

適格請求書の意義の再検討

野一色 直人

I はじめに⁽¹⁾

令和5年(2023年)10月から適格請求書(インボイス)の導入(施行)が予定されている。適格請求書(インボイス)の導入が必要であることは、これまで多くの論者により主張されており、⁽²⁾一定の理解が得られていたものと思われる。ただ、適格請求書の導入や施行に対して種々の批判や懸念が示されている。本稿において、適格請求書の導入の影響等を整理し、適格請求書の意義等を再度確認した上で、適格請求書をめぐる消費税法上の論点等に係る整理や今後の課題等の検討を試みる。

II 適格請求書の導入による変化や影響等

1 適格請求書の導入(施行)により生じる変化や影響

ア 適格請求書等の保存が仕入税額控除の要件となることにより生じる変化等

令和5年10月1日以後の取引について、原則、適格請求書発行事業者から交付を受けた適格請求書等を保存することが仕入税額控除の要件となる(消費税法(以下、「消費税法」又は「消税」という)⁽³⁾30条7項等)。ここでの適格請求書とは、適格請求書発行事業者として登録(適格請求書

(1) 本稿は、2022年11月12日に開催された日本税法学会第532回中部地区研究会における筆者報告及びそこで行われた質疑応答をベースとして、執筆されたものである。研究会席上有益な示唆を下された出席者の皆様に、この場を借りて厚く御礼申し上げる。もとより、本稿の責任は筆者にある。本稿のHPの最終確認日は2022年11月14日である。

(2) 金子宏『租税法 24版』(弘文堂、2021年)813頁-814頁。水野忠恒『大系租税法 第3版』(中央経済社、2021年)1067頁。

(3) 本稿の消費税法等の規定は、令和5年10月1日から施行される規定とする。

発行事業者登録）（消費税 57 条の 2）をした事業者が発行する請求書であり、当該請求書に記載された課税仕入れに係る税額のみが仕入税額控除の対象となる⁽⁴⁾。

新たな制度において、仕入税額控除の適用上、単なる請求書ではなく、適格請求書が必要となることは、原則として、適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れ（消費税 2 条 1 項 12 号⁽⁵⁾）については、仕入税額として控除することができない⁽⁶⁾ことを意味する。つまり、免税事業者（小規模事業者）、個人（消費者）、適格請求書発行事業者として登録を受けていない課税事業者からの課税仕入れについては、仕入税額として控除することができないという取扱いに変更されることとなる⁽⁷⁾。

ただ、消費税法上、全ての事業者が適格請求書発行事業者として登録することは義務とはされておらず、事業者が登録するか否かを決定すること（消費税 57 条の 2、消費税法施行令（以下、「消税令」という）70 条の 2 等）が求められ、また、免税事業者については、適格請求書発行事業者として登録した場合、課税事業者となる（平成 28 年改正法附則 44 条 4 項）。

このような新たな枠組みにおいて、以下の状況（図表 1・図表 2）が生じることから、取引当事者である仕入側の事業者（発注者）において、免税事業者と取引を継続するのか、つまり、免税事業者との取引に係る消費税相当分を自身が負担した上で取引を継続するのか否かという判断が必要となる。また、販売側の事業者（供給者）において、免税事業者であるこ

(4) 佐藤英明・西山由美『スタンダード消費税法』（弘文堂、2022 年）226 頁。

(5) 令和 5 年 10 月 1 日以後の「課税仕入れ」（消費税 2 条 1 項 12 号）の定義は変更されていない。課税仕入れの定義とインボイス制度との関係に係る見解については、熊王征秀『消費税法講義録〔第 3 版〕』（中央経済社、2022 年）446 頁参照。

(6) 一定の経過措置（平成 28 年改正法附則）が規定されているが、本稿において、当該経過措置の内容に係る説明や検討を割愛する。

(7) 適格請求書の交付義務が免除されているものとして、3 万円未満の公共交通機関等（消税令 70 条の 9 第 9 項）が規定されており、また、書類の交付を受けることが困難な取引については、一定事項を記載した帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められている（消費税 30 条 7 項、消税令 49 条 1 項、消費税法施行規則（以下、「消税規」という）15 条の 4）。

(8) 小川聖史・堀内健司「消費税インボイス制度の実施とサプライヤーとの取引における独禁法上の留意点」NBL1215 号（2022 年）38 頁表 1 及び表 2 を参照。

とを継続するのか、あるいは、課税事業者となるのか、つまり、消費税を納付することにより、所得金額（収入金額）が減少することを甘受するのか否かという判断が必要となる⁽⁹⁾。

※ 図表 1：発注者への影響（消費税率 10%：簡易課税制度を選択せず、複数の免税事業者（のみ）から仕入れている事業者の場合）⁽¹⁰⁾

	現行制度	適格請求書等保存方式 (免税事業者からの仕入)
売上関係（税込）	44,000,000	44,000,000
仕入関係（税込）	33,000,000	33,000,000
納付すべき消費税	1,000,000	4,000,000 ⁽¹¹⁾
所得金額	10,000,000	7,000,000
影響額		▲ 3,000,000

※ 図表 2：供給者への影響（消費税率 10%：免税事業者であったが課税事業者を選択し、また、簡易課税制度を選択せず、課税事業者（のみ）から仕入れている事業者の場合）

	現行制度	適格請求書等保存方式 (課税事業者からの仕入)
売上関係（税込）	5,500,000	5,500,000
仕入関係（税込）	3,300,000	3,300,000
納付すべき消費税	0	200,000
所得金額	2,200,000	2,000,000
影響額		▲ 200,000

※ 仮に、簡易課税制度を適用し、みなし仕入率が 70% の場合、納付すべき消費税は、 $500,000 - 500,000 \times 70\% = 150,000$ となる。

(9) 免税事業者は、インボイスを発行できないため、取引を避けられる可能性があることへの言及（「平成 28 年度税制改正の解説」（以下、「平成 28 年度税制改正解説」という）764 頁（国立国会図書館 HP（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf））。小川・前掲注 (8) 37 頁-38 頁。

(10) 本稿において、計算の便宜上、10%（国税のみ）という形で計算するものとする。

(11) 仕入れに含まれている消費税額（3,000,000）は仕入税額控除の対象とならない。

上記のような適格請求書等保存方式が施行される状況において、取引をめぐる環境（条件）が大きく変化する可能性があることから、適格請求書の導入に対して、例えば、簡易課税を適用していない課税事業者と取引関係にある小規模な事業者が取引から排除されるといった懸念（反対意見）が示されているのではないかとと思われる。

イ 事業者の事務負担の増加への懸念⁽¹³⁾

適格請求書等保存方式が施行される状況において、仕入税額控除の適用上、適格請求書の保存が新たに必要となるが、ただ、従来と変わらず、帳簿の記載や帳簿の保存も必要とされる。このような新たな制度について、例えば、「あくまでも帳簿の保存も要件となる⁽¹⁴⁾」とした上で、少額取引の場合や請求書等の交付を受ける場合について、帳簿保存のみで仕入税額控除が廃止されることに関して、100円のボールペンの購入であっても適格請求書の保存が仕入税額控除の適用上必要となることから「厳しい制度になることをまずは肝に銘ずるべき⁽¹⁵⁾」として、事業者における事務負担の増加への懸念が示されている。ここでの「厳しい制度になること」の意味は、必ずしも明らかではないが、①適格請求書等（電子データを含む）の保存を行う上で、一定の事務負担が生じること、あるいは、②適格請求書等（電子データを含む）を分類する上で、一定の事務負担が生じることに対する懸念を表明しているのではないかとと思われる。

