

# 農業における適格請求書等保存方式（インボイス制度）導 入後の一考察

—インボイス制度における農協特例を中心に—

松熊 浩治



## 【論文要旨】

農業における適格請求書等保存方式（インボイス制度）導入後の一考察  
ーインボイス制度における農協特例を中心にー

産業能率大学大学院 松熊 浩治

制定からおよそ四半世紀が経過した農業の憲法とも呼ばれる「食料・農業・農村基本法」が、令和6年5月に改正された。昨今では、世界的な食料情勢の変化に伴う食料安全保障上のリスクの高まりや、地球環境問題への対応、海外の市場の拡大等、我が国の農業を取り巻く情勢が制定時には想定されなかったレベルで変化しており、政府は、食料、農業及び農村に関する施策を実施するため必要な法制上、財政上及び金融上の措置を講じなければならないとされている。

そのような中、令和5年10月に導入されたインボイス制度の農業者に与えるインパクトは大きく、国税庁は全国の税務署において説明会を相次いで行うなど、令和5年度税制改正では柔軟な措置がなされてきたところである。

インボイス制度の問題点として、「免税事業者が取引から排除される懸念」について指摘されている。農業においては、農協特例により、農業協同組合への無条件委託方式・共同計算方式での出荷については、農業者のインボイスの交付義務は免除され、買手は農業協同組合が発行するインボイスによって仕入税額控除が可能になる。したがって、取引排除に対する一定の効果は期待できることから、農業者にとって重要な税務上の施策であるといえる。

農業者が生産した農産物が最終消費者まで届くには、多くの事業者を介することになるが、インボイス制度導入後の大きな混乱は見受けられないことから、農協特例が有効に機能しているといえる。しかし、農協特例の要件等について、他法令との性格上不合理なものや実態との乖離が認められる。このことについて、課税庁の検証が追いつかず看過することになれば、租税法律主義や租税公平主義、課税要件明確主義等の租税原則において問題となる可能性がある。本稿では、このような問題意識から、インボイス制度における農協特例の要件等に関する問題点を解消するための論点整理と提言を行うことを目的とした。

他法令との性格上の不合理や乖離を明らかにするためには、農協特例を法令や通達、さらには政治過程から明らかにする必要がある。農協特例の要件は何か、その本質はどのようなものでなぜインボイスの交付が免除され、農業協同組合が発行するインボイスの保存で仕入税額控除ができるのかを明確にすることで、他法令との性格上の不合理や実態との乖離を明らかにすることができる。具体的には、制定当時の国会衆議院財務金融委員会等議事録を確認するとともに、農業者が販売を委託する農業協同組合に関する法令を確認し、消費税法における農協特

例の要件との性格上不合理な部分を明らかにした。さらに、筆者は福岡県在住であることから、福岡県内にある 20 の農業協同組合のディスクロージャー誌を調査し、共同計算がなされている青果物の生産部会員数の実態調査により、消費税法と実体との乖離の存在を明らかにした。これは、他県のディスクロージャー誌を概観したところ散見されることから、全国的にも同様の実態が存在しているものと思える。

売手と買手が結びつかない性質など一定の特殊性があるという理由から、卸売市場特例や農協特例は設けられているが、卸売市場特例は委託及びせり売又は入札の販売方式に適用されるのに対し、農協特例は政令や財務省令で無条件委託方式・共同計算方式という条件を付しているだけでなく、組合員であることが前提となっている。しかし、農業協同組合は、農業協同組合法において一定の割合で組合員以外の利用が認められている。卸売市場特例と同条件で適用したとしても、税収面や納税者の予測可能性に影響が無ければ、このような規定は意味が無いことになる可能性もある。

また、農協特例の要件の一つである共同計算方式については、その詳細を規定する条文が消費税法及び関係法令には存在しない。実態調査によれば、無条件委託方式で農業協同組合へ出荷した農産物は、全てが共同計算方式として扱われていることが明らかになった。

これらの問題を解決するには、消費税法の解釈論では限界があり、立法論によることもやむを得ないとの結論に至った。

農協特例は、農業者にとって重要な税務上の施策であり、農業者は消費税の納税義務や複雑な税務処理から解放され、農業活動に集中することが可能になる。農協特例は、農業に対する特別扱的な制度ではなく、農業生産物を消費する全ての人々に影響を及ぼすものでもある。

## 目次

|  |    |
|--|----|
| はじめに .....                                       | 1  |
| <b>第 1 章 消費税法の沿革</b> .....                       | 8  |
| 第 1 節 消費税導入の経緯 .....                             | 8  |
| 第 1 項 税制改正略史と消費税 .....                           | 8  |
| 第 2 項 社会保障と税の一体改革 .....                          | 9  |
| 第 2 節 仕入税額控除制度 .....                             | 10 |
| 第 1 項 仕入税額控除制度の概要 .....                          | 10 |
| 第 2 項 仕入税額控除制度の変遷 .....                          | 10 |
| 第 3 節 軽減税率制度 .....                               | 12 |
| 第 1 項 軽減税率制度の概要 .....                            | 12 |
| 第 2 項 軽減税率制度導入の経緯 .....                          | 13 |
| 第 3 項 逆進性への効果に対する否定的意見 .....                     | 15 |
| 第 4 節 インボイス制度 .....                              | 16 |
| 第 1 項 インボイス制度の概要 .....                           | 16 |
| 第 2 項 インボイス制度導入の経緯 .....                         | 18 |
| 第 3 項 軽減税率との関係性に対する否定的意見 .....                   | 21 |
| 第 5 節 農協特例の創設 .....                              | 21 |
| 第 6 節 小括 .....                                   | 24 |
| <b>第 2 章 農協特例と卸売市場特例の差異</b> .....                | 24 |
| 第 1 節 本稿における農協特例の定義 .....                        | 24 |
| 第 2 節 農協特例の意義 .....                              | 27 |
| 第 3 節 通達を経由した農協特例（免税事業者への農協特例の適用） .....          | 29 |
| 第 4 節 卸売市場特例との差異 .....                           | 33 |
| 第 5 節 考察 .....                                   | 35 |
| 第 6 節 小括 .....                                   | 38 |
| <b>第 3 章 農協特例の整備の必要性</b> .....                   | 38 |
| 第 1 節 租税通達の性質と外部効果の考察 .....                      | 38 |
| 第 2 節 組合員に限定されている問題 .....                        | 41 |
| 第 1 項 農業協同組合法における組合員の意義 .....                    | 41 |
| 第 2 項 農業協同組合法、独占禁止法における組合員 .....                 | 43 |
| 第 3 項 東京地裁判決平成 31 年 1 月 18 日判決（K D D I 事件） ..... | 47 |
| 第 4 項 東京地裁平成 19 年 4 月 17 日判決 .....               | 49 |
| 第 5 項 国税不服審判所令和 4 年 11 月 9 日裁決 .....             | 51 |
| 第 6 項 考察 .....                                   | 53 |

|                                    |           |
|------------------------------------|-----------|
| 第3節 共同計算方式における人数の問題 .....          | 56        |
| 第1項 東京地裁平成9年8月28日判決 .....          | 59        |
| 第2項 広島地裁平成11年2月18日判決 .....         | 61        |
| 第3項 最高裁平成16年12月20日判決（渡邊林産事件） ..... | 64        |
| 第4項 考察 .....                       | 67        |
| 第4節 小括 .....                       | 70        |
| <b>第4章 総括 .....</b>                | <b>71</b> |
| <b>結びにかえて .....</b>                | <b>73</b> |
| 参考文献 .....                         | 76        |

## はじめに

### 1. 研究の趣旨等

制定からおよそ四半世紀が経過した農業の憲法とも呼ばれる「食料・農業・農村基本法」が、令和6年5月に改正された。昨今では、世界的な食料情勢の変化に伴う食料安全保障上のリスクの高まりや、地球環境問題への対応、海外の市場の拡大等、我が国の農業を取り巻く情勢が制定時には想定されなかったレベルで変化<sup>1</sup>しており、政府は、食料、農業及び農村に関する施策を実施するため必要な法制上、財政上及び金融上の措置を講じなければならない<sup>2</sup>とされている。

そのような中、令和5年10月に導入されたインボイス制度の農業者に与えるインパクトは大きく、国税庁は全国の税務署において説明会を相次いで行うなど、令和5年度税制改正では柔軟な措置がなされてきたところである。

インボイス制度の問題点として、「免税事業者が取引から排除される懸念」<sup>3</sup>について指摘されている。農業においては、農協特例<sup>4</sup>により、農業協同組合への無条件委託方式・共同計算方式での出荷については、農業者のインボイスの交付義務は免除され、買手は農業協同組合が発行するインボイスによって仕入税額控除が可能になる。したがって、取引排除に対する一定の効果は期待できることから、農業者にとって重要な税務上の施策であるといえる。

農業者が生産した農産物が最終消費者まで届くには、多くの事業者を介することになるが、インボイス制度導入後の大きな混乱は見受けられないことから、農協特例が有効に機能しているといえる。しかし、農協特例の要件等について、他法令との性格上不合理なものや実態との乖離が認められる。このことについて、課税庁の検証が追い付かず看過することになれば、租税法律主義や租税公平主義、課税要件明確主義等の租税法原則において問題となる可能性がある。本稿では、このような問題意識から、インボイス制度における農協特例の要件等に関する問題点を解消するための論点整理と提言を行うこととした。

他法令との性格上の不合理や乖離を明らかにするためには、農協特例を法令や通達、さらには政治過程から明らかにする必要がある。農協特例の要件は何か、その本質はどのようなものでなぜインボイスの交付が免除され、農業協同組合が発行するインボイスの保存で仕入税額控除ができるのかを明確にすることで、他法令との性格上の不合理や実態との乖離を明らかにすることができる。具体的には、制定当時の国会衆議院財務金融委員会等議事録を確認するとともに、農業者

---

<sup>1</sup> 農林水産省基本政策「食料・農業・農村基本法」参照。

(<https://www.maff.go.jp/j/basiclaw/>) (令和6年11月25日最終閲覧)。

<sup>2</sup> 改正食料・農業・農村基本法第15条。

<sup>3</sup> 酒井貴子「近時の消費税法の改正とその課題－軽減税率と適格請求書等保存方式を中心に－」(有斐閣「消費税の将来構想」租税法研究第49号・2021.6.30)28頁。

