

農業関連特例・激変緩和措置と零細農家のインボイス登録の要否 石村耕治 © 2023

TCフォーラム研究報告 2023 年 3 号【2023 年 5 月 18 日公表】

東海税務法務研究会第177回例会石村報告レジメ/資料を転載

農業関連特例・激変緩和措置と 零細農家のインボイス登録の要否 ～消費税インボイス制度と課税仕入れの定義の再点検を含めて

石村耕治(TCフォーラム共同代表・白鷗大学名誉教授)

【報告レジメ/コンテンツ】

■ はじめに

- 1 国会で問われた零細事業者を狙い撃ちするインボイス制度
- 2 2023 年度税制改正・インボイス制度の激変緩和措置の概要
- 3 零細農家・農業関連特例・激変緩和措置とインボイス登録の要否
 - (1) 農畜産物(農産物)の区分例と適用税率
 - (2) 農林水産業の飲食料品の譲渡/簡易課税のみなし仕入率
 - (3) インボイス制度の農業関連特例のあらまし
 - (4) 課税選択・インボイス登録・簡易課税・2割特例 対 免税事業者・値引きの対比
 - (5) インボイス登録しないで、当分の間、免税事業者でいてよい農家とは
 - (6) インボイス登録取下げ手続と登録取消手続
- 4 消費税インボイス制度と課税仕入れの定義の再点検

■ むすびにかえて～税制は簡素・効率でないとな納税者の権利利益は護れない

■ はじめに

消費税のインボイス制度(いわゆる適格請求書等保存方式)が、2023(令和 5)年 10 月 1 日から始まる。そもそも、インボイス制度への転換は、零細の免税事業者の益税対策がねらいである。ある意味では、零細事業者を狙い撃ちした増税である。増税額は、2,840 億円にもなると見積もられている。

インボイス制度の問題の発端は、免税事業者は、インボイスを発行できないから、商取引からはじかれる。課税事業者にならないと、簡易課税の選択もできないというふれこみにあった。ところが、政府・財税当局は、インボイス制度開始が迫るなか、「激変緩和措置」を打ち出してきた。

事業者のなかには、免税事業者であるにもかかわらず、インボイス発行事業者登録の届出をし、登録通知書をもらったのは早とちり、免税事業者である方が得と理

解した人も少なくない。今年 10 月 1 日の開始前までは、申請取下げができる。10 月以降の登録取消は手続きが煩雑・影響が大きいので、申請取下げをすることにした。けれども、定型の様式はなし。しかも、申請先は、税務署ではなく、インボイス登録センターだということで、混乱する零細事業者が少なくない。

そもそも、消費税法の「課税仕入れ」の定義から見た場合、「インボイス(適格請求書等)」、「課税事業者」、「免税事業者」、「消費者」をどう理解したらよいかなど法的争点がある。また、今般の激変緩和措置が、消費税法の「課税仕入れ」の視点から、どう考えたらよいか問われてくる。

今回は、農家・インボイス制度の農業関連特例、激変緩和措置を素材にして、免税事業者の地位継続か、登録事業者の選択かの具体的な対応策を簡潔に点検してみる。同時に、インボイス(適格請求書等)を保持しない免税事業者や消費者からの仕入れにかかるみなし仕入税額控除は、消費税法の「課税仕入れ」の定義上どう考えたらよいかにも少しふれてみる。

1 国会で問われた零細事業者を狙い撃ちするインボイス制度

2023年度税制改正法案を審議する2月21日の衆議院財務金融委員会では、インボイス問題が集中的に取り上げられた¹。

立民の末松義規議員は、全国青年税理士連盟の幹部が作成した資料を示して、次のようなインボイス制度の問題点を糺した。

その幹部の方いわく、正確を期して区分作業をやると、その3倍の区分、つまり80の3倍、240項目ぐらい、細かく細かくやっていかなきゃいけない。そんな膨大な区分に従って作業をやるといって、私が税理士の立場だったら、一瞬吐き気を思い出したんですね。吐き気を覚えるほど、本当に作業に大変な時間と労力がかかるわけです。

これは、税理士の方も、やはり数百件、免税事業者を含めてこういったことをやっていかなきゃいけない。税理士の方々の膨大な作業は大変ですし、一つ一つ書き込む側も大変なんですよね。これが、今、免税事業者の数をカウントすると480万人いる。その中でBtoC【事業者—消費者間取引】が6割いて、そうではない方々の、簡易課税を使った人たちを除いても、免税事業者で課税事業者になるとしたら約161万人、これは財務省の私に伝えてくれた数字ですけども161万人が全部やるとすると、一つ一つそういった作業をやらなきゃいけない。

1

https://www.shugiin.go.jp/Internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009521120230221004.htm