ただ、このような適格請求書等保存方式や適格請求書の施行に対する反

(12) 免税事業者の取引からの排除に類似する事例として、会社が福利厚生費として費用を負担する忘年会等の開催場所として、課税事業者である居酒屋等を探す動きが生じるかもしれないという説明（小太刀久雄「企業7割が未対応、納税額や取引に打撃 インボイス、混乱回避へ備え急務」日経ビジネス 2161号（2022年10月10日）85頁）。

(13) 山田敏也「適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）の導入後における仕入税額控除方式——欧州等のインボイス制度を参考に——」税大論叢 98号（2019年）43頁。なお、インボイスを導入する場合、事業者のみならず課税庁においても事務負担が大幅に増加するという指摘がされていた（水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1990年）220頁）。

(14) 渡辺章「仕入税額控除の要件」税経通信 77巻8号（2022年）115頁。

(15) 同上・119頁。

対意見や懸念が妥当なものと言えるのかの点に関して、後述するように、消費税を実質的に負担している消費者の視点から賛同や共感が得られる意見と言えるのかについては、検討の必要があるのではないと思われる。

次に、適格請求書等保存方式や適格請求書の施行に関連すると考えられる消費税法上の改正事項（改正の経緯）等を確認した上で、適格請求書の意義等に係る検討を更に試みる。

2 適格請求書等保存方式に関連する消費税法上の改正事項等

平成 28 年度税制改正において、軽減税率制度（複数税率制度）の導入に伴い、適格請求書（適格請求書等保存方式）の導入、適格請求書又は適格簡易請求書に代えて提供する電磁的記録（消税 30 条 9 項 2 号）が消費税法 30 条 7 項に規定する請求書等に含まれることが規定された⁽¹⁶⁾ところである。以下、適格請求書の導入や施行等に関連すると思われる税制改正の内容を概観する。

まず、仕入税額控除に係る注目すべき改正として、平成 7 年度税制改正（平成 6 年秋の税制改革（平成 6 年 12 月 2 日公布関係等））を挙げることができる。当該改正により、仕入税額控除の適用要件の改正が行われ、いわゆる帳簿方式⁽¹⁷⁾に関して、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び請求書等のいずれも保存することとして、「帳簿又は請求書等」からの変更がされたところである（消税 30 条）。当該改正の理由に関して、例えば、「制度に対する信頼性を高める観点⁽¹⁸⁾」から改正されたといった説明がされている。

次に着目すべき改正として、平成 27 年度税制改正を挙げることができる。平成 27 年度税制改正において、納付なき仕入税額控除の防止の観点⁽¹⁹⁾

(16) 山田・前掲注 (13) 42 頁。

(17) 「帳簿方式が採用された。これは、『消費税』の導入に伴って事業者に余計な負担や費用をかけるのは好ましくない、という考慮によるものである。」（金子・前掲注 (2) 813 頁）。

(18) 永長正士ほか『改正税法のすべて 平成 7 年版』（大蔵財務協会、1995 年）55 頁。

(19) 「平成 27 年度税制改正の解説」838 頁（国立国会図書館 HP（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2015/explana）

から、国外事業者からの電気通信利用役務の提供に関して仕入税額控除の制限やリバースチャージ方式が導入されたところである。特に、当該改正において、登録国外事業者として登録した国外の事業者からの仕入については、仕入税額控除の対象とするといった登録国外事業者制度（平成 27 年度改正法附則 38 条、39 条）が適格請求書等保存方式（適格請求書）に関連する制度として挙げることができる。これらの改正や新たな制度は、納付なき仕入税額控除の防止といったように歳入上（国庫）の観点から課税の累積の排除といった仕入税額控除の趣旨や目的よりも重視されていると言える。

また、登録国外事業者制度は、上記で概観した適格請求書等保存方式の枠組みと非常に類似するものがあり、ある意味、登録国外事業者制度は、平成 28 年度税制改正により創設された適格請求書等保存方式の先駆となった制度である⁽²⁰⁾と解される。なお、登録国外事業者制度が適格請求書等保存方式と類似性を有することは、令和 5 年 10 月以降、登録国外事業者制度が適格請求書発行事業者登録制度に吸収される（登録を受けたものとみなす）（平成 28 年度改正法附則 45 条）ことに表れているのではないかと考えられる。

さらに、適格請求書の施行や適格請求書と仕入税額控除との関係に係る検討に関連するものとして、注目すべき仕入税額控除に係る規定としては、平成 31 年度（令和元年度）税制改正において、「金地金等に係る取引の適正化を図り、より一層の密輸抑止を進める観点」⁽²¹⁾から、密輸品であることを知って買い取った金の金地金等に係る仕入税額控除適用の制限に係る規定（「当該課税仕入れを行う事業者が、当該消費税が納付されていないことを

tion/pdf/p0825_0867.pdf)、上竹良彦「平成 27 年度税制改正（含む政省令事項）〈消費税関係〉について」租税研究 789 号（2015 年）51 頁。

(20) 萌芽的なインボイス制度と捉えることができるという評価（岡村忠生「時の問題 国境を越えた役務の提供と消費税」法学教室 417 号（2015 年）42 頁）。

(21) 「令和元年度税制改正の解説」829 頁（国立国会図書館 HP（https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11344177/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2019/explanation/pdf/p0827-0837.pdf））。

知っていた場合に限る。」(消税 30 条 12 項)) 等が設けられたところである。⁽²²⁾

加えて、仕入税額控除に係る不正への対応として、例えば、平成 23 年度税制改正において、消費税の不正還付の未遂罪の創設(消税 64 条 2・3 項)、仕入控除不足額の記載のある還付申告書の添付書類の見直し(「仕入税額控除に関する明細書」の還付申告書への添付の義務化)(消税規 22 条 3 項)が創設されたところである。当該改正に関して、例えば、「近年、消費税の仕組みを悪用した多額の不正還付の事例が発生するなど、不正に対する対応が求められていたこと等から、23 年度改正においては、上記の不正還付未遂罪の創設とあわせ、還付申告書の添付書類を見直すこととされました。」⁽²³⁾として、不正への対応がより必要となったことが示されている。

上記の消費税の課税制度に係る変遷の概要を鑑みると、これまでの消費税の課税制度の特色の一つとして、中小事業者への配慮が色濃い枠組みであることを挙げることができる。例えば、このような分析は、中小事業者⁽²⁴⁾に有利な措置の制定、「強い世論の反対の中で採用にこぎつけるために、高い免税点、限界控除制度、簡易課税制度等、中小企業の反対を緩和するための措置を採用せざるを得なかった。」⁽²⁵⁾といった見解にも沿うものと考えられる。さらに、インボイスが必要とされなかったことや中小事業者に対する過剰な配慮について、制度導入に際して必要やむを得ざる措置であったと見るべきという見解⁽²⁶⁾や「中小企業対策の改善は、消費税に係る租税理論の観点からは望ましい」⁽²⁷⁾といった論者の見解が示されているところ

