

TCフォーラム研究報告 2023 年 4 号 (2023 年6月)

## わが国インボイス制度のカタクリ 「インボイス+帳簿の保存」は国際基準として通用するのか？

石村耕治(TCフォーラム共同代表・白鷗大学名誉教授)

消費税のインボイス制度(適格請求書等保存方式)が、2023(令和5)年10月1日からはじまる。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。だから、はやく課税事業者になれ！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には早とちりであった。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。申請取下げをすることにしたらけれども、定型の様式はない。混乱する零細事業者も少なくない。

そもそも、インボイス制度の導入は、消費税額計算において、複数税率に対応する手続の煩雑さを避けるためにインボイスを使えば簡潔に仕入税額控除(前段階控除)ができるメリットがあるということであった。ところが、インボイス制度に変更されても、「帳簿の保存」が不要になるわけではない。仕入税額控除するには、これまでどおり「帳簿の保存」も必要になる。これでは、インボイス制度に移行しても帳簿方式とほとんど変わらない。むしろ、零細事業者には、事業者登録しても、増税/納税事務の増大のデメリットだけが襲い掛かってくる。

欧米諸国では久しく消費型付加価値税における前段階控除/仕入税額控除にインボイス制度を採用してきた。ここでは、仕入税額控除権(the right to deduct input tax)を積極的に法認し、消費税額計算においてインボイスを紛失した場合などにも積極的に仕入税額控除を認める方向にあるようだ。

そもそも、わが国の仕入税額控除における「インボイス+帳簿の保存」ルールは国際基準として通用するのであろうか？世界的にも特異なわが国インボイス制度のカタクリについて、海外のインボイス制度にも詳しい石村耕治 TCフォーラム共同代表にコメントをいただいた。

### ◆請求書等保存方式(帳簿方式)

——予定どおりだと、今年(23年)10月1日からインボイス制度がはじまります。消費税導入時から仕入税額控除の推移について、簡単に説明してください。

(石村)わが国の消費税は、本来、欧州連合(EU)の付加価値税(VAT)が手本でした。EUの付加価値税(VAT)では、タックスインボイス(税額票交付)方式(tax-invoice method)を採用しています。

これに対して、1998年に成立したわが国の消費税法では、帳簿(請求書等保存)方式(books-of-accounts method/subtraction method)を採用しました。

#### ①請求書等保存方式(帳簿方式)

- ①発行事業者の氏名または名称
- ②取引年月日
- ③取引(資産の譲渡等)の内容
- ④取引(資産の譲渡等)の金額
- ⑤消費税額
- ⑥交付を受ける事業者の氏名または名称

請求書		
田中食堂 御中		
(株)第一物産		
〒東京都●●●		
☎03-●●●		
●年10月分 324,000円(税込)		
10/1	つまみ類	10,800
10/20	チーズ	16,200
・		・
・		・
10/29	ビール	81,000
合計		324,000

この背景には、中曽根内閣が提案したタックスインボイス(税額票交付)方式の「売上税」導入が挫折したことでの“学び”がありました。つまり、タックスインボイス(税額票交付)方式では納税義務を負う事業者負担が重いこと、また、免税事業者が取引から排除されることになることから、その対策として帳簿(請求書等保存)方式が選ばれた事情があります。その一方で、帳簿(請求書等保存)方式では、複数税率(標準税率、軽減税率)を採用して税額計算を行うことは容易ではないといえます。結果として、帳簿(請求書等保存)方式は、消費税率の2ケタ化に抑止的効果を発揮していたと見てよいかも知れません。

### ◆「帳簿及び請求書等の保存」への転換

——その後、帳簿方式のもと、仕入税額控除の要件が、「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に転換しました。その経緯について説明してください。

(石村)政府税調「税制改革についての答申」(1994[平成6]年6月21日)、お決まりの役人の“自作自演”で、「又は」から「及び」への転換はすんなりと決まりました。

**【表1】政府税調の「仕入税額控除」要件見直しの答申内容**

仕入税額控除については、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、取引の実態を踏まえつつ、請求書、納品書、領収書その他取引事実を証する書類(インボイス)のいずれかを保存することをその要件に加えることが適当である。

