

適格請求書等保存方式の諸課題に対する一考察

—円滑な導入に向けた特例等のあり方について—

佐野 恵一郎

〔 税 務 大 学 校 〕
〔 研 究 科 研 究 員 〕

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（問題の所在）

令和元年10月1日、消費税率引上げとともに軽減税率制度が創設された。そして複数税率下において適正な課税の確保を行う観点から、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」が導入されることとなる。

適格請求書等保存方式が導入されることで、買手からの求めに応じたインボイスの交付義務が生じ、また、免税事業者からの仕入税額控除が不可となるなど、現行制度とは実態的にも手続的にも大きく変わる事となる。特に既存の付加価値税制に新たにインボイス制度を導入するという事は諸外国を見ても例がない。

適格請求書等保存方式導入の問題点として事業者における事務負担の増加や免税事業者が取引から排除される可能性といった点が指摘される一方、インボイスを交付することが困難な課税資産の譲渡等についてインボイスの交付義務を免除する特例や、インボイスの交付を受けることが困難な課税仕入れについてインボイス保存不要で仕入税額控除が可能となる特例が設けられており、事務負担の軽減等に一定の効果はあろうと考えられるものの、それらは法令に限定列挙されたものに限られているうえ、その範囲等について必ずしも明確でない部分もある。

また、現行制度において認められている、3万円未満の少額な取引について帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる特例が廃止されることの是非について論じられることは少なくない。

さらに、記載不備等のインボイスの保存による仕入税額控除についても、仕入れの事実がある限り、納税者の実体法上の権利として仕入税額控除を認めうることを明確にすべきという見解もあり、検討の余地もあろう。

そこで、本稿ではインボイス不要で仕入税額控除が可能となる特例のあり方及び記載不備のインボイス等の保存による仕入税額控除の可否について考

察することを目的とする。

考察に当たっては、現状の特例について概観するとともに、諸外国の付加価値税制度の基本的な考え方及びインボイス制度の特例について分析することで、日本において適格請求書等保存方式が円滑に実施、定着するために必要な何らかの示唆を提示したい。

2 研究の概要

(1) 仕入税額控除制度の沿革

日本の消費税を含む前段階税額控除方式の付加価値税において適切な仕入税額控除を行うにはインボイス制度が不可欠なものと考えられてきた。消費税導入前に廃案となった売上税法案においても、税額票制度というインボイス制度の前身ともいえる制度の導入が予定されていたが、その後、消費税制度の導入に当たっては、事業者の事務負担等の観点から帳簿保存方式が選択された。平成9年4月より請求書等保存方式に移行したものの、欧州型のインボイス制度は導入されなかった。また、軽減税率制度の実施に伴い、暫定的な措置として導入された区分記載請求書等保存方式についても、免税事業者による請求書等の交付が可能とされており、3万円未満の少額な取引や請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるときにおいて帳簿のみの保存による仕入税額控除が認められる特例が存在することで、税の転嫁が不透明であるという問題点は依然として残ったままであった。しかし、令和5年10月1日より適格請求書等保存方式が導入されることで、そうした問題点についても幾分解消することとなる。

(2) 適格請求書等保存方式の概要及び特例に関する検討事項等の抽出

適格請求書等保存方式において、仕入税額控除を行うには原則として帳簿及びインボイスの保存が求められる一方で、インボイスの交付や保存が困難な取引については、インボイスの保存が不要（帳簿のみの保存）で仕

入税額控除が可能となる特例が設けられている。本稿においては、適格請求書等保存方式及びその特例の概要並びに検討事項等の抽出を試みた。

適格請求書等保存方式の特例を論じるに当たり、まずは制度自体の概要及び現状について触れた。その中で、消費税法以外の法令に違反して刑を受けた場合のインボイス発行事業者の登録の取消しの可否、インボイス再交付義務の存否、複数の書類でインボイスの記載事項を満たす場合の消費税額等の計算方法及びその単位、簡易インボイスの交付対象、返還インボイスの交付義務の見直し等、制度的な対応や取扱いを明らかとすべき事項等も見えてきたところであり、実際に令和5年度税制改正において見直しが行われた事項も見受けられた。

次に適格請求書等保存方式の特例に関して、売手のインボイス交付義務を免除する特例措置（公共交通機関特例、自動販売機特例、郵便切手特例）と買手のインボイス保存義務を免除する特例措置（回収特例、古物商等特例、出張旅費等特例）に大別しその概要及び趣旨等につき整理を行った。その中で、前者は、令和2年の地域公共交通の活性化及び再生に関する法律（平成19年法律第59号）の改正により新たに公共交通事業者等の行う事業とされた道路運送法上の「自家用有償旅客運送」への公共交通機関特例の適否、自動販売機特例の金額基準の見直し、郵便切手類の仕入時における一括控除の取扱い等について、後者は、古物商等特例における「棚卸資産」該当性の判断時期や、実費精算の場合の出張旅費等特例の該当性等が、検討事項等として抽出されることとなった。

適格請求書等保存方式の施行が迫る中、課税当局には引き続き制度の詳細について見解を示すこと及び適切な周知広報が求められよう。また、適格請求書等保存方式は法律の公布から施行まで7年6か月もの期間が開いており、当初想定されていなかった取引形態の出現や、社会経済状況の変化等も生じていることから、特例についても適時適切な見直しに向けた検討が求められるだろう。

(3) EU型付加価値税におけるインボイス

EU型付加価値税は基本的にEU付加価値税指令(VAT指令)を基に制度設計がなされており、前段階税額控除制度(仕入税額控除制度)は、付加価値税の不可欠な要素であるとされている。また、仕入税額控除を通じて、課税の累積を排除することで事業者の経済活動に影響を及ぼさないという意味での中立性(neutrality)を確保することができるとされる。

そして、EU型付加価値税において仕入税額控除は納税義務者の請求権と位置づけられており、課税仕入れが事実行われたことを実体要件とし、請求書に関する規定に従って作成された請求書(インボイス)の保存が手続要件として求められているといえる。

以上を踏まえ、日本の適格請求書等保存方式との主な相違点をまとめると以下のとおりとなる。

	EU付加価値税指令	適格請求書等保存方式
仕入税額控除の位置づけ	控除権として規定	必ずしも判然としない
登録制度	全事業者に届出義務	登録は任意
インボイス発行期限	あり	なし
インボイス通し番号	あり(金券的性格が強い)	なし(金券的性格は弱い)
仕入税額控除の要件	インボイスの保存	帳簿及びインボイスの保存
税額計算の方法	積上げ計算	積上げ計算及び割戻し計算
税額を記載したインボイスの発行による納付義務	あり	なし
インボイス記載事項の不備	課税仕入れの実体の証明により治癒	原則仕入税額控除不可
免税事業者からの仕入税額控除を認める特例	存在しない	結果として認められる余地のある特例が存在する

(4) 諸外国におけるインボイス制度の特例措置

次に、諸外国の付加価値税におけるインボイス制度とその特例についてイギリス、ドイツ、オーストラリアの3国を例に整理を試みた。

イギリスにおいては、25ポンド以下の自動販売機による仕入れなど一定の取引について、オーストラリアでは82.50豪ドル以下の取引や課税庁長

官の指定した立法文書に基づく一定の取引についてインボイスの保存不要で仕入税額控除が可能とされているが、いずれも売手が登録事業者（課税事業者）であることが要件とされており、免税事業者からの仕入税額控除ができる特例は存在していない。また、ドイツにおいては、調べる限りにおいてインボイス交付義務免除、保存義務免除の特例自体見受けられなかった。

そして、いずれの国においても、インボイスの不発行に対して罰則の適用があり、課税庁の裁量による仕入税額控除や、不正なインボイス等を受領した買手が善意である場合における仕入税額控除の余地があることから敷衍するに、付加価値税における仕入税額控除制度の重要性が再認識されるとともに、インボイスが手続要件として位置づけられていることが明確となった。

それぞれの国のインボイス制度の主な内容は以下のとおりである。

	イギリス	ドイツ	オーストラリア
登録制度	閾値を超えた場合登録義務が生じる	事業を行う場合登録義務が生じる（免税事業者もVAT番号の取得可能）	閾値を超えた場合21日以内に登録義務が生じる
インボイス発行	登録事業者（課税事業者）に限定	免税事業者も発行可能（税額の記載は不可）	登録事業者（課税事業者）に限定
発行義務	取引から30日以内に発行	取引から6月以内に発行	取引から28日以内に発行
簡易インボイス	250ポンド以下の場合交付可能	250ユーロ以下の場合交付可能	1,000豪ドル以下の場合交付可能
不発行のペナルティ	初回5ポンド/日 2回目10ポンド/日 それ以降15ポンド/日	最大5,000ユーロの罰金	4,440豪ドルの罰金
税額を記載したインボイス発行による納付義務	あり	あり	なし

少額取引に係るインボイス免除規定	免除なし	免除なし	税込 82.50 豪ドル以下の取引は免除
少額取引に係るインボイス保存義務	25 ポンド以下の一定の取引について売手が課税事業者の場合免除あり	免除なし	税込 82.50 豪ドル以下の取引は免除（売手が課税事業者であることの担保必要）
記載不備、偽造のインボイス等による控除	不正インボイスの受領者が善意の場合、仕入税額控除が認められる場合がある	誤字等の形式不備や、脱税関与仕入れにつき受領者が善意の場合には仕入税額控除が認められる場合がある	他の書類で記載事項が補完できる場合、インボイスとして扱うことが可能な場合あり
その他	HRMC の裁量による仕入税額控除の余地あり	—	課税庁長官の裁量による仕入税額控除や立法文書によりインボイス不要で仕入税額控除が可能となる特例あり

(5) 日本における適格請求書等保存方式に係る措置等

諸外国における制度等も踏まえ、日本において適格請求書等保存方式を円滑に実施、定着させるために必要な措置等の検討を行う。

イ 一定の閾値以下の取引に係るインボイス保存不要（少額不追及）の特例措置

現行制度においては、少額な取引について帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能とされる特例が設けられており、イギリスやオーストラリアにおいても、一定の閾値を下回る取引についてインボイス保存を不要とする特例はあるが、免税事業者等からの仕入れも含めて控除を可能とする特例は類を見ない。仮に免税事業者等からの仕入れも含め一定金額以下の取引につきインボイス不要で仕入税額控除が可能となるような特例を設ける場合には、インボイスの持つ相互牽制作用を減殺させるのみならず、免税事業者において取引価額を閾値未満に抑えるなどの歪みを

生じさせ、さらに、取引を分割できる業種とそうでない業種での不公平を惹起するなど中立性や公平性の観点からも問題があろう。

他方、インボイス発行事業者からの仕入れについては検討の余地はあろうが、帳簿記載事項の改正（売手の登録番号の記載を設ける等）、特例の複層化による混乱、システム対応を済ませた事業者への二重投資を強いる可能性、閾値の設定によっては適格請求書等保存方式導入の趣旨を没却する恐れもあるなど慎重な検討が必要と考えられる。

仮に、適格請求書等保存方式の円滑な導入のために、一定金額以下の取引につきインボイス不要で仕入税額控除を可能とする特例を設けるとしても、経過措置として制度が定着するまでの一定期間、事務負担能力の低いことが想定される一定規模以下の事業者に限定する必要がある。当然、経過措置期間経過後には速やかに廃止することが望ましい。

ロ 真正なインボイスの保存がない場合の仕入税額控除

(イ) 欧州司法裁判所の裁判例に見る仕入税額控除制度とインボイスの考え方

イギリス・ドイツにおいては、不正や脱税に関与した取引に係るインボイスであっても、その受領者が善意である場合、仕入税額控除が認められる余地があるとされている。そのほか、欧州における仕入税額控除制度とインボイスの位置づけについて、欧州司法裁判所の裁判例（Kittel 事件、Polski Tawertyn 事件、EN.SA.事件、Dankowski 事件）を基に分析を行ったところ、欧州における仕入税額控除は付加価値税の根幹であり、納税者の請求権として位置付けられるものであること、課税仕入れの事実を实体要件、インボイスの保存を手続要件とした上で、付加価値税制度における中立性がそれらよりも上位に存在するということが明らかとなった。

そうした仕入税額控除制度の基本原則としての重要性や、税額記載インボイス発行者に対する納税義務を背景に、租税回避の意図・目的があれば格別、仕入税額控除を実体的に認める傾向が見て取れた。

(ロ) 税額記載インボイス発行者に対する納税義務

日本においては税額記載インボイス発行者に対する納税義務もなく、また、そうした義務を設けることは消費税法上のサンクチュアリに置かれた免税事業者等に対しても義務を課すことになることから、その合理性、合目的性、負担の軽重、政策的必要性等を総合考量の上検討されるべきであるが、実効性等を踏まえればその妥当性には疑問があり、その導入は困難であろう。したがって、欧州ほどに実体的な仕入税額控除を認めることも困難であり、記載不備等での仕入税額控除は抑制的に解さざるを得ない。

(ハ) やむを得ない事情がある場合等における仕入税額控除

そこで、真正なインボイスの保存がないケースを、①記載の不備があるインボイスの保存がある場合、②インボイス類似書類の保存がある場合、③偽インボイスの保存がある場合、④何らの書類の保存がない場合に区別し、それぞれ仕入税額控除の余地はないかについて、消費税法 30 条 7 項ただし書きの「災害その他やむを得ない事情」の規定の解釈等を踏まえ検討を行った。

①については、インボイス発行事業者には修正インボイスの交付義務も存在することから、正しい記載がなされたインボイスを受領するか、仕入明細書を作成し、売手の確認を受けた上で保存するという方法が考えられる。

②、③については、例えば、免税事業者が取引から排除されることを懸念し、他人の登録番号等を記載したインボイス類似書類を交付する場合や、売上除外を企図して名義を偽装した偽インボイスを交付する場合が考えられるが、そうした書類を受領したこと自体防ぎようがなく、かつ、自己の責めに帰すべき事由がないのであれば、やむを得ない事情があるものとして、仕入税額控除が認められる余地があると思料する。ただし、従前よりやむを得ない事情の解釈は厳格になされており、欧州のような税額記載インボイス発行者への納税義務もない

ことを踏まえれば、やむを得ない事情の認定は、少なくとも納税者側において「善意無過失」を証明できる場合に限られるものと考えられる。しかし、善意無過失の証明には取引の相手方の本人確認を尽くしたという事実が求められるものと考えられることから、新たな商習慣として、新規取引先などについては、取引開始前に相手方がインボイス発行事業者であるか否かの確認を行うことが重要となろう。

④については、従前のおり、保存しないことにつき「災害その他やむを得ない事情」を証明することで仕入税額控除も可能となりうるが、その証明は容易ではないことから、確実な保存を行う観点から電磁的記録による保存へのシフトも一案であろう。

ハ その他の措置等について

その他、適格請求書等保存方式の円滑な導入及び定着に向けた措置等として、オーストラリアで認められているクレジットカード明細書の保存による仕入税額控除や、課税庁の裁量権による仕入税額控除など、日本においても検討の余地はあろう。一方、諸外国において導入されているインボイス不発行に対するペナルティについては、インボイス発行期限がなく、大部分の事業者間取引において、請求書等が交わされ保存されている日本においては必ずしも必要ではないものと思料する。

3 結論

欧州においては、付加価値税における仕入税額控除制度の持つ中立性が重視されるうえ、インボイスの金券的性質も相まって、仕入税額控除が実体的に認められる傾向がうかがえる。その背景には、免税事業者であっても税額を記載したインボイスを発行した場合に、記載税額の納付義務が課されるということがあるものと推察される。

日本においては、適格請求書等保存方式施行に当たり、課税当局の見解が示されることが望まれる点や、現状設けられているインボイスの保存が不要で仕入税額控除が可能となる特例について、社会経済状況の変化等も踏まえ、

適時適切な見直しの検討が必要であろうと考えられる点も見受けられるものの、欧州のように税額記載インボイス発行者への納付義務を設けることは困難であり、少額な取引であることをもって恒久的にインボイスの保存を不要とする（免税事業者からの仕入れについても控除を可能とする）特例を設けることも適格請求書等保存方式の趣旨等を踏まえ採用し難いであろう。

ただし、真正なインボイスなき仕入税額控除については、「やむを得ない事情」があること、すなわち、買手において善意かつ無過失であることを立証した場合に、認める余地が残されていると考える。

しかし、適格請求書等保存方式（インボイス制度）を付加価値税に新たに導入することは、諸外国を含めても例がなく、そのインパクトは少なくないものと思料される。政府においては裁量権の行使による仕入税額控除などの方途も検討しつつ、軽減税率導入時と同様、円滑な実施に向けた弾力的かつ柔軟な対応が求められよう。

目 次

はじめに	293
第1章 消費税の仕入税額控除制度の概要等	296
第1節 仕入税額控除制度の変遷	296
1 売上税における仕入税額控除制度（税額票方式）	296
2 消費税創設時の仕入税額控除制度（帳簿保存方式）	299
3 平成9年4月以降の仕入税額控除制度（請求書等保存方式）	302
4 令和元年10月以降の仕入税額控除制度（区分記載請求書等保存方式）	307
第2節 適格請求書等保存方式の導入	310
1 適格請求書発行事業者登録制度	311
2 インボイス交付義務及び写しの保存義務	315
3 インボイスの記載事項等	317
4 適格簡易請求書の発行	319
5 適格返還請求書の交付	320
6 修正インボイスの交付	322
7 電磁的記録によるインボイスの提供	323
8 適格請求書類等類似書類等の交付の禁止と罰則等	324
9 インボイスの交付方法の特例	328
10 売上税額の計算方法	329
11 適格請求書等保存方式における仕入税額控除制度	330
第3節 小括	335
第2章 適格請求書等保存方式における 仕入税額控除の特例措置	336
第1節 売手のインボイス交付義務を免除する特例措置	337
1 公共交通機関特例	338
2 自動販売機特例	357
3 郵便切手特例	362

第2節 買手のインボイス保存義務を免除する特例措置	364
1 回収特例	365
2 古物商等特例	370
3 出張旅費等特例	391
第3節 小括	399
第3章 諸外国における仕入税額控除制度	400
第1節 EU型付加価値税におけるインボイス	400
1 EU型付加価値税における前段階税額控除制度とインボイスの概要	400
2 日本の適格請求書等保存方式との相違点等	405
第2節 諸外国におけるインボイス制度の特例措置	408
1 イギリスのインボイス制度	408
2 ドイツのインボイス制度	415
3 オーストラリアのインボイス制度	421
4 日本との比較	432
第4章 日本における適格請求書等保存方式に係る措置等の検討	434
第1節 少額不追及の特例について	434
1 一定の閾値以下の取引につき売手のインボイス交付義務を免除する特例	434
2 一定の閾値以下の取引につき買手のインボイス保存義務を免除する特例	436
3 経過措置としての特例の創設	437
第2節 真正なインボイスの保存がない場合の仕入税額控除	438
1 欧州司法裁判所の裁判例に見る仕入税額控除制度とインボイスの考え方	438
2 日本における仕入税額控除とインボイスの考え方	446
第3節 その他の措置等について	458
1 クレジットカード明細書のインボイス対応について	458

2 裁量権の行使による仕入税額控除	459
3 インボイス不発行に対する罰則について	460
結びに代えて	462

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5年4月1日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
消費税法・・・・・・・・・・・・・・・・	消法
所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号）による改正後の消費税法・・・・・・・・	新消法
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・・・・・・・・・・・・・・・・	消令
消費税法施行令等の一部を改正する政令（平成30年政令第135号）による改正後の消費税法施行令・・・	新消令
消費税法施行規則・・・・・・・・・・・・・・・・	消規則
消費税法施行規則等の一部を改正する省令（平成30年財務省令第18号）による改正後の消費税法施行規則・・・・・・・・	新消規
平成7年12月25日付課消2-25ほか4課共同「消費税法基本通達の制定について」・・・・・・・・	消基通
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（法令解釈通達）」・	インボイス通達
平成30年6月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・・・・・・・・	インボイスQ &A

はじめに

令和元年10月1日、消費税率（国及び地方を含む。以下同じ。）が8%から10%⁽¹⁾へと引き上げられた。それとともに、酒・外食を除く飲食料品及び週2回以上発行される定期購読契約に基づく新聞の譲渡について、8%の軽減税率⁽²⁾が適用されることとなり、制度創設以後、原則的に単一税率を維持してきた⁽³⁾日本の消費税において、本格的に複数税率が導入されることとなった⁽⁴⁾。この複数税率下において適正な課税の確保を行う観点から、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」が導入される。

適格請求書等保存方式が導入されると、仕入税額控除を行うには原則として帳簿及び適格請求書（以下「インボイス」という。）の保存が求められることとなる。また、適格請求書発行事業者（以下「インボイス発行事業者」という。）には買手からの求めに応じインボイスの交付義務が課され、免税事業者からの課税仕入れについて原則として仕入税額控除の適用を受けることができなくなるなど、現行制度とは、実体的にも手続的にも大きな変化が生じることとなる。インボイス制度のない付加価値税制度を採用する国はOECD加盟国でも日本のみ⁽⁵⁾という特殊な状況の中、適格請求書等保存方式を消費税制度に新たに導入することのインパクト⁽⁶⁾は少なくないであろう。

適格請求書等保存方式の問題点として事業者におけるインボイスの作成・保管といった事務負担の増加や免税事業者が取引から排除される可能性といった

-
- (1) 国分の消費税率7.8%、地方消費税率2.2%を合計して10%となる。
 - (2) 国分の消費税率6.24%、地方消費税率1.76%を合計して8%となる。
 - (3) 消費税の適用税率について、制度創設時（平成元年4月1日から）は3%、平成9年4月1日から5%（うち地方消費税率1%）、平成26年4月1日から8%（国6.3%、地方1.7%）であった。
 - (4) この点、消費税の導入時は、普通乗用自動車に係る税率は6%（消費税法附則11①）であり複数税率を用いていたとされる（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（公益社団法人日本租税研究協会、2017））。
 - (5) 金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」税研197号42頁（2018）。
 - (6) 適格請求書等保存方式の導入により納税協力費用（tax compliance cost）の上昇も指摘されることである（玉岡・前掲注(4)127頁）。

点が指摘される⁽⁷⁾ところであるが、インボイス発行事業者の事業の性質上、インボイスを交付することが困難な課税資産の譲渡等についてはその交付義務が免除されており、また、インボイスの交付を受けることが困難である場合には、インボイスの保存不要で仕入税額控除が可能となる特例が種々設けられている。これらの特例により、事業者は帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となり、一部の取引については、売手が免税事業者であったとしても、仕入税額控除が可能となることから、事業者の事務負担の軽減等に一定の効果はある。

しかしながら、そうした特例は法令において限定列挙されており、その射程はインボイス通達等により一定程度示されているものの、必ずしも明確でない部分もあるため、適格請求書等保存方式の円滑な導入及び定着に向けて政府は周知広報を含め、種々の対策を採る必要⁽⁸⁾がある。

また、現行の仕入税額控除制度である区分記載請求書等保存方式において認められている、3万円未満の少額な取引についての帳簿のみ保存特例⁽⁹⁾が、適格請求書等保存方式の導入により廃止されることの是非については論じられることが少なくない⁽¹⁰⁾。

さらに、インボイスの記載事項が不備であった場合の仕入税額控除の可否や、インボイス発行事業者が作成したインボイスであると誤認されるおそれのある表示をした書類や偽りの記載がされたインボイスによる仕入税額控除の可否に

(7) 関口智「日本の消費税制度における軽減税率—平成28年度税制改正大綱の評価と課題」税研187号75頁(2016)。

(8) 28年改正法附則171条2項においても「政府は、(中略)消費税の軽減税率制度の導入後3年を目的に、適格請求書等保存方式の導入に係る事業者の準備状況及び事業者取引への影響の可能性(中略)を検証し、その結果に基づいて法制上の措置その他の必要な措置を講ずるものとする。」とされ、「消費税軽減税率制度の円滑な運用等に係る関係府省庁会議」や「適格請求書等保存方式の円滑な導入等に係る関係府省庁会議」において制度導入のために必要となる対応や中小事業者の経営の高度化の促進に向けた必要な施策の検討が行われている。

(9) 消費税法30条7項及び消費税法施行令49条1項1号により、課税仕入れに係る支払対価の額が3万円未満である場合には、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となる特例をいう。

(10) 日本税理士会連合会「令和5年度税制改正に関する建議書」(令和4年6月29日)2頁(https://www.nichizeiren.or.jp/wp-content/uploads/doc/nichizeiren/proposal/taxation/tax_reform/kengisyo-R5.pdf) (令和5年1月4日最終閲覧)。

についても、「仕入れの事実がある限り、納税者の実体法上の権利として仕入税額控除を認めうることを明確にすべき」⁽¹¹⁾との見解もあり、検討の余地があろう。

そこで、本稿では、インボイス不要で仕入税額控除が可能となる特例についてのあり方及び記載不備等のインボイスを保存することによる仕入税額控除の可否について考察することを目的とする。

考察に当たっては、日本における適格請求書等保存方式の特例について概観するとともに、諸外国の付加価値税制度の基本的な考え方及び仕入税額控除制度の特例について分析し、我が国において適格請求書等保存方式が円滑に実施、定着するために必要な何らかの示唆を提示したい。

具体的には、第1章において、仕入税額控除制度の変遷について、廃案になった売上税法案から、消費税法における帳簿方式、請求書等保存方式、現行制度である区分記載請求書等保存方式、そして適格請求書等保存方式の内容について概観する。

第2章においては、適格請求書等保存方式における仕入税額控除の特例措置について、その特例の趣旨及び内容について概観し、問題点等の抽出を行うこととする。

第3章においては、EU域内の付加価値税の共通ルールを定める2006年付加価値税指令（以下「VAT指令」という。）の概要及びイギリス・ドイツ・オーストラリアの3国における仕入税額控除制度、とりわけ特例措置の有無及び内容について概観する。

第4章においては、前章までの分析を踏まえ、日本における適格請求書等保存方式の円滑な導入及び制度の定着に向けて、どのような特例が必要となるか、現行制度における少額取引に係る特例措置と同種の特例を設けることを含め、そのあり方について考察し、また、記載不備のインボイスやインボイス類似書類等を善意で受領した事業者における仕入税額控除が認められる余地はあるか等について、欧州司法裁判所の裁判例を参照しつつ、考察する。

(11) 田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」『田中治税法著作集第4巻租税実体法の諸相と論点』364頁（清文社、2021）。

第1章 消費税の仕入税額控除制度の概要等

消費税は、生産から最終消費に至るまでの各取引段階で課税されるものであることから、二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、税の累積を排除する、いわゆる前段階控除方式（仕入税額控除制度）が採用されており⁽¹²⁾、この前段階控除方式は、消費税の最も重要な要素の一つであるとされる⁽¹³⁾。本章では、消費税の前段階控除方式である仕入税額控除制度の変遷について、消費税創設前に廃案となった売上税における税額票方式から、現行制度である区分記載請求書等保存方式、適格請求書等保存方式に至るまでの制度の概要等につき整理する。

第1節 仕入税額控除制度の変遷

1 売上税における仕入税額控除制度（税額票方式）

（1）売上税法案提出の経緯

平成元年の消費税導入以前においては、日本の間接税は物品税を中心とする個別間接税により構成されていた。しかし、物品税や入湯税等のような個別間接税は、奢侈品、趣味・娯楽品、便益品等個々の物品やサービスを掲名して課税対象とするものであり、広く物品及びサービスの消費一般に対する課税を行っていた多くの西欧諸国の付加価値税体系とは対照的な形となり、個別間接税が個人消費支出及び国税収入に占める地位は、消費の高級化、大量化にもかかわらず、低位にとどまっていた⁽¹⁴⁾。

そうした個別間接税については、課税対象を選択し、それぞれに適切な税率を設定するという作業が、常に遅れ、不十分を発生させ⁽¹⁵⁾、例えば、

(12) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』46頁（納税協会連合会、2000）。

(13) 金子宏『租税法〔第24版〕』836頁（弘文堂、2021）。

(14) 森信・前掲注(12)5頁。

(15) 金井・前掲注(5)40頁。

毛皮製品やゴルフ用具には課税されるが絹織物やテニス用具には課税されないというように、課税対象とされるものとされないもの間で税負担のアンバランスが生じていた。また、経済のソフト化、サービス化が進展し、サービス消費の比重が高まっているにもかかわらず、サービス課税がほとんど行われていないこと、課税対象が特定の物品、サービスに限定され課税ベースの広がりが容易に図れないことなどから税収全体に占める間接税の比重が低下してきていることや、主要国でも間接税制度が個別間接税中心である国は日本だけであったことから国際摩擦の一因となっているといった問題点が指摘されていた⁽¹⁶⁾。

また、当時の税体系は、所得課税の依存度が高く、昭和 52 年度改正以降所得減税が行われておらずサラリーマンを中心とした減税要望が年々強いものとなっていたことから⁽¹⁷⁾、直間比率の是正の必要性等が論じられ、昭和 61 年 10 月に取りまとめられた「税制の抜本の見直しについての答申」においても「所得・消費・資産等の課税ベースを適切に組み合わせつつ、全体としてバランスの取れた税体系を構築することが肝要」であり「今後、間接税が税体系においてより適切な地位を維持するよう検討を加えるべきである」という認識が示されることとなった。

そうしたことを踏まえ、昭和 62 年 2 月 4 日、売上税法案が国会に提出された。しかしながら、後述のとおり種々の批判を受けたこともあり、国会での委員会審議が 1 回も行われないうまま、5 月 27 日の国会の閉会とともに廃案となった⁽¹⁸⁾。

(2) 売上税の概要

売上税の概要としては、国内において事業者が行う資産の譲渡等⁽¹⁹⁾を広く課税対象とし、税率は 5%、課税売上高 1 億円以下の事業者は納税義務

(16) 大蔵省主税局税制第 2 課『消費税法のすべて』4 頁（大蔵省印刷局、1989）。

(17) 森信・前掲注(12)9 頁。

(18) 森信・前掲注(12)12 頁。

(19) 事業として有償で行われる資産の譲渡、資産の貸付け（資産に係る権利の設定その他他人に資産を使用させる一切の行為を含む。）及び役務の提供をいう。

が免除され、非課税の項目は51項目に上るものであった。また、仕入税額控除として、税額票（インボイスと同等のもの）による前段階税額控除方式（以下、「税額票方式」という。）を採用していた。

この税額票方式については、日本の商取引の実態に合うよう工夫されたものであり、請求書や納品書での代用、一定期間分をまとめた発行、一定の場合に相手方の名前や税額の記載が不要となる簡易税額票の発行が認められる等、納税者の手数を省く工夫は種々行われていたが、それでも「事業者の事務を繁雑にし納税コストを高める」と批判的となった⁽²⁰⁾。また、税額票には税額票番号の記載が必要とされ、番号付与の手続きが、企業背番号制につながり、所得税や法人税の課税強化につながるという批判をも招いた⁽²¹⁾。

さらに、課税事業者でない者が税額票を発行すること（「にせ税額票」の交付）に対しての罰則の他、税額票の交付をしなかった者や、税額票に係る写しを保存しなかった者に対しても罰則⁽²²⁾が設けられていた。また、現行の消費税法と同様、災害その他やむを得ない事情により税額票を保存することができなかったことを納税者側において証明した場合には、その保存が不要で仕入税額控除ができることとされていた⁽²³⁾。

いずれにせよ、売上税においては、単一税率でありながら、税額票方式による仕入税額控除制度の導入が予定されていた。そのことは、非課税項目が多岐にわたっていたという点はあるものの、付加価値税における仕入税額控除の重要性からしてインボイス制度が不可欠であると考えられていたことを示していよう。

(20) 森信・前掲注(12)13頁。なお、ここで挙げた納税者の手数を省く工夫については、令和5年10月から施行される適格請求書等保存方式においても採用されている。

(21) 森信・前掲注(12)13-14頁。

(22) 20万円以下の罰金が科せられることとされていた(売上税法案64条2号～4号)。

(23) 売上税法案34条4項。

2 消費税創設時の仕入税額除制度（帳簿保存方式）

（1）消費税の導入

売上税法案は廃案となったものの、税制改革の重要性については引き続き議論が行われ、昭和63年4月28日に取りまとめられた「税制改革についての中間答申」において、「税体系全体として実質的な負担の公平に資する見地から、所得課税を軽減し、消費にも応分の負担を求め、資産に対する負担を適正化することと等により、国民が公平感を持って納税しようような税体系を構築することが必要である」と示された。日本においても、個別消費税よりも全ての消費に対して「広くうすく」課税する一般消費税⁽²⁴⁾の体系の方が好ましいという意見が強くなり⁽²⁵⁾、昭和63年7月に消費税法案が国会に提出され、同年12月に可決・成立、翌年4月1日から施行されることとなった⁽²⁶⁾。

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する多段階課税方式及び、経済に対する中立性を確保する⁽²⁷⁾ため、課税の累積を排除する方式、すなわち前段階税額控除方式（仕入税額控除制度）が採用されることとなった。

仕入税額控除制度には、大きく分けて「インボイス方式」（いわゆる仕送状や請求書に税額が記載されていることを条件としてその控除を認める方式）か、「アカウント方式」（インボイス等への税額の記載を要求すること

(24) 物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税である消費税のうち、原則として全ての物品及びサービスの消費に対して課される租税を一般消費税といい、法令の定めによって特に課税対象とされた物品やサービスに対してのみ課される租税を個別消費税という（金子・前掲注(13)801-802頁）。

(25) 金子・前掲注(13)809頁。

(26) 税制改革法（昭和63年法律第107号）10条1項において、消費税は、「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る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として創設されたとされる。

(27) 多段階課税でありながら前段階税額控除を採用しない場合、第一次世界大戦後にヨーロッパ各国で採用されていた取引高税と同様、税負担が累積し、企業の垂直的統合を招くといった経済への影響がある。

なく、帳簿等の記載に基づき、課税期間内の仕入れの総額に税率を適用して得られた金額の控除を認める方式)がある⁽²⁸⁾ところ、我が国の取引慣行や消費税の導入に伴って事業者に余計な負担や費用をかけるのは好ましくないという配慮⁽²⁹⁾、産業界、特に中小企業の間で反対論が極めて強かった⁽³⁰⁾ことなどにより、アカウント方式、いわゆる「帳簿保存方式」が採用されることとなった⁽³¹⁾。

具体的には、消費税法令上、仕入税額控除の要件として「帳簿又は請求書等の保存」が求められることになり、実質的に事業者自らの記帳に基づく帳簿の保存のみで仕入税額控除が認められることとなった。仕入控除税額の計算に当たっても、課税仕入れに係る支払対価の額に103分の3を乗じて算出した金額により求める、いわゆる「割戻し計算」によることとされ、免税事業者や消費者からの仕入れについても、必然的に仕入税額控除が可能となっていた。

(2) 帳簿保存方式の概要

帳簿保存方式について、金井恵美子氏は「日本ではシャープ税制以後定着した青色申告制度による記帳水準の高さが、他国に類を見ない制度を導入する決断を誘掖した⁽³²⁾」ものであると述べられており、税制調査会の答申においても、非課税取引等の対象が限定的である場合には仕入事業者が仕入れに係る税額を帳簿からでも正確に把握できること等を踏まえ、「必ず

(28) 金子・前掲注(13)806頁。

(29) 金子・前掲注(13)813頁。

(30) 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)。

(31) アカウント方式とは、通常、売上げから仕入れを控除してその差額に税率を乗じて税額を計算する方法(仕入控除方式)を指す(矢野秀利「なぜ消費税が必要であったのか(1)—欧州の経験から一般消費税まで」税経通信 67巻9号15頁(2012))ため、消費税における仕入税額控除は、厳密なアカウント方式ではない。しかし、ここでは仕入税額控除のためにインボイスではなく帳簿により売上税額から仕入税額を控除して計算するという意味で、アカウント方式という言葉を使用している。

(32) 金井・前掲注(5)42頁。

しも不十分なものとは言えない⁽³³⁾」と評価されていた。

ただし、帳簿保存方式における帳簿には、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を記載すべきこととされており、具体的な記載の程度については、事業者の事務負担を極力増加させないという基本方針のもと、受領した請求書等に記載されている個々の商品の内容を帳簿にそのまま記載するのではなく、商品の一般的な総称でまとめて記載することや、一定期間分の取引のまとめ記載も可能とされていた⁽³⁴⁾。そうしたことから、帳簿の記載のみから課税仕入れの事実につき正確な把握を行うには少なからぬ困難性を伴うものであり、実際、仕入控除税額の計算が自己記帳に基づく帳簿により行われることについて、制度の信頼性の観点から疑問が提起されていた⁽³⁵⁾。さらに、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除を認めることが、いわゆる益税の問題の一因となっていることや、税負担の転嫁の関係が不透明となることが帳簿保存方式の短所として挙げられている⁽³⁶⁾。

また、消費税導入前の昭和63年6月の税制調査会の答申⁽³⁷⁾においても、「今回、消費全般に対する税制の導入に当たって『自己記録による方法』を選択することは容認できるが、今後の消費税の定着とともに、将来は税額別記の書類により控除する方法にしていくことが望ましい」と示されたとおり、将来的な見直しを検討することが予定されており、実際に平成6年度税制改正において改正が行われ、平成9年4月1日より次に述べる請

(33) 税制調査会平成5年11月「今後の税制のあり方についての答申—「公正で活力ある高齢化社会」を目指して—」34頁。

(34) 濱田正義『平成30年版消費税法基本通達逐条解説』1285-1288頁(大蔵財務協会、2018)。

(35) 税制調査会・前掲注(33)34頁。

(36) 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—」税大論叢98号28頁(2019、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/98/01/index.htm>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(37) 税制調査会昭和63年6月「税制改革についての答申」2頁。

求書等保存方式へと移行することとなる。また、同年度の税制改正により、小規模事業者の事務負担に配慮しつつ課税の影響を緩和する観点から消費税創設当時より設けられていた限界控除制度⁽³⁸⁾について、制度そのものが益税を発生させている⁽³⁹⁾といった根強い批判を踏まえ廃止されることとなった。

3 平成9年4月以降の仕入税額控除制度（請求書等保存方式）

(1) 請求書等保存方式の導入

平成6年度税制改正により、それまでの「帳簿又は請求書等」の保存から「帳簿及び請求書等」の保存が仕入税額控除の要件とされることとなった。この仕入税額控除の方式は「請求書等保存方式」と呼ばれている。

それまでの帳簿保存方式は制度の信頼性の観点から疑問が提起されていたことは既述のとおりであり、第三者が作成した何らかの書類を保存することが求められているとして、平成5年11月の税制調査会の答申において、以下の3つの類型による仕入税額控除方式が検討された⁽⁴⁰⁾。

一つ目は、登録制度を前提とする書類方式であり、これは、登録制度を前提とし、登録事業者のみが、税額別記、登録番号記載の書類を発行することができるものとする方式である。仕入事業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行うこととなり、非登録事業者はこうした書類を発行することができず、したがって、非登録事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができないこととなる。これは、令和5年10月から施行される適格請求書等保存方式とほぼ同様のものといえる。しかし、この

(38) 課税期間の課税売上高が6,000万円（平成3年改正後：5,000万円）未満の事業者（免税事業者を除く。）について、納付すべき消費税額から「限界控除税額」を控除することとされていた制度（旧消費税法40条）。限界控除税額とは、その課税期間に係る納付すべき消費税額に、3,000万円（平成3年改正後：2,000万円）のうちに6,000万円（平成3年改正後：5,000万円）から課税期間における課税売上高を控除した残額の占める割合を乗じて算出した金額をいう。

(39) 武田昌輔『コンメンタール消費税法』3760頁（第一法規、1989-）。

(40) 以下、3類型に関する記載について、税制調査会・前掲注(33)34-35頁参照。

方式は、非登録事業者又は免税事業者で取引の中間段階に位置する者が取引から排除される、あるいは、事実上課税事業者の選択を迫られることになるのではないかという問題や、売上税法案への批判にも見られたように、国家が登録を行い管理することが国民の感情にそぐわないのではないかという指摘もあり、その当時において採用されるには至らなかった。

二つ目は、登録制度を前提としないが、課税事業者のみに限定した書類方式である。これは、課税事業者のみが税額別記の書類を発行することができる方式であり、仕入事業者は、これを保存し、これに基づいて仕入税額控除を行うこととなる。したがって、免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができないこととなる。また、仮に免税事業者又は消費者がこうした書類を発行した場合には、それらの者に納税義務を課すこととするものであった。この方式については、一つ目の方式と同様、免税事業者が取引から排除されるのではないかといった問題や、登録制度を設けずに円滑に執行することは困難であるという問題があり、こちらも採用には至らなかった。免税事業者や消費者が税額別記の書類を交付した際に納税義務を課す点については、後述のとおり欧州付加価値税制度において採用されているものであり、不正な書類の交付を防ぐ観点のほか、納税なき仕入税額控除が発生しないよう、税収を確保するという発想に基づくものであったと推察される⁽⁴¹⁾。

三つ目は、最終的に採用されるに至った請求書等保存方式である。仕入事業者は、取引の事実を帳簿に記載し、現行方式（帳簿保存方式）と同様に仕入税額の計算を行うこととなるが、仕入税額控除の要件として、請求書、領収書その他取引の事実を証する書類のいずれかを保存する必要がある、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除を行うことが可能と

(41) この点、買手側の仕入税額控除を否認することでも税収に毀損はないが、登録制度がない以上買手側において、免税事業者等からの仕入れか課税事業者からの仕入れか判別不明であり、実態上、それらの書類の保存による仕入税額控除を認めざるを得ないという点から検討されたものと推察される。なお、欧州においては、課税事業者の登録制度も同時に存在するため、その位置づけは別意に解する必要がある。

なるものである。この方式については、

- ・ 大部分の事業者間取引において、請求書が交わされ保存されているという取引の実態を尊重した方式であり、かつ、事業者に新たな書類の作成など追加的な事務負担がほとんど生じないことから、円滑な移行が可能な方式である
- ・ 原則として取引の証拠書類の保存を仕入税額控除の要件としている点で、制度の信頼性や課税非課税判定等の利便性、正確性の観点から、帳簿保存方式より望ましい方式である
- ・ 免税事業者からの仕入れが税額控除の対象となることについては、免税事業者の仕入れにも、通常、消費税が課されていること、免税事業者の対事業者向け売上げの全事業者の売上げに占める比率は極めて小さいこと、事業者の取引からの排除等の問題に配慮する必要があること等を勘案すれば、むしろ我が国の経済社会や取引の実情に適合している

