

消費税インボイス制度 導入の意義と実務対応

間もなく始まる消費税インボイス制度。昨年夏ごろからメディアなどで取り上げられることが多くなり、主としてフリーランスの個人事業者などから、制度導入を不安視する声が上がることがようになりました。弁護士も例外ではありません。「今まで免税事業者だったけど、消費税を納めなければならなくなるの?」、「課税事業者として登録しないと、どんなデメリットがあるの?」、「共同受任の場合は誰が消費税を払うの?」などなど、疑問が膨らむばかり。

今回の特集では、税務特別委員会の皆さまに、制度の意義・導入経緯から始まり、適格請求書発行事業者の登録方法、登録した場合もしくは登録しな

かった場合のメリット・デメリット、弁護士業務への影響まで、詳しく解説いただきました。実務にお役立ていただければ幸いです。

LIBRA 編集会議 坂 仁根

CONTENTS

1 消費税インボイス制度の意義と導入経緯	2 頁
2 インボイス登録制度の概要と登録方法	4 頁
3 物品・役務の提供側(売り手)の留意点	6 頁
4 物品・役務受領側における対応	9 頁
5 非課税事業者・免税事業者への影響	13 頁
6 弁護士業務への影響	15 頁

1 消費税インボイス制度の意義と導入経緯

税務特別委員会委員長 大澤 康泰 (59 期)



インボイス制度の意義

2023年10月1日に開始されるインボイス制度とは、端的には、原則として、外部から調達した財・サービスの対価について、登録した課税事業者が発行した適格な請求書等(以下「インボイス」という)を取得・保存していない限り、消費税の申告・納税において、当該対価に係る消費税相当額(以下「仕入税額」という)の税額控除(以下「仕入税額控除」という)を受けられないものとする制度である。

登録の方法、インボイスの記載事項、必要な対応等は本特集の別章に譲り、本稿では、その導入の経緯及び影響の概要を、消費税の性質と関連づけて説明する。

消費税の性質と特徴

課税当局は、消費税を、旧物品税や酒税、たばこ税、ゴルフ場利用税等と同様の、財・サービスを消費できる能力に担税力を見いだした税であり、その実質的負担者は最終消費者であると説明しているが、一方で、事業者の納税義務が、外部に提供した財・サービスの対価のうち課税対象となるもの(以下「課税売上高」という)に係る消費税額(以下「売上税額」という)から仕入税額を控除したものについて生じる点から、事業者が外部から調達した価値と外部に提供した価値の差分*1に課税される税、即ち付加価値税であるとも説明している。何れの説明を重視するかは、

消費税法の解釈に影響を与え得る。

財・サービスが最終消費者に到達するまでの各段階における付加価値額の合計と最終消費額は概念的には一致するが、現行消費税法は、基準期間の課税売上高が5億円超または総売上高に占める割合が95%未満の事業者については仕入税額に税額控除を受けられない部分が生じ得るとし、また、基準期間の課税売上高が5000万円以下の事業者については、実際の仕入税額に関わらず売上税額の一定割合の税額控除を受けられる簡易課税制度の利用を認め、更に、基準期間の課税売上高が1000万円以下の事業者(かかる事業者を以下「免税事業者」という)*2については、原則として申告・納税義務を免除しているため、ある財・サービスに係る消費税納税額の合計は、その財・サービスについて最終消費者が支払った消費税相当額を超えることも下回ることもある。そして、その差異が最終消費者ではなく事業者の状況に基づいて生じることから、消費税は、事業者が、その生み出した付加価値について課される、EU諸国のそれと同様の付加価値税であり、最終消費者が財・サービスの消費について課され、事業者は代行納付を行うのみのゴルフ場利用税等に類する税ではないと理解するのが素直と考えられる(ただし、この理解には批判がある)。

所得税・法人税は、景気変動による変化が大きい所得・利益が課税標準であるため税収が安定せず(特に超過累進課税は変動が大きい)、また費用・損失(必ずしも相手方が存在する訳ではない)の恣意的な計上等による課税逃れを発見しにくい、付加価値税は、景気変動による変化が小さい付加価値額÷最終消費額が課税標準であるため税収が安定し、また事業者の仕入税額控除の申告と前段階の事業者の売上税額の申告を突合して両者の適正性を確認できるため課税逃れを発見しやすい*3*4。かかる課税当局にとってのメリットがあるため、課税当局は財源の消費税シフトを推進してきており、今回のインボイス制度導入で、その体制が一通り完成することになる。

インボイス制度導入の経緯及び意図

インボイス制度自体は、EU諸国では以前から導入されており、特に目新しいものではない。我が国でも、1987年に中曽根内閣が国会提出した売上税法案は、EC(当時)諸国に倣い、インボイス方式を組み込んだ付加価値税の導入を予定していた。これが税負担及び事務負担の増大並びに総背番号制による課税強化等を懸念した事業者側からの猛反発を受けて廃案となったため、翌年に竹下内閣は、基本構造は売上税法案と同様の付加価値税としつつも、実質的負担者が最終消費者であることを強調し、また通常の帳簿及び証憑に基づいて仕入税額控除を認める方式とした消費税法案を国会提出した。これが成立して消費税法となったが、上記の方式を取ったことから、仕入税額控除の申告と前段階の事業者の売上税額申告の突合が不完全にしかできず、また免税事業者からの調達についても仕入税額控除が可能であり、免税事業者が生み出した付加価値に課税できない(ただし、免税事業者は仕入先に支払った消費税額について税額控除や還付を受けられないから、売上税額の全てを利益としていた訳ではない)との不備が残るものであった。

今回のインボイス制度の導入は、上記の不備を是正して付加価値課税の拡充を図るものである。これにより、消費税申告の適正性が正確に確認できるようになるため、その定着以降は、EU諸国のような3種類以上の複数税率の導入も容易になると考えられる。

インボイス制度導入の影響

インボイス制度が導入されると、一般に、通常の帳簿と別に、仕入先毎・取引毎に分別して仕入税率・税額を管理する台帳等が必要となるため、事業者の事務負担は増大する。また、特に免税事業者では、その提供した財・サービスについて提供先が仕入税額控除を受けられなくなるため、その税額分の値引を要求されるか(前記の通り免税事業者は仕入税額控除

*1: 人件費や金利・配当は事業体内の配分の問題とされ、付加価値計算には算入されない。

*2: 免税事業者も申請すれば課税事業者になれる。通常そのメリットはないが、輸取出引が多かったり大型の設備投資をしたり等で仕入税額が売上税額を上回った場合には、そうすることで差額の還付を受けられる。

*3: 他に、付加価値税は引退世代にも負担を求め得るとの説明がなされることもあるが、それは所得税の一種である相続税(所得税法9条1項17号)でも実質的に同様である。

*4: なお、新古典派経済学からは、経済活動への中立性という付加価値税の優位性が説かれているが、これに対し、ケインズ派経済学からは、景気安定化効果(好景気時に大きく増税、不景気時に大きく減税)や貧富の格差の発散抑止効果(利子・配当にも課税される)という所得税・法人税の優位性が説かれている。

を受けられないため、これは免税事業者には過大な要求である)、取引を打ち切られるかのリスクが生じることになる。そのため、制度導入に当たっては、零細事業者にかかるリスクを甘受するか課税事業者となって事務負担の増大を甘受するかの二者択一を強いることになるとの批判があった。しかし、免税事業者とされる事業者は、課税事業者となっても簡易課税制度を利用でき、そうすれば上記の管理の大半は不要と

