

インボイス制度導入後の是正に関する一考察

— 適格請求書類似書類等の交付禁止・罰則規定を踏まえて —

千 葉 隆 史

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 部 教 授 〕

論文の内容については、すべて執筆者の個人的見解であり、税務大学校、国税庁あるいは国税不服審判所等の公式見解を示すものではありません。

要 約

1 研究の目的

2019 年（令和元年）10 月 1 日から、消費税率が 10%に引き上げられるとともに、軽減税率制度が実施されたことに伴い、2023 年（令和 5 年）10 月 1 日から適格請求書等保存方式（インボイス制度）が導入される。

適格請求書は、税務署長の登録を受けた適格請求書発行事業者のみが発行でき（新消法 57 の 2 ①）、①免税事業者など適格請求書発行事業者以外の者が作成した「適格請求書であると誤認されるおそれのある表示をした書類（新消法 57 の 5 一）」（以下「誤認されるおそれのある書類」という。）、②適格請求書発行事業者が作成した「偽りの記載をした適格請求書（新消法 57 の 5 二）」などの適格請求書類等書類等の交付が禁止されるとともに（新消法 57 の 5）、交付した場合の罰則（1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）が設けられている（新消法 65 四）。これにより、事業者においては、適格請求書類等書類等の作成・交付について一定の抑制が働くことが期待できる一方、執行の観点からは、どのような書類が適格請求書類等書類に該当し、いかなる場合に罰則を科すのかといった判断基準が必要になるものと思料される。

そこで、本稿では、誤認されるおそれのある書類及び偽りの記載をした適格請求書にはどのような記載のあるものが該当するのか。また、適格請求書類等書類を交付した（新消法 65 四）とはどのような行為が該当するのかなどについて考察する。

2 研究の概要

(1) インボイス制度導入後の仕入税額控除の是正

イ インボイス制度導入前における帳簿等の記載不備に係る是正

帳簿及び請求書の保存については、一定の例外を除き、取引ごとに所定の事項を帳簿へ記載するとともに、その取引の相手方が発行した、又は相手方の確認を受けた請求書、納品書及び領収書その他これらに類す

る書類を保存しなければ、仕入税額控除の適用が受けられないのであり、事実上、取引事実の証明ができる課税仕入についてのみ仕入税額控除が認められる仕組みとなっている。

ロ インボイス制度導入後の仕入税額控除の是正

課税事業者が仕入税額控除の適用を受けるためには、帳簿及び請求書の保存が要件とされているが、インボイス制度導入後においては、適格請求書の保存が必要となる。したがって、適格請求書として必要な記載事項を満たしていない書類を保存していたとしても、仕入税額控除の適用は認められず、仕入税額控除の対象としていた場合には是正されることとなる。インボイス制度導入後は、適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れについては、仕入税額控除の適用が認められないことに留意する必要がある。

ハ 適格請求書発行事業者登録簿の確認

国税庁ホームページの公表サイトの閲覧を通じて、買手は交付を受けた請求書等に記載された番号が「登録番号」であるか、また、その記載された「登録番号」が取引時点において取消等を受けていないものであるかを確認することが可能である。しかしながら、免税事業者等が他者の登録番号及び氏名を盗用して適格請求書発行事業者になりすました場合、公表サイトの確認のみでは、なりすましであることが発見できないことに留意する必要がある。新規取引先と取引を開始する際には、なりすましによる仕入税額控除の是正を回避するためにも、通常の商取引において行われる範囲の本人確認書類等に基づく確認を行い、なりすましを行う者から適格請求書類似書類を受領することのないよう留意する必要があると考える。

ニ 買手が善意である場合の仕入税額控除の是正等

免税事業者が他者の登録番号等を使用して登録通知書を偽造し、買手がこの者から交付を受けた書類に基づき仕入税額控除をした場合には、仕入税額控除が否認されるものと考えられる。買手が、適格請求書等を

保存することができなかつたことについて、消法 30⑦ただし書に規定する「災害その他やむを得ない事情」に該当することを立証した場合には仕入税額控除が適用されることとなるが、登録通知書の提示を受けたことのみでは、本人確認を尽くしたことにはならず、災害その他やむを得ない事情に該当することを立証したことにもならないと思料される。名義偽装に気付かなかつたことによる仕入税額控除の否認を回避するためにも、新規取引先と取引を開始する際の本人確認が重要であることに留意する必要があると考える。

(2) 適格請求書類等類似書類の交付等に係る罰則の適用対象と判断基準

イ 誤認されるおそれのある書類の例示

(イ) 取引事実を仮装した書類

実際には課税資産の譲渡等が無いにもかかわらず、買手が仕入税額控除を受けるために、売手と買手が共謀して架空の取引内容を記載した虚偽の書類を交付（販売を含む。）することなどが想定される。

(ロ) 取引排除の回避を目的に他人の登録番号を記載した書類

免税事業者が課税事業者との取引から排除されることを回避するために、実際の取引において、他者の登録番号を記載した請求書を交付することが想定される。

(ハ) 取引排除の回避を目的に架空の登録番号を記載した書類

上記(ロ)と同様に、免税事業者が取引から排除されることを回避するために、架空の番号を記載した請求書を交付することが想定される。

(ニ) 消費税相当額の詐取を目的に他人の登録番号を記載した書類

免税事業者が適格請求書発行事業者になりすまし、買手から消費税相当額を詐取するために、実際の取引において、他者の登録番号を記載した請求書を交付することが想定される。

(ホ) 消費税相当額の詐取を目的に架空の登録番号を記載した書類

上記(ニ)と同様に、免税事業者が買手から消費税相当額を詐取するために、架空の登録番号を記載した請求書を交付することが想定される。

ロ 誤認されるおそれのある書類の交付

上記イの(イ)～(ホ)の書類は、いずれも適格請求書類に該当し、これらを交付した場合には新消法 65 四の罰則の適用対象になるものと思料される。また、当該行為者が罰金以上の刑に処せられた場合には、登録の拒否といった行政制裁を科す必要がある（新消法 57 の 2⑤一）。

なお、新消法 57 の 5①は「他の者に対して交付してはならない。」と規定しており、仕入税額控除を行う者への交付のほか、例えば偽インボイスの作成業者から販売業者へのインボイスの販売に伴う交付についても罰則の対象になるものと考えられる。

ハ 偽りの記載をした適格請求書の例示

(イ) 取引事実を仮装した適格請求書

適格請求書発行事業者においても、上記イの(イ)と同様に、実際には課税資産の譲渡等が無いにもかかわらず、売手と買手が通謀し架空の取引内容を記載した虚偽の適格請求書を交付することなどが想定される。

(ロ) 対価の額を水増しした適格請求書

仕入控除税額の増額分を売手と買手双方が享受するために、譲渡対価の額を水増しした虚偽の適格請求書を交付することが想定される。また、買手から水増し請求を強要された売手が、対価の額を水増しした虚偽の適格請求書を交付し、入金後に買手へ増額分をバックするなどの不正加担が想定される。

(ハ) 売上除外を企図して名義を偽装した適格請求書

売上の一部を除外することを企図して、分割した請求書の一方を架空又は別会社の名義とした虚偽の適格請求書を交付することなどが想定される。

交付が禁止され違反した場合に罰則が適用される適格請求書類似書類の例示

適格請求書類似書類	
誤認されるおそれのある書類 (交付者：免税事業者及び適格請求書発 行事業者の登録を受けない課税事業者)	偽りの記載をした適格請求書 (交付者：適格請求書発行事業者)
取引事実を仮装した書類	取引事実を仮装した適格請求書
取引排除の回避を目的に他人の登 録番号を記載した書類	対価の額を水増しした適格請求書
取引排除の回避を目的に架空の登 録番号を記載した書類	売上除外を企図して名義を偽装し た適格請求書
消費税相当額の詐取を目的に他人 の登録番号を記載した書類	
消費税相当額の詐取を目的に架空 の登録番号を記載した書類	

ニ 偽りの記載をした適格請求書の交付

上記ハの(イ)～(ハ)の書類は、いずれも適格請求書類似書類に該当し、これらを交付した場合には新消法 65 四の罰則の適用対象になるものと思料される。また、ハの(ハ)については、その規模等によっては消法 64①の罰則（10 年以下の懲役若しくは 1 千万円以下の罰金に処し、又はこれを併科）が適用される可能性があるものと思料される。さらに、当該行為者が罰金以上の刑に処せられた場合などには、登録の拒否（新消法 57 の 2⑤一）及び登録の取消し（新消法 57 の 2⑥一）といった行政制裁を科す必要がある。

ホ 仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用

(イ) 取引事実を仮装した請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合（取引事実なし、イ(イ)、ハ(イ)及び(ロ)）

実際には売買等の取引事実が無いにもかかわらず、売手と買手が共

謀することにより架空の取引内容を記載した虚偽の請求書等は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には是正されることとなる。なお、売手と買手が共謀して架空の請求書を作成することにより取引を仮装したと認められることから、重加算税の適用対象になると考えられる。また、このケースでは、買手は偽りその他不正の行為により消費税を免れたことが推認されるため、規模等によっては消法 64①の罰則が適用される可能性もあると思料される。

- (ロ) 売上除外を企図して名義を偽装した適格請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合（取引事実あり、ハ(ハ)）

売手が取引金額の一部を除外するために、法人名及び登録番号を偽装した請求書を買手である課税事業者に交付した場合の当該請求書は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には、新消法 30⑦の要件を満たしていないため是正されることとなる。買手においては隠蔽又は仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられるが、その規模や事実関係等によっては脱税幫助の罪に問われる可能性があるものと思料される。

- (ハ) 免税事業者が取引排除の回避を目的として偽の登録番号を記載した請求書を交付し、当該請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合（取引事実あり、イ(ロ)及びハ(ハ)）

免税事業者が取引排除を回避するために、他者又は架空の登録番号を記載した請求書を買手である課税事業者に交付した場合の当該請求書は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には、新消法 30⑦の要件を満たしていないため是正されることになる。なお、買手においては隠蔽又は仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

- (ニ) 免税事業者が消費税相当額の詐取を目的として偽の登録番号を記載した請求書を交付し、当該請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合（取引事実あり、イ(ニ)及びホ(ホ)）

免税事業者が買手から消費税相当額を詐取するために、他者又は架空の登録番号を記載した請求書を買手である課税事業者に交付した場合の当該請求書は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には、新消法 30⑦の要件を満たしていないため是正されることになる。なお、買手においては隠蔽又は仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

(ホ) 記載に不備のある請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合（取引事実あり）

適格請求書発行事業者から交付された請求書の記載に不備がある（インボイス制度に基づく記載事項を満たしていない）場合、この書類は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には、新消法 30⑦の要件を満たしていないため是正されることになる。なお、買手においては隠蔽又は仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

適格請求書類似書類に基づく仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用関係

適格請求書類似書類		重加算税の適用
誤認されるおそれのある書類	偽りの記載をした適格請求書	
取引事実を仮装した書類	取引事実を仮装した適格請求書	適用あり
	対価の額を水増しした適格請求書	
取引排除の回避を目的に偽の登録番号を記載した書類	売上除外を企図して名義を偽装した適格請求書	適用なし
消費税相当額の詐取を目的に偽の登録番号を記載した書類		

(3) 電子インボイスの導入に向けた取組等

電子インボイスの使用と税務当局へのリアルタイムでの報告の義務化については、チリ、コロンビア、イタリア、韓国、メキシコ及びトルコにおいて実施されており、イギリスやフランスにおいても義務化に向けた検討がなされている。電子インボイスの使用の義務化や税務当局への報告の義務化は、不正の抑制に直結する可能性が高いと思料される。しかしながら、このような制度を導入すべきか否かについては、インボイス制度実施後の状況を十分に見極めた上で、それぞれの必要性について議論・検討がなされるべきものと考ええる。

また、2023 年（令和 5 年）10 月のインボイス制度の実施を見据え、官民が連携して、電子インボイスの標準仕様の策定に向けた取組、運用管理のための体制整備などの必要な対応が進められているところである。

インボイスの電子化によって、事業者の取引の効率化、事務負担の軽減及び取引コストの削減が図られることが見込まれること、また、業務デジタル化により、受発注から請求・支払い、会計や税務処理までの業務のデータ連携がなされた場合には、業務の途中段階におけるデータ改ざんは極めて困難となり、不正の抑制につながるものと思料されることから、電子インボイスの利用を含む、ビジネスプロセス全体のデジタル化を進展させていくことが肝要であると考ええる。

3 まとめ

本研究においては、適格請求書類とされる「誤認されるおそれのある書類」及び「偽りの記載をした適格請求書」にはどのような記載のあるものが該当するのか、また、「適格請求書類を交付した」とはどのような行為が該当するのか、さらに、これら適格請求書類に基づく仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用などについて考察したところである。

誤認されるおそれのある書類については、①取引事実を仮装した書類、②取引排除の回避を目的に偽の登録番号を記載した書類、③消費税相当額の詐

取を目的に偽の登録番号を記載した書類などがあり、交付した場合はいずれも新消法 65 四の罰則が適用される可能性があると考えられる。

偽りの記載をした適格請求書については、①取引事実を仮装した適格請求書、②対価の額を水増しした適格請求書、③売上除外を企図して名義を偽装した適格請求書などがあり、交付した場合はいずれも新消法 65 四の罰則が、また、③については、その規模等により消法 64①の罰則が適用される可能性があると考えられる。

適格請求書類似書類の交付行為については、売手が買手に対して類似書類を交付等する行為のほか、取引を偽装し偽造インボイスを販売するようなケースにおいては、偽インボイスの作成業者から販売業者への販売に伴う交付、販売業者から仕入税額控除を行う事業者への販売に伴う交付などが該当するものと考えられる。

適格請求書類似書類に基づく仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用については、①取引事実を仮装した請求書等に基づき仕入税額控除の適用を受けた場合には、売手と買手が共謀して架空の請求書を作成することにより取引を仮装したと認められることから重加算税の適用対象になること、②免税事業者が取引排除の回避や消費税相当額の詐取を目的に偽の登録番号を記載した請求書を交付し、当該請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合には、買手においては隠蔽仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

目 次

はじめに	140
第 1 章 インボイス制度の概要等	142
第 1 節 適格請求書等保存方式の導入	142
1 適格請求書発行事業者の登録	143
2 適格請求書発行事業者の義務	147
3 適格請求書類等類似書類等の交付禁止及び罰則	148
4 仕入税額控除制度の見直し	149
5 適格請求書類等類似書類の交付等に係る質問検査権の整備	150
第 2 節 EU 型付加価値税におけるインボイスの機能	150
1 EU 型付加価値税におけるインボイスの機能	150
2 EU における税額別記及び税額過大記載に係る取扱い	154
3 小括	157
第 2 章 インボイスの不正とインボイス制度導入後の仕入税額控除の是正	159
第 1 節 諸外国における不正事例	159
1 付加価値税の脱税に係るパターンの類型化 (EC 諸国)	159
2 インボイスの不正使用による脱税 (EC 諸国)	162
3 架空インボイスの発行 (韓国)	164
4 インボイスの偽造による不正還付事件 (タイ)	165
5 事業者番号の不正使用 (オーストラリア)	166
第 2 節 偽装等に係る法人税等違反事件	167
1 大阪高裁(控訴審)平成 26 年 5 月 13 日判決(TKC 文献番号 25504159) 法人税法違反幫助被告事件 (白地領収証と脱税幫助)	167
2 大阪地裁平成 29 年 9 月 7 日判決 (TKC 文献番号 25570080) 所得税 更正処分取消請求事件 (架空給与に係る源泉徴収票を利用した不正還付 請求)	170
第 3 節 請求書等の不実記載による仕入税額控除の是正	172

1	東京地裁平成 9 年 8 月 28 日判決 (TKC 文献番号 28021531) 消費税更正処分取消請求事件	172
2	帳簿等の記載不備に係る平成 14 年 4 月 3 日裁決	174
3	帳簿等の記載不備に係る平成 21 年 1 月 28 日裁決	175
4	インボイス制度導入後の仕入税額控除の是正	176
第 4 節	適格請求書発行事業者登録簿の確認	178
1	適格請求書発行事業者登録簿の確認	178
2	登録国外事業者制度	179
3	事業者における確認義務	180
4	本人確認に係る韓国の事例	180
5	新規取引先に対する本人確認	182
第 5 節	買手が善意である場合の仕入税額控除の是正等	183
1	買手が善意である場合の仕入税額控除の是正	183
2	なりすましを行う免税事業者に納税義務を課すことについて	188
第 3 章	適格請求書類似書類の交付等に係る罰則の適用対象と判断基準	190
第 1 節	諸外国における不正インボイスの罰則等	190
第 2 節	我が国消費税法の脱税犯及び秩序犯に対する罰則	192
1	脱税犯の範囲	192
2	脱税犯の構成要件	193
3	秩序犯	193
第 3 節	誤認されるおそれのある書類の交付	194
1	誤認されるおそれのある書類	194
2	誤認されるおそれのある書類の例示	196
3	誤認されるおそれのある書類の交付	197
4	経過措置期間に適格請求書発行事業者以外の者が交付する請求書	198
第 4 節	偽りの記載をした適格請求書の交付	199
1	適格請求書の記載事項に誤りがあった場合の対応	199
2	偽りの記載をした適格請求書	199

3	偽りの記載をした適格請求書の例示	200
4	偽りの記載をした適格請求書の交付	201
第 5 節	仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用	201
第 4 章	電子インボイスの導入に向けた取組等	204
第 1 節	電子インボイスの提供と納税環境整備	204
1	適格請求書に係る電磁的記録（電子インボイス）の提供等	204
2	デジタル時代における納税環境の整備等	205
第 2 節	諸外国における電子インボイスの導入状況等	207
1	電子インボイスの導入状況等	207
2	税務当局による納税者からの取引データの収集状況	210
第 3 節	我が国における電子インボイスの導入に向けた取組等	214
1	標準化された電子インボイスの仕組みの確立	214
2	電子インボイスに係る取組状況	215
3	デジタル・ガバメント実行計画	216
第 4 節	小括	217
	結びに代えて	219

凡 例

本稿で使用している法令等の略称は、次のとおりである。

なお、これらの法令等の規定は、特に記載のない限り、令和 3 年 4 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	通法
28 年改正法及び所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）による改正後の国税通則法・・・・・・・・	新通法
28 年改正法による改正前の消費税法（昭和 63 年法律第 108 号）・・・・・・・・・・・・・・・・	消法
28 年改正法及び所得税法等の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 7 号）による改正後の消費税法・・・・・・・・	新消法
電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律（平成 10 年法律第 25 号）・・	電帳法
電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則（平成 10 年大蔵省令第 43 号）・・・・・・・・・・・・・・・・	電帳規
所得税法等の一部を改正する法律（平成 27 年法律第 9 号）・・・・・・・・・・・・・・・・	27 年改正法
所得税法等の一部を改正する法律（平成 28 年法律第 15 号）・・・・・・・・・・・・・・・・	28 年改正法
消費税法施行令等の一部を改正する政令（平成 27 年政令第 145 号）・・・・・・・・・・・・・・・・	27 年改正消令
消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱通達（平成 30 年 6 月 6 日付課軽 2－8 ほか 5 課共同「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱通達の制定について」通達の別冊）・・・・・・・・・・・・・・・・	インボイス 通達

はじめに

2019 年（令和元年）10 月 1 日から、消費税率が 10%に引き上げられるとともに、軽減税率制度が実施され、2023 年（令和 5 年）10 月 1 日からは、適格請求書等保存方式（インボイス制度）が導入される⁽¹⁾⁽²⁾。

適格請求書とは、売手が買手に対し正確な適用税率や消費税額等を伝えるための手段であり、①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号、②取引年月日、③取引内容、④税率ごとに区分して合計した対価の額及び適用税率、⑤消費税額等、⑥書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称を記載した、請求書や納品書その他これに類する書類のことであり（新消法 57 の 4 ①）、買手はこの適格請求書の保存がなければ仕入税額控除の適用が認められないこととなる。

この適格請求書は、税務署長の登録を受けた適格請求書発行事業者のみが発行でき（新消法 57 の 2 ①）、①免税事業者など適格請求書発行事業者以外の者が作成した「適格請求書であると誤認されるおそれのある表示をした書類（新消法 57 の 5 一）」（以下「誤認されるおそれのある書類」という。）、②適格請求書発行事業者が作成した「偽りの記載をした適格請求書（新消法 57 の 5 二）」などの適格請求書類似書類等の交付が禁止されるとともに（新消法 57 の 5）、交付した場合の罰則が設けられている（新消法 65 四）。これにより、事業者においては、適格請求書類似書類等の作成・交付について一定の抑制が働くことが期待できる一方、執行の観点からは、どのような書類が適格請求書類似書類に該当し、いかなる場合に罰則を科すのかといった判断基準が必要になるものと思料される。

-
- (1) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」808 頁。（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf）（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。
 - (2) 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 月法律第 85 号）による改正により、適格請求書等保存方式の導入時期が 2 年半延期されたことに伴い、改正の施行日も令和 3 年 4 月 1 日から令和 5 年 10 月 1 日へ 2 年半延期された。

