

## 研究発表

# 消費税法における インボイス制度導入の影響と課題 ——職業会計人の職域防衛と運命打開を目指して

令和5年10月1日より、適格請求書等保存方式（以下、インボイス制度という）が開始されたが、税務処理の複雑化、特に小規模・零細事業者における事務負担の増加が考えられる。こういった課題も踏まえ、これまでの「TKC全国会」の歩みも再確認した上で、職業会計人として、どのようにインボイス制度と向き合うべきなのか。田中治大阪府立大学名誉教授の指導のもと、TKC四国会研究グループが、タックスフォーラム2023のトップバッターとして研究発表を行った。

## 研究グループ TKC四国会

田窪滋記、池田陽輔、大内幹永、白石 功、高田幸史、原 俊明、森澤優司（敬称略）

■とき：令和5年10月20日(金)

photo.中島淳一郎

## はじめに

### インボイス制度と向き合い いかに社会的使命を果たせるか

**田窪** 消費税法は平成元年に創設されて以来、社会変化に伴ってこれまで多くの変遷を遂げてきました。その変遷は、税収確保を主な目的とした点はその他の税目と同じですが、高齢化社会への対応や社会保障費の確保、税の累積控除の正確性を確保するための変遷であった点に特徴があります。

そして令和5年10月1日より、いよいよ我が国で初めての「インボイス制度」が開始されました。本改正は、今までの消費税法における改正の中でも、最も大きな影響のある改正であると同時に、様々な課題も生じています。

そこで今回、TKC四国会研究グループは「消費税法におけるインボイス制度導入の影響と課題」をテーマに研究を行いました。

実務家である我々税理士もこの改正に対応し、より一層、適正な申告をしなければいけません。が、そもそも消費税の仕組みをご存知でない方も多く、複雑な制度内容を説明し、インボイス制度に必要な準備をお伝えし、実際に実務を行っていく中で、制度開始前も大変なことが多かったであろうと思います。

皆さんはインボイス制度導入にあたり、実際に制度が始まってみて、どのような印象をお持ちでしょうか。

**森澤** 例えば、県内小売店の領収書に登録番号の記載がない、または、領収書に登録番号の記載はあっても、税額・税率の記載が無かったりと「まだまだ世間に正しく周知されていない」と私は感じています。

**田窪** 私もちょうどこのタックスフォーラムが始まる数分前に、関与先からインボイスに関するお問い合わせをいただき、現場の混乱を肌で感じています。ですから、実務的な視点から現状のインボイス制度により生

じる課題や可能性を検討しつつ、租税正義の実現を目指し、我々職業会計人がいかにインボイス

制度と向き合い、社会的使命を果たせるかを考察するために、本研究を行いました。

## I 消費税の歴史とインボイス制度

### 帳簿方式による制度創設と繰り返し行われた税率等の変更

**田窪** まずは、インボイス制度の基となつている日本の消費税法について、制度の内容及と変更について確認します。消費税の変遷はどのようになっていきますか。

**池田** 消費税は昭和63年に施行された消費税法に基づき、平成元年4月1日に3%の税率で導入されました。その後、少子・高齢化が進んでいる我が国では勤労世代のみに偏らず、税負担の平準化を図る必要があるという考え方に基づき、平成9年4月1日から消費税率は5%に引き上げられました。

しかしながら、その後も社会保障制度の財源は不足し、国債

の発行に頼つている状態でした。

そのため、安定的な財源を確保し、次世代に引き継ぐために段階的な消費税率の引き上げが決定し、第一段階として平成26年4月1日から税率は8%に引き上げられました。

しかし、その結果、消費税率の引き上げに伴う駆け込み需要の反動等が起こり、日本の景気低迷は長期化しました。そこで、もともとは平成27年10月1日から消費税率を10%に引き上げる

予定でしたが、4年間延期され、令和元年10月1日から現在と同じく10%となりました。

消費税率10%への引き上げと同時に、国民への配慮もあり日々の生活で消費者が幅広く購入している飲食料品(酒・外食を除く)等に係る税率を8%とする「軽減税率制度」が導入されています。

**田窪** では、次に事業者免税点制度については、いかがでしょうか。

**原** 事業者免税点制度は消費税が導入された平成元年4月1日に小規模事業者の税務執行コストへの配慮から、その課税期間の基準期間における課税売上高が3000万円以下の事業者については、納税義務を免除することとされたものです。

その後、新設法人には基準がなく大規模法人であっても設立してから2年間は免税事業者となるため、大規模法人の消費税負担の適正化の観点から、平成9年4月1日以降に設立される法人で、事業年度開始における

