

## 消費税における届出書類についての一考察

愛知大学大学院経済学研究科講師 松井吉三 (よしみつ)

### はじめに

税額控除法の付加価値税では、税額は、アウトプット・タックスからインプット・タックスを差し引くことにより算定される。通例、税額が記載されたインボイスに基づいて、前段階の税額を控除することができる。インボイスを発行するためには、課税国の税務署に、登録をして付加価値税番号を取得することとなる。

これに対して、わが国の消費税は、控除法の付加価値税であり、仕入税額控除は、各課税事業者について、帳簿上の記載額から推定控除される。ただし、仕入税額控除を受けるためには、課税事業者のみが適用可能である。わが国の消費税では、仕入税額控除が帳簿上の購入額から推定控除されるために、税額の記載されたインボイスを取り交わすことを要しない。

そこで、インボイスを要しない代わりに、税額計算の適正を期すために、課税事業者の登録を中心として、課税当局に対して、多くの届出書類を提出することが求められる。ただし、わが国の消費税実務では、中小企業者の多くが簡易課税と称される平均仕入率の適用により、税額を算定していること。また、控除法の付加価値税を採用するが故に、課税事業者の登録（登録の解消）にタイム・ラグを要すること。一方で、新設法人には、免除が不適用となるなど、課税事業者登録などに対する取扱いが多岐にわたっているからである。

わが国の消費税にとって、届出書類は消費税の事務運営上の要をなすものである。したがって、諸外国に比較して、帳簿や請求書等の保存とあわせて、届出書類の提出が強く求められることになる。

以下、わが国の消費税における届出書類について、諸外国との比較を踏まえ、特徴と課題を明らかにすることに努める。

## I 諸外国の付加価値税における登録

### 1 フランス

EU諸国における付加価値税の垣根は相当に低いものである。付加価値税の母国であるフランスにおいては、財の供給に対して十把一絡げに課税する取引高税から累積課税を排除して、資本非課税の売上税として付加価値税が展開された歴史を有する。付加価値税においては、取引があり、それが課税取引に該当するものであれば課税される。したがって、付加価値税の実際には、取引が一時的であっても、また、利益を得ないものであっても、課税取引を行えば、納税義務者となる。また、付加価値税が物税として展開されてき

たことにより、納税義務者は自然人ばかりでなく、法人も同様に、課税取引を行う場合には付加価値税が課せられる。ジョルジュ・エグレによれば、「個人も、セカンド・ハウスを家具付きで貸すと、原則として納税者となる<sup>1</sup>。」と述べている。

また、「人が納税義務者になるには、フランス国内であれ(en France)、フランス国外であれ(ou hors de France)、課税取引が《独立して》継続して、すなわち従属しないで行われなければならない<sup>2</sup>。」と述べている。ここで、いかなる場所でも課税取引を行えば、それが国内でなされようと、海外でなされようと、納税義務者になるということである。この点は、現在、ニュージーランドや南アフリカにおいて、課税国の居住者が海外で商品を販売した場合に課税され、付加価値税が一部 global tax となっていることと合わせて興味深いものとなっている<sup>3</sup>。

登録にあたっては、「付加価値税が課される業務の開始から 15 日以内に、税務当局に通知し (advise)、活動に関する必要な情報を提出しなければならない。また、登録番号申請のために (to be issued a registration number) 身元確認 (a declaration of identify) を行う必要がある<sup>4</sup>。」ものとされる。

EU 域外の事業者がフランスで課税取引を行い、登録義務が生じると、税務代理人を

<sup>1</sup> Georges Egret , *LA TVA* ,2nd édition ,Collection QUE SAIS-JE? No 1748 , 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France , 1978),p.52.ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳『付加価値税』、白水社、1985年、62ページ。

<sup>2</sup> Georges Egret , *LA TVA* ,2nd édition ,Collection QUE SAIS-JE? No 1748 , 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France , 1978),p.52.ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳『付加価値税』、白水社、1985年、63ページ。括弧内の原文挿入は筆者による。

<sup>3</sup>輸出目的で輸入されるものに対しては、EU 諸国の付加価値税では、輸入を非課税としているのが通例である。それらに輸入段階で課税した場合には、輸出段階でも課税しないと輸入税が価格アップ要素となってしまうからである。わが国では、そのような輸入非課税規定はない。同様に、税額控除法の下で、付加価値に対する課税を実現するためには、輸入税を課した上で、輸出向け商品に課税しなければ、付加価値に対する課税は達成されない。

<sup>3</sup> 「しかし、一部の国 (ex. ニュージーランド、南アフリカ) では、課税国に居住する供給者による海外での供給も課税対象とするグローバル税 (global tax) を採用していることが紹介される。」(篠原正博「Schenk , A. & O. Oldman ., *Value Added Tax: A Comparative Approach* ,Cambridge University Press,2007,pp.532」(中央大学『経済学論纂』第 50 巻第 5・6 合併号、2010 年 3 月)、63 ページ)。ニュージーランドの GST の課税水準が国内消費に対する水準以上になっている 1 つの要因が一部の輸出課税にあるのかも知れない。今後、検討を要する課題である。Ian Crawford , Michael Keen and Stephen Smith ., Institute for Fiscal Studies, " Value Added Tax and Excises ," *Dimensions of Tax Design The Mirrless Review* , Oxford University press , 2010,p.299.

<sup>4</sup> International Bureau of Fiscal Documentation , *Value Added Taxation in Europe* , Guides to European Taxation Supplement No.24 , May 1979,p.71 (林宏昭訳「第 1 章 フランスの付加価値税」『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987 年、46 ページ)。

指定しなければならず、税務代理人は、INSEE（フランス国立統計経済調査協会）に登録し、税務代理人を管轄する税務署から EU 域外で設立された事業者に対して VATID 番号が与えられるものといわれる<sup>5</sup>。

申告書は、1 期前の取引 (turnover) について、税務署の指定様式にしたがって、原則として、1 ヶ月毎に提出することとされている<sup>6</sup>。

フランスの付加価値税においては、顧客から受け取った税額は国家に対する債務であり、一方、仕入れ先に対して立て替え払いをした税額は国家に対する債権だと明確に認識されている。この場合、債権及び債務の相手先がともに国家であるから、両者は極力、短期間に精算され、差額を納付 (又は還付) しなければならないことになる。このため、フランスをはじめ、EU 諸国では、厳格な税抜きの会計処理とともに、税額が区分記載されたインボイスの発行が求められる。VAT 番号の取得のために、課税事業者の登録が最重要事項となり、そこで、納税の促進を担保するものとして、税額が別記されたインボイスの発行が求められることになるわけである。

## 2 ドイツ

課税期間は事業年度に係わらず、暦年である。1 か月ごとの中間申告が求められる。1 か月ごとの中間申告といっても、わが国のような前年度税額に基づく申告ではなく、仮決算によるものである。ドイツで事業を行う者、又は独立の地位で専門的活動を行う者は売上税の納税義務者となり、税務当局への登録が必要となる。税務行政上の登録に関しては、下記の引用で十分である。

「ドイツ VAT 法には納税者の登録に関するいかなる規定もない。しかし、実際には、各事業者 (each separate, independent entrepreneur) は課税取引の開始から、登録番号を付けられる (apply for a tax registration number)。親会社とその子会社には一つの企業と考えられ一の登録番号を付けられる。事業者が課税取引を終了 (termination) した場合、所轄税務署 (tax office) に通知 (notice) しなければならない。課税取引の終了とは、事業者が終了前に支払った前段階の税額を控除する権利を放棄するという意味ではない。事業者としての資格は事業の清算時点 (when the entrepreneur has liquidated all matters relating to his enterprise) で失われる<sup>7</sup>。」

税務署への届け出が完了したら、VATID 番号の発行申請を国の機関である連邦中央

<sup>5</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』中央経済社、2009年、213ページ参照。

<sup>6</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, op.cit., *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.24, p.71 参照。林宏昭訳、前掲訳論文、46ページ参照。