そこで、本稿では、誤認されるおそれのある書類及び偽りの記載をした適格請求書にはどのような記載のあるものが該当するのか。また、適格請求書類似書類を交付した（新消法 65 四）とはどのような行為が該当するのかなどについて考察することとする。本稿の構成は、概ね次のとおりである。

第 1 章では、適格請求書等保存方式（インボイス制度）の概要及び EU⁽³⁾におけるインボイスの機能に関する学説等を概観する。

第 2 章では、諸外国におけるインボイスに係る不正事例、我が国における偽装や偽造に係る法人税等の裁判例等を概観し、受領した適格請求書を偽造して仕入税額控除を行った場合の罰則の適用、公表サイトの確認と仕入税額控除の適用関係等について考察する。

第 3 章では、諸外国の不正インボイスに係る罰則及び消費税法上の罰則等を概観し、誤認されるおそれのある書類及び偽りの記載をした適格請求書にはどのような記載のあるものが該当するのか、また、適格請求書類似書類に基づく仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用などについて考察する。

そして第 4 章では、電子インボイスの提供とデジタル化時代における納税環境整備、諸外国における電子インボイスの導入状況、また、我が国における電子インボイスの導入に向けた取組等を概観し、今後の電子インボイスの普及の在り方等について若干の検討を加えることとする。

(3) イギリスは 2020 年 1 月に EU を離脱しているが、本稿での EU の記述は離脱以前の事柄が中心であるため、特に断りの無い限り EU にはイギリスも含める。

第 1 章 インボイス制度の概要等

本章では、複数税率制度の下で適正な課税を確保するための仕組みである「適格請求書等保存方式」（いわゆる「インボイス制度」）の概要及びEUにおけるインボイスの機能に関する学説等を概観する。

第 1 節 適格請求書等保存方式の導入

フランスで発明されEUをはじめ各国で広く採用されている付加価値税制度においては、前段階税額控除を可能とするために、売手にインボイスの発行を義務付け、当該インボイスの保存を買手における税額控除の適用要件とするインボイス制度を採用している⁽⁴⁾。これに対し、我が国において消費税が導入された際には、事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的でなく、その発行を新たに義務づけることは事業者にとって大きな負担になること、また、インボイス方式に対しては、産業界、特に中小企業の間で反対論が極めて強かったことなどから、インボイス制度の採用が見送られた経緯がある⁽⁵⁾。

なお、従来から、複数税率制度の下で前段階税額控除の仕組みを適正に機能させるためには、EU諸国の付加価値税制度において広く採用されているいわゆる「インボイス方式」の導入が不可欠だと考えられていた。すなわち、売手側における適用税率の認識と仕入側における適用税率の認識を一致させるために、売手側に必要な情報を記載したインボイスの発行を義務付けるとともに、

-
- (4) ジョルジュ・エグレは「生産税の進展と、それが付加価値税へ転換する様を見守ることができた。私は、モーリス・ローレが、中立性の概念に磨きをかけつつ、(中略)課税の公平を確保する、税収の大きい租税の理論をいかに組み立て得たかを目の当たりにすることができた。(中略)フランス付加価値税は EC [欧州共同体] におけるモデルとなったし、だからこそ、EC 加盟国やその他 20 ほどの国がそれを採用したのである。」と述べられている。(ジョルジュ・エグレ (荒木和夫 訳)『付加価値税』7-8 頁 (白水社、1985))。
- (5) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」日税研論集 30 号『消費税』16 頁 (日本税務研究センター、1995)。

当該インボイスの保存を仕入税額控除の適用要件とする必要がある。また、そうした仕組みを機能させる観点から、課税事業者として適正なインボイスを発行できる事業者であることが、他の事業者から確認できる仕組みも必要となってくる。

我が国の消費税制度は、単一税率であり、かつ、非課税対象が限定的であること等を踏まえ、これまで「請求書等保存方式」が採用されてきたが、軽減税率制度の導入に伴い、いわゆるインボイス方式である「適格請求書等保存方式」を導入することとされた⁽⁶⁾⁽⁷⁾。

1 適格請求書発行事業者の登録

適格請求書又は適格簡易請求書は、消費税法の規定に基づき、課税資産の譲渡等を行う事業者における適用税率や消費税額等に関する認識を、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者に正しく伝達するための手段であることから、その作成・交付は課税事業者に限定する⁽⁸⁾とともに、他の事業者から受けた請求書等が適格請求書又は適格簡易請求書に該当することを客観的に確認するための仕組みが必要となる。このため、適格請求書等保存方式においては、課税資産の譲渡等について適格請求書を交付しようとする課税事業者に対して、あらかじめ税務署長に、適格請求書発行事業者として登録を受けることを求めている（新消法57の2①）。

具体的には、適格請求書発行事業者の登録を受けようとする課税事業者は、財務省令で定める事項を記載した申請書とその納税地を所轄する税務署長

(6) 財務省・前掲注(1)808頁。

(7) 増井良啓教授は、「インボイス方式を採用する点で、日本の VAT は EU 諸国の VAT に接近するのである。と同時に、現代的 VAT にも接近することになる。」と述べられている。増井良啓「日本の消費税はどこへいくか—国際比較からの展望」日税研論集 70 号『消費税の研究』546 頁（日本税務研究センター、2017）。

(8) 消費税法の規定に基づき適用税率を判断し、当該適用税率や消費税額等を記載した適格請求書又は適格簡易請求書の交付を義務付ける以上、その義務付けの対象となる事業者に消費税を納める義務が免除される事業者（免税事業者）を含めることは適当ではないと考えられる（財務省・前掲注(1)809頁）。

に提出しなければならないこととされている（新消法57の2②）。

なお、適格請求書発行事業者とは、新消法57の2①の登録を受けた事業者をいう（新消法2①七の二）。

また、平成27年度税制改正により導入された、登録国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供に限り、仕入税額控除制度の適用を認めることとされた仕組みは、適格請求書等保存方式が導入されることを踏まえ、登録国外事業者制度を適格請求書発行事業者登録制度に吸収することとされている（28年改正法18、同附則45①）。

(1) 適格請求書発行事業者の登録

適格請求書発行事業者の登録は、登録申請書の提出を受けた税務署長が、「適格請求書発行事業者登録簿」に氏名又は名称、登録番号等を登載して行うこととされている。

(2) 適格請求書発行事業者の登録拒否要件（新消法57の2⑤）

登録申請書の提出を受けた税務署長は、当該登録申請書を提出した事業者が次に掲げる事実該当すると認めるときは、適格請求書発行事業者の登録を拒否することができることとされている。

イ 特定国外事業者（国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものを国内に有しない国外事業者をいう。以下同じ。）以外の事業者の場合には、当該事業者が、消費税法令の規定に違反して罰金以上の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から2年を経過しない者であること。

ロ 特定国外事業者の場合には、次に掲げるいずれかの事実該当すること。

(イ) 消費税に関する税務代理人がないこと。

(ロ) 納税管理人を定めていないこと。

(ハ) 国税の滞納があり、かつ、その滞納額の徴収が著しく困難であること。

(ニ) 正当な理由なく消費税の期限内申告書の提出がなかったこと又は国

税の滞納があり、かつ、その滞納額の徴収が著しく困難であることから、適格請求書発行事業者の登録を取り消され、その取消しの日から 1 年を経過しない者であること。

(ホ) 当該事業者が、消費税法令の規定に違反して罰金以上の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から 2 年を経過しない者であること。

(3) 適格請求書発行事業者の登録取消し（新消法57の2⑥）

税務署長は、適格請求書発行事業者が次に掲げる事実該当すると認めるときは、当該適格請求書発行事業者の登録を取り消すことができるとされている。

イ 特定国外事業者以外の事業者の場合には、次に掲げるいずれかの事実該当すること。

- (イ) 1 年以上所在不明であること。
- (ロ) 事業を廃止したと認められること。
- (ハ) 合併により消滅したと認められること。
- (ニ) 消費税法令の規定に違反して罰金以上の刑に処せられたこと。

ロ 特定国外事業者の場合には、次に掲げるいずれかの事実該当すること。

- (イ) 事業を廃止したと認められること。
- (ロ) 合併により消滅したと認められること。
- (ハ) 確定申告書の提出期限までに、当該申告書に係る税務代理の権限を有することを証する書面が提出されていないこと。
- (ニ) 納税管理人を定めていないこと。
- (ホ) 正当な理由なく消費税の期限内申告書の提出がなかったこと。
- (ハ) 国税の滞納があり、かつ、その滞納額の徴収が著しく困難であること。

(ト) 消費税法令の規定に違反して罰金以上の刑に処せられたこと。

なお、吉村典久教授は、「適格請求書等保存方式を施行ならしめる核心的

な制度が、適格請求書発行事業者登録制度である。登録された適格請求書発行事業者しか適格請求書又は適格簡易請求書を発行することはできない（中略）。したがって、仕入税額控除を確実に確保したい事業者は、登録された確実な事業者のみから仕入れを行うようになり、消費税の脱税を行ったような不誠実な事業者や国税を滞納している特定国外事業者は一定の要件の下に適格請求書発行事業者に登録されず（中略）、取引から排除される効果が生じうる。このことによって、前段階税額の確実な納付が間接的に保証されるという効果を期待することができよう。」と述べられている⁽⁹⁾。

適格請求書発行事業者登録簿に登録された事項については、国税庁のホームページにおいて公表することとされており（新消法57の2④⑩、新消令70の5②）、具体的な公表事項については、次のとおりである。

- ① 適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ② 登録年月日
- ③ 登録取消年月日、登録失効年月日
- ④ 法人（人格のない社団等を除く。）については、本店又は主たる事務所の所在地
- ⑤ 特定国外事業者以外の国外事業者については、国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地

適格請求書発行事業者についての公表事項は、国税庁のホームページにおいて、登録番号を基に検索し、閲覧することが可能となる予定であり、閲覧によって交付を受けた請求書等に記載された番号が「登録番号」であるか、また、その記載された「登録番号」が取引時点において取消等を受けていないものであるかを確認することが可能となる⁽¹⁰⁾。

(9) 吉村典久「消費税の改正—軽減税率制度とインボイス方式導入の衝撃」ジュリスト 1493号 30-31頁（2016）。

(10) 「適格請求書発行事業者の公表事項の公表（変更）申出書」において主たる屋号や主たる事務所の所在地について、公表の申出のあった個人事業者等にあつては、これらの事項も公表される。国税庁「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ&A（令和2年9月改訂）」11頁問13。（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>）（令和3年6

2 適格請求書発行事業者の義務

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者（免税事業者を除く。）から求められた場合には、原則として、次に掲げる事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する書類（適格請求書）を交付しなければならないこととされている（新消法57の4①）。

(1) 適格請求書の記載事項

- ① 適格請求書発行事業者の氏名又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（課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税資産の譲渡等につきまとめて当該書類を作成する場合には、当該一定の期間）
- ③ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（当該課税資産の譲渡等が軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等である旨）
- ④ 課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び適用税率⁽¹¹⁾
- ⑤ 消費税額等⁽¹²⁾
- ⑥ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

(2) 適格請求書の意義

適格請求書とは、上記（1）の①～⑥の事項を記載した請求書、納品書

月 24 日最終閲覧)。

- (11) 「適用税率」とは、消法 29①一又は二に規定する税率に 78 分の 100 を乗じて得た率をいう。すなわち、地方消費税相当分を含む 10% ($7.8\% \times 100/78$) 又は 8% ($6.24\% \times 100/78$) が適用税率となる。
- (12) 消費税額等とは、消費税額及び地方消費税額の合計額をいい、課税資産の譲渡等に係る税抜価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額に 100 分の 10（軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、100 分の 8）を乗じて計算した金額（計算した金額に 1 円未満の端数が生じたときは、当該端数を処理した後の金額）又は課税資産の譲渡等に係る税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額に 110 分の 10（軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、108 分の 8）を乗じて計算した金額（計算した金額に 1 円未満の端数が生じたときは、当該端数を処理した後の金額）をいう。

その他これらに類する書類をいい、これらの事項の記載があれば、その書類の名称は問わないこととされている。また、適格請求書の交付に関しては、一の書類のみで①～⑥の全ての記載事項を満たす必要はなく、例えば、納品書と請求書等の二以上の書類であっても、これらの書類相互の関連が明確であり、交付を受ける事業者が①～⑥の事項を適正に認識できる場合には、その複数の書類の全体により適格請求書の記載事項を満たすことになる⁽¹³⁾。

3 適格請求書類似書類等の交付禁止及び罰則

適格請求書発行事業者以外の者が適格請求書に類似する書類を交付することがあれば、結果として、仕入側の仕入税額控除が否認されることとなり、消費税制度に対する信頼性を著しく損なうこととなりかねない。また、適格請求書発行事業者による適格請求書に類似する書類の交付は、売手側と仕入側が一体となって行う脱税にもつながることから、こうした書類の交付を明確に禁止する必要がある。

そこで、次に掲げる書類の交付及び電磁的記録の提供を適格請求書類似書類等の交付として明確に禁止している（新消法57の5）⁽¹⁴⁾⁽¹⁵⁾。

- ① 適格請求書発行事業者以外の者が作成した書類であって、適格請求書発行事業者が作成した適格請求書又は適格簡易請求書であると誤認されるおそれのある表示をした書類（誤認されるおそれのある書類）
- ② 適格請求書発行事業者が作成した、偽りの記載をした適格請求書又は適格簡易請求書（偽りの記載をした適格請求書）
- ③ ①に掲げる書類の記載事項又は②に掲げる書類の記載事項に係る電磁的記録

(13) インボイス通達 3-1 《適格請求書の意義》。

(14) 財務省・前掲注(1)817-818 頁。

(15) 武田昌輔 監修『コンメンタール消費税法』第一法規出版 平成元年 10 月 5060 の 79 頁。

この適格請求書類等類似書類等の交付禁止規定の違反を、新消法65に規定する罰則（1年以下の懲役又は50万円以下の罰金）の対象に加える改正が行われている（新消法65四）⁽¹⁶⁾。

4 仕入税額控除制度の見直し

適格請求書等保存方式における仕入税額控除制度の適用に当たっては、課税仕入れ等の税額に係る一定の帳簿及び請求書等の保存がその要件とされることに変わりはないが（消法30⑦～⑨）、要件を満たす帳簿及び請求書等の範囲については抜本的な見直しが行われた。

大きな変更点として、消費税の創設以来、課税事業者以外の者からの仕入れであっても、原則として、課税仕入れに係る支払対価の額に含まれる消費税相当額の控除が認められてきたが、2023年（令和5年）10月1日以後に国内で行われる課税仕入れについては、「卸売市場におけるせり売りなどから請求書の交付を受ける課税仕入れ」又は「適格請求書等の交付を受けることが困難な課税仕入れ」を除き、適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れについては、仕入税額控除制度の適用が認められないこととなる⁽¹⁷⁾⁽¹⁸⁾⁽¹⁹⁾。

また、仕入控除税額算定の基礎となる「課税仕入れに係る消費税額」については、現行の「当該課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8を乗じて

(16) 消費税導入前に議論された、基本的に EU 型付加価値税をモデルとする売上税法案においても、第 33 条に税額票類似書類の交付の禁止規定が、また、第 64 条に税額票類似書類を他人に交付した者に対し 20 万円以下の罰金に処する旨が規定されていた。新日本法規出版『税法はこう変わる－売上税法案 改正税法案条文新旧対象のすべて－』32-33、52-53 頁（新日本法規出版、昭和 62 年 2 月）。

(17) 財務省・前掲注(1)819-822 頁。

(18) 財務省「平成 30 年度税制改正の解説」963-967 頁。（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2018/explanation/pdf/p0949-0984.pdf）（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(19) 増井良啓教授は、「免税事業者が発行する請求書は、(中略)仕入税額控除の対象になりようがない。これは、仕入税額控除が事業者間取引における課税の累積を避けるための前段階税額控除方式であることから、当然の帰結である。(中略)課税業者となることを選択する例の増加が見込まれる。」と述べられている。増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリスト 1539 号 60 頁（2019）。

算出した金額」から、「原則として、当該課税仕入れに係る適格請求書又は適格簡易請求書に記載された消費税額等のうち課税仕入れに係る部分の金額の合計額に100分の78を乗じて算出した金額」⁽²⁰⁾とする改正が行われた。

なお、2023年（令和5年）10月1日以後に国内において行った課税仕入れに係る仕入税額控除制度の適用については、原則として、適格請求書等の保存が要件とされるが、適格請求書等保存方式を円滑に実施する観点から、一定期間（2023年（令和5年）10月1日～2029年（令和11年）9月30日までの間）においては、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、区分記載請求書等保存方式における記載事項を満たした帳簿及び請求書等が保存されていることを要件として、仕入れに係る消費税額相当額の一定割合（前半3年は80%、後半3年は50%）の控除が認められる（28年改正法附則52、53）。

5 適格請求書類似書類の交付等に係る質問検査権の整備

適格請求書等保存方式が導入されたことに伴い、適格請求書類似書類を他の者に交付したと認められる者及び適格請求書類似書類の記載事項に係る電磁的記録を他の者に提供したと認められる者に関する調査に係る質問検査権について、整備が行われた（新通法 74 の 2 ①三口）⁽²¹⁾。

第 2 節 EU 型付加価値税におけるインボイスの機能

1 EU 型付加価値税におけるインボイスの機能

EU 型付加価値税におけるインボイスについて、西山由美教授は、第一に、「インボイス」自体は古くからヨーロッパの商取引で用いられてきたものであり、付加価値税制度の導入に際して新たに考案されたものではなく、第二次世界大戦後に仕入税額控除を組み入れた付加価値税制度が導入されたと

(20) 国税庁・前掲注(10)83 頁 79 参照。

(21) 財務省・前掲注(1)893 頁。

きに、控除対象となる仕入れの実在と金額を証明する手段として、利用されたものであることから、正確には「タックス・インボイス」といわれるべきであると述べられている。また、第二に、EU 域内をはじめ、インボイス式税額控除を採用している国々において、インボイス保存が仕入税額控除の要件であるとともに、その発行者に対して、記載された金額の納税を促す機能があることから、インボイスには、発行者の納税額と受領者の仕入税額控除のダブルチェック機能があると述べられている。さらに、第三として、免税事業者や個人はインボイスを発行できないのではなく、インボイスの必須記載事項の一つである税額区分表示ができないのであるとしている。例えば免税事業者が税額を区分表示した場合に、当該事業者は納税していないにもかかわらず、インボイスを受領した事業者はこの表示税額で仕入税額控除を請求し得るからであると述べられている⁽²²⁾。

また、ジョルジュ・エグレは、インボイスの役割について、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という基本的な役割をもっており、このことにより、インボイス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している。また、インボイスには原則として、商品の記載、付加価値税抜きの単価、付加価値税抜きの合計金額、法定税率及び請求する付加価値税の合計金額、そのほか得意先の住所氏名を記載しなければならないと述べられている⁽²³⁾。

なお、インボイスの必須記載事項については、2006 年付加価値税指令 226 条において次のとおり規定されている⁽²⁴⁾。

〔付加価値税指令 226 条〕本指令に別段の定めがないかぎり、付加価値税に関して 220 条及び 221 条によって発行されるインボイスにおいては、下記の項目のみが求められる。

(22) 西山由美「仕入税額控除（Ⅱ）ータックス・インボイスの機能と内容」税理 56 巻 14 号 113 頁（2013）。

(23) エグレ・前掲注(4)105 頁。

(24) 溝口史子『EU 付加価値税の実務（第 2 版）』25 頁（中央経済社、2020）。

- 1 請求書の発行日（1号）
- 2 請求書を特定するための通し番号（2号）
- 3 事業者が当該資産の譲渡または役務提供に使用する VATID 番号（3号）
- 4 リバースチャージにより顧客が付加価値税の納税義務を負う場合または顧客が EU 域内非課税納品を受ける場合、顧客の VATID 番号（4号）
- 5 事業者および顧客の完全な氏名（社名）および住所（5号）
- 6 供給される資産の数量と商習慣上の名称、または、役務提供の内容とその範囲（6号）
- 7 期日が確定しており、請求書の発行日と同日でない場合に限り、資産の譲渡日または役務の提供日または完了日。前払い請求書の場合は、前受金の受領日（7号）
- 8 現金主義（66b 条）を適用する場合、「Cash accounting」の表示（7a号）
- 9 適用税率または非課税となる項目ごとの課税標準、税抜単価、単価に含まれていない割引、キックバック（8号）
- 10 適用税率（9号）
- 11 指令に定める簡素化規定が適用される場合を除き、付加価値税額（10号）
- 12 供給を受ける顧客が請求書を発行する場合、「Self-billing」の表記（10a号）
- 13 非課税取引を行う場合、その根拠となる指令の条文、加盟国の付加価値税法条文、または課税資産の譲渡または役務の提供が非課税となることを示唆する表示（11号）
- 14 リバースチャージが適用となる取引を行う場合、「Reverse charge」の表示（11a号）
- 15 新車等の取引の場合、2条2項 (b) に掲げる新車等であるためのスペックの表示（12号）
- 16 旅行代理店のマージンスキームが適用になる場合、「Margin scheme-Travel agents」の表示（13号）