なる。そのため、多くの免税事業者は、(簡易)課税事業者となることを選択すると考えられる。

ただし、簡易課税制度では、売上額に占める仕入額の割合が所定の掛け率を上回っても、その上回る部分に係る仕入税額控除は受けられない。従って、そのような場合には、その部分について諦めるか、本則課税を選択して事務負担の増大を甘受するかの選択を強いられることになる。

2 インボイス登録制度の概要と登録方法

税務特別委員会副委員長 木屋 善範 (49期)

第1章「消費税インボイス制度の意義と導入経緯」にあるように、「インボイス制度」の開始後は、消費税の納付に際し、課税売上額にかかる消費税額から仕入れ等にかかる消費税額の控除を受けるためには、登録した適格請求書発行事業者から適格請求書等の交付を受け、それを保存しておかなければならなくなる。本章では、適格請求書発行事業者になるための登録制度について説明する。

1 適格請求書発行事業者の登録手続

(1) 登録手続の概略

適格請求書発行事業者になるには、事業者が納税地の所轄税務署長に「適格請求書発行事業者の登録申請書」を提出し登録を受ける必要があり、申請を受けた税務署長は登録拒否要件(消費税法の規定に違反して罰金以上の刑に処せられ、その執行が終わり、又は執行を受けることがなくなった日から2年経過しない者や納税管理人を定めなければならない事業者が、納税管理人の届出をしていないこと等がこれにあたる)に該当しない場合は、氏名又は名称及び登録番号等を適格請求書発行事業者登録簿に登録し登録を行い(登録の効力は登録された日から生じる)、登録を受けた事業者に対し登録通知書により登録番号等を通知する。

登録申請手続はe-Tax(国税電子申告・納税シス

テム)又は書面により行うことができる。

e-Taxの場合、事前に電子証明書(マイナンバーカード等)を準備し、e-Taxソフト(WEB版)(パソコンで利用可能)又はe-Taxソフト(SP版)(スマートフォンで利用可能、利用できるのは個人事業者に限る)を利用し、画面の案内に従い入力して(問答形式)、登録申請データを作成・送信することになる。又書面で登録申請書を提出する場合、郵送先は所轄税務署ではなく各国税局の「インボイス登録センター」となる。

登録されると登録番号が発行され、売手側は、これを適格請求書等に記載することになり、取引の相手方は、適格請求書等に記載された登録番号を「国税庁適格請求書発行事業者公表サイト」に入力すれば、その請求書等を発行した事業者の氏名又は名称、本店又は主たる事務所の所在地、登録年月日等が表示され、交付された請求書等が適格請求書等に該当することを客観的に確認できるようになる。

適格請求書等を発行できるようになるのは登録日以降の取引についてである。制度開始前日である2023年9月30日までに登録申請すれば、制度開始時から登録されたとみなされるが、直前に登録申請すると制度開始時まで登録番号の通知を受けられない可能性があるため留意が必要である。制度開始後は、登録申請から一定期間後(混雑状況による)に登録されることになる。

(2) 免税事業者は登録申請ができない

登録できるのは課税事業者に限られ、免税事業者は登録できず適格請求書等を発行できない。そのため登録を望む場合は、免税事業者から課税事業者に変更する手続が必要となる（その手続につき(3)アを参照）。

原則として、制度開始後は、免税事業者を含む適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れは仕入税額控除ができないが、区分記載請求書等と同事項が記載された請求書等及び経過措置の規定の適用を受ける旨を記載した帳簿を保存している場合には、2023年10月1日から2026年9月30日まで仕入税額相当額の80%、2026年10月1日から2029年9月30日まで仕入税額相当額の50%を控除できる経過措置が設けられた。

(3) 免税事業者が適格請求書発行事業者の登録を申請する場合

ア 基準期間及び特定期間*1の課税売上高が1000万円以下のままである場合

免税事業者が「適格請求書発行事業者」になるには、原則として、「課税事業者選択届出書」を所轄税務署長に提出し、かつ、課税期間開始日の15日前の日までに、適格請求書発行事業者の登録を申請する必要がある（その場合、課税期間開始日に登録されたとみなされる）。ただし、2023年10月1日から2029年9月30日までの日の属する課税期間中に登録を受ける場合は、提出日から15日を経過する日以後の日を登録希望日として記載した登録申請書だけを提出すれば、その登録希望日に課税事業者となり、かつ、適格請求書発行事業者となることができる。

イ 基準期間又は特定期間の課税売上高が1000万円を超えた場合

当然に課税事業者になるが、免税事業者から課税事業者となる課税期間の初日から「適格請求書発行事業者」となるには、その課税期間の初日から起算して15日前までに所轄税務署長に対し登録申請書を提出する必要がある。例えば3月決算法人であれば4月1日の15日前、3月18日が原則、申請期限になる。

(4) 新たに設立された法人等（新規開業の個人事業を含む）の登録時期の特例

事業開始日の属する課税期間の初日から登録を受けようとする旨を記載した登録申請書を同課税期間末日までに提出し登載された場合、その課税期間の初日に登録を受けたとみなされる。この特例は新設合併、新設分割及び吸収合併等により適格請求書発行事業者の事業を承継した場合にも適用される。

2 適格請求書発行事業者の登録を受けた後の留意点

(1) 基準期間及び特定期間の課税売上高が1000万円以下となった場合

本来は納税義務が免除され免税事業者になるが、適格請求書発行事業者は、基準期間等の売上高が1000万円以下になった場合でも、免税事業者にならず消費税の申告は必要である。そこで登録の効力を喪失させ免税事業者になるには、所轄税務署長に「適格請求書発行事業者の取消しを求める旨の届出書」（登録取消届出書）の提出が必要である。これを翌課税期間の初日から起算して15日前までに提出すれば当該翌課税期間の初日に登録の効力が失われるが、提出が14日前以降になった場合は当該翌課税期間の末日まで効力が失われない。

(2) 簡易課税制度を選択する場合

基準期間の課税売上高が5000万円以下の場合、売上に係る税額にみなし仕入率を乗じた金額を仕入税額とする簡易課税制度の適用を受けることができる。そのために、原則としては適用を受けようとする課税期間の初日の前日までに「消費税簡易課税制度選択届出書」を提出する必要があるが、免税事業者が2023年10月1日から2029年9月30日までの日の属する課税期間に適格請求書発行事業者の登録を受け、登録日から課税事業者となった場合（(3)ア参照）、登録日の属する課税期間中に、その課税期間から簡易課税制度の適用を受ける旨を記載した「簡易課税制度選択届出書」を提出すれば、その課税期間から簡易課税制度の適用を受けることができる。

*1：基準期間とは対象となる課税期間の前々事業年度（法人）又は前々年（個人事業者）のことであり、特定期間とは対象となる課税期間の前事業年度開始から6か月の期間（法人）又は前年の1月1日～6月30日（個人事業者）のことである。

3 物品・役務の提供側（売り手）の留意点

税務特別委員会委員 熊谷 崇秀 (73期)



1 変更点の概要

改正消費税法（以下「改正法」という）施行後、適格請求書発行事業者となった者は、課税資産の譲渡等*1にあたり、課税事業者である物品・役務の提供先（買い手）から適格請求書等の交付を求められた場合*2には、原則として適格請求書等を交付し、その写しを保存する義務を負う（改正法57条の4）。なお、適格請求書発行事業者以外の者であるにもかかわらず適格請求書と誤認されるおそれのある書類を交付した者や、適格請求書であっても偽りの記載をした書類を交付した者には罰則が科される（同57条の5、65条4号）。