<sup>7</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.49, February 1986, p. Germany-93 (戸谷裕之訳「第2章 西ドイツの付加価値税」『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年、72ページ)。

税務庁に対して行うものとされる。ドイツ国内取引のみを行う場合には、VATID 番号を必ずしも申請する必要はないということである<sup>8</sup>。

ドイツでは、前年の課税売上げが一定額以下の場合には、売上税の申告義務はない。その代わりに、仕入税額控除も一切、認められない。2005 年以降、中間申告の電子申告が義務づけられている。

ところで、ドイツの税法は、原則として、賦課方式による税額決定システムである。ただし、売上税の申告はすべて、事業者からの申告に頼らざるを得ない。中間申告をメインとするドイツの売上税のスキームでは、例外的に、納税者の申告がそのまま税額となる。

### 3 イギリスの VAT 登録

付加価値税の登録はどの国でも求められるが、納税義務者が登録事業者だと明確に規定しているところは、EU 諸国では、イギリスをおいてほかにはない。イギリスでは、付加価値税の記録と税額計算を担保するために登録が義務付けられている。この意味で、登録は、VAT の実務の全システムの keystone だとされる<sup>9</sup>。

イギリスでは、納税者は登録事業者に限られる（登録しなければならない未登録者も含まれる）。イギリスでは、課税対象となる物品・サービスの供給を行う事業者について、当該期間中の任意の四半期の課税資産等の譲渡総額が一定額を超える場合、又は全四半期（3 月、6 月、9 月、12 月の各月末に終了する 3 ヶ月をいう。）において、一定額を超える場合には VAT 登録をしなければならないものとされる。前者の場合には、納税が発生する四半期終了の 30 日以内にコミッショナーに届け出なければならない<sup>10</sup>。

登録義務は事業者にあり、登録の遅延に対してはペナルティが課される。登録を怠った場合には、インプット・タックスの還付請求ができないものとされている<sup>11</sup>。もちろん、課税供給額が登録基準以下の場合でも、VAT 登録ができるものとされている。

また、法人がイギリス居住法人であり、イギリス内に事業拠点がある場合で、共通の支配下にある複数の会社（子会社、持株会社など支配関係にある場合）については、単一の VAT 登録ができる。この場合、グループ会社間の物品やサービスの供給に対して付加価値税が課せられないというメリットがある。グループ会社が行う供給はすべて「代表グループ会社」の供給とみなされる。なお、グループのすべてが VAT グループ

<sup>8</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、天野史子、前掲書、212 ページ参照。

<sup>9</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.62, May 1989,p.UnitedKingdom-77.

<sup>10</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.62, May 1989,p.UnitedKingdom-77.

<sup>11</sup> 前田高志訳「第 4 章 イギリスの付加価値税」『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987 年、111 ページ参照。

となる必要はなく、選択適用とされる<sup>12</sup>。

そこで、登録された納税義務者は、他の納税義務者に課税資産の譲渡等を行う場合には相手にインボイス（課税明細書）を発行しなければならない<sup>13</sup>。インボイスの記載事項は、インボイス番号をはじめとして、資産の譲渡等を行った日、資産の譲渡等を行った者の氏名・住所及び登録番号、資産の譲渡等の相手先の氏名・住所、譲渡等の種類、内容の明細、数量・価格・税率、請求合計額、値引率、適用税率と税額、付加価値税の合計額である<sup>14</sup>。ここで、注意すべきことは、国ベースで決めているインボイスの記載事項に第1にインボイス番号の記載を要求していることである。フランスやドイツの付加価値税には見られないイギリス付加価値税の登録制度の特徴が表れているものといえる。

#### 4 イタリアの付加価値税登録

イタリアでは、納税義務者については、「EU 加盟国内で事業を行う企業あるいは芸術的活動を行う個人あるいは専門的活動を行う個人<sup>15</sup>」、課税取引については、「EU 加盟国内で行われる財・サービスの取引。経済活動・芸術活動あるいは専門的活動の過程<sup>16</sup>」において課税されるといった規定になっている。

納税義務者は、設立後 30 日以内に付加価値税登録を行い、VAT 番号を取得しなければならない。イタリアに恒久的施設を有しない外国企業は VAT 代理人を通じて行う。なお、課税事業者は、事業の開始、変更、終了といったことが生じた場合には、その旨を各加盟国の付加価値税課税当局に通知しなければならないものとされている<sup>17</sup>。

課税対象となる全ての取引につき、請求書（インボイス）上に下記の項目が記載されていなければならないものとされている。

①取引日・インボイス番号・請求書発行者の名称及び住所。②顧客の名称及び住所、③請求者の VAT 番号、④給付の内容又は、その数量、代価（VAT 抜き）、⑤適用税率・VAT の額。

インボイスの記載要件は国によって、若干の差がある。主なものは VAT 抜きの金額

<sup>12</sup> 結城一政「英国の税法」（税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法《第二版》』中央経済社、2008年）、69-70 ページ参照。

<sup>13</sup> International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe, Guides to European Taxation Supplement No.56*, November 1987, p. United Kingdom-82. 前田高志「第4章 イギリスの付加価値税」『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年、142 ページ。

<sup>14</sup> Ibid., p. United Kingdom-83. 前田高志、前掲邦訳論文 143 ページ。

<sup>15</sup> 近藤宏治「イタリアの税法」（税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法《第二版》』中央経済社、2008年）、326-327 ページ。

<sup>16</sup> 近藤宏治「イタリアの税法」、327 ページ。

<sup>17</sup> エリック・トムセット「EUにおける税制の統合」（税理士法人トーマツ編前掲書）、69-70 ページ参照。

の表示が要求されない国（例えばドイツ）や、インボイス番号の記載が要求されない国（例えばドイツ、イギリス）があることである<sup>18</sup>。イタリアでは、国内供給についてはイタリアの VATID 番号の記載を省略することができる<sup>19</sup>。

イタリアでは、すべての納税義務者に、請求書の控えを保存するとともに、売上げと仕入れの台帳を備えてインボイスの内容を記帳することが求められる。台帳は5年間保存されなければならない。

ただし、付加価値税の税額は、売上税額から仕入税額を控除した額で算出されるとはいえ、イタリアをはじめ、EU 諸国においても、実際の付加価値税額の集計は帳簿上の数値で担保される場合が通例だからである。仕入れについては請求明細書の入手ができるので、税率別の区分は比較的容易であるが、売上げについては、小売りについてインボイスの発行がかならずしも求められていないこともあって、複数税率を採用する場合、税率別の売上げ区分は困難をきわめる。税率別の税額の集計に帳簿の果たす役割は小さくない。

イタリアの請求書保存及び帳簿の記帳をあわせて要求することについては、わが国の消費税の仕入税額控除の要件が、「請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」と改正されたことについても、少なからず影響を及ぼしているものと考えられる。

また、月次（又は四半期）の中間申告を行い翌月の納付が要求され、納付すべき税額がマイナスの場合には、次回の申告時に相殺するものとされる<sup>20</sup>。そのためにも、届出書も、登録の開始、変更、終了といった事実の届出が欠かせないものとされるわけである。

## 5 ニュージーランド

インボイスが付加価値税の実務上、副次的要件だということは、ニュージーランドの付加価値税を見ると明らかである。

ニュージーランドでは、単一税率（2010年9月迄は12.5%。2010年10月から15%）であるが、インボイスの発行を求めている。単一税率で、非課税範囲が狭ければ、インボイスの発行の意義は薄れるが、それでも、非課税やゼロ税率は残っており、納税を促進（税額の消費者へのスムーズな転嫁を含む）するために手段として重要だと認められているからにほかならない。

ニュージーランドは、非課税やゼロ税率の範囲が狭く、世界で最も課税ベースが広い付加価値税（GST）を有する<sup>21</sup>。ニュージーランドでは、一定の売上高を超える事業者

<sup>18</sup> 三菱総合研究所「消費税引き上げのあり方」『MRI Monthly Review in Economics & Finance September, 2004 インターネット版』15 ページ参照。

