

消費税の課税要件に着目した  
重加算税賦課理論の研究

北 澤 一 郎

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研 究 部 教 授 〕

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

## 要 約

### 1 研究の目的（問題の所在）

消費税額の計算において、仕入税額控除を適用するためには、課税仕入れの相手方の氏名・名称、取引年月日、資産又は役務の内容、支払対価の額等の所定の事項を記載した帳簿及び請求書等を保存していることが必要である（消法 30 条 7 項）。

これに関して、仕入れの取引事実はあるものの、その取引先を知られたくない等の理由により、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽っている場合、消法 30 条 7 項の規定により仕入税額控除が否認されることとなる。

このような場合において、重加算税が適用されるか否かについては、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽ることにより、意図的に取引内容の解明を困難にしているという点で、申告納税制度の適正な維持という観点から重加算税制度の趣旨と合致しているとも考えられるところであるが、実務上は、国税不服審判所平成 14 年 1 月 24 日裁決（裁決事例集 63 集 276 頁、以下「平成 14 年裁決」という。）に基づいて、重加算税の適用が行われていないのが実情である。

この点に関して、これまで上記の場合における重加算税の適用の可否を正面から論じた研究が無かったことに加え、上記のような真実の仕入先が記載されていない帳簿及び請求書等に基づき仕入税額控除を行っている事案において、重加算税を適用する余地が無いのか疑義が生じていることから、消費税の課税要件に着目した重加算税賦課理論の研究を行う。

また、令和 5 年 10 月 1 日以降は、適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）が開始されたことから、インボイス制度の趣旨及び規定等を踏まえて、今後は、平成 14 年裁決と同様の課税事案において、消費税の仕入税額控除に対する重加算税の適用にどのような影響を与えるか、あるいは、消費税の実地調査においてどのような問題が生じるか検討を行った。

## 2 研究の概要

### (1) 平成 14 年裁決の概要

#### イ 事案の概要

本件は、家具の卸売業を営む法人である審査請求人（以下「請求人」という。）が仕入先の名称を仮装して計上した仕入金額が過大であるか否かを主な争点とする事案である。

#### ロ 原処分庁の処理と審判所の判断

No	税目	区分	原処分庁の処理	審判所の裁決
1	法人税	本税	架空仕入金額否認による更正処分	原処分庁による更正処分の取り消し ⇒請求人は仕入先を仮装しているものの仕入金額は正当であり当初申告の所得金額が正しいと認定
2		加算税	重加算税賦課決定処分	原処分庁による重加算税賦課決定処分の取り消し
3	消費税	本税	仕入税額控除否認による更正処分	原処分庁による更正処分は適法 ⇒請求人は真実の仕入先が記載されていない帳簿及び請求書等に基づいて仕入税額控除を行っているため仕入税額控除否認の処分は適法
4		加算税	重加算税賦課決定処分	原処分庁による重加算税賦課決定処分の取り消し ⇒請求人は仕入れの帳簿及び請求書等への記載に当たり仕入先の名称を仮装していたが、課税仕入れの支払対価の額を過大に計上していたのではないから、これは「納税者が『その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』を仮装したこと」には当たらず通法 68 条 1 項に規定する重加算税の適用要件を満たさないので原処分庁による重加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税相当額を超える部分の金額を取り消す

※ 網掛けの箇所が本稿において検討すべきポイントである。

## (2) 問題点

本件において、請求人は、真実の仕入先が記載されていない帳簿及び請求書等に基づいて消費税の仕入税額控除を行っているため、消法 30 条 7 項及び同条 8 項一号の規定により消費税の仕入税額控除は否認されることとなる。一方で、請求人は、真実の仕入先が記載されていない帳簿及び請求書等、言い換えれば、仕入先を仮装した虚偽の帳簿及び請求書等に基づいて消費税の申告を行っているにもかかわらず、国税不服審判所の裁決は、重加算税を適用されないこととされている。そもそもこのような場合に重加算税が適用されないのだろうか。

本件では、国税不服審判所が、課税庁による消費税の仕入税額控除否認に係る重加算税賦課決定処分を取り消しを行っているところであるが、それでは、課税庁側はこのような場合にいったい何を立証すれば重加算税を適用することができるのであろうか。また、我が国では、令和 5 年 10 月 1 日からインボイス制度が開始されたところであるが、本稿においては、インボイス制度開始前と開始後に分けて検討を行うこととし、まずはインボイス制度開始前の状況と対応を検討する。

## (3) インボイス制度開始前の重加算税適用要件の検討

### イ 重加算税の意義

加算税制度は、納税義務の不履行に対する行政制裁的な措置としての性格も有するがあくまでも罰則ではなく、当初から適法に申告し納税した納税者とそうでない納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置であると考えられている。

重加算税は、納税者が隠蔽・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものである。すなわち、重加算税制度とは、納税者による隠蔽・仮装という不正手段の有無に着目して、通常

の加算税よりもさらに一段上の行政上の制裁を課そうというものであるから、隠蔽・仮装とは何か、あるいは納税者が行った行為が隠蔽・仮装に該当するか否かが非常に重要な論点となる。

ロ 文理解釈による重加算税適用要件の検討

通法 68 条 1 項及び 2 項の規定から、重加算税の文理上の必要要件は、以下の①～⑤であると考えられる。

- ① 過少申告加算税（通法 68 条 1 項）及び無申告加算税（同条 2 項）の規定に該当する場合において
- ② 納税者が
- ③ その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を
- ④ 隠蔽し、又は仮装が行われたこと
- ⑤ その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき（通法 68 条 1 項）又は提出していなかったとき（同条 2 項）

上記から重加算税の文理上の適用要件は、以下のとおりとなる。

- ①' ⇒ 行為が発生している状況（税務調査等において追徴税額が発生していること）
- ②' ⇒ 行為の主体（納税者自身であること）
- ③' ⇒ 行為の対象（国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実であること）
- ④' ⇒ 行為の具体的事実（隠蔽又は仮装が行われていること）
- ⑤' ⇒ 行為と申告の関連性（その隠蔽又は仮装した行為に基づき納税申告書を提出していること）

以上の①'～⑤'をいずれも満たす場合に重加算税の適用が可能であると考えられるが、前述の平成 14 年裁決における国税不服審判所の判断は、請求人が行った行為は、①'、②'、④'、⑤'の要件は満たすものの、

③' の（隠蔽又は仮装の）行為の対象となっているのは「課税仕入れの相手方の氏名又は名称」に過ぎず、これは「③' ⇒ 国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実であること」に該当しないという解釈に基づいて重加算税の適用を否定しているものと考えられる。

#### ハ 「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」への該当性の検討

法人税の所得計算においては、法法 22 条 3 項により「当該事業年度の収益に係る売上原価、完成工事原価その他これらに準ずる原価の額」に該当すれば、仕入れの相手方に関わらず損金算入が可能であると考えられる一方で、消費税の計算においては、そもそも「帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名・名称」が正しく記載されていないと仕入税額控除を受けることができない。すなわち「帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名・名称」を正しく記載することにより初めて仕入税額控除を受けることができるのであるから、「帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名・名称」は「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当する余地があるとも考えられるのではないだろうか。

消法 28 条は、消費税の課税標準を課税資産の譲渡の対価の額とする旨を定め、事業者の売上げに対して課税を行う旨を規定し、同法 30 条において、多段階の取引に係る税の累積を排除するため、課税標準額に対する消費税額から当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額を控除する旨を規定している。岡根秀規教授は、所得税や法人税が、所得を課税標準とし、売上げ（収益）と仕入れ（費用）をそれぞれ課税標準を構成する要素として同列に扱っているのに対し、消費全般に負担を求める間接税である消費税は、あくまでも売上げ（収益）のみを課税標準とし、仕入れについては当該課税標準から切り離れた上で、別途、仕入税額控除という形で前段階で課された税負担の調整を行っている」と述べておられる。

その点、消費税計算における課税仕入れは、重加算税の適用可否という観点からは、課税標準から切り離しつつも、仕入税額控除を行うことを通じて「税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当すると考えられるが、一方で「課税仕入れの相手方の氏名・名称」が「税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当する根拠は見当たらない。

## ニ 要件事実論からの検討

通法 68 条 1 項の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」が具体的に何を指しているか、要件事実論からの検討を行う。重加算税の適用要件となるべき課税要件事実とは、課税上の法律効果を発生させる具体的事実を指すと考えられる。区分記載請求書等保存方式においては、免税事業者や一般消費者からの仕入れについても仕入税額控除の対象となるため、仕入れの相手方が誰であるかは、仕入税額控除の適用上問題とされないことから、消費税の仕入税額控除の法律効果を発生させる具体的事実とは、課税仕入れ自体の存否であると考えられる。

したがって、現実に仕入れ等の取引事実さえあれば、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称に偽りがあつたとしても重加算税の適用における課税要件事実には該当しないものと考えられる。すなわち、消費税法における、通法 68 条 1 項の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に含まれるのは、取引自体がまったくの架空取引で存在しないものであるか、あるいは取引金額に偽りがあると認められる場合であり、取引自体が存在し、かつ取引金額に偽りがなく、単に帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方だけを偽ることは、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当せず、重加算税の適用要件は満たさないと考えられる。

## ホ 国税庁事務運営指針の検討

国税庁は、平成 12 年に加算税の取扱いについて定めた事務運営指針を発遣した。消費税に関しては、消費税額に影響する消費税固有の不正事実として、以下の①～⑤が例示されているが、本稿で検討している「帳



簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称に偽りがあるものの課税仕入れの取引自体は存在し取引金額にも偽りが無い場合」は含まれない。

- ① 課税売上げを免税売上げに仮装する
- ② 架空の免税売上げを計上し、同額の架空の課税仕入れを計上する
- ③ 不課税又は非課税仕入れを課税仕入れに仮装する
- ④ 非課税売上げを不課税売上げに仮装し課税売上割合を引き上げる
- ⑤ 簡易課税制度の適用を受けている事業者が、資産の譲渡等の相手方、内容等を仮装し、高いみなし仕入率を適用する

#### へ 判例からの検討

重加算税の適用要件に関して、いわゆる「つまみ申告」の事案である、最高裁平成 6 年 11 月 22 日判決（民集 48 卷 7 号 1379 頁、以下「平成 6 年判決」という。）及び最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決（民集 49 卷 4 号 1193 頁、以下「平成 7 年判決」という。）を題材に、その射程並びに相互の関係をどのように解すべきか検討を行った

#### (イ) 両判決からの平成 14 年裁決の検討

平成 6 年判決に照らして考えると、判決文において「過少申告行為そのものとは別に隠蔽、仮装と評価すべき行為」が必要であるとされているところ、平成 14 年裁決では「仕入れの相手方の氏名を偽る行為」があるものの、これは偽りの内容が相手方の氏名にとどまる限り真実の所得金額あるいは税額を隠蔽しようとする意図は認識しようがないのであるから、重加算税は適用できないと考えられる。

また、平成 7 年判決に関しては、納税者が単に仕入れの相手方の氏名を偽っているというだけでは、判決文でいう「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」であるとは言えないため、重加算税を適用することができないと考えられる。

## (ロ) 重加算税適用が可能となる場合

## A 「税額を過少に申告することを意図した上でその意図を外部からもうかがい得る特段の行動」の認定

納税者（買手）が、取引先（売手）を秘匿するため請求書等の作出を行いつつ、一方で真実の売手からの請求書等及び真実の記載をした帳簿の保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上でその意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「帳簿及び請求書等に記載された売手の氏名又は名称を仮装」することにより仕入税額控除を受けようとしたということを立証できれば、重加算税を適用できる余地があると考えられる。その点、買手が「仕入税額控除を受けられないことを認識していたか否か」という、主観的な要素の認定に当たっては、買手と売手が共謀していたか否かという客観的な要素を判断材料とすることも考えられる。ただし、買手が「帳簿及び請求書等に記載された売手の氏名又は名称を仮装」していた理由が売手の秘匿であるなど「自らの税額を過少に申告すること」以外を意図していたと主張した場合、課税庁として買手による「税額を過少に申告する」意図を立証するのは非常に困難であると考えられる。

## B 架空取引の認定

重加算税を適用するためのもう 1 つの考え方は、「帳簿及び請求書等に記載された売手の氏名又は名称」が仮装されている取引に関して、まったくの架空取引であるか、あるいは取引金額に偽りがあるということを立証することにより、当該取引に係る仕入税額控除を否認するとともに、「買手はその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた」ことから重加算税を適用することが考えられる。

「帳簿及び請求書等に記載された仕入れの相手方の氏名又は名称」が仮装されている取引に関して、「仕入れの相手方の氏名・名称」だけが真実と異なっており、「支払対価の額等」については誤りが無いと裁判所に事実認定された場合、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」には仮装が無いことになるため重加算税を適用できないことになると考えられる。重加算税の適用を行うためには、帳簿及び請求書等に記載されている偽りの相手方以外からの仕入れも無いこと、あるいは偽りの相手方以外から仕入れがある場合であっても仕入金額等に誤りがあることを立証する必要がある。