以下では、最初に適格請求書等とは具体的にどのようなものか、従前の区分記載請求書等との違いは何かという点を説明し、続いて、適格請求書等の交付義務が免除される場合、代理交付・媒介者交付が認められる場合、及び、適格請求書に代えて適格簡易請求書の交付が認められる場合などの例外的な場合について説明し、最後に、複数の事業者で行う課税資産の譲渡等に係る留意点について説明する。

2 適格請求書等の交付及び保存

(1) 交付すべき適格請求書等とはどのようなものか

適格請求書等（改正法施行令70条の12第1項）とは、課税資産の譲渡等を行った場合に交付する「適格請求書」（改正法57条の4第1項）、及び、返品や値引き等により売上に係る対価の返還等*3を行う場合に交付する「適格返還請求書」（同条3項、手引き*4

p.20, p.21参照）をいう。ただし、不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業については、買い手の氏名・名称の記載を省略できる「適格簡易請求書」（同条2項）の発行により「適格請求書」の発行に代えることができ（後述）、この適格簡易請求書も適格請求書等に含まれる。

なお、適格請求書等の交付に代えて、記載すべき事項に係る電磁的記録を提供してもよい（同条5項、Q&A*5問28、問55、問63参照）。

適格請求書等の様式は法令等によって定められていないため、書類の名称を問わず、また、たとえ手書きであっても必要事項の記載があれば適格請求書等に該当する（手引きp.13、通達*6 3-1前段、Q&A問25、問26参照）。一の事業者に対して適格請求書と適格返還請求書を交付する場合には、一枚の書類で交付することもできる（手引きp.21、通達3-16、Q&A問53）。また、複数の書類（又は電磁的記録）の相互の関連が明確であり、適格請求書の交付対象となる取引内容を正確に認識できる方法（例えば、請求書においては資産の譲渡等の具体的内容を記載せずに、資産の譲渡等の具体的内容を記載した納品書の納品書番号を引用する方法）で交付されていれば、複数の書類（又は電磁的記録）により適格請求書の要件を満たすことができる（手引きp.16、通達3-1後段、Q&A問47、問56、問63参照）。

なお、交付した適格請求書等の記載に誤りがあった場合には、修正したものを交付しなければならない（改正法57条の4第4項。手引きp.22、Q&A問29～31参照）。

*1：「事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」のうち、いわゆる非課税取引でないものをいう（改正法2条1項9号、8号、6条1項）

*2：ただし、後記の適格返還請求書については、買い手からの交付の求めの有無によらず、売上に係る対価の返還等に係る税込み価格が1万円未満の場合を除き（注：本稿作成時は令和5年度税制改正の大綱段階）、交付義務がある

*3：返品だけでなく、値引きや割戻し（いわゆるレポート）支払も含まれる（改正法57条の4第3項柱書括弧書、38条1項）

*4：国税庁ウェブサイト：（令和4年9月）適格請求書等保存方式（インボイス制度）の手引き

*5：国税庁ウェブサイト：インボイス制度に関するQ&A

*6：国税庁ウェブサイト：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（いわゆるインボイス通達）

(2) 適格請求書等の記載内容の例

以下の請求書例で説明する。

取引年月日	品名	数量	単価	税抜金額	消費税額	税込金額
11/2	トマト※	83	167	13,861	1,108	14,969
11/2	ピーマン※	197	67	13,199	1,055	14,254
11/15	花	57	77	4,389	438	4,827
11/15	鉄道交通費	-	-	-	-	26,145

(図は手引き p.14 を参考に筆者が作成)

適格請求書に必要な記載事項は下記の6点である。従前の区分記載請求書等（現行消費税法30条7項, 9項, 28年改正附則34条2項）と比較すると、下線部の記載が必要事項として追加されている（Q&A問45参照）。

- ① 適格請求書発行事業者の氏名（名称）及び登録番号
- ② 課税資産の譲渡等を行った年月日
- ③ 課税資産の譲渡等の内容（譲渡対象の資産や提供された役務の内容）
- ④ ③の税抜又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率
- ⑤ 税率ごとに区分した消費税額等
- ⑥ 書類の交付を受ける事業者の氏名（名称）

以下、補足する。

- ① 適格請求書発行事業者の氏名（名称）及び登録番号

買い手が、電話番号その他の記載により当該適格請求書の発行事業者を特定できるのであれば、屋号や省略した名称などの記載でもよい（Q&A問46参照）。また、買い手との間で、名称と登録番号を取引先コードに紐づけた対応表を共有していれば、当該取引先コードのみの記載でも足りる（手引き p.14, 通達 3-3, Q&A問47参照）。

- ④ ③の税抜又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率

適用されない税率に関する記載は不要である。例えば、標準税率（10%）の取引のみを行っている場合

に、あえて「8%対象 0円」「* 軽減税率対象」と書く必要はない（手引き p.13参照）。

- ⑤ 税率ごとに区分した消費税額等

税抜又は税込価額を税率ごとに区分して合計した額から計算する。個別の税抜又は税込価格から計算した額を合計する方法によることはできないので留意が必要である（手引き p.15, 改正法57条の4第1項5号, 同法施行令70条の10, 通達3-12, Q&A問48参照）。各項目別の消費税額は参考記載であり、請求書例でも、軽減税率対象の各項目別の消費税額の合計2,163円は、記載すべき消費税額2,164円と一致していない。

(3) 適格請求書等の写しの保存

適格請求書発行事業者は、交付した適格請求書等の写し又は提供したその電磁的記録を、交付した日（又は提供した日）の属する課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間にわたり、納税地又はその取引に係る事務所、事業所その他これらに準ずるものの所在地に保存しなければならない（改正法57条の4第6項, 同法施行令70条の13, 同法施行規則26条の8, Q&A問68～73参照）。

「写し」とは、交付した書類そのものを複製したものに限らず、その適格請求書の記載事項が確認できる程度の記載がされているものもこれに含まれるので、例えば、適格簡易請求書に係るレジのジャーナル、複数の適格請求書の記載事項に係る一覧表や明細などの保存があれば足りる（手引き p.23, Q&A問68参照）。

電磁的記録による保存方法については、電子帳簿保存法とも関係するため紙幅の関係上省略する（手引き p.23, p.24, Q&A問71～73参照）。

3 例外的な取扱い

(1) 適格請求書等の交付義務が免除される場合

ア 適格請求書等は仕入税額控除を行う買い手に正確な適用税率や消費税額を伝えるものであるから、仕入税額控除を受けられない免税事業者に対する交付義務はない（改正法57条の4第1項括弧書）。

イ また、常態的に不特定かつ多数の買い手と取引をするために適格請求書等の交付が著しく困難な

事業として限定的に列挙されている特定の事業を行う場合には適格請求書の交付義務が免除される。具体的には、3万円未満の公共交通機関による旅客運送、卸売市場・農協等でのせり・入札による媒介・取次販売（卸売市場特例・農協等特例）、3万円未満の自動販売機による販売、郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス（郵便ポストに差し出されたものに限る）である（手引きp.18, p.19, 改正法57条の4第1項本文但書, 同法施行令70条の9第2項, 同法施行規則26条の6, 通達3-9~11, Q&A問23, 問34~40参照）。なお、卸売市場特例・農協等特例の場合においては、委託販売の委託者である売り手には上述の通り適格請求書等の交付義務はないものの、受託者である卸売市場・農協等から買い手に交付される一定の事項が記載された書類を保存しなければ買い手において仕入税額控除ができないため（改正法30条7項, 1項, 9項4号, 同法施行令49条5項, 6項, Q&A問38, 問39参照）、買い手は実務上、売り手ではなく卸売市場・農協等に対して当該書類の交付を求めることになる。

