や導入効果について理論的な分析を行っている。本研究は益税額の定量的推計を中心とするため、この2つの先行研究は、制度面の理解を深めるための参照文献として位置づける。

これらの先行研究のうち、本研究では特にSNAを用いた益税の推計に注目し、鈴木（2011）の手法を参考に制度変更後の2023年データを含んだ推計を行う。その理由は、産業連関表が5年おきに作成されるが、現時点で利用可能な最新の産業連関表のデータは2020年で、

⁹¹ 総務省 HP 『産業連関表』

(https://www.soumu.go.jp/toukei_toukatsu/data/io/t_gaiyou.htm) (2025年12月30日最終閲覧) より参照。

インボイス方式導入の2023年の改正を反映したデータが入手困難であるためだ。一方 SNA データは、1年に1回作成されるため、毎年の益税を推計することが可能であり⁹²、2023年のデータを手に入れることができた。インボイス方式導入を反映した産業連関表のデータを手に入れるのは2029年頃であり、SNA データにおいては2024年データの細かい内訳が現時点では公表されておらず益税の推計が困難であるため、今回は2023年までの推計を行った。

3-2 SNA を用いた益税の推計

3-2-1 分析手法

3-1で挙げたように、益税の推計には『産業連関表』を用いた研究、『国民経済計算(SNA)』を用いた研究、『中小企業基本調査』を用いた研究が存在する。本稿ではインボイス方式導入による益税の変化を見るため、毎年作成されるSNAを用いた分析手法をとる。本節では、インボイス方式導入の年である2023年とそれ以前の年における益税額の比較を行うため、鈴木(2011)の益税算出方法を参考にし、修正を加えた上で『国民経済計算(SNA)』を使用して、2010年から2023年の益税を算出した。推計方法は以下の通りである。

まずは課税ベースの算出方法である。消費税の課税ベースについては、『国民経済計算(SNA)』のデータを使用した。SNAでは住宅の購入は住宅投資として計上、また政府も物品の調達において消費税を負担している。よって、消費税の課税ベースは民間最終消費支出と住宅投資と政府最終消費支出の合計額であると考えられる。鈴木(2011)と同様に、公共財・サービスの要素が強く消費税に馴染まない、防衛、公共の秩序・安全、保健、教育、社会保護は、政府最終消費支出の合計額から除いた。政府最終消費支出は、最終的に政府最終消費支出(修正後)の額を利用して益税の推計を行った。それぞれの課税ベースの額は表10の通りである。また、鈴木(2011)と異なる点として、非課税品目を除く際、消費支出のベースとしては民間最終消費支出ではなく家計消費支出を使用した。民間最終消費支出には

⁹² 内閣府 HP「国民経済計算とは」

(<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/contents/sna.html#:~:text=>) (2025年12月30日最終閲覧)より参照。

対家計民間非営利団体最終消費支出が含まれており、家計調査年報の消費支出と合致しないと考えたためである。また、家計調査年報に含まれない持ち家の帰属家賃も除いた額から非課税品目を除いた。よって、課税ベースは、

$$\begin{aligned} & (\text{家計最終消費支出} - \text{帰属家賃}) \times (1 - \text{非課税品目シェア}) + \\ & \text{対家計民間非営利団体最終消費支出} + \text{修正後の政府最終消費支出} + \text{住宅投資} \end{aligned}$$

となる。

表 10 課税ベース

(億円)

	家計最終消費支出 (帰属家賃を含む)	対家計民間非営利 団体最終消費支出	修正後の政府最 終消費支出	住宅投資 (合計 額)
2010年	2,801,238	59,864	265,656	177,425
2011年	2,804,040	65,418	271,115	184,314
2012年	2,825,964	68,807	259,034	191,340
2013年	2,918,493	69,228	269,427	214,254
2014年	2,911,626	63,600	279,008	205,482
2015年	2,928,232	70,175	286,256	212,044
2016年	2,909,440	73,922	290,746	220,414
2017年	2,955,513	74,547	288,846	218,793
2018年	2,979,919	67,824	293,854	211,784
2019年	2,965,272	74,077	301,287	219,831
2020年	2,808,427	85,203	309,648	204,627
2021年	2,899,747	80,120	317,466	219,945
2022年	3,076,090	78,034	332,070	226,306
2023年	3,147,556	83,060	335,359	228,427

出所：『国民経済計算』より作成。

次に、益税額を推計する際、非課税品目を考慮する必要がある。非課税品目のシェアの算出は、鈴木（2011）を踏襲した。SNA のデータでは細かい品目別の支出額が分からないため、より細かい情報を得られる『家計調査年報』を使用した。消費税法第 6 条別表第二に規

定されている非課税品目を取り除くために、家計調査年報の品目分類のうち、非課税品目となるものを取り出した表を、鈴木（2011）から引用した。それが表 11 である。左の列が税法で規定された品目分類で、右の列はその品目に該当する、家計調査年報の品目分類である。この表に沿って、非課税品目を取り除くために、『家計調査年報（1世帯当たり年間の品目別支出金額（総世帯））』を用いて、非課税品目のシェアを出した。ここで注意したいのが、『家計調査年報』では消費支出に含まれる、火災保険料、損害保険料、自動車保険料（自賠責・任意）は、SNAにおける家計最終消費支出に含まれない⁹³。そのため、後に出てくる益税の推計の際は鈴木（2011）と同様に課税シェアを修正してある。これによって算出された非課税品目のシェアが、表 12 である。

表 11 非課税取引項目

消費に負担を求める税としての性格上課税対象とならないもの等	『家計調査年報』品目分類
(1) 土地の譲渡及び貸付け	・自動車等関係費 年極・月極駐車場借料 他の駐車場借料
(2) 有価証券、支払手段等の譲渡	
(3) 貸付金等の利子、保険料等	・自動車等関係費 自動車保険（自賠責・任意） ・その他の諸雑費 他の非貯蓄型保険料
(4) 郵便切手類、印紙等の譲渡	・通信 郵便料
(5) 行政手数料等、外国為替取引	