この前、私は、秋葉原で東京土建さんがやったインボイス反対という、そこで集会に参加したんですけれども、そこで農業者の方から、おばあちゃんが牛3頭を飼っていることに生きがいを見出してやっていますと。こんなおばあちゃんに対して、こんな区分のインボイスをやるときに、彼女に本当に強要するのか²。あるいは、父ちゃん、母ちゃんで行っている商工業の方々とか、あるいは、一人親方をやっている、真面目に仕事をやってこれまで納税してきた方々に本当にこんな作業をやらせるのかというのは、本当にこれはおかしいんじゃないか。

答弁に立った鈴木俊一財務大臣は、簡易課税制度がある、3年間の負担軽減措置の2割特例がある、IT導入補助金(持続化補助金)など支援策を用意しているなど、従来の答弁を繰り返した。

続けて、末松議員は、次のような指摘をした。

アニメ業界とか声優業界で、収入を見たら、大体8割の方が300万円以下、そして20代、30代の5割以上は100万円以下しか収入がないわけですね。そして、インボイス制度の影響について尋ねたら、廃業するかもしれないと答えた人は約3割、30%ですよ。そのうち、20代が28%、30代が54%ということで、約8割の人が若い年代で廃業を考えている。世界に冠たる日本の文化の大きな支柱ですよ。今、こういう方々が、インボイスをやめてくれ、そうじゃないと廃業するかもしれないと言っている。

この指摘に対して、鈴木財務大臣は、次のような答弁をするにとどまった。

² 肉用牛の場合は、売却所得に対する免税制度(肉用牛売却所得の課税特例措置)の適用がある。この免税制度のもとで、農家が、家畜取引法に規定する家畜市場や農林水産大臣から指定または認定を受けた食肉卸売市場などで肉用牛を売却したとする。この場合、売却証明書が発行され、その証明書を税務申告時に提出することにより、1頭あたり100万円(交雑種80万円、乳用種50万円)未満であれば、年間の売却頭数が1,500頭まで、所得税や住民税が免除される。なお、農林水産大臣の指定を受けた農業共同組合連合会については、その会員たる農業共同組合が農家を代理して委託した場合も本措置の対象になる。この場合の証明は、農林水産大臣の指定した農業協同組合連合会が行うこととなるが、この際、農家を代理した農業協同組合を明らかにすることになっている。詳しくは、国税庁長官「租税特別措置法第25条及び第67条の3に規定する肉用牛の売却に係る所得の課税の特例に関する所得税及び法人税の取扱いについて」「肉用牛売却所得の課税の特例の取扱いについて(昭和56.7.1付56蓄A第3380号照会に対する回答)」参照。

<https://www.nta.go.jp/law/tsutatsu/kobetsu/shotoku/sochiho/810806/sinkoku/01.htm> また、消費課税のインボイス制度の農業関連特例については、後述する。

アニメーターの方々を含むアニメ業界でございますけれども、これもやはり重要な産業である、こういうふうに思っております。これにつきましても、経済産業省におきまして、アニメ制作業界全体に対する支援も進めている。

2 2023 年度税制改正・インボイス制度の激変緩和措置の概要

政府・財政当局は、2023(令和 5)年度税制改正で、小規模・中小事業者向けの「激変緩和措置」を盛り込み、成立させた。その概要は、次のとおりである³。

【表1】 インボイス制度の激変緩和措置のあらまし

【特例1】 免税事業者からの仕入れにかかる経過措置:2割特例(3年間)/5割特例(3年間)

- ①事前申請不要（*簡易課税では事前申請が必要）
- ②ただし、免税事業者が登録事業者選択をしている場合に限り、適用

【課税事業者が免税事業者からの仕入れにかかる経過措置】（6年間）

控除割合	期間
仕入税額相当額の 80% (3年間)	2023(令和 5)年 10 月 1 日～ 2026(令和 8)年 9 月 30 日まで
仕入税額相当額の 50% (3年間)	2026(令和 8)年 10 月 1 日～ 2029(令和 11)年 9 月 30 日まで

6 年後廃止

取引相手の免税事業者は 20%値引きで対応可

《適用要件》

- ・前々年、または前々事業年度の課税売上が 1,000 万円以下であること。
- ・資本金 1,000 万以上の新設法人ではないこと。
- ・仕入税額控除に際して調整対象固定資産や高額特定資産を取得していないこと。
- ・課税期間を 1 ヶ月、または 3 ヶ月に短縮する特例の適用を受けていないこと。

《適用設例》

- ・例えば、課税売上が 500 万円の場合、その 10%(8%)である 50 万円(40 万円)が消費税額である。

³ 国税庁「適格請求書等保存方式(いわゆるインボイス制度)Q&A」
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/invoiceFAQ.htm> なお、Q&A は、随時変更されるため、本報告レジメ作成時のものによる。

