

消費税制度における中立性の検討

— インボイス制度導入と小規模事業者への影響 —

令和7年度 名古屋青年税理士連盟 研究部

目次

はじめに	3
I 消費税の沿革	5
II 仕入税額控除	8
III 消費税法における小規模事業者.....	11
IV 小規模事業者とインボイス制度.....	16
V 租税原則としての中立性の原則.....	20
VI 中立性という側面から見た、インボイス制度と小規模事業者を巡る問題点.....	25
おわりに	30

はじめに

消費税は、消費という経済活動全般に対して広く薄く負担を求める間接税であり、原則としてすべての事業者を納税義務者とし、各取引段階において次の取引相手に税額を転嫁することによって、最終的には消費者が税を負担する仕組みを有している¹。すなわち、全段階一般消費税の方式を採用しており、各取引段階の付加価値に着目して課税される点で、付加価値税としての性格を有するものである²。

平成元年の導入から30年以上が経過した現在、消費税は所得税・法人税と並ぶ我が国の基幹税に位置づけられている。とりわけ令和2年度以降、消費税は国税収入全体の約3割を占め³、長らく最大の税目であった所得税を上回る水準に達している。このように拡大した消費税収は、社会保障財源を中心とした安定的な財政基盤を支える中核的な役割を担うに至っている⁴。

こうした中、令和5年10月1日より、適格請求書等保存方式、いわゆるインボイス制度が導入された。消費税は、生産・流通といった取引の各段階で課税が行われる一方、同一の消費に対して税が二重、三重に課されることのないよう、仕入税額控除方式による調整が図られている。インボイス制度は、複数税率の下において仕入税額控除を受けるための要件を明確化することを目的として導入された制度である。

消費税が付加価値税としての性格を有することを踏まえると、OECDのVAT/GSTガイドラインにおいても、VAT（付加価値税）の基本原則の一つとして、「付加価値税そのものの負担は、法令に明示の定めがある場合を除き、課税事業者に負担させるべきではなく、生産・流通の各段階において正確に課税および控除が行われるべきである（neutrality）」とされている。この点から、国際的な制度調和という観点においても、インボイス制度の導入自体は合理的なものと評価することができる。

しかしながら、インボイス制度の導入により、小規模事業者、いわゆる免税事業者は大きな影響を受けることとなった。免税制度は、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者について、当該課税期間における消費税の納税義務を免除する制度であるが、適格請求書発行事業者として登録を受ける場合には、この免税制度は適用されない（消費法

¹ 西山由美ほか編著『スタンダード消費税法〔第2版〕』5,16~17頁（弘文堂・2025年）参照。

² 金子宏『租税法〔第23版〕』（弘文堂・2019）782頁参照

³ 財務省「令和3年度 一般会計歳入・歳出決算の概要」

https://www.mof.go.jp/policy/budget/budger_workflow/account/fy2021/ke0411b.pdf?utm_source=chatgpt.com [最終確認日：2025年12月13日]。

⁴ 西山由美ほか編著・前掲注（1）4~9頁参照。

57条の2)⁵。その結果、本来は納税義務を負わない免税事業者であっても、取引関係の維持等を理由としてインボイス登録を選択せざるを得ず、結果として新たな税負担や事務負担を負うこととなっている。ところで、税制改革法（昭和63年12月30日法律第107号）は、消費税の導入を含む税制の抜本改革に関する基本法として制定されたものであり、税制の基本原則として「公正・簡素・中立」の三原則を掲げている。このうち中立の原則とは、「税制の経済に対する中立性を保持すること」を意味するものである。経済学においては、「中立の原則とは、税制が企業や個人の経済活動に過度に介入することなく、企業間または個人間に有利・不利を生じさせないこと」を指し、税制が経済主体の行動選択を歪めないことが中立であると理解されている。

本稿では、インボイス制度が小規模事業者に対してどのように機能しているのかを整理した上で、消費税法上、免税事業者と課税事業者を取引先として選択し得る現行制度が、経済学上の中立性を損なう要因となっていないかについて検討することとする。

⁵ 本論文においては、納税義務が免除される事業者のことを、小規模事業者と呼ぶこととする。

I 消費税の沿革

1 戦後税制と一般消費税構想

戦後日本の税制は、シャープ勧告（1949年）に基づく「直接税中心主義」を基本とし、所得税・法人税が税収の大部分を占めた。一方で、間接税については贅沢品や特定の物品にのみ課税する物品税が中心であり、消費全体を広く捉える税制には至っていなかった。そのような中、経済成長と財政需要の増大を背景に財政再建に必要な新しい財源の確保が必要となり⁶、直接税偏重は税収の不安定性を招くとされ、この直間比率の歪みを是正すべく、1950年代以降の税制調査会では「間接税の強化」や「包括的な消費課税」の必要性が繰り返し議論されることとなった⁷。

その後1978年、大平正芳内閣は税率5%・免税点2,000万円を柱とし、簡易課税方式を導入する「一般消費税」構想を打ち出した⁸。しかし、導入の手順を急ぎ過ぎてしまったことに加え、財政再建の前に歳出やその他の不公平税制の見直しを優先すべき等の反対意見が大勢を占め、国民の十分な理解を得るに至らず、法案化されることはなかった。

2 売上税構想

中曽根内閣が、公平、公正、簡素、選択、活力を理念として諮問を行い、その結果1987（昭和62）年に「売上税法案」を国会に提出した。その概要は税率5%、免税点1億円、食料品など生活必需品等の全51項目に非課税措置を設けたこと等であったが、特に注目されるのは仕入税額控除の要件としてインボイス（適格請求書）の保存を義務付ける方式を予定していたことであった。これは、2023年から導入されたインボイス制度に先立つ、日本における最初のインボイス方式導入の試みと位置づけることができよう。

しかし、課税・非課税の線引きが恣意的であることや、中小零細企業からインボイス保存義務による事務負担の増加に対して反対が強く、結局一度の国会審議も行われないうまま廃

⁶ 松浦弘昌「日本における消費税の課題と提言—欧州の付加価値税との比較を通して—」研究年報12巻62頁（2008）参照。

⁷ 植松公雄「消費税前史（我が国における一般消費税に関する調査、検討の沿革）」研究年報14巻104~105頁（2020）参照。

⁸ 個別消費税ではなく一般消費税の採用を主張する意見が有力になった理由を以下の4点である。①税収ポテンシャルが大きい②消費公平性・中立性を欠いている③体系が簡素④安定的な財源を確保できる。金子宏・前掲注（2）785~786頁参照。

案となった^{9,10}。

3 消費税法の創設

売上税の失敗と 1987 年の所得税を減税する改正法成立に伴い、竹下内閣は安定した財源の確保等のため抜本的な税制改革を迫られた。そして 1988 年 12 月に税制改革関連 6 法案を成立させたのだが、その中の 1 つである税制改革法には以下の条文が盛り込まれた。

① 2 条

「……現行の税制が、産業構造及び就業構造の変化、所得の水準の上昇及び平準化、消費の多様化及び消費におけるサービスの比重の増加、経済取引の国際化等を反映して著しく変化してきた現在の経済社会との間に不整合を生じている事態に対処して、将来の展望を踏まえつつ、国民の租税に対する不公平感を払しょくするとともに、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均衡がとれた税体系を構築することが、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図る上で緊要な課題である……」

② 3 条

「今次の税制改革は……税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする。」

③ 4 条 1 項

「今次の税制改革は……所得課税を軽減し、消費に広く薄く負担を求め、資産に対する負担を適正化すること等により……税体系の構築を目指して……」

④ 10 条 1 項

「現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し……国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。」

こうした理念と方針に基づき、1988 年 12 月に「消費税法」（昭和 63 年法律第 108 号）が制定され、1989（平成元）年 4 月 1 日から施行された。導入時の消費税法は、税率 3 %、免税点 3,000 万円、非課税範囲を極めて限定する、簡易課税の適用上限を 5 億円とする、インボイス方式ではなく帳簿方式を採用する等の内容であった。