#### ト 小括

インボイス制度開始前の区分記載請求書等保存方式においては、平成 14 年裁決と同様の事案について、消法 30 条 7 項によって仕入税額控除が否認される一方で、通法 68 条 1 項の文理解釈、要件事実論及び判例のいずれの検討においても、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽っているだけでは、重加算税の適用対象とならないと考えられる。また、国税庁事務運営指針においても、「帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方又は名称に誤りがあるものの課税仕入れの取引自体は存在し取引金額にも偽りが無い場合」は、「重加算税を課す消費税固有の不正事実」に該当しないと考えられる。ただし、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽っている点に関して、納税者が取引の相手方を秘匿する等の理由により請求書等の作出を行いつつ、一方で真実の仕入先からの請求書等及び真実の記載をした帳簿の保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「帳簿及び請求書等に記載された取引先の氏名又は名称を仮装」していたと認定できる場合、あるいは該当取引自体が架空取引である場合は重加算税を適用できる余地があると考えられる。

## (4) インボイス制度開始後における重加算税適用に関する検討

インボイス制度開始後において、平成 14 年裁決と同様の調査事案を想定し、インボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載した場合に、重加算税の適用対象となるか否かを検討する。

## イ 仕入税額控除の可否

インボイス制度開始後は、記載事項を満たしたインボイスの保存が仕入税額控除の要件になるところ、売手の氏名又は名称及び登録番号に偽りがあるインボイスを保存していた場合、「災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合」を除き、原則として仕入税額控除は適用されないと考えられる。

## ロ 重加算税適用の可否

インボイス制度開始後において、平成 14 年裁決と同様に、売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスを発行し、そのインボイスに基づいて買手が仕入税額控除を適用していることを想定し、重加算税適用の可否を検討する。重加算税適用の可否を検討するに当たって、まず第一に、取引事実そのものの有無について、場合分けを行う。

## (イ) 取引事実が無い場合

実際には仕入れの取引事実が無いにもかかわらず、買手が仕入税額控除を適用するために、架空の取引内容を記載した偽りのインボイス（違法販売業者によって販売されたインボイスを含む。）に基づき仕入税額控除を適用している場合、買手は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は偽装していると言えるため、重加算税の適用対象となると考えられる。

## (ロ) 取引事実がある場合（税務調査において取引事実が無いと認定できなかった場合を含む。）

買手と売手の共謀の有無に関して、①買手と売手が共謀している場合、②買手と売手が共謀していない場合（買手と売手の共謀の有無が不明である場合を含む。）の 2 パターンに分けて検討する。

#### A 買手と売手が共謀している場合

##### (A) 真実の売手がインボイス発行事業者である場合

取引事実があり、かつ買手と売手が共謀して、かつ真実の売手がインボイス発行事業者に該当するケースとして、売手が売上除外を意図して買手と共謀して、売手が他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき、買手が仕入税額控除を適用することが考えられる。

真実の売手はインボイス発行事業者であったが、買手が売手の売上除外に協力するため、売手が他のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき仕入税額控除を行っている場合については、平成 14 年裁決と同様の観点から、他のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を使用したインボイスに基づき仕入税額控除を適用していることから、消法 30 条 7 項の規定により仕入税額控除が否認される一方で、重加算税については、買手の行為は単に「売手の氏名又は名称及び登録番号を仮装」したインボイスに基づき仕入税額控除を適用したに過ぎず「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装したことにならないため、重加算税の適用対象にならないと考えられる。

一方で、2（3）へ(ロ)Aと同様の考えにより、真実の売手の氏名又は名称及び登録番号を記載したインボイスの保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを買手が認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「イ

ンボイスに記載された売手の氏名又は名称を仮装」していたと認定できる場合は重加算税を適用できる余地があると考えられる。

(B) 真実の売手がインボイス発行事業者でない場合

取引事実があり、かつ買手と売手が共謀して、かつ真実の売手がインボイス発行事業者に該当しないケースとして、以下の a 及び b のケースが考えられる。

a 買手がインボイス発行事業者でない売手からの仕入れに対して仕入税額控除を適用するために売手と共謀して、売手が他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づいて仕入税額控除を適用した場合

買手と売手が共謀した上で、売手がインボイス発行事業者でないにもかかわらず、仕入税額控除を適用するため、売手が他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき買手が仕入税額控除を適用した場合、買手と売手が共謀していたという点から、売手が改ざんを行った場合においても売手がインボイス発行事業者ではないことを買手が認識しながら仕入税額控除を適用していたと考えられるから、買手は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装していると言えるため、重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

区分記載請求書等保存方式においては、売手が課税事業者であるか免税事業者であるかということとは関係なく仕入税額控除を行うことができるため、「売手の氏名又は名称を仮装」したことは、「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装したことにならないと考えられるのに対して、インボイス制度開始後は、インボイスの作成及

び交付はインボイス発行事業者に限定されており、インボイス発行事業者以外の免税事業者や一般消費者からの仕入れについては、原則として仕入税額控除は適用されないこととなるため、真実の売手がインボイス発行事業者でないにもかかわらず「売手の氏名又は名称及び登録番号をインボイス発行事業者に仮装したインボイスに基づき買手が仕入税額控除を適用した場合は重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

- b 売手が取引排除の回避を意図して買手と共謀して、売手が他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づいて仕入税額控除を適用した場合

買手と売手が共謀した上で、売手がインボイス発行事業者でないにもかかわらず、仕入税額控除を適用するため、売手が他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき買手が仕入税額控除を適用した場合、売手が改ざんを行った場合においても、買手と売手が共謀していたという点から売手がインボイス発行事業者ではないことを買手が認識しながら仕入税額控除を適用していたと考えられるから、買手は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装していると言えるため、重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

- (c) 真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明である場合

この場合は、取引事実がある場合で、かつ買手と売手が共謀している場合を想定しているため、真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明であるとは考えづらい。

仮に、取引事実が無いとは認められず、かつ買手と売手が共謀しているという事実が伺えるものの、真実の売手が判然としないという場合は、上記の(A)及び(B)において検討を行ったとおり、真実の売手がインボイス発行事業者であるか否かにより、買手に対する重加算税の適用可否が左右されると考えるならば、真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明の状態では重加算税を適用することは困難であると考えられる。

この場合に、重加算税を適用できるようにするためには、課税庁が真実の売手がインボイス発行事業者でないことを立証し、真実の売手がインボイス発行事業者でないため仕入税額控除の対象とならないことを買手が認識しながら、売手が売手の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき仕入税額控除の適用を受けていたと立証できれば重加算税を適用する余地があると考えられる。

なお、税務調査においては、上記の(B)と同様に、売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスに基づき買手が仕入税額控除を適用していたということに関して、当該インボイスが売手を偽ったものであり本来ならば仕入税額控除を適用することができないことを買手がどこまで認識していたかが重加算税の適用可否のポイントとなると考えられる。

B 買手と売手が共謀していない場合（買手と売手の共謀の有無が不明である場合を含む。）

取引事実があり、かつ買手と売手が共謀していない場合（買手と売手の共謀の有無が不明である場合を含む。）において、上記のAと同様に、①真実の売手がインボイス発行事業者である場合、②真実の売手がインボイス発行事業者でない場合、③真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明の場合の3つのケースに分けて検討を行う。



## (A) 真実の売手がインボイス発行事業者である場合

真実の売手がインボイス発行事業者であったが、買手が売手の氏名又は名称及び登録番号を明らかにしたくないなどの理由で、買手がインボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽り、そのインボイスに基づき仕入税額控除を適用することが考えられる。

この場合、買手が偽りのインボイスに基づき仕入税額控除を行った目的が、取引先の秘匿等にとどまる限り真実の所得金額あるいは税額を隠蔽しようという買手の意図は認識しようがないのであるから、買手の仕入税額控除否認に際し重加算税は適用できないと考えられる。

## (B) 真実の売手がインボイス発行事業者でない場合

買手がインボイス発行事業者以外からの仕入れに対して仕入税額控除を適用するために他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の名称を偽って記載したインボイスに基づいて仕入税額控除を適用することが考えられる。

この場合、買手は売手がインボイス発行事業者ではないことを認識しながら、売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスに基づき仕入税額控除を適用していたと認められれば、買手は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装していると言えるため、重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

平成 14 年裁決でポイントとなった、「仕入先の名称を仮装する」という行為が、通法 68 条 1 項でいうところの「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当しないという点については、区分記載請求書等保存方式においては、仕入先が課税事業者であるか免税事業者であるかということとは関係なく仕入税額控除を行うことができるところ、インボイス制度

においては、仕入税額控除を行うためには、仕入先がインボイス発行事業者である必要があるため、単に「売手の氏名又は名称及び登録番号を偽装する」という行為であっても、その結果、本来適用することができなかつた仕入税額控除を適用することができるようになったという点で、「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当し重加算税を適用することが可能であると考えられる。

売手を偽ったインボイスに基づき仕入税額控除を適用していたということに関して、税務調査では、当該インボイスが氏名又は名称及び登録番号を偽ったものであり本来ならば仕入税額控除を適用することができないということを申告時に買手がどこまで認識していたかが重加算税の適用可否のポイントとなると考えられる。

ただし、買手が、公表サイトの確認や相手方に対する本人確認やその他の方法を使ってもインボイスに偽り等があることを把握できなかった場合で、買手が自らに落ち度が無いことを立証した時は、消法 30 条 7 項における「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」に該当し、仕入税額控除が適用されることとなる。以下の「重加算税適用の可否」においては、上記のような場合は、そもそも仕入税額控除が適用されるため加算税を適用する余地が無い場合検討の対象外とする。

(C) 真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明である場合

上記の A (C) と同様に、真実の売手がインボイス発行事業者であるか否かにより、重加算税の適用可否が左右されると考えるならば、真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明の状態では重加算税を適用することは困難であると考えられる。

この場合に、重加算税を適用できるようにするためには、課税庁が真実の売手がインボイス発行事業者でないことを立証し、真実の売手がインボイス発行事業者でないため、買手がこのままでは仕入税額控除の対象とならないことを認識しながら、売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスに基づき仕入税額控除の適用を受けていたと立証できれば重加算税を適用する余地があると考えられる。

なお、税務調査においては、上記の(B)と同様に、売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスに基づき仕入税額控除を適用していたということに関して、当該インボイスが売手を偽ったものであり本来ならば仕入税額控除を適用することができないことを買手がどこまで認識していたかが重加算税の適用可否のポイントとなると考えられる。

### 3 まとめ

インボイス制度が開始される前は、消費税調査において課税仕入れの相手方（売手）の氏名又は名称を偽っているものの取引の事実があり支払金額には誤りが無いと認められる事案について、平成 14 年裁決により、消法 30 条 7 項に基づき仕入税額控除が否認される一方で、加算税については、「取引先（売手）の氏名又は名称を偽ること」は、通法 68 条 1 項でいう「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当しないことから重加算税は適用されないこととされていた。本稿において、改めて通法 68 条 1 項の文理解釈、要件事実論及び過去の最高裁判例から検討を行ったが、原則として重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

ただし、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方（売手）の氏名又は名称を偽っている点に関して、買手が売手を秘匿する等の理由により請求書等の作出を行いつつ、一方で真実の売手からの請求書等及び真実の記載をした帳簿の保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を

受けられないということを認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「帳簿及び請求書等に記載された売手の氏名又は名称を仮装」していたと認定できる場合は重加算税を適用できる余地があると考えられる。

また、インボイス制度開始前は取引の相手方（売手）が課税事業者であろうが免税事業者であろうが関係なく仕入税額控除が行えたのに対し、インボイス制度開始により、取引の相手方（売手）がインボイス発行事業者であるか否かにより仕入税額控除の可否が変わることになったことを踏まえ、インボイス制度開始後における平成 14 年裁決と同様の調査事案において、「インボイスに記載された氏名又は名称及び登録番号を偽ること」は、重加算税の適用対象になるかどうかの検討を行った。

その結果、インボイス制度開始後においては、買手と売手の共謀の有無にかかわらず、真実の売手がインボイス発行事業者で無ければ、単に「売手の氏名又は名称及び登録番号を仮装する」という行為であっても、本来適用することができなかった仕入税額控除を適用することができるようになったという点で、「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当し重加算税を適用することが可能であると考えられる。

真実の売手がインボイス発行事業者である場合であっても、インボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽っている点に関して、真実の売手の氏名又は名称及び登録番号を記載したインボイスの保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを買手が認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「インボイスに記載された売手の氏名又は名称を仮装」していたと認定できる場合は重加算税を適用できる余地があると考えられる。

結論としては、インボイス制度開始後においては、取引の相手方（売手）の氏名又は名称及び登録番号に偽りがある事案に関しては、真実の売手がインボイス発行事業者であるか否かが重要なポイントであると考えられる。

