

## 参議院常任委員会調査室・特別調査室

論題	インボイス制度（適格請求書等保存方式）をめぐる議論
著者 / 所属	伊藤 司 / 財政金融委員会調査室
雑誌名 / ISSN	立法と調査 / 0915-1338
編集・発行	参議院事務局企画調整室
通号	469号
刊行日	2024-9-20
頁	174-189
URL	<a href="https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/ripou_chousa/backnumber/20240920.html">https://www.sangiin.go.jp/japanese/annai/chousa/ripou_chousa/backnumber/20240920.html</a>

※ 本文中の意見にわたる部分は、執筆者個人の見解です。

※ 本稿を転載する場合には、事前に参議院事務局企画調整室までご連絡ください（TEL 03-3581-3111（内線 75020）／ 03-5521-7686（直通））。

# インボイス制度（適格請求書等保存方式）をめぐる議論

伊藤 司

(財政金融委員会調査室)

1. はじめに
2. インボイス制度について
  - (1) 日本の消費税（関連する制度）
  - (2) インボイス制度の概要
  - (3) インボイス制度に関する主な動き
3. インボイス制度をめぐる主な議論
  - (1) 免税事業者への影響
  - (2) 事業者の事務負担の増加
  - (3) 複数税率下におけるインボイス制度の必要性
  - (4) 益税問題
4. おわりに

## 1. はじめに

令和5年10月に消費税の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、令和6年2月には制度開始後初めての確定申告期を迎えた。インボイス制度開始を機に新たに課税事業者に転換した小規模事業者にとっては初めての消費税申告となるため、現場では大きな混乱が起こるのではないかと懸念され、申告期限の延長を検討すべきとの声も上がっていた<sup>1</sup>。しかし、国税当局は、申告書の提出は着実に行われ、申告会場の運営等も特段の支障はなかったと報告しており<sup>2</sup>、報告どおりであるならば、ひとまずは最初の山場を越えたように思われる。

一方で、インボイス制度に対する反対の動きは依然として強く、制度開始から1年が経つ現在でも、制度の中止を求める声は多い。また、制度への反対のほかにも、経過措置の延長や恒久化、業界特有の問題への対応など、運用上の配慮を求める動きもある。

<sup>1</sup> 第212回国会参議院財政金融委員会会議録第4号4頁（令5.11.16）

<sup>2</sup> 第213回国会衆議院財務金融委員会会議録第13号16頁（令6.4.3）

本稿では、インボイス制度の概要と導入の経緯について概観した上で、主要な論点を整理していくこととする。

## 2. インボイス制度について

### (1) 日本の消費税（関連する制度）

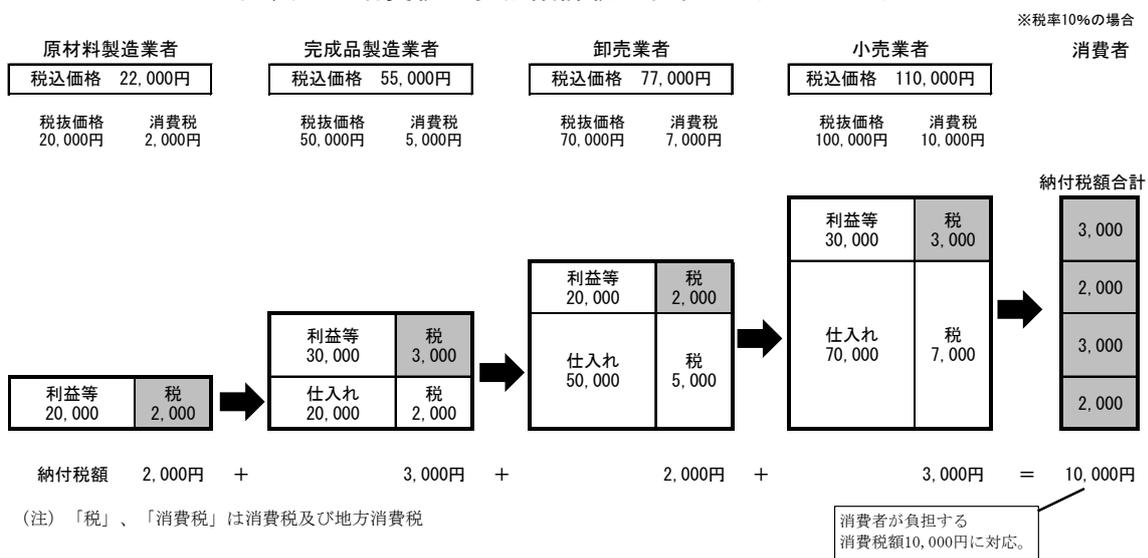
#### ア 多段階課税方式と仕入税額控除

我が国の消費税は、国内において事業者が行う資産の譲渡等を課税対象とし、消費者が負担し事業者が納付するとされている間接税である。間接税の中でも、課税ベースの広い税については、製造、卸、小売といった取引段階のいずれか一つの段階のみで課税する単段階課税方式と、各取引の全ての段階で課税する多段階課税方式があり、我が国の消費税では多段階課税方式が採用されている。

多段階課税方式には、各取引の全ての段階で税を課し、その間で特段の調整を行わず、税が累積していく方式と、取引の前段階の税を控除する前段階税額控除方式がある。前者では取引の各段階を経るごとに税が累積し、その累積した税相当額を最終消費者が負担することになってしまう<sup>3</sup>ことから、我が国の消費税では前段階税額控除方式が採られている。

同方式では、課税事業者が、国内において行った課税仕入れ<sup>4</sup>等に係る消費税額を、課税売上げに係る消費税額から控除する仕組み（仕入税額控除）が採られている（消費税

図表 1 消費税の多段階課税の仕組み（イメージ）



(出所) 財務省資料より作成

<sup>3</sup> 各事業者が負担した税額を転嫁していった場合、最終消費者が購入する際の税抜価格の中に、それまでの取引段階で事業者が負担した税額が含まれることとなるためである。なお、累積排除を行わない多段階課税としては、全ての取引段階の売上げに対して課される取引高税などがあり、我が国でも昭和23年から昭和24年までの間導入されていた。

<sup>4</sup> 「課税仕入れ」とは、商品などの仕入れやサービスの購入、そのほか事業者が事業として他の者から資産を譲り受けることなどをいう。ただし、課税対象とならない給与、賃金などのほか、土地の購入や賃借などの非課税取引については課税仕入れに含まれない（消費税法第2条第1項第12号、第6条、別表第2）。なお、仕入先が免税事業者や消費者の場合でも課税仕入れに当たる（消費税法基本通達11-1-3）。

法（昭和63年法律第108号）第30条）。これにより、製造、卸、小売といった各取引段階における事業者には、自らの付加価値等（利益等）に対する消費税のみが課されることとなる（図表1）。