4 消費税法の変遷

消費税法が創設されて以降も、活力ある福祉社会の実現や地方福祉の充実、また中小企業に有利な措置に対する反対論の対応のため、税率、免税点、簡易課税の適用上限について

⁹ 鈴木将覚『消費税の設計シリーズ(11)：「消費税」導入の経緯と益税問題』（みずほ総合研究所・2015）3～4 頁参照。

¹⁰ 松浦弘昌・前掲注（5）60～62 頁参照。

度々改正を繰り返すこととなる¹¹。

表1 消費税における税率・免税点・簡易課税適用上限の推移

創設・改正年度	税率（地方消費税含む）	免税点	簡易課税適用上限
1989年度	3%	3000万円	5億円
1991年度	3%	3000万円	4億円
1997年度	5%	3000万円	2億円
2003年度	5%	1000万円	5000万円
2014年度	8%	1000万円	5000万円
2019年度	10% (軽減税率導入)	1000万円	5000万円

そして2023年10月にはインボイス制度（適格請求書等保存方式）が施行された。以前から議論されていた、中小事業者の事務負担増大や免税事業者が取引から排除される危険性等が問題視される一方で、消費税法創設時からの課題である益税の是正と複数税率の正確な区分管理のために導入されることになった^{12,13}。

5 まとめ

消費税は、戦後税制が抱えていた「直間比率のゆがみ」を是正するため、「一般消費税」や「売上税」の挫折を経て、竹下内閣のもとで1989年4月に施行された。創設時に成立した税制改革法では、公平・中立・簡素という税制の基本原則や国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資すること等が明示された。この施行以後も、消費税はその税率、免税点、簡易課税の適用上限等において度々の改正がありながら、今日では我が国の基幹税として定着してきた。

そして2023年10月にインボイス制度が開始されたが、その運用に伴い、問題点の詳細が徐々に明らかになりつつある。次章以降では、小規模事業者を対象を絞り、インボイス制度の是非について検討する。

¹¹ 非課税の範囲についても、改正により住宅の貸付等、大幅に拡大された。松浦弘昌・前掲注(5) 60~63頁参照。

¹² 山田晃央「消費税の事業者免税店制度の在り方についての一考察」税務大学校論叢第88号 25頁（2017）参照。

¹³ 鈴木将覚・前掲注(8) 9頁参照。

II 仕入税額控除

1 仕入税額控除とは

我が国の消費税法における仕入税額控除については、消費税法 30 条に「事業者が、国内において行う課税仕入れ若しくは特定課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の第 45 条第 1 項第 2 号に掲げる課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額、当該課税期間中に国内において行った特定課税仕入れに係る消費税額及び当該課税期間における保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除する。」と規定されている。

消費税は、対消費者取引だけに限らず事業者間取引をも課税の対象としており、商品やサービスが複数の事業者による取引を経て最終消費者に届けられる場合、1 つの商品が消費者に届けられるまでには流通の各段階で幾重にも消費税が課税されることとなる。

そこで、課税資産の譲渡等の前段階において課税された消費税、すなわち、課税仕入れの対価の額に含まれる消費税額及び課税貨物を輸入する際に税関に納付した消費税額は、売上げの消費税額から控除し、税の累積を排除することとしている。

つまり、仕入税額控除は、取引のたびに課税される消費税が累積することを避け、前段階で課税された消費税を排除するために設けられた前段階税額控除の手続である。したがって、仕入税額控除は、他の税においてみられるような一定の納税者に対する優遇や特典として存在する税額控除とはその位置づけが異なる。売上げに係る消費税額と仕入れに係る消費税額のいずれもが正しく把握されてこそ、その事業者が納付すべき適正な税の算定が可能になるのである。このように、仕入税額控除は消費税制度において重要な役割を果たしている。

ちなみに、日本の消費税に影響を与えたと考えられる欧州付加価値税においても、仕入税額控除は制度の根幹とされている。「税の累積」を排除するため様々な方法が検討されたが、最終的に、売上税額から仕入税額を控除して納税額を算出する「仕入税額控除方式」が採用された¹⁴。欧州付加価値税においては、仕入税額控除を請求権と位置付けており、欧州司法裁判所により「仕入税額控除は付加価値税制度の必須要素である」とその重要性を表現されている¹⁵。

2 仕入税額控除の要件

仕入税額控除の要件は、消費税法 30 条 7 項から 13 項に規定されており、帳簿および請求書等の保存をその適用条件としている。よって仕入税額控除は、所定の事項が記載された

¹⁴ 西山由美『欧州付加価値税の論点』76 頁（日本法令、2024 年）参照。

¹⁵ 西山由美・前掲注（13）76 頁参照。

帳簿及び請求書等の保存が適用の要件となる。

保存すべき帳簿は、消費税法 30 条 7 項及び 8 項を根拠とし、次の記載事項が記載されているものである。これは、以前の制度である区分記載請求書保存方式における帳簿の記載事項と同様であり、帳簿等に仕入先の登録番号¹⁶を記載する必要はない。

- ① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
- ② 課税仕入れを行った年月日
- ③ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容
- ④ 課税仕入れに係る支払対価の額

次に、保存すべき請求書等については、消費税法 30 条 9 項を根拠とし、原則として、次に掲げるものの保存が必要となる。

- ① インボイス
- ② 簡易インボイス
- ③ 事業者が課税仕入れについて作成する仕入明細書、仕入計算書等の書類でインボイスの記載事項が記載されているもの
- ④ 出荷者から委託を受けた受託者が、卸売市場において卸売の業務として生鮮食料品等の販売を行う場合に作成する請求書、納品書等
- ⑤ 生産者から委託を受けた農協、漁協、森林組合等が、無条件委託方式、かつ、共同計算方式により生産者を特定せずに農林水産物の譲渡を行う場合に作成する請求書、納品書等

3 インボイス制度

インボイス制度は、「適格請求書等保存方式」として、軽減税率の導入から 4 年後の令和 5 年 10 月 1 日に開始した。

適格請求書等保存方式は、適格請求書発行事業者登録制度を基礎としており、国税庁に登録をした「適格請求書発行事業者」には、登録番号を記載した「適格請求書」を交付・保存する義務があり、仕入れをした事業者においては、原則として、帳簿及び請求書を保存することが仕入税額控除の要件となっている。つまり、インボイスが交付されない課税仕入れについては、仕入税額控除の対象から除外しなければならないのである。

インボイス制度が導入された背景の一つが、「軽減税率制度」である。平成 28 年度税制改正大綱では「(1) 消費税の軽減税率制度 消費税の軽減税率制度を、平成 29 年 4 月 1 日から導入する。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、適格請求書等保存方式（いわゆる「インボイス制度」）を平成 33 年 4 月 1 日から導入する。それまでの

¹⁶ 登録番号（いわゆるインボイス番号）は、消費税法 57 条の 2 に基づき国税庁長官の登録を受けた適格請求書発行事業者に付与される番号であり、消費税法 30 条および同法施行令・施行規則において、適格請求書の記載事項としてその記載が求められている。

間については、現行の請求書等保存方式を基本的に維持しつつ、区分経理に対応するための措置を講ずる。」とされている¹⁷。

令和元年10月の消費税増税に伴って軽減税率が導入され、8%と10%の二つの税率が混在することとなった。それまでの税率は商品・サービスの種類にかかわらず一律だったため、税額は簡単に算出できたところ、異なる税率の混在により、税額計算は複雑なものとなった。そこで、インボイス制度を導入し、税率を明記することで正確な税額を計算できるようにしたのである。