- 17 中古品、芸術品、収集品、骨董品のための課税制度等が適用になる場合、
「Margin scheme-Second-hand goods」、
「Margin scheme-Works of art」、
「Margin scheme-Collector's items and antiques」の表示（14 号）
- 18 税務代理人が納税義務者である場合には、税務代理人の完全な氏名、住所ならびに VATID 番号（14 号）

上記必須項目が漏れなく記載されたタックス・インボイスは、紙媒体のものでデジタル化されたものでも構わない（付加価値税指令 218 条）。

ヨーロッパ諸国が付加価値税において採用しているインボイス方式におけるインボイスについて、湖東京至教授は、税額控除のための正規の（付加価値税用の）インボイスの特徴は税務署長から付与された登録事業者番号を記載しなければならず、この方式は不正還付ないし不正な税額控除を排除し、制度の透明性を確保しようとするものであるとともに、インボイスに一種の有価証券（金券）の地位を与えると述べられている⁽²⁵⁾。

また、西山由美教授は、タックス・インボイスは金券の価値があることから、偽造や売買によって脱税に悪用される危険性もあり、その原本性と内容の正確性の確保が課題となると述べられている⁽²⁶⁾。

なお、適格請求書等保存方式と欧州インボイス制度を比較して、溝口史子氏は、①欧州のインボイス制度では義務付けられている請求書発行日の記載が、日本の適格請求書等保存方式では不要（取引年月日の記載のみ）であり、また前受金課税が行われていないため、前受金の收受日の記載がないこと、②唯一無二の金券であることに由来する通し番号も不要となっていること、③税額の計算については、明細単位での計算を認めておらず、伝票単位での総額に対して税率を乗じることとなっているが、欧州では明細単位で税率を乗じてその総額を税額としている、と述べられている⁽²⁷⁾。

(25) 湖東京至「消費税における仕入税額控除否認の法理と日本型インボイス方式導入の問題点」静岡大学法政研究第 1 巻第 1 号 15 頁（1996）。

(26) 西山・前掲注(22)120 頁。

(27) 溝口・前掲注(24)224 頁。

以上のことから、EU 型付加価値税におけるインボイスは、売手（仕入先）が買手から消費税を受け取り⁽²⁸⁾、納税を行うことを証明するもので、この証明があるからこそ買手は仕入税額控除を受けられるのであり、金券のようなものといわれている。また、買手の手元には売手の売上げに関する書類が保存されるので、事業者間に適正な納税申告を促す相互牽制効果が働き、コンプライアンスの向上をもたらす⁽²⁹⁾とされている一方、相互牽制作用は実際には働いておらず、EU をはじめ各国でインボイスを用いた脱税が横行しており、これをいかにして防ぐかが課題になっているともいわれている⁽³⁰⁾。

2 EU における税額別記及び税額過大記載に係る取扱い

EU における、免税事業者など非登録事業者がインボイスに消費税額を別記した場合、及び、登録事業者がインボイスに記載した税額が適正税額を上回る場合の取扱いについて概観する。

(1) 付加価値税指令

請求書に付加価値税を記載した者は、付加価値税の納税義務を負う（付

(28) 野口悠紀雄教授は、「インボイスの使用によって、後段階への転嫁が容易となる。インボイスは、税額と同額の金券のようなものだからだ。（中略）消費税は税務署に支払う分と、仕入先に支払う分がある。いいかえれば、仕入先の業者は消費税徴収の一端を担っているわけだ。インボイスは、その徴収を円滑に行わせるための手段なのである。（中略）インボイスを導入すると、取引者間で相互チェックが働き、税務署において把握しやすい形でデータが残るのである。」と述べられている。『「超」税金学講座 知っているようで知らない消費税』81-82、96 頁（新潮社、2006）。

(29) 森信茂樹教授は、「消費税（付加価値税）が短期間のうちに世界中に広まったのは、消費税のもつさまざまな長所を、国家、事業者、消費者などが評価してのことです。そのメリットのひとつがインボイス制度です。仕入にかかる税額を控除するためには、仕入れの事実を証明するインボイスなどの書類を保存する必要があるため、事業者の手元には仕入先の売上げに関する書類が保存されるので、事業者間に適正な納税申告を促す牽制効果が働きます。この相互牽制効果こそが、消費税のコンプライアンスの向上をもたらすのです。」と述べられている。森信茂樹『抜本的税制改革と消費税－経済成長を支える税制へー』183 頁（大蔵財務協会、2007）。

(30) 玉岡雅之「消費税におけるインボイス制度の設計について」租税研究 809 号 129 頁（日本租税研究協会、2017.3）。

加価値税指令第 203 条)⁽³¹⁾⁽³²⁾。

(2) イギリス

免税事業者からの仕入については、インボイスがないため、仕入税額控除できない。

また、非登録事業者が請求書を発行した場合にも、仕入税額控除できない。

当該免税事業者には、記載税額の納付義務が課せられる（付加価値税法附則 11 第 5 条）。

なお、登録事業者がインボイスに記載した税額が適正税額を上回る場合には、買手との間でその誤りを訂正しない限り、インボイス記載税額について納税義務を負う（付加価値税法附則 11 第 5 条）。

(3) ドイツ

免税事業者からの仕入については、インボイスに税額の記載がないため、仕入税額控除できない。

また、免税事業者が税額別記した場合にも、仕入税額控除できない。

当該免税事業者には、記載税額の納付義務が課せられる（売上税法第 14c 条第 2 項）。

なお、課税事業者がインボイスに税額を過大に記載した場合には、インボイスを訂正しない限り、記載税額について納税義務を負う（売上税法第 14c 条第 1 項）。

(31) 溝口・前掲注(24)196 頁。

(32) 溝口史子氏は「資産の譲渡および役務の提供は、資産が譲渡されたとき、または、役務が提供されたときに、課税要件の充足（chargeable event）が実現し、納税義務が成立（chargeable）します（63 条）。（中略）加盟国は、特定の取引や特定の事業者に適用される租税債務の発生時点に関する特別ルールを定める選択権を有していません（66 条）。実際に、エストニア、ハンガリー、ラトビア、スロベニア、スペイン以外の加盟国は、請求書発行時点で納税債務が発生する何らかの制度を導入しています（例えば、ドイツでは法的に正しくない付加価値税をインボイス上記載した場合にはインボイス発行時点を納税債務の発生時と規定しています）」と述べられている（溝口・前掲注(24)87-88 頁）。

(4) フランス

免税事業者からの仕入については、インボイスに税額の記載がないため、仕入税額控除できない。

また、免税事業者が税額別記した場合にも、仕入税額控除できない。

当該免税事業者には、記載税額の納付義務が課せられる（租税一般法典第 283 条第 3 項）。

なお、課税事業者がインボイスに記載した税額が、実際の売上内容と対応していない場合、請求を行った売手は、記載税額につき納税義務を負う（租税一般法典第 283 条第 4 項）。

(5) 免税事業者が税額別記した場合の納付手続

以上のとおり EU においては、免税事業者が税額別記した場合、当該免税事業者には、記載税額の納付義務が課せられることとされており、当局が調査により免税事業者による税額別記のインボイスの発行事実を把握した場合には、この規定に基づいて、過去に遡って事業者登録をさせるとともに、申告・納付を行わせるといった手続が採られているものと思料される⁽³³⁾。

(33) EU 外ではあるが、例えばオーストラリアにおいては、GST (Goods and Services Tax) 登録の遡及は 4 年に制限されているが、詐欺や脱税の場合には登録を無制限に遡ることがある旨の記載がある。オーストラリア国税庁 HP ([https://www.ato.gov.au/business/business-activity-statements-\(bas\)/in-detail/guide-to-self-assessment-for-indirect-taxes/?page=6#Backdating_GST_registration](https://www.ato.gov.au/business/business-activity-statements-(bas)/in-detail/guide-to-self-assessment-for-indirect-taxes/?page=6#Backdating_GST_registration)) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

図表 1 主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要 (2020 年 1 月現在)

国 名	EC 指令	イギリス	ドイツ	フランス
仕 入 税 額 控 除	インボイス保存が要件 インボイス記載の税額を控除			
発 行 資 格 ・ 義 務 者	事業者(220条) ※ 免税事業者 は税額記載 不可(289条)	登録事業者 (登録番号が付与 される) ※ 非登録事業者 (免税事業者)は 発行不可	事業者 ※ 免税事業者は税 額記載不可	事業者 ※ 免税事業者は税 額記載不可
記 載 事 項	① 年月日 ② 付加価値税登録番号 ③ 供給者の住所・氏名 ④ 発行番号 (連続番号) ⑤ 顧客の住所・氏名 ⑥ 財貨・サービスの内容 ⑦ 税抜対価 ⑧ 適用税率・税額 等			
免 税 事 業 者 からの 仕 入 れ	—	インボイスがない ため、仕入税額控除 できない 非登録事業者がイン ボイスを発行した 場合にも、税額控 除不可 (当該免税事業者 には、記載税額の納 付義務あり)	インボイスに税額 の記載がないため、 仕入税額控除でき ない 免税事業者が税額 記載した場合にも、 税額控除不可 (当該免税事業者 には、記載税額の納 付義務あり)	インボイスに税額 の記載がないため、 仕入税額控除でき ない 免税事業者が税額 記載した場合にも、 税額控除不可 (当該免税事業者 には、記載税額の納 付義務あり)

(出典：財務省ホームページ https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/110.pdf を基に筆者作成)

3 小括

適格請求書とは、第 1 節のとおり、売手が買手に対し正確な適用税率や消費税額等を伝えるための手段で、適格請求書として必要な登録番号などの 6 項目が記載された請求書や納品書その他これに類する書類であり、買手はこの適格請求書の保存がなければ仕入税額の控除はできないこととされている⁽³⁴⁾。

EU のインボイス制度においても、上記 1 のとおり、インボイスは控除対象となる仕入れの实在と金額を証明する手段であり、インボイスの保存が仕入税額控除の要件とされていること、また、上記 2 のとおり、免税事業者が

(34) 金子宏『租税法〔第 23 版〕』817 頁 (弘文堂、2019)。

らの仕入れについては仕入税額控除ができないことなど、適格請求書等保存方式と同様であると認められる。

なお、EU においては、請求書を特定するための通し番号をインボイスに記載する必要があるなど、インボイスが金券又は金券的価値があるものと位置付けられていること、また、免税事業者がインボイスへ税額を別記した場合や登録事業者がインボイスへ実際の取引に係る消費税額よりも過大に税額を記載した場合に、インボイス発行者に記載税額に係る納税義務を課すこととされているなど、適格請求書等保存方式との相違も認められる。

第 2 章 インボイスの不正とインボイス制度 導入後の仕入税額控除の是正

本章では、諸外国におけるインボイスに係る不正事例、我が国における偽装や偽造に係る法人税等の裁判例並びに消費税に係る帳簿及び請求書の不実記載・記載不備に関する裁判例等を概観する。また、交付を受けた適格請求書を偽造して仕入税額控除を行った場合の罰則の適用、適格請求書発行事業者登録簿の登載情報の確認と仕入税額控除の適用関係等について考察する。

第 1 節 諸外国における不正事例

諸外国のインボイスに係る不正事例を概観し、誤認されるおそれのある書類及び偽りの記載をした適格請求書など適格請求書類類似書類の交付に類する不正形態の有無等を確認する。

1 付加価値税の脱税に係るパターンの類型化 (EC⁽³⁵⁾ 諸国)

増田英敏教授は、付加価値税 (Value Added Tax) を脱税 (Tax Evasion) するパターンを類型化することは非常に困難としつつも、EC 諸国等において一般的に行われてきた基本的なものとして、次の 11 パターンを示し、「(1) 売上高又は仕入高を、さらには両者を同時に帳簿記録等から故意に脱落させることによって、VAT を逃れるタイプ」、「(2) 仕入税額控除による VAT の還付請求を不正に水増しするか、又は、何らか偽装工作をすることによって、VAT の還付を受けるという脱税のタイプ」及び「(3) その他」の 3 類型に分類されている⁽³⁶⁾。

① VAT を負担すべき企業であるがその旨を登録しない場合

(35) EU の前身。1993 年 EU 発足前の文献 (1990) にある EC の表記を使用している。

(36) 増田英敏「付加価値税法における Tax Evasion と税務調査 (II) - EC 諸国の経験を踏まえて -」税経通信 45-10 平成 2 年 8 月。

- ② 誇張された税の払戻し請求書 (Exaggerated Refund Claims) の場合
 - ③ 記帳されていない現金仕入 (Unrecorded Cash Purchases) の場合
 - ④ VAT の納税義務者である旨を登録していない仕入先からの送り状によって税額控除を請求する場合
 - ⑤ 仕入税額控除の対象とならない仕入によって税額控除を求める場合
 - ⑥ 売上高の過少申告 (Underreported Sales) の場合
 - ⑦ VAT を徴収したが税務行政庁に支払わない場合
 - ⑧ 複数の税率と不正確な記載の場合
 - ⑨ 自家消費の脱落の場合
 - ⑩ 虚偽の輸出による VAT の払戻し請求の場合
 - ⑪ 幽霊会社を設立する場合
- (1) 売上高又は仕入高を、さらには両者を同時に帳簿記録等から故意に脱落させることによって、VAT を逃れるタイプ
- ③ 記帳されていない現金仕入の場合
 - ⑥ 売上高の過少申告の場合
 - ⑨ 自家消費の脱落の場合
- (2) 仕入税額控除による VAT の還付請求を不正に水増しするか、又は、何らか偽装工作をすることによって、VAT の還付を受けるという脱税のタイプ
- ② 誇張された税の払戻し請求書の場合
 - ④ VAT の納税義務者である旨を登録していない仕入先からの送り状によって税額控除を請求する場合
 - ⑤ 仕入税額控除の対象とならない仕入によって税額控除を求める場合
 - ⑩ 虚偽の輸出による VAT の払戻し請求の場合
 - ⑪ 幽霊会社を設立する場合
- (3) その他のタイプ
- 納税義務者であることを税務行政庁に故意に登録しない場合、相手から VAT を徴収しながら納税しない場合、そして、複数税率の存在を利用して、かかる複数税率を巧妙に操作することによる場合、といった具合に当初か

ら VAT の脱税を意図して計画的に脱税をはかるものである。

- ① VAT を負担すべき企業であるがその旨を登録しない場合
- ⑦ VAT を徴収したが税務行政庁に支払わない場合
- ⑧ 複数の税率と不正確な記載の場合

本稿においては、主にインボイスに起因した不正を検討の対象としており、適格請求書類に類似書類に関連があると思われる上記②、④及び⑩について詳細を確認する。

増田教授は、②誇張された税の払戻し請求書について、「オランダでは、すべての VAT における脱税のうち 44%が、前段階の VAT の納付書の額を不正に操作したものであったと報告されている。この場合の最も単純な方法は、実際に仕入がなされていないにもかかわらず、模造の送り状 (invoice) を偽造することによって仕入があったかのように見せかけ、VAT の払戻しを誇張させる方法である。この方法による脱税が、いかに VAT 導入諸国において一般的であるかといえば、次のような現象に端的にあらわれているといえる。すなわち、前段階に支払われた VAT を控除するためのいわゆる送り状 (invoice) を偽造することのみを目的とした会社が、次々と設立されているという事実である。」⁽³⁷⁾と述べられている。また、④VAT の納税義務者である旨を登録していない仕入先からの送り状によって税額控除を請求する場合について、「未登録の仕入先というのは、VAT に対して特別な取扱いが認められた免税事業者か、または小規模の企業である。(中略) 未登録者が仕入先である場合には仕入税額控除は認められないのである。(中略) 問題となるのは、未登録の仕入先から商品を仕入れた企業が、仕入の送り状に VAT の金額を含めるか、VAT の金額を水増しして VAT の払戻しを故意に意図して偽装する場合である。この行為は、いわゆる脱税行為であるということができる。」⁽³⁸⁾と述べられている。さらに、⑩幽霊会社を設立する場合について「幽霊会社を設立し、この会社が決してその商品を取り扱ったことがないにもか

(37) 増田・前掲注(36) 16 頁。

(38) 増田・前掲注(36) 16・17 頁。

かわらず、あたかも当該会社からかかる商品を仕入れたかのように偽装し、VAT の還付を請求するといった方法である。このタイプの脱税としては、48 社もの幽霊会社を設立し、それぞれの会社に偽装の送り状 (invoice) を発行させ、脱税を繰り返していたという実例をとりあげることができる。⁽³⁹⁾と述べられている。

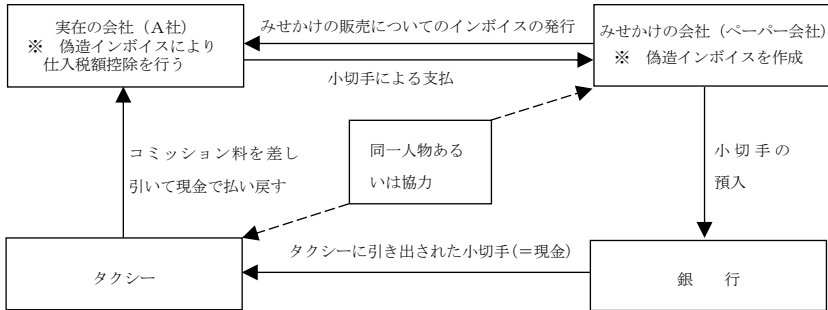
2 インボイスの不正使用による脱税 (EC 諸国)

矢野秀利教授は、付加価値税だけにみられる脱税は、仕入に付帯するインボイスの不正使用であり、インボイスには前段階での付加価値税額が記載されているので、架空の仕入を行うことにすれば、前段階税額控除を不正に請求できると述べられている。さらに、この結果として、仕入を過大計上して、所得税、法人税をも脱税することになるとして、付加価値税のインボイスの不正使用を助けることを専門にする「タクシー」と呼ばれる職業について、次のとおり述べられている⁽⁴⁰⁾。

(39) 増田・前掲注(36) 18 頁。

(40) 米原淳七郎＝矢野秀利『直接税対間接税』130-132 頁 (有斐閣新書、1989)。

図表 2 「タクシー」のメカニズム



(原典：André Margairaz, *La fraude fiscale et ses succédanés*, Imprimerie Vaudoise. 1977, p.455

出所：米原淳七郎＝矢野秀利『直接税対間接税』131頁（有斐閣新書、1989）を基に筆者作成。）

実在の会社（A社）は、みせかけの会社（ペーパー会社）から架空の仕入を行い、小切手で支払う。ここで、小切手と交換にインボイスを受け取る。ペーパー会社は受け取った小切手を銀行に振り込む。次に、「タクシー」と呼ばれる者が、銀行に振り込まれた金を引き出す。「タクシー」は、ペーパー会社と協力体制にある。「タクシー」はコミッション料を差し引いて、A社に現金を運ぶ。A社は、架空の仕入を行って、前段階の税額を控除でき、かつ利益を圧縮できるので、法人税等の企業所得に対する税をも脱税することになる。A社の費用はコミッション料だけであるが、脱税摘発のリスクもある。このような脱税方法は、韓国でも問題になっていて⁽⁴¹⁾、韓国では、「タクシー」の代わりに「資料商」⁽⁴²⁾と呼ばれていると述べられている⁽⁴³⁾。

(41) 韓国においては、2010年に電子インボイス制度が施行されて以降、偽造を含めこの種の不正が減っているものと思料される。第4章第2節1の韓国に係る記述参照。

(42) 資料商とは、税金計算書を偽造し販売する者をいう。一山梢「韓国の税務行政の概要」税大ジャーナル 2018.5 10頁（国税庁、2018）(https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/180531_ichiyama.pdf) (令和3年6月24日最終閲覧)。

(43) 米原・前掲注(40)132頁。

なお、この事例をはじめ、次の 3 及び 4 の事例は、上記 1 の「②誇張された税の払戻し請求書」のパターンに該当するものと考えられる。

3 架空インボイスの発行（韓国）

韓国の附加価値税制度における税金計算書⁽⁴⁴⁾（インボイス）については、事業者登録した事業者が、財貨又は用役を供給するときは、その時点において、下記の事項を記載して、供給を受ける者に交付しなければならないとされている。

- ① 供給事業者の登録番号及び姓名または名称
- ② 供給を受ける者の登録番号
- ③ 供給価格と附加価値税額
- ④ 作成年月日
- ⑤ ①～④以外で大統領令が定める事項

上記のうち①～④の事項が、必要的記載事項とされている⁽⁴⁵⁾。

また、高正臣教授は、厳格な税金計算書方式と税金計算書をめぐるとして、脱税を図るために、税金計算書の交付をとまなわない、いわゆる無資料取引が現在も後を絶たない⁽⁴⁶⁾。他方では、取引がないにもかかわらず、架空税金計算書を発行し、相手方に仕入税額控除を不当に受けさせることを生業とする「資料商」の存在も指摘されていると述べられている⁽⁴⁷⁾。