## 目 次

はじめに	98
第 1 章 問題の出発点	100
第 1 節 平成 14 年裁決の概要	100
1 事案の概要	100
2 審判所が認定した事実	100
3 審判所の判断	100
第 2 節 消法 30 条の趣旨	103
1 仕入税額控除制度の趣旨	103
2 仕入税額控除のための帳簿等の保存の趣旨	103
3 仕入先の記載に係る判例の検討	104
第 3 節 平成 14 年裁決の問題点	107
第 2 章 インボイス制度開始前の重加算税適用要件の検討	109
第 1 節 重加算税の意義	109
第 2 節 文理解釈による重加算税適用要件の検討	110
1 通法の定め	110
2 重加算税適用に係る文理上の適用要件	110
3 「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」への該当性の 検討	112
4 「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」の意義	113
第 3 節 要件事実論からの検討	114
第 4 節 国税庁事務運営指針の検討	115
第 5 節 判例の検討	116
1 平成 6 年判決	116
2 平成 7 年判決	118
3 両判決に対する考察	119
4 両判決からの平成 14 年裁決の検討	123

5	重加算税の適用が可能となる場合	123
6	小括	125
第 6 節	まとめ	125
第 3 章	インボイス制度開始後の重加算税適用要件の検討	127
第 1 節	インボイス制度の概要	127
1	インボイス発行事業者の登録	127
2	インボイス発行事業者の義務	127
3	インボイスの記載事項	128
4	インボイス類似書類等の交付禁止及び罰則	129
5	仕入税額控除制度の変更	130
第 2 節	インボイス制度における重加算税適用に関する検討	132
1	仕入税額控除の可否	132
2	重加算税適用の可否	133
第 4 章	まとめ	143

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、特に記載の無い限り、令和 7 年 1 月 1 日現在のものに基づく。

《法令等》	《略称》
国税通則法・・・・・・・・・・・・・・・・	通法
法人税法・・・・・・・・・・・・・・・・	法法
消費税法・・・・・・・・・・・・・・・・	消法

## はじめに

消費税額の計算において、仕入税額控除を適用するためには、課税仕入れの相手方の氏名・名称、取引年月日、資産又は役務の内容、支払対価の額等の所定の事項を記載した帳簿及び請求書等を保存していることが必要であるとされている（消法 30 条 7 項）。

所定の事項を記載した帳簿及び請求書等を保存していない場合は、仕入税額控除を適用できないという旨の規定が定められているのは、消費税の課税を適正に行うためには、帳簿及び請求書等という確実な取引資料を保存させることが必要不可欠であると考えられているからである。

これに関して、仕入れの取引事実はあるものの、その取引先を知られたくない等の理由により、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽っている場合、消法 30 条 7 項の規定により仕入税額控除が否認されることとなる。

実際の調査事例として散見されるのが、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方に対して反面調査を実施した結果、当該取引先からの仕入れは無いことが判明したものの、他の取引先からの仕入れの実態があることが推認されるなど仕入れの存在自体を否定するまでには至らなかった（記載されている仕入れの相手方の氏名・名称は正当ではないものの、まったくの架空取引であるとの立証ができず、支払対価の額が過大であると認定し切れない）という事例である。

このような場合において、重加算税が適用されるか否かについては、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽ることにより、意図的に取引内容の解明を困難にしているという点で、申告納税制度の適正な維持という観点から重加算税制度の趣旨と合致しているとも考えられるところであるが、実務上は、国税不服審判所平成 14 年 1 月 24 日裁決（裁決事例集 63 集 276 頁、以下「平成 14 年裁決」という。）に基づいて、重加算税の適用が行われていないのが実情である。



この点に関して、これまで上記の場合における重加算税の適用可否を正面から論じた研究が無かったことに加え、上記のような真実の仕入先が記載されていない帳簿及び請求書等に基づき仕入税額控除を行っている事案において、重加算税を適用する余地が無いのか疑義が生じていることから、消費税の課税要件に着目した重加算税賦課理論の研究を行う。

また、令和 5 年 10 月 1 日以降は、適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）が開始されたことから、インボイス制度の趣旨及び規定等を踏まえて、今後は、平成 14 年裁決と同様の課税事案において、消費税の仕入税額控除に対する重加算税の適用にどのような影響を与えるか、あるいは、消費税の实地調査においてどのような問題が生じるか検討を行う。

# 第 1 章 問題の出発点

第 1 章では本稿の問題の出発点となった国税不服審判所平成 14 年 1 月 24 日 裁決（裁決事例集 63 集 276 頁、以下「平成 14 年裁決」という。）の概要について俯瞰する。

## 第 1 節 平成 14 年裁決の概要

### 1 事案の概要

本件は、家具の卸売業を営む法人である審査請求人（以下「請求人」という。）が仕入先の名称を仮装して計上した仕入金額が過大であるか否かを主な争点とする事案である。

### 2 審判所が認定した事実

- (1) 請求人は、仕入高勘定に K 及び L 名義の領収証の金額に基づいて仕入金額を計上し、これらの仕入に係る証拠書類として M 名義の納品書を保存しているが、原処分庁の反面調査の結果、K、L 及び M の 3 社は領収証等に記載されている所在地には存在しない。
- (2) 原処分庁は、請求人が当該仕入れの計上を行う際に、仕入先を K 及び L に仮装するとともに、仕入金額を過大計上したと主張しているが、この点を証明し得る証拠は無い。原処分庁が、本来の仕入金額が記載されていると主張している別の証拠書類についても、真実の取引内容を示した資料であると認めるに足りる証拠も無い。

### 3 審判所の判断

- (1) 請求人は、仕入先を K 及び L に仮装していたものの、仕入金額として計上していた金額は正当であると推認されることから、法人税については、仕入金額が過大であるとは認められないので、原処分庁の更正処分を取り

消す。

- (2) 法人税の更正処分が取り消されるため、法人税に係る重加算税の賦課決定処分も取り消す。
- (3) 消費税については、請求人は、所在不明の法人の名称を使用した領収証及び納品書に基づいて仕入れを計上しており、請求人の保存している帳簿及び領収書等の書類は、消法第 30 条第 8 項第 1 号イの「課税仕入れの相手方又は名称」の真実の内容が記載されていない帳簿及び領収書等であるため、同条第 1 項の規定による仕入税額控除は認められない。したがって、当該仕入れに係る仕入税額控除を否認した原処分庁の更正処分は適法である。
- (4) 消費税に係る重加算税の賦課決定処分について、通法第 68 条第 1 項は同法第 65 条《過少申告加算税》第 1 項の規定に該当する場合において、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき」は、当該納税者に対し、過少申告加算税に代えて重加算税を課する旨規定している。
- そして、「事実を仮装し」とは、架空仕入れ、他人名義の利用等による事実行為、帳簿、請求書等の記載が、あたかもそれが事実であるかのごとく装い、故意に事実をわい曲することをいうものと解されている。
- (5) これを本件についてみると、請求人は、仕入れの帳簿等への記載に当たり仕入先の名称を K 及び L に仮装していたが、課税仕入れの支払対価の額を過大に計上していたのではないから、これは「納税者が『その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実』を仮装したこと」には当たらず、通法第 68 条第 1 項に規定する重加算税の賦課決定要件を満たさないので、原処分庁による重加算税の賦課決定処分のうち、過少申告加算税相当額を超える部分の金額について取り消す。

表 1 (原処分庁の処理と審判所の裁決)

No	税目	区分	原処分庁の 処理	審判所の裁決
1	法人税	本税	架空仕入金 額否認によ る更正処分	原処分庁による更正処分の取り消し ⇒請求人は仕入先を偽装しているものの 仕入金額は正当であり当初申告の所得金 額が正しいと認定
2		加算税	重加算税賦 課決定処分	原処分庁による重加算税賦課決定処分の 取り消し
3	消費税	本税	仕入税額控 除否認によ る更正処分	原処分庁による更正処分は適法 ⇒請求人は真実の仕入先が記載されてい ない帳簿及び請求書等に基づいて仕入税 額控除を行っているため仕入税額控除否 認の処分は適法
4		加算税	重加算税賦 課決定処分	原処分庁による重加算税賦課決定処分の 取り消し ⇒請求人は仕入れの帳簿及び請求書等へ の記載に当たり仕入先の名称を偽装して いたが、課税仕入れの支払対価の額を過 大に計上していたのではないから、これ は「納税者が『その国税の課税標準等又 は税額等の計算の基礎となるべき事実』 を偽装したこと」には当たらず通法 68 条 1 項に規定する重加算税の適用要件を満 たさないので原処分庁による重加算税の 賦課決定処分のうち、過少申告加算税相 当額を超える部分の金額を取り消す

※ 網掛けの箇所が本稿において検討すべきポイントである。

## 第 2 節 消法 30 条の趣旨

### 1 仕入税額控除制度の趣旨

消費税は、国内において事業者が行った資産の譲渡等に対して広く課税する多段階課税であり<sup>(1)</sup>、税の累積を避けるために前段階税額控除方式を採用して課税仕入れに係る消費税額を控除することとし<sup>(2)</sup>、その性質が付加価値税であることを明らかにしている<sup>(3)</sup>。

### 2 仕入税額控除のための帳簿等の保存の趣旨

消費税法は、申告納税制度を採用して<sup>(4)</sup>、事業者が税額を算定するために必要な資料に基づいて適正な申告を行うことを根幹としているが、他方、事業者はこれに関する帳簿書類等を課税庁が課税権限を行使し得る最長期間である 7 年間にわたり納税地等において保存しなければならないとする<sup>(5)</sup>、税務署職員等において、事業者に対し帳簿書類等の提示を求める質問検査権を行使して<sup>(6)</sup>、事業者の申告の正確性を確認できることとし、適正な納税が行われるよう配慮している<sup>(7)</sup>。さらに、消費税法は、事業者が仕入税額控除に係る帳簿及び請求書を保存していない場合、当該課税仕入れに係る消費税額については仕入税額控除を適用しないものとし<sup>(8)</sup>、帳簿及び請求書等の記載事項について規定している<sup>(9)</sup>。

このように、消費税法が、法定の帳簿及び請求書等の保存を要求している趣旨は、法定の帳簿及び請求書等によって仕入税額控除の信頼性、正確性が

---

(1) 消法 4 条 1 項。

(2) 消法 30 条 1 項。

(3) 佐藤孝一『最近の税務訴訟 裁判所の視点』740 頁（大蔵財務協会、1997）。

(4) 消法 42 条、同 45 条。

(5) 消法 58 条、同法施行令 71 条 2 項、同法 50 条 1 項。

(6) 消法 62 条。

(7) 消法 42 条、同 45 条。

(8) 消法 30 条 7 項。

(9) 消法 30 条 7 項、同条 9 項。

担保されない限りその控除を認めないというのであるから、単に税務職員等による税務調査の端緒を提供することを目的とするにすぎないものということとはできず、事業者においてその仕入れに係る法定の帳簿及び請求書等を保存させることにより、当該仕入取引が仕入税額控除の対象となる課税仕入れに係るものであることを立証させるところにあると解される<sup>(10)</sup>。

### 3 仕入先の記載に係る判例の検討

#### (1) 「氏」による仕入先の記載と仕入税額控除

(高松地裁平成 10 年 9 月 28 日判決 (税務訴訟資料 238 号 352 頁))

##### イ 争点

消法 30 条 7 項は、同条 1 項が定める仕入税額控除に関して、「第 1 項の規定は、事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿又は請求書等を保存しない場合には、当該保存が無い課税仕入れ等に係る税額については、適用しない。ただし、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が証明した場合は、この限りではない。」と規定しているところ、同条 8 項 1 号において、前項に規定する帳簿とは、「課税仕入れの相手方の氏名又は名称」、「課税仕入れを行った年月日」、「課税仕入れに係る資産又は役務の内容」及び「1 項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額」が記載されているものをいうこととされている。

したがって、仕入税額控除が認められるためには、これらの所定事項の記載されている帳簿の保存が要件であり、その帳簿の保存が無い場合あるいは、保存されている帳簿に所定の事項が記載されていない場合には、仕入税額控除が認められないところ (消法 30 条 7 項のただし書の適用がある場合を除く。) であるが、消費税法上、それらの事項の記載の程度について特別の規定が設けられておらず、同項の解釈に委ねられてい

---

(10) 前掲注(3) 741 頁。

る。

本判決の事例は、生鮮魚介類の販売業（潜水漁業者からアワビ、ナマコ等を仕入れて市場に出荷すること）を営むX社（原告）がその仕入先の「氏」のみを帳簿に記載していた場合であり、その帳簿は消法 30 条 8 項所定の帳簿に該当せず、仕入税額控除は認められないとした課税処分の適否が争われた。

#### ロ 判決要旨

高松地裁は、本件取引の相手方に関する記載は、帳簿に「丸山」、「井上」、「上野」、「仲買」等相手方の「氏」らしき記載はあるが、それらは消法 30 条 8 項 1 号イに規定する「氏名」に当たらないとした。

X社は、帳簿に記載すべき「氏名又は名称」は屋号その他の通称でも足りるところ、帳簿記載の氏等は通称であり、相手方の特定として十分であると主張したが、高松地裁は、消法 30 条 7 項及び 8 項 1 号の趣旨からすれば、必ずしも正式な「氏名又は名称」でない屋号等であっても、周知性がありそれのみで相手方を特定し得るようなものについては、その記載をもって法定記載事項を充たすものと解し得るところ、本件のX社の帳簿は、同一の仕入先業者について複数の氏等を使用している場合があることなどから、帳簿記載の氏等が当該記載のみで相手方を特定できるほどの周知性を有する通称であるとは言い難く、他にその記載が相手方を特定するに足る的確な証拠もないため、X社の主張は採用できないとした。