⁹³ 中村（1999）より参照。

社会政策的配慮に基づくもの	『家計調査年報』品目分類
(6) 医療保険各法等の医療	・ 保険医療 保険医療サービス
(7) 介護保険法に規定する一定のサービス及び社会福祉法に規定する社会福祉事業等として行われる資産の譲渡等	
(8) 助産に係る資産の譲渡等	
(9) 埋葬料又は火葬料を対価とする役務の提供	
(10) 身体障害者用物品の譲渡、貸付け等	
(11) 学校教育法第 1 条に規定する学校等の授業料、入学金、施設設備費、入学検定料、学籍証明等手数料	・ 教育 授業料等
(12) 教科用図書の譲渡	・ 教育 教科書
(13) 住宅の貸付け	・ 住居 家賃地代

出所：鈴木（2011）49 頁より引用。

表 12 非課税品目シェア

	火災保険料	自動車保険 (自賠責)	自動車保険 (任意)	損害保険料（そ 他の非貯蓄型 保険）	家賃地代	保健医療サー ビス
2010年	0.31%	0.17%	0.91%	2.21%	4.84%	2.29%
2011年	0.31%	0.18%	0.93%	2.26%	5.10%	2.40%
2012年	0.35%	0.21%	0.98%	2.33%	4.71%	2.38%
2013年	0.38%	0.22%	0.98%	2.35%	4.51%	2.38%
2014年	0.37%	0.23%	0.98%	2.34%	4.59%	2.38%
2015年	0.39%	0.23%	1.07%	1.87%	4.54%	2.43%
2016年	0.36%	0.23%	1.09%	1.96%	4.52%	2.43%
2017年	0.41%	0.22%	1.12%	1.96%	4.29%	2.41%
2018年	0.35%	0.24%	1.09%	1.91%	4.48%	2.50%
2019年	0.41%	0.24%	1.07%	1.93%	4.35%	2.61%
2020年	0.47%	0.25%	1.17%	2.23%	4.84%	2.55%
2021年	0.42%	0.22%	1.14%	2.24%	5.11%	2.71%
2022年	0.42%	0.22%	1.08%	2.11%	5.08%	2.68%
2023年	0.42%	0.20%	1.05%	1.97%	4.98%	2.63%
	年極・月極駐 車場借料	郵便料	授業料等	教科書	合計シェア	修正後の合計 シェア
2010年	0.63%	0.14%	2.49%	0.03%	14.03%	10.42%
2011年	0.61%	0.14%	2.48%	0.03%	14.43%	10.75%
2012年	0.59%	0.14%	2.44%	0.03%	14.17%	10.30%
2013年	0.54%	0.13%	2.37%	0.03%	13.89%	9.96%
2014年	0.51%	0.14%	2.21%	0.02%	13.77%	9.86%
2015年	0.52%	0.13%	2.27%	0.03%	13.47%	9.92%
2016年	0.47%	0.13%	2.40%	0.03%	13.61%	9.97%
2017年	0.46%	0.12%	2.29%	0.02%	13.31%	9.59%
2018年	0.50%	0.13%	2.41%	0.02%	13.64%	10.04%
2019年	0.47%	0.12%	2.29%	0.03%	13.51%	9.86%
2020年	0.49%	0.13%	2.06%	0.03%	14.21%	10.10%
2021年	0.54%	0.12%	2.45%	0.03%	14.98%	10.95%
2022年	0.46%	0.10%	2.19%	0.03%	14.37%	10.54%
2023年	0.45%	0.09%	2.00%	0.02%	13.81%	10.17%

出所：『家計調査年報』より作成。

ここで注意したいことは、SNA のデータはすべて税込の数字になっているということ

ある。そのため、税収額を算出する際には実効税率をかける必要がある。標準税率が適用される品目については、 t を標準税率だとすると、 $t/(1+t)$ をかけることによって理論上の税収が算出できる。ただし、2019年の税率引き上げでは消費税10%への増税に合わせて、軽減税率8%となったことに留意する必要がある。よって、軽減税率対象品目については理論上の税収についても軽減税率で計算するため、課税ベースを分類した。軽減税率対象品目は、消費税法第2条第9項②の別表第一により「酒類・外食を除く飲食料品の譲渡」、「定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞の譲渡」と規定されている。全国新聞や地方新聞、スポーツ新聞においても週2回以上発行されるものに関しては8%で計算した。『家計調査年報』にも新聞と酒類を除く飲食料品の分類は存在したが、より正確な数値を得るために、酒類を除く飲食料品については、『国民経済計算』の「家計の目的別最終消費支出」の値を使用した。新聞については特別に提供していただいた、『ABCデータ』⁹⁴の新聞販売部数から即販による販売数を除き、毎日新聞、産経新聞、朝日新聞、日本経済新聞、読売新聞についての売上高を算出した。この5社の新聞売上高は全体の58%を占めている。こうして算出した軽減税率対象品目の消費額ないし売上額を、民間最終消費支出で割ることによって、軽減税率対象品目のシェアを推計した。この軽減税率対象品目のシェアを出し、課税ベースにかけることで、軽減税率対象品目による課税ベースを算出し、 $0.08/1.08$ をかけて軽減税率による理論上の税収を算出した。

3-2-2 分析結果

表13は、益税の推計結果をまとめたものだ。表をみると、2010年から2013年は益税額が0.01兆円ほど前後はしているものの、ほぼ横ばい状態である。2013年と2015年を比較してみると、益税額が約0.2兆円減っている。これは2015年にみなし仕入れ率の区分が5区分から6区分になり、一時的に益税額が減少したものと考えられる。益税が発生するのは実際の仕入控除よりもみなし仕入れ率を使って控除を受ける時の方が仕入控除額が過大になる時である。そのため、区分が細分化されることにより、実態により近いみなし仕入れ率の適用が行われ、不当な控除が減少し、益税も減少する。2015年の益税減少は制度改革の効果が出たものだと考えられる。2014年に税率引き上げが行われたが、それによる益税増加よ

⁹⁴ 研究目的ということで一般社団法人日本ABC協会から特別にデータの提供を受けた。データ入手に関してお世話になった山路様に変感謝したい。

りもみなし仕入率細分化による益税減少効果が大きかった。第1章で取り上げたVRRと比較して見ても、2013年は0.70であったが2015年には0.73となり、徴税効率が上がったことがわかる。