課税事業者が仕入税額控除の適用を受けるためには、原則として、課税仕入れ等の事実を記載した帳簿及び適格請求書（以下「インボイス」という。）等を7年間保存しなければならないとされている（消費税法第30条第7項、消費税法施行令（昭和63年政令第360号）第50条）。

#### イ 小規模事業者の納税義務の免除（事業者免税点制度）

消費税は、国内において課税資産の譲渡等を行った事業者が納税義務者とされているが、小規模事業者（その課税期間の基準期間<sup>5</sup>における課税売上高<sup>6</sup>が1千万円以下の事業者）については、納税事務の負担や税務執行コストへの配慮から、その課税期間の消費税の納税義務が免除されている<sup>7</sup>（消費税法第9条）。この制度は一般に、「事業者免税点制度」と呼ばれている。また、この制度により納税義務が免除される事業者を「免税事業者」という。

なお、小規模事業者の要件を満たす場合であっても、消費税課税事業者選択届出書を所轄税務署長に提出した場合には、翌課税期間以後は課税事業者となることができる。

#### ウ 中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例（簡易課税制度）

中小事業者の事務負担に配慮する観点から、基準期間における課税売上高が5千万円以下の事業者は、選択によって課税売上げに対する消費税額を基に仕入控除税額を計算することができる簡易な方式が認められている（消費税法第37条第1項）。この制度は一般に、「簡易課税制度」と呼ばれている。

簡易課税制度の適用を受けた場合、課税標準額に対する消費税額に、卸売業、小売業等といった事業区分ごとに定められたみなし仕入率（40～90%）を乗じた金額を仕入控除税額として計算する。

#### エ 軽減税率制度

消費税の軽減税率制度は、消費税率（本稿では、特に地方消費税を区別しない。以下同じ。）10%への引上げに伴い、低所得者に配慮する観点から、「酒類・外食を除く食料品」と「定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞」を対象に実施されており（消費税法第2条第1項第9号の2、別表第1）、その税率は8%である。軽減税率制度の導入により、我が国の消費税は複数税率となった。

---

<sup>5</sup> 納税義務の有無を判定する基準となる期間（消費税法第2条第1項第14号）。

① 個人事業主は、その年の前々年

② 法人は、その事業年度の前々事業年度（その前々事業年度が1年未満である法人は、その事業年度開始の日の2年前の前日から同日以後1年を経過するまでの間に開始した各事業年度と合わせた期間）

<sup>6</sup> 基準期間中の国内において行った「課税資産の譲渡等の対価の額の合計額（税抜き）」から、「売上げに係る対価の返還等の金額（返品、値引き等）」を控除した金額をいい、基準期間が1年でない法人については、その金額を1年分に換算した金額とする。

<sup>7</sup> ただし、特定期間（原則として、個人事業主の場合は前年1月1日から6月30日、法人の場合は前事業年度開始の日以後6か月の期間）における課税売上高が1千万円超の場合は免除されない（消費税法第9条の2）。

## (2) インボイス制度の概要

### ア 概要

仕入税額控除の適用を受けるためには、現行では、事前に登録を受けた事業者（適格請求書発行事業者）が発行するインボイスを保存していることが要件とされている。インボイスには、適格請求書発行事業者の登録を受けた際に付与される登録番号、発行者の氏名又は名称、取引年月日、取引の内容、税率ごとに合計した対価の額（税込み又は税抜き）及び適用税率、税率ごとの消費税額等、交付を受ける事業者の氏名又は名称を記載しなければならない。また、適格請求書発行事業者は、買い手側の事業者から求められた場合、インボイスを発行し、その写しを保存することが義務付けられている（消費税法第57条の4）。

適格請求書発行事業者以外の者はインボイスを発行することができないが、適格請求書発行事業者として登録を受けるには課税事業者であることが要件とされている<sup>8</sup>。そのため免税事業者はインボイスを発行することができず、免税事業者からの課税仕入れについては仕入税額控除の適用を受けることができない。なお、適格請求書発行事業者が虚偽のインボイスを交付した場合や、適格請求書発行事業者以外の者がインボイスと誤認されるおそれのある書類を交付等した場合、1年以下の懲役又は50万円以下の罰金が課される（消費税法第57条の5、第65条）。

### イ 経過措置

インボイス制度の下では、免税事業者からの課税仕入れについて、仕入税額控除の適用を受けることができないが、インボイス制度を円滑に導入する観点から、一定期間、経過措置が設けられている。具体的には、インボイス制度の開始後3年間（令和5年10月から令和8年9月までの間）は80%、その後の3年間（令和8年10月から令和11年9月までの間）は50%の割合で、免税事業者からの課税仕入れについても仕入税額とみなして控除ができるとされている（所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号。以下「平成28年改正法」という。）附則第52条、第53条）。

また、インボイス制度への移行を機に免税事業者から適格請求書発行事業者として課税事業者になった場合、仕入税額控除の金額を、特別控除税額（売上税額の80%）<sup>9</sup>とする、「2割特例」と呼ばれる負担軽減措置も設けられている。これにより、業種にかかわらず、売上・収入を税率ごとに把握するだけで消費税の申告が可能となり、売上税額の2割を納税すればよいこととなる。この「2割特例」は、令和5年10月1日から令和8年9月30日の属する課税期間まで適用できる（平成28年改正法附則第51条の2）。

そのほか、基準期間における課税売上高が1億円以下である事業者については、インボイス制度の施行から6年間（令和5年10月1日から令和11年9月30日までの期間）、税込み1万円未満の課税仕入れについて、インボイスの保存がなくとも帳簿のみで仕入税

<sup>8</sup> 簡易課税制度の適用を受けている事業者も課税事業者であるため、適格請求書発行事業者の登録を受けることができる。

<sup>9</sup> 具体的には、課税売上げに係る消費税額から売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額の合計額を控除した残額の100分の80に相当する金額とされている。

額控除の適用を受けることができるとする、「少額特例」と呼ばれる負担軽減措置も設けられている（平成28年改正法附則第53条の2）。

### （3）インボイス制度に関する主な動き

#### ア 消費税導入時の議論

我が国の消費税は昭和63年12月に消費税法が成立したことにより、平成元年4月から導入された。それ以前にも間接税改革の動きがあったが、昭和54年に一般消費税（仮称）の法案化を断念、昭和62年に提出された売上税法案も1回も審議を行わないまま廃案<sup>10</sup>となるなど、世論の動向を踏まえ、実現できないでいた。

廃案となった売上税法案では、税額票方式（インボイス方式）が採用されていた。一般に、インボイス制度には、価格に上乗せされる税額を証明し、転嫁されたかどうかを確認できる効果（転嫁の明確化）、売手の登録番号情報などが記載され、事後的な照会が容易なインボイスの受け渡しにより、税率や税額の一致について相互に確認、牽制しようとする効果（相互確認・相互牽制効果）などがあるとされ、税額票方式にもそうした効果が期待されていた。しかし、税額票方式に対しては、事業者の事務負担が大幅に増加するなどの理由から<sup>11</sup>、商工業者を中心に批判があり、売上税法案への反対の動きが強まる一因となっていた。そのため消費税の導入に当たっては、売上税法案の反省を踏まえ、取引慣行や事務負担に配慮した仕組みとすることとされ<sup>12</sup>、その一環として、仕入税額控除の保存方式に帳簿方式が採用されることとなった。