・しかし、この特例を使えば、この 50 万円(40 万円)の 2 割、つまり 10 万円(8 割)が実際の納税額となる。すなわち、40 万円(30 万円)の税負担を軽くできる。

【特例 2】 1 万円未満の取引はインボイス不要

次の要件を充たす中小零細事業者は、一定期間、1 万円未満の課税仕入れではインボイスの保存が不要となる。

この特例が適用になる事業者は、これまで通り帳簿への記載のみで良く、インボイスを用意する必要はない。同様に売り手側の事業者も、1 万円未満の商品を販売する場合はインボイスを発行しなくてよい。

《適用要件》

- ・2 年前の課税売上が 1 億円以下
- ・1 年前の上半期の課税売上が 5,000 万円以下

《適用期間》

2023(令和 5)年 10 月 1 日～2029(令和 11)年 9 月 30 日まで 6 年間

【特例 3】 すべての事業者に適用ある恒久的なインボイス制度緩和措置

●1 万円未満の返品・値引き等への返還インボイス不要措置

インボイスの原則的な仕組みでは、取引する商品でリベート・値引き・返品が発生した場合は、「返還インボイス」を発行することになる。返還インボイスでは、通常のインボイスの情報に加えて、事象が発生した日付や返還日などを記載する必要がある。こうした原則を機械的に適用すると、特に小規模な取引を何度も行うケースでは、膨大な手間がかかる。

そこで、商品が 1 万円未満の場合、返還インボイスの発行は不要とする措置がとられた。この措置は全事業者に対して恒久的に適用される。

加えて、振込手数料の値引き処理も同様とされた。

3 零細農家・農業関連特例・激変緩和措置とインボイス登録の要否

農業の場合、農産物の販売では軽減税率の 8%が適用になる。一方、種苗・肥料の仕入れや農業機械・設備の購入では 10%の消費税率が適用になる。

消費税のインボイス制度への移行では、農家(農業者/農業事業者/農業従事者)にも大きな影響を及ぼす。ただ、農家(農業法人を含む。以下同じ。)には、インボイス制度の「農業関連特例」が用意されている。具体的には、「農協等特例」や「卸売市場特例」である。加えて、農家には、今般の小規模・中小事業者向けのインボイス制度「激変緩和措置」も適用になる。

そこで、以下においては、零細農家(免税事業者)にターゲットを絞り、農業関連特例・激変緩和措置などを的確に利活用した場合に、零細事業者の“益税吸い上げ装

置”ともやゆされるインボイス登録が早急に必要なのかどうかを点検してみる。

(1) 農畜産物(農産物)の区分例と適用税率

農畜産物(農産物)には、飲食料用の農畜産物(8%～軽減税率適用)と飲食料用以外の農畜産物(10%～標準税率適用)がある。軽減税率が適用されるか否かは農家が販売(譲渡)した時点で判定する。

【表 2】農畜産物(農産物)の区分例と適用税率

① 飲食料用の農畜産物(8%～軽減税率適用)
①食用米・麦・そば・大豆、②野菜・果実、③酒用農産物(米・麦・いも)、④枝肉・内臓(牛、馬、豚、めん羊および山羊の原皮は標準税率)、⑤茶生葉・荒茶・仕上茶、⑥食用花、⑦観光農園・果物狩りでの収穫農産物の別途販売、⑧農産物加工食品(簡易課税第2種にあてはまるもの)
②飲食料用以外の農畜産物(10%～標準税率適用)
①飼料用米・飼料用とうもろこし、②肉用子牛・育成牛(生体のままの販売)、③花卉・花木、④観光農園・果物狩り入園料、⑤農村レストラン(外食)

(2) 農林水産業の飲食料品の譲渡/簡易課税のみなし仕入率

消費税の簡易課税制度における「農業」のうち、「①飲食料用の農畜産物(8%～軽減税率適用)」の譲渡(販売)にかかる事業区分は、第2種事業(みなし仕入率80%)にあてはまる。一方、「②飲食料用以外の農畜産物(10%～標準税率適用)」は、第3種事業(みなし仕入率70%)にあてはまる。

【事例1】

- ・食用米(8%)……第2種事業(みなし仕入率80%)
- ・飼料用米(10%)……第3種事業(みなし仕入率70%)

【事例2】

農家が栽培した農産物(食用)を原材料にして製造した場合の簡易課税の事業区分の判定イメージ(農産物加工食品)

同一構内に工場・作業所等の有無	製造活動に専従する従業者の有無	事業区分
なし	なし	農業(食用)/第2種
あり	なし	農業(食用)/第2種
なし	あり	農業(食用)/第2種
あり	あり	製造業/第3種