インボイスの記載要項は、消費税法57条の4において以下のように規定されている。

- ① 適格請求書発行事業者の氏名または名称、及び登録番号
- ② 課税資産の譲渡等を行った年月日
- ③ 課税資産の譲渡等の資産または役務の提供の内容
- ④ 税抜価額、または税込価額を税率ごとに区分して合計した金額
- ⑤ 税額
- ⑥ 適格請求書受領事業者の氏名または名称

以前の「請求書」の項目に加えて、「登録番号」「適用税率」「税率ごとに区分した消費税額等」を記載されなければならなくなった。

このように、インボイス制度の導入によって期待される効果は、税率ごとに区分した消費税額が正確に把握できるようになることである。複数の税率が混在する中で、消費税額を正確にかつ客観的に把握・計算することは、誤りや不正を防止し正しい申告と納税につながる。

また、インボイスは電子での発行・受領も認められている。電子データの決まりはないが、標準仕様として「Peppol（ペポル）」という規格が採用されており、このPeppolは海外でも利用されているため、利用する企業の増加が期待される。Peppolを含めた電子インボイスの利用は、DX化を促進させることが期待される。

¹⁷ https://www.soumu.go.jp/main_content/000392156.pdf [最終確認日：2025年12月13日]。

Ⅲ 消費税法における小規模事業者

1 小規模事業者制度の概要

小規模事業者制度とは、ある課税期間において、その基準期間の課税売上高が1,000万円以下である事業者（適格請求書発行事業者を除く。）は、その課税期間の納税義務が免除される、というものである（消費税法9①）¹⁸。

消費一般に幅広く負担を求めるといふ消費税の趣旨、あるいは産業経済に対する中立性の確保という点からは、小規模事業者制度を極力設けないことが望ましいが、小規模零細事業者の納税の事務負担や納税者が非常に多くなるという税務執行に対する配慮から小規模事業者制度を設けている¹⁹。

2 小規模事業者の転嫁について

小規模事業者制度は「免税事業者制度」と呼ばれることもあるが、仮に小規模事業者制度が免税制度であるとすれば、小規模事業者は課税資産の譲渡等において消費税を転嫁した上で、それを納付しなくてよいということになる。

他方、非課税取引を定めた消費税法6条が物的非課税規定（非課税となる取引を定めた規定）で、小規模事業者を定めた消費税法9条が人的非課税制度（取引が非課税となる人を定めた制度）であると考えれば、小規模事業者は課税資産の譲渡等において消費税を転嫁できる立場にないことになる²⁰。

小規模事業者制度の本質がどちらであるかを理解するためには、消費税法28条1項を読み解く必要がある。

¹⁸ 基準期間の課税売上高が1,000万円以下の事業者であっても納税義務が免除されない場合がある。それは消費税法9条の2（前年または前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例）、消費税法10条（相続があつた場合の納税義務の免除の特例）、法11条（合併があつた場合の納税義務の免除の特例）、消費税法12条（分割等があつた場合の納税義務の免除の特例）、消費税法12条の2（新設法人の納税義務の免除の特例）、消費税法12条の3（特定新規設立法人の納税義務の免除の特例）、消費税法12条の4（高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例）のいずれかに該当する場合である。

¹⁹ 大島隆夫ほか編著『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』税務経理協会98~99頁（2015年）参照。

²⁰ 西山由美ほか編著・前掲注（1）223頁参照。

消費税法 28 条（課税標準）課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税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、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。…）とする。…

同条は「課税資産の譲渡等の対価として收受された金銭等には消費税相当額が含まれているため、その額を課税標準から控除する」ことを趣旨としている。すなわち、消費税法は事業者が取引相手に消費税を転嫁することを予定し、その転嫁額を控除して課税標準を算定するという構造を採っている。そして、判例（最高裁平成 17 年 2 月 1 日判決、いわゆる張江訴訟）では、以下のように納税義務を負わない小規模事業者は消費税を転嫁できる立場にないとしている。

「消費税法 28 条 1 項の趣旨は、課税資産の譲渡等の対価として收受された金銭等の額の中には、当該資産の譲渡等の相手方に転嫁された消費税に相当するものが含まれていることから、課税標準を定めるに当たって上記のとおりこれを控除することが相当であるというものである。したがって、消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない免税事業者については、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予定しないところというべきである。」

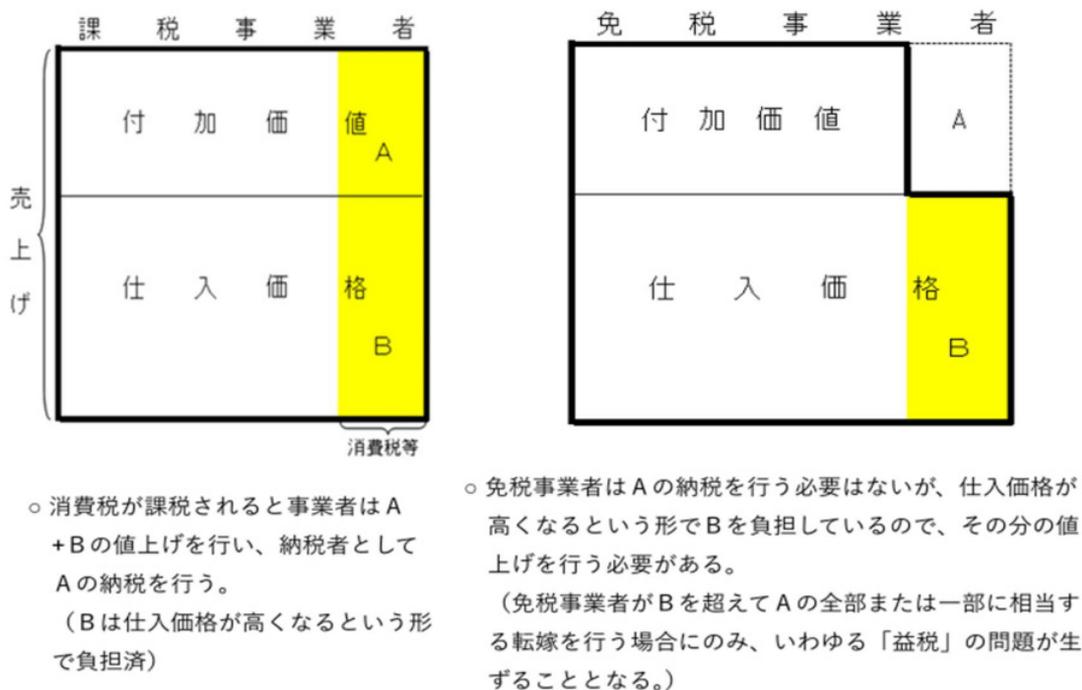
このように、小規模事業者制度の本質は、小規模事業者は「課されるべき税はあったが免除された（消費税を転嫁した上で、それを納付しなかった）=免税事業者」ではなく「そもそも課税されていなかった（消費税を転嫁しなかった）=非課税事業者」というものである²¹。

ただし、小規模事業者が仕入れの際に負担した消費税相当額については、課税資産の譲渡等の対価に転嫁することとされている。この点につき、財務省は以下のような説明を行っている²²。

²¹ 西山由美ほか編著・前掲注（1）224 頁参照。

²² https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d06.htm [最終確認日：2025 年 12 月 13 日]。

図1 小規模事業者が仕入れの際に負担した消費税相当額



小規模事業者も課税事業者と同様に、仕入れの際には消費税相当額 (B) を負担しているが、納税義務が免除されているため、仕入税額控除を行うことができない。そのため、課税事業者と同額の利益を得るためには、仕入れの際に負担した消費税相当額 (B) を譲渡対価に転嫁する必要がある。その金額 (B) を超えて A の全部または一部の転嫁を行う場合に、いわゆる「益税」の問題が発生することになる。

以上のことは、小規模事業者の観点から述べてきたが、小規模事業者から仕入れを行う課税事業者にとっても、小規模事業者が行う転嫁は問題になる。この点については、VIで述べる。