この答申を受けて、1997〔平成9〕年4月から、それまでの仕入税額控除の要件が「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」に改正されたわけです。

この改正は、事業者からみれば、税務事務負担を煩雑にし、税を搾り取る手段の強化と映るのは当たり前です。一方、税務当局からすれば、徴税強化はもちろんのこと、それまでの純粋な帳簿方式から、できるだけインボイス(税額票交付)方式に近づけるねらいもあったわけです。つまり、将来の税率アップに伴う複数税率の採用が織り込まれていたわけです。

いずれにしろ、“消費型付加価値税を導入する西側諸国での常識”は、課税事業者は「インボイス又は資料(invoice or document)」を有していれば、仕入税額控除ができる、という考え方です。つまり、この面での西側諸国の常識は、仕入税額控除を事業者の権利として認めるわけです。言いかえると、請求書等に加え、帳簿の保存がないと仕入得税額控除ができないという考え方は、付加価値税の基本とは相容れないわけです。

わが国は、外国語が不得手な専門職や税法研究者だらけの島国です。地域言語である日本語が闊歩し、外国税法の常識がうまく伝わらないわけです。役所に“マインドコントロール”されているのかどうかも定かでないわけです。列島以外の情報が豊富に提供されていない常況では、デプログラミング(脱洗脳)も至難なわけです。事業者に味方する抵抗勢力の力が弱く、「又は」が「及び」にすんなり決まってしまったわけです。

**◆区分記載請求書等保存方式への転換**

—その後、2019年10月1日から、②区分記載請求書等保存方式に転換しました。現在もこの方式のもとにあります。この方式の特徴について説明してください。

(石村)2019(令和元)年10月1日から、消費税率が10%に引き上げられると同時に、8%の軽減税率が設けられました。これに伴い、②区分記載請求書等保存方式に転換しました。

この方式のもと、事業者は商品の販売やサービスの提供ごとに本体価格の8%または10%の消費税を加えた請求額を請求書に記載するように求められました。この方式は、今年(23年)10月1日からはじまるインボイス制度(適格請求書等保存)方式までの「つなぎ」、暫定措置です。

## ②区分記載請求書等保存方式(現行)

- ①発行事業者の氏名または名称
- ②取引年月日
- ③取引(資産の譲渡等)の内容
- ④取引(資産の譲渡等)の金額
- ⑤消費税額
- ⑥交付を受ける事業者の氏名または名称
- ⑦軽減税率の対象品目である旨
- ⑧税率ごとに合計した対価の額

請求書		
田中食堂 御中		
(株)第一物産		
〒東京都●●		
☎03-●●●		
●年 10 月分 328,000 円(税込)		
10/1	つまみ類*	10,800
10/20	チーズ *	16,200
・		・
・		・
10/29	ビール	81,000
合計		328, 000

10%対象 200,000  
\*8%対象 100,000

### ◆問われる「インボイス+帳簿の保存」ルールの引継ぎ

——今年(23年)10月からは、インボイス制度(適格請求書等保存方式)に移行するというわけです。インボイス制度と名打って、「インボイス+帳簿の保存」のルールを引き継ぐわけです。しかし、これは、付加価値税のインボイスに関する国際基準から大きく逸脱すると思うのですが？

(石村)インボイス制度に対しては、とりわけ零細事業者から反対する声がいまだ強いわけです。どうなるかは不透明です。

税界も、「インボイス+帳簿の保存」ルールの引継ぎが国際基準にマッチしているのかどうかまでは、頭が回らないのではないのでしょうか？確かに、本来ならば、議論を煮詰めないといけない重要なポイントの1つです。

ところが、役人は、どさくさに紛れて、好き勝手にやっているわけです。国民・税界・議員などに考える余裕を与えないのです。「所得税法等の一部を改正する法律案」で、“じっばひとからげ”の常套手段です。行政府の役人に支配された立法府は、それこそ「ショックドクトリン」に振り回されているわけです。

