

EC型付加価値税制度におけるインボイス方式の意義

本邦の導入準備段階における覚書として

デロイト トーマツ税理士法人
ドイツ税理士

溝口史子

本稿では、EC型付加価値税制度（消費型前段階税額控除方式）におけるインボイス方式の歴史、制度趣旨、EUにおける現状と今後の取組みについて記述し、本邦におけるインボイス方式導入の準備段階において、消費税制におけるその意義について考える一助とすることを目的としている。

I | インボイス方式の歴史

1 インボイス方式と付加価値税制度

インボイス方式それ自体には、現在世界で主流となっているタイプの付加価値税制度と独立して語りうる歴史はない。仕送状（インボイス）自体はEC型付加価値税成立以前から商用目的で存在していた。

EC型付加価値税が誕生する前、近代取引高税は、第一次世界大戦に続く国家財政の窮乏を賄うために、欧州諸国で誕生した。1973年、ドイツ連邦財政裁判所は、付加価値税の制度趣旨についてこう述べている。

付加価値税を含む、ほとんどの取引税は国家に税収をもたらすという以上の、特に深い意味はないのである。

そうはいつでも、なぜ現在のような付加価値税制でなければならないのかという問いには答えてくれない。

2 EC型付加価値税の黎明期

EC型付加価値税発祥の地とされるフラ

ンスの歴史を紐解いてみると、1917年に導入された支払税は、印紙納付形式の小売りにのみ課税される税金であり、前段階で行われた販売には課税が猶予されていたが、あまりに脱税が多く、短命に終わった。

その後、商品と役務の価値に対して、仕送状（インボイス）を作成するたびに課税される最も単純な取引税が各地で導入される。仕入税額控除がないという点を除けば、現在のEC型付加価値税の原型ともいえるのがこの取引高税である。取引高税は、取引のたびに課税され、仕入税額控除がなかったので、いわゆる税の累積効果（カスケード効果）が生じ、垂直統合を経ていない、零細商人が販売する商品のほうが価格が高くなるという物価への悪影響をもたらした。取引のたびに課税される煩雑さを解消するために、特定の製品の生産に課税したり、現在も米国で見られるような、生産の前の段階での課税猶予を導入したりという生産税の時代を経て、EC型付加価値税が誕生したのである。

3 シャウプ、ローレとインボイス方式の誕生

第二次世界大戦後、アメリカのC. S. シ

ャウプとフランスのモーリス・ローレが異なる視点から、企業が創出する付加価値に対する課税を考えていた。

シャウプは1943年に付加価値税の創設を勧告しているが、これは企業が製造する製品にではなく、企業自体に課税する試みであり、課税対象をグロスマージン、つまり売上高から仕入高を控除し、さらに減価償却を考慮して実施する損益計算の後に得られる「付加価値」に対して課税することを提案していた（計算方式としてはいわゆる控除型に属する）。この計算方式によれば、企業課税であるので、インボイスへの記載、価格への上乗せ、他の納税者への転嫁は問題とならない。他方で、国境調整のための輸出免税制度もなく、同一の価格の2つの商品に対して同額の税額が課税されるという価格中立性もなかった。

これに対して、1954年のモーリス・ローレ案は、上記の生産税を発展進化させるアプローチから、国内外の真の価格中立性を確保し、商品の価値に対して課される税を考えた。これが現在のEC型付加価値税である。EC型付加価値税の特徴は、①商品と役務の提供のすべてに課税されること、②生産者だけでなくすべての取引段階に課税されること、③前段階税控除を販売する財貨の価値を構成するすべての要素に拡大することであった。

シャウプ案との相違は、取引高税、生産税と推移してきた仕送状を単位とする課税の延長線上にEC型付加価値税はあるということである。計算方式としては、いわゆる税額控除型という売上に係る税額から仕入に係る税額を控除する方式であり、これをインボイス方式とも呼ぶ。

このように、インボイス方式の歴史は、すなわちEC型付加価値税の誕生の歴史と同義である。世界がシャウプ型の付加価値税を採用していれば、インボイス方式は不要だったのかもしれないが、結果としてローレ型の付加価値税が全世界に普及したことにより、インボイス方式も世界に広がっている。

Ⅱ インボイス方式の制度趣旨

1 インボイス方式の役割

インボイス方式誕生の経緯はさておき、インボイスはEC型付加価値税においてどのような役割を果たしているのであろうか。これには、フランス経団連（CNPFP）租税部長であり実務家でもあったジョルジュ・エグレの次の言葉が、付加価値税と消費税の実務家である筆者にとって、最も簡潔で要点を突いていると感じる。