<sup>4</sup> 農協特例の具体的説明は後述に詳細。

が販売を委託する農業協同組合に関する法令を確認し、消費税法における農協特例の要件との性格上不合理な部分を明らかにした。さらに、筆者は福岡県在住であることから、福岡県内にある 20 の農業協同組合のディスクロージャー誌を調査し、共同計算がなされている青果物の生産部会員数の実態調査により、消費税法と実体との乖離の存在を明らかにした。これは、他県のディスクロージャー誌を概観したところ散見されることから、全国的にも同様の実態が存在しているものといえる。

売手と買手が結びつかない性質<sup>5</sup>など一定の特殊性があるという理由から、卸売市場特例<sup>6</sup>や農協特例は設けられているが、卸売市場特例は委託及びせり売又は入札の販売方式に対して適用されるのに対し、農協特例は政令や財務省令で無条件委託方式・共同計算方式という条件を付しているだけでなく、組合員であることが前提となっている。しかし、農業協同組合は、農業協同組合法において一定の割合で組合員以外の利用が認められている。卸売市場特例と同条件で適用したとしても、税収面や納税者の予測可能性に影響が無ければ、このような規定は意味が無いことになる可能性もある。

また、農協特例の要件の一つである共同計算方式については、その詳細を規定する条文が消費税法には存在しない。実態調査によれば、無条件委託方式で農業協同組合へ出荷した農産物は、全てが共同計算方式として扱われていることが明らかになった。例えば、5 名の生産部会で共同計算方式による販売をしても、1 名しか出荷しない日もある。そのような場合は売手と買手が結びつく取引になる。

本研究は、このような問題意識の下、農業協同組合への出荷に特化した「農協特例」における消費税法上の諸問題について考察し、消費税法等整備の必要性について提言を行うことを目的とするものである。

決して農業協同組合を擁護するわけではなく<sup>7</sup>、農業者がさらに農業活動に集中することを可能にするためには、農協特例についてより明確化・簡素化できるのではないかと考え、研究を行ったところである。

農協特例は、農業者にとって重要な税務上の施策であり、農業者は消費税の納税義務や複雑な税務処理から解放され、農業活動に集中することが可能になる。

---

<sup>5</sup> 佐野恵一朗「適格請求書保存方式の諸課題に対する一考察－円滑な導入に向けた特例等のあり方について－」（税務大学校論叢 109 号・令和 5 年 6 月 30 日）435 頁。

<sup>6</sup> 卸売市場特例の具体的説明は後述に詳細。

<sup>7</sup> 金井恵美子「理解が深まる消費税インボイス制度 Q A 第 2 版」（税務研究会出版局・令和 4 年 11 月 20 日）113 頁。

「農協特例はあくまでも共同計算方式による無条件委託に対するものであり、農協が免税事業者である農家から仕入れを行えば、ほかの事業者と同様に、仕入税額控除が制限されることとなる。」と農協特例は農業協同組合に対する特例ではないことが述べられている。



## 2. 本研究の結論

本稿では、インボイス制度における農協特例について、卸売市場特例と対比した形式を基本として考察している。

インボイス制度は導入されて間もないため、農協特例を争点とする裁判例は存在しない。また、筆者が検索する限り農協特例に関する趣旨目的について詳しい公文書等が見当たらなかった<sup>8</sup>。したがって、本稿では、インボイス導入以前の仕入税額控除等に関する裁判例に基づく考察に加え、「食料・農業・農村基本法」<sup>9</sup>の講ずべき措置も視野に入れた上で、消費税法 57 条の 4、消費税法施行令 70 条の 9 を中心に他法令との検証や学説等に筆者の私見を加える方法及び農業協同組合への実態調査に基づき考察する方法等により研究を行った。

消費税法 57 条の 4 が免税事業者であっても適用されることや、農協特例の要件について、消費税法と他法令との性格上の不合理や実態との乖離が認められる点について、課税庁の検証が追い付かず看過することになれば、租税法律主義や租税公平主義、課税要件明確主義等の租税法原則において問題となる可能性がある。したがって、これらを解消するためには、消費税法の解釈論では限界があり、立法論によることもやむを得ないとの結論に至った。

農協特例は、農業に対する特別扱的な制度ではなく、農産物を消費する全ての人々に影響を及ぼすものでもある。

## 3. 現状分析

農協特例は、出荷方法が無条件委託方式、精算方法が共同計算方式のものに限り、出荷者が免税事業者であっても小売業者等実需者<sup>10</sup>に対するインボイスの交付義務は免除され、農協等の発行するインボイスの保存で小売業者等実需者は仕入税額控除が可能になる。

消費税法 57 条の 4 に示す事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な課税資産の譲渡等として政令で定める「農協等」には、農業協同組合法に規定する農業協同組合や農事組合法人、水産業協同組合法に規定する水産業協同組合、森林組合法に規定する森林組合及び中小企業等協同組合法に規定する事業協同組

---

<sup>8</sup> 佐野恵一朗 前掲（注 5）435 頁には触れられているが、それ以外は見当たらなかった。

<sup>9</sup> 農林水産省基本政策「食料・農業・農村基本法」参照 前掲（注 1）。

<sup>10</sup> 実需者という用語については、内閣府「第 7 回農林水産ワーキング・グループ議事概要」14 頁において「実需者の酒造メーカー」と記載がある。本稿では、農産物を購入してインボイスを必要とする事業者を示す。（<https://www8.cao.go.jp/kisei-kaikaku/kisei/meeting/wg/nousui/20200310/gijiroku0310.pdf>）。

合や協同組合連合会が該当するが、農林水産物の譲渡<sup>11</sup>が農協特例の対象とされていることから、農産物の出荷先の状況を農林業センサスで調査した（表-1）。

（表-1）農産物の出荷先の状況

単位：経営体

| 計         | 販売の<br>なかった経営<br>体数 | 販売の<br>あった実経営<br>体数 | 回答計<br>（複数回<br>答） | 農産物の出荷先別（複数回答） |                                |          |          |                            |                  |         |
|-----------|---------------------|---------------------|-------------------|----------------|--------------------------------|----------|----------|----------------------------|------------------|---------|
|           |                     |                     |                   | 農業協<br>同組合     | 農業協<br>同組合<br>以外の<br>集出荷<br>団体 | 卸売<br>市場 | 小売<br>業者 | 食品<br>製造<br>業・<br>外食<br>産業 | 消費者<br>に直接<br>販売 | その<br>他 |
| 1,075,705 | 97,495              | 978,210             | 1,380,762         | 704,393        | 143,875                        | 111,845  | 96,161   | 40,242                     | 207,600          | 76,646  |
|           |                     |                     |                   | 51.01%         | 10.42%                         | 8.10%    | 6.96%    | 2.91%                      | 15.04%           | 5.55%   |

出典：農林水産省「2020年農林業センサス」<sup>12</sup>

この調査によれば、農産物の出荷先は、農業協同組合が51.01%となっており過半を占める。また、農業協同組合以外の集出荷団体は10.42%、さらに、卸売市場への出荷は8.10%と低く、卸売市場特例が適用される農業者は、農業協同組合への出荷に比べ相当少ないことが分かる。卸売市場特例の要件には、せり売又は入札によるものであることが規定されているが、卸売市場経由の野菜は、相対取引が多く、せりなどの市場機能を経由する比率は少ない。その理由として、大手スーパー等の生鮮売り場の野菜は、卸売市場を経由しているものであっても、相対取引で事前に価格が決定される取引が多いことが挙げられる。相対取引とは、卸売業者と買い手が、販売価格及び数量について交渉のうえ、販売する方法<sup>13</sup>である。

中央卸売市場における卸売市場取引の集荷方法・取引方法の推移（図-1）を確認したところ、青果物は、昭和55年は76.4%がせり・入札取引であったものが、令和2年には8.5%に減少している。したがって、卸売市場特例が適用される取引は農協特例が適用される取引に比べてかなり少ないことが想定されることから、本稿では、特例の適用対象が多い農業協同組合への出荷を中心に研究を行うこととした。

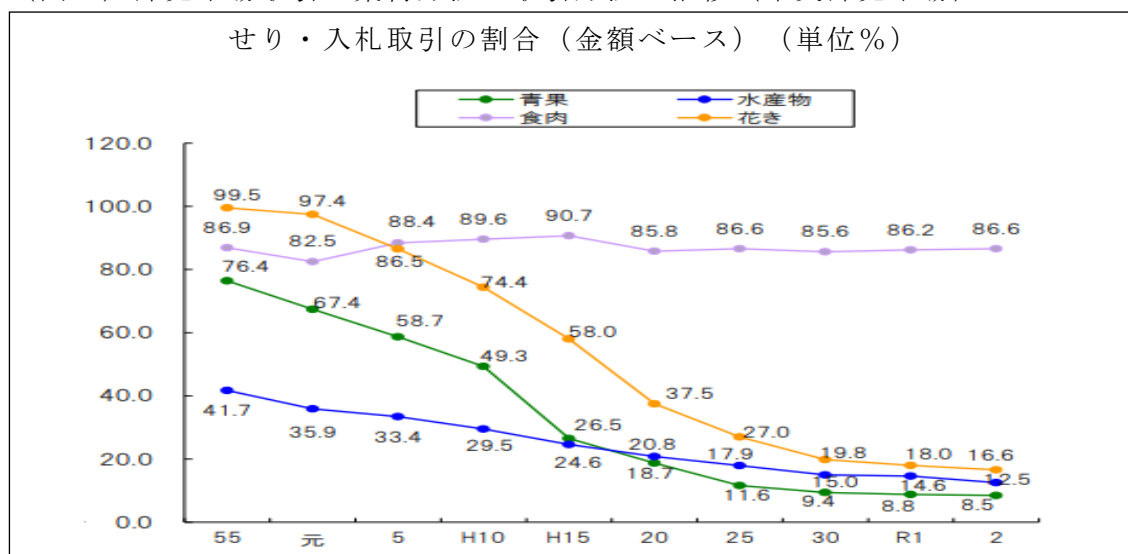
<sup>11</sup> 消費税法施行令70条の9 2項2号ロ、消費税法施行規則26条の5 2項。