3 諸外国における課税最低限売上高

諸外国においても、日本における小規模事業者制度に相当する制度が設けられ、課税最低限売上高 (日本におけるいわゆる「免税点」) が定められている国は多い。それらの金額と比較すると、日本における課税最低限売上高である 1,000 万円 (2022 年末の為替換算で約 76,277 米ドル) という金額は、平均的あるいはやや高めに設定されているといえる。ただし、日本の消費税収効率 (VAT Revenue Ratio、略して VRR)²³は OECD (経済協力開発機構)

²³ 消費税収効率 (VRR) とは、消費税収 (TV) と国内消費 (C)、標準税率 (r) を用いて「 $VRR=TV/(C-TV) \times r$ 」の計算式で求められる指標のことである。国内消費の金額は民間最終消費支出と政府最終消費支出の合計額が用いられる。消費税の「効率性」を示す指標

加盟国の中でも上位（OECD が公表しているデータによると 37 か国中 5 位）²⁴となっているため、小規模事業者制度が存在しても消費税収が大幅には減少しておらず、1,000 万円という金額は高くないといえよう²⁵。

表 2 諸外国の課税最低限売上高（2022 年）²⁶

国	課税最低限売上高（米ドル）
スペイン	0
スウェーデン	3,442.32
デンマーク	7,587.25
フィンランド	18,072.29
ギリシア	18,181.82
ポルトガル	21,929.82
オランダ	25,974.03
ドイツ	29,729.73
ベルギー	33,783.78
ルクセンブルク	41,176.47
オーストリア	45,454.55
エストニア	72,727.27
チェコ	77,519.38
ハンガリー	77,419.35
ラトビア	78,431.37
スロベニア	87,719.30
スロバキア	92,203.70

として考えることができ、仮に非課税取引や小規模事業者が存在せず、最終的に国内で消費される付加価値の生産活動に関する取引が過不足なく標準税率で課税され、かつ過不足なく徴税が行われている場合には、VRR は 1 となるが、非課税取引や軽減税率、小規模事業者が存在したり、申告漏れや徴収漏れがあったりすると VRR の値は 1 より低くなる。

<https://www.kier.kyoto-u.ac.jp/wp/wp-content/uploads/2021/03/DP1105.pdf> [最終確認日：2025 年 12 月 13 日]。

²⁴https://www.oecd.org/content/dam/oecd/en/publications/reports/2024/11/consumption-tax-trends-2024_57c7322a/dcd4dd36-en.pdf [最終確認日：2025 年 12 月 13 日]。

²⁵ 2022 年末時点では 1 米ドル=約 131.1 円、1 ユーロ=約 140.3 円であるが、本稿執筆時点（2025 年 9 月）では 1 米ドル=約 148 円、1 ユーロ=約 172 円と円安が進行しているため、2025 年現在においても 1,000 万円という日本の課税最低限売上高は高い水準ではない。

²⁶ 西山由美・前掲注（13）70 頁参照。

アイルランド	94,936.71
リトアニア	97,826.09
イタリア	100,000.00
ポーランド	108,695.65
フランス	117,534.25

IV 小規模事業者とインボイス制度

1 インボイス制度が小規模事業者に与える影響

インボイス制度の施行に際し、小規模事業者は適格請求書発行事業者への登録の有無について検討することとなった。そして、インボイス制度施行後は、適格請求書発行事業者に登録していない免税事業者は、適格請求書を発行することができず、当該免税事業者が発行した請求書等（以下、「請求書等」という。）では、仕入税額控除が認められないこととなった。

同一の商品またはサービスを免税事業者から購入した場合であっても、インボイス制度施行前は帳簿方式が採用されていたため、当該請求書等に記載された金額については、消費税等が含まれているものとして仕入税額控除が認められてきた。

しかし、インボイス制度の施行に伴い帳簿方式が認められなくなったことにより、買い手が免税事業者から商品またはサービスを購入した場合には、仕入税額控除の適用を受けることができず、その結果として消費税等の負担が生じることとなった。

買い手の立場において同一の商品・サービスを同一価格で購入する場合、免税事業者からの購入と比較して、課税事業者からの購入の方が仕入税額控除の適用を受けることができる。その結果、仕入税額控除が適用されないことに伴う負担を理由として、免税事業者との取引条件の見直しが検討される場面も想定されよう。

インボイス制度施行後においても小規模事業者が免税事業者であり続けた場合、買い手との取引関係において、取引の継続が困難となる可能性や、取引価格の引下げを求められる場面が生じ得る。

このような状況を踏まえ、小規模事業者においては、買い手との取引関係を維持する観点から、適格請求書発行事業者への登録を検討することとなる場合も考えられる。

しかし、当該登録を行った場合、本来は免税事業者である小規模事業者であっても課税事業者となり、消費税等の申告及び納税を行う必要が生じる。

このような事情を踏まえて、インボイス制度施行前には、個人事業者やフリーランス等により「弱い者いじめのインボイス制度をやめろ」「日本の文化やインフラを破壊する」などと訴える抗議集会が行われた。また「インボイス制度を考えるフリーランスの会」が、インボイス反対を訴える署名約 54 万筆を国に提出されるまでに至った²⁷。

2 小規模事業者に対する負担軽減措置

財務省は、インボイス制度導入にあたり小規模事業者に対して一定の配慮をするため複数の負担軽減措置を講じている。

²⁷ <https://www.asahi.com/articles/ASR9Y6FWTR9YULFA014.html?msockid=1>
b4967f4b82265942bcd6c1db9a86452 [最終確認日：2025年12月13日]。

(1) 適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに係る経過措置

令和5年10月1日に施行される適格請求書等保存方式の下では、適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れについては、原則として仕入税額控除制度の適用が認められないこととなる。そのため、適格請求書を交付することができない免税事業者との取引に与える影響を緩和し、適格請求書等保存方式を円滑に実施する観点から、適格請求書発行事業者以外の者から行う課税仕入れであっても、令和5年10月1日から令和8年9月30日までの間は仕入れに係る消費税額相当額の80%、令和8年10月1日から令和11年9月30日までの間は50%の控除を認める経過措置（以下、「8割控除・5割控除の特例」という。）が設けられた（所得税法等の一部を改正する法律附則52①、53①）²⁸。

しかし、インボイス制度の施行に当たり設けられた8割控除及び5割控除の経過措置が存在するにもかかわらず、公正取引委員会によれば、令和5年9月末時点において、インボイス制度の実施後も課税事業者へ転換しない免税事業者に対し、消費税相当額を取引価格から引き下げる旨を文書により一方的に通告するなど、独占禁止法違反につながるおそれのある事例が確認された。

これを受け、公正取引委員会は、当該制度の実施に関連して、発注事業者に対する注意を行った事例が36件報告されたとしている²⁹。

(2) インボイス制度施行後の小規模事業者に係る特例

小規模事業者に対する消費税の税負担軽減措置として、免税事業者が適格請求書発行事業者の登録を受けて課税事業者となった場合に、適格請求書等保存方式の施行から3年間、その納付税額を売上税額の2割とすることができる経過措置（以下、「2割特例」という。）が設けられた。具体的には、適格請求書発行事業者（相続により適格請求書発行事業者の事業を承継したことにより、一定期間、適格請求書発行事業者とみなされる相続人を含む。）の令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する各課税期間であって、適格請求書発行事業者の登録、課税事業者選択届出書の提出または消費税法10条1項に規定する相続があった場合の納税義務の免除の特例の適用がなかったとしたならば免税事業者となる課税期間については、その納付税額の計算において、課税標準額に対する消費税額から売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額に8割を乗じて計算した額（特別控除税額）を、仕入控除税額とすることができる（平成28年改正法附則51の2①②）。ただし、一定の課税期間については、本経過措置を適用できないこととされている（平成28年改正法附則51の2①一～四）³⁰。

²⁸ 財務省ウェブサイト https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2023/explanation/PDF/p0547-0561.pdf [最終確認日：2025年12月13日]。