といった点が積極的に評価され、事業者の事務負担の程度を見極めつつ、請求書等の保存を仕入税額控除の要件に加える方向で検討を行うべきとされた。

この答申を踏まえ、請求書等保存方式への改正を含む「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律案」が平成6年10月14日に国会に提出され、同年11月25日に可決・成立、平成9年4月1日から施行されることとなった。

なお、請求書等保存方式においても、仕入控除税額の計算方法は、原則として「割戻し計算」によることとされており、帳簿を中心とした仕入税額控除制度の枠組み（アカウント方式）は継続していたといえる。

（2）請求書等保存方式の概要

請求書等保存方式における請求書等とは、以下の事項が記載された請求書、納品書その他これらに類する書類をいう（消法30⑨一）。

- ① 書類の作成者の氏名又は名称

- 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
- ④ 課税資産の譲渡等に係る対価の額（税込）
- ⑤ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

課税仕入れを行った事業者が仕入税額控除を行うには、帳簿のほか、上記の記載がされた請求書等の保存が必要となる。この点、日本においては、一か月分の売上げをまとめて請求するという商慣習等が存在することを考慮し、請求書は一定の期間まとめて発行されたものであってもよいこととされたほか、以下に掲げる種々の特例が設けられるなど、導入に当たっては、事業者の事務負担に一定の配慮がなされていたことがうかがえる。

（3）請求書等保存方式における特例

請求書等保存方式の導入に当たっては、取引の実態を踏まえ、課税仕入れに係る支払対価の合計額が3万円未満である場合や、3万円以上であっても請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由がある場合において、帳簿に当該やむを得ない理由および相手方の住所又は所在地を記載しているときは、帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能となる特例が設けられることとなった（消法30⑦、消令49①一、二）。

ここでいうやむを得ない理由とは、以下の場合が該当することとなる⁽⁴²⁾。

- ① 自動販売機を利用して課税仕入れを行った場合
- ② 入場券、乗車券、搭乗券等のように課税仕入れに係る証明書類が資産の譲渡等を受ける時に資産の譲渡等を行う者により回収されることとなっている場合
- ③ 課税仕入れを行った者が課税仕入れの相手方に請求書等の交付を請求したが、交付を受けられなかった場合

(42) 消費税法基本通達11-6-3。

④ 課税仕入れを行った場合において、その課税仕入れを行った課税期間の末日までにその支払対価の額が確定していない場合⁽⁴³⁾

⑤ その他、これらに準ずる理由により請求書等の交付を受けられなかった場合

また、請求書等保存方式においては、仕入税額控除の要件として請求書等の保存が求められるにもかかわらず、売手には請求書等の交付義務は課されていない⁽⁴⁴⁾点につき制度的な矛盾があるとの指摘もある⁽⁴⁵⁾が、上記のとおり、請求書等の交付を請求したが、交付を受けられなかった場合や、その他これに準ずる理由により請求書等の交付を受けられなかった場合には、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となるため、必ずしも売手に請求書等の交付義務を課す必要はなかったものと解される⁽⁴⁶⁾。

その他にも、卸売市場においてせり売り又は入札の方法により行われる課税仕入れその他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税仕入れについては、当該媒介又は取次ぎに係る業務を行う者が作成した書類を請求書等とする特例（消法 30⑨一）や、百貨店等において消化仕入れ等が行われる場合には百貨店等が仕入明細書等を作成している実態に鑑み、課税仕入れを行った事業者が、当該課税仕入れにつき作成した書類を課税仕入れの相手方に交付し、その確認を受けている場合には、当該書類を請求書等とする特例（消法 30⑨二）が設けられることとなった。

上記のとおり、種々の特例は設けられてはいるものの、消費税制度の信頼性の確保の観点から導入された請求書等保存方式について、金子宏名誉教授は、「EU型のインボイス方式に切り替えるため準備の意味を持っていた」と述べられている⁽⁴⁷⁾。一方で、免税事業者からの仕入税額控除が引き

(43) この場合、その後支払対価の額が確定した時に課税仕入れの相手方から請求書等の交付を受け保存する必要がある。

(44) したがって、交付した請求書等の写しを保存する義務も課されていない。

(45) 金井・前掲注(5)43頁。

(46) 逆に、売手に対して請求書等の交付義務を課すことで、こうした特例は不要となるともいえる。

(47) 金子・前掲注(13)838頁。

続き認められていることから、税額転嫁の不透明性が依然として指摘されるなどの課題も残されていた⁽⁴⁸⁾。

4 令和元年10月以降の仕入税額控除制度（区分記載請求書等保存方式）

(1) 区分記載請求書等保存方式の導入

平成28年度税制改正により、逆進性の緩和、低所得者への配慮の観点から、令和元年10月の消費税率10%への引上げと同時に軽減税率制度が実施されることとなり⁽⁴⁹⁾、消費税制度創設以来、原則として単一税率を維持してきた消費税が、本格的に複数税率化することとなった。

複数税率下において前段階税額控除の仕組みを適正に機能させるためには、適格請求書等保存方式が必要不可欠⁽⁵⁰⁾なものであると考えられていた。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、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とされ、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る⁽⁵¹⁾。

そうしたことから、軽減税率制度の導入に伴い、適格請求書等保存方式

(48) 山田・前掲注(36)30頁。

(49) 軽減税率制度導入時は、消費税率の引上げが平成29年4月から行われることとなっていたが、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年法律第85号）による改正により、消費税率の引上げ時期が2年半延期されたため、軽減税率制度の実施及び適格請求書等保存方式の施行も2年半延期された。

(50) 税制調査会平成15年6月「少子・高齢社会における税制のあり方」8頁においても、「請求書等保存方式は、単一税率の下では適切な仕入税額控除に特段の支障がないが、将来、複数税率が採用される場合には、適正かつ円滑な施行に資する観点から、免税事業者からの仕入税額控除を排除し、税額を明記した請求書等の保存を求める「インボイス方式」を採用する必要がある。」とされている。

(51) 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/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf)（令和5年1月4日最終閲覧）。

も併せて導入されることとなったが、現行制度からの切り替えに相応の事務・コスト負担がかかることや適切に対応するためには相応の準備期間が必要であることを踏まえ、適格請求書等保存方式の施行は、軽減税率制度の施行から4年後とされることとなった⁽⁵²⁾。

他方、適格請求書等保存方式施行までの4年間についても、複数税率下における適用税率に関する売手と買手の認識を一致させるとともに、仕入税額を適用税率別に区分管理するための仕組みが必要となるため、請求書等保存方式を維持しつつ、区分経理に対応するための暫定的な措置として区分記載請求書等保存方式が実施されることとなった。

この暫定的な措置であるという点は、令和元年10月1日から令和5年9月30日までの間に実施されている軽減税率制度が、消費税法本法ではなく、28年改正法附則において経過措置として規定されていることとも関係している。つまり、複数税率下においてインボイスは必要不可欠なものであるが故に、インボイスなき軽減税率制度は経過措置に過ぎず、インボイス施行とともに本則化すべきという考えがその根底にあるものと思料され⁽⁵³⁾、それまでの区分記載請求書等保存方式もまた経過措置として規定された暫定的な措置に過ぎないと考えるべきであろう。

(2) 区分記載請求書等保存方式の概要

区分記載請求書等保存方式においても仕入税額控除の要件として帳簿及び請求書等の保存が必要であることは変わらないが、請求書等の記載事項として、

- ① 課税資産の譲渡等が軽減税率の対象品目である場合にはその旨
- ② 税率の異なるごとに区分して合計した対価の額（税込）

が追加されることとなる（当該記載事項の追加された請求書等を以下「区分記載請求書」という。）。また、帳簿にも「課税資産の譲渡等が軽減税率

(52) 財務省・前掲注(51)808頁。

(53) 上竹良彦「平成28年度の消費税関係法令の改正について（1）～適格請求書等保存方式を含む軽減税率の導入を中心に～」国税速報6413号6頁（2016）参照。

の対象品目である場合にはその旨」が追加されることとなる。

ここから分かるように、請求書等に売手である事業者が課税事業者であることを示す登録番号等の記載は求められないことから、免税事業者であっても請求書等（買手が仕入税額控除の要件として保存する請求書等）の発行が可能となり、換言すれば、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除の対象となる点は、従前のとおりである。

ただし、免税事業者は、小規模な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮からその納税義務が免除され、消費税法上の帳簿備付け義務も課されていない（消法 58）。そうした事業者において、適用税率の判断という消費税法令に従った判断を求めることは難しい側面もあり、①及び②の事項について記載に不備がある請求書等の交付が行われることも考えられる。また、課税事業者も含め、レジシステムの改修等は一定のスパンで行われることが多く、そうした記載事項の追加に対応した改修が間に合わないといったことも想定されることから、売手から交付を受けた請求書等に①及び②の記載がなかった場合であっても、これらの事項を取引の事実に基づき、当該請求書等の交付を受けた事業者自ら追記することが可能となっている。この点、裏を返せば①及び②の記載がない請求書等に追記を行わずに仕入税額控除を行うことは認められないこととなるため、買手側においては、売手の認識する適用税率を把握⁽⁵⁴⁾し、請求書の記載事項に不備がないか確認し、追記の有無を判断する必要がある点で、事務負担や税務上のリスクを生じさせる可能性もあろう。

一方で、請求書等保存方式と同様、売手に請求書等の交付義務や交付した請求書等の写しの保存義務はない点、仕入控除税額は原則として「割戻し計算」により行われることとなる点については、区分記載請求書等保存

(54) 適用税率の判定は、事業者（売手）が課税資産の譲渡等を行う時、すなわち飲食料品を提供する時点（取引を行う時点）で行うこととなる。そのため、買手が自ら適用税率を判断することはできず、売手が販売時点で認識していた適用税率を把握する必要がある。

方式においても変わらない。さらに、課税仕入れに係る支払対価の合計額が3万円未満である場合や、3万円以上であっても請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由がある場合において、帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能となる特例についても存置されている。

そうしたことから、区分記載請求書等保存方式は、仮に売手が軽減税率で申告しているものについて、買手が標準税率で仕入税額控除を行っていたとしても、適用税率や税額を明らかにする証書類が保存されていない場合も生じうることから、事後的に確認することが難しい、換言すれば、仮に不正や誤りが生じたとしても証書類から把握することが難しい仕組みとなっている⁽⁵⁵⁾。また、実際に、料飲食業において、軽減税率の対象である食料品と標準税率の対象である酒類の仕入れについて、全額を標準税率10%で税額控除しているような事例が税務調査において把握されている⁽⁵⁶⁾。

さらに、区分記載請求書等保存方式においても引き続き免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除が認められることから、税の転嫁が不透明であるという問題点は依然として未解決のままであるとの指摘もある⁽⁵⁷⁾。

こうした点は、令和5年10月より施行される適格請求書等保存方式において、一定程度治癒されることとなる。

第2節 適格請求書等保存方式の導入

複数税率下において適正な課税を確保する観点から、適格請求書等保存方式が令和5年10月より導入されることは既述のとおりである。本節では、制度概要の整理等を試みたい。

(55) 令和4年2月17日衆議院予算委員会第三分科会における宮本徹議員に対する住澤整主税局長答弁参照。

(56) 令和4年2月17日衆議院予算委員会第三分科会における宮本徹議員に対する鈴木俊一財務大臣答弁参照。

(57) 山田・前掲注(36)32頁。

1 適格請求書発行事業者登録制度

適格請求書等保存方式におけるインボイスは、課税資産の譲渡等を行う事業者（売手）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（買手）に正しく伝達するための手段と位置付けられている⁽⁵⁸⁾。そのため、そもそも消費税の納税義務が免除されている免税事業者については、その売上げに消費税に相当する額は含まれない⁽⁵⁹⁾ことから、他の事業者に対して伝達すべき消費税額等は観念し得ず、免税事業者が発行する請求書等に税額等を記載して、別途消費税相当額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いない⁽⁶⁰⁾。また、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インボイス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法上の義務を免除されている免税事業者を含めることは適当ではないことから、インボイスの交付は、消費税の課税事業者に限定されるとともに、他の事業者から受けた請求書等がインボイス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であるとして、適格請求書発行事業者登録制度が設けられることとなった⁽⁶¹⁾。

具体的には、課税資産の譲渡等についてインボイスを交付しようとする課税事業者は、あらかじめ所轄税務署長に登録を受けることが求められる（新消法 57 の 2 ①）。ただし、免税事業者であっても、課税事業者になることを前提に登録を受けることが可能であり、令和 11 年 9 月 30 日までの日の属す

(58) 財務省・前掲注(51)809 頁参照。

(59) 平成 31 年 2 月 26 日衆議院財務金融委員会における前原誠司議員に対する星野次彦主税局長答弁参照。

(60) 財務省「消費税における「総額表示方式」の概要」

(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/sougakuhyoji_gaiyou.htm) (令和 5 年 1 月 4 日最終閲覧) においても、「免税事業者は、取引に課される消費税がありませんので、「税抜価格」を表示して別途消費税相当額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いません。」とされている。

(61) この点、吉村典久教授は、適格請求書発行事業者登録制度を「適格請求書等保存方式を実行ならしめる核心的な制度である」と述べられている（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 1493 号 30 頁（2016））。

る課税期間中に登録を受けることとなった場合、登録日から課税事業者となる経過措置が設けられている（28年改正法附則44④）。

そして、登録を受けた事業者（インボイス発行事業者）は適格請求書発行事業者登録簿に登録され、インターネット（国税庁適格請求書発行事業者公表サイト。以下「国税庁公表サイト」という。）⁽⁶²⁾を通じて公表されることとされており、請求書等の交付を受けた事業者は、国税庁公表サイトにて、インボイス発行事業者の登録番号をキーとして、以下の事項について確認することが可能⁽⁶³⁾となる（新消法57の2④、新消令70の5①②）。

- ① インボイス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⁽⁶⁴⁾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

このほか、国税庁公表サイトにおいては、システム間連携のためのWEB-API機能⁽⁶⁵⁾も有しており、利用者の利便性の観点から、インボイス発行事業者の登録情報の全件ダウンロードも可能⁽⁶⁶⁾となっている。

(62) 国税庁適格請求書発行事業者公表サイト（<https://www.invoice-kohyo.nta.go.jp/>）（令和5年1月4日最終閲覧）。本サイトは令和3年10月1日に開設され、同年11月1日以降インボイス発行事業者を検索できるようになった。

(63) このほか、事業者からの公表の申し出があった場合には、個人事業者の主たる屋号・主たる事務所の所在地、人格のない社団等の本店又は事務所の所在地について確認することが可能となる（インボイスQ&A（令和5年4月改訂）問20《適格請求書発行事業者の情報の公表方法》）。

(64) 特定国外事業者とは、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を国内に有しない国外事業者をいう（新消法57の2⑤）。

(65) 利用者が保有するシステムからインターネットを経由して、簡単なリクエストを送信することで、指定した登録番号で抽出した情報、指定した期間で抽出した更新（差分）情報を取得するための、システム間連携インターフェース（データ授受の方式）を提供する機能をいう（国税庁・前掲注(62)参照）。

(66) 毎月初日（土曜日、日曜日、祝日、年末年始を除く）に前月末時点の全件データファイルを作成し、原則として作成日の翌日の午前6時までに関開することとされている。

なお、個人事業者が登録番号を失念した場合には、一定期間インボイスを交付できなくなるなど事業に著しい影響を及ぼすことは自明であり、適切な登録番号の管理はさることながら、そもそも紛失のリスクのない電子データによる登録通知の重要性が増すこととなる。

そして、インボイス発行事業者（特定国外事業者以外の者）が、①1年以上所在不明である場合、②事業を廃止した場合、③合併により消滅した場合、④納税管理人を定めなければならないにも関わらず納税管理人の届出を行っていない場合、⑤消費税法の規定に違反して罰金以上の刑に処せられた場合、⑥登録拒否要件に関する事項につき虚偽の記載をした申請により登録を受けた者である場合には税務署長はその登録を取り消すことができるとされている（新消法 57 の 4 ⑥一）が、例えば⑤に関連して、実体のない会社の不正還付に経営者の詐欺罪を認めた事例などにおいては、「消費税法の規定に違反して」刑を受けたわけではないため、法人自身がインボイス発行事業者の場合に登録取消の対象とならない可能性があるなど、整合性の面で問題も指摘⁽⁶⁷⁾されている。いずれにせよ、そうした遵法意識に悖る者の登録を存置しておくことの弊害を見極めつつ、登録拒否要件や登録取消要件については、その見直しも含め制度施行後においても引き続き検討が必要となる。

なお、令和5年度税制改正以前においては、インボイス発行事業者がその登録を取りやめる場合には、取りやめようとする課税期間の前課税期間の末日から起算して「30日前の日」の前日まで⁽⁶⁸⁾に登録取消届出書を提出する必要がある（新消法 57 の 2 ⑩一）。他方、免税事業者がある課税期間の初日からインボイス発行事業者としての登録を受ける場合には、当該課税期間の初日の前日から起算して「1月前の日」まで⁽⁶⁹⁾に登録申請書を提出しなけれ

（国税庁・前掲注(62)参照）。

- (67) 酒井貴子「近時の消費税法の改正とその課題—軽減税率と適格請求書等保存方式を中心に—」『消費課税の将来構想』租税法研究 49号 27-28頁（租税法学会、2021）。
- (68) 3月決算法人であれば3月1日、2月決算法人であれば1月29日（うるう年である場合1月30日）となる。
- (69) 3月決算法人であれば2月末日、2月決算法人であれば1月31日となる。

ばならないとされ（新消法 57 の 2②、新消令 70 の 2）、その日数の定め方が異なる点について疑問の声も存在した⁽⁷⁰⁾が、前者は、インボイス制度の前身ともいわれる⁽⁷¹⁾登録国外事業者制度における登録取消手続（所得税法等の一部を改正する法律（平成 27 年法律第 9 号。以下「27 年改正法」という。）附則 39⑩）を踏まえ「30 日前の日」とされたものと推察される一方で、後者は、主に免税事業者が提出する場合の規定であり、前月末日（応当日）までの提出を求めることが簡素であるといった納税者の利便性の観点から「1 月前の日」とされたものと思料される。そもそも登録国外事業者制度において「30 日前の日」とされた理由は、課税期間の終了間際に提出された届出書により実際に取り消されるまでの執行当局の事務処理期間を勘案したものと説明される⁽⁷²⁾が、必ずしも踏襲しなければならない必要性はないであろう。そのため、分かりやすさ等の観点から、前者についても「1 月前の日」に統一するか、執行当局の事務処理の迅速化を前提に、その期間を短縮して統一することも一案と考えられたところ、令和 5 年度税制改正において、免税事業者が適格請求書発行事業者の登録申請書を提出し、課税期間の初日から登録を受けようとする場合又は、適格請求書発行事業者が登録の取消しを求める届出書を提出し、その提出があった課税期間の翌課税期間の初日から登録を取り消そうとする場合には、当該課税期間の初日から起算して 15 日前の日までに登録申請書又は届出書を提出しなければならないとされ、それらの日付が「15 日前の日」に統一されることとなった。併せて、登録申請手続きに当たり、登録申請書に記載することが可能とされていた「登録希望日」についても「提出する日から 15 日を経過する日以後の日」を記載することが明確化され、登録希望日以降に登録が行われた場合には遡及して登録希望日

(70) 参照、芹澤光春他『消費税 適用判断の原則と例外』232 頁（新日本法規出版、2021）。

(71) 国外から国内に向けた消費者向け電気通信利用役務の提供について、限定的にインボイス制度が導入されたものと評価できるとされている（三浦佑樹「消費税のリバースチャージにおける買手側の予見可能性についての考察」税大論叢 93 号 221 頁（2018、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/93/03/index.htm>）（令和 5 年 1 月 4 日最終閲覧））。

(72) 武田・前掲注(39)6797 の 17 頁。

から登録を受けたものとみなされることとされた。この点、納税者の利便性、予見可能性が高まったといえ、積極的に評価できよう。

2 インボイス交付義務及び写しの保存義務

インボイス発行事業者が国内において課税資産の譲渡等を行った場合には、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。）からの求めに応じて、インボイスの交付義務が生じ、交付したインボイスの写しについて保存義務が生じることとなる（新消法57の4①⑥）。このことにより、請求書等保存方式や区分記載請求書等保存方式において、帳簿と請求書の保存が仕入税額控除の要件となるにもかかわらず、売手に請求書の交付義務が課されていないという制度的な矛盾⁽⁷³⁾については解消されることとなり⁽⁷⁴⁾、売手における証票の保存も義務付けられることから、適用税率や消費税額等について事後的な確認が容易になる。

インボイス交付義務は、法令上、免税事業者を除く他の事業者、すなわち課税事業者から求めがあった場合にのみ生じるため、消費者や免税事業者から求められたとしても、インボイスの交付義務は生じない。しかし、インボイスの交付自体は課税事業者からの求めがなくとも当然に可能であり、また、小売業等においては、実態上、取引の相手方（買手）が消費者や免税事業者であるか、課税事業者であるかの判別が困難な場合も少なくないため、それらの区別なく一律でインボイスを交付することも想定される。

なお、買手が課税事業者であったとしても、簡易課税制度⁽⁷⁵⁾適用事業者である場合には仕入税額控除に当たってインボイスの保存は不要であるところ、そうした事業者からの求めに応じてインボイス交付義務が生じることと

(73) 金井・前掲注(5)40頁。

(74) 酒井・前掲注(67)27頁。

(75) 簡易課税制度とは、中小事業者の納税事務負担に配慮する観点から、基準期間における課税売上高5,000万円以下の事業者において、その選択により、売上げに係る消費税額を基礎として仕入れに係る消費税額を算出することができる制度をいう。そのため、仕入れに係る帳簿の保存やインボイスを含めた請求書等の保存は不要となる。

なっている。その点においてインボイス発行事業者に対して過度な義務付けになっているともいえるが、既述のとおり、取引の実態上、買手のステータスを厳密に把握し、発行義務の有無を判断させることは現実的ではなく、また、そこまでの区別に実益もないと判断されたものと推察される。

そして、免税取引（消法7①、8①）や、個人事業者の家事消費等や役員に対するみなし譲渡（消法4⑤一二）、工事の請負に係る工事進行基準による売上計上時⁽⁷⁶⁾（消法17①②）などの他、後に詳述する、インボイス発行事業者が行う事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な課税資産の譲渡等については、インボイス交付義務が免除されている（新消法57の4①、新消令70の9①②）。

ところで、インボイスを一度発行した場合に、取引の相手方において紛失等の事態が生じ、再度求めがあった場合に、インボイス発行事業者に再交付の義務はあるのだろうか。この点、法令上は、「交付を求められたときは（中略）交付しなければならない」とされ、再交付の義務が生じるか否かについて必ずしも明らかとされていない。適格請求書等保存方式においては、仕入税額控除の要件としてインボイスの保存が求められるところ、付加価値税における仕入税額控除の重要性を鑑みれば、再交付義務があるとも考えることも可能であろうが、他方、一度交付義務を果たしたインボイス発行事業者において、その交付義務が恒久的に残り続けるというのは、過度な義務付けになっているともいえよう。いずれにせよ、義務の有無については仕入税額控除の重要性とインボイス発行事業者の義務履行に係る負担との比較衡量の中で判断されるものであろうが、インボイス発行事業者が任意で再交付を行うこと自体否定されるものでないことは言うまでもない。

(76) 実際に引渡しを行った時に総額によりインボイスを交付することとなる。

3 インボイスの記載事項等

インボイスは、次に掲げる事項が記載された請求書、納品書その他これらに類する書類とされる（新消法 57 の 4①）。

- ① インボイス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税率対象である場合には、その旨）
- 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⁽⁷⁷⁾
- ⑤ 消費税額等⁽⁷⁸⁾
- ⑥ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

①の登録番号は、インボイス発行事業者である課税事業者にしか付番されないものであるため、免税事業者は登録番号を記載することができず、結果としてインボイスを交付することはできないこととなる⁽⁷⁹⁾。また、②のとおり、インボイスにおいても、請求書等保存方式及び区分記載請求書等保存方式における請求書等と同様、一定期間のまとめ発行が可能となっている。

(77) 適用税率とは、地方消費税を含めた「8%（100分の8）」又は「10%（100分の10）」の率をいい、旧税率8%の場合は「8%（100分の8）」、旧税率5%の場合は「5%（100分の5）」の率をいう。

(78) 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、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（軽減税率対象である場合には100分の8）を乗じて計算した金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に110分の10（軽減税率対象である場合には108分の8）を乗じて計算した金額をいう。また、旧消費税率5%の取引についてインボイスを交付する場合には、税抜価額の合計額に100分の5を乗じて計算した金額又は税込価額の合計額に105分の5を乗じて計算した金額となる。

(79) 登録番号は、法人であれば「T+法人番号」で構成される14桁の英数字となっており、登録を受けていない事業者であっても、物理的には、登録番号と類似の番号を記載することも可能となるが、そうした場合には、後述のとおり、適格請求書類等書類の交付として罰則の対象となりうる。なお、個人事業者等については「T+法人番号と重複しない13桁の数字」となっている。

さらに、上記の記載事項は、必ずしも一の書類に記載する必要はなく、納品書と請求書等の二以上の書類であっても、これらの書類について相互の関連が明確であり、その交付を受ける事業者が適正に記載事項を認識できる場合には、それら複数の書類で記載事項を満たすことも可能である（インボイス通達3-1）。

なお、⑤の消費税額等については、法令上、税率の異なるごとに区分して合計した金額を基礎として算出し、算出した消費税額等の1円未満の端数を処理することとなるため、一インボイス当たり税率ごとにそれぞれ1回の端数処理しか認められない⁽⁸⁰⁾こととなる（インボイス通達3-12）。そのため、二以上の書類で記載事項を満たす場合、何をインボイスとするかにより、端数処理の回数が変わりうることとなる。例えば、納品書と請求書を合わせてインボイスとする場合には、納品書単位を一のインボイスとして、そこで消費税額等を計算し、請求書では消費税額等を計算しないという方法も考えられるが、その際、請求書に、納品書単位で計算した消費税額等の合計額を記載することも差し支えないものとされている⁽⁸¹⁾。他方、納品書単位で消費税額等を計算し、請求書において再度消費税額等を再計算することも理論上可能であるが、その場合、請求書単位で再計算を行った消費税額等がインボイスに記載すべき消費税額等と取り扱われるものと考えられる⁽⁸²⁾ところ、仕入税額控除を行う買手との間で齟齬が生じる可能性もあるため、事前に認識を一致させておくことが求められよう。

(80) 例えば、請求書等の明細行ごとに端数処理をして消費税相当額を算出しているような事業者においては、システムの変更等の対応が必要となる。

(81) インボイス Q&A（令和5年4月改訂）問 65《複数書類で適格請求書の記載事項を満たす場合の消費税額等の端数処理》。

(82) 加藤博之＝佐野恵一郎「インボイス制度 帳簿とインボイスに記載する税額にズレ？～帳簿・インボイスに記載する税額の差異への対応～」税務通信 3694号 16頁（税務研究会、2022）。

4 適格簡易請求書の発行

インボイス発行事業者が、小売業等の不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合、インボイスに代えて、適格簡易請求書(以下「簡易インボイス」という。)の交付を行うことができるとされている(新消法57の4②)。

具体的な記載事項は以下のとおりであり、インボイスと比して、書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称の記載が不要となり、適用税率又は消費税額等のいずれかの記載で足りるという点で異なることとなる。

- ① インボイス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務の内容(当該課税資産の譲渡等が軽減税率対象である場合には、その旨)
- 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
- ⑤ 消費税額等又は適用税率

簡易インボイスであっても、登録番号は必要であり、免税事業者等による発行は不可である点はインボイスと同様である。また、簡易インボイスについては、不特定かつ多数の者に対して課税資産の譲渡等を行う事業において発行が可能とされ、基本的にワンショットの取引が想定されているため、一定期間のまとめ発行は認められていない。

なお、ここでいう「不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う事業」とは、個々の事業の性質により判断されることとなり、例えば、資産の譲渡等を行う者が資産の譲渡等を行う際に相手方の氏名又は名称等を確認せず、取引条件等をあらかじめ提示して相手方を問わず広く資産の譲渡等を行うことが常態である事業などは該当するとされている⁽⁸³⁾。この点、契約に基づき課税資産の譲渡等が行われるものの、取引の対象は不特定かつ多数に対して

(83) インボイス Q&A(令和5年4月改訂)問25《適格簡易請求書の交付ができる事業》。

行われるような事業（会員制のスポーツクラブなど）について簡易インボイスの発行が認められるか疑問も生じるところであるが、令和4年11月のインボイスQ&Aの改訂により、事業の性質上、事業者がその取引において、氏名等を確認するものであったとしても、相手方を問わず広く一般を対象に資産の譲渡等を行っている事業（取引の相手方について資産の譲渡等を行うごとに特定することを必要とし、取引の相手方ごとに個別に行われる取引であることが常態である事業⁽⁸⁴⁾を除く。）が簡易インボイスの交付対象に含まれることが明らかにされたことから、認められると解するのが相当であろう。いずれにせよ、現行の区分記載請求書等保存方式の請求書等において、書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称が不要であるとされる事業（消法30⑨一括弧書き、消令49④）に係るものとして、現にそのような請求書等を発行している場合には、引き続き簡易インボイスの交付対象になるものと考えて良いであろう。

5 適格返還請求書の交付

売上げに係る対価の返還等（消法38①）を行うインボイス発行事業者は、当該売上げに係る対価の返還等を受ける他の事業者に対して、以下の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（適格返還請求書。以下「返還インボイス」という。）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4③）。

- ① インボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ② 売上げに係る対価の返還等を行う年月日及びその売上げに係る対価の返還等の基となった課税資産の譲渡等を行った年月日
- ③ 売上げに係る対価の返還等の基となる課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（軽減税率の対象品目である場合にはその旨）
- ④ 売上げに係る対価の返還等の税抜価額又は税込価額を税率ごとに区分

(84) 具体的には特定の場所を同一の者に継続的に利用させる月極駐車場業などが該当するものと考えられる。

して合計した金額

⑤ 売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額等又は適用税率

返還インボイスについては、相手方の求めなどは関係なく、売上げに係る対価の返還等が行われた場合には、必ず交付する必要があるものとされ、返還インボイスを交付した場合にはその写しを保存することとされている（新消法 57 の 4⑥）。また、法令上はまとめ発行は認められていないものの、運用上、課税期間の範囲内で一定の期間でのまとめ発行や、売上げに係る対価の返還等の基となった課税資産の譲渡等を行った年月日についても、一定期間まとめた記載で差し支えないものとされている⁽⁸⁵⁾。確かに、日々大量の商品を販売し、返品も受けているような卸売業等にあつては、売上げに係る対価の返還等について、必ずしも一対一で対応しない場合も往々にしてあるため、上記のような運用は合理的である。ただし、租税法律主義の建前からすれば、運用で認めることは必ずしも望ましいとはいえないことから、インボイスの規定と同様、「課税資産の譲渡等を行った年月日」に「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」といった括弧書きを加える等、法令上明らかにすることも一案であろう。

なお、返還インボイスについては、インボイス発行事業者が行う事業の性質上、売上げに係る対価の返還等に際し適格返還請求書を交付することが困難な課税資産の譲渡等については、その交付義務が免除されている（新消法 57 の 4③但し書、新消令 70 の 9③）。しかしながら、例えば、取引の相手方（買手）がその決済に当たり一方的に振込手数料を差し引いて振り込んできたような場合にも返還インボイスの交付義務が生じる可能性があり、事業者及び税務官公署の事務に過度な負担を生じさせるため、見直すべきとの見解⁽⁸⁶⁾も示されているところである。

いずれにせよ、後述のとおり、売上税額も仕入税額も厳密なインボイス積

(85) インボイス Q&A (令和5年4月改訂) 問 58 《適格返還請求書の記載事項》。

(86) 日本税理士会連合会・前掲注(10)2頁。

上げ方式が採用されているわけではないことや、売上げに係る対価の返還等（買手にとっては仕入れに係る対価の返還等）が行われた場合には、返還インボイスの交付の有無にかかわらず税額を調整する必要がある⁽⁸⁷⁾（新消法 32①、38①）という点も踏まえれば、一律に交付義務を課すのではなく、制度の円滑な実施に向けて、一定の閾値以下の取引についての交付義務を免除することや必要に応じた交付義務とするなど、義務の緩和の余地はあろう。この点、令和5年度税制改正において、売上げに係る対価の返還等に係る税込価額が1万円未満である少額な取引については、返還インボイスの交付義務が免除されることとなった。そのため、先に触れた取引の相手方が一方的に振込手数料を差し引いて振り込んできたような場合において返還インボイスの交付義務は生じなくなることから、事業者において一定の事務負担の軽減が図られることとなろう。

6 修正インボイスの交付

インボイス、簡易インボイス又は返還インボイス（以下「インボイス等」という。）を交付したインボイス発行事業者は、これらの書類に誤りがあった場合には、これらの書類を交付した他の事業者に対して、修正したインボイス等（以下「修正インボイス」という。）の交付が義務付けられている（新消法 57の4④）。

区分記載請求書等保存方式においては、請求書等の受領者において軽減税率の対象品目である旨及び税率の異なるごとに区分して合計した対価の額（税込）の追記が可能とされていたが、インボイス及び修正インボイスの交付義務が規定されたことにより、受領者側における追記は不可とされた。

また、修正インボイスは、相手方の求めがなくとも交付義務が生じること

(87) ただし、交付した返還インボイスの写しを保存している売手や受領した返還インボイスを保存している買手においては、当該返還インボイスに記載された消費税額を基礎として計算した金額を売上げに係る対価の返還等や仕入れに係る対価の返還等の金額に係る消費税額等とすること（いうなれば、税額の積上げ計算）ができる（新消法 32⑧、38⑤、新消令 52①、58①）。

となるところ、小売業等のように不特定かつ多数の者に対して交付した簡易インボイスに誤りがあった場合、修正インボイスを交付しようにも交付先が判明しないような事態も生じるが、自社のホームページにおいて周知し、求めに応じて対応するなどといったことも一案である⁽⁸⁸⁾とされている。

修正の仕方については、改めて記載事項の全てを記載したものを再交付するか、修正した事項を明示したものを交付するなど種々考えられるところであるが、修正インボイスを交付した事業者は、記載事項の全てを記載して再交付した場合であっても、当初に交付した記載事項に誤りのあるインボイス等の写しをも保存する必要がある⁽⁸⁹⁾。また、法令上も、記載事項に誤りがあった場合でも交付されたものはインボイス等であることを前提にした規定ぶりとなっていることを踏まえれば、法令上、記載事項に誤りのある請求書等であっても、インボイス等であること自体は否定されないことを意味している。他方、そうした誤りのあるインボイス等の保存による仕入税額控除は、一義的には認められない⁽⁹⁰⁾ものの、後述のとおり議論の余地があらう⁽⁹¹⁾。

7 電磁的記録によるインボイスの提供

区分記載請求書等保存方式以前においては、請求書等の記載事項につき電磁的記録により提供を受けていた場合についても、請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるとされ、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能とされてきた⁽⁹²⁾が、インボイス等については、書類での交

(88) 池永晃造『消費税インボイス制度の実務とQ&A』72頁（大蔵財務協会、2021）。

(89) インボイスQ&A（令和5年4月改訂）問34《修正した適格請求書の交付方法》。

(90) 千葉隆史「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—」税大論叢103号178頁（2021、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/103/02/index.htm>）（令和5年1月4日最終閲覧）。

(91) 田中・前掲注(11)374頁においても「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」とされている。

(92) 国税庁「インターネットを通じて取引を行った場合の仕入税額控除の適用について」（<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/18/11.htm>）（令和5年1月4日最終閲覧）。

付に代えて、その記載事項に係る電磁的記録（以下「電子インボイス」という。）により提供することができる旨が法定化され、また、電子インボイスを提供したインボイス発行事業者は、当該電子インボイスについて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。以下「電子帳簿保存法」という。）に準じた方法により保存する必要があることとされた（新消法57の4⑤⑥）。

なお、電子インボイスに関しては、紙での請求書等の交付の場合と異なり、分割が容易であることから、消費税額等の端数処理の回数を意図的に増やすといった租税回避行為が行われることも考えられる。

無論、トラッキングの増加に伴うコストの増加、買手における仕入税額控除の便宜⁽⁹³⁾等を考慮すれば、このような方法は必ずしも現実的ではないものとも考えられるが、一のインボイスの範囲については、そのような濫用⁽⁹⁴⁾を防止する観点から、必要に応じ課税庁から何らかの判断基準を示すことも一案であろう。

8 適格請求書類似書類等の交付の禁止と罰則等

インボイス発行事業者以外の者がインボイスに類似する書類を交付した場合、それを受領した買手において仕入税額控除は否認されることとなり、その結果として消費税制度に対する信頼性を著しく損なうことになりかねない。また、インボイス発行事業者がインボイスに類似する書類（偽りの記載をしたインボイス）を交付することは、売手と買手が共謀して行う脱税にもつながることから、そうした書類の交付を明確に禁止する必要がある。そのため、以下の書類及び電磁的記録について、適格請求書類似書類等（以下「インボ

(93) インボイスが売手と買手の適用税率及び消費税額の認識をつなぐものであり、買手が請求書等積上げ計算（後述）を行うことも想定すれば、売手において何をインボイスとするかについては買手に対して共有しておく必要がある。

(94) そもそも、まず取引があり、それに対応する電子インボイスを提供するというものであることから、単に電子インボイスを分割するなど形式だけ整えればよいというものではないことはいうまでもない。

イス類似書類等」という。)として、その交付(電磁的記録の提供を含む。)が禁止されており、これに違反した場合には、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金の対象とされている(新消法57の5、65四)⁽⁹⁵⁾。

- ① インボイス発行事業者以外の者が作成したインボイス又は簡易インボイスであると誤認されるおそれのある表示をした書類(以下「インボイス類似書類」という。)
- ② インボイス発行事業者が発行した、偽りの記載をしたインボイス又は簡易インボイス(以下「偽インボイス」という。)
- ③ これらの書類に係る電磁的記録

インボイス類似書類について、千葉隆史教授は「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」、また、偽インボイスについては、「①取引事実を仮装した適格請求書、②対価の額を増した適格請求書、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る」とした上で、インボイス類似書類等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⁽⁹⁶⁾」と述べられている。

この点、インボイスの記載事項である「書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称」について、取引先の指図のまま、意図せずに偽りの記載を行い、結果として偽インボイスを交付することになってしまうこと⁽⁹⁷⁾も考えられるため、実務においては、取引の相手方の氏名又は名称が真実でないことが

(95) 既述のとおり、廃案となった売上税法案においても、課税事業者でない者が税額票を発行することは禁止され、仮に発行した場合には罰則が設けられていた。

(96) 千葉・前掲注(90)219頁。

(97) 例えば、法人の代表者の個人的費消について、法人名でインボイスを発行するような場合が考えられる。しかし、簡易インボイスの対象である事業の場合には、「書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称」の記載は求められないため、このような問題は生じないものと思料される。

疑われるような場合には、本人確認を行うなど、多少なりとも留意が必要であろう。

また、罰則が適用されるのはインボイス類似書類等の「交付」及び電磁的記録の「提供」であり、自ら仕入税額控除を行うため、そうした書類等を作成し保存するだけでは、罰則の適用はない⁽⁹⁸⁾こととなる。併せて、偽りの記載をした仕入明細書の作成及び保存についても、それ自体に罰則の適用はないが、適格請求書等保存方式施行後において、それらの書類を保存することにより仕入税額控除が行われる事案が散見されるようなことがあれば、罰則を設けることも一案であろう。

また、インボイス類似書類等の交付によるものに限られるわけではないが、インボイス発行事業者が消費税法の規定に違反して罰金以上の刑に処せられた場合には、その登録を取り消される可能性があるとともに、その刑の執行終了から2年間は登録が拒否されることとなっており（新消法 57 の2⑤一口、二ホ、同条⑥一ホ、二ト）、継続的に事業者間取引を行う事業者においては、インボイス類似書類等の交付に対して一定の牽制効果を持つこととなる。しかし、そうした処罰規定が形骸化しては牽制効果も希薄化することから、課税当局には、インボイス類似書類等の交付に対する罰則の適用及び、そのような納税意識に悖る者に対して果敢な登録の取消しが求められよう⁽⁹⁹⁾。また、インボイス発行事業者の登録について迅速かつ適切な審査等を行えるよう、個人番号などで紐づけができない外国人等の個人事業者への二重付番を回避する仕組み等の構築も肝要であると考えられる。

なお、「偽インボイス」については法令上、「偽りの記載をした適格請求書又は適格簡易請求書」と規定されていることから、記載事項に誤りがあるイ

(98) 言うまでもなく隠ぺい又は仮装による仕入税額控除であり、調査により更正等が行われた場合には重加算税の適用対象となりうる他、その規模、程度等によっては消費税法 64 条 1 項（脱税による罰則）の適用の可能性もあると解される。

(99) 令和4年度税制改正において、虚偽記載の申請に基づく登録の事後的な取消しができることとされたところであり、登録取消しの実効性向上により牽制効果を高めようという政府のスタンスが見て取れる。

ンボイス等と同様、記載事項に偽りがある請求書等についても、インボイス又は簡易インボイスであること自体は否定されていない。他方、そのような書類の保存では仕入税額控除が否認されることは明らかである⁽¹⁰⁰⁾。この点、制度的な矛盾があるとも考えられるが、記載事項の誤りも含め、偽りの記載が行われていたとしても、必要な記載事項が記載された請求書等については、一義的にインボイスや簡易インボイスには該当した上で、仕入税額控除の要件として保存すべき書類としては、「真正な」記載がされたそれらの書類の保存が必要と解するのが妥当であろう。

このことは、消費税法 30 条 8 項の「氏名」に「真実性」という明文にない要件を加重することが租税法主義に反するとして争いになった事案に対する東京地裁令和 4 年 1 月 21 日判決（令和 2 年（行ウ）第 198 号）においても、「消費税法 30 条 7 項は、税務職員が帳簿や請求書等の検査により課税仕入れの調査を行うことを可能とし、その適正な税収を確保するために、課税仕入れに係る帳簿及び請求書等の保存を義務付けているのであって、かかる趣旨に照らせば、同項において保存が要求される同条 8 項及び 9 項所定の帳簿あるいは請求書等については、それらの記載が真実であることを要するものと解される。すなわち、仕入税額控除の要件として保存が要求される上記帳簿あるいは請求書等においては、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の提供の内容及び支払対価の額、さらには仕入先の氏名又は名称の記載が真実であることを要し、それらの各記載が真実ではない場合には仕入税額控除が認められないことになると解される。」（下線は筆者による）と判示されており、現行法の解釈としても正当性を有するといえよう。