(22) 拙稿「消費税法 30 条 11 項等に係る仕入税額控除の制限をめぐる法的課題」税大ジャーナル 31 号(2020 年) 73 頁。

(23) 「平成 23 年度税制改正の解説」651 頁(国立国会図書館 HP (https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/9551815/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2011/explanation/PDF/p643_657.pdf))。

(24) 金子・前掲注(2) 809 頁。

(25) 金子宏『租税法理論の形成と解明 下巻』(有斐閣、2010 年) 375 頁。

(26) 手塚貴大「消費税制のダイナミズム——その生成と展開」租税法研究 45 号(2017 年) 48 頁。

である。このような見解等、あるいは、中小事業者の事務負担能力を考慮し、一定の合理的な範囲で、中小事業者への対策が必要であるのではない⁽²⁸⁾かとの意見を考慮すると、適格請求書の定着に向けて一定の経過措置が設けられることについては、合理性があると思われる。

ただ、同時に、これまでの消費税の課税制度の変遷や改正内容を振り返ると小規模事業者（消費税9条）に該当する多くの中小事業者において、消費税を納付しないこと、つまり、自身が消費税の納税義務者とならないことが至極当然のことであるという意識が醸成されたことは否定できないのではないかとと思われる。

他方、多くの中小事業者が消費税相当額を消費者から受領しながら消費税の申告書を提出せず、消費税を納付していない状況に関して、平成元年に消費税法が施行されてからある程度の年数が経過した段階において、これまでの中小事業者向け措置は一定の経過措置であり、当該措置の改訂に向けての動きが具体化することは合理的な対応であるという意見が強くなることも当然ではないかと考えられる。

例えば、「中小事業者に対する特例措置、仕入税額控除方式などのあり方について、制度の公平性、透明性及び信頼性の観点から、事業者の実務の実態なども踏まえながら、検討を行っていかねばなりません。」⁽²⁹⁾とといった説明のように「公平」や「信頼」を重視する形で制度改革が妥当である旨の説明がされていることも踏まえると、近年、中小事業者への配慮よりも消費税制度の信頼性の維持、あるいは、脱税等への対応を含む歳入確保という観点が重視される傾向が強まっているのではないかと考えられる。

消費税制度の変遷の概要や改正において重視された事項が変化していること等を踏まえつつ、適格請求書の導入理由を確認した上で、適格請求書

(27) 同上・51頁。「中小企業対策はある種の経過措置であると解することだろう。」(同上)。

(28) 田中治「手塚報告に対するコメント」租税法研究45号(2017年)64頁。

(29) 政府税制調査会「平成12年7月 わが国税制の現状と課題 —— 21世紀に向けた国民の参加と選択 ——」(2000年)232頁。

の意義に係る整理や検討を更に試みる。

3 適格請求書の導入理由

適格請求書の導入理由として、以下のように、牽制機能（効果）の向上に資すること等のいくつかの点が挙げられている。このような理由や当該理由に係る説明が妥当なものと言えるかについて、以下、整理や検討を行う。

ア 牽制機能（効果）の向上に資すること

適格請求書の導入理由として、例えば、インボイスをクロスチェックすることにより、付加価値税の脱税（仕入の過大計上等）の発見に資すること⁽³⁰⁾と、事業者間の確認や牽制により、適正な税の執行が担保され、税の連鎖を確保するためといった点が強調されることがある⁽³¹⁾。

また、牽制機能（効果）に関して、「インボイスが持つ『相互牽制作用（self-policing）』が発揮され、税の転嫁の適正化が図られるとともに、適正性、透明性の確保が担保されることとなる⁽³²⁾」、売手側は、低い税率や非課税で処理したいが、買手側は、なるべく多く控除したいといった、売手・買手の相互のインセンティブの違いを制度として、取り込んだことを意味する⁽³³⁾という説明がされている。さらに、適格請求書の導入効果として、

(30) 金子・前掲注(2) 807頁、水野・前掲注(2) 1067頁、「売上げと仕入れのダブルチェック機能をもっている」という説明（佐藤・前掲注(4) 228頁）。供給者の申告税額を確認するための調査上の手段（audit tool）であるという説明（Alan Schenk, Victor Thuronyi & Wei Cui, Value Added Tax A Comparative Approach Second Edition, 133（Cambridge University Press 2015））。

(31) 平成28年度税制改正解説・前掲注(9) 764頁、岡村忠生ほか『租税法 第3版』（有斐閣アルマ、2021年）246頁〔酒井貴子執筆〕。

他方、事業者間において相互牽制作用があるということの意味が必ずしもはっきりしないという指摘（田中治「インボイス方式の導入に伴う法的課題」税研197号（2018年）51頁）。

(32) 山田・前掲注(13) 39頁。仮に、事業者間における売上情報の正確性をマッチングにより確認できる制度が導入された場合、反面調査を受ける取引相手方の調査を受ける負担を下げるといった効果が生じるという指摘（高橋祐介「第6章 納税者番号制度と納税者の秘密の保護」日税研論集67号（2016年）207頁注53）。

(33) 「財務省担当官に聞く！ インボイス制度の疑問点～編集部へ寄せられた質問を基に事務ノ

例えば、架空の課税仕入れの検出は容易であるという説明⁽³⁴⁾がされている。

ただ、上記の説明等において、どのような形で牽制機能が発揮されるのかといったことに関して、具体的な手順や手法等は示されていないのではないと思われる。論者等が言及する牽制機能（効果）とは、例えば、課税庁により取引に係る買手と売手の両当事者の適格請求書（インボイス）の有無やその内容が税務調査時に確認されることや税務調査において確認されるかもしれないという不安により、適正に消費税が納付されること、免税事業者が課税事業者を選択し、消費税の納付が促されることを意味するのか、あるいは、独禁法上の課徴金減免制度（いわゆるリニエンシー制度）のように取引当事者や取引の関係者が適格請求書に記載された事項に関して、課税庁へ何らかの申出といった取引に係る情報提供を行うことを期待するもの⁽³⁶⁾といったことが想定されているのではないとも考えられる。

ただ、例えば、「相互牽制作用と脱税の有無は無関係である。」⁽³⁷⁾、課税庁が膨大なインボイスを突き合わせ、調査することは困難であること⁽³⁸⁾、帳簿

ㄨ 上の疑問点とその対策を検証～〈第1回〉」週刊税務通信 3713号（2022年7月25日）26頁。

(34) 南繁樹「租税判例速報 架空の輸出免税売上や課税仕入れを計上して不正に消費税の還付を受けた事例」ジュリスト 1546号（2020年）11頁。

(35) 「課徴金減免制度について」（公正取引委員会 HP（https://www.jftc.go.jp/dk/seido/genmen/genmen_2.html））。

(36) 例えば、商品を購入する事業者（発注者）が適格請求書を保管していることが、販売側の事業者（供給者）への税務調査、特に、反面調査において、正確な取引金額の把握に寄与するという指摘も考えられる。ただ、適格請求書の導入前においても反面調査により取引先の保管する請求書や帳簿書類等を確認することによって、調査対象となった納税者の取引金額を把握することが可能であったことから、反面調査に関して、適格請求書の導入により牽制機能（効果）が高まったとは言い難いと思われる。