(3) インボイス制度の農業関連特例のあらまし

インボイス制度には農業関連特例がある。農家にだけ適用される。具体的には、「農協等特例」や「卸売市場特例」である⁴。農業関連特例をわかりやすく図示すると、つぎのとおりである。

【表 3】インボイス制度の農業関連特例のあらまし

①農協等特例
<p>農協等特例では、農産物の生産者である農業協同組合や農業組合法人等の組合員（農家）が生産した農産物を、JA（農業協同組合）などが、①無条件委託方式により販売をおこなったうえで、②共同計算方式により代金を精算する場合、生産者（農家）がインボイス発行事業者であるか否かにかかわらず、インボイスの発行義務は免除される。免除の理由は、委託販売の性質上、農家が購入者一人ひとりに対して請求書を交付するのは無理なためである。この場合には、JA が発行するインボイスを保存することにより、買い手は仕入税額控除が受けられる（新消費税法 57 の 4①、新消費税法 70 の 9②ニロ、新消費税法 26 の 5②）。</p> <ul style="list-style-type: none"> ・「無条件委託方式」とは、売値や販売時期、出荷先などに条件を付けずに委託する方式をいう。 ・「共同計算方式」とは、一定期間における販売額を平均価格により精算する方式をいう。
②卸売市場特例
<p>卸売市場では、どの生産者（農家）の農産物なのかを特定せずに、流通・販売される。このことから、卸売市場への出荷（委託販売）で、農協等特例と同様に、生産者（農家）のインボイス発行義務が免除される。この場合には、買い手は、卸売市場が発行するインボイスを保存することにより、仕入税額控除が受けられる（新消費税法 57 の 4①、新消費税法 70 の 9②ニイ）。</p> <p>卸売市場特例を利用すれば、農産物の生産者が適格請求書発行事業者かどうかは、買い手の仕入税額控除の適用には影響しないので、インボイス登録をしないで免税事業者のままでもいられる。</p>

(4) 課税選択・インボイス登録・簡易課税・2割特例 対 免税事業者・値引きの対比

零細企業（基準期間の課税売上高 1,000 万円以下）は、消費税課税において、次の選択ができる。

⁴ もう一つ生産者がインボイスの発行を免除される「媒介者発行特例」【売り手と買い手の間に第三者である仲介販売者を介する場合、仲介販売者（＝媒介者）が売り手に代わってインボイスを発行することが認められる措置】がある。しかし、この特例では、生産者（農家）も、インボイス登録をしていることが条件になる。

- ①課税選択・インボイス登録・簡易課税・2割特例の選択か、
- ②免税事業者・値引きの値引きの選択ができる。

【表 4】 簡易課税・値引き・2割特例の比較

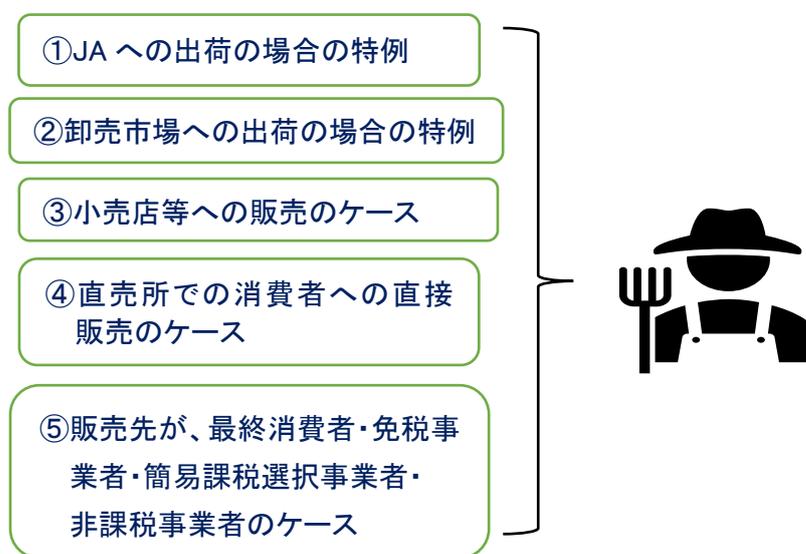
事業区分	簡易課税		値引き	2割特例
	みなし仕入率	納税額		
第 1 種(卸売業)	90%	10%	20%	20%
第 2 種(小売業)	80%	20%	20%	20%
第 3 種(建設・製造)	70%	30%	20%	20%
第 4 種(食品・加工)	60%	40%	20%	20%
第 5 種(サービス業)	50%	50%	20%	20%
第 6 種(不動産業)	40%	60%	20%	20%