その上で、真正でないインボイスを受領した事業者が善意である際に仕入税額控除を認めるか否かについては議論の余地がある⁽¹⁰¹⁾ものと解される。

(100) 財務省・前掲注(51)817頁。

(101) 金井恵美子氏も、「適格請求書発行事業者でない者が虚偽の適格請求書を発行した場合において課税仕入れを行った事業者が善意の第三者であるときに仕入税額控除を認めるかどうかという問題、適格請求書に誤記があった場合にどのように対処するのかといった問題もある」と述べられている（金井・前掲注(5)44頁）。

9 インボイスの交付方法の特例

インボイスは、課税資産の譲渡等を行う者が交付することが前提であり、例えば、委託販売のように媒介又は取次ぎに係る業務を行う者（以下「媒介者等」という。）を介して行われるものであっても、インボイスの交付義務が免除される一部の取引を除き、委託者であるインボイス発行事業者が交付することが原則となる。しかし、このような取引においては、媒介者等が委託者を明らかにせず、媒介者等の名において請求書等を交付する取引慣行も見受けられることから、インボイス発行事業者である委託者が、インボイス発行事業者である媒介者等を介して課税資産の譲渡等を行う場合において、委託者がインボイス発行事業者である旨を媒介者等に対して通知しているとき⁽¹⁰²⁾は、媒介者等が委託者に代わって自身の氏名又は名称及び登録番号を記載したインボイスや簡易インボイスの交付、電子インボイスの提供を行うことができる（新消令 70 の 12①。以下「媒介者交付特例」という。）こととされている。媒介者交付特例は、委託販売の例のみならず、複数のインボイス発行事業者が共同で事業を行う場合で、一の事業者が代表してインボイスを交付するような事例においても活用することが可能である⁽¹⁰³⁾。また、媒介者交付特例は、「媒介者等を介して国内において課税資産の譲渡等を行う場合」に適用があり、かつ、「課税資産の譲渡等」とは「対価を得て」行われるものであるため、対価を得るために行われる債権回収行為も広義には課税資産の譲渡等に含まれると解されることから、媒介者等が実際に課税資産の譲渡等の主体とならず、債権回収行為のみを行うような事業者であったとしても、媒介者交付特例を活用することは可能とされている⁽¹⁰⁴⁾。

他にも、媒介者等において委託者の氏名又は名称及び登録番号を記載して

(102) 強制換価手続きによる場合など一定の取引については通知は不要とされている。

(103) インボイス Q&A (令和5年4月改訂) 問 49《複数の委託者から委託を受けた場合の媒介者交付特例の適用》。

(104) 「財務省担当官に聞く！インボイス制度の疑問点～編集部に寄せられた質問を基に実務上の疑問点とその対策を検証～〈第2回〉」税務通信 3714号 18頁（税務研究会、2022）。

交付すること（以下、「代理交付」という。）も可能である⁽¹⁰⁵⁾。

10 売上税額の計算方法

売上げに係る消費税額の計算は、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等に係る課税標準である金額と特定課税仕入れ⁽¹⁰⁶⁾に係る課税標準である金額を税率の異なるごとに区分した合計額に適用税率を乗じて計算する、いわゆる「総額割戻し計算」が原則となるところ、適格請求書等保存方式の導入に伴い、インボイスに記載した消費税額等を基礎として計算する方法である、いわゆる「積上げ計算」についても例外として認められることとなり、消費税法に位置付けられる⁽¹⁰⁷⁾こととなった（新消法 43③、45⑤）。

具体的には、インボイス又は簡易インボイスの写しを保存している場合、当該インボイスに記載した消費税額等に 100 分の 78 を乗じて計算した金額を、申告書に記載すべき「課税標準額に対する消費税額」とすることができることとされた（新消令 62）。

なお、売上税額の積上げ計算を行う要件として、インボイス又は簡易インボイスの写しの保存が求められるところ、インボイス又は簡易インボイスは取引の相手方である課税事業者からの求めに応じて交付義務が生じるものであり、必ずしも全ての取引についてインボイス又は簡易インボイスの交付及びその写しの保存が求められるものではないことから、「積上げ計算」と「総額割戻し計算」の併用は認められることとなっている。

(105) 代理交付に関しては、消費税法上規定されるものではなく、民法 99 条以下に規定される代理行為として行われるものとなる。

(106) 特定課税仕入れとは、課税仕入れのうち事業として他の者（国外事業者）から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務の提供をいう（消法 2①八の二、4①、5①）。特定課税仕入れは、リバースチャージ制度の対象として、課税仕入れを行った事業者が申告及び納税の義務を負うこととなる。

(107) 区分記載請求書等保存方式においても、消費税法施行規則の一部を改正する省令（平成 15 年財務省令第 92 号）附則 2 条の規定により、積上げ計算が当分の間認められることとされていたが、適格請求書等保存方式の導入をもって、インボイスの積上げ計算に統合され廃止されることとなった。

11 適格請求書等保存方式における仕入税額控除制度

(1) 仕入税額控除の適用要件

適格請求書等保存方式の導入により、買手における仕入税額控除の適用に当たって、帳簿及び請求書等の保存が要件とされることは、区分記載請求書等保存方式から変更はないものの、請求書等の範囲について見直しが行われている（新消法 30⑦～⑨）。

一番大きな変更点としては、消費税の創設以来一貫して認められてきた課税事業者以外の者からの仕入れに係る仕入税額控除について、卸売市場におけるせり売りなど媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる一定の課税仕入れや、後に詳述するインボイスの交付を受けることが困難な一定の課税仕入れを除き、原則として認められなくなる点であろう。このことにより、インボイスを介して取引当事者における適用税率及び税額の認識が一致することとなるため、相互牽制作用（self-policing）⁽¹⁰⁸⁾が発揮され、税の転嫁の適正化が図られるとともに、適正性、透明性の確保が担保されることとなる⁽¹⁰⁹⁾。

なお、帳簿の記載については、区分記載請求書等保存方式の導入に伴い「課税資産の譲渡等が軽減税率の対象品目である場合にはその旨」が追加されていることから変更はなく、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（軽減税率対象である場合にはその旨）及び④課税仕入れに係る支払対価の額の記載が求められる。

(2) 保存すべき請求書等の範囲

適格請求書等保存方式における請求書等の範囲は以下のとおりとなる。

(108) 平成 28 年 3 月 24 日参議院財政金融委員会において岡田直樹財務副大臣が「インボイス制度は複数税率の下で、例えば、売手が軽減税率で申告をし、その一方で、買手は標準税率で仕入れ税額控除をするといったような事態が発生しないように、また、事業者間の相互牽制によって適正な税額計算を確保するという意義を有しておりまして、これは適正な課税につながるものと考えております。」と発言されている。

(109) 山田・前掲注(36)39頁。

- ① インボイス又は簡易インボイス
- ② ①の記載事項に係る電磁的記録
- ③ 仕入明細書、仕入計算書その他これに類する書類（課税仕入れの相手方において課税資産の譲渡等に該当するもので、相手方の確認を受けたもの限り、電磁的記録を含む。）
- ④ 次の取引について媒介又は取次ぎに係る業務を行う者が作成する一定の書類
 - ・ 卸売市場において出荷者から委託を受けて卸売の業務として行われる生鮮食料品等の販売
 - ・ 農業協同組合等が生産者（組合員等）から委託を受けて行う農林水産物の販売（無条件委託かつ共同計算方式によるものに限る。）
- ⑤ 課税貨物の輸入許可書（電磁的記録を含む。）

このうち、③の仕入明細書については、VAT 指令において「self-billing」とも呼ばれるものと同種のものであり、仕入れを行った事業者において作成した、インボイス同様の記載がされた明細書を指す。仕入明細書の記載事項として、売手の登録番号が求められることから、売手がインボイス発行事業者であることが前提とされる点もまた同様であり、免税事業者から購入した場合に、免税事業者が代わって仕入明細書を発行して仕入税額控除を行うことは認められない⁽¹¹⁰⁾。また、「課税仕入れ」の定義⁽¹¹¹⁾は適格請求書等保存方式導入後も変更はなく、売手にとって課税資産の譲渡等に該当しないにもかかわらず買手にとっては「課税仕入れ」に該当するもの（個人事業者の家事用資産の譲渡など）も存在するが、そうしたものについて仕入明細書の保存により仕入税額控除が可能となることは不合理であると

(110) 玉岡・前掲注(4)135頁参照。

(111) 「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（中略）を受けること（当該他の者が事業として当該資産を譲り渡し、若しくは貸し付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるもの（中略）に限る。）をいう」（消法2①十二。下線は筆者による）とあるとおり、課税仕入れの該当性判断に当たっては、売手の事業性が擬制されることとなっている。

して、令和4年度税制改正において仕入明細書による対応が可能な課税仕入れは、売手にとって課税資産の譲渡等に該当するものに限定することが明確にされている。

④については、卸売市場において出荷者から委託を受けて卸売の業務として行われる生鮮食料品等の販売が行われる場合や、農業協同組合等が生産者（組合員等）から委託（無条件委託・共同計算方式）を受けて行う農林水産物を販売する場合には、売手と買手が結びつかない可能性があることから、インボイス発行事業者である出荷者や生産者のインボイス交付義務が免除され、その代替として仕入税額控除を行う事業者においては卸売市場や農業協同組合等が作成した書類を保存することとされている。

（3）仕入控除税額の計算方法

仕入控除税額の計算方法は、区分記載請求書等保存方式においては、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8（軽減税率の対象である場合108分の6.24）を乗じて算出する、いわゆる「総額割戻し計算」が原則とされていたが、適格請求書等保存方式においては、課税仕入れに係るインボイス又は簡易インボイス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を乗じて算出する、いわゆる「積上げ計算」（請求書等積上げ計算）が原則となる（新消法30①、新消令46①）。

また、積上げ計算は、上記「請求書等積上げ計算」のほか、いわゆる「帳簿積上げ計算」、つまり、課税仕入れの都度、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10（軽減税率の対象となる場合は108分の8）を乗じて算出した金額（1円未満の端数が生じたときは、端数を切捨て又は四捨五入）を仮払消費税額等などとして、帳簿に記載している場合は、その金額の合計額に100分の78を乗じて算出する方法も認められており（新消令46②）、さらに、区分記載請求書等保存方式までと同様の方法である総額割戻し計算も引き続き認められている（新消令46③）。

適格請求書等保存方式の導入により、これまでのアカウント方式から諸外国並みのインボイス方式に移行することになるが、帳簿積上げ計算や総

額割戻し計算が認められる点において、完全なるインボイス方式とは言い切れない⁽¹¹²⁾ところに日本の制度の特徴がみられる。

なお、売上税額と仕入税額の計算方法の違いを利用した納付税額の有利計算（納付税額の軽減）を排除する観点から、売上税額について「積上げ計算」を行った場合、仕入税額についても「積上げ計算」で行うことが強制されることとなる（新消令 46③）。

ところで、欧州では、VAT 指令 168 条に基づき、仕入税額控除を納税義務者の請求権としなければならないとし、同指令 178 条により、この請求権を行使する要件として、所定のインボイスの保存を定めている⁽¹¹³⁾。また、同指令 203 条により、税額を記載したインボイスを発行した者に対して記載した金額の納税が義務付けられていること、インボイスには連続番号が記載される（同指令 226 条）こと等から、インボイスには一種の金券的価値があるとされ、偽造や売買によって脱税に悪用される危険性⁽¹¹⁴⁾をはらんでいるとされる。

他方、日本の仕入税額控除は、あくまで、事業者が行った「課税仕入れ」に対して適用されるものであるため、たとえ請求書等積上げ計算であったとしても、インボイスに記載された消費税額をそのまま控除するのではなく、「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」に対して適用されることとなる。こうしたことは、適格請求書等保存方式におけるインボイスは、必ずしも金券的性格を有しているものとはいえない⁽¹¹⁵⁾ことを表しているといえよう。当然、請求書等積上げ計算を採用している場

(112) この点、田中治教授は、「帳簿とのつながりを切断できない日本型のインボイス制度」と表現されている（田中・前掲注(11)52頁）。

(113) 西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題—EU 域内の共通ルールと欧州司法裁判所判例を素材として—」法学新法 123 卷 11・12 号 121-122 頁（2017）。

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

(115) 溝口史子『EU 付加価値税の実務 [第2版]』224 頁（中央経済社、2020）においても、日本の適格請求書等保存方式では、インボイスに唯一無二の金券であることに由来する通し番号が不要となっている点が指摘されている。

合に、仮に自らの課税仕入れではない仕入れに係るインボイスを入手したとしても仕入税額控除の対象にはなりえず、また、同じ課税仕入れに対して複数枚のインボイスを受け取ったとしても、仕入税額控除はあくまで1回しか行われなないこととなる。

(4) インボイス発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除の経過措置

適格請求書等保存方式の施行後は、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原則としてインボイスの保存が要件とされることとなるが、制度を円滑に導入する観点から、次に記載するとおり、一定期間、インボイス発行事業者以外の者から行う課税仕入れであっても、区分記載請求書の保存を要件として、仕入れに係る消費税相当額の一定割合（80%又は50%）の控除が認められる（28年改正法附則52①、53①）。

- ・ 令和5年10月1日～令和8年9月30日：課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8（軽減税率対象である場合は108分の6.24）を乗じた金額の80%
- ・ 令和8年10月1日～令和11年9月30日：課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8（軽減税率対象である場合は108分の6.24）を乗じた金額の50%

なお、本経過措置の適用に当たっても、インボイス発行事業者以外の者に対しては、引き続き請求書等の発行義務は課されないことから、軽減税率の対象品目である旨及び税率の異なるごとに区分して合計した対価の額（税込）の記載のない請求書等を受領した事業者における追記が認められている。また、区分記載請求書等保存方式以前においては、区分記載請求書は書面であることが前提となっており、本経過措置の適用に当たっても書面で受領することが前提となっていたが、経済の電子化等を踏まえ、令和4年度税制改正により、区分記載請求書の記載事項に係る電磁的記録の保存によっても、本経過措置の適用を受けることが可能となった。

また、条文上は、仮にインボイス発行事業者から区分記載請求書を受領した場合についても排除されていないことから、そうした場合にも本経過措置の適用を受けることは可能となる。したがって、課税仕入れを行う事業者においては、売手がインボイス発行事業者か否かを必ずしも確認する必要はなく、区分記載請求書の受領があれば、機械的に本経過措置の適用があると判断することも可能となる。

他方、本経過措置は、免税事業者等からの請求書等や電磁的記録の保存及び、帳簿に本経過措置の適用を受ける旨の記載が要件とされていることから、それらの保存がない場合や、帳簿への記載を行わない場合には適用されない⁽¹¹⁶⁾こととなる。

第3節 小括

本章においては、仕入税額控除の変遷及び適格請求書等保存方式の概要の整理を行ったが、その中において適格請求書等保存方式について制度の見直しや、運用方法の整理が必要と思われる点が見えてきたところである。そうした点のいくつかにつき、インボイス Q&A の改訂が行われたことにより課税当局の見解が示された他、令和5年度税制改正において措置された事項もあるが、適格請求書等保存方式の施行まで残された時間はわずかであり、課税当局においては制度の円滑な導入及び運用のため、必要に応じた見解の提示及び適切な周知広報が求められよう。

(116) 本経過措置自体は、事業者の選択によるものではなく、該当すれば強制適用されるものであるが、これらの要件をあえて満たさない場合、経過措置の適用を回避することが可能となる。

第2章 適格請求書等保存方式における 仕入税額控除の特例措置

適格請求書等保存方式が導入されることにより、仕入税額控除は、原則として帳簿及びインボイス又は簡易インボイス等の請求書等の保存が要件となる。区分記載請求書等保存方式以前においては、法令上、売手に請求書等の交付義務は設けられていなかったこともあり、3万円未満の少額な取引や、3万円以上であっても請求書等の交付を受けられなかったことにつきやむを得ない理由がある場合には、帳簿のみの保存により仕入税額控除の適用が可能であった点は既述のとおりである。

適格請求書等保存方式においては、インボイス発行事業者に対して買手の求めに応じたインボイスの交付義務が課されていることから、そうした少額な取引や交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由がある場合の特例は、原則として廃止されることとなる。また、請求書等の記載事項につき電磁的記録により提供を受けていた場合についても、従前は、請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるとされてきた⁽¹¹⁷⁾が、電子インボイスが法定化されたことから、その保存が求められることとなる。

他方、適格請求書等保存方式導入後も、インボイス発行事業者（売手）において事業の性質上、インボイスを交付することが困難な課税資産の譲渡等については、インボイス交付義務が免除されることとなっており（新消法 57 の4 ①但し書、新消令 70 の9②）、買手においてインボイスの交付を受けることが困難である一定の取引については、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となる特例が設けられている。

しかしながら、これらの特例は消費税法令において限定列挙されており、その射程はインボイス通達等により一定程度示されているものの、必ずしも明確

(117) 国税庁「インターネットを通じて取引を行った場合の仕入税額控除の適用について」
(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/18/11.htm>)（令和5年1月4日最終閲覧）。

でない部分もある。また、とりわけ、3万円未満の少額な取引について帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められる特例が廃止されることの是非については、例えば、商慣行上、取引の相手方が銀行の振込手数料等を差し引いて振り込んできたときにもインボイスの保存や返還インボイスの保存が必要となる⁽¹¹⁸⁾といった点において、否定的に語られることも少なくなかった⁽¹¹⁹⁾。

そこで、まずは本章において、売手であるインボイス発行事業者のインボイス交付義務が免除されることに伴い買手においてインボイスの保存が不要となる特例及び、買手においてインボイスの交付を受けることが困難であるためインボイスの保存が不要となる特例に区分して、それぞれの概要の整理及び検討事項の抽出等について試みたい。

第1節 売手のインボイス交付義務を免除する特例措置

売手であるインボイス発行事業者のインボイス交付義務を免除する特例の対象となる取引は、以下の5つが挙げられる。

- ① 役務の提供に係る税込価額が3万円未満の公共交通機関（船舶・バス・鉄道・軌道）による旅客の運送（いわゆる「公共交通機関特例」）
- ② 自動販売機又は自動サービス機により行われる課税資産の譲渡等で税込価額が3万円未満のもの（いわゆる「自動販売機特例」）
- ③ 郵便切手類のみを対価とする郵便の役務及び貨物の運送で郵便ポストに

(118) 区分記載請求書等保存方式においては、3万円未満の少額な取引として、売手は帳簿のみの記載で仕入税額控除を行うことや、返還インボイス等の交付義務もないことから売上げに係る対価の返還として自社限りにおいて処理することが可能であった。他方、適格請求書等保存方式施行後においては、銀行の発行した振込手数料に関するインボイス又は簡易インボイスを買手から受領して保存するか、売上げに係る対価の返還等として返還インボイスを交付するか、買手からの役務提供を受けた対価として課税仕入れとした上で仕入明細書の確認を受けるかといった対応が必要であり、いずれの場合でも自社限りにおいて処理することはできなくなると考えられていたが、既述のとおり、令和5年度税制改正において、少額な取引について返還インボイスの交付義務がなくなることから、この問題は治癒するものと思料される。

(119) 日本税理士会連合会・前掲注(10)2頁。

差し出されることにより行われるもの（いわゆる「郵便切手特例」）

- ④ 卸売市場において出荷者から委託を受けて卸売の業務として行われる生鮮食料品等の販売（いわゆる「卸売市場特例」）
- ⑤ 農業協同組合等が生産者（組合員等）から委託を受けて行う農林水産物の販売（無条件委託かつ共同計算方式によるものに限る。）（いわゆる「農協等特例」）

このうち、④及び⑤については、第1章第2節11（2）において既述のとおり、買手においては仕入税額控除の要件として、卸売市場又は農業協同組合等の発行する書類を請求書等として保存すべきこととされるものであり、買手において請求書等の保存が不要となる特例には該当しないため、詳細は割愛する。

1 公共交通機関特例

（1）特例の趣旨と概要

第一に、公共交通機関特例の概要について触れたい。本特例により、役務の提供に係る税込価額が3万円⁽¹²⁰⁾未満の船舶、バス、鉄道及び軌道による旅客の運送について、その売手である船舶事業者、バス事業者、鉄道・軌道事業者において、事業の性質上、インボイスを交付することが困難な課税資産の譲渡等であるとしてインボイス交付義務が免除されることとなる（新消法57の4①、新消令70の9②一）。また、それらの利用者である事業者においては、請求書等の交付を受けることが困難である場合に該当し、帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能となる。当該帳簿においては、公共交通機関特例に該当する旨の記載が追加的に求められることとなる（新消令49①一括弧書き）が、課税仕入れの相手方の住所又は所在地については記載不要とされている（インボイス通達4-7（1））。

本特例が設けられた趣旨としては、一度に不特定多数の者に対して役務

(120) 3万円の判定は1回の取引の税込価額が3万円未満かどうかで判定することとされており（インボイス通達3-9）、1商品（切符1枚）ごとの金額や、月まとめ等の金額で判定するものではない。

の提供を行うという公共交通機関の性質に鑑み、その都度利用者である課税事業者の求めに応じてインボイスないし簡易インボイスの交付を行う義務を課すことは、窓口の混雑等により公共交通機関の円滑な利用に支障をきたすおそれがあることや、事後的にインボイス又は簡易インボイスの交付を行うことは事実上困難であると判断されたものと推察される。

なお、売手のインボイス交付義務が免除される以上、インボイス発行事業者以外の者からの仕入れであったとしても、買手は仕入税額控除の適用が可能となる。その場合の仕入控除税額の計算は、請求書等積上げ計算を行うのであれば、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10を乗じて算出した金額（1円未満の端数は切り捨て又は四捨五入）とされる（新消令46①六）。

（2）特例の射程範囲

公共交通機関特例の創設の経緯⁽¹²¹⁾からして、その対象は、公共交通機関であることが前提となっており、公共交通機関該当性は税法独自に判断するのではなく、他法令において、公共交通事業者等の営む事業⁽¹²²⁾とされる範囲に依拠したうえ、インボイスの交付義務を免除する必要性等の観点から特例の射程範囲が決定されているものと思料される。そこで、以下、船舶、バス、鉄道、軌道と、それぞれどこまで特例の射程が及ぶのかについて整理する。

イ 船舶

まず船舶について、公共交通機関特例の対象となるものは、以下の事業として行われる旅客の運送とされている（新消令70の9②一イ）。

(121) 平成27年12月24日に閣議決定された「平成28年度税制改正の大綱」において、本特例について「公共交通機関である船舶、バス又は鉄道による旅客の運送として行われるもの（3万円未満のものに限る。）」（下線は筆者による）とされており、特例の対象は公共交通機関の範囲に限定されることとなっていた

（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/28taikou_07.htm）（令和5年1月4日最終閲覧）。

(122) 日本の法令上「公共交通機関」を直接的に定義するものではなく、個別の法律において射程とする事業を営む者を「公共交通事業者等」として定義している。

- ① 海上運送法 2 条 5 項に規定する一般旅客定期航路事業
- ② 同法 19 条の 6 の 2 に規定する人の運送をする貨物定期航路事業
- ③ 同法 20 条 2 項に規定する人の運送をする不定期航路事業（乗合旅客の運送をするものに限る）

それぞれ、海上運送法（昭和 24 年法律第 187 号）に定義が置かれているが、用語の意義が複層的であるため、【図表 1】のとおり整理する。

【図表 1】海上運送事業の範囲について（括弧内の法は海上運送法を表している。）

海上運送事業（法 2 ①）
船舶運航事業、船舶貸渡業、海運仲立業及び海運代理店業
船舶運航事業（法 2 ②）
海上において船舶により人又は物の運送をする事業で港湾運送事業以外のもの
定期航路事業（法 2 ③）
一定の航路に船舶を就航させて一定の日程表に従って運送する旨を公示して行う船舶運航事業
旅客定期航路事業（法 2 ④）
旅客船（13 人以上の旅客定員を有する船舶をいう。以下同じ。）により人の運送をする定期航路事業
一般旅客定期航路事業（法 2 ⑤）
特定旅客定期航路事業以外の旅客定期航路事業
特定旅客定期航路事業（法 2 ⑤）
特定の者の需要に応じ、特定の範囲の人の運送をする旅客定期航路事業
対外旅客定期航路事業（法 19 の 4 ①）
本邦の港と本邦以外の地域の港との間又は本邦以外の地域の各港間に航路を定めて行う旅客定期航路事業
貨物定期航路事業（法 2 ④）
旅客定期航路事業以外の定期航路事業
人の運送をする貨物定期航路事業（法 19 の 5 ①）
特定の者の需要に応じ、特定の範囲の人の運送をするもの
特定の者の需要に応じ、特定の範囲の人の運送をするもの以外のもの（法 19 の 6 の 2）
人の運送をしない貨物定期航路事業
不定期航路事業（法 2 ⑥）
定期航路事業以外の船舶運航事業
旅客不定期航路事業（法 21 ①）
一定の航路に旅客船を就航させて人の運送をする不定期航路事業

	人の運送をする不定期航路事業（法20②） 旅客不定期航路事業以外の人の運航をする不定期航路事業
	特定の者の需要に応じ、特定の範囲の人の運送をする不定期航路事業（法20の2③）
	特定の者の需要に応じ、特定の範囲の人の運送をする不定期航路事業以外のもの（法20の2②）
	人の運送をしない不定期航路事業
船舶貸渡業（法2⑦） 船舶の貸渡し（定期傭備船を含む。）又は運航の委託をする事業	
海運仲立業（法2⑧） 海上における船舶による物品の運送又は船舶の貸渡し、売買若しくは運航の委託の媒介をする事業	
海運代理店業（法2⑨） 船舶運航事業又は船舶貸渡業を営む者のために通常その事業に属する取引の代理をする事業	

（出典：一般社団法人日本海事代理士会「海上運送法における事業の種類」(<https://jmpcaa.org/works/transport-passenger>)（令和5年1月4日最終閲覧）を基に筆者作成）

表中下線の事業が特例の対象とされるが、これは、「公共交通事業者等」を定義する地域公共交通の活性化及び再生に関する法律（平成19年法律第59号。以下「地域公共交通活性化再生法」という。）2条2号ホに規定する「国内一般旅客定期航路事業等」とほぼ同一のものとなっている。他にも、「公共交通事業者等」を定義する、「高齢者、障害者等の移動等の円滑化の促進に関する法律」（平成18年法律第91号。以下「バリアフリー法」という。）及び「外国人観光旅客の来訪の促進等による国際観光の振興に関する法律」（平成9年法律第91号。以下「外客誘致法」という。）（以下、上記3法をあわせて「国交省3法」という。）との相違点を含め検討する。

国交省3法が対象とする公共交通事業者等の範囲について整理すると、以下【図表2】のとおりとなる。

【図表2】国交省3法における海上運送法関係の公共交通事業者等

地域公共交通活性化再生法 2条2号ホ	<ul style="list-style-type: none"> ・ 一般旅客定期航路事業（本邦の港と本邦以外の地域の港との間又は本邦以外の地域の各港間に航路を定めて行うものを除く。）を営む者 ・ 人の運送をする貨物定期航路事業（本邦の港と本邦以外の地域の港との間又は本邦以外の地域の各港間に航路を定めて行うものを除く。）を営む者 ・ 人の運送をする不定期航路事業（乗合旅客の運送をするもの限り、本邦の港と本邦以外の地域の港との間又は本邦以外の地域の各港間におけるものを除く。）を営む者
バリアフリー法 2条5号ハ	<ul style="list-style-type: none"> ・ 一般旅客定期航路事業（日本の国籍を有する者及び日本の法令により設立された法人その他の団体以外の者が営む同法による対外旅客定期航路事業を除く。）を営む者 ・ 旅客不定期航路事業者
外客誘致法 2条1項5号	<ul style="list-style-type: none"> ・ 一般旅客定期航路事業（日本の国籍を有する者及び日本の法令により設立された法人その他の団体以外の者が営む同法による対外旅客定期航路事業を除く。）を営む者

本特例の対象となる船舶の範囲について敷衍すると、不特定の者を定期的に又は不定期に運送する事業であるといえよう。なお、地域公共交通活性化再生法においては、「本邦の港と本邦以外の地域との港との間又は本邦以外の地域の各港間に航路を定めて行うもの」は除かれているが、消費税法上はそれぞれ免税取引又は課税対象外の取引に該当するものであり、インボイス交付義務は生じない取引であるため、対象から除外する必要がなかったものと思料される。

また、例えば、一般旅客定期航路事業（一定の航路に旅客船（13名以上の旅客定員を有する船舶）を就航させて、一定の日程表に従って人の運送をする旨を公示して行う事業（本邦の港と本邦以外の港との間又は本邦以外の地域の各港間における運送をするもの及び特定の者の需要に応じ、特定の範囲の人の運送をするものを除く）をいう⁽¹²³⁾）は特例の対象となる一方、旅客不定期航路事業（定められた航路を一定の日程表

(123) 国土交通省「一般旅客定期航路事業 申請案内」

（https://www.tb.mlit.go.jp/kanto/kaiji_sinkou/unkou/date/ryokyaku_teiki_3.pdf）
（令和5年1月4日最終閲覧）1頁。

によらずに運航する事業（起終点を同じとする乗合又は貸切運送）⁽¹²⁴⁾という。具体的には、観光遊覧船、レストラン船、屋形船などが該当する⁽¹²⁵⁾。）は対象外となっている。これは、前者は、旅客の多寡に関わらず運航することが求められ（海上運送法 14）、利用者にとって航路は日常生活を送る上で欠かせないものであり公共性が高い⁽¹²⁶⁾一方、後者は、事業者の都合で運休でき、乗船客が少ない場合に運航されない可能性がある点も考慮され、地域公共交通活性化再生法においても公共交通事業者等の営む事業には含まないとされたものと解される。

しかし、バリアフリー法においては、高齢者、障害者等の移動等の円滑化の促進に関する法律の一部を改正する法律（平成 30 年法律第 32 号。以下「バリアフリー法 30 年改正法」という。）による改正により、旅客不定期航路事業者も公共交通事業者等に追加されている（平成 31 年 4 月 1 日施行）。しかしながら、バリアフリー法は、「高齢者、障害者等の自立した日常生活及び社会生活を確保することの重要性に鑑み、公共交通機関の旅客施設及び車両等（中略）の構造及び設備を改善するための措置（中略）を講ずることにより、高齢者、障害者等の移動上及び施設の利用上の利便性及び安全性の向上の促進を図り、もって公共の福祉の増進に資することを目的」とし（バリアフリー法 1）、対象に含める意義は、車両等を新たにその事業の用に供するときに、一定の基準に適合させる（バリアフリー法 8 ①）等、種々の規制に服させるためであるものと解され、バリアフリー法 30 年改正法による改正も、「遊覧船等の導入時におけるバリアフリー基準適合を強化する観点から行われたもの」と

(124) 国家戦略特区ワーキンググループ平成 27 年 9 月 28 日国土交通省ヒアリング資料「旅客不定期航路事業における禁止行為の緩和について」

(https://www.chisou.go.jp/tiiki/kokusentoc_wg/hearing_s/150928shiryou07-01.pdf)（令和 5 年 1 月 4 日最終閲覧）参照。

(125) 森本剣太郎「内航旅客不定期航路の事業活動、運行状況および使用船舶特性に関する基礎分析」土木学会論文集 B 3（海洋開発）67 巻 2 号 845 頁（2011）。

(126) 森本・前掲注(125)845 頁。

説明される⁽¹²⁷⁾ため、必ずしもインボイスの交付義務免除の対象とする必要はないと判断されたものと思料される。そのため、旅客不定期航路事業である遊覧船等の乗船について仕入税額控除を行う場合には、インボイス又は簡易インボイス⁽¹²⁸⁾の保存が必要となる。

その他、特定の者の需要に応じて特定の範囲の人の運送を行う「特定旅客定期航路事業」もまた、本特例の対象外とされている。これらは、陸上交通のアクセスが困難な対岸や海上基地の造船所や臨海工場などへ運航⁽¹²⁹⁾が具体例として挙げられるところ、それらの利用者は、主にそこに勤める従業者等であることが想定され、そうした利用については、後述する「出張旅費等特例」により、課税仕入れを行う事業者においては帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となろう。

ロ バス

次に、バスについてであるが、公共交通機関特例の対象となるものは、道路運送法（昭和26年法律第183号）3条1号イに規定する一般乗合旅客自動車運送事業として行う旅客の運送とされている（新消令70の9②一ロ）。

一般乗合旅客自動車運送事業の定義についても複層的であるため、【図表3】のとおり整理した。

(127) 国土交通省「高齢者、障害者等の移動等の円滑化の促進に関する法律の一部を改正する法律案概要」（<https://www.mlit.go.jp/common/001221114.pdf>）（令和5年1月4日最終閲覧）。

(128) 一般的に、不特定多数の者に対して役務の提供を行う遊覧船事業であれば、簡易インボイスの対象となるものと考えられる。

(129) 森本・前掲注(125)845頁。

【図表3】道路運送法の法体系について（法は道路運送法、省は道路運送法施行規則を表している。）

区分	種類	種別	運航の態様別	代表的な運行形態
旅客自動車運送事業 (法2③)	一般旅客自動車運送事業 (法3一)	一般乗合旅客自動車運送事業 (法4)	路線定期運行 (省3の3一)	路線バス ⁽¹³⁰⁾ ・高速バス・コミュニティバス ⁽¹³¹⁾ ・乗合タクシー ⁽¹³²⁾
			路線不定期運行 (省3の3二)	コミュニティバス・乗合タクシー・デマンド型交通 ⁽¹³³⁾
			区域運行 (省3の3三)	
		一般貸切旅客自動車運送事業 (法3一ロ)	貸切バス	
		一般乗用旅客自動車運送事業 (法3一ハ)	タクシー	
	特定旅客自動車運送事業（法3二）		工場従業員等の送迎バス	
国土交通大臣の許可を受けた場合における、貸切バス事業者、タクシー事業者による乗合旅客の運送（法21）				鉄道代行バス・イベント送迎シャトルバス・自治体の要請による実証運行
自家用自動車による有償の	自家用有償旅客運送	交通空白地有償運送（省51一）		交通空白地有償運送 ⁽¹³⁴⁾
		福祉有償運送（省51二）		福祉有償運送 ⁽¹³⁵⁾

(130) 路線やバス停、運行時刻を定めて定時・定路線で運行するバスをいう（以下注釈(133)まで、令和元年10月25日国土交通省自動車局「自家用有償旅客運送の制度見直しについて」

(<https://www.mlit.go.jp/policy/shingikai/content/001314096.pdf>) (令和5年1月4日最終閲覧) 参照)。

(131) 路線バスで対応しきれないニーズに応えるため、市町村が主体的に計画し、定時・定路線で運行するバスをいう。

(132) 地域の生活交通を維持するため、タクシー事業者が自治体と連携して提供する乗合の運送サービスをいう。

(133) 区域を定めて、利用者の要望に応じて、機動的に最短ルートを実行したり、利用希望のある地点まで送迎したりするバス等をいう。

(134) 市町村及びNPO法人等が主体となって、交通空白地において当該区域内の住民等の運送を行うものをいう（以下注釈135まで、令和2年11月27日国土交通省関東運輸局自動車交通部旅客第二課「自家用有償旅客運送（福祉有償運送）の制度改正について」

(https://www.city.sakura.lg.jp/material/files/group/17/081_20211127kaiseishiryo.pdf) (令和5年1月4日最終閲覧) 参照)。

(135) 市町村及びNPO法人等が主体となって、単独で公共交通機関を利用できない身体

旅客運送（法78）	（法78二）	
	国土交通大臣の許可を受けて行う運送（法78三）	幼稚園バス
	災害のため緊急を要するときに行う運送（法78一）	

（出典：令和元年6月21日国土交通省関東運輸局自動車交通部旅客第一課「道路運送法の基礎知識について」(<https://www.tb.mlit.go.jp/kanto/content/000164269.pdf>)（令和5年1月4日最終閲覧）を基にその後の制度改正を踏まえ筆者作成）

適格請求書等保存方式における公共交通機関特例の対象は、一般乗合旅客自動車運送事業に限られているところ、路線を定めて不定期に運行する自動車による乗合旅客の運送である「路線定期運行」に該当する路線バスや高速バスといったものの他、路線を定めて不定期に運行する自動車による乗合旅客の運送である「路線不定期運行」やそれら以外の乗合旅客の運送である「区域運行」に該当するコミュニティバスや乗合タクシー、デマンド型交通についてもその対象となる⁽¹³⁶⁾。

また、バスに係る本特例の対象となる範囲について、国交省3法が対象とする公共交通事業者等の範囲を整理すると、以下【図表4】のとおりとなる。

【図表4】国交省3法における道路運送法関係の公共交通事業者等

地域公共交通活性化再生法 2条2号ハ	<ul style="list-style-type: none"> 一般乗合旅客自動車運送事業者 一般乗用旅客自動車運送事業者 自家用有償旅客運送者（特定の者の需要に応じ、一定の範囲の旅客を運送する者として国土交通省令で定める者を除く。）
バリアフリー法 2条5号ハ	<ul style="list-style-type: none"> 一般乗合旅客自動車運送事業者（路線を定めて定期に運行する自動車により乗合旅客の運送を行うものに限る。） 一般貸切旅客自動車運送事業者 一般乗用旅客自動車運送事業者
外客誘致法 2条1項3号	<ul style="list-style-type: none"> 一般乗合旅客自動車運送事業者（路線を定めて定期に運行する自動車により乗合旅客の運送を行うものに限る。）

障害者等の運送を行うものをいう。

(136) インボイス Q&A (令和5年4月改訂) 問42《公共交通機関特例の対象》において、空港アクセスバス等、旅客の予約等による乗合運行がその例として挙げられている。

繰り返しになるが、公共交通機関特例の対象となるバスは、単に「一般乗合旅客自動車運送事業」とされており、バリアフリー法や外客誘致法のように、その内容に限定はかけられておらず、路線不定期運行や区域運行を行うものが排除されていないことを踏まえれば、その外延は、今のところ地域公共交通活性化再生法に依拠しているものと解される。

ところで同法は、一般乗用旅客自動車運送事業者（いわゆるタクシー事業者）も公共交通事業者等の対象とされているところ、タクシー事業について公共交通機関特例の対象とされていない。これは、本特例の射程はあくまで、事業の性質上、インボイスを交付することが困難な課税資産の譲渡等であることが求められ、タクシーに関しては、精算時にレシートを交付することが一般的であり、簡易インボイスの交付対象事業ともされている⁽¹³⁷⁾（新消令 70 の 11 二）ことから、本特例の対象の範囲に含まれなかったものと推察される⁽¹³⁸⁾。

なお、バリアフリー法においては、一般貸切旅客自動車運送事業者（いわゆる貸切バス事業者）も公共交通事業者等に含まれている。これは、先述の旅客不定期航路事業と同様、バリアフリー法 30 年改正法により追加されることとなったものであり（平成 31 年 4 月 1 日施行）、こちらでも、貸切バスの導入時におけるバリアフリー適合基準を義務化する観点から行われた改正⁽¹³⁹⁾である。他方で、公共交通機関特例の対象に一般貸切旅客自動車運送事業は含まれていないが、このことは、バリアフリー法の目的や改正の趣旨の他、バスを貸し切るには通常、契約に基づいた

(137) ただし、タクシーの中でも、旅客の引受けが営業所のみにおいて行われるものとして国土交通大臣の認可を受けた運賃及び料金が適用されるもの、いわゆる「ハイヤータクシー」は簡易インボイスの対象から除かれている。

(138) 法人タクシーは課税事業者となっていることがほとんどであるため、インボイス発行事業者の登録及び簡易インボイス交付の方向で対応が進められており、個人タクシーにおいては、業界団体において基本的に一律に登録を受ける方向で指導が進められているところ、乗車前に免税事業者と課税事業者を区分できるよう表示灯の色を変えるなどの対応も検討されている（「タクシー業界はインボイス登録の方向」税務通信 3726 号 4 頁（税務研究会、2022））。

(139) 国土交通省・前掲注（127）。

代金精算等が行われるため、その際にインボイスを交付することが可能であるとの判断に基づくものと解される。

また、地域公共交通活性化再生法は、持続可能な運送サービスの提供の確保に資する取組を推進するための地域公共交通の活性化及び再生に関する法律等の一部を改正する法律（令和2年法律第36号。以下「地域公共交通活性化再生法令和2年改正法」という。）により改正が行われ、自家用有償旅客運送者（特定の者の需要に応じ、一定の範囲の旅客を運送する者として国土交通省令で定める者⁽¹⁴⁰⁾を除く。）についても公共交通事業者等の範囲に含むこととされている（令和2年11月27日施行）。

自家用有償旅客運送制度は、過疎地域での輸送や福祉輸送といった、地域住民の生活に必要な輸送について、それらがバス・タクシー事業によっては提供されない場合に、市町村、NPO法人等が自家用車を用いて有償で運送できることとする制度⁽¹⁴¹⁾として、平成18年に創設されたものである。また、地域公共交通活性化再生法令和2年改正法による改正の背景については、「地方部を中心とした人口減少の本格化、運転者不足の深刻化等に伴って、公共交通サービスの維持・確保が厳しさを増している中、高齢者の運転免許の返納が年々増加する等、地域の暮らしと産業を支える移動手段を確保することがますます重要になっています。加えて、地域経済社会の発展に資する交通インフラを着実に整備していくことにより、生産性向上を図ることも必要となっています。このような状況を踏まえ、全ての地域において、持続可能な運送サービスの提供を確保するため、地方公共団体が、公共交通事業者等と連携して、最新技術等も活用しつつ、既存の公共交通サービスの改善・充実を徹底するとともに、地域の輸送資源を総動員する取組を推進する必要があります。

(140) 福祉有償運送を行う者（交通空白地有償運送を行う者を除く。）をいう（地域公共交通の活性化及び再生に関する法律施行規則（平成19年国土交通省令第80号）2条）。

(141) 国土交通省・前掲注（130）2頁。

す。」と説明される⁽¹⁴²⁾。

自家用有償旅客運送事業による旅客の運送についても地域公共交通活性化再生法改正により公共交通機関性を有することが法令上明らかになったことから、インボイス交付の困難性、利用者数の多寡、利用者の状況（事業者の利用はあるか）、事業を行う事業者の課税状況等を踏まえつつ、公共交通機関特例の対象に含めるよう検討することも一案ではなからうか。