資料商の基本的な仕組みについて、玉岡雅之教授は次の図を用いて以下のような解説をされている。

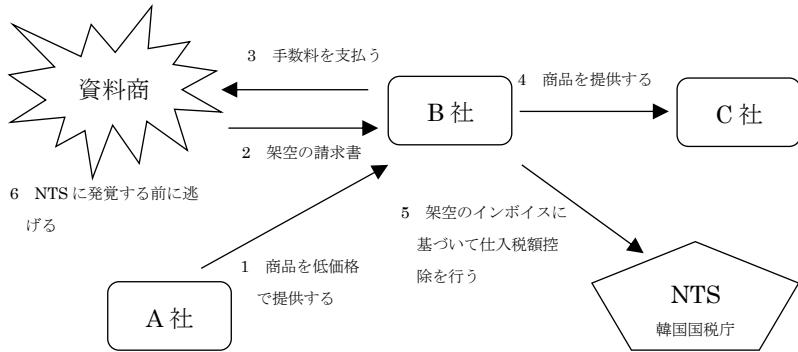
(44) 事業者が、財貨又は用益を供給する場合には、供給する事業者の登録番号・姓名又は名称、供給を受ける者の登録番号、供給価格・付加価値税額、作成年月日等を記載した計算書を、供給を受ける者に発給しなければならない。一山・前掲注(42)10頁。

(45) 高正臣「韓国附加価値税法の仕組みと問題点」『消費税法施行 10 年』165 頁（法律文化社、2000）。

(46) 電子インボイス導入以降、同様の不正は減っていると思料される。第 4 章第 2 節 1 の韓国に係る記述参照。

(47) 高・前掲注(45)168-169 頁。

図表 3 資料商の基本的な仕組み



(原典：Hyung Chul Lee (2016), *Can electronic tax invoicing improve tax compliance? a case study of the Republic of Korea's electronic tax invoicing for value-added tax*, World Bank, Policy Research Working Paper, WPS7592 脚注41

出所：玉岡雅之「消費税におけるインボイス制度の設計について」租税研究809号148頁スライド24（日本租税研究協会、2017.3）を基に筆者作成。）

B社が取引の中心となる事業者で、この事業者は実際の商品をA社から非常に安い値段で仕入れる。架空のインボイス（仕入れ値より高額）を資料商から購入し、手数料を支払う。C社に実際に商品を売る。NTS（国税庁）には、資料商から購入した架空のインボイスを基に税額計算を行い納税する。資料商は、税務当局に発覚する前に逃げてしまう⁽⁴⁸⁾。

4 インボイスの偽造による不正還付事件（タイ）

タイ歳入局は2016年9月12日、インボイスの偽造と付加価値税の不正還付に関与していた犯罪グループの逮捕について発表を行った⁽⁴⁹⁾。

(48) 玉岡・前掲注(30)131頁。

(49) “VAT fraud gang arrested” Bangkok Post 電子版 2016.9.12 (<https://www.bangkokpost.com/business/finance/1084293/vat-fraud-gang-arrested>) (令和3年6月24日最終閲覧)。

逮捕されたグループは、10 億パーツ（約 29 億円⁽⁵⁰⁾）の売上に相当する偽のインボイスを偽造業者 4～5 社から購入し、不正還付を共謀する 500 社以上の企業に対して、インボイスに記載された商品価額の約 2.5～3.5%でそれら偽インボイスを販売していた。インボイスには真実の販売者名の記載がなく、また、逮捕されたグループは建築資材販売業を装っていたとされる。

また、同局は、過去 2 年間で、偽のインボイスの作成と約 4,700 社への販売に関与した合計 16 グループを逮捕したことを明らかにした。

なお、タイの付加価値税率は 7%⁽⁵¹⁾であり、上記の料率（約 2.5～3.5%）と比較して高いことも、この商売が成り立つ要因の一つではないかと思料される。

5 事業者番号の不正使用（オーストラリア）

オーストラリアにおける付加価値税は GST（Goods and Services Tax）と称し、仕入税額控除にインボイス方式が採用され、インボイスには事業者番号（Australian Business Number）を記載することとされている⁽⁵²⁾。また、同国の所得税の源泉徴収制度では、事業取引に係る支払についても源泉徴収の対象とされているが、事業者が当該取引に関するインボイスその他の書類に事業者番号を記載した場合などは、源泉徴収の対象から除かれている⁽⁵³⁾。

同国では、独立した請負業者や納入業者などが、税務当局による収入の捕捉を逃れるなどのために、インボイスに他人の事業者番号を記載する不正事例が横行しており、ノーザンテリトリー準州では、インボイスに記載された

(50) 1 パーツ＝2.9 円で換算。

(51) 財務省 HP「付加価値税率（標準税率及び食料品に対する適用税率）の国際比較（2021 年 1 月現在）」（https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/j04.htm#a01）（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(52) 石村耕治「オーストラリアの物品サービス税（GST）法制の分析」3、25-26 頁白鷗法学第 22 卷 2 号（通巻第 46 号）（2016）（https://hakuoh.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=2012&file_id=21&file_no=1）（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(53) 石村・前掲注(52)32 頁。

事業者番号のうち 40%以上が大手ホームセンターバニングスのものであったとの報道がなされている⁽⁵⁴⁾。

なお、この事例は、他人の事業者番号をインボイスに記載した請負業者自身が GST を免れるものではないが、このインボイスを受領した課税事業者が仕入税額控除を行う可能性があり、その場合には、上記 1 の④VAT の納税義務者である旨を登録していない仕入先からの送り状によって税額控除を請求する場合に該当し、仕入税額控除は否認されるものと考えられる。

第 2 節 偽装等に係る法人税等違反事件

我が国における、白地領収証の提供による脱税幫助に係る法人税法違反幫助被告事件及び架空給与に係る源泉徴収票を利用した不正還付請求事件に係る裁判例を概観し、交付を受けた適格請求書を改ざんして仕入税額控除を行った場合の罰則の適用等について考察する。

1 大阪高裁（控訴審）平成 26 年 5 月 13 日判決（TKC 文献番号 25504159）法人税法違反幫助被告事件（白地領収証と脱税幫助）

（1）事案の概要等

本事案は、「被告人は、訴外会社（ダイレクトメールの発送代行業）の取引先であった有限会社の代表取締役であるが、訴外会社の代表取締役に対して金額白地の領収証多数を提供し、また、別納郵便物等差出票の発行代行業者欄に架空法人名義を記載し、訴外会社及びその代表取締役の法人税法違反を幫助したとして法人税法違反幫助により起訴され、原審が無罪を言い渡し、検察官が控訴した案において、金額白地の領収証多数を提供し

(54) “Bunnings caught up in massive tradie tax fraud amid calls for ABN overhaul” Sydney Morning Herald 電子版 2017.8.2 (<https://www.smh.com.au/business/bunnings-caught-up-in-massive-tradie-tax-fraud-amid-calls-for-abn-overhaul-20170802-gxnmz4.html>) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

た行為について、幫助行為への該当性及び幫助の故意を認めて、原判決を破棄し、被告人に対し、懲役 6 月、執行猶予 3 年を言い渡した事例。」である。

また、罪となるべき事実について、「被告人は、ダイレクトメールの発送業務等を業とし、有限会社 b の取引先であった有限会社 d の取締役、有限会社 b は、大阪府箕面市（中略）に本店を置き、ダイレクトメールの発送代行業等を営むもの、c は、同社の代表取締役として、その業務全般を統括しているものであるが、c が、同社の業務に関し、その法人税を免れようと企て、平成 19 年 8 月 1 日から平成 20 年 7 月 31 日までの事業年度における同社の実際の所得金額が 2 億 2,510 万 6,081 円であり、これに対する法人税額が 6,688 万 1,200 円であったにもかかわらず、同社の手数料収入の一部を除外するなどの方法により、同社の所得の一部を秘匿した上、平成 20 年 9 月 26 日、大阪府池田市（中略）所在の所轄豊能税務署において、同署署長に対し、財務省令で定める電子情報処理組織を使用して行う方法により、同事業年度における有限会社 b の所得金額が 517 万 6,081 円であり、これに対する法人税額が 112 万 8,100 円である旨の内容虚偽の法人税確定申告をし、そのまま法定納期限を徒過させ、もって不正の行為により、同事業年度における同社の法人税 6,575 万 3,100 円を免れるに際し、被告人は、その情を知りながら、平成 19 年 5 月頃、埼玉県内又はその周辺において、有限会社 d 発行名義の金額白地の領収証多数を c に提供し、有限会社 b の有限会社 d に対する虚偽過大の支払配送料を記入した領収証の作成を可能にし、c の上記犯行を容易ならしめ、もって有限会社 b 及び c の法人税法違反を幫助したものである。」とし、量刑の理由について、「本件は、取引先会社の代表取締役である c が、同社の法人税確定申告について虚偽過小申告をして法人税を免れるに際し、被告人が、金額白地の領収証多数を c に提供して、その法人税ほ脱を容易にした事案である。／本件のほ脱税額は 6,575 万 3,100 円と多額に上る上、ほ脱率も約 98.3%と非常に高い悪質な脱税事犯であるところ、被告人は、積極的な幫助の意図まで

はなかったものの、c からの要求に漫然と応じて金額白地の領収証多数を提供し、c による同領収証への経費水増し記入を可能ならしめ、上記会社の法人税ほ脱を容易にしたのであるから、その刑事責任を軽視することはできない。／なお、検察官が論告で指摘している、被告人は、正規の郵便料金の支払を免れて c と共に不正に利得し、その利得分について納税もしていない事実は、あくまで余罪であって、本件の犯情として斟酌すべきでないことはいうまでもない。／以上の犯情に加え、c に科された刑（懲役 1 年、3 年間執行猶予）も踏まえると、被告人に対しては、懲役 6 月、3 年間執行猶予に処するのが相当である。」としている。

(2) インボイスを改ざんした場合の取扱い

適格請求書の様式については法令等に定められておらず、適格請求書として必要な事項⁽⁵⁵⁾が記載された書類（請求書、納品書、領収書、レシート等）であれば、その名称を問わず、適格請求書に該当することとされている（新消法 57 の 4 ①、インボイス通達 3-1）⁽⁵⁶⁾。したがって、適格請求書として必要な事項の記載のない白地領収証は、適格請求書には該当せず、また、適格請求書に誤認されるおそれのある記載や偽りの記載もないことから、適格請求書類に類似書類にも該当しないものと思料される。

なお、白地領収証を受領した者が架空の取引金額等を記載する行為、また、受領した適格請求書の取引額や消費税額等を増額するなどの改ざんを行い、これを基にした確定申告書を作成・提出することによって、本来納付すべき消費税を免れる又は還付を受けた場合には、取引の仮装が認められることから、重加算税の適用対象になると考えられる。また、脱税犯の構成要件である、「①偽りその他不正の行為の存在、②それによって（因果関係）、③消費税を免れる」を満たすことになるため、規模等によっては、消法 64①の罰則⁽⁵⁷⁾が適用される可能性があると思料される。

(55) 第 1 章第 1 節 2 (1) 適格請求書の記載事項をいう。

(56) 国税庁・前掲注(10) 13 頁間 17 参照。

(57) 消法 64①には、消費税を偽りその他不正の行為によって故意に免れ、又は免れよ

また、本件は得意先からの要請に応じて白地領収証を交付した事案であるが、これと同様に、実際には取引がないにもかかわらず取引が行われたとする架空インボイスや本来の取引額を水増しした偽造インボイスの交付がなされた場合には、本事案と同様に取引先会社のほ脱を容易にしたと認められ、脱税ほう助に該当する可能性があるものと思料される。

2 大阪地裁平成 29 年 9 月 7 日判決 (TKC 文献番号 25570080) 所得税更正処分取消請求事件 (架空給与に係る源泉徴収票を利用した不正還付請求)

(1) 事案の概要等

本事案は、「原告が、本件各年分の所得税について確定申告をしたところ、所轄税務署長が本件各年分の所得税に係る過少申告加算税の賦課決定処分等をしたことから、その取消しを求めた事案において、本件貸倒金及び本件給与に関する原告の主張は、客観的な事実や経験則に照らし明らかに不自然であり、その提出に係る証拠も不自然であるなど信用性に乏しい点に照らすと、本件貸倒金及び本件給与に関する原告の主張は虚偽であると認めるに十分であり、本件貸倒金及び本件給与は、架空に計上されたものと認めるのが相当であるとして、原告の請求をいずれも棄却した事例。」である。

また、同地裁は、「本件会社⁽⁵⁸⁾が平成 23 年 8 月に破産申立てを行い、本件給与に係る源泉所得税 2,272 万 1,760 円を納付しておらず、他方で、原告は、平成 23 年分の所得税の確定申告において、上記源泉所得税を含む 2,707 万 9,520 円を還付するよう求めていたことにも鑑みると、原告は、多額の源泉徴収税額等の控除不足額を創出することにより、不正に源泉所得税の還付を求めることを企図して、本件給与の額を給与所得に係る収入

うとした場合の脱税犯の範囲が規定されている。

(58) 原告が平成 22 年 4 月 2 日に設立し、同年 12 月 30 日に全株式を I に譲渡、翌 31 日に代表取締役を辞任し、I が代表取締役に就任。平成 23 年 1 月から同年 6 月まで原告に対し月額 1,500 万円の給与を支払う旨の覚書兼雇用契約書が作成されている。

金額に計上しつつ、本件貸倒金を不動産所得に係る必要経費に算入して、源泉所得税の還付を求める内容の所得税の確定申告書を作成し、提出したものと認めるのが相当である。／したがって、本件貸倒金及び本件給与は架空のものであって、原告の平成 23 年分の所得税の確定申告は、本件貸倒金及び本件給与に係る事実を仮装し、その仮装したところに基づくものと認められ、国税通則法 68 条 1 項の定める重加算税の要件を満たすものというべきである。」と判断している。

なお、本事案については、大阪高等裁判所の控訴審⁽⁵⁹⁾において、本件各更正処分等はいずれも適法であるとして、本件控訴を棄却している。

本事案において、原告に支給したとする給与に係る源泉所得税は納付されておらず、他方で、原告は、源泉所得税を含む額の還付を求めているものであり、不動産所得に係る貸倒金及び原告への給与は架空のものと判断されている。I⁽⁶⁰⁾が手書き作成したという源泉徴収票も、不正に源泉所得税の還付を求めるためのものと推認される。

(2) インボイスを改ざんした場合の取扱い

本件の構図は、源泉徴収税額の精算を仮装して国庫金の詐取を企図したものと認められるが、消費税においても、売手が納税を伴わない架空取引に係るインボイスを作成・交付し、受領した買手において仕入税額控除を行うといった、売手と買手が共謀しての国庫金の詐取が行われる可能性は否定できないところである。売手と買手の共謀行為が、上記裁判例の原告と本件法人との行為に近いのではないかと考えられる。さらに、源泉徴収票の偽造に関しては、このような共謀行為がなくとも、偽造により源泉徴収税額の水増しを行うケースや、全く架空の源泉徴収票を納税者自らが偽造し、還付請求を行うケースも認められるところである。これと同様に受

(59) 大阪高裁平成 30 年 5 月 18 日 (TKK 文献番号 25449973) 所得税更正処分取消請求事件。

(60) 原告から本件会社の全株式を平成 22 年 12 月 30 日に譲り受け、同月 31 日に代表取締役役に就任。

領したインボイスに改ざんを加えるケースや取引実態の伴わないインボイスを事業者自らが偽造し、仕入税額控除を行うケースも想定されるところであり、このような行為が行われた場合には、上記 1 の (2) の白地領収証に架空の取引金額を記載する行為などと同様に、重加算税の適用対象となると考えられ、規模等によっては、脱税犯として消法 64①の罰則が適用される可能性があるものと思料される。

第 3 節 請求書等の不実記載による仕入税額控除の是正

帳簿及び請求書の不実記載・記載不備に関する裁判例や公表裁決事例等を概観する。

1 東京地裁平成 9 年 8 月 28 日判決 (TKC 文献番号 28021531) 消費税更正処分取消請求事件

本事案は、医薬品の現金卸売業を営む同族会社の消費税確定申告について、所轄税務署長が、控除対象仕入税額のうち、帳簿に記載された仕入相手の氏名又は名称のうち仮名であると認められる同業者との取引以外の仕入取引に係る消費税額については、仕入税額控除が認められないとして行った更正及び過少申告加算税賦課決定は適法であるとして、原告の請求をいずれも棄却した事例である。

本事案において原告は、「帳簿に課税仕入れの相手方の真実の氏名又は名称が記載されていなくても、課税仕入れの事実を認めることができるものであれば、仕入税額控除が認められるべきである。」また「原告は不特定かつ多数の者から仕入れを行っているのであるから、(中略)再生資源卸売業等と同様に帳簿への課税仕入れの相手方の氏名又は名称の記載は省略できると解すべきである。」との主張を行っている。

これに対し同地裁は、「法は、仕入税額控除の要件として保存すべき法定帳簿には、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容及び支

払対価の額とともに真実の仕入先の氏名又は名称を記載することを要求しているというべきである。」また「原告の取扱商品は、医家向け医薬品であって、かかる医薬品の流通ルートに関与しない一般人が容易に入手、販売し得るものではないのであって、しかも、原告は薬事法の適用を受ける一般販売業者（中略）であるところ（中略）、右一般販売業者が厚生大臣の指定する医薬品を譲り受けたときには、(1)品名、(2)数量、(3)製造番号又は記号番号、(4)譲渡又は販売若しくは授与の年月日、(5)譲渡人又は譲受人の氏名に係る事項を書面に記載し保存しなければならないとされていること（中略）に鑑みれば、薬品等の卸売一般販売業の通常の業態において、個々の取引の相手方を特定し、その氏名又は名称等を確認することが、不可能又は著しく困難であるとは考えられないこと、原告の第一九期事業年度に係る仕入れのうち仕入取引額の最少額のもので 22 万 7,000 円であり、多額のものでは 1,087 万 7,000 円にのぼることが認められ（中略）一年間の総数が 505 件にすぎないことに鑑みると、（中略）原告の課税仕入れについて相手方の氏名又は名称を確認してこれを記帳することが著しく困難であると認めることはできない。」更に「原告に対して医薬品を売却する者にとって、その入手経路、原告へ売却した事実自体を秘匿したい個別的な事情があるとしても、消費税に関する調査を行う職員（中略）は守秘義務を負担している（中略）のであるから、これらの者に対してその氏名又は名称を秘匿する理由となるものではなく、右秘匿の目的が販売者の租税負担を回避、軽減することにあるとすれば、これをもって法定帳簿への記載を拒絶する合理的な理由と解することはできず、また、法定帳簿に真実の仕入先顧客の氏名又は名称を記載することによって、顧客がそれを行わない同業者へ商品を売却するようになるといった事情が想定されるとしても、かかる事態は改善されるべきものであって、右事情から顧客の真実の氏名又は名称を法定帳簿に記載しないことが、規範的意義を有する商慣習であったということとはできないのである。」と判示している。

なお、本事案については、東京高等裁判所の控訴審⁽⁶¹⁾において、本件各更正処分等はいずれも適法であるとして、本件控訴を棄却している。

2 帳簿等の記載不備に係る平成 14 年 4 月 3 日判決

本事例は、仕入税額控除に係る帳簿及び請求書等には、真実の仕入先の氏名等が記載されておらず、また、その仕入先が真実であると信じざるを得ない状況にはなかったとして仕入税額控除を否認した事例である⁽⁶²⁾。

請求人は、[1] 本件仕入取引はいずれも M から持ち込まれたもので、請求書等に記載された仕入先（以下「本件各仕入先」）が真実のものと判断して取引を開始し、本件各仕入先の納品書、請求書及び領収書を収受していること、[2] 本件仕入取引は現金取引であり、請求書等の氏名等が真実であるか否かは重要な意味を持つものでなく、その実在を徹底的に追及することが商取引の実態にそぐわないことからすれば、本件各仕入先が真実の取引先であったことは明らかであるか、請求人としては、本件各仕入先を真実の仕入先と信じることに相当の理由があったから、仕入税額控除が認められるべきである旨主張する。

しかしながら、本件仕入取引については、請求人の社長が M に商品を発注し、M から納品があった際、A 氏に代金を支払うという流れであり、M 以外の者が関わっていた事実はなく、本件各仕入先は存在しないか、存在しても請求人と取引があったとは認められないことからすると、本件仕入取引は M が虚偽の名義を使用して行ったものと認められ、したがって、帳簿等に真実の取引先の氏名等が記載されているとは言えない。

また、社長をはじめ請求人の社員等は、本件各仕入先の所在や業態等を M に確認することなく、当該取引を継続して行っていたものであるから、請求人が、本件各仕入先を真実の取引先であると取り扱わざるを得ない状況で

(61) 東京高裁平成 10 年 9 月 30 日判決（TKC 文献番号 28033324）消費税更正処分取消請求事件。

(62) 裁決事例集 No.63-653 頁。

あったとか、そのように信じざるを得ない状況であったとは言えないため、本件各仕入先の氏名等を真実と信ずべき相当な理由があったとは認められない。

3 帳簿等の記載不備に係る平成 21 年 1 月 28 日裁決

本事例は、真実の仕入先の名称等が記載されていない帳簿及び請求書等は消費税法第 30 条第 7 項に規定する帳簿保存要件を満たす帳簿等には該当しないから、これに係る消費税の仕入税額控除は認められないとした事例である⁽⁶³⁾。