資本金額が1000万円以上である法人については納税義務が免除されないこととなりました。

さらに、当時の事業者免税点制度のもとでは、6割強の事業者が免税事業者となっていたことから「消費者が払った消費税相当額が国庫に入っていないのでは」という消費税に対する疑念が国民の大きな不信になっているとの指摘があり、平成16年4月1日以後に開始する課税期間から事業者免税点制度で適用対象となる基準期間における課税売上高の上限が1000万円に下げられました。

そして、課税の適正化の観点から平成25年1月1日以後に開始する事業年度から前年又は前事業年度の上半期の課税売上高または給与支払額が1000万円を超える事業者と、平成26年4月1日以後に、課税売上高5億円超の事業者の新設法人についても、事業者免税点制度を「適用しない」とされる改正がありました。

**田窪** 続いて、簡易課税制度



池田陽輔会員

の変遷はいかがですか。

**森澤** 簡易課税制度は「中小企業の事務負担への配慮から設けられている措置」として消費税込導入当初の平成元年4月1日に基準期間における課税売上高が5億円以下の事業者が対象とされました。その後は、特例措置にも関わらず多くの事業者が

選択できることや、できるだけ多くの事業者に本則課税を求めていくことが本来の姿である等の理由から、平成3年10月1日からは4億円以下に、平成9年4月1日からは2億円以下に、平成16年4月1日からは5000万円以下にというように段階的に引き下げられています。

みなし仕入れ税率についても、消費税創設時は90%と80%の2区分でしたが、平成3年度の税制改正で4事業区分に、平成6年度税制改正からは5事業区分に、直近では平成26年度税制改正で6事業区分にと、徐々に細分化されてきています。

**田窪** ありがとうございます。これまでを踏まえて「仕入税額

控除方式の変遷」について確認します。消費税創設時に日本ではE.U.(欧州連合)諸国が採用しているインボイス方式ではなく、一定事項を記載した帳簿、又は請求書を控除要件とする帳簿方式が採用されました。



田窪滋記会員

その理由としては、一点目として、我が国の事業取引においてインボイスを発行する習慣が一般的ではないこと、二点目はインボイスの発行を新たに義務づけることは事業者にとって大きな負担となるといったことがありました。これらは、日本の商慣行に沿った納税事務の負担を考慮した結果でしょう。当時の日本の仕入税額控除方式は、帳簿を用いたということで世界に類を見ない特色を持ったもの

でした。ですが、その後は徐々に変化してきています。平成6年の税制改正において、消費税率が3%から5%へ引き上げられることに伴い、仕入税額控除の改正が行われ「請求書等保存方式」が採用されることとなり、平成9年4月1日に導入されました。よって、これまでのように帳簿への記帳のみではなく、請求書等の取引の事実を証する書類の保存も仕入税額控除の要件となりました。

これは、課税・非課税の判定や利便性、制度の信頼性を確保するための改正でしたが消費税制度をE.U.型のインボイス方式に切り替えるための準備であったという指摘もあります。

### 「取引全体のデジタル化」へ ペーパーインボイスの利用により

**田窪** そして、これまでの流れを踏まえて、ついに大きな改正が行われることとなりました。令和元年10月から軽減税率制度の導入に伴い、仕入税額控除方

式として「インボイス制度」が導入されることになりましたが、システムの切り替え等に事務負担やコスト負担がかかるため、施行は令和5年10月1日からとなりました。しかし、令和元年10月から令和5年9月末までの間は軽減税率制度の導入と同時に、複数税率に対応する仕組みが必要であることから「区分記載請求書等保存方式」が採用されました。この「区分記載請求書等保存方式」と「インボイス制度」の内容と効果についてはいかがでしょうか。

**池田** 「区分記載請求書等保存方式」は、以前の記載事項に加え、軽減税率の対象品目である旨と税率ごとに合計した対価の額を記載する必要があります。「インボイス制度」においては、適格請求書を発行できるのは、登録を受けた事業者に限られています。登録を受けた事業者は課税事業者となるため、適格請求書を発行する事業者からの仕入れは仕入税額控除の適用を受けることができます。

これまでは税額転嫁が不透明であるといういわゆる「益税問題」があり、消費税に対する不信感の大きな原因とされてきました。インボイス制度により、一定程度までは解消されるのではと考えています。

**田窪** 創設以来、消費税法は多くの改正が行われてきました。10月より開始したインボイス制度では、売手側と買手側の情報の不具合が解消されることも期待されます。また、今後、税率の引き上げや簡易課税制度の廃止、事業者免税点制度の改正など、様々な改正があるかもしれません。インボイス制度については、既に他国では制度が開始され円熟化が進んでいます。