ウ さらに、適格請求書等に記載すべき事項が記載された買い手側作成の仕入明細書等*7に対し、売り手側が内容の確認をした場合には、売り手側は適格請求書等の交付義務を尽くしたことになる（Q&A問80参照）。

(2) 適格簡易請求書の発行が認められる事業

前述の通り、一定の事業については、買い手の氏名・名称の記載を省略できる「適格簡易請求書」（改正法57条の4第2項）の発行により「適格請求書」の発行に代えることができる。具体的には、小売業、飲食店業、写真業、旅行業、タクシー業、一部の駐車場業、及び、これらに準ずる不特定かつ多数の買い手がいる事業をいう（改正法施行令70条の11, Q&A問24, 問40参照）。

(3) 委託販売における適格請求書等の代理交付及び媒介者交付特例

委託販売の場合には、購入者に対して課税資産の譲渡等を行っているのは委託者であるため、本来、

委託者が購入者に対して適格請求書等を交付する義務があるが、受託者が委託者を代理して委託者の氏名（名称）及び登録番号を記載した適格請求書等を交付することができる（代理交付。手引きp.25参照。事実行為の委託が許容されているものと思われる）。また、一定の要件を満たせば、受託者が自己の氏名（名称）及び登録番号により、適格請求書等を交付することができる（媒介者交付特例。手引きp.25, p.26, 改正法57条の4第7項, 同法施行令70条の12, Q&A問41, 問42, 通達3-7, 3-8参照）。

4 共有者や任意組合等による課税資産の譲渡等に係る適格請求書の交付

適格請求書発行事業者とそうでない者が共有する課税資産の譲渡等が行われる場合には、所有者ごとにと取引を合理的に区分し、適格請求書発行事業者の所有割合に応じた部分については適格請求書を交付する義務がある（手引きp.27, 通達3-5, Q&A問44参照）。

一方で、任意組合等の事業として行われる課税資産の譲渡等については、その組合員の全てが適格請求書発行事業者であり、かつ、業務執行組合員がその旨を記載した届出書を提出している場合に限り適格請求書を発行できる（手引きp.27, 改正法57条の6第1項, 同法施行令70条の14第1項, 2項, Q&A問43参照）。つまり、上記の場合とは異なり、組合員に一人でも適格請求書発行事業者でないものがいると適格請求書が発行できない。なお、上記届出書を提出して任意組合等として適格請求書等が発行する場合の記載必要事項①は、原則として組合員全員の氏名（名称）及び登録番号となるが、一部の組合員のみ氏名（名称）及び登録番号並びに当該任意組合等の名称とすることも許容される（手引きp.27, 改正法施行令70条の14第5項, Q&A問65参照）。

*7：次章「物品・役務受領側における対応」3(1)「仕入明細書等の利用」参照

4 物品・役務受領側における対応

税務特別委員会委員 水村 佳和 (73期)



本章では、インボイス制度開始後の物品・役務受領側（以下「買い手」という）の対応、具体的には課税事業者を前提に仕入税額控除について説明する。

1 インボイス制度開始後の仕入税額控除の適用要件

(1) 本則課税の場合

インボイス制度開始後に行われた課税仕入れ（改正法2条1項12号）に係る仕入税額控除の要件は、原則、以下の①及び②の保存である（改正法30条1項、同条2項、同条7項、同法施行令（以下「改正法施行令」という）50条1項）。

① 従前の区分記載請求書保存方式と同様の事項（改正法30条8項）が記載された帳簿

具体的には、i) 課税仕入れの相手方（以下「売り手」という）の氏名又は名称、ii) 課税仕入れを行った年月日、iii) 課税仕入れに係る資産又は役務の内容（軽減税率の適用対象の場合は、その旨）、及びiv) 課税仕入れに係る支払対価の額である。

② 改正法30条9項各号に掲げる請求書等（以下「保存すべき請求書等」という）

具体的には、i) 適格請求書、ii) 適格簡易請求書、iii) 買い手が作成する仕入明細書その他これに類する書類（以下「仕入明細書等」という）で、売り手が買い手に交付すべき適格請求書の記載事項等を備え（改正法施行令49条4項）、売り手から確認を受けたもの（以下「保存すべき仕入明細書等」という）、iv) 卸売市場特例・農協等特例において買い手に交付すべきとされる一定の事項が記載された書類等（同条5項、同条6項、改正法施行令70条の9第2項2号イロ）、及びv) これらの電磁的記録（同令49条7項、以下「電子インボイス」という）である。

また、返品、販売奨励金等のあった場合には、適格返還請求書の交付が免除されるときを除き（前章

「物品・役務の提供側（売り手）の留意点」を参照）、適格返還請求書の保存も必要となる（改正法32条1項、38条1項、57条の4第3項、改正法施行令52条1項）。

(2) 簡易課税制度（改正法37条1項）の場合

買い手は、簡易課税制度の場合、課税売上高の一定割合に税率を乗じた額の仕入税額控除を受けられるため、前述(1)①及び②の保存を要しない（一般的義務としての帳簿の保存義務はある（改正法58条、改正法施行令71条））。そのため、買い手は、簡易課税制度を選択可能であれば、本則課税の場合と簡易課税の場合の納税額及び事務負担を勘案し、有利な方を選択すべきである。

(3) 免税事業者の場合

次章「非課税事業者・免税事業者への影響」を参照されたい。

2 取引を行うに当たっての留意点

(1) 売り手に対する確認

インボイス制度開始後、売り手が適格請求書発行事業者ではない場合、買い手は、仕入税額控除を受けられないため、取引前に売り手が適格請求書発行事業者であるかを確認すべきである。具体的には、売り手から登録番号（改正法57条の2第4項）の提供を受け、その登録番号を「国税庁インボイス制度適格請求書発行事業者公表サイト」（<https://www.invoice-kohyo.nta.go.jp>）で検索し、公表事項（同条項、同11項、改正法施行令70条の5第1項、同2項）を確認する方法が考えられる。

また、以前から取引のある売り手が適格請求書発行事業者ではない場合、価格の見直し等を検討することになるが、その態様次第では、独占禁止法、下請法等との関係で問題となりえる（次章「非課税事業者・免税事業者への影響」3を参照）。

(2) 免税事業者からの課税仕入れについての経過措置

インボイス制度開始後、免税事業者からの課税仕入れについて、買い手は、仕入税額控除を受けられなくなるが、第2章「インボイス登録制度の概要と登録方法」1(2)後段のとおり経過措置が存在する。

3 保存すべき請求書等のやりとりに関する対応

(1) 仕入明細書等の利用

保存すべき仕入明細書等の売り手による確認方法は、買い手が売り手に仕入明細書等のデータを電子メールで送信し、売り手から確認の通知を受ける等その履歴が残る方法を用いるべきである（他の方法は、通達4-6、及び手引き31頁、32頁を参照）。