<sup>19</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース、天野史子、前掲書、222 ページ参照。

<sup>20</sup> 近藤宏治「イタリアの税法」、329-330 ページ参照。

<sup>21</sup> ニュージーランドの GST が消費に単一税率で課税した場合の 105%（C 効率性）の水準にあることがマリーズ・レビューで紹介されている Ian Crawford, Michael Keen and

に登録を求めているが、税の記載されたインボイスについては、相手方の要求があつてから 28 日以内に発行されればよいものとされている<sup>22</sup>。ニュージーランドでは、インボイスは「タックス・インボイス」として表示されなければならないこととされている。インボイス上の税の表示については、税込価格が一定額を超える場合には、タックス・インボイスの表示など、次の記載事項の表示が求められている。

「税・インボイスの表示

供給者の氏名・登録番号

受領者の氏名・居所、

税・インボイスの発行年月日

供給される財・サービスの品目名・数量

税抜き価格及び税額、または税込み価格のときその旨の表示、のどちらか<sup>23</sup>。」

その次のランクの売上げには、税込み価格の表示で良いものとされ、税込み価格が一定金額（50 ドル）以下の場合には、税インボイスそのものを発行する必要がないものとされている<sup>24</sup>。

## 6 EU 第 6 号指令及び理事会指令 2006/112/EC

EEU 第 6 号指令第 4 条（理事会指令 2006/112/EC 第 9 条）の規定によれば、人が課税事業者（納税義務者）となるのは、いかなる場所であれ、その活動の結果や目的にかかわらず、独立して、特定の経済活動を行えば足りる（理事会指令 2006/112/EC 第 9 条第 1 項参照）。

その特定の経済活動については、製造業者、商人、鉱業、農業活動やプロフェッションの活動を含めたサービスを提供する人々のすべての活動を特定の経済活動を構成するものとされる。継続して所得を獲得する目的のために、有形、無形の資産の活用することもまた、経済活動とみなされる（理事会指令 2006/112/EC 第 9 条第 2 項参照）。以下、参考のために、理事会指令 2006/112/EC 第 9 条第 1 項及び第 2 項を掲載する<sup>25</sup>。

### Article 4

1. "Taxable person" shall mean any person who independently carries out in any place any economic activity specified in paragraph 2, whatever the purpose or results of that activity.

---

Stephen Smith ., op.cit., p.299.

<sup>22</sup> 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1985 年、153 ページ参照。

<sup>23</sup> 同上書、153 ページ。

<sup>24</sup> 同上書、153-154 ページ参照。

<sup>25</sup> Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, article 9. Six Council Directive 77/388/EEC of May 1977 on the harmonization of the laws of the Member States Relating to turnover taxes—Common system of value added tax : uniform basis of assessment, article 4 もほぼ同じ。

2. Any activity of producers, traders or persons supplying services, including mining and agricultural activities and activities of the professions, shall be regarded as "economic activities". The exploitation of tangible or intangible property for the purpose of obtaining income therefrom on a continuing basis shall in particular be regarded as an economic activity.

このような納税義務者についての広範囲な規定を受け、理事会指令 2006/112/EC 第 213 条では、すべての課税事業者は、課税事業者としての活動が開始 (commences)、変更 (changes)、及び終了 (ceases) する場合には、届け出なければならない (shall state) ものとされる。税額控除法の付加価値税では、税額控除の連鎖により、付加価値税負担を顧客になすりつけることを仕組みとするので、税額の転嫁する権利を登録して、登録番号を取得することが何より重要なことになる。

EU 共通付加価値税では、共通フラットレート・スキームが適用される農林水産業を営む課税事業者、前段階税額控除ができない財及びサービスのみを実施する課税事業者、または課税対象外法人 (a non taxable legal person) が EU 域内取引を行う場合にも届け出義務があるものとされる (第 3 条第 1 項(b) 参照)。

また、付加価値税が商品の供給に対して課税するものであることから、EU 域内での課税事業者になるには、必ずしも支店、事務所などを有することは必要ではない。日本企業が EU 域内で商品等の売買を行う場合にも、届出義務は免れない。EU 共通付加価値税では、VAT 番号の取得は義務であり、選択ではないということである<sup>26</sup>

### (2) 付加価値税の登録義務

2006/112/EC 第 213 条では加盟国は次の人々が個別番号によって登録される (identified) ことを保証するために必要な手段を講じるものとされている。天野史子氏によれば、この規定により、EU 加盟国で課税事業者登録が制度化されているとのことである<sup>27</sup>。

(a) 輸送手段の供給を除いて、各加盟国内で VAT が控除できる資産及びサービス等の供給を実施するすべての課税事業者 (リバース・チャージ適用資産等を除く)。

(b) 付加価値税に服する資産等について、域内取得をした課税事業者及び課税対象外法人。

(c) 各加盟国の領域外で実施する取引の目的のために、加盟国内で域内取得を実施したすべての課税事業者 (以上 2006/112/EC 第 214 条第 1 項)。

例外として、土地、及び家屋の敷地などの非課税資産を、ときたま供給する者を課税事業者とみなしてよいという特別規定 (2006/112/EC 第 12 条) により課税される場合、やはり一時的に取引を実施する一定の課税事業者を登録しなくてよい (need not identified) ものとしている (2006/112/EC 第 214 条第 2 項)。

### (3) VAT 番号

<sup>26</sup> プライスウォーターハウスクーパース、天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』中央経済社、2009 年、208 ページ参照。

<sup>27</sup> プライスウォーターハウスクーパース、天野史子、前掲書、208 ページ参照。

各個別 VAT 登録番号 (Each individual VAT identification number) は ISO 基準にのつとった接頭語 (prefix) を有している。各国は各国名を表示するアルファベット 2 桁から始まる文字列で識別される。フランスは、「FR」。イギリスは、「GB」。ギリシャは例外で「EL」である。

#### (4) インボイス発行義務

EU 諸国の付加価値税が、売上げ・仕入れとも、インボイスに基づいて税額計算をするという建前をとっているから、EU 共通付加価値税の共通基準では、次のような場合に、資産等を譲渡する者に対してインボイスの発行義務を課している。消費者は次の売上げが発生しない。したがって、消費者に対するインボイスの発行義務はないものとされている。

「他の課税事業者 (another taxable person) や課税対象外法人 (non taxable legal person) に対する資産の譲渡または役務の提供。

EU 域内取得が仕向国で課税されない場合 (例: 課税対象外法人に対する資産の譲渡であるがこの課税対象外法人が取得基準額を満たさないような場合) の資産の譲渡。

EU 域内非課税納品。上記の資産の譲渡に対して收受される前受金。

他の課税事業者または課税対象法人に対して提供される役務について收受される前受金<sup>28</sup>。」

一方、非課税資産の譲渡等については、インボイスの発行義務を免除することが、各国の法令で個別に定められている。税額が表示されたインボイスを発行できるのは、課税事業者のみであるが、課税事業者以外でも、税額表示のないインボイスを発行することができる<sup>29</sup>。EU 共通付加価値税の基準では、課税事業者でない者が税額を表示したインボイスを発行することは認められない。

フランスのように、インボイスは即時発行が原則であるが、発行期限を別途定めることが加盟国に認められている。

2006/112/EC では、少額取引についても、発行日、課税事業者の識別 (identification of the taxable person)、資産等の種類 (type) の識別、支払税額または税額の計算に必要な情報、の 4 つに記載事項を制限した簡素化規定 (simplification measure) が設けられている。少額インボイスの簡素化規定によって、レシートによって控除が可能である。少額であるかの基準は加盟国の基準によるとのことである<sup>30</sup>。

#### (5) 統計情報報告

EU の成立にともなう税務上の国境の廃止、税関検査の廃止により、輸出入申告で得られた統計的な情報を回復するために、加盟国間の財貨の移動について、詳細な統計情報報告義務が制度化された。これがインストラッタ申告 (Intra-Community Trade

<sup>28</sup> プライスウォーターハウスクーパース、天野史子、前掲書、208 ページ。Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax, article 220.