²⁹ 公正取引委員会ウェブサイト <https://www.jftc.go.jp/invoice/index.html> [最終確認日：2025年12月13日]。

³⁰ 前掲注(28)同。

(3) 中小事業者の少額取引にかかる事務負担の軽減措置

一定規模以下の事業者の事務負担の軽減を図る観点から、基準期間における課税売上高が1億円以下である課税期間または特定期間における課税売上高が5千万円以下である課税期間のうち、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの間に行った課税仕入れに係る支払対価の額（税込）が、1回の取引で1万円未満である場合には、一定の事項が記載された帳簿のみの保存で仕入税額控除制度の適用が認められることとされた（平成28年改正法附則53の2、平成30年改正消令附則24の2①）³¹。

当該措置は中小事業者への一定の配慮を目的とするものと位置付けられているが、インボイス制度施行前においては（旧消費税法30条7項、旧消費税施行令49条1項及び2項）、課税仕入れに係る支払対価の額の合計額が3万円未満の場合、または3万円以上である場合であっても請求書等の交付を受けることができなかつたことにつきやむを得ない理由があるときには、一定の事項が記載された帳簿のみの保存により仕入税額控除制度の適用が認められていた。

このように、制度改正前において認められていた取扱いと比較すると、当該軽減措置によって中小事業者の事務負担の軽減が十分に図られているとは必ずしも言い難い。

3 小規模事業者間の格差

国税庁レポート2024によると、令和5年分の個人事業者の消費税の申告件数は、約197万件であり、令和4年分から約92万件増加した。また、令和5年中にインボイス発行事業者となった個人事業者は約198万人、免税事業者からインボイス発行事業者になった者は約105万人であると報告された³²。個人事業者に限られた話ではあるが、消費税の申告件数の増加数と免税事業者からインボイス発行事業者になった者の数がほぼ一致する。免税事業者である小規模事業者の中には、買い手との取引関係の維持を目的として、インボイス登録を行い課税事業者を選択した事例もみられる³³。つまり、インボイス制度導入により、小規模事業者は課税事業者にならざるを得ない状況に追込まれたと推測される。

しかし、小規模事業者が免税事業者のまま、今まで通りの取引が続けられる事例もある。理容業や飲食業等のような、買い手が事業者でない一般の消費者である場合、インボイスは必要とされない³⁴。そのような買い手だけを相手に取引（いわゆるB2C取引）を行っている

³¹ 前掲注(28)同。

³² 国税庁「国税庁レポート2024 NATIONAL TAX AGENCY REPORT」国税庁2024巻32頁(2024)参照。

³³ 免税事業者が自ら課税事業者になる理由としては、輸出取引や売上げ不振等で、課税売上高よりも課税仕入れが多くなった場合が想定されるが、105万人もの事業者が、インボイス制度施行のタイミングで輸出取引等の事象が一斉に生じたとは考えにくい。

³⁴ 買い手が免税事業者である場合や、課税事業者であっても簡易課税制度を採用している

る小規模事業者は、適格請求書発行事業者に登録する必要がなく免税事業者であり続けても取引関係に支障はないと思われる。もっとも、取引相手が消費者に限定される事業形態は必ずしも多いとはいえない。小規模事業者の多くは、他の事業者、特に課税事業者との取引を有していることから、従前どおり免税事業者であり続けることが難しい場合も少なくないと考えられる。

このような状況の下では、同規模の小規模事業者であっても、消費税の申告及び納税を行う者と、これを要しない者とに分かれることとなる。すなわち、事業規模が同程度であっても、取引の相手方が事業者であるか消費者であるかといった取引形態の違いにより、消費税の申告納税義務の有無が異なる状況が生じている。

消費税法9条が掲げる小規模事業者に係る納税義務の免除は、一定規模以下の事業者の納税事務負担等に配慮して納税義務を免除する制度である。インボイス制度の下では、一定規模以下の事業者に対する配慮として免税制度が設けられているものの、当該制度の適用の有無が、事業者の行う事業内容や取引相手の属性によって左右される構造となっている。このように、同規模の事業者であっても制度の恩恵を受けられるか否かが異なる場合には、経済活動における中立性の観点から、検討を要する状況が生じていると考えられる。

現時点においては、8割控除・5割控除の特例や2割特例といった経過措置が設けられていることから、小規模事業者間における消費税等の負担の差は相対的に限定的であるといえる。もっとも、これらの特例はいずれも時限的な措置であるため、その適用期間の終了後においては、インボイス登録を行った小規模事業者の負担が相対的に増加する可能性がある。

場合であれば、インボイスは要求されないと思われる。

V 租税原則としての中立性の原則

本章では、租税原則として三大原則とされる「公平」³⁵、「中立」及び「簡素」³⁶のうち中立性の原則について考えていく。

1 中立性の原則の内容

中立の原則について内山昭博士は、「中立の原則は税制が企業や個人の経済活動に対する介入を避け、企業間、個人間に有利、不利を生じさせないという原則である。」³⁷と述べている。

また、税制調査会の答申において、「税制ができるだけ個人や企業の経済活動における選択を歪めることないようにするという意味です。」³⁸と説明されている。

すなわち、ある経済的事象に対していくつかの選択肢があった場合に税制が所以となってその選択肢を狭めるまたは左右することがないようにすべきであるということである。³⁹

中立性の原則は、所得再分配による垂直的公平性を確保することも求めていくと資源配分の効率性が歪んでしまうため中立性が失われることになるという関係性から効率と公平のトレード・オフと呼ばれ、そのバランスをめぐって議論がなされる。このことから完璧な中立性は求めようがなくバランスをとった範囲で可能な限りそうであることを目指す相対的なものであると考えられる⁴⁰。

2 我が国において中立性の原則が確立された経緯

(1) 租税原則

租税において重要な地位を占めている3つの代表的な租税原則は、アダムスミスの4原則（公平の原則、明確の原則、便宜の原則、最小徴税費の原則）、ワグナーの4大原則9原

³⁵ 公平性については「垂直的公平性」と「水平的公平性」の二つの考え方が存在する。

垂直的公平性は、担税力に応じて租税負担が変化する考え方であり、水平的公平性は、担税力が同じ場合には租税負担も同じになるよう求める考え方である。

³⁶ 「簡素」とは、納税者や課税当局にとってその手続きが分かりやすく、理解しやすいことを求めるものである。

³⁷ 内山昭『財政とは何か〔改訂版〕』（税務経理協会・2018）153頁。

³⁸ 税制調査会「わが国税制の現状と課題 ―21世紀に向けた国民参加と選択―」の報告書を記載している内閣府の以下のサイトを参照した。<https://www.cao.go.jp/zeicho/history/1996-2009/etc/2000/zeicho.html> [最終確認日：2025年12月13日]。

³⁹ 畑農教授は、「課税の中立性はタックス・ニュートラルリティと呼ばれ、課税がニュートラルであることを意味する」と述べている。畑農鋭矢『財政学をつかむ〔新版〕』（有斐閣・2015）194頁。

⁴⁰ 渡邊和紀『図説 日本の財政〔令和6年度版〕』（財経詳報社・2024）52~53頁参照。

則（財政政策上の原則、国民経済上の原則、公正の原則、税務行政上の原則 これら4大原則がさらに細かく9原則に分かれている。）及びマスグレイブの6条件（表3）とされている⁴¹。

しかしアダムスミスの4原則及びワグナーの4大原則9原則には中立性の原則について提唱した項目はなく、マスグレイブの6条件ではじめて「中立性（効率性）」として提唱されているようである。⁴²