また、買い手は、適格返還請求書の記載事項等を備え、売り手から確認を受けた仕入明細書等の保存により、返品等に係る仕入税額控除を受けられる（手引き33頁）。買い手が、売り手から商品・役務を仕入れ（取引A）、同じ売り手に商品・役務を供給する（取引B）場合、一つの仕入明細書等に取引Aの保存すべき仕入明細書等の要件及び取引Bの適格請求書の要件を備えれば、その仕入明細書は、両方を兼ねることもできる（手引き34頁）。

(2) 適格請求書等の誤記又は不備への対応

買い手は、受領した適格請求書、適格簡易請求書、適格返還請求書、及びこれらの電磁的記録（以下合わせて「適格請求書等」という）に誤記又は不備があっても、自ら修正することができない。従来認められていた一定事項の追記もできない。そのため、買い手は、次のいずれかの方法を採用ことになる（手引き22頁、30頁）。

- ① 売り手から、記載事項全てを充たす修正した適格請求書等の再交付を受ける（改正法57条の4第4項）
- ② 売り手から、当初受領した適格請求書等との関連性及び修正事項を明示した適格請求書等の交付を受ける（同条項、通達3-17）
- ③ 買い手自らが、修正した適格請求書等の記載事項を備えた仕入明細書等を作成し、売り手から確認を受ける

(3) 保存すべき請求書等に関する認識共有の重要性

保存すべき請求書等に定まった様式はないため、買い手は、売り手から交付されたものが適格請求書に必要な記載を欠く等により、仕入税額控除を受けられない可能性がある。したがって、買い手は、当該取引において何が保存すべき請求書等であるか売り手と認識を共有していくべきである。

4 保存すべき請求書等の保存

(1) 保存すべき請求書等が書類の場合

保存すべき請求書等が書類の場合、法令は、保管期間及び保管場所を除き、保存方法を定めていない（前章「物品・役務提供側（売り手）の留意点」参照）。そのため、保存のルールを定めておく必要がある。

(2) 電子インボイスの場合

電子インボイスの場合、以下のいずれかの方法により保存する必要があるため、電子インボイスを授受する可能性があれば、その準備が必要となる。

- ① 電子帳簿保存法の保存の要件（同法7条、同法施行規則4条1項各号、同規則2条2項2号、同条項1号イ、同条6項6号）に準じ、タイムスタンプ等一定の要件を備え、電子インボイスを保存する方法（改正法施行令50条1項括弧書、改正消費税法施行規則（以下「改正規則」という）15条の5第1項）
- ② 電子インボイスを印刷した書面を保存する方法（改正規則15条の5第2項）
ただし、②を選択した場合でも法人税法等他の税法との関係で、電子インボイスは、その授受が電子取引に該当し、取引関係書類等として、電子帳簿保存法の保存義務が生じうる（同法2条5号、同法7条、同法の宥恕措置については、省略する）。

5 帳簿のみの保存により仕入税額控除を受けられる取引

(1) 取引の類型及び帳簿の記載

以下の取引は、前述1(1)①の事項に加え一定の記載のある帳簿の保存のみにより仕入税額控除を受けられる（改正法30条7項括弧書、改正法施行令49条

1項1号、同令70条の9第2項1号、改正規則15条の3、同規則15条の4各号、同規則26条の6各号、通達4-8、4-9、4-10、改正法別表2第4号イ)。ただし、③から⑥は、売り手が適格請求書発行事業者である場合を除く。

① 適格請求書の交付が免除される取引（卸売市場特例・農協等特例を除く）

具体的には、i) 3万円未満の公共交通機関による旅客運送、ii) 3万円未満の自動販売機による販売、iii) 郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス（郵便ポストに差し出されたものに限る）である。

② 適格簡易請求書の記載事項が記されている入場券等で使用の際に回収される取引

③ 古物営業を営む者からの棚卸資産に該当する古物の購入

④ 質屋を営む者からの棚卸資産に該当する質物の購入

⑤ 宅地建物取引業を営む者からの棚卸資産に該当する建物の購入

⑥ 適格請求書発行事業者でない者からの棚卸資産に該当する再生資源及び再生部品の購入

⑦ 従業員等に支給する通常必要と認められる出張旅費等

また、帳簿の一定の記載は、i) 前述①から⑦のいずれか（①の場合、①i) から①iii) のいずれか）に該当する旨の記載及びii) 売り手の住所又は所在地の記載（一定の者を除く（改正法施行令49条1項1号括弧書、通達4-7））である。

従来認められていた「3万円未満の課税仕入れ」及び「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」は、廃止される。

(2) 経過措置

買い手の基準期間における課税売上高が1億円以下又は特定期間における課税売上高が5,000万円以下の場合、経過措置として、インボイス制度開始から2029年9月30日まで、国内の総額1万円未満の取引について、一定の事項が記載された帳簿のみの

保存により仕入税額控除を受けられる（令和5年度税制改正大綱第二の四の1(2)）。

6 税額の計算（手引き43頁から45頁）

消費税額（国税）は、課税期間中（改正法19条1項各号）の課税売上げに係る消費税額（国税）（以下「売上税額」という）から同期間中の課税仕入れ等に係る消費税額（国税）（以下「仕入税額」という）を控除*1して計算し、地方消費税額は、その計算された税額に78分の22を乗じて計算する。

(1) 売上税額の計算方式（通達3-13）

ア 総額割戻し方式（改正法45条1項）

総額割戻し方式は、売上税額計算の原則かつ従来からの方式であり、適用税率ごとの課税売上の総額をその税率で割り戻して*2課税標準額（改正法45条1項1号）を算出し、それに各消費税率（国税）（改正法29条各号）を乗じて*3算出した適用税率ごとの総売上に対する消費税額（国税）を合計*4する方式である。

課税標準額	消費税額(国税)
① 標準税率の課税売上の合計額(税込み) × $\frac{100}{110}$	× $\frac{7.8}{100}$
② 軽減税率の課税売上の合計額(税込み) × $\frac{100}{108}$	× $\frac{6.24}{100}$
売上税額の合計額=①+②	

イ 適格請求書等積上げ方式（改正法45条5項、改正法施行令62条、通達3-13）

適格請求書等積上げ方式は、交付した適格請求書及び適格簡易請求書（適用税率のみ記載されたものを除く）の写し、並びにこれらの電磁的記録（以下合わせて「消費税額記載の適格請求書等の写し」という）を保存している場合に選択できる。同方式は、消費税額記載の適格請求書等の写し記載の消費税額を積み上げた合計額に、消費税額に占める消費税（国税）の割合を乗じて計算する方式である。

* 1：100円未満切り捨て（国税通則法119条1項）
 * 2：1,000円未満切り捨て（国税通則法118条1項）
 * 3：1円未満切り捨て（国等の債権債務等の金額の端数計算に関する法律2条1項）
 * 4：100円未満切り捨て（国税通則法119条1項）

ただし、消費税額記載の適格請求書等の写しを保存せず、保存すべき仕入明細書等を保存している場合でも、消費税額記載の適格請求書等の写しを保存しているものとして、同方式を選択できる。これは、同仕入明細書等記載の消費税額等が、売り手による確認を通じ、売り手買い手間で共有されているためである*5。

売上税額の合計額

=消費税額記載の適格請求書等の写し記載の消費税額等の合計額 $\times \frac{7.8}{100}$

なお、旧積上特例に関する経過措置は打ち切られる。

ウ 併用の可否 (通達3-13)

上記アとイの計算方式は、取引先単位、又は事業単位ごとに使い分け可能であり、併用できる。

(2) 仕入税額の計算方式 (通達4-3)