続いて、EU諸国の付加価値税と我が国の消費税を比較した際に仕入税額控除の部分についてはいかがでしょうか。

**原** 最も大きく異なる点は、仕入税額控除の適用要件です。EUの付加価値税では「インボイスのみ」の保存が必要ですが日本の消費税法では「インボイスと帳簿」両方の保存が必要となります。これは、EUでは課税売上げに係る税額から仕入れに係るインボイスに記載されている税額の合計額を差し引いたものが納税額となるのに対し、日本では売上げ・仕入れ、ともに割戻し計算による納税額の算出を認めているため、請求書等と帳簿によって、その計算の正確性を担保するためです。



原 俊明会員

また、これらの相違点に加え、EUでは仕入税額控除は仕入取引が発生した時点で控除権が成立し、控除を行う権利が法文上で明確化されていますが、日本では仕入税額控除を行う権利については具体的な要件が未だ曖昧なままです。

**田窪** 仕入税額控除の権利に

ついては、今後どのように取り扱いは変わっていくか、注視する必要がありますね。次に「電子インボイス」に関してはいかがでしょうか。

**池田** インボイス制度の開始とともに、これまで事業者間では紙によるやり取りを行っていた請求書等を、統一化された規格である電子インボイスでのやり取りが可能となりました。

我が国の電子インボイスでは全ての事業者が容易に、かつ低コストで利用でき、グローバルな取引にも対応できる標準規格として、他国ですでに採用されていた国際的な標準規格である「Peppol（ペポル）」がデジタル庁により選定されました。同規格は「OpenPeppol」というベルギーの国際的な非営利組織により管理されており、EUをはじめ、世界30か国以上で採用されています。

そこで、「Peppol」を基に日本の法令や商慣習などに対応した日本標準仕様の「JPPINT」を策定しました。

効果としては、請求から支払い、さらにはその後のプロセスである入金消込といった会計・税務の業務について、デジタルデータで相手先とつながり事業者のバックオフィス業務全体が効率化できることや、前段階のプロセスである契約・受発注といったプロセスのデジタル化も促されることで「取引全体のデジタル化」が進みバックオフィス業務全体のデジタル化が進むことが期待されると、デジタルインボイス推進協議会（EIPA）は発表しています。

**田窪** では、今後問題になるかもしれない「偽造インボイス」についてはどうでしょうか。

**森澤** 1977年に消費税法を開始したのと同時にインボイス方式を導入した韓国では、紙のインボイス制度運用中に「偽造インボイスの発行」を商売とする業者が現れました。これは発見までに膨大な時間とコストがかかるため課税庁としても対応に苦しんでいたようです。その対策として、韓国では、



森澤優司会員

2010年より「電子インボイス制度」が導入され、2011年〜2012年にかけて全ての法人事業者と規模の大きい個人事業者が電子インボイスの発行が義務付けられました。

また、電子インボイスの情報についても、原則として発行の翌日までに韓国国税庁が運用するシステムを通じて国税庁に送信しなければならぬこととなり、課税当局では、電子インボイス発行の対象となる取引については、ほぼリアルタイムに取引内容を把握でき、厳格なチェックが可能となりました。結果として、偽造インボイスの抑制が可能になったとされています。紙のインボイスではこうしたことは不可能です。

なお、電子インボイスにより国民の取引情報全てを国税庁に送信する点については、適正な納税のためにはプライバシーを問題としない、と考える国民が多く、政治的にはほとんど抵抗

## II インボイス制度導入の目的とその実体

### 社会保障費の重要な財源となる消費税の未来

田窪 続いて「インボイス制度導入の目的、実体」についてですが、インボイス制度を導入するにあたり、政府税制調査会の答申はどのように変化していたのでしょうか。

原 まず、平成12年7月の答申では、複数税率がある場合には、税額の記載のない請求書等では正確な仕入税額控除を行うことは難しく、インボイス制度が必要とされています。

しかし、日本の消費税は単一税率であり、非課税取引の範囲も限定的なので、請求書等に税

額が記載されていなくても仕入税額控除を正しく計算することができます、となっていました。これは、その後の答申においても大きな変化はなく、一部、将来的に複数税率が採用される場合には、インボイス制度の導入を検討するべきであるとの内容でした。

田窪 「電子インボイス」は生産性の向上に加え不正防止の効果も持つということですね。今後の「電子インボイス」の取り扱いの変化にも要注意ですね。

その後、すでに複数税率が採用され、インボイス制度の実施が決定してからの令和元年9月の答申では、電子帳簿保存制度の見直しについて触れており、また、利便性の向上や正確性の担保等の観点から、電子的に授受されたデータがそのまま帳簿データに反映され、データの保

