

2018年5月28日

担当：森 稔樹（法学部教授）

1. 国際観光旅客税

国際観光旅客税法（平成30年4月18日法律第16号）の定めるところによる。直接消費税（またはそれに近いもの）。

●参考：「平成30年度税制改正の大綱」（平成29年12月22日閣議決定）77頁より

「1 観光立国・地方創生の実現

（1）国際観光旅客税（仮称）の創設

①納税義務者

国際観光旅客等（出入国管理及び難民認定法による出国の確認を受けて本邦から出国する観光旅客その他の者等をいい、船舶又は航空機の乗員等を除く。以下同じ。）は、国際観光旅客税（仮称）を納める義務がある。

②課税の対象

国際船舶等（本邦と外国との間で観光旅客その他の者の運送の用に供される船舶又は航空機（公用船及び公用機を除く。）をいう。以下同じ。）による本邦からの出国には、国際観光旅客税（仮称）を課する。

③非課税

次に掲げる国際観光旅客等の出国には、国際観光旅客税（仮称）を課さない。

イ 航空機により入国後24時間以内に出国する乗継旅客

ロ 天候その他の理由により本邦に寄港した国際船舶等に乗船等していた者

ハ 2歳未満の者

（注）本邦に派遣された外交官等の一定の出国については、関係法令の改正により、国際観光旅客税（仮称）を課さないこととする。

④納税地

国際観光旅客税（仮称）の納税地は、国内運送事業者（国内に住所等を有する国際運送事業（国際船舶等を使用して有償で旅客を運送する事業をいう。以下同じ。）を営む者をいう。以下同じ。）の特別徴収による場合は、原則としてその住所等の所在地とし、国外運送事業者（国内運送事業者以外の国際運送事業を営む者をいう。以下同じ。）の特別徴収及び国際観光旅客等の納付による場合は、原則として出国する港の所在地とする。

⑤税率

国際観光旅客税（仮称）の税率は、出国1回につき1,000円とする。

⑥納付等

イ 国際運送事業を営む者による特別徴収等

国際運送事業を営む者は、国際観光旅客等が国際船舶等に乗船等する時までに国際観光旅客税（仮称）を当該国際観光旅客等から徴収し、翌々月末日までに国に納付するとともに、納付すべき税額に係る計算書を、国内運送事業者にあつては納税地を所轄する税務署長に、国外運送事業者にあつては

納税地を所轄する税関長に提出しなければならない。国際運送事業を営む者が納付すべき国際観光旅客税（仮称）を納付しなかったときは、税務署長又は税関長はその国際観光旅客税（仮称）を当該国際運送事業を営む者から徴収する。

ロ 国際観光旅客等による納付

上記イの適用がない場合、国際観光旅客等は国際船舶等に乗船等する時までに国際観光旅客税（仮称）を国に納付しなければならない。国際観光旅客等が納付すべき国際観光旅客税（仮称）を納付しなかったときは、税関長はその国際観光旅客税（仮称）を当該国際観光旅客等から徴収する。

⑦国際運送事業の開廃等の届出及び記帳義務

イ 国際運送事業を開始しようとする者は、その旨を納税地を所轄する税務署長又は税関長に届け出なければならない。事業を廃止等する場合も同様とする。

ロ 国際運送事業を営む者は、その国際運送事業に係る国際観光旅客等の出国に関する事実を帳簿に記載しなければならない。

⑧適用時期

国際観光旅客税（仮称）は、平成 31 年 1 月 7 日以後の出国に適用する。

（注）平成 31 年 1 月 7 日前に締結された運送契約による国際運送事業に係る出国（運送契約等により運賃の領収とは別に国際観光旅客税（仮称）を徴収することとされている場合等を除く。）には適用しない。

⑨その他

イ 現に国際運送事業を営んでいる者の国際運送事業の開始の届出に係る措置等の所要の経過措置を講ずる。

ロ 国際観光旅客税（仮称）に係る質問検査等に関する規定を整備するとともに、国際観光旅客税（仮称）を税理士業務の対象外税目とする等、所要の関係法令の整備を行う。

ハ その他所要の措置を講ずる。」

2. 軽減税率の導入など

〔1〕軽減税率の導入に至るまでの経緯¹

2009（平成 21）年の民主党政案集 index2009 19 頁：「相対的に高所得者に有利な所得控除を整理し、必要な人に確実に支援ができる給付付き税額控除制度を導入」するとして、「低所得者に対する生活支援を行う給付付き税額控除」、「給付付き消費税額控除」または「就労を促進する給付付き税額控除」の導入を検討するとしていた。