表 13 益税の推計結果 (億円)

	消費税込	理論上の税込	益税
2010年	126,752	145,885	19,133
2011年	127,449	146,491	19,042
2012年	129,015	147,859	18,844
2013年	134,789	153,816	19,027
2014年	191,354	—	—
2015年	224,005	241,121	17,116
2016年	219,310	240,980	21,670
2017年	222,492	244,520	22,028
2018年	224,964	244,664	19,700
2019年	231,482	—	—
2020年	263,951	279,214	15,263
2021年	280,589	286,219	5,630
2022年	294,944	302,800	7,856
2023年	293,554	309,992	16,437

備考：2014年と2019年は年度途中で税率が変わってデータの入手が困難だったため推計対象から除外した。

出所：消費税込データは、『租税及び印紙収入決算額調一覽』、総務省「地方税に関する参考係数資料」より作成。

2015年から2017年にかけて益税額が増加しているのは、インバウンド消費の増加により、宿泊費や飲食代等の消費税免税対象外の消費が増加、簡易課税・免税事業者が恩恵を受ける消費が増加し益税も増加したと考えられる。図10は、訪日外国人の消費額である。2015年に大幅に増加し、その後2019年まで増加し続けている。

2018年に比べて2020年に益税額が0.4兆円ほど大幅に縮小しているのは、2019年に複数税率が導入されたと同時に、区分記載請求書等保存方式が導入されたことによるものと思われる。請求書等への記載事項が増え、徴税効率が上がったものと考えられる。一方、第1章で見たVRRについて、2018年と2020年を見てみると、2018年は0.72であったが2020年には0.70へと低下しており、益税の縮小とは異なる動きを見せている。この益税とVRRの乖離については次節において考察する。

2021年に益税額が大幅に減少したことに関しては、2019年の終わり頃から流行した新型コロナウイルスによって国内外における消費行動の変化によるものであると考えられる。この点についても次節でより詳しく見ていく。

2020年も新型コロナウイルス流行中であったにもかかわらず、同じくコロナ禍にあった2021年、2022年と比べて益税額が1.5兆円と大きい理由として考えられるのは、新型コロナウイルスにより納税が困難になった方の納税を猶予する特例措置による影響である。この特例措置は、新型コロナウイルスの影響により事業等の収入が減少した者の国税の納付を1年間猶予するものであり、担保の提供や延滞税がない。特例措置の対象者は、新型コロナウイルスの影響により、令和2年2月以降の任意の期間（1か月以上）において、事業等に係る収入が前年同期に比べて概ね20%以上減少していることと、一時に納税を行うことが困難であることを満たす者である。2020年（令和2）年2月1日から2021（令和3）年2月1日までに納期限が到来する所得税、法人税、消費税等ほぼすべての税目（印紙で納めるもの等を除く）が対象となっており、表14で実際の利用率を見ると消費税での利用が圧倒的に多いことがわかる⁹⁵。また、消費税の特例猶予が適用されたもののうち約88%が2022年8月段階で完結していた⁹⁶。これにより、2020年、2021年に猶予されていた消費税額が次の年の2021年、2022年に納税されたことにより決算税収額が増加し、見かけ上の益税額の過小評価に繋がった可能性がある。

⁹⁵ 国税庁（2021）「「納税の猶予制度の特例」の適用状況（最終集計）」より参照。

⁹⁶ 国税庁（2022）「「納税の猶予制度の特例」の適用後の状況」より参照。

表 14 納税の特例猶予の適用状況

		適用件数		適用税額	
全税目		100.0%	457,363件	100.0%	1,517,647百万円
所得税		32.0%	146,233件	8.0%	121,781百万円
内	源泉所得税	18.7%	85,349件	5.9%	89,562百万円
内	申告所得税	13.3%	60,884件	2.1%	32,219百万円
法人税		6.3%	28,904件	28.7%	436,184百万円
消費税及び地方消費税		56.0%	256,048件	59.7%	905,942百万円
その他税目		5.7%	26,178件	3.5%	53,740百万円

備考1：%のついた数値は、全税目に占める構成比を表す。

備考2：「特例猶予の適用状況」の件数1件に複数の税目が含まれる場合があるため、全税目の適用件数は「特例猶予の適用状況」の件数と一致しない。

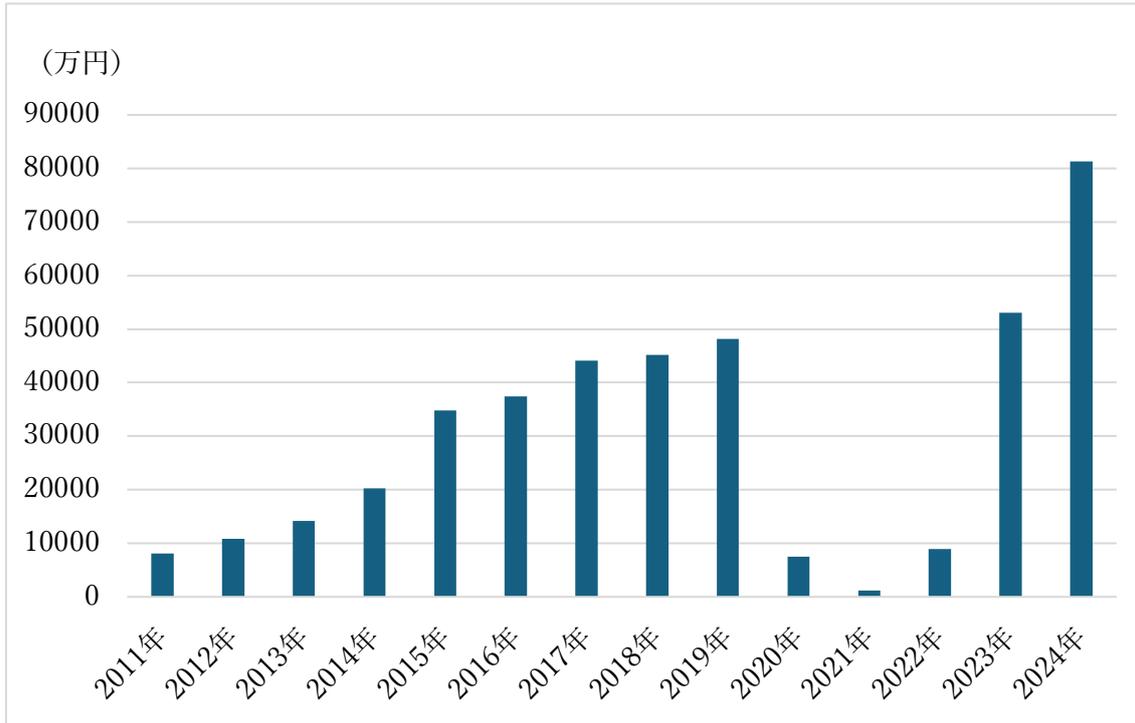
備考3：各々の計数において、百万円未満を四捨五入していることから、全税目の税額は各税目の税額の合計と一致しない。