<sup>29</sup> プライスウォーターハウスクーパース、天野史子、前掲書、217 ページ。

<sup>30</sup> 同上書、221 ページ参照。

Statistical Information System) といわれる。

統計情報の申告義務者は、域内での財貨の取引に関与する事業者である。申告内容は、①商品の名称（さらに細かい分類が可能である名称）、②商品のコード番号、③商品の価格、④取引内容、⑤販売数量、⑥商品の仕向地国（引渡しの場合）、⑦商品の発送国（取得の場合）、⑧納品の条件、⑨輸送手段、とされている。

加えて、事業者は、加盟国が定めた期間（原則として四半期）ごとに、販売総額、購入総額を記載した販売リストを提出しなければならないものとされている<sup>31</sup>。

## 7 総括

EU 諸国の付加価値税では、付加価値税の登録をして、インボイス番号を取得することが、何より重要である。インボイスの発行自体は重要ではない。何故ならば、インボイスが発行されなくても、課税売上げがあれば納税義務が生じざるを得ないからである。言い換えれば、付加価値税の課税は商品価値に対してなされるから、インボイスの有無にかかわらず、商品価値の実現については、原則として、課税されるということである。このことから、課税すべきものを課税しない場合には、前段階控除が認められないということがでてくる。

このように、インボイスそのものの意義については、税額控除の連鎖をとおして、税の転嫁を促進するとともに、非課税については、税の軽減を認めないというツールだということになる。インボイス上の税額表示については、インボイスに税額が区分表示されていれば、価格転嫁が一層容易になるという意味合いにすぎないものである。一方、インボイスを受ける側からすると、インボイスは、控除を請求するための証拠書類として重要な意義を有する。

したがって、EU 型付加価値税の下においても、付加価値税の一部転嫁を目的に、非課税事業者もタックス・インボイスを発行することが可能である。しかし、非課税事業者は納税を要しないので、税額を区分表示することは認められない<sup>32</sup>。

EU 諸国以外では、ニュージーランドの GST の実際を見れば、インボイスの性格は一層明らかになる。ニュージーランドでは、インボイスはタックス・インボイスといわれる独特な存在である。タックス・インボイスは売上高や取引規模に応じて、その様式が決められている。小規模な販売に対しては、簡略されたタックス・インボイスで差し支えないものとされている。非課税事業者には税額控除が認められないが、タックス・インボイス自体については、発行しても差し支えないことになっている。

ところで、EU 諸国をはじめ諸外国の付加価値税の実際においては、事業を廃止した場合のように、納税義務がなくなった場合も、もはやインボイスを発行できない立場に

<sup>31</sup> エリック・トムセット、前掲論文、70-71 ページ参照。

<sup>32</sup> 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－」（日本租税研究協会『租税研究』第 719 号、2009 年 9 月）、24 ページ参照。

なるのであるから、届出の重要性は、登録する場合に劣らない。

さて、流通段階のなかでの税の分割納付という付加価値税の性格上、税額控除法の付加価値税においては、原則として、付加価値税額の記載されたインボイスを発行できないものが税の負担者である。したがって、事業者にとっては、付加価値税の登録は、税を転嫁できるかできないかの分岐点をなし、最大の関心事となる。

しかし、他章で論じているように、付加価値税の本質は資本非課税にあり、売上税のなかで資本非課税を成し遂げるために税額計算の方法がいくつか考案されている。インボイスは付加価値税の計算方法として税額控除法を採用する場合で、且つ、計算の正確性を担保しようとする場合の1つの装置にすぎないものである。

したがって、比較考量の問題に限定すれば、付加価値税を正確に消費者に転嫁するためには、インボイスの発行よりも、課税事業者の登録の方がより重要である。このことを裏返せば、控除法の付加価値税を採用するわが国では、インボイスによって税の転嫁の即時履行が担保されないことで、課税事業者の登録などの諸申請が、申告及び納税にとって、より重要な役割を果たすことになる。

## II 日本の消費税における届出

### 1 課税事業者となる届出—小規模事業者の納税義務の免除が適用されなくなった場合等の届出

日本の消費税は、控除法の付加価値税を採用している。前段階税額控除がインボイスではなく、帳簿上の記載額から推定控除される。したがって、EU諸国の付加価値税でみられるインボイス番号の取得を内容とする税務登録を必要としない。

その代わりに、課税事業者となる届出書の提出そのものが最重要となる。課税事業者になるのは、前々課税期間の課税売上げが1,000万円を超える場合には強制であるが、仕入れ税額控除を適用するために、課税事業者を選択することもできる。課税事業者を選択して課税事業者になった場合には、課税事業者を止める場合にも、その旨を届け出なければ効力が発生しない。すなわち、他の税法の各種届出にも例が多いが、紙切れ1枚が運命を決することになるので、納税者にとっては、届出書の提出を失念することのないようにしなければならないことになる。

消費税法第57条では、納税義務者に該当することとなった場合には、その旨を記載した届出書を速やかにその事業者の納税地の所轄税務署長に提出しなければならないとされている。以下、引用してみよう（小規模事業者の納税義務の免除が適用されなくなった場合等の届出）。

「事業者が次の各号に掲げる場合に該当することとなった場合には、当該各号に定める者は、その旨を記載した届出書を速やかに当該事業者の納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない。

一. 課税期間の基準期間における課税売上高が 1,000 万円を超えることとなった場合（その年に相続があった場合で、その年の基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下である相続人が、その年の基準期間における課税売上高が 1,000 万円を超える被相続人の事業を承継した場合に、消費税を納める義務が免除されなくなった場合。その年の前年又は前々年において相続により、被相続人の事業を承継した相続人のその年の基準期間における課税売上高が 1,000 万円以下の場合で、当該相続人の当該基準期間における課税売上高と当該相続にかかる被相続人の当該基準期間における課税売上高との合計額が 1,000 万円を超えるときに、消費税を納める義務が免除されなくなった場合。合併、分割等があった場合に、消費税を納める義務が免除されなくなった場合を含む。）－当該事業者。

二. 課税期間の基準期間における課税売上高が 1000 万円以下となった場合（課税事業者選択届出書を提出している場合を除く。）－当該事業者

三. 事業者が事業を廃止した場合（既に課税事業者選択届出書を提出している場合で、不適用又は事業を廃止したときのその旨の届出書の提出義務、課税期間を 1 月又は 3 月に短縮の届け出書を提出した事業者で、適用を止めようとする場合又は事業を廃止したときのその旨の届出書の提出義務、簡易課税制度の適用の届出書を提出している場合で、適用を止めようとするとき又は事業を廃止したときのその旨を記載した届出書の提出義務、の規定により事業を廃止した旨を記載した届出書を提出している場合を除く。）－当該事業者。

四. 個人事業者（小規模事業者に係る納税義務の免除の規定により消費税を納める義務が免除される者を除く。）が死亡した場合－当該死亡した個人事業者の相続人。

五. 法人（小規模事業者に係る納税義務の免除の規定により消費税を納める義務が免除される法人を除く。）が合併により消滅した場合－当該合併に係る合併法人」。(第 57 条①)。

六. 新設法人に該当することとなった場合

「新設法人（基準期間がない法人の納税義務の免除の特例における新設法人）に該当することとなった事業者は、当該事業者が新設法人に該当することとなった旨を記載した届出書を速やかに当該事業者の納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない。」。(第 57 条②)。

## 2 届出書の記載事項

(1) 課税期間の基準期間における課税売上高が 1,000 万円を超えることとなった場合の「消費税課税事業者届出書」の記載事項は次のとおりである。(第 3 号様式)

