

終章 日本の消費税はどこへいくか — 国際比較からの展望

東京大学教授 増井 良啓

I はじめに

1 日本法の特徴は何か

従来、日本の消費税の特徴として、次の点が指摘されてきた⁽¹⁾。

- 仕入税額控除がインボイス方式ではなく帳簿方式である。
- 課税ベースが広い。
- 税率が低くかつ単一税率である。
- 免税事業者の範囲が広い。
- 簡易課税制度がある。
- 限界控除制度があった。
- 課税期間が長い。

これらのうち最後の2点については、すでに次の改正がなされた⁽²⁾。

- 限界控除制度を、1997年4月以降に廃止した。

(1) 金子宏『租税法〔第19版〕』（2014年）658頁以下。この記述は第20版以後削除され、第19版以前の版を参照するよう指示されている。さらに参照、金子宏「総説—消費税制度の基本的問題点」日税研論集30号（1995年）1頁。
(2) 佐藤英明「消費税の軌跡—導入から現在まで」日税研論集70号（2017年）1頁。

- ・課税期間が長いことへの対処として、申告納付回数を増やした。

加えて、第1点と第3点についても、大きな改正が予定されている。2015年12月16日、自由民主党・公明党「平成28年度税制改正大綱」は、消費税率10%への引上げを2017年4月に実施することとし、それと同時に飲食料品等に対する軽減税率を導入することとした。あわせて、複数税率制度に対応した仕入税額控除の方式として、インボイス制度を2021年4月1日から導入することとした。その後、2016年8月2日の自由民主党・公明党「消費税率引上げ時期の変更に伴う税制上の措置」は、いずれについても実施・導入時期を2年半延長することとした。

このような現況において、本稿では、日本の消費税を国際比較の中に位置づけ、制度的にみてどのような特徴があるといえるかを考えてみたい。この作業が、消費税の将来像を展望するための一助となることを希望している。

本稿における法令や資料の基準時は、2016年9月1日である。

2 アプローチと考察範囲

付加価値税（Value Added Tax, 以下VATという。）の国際比較を行う先行研究は多い⁽³⁾。そこで本稿では、内外の二次文献を調査することによって、この課題に接近する。素朴な文献サーベイであり、オリジナルな主張の提示は目指さない。

本稿は、課税ベース・税率・納税義務者、インボイス方式といった、制度

(3) 日本では、消費税法制定当時に公刊された水野忠恒『消費税の制度と理論』（1989年）に続いて、後述する西山由美教授、渡辺智之教授、沼田博幸教授をはじめとする比較法研究の蓄積があり、本稿はそれらに大きく依拠している。さらに参照、一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究34号（2006年）35頁、片山直子「イギリスの付加価値税制における複数税率をめぐる課題—『ケータリング』の意義に関する議論を中心に」和歌山大学経済学会経済理論371号（2013年）65頁、片山直子「付加価値税の軽減税率に対する税負担中立性原則の適用の可否」和歌山大学経済学会経済理論380号（2015年）19頁、関口智「日本の消費税制度における軽減税率—平成28年度税制改正大綱の評価と課題」税研187号（2016年）72頁。

設計の上で最も基本的と思われる点に着目する。地方消費税関係の連邦財政主義や、国際取引に伴う消費税の課税、グループ税制やコストシェアリング⁽⁴⁾などには触れない。もちろん、法制度の細部や実務上の論点にも立ち入らない⁽⁵⁾。

本稿で日本の「消費税」というとき、消費税法上の消費税を指し、酒税・たばこ税・石油関連税などの個別消費税は含まないものとする。また、国際的な制度比較にあたり、各国のVATを比較対象とする。

3 本稿の構成

IIで述べるように、日本の消費税はひとつの岐路に立っている。国際比較の観点からすると、いわゆる「現代的消費税」へと進化するのではなく、むしろ「伝統的消費税」へと退行しつつあるようにさえみえる。このような時期であるからこそ、自分たちがどこにいるのかを客観的に認識するための羅針盤が必要である。

このような観点から、IIIで、VATの制度設計に関して、課税ベース・税率・納税義務者のあり方に関する国際的な動向をみる。VATの制度設計に関する国際機関の標準的な助言は、「個人消費を広く対象とし、非課税取引を縮減して、税率は単一税率とする」というものである。ここから、日本における食料品等に対する軽減税率の採用が、ベスト・プラクティスとはいいいがたいことがわかる。

続いてIVで、VATの根幹である仕入税額控除について、特にインボイス制度をめぐる最近の議論を検討する。現在、EUにおける回転木馬詐欺

(4) 西山由美「金融セクターに対する消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対応」金子宏・中里実・Jマークラムザイヤー編『租税法と市場』(2014年)298頁。

(5) その意味で、本稿は、金井恵美子「税率構造—軽減税率の法制化を踏まえて」日税研論集70号(2017年)403頁と金井肇「中小事業者と消費税」日税研論集70号(2017年)355頁を、巨視的な制度比較の観点から補完する意味がある。

(carousel fraud) への対策を意識して、小売売上税の再評価や、一般的リバース・チャージの導入論が、欧米の学説上登場している。このような議論をレビューした上で、日本で導入されようとしているインボイスの機能について課税情報の角度から一言する。

Vは、結びである。

II 問題の所在

1 伝統的 VAT と現代的 VAT

VAT の国際比較の上で現在、標準的な見方になっているのが、伝統的 VAT (traditional VAT) と現代的 VAT (modern VAT) との対比である。

周知のように、EU では、取引高税における「税の累積 (cascading)」を克服するための改良形として VAT が登場した。これが 20 世紀後半に EU 域内で共通化されたこともあり、VAT といえば EU のそれが一種の模範として世界中で参照されるようになった。VAT 指令の解釈に関する法律問題が各国裁判所から欧州司法裁判所に回付され、年々かなりの数の先決裁定が下されて公表されることも、欧州 VAT の研究に刺激を与えた。米国で刊行された著名な VAT 比較税制のケースブックも、EU の VAT 指令や欧州司法裁判所の判決を数多く取り上げている⁽⁶⁾。

しかし、21 世紀を迎えるころには、既存の EU 型 VAT に制度設計上の問題があるという認識が、IMF などの活動を通して広まっていた。「現代的 VAT」という用語は、IMF の財政局スタッフが税制改革の助言のために刊行した書物に帰せられる⁽⁷⁾。そこでは、EU の VAT は「伝統的 VAT」であると位置づけられた。そして、その欠点を克服する進化形として、NZ な

(6) Alan Schenk, Victor Thronyi and Wei Cui, *Value Added Tax: A Comparative Approach* (2nd edition, 2015).

(7) Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, *The Modern VAT* (2001).

どの「現代的 VAT」の取組みが推奨された。OECD のスタッフも同様の認識を示した⁽⁸⁾。さらに、マーリーズ・レビューは、既存の EU 付加価値税を「老化し、機能不全に陥った古い租税」と性格づけ、その原因を複数税率構造と広範な非課税項目にあるとした⁽⁹⁾。NZ などの現代的 VAT をさらに一歩進めて、金融取引や住宅取引などをより包括的に課税ベースに取り込む「ポスト現代的 VAT」の構想を語る学説もある⁽¹⁰⁾。

2 日本における認識の共有

伝統的 VAT と現代的 VAT を対比するという図式は、日本の研究者の間でも共有されている。たとえば、2015 年 6 月 14 日の日本税法学会第 105 回シンポジウム「消費税をめぐる法的諸問題（討論）」は、次のやりとりを記録している⁽¹¹⁾。

- ・村井正発言「やはり EU 法の場合は、歴史から見ても、あるいは経験から見た場合にも、我が国の消費税がたかだか 30 年ぐらいしか経験がないわけですから、そういうことで大いに参考になるんだけども、私が見るところでは、最近の EU 法はむしろ、日本にとって反面教師の側面が多いのではないかと考えております。」
- ・西山由美発言「マーリーズ報告書……の中でもはっきりと『我々の付加価値税（つまり EU 域内の付加価値税）は老化をして、機能不全に陥っている』と書かれているところです。その原因というのは、制度が複雑化

(8) Alain Charlet and Jeffrey Owens, An International Perspective on VAT, Tax Notes International, 20 September 2010, 943 (2010).

(9) この点については、西山由美「EU 付加価値税の現状と課題—マーリーズ・レビューを踏まえて—」フィナンシャル・レビュー 102 号 (2011 年) 146 頁、篠田剛「現代付加価値税の論理と課題—マーリーズ・レビューの検討を中心に」宮本憲一・鶴田廣巳・諸富徹編『現代租税の理論と思想』(2014 年) 295 頁。

(10) Rita de la Feria and Richard Krever, Ending VAT Exemptions: Towards a Post-Modern VAT, in Rita de la Feria ed. VAT Exemptions—Consequences and Design Alternatives (2013) 3.

(11) 税法学 574 号 (2015 年) 258—259 頁。

してきたと、複雑化するということは、それだけ脱税、租税回避の余地を広めるということ、そこが原因であるということをはっきり言っています。」

- 西山由美発言「EUの付加価値税がオールドVATであるとすれば、モダンVATとしてよく例に出されるのは、ニュージーランドのGST（物品、サービス税）です。15%の税率で生活必需品等に対する軽減税率はありません。ほとんどのサービスは課税の対象になりまして、例えば教育サービスや医療サービスも課税の対象となります。限定的に金融取引の一部と、それから慈善団体による販売などが非課税になります。」

このやりとりは、伝統的VATを反面教師とし、現代的VATを新たな模範とする見方を示している。まさに、伝統的VATと現代的VATを対比する構図である。渡辺智之教授の2014年の論文も、NZのこれまでの経験は「15%の税率においても単一税率の維持が可能であることを示している」と述べており⁽¹²⁾、現代的VATの優位を前提にしている。

なお、伝統的VATと現代的VATの対比という図式に関連して、いくつかの点を補足する。

- EUのVATが伝統的といわれるゆえんは、広範な非課税項目と複数税率にある。これに対し、EU加盟国の中で生活必需品に対する軽減税率を認めていない唯一の例外が、デンマークである。宮本十至子教授は、25%の基本税率を適用するデンマークのVATを検討した上で、「消費税の複数税率のみで格差是正を図ろうとするのは安易な選択であろう」と警告する⁽¹³⁾。
- OECD加盟国の中でVATを有していない大国が、米国である⁽¹⁴⁾。米国の税制改革論の力点は所得税と消費税のうちいずれをとるべきかとい

(12) 渡辺智之「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状－ニュージーランド」税研176号（2014年）48頁，51頁。

(13) 宮本十至子「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状－デンマーク」税研176号（2014年）53頁，57頁。

(14) 関口智『現代アメリカ連邦税制－付加価値税なき国家の租税構造』（2015年）。

う二者択一にあり、X タックスやフラットタックスのような独自の消費税提案がなされてきた⁽¹⁵⁾。これに対し、オバマ政権の初期の時期には、このような二者択一では財政赤字に対応できないとして、連邦所得税に追加する形での連邦 VAT の導入論を展開する学説もあった⁽¹⁶⁾。

この議論は現実の政治過程で取り上げられないまま事態が推移している。

- 2014 年の段階で世界中の 161 法域が VAT を有していると報告されており⁽¹⁷⁾、VAT は地球規模に拡大している。たとえば、中国の VAT は「増値税」と呼ばれ、国家税収の中心となっている⁽¹⁸⁾。中国の VAT は徐々に発展してきたものであって、1994 年に課税ベースを拡大し、世界金融危機に対応する 2009 年の税制改革で固定資産の仕入税額控除を認め、2012 年からは営業税を増値税に変更するいわゆる「營改増」の改革が進行している⁽¹⁹⁾。

3 岐路にある日本

さて、上のシンポジウムのやりとりの中で、西山教授は「私たちの消費税もまさに岐路に立っていると思います」と発言している⁽²⁰⁾。日本の消費税は「非常によく機能している」ところ、今後「EU と同じような道を歩むのではないかと懸念」されるというのである⁽²¹⁾。

その後、西山教授の 2016 年の論文は、日本の消費税が EU 型に近づくと
いう現状認識の下で、改めて伝統的消費税と現代的消費税からの示唆を検討している⁽²²⁾。その骨子は以下の通りである。

(15) これらの提案については、中里実ほか編『租税法概説〔第 2 版〕』（2015 年）238 頁〔神山弘行執筆〕、森信茂樹『日本の税制—何が問題か』（2010 年）39 頁。

(16) 増井良啓「米国の VAT 導入論を読む」租税研究 806 号（2016 年）282 頁。

(17) Schenk et al., supra note 6, 531.

(18) 伏見俊行・揚華『第 2 版中国税の基礎知識』（2013 年）82 頁。

(19) Schenk et al., supra note 6, 442-445.

(20) 税法学 574 号 259 頁。

(21) 税法学 574 号 259 頁。

- まず、「日本の消費税は、複数税率構造，課税事業者登録制度，タックスインボイス導入と，欧州型消費税へ一段と近づいている」という現状認識を示す。
- そして、「伝統的消費税としての欧州型消費税の1世紀にわたる制度設計とその改善の歴史，取引現場や司法現場での経験の集積とともに，高税率と複数税率構造がもたらす問題点，とくに制度の複雑化と脱税の蔓延についても十分な検討がなされるべきである」という。
- これに対し、「ニュージーランドでは，欧州型消費税をモデルとしつつ，その問題点を十分に精査して物品・サービス税（中略）を設計し」ていたとする。

西山論文が指摘するように，EUの経験からは，「高税率と複数税率構造がもたらす問題点，とくに制度の複雑化と脱税の蔓延」という事態がすでに判明している。そうである以上，日本でもそのような事態を避ける制度設計が最善である。にもかかわらず日本法が欧州と同じ道に迷い込みつつあるようにみえる点に，大きな悩みがある。

より具体的に，西山論文は「伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」として，次の点を指摘している⁽²³⁾。

- 「複数税率構造の下で，適用税率の振り分けをめぐる限界事例は判例や学説の集積により解決されていくことになるだろう」。
- 「ひとたび導入した軽減税率とその適用項目の廃止は，ほぼ不可能である」。
- 適格請求書については，「記載の誤記や本体価格が変更されときの記載修正に関する法令の整備も不可欠」である。
- 日本はニュージーランドのような簡素・効率を重視する現代的消費税からは離れたのではあるが，「フェアネス実現のための手法（パッケージ手

(22) 西山由美「消費税の税率構造とインボイス—伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59 巻 5 号（2016 年）2 頁。

(23) 西山・前掲注（22）8 頁。

法と国民に対する説明責任)の重要性は認識しておかなければならない」。

これらの指摘のうち、はじめの3点は、EUの経験を反面教師として浮かび上がる論点である。日本の課税実務としても、今後対応していかねばなるまい。最後の点は、広く税制改正の過程に関する課題である。関連して、西山教授が提唱するフェアネスという視点も⁽²⁴⁾、本稿としては、立法プロセスの公正さに関する視点として理解しておきたい。

なお、平成28年度税制改正大綱が軽減税率の導入を明記したことに対しては、批判的な意見が公表されている。関口教授は、目指すべき方向は単一税率化と課税ベースの拡大であって、「今回の税制改正大綱は、国際的な議論に逆行したともいえる」と述べる⁽²⁵⁾。吉村教授は、「消費税の軽減税率は、その導入の目的を達成するという点においても、その効果という点においても、適切な制度であるということとはできない」と述べる⁽²⁶⁾。

Ⅲ 課税ベース・税率・納税義務者

1 国際機関の標準的な助言

(1) 前提—VAT導入に適した環境のみきわめ

VATは20世紀生まれの新しい税制である。しかしそれは、急速に世界各国に伝播し、いまやほとんどの国で基幹税として採用されている。とりわけ途上国で新たな国家財源として導入される例が多く、それにはIMFや世界銀行などの国際機関がVATを推奨することが大きく影響している。

この点については、現地の記帳習慣などのインフラを無視して機械的に

(24) 西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学573号(2015年)208頁。

(25) 関口・前掲注(3)73頁。

(26) 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年)26頁,29頁。さらに参照,加藤淳子「軽減税率が招く不公平—欧州の失敗経験を踏まえて冷静な選択を」NIRAわたしの構想No.26(2016年)4頁。

VATを導入すると困ったことになる」と指摘されている。2005年10月2日の租税法学会34回総会のシンポジウムで、渡辺裕泰教授は、1999年にモンゴルを訪問したときの経験をもとに⁽²⁷⁾、次のように発言している⁽²⁸⁾。「モンゴルは、前は15%の一律関税で財政収入を賄っていたのです。ところが、WTOに中国より先に加盟したときに、どこかの国のコンサルタントから、『関税をやめると外国にほめられるから、やめなさい』と言われて、関税を全廃して、付加価値税と所得税を導入したのです。私は、それを聞いて、『そんな馬鹿な。絶対とれるわけがない』と思って、モンゴルに行って、『本当にとれているのか』と聞きました。実は、人口の4割が遊牧民でゲル(テント)で転々としているものですから、全く税収がなくなりました。……それを見て私は、税制も時代によって変えていかないといけないのだな、という思いをますます強くしました。」

税制も時代によって変えていかないといけないという渡辺教授の指摘は正当であり、現地の実情に即した税制が望ましいことに異論はない。記帳などのインフラを改善した上で、実際の執行可能性をみすえてVATの導入を考える、というのがあるべきスタンスであろう。1949年のシャウブ勧告で提案されたVATも、いったん制度化されたものの、実施されないままに廃止された。VAT導入に適した環境になっているかどうかをみきわめることが、前提として必要である。

この点に留意すべきであるものの、経済発展の度合いを問わず、世界中のほとんどの国がすでにVATを採用し、主要税源としてVATに依存している⁽²⁹⁾。この現実も重く、VATが安定的な基幹税としてテスト済みであることを証明している。

(27) 渡辺裕泰「日本の税制論議について感じていること」税研187号(2016年)18頁。

(28) 租税法研究34号(2006年)123-124頁。

(29) Michael Keen and Ben Lockwood, The value added tax: Its causes and consequences, *Journal of Development Economics*, Vol. 92 (2010) 138.