ハ 鉄道

次に、鉄道について検討する。公共交通機関特例の対象とされているものは、鉄道事業法（昭和61年法律第92号）2条2項に規定する第一種鉄道事業又は同条第3項に規定する第二種鉄道事業として行う旅客の運送である。

鉄道事業法において鉄道事業とは、第一種鉄道事業、第二種鉄道事業及び第三種鉄道事業をいい（鉄道事業法2①）、また、同法においてはそれ以外に索道事業についても定義されている（鉄道事業法2⑤）。それぞれの事業の意義は以下【図表5】のとおり整理される。

(142) 令和2年2月7日国土交通省「持続可能な運送サービスの提供の確保に資する取組を推進するための地域公共交通の活性化及び再生に関する法律等の一部を改正する法律案」を閣議決定～持続可能な運送サービスの提供の確保に資する取組の推進に向けて～（https://www.mlit.go.jp/report/press/sogo12_hh_000173.html）（令和5年1月4日最終閲覧）。

【図表5】鉄道事業法における各種事業の意義(法は鉄道事業法を表している。)

種類	定義
第一種鉄道事業 (法2②)	人の需要に応じ、鉄道(軌道法による軌道及び同法が準用される軌道に準ずべきものを除く。以下同じ。)による旅客又は貨物の運送を行う事業であって、第二種鉄道事業以外のもの
第二種鉄道事業 (法2③)	他人の需要に応じ、自らが敷設する鉄道線路(他人が敷設した鉄道線路であって譲渡を受けたものを含む。)以外の鉄道線路を使用して鉄道による旅客又は貨物の運送を行う事業
第三種鉄道事業 (法2④)	鉄道線路を第一種鉄道事業を経営する者に譲渡する目的をもつて敷設する事業及び鉄道線路を敷設して当該鉄道線路を第二種鉄道事業を経営する者に専ら使用させる事業
索道事業(法2⑤)	他人の需要に応じ、索道による旅客又は貨物の運送を行う事業

表中下線の事業が公共交通機関特例の対象となっている。鉄道事業のうち、旅客の運送を行うものは、第一種鉄道事業及び第二種鉄道事業であり、第三種鉄道事業は主に線路の敷設や敷設した線路を使用させる事業であり、自ら旅客の運送を行うことはないことから、本特例の対象とされていないものと推察される。

他方、索道事業については、旅客の運送を行うものであるにも関わらず、本特例の対象には含まれていない。索道とは、架空した索条に搬器を吊るして旅客又は旅客及び貨物を運送する施設の総体を指す⁽¹⁴³⁾ものであり、具体的にはロープウェーやスキーのリフトといったものが該当する。以下、【図表6】に、国交省3法における公共交通事業者等の定義を整理したが、索道は、主にレジャー目的で利用されるものであり、公共交通機関性はないと判断されているものと思料され、全てにおいて索道事業者はその対象には含まれていない。そのため、公共交通機関特例の対象ともされなかったものと考えられる。

(143) 国土交通省鉄道局「令和3年12月索道輸送の安全に関わる情報(令和2年度)」(<https://www.mlit.go.jp/tetudo/content/001446795.pdf>) (令和5年1月4日最終閲覧) 3頁。索道の種類として、普通索道(扉を有する閉鎖式の搬器を使用して旅客又は旅客及び貨物を運送する索道)と特殊索道(外部に開放された座席で構成されるいす式の搬器を使用して旅客を運送する索道)に分けられる。

【図表6】国交省3法における鉄道事業法関係の公共交通事業者等

地域公共交通活性化再生法 2条2号イ	・ 鉄道事業法による鉄道事業者（旅客の運送を行うもの及び旅客の運送を行う鉄道事業者に同法による鉄道施設を譲渡し、又は使用させるものに限る。）
バリアフリー法 2条5号ハ	・ 鉄道事業法による鉄道事業者（旅客の運送を行うもの及び旅客の運送を行う鉄道事業者に鉄道施設を譲渡し、又は使用させるものに限る。）
外客誘致法 2条1項3号	・ 鉄道事業法による鉄道事業者（旅客の運送を行うもの及び旅客の運送を行う鉄道事業者に鉄道施設を譲渡し、又は使用させるものに限る。）

したがって、仮に事業者が索道の利用に係る仕入れについて仕入税額控除を行う場合には、インボイス又は簡易インボイス⁽¹⁴⁴⁾の保存が必要となるが、例えば、従業員等の通勤等のために利用される場合には、後述する「出張旅費等特例」に該当し、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となることもあろう。

鉄道事業の種類については、鉄道事業法施行規則（昭和62年運輸省令第6号）4条に規定されており、以下の8つに分類される⁽¹⁴⁵⁾。

- ① 普通鉄道（2本のレールで構成された線路を走る一般的な鉄道）
- ② 懸垂式鉄道（モノレールの一種で、一本の鋼鉄箱型レール（チューブ状に延び、仮面中央部が開いている）に車両の走行部分が収まり、車体がそれにぶら下がる構造のもの）
- ③ 跨座式鉄道（モノレールの一種で、一本のコンクリート製レールの上に車両が跨るタイプのもの）
- ④ 案内軌条式鉄道（コンクリート製の平たい走行路の側方又は中央部に案内軌条（ガイドウェイ）を備え、ゴムタイヤを履いた車両がその案内軌条に誘導されながら進む方式の鉄道。新交通システムが該当する）

(144) 一般的に、不特定多数の者に対して役務の提供を行う索道事業であれば、簡易インボイスの対象となるものと考えられる。

(145) 以下、①から⑧各分類の説明につき、参照、所澤秀樹『鉄道の基礎知識 増補改訂版』15-16頁（創元社、2020）。

- ⑤ 無軌条電車(いわゆるトロリーバス。走行路は一般の舗装道路で、車両の外観もバスそのものだが、通常の電気鉄道と同様の線路上の空間に張られた架線から電力を得て走る)
- ⑥ 鋼索鉄道(いわゆる登山鉄道であるケーブルカー)
- ⑦ 浮上式鉄道(走行路上を磁気の反発、吸引力で浮上する車両が移動する、いわゆるリニアモーターカー)
- ⑧ 前各号に掲げる鉄道以外の鉄道

これらに該当するもので、鉄道事業法上の第一種鉄道事業及び第二種鉄道事業として旅客の運送が行われる場合には、本特例の対象となる⁽¹⁴⁶⁾。

なお、鉄道事業に係る対価については、「運賃」の他、種々の「料金」が存在する。運賃とは、運送契約に基づき、利用者から鉄道会社に支払われる輸送サービスの対価⁽¹⁴⁷⁾を指し、料金は、特別な輸送サービスを受ける場合に、運賃に加えて支払うサービス利用料⁽¹⁴⁸⁾を指す。公共交通機関特例の対象となる料金は、あくまで、「旅客の運送」に係るものに限られ、例えば、特別急行料金、急行料金、寝台料金等を対価とする役務の提供は、旅客の運送に直接的に附帯する対価として対象となるものの、駅構内に入場するための入場料金や、手回品料金(列車内等にペットや

(146) このうち、軌道に該当するものも存在するが、それらは、後述の軌道法に規定する運輸事業として行う旅客の運送として、別途、公共交通機関特例の対象となるものと解される。

(147) 一般社団法人日本民営鉄道協会「鉄道用語事典」「運賃」(<https://www.mintetsu.or.jp/knowledge/term/16300.html>) (令和5年1月4日最終閲覧) より。運賃は輸送する対象により、「旅客運賃」と「貨物運賃」に分けられ、旅客運賃には、「普通旅客運賃」「定期旅客運賃」のほかに、「貸切旅客運賃」「特殊割引運賃」などがある。

(148) 一般社団法人日本民営鉄道協会「鉄道用語事典」「料金」(<https://www.mintetsu.or.jp/knowledge/term/16488.html>) (令和5年1月4日最終閲覧) より。運送以外の"施設の利用や付加サービスなどに対する対価"が料金であるとされ。主な料金には、「特急料金」「急行料金」「座席指定料金」「入場料金」などがある。また、特別車両料金(グリーン料金など)・寝台料金などは、特別な施設の利用に対する対価であり、入場料・払戻手数料は、役務に対する対価とされている。

手荷物を持ち込む場合に係る料金)、貨物留置料金等を対価とする役務の提供については、旅客の運送に直接的に附帯する対価ではないとして対象外とされている(インボイス通達3-10)。

また、公共交通機関特例の対象は、税込金額で3万円未満との制限があるため、長距離にわたる鉄道運賃及び特別急行料金⁽¹⁴⁹⁾や、定期券等の対価については、当該金額を超えることから、本特例の対象外となることもある。

そうした場合であっても、従業員等の通勤費用など一定のものであれば、後述の「出張旅費等特例」の対象として、また、切符等の券面に一定の記載事項が記載されており、それが課税資産の譲渡等を受けた際に当該課税資産の譲渡等を行うインボイス発行事業者により回収される場合には、後述の「回収特例」の対象として、課税仕入れを行う事業者においては帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となろう。

その他にも、乗車券とその他割引などのサービスが一体となった特別企画乗車券も存在する⁽¹⁵⁰⁾が、そうしたものは、純粋な旅客の運送ではなく、その他のサービスを含め、総体としての役務の提供と捉えるべきであり、公共交通機関特例の設けられた趣旨から鑑みても、仮に特別企画乗車券の税込価額が3万円未満であっても、本特例の対象にはならないものと解される。こうした考え方は、軽減税率制度におけるバーベキュー施設での飲食等(手ぶらバーベキューサービス)において、施設利用料と食材代を区分していたとしても、その全額が飲食に用いられる設備において飲食料品を飲食させる役務の提供に係る対価と認められ、軽減税率の適用対象とならないという取扱い⁽¹⁵¹⁾とも整合的であろう。

(149) 前掲注(120)のとおり、税込金額3万円については1回の取引の税込価額(一取引単位)で判定されるため、運賃と特別急行料金を別に計算することはできないものと考えられる。

(150) 所澤・前掲注(145)47頁。

(151) 平成28年4月消費税の軽減税率制度に関するQ&A(個別事例編)(令和2年9月改訂)問74《バーベキュー施設での飲食等》参照。

二 軌道

公共交通機関特例の最後の対象は軌道である。公共交通機関特例の対象とされているものは、軌道法（大正10年法律第76号）3条に規定する運輸事業として行う旅客の運送である。

軌道法は、「一般交通ノ用ニ供スル為敷設スル軌道」に適用されることとされ（軌道法1）、「軌道ハ特別ノ事由アル場合ヲ除クノ外之ヲ道路ニ敷設スヘシ」（道路上敷設の原則）とされている（軌道法2）ことから、軌道とは、「原則として道路の上に敷設される一般の交通の用に供される鉄道の一つ⁽¹⁵²⁾」であるといえる。具体的には、モノレールや路面電車、案内軌条式鉄道（新交通システム）といった道路の上に敷設されるものがこれに該当する。なお、「鉄道」も「軌道」も基本は2本のレールで構成される線路を有するものという構造は似ているが、前者は国土交通大臣の許可、後者は同大臣の特許が必要と取扱いが異なっている。ただし、鉄道は鉄道事業法61条において、鉄道の道路への敷設不可原則が定められており、道路上敷設が原則とされる軌道と区別が図られているものの、やむを得ない理由がある場合にはこの限りでない⁽¹⁵³⁾とされ、結局その両者を隔てる壁は曖昧である⁽¹⁵³⁾とされる。

いずれにせよ、国交省3法における、軌道法関係の公共交通事業者等の定義は全て同じ「軌道法による軌道経営者（旅客の運送を行うものに

(152) 鉄道事業法2条2項括弧書きにおいて、「鉄道（軌道法（中略）による軌道及び同法が準用される軌道に準ずべきものを除く。）」と軌道を鉄道の中から除く形で規定されていることから、広義に「鉄道」という場合、軌道及び軌道に準ずべきものを含む概念であると解される。また、鉄道とは、原則として、「専用の敷地にレールを敷設し、運搬具を使用して旅客や貨物を運送する施設全体」を指し、この事業を経営する場合は、許可を受ける必要がある一方、軌道とは、「鉄道であつて、道路上に敷設される道路交通の補完的役目を果たすのもの」であり、この事業を経営する場合は、特許を受ける必要があるという違いがある（国土交通省中国運輸局「鉄道に関するQandA」(<https://www.tb.mlit.go.jp/chugoku/tetsudou/shitsumon.html>)（令和5年1月4日最終閲覧）より。）。

(153) 所澤・前掲注(145)17-20頁。なお、東京臨海新交通臨海線（ゆりかもめ）は、一般道路上に建設された区間と、港湾道路上に建設された区間で「軌道」と「鉄道」とが交互に混じり合っている。

限る。)」となっており、軌道についても公共交通機関としての性質を有しているものと解され、それによる旅客の運送が本特例の対象となる点も鉄道と同様⁽¹⁵⁴⁾である。

また、その他にも、一定の要件を満たす場合に「出張旅費等特例」や「回収特例」の対象になりうる点も鉄道と同様であろう。

なお、鉄道事業法においては、鉄道の定義から軌道及び軌道に準ずべきものが除かれている(鉄道事業法2②)ところ、「軌道に準ずべきもの」とは、無軌条電車を指す(軌道法31②、軌道法第三十一条の一般交通の用に供する軌道に準ずべきものを定める省令(昭和22年運輸、内務省令第2号))⁽¹⁵⁵⁾。しかし、本稿執筆時点において日本に現存する無軌条電車は、立山黒部貫光無軌条電車線(いわゆる立山トンネルトロリーバス)のみであり、本無軌条電車は鉄道事業法による許可⁽¹⁵⁶⁾を受けたものである⁽¹⁵⁷⁾ため、軌道に準ずべきものとして軌道法が準用される無軌条電車は存在しないこととなる。

ホ その他

以上、イからニにおいて、公共交通機関特例の対象となっている取引について概括するとともに、対象外とされている旅客不定期航路事業やタクシー、貸切バス、自家用有償旅客運送事業等について整理を試みた

(154) 平成28年度税制改正の大綱(平成27年12月24日閣議決定)において公共交通機関特例の対象は、「公共交通機関である船舶、バス又は鉄道による旅客の運送として行われるもの(3万円未満のものに限る。)」と、軌道は含まれていないように見受けられるが、鉄道事業法2条2項において、鉄道の定義から「軌道法(中略)による軌道及び同法が準用される軌道に準ずべきものを除く。」とされていることから、軌道も広義の鉄道に含まれることは明らかであり、当初より公共交通機関特例の対象とすることが予定されていたものと解される。

(155) 無軌条電車については、軌道法の規定が準用されることとなる。

(156) 軌道に準ずべきものは鉄道事業法上の鉄道からは除かれているものの、鉄道事業の許可申請における鉄道事業の種類には無軌条電車が含まれており(鉄道事業法4①六、鉄道事業法施行規則4五)、これは、無軌条電車について、軌道に準ずべきものと軌道に該当するものの両方が存在することを意味している。

(157) 事業主である立山黒部貫光株式会社へのヒアリングによる(令和4年8月29日時点)。

が、その他、代表的な公共交通機関として考えられるものの、特例の対象外とされているものとして、航空機による旅客の運送がある。

まず、航空法（昭和27年法律第231号）による本邦航空運送事業者は、以下【図表7】のとおり、国交省3法のうち、バリアフリー法及び外客誘致法において公共交通事業者等に掲げられており、航空機による旅客の運送自体が公共交通機関性を有していることは否定されていないものと思料される。

【図表7】国交省3法における航空法関係の公共交通事業者等

地域公共交通活性化再生法	—
バリアフリー法 2条5号へ	・ 航空法による本邦航空運送事業者（旅客の運送を行うものに限る。）
外客誘致法 2条1項6号	・ 航空法による本邦航空運送事業者（旅客の運送を行うものに限る。）

航空法に規定される本邦航空運送事業者とは、航空法100条1項による国土交通大臣の許可を受けた航空運送事業を営もうとする者（いい（航空法102①）、航空運送事業とは、他人の需要に応じ、航空機を使用して有償で旅客又は貨物を運送する事業をいうものとされる（同法2⑱）。

航空機による旅客の運送が公共交通機関特例の対象外とされた理由の詳細は定かではない⁽¹⁵⁸⁾が、搭乗者名簿が作成されるなど、事後的に課税資産の譲渡等が行われたことの証明が容易であり、事後的な領収書等の交付や電磁的記録による提供が行われている実態もあること、搭乗券の回収は行われないことが通常であり、それ自体に記載事項を満たせば、インボイス又は簡易インボイスとすることが可能であること等、種々の事情を踏まえて、その事業の性質上、インボイスの交付が困難であると

(158) 平成28年度税制改正の大綱（平成27年12月24日閣議決定）においても、当初より公共交通機関特例の対象に航空機による旅客の運送は含まれていなかった。

は判断されなかったものと推察される。したがって、事業者において仕入税額控除の適用を受けるには、帳簿のほかインボイス又は簡易インボイス⁽¹⁵⁹⁾の保存が必要となることとなる⁽¹⁶⁰⁾。

2 自動販売機特例

(1) 特例の趣旨と概要

売手であるインボイス発行事業者のインボイス交付義務を免除する特例の二つ目として、自動販売機特例がある。これは、自動販売機又は自動サービス機により行われる課税資産の譲渡等で税込価額が3万円未満のものについて、インボイス発行事業者のインボイス交付義務が免除され、買手である事業者においては、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となる特例である(新消法 57 の4①、新消令 70 の9②三、新消規 26 の6一)。

ここでいう「自動販売機又は自動サービス機」とは、資産の譲渡等及び代金の収受が自動で行われる機械装置であって、その機械装置のみで、資産の譲渡等と代金の収受が完結するものをいう(インボイス通達 3-11)。例えば、飲食料品の自動販売機のほか、コインロッカーやコインランドリー等によるサービス、金融機関のATMによる手数料を対価とする入出金サービスや振込サービスが本特例の対象となる一方、小売店内に設置されたセルフレジを通じた販売、コインパーキングや自動券売機、ネットバンキングといったものは対象外とされている⁽¹⁶¹⁾。

(159) 消費税法体系上、航空機に係る旅客運賃は、不特定多数の者に対する課税資産の譲渡等に係る対価であるとされている(社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律(平成24年法律第68号) 5①、消費税法施行令の一部を改正する政令(平成26年政令第317号) 4①一)ため、航空機における旅客の運送についても、簡易インボイスの対象となるものと考えられる。

(160) 大手航空会社においては、航空会社のウェブサイトや空港などで航空券を購入した場合、その領収書等には課税資産の譲渡等の年月日が記載されないため、当該領収書等と併せて搭乗券や航空券を保存することが検討されている(「航空会社のインボイス対応の方針」税務通信 3734号 10頁(税務研究会、2023))。

(161) インボイス Q&A (令和5年4月改訂) 問 47《自動販売機及び自動サービス機の範

本特例が設けられた趣旨は、日本は世界的に見ても非常に多くの自動販売機及び自動サービス機を抱える自動販売機大国であり⁽¹⁶²⁾、少額かつ不特定多数の者に対しての資産の譲渡等が日々多量に行われていること、さらに、そうした資産の譲渡等及び代金の収受が自動で行われ、インボイスの交付のタイミングがない（特に事後的な交付が困難である）ことが考えられる⁽¹⁶³⁾。

また、本特例の適用により帳簿のみの保存により仕入税額控除の適用を受ける場合、帳簿に自動販売機特例に該当する旨及び課税仕入れの相手方の住所又は所在地を記載する必要がある（新消令 49①一括弧書き）ところ、その記載は、取引の実態を踏まえ、区分記載請求書等保存方式における帳簿への記載の取扱いと同様、課税仕入れの相手方の住所、氏名等は、「〇〇市」「自販機」と、自動販売機特例に該当する旨は「自販機での購入」というような記載で足りる⁽¹⁶⁴⁾ものとされる。

なお、売手のインボイス交付義務が免除される以上、インボイス発行事業者以外の者からの仕入れであったとしても、買手は仕入税額控除の適用

困る。)

- (162) 自動販売機及び自動サービス機の普及台数は 2022 年 12 月末時点において 400 万台弱となっており、台数ではアメリカに次ぐ世界第 2 位、人口や国土面積を勘案した普及率では世界 1 位であると推測されている（一般社団法人日本自動販売システム機械工業会ホームページ（https://www.jvma.or.jp/information/information_3.html）（https://www.jvma.or.jp/information/information_5.html）（いずれも令和 5 年 5 月 25 日最終閲覧））。また、2001 年時点における商品及びサービスの年間売上金額についても世界 1 位となっている（驚異力『自動販売機の文化史』154-158 頁（集英社・2003））。
- (163) この点、自動販売機特例を財務省令に委任する規定よりも、「課税資産の譲渡等の対価の額が通常少額であり、かつ、当該課税資産の譲渡等が不特定かつ多数の者に対して行われるものであって、当該課税資産の譲渡等が自動販売機により行われることその他の取引の状況から適格請求書を交付することが著しく困難な課税資産の譲渡等」とされている（新消令 70 の 9②三）ことから、自動販売機による資産の譲渡等についてはインボイスの交付が著しく困難であると判断されていることがうかがえる。
- (164) 末安直貴『令和 3 年版 回答実例 消費税質疑応答集』802 頁（大蔵財務協会、2021）。なお、区分記載請求書等保存方式においては、3 万円未満の少額な課税仕入れは、帳簿に住所の記載は不要とされており、実質的には自動販売機での購入について住所を記載する場面はほぼなかったものと史料する。

が可能となる。仕入控除税額の計算は、原則として、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10（軽減税率対象である場合108分の8）を乗じて算出した金額（1円未満の端数は切り捨て又は四捨五入）とされる（新消令46①六）。

（2）特例の射程範囲

そもそも、自動販売機及び自動サービス機について、法令上の定義はないものの、総務省が公表する「日本標準商品分類（平成2年6月改定）」において、「中分類58－自動販売機及び自動サービス機」として以下【図表8】に示したものが掲げられている。

【図表8】自動販売機及び自動サービス機

自動販売機	文具自動販売機
物品等自動販売機	衣料品自動販売機
飲料自動販売機	化粧品自動販売機
清涼飲料自動販売機	衛生用品自動販売機
カップ式	各種日用品・雑貨併売自動販売機
カン式	その他の日用品・雑貨自動販売機
ボトル式	各種物品複合・併売自動販売機
パック式	その他の物品自動販売機
併売式	くじ自動販売機
コーヒー飲料自動販売機	おみくじ自動販売機
アルコール飲料自動販売機	宝くじ自動販売機
乳飲料自動販売機	その他のくじ自動販売機
各種飲料併売自動販売機	他に分類されない物品自動販売機
その他の飲料自動販売機	サービス情報自動販売機
食品自動販売機	就職情報自動販売機
菓子自動販売機	パソコンソフト自動販売機
調理食品自動販売機	その他のサービス情報自動販売機
汎用食品自動販売機	自動サービス機
冷菓及び氷自動販売機	自動両替機
冷菓自動販売機	硬貨用
氷自動販売機	紙幣用
各種食品併売自動販売機	硬貨・紙幣両用
その他の食品自動販売機	玉・メダル貸機
たばこ自動販売機	自動貸出機
券類自動販売機	ビデオソフト自動貸出機
乗車（船及び航空）券自動販売機	その他の自動貸出機
入場券自動販売機	自動改札機
食券自動販売機	自動入場機
カード自動販売機	自動写真撮影機
その他の券類自動販売機	コインロッカー
切手・はがき・印紙及び証紙自動販売機	コインランドリー
切手自動販売機	その他の自動サービス機
はがき自動販売機	自動販売機及び自動サービス機の硬貨・紙幣・カード装置及び部分品
印紙・証紙自動販売機	その他の自動販売機
各種切手類併売自動販売機	
新聞・雑誌自動販売機	
新聞自動販売機	
雑誌自動販売機	
日用品・雑貨自動販売機	

(出典：総務省「日本標準商品分類(平成2年6月改定)」中分類58—自動販売機及び自動サービス機(https://www.soumu.go.jp/main_content/000294464.pdf) (令和5年1月4日最終閲覧)を基に筆者作成)

このとおり、多種多様な自動販売機及び自動サービス機が掲げられているが、消費税の課税対象外の取引や非課税対象取引となるもの(券類自動販売機、くじ自動販売機、切手・はがき・印紙及び証紙自動販売機等)などインボイス交付義務免除の取引の対象にする必要のないものが多分に含まれていることから、自動販売機特例の対象となる自動販売機及び自動サービス機について、インボイス通達で法令解釈を示すことで、対象を限定しているものと解される。逆に当該法令解釈に該当するものであれば、日本標準商品分類に含まれないものや、社会通念上、自動販売機及び自動サービス機に該当しないと考えられるものであっても、本特例の対象に含まれる⁽¹⁶⁵⁾ものと思料される。

また、財務省令上は、「自動販売機又は自動サービス機により行われる課税資産の譲渡等のうち(中略)3万円未満のもの」と資産の貸付けを含む概念である一方、インボイス通達3-11においては、自動販売機及び自動サービス機を「商品の販売又は役務の提供(中略)が自動で行われる機械装置」と定義しており、一見、資産の貸付けが含まれていないようにも思えるが、法令の規定ぶりを踏まえれば、除外されるものではないであろう。

(3) 金額基準の意義

自動販売機特例には、税込金額3万円未満という金額基準が定められている。これは、本特例の対象となれば、売手が免税事業者であっても、買手においてインボイスの保存が不要で仕入税額控除が可能となることから、租税回避的な使われ方を回避すべく、一定の縛りをかけたものであろう。

3万円という金額は、取りも直さず区分記載請求書等保存方式における

(165) 例えば、公衆電話機、アーケードゲーム機等も対象となりうるものと考えられる。

少額取引に該当する基準である3万円を援用したものであろうが、現状においては、3万円を超えた場合であっても、自動販売機を利用して課税仕入れを行ったのであれば「請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるとき」に該当し、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となっている（消基通11-6-3(1)）。

適格請求書等保存方式は、複数税率下における適正な課税を確保する観点から設けられると説明されるどころ、例えば、自動販売機において飲料を購入した場合、その適用税率の判断に支障をきたすことにもなりかねない⁽¹⁶⁶⁾ため、課税の適正化の観点から金額基準を設けたのであれば、その金額について、海外における金額基準⁽¹⁶⁷⁾や本特例の活用状況等を踏まえ、引き下げる余地もあろう。

3 郵便切手特例

(1) 特例の趣旨と概要

最後が、郵便切手特例である。これは、郵便切手類のみを対価とする郵便の役務及び貨物の運送で郵便ポストに差し出されることにより行われるものについて、インボイス発行事業者のインボイス交付義務が免除され、買手である事業者においては、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となる特例である（新消法57の4①、新消令70の9②三、新消規26の6二）。また、当該帳簿には、郵便切手特例の対象となる旨の記載は必要であるが、課税仕入れの相手方の住所又は所在地については不要とされている（インボイス通達4-7(2)）。

「郵便切手類」とは、日本郵便株式会社が行う郵便切手類販売所等に関する法律（昭和24年法律第91号）1条に規定する郵便切手その他郵便に

(166) 自動販売機においては、医薬品・医薬部外品である栄養ドリンク（標準税率対象）と、通常の飲料であるドリンク（軽減税率対象）など混在して販売されることがあり、その金額は限りなく3万円未満であろう。

(167) 後述するが、イギリスにおいて、インボイス不要で仕入税額控除が可能な自動販売機による購入は、25ポンド（約4,200円）以下という金額基準が設けられている。

関する料金を表す証券をいう（新消法別表第2四イ）。また郵便切手類は、日本郵便株式会社や郵便切手類販売所における譲渡は非課税とされ（同号イ）、買手においては、その購入時において課税仕入れに該当せず、役務の引換給付を受けた時に当該引換給付を受けた事業者の課税仕入れとなる（消基通 11-3-7）。

要するに、郵便切手類の購入時には非課税であるため、インボイスの交付を受けられないものの、引換給付自体は課税取引であり、特例なかりせば、仕入税額控除のためには郵便役務の提供を行う者（基本的に日本郵便株式会社となるものと解される。以下「郵便事業者」という。）から交付を受けたインボイスの保存が求められることとなる。

しかしながら、郵便の役務や貨物の運送は、少額かつ不特定多数の者に対する資産の譲渡等が日々多量に行われている⁽¹⁶⁸⁾こと、郵便切手が貼付されたうえ郵便ポストに差し出された郵便や貨物については、インボイスを交付するタイミングがないこと等を踏まえて、本特例が設けられたものと思料される。

なお、仕入控除税額の計算は、原則として、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10を乗じて算出した金額（1円未満の端数は切り捨て又は四捨五入）とされる（新消令 46①六）。

（2）特例の適用要件

郵便切手特例については、

- ① 郵便切手類のみを対価とすること
- ② 郵便ポストに差し出されたものであること

がその要件とされている。

つまり、郵便切手類以外を対価とする場合、つまり、現金等により対価

(168) 2022年度郵便物の引受物数は、普通郵便物で138億7,097万通、ゆうパックが9億8,032万個、ゆうメールで31億1,290万個となっている（日本郵政グループ「2022年度郵便物・荷物の引受物数」
(https://www.post.japanpost.jp/notification/pressrelease/2023/00_honsha/0509_02_01.pdf)（令和5年1月4日最終閲覧）。

を支払う場合には郵便局等の窓口において手続きをすることとなり、また、郵便切手類のみを対価とする場合でも郵便局等の窓口には差し出す場合には、そこでインボイス又は簡易インボイスの交付を受けることが可能であるため、本特例の対象とはならない。

そのため、ゆうパックなど貨物についても切手でその対価を支払うことは可能であるが、郵便ポストに投函できるサイズを超える場合、郵便局等の窓口での引受となることから、特例の対象にはならないこととなる。この点、他の貨物の配達を行う事業者との公平性の観点からも当然のことといえよう。

(3) 郵便切手類の仕入時における一括控除の取扱い

現行制度である区分記載請求書等保存方式においては、郵便切手類のうち、自ら引換給付を受けるものにつき、継続して郵便切手類の対価を支払った日の属する課税期間の課税仕入れとしている場合は、これを認めることとされている（消基通 11-3-7）。

適格請求書等保存方式の実施後においては、郵便切手類を対価として受ける役務の提供についてインボイスの保存が不要で仕入税額控除が可能となる場合は、郵便切手特例が適用される場合に限定されるため、当該特例の適用となる場合等を除き、対価を支払った日の属する課税期間の課税仕入れとする本通達の取扱いは廃止することが相当であろう⁽¹⁶⁹⁾。

第2節 買手のインボイス保存義務を免除する特例措置

買手のインボイス保存義務が免除され、帳簿のみの保存により仕入税額控除を行うことができる特例の対象となる取引は、以下の6つが挙げられる。

- ① 役務の提供に係る税込価額が3万円未満の公共交通機関（船舶・バス・

(169) インボイス Q&A (令和5年4月改訂) 問98《郵便切手類又は物品切手等により課税仕入れを行った場合における課税仕入れの時期》においても、同様の旨が示されている。

- 鉄道・軌道)による旅客の運送(いわゆる「公共交通機関特例」)
- ② 適格簡易請求書の記載事項(取引年月日を除く)が記載された入場券等が、課税仕入れを行う際に課税資産の譲渡等を行う者により回収されるもの(いわゆる「回収特例」)
 - ③ 古物商や質屋、宅地建物取引業者、再生資源卸売業者等が適格請求書発行事業者(適格請求書の交付を行うことにつき税務署長の登録を受けた事業者をいう。)以外の者から買い受けたもの(いわゆる「古物商等特例」)
 - ④ 自動販売機又は自動サービス機により行われる課税資産の譲渡等で税込価額が3万円未満のもの(いわゆる「自動販売機特例」)
 - ⑤ 郵便切手類のみを対価とする郵便の役務及び貨物の運送で郵便ポストに差し出されることにより行われるもの(いわゆる「郵便切手特例」)
 - ⑥ 使用人等に支給する通常必要と認められる出張旅費、宿泊費、日当及び通勤手当に係る課税仕入れ(いわゆる「出張旅費等特例」)

このうち、①、④及び⑤については、売手であるインボイス発行事業者のインボイス交付義務が免除されることの反射効として、買手においてインボイスの保存が不要となるものであり、本章第1節において触れたため、本節では割愛し、②、③及び⑥について検討することとしたい。

1 回収特例

(1) 特例の趣旨と概要

第一に、回収特例についてである。この特例は、簡易インボイスの記載事項(取引年月日を除く)が記載されている入場券その他の課税仕入れに係る書類が課税仕入れを受ける際に課税資産の譲渡等を行うインボイス発行事業者に回収される取引で、公共交通機関特例の対象となる課税仕入れ以外のものについて、インボイスの保存義務が免除され、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となる特例である(新消法 30⑦、新消令 49①一ロ)。なお、本特例の適用を受ける際には、帳簿に、回収特例に該当する旨及び課税仕入れの相手方の住所又は所在地の記載が必要となる(新消令

49①一括弧書き)。

本特例が設けられた趣旨は、言うまでもなく、課税仕入れに係る書類が売手であるインボイス発行事業者により回収された場合、買手である課税事業者の手元に何らの証票も残らなくなることから、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能とされたということであろう。

ちなみに、現行の区分記載請求書等保存方式においても、入場券、乗車券、搭乗券等のように課税仕入れに係る証明書類が資産の譲渡等を受ける時に資産の譲渡等を行う者により回収されることとなっている場合には、請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるときに該当し、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となっている(消基通11-6-3(2))。

(2) 特例の要件

本特例の適用に当たっては、条文からは以下の要件が課されていると読み取れる。

- ① 入場券その他の課税仕入れに係る書類のうち簡易インボイス(取引年月日を除く)の記載事項が記載されている書類であること
- ② 当該書類が課税仕入れに係る課税資産の譲渡等を受けた際にインボイス発行事業者により回収されたこと
- ③ 公共交通機関特例の対象となる課税仕入れでないこと

①の要件について、「入場券その他の課税仕入れに係る書類」と書類の種類が限定されているように思われるところ、入場券はあくまで課税仕入れに係る書類の例示に過ぎず、課税仕入れに係る書類であれば、基本的にはどのような書類であっても本特例の該当性を否定されるものではない。

また、「簡易インボイス(取引年月日を除く)の記載事項が記載されている」とあるところ、簡易インボイスは既述のとおり、登録番号の記載を要するため、回収特例の対象となる課税資産の譲渡等を行う者はインボイス発行事業者に限られることとなる。したがって、仮に免税事業者からの仕入れに当たり、入場券等の発行を受け、それが回収されたとしても、特例

の対象とはならず、納税なき仕入税額控除が可能となるわけではない。

なお、簡易インボイスの記載事項のうち「取引年月日」は除かれている。これは、回収特例の趣旨から考えて、その対象となる書類は課税資産の譲渡等を行う前に発行されるものであることが前提とされるところ、取引年月日とは法令上、「課税資産の譲渡等を行った年月日」(下線は筆者による)と過去形で規定されていること、すなわち、インボイス及び簡易インボイスは基本的に課税資産の譲渡等が行われた後に発行されることが前提とされているものであることから、回収特例の対象となる簡易インボイスも、課税資産の譲渡等を行う前に取引年月日を記載することはできないという技術的な観点から除かれたものであろう⁽¹⁷⁰⁾。しかしながら、インボイス自体、課税資産の譲渡等を行う前に発行することが禁じられているものではなく⁽¹⁷¹⁾、また、欧州とは異なり、インボイス発行年月日の記載は求められていない⁽¹⁷²⁾ことから、未来日付である取引年月日が記載されていたとしても、当該課税資産の譲渡等が行われる日以後は、「課税資産の譲渡等を行った年月日」と解することは不可能ではないであろう。

そして、なぜ対象が簡易インボイスとされ、インボイスではないのかという点については、通常、入場券等が課税資産の譲渡等の際に回収される事業は、不特定かつ多数の者を相手に行われる事業(簡易インボイスの対象となる事業)であると想定されることがその理由として考えられよう。

さらに、インボイスの記載事項と簡易インボイスの記載事項を比較すれば、

(170) 同じく、課税資産の譲渡等を行う前に取り交わされるものである契約書についても、取引年月日は記載されないものと取り扱われている。そのため、口座振替・口座振込による家賃の支払いなどに係る契約書についても、別途、課税資産譲渡等の年月日の事実を示すものとして通帳等を併せて保存することによりインボイスの記載事項を満たすものとされている(インボイス Q&A (令和5年4月改訂) 問93《口座振替・口座振込による家賃の支払》)。

(171) 池永・前掲注(88)111頁において、サーバー保守契約に当たり、令和5年4月1日以後1年間の取引について、事前に1年分の請求書をまとめて発行する場合における対応が述べられている。

(172) VAT 指令 226条(1)において、欧州における請求書の記載事項として「the date of issue」(請求書の発行日)が求められている。

その違いは、「書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称」の記載の可否及び適用税率と消費税額等の両方の記載が求められるか否かという点しかなく、いくなれば、インボイスの記載事項を満たす書類は、簡易インボイスの記載事項をも同時に満たし得るものであるという包含関係を見出すことが可能であるため、仮に、インボイスの記載事項を満たす書類（取引年月日を除いたとしても）が回収される場合にも、本特例の対象となるものと解される。

続いて、②の要件として、回収のタイミングが、課税仕入れに係る課税資産の譲渡等を受けた際に限定されている。既述のとおり、課税仕入れに係る書類は、その種類に限定がかけられているものではなく、例えば通常の小売業におけるレシートのような簡易インボイスであっても、一義的には対象に含まれる。すると、簡易インボイスであるレシートが、事後的に回収された事例（例えば、コンビニエンスストアの不要レシート回収ボックスのようなものを想定されたい）について、本特例の対象となるか否かが疑問に思われる。

しかしながら、本特例は、「書類（中略）が、当該課税仕入れに係る課税資産の譲渡等を受けた際に（中略）回収された」とあり、あくまでも回収される書類は、課税仕入れに係る課税資産の譲渡等を受ける前に発行されていることが求められているため、上記コンビニエンスストアの例などは、課税資産の譲渡等が行われた後に発行された書類が事後的に回収されるものであることから、本特例の対象外になるものと考えられる。

また、「インボイス発行事業者により回収」とあるところ、課税資産の譲渡等が行われる際に回収されるのであれば、必然、第三者による回収は想定し難く、仮に入場券等が第三者により発行されたものであったとしても、回収自体はインボイス発行事業者により行われる必要があると判断されたものであろう。

③の要件は、公共交通機関特例の対象となるものを除くという点であるが、これは、同特例の対象となるものは、インボイス交付義務が免除され、

帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となっていることの重複を排除する観点から設けられたものと解される。既述のとおり公共交通機関特例は、一取引当たり税込価額3万円未満という金額上限が設けられているため、当該上限を超えたものについては同特例の適用はなく、回収特例の要件を満たす場合には、翻って回収特例の対象になりうる。例えば、本稿執筆時点において東京駅から博多駅の新幹線乗車券及びグリーン席指定券は合計3万円を超えるところ、博多駅において当該券面が回収されるような場合は、回収特例の対象となろう⁽¹⁷³⁾。

(3) 特例の対象となる取引の具体例

回収特例の対象となる取引の具体例は、法令上も規定される入場券（博物館や鉄道の駅施設内等への入場券）の他、食券式の食堂であっても、必要な事項が記載された食券が事前に発行され、それが回収されるのであれば特例の対象になりうるものと考えられる。

他方、回収特例の趣旨からすれば、課税仕入れを行う者の手元に何らの証票も残らないことを「回収された」と解釈することが相当であることから、映画の半券のように何らかの書類が事業者の手元に残るものや、入場券等であってもQRコード等を読み取ることで使用・不使用が判断され、券面自体は回収されないものについては、特例の対象外となるものと解される。そのため、事業者がそうした課税仕入れにつき仕入税額控除を行うには、当該半券や券面を簡易インボイスとして保存することが必要となることから、売手であるインボイス発行事業者においては、事業者にわたる券面にあらかじめ未来日付である取引年月日の記載を行っておくことが一

(173) 東京駅から博多駅までの新幹線による旅客の運送は、厳密には、東日本旅客鉄道株式会社（JR東日本）、東海旅客鉄道株式会社（JR東海）、西日本旅客鉄道株式会社（JR西日本）、九州旅客鉄道株式会社（JR九州）と、4の事業者をまたいで行われるものであり、券面自体が、東京駅（JR東日本管内）で発行される場合、媒介者交付特例によりJR東日本の名称及び登録番号で発行されるものと考えられる。この点、複数のインボイス発行事業者により行われた課税資産の譲渡等に係る書類が、一のインボイス発行事業者により回収されることとなるが、実務的な面から考えても問題とはならないであろう。

案であろう⁽¹⁷⁴⁾。

(4) 回収特例に係る懸念事項

本特例の対象となるということは、課税仕入れを行う事業者において何らの証票も手元がないということである。つまり、事業者は書類が回収されるまでの間に、受領した券面が本特例の要件を満たしたものであるか(登録番号等の記載不備等がないか)を把握しておく必要がある⁽¹⁷⁵⁾点や、発行された書類は取引年月日の記載がないことから厳密には簡易インボイスそのものではないため、売手であるインボイス発行事業者においてその写しの保存義務は課されていないほか、当該回収した書類についても保存する義務が課されておらず、課税当局による事後的な確認が困難となりうる点は懸念事項となろう。

2 古物商等特例

(1) 特例の概要と趣旨

続いて、古物商等特例について整理を試みたい。

古物商等特例は、以下の4つに大別され、それぞれ対象とされる事業者は、対象となる物品の仕入れについて、インボイスの保存が不要となり、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となる。当該帳簿に記載が求められる事項やその態様は、それぞれの特例に応じて異なることとなるが、本稿ではこれらをまとめて「古物商等特例」と総称している(新消令49①一八(1)～(4)、新消規15の3)。

① 古物営業法(昭和24年法律第108号)に規定する古物営業を営む

(174) 仮に取引年月日の記載がなかったとしても、前掲注(170)のように、課税資産の譲渡等の年月日の事実を示すものを別途保存することで仕入税額控除の要件を満たすことも可能であると思料される。

(175) 帳簿には、課税仕入れの相手方の氏名又は名称のほか、住所又は所在地の記載も求められることから、屋号で営まれているフランチャイズチェーンの食券式食堂のような場合においても、ある程度正確な情報を入手しておくことが必要となる。この点、実務に配慮すれば、自動販売機特例の際の「〇〇市自販機」といったような簡素な記載でも認めることとする柔軟な取扱いが求められよう。