存も適正な形式であることが望ましいとされています。本年6月の答申では、デジタルインボイスが、バックオフィス業務の効率化に資する等の言及もありました。

田窪 続いてインボイス制度導入の目的についてはいかがでしょうか。

原 インボイス制度は平成28年の税制改正で導入が決定しましたが、その際「複数税率制度の下では、例えば売手が軽減税率で申告し、買手は標準税率で仕入税額控除をする、といったことがないように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仕組みとして適格請求書等保存方式を導入することとした」とあります。また、平成31年税制改正大綱においては、歳入面では個人所得課税の見直し及び、たばこ税の見直し、並びにインボイス制度の導入によるものとし、総合合算制度の見送りに加えて、これまでの社会保障の見直しの一部活用において検討するものとするといった

政策的な理由も説明されていません。

このようにインボイス制度は「税額転嫁」と「仕入税額控除」という両輪で稼働する消費税制度において、税額転嫁を行って国に対して納税義務を負う事業者と、国に対して仕入税額控除を請求する事業者との架け橋となると言えるでしょう。

**田窪** あらためてインボイス制度のメリットとデメリットはどのようなものでしょうか。

**池田** インボイス制度のメリットは大きく分け六つ、一方、デメリットは三つです。(左表)

**田窪** ただし、メリットの六

### インボイス制度のメリット

- ①事業者間の税の転嫁が容易である
- ②事業者が仕入税額控除の計算をより正確に、しかも簡便に行うことができる
- ③国境税調整において輸出還付額が明確になる
- ④取引者間の相互牽制作用が働く
- ⑤取引段階での免税事業者の介在に伴う問題点を解消できる
- ⑥事業者の所得捕捉に役立つ

### インボイス制度のデメリット

- ①事業者にとっての事務負担の増大を招く
- ②免税事業者が取引過程から排除される恐れがある
- ③インボイスが脱税や不正還付という目的で利用される可能性が高い

つ目「事業者の所得捕捉に役立つ」については、事業者間取引に要する書類であり、全ての売上捕捉ができるということではなく、税務当局に提出するものでもありません。実際、EU諸国においても所得捕捉率の向上とは、直接関係がないとの指摘もあるようです。続いて、インボイス制度と仕入税額控除の法的性格について検討します。

**高田** 仕入税額控除については、消費税が「付加価値税」であることから、消費税の税額計算においては、基本的に仕入れの事実があれば当然に控除されるべき納税者の権利だという考

え方があります。しかし、実務や判例を見ると、必ずしもそうはなっていない実情もあります。EU諸国においては「仕入れ」で負担した税額が事業者のコストになつてはならないという中立原則から、仕入税額控除を国に対する請求権としていますが、日本では仕入税額控除が納税義務者の権利なのか、課税権者(国や地方公共団体)の義務なのか、そのいずれでもないのかといったことが、現状、法律的に明確ではありません。

**田窪** 確かに消費税法30条を

読んでも明確になっておらず、この点に関しては様々な解釈があるように感じます。様々な解釈といえば、いわゆる「益税」

に関しても同様かと思われれますが、いかがでしょうか。

**森澤** 益税論は、消費者が事業者を支払った税額相当分の全てが国庫に納入されず、その一部が事業者にとどまる(国庫不入)という現象を指すといわれています。具体的には、免税事業者は消費税を預かっているにも関わらず、納税していないということになり、不平等であるという議論が中心になります。

これについてはそもそもモノの価格というのは市場のメカニズムで決まる、と考えると購入者は消費税を含め購入することを決めていくわけで、それを預かった消費税を納付していないというのは、法令解釈上では成り立たないといった指摘もあります。実際に内税を採用しているEU諸国では、益税という問題は生じないこともあり、消費税がスタートした時点における「預り金」という概念が本当に正しいのかといったことを社会全体で議論し認識を明確化していかなければこの問題は解決し



高田幸史会員

ないと考えます。

**田窪** その通りですね。では、これまでのことを踏まえ、消費税の将来について考えてみたいと思います。

**高田** 消費税は社会保障の財源となつていことから、少子高齢化が進む日本においては将来的に消費税率の引き上げということにつながるため、どちらかと言えば、租税理論というよりは政治色の強いものになると考えます。また、日本の仕入税

額控除制度が帳簿に依存しない

「EU型のインボイス方式」を導入しようとしているのか、帳簿とのつながりを重視する「日本型インボイス方式」を構築しようとしているのかは、まだはっきりとしません。

加えて、今後は電子インボイスの普及による事務コスト軽減や、統一規格の正確で迅速なインボイス情報のやり取りが可能となり、より正確な税額計算の構築等が期待されています。