出所：国税庁報道発表資料令和3年4月16日「「納税の猶予制度の特例」の適用状況（最終集計）」より作成。

2023年に益税額が増加したことについては、1-3の納税の実態で述べたとおり、インボイス方式の経過措置として打ち出された2割特例の個人事業者の利用件数が808,935件⁹⁷となっており、個人事業者の納税申告件数の40%以上が2割特例利用事業者であったことによるものだと考えられる。加えて、インバウンド回復等による過大推計が行われたことも考えられる。この点についても次節で詳しく検討する。

インボイス方式導入によって益税額が大幅に減少すると考えられていたが、実際は特例措置の利用等によってそれほど益税額が減少しなかった。特例措置期間が終了する令和8年に益税額が大幅に縮小することが期待される。

⁹⁷ 国税庁『統計年報』より参照。



出所：国土交通省観光庁「インバウンド消費動向調査(旧 訪日外国人消費動向調査)」より作成。

図 10 訪日外国人年間消費額

3-2-3 分析結果からの考察

本説では、第 2 節の益税推計結果を踏まえて、インボイス方式導入当初の目的をどの程度達成しているかを検証する。

インボイス方式は、標準税率と軽減税率が存在する複数税率制度の下で適正な課税を確保するために必要なものとして、平成 28 年度税制改正において導入が決定された。インボイス方式は、2019（令和元）年 10 月の軽減税率制度実施から 4 年の経過措置期間を経て、2023（令和 5）年 10 月から施行された。第 1 章第 4 節で説明したように、インボイス方式導入により、中小・小規模零細企業に認められてきた免税点制度利用事業者が課税事業者へ移行することにより益税が是正されることが期待されてきた⁹⁸。しかし、推計結果（表 13）からは、制度導入前後で益税額が減少していないことが確認され、益税額が増加する傾向さえ見られた。その原因は二つ考えられる。

⁹⁸ 簡易課税事業者についてはインボイスを発行できるため、簡易課税制度による益税の縮小は見込めない。

インボイス方式導入が益税額を縮小しなかった理由の一つは、2023年10月のインボイス方式導入と同時に取られた「2割特例」という経過措置が導入されたことが考えられる。第1章第1節で説明したように、インボイス方式の導入にあたり、免税事業者から課税事業者へ移行した事業者に対しては、「2割特例」と呼ばれる納税制度が設けられ、これは、売上税額の2割のみを納付額とするものであり、これまで免税事業者であった企業の事務負担を一時的に軽減する制度である。この経過措置は、免税事業者が課税事業者になることで受けられるものであるため、インボイス方式導入を機に課税事業者へ移行した事業者が増えようとも、益税額が減少しない原因の一つとして考えられる。実際に、第2節でも述べた通り、2023年の個人事業者による2割特例の利用件数は80万件を超え、個人事業者の納税申告件数の4割以上を占めていた。このような実態が、制度導入後に益税額が増加した原因であると考えられる。したがって、インボイス方式導入による益税額への影響を正確に計算するためには、経過措置終了後の期間について推計を行うべきだろう。

益税額が減少しない二つ目の理由は、インボイス方式は2023年の10月という年度の途中に導入されたため、ほとんどインボイス方式導入による効果が現れず、益税縮小効果の多くは2023年ではなく、2024年以降に効果が期待できるためでもある。

また、外的要因として2019年に新型コロナウイルスが発生し、2020年には世界中で大流行してから国内消費構造やインバウンド需要が大きく変動し、益税額にも大きく影響を与えたと考えられる。SNAの民間最終消費支出は「非居住者家計の国内での直接購入」は控除されている一方で、「居住者家計の海外での直接購入」は加算されている。つまり訪日外国人による消費は最終消費支出から控除されているが、国内居住者による海外旅行先での消費については控除されていないため、課税ベースが過大に推計されてしまう可能性がある。図11により、新型コロナウイルスが流行した2020年から、国内居住者の海外購入と国外居住者の日本での購入額はどちらも大きく減少している。国内居住者の海外購入は日本の消費税収源とはならないため、これまで課税ベースが過大に推計されており、コロナの流行によってその過大推計部分が洗い出されたことも考えられる。2023年になり国内外で旅行者が増加したことにより、再び過大に推計され、インボイス方式導入後も益税額が増加した原因と考えられる。他に、図12からわかるように、企業倒産件数が2023年に増加し、決算税収が減少したことによって益税額が増加した可能性もある。

さらに、こうした制度要因や特殊要因による益税の推移を、マクロ的な徴税効率および国民負担の観点から検証するため、1-3-2と1-3-3で検討した、VRRおよび消費税