請求人は、軽油の仕入先 G 社、H 社及び J 社（以下「本件仕入先 3 社」という。）はいずれも実在していた会社であり、取引当時の状況から本件仕入先 3 社を架空の会社などと疑う余地は全くなく、消費税法第 30 条は納税者が帳簿等の記載内容の真実性を調査し確認する義務まで規定していない旨主張する。

しかしながら、G 社は、商業登記がなく、領収証と請求書の住所が異なっており、H 社は、商業登記はあるが、その住所地には別人が居住しており、J 社は、商業登記がなく、領収書記載の住所が住居表示上存在しないことなどから、本件仕入先 3 社は実体のない会社であることが認められ、請求人の帳簿等には真実の仕入先の名称が記載されていないこととなる。

そして、①軽油をとりまく業界においてはかつてから不正軽油の問題があることは公知の事実であり、取引当時も不正軽油の販売が行われていたこと、②本件仕入先 3 社へ注文する際の電話番号が同じであったこと、③本件仕入先 3 社の集金担当者が同一人物であったことなど、各仕入先の名称が真実のものかどうか、社会通念上からみて相当程度疑われる状態であったといえ、加えて、請求人と本件仕入先 3 社との取引は、回数も多く、金額も多額であり、すべて現金決済であることからすると、請求人が積極的に確認するのが

(63) 裁決事例集 No.77-518 頁。

自然であるところ、これを確認することなく漫然と請求書等を保存し、帳簿に記載していたといわざるを得ないから、請求人において、本件仕入先 3 社が真実のものと信ずべき相当の理由があったとはいえない。また、請求人は、真実の仕入先の名称等を記載した帳簿等の保存をすることができなかったことにつきやむを得ない事情があったという主張及び立証をしていない。

したがって、本件仕入先 3 社の名称が記載されている請求人の帳簿及び請求書等は、いずれも真実の仕入先の名称が記載されていないことから、消費税法第 30 条第 8 項及び第 9 項に規定する記載要件を満たした帳簿及び請求書等に該当せず、同条第 7 項に規定する帳簿及び請求書等の保存がなかったものということとなり、本件仕入先 3 社との取引については、同条第 1 項に規定する課税仕入れ等の消費税額の控除を適用することができないとした原処分は適法である。

4 インボイス制度導入後の仕入税額控除の是正

(1) インボイス制度導入前における帳簿等の記載不備に係る是正

上記 1 の判例の「帳簿に記載された仕入相手の氏名又は名称のうち仮名であると認められる部分」、上記 2 の裁決の「真実の仕入先の氏名等が記載されていない帳簿及び請求書等」及び上記 3 の裁決の「真実の仕入先の名称等が記載されていない帳簿及び請求書等」は、消法 30⑦に規定する帳簿保存要件を満たす帳簿及び請求書等には該当せず、これに係る仕入税額控除は是正されることになる。

帳簿及び請求書の保存については、一定の例外を除き、取引ごとに所定の事項を帳簿へ記載するとともに、その取引の相手方が発行した、又は相手方の確認を受けた請求書、納品書及び領収書その他これらに類する書類を保存しなければ、仕入税額控除の適用が受けられないのであり、事実上、取引事実の証明ができる課税仕入についてのみ仕入税額控除が認められ

る仕組みとなっている⁽⁶⁴⁾。

(2) インボイス制度導入前後の帳簿及び請求書等の記載事項

インボイス制度導入前後における仕入税額控除の要件を満たす帳簿及び請求書等の記載事項については次のとおり見直しが行われている（消法 30⑦～⑨）。

イ 帳簿

～令和元年 9 月 30 日 請求書等保存方式	令和元年 10 月 1 日 ～令和 5 年 9 月 30 日 区分記載請求書等保存方式	令和 5 年 10 月 1 日～ 適格請求書等保存方式
① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称 ② 取引年月日 ③ 取引の内容 ④ 対価の額	① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称 ② 取引年月日 ③ 取引の内容 ④ 対価の額 ⑤ 軽減税率の対象品目である旨	同 左

ロ 請求書等

～令和元年 9 月 30 日 請求書等保存方式	令和元年 10 月 1 日 ～令和 5 年 9 月 30 日 区分記載請求書等保存方式	令和 5 年 10 月 1 日～ 適格請求書等保存方式
① 請求書発行者の氏名又は名称 ② 取引年月日 ③ 取引の内容 ④ 対価の額 ⑤ 請求書等受領者の氏名又は名称	① 請求書発行者の氏名又は名称 ② 取引年月日 ③ 取引の内容(軽減税率の対象品目である旨) ④ 税率ごとに区分して合計した税込対価の額 ⑤ 請求書等受領者の氏名又は名称	① 請求書発行者の氏名又は名称及び登録番号 ② 取引年月日 ③ 取引の内容(軽減税率の対象品目である旨) ④ 税率ごとに区分して合計した対価の額(税抜き又は税込み)及び適用税率 ⑤ 税率ごとに区分した消費税額等 ⑥ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

(3) インボイス制度導入後の仕入税額控除の是正

インボイス制度導入後においては、適格請求書発行事業者以外の者からの仕入れについては、仕入税額控除制度の適用が認められないこととな

(64) 上杉秀文「消費税の帳簿方式の維持と逆進性の緩和策について」『第 22 回日税研究賞入選論文集』89 頁（日本税務研究センター、1999）。

る⁽⁶⁵⁾。また、課税事業者が仕入税額控除の適用を受けるためには、適格請求書の記載事項を満たした適格請求書の保存が必要となる。適格請求書の記載事項を満たすためには、区分記載請求書の記載事項に加え、上記(2)ロの「適格請求書等保存方式」欄の下線表示の記載が必要となる。したがって、記載事項を満たしていない書類を保存していたとしても、仕入税額控除の適用は認められず、仕入税額控除の対象としていた場合には是正されることとなる。

第 4 節 適格請求書発行事業者登録簿の確認

適格請求書発行事業者登録簿に登録された事項については、国税庁ホームページにおいて登録番号を基に検索することにより、交付を受けた請求書等に記載された登録番号が適格請求書発行事業者のものか否かを確認することが可能となる⁽⁶⁶⁾。本節では、この公表サイトの確認と仕入税額控除の適用関係について整理する。

1 適格請求書発行事業者登録簿の確認

野一色直人教授は、「適格請求書とは『課税資産の譲渡等を行う事業者における適用税率や消費税額等に関する認識を、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者に正しく伝達するための手段』とされ、適格請求書の保存が仕入税額控除の要件（消法30条7項・9項）とされている。／なお、適格請求書発行事業者の登録（消法57条の2）、つまり、適格請求書発行事業者登録簿に登録された事項について、インターネットを通じて公表される。／したがって、登録国外事業者⁽⁶⁷⁾との取引と同様、公表された適格請求書発行事業

(65) 財務省・前掲注(1)819頁。

(66) 国税庁・前掲注(10)11頁間13,14参照。

(67) 消費者向け電気通信利用役務の提供を行う課税事業者である国外事業者で、国税庁長官の登録を受けた事業者をいう（消法39①）。

者登録簿の登録事項を確認することが仕入税額控除を適用する事業者に求められるのではないかと解される。」と述べられている⁽⁶⁸⁾。

2 登録国外事業者制度

国境を越えた電気通信利用役務のうち、国内事業者が、上記 1 の登録国外事業者から受けた「消費者向け電気通信利用役務の提供」⁽⁶⁹⁾については、一定の帳簿及び請求書等の保存を要件に、仕入税額控除制度の適用が認められており⁽⁷⁰⁾、その適用関係については図表 4 のとおりである。また、登録国外事業者の登録番号等については、国税庁ホームページに掲載されている「登録国外事業者名簿」により確認が可能となっている（27年改正法附則39④、27年改正消令附則 7 ③）。

なお、登録国外事業者制度については、適格請求書等保存方式が導入されることを踏まえ、適格請求書発行事業者制度に吸収することとされている（28年改正法18、同附則45①）。

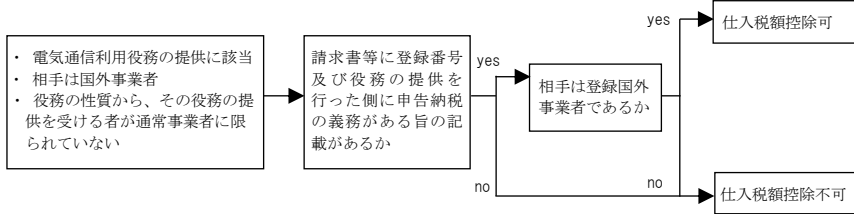
(68) 野一色直人「消費税法 30 条 11 項等に係る仕入税額控除の制限をめぐる法的課題」税大ジャーナル 2020.7 76 頁（国税庁、2020）（https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/journal/saisin/020507_noishiki.pdf）（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(69) 電気通信利用役務の提供のうち、「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当するものの範囲が限定的に規定されているため、結果として、「消費者向け電気通信利用役務の提供」には、事業者も利用する様々なサービスが含まれている。事業者向け取引以外の取引については国外事業者申告納税方式の対象としている。（財務省「平成 27 年度税制改正の解説」836 頁）（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explanation/pdf/p0825_0867.pdf）（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(70) 財務省・前掲注(69)839 頁。

図表 4 電気通信利用役務の提供に係る判定フロー

〔国内事業者が日本国内において消費者向け電気通信利用役務の提供を受ける場合〕



(出典：財務省「平成27年度税制改正の解説」838頁を基に筆者作成。)

3 事業者における確認義務

納税者の権利救済の観点から、インボイスの記載内容の項目やその程度についても、取引を阻害することのないように、特段の配慮が必要であるとして、田中治教授は、「インボイスには取引の実態を正確に記載することが求められるのは当然であるが、そうであるからといって、軽微な記載上の瑕疵をもって仕入税額の控除を左右することは許されるものではない。また、事業者における取引の実際や円滑な取引の維持等を考慮すると、記載の真実性に関し、事業者に対して、必要以上に過剰な確認義務を負わせるのは相当でないと考える。」⁽⁷¹⁾と述べられている。

4 本人確認に係る韓国の事例

韓国においては、取引の相手方が偽装事業者である場合でも、善意の取引当事者であれば、仕入税額控除の適用を受けることはできるとした事例（大法院判決 83 ヌ 281、1984.3.13）がある⁽⁷²⁾。

(71) 田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」税研 197 号 52-53 頁（日本税務研究センター、2018）。

(72) 高正臣「韓国附加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税法学 541 号 61 頁（日本税法学会、1999）。

事件の概要は「納税者は製造業を営む株式会社である。訴外 B 商事と古鉄取引を始めるにあたり、課税庁が発行した同訴外 B の事業者登録証を確認した。／納税者は、1980 年 1 月 1 日から同年 12 月 31 日までの各取引ごとに、B から契約のとおり古鉄を入庫し、また同訴外 B 名義の税金計算書（インボイス）の交付を受けた。納税者は、税金計算書および代金支払時に受け取った入金票の代表者印影を、裁判所の商業登記簿に記載された同訴外 B の代表理事の印鑑と対照し、同一であるとの確認を行った。／納税者は附加価値税の予定申告および確定申告を行った。ところが、課税庁は、訴外 B が事業者登録を行っていない、いわゆる偽装事業者であるから、当該税金計算書は適法な税金計算書に該当せず、仕入税額控除の適用は受けられないとして、附加価値税の賦課処分を行った。本件は、当該処分の取消しを求めて納税者が提訴したものである。二審判決は納税者の勝訴となり、これを不服として課税庁が上告した。（括弧内筆者）」ものである。

判旨は「上告を棄却する。／たとえ訴外会社が偽装事業者であったとしても、原告はそうした事実を知らずに、同会社から税金計算書の交付を受けた善意の取引当事者であり、こういった場合には、附加価値税法の関連諸規定により、その仕入税額はすべて控除されなければならないと原審は判示した。／原審の上記判断は正当であり納得のできるものである。課税庁が指摘するような採証法則に違反した事実誤認や、審理不尽または法理誤解の違法はない。」とされている。

高正臣教授は、「大法院は、納税者である事業者が善意の取引者であると認められる場合においては、納税者本人に責めがないにもかかわらず不利益を与えるのは好ましくないとの判断から、当該取引にかかる仕入税額控除を認めるとの判断を一貫して行っている。」⁽⁷³⁾と述べられている。

上記事案は、買手が「取引を始めるにあたり、課税庁が発行した同訴外 B の事業者登録証を確認」するほか、「入金票の代表者印影を、裁判所の商業登

(73) 高・前掲注(72)62 頁。

記簿に記載された同訴外 B の代表理事の印鑑と対照し、同一であるとの確認」をするなど、取引開始時及びその後の取引時においても、本人確認書類に基づく本人確認を行っているものである。

5 新規取引先に対する本人確認

国税庁ホームページの公表サイトの閲覧を通じて、買手は交付を受けた請求書等に記載された番号が「登録番号」であるか、また、その記載された「登録番号」が取引時点において取消等を受けていないものであるかを確認することが可能である。しかしながら、公表サイトにおいて確認できるのは、請求書等に記載された登録番号により検索した結果、その登録番号に該当した事業者の情報についてであり、免税事業者等の適格請求書発行事業者以外の者が他者の登録番号及び氏名（又は名称）を盗用して適格請求書発行事業者になりすました場合、公表サイトの確認のみでは、なりすましであることが発見できないことに留意する必要がある⁽⁷⁴⁾。必要以上に過剰な確認義務を買手に負わせるのは相当でないとする見解もあるが⁽⁷⁵⁾、新規取引先と取引を開始する場合には、免税事業者等の適格請求書発行事業者以外の者が適格請求書発行事業者になりすましていたことによって、仕入税額控除が是正されることを回避するためにも、通常の商取引において必要に応じ行われていると思われる本人確認書類⁽⁷⁶⁾等に基づく確認を行い、なりすましを行う者から、

(74) 例えば、在留カードが有効か否かを確認するため、出入国在留管理庁が提供している「在留カード等番号執行情報照会サイト」に関して次の記事がある。「在留カード名義だけ偽造」『読売新聞』2021年2月2日、夕刊、9面「警視庁が昨年10月に『在留カード』の偽造拠点から押収した偽造在留カードの画像約1100点のうち、約8割に国から発行された正規の番号と有効期間が記載されていたことが捜査関係者への取材で分かった。正規の番号などで国の照会サイトをすり抜け、不法就労などに悪用している可能性が高い。」とされている。

(75) 田中・前掲注(71)52-53頁。

(76) 本人確認書類としては、適格請求書発行事業者の登録後に税務署から交付される登録通知書のほか次のものを想定している。

個人…マイナンバーカード（個人番号カード）、運転免許証、旅券（パスポート）など。
法人…登記事項証明書、印鑑登録証明書、代表者の身分証明書（上記個人のもの）など。

適格請求書類似書類を受領することのないよう留意する必要があると考える。

第 5 節 買手が善意である場合の仕入税額控除の是正等

1 買手が善意である場合の仕入税額控除の是正

(1) 欧州司法裁判所の判例 (Kittel 理論)

欧州司法裁判所の判例に、ベルギーの国内裁判所が、「仕入事業者によって仕組まれた脱税について不知である善意の事業者は、その仕入取引契約が国内法により公序違反として無効となったとしても、事業活動に対する中立原則によって仕入税額控除権は認められるか否か」の先決裁定を求めた「Kittel 事件」(欧州司法裁判所 2006 年 7 月 6 日判決、C-349/04)がある⁽⁷⁷⁾。

この事件は、訴外 C 社が PC 部品を用いたカーセル・スキーム⁽⁷⁸⁾を仕組んでいることを知らないまま取引に加わったベルギーの居住者 Kittel 氏が、C 社から購入した商品を別の事業者へ販売し、その付加価値税申告において仕入取引に係る仕入税額の控除を請求したところ、脱税取引にかかわる取引であることを理由に、所轄税務署よりその仕入税額控除が否認されたことから、同氏がこれを不服としてベルギーの裁判所に提訴したものである⁽⁷⁹⁾。

(77) 西山由美「消費課税と脱税」木村弘之亮先生古稀記念『公法の理論と体系思考』200 頁(信山社、2017)。

(78) 典型的なカーセル・スキームは、他の EU 加盟国の業者から高価値商品を免税で輸入し、他の国内業者に税込みで売却した後、申告・納税することなく雲隠れするものである。購入した国内業者が当該商品を他国へ輸出する際には、付加価値税の還付申請が行われる。当該商品は再び他の EU 加盟国を通じて輸入され、循環的に詐欺が行われる。「メリーゴーランド・スキーム」ともいう。柳瀬秀郎「フランスの税務行政と税制の概要」税大ジャーナル 2008.10 182 頁(国税庁、2008)

(https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/backnumber/journal/09/pdf/09_08.pdf) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(79) 西山・前掲注(77)200 頁。

判旨は「一連の取引における当該取引の前または後の取引が脱税により無効になるかどうかにかかわらず、付加価値税の仕入税額控除権は認められなければならない。(中略) 控除権は、付加価値税制度の根幹部分であり、原則として制約されてはならない。／事業活動に対する中立原則は、合法的取引と違法な取引との区別を禁じている。すなわち、ある行為が違法であるという理由で、課税を免れることはない。(中略) 自らが買主である取引が、売主によって仕組まれた脱税と関連していたことを知らなかった、または知ることができなかった事業者について、売買契約が無効であることを理由として、当該事業者の仕入税額控除権を喪失させるような国内法は認められない。逆に、自らが脱税取引に関与していることを知っていた、また知りうるべき立場にあった場合には、国内裁判所は当該事業者の仕入税額控除権を否認することができる。」とされている⁽⁸⁰⁾。

西山由美教授は、「消費課税の根幹である仕入税額控除制度の確保と深刻な脱税への対応とを整合させることが難しい中で、『Kittel 理論』は、付加価値税課税における中立原則を踏まえ、『当該事業者が脱税行為を知らなかったか、または知るべきがなかった』かどうかによって対応を区分した。／まず、当該事業者自身が脱税スキームに直接関与している場合、当該事業者が行う取引が客観的にみて『事業者が事業者として対価を得て行う物品・サービスの提供』である場合には、課税対象となる『経済活動』に該当し、当該事業者の売上げにかかる付加価値税は課税される。しかしながら、当該事業者の仕入れにかかる仕入税額の控除は認められない。なぜならば、このような場合に仕入税額控除を認めることは、脱税を企図する事業者に対して、一種のボーナスを与えることになるからである。／次に、当該事業者が脱税スキームに直接関与はしていないが、その取引が脱税スキームに関与していることを知っていたか、またはこれを知るべきであった場合もまた、仕入税額控除権は否認される。／最後に、当該事業者

(80) 西山・前掲注(77)201頁。

がその仕入取引について、それが脱税スキームに関与していることを知るすべがなかった場合、当該取引は課税対象となるとともに、当該事業者の仕入税額控除請求権は保証される。」⁽⁸¹⁾と述べられている。

(2) 韓国における本人確認書類の偽造事例

第 4 節 4 の韓国の事例（大法院判決 83 ヌ 281、1984.3.13）において、買手は、新規取引先と取引を始めるに当たり、課税庁が発行した売手の事業者登録証を確認するほか、代金支払時に受け取った入金票の代表者印影を、裁判所の商業登記簿に記載された同社の代表理事の印鑑と対照し、同一であるとの確認を行っている。しかしながら、確認した事業者登録証等は売手が偽造したものであり、買手はそうした事実を知らずに、売手から税金計算書（インボイス）の交付を受けた善意の取引当事者であり、こういった場合には、附加価値税法の関連諸規定により、その仕入税額はすべて控除されなければならないと判示されている。

なお、金完石教授は、上記のような事例において、実際に供給を行う事業者と税金計算書上の供給者が異なる場合には、供給を受ける買手が、税金計算書の名義偽装を知らず、その知らなかったことについて過失がないという特別な事情がない限り、仕入税額控除が認められないこと。また、このような事例において、名義偽装の事実を知らなかったことにつき過失がないという点は、仕入税額控除ないし還付を主張する買手が立証しなければならないと述べられている⁽⁸²⁾。

(3) 英国における不納付 VAT の連帯納付に係る規定

野一色直人教授は、ミッシング・トレーダー⁽⁸³⁾への対応策として、英国

(81) 西山・前掲注(77)201-202 頁。

(82) 金完石（高正臣 訳）「韓国の附加価値税における仕入税額控除—仕入税額不控除を中心として—」100 頁（<http://www.ritsumei.ac.jp/acd/cg/law/lex/07-1/03kim.pdf>）（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(83) 事業者間の高額取引で顧客から多額の税を受け取り、納税しないまま消失する犯罪をいう。沼田博之「消費税の今後のあり方について」会計論叢 15:35-72 41 頁（2020.3）（https://m-repo.lib.meiji.ac.jp/dspace/bitstream/10291/20786/1/kaikeironso_15_35.pdf）（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

においては、①電話、コンピューターチップ等の特定の財等の課税取引に関し、②当該取引時に当該取引に係る VAT が税務当局に支払われないことを課税事業者が知っていた、あるいは、疑うに足る根拠を有していた場合に、英国税務当局は当該課税事業者に対して、不納付 VAT の連帯納付に係る責任の通知ができると述べられている⁽⁸⁴⁾。