一般に農家は、課税選択/インボイス登録をすると、おおむね第 2 種事業第(みなし仕入率 80%)にあてはまる。

(5) インボイス登録しないで、当分の間、免税事業者でいてよい農家とは

零細農家が、インボイス登録し、課税事業者となったとする。この場合、これまでの所得税申告に加え、消費税の申告でも多大な事務負担が生じる。零細農家にとっては、死活問題となりうる。できるだけ、免税事業者でいたいのではないか。農産物販売方法と照らし合わせながら、インボイス登録しない場合の消費税務上のメリット・デメリットを点検してみる。

【表 5】農産物販売方法別にみた、農家のインボイス登録要否判断のポイント



* 零細農家の場合、おおむね課税事業者選択・インボイス登録は不要と思われるが、口頭報告においては①～⑤のケースをサンプルにして具体的に検証してみる。

(6) インボイス登録申請取下げ手続と登録取消手続

インボイス登録の効力は、2023 年 10 月 1 日に生じる。このことから、登録申請し登録通知を受けても、現時点では「登録申請期間中」であり、効力は発生していない。したがって、取下げも可能である。つまり、免税事業者である農家は、今年 10 月 1 日に課税事業者「インボイス発行事業者」になる。【個別の確認は、国税庁登録事業者公表サイト <https://www.invoice-kohyo.nta.go.jp/regno-search>】。

【表 6】インボイス登録申請取下手続と登録取消届出手続

■23 年 10 月 1 日前	■23 年 10 月 1 日以後
①インボイス登録申請取下書の提出	②インボイス登録取消届出書の提出

①インボイス登録申請取下書の提出手続

インボイス(適格請求書)発行事業者の登録申請取り下げ書の書式は用意されていない。農家は、取り下げ書を、自由に作成して、提出することになる。インボイス登録センターは、取り下げ書について質問があった場合に、次のような事項を記載した書の提出を求めている。

■ 適格請求書発行事業者の登録申請取下書のイメージ(未定)

登録申請取下書

令和 5 年●月●日 提出

適格請求書発行事業者の登録申請を取り下げます。

①取下げ申請書名: 適格請求書発行事業者の登録申請書

②登録申請書の提出日: 令和●年●月●日

③提出した方法: 書面/e-Tax

④通知された適格請求書発行事業者番号: 【通知を受けている場合】

⑤氏名:

⑥住所/納税地:

⑦署名:

適格請求書発行事業者登録申請取下書についての質問は、インボイスコールセンター(0120-205-553、土日祝除く 9 時から 17 時)である。また、適格請求書発行事

業者登録申請取下書の提出先は、**各国税局のインボイス登録センター宛**である⁵。郵送すればよい。所轄の税務署ではないことに注意を要する。

【コラム1】 取下書(とりさげしょ)とは

「取下書」とは、納税者が、税務署へ提出済みの書類(申請書や届出書)について、当初想定した事情に変更が生じ、「やはりやめる。」と決断したときに提出する書類である。取下げられないものと、取下げられるものがある。

「青色申告の承認申請書」や「簡易課税の選択届出書」、「相続税(贈与税)延納申請(一部)取下書」などは、取下げができる。しかし、いずれの場合も、書式が用意されていない。インボイス(適格請求書発行事業者の登録申請取下げも可能であるが、書式は用意されていない。

財務省が発出した資料によっては、「**取下書の書式は定められておりませんので、取下対象となる届出書が特定できるよう、提出日、届出書の様式名(表題)、提出方法(書面又は e-Tax)、届出者の氏名・名称、納税地及び提出した届出書を取り下げる旨の記載をし、署名の上、所轄の税務署までご提出ください。**」といった記載があるものもある。(参照:「インボイス制度の負担軽減措置のよくある質問とその回答」財務省(令和5年3月31日時点)8頁)⁶。

この表記は、さまざまな取下書について、財政当局が示した記載要件と解してよいのではないか?

こうした税務行政上の対応は、納税者フレンドリーでない。税務手続上の不作為のようにもみえる。税務行政上の適正手続確保の面からも、大きな疑問符がつく。なぜならば、憲法は、適正手続の規定を置き(31条、13条)、公権力の行使者に対して憲法を尊重し擁護する義務を課している(99条)からである。

取下書の書式を明示しないことについては、納税者の手続上の権利保護の観点から、再考の余地がある。また、納税者権利擁護団体は、立法的な対応、または争訟論的な理論構築を急ぐ必要がある。

②インボイス登録取消届出書の提出手続

適格請求書発行事業者は、納税地を所轄する税務署長に「適格請求書発行事業者の登録の取消しを求める旨の届出書」(以下「登録取消届出書」という。)を提出することにより、適格請求書発行事業者の登録の効力を失わせることができる(新消費税法 57 の 2⑩一)。

⁵ [申請手続 | 国税庁 \(nta.go.jp\)](https://www.nta.go.jp)

⁶ [ga_futankeigen.pdf \(mof.go.jp\)](https://www.mof.go.jp/ga_futankeigen.pdf)