帳簿方式では、仕入税額控除の際に税額票（インボイス）を必要とせず、帳簿上の記録又は納品書、請求書等の書類があれば足りることとされ、事務負担の増加等に配慮したものとなった。一方で、帳簿方式には、税額票方式のような転嫁の明確化、相互確認・相互牽制効果はない。また、免税事業者からの課税仕入れについても仕入税額控除の適用対象としていることで、実際に負担していない税まで控除される（過剰控除）ことになる。こうした点から、帳簿方式は問題のある方式だと指摘されていた<sup>13</sup>。政府は消費税法の審査過程で、「理論的に詰めてまいりますと、帳簿方式よりは税額票方式の方が長所が多いというふうな議論はもちろんやはり多いわけでございます。しかし、こうした制度と申しますか、税制におよそなじみの薄い我が国でございます。やはりこうした一般的な消費税制度というものをまずお願いするとすれば、とにかくなじんでいただくように、また制度を何とか受け入れていただけるようにということから、今回、税額票方式と帳簿方式の中では帳簿方式をお願いするということが最終的にはセットをいたしました

<sup>10</sup> 財務省財務総合政策研究所財政史室編『昭和財政史—昭和49～63年度—第4巻 租税』（東洋経済新報社、2002年）405頁

<sup>11</sup> そのほかにも、税額票を発行できる資格を持つ事業者は税額票番号の付与を受け、税額票にその番号を記載することが義務付けられていたため、これが企業総背番号制につながり、所得税や法人税の課税強化につながるのではないかといった批判も招いていた（尾崎護「売上税独り語り 上」『ファイナンス』VOL. 23 NO. 6（昭62.9）51頁）。

<sup>12</sup> 第113回国会衆議院本会議録第3号2頁（昭63.7.29）

<sup>13</sup> 第114回国会衆議院大蔵委員会議録第4号19～20頁（平成.3.22）

て御提案しているところでございます。」と述べている<sup>14</sup>、<sup>15</sup>。

### イ 帳簿・請求書保存方式（請求書等保存方式）の導入

平成6年11月には、平成9年4月1日から消費税率を3%から5%へと引き上げるとともに、消費税制度に対する信頼性を高める観点から、仕入税額控除について、従来の帳簿の保存に加え、課税仕入れ等に係る請求書等も保存することが適用要件とするなどの改正が行われた。これにより、帳簿方式から帳簿・請求書保存方式（請求書等保存方式）へと移行することとなった<sup>16</sup>。

政府は、この新しい方式について、「請求書とか、つまり取引の事実を証することができなければ仕入れの税額控除ができないという法律のシステムにいたしましたので、そういう意味ではヨーロッパのインボイス制度と同じような立証を求めているわけでございます。（中略）今回のこういうやり方、我が国では事業者間に何らかの紙が古くから商慣習上動いておりますので、それをとどめておいてくださいというやり方に持つていくということは、實際上EC型のインボイス方式と実質的效果においては変わりがなく働いてくるだろうと私どもは考えております。」と説明している<sup>17</sup>。

一方で、請求書等保存方式では、保存すべき請求書に税額の記載が求められていないことや、売手側が事前に登録を行う制度となっていないことなどから、帳簿方式の欠点を残した方式であるとの見方が多かった<sup>18</sup>。

### ウ インボイス制度導入に向けた検討

平成24年6月、当時の民主党政権下で、「社会保障と税の一体改革<sup>19</sup>」について民主党、自由民主党及び公明党の三党間で合意された。そして、その枠組みの下、同年8月に「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律」（平成24年法律第68号）が成立し、消費税率を10%に引き上げることとされた。また、同法では、低所得者に配慮する観点から、複数税率や給付付き税額控除<sup>20</sup>、総合合算制度<sup>21</sup>の導入について、様々な角度から総合的に検討することとされた。

政権交代後の平成25年1月24日にとりまとめられた自由民主党・公明党「平成25年度税制改正大綱」では、消費税率の10%引上げ時に軽減税率制度を導入することを目指すこととされ、制度導入に当たり、インボイス制度の整備を含めた必要な事項について、

<sup>14</sup> 第113回国会参議院税制問題等に関する調査特別委員会会議録第12号12頁（昭63.12.15）

<sup>15</sup> 当時の小倉武一政府税制調査会長は、帳簿方式について、「将来に禍根を残す」、「途中から直すのは難しい。最初から伝票（インボイス）方式にした方がいい。」と発言していた（『朝日新聞』（昭63.7.30））。

<sup>16</sup> 政府は当初、この方式を日本型インボイス方式と呼んでいた（第131回国会参議院大蔵委員会会議録第3号30頁（平6.11.18））。

<sup>17</sup> 第131回国会参議院大蔵委員会会議録第3号30頁（平6.11.18）

<sup>18</sup> 第131回国会参議院大蔵委員会会議録第4号17～18頁（平6.11.22）、杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策」『税研』（平12.9）、菊谷正人「消費税におけるインボイス方式の導入」『イノベーション・マネジメント』No.20（令4.10）など

<sup>19</sup> 社会保障の充実・安定化と、そのための安定財源確保と財政健全化の同時達成を目指すとする改革。

<sup>20</sup> 所得税の納税者に対して税額控除を行い、税額控除しきれない者や所得が課税最低限以下の者に対して給付を行うといった税額控除と給付を組み合わせた制度をいう（寺崎寛之『図説 日本の税制 令和4年度版』（財経詳報社、2023年））。

<sup>21</sup> 制度単位ではなく家計全体をトータルに捉えて、医療・介護・保育・障害に関する自己負担の合計額に上限を設定する仕組みをいう（厚生労働省社会保障審議会（第24回）（平24.4.25）資料2-4）。

与党税制協議会で協議を行い、平成26年度与党税制改正大綱決定時まで結論を得ることとされた。

自由民主党・公明党「平成26年度税制改正大綱」（平成25年12月12日）では、与党税制協議会における議論を踏まえ、「消費税の軽減税率制度については、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って必要な財源を確保しつつ、関係事業者を含む国民の理解を得た上で、税率10%時に導入する」とされ、「対象品目の選定、区分経理等のための制度整備、具体的な安定財源の手当、国民の理解を得るためのプロセス等、軽減税率制度の導入に係る詳細な内容について検討し、平成26年12月までに結論を得て、与党税制改正大綱を決定する」とされた。

平成26年11月18日、安倍内閣総理大臣（当時）は、平成27年10月に予定されていた消費税率10%への引上げを18か月延期し、平成29年4月から実施することを表明した。これを受け、与党税制協議会は軽減税率制度についても平成29年度から導入することに合意した。