具体的な連帯納付責任の適用に関し、当該事業者は通知がなされてから 21 日以内に、VAT の不納付を知らなかった、あるいは、疑うに足る根拠を有しなかったこと、さらに、商品が低額な理由等を示さなければならず、仮に、応答しない場合や英国税務当局が説明に納得しない場合、連帯納付責任を求められる。

また、英国税務当局は、取引が詐欺ではなく真正なものであること、また、取引相手先の実態を確認するための例として、次の項目を示している⁽⁸⁵⁾。

イ 取引が詐欺ではなく真正なものであることを確認するための項目

① 顧客や仕入先が正当であることに関しては、取引歴（取引先の社歴等）、短期間での発注の有無、取引する商品と同量を購入する顧客の紹介の有無、商業上の損失が生じない取引であるとの提示の有無、代金支払や取引に係る好条件の有無、オフショア銀行の口座での決済の有無、VAT詐欺として利用される商品等に係る取引か、英国税務当局からの警告の有無等。

② 取引として商業上の妥当性に関しては、流行（時代）遅れ等の携帯電話や英国外の特別な携帯電話のモデルに係る取引か、流通過程が短期間であるにもかかわらず、急激な値上がりがあるのか、第三者による支払が合理的な理由によるものか。

ロ 取引相手先の実態を確認するための項目

法人の設立やVAT登録に係る手続書類の写しの入手、英国税務当局へ

(84) 野一色・前掲注(68)79-80頁。

(85) 野一色・前掲注(68)80頁。

のVAT登録の確認、第三者による当該取引先に係る信用情報の確認。

(4) 小括

上記(1)は、売手によって仕組まれた脱税を買手が不知であるなど善意である場合には、当該取引は課税対象となるとともに、買手の仕入税額控除が認められるとしている。また、上記(2)は、売手が名義偽装をしていた事実を知らない善意の買手が、その知らなかったことについて過失がないことを立証した場合に、仕入税額控除が認められるとしている。なお、上記(3)においては、英国税務当局が買手にVATの連帯納税義務を課すか否かを判断する際に、取引の真正性を確認するための照会事項が示されている。

我が国においても、免税事業者が適格請求書発行事業者の登録番号や名称を使用して登録通知書を偽造することにより、適格請求書発行事業者になりすますことがないとはいえず、偽造登録通知書を信用した善意(なりすましを知らない)の買手が、この者から交付を受けた書類に基づき仕入税額控除を行った場合には、その仕入税額控除は否認されるものと考えられる。買手が、適格請求書等を保存することができなかつたことについて、消法30⑦ただし書に規定する「災害その他やむを得ない事情」⁽⁸⁶⁾⁽⁸⁷⁾に該当することを立証した場合には仕入税額控除が適用されることとなるが、登録通知書の提示を受けたことのみでは、本人確認を尽くしたことにはならず、災害その他やむを得ない事情に該当することを立証したことにもならないと思料される。

新規取引先のなりすましを認識できず、適格請求書類似書類に基づいて行った仕入税額控除の否認を回避するためには、本人確認書類による確認

(86) 消法30⑦ただし書に規定する「災害その他やむを得ない事情」の意義については8-1-4による(消費税法基本通達11-2-22)。

(87) 「災害」とは、震災、風水害、雪害、凍害、落雷、雪崩、がけ崩れ、地滑り、火山の噴火等の天災又は火災その他の人為的災害で自己の責任によらないものに基因する災害をいい、「やむを得ない事情」とは、「災害」に準ずるような状況又は当該事業者の責めに帰することができない状況にある事態をいう(消費税法基本通達8-1-4)。

が重要である。韓国の事案にある事業者登録証及び商業登記簿による印影の確認、並びに、英国の第三者による取引先の信用情報の確認などは、売手の実態を確認するために有用であると思料される。また、英国における取引の真正性に係る確認項目についても、本人確認等を行う際の参考になるものと思料されるところである。

2 なりすましを行う免税事業者に納税義務を課すことについて

免税事業者が適格請求書発行事業者になりすまして適格請求書類似書類を交付し、善意（なりすましを知らない）の買手が仕入税額控除を行った場合にはこの処理は是正されることとなる。このことについて、EU における免税事業者がインボイスに付加価値税を別記した場合に納税義務を課す制度⁽⁸⁸⁾に着目し、買手の是正に代えて、売手に納税義務を課すことにより、国庫の損失を補填することが可能か否かの検討を試みたが、①このような事実は買手への調査で把握されるケースが多いと思料され、売手に納税義務を課すためには、別途、売手への調査が必要となること、②その場合、着手できるとは限らず、仮に着手できたとしても納税義務が履行されない場合もあり得ることなどから、国庫の損失を確実に補填できるとは限らないと思料された。

なお、売手と買手が共謀して、不当な仕入税額控除を行うために、実際には取引がないにもかかわらず、①免税事業者が登録番号等を記載した適格請求書と誤認されるおそれのある書類を交付した事実又は②適格請求書発行事業者が偽りの記載をした適格請求書を交付した事実を、税務当局が把握した場合には、その規模等によっては、売手については秩序犯として新消法 65 四の罰則を、買手については脱税犯として消法 64①の罰則を適用する必要があると思料する。また、当該事業者が罰金以上の刑に処せられ、その執行を終わり、又は執行を受けることがなくなった日から 2 年を経過していない時

(88) 第 1 章第 2 節 2 参照。

点で登録申請がなされた場合には登録の拒否（新消法 57 の 2 ⑤一）、更に適格請求書発行事業者が罰金以上の刑に処せられた場合には登録の取消し（新消法 57 の 2 ⑥一）といった行政制裁を科す必要がある。

第 3 章 適格請求書類似書類の交付等に係る 罰則の適用対象と判断基準

本章では、諸外国における不正インボイスに係る罰則等及び消費税法上の罰則規定等を概観した上で、誤認されるおそれのある書類及び偽りの記載をした適格請求書にはどのような記載のあるものが該当するのか、また、適格請求書類似書類の交付行為、適格請求書類似書類に基づく仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用などについて考察する。

第 1 節 諸外国における不正インボイスの罰則等

1 フランス

フランスにおけるインボイスに関する不正の種類としては、①虚偽の氏名、虚偽の住所若しくは実際に引き渡された数量と一致しない数量が記載されたインボイス、②非課税取引を課税取引に書き換えたインボイス及び③実際の資産の譲渡等がない架空のインボイスなどがあるとされている⁽⁸⁹⁾。

また、法令上、「虚偽の氏名や住所の記載」や「実際に引き渡された数量と一致しない数量の記載」といった不正又は虚偽のインボイスの発行については、支払額（又は受取額）の 50%の罰金が科される⁽⁹⁰⁾。当該罰金の適用に当たっては、納税者がインボイスの発行に関する義務を遵守していないことを、税務当局が立証しなければならず、税務当局は事前に納税者に対して①認定した事実の詳細、②罰金の法的根拠と計算方法及び③書面の受領後 30 日以内に納税者が反論する権利があること等を記載した書面を送付することと

(89) DGFIP（公共財政総局、国税庁に相当）‘Facturation fictive ou de complaisance’「架空又は偽装請求」(https://www.economie.gouv.fr/files/files/directions_services/dgfip/control_fiscal/procedes_fraude/6_Facturation_fictive_ou_de_complaisance.pdf)（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(90) 租税一般法典 1737 条 I - 1 条、租税一般法典 1737 条 I - 2 条。

されている⁽⁹¹⁾。

2 ドイツ

ドイツにおいては、事業者が、自らが関与した取引の前又は後の取引段階において他の者が売上税の脱税（租税通則法 370 条）や売上税の税収に対する侵害（売上税法 26a、26c 条）に関与していたことを知っていた、又は、知り得たであろう場合には、自らが脱税を実行していないとしても、その事業者において売上税の免税や前段階控除が否認される（同法 25f 条）。同法 26c 条は、売上税の税収に対する侵害を常習的、又は、当該行為を継続的に行うために結びついたグループの一員に対し、5 年以下の自由刑又は罰金に処する旨規定している。

また、脱税犯に対する罰則規定である租税通則法 370 条 1 項について、品矢一彦税理士は、『1号 財務官庁又はその他の官庁に対し、租税上重要な事実に関して、不正又は不完全な申し立てを行うこと、2号 財務官庁又はその他の官庁に対し、義務に反して、租税法上重要な事実に関して、これを知らせないこと、3号 義務に違反して、収入印紙又は収入証紙を用いないこと』の何れかによって『租税を免れ、又は自己若しくは他人のために不正な租税法上の私益を受けること』を規定している。（中略）この規定を不作為論的にみるならば、1号においては『積極的な行為（作為）』が、2号においては『消極的な行為（不作為）』の両者が遁脱罪の構成要件とされていることである。（中略）租税通則法 370 条 3 項には悪質な場合についての加重制度が定められており、著しく利己的な場合や（中略）連続して遁脱を行った場合による量刑規定が定められている。この 3 項規定に該当すると法定刑として『五年以上の自由刑または罰金』から『六月以上一〇年以下の自由刑』に引き上げられる。⁽⁹²⁾と述べられている。

(91) BOI-CF-INF-10-40-40-20120912 パラ 40

(<https://bofip.impots.gouv.fr/bofip/724-PGP.html>) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(92) 品矢一彦 「租税遁脱罪の構成要件—解釈論から立法論への新たな提唱—」

3 韓国

韓国においては、詐欺その他不正な行為により租税を遁脱又は租税の還付及び控除を受けた者は、2年以下の懲役又は遁脱税額、還付及び控除を受けた税額の2倍以下に相当する罰金に処するとされている。ただし、遁脱税額が3億ウォン以上であり、その遁脱税額が申告及び納付すべき税額の100分の30以上である場合などは、3年以下の懲役又は遁脱税額の3倍以下に相当する罰金に処するとされている（租税犯処罰法第3条）。また、税金計算書の未発給と虚偽記載発給、税金計算書の未授受と虚偽記載計算書の授受、資料商の行為及び同行為斡旋仲介を行った者は、1年以下の懲役又は供給価額の付加価値税の税率を適用して計算した税額の2倍以下に相当する罰金に処するとされている（同法第10条）。

第2節 我が国消費税法の脱税犯及び秩序犯に対する罰則

租税犯処罰の目的について、白井滋夫教授は、「国家の財政権に対する侵害の程度に応じて相当の刑罰を加えることにより、国庫の利益を侵害するおそれのある行為を事前に防止し、徴税という国家の行政作用を全からしめることにある。」⁽⁹³⁾と述べられている。以下、消費税法における脱税犯及び秩序犯等について考察する。

1 脱税犯の範囲⁽⁹⁴⁾

脱税犯とは、適正に履行すべき消費税を偽りその他不正の行為によって故意に免れ、または免れようとする事により、国庫の利益を侵害するという実態をもつ犯罪であるが、消費税法の脱税犯の範囲は、次のとおりである（消

(https://www.nouzeikyokai.or.jp/files/ronbun/2013_9/9-3.pdf)（令和3年6月24日最終閲覧）。

(93) 白井滋夫『国税犯則取締法』14-15頁（信山社、1990）。

(94) 財政金融法規研究委員会『財政金融法規解説全集 租税編Ⅲ』940頁（大成出版、1969）。

法 64①)。

- (1) 偽りその他不正の行為により、消費税を免れ、または保税地域から引き取られる課税貨物に対する消費税を免れようとした者
- (2) 偽りその他不正の行為によって、仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付または中間還付の控除不足額の還付を受けた者
- (3) (2) における罪の未遂(仕入れに係る消費税額の控除不足額の記載のある還付申告書を提出したものに限る。)
- (4) (1) に掲げるもののほか、確定申告書をその提出期限までに提出しないことにより消費税を免れた者

2 脱税犯の構成要件⁽⁹⁵⁾

国内取引に係る消費税法上の脱税犯の構成要件は、偽りその他不正の行為により消費税を免れ、または消費税の還付を受けたことであり、「偽りその他不正の行為」という実行行為と「消費税を免れ、または消費税の還付を受けた」という結果の発生との間の因果関係が存在することが必要であるとされている。

3 秩序犯

秩序犯は、直接に脱税の結果を発生せしめる行為ではなく、租税債権を確保するため、税法上に定める各種の義務に違反する行為をその構成要件的内容とする犯罪であるとされており⁽⁹⁶⁾、いまだ国庫の利益を侵害する段階には至っていないが、租税法上の秩序を乱しており、国庫の利益を侵害する危険性をもつ犯罪をいう⁽⁹⁷⁾。また、租税秩序犯は租税危害犯ともいわれ、①申告書に虚偽の記載をすることを構成要件とする犯罪である虚偽申告犯のほか、②単純無申告犯、③不徴収犯、④検査拒否犯などがあり、これら以外にも、

(95) 財政金融法規・前掲注(94)940-941 頁。

(96) 臼井・前掲注(93)18 頁。

(97) 財政金融法規・前掲注(94)943 / 2 頁。

種々の租税法上の義務違反が処罰の対象とされている⁽⁹⁸⁾。

適格請求書類等⁽⁹⁹⁾の交付禁止規定の違反については、新消法 65 に規定する罰則（1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）の対象とされており、秩序犯に該当する。

なお、臼井教授は、一般の間接国税における協力義務違反の罪に含まれる秩序犯の主なものの一つとして、「課税標準等に関する申告怠偽犯」を挙げ、「これは、課税標準等に関する申告書の提出を怠り又は偽りの申告書を提出したことをもって、その構成要件的内容とする犯罪である。」⁽⁹⁹⁾と述べられている。このことからすると、「適格請求書類等⁽⁹⁹⁾の交付犯」については、適格請求書類等⁽⁹⁹⁾の交付の禁止規定に違反して、①適格請求書発行事業者が作成した適格請求書であると誤認されるおそれのある表示をした書類又は②偽りの記載をした適格請求書を交付し、若しくは、①又は②の記載事項に係る電磁的記録を提供したことをもって、その構成要件的内容とする犯罪であるということができると思料される。

第 3 節 誤認されるおそれのある書類の交付

免税事業者が取引排除の回避や消費税相当額の詐取を目的として、虚偽の登録番号を記載するなどして「誤認されるおそれのある書類」を交付した場合について、罰則の適用対象や判断基準を整理する。

また、課税仕入れに係る経過措置期間に交付される免税事業者等の適格請求書発行事業者以外の者が交付する請求書の取扱いを確認する。

1 誤認されるおそれのある書類

適格請求書には、①適格請求書発行事業者の氏名又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課税資産の譲渡等に係る資産又は役

(98) 金子・前掲注(34)1124・1125 頁。

(99) 臼井・前掲注(93)19 頁。

務の内容（軽減税率の対象品目である旨）、④課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び適用税率、⑤税率ごとに区分した消費税額等、⑥書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称、の記載が必要とされている（新消法 57 の 4 ①）。

したがって、適格請求書発行事業者以外の者が作成する、①～⑥の全てを記載した請求書は、誤認されるおそれのある書類に該当するものと考えられる。

なお、免税事業者は、課税資産の譲渡等に課される消費税がないことから、請求書等に「消費税額」等を表示して別途消費税相当額等を受け取るといったことは、消費税の仕組み上、予定されておらず⁽¹⁰⁰⁾⁽¹⁰¹⁾、④税率ごとの対価の額及び⑤税率ごとの消費税額等を請求書等に記載することも予定されていないものの、「消費税額」を記載することについては特段の制限は設けられていないことから、「消費税額」の記載があることを以って、誤認されるおそれのある書類に該当することにはならないものと考えられる。また、適格請求書発行事業者の登録を受けない課税事業者にあっては、請求書に④税率ごとの対価の額及び⑤税率ごとの消費税額等を記載することが想定されることであり、この場合も誤認されるおそれのある書類に該当することにはならないものと考えられる。

また、上記②取引年月日、③取引内容及び⑥交付を受ける事業者名はインボイス制度の導入にかかわらず、従前から請求書の記載事項とされていたものであり、これらの記載が誤認されるおそれのある書類に該当するか否かの

(100) 国税庁「消費税の軽減税率制度に対応した経理・申告ガイド」15 頁。

(<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/0019005-113.pdf>) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(101) 最三小判平 17.2.1 民集 59 卷 2 号 245 頁、判時 1891 号 15 頁、判タ 1176 号 126 頁。この最高裁判決の判旨は次のとおりである。事業者が消法 9 ①に該当するとして、課税期間に係る基準期間において課税資産の譲渡等につき消費税を納める義務を免除された場合に、消法 9 ②、28 ①を適用して当該基準期間における課税売上高を算定するに当たっては、免除される消費税相当額を控除することなく、課税資産の譲渡等の対価の額を算定すべきである。

判断に影響することはないものと考えられる。

以上のことから、誤認されるおそれのある書類に該当するか否かの判断に当たっては、①の登録番号の記載の有無が重要であり、適格請求書発行事業者以外の者が作成し課税事業者に交付する書類に、「登録番号 T123…」と T に続く 13 桁の数字⁽¹⁰²⁾が記載されている場合には、それが実在する他の登録事業者の番号であるか、架空の番号であるかを問わず、誤認されるおそれのある書類に該当し得ることとなる。

2 誤認されるおそれのある書類の例示

(1) 取引事実を仮装した書類

実際には課税資産の譲渡等が無いにもかかわらず、買手が仕入税額控除を受けるために、売手と買手が共謀して架空の取引内容を記載した虚偽の書類を交付（販売を含む。）することなどが想定される⁽¹⁰³⁾。なお、①登録番号及び氏名を実在する他者のものを使用することにより適格請求書発行事業者になりすますことのほか、架空の登録番号を使用すること、②取引年月日、③取引内容、④税率ごとの対価の額及び⑤税率ごとの消費税額等については、売手と買手との通謀による取引の偽装内容に応じたものが記載され、⑥交付を受ける事業者名のみが正しく記載されることが想定される。

(2) 取引排除の回避を目的に他人の登録番号を記載した書類

免税事業者⁽¹⁰⁴⁾が課税事業者との取引から排除されることを回避するために、実際の取引において、他者の登録番号を記載した請求書を交付することが想定される。なお、①登録番号及び氏名を実在する他者のものを使

(102) インボイス通達 2-3 《登録番号の構成》。

(103) 架空外注費の計上を企図する買手からの要請により、虚偽の請求書を交付するケースの他、第 2 章第 1 節 4 の事例などが想定される。

(104) 「免税事業者」としているが、「適格請求書発行事業者の登録をしていない課税事業者」の場合も同様の取扱いになると思料される ((3) ~ (5) において同じ。)

用する⁽¹⁰⁵⁾ことにより適格請求書発行事業者になりすますことが考えられるが、②取引年月日、③取引内容、④税率ごとの対価の額、⑤税率ごとの消費税額等及び⑥交付を受ける事業者名については実際の取引に沿った記載になるものと考えられる。

(3) 取引排除の回避を目的に架空の登録番号を記載した書類

上記(2)と同様に、免税事業者が取引から排除されることを回避するために、架空の登録番号を記載した請求書を交付することが想定される。

(4) 消費税相当額の詐取を目的に他人の登録番号を記載した書類

第 2 章第 4 節 4 の韓国の事例における偽装事業者と同様、免税事業者が買手から消費税相当額を詐取するために、実際の取引において、他者の登録番号を記載した請求書を交付することが想定される。なお、①登録番号及び氏名を実在する他者のものを使用することにより適格請求書発行事業者になりすますことが考えられるが、②取引年月日、③取引内容、④税率ごとの対価の額、⑤税率ごとの消費税額等及び⑥交付を受ける事業者名については実際の取引に沿った記載になるものと考えられる。

(5) 消費税相当額の詐取を目的に架空の登録番号を記載した書類

上記(4)と同様に、免税事業者が買手から消費税相当額を詐取するために、架空の登録番号を記載した請求書を交付することが想定される。

3 誤認されるおそれのある書類の交付

上記 2 の(1)～(5)の書類は、いずれも適格請求書類似書類に該当し、当該書類を交付等する行為は秩序犯として新消法 65 四の罰則の適用対象になるものと思料される。特に、(1)のケースとして想定される偽造インボイスの販売などは悪質性が高いと認められるところであり、税務当局がこのようなケースを把握した場合には、的確に罰則を適用するなど厳正な対応が

(105) 登録番号及び氏名を実在する他者のものを使用しているが、登録番号は他者のものを、氏名は自身のものを使用することも想定される(第 2 章第 1 節 5 の事例参照。以下、(4)についても同様である。)

必要であると思料する。また、当該行為者が罰金以上の刑に処せられた場合には、的確に登録拒否といった行政制裁を科す必要がある（新消法 57 の 2 ⑤一）。

なお、第 2 章第 1 節 4 のタイの事件と同様の事例が我が国で発生したと仮定した場合に、逮捕グループから共謀企業へのインボイスの販売が罰則の対象となることは容易に想定される場所であるが、新消法 57 の 5 は「他の者に対して交付してはならない。」と規定しており、仕入税額控除を行う者への交付に限定されるものではないことから、偽インボイスの作成（印刷）業者から逮捕グループ（販売業者）へのインボイスの販売に伴う交付についても罰則の対象になるものと考えられる。