適格請求書発行事業者登録取消届出書については、定型の書式が用意されている【第 3 号様式参照】。

第 3 号様式

適格請求書発行事業者の登録の取消しを求める旨の届出書

(収受印)		令和 年 月 日		(フリガナ)		(〒 -)	
届出者	納税地		(フリガナ)		(電話番号 - -)		
	氏名又は 名称及び 代表者氏名		法人番号		※ 個人の方は個人番号の記載は不要です。		
	登録番号		T				
	税務署長殿						
下記のとおり、適格請求書発行事業者の登録の取消しを求めますので、消費税法第57条の2第10項第1号の規定により届出します。							
登録の効力を失う日		令和 年 月 日		※ 登録の効力を失う日は、届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間の初日となります。ただし、この届出書を翌課税期間の初日から起算して15日前の日を過ぎて提出した場合には、翌々課税期間の初日に効力を失うこととなります。登録の効力を失った旨及びその年月日は、国税庁ホームページで公表されます。			
適格請求書発行事業者の登録を受けた日		令和 年 月 日					
参 考 事 項							
税 理 士 署 名		(電話番号 - -)					
※ 税務署処理欄	整理番号		部門番号		通信日付印	確認	
	届出年月日	年 月 日	入力処理	年 月 日	番号確認		

注意 1 記載要領等に留意の上、記載してください。
2 税務署処理欄は、記載しないでください。

登録取消の届出は課税期間の中途にはできない。課税期間の初日からの取消しになる。しかも、15 日前の事前届出が必要である。つまり、登録取消届出書は、課税期間の初日から起算して 15 日前までに提出することを要する。個人事業者である農家の場合、2024 年 1 月 1 日から登録取消になるには、登録取消届出書の提出は 2023 年 12 月 17 日までに事前届出が要る。しかし、2 年縛り[2 年間は免税事業者に戻ることができない]のルールが適用になることなどに注意をする必要がある。

もちろん、2 年縛りがないケースもある。例えば、2023 年 10 月 1 日の属する事業年

度(つまり、個人農家の場合は 23 年 12 月 31 日まで)にインボイス発行事業者の登録を受けた場合は、2 年縛りがなく、登録取消と同時に免税事業者に戻れる。ただし、前々年の課税売上高が 1,000 万円以下であることが前提となる。

なお、この場合、原則として、登録取消届出書の提出があった日の属する課税期間の翌課税期間の初日に登録の効力が失われることになる(新消費税法 57 の 2⑩一)。ただし、登録取消届出書を、当該翌課税期間の初日から起算して 15 日前の日までに届出書を提出する必要がある。その期間を遅れて、その課税期間の末日までの間に提出した場合は、その提出があった日の属する課税期間の翌々課税期間の初日に登録の効力が失われる(この部分は未定稿)。

4 消費税インボイス制度と課税仕入れの定義の再点検

消費税法 2 条 1 項 12 号

課税仕入れ 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(所得税法第二十八条第一項(給与所得)に規定する給与等に対価とする役務の提供を除く。)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で、第七条第一項各号に掲げる資産の譲渡等に該当するもの及び第八条第一項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるもの以外のものに限る。)をいう。

消費税法基本通達 11-1-3

法第 2 条第 1 項第 12 号《課税仕入れの意義》に規定する「他の者」には、課税事業者及び免税事業者のほか消費者が含まれる。(平 27 課消 1-17 により改正)

(注)

- 1 令第 57 条第 6 項《事業の種類》に規定する「他の者」についても同様である。
- 2 所得税法等の一部を改正する法律(平成 27 年法律第 9 号)附則第 38 条第 1 項《国外事業者から受けた電気通信利用役務の提供に係る税額控除に関する経過措置》により、事業者向け電気通信利用役務の提供⁷以外の電気通信利用役務の提供で、同法附則第 39 条第 1 項《国外事業者の登録等》に規定する国税庁長官の登録を受けた登録国外事業者以外の国外事

⁷ 「電気通信利用役務の提供」(消費税法2①八の三)は、「特定電子サービス取引」ともいう。ここでは問題点にはふれない。詳しくは、石村耕治編『現代税法入門塾(第 11 版)』(清文社、2022 年)327 頁以下参照。