- ① 届出者の氏名又は名称（代表者の氏名を含む）及び納税地（納税地と住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地が異なる場合には、納税地及び住所等）
- ② 課税事業者となった場合には、適用開始課税期間の初日及び終了の年月日
- ③ 上記期間の基準期間（基準期間の総売上高及び課税売上高）
- ④ 事業内容等（生年月日又は設立年月日、事業内容、届出区分－相続・合併・分割等・その他の区別－、届出者が法人である場合には、事業年度の開始及び終了の日及び資本金）

- ⑤ その他参考となるべき事項
- (2) 課税期間の基準期間における課税売上高が 1000 万円以下となった場合の「消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書」の記載事項 (第 5 号様式)
  - ① 届出者の氏名又は名称及び所在地
  - ② この届出の適用開始課税期間の初日及び末日
  - ③ ②の課税期間の基準期間
  - ④ ③の課税売上高
  - ⑤ 納税義務者となった日
  - ⑥ その他参考となるべき事項
- (3) 課税事業者が事業を廃止した場合 (死亡及び法人が合併により消滅した場合を除く) の「事業廃止届出書」の記載事項 (第 6 号様式)
  - ① 届出者の氏名又は名称及び納税地
  - ② 事業廃止年月日
  - ③ 納税義務者となった年月日
  - ④ その他参考となるべき事項
- (4) 個人事業者が死亡した場合、相続人が提出する「個人事業者の死亡届出書」の記載事項 (第 7 号様式)
  - ① 届出者の氏名及び住所又は居所
  - ② 個人事業者が死亡した年月日
  - ③ 死亡した個人事業者の納税地及び氏名
  - ④ 届出人と死亡した事業者との関係
  - ⑤ その他参考となるべき事項 (事業承継の有無、事業承継者の住所又は居所及び氏名を含む)
- (5) 法人が合併により消滅した場合で、合併法人が提出する「合併による法人の消滅届出書」の記載事項 (第 8 号様式)
  - ① 届出者の名称及び納税地
  - ② 合併年月日
  - ③ 被合併法人の納税地、名称及び代表者氏名
  - ④ 合併の形態 (設立合併か吸収合併かの区別)
  - ⑤ その他参考となるべき事項
- (6) その事業者が新設法人に該当することとなった場合には、「消費税の新設法人に該当する旨の届出書」を提出しなければならない。(第 10- (2) 号様式)
  - ① 届出者の氏名又は名称及び納税地
  - ② 消費税の新設法人に該当することとなった事業年度開始の日
  - ③ 上記の日における資本金の額又は出資の金額
  - ④ 事業の内容等 (設立年月日、事業年度、事業の内容)

- ⑤ 課税事業者となった場合には、該当することとなった課税期間の初日の年月日
- ⑥ その他参考となるべき事項（「消費税課税期間特例選択・変更届出書」の提出の有無を含む）

### 3 帳簿の備付け等

#### (1) 概要

日本の消費税では、仕入税額控除の要件としてインボイスが求められず、帳簿上の仕入れの金額から仕入税額を推定、控除することとされている。一方、売上げにかかる税額についても、帳簿上の売上げの金額から求められる。

したがって、日本の消費税の納付すべき税額の算定にあたり、帳簿に記載すべき事項がことこまかに定められることになる。

消法 58 では、下記のように定められている。

「事業者（免除事業者を除く。）又は特例輸入者は、政令で定めるところにより、帳簿を備え付けてこれにその行った資産の譲渡等又は課税仕入れ若しくは課税貨物の保税地域からの引取りに関する事項を記録し、かつ、当該帳簿を保存しなければならない。」

#### (2) 帳簿に記載すべき事項

帳簿に記載すべき事項は次のとおりである。（以下、消規 27）。

##### 一 国内において行った資産の譲渡等に係る事項のうち次に掲げるもの

- イ 資産の譲渡等の相手方の氏名又は名称
- ロ 資産の譲渡等を行った年月日
- ハ 資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容

（簡易課税制度の規定の適用を受ける事業者にあつては、当該資産の譲渡等が課税資産の譲渡等（法第七条第一項、第八条第一項その他の法律又は条約により消費税が免除されるものを除く。）である場合は、第1種事業から第5種事業までの事業の種類を含む。）

##### ニ 資産の譲渡等の対価の額

（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、当該資産の譲渡等が課税資産の譲渡等に該当する場合には、当該課税資産の譲渡等に係る消費税額及び地方消費税額（これらの税額に係る附帯税の額に相当する額を除く。）に相当する額を含むものとする。）。いわゆる税込価額のことである。

##### 二 国内において行った資産の譲渡等に係る対価の返還等（資産の譲渡等につき、返品を受け、又は値引き若しくは割戻しをしたことにより、当該資産の譲渡等の対価の額の全部若しくは一部の返還又は当該資産の譲渡等の対価の額に係る売掛金その他の債権の額の全部若しくは一部の減額をすることをいい、過去に行った売上げに係る対価の返還等を除く。）に係る事項のうち次に掲げるもの

- イ 資産の譲渡等に係る対価の返還等を受けた者の氏名又は名称

- ロ 資産の譲渡等に係る対価の返還等をした年月日
  - ハ 資産の譲渡等に係る対価の返還等の内容
  - ニ 資産の譲渡等に係る対価の返還等をした金額
- 三 仕入れに係る対価の返還等に係る事項のうち次に掲げるもの
- イ 仕入れに係る対価の返還等をした者の氏名又は名称
  - ロ 仕入れに係る対価の返還等を受けた年月日
  - ハ 仕入れに係る対価の返還等の内容
  - ニ 仕入れに係る対価の返還等を受けた金額
- 四 保税地域からの引取りに係る課税貨物に係る消費税額（附帯税の額に相当する額を除く。）の全部又は一部につき、法律の規定により還付を受ける場合における当該課税貨物に係る事項のうち次に掲げるもの
- イ 保税地域の所在地を所轄する税関
  - ロ 当該還付を受けた年月日
  - ハ 課税貨物の内容
  - ニ 当該還付を受けた消費税額
- 五 貸倒れに係る事項のうち次に掲げるもの
- 1
- イ 貸倒れの相手方の氏名又は名称
  - ロ 貸倒れがあつた年月日
  - ハ 貸倒れに係る課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容
  - ニ 貸倒れにより領収をすることができなくなった金額
- 2 法第三十条第九項第一号 に規定する事業を営む者（小売業、飲食店業、写真業及び旅行業一般乗用旅客運送事業、駐車場業、その他これらに準ずる事業で不特定かつ多数の者に資産の譲渡等を行う者）は、当該事業に係る前項第一号イ（資産の譲渡等の相手方の氏名又は名称）及び第二号イ（資産の譲渡等に係る対価の返還等を受けた者の氏名又は名称）に掲げる事項については、同項第一号及び第二号の規定にかかわらず、これらの事項の記録を省略することができる。
- 3 小売業その他これに準ずる事業で不特定かつ多数の者に資産の譲渡等を行う事業者の現金売上げに係る資産の譲渡等については、第一項第一号の規定にかかわらず、同号イからニまでに掲げる事項に代え、課税資産の譲渡等と課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等に区分した日々の現金売上げのそれぞれの総額によることができる。
- 4 法第三十七条第一項（簡易課税制度） の規定の適用を受ける事業者は、同項 の規定の適用を受ける課税期間においては、第一項第三号（仕入れにかかる対価の返還等をした者の氏名など）及び第四号（保税地域からの引取りにかかる課税貨物に係る消費税額の全

部又は一部の還付を受ける場合における税関名などの記載)に掲げる事項については、同項第三号及び第四号の規定にかかわらず、これらの事項の記録を省略することができる。

5 令第七十一条第三項(特例輸入者の課税貨物の保税地域からの引き取り)に規定する財務省令で定める事項は、次に掲げる事項とする。(※復習:「特例輸入者」とは、担保を提供して輸入のときに支払わなければならない消費税等を①「その都度方式」の場合には、3か月以内、②「月まとめ方式」の場合には、特定月の末日の翌日から3か月以内に限り、納付期限を延長してもらうことが認められている輸入者のこと)。