また、X社が、浜における現金決済という本件取引の実態に鑑みれば、氏名又は名称を帳簿に記載することは事実上不可能ないし著しく困難であり、氏等しか記載できないのもやむを得ないから、その記載をもって消法 30 条 8 項 1 号イの記載条件を充たしていると主張したことに対して、高松地裁は、認定事実からすると本件取引の相手方の氏名又は名称を帳簿に記載することが格別困難であるとは言えないとした。

さらに、X社が、本件取引の形態は消法施行令 49 条により課税仕入れ

の相手方の「氏名又は名称」の記載の省略が認められている再生資源卸売業に類似するので、これに準じてその記載の省略や簡易な記載が認められるべきであるという主張を行ったことに対し、高松地裁は、再生資源卸売業に記載の省略が許されているのは、その通常の事業形態として、課税仕入れの相手方の氏名又は名称の記載を求めることが困難であるためと解され、本件取引の取引相手は 10 人ないし 15 人程度の潜水業者にすぎず、反復継続して取引を行っているものであるから、その氏名又は名称を記載することが格別困難であるとは言えないとして、X社の主張を退けた。

(2) 仮名による仕入先の記載と仕入税額控除

(東京地裁平成 10 年 3 月 25 日判決)

イ 争点

消法 30 条 7 項及び同条 8 項 1 号の規定から、仕入税額控除が認められるためには、これらの所定事項が記載されている帳簿又は請求書等の保存が要件であり、その保存が無い場合、あるいは、保存されている帳簿に所定事項が記載されていない場合には仕入税額控除は認められない(消法 30 条 7 項のただし書の適用がある場合を除く。)と解されるところ、本判決の事例では、記載事項として「住所」が掲げられていないこと等との関連において、仕入税額控除の適用要件として、医薬品の現金卸売業を営んでいた X 社(原告)が行っていた商品仕入高のうち真実の仕入先を明らかにできない「仮名仕入れ」(仮名により氏名を記載した仕入れ)が許されるかが争われた。

ロ 判決要旨

東京地裁は、消法 30 条 8 項が「前項に規定する帳簿とは、次に掲げる帳簿をいう。」と規定していることからすれば、同条 7 項で保存を要求されている帳簿とは、同条 8 項に列記された事項が記載されたものを意味することは明らかであり、また、同条 7 項の趣旨からすれば、その記載は真実の記載であることが当然に要求されているとした。



その上で、東京地裁は、法人税の場合には、仮名仕入れであっても損金と認められ得ることをもって、「消費税においても、課税仕入れの存在が認められれば、仮名仕入れであっても仕入税額控除が認められるべきである」とX社は主張するが、法人税の場合には、費用収益対応の見地から、当該事業年度の収益に対応する売上原価の存否及び範囲<sup>(11)</sup>が調査の対象とされ、その対応関係が認められる場合に損金とされるのに対し、消費税法の仕入税額控除においては、そのような対応関係の有無及び範囲が問題となるのではなく、消費税が取引の各段階で課税されて課税が累積することを防止するため、前段階の取引について生じた消費税額を控除することとし、その際、課税仕入れに係る適正かつ正確な消費税額を把握するため、換言すれば、真に課税仕入れが存在するかどうかを確認するために、適用要件として、当該課税期間の課税仕入れに係る帳簿等を保存することを要求しているのであって、その目的が異なるのであるから、X社の主張は採用できないとし、X社の仮名仕入れによる帳簿は消法 30 条 7 項が保存を要求している法定帳簿に該当しないため、当該取引には消法 30 条 1 項の適用は無いと判示した。

### 第 3 節 平成 14 年裁決の問題点

消費税の仕入税額控除を適用するためには、形式的な基準として真実の仕入先が記載された帳簿及び請求書等を保存することが必要である（消法 30 条 7 項）。本件において、請求人は、真実の仕入先が記載されていない帳簿及び請求書等に基づいて消費税の仕入税額控除を行っているため、消法 30 条 7 項及び 8 項一号により同条 1 項の規定による消費税の仕入税額控除は否認されることとなる。本件において、消費税の仕入税額控除が否認されるという点については、請求人と課税庁との間に争いは存在せず、議論の余地は無い。

---

(11) 法法 22 条 1 項。

一方で、請求人は、真実の仕入先が記載されていない帳簿及び請求書等、言い換えれば、仕入先を仮装した虚偽の帳簿及び請求書等に基づいて消費税の申告を行っているにもかかわらず、国税不服審判所の裁決は、重加算税を適用されないこととされている。そもそもこのような場合に重加算税が適用されないのでしょうか。

本件において、国税不服審判所が課税庁による重加算税賦課決定処分の取り消しを行っているところであるが、それでは、課税庁側はこのようにいったい何を立証すれば重加算税を適用することができるのでしょうか。また、我が国では、令和 5 年 10 月 1 日からインボイス制度が開始されたところであるが、本稿においては、インボイス制度開始前と開始後に分けて検討を行うこととし、まずはインボイス制度開始前の状況と対応を検討する。

## 第 2 章 インボイス制度開始前の重加算税適用要件の検討

### 第 1 節 重加算税の意義

加算税制度は、納税義務の不履行に対する行政制裁的な措置としての性格も有する<sup>(12)</sup>が罰則ではなく、当初から適法に申告し納税した納税者とそうでない納税者との間の客観的不公平の実質的な是正を図るとともに、納税義務違反の発生を防止し、適正な申告納税の実現を図り、もって納税の実を挙げようとする行政上の措置である<sup>(13)</sup>。重加算税は、納税者が隠蔽・仮装という不正手段を用いた場合に、これに特別に重い負担を課すことによって、申告納税制度の基盤が失われるのを防止することを目的とするものである<sup>(14)</sup>。通常加算税（過少申告加算税及び無申告加算税）と重加算税とは、別個独立の処分ではなく、後者（重加算税）の賦課決定処分は、前者（通常加算税）の税額に一定の金額を加えた額の加算税を適用する処分であり、通常加算税の適用に相当する部分をその中に内包している<sup>(15)</sup>と判示されている。

すなわち、重加算税制度とは、納税者による隠蔽・仮装という不正手段の有無に着目して、通常加算税よりもさらに一段上の行政上の制裁を課そうというものであるから、隠蔽・仮装とは何か、あるいは納税者が行った行為が隠蔽・仮装に該当するか否かが非常に重要な論点となる。

隠蔽・仮装の意義については、学説では次のような解釈が示されている。

隠蔽・仮装とは、その語義からして故意を含む観念であると解すべきであり、事実の隠蔽とは、売上除外、証拠書類の廃棄等、課税要件に該当する事実の全部または一部を隠すことをいい、事実の仮装とは、架空仕入れ・架空契約書の

---

(12) 酒井克彦「加算税制度の複雑化と抑止的效果・インセンティブ効果」月刊税務事例 54 卷 7 号 1 頁（2022）。

(13) 最三小判平成 18 年 4 月 25 日民集 60 卷 4 号 1728 頁。

(14) 金子宏『租税法〔第二十四版〕』1913 頁（弘文堂、2022）。

(15) 最一小判昭和 58 年 10 月 27 日民集 37 卷 8 号 1196 頁。

作成・他人名義の利用等、存在しない課税要件事実が存在するように見せかけることをいう<sup>(16)</sup>。

## 第 2 節 文理解釈による重加算税適用要件の検討

### 1 通法の定め

通法 68 条 1 項及び 2 項における重加算税適用要件の規定は以下のとおりである。

「第 65 条第 1 項（過少申告加算税）の規定に該当する場合（省略）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、過少申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（省略）に係る過少申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の三十五の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」

「第 66 条第 1 項（無申告加算税）の規定に該当する場合（省略）において、納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し、その隠蔽し、又は仮装したところに基づき法定申告期限までに納税申告書を提出せず、又は法定申告期限後に納税申告書を提出していたときは、当該納税者に対し、政令で定めるところにより、無申告加算税の額の計算の基礎となるべき税額（省略）に係る無申告加算税に代え、当該基礎となるべき税額に百分の四十の割合を乗じて計算した金額に相当する重加算税を課する。」

### 2 重加算税適用に係る文理上の適用要件

通法 68 条 1 項及び 2 項の規定から、重加算税の文理上の適用要件は、以下

---

(16) 金子・前掲注(14) 914 頁。

の①～⑤であると考えられる<sup>(17)</sup>。

- ① 過少申告加算税（通法 68 条 1 項）及び無申告加算税（同条 2 項）の規定に該当する場合において
- ② 納税者が
- ③ その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を
- ④ 隠蔽し、又は仮装が行われたこと
- ⑤ その隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していたとき（通法 68 条 1 項）又は提出していなかったとき（同条 2 項）

上記から重加算税の文理上の適用要件は、以下のとおりとなる。

- ①' ⇒ 行為が発生している状況（税務調査等において追徴税額が発生していること）
- ②' ⇒ 行為の主体（納税者自身であること）
- ③' ⇒ 行為の対象（国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実であること）
- ④' ⇒ 行為の具体的事実（隠蔽又は仮装が行われていること）
- ⑤' ⇒ 行為と申告の関連性（その隠蔽又は仮装した行為に基づき納税申告書を提出していること）

以上の①'～⑤'をいずれも満たす場合に重加算税の適用が可能であるが、前述の平成 14 年裁決における国税不服審判所の判断は、請求人が行った行為は、①'、②'、④'、⑤'の要件は満たすものの、③'の（隠蔽又は仮装の）行為の対象となっているのは「課税仕入れの相手方の氏名又は名称」に過ぎず、これは「③' ⇒ 国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実であること」に該当しないという解釈に基づき重加算税の適用を否定して

---

(17) 坂井一雄「税務調査入門～調査対応から不服申立てまでの基礎知識～ 第 5 回 重加算税への対応～その 1～」税と経営 2178 号 20 頁（2023）を参考にした。

いるものと考えられる。

### 3 「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」への該当性の検討

仕入税額控除の適用要件として、帳簿及び請求書等に「①課税仕入れの相手方の氏名・名称」、「②取引年月日」、「③資産又は役務の内容」、「④支払対価の額等」の記載が義務付けられているところ、消費税を計算するために必要となる、帳簿及び請求書等への①～④の記載項目はそもそも「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当すると考える余地は無いのであろうか。

言い換えれば、「①課税仕入れの相手方の氏名又は名称」が帳簿及び請求書等に正しく記載されることを通じて、その取引は、初めて「仕入税額控除額」を構成することが可能となり、構成された「仕入税額控除額」を「売上げ等に係る消費税額」から控除することにより、納付すべき消費税額が算出されるのであるから、「①課税仕入れの相手方の氏名又は名称」は、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当すると考える余地があるのではないだろうか。

消費税法において、帳簿及び請求書等の保存という形式基準により仕入税額控除の適用可否が左右されることから、法人税額を算出するための所得金額計算における「仕入れの相手方の氏名・名称」が持つ意味合いと、消費税額を算出するための仕入税額控除額の計算における「仕入れの相手方の氏名・名称」が持つ意味合いは自ずと異なるはずである。

前者において、「仕入れの相手方の氏名・名称」に関して相手方が誰であろうが所得金額の計算には無関係であると考えられるが、後者においては、そもそも「仕入れの相手方の氏名・名称」が正しく記載されていないと仕入税額控除を受けることができないのであるから、「仕入れの相手方の氏名・名称」は「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当するとは言えないか、次項において文理解釈により検討を行う。

#### 4 「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」の意義

重加算税の適用要件を規定する通法 68 条 1 項は、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装し」と規定している。一方で、通法 2 条 1 項六号において、「課税標準等」とは、国税に係る課税標準（国税に関する法律に課税標準額の定めがある国税については、その課税標準額）（同号イ）、課税標準から控除する金額（同号ロ）及び純損失等の金額（同号ハ）をいい、「税額等」とは、国税に係る納付すべき税額（同号ニ）、還付金の額に相当する税額（同号ホ）及び納付すべき税額の計算上控除する金額又は還付金の額の計算の基礎となる税額（同号ヘ）をいうこととされている。

それでは、消費税における「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」とは、具体的に何を指すのであろうか。

消法 28 条は、消費税の課税標準を課税資産の譲渡の対価の額とする旨を定め、事業者の売上げに対し課税を行う旨を規定し、同法 30 条において、多段階の取引に係る税の累積を排除するため、課税標準額に対する消費税額から当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（以下「仕入税額控除」という。）を控除する旨を規定している。岡根秀規教授は、所得税や法人税が、所得を課税標準とし、売上げ（収益）と仕入れ（費用）をそれぞれ課税標準を構成する要素として同列に扱っているのに対し、消費全般に負担を求める間接税である消費税は、あくまでも売上げ（収益）のみを課税標準とし、仕入れについては当該課税標準から切り離れた上で、別途、仕入税額控除という形で前段階で課された税負担の調整を行っているとして述べておられる<sup>(18)</sup>。

---

(18) 岡根秀規「消費税法 30 条に規定する仕入税額控除の本質に関する考察」経済集志 第 91 巻第 1 号（日本大学経済学部、2021）。

### 第 3 節 要件事実論からの検討

通法 68 条 1 項の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」で言うところの「事実」に関して、要件事実論からの検討を行う。