(37) 玉岡雅之「付加価値税におけるインボイス」国民経済雑誌 211 卷 3号（2015年）42頁。例えば、本来徴収されると考えられる VAT と実際に徴収された VAT の差である“VAT GAP”が生じる原因として、計算ミスや事務上のミス、納税者の倒産（破産）、あるいは、脱税行為（tax evasion）が原因であることが挙げられている（Robert F. van Brederode, *Susceptibility to Fraud, in Virtues and Fallacies of VAT An Evaluation after 50 Years*, 207 (Robert F. van Brederode ed., Kluwer Law International 2021).）。

(38) 村瀬正則「インボイス導入の短所」税研 131号（2007年）36頁。例えば、消費者へ現金で販売した商品に関して、①消費者に当該商品の販売に係るインボイスを交付せず、②消費者に販売した商品の内容を記載した偽造インボイスを別の事業者⁽³⁸⁾に販売した上で、当

方式と比較して、どれだけの利点や弊害があるのかといった比較検討が必要である⁽³⁹⁾といった見解、あるいは、むしろ、インボイスの導入により、インボイスを用いた脱税スキームが生じるリスクが高まる旨の懸念が示されている⁽⁴⁰⁾。

また、適格請求書等保存方式においても簡易課税制度は存続することから、仮に、仕入側の事業者（発注者）が簡易課税制度を適用している場合において、取引当事者である当該事業者が受領した適格請求書の記載事項を十分に確認するといったような牽制機能（効果）が適切に働くとは言い難いのではないかと考えられる。

イ 制度の信頼性や透明性の向上に資すること

アの牽制機能（効果）の向上に資することに類似する理由であるが、適格請求書の導入理由として、次のように、適格請求書は、消費税制度の信頼性や透明性の向上に資することが挙げられている。

例えば、現行の消費税の計算上、小規模事業者（免税事業者）からの仕入税額控除が可能であるが、このような制度は、益税や税収ロスの原因であるという指摘、あるいは、軽減税率の導入に伴い、益税問題の拡大の防止や益税批判への対応からインボイスを導入すべきという意見⁽⁴¹⁾が示されている⁽⁴²⁾。

他方、このような意見や見解に関して、中小事業者への配慮が必要であるという立場から、適格請求書の導入により、上記（図表1・図表2）で

ㄨ、該事業者への販売に係る VAT を納税しつつも一定の利益を享受する事例において、インボイス・マッチングが機能しないことが紹介されている（沼田博幸『【海外論文紹介】アフガニスタンの新たな付加価値税（VAT）』租税研究 862号（2021年）200頁）。

(39) 田中治「特集 令和4年度税制改正の評価と検討 税制改正の最近の特徴と今後の課題」税研 223号（2022年）38頁。

(40) 山元俊一『デジタル化社会における消費税の理論と実務 インボイス方式への対応』（ぎょうせい、2020年）90頁。

(41) 西山由美「第9章 仕入税額控除」日税研論集 70号（2017年）467頁。

(42) 平成28年度税制改正解説・前掲注（9）766頁、768頁参照。例えば、インボイスの導入により、納税していない免税事業者や消費者からの仕入れにおいて、仕入税額控除が行われるという矛盾が解消されるという見解（太田達也『消費税の「インボイス制度」完全解説』（税務研究会、2022年）11頁）。

言及したように、中小事業者（免税事業者）が事業者間取引から排除されるという懸念等にどう答えるのかという指摘（批判）が示されるのではないかと考えられる。⁽⁴³⁾

ただ、適格請求書が仕入税額控除の要件とされることにより、いわゆる益税の発生や納付なき仕入税額控除の防止に寄与すること自体は否定できないことから、適格請求書の導入の理由として、消費税制度の信頼性等の向上に資するものということは妥当なものではないかと考えられる。例えば、免税事業者が取引から排除されることは、いわゆる益税の発生を防止する効果があるという印象を、消費税を実質的に負担している多くの国民（消費者）に抱かせることに繋がるのではないかと考えられる。

また、中小事業者への配慮という点に関して、適格請求書等保存方式の下、全ての事業者が課税事業者となり、適格請求書を発行することを義務化する枠組みが採用されているものではなく、免税事業者を含む事業者が適格請求書発行事業者となるか否かを選択する枠組みが導入される形⁽⁴⁴⁾であることから、ある意味、このような制度は、一定の配慮を中小事業者に示した形であると捉えることができるのではないと思われる。また、確かに、消費税法上、適格請求書の導入により、免税事業者が取引から排除される可能性⁽⁴⁵⁾があることを容認しつつも、一定の移行期間⁽⁴⁶⁾を設けられており、

(43) 政府税制調査会・前掲注(29) 255頁。

(44) 例えば、「適格請求書を交付できるのは、登録を受けた適格請求書発行事業者に限られますが、適格請求書発行事業者の登録を受けるかどうかは事業者の任意です。」（登録の任意性）「問8 当社は、軽減税率対象品目の販売を行っていませんが、適格請求書発行事業者の登録を必ず受けなければなりませんか。」（お問合せの多いご質問）（国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/0521-1334-faq.pdf>))。

(45) 消費者取引といったものに限定されている場合には特に問題がない旨の指摘（和氣光「インボイス方式の再確認」租税研究 871号（2022年）99頁）。

(46) 免税事業者が市場取引から排除されることを防止するため、平成28年改正法附則第52条第1項において、経過措置が規定されているが、免税事業者等からの課税仕入れの80%については仕入税額控除ができるといった経過措置を当分の間維持すべきという提案が示されている（日本税理士会連合会「インボイス制度の円滑な導入・実施について 令和4年5月26日」（日本税理士会連合会 HP (<https://www.nichizeiren.or.jp/whats-new/20220606a/>))）。

いわゆる独禁法上の運用⁽⁴⁷⁾により取引排除という事象（問題）に対応する枠組みが採用されていることから、適格請求書等保存方式は、中小事業者への配慮を欠如したものとは言い難いものと思われる。

他方、適格請求書発行事業者であっても簡易課税制度の適用を選択できること⁽⁴⁸⁾やいわゆる益税が生じる原因の一つが簡易課税制度であること⁽⁴⁹⁾から、適格請求書の導入の理由や導入の効果の一つとして、益税の解消等を強調することは、簡易課税制度自体の妥当性について、今後、消費税の実質的な負担者である消費者の関心等をより高めるのではないかと考えられる⁽⁵⁰⁾。

また、例えば、事業者免税点の水準をどうするのかについて、議論の前提が整ったという旨の見解⁽⁵¹⁾が既に示されていること、さらに、いわゆる副業の推奨等により消費税が課税されない小規模事業者（消費税9条）が増加することは、全体として、多額の益税、あるいは、歳入が適切に確保できていない状況（場面）が増大することを意味することから、事業者免税点の見直し⁽⁵²⁾を求める声が大きくなる可能性があるのではないとも考えられる。