### Ⅲ インボイス制度開始後の課題と検討

#### 事務負担軽減策として 電子インボイスの積極的普及を

**田窪** 続いて「インボイス制度開始後の課題と検討」について、まずは「事業者免税点制度」について確認します。

**池田** 免税事業者からの仕入れは経過措置が適用される場合以外は、仕入税額控除の対象になりません。仮に事業者免税点

制度が廃止されたとしたらインボイス制度の運用は円滑になります。加えて、免税事業者の事務負担の増加や値引き要請による所得の低下等課題が生じるでしょう。これについて、免税事業者の事務負担が軽減され、正確なインボイスを発行できる方法が社会全体に普及する時期を設定しながら、免税事業者の対象となる基準期間の課税売上金額を段

階的に引き上げていくなどして、適格請求書発行事業者を増やし、正確な付加価値額の算定を行えるようにするなど、社会全体の状況を見ながら、緩やかに変化させていくことが重要だと考えます。

**田窪** これは一朝一夕に解決するものではないでしょう。続いて「帳簿及び請求書等の保存要件」についてはいかがでしょうか。

**原** インボイス制度は、適時・正確な帳簿作成に大きな効果をもたらす制度だと考えます。

しかし、実際インボイスに記載されるべき記載要件を満たすことができない取引がある可能性や、正しい記載要件がまだまだ浸透していない等の実態もあるかと思えます。記載要件を満たしていないインボイスについては、まず、取引の実態が確認でき、帳簿に取引実態を正しく記載しており、かつ正確なインボイスを事後的に取得する場合には、形式的で、ある程度柔軟なものとする対応が必要となる

こともあるでしょう。

現在のように帳簿と請求書等を保存する規定は、インボイス制度開始後も必要な規定であり、正確な付加価値の算定には「インボイスと帳簿の両方」の保存が必要です。

**田窪** 「電子インボイスとの関係」はいかがでしょう。

**原** 先ほどの免税事業者へのインボイス対応と共通する点もあります。正確なインボイスの発行にあたり、小規模事業者の事務負担軽減策として「電子インボイス」に関しては、積極的な普及が必要でしょう。

紙の請求書等の管理は物的・人的コスト面から事業者の負担となる上、社会全体としても多額のコスト増加が懸念されています。今後は電子帳簿への移行も進むものと思われるため、電子インボイスの導入も併せて促進する必要があります。

**田窪** 最後に「簡易課税制度」について、確認します。

**森澤** 簡易課税制度はそもそもその目的が小規模事業者の事務

負担を軽減するものですが、簡易課税制度の取り扱いには先程の議論に出てきたいわゆる「益税問題」があります。確かに簡易課税制度は実務上、仕入税額控除額の計算に当たり、原則計算との比較で有利不利の判定に使われていたり、正確な付加価値額の算定を阻害しているとの意見もあろうかと思いますが、これからいろいろな経済取引に応じた個別具体的なインボイスの記載要件がもっと明確になり、社会全体に浸透するまでは、インボイスの受け渡し時に仕入税額控除が可能かどうかの難しい判断があることが予測されます。そのため、小規模事業者の事務負担軽減策としての簡易課税制度は、その形を変えながらも、継続するべきだと考えます。

**田窪** 確かに現在も免税事業者が取引先からインボイス登録を勧められるケースが非常に多いと思います。その際、本則による計算は、事務負担が非常に重くなりますので、簡易課税制度の周知は大切なことでしょう。

**池田** 事案の概要を説明します。この裁判では、大工工事業を営む原告である納税者が、事業所得金額が記載されているだけの収入金額や、必要経費の記載のない所得税の確定申告書を提出しました。そして、消費税については、確定申告書の提出をしていませんでした。

これに対し、被告である税務署長は、反面調査等により把握することのできた総収入金額を基にして所得税の推計により事業所得金額を算出し、更正処分を行いました。そして、推計した所得税の総収入金額から消費税における資産の譲渡等の対価の額に係る消費税額を計算し、また、仕入税額控除の額については、納税者から提示のあった交際費に係る消費税額のみを控除して、消費税の決定処分をした事案です。

争点はいくつかありましたが、仕入税額控除に関する争点は、被告が調査した時点で原告が提示しなかった帳簿や請求書等を、どの時点で提示していれば、消費税法における「保存」に該当するのかがいった点です。

**田窪** 課税庁はどのように主張しましたか。

**森澤** 課税庁は「保存」にあたらないと主張しました。

課税庁は「仕入税額控除をするためには、納税者が、税務調査に際し、税務職員に対して帳簿や請求書等を提示することが必要であり、納税者が帳簿や、請求書等の提示を拒否した場合には、消費税法30条7項にいう

#### IV 仕入税額控除を巡る紛争例の検討

##### 正確な帳簿や、証憑資料を提示できるのが「保存」と判断

「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」に該当する。つまり、仕入税額控除の要件を欠くことになる」と主張しました。