自由民主党・公明党「平成27年度税制改正大綱」（平成26年12月30日）では、税率10%への引上げ延期とともに、軽減税率の対象品目、区分経理、安定財源等について早急に具体的な検討を進めることが明記された。

このことを受け、与党税制協議会の下に「消費税軽減税率制度検討委員会」が設置され、具体的な制度案について検討が行われた。平成27年12月には、自由民主党・公明党の両幹事長の間で、平成33（令和3）年4月にインボイス制度を導入することとし、それまでの間は簡素な方法とすることなどが合意された。

## エ インボイス制度の創設

平成28年度税制改正では、これまでの検討や合意を踏まえ、軽減税率制度による複数税率の下において適正な課税を確保する観点から、インボイス制度が導入されることとなった。具体的には、軽減税率制度を導入する平成29年4月からの4年間は、経過措置として、区分記載請求書等保存方式<sup>22</sup>を採用することとされ、インボイス制度へは平成33（令和3）年4月から移行することとされた。

しかし、平成28年6月1日、安倍内閣総理大臣（当時）は、平成29年4月1日に予定していた税率10%への引上げについて、その時期を平成31（令和元）年10月1日に再延期する旨の表明をした。その後、平成28年秋の第192回国会（臨時会）において、「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等の一部を改正する法律」（平成28年法律第85号）が成立し、平成29年4月1日に予定していた消費税率の引上げ時期を平成31（令和元）年10月1日に変更するとともに、軽減税率制度やインボイス制度など、消費税率引上げに伴って実施するとされている税制措置についても、各措置の内容は維持しつつその実施時期を2年半延期することとされた。これにより、インボイス制度の実施時期は平成35（令和5）年10月1日

<sup>22</sup> 請求書等保存方式を基本的に維持しつつ、軽減税率の適用対象となる仕入れとそれ以外の仕入れについて、区分を明確にするための記載事項を追加した帳簿及び請求書等の保存を要件とした方式。消費税率引上げ時期の延期に伴い、最終的には令和元年10月1日から令和5年9月30日までの間導入されていた。

となった。

## オ 制度の円滑な実施に向けた動き

インボイス制度への移行時期が近づくにつれ、制度に対する国民からの注目が高まり、同時に制度に対する不安の声も大きくなっていった。政府は平成28年4月から、消費税の軽減税率制度の導入に当たり、混乱が生じないよう万全の準備を進めるため、「消費税軽減税率制度導入関係府省庁会議」を開催していたが、令和3年4月にこれを「消費税軽減税率制度の円滑な運用等に係る関係府省庁会議」へと改組し、インボイス制度導入のために必要となる対応や中小事業者の経営の高度化の促進に向けた必要な施策について検討することとした。さらに、令和5年1月には、インボイス制度への移行に当たり万全の準備を進める観点から、関係府省庁で連携し、必要な取組を行うため、「適格請求書等保存方式の円滑な導入等に係る関係府省庁会議」を設置した。そして政府は同年9月に、インボイス制度開始後最初の確定申告時期までの間の施行状況をフォローアップし、運用上の課題などを把握・共有し、必要な対応策を講ずるため、「インボイス制度円滑実施推進に関する関係閣僚会議」を設置した。これらの枠組みの中で、事業者の準備状況やインボイス制度実施に向けた各省庁の取組状況などについて確認を行うとともに、更なる対応について協議が行われた。

令和5年度税制改正では、インボイス制度への円滑な移行のために、免税事業者がインボイス制度を契機に課税事業者に転換する場合の転嫁の困難さや事務負担を一定期間緩和するための「2割特例」や<sup>23</sup>、中小事業者を含めた一定規模以下の事業者の実務に配慮し柔軟に対応できるようにする「少額特例」が措置された<sup>24</sup>（(2)イ参照）。

## 3. インボイス制度をめぐる主な議論

### (1) 免税事業者への影響

インボイス制度では、免税事業者からの課税仕入れについては仕入税額控除の適用が認められないため、取引価格が同じであれば、適格請求書発行事業者から課税仕入れを行う方が、仕入れを行う事業者（買手側）にとってメリットがある。そのため、免税事業者のうち、取引の中間段階に位置する事業者（B to B取引事業者）が取引から排除されたり、インボイスを発行できないことを理由に不当な値下げ等を強いられたりするおそれがあると懸念されている<sup>25</sup>、<sup>26</sup>。

<sup>23</sup> 「2割特例」の導入前は、売手が免税事業者であり続ける場合の影響を緩和するためという観点からは、制度導入から3年間は80%、その後の3年間は50%、免税事業者等からの課税仕入れについても仕入税額控除を認める経過措置が設けられていたが、売手がインボイス制度を契機に免税事業者から課税事業者に転換する場合の影響について緩和する措置が設けられていなかった。

<sup>24</sup> そのほか、規模に関わらず全ての事業者の実務に配慮する観点から、少額な値引き等（1万円未満）については、返還インボイスの交付を不要とする見直しも行われた（恒久措置）。返還インボイスとは、値引き等を行った際に売手と買手の税率と税額の一致を図るために、値引き等の金額や消費税額等を記載した返品伝票等の書類をいい、インボイス制度移行に伴い、インボイスと同様に交付義務が課されている。

<sup>25</sup> 第210回国会参議院本会議録第3号15頁（令4.10.7）など

<sup>26</sup> 令和6年3～4月にインボイス制度を考えるフリーランスの会が実施したWEBアンケートに基づく「インボイス制度におけるフリーランス等の7000人実態調査報告」（令6.4<<https://note.com/stopinvoice/n/n21c445be642d>>（以下、URLの最終アクセス日はいずれも令和6年9月2日））では、免税事業者の4割超が、

また、取引から排除されないように課税事業者へ転換（課税転換）して適格請求書発行事業者の登録を受けた場合、これまで不要であった消費税の納税と、そのための事務作業が新たに発生することとなり、金銭負担と事務負担の両面で打撃となると懸念されている<sup>27</sup>。

## ア 政府の説明

政府は免税事業者の取引排除について、取引相手である免税事業者に対して課税転換を一方的に強要したり、課税転換しなければ取引を打ち切ることを一方的に通告したような場合、あるいは免税事業者側が課税転換に応じた際に、明示的に価格交渉の協議に応じないといった場合は、独占禁止法<sup>28</sup>や下請法<sup>29</sup>に違反する可能性があるとして説明している<sup>30</sup>。公正取引委員会を始めとした関係省庁と連携し、こうした考え方の周知を行うとともに、厳正な対応を行っているとしている<sup>31、32</sup>。