以下では、我が国において租税の中立原則がどのような過程を経て確立されていったかの流れを見ていく。

表3 マスグレイブの租税原則6条件

	原 則	内 容
マスグレイブの6条件	①公平	税負担の配分は公平であるべきこと。
	②中立性（効率性）	租税は、効率的な市場における経済上の決定に対する干渉を最小にするよう選択されるべきこと。
	③政策手段としての租税政策と公平性の調整	租税が投資促進のような他の政策目的を達成するために用いられる場合には、公平をできるだけ阻害しないようにすべきこと。
	④経済の安定と成長	租税構造は計座の安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであるべきこと
	⑤明確性	租税制度は経済安定と成長のための財政政策を容易に実行できるものであるべきこと
	⑥費用最小	税務当局及び納税者の双方にとっての費用を他の目的と両立する限り、できるだけ小さくすべきこと。

（2） シャウプ勧告

戦後の我が国における税制改革の原点であるシャウプ勧告においては、直接「租税の中立性」ということをうたった部分は、「中立的な租税（neutral tax）」との記述は1か所のみ⁴³であるが今日の中立性の原則に通じる概念に「効率性」に関する言及があり、現在の中立性の原則はここからもたらされたものといえるものと思われる⁴⁴。

（3） 財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申⁴⁵

シャウプ勧告以後において政府税制調査会の答申で、明確な形で中立の原則に言及した

⁴¹ <https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kohon/nyuumon/pdf/all.pdf> [最終確認日：2025年12月13日]。

⁴² 前掲注（42）と同じウェブサイトを参照。

⁴³ 系重家「課税の中立性とシャウプ勧告」税務大学校論叢 26号 55~155頁（1996）参照。

⁴⁴ 金子宏「シャウプ勧告の歴史的意義--21世紀に向けて」租税法研究 28号 1~33頁（2000）参照。

⁴⁵ 税制調査会「財政体質を改善するために税制上とるべき方策についての答申」税法学 360号 23~36頁（1980）参照。

答申とみられるのがこの答申である。この答申には「経済に対して中立であること」という言及があり、このあと消費税の導入へとつながっていったと考えられる。⁴⁶

(4) 税制の抜本の見直しについての答申⁴⁷

この答申において抜本の見直しの基本理念において「見直しを進めるにあたっては、「公平」、「公正」、「簡素」、「選択」、「活力」を基本理念とし、これに加え中立原則や国際性の視点にも配慮する。」と記載され、本文においても同様のことが記され、「中立」が明記された。しかしこの時点では租税原則が「公正・中立・簡素」とまで言及されてはいない。⁴⁸

(5) 税制改革についての中間答申⁴⁹

この中間答申において、その税制改革に当たっての基本的考え方において「税制の理念ないし原則としては様々な点が挙げられるが、今回の税制改革に当たっては、最も基本的な理念として公平、中立及び簡素の基本原則に従うとともに、社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点が重要である」とあり、ここに公平、中立及び簡素が基本原則としてはっきりと表れることとなった。

また、後段の「社会共通の費用を広く薄く分かち合う視点」はまさに消費税導入を示唆するものと思われる。

(6) 税制改革についての答申⁵⁰

この答申は⑤の中間答申を受けてのもので「今後とも、課税の公平・簡素・中立の原則にのっとり、中間答申で指摘した点を中心に所得課税・資産課税等を通じた不公平税制の是正に努めるほか、よりよき税制の姿を求めて不断の努力を行う必要があることは言うまでもない。」とされた。

(7) 税制改革法

Iでも述べた通り、税制改革法は、その3条において「今次の税制改革は、租税は国民が社会共通の費用を広く公平に分かち合うためのものであるという基本的認識の下に、税負担の公平を確保し、税制の経済に対する中立性を保持し、及び税制の簡素化を図ることを基本原則として行われるものとする。」と規定しており、公平・中立・簡素を基本原則とすることが法律に規定されることとなった。

⁴⁶ <https://www.tkfd.or.jp/research/detail.php?id=4110>[最終確認日：2025年12月13日]。

⁴⁷ https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s_s6110_zeiseibappontekiminaosi.pdf[最終確認日：2025年12月13日]。

⁴⁸ 前掲注(46)と同じウェブサイトを参照。

⁴⁹ https://www.soken.or.jp/sozei/wpcontent/uploads/2019/09/s6304_zeiseikaikakutyukantousin.pdf[最終確認日：2025年12月13日]。

⁵⁰ https://www.soken.or.jp/sozei/wp-content/uploads/2019/09/s6306_zeiseikaikaku-1.pdf[最終確認日：2025年12月13日]。

3 消費税法の中立性

ここで、消費税創設に伴う税制改革法第 10 条を改めて列挙する。

表 4 税制改革法第 10 条

<p>税制改革法第10条</p> <p>第1項 現行の個別間接税制度が直面している諸問題を根本的に解決し、税体系全体を通ずる税負担の公平を図るとともに、国民福祉の充実等に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求める消費税を創設する。</p> <p>第2項 消費税は、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税し、経済に対する中立性を確保するため、課税の累積を排除する方式によるものとし、その税率は、100分の3とする。この場合において、その仕組みについては、我が国における取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとする。</p> <p>第3項 消費税の創設に伴い、砂糖消費税、物品税、トランプ類税、入場税及び通行税を廃止する。</p>
--

1 項において、「広く薄く負担を求める」とし、2 項において「経済に対する中立性を確保する」との規定されている。この点から消費税は、租税原則としての中立性の原則を強く意識したうえで、作られていたように見える。

その表れとして、3 項にあるように物品税をはじめとした特定の物品等に課税される個別消費税の一部が廃止された。金子宏教授は、「個別消費税の体系は、確かに伝統的な公平負担の原則には合致するが、しかし税制の消費中立性に欠けることである。」^{51,52}と述べている。また、内山昭教授は、「一般に特定の財やサービスへの課税は、税の中立性原則に反し、効率的な資源配分を阻害する。これが物品税の廃止と消費税導入を正当化する理由とされた。」⁵³と述べている。

我が国における消費税及び地方消費税と物品税などの様な取引に対して課税が発生する税について最も課税の中立性が高いものは全ての取引に対し、同税率を課すことであろう。その点、一部非課税項目はあるものの消費に広く薄く負担を求める消費税が導入されることは、当時評判が悪かった消費税導入を正当化する理由であったとしても、特定の取引にのみ課税される物品税など、相対的に狭く高い負担を求める税目の一部が廃止され、消費税が導入されたことは、消費税導入以前と比較して中立性が重視されたといえるのではないかと考える。

このように消費税法は、その導入前から中立性の原則を意識されていたことが見受けられるのである。

⁵¹ 金子宏『租税法〔第24版〕』（弘文堂・2021）808頁。

⁵² 伝統的な公平負担については、「わが国では、従来、生活必需品や準生活必需品は課税の対象から除かれるべきであり、かつ奢侈性の高い物品ほど重く課税されるべきであるという考え方」と説明されている。金子宏・前掲注（51）807頁参照。

⁵³ 内山昭・前掲注（38）128頁。

すなわち、個別消費税は、多少とも消費を課税物品から非課税物品に振り替えさせる効果をもつから、もともと消費中立性を欠いている。また、個別消費税の体系のもとでは、政治的プレッシャーのために奢侈品を課税対象に加えることが往々にして困難であり、そのため消費中立性に反するのみでなく、公平の要請にも反する結果が生じやすい。さらに最近では、国民最終消費支出の約半分は、サービスの消費に向けられているが、従来サービスの大部分は課税の対象とされていなかった。その意味でも従来の個別消費税は、消費中立性に欠けるのみでなく不公平な要素をもっていた。しかも経済の急速なソフト化⁵⁴・サービス化、所得の平準化ライフ・スタイルの変化等に伴って、問題はますます深刻化する様相を見せるに至り、それに伴って一般消費税の採用を主張する意見が強くなることとなった。

⁵⁴モノ、資源等の「ハード」よりも、知識サービス等で「ソフト」の評価が相対的に高まるといふ変化を総称したものの意。山崎匡毅「サービス化・ソフト化現象と市場分析(I)―基礎的価値分析とペティの法則―」38頁。