また「今回の課税処分時において保存が確認されなかった以上、処分後に帳簿や請求書等の『保存』が確認されたとしても、それは課税処分後に生じた事実には過ぎないため処分の適法性に何ら影響を与えないものではない」とも主張しています。

**田窪** それに対して、納税者の主張はどのような内容でしたか。

**高田** 納税者は「保存」にあたらすと主張しました。理由として「帳簿の保存の有無が争われた場合、口頭弁論終結時までにその客観的事実の存在を立証すれば足りる」としました。

また、税務調査時の状況として「各経費の費目ごとにファイルで綴った領収書などを全てテーブルの上に置き、税務調査に協力しようとしていたのであるから、調査官が少しも調査する意思を有していたならば領収

書等の保存を確認できたことは明らかなので、消費税決定処分は違法である」とも、主張しました。

**田窪** 双方の主張を踏まえ裁判所の判断はどうなりましたか。

**原** 裁判所は「保存」にはあたらぬと判断しました。まず、課税庁の調査拒否に対する権限として以下のように判断されています。「事業者は、帳簿を備え付けてこれにその行った資産の譲渡等に関する事項を記載した上、当該帳簿を保存することを義務付けられており、課税庁の職員は、必要があるときは事業者の帳簿書類を検査し申告が適正に行われたかどうかを調査することができるものとされている。税務職員の検査を拒み、妨げ、又は忌避した者に対しては罰則が定められていて、税務署長が適正に更正処分等を行うことができるようにされている」としています。

したがって、「消費税法30条7項は、課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿や請求書等が税

務職員による検査の対象となり得ることを前提としているものであり、事業者が国内において行った課税仕入れに関し、消費税法30条8項1号所定の事項が記載されている帳簿を保存している場合又は同条9項1号所定の書類で同号所定の事項が記載されている請求書等を保存している場合において、税務職員がそのいずれかを検査することにより課税仕入れの事実を調査することが可能であるときに限り同条1項の適用をすることができるとを明らかにするものであると解される」と判断しています。

また、事業者が帳簿又は請求書等を整理した所定の期間、所定の保存場所に税務職員の検査時に提示することが可能なような態勢を整えて保存していなかった場合は、消費税法30条7項にいう「事業者が帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当し、仕入税額控除は適用されないと判断しました。

**田窪** 確かに正確な仕入税額

控除を行って正確な付加価値算定を行おうとすると、正確な記載をした帳簿と、正確な証憑資料が必要で、そのため、裁判所は、消費税法30条7項にいう「帳簿又は請求書等を保存しない場合」に該当するかどうかといった問題は、帳簿書類の保存義務として税務職員の質問検査権に基づく適法な提示要請があれば、提示できる状態でない、と保存しない場合に該当すると判断したわけですね。

この裁判の後、同様の争いが平成16年12月20日に最高裁で争われ、同様の判断がなされていますが、当時、滝井繁男裁判官は「提示」と「保存」の関係性について異なる見解を示していますが、それはどんな内容だったのでしょうか。

**高田** 異なる見解は全部で三つです。まず一つ目の論点として、「仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであるため、税額算定するにあたり実体上の課税要件にも匹敵する本質的な要素とみるべきである。

そして、消費税法30条7項の規定も課税資産の譲渡等の対価に着実に課税が行われると同時に、課税仕入れに係る税額もまた確実に控除されなければ、制度の理念に即して解釈されていない」と見解を述べています。

次に二つ目の論点として、「消費税法58条、62条からかんがみれば、消費税法30条7項は事業者が税務職員による検査に当たって帳簿等を提示することが可能なようにこれを整理して保存しなければならぬ」と定めていたとしても、事業者が提示のための態勢を整えて保存していなかった場合に、仕入税額控除を認めないのは、申告納税制度の趣旨や仕組み、消費税法30条第7項の趣旨をどのように強調しても採りえないものと考えられる」との見解を述べています。

そして、三つ目の論点として「事業者が法の要求している帳簿等を正当な理由なく、その提示を拒否するということは、帳簿等を保存していないことを推認させる有力な事情である。し



(左から) 田窪会員、原会員、高田会員、池田会員、森澤会員、白石会員、大内会員

かし、それはあくまで推認であって、保存がないことを理由に仕入税額控除を認めないでされた課税処分に対し、所定の帳簿等を保存していたことを主張・立証することを許さないとする

