

世界標準の 消費税



溝口史子 デロイト トーマツ税理士法人
間接税サービスパートナー

第 2 回 課税仕入れの定義

今回は消費者から行う課税仕入れという矛盾に焦点を当てて、一体課税仕入れとはどうあるべきかを考えてみたい。

1 課税仕入れの意義

消費税法基本通達11-1-3は、課税仕入れの相手方の範囲について「法第2条第1項第12号《課税仕入れの意義》に規定する『他の者』には、課税事業者及び免税事業者のほか消費者が含まれる。」と述べている。これは消費税法2条1項12号《課税仕入れの意義》の

十二 課税仕入れ 事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもので、第7条第1項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第8条第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。）をいう。

という規定の、括弧書の「当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に」「課税資産の譲渡等に該当することとなるもの」という仮定形で記載されている部分について、他

の者は事業としてやっている場合でなくても、もし事業者だったら課税取引になるのであればかまわないと入っていることを、確信的に、わかりやすく他の者は消費者でもかまわないと解説しているのである。しかし、これはインボイス方式導入後も、このままでよいのだろうか。

2 欧州の仕入税額控除制度

この、消費者からする課税仕入れに関する基本通達11-1-3は、これを英語にして海外の付加価値税専門家に説明すると大方理解されない内容である。消費者からの課税仕入れなどあり得ない、という反論にあう。

課税仕入れは外資系企業に説明する際には「taxable purchase」とほぼ直訳している。このような単語はVAT指令では用いられていないのだが、これは日本の消費税法の課税仕入れが、いわば、「課税しうる仕入 (tax-able purchase)」という消費税法独自の定義であるため、指令でそういった概念がない以上、造語で説明するほうがむしろ正しいと思う。

EUにおける仕入税額控除に関する規定は、指令167条から192条に定められている。特に、仕入税額控除の対象を定める、168条が今回のテーマとの関連では重要である。168条は、「資産と役務を事業者の課税取引のために用いる限りにおいて、当該課税取引が行われる加盟国において、事業者は納付すべき付加価値税から、以下を控除することを認める」として、aで「他

の事業者によりある事業者に対して実施されたまたは実施される予定の資産の譲渡又は役務の提供に関して、その加盟国で発生する（due）又は支払われた付加価値税」と規定されている。日本の消費税法2条1項12号との決定的な違いは、仕入先は単なる他の者、ではなく明確に他の事業者（taxable person）と書ききっているところである。

3 | 仕入税額控除権とインボイス方式

繰り返しになるが、EUにおいて、消費者からの仕入れが仕入税額控除の対象になるなどということは、ないのである。免税事業者からの仕入れも同じであって、付加価値税の納税義務が発生しなければ、仕入税額控除の対象にもなり得ない。これは、仕入税額控除権の行使のための要件として規定されている、インボイスの保持（指令178条a）以前の問題として、免税事業者や消費者からの仕入れでは、実体的に仕入税額控除権が発生しないことを意味している。

仕入税額控除権の発生要件と、発生した権利の行使のためのインボイスの保持を峻別したい。インボイス方式の導入により、適格請求書を保持しない者による仕入税額控除が制限されることの結果として、日本でも消費者や免税事業者からの仕入れに係るみなし仕入税額控除は漸減していく。しかし、その控除権の発生を認めるような矛盾した規定は併せて改正されなければならない。

インボイス方式の本質は、インボイスに記載された税額が確かに事業者によって納付されているということの証明がインボイスであり、よって仕入税額控除を認めるということにある。消費税を納付することがない消費者からの仕入れが課税仕入れに該当するということは、インボイス方式の本質に反する。

4 | マージンスキーム

インボイス方式の導入後も、消費者からの仕

入れを課税仕入れとしなければならないケースが残されている。

インボイス方式の下では、帳簿及び請求書等の保存が仕入税額控除の要件とされているが（新消法30⑦）、以下のような請求書等の交付を受けることが困難であるなどの理由がある9種類の取引については、一定の事項を記載した帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められている（新消令49①、新消規15の4）。この中には、明らかに消費者からの仕入れが含まれる取引を課税仕入れと認めている取引がある。いわゆる古物特例と質屋の買取、従業員に対する日当の支払である。これは、インボイス方式導入後もこのままでよいのだろうか。