△給付付き税額控除＝所得税の税額を減らす税額控除と現金給付を組み合わせた方法である²。

¹ 詳細は、さしあたり、拙稿「地方税法等の一部を改正する等の法律（平成 28 年 3 月 31 日法律第 13 号）～法人課税および軽減税率の導入を中心に～」自治総研 2016 年 8 月号 76 頁を参照。

² 土居丈朗『入門財政学』（2017 年、日本評論社）116 頁。望月正光・篠原正博・栗林隆・半谷俊彦編著『財政学』（第四版）（2015 年、創成社）181 頁、森信茂樹編著『給付つき税額控除—日本型児童税額控除の提言』（2008 年、中央経済社）9 頁〔森信茂樹担当〕、佐藤主光「所得税・給付つき税額控除の経済学—『多元的負の所得税』の構築—」フィナンシャル・レビュー102 号（2011 年）85 頁も参照。

所得税の納税者に対しては税額控除を行う。但し、税額控除を行った結果、所得税額がマイナスとなった場合には、そのマイナスの分を納税者に還付する（∴給付する）こととなる。

軽減税率とともに、消費両税の担税者（納税義務者ではない）の負担軽減、または一般消費税が抱える逆進性を緩和するための手法であるが、世界的には軽減税率よりも給付付き税額控除のほうが評価が高く、徐々に採用する国が増える傾向にある。

2012（平成24）年の「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成24年8月22日法律第68号）第7条：税制改革についての様々な課題を示す。軽減税率については、同条第1号イないしハを参照。

2013（平成25）年12月12日の「平成26年度税制改正大綱」6頁：「消費税の軽減税率制度については、『社会保障と税の一体改革』の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する」→「今後、引き続き、与党税制協議会において、これまでの軽減税率をめぐる議論の経緯及び成果を十分に踏まえ、社会保障を含む財政上の課題とあわせ、対象品目の選定、区分経理等のための制度整備、具体的な安定財源の手当、国民の理解を得るためのプロセス等、軽減税率制度の導入に係る詳細な内容について検討し、平成26年12月までに結論を得て、与党税制改正大綱を決定する」。

2014（平成26）年6月5日の「消費税の軽減税率に関する検討について」〔与党（＝自由民主党および公明党）税制協議会〕：軽減税率の対象範囲について、「広く国民の意見を聞きながら、検討していく」→「まずは飲食料品分野とすることを想定して検討している。その中で、各国で行われている線引き例を当てはめて、8種類のパターンを提示する」。

2015（平成27）年1月：与党間に消費税軽減税率制度検討委員会が設置される。

同年9月：野田毅氏（当時の自由民主党税制調査会長）の指示³財務省主税局がマイナンバー制度の利用を前提とした軽減税率制度（一種の還付ポイント制度）の案を示す。自由民主党においては好意的な評価を得たが、公明党から否定的な評価を受ける³。

同年12月12日：両党（自由民主党および公明党）の幹事長が合意する。

同年12月16日の「平成28年度税制改正大綱」（自由民主党および公明党）78頁、111頁：消費両税の税率引き上げ時期とされた2017（平成29）年4月1日から軽減税率を導入すること、および、2021（平成33）年4月1日より、仕入税額控除制度の方式を現行のアカウント方式（請求書等保存方式）からインボイス方式（適格請求書等保存方式）に変更することとした。

2016（平成28年）の「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等の一部を改正する法律」（平成28年11月28日法律第85号）および「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律等の一部を改正する法律」（平成28年11月28日法律第86号）：消費税

³ これは、自由民主党税制調査会長が野田氏から宮沢洋一氏に交代したことの一因となったとも言われる。なお、現在も宮沢氏が会長である。

および地方消費税の税率引き上げ（8%→10%）を平成29年4月1日から平成31年10月1日に延期する⁴。

〔2〕 軽減税率

国税たる消費税：通常税率＝7.8%、軽減税率＝6.24%

〔所得税法等の一部を改正する法律（平成28年3月31日法律第15号）第5条による消費税法第29条の改正〕。

地方消費税：消費税について通常税率が適用される場合＝2.2%

消費税について軽減税率が適用される場合＝1.76%

（∵地方消費税については、地方税法第72条の83に定められる税率が適用されるので、厳密に言えば地方消費税には軽減税率が存在しない。しかし、同第72条の82が地方消費税の課税標準を消費税額としていることから、消費税について軽減税率が適用されるならば、自動的に地方消費税の税額も軽減される。）