仕送状〔facture インボイス〕は基本的な役割をもっている。それは、付加価値税が仕入先によって確かに国庫へ納付されたという証拠であり、控除金額を決定する。したがって、仕送状を作成する者はそこに記された税を納める義務を負う。誤りを犯した場合には、訂正仕送状か、最初の仕送状を参照したクレジット・ノートによってその誤りを取り消さなければならない。現実に合致しない仕送状（架空仕送状）では明らかに控除を行うことができない。不正な仕送状や仕送状のない購入の場合、売主と買主は連帯して責任を負う。

これは、彼の著書である『付加価値税』の第二部第四章実務手続の一節である(注1)。彼は、仕送状の作成、記帳、申告、納付、税務調査が納税者の服すべき義務のすべてであると述べており、これは今日でも変わらない。税務調査のくだりでは、税務調査の主要目的は、申告した取引高が正確であるかどうかを調べることであり、実際には仕送状なしの売上の調査は容易でないと述べている。

1972年に実施された企業調査回答に基づく付加価値税における主要な増額更正の理由頻度一覧において、上位二位は「控除できない財貨・役務について行われた控除」、「課税取引の脱漏」であり、このいずれの立証においても、記帳だけではなくインボイスが重要な証拠となりえて、EC型付加価値税の適正課税のために、インボイスがまさに基本的役割を担っていることは明らかである。インボイスは、国境調整のために必要とされているのではないのである。これは、国境調整が可能であることが、EC型付加価値税制度の特徴であることとの混同である。

2 インボイスの役割の普遍性

インボイスのこれらの役割を担保しているのが、付加価値税の共通制度に関するEU理事会指令のTitle 11管理義務(Obligations of taxable persons and certain non-taxable persons)第3章のインボイス(Invoicing)に関する規定である。これとは別に、仕送状を作成する者はそこに記された税を納める義務を負うということは納税義務の章に属する203条、連帯納税責任は205条に定められている。

なお、エグレが記載しているように、仕送状の作成と記帳は、併存する納税者が果たさなければならない最も重要な義務であり、インボイスの保存さえしていれば記帳義務がないというわけではない。ドイツ売上税法22条1項は、「事業者は税と税額計算の基礎の査定のために記帳を行う義務がある」と定め、特に、仕入税額控除との関連では、同条2項5号並びに6号で「事業者に対して事業のために実施された課税資産の譲渡と役務の提供の対価並びに前払金の額とそれに係る税額」、「資産の輸入に係る課税標準と税額」の記帳を求めている。

EU付加価値税制度におけるインボイスに関連する膨大な条文、通達、判例の中で見失いそうになるけれども、上記のEC型付加価値税においてインボイスがなぜ必要かという理由は、①付加価値税が確かに納税されたことの証拠であり、②したがってこれを受領した側の控除できる金額を示しているという点において普遍的である。

III EUにおける現状と課題、今後の取組み

1 電子インボイスの登場

すでに述べたように、EC型付加価値税の実務手続においてインボイスが基本的な役割を担っており、EC型付加価値税を採用した時から制度自体がその存在に依拠してきた歴史的背景から、今日のEUのさまざまな調査報告書等の中で、インボイスそのものの要・不要を問う議論が見当たらないのは当然の帰結である。ただ、今日的なインボイスの有り様とそれに適合した実務

運用を実現するために、電子インボイスを取り入れる等の改正が行われている(注2)。

近年の改正は、加盟国間でのインボイス規則の統一と簡素化により、企業にかかる管理負荷を軽減し、付加価値税の脱税事案を抑制し、欧州統一市場の健全な機能を担保し、中小事業者を支援するという4つの目的を掲げている。これらの目標を掲げて実施されている近年の改正は、2014年以降の電子インボイス(特にPDFをメールに添付して送信するという形の電子インボイス。「unstructured e-invoices」と呼ばれている)の普及を促進し、2015年から2017年に920百万ユーロの経済的効果をもたらしていると考えられる。

他方で、付加価値税の脱税事案を減少させるという点については、規則の簡素化によって阻害されたということではなく、むしろ現行制度が十分機能しているという理解の下、短期的には小規模な改正にとどめられている。付加価値税詐欺がEU全体で国家的課題である現状において、インボイスがその元凶であるわけではなく、むしろインボイスを活用していかに適正課税を担保するかという議論が行われている。

2 インボイス方式を取り巻くデジタルソリューションの発達

2019年の「インボイス規定の評価に関する研究」(注3)において、今後の課税管理に与えるインボイスの影響について、多くの課税庁の関心は、紙面又は電子インボイスを閲覧することなく、効果的な電子報告義務を導入することにより取引データへのアクセスを可能にすることにあるとまとめられている。EU全体で毎年1,500億ユーロ規模