そもそも要件事実とは、一定の法律効果を生じさせる要件に該当する具体的事実であり<sup>(19)</sup>、主要事実とは、要件事実<sup>(20)</sup>に該当する具体的事実をいう<sup>(21)</sup>こととされている。酒井克彦教授は、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実とは、主要事実のみならず、主要事実の基礎となるべき間接事実を含めて理解すべきであり、要件事実論的には、裁判所によって認定できない事実は排除されるべきものであるから、具体的事実のみを指すと解される。」と述べられている<sup>(21)</sup>。つまり、要件事実論の考え方によると、要件事実とは、法律効果を発生させる具体的事実を指すと考えられる。

このことから、重加算税の適用対象となる場合の消法 30 条 1 項の要件事実<sup>(21)</sup>に当てはめると、仕入税額控除の法律効果を発生させる具体的事実は、課税仕入れ自体の存否であると考えられる。すなわち、区分記載請求書等保存方式においては、免税事業者や一般消費者からの仕入れについても仕入税額控除が適用されるため、仕入れの相手方が誰であるかは、仕入税額控除の適用上問題とされない。したがって、現実に課税仕入れ等の取引事実さえあれば、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称に偽りがあつたとしても重加算税適用に係る課税要件事実には該当しないものと考えられる。

消費税法における、通法 68 条 1 項の「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に含まれるのは、取引自体がまったくの架空取引で存在しないものであるか、あるいは取引金額に偽りがあると認められる場合であり、単に帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方だけを偽ることは、「課税

---

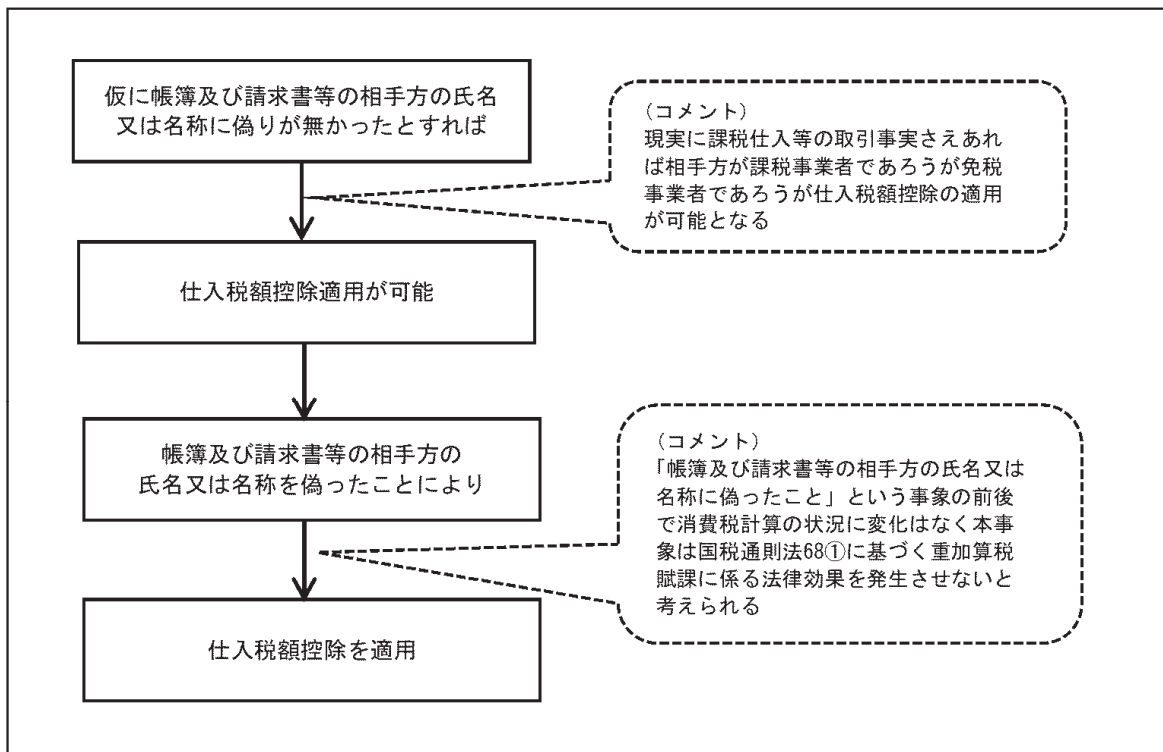
(19) 酒井克彦『クローズアップ課税要件事実論 要件事実と主張・立証責任を理解する [第 4 版改訂増補版]』 4 頁 (財経詳報社、2021)。

(20) 今村隆『課税訴訟における要件事実論 (三訂版)』 4 頁 (日本租税研究協会、2022)。

(21) 酒井克彦「通法 68 条にいう『課税標準等又は税額等の基礎となるべき事実』の意義」税務事例研究 50 巻 4 号 6 頁 (財経詳報社、2018)。



標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当せず、重加算税の適用要件は満たさないと考えられる。



【図1】仕入れの相手先を偽ることによる重加算税賦課に係る法律効果の検証

#### 第 4 節 国税庁事務運営指針の検討

国税庁は、平成 12 年に加算税の取扱いについて定めた事務運営指針を発遣した。この事務運営指針<sup>(22)</sup>は、通法の加算税に係る規定の法令解釈を前提として、納税者の態様、記帳状況、税理士関与の有無など、税目によって異なる事情を勘案しながら、隠蔽又は仮装に該当する場合の具体的な事例を示している。

消費税に関しては、消費税額に影響する消費税固有の不正事実として、以下の①～⑤が例示されているが、本稿で検討している「帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称に偽りがあるものの課税仕入れの取引自体は存在し取引金額にも偽りが無い場合」は含まれない。

(22) 平成 12 年 7 月 3 日付課所 4-15 他「申告所得税及び復興特別所得税の重加算税の取扱いについて（事務運営指針）」ほか 8 件。

- ① 課税売上げを免税売上げに仮装する
- ② 架空の免税売上げを計上し、同額の架空の課税仕入れを計上する
- ③ 不課税又は非課税仕入れを課税仕入れに仮装する
- ④ 非課税売上げを不課税売上げに仮装し、課税売上割合を引き上げる
- ⑤ 簡易課税制度の適用を受けている事業者が、資産の譲渡等の相手方、内容等を仮装し、高いみなし仕入率を適用する

## 第 5 節 判例の検討

重加算税の適用要件に関して、いわゆるつまみ申告の事案である、最高裁平成 6 年 11 月 22 日判決（民集 48 卷 7 号 1379 頁、以下「平成 6 年判決」という。）及び最高裁平成 7 年 4 月 28 日判決（民集 49 卷 4 号 1193 頁、以下「平成 7 年判決」という。）の射程並びに相互の関係をどのように解すべきかが議論されてきた。いわゆるつまみ申告やことさら過少申告などの具体的な工作行為としての隠蔽・仮装行為が無い場合における重加算税の適用については、判例や裁決例において、その事件の過少申告となったことの実態関係を総合して適用可否の判断が異なっている<sup>(23)</sup>。ここでは、それらの判断の基礎となっている 2 つの最高裁判決を通じて本稿で検討している「帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称に偽りがあるものの課税仕入れの取引自体は存在し取引金額にも偽りが無い場合」において重加算税を適用する余地が無いか検討を行う。

### 1 平成 6 年判決

#### (1) 事案の概要

消費者金融業者でかつ白色申告者であった納税者 A は、昭和 53 年から昭和 55 年の各年分について全体の 3～4% という過少な所得金額を記載

---

(23) 坂井一雄「税務調査入門 ～調査対応から不服申立てまでの基礎知識～ 第 6 回 重加算税への対応 ～その 2～」税と経営 2181 号 16 頁 (2023)。

した確定申告書を提出し（以下、「本件各確定申告」という。）、その後も修正申告書に繰り返し過少な所得金額を記載して提出した。Aの会計帳簿類に不実の記載は認められないものの、Aは、途中の税務調査において内容虚偽の資料を提出している。Y（税務署長）が重加算税の賦課決定を行い、Aが異議申立をしたが、Aが死亡したのでAの相続人Xが審査請求を行った。審査請求が棄却されたので、Xは、重加算税賦課決定の取消訴訟を提起した。第一審は、Xの請求を棄却、第二審は、第一審判決を取り消し、重加算税賦課決定の一部を取り消したためYが上告した。

## （2）判旨

亡Aは、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠蔽する態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠蔽する意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠蔽のための具体的工作を行うこともも予定していたことも明らかと言わざるを得ない。以上のような事情からすると、亡Aは、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠蔽しようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠蔽のための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。したがって、本件各確定申告は、単なる過少申告行為にとどまるものではなく、通法 68 条 1 項にいう税額等の計算の基礎となるべき所得の存在を一部隠蔽し、その隠蔽したところに基づき納税申告書を提出した場合に当たるとい

うべきである。

## 2 平成 7 年判決

### (1) 事案の概要

会社役員である納税者 X は、昭和 60 年から昭和 62 年の各年分の所得税の確定申告に当たり、株取引による所得を申告書にまったく記載しなかった。X は、株取引を架空名義で行ったことはなく、取引のため隠れた預金口座を使用したこともなかったが、税務申告を代理した税理士から、その都度、株式売買による所得の有無を確認された際、そのような所得は無い旨の回答をし、株式売買に関する資料を税理士に示さなかった。X の修正申告後、Y (税務署長) は、重加算税の賦課決定を行った。X は、前記賦課決定の取消しを求めて提訴。第一審は、X の請求を棄却。第二審も、X の控訴を棄却したため X が上告した。

### (2) 判旨

最高裁は、重加算税の制度趣旨を述べ次のとおり X の上告を棄却した。

イ 重加算税を課するためには、納税者のした過少申告行為そのものが隠蔽、仮装に当たるというだけでは足りず、過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたことを要するものである。

ロ 重加算制度の趣旨にかんがみれば、架空名義の利用や資料の隠蔽等の積極的な行為が存在したことまで必要であると解するのは相当でなく、納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合には、重加算税の右適用要件が満たされるものと解すべきである。

ハ これを本件について見ると、上告人は、昭和 60 年から 62 年までの 3 箇年にわたって、被上告人に所得税の確定申告をするに当たり、株式等の売買による前記多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえ

て申告書にこれを全く記載しなかったのみならず、右各年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させ、これを上告人に提出したというのである。

ニ 上告人は、当初から所得を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をしたものであるから、その意図に基づいて上告人のした本件の過少申告行為は、通法 68 条 1 項所定の重加算税の適用要件を満たすものと言うべきである。

### 3 両判決に対する考察

#### (1) 平成 6 年判決

平成 6 年判決は、重加算税の適用要件について一般的な判断枠組を述べたものではない<sup>(24)</sup>とされる。本件は、売上のうちの一部をつまみ出して申告したいいわゆる「つまみ申告」であるが、本判決は「つまみ申告」があればそれだけで重加算税の適用要件を満たすとは述べておらず<sup>(25)</sup>、むしろ「単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず」との判示からは、故意による過少申告だけでは原則として重加算税の適用要件を満たさない、との前提を読み取ることができる<sup>(26)</sup>とされる。前述の第 2 章第 2 節 2 の重加算税の文理上の適用要件における「④行為の具体的事実（隠蔽又は仮装が行われていること）」の有無、すなわち「過少申告行為そのものとは別に、

---

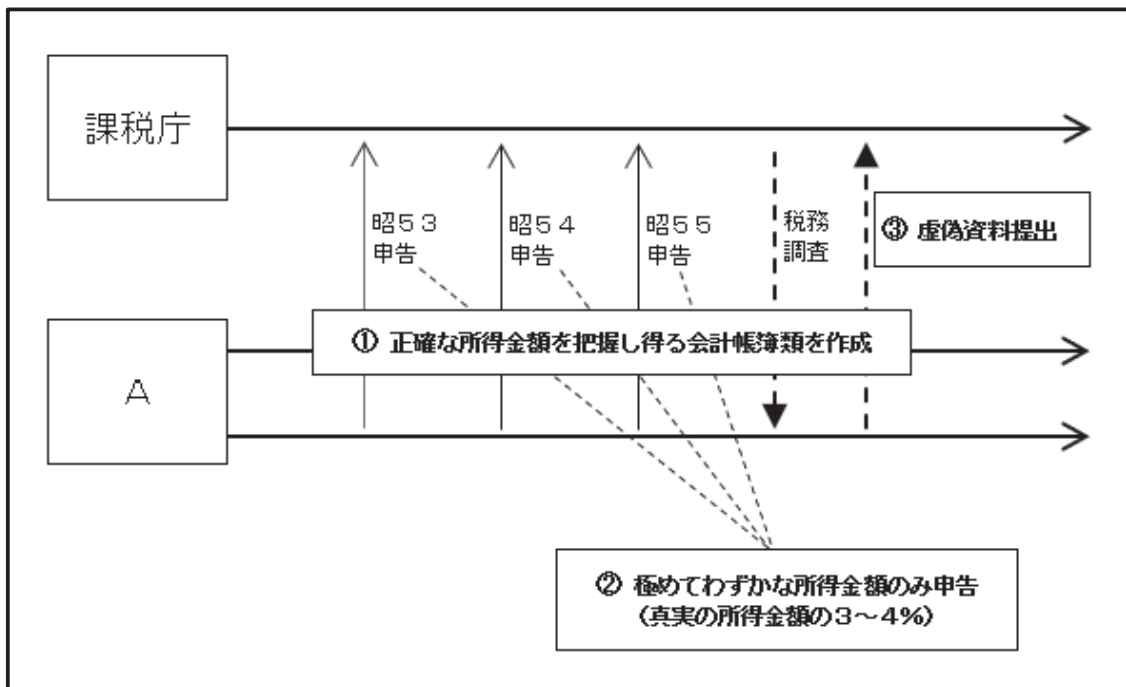
(24) 小貫芳信「附帯税をめぐる訴訟 (1) ～重加算税の賦課要件を中心として」税理 38 巻 14 号 204 頁 (1995)。