〔3〕 軽減税率の対象となる品目（課税資産の譲渡等）

所得税法等の一部を改正する法律（平成28年3月31日法律第15号）附則第34条第1項においては次の通りとされる。

「一 飲食料品（食品表示法（平成25年法律第70号）第2条第1項に規定する食品（酒税法（昭和28年法律第6号）第2条第1項に規定する酒類を除く。以下この号において単に「食品」という。）をいい、食品と食品以外の資産が一の資産を形成し、又は構成しているもののうち政令で定める資産を含む。以下この号において同じ。）の譲渡（次に掲げる課税資産の譲渡等は、含まないものとする。）

イ 飲食店業その他の政令で定める事業を営む者が行う食事の提供（テーブル、椅子、カウンターその他の飲食に用いられる設備のある場所において飲食料品を飲食させる役務の提供をいい、当該飲食料品を持帰りのための容器に入れ、又は包装を施して行う譲渡は、含まないものとする。）

ロ 課税資産の譲渡等の相手方が指定した場所において行う加熱、調理又は給仕等の役務を伴う飲食料品の提供（老人福祉法（昭和38年法律第133号）第29条第1項に規定する有料老人ホームその他の人が生活を営む場所として政令で定める施設において行う政令で定める飲食料品の提供を除く。）

二 一定の題号を用い、政治、経済、社会、文化等に関する一般社会的事実を掲載する新聞（一週に二回以上発行する新聞に限る。）の定期購読契約（当該新聞を購読しようとする者に対して、当該新聞を定期的に継続して供給することを約する契約をいう。）に基づく譲渡」

3. 実額による仕入税額控除の問題点

原則：実額による仕入税額控除は、帳簿、請求書などで一定の要件をみたした場合に認められる（第30条第7項の反対解釈、消費税法施行令第50条第1項も参照）。

⁴ 詳細は、さしあたり、拙稿「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律等の一部を改正する法律（平成28年11月28日法律第86号）」自治総研2017年6月号68頁を参照。

●仕入税額控除の適用否認（消費税法第 30 条第 7 項ないし第 10 項を参照）

●主要論点（石村耕治教授の整理による）⁵

i 帳簿を保存しているが、請求書等を保存していない場合

原則：実額による仕入税額控除が認められない。

例外：消費税法施行令第 49 条第 1 項に定められる場合には、帳簿のみによる仕入税額控除が認められる（消費税法基本通達 11-6-2 ないし 11-6-7 も参照）。

ii 帳簿および請求書等への必要な記載がない、または不実記載がある

この場合も、原則として実額による仕入税額控除は認められない。

- ・消費税法第 30 条第 8 項＝帳簿の必要記載事項
- ・同第 9 項＝請求書等
- ・同第 58 条：帳簿の保存義務

iii 税務調査において納税義務者（事業者）が帳簿および請求書等を提示しなかった場合

①課税実務の解釈

消費税法第 30 条第 7 項にいう「保存」＝提示が含まれる。

∴納税義務者が帳簿および請求書等を保存していても、税務調査の際にこれらを提示しなければ、仕入税額控除が認められない。

∴税務行政庁は仕入税額控除を行わないで消費税額を算出して決定処分をなすことができる。

②最一小判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 2458 頁の解釈

事案 大工工事業を営む個人事業者 X は、平成 2 年分の消費税について確定申告しなかった。X は同年分の所得税については確定申告をしたが、その申告書に総収入金額および必要経費を記載せず、書類の添付も行わなかった。そこで、Y 税務署長は職員を派遣して税務調査を行った。その調査の際に X は帳簿書類を全部提示することもせず、職員が提示を求めても拒絶するなど、調査には非協力的で、同年分の接待交際費に関する領収書を提示するのみであった。そこで、Y 税務署長は、調査の上で確定した総収入金額に基づいて消費税額を算出した上で、接待交際費にかかる消費税額のみを課税仕入れに係る消費税額と認め、その他の課税仕入れについては消費税法第 30 条第 7 項を適用して仕入税額控除を行わずに消費税額を算出し、決定処分および無申告加算税賦課処分を行った。