古物商である事業者が、インボイス発行事業者以外の者から買い受けた古物及び古物に準ずるもの（消耗品を除く棚卸資産に該当するものに限る。）（以下「古物商特例」という。）

- ② 質屋営業法（昭和25年法律第158号）に規定する質屋営業を営む質屋である事業者が、インボイス発行事業者以外の者から所有権を取得した質物（消耗品を除く棚卸資産に該当するものに限る。）（以下「質屋特例」という。）
- ③ 宅地建物取引業法（昭和27年法律第176号）に規定する宅地建物取引業を営む宅地建物取引業者である事業者が、インボイス発行事業者以外の者から買い受けた建物（消耗品を除く棚卸資産に該当するものに限る。）（以下「宅建特例」という。）
- ④ 再生資源卸売業その他不特定かつ多数の者から再生資源等に係る課税仕入れを行う事業を営む事業者が、インボイス発行事業者以外の者から買い受けた当該再生資源等（消耗品を除く棚卸資産に該当するものに限る。）（以下「再生資源特例」という。）

適格請求書等保存方式の導入後において、上記のような商品の大部分を消費者等から仕入れざるを得ない古物商等においては、仕入れの大部分につきインボイスを受領することも仕入明細書の作成もできず、仕入税額控除ができなくなることから、中古品取引に影響を及ぼすおそれがあり、特別な手当が必要と考えられていた⁽¹⁷⁶⁾。また、消費税は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税であるところ、中古品は、一度消費者等において消費が行われたものの、その消費を終えないうちに流通に戻るといった性質がある以上、中古品を購入する事業者においては、当該未消費の部分に課されていた消費税の負担を控除しなければ、課税の累積が生じるという問題が生じる。欧州諸国においては、こうした問題を避ける観点から、中古品の販売については、その実現したマージン（売価－仕入価

(176) 自由民主党・公明党（与党税制協議会）「消費税の軽減税率に関する検討について」（平成26年6月5日）2頁及び28頁（2014）参照。

格)のみを課税対象とする特例(以下「マージン課税」という。)が設けられているところである。

しかし、マージン課税制度を採用するには、古物等を一品管理し、仕入れに係る情報(仕入先、仕入価格)だけではなく、売上げに係る情報(売上先、販売価格)も明らかにする必要があるほか、例えば、古物営業法において記帳義務が免除されている1万円未満の古物の取引等についても新たに記帳義務を課す必要がある⁽¹⁷⁷⁾。一方、その効果は、消費者等からの仕入れについて課税仕入れを認めることとほぼ同じであることから、適格請求書等保存方式においては、免税事業者等からの仕入れにつき仕入税額控除が可能とされている現行の区分記載請求書等保存方式との接続性の観点も踏まえ、帳簿のみの保存による仕入税額控除を認めることとしたものであろう。

(2) 特例に共通する要件等

まずは、古物商等特例に共通の要件として、以下が挙げられる。

- ① インボイス発行事業者以外の者からの仕入れであること
- ② 仕入れる資産が消耗品を除く棚卸資産であること

①の要件は、インボイス発行事業者にはインボイス交付義務が生じることから、インボイスを受領するか、仕入明細書等での対応が可能と考えられ、特例の対象から除外したものと推察される。そのため、インボイス発行事業者ではない課税事業者や免税事業者、消費者からの仕入れが特例対象となり、少なからず、課税仕入れの時点において、取引の相手方がインボイス発行事業者ではないことを確認し、客観的に明らかにしておく必要がある⁽¹⁷⁸⁾。

さらに、仕入れの相手方が個人事業者であるインボイス発行事業者の場

(177) 自由民主党・公明党(与党税制協議会)・前掲注(176)28頁。

(178) 和歌山県警察「インボイス制度について」

(https://www.police.pref.wakayama.lg.jp/03_soudan/seian_todokede/documents/invoice.pdf) (令和5年1月4日最終閲覧)より。

合、当該個人事業者が事業として譲渡するものかの判断も必要となる。個人事業者の家事使用物品の譲渡は課税対象外となり、インボイス受領も仕入明細書での対応も不可である（新消法 30⑨三、インボイス通達3-4）ことから、仕入れの相手方である個人がインボイス発行事業者であり、かつ、家事使用物品の譲渡を受ける場合には、「インボイス発行事業者以外の者（消費者）」からの仕入れであるとして、特例の対象と解するのが相当であろう。

次に②の要件である、棚卸資産とは以下の資産を指す（消法2①十五、消令4）。

- ・ 商品又は製品（副産物及び作業くずを含む。）
- ・ 半製品
- ・ 仕掛品（半成工事を含む。）
- ・ 主要原材料
- ・ 補助原材料
- ・ 消耗品で貯蔵中のもの
- ・ 前各号に掲げる資産に準ずるもの

古物商等特例は、あくまで、仕入れた中古品について未消費の消費税負担分を控除し、再度商流に戻った際に生ずる課税の累積を排除するという観点から設けられたものであることを踏まえれば、自らの事業の用に供する資産まで本特例の対象とすることは、古物商等以外の事業者との公平性の観点で問題があるため、棚卸資産に限定されたものと思料される⁽¹⁷⁹⁾。また、棚卸資産のうち消耗品についても自らの事業の用に供することが想定されるものであることから、特例の対象から除外されたということであろう。この点、諸外国において採用されるマージン課税が、実際に販売され

(179) その結果、中古車が特例の対象外となるという論説もみられる（林幸一『EU付加価値税の研究—わが国、消費税との比較の観点から—』84頁（広島大学出版会、2020））。この点、棚卸資産としての中古車は特例の対象である一方、固定資産としての中古車は対象外となるという趣旨であると考えられる。

たものについてのみ適用されることも、整合的であるといえよう。

しかしながら、棚卸資産該当性の判断時期については何ら示されていない。課税仕入れ等の用途区分の判定時期（消基通 11-2-20）や、居住用賃貸建物の判定時期（消基通 11-7-2）から推察するに、課税仕入れを行った日の状況により判断されるものと考えられるが、その場合、棚卸資産として仕入れた後に固定資産等に転用する場合も特例の対象になり、要件が形骸化するおそれもあるため、仕入れた物品の客観的な使用状況等を踏まえ判断されることが相当であろう。今後、課税当局の見解が示されることが期待される。

(3) 古物商特例

イ 特例の対象者等

続けて、各特例について概要等を整理する。まず古物商特例についてであるが、その対象者と対象物は「古物営業を営む古物商である事業者」と「古物及び古物に準ずるもの」とされている（新消令 49①一ハ（1））。

「古物営業」とは、次の三つの営業⁽¹⁸⁰⁾をいう（古物営業法 2②）。

- ① 古物商が、都道府県公安委員会（以下「公安委員会」という。）から許可を受けて、古物を売買し、若しくは交換し、又は委託を受けて売買し、若しくは交換する営業であつて、古物を売却すること又は自己が売却した物品を当該売却の相手方から買い受けることのみを行うもの以外のもの
- ② 古物市場主が、公安委員会から許可を受けて、古物市場（古物商間の古物の売買又は交換のための市場をいう。）を経営する営業
- ③ 古物競りあっせん業者が、公安委員会に届け出て、いわゆるインターネットオークションのように古物を売買しようとする者のあつせんをホームページを使用する競りの方法により行う営業

(180) 愛知県警察「古物営業法の解説」
(<https://www.pref.aichi.jp/police/shinsei/sonota/kobutsu/kobutukaisetu.html>)
(令和5年1月4日最終閲覧) 参照。

また、「古物商」とは、古物営業法3条の規定により公安委員会の許可を受けて、古物営業（上記①）を行う者をいうこととされる（古物営業法2③）。そのため、仮に、古物商の許可を得ていない者がインボイス発行事業者以外の者から古物等に該当するものを仕入れた場合であっても、本特例の対象外となる。

なお、平成30年4月25日に公布された古物営業法の一部を改正する法律（平成30年法律第21号。以下「古物営業法改正法」という。）により古物営業法が改正され、古物商等の許可について、営業所等の所在する都道府県ごとの公安委員会の許可から主たる営業所等の所在地を管轄する公安委員会の許可に改められた（令和2年4月1日施行）。それに伴い改正前の古物営業法の規定による許可を受けていた者は、令和2年3月31日までに「主たる営業所等届出書」を公安委員会に届出をする必要があるとされ、当該届出をしなかった者は、その許可が失効することとされた（古物営業法改正法附則2①③、3①②）。その結果、令和元年末の古物商許可件数は約77万8千件だったのに対し、令和2年末には約39万6千件とおよそ半数に減っている⁽¹⁸¹⁾ことから、古物商許可が失効したまま古物営業を行っている者も一定数存在するものと解されるところ、そのまま適格請求書等保存方式の施行を迎えれば、その後の仕入税額控除の適用がほぼ全て否認される事態にも陥りかねないため、引き続き古物を取扱う事業者においては、許可の再取得等適切な対応が求められよう。

ちなみに、昨今では、フリーマーケットアプリなどの発展により、古物を取り扱う者が増えているところであるが、いわゆるバザーやフリーマーケットについては、その取引されている古物の価額や、開催の頻度、

(181) 警察庁生活安全局生活安全企画課「令和3年中における古物営業・質屋営業の概況」(https://www.npa.go.jp/publications/statistics/safetylife/R3kobutusitiya_gaikyou.pdf)（令和5年1月4日最終閲覧）1頁より。令和3年末には、約44万1千件と件数は増加傾向にある。

古物の買受けの代価の多寡やその収益の使用目的等を総合的に判断し、営利目的で反復継続して古物の取引を行っていると認められる場合には、古物営業に該当することとなる⁽¹⁸²⁾。

ロ 古物

「古物」とは、一度使用された物品若しくは使用されない物品で使用のために取引されたもの又はこれらの物品に幾分の手入れをしたものをいう（古物営業法2①）。

ここでいう「使用」とは、物品をその本来の用法に従って使用することをいう。例えば、衣類についての「使用」とは着用することであり、自動車についての「使用」とは運行の用に供することであり、美術品についての「使用」とは鑑賞することであり、商品券についての「使用」とは、これを交付等して商品の給付等を受けることである。そのため、「使用」を観念できない金地金等は古物には該当しないこととなる。また、「使用のために取引されたもの」とは、自己が使用し、又は他人に使用させる目的で購入等されたものをいう。したがって、小売店等から一度でも一般消費者の手に渡った物品は、それが未だ使用されていない物品であっても「古物」に該当する（いわゆる「新古品」）。そして、「幾分の手入れ」とは、物品の本来の性質、用途に変化を及ぼさない形で修理等を行うことをいう。例えば、絵画については表面を修補すること、刀については研ぎ直すことをいう⁽¹⁸³⁾。

なお、古物営業法は、盗品等の売買の防止、速やかな発見等を図るため、古物営業に係る業務について必要な規制等を行い、もって窃盗その他の犯罪の防止を図り、及びその被害の迅速な回復に資することを目的とするものであり（古物営業法1）、盗品として売買される可能性の低い、

(182) 警察庁「古物営業関係法令の解釈基準等（平成7.9.11警察庁丁生企発第104号）」第2-4（<https://www.npa.go.jp/pdc/notification/seian/seiki/seianki19950911.pdf>）（令和5年1月4日最終閲覧）。

(183) 警察庁・前掲注(182)第1-1(1)~(3)。

総トン数が20トン以上の船舶や航空機、鉄道車両、重量が1トンを超える一定の機械、重量が5トンを超える一定の機械（船舶を除く。）はその対象から除かれている（古物営業法施行令2）。

また、古物営業法施行規則（平成7年国家公安委員会規則第10号）2条によると、古物は以下の13に分類され、古物商の許可申請に当たっては、営業所ごとに取り扱う品目を定めて申請を行うこととなる（古物営業法5①）。

- ① 美術品類（書画、彫刻、工芸品等）
- ② 衣類（和服類、洋服類、その他の衣料品）
- ③ 時計・宝飾品類（時計、眼鏡、宝石類、装身具類、貴金属類等）
- ④ 自動車（その部分品を含む。）
- ⑤ 自動二輪車及び原動機付自転車（これらの部分品を含む。）
- ⑥ 自転車類（その部分品を含む。）
- ⑦ 写真機類（写真機、光学器等）
- ⑧ 事務機器類（レジスター、タイプライター、計算機、謄写機、ワードプロセッサ、ファクシミリ装置、事務用電子計算機等）
- ⑨ 機械工具類（電機類、工作機械、土木機械、化学機械、工具等）
- ⑩ 道具類（家具、じゅう器、運動用具、楽器、磁気記録媒体、蓄音機用レコード、磁気的方法又は光学的方法により音、影像又はプログラムを記録した物等）
- ⑪ 皮革・ゴム製品類（カバン、靴等）
- ⑫ 書籍
- ⑬ 金券類（商品券、乗車券及び郵便切手並びに古物営業法施行令第1条各号に規定する証券その他の物⁽¹⁸⁴⁾をいう。)

したがって、消費者等から物を買収する事業であっても、これら13の区分に該当するもの以外の物のみを扱う事業（例えば、金地金の売買の

(184) 航空券、入場券、収入印紙、テレホンカード等が該当する。

みを行う事業など)である場合には、古物商の許可は不要であると同時に、逆に許可を受けることもできないものと解される⁽¹⁸⁵⁾。

なお、中古車についても棚卸資産としての仕入れであれば古物商特例の対象となるが、中古車オークション(いわゆるオートオークション)については、インボイス発行事業者であることが参加条件とされ、オークション会場が交付した書類をインボイスとする媒介者交付特例の活用が示唆されている⁽¹⁸⁶⁾。その場合において、免税事業者や消費者から委託を受けてオークションに出品する事業者は、一度自らが買い取る形にし、古物商特例を利用して仕入税額控除を受けるなどの工夫をする余地があろう。

ハ 準古物

上記のとおり古物営業法上の古物は限定的である一方、古物営業法上の古物に該当しないものであっても、税の累積排除の観点からは古物商特例の対象にすべきものが存在するため、古物に準ずるもの(以下「準古物」という。)も、本特例の対象とされている。

準古物は、古物営業法に規定する古物営業と同等の取引方法により買い受ける古物に準ずる物品及び証票であり、譲渡する者(インボイス発行事業者を除く)が、使用、鑑賞その他の目的で譲り受けたものに限るもの(新消規 15の3)とされ、具体的には金、銀、白金といった貴金属の地金やゴルフ会員権が該当する⁽¹⁸⁷⁾。なお、「使用、鑑賞その他の目的」とあるように、買取の相手方が当初どういう目的で譲り受けたものかは

(185) 仮に、そうした事業者が古物商になろうとする場合、将来的に何らかの古物を取り扱うものとして許可申請を行う必要がある。

(186) 一般社団法人日本中古自動車販売協会連合会「消費税の適格請求書等保存方式(インボイス制度)での中古車の取扱いについて

(https://www.jucda.or.jp/info/keigenzeiritsu_tokurei.html) (令和5年1月4日最終閲覧)より。

(187) インボイス通達4-8。ただし、金又は白金の地金の仕入れについては古物商特例の対象となったとしても、仕入税額控除を行うに本人確認書類の保存が必要となる(新消法30⑩)。

問われないことから、投資目的や、販売目的で購入されたものの他、ぱちんこ遊戯に伴い客に対して交付される、いわゆる特殊景品についても、基本的には準古物に該当することとなると解される。

さらに、「古物営業と同等の取引方法」とは、当該準古物の買受けに際して、例えば、古物営業法第15条の規定に基づき相手方の住所、氏名等の確認等を行うとともに、同法第16条の規定に基づき業務に関する帳簿等（以下「古物台帳」という。）への記載等を行うなど、古物商が古物を買受ける場合と同等の取引方法にあることをいう（インボイス通達4-8）。

いずれにせよ、準古物が含まれることで、特例対象物は古物営業法上の古物よりも広がっているが、古物商特例は言うまでもなく、古物営業を営む古物商である事業者が対象となっていることから、準古物のみの買取販売を行っており古物商の許可を受けていない事業者について対象外となる点は留意が必要であろう。

二 帳簿への記載

本特例の適用により帳簿のみの保存により仕入税額控除の適用を受けられる場合、帳簿に古物商特例に該当する旨及び課税仕入れの相手方の住所又は所在地を追加的に記載する必要がある（新消令49①一括弧書き）。

ただし、古物営業法においては、商品の仕入対価の総額が税込み1万円以上の場合、古物台帳へ①取引年月日、②古物の品目及び数量、③古物の特徴、④相手方の住所、氏名、職業及び年齢、⑤相手方の確認方法を記載⁽¹⁸⁸⁾し、保存しなければならないこととされている（古物営業法16、18）。当該古物台帳の記載は、消費税法上の帳簿の記載事項と一部重複するものであることから、当該古物台帳と、古物商特例に該当する旨について記載した帳簿（総勘定元帳等⁽¹⁸⁹⁾）を合わせて保存することで、帳簿

(188) 電磁的記録による記録も認められている（古物営業法16）。

(189) 古物台帳には、対価の額の記載は求められていないため、消費税法上の帳簿に記載しておくことが必要である。

の保存要件を満たすことが可能とされている⁽¹⁹⁰⁾。

また、商品の仕入対価の総額が税込み1万円未満であれば、自動二輪車及び原動機付自転車、家庭用コンピュータゲームソフト、CD、DVD、書籍など一定の物を除き、古物営業法上、古物台帳への記載は不要とされている（古物営業法 15②一、古物営業法施行規則 16①②）ため、消費税法上も、帳簿に相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地の記載は不要とされている（新消令 49①一括弧書き、②、インボイス通達 4-7（4））。この点、既述のとおり古物商に追加的な記帳を求めることが、マージン課税を忌避する一因となっていたことから、帳簿への記載が簡略化されたものと解される。なお、準古物についても古物営業と同等の取引方法とされている以上、税込み1万円未満であれば、古物と同様、本人確認や古物台帳への記載や保存は不要となる。

ホ 古物商特例に係る論点

なお、日本の古物商特例と同様マージン課税によらない方法として、カナダでかつて採用されていた、みなし税額控除制度（*deemed tax credit*）⁽¹⁹¹⁾がある。これは正確な税務調査も難しく、仕入税額控除を狙ったスキームの誘因となることが指摘されており、これが適用される場合に消費税還付が制限されていた。カナダでは1996年にマージン課税へ転換しており、酒井貴子教授は「税の連鎖をどこまで確実なものとするかを問いつつ利潤ルール（筆者注：マージン課税のこと）または還付制限の採用も状況に応じて検討されるべきものである」と述べられている⁽¹⁹²⁾。日本において現時点でマージン課税を導入することは、既述の懸

(190) インボイス Q&A（令和5年4月改訂）問 107《帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる場合の帳簿への一定の記載事項》。古物台帳は通常3年間保存であるものの、この場合においては、消費税法上の帳と同様、申告期限から7年間保存しておくことが求められる。

(191) 中古品購入について消費者等からの領収書等の保存をもって仕入税額控除を可能とする制度。

(192) カナダのみなし税額控除制度及び利潤ルールの導入等についての記述について、参照、酒井・前掲注(67)29、35頁。

念事項の関係上困難であろうが、古物商特例はある意味、適格請求書等保存方式の枠外にあるともいえることから、制度施行後において租税回避に活用する事例が散見されるなどの事態が生じた際には、必要に応じて制度改正も含めた検討が行われるべきであろう。

また、古物商等特例の趣旨の一つである課税の累積排除の観点からすれば、本来、購入時に消費者が負担していない消費税額について、必ずしも古物商の仕入税額控除を認める必要はないことから、郵便切手類等のように消費者等が購入した時において非課税である物品など、消費税負担が減免されている⁽¹⁹³⁾ものについては、理論上、古物商特例の対象外とすることも一案ではないかと思料する。

(4) 質屋特例

イ 特例の対象者等

次に質屋特例についてである。その対象者は「質屋営業を営む質屋である事業者」で、対象となる物品は「他の者から所有権を取得した質物」とされている（新消令 49①一ハ（2））。

まず「質屋営業」とは、物品（有価証券を含む。）を質に取り、流質期限までに当該質物で担保される債権の弁済を受けないときは、当該質物をもってその弁済に充てる約款を附して、金銭を貸し付ける営業をいうこととされている（質屋営業法 1①）。また、「質屋」とは、質屋営業法 2条 1項の規定により、公安委員会の許可を受けたものをいう（質屋営業法 1②）。

また、質屋は、流質期限を経過した時において、その質物の所有権を取得することとされており（質屋営業法 18①）、当該流質期限は、原則として3月以上の期間を定める必要がある（質屋営業法 16②）。また、所有権の取得に際し、質置主に対して通知等を行うことは求められてお

(193) 非課税物品については、非課税物品を譲渡した事業者における売価に仕入れに係る消費税相当額が転嫁されていると想定されるため、必ずしも消費者における消費税負担が排除されているとはいいい切れない。

らず、期限の経過により自動的に所有権が移転することとされている。

上記を踏まえれば、質屋が、質置主（質屋に質物を持ち込んだ者）から質物を預かり、その対価として金銭を貸付け、返還等のないまま流質期限を経過した時に、流質物（いわゆる質流れ品）として、その所有権を取得する（課税仕入れが行われる）こととなる。その際、質屋特例により、インボイスの保存は不要で、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となる。当然、質物が返還（出質）された場合には、課税仕入れは行われず、利息相当分の収入が計上されるのみ（消費税は非課税）となる。

ロ 帳簿の記帳

質屋は、質屋営業法上、質置主の住所、氏名、職業及び年齢を確認しなければならないこととされており、帳簿（以下「質物台帳及び質取引人名簿」という。）の作成・備付けの義務が課されている（質屋営業法 12、13）。当該質物台帳及び質取引人名簿には、①質契約の年月日、②質物の品目及び数量、③質物の特徴、④質置主の住所、氏名、職業、年齢及び特徴、⑤相手方の確認方法、⑥質物返還又は流質物処分の日、⑦流質物の品目及び数量、⑧流質物処分の相手方の住所及び氏名を記載し、最終の記載をした日から3年間保存⁽¹⁹⁴⁾することとされている（質屋営業法 13、14①）。この点、古物商特例における取扱いと同様、こちらも消費税法上の帳簿の記載事項と一部重複するものであることから、当該質物台帳及び質取引人名簿と、質屋特例に該当する旨について記載した帳簿（総勘定元帳等）を合わせて保存することで、帳簿の保存要件を満たすことが可能と解するのが相当であろう⁽¹⁹⁵⁾。

(194) 電磁的方法により記録され、当該記録が必要に応じ電子計算機その他の機器を用いて直ちに表示されることができるよう保存される時は、当該記録の保存により帳簿の保存に代えることが認められている（質屋営業法施行規則 18）。

(195) インボイス Q&A（令和5年4月改訂）問 107《帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる場合の帳簿への一定の記載事項》においては、古物台帳の例しか記載されていないものの、和歌山県警察・前掲注(178)においては、古物営業法や質屋営業法上作成することとされている帳簿等をまとめて「古物台帳等」とし、総勘定元帳と合わ

また、質屋営業法上、質物台帳及び質取引人名簿へ相手方の氏名及び住所を記載することとされているもの以外のものについては、消費税法上も、帳簿に相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地の記載は不要とされている（新消令 49①一括弧書き、②、インボイス通達 4-7（4））が、古物営業法とは異なり、金額基準等による宥恕はなく、全ての質物に対して記帳義務が課されているため、実質的にそのようなものは存在しないものと解される。

ハ 質物の課税仕入れの時期

質物に関しては、あくまで流質期限の経過した時に課税仕入れが行われたこととなるが、質屋には、流質物を処分するまでは、質置主が元金及び利子相当額を支払ったときは、これを返還するように努めるものとする努力義務が課されており（質屋営業法 18①）、返却に応じている実情もあることから、質物の課税仕入れの時期は、流質物の他への売却等により処分した時としても差し支えないものとされている⁽¹⁹⁶⁾。

この取扱いについては、適格請求書等保存方式の導入後においても引き続き認められるものと考えられるが、取引の相手方がインボイス発行事業者である場合には、課税仕入れが行われた後にインボイスの交付を求める必要があり、質契約時にあらかじめ仕入明細書を作成しておくといった対応が現実的となる⁽¹⁹⁷⁾。

(5) 宅建特例

イ 特例の対象者等

続いて宅建特例についてである。その対象者は「宅地建物取引業を営む宅地建物取引業者である事業者」で、対象となる物品は「他の者から

せての保存が可能な旨が明らかにされている。

(196) 国税庁質疑応答事例「質物を流質した場合の課税仕入れに係る支払対価の額」
(<https://www.nta.go.jp/law/shitsugi/shohi/16/19.htm>)（令和5年1月4日最終閲覧）。

(197) もっとも、既述のとおり、インボイス発行事業者である個人事業主が事業として譲渡したものでない場合は、特例の対象となるため、このような対応は不要となる。

買い受けた建物」とされている（新消令 49①一ハ（3））。

まず「宅地建物取引業」とは、宅地建物取引業法（昭和 27 年法律第 176 号。以下「宅建業法」という。）において、宅地若しくは建物（建物の一部を含む。以下同じ。）の売買若しくは交換又は宅地若しくは建物の売買、交換若しくは貸借の代理若しくは媒介をする行為で業として行うものをいうとされる（宅建業法 2 二）。そして、「宅地建物取引業者」（以下「宅建業者」という。）とは、国土交通大臣又は都道府県知事の免許を受けて宅地建物取引業を営む者をいう（宅建業法 2 三）。

また、「建物」は、宅建業法上明確な定義はないものの、建築物と同じ意味に解され、工作物（民法 265 条）よりは狭義であるが、建物として登記できなくてもよい。また、「建物の一部を含む」と規定したのは、ビルやマンションの 1 室、住居の 1 室等建物の一部が独立して、売買、賃貸の対象となることに鑑みて法律上明らかにしたものであるとされる⁽¹⁹⁸⁾。また、「建物の一部」とは、当該部分が住居・企業活動の場所として利用できるのか、物理的な独立性の有無・程度のほか規制目的に照らして判断せざるを得ないとされている⁽¹⁹⁹⁾。なお、建築基準法（昭和 25 年法律第 201 号）における建築物とは、土地に定着する工作物のうち、屋根及び柱若しくは壁を有するもの、これに附属する門若しくは扉、観覧のための工作物又は地下若しくは高架の工作物内に設ける事務所、店舗、興行場、倉庫その他これらに類する施設をいい、建築設備を含むものとされる（建築基準法 2 一）。また、建物を解体材として売買する場合は、建物には該当しないとされる⁽²⁰⁰⁾。

ロ 帳簿の記帳

宅建業者は、宅建業法上、事業所ごとに業務に関する帳簿を備え、宅

(198) 岡本正治＝宇仁美咲『逐条解説 宅地建物取引業法（三訂版）』61 頁（大成出版社、2020）。

(199) 岡本＝宇仁・前掲注(198)62 頁。

(200) 札幌高裁昭和 30 年 6 月 21 日判決（高裁刑集 8 巻 5 号 662 頁）。

地建物取引業に関し取引の都度記帳することが求められている（宅建業法49）。

当該宅建帳簿には、①取引年月日、②宅地・建物の所在及び面積、③取引態様、④取引の相手方及び代理人、媒介に係る取引当事者の氏名及び住所、⑤取引に関与した他の宅建業者の商号又は名称、⑥宅地の場合、現況地・位置・形状その他概況、⑦建物の場合、構造上の種別・用途その他概況、⑧売買金額等、⑨報酬額、⑩取引に関する特約その他の参考事項⁽²⁰¹⁾を記載し、5年間保存⁽²⁰²⁾することとされている（宅地建物取引業法施行規則18①③）。

こちらも古物商や質屋と同様、消費税法上の帳簿の記載事項と一部重複するものであることから、当該宅建台帳と、宅建特例に該当する旨について記載した帳簿（総勘定元帳等）を合わせて保存することで、帳簿の保存要件を満たすことが可能と解するのが相当であろう。

また、宅建業法上、業務に関する帳簿へ相手方の氏名及び住所を記載することとされているもの以外のものについては、消費税法上も、帳簿に相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地の記載は不要とされている（新消令49①一括弧書き、②、インボイス通達4-7（4））が、質屋特例と同様、記帳義務に金額基準等による宥恕はないことから、実質的にそのようなものは存在しないものと解される。

ハ 宅建特例と居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限

令和2年度税制改正により、令和2年10月1日以後に行われる居住用賃貸建物（住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物以外の建物であって高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するもの）に係る課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除が制限される

(201) 宅建業者自ら売主となる新築住宅に関しては追加で、引渡年月日、床面積等の記載が求められる。

(202) 電子計算機に備えられたファイル又は磁気ディスクに記録され、必要に応じて電子計算機その他の機器を用いて明確に紙面に表示されるときは、当該記録をもつて帳簿への記載に代えることが認められている（宅地建物取引業法施行規則18②）。

こととされた（新消法 30⑩）。

この仕入税額控除の制限の対象となる居住用賃貸建物は、棚卸資産として取得した建物であって、所有している間、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかなものについては除かれており（消基通 11-7-1（3））、宅建特例の対象は、棚卸資産である必要があることから、基本的には宅建特例の対象となる建物の仕入れについて仕入税額控除は制限されないものと解される。しかしながら、現に賃借人が存在している中古マンションなどを転売目的で取得した場合などは、棚卸資産であっても居住用賃貸建物に該当する⁽²⁰³⁾ため、当該取得した課税期間における仕入税額控除は制限され、当該居住用賃貸建物の仕入れ等の日から、仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの間に他の者に譲渡した場合には、一定の計算をした額が当該譲渡した日の属する課税期間の仕入控除税額に加算されることとなる（消法 35 の 2②）。当該仕入控除税額に加算に当たっては、取得した課税期間において仕入税額控除のための保存要件（インボイス発行事業者からの仕入れであればインボイスの保存、それ以外の者からの仕入れであれば宅建特例の適用を受けるための帳簿への記載等）を満たしておく必要がある⁽²⁰⁴⁾点は留意が必要であろう。

二 帳簿の電磁的記録による保存と電子帳簿保存法の関係

宅建業法の帳簿についても、古物台帳、質物台帳及び質取引人名簿と同様、電磁的記録による記録によることが認められている。その保存等に当たっては、古物台帳、質物台帳及び質取引人名簿については、国家公安委員会が定める基準⁽²⁰⁵⁾を確保するよう努めなければならないとさ

(203) 金井恵美子「これからの消費税実務の道しるべ（第 50 回）令和 2 年度改正④～居住用賃貸建物 Q&A①～」税務通信 3637 号 31 頁（税務研究会、2021）参照。

(204) 渡辺章『インボイス導入で変わる消費税実務【令和 4 年改訂版】一課税事業者・免税事業者の対策一』212-213 頁（ぎょうせい、2022）。

(205) 電磁的方法による保存等をする場合に確保するよう努めなければならない基準（平成 10 年国家公安委員会告示第 10 号）。具体的な内容は、ログを取得すること、ログインに際しての識別及び認証、定期的なバックアップ、ウイルス対策を行うなど、電

れ（古物営業法施行規則 19、質屋営業法施行規則 18②）、宅建業の帳簿については、必要に応じた紙面への表示が要件とされている（宅地建物取引業法施行規則 18②）。

古物台帳等について消費税法上の帳簿の補完書類とすることが可能であることは既述のとおりであるが、それらの電磁的記録をもって消費税法上の帳簿を補完するには、電子帳簿保存法に規定する「国税関係帳簿」に係る電磁的記録として一定の要件⁽²⁰⁶⁾に従い保存する必要がある、令和3年度税制改正により税務署長の事前承認制度が廃止されるなど要件の緩和がなされたものの、意図せず帳簿不保存となる可能性もありうることから、実務上留意が必要であろう。

（6）再生資源特例

イ 特例の対象者等

古物商等特例の最後として、再生資源特例が挙げられる。その対象者は「再生資源卸売業その他不特定かつ多数の者から再生資源等に係る課税仕入れを行う事業を営む事業者」で、対象となる物品は「再生資源等」とされている（新消令 49①一ハ（4））。

これまでの古物商特例や質屋特例、宅建特例とは異なり、その対象者は他の業法による許可や免許を受けた者といった縛りが無いことから、再生資源卸売業や、その他不特定かつ多数の者から再生資源等に係る課税仕入れを行う事業を営んでいる限り、本特例の適用対象となりうることとなる。また、「再生資源卸売業」とは、法令上定義が置かれるものではないが、日本標準産業分類⁽²⁰⁷⁾によれば、以下の5つに分類される。

① 空瓶・空缶等空容器卸売業：主として空瓶、空缶（ドラム缶、18

子帳簿保存法の求める要件とは性質を異にしている。

(206) 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）2条2項。

(207) 総務省・日本標準産業分類（平成25年10月改定）（平成26年4月1日施行）大分類Ⅰ 卸売業，小売業（https://www.soumu.go.jp/main_content/000290728.pdf）（令和5年1月4日最終閲覧）。

リットル缶など)、空袋、空箱などの空容器であって、再び容器として使用できるものを集荷、選別して卸売する事業所をいう。集荷、選別にあわせて洗浄、修理、塗装などを行う事業所も本分類に含まれる。

- ② 鉄スクラップ卸売業：主として鉄スクラップを集荷、選別して卸売する事業所をいい、鉄スクラップを製鋼原料として電気炉に直接投入できるように加工処理を行う事業所は除かれる。
- ③ 非鉄金属スクラップ卸売業：主として非鉄金属スクラップを集荷、選別して卸売する事業所をいう。集荷、選別に合わせて、プレス、裁断、異物処理などを行う事業所も含まれる。
- ④ 古紙卸売業：主として製紙原料用古紙及びその他の古紙を集荷、選別して卸売する事業所をいう。
- ⑤ その他の再生資源卸売業：主として繊維ウエイト、カレット(ガラスくず)、くずゴム及び他に分類されない再生資源を集荷、選別して卸売する事業所をいい、建場業、同附随回収業も本分類に含まれる。

なお、上記5つの分類は、あくまで日本標準産業分類による分類に過ぎず、これに含まれない事業であったとしても、不特定かつ多数の者から再生資源等に係る課税仕入れを行っている事業者である限り、本特例の対象に含まれることとなる。

「不特定かつ多数の者から(中略)課税仕入れを行う事業」とは、個々の事業の性質により判断されることとなろうが、例えば、課税仕入れを行う際に相手方の氏名又は名称等を確認せず、取引条件等をあらかじめ提示して相手方を問わず広く課税仕入れを行うことが常態である事業が該当するものと解される。そのため、例えば、複数の特定の工場等を定期的に訪れ再生資源を回収するような事業については該当しないものと考えられる。

なお、東京地裁平成9年8月28日判決において、再生資源卸売業に

ついて、「空瓶、空缶等空容器卸売業、古紙卸売業等をいうが、右のような事業は、その通常の形態として、課税仕入れに係る相手方が一般の不特定かつ多数の消費者であり個々の取引の金額も少額であることから、個々の課税仕入れの相手方の氏名又は名称を帳簿に記載することを要求することが酷であるという事情を考慮して、帳簿に相手方の氏名又は名称を記載するのを省略できるとしたもの」とした上で、「令49条1項に規定する再生資源卸売業等とは、当該業種の通常の形態として、課税仕入れに係る相手方が不特定かつ多数の者であり取引の価格も少額である等、個々の取引の相手方の氏名又は名称を帳簿に記載することを要求することが酷であると認められるような業種をいうと解するべき」と判示している。この定義は、再生資源特例の適用対象者の判断にも大きな影響を与える⁽²⁰⁸⁾ものと思料する。

また、「再生資源等」とは、資源の有効な利用の促進に関する法律（平成3年法律第48号。以下「リサイクル法」という。）に規定する再生資源及び再生部品をいうとされ、それぞれの定義は以下のとおりである。

- ① 再生資源：使用済物品等又は副産物のうち有用なものであって、原材料として利用することができるもの又はその可能性のあるもの（リサイクル法2④）
- ② 再生部品：使用済物品等のうち有用なものであって、部品その他製品の一部として利用することができるもの又はその可能性のあるもの（リサイクル法2⑤）

また、ここでいう「使用済物品等」とは一度使用され、又は使用されずに収集され、若しくは廃棄された物品（放射性物質及びこれによって汚染された物を除く。）をいい、「副産物」とは製品の製造、加工、修理

(208) ただし、ここでいう「再生資源卸売業等」とは、消費税法施行令49条2項に規定する「再生資源卸売業その他不特定多数の者から課税仕入れ（中略）を行う事業で再生資源卸売業に準ずるもの」（下線は筆者による）を意味しており、不特定多数の者から課税仕入れを行う事業について、再生資源卸売業に準ずるものとの限定がかけられているという点に、再生資源特例の対象者との違いがあるろう。

若しくは販売、エネルギーの供給又は土木建築に関する工事に伴い副次的に得られた物品（放射性物質及びこれによって汚染された物を除く。）をいうものとされる（リサイクル法2①②）。

ロ 帳簿の記帳

再生資源特例については、古物商等特例の中で唯一、業法による縛りが無いことから、帳簿の作成が税法以外のもので別途義務付けられることがない。そのため、他の特例のように業法上の帳簿を代用することはできず、原則として、消費税法上求められる帳簿に必要な記載事項を記載することとなる。ただし、以下のとおり売手の属性により、本特例の適用関係及び帳簿への記載事項が変わることとなる。

まず売手がインボイス発行事業者の場合には、再生資源特例の対象外となるため、仕入税額控除を行うためにはインボイス又は仕入明細書等の保存が必要となる。その上で、帳簿には通常の課税仕入れの場合に必要な記載事項の記載が必要となる。

また、売手がインボイス発行事業者ではない事業者（具体的には免税事業者及びインボイス発行事業者の登録を受けていない課税事業者）である場合には、再生資源特例の対象となるが、帳簿には、通常の記載事項以外に課税仕入れの相手方の住所又は所在地及び再生資源特例に該当する旨の記載が必要となる（新消令 49①一括弧書き）。

そして、売手が事業者以外の者（具体的には消費者）である場合にも、再生資源特例の対象となることは同じだが、帳簿には、課税仕入れの相手方の氏名又は名称及び住所又は所在地の記載は不要とされている（新消令 49①一括弧書き、②、インボイス通達4-7（4））。

再生資源特例のみ事業者か否かで帳簿記載事項を区分することについては、事業者からの継続取引に係るものなど住所及び氏名等を特定可能なものを除く観点であると説明される⁽²⁰⁹⁾が、実際、課税仕入れの相手方

(209) 池永・前掲注(88)176頁。

の住所及び氏名等を省略することで、課税当局による事後的な確認が困難となり、売手側における売上除外等の不正につながりやすくなること等を踏まえ、課税の適正化という観点から設けられたものと推察される。ただし、個人が相手方である場合における事業として譲渡したものかの確認は、本人による意思表示など客観性に乏しいものとならざるを得ず、そのような区分が実効性のあるものとして機能するかについては、制度施行後における検証が必要であろう。

3 出張旅費等特例

(1) 特例の趣旨と概要

買手のインボイス保存義務が免除される特例の最後は出張旅費等特例である。出張旅費等特例は大きく分けて2つに区分される。

一つは、法人税法に規定する役員又は使用人(以下「使用人等」という。)が勤務する場所を離れてその職務を遂行するため旅行をし、若しくは転任に伴う転居のための旅行をした場合又は就職若しくは退職をした者若しくは死亡による退職をした者の遺族(以下「退職者等」という。)がこれらに伴う転居のための旅行をした場合に、その旅行に必要な支出に充てるために事業者がその使用人等又はその退職者等に対して支給する金品で、その旅行について通常必要であると認められる部分に係る課税仕入れについて、インボイスの保存が不要とされるもの(以下「出張旅費特例」という。)である(新消令49①一二、新消規15の4二)。

いま一つは、事業者がその使用人等で通勤する者(以下「通勤者」という。)に対して支給する所得税法に規定する通勤手当のうち、通勤者につき通常必要であると認められる部分に係る課税仕入れにつき、インボイスの保存が不要とされるもの(以下「通勤手当特例」という。)である(新消令49①一二、新消規15の4三)。

現行制度においては、出張旅費や通勤手当といったものは、事業者の業務上の必要に基づく支出の実費弁償であり、当該事業者が輸送機関等へ直

接支出する又は定期券等を購入して通勤者に交付するのと同じである一方、実費精算を行うことが困難な場合が少なくないことから、通常必要と認められる範囲に限り課税仕入れに係る支払対価に該当し、さらに、課税仕入れの相手方は使用人等となり、当該使用人等から請求書等の交付を受けることは困難であるため、請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるとして帳簿のみの保存（課税仕入れの相手方である使用人等の住所又は所在地の記載も不要）で仕入税額控除を認めることとされている（消令 49①、消基通 11-2-1、11-2-2、11-6-4）。適格請求書等保存方式においても、そうした出張旅費等の性質や実務上の取扱いは変わるものではないことから、インボイスの交付を受けることが困難な課税仕入れとして帳簿のみの保存で仕入税額控除を認めたものと推察される。本特例の適用に当たり、インボイス発行事業者からの課税仕入れであることは求められないことから、結果として、使用人等が免税事業者である場合はさることながら、その先にいる輸送機関等が免税事業者である場合でも仕入税額控除は可能となる。

（2）特例の射程範囲

イ 出張旅費特例

まずは、出張旅費特例については、条文上、

- ① 支給の対象者が使用人等又は退職者等であること
- ② 旅行に必要な支出に充てるために事業者が使用人等又は退職者等に支給する金品であること
- ③ 旅行について通常必要と認められる金額であること

の3点が要件となっている。

①の「使用人等」とは、法人税法2条15号に規定する役員又は使用人とされている。「役員」とは、法人の取締役、執行役、会計参与、監査役、理事、監事及び清算人並びにこれら以外の者で法人の経営に従事している者のうち一定の者をいい、相談役、顧問その他これらに類する者でその法人内における地位、その行う職務等からみて他の役員と同様に実質

的に法人の経営に従事していると認められるものや、会計参与である監査法人又は税理士法人及び持分会社の社員である法人も含まれることとなる⁽²¹⁰⁾。ただし、本特例は、後述のとおり所得税が非課税となる範囲に限られていることから、実際に旅行等を行う自然人に対する支給をその射程にしていることは明らかであり、会計参与である監査法人や税理士法人といった法人に対する支出についても、直接的なものではなく、当該監査法人又は税理士法人から派遣される個人に対しての支給であれば対象となる可能性もあると解するのが相当であろう。また、「使用人」とは、消費税法 67 条 1 項（いわゆる両罰規定）においては、雇用関係のある者が該当すると解されており⁽²¹¹⁾、雇用的自営⁽²¹²⁾である個人事業者は含まれないこととなる。