(25) 馬場陽「重加算税における隠蔽、仮装の論証構造 (上) ー要件事実論的等価値性の観点からー」月刊税務事例 54 号 6 号 13 頁 (2022)。

(26) 岡村忠生「判比」税法学 534 号 110 頁 (1995)。

隠蔽、仮装と評価すべき行為が存在し、これに合わせた過少申告がされたこと」が論点となるところ、本判決は「右のとおり、亡Aは、正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していながら、3年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続け、しかも、その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出するなどの対応をして、真実の所得金額を隠蔽する態度、行動をできる限り貫こうとしているのであって、申告当初から、真実の所得金額を隠蔽する意図を有していたことはもちろん、税務調査があれば、更に隠蔽のための具体的工作を行うこともも予定していたことも明らかと言わざるを得ない。以上のような事情からすると、亡Aは、単に真実の所得金額よりも少ない所得金額を記載した確定申告書であることを認識しながらこれを提出したというにとどまらず、本件各確定申告の時点において、白色申告のため当時帳簿の備付け等につきこれを義務付ける税法上の規定がなく、真実の所得の調査解明に困難が伴う状況を利用し、真実の所得金額を隠蔽しようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠蔽のための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したことが明らかである。」と判示している。

本判決は、「過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、仮装と評価すべき行為」として、①（過少申告行為の前提として）正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していたこと、②3年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続けていたこと、③その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出していたことを挙げ、これらの事実関係を総合的に判断して、亡Aは、真実の所得金額を隠蔽しようという確定的な意図の下に、必要に応じ事後的にも隠蔽のための具体的工作を行うことも予定しつつ、前記会計帳簿類から明らかに算出し得る所得金額の大部分を脱漏し、所得金額を殊更過少に記載した内容虚偽の確定申告書を提出したと認定している。



【図 2】平成 6 年判決事案の概要図

本判決に関する①～③の事実関係のうち一部が無かった場合、本判決にどのような影響を及ぼすのであろうか。例えば、本件の事実関係において「極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し」ていたのが 1 年間だけであった（調査対象の最終年のみが過少申告であった）場合、又は、過少申告は 3 年間にわたって行われていたものの申告所得金額が「極めてわずか」ではない場合、あるいは、「3 年間にわたって極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し」ていたものの、「その後の税務調査に際しては虚偽の資料を提出していなかった」場合に本判決に与える影響は定かではない。

①～③の事実関係のうち「正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していたこと」に注目したい。例えば、本件において、「正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していた」ものの、過少申告は 1 年限りで申告所得金額は真実の所得金額と比較して極めてわずかというほどではなく、その後の調査においても虚偽等が無かったといったような、最小限の事実関係のみ把握した場合に、重加算税の適用要件を満たすのであろうか。

その語義からすれば、「正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成し

ていた」ということは、隠蔽にも仮装にも該当しない。過少申告を行うために二重帳簿を作成した訳でもなく、また、申告後の隠蔽、仮装行為も無かったというのであれば、重加算税の適用要件は満たさないと考えられる。つまり「正確な所得金額を把握し得る会計帳簿類を作成していた」という単体の事実では、重加算税の適用要件を満たすはずもなく、本件のように「3年間にわたり極めてわずかな所得金額のみを作為的に記載した申告書を提出し続けていたこと」及び「その後の税務調査に際しても過少の店舗数等を記載した内容虚偽の資料を提出していたこと」という事実と合わせて総合的に判断して初めて重加算税の適用要件を充足し得ると考えられる。

## (2) 平成 7 年判決

平成 7 年判決は、判旨①で重加算税を適用するためには「過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、仮装と評価すべき行為が存在」することが必要であるとし、判旨②で、それは「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」でも足りるとしている。平成 7 年判決の判旨①が、重加算税適用の必要条件を述べたものであり、判旨②が、その 1 つのパターン（十分条件）を例示したものと考えられ、判旨②に該当しないような場合であっても、判旨①の条件さえ満たすのであれば、重加算税適用が認められるケースがあると考えられている<sup>(27)</sup>。

## (3) 学説による両判決の関係の分析

両判決は、いずれも課税庁による重加算税の適用を認めているが、平成 6 年判決は、少なくとも昭和 53 年分について過少申告行為に先立つ具体的な隠蔽、仮装の行為を特定することなく重加算税の適用を認めているのに対し<sup>(28)</sup>、平成 7 年判決は、判旨①で、重加算税を適用するためには「過少申告行為そのものとは別に、隠蔽、仮装と評価すべき行為が存在」する

---

(27) 馬場・前掲注(25) 13 頁。

(28) 馬場・前掲注(25) 13 頁。もっとも昭和 54～55 年分の申告についても、過年分の過少申告の作成・提出が具体的な隠蔽、仮装の行為と言えるか疑問があるところである。



ことが必要であるとした上で、判旨②で、それは「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」でも足りるとして、「株式等の売買による多額の雑所得を申告すべきことを熟知しながら、あえて申告書にこれを全く記載しなかったのみならず、右年分の確定申告書の作成を顧問税理士に依頼した際に、同税理士から、その都度、同売買による所得の有無について質問を受け、資料の提出も求められたにもかかわらず、確定的な脱税の意思に基づいて、右所得のあることを同税理士に対して秘匿し、何らの資料も提供することなく、同税理士に過少な申告を記載した確定申告書を作成させた」という事実を挙げている。

#### 4 両判決からの平成 14 年裁決の検討

平成 6 年判決に照らして考えると、判決文において「過少申告行為そのものとは別に隠蔽、仮装と評価すべき行為」が必要であるとされていたところ、本稿のテーマである平成 14 年裁決では「仕入れの相手方の氏名を偽る行為」があるものの、これは偽りの内容が相手方の氏名にとどまる限り真実の所得金額あるいは税額を隠蔽しようとする意図は認識しようがないのであるから、重加算税は適用できない。

また、平成 7 年判決に関しては、平成 14 年裁決において、納税者が単に仕入れの相手方の氏名を偽っているというだけでは、判決文でいう「納税者が、当初から所得を過少に申告することを意図し、その意図を外部からもうかがい得る特段の行動をした上、その意図に基づく過少申告をしたような場合」であるとは言えないため、重加算税が適用できないと考えられる。

#### 5 重加算税の適用が可能となる場合

- (1) 「所得を過少に申告することを意図した上でその意図を外部からもうかがい得る特段の行動」の認定

所得税計算においては、平成 7 年判決における「所得を過少に申告する

ことを意図した上でその意図を外部からもうかがい得る特段の行動」を認定することが重加算税を適用するための 1 つの考え方である。

この考え方を消費税計算にあてはめて解釈すると、「(仕入税額控除の適用により) 税額を過少に申告することを意図した上でその意図を外部からもうかがい得る特段の行動」を認定することができるかどうかは重加算税の適用可否のポイントとなると考えられる。

納税者が、取引の相手方を秘匿するため等の理由により請求書等の作出を行いつつ、一方で真実の仕入先からの請求書等及び真実の記載をした帳簿の保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「帳簿及び請求書等に記載された取引先の氏名又は名称を仮装」することにより仕入税額控除を受けようとしたということを立証できれば、重加算税を適用できる余地があると考えられる。一方で、納税者が「帳簿及び請求書等に記載された取引先の氏名又は名称を仮装」していた理由は仕入先の秘匿など「自らの税額を過少に申告すること」以外を意図していたと主張した場合、課税庁として納税者による「税額を過少に申告する」意図を立証するのは非常に困難であると考えられる。

## (2) 架空取引の認定

重加算税を適用するためのもう 1 つの考え方は、「帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称」が仮装されている取引に関して、まったくの架空取引であるか、あるいは取引金額に偽りがあるということ立証することにより、当該取引に係る仕入税額控除を否認するとともに、「納税者がその国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実の全部又は一部を隠蔽し、又は仮装したところに基づき納税申告書を提出していた」ことから重加算税を適用することが考えられる。

この場合、「帳簿及び請求書等に記載された仕入れの相手方の氏名又は名称」が仮装されている取引に関して、「仕入れの相手方の氏名・名称」だけ

が真実と異なっており、「支払対価の額等」については誤りが無いと裁判所に事実認定された場合、「課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」には仮装が無いことになるため重加算税を適用できないことにもなると考えられる。重加算税の適用を行うためには、帳簿及び請求書等に記載されている偽りの相手方以外からの仕入れも無いこと、あるいは仕入れがある場合であっても仕入金額等に誤りがあることを立証する必要がある。

## 6 小括

以上、2 件の最高裁判決から重加算税の適用要件を検討したが、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽っている場合であっても、それが「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」であるとは言えないため、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽っているのみでは、基本的に重加算税の適用対象とならないと考えられる。ただし、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽っている点に関して、納税者が取引の相手方を秘匿するために請求書等の作出を行いつつ、一方で真実の仕入先からの請求書等及び真実の記載をした帳簿の保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを認識しながら、「(仕入税額控除の適用により) 消費税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「帳簿及び請求書等に記載された取引先の氏名又は名称を仮装」していたと認定できる場合、あるいは該当取引自体が架空取引である場合は重加算税を適用できる余地があると考えられる。

## 第 6 節 まとめ

インボイス制度開始前の区分記載請求書等保存方式においては、平成 14 年裁決と同様の事案について、消法 30 条 7 項によって仕入税額控除が否認され

る一方で、通法 68 条 1 項の文理解釈、要件事実論及び判例のいずれの検討においても、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称を偽っているのみでは、基本的に重加算税の適用対象とならないと考えられる。また、国税庁事務運営指針においても、「帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方又は名称に誤りがあるものの課税仕入れの取引自体は存在し取引金額にも偽りが無い場合」は、「重加算税を課す消費税固有の不正事実」に該当しないと考えられる。ただし、第 2 章第 5 節 5 のように、取引の相手方を秘匿するための請求書等の作出に加えて仕入税額控除の適用を受けるためには請求書等が必要であるとの認識があった場合には、重加算税を適用する余地があると考えられる。

## 第 3 章 インボイス制度開始後の重加算税適用要件の検討

### 第 1 節 インボイス制度の概要

令和 5 年 10 月 1 日に開始された適格請求書等保存制度（インボイス制度）の概要及び現行の区分記載請求書等保存方式との違いを整理する。

#### 1 インボイス発行事業者の登録

従来の区分記載請求書等保存方式では、区分記載請求書を発行する場合の発行者に制限はなく、誰でも区分記載請求書の発行が可能であったが、適格請求書等保存方式では、適格請求書（インボイス）を交付できるのは、税務署長に登録を受けた適格請求書発行事業者（インボイス発行事業者）に限られることとされた。インボイス発行事業者の登録を受けることができるのは、課税事業者に限られ（消法57条の2第1項）免税事業者は登録を受けることはできない。登録申請を受けた税務署長は、登録拒否事項に該当しない限りインボイス発行事業者の登録を行わなければならない（同条3項）。また、インボイス発行事業者の登録を行った際には、税務署長は登録申請を行った事業者に対してその旨を書面で通知するとともに、速やかに氏名又は名称、登録番号、法人の場合は本店又は主たる事務所の所在地等を公表しなければならないこととされている（同条4項及び7項、消法施行令70条の5第1項）。

公表の手続は、インターネット上の「国税庁適格請求書発行事業者公表サイト」で行われ、インボイスに記載された登録番号や登録年月日等の確認が可能となる（同条2項）。

#### 2 インボイス発行事業者の義務

従来の区分記載請求書等保存方式では、課税資産の譲渡等を行った者に対する区分記載請求書の交付義務はなかったが、インボイス制度では、インボ

イス発行事業者は国内において課税資産の譲渡等を行った場合、当該課税資産の譲渡等を受ける事業者（免税事業者を除く。）からインボイスの交付を求められた場合には、インボイスを交付しなければならないこととされた（消法57条の4第1項）。

ただし、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として政令で定めるものについては、インボイスの交付義務が免除されている（同項ただし書）。具体的には、3万円未満の公共交通機関による旅客の運送、3万円未満の自動販売機で行われる商品の販売等、出荷者等が卸売市場において行う生鮮食料品等の販売等が定められている（消法施行令70の9条2項、消法施行規則26の6）。