ア 請求書等積上げ方式 (改正法30条1項, 改正法施行令46条1項)

請求書等積上げ方式は、仕入税額の計算の原則であり、前述(1)イに準じて計算する方式である。ただし、前述(1)イと異なり、消費税額の記載のある適格請求書等の写しを保存している場合に限らず選択できる。なお、適用税率のみ記載された適格簡易請求書及び保存すべき請求書等の保存を要しない前述5の取引は、支払額から割り戻して消費税額を算出する*6。

イ 帳簿積上げ方式 (改正法施行令46条2項, 通達4-4)

上記アの他にも、帳簿積上げ方式も選択できる。同方式は、課税仕入れの度に消費税額を算出して*7記帳し、それを積み上げた合計額に、消費税額に占める消費税(国税)の割合を乗じる方式である。

①標準税率による課税仕入れごとの消費税額等

=同仕入れごとの支払対価の額 $\times \frac{10}{110}$ → 帳簿に記載(仮払消費税等)

②軽減税率による課税仕入れごとの消費税額等

=同仕入れごとの支払対価の額 $\times \frac{8}{100}$ → 帳簿に記載(仮払消費税等)

仕入税額の合計額=帳簿記載の消費税額の合計(①+……+②) $\times \frac{7.8}{100}$

ウ 総額割戻し方式 (改正法施行令46条3項)

仕入税額の計算における総額割戻し方式は、特例として用いることができ、前述(1)アに準じて計算を行う方式である。

エ 併用の可否 (通達4-3, 同(注))

上記アとイの計算方式は、取引先単位又は事業単位ごとに使い分け可能であり、併用できる。しかし、上記ウは、他の方式と併用できない。

(3) 売上税額と仕入税額の各計算方式の組み合わせ

売上税額と仕入税額の各計算方式の組み合わせには、制限がある。

これは、仕入税額の計算において総額割戻し方式を選択できるのは、売上税額の計算において総額割戻し方式のみを選択した場合に限るというものである(通達3-13(注)2)。この理由は、事業者が、売上税額の計算において端数処理の多い適格請求書等積上げ方式を用い売上税額を小さくしつつ、仕入税額の計算において端数処理が少ない総額割戻し方式を用い仕入税額を大きくし、計算を有利にすることを防ぐためと解される。

*5: 国税庁「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」(令和4年11月改訂)問103 (<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>)

*6: 1円未満を端数処理する。適格簡易請求書の場合、処理方法に限定はなく(改正法施行令46条1項2号括弧書, 同令70条の10)、切り上げ可能。他方、前述5の取引の場合、切り捨て又は四捨五入(改正法施行令46条1項6号)。

*7: 1円未満は、切り捨て又は四捨五入

5 非課税事業者・免税事業者への影響

兵庫県弁護士会会員・元当会税務特別委員会委員 藤井 貴之 (66期)



本章では、適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）の実施によって非課税事業者・免税事業者（以下「免税事業者」という）及びその物品・役務提供先（以下「取引先」という）に生じる影響等について説明する。

1 インボイス制度の実施により生じる影響

インボイス制度の実施以降、本則課税事業者においては、免税事業者からの物品・役務の提供について仕入税額控除の適用を受けることができなくなるため、消費税の納税額が増加する（なお、簡易課税事業者はみなし仕入率によって仕入税額控除の適用を受けることができるため、適格請求書がなくとも仕入税額控除の適用を受けることができる。また、取引への影響に対する配慮からインボイス制度導入当初6年間経過措置が設けられている*1）。

このため、免税事業者には、取引先である本則課税事業者から取引条件の見直し*2を要求されたり、競合する課税事業者へ乗り換えられたりすることによって取引が縮小・廃止してしまうおそれが生じるものと考えられる*3。

免税事業者がこうした取引上の悪影響を回避するためには課税事業者になった上で適格請求書発行事業者になる必要があるが、この場合、これまで負担していなかった消費税の納税義務を負うことになる。

このように、インボイス制度の実施自体は免税事業者の税務負担を増加させるものではないが、多くの免税事業者に取引上の不利益な影響（もしくは課税事業者になることを強いられることによる税負担の増加）を生じさせるおそれがある。

2 免税事業者の対応

免税事業者の採り得る選択肢としては、以下の(1)～(3)の3つが考えられる。

- (1) 免税事業者のまま（適格請求書発行事業者として登録しない）
- (2) 本則課税事業者となる（適格請求書発行事業者として登録する）
- (3) 簡易課税事業者となる（適格請求書発行事業者として登録する）

免税事業者において、具体的にどの選択肢を採用するかは、以下の要素を考慮して判断することになると考えられる。

- ① 取引先との関係
 - 取引先が本則課税事業者であるかどうか
（仕入税額控除のための適格請求書の発行を求められるかどうか）
- ② 売上高の減少のおそれ
 - 取引の見直し、縮小又は廃止のおそれがあるかどうか
- ③ 課税事業者となった場合の負担
 - 本則課税と簡易課税のそれぞれを選択した場合について、どの程度の消費税の納税義務が生じるか
 - 本則課税又は簡易課税による消費税の計算・申告等の手続を行う体制を整えることができるかどうか
 - 簡易課税制度を適用した場合に適用されるみなし仕入れ率

以下では、各選択肢のメリット及びデメリットを説明する。

*1：本則課税事業者は免税事業者（非適格請求書発行事業者）からの仕入れについて、当初3年間は支払対価の額に係る消費税相当額の80%、その後3年間は50%を仕入税額控除の対象とすることができる（所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号）要綱「五」[4]「[8]適格請求書発行事業者以外の者から行った課税仕入れに係る税額控除に関する経過措置（附則第52条、第53条関係）」）。

*2：消費税相当額もしくは仕入税額控除の適用を受けることができない分に相当する金額の値引き等が想定される。

*3：なお、インボイス制度の導入以降も、免税事業者の売上先が①消費者又は免税事業者、②簡易課税事業者、③消費税が非課税とされるサービス（医療、介護、保険など）を提供している事業者等である場合は取引への影響は生じないことが想定される。

	メリット	デメリット
(1) 免税事業者のまま (適格請求書発行事業者として登録しない)	<ul style="list-style-type: none"> 消費税の納税義務が免除される。 消費税額の計算や申告自体も行う必要が生じない。 	<ul style="list-style-type: none"> 適格請求書発行事業者として登録できず、適格請求書の発行ができないため、課税事業者との取引に悪影響が生じるおそれがある。 免税事業者であることを取引先等に知られてしまうことになる。
(2) 本則課税事業者となる (適格請求書発行事業者として登録する)	<ul style="list-style-type: none"> 適格請求書発行事業者として登録し適格請求書を発行することができるため、取引に悪影響が生じることを回避できる。 	<ul style="list-style-type: none"> 消費税の納税義務が生じ、課税事業者として消費税の申告・納税等を行う必要が生じる。 消費税法に基づき帳簿書類について原則7年間の保存義務が生じる。 適格請求書発行事業者として登録することに伴う負担が生じる。
(3) 簡易課税事業者となる (適格請求書発行事業者として登録する)	<ul style="list-style-type: none"> (2) 本則課税事業者となる場合と同様。 みなし仕入率によって仕入税額控除を行うことができるため、事務負担を軽減できる。 みなし仕入率の% (パーセント) によっては消費税の税額を減少させることができる。 	<ul style="list-style-type: none"> (2) 本則課税事業者となる場合と同様。 みなし仕入率の%次第で消費税の税額が増加してしまうことがある。 複数の事業を扱う事業者においては課税売上の区分計上等の事務複雑化が生じ得る。