判旨 最高裁判所第一小法廷は、次のように述べて X の上告を一部棄却、一部却下した。

(1)消費税法が定める「申告納税方式の下では、納税義務者のする申告が事実に基づいて適正に行われることが肝要であり、必要に応じて税務署長等がこの点を確認することができなければならない。そこで、事業者は、帳簿を備付けてこれにその行った資産の譲渡等に関する事項を記録した上、当該帳簿を保存することを義務付けられており（法 58 条）、国税庁、国税局又は税務署の職員（以下「税務職員」という。）は、必要があるときは、事業者の帳簿書類を検査して申告が適正に行われたかどうかを調査することができるものとされ（法 62 条）、税務職員の検査を拒み、妨げ、又は忌避した者に対しては罰則が定められていて（法 68 条 1 号）、税務署長が適正に更正処分等を行うことができるようにされている」。

⁵ 石村耕治編『税金のすべてがわかる現代税法入門塾』〔第 9 版〕（2018 年、清文社）344 頁〔石村耕治担当〕もよく読むこと。北野弘久編『現代税法講義』〔五訂版〕（2009 年、法律文化社）257 頁〔石村耕治担当〕も参照。

(2)消費税「法が事業者に対して上記のとおり帳簿の備付け、記録及び保存を義務付けているのは、その帳簿が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしていることが明らかである。そして、事業者が国内において課税仕入れを行った場合には、課税仕入れに関する事項も法 58 条により帳簿に記録することが義務付けられているから、税務職員は、上記の帳簿を検査して上記事項が記録されているかどうかなどを調査することができる。」

(3)消費税「法 30 条 7 項は、法 58 条の場合と同様に、当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等が税務職員による検査の対象となり得ることを前提にしているものであり、事業者が、国内において行った課税仕入れに関し、法 30 条 8 項 1 号所定の事項が記載されている帳簿を保存している場合又は同条 9 項 1 号所定の書類で同号所定の事項が記載されている請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り、同条 1 項を適用することができることを明らかにするものである」。一方、「法 30 条 7 項の規定の反面として、事業者が上記帳簿又は請求書等を保存していない場合には同条 1 項が適用されないことになるが、このような法的不利益が特に定められたのは、資産の譲渡等が連鎖的に行われる中で、広く、かつ、薄く資産の譲渡等に課税するという消費税により適正な税収を確保するには、上記帳簿又は請求書等という確実な資料を保存させることが必要不可欠であると判断されたためであると考えられる」。

(4)従って、「事業者が、消費税法施行令 50 条 1 項の定めるとおり、法 30 条 7 項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法 62 条に基づく税務職員による検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて保存していなかった場合は、法 30 条 7 項にいう『事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合』に当たり、事業者が災害その他やむを得ない事情により当該保存をすることができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条 1 項の規定は、当該保存がない課税仕入れに係る課税仕入れ等の税額については、適用されないものというべきである」。

③学説（など）による批判

福家俊朗教授：「消費税の基本的な制度設計にかかわって、仕入税額控除の否認は『基本原則』を否定する例外であり、その要件を厳格に解釈することが強く求められているだけでなく、租税法では特にあってはならない解釈立法として、批判を免れない」⁶。

石村耕治教授：「仕入税額控除は、青色申告承認のような申告手続上の特典とは異なり、累積排除型の消費税制度の根幹をなすものである。事業者が法定帳簿等を保存しているにもかかわらず、税務調査時に理由があり提示しなかったことをもって、後出し（実額反証）を含めて一切納税者の反論を許さないとし、仕入税額控除を機械的に否認する法の運用ないし解釈は、あまりに硬直的かつ不条理である」⁷。

滝井繁男裁判官：「仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきものであり、消費税法第 30 条第 7 項は「事業者が税務職員による検査に当たって帳簿等を提示することが可能なようにこれを整理し