(47) 小川・前掲注 (9) 40 頁以下。

(48) 国税庁において、新たに課税事業者となる中小事業者に対して、正確な情報の提供であるが、執行上の事務負担等を踏まえ、簡易課税制度の適用が推奨されているようにも思われる（「インボイス制度への事前準備の基本項目チェックシート（買手編）」（国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/0022009-057.pdf>)））。

(49) 谷口勢津夫ほか『基礎から学べる租税法 第3版』（弘文堂、2022年）181頁【筆者執筆】。

(50) 「インボイス制度とは“納税なき税額控除”を認めない制度」の項目において、免税事業者の方が今手にしている名目上の消費税は利益であるという説明（「財務省担当官に聞く！ インボイス制度の疑問点～編集部に寄せられた質問を基に事務上の疑問点とその対策を検証～〈第3回（最終回）〉」週刊税務通信 3715号（2022年8月8日）54頁）。

(51) 例えば、「インボイス発行・保存だけで消費税額が計算できる EU 加盟各国とは事情が異なる。それゆえ、事業者免税点の水準を検討する際には、直ちに EU 加盟各国の免税点と他比して考えるわけにはいかない面もあると思われる」（岩崎正明「消費税の特例計算方法——中小事業者に係る特例措置——」日税研論集 30号（1995年）322頁-323頁）という整理が示されている。

(52) 佐藤増彦「事業者免税点の見直しと免税事業者の救済措置の必要性について」税研 217号（2021年）96頁。

ウ 複数税率への対応

適格請求書の導入理由として、「複数税率制度の下で前段階税額控除の仕組みを適正に機能させるため⁽⁵³⁾」、消費税の計算上、複数税率の下での仕入税額を正確に反映させるために必要となること⁽⁵⁴⁾、あるいは、軽減税率（複数税率）制度の導入に伴い適格請求書等保存方式を導入する必要があることが説明されている⁽⁵⁵⁾。このような制度の変更への対応に関して、具体化した規定として、適格請求書の導入に伴い、課税仕入れに係る消費税額は、適格請求書に記載された消費税額を積み上げ計算すること（積み上げ方式）（消税 30 条 1 項）が設けられたことを挙げるができる。

上記のように、適格請求書が必要とされる複数の理由等が説明されているところであり、積み上げ方式の創設のように、適格請求書の導入理由に対応するための新たな制度の整備が行われ、対応が進んだものと評価できる面もあると考えられる。ただ、適格請求書の導入の理由とされる消費税課税制度上のいくつかの問題点への対応等について、適格請求書の導入によって全ての問題点が解決されたとは言い難いのではないかと解される。むしろ、事業者において、新たな事務負担等が求められること、あるいは、適格請求書をめぐる税務上の新たな争訟が生じるのではないかとといった疑問等が生じるのではないかと思われる。このような疑問や論点等を整理する上で、整理の前段階の作業として、次に、適格請求書の意義、あるいは、適格請求書とは何かについて、整理・検討を試みる。

(53) 平成 28 年度税制改正解説・前掲注 (9) 808 頁。

(54) 中里実ほか『租税法概説 第 4 版』（有斐閣、2021 年）262 頁【神山弘行執筆】。「税率の異なる商品を仕入れた場合でも仕入税額の計算は、仕入れに関するインボイスを記載された税額を集計するだけでよい。」（橋本恭之「消費税の税率構造」宮島洋編著『消費課税の理論と課題』（税務経理協会、1995 年）113 頁）。

(55) 適格請求書（インボイス）の導入の理由として、「Yes でもあり、No でもあります。」（佐藤・前掲注 (4) 227 頁）として、複数税率構造において、必ずしも、インボイスが必要とされていないことが示されている（同上・228 頁）。

Ⅲ 適格請求書の意義（適格請求書とは何か、適格請求書は何を示しているのか等）等

1 適格請求書とは何か

適格請求書とは、消費税法上で規定された事項が記載された書類（電子データ）で売主が買主に交付するものである。適格請求書の具体的な記載事項（登録番号等）（消税 57 条の 4 第 1 項）として、適格請求書発行事業者の氏名（名称）及び登録番号（同項 1 号）、課税資産の譲渡等を行った年月日（同項 2 号）、課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（同項 3 号）、税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び税率（同項 4 号）、消費税額（同項 5 号）、書類の交付を受ける事業者の氏名等（同項 6 号）が規定されている。このような記載事項を踏まえ、例えば、適格請求書とは、「課税資産の譲渡等を行う事業者における適用税率や消費税額等に関する認識を、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者に正しく伝達するための手段⁽⁵⁶⁾」や「売手が、買手に対し正確な適用税率や消費税額等を伝えるための手段⁽⁵⁷⁾」という説明がされている。このような説明において、一見するとこれまでの請求書等の記載とは大きな違いがないようにも思われる。

ただ、例えば、インボイスの一般的な特色である「正規の（付加価値税用の）インボイスの特徴は税務署長から付与された登録事業者番号を記載しなければならぬ⁽⁵⁸⁾。」という説明を踏まえると、書類（データ）上、登録番号の記載が求められることが大きな変化であり、注目すべき適格請求書の特色ではないかと考えられる。

仕入税額控除の適用上、法令に沿った適格請求書が必要とされることか

(56) 平成 28 年度税制改正解説・前掲注 (9) 809 頁。

(57) 「(令和 4 年 7 月改訂) 消費税の仕入税額控除の方式としてインボイス制度が開始されます」(国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritu/pdf/300416.pdf>))。

(58) 湖東京至「消費税における仕入税額控除否認の法理と日本型インボイス方式導入の問題点」法政研究 1 巻 1 号 (1996 年) 15 頁。

ら、適格請求書に記載が求められることとなった登録番号に関して、国税庁がホームページ（HP）で公表している登録番号を適格請求書に記載することが必要とされることは、どのようなことを意味するのかを整理する必要があると思われる。例えば、適格請求書に記載された登録番号は重要な情報であることから、適格請求書の受領側である事業者が当該番号の正確性（真偽）を確認する必要があるのか等といった点について、整理する必要があると解される。

例えば、課税庁の説明において、「そのため、必要に応じ、『国税庁適格請求書発行事業者公表サイト』で相手方が適格請求書発行事業者か否かを確認してください。⁽⁵⁹⁾」とされており、確認が必須の事項として取り扱われている⁽⁶⁰⁾。

上記の課税庁の説明において、適格請求書の記載事項を確認することや適格請求書を発行した事業者が適格請求書発行事業者であるか否かについて、当該適格請求書を受領した事業者が確認することが大前提にされているが、ここでの適格請求書の「確認」とは具体的に何を意味するのかは明らかにされていない。また、そもそも適格請求書の「確認」が必要とされる法的根拠等は何であるか、仮に、消費税法上、根拠となる規定がなかった場合であっても、取引慣行上、当然のこととされていることを根拠とするのか、例えば、伝票に記載の商品の個数や金額を確認することは当然であるという考えに基づくものであるのか等は明らかにされていない。適格

(59)（口座振替・口座振込による家賃の支払）「問 13 当社は、事務所を賃借しており、口座振替により家賃を支払っています。不動産賃貸契約書は作成していますが、請求書や領収書の交付は受けていません。このような場合、請求書等の保存要件を満たすためにはどうすればよいですか。」（お問合せの多いご質問）（国税庁 HP（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/0521-1334-faq.pdf>））。