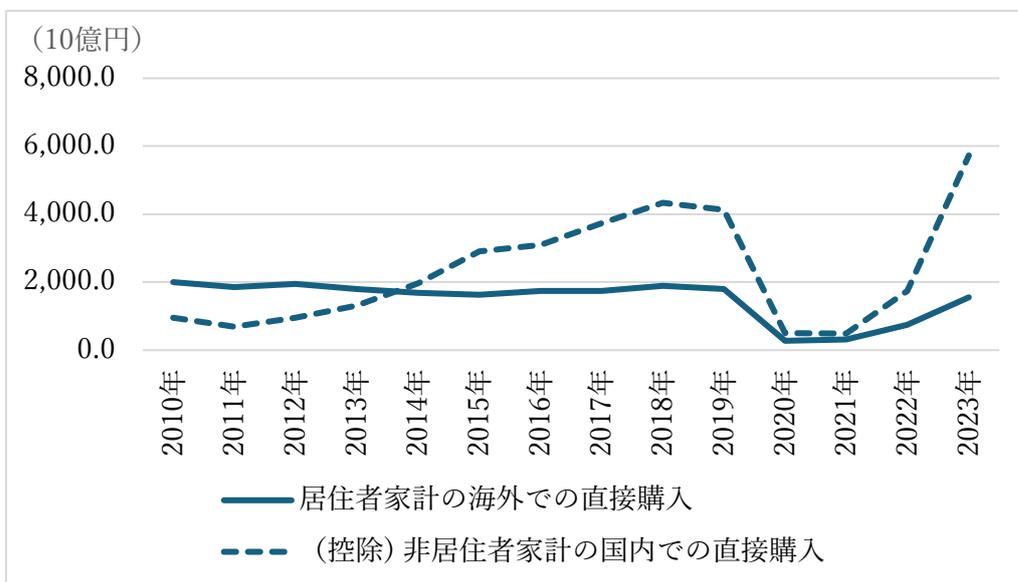
のマクロ的な負担率と比較する。益税額、日本の VRR の数値、消費税のマクロ的な負担率の推移をまとめたものが表 15 である。

表 15 を概観すると、2010 年から 2013 年にかけては、益税額（約 1.9 兆円）、VRR（0.68～0.70）、マクロ的負担率（4.4%）がいずれも横ばいで推移しており、税制と徴税実態が極めて安定した相関関係にあったことがわかる。この安定した推移が大きく変動したのは、5%から 8%への税率引き上げが行われた 2014 年から 2015 年にかけてである。この時期、マクロ的負担率が 4.4%から 7.5%へと急増するのに呼応し、VRR も 0.69 から 0.73 へと上昇、一方で益税額は 1.71 兆円へと減少した。第 1 章で述べた通り、この時期は単なる増税だけでなく、免税点制度や簡易課税制度の適用上限の縮小化といった中小事業者特例措置改正が実施された時期でもある。これらのデータ推移は、制度的実効性の高まりが税収の捕捉率を向上させ、徴税の効率化と負担の公平性が両立されていたことを示唆している。

しかし、最も注目すべき年は、インボイス方式の経過措置が導入された 2019 年以降の動きである。2021 年に 0.56 兆円まで縮小された益税額は、2023 年には 1.64 兆円へと約 3 倍に急増している。通常、益税が増加すれば VRR や負担率にも連動が現れるはずだが、実際にはマクロ的負担率は 9.6%（2021 年）から 9.3%（2023 年）へと低下し、VRR も 0.72 から 0.71 へと伸び悩んでいる。この「益税の急増」と「マクロ指標の停滞」という乖離した動きの要因として、以下の点が考えられる。第一に、前述した「2 割特例」をはじめとする緩和措置の影響である。2015 年の改正が「特例の厳格化」によって益税を抑制したのに対し、2023 年のインボイス導入は、免税事業者から課税事業者への移行を促す一方で、激変緩和のための新たな経過措置を設けた。この結果、課税事業者の母数は増えつつも、特例によって本来国庫に入るべき税金が事業者に滞留し、統計上の益税額を増やした可能性が高い。第二に、外的要因による影響である。図 11 および図 12 で示した通り、新型コロナウイルス流行によるインバウンド需要の変動や、近年の物価高騰に伴う消費構造の変化、さらには企業倒産件数の増加が、税収の精緻な捕捉を困難にしている。特にインバウンド需要の回復は、統計上の課税ベースを過大に推計させる要因となり、結果として益税額の見かけ上の増加に寄与していると考えられる。

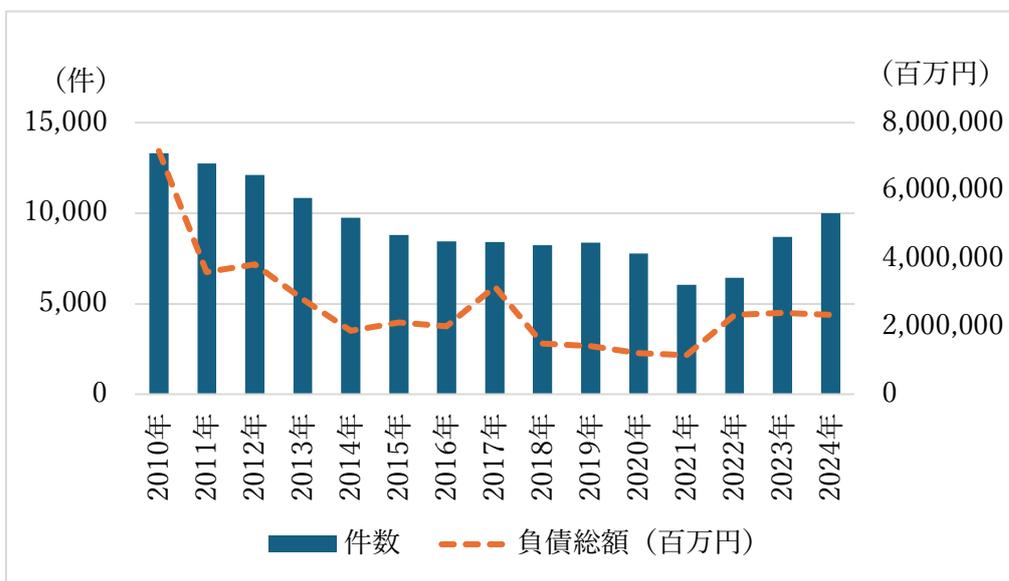
以上の多角的な分析から、2023 年時点のデータは、インボイス方式導入による「適正な課税の確保」という目的を、複数税率の複雑化と経過措置による「政策的ロス」が阻害している現状を明らかにしている。インボイス方式が本来の効率性を発揮し、2015 年時に見られたような効率性と公平性を実現するためには、これらの経過措置終了後のデータを待つ