VI 中立性という側面から見た、インボイス制度と小規模事業者を巡る問題点

1 課税の中立性の理念と制度的展開

我が国の消費税制度は、広く国民各層に公平に負担を求めるとともに、経済取引に中立的に作用することを基本理念として創設⁵⁵された。物品税に代表される旧来の間接税が、特定の物品に課税することにより経済行動を歪める性格（経済学上の非中立性）を持っていた⁵⁶のに対し、消費税はその欠点を克服し、経済活動に対して経済学的な側面から中立的に作用することを目指したものである。さらに近年では、OECD 諸国の制度動向を踏まえ、インボイス制度を導入するに至っている点⁵⁷からも、制度面から国際的調和と中立性の確保が一貫して重視されてきた⁵⁸といえる。

しかし、現行の消費税法においては、税制が取引の選択に影響を及ぼすか否か、すなわち経済学上の中立性という観点にも注目する必要がある。これは、消費税法上の「中立性」には制度上の側面と経済学上の側面があり、両者それぞれの視点から評価を行う必要があるためである。

両者は互いに排他的な概念ではない。すなわち、経済学上の中立性を一般理論とすれば、制度上の中立性（VATにおける neutrality）は、これを前提に我が国の消費税という税の制度設計に即して具体化・発展させた概念として把握できる。消費税を含む制度上の中立性は、控除連鎖（税の累積排除）を通じた事業者段階での税負担の回避、国際取引における仕向地主義等による競争条件の中立、ならびに事業者に不相応な事務負担を課すことを回避すべきといった制度的論点を通じて、経済活動の歪みを最小化するものと評価することができる。

消費税制度創設当時（昭和 63 年改正）からインボイス制度導入までは、免税事業者との取引であっても、制度上は、免税事業者か否かで控除可否が変わらないため、取引選択に制度的な不利益が生じにくかった。したがって、免税事業者との取引に対する中立性は制度上、経済学上の両面から維持されていたと評価できる。

しかし、インボイス制度の導入後には、免税事業者からの仕入税額控除が原則認められなくなったことは既に述べた通りである。その結果、課税事業者は合理的に「免税事業者と取

⁵⁵ 税制改革法 10 条 1 項

⁵⁶ レーシングカー「普通乗用自動車」事件(最判平成 9 年 11 月 11 日訟月 45 卷 2 号 421 頁)では、取引行為に対する課税範囲を巡る中立性の問題の一端を示している。

⁵⁷ OECD, *International VAT/GST Guidelines* (2017) において、同ガイドラインは VAT の一貫した適用のための国際合意に基づく標準と手法を提示している（序文）。また、中立性には公平かつ偏りのない税運用が含まれていることも示されている（第 2.1 項）

⁵⁸ 山田敏也「適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）の導入後における仕入税額控除方式 —欧州等のインボイス制度を参考に—」税務大学校論叢第 98 号令和元年 6 月

引しない」選択をし得るようになり、免税事業者が取引から排除されうる構造が現実化した⁵⁹といえる。つまり、制度が経済活動の選択に影響を及ぼす構造となり、先述した中立性と制度趣旨との間に整合しない側面を有する⁶⁰。これは、税制が経済活動の選択に作用するという点で、特に経済学上の中立性の観点から検討を要する⁶¹。

これまで述べてきたように、インボイス制度（適格請求書等保存方式）は、仕入税額控除の適正化および取引の透明化を目的として導入されたものである。従来の区分記載請求書等保存方式では、免税事業者からの仕入れであっても仕入税額控除が認められており、課税と控除の対応関係が必ずしも明確ではなかった。これに対して、インボイス制度では適格請求書発行事業者（課税事業者）の発行するインボイスの保存を仕入税額控除の要件とすることにより、課税と控除の対応を明確化し、制度上の整合性を高めることが期待されている。

2 経済学上の中立性

経済学において税制の中立性とは、Vで示したように租税が相対価格・投資・労働供給・取引形態等の意思決定を不当に歪めず、資源配分に余計な歪みを与えないことを意味する。ここでの関心は、税が経済主体の選好を「税制上の理由」で曲げる程度をできる限り小さくする点にある。この観点からみれば、インボイス制度導入によって、仕入税額控除の可否を基準として取引先が選別され、免税事業者が排除される傾向が生じるため、税制が経済活動に影響を与えていると評価できる。すなわち、仕入側は課税事業者との取引を選好し、免税事業者との取引を回避するインセンティブが働くため、経済主体の行動に中立であるとは言い難い。

3 制度上の中立性（付加価値税上の中立性）

これに対し、我が国の消費税を含む制度上の中立性は、上記の一般理論を前提としつつ、消費税という税の制度設計に即して具体化された概念として理解するのが適切である。すなわち、課税事業者に税負担が残存しないこと（仕入税額控除・還付による税の累積排除）を中核とし、同様の取引を不合理に差別しないこと（競争条件の中立性）、国際取引では仕向地主義により競争条件を整えること、さらに事業者に不相当な事務負担を課さないこと等の要請を含む（制度上の中立性または付加価値税上の中立性）。OECDのVAT/GSTガイドラ

⁵⁹ 導入前にこの点を問題視したものとして、内閣府「わが国税制の現状と課題 -21世紀に向けた国民の参加と選択-」内閣府ウェブサイト <https://www.cao.go.jp/zeicho/history/1996-2009/etc/2000/zeicho.html>（最終閲覧日令和7年10月10日）

⁶⁰ 例えば、参議院本会議においては、制度導入に伴う免税事業者の負担・価格転嫁に関する懸念が示された。参院本会議議事録（令和5年3月8日、第211回第7号）。出典：国立国会図書館・国会会議録検索システム。

⁶¹ 佐藤良「インボイス方式導入をめぐる経緯と課題」（2017）10頁

インにおいても、VATの基本原則の一つとして「付加価値税そのものの負担は、法令に明示の定めがある場合を除き、課税事業者に負担させるべきではなく生産・流通の各段階で正確に課税・控除が行われるべきである（neutrality）」と示している⁶²。

つまり、このようなneutralityは、税負担が最終消費に帰着するというVATの基本構造を含意しつつも、加えて、上記のとおり事業者段階での税負担の回避、競争条件の確保、事務負担の相当性を含めて把握すべきである。よって、免税事業者との取引で仕入税額控除を認める従来制度は、実際には課税されていない付加価値に対して控除が行われる可能性があり、課税と控除の対応関係の観点から制度的には中立性を欠いていたと評価できる。インボイス制度によって、控除対象を課税取引に限定し、課税と控除の対応関係を厳格化することで、付加価値税制度としての内部的な中立性が強化されると位置付けられる。

このように、インボイス制度は経済主体の行動に対する中立性という側面においては影響を与える一方で、制度、構造としての中立性を高めるものであり、両者を区別して評価する必要がある。前者の観点からは、免税事業者の排除といった実務的な影響が懸念されるが、後者の観点からは、付加価値税の理論的整合性を確保する上で不可欠な制度改革と捉えられている。

以上のように、インボイス制度は制度上の中立性を高める一方で、経済学上の中立性の観点からは、免税事業者の取引機会の制約という新たな課題を生じさせる。この点を踏まえ、次節では、制度上の中立性を確保しつつ、免税事業者の事務負担軽減や経済活動への影響を緩和する方策について検討する。

4 免税点制度と制度上の中立性

免税点制度は、小規模零細事業者の事務負担軽減および徴税コストの合理化を目的として設けられたものであり、我が国の事業者構成に照らしてもその政策的意義は依然として大きい⁶³。事業者構成を概観すると、課税事業者約300万者に対し、免税事業者は約460万者存在し、そのうちインボイスが不要な層が約300万者、必要な層が約160万者と推計される（表5）。