(60) 国税庁の公表サイトにおける公表事項（「適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号」、「登録年月日」、「登録取消年月日」（「登録失効年月日」）、「法人（人格のない社団等を除きます。）については、本店又は主たる事務所の所在地」、「特定国外事業者（国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所、その他これらに準ずるものを国内に有しない国外事業者）以外の国外事業者については、国内において行う資産の譲渡等に係る事務所、事業所、その他これらに準ずるものの所在地」）（「登録番号に関する情報」（国税庁 HP（https://www.invoice-kohyo.nta.go.jp/about-toroku/touroku_no_info.html）））。

請求書の「確認」に関して、例えば、取引後の確認と取引前の確認は全く意味が違うという説明、あるいは、登録番号が確認できるようになっている趣旨は偽インボイスの交付・発行を防止するためという説明⁽⁶¹⁾がされている。

このような疑問を整理していく上で、以下のように、適格請求書の実質的な意義や実質的な役割をどのように捉えるかにより、適格請求書をめぐる法的争訟等を考える（整理する）方向性等が変わるのではないかと思われる。例えば、インボイスは、金券に類似するものであると説明されることがある。このような説明は、仕入税額控除を行う事業者において、仕入税額控除の要件として、インボイスの保存が必要とされることから、事業者がインボイスを受領することは納付税額を減らすこと、言い換えれば、手元から流出する現金（金額）を減少させることであり、手元に残る現金が増加する結果に着目した説明であると思われる。仮に、このような説明のように、インボイスが金券に類似するものや金券等と同等の価値を有するものであれば、当該インボイスを受領した事業者において、当該インボイスについて、一定以上の注意を払った形で確認を行うことが当然に求められるのではないかという整理に繋がるのではないかと思われる。

次に、適格請求書の実質的な意義の整理等を行う。

2 適格請求書の実質的な意義とは何か

まず、インボイスは、金券に類似するものという見解（説明）において、適格請求書は、適格請求書を発行した事業者が消費税を納付することや納

(61) 「財務省担当官に聞く！ インボイス制度の疑問点～編集部へ寄せられた質問を基に事務上の疑問点とその対策を検証～〈第2回〉」週刊税務通信 3714号（2022年8月1日）12頁。また、インボイス発行事業者でなかったことが、請求段階で判明したため、消費税相当額を支払わないことは下請法違反であるとする公正取引委員会の資料を踏まえ、契約の段階で登録番号が取得されているかを確認することが重要であるという説明（同上・14頁）。

(62) 「つまりこの方式は不正還付ないし不正な税額控除を排除し、制度の透明性を確保しようとするものであるとともに、インボイスに一種の有価証券（金券）の地位を与える。」（湖東・前掲注（58）15頁）。

付したことを証明するものであることが前提にされているように思われる。

例えば、「インボイスを発行した課税事業者（課税資産の譲渡等を行った事業者）をして、インボイス中に表示した税額を適切に納税せしめるというものである。」⁽⁶³⁾とした上で、インボイスが必要とされる理由として「①付加価値税が確かに納税されたことの証拠であり、②したがってこれを受領した側の控除できる金額を示しているという点」⁽⁶⁴⁾という説明がされる場合がある。また、インボイスの意義（意味）について、「それ（筆者注：仕送状（インボイス））は、付加価値税が仕入先によって確かに国庫へ納付されたという証拠であり、控除税額を決定する。したがって、仕送状を作成する者はそこに記載された税を納める義務を負う。」⁽⁶⁵⁾と説明される場合がある。

確かに、制度上、適格請求書を発行（交付）した事業者が適切に消費税を納付したこと（納付すること）が期待されることは否定し難いものであると言える。ただ、「納付した」と「納める義務があること」とを明確に区別する必要があるのではないかと考えられる。また、消費税法上、当該事業者が消費税を納付したこと自体について、何らかの証明を発行（交付）することまでは求められていないと言える。あえて言えば、適格請求書を交付した事業者が消費税を納付することを予定していることを示したに過ぎないのではないかとと思われる。

したがって、適格請求書を交付した事業者は、消費税を納付することを予定している事業者であり、また、登録の要件（消税 57 条の 2 第 5 項（登録拒否として、消費税法違反で罰金以上の刑に処せられ、⁽⁶⁶⁾刑の執行が終わった等の日から 2 年経過しない者等））を充足した事業者が発行した

(63) 西山由美「インボイス制度の概要」税研 131 号（2007 年）16 頁。

(64) 溝口史子「EC 型付加価値税制度におけるインボイス方式の意義 本邦の導入準備段階における覚書として」税務弘報 70 巻 9 号（2022 年）72 頁。

(65) ジョルジュ・エグレ著（荒木和夫訳）『付加価値税』（白水社、1985 年）105 頁。

(66) 加算税や延滞税は含まれないことから、該当する事業者はほとんどいないとする旨の整理（熊王征秀・渡辺章『逐条放談 消費税のインボイス Q & A 第 2 版』（中央経済社、2022 年）79 頁）。

請求書という位置付けにすぎないのではないかと考えられる。このような適格請求書の意義を踏まえつつ、適格請求書の「確認」の意味を検討する。

ア 適格請求書の「確認」の意味

適格請求書の「確認」の意味とは、例えば、取引先の事業者の状況について、取引先が免税事業者か否か、個人事業者か法人事業者か、当該事業者が実在しているのか、国税庁のHPに掲載されているか（登録されているか）、あるいは、登録されていれば、公表されている登録内容と受領した適格請求書の記載内容が合致するか否かを調べることを意味する⁽⁶⁷⁾のではないかと考えられる。

例えば、取引を開始した取引先から適格請求書を交付された場合、特に初めて交付された場合、適格請求書が仕入税額控除の要件とされることから、交付された適格請求書の記載内容を事業者が全く確認しないことは、事業の遂行上、考え難いのではないと思われる。また、取引金額や支払条件等について、新たな取引先との取引を開始する場合や既存の取引先との取引条件を再検討する場合、これらの事項を検討する過程において、信用情報や信用会社等の活用、同業者やこれまでの取引先等への問い合わせ等、あるいは、国税庁のHPにおいて、新たな取引先が公表（掲載）されているのかといった登録情報に係る調査、さらに、当該情報が受領した適格請求書に記載されているか等の何らかの見直しを事業者は行うのではないかと考えられる。

つまり、事業活動の遂行上、取引先の状況や受領した適格請求書の記載内容について一定の確認を行うことは、事業者の合理的な行動であると思われる。事業活動の遂行上、事業者の事務手順等に沿って、取引に係る何らかの処理や判断が行われることを踏まえると、事業者が受領した適格請求書等を見直した事務手順等を税務調査時に当該職員に適切に説明できる

(67) 「通常の商取引において行われる範囲の本人確認書類等に基づく確認を行い、なりすましを行う者から適格請求書類似書類を受領することのないよう留意する必要があると考えられる。」という見解（千葉隆史「インボイス制度導入後の是正に関する一考察 —— 適格請求書類似書類等の交付禁止・罰則規定を踏まえて ——」税大論叢 103号（2021年）128頁）。