4 経過措置期間に適格請求書発行事業者以外の者が交付する請求書

2023年（令和 5 年）10 月 1 日以後に国内において行った課税仕入れに係る仕入税額控除制度の適用については、原則として、適格請求書等の保存が要件とされるが、適格請求書等保存方式を円滑に実施する観点から、一定期間（2023年（令和 5 年）10 月 1 日～2029年（令和 11 年）9 月 30 日までの間）においては、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、区分記載請求書等保存方式における記載事項を満たした帳簿及び請求書等が保存されていることを要件として、課税仕入れに係る消費税額相当額の一定割合（前半 3 年は 80%、後半 3 年は 50%）の控除が認められる（28 年改正法附則 52、53）。

期 間	割 合
令和 5 年 10 月 1 日～令和 8 年 9 月 30 日まで	仕入税額相当額の 80%
令和 8 年 10 月 1 日～令和 11 年 9 月 30 日まで	仕入税額相当額の 50%

この経過措置期間において、免税事業者等の適格請求書発行事業者以外の者が交付する区分記載請求書は、適格請求書発行事業者が交付するものではなく、適格請求書には当たらない。また、登録番号など適格請求書等保存方式に基づく記載も行われていないことから、誤認されるおそれのある書類に

も当たらない。

なお、この経過措置期間中であっても、免税事業者等の適格請求書発行事業者以外の者が、実在する他の登録事業者の番号や架空の番号など、偽の登録番号を記載した請求書等を交付した場合には、誤認されるおそれのある書類の交付に該当し得るものと考えられる。

第 4 節 偽りの記載をした適格請求書の交付

1 適格請求書の記載事項に誤りがあった場合の対応

適格請求書発行事業者が適格請求書を交付した場合に、記載事項に誤りがあったときには、書類を交付した買手に対して、修正した適格請求書を交付しなければならないこととされている（新消法 57 の 4④⑤）。また、記載事項に誤りがある適格請求書の交付を受けた買手は、仕入税額控除を行うために、売手である適格請求書発行事業者に対して修正した適格請求書の交付を求め、その交付を受ける必要があることとされている⁽¹⁰⁶⁾。

2 偽りの記載をした適格請求書

適格請求書発行事業者による「偽りの記載をした適格請求書」の交付は、売手と買手が共謀し、架空又は対価の額を実際よりも過大にするなど、双方が一体となって行う脱税にもつながることから、その交付が禁止されている。

「4500 万円脱税容疑不動産会社告発」⁽¹⁰⁷⁾の記事によれば、「同社は取引先の不動産会社に虚偽の請求書を作成させるなどして架空の仲介手数料を計上。」していたとされており、また、「土木業者 5500 万円脱税容疑」⁽¹⁰⁸⁾の記事によると、「同社は土木工事（中略）などで多額の利益を上げていたが、取引先に虚偽の請求書を作成させるなどして架空の外注費を計上。」していた

(106) 国税庁・前掲注(10) 15 頁問 21 参照。

(107) 『読売新聞』2020 年 11 月 26 日、夕刊、9 面。

(108) 『読売新聞』2021 年 1 月 20 日、夕刊、10 面。

など、「虚偽の請求書を作成させる」といった同様の手口が使われており、この虚偽の請求書はインボイス制度導入後においては偽りの記載をした適格請求書に当たるものと想定され、その他請求金額を水増しした請求書なども同様であると思料される。

このようなケースが判明した場合には、その規模等によっては、売手は偽りの記載をした適格請求書を交付したことに對し、秩序犯として新消法 65 四の罰則が科され、また、買手においても仕入税額控除を否認されるほか、脱税犯として消法 64①の罰則が科される可能性があるものと思料される。

3 偽りの記載をした適格請求書の例示

(1) 取引事実を仮装した適格請求書

上記 2 の記事のように架空外注費の計上を企図する買手からの要請により、虚偽の適格請求書を交付するなど、上記第 3 節 2 (1) と同様に、実際には課税資産の譲渡等が無いにもかかわらず、売手と買手が共謀し架空の取引内容を記載した虚偽の適格請求書を交付することなどが想定される。なお、①氏名及び登録番号については、発行者自身のものとするもののほか、実在する他者のもの又は架空のものとするのが考えられる。②取引年月日、③取引内容、④税率ごとの対価の額及び⑤税率ごとの消費税額等については、売手と買手との共謀による取引の偽装内容に応じたものが記載され、⑥交付を受ける事業者名は当事者のものが記載されることが想定される。

(2) 対価の額を水増しした適格請求書

仕入控除税額の増額分を売手と買手双方が享受するために、譲渡対価の額を水増しした虚偽の適格請求書を交付することが想定される。なお、③取引内容、④税率ごとの対価の額、⑤税率ごとの消費税額等については、売手と買手との共謀による取引の偽装内容に応じたものが記載され、①氏名及び登録番号、②取引年月日及び⑥交付を受ける事業者名については取引に沿った記載になるものと考えられる。また、買手から水増し請求を強

要された売手が、対価の額を水増しした虚偽の適格請求書を交付し、入金後に買手へ増額分をバックするなど、不正加担に伴う交付が想定される。

(3) 売上除外を企図して名義を偽装した適格請求書

売上の一部を除外することを企図して、分割した請求書の一方を架空又は別会社の名義とした虚偽の適格請求書を交付することなどが想定される。なお、①氏名及び登録番号を偽装し、③取引内容、④税率ごとの対価の額及び⑤税率ごとの消費税額等については、除外相当額に見合った内容が記載され、②取引年月日及び⑥交付を受ける事業者名は取引に沿った記載になるものと想定される。

4 偽りの記載をした適格請求書の交付

上記 3 の (1) ~ (3) の書類は、いずれも適格請求書類に該当することから、当該書類を交付等した場合には、秩序犯として新消法 65 四の罰則が適用されるものと思料される。なお、3 の (3) については、その規模等によっては脱税犯として消法 64①の罰則が適用される可能性があるものと思料される。また、当該行為者が罰金以上の刑に処せられた場合には、登録の拒否（新消法 57 の 2⑤一）及び登録の取消し（新消法 57 の 2⑥一）といった行政制裁を科す必要がある。

第 5 節 仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用

適格請求書として必要な記載事項を満たしていない書類を保存していたとしても、仕入税額控除の適用は認められず、仕入税額控除の対象としていた場合には是正されることとなるが、第 3 節 2 及び第 4 節 3 に例示した適格請求書類に類似書類を保存することにより仕入税額控除の適用を受けた場合の重加算税の適用関係について整理する。

- (1) 取引事実を偽装した請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合
 (取引事実なし、第 3 節 2 (1)、第 4 節 3 (1) 及び (2))

実際には売買等の取引事実が無いにもかかわらず、売手と買手が共謀することにより架空の取引内容を記載した虚偽の請求書等は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には是正されることとなる。なお、売手と買手が共謀して架空の請求書を作成することにより取引を仮装したと認められることから、重加算税の適用対象になると考えられる。また、このケースでは、買手は偽りその他不正の行為により消費税を免れたことが推認されるため、規模等によっては消法64①の罰則が適用される可能性もあると思料される。

- (2) 売上除外を企図して名義を偽装した適格請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合（取引事実あり、第4節3（3））

売手が取引金額の一部を除外するために、法人名及び登録番号を偽装した請求書を買手である課税事業者に交付した場合の当該請求書は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には、新消法30⑦の要件を満たしていないため是正されることとなる。買手においては隠蔽又は仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられるが、その規模や事実関係等によっては脱税幫助の罪に問われる可能性があるものと思料される。

- (3) 免税事業者が取引排除の回避を目的として偽の登録番号を記載した請求書を交付し、当該請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合（取引事実あり、第3節2（2）及び（3））

免税事業者が取引排除を回避するために、他者又は架空の登録番号を記載した請求書を買手である課税事業者に交付した場合の当該請求書は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には、新消法30⑦の要件を満たしていないため是正されることになる。なお、買手においては隠蔽又は仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

- (4) 免税事業者が消費税相当額の詐取を目的として偽の登録番号を記載した請求書を交付し、当該請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合

(取引事実あり、第 3 節 2 (4) 及び (5))

免税事業者が買手から消費税相当額を詐取するために、他者又は架空の登録番号を記載した請求書を買手である課税事業者に交付した場合の当該請求書は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には、新消法30⑦の要件を満たしていないため是正されることになる。なお、買手においては隠蔽又は仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

(5) 記載に不備のある請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合
(取引事実あり)

適格請求書発行事業者から交付された請求書の記載に不備がある(インボイス制度に基づく記載事項を満たしていない)場合、この書類は適格請求書に当たらず、買手が仕入税額控除の対象としていた場合には、新消法30⑦の要件を満たしていないため是正されることになる。なお、買手においては隠蔽又は仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

買手が仕入税額控除を行うためには、売手である適格請求書発行事業者に対して修正した適格請求書の交付を求め、その交付を受ける必要がある。

第 4 章 電子インボイスの導入に向けた取組等

本章では、電子インボイスの提供とデジタル化時代における納税環境整備、諸外国における電子インボイスの導入状況、また、我が国における電子インボイスの導入に向けた取組等を概観し、今後の電子インボイスの普及の在り方等について若干の検討を加える。

第 1 節 電子インボイスの提供と納税環境整備

1 適格請求書に係る電磁的記録（電子インボイス）の提供等⁽¹⁰⁹⁾

適格請求書発行事業者は、適格請求書又は適格返還請求書の交付に代えて、適格請求書又は適格返還請求書の記載事項に係る電磁的記録を提供することができることとされている（新消法57の4⑤）⁽¹¹⁰⁾。

ここでいう電磁的記録とは、電帳法2三に規定する電磁的記録をいい、この電磁的記録による提供方法としては、光ディスク、磁気テープ等の記録用の媒体による提供のほか、例えば、①EDI取引⁽¹¹¹⁾における電子データの提供、②電子メールによる電子データの提供、③インターネット上にサイトを設け、そのサイトを通じた電子データの提供などが該当する⁽¹¹²⁾。

また、適格請求書に係る電磁的記録を提供した適格請求書発行事業者は、

(109) 財務省・前掲注(1)815-816頁。

(110) 適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録を受領した場合の仕入税額控除のための当該電磁的記録の保存方法として、当該電磁的記録を書面により出力したものを保存する方法も認められることとされたため、必ずしも電磁的記録で保存する必要がなくなったこと等を踏まえ、平成30年度税制改正により、新消法57の4⑤の「適格請求書等の記載事項に係る電磁的記録を提供する場合にあらかじめ課税資産の譲渡等を受ける他の事業者の承諾を得る」との要件は削除された。財務省「平成30年度税制改正の解説」961頁。財務省・前掲注(18)。

(111) EDI (Electronic Data Interchange) 取引とは、異なる企業・組織間で商取引に関連するデータを、通信回線を介してコンピュータ間で交換する取引等をいう。国税庁・前掲注(10)14頁 20参照。

(112) インボイス調達3-2《適格請求書の記載事項に係る電磁的記録の提供》。

これらの電磁的記録を保存しなければならないこととされており（新消法57の4⑥）、①保存期間等については、電磁的記録を提供した日の属する課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間、納税地又はその取引に係る事務所等の所在地に保存すること、②その方法については、電帳規8①各号に掲げるいずれかの措置を行い、同項に規定する要件に準ずる要件に従って保存することとされている。なお、当該電磁的記録を出力することにより作成した書面（整然とした形式、かつ、明瞭な状態のものに限る。）を保存することも認められている⁽¹¹³⁾。

なお、電磁的記録の提供を受けた事業者についても、①電帳規8①各号に掲げるいずれかの措置を行い、同項に規定する要件に準ずる要件に従って保存する方法又は②当該電磁的記録を出力することにより作成した書面（整然とした形式、かつ、明瞭な状態のものに限る。）を保存する方法で保存することにより、仕入税額控除の適用を受けることができることとされている⁽¹¹⁴⁾⁽¹¹⁵⁾。

2 デジタル時代における納税環境の整備等

税制調査会の「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」の「4. デジタル時代における納税環境の整備と適正・公平な課税の実現」においては、デジタル経済の進展、働き方の多様化、国境を越えた取引の増大といった経済社会の構造変化に対応し、申告納税制度の下、納税者及び税務当局を含む社会全体のコストを最小限に抑えつつ、納税者の自発的な納税義務の履行が適正かつ円滑に実現できるよう、制度上及び運用上の措置を講じていくことが重要であり、ICTの活用により、取引や申告の段階から正確な手続を行うことができるような仕組みを構築することを目指すべきで

(113) 財務省・前掲注(18)962頁。

(114) 財務省・前掲注(18)965頁。

(115) 提供を受けた適格請求書に係る電磁的記録の保存方法については、国税庁・前掲注(10)70頁間67参照。

あること、デジタルファースト（原則として、個々の手続・サービスが一貫してデジタルで完結する）の考え方の下、関連する業務プロセスを抜本的に見直すべきことなどが基本的な考え方として示されている⁽¹¹⁶⁾。

また、同じく 4 の (2) の「②電子帳簿等保存制度の見直し」においては、納税者の利便性の向上を図りつつ、正確な手続を行う仕組みを構築する観点から、電子的に授受された請求書や領収書等のデータがそのまま帳簿データに反映されることが望ましいこと、また、事後的な検証も可能となるよう、それらのデータが適正な形式で保存されることは、2023 年（令和 5 年）10 月以降、原則として全ての消費税課税事業者に適用される適格請求書等保存方式の円滑な実施にも資すると考えられるとされている⁽¹¹⁷⁾⁽¹¹⁸⁾。

これらの利点を踏まえ、令和 2 年度税制改正により、請求書等の電子化を推進し、バックオフィスの効率化による企業等の生産性向上を図る観点から、電子取引を行った場合の電磁的記録の保存要件を緩和（選択肢の追加）する見直しが行われている⁽¹¹⁹⁾。

(116) 税制調査会「経済社会の構造変化を踏まえた令和時代の税制のあり方」（令和元年 9 月）19 頁。https://www.cao.go.jp/zei-cho/shimon/1zen28kai1_2.pdf（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(117) 政府税制調査会・前掲注(116)21 頁。

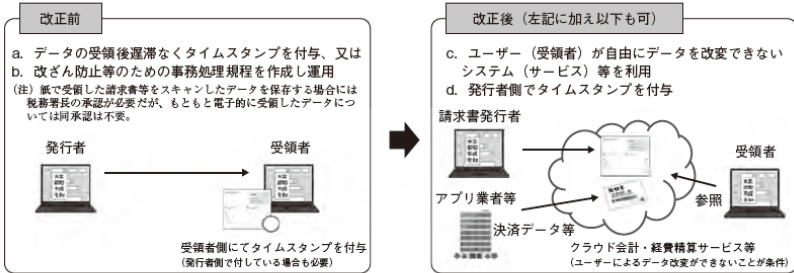
(118) このように示されていることから、野一色直人教授は、「今後の方向性としては、紙媒体による保存よりも電子インボイスによる保存が基本とされる流れが加速されるのではないかと考えられる。」と述べられている。野一色直人「税務手続の電子化の特色とキャッシュレス化を踏まえた今後の課題」産大法学 54 巻 2 号 72 頁 (2020.8)。
https://ksu.repo.nii.ac.jp/?action=repository_uri&item_id=10488&file_id=22&file_no=1（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

(119) 財務省「令和 2 年度税制改正の解説」786-788 頁。https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2020/explanation/pdf/p780-819.pdf（令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧）。

図表 5 企業等の生産性向上を促すための電子帳簿等保存制度の見直し

- バックオフィスの効率化による企業等の生産性向上を図る観点から、請求書や領収書等の授受及び保存について電子化を推進することが重要。また、クラウドを活用したサービスやキャッシュレス決済の普及などを踏まえ、国税関係書類の保存の在り方についても時代に即したものとなるよう見直していくことが必要。
- こうした観点から、電子的に受領した請求書等をデータのまま保存する場合の要件（選択肢）について、①ユーザーが自由にデータを改変できないシステム（サービス）等を利用している場合、②発行者側でデータにタイムスタンプ⁽¹²⁰⁾を付与している場合の 2 類型を追加する（令和 2 年 10 月 1 日施行）。
 (注) 一定の時刻からデータが変更されていないことを証明するための仕組み

(電子的に受領した請求書等をデータのまま保存する場合の要件)



※ いずれの場合もデータが適正に保存できれば、紙の請求書や領収書等の受領やスキャン作業は不要。
 ⇒ 経理・税務手続の電子化・自動化により、バックオフィスの効率化に寄与。

(出典：財務省「令和 2 年度税制改正の解説」788 頁)

なお、令和 3 年度税制改正においては、経理の電子化による生産性の向上、テレワークの推進、クラウド会計ソフト等の活用による記帳水準の向上に資するため、帳簿書類を電子的に保存する際の手続を抜本的に見直すこと、また、スキャナ保存制度については、ペーパーレス化を一層推進する観点から、手続き・要件を大幅に緩和するとともに、電子データの改ざん抑止のための措置を講ずることとされている⁽¹²⁰⁾。

第 2 節 諸外国における電子インボイスの導入状況等

1 電子インボイスの導入状況等

EU における電子インボイスの導入に係るこれまでの経緯に関し、渡辺智

(120) 「令和 3 年度税制改正の大綱の概要」4 頁（令和 2 年 12 月 21 日閣議決定）。
 (https://www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2021/03taikou_gaiyou.pdf)
 (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

之教授は、「EU 各国でバラバラであったインボイス・ルールを統一するとともに、電子インボイスの普及促進を目指して、2001 年にインボイスに関する指令が発出された。」と述べられており、同指令には、「一定の条件のもとで、各国当局が電子インボイスを受け入れること」とする項目も盛り込まれていたとされている。「その後、2006 年の VAT 指令 237 条で、2008 年までに欧州委員会は、電子インボイスに適用される条件に関する報告書を提出することが求められた。(中略) このような動きを受けて、欧州委員会からの委託により、2007 年末から 2008 年にかけて、インボイスの簡素化・共通化に関する調査が PWC (PricewaterhouseCoopers) によって行われた。(中略) この 2008 年における調査結果のうち、電子インボイスに関しては以下のものであった。(中略) 電子インボイスのメリットとしては、効率性の向上(調査対象事業者の 79%)、コスト削減(同、74%)、顧客による支払迅速化(同、42%)などが挙げられた。」⁽¹²¹⁾と述べられている。この調査を含む合理化に向けた検討を経て、2010 年 7 月に第 2 次インボイス指令 (Council Directive 2010/45/EU) が発出されている。同指令により改正された VAT 指令 233 条 1 項について同教授は、「インボイス(紙であろうと電子であろうと)について、発行者の真正性・内容の正確性・インボイスの可読性を要求している。」と述べられ、電子インボイスについて、「発行元の真正性 (authenticity of the origin) とは、(中略) 例えば、電子署名や EDI の利用などによって確保されるとされている。(中略) 内容の正確性 (integrity of the content) とは、VAT 指令によってインボイスへの記載が要求されている内容が変更されていない、という意味である。(中略) 可読性 (legibility) とは、(中略) スクリーン上あるいはプリントアウトした形で読めるようにできていれば、満たされていることになる。」⁽¹²²⁾と述べられている。

この第 2 次インボイス指令については、事業者の事務負担軽減の他、各加

(121) 渡辺智之「電子インボイスをめぐる EU の動向」税務弘報第 61 巻第 7 号 115 頁 (2013)。

(122) 渡辺・前掲注(121) 116-117 頁。

盟国の脱税対策に寄与することも目的としており、西山由美教授は、EU 域内では、手間や費用がかかる従来型紙ベースのインボイスではなく、電子インボイスの普及による中小事業者の事務負担削減を進めていると述べられている⁽¹²³⁾。

平成 29 年 6 月の政府税制調査会海外調査報告における、電子インボイス等に関する記載は概ね次のようなものとなっている。

フランスにおいては、企業間の取引で電子インボイスを使用することが認められているが、企業には電子で発行する義務は無く、紙のインボイスと同様に、DGFIP⁽¹²⁴⁾に恒常的に提供する義務もない。電子インボイスについては、紙のインボイスと同様に偽造や記載漏れ等の問題が生じており、DGFIP では、対策として電子署名や EDI システムの利用等のセキュリティ確保策を講じている⁽¹²⁵⁾。

イギリスの HMRC（歳入関税庁）においては、税務手続コストの削減と税務情報の適時適正な把握のため、税務に関わるほぼ全ての情報のやり取りを電子化する取組「Making Tax Digital (MTD)」⁽¹²⁶⁾が推進されており⁽¹²⁷⁾、MTD により、①年間約 10 億ポンド（1,340 億円⁽¹²⁸⁾）の増収によるタックス・ギャップの減少、②納税者等の手続コストの約 1 億ポンド（134 億円）分の削減、③HMRC 自身の徴税コストの削減等ができることとされている。

スウェーデンにおいては、電子インボイスは義務化されていないが、民間

(123) 西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学 573 号 215-216 頁（日本税法学会、2015）。