参考までに、インボイス制度採用までの推移を一覧にしてみると、次のとおりです。

【表2】インボイス制度(適格請求書等保存方式)採用までの推移

<<単一税率時の方式>> [2019(令和元)年9月30日まで] <b>① 請求書等保存方式</b>
<<軽減税率開始後からインボイス(税額票)方式開始までの方式>> [19(令和元)年10月1日~23(令和5)年9月30日)まで4年間] <b>② 区分記載請求書等保存方式</b>
<<インボイス(税額票)方式開始後の方式>> [23(令和5)年10月1日開始] <div style="float: right; border: 1px solid black; padding: 2px;">デジタルインボイス導入</div> <b>③ インボイス制度(適格請求書等保存方式)</b>

23 年 10 月には、ペポル式の「デジタルインボイス(電子インボイス)」の導入も計画されています。しかし、先行きは全く不透明です。オーストラリアやカナダなどでもペポル式の電子インボイス導入を目指しています。しかし、あまりうまく進んでいません。ペポル式のデジタルインボイス(電子インボイス)は、マイナカードでも頓挫続きのデジタル庁が、日本認証機関(Japan PA=Japan Pepool Authority)になって、指揮を執っているわけです。この庁自体が、加速するデジタル化について行けず、現場知らず、号令だけのインパール並みで、まったく先行きが見通せていません<sup>1</sup>。

③インボイス制度(適格請求書保存方式)(23 年 10 月 1 日以降)

<ul style="list-style-type: none"> <li>① 発行事業者の氏名または名称</li> <li>② 取引年月日</li> <li>③ 取引(資産の譲渡等)の内容</li> <li>④ 取引(資産の譲渡等)の金額</li> <li>⑤ 消費税額</li> <li>⑥ 交付を受ける事業者の氏名または名称</li> <li>⑦ 軽減税率の対象品目である旨</li> <li>⑧ 税率ごとに合計した対価の額</li> <li>⑨ 税率ごとの消費税額と適用税率</li> <li>⑩ 発行事業者の登録番号</li> </ul>	<div style="text-align: center; border: 1px solid black; padding: 5px;"> <b>請求書</b>                      田中食堂 御中                      (株)第一物産                      〒東京都●●●●●●●●                      ☎03-●●●●●●●●                      ⑩登録番号 T-1230123456789                      ●年 10 月分 328,000 円(税込)                 </div> <table style="width: 100%; border-collapse: collapse; margin-top: 5px;"> <tr> <td style="width: 15%;">10/1</td> <td style="width: 60%;">つまみ類⑦*</td> <td style="width: 25%; text-align: right;">10,800</td> </tr> <tr> <td>10/20</td> <td>チーズ *</td> <td style="text-align: right;">16,200</td> </tr> <tr> <td>・</td> <td></td> <td style="text-align: right;">・</td> </tr> <tr> <td>・</td> <td></td> <td style="text-align: right;">・</td> </tr> <tr> <td>10/29</td> <td>ビール</td> <td style="text-align: right;">81,000</td> </tr> <tr> <td colspan="2">合計</td> <td style="text-align: right; border-top: 1px solid black;">328, 000</td> </tr> </table> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px; display: flex; justify-content: space-between;"> <span>⑧10%対象 200,000</span> <span>⑨消費税20, 000</span> </div> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 5px; display: flex; justify-content: space-between;"> <span>⑧8%対象 100,000</span> <span>⑨消費税 8,000</span> </div> <p style="margin-top: 5px;">*軽減税率適用商品⑦</p>	10/1	つまみ類⑦*	10,800	10/20	チーズ *	16,200	・		・	・		・	10/29	ビール	81,000	合計		328, 000
10/1	つまみ類⑦*	10,800																	
10/20	チーズ *	16,200																	
・		・																	
・		・																	
10/29	ビール	81,000																	
合計		328, 000																	

<sup>1</sup> 詳しくは、石村耕治「ペポル式電子インボイス/デジタルインボイスとは何か」TCフォーラム 2022 年 7 号参照。TCフォーラム研究報告 2022 年 7 号【2022 年 11 月7日公表:11 月 22 日改訂】 | 納税者権利憲章をつくる会/TCフォーラム (tc-forum.net)