なお、派遣社員のように派遣元との間で雇用関係があり、実際に出張旅費を支給する派遣先との間には直接的な雇用関係がないような場合であっても、派遣先の指揮命令を受けて業務に従事し、時間的・場所的な拘束を受けているという点において、他の従業員と相違ないといった点を考慮すれば、ここでいう使用人に含まれると解するのが相当であろう。

したがって、「使用人等」は、法人であれば、役員を含めた従業員、個人事業者であれば、当該個人事業者に雇用される者を指すものと解される⁽²¹³⁾。したがって、個人事業者本人はその対象から除かれることになるが、事業者本人が取引の相手方に直接支払うことになる以上、実費弁償としての性質を有しないことや、個人事業者が自らに対して金品を支給し、必要経費として計上することは想定されないことがその理由として

(210) 法人税法施行令 7 条、法人税基本通達 9-2-1~9-2-2。

(211) 武田・前掲注(39)5793 頁。

(212) 建築技術者や SE、保険代理人・外交員など使用従属性の高い自営業をいう（森信茂樹「シェアリング・エコノミー、ギグ・エコノミーの発達と税制の課題」フィナンシャル・レビュー143号 11 頁（2020））。

(213) 所得税法 9 条 1 項 4 号（非課税となる旅費）の規定においても「給与所得を有する者」とされており、範囲に相違ないものと解される。

考えられよう。

また「退職者等」は、就職をした者、退職をした者及び死亡による退職をした者の遺族を指すものとされ、就職をしたもののまだ自社の使用人等となっていない者から、退職により使用人等から外れることとなった者に対する支払いについても、特例の射程が及ぶことを表している。

②について、旅行に必要な支出に充てるために使用人等又は退職者等に支給される金品とは具体的には、出張旅費、宿泊費、日当等として支給する金品がこれに該当するとされている⁽²¹⁴⁾が、その他、現行制度においては転任に伴う転居の場合に支給する移転料も含むこととされている⁽²¹⁵⁾ため、適格請求書等保存方式においても同様の取扱いがなされるものと解される。また、「旅行に必要な支出に充てるため」という要件により、例えば、事業者が使用人等又は退職者等に「旅費」として支給する金品であっても、その支給の起因となった個々の旅行との結びつきが明らかでないもの（旅行の実態に関係なく、年額又は月額によって一律に支給される旅費等）は除かれることとなる。

③に「通常必要であると認められる金額」とあるが、食事その他の雑費的な費用に充てられるものとして支給されるいわゆる「日当」のようなものについては、その個々の支給について、その旅行のための必要性を判定することは実務的に困難であることから、所得税基本通達9-3《非課税とされる旅費の範囲》の例により判定することが明らかとされている⁽²¹⁶⁾。すなわち、その旅行の目的地、期間等の個別的事情のほか、その支給額が同業者等社会的にみて合理的と認められる支給水準によっているものであるかどうかを勘案して判定することとなる⁽²¹⁷⁾。そうした判定の結果、所得税が非課税となる範囲内で、帳簿のみの保存で

(214) インボイス通達4-9。

(215) 濱田・前掲注(34)648頁。また、所得税基本通達9-3においても移転料が明示的に非課税対象となるものとして掲げられている。

(216) インボイス通達4-9。

(217) 池永・前掲注(88)181頁。

仕入税額控除が認められることとなり⁽²¹⁸⁾、超過した部分は仕入税額控除の対象外となる。また、支給に当たっては必ずしも旅費規程等に基づいた支払であることは求められないが、合理的な支給水準であることを疎明するためにそうした規程等を整備することが望ましいであろう。

ロ 通勤手当特例

次に通勤手当特例については、条文からは

- ① 通勤者に対して支給するものであること
- ② 所得税法9条1項5号に規定する通勤手当であること
- ③ 通勤者につき通常必要であると認められる金額であること

がその要件であると読み取れる。

①の「通勤者」とはイで説明した使用人等で通勤する者を表しており、「通勤」について税法上定義は置かれてはいないが、給与法(昭和25年法律第95号)12条における「通勤」とは、人事院規則9—24(通勤手当)(昭和33年人事院規則9—24)2条1項によれば、「職員が勤務のため、その者の住居と勤務官署(中略)との間を往復すること」とされていることから、使用人等が勤務のため、その者の住居と勤務先との間を往復することを指すものと推察される。

②の要件により、通勤に必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のために支出する費用に充てるものとして「通常の給与に加算して」受ける通勤手当等にその対象が絞られることとなる。そのため、通勤手当についても、事業所得ないし雑所得の対象となる雇用的自営である個人事業者に対しての支払いについては、通勤手当特例の対象とならないことを意味している。また通勤者の前提である使用人等に法人が含まれることは既述のとおりだが、通勤手当特例については明示的に所得税法に規定する通勤手当に限定されていることから、仮に法人に対しての支払いがあったとしても特例の対象に含まれないことは言うまでもない。

(218) インボイス Q&A (令和5年4月改訂) 問104《出張旅費、宿泊費、日当等》。

さらに、③の通常必要と認められる金額について、消費税においては、所得税法9条1項5号のように「政令で定めるもの」として非課税限度額⁽²¹⁹⁾を設ける規定はないことから、出張旅費特例とは異なり、所得税の非課税限度額を超過したとしても、事業者が通勤者に支給する通勤手当が、その通勤に必要な交通機関の利用又は交通用具の使用のために支出する費用に充てるものとした場合に、その通勤に通常必要であると認められるものである限り、特例の対象となるとされている⁽²²⁰⁾。

(3) 実費精算が行われた場合における特例の適用可否

そもそも、出張旅費等が仕入税額控除の対象となる理由が、支出の実費弁償性にあるのであれば、個々の旅行等について全て実費精算によるべきところ、鉄道運賃や宿泊費等のように実費精算が容易なもの以外に、食事その他の雑費的な費用に充てられるものとして支給される日当等についても、旅行に要する費用は、その旅行の目的、目的地、旅行者の地位等によって様でないことから、その全てについて実費精算を行うことは実務上、困難な場合が少なくない⁽²²¹⁾として仕入税額控除の対象とされ、インボイスの保存不要で仕入税額控除が可能とされている。

企業統治の観点からしても、日当等のように渡し切りで用途を特定しない支出よりも、実際に使用した領収証等を提出させ、実費で精算することが望ましいと考えられるところだが、あえて実費精算された旅費等についてまで、本特例の対象とする必要があるのだろうか。

この点、日当等の適用税率に関しては、従業員等に支給した実費精算しない(渡し切り)の日当等については、仮に従業員等が軽減税率の適用対象となる「飲食料品の譲渡」に充てたととしても、事業者は「飲食料品の譲渡」の対価として支出するものではないことから、軽減税率の適用対象とはならないとされ、事業者が従業員等から受領した領収書等を基に精算するも

(219) 所得税法施行令20の2。交通機関又は有料の道路であれば、月15万円となる。

(220) インボイス通達4-10。

(221) 濱田・前掲注(34)647頁。

の(実費精算分)については、その支払いの事実に基づき適用税率を判定することとされている⁽²²²⁾。その取扱いを踏まえれば、実費精算される出張旅費等については、受領したインボイス又は簡易インボイスの内容を基に適用税率及び仕入税額控除が可能な課税仕入れかを判定することになるのかと解される。

しかしながら、そのような解釈をとることは、渡切りの場合には全額標準税率で控除が可能である一方、一定の手数をかけて実費精算を行う場合は仕入税額控除が制限されかねないうえ、適用税率の判定も正確に行う必要があるという「正直者が馬鹿を見る」制度となりかねない。また、受領した領収書等がインボイスでなかった場合、あえて廃棄するなどの不誠実な行動を誘引するおそれもあり、公平性の観点のみならず適正課税の観点からも問題があろう。加えて、通勤手当として従業員が使用する公共交通機関の定期券代などを実費で精算している事業者においては、適格請求書等保存方式導入後は、従業員に対してインボイスの受領を求める必要が出てくるなど、実務においても混乱を生じかねないため、実費精算であっても出張旅費等特例の対象になると解するのが相当であろう。

(4) 立替払いと出張旅費等特例について

実費精算に類似するものとして、使用人等による立替払いがある。立替払いについては、使用人等の宛名で発行されたインボイスのみならず、立替金精算書等の保存により事業者の課税仕入れであることが明らかにされる必要がある点が示されている⁽²²³⁾。

立替払いと実費精算について性質的には類似するものであり、明確な区分は困難であるが、あくまで、出張旅費等特例は旅行に当たっての支出や通勤手当の支給に限られていることから、そうした支出の実費精算は立替払いの例外的な取扱いと位置付けられるものと思料される。

(222) 消費税の軽減税率制度に関する Q&A (個別事例編) (令和2年9月改訂) 問 37《日当等の取扱い》。

(223) インボイス Q&A (令和5年4月改訂) 問 92《立替金》。

(5) 使用人等の発明等に係る報奨金等の支給

出張旅費等と同様、使用人等に対して支払いを行うものでありながら、運用上⁽²²⁴⁾、現在仕入税額控除が認められている支出がある。それが使用人等の発明等に係る報奨金等の支給である。

具体的には、事業者が、業務上有益な発明、考案等をした自己の使用人等に支給する報償金、表彰金、賞金等の金銭のうち次に掲げる金銭（以下「報奨金等」という。）については、それぞれ次に掲げる対価に該当し、課税仕入れの対象となるとされる。

- ① 業務上有益な発明、考案又は創作をした使用人等から当該発明、考案又は創作に係る特許を受ける権利、実用新案登録を受ける権利若しくは意匠登録を受ける権利又は特許権、実用新案権若しくは意匠権を承継したことにより支給するもの：資産の譲受けの対価
- ② 特許権、実用新案権又は意匠権を取得した使用人等にこれらの権利に係る実施権の対価として支給するもの：資産の借受けの対価
- ③ 事務若しくは作業の合理化、製品の品質改良又は経費の節約等に寄与する工夫、考案等をした使用人等に支給するもの⁽²²⁵⁾：資産の譲受けの対価

適格請求書等保存方式においても「課税仕入れ」の定義（消法2①十二）自体に変更はなく、売手の事業性が擬制されることから、これら報奨金等が引き続き課税仕入れに該当することとなる点は同様である。しかしながら、報奨金等は出張旅費等とは異なり、インボイスの保存が不要で仕入税額控除が可能となる特例の対象とはされておらず、通常、従業員等はインボイス発行事業者には該当しないことから、仕入税額控除は認められないこととなる。

(224) 消基通 11-2-4。

(225) 消費税法上の「課税仕入れ」の定義上、役務の提供者にとって給与等に該当するのは除かれている（消法2①十二）。そのため、③の支給が、通常の職務の範囲内において工夫、考案等に対してなされたものである場合には、従業員に対する給与等に該当することから、課税仕入れには該当しない（濱田・前掲注(34)652頁）。

これは、先に示した、支給の性質の違いによるものと思料される。出張旅費等は、あくまで事業者が業務上の必要に基づく支出の実費弁償、要するに、使用人等の先に本来の支払先（輸送機関や宿泊先等）がある蓋然性が高いとされている一方、報奨金等は使用人等が創設した権利等の譲受け又は借受けであり、支払先は真に使用人等であるという違いである。この違いは、支払先において課税対象として取り扱われる可能性の高低の違いでしかないが、適格請求書等保存方式の導入による反射効として、納税なき仕入税額控除が縮減する一例であり、その面においては課税の適正化といえよう。

第3節 小括

本章においては、売手であるインボイス発行事業者のインボイス交付義務を免除する特例及び買手のインボイス保存義務を免除し、帳簿のみの保存により仕入税額控除が可能となる特例についてその概要や趣旨、射程範囲等について整理を行った。その中で、非常に細かい点ではあるが、いずれのタイミングで見直しの検討が必要であろうと思わしき点も見えてきたところである。

3万円未満の少額な取引であっても原則インボイスの保存が必要になるなど、事業者の事務負担の面から見ても影響は少なくないものと思料され、また、適格請求書等保存方式については、その概要が規定された28年改正法の公布が平成28年3月31日、実際の施行は令和5年10月1日と、その間7年6か月もの期間が開いており、当初想定されていなかった形態による取引の出現や、コロナウイルス感染症の蔓延など予期せぬ社会経済状況の変化等も生じていることから、適時適切な見直しに向けた検討を行うことが肝要であろう。

第3章 諸外国における仕入税額控除制度

前章までにおいて、日本における適格請求書等保存方式の概要及び、その特例について述べたが、本章においては、諸外国、主に欧州における付加価値税（以下「EU型付加価値税」という。）の概要及び、いくつかの国におけるインボイスの特例について整理を試み、日本の適格請求書等保存方式と比較を行うこととする。

第1節 EU型付加価値税におけるインボイス

1 EU型付加価値税における前段階税額控除制度とインボイスの概要

(1) EU型付加価値税における前段階税額控除制度の位置づけ

前段階税額控除制度（仕入税額控除制度）は、消費税あるいは付加価値税の生命だと言われており⁽²²⁶⁾、西山由美教授は、「控除権が付加価値税制度の不可欠な要素であるということは、共通システムの大原則であり、これは欧州司法裁判所でも仕入税額控除に関する諸裁判の冒頭で必ず言及される⁽²²⁷⁾」と述べられている。付加価値税は間接税、すなわち税負担の転嫁が行われ法律上の納税義務者と担税者とが一致しないことを立法者が予定している租税⁽²²⁸⁾であり、転嫁を可能とするのが仕入税額控除制度である。実質的には、付加価値税にさらなる付加価値税を課さないことで税の累積を排除することを可能にし、仕入税額控除を通じて、課税の累積を排除することで事業者の経済活動に影響を及ぼさないという意味での付加価値税の中立性（neutrality）を確保することができるとされる⁽²²⁹⁾。

(226) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔五訂版〕』251頁（税務経理協会、2010）。

(227) 西山由美「インボイスの機能と必須記載事項－欧州司法裁判所の最近の判例を踏まえて－」税研197号57-58頁（日本税務研究センター、2018）。

(228) 金子・前掲注(13)13頁。

(229) 酒井貴子「仕入税額控除とインボイスを巡る事案の検討－欧州司法裁判所判例を中

また、EU 型付加価値税は、売上げに係る付加価値税から仕入れに係る付加価値税を控除する税額計算の方式（控除法）が採用されており⁽²³⁰⁾、仕入税額控除は納税義務者の請求権と位置づけられている⁽²³¹⁾。この仕入税額控除の請求権には、実体要件と手続要件があり、酒井貴子教授は、「実体要件は、課税事業者の控除権行使の対象となる付加価値税を特定する内容を持つ。VAT 指令 168 条は、課税事業者は、他の課税事業者から課税売上のために用いられる物品や役務の購入により生じた付加価値税について控除権が生じることを定める。（中略）他方、手続要件は、仕入税額控除を受けるためのプロセスに関する内容を持つ。⁽²³²⁾」と述べられており、当該手続要件として、請求書に関する規定⁽²³³⁾に従って作成された請求書（インボイス）の保有が求められているといえる⁽²³⁴⁾。

さらに、VAT 指令において、課税事業者の納税義務の成立時期⁽²³⁵⁾と仕入税額控除権の行使時期⁽²³⁶⁾についても定められており、この点、西山由美教授は「仕入税額控除請求権の行使時期について EU 域内の共通ルールでは、控除対象である仕入れ取引について、その仕入先事業者において当該取引の納税義務が成立した時点とする。すなわち、仕入先事業者において課税適状になった時点で、直ちに控除権が発生することになる。このような『即時の控除』（immediate deduction）と、課税事業者が仕入で負担した税額は原則として全額控除されなければならないという『完全な控除』（full deduction）』とを併せて、『完全かつ即時の控除』が EU 域内共通ル

心に一」同志社法學 429 号田中治教授古希記念論集 497-498 頁（2022）。

(230) VAT 指令 179 条。

(231) VAT 指令 168 条。

(232) 酒井・前掲注(229)499 頁。ただし、VAT 指令 180 条において、加盟国には、要件に従っていない仕入税額控除を容認することが可能とされ、同 182 条により細則を定めることとされている。

(233) VAT 指令 219a 条から 240 条。

(234) VAT 指令 178 条。

(235) VAT 指令 63 条。

(236) VAT 指令 167 条。

ールの仕入税額控除の大原則となっている⁽²³⁷⁾」と述べられている。

(2) VATID 登録

さらに、VAT 指令 213 条は、全ての事業者に対して、事業者としての活動開始時、変更時及び終了時の届出を求め、同 214 条は、加盟国に対して、自国で仕入税額控除の対象となるような資産の譲渡または役務の提供を行う事業者等⁽²³⁸⁾を個別の番号により識別するために必要な措置を講じなければならないとしていることから、各国において VAT 登録が制度化され、それに伴い VATID 番号が導入されている。当該 VATID 番号は、後述のとおり、インボイスの必須記載事項とされている。

(3) 請求書発行義務

VAT 指令 220 条において、請求書の発行義務が規定されているが、全ての取引に義務が課されているわけではなく、他の事業者又は課税対象外人に対する資産の譲渡又は役務の提供などに限定され、最終消費者に対する資産の譲渡等に対しては請求書の発行は不要とされている。また、同 221 条において、他の取引について請求書の発行義務を課すことや、逆に非課税・免税取引について請求書の発行義務を免除することができることとされている。

(4) インボイスの発行者と発行した場合の納税義務

付加価値税法上の有効な請求書を発行できるのは事業者のみであるが、事業者以外も付加価値税を表示しない請求書を発行することはできる⁽²³⁹⁾。また、控除対象の取引が課税適状となっていることは仕入税額控除の要件であるものの、それが納付済みであることは要件とされておらず、当該取引の売上側で納税されずに、仕入側で税額控除が行われるリスクがあることから、税収確保のために、VAT 指令 203 条で、インボイスに税額を記載した者により、付加価値税は納付されなければならないと定められ、当該

(237) 西山・前掲注(113)126頁。

(238) 詳細は、溝口・前掲注(115)228-229頁参照。

(239) 溝口・前掲注(115)218頁。

規定により、インボイス発行者としてインボイスに氏名・名称が記載されている者は、その者が法的には納税義務者でなかったとしても、納付責任を負うこととなる⁽²⁴⁰⁾。

(5) インボイスの必須記載事項

なお、VAT 指令 226 条において、インボイスにおける EU 共通の記載事項として定められている項目は、以下のとおりである⁽²⁴¹⁾。

- 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慣習上の名称、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、前払請求書の場合は、前受金の受領日（7号）
- ⑧ 現金主義（66条（b））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）

(240) 西山・前掲注(113)127-128頁。

(241) 溝口・前掲注(115)214-215頁。

- 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の条文、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、美術品、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-hands 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（15号）

(6) 簡易請求書の発行

また、EUの加盟国は、請求金額が100ユーロ（またはそれに相当する各国通貨での換算額）以下の場合と、特定の請求書を修正する請求書（VAT指令219条）については、簡易請求書（simplified invoice）の発行を認めなければならないこととされている（VAT指令220a条）⁽²⁴²⁾。また、加盟国は、VAT指令238条に基づき、100ユーロ超400ユーロ未満の請求書（VAT指令238条1項(a)）及び商慣行又は実務の観点から全ての事項の記載を要求することが困難な産業（VAT指令238条1項(b)）で、一部の取引を除き、簡易請求書の適用を認めることができるとされている。

(242) 以下簡易請求書の内容につき、参照、溝口・前掲注(115)216-217頁。

簡易請求書の記載事項として記載を求めなければならない事項は以下のとおりである（VAT 指令 226b 条）。また、以下の①から⑤に掲げる項目以外の記載を求めることも可能であるが、その場合でも、簡易請求書ではない普通の請求書の記載事項（VAT 指令 226 条）、国内事業者が国内が課税地となる取引をした場合の顧客の VATID 番号（VAT 指令 227 条）、外国為替の表示（VAT 指令 230 条）以外の記載を追加的に求めることはできない。

- ① 請求書の発行日
- ② 資産の譲渡または役務の提供を行う事業者を特定するための情報
- ③ 譲渡された資産または役務提供の種類を特定するための情報
- ④ 税額または税額の計算に必要な情報
- ⑤ 特定の請求書を修正する請求書の場合、元の請求書の明確なリファレンスと修正される内容

2 日本の適格請求書等保存方式との相違点等

EU 型付加価値税では、仕入税額控除が納税義務者の請求権と位置づけられている一方、日本の仕入税額控除に関する規定からは、仕入税額控除が納税義務者の権利なのか、課税権者の義務なのか、納税額を算出するための計算要素なのか判然としないとの指摘もある⁽²⁴³⁾。

また、VATID 登録についても全ての事業者に対して、活動開始時等に届出を求め、それを基に登録を行うとされ、日本のように課税事業者であっても登録を行うか否か任意に選択できるというものではない点も大きな違いである。

そして、日本の適格請求書等保存方式におけるインボイスは、EU 型付加価値税におけるインボイスと異なり、リバースチャージとマージン課税、前受金、税務代理人関係のものを除けば、「請求書発行日」、「通し番号」、「事業

(243) 西山・前掲注(113)125頁。

者及び顧客の住所」が不要であるということも違いとして挙げられる。

「請求書発行日」は、VAT 指令 222 条において、請求書の発行期限を定めることができるかとされている⁽²⁴⁴⁾ことと関係しているものと考えられる。日本においては、インボイスの交付期限は定められておらず、記載すべき取引年月日は課税期間の範囲内で一定の期間とするまとめ発行も認められることから、比較的緩やかな取扱いになっており、記載事項とはされなかったものである。また、「通し番号」については、唯一無二の金券であることに由来するもの⁽²⁴⁵⁾であるが、これがない日本のインボイスは、比較的金券的性格が薄いということを表しているものと解される。さらに、「住所」について、田中治教授は、「我が国のインボイス制度においては、事業者の事務負担等を考えると、住所まで必要的記載事項として求める必要はない⁽²⁴⁶⁾」と述べられているところであるが、事実、区分記載請求書等保存方式においても、請求書等に住所は求められておらず、制度の接続性の観点も踏まえ記載事項とされなかったものであろう。

その他、EU 型付加価値税においては、税額計算において税額の積上げ計算が求められ、また、仕入税額控除の要件として「インボイスの保存」を求められる一方、日本においては、税額計算に当たって総額割戻し計算も認められており、仕入税額控除の要件として、帳簿の保存も求められるということも異なる点として挙げられる⁽²⁴⁷⁾。適格請求書等保存方式導入後において帳簿の保存が求められる点については、正確かつ適正な税額計算や事後的な検証のためには、取引の網羅的な記録が必要であることや、帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能な特例が存在することが理由として挙げられる⁽²⁴⁸⁾。

さらに、EU 型付加価値税においては、VAT 指令 203 条によりインボイス

(244) イギリスは 30 日以内、ドイツは 6 か月以内等。詳しくは、溝口・前掲注(115)219-220 頁参照。

(245) 溝口・前掲注(115)224 頁。

(246) 田中・前掲注(11)372 頁。

(247) 山田・前掲注(36)73-74 頁。

(248) 平成 28 年 2 月 25 日衆議院予算委員会第三分科会における神田憲次議員の質問に対する坂井学財務副大臣の答弁参照。

に税額を記載した者への納税義務が課されるが、日本においては、記載された税額の納税義務については課されていない⁽²⁴⁹⁾。この点、酒井貴子教授は「EU では登録についてはすべての課税事業者について行われているということから、前段階課税が確保されること、さらには、インボイスに記載された納付されることについては、さらに VAT 指令 203 条が裏支えているのではないか⁽²⁵⁰⁾」と述べられている。

なお、EU 型付加価値税においては、「課税事業者からの課税仕入れが真実行われた」ということを仕入税額控除の実体要件とし、インボイスは、税務当局による事後の調査を留保した上で、その保存が仕入税額控除の手続要件として位置付けられている。すなわち、インボイスに疑義が生じた場合には、その課税仕入れが真実行われたかどうかについて、仕入税額控除を求める事業者側に立証責任が生じ、インボイス記載事項についての不備は、課税仕入れの実体の証明によって治癒されうることとなる⁽²⁵¹⁾。他方、日本の消費税法における仕入税額控除の立証責任の所在については諸説あり⁽²⁵²⁾、インボイスの保存が実体要件か手続要件か必ずしも明確にはされていない⁽²⁵³⁾が、インボイスに相手方及び文書作成者の氏名・名称等が欠けていたり、記載されている氏名・名称等が架空のものである場合には、原則として仕入税額控除は認められないと解すべきであろう⁽²⁵⁴⁾。

最後に、本稿の主題でもあるインボイスの特例についてだが、VAT 指令においては、インボイスの交付義務が免除されるものは、非課税や免税取引に

(249) 免税事業者等が発行した場合、インボイス類似書類等として罰則の対象となる可能性はある。

(250) 酒井貴子「EU における付加価値税の事例研究—仕入税額控除とインボイスを中心に」租税研究 872 号 16 頁 (2022)。

(251) こうした考え方を、西山由美教授は、「「インボイスは仕入税額控除請求権の入場券」という思考である」と述べている (西山・前掲注(113)130 頁)。

(252) 立証責任のあり方について、伊藤滋夫「消費税法 30 条における仕入税額控除に關する立証責任—租税訴訟における要件事実論の一展開」判タ 1313 号 5 頁 (2010) 参照。

(253) 西山・前掲注(113)144 頁。

(254) 金子・前掲注(13)838 頁参照。

限定され⁽²⁵⁵⁾、課税取引について交付義務を免除する規定は存在しない。また、少額であるからという理由により売手の納税如何に関わらずインボイスなき仕入税額控除を認めるというような規定も存在しない。日本の適格請求書等保存方式における特例では、一部、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除を可能とする特例が含まれている点は異質であるといえよう。

第2節 諸外国におけるインボイス制度の特例措置

第1節においては、EU型付加価値税におけるインボイス制度の概要及び日本との相違点等について整理し、日本の適格請求書等保存方式における特例は、異質である点指摘をした。その点を具体的に検証すべく、本節においては、諸外国（イギリス、ドイツ、オーストラリア）におけるインボイス制度の特例について整理したい。

1 イギリスのインボイス制度

(1) インボイス制度の概要

イ VAT登録

イギリスの付加価値税は1973年に創設され、現在の税率構造は標準税率20%、家庭用燃料等は軽減税率5%、食料品等はゼロ税率、土地・建物の譲渡等是非課税となっており、仕入税額控除はインボイス制度が採用されている。イギリスにおいてビジネスを行う事業者は、一定の閾値⁽²⁵⁶⁾を超えた場合等に、イギリス歳入関税庁（HMRC）へVAT登録を行う必要がある。登録を受けた日からHMRCへの納税義務が生じ、登録されている期間は課税事業者となる⁽²⁵⁷⁾。また、免税事業者は免税事業

(255) VAT指令221条3項。

(256) 過去12か月間の課税売上高の合計額か、将来30日間の予想売上高が85,000ポンド(2023年1月裁定外国為替相場である1ポンド=168円で換算で約1,400万円)を超えている場合。

(257) 英国付加価値税法（Value Added Tax Act 1994）3条(1)。

者のまま登録を受けることはできないが、自発的に登録を行うことは可能である。

ロ インボイス交付義務

インボイスの交付義務は、課税事業者がイギリス国内の VAT 登録事業者に対する物品やサービスを供給した場合に生じることとなり、原則として取引日から 30 日以内に発行することとされている。インボイスは仕入税額控除のために必要とされるものであることから、ゼロ税率が適用される商品や、VAT 登録をしていない顧客に対しての供給についてインボイスを発行する必要はない。ただし、インボイスを発行する前に、顧客が VAT 登録済みであるかを確認する必要はなく、実際には、インボイスを要求してきた顧客に対してインボイスを交付することになるものと考えられる⁽²⁵⁸⁾。

ハ インボイス記載事項

仕入税額控除は、原則としてインボイスの保存が要件とされ、インボイスには以下の事項が記載される必要がある⁽²⁵⁹⁾。

- ① インボイスの通し番号（連続番号）
- ② 供給時期（課税時期）
- ③ 文書の発行日（②と異なる場合）
- ④ 氏名、住所、VAT 登録番号
- ⑤ 顧客の住所、氏名
- ⑥ 提供される商品又はサービスを特定するための説明
- ⑦ 商品の数量またはサービスの範囲、適用税率、税抜支払金額
- ⑧ 税抜総支払金額
- ⑨ 提供される現金割引のレート
- ⑩ 課税対象の VAT の合計額（英国ポンドでの表示が必要）

(258) 英国付加価値税ガイド (VAT guide (VAT Notice 700)) 16.2.1

(<https://www.gov.uk/guidance/vat-guide-notice-700>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(259) VAT guide (VAT Notice 700)16.3.1。

⑪ 単価

ニ 簡易インボイス

250ポンド⁽²⁶⁰⁾以下の供給の場合、かつ、顧客が同意した場合には記載事項を一部省略した簡易インボイスを使用することが可能である。また、小売業者については、インボイスの交付を求められない限りインボイス交付義務は生じず、交付する場合には、250ポンド以下であれば、顧客の同意不要で簡易インボイスを交付することが可能となっている。

簡易インボイスの記載事項は以下のとおりである。

- ① 氏名、住所、VAT登録番号
- ② 供給時期（課税時期）
- ③ 提供される商品又はサービスを特定するための説明
- ④ 税率ごとの税込支払総額および適用税率

簡易インボイスには税込みの支払総額が記載され、VAT税額が記載されないことから、これを受領した場合の仕入控除税額の計算は、総額から割り戻して計算することとなる⁽²⁶¹⁾。

ホ カード決済におけるインボイス対応

カード決済の場合、販売時にカード所有者に渡す売上伝票を小売業者のインボイスとして使用することができることとされている。また、カード伝票には、①販売店名および住所、②税込請求額、③販売日が記載されており、売上伝票には①VAT登録番号、②適用税率、③提供された商品又はサービスの説明を記載しなければならないとされている。また、カード伝票の他にインボイスまたはレシートを発行する場合、インボイスの形式をとることができるのは、いずれか1つの書類のみとなる⁽²⁶²⁾。

ヘ インボイス不発行に対するペナルティ

インボイスの不発行に対しては、以下のとおり、過去2年間に不発行

(260) 1ポンド=168円での換算で42,000円。

(261) VAT guide (VAT Notice 700)7.3.1。

(262) VAT guide (VAT Notice 700)16.6.2。

であった回数に応じて、罰金が課されることとされている⁽²⁶³⁾。

- ① 初回：5ポンド⁽²⁶⁴⁾／日
- ② 2回目：10ポンド⁽²⁶⁵⁾／日
- ③ 3回目以降：15ポンド⁽²⁶⁶⁾／日

ただし、罰金額は100日分が上限となり、50ポンド⁽²⁶⁷⁾に満たない場合は50ポンドとなる。

(2) インボイス交付義務が免除される取引

以下の場合、インボイスを交付する義務はないものとされている⁽²⁶⁸⁾。

- ① 自己請求 (self-billing) による対応によることを取り決めているか、
認証済み領収書 (authenticated receipts) を発行している場合
- ② VAT が課される商品の贈与を行った場合
- ③ マージン課税が適用される場合
- ④ イギリス国内で非課税又はゼロ税率の対象となる物品やサービスの供給を行った場合

①の自己請求 (self-billing) ⁽²⁶⁹⁾とは、日本でいう仕入明細書と同義である。自己請求によることができるのは、

- ・ サプライヤーとの間で自己請求に係る契約が締結されていること、
- ・ 契約期間中の全ての取引について自己請求によること、
- ・ 自己請求書にサプライヤーの名前、住所、VAT 登録番号、および完全なインボイスを構成する他の全ての事項を記載すること、

等の要件を満たす場合に限られており、こうしたルールに基づかない自己請求書による仕入税額控除は認められないことから、VAT 登録のされてい

(263) 英国付加価値税法 69 条。

(264) 1ポンド=168円での換算で840円。

(265) 1ポンド=168円での換算で1,680円。

(266) 1ポンド=168円での換算で2,520円。

(267) 1ポンド=168円での換算で8,400円。

(268) Record keeping (VAT Notice 700/21)5.6 (<https://www.gov.uk/guidance/record-keeping-for-vat-notice-70021>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(269) 英国付加価値税法 29 条、英国付加価値税法施行規則 13 条(3)。

ない売手との取引について自己請求書を発行し、仕入税額控除を行うことは認められない。

なお、サプライヤーから提供された VAT 登録番号と住所が有効かどうかは、インターネット⁽²⁷⁰⁾を通じて確認することができる。

また、①の認証済み領収書とは、建設業界において、定期的な支払いを規定する契約に基づいて行われた商品や役務の提供に対してインボイスの代わりに使用されるものである。自己請求と類似するものであるが、建築物や土木工事の建設、改築、解体、修繕、保守の過程で提供される役務等である場合で、当該役務に対する支払いが定期的または随時行われることが契約で定められており、領収書にインボイスに必要な事項が全て記載されていること等が要件とされる。

③のマージン課税の概要は第2章第2節2(1)において既述したとおりであるが、イギリスにおいて対象となる取引は、①中古品、②美術品、③骨董品、④収集品 (Collectors' items) であり、販売価額と仕入価額の差額の 16.67% (6分の1⁽²⁷¹⁾) で課税されることとなる。上記に適用される一般的なマージン課税制度の派生形として、オークション事業者の手数料に対するマージン課税制度 (Auctioneer's VAT margin Scheme) 等も存在する。

(3) インボイス保存不要で仕入税額控除が可能となるもの

仕入税額控除に当たっては原則インボイスの保存が必要であることは既述のとおりであるが、インボイスの保存が不要で仕入税額控除が可能となるものも一部存在する。

イ 裁量による仕入税額控除

記載事項等を満たしていない等、無効なインボイスを受領した場合には、まずは売手に対して適正なインボイスの交付を求めることであるが、

(270) Check a UK VAT number (<https://www.gov.uk/check-uk-vat-number>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(271) イギリスの VAT 標準税率は 20% であり、 $20/120=1/6$ となる。

それができない場合、インボイスの交付を受けられないことについて、その理由及び下記の事実を証明できる場合には、HRMC の裁量 (discretion) により仕入税額控除が認められることがある⁽²⁷²⁾。

- ・ 実際に物品またはサービスが供給されたこと
- ・ 英国内で供給が行われたこと
- ・ 適用税率
- ・ 売手が登録事業者である、または登録が義務付けられた者であること
- ・ 仕入税額控除を申告する者に対して供給が行われたこと
- ・ VAT が発生した時点で、買手が課税事業者であること
- ・ 買手が、物品またはサービスを事業目的で使用する予定であること

上記の事実を証明するために必要な証拠は状況により様々だが、一例は下記のとおり。

- ・ 銀行取引の記録
- ・ 発注書
- ・ 売手と買手の交渉の証拠
- ・ 契約書
- ・ 物品の輸送、貯蔵、保険等に係る記録

いずれにせよ、供給者である売手が登録事業者であることを証明する必要があり、その点において免税事業者からの仕入れについても裁量により仕入税額控除が可能となるものではない。

ロ 25 ポンド以下の一定の取引

以下に掲げる一定の取引については、税込 25 ポンド⁽²⁷³⁾以下の場合、仕入税額控除に当たりインボイスの保存は不要とされている⁽²⁷⁴⁾。

(272) VAT guide (VAT Notice 700) 16.8.

(273) 1 ポンド=168 円での換算で、4,200 円。

(274) VAT guide (VAT Notice 700) 19.6.5.

ただし、仕入税額控除のためには売手が登録事業者である必要があり、疑わしい場合は、EU データベースで VAT 番号の有効性を確認する⁽²⁷⁵⁾ことも、VAT の一般的な問い合わせ窓口⁽²⁷⁶⁾に電話することもできるとされている。

- ・ 公衆電話または私設電話の電話料金
- ・ 自動販売機での購入
- ・ 駐車料金（路上のパーキングメーターは VAT 対象外）
- ・ 料金所で支払った片道または往復の有料道路の通行料

こうした取引については VAT アカウント (VAT account) の保存により仕入税額控除が認められるものと思料される。VAT アカウントとは、登録事業者において業務記録 (Business records) と VAT 申告書をつなぐ監査証跡⁽²⁷⁷⁾として特別に作成する必要があるが、多くの場合、通常の業務記録に基づくものであるとされる。ただし、当該 VAT アカウントの保存が仕入税額控除の要件とされているわけではない⁽²⁷⁸⁾。

(4) 偽造インボイスを受領した場合の仕入税額控除

イギリスにおいても、VAT 指令 203 条のように、請求書の発行時に VAT 登録されていない、又は VAT 登録が義務付けられていない者が発行した請求書に税額が表示されていた場合、当該請求書（以下「偽造インボイス」という。）に税額を記載した者に対しての納税義務が課されている⁽²⁷⁹⁾。

法律上は、偽造インボイスによる仕入税額控除は認められる余地はないが、受領した課税事業者が善意 (in good faith) である場合、公平性の観点から、当該仕入れに係る VAT 相当額の仕入税額控除が認められる可能

(275) イギリスの EU 離脱を受け、欧州委員会 VIES (VAT Information Exchange System) では、2021 年 1 月 1 日より、イギリスの VAT 番号を検証するサービスは終了している (https://ec.europa.eu/taxation_customs/vies/) (令和 5 年 1 月 4 日最終閲覧)。

(276) VAT: general enquiries (<https://www.gov.uk/government/organisations/hm-revenue-customs/contact/vat-enquiries>) (令和 5 年 1 月 4 日最終閲覧)。

(277) Record keeping (VAT Notice 700/21)3.1。

(278) 山田・前掲注(36)57 頁。

(279) 英国付加価値税法別表 11 第 5 項。

性があるとされている⁽²⁸⁰⁾。

2 ドイツのインボイス制度

(1) インボイス制度の概要

イ VAT 登録

ドイツ付加価値税は 1968 年に創設され、現在の税率構造は、標準税率 19%、飲食料品等は軽減税率 7%、金融・不動産取引等是非課税となっており、仕入税額控除にはインボイス制度が採用されている。付加価値税に関する登録は事業者の選択によるものではなく、ドイツで活動を行う事業者は課税当局に登録を行う義務が生じることとなる。VAT 番号は、国境を越えた EU 域内取引での使用⁽²⁸¹⁾も踏まえ、小規模事業者（日本における免税事業者と同義）に対しても申請に応じて発行される。

ドイツ付加価値税においては、全納税事業者に付与される番号であり、所轄税務署が交付するものである税務番号（Steuernummer）または、税務番号取得後に事業者の申請に基づき、連邦国税庁が交付する EU 共通の番号である VAT 番号（USt-IdNr）の 2 つの番号が使用されており、インボイスにはそのどちらかを記載することとされている⁽²⁸²⁾。

ロ 免税事業者

ドイツにおいては、前年の課税売上高が 22,000 ユーロ⁽²⁸³⁾以下であり、かつ、当年の課税売上高見込額が 50,000 ユーロ⁽²⁸⁴⁾以下である場合、納税義務が免除されることとなる⁽²⁸⁵⁾。そうした免税事業者でも既述のと

(280) VAT Notice 48: Extra Statutory Concessions 3.9 (<https://www.gov.uk/government/publications/vat-notice-48-extra-statutory-concessions/vat-notice-48-extra-statutory-concessions>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(281) リバースチャージ取引とそうでない取引とは、買手の VAT-ID の有無により区分している（三浦・前掲注(71)195頁）。

(282) ドイツ付加価値税法（UStG）14条4項。

(283) 2023年1月裁定外国為替相場である1ユーロ=145円での換算で、319万円。

(284) 1ユーロ=145円での換算で725万円。

(285) ドイツ付加価値税法19条。

おり VAT 番号の付番を受けることは可能であり、インボイスの発行は可能である⁽²⁸⁶⁾が、税額の記載は不可⁽²⁸⁷⁾であり、免税事業者から交付を受けた税額の記載がないインボイスでは仕入税額控除は認められない。

また、免税事業者がインボイスに税額を別記した場合にも仕入税額控除はできず⁽²⁸⁸⁾、当該免税事業者には記載した税額の納付義務が生じることとなる⁽²⁸⁹⁾。この規定は、税収を確保するための規定であり、誤った金額で仕入税額控除が行われる蓋然性が高い以上、これに応じて記載された金額での納税を求めるものであるとされる⁽²⁹⁰⁾。ただし、税収への脅威がない場合（仕入税額控除が行われていない又は行われた税額が税務当局に払い戻される場合）には、申請により税額を調整することができる⁽²⁹¹⁾。

なお、免税事業者であっても課税事業者になることを選択することは可能であり、その場合5年間は課税事業者に留め置かれることとされている⁽²⁹²⁾。

ハ インボイス交付義務

ドイツにおいては、事業者が物品提供又は役務の提供を行う場合、取引の相手方が事業者である取引について原則として6月以内にインボイスを発行する義務が課されることとなる⁽²⁹³⁾。また、買手が事業者に該当しない個人の場合は交付義務が免除されているものの、不動産に関連するサービスの提供等については常にインボイス交付義務があり、免税

(286) 財務省「主要国の付加価値税におけるインボイス制度の概要（2022年1月現在）」
(https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/itn_comparison/110.pdf)（令和5年1月4日最終閲覧）。

(287) ドイツ付加価値税法 19 条 1 項。

(288) 千葉・前掲注(90)155 頁。ドイツ付加価値税法施行規則 15.2(1)。

(289) ドイツ付加価値税法 14c 条 2 項。

(290) 西山・前掲注(114)118 頁。

(291) ドイツ付加価値税法 14c 条 2 項。

(292) ドイツ付加価値税法 19 条 2 項。

(293) ドイツ付加価値税法 14 条 2 項。

事業者であっても交付義務が課されることとなる⁽²⁹⁴⁾。

ニ インボイス記載事項

インボイス記載事項は主として以下のものがある⁽²⁹⁵⁾。

- ① 供給者及び顧客の氏名、住所
- ② 納税者番号又は VAT 番号
- ③ 発行日
- ④ 発行者が付与する請求書を識別するための連続番号（インボイス番号）
- ⑤ 譲渡される資産の量と性質（呼称）又は役務の範囲と性質
- ⑥ 財・サービスの提供日
- ⑦ 課税の有無及び適用税率に応じて区分した対価の額
- ⑧ 適用税率及び税額 等