(1) 免税事業者のまま（適格請求書発行事業者として登録しない）の場合

(1)のメリットは、インボイス制度の実施以前と同じく、基準期間の売上高が1,000万円未満である限り、消費税の納税義務が免除されることである。消費税の納税をする必要がないことはもちろん、消費税額の計算や申告自体も行う必要が生じない。

一方で、(1)のデメリットは、適格請求書発行事業者として登録できず、適格請求書の発行ができないことで取引上の不利益が生じるおそれがあることである。また、適格請求書を発行できないことで免税事業者であることを取引先等に知られてしまうことになることも想定される。

ただし、主な取引先が一般消費者や簡易課税制度を適用している課税事業者である場合、こうしたリスクは比較的低いと想定される。

(2) 本則課税事業者となる（適格請求書発行事業者として登録する）場合

(2)のメリットは、適格請求書発行事業者として登録でき、免税事業者のままであることで生じ得る取引に対する悪影響を回避できることである。

一方で、(2)のデメリットは、消費税の納税義務が生じ、課税事業者として消費税の申告・納税等を行う

必要があること（なお、本則課税の場合、売上税額の計算とは別に仕入税額の計算が必要となり、事務負担の増加は後述の簡易課税を行う場合よりも大きい）、消費税法に基づき帳簿書類について原則7年間の保存義務が生じることである。適格請求書発行事業者として登録し、適格請求書を交付・保存等すること自体にも一定の負担が生じるものと考えられる。

なお、消費税の申告・納税等については、2022年12月23日に公表された令和5年度税制改正の大綱においては、免税事業者が課税事業者になった場合の消費税納税額を、売上税額の2割に軽減する3年間の負担軽減措置（激変緩和措置）が盛り込まれている*4。

(3) 簡易課税事業者となる（適格請求書発行事業者として登録する）場合

(3)のメリットは、本則課税事業者となる場合と同様、適格請求書発行事業者として登録でき、取引上の悪影響が生じ得ることを回避できることである。

(3)のデメリットも本則課税事業者となる場合と同様である。ただし、簡易課税事業者自身は、売上税額のみを計算すれば、それにみなし仕入率を乗じた額の仕入税額控除を受けることができる。したがって、本則課税事業者となる場合より事務負担を軽減でき、

*4：令和5年度税制改正の大綱においては、「適格請求書発行事業者の令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する各課税期間において、免税事業者が適格請求書発行事業者となったこと又は課税事業者選択届出書を提出したことにより事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる場合には、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から控除する金額を、当該課税標準額に対する消費税額に8割を乗じた額とする」とにより、納付税額を当該課税標準額に対する消費税額の2割とすることができることとする（「I」「四」「1」「(1)」「①」（56頁））とされている。

みなし仕入率の%（パーセント）によっては本則課税よりも税額を減少させることができる。

もっとも、みなし仕入率の%次第で逆に本則課税よりも税額が増加することもあること、複数の事業を扱う事業者においては課税売上の区分計上等の事務煩雑化が生じ得ること*5等に留意する必要がある。

3 免税事業者の取引先である課税事業者の対応

本則課税事業者は、免税事業者からの物品・役務の提供について仕入税額控除の適用を受けることができず、消費税の納税額が増加することになるため、インボイス制度実施に伴う対応を検討する必要がある*6。

この点まず、納税額が増加することを取引価格等で調整すること自体は、課税事業者と免税事業者の自由な交渉及び自主的な判断に委ねられる。もっとも、小規模事業者である免税事業者と本則課税事業者

は、情報量や交渉力の面での格差が想定されるため、取引条件の見直し*7に際して、独占禁止法、下請法、建設業法等の関連法令の規定に留意する必要がある*8。また、インボイス発行事業者登録を求めたり、インボイス発行事業者であることを契約（取引）条件としたりすることについても、独占禁止法等の関連法規の規定に抵触しないかの検討が必要であろう。なお、公正取引委員会の「免税事業者及びその取引先のインボイス制度への対応に関するQ&A」*9においては、「優越的地位の濫用」として問題となるおそれがある行為について、行為類型ごとの考え方が示されている。

なお、免税事業者は自らの仕入に係る消費税を負担しているが、それについて仕入税額控除や還付を受けることができないため、もともと取引先から受領した消費税相当額の全てを利得しているわけではない。

したがって、免税事業者が負担している自らの仕入に係る消費税の負担金額は免税事業者の取引価格に転嫁するなどして調整されるべきであると考えられる*10。

*5：2種類以上の事業を営む事業者が課税売上を事業ごとに区分していない場合には、区分をしていない部分については、当該事業のうち一番低いみなし仕入率を適用して仕入控除税額を計算することになる。

*6：前述のとおり、簡易課税事業者は、適格請求書なくして仕入税額控除の適用を受けることができるため、本則課税事業者に切り替える予定のない限り、仕入先が免税事業者であっても特に消費税の納税額が増加することはない。

*7：前述のとおり、消費税相当額もしくは仕入税額控除の適用を受けることができない分に相当する金額の値引き等が想定される。

*8：令和5年度与党税制改正大綱においては、「インボイス発行事業者となる免税事業者に対しては」、「制度移行に伴って小規模事業者が不当な取扱いを受けないよう、独占禁止法等に基づく書面調査の実施や下請Gメン、相談窓口での対応等の取組みを引き続き実施し、適切に対処していく」（「第一」[5.]「(1)」(19頁)）とされている。

*9：https://www.jftc.go.jp/dk/guideline/unyokijun/invoice_qanda.html

*10：免税事業者である仕入先との取引条件を見直すことが適当でない場合、課税事業者としては、インボイス制度実施に伴って仕入税額控除を行うことができなくなる分に相当する金額について、本則課税事業者の販売価格等に転嫁することも検討すべきと考える。

6 弁護士業務への影響

税務特別委員会副委員長 小田島 良磨 (60期)



1 はじめに

弁護士も事業者であり、インボイス制度の対応も他章で説明したとおりとなるが、特に留意すべき点につき補足的に説明する。

なお、本章では、依頼者・顧問先等が、弁護士の

支払について仕入税額控除を受けるために適格請求書の受領保存が必要となる本則課税事業者であることを前提とする。何故なら、事業に関する依頼や相談をしていない個人（最終消費者）、免税事業者、簡易課税事業者の依頼者・顧問先等は、適格請求書の有無で課税関係に変化が生じないからである。

2 単独受任に関する留意点

(1) 顧問契約等について

適格請求書の要件を複数の書面で満たすことも認められるので、新たに締結する顧問契約書については、適格請求書発行事業者登録番号、対象期間（「毎月」等）及びその期間の金額等を記載しておけば、定額であれば、顧問先は、支払毎の振込明細書等を保存しておくだけで、顧問料について仕入税額控除を受けられる。ただし、従前の顧問契約書については、請求毎に適格請求書を発行するか、登録番号や消費税額等、適格請求書の必要的記載事項で不足しているものを顧問先に書面等で通知するかの対応が必要となる。

顧問料に従量部分がある場合には、少なくともその部分については請求毎に適格請求書の発行が必要になる。一定期間分をまとめて請求することも可能であるが、顧問先の課税期間末日をまたぐと顧問先に見積計算を行う等の手間が発生するため、経理処理の便宜のため、課税期間末日をまたがないようにする必要が出てこよう。