すべての事業者に一律の課税義務を課すことは、中小規模の事業者にとって過大な事務負担を強いるのみならず、徴税側においても行政コストの増大を招く、いわゆる最小徴税費の原則の理念から外れるおそれがある。したがって、免税点制度の存続は、制度上の合理性を有する政策的選択として評価されるべきである。他方で、免税事業者と課税事業者の間には、税負担構造および仕入税額控除の可否といった制度上の差異が存在し、これが制度上の

⁶² OECD『International VAT/GST Guidelines』（OECD Publishing, Paris, 2017年）20頁、Guideline 2.1；同20頁、2.3項。

⁶³ 国税庁『国税庁統計要約（令和4年度）』によれば、令和5年3月末現在の消費税の課税事業者届出件数は3,302千件である。また、財務省提出資料では免税事業者数を推計460万者としている。

中立性の議論の対象となってきた。

しかし、中立性の概念は、免税点制度の存在を否定するための原理ではなく、その制度目的との整合性のもとで理解されるべきである。免税点制度は、結果として税負担軽減の効果を伴うが、制度趣旨（主目的）は事務負担軽減と徴税コストの合理化にある。よって、中立性の議論はこれを前提としたうえで制度全体の整合性を図る方向で展開されるべきである。

この点において、インボイス制度は免税点制度によって生じる課税・控除関係の差異を踏まえ、取引上の透明性および制度運用上の整合性を確保する補完的制度として位置付けられる。

表5：課税事業者、免税事業者の事業者数とインボイス制度に関わる区分（推計、単位：万者）⁶⁴

区分	事業者数（概数）
課税事業者	300 万者
免税（B2C や農協経由等インボイスが不要な者）	300 万者
免税（B2B 等インボイスが必要な者）	160 万者
合計	760 万者

5 インボイス制度と制度上の中立性の評価

インボイス制度は、課税と控除の対応関係を検証可能にし、各取引段階における控除連鎖の実効性を確保することを通じて、課税事業者に税負担が滞留しないという VAT の制度上の中立性を強化することを目的とする。その結果、控除の過不足や税の累積といった制度内部の歪みを抑制し、最終消費課税という基本構造をより整然と実現する仕組みが整備されたといえる。

一方で、控除の可否が取引条件に影響する以上、インボイスを発行できる事業者とそうでない事業者との間で、取引上の扱いに差異が生じ、取引先選択に影響を与える構造が生まれる。結果として、免税事業者が取引の場面から排除される、または登録を迫られる傾向が生じ、経済学上の中立性の観点からは、中立性が弱まる側面を有する。

6 免税事業者に対する対応策の必要性

このように、インボイス制度は制度上の中立性を強化する一方で、経済学上の中立性の確保に影響を与える場面も考えられる。とりわけ、従来の免税点制度は、小規模事業者の負担軽減を目的として設けられてきたものであり、税負担の軽減ではなく、帳簿作成や申告とい

⁶⁴ 内閣官房「インボイス制度円滑実施推進に関する関係閣僚会議（第1回）」配付資料1（財務省提出資料）「登録申請の状況等（資料1）」3頁（令和5年9月29日）。

った事務負担の軽減がその本質的な意義である。しかるに、インボイス制度の下では、免税点以下の事業者であっても、取引先の性質や取引連鎖上の位置（典型的には企業間取引（いわゆるB2B取引）の比重）によって、登録・課税事業者化を事実上選択せざるを得ない層と、免税を維持し得る層とに分岐し得る。免税点制度を事務負担軽減の観点から合理化するのであれば、このような「取引形態による分断」は、中立性及び水平的公平の観点から問題を提起する。

具体的には、一定の要件を満たす小規模事業者（たとえば、基準期間の課税売上高が免税点相当の水準にとどまるにもかかわらず、取引上の要請からインボイス発行事業者として登録し課税事業者となる者）については、申告書の提出を免除する制度（申告を要しない簡便な納付方式を含む）や、簡易な申告方法⁶⁵を維持・拡充することなどが考えられる。これらの制度は、免税事業者が新たにインボイス発行事業者として登録した場合でも、複雑な計算や申告を求めることなく、簡便な方法で制度に参加できる仕組みである。こうした取扱いは、制度上の中立性を損なうものではなく、むしろ中立性と事務負担軽減の双方の観点からバランスを取る方策と位置付けられる。

したがって、今後の制度運用においては、インボイス制度によって得られる制度上の中立性の確保を維持しつつ、経済学上の中立性の観点から小規模事業者への影響を緩和する制度設計が求められる。免税点制度や簡便な申告方法を適切に組み合わせることで、税制全体としての整合性と中立性を高めながら、多様な事業者の経済活動を支えることが可能となるといえよう。

⁶⁵ 例えば、28年改正法附則第51条の2第1項《適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除》いわゆる「2割特例」などが想定される。

おわりに

本稿では、消費税が我が国の基幹税として定着するまでの沿革と制度改革の変遷を概観するとともに、インボイス制度の制度趣旨および仕組みを整理し、小規模事業者制度の位置付けとその政策目的について検討を行った。その上で、インボイス制度が小規模事業者に対してどのように機能しているのかを踏まえ、免税事業者と課税事業者を取引先として選択し得る現行制度が、経済学上の中立性を損なう要因となっていないかという観点から考察を試みた。

消費税は、特定の物品等に課税する個別間接税が内包していた非中立性を克服し、広く薄く負担を求めつつ経済活動に中立的に作用することを基本理念として創設された。そして、複数税率の下で仕入税額控除の適正化を図る観点から導入されたインボイス制度は、課税と控除の対応関係を明確化し、付加価値税としての制度的整合性を高める点で一定の合理性を有する。他方で、その導入は小規模事業者に新たな税負担・事務負担を生じさせ得るものであり、制度の運用局面において無視できない影響を与えている。

本稿で示したとおり、税制における「中立性」は、制度構造としての整合性を重視する側面（制度上の中立性）と、税制が取引の選択や市場行動を歪めないことを重視する側面（経済学上の中立性）とに区別して把握することが有用である。インボイス制度は前者の観点から中立性を補強し得る一方、仕入税額控除の可否が取引条件に影響する以上、免税事業者との取引回避や登録の促進といった行動変容を通じて、後者の観点からは新たな歪みを生じさせる可能性がある。

また、小規模事業者制度は、一定規模以下の事業者に対して納税義務を免除する仕組みであり（消費税法9①）、事務負担軽減や徴税コスト合理化の政策目的を有している。

しかしインボイス制度の下では、取引形態（B2B/B2C等）によって、免税を維持し得る層と課税事業者化を事実上選択せざるを得ない層とに分岐し得る構造が現実化し、同規模の事業者間における負担の差異が生じ得る点で、水平的公平および中立性の観点から検討すべき課題を提起している。

以上を踏まえると、今後の制度運用においては、インボイス制度によって得られる制度上の中立性の確保を維持しつつ、経済学上の中立性の観点から生じ得る小規模事業者への影響をいかに緩和するかが重要となる。具体的には、一定の要件を満たす小規模事業者について申告手続の簡素化や負担軽減措置の検討を行うなど、制度整合性と実務負担との均衡を図る方策が求められる。

免税点制度の政策目的を踏まえつつ、税制全体として中立性と公平性をどのように調和させるかという視点は、消費税制度を持続可能な形で運用するための継続的課題であり、今後も実務と理論の双方から検証を重ねていく必要がある。

令和7年度研究部

担当副会長	村上	裕
部長	杉浦	吉隆
副部長	岡田	佳子
副部長	尾崎	佑樹
部員	水野	雅之
	小菅	祐介
	池田	大志
	筒井	敬士
	北村	徳志
	星野	秀幸
	増田	英晃
	谷口	順哉
	松本	充平
	大澤	輝高
	八橋	多美絵
	川合	俊一
	三輪	知雄
	大林	哲也
	岩田	賢司
	岩塚	瑠果
	伴	明
	太田	啓之
	福島	正晃