と推定される付加価値税の脱税の温床とされる免税取引であるEU域内取引をより高度に管理するためには、EU全体で、半即時的な取引管理システム(quasi-real time transaction control system)の構築が必要と思われ、どのように実現するかを立法者は検討すべきであると提言されている。

すでにいくつかのEU加盟国で、リアルタイムレポーティング(real-time reporting)という取引データの課税庁への送信義務が導入されており、この仕組みのEU全体への拡大を念頭に置いていると思われる。

3 半即時的な取引管理システム

企業のERPシステムからSaaSベースで接続するリアルタイムレポーティングを可能にするためのインターフェースは、民間事業者により開発提供されている。

リアルタイムレポーティング制度と並んで導入が進んでいるのが、インボイスを保管する場合の電子署名とタイムスタンプである。実務的には、Pagero, Edicomといった電子インボイスの発行代行業者の利用が、欧州のB2Bインボイスでは普及している。これらは、SaaSベースでERPシステムと連携して各国の法令要件に適合した電子インボイスを発行、保管し、課税庁に対するリアルタイムレポーティングの提出、電子署名やタイムスタンプ機能も有している。

これらの発行代行業者は、EUのインボイス発行義務が原則として消費者に対する取引を除外している(加盟国によっては、発行義務を課している場合があるので留意)ことから、B2C取引ではあまり用いられていないようである。インボイス発行代行業者は電子インボイスの発行を代行している

のみであるが、IBMが提供しているIBM Sterling eInvoicingのように、発行側での機能に加えて、仕入側の一定の検証機能を有しているものもある。

インボイス方式は電子帳簿保存法の要件緩和による電子化の促進とは非常に親和性が高く、最終的には以下の機能がすべて同一のプラットフォームで完了すれば大幅にコストが削減できる。

- ・売上インボイスの発行、暗号化、保管
- ・仕入インボイスの受領、電子署名の検証、記載内容の検証、保管
- ・税務調査時の保管インボイスデータの検索

なお、仕入インボイスの記載内容の確認について、現行のEUのVAT税制では18項目の記載事項があり、その1つがVAT登録番号である。VIES (VAT Information Exchange System) からデータを自動入手し、検証する機能を提供しているタックスエンジンと呼ばれる外部システムがある(例 Oracle Suite Tax Engine)。VAT登録番号を入力すると、まずは形式を審査し、その後、その番号で登録されている事業者の名称と住所が自動表示され、VIESとの検証を実施した年月日が記録されるシステムとなっている。

おわりに

電子経済課税を可能にし、仕向地課税主義に立脚する現在の消費課税型の付加価値税がなかったらと思うと、空恐ろしい。

C. S. シャウプは、世界で初めて一般消費税としての付加価値税を導入したのは、1967年のブラジルであったと述べている(注4)。一般消費税ではなく、生産者に

よる販売への課税に特化した付加価値税型の税金であれば、さらにそれよりも早く1959年に導入されていた。

現在、間接税の最後のラビリンスが残っているブラジルが先駆けであったということは意外である。それ以降、大変な勢いで全世界に広まり、導入された国で廃止となった例がないという(近年マレーシアで政権交代によりGSTが廃止されたが、すぐにあまり変わらないセールスタックスとサービスタックスが導入されている)。その意味でも、消費税の廃止を訴えることは世界の非常識であることを忘れてはならない。

(注1) ジョルジュ・エグレ著、荒木和夫訳『付加価値税』(白水社、1985年)

(注2) Council Directive 2010/45/EU of 13 July 2010 amending Directive 2006/112/EC on the common system of value added tax as regards the rules on invoicing

(注3) Study on the evaluation of invoicing rules of Directive 2006/112/EC

(注4) *Value added taxation in developing countries*, edited by Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, Gerardo P. Sicat, 1990, The International Bank for Reconstruction and Development/The World Bank

Profile

溝口 史子(みぞぐち ふみこ)

デロイト トーマツ税理士法人
間接税サービス 部門長
パートナー ドイツ税理士

東京大学法学部卒、ロンドンスクールオブエコノミクス欧州社会政策学修士。2001年1月にドイツ大手税理士法人に入社、05年3月にドイツ税理士登録。ドイツ税理士として日系企業の法人税及び付加価値税申告、移転価格文書化、税務調査対応、組織再編、買収時の税務デューデリジェンスを行う。15年より現職。現在は海外付加価値税と消費税を専門としてアドバイスをを行う。著書として、『EU付加価値税の実務〔第2版〕』(中央経済社、2020年)のほか、共著書多数。