ちなみに、昨年改正された「業務にかかる雑所得」についても、①「発生主義」に代えて「現金主義」による所得計算を可能する道を拓き、②帳簿の保存を義務づけ、収入金額が 1,000 万円以上の場合は③収支内訳書の添付などを要件とした(所得税法 120 条 6 項、所得税法施行規則 47 条の 3/102 条など)しました。これにより、所得課税に加え、インボイス制度(適格請求書等保存方式)の消費税の仕入税額控除要件[インボイス+帳簿の保存]とのリンケージも視野に入れた対応が密かに行われていました。たんに、簡易な帳簿づけで税務の素人である納税者の便宜に配慮しようとしただけではなかったわけです<sup>2</sup>。

#### ◆EUで認める「仕入税額控除権」とは

—EU(欧州連合)で認められている「仕入税額控除権」について、教えてください。(石村)欧州諸国では、久しく消費型付加価値税における前段階控除/仕入税額控除にインボイス制度を採用してきました。ここでは、仕入税額控除権(the right to deduct input tax)を積極的に法認しています。消費税額計算においてインボイスがなくとも積極的に仕入税額控除を認める方向にあります。

EU(欧州連合)では、インボイス(税額票)方式の付加価値税(VAT)が共通税となっています。EUの第6次付加価値税指令では、17条[仕入税額控除権の発生および範囲(Origin and scope of the right to deduct)]、18条[控除権の行使にかかる原則(Rules governing the exercise of right to deduct)]を定め、仕入税額控除を請求権(「仕入税額を差引く権利」として認めています。インボイス制度のもとでの「権利(right)」として法認していますから、納税者である事業者にとっては、課税庁に生殺与奪の裁量を認める単なる「特典(privilege)」ではありません。これを受けて、例えば、当時EUに加盟していたイギリス(UK)は、付加価値税法(VATA=Value Added Tax Act 1994・26条)および付加価値税規則(VAT Regulations 1995・29条)に、「仕入税額控除権・仕入税額を差引く権利(the right to deduct input tax)」を定めています。付加価値税(VAT)は、取引高税(turnover tax)とは異なります。前段階控除の仕組みを備えた税金です。つまり、仕入税額「控除権(the right to deduct)」を組み込んだ税金です。インボイスがあるのに、帳簿の保存がないことを理由に、事業者に対してこの権利を否定すると、もはや付加価値税とはいえなくなります。

---

<sup>2</sup> 詳しくは、石村耕治「通達による「業務に係る雑所得」区分の明確化と租税法律主義～シェアリングエコミー対応での『所得税基通 35-2 の改正』とは～」TCフォーラム 2022 年 6 号参照。TCフォーラム研究報告 2022 年 6 号 | 納税者権利憲章をつくる会/TCフォーラム ([tc-forum.net](http://tc-forum.net))

#### ◆EUやイギリスでは「インボイス又は資料」がルール

—EU諸国やイギリスでは、仕入税額控除の形式的な要件は「インボイス又は資料」がルールだということですが、実際の運用はどのようなのでしょうか？

(石村)課税事業者に「仕入税額控除権」があることから、「インボイス又は資料 (invoice or document)」の形式的要件が満たされれば、当然に行使できます。言いかえると、インボイスまたは資料で課税仕入れがあると証明できれば、事業者は、付加価値税の仕入税額控除ができるわけです。インボイスがあればベストだが、ない場合でも仕入れを証明できる資料があれば、仕入税額控除ができるとされています。この点については、EU司法裁判所の重要な先例があります。簡潔にまとめてみました。