必要がある。同時に、第30条の仕入税額控除のあり方を、特例に依存しない、より簡素かつ厳格な体系へと見直す必要があると考える。



出所：内閣府「国民経済計算」より作成。

図 11 国内居住者の海外での消費と国外居住者の日本での消費推移



出所：東京商工リサーチ「倒産件数・負債額推移」(<https://www.tsr-net.co.jp/news/status/transition/>) (2025年12月30日最終閲覧)より作成。

図 12 全国企業倒産状況

表 15 益税額、VRR、消費税のマクロ的負担率の推移

年	益税 (兆円)	VRR	マクロ的負担率 (%)
2010	1.91	0.68	4.4
2011	1.90	0.68	4.4
2012	1.88	0.69	4.4
2013	1.90	0.70	4.4
2014	—	0.69	6.4
2015	1.71	0.73	7.5
2016	2.17	0.72	7.4
2017	2.20	0.72	7.4
2018	1.97	0.72	7.4
2019	—	0.59	7.7
2020	1.53	0.70	9.3
2021	0.56	0.72	9.6
2022	0.79	0.72	9.6
2023	1.64	0.71	9.3

出所：表 8・9・13 より作成。

終章

本稿では、2023 年 10 月の消費税インボイス方式導入が妥当であったかどうかを、消費税の適正な納税ができているかという観点から評価した。特に帳簿方式のもとで批判があったいわゆる益税について推計値を算出することによって、インボイス方式導入の効果を検証した。

第 1 章では、1989 年の消費税導入から 2023 年のインボイス方式導入に至るまでの制度的変遷を整理し、消費税制度の導入目的や制度改革による影響についてもみた。その中で、帳簿方式からインボイス方式への移行がどのような意味を持つかを明らかにした。次に、インボイス方式導入前後の消費税制度における免税事業者数の推移および簡易課税制度の活

用状況について確認した。免税事業者数については長期時系列データの入手が困難であったため、推計を行い、その結果、2023年のインボイス方式導入を境にこれまである程度一定の推移を維持していた免税事業者数が減少していることが確認された。これにより、インボイス方式導入が益税の是正に一定の効果を及ぼしている可能性が示唆された。加えて、インボイス方式導入前後の取引構造に関する具体的な数値例を取り上げることで、納税方式の移行が中小事業者の取引慣行に与えた影響についても考察を行った。その結果、インボイスの方式導入により、帳簿方式と比べてより適正な納税が行われる傾向が見られた。さらに、インボイス方式を巡る専門家の意見を整理し、実務面や制度設計上の課題にも言及した。以上より、第1章ではインボイス方式導入の背景、目的、及び導入による初期的な影響について、制度的・統計的の面から分析し、制度改革の意義と課題を明らかにした。

第2章では、消費税の法的性質を巡る議論を整理し、仕入税額控除の適用を争点とした2つの判例を通じて、従来の帳簿方式が抱えていた構造的課題を明らかにした。まず、東京地裁平成2年3月26日判決の検討を通じ、帳簿方式における「益税」の発生が、税負担の公平性や制度の透明性を損なう要因となっていたことを確認した。次に、最高裁平成16年12月16日判決では、帳簿の提示不備による控除否認の事例を分析し、納税者の自己申告と帳簿保存に過度に依存するシステムの限界を指摘した。これらの判例は、帳簿方式下において、益税の実態把握の困難さや、証憑の客観性不足による執行上の不安定性が存在していたことを示している。これに対し、インボイス方式の導入は、第三者（売り手）発行の適格請求書によって証拠能力を明確化し、納税義務の透明性を高めるものである。これにより、旧制度の裁判例において争点となった「税務調査時における提示態勢の適否」といった、納税者の主観的状況や調査協力の程度に左右される司法紛争を構造的に抑止する機能を有する。一方で、インボイス方式は、発行義務の有無による取引機会の制限や、小規模事業者の課税事業者登録を巡る実務上の混乱といった新たな課題も内包している。本稿で検討した経過措置は、免税事業者にとっての急激な税負担を緩和するだけでなく、制度移行期における課税の明確性と予測可能性を確保するという、租税法律主義の趣旨に資するものである。こうした措置は、納税者の権利保障と制度の安定的運用の両立を図る上で、不可欠な役割を担っていると評価できる。

第3章では、インボイス方式導入の意義をより客観的・数的根拠を持って示すために、益税の推計を行った。益税とは、適正な納税が行われていないことで生じる消費税収の損失をさし、適正な納税が行われれば、益税額は減少するものと考えられる。本研究では毎年の益

税額を推計するため、これまでの先行研究で多用されてきた「産業連関表」を使った推計ではなく、「国民経済計算」を用いた推計を行った。推計の結果、インボイス方式導入に当たって益税の推計額の減少は見られなかった。これは、インボイス方式自体の効果が無いというよりも、経過措置、特に2割特例の利用によって益税が一定程度発生したことが原因だと思われる。また、制度的要因以外にもさまざまな外部要因が益税額に影響を与えている可能性があるという点に注意すべきである。たとえば、2020年以降の新型コロナウイルス感染症の影響により、国内消費構造やインバウンド需要が大きく変動したことや、観光業・飲食業における免税制度の拡充や消費の集中が、益税額に影響を与える。また、課税ベースの算出において、非課税品目や軽減税率品目の正確な分類が困難であり、SNAベースでの推計には誤差が含まれることもある。こうした要因により、実際の益税額が増加したのではなく、過大に推計された可能性もある。本研究ではそうした影響を完全に反映させることは難しく、今後の詳細なデータの整備と分析が課題となる。