一方、免税事業者が行っている取引のうち約6割は消費者を相手方とするB to C取引であり、インボイスの交付が求められないこと、B to B取引事業者であっても相手方が簡易課税事業者である場合はインボイスの交付を求められない<sup>33</sup>と答弁しており<sup>34</sup>、全ての免税事業者に影響があるわけではないことを示している。そして、制度開始後3年間は80%、その後の3年間は50%の割合で、免税事業者等からの課税仕入れも仕入税額控除ができる経過措置の間に、各事業者は取引の状況を踏まえ、課税事業者への転換の要否について、自ら判断してもらいたい旨答弁している<sup>35</sup>。また、課税転換した場合、新たに消費税の納税を行うこととなるが、消費税分を取引価格に転嫁することや、自身の仕入分に対して仕入税額控除が適用されることによって、必ずしも収入が減少するわけではないと説明している<sup>36</sup>。

また、令和5年度税制改正において「2割特例」を措置し、課税転換した小規模事業

---

制度開始後に重要な取引先から値引き・発注量の減少など、何らかの不利益を被っていると回答したとされている。

<sup>27</sup> 第198回国会衆議院本会議録第5号12頁（平31.2.14）、第190回国会衆議院財務金融委員会議録第5号7頁（平28.2.23）など

<sup>28</sup> 私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律（昭和22年法律第54号）

<sup>29</sup> 下請代金支払遅延等防止法（昭和31年法律第120号）

<sup>30</sup> 第211回国会参議院財政金融委員会議録第10号8頁（令5.5.25）など

<sup>31</sup> 第213回国会参議院財政金融委員会議録第12号（令6.5.9）など

なお、公正取引委員会が示す「インボイス制度への対応に関するQ&Aについて（概要）」では、「インボイスに対応するために、取引先の免税事業者に対し、課税事業者になるよう要請すること自体は、独占禁止法上問題となるものではありませんが、それにとどまらず、課税事業者にならなければ、取引価格を引き下げるとか、それにも応じなければ取引を打ち切ることにするなど一方的に通告することは、独占禁止法上又は下請法上、問題となるおそれがあります。また、課税事業者となるに際し、例えば、消費税の適正な転嫁分の取引価格への反映の必要性について、価格の交渉の場において明示的に協議することなく、従来どおりに取引価格を据え置く場合についても同様です。」と説明されている。

<sup>32</sup> 独占禁止法が禁じる「優越的地位の濫用」につながる恐れがあるとして、2023年度に公正取引委員会が事業者に行った67件の注意のうち、消費税のインボイス制度に関連するものは40件であったとされている（『日本経済新聞』（令6.5.29））。

<sup>33</sup> 簡易課税事業者は、売上高のみで納付税額を計算することができるため、仕入税額控除を行うに当たり、請求書等の保存が不要である。

<sup>34</sup> 第210回国会参議院財政金融委員会議録第2号12～13頁（令4.11.1）など

<sup>35</sup> 第198回国会参議院予算委員会議録第6号11頁（平31.3.7）など

<sup>36</sup> 第210回国会衆議院財務金融委員会議録第2号29頁（令4.11.2）など

者の負担に配慮していると説明している<sup>37</sup>。

#### イ 政府の説明に対する指摘

こうした政府の説明に対しては、取引継続や価格に関する交渉をしたとしても、最終的に取引継続や価格決定は各事業者の自由な判断に委ねられており、公正取引委員会等ができる対応は限定的であるとの指摘がなされている<sup>38</sup>。また、独占禁止法等に抵触しないよう、課税事業者への転換の求めなどを一切行わず、単に契約の更新を行わないことで免税事業者を排除する「サイレント取引排除」が発生しているとの指摘もある<sup>39</sup>。そのほか、B to Cの小規模事業者や仕入元がインボイスを必要としない事業者のみである小規模事業者の場合には、課税事業者への転換が必要ない点について、同じ小規模事業者であるのに取引の形態によって影響が異なるのは、市場における公平性の観点から問題があるといった指摘もなされている<sup>40</sup>。

政府は、インボイス制度導入により免税事業者及び課税転換した小規模事業者の取引にどのような影響が及んでいるかについて丁寧に分析を行い、公正取引委員会を始めとする各省庁において、より実効性のある対策を講ずるとともに、インボイス制度の経過措置の延長や更なる負担軽減措置等の必要性についても、引き続き検討を行っていく必要がある。

## (2) 事業者の事務負担の増加

小規模事業者以外の事業者についても、従来とは異なる対応を求められることにより、事務負担が増大すると見られている。特に仕入先に免税事業者と課税事業者が混在する場合はその確認と整理が必要となるほか、税額計算においても免税事業者からの課税仕入れと課税事業者からの課税仕入れを分けて処理することが必要となる。

#### ア 政府の説明

政府は、インボイス制度導入によって一定程度事務負担が増加することは間違いないとしている。その上で、事業者の事務負担を軽減するため、受領したインボイスの登録番号の有効性確認を会計ソフト上で自動的に行うための仕組みを国税庁が提供しているほか、そうした仕組みに対応した会計ソフトの導入についてもIT導入補助金等を通じて後押しするなど、業務の効率化に資する支援を行っていると説明している。また、令和5年度税制改正において「少額特例」を措置し、一定規模以下の事業者の事務負担に配慮しているとしている<sup>41</sup>。

#### イ 政府の説明に対する指摘

インボイス制度導入により事務負担が増加するとされるが、一方で、インボイス制度

<sup>37</sup> 第213回国会衆議院財務金融委員会議録第5号17～18頁（令6.2.28）など

<sup>38</sup> 第212回国会参議院財政金融委員会議録第4号3頁（令5.11.16）

<sup>39</sup> インボイス制度を考えるフリーランスの会「インボイス制度におけるフリーランス等の7000人実態調査報告」（令6.4）、第213回国会参議院財政金融委員会議録第12号（令6.5.9）

<sup>40</sup> 日本税理士会連合会「令和4年度税制改正に関する建議書」（令3.6.23）2頁、全国青年税理士政治連盟「インボイス制度に対する反対声明」（令5.9.1）1頁など

<sup>41</sup> 第213回国会衆議院財務金融委員会議録第5号17～18頁（令6.2.28）など

自体は税率及び税額が明記されるため、自身が売手側として発行したインボイスと、買手側として受領したインボイスのそれぞれの税額の合計の差が、そのまま納税額となるシンプルな制度であり、本来は事務負担を軽減できる仕組みであると評価する声もある。また、事務負担の増加はインボイス制度が原因なのではなく、軽減税率制度により消費税の計算が複雑化していることが原因であるとの指摘もなされている<sup>42</sup>。

### (3) 複数税率下におけるインボイス制度の必要性

#### ア 政府の説明

複数税率制度の下で適正な課税を確保するためには、売手側の課税売上げに係る適用税率と買手側の課税仕入れに係る適用税率が一致していることを確認できる仕組みが必要となる。なぜなら、売手側は、課税売上げに係る税率が低い方（軽減税率）が納付する税額が少なくなり、反対に買手側は、課税仕入れに係る税率が高い方（標準税率）が仕入控除税額が大きくなるため、それぞれが手元に残る金額を大きくしようとして、自身に有利な税率で税額計算を行う誘因が働くからである。