### 3 インボイスの記載事項<sup>29</sup>

インボイスの記載事項と区分記載請求書の記載事項は以下の図のとおりであり、その違いは、①における登録番号、④における適用税率及び⑥の税率毎に区分した消費税額等の記載が必要となったことである。インボイス発行事業者の「登録番号」が記載されることにより、インボイスの交付を受けた事業者は、インボイス発行事業者公表サイトからインボイス発行事業者を確認することが可能となる。「税率毎に区分した消費税額」はインボイスの交付を受けた事業者にとっては仕入税額控除の対象となる金額であり、インボイス制度の根幹となる事項である。

---

(29) 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資産の譲渡等を行うものとして政令（消法施行令 70 条の 11）で定める事業を行う場合には、インボイス（適格請求書）に代えて交付することができる、適格簡易請求書については検討内容に影響を及ぼさないので本稿ではあえて触れないこととする。

■ 区分記載請求書の記載事項

- ① 区分請求書等発行者の氏名又は名称
- ② 取引年月日
- ③ 取引内容（軽減税率の対象である場合はその旨）
- ④ 税率毎に区分して合計した対価の額（税込）
- ⑤ 区分請求書の交付を受ける事業者の氏名又は名称

■ インボイスの記載事項

- ① インボイス発行者の氏名又は名称及び登録番号
- ② 取引年月日
- ③ 取引内容（軽減税率の対象である場合はその旨）
- ④ 税率毎に区分して合計した対価の額（税抜又は税込）及び適用税率
- ⑤ インボイスの交付を受ける事業者の氏名又は名称
- ⑥ 税率毎に区分した消費税額

請求書 ① ○○商事(株)

⑤ (株)△△商店 御中

9 月分 2023 年 9 月 30 日

日付	品名	金額
9/1	魚 *	5,400 円
9/2	牛肉 *	10,800 円
9/3	洗剤	2,000 円
	③	:
②	合計	131,200 円

④ \* ⇒ 軽減税率対象

8%対象	43,200 円
10%対象	88,000 円

請求書 ○○商事(株)

① 登録番号 T123

⑤ (株)△△商店 御中

9 月分 2024 年 9 月 30 日

日付	品名	金額
9/1	魚 *	5,400 円
9/2	牛肉 *	10,800 円
9/3	洗剤	2,000 円
	③	:
②	合計	131,200 円

④ ⑥ \* ⇒ 軽減税率対象

8%対象	43,200 円	うち消費税 3,200 円
10%対象	88,000 円	うち消費税 8,000 円

また、インボイスを交付したインボイス発行事業者は、インボイスの記載事項に誤りがあった場合は、これらの書類を交付した事業者に対して修正したインボイスを交付しなければならないこととされている（消法57条の4第4項）。

#### 4 インボイス類似書類等の交付禁止及び罰則

インボイス発行事業者以外の者は、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恐れのある表示をした書類を他の者に交付し、又

は提供することが禁止されるとともに、インボイス発行事業者は、偽りの記載をしたインボイスを、他の者に交付し、又は提供することが禁止される（消法57条の5）。

なお、これに違反した者については、罰則（1年以下の懲役又は50万円以下の罰金）が定められている（消法65条1項四）。インボイス類似書類等<sup>(30)</sup>の交付を禁止し、これに違反する場合の罰則が定められたのは、仕入税額控除の適用要件である請求書がこれまでの区分記載請求書からインボイスへ変更されたため、「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することがあれば、仕入れを行った側の仕入税額控除が否認されることとなり、消費税制度に対する信頼性を著しく損なうこととなること、また、インボイス発行事業者によるインボイスに類似する書類の交付は、売手側と仕入側が一体となって行う脱税にもつながること」が理由とされている<sup>(31)</sup>。

## 5 仕入税額控除制度の変更

仕入税額控除の適用要件は、一定の要件を満たした帳簿及び請求書等の保存とされているが、要件を満たす請求書等の範囲について、以下①～④のとおりとされた（消法30条7項及び9項）。なお、帳簿の記載事項は、区分記載請求書保存方式の場合と同様である。

- ① インボイス発行事業者が交付するインボイス
- ② インボイス発行事業者から課税仕入れを行った事業者が作成する仕入明細書等で、課税仕入れの相手方の確認を受けたもの
- ③ 卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われるものなど、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税仕入れで、当該

---

(30) 消法 57 条の 5 では、適格請求書発行事業者以外の者がインボイスと誤認されるおそれのある表示をした書類を交付すること、適格請求書発行事業者が偽りの記載をしたインボイスを交付することを禁じており、違反した場合は罰則（1 年以下の懲役又は 50 万円以下の罰金）が定められている（消法 65 条 4 項）。

(31) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」817 頁。



媒介又は取次ぎを行う者から交付を受けた書類

④ 課税貨物の輸入の許可書

なお、「請求書等の交付を受けることが困難である場合、特定課税仕入れに係るものである場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿」のみの保存で仕入税額控除の適用を受けることができることとされている（同条 7 項かっこ書）。具体的には、インボイスの交付義務が免除されている 3 万円未満の公共交通機関による旅客の運送や自動販売機からの商品の購入、古物営業等を営む者がインボイス発行事業者でない者からの古物等の購入やインボイス発行事業者でない者からの再生資源又は再生部品の購入等が規定されている（消法施行令 49 条 1 項、消法施行規則 15 の 4）。したがって、区分記載請求書等保存方式の下においては、帳簿の保存のみで仕入税額控除の適用を受けられていた少額取引（3 万円未満の課税仕入れ）についても、上記の取引に該当しなければ、インボイスの保存が必要となった。

以上から、令和 5 年 10 月 1 日以後に国内で行われる課税仕入れについては、原則として、上述した卸売市場等において行われる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及び帳簿の保存のみが仕入税額控除の適用要件となる課税仕入れを除き、インボイス発行事業者以外の者からの仕入れについては、仕入税額控除が適用されないこととなった<sup>(32)</sup>。なお、令和 5 年度税制改正により、一定規模以下の事業者に対する事務負担の軽減措置として、基準期間の課税売上高が 1 億円以下である事業者については、インボイス制度実施後の 6 年間は、1 万円未満の課税仕入れについて、帳簿の保存のみで仕入税額控除が可能となる経過措置が導入されている（平成 28 年改正法附則 53 の 2）。

---

(32) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」817 頁。

## 第 2 節 インボイス制度における重加算税適用に関する検討

インボイス制度開始後における消費税法の規定を踏まえ、平成 14 年裁決と同様の調査事案を想定し、インボイスに記載された課税仕入れの相手方の氏名又は名称及び登録番号を偽った場合に、重加算税の適用対象となるか否かを検討する。平成 14 年裁決においては、請求人が課税仕入れの相手方の氏名を偽った行為が取引の相手方と共謀<sup>(33)</sup>した上で行われたかどうかは定かではない。

一方で、インボイス制度開始後は、インボイスを交付できるのは、税務署長に登録を受けたインボイス発行事業者に限られることを踏まえて、取引の相手方と共謀してインボイス類似書類等を不正に作成することが想定されるため、このような場合における重加算税の適用可否についても検討を行う。また、税務調査において、取引の相手方と共謀していないと認められる場合、及び取引の相手方との共謀の有無が不明である場合における重加算税の適用可否についても検討を行う。

### 1 仕入税額控除の可否

インボイス制度開始後は、記載事項を満たしたインボイス及び帳簿の保存が仕入税額控除の要件になるところ、真実の取引先の氏名又は名称及び登録番号が記載されていないインボイスを保存していた場合に、仕入税額控除が適用されるかが問題となるが、取引先の氏名又は名称及び登録番号に偽りがあるインボイスを保存していた場合、原則として仕入税額控除は適用されないと考えられる。

ただし、仕入れを行った側が、公表サイトの確認や相手方に対する本人確認やその他の方法を使ってもインボイスに偽り等があることを把握できなかった場合で、仕入れを行った側において、自らに落ち度が無いことを立証

---

(33) 本稿において、共謀とは、買手の仕入税額控除の不正適用、売手の売上除外、買手による売手の秘匿等を目的として、買手と売手が通牒してインボイス等の改ざんを行うことを意味する。

した時は、消法 30 条 7 項における「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」に該当し、仕入税額控除が適用されることとなると解される。以下の「重加算税適用の可否」においては、上記のような場合は、そもそも仕入税額控除が適用されるため加算税を適用する余地が無いため検討の対象外とする。

## 2 重加算税適用の可否

インボイス制度開始後において、平成 14 年裁決と同様に、取引先の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスを発行し、そのインボイスに基づいて仕入税額控除を適用していることを想定し、重加算税適用の可否を検討する。重加算税適用の可否を検討するに当たっては、まず第一に、取引事実そのものの有無について、場合分けを行う。

### (1) 取引事実が無い場合

実際には仕入れの取引事実が存在しないにもかかわらず、取引事実があるかの如く偽装したインボイスを保存し、そのインボイスに基づいて仕入税額控除を適用している場合、納税者の行為は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は偽装しているといえるため、重加算税の適用対象となると考えられる。この場合は、単に請求書上の売手の氏名又は名称及び登録番号を偽っていただけではなく、請求書等が示している取引事実そのものが存在せず、すべて架空であるということが立証できれば、重加算税の課税対象となると考えられる。例えば、実際には仕入れの取引事実が無いにもかかわらず、納税者が仕入税額控除を適用するために、架空の取引内容を記載した偽りのインボイス（違法販売業者によって販売されたインボイスを含む。）を保存している場合、これまでの「取引事実が無い場合」の検討と同様、納税者は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は偽装していると言えるため、重加算税の適用対象になると考えられる。

### (2) 取引事実がある場合（税務調査において取引事実が無いと認定できな

った場合を含む。)

課税仕入れの相手方の氏名又は名称及び登録番号に偽りがあるものの仕入れの取引事実自体はあるという場合に関して、①買手と売手が共謀している場合、②買手と売手が共謀していない場合（買手と売手の共謀の有無が不明である場合を含む。）の 2 パターンに分けて検討する。

#### イ 買手と売手が共謀している場合

インボイス制度開始後は、仕入税額控除を適用するためには、売手であるインボイス発行事業者が交付したインボイスや買手が作成した仕入明細書等で取引の相手方であるインボイス発行事業者の確認を受けたものを保存する必要があるため、買手と売手が共謀して、買手による仕入税額控除の不正適用、売手による取引排除の回避、売手の売上除外等を行うことを目的として、偽りのインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を記載したインボイスにより仕入税額控除を適用していることが考えられる。

##### (イ) 真実の売手がインボイス発行事業者である場合

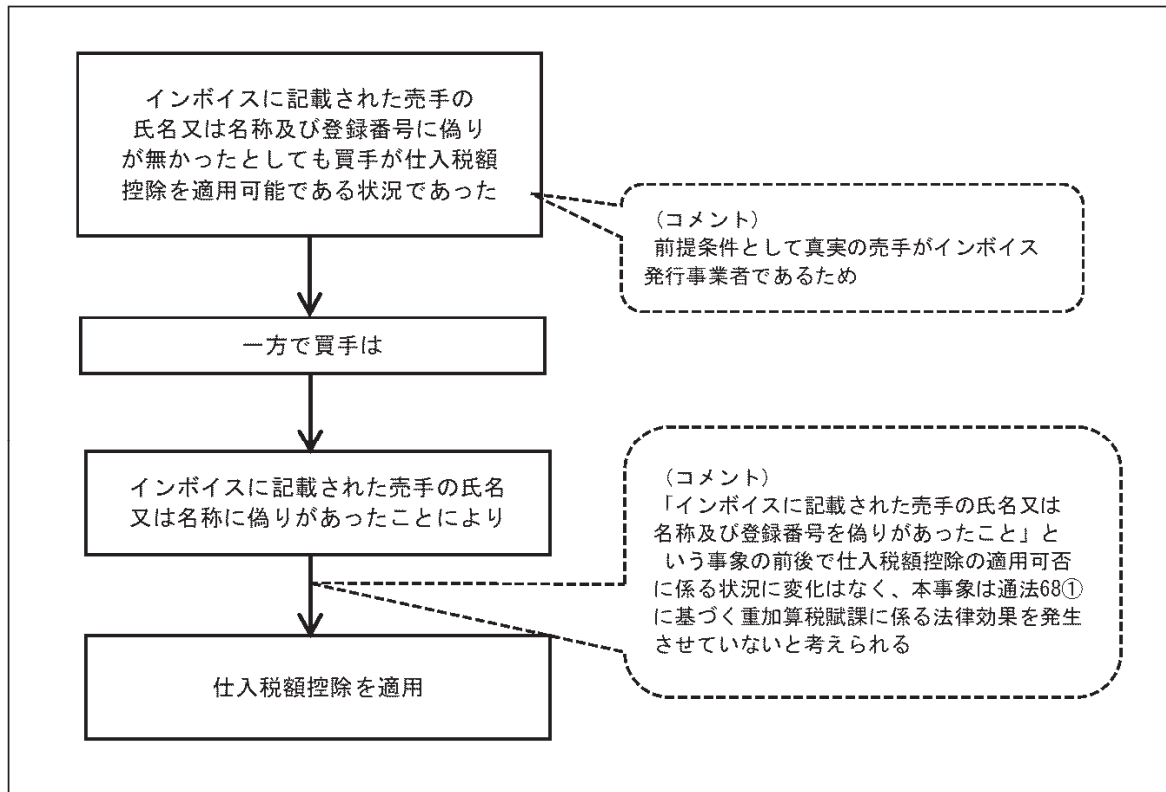
取引事実があり、かつ買手と売手が共謀して、かつ真実の売手がインボイス発行事業者に該当するケースとして、売手が売上除外を意図して買手と共謀して、他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき、買手が仕入税額控除を適用することが考えられる。