(2) 「良い VAT」のための助言

国際機関の税制専門家は、「良い VAT」のための助言として、単一税率と広い課税ベースをあげることが多い。

シャウプ博士は、1986年の世界銀行主催の会議で、発展途上国に対する教訓を論ずる論文を提出した。その中で VAT における複数税率について検討し、次の両論を併記していた⁽³⁰⁾。

- ・少数意見「限られた形での差別化税率の使用は、相対的に小さい行政上の問題を含むに過ぎない」。
- ・多数意見「複数税率は VAT 行政担当者の存在にとって命取りになりかねず、たとえ可能であるとしても導入を避けるべきである」。

その後の議論は、単一税率と広い課税ベースを指向している。

IMF の助言をまとめた 1988 年の書物は、次のように述べている⁽³¹⁾。いわく、「単一税率で、輸出にゼロ税率を適用し、きわめて少ない非課税を有する VAT を支持する論拠が圧倒的である。仮に複数税率が必要であるとしても、それは少ない方が良い。」この書物が公刊された当時、VAT を導入済の国の数は 55 であった。

1996 年に公表された IMF の法律家の助言も、同様に、次のように指摘する⁽³²⁾。

- ・最小限の非課税項目⁽³³⁾。「広範な政策上の考慮は、すべて非課税項目を最小限にとどめることを支持する。その考慮は、執行の容易さ、他の租税と比べた VAT の税収レベル、VAT の税率構造と課税ベースのトレード・オフ（課税ベースが広いほど税率が低くてすむ）、VAT の公正さと経

(30) カール・S・シャウプ=世界銀行編『間接税で何が起ころか—付加価値税導入の教訓—』（1988年）61頁。

(31) Alan A. Tait, Value Added Tax—International Practice and Problems (1988) 44.

(32) David Williams, Value-Added Tax, in Victor Thuronyi ed. Tax Law Design and Drafting, Volume 1 (1996) 164.

(33) Williams, supra note 32, 203.

済的中立性，である。」

- 奢侈品の扱い⁽³⁴⁾。「間接税の奢侈品税率を課すための手段として VAT を用いるべきでないという点は、いまや一般的に承認されている。仮にある国が特定の財やサービスに間接税の高税率を適用したいと考えるのであれば、より容易な方法は独立の個別消費税を用いることである。」
- 軽減税率が課税事業者の仕入については意味がないこと⁽³⁵⁾。「明らかに、基本税率が高ければ高いほど、個別項目に対して 1 または複数の軽減税率を適用すべきであるとするロビー集団からの圧力が大きくなる。実際には、次の点を念頭に置く必要がある。それは、完全な課税事業者に対して提供される財やサービスに基本税率以外のいかなる税率を設定しても、そのことによって長期的な社会的目標が達成されることはない、という点である。」
- 軽減税率による税収減⁽³⁶⁾。「軽減税率の論拠は、食料品のような社会的に重要な財と、非課税ないし不課税とされていない社会的に重要なサービスに集中する。もちろん、軽減税率を認めることで VAT 税収が失われるのであり、税収の総額が一定であるとすれば、VAT の基本税率をそうでない場合よりも押し上げるか、他の租税を増税するか、ということ帰結するのが通常である。」

ただし、このような助言にかかわらず、現実には多くの国が複数税率を用いている。2001 年の書物によると⁽³⁷⁾、IMF の財政局が一貫して単一税率を

(34) Williams, *supra* note 32, 213.

(35) Williams, *supra* note 32, 214.

(36) Williams, *supra* note 32, 214.

(37) Ebrill, *supra* note 7, 64. また、資本財につき即時に全額の仕入税額控除を与えるべきであるという勧告に従わない国が、28 カ国中 8 カ国あった。なお、Henry J. Aaron, Introduction and Summary, in Henry J. Aaron ed., *The Value Added-Tax: Lessons from Europe* (1981) 1, 16 は、欧州各国の VAT の経験を検討した会議の議論のまとめとして、複数税率は、①行政を複雑化する、②納税協力コストを増大させる、③消費決定を歪める、という欠点があり、正当化しがたいものの、実際にはそれをなくすことはできないだろうとしていた。

勧告しているにもかかわらず、三分の一の国が勧告に従わず（22カ国中7カ国）、複数税率を採用していたという。

(3) マーリーズ・レビューによる複数税率の評価

エコノミストはどう考えているか。マーリーズ・レビューの第6章は、効率と公平の両面から、次のようにVAT複数税率の評価を行っている⁽³⁸⁾。

- 効率の観点。「差別税率の効率上の論拠 (the efficiency arguments) は重要であるが、われわれの見解では、實際上、オペレーション可能にすることがきわめて難しい。これに対する例外として、VATから子育ての費用を非課税にすることにはおそらく強い理由がある。これは、多くの場合において、子育てのための支出が労働時間の選択にきわめて密接に関連しているからである。」
- 公平の観点。「公平上の論拠 (the equity arguments) は、より効果的に再分配を行うことのできる租税と給付のシステムの他の部分が存在しない場合であれば、強力であるかもしれない。しかしこれらの部分はげんに存在するのであり、それらはより効果的に再分配を行うことができ、VATの差別税率がもたらす歪みを生じさせることがない。加えて、水平的公平の考慮——等しい人を等しく扱うということ——が単一税率の理由になる。」

これを要するに、弾力性に応じて税率を差別化すると、理論上は、資源配分の効率性に資するはずである。しかし実際には、そのようなルールを実施することが難しい。また、累進所得税や社会保障給付のシステムが別途存在する国においては、所得分配の公平はそれらにゆだねればよく、VATの複数税率によることは望ましくない。

このような効率と公平の両面からの評価を総合すると、いくつかの条件付きではあれ、原則として単一税率に分があることになる。

同様にして、1984年の米国財務省の報告書も、公平の観点から食品にゼ

(38) Institute for Fiscal Studies, Tax by Design-The Mirrlees Review (2011) 162.

口税率を適用することの評価を行っており、次の問題点を指摘していた⁽³⁹⁾。

- 税収が減る。
- 経済的歪みをもたらす。
- レストランの食事との区別が難しい。
- VAT の執行を難しくする。
- 事業者の納税協力コストが増大する。

2 OECD の 2014 年版報告書

(1) OECD の 2014 年版「消費課税のトレンド」

OECD は 2 年ごとに、OECD 加盟国の消費課税（VAT と個別消費税）に関するデータを整理して、そのときどきの動向を公表している。現時点で入手可能な最新号は 2014 年版である⁽⁴⁰⁾。以下これを「2014 年版報告書」という。

2014 年版報告書は次の 5 章構成であり、付録 ABC がついている。

- 第 1 章 消費を課税する
- 第 2 章 付加価値税—税率と構造
- 第 3 章 VAT のパフォーマンスを測定する
- 第 4 章 OECD 加盟国の個別消費税
- 第 5 章 自動車の課税
- 付録 A 為替レート
- 付録 B VAT 導入国
- 付録 C OECD 国際 VAT/GST ガイドラインの成果に対する声明

このうち第 2 章が、OECD 加盟国の VAT につき中心的な特徴を記述している。いくつかの項目をかいつまんでみてみよう。以下の(2)から(6)が第 2 章の要約であり、(7)がそれに対する本稿のコメントである。

(39) U.S. Department of the Treasury, *Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth*, Vol. 3 (1984) 95-98.

(40) OECD, *Consumption Tax Trends 2014* (2014).

(2) 基本税率と軽減税率の展開⁽⁴¹⁾

2014年版報告書によると、OECD加盟国におけるVAT税率の展開は3期に分かれる。

- 1975年から2000年。多くのOECD加盟国がはじめてVATを施行した時期であり、基本税率を引き上げていった。1995年にVATを有していた31カ国のうち、20カ国が施行後少なくとも1回は基本税率を引き上げた。1975年から2000年にかけて、OECDの平均基本税率は15.6%から18%へと増加した。
- 2000年から2009年。この時期には多くの国で基本税率が安定しており、33カ国のうち22カ国で15%から22%の範囲の税率を維持した。2000年から2009年にかけてOECD平均で基本税率は18%から17.6%へとやや減少した。
- 2009年から2014年。世界金融危機に対応して財政緊縮圧力が高まり、それに対応するために基本税率を引き上げた。21カ国が少なくとも1回は基本税率を引き上げた。その結果、2009年1月に平均で17.6%だった基本税率は、2014年1月には19.1%になった。

2014年時点で、OECD加盟国のVAT基本税率は、5%（カナダの連邦レベル）から27%（ハンガリー）まで、かなりのばらつきがある。EU加盟国の標準税率を平均すると21.7%で、OECD平均の19.1%をややうわまわっている。

各国が追加税源としてVATに依存するようになった重要な理由は、VATが比較的のみて成長親和的（growth-friendly）な租税であることにある。

このようにVATの基本税率は引き上げられたが、VATの課税ベースはしばしば改革されないままであり、多くのOECD加盟国が依然として広範な非課税措置と軽減税率を適用しつづけている。しかし、軽減税率と非課税措置を縮減することによってではなく、基本税率を引き上げることによって

(41) OECD, *supra* note 40, 44-46.

追加的税収を得ようとする、悪影響がある。

(3) 非課税⁽⁴²⁾

ここにいう非課税 (exemption) は、売上税額がかからず、当該売上に関する仕入税額控除を利用できないことを意味する。国によってはこれを「input taxation」と呼んで、隠れた VAT が埋め込まれていることを明示することもある。

2014 年版報告書によると、非課税は VAT の基本概念から大きく逸脱するものであるにもかかわらず、NZ とトルコを除くすべての OECD 加盟国は、多くの非課税措置を適用している。

非課税は、次の理由で正当化されることが多い。

- 売上を定義しがたい (金融・保険サービス)。
- 分配上の目標の追求 (農業・燃料・基本医療・教育)。
- 伝統 (不動産賃貸・土地建物供給)。
- 公役務 (教育・郵便)。
- 他の個別税に服する (財産・保険・金融サービス)。

これらのコア項目以外についての非課税は雑多であり、多くのセクターを含む (文化・法律扶助・公共交通・公営墓地・廃棄物処理・水道・貴金属・農業)。

VAT 設計上の標準的助言は、短い非課税リストをもつべきだというものであり、非課税リストは基本医療・教育・金融サービスに限定すべきである。なぜなら、非課税は次の意味で VAT の中立性に反するからである。

- B2B 取引で累積効果を生む。
- B2C 取引で過少課税を生む。
- 国際取引で仕向地原則をそこなう。

なお、2014 年版報告書は、付属の表において、各国の非課税措置をかなり具体的にリストアップしている⁽⁴³⁾。これをみると、日本の消費税法上の非課税取引は比較的にみて少ないほうに属する。

(42) OECD, supra note 40, 46-48.

(43) OECD, supra note 40, 69.

(4) 特定の仕入項目に関する仕入税額控除の制限⁽⁴⁴⁾

28カ国が交際費につき仕入税額控除を制限している。日本はそのような立法を行っていない⁽⁴⁵⁾。

(5) 登録と徴収の閾値⁽⁴⁶⁾

ここに閾値 (threshold) とは、日本流に言えば小規模事業者の免税点のことである。

2014年版報告書によると、多くの国で閾値に達しない小企業は納税する義務がない。VATを用いるOECD加盟国のほとんどが、仕入税額控除をしないという条件の下で、売上を課税しないことを許容する。閾値には、登録を免除するものと、登録はするが閾値を超えるまでは徴収を免除するものがある。

閾値のレベルはOECD加盟国間で大きく異なる。

- 14カ国が高い閾値を有している (3万ドルを超えるもの)。日本はこのグループに属する。特に仏英が高い。
- 別の14カ国が低い閾値を有している (1,500ドルから3万ドルの間)。
- 5カ国が一般的な免税閾値を有していない。

閾値の必要性和レベルについて、各国の間でコンセンサスはない。多くの場合、閾値のレベルは、納税協力コスト・税務行政コストを最小化することと、税収を危うくし競争にひずみを与えることとの間での、トレード・オフの結果である。

2006年以降、閾値のレベルをほとんど変えていない国がOECD加盟国の半数である (日本はこのグループに属する)。20%以上増額した国が11カ国ある。新規導入したのが4カ国である。減額したのはギリシャのみである。

(44) OECD, supra note 40, 48-49.

(45) この点については、沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について—仕入税額控除を制限する必要性—」会計論叢2号1頁 (2007年)。

(46) OECD, supra note 40, 49-50.

(6) 軽減税率の根拠とインパクトに関する技術的ノート⁽⁴⁷⁾

2014年版報告書によると、チリと日本を除き、OECD加盟国は1あるいはそれ以上の軽減税率を有する。これには国内取引へのゼロ税率を含む。

標準税率からの乖離の理由は、大きく次のように整理できる。

- 生活必需品であること。
- 伝統的に公営事業であったこと。
- 社会的に望ましいと考えられる活動であること。
- 地理的に優遇措置に値すると考えられる地域であること。

軽減税率が存在する理由は、その国の社会経済史に根ざっていて、ある社会にとって特定の時期において優先事項と考えられている問題に対処しようとするものである可能性がある。

所得分配の公平 (equity) や、価値財 (merit goods) の消費促進という理由もあげられる。軽減税率を実施し維持することの是非を決するには、そのコスト (減収と納税協力コスト) と、最低のコストで望ましい結果を生む能力とを、比較すべきである。この観点からは、特定の活動や住民の下位グループに対する直接補助金といった代替的手段を、可能な範囲で検討すべきである。

以上を考慮する結果として、2014年版報告書は結論として、「軽減税率は貧しい家計に対して支援をターゲットするには稚拙なツール (poor tool) である」と述べている⁽⁴⁸⁾。

(7) コメント

以上が、2014年版報告書第2章の概要である。(2)で非課税措置の縮減が望ましいとする記述は歯切れがよく、説得力がある。また、(6)でVATの軽減税率が租税支出 (tax expenditure) であると明言している点も、重要な点である。

もっとも、(6)の終わりの記述をより詳しく読み解いてみると、上に引用した「稚拙なツールである」という結論に至るまでのくだりで次の留保を付し

(47) OECD, *supra* note 40, 51-57.

(48) OECD, *supra* note 40, 57.