⁶ 福家俊朗「帳簿不提示と仕入税額控除」水野忠恒・中里実・佐藤英明・増井良啓編『租税判例百選』〔第 4 版〕（2005 年、有斐閣）169 頁。

⁷ 北野編・前掲書 259 頁〔石村〕。

て保存しなければならないと定めていると解し得るとしても、（中略）事業者がそのように態勢を整えて保存することをしていなかった場合には、やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明した場合を除き、仕入税額の控除を認めないものと解することは、結局、事業者が検査に対して帳簿等を正当な理由なく提示しなかったことをもって、これを保存しなかったものと同視するに帰着するといわざるを得ないのであり、そのような理由により消費税額算定の重要な要素である仕入税額控除の規定を適用しないという解釈は、申告納税制度の趣旨及び仕組み、並びに法 30 条 7 項の趣旨をどのように強調しても採り得ず、「保存がないことを理由に仕入税額控除を認めないでなされた課税処分に対し、所定の帳簿等を保存していたことを主張・立証することを許さないとする法文上の根拠はない」から「法 30 条 7 項における『保存』の規定に、現状維持のまま保管するという通常その言葉の持っている意味を超えて、税務調査における提示の求めに応ずることまで含ませなければならない根拠を見出すことはできない」⁸。

▲第 58 条に定められる帳簿の保存義務については、罰則がなく、この義務の履行を確保するための手段についても規定されていない。また、第 65 条は「第 62 条第 1 項（同条第 2 項において準用する場合を含む。）若しくは同条第 3 項の規定による当該職員の質問に対して答弁せず、若しくは偽りの答弁をし、又はこれらの規定による検査を拒み、妨げ、若しくは忌避した者」（第 3 号）または「前号の検査に関し偽りの記載又は記録をした帳簿書類を提示した者」（第 4 号）に対して罰金刑を科すと定めるが、これは税務調査への不協力などに対する罰則であって、仕入税額控除を否認する根拠になりえない。明らかに法律の不備であるとしか言えず、それが拡大解釈につながっているものと思われる⁹。

iv 質問検査の際に税理士以外の第三者が立ち会っていたことを理由として調査を打ち切り、その上で仕入税額控除の適用否認を行った場合

税務職員の守秘義務との関係が理由とされ、調査に着手しなかった（または打ち切った）⇒質問検査権行使の際の合理的な裁量の範囲内にあるのか？

東京地判平成 11 年 3 月 30 日税資 241 号 524 頁：このような場合に、帳簿および請求書等が適切に保存されているとしても提示が拒否されたものとして扱われることについて適法と解する。←だから仕入税額控除の適用が否認されるのか？

v 帳簿および請求書等が保存されておらず、そのことについて特別の理由があることを証明できない場合

消費税法第 30 条第 7 項ただし書にいう正当な理由が存在することを立証できなければ、仕入税額控除の適用が否認されてもやむをえない。

vi 消費税仕入税額、課税仕入額の推計の可否

推計課税に関する規定は消費税法にない。しかし、課税実務および判例は、明文の規定がなくとも推計課税は課税の公平の観点から当然に認められるという立場をとる（実際に行われている）。

vii 実額反証

税務調査が行われた後に、納税義務者の側から実額による仕入税額控除の根拠として帳簿や請求書等を提示し、既になされた決定処分などを争うことはできるか？

⁸ 最二小判平成 16 年 12 月 20 日判時 1889 号 42 頁。

⁹ 福家・前掲 169 頁も同旨であろう。

前橋地判平成 12 年 5 月 9 日税資 247 号 1061 頁：税務調査において正当な理由がないのに帳簿や請求書等の提示を拒否したという場合には、争訟の段階において納税義務者がこれらを提示して反証したとしても、仕入税額控除は認められない。

大阪地判平成 14 年 3 月 1 日税資 252 号順号 9081：簡易課税の適用対象者については、税務調査に際して第三者の立ち会いを強く求めたために調査を打ち切り、推計課税によって最も低いみなし仕入れ率を適用して課税した場合に、納税義務者が実額反証をなすことは認められる。

[参考条文]

以下に示す条文を各自で参照しておくこと。

①消費税法

第 28 条、第 29 条、第 30 条、第 45 条、第 57 条、第 58 条

②消費税法施行令より

第 49 条、第 50 条

③消費税法基本通達

11-6-2、11-6-3、11-6-4、11-6-5、11-6-6、11-6-7

△参照の仕方については、教科書 10 頁、11 頁も読んでみることに。