本研究では、データの利用可能性の問題等から益税減少の効果を確定させることはできなかったものの、益税が増加したことは、経過措置が適正に機能しているということを示し、経過措置終了後には益税抑制効果が顕在化すると考えられる。全体の結論としては、インボイス方式導入は、益税の是正と租税公平主義の実現に向けて必要不可欠であったと言える。今後の課題としては、本研究で用いた『国民経済計算（SNA）』のデータは、2023年までのものであり、インボイス方式が本格的に適用された2024年以降の益税額を推計することはできなかったため、2024年以降のデータを用いた分析が必要である。特に、経過措置（2割特例）の終了予定である2026年以降には、より大きな制度効果が現れることが予想される。今後の課題としては、インボイス方式が本格的に適用される2024年以降のデータに基づいた推計、または経過措置終了後の2027年のデータを用いた推計を行うことや、中小事業者、個人事業者におけるインボイス導入状況の把握、外的要因（インバウンド等）の影響を分離するための統計的手法の導入が挙げられる。これらの課題に取り組むことで、制度変更の効果をより正確に把握し、インボイス方式導入の実効性を正確に評価することが可能になると考えられる。

【日本語文献】

- ・跡田直澄（1996）「消費税シミュレーションと今後の課題」『税経通信』8月号, pp.25-31.
- ・阿部泰隆（1992）「消費税の合憲性」『別冊ジュリスト』 pp.126-127.
- ・有賀美保子（2019）「帳簿の不提示と仕入税額控除」『税』74巻9号, pp.134-140.
- ・飯田哲也（2024）「インボイス制度導入から前景化する課題 —制度の精緻化のみがもたらす限界—」『福山大学経済学部 経済学論集』第48巻, pp.152-161.
- ・池永晃造（2021）『消費税インボイス制度の実務と Q & A』大蔵財務協会.
- ・石弘光（2009）『消費税の政治経済学』日本経済新聞出版社.
- ・伊藤司（2024）「インボイス制度（適格請求書等保存方式）をめぐる議論」『立法と調査』469号, pp.174-289.
- ・上田淳二・筒井忠（2013）「消費税の税収変動要因の分析—産業連関表を用いた需要項目別の税額計算—」『財政研究』9巻, pp.248-266.
- ・上西左大信・近藤雅人（2007）「消費税～インボイス方式の導入反対」『税研』131号, pp.76-77.
- ・上西左大信（2014）「わが国の財政と軽減税率の影響」『消費税軽減税率の検証-制度の問題と実務への影響をめぐって-』第4章所収, pp.103-119.清文社.
- ・岡根秀規（2022）「消費税法30条に規定する仕入税額控除の本質に関する考察」『経済集志』第92巻第1号, pp.1-16.
- ・岡村忠生・酒井貴子・田中晶国（2023）『租税法[第4版]』有斐閣アルマ.
- ・金井恵美子（2014）「軽減税率をめぐる問題」『消費税軽減税率の検証-制度の問題と実務への影響をめぐって-』第3章所収, pp.37-101.清文社.
- ・金子宏（2014）『租税法 [第19版]』弘文堂.
- ・金子宏（2021）『租税法 [第24版]』弘文堂.
- ・吉良実（1992）「判例評釈 消費税の不合理性及び違憲性」『シュトイエル』347号, pp.1-19.
- ・久乗哲（2007）「インボイス導入の課題—中小企業実務への影響」『税研』131号, pp.37-41.
- ・黒田正雄（1995）『消費税の理論と計算 [第2版]』中央経済社.
- ・小林武（1990）「消費税法を制定した国会議員の立法行為を理由とする国賠訴訟の成否」『法学セミナー』428号, p.113.
- ・佐野恵一郎（2023）「適格請求書等保存方式の諸課題に対する一考察—円滑な導入に向けた特例等のあり方について—」『税務大学校論叢』第109号, pp.277-464.

- ・清水仁志（2020）「インボイス方式導入による益税の抑制-免税事業者への影響と今後の消費税の公平性確保に向けて-」『NLI Research Institute REPORT January 2020』 pp.8-10.
- ・下山朗（2020）「簡易課税制度による益税の推計と要因－『中小企業実態基本調査』を用いた実証分析－」『奈良県立大学研究季報』第 31 巻第 1 号, pp.1-20.
- ・白石浩介（2019）『消費税の転嫁と帰着－2014 年増税が物価に与えた影響』勁草書房.
- ・シャープ税制使節団（1949）『日本税制報告書』日本経済新聞社.
- ・杉田宗久（2000）「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』第 93 号, pp.47-52.
- ・鈴木善充（2011）「消費税における益税の推計」『会計検査研究』第 43 巻, pp.45-56.
- ・高林喜久生・下山朗（2001）「消費税改革の経済効果－伝票方式導入の必要性和課題」『経済学論研（関西学院大学）』第 55 巻第 1 号, pp.53-81.
- ・高世三郎（2007）「事業者が帳簿又は請求書等を税務職員による検査にあ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していなかった場合の消費税法（平成 6 年法律第 109 号による改正前のもの）30 条 7 項にいう「事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合」該当性」『最高裁判所判例解説民事篇平成 16 年度』 pp.792-807.
- ・立石雅俊（2010）「GDP より推計した消費税額と納税申告額との乖離－益税を中心として-」『自治総研』36 巻 382 号, pp.18-51.
- ・中井英雄（1987）「売上税の導入問題」橋本徹・山本栄一編『日本型税制改革』第 9 章所収, pp.163-178. 有斐閣.
- ・中里実（2021）『租税法概説 [第 4 版]』有斐閣.
- ・中里実（2023）『課税理論の研究－租税法論集Ⅲ』有斐閣.
- ・中島茂幸（2021）「消費税法における問題と改善策の一考察」『税法学』第 586 号, pp.425-448.
- ・中村洋一（1999）『SNA 統計入門』日本経済新聞社.
- ・西山由美（2007）「インボイス制度の概要」『税研』第 131 号, pp.16-19.
- ・西方剛人（2009）「消費税法 30 条 7 項の規定する「帳簿等の保存」の意義」『税務弘報』第 57 巻第 4 号, pp.177-187.
- ・沼田博幸（2013）「消費税におけるインボイスの役割について－EV/VAT におけるインボイス制度の改革を参考として－」明治大学大学院会計専門職研究科.