ており、ややまどろっこしい。すなわち、上の引用部分に続けて、軽減税率の論拠 (arguments) を3点指摘している。

- ・代替的手段がすぐには利用できない。
- ・長い間軽減税率が存在する場合に社会的政治的にとりのぞけない。
- ・増税が貧しい家計を即時に直撃するのに対して補償措置の効果が遅れる。

その上で、軽減税率の相対的メリットは慎重かつ個別に再検討する必要があるという立場を示す。そのように述べた上で最後に、「効果的な再分配政策は租税のみによって実施されるのではなく、税・給付システムの全体を考慮することによって実施される」と結んでいる⁽⁴⁹⁾。

結びの着地点は穏当である。だが、ここで軽減税率の論拠として指摘する3点は、いずれも現実的な障害というべきものである。それらが現実社会で無視できないことは理解できるものの、積極的な論拠として十分に強力なものであるかどうかは疑問である。

なお、以上みてきた2014年版報告書とセットになるものとして⁽⁵⁰⁾、「OECD加盟国における消費税の分配上の効果」と題する別の報告書がある⁽⁵¹⁾。それは、公平と社会的目標の名の下に導入される軽減税率が目標達成のために効果的な方法でないことを実証している。

3 日本の消費税の位置づけ

(1) 概観

OECDの上記2014年版報告書によると、2012年時点での日本の消費税は、低税率で効率的な収収確保ができていた。この事実は、日本の国内政治過程において必ずしも十分に認識されていないように思われる。身近な存在のアラは何かと目立つものである。そこで、別の文献を補充的に参照しつつ、日

(49) OECD, *supra* note 40, 57.

(50) OECD, *supra* note 40, 46.

(51) OECD, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, OECD Tax Policy Studies (2014).

本の消費税のすぐれたところをすこし詳しくみておこう。

国際比較の対象を広くとれば、付加価値税の導入国は160か国を超えており、その実態はまちまちである。

(2) ドライな観点からの豪米の事例研究

オーストラリアのある研究は、「良いVAT」の条件として次の3点をあげる⁽⁵²⁾。

- ・単一税率で広い課税ベース（最小限の非課税）
- ・インボイス税額控除方式を用いた納税義務の算定
- ・仕向地原則に基づく課税

しかし、「現実のVAT」はそれらの条件を充たしていない。にもかかわらずVATが各国で採用された理由はなぜか。この問いを検討するために、この研究は、「VATが良い税だから」という通常の説明に代えて、公共選択（public choice）・歴史制度論（historical institutionalism）というドライな観点から、豪の導入過程と米の導入論議を事例として分析している。

この分析がどこまで成功しているかについては、議論の余地があろう。本稿との関係で重要なのは、むしろ、この研究の前提である。すなわち、各国が現実に実施するVATは、必ずしも教科書の推奨する姿をとっておらず、かなりの歪みをもったものであるということである。

(3) カナダの経験に関する醒めた評価

現代的VATのひとつと目されるカナダの連邦GST（Goods and Services Tax）の構造についても、「EU加盟国よりは良いがNZほど良くはない」という醒めた評価がある⁽⁵³⁾。次の点が指摘されている。

- ・1991年GST導入以降の動きの多くは、経路依存性により説明できる。
- ・7%という低税率でGSTを導入し、その後5%まで税率を下げた理由

(52) Kathryn James, *The Rise of the Value-Added Tax* (2015).

(53) Richard M. Bird, *The GST in Canada: Plus Ça Change, Plus C'est La Même Chose?*, *Bulletin for International Taxation*, Vol. 63, No. 8/9 (2009) 414.

は、①すでに州が小売売上税を課していたこと、②増税にならないと人々に示す必要があったこと、③税額が外税方式でインボイスに示されていたこと、である。

- カナダには還付つき所得税の伝統があったので VAT credit を追加したが、それに加えて法律制定の最終段階で基本食品 (basic groceries) の非課税措置を導入してしまった。また、小規模事業者、非営利組織、住宅セクター、ツーリズムに対して還付を行っている (Canadian rebate model)。
- 連邦財政主義の問題がある。

(4) 消費税導入時の日本の困難

困難にもかかわらず、日本は 1989 年に消費税を導入することに成功した⁽⁵⁴⁾。

もともと、VAT 導入時の日本の状況については、他国と比べても、導入を困難にする事情があった。このことを指摘する政治学の研究がある⁽⁵⁵⁾。すなわち、

- EU では統一市場の形成という目標があり、すでに広い課税ベースをもつ取引高税があってそれを改革するという形で提案ができた。これに対し、日本の物品税は課税ベースが狭く、広い課税ベースをもつ多段階消費税になじみが薄かった。
- 韓国 (1977 年導入) や台湾 (1986 年導入) では、取引高税の代替として VAT を導入することが制度の改善と考えられた。
- NZ (1986 年導入) では導入にほとんど反対が生じなかった。その理由として、次の点がある。労働党政権が政策提案上フリーハンドを確保していたこと。包括的所得税制度の理念に対する世論の支持が揺らぎつつあったこと。卸売上税の課税基準が曖昧であるため小売価格が卸売段階でかかった税額以上に上昇してしまう問題 (消費者にとって目に見える間

(54) 水野勝『税制改正五十年—回顧と展望』(2006 年)。

(55) 加藤淳子『税制改革と官僚制』(1997 年) 238 頁。

題)があったこと。

1980年代以降の日本における消費課税の拡大は、OECD 18カ国の事例との比較によって、次のように要約されている⁽⁵⁶⁾。すなわち、1980年代から1990年代初頭にかけて、日本を含むこれらの国々は、財政赤字の中でより効率的に税収をあげることができる消費へと課税ベースのシフトを試みた。しかし、「こうした各国政府に共通する目的合理的な反応にも関わらず、各国の税収構造の相違は温存された。なぜならば、1980年代における消費課税への移行の進展は、各国政府が財政難を経験する以前に消費課税を拡充(一般消費税を導入)したか否かに関わっていたからである。政府が財政難を経験する1970年代より前には、納税者の側にも将来の負担増大の不安もなく、消費課税は順調に福祉国家の歳入を増大させた。一方、政府の赤字財政経験後の消費課税拡充は政治的に困難であり、こうした国では、福祉国家の後退が1980年代以降、特に顕著になった。以上の経緯は、現代の福祉国家の税収構造に経路依存性があることを示している。」

この整理によると、日本は1980年代末という遅れた時期にVATを導入しており、福祉国家の財源としてVAT税収を拡大することに逆風を受けやすい国であったことになる。

(5) 日本の消費税のパフォーマンス

VAT税収の規模という点でいえば、比較的税率が低かったこともあって、日本の消費税は小振りである。しかし、徴収効率は優れていた。2012年時点での日本の消費税のパフォーマンスは国際比較上良好であり、低税率で効率的な税収確保ができていた。

この点について、OECDの上記2014年報告書は、「日本は、きわめて低い税率と国内ゼロ税率の不在を、高いVRR(0.67)と組み合わせている」と評価している⁽⁵⁷⁾。ここにVRRとは付加価値税歳入比率(VAT Revenue Ra-

(56) 加藤淳子「福祉国家の税収構造の比較研究—経路依存性と合理性をめぐる一考察—」社会科学研究 50巻2号(1999年)77頁。

(57) OECD, *supra* note 40, 94.

tio) のことであって、税抜き最終消費支出に標準税率を乗じたものを分母とし、現実の VAT 歳入を分子として、その比率を求めたもののことである。この比率が 1 に近づけば近づくほど、現実に徴収できている VAT 税収が消費支出から理論的に求められる完全値に近いことになり、その意味で効率が高いことになる。

上の引用で VRR が 0.67 であるというのは、日本の消費税率が単一税率で 5% であった 2012 年の数字である。OECD 加盟国の中で日本は 5 位であり、税収調達のパフォーマンス指標としては良好である。

このことを、各国の数字と対比してみよう。

- OECD 単純平均では VRR が 0.55 であった⁽⁵⁸⁾。
- 2012 年時点での 1 位ルクセンブルクの VRR は 1990 年代後半から急上昇して 1.13 であった⁽⁵⁹⁾。その理由は、国際金融センターとしての地位のため追加的な VAT 税収がもたらされているからである（金融取引が非課税であるため仕入税額控除がとれない）。また、ルクセンブルクの付加価値税率 15% が EU 域内で最低であるため EU 域内への供給にあたり電子商取引の国際拠点を置くからである（2015 年 1 月以降は消費者所在地国の税率を適用するから VRR の低下が予想される）。
- 2 位の NZ は導入時から一貫して高い VRR を維持しており、2012 年には VRR が 0.96 であった⁽⁶⁰⁾。その理由は、①広い課税ベースを有しており非課税とゼロ税率の使用が限られていること、および、②公共サービスを課税対象に含めていること、であった。
- 2012 年に VRR が一番低かったのはメキシコの 0.31 である⁽⁶¹⁾。その理由は、非課税の範囲、国内ゼロ税率を外国人のホテル宿泊などに広く適用していたこと、境界地域における軽減税率、低い納税協力による逋脱

(58) OECD, *supra* note 40, 94.

(59) OECD, *supra* note 40, 95. VRR を押し上げたと言われるこれらの理由は、NZ のそれと異なり、他国に対して誇れるものとはいえない。

(60) OECD, *supra* note 40, 95-96.

(61) OECD, *supra* note 40, 96.

であった。これに対処する税制改正が2013年12月になされ、国内ゼロ税率の適用範囲を縮減し、境界地域に対する軽減税率を廃止し、逋脱のリスクを減らすために保税加工制度を調整した。この税制改正により2014年のVRRは向上することが予想される。

以上の国際比較からは、日本の消費税も税収確保との関係ではずいぶんがんばってきた、ということができのではないだろうか。2012年における良好なVRRには、佐藤教授の論文が詳しくあとづけているように⁽⁶²⁾、導入後の消費税の改正が例外を減らして均一な課税を実現する方向にあったことが貢献しているとみてよいだろう。

(6) 日本のVRRの今後

2014年報告書の推計では、日本のVATが免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除を認めていることが、VRRの低下にどの程度寄与しているかは、必ずしも明らかではない。また、推計の基準時が2012年であるため、2014年4月から税率を8%に引き上げた時点でVRRがどうなるかについては、次回の報告書をみる必要がある。

日本のVRRの今後については、2点を指摘できる。

- これまで単一税率を採用していたことが、この数字を成り立たせていた。軽減税率を導入すると、VRRは低下するであろう。
- 非課税措置が比較的限定されており、輸取出引以外にはゼロ税率を適用していないことも、VRRの向上に寄与していた。さらに課税ベースを拡大すれば、VRRが向上するであろう。たとえば、2014年報告書が上記2(4)で指摘する交際費の仕入税額控除制限などが候補である。現代的VATにならって、金融取引や住宅関連の取引を課税ベースに取り込むことも、検討課題としてしかるべきである。

(62) 佐藤・前掲注(2)。

4 小規模事業者の扱い

(1) VATにおける納税義務者

2014年報告書は、小規模事業者の免税点について、必ずしも明確なベスト・プラクティスを示していない。上記2(5)でみたように、各国の閾値にはばらつきがあることを指摘しているにとどまる。これは、税率構造と課税ベースについてかなりはっきりした方向を示しているのとは、かなり態度が異なる。

本来、小規模事業者の扱いは、VATの納税義務者をどう定義すべきか、という制度設計の基本にかかわる。そこで、若干の文献調査によって、比較制度上の知見を補充しておこう。なお、以下の(3)(4)については、関口教授の先行研究がある⁽⁶³⁾。

(2) 米国の法律家の議論

1994年の段階で、アメリカ法律家協会課税分科会（American Bar Association Section of Taxation）のVAT委員会に、この点に関する論文が提出されている⁽⁶⁴⁾。

この論文は、小規模事業者に対して特別扱いをする理由を、経済的なものと政治的なものに分ける。政治的な理由とは、政治過程へのロビイングのことである⁽⁶⁵⁾。

経済的な理由としては、次の3点を指摘する。

- 中小企業は相対的にみて重い納税協力上のコストを負っている⁽⁶⁶⁾。
- 課税当局にとって中小企業に対するVATの執行上のコストが大きい⁽⁶⁷⁾。
- 中小企業から得られるグロスのVAT税収は小さい⁽⁶⁸⁾。

(63) 関口・前掲注(3)79頁。

(64) William J. Turnier, Accommodating to the Small Business Problem under a VAT, 47 Tax Lawyer (1994) 963.

(65) Turnier, *supra* note 64, 969.

(66) Turnier, *supra* note 64, 964-966.

(67) Turnier, *supra* note 64, 966-968.

同論文は、さらに、仕入税額控除方式の下で小規模事業者に対してどのような措置が可能であるかを検討する。中心的に検討しているのが小規模事業者の免税である⁽⁶⁹⁾。当時のアメリカ法律家協会課税分科会のVAT委員会は、「米国のVATは規模にかかわらずすべての事業者に課されるべきである」という立場をとっていた。これに対し、同論文は、免税点制度の得失をあげたうえで、米国議会が小規模事業者を免税にすべきか否かという問いに対しては、「簡単な答えはない」と結論している⁽⁷⁰⁾。その上で、ほとんどすべての産業先進国が小規模事業者を免税にしていることから、米国もその流れに従うことが示唆される、と述べている。

同論文が指摘する免税点制度の欠点は、次の9点である⁽⁷¹⁾。これらはインボイス方式の採用を前提とした指摘である。

- 税収減になる。
- 間違っただけで免税になると信じる事業者がでてくる。
- 免税資格に関する教育コストがかかる。
- 小規模事業者が大規模事業者より競争上有利になる。
- 免税事業者に対する売上についてインボイスの不発行を促進する。
- 免税点に近づくにつれてVATと所得税の売上が脱漏しがちになる。
- 免税資格を小売業者に限定しないと税の累積が生ずる。
- 課税事業者が不満をもつ。
- 州の売上税は免税事業者を設けていない。

同論文が指摘する免税点制度の利点は、次の5点である⁽⁷²⁾。

- 行政コストと納税協力コストを劇的に引き下げる。
- 免税にすることで不正直な納税者の脱税を防げる。
- 売上高に占める納税協力コストの比率が高い小規模事業者にとって競争

(68) Turnier, *supra* note 64, 968-969.

(69) Turnier, *supra* note 64, 971.

(70) Turnier, *supra* note 64, 978.

(71) Turnier, *supra* note 64, 971-975.

(72) Turnier, *supra* note 64, 976-977.

上の不利益が生じない。

- 納税者数を減らすことで税務行政の資源を集中できる。
- 事実上の免税よりも法律上の免税のほうが制度への信頼を高める。

同論文に対してコメントする。まず、欠点と利点の指摘の中には相互に両立しないものがあり、いずれが正しいかはデータに依存するものと思われる。また、ある論点から派生する論点を独立のものとしてカウントしており、やや雑多な印象を受ける。

同論文の議論を一般化すれば、特別扱いを正当化する理由としては、納税者と課税当局双方にとってコストが大きいかかわらず、得られる税収が小さい、ということに落ち着く。これはバランスの問題であるから、「簡単な答えはない」という結論になるのは自然である。また、各国で判断が分かれ、閾値がまちまちになるのも、このように考えれば説明がつく。

(3) 通念の変化

途上国の税制を念頭において VAT の助言を行う 2007 年の書物は、閾値の設定について通念が変化したことを指摘している⁽⁷³⁾。

すなわち、VAT が登場したころの専門家の通常の助言は、VAT 事業者登録の基準となる数値（通例それは年間売上高として定義される）をできる限り低く設定すべきである、というものであった⁽⁷⁴⁾。これによって、潜在的に課税できる取引をすべて VAT の対象にできると考えられた。この助言は、執行コストと納税協力コストがゼロであることを黙示的に前提としており、そこからは理想の閾値はゼロであることになる。

しかし、時間の経過とともにこの通念は変化した⁽⁷⁵⁾。多くの国で、少数の大規模事業者だけで VAT 税収の 8 割から 9 割を納付している。これに対し、小規模事業者を納税義務者としても、執行コストと納税協力コストが大

(73) Richard M. Bird and Pierre-Pascal Gendron, *The VAT in Developing and Transitional Countries* (2007) 115.

(74) Bird and Gendron, *supra* note 73, 115.

(75) Bird and Gendron, *supra* note 73, 115.