(2) 実費の処理について

いわゆる「実費」のうち消費税課税対象のもの（以下「課税実費」という）について、依頼者が仕入税額控除を受けるためには、①個々の課税実費の支出（郵便切手等の使用を含む）毎に依頼者自身の支出として帳簿記録し、かつ、適格請求書を要する課税実費について、実費支出先発行の依頼者宛適格請求書または弁護士宛の適格請求書の写しを付した弁護士発行の立替金精算書を取得・保存するか、②弁護士からの請求金額を帳簿記録し、弁護士発行の依頼者宛適格請求書を受領・保存するかの対応が必要となる。

弁護士側が課税実費を立替金として処理するなら①とする必要があるが、依頼者側の手間が著しいものとなることから、依頼者が課税実費の合算額を弁護士からの課税仕入として一括処理できる②が現実的な対応であろう。その場合、課税実費も報酬と併せて弁護士の課税売上として処理することになる（合計額を報酬として請求しても報酬と課税実費に区分して請求してもよい。区分する場合の記載の仕方は第3章参照。なお、弁護士の課税売上としたものについては、源泉徴収の対象ともなると解される。所得税法

基本通達204-2参照）。

課税実費を弁護士の課税売上として請求する場合、弁護士側では課税実費を課税仕入としても処理することになるが、弁護士が本則課税事業者で課税実費の支出先が適格請求書発行事業者（以下「適格事業者」という）でない事業者（以下「非適格事業者」という）の場合は、その課税実費に係る消費税額について弁護士は仕入税額控除が受けられず、また、弁護士が簡易課税事業者の場合は、課税実費に係る消費税額のうちみなし仕入率の50%を上回る部分について、弁護士は仕入税額控除が受けられない。

なお、弁護士が非適格事業者の場合、課税実費を弁護士の課税売上に含めて処理すると、依頼者は報酬どころか課税実費についても仕入税額控除を受けられないことになる。従って、この場合には、依頼者に、課税実費について前記①の立替金処理の手間を取るか、仕入税額控除を諦めるかの選択をしてもらう必要が生じると考えられる。

消費税課税対象外の裁判所手数料、登録免許税、予納郵券（郵便切手は購入時非課税、使用時に課税が原則）（消費税法6条1項、別表第24号イ（改正前別表第14号イ））。なお、消費税法基本通達11-3-7参照）等の実費（以下「非課税実費」という）についても、それを依頼者から受領した場合には、原則として「対価として収受し又は収受すべき一切の金銭」（消費税法28条1項括弧内）として、弁護士の課税売上としなければならないと解されるが、依頼者が国又は地方公共団体に対して本来納付すべきものとされている手数料等として受領したことが明らかな場合には、弁護士の課税売上としなくてよいと解される（消費税法基本通達10-1-4。所得税法基本通達204-11も参照）。そのため、非課税実費については、立替金と明示的に区分して請求することになろう。非課税実費には適格請求書が発行されず（改正法57条の4第1項、2条1項9号）、税額控除を受ける余地もないから、依頼者としては合算額を非課税仕入として計上すれば足りる。本人訴訟等の場合でも同様の結論となるため、そのように処理しても依頼者に不利益はないと考えられる。

なお、裁判所予納金の使用分は大半が課税実費になると思われるが、裁判所は、それらに係る適格請求書や適式な立替金精算書の発行を本稿執筆時では予定していないようであり（消費税額を含む総額を裁判

所手数料と考えれば、その対応も取り得なくはない)、そうであれば仕入税額控除を受ける余地はない。予納郵券の使用分については適格請求書は不要であるが、裁判所はそれに係る明細書等の発行も予定していないようであるから、それに係る仕入税額控除を受けたいならば、記録閲覧等して使用日、内容、金額等を確認・記帳する必要がある。従って、現実的には、これらも、非課税実費と同様に、立替金として処理することになろう。

従前、弁護士側では、実費を課税実費・非課税実費に区分しないまま全部立替金として処理し、自己の課税売上・課税仕入とは処理していなかった場合も多かったと思われるので、注意が必要である。

3 共同受任について

(1) 報酬請求について

共同受任に係る報酬について、依頼者に仕入税額控除を受けさせるためには、①組合として適格請求書を発行する、②各自が報酬配分額について依頼者に適格請求書を発行する、③一人が単独名(以下「元請弁護士」という)で依頼者に適格請求書を発行する、の何れかとする必要があるが、何れにも以下の問題がある。

①は、内部的な報酬配分額を各自が課税売上に計上すれば足りるという素直な処理であるが、共同受任者全員が適格事業者である場合しか取り得ない方法で、かつ、課税庁への事前の届出が必要である。なお、この形で請求する場合、適格請求書に共同受任者全員の氏名及び登録番号を記載するか、いずれかの共同受任者の氏名及び登録番号と「〇〇弁護士」等といった組合名を記載することが必要となる。

②は、各自の課税売上が明確になって単独受任と同様に処理できるが、依頼者に、単一の案件について経理処理や監査対応を複数回行う手間、特に共同受任者に適格事業者と非適格事業者が混在する場合には、それぞれについて処理を変える手間がかかり、かつ、非適格事業者からの請求分について依頼者が仕入税額控除を受けられないという不利益が生じる。

③は、元請弁護士が単独受任した形となり、その余の弁護士の報酬は元請弁護士の課税実費としての処理となって、課税実費についての前記の説明のとおり、元請弁護士に仕入税額控除が受けられない部分

が生じることになる。

(2) 費用・課税実費について

弁護士側で、共同受任した案件に係る費用・課税実費について課税仕入として処理する場合の方法としては、(1)と概ね平行に、①支出先(適格事業者とする)から各弁護士宛に負担額に係る適格請求書を発行してもらう、②支出先から何れかの弁護士宛の適格請求書を発行してもらった上で、宛先となった弁護士が、その適格請求書の写しと添付した立替金精算書を他弁護士に発行する、または③宛先となった弁護士が、他の弁護士宛に負担額に係る適格請求書を発行する、の3つの方法が考えられる。

しかし、①は宛先と負担額を支出先に伝えるのが煩雑であり、かつ支出先の協力が必要となるので、現実的な対応は②または③となると考えられる。②は宛先となった弁護士が、他の弁護士の負担分を立替金処理する方法で、③は適格請求書の宛名となった弁護士が全額を自己の課税仕入とした上で、他の弁護士の負担分について他の弁護士に対する課税売上を立て、当該他の弁護士宛の適格請求書を発行する方法であり、それぞれのメリット・デメリットは、2(2)課税実費に係るそれぞれの方法と同様である。

4 複数弁護士のいる事務所について

(1) 事務所の経費について

3(2)共同受任の場合の費用の処理についての取扱いと同様である。

(2) 事務所事件における請求について

売上を事務所として計上し、事務所経費を控除した後の利益を配分する組合型事務所の場合、3(1)①共同受任において組合として請求する場合と同様である。ただし、届出書の提出においては、事務所組合として一度行えば、組合員に変更がない限りは行う必要がないので、アドホックな共同受任よりもハードルは低いことになる。

他方、そうでない事務所では、3(1)②共同受任において関与する弁護士が各自で適格請求書を発行するか、3(1)③何れかの弁護士が主たる弁護士として単独請求し、他の弁護士が主たる弁護士に適格請求書を発行するかの何れかの方法を取ることになる。