一 課税貨物に係る輸入の許可(関税法第六十七条の規定による輸入の許可をいう。次項において同じ。)の年月日及びその許可書の番号

二 課税貨物の内容

三 課税貨物に係る消費税の課税標準である金額

6 前項各号に掲げる事項の全部又は一部が関税法施行令第四条の十二第二項(保存すべき書類)の書類又は輸入の許可があつたことを証する書類に記載されている場合であつて、令第七十一条第三項に規定する特例輸入者が、これらの書類を整理して保存するときは、前項の規定にかかわらず、当該全部又は一部の事項の帳簿への記録を省略することができる。

#### 4 申告義務の承継

相続があつた場合には相続人は被相続人の次に掲げる義務を、法人が合併した場合には合併法人は被合併法人の次に掲げる義務を、それぞれ承継する。(消法59)。

1. 第42条第1項、第4項若しくは第6項、第45条第1項又は第47条第1項(同条第3項の場合に限る。)の規定による申告(中間申告又は確定申告)の義務

2. 帳簿の記録及び帳簿の保存の義務

#### 5 帳簿の保存期間、場所、方法

帳簿の保存期間は7年間である。納税地又はその事業にかかる事務所その他これらに準ずるものの所在地である。帳票類での保存が原則であるが、マイクロフィルムによる保存も認められる。<sup>33</sup>

### III 消費税関係申告書等の様式

消費税基本通達の制定により消費税法取扱通達が廃止されることに伴い、消費税に関する申告、申請、届出等の様式が定められた。

#### 1 納税義務関係

<sup>33</sup> 岩下忠吾『改定版総説消費税法』財経詳報社、2006年、478ページ参照。

《納税義務者関係》

◎第1号様式消費税課税事業者選択届出書 根拠条文、法9④。提出期限は、適用を受けようとする課税期間の初日の前日。提出日の属する課税期間の翌課税期間から適用。

◎第2号様式 消費税課税事業者選択不適用届出書 根拠条文、法9⑤。提出期限は、選択を止めようとする課税期間の初日の前日。提出日の属する課税期間の翌課税期間から適用。

◎第3号様式 消費税課税事業者届出書 根拠条文、57①一。基準期間における課税売上高が1,000万円を超えることとなった場合の届出。速やかに提出するものとされる。基準期間の課税売上高が1,000万円超となる課税期間から適用される。

◎第4号様式 相続・合併・分割があったことにより課税事業者となる場合の付表 法10（相続があった場合の納税義務の免除の特例）、11条（合併があった場合の納税義務の免除の特例）、12条（分割等があった場合の納税義務の免除の特例）の規定の適用を受ける者が57条①一の届出書を提出する場合に併せて提出。提出期限は、相続・合併・分割等による届出書の提出時期である。

◎第5号様式 消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書 根拠条文、法57①二。基準期間における課税売上高が1,000万円以下となった場合の届出。提出事由が生じた後、速やかに提出するものとされる。基準期間の課税売上高が1,000万円以下となった課税期間から適用される。

◎第6号様式 事業廃止届出書 根拠条文、法57①三。提出事由が生じた後、速やかに提出するものとされる。事業廃止により、「消費税課税事業者選択不適用届出書」、「消費税課税期間特例選択不適用届出書」、「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」にその旨を記載して提出した場合は提出不要。適用開始日は、事業を廃止した日とされている。

◎第7号様式 個人事業者の死亡届出書 根拠条文、法57①四。死亡後速やかに提出。提出先は、被相続人の納税地の所轄税務署長。

◎第8号様式 合併による法人の消滅届出書 根拠条文、法57①五。速やかに提出。

◎第9号様式 消費税納税管理人届出書 根拠条文、国税通則法117②。

◎第10号様式 消費税納税管理人解任届出書 根拠条文、国税通則法117②

◎第10-(2)様式 消費税の新設法人に該当する旨の届出書。根拠条文、法57②。

速やかに提出。新設法人に該当することとなった事業年度の開始の日から適用される。

《納税地関係》

◎第11号様式 消費税異動届出書 消法25に規定する納税地の異動があった旨の届出。

《課税期間関係》

◎第12号様式 消費税会計年度等届出書 根拠条文、令3②。公共法人等の会計年度等の届出。

事業を開始した日以後2ヶ月以内に提出。その定めた会計年度開始の日から適用される。

◎第13号様式 消費税課税期間特例選択・変更届出書 根拠条文、法19①三、三の二、四、四の二。

短縮にかかる課税期間の開始の日の前日までに提出。届出書の提出日の属する特例の開始する課税期間から適用される。

◎第 14 号様式 消費税課税期間特例選択不適用届出書 困苦男条文、法 19③。課税期間短縮を止めようとする旨の届出又は事業を廃止した旨の届出書。

特例の選択を止めようとする課税期間の開始の日の前日までに提出。提出した日の属する課税期間の翌課税期間から適用される。

#### 《輸出免税関係》

◎第 15 号様式 郵便物輸出証明申請書 根拠条文、規 5①一。「輸出取引等の証明」に規定する輸出として行われる資産の譲渡又は貸付けにかかる資産が郵便物である場合の郵便局の所在地を所轄する税関長の証明。

◎第 16 号様式 海外旅行者が出国に際して携帯する物品の購入者誓約書。根拠、基通 7-2-20。海外旅行者が出国に際して携帯する物品の輸出免税の規定による海外旅行者等の誓約。

出国時までに提出。出国時から適用される。

◎第 17 号様式 輸出証明申請書 根拠、基通 7-2-20。海外旅行者が出国に際して携帯する物品の輸出免税の規定による輸出証明。

出国時までに提出。出国時から適用される。

◎第 18 号様式 輸出物品販売場購入物品亡失証明・承認申請書 根拠条文、法 8③。「輸出物品販売場で購入した物品を輸出しない場合の消費税の即時徴収」に規定する輸出しないことについての税関長の承認。

亡失したことの証明を受けようとする時までに提出。その証明を受けたときから適用される。

◎第 19 号様式 輸出物品販売場購入物品譲渡（譲受け）承認申請書 根拠条文、法 8④。

但し書きに規定する免税物品の譲渡又は譲受けをするための承認。

輸出物品販売場購入物品の譲渡をしようとする時までに提出。承認申請書受理の時から適用される。

◎第 20 号様式 輸出販売場許可申請書 根拠条文、法 8⑥。

輸出販売場の許可を受けようとする時までに提出。税務署長の承認を受けた日から適用される。

◎第 21 号様式 輸出物品販売場廃止届出書 根拠条文、規 10④。

輸出販売場を廃止した場合ただちに提出する。廃止日から適用される。

#### 《仕入税額控除関係》

◎第 22 号様式 消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書 根拠条文、法 30③二。承認を受けようとする日の課税期間中に提出。その提出した課税期間から適用される。

◎第 23 号様式 消費税課税売上割合に準ずる割合の不適用届出書 根拠条文、法 30③三ただし書。

適用を取り止めようとする課税期間の末日までに提出。その提出した課税期間から適用される。

◎第 24 号様式 消費税簡易課税制度選択届出書 根拠条文、法 37①。

適用を受けようとする課税期間の初日の前日までに提出。提出した日の属する課税期間の翌課税期間から適用される。

◎第 25 号様式 消費税簡易課税制度選択不適用届出書 根拠条文、法 37②。

適用を止めようとする課税期間の初日の前日までに提出。提出した日の属する課税期間の翌課税期間から適用される。

《申告関係》

◎第 26 号様式 消費税及び地方消費税の中間申告書 根拠条文、法 42、地方税法附則 9 ⑤。

◎第 27-(1) 号様式 消費税及び地方消費税の(確定、中間(仮決算)、還付、修正)申告書(一般用)。◎第 27-(2)号様式 消費税及び地方消費税の(確定、中間(仮決算)、還付、修正)申告書(簡易課税用)。

◎第 28-(1)号様式 付表 2 課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表(一般用) 根拠条文、法 43③、法 45⑤又は 46③に規定する申告書の添付書類。