きくなるだけで、追加的に得られる税収は少ない。広範なインフォーマル・セクターを有する断片化した経済に VAT を課すことがいかに難しいかが、経験を重ねるにつれてわかってきた。そして、かなり高水準の閾値を設けるべきであるということが新たな通念になった。小魚を追うのではなく、大きな鯨を追うべきであるというのである。

この書物は、VAT の閾値をより高くすべき論拠を提示した論文として、エコノミストによる 2004 年の論文を引用している⁽⁷⁶⁾。Keen and Mintz (2004) である⁽⁷⁷⁾。その基本的な考え方は、閾値を高くすることによる税収減と、課税当局の執行コスト減少・納税者の納税協力コスト減少とが、相互にトレード・オフの関係にあるというものである。この考え方にに基づき、閾値を限界的に上昇させたときに両者が等しくなる点を求めている。モデル化にあたっては、企業の規模が固定している場合からはじめて、より一般的な場合として企業の規模が変化する場合をとりこんでいる。よく引用される業績であるが、具体的な政策提案ではない。

(4) 「ポスト現代的 VAT」の構想

2010 年 4 月に、VAT における非課税措置を検討する会議がオックスフォード大学で開かれた。そこでは、現代的 VAT をさらに一歩進めて、VAT の課税ベースを可能な限り包括化する構想が示され、のちに公刊された。これが、本稿の冒頭で触れた「ポスト現代的 VAT」の青写真 de la Feria and Krever (2013) である⁽⁷⁸⁾。

de la Feria and Krever (2013) は、課税ベースの拡大を徹底する。これに対し、免税点の設定についてはあまり明確なスタンスを示していない。

de la Feria and Krever (2013) の本文は、閾値を設定することの欠点として、次の 2 点を指摘している⁽⁷⁹⁾。

(76) Bird and Gendron, *supra* note 73, 116. 関口・前掲注 (3) 79 頁も同旨。

(77) Michael Keen and Jack Mintz, *The Optimal Threshold for a Value-Added Tax*, 88 *Journal of Public Economics* (2004) 559.

(78) de la Feria and Krever, *supra* note 10.

(79) de la Feria and Krever, *supra* note 10, 14-15.

- 閾値の上下で競争を歪める。
- 潜在的な税収を減らす。ただしこれは執行コスト・納税協力コストとのかねあいである。

加えて、閾値を低くしておいたほうが、課税当局にとって闇経済の情報を取得しやすくなるという⁽⁸⁰⁾。

de la Feria and Krever (2013) はこのように述べた上で、上述の Keen and Mintz (2004) を引用して、徴収コストと追加的税収をバランスさせたところで閾値を決定するというモデルを紹介し、さらに各国の閾値にばらつきがあることを記すにとどまっている⁽⁸¹⁾。

このように、「ポスト現代的 VAT」の青写真は、小規模事業者の免税点の水準を高くすべきか低くすべきかについて、必ずしも一義的な指針を示していない。少なくとも、本文の記述においてはそうである。もっとも、結論を図式化する図表においては、特段の論証がないまま、中小企業の扱いについて「高い閾値 (high-threshold)」と記載している⁽⁸²⁾。

(5) ダイナミックな企業行動への対応

日本の消費税は、課税売上高 3,000 万円という高水準の免税点で導入され、それを 1,000 万円まで引き下げて現在に至っている。国際比較の上では、2 (5) でみたように、それでも高水準の部類に属する。執行コストと納税協力コストの観点が重視されてきたといえよう。

免税点の設定に関する上記の文献には、次の認識が共通している。それは、企業がダイナミックに組織再編を行って事業体のサイズを調整できる、という認識である。またこれに関連して、小さくスタートアップした企業が徐々

(80) de la Feria and Krever, supra note 10, 15.

(81) de la Feria and Krever, supra note 10, 15.

(82) de la Feria and Krever, supra note 10, 36. 関口・前掲注 (3) 79 頁もこの表に着目する。この点について Krever 教授に照会したところ、閾値を高く設定する理由として、脱税を減らす、失う税収が少ない、間接的な補助金、執行コストと税収の釣り合い、の 4 点があげられるとの返答があった (2016 年 7 月 20 日付けの筆者あての電子メール)。

に成長していくことを税制が妨げてはならないという認識もある。この認識に基づいた途上国への助言として、通常の課税ルールに移行していくことを促進し、企業成長を阻害しないようにすべきであるとするものもある⁽⁸³⁾。

このような企業組織の動的な変更可能性に関係して、日本の具体的な制度にそくして2点を指摘する。

- 限界控除制度の評価。この制度は平成9年度から廃止された。しかし、外国の文献では、免税点の前後で急激な段差を生じないための措置と評価する声もあった⁽⁸⁴⁾。
- 日本の消費税導入時の簡易課税制度について、政策的な閾値が企業グループに対して会社を分割して組織を再編成することを促し、当時の課税売上高5億円以下という基準のすぐ下のところにクラスターが生じていたという実証研究がある⁽⁸⁵⁾。

なお、閾値の基準となる金額について、多くの国では日本と同様に課税売上高を基準としている。この点について、高度に収益力が高い事業や労働集約的な事業には、比較的低い閾値を適用すべきであるといわれることがある⁽⁸⁶⁾。理論的には魅力のある考え方であるが、立法段階で具体的な線引きを必要とし、執行段階で追加的なコストがかかる。現実の租税政策としてはあまりおすすめでできない。

(83) William F. Fox and Matthew N. Murray, Taxing the small: Fostering tax compliance among small enterprises in developing countries, in Richard M. Bird and Jorge Martinez-Vazquez ed., *Taxation and Development: The Weakest Link?* (2014) 170.

(84) Turnier, *supra* note 64, 980.

(85) Kazuki Onji, The response of firms to eligibility thresholds: Evidence from the Japanese value-added tax, *Journal of Public Economics* 93 (2009) 766.

(86) Keen and Mintz, *supra* note 77, 563.

IV インボイス方式

1 インボイスなしの仕入税額控除

(1) 標準型としてのインボイス方式

VATをVATたらしめているのは仕入税額控除である。仕入税額控除がうまく機能してはじめて、事業者間取引における課税の累積を避けることができる。

買手たる課税事業者が仕入税額控除を正確に行うために、売手が売上税額を領収書に記載して発行し、その領収書を受領した買手が記載された金額を積み上げ計算する。これがインボイス方式の考え方である。本稿では、インボイス方式という用語で、このようなくみを指すこととする。

インボイス方式を採用するVATが、各国の標準形である。EUの伝統的VATも、NZなどの現代的VATも、インボイスを用いて税額控除を行う点では共通している。つまり、単一税率の下でも、仕入税額控除を正確に行うために、インボイス方式の採用がセットになっているのである。

(2) 例外型としての日本のVAT

これに対し、本稿の冒頭で述べたように、日本のVATはインボイス方式ではなく帳簿方式を採用してきた。そしてこの点は、日本法の顕著な特徴とされてきた。

OECDの2014年報告書は、次の点を指摘している⁽⁸⁷⁾。

- ほとんどの国のVATがインボイス税額控除方式 (invoice credit method) を用いている。
- OECDの中では日本だけがインボイスなしの控除方式 (subtraction method) を用いている。

このうち2点めの指摘にいう「控除方式」という言葉には、注釈が必要で

(87) OECD, *supra* note 40, 20.

ある。日本の消費税法は税額控除の形で仕入税額控除をしくんでいる。それゆえ、税額控除方式であるが税額を記載したインボイスを要件としていない、というのがより正確である。日本流に言えば帳簿方式のことである。

この点を正確に記述しているのが、2015年の比較税制のケースブックである。そこでは、日本のVATを、EU型とNZ型と並びたつ独立の型として特筆している⁽⁸⁸⁾。具体的には、次のように述べる。

- 日本型の特徴を「インボイスなしの前段階税額控除方式VAT (credit-subtraction VAT without invoices)」であるとする⁽⁸⁹⁾。
- EU型から乖離する点は、①仕入額から仕入税額控除を算定する（インボイス記載税額の積み上げではなく仕入額に8/108を乗じる）こと、②免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が可能であること、である⁽⁹⁰⁾。
- ただし、仕入税額控除の要件として請求書の保存を義務づけたことで、インボイス方式への移行がみられる⁽⁹¹⁾。

これが従来の日本法の国際的位置づけであった。したがって、今後インボイス方式を導入すると、これまで日本型といわれてきた位置づけが一変することになる。インボイス方式を採用する点で、日本のVATはEU諸国のVATに接近するのである。と同時に、現代的VATにも接近することになる。

2 インボイス税額控除方式の優位

(1) 米国のVAT導入論者による検討

米国における連邦VATの導入論 Grinberg (2010) は、インボイス税額控

(88) Schenk et al., supra note 6, 54.

(89) Schenk et al., supra note 6, 54.

(90) Schenk et al., supra note 6, 55.

(91) Schenk et al., supra note 6, 55 and 184. さらに参照, Alan Schenk, Japanese Consumption Tax After Six Years: A Unique VAT Matures, 69 Tax Notes 899 (1995).

除方式の得失をやや詳しく検討し、他のやり方よりも望ましいと結論している⁽⁹²⁾。比較的最近のまとまった検討であり、日本法にも言及する。骨子をみておこう。

(2) 情報量に基づく分類

Grinberg (2010) は、別の著者の枠組み⁽⁹³⁾に依拠しつつ、インボイス税額控除方式と控除方式との違いについて重要な点を指摘する。それは、両者の違いが計算のやり方に固有のものであるわけではなく、執行のために得られる情報量によるものである、という点である。情報量がポイントであるというのである。

Grinberg (2010) は、売手が買手・課税当局に提供する情報量に着目して、VAT を 3 つに分類する⁽⁹⁴⁾。

- ・「オープンな」控除法 VAT (open subtraction-method VAT)。これは、登録事業者が供給につき VAT を徴収するか否かにかかわらず、買手が仕入原価を控除できるやり方である。
- ・「洗練された」控除法 VAT (sophisticated subtraction-method VAT)。これは、仕入の供給者が登録事業者であるか否かに関する情報を収集し利用するものであり、登録事業者からの仕入に限って仕入税額控除を認める。
- ・インボイス税額控除法 VAT (credit-invoice method VAT)。供給者が登録事業者であるかどうかを検証するための情報を収集するだけでなく、供給者が納付した正確な税額に関する情報をも収集する。つまり、インボイスを仕入税額控除の要件とする。

この分類によると、日本の VAT は国内取引については「オープンな」控

(92) Itai Grinberg, Where Credit Is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT, *Tax Law Review* Vol. 63, No. 2 (2010) 309.

(93) David A. Weisbach, Fundamental Tax Reform: Does the X-Tax Mark the Spot?, 56 *SMU L. Rev.* 201 (2003).

(94) Grinberg, *supra* note 92, 318-319.

除法 VAT であると位置づけられる⁽⁹⁵⁾。控除法という用語を用いているが、日本の消費税法が税額控除のしくみをとっていることを踏まえている。あくまで、登録事業者以外の者からの仕入につき仕入税額控除を認める点に着目した用語法である。

(3) インボイス税額控除方式が望ましいとする理由

Grinberg (2010) は、控除方式とインボイス税額控除方式の優劣につき、次の点にそくして具体的に検討する⁽⁹⁶⁾。

- ・非納税者からの仕入の控除
- ・非課税とインプット課税
- ・複数 VAT 税率
- ・ゼロ税率
- ・政府と非営利組織が提供する財とサービス
- ・不動産
- ・金融サービス
- ・小規模事業
- ・輸出・輸入・国境税調整
- ・外国との税務行政の調整
- ・州小売上税との調整
- ・採用と改正の政治経済

これらの検討を踏まえ、Grinberg (2010) は次のように述べて、米国の VAT にとってインボイス税額控除方式が望ましいと結論している⁽⁹⁷⁾。いわく、「インボイス税額控除法 VAT と控除法 VAT の最重要の実体的な違いはインボイス要件にある。インボイス要件は 2 つの基本的機能を果たす。インボイス要件は、事業仕入のコストを差し引くことで VAT 負担を減少させ

(95) Grinberg, *supra* note 92, 321. ここにいう「オープン」の意味については、渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究 34 号 (2006 年) 62 頁, 78 頁注 (10) も参照。

(96) Grinberg, *supra* note 92, 322-355.

(97) Grinberg, *supra* note 92, 357.

る登録事業者の能力を制限し、他の登録事業から購入した事業仕入を差し引くようにする。また、インボイス要件は、かかる差し引きが納付された VAT 税額と厳密に等しくなることを保証する。控除と売上の間の対称性を保証することで、インボイス要件は VAT の租税回避の機会を大きく減少させる。インボイス要件はまた、非課税とゼロ税率が適切に機能することを可能にし、WTO に適合的な国境税調整を可能にする。あわせると、VAT が税収調達の効率的ツールとなり米国の国際通商上の義務に適合的であるために、これらの特徴は不可欠である。」

(4) コメント

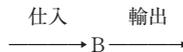
以上に紹介したように、Grinberg (2010) は、インボイス方式による仕入税額控除が VAT の標準型になっている理由を、VAT を有していない米国の眼から整理し直すものである。この論旨からすると、日本の VAT が帳簿方式からインボイス方式に移行することは、制度の改善であるということになろう。

上記(3)に引用した Grinberg (2010) の結論に対し、2点コメントする。

第1に、国境税調整について。

Grinberg (2010) は、上記引用箇所、インボイス税額控除方式を用いた国境税調整が WTO 協定に適合的であることを指摘している。個別に日本法に言及する箇所もあり、WTO 協定との関係で問題があったと指摘している⁽⁹⁸⁾。その要旨をかみくだいて例解すると、次の通りである。

たとえば、日本の課税事業者 B が海外に貨物を輸出したとしよう。



ここで、B は輸出免税を受けることができ、売上に対してゼロ税率が適用されて、仕入にかかった仕入税額控除が利用できる。ここで日本の消費税は

(98) Grinberg, *supra* note 92, 347-349.

Grinberg (2010) の用語法によると「オープンな」控除法 VAT であり、B の仕入先が免税事業者であったとしても B に仕入税額控除を認める。すると、実際にかかった消費税相当額をうわまわる金額を B に還付することになり、禁止される輸出補助金に該当するという懸念が生ずるといのである。これに対し、インボイス税額控除方式の VAT であれば、インボイスに記載された税額が仕入税額控除の対象になるから、過大還付の問題は生じない。

第 2 に、売手と買手のクロス・チェックについて。

Grinberg (2010) は、上記引用箇所でも、「控除と売上の間の対称性を保障することで、インボイス要件は VAT の租税回避の機会を大きく減少させる」と述べている。これは、一般論としては、その通りであろう。

もっとも、インボイス要件を課すことで、売手の売上税額と買手の仕入税額とをクロス・チェックできるという税務行政上の利点については、その有用性が限定されているという論者も存在する⁽⁹⁹⁾。韓国の税務行政は、インボイスを悉皆突合するシステム作りに多大の労力を投入していた。しかし、この論者によると、インボイスを偽造する場合には対応できない。むしろ B2C の現金取引などに重点を絞った深度のある実地調査のほうが、税務行政の執行方針としては推奨される、といのである。

この議論は、法令上インボイス要件を課すだけのことで脱税が一切なくなるわけではないことを示している。そしてこのことが、EU における回転木馬詐偽の横行と相まって、次にみる学説の展開につながっていく。

3 現行の VAT は進化の終着点か

(1) 多段階消費税の優位

インボイス要件を伴う仕入税額控除は、伝統的 VAT であるか現代的 VAT であるかを問わず、各国の VAT の標準になっている。そして、このしくみをもつ多段階消費税としての VAT こそが、単段階消費税としての小

(99) Richard Krever, *Combating VAT Fraud: Lessons from Korea*, *British Tax Review*, Number 3, 2014 (2014) 329.