<sup>12</sup> 農林水産省「2020年農林業センサス」 確報 第3巻 農林業経営体調査報告書 一農林業経営体分類編－Ⅰ農業経営体（総数）1経営形態別統計（26）農産物出荷先別経営体数を参考に筆者作成。

<sup>13</sup> 東京都中央卸売市場ホームページ

（<https://www.shijou.metro.tokyo.lg.jp/faq/shikumi/1-4/>）（令和6年11月9日最終閲覧）。

(図-1) 卸売市場取引の集荷方法・取引方法の推移 (中央卸売市場)



出典：農林水産省 大臣官房新事業・食品産業部食品流通課

「卸売市場をめぐる情勢等について」<sup>14</sup>

農業者から委託を受けた卸売市場は、出荷者が免税事業者であっても小売業者等実需者に対するインボイスの交付義務は免除され、卸売市場の発行するインボイスの保存で仕入税額控除が可能になるというシンプルな仕組みになっている。

一方、農業協同組合への出荷については、「組合員と組合員以外の者」、「課税事業者と免税事業者」が混在した中での無条件委託方式・共同計算方式で販売が行われる仕組みとなっている。さらに、農業協同組合における組合員と組合員以外の者の出荷分を合算して共同計算した場合、その出荷数量を管理した上で組合員の出荷分についてのみ農協特例を適用することになるという複雑な仕組みになっている。

インボイス制度の問題点として、「免税事業者が取引から排除される懸念」<sup>15</sup>について指摘されている。農林業センサスの農産物販売規模別農業経営体数を参照に筆者が作成した「農産物販売金額規模別農業経営体数 (表-2)」によれば、2020年度の農産物販売金額規模別の農業経営体数をみると、1,000万円未満の農業経営体数は88.17%となっており、免税事業者が太宗を占めている。また、5,000万円未満の農業経営体数は98.05%となっており、農業経営体のほとんどが簡易課税特例制度の対象にもなる。

<sup>14</sup> 農林水産省 大臣官房新事業・食品産業部食品流通課「卸売市場をめぐる情勢等について (令和5年3月)」8頁 ([https://www.seika-oroshi.or.jp/\\_userdata/01\\_r04kenshu\\_sijyou.pdf](https://www.seika-oroshi.or.jp/_userdata/01_r04kenshu_sijyou.pdf)) (令和6年11月9日最終閲覧)。

<sup>15</sup> 酒井貴子 前掲 (注3) 28頁。

(表-2) 農産物販売金額規模別農業経営体数

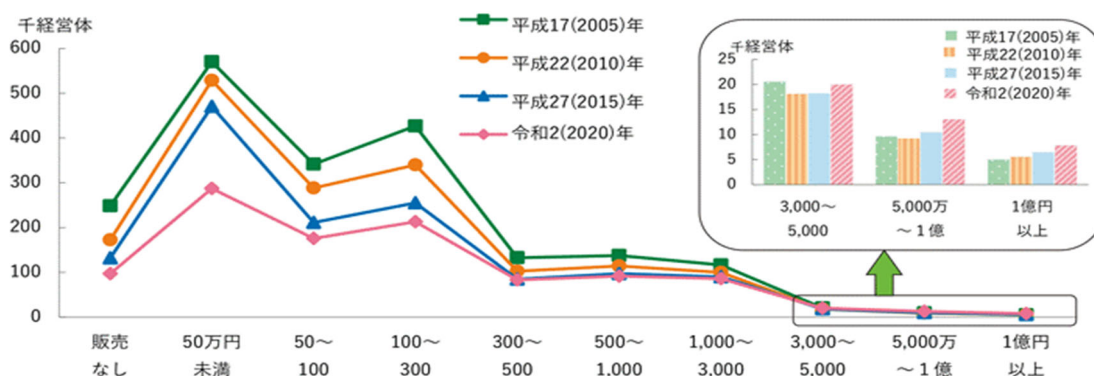
単位：経営体

| 年度                              | 販売なし    | 50万円未満  | 50～100  | 100～300 | 300～500 | 500～1,000 | 1,000～3,000                   | 3,000～5,000 | 5,000～1億円                      | 1億円以上 |
|---------------------------------|---------|---------|---------|---------|---------|-----------|-------------------------------|-------------|--------------------------------|-------|
| 2005                            | 248,625 | 570,143 | 341,461 | 426,855 | 132,535 | 137,893   | 116,469                       | 20,623      | 9,683                          | 5,093 |
| 2010                            | 172,508 | 528,644 | 288,050 | 339,839 | 102,718 | 114,342   | 99,905                        | 18,212      | 9,289                          | 5,577 |
| 2015                            | 132,034 | 470,357 | 211,374 | 255,317 | 85,221  | 97,416    | 90,201                        | 18,346      | 10,451                         | 6,549 |
| 2020                            | 97,495  | 287,122 | 175,832 | 212,830 | 83,413  | 91,764    | 86,145                        | 20,122      | 13,120                         | 7,862 |
| 1,000万円未満<br>948,456 (88.17%)   |         |         |         |         |         |           | 1,000万円以上<br>127,249 (11.83%) |             |                                |       |
| 5,000万円未満<br>1,054,723 (98.05%) |         |         |         |         |         |           |                               |             | 5,000万円以上<br>20,982<br>(1.95%) |       |

出典：農林水産省「農林業センサス」<sup>16</sup>

また、農産物販売規模別農業経営体数（図-2）によれば、農産物販売金額別の経営体数について、平成17年から令和2年までの変化をみると、3,000万円以上の階層の推移では若干の増加傾向ではあるが、それ以外は減少しており、全体として農業経営体は減少傾向にあることが分かる。

(図-2) 農産物販売金額規模別農業経営体数

農林水産省「令和3年度 食料・農業・農村白書」<sup>17</sup>

<sup>16</sup> 農林水産省「農林業センサス」農業経営体（総数）農産物販売金額規模別経営体数 2005年～2020年を参考に筆者が作成。5年ごとの調査結果が記載されており、前回（平成27年）は1,000万円未満の経営体は約91%であり、1,000万円以上の経営体が増加している。次回は令和7年。

<sup>17</sup> 農林水産省「令和3年度 食料・農業・農村白書」特集 変化（シフト）する我が国の農業構造（5）農業所得  
([https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w\\_maff/r3/r3\\_h/trend/part1/chap1/c1\\_1\\_05.html](https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w_maff/r3/r3_h/trend/part1/chap1/c1_1_05.html))（令和6年11月9日最終閲覧）。

これらの資料から、農業者の太宗は免税事業者であり小規模農家であるといえる。小規模農家については、税務処理に関する専門知識が限られ、課税事業者を選択した場合は事務負担が増加することから、免税事業者のまま続ける農業者が多い<sup>18</sup>と思われる。したがって、その多くが取引から排除される懸念もある。

また、農産物を購入する小売事業者等実需者についても、多数の農業者から仕入れた農産物を課税事業者か免税事業者か仕訳した上で消費税の仕入税額控除を行うには負担が大きい。

農協特例は、売手が免税事業者であったとしても、買手は農業協同組合等が発行するインボイスの保存により仕入税額控除ができる特例措置である。売手と買手が結びつかない性質<sup>19</sup>など一定の特殊性があるものとされ、消費税法施行令 70 条の 9 において規定された特例である。この特例は、農業者にとっても小売業者等実需者にとっても重要な税務上の事務負担軽減策であり、「免税事業者が取引から排除される懸念」<sup>20</sup>も解消される。つまり、農業者は消費税の納税義務や複雑な税務処理から解放され、農業活動に集中することが可能になる。

農業者が出荷する農産物は、農業協同組合や卸売市場、農産物直売所または直接販売等による流通形態があり、その品目や数量は相当数あり、単価は少額なものが多い。農業者の生産した農産物が最終消費者まで届くには、多くの事業者を介することになるが、本稿執筆までにインボイス導入後の農産物に関する租税法上の争いは無いことから、農協特例が有効に機能しているといえる。

#### 4. 本研究の論理展開

第 1 章では、消費税法の沿革を概観し、インボイス制度の概要を整理した上で国会衆議院財務金融委員会会議録及び農林水産委員会会議録を参照して農協特例の創設理由を明らかにする。

第 2 章では、「農協等特例」、「協同組合特例」、「農協特例」という用語について確認する。消費税法上、それらの用語は使用されていない。消費税法のみならず、同法施行令、施行規則においても同様である。一般的に使用されている「農協特例」は法律用語ではない。したがって、本稿における農協特例を定義した上で、立法趣旨と実務上の観点から、農協特例と卸売市場特例との差異を考察し問題提起を行う。

第 3 章では、農協特例が租税公平主義等の租税原則やインボイス制度の趣旨・目的に反するのではないかと、また、卸売市場特例と一貫性を持たせること等、第 2 章で問題提起したことについて考察し、シンプルかつ租税原則（租税法律主

---

<sup>18</sup> 後掲（表-8）みい農業協同組合青色申告会消費税課税事業者等内訳を参照。

<sup>19</sup> 佐野恵一朗 前掲（注 5）435 頁。

<sup>20</sup> 酒井貴子 前掲（注 3）28 頁。

義、租税公平主義、課税要件明確主義等）に即した整備が必要であることを結論づける。

第4章では、第1章から第3章までの総括を行う。

農協特例は、農業者にとって重要な税務上の施策であり、この施策により農業者は、消費税の納税義務や複雑な税務処理から解放され、農業活動に集中することが可能になる。併せて、小売業者等実需者も、農産物を生産した農家を見つけてインボイス発行を求める負担を免れ、円滑に消費者へ販売することが可能になる。その結果、消費者も、インボイス導入によるコスト増加分の負担から免れることになる。農協特例は、農業に対する特別扱的な制度ではなく、農産物の消費に関連する全ての人々にも影響を及ぼすものであることを研究者の方々に参考にしていただければ幸いである。

## 第1章 消費税法の沿革

インボイス制度における農協特例に関して考察を行うにあたり、本章では、消費税法導入の経緯や政治的背景及び仕入税額控除制度、軽減税率制度、インボイス制度について概観した上で、なぜ農業に対して消費税の特例が創設されたのかを整理する。