- ・橋本恭之（2002）「消費税の益税とその対策」『税研』第 105 号, pp.48-52.
- ・橋本恭之・鈴木善充（2012）『租税政策論』清文社.
- ・橋本恭之（2023）「日本の税収構造の変化について」『関西大学経済論集』第 73 巻第 1 号, pp.1-26.
- ・林宜嗣（2000）「帳簿方式及び簡易課税制度の検討」宮島洋編著『改訂版 消費課税の理論と課題（21世紀を支える税制の論理 第6巻）』第5章所収, pp.93-110.税務経理協会.
- ・日高政浩（2009）「日本の租税支出の推計」『大阪学院大学 経済論集、第 25 巻第 1 号, pp17-66.
- ・福山枝里子（2013）『消費税法の諸問題』関西大学大学院修士論文.
- ・藤川清史（1991）「消費税導入の経済効果－伝票方式と帳簿方式の相違を考慮した産業連関分析」『大阪経大論集』第 42 巻第 3 号, pp.41-66.
- ・宮島洋(2000)『改訂版 消費課税の理論と課題(21世紀を支える税制の論理 第6巻)』税務経理協会.
- ・宮島洋（1986）『租税論の展開と日本の税制』日本評論社.
- ・望月正光（2018）「簡易課税制度による産業別・売上高階級別の税収効果」『経済系（関東学院大学）』第 275 集, pp.86-89.
- ・森信茂樹（2000）「中期答申から読む消費税改革」『税研』第 93 号, pp.27-33.
- ・森信茂樹（2010）『日本の税制 何が問題か』岩波書店.
- ・矢野秀利（2011）「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－」『税研通信』第 66 巻第 13 号.
- ・山口敬三郎（2022）「帳簿等の提示がない場合の仕入税額控除の可否に関する一考察」『税務事例』第 54 巻 12 号, pp.18-34.
- ・山田二郎（1990）「消費税をめぐる若干の問題」『行政法の諸問題（上）』有斐閣.

【英語文献】

- ・ OECD（2024）, “Consumption Tax Trends 2024”, OECD Publishing.

【参考資料】

- ・一般社団法人 ABC 協会『ABC データ』.
- ・大蔵財務協会（2016）『改正税法のすべて 平成 28 年度版』大蔵財務協会.

- ・厚生労働省（2012）「社会保障・税一体改革大綱について」.
- ・公正取引委員会「インボイス制度後の免税事業者との取引に係る下請法等の考え方」
（https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyoukijun/invoice/invoice_jirei.pdf）（最終閲覧日
2025年12月30日）.
- ・公正取引委員会「免税事業者及びその取引先のインボイス制度への対応に関する Q &A」
（https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyoukijun/invoice_qanda.html）（最終閲覧日 2025
年12月30日）.
- ・国税庁 HP「消費税法改正のお知らせ（令和6年4月）」.
（<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/r06kaisei.pdf>）（2025年5月
11日最終閲覧）.
- ・国税庁（2024）「令和5年分の所得税等、消費税及び贈与税の確定申告状況等について（報
道発表資料）」.
- ・国税庁（2023）「令和4年分の所得税等、消費税及び贈与税の確定申告状況等について（報
道発表資料）」.
- ・国税庁（2021）「「納税の猶予制度の特例」の適用状況（最終集計）」（令和3年4月16
日報道発表資料）（<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0021004-087.pdf>）
（2025年7月14日最終閲覧）.
- ・国税庁（2022）「「納税の猶予制度の特例」の適用後の状況」（令和4年8月5日報道発
表資料）（<https://www.nta.go.jp/information/release/pdf/0022007-132.pdf>）（2025年7月
14日最終閲覧）.
- ・国税庁『令和5年度統計年報』.
- ・国土交通省官公庁『インバウンド消費動向調査（旧 訪日外国人消費動向調査）』.
- ・財務省 HP『税制改正の概要』
（https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/index.html）（2025年4月5日閲覧）.
- ・財務省 HP『消費税の中小・小規模事業者向けの特例に関する資料』
（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d06.htm）（2025年4月5日閲
覧）.
- ・財務省 HP「消費税に関する基本的な資料」
（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d04.htm）（2025年10月28
日最終閲覧）.
- ・財務省『租税及び印紙収入決算額調一覧』.
- ・財務省 HP『税制改正の概要「平成15年度税制改正要綱の参考資料（消費税）」』.

- ・自由民主党・公明党税制協議会（2014）「消費税の軽減税率に関する検討について」ヒアリング概要（2014年10月）。
- ・税制調査会（1977）「今後の税制のあり方についての答申」。
- ・税制調査会（1986）「昭和62年度の税制改正に関する答申」。
- ・税制調査会（1988a）「税制改革についての中間答申」。
- ・税制調査会（1988b）「税制改革についての答申」。
- ・税制調査会（1990）『消費税の中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置に関する基本的考え方：実施状況フォローアップ小委員会報告』。
- ・税制調査会（1993）「今後の税制のあり方についての答申－「公正で活力ある高齢化社会」を目指して－」。
- ・税制調査会（1995）「平成8年度税制改正に関する答申」。
- ・税制調査会（2000）「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－」。
- ・税制調査会（2004）会議資料「消費税の歴史」第17回総会（2004年10月15日開催）。
- ・税制調査会（2015）「平成28年度税制の大綱」。
- ・税制調査会（2023）「わが国税制の現状と課題－令和時代の構造変化と税制のあり方－」。
- ・総務省 HP「産業連関表」
（https://www.soumu.go.jp/toukei_toukatsu/data/io/t_gaiyou.htm）（2025年12月30日最終閲覧）。
- ・総務省『令和3年経済センサス』。
- ・総務省『地方税に関する参考計数資料』。
- ・総務省統計局『家計調査年報』。
- ・東京商工リサーチ「倒産件数・負債額推移」
（<https://www.tsrnet.co.jp/news/status/transition/>）（2025年12月30日最終閲覧）。
- ・内閣府『国民経済計算（SNA）』。
- ・内閣府 HP「国民経済計算とは」
（<https://www.esri.cao.go.jp/jp/sna/contents/sna.html#:~:text>）（2024年7月1日最終閲覧）。