売上上税よりも優れているとするのが、常識的な見解である。

ところがこれに対し、学説上、再検討が試みられている。以下ではこのような学説をみることで、VATの将来像を考えるための一助としたい。

なお、ここでは、租税の徴収ポイントを意味する用語として「多段階」という言葉を用いる。たとえば、製造業者→卸売業者→小売業者→消費者という取引段階を想定すると、複数の取引段階でVAT税額を分割納付する場合を多段階VATということにする。これは、事業者と税務署の間のキャッシュのやりとりに着目した用語法である。(8)で後述するように、キャッシュのやりとりではなく情報のやりとりに着目すると、異なる意味で「多段階」という言葉を使うこともできるのであるが、ここではあくまでキャッシュのやりとりに着目する。

(2) 西山教授の研究

この点に関するドイツの学説を早い時期から検討し、それに対する疑問を提示していたのが、西山教授である⁽¹⁰⁰⁾。

- 西山教授はドイツ売上税法のKirchhof改正案を取り上げる。その改正案とは、①事業者・消費者間取引のみを課税対象とし、②税率を単一税率にする、というものである。①は要するに、多段階消費税としてのVATを改組して、小売上税にするという提案である。
- Kirchhof改正案に対する西山教授の疑問として、(あ)前段階課税方式が担保している事業者間の競争中立性が阻害されること、(い)前段階課税方式を前提とするEUのVAT制度に反すること、を提示している。

ここで西山教授があげる疑問のうち、(い)はEUのVAT指令に縛られるEU加盟国にとって重要な点であるが、EU加盟国でない日本にとってはやや外在的である。

より普遍的であって、日本法についてもそのまま妥当するのが(あ)の疑問である。仕入税額控除の利点は、事業仕入にかかる前段階までの課税を消

(100) 西山由美「消費課税の基本原則—中立かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリスト1384号137頁(2009)。

去できることにある。前段階税額控除をなくすと、この利点が消えてしまい、課税の累積を避けるための企業による垂直統合や自家清算などの弊害が生じる。既存の小売売上税の弱点はまさにここにある。事業者が仕入れた財・サービスに小売売上税がかかり、それらの財やサービスを投入して最終財・サービスを販売するとこれらの仕入がまた課税されてしまうという具合に、課税が累積 (cascade) してしまうのである。

多段階消費税のメリットを批判的に再検討する学説は、ドイツ以外の国でも出てきていた。2000年に現代的VATを導入したオーストラリアにおいても、すでに2007年には分析的な批評が登場していた⁽¹⁰¹⁾。なお、より最近のこととしても、カザフスタンでは、2015年春にVATを売上税にするという税制改革案が政治過程に登場している⁽¹⁰²⁾。

(3) 沼田教授の検討

多段階消費税のしくみが優位であるという常識が正面から批判されたのは、非効率な制度や脱税に悩むEUのVATについてであった。沼田教授はこの点に関する最近の論争を検討した上で、一般的な教訓として次の点を指摘している⁽¹⁰³⁾。

- ・現行のVATの長所は、顧客を事業者と消費者に区分する必要がないことである。
- ・現行のVATの欠点は、事業者間取引においても納税と税額控除のサイクルを必要とすることである。この点につき、分散納付はイリュージョンにすぎない。

沼田教授は、この検討によって、一般的リバース・チャージVATとベンチマーク小売売上税との優劣を明らかにしている。VATという租税のしく

(101) Graeme Cooper, *The Discrete Charm of the VAT*, Sydney Law School Legal Studies Research Paper No. 07/65 (2007)。

(102) Almabek Zhabbarov, *Transition from VAT to Sales Tax: A Unique Experience?*, *European Taxation*, August 2016, 316 (2016)。

(103) 沼田博幸「一般的リバースチャージVATまたは小売売上税は現行のVATが抱える課題を解決するか」*租税研究* 800号 498頁 (2016) 518頁。

みを考えるうえできわめて重要な検討である。重複をおそれず、この点に関する学説の展開をみておこう。

(4) van Brederbrode (2009)

一般的リバース・チャージ VAT を提案する米国の法律家は、まず、2009年に書物 van Brederbrode (2009) を公刊し、要旨次のように論じた⁽¹⁰⁴⁾。

- VAT が優れているとしても、圧倒的な勝利 (a knockout victory) であるわけではない⁽¹⁰⁵⁾。
- 多段階で徴収することが望ましいという理由は、最脆弱の環 (weakest link) である小売段階のみにすべての課税ポイントを集中させるのが危険であることにある⁽¹⁰⁶⁾。これに対して、小売売上税論者は、多段階にしたほうが脱税の可能性が大きくなると反論する。むしろ、税務調査の対象を小売業者に集中させることができるのが小売売上税の利点である。
- インボイス方式の VAT の下では、買手が仕入税額控除を利用するために売手に対してインボイスの発行を要求する⁽¹⁰⁷⁾。ここから、税務調査の手がかりとなるペーパー・トレイルができ、売手の売上税額と買手の仕入税額控除との間のクロス・チェックが働く。しかし、この利点は過大評価されている。EU の回転木馬詐偽 (carousel fraud) が明らかにしたように、いかなる売上税も遁脱を免れることはない。しかも、インボイスは偽造される。

このように、van Brederbrode (2009) は、VAT の優位に疑問を投げかけつつも、全般的にみると VAT が小売売上税よりもやや優位であるとする。そこでの考慮要素としては、次の点をあげる⁽¹⁰⁸⁾。

- 私的消費を事業仕入に見せかける脱税が心理的にやりにくいこと

(104) Robert F. van Brederbrode, *Systems of General Sales Taxation—Theory, Policy and Practice* (2009).

(105) van Brederbrode, *supra* note 104, 334.

(106) van Brederbrode, *supra* note 104, 335.

(107) van Brederbrode, *supra* note 104, 335.

(108) van Brederbrode, *supra* note 104, 336-337.

- ・事業仕入れにかかる税額控除を可能にすること
- ・国境税調整が容易であること
- ・非課税取引を導入する政治的圧力がより小さいこと

ただし、農民・金融機関・不動産・中小企業・公的部門といった課税の難しい部門 (difficult-to-tax sectors) の扱いについていえば、VAT が小売売上税に優位しているとはいえないとする⁽¹⁰⁹⁾。

要するに、この書物の時点では、多段階消費税としての VAT と、単段階消費税としての小売売上税との間では、どちらかといえば VAT のほうがやや優位であるという立場であった。

(5) van Brederbrode and Pfeiffer (2015b)

6年後、同じ著者は2015年の共著論文 van Brederbrode and Pfeiffer (2015b) で、VAT の優位性を鋭く批判するに至る。これはオーストリアの法律家との共著論文であり、VAT が多段階消費税であるから優れているという議論を、「王様は裸である」であるとして批判する⁽¹¹⁰⁾。

van Brederbrode and Pfeiffer (2015b) の主要な主張は次の2点である。

- ・多段階徴収によって脱税の危険が減るとするのは幻想 (illusion) である。なぜなら、VAT の下でも、最終消費者に対する小売段階の課税までいかなないと、国は税収を確保できないからである。それゆえ、VAT もまた、小売売上税と同様に、最弱の輪であるところの小売段階の課税に依存していることになる。いわく、「多段階徴収システムは B2B 取引連鎖におけるイリュージョンである (The fractionated collection system is an illusion in the B2B transaction chain.)。」
- ・インボイス方式 VAT の利点として主張される audit trail は、小売売上税に内在する欠点ではない。小売売上税の下でも、領収書発行を法令上

(109) van Brederbrode, *supra* note 104, 337.

(110) Robert F. van Brederbrode and Sebastian Pfeiffer, VAT's Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?, *International VAT Monitor* July/August 2015, 226.

義務づけることで、同じ利点が得られる。

これらの主張は VAT の性質を理解する上で核心的な意味をもつ。例解しよう。いま、事業者 B1 から事業者 B2 へ、さらに事業者 B3 へ、そして消費者 C へという具合に、取引段階がつながっているとするとする。

B1→B2→B3→C

このとき、B1 が売上税額を納付するわけであるが、国庫の眼からすると、同額が B2 の仕入税額控除となり、両者は相殺する。また、B2 が売上税額を納付するが、国庫との関係では、同額が B3 の仕入税額控除となり、両者は相殺する。結局のところ、B3 から消費者 C への売上が生じてはじめて、国庫にとってのネットでもみた VAT 税収が生まれる。それにもかかわらず、分割して VAT を納税しているようにみえるところがイリュージョンであるというのである。現実には、最終消費者に対する売上の段階になってはじめてネット税収が生ずるのであり、その意味で、小売売上税と変わらない。

これに対しては、多段階で徴収することにより事業者間のクロス・チェックが働くから、VAT のほうが小売売上税よりもすぐれているという議論がある。しかし、同じ効果を得るためには、小売売上税を改良して事業者に情報申告をさせればよい。これが、「小売売上税の下でも、領収書発行を法令上義務づけることで、同じ利点が得られる」ということの意味である。

(6) van Brederbrode and Pfeiffer (2015a)

時期的には上記(5)に先立つものであるが、同じ共著者による制度的提案が、VAT の下での一般的リバース・チャージの導入論 van Brederbrode and Pfeiffer (2015a) である⁽¹¹¹⁾。

この提案の背景には、EU における経緯がある⁽¹¹²⁾。回転木馬詐欺におい

(111) Robert F. van Brederbrode and Sebastian Pfeiffer, Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT, *International VAT Monitor* May/June 2015, 146.

(112) Van Brederbrode and Pfeiffer, *supra* note 111, 152.

ては、missing trader が未納付のまま消えて（あるいは倒産して）、買手が仕入税額控除を利用する。対策として、2005年にオーストリアが、2006年にドイツが、B2B取引につきリバース・チャージを採用することを欧州委員会に申立てた。欧州委員会はこれを退けた。

これに対し、van Brederbrode and Pfeiffer (2015a) は、クロスボーダーと国内のすべてのB2B取引に対して一般的リバース・チャージを導入することを提案する⁽¹¹³⁾。具体的には、次のとおりである。

- 事業者間取引のすべてをVATの対象とする。
- 供給者はインボイスを発行しなければならないが、顧客は供給者にVATを払わない。
- 顧客は自らのVAT申告書において仕入れに係るVATを記載する。
- 記載するのは①納付すべきVAT税額と②仕入れに係るVATであり、課税事業者にとって①と②は同額になる。
- 申告書で①と②が相殺しあい、当該仕入れに関して実際に納付すべきVATは生じない。
- このリバース・チャージが登録事業者間の取引のすべてに適用される。
- 検証ツールとして、売上高の総額を定期的に提出することを義務づける。

van Brederbrode and Pfeiffer (2015a) の提案を実施すると、VATは小売段階でのみ課されることになる。このことを先の例で例解しておこう。いま、

B1→B2→B3→C

という具合に取引がなされる場合、B1の代わりにB2がリバース・チャージを課されるが、それはB2の仕入税額控除と同額である。そして、B2の売上税額の納税義務は次の取引相手であるB3に先送りされ、B3の段階でリバース・チャージの対象となる。そしてそれと同額がB3の仕入税額控除となる。こうして、B3から消費者Cへの取引段階に至ってはじめて、B3

(113) Van Brederbrode and Pfeiffer, *supra* note 111, 153.

が売上税額を国庫に納付する。つまり、課税事業者間で取引が連鎖する限り、売上に係る納税義務は無限に先送りされていく。こうしてVAT申告は租税納付を伴わず、取引に関する情報申告の性格をもつことになる。

van Brederbrode and Pfeiffer (2015a)によると、一般的リバース・チャージを執行するためには、供給者にとって、自らの顧客が課税事業者であるか最終消費者であるかを判別するための簡素かつ効率的な方法が不可欠である⁽¹¹⁴⁾。さもないと、消費者が事業者になりすますことで、容易に脱税が可能になる。そこで国が、VAT登録番号を発行する。また、比較的高い一般的な事業者免税点(10万ユーロから20万ユーロ)を設けることが提案されている。

van Brederbrode and Pfeiffer (2015a)の提案は、多段階消費税として分割納付を行うVATのしくみを劇的に変革し、国庫への納付段階を小売売上税と同様にする。しかし事業者間取引においても情報申告は行う。弱点は事業者と消費者の判別を正確に行うことが可能かどうかである。

(7) 批判論

一般的リバース・チャージの導入論に対しては、批判を加える学説がある⁽¹¹⁵⁾。また、欧州委員会は、VAT指令から離脱して一時的な一般的リバース・チャージ制度(a temporary generalised reverse charge system)を採用したいといういくつかの国の申立てに対して、確言を避け、検討状況を2016年6月までに報告すると述べていた⁽¹¹⁶⁾。

(114) van Brederbrode and Pfeiffer, *supra* note 111, 153.

(115) 沼田・前掲注(103)が、van Brederbrode and Pfeiffer (2015a)をめぐる議論を検討している。批判的な論説として、Joachim English, 'Hybrid' forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT?, *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 4, No. 2, 119 (2015).

(116) European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT—Towards a single EU VAT area—Time to decide, Brussels, 7. 4. 2016 COM (2016) 148 final, at 8.

(8) 渡辺教授の研究

以上のような議論が登場する以前から、情報の意義を重視する課税システム論の観点から息長くこの問題に接近していたのが、渡辺智之教授である。関連する論文は多いのであるが、ここでは VAT の設計そのものを論じている最近の 3 つの論文を紹介する。

2013 年の共著論文は⁽¹¹⁷⁾、韓国の電子インボイス制度を素材として、次の点を論ずる。

- 電子インボイス制度導入の経緯と目的。韓国では 1977 年の VAT 導入当初から「税金計算書」と呼ばれるインボイス方式をとっていたが、2010 年にこれを電子化した。その目的は、納税者の納税協力コストの削減と、事業者間取引の透明化にあった。
- 電子インボイス制度のしくみ。個々の電子インボイスが課税当局に転送される点が紙のインボイスにない特質であり、取引情報を課税当局が把握するタイミングが格段に早くなる（翌日には転送する）。ただし、買手の仕入税額控除は、この転送とは無関係に与えられる。
- 理論的検討。キャッシュの動きと情報の動きという観点から、①通常のインボイス、②韓国型電子インボイス、③VAT の取引税法（取引のたびに売手が徴収するやり方）、④リバース・チャージを比較する。

2013 年の別の論文は⁽¹¹⁸⁾、電子インボイスをめぐる EU の動向を検討し、結語として 3 点を指摘する。

- 韓国の電子インボイスとの違い。
- インボイス電子化の課題。
- Audit trail に代えて、高度な電子署名や EDI といった技術的しくみによって真正性・正確性を確保する可能性。

(117) 李炫定・渡辺智之「韓国の電子インボイス制度」税務弘報 61 巻 2 号（2013 年）125 頁。

(118) 渡辺智之「電子インボイスをめぐる EU の動向」税務弘報 61 巻 7 号（2013 年）114 頁。

2015年の論文は、将来的には、EUのように、脱税防止の観点から、国内のB2B取引に対してリバース・チャージ方式を採用することも検討の対象になるかもしれないと指摘する⁽¹¹⁹⁾。

このように、渡辺教授の研究は、EU法を舞台として一般的リバース・チャージの提案が登場することに先駆けて、VATをさらに進化させる可能性を提示していた。この考察を可能にしたのが、取引情報のやりとりに着目するという視点である。

(9) コメント

沼田教授が指摘するように⁽¹²⁰⁾、一般的リバース・チャージの導入論は、顧客の属性を事業者と消費者に区分することの重要性をあぶりだした。

- 現行のVATでは、売手は誰に対する供給であれ、買手の属性を判別する必要がない。他方で、事業者間取引についても、売上に係る納税と仕入税額控除とを繰り返す必要がある。国庫との間でのこのキャッシュのやりとりが、回転木馬詐欺をはじめとする脱税を生んでしまう。
- 一般的リバース・チャージVATでは、事業者間取引での納税は不要である。しかし、売手にとって、買手が消費者であるのか事業者であるのかを判別することが必要になる。実際にはこの区別を適切に行うことが困難であり、これが弱点である。

これは、VATがどのような性質の租税であるかに関する、普遍性をもった知見である。

もちろん、一般的リバース・チャージの議論には、特有の背景がある。EUでこの議論が登場した背景には、回転木馬詐欺の横行という現実的な事情があった。それは、域内で税関を廃止したこと、陸続きの国が多いこと、仕入税額控除を即時にとれるしくみであること、などが相まって生じた現行制度の病理現象である。日本はそのような環境にないため、同じ方向の議論

(119) 渡辺智之「付加価値税におけるリバース・チャージ方式」税務弘報 63巻5号 (2015年) 55頁, 61頁注(11)。

(120) 沼田・前掲注(103) 518頁。

を行う必然性はない⁽¹²¹⁾。

しかし、この議論は、現行の VAT 以外に選択肢がありうることを示している。そこで鍵になるのが、顧客の属性や取引に関する情報が、真正性・正確性を保った形で事業者から課税当局にタイムリーに提供されるかどうか、ということにある。