この点について、従来の請求書等保存方式の下では、売手側に対する請求書等の交付義務や写しの保存義務が課されていないため、売手側と買手側それぞれが自身に有利な税率で計算を行った場合でも、適用税率の適否について事後的に確認することが困難となる場合がある。インボイス制度は、これらの義務を課すことで、売手側と買手側の適用税率が一致しているかを事後的に確認することが容易となる。そして、一方にとって有利な税率はもう一方にとって不利な税率となるため、本来と異なる税率を設定することに対して、相互確認・相互牽制効果が生まれるとされている。こうした理由から、政府は複数税率下ではインボイス制度が必要であると説明している<sup>43</sup>。

また、インボイス制度において免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除を認めないとしている点に対し、従来と同様に認めるべきとの指摘がなされることがあるが、この点についても、政府は上記の内容と関連した説明を行っている。具体的には、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除を認めることとした場合、免税事業者側は適用税率が標準税率か軽減税率かに関わらず納税が発生しないため、相互牽制効果は働かず、免税事業者の取引相手側にとって有利な税率を設定する誘因が発生し、適正な課税が担保されないおそれがある。このことから、免税事業者からの仕入税額控除を認めない仕組みとしていると政府は説明している<sup>44</sup>。

<sup>42</sup> 第190回国会衆議院財務金融委員会議録第9号22、33頁（平28.2.29）森信参考人

<sup>43</sup> 第211回国会参議院財政金融委員会議録第5号31頁（令5.3.17）、第190回国会参議院財政金融委員会議録第7号2頁（平28.3.24）など

<sup>44</sup> 「免税事業者のままインボイスの発行を可能とするということについては、免税事業者に対しましてもインボイスの保管等の事務負担を課すことになりまして、これは、そもそも免税事業者制度が事務負担の配慮から設けられたということを鑑みますと制度趣旨になじまないこと、また、加えまして、仕入税額控除を増やしたい取引相手が免税事業者に対して高い税率、税額を記載するよう求める可能性もあり、また、免税事業者の方でもそのような記載をする誘因が働いてしまう可能性もあること、以上のことから適当ではないと考えており、消費税に相当する制度を有する諸外国においても認められていないものと承知しております。」と矢倉財務副大臣が答弁している（第212回国会衆議院外務委員会議録第3号21頁（令5.11.17））。

## イ 政府の説明に対する指摘

政府の説明に対し、複数税率下であっても、インボイス制度を導入しなければ適正な課税が確保できないわけではないとの声もある。具体的には、インボイス制度移行後においても、実際に申告された内容に過誤や不正が生じているかどうかについては、税務調査が行われて初めて分かるという点は変わらないといった指摘がなされている<sup>45</sup>。

また、4年間の経過措置として導入された「区分記載請求書等保存方式」の間に、請求書の発行と保存義務がなかったことで発生した問題の規模や件数について、政府は、具体的に把握していない旨答弁しており、このことから、複数税率下ではインボイス制度が必要とする政府の説明には根拠がないのではないかと指摘もなされている<sup>46</sup>。

## ウ 単一税率下におけるインボイス制度の必要性

政府は、複数税率となったことで、インボイス制度が必要となったと説明しており、「単一税率であるならばインボイス制度は要らない」と答弁している<sup>47,48</sup>。また、これまで帳簿方式や請求書等保存方式を採用してきたのは、我が国の消費税制度が単一税率、かつ、非課税対象が限定的であり、総額から消費税を算出可能であったからとも説明している<sup>49</sup>。

しかし、2.(3)アで説明したように、消費税導入時の議論においても税額票方式の導入は大きな論点とされており、売手と買手の相互確認・相互牽制効果や価格転嫁の明確化といった観点から導入することが望ましいとの指摘が多くなされていた。最終的に税額票方式ではなく帳簿方式が採用されたのは、小規模事業者の実務に配慮することで、早急に消費税制度を定着をさせようとしたためであり、単一税率下ではインボイス制度は不要であるとの結論であったとは言い難い<sup>50</sup>。

こうした点を踏まえると、インボイス制度は、適正な課税を確保する観点からは、単一税率下でも望ましい制度であったが、複数税率となることで、より一層必要性が増したと言える。事業者ひいては国民に対しては、インボイス制度の正しい理解につながるような説明が求められる。

## (4) 益税問題

益税に関する問題は、インボイス制度の議論において取り上げられることが多い重要な論点である。益税とは、一般的に、消費者が負担した税のうち、納税されず事業者の手元

<sup>45</sup> 第213回国会参議院財政金融委員会会議録第3号3頁(令6.3.12)

<sup>46</sup> 第208回国会衆議院予算委員会第三分科会議録第2号16頁(令4.2.17)など

<sup>47</sup> 第211回国会衆議院財務金融委員会会議録第3号24頁(令5.2.17)

<sup>48</sup> こうした説明は近年の議論だけではなく、例えば、税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」(平成15年6月)においても「このような請求書等保存方式は、単一税率の下では適切な仕入税額控除に特段の支障がないが、将来、複数税率が採用される場合には、適正かつ円滑な施行に資する観点から、免税事業者からの仕入税額控除を排除し、税額を明記した請求書等の保存を求める「インボイス方式」を採用する必要がある。」と言及されている。

<sup>49</sup> 一般財団法人大蔵財務協会「平成28年度改正税法のすべて」(平28.8.10)

<sup>50</sup> その後に移行した請求書等保存方式についても、一般的には、転嫁の明確化や相互確認・相互牽制効果といった利点はないとされており、引き続きインボイス制度導入の必要性が唱えられていた。

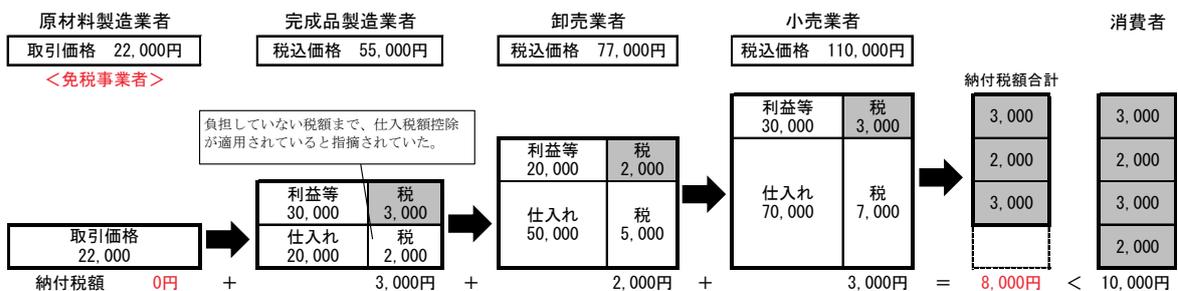
に残ったものという意味で解されることが多いが、明確な定義は存在しない。従来の保存方式では、免税事業者からの仕入れについても仕入税額控除が認められていたことにより、事業者側に益税が発生しているとして、インボイス制度導入によって解消すべきであるとの主張がなされてきた。本稿ではインボイス制度の議論において論じられる主要な益税について取り上げたい<sup>51</sup>。