免税事業者は税額を記載できないことは既述のとおりであるが、インボイスを発行する場合には常に小規模事業者であることを記載することが推奨されている⁽²⁹⁶⁾。

また、課税事業者がインボイスに記載する税額が誤って過大になっていた場合には、過大に記載された税額で納税義務を負うこととなる⁽²⁹⁷⁾。

ホ 簡易インボイス

ドイツにおいては、合計金額が 250 ユーロ⁽²⁹⁸⁾以下の場合において、記載事項を省略化した簡易インボイスを発行できるとされている。

(294) ドイツ付加価値税法施行規則（UStAE）14.1(3)。付加価値税と所得税の課税を免れるために請求書を発行しないで消費者に提供される役務を規制する観点から交付義務が課されているものとされ（溝口・前掲注(115)222頁）、免税事業者が交付するインボイスには税額の記載はされないものと考えられる。

(295) ドイツ付加価値税法 14 条 4 項。

(296) IHK für München und Oberbayern “Der Kleinunternehmer und die Umsatzsteuer Ein Überblick” (<https://www.ihk-muenchen.de/ihk/documents/Recht-Steuern/Steuerrecht/Merkblatt-Kleinunternehmer-neues-Format-07112019.pdf>)（令和5年1月4日最終閲覧）。

(297) ドイツ付加価値税法 14c 条 1 項。

(298) 1 ユーロ＝145 円での換算で 36,250 円。

る⁽²⁹⁹⁾。

簡易インボイスの記載事項は以下のとおりである。

- ① 供給者の氏名、住所
- ② 発行日
- ③ 譲渡される資産の量と性質又は役務の範囲と性質
- ④ 対価の額とそれに対する税額を一括で記載したもの
- ⑤ 適用税率（非課税の場合はその旨）

このことから分かるように、簡易インボイスの場合、納税者番号や VAT 番号を記載することになっておらず、税額についても必ずしも別記することを求められていない。このことから免税事業者が発行することも可能（免税事業者からの仕入れも控除が可能）かとの疑問が生じるが、供給者が免税事業者の場合、納税者番号又は VAT 番号を記載しなければならないこととされており⁽³⁰⁰⁾、また、ドイツ付加価値税法 14c 条 2 項において、税額を記載した場合には納付義務が課されるどころ、簡易インボイスに税率を記載した場合、税額の記載と同様の効果を持つとされている⁽³⁰¹⁾こと等を踏まえれば、免税事業者により発行された簡易インボイスか否かは税率の有無等で区別可能と解される。なお、仕入側においては、課税事業者から受領した簡易インボイスに記載されている税率を基に請求金額を対価と税額に分割し、仕入税額控除を行うことが可能とされている⁽³⁰²⁾。当然、免税事業者から受領した簡易インボイスでは仕入税額控除は認められないこととなる。

へ クレジットノート（仕入明細書）

サービスの受給者は、事前に合意されていることを前提に、事業者の発行するインボイスの代わりに、自ら請求書（クレジットノート）を発

(299) ドイツ付加価値税法施行令（UStDV）33 条。

(300) ドイツ付加価値税法施行規則 14.5(8)。

(301) ドイツ付加価値税法施行規則 14c.2(1)。

(302) ドイツ付加価値税法施行令 35 条、ドイツ付加価値税法施行規則 15.4。

行することが可能とされている⁽³⁰³⁾。クレジットノートには供給者の納税者番号又は VAT 番号を記載することとされる⁽³⁰⁴⁾が、非課税取引や供給者が免税事業者であっても発行することが可能であり⁽³⁰⁵⁾、それにより、クレジットノート受領者は記載税額の納税義務を負う⁽³⁰⁶⁾ことになる（その場合であっても、クレジットノート発行者側における仕入税額控除は不可⁽³⁰⁷⁾）。また、供給者は受領したクレジットノートに異議を唱えることができ、当該異議申し立てにより、クレジットノートは請求書としての効果を失うこととされている⁽³⁰⁸⁾。

ト インボイス不発行に対するペナルティ

インボイス不発行に対しては、最大で 5,000 ユーロ⁽³⁰⁹⁾の罰金が課されることとなる⁽³¹⁰⁾。

(2) インボイス交付義務が免除される特例等

ドイツにおいては、VAT 番号が免税事業者に対しても付番されるものであり、また、一定の取引については免税事業者に対しても（税額の記載なき）インボイス交付義務が課されるということもあって、調べる限りにおいて、一定の取引につきインボイス交付義務を免除するという特例は認められなかった。

ただし、運送に係るチケット（Fahrausweise）は、輸送事業者名および住所、発行日、税込料金、適用税率等の記載がある限り、インボイスとみなされることとされている⁽³¹¹⁾。また、免税事業者がチケットを発行した場合の取扱いは、簡易インボイスの際と同様となる⁽³¹²⁾。

(303) ドイツ付加価値税法 14 条 2 項。

(304) ドイツ付加価値税法施行規則 14.5(5)。

(305) ドイツ付加価値税法施行規則 14.3。

(306) ドイツ付加価値税法 14c 条 2 項。

(307) ドイツ付加価値税法施行規則 15.2a(9)。

(308) ドイツ付加価値税法 14 条 2 項。

(309) 1 ユーロ=145 円での換算で 725,000 円。

(310) ドイツ付加価値税法 26a 条 1 項、2 項。

(311) ドイツ付加価値税法施行令 34 条。

(312) ドイツ付加価値税法施行規則 14c.2(1)。

(3) インボイス保存不要で仕入税額控除が可能となるもの

イ インボイス保存不要となる特例

仕入税額控除は、完全かつ正確なインボイスの保存が前提⁽³¹³⁾とされており、ある取引につきインボイスの保存が不要で仕入税額控除が可能となるという特例は、調べる限りにおいて、見受けられなかった。

ロ 形式不備等のインボイスによる仕入税額控除

ただし、インボイスが形式的な要件を満たしておらず、修正されたインボイスの保存もない場合にも、例外的に控除が認められる可能性はありとされる⁽³¹⁴⁾。税務当局が実質的な要件が満たされていることを証明するために必要な全ての情報を持っている場合、事業者は、他の事業者が取引の前段階において付加価値税の対象となる商品又はサービスを実際に提供し、それに対して実際に付加価値税を支払ったことを客観的な証拠により証明することができる。しかし、このことは、インボイスなき仕入税額控除を完全に認めるものではなく、税額の記載された請求書又はそのコピーなどにより客観性を担保する必要があり、税務当局側では職権により不足している情報を特定する義務はないとされる。

また、インボイスに記載された情報が完全かつ正確であることは、受領者において確認しなければならないが、公平性の原則も順守しなければならないとして、インボイスを受け取った事業者にとって売手の納税者番号又は VAT 番号、インボイス番号の正確性の検証は通常不可能であることから、これらの情報のいずれかが間違っており、それを認識できなかった場合において、仕入税額控除の他の要件を満たしているのであれば、仕入税額控除は維持されることとされている⁽³¹⁵⁾。このことは、ドイツにおける仕入税額控除が「形式主義」、要するに、インボイスがあれば控除が可能という基本原則の下で運用されていることを表してい

(313) ドイツ付加価値税法施行規則 15.2。

(314) ドイツ付加価値税法施行規則 15.2a(1a)。

(315) ドイツ付加価値税法施行規則 15.2a(6)。

るといえよう。

他にも、不正確なインボイスであっても取引の供給者や受領者の氏名や住所、役務の内容に関する誤字などであれば、当事者や取引内容、取引時期が明確かつ一義的に特定可能である場合には、仕入税額控除は否認されないものとされている⁽³¹⁶⁾。

(4) 脱税に関与する仕入れに関する仕入税額控除

事業者が、自らが関与した取引の前後の段階において、供給者又は他の参加者が付加価値税の脱税又は不当な仕入税額控除、付加価値税収の侵害に関与していたことを知っていたか知るべきだった限りにおいて、仕入税額控除は否認されることとなる⁽³¹⁷⁾。換言すれば、そうした仕入れについても善意であれば仕入税額控除が認められる余地があることを意味している。

なお、税務当局が仕入税額控除を否認するにあたっては、事業者が善意でなかったことについて、税務当局に立証責任があるとされている⁽³¹⁸⁾。

3 オーストラリアのインボイス制度

イギリス、ドイツとそれぞれ元 EU、現 EU の2か国のインボイス制度に触れたが、最後に EU 以外の国としてオーストラリアのインボイス制度について概観したい。

(1) インボイス制度の概要

イ GST 登録⁽³¹⁹⁾

オーストラリアの付加価値税である GST (物品サービス税) は、2000

(316) ドイツ付加価値税法施行規則 15.2a(6)。

(317) ドイツ付加価値税法 25f 条。

(318) BMF-Schreiben Umsatzsteuer; Versagung des Vorsteuerabzugs und der Steuerbefreiung bei Beteiligung an einer Steuerhinterziehung (§25f UStG) (https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Umsatzsteuer/Umsatzsteuer-Anwendungserlass/2022-06-15-USt-Beteiligung-Steuerhinterziehung.html) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(319) オーストラリア国税庁 (ATO) “Registering for GST” (<https://www.ato.gov.au/Business/GST/Registering-for-GST/>) (令和5年1月4日最終閲覧) 参照。

年7月1日より施行されており、その税率構造は、標準税率10%、食品等はゼロ税率、住宅販売等は非課税、また、仕入税額控除にはインボイス制度が採用されている。

事業者は、一定の閾値を超える場合（当月と過去11か月間のGST売上高（税抜き）が75,000豪ドル⁽³²⁰⁾以上となるか、又は、当月と今後11か月間のGST売上高が75,000豪ドル以上となる見込みかのいずれかを満たす場合）には、当該閾値を満たした時点から21日以内にGST登録を受ける必要がある。他方、タクシーやリムジンバス業を営む場合には、GST売上高に関係なく、GST登録が必要とされる。その他、任意で登録を受けることも可能であるが、その場合1年間は登録を維持する必要がある。

GST登録を受けることで、請求金額にGSTを含めることができ、納税義務が生じる⁽³²¹⁾と同時に、仕入税額控除も可能となる。

なお、GST登録に先立ち、オーストラリアでのビジネス番号（ABN）を取得する必要がある。当該ABN番号はインボイスの記載事項となる。ABN番号をオーストラリア政府の番号検索サイト⁽³²²⁾に入力することで事業者の商号、GST登録の有無及び登録期間等を把握することが可能である。

ロ インボイス交付義務⁽³²³⁾

GST登録済みの事業者は、顧客から求められた場合、82.50豪ドル⁽³²⁴⁾（税込み）以下の取引でない限り、28日以内にインボイスを交付する義

(320) 2023年1月裁定外国為替相場である1豪ドル＝約94円での換算で約700万円。

(321) 登録する必要があるにもかかわらず登録を受けていない場合、登録を義務付けられた日以降の売上げに対して納税義務が生じることとなる。

(322) ABN Lookup (<https://abr.business.gov.au/>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(323) 以下までの内容につき、ATO “Tax invoices” (<https://www.ato.gov.au/Business/GST/Tax-invoices/>) (令和5年1月4日最終閲覧) 参照。

(324) 1豪ドル＝約94円での換算で約7,700円。

務が生じることとなる⁽³²⁵⁾。

ハ インボイス記載事項

交付するインボイスに記載すべき事項は以下のとおりである。

- ① 文書が「tax invoice」である旨
- ② 売手の身分（氏名、名称）
- ③ 売手の ABN 番号
- ④ 購入者の身分又は ABN 番号
- ⑤ インボイス発行日
- ⑥ 数量（該当する場合）、価格など販売した品目の簡単な説明
- ⑦ 支払うべき GST 額（ある場合）の個別表示及び、「合計金額には GST が含まれます」との記載
- ⑧ インボイスに記載された各販売のうち課税対象である範囲
課税対象と非課税又はゼロ税率対象を含むインボイスにおいては、どの品目が課税対象であるかを明確に示す必要がある。

なお、税額が正しくない場合等には、金額の増減を行うために、調整メモ（adjustment notes）を発行することができ、当該調整メモにおいても、売手の ABN 番号の記載を要することとなる⁽³²⁶⁾。

ニ 簡易インボイス

1,000 豪ドル⁽³²⁷⁾以下の販売である場合には、記載事項を簡素化した簡易インボイスの発行が可能となっている。通常のインボイスとの違いは、

- ・ 購入者の身分又は ABN 番号が不要となり、
- ・ 支払うべき GST 額が合計金額の 11 分の 1 である場合、個別の表示は不要で、「合計金額には GST が含まれます」との記載のみでよい

(325) 物品サービス税法（A New Tax System (Goods and Services Tax) Act 1999）29-70 条。

(326) 物品サービス税法 29-75 条。

(327) 1 豪ドル＝約 94 円での換算で約 94,000 円。

ことが挙げられる。

簡易インボイスにおいても売手の ABN 番号は必須記載事項であることから、免税事業者（非登録事業者）は発行することはできないこととなる。

ホ RCTI（仕入明細書）

売手と買手の双方が GST 登録を受けており、売手がインボイスの交付をしないことを書面で合意している場合、受取人登録インボイス（Recipient-created tax invoices : RCTI）を買手側で作成することが可能となる。RCTI には、1,000 豪ドル以下であったとしても買手（発行者）の身分又は ABN 番号の記載が必要であり、表示される GST が売手により納税すべきものである旨の記載も求められる。また、発行者は売手に対して 28 日以内に原本又はコピーを交付する必要がある。なお、RCTI を採用する場合において、売手が GST 登録をやめる場合には、買手に対して通知を行う必要がある。

へ 従業員等への払戻し

従業員等が、特定の業務に関連する支出を行ったうえ、当該経費の領収書やインボイスを基にその全額または一部の金額について従業員等に払い戻す場合、事業者は仕入税額控除を受ける権利を有する⁽³²⁸⁾。ただし、税込 82.50 豪ドルを超える場合は、インボイスの保存が必要とされる⁽³²⁹⁾。

ト インボイス不発行に対するペナルティ⁽³³⁰⁾

インボイスの不発行に対しては、20 ペナルティユニット⁽³³¹⁾ (5,500 豪

(328) 物品サービス税法 111-5 条。

(329) ATO “GST and employee reimbursements” (<https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Rules-for-specific-transactions/GST-and-employee-reimbursements/>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(330) ATO “Penalties” (<https://www.ato.gov.au/general/interest-and-penalties/penalties/>) (令和5年1月4日最終閲覧) 参照。

(331) 1 ペナルティユニットは 2023 年1月1日以降 275 豪ドルとされている。(See *supra* note(330))。

ドル⁽³³²⁾の罰金が課されるとされている。

(2) インボイス交付義務が免除される取引

インボイスの交付義務が免除される取引は主に以下のものが挙げられる⁽³³³⁾。

- ① 82.50 豪ドル以下の販売である場合
- ② RCTI（仕入明細書）が発行される場合
- ③ 代理人を通じて供給を行い、代理人がインボイスを発行する場合
- ④ 国外から国内の消費者に対して無形（物品、不動産等以外の）供給のみを行う場合
- ⑤ マージン課税スキームの対象となる場合 等

このうち、②、③については、買手は RCTI 及び代理人の発行したインボイスにより控除が可能となり、また、④については、日本でいう消費者向け電気通信利用役務の提供⁽³³⁴⁾に該当するものと解されるが、日本においても原則として相手方が消費者であることから、原則としてインボイス交付義務は課されないものである⁽³³⁵⁾。

⑤のマージン課税スキームは欧州のマージン課税と同様であり、オーストラリアにおいては、一定の不動産取引、ギャンブルマージンについて適用がある⁽³³⁶⁾。

(332) 1 豪ドル=約 94 円での換算で約 52 万円。

(333) ATO “Goods and Services Tax Ruling : GSTR2013/1”

(<https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=GST/GSTR20131/NAT/ATO/00001>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(334) 電気通信利用役務の提供（消法2①八の三）のうち、事業者向け電気通信利用役務の提供（消法2①八の四）以外のものをいう。

(335) ただし、課税事業者が消費者向け電気通信利用役務の提供を受ける場合に、仕入税額控除の適用のために、インボイス発行事業者である国外事業者にインボイスの交付を求めた場合には交付義務が生じることとなる。

(336) ATO “GST and the margin scheme” (<https://www.ato.gov.au/business/GST/in-detail/Your-industry/Property/GST-and-the-margin-scheme/>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(3) インボイス保存不要で仕入税額控除が可能となるもの

仕入税額控除を行うには原則インボイスの保存が求められるが、インボイスの保存が不要で仕入税額控除が可能となるものは、主として以下のものが挙げられる。

イ 82.50 豪ドル以下の取引である場合

既述のとおりインボイス交付義務が免除されることの反射効として、仕入側においても、インボイスの保存は不要で仕入税額控除が可能となっている。しかし、その場合であっても、仕入税額控除のためには、インボイス (tax invoice)、レシート、領収書、請求書 (invoice⁽³³⁷⁾) のいずれかの保存が求められることとなり、これらのいずれも取得できない場合は、下記の情報を含む記録を保持することが求められる。

- ・ 売手の名前と ABN 番号
- ・ 購入日
- ・ 購入したものの詳細
- ・ 対価の額

そもそも、仕入税額控除が可能な低額取引 (low value transactions) は、課税対象供給 (taxable supply) に関するものに適用されることが法律上明らかであり⁽³³⁸⁾、課税対象供給は、売手が GST 登録をしていること又は GST 登録が求められていることが前提となっている⁽³³⁹⁾。したがって、82.50 豪ドル以下の取引であったとしても、仕入税額控除を行うには ABN 番号等により、売手が課税事業者であることを確認し、課税当局に対して課税対象供給である点を疎明できることが必要となる。

(337) tax invoice と invoice は、前者が物品サービス税法 29-70 条に定められた記載事項を満たすものである一方で、後者は単に支払義務を確認する書類であるという点で異なるものである。

(338) 物品サービス税法 29-80 条 1 項。

(339) 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」白鷗法学 22 巻 2 号 16 頁 (2016)。

ロ 物品サービス税法 29-10 条 3 項に基づく立法文書が適用される場合
物品サービス税法 29-10 条 3 項の規定により、仕入税額控除に当たってインボイスの保存が不要であるものとして課税庁長官が書面で決定したものについては、インボイス保存不要で仕入税額控除が可能となる。具体的には以下の【図表 9】のとおりとなる。

【図表 9】 オーストラリア物品サービス税法 29-10(3)に基づく立法文書

No	立法文書名	
	対象	概要
1	Waiver of Tax Invoice Requirement (Acquisitions Under an Agency Relationship) Legislative Instrument 2013	
	代理人関係の下での買収	代理人の身元又は ABN を含み、立法文書の他の要件を満たす文書を保持している場合にインボイスの保存が免除される
2	Waiver of Tax Invoice Requirement (Acquisitions from or Acquisitions by a Beneficiary of a Bare Trust) Legislative Instrument 2013	
	裸の信託の受益者からの取得	裸の受託者の身元および/または ABN を含み、立法文書の他の要件を満たす文書を保持している場合にインボイスの保存が免除される
3	Waiver of Tax Invoice Requirement (Acquisitions by Recipients Using Electronic Purchasing Systems) Legislative Instrument 2013	
	電子購買システムを使用した受取人による取得	電子購買システムを使用する受領者である場合にインボイスの保存が免除される
4	Waiver of Tax Invoice Requirement (Acquisitions Where Total Consideration Not Known) Legislative Instrument 2013	
	総対価が不明な買収	請求書の発行時または支払時に取得の合計価格を確認できない場合にインボイスの保存が免除される
5	Waiver of Tax Invoice Requirement (Offer Documents and Renewal Notices) Legislative Instrument 2013	
	オファー文書と更新通知	立法文書の要件を満たすオファー文書または更新通知を保持している場合にインボイスの保存が免除される
6	Waiver of Tax Invoice Requirement (Acquisitions from or Acquisitions by a Partnership) Legislative Instrument 2013	
	パートナーシップからの取得またはパートナーシップによる買収	パートナーの ID および/または ABN を含み、立法文書の他の要件を満たす文書を保持している場合にインボイスの保存が免除される
7	Waiver of Tax Invoice Requirement (Creditable Acquisition by a Lessee or Sub-Lessee Following a Sale of a Reversion in Commercial Premises) Legislative Instrument 2013	

	商業施設の転売売却後の賃借人または転借人による控除可能な取得	商業施設の賃借人または転借人は、立法文書の要件を満たす文書を保持している場合にインボイスの保存が免除される
8	Waiver of Tax Invoice Requirement (Creditable Acquisition of Taxi Travel) Legislative Instrument 2013	
	タクシー旅行	タクシー運転免許証または認定番号と ABN を含み、立法文書の他の要件を満たす文書を保持している場合にインボイスの保存が免除される
9	Waiver of Tax Invoice Requirement (Acquisition of a Motor Vehicle under a Full or Split Full Novated Lease Arrangement) Legislative Instrument 2013	
	完全または分割フルノベーションリース契約の下での自動車の取得	雇用主が立法文書の要件を満たす文書を保持している場合にインボイスの保存が免除される
10	Waiver of Tax Invoice Requirement (Motor Vehicle Incentive Payment Made to Motor Vehicle Dealer) Legislative Instrument 2014	
	自動車ディーラーへの自動車インセンティブ支払い	ディーラーが自動車インセンティブの支払いを受け取っているか、または受け取る権利がある場合にインボイスの保存が免除される
11	Waiver of Tax Invoice Requirement Determination (No.30) 2015	
	ダイレクトエントリーサービス	ダイレクトエントリーサービスの控除可能な買収である場合にインボイスの保存が免除される
12	Waiver of Tax Invoice Requirement Determination (No. 33) 2016- Choice Hotels Corporate Charge Card	
	チョイスホテルズの利用者	チョイスホテルズアジアパック社(チョイスホテルズ)の顧客が、チョイスホテルズコーポレートチャージカードで購入した控除対象物品である場合にインボイスの保存が免除される
13	Waiver of Tax Invoice Requirement Determination (No. 40) 2016 – Government Undercover Agents	
	政府の潜入捜査官	政府の法執行機関が潜入捜査をしていた従業員への経費の払い戻しを行う場合にインボイスの保存が免除される
14	Waiver of Requirement to hold a Tax Invoice Determination 2017 – Members of MasterCard International and Visa International – Bank Interchange Services	
	マスターカードまたは VISA カードの利用者	マスターカード又は VISA カードに係る銀行インターチェンジサービスの手数料である場合にインボイスの保存が免除される
15	Waiver of Tax Invoice Requirement (Corporate Card Statements) No. 2 Determination 2020	
	法人カード明細書	一定の要件を満たす法人カード明細書を保有する場合にインボイスの保存が免除される
16	Waiver of Tax Invoice Requirement (Visa Purchasing Card) Determination 2020	
	VISA 購買カード	特定の状況下における VISA 購買カードの所有者である場合にインボイスの保存が免除される

個々の内容の詳細については割愛するが、例えば、No1の代理人関係の下での買取りに関して、代理人（the agent）が代理人の身元と ABN 番号を記載したインボイスを交付したとしても、本来、売手の発行したインボイスたりえないものの、当該文書の保存により仕入税額控除が認められるというものである⁽³⁴⁰⁾。この際、売手（the principal）が行う供給が課税対象供給（taxable supply）であることが前提であるため、免税事業者の取引について代理人を通じて行ったとしても仕入税額控除が可能になるものではないと解される。

また、No15の法人カード明細書については、法人カードにより購入を行った事業者においては、一定の法人カードプロバイダーが発行する法人カード明細書において、以下の事項が確認できる十分な情報が含まれている場合には、インボイス保存は不要で、当該明細書の保存により仕入税額控除が可能となるものである⁽³⁴¹⁾。

- ① 法人カード明細書の発行日
- ② カード所有者の身元または ABN
- ③ コーポレートカードを使用する個人または部門の名前等
- ④ 仕入税額控除可能な特定の取引について：
 - ・ カード所有者が役務の提供等を受けた日
 - ・ 売手の身分証明書等
 - ・ 売手の ABN 番号
 - ・ 取引の簡単な説明（不可能な場合、売手の業界を識別する説明またはコード）

(340) ATO “Goods and Services Tax Ruling GSTR 2000/37 Goods and services tax: agency relationships and the application of the law” (<https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=GST/GSTR200037/NAT/ATO/00001>)（令和5年1月4日最終閲覧）。

(341) ATO “Goods and Services Tax Ruling GSTR 2000/26 Goods and services tax: corporate card statements - entitlement to an input tax credit without a tax invoice” (<https://www.ato.gov.au/law/view/document?docid=GST/GSTR200026/NAT/ATO/00001>)（令和5年1月4日最終閲覧）。

- ・ 支払 GST 額
- ・ 支払総額

その他のものについても、調べる限りにおいて、基本的に売手の ABN 番号を何らかの形で保持する必要があるが、売手が免税事業者（GST 未登録事業者）である場合にも仕入税額控除が認められるという性質のものは存在しないものと解される。

ハ 再販売等を目的に取得した一定の中古品の仕入れである場合⁽³⁴²⁾

オーストラリアにおいては再販売を予定する中古品の購入については、GST が課されていないとしても、仕入税額控除が可能とされている。その方法として「ダイレクトアプローチ」と「グローバルアカウンティング方式」の二つが挙げられる。ダイレクトアプローチは、取得のために対価を支払った課税期間において、取得価額の 1/11 に相当する金額を控除するものであり、グローバルアカウンティング方式は、取得した資産を販売されるまで控除を行わず、再販売したタイミングで、取得価額の 1/11 に相当する金額（再販売価額に係る税額に満たない場合、当該金額まで）を控除する方式である。

300 豪ドル⁽³⁴³⁾以下の購入である場合、ダイレクトアプローチとグローバルアカウンティング方式のどちらも選択することができ、300 豪ドル以上の場合、原則としてグローバルアカウンティング方式により控除を行うこととされる。

いずれの場合であっても、仕入税額控除に当たりインボイスの保存は不要であるが、商品の仕入先の氏名及び住所、商品の数量等、購入日、支払金額に係る記録を保持しておく必要がある。この取扱いは、重複課税（税の累積）排除の観点から設けられたものであり、グローバルアカ

(342) ATO “Working out your GST credits” (<https://www.ato.gov.au/Business/GST/In-detail/Rules-for-specific-transactions/GST-and-second-hand-goods/?anchor=WorkingoutyourGSTcredits#WorkingoutyourGSTcredits>)（令和5年6月7日最終閲覧）。

(343) 1 豪ドル＝約 94 円での換算で約 28,200 円。

ウンティング方式については広義のマージン課税に含まれると解されている⁽³⁴⁴⁾。

(4) 情報の欠落したインボイスの保存による仕入税額控除

受領したインボイスに記載された情報が不正確又は欠落していた場合、それ自体では有効なインボイス足りえないが、供給者から提供された他の文書から欠落した情報の全てが明確に認識できる場合には、インボイスとして扱うことが可能とされている。

また、そうした場合売手に対して有効なインボイスの交付を求めることも可能だが、28日以内に要求に応じない場合には、当局に対してメール等を通じて有効なインボイスとして取り扱うよう許可を求めることができる⁽³⁴⁵⁾。

(5) 裁量権の行使による仕入税額控除

文書がインボイスとしての要件を満たさない場合においても、当該文書をインボイスとして扱う裁量が課税庁長官 (the Commissioner) に付与されている⁽³⁴⁶⁾。

しかし、裁量権の行使に当たっては、受領者が売手に対してインボイスや調整メモを取得するために合理的な試みを行ったか否か（書面での要求であれば信頼性が高い）、控除対象の取引であるか等について検討した上で決定されることとなる。

具体的には、受領したインボイスにおいて、受取人の氏名に軽微な誤りがある場合には裁量権が行使される一方、ABN番号が記載されているものの GST 未登録であるといった場合には、仕入税額控除の対象になりえない（裁量の余地はない）とされている⁽³⁴⁷⁾。

(344) 石村・前掲注(339)10-11頁。

(345) ATO “Claiming GST credits” (<https://www.ato.gov.au/Business/GST/Claiming-GST-credits/>) (令和5年1月4日最終閲覧) 参照。

(346) 物品サービス税法 29-70条(1B)。

(347) ATO Practice Statement Law Administration PS LA 2004/11 “The Commissioner's discretions to treat a particular document as a tax invoice or adjustment note” (<https://www.ato.gov.au/law/view/document?LocID=%22PSR%2F2F200411%2F>)

4 日本との比較

以上、3国のインボイス制度、特に特例を中心に概観したが、日本の制度との違いが浮き彫りとなってきた。

例えば、イギリスにおいては、25ポンド以下の一定の取引（自動販売機など）について、オーストラリアでは82.50豪ドル以下の取引についてインボイスの保存不要で仕入税額控除が可能とされているが、いずれも売手が登録事業者（課税事業者）であることが要件とされている。日本における特例、特に自動販売機特例が、3万円以下という閾値のもと、免税事業者からの仕入れであっても控除可能とされていることと比較すれば、日本の適格請求書等保存方式における特例の要件が寛容なものであることがうかがえる。

また、日本においては、カード利用者に交付される請求明細書は、カード利用者である事業者に対して課税資産の譲渡等を行った他の事業者が作成・交付した書類ではないため、請求書に該当しないとされている⁽³⁴⁸⁾一方、オーストラリアにおいては、法人カードの明細書がインボイス代替書類として認められる余地があるとされている。この点は、カード会社の対応次第ではあるが、一考の余地もあろうことから、次章において検討を行うこととする。

また、ドイツにおいては、調べる限りにおいてインボイス交付義務免除、保存義務免除の特例は見受けられなかった。この点、付加価値税制度がフランスと並び古い歴史を持つこと及びインボイス制度の定着具合もその一因であろう。

そして、いずれの国においても、日本にはないインボイスの不発行に対して罰則の適用がある。さらに、イギリスにおけるHRMCの裁量による仕入税額控除や偽造インボイスについて善意である場合に仕入税額控除が認められうること、ドイツにおける形式不備等のインボイスの保存や脱税関与取引に関しても買手が善意である場合には仕入税額控除が認められうるといったことから敷衍するに、付加価値税制度における仕入税額控除の重要性が再認

NAT%2FATO%22&PiT=2015022500001) (令和5年1月4日最終閲覧)。

(348) 末安・前掲注(164)805頁。

識されるとともに、インボイスが手続要件として位置づけられていることが明確となった。ただし、イギリス、ドイツでは免税事業者等がインボイスに税額を記載した場合には当該記載税額の納付義務が生じる一方、オーストラリアでは生じないということも影響してか、オーストラリアでは裁量権の行使によっても、売手が GST 登録事業者ではない場合には控除は認められないという点は違いとして挙げられよう。

第4章 日本における適格請求書等保存方式に係る措置等の検討

前章までにおいて現状の適格請求書等保存方式における特例の現状及び諸外国の特例等について整理及び検討を行った。本章では、それらの内容を踏まえて、日本における適格請求書等保存方式を円滑に実施、定着させていくためにいかなる措置が必要かといった点から検討を行いたい。

第1節 少額不追及の特例について

現在の区分記載請求書等保存方式において、少額（3万円未満）の取引について、包括的に帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能とされる特例が設けられており、適格請求書等保存方式施行後には、公共交通機関特例や自動販売機特例を除き廃止されることとなる点は既述のとおりである。

しかし、当該特例の廃止については、事務負担に与える影響等を踏まえ、かねてより見直しの声等も上がっているところである⁽³⁴⁹⁾。第二章においても細かな点ではあるが見直しを検討する必要性も見受けられたところである。ただし、そうした見直しは弥縫的なものとならざるを得ないことも事実であることから、まずは、区分記載請求書等保存方式において認められているような、一定の閾値以下の取引に係る仕入税額控除につき、包括的にインボイス保存不要とする特例（少額不追及の特例）について検討を行いたい。

1 一定の閾値以下の取引につき売手のインボイス交付義務を免除する特例

特例のあり方として、売手のインボイス交付義務を免除する特例か、売手の交付義務に関わらず帳簿のみの保存で仕入税額控除を可能とする特例かの2つの区分があるが、前者である売手のインボイス交付義務を免除する特例

(349) 日本税理士会連合会・前掲注(10)2頁。

については、結果として、免税事業者からの仕入れについても区分することなく仕入税額控除が可能となる。

しかしながら、適格請求書等保存方式におけるインボイスは、売手における適用税率及び税額の認識を買手に伝達するツールであり、そこに内包する相互牽制作用により、税の転嫁の適正化が図られるとともに、適正性、透明性の確保が担保されるという効果がある。そうしたことを踏まえれば、免税事業者からの仕入れを含めてインボイスなき仕入税額控除を可能とする特例は、本来設けるべきではなく、諸外国においても類を見ないものであることから、仮に設けるとしても真に必要な措置に限定すべきであろう。

なお、現状の特例において、理論上、売手が免税事業者であったとしても仕入税額控除が可能となるものは、「公共交通機関特例」、「自動販売機特例」、「郵便切手特例」、「古物商等特例」、「出張旅費等特例」、「卸売市場特例」、「農協等特例」であるが、それぞれインボイスの交付が困難であるという事情（公共交通機関特例、自動販売機特例、郵便切手特例）、課税の累積を排除する必要性（古物商等特例）、インボイスの受領が困難であるという事情（出張旅費等特例）、売手と買手が結びつかない性質（卸売市場特例、農協等特例）など一定の特殊性があるものに限定されている。

そうした中、対象を限定せず、一定の閾値以下の取引について一律にインボイス交付義務を免除し、免税事業者からの仕入れも含め仕入税額控除を認める特例を設けることは、とりわけ免税事業者において取引価額を閾値未満に抑えるインセンティブを働かせ、取引を意図的に分割するなどの歪みを生じさせうる点や、そもそも取引価格を閾値以下にスプリットできる事業とそうでない事業での不公平感も惹起するなど、税制の3原則⁽³⁵⁰⁾である中立性、公平性の観点から問題があり、採用することは困難であろう。

なお、オーストラリアにおける少額な取引につき売手のインボイス交付義務を免除しつつも、買手において売手が GST 登録事業者であることを確認

(350) 税制調査会平成12年7月「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—」15頁。

させるといった特例は一考の余地はあるが、日本においては、売手がインボイス発行事業者であるか否かの確認には登録番号が必要不可欠であり、インボイスを受領する以外の方法によって登録番号を取得するとすると、むしろそのための事務負担が増大する（相手方に正確な登録番号を聴取してメモするなど）おそれもあることや、売手の交付義務を免除せずとも、買手におけるインボイス保存義務を免除した上で、売手の登録番号を何らかの形で保持させることで、実態として同様の効果を齎すことが可能と考えられることから、以下検討を行う⁽³⁵¹⁾。

2 一定の閾値以下の取引につき買手のインボイス保存義務を免除する特例

上記のとおり、一定の閾値以下の取引につき、買手のインボイス保存義務を免除する特例について検討するとしても、免税事業者からの課税仕入れについては制限する（売手がインボイス発行事業者である場合に限る）必要があることから、帳簿には売手の登録番号を記載するなどの追加的な対応が求められると考えられる。この点、登録国外事業者からの消費者向け電気通信利用役務の提供について仕入税額控除を行う事業者において帳簿に当該登録国外事業者の登録番号を記載することとされている（27年改正法附則38②）ことも整合的であるが、当該制度とは比べるまでもなく膨大な量の取引がその対象となることが想定され、事業者において少なからぬ手間を生じさせることになる。

また、繰り返しになるが適格請求書等保存方式は複数税率下における適正課税の観点で導入されるものであるところ、軽減税率の対象品目は、酒類・外食を除く飲食料品及び週2回以上発行される新聞の定期購読料と、比較的少額な取引となるものが多く含まれることから、閾値の設定如何によっては、適格請求書等保存方式の導入意義自体を没却し、ひいては、適格請求書等保存方式そのものの存在意義をも失いかねない。

(351) 現にイギリスでは、25ポンド以下の一定の仕入れについて、売手のインボイス交付義務は免除せずに、買手のインボイス保存義務を免除している。

さらに、既存の特例についても整理統合が必要となるほか、仮に既存の特例と並列に導入するのであれば、特例が複層的となり、制度の複雑化を招くことや、また、システム対応等を済ませた事業者に二重投資を強いる可能性もあることから、ともすると適格請求書等保存方式の円滑な導入及び定着の阻害要因ともなりかねず、その導入には慎重な検討が求められよう。

3 経過措置としての特例の創設

以上のとおり、少額不迫及の特例、とりわけ免税事業者からの仕入れについても控除を認める特例を設けることは制度の趣旨等を踏まえれば不適切といわざるを得ない。しかしながら、免税事業者からの仕入れについて8割、5割の控除が認められる経過措置はあるものの、それらの対応についても別途区分記載請求書等の保存、帳簿への追加的な記載など事務負担は少なくないものと思料され、そうした事務負担の軽減として何らかの対応が求められることも考えられよう。

その際は、円滑な導入に向けた経過措置的な対応として、一時的に、少額な取引についてインボイス保存を不要とする特例を創設することも考えられよう。その場合であっても、売手のインボイス交付義務は免除する必要はないであろうが、買手においては免税事業者からの仕入れについても区分不要（帳簿のみの保存）で仕入税額控除が可能とすることを認めざるを得ないであろう。

また、全ての事業者に対して少額な取引のインボイス保存を不要とする場合、恒常的に少額な取引しか行わない事業者等については、インボイス発行事業者となるインセンティブを喪失し、インボイス発行事業者の登録をあえて遅らせる等、適格請求書等保存方式の円滑な導入を阻害するおそれすらあることから、特例の対象は、事務負担能力の低いと想定される一定規模以下の事業者に限定する必要があるだろう。

この点、実際に令和5年度税制改正において、基準期間における課税売上高が1億円以下の事業者かつ、税込み1万円未満の取引について、適格請求

書等保存方式施行から6年間、帳簿のみの保存による仕入税額控除を認める特例が設けられた。しかしながら、こうした特例は、種々の特例の複層化による制度の複雑化を避けられず、仮に恒久化するとなれば、事業者の規模の大小により仕入税額控除制度に大きな較差を生じせしめ、課税の公平性が阻害されるのみならず、閾値の設定如何によっては、適格請求書等保存方式導入の趣旨も揺るがしかねないものとなることは既述のとおりであるため、あくまで、制度が定着するまでの一定の期間のみの措置として、経過措置期間経過後においては、速やかに廃止することが望ましいと考える。

第2節 真正なインボイスの保存がない場合の仕入税額控除

第1節のとおり、恒久措置として少額不追及特例を設けることは、一定の困難性を伴うものであると解されるが、本節においては、金額の多寡を問わず、記載不備のインボイスやインボイス類似書類等の保存があるなど、真正なインボイスの保存がない場合に仕入税額控除を認める余地がないか検討を行う。

1 欧州司法裁判所の裁判例に見る仕入税額控除制度とインボイスの考え方

日本においてどう判断するかに先立ち、欧州司法裁判所の裁判例の中で、真正なインボイスがない場合に仕入税額控除が認められた事例を基に分析を行うこととする。

(1) Kittel 事件

第3章第2節において既述のとおり、イギリスやドイツでは、偽造インボイスの保存があった場合や、脱税に関与した仕入に係る税額について、受領者等が善意である場合には仕入税額控除が認められるとされている。

その基本的な考え方を示すものとして、欧州司法裁判所の裁判例に、「仕入先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⁽³⁵²⁾を求めたベルギーの「Kittel 事件」(欧州司法裁判所 2006年7月6日判決、C-349/04)がある⁽³⁵³⁾。

イ 事件の概要

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⁽³⁵⁴⁾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。

ロ 欧州司法裁判所の判断

欧州司法裁判所は、「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

(352) VAT 指令と各加盟国の国内法規定の不整合が問題となる場合には、加盟国内の裁判所は VAT 指令の解釈を求めて欧州司法裁判所に付託することができるとされ、その結果示された欧州司法裁判所の解釈が「先決裁定」(preliminary ruling)といい、各加盟国の裁判所は先決裁定の解釈に拘束されることとなる。他にも「先決判断」、「先決判決」という言い方もある。

(353) 以下、Kittel 事件の概要、欧州司法裁判所の判断等について邦語によるものとして参照、西山由美「消費課税と脱税」木村弘之亮先生古希記念『公法の理論と体系思考』200-201頁(信山社、2017)。

(354) カーセルスキームとは、事業者間取引(B2B)の循環を作り(消費者まで到達しないので、国の税収はゼロである。)、その循環取引チェーンの中で、納税義務者と還付を受ける者を生み出し、還付は受ける一方、納税義務者が義務を果たさない(ミッシングトレーダー(Missing Trader)と呼ばれる。)ことで、利益を得ようとするスキームである(錦織俊介「消費税の納税なき仕入税額控除とカーセルスキーム」税大論叢 103号 236頁(2021、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/103/03/index.htm>)(令和5年1月4日最終閲覧))。

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。」と判示した。

このことは、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、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ものであるとされる。換言すれば、脱税スキームにおいてすら、十分な注意を払った事業者の仕入税額控除権を擁護した⁽³⁵⁵⁾ものといえる。

(2) Polski Tawertyn 事件

次に、付加価値税の実体要件である課税仕入れの事実とインボイスとの関係性について判示した事件として、ポーランドの「Polski Tawertyn 事件」(欧州司法裁判所 2012年3月1日判決、C-280/10)がある⁽³⁵⁶⁾。

イ 事件の概要

2007年4月、ポーランド国内において個人ら(組合設立後は組合員)によって Polski Tawertyn 組合(以下「Polski 組合」という。)が設立され、同年6月に登記を完了した。設立に携わった公証人により Polski 組合を名宛人としたインボイスが発行された。

税務当局は、これらのインボイスのうち、二通について仕入税額控除を否認した。一通は、組合設立準備としての現物出資のための不動産取得にかかるものであり、税務当局は、当該不動産の取得者を Polski 組合ではなく、将来組合員となる予定の個人であると認定した。もう一通に

(355) 佐藤英明＝西山由美『スタンダード消費税法』231頁(弘文堂、2022)。

(356) 以下、Polski Tawertyn 事件の概要、欧州司法裁判所の判断等について邦語によるものとして参照、西山・前掲注(113)130-134頁。

については、その日付が **Polski** 組合登記前であって、その日付時点では **Polski** 組合は存在していないと認定した。**Polski** 組合は、これを不服として国内裁判所に提訴した。提訴を受けた国内裁判所は、以下の点の解釈につき、欧州司法裁判所に付託して先決裁定を求めた。