ことは当然に求められることであると考えられること、言い換えれば、適格請求書等を提示すること⁽⁶⁸⁾に加えて、適格請求書の「確認」が仕入税額控除の適用上の新たな要件とされたものと捉えることができるのではないかと解される。

ただ、同時に、消費税法上、適格請求書の受領等に関して、金や白金の購入（仕入れ）において必要とされる本人確認書類等の確認（消税 30 条 11 項・消税規 15 条の 4）のような厳格な確認までは必要とされているとは言いがたいのではないかと考えられる。例えば、事業者が、当該事業者の定める事務手順に沿って、当該事業者の他の取引先に対して行う同程度の見直し作業を行っていた場合は適格請求書の「確認」を行ったことになるのではないかと⁽⁶⁹⁾思われる。

確かに、消費税法上、帳簿等の真実性が要求されており、仮名記載は仕入税額控除の要件を充足しないという⁽⁷⁰⁾見解を踏まえると、取引相手方の存在の有無も含め取引が真実であること等を事業者が把握することが、適格請求書の「確認」の意味であるという見解もあるのではないかと考えられる。

ただ、消費税法上の規定の文言や仕入税額控除は消費税の制度の骨格であることを⁽⁷¹⁾考慮すると、仕入税額控除の適用上必要とされる納税者（事業者）の調査や見直し等が適格請求書の「確認」として妥当であるか否かを判断する上で、事業上の慣例や事業者の事務手順等を尊重し、納税者へ過重な負担を求めるべきではなく、また、国庫の損失を通常の事業活動を営

(68) 最判平成 16 年 12 月 16 日民集 58 卷 9 号 2458 頁。

(69) 形式のみならず取引の実態を考慮するすべきという考え方を支えると思われる事例（裁判例）として、例えば、「事業者において帳簿に記載した仕入先の氏名が真実であると信じるについて相当の理由がある場合には、結果として真実でない氏名が記載されるに至ったとしても、仕入れに係る消費税額控除は適用されるものと解される。ただし、このような場合にまで税額控除を否定することは事業者に難きを強いることになり、法の趣旨に反する結果となると解されるからである。」（広島地判平成 11 年 2 月 18 日税資 240 号 716 頁）が該当するのではないかと⁽⁶⁹⁾思われる。

(70) 増田英敏「判批」租税判例百選（6 版）（2016 年）173 頁。

(71) 最判平成 16 年 12 月 20 日判時 1889 号 42 頁の滝井繁男裁判官の反対意見参照。

む納税者に負わせるべきはないという姿勢が消費税法上の解釈の出発点になるのではないかと解される。⁽⁷²⁾

次に、適格請求書の交付をめくり生じるとされる解釈上の問題（論点）に係る整理・検討を行う。

イ 適格請求書の交付義務関係

消費税法上、事業者において、適格請求書の交付義務（消税 57 条の 4 第 1 項）⁽⁷³⁾、誤った適格請求書を交付した場合、修正した適格請求書の交付義務（消税 57 条の 4 第 4 項）⁽⁷⁴⁾が規定されている。

ただ、適格請求書類似書類等の交付の禁止（消税 57 条の 5）に係る罰則（消税 65 条）は設けられているが、適格請求書の修正漏れや修正を懈怠した売主に対する罰則（制裁）は設けられていない。仮に、売手の事情（失念・誤解等）により、売手が修正した適格請求書を交付しない場合、例えば、税率の誤りに係る修正を買手が求めたが、売手が交付しない場合、適格請求書に記載された金額と正当な消費税額を計算した上で実際に支払った金額が異なる場合、あるいは、代金を払込済みであるが、売手が適格請求書自体を交付しない場合の取扱いは、必ずしも明らかではないと思われる。

例えば、課税庁が予定する取扱いとして、買手自らが修正できないことが原則（関連条文：消税 30 条 7 項、消税令 49 条 1 項 2 号（「提供を受けることが困難な課税仕入れ」⁽⁷⁵⁾（消税規 15 条の 4））とされており、売手に

(72) 田中・前掲注 (39) 38 頁。インボイスを導入している国（地域）において、実際に商品を販売し、VAT を徴収した事業者が消失することや破産することにより、VAT の通脱が生じることが紹介されている（沼田・前掲注 (38) 187 頁、199 頁）。

また、不正確なインボイスが交付された場合の税額控除の可否について、国において、歳入を損失する危険性（リスク）、違反の程度の重大性、あるいは、経済活動の中立性の原則といった諸事情を考慮すべきという見解（Frank J.G. Nellen, *Information Asymmetries in EU VAT*, 212 (Kluwer Law International BV, 2017)）。

(73) 消費税法上、適格請求書発行事業者は適格請求書を消費者に交付すること（交付義務）は規定されていない。

(74) 適格請求書類似書類等に該当する書類の類型を整理する試みとして、千葉・前掲注 (67) 196 頁以下。

(75) 「(3) 課税仕入れを行った者が課税仕入れの相手方に請求書等の交付を請求したが、交

修正を求める必要があること⁽⁷⁶⁾、つまり、相手方への確認や連絡が前提とされていると考えられる⁽⁷⁷⁾。例えば、買手である課税事業者が作成した一定事項の記載のある仕入明細書等の書類で、売手である適格請求書発行事業者の確認を受けたもの⁽⁷⁸⁾についても、仕入税額控除の適用のために保存が必要な請求書等に該当する（消費税30条9項3号）という枠組みが採用されている。また、誤りを見つけた買手が売手に電話し、修正箇所の確認後、両者で適格請求書の修正ができる旨の説明（「買手自らがインボイスに追記や修正をすることは認められていない以上」⁽⁷⁹⁾）がされていることから、法令上、あるいは、法令に係る課税庁の解釈上、売手の確認（関与）が求められることが明確化されているものと解される。

このように仕入税額控除の適用上、売手の確認（関与）を重視することは、「売手が、買手に対し正確な適用税率や消費税額等を伝えるための手段」という適格請求書に係る説明⁽⁸⁰⁾からは、当然の帰結ではないかと考えら

ゝ 付を受けられなかった場合」（請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由があるときの範囲）（消費税法基本通達11-6-3）。

(76) 「問82 記載事項に誤りがある適格請求書の交付を受けた事業者が、その課税仕入れについて仕入税額控除の適用に係る請求書等の保存要件を満たすために必要となる対応について教えてください。」（「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ & A」（国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-12.pdf>））。

(77) 消費税法基本通達11-6-3において、消費税法施行令49条1項2号の「請求書等の交付を受けなかったことにつきやむを得ない理由」として、課税仕入れの相手方に請求しても交付されなかった場合が挙げられていることについて、課税仕入れの相手方の住所又は所在地を確認することが前提とされていることから、請求時の状況等の詳細を敢えて確認する必要はないとする説明がされている（濱田正義編『平成30年版 消費税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2018年）733頁）。

(78) 平成30年6月6日課経2-8ほか（最終改正令和4年6月28日課経2-4）「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱通達の制定について（法令解釈通達）」4-6（課税仕入れの相手方の確認を受ける方法）。