### ア 過剰控除による益税（構造上の益税）

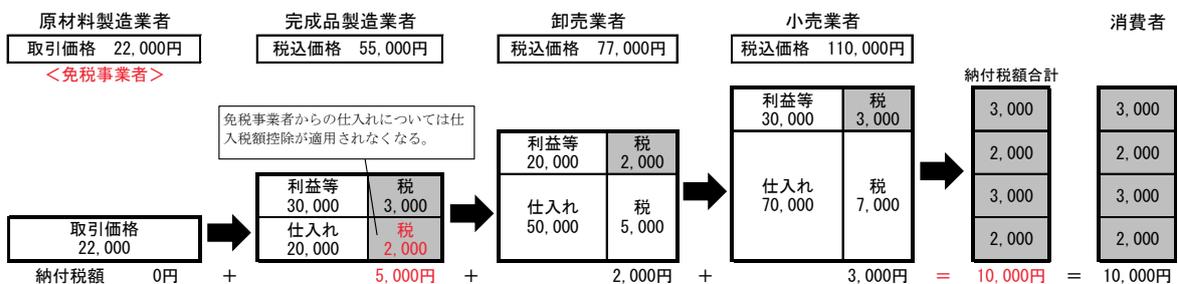
一つは、免税事業者の付加価値分に対しても仕入税額控除の適用が認められていることによって発生するもので、「過剰控除による益税」と呼ばれることがある。これは（図表2）①及び（図表3）③に示すとおり、インボイス制度移行前においては、仕入れの際に買手が負担していない税額まで控除が可能であることから生じるものである<sup>52</sup>。免税事業者がB to B取引を行う場合に、構造上発生する益税であるとされ、一連の取引全

図表2 過剰控除による益税の発生とインボイス制度移行後の変化（イメージ）

①インボイス制度移行前（過剰控除による益税が発生している）



②インボイス制度移行後



（注1）「税」は消費税及び地方消費税

（注2）本図表は、取引全体を通して事業者が国庫に納付した税額と消費者が負担する税額を比較する趣旨で作成したイメージ図である。金額等については、取引条件等の設定次第で変動するものであり、必ずしも現実の取引を示したものではない。

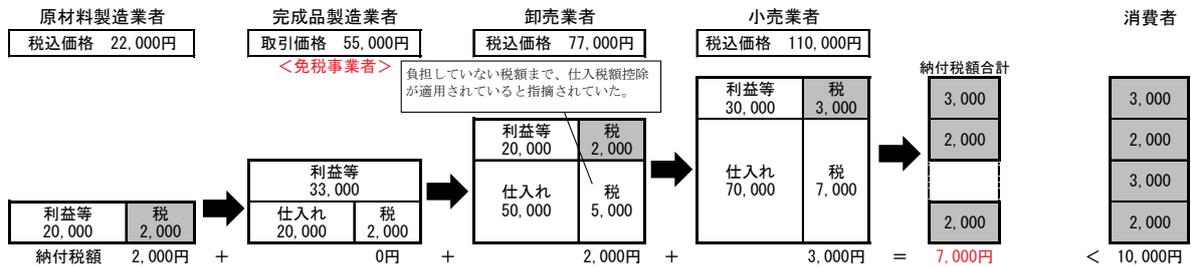
（出所）筆者作成

<sup>51</sup> なお、消費税の益税については、「簡易課税制度のみなし仕入率による益税」、「非課税取引の95%ルールによる益税」なども指摘されることがあるが、いずれもインボイス制度の導入では解消されないものであり、インボイス制度の導入に関する議論では取り上げられることが少ないため、本稿では省略する。

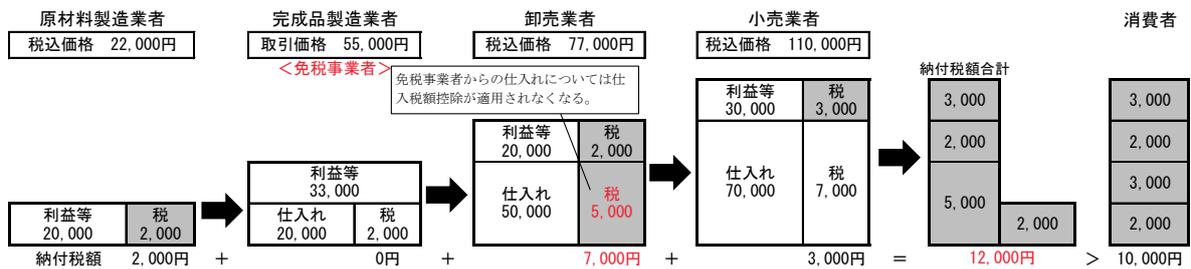
<sup>52</sup> （図表2）①では、完成品製造業者は、原材料製造業者からの仕入れで、取引価格22,000円を支払っているが、原材料製造は免税事業者であるため、この中に消費税は含まれておらず、この仕入れにおいて完成品製造業者は消費税を負担していない。それにも関わらず、完成品製造業者は仕入れにおける取引価格22,000円のうち、2,000円を仕入税額控除することができている。（図表3）③においても、卸売業者と完成品製造業者（免税事業者）との間で同様の状態となっている。

図表3 免税事業者に課税仕入れがある場合のインボイス制度移行後の変化（イメージ）

③インボイス制度移行前（過剰控除による益税が発生している）



④インボイス制度移行後



（注1）「税」は消費税及び地方消費税

（注2）本図表は、取引全体を通して事業者が国庫に納付した税額と消費者が負担する税額を比較する趣旨で作成したイメージ図である。金額等については、取引条件等の設定次第で変動するものであり、必ずしも現実の取引を示したものではない。

（出所）筆者作成

体で見た際に、事業者が国庫に納付した税額が、消費者が負担する税額よりも少ない点が問題視される。なお、発生した益税については、必ずしも免税事業者に生じるというわけではなく、仕入税額控除を行う買手にも帰属していると指摘されることもある<sup>53</sup>。この過剰控除による益税については、インボイス制度により免税事業者からの仕入税額控除が認められなくなることで、解消されると期待されており、インボイス制度に賛成の立場から言及される傾向がある。

一方で、免税事業者に課税仕入れがある場合については、（図表3）④で示すように、取引全体を通して事業者が国庫に納付した税額が、消費者が負担する税額よりも大きくなるため、本来よりも事業者側の負担が増すことになるとの指摘もなされている<sup>54</sup>。