(124) フランス公共財政総局、日本の国税庁に相当。

(125) 税制調査会「政府税制調査会海外調査報告（フランス、イギリス）」（平 29.6.19 総 10-9）9 頁。電子インボイスの偽造に対する罰則は、紙のインボイスの偽造の場合と同様、当該インボイスの金額の 50%相当の課徴金が科される。加えて、偽造の結果、当該企業の売上高が大きく変わる等、悪質な事例の場合には、更正後の税額の 100%相当分の課徴金が科されることとされている。

(126) 日本税理士会連合会国際税務情報研究会「主要国の税務行政の ICT/AI 化の展望と未来の税務専門家制度についての考察」19-22 頁（2021 年 1 月）に MTD の概要、導入手順と機能及び現状に関する記述がある。

(127) 税制調査会・前掲注(125)11-18 頁。

(128) 1 ポンド=134 円で換算。

銀行による電子インボイスの発行システムが存在するため、普及は進んでいる。事前登録のある売手が銀行に取引内容を送付することにより、銀行から、事前登録のある買手に電子インボイスが発行される。なお、付加価値税の登録事業者は 100 万者ほどで、半数以上は個人事業者であり、その多くは紙のインボイスを使用しているとされている⁽¹²⁹⁾。

韓国においては、2010 年に電子インボイス制度が施行され、電子インボイス発行時（原則として翌日）に国税庁へ提出する仕組みとされている。さらに、2011 年に全ての法人が電子インボイスの発行を義務化され、個人事業者については売上規模に応じて義務化対象が順次拡大されており、2016 年には、前年の課税売上 3 億ウォン（約 2,700 万円⁽¹³⁰⁾）以上の個人事業者が対象とされている。なお、国税当局は、電子インボイスの提出を義務化したことによって偽造が困難となり、紙のインボイスが主流であった時代と比較して偽造が減ったとしている⁽¹³¹⁾⁽¹³²⁾。

2 税務当局による納税者からの取引データの収集状況

OECD レポート「消費税の動向（2020年版）：VAT/GST や物品税、トレンド、政策課題」の「2.8.3.納税者からの取引データの収集」⁽¹³³⁾及び「付録表

(129) 税制調査会「政府税制調査会海外調査報告(エストニア、スウェーデン)」(平 29.6.19 総 10-3) 11 頁。

(130) 1 ウォン=0.09 円で換算。

(131) 税制調査会「政府税制調査会海外調査報告(韓国)」(平 29.6.19 総 10-5) 6-7 頁。

(132) 小林正彦税理士は、韓国の電子インボイス（税金計算書）発行システムは、「①企業ごとのシステムで認証を受けたもの（ERP）、②電子税金計算書発行業務代行事業者のシステム（ASP）、③国税庁のシステム（HOMETAX）」の三種類があり、インボイスのデータは全て国税庁のサーバーに送られると述べられている。また、「すべての取引が国税庁にガラス張りになることについて、韓国では政治的な抵抗はほとんどないようである。地政学的な理由で、韓国国民の国家の安全保障や納税に対する意識は日本とはかなり異なるようであり、税を適切に徴収するための手段であれば、プライバシーの問題はないと考える国民性のようなものである。」と述べられている。小林正彦「インボイス・軽減税率制度 第9回 韓国は電子インボイスでシステムは3種類」(『週刊 税のしるべ』大蔵財務協会、2018.12.3)。

(133) OECD, Consumption Tax Trends 2020 :VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues p.59.

2.A.11」⁽¹³⁴⁾によれば、OECD加盟の38か国のうち付加価値税を導入している36か国における、電子インボイスの使用の義務化等の状況については、次のとおりとなっている。

(1) 電子インボイスの使用の義務化

チリ、コロンビア、イタリア、韓国、メキシコ、ノルウェー、及びトルコの7か国については、B2B取引に係る電子インボイスの使用が必須とされている⁽¹³⁵⁾。

(2) 報告形式の特定

税務当局への報告のために特定の形式を課している国が19か国あり、そのうちフランス、リトアニア、ルクセンブルグ、オランダ、ノルウェー、ポーランド、ポルトガル及びスロベニアの8か国については、Standard Audit File for Tax (SAF-T) フォーマット⁽¹³⁶⁾を使用することとされている。

(3) 報告のシステム化及びタイミング

税務当局への報告をシステム化するよう要求している国が16か国あり、そのうちチリ、コロンビア、ハンガリー、イタリア、韓国、メキシコ、スペイン及びトルコの8か国については、インボイス発行時にリアルタイムで税務当局に情報を提供することとされている。

なお、栗原克文教授は、「EU各国においてはデータの利活用の環境が進みつつあり、一つの目的で作成したデータを重複した入力作業なしに他の分野の用途にも利用できるような環境が整備されてきている。また、EUでは多額

(134) OECD・前掲注(133)pp.115-124。

(135) オーストラリア、フランス及びポルトガルについては、B2G についてのみ電子インボイスの使用が必須とされている。

(136) 栗原克文教授は、「OECDは、納税者と税務当局間での税務・会計情報の電子的交換を容易にするために、標準化された税務用電子ファイルの形式を公表している。この標準化されたファイルはSAF-T(Standard Audit File for Tax)という共通ファイルフォーマットであり、他の行政機関への財務情報の提供にも使用できるものである。EUのいくつかの国では、SAF-Tを導入した上で、VATの電子インボイスやデータのリアルタイムの報告を実施している。」と述べられている。栗原克文「ICTの税務への活用」税理 63 卷 10 号 167 頁 (2020.8)。

のVAT不正を問題視しており、そのためのリアルタイムでの情報収集をも念頭にICT化を進めている。」⁽¹³⁷⁾と述べられている。

(137) 栗原・前掲注(136)168頁。

図表 6 電子インボイスの義務化及び報告形式等の状況

国名	電子インボイスの使用の義務化	報告形式の特定	報告のシステム化及びタイミング
チリ	B2B,B2G必須	XML	リアルタイム
コロンビア	B2B,B2G必須	XML	リアルタイム
チェコ共和国		Control Statement	申告提出時
エストニア			申告提出時
フランス	(B2G必須)	SAF-T	
ギリシャ		Specific format	(記載なし)
ハンガリー			リアルタイム
イスラエル		PCN874	月次
イタリア	全取引必須	XML	リアルタイム
韓国	B2B必須	電子インボイスシステム	リアルタイム
リトアニア		SAF-T	月次
ルクセンブルク		SAF-T	
メキシコ	B2B,B2G必須	XML	リアルタイム
オランダ		SAF-T	
ノルウェー	B2B,B2G必須	SAF-T	
ポーランド		SAF-T	月次
ポルトガル	(B2G必須)	SAF-T	月次
スロバキア共和国		Specific software	月次
スロベニア		SAF-T	
スペイン		XML	リアルタイム
トルコ	B2B,B2G必須	XML	リアルタイム
合計	7	19	16

(出典：OECD, *Consumption Tax Trends 2020: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Policy Issues* p.61, pp.115-124 Annex Table 2.A.11. Electronic transaction reporting obligationsを基に筆者作成)

第 3 節 我が国における電子インボイスの導入に向けた取組等

1 標準化された電子インボイスの仕組みの確立

社会的システム・デジタル化研究会⁽¹³⁸⁾は、デジタル技術を浸透させることで社会全体としての効率を抜本的に向上させ、社会的コストの最小化を図るいわば社会全体のデジタルトランスフォーメーション (DX)⁽¹³⁹⁾のためには、今ある業務プロセスの電子化 (Digitization) を図るだけでは不十分であり、デジタルを前提として業務プロセスを根底から見直すデジタル化 (Digitalization) を進める必要があること、短期的には、2023年(令和5年)10月のインボイス義務化に向け、標準化された電子インボイスの仕組みの確立に取り組むべきであること、商取引の主体は民間であることから、まずは何よりも民間がメリットを確実に享受できるものとして、民間が主導して標準化及び仕組み構築を進めるべきであること、同時に、インセンティブ設計も含め、行政による一定の関与と強力な後押しは不可欠であることなどを提言している⁽¹⁴⁰⁾。

(138) 参加メンバー (法人名 50 音順) : SAP ジャパン(株)代表取締役会長、(株)オービック ビジネスコンサルタント代表取締役社長、ビー・シー・エー(株)取締役相談役、(株)ミロク 情報サービス取締役常務執行役員、弥生(株)代表取締役社長「社会的システムのデジタル化による再構築に向けた提言 Ver. 1.0」12 頁 (社会的システム・デジタル化研究会 (通称 Born Digital 研究会) 2020.6.25)。(<https://www.yayoi-kk.co.jp/company/pressrelease/pdf/社会的システムのデジタル化による再構築に向けた提言.pdf>) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(139) デジタルトランスフォーメーションとは、「企業がビジネス環境の激しい変化に対応し、データとデジタル技術を活用して、顧客や社会のニーズを基に、製品やサービス、ビジネスモデルを変革するとともに、業務そのものや、組織、プロセス、企業文化・風土を変革し、競争上の優位性を確立すること。」とされている。「(デジタルトランスフォーメーションを推進するためのガイドライン (DX 推進ガイドライン) Ver. 1.0) 平成 30 年 12 月経済産業省」2 頁。(<https://www.meti.go.jp/press/2018/12/20181212004/20181212004-1.pdf>) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(140) 社会的システム・デジタル化研究会・前掲注(138)3、11 頁。

2 電子インボイスに係る取組状況

「電子インボイスに係る取組状況について」⁽¹⁴¹⁾によれば、「世界最先端デジタル国家創造宣言・官民データ活用促進基本計画」において、請求書・領収書に関連する手続、税・社会保険手続及び官民の各種手続における本人確認等がデジタル化されていないことが、中小・小規模事業者をはじめとする企業や、個人事業主などの生活者の日々の生活に負担となっているため、インボイス制度が導入される令和 5 年 10 月も見据え、ビジネスプロセス全体のデジタル化によって負担軽減を図る観点から、請求書・領収書のデジタル化、キャッシュレス化及び税・社会保険手続の電子化・自動化を促進することとされている⁽¹⁴²⁾。

また、バックオフィス業務全体のデジタル化、シームレスなデータ連携により、生産性向上も実現させ、社会全体の効率を向上させることは喫緊の課題とされていることに対し、会計ソフトベンダを中心に 2020 年 7 月に設立された「電子インボイス推進協議会 (EIPA)」⁽¹⁴³⁾⁽¹⁴⁴⁾は、官民連携のもと、2023 年 10 月の「適格請求書等保存方式 (インボイス制度)」導入を見据え、

(141) 内閣官房 IT 総合戦略室「電子インボイスに係る取組状況について」(令和 2 年 12 月 9 日) (https://www.kantei.go.jp/jp/singi/katsuryoku_kojyo/katsuryoku_kojyo/dai1/siryou3.pdf) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(142) 「世界最先端デジタル国家創造宣言・官民データ活用促進基本計画の変更について (令和 2 年 7 月 17 日閣議決定)」の「第 1 部 世界最先端デジタル国家創造宣言」の「I. 新型コロナウイルス感染拡大の阻止、デジタル強靱化社会の実現」の「5 くらし改革」の「(3) 経済活動・企業活動」16 頁。(<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/kettei/pdf/20200717/siryou1.pdf>) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(143) 代表幹事法人: 弥生(株)、幹事法人: (株)インフォーマット、SAP ジャパン(株)、(株)TKC、(株)マネーフォワード、(株)ミロク情報サービス、弥生(株) (法人名 50 音順、(2020.12.14 電子インボイス推進協議会 (E-Invoice Promotion Association) Press Release 「電子インボイスの普及に向けて、国際規格『Peppol (ペボル)』に準拠した『日本標準仕様』策定を決定—官民連携で中小・小規模事業者から大企業までのデジタルトランスフォーメーション (DX) を促進—)。(https://www.csaj.jp/documents/activity/project/eipa/20201214_EIPA_pressrelease.pdf) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(144) 「電子インボイス推進協議会 会員一覧 (2021 年 6 月 22 日現在)」には、114 社・8 名 (内: 正会員 108 社、特別会員 (団体) 6 社、特別会員 (個人) 8 名) とされている。(https://www.csaj.jp/documents/activity/project/eipa/eipa_memberlist.pdf) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

中小・小規模事業者から大企業まで幅広い事業者が共通的に使える「請求に係るデジタルな仕組み（電子インボイス）」の標準仕様の確立を目指すとしている。この目指すべき「電子インボイスの標準仕様」については、①幅広い事業者が、容易に、かつ、低コストで利用できる仕組みであること、②既存の仕組みからの移行が容易であること、③グローバルな標準規格をベースとする、などの観点が重要になることから、同協議会においては、標準仕様の策定に当たっては、「Peppol（ペポル）」⁽¹⁴⁵⁾という国際的な標準規格をベースに進めるべきであるとの提言をしている。

3 デジタル・ガバメント実行計画

「デジタル・ガバメント実行計画」⁽¹⁴⁶⁾の「8.4 事業者のバックオフィス業務の効率化のための請求データ標準化」においては、インボイス制度が導入される2023年（令和5年）10月も見据え、ビジネスプロセス全体のデジタル化によって負担軽減を図る観点から、官民連携のもと請求データ等（電子インボイス）やその送受信の方法に関する標準仕様について合意し、会計システムも含めたシステム間でのデータ連携を実現するとともに、標準仕様に沿った行政システムの整備や民間の業務ソフト等の普及を支援することにより、中小・小規模事業者も含めた幅広い事業者の負担軽減と社会全体の効率化を促進する必要があるとされている。その上で、①内閣官房は、関係省庁及び民間団体等との総合調整を行うとともに、グローバルな経済活動にも対応できる標準仕様となるよう、必要に応じて国際標準団体との交渉を行う

(145) Peppol とは、電子文書をネットワーク上でやり取りするためのグローバルな標準規格。OPEN PEPPOL が管理。現在、30 か国以上で採用（豪州、NZ 及びシンガポールでも導入済）。各国、法令・商慣行等を反映させた自国の標準仕様を策定。行政機関に設置された管理局（「PEPPOL Authority」）が管理・運用。導入国においては、①操作がシンプル、②データ連携が進み業務コストが削減、③既存システムや EDI を利用しつつ、別のネットワークの取引相手とデータ交換が可能、などの点が評価されている。内閣官房 IT 総合戦略室・前掲注(141)4・5頁。

(146) 「デジタル・ガバメント実行計画」81-82 頁（令和2年12月25日閣議決定）。
（<https://www.kantei.go.jp/jp/singi/it2/dgov/201225/siryou5.pdf>）（令和3年6月24日最終閲覧）。

こと、②政府調達システムを整備・運用する機関においては、内閣官房と連携し、システムの共同利用化を検討するとともに、インボイス制度が導入される2023年（令和5年）10月までに請求書・領収書データのシステム連携が可能となるよう対応すること、③経済産業省においては、中小・小規模事業者の実態を踏まえ、中小企業共通EDIとの相互接続性の確保のための取組を行うほか、標準化ソフトの導入を促すための環境を整備することとされている。

第4節 小括

本章では、第1節において、我が国の適格請求書に係る電磁的記録（電子インボイス）の提供に関する規定と政府税調のデジタル化時代における納税環境整備に関する考え方、第2節において、これまでのEUの電子化への取組みとOECD諸国における電子インボイスの導入状況、第3節において、我が国における現時点での電子インボイスの導入に向けた取組等を概観したところである。

諸外国の取組みについては第2節で述べたとおり、OECD諸国のうち、チリ、コロンビア、イタリア、韓国、メキシコ及びトルコの6か国においては、電子インボイスの使用の義務化とインボイス発行時の税務当局へのリアルタイムでの情報提供が実施されており、イギリス⁽¹⁴⁷⁾やフランス⁽¹⁴⁸⁾においても義務化等の実施に向けた検討がなされている。電子インボイスの使用の義務化や税務当局への情報提供の実施は、不正の抑制に直結する可能性が高いと思料される。しかしながら、我が国においてこのような制度を導入すべきか否かについては、インボイス制度実施後の履行状況等をしっかりと見極め、

(147) 栗原・前掲注(136)168頁。

(148) Rapport de la Direction générale des Finances publiques – La TVA à l'ère du digital en France(2020.10)(<https://www.vie-publique.fr/sites/default/files/rapport/pdf/277192.pdf>) (令和3年6月24日最終閲覧)。

それぞれの必要性や費用対効果について十分な議論・検討を行った上で結論を導き出すべきものとする。

また、第 3 節で述べたとおり、2023 年（令和 5 年）10 月のインボイス制度の実施を見据え、官民が連携して、電子インボイスの標準仕様の策定に向けた取組、運用管理のための体制整備などの必要な対応が進められているところである⁽¹⁴⁹⁾⁽¹⁵⁰⁾。

インボイスの電子化によって、事業者の取引の効率化、事務負担の軽減及び取引コストの削減が図られることが見込まれること⁽¹⁵¹⁾⁽¹⁵²⁾、また、業務デジタル化により、受発注から請求・支払い、会計や税務処理までの業務のデータ連携がなされた場合には、業務の途中段階におけるデータ改ざんは極めて困難となり、不正の抑制につながるものと思料されることから⁽¹⁵³⁾、電子インボイスの利用を含む、ビジネスプロセス全体のデジタル化を進展させていくことが肝要であるとする。

(149) 平井内閣府特命担当大臣記者会見要旨 令和 2 年 12 月 15 日 (https://www.cao.go.jp/minister/2009_t_hirai/kaiken/20201215kaiken.html) (令和 3 年 6 月 24 日最終閲覧)。

(150) 電子インボイス推進協議会・前掲注(143)。

(151) 渡辺智之教授は、「インボイスの発行には一定の事務量を要する。紙のインボイスを電子化すれば、取引の効率化と事務負担の軽減につながるであろう。」と述べられている。渡辺・前掲注(121)114 頁。

(152) 安部和彦教授は、「インボイスの電子化は、事業者間の相互牽制により消費税における仕入税額控除の正確性の向上につながるという効果のみならず、事業者における事務効率化の資するというメリットが期待できる。一方で、中小企業や個人事業者にとって電子化に対応するための事務負担は大きく、そのような事業者への配慮なしには電子インボイスの普及は到底覚束ないということが想定される。」と述べられている。安部和彦「インボイスの電子化と仕入税額控除」税理 64 卷 2 号 15 頁 (2021.2)。

(153) 社会的システム・デジタル化研究会・前掲注(138)6 頁。「最初からデジタルデータであり、それが一貫してデジタルデータとして処理されるのであれば、例えば中間地点における処理ログでも真正性は担保できる。」とされている。

結びに代えて

本稿においては、インボイス制度導入後の是正に関する一考察と題して、適格請求書類似書類である、誤認されるおそれのある書類及び偽りの記載をした適格請求書にはどのような記載のあるものが該当するのか、また、適格請求書類似書類を交付したとはどのような行為が該当するのか、さらに、適格請求書類似書類に基づく仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用などについて考察したところである。

誤認されるおそれのある書類については、①取引事実を仮装した書類、②取引排除の回避を目的に偽の登録番号を記載した書類、③消費税相当額の詐取を目的に偽の登録番号を記載した書類などがあり、交付した場合はいずれも新消法 65 四の罰則が適用される可能性があると考ええる。

偽りの記載をした適格請求書については、①取引事実を仮装した適格請求書、②対価の額を水増しした適格請求書、③売上除外を企図して名義を偽装した適格請求書などがあり、交付した場合はいずれも新消法 65 四の罰則が、また、③については、その規模等により消法 64①の罰則が適用される可能性があると考ええる。

適格請求書類似書類の交付行為については、売手が買手に対して適格請求書類似書類を交付等する行為のほか、取引を偽装し偽造インボイスを販売するようなケースにおいては、偽インボイスの作成業者から販売業者への販売に伴う交付、販売業者から仕入税額控除を行う事業者への販売に伴う交付などが該当するものと考ええる。

適格請求書類似書類に基づく仕入税額控除を是正した場合の重加算税の適用については、①取引事実を仮装した請求書等に基づき仕入税額控除の適用を受けた場合には、売手と買手が共謀して架空の請求書を作成することにより取引を仮装したと認められることから重加算税の適用対象になること、②免税事業者が取引排除の回避や消費税相当額の詐取を目的に偽の登録番号を記載した請求書を交付し、当該請求書を保存して仕入税額控除の適用を受けた場合に

は、買手においては隠蔽仮装の事実がなく、重加算税の適用対象にはならないと考える。

インボイスの電子化については、事業者の取引の効率化、事務負担の軽減、さらに、不正の抑制につながることも見込まれるところであり、電子インボイスの利用を含む、ビジネスプロセス全体のデジタル化を進展させていくことが肝要であると考え。OECD 加盟国においては、電子インボイスの使用の義務化やインボイス発行時の税務当局へのリアルタイムでの情報提供を実施する国が増えてきており、このような諸外国の動向をはじめ、デジタル技術の進展状況等については、引き続き注視していきたい。

本稿は主に税務当局における執行の観点から、適格請求書類似書類の交付禁止及び罰則規定を踏まえた是正について考察を行ってきたところであり、インボイス制度導入後の実地調査や簡易な接触を効果的に実施するための事務運営の検討、また、偽造インボイス事案への対処を視野に、適正な執行や体制の確立に向けた検討がなされる際の一助となることを祈念して、結びに代えることとしたい。