### 第1節 消費税導入の経緯

#### 第1項 税制改正略史と消費税<sup>21</sup>

我が国の税制は、シャープ勧告<sup>22</sup>に大きな影響を受けており、施行されて以降、実態との乖離により次々に修正が行われてきた。アメリカの影響下にあった第二次世界大戦後、直接税を中心とする恒久的・安定的な税体系を目指すシャープ勧告に基づいた税制が昭和25年に施行され、現在の我が国の税制の基礎となった。このいわゆるシャープ税制は、理論的に首尾一貫した公平な税体系を目指したものの、戦後復興期の社会経済の実情にそぐわないこともあり、昭和28年以降、シャープ税制の修正が行われてきた。また、シャープ勧告は租税特別措置を公平の原則に反するとし、多くの租税特別措置は廃止されていたが、高度経済成長期の昭和30年代からは、資本の蓄積と経済の発展を図ることなどを目的として様々な租税特別措置が導入された。さらに、道路など社会インフラの充実を図る観点から、財源確保のため揮発油税などの税率引上げ等が行われた。

<sup>21</sup> 財務省「Q&A ～身近な税について調べる～」を参照して筆者が要約整理したもの。  
([https://www.mof.go.jp/tax\\_information/qanda015.html](https://www.mof.go.jp/tax_information/qanda015.html)) (令和6年10月14日最終閲覧)。

<sup>22</sup> シャープ勧告は、連合国軍最高司令官の要請により1949年（昭和24年）5月10日に来日したカール・シャープ博士を中心とする使節団により作成され、同年9月15日に日本の税制の包括的な改革案として発表された。

昭和 50 年代には不況による歳入欠陥に起因した財政危機を打開するため、自動車関係諸税などの間接税の増税、法人税率の引上げや租税特別措置の整理・合理化などが行われた。この時期には、国民に広く薄く負担を求める一般消費税の導入が議論されたが実現には至らず、課題として残されることとなった。

昭和 62・昭和 63 年にかけての抜本的税制改革では、高齢化、国際化などの経済社会の構造変化にあわせ、所得・消費・資産等の間でバランスのとれた税体系の構築が目指された。個別間接税は廃止され、税率 3% の消費税が平成元年 4 月から導入された。その後、少子高齢化の加速を背景に、勤労世代の人口が相対的に減少する一方、社会保障の財政需要の増大が避けられないこと等を踏まえ、個人所得課税の軽減と消費税の充実（3%→5%・平成 9 年）を柱とする税制改革が行われた。

## 第 2 項 社会保障と税の一体改革

社会保障と税の一体改革において、消費税の収入については、年金、医療及び介護の社会保障給付並びに少子化に対処するための施策に要する経費に充てる<sup>23</sup>こととされ、令和元年 10 月に消費税の税率は 8% から 10% になると同時に、軽減税率が導入された。所得税減税とパッケージで行われてきたこれまでの税制改革・消費増税とは異なり、我が国初めてのネット増税である<sup>24</sup>と言われている。

一連の改革の集大成として、複数税率下において適正な課税の確保を目的として、令和 5 年 10 月 1 日に、従来の帳簿方式に併用されるインボイス制度が導入された。これにより、買手からの求めに応じたインボイスの交付義務が生じ、また、免税事業者からの仕入税額控除が不可<sup>25</sup>となった。特に既存の付加価値税制に新たにインボイス制度を導入するということは諸外国を見ても例がない<sup>26</sup>。

国家財政の主要財源として位置づけられている消費税の役割は大きい<sup>27</sup>。金子は、「消費税（略）は、物品やサービスの消費に担税力を認めて課される租税である（略）。その歳入上の重要性は、所得税や法人税より大きく、全体を合わせると国税収入の 40% をこえており、昭和 63 年に採用された『消費税』（略）の定着および税率の引き上げとともに、その重要性はますます高まるものと予想される。」<sup>28</sup>と述べている。

---

<sup>23</sup> 消費税法第 1 条第 2 項。

<sup>24</sup> 森信茂樹「日本の消費税 社会保障・税一体改革の経緯と重要資料」（中央経済社・2022.11.15）3 頁。

<sup>25</sup> 佐野恵一朗 前掲（注 5）279 頁。

<sup>26</sup> 佐野恵一朗 前掲（注 5）279 頁。

<sup>27</sup> 財務省「税の学習コーナー」を参照。

（<https://www.nta.go.jp/taxes/kids/hatten/page03.htm>）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。歳入 112 兆 5,717 億円のうち、消費税 21.2%、所得税 15.9%、法人税 15.1%。

<sup>28</sup> 金子宏「租税法第 24 版」（弘文堂・2023.4.15）801 頁。

小澤は、「税の基本原則は、現代において、公平・中立（効率）・簡素という3つの原則に集約される。勿論、それらの原則はトレード・オフの関係に立つ場合もあり、それらを同時に完璧に満たす税制は存在せず、制度としてある程度の制約を受けることは避けられない。」<sup>29</sup>と述べている。

## 第2節 仕入税額控除制度

### 第1項 仕入税額控除制度の概要

仕入税額控除とは、消費税の課税売上げに係る消費税から課税仕入れに係る消費税を控除することをいい、消費税の課税事業者は、課税売上げと課税仕入から計算した消費税の差額を納税しなければならない<sup>30</sup>。

消費税は、生産から最終消費に至るまでの各取引段階で課税されることから、二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る税額から仕入れに係る税額を控除し、税の累積を排除する、いわゆる前段階税額控除方式が採用<sup>31</sup>されており、金子は、「消費税の最も重要な要素の一つである。」<sup>32</sup>と述べている。

水野は、「消費税では逆進性が強く公平の原則からみて問題を生ずるが、さらに、消費課税において重要な原則は、最終消費者の段階において、すべての物品・サービスに対して、等しい割合で消費税が負担されていることである。いわば、消費課税に対する中立性を維持することである。この中立性の観点から消費課税を比較すると、わが国で採用する『消費税』が他の課税よりも優れているといえる。『消費税』では、すべての取引段階において、あらゆる物品・サービスに課税するが、前段階の税額を、仕入税額控除として認め、課税の累積が排除されるからである。」<sup>33</sup>と述べている。

### 第2項 仕入税額控除制度の変遷

仕入税額控除方式としては、「①インボイス方式（仕送状）や請求書に税額が記載されていることを条件として控除を認める方式（これを『インボイス方式』（invoice method）とか『税額表方式』と呼ぶ）と、②インボイス等への税額の記載を要求することなく、帳簿等の記載に基づき、課税期間内の仕入の総額に税率を適用して得られた金額（わが国の消費税に即していえば、税込仕入総額の

<sup>29</sup> 小澤英樹「消費税法の違憲性」（税法基本判例研究会ぎょうせい税 74 巻 12 号・2019.12）105 頁。

<sup>30</sup> デトロイトトーマツ税理士法人 D T 弁護士法人編「否認事例・裁判例からみた消費税仕入税額控除の実務」（中央経済社・2021）2 頁。

<sup>31</sup> 森信茂樹「日本の消費税導入・改正の経緯と重要資料」（納税協会連合会・2000.3.30）46 頁。

<sup>32</sup> 金子宏 前掲（注 28）836 頁。

<sup>33</sup> 水野忠恒「大系租税法第 4 版」（中央経済社・2023.2.1）1045 頁。



110 分の 7.8) の控除を求める方式（これを『帳簿方式』とか『アカウント方式』と呼ぶ）とがある。」とされる<sup>34</sup>。平成元年 4 月 1 日から施行された消費課税制度において、我が国の消費税は、インボイス方式ではなく、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はない、という考慮<sup>35</sup>や、産業界、特に中小企業の間で反対論がきわめて強かった<sup>36</sup>ことが理由である。西山は、「日本の商習慣として『請求書』は理解できても『インボイス』の理解は得られなかったため、仕入税額控除の要件を『インボイス保存』とすることは困難でした。」<sup>37</sup>と述べている。

帳簿保存方式について、金井は、「シャープ税制以後定着した青色申告制度による記帳水準の高さが、他国に類を見ない制度を導入する決断を誘掖したとみることもできよう。」<sup>38</sup>と述べている。実質的に事業者自らの記帳に基づく帳簿の保存のみで仕入税額控除が認められることになり、免税事業者や消費者からの仕入れについても仕入税額控除が可能となった。「免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除を認めることが、いわゆる益税の問題の一因となっていること」<sup>39</sup>や、「税負担の転嫁の関係が不透明となること」<sup>40</sup>が帳簿保存方式の短所として挙げられていた。

消費税創設時には、我が国の取引慣行や納税義務者の事務負担に配慮するといった観点から、諸外国において採用されている、いわゆるインボイス方式によらず、原則として帳簿上の記録等に基づいて控除する方式（帳簿方式）が採用されたが、平成 6 年秋の税制改革において、制度の信頼性を高める観点から、帳簿及び請求書等の書類の保存を要件とする、いわゆる「請求書等保存方式」（平成 9 年 4 月 1 日適用）に改められ、その後、平成 28 年改正において、令和元年 10 月 1 日から軽減税率制度を導入するとともに、その円滑な実施を図る観点から、経過的に「区分記載請求書等保存方式」（帳簿等保存方式を維持した上で、軽減税率適用品目について帳簿及び請求書等の記載事項を追加するもの）という税率ごとの区分経理に対応するための簡素な方式を経て、令和 5 年 10 月 1 日から、我が国においてもインボイス方式（略）が導入された<sup>41</sup>。

<sup>34</sup> 金子宏 前掲（注 28）806 頁。

<sup>35</sup> 金子宏 前掲（注 28）813 頁。

<sup>36</sup> 金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点－」（日本税務研究センター日税研論集第 30 号・平成 7 年 3 月 10 日）16 頁。

<sup>37</sup> 佐藤英明・西山由美「スタンダード消費税法」（弘文堂・2022.9.30）227 頁。

<sup>38</sup> 金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」（税研 197 号・2018）42 頁。

<sup>39</sup> 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・令和元年 6 月 28 日）28 頁。

<sup>40</sup> 山田敏也 前掲（注 39）28 頁。

<sup>41</sup> 武田昌輔監修「DHC コメントール消費税法 1」（第一法規・令和 6 年 4 月 15 日追録）89 頁。

区分記載請求書等保存方式において、「引き続き、免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除が認められることからすれば、問題点は依然として未解決のままである」<sup>42</sup>との指摘もあった。