◎第 28-(2)号様式 付表 5 控除対象仕入税額等の計算表(簡易課税用) 法 43③、法 45⑤又は 46③に規定する申告書の添付書類。

◎第 28-(3)号様式 死亡した事業者の消費税及び地方消費税の確定申告明細書 令 63① 「死亡の場合の確定申告の特例」及び地方税法施行規則 7②「死亡の場合の譲渡割の確定申告等の特例」の規定により、相続人が申告書に法 45①各号「課税資産の譲渡等についての確定申告書の記載事項」に掲げる事項のほかに併せて記載すべきこととされている事項及び地方税法 72 の 87①各号又は②各号「譲渡割の中間申告納付」に掲げる事項のほかに併せて記載すべきこととされている事項。

《公益法人等関係》

◎第 29 号様式 消費税法別表第三に掲げる法人にかかる資産の譲渡等の時期の特例の承認申請書 根拠条文、令 74①。

その承認を受けようとする課税期間の末日までに提出。税務署長の承認を受けた日の属する課税期間から適用される。

◎第 30 号様式 消費税法別表第三に掲げる法人にかかる資産の譲渡等の時期の特例の不適用届出書 根拠条文、令 74⑧。

適用を止めようとする課税期間の末日までに提出。その提出があった課税期間以後の課税期間から適用される。

◎第 31 号様式 消費税法別表第三に掲げる法人にかかる申告書の提出期限の特例の承認申請書。根拠条文、令 76①。

特例の承認を受けようとする課税期間の末日までに提出。承認を受けた日の属する課税期

間にかかる確定申告書の提出期限。

◎第 32 号様式 消費税法別表第三に掲げる法人にかかる申告書の提出期限の特例の不適用届出書。根拠条文、令 76⑩。

適用をとり止めようとする課税期間の末日までに提出。その提出があった課税期間以後の課税期間から適用される。

《届出書の提出時期の特例関係》

◎第 33 号様式 消費税課税事業者（不適用）届出書にかかる特例承認申請書 根拠条文、令 20 の 2③。

やむを得ない事情がやんだ日から 2 ヶ月以内に提出。その適用（不適用）を受けようとする課税期間の初日の前日から適用。

◎第 34 号様式 消費税簡易課税制度選択（不適用）届出書にかかる特例承認申請書 根拠条文、令 57 の 2③。

やむを得ない事情がやんだ日から 2 ヶ月以内に提出。その適用（不適用）を受けようとする課税期間の初日の前日から適用。

◎第 35 号様式 災害等による消費税簡易課税制度選択（不適用）届出にかかる特例承認申請書 根拠条文、法 37 の 2②。

簡易課税制度選択（不適用）届出については、本来は適用を受ける（止める）課税期間の前課税期間末までに届出書を提出すべきである。やむを得ない事情に該当するときは、承認申請書を提出し、承認を受けたものとされる。この場合にも 2 年継続適用の制限を受ける。ただし、災害があったため、仕入れ税額控除の計算の方法を変更したい場合は、法 37 の 2 の規定により、災害があった課税期間（又は、一定の要件を満たす翌課税期間）から計算方法を変更できる。提出時期は、災害その他やむをえない理由の止んだ日から 2 月以内とされている。

※以下参考条文。消法 37②。

（災害等があつた場合の中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例の届出に関する特例） 災害その他やむを得ない理由が生じたことにより被害を受けた事業者が、当該被害を受けたことにより、当該災害その他やむを得ない理由の生じた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五千万円を超える課税期間及び分割等に係る課税期間を除く。以下「選択被災課税期間」という。）につき同条第一項の規定の適用を受けることが必要となった場合において、当該選択被災課税期間につき同項の規定の適用を受けることについてその納税地を所轄する税務署長の承認を受けたときは、当該事業者は同項の規定による届出書を、当該承認を受けた選択被災課税期間の初日の前日に当該税務署長に提出したものとみなす。

2 前項の承認を受けようとする事業者は、前条第一項の規定の適用を受けることが必要となった事情その他財務省令で定める事項を記載した申請書を、前項に規定する災害その他やむを得ない理由のやんだ日から二月以内（当該災害その他やむを得ない理由のやん

だ日がその申請に係る選択被災課税期間の末日の翌日以後に到来する場合には、当該選択被災課税期間に係る第四十五条第一項の規定による申告書の提出期限まで)に、その納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない。

### 3及び4略

5 第二項の申請書の提出があつた場合において、その申請に係る選択被災課税期間の末日の翌日から二月を経過する日までに承認又は却下の処分がなかつたときは、その日においてその承認があつたものとみなす。ただし、同項に規定する災害その他やむを得ない理由のやんだ日がその申請に係る選択被災課税期間の末日の翌日以後に到来する場合は、この限りでない。

6 災害その他やむを得ない理由が生じたことにより被害を受けた事業者(前条第一項の規定の適用を受ける事業者に限る。)が、当該被害を受けたことにより、当該災害その他やむを得ない理由の生じた日の属する課税期間(当該課税期間の翌課税期間以後の課税期間のうち政令で定める課税期間を含む。以下この項において「不適用被災課税期間」という。)につき同条第一項の規定の適用を受けることの必要がなくなった場合において、当該不適用被災課税期間につき同項の規定の適用を受けることをやめることについてその納税地を所轄する税務署長の承認を受けたときは、当該事業者は同条第二項の規定による届出書を、当該承認を受けた不適用被災課税期間の初日の前日に当該税務署長に提出したものとみなす。この場合においては、同条第三項の規定は、適用しない。

## IV 控除法の付加価値税と届出書類

税額控除法の付加価値税における届出にあつては、インボイスの発行を可能にする登録が生命線である。付加価値税の登録も VAT 登録につきるものといつてよい。

これに対して、控除法の付加価値税を採用する場合、付加価値税の登録については、決算が確定するまで、最低 1 年間の猶予期間を設けなければならないことになる。日本の消費税において、納税義務の判定にあたり、前々課税期間の課税売上高とせざるを得ない原因は、日本の消費税が控除法の付加価値税を採用しているからである。

簡易課税制度の選択についても、その旨の届出書の提出期限が適用を受けようとする課税期間の初日の前日だとされ、適用開始日が、提出した日の属する課税期間の良く課税期間とされているのも、同様の理由による。

日本では、小規模企業の間では、簡易課税制度の適用者が圧倒的に多い。納税申告件数で 44.2% (1,513,862 件。2007 年度) を占めるのにもかかわらず、申告税額では僅か 4.7% を占めるにすぎない。小規模企業の多くが簡易課税制度を適用する原因は、仕入税額控除にけるみなし仕入割合が細分化され、益税が殆どなくなった現在では、納税事務の負担増大を避けるためにやむを得ず選択しているものと考えられる。

実際、みなし仕入率が細分化されて以後、小規模企業にとって、益税はおろか損税をもたらしているものと考えられる。(表 1: 納税申告に占める簡易課税制度の利用状況参照)。

EU 諸国では、免税点が低下しており、そのため簡易課税制度に相当する平均率課税制度の存在する余地がなくなっていることは、第 7 章の簡易課税制度の章で解説したとおりである。平均仕入率課税が残るドイツでは、平均仕入率による仕入控除税額が原則どおりに控除した場合よりも、少ないものとされている。

控除法の付加価値税では、納税義務者、簡易課税制度の選択など、必然的に選択の幅が広がる。選択の幅を広くすることで、コンプライアンスの向上をはかることと、その選択を納税者に押し付け、もって、制度の維持・存続を図ることが、わが国の消費税における届出書類の持つ特徴にほかならない。

前回、付加価値税の会計処理が、中間申告制度、簡易課税制度と併せて、価格転嫁のできない零細企業を脱落させていく装置にもなりかねないと論じた。今回は、これを届出書類の特殊性もまた、小企業を零落させる装置になる可能性があるとして主張したい。