(79) 「問30 交付した適格請求書等に誤りがあった場合に交付する修正した適格請求書等の交付方法について教えてください。」（消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ & A」（国税庁HP（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimoku/betsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-06.pdf>））。「仕入明細書等での修正対応可能 インボイスの修正対応は柔軟な取扱いに」週刊税務通信3708号（2022年6月20日）2頁。

(80) 「（令和4年7月改訂）消費税の仕入税額控除の方式としてインボイス制度が開始されま

れる。

ただ、登録国外事業者が提供する請求書に関して、「誤った請求書等の修正がなされなかった場合、国内事業者が仕入税額控除としてどのような金額とすべきなのかについて法令上明確な規定は設けられていない。」という指摘⁽⁸¹⁾がされている。また、適格請求書の意義が金券ではないことや売手が適格請求書を交付しない場合の取扱い、さらに、消費税における仕入税額控除の意義や役割も考慮すると、課税仕入れが適正に行われたこと自体が適格請求書以外の書類等によって証明（説明）される場合、事業者が正当に負担した消費税相当額について、仕入税額控除が認められる場合があるのではないかと考えられる⁽⁸²⁾。

IV おわりに（今後の課題等）

適格請求書は、税の累積排除の実現と益税（納付なき仕入税額控除）の発生防止に寄与するものであり、消費税制度の信頼性等の向上に資するものと解されることから、一定の意義を有するものであると考えられる

他方、適格請求書等の記載内容が仕入税額控除に係る今後の課税上の争訟における争点の一つになるのではないかとと思われる。このような争訟において、適格請求書は相互牽制の機能を有するとは言い難いと考えられる

ゝす」(国税庁 HP (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/300416.pdf>))。

(81) 川田剛「誤ったインボイスが発行された場合、それを正しいものとして仕入税額控除をすることはできないとされた事例」月刊税務事例 51 巻 12 号 (2019 年) 111 頁。

(82) 肯定される可能性があるという見解 (佐藤・前掲注 (4) 236 頁)。関連する問題として、修正されたインボイスの効果はいつの時点 (遡及するのか、修正時か) であるのかという指摘 (同上)。

(83) 「VAT 指令の控除原則についての条文そのものの引用はないものの、判例の傾向として、仕入税額控除を認めるにあたり、仕入税額控除を原則としながらいわば形式的であれインボイスの正確な情報の存在が必須であることが分かり、日本でも適格請求書の情報が仕入税額控除可否の争点の中心となるであろう。」(酒井貴子「仕入税額控除とインボイスを巡る事案の検討 —— 欧州司法裁判所判例を中心に ——」同志社法学 429 号 (2022 年) 514 頁)。

こと、特に、現在の執行体制において、相互牽制は機能し難いと思われること⁽⁸⁴⁾を考慮すると、仕入税額控除の適用の可否の判断する上で、適格請求書の形式の適否を過度に重視するべきではないと考えられる⁽⁸⁵⁾。また、仮に、適格請求書を用いた脱税（脱税スキーム）等が生じた場合、仕入税額控除の否認といった形により、取引当事者の事業者である納税者に国庫の損失を直ちに負担させるのではなく、取引当事者の実態等を踏まえ、仕入税額控除の適否を判断することが必要とされるのではないかと解される。

したがって、適格請求書をめぐる消費税法の解釈上、適格請求書の記載内容のみならず、課税仕入れが行われたという事実（状況）や事業者の事務手順等を踏まえ、仕入税額控除の適否を判断するべきではないかと考えられる。

さらに、今後の課題として、紙形式の請求書に代わり、いわゆる電子インボイスが普及することにより状況や解釈が変化するののかという点を挙げるができる。適格請求書の意義等に関連するものと思われるが、電子インボイスの普及により、果たして、相互牽制が可能となるのか、あるいは、適格請求書の内容の確認についての精度が向上するののか等の点に留意する必要があると思われる。ただ、電子インボイス情報の正確性に関して、「インボイスの電子化については、『原本性』『内容の正確性』『判読性』が課題となる⁽⁸⁶⁾。」という指摘、あるいは、電子インボイスの導入においても一定の脱税スキームに対抗し難い場合があるのではないかと考えられる⁽⁸⁷⁾という整理も考慮する必要があると思われる。

(84) 例えば、マッチングが容易に行われる状況になく、将来行われる可能性も極めて低いという見解（高橋祐介「第6章 租税法の手続的基層——手続・執行面の法的統制」金子宏監修『第1巻 現代租税法講座 理論・歴史』（有斐閣、2017年）171頁）。

(85) 「あまりに形式的な課税は納税意欲をそぐ」（相次ぐ『書類不備で課税』三井住友信など敗訴 形式ミス響く 司法、実態重視の兆しも」2022年10月31日日本経済新聞朝刊17面）。

(86) 西山・前掲注（41）483頁。「原本性」とは、「供給者またはインボイス発行者の実在が確認されていること」（同頁）、「内容の正確性」とは、「付加価値税指令が求める記載事項を欠いていないこと」（同頁）とされている。

(87) 例えば、沼田・前掲注（38）200頁の事例。

加えて、いわゆる社会のデジタル化の進展に伴い、社会全体の大きな流れとして、電子インボイスの普及を目指す方向であると考えられる⁽⁸⁸⁾。このようなデジタル化の進展を踏まえ、消費税の課税制度の枠組自体の変革を目指すのか、例えば、申告等を求めない枠組みや課税庁との情報共有を可能とする枠組みを目指すのか⁽⁸⁹⁾といった方向性に係る議論が今後必要になるものと解される。

(88) 電子インボイス（デジタルインボイス）は、事業者の業務の効率化や生産の向上に寄与するのみならず、効率化等によって新しい価値が創造されるという説明（デジタルインボイス推進協議会 HP (<https://www.eipa.jp/peppol>)）、あるいは、電子インボイスを導入することにより、経営状態等を可視化することや共有化により、金利の優遇等といった新たな価値創出に繋がるという見解（加藤博之「なぜ、デジタルインボイスなのか」会計・監査ジャーナル 801号（2022年）60頁）。

また、電子インボイスについて、標準仕様で設計することが最適とする見解（金井恵美子・西山由美「インボイス制度の導入」税研 220号（2021年）6頁）。デジタル庁は、グローバルな標準仕様である「Peppol（ペボル）」をベースとした電子インボイスの標準仕様の普及・定着に係る取組を行っている（デジタル庁 HP (https://www.digital.go.jp/policies/electronic_invoice/)）。

さらに、電子インボイスの導入により、VAT ギャップの縮減といった VAT の歳入確保が期待されるという説明（OECD（2022）, Tax Administration 3.0 and Electronic Invoicing: Initial Findings, 22, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/2ffc88ed-en>）。

(89) 小塚真啓「税務行政のデジタル化の将来」法律時報 94 卷 5 号（2022 年）22 頁。スペインやイタリア等における実例を踏まえ、今後の可能性として、納税者と課税庁との間において、リアルタイムで電子インボイス等の情報を共有するといった第三世代の技術の活用により VAT の法令遵守のコストを削減し、脱税の防止を図ることが可能になるという説明（Chris Evans & Richard Krever, *Counting the Cost of VAT Compliance, in* Virtues and Fallacies of VAT An Evaluation after 50 Years, 146 (Robert F. van Brederode ed., Kluwer Law International 2021).)。