- ① 組合設立後に組合員となる個人が組合の正式登記前に投資した費用について、VAT 指令 9 条及び 168 条の規定により、組合設立のために行った課税取引で生じた費用に係る仕入税額として、組合が控除権を行使することができるか。
- ② インボイスの名宛人は組合とは認められないという理由で、投資費用に係る仕入税額の控除権は否認されるか。

ロ 欧州司法裁判所の判断

本件において結論としては、**Polski** 組合による仕入税額控除権は認められなかった。この点、組合の登記及び付加価値税登録前に組合による将来の不動産利用に必要な投資を行ったのは組合員であり、当該組合員が仕入税額控除権を有すること、インボイスの日付時点では組合はまだ登記等がなされておらず、インボイスは組合員あてに作成されたといったことを理由に挙げ、「端的に、法的評価の問題である」としている。

他方、重要なのはその判断に当たって、基本的な考え方として以下の点が示されていることにある。

- ・ 付託事項①について、付加価値税の中立原則によれば、事業を始めるための初期投資にかかる費用は経済活動とされなければならない、その財産が実際に利用されるまでは経済活動が行われていないとするのは、中立原則に反する。
- ・ 付託事項②について、仕入税額控除の形式要件（**formal requirement**）については、付加価値税指令 178 条 a 項より、インボイスの保存であることが明らかである。（中略）指令 226 条によれば、インボイスには、その発行日、納税義務者とその顧客の氏名と住所の明記が義務づけられている。（中略）これを踏まえた上で、

納税義務者が実体要件 (substantive requirement) を充足している場合には、インボイスに関するいくつかの形式要件を充足していなかったとしても、仕入税額控除を認めることが中立原則の求めるものである。

このように、仕入税額控除の中立原則と、仕入税額控除が付加価値税制度の核心であって原則として制約を受けてはならないことが強調されたうえ、仕入税額控除を請求する事業者にとっての仕入れが課税事業者による課税仕入れであることを「実体要件」とし、法定要件を充足したインボイスの保存を「手続要件」としていることが示された。

(3) EN.SA.事件

Kittel 事件及び Polski Tawertyn 事件において、付加価値税課税における中立原則の重要性が説かれ、さらに、後者の事件では課税事業者による課税仕入れであることを「実体要件」とし、インボイスの保存を「手続要件」とする点が示された。ところが、次に紹介するイタリアの「EN.SA.事件」(欧州司法裁判所 2018年5月8日判決、C-712/17) は、実体が存在しない取引、すなわち実体要件を充足しない架空の循環取引が行われた場合でも付加価値税の控除権が認められた初めてのケースとなった⁽³⁵⁷⁾。

イ 事件の概要

発電及び電気販売を業務とする課税事業者Xが、銀行からの有利な融資条件を得ることのみを目的として、関連会社とともに、一部の電力の売買について架空の循環取引を行っていた。イタリアの課税当局は、このような電気購入の架空の循環的取引に関して実際には電気の販売がなく実態が存在しないとして、その取引について作成されたインボイスに基づく仕入税額控除権の行使を認めなかったが、これを不服としたXが裁判で争い、関連裁判所は本件について、欧州司法裁判所の先決判断を求めた。

(357) 以下、EN.SA.事件の概要、欧州司法裁判所の判断等について邦語によるものとして参照、酒井・前掲注(229)504-506頁。

ロ 欧州司法裁判所の判断

本件で問題となった取引は、実体のない架空取引であり課税取引が存在せず、VAT 指令 168 条の下で仕入税額控除権は生じないことになるが、他方、VAT 指令 203 条の下でインボイスに記載のある付加価値税については納付義務が生じると考えられ、循環的取引でも売上部分にだけ納付義務が生じてしまうことになることが、付加価値税のシステムに合致しないという理解が示され、結果として、仕入税額控除が認められることとなった。すなわち、同じ事業者間でなされた同じ価格での架空の循環的売買は税収ロスをもたらしておらず、VAT 指令は、中立性と比例の原則に照らして解釈されるところ、インボイスの発行者が誠実に行動し税収ロスのリスクを完全に排除しているときには、国内法が、その納付義務から生じる租税債務が調整されることを認める限りにおいて、架空取引を含め、それに伴う付加価値税を支払うようインボイスに付加価値税を記載した者に要求する一方で、架空取引の仕入れに関連する付加価値税の控除権を認めない国内法を排除するように解釈なされねばならないと考えられた。

このように EN.SA.事件においては、税収ロスがなく、関係事業者が脱税を計画しておらず、存在しなかった取引が有利な融資条件を得るためなど、課税逃れ等以外の目的によって行われているような場合、付加価値税の負担にあたっては中立性が保持されるべきだとして、その作成されたインボイスに基づき控除権行使を認めるという判断が示された。この点、酒井貴子教授は「このような考察や結果は、VAT 指令 168 条の解釈からは導き出されない考え方であり、結果として、実体要件よりも上位概念に位置付けられる中立性の原則が尊重されたといえる。⁽³⁵⁸⁾」と述べられている。

(358) 酒井・前掲注(229)506頁。

(4) Dankowski 事件

EN.SA.事件では、中立原則の優位性が示され、実体要件としての課税仕入れの事実が存在しないとしても、インボイス発行による納付義務により、実際に納税があった（税収のロスがなかった）場合に、仕入税額控除が認められる余地がある点が示されることとなった。

ところで、VAT 指令 213 条により、事業者において各加盟国に対して事業開始時に届出を行うことが求められ、同 214 条により、各加盟国において VATID 番号を付番することが求められる点は既述のとおりである。そうした中、課税仕入れの相手方である事業者が登録を行っておらず、付加価値税を納税していなかった場合にも仕入税額控除が認められた事例として、ポーランドの「Dankowski 事件」（欧州司法裁判所 2010 年 11 月 22 日、C-438/09）がある⁽³⁵⁹⁾。

イ 事件の概要

A店を営む事業者P氏は、物品や役務に係る付加価値税についての登録届出や付加価値税の納付をしていなかったにも関わらず、D店を営む事業者Xに対し、付加価値税について記したインボイスを交付した。ポーランドの課税当局が、Xに対してP氏が発行したインボイスに記載した付加価値税額の仕入税額の控除行使権を拒絶し、そのような事業者によって発行されたインボイスは、仕入税額控除の権利を生じさせないと判断した。ポーランドの関連裁判所は、本件について欧州司法裁判所に先決判断を求めた。

ロ 欧州司法裁判所の判断

欧州司法裁判所は、旧 VAT 指令 22(1)（現 VAT 指令 213、214 条）は、あらゆる課税事業者は、課税事業を開始するときに加盟国の課税当局へ届出を出すことを定めるが、そういった要請のもと付加価値税システムが適切に運営されているならば、課税事業者がその要件を満たすこ

(359) Dankowski 事件の概要、欧州司法裁判所の判断等について邦語によるものとして参照、酒井・前掲注(229)510-512 頁。

とができていないとしても、旧 VAT 指令 17 条(2)(現 VAT 指令 168 条)によって別の課税事業者に与えられる控除権に影響を与えることはできない、つまり、同 22 条(1)は、事業者に届出の義務付けを行うものではあるが、同条項は、加盟国の課税当局に対して、届出が提出されていないときに、仕入税額控除権を課税事業者から奪うような権限を与えてはいないと判断した。結論として、仕入税額控除権の重要性を踏まえ、課税取引たるものの実態があり、必要な情報がある場合については、登録がなくとも手続要件を満たすものとして、仕入税額控除権を認められることとなった。

この点、酒井貴子教授は、「EU においては、日本の適格請求書発行事業者登録制度のように適格請求書の発行のために課税事業者が別途、登録を行うというような制度にはなっていない点は比較の上で注意が必要であろう。EU ではその代わりに、VAT 指令 203 条のような規程が必要ということになるかもしれない。⁽³⁶⁰⁾」と述べられている。

(5) 小括

上記欧州司法裁判所の判例を踏まえると、欧州において仕入税額控除は付加価値税の根幹であり、納税者の請求権として位置付けられるものである点、課税仕入れの事実を「実体要件」、インボイスの保存を「手続要件」とした上で、付加価値税制度における「中立性」がそれらよりも上位に存在するという点が明らかとなった。

そのため、手続要件たるインボイスの内容に不備があろうと、実体要件を満たす場合には仕入税額控除は認められうるし (Polski Tawertyn 事件)、実体要件がなくとも、インボイス記載税額の納付義務との関係上、売上税額の納税のみが生じるという点において「中立性」に反するとして仕入税額控除が認められうるとされている (EN.SA.事件)。さらに、事業者の登録がなく、実際の売上税額の納税すらない場合でも仕入税額控除が認めら

(360) 酒井・前掲注(229)512頁。

れうるとされている（Dankowski 事件）。

このように EU 型付加価値税制度においては、租税回避の意図・目的等があれば格別、仕入税額控除を実体的に認める傾向が見受けられる。その背景には、やはり、VAT 指令 203 条に基づき発行者に対してインボイスに記載した税額の納付義務を課している、詰まるところ、税収ロスを制度上回避することが可能な仕組みとなっていることがあるものと推察される。

2 日本における仕入税額控除とインボイスの考え方

日本の消費税における仕入税額控除制度は、税を消費者に転嫁し税負担の累積を排除することを目的とし、消費税の最も重要な要素であるとは解されるものの、納税者の請求権又は義務として位置付けられているものではない⁽³⁶¹⁾。また、免税事業者や消費者を問わず、インボイスに税額を記載した者に対して当該記載税額を納付させる規定も設けられておらず、仮に免税事業者が税額を記載した請求書等を交付したとしても、直ちにインボイス類似書類となることもない⁽³⁶²⁾。

そうした点を踏まえれば、日本の適格請求書等保存方式において、欧州ほど実体的に仕入税額控除を認めていくことは困難であり、また、現行制度において、帳簿の形式不備で仕入税額控除が否認された事例⁽³⁶³⁾があることからしても、真正なインボイスの保存がない場合の仕入税額控除は抑制的に解さざるを得ないであろう。

(1) 税額記載インボイス発行者に対する納税義務

この点、欧州と同様、立法措置により、免税事業者や消費者を含め、税額を記載したインボイスを発行した場合には、その記載税額を納税させる

(361) 消費税法 30 条 1 項において、「課税仕入れに係る消費税額（中略）の合計額を控除する。」としか規定されておらず、「控除することができる」（権利）や、「控除しなければならない」（義務）といった規定にはなっていない点からも明らかである。

(362) 「財務省担当官に聞く！インボイス制度の疑問点～編集部に寄せられた質問を基に実務上の疑問点とその対策を検証～＜第3回（最終回）＞」税務通信 3715 号 53 頁（税務研究会、2022）。

(363) 東京地裁平成9年8月28日判決（行集48巻7・8号600頁）。

義務（以下、「インボイス記載税額納付義務」という。）を課すということも考えられる。

しかしながら、免税事業者は、小規模、零細な事業者の事務負担や税務執行コストへの配慮から、納税義務を免除されているだけでなく、帳簿の記帳義務すら課されておらず、また、消費者は消費税法の埒外とされている⁽³⁶⁴⁾ことを鑑みれば、それらの者は消費税法上のサンクチュアリに置かれているといえ、同じ法律において別途何らかの義務を課すことには慎重な判断が必要であろう。たしかに、免税事業者であっても、基準期間の課税売上高を把握し、一定の金額を超える場合には税務署長に対して届出書の提出を行う義務がある（消法 57①一）など、免税事業者等に対して義務を課すこと自体が一律不可能であるということはないと解されるが、新たな義務を課すには、

- ① 課税の適正化を図る上で必要な措置であり、制度を設けることに相当の合理性があること、
- ② 義務を課したことにより達成される目的に対して合目的的であること、
- ③ 課される義務が、義務者の事務処理能力等に比し過度な負担となっていないこと、
- ④ 本来的な義務を免除している者に対して義務を課すまでの政策的必要性があること、

などを総合較量した上で、真に必要な場合に限定すべきものと考えられる。

なお、VAT 指令 203 条が設けられた趣旨は、税収確保のためである点は既述のとおりであるところ、この点、酒井貴子教授によれば当該規定は、「偽インボイスとかが横行している中、こういう規定が必要になったのであろう⁽³⁶⁵⁾」と述べられているところであり、また、千葉隆史教授によれば、

(364) 消費税法上、「消費者」の定義はなく、「消費者」という単語自体一度も使用されていない。

(365) 酒井・前掲注(250)17-18 頁。

免税事業者がインボイス発行事業者になりすましてインボイス類似書類を交付する場合に、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について「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うることなどから、国庫の損失を確実に補填できるとは限らない⁽³⁶⁶⁾」とその実効性等に疑問を呈されている。

また、免税事業者がインボイス類似書類を交付する場面を想像するに、取引先との力関係からやむを得ずして発行することも考えられるところ、そのような者に対してまで納付義務を生じさせることが適切かという点も考慮する必要があるものと考えられる。

こうしたことを踏まえれば、日本においても偽インボイスやインボイス類似書類が横行するなど、その政策的必要性が高まる事態が生じるのであれば格別、現時点において矢庭にインボイス記載税額納付義務を課すことは、実行可能性、妥当性の観点からも疑問があろう。そのため、インボイス類似書類の交付に対しては、罰則の適用を厳格に行うなどの対応が求められるものと思料する。

(2) やむを得ない事情がある場合等における仕入税額控除

そこで、課税仕入れの事実はあるにもかかわらず、真正なインボイスの保存がないケースにおいて、仕入税額控除の余地はないか、消費税法 30 条 7 項ただし書きにおける「災害その他やむを得ない事情」の規定の解釈等も踏まえ、検討を行いたい。

イ 記載事項に不備のあるインボイスの保存がある場合

真正なインボイスの保存がない事態としてまず考えられるのが、記載事項に不備のあるインボイスの保存があるケースである。記載事項に不

(366) 千葉・前掲注(90)88頁。

備があってもインボイスになりうることは規定上も明らか⁽³⁶⁷⁾であり、また、当該記載不備のインボイスを交付しうる者はインボイス発行事業者であることが前提となる⁽³⁶⁸⁾。記載事項に不備のあるインボイスは、取りも直さず記載事項に誤りのあるインボイスに該当することから、当該記載不備のインボイスを交付したインボイス発行事業者には、修正インボイスの交付義務が課されることとなり（新消法 57 の 4④）、買手は受領した修正インボイスを保存するか、仕入明細書を作成し、売手であるインボイス発行事業者に確認を受けるという対応（新消法 30⑨三）を採ることとなる⁽³⁶⁹⁾。

そもそも、区分記載請求書等保存方式においても、原則として、記載事項に不備のある請求書等の保存があった場合には、仕入税額控除の要件を満たさず仕入税額控除は否認されることとなる（消法 30⑦⑨）ため、適格請求書等保存方式の導入に伴いその取扱いが変わるものではないが、現行制度では3万円未満の少額な取引である場合のほか、3万円以上であっても、「請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由」がある場合には帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能となる特例が存在していたことから、論点として俎上に載ってこなかったものと考えられる。

当然、記載事項に不備がある請求書等であっても消費税法上の「請求書等」であると解すれば、物理的に請求書等を受領している以上、厳密には請求書等の交付を受けなかった場合には該当せず、帳簿にやむを得ない理由を記載しようと仕入税額控除は認められないこととなるが、仕入税額控除には「真正な」請求書等の保存が求められると解するのであ

(367) 新消法 57 の 4 第 4 項において、誤りがあった場合においても交付されたものはインボイス、簡易インボイス又は返還インボイスであることが前提に規定されている。

(368) 免税事業者等が発行する請求書等は、登録番号の記載が行えず、インボイスにはなりえない。

(369) インボイス Q&A (令和 5 年 4 月改訂) 問 90《交付を受けた適格請求書に誤りがあった場合の対応》。

れば、「請求書等の交付を受けなかった」とは、「真正な請求書等の交付を受けなかった」場合であるといえ、記載事項に不備がある請求書等の交付を受けた場合をも包含する概念となるため、帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められる余地はあるものと考えられる。

後者の考え方⁽³⁷⁰⁾は、現行の区分記載請求書等保存方式における請求書等や適格請求書等保存方式におけるインボイスの保存にも当てはまると解され、実務にもなじむものであろう。

なお、課税仕入れを行った課税期間の翌課税期間以降に修正インボイスを受領することもありうるが、課税仕入れの時期は、あくまで課税仕入れを行った日の属する課税期間である（新消法 30①）ことから、遡及して仕入控除税額を修正することになる⁽³⁷¹⁾。したがって、仮に真正なインボイスを受領できていないとして仕入税額控除を受けずに確定申告を行ったうえ、事後的に修正インボイスを受領した場合には、受領した課税期間において仕入税額控除を行うのではなく、課税仕入れを行った日の属する課税期間に係る更正の請求を行うことになる⁽³⁷²⁾。ただし、請求書等の保存期間は、条文中、「その受領した日（中略）の属する課税期間の末日の翌日から2月（中略）を経過した日から7年間」（下線は筆者による）とされている（新消令 50①）一方で、実務上は、課税仕入れを行った日の属する課税期間の確定申告期限から7年間保存すること

(370) 仕入税額控除の要件として必要とされる請求書等は真正な記載がされた請求書等のみであるとする考え方（参照、本稿第1章第2節8）。

(371) 見積額の記載されたインボイスの保存により仕入税額控除を行い、事後的に確定額が見積額と異なることが判明した場合には、改めてインボイスを受領した上で、例外的に、確定した日の属する課税期間における課税仕入れに係る支払対価の額を調整することとなる（インボイス Q&A（令和5年4月改訂）問94《見積額が記載された適格請求書の保存等》）。このことは、見積額で仕入税額控除を行う場面が、水道光熱費などのように反復継続的かつ広範、大量に行われる取引を想定していることから、過年度遡及処理を求めることが現実的でなかったこともその理由の一つであろうと推察される。

(372) そうでなければ、修正インボイスの受領（加えていうならば当初インボイスの受領自体）をあえて遅らせるなどの方法により、恣意的に仕入税額控除の適用を受ける課税期間を調整することが可能となってしまう。

とされている⁽³⁷³⁾ため、そのような場合、厳密には「課税仕入れを行った日の属する課税期間の確定申告期限」においてインボイス（修正インボイス）を保存できていない状況が生じることとなり、遡及的に仕入税額控除を認める余地はないようにも思われるが、仕入税額控除の重要性に鑑み、あえて仕入税額控除の適用を受けなかった事業者に対して救済手段を設けるという実務上の配慮のほか、EU型付加価値税と異なり、インボイスに「発行日」の記載が求められていないことから、事後的な受領であるか否かの判別が困難であるという適格請求書等保存方式の限界によるものとも考えられよう⁽³⁷⁴⁾。

ロ インボイス類似書類の保存がある場合

次に、インボイス類似書類の保存がある場合について検討する。繰り返しになるが、インボイス類似書類とは、インボイス発行事業者以外の者が作成したインボイス又は簡易インボイスであると誤認されるおそれのある表示をした書類を指すものであり、免税事業者や非登録の課税事業者、消費者等が作成・交付したものであることが前提となる。そのため、記載事項に不備のあるインボイスのように修正インボイスなり仕入明細書による対応は不可となる。

インボイス類似書類を保存していたとしても仕入税額控除の要件を満たさない⁽³⁷⁵⁾ことは自明であるが、例えば、免税事業者が取引から排除されることを懸念し、他人の登録番号等を記載したインボイス類似書類を交付し、それを受領した事業者において善意であったような場合には、

(373) コンメンタール消費税法においても「要するに課税仕入れ等が行われた課税期間の確定申告期限から7年間の保存期間とされる」と示されている（武田・前掲注(39)3319頁）。また、賦課権の除斥期間を超える期間にわたり保存させることは合理的ではないため、事後的に請求書等を受領した場合であっても、受領した日の属する課税期間ではなく、課税仕入れを行った日の属する課税期間の確定申告期限から7年間の保存が求められるものと解される。

(374) しかし、条文上はあくまで「受領した日」の属する課税期間の確定申告期限からの保存によることとされており、文理解釈によれば問題は生じないであろう。

(375) 千葉・前掲注(90)178頁。

イギリスやドイツのように仕入税額控除が認められる余地はあるのではないか。

既述のとおり、日本においては欧州ほど実体的に仕入税額控除を認めていくことは困難であろうが、新消法 30 条 7 項ただし書きにおいて「災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかつたことを当該事業者において証明した場合は、この限りでない。」とあることから、免税事業者からインボイス類似書類を意図せずに受領したことが「やむを得ない事情」に当たり、かつ、納税者側においてそのことを証明した場合には、帳簿及びインボイスの保存不要で仕入税額控除が可能となろう⁽³⁷⁶⁾。

ここでいう「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、前号に規定する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ものとされる⁽³⁷⁷⁾。

国税不服審判所の裁決事例においては「その他やむを得ない事情」、とりわけ「事業者の責めに帰することができない状況」につき比較的厳格な解釈がなされており、請求書等の誤廃棄⁽³⁷⁸⁾はもつてのほか、倉庫荒らしに遭い領収書等が汚損したためやむなく廃棄した事例⁽³⁷⁹⁾についてもやむを得ない事情は認められず、帳簿を作成していたパソコンが刑事事件の捜査の際に破壊され、身柄拘束中に事務所の貸貸人に領収証を廃棄された事例や⁽³⁸⁰⁾、売手に氏名住所等を記載させた結果、真実の記載がなされなかった場合に、正しく記載するよう書面による注意喚起を行っていたとしても、代金支払の際の本人確認がなく、住所不明の者の管理が

(376) 千葉・前掲注(90)187頁。

(377) 消費税法基本通達 8・1・4、11・2・22。

(378) 平 25.10.8 東裁 (法・諸) 平 25・51。

(379) 平 25.6.24 福裁 (諸) 平 24・19。

(380) 平 26.9.9 関裁 (諸) 平 26・8。

されていないなど、仕入先の氏名が真実のものであるかを審査する体制が採られていないと認定された事例⁽³⁸¹⁾においてもやむを得ない事情は認められなかった。一方で、盗難にあった場合は、本来的に「災害」には含まれない⁽³⁸²⁾ものの、被害者にとって防ぎようがなく、その責めに帰することはできないものとして、やむを得ない事情に該当するとした事例⁽³⁸³⁾もある。

また、広島地裁平成11年2月18日判決において、領収書に記載された仕入先が税務調査により真実の取引先ではないことが判明した場合の仕入税額控除について、「事業者において帳簿に記載した仕入先の氏名が真実であると信じるについて相当の理由がある場合には、結果として真実でない氏名が記載されるに至ったとしても、仕入れに係る消費税額控除は適用されるものと解される。けだし、このような場合にまで税額控除を否定することは事業者に難きを強いることになり、法の趣旨に反する結果となると解される」と判示し、取引相手において、詐欺やなりすましなどによる違法行為などが行われた場合には、相手方の確認について限界があり、このような場合にまで、仕入税額控除を否認することは制度趣旨にも反するとして、仕入税額控除の余地を認めている事例も存在する⁽³⁸⁴⁾。

(381) 平15.6.13名裁(諸)平14-74。

(382) 所得税法72条1項(雑損控除)の「災害又は盗難若しくは横領による損害が生じた場合」という規定ぶりからそのように判断されている。

(383) 平14.11.6開裁(諸)平14-35。なお、この場合において、盗難により保存することができなかったことの証明は、その盗難の事実の存在を客観的に推認できる程度であることを要するとともに、課税仕入れの額として認められる額は、その仕入れの存在が明らかであり、客観的かつ合理的に裏付けられる金額に限られるものと解するのが相当であるとされている。

(384) 事案自体は帳簿保存方式におけるものであり、かつ、消費税法30条7項ただし書きの適否が直接争われた事例ではなく、判旨の「相当の理由」の射程範囲も不明確ではあるが、考え方自体は援用することが可能であろう。なお、結論としては、原告において当該仕入先が真の仕入先であると信じたことにつき相当の理由があったことを認めるに足る証拠はないとして仕入税額控除は認められなかった(第一審で確定)。参照、山本俊一『デジタル化社会における消費税の理論と実務—インボイス方式への対応—』147-149頁(ぎょうせい、2020)。

したがって、そうした点を踏まえれば、なりすましなどにより意図せずインボイス類似書類を受領したことについても、そのこと自体防ぎようがなく、かつ、自己の責めに帰すべき事由がないのであれば、やむを得ない事情として認められる余地があるものと解される。

ここでいう「自己の責めに帰すべき事由がない」とは、基本的には自ら免税事業者に対してインボイス類似書類を交付させたものではない、換言すればインボイス類似書類であることにつき善意であるということや、本人確認などの手続きが正当になされていたことを意味し、「防ぎようがなく」とは、そうした手続きを経たとしても容易に防ぐことができないことを意味するものであろう。

また、欧州のようにインボイス記載税額納付義務も課されていないことも踏まえれば、そうした厳格な解釈は維持する必要がある⁽³⁸⁵⁾、単に善意であったということのみでは足りず、過失性がないこと（善意かつ無過失であること）を納税者側において証明する必要があるものと解される。

ときに、適格請求書等保存方式では、他の事業者から受けた請求書等がインボイスに該当することを客観的に確認するための仕組みとして、国税庁公表サイトにおいて登録番号から検索することが可能となっている。取引を行うに当たり、相手方から登録通知書の提示を受けるなどにより登録番号を確認し、検索を行うことも一つの対応であろう。しかし、この点、千葉隆史教授は、例えば免税事業者が登録通知書を偽造し、偽造登録通知書を信用した善意の買手が、当該偽造登録通知書を信用し仕入税額控除を行った場合において、「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」とした上で、「新規

(385) 欧州においては、税額を記載したインボイス発行者に対する納付義務により制度上、税収の毀損は生じないものの、日本においては「納税なき仕入税額控除」として税収に毀損が生じる点に違いがある。

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が重要である⁽³⁸⁶⁾と述べられている。

つまり、取引開始前に相手方から登録番号の聴取及び本人確認書類の提示を受け、提示を受けた本人確認書類を何らかの形(写しを取るなど)で残し、国税庁公表サイトで登録の有無を確認するといったプロセスを経ることで、事後的にインボイス類似書類であることが判明したとしても「やむを得ない事情」が認められる余地があるものと解される。畢竟、そのような確認を尽くしていれば、およそインボイス類似書類による仕入税額控除は未然に防ぐことができるものと考えられることから、適格請求書等保存方式施行後においては、新たな商習慣として、とりわけ新規取引先などについては、取引開始前に相手方がインボイス発行事業者であるか否かの確認を行うことが肝要であるということを意味しよう。

ハ 偽インボイスの保存がある場合

インボイス類似書類は、あくまでインボイス発行事業者でない者が交付したものであるが、偽インボイスは、インボイス発行事業者が偽りの記載をして交付したインボイスを指す。対価の額や消費税額について偽りの記載を行うことは、買手の認識なくできるものではないことから、偽インボイスが取り交わされる場面は、売手と買手の通謀により行われるものであることが想起され、仕入税額控除を認める余地はさほどないように思料される。しかし、例えば、売手であるインボイス発行事業者が売上除外を企図して名義を偽装した偽インボイスを善意の買手に対して交付するといった場面は考えられよう。

この場合に買手が採りうる対応としては、修正インボイスの受領や仕入明細書による対応が考えられるところ、名義を偽装する売手に対して正しいインボイスの交付を求めることや、仕入明細書の確認を受けるた

(386) 千葉・前掲注(90)187-188頁。

めに、偽装された名義から真実の売手を把握すること等、困難を伴うことが容易に想像でき、実効性には疑問が生じる。

したがって、この場合においても、「やむを得ない事情」を証明することで仕入税額控除が認められる余地はあるものと解される。そして、上記のとおり、偽インボイスの受領に当たり買手が「善意かつ無過失」であることが可能な状況として想定されるものが、名義の偽装であることから、考え方としては、インボイス類似書類の場合と本質的に変わるものではないであろう。当然、通謀などにより偽インボイスを受領しているような状況においては、「善意かつ無過失」であることなど証明するべくもなく、仕入税額控除は認められないことは言うまでもない。

ニ インボイス等の保存がない場合

真正なインボイスの保存がない場合の最後のケースとしては、インボイス等の何らの証票の保存もない場合が挙げられる。具体的には、災害等により紛失した場合や、盗難等に遭った場合、意図せずに廃棄した場合などが考えられよう。

当然、インボイスの保存が不要とされる特例の対象であれば帳簿のみの保存による仕入税額控除も可能となるが、そうした特例の対象取引ではない場合、インボイス発行事業者である売手には求めに応じたインボイス交付義務が生じるものの、既述のとおり再交付義務まで課されていないと解されること、また、仕入先がインボイス発行事業者ではない場合、仕入明細書による対応もできないことから、そうした場合には「災害その他やむを得ない事情」を証明することで仕入税額控除は可能となろう⁽³⁸⁷⁾。

なお、既述のとおり、「災害その他やむを得ない事情」は比較的厳格な

(387) ただし、仕入先がインボイス発行事業者でないことが明らかである場合において、「災害その他やむを得ない事情」の証明により、本来受けられないはずの仕入税額控除までも認める必要性については疑義があるところであり、いずれにせよ個々の事例に応じた検討が必要であろう。

解釈が採られており、その証明は容易でないものと思料される。この点、現行の区分記載請求書等保存方式においては、3万円以上の取引でも「請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由」がある場合には請求書等の保存が不要とされており、交付を受けた請求書等を紛失した場合や意図的に廃棄した場合についても、交付を受けなかった場合と外形上区別がつかないことから、「請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由」がある場合に含まれるものと解されていた可能性も考えられる。適格請求書等保存方式においては、そうした取扱いの余地はなくなることから、より一層保存を確実なものとするよう、例えば、受領したインボイス等について電子帳簿保存法の要件に従った電子保存（いわゆるスキャナ保存）にシフトすることや、電子インボイスによるやり取りに移行することも一案であろう。

ホ 小括

上記のとおり、やむを得ない事情がある場合における仕入税額控除は、売手が仮に免税事業者であったとしても仕入税額控除が認められることとなり、納税なき仕入税額控除を正面から認めることとなる。諸外国においては、裁量権により仕入税額控除が認められる場合や、脱税関与仕入れ等について受領者が善意である場合等にも仕入税額控除が認められる余地はあるが、裁量権による控除も売手が課税事業者であることが前提とされており、また、税額記載インボイス発行者に納付義務が課されることもあり、実効性はともかくも、税収の毀損は生じないという点で日本と異なるものであろう。

そうした根本的な制度の違いが存することから、例えば、ドイツでは脱税関与のインボイスについて「善意でないこと」の立証責任が課税当局側にあるとされるものの、日本においては、真正なインボイスの保存がないことについて「善意かつ無過失であること」の立証責任を納税者側に負わせるという違いが生じることには一定の理があるものと解される。

第3節 その他の措置等について

第1節及び第2節において、それぞれ少額不追及の特例の創設の困難性、真正なインボイスの保存がない場合の「やむを得ない事情」による仕入税額控除の可能性について検討したが、その他、諸外国の事例を踏まえて、適格請求書等保存方式の円滑な導入及び定着に向けた何らかの措置等が可能か検討する。

1 クレジットカード明細書のインボイス対応について

オーストラリアにおいては、一定の法人カードプロバイダーから交付された法人カード明細書において、仕入税額控除に必要な一定の事項の記載があればインボイス保存不要で仕入税額控除が可能とされている。

日本においては、クレジットカード明細書は、課税資産の譲渡等を行った他の事業者が作成・交付した書類ではないことから請求書に該当しないとされているものの、第1章第2節9に記載したとおり、適格請求書等保存方式においては媒介者交付特例が存在し、「媒介者」に代金精算会社等も含まれることからすれば、クレジットカード会社もそこに含まれ得ることは明らかであるため、何らの制度改正を経ずとも、媒介者交付特例の要件を満たすことでクレジットカード明細書をインボイスとして利用することも可能であるし、カード利用店舗（売手である事業者）の登録番号等を記載し、各インボイスを代理交付することも可能である。

ただし、現状のクレジットカード明細には、使用店舗名、使用年月日、使用金額といった情報しか記載されておらず、インボイスの記載事項を満たすには、加盟店がクレジットカード会社に対して、インボイス発行事業者である旨、取引の内容、適用税率、消費税額等を開示・提供することを前提に、大規模かつ広範なシステム改修等が求められる上、データの保存、インボイスの写しの取扱いなど、解決すべき課題は少なくないものと思料する。

2 裁量権の行使による仕入税額控除

諸外国では、イギリスにおける裁量による仕入税額控除、ドイツにおける形式を重視した仕入税額控除の運用、オーストラリアにおける課税庁長官の裁量権の行使による仕入税額控除のように、インボイスの記載に軽微な誤りがあった場合等に、売手が課税事業者であることを前提に課税庁の裁量等により仕入税額控除を認めることとされる例も見受けられた。

イギリスやドイツは、税額を記載したインボイスの発行者に対しての納付義務はあるため多少前提は異なるものの、オーストラリアは日本と同様そのような義務はないにもかかわらず、仕入税額控除を裁量により認めることとされている。

日本においてインボイスの記載事項に誤りがあれば、修正インボイスを受領するか仕入明細書対応が原則であることは既述のとおりであるが、例えば取引が一度きりかつ遠方である場合などコスト面も含め負担の増加は避けられない面もあろう。したがって、日本においても、インボイスに軽微な誤り等があった場合であっても、インボイス発行事業者からの課税仕入れがあることがインボイス以外の資料等で客観的に明らかである限り、仕入税額控除を認めてもよいのではないかと思料する。

その際、オーストラリアにおいて、オンラインサービスにより申告前に課税当局の許可を得ることができる⁽³⁸⁸⁾とされていることに倣い、e-Tax等を利用した裁量権行使のための確認システムを設けるとすることも一案であろう。

なお、西山由美教授は、現行制度下において、納税義務者である事業者が何らかの事情で調査時に提示ができる程度の帳簿保存がなかった場合の手当てとして、その実情に応じて、課税庁との協力関係に基づいて正確な課税売上高算定のための事実確認をする機会を持つ必要性は所得税や法人税よりも高いとした上で、「納税義務者と課税庁との間で事実確認をする機会を要し

(388) ATO “When you can claim a GST credit” (<https://www.ato.gov.au/business/gst/claiming-gst-credits/when-you-can-claim-a-gst-credit/>) (令和5年1月4日最終閲覧)。

ておくことは、訴訟の回避の観点からだけでなく、課税事業者のコンプライアンス（原文ママ）によって機能する消費税のシステムにとって有益である⁽³⁸⁹⁾と述べられている。而して適格請求書等保存方式施行後において、インボイスの保存がない等の場合の課税仕入れに関する事実確認の機会を設ける有益性についても低くはないであろう。

ただし、インボイスの不備がある場合の仕入税額控除について抑制的に解する必要がある点は既述のとおりであり、そうした機会を設けることは公法上の和解に該当する可能性もある⁽³⁹⁰⁾ことから、租税法律主義の手続的側面である合法性の原則⁽³⁹¹⁾を踏まえれば、法令上の整備がなされることが前提となるものと思料される。

3 インボイス不発行に対する罰則について

イギリス、ドイツ、オーストラリアの三国に共通して、インボイスの不発行に対して罰則が設けられている。これはインボイス発行期限が設けられていること及び買手の仕入税額控除権を保護する観点からそのような罰則によりインボイスの交付を担保しているものと推察される。

(389) 西山由美「消費税法における「帳簿の保存」」ジュリ 1293号 117頁（2005）。

(390) 西山由美教授は、先述の課税庁との協力関係に基づいて正確な課税売上高算定のための事実確認をする機会を持つことについて、「この種の合意は、公法上の和解として従来から認められてこなかった」と述べられている（西山・前掲注(389)117頁）。他方、篠原克岳教授は、行政上の和解について、「納税申告期限前の段階でも、例えば納税相談や文書照会・回答制度などを通じて、納税者と課税庁が未実現の租税債務について意見調整をすることはある」とした上で、「この段階では法律上の争いは顕在化しないので、この段階で双方が何らかの了解事項を共有することがあったとしてもその内容に「和解」としての効力を与えることは出来ず、「事前合意」に拘束力を与えるべきか、という問題となる」と述べられ、争訟段階に至らない時点での和解の可能性を否定している（篠原克岳「税務手続への和解の導入に関する検討—法的判断過程の分析に基づく試論—」税大論叢 78号 53頁（2014、<https://www.nta.go.jp/about/organization/ntc/kenkyu/ronsou/78/01/index.htm>）（令和5年1月4日最終閲覧））。

(391) 課税要件が充足されている限り、租税行政庁には租税の減免の自由はなく、また租税を徴収しない事由もなく、法律で定められたとおりの税額を徴収しなければならないとする原則（金子・前掲注(13)86頁）。

しかしながら、罰則がどの程度実効的に機能しているのかは定かではなく、日本においても、例えばインボイス交付義務違反が多発するなどにより仕入税額控除制度全体に支障をきたすような事態が生ずるのであれば検討の余地はあろうが、大部分の事業者間取引において、請求書等が交わされ保存されているという我が国の取引実態⁽³⁹²⁾を踏まえれば、そうした罰則を導入する必要性は乏しいであろう。

(392) 濱田・前掲注(34)1292頁。

結びに代えて

本稿においては、適格請求書等保存方式の円滑な導入及び定着に向け、現状設けられているインボイス保存不要で仕入税額控除が可能となる特例の射程範囲等の確認、諸外国における特例の状況等を踏まえ、必要な措置等の検討を行った。

欧州においては、付加価値税における仕入税額控除制度の持つ中立性が重視されるうえ、インボイスの金券的性質も相まって、仕入税額控除が実体的に認められる傾向がうかがえる。その背景としては、免税事業者であっても税額を記載したインボイスを発行した場合に、記載税額の納付義務が課されるということがあるものと考えられる。

日本においては、適格請求書等保存方式施行に当たり、課税当局の見解が示されることが望まれる点や、現状設けられているインボイスの保存が不要で仕入税額控除が可能となる特例について、社会経済状況の変化等も踏まえ、適時適切な見直しの検討が必要であろうと考えられる点も見受けられるものの、欧州のように免税事業者等にインボイス記載税額納付義務を設けることは困難であり、少額な取引であることをもって恒久的にインボイスの保存を不要とする（免税事業者からの仕入れについても控除を可能とする）ことは、制度趣旨等を踏まえても採用し難いと考ええる。しかしながら、真正なインボイスの保存がない課税仕入れについては、「やむを得ない事情」があること、すなわち、買手において善意かつ無過失であることを納税者が立証した場合には、仕入税額控除を認める余地が残されていると考える。

しかし、適格請求書等保存方式（インボイス制度）を付加価値税に新たに導入することは、諸外国を含めても例がなく、そのインパクトは少なくないものと思料される。現に、令和5年度税制改正大綱においても、「令和5年10月のインボイス制度移行後においても弾力的な対応に努めるとともに、新たな課題

が生じた場合には、必要に応じて柔軟に対応策を講じていく。⁽³⁹³⁾」と示されたとおり、政府においては裁量権の行使による仕入税額控除などの方途も検討しつつ、軽減税率導入時と同様⁽³⁹⁴⁾、円滑な実施に向けた弾力的かつ柔軟な対応が求められよう。

また、本稿においては、仕入側の目線に立ち、仕入税額控除の観点から主にその特例のあり方等に触れてきた。物税である消費税については、人税とは異なり、課税される者（売手側の事業者）に対する過度な配慮は必要ではないという見解⁽³⁹⁵⁾もあるものの、適格請求書等保存方式という新たな制度の定着を図る観点からは、売手側であるインボイス発行事業者の立場からの事務負担軽減の観点での検討も必要であろう。とりわけ、本来的に免税事業者であるものの、適格請求書等保存方式の導入により課税事業者に転換する事業者における事務負担については、少なくとも制度が定着するまでの期間、一定程度緩和する措置があってもよいのではないかと思料する。

この点、令和5年度税制改正において、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において、免税事業者がインボイス発行事業者となったこと又は課税事業者選択届出書を提出したことにより事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる場合には、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から控除する金額を、当該課税標準額に対する消費税額に8割を乗じた額とすることにより、その負担する消費税額を売上税額の2割（税込売上金額の1.8%⁽³⁹⁶⁾）とする特例（以下「2割特例」という。）が設けられることとなった。これは、小規模な事業者の事務負担や納税負担を軽減

(393) 自由民主党・公明党「令和5年度税制改正大綱」19頁。

(394) 軽減税率制度が導入された令和元年10月1日に、麻生太郎副総理兼財務大臣兼内閣府特命担当大臣が閣議後記者会見において「先程の閣議において私から各大臣に対して総理のご指示等も踏まえて軽減税率制度、これは初めてやるわけなので、その円滑な実施（中略）などについて協力、配慮等をお願いしたところです。」（下線は筆者による）と述べられている。

(395) 西山由美「消費税における中小事業者—消費税の性質論を基礎として—」早稲田法學 95巻3号 585頁（2020）。

(396) 全ての売上げが標準税率対象であることを前提とした場合の割合である。

する観点から、円滑な制度導入に向け一定の意義を有するものであろうが、中小事業者の事務負担軽減を目的とする簡易課税制度のように、実態調査等による推計⁽³⁹⁷⁾の元で算出されたみなし仕入率により仕入税額控除を認めるものではなく、ある意味において消費税創設当初の「限界控除制度」と同様、益税を正面から認める制度と言っても過言ではないことから、あくまで経過措置として、期限到来後には速やかに廃止することが望ましいであろう。このことは、2割特例を適用した課税期間以降シームレスに簡易課税制度へ移行することができる措置も併せて行われる⁽³⁹⁸⁾ことも整合的である。

いずれにせよ、諸外国の付加価値税制度におけるインボイス制度はグローバルスタンダードであり、日本の適格請求書等保存方式についても円滑に導入され、定着することを望みたい。

以上

(397) 平成26年度税制改正で簡易課税制度の見直しが行われているが、そこでは、全国の税務署から抽出した売上1,000万円超から5,000万円以下の簡易課税適用事業者について、決算書等を基に推計していた(財務省「平成26年度税制改正の解説」908頁(https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2014/explanation/pdf/p0907_0932.pdf))(令和5年1月4日最終閲覧)。

(398) 2割特例の適用を受けたインボイス発行事業者が、当該適用を受けた課税期間の翌課税期間中に、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出書を納税地を所轄する税務署長に提出したときは、その提出した日の属する課税期間から簡易課税制度の適用が認められる(28年改正法附則51⑥)。