以上のような議論の状況を見ると、現行の VAT は決して進化の終着点ではなく、今後さらに進化していく可能性があるように思われる。

V おわりに

1 要 約

本稿では、伝統的 VAT と現代的 VAT を対比するという見取り図に基づき、日本の消費税を国際比較の中に位置づけた。導入後 25 年を経て、分岐点にさしかかっている中で、今後の方向を考えるための羅針盤を得ようとしたのである。

VAT の制度設計に関して、課税ベース・税率・納税義務者のあり方に関する国際機関の標準的な助言は、非課税取引を縮減し、税率は単一税率とすることが望ましい、というものであった。各国の実際の税制はこの助言通りになっておらず、日本における食料品等に対する軽減税率の採用も制度的退行の一例であると評価せざるをえない。これに対し、免税点の設定については、税収と徴収コストのかねあいを決するというモデルが提示されているものの、どの水準の課税売上高で免除すべきかについて必ずしも明確な指針は示されていない。

VAT の根幹的なしくみであるところの、仕入税額控除に関しては、これ

(121) この点については、2016年4月22日の研究会の席上、西山由美教授から口頭でご教示をいただいた。同様に、Michael Keen and Stephen Smith, VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?, National Tax Journal, Vol. LIX, No. 4 (2006) 861 も、EU のこのような事情は米国にはあてはまらないとする。

までの日本を例外として、ほとんどの国の VAT はインボイス方式を採用していた。立法政策論としても、インボイス方式が望ましいとする議論が有力である。これに対し、学説上、一般的リバース・チャージの導入論や小売売上税の再評価が登場している。このような議論は、情報のやりとりが制度設計の鍵になること、そして、VAT というしくみに今後の進化の可能性があることを示唆している。

2 展 望

多くの特別措置がそうであるように、軽減税率をいったん導入すると、そこから抜け出すのは容易ではない。EU などの伝統的 VAT を醒めた眼で見れば、反面教師からも学ぶことができるということであろうし、同じ過ちを繰り返そうとしている今であるからこそ学ばなければならないということになろう。

VAT をめぐる日本の現状ははなはだ意気のあがらない状況ではあるが、そうであっても、「希望は捨てないで実現するという感じ」⁽¹²²⁾で進むのがよからう。軽減税率の縮減や、課税ベースの拡大、インボイス方式を含む情報申告の洗練化など、将来の改革に向けた希望を維持しつづける持久力が肝要である。

【参考文献】⁽¹²³⁾

Aaron (1981): Aaron, Henry J., *The Value-Added Taxes: Lessons from Europe* (1981)

Ainsworth (2006): Richard Thompson Ainsworth, *Digital Vat (D-Vat)*, 25 Vir-

(122) 金子宏他「座談会 金子宏先生に聞く 第1回租税法の解釈・適用、租税法と私法」法律時報 84 卷 4 号 64 頁, 67 頁 (2012 年)における Louis Eisenstein, *Ideologies of Taxation* (1961) のリアリズムに関する金子発言。水野・前掲注 (54) 1 頁の「推薦の言葉」も参照。

(123) 日本語参考文献の作成にあたり、東京大学法科大学院の相馬崇広氏の助力を得た。

- ginia Tax Review 875 (2006)
- American Bar Association (1989): American Bar Association Section of Taxation, Value Added Tax—A Model Statute and Commentary (1989)
- Bird and Gendron (2007): Bird, Richard M., and Pierre-Pascal Gendron, The VAT in Developing and Transitional Countries (2007)
- Bird and Martinez-Vazquez (2014): Richard M. Bird and Jorge Martinez-Vazquez ed., Taxation and Development: The Weakest Link? (2014)
- Brooks (1992): Brooks, Neil, The Canadian Goods and Services Tax: History, Policy, and Politics (1992)
- Carroll and Viard (2012): Carroll, Robert and Alan D. Viard, Progressive Consumption Taxation: The X Tax Revisited (2012)
- Cnossen (1987): Cnossen, Sijbren, Technical Superiority of VAT over RST, 4 Australian Tax Forum 419 (1987)
- Cnossen (1989): Cnossen, Sijbren, Value-Added Tax: Key to a Better Tax Mix, 6 Australian Tax Forum 265 (1989)
- Cnossen (1989): Cnossen, Sijbren, Broad-Based Consumption Taxes: VAT, RST, or BTT, 6 Australian Tax Forum 391 (1989)
- Cnossen, Sijbren (1992), Misunderstanding VAT: A Comment on the Presumed Technical Superiority of VAT, 9 Australian Tax Forum 271 (1992)
- Cnossen (2009): Cnossen, Sijbren, German and Austrian VAT Proposals to Combat Carousel Fraud, 18 EC Tax Review 192 (2009)
- Cooper (2007): Cooper, Graeme, The Discrete Charm of the VAT, Sydney Law School Legal Studies Research Paper No. 07/65 (2007)
- De la Feria (2009): De la Feria, Rita, The EU VAT System and the Internal Market (2009)
- De la Feria (2013): De la Feria, Rita ed., VAT Exemptions—Consequences and Design Alternatives (2013)
- Ebrill, Keen, Bodin and Summers (2001): Ebrill, Liam, Michael Keen, Jean-Paul Bodin and Victoria Summers, The Modern VAT (2001)
- Ecker, Lang and Lejeune (2012): Ecker, Thomas, Michael Lang, and Ine Lejeune ed., The Future of Indirect Taxation—Recent Trends in VAT and GST Systems around the World (2012)
- Ecker (2013): Ecker, Thomas, A VAT/GST Model Convention—Tax Treaties

- as Solution for Value Added Tax and Goods and Services Tax Double Taxation (2013)
- English (2015): English, Joachim, 'Hybrid' forms of taxing consumption: A viable alternative to EU VAT?, *World Journal of VAT/GST Law*, Vol. 4, No. 2, 119 (2015)
- European Commission (2016): European Commission, Communication from the Commission to the European Parliament, the Council and the European Economic and Social Committee on an action plan on VAT—Towards a single EU VAT area—Time to decide, Brussels, 7. 4. 2016 COM (2016) 148 final (2016)
- Grinberg (2006): Grinberg, Itai, Implementing a Progressive Consumption Tax: Advantages of Adopting the VAT Credit-Method System, 59 *National Tax Journal* 929 (2006)
- Grinberg (2010): Grinberg, Itai, Where Credit Is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT, *Tax Law Review* Vol. 63, No. 2, 309 (2010)
- Henkow (2013): Henkow, Oskar, *The VAT/GST Treatment of Public Bodies* (2013)
- James (2015): James, Kathryn, *The Rise of the Value-Added Tax* (2015)
- Jespersen (2011): Jespersen, Claus Bohn, *Intermediation of Insurance and Financial Services in European VAT* (2011)
- Keen and Mintz (2004): Michael Keen and Jack Mintz, The Optimal Threshold for a Value-Added Tax, 88 *Journal of Public Economics* 559 (2004)
- Keen and Smith (2006): Michael Keen and Stephen Smith, VAT Fraud and Evasion: What Do We Know and What Can Be Done?, *National Tax Journal*, Vol. LIX, No. 4, 861 (2006)
- Kirchhof (2008): Kirchhof, Paul, *Umsatzsteuergesetzbuch: Ein Vorschlag zur Reform der Umsatzsteuer und der Verkersteuern* (2008)
- Krever (2014): Krever, Richard, Combating VAT Fraud: Lessons from Korea, *British Tax Review*, Number 3, 2014, 329 (2014)
- Lang and Lejeune (2014): Lang, Michael and Ine Lejeune ed., *Improving VAT /GST—Designing a Simple and Fraud-Proof Tax System* (2014)
- Lang and Lejeune (2015): Lang, Michael and Ine Lejeune ed., *VAT/GST in a Global Digital Economy* (2015)

- Lang, Meltz and Kristoffersson (2009): Lang, Michael, Peter Meltz, and Eleonor Kristoffersson ed., *Value Added tax and Direct Taxation—Similarities and Differences* (2009)
- Lang, Pistone, Schuch, Staringer and Raponi (2014): Lang, Michael, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, and Donato Raponi ed., *ECJ—Recent Developments in Value Added Tax* (2014)
- Lang, Rust, Pistone, Schuch, Staringer and Raponi (2015): Lang, Michael, Alexander Rust, Pasquale Pistone, Josef Schuch, Claus Staringer, and Donato Raponi ed. (2015), *CJEU—Recent Developments in Value Added Tax 2014* (2015)
- Merkx (2013): Merkx, Madeleine, *Establishments in European VAT* (2013)
- Norr and Hornhammar (1970): Norr, Martin and Nils G. Hornhammar, *The Value-Added Tax in Sweden*, 70 *Columbia Law Review* 379 (1970)
- OECD (1998): OECD, *Value-Added Taxes in Central and Eastern European Countries—A Comparative Survey and Evaluation* (1998)
- OECD (2014): OECD, *Consumption Tax Trends 2014* (2014)
- OECD (2014): OECD, *The Distributional Effects of Consumption Taxes in OECD Countries*, *OECD Tax Policy Studies* (2014)
- Onji (2009): Kazuki Onji, *The response of firms to eligibility thresholds: Evidence from the Japanese value-added tax*, *Journal of Public Economics* 93, 766 (2009)
- Peacock (2011): Peacock, Christine, *GST in Australia—Looking Forward from the First Decade* (2011)
- Pfeiffer (2015): Pfeiffer, Sebastian, *VAT Grouping from a European Perspective* (2015)
- Pfeiffer and Ursprung-Steindl (2015): Pfeiffer, Sebastian and Marlies Ursprung-Steindl ed., *Global Trends in VAT/GST and Direct Taxes* (2015)
- Schenk (1995): Schenk, Alan, *Japanese Consumption Tax After Six Years: A Unique VAT Matures*, 69 *Tax Notes* 899 (1995)
- Schenk and Oldman (2001): Schenk, Alan, and Oliver Oldman, *Value Added Tax: A Comparative Approach, With Materials and Cases* (2001)
- Schenk, Thronyi and Cui (2015): Schenk, Alan, Victor Thronyi and Wei Cui, *Value Added Tax: A Comparative Approach*, 2nd edition (2015)

- Sullivan (1965): Sullivan, Clara K., *The Tax on Value Added* (1965)
- Tait (1988): Tait, Alan A., *Value Added Tax: International Practice and Problems* (1988)
- Tax Analysts (2011): Tax Analysts, *The VAT Reader: What a Federal Consumption Tax Would Mean for America* (2011)
- Thuronyi (1996): Thuronyi, Victor ed. *Tax Law Design and Drafting, Volume 1* (1996)
- Turnier (1984): Turnier, William J., *Designing an Efficient Value Added Tax*, 39 *Tax Law Review* 435 (1984)
- Turnier (1994): Turnier, William J., *Accommodating to the Small Business Problem under a VAT*, 47 *Tax Lawyer* 963 (1994)
- Van Brederbrode (2009): Van Brederbrode, Robert F., *Systems of General Sales Taxation—Theory, Policy and Practice* (2009)
- Van Brederbrode (2011): Van Brederbrode, Robert F. ed., *Immovable Property under VAT* (2011)
- Van Brederbrode and Pfeiffer (2015): Van Brederbrode, Robert F. and Sebastian Pfeiffer, *Combating Carousel Fraud: The General Reverse Charge VAT*, *International VAT Monitor* May/June 2015, 146 (2015)
- Van Brederbrode and Pfeiffer (2015): Van Brederbrode, Robert F. and Sebastian Pfeiffer, *VAT's Superiority: Is the Emperor Dressed like Adam?*, *International VAT Monitor* July/August 2015, 226 (2015)
- Von Arendonk, Jansen, and van der Paardt (2011): Von Arendonk, Henk, Sjaak Jansen, and René van der Paardt ed., *VAT in an EU and International Perspective—Essays in honour of Han Kogels* (2011)
- 日本語雑誌論文**
- 青山慶二「国境を越える取引に係る課税のあり方—電子商取引に係る消費税課税と無形資産の移転価格ルールを中心に」*税研* 173号 54頁 (2014)
- 新井昭三「物品税の課税対象となるヨットの範囲（静岡地裁 昭和60年12月20日判決）」*税務大学校論叢* 19号 309頁 (1989)
- 新井隆一「消費税の法的仕組みについて」*ジュリ* 931号 68頁 (1989)
- 伊川正樹「消費税法における『資産の譲渡』の意義—所得税法における『資産の譲渡』との比較」*税法学* 573号 19頁 (2015)
- 伊駒政弘「地方消費税の清算・交付金額算定のための『地方消費税システム』につ

- いて」地方税 48 卷 7 号 112 頁 (1997)
- 石弘光「消費税の今後のあり方」ジュリ 931 号 73 頁 (1989)
- 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法研究 34 号 35 頁 (2006)
- 一高龍司「諸外国から見た日本の消費税制 (特集 消費税改革のゆくえ)」税研 154 号 18 頁 (2010)
- 井出英策「逆進性対策としての軽減税率と給付の検討」税研 176 号 32 頁 (2014)
- 伊藤滋夫「消費税法 30 条における仕入税額控除に関する立証責任—租税訴訟における要件事実論の一展開」判例タイムズ 1313 号 5 頁 (2010)
- 井藤丈嗣「軽減税率導入国における現状と問題点」税研 176 号 39 頁 (2014)
- 岩崎政明「消費税の特例計算方法」日税研論集 30 号 293 頁 (1995)
- 岩崎政明「特別土地保有税の課税停止措置と徴収猶予への影響」横浜国際経済法学 14 卷 3 号 1 頁 (2006)
- 岩崎恭彦「環境賦課金の行政手続上の意義—ドイツ環境法典起草過程における議論を素材として (1)」立教大学大学院法学研究 27 号 63 頁 (2001)
- 岩崎恭彦「環境賦課金の行政手続上の意義—ドイツ環境法典起草過程における議論を素材として (2・完)」立教大学大学院法学研究 28 号 55 頁 (2002)
- 岩下忠吾「消費税率アップに伴う現行制度の改善—簡易課税等」税研 154 号 44 頁 (2010)
- 上西左大信「軽減税率の区分経理方式の課題と問題点」税研 176 号 59 頁 (2014)
- 上西左大信・西山由美・金井恵美子ほか「座談会 軽減税率—導入の是非と今後の展望」税理 58 卷 12 号 74 頁 (2015)
- 薄井信明「消費税の創設」ジュリ 931 号 36 頁 (1989)
- 宇田川璋仁「消費税をめぐる税制改革」ジュリ 931 号 76 頁 (1989)
- 浦東久男「消費税法の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」総合税制研究 4 号 1 頁 (1996)
- 浦東久男「地方消費税の導入とその消費税法との関係」総合税制研究 5 号 1 頁 (1997)
- 占部裕典「入湯税における入湯行為の意義と課税免除の範囲」同志社法学 64 卷 7 号 2299 頁 (2013)
- 大武健一郎「法人税法改正解説」ジュリ 931 号 50 頁 (1989)
- 大塚雪子「消費税改革についての一試論」水戸論叢 29 号 157 頁 (1997)
- 岡村忠生「消費税に〈不課税〉の概念は必要か？」立命館法學 352 号 2703 頁 (2013)