法文上の根拠はない。また、調査時に大量の消費税調査等を迅速で正確に課税仕入れの実態を確認する必要性があったとしても、消費税法30条第7項の『保存』規定に、現状維持のまま保管するという言葉の意味を超えて、税務調査時に提示の求めに応ずることまで含んでいるとする根拠はない。そのような解釈は、法解釈の限界を超えており、本来確実に控除されなければならぬものまで控除しないという結果をもたらすことになる点について、制度の趣旨にも反するものである」との見解を述べています。

田窪 提示しないことで保存をしていないと推測するのは、法文上の解釈を拡大しすぎているということですね。加えて、仕入税額控除の趣旨に照らしても、正確な付加価値算定が行えない可能性が高まるため、制度の趣旨そのものに反するということです。ただし、その後の裁判でも、同じように「保存」は「提示できる状態」と判断され

ています。

この「保存」の解釈はインボイス制度開始後もインボイスが持つ形式要件だけでは判断が難しいでしょう。そのため、われわれは関与先のためにも、今後もしっかりとした記帳や証拠資料を整理して、調査時には提示できるように指導することが重要でしょう。

それでは、裁判例を通して確認できたことは何でしょうか。

池田 次の3点を確認することができま

- (1) 裁判所は、仕入税額控除が可能かどうかについて消費税法基本通達5・5・3に沿って会費、組合費等に明白な対応関係が明らかでない場合には対価性がないと判断している。
- (2) 課税標準額に該当するかどうかについては、誰が管理費を負担するのかを認識し、賃借人が管理組合に支払った管理費を賃貸人の利益として賃貸人が対価を收受したと判断している。
- (3) これらの争点のもととなるの

は、消費税法における課税標準の概念が十分認識されていないことによるものと思われる。事実関係が見えにくい複雑な形式の取引時における対価の認識のズレについてであるため、インボイス制度開始後の形式要件を適用すればこのような争いは解消される。

田窪 これまで見てきた裁判例のうち、いくつかは記載内容等の形式的な要件をインボイス制度により定めることができたため、今後は争いごとにならずに済むでしょう。

加えて、インボイス制度が始まった現在では、売り手と買い手の対価についても、お互いが同じものとして共通した認識ができ、仕入税額控除の趣旨である正確な付加価値額の算定が可能になるといった場面も増加するでしょう。

※当日の研究発表では「仮記載の帳簿と仕入税額控除をめぐって争った裁判例」も例示された。また、論文では「課税売上げの認定と課税仕入れの否認」に関する裁判例も取り上げられている。

## V インボイス制度における職業会計人の社会的使命

### 制度への適切な対応が

### 職業会計人の社会的信頼性の向上に

田窪 まとめに入りますが、まずは「租税正義の実現について」確認します。

租税正義については、松沢智第2代会長が「実は租税法の根本に何があるのかといえ、それは『租税正義』である。筆者はこの『租税正義』を訴えて、

本当の租税法の基本的な考え方はすべての国民の幸せのためにある、だからその租税法は、常識で真に正しい解釈をしよう、そしてすべての国民の幸せのための租税法というものの考え方を確立すべきだということを一貫して説いてきた。これが法の根底にある基本的な考え方である」(「税理士の職務と責任——期待される税理士像を求めて(第3版)」中央経済社、1995年、松沢智著)と述べておられます。

さらに、法の本質については

「その法の根本にあるものは何か、それは大蔵当局が、或いは国会議員がどんな政治の力をもつてしても、決してその法の決められている枠を超えて立法はできない。その枠を法の本質という。その法の本質は実は法が持っている正義である」と述べられており、「正しくあるべき法を法として実現すること、それが『租税正義』である」と結論づけています。

この租税正義実現のための具体的な行動を飯塚毅博士はどのように述べておられますか。

高田 飯塚毅博士は「誰が何と言おうと、税法に関する専門家は税理士だけだ。徴税官僚は、山のような仕事を抱え、人手不足で手が回らない。とすれば結局、国民の租税正義の護持は、税理士自ら、その責任の衝に当たることを鮮明にしていかなければならない。だが、そのためには、税理士は数々の障害を突破する

見識と勇気を要する。まず第一に、税理士は自分の収支計算について純潔無類でなければいけない。天地に恥じるところ一点もなし、という生活でなくして、どうして他人に向かって租税正義を説けよう。(中略)全国の中小企業を、税理士が奮起協力して、その指導体制下に組み込んで、租税正義の実現は税理士の

双肩にかかるとの社会的実績を作ろう。税理士の活路は、国民の中で尊敬される租税正義の護持者に徹してゆく方向にしかないのだ」(「職業会計人の行動指針(改訂新版)」TKC出版、2006年、飯塚毅著)と述べておられます。