### 第3節 軽減税率制度

#### 第1項 軽減税率制度の概要

令和元年10月1日に消費税および地方消費税の税率が8%から10%へ引き上げられ、この税率引き上げと同時に消費税の軽減税率制度が実施された。消費税法2条1項9号において、「軽減税率対象課税資産の譲渡とは、課税資産の譲渡等のうち別表第一に掲げるもの」とされており、以下のとおりである。

(1) 飲食料品（食品表示法（平成二十五年法律第七十号）第二条第一項（定義）に規定する食品（酒税法（昭和二十八年法律第六号）第二条第一項（酒類の定義及び種類）に規定する酒類を除く。以下この号において単に「食品」という。）をいい、食品と食品以外の資産が一の資産を形成し、又は構成しているもののうち政令で定める資産を含む。以下この号及び別表第一の二において同じ。）の譲渡（次に掲げる課税資産の譲渡等は、含まないものとする。）

イ 飲食店業その他の政令で定める事業を営む者が行う食事の提供（テーブル、椅子、カウンターその他の飲食に用いられる設備のある場所において飲食料品を飲食させる役務の提供をいい、当該飲食料品を持帰りのための容器に入れ、又は包装を施して行う譲渡は、含まないものとする。）

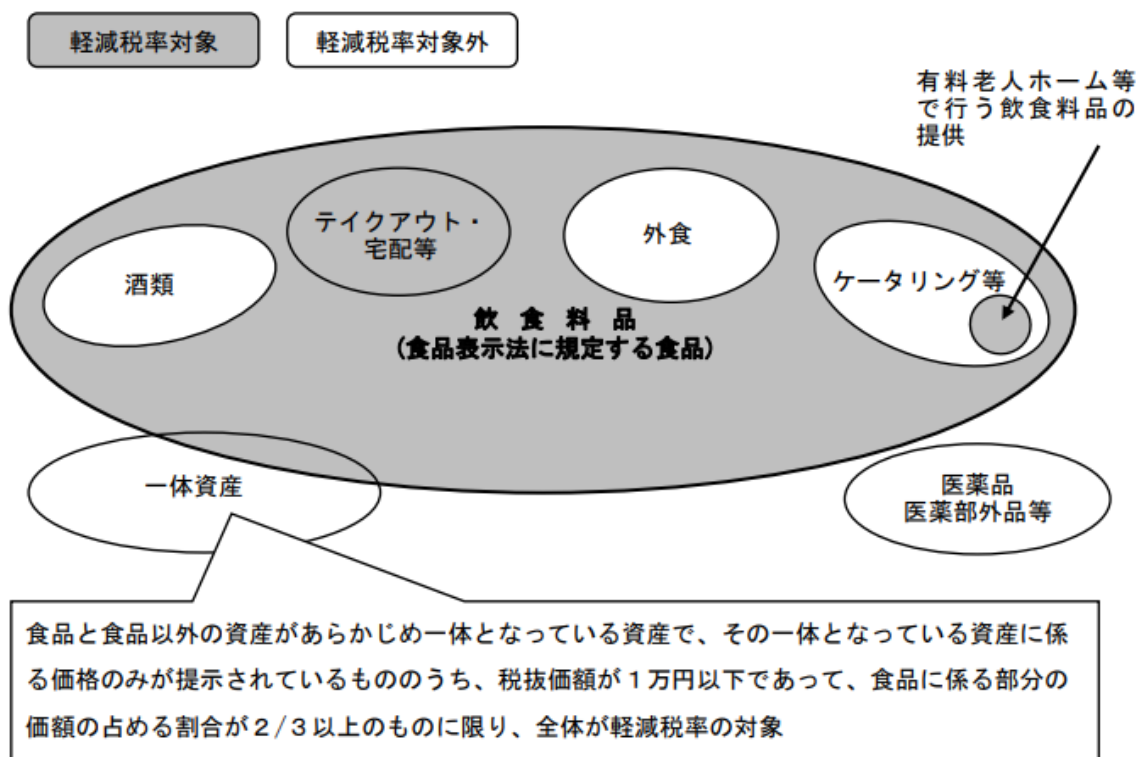
ロ 課税資産の譲渡等の相手方が指定した場所において行う加熱、調理又は給仕等の役務を伴う飲食料品の提供（老人福祉法（昭和三十八年法律第百三十三号）第二十九条第一項（届出等）に規定する有料老人ホームその他の人が生活を営む場所として政令で定める施設において行う政令で定める飲食料品の提供を除く。）

(2) 一定の題号を用い、政治、経済、社会、文化等に関する一般社会的事実を掲載する新聞（一週に二回以上発行する新聞に限る。）の定期購読契約（当該新聞を購読しようとする者に対して、当該新聞を定期的に継続して供給することを約する契約をいう。）に基づく譲渡

---

<sup>42</sup> 山田敏也 前掲（注39）32頁。

(図-3) 軽減税率の対象となる飲食料品の譲渡の範囲 (イメージ)



出典：国税庁ホームページ「軽減税率の対象となる課税資産の譲渡等」<sup>43</sup>

飲食料品を仕入れたレストランが、店内飲食用の料理にその食材を利用したとした場合、レストランが行う食事の提供は軽減税率の対象とならない、いわゆる「外食」となるが、農業者からレストランへの食材の販売は、「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の対象となる（基通 5-9-1、5-9-9）<sup>44</sup>。

## 第2項 軽減税率制度導入の経緯

軽減税率制度導入については、「消費税は、消費一般に対して広く負担を求めることにより、税負担の水平的公平性（同等の負担能力を持つ者には、同等の税負担を求めるべきとの考え方）の確保に資するという性質を有しており、消費税の負担額は所得が上昇するほど増加し、消費水準に対応した税負担となるが、収入に占める消費税の負担割合は低所得者ほど高いとされている（いわゆる逆進性）。こうした消費税の性質に鑑み、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の一部を改正する等の法律（略）では、同法の

<sup>43</sup> 国税庁ホームページ「軽減税率の対象となる課税資産の譲渡等」  
（<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/02-05.pdf>）（令和6年11月9日最終閲覧）。

<sup>44</sup> 武田昌輔監修 前掲（注41）1155の26頁。

規定による消費税率の引上げに伴い、低所得者対策を検討して実施することとされており、これを踏まえ、元年適用日（令和元年 10 月 1 日）から、消費税の軽減税率制度を導入することとされた。（略）軽減税率制度には、他の施策と異なり、日々の生活において幅広い消費者が消費・利活用しているものに係る消費税負担を軽減することができるとともに、買い物の都度、痛税感の緩和を実感できるとの利点があることから、特にこうした点を重視し、軽減税率制度を導入することとされた。」<sup>45</sup>とされている。

政治的背景について、森信は、「消費税率の引上げに際しては、政治的に低所得者対策が必要とされ、2012 年（平成 24 年）に成立した税制抜本改革法第 7 条には『簡素な給付措置』『給付付き税額控除』『複数税率』の 3 つが書き込まれた。当時の状況は、与党である民主党が『給付付き税額控除』、公明党が『軽減税率』を主張するという構図であった。その後政権交代の結果、『軽減税率』を主張する公明党が与党となり、自民党との長期にわたる議論の結果、2 度の延期を経て消費税率が 10%に引き上げられる 2019 年（令和元年）10 月からの『軽減税率』の導入が決まった。」<sup>46</sup>と述べている。岩崎は、「軽減税率導入に消極的であった財務省は、低所得者対策の代替案として還付案を提示したものの、官邸、公明党の強い意向で結果的に軽減税率導入を吞まざるを得なかったが、経過措置として『区分記載請求書等保存方式』が、将来的に『適格請求書等保存方式』というインボイス導入が軽減税率導入に合わせて決定されたことで、財務省も軽減税率導入を受け入れた側面もあったとみられる。」<sup>47</sup>と述べている。

農業特有の販売形態において、軽減税率は複雑な処理が必要になるケースがある。一例として「販売奨励金」があり、「事業者が販売促進の目的で課税資産の販売数量、販売高等に応じて取引先（課税仕入れの相手のほか、その課税資産の製造者、卸売業者等の取引関係者を含む。）から金銭により支払を受ける販売奨励金等は、仕入れに係る対価の返還等に該当する（基通-12-1-2）。同様に事業者が支払う販売奨励金等は、売上げに係る対価の返還等に該当する（基通 14-1-2）。売り上げに係る対価の返還等又は仕入れに係る対価の返還等については、それぞれの対象となった課税資産の譲渡又は課税仕入れの事実に基づいて、適用される税率を判断することになる。したがって、その売上げの対価の返還等又は仕入れの対価の返還等の対象となった取引が『飲食料品の譲渡』であれば、販売奨励金であっても軽減税率が適用される」<sup>48</sup>とされている。

---

<sup>45</sup> 武田昌輔監修 前掲（注 41）1155 頁-1155 の 2 頁。

<sup>46</sup> 森信茂樹 前掲（注 24）178 頁。

<sup>47</sup> 岩崎健久「消費税『増税』の政治過程」（中央経済社・2019.8.10）350 頁。

<sup>48</sup> 武田昌輔監修 前掲（注 41）1155 の 27 頁-1155 の 28 頁。

### 第3項 逆進性への効果に対する否定的意見

橋本は、「軽減税率を採用しているフランスでは、標準税率が19.6%であるのに対して、食料等の軽減税率は5.5%となっている。スウェーデンの食料の軽減税率水準も、12%と高くなっている。諸外国の消費税率は20%と高く、逆進性緩和の必要性が認められるのに対して、日本の消費税率は、10%に引き上げられたとしても、諸外国の標準税率と比較すると、半分程度の水準に過ぎず、複数税率化の必要性が少なくなる」<sup>49</sup>と逆進性への効果について否定的な意見を述べている。