- 岡村忠生「国境を越えた役務の提供と消費課税」法学教室 417 号 38 頁 (2015)
- 奥谷健「消費税における対価性」修道法学 36 卷 1 号 83 頁 (2013)
- 貝塚啓明「消費税について」ジュリ 931 号 80 頁 (1989)
- 片山直子「イギリスの付加価値税制における複数税率をめぐる課題—『ケータリング』の意義に関する議論を中心に」和歌山大学経済学会経済理論 371 号 65 頁 (2013)
- 片山直子「付加価値税の軽減税率に対する税負担中立性原則の適用の可否」和歌山大学経済学会経済理論 380 号 19 頁 (2015)
- 金井恵美子「消費税の複数税率制度—その効果と問題点に関する一考察」税法学 573 号 39 頁 (2015)
- 鹿野一郎「物品税の古物に対する課税と推計課税の可否 (大阪地裁 昭和 58 年 9 月 16 日判決)」税務大学校論叢 17 号 406 頁 (1986)
- 木村弘之亮・西山由美「租税法からみた消費税見直しの論点」税経通信 51 卷 7 号 65 頁 (1996)
- 木村弘之亮「1999 年・2000 年エコロジー税制改革—ドイツ環境税法の新展開」法学研究 73 卷 6 号 1 頁 (2000)
- 栗原克文「国境を越える役務提供と消費税」税大ジャーナル 24 号 145 頁 (2014)
- 湖東京至「ヨーロッパにおける付加価値税の抜本的見直し論」税制研究 70 号 1 頁 (2016)
- 小林博志「地方消費税の法的課題」日税研論集 46 号 253 頁 (2001)
- 作間忠雄「営業許可制の一考察—酒類販売免許制度の場合」ジュリ 809 号 43 頁 (1984)
- 佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について—95% ルールの見直しと交際費等支出課税」税大ジャーナル 8 号 155 頁 (2008)
- 佐藤英明「電子的配信サービスと消費税」ジュリ 1447 号 14 頁 (2012)
- 佐藤主光「消費税と財政再建」税研 154 号 24 頁 (2010)
- 篠原克岳「環境税 (地球温暖化対策税) とエネルギー関係諸税について」税務大学校論叢 61 号 137 頁 (2009)
- 柴由花「緑地保全・緑化と税制との関連—施策誘導と財源の確保」ジュリ 1379 号 112 頁 (2009)
- 柴由花「オランダ環境税制改革とエネルギー税の意義」税大ジャーナル 23 号 1 頁 (2014)
- 柴由花「新たなエネルギー税のあり方—電気やガスの消費に対する課税」税大ジャ

- ーナル 25 号 21 頁 (2015)
- 白木康晴「電子商取引における消費税課税の区分について—著作権の譲渡, 貸付け及び役務の提供の区分等について」税大ジャーナル 11 号 103 頁 (2009)
- 白木康晴「役務の提供をめぐる消費税課税上の問題点について」税大ジャーナル 24 号 43 頁 (2014)
- 鈴木芳行「今後の間接税のあり方についての一考察」税務大学校論叢 2 号 40 頁 (1969)
- 鈴木芳行「織物消費税納税システムの構築と交付金制度」税務大学校論叢 37 号 159 頁 (2001)
- 首藤重幸「消費税解釈論上の諸問題—手続法を中心として」租税法研究 34 号 18 頁 (2006)
- 租税法学会「間接税の諸問題」租税法研究 16 号 (1988)
- 租税法学会「消費税の諸問題」租税法研究 34 号 (2006)
- 高野幸大「消費税法解釈論上の諸問題—実体法上のそれを中心として」租税法研究 34 号 1 頁 (2006)
- 高橋祥次「消費税の転嫁と独占禁止法についての概略」ジュリ 931 号 64 頁 (1989)
- 高安満「マイレージサービスに代表されるポイント制に係る税務上の取扱い—法人税・消費税の取扱いを中心に」税務大学校論叢 58 号 1 頁 (2008)
- 田中治「消費税をめぐる判例動向とその問題点」税法学 557 号 221 頁 (2007)
- 玉國文敏「酒類販売免許制度と酒税法」ジュリ 755 号 122 頁 (1981)
- 知原信良「消費税と不動産取引」論ジュリ 10 号 200 頁 (2014)
- 知原信良「地方消費税と課税自主権」論ジュリ 19 号 237 頁 (2016)
- 辻美枝「EU 付加価値税の動向—保険取引を中心に」関大法学論集 62 卷 4=5 号 211 頁 (2013)
- 辻美枝「保険取引への消費税課税—ニュージーランドの制度との比較から」税法学 565 号 149 頁 (2011)
- 辻美枝「保険税の法的分析—ドイツおよび英国の制度を中心に」関大法学論集 64 卷 6 号 23 頁 (2015)
- 土屋茂雄「物品税課税物品の判定に関する法解釈と問題点」税務大学校論叢 11 号 309 頁 (1977)
- 中里実「アメリカにおける酒類販売業免許制度 (上)」ジュリ 1048 号 85 頁 (1994)
- 中里実「アメリカにおける酒類販売業免許制度 (下)」ジュリ 1049 号 93 頁 (1994)
- 中里実「金融取引 (銀行取引・保険取引)・不動産取引に対する消費税の課税」日

- 税研論集 30号 227頁 (1995)
- 中里実「経済的手法の意義と限界」ジュリ増刊『環境問題の行方—新世紀の展望 2』53頁 (1999)
- 中沢貞雄「間接税における製造および移出の概念」税務大学校論叢 3号 315頁 (1970)
- 西山由美「消費税法の意義と問題点の克服」法學政治学論究 17号 255頁 (1993)
- 西山由美「消費税法における生活必需品への配慮—食料品の取扱いを中心として」法學政治学論究 21号 155頁 (1994)
- 西山由美「消費課税における事業者概念—ドイツ売上税法の事業者適格を素材として」法學政治学論究 25号 1頁 (1995)
- 西山由美「消費課税における仕入税額控除—ドイツ売上税法における前段階税額控除を素材として」法學政治学論究 29号 107頁 (1996)
- 西山由美「国境を越える取引に対する消費課税—ドイツ売上税法を素材として」法學政治学論究 33号 1頁 (1997)
- 西山由美「消費課税における競争中立性—ガストン・シュール事件を素材として」税法学 540号 83頁 (1998)
- 西山由美「付加価値税のEU域内協調」租税法研究 26号 43頁 (1998)
- 西山由美「中古品販売に対する消費課税—EUにおける法形成のプロセスを中心として」ジュリ 1161号 188頁 (1999)
- 西山由美「仕入税額控除と法定帳簿等の保存 (東京地裁平成 11.3.30 判決)」月刊税務事例 32巻 9号 1頁 (2000)
- 西山由美「ドイツにおける消費課税の歴史的展開」フォーラム 18号 66頁 (2000)
- 西山由美「仕入税額控除と帳簿等の保存 (名古屋高判平成 12.3.24)」租税法研究 29号 171頁 (2001)
- 西山由美「電子商取引に対する消費課税—OECDとEUの取り組みを中心として」東海法学 26号 209頁 (2001)
- 西山由美「EUにおける付加価値税の動向」税研 105号 29頁 (2002)
- 西山由美「消費税負担に関する取引当事者間の合意の欠缺 (那覇地裁平成 12.4.25 判決)」月刊税務事例 35巻 5号 1頁 (2003)
- 西山由美「消費税の複数税率構造—EUにおける最近の議論からの考察」ジュリ 1273号 181頁 (2004)
- 西山由美「消費税法における『帳簿の保存』」ジュリ 1293号 112頁 (2005)
- 西山由美「消費税における『事業者』の法的地位—いわゆる『カルーセル・スキー

- ム』をめぐる議論を素材として」税法学 557 号 209 頁 (2007)
- 西山由美「公益活動に対する消費課税」租税法研究 35 号 90 頁 (2007)
- 西山由美「インボイス制度の概要」税研 131 号 16 頁 (2007)
- 西山由美「消費税の中長期的論点－EU 付加価値税からの示唆」東海法学 39 号 107 頁 (2007)
- 西山由美「消費税の基本原則－中立かつ簡素な制度への見直し論をめぐって」ジュリ 1384 号 137 頁 (2009)
- 西山由美「消費税の課題－複数税率とインボイスの問題を中心として」租税研究 719 号 16 頁 (2009)
- 西山由美「消費課税における公法人の事業者適格－EU の制度を素材として」税大ジャーナル 13 号 53 頁 (2010)
- 西山由美「消費税における複数税率構造の問題点－欧州司法裁判所の最近の判例を素材として」東海法学 44 号 102 頁 (2010)
- 西山由美「『良い租税』としての消費税の条件－EU 付加価値税 30 年の検証を踏まえて」租税研究 733 号 155 頁 (2010)
- 西山由美「改正指令による EU 付加価値税の制度－日本の消費税にかかわる問題を中心として」月刊税務事例 42 巻 3 号 30 頁 (2010)
- 西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究 745 号 59 頁 (2011)
- 西山由美「EU 付加価値税の現状と課題－マリーズ・レビューを踏まえて」フィナンシャル・レビュー 102 号 146 頁 (2011)
- 西山由美「消費税の複数税率」ジュリ 1421 号 50 頁 (2011)
- 西山由美「VAT の最新動向と課題－簡素で脱税なき制度の構築」税務弘報 60 巻 7 号 114 頁 (2012)
- 西山由美「消費税の引上げ－望ましい制度設計のあり方」税理 55 巻 1 号 18 頁 (2012)
- 西山由美「環境税の制度設計－英国とドイツの制度を参考にして」税法学 569 号 167 頁 (2013)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 1 回) －『資産の譲渡』の範囲」税理 56 巻 1 号 113 頁 (2013)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 2 回) －『事業者』の範囲」税理 56 巻 3 号 113 頁 (2013)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 3 回) －『税率』の構造 (1) 食料品に対する

- 軽減税率」税理 56 卷 6 号 161 頁 (2013)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 4 回) — 『税率』の構造 (2) 軽減税率に関するドイツの鑑定書」税理 56 卷 8 号 69 頁 (2013)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 5 回) — 仕入税額控除 (1) その法的性質と実体要件」税理 56 卷 11 号 88 頁 (2013)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 6 回) — 仕入税額控除 (2) タックス・インボイスの機能と内容」税理 56 卷 14 号 119 頁 (2013)
- 西山由美「非課税範囲等の再検討」税研 167 号 39 頁 (2013)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 7 回) — 消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理 57 卷 1 号 105 頁 (2014)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 8 回) — 消費課税の基本原則: 『中立原則』の意義」税理 57 卷 3 号 111 頁 (2014)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 9 回) — 中小企業と消費課税 (1) 中小企業をめぐる現状」税理 57 卷 6 号 84 頁 (2014)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 10 回) — 中小企業と消費課税 (2) 今後の小規模事業者制度と簡易課税制度」税理 57 卷 9 号 129 頁 (2014)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 11 回) — 消費税のコスト: 徴税コストとコンプライアンス・コスト」税理 57 卷 11 号 88 頁 (2014)
- 西山由美「消費税の理論と課題 (第 12 回・最終回) — デジタル化社会における消費課税: 国際課税 DG による制度案の検討」税理 57 卷 14 号 94 頁 (2014)
- 西山由美「デジタル・サービスに対する消費課税の新ルール—OECD と EU の動向を中心として」税経通信 69 卷 7 号 24 頁 (2014)
- 西山由美「不動産競売で取得した建物の滞納管理費負担と仕入税額控除 (名古屋高裁平成 25.3.28 判決)」新・判例解説 Watch 15 号 229 頁 (2014)
- 西山由美「社会保険診療に対応する仕入税額相当額の国家賠償請求が棄却された事例 (神戸地判平 24・11・27)」新・判例解説 Watch 14 号 237 頁 (2014)
- 西山由美「消費税と憲法—ドイツ憲法からの考察」税研 183 号 25 頁 (2015)
- 西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察」税法学 573 号 209 頁 (2015)
- 西山由美「デジタル化社会における消費課税の新たな手法」税務弘報 63 卷 5 号 48 頁 (2015)
- 西山由美「消費税の税率構造とインボイス—伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59 卷 5 号 2 頁 (2016)

- 西山由美・鈴木雅博「EU等における付加価値税から学ぶこと」税研161号1頁(2012)
- 日本税務研究センター「消費税」日税研論集30号(1995)
- 沼田博幸「組合形式の事業体に対する消費税の課税について―パススルー課税の問題点を中心として―」会計論叢1号17頁(2006)
- 沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について―仕入税額控除を制限する必要性―」会計論叢2号1頁(2007)
- 沼田博幸「事業の移転に対する消費税の課税について―課税扱いと引継ぎ扱いの比較を中心として―」会計論叢3号1頁(2008)
- 沼田博幸「Michael Tumpel EUにおけるハイブリッドVAT制度」租税研究699号104頁(2008)
- 沼田博幸「国際的サービスに対する消費課税のあり方について―EUにおけるVAT制度の見直しからの教訓―」会計論叢4号17頁(2009)
- 沼田博幸「Christophe Grandcolas グローバルな取引がボーダーレスな世界で行われている中でのVATの運営―EUにおけるVATの動向―アジア太平洋諸国にとっての教訓」租税研究711号179頁(2009)
- 沼田博幸「インボイス指令〈2001/115/EC〉(現在はVAT指令〈2006/112/EC〉に組み込まれている)の研究」租税研究722号210頁(2009)
- 沼田博幸「消費課税におけるインボイスの役割について―EU/VATにおけるインボイス制度の改革を中心として―」会計論叢5号13頁(2010)
- 沼田博幸「複数税率化とインボイス制度」税研154号37頁(2010)
- 沼田博幸「クロスボーダー取引と消費課税」租税研究728号191頁(2010)
- 沼田博幸「保険取引に対する消費課税について―損害保険に対する課税を中心として―」会計論叢6号13頁(2011)
- 沼田博幸「金融仲介サービスに対する消費課税について―Zee氏の代替的課税方式に関する論文の紹介を中心として」租税研究736号264頁(2011)
- 沼田博幸「消費課税における事業目的についての一考察―事業者の消費に対する課税を中心として―」会計論叢7号15頁(2012)
- 沼田博幸「EUにおけるVATの最近の動向について―グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意」租税研究749号278頁(2012)
- 沼田博幸「クロスボーダー取引に対する消費課税のあり方について―原産地原則と仕向地原則の選択を中心として」会計論叢8号13頁(2013)
- 沼田博幸「EU VATにおける原産地課税から仕向地課税への転換について―欧州

- 委員会が公表したコミュニケの紹介を中心として」租税研究 759号 174頁 (2013)
- 沼田博幸「Boniface Thomas A・Trautwein Nathan A・Ogenblad Anna 他 VAT とクラウド-VAT の納税義務の理解」租税研究 772号 323頁 (2014)
- 沼田博幸「一般間接税 100年の回顧と展望—クロスボーダー取引への対応を中心として」租税研究 782号 28頁 (2014)
- 沼田博幸「公共部門に対する消費課税のあり方について—消費税法 60条 4項の見直しを中心として」会計論叢 10号 19頁 (2015)
- 沼田博幸「VAT 遁脱の動向とその対応策」租税研究 790号 416頁 (2015)
- 沼田博幸「消費課税の仕向地主義への移行」税務弘報 63巻 5号 40頁 (2015)
- 沼田博幸「電子的供給サービスに対する消費課税について—取引の場所と居住性原則との関係を中心として」会計論叢 11号 15頁 (2016)
- 沼田博幸「一般的リバースチャージ VAT または小売売上税は現行の VAT が抱える問題を解決するか」租税研究 800号 498頁 (2016)
- 野一色直人「消費税における課税対象」税法学 573号 225頁 (2015)
- 芳賀真一「国際取引に対する消費課税の方法が厚生に与える影響についての仮想の市場を用いた模擬実験—仕向け地原則と原産地原則、そして半額課税を比較する」—橋法学 14巻 2号 453頁 (2015)
- 八田達夫「今回の税制改革について」ジュリ 931号 82頁 (1989)
- 花角和男・小林幹雄「消費税の課税事業者を装って不正還付申告をした場合の重加算税の賦課決定の是非について—平成 16年 9月 29日大阪高裁判決 (平成 15年 (行コ) 第 66号賦課決定処分取消請求控訴事件・確定)」税大ジャーナル 1号 99頁 (2005)
- 馬場義久「スウェーデンの消費税—軽減税率の実際」税研 169号 16頁 (2013)
- 林幸一「EU付加価値税におけるマージン課税制度」税経通信 71巻 5号 141頁 (2016)
- 林宏昭「消費税の論点」税研 176号 24頁 (2014)
- 普家弘行「電子的サービス取引に対する消費課税に関する一考察—国際間電子的サービス取引への対応」税務大学校論叢 77号 283頁 (2013)
- 藤田晴「消費税の問題点と今後の課題」ジュリ 931号 85頁 (1989)
- 藤巻一男「付加価値税としての消費税の意義と問題点：制度論議の死角にある給与等を中心として」税経通信 71巻 9号 163頁 (2016)
- 増井良啓「米国の VAT 導入論を読む」租税研究 806号 282頁 (2016)