日本の消費税における届出書類のあり方もまた、付加価値税の本則から見れば、中間申告制度や簡易課税制度と同じく、諸外国に例を見ない特例だということができる。これもまた、控除法の付加価値税の有する性格に根ざすものといえよう。

## V 付加価値税の届け出書類と納税義務者

ところで、控除法の付加価値税と納税義務者との間には深い関係がある。もともと、付加価値税の仕組みでは、前段階税額を転嫁できない者が税の最終負担者である。中小零細企業の場合、顧客が大手メーカーなどである場合、消費税を完全に転嫁できないという弱みがある。加えて、簡易課税制度の採用により、売上げの一定額を納税するという条件にでもなれば、納税額相当額の一部は完全に自腹を切っていることになる。

わが国の消費税法では、付加価値に対する課税するという考え方をとっていない。消費税法では、事業者は消費者から税金を預かっているが、一方、仕入業者に消費税を預けているので、差引税額を国に払うという構造である。しかし、上述したように、消費者に価格転嫁できない場合もあり、また、経済的な力関係によっては、事業者が納付した消費税は順番に転嫁することができないこともある。このような場合を前提とすれば、事業者にとって、消費税が預り金だということは思いもよらないことである<sup>34</sup>。消費税の納税義務者は事業者だとされているが、現在の消費税法の構造からすれば、納税義務者は消費者だとなるべきものである。一方、経済的な力関係を考慮すれば、消費税の納税義務者は、現在の消費税法の規定どおり、事業者となるべきものである。

法学的観点からも消費税の預り金的性格というのは問題を含むものだという事である。

<sup>34</sup> 田中治「租税法から見た消費税」『税財政の今後の課題と展望 日本租税研究協会創立 60 周年記念租税研究大会記録』日本租税研究協会、2009 年、292 ページ参照。

表1 納税申告に占める簡易課税制度の利用状況

平成19年度

区 分	番 号	個 人 事 業 者		法 人		合 計	
		件 数	税 額	件 数	税 額	件 数	税 額
現 年 分	一般申告及び処理①	522,467	230,978	1,387,421	9,278,469	1,909,888	9,509,447
	簡易申告及び処理②	932,515	235,606	581,347	233,590	1,513,862	469,196
	納税申告に占める簡易申告及び処理の割合③	64.1%	50.5%	29.5%	2.5%	44.2%	4.7%
	納税申告計④	1,454,982	466,583	1,968,768	9,512,059	3,423,750	9,978,643
	還付申告及び処理⑤	37,840	32,768	118,404	2,719,364	156,244	2,752,133
既 往 年 分	申告及び処理による増差税額のあるもの⑥	75,171	16,166	110,870	56,020	186,041	72,186
	申告及び処理による減差税額のあるもの⑦	7,622	1,668	17,580	29,165	25,202	30,833
差 引 計	⑧	実 1,519,685	448,313	実 2,104,925	6,819,550	実 3,624,610	7,267,864

(注) 1 調査期間等：「現年分」は、平成19年4月1日から平成20年3月31日までに終了した課税期間。  
 2 件数欄の「実」は、実件数を示す。  
 3 税関分は含まない。

(出所) 国税庁『国税庁統計年報書 平成19年度』

## VI 終わりに

前回、フランスを創始者として各国に広まった付加価値税の実体は、取引高税を先祖に持つ売上税であり商品価値税だと論じた。第一次大戦後の公債の処理のために、創設されたという意味で、「近代的租税制度」の後継であるといえよう。

近代的租税制度の本質は、単に、国家権力による強制的な財の徴収なのではない。近代的租税制度とは、資本主義の勃興期に労働者階級を生み出すため、資本家階級に奉仕するために、国家によって仕組まれた一連の独立自営農民の零落助長装置である。消費課税についていえば、生活消費財の商品価値に対して課税されるが、消費財の多くは、労働者階級によって購入される。したがって、間接税や個別消費税の本質は、労働者課税、賃金課税にほかならないことになる。しかし、一般消費税は、資本主義勃興期の税制ではなく、第一次大戦を契機とした資本主義の独占段階における特殊な税制である。第二次大戦後高度成長後、付加価値税として成立して以来、一般消費税は、危機の時代の税制を象徴するものとなっている。

資本主義の危機の時代の税制とくに付加価値税は、税源を所得水準が一定水準上昇した賃銀に求めている。付加価値税に相当する賃銀の上昇がない場合は、労働力の価格が価値

以下になってしまう可能性がある。

加えて、付加価値税固有の会計処理、届出の事務負担の問題がある。

付加価値税一般では、会計処理など、徴税コストが全面的に事業者に押し付けられる。税額控除法の付加価値税の下で納税をスムーズに促進するものとして、VAT 登録は重要な意義を有する。付加価値税の登録制度には、課税事業者には VAT 納税を促進するとともに、VAT 登録をしない者には仕入税額控除を認めないことの両面で税収を確保する目的がある。付加価値税と同様、消費税の誕生の根拠は第1に財源確保目的にあるからである。

EU 諸国などでは、免税点が低下しているので、平均率課税制度の存在も名ばかりの存在になっている。

わが国の場合には、免税点が引き下げられたが、まだ納税義務者の登録件数は、全事業者の6割程度だと考えられる。全国事業所統計によれば、2006年現在、事業所の数は約600万あるからである。(表2、消費税の申告件数、納税申告額、還付税額、課税事業者等届出件数参照)。日本では、インボイス発行の煩雑ということからは免れているが、その代わり、届出の選択と届出書類の提出に迫られている。税額計算を担保するものとしてのインボイスの取り交わしと、それに基づく会計処理は、事業者には莫大な事務負担を強いるものだといえる。

税の実際の転嫁はインボイスに税が明記してあることとは別の話である。価格決定権の強い事業者でなければ、税の完全転嫁をなすことはおぼつかない。領収書を発行するのが習慣ではない欧州と異なり、日本の場合、請求書のほかに領収書をやりとりするのが通常である。この上に、インボイスが導入されてはかなわないというのが、事業者の本音であろう。

本書では、付加価値税本質論の検討から、税額控除法が必ずしも付加価値税に不可欠の要件でないことを究明することができた(他章参照)。本章で、諸外国の付加価値税の届け出及び登録について検討した結果、付加価値税の実際においても、インボイスが副次的要件であることが分かった。これを要するに、わが国の消費税についても、仮に、消費税の標準税率が引き上げられた場合にも、インボイスについては、あれば越したことはないといった程度のものである。

もとより、控除法の付加価値税には、付加価値(又はグロス・マージン)に対する概念的な税額に接近するというメリットがあるとともに、負担構造上においても、免税事業者も取引から排除されることがない点で「より悪くはない」ものといえよう。わが国では、社会保障制度や教育に対する国家の負担がEU諸国に比較して極端に低い。税負担構造についても、高所得者や大法人に対する差別的減税政策など、再分配効果を低下させる税制改革が引き続いている。したがって、第1に考えるべきことは、社会の公共費用の負担を応能負担原則の下に再生することである。筆者は、財源確保のための安易な消費税の増税には断固反対である。

表2 消費税の申告件数、納税申告額、還付税額、課税事業者等届出件数

区 分	納税申告件数	納税申告額	還付申告件数	還付税額	課税事業者届出件数	課税事業者選択届出件数	新設法人に該当する旨の届出件数
	千件	億円	千件	億円	千件	千件	千件
平成14年度	2,027	95,349	99	15,456	2,124	71	41
15	1,976	94,814	100	16,737	2,421	74	39
16	2,020	95,172	112	18,987	3,627	77	38
17	3,557	100,265	165	21,814	3,749	80	40
18	3,516	100,041	152	24,838	3,646	82	38
19	3,424	99,786	156	27,521	3,583	85	33

(注1) 平成20年3月末現在の消費税の課税事業者届出件数は3,583千件(同3,646千件)、  
 課税事業者選択届出件数は85千件(同82千件)、新設法人に  
 該当する旨の届出件数は33千件(同38千件)となっている。

(出所) 国税庁『国税庁統計年報書 平成19年度』