この場合、平成 14 年裁決と同様の観点から、他のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を使用したインボイスに基づき仕入税額控除を適用していることから、消法 30 条 7 項の規定により仕入税額控除が否認される一方で、重加算税については、仮に真実の売手の氏名又は名称及び登録番号がインボイスに記載されていれば仕入税額控除が適用されることとなるため、買手の行為は単に「売手の氏名又は名称及び登録番号を仮装」したインボイスに基づき仕入税額控除

を適用したに過ぎず「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装したことにならないと考えられる。

一方で、第 2 章第 5 節 (1) と同様に、真実の売手からのインボイスの保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「帳簿及び請求書等に記載された取引先の氏名又は名称を仮装」していたと認定できる場合は重加算税を適用できる余地があると考えられる。

また、要件事実論からの検討を行うと、この場合、前提条件が「インボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号に偽りがあるものの、真実の売手がインボイス発行事業者である。」ことから、以下の図 3 において「インボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽った」という事実が仕入税額控除の法律効果に影響を与えていないと考えられる。すなわち「インボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽った」という事実が発生する前から仕入税額控除を適用することが可能であったのであるから、当該事実は仕入税額控除の法律効果に影響を与えておらず、平成 14 年裁決と同様、インボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽っているだけでは、重加算税の適用対象とはならないと考えられる。



【図3】仕入れの相手先を偽ることによる重加算税賦課に係る法律効果の検証  
(インボイス制度導入後・真実の取引先がインボイス事業者である場合)

(ロ) 真実の売手がインボイス発行事業者でない場合

真実の売手がインボイス発行事業者でない場合、本来ならば仕入税額控除が適用できないことを買手が認識しながら、売手が売手の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき、買手が仕入税額控除を適用していたのであれば、買手の行為は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装していると言え、重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

この場合、売手が改ざんを行った場合においても、買手と売手が共謀していたという点から、売手がインボイス発行事業者ではないことを買手が認識しながら仕入税額控除を適用していたと考えられるから、買手は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事

実」を隠蔽又は仮装していると言えるため、重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

平成 14 年裁決でポイントとなった、「仕入先（売手）の名称を仮装する」という行為が通法 68 条 1 項でいうところの「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当しないという点については、区分記載請求書等保存方式においては、売手が課税事業者であるか免税事業者であるかということとは関係なく仕入税額控除を行うことができたが、インボイス制度においては、仕入税額控除を行うためには、売手がインボイス発行事業者である必要があるため、単に「売手の氏名又は名称及び登録番号を仮装する」という行為であっても、その結果、本来適用することができなかつた仕入税額控除を適用することができるようになったという点で、「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当し重加算税を適用することが可能であると考えられる。

売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスに基づき、買手が仕入税額控除を適用していたということに関して、税務調査では、当該インボイスが売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったものであり本来ならば仕入税額控除を適用することができないということを申告時に買手がどこまで認識していたかが重加算税の適用可否のポイントとなると考えられる。

取引事実があり、かつ買手と売手が共謀して、かつ真実の売手がインボイス発行事業者に該当しないケースとして、具体的には、以下の A 及び B のケースが考えられる。

A 買手がインボイス発行事業者でない売手からの仕入れに対して仕入税額控除を適用するために売手と共謀して、売手が他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づいて仕入税額控除を適用した場合

買手と売手が共謀した上で、売手がインボイス発行事業者でないにもかかわらず、買手が仕入税額控除を適用するため、売手が他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき仕入税額控除を適用した場合、買手と売手が共謀していたという点から売手がインボイス発行事業者ではないことを買手が認識しながら仕入税額控除を適用していたと考えられるから、買手は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装していると言えるため、重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

区分記載請求書等保存方式においては、売手が課税事業者であるか免税事業者であるかということとは関係なく買手は仕入税額控除を行うことができるため、「売手の氏名又は名称を仮装」したことは、「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装したことにならないと考えられるのに対して、インボイス制度開始後は、インボイスの作成及び交付はインボイス発行事業者に限定されているため、インボイス発行事業者以外の免税事業者や一般消費者からの仕入れについては、原則として仕入税額控除は適用されないこととなる<sup>(34)</sup>ため、真実の売手がインボイス発行事業者でないにもかかわらず「売手の氏名又は名称及び登録番号をインボイス発行事業者に仮装」した場合は重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

B 売手が取引排除の回避を意図して買手と共謀して、売手が他のインボイス発行事業者又は架空のインボイス発行事業者の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づき、買手が仕入税額控除を適用した場合

---

(34) 財務省「平成 28 年度税制改正の解説」809 頁。



この場合、買手は売手と共謀していたという前提であるから、売手がインボイス発行事業者でないことから本来ならば仕入税額控除を適用できないと買手が認識しながら、売手が売手の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載し交付したインボイスに基づいて買手が仕入税額控除を適用していたというのであるから、買手は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装していると言えるため、重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

(ハ) 真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明である場合

この場合は、取引事実がある場合で、かつ買手と売手が共謀している場合を想定しているため、真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明であるとは考えづらい。

仮に、取引事実が無いとは認められず、かつ買手と売手が共謀しているという事実が伺えるものの、真実の売手が判然としないという場合は、上記の(イ)及び(ロ)において検討を行ったとおり、真実の売手がインボイス発行事業者であるか否かにより重加算税の適用可否が左右されると考えるならば、真実の売手が誰であるか不明の状態では重加算税を適用することは困難であると考えられる。

この場合に、重加算税を適用できるようにするためには、課税庁が真実の売手がインボイス発行事業者でないことを立証し、真実の売手がインボイス発行事業者でないため仕入税額控除の対象とならないことを買手が認識しながら、インボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ることにより仕入税額控除の適用を受けていたと立証できれば重加算税を適用する余地があると考えられる。

なお、税務調査においては、上記の(ロ)と同様に売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスに基づき買手が仕入税額控除を適用していたということに関して、当該インボイスが売手の氏名又は名称

及び登録番号を偽ったものであり本来ならば仕入税額控除を適用することができないことを買手がどこまで認識していたかが重加算税の適用可否のポイントとなると考えられる。

ロ 買手と売手が共謀していない場合（買手と売手の共謀の有無が不明である場合を含む。）

取引事実があり、かつ買手と売手が共謀していない場合（買手と売手の共謀の有無が不明である場合を含む。）において、上記のイと同様に、①真実の売手がインボイス発行事業者である場合、②真実の売手がインボイス発行事業者でない場合、③真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明の場合の 3 つのケースに分けて検討を行う。

(イ) 真実の売手がインボイス発行事業者である場合

真実の売手がインボイス発行事業者であったが、買手が売手の氏名又は名称及び登録番号を明らかにしたくないなどの理由で、買手がインボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽り、そのインボイスに基づき仕入税額控除を適用することが考えられる。

この場合、買手が偽りのインボイスに基づき仕入税額控除を行った目的が、取引先の秘匿等にとどまる限り真実の所得金額あるいは税額を隠蔽しようという買手の意図は認識しようがないのであるから、買手の仕入税額控除否認に際し重加算税は適用できないと考えられる。

この場合、平成 14 年裁決と同様の観点から、売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスに基づき買手が仕入税額控除を適用していることから、消法 30 条 7 項の規定により仕入税額控除が否認される一方で、重加算税については、仮に正しい売手の氏名又は名称及び登録番号がインボイスに記載されていれば仕入税額控除が適用されるため、買手の行為は単に「売手の氏名又は名称及び登録番号を仮装」したインボイスに基づき、仕入税額控除を適用したに過ぎず「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装したことにならないと考えられる。

(ロ) 真実の売手がインボイス発行事業者でない場合

真実の売手がインボイス発行事業者でない場合、買手が本来ならば仕入税額控除が適用できないと認識しながら、買手が売手の氏名又は名称及び登録番号を偽って記載したインボイスに基づき仕入税額控除を適用していたのであれば、2 (2) イ(ロ)の場合と同様に、買手の行為は「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」を隠蔽又は仮装していると言え、重加算税の適用対象になる余地があると考えられる。

平成 14 年裁決でポイントとなった、「売手の名称を仮装する」という行為が通法 68 条 1 項でいうところの「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当しないという点については、区分記載請求書等保存方式においては、売手が課税事業者であるか免税事業者であるかということとは関係なく仕入税額控除を行うことができたところ、インボイス制度においては、仕入税額控除を行うためには、売手がインボイス発行事業者である必要があるため、単に「売手の氏名又は名称及び登録番号を仮装する」という行為であっても、その結果、買手が本来適用することができなかった仕入税額控除を適用することができるようになったという点で、「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当し重加算税を適用することが可能であると考えられる。税務調査では、当該インボイスが売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったものであり本来ならば仕入税額控除を適用することができないということを申告時に買手がどこまで認識していたかが重加算税の適用可否のポイントとなると考えられる。

(ハ) 真実の売手がインボイス発行事業者であるかどうか不明である場合

真実の売手がインボイス発行事業者であるか否かにより、重加算税の適用可否が左右されると考えるならば、真実の売手が誰であるか不

明である状態で重加算税を適用することは困難であると考えられる。この場合に、重加算税を適用できるようにするためには、課税庁が真実の売手がインボイス発行事業者でないことを立証し、真実の売手がインボイス発行事業者でないため、買手がこのままでは仕入税額控除の対象とならないことを認識しながら、売手から交付された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったインボイスに基づき仕入税額控除の適用を受けていたと立証できれば重加算税を適用する余地があると考えられる。

なお、税務調査においては、上記の(B)と同様に、当該インボイスが売手の氏名又は名称及び登録番号を偽ったものであり本来ならば仕入税額控除を適用することができないことを買手がどこまで認識していたかが重加算税の適用可否のポイントとなると考えられる。

## 第 4 章 まとめ

インボイス制度が開始される前は、消費税調査において課税仕入れの相手方（売手）の氏名又は名称を偽っているものの取引の事実があり支払金額には誤りが無いと認められる事案について、平成 14 年裁決により、消法 30 条 7 項に基づき仕入税額控除が否認される一方で、加算税については、「取引先（売手）の氏名又は名称を偽ること」は、通法 68 条 1 項でいう「国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当しないことから重加算税は適用されないこととされていた。本稿において、改めて通法 68 条 1 項の文理解釈、要件事実論及び過去の最高裁判例から検討を行ったが、原則として重加算税の適用対象にはならないと考えられる。

ただし、帳簿及び請求書等に記載された課税仕入れの相手方（売手）の氏名又は名称を偽っている点に関して、買手が売手を秘匿する等の理由により請求書等の作出を行いつつ、一方で真実の売手からの請求書等及び真実の記載をした帳簿の保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「帳簿及び請求書等に記載された取引先の氏名又は名称を仮装」していたと認定できる場合は重加算税を適用できる余地があると考えられる。

また、インボイス制度開始前は取引の相手方（売手）が課税事業者であろうが免税事業者であろうが関係なく仕入税額控除が行えたのに対し、インボイス制度開始により、取引の相手方（売手）がインボイス発行事業者であるか否かにより仕入税額控除の可否が変わることになったことを踏まえ、インボイス制度開始後における平成 14 年裁決と同様の調査事案において、「インボイスに記載された氏名又は名称及び登録番号を偽ること」は、重加算税の適用対象になるかどうかの検討を行った。

その結果、インボイス制度開始後においては、買手と売手の共謀の有無にかかわらず、真実の売手がインボイス発行事業者で無ければ、単に「売手の

氏名又は名称及び登録番号を仮装する」という行為であっても、本来適用することができなかった仕入税額控除を適用することができるようになったという点で、「その国税の課税標準等又は税額等の計算の基礎となるべき事実」に該当し重加算税を適用することが可能であると考えられる。

真実の売手がインボイス発行事業者である場合であっても、インボイスに記載された売手の氏名又は名称及び登録番号を偽っている点に関して、真実の売手の氏名又は名称及び登録番号を記載したインボイスの保存が無ければ消法 30 条 7 項により仕入税額控除の適用を受けられないということを買手が認識しながら、「税額を過少に申告することを意図した上その意図を外部からもうかがい得る特段の行動」として「インボイスに記載された売手の氏名又は名称を仮装」していたと認定できる場合は重加算税を適用できる余地があると考えられる。

結論としては、インボイス制度開始後においては、取引の相手方（売手）の氏名又は名称及び登録番号に偽りがある事案に関しては、真実の売手がインボイス発行事業者であるか否かが重要なポイントであると考えられる。

今後は、インボイス制度を通じて、消費税調査の実効性が高まることにより、消費税の不正事案等に対する抑止力がさらに増し、消費税の適正課税の実現につながることを期待したい。