- 増井良啓「帳簿不提示と消費税の仕入税額控除」判例時報 1676 号 163 頁 (1999)
- 松原有里「我が国の今後の地方環境税の在り方 (上)」明大商学論叢 91 卷 1 号 287 頁 (2009)
- 松原有里「我が国の今後の地方環境税の在り方 (下)」明大商学論叢 91 卷 2 号 213 頁 (2009)
- 三木笑「個別対応方式における課税仕入れの用途区分の判断基準について」立命館法學 352 号 3036 頁 (2013)
- 三木義一「非課税取引とゼロ税率」日税研論集 30 号 197 頁 (1995)
- 三木義一「帳簿不提示と消費税の仕入税額控除否認の関係—ドイツ売上税法の判例を素材として」税理 39 卷 13 号 19 頁 (1996)
- 三木義一「消費税法における『対価』概念覚書き」Accord Tax Review 5 号 1 頁 (2013)
- 三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法學 352 号 3056 頁 (2013)
- 水野忠恒「消費税の構造—インボイス型・仕入控除型・帳簿型附加価値税の比較」日税研論集 30 号 85 頁 (1995)
- 宮川博行「消費税の免税制度に関する一考察—輸出品販売売り場制度の在り方を中心として」税務大学校論叢 64 号 89 頁 (2010)
- 宮川博行「非居住者の消費税の納税義務に関する一考察—国内に事務所棟を有しない事業者の資産の譲渡等を中心として」税務大学校論叢 70 号 241 頁 (2011)
- 宮本十至子「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状—デンマーク」税研 176 号 53 頁 (2014)
- 村井正「消費税の論点と実務対応」税理 56 卷 12 号 1 頁 (2013)
- 村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か—最善策が無理であれば次善策を」税研 173 号 16 頁 (2014)
- 持田信樹「付加価値税の政府間割当て—国際比較の視点から」経済学論集 67 卷 2 号 2 頁 (2001)
- 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 179 頁 (2003)
- 森信茂樹ほか「座談会 国際的電子商取引と課税問題」租税研究 608 号 73 頁 (2000)
- 山田裕司「消費税の課税対象と『消費』に関する一考察—フリンジ・ベネフィットおよび交際費と消費税」税務大学校論叢 31 号 71 頁 (1998)
- 山中英司「個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について」税務大学校論叢

77号 373頁 (2013)

山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」日税研論集 30号 115頁 (1995)

横山彰「環境税の設計」フィナンシャル・レビュー 65号 126頁 (2002)

吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題—課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に」日税研論集 30号 29頁 (1995)

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 1493号 26頁 (2016)

吉村政穂「アマゾン税をめぐる議論は州売上税の将来に何をもたらすのか？」論究 ジュリ 4号 207頁 (2013)

李炫定=渡辺智之「韓国の現金領収書制度」税務弘報 60巻 6号 153頁 (2012)

李炫定=渡辺智之「韓国の電子インボイス制度」税務弘報 61巻 2号 125頁 (2013)

脇本利紀「消費税受還付罪に関する一考察」税大ジャーナル 5号 79頁 (2007)

脇本利紀「消費税の簡易課税制度の不適用と犯則所得に関する一考察」税大ジャーナル 7号 101頁 (2008)

渡辺智之「電子商取引に関する課税問題について—OECD 租税委員会報告書の解説」国際税務 18巻 12号 10頁 (1998)

渡辺智之「電子商取引に関する OECD 租税委員会報告書について」租税研究 590号 88頁 (1998)

渡辺智之「電子商取引の課税に関する最近の議論—EU 及び米国における動向」国際税務 19巻 11号 27頁 (1999)

渡辺智之「米国における電子商取引課税問題」国際税務 20巻 10号 12頁 (2000)

渡辺智之「電子商取引への対応 (第2部 中期答申の性格と特徴) — (消費課税のあり方)」税経通信 55巻 12号 165頁 (2000)

渡辺智之「クロスボーダー取引と消費課税—電子商取引への対応」一橋大学経済研究所 Discussion paper series No. 392 (2000)

渡辺智之「インターネット取引と課税—動向と課題 (3) インターネット取引と消費課税」税務弘報 49巻 14号 92頁 (2001)

渡辺智之「電子商取引を巡る課税上の問題 (電子商取引の国際的課題)」日本国際経済法学会年報 10号 147頁 (2001)

渡辺智之「所得・消費・資産」ジュリ 1289号 218頁 (2005)

渡辺智之「国際的サービス取引と消費課税」租税法研究 34号 62頁 (2006)

渡辺智之「タックス・ミックスについて」税研 128号 89頁 (2006)

渡辺智之「災害と課税」フィナンシャル・レビュー 91号 41頁 (2008)

- 渡辺智之「付加価値税と公的機関—国際比較の観点から」税務弘報 57 卷 3 号 96 頁 (2009)
- 渡辺智之「基礎的消費支出に係る消費税相当額の控除又は還付制度—可能性と問題点」税研 154 号 31 頁 (2010)
- 渡辺智之「ニュージーランド税制改革における消費課税—GST の導入から引上げに関する考察」税務弘報 59 卷 7 号 104 頁 (2011)
- 渡辺智之「震災復興に関する税制の対応」ジュリ 1431 号 43 頁 (2011)
- 渡辺智之「復興財源と消費税」旬刊経理情報 1283 号 1 頁 (2011)
- 渡辺智之「移転支出と税—ネットの視点とグロスの視点」フィナンシャル・レビュー—103 号 48 頁 (2011)
- 渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意—VAT システムはグローバル化に対応できるか」税務弘報 60 卷 7 号 123 頁 (2012)
- 渡辺智之「付加価値税 (VAT) におけるゼロ税率」論ジュリ 1 号 224 頁 (2012)
- 渡辺智之「消費税は社会保障財源か？」税研 164 号 16 頁 (2012)
- 渡辺智之「電子インボイスをめぐる EU の動向」税務弘報 61 卷 7 号 114 頁 (2013)
- 渡辺智之「単一税率国における導入根拠と低所得者対策の現状—ニュージーランド」税研 176 号 48 頁 (2014)
- 渡辺智之「電子商取引と課税」租税研究 776 号 161 頁 (2014)
- 渡辺智之「国際取引と消費税」租税研究 777 号 161 頁 (2014)
- 渡辺智之「国境を越えた役務の提供に対する消費税課税—見直しの概要とその影響」税経通信 70 卷 9 号 18 頁 (2015)
- 渡辺智之「付加価値税におけるリバースチャージ方式」税務弘報 63 号 5 号 55 頁 (2015)
- 渡辺智之「クロス・ボーダー取引と付加価値税」JMC ジャーナル 2015 年 5 月号 (2015)
- 渡辺智之 = 浅妻章如「電子商取引をめぐる国際課税上の諸問題」ジュリ 1183 号 118 頁 (2000)
- 渡辺博史「税法の抜本改革」ジュリ 931 号 33 頁 (1989)
- 渡辺裕泰「消費税法の沿革と改革上の諸問題」租税法研究 34 号 81 頁 (2006)
- 日本語書籍**
- 阿部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除—医療費課税を中心に』(白桃書房・2015)
- 天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』(中央経済社・2009)

- 石弘光『消費税の政治経済学』（日本経済新聞社・2009）
- 泉美之松・松本茂共編『全訂酒税法注解』（財務出版・1966）
- 今村成和「酒類販売業の免許制について」『人権論考』（有斐閣・1994）192頁
- 岩崎政明「電気通信・電子商取引課税の法と政策—EU 附加価値税制の電子サービス課税への挑戦」『公法学の法と政策 上—金子宏先生古稀祝賀』（有斐閣・1990）665頁
- 薄井信明『大蔵省広報ファイナンス別冊 間接税の現状』（大蔵財務協会・1987）
- 占部裕典「環境税の法律問題」『環境法学の挑戦—淡路剛久教授・阿部泰隆教授還暦記念』（日本評論社・2002）110頁
- 占部裕典「消費税法における仕入税額控除の適用要件」『租税法の解釈と立法政策 II』（信山社・2002, 初出1997）513頁
- 占部裕典「地方消費税の法的構造とその問題点」『租税法の解釈と立法政策 II』（信山社・2002）697頁
- 占部裕典「課徴金算定における『売上額』と消費税の関係」『納税者保護と法の支配—山田二郎先生喜寿記念論文集』（信山社・2007）49頁
- 大蔵財務協会編『改正税法のすべて〔平成26年版〕』（大蔵財務協会・2014）
- 大村剛志=大島隆夫『消費税法の考え方・読み方〔2訂版〕』（税務経理協会・1994）最新は5訂版・2010年
- 岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」日本租税研究協会『消費税と国際課税への大きな潮流』（日本租税研究協会・2013）52頁
- 尾崎護編『消費税法詳解〔改訂版〕』（税務経理協会・1991）
- 片山直子『英国における環境税の研究』（清文社・2007）
- 金井恵美子『平成28年10月改訂 プロフェッショナル消費税の実務』（清文社・2016）
- 金子宏「酒税法の問題点」『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣・2010, 初出1984）414頁
- 金子宏「消費税制度の基本的問題点」『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣・2010, 初出1995）373頁
- 金子宏「附加価値税の採用の是非をめぐって」『租税法理論の形成と解明 下巻』（有斐閣・2010, 初出1970）403頁
- 神津信一ほか編『改訂版 消費税簡易課税—事例による業種区分の手引』（新日本法規・2015）
- 木下和夫編『附加価値税—その理論と実務』（財経詳報社・1974）

- 木村弘之亮「政策税制としてのエコロジー税制の創設－1999年・2000年ドイツ環境税制の展開」『公法学の法と政策 上－金子宏先生古稀祝賀論文集』（有斐閣・1990）51頁
- 黒川功「消費税仕入税額控除否認の法的限界－法30条7項の解釈に見る税法学説の性格と問題」『納税者権利論の展開－北野弘久先生古稀記念論文集』（勁草書房・2001）399頁
- 湖東京至『消費税法の研究』（信山社・1999）
- 佐藤幸治「職業選択の自由規制と司法審査－酒類販売業免許制度に関する判決に寄せて」芝池義一ほか編『租税行政と権利保護』（ミネルヴァ書房・1995）357頁
- 佐藤進『付加価値税論』（税務経理協会・1973）
- 静岡大学税制研究チーム『消費税の研究 検証と展望』（青木書店・1990）
- 篠田剛「現代付加価値税の論理と課題－マリーリーズ・レビューの検討を中心に」宮本憲一ほか編『現代租税の理論と思想』（有斐閣・2014）295頁
- 柴田勝裕編『新版詳解消費税法〔3訂版〕』（財経詳報社・1996）
- 柴由花「地方環境税」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣・2010）582頁
- ジョルジュ・エグレ（荒木和夫訳）『附加価値税』（白水社・1985）
- 関口智『現代アメリカ連邦税制－付加価値税なき国家の租税構造』（東京大学出版会・2015）
- 竹下登＝平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』（ぎょうせい・1993）
- 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣・2007）694頁
- 田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』（有斐閣・2010）273頁
- 田中治「消費税における対価を得て行われた取引の意義」『納税者権利論の課題－北野弘久先生追悼論集』（勁草書房・2012）555頁
- 辻美枝「保険取引の消費課税上の問題－ECJ判決の分析から－」『租税の複合法的構成－村井正先生喜寿記念論文集』（清文社・2012）483頁
- 手塚貴大「環境税の法構造－ドイツ租税法における議論の一端」『納税者の保護と法の支配－山田二郎先生喜寿記念論文集』（信山社・2007）497頁
- 中村英雄『西ドイツ付加価値税の研究』（千倉書房・1973）
- 西沢和彦『税と社会保障の抜本改革』（日本経済新聞社・2011）
- 西山由美「小規模事業者に対する消費課税」『公法学の法と政策 下－金子宏先生古稀祝賀論文集』（有斐閣・2000）713頁

- 西山由美「帳簿の記載事項の真实性と仕入税額控除—ドイツ連邦財政裁判所判例を
てがかりとして」『税法の課題と超克—山田二郎先生古稀記念論文集』（信山社・
2000）169 頁
- 西山由美ほか『EUにおける消費課税納税制度の簡素化，電子化に関する調査研
究』（2004）
- 西山由美「消費課税と租税文化—売上税法起草者ポーピッツの理論とその展開」森
征一編『法文化としての租税』（国際書院・2005）199 頁
- 西山由美「仕入税額控除—控除権行使をめぐる諸問題」金子宏編『租税法の基本問
題』（有斐閣・2007）718 頁
- 西山由美「EU の環境税制—欧州の環境政策を踏まえて」『租税の複合法的構成—
村井正先生喜寿記念論文集』（清文社・2012）601 頁
- 西山由美「金融セクターに対する消費課税—非課税と仕入税額控除の不整合への対
応」金子宏ほか編『租税法と市場』（有斐閣・2014）298 頁
- 野田昌毅＝黒松昂蔵「国境を越えた役務提供と消費課税」中里実ほか編『クロスボ
ーダー取引課税のフロンティア』（有斐閣・2014）181 頁
- 橋本徹『現代間接税の理論』（有斐閣・1971）
- 橋本徹『欧米諸国の間接税』（清文社・1988）
- 濱田明正編『消費税法取扱通達逐条解説』（大蔵財務協会・1990）
- 福家俊朗「消費税の基本問題—租税の公共性をめぐる法的问题の位相」『現代租税
法の原理—転換期におけるその歴史的位相』（日本評論社・1995，初出 1989）第
4 章 135 頁
- 増田英敏「イギリスの付加価値税（Value Added Tax）の法構造—住宅税制の視
点を中心として」『納税者保護と法の支配—山田二郎先生喜寿記念論文集』（信山
社・2007）517 頁
- 三木義一「『消費』課税と憲法の原則」『現代税法と人権』第 10 章（勁草書房・
1992，初出 1968）229 頁
- 三木義一「中小特例・前段階税額控除をめぐる基本問題—西ドイツ売上税法の議論
を素材として」『現代税法と人権』（勁草書房・1992，初出 1990）第 11 章 246 頁
- 三木義一「どぶろく自家製造禁止合憲批判」『現代税法と人権』（勁草書房・1992，
初出 1986）第 12 章 282 頁
- 三木義一「酒販売免許制合憲論批判再論」『現代税法と人権』（勁草書房・1992，初
出 1986）第 13 章補論 312 頁
- 三木義一「消費税仕入税額控除の要件についての再論」『納税者権利論の展開—北

- 野弘久先生古稀記念論文集』(勁草書房・2001) 559 頁
- 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂・1989)
- 水野忠恒「環境政策における経済的手法—OECD 報告書(1993-1995)の検討」
『行政法と法の支配—南博方先生古稀記念』(有斐閣・1999) 253 頁
- 水野勝「我が国における一般的な消費課税の展開」『公法学の法と政策 上—金子
宏先生古稀祝賀論文集』(有斐閣・1990) 189 頁
- 水野勝『税制改正五十年—回顧と展望』(大蔵財務協会・2006)
- 宮島洋編著『消費税の理論と課題—21世紀を支える税制の論理第6巻 [2訂版]』
(税務経理協会・2003)
- 宮本憲一ほか編『現代租税の理論と思想』(有斐閣・2014)
- 持田信樹ほか『地方消費税の経済学』(有斐閣・2010)
- 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』(納税協会連合会・2000)
- 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』(大蔵財務協会・2007)
- 山田二郎「消費税をめぐる若干の問題」『行政法の諸問題—雄川一郎先生献呈論集
上巻』(有斐閣・1990) 649 頁
- 山本守之『実務消費税法 [新版4訂版]』(税務経理協会・1999)
- 吉田富士雄『間接税法総論』(税務経理協会・1968)
- 吉牟田勲「EC型付加価値税調整の方向転換」『納税者の権利—北野弘久教授還暦
記念論文集』(勁草書房・1991) 305 頁
- 吉村典久「消費税の課税要件としての対価性についての一考察—対価性の要件と会
費・補助金」金子宏『租税法の発展』(有斐閣・2010) 396 頁
- 渡辺智之『インターネットと課税システム』(東洋経済新報社・2001)

消費税の研究
日本税務研究センター
公益財団法人移行5周年記念号

日税研論集 第70号 (2017)

平成29年1月20日 発行

定 価 (本体6,000円+税)

編 者 公益財団法人 日本税務研究センター

発行者 宮田 義見

東京都品川区大崎1-11-8
日本税理士会館1F

発行所 公益財団法人 日本税務研究センター

電話 (03) 5435-0912 (代表)

製 作 第一法規株式会社