佐藤主光は、「消費税には『逆進性』の批判が多い。もっとも、この逆進性という言葉には幾つかの誤解が伴う。第1に『低所得層ほど負担が高くなる』ことはない。当然のことながら、耐久財を含む消費支出は所得の高い層ほど多くなる。消費税は（医療や家賃などの非課税品目はあるとはいえ、おおむね）この消費支出に対する課税にあたる。従って、消費税の支払額は所得に応じて増えていく。所得税であれ消費税であれ、一般に課税が累進的か逆進的かは課税額の所得に対する『比率』が所得水準に応じて増加するか、あるいは減少するかで判断される。つまり、消費税が逆進的とされるのは消費税支払額の対所得比が低所得層で高くなることを指す。第2に消費税収の使途への留意が必要だ。『社会保障と税の一体改革』で謳われている通り、消費税収が社会保障サービスに充当され、かつ、その多くを低所得者が受益するのであれば、課税と給付を一体的に考えれば（高所得層から低所得層へ）『再分配的』になっているともいえる。本来、財政の『再分配』機能は税と給付が一体で完結するものである。第3に所得をどの期間で測るかが重要になる。前述の『対所得比』は『年間』所得で評価されることが多い。しかし、豊かさや税の支払い能力を測る所得水準として必ずしも年間所得が妥当というわけではない。今年、所得が低い（例えば若年層）であっても後年、所得が高くなることもある。その逆（例えば自営業者）も然りだ。経済学では豊かさを『生涯』ベースの所得で測定する。生涯に渡って稼得する所得は、いずれかの時点で消費される。（今日の貯蓄はいずれ将来消費に充てられる。）とすれば、消費に課税することは間接的に生涯所得に課税していることに相当する。言い換えると対生涯所得比で見れば、消費税はおおむね『比例的』となる。」<sup>50</sup>と述べている。

金井も、「家計支出全体に占める食料品費支出の割合は低所得者ほど高くなり、食料品への軽減税率の適用は、低所得者対策として有効であるように考えら

<sup>49</sup> 橋本恭之「消費税軽減税率の検証 消費税の低所得者対策について」（清文社・2014年7月11日）125頁-127頁。

<sup>50</sup> 佐藤主光「財源としての福祉（wellbeing）」（国立社会保障・人口問題研究所「社会保障研究第5巻第4号」・令和3年3月25日）519-520頁。

れる。しかし、消費の量は、低所得者よりも高所得者の方が多く、負担軽減の絶対額は高所得者の方が大きくなる。」<sup>51</sup>と述べた上で、「軽減税率は、税率の引き上げにより増加するはずの税収を侵食し、標準税率をより高く引き上げる必要性を生じさせる。」<sup>52</sup>と財政面からの問題を指摘している。

佐藤主光は、「いずれにせよ軽減税率は①政治的・大衆的に好まれる理由はあるにせよ、②その線引きは実務的に困難を伴う上、③経済の高付加価値化の阻害要因になる。④消費税の逆進性（低所得者）対策としても（軽減税率の恩恵は中高所得層にも及ぶ以上）効果的ではない。（略）軽減税率は、効果が期待できないばかりか、長期的な財政問題をより深刻にしてしまうことが、理論的にも他国の経験によっても既にわかっているとして筆者を含む多くの経済学者が連名で軽減税率に反対する声明を出している」<sup>53</sup>と述べている。

軽減税率は農業にも適用されるが、増井は、「軽減税率の導入が悩ましい線引きを強いるわりには、逆進性の緩和とか、低所得者の負担を抑えるとかいった、軽減税率の導入に際して喧伝された政策目標をうまく達成することは、実際には望めない。その1つの理由は、価格設定が原則として市場における取引当事者の自由な合意にゆだねられており、軽減税率の分だけそっくりそのままモノの値段が割安になるわけでは必ずしもないことにある。」<sup>54</sup>と述べている。

## 第4節 インボイス制度

### 第1項 インボイス制度の概要

インボイス（適格請求書）とは、売手が買手に対して、正確な適用税率や消費税額等を伝えるもの<sup>55</sup>である。インボイス導入以前は、免税事業者が発行した請求書でも仕入税額控除は可能であったが、インボイス導入以降は、課税事業者のうちインボイス発行事業者として登録を受けた者が発行するインボイスに記載された税額のみ仕入税額控除の対象となった。「前段階に納付した税額を、税額表（インボイス）を取引の相手方から交付を受けて、自身が納付することとなる税額（顧客から徴収した税額）から控除しようとするのである。この方式がもっとも正確な方式であることはいうまでもない。」<sup>56</sup>とされている。

<sup>51</sup> 金井恵美子「消費税の複数税率制度—その効果と問題点についての一考察—」税法学 573号（日本税法学会・2015）51頁。

<sup>52</sup> 金井恵美子 前掲（注51）53頁。

<sup>53</sup> 佐藤主光 前掲（注50）521頁。

<sup>54</sup> 増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」（ジュリスト 1539号・2019.12）54頁。

<sup>55</sup> 国税庁「インボイス制度の概要」

（[https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/invoice\\_about.htm](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/invoice_about.htm)）（令和6年11月9日最終閲覧）。

<sup>56</sup> 武田昌輔監修 前掲（注41）84頁。

西山は、「消費課税制度におけるインボイスの主たる目的は、課税仕入れを行った課税事業者が仕入税額控除を請求する際に当該仕入税額を証明することにある。しかし、インボイスは、この目的に加えて、もうひとつの重要な目的を持つ。すなわち、インボイスを発行した課税事業者（課税資産の譲渡を行った事業者）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。」<sup>57</sup>と述べている。

インボイスの機能として、軽減税率に適正に対応できる点<sup>58</sup>、事業者間で相互牽制作用を働かせることができるため、確実な転嫁や脱税の抑止を期待できる点<sup>59</sup>、税額の転嫁に関する事業者間の相互チェックが可能で不正をけん制する効果がある、複数税率に比較的容易に対応できるといった点<sup>60</sup>が挙げられる。

森信は、「国（税務当局）も、インボイスによって、売手から納税される消費税額と、買手からの控除消費税額の一致を確認できる仕組みになっている。そのためインボイスには、取引される財・サービスにかかる消費税額の記載が義務付けられ、その信憑性をチェックするための統一番号が付されている。消費税が、脱税が生じにくい優れた税制といわれ、先進国だけでなく開発途上国も含め全世界で普及しているのは、この機能によるところが大きい。」<sup>61</sup>と述べている。水野は、「付加価値税におけるインボイスの特色は、インボイスの交付を通じて取引当事者にくさび（chain）をつくり、それにより相互牽制作用（self-policing）を働かせることができるということである。」<sup>62</sup>と述べている。

請求書等保存方式、区分記載請求書等保存方式、適格請求書等保存方式を比較し、変更点を整理すると以下のとおりである（表-3）。

---

<sup>57</sup> 西山由美「インボイス制度の概要」（税研 131 号・2007）16 頁。

<sup>58</sup> 佐藤良「インボイス方式導入をめぐる経緯と課題」（国立国会図書館調査及び立法考査局・2017）3 頁。

<sup>59</sup> 佐藤良 前掲（注 58）3 頁。

<sup>60</sup> 鎌倉治子「諸外国の付加価値税」（国立国会図書館調査及び立法考査局・2018）118 頁。

<sup>61</sup> 森信茂樹 前掲（注 24）220 頁。

<sup>62</sup> 水野忠恒「消費税の複数税率化」（税研 93 号・2000）36 頁。

(表-3) 請求書等保存方式、区分記載請求書等保存方式及び適格請求書等保存方式の請求書等の記載事項の比較

| 請求書等保存方式<br>(令和元年 9 月 30 日まで)   | 区分記載請求書等保存方式<br>(令和元年 10 月 1 日から令和<br>5 年 9 月 30 日までの間)   | 適格請求書等保存方式<br>(令和 5 年 10 月 1 日から)   |
|---|---|---|
| ①書類の作成者の氏名又は<br>名称<br><br>②課税資産の譲渡等を行っ<br>た年月日<br>③課税資産の譲渡等に係る<br>資産又は役務の内容<br><br>④課税資産の譲渡等の税込<br>価額<br><br>⑤書類の交付を受ける当該<br>事業者の氏名又は名称 | ①書類の作成者の氏名又は<br>名称<br><br>②課税資産の譲渡等を行っ<br>た年月日<br>③課税資産の譲渡等に係る<br>資産又は役務の内容(課<br>税資産の譲渡等が軽減対<br>象資産の譲渡等である場<br>合には、資産の内容及び<br><u>軽減対象資産の譲渡等<br/>である旨</u> )<br>④税率ごとに合計した課税<br>資産の譲渡等の税込価額<br><br>⑤書類の交付を受ける当該<br>事業者の氏名又は名称 | ①適格請求書発行事業者の<br>氏名又は名称及び登録番<br>号<br>②課税資産の譲渡等を行っ<br>た年月日<br>③課税資産の譲渡等に係る<br>資産又は役務の内容(課<br>税資産の譲渡等が軽減対<br>象課税資産の譲渡等であ<br>る場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の<br>譲渡等である旨)<br>④税率ごとに区分した課税<br>資産の譲渡等の税抜価額<br>又は税込価額の合計額及<br>び適用税率<br>⑤税率ごとに区分した消費<br>税額等<br>⑥書類の交付を受ける当該<br>事業者の氏名又は名称 |

(注) 1 区分記載請求書等保存方式の下では、請求書等保存方式における請求書等の記載事項に下線(実線)部分が追加されています。  
2 適格請求書等保存方式の下では、区分記載請求書等の記載事項に下線(点線)部分が追加・変更されています。

出典：国税庁「インボイス制度に関する Q & A」問 54<sup>63</sup>

## 第 2 項 インボイス制度導入の経緯

「我が国においては、これまで、仕入税額控除の要件について、記帳を原則として導入された経緯もあり、請求書等の保存を要件に加える見直しは行われたものの、インボイスの問題については、一つの「聖域」として十分な検討が行われてこなかった。これは、インボイスに対する手続きの煩雑さ等がその背景にあるものと考えられるが、消費税制度の透明性、信頼性を高めるためには、我が国においてもインボイス制度の導入が真剣に検討されるべきである。」<sup>64</sup>と指摘されていた。

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

<sup>63</sup> 国税庁「インボイス制度に関する Q & A」問 54  
([https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/q\\_a/54.pdf](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/q_a/54.pdf)) (令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧)。

<sup>64</sup> 経済産業省経済産業政策局企業行動課編「日本新生のための税制改革戦略-経済活性化のための税制基本問題検討会最終報告-」(経済産業調査会・平成 13 年 8 月 10 日) 63 頁。