業者から受けたものは、当分の間、消費税法第 30 条から第 36 条《仕入れに係る消費税額の控除等》までの規定は適用されない。

消費税法 2 条 1 項 12 号は、課税仕入れの範囲に含めることができる物品やサービスについては、事業として「他の者」から仕入れたものと規定する。一方で、消費税法基本通達 11-1-3(解釈通達)では、「他の者」とは、免税事業者に加え消費者も含まれると規定している。すなわち、事業としてやっていなくとも、仮に事業者だったら課税取引になるのであれば、課税仕入れになるとする公定解釈を示す。こうした旨を、法源性を有しないとされる公定解釈を税務通達で確認することには、納税者の便宜に資するとみることでもできる。しかし、その一方で、果たしてこうした拡張解釈ができるのかどうかも問われる。こうした拡張解釈を法源性のない基本通達で公定解釈として示すことで、税務行政庁の「解釈を囲い込む」権限の怪しさを浮き彫りにする。名ばかり三権分立で、行政追従の消極司法(裁判所)の判断のなかには、税務行政庁が発出した基本通達(解釈通達)を鵜呑みにしたのも少なくないことも、この問題をより深刻にしている。

そもそもインボイス(適格請求書)制度への転換は、インボイスを保持しない者による仕入税額控除を制限することが狙いである。しかし、実際の法の運用では、激変緩和措置などで、インボイスを実質的に不要とする特例の効果が、インボイス登録をした者にまでも波及している。基本通達 11-1-3 を典拠とすれば、法解釈上は問題がないようにもみえる。しかし、インボイス制度に転換した後までも、本法にいう「他の者」について、基本通達のような解釈を継続できるかどうかは疑問である。

加えて、消費税法をはじめとした各種基本通達(解釈通達)の法源性、さらには、今回は税務行政庁が 100 を超える「インボイス Q&A」を乱発したが、こうした「Q&A」の法的性格を、憲法の租税法律主義や適正手続などの視点からよく精査する必要がある。税務行政庁の一方的な見解・主張が独り歩きし、それを法的にコントロールする仕組みがつけられていないからである。

また、基本通達 11-1-3 を典拠とすれば、インボイス制度実施まぢかでの激変緩和措置のような課税選択に誘導する措置もゆるされるとしても、消費税の納税義務を負う事業者にはまったくフレンドリーではない対応のように映る。とりわけ帳簿方式に慣れ親しんできたわが国の中小零細事業者には、あまりにも税務コンプライアンス負担が重くなる。この点については、すでにふれたように、2023 年度税制改正法案を審議する 2 月 21 日の衆議院財務金融委員会で、立民の議員が指摘したところである。納税者の法的安定性・予測可能性を保障する租税法律主義の原則とぶつかるのではないか。

カナダでは、租税行政庁(課税庁)に対して納税者権利章典を定め、経済の根幹を支えている小規模企業向けの公約を発出している。わが国でも、租税行政庁に対し

てこうした公約を発出するように求めなければならない。

【コラム2】カナダの納税者権利憲章/小規模企業向け公約

カナダでは、連邦政府・連邦租税行政庁(課税庁)が、1985 年に納税者権利憲章を発出している。その後、2000 年に、カナダ歳入庁(CRA=Canada Revenue Agency)は、「納税者の権利宣言(DRT=Declaration of Taxpayer Rights)」の名称を「あなたの権利(Your Rights)」に改称した。さらに、2007 年 5 月に「納税者権利章典(TBR=Taxpayer Bill of Rights)」に変更した。

カナダの現行の納税者権利憲章は、まず、納税者権利章典(TBR=Taxpayer Bill of Rights)で、16 の納税者の権利をアナウンスしている。これらに加え、カナダ経済の根幹を支えている「小規模企業向けに 5 つの公約(Commitment to Small Business)」をアナウンスしている。税務行政庁(CRA)が、納税者権利憲章に加え、小規模企業向けの公約をアナウンスしている例は、他の諸国では見られない。カナダの納税者権利憲章の特色といえる。

●カナダの納税者権利憲章の特色

納税者権利章典(Taxpayer Bill of Rights)

16 の権利

小規模企業向け公約
(Commitment to Small Business)

5 の公約

■カナダ歳入庁(CRA)納税者権利章典(TBR=Taxpayer Bill of Rights)

- 1 あなたには、各種給付金を受け取り、かつ、法律で求められる以上でも以下でもない支払をする権利があります。
- 2 あなたには、2 つの公用語【訳注・英語およびフランス語】でサービスを受ける権利があります。
- 3 あなたには、プライバシーおよび秘密の保護を受ける権利があります。
- 4 あなたには、公式な不服申立ておよび裁判をする権利があります。
- 5 あなたには、高い専門性を持って丁寧かつ公正に対応してもらう権利があります。
- 6 あなたには、完全、正確、明瞭かつタイムリーな情報を得る権利があります。
- 7 あなたには、法律に定めのある場合を除き、公平な不服申立てを終える前に争点となって所得税額を納付しなくともよい権利があります。
- 8 あなたには、整合性のある法律の適用を受ける権利があります。