イ 過剰転嫁による益税

もう一つは、免税事業者が自ら負担した課税仕入れに対する税額を超えて、納税の必要がない自らの付加価値分（利益等）に対する税額を上乗せして転嫁した分と定義するもので、「過剰転嫁による益税」と呼ばれることがある（図表4）。この益税については、一般的に、免税事業者の価格設定の判断によって発生し得るもので、構造上確実に発生するとは考えられていないという点で、アの過剰控除による益税と異なる。なお、この過剰転嫁による益税は、その定義の関係上、享受する主体は免税事業者であるとして論

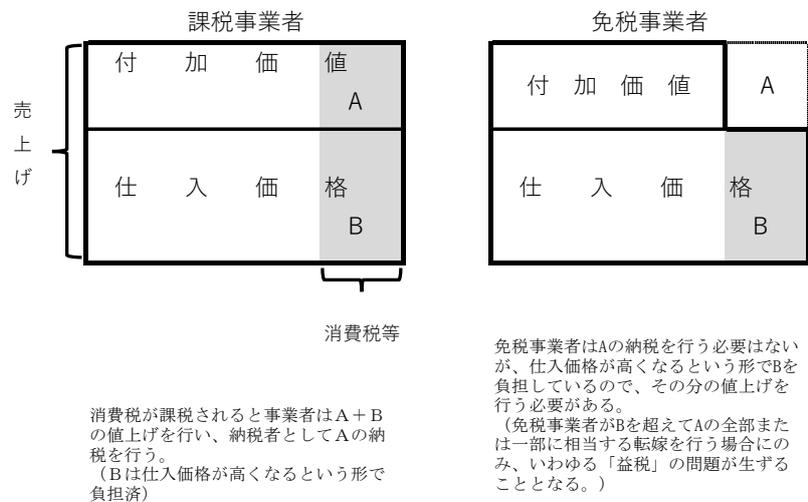
<sup>53</sup> 森信茂樹「簡易な「日本型インボイス」は不正と益税の温床に」『ダイヤモンドオンライン』（平27.10.27）  
 <<https://diamond.jp/articles/-/80593>>

<sup>54</sup> 第211回国会参議院財政金融委員会会議録第5号19頁（令5.3.17）など

じられることが多く、免税事業者批判の主張に結び付けられることも多い。

一方で、消費税を含む取引価格は市場原理によって決定されるもので、その市場における価格決定力は、一般的に大企業が強く、免税事業者のような小規模事業者は弱いとされる。そのため、免税事業者は大企

図表4 益税に対する政府の説明（過剰転嫁による益税）



(出所) 財務省ホームページを基に作成

業の影響を強く受けた取引価格を受け入れざるを得ず、実際には免税事業者の過剰転嫁による益税は発生しないとする意見も見られる<sup>55</sup>。

#### ウ 益税問題に対する政府の見解

政府は免税事業者との関係における益税について「一義的な定義があるわけではございませんが、免税事業者が仕入れに係る消費税額を超えて本体価格に消費税として金額を上乗せして別途受けることになれば、仕入れに係る消費税額を超えた部分について、いわゆる益税の問題が生じ得ることとなる」との認識を示しており<sup>56</sup>、これはイの過剰転嫁による益税(図表4)と同義であると言える。

その上で、「実際に益税が発生しているのかどうかという点については、免税事業者の方の値づけ全体の状況を見て判断しなければいけない事柄である」と説明している<sup>57</sup>。また、鈴木財務大臣は、インボイス制度導入の狙いが益税の解消にあるのではないかと問われた際、「いわゆる益税と言われるものをなくしていくということが本音ではないかといえば、財務大臣としての立場から、そうだということは申し上げません。」と答弁しており<sup>58</sup>、インボイス制度導入の理由や利点として、益税問題に言及していない。

その一方で、「消費税の軽減税率に関する検討について」(平成26年6月5日、自由民主党・公明党(与党税制協議会))の関連資料内において、仕入税額控除の保存方式の案を比較する中で、「前段階までの納付税額以上の仕入税額控除がなされ、最終的な納付税額が過小となる、いわゆる「益税」の発生」が論点の一つとして挙げられている<sup>59</sup>。ここ

<sup>55</sup> 紙博文「消費税法に関する研究—益税を中心として—」『経営情報研究：摂南大学経営学部論集』(平16.2)。なお、この論文では、大企業は消費税分以上の過剰な転嫁が可能となり、反対に免税事業者は自らの仕入れに係る消費税相当額を転嫁できず、損が発生する可能性があることも指摘している。

<sup>56</sup> 第213回国会衆議院決算行政監視委員会議録第1号21頁(令6.4.8)、財務省「消費税の中小・小規模事業者向けの特例に関する資料」〈[https://www.mof.go.jp/tax\\_policy/summary/consumption/d06.htm](https://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/consumption/d06.htm)〉

<sup>57</sup> 第211回国会衆議院予算委員会第三分科会議録第1号46頁(令5.2.20)

<sup>58</sup> 第211回国会衆議院財務金融委員会議録第3号24頁(令5.2.17)

<sup>59</sup> 自由民主党・公明党(与党税制協議会)「消費税の軽減税率に関する検討について」(平26.6.5)資料5-3

でいう益税とは、アの過剰控除による益税であり、与党内では少なくとも当時の議論の俎上にあったと見られる。また、平成27年12月に麻生財務大臣（当時）が、「与党において、適格請求書等保存方式、通称インボイスと言うのですけれども、これを導入しますと。益税批判、益税というのは消費税をもらっていないながら消費税を納めていないというのに対する批判が前からあるので、インボイスをやりますと、（中略）言っておられるのだと思います。」と発言しており<sup>60</sup>、このことから与党がインボイス制度創設に当たり、益税問題の解消を意識していたことがうかがえる。

このような与党内の議論のほか、一般的な議論においてもインボイス制度導入により益税の一部が解消されると期待されていたことを踏まえると、政府がインボイス制度導入の理由や利点を国民に説明するに当たり、益税問題に言及しないことは適切でないようにも思われる。

#### 4. おわりに

以上、インボイス制度の概要と経緯について概観し、制度導入に対する主要な論点を紹介した。インボイス制度開始から間もなく1年が経過するが、現在でも国会や有識者の間だけでなく、国民の間でも広く議論がなされており、依然として制度に対する関心は高い。しかし、2. (3) ウ や3. (4) ウで指摘したように、インボイス制度導入の理由や意義について、政府は十分に説明を尽くしていないようにも思われる。

令和2年度以降、消費税は我が国の最大税目となっており、その重要性は増している。それだけに、消費税に関する制度について国民の理解と信頼を得ることは不可欠であり、インボイス制度も例外ではない。インボイス制度に対する国民の理解と信頼を得られるよう、まずは政府が制度に関する説明を尽くし、その上でより深い議論が行われていくことを期待したい。

(いとう つかさ)

---

「区分経理のための仕組みについて（課題毎の比較）」

<sup>60</sup> 金融庁「麻生副総理兼財務大臣兼内閣府特命担当大臣閣議後記者会見の概要」（平27. 12. 4）〈<https://www.fsa.go.jp/common/conference/minister/2015b/20151204-1.html>〉