「インボイス方式」を採用する必要がある<sup>65</sup>と考えられており、軽減税率の導入とインボイス制度の導入には関連が深いと考えられている。

平成 15 年 6 月の税制調査会「少子・高齢社会における税制のあり方」<sup>66</sup>においては、税率構造について、「消費税の税率構造は、制度の簡素化、経済活動に対する中立性の確保の観点から極力単一税率が望ましい。しかし将来、消費税率の水準が欧州諸国並みである二桁税率となった場合には、所得に対する逆進性を緩和する観点から、食料品等に対する軽減税率の採用の是非が検討課題となる。」とされ、仕入税額控除については、「現行消費税制度において仕入税額控除を行うためには、課税仕入れ等の事実を納税者自身が記載した帳簿の保存に加え、取引の相手方が発行した請求書等の取引の事実を証する書類の保存が必要とされている（『請求書等保存方式』）。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。」<sup>67</sup>とインボイス制度の必要性について明らかにされた。

「複数税率制度の下では、売り手が軽減税率を適用し、買い手は標準税率で仕入税額控除を行う等の事態が生じないように、事業者間の相互牽制により、適正な税額計算を確保するための仕組みが必要になることから、いわゆるインボイス方式を導入することとされた。」<sup>68</sup>とされる。旧制度からの切り替えに相応の事務・コスト負担がかかることや適切に対応するためには相応の準備期間が必要であることを踏まえ、インボイス制度の施行は、軽減税率制度の施行から 4 年後の令和 3 年 4 月 1 日とされた<sup>69</sup>。そのため、暫定的な措置として、令和元年 10 月 1 日から令和 5 年 9 月 30 日まで区分記載請求書等保存方式が実施されることとなった。なお、その間に実施されている軽減税率制度が、消費税法本法ではなく、平成 28 年改正法附則において経過措置として規定されている。

第 213 回国会農林水産委員会において、瀬戸財務大臣政務官は、「インボイス制度の導入目的でありますけれども、インボイス制度につきましては、売手と買手の適用税率に対する認識を一致させることで、複数税率の下での課税適正性を

---

<sup>65</sup> 税制調査会平成 15 年 6 月「少子・高齢社会における税制のあり方」  
（<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2003/150617.html>）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>66</sup> 税制調査会 前掲（注 65）。

<sup>67</sup> 税制調査会 前掲（注 65）。

<sup>68</sup> 武田昌輔監修 前掲（注 41）1155 の 2 頁。

<sup>69</sup> 財務省「平成 28 年度税制改正の解説『消費税法等の改正』」808 頁  
（[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758\\_0843.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndljp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf)）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

確保するために必要な仕組みとして導入したものであります。」<sup>70</sup>と導入目的を明確に述べられている。

インボイス制度は、仕入税額控除の要件であるが、これによって取引の透明性が高まるとともに、事業者は課税事業者を選択するようになる。森信は、「税額別記のインボイス導入は、透明性・公平性を強く求める昨今の社会的風潮からして、消費税を真の意味で定着させるためにも、税率が上昇していく際には、複数税率か否かにかかわらず乗り越えなければならない課題であると考える。」<sup>71</sup>と述べている。付加価値税の適正な執行のためにはインボイス方式の採用が欠かせない<sup>72</sup>。

我が国の消費税は、付加価値税の性格を持つ多段階の一般消費税であり、生産から最終消費に至るまでの各取引段階で課税されることから、二重、三重に税が課されることのないよう、売上げに係る消費税から仕入れに係る消費税を控除して税の累積を排除する、いわゆる前段階税額控除方式が採用されている<sup>73</sup>。最終的には消費者が負担する税目という性質ではあるが、度重なる改正により制度として複雑化しており、納税義務者にとっては分かりにくい側面を有している。西山は、「このような現状は、当初の理念や制度設計から離れて行なっているようにも思えます。」<sup>74</sup>とも述べている。

インボイス制度の問題点として、「免税事業者が取引から排除される懸念」<sup>75</sup>が指摘されている。多くの免税事業者が存在する農業分野においては、農協特例により農業者はインボイスの交付義務は免除され、買手は農業協同組合が発行するインボイスで仕入税額控除が可能になる。したがって、取引排除に対する一定の効果は期待できることから、農業者にとって重要な税務上の施策であるといえる。中里は、「公平な租税制度を追い求めれば追い求めるほど、制度が複雑化するのは不可避である。そして、複雑な制度は、執行が困難である場合がほとんどである。」<sup>76</sup>と述べている。

---

<sup>70</sup> 第 213 回国会農林水産委員会会議録第 19 号（令和 6 年 6 月 5 日）  
（[https://www.shugiin.go.jp/Internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku%20/000921320240605019.htm](https://www.shugiin.go.jp/Internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku%20/000921320240605019.htm)）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>71</sup> 森信茂樹「中期答申から読む消費税改革」（税研 93 号・2000）31 頁。

<sup>72</sup> 鎌倉治子 前掲（注 60）118 頁。

<sup>73</sup> 武田昌輔監修「DHC コメンタール消費税法 3」（第一法規・令和 6 年 4 月 15 日追録）7501 頁。

<sup>74</sup> 佐藤英明・西山由美 前掲（注 37）5 頁。

<sup>75</sup> 酒井貴子 前掲（注 3）28 頁。

<sup>76</sup> 中里実「租税史回廊」（税務経理協会・令和元年 11 月 10 日）60 頁。

### 第3項 軽減税率との関係性に対する否定的意見

インボイス制度の導入は、軽減税率導入だけが理由ではないとも言われている。西山は、「『複数税率構造にはインボイスが不可欠』と一般には考えられがちであるが、必ずしもそうではない。」<sup>77</sup>と述べ、その理由として、「OECDでは、米国を除いたその他すべての加盟国が国税としての消費税制度を有しており、OECD加盟国の消費税に関する2020（令和2）年の報告書によれば、加盟国36か国（2020年時点）の標準税率平均は19.3%であり（この報告書では日本の税率は8%の単一税率）、そのうち9か国は単一税率である（ただし、2019（令和元）年に日本は複数税率となったので、単一税率は8か国）。標準税率<sup>78</sup>税率25%のデンマークや同15%のニュージーランドなど、相対的に高税率の国も単一税率を採用しており、かつ、日本以外の加盟国は、『インボイス方式』を採用している。したがって、高税率だから複数税率構造にしなければならないということではないし、複数税率構造だからインボイスが必要というわけでもない。」<sup>79</sup>と複数税率導入以外にもインボイス導入の意義があることについて述べている。

### 第5節 農協特例の創設

農協特例の創設経緯については、趣旨目的について詳しい公文書等が見当たらない<sup>80</sup>ことから、国会衆議院財務金融委員会会議録及び農林水産委員会会議録を参照し、農協特例の創設について整理する。

第190回国会財務金融委員会では、農協特例について、当時の麻生国務大臣は以下のように答弁されている。

これはもう全くごもっともな御指摘なんだと思いますが、インボイス制度の導入をさせていただいた後、免税業者はインボイスを発行できないとか、免税事業者からの仕入れについては買い手の事業者は仕入れ税額控除ができないということが原則となるんですが、農家が農協を通じて農産物を販売する場合には、一般的には、農協は、どの農家が生産したものを区別することなく、農産物をまとめて販売ということになっているため、農家がみずから生産した農産物を買い手を見つけてインボイスを発行することはできないという流通プロセスの課題があるということなんだと存じます。

こうした状況のもとでは、原則どおり仕入れ税額控除を行うために、農家の発行したインボイスの保存を求めるといことになりますと、仮に生産、出荷

<sup>77</sup> 佐藤英明・西山由美 前掲（注37）228頁。

<sup>78</sup> 原文のまま「税率」重複記載。

<sup>79</sup> 佐藤英明・西山由美 前掲（注37）223頁。

<sup>80</sup> 佐野恵一朗 前掲（注5）435頁には触れられているが、それ以外は見当たらなかった。

した農家が全て課税業者であっても、買い手は仕入れ税額控除ができなくなるという問題が出てくるんだと思っております。

この問題を解消するために、今般の制度案におきましては、農家が農協を通じて農産物を販売する場合には、農家にかわって農協が発行した請求書などの保存があれば、買い手は仕入れ税額控除ができるようにするという事にいたしております。

他方、農家が今言われましたように直売所で農産物を販売する場合においては、こうした農協を通じたような取引のような問題は起きませんで、農家は買い手を特定してインボイスというものを発行することができますので、そういった意味では、原則どおりの取り扱いをできるということにいたしたいと考えております。

農家が直売所で農産物を販売する場合におきましては、農協を通じた取引のような問題ではなくて、農家は買い手というものを特定してインボイスというものを発行できるということになりますので、原則どおりの取り扱いということになるということでもあります。

出典：第 190 回国会財務金融委員会会議録<sup>81</sup>

上記の答弁をまとめると、農業者が農業協同組合を通じて農産物を販売する場合には、一般的には、農業協同組合は、どの農家が生産したものかを区別することなく、農産物をまとめて販売ということになっているため、農家がみずから生産した農産物について、買手を見つけてインボイスを発行することはできないことから、インボイスを発行することはできないという流通プロセスの課題を解決するため、農協特例が創設されたとされている。つまり、売手と買手が結びつかない性質<sup>82</sup>など一定の特殊性があるとして創設されている。

一方、農業協同組合であっても直売所で農産物を販売する場合は、農家は買手を特定してインボイスの発行が可能なため、農協特例の対象外となっている。

また、第 211 回国会農林水産委員会では、インボイス制度の導入にあたり、森林組合等を通じて丸太等の林産物の販売を行う場合、農業協同組合を通じた農産物の取引と同じように協同組合特例<sup>83</sup>が適用できないのか、という質問に対し、織田政府参考人（林野庁長官）は以下のように答弁されている。

<sup>81</sup> 第 190 回国会財務金融委員会会議録第 5 号（平成 28 年 2 月 23 日）

（[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigirokua.nsf/html/kaigirokua/009519020160223005.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigirokua.nsf/html/kaigirokua/009519020160223005.htm)）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>82</sup> 佐野恵一朗 前掲（注 5）435 頁。