インボイス制度に関するだけでなく、全ての税理士業務において、私たちが目指さなければいけない実践内容でしょう。

田窪 では、この租税正義を実現するために、今回のインボイス制度についてはどのような行動を取るべきでしょうか。

森澤 一言で言えば「帳簿の価値向上」でしょう。

消費税法30条7項では、帳簿

及び請求書等の両方の資料の保存が義務付けられています。同一項では、これらの書類の保存がない場合には適用しないとの規定となっており、消極的な規定内容となっています。インボイス制度が開始した現在、仕入税額控除の要件として、帳簿の保存義務は法文上明確化されていますが、インボイスは消費税法における仕入税額控除の趣旨を考えると、保存義務の位置づけが不明瞭な部分があります。

また、どこまでの誤記であればインボイスの記載要件を満たすのかなど、現状では根拠法令から判断するのが難しい上に、一部の取引については国税庁のQ&Aを参考にしなければならぬ状態です。ですから、現時点において仕入税額控除の明確な要件を主張するにはインボイスの保存に加え、これまで以上に「適時・正確な帳簿」の作成と保存について関与先に指導していくことが必須だと考えます。

田窪 電子インボイスについてはいかがでしょうか。

池田 電子インボイスの普及によって、今よりも格段に仕入税額控除計算は容易になり、正確な付加価値額の算定も行いやすくなるでしょう。そのため、インボイス制度が開始した日本でも電子インボイスの普及・促進が必要です。また、一方で、令和4年から新たな電子帳簿保存法が開始され、優良な電子帳簿の取扱も規定されましたが、その後、帳簿と訂正加除履歴がなくても要件を満たす「一般の電子帳簿」が定められました。

これは疑問点の多い内容で、坂本孝司TKC全国会会長は『「真実性の原則」に則った『ごまかしのない会計帳簿』は、まさしく、トレーサビリティが確保された『優良な電子帳簿』と言うことができます。(中略)それはDX対応など単に時代への対応だけではなく、商業帳簿の本質的な機能を発揮するのに『優良な電子帳簿』が必要不可欠なものであるということを指しています』(TKC会報)2023年3月号「会長講演」と述べられ

ており、私たちが目指すところです。ただ、今後はまず「一般の電子帳簿」を開始した納税者を「優良な電子帳簿」に導くことが優先課題でしょう。

田窪 今までの内容を踏まえ「職域防衛と運命打開」についてですが、まず「職域防衛」に関して、いかがでしょうか。

原 職域防衛とは、単なる職業エゴとしての職域防衛ではなく、より良い社会を実現すべく、社会に貢献できる専門性を強化し、職業専門家として自らを確立しながら、社会の中で特性を強化していくことだと考えています。この点について、TKC全国会の武田隆二第3代会長は次のように述べておられます。「職業会計人という職業、『ドメイン』を大切にしなければなりません。なぜなら、自己のドメインから出発しない発展は、必ず失敗に終わります。自己のドメインを大切にし、そして他の職種と異なる特性を発揮することが、社会的貢献を果たすことにつながっていくと考えるわけ

です。さらに「職域防衛」という言葉によって、「職域」といわれるドメインを充実強化することが意味されていると解釈したわけですが、それによって、自己の確立がはかれるのです。自己の確立を大切にし、他と区別された特質を増やしていく。それが実は、『防衛』という概念につながっていく。つまり、自らの力を蓄えることが、自ずと防衛につながっていくという意味に解することができるのではないかと考えます」(TKC会報)2002年7月号「巻頭言」。

ここがポイントになるのではないかと私は考えています。

田窪 では次に「運命打開」についてはいかがでしょうか。

森澤 「運命打開」とは職業会計人の本業である「税務と会計の専門家」としての特技を活かして社会貢献をしていく活動により、新たな活路を見出していくことだと考えています。

田窪 つまり、今回の発表テーマであるインボイス制度に置き換えると、「インボイス制度

が適用される当事者に個別具体的な対応方法を提示し、適切な対応を行えるよう、寄り添う存在になる」ということだと考えます。また職業会計人は巡回監査を通じて納税者の事業活動だけでなく、心理や人格、納税者の置かれた環境も把握できます。これらを横断的に把握し、真正の事実を確認し、納税者の適切な帳簿作成を支援して、帳簿の品質を向上させ、社会構造の改革を国民とともに進められるのは職業会計人以外にはいません。

さらに「優良な電子帳簿」の増加は、根拠のある正確な申告の増加につながります。つまり、インボイス制度を正しく理解し対応を行うことは、専門性による社会貢献であり、新たな未来を切り開く行動であり、結果として、その行動が租税正義の実現へとつながり、「職業会計人の職域防衛と運命打開」となるでしょう。インボイス制度に適切に対応し、職業会計人としての社会的信頼性を高めましょう！

(構成)TKC出版 米倉寛之