#### 【表3】「仕入税額控除権」の解釈についてのEU司法裁判所の先例

##### ①仕入税額控除権の解釈に関する裁判の経緯

EU加盟国であるドイツのT社(Terra Baubedarf-Handel GmbH)は、他の会社から受け取ったインボイスがドイツの付加価値税を課す税法[UStG=Umsatzsteuergesetz](以下「ドイツ税法」)に定める要件を充足していないという理由で、ドイツの課税庁にT社の付加価値税計算において仕入税額控除を認められませんでした(仕入税額拒否処分)。そこで、T社は、この処分を不服として連邦財政裁判所に提訴しました。連邦財政裁判所は、このケースを欧州司法裁判所(ECJ=European Court of Justice)に移送し、付加価値税第6次指令17条1項や18条1項・2項に定める「付加価値税の仕入税額控除権」の意味について判断を求めました。

##### ②欧州司法裁判所(ECJ)の判断

欧州司法裁判所(ECJ)は、2004年4月29日に、仕入税額控除権は、付加価値税制における最も基本的な権利であり、各加盟国が定めるインボイスの関する形式的要件でこの権利を制限してはならない、としました。裁判所(ECJ)は、仕入税額控除権の行使に関し唯一制限を付し得るとすれば、課税事業者である納税者は、権利行使にあたり他の課税事業者からその課税仕入れについて客観的な証拠を提示するように求める実質的な要件を課すことに限られる、との判断を下しました[ECJ Case C-152/02,2004 I-05583, [showPdf.jsf \(europa.eu\)](#)]。

裁判所(ECJ)は、結論として、仕入税額控除権を主張する際には、次の2つの要件を満たすように求められる、としました。①課税事業者は、インボイスまたはインボイスに相当する他の資料を受領していること。②課税事業者が、仕入れた物品やサービスに対して支払いをしていることまたは支払義務を負うこと。

##### ③イギリスの裁判所の判断

この欧州司法裁判所(ECJ)の判断を受けて、イギリス高等裁判所(UK High Court)は、同種の訴訟事件(Customs and Excise Commissioners v Bond

House Systems Ltd, [2005] EWHC 1499 (Ch))において、本件は消費税租税回避に関連したケース(carousel fraud scheme)であるにもかかわらず、前記欧州司法裁判所(ECJ)の先例を踏襲する判断をくださいました。

#### ◆わが国のインボイス制度のカラクリをどうたすのか？

—EUやイギリスのインボイス制度では、インボイスがあれば、仕入税額控除ができる、インボイスがない場合でも、証明する資料があればいいわけですね。ところが、わが国のインボイス制度では、インボイスがあっても、帳簿の保存がないと仕入税額控除はできないような、付加価値税に基本原理とぶつかる方向に進んでいます。このカラクリの原因はどこにあるのでしょうか？

(石村)わが国は、消費導入時に、仕入税額控除を事業者の権利として法認する認識を共有できずに、立法手続を誤った結果だと思います。

EUでは、「仕入税額控除権」を、付加価値税指令(VAT Directive)やEU加盟国の税法で認めています。にもかかわらず、課税庁は、事業者の控除権行使を狭く解釈しようとし、バトルになったわけです。司法の判断を求めなければならなかったわけです。

わが国の場合は、仕入税額控除、前段階控除を消費税法で「権利」として明定していません。しかも、税財政当局は「納税者は義務主体であり、権利主体ではないんだ」という旧態依然の信仰を変えようとしません。司法も行政追従の消極司法です。しかも、「帳簿及び請求書等」の双方があっても、司法は、課税庁の「後出しは罷りならぬ」の強権的な姿勢を支持するわけです。司法は、平然としてこうした課税庁の姿勢を容認する免罪符を出すわけです。司法は、累積排除型の付加価値税とは「課税売上げと課税仕入れとの差額をベースの課税する税金である」という基本的スタンスを共有しようしないわけです。

役人の口先介入で「又は」が「及び」に変わり、インボイス制度に切り替わっても、「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ことに何の違和感も持たない税務専門職だらけです。研究者にいたっては、役所御用達のような人たちが多数を占めます。この国消費税法上の仕入税額控除要件の“常識”は、外国では“非常識”そのものです。

こんな消費税制のもとで課税選択をしたら、零細事業者は、もっと税務署にいじめられるのは自明のところですよ。

(いしむら こうじ)