- 9 あなたには、サービスに対する苦情の申出をし、かつ、私たちの事実認定に対する説明を求める権利があります。
- 10 あなたには、税法の執行において納税協力費用を考えるように求める権利があります。
- 11 あなたには、私たちに説明責任を果たすように期待する権利があります。
- 12 あなたには、特異な状況に置かれていることを理由に、税法に定める制裁や利子を緩和してもらう権利があります。
- 13 あなたには、私たちにサービス基準および年次報告書を公表するように期待する権利があります。
- 14 あなたには、私たちが、遅滞なく問題のある租税回避スキームについて警鐘を鳴らすと期待する権利があります。
- 15 あなたには、自らの代理人を選任する権利があります。
- 16 あなたには、報復を受けるおそれなしにサービスに対する苦情の申出をし、かつ、正式な争訟を起こす権利があります。

■カナダ歳入庁(CRA)小規模企業への公約(Commitment to Small Business)

- 1 カナダ歳入庁(CRA)は、小規模企業の納税協力費が最小になるような方法で税制を執行することを公約します。
- 2 カナダ歳入庁(CRA)は、連邦や州をはじめとしたあらゆる政府と連携し、サービスを合理化し、費用を極小化し、かつ納税協力義務を軽減することを公約します。
- 3 カナダ歳入庁(CRA)は、小規模企業の要請に沿ったサービスを提供することを公約します。
- 4 カナダ歳入庁(CRA)は、小規模企業が、私たちが執行する法律を守れるように手助けすることを公約します。
- 5 カナダ歳入庁(CRA)は、私たちが小規模企業との業務をどのように進めるのか説明することを公約します。

税制は、少なくとも「公平(fairness)、簡素(simplicity)、効率(efficiency)」の3原則の尊重をしたうえでデザインされなければならない、とされる。このうち、申告納税を基本とする租税においては、とりわけ「簡素」が、納税者や関与税務専門職の税務コンプライアンス負担(納税協力費)を適正化するには重要である⁸

⁸ See, e.g., Jason Piper, ACCA (the Association of Chartered Certified Accountants), *Simplicity in tax* (2020, London). [PI-SIMPLICITY-IN-TAX.pdf](#)

■ むすびにかえて～税制は簡素・効率でないと納税者の権利利益は護れない

税制は「公平、簡素、効率」の3原則の尊重したうえでデザインされなければならない。これは、憲法に定める租税法律主義の要請でもある。零細事業者が享受する消費税の益税を吸い上げるための税額表等保存方式（インボイス制度）への転換は、いっけん「公平」の原則に資するようにもみえる。しかし、そもそも、久しく慣れ親しんだ帳簿方式を、零細事業者への増税を狙いに税額表等保存方式（インボイス制度）に転換する政策、さらに激変緩和措置などで零細事業者を課税選択に誘導する政策は問題なしとはしない。なぜならば、税制はできるだけ「簡素」かつ「効率」的で、納税者が理解しやすいものとしなければならないという税制の基本原則がないがしろにされているからである。すなわち、税制は、一般の国民/納税者が理解できるように簡素なものとなっている必要があるのにもかかわらず、今般のインボイス制度への転換に伴う頻繁な変更・対応は、とりわけ中小零細事業者への影響が大きい。租税法律主義のもとで納税者に保障される法的安定性・予測可能性の著しい侵害につながっている。中小零細事業納税者のみならず、税務専門職にすら難解で、多大な税務コンプライアンス（納税協力）負担を強いるものである。

租税立法では、少なくとも「公平、簡素、効率」のバランスを尊重しなければならない。にもかかわらず、国会は政府立法/行政追従立法を追認するだけで、立法府がまともに機能しているようには思えない。とりわけ、今般のインボイス制度への対応では、「簡素」や「効率」のルールが著しく背後に追いやられている。この結果、立法府に、どのように、憲法に定める租税法律主義の原則から派生する法的安定性・予測可能性の権利利益を納税者に享受させていくかについてまったく明確な方針のないことを示した最たる例の1つといえる。

適格請求書発行事業者登録取消書については、定型の書式が用意されている。その一方で、インボイス（適格請求書）発行事業者の登録申請取下書の書式は用意されていない。こうした税務行政上のアンバランスな対応、税務手続上の不作為は、税務行政上の手続的適正確保の視点からも、大きな疑問符がつく。なぜならば、すでにふれたように、憲法は、適正手続の規定を置き(31 条、13 条)、また、公権力の行使者に対して憲法を尊重し擁護する義務を課している(99 条)からである。

(いしむら こうじ)

*この TC フォーラム研究報告は、本来、東海税務法務研究会例会で報告を求められている特別のテーマ「零細農家と消費税のインボイス登録の要否」に応じて簡潔のまとめた報告レジメ/資料を基に作成したものである。報告者は、必ずしも農業税制の専門家でないことを断っておきたい。報告内容については責任を負わない。具体的な実務においては、この分野の専門職の判断を仰いで欲しい。