中古品の買取については、EUにおいても付加価値税の二重課税を防止する観点からマージンスキーム（Margin Scheme）が導入されている（指令311条以下）。二重課税というのは、例えば、ジーンズを新品で購入した最終消費者が付加価値税を納付し、いったん最終消費への課税が行われているものの、古着として古着屋に販売する際に古着屋が仕入税額控除が受けられない場合、古着屋が古着としてジーンズを販売する際にもう一度VATが課税されることで同一物品の流通に二度VATが課税されることとなる。

マージンスキームは、中古品だけでなく美術品、収集品（HSコード9704 00 00及び9705 00 00）及び骨董（HSコード9706 00 00）に適用が認められている課税制度である。

マージンスキームは日本の簡易課税制度に類似しており、課税ディーラー（taxable dealer）が、消費者等から仕入れた場合に適用される（指令314条a）。課税ディーラーとは、経済活動として、再販目的で、中古品、美術品、収集品または骨董品を購入、その事業の目的のために利用、又は輸入する課税事業者をいい、自己の名義で自己の計算で行うか、契約に基づきコミッションが支払われる委託販売であるかを問わな

い。

マージンスキームを利用すると、VATの課税標準は、売価と仕入価格の差額を、税抜価格に換算した金額となる。日本の簡易課税制度との相違点の1つとして、同一事業者が同一課税期間でマージンスキームと一般課税制度との併用が可能である。消費者からの仕入れを明確に適用対象としている点で、消費者からの課税仕入れを認めているかのように考えるのは間違いである。日本の消費税における簡易課税制度も、EUのマージンスキームも、納付税額の計算方法に関する特例であって、何を仕入税額控除の対象とするかの議論とは別物である。

5 免税事業者が表示する消費税

課税仕入れの相手方となりうる「他の者」に、消費者と並んで含まれているのが、免税事業者である。インボイス方式導入後も、免税事業者からの仕入れは課税仕入れの定義に含まれてよいのだろうか。

インボイス方式の導入を目前に控え、今後も罰則の対象とならないとされる免税事業者による消費税額の表示について、これは一体何なんだという議論が海外事業者の間で早くも巻き起こっている。価格の一部であると説明しているが、海外との契約では契約当事者のどちらが税を負担するかについて明確に合意されていることが普通であるため、日本のように、「税と書いてあるけど税じゃない」という説明では通用しない。もともと税抜価格で合意していれば問題がないが、発生しない消費税込みの税込金額で合意している場合、容易に論破されてしまうリスクを抱えている。これは突き詰めると取引

先との価格設定の話であるが、国内での甘い慣行が、国際的に通用するという誤解を与えかねない。

国との関係でも、EUではVATをインボイスに記載した場合、納税義務が発生する（指令203条）。これはおおむねEU域外のどの国でもそういう制度になっているようである。先に述べた、インボイス方式の根本が、インボイスの記載はインボイスを発行する事業者が確かにVATを納付していることの証であり、だからこそ仕入税額控除を認めるのである、ということの裏返しといえる。免税事業者からの仕入れに係る仕入税額控除が、経過期間後は封じられるとはいえ、課税仕入れの相手先に免税事業者を今後も含めるのであれば、免税事業者が税額を請求書上に表記した場合、これを納付させる何らかの制度が必要である。

6 消費者からの仕入れは課税仕入れではない

2023年10月からのインボイス方式の導入により、免税事業者と課税事業者の峻別が行われるようになる。日本の事業者の約半数を占める免税事業者の動向に今後どのような影響を与えるのかは興味深い。

他方で、消費者と免税事業者も峻別されるべきである。免税事業者からの仕入れが税額控除の対象外となるのであれば、消費者からの仕入れを課税仕入れだとする理由は何かあるのだろうか。前回、事業者向け電気通信利用役務と消費者向け電気通信利用役務の定義を見直すべきであると提言したが、併せて、課税仕入れの定義も再検討が必要だと考える。