<sup>83</sup> 当時の議事録では「協同組合特例」と記録されている。

インボイス制度の協同組合特例につきましては、インボイスの交付が困難な取引として、インボイスの交付義務が免除される特例の一つでございます。

具体的には、組合員である生産者が農協等の協同組合に出荷した農林水産物につきまして、無条件で販売を委託をし、かつ共同計算方式で精算を行う場合に、生産者が買手を特定してインボイスを交付できないため、この特例となるというものでございます。

森林組合に林産物を出荷する場合でございますけれども、例えば、複数の所有者の森林を集約化した施業団地から出荷される丸太につきまして、売上げ全体を所有者ごとの面積に応じて精算する場合ですとか、複数の生産者から出荷され、共同販売されるシイタケ<sup>84</sup>について、生産者ごとの出荷量に平均単価を乗じて精算する場合は、出荷物について、その出荷者と買手を特定することができないということなので、本特例の対象となり得るというふうに考えてございます。

一方で、丸太の取引では、一般的に、複数の出荷者の材を集めて、はいと呼ばれる単位で競り、入札が行われるわけでございますけれども、それぞれのはいについて出荷者と買手が特定できることから、協同組合特例の対象にはなり得ないものと承知をしているところでございまして、このことは、国税庁や財務省に取引の事実関係を説明した上で、このように整理をされているということでございます。

出典：第 211 回国会農林水産委員会会議録<sup>85</sup>

上記の答弁をまとめると、森林組合を通して出荷したものに関しては、インボイス制度の「協同組合特例」<sup>86</sup>に該当するとして回答され、組合員である生産者が農協等の協同組合に出荷した農産物については、「無条件で販売を委託し、かつ共同計算方式で精算を行う場合」に「生産者が買手を特定してインボイスを交付できない」ため、「協同組合特例」が設けられたとした上で、森林を集約化した施業団地から出荷される丸太や複数の生産者から出荷され、共同販売されるシイタケについては、農産物と同様、生産者ごとの出荷量に平均単価を乗じて精算する場合は出荷者と買手を特定することができないことから、「協同組合特例」が適用になると説明されている。

<sup>84</sup> 第 3 章第 3 節にてこの部分を引用している。

<sup>85</sup> 第 211 回国会農林水産委員会会議録第 7 号（令和 5 年 4 月 27 日）

（[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/000921120230427007.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/000921120230427007.htm)）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>86</sup> 林野庁長官は、「協同組合特例」という用語で答弁されている。

## 第6節 小括

本章では、消費税導入の沿革から仕入税額控除、軽減税率制度及びインボイス制度の導入経緯について概観し農協特例の概要等につき整理した。

次章では、農協特例は正式な用語ではないため、本稿で使用する農協特例を定義づけるとともに、立法趣旨と実務上の観点から、農協特例と卸売市場特例との差異を考察し問題提起する。

## 第2章 農協特例と卸売市場特例の差異

本章では、まず「農協等特例」、「協同組合特例」、「農協特例」という用語について確認する。消費税法上、それらの用語は使用されていない。消費税法のみならず、同法施行令、施行規則においても同様である。一般的に使用されている「農協特例」は法律用語ではない。したがって、本稿における農協特例を定義した上で、農協特例が租税公平主義等の租税原則やインボイス制度の趣旨・目的に反することや卸売市場特例との一貫性が無いことについて問題提起を行う。

### 第1節 本稿における農協特例の定義

#### 1. 国及び関係機関における「農協特例」という用語使用の比較

##### (1) 国税庁

国税庁は、「インボイス制度に関するQ & A」において次のように示されている。

農業協同組合法に規定する農業協同組合や農事組合法人、水産業協同組合法に規定する水産業協同組合、森林組合法に規定する森林組合及び中小企業等協同組合法に規定する事業協同組合や協同組合連合会（以下これらを併せて「農協等」といいます。）の組合員その他の構成員が、農協等に対して、無条件委託方式かつ共同計算方式により販売を委託した、農林水産物の販売（その農林水産物の譲渡を行う者を特定せずに行うものに限ります。）は、適格請求書を交付することが困難な取引として、組合員等から購入者に対する適格請求書の交付義務が免除されます（消法 57 の 4①、消令 70 の 9②二ロ）。なお、無条件委託方式及び共同計算方式とは、それぞれ、次のものをいいます（消令 70 の 9②二ロ、消規 26 の 5②）。

##### ① 無条件委託方式

出荷した農林水産物について、売値、出荷時期、出荷先等の条件を付けずに、その販売を委託すること

##### ② 共同計算方式

一定の期間における農林水産物の譲渡に係る対価の額をその農林水産物の種類、品質、等級その他の区分ごとに平均した価格をもって算出した金額を基礎として精算すること

出典：「インボイス制度に関する Q & A」<sup>87</sup>

Q & Aによれば、農業以外の水産業協同組合、森林組合、中小企業法に規定する事業協同組合や協同組合連合会も含めて「農協等」とされている。一方、熊本国税局によるインボイス説明資料「農協の取引と書類のやりとり」<sup>88</sup>においては、「農協特例」という用語が使用されていることを確認した。

## (2) 農林水産省

農林水産省資料「免税事業者（農業者）のインボイス制度への対応」<sup>89</sup>によれば、「協同組合特例」という用語が使用されていることを確認した。

また、前述の第 211 回農林水産委員会<sup>90</sup>における林野庁長官の発言においても「協同組合特例」という用語が使用されていることを確認した。

## (3) 県

秋田県のパンフレットには、「農協特例」と記載されていることを確認した。

### インボイス制度の「特例」

- 「卸売市場」や「農協」「漁協」「森林組合」「事業協同組合」などに委託して農林水産物を販売する場合、出荷した農業者のインボイス交付義務が免除されます。
- 農協出荷の場合、「無条件委託販売」かつ「共同計算方式」が要件となります。

(中略)

JAへ全量出荷している  
(無条件委託販売 & 共同計算)

JAがインボイス等を発行するので、農業者の対応は不要です。  
【農協特例】

出典：秋田県農林水産部、秋田南税務署「農林水産業者の皆様へ」<sup>91</sup>より抜粋

<sup>87</sup> 国税庁「インボイス制度に関する Q & A」問 46（農協等を通じた委託販売）  
([https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/qa\\_invoice\\_mokuji.htm](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/qa_invoice_mokuji.htm))（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>88</sup> 熊本国税局 消費税課「インボイス説明資料（令和 5 年 3 月）」12 頁  
(<https://www.maff.go.jp/kyusyu/press/kikaku/attach/pdf/230222-3.pdf>)（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>89</sup> 農林水産省「＜免税事業者（農業者）のインボイス制度への対応＞農協・卸売市場への出荷分について」(<https://www.maff.go.jp/j/keiei/tyosei/attach/pdf/inboisu-11.pdf>)（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>90</sup> 第 211 回国会農林水産委員会会議録第 7 号 前掲（注 85）。

<sup>91</sup> 秋田県能代市ホームページリンク（秋田県、秋田南税務署）  
(<https://www.city.noshiro.lg.jp/up/files/www/sangyo/norin/shido/r05/%E3%82%A4%E3%83%B3%E3%83%9C%E3%82%A4%E3%82%B9%E5%88%B6%E5%BA%A6%EF%BC%88%E6%8A%98%E3%82%8A%E8%BE%BC%E3%81%BF%EF%BC%89.pdf>)（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

記載には、インボイス制度の特例として「農協出荷の場合」と限定されているが、漁協、森林組合、事業協同組合や協同組合連合会への出荷についても「無条件委託販売」かつ「共同計算方式」が要件となるため、誤解を招く内容となっている。

#### （４）農業協同組合（ＪＡともいう）

全国農業協同組合中央会営農・担い手支援部担い手支援課発行の「はじまります！インボイス制度」<sup>92</sup>によれば、「農協特例」と記載されていることを確認した。また、ＪＡ新潟中央会「農業者向け説明資料」<sup>93</sup>によれば、「農協特例」と記載されていることを確認した。

## ２．本稿における「農協特例」の定義

県やＪＡグループでは「農協特例」という用語が使用されているが、農林水産省は「協同組合特例」という用語が使用されている。国税庁は、Ｑ＆Ａにおいて農業以外の水産業協同組合、森林組合、中小企業法に規定する事業協同組合や協同組合連合会をまとめて「農協等」として制度の説明がなされている。また、熊本国税局資料においては「農協特例」という用語が使用されている箇所もある。

したがって、消費税法上、「農協特例」は正式な用語ではないと結論づけ、本稿では、「農協特例」を「農業協同組合法に規定する農業協同組合に対して、組合員が無条件委託方式かつ共同計算方式により、販売を委託した場合の特例」と定義した上で研究を進めることとする。

なお、「無条件委託方式・共同計算方式」とは、農業協同組合だけでなく、漁業協同組合や森林組合などでも利用されている契約方式であるが、ここでは農業協同組合を例にとって説明する。

（表-4）無条件委託方式・共同計算方式

|         | 内容  | 具体例   |
|---------|---|---|
| 無条件委託方式 | 農業者がＪＡに対し、売値、出荷時期、出荷先等の条件を付けずに販売を委託することをいう。 | Ａが、トマトをＪＡに出荷する場合、その売る値段、時期や販売先について指定することなく、ＪＡの自由判断に任せる。ＪＡはトマトを大量に集め、計画的に出荷することで有利な価格を実現することを狙いとするものである。 |

<sup>92</sup> ＪＡ稲敷ホームページ 発行元：全国農業協同組合中央会 営農・担い手支援部 担い手支援課（<http://www.ib-ja.or.jp/ja/inashiki/invoice.pdf>）（令和６年１２月９日最終閲覧）。

<sup>93</sup> ＪＡ新潟中央会 担い手支援室「消費税インボイス制度導入による農業者への影響について（令和４年１２月）」（<https://ja-kagayaki.or.jp/wp-content/uploads/20221227-inboisu.pdf>）（令和６年１２月９日最終閲覧）。



|        |   |  |
|--------|---|--|
| 共同計算方式 | <p>農産物は同じ品質でも、日別、市場別により」価格差が出るため、一定の時期内で、農産物の種類、品質、等級などの区分ごとの平均価格で組合員に精算する計算方法をいう。</p> <p>共同計算方式とは、非常に高値もない代わりに、不利になることもなく、価格が安定するため農業者は安定的な経営が行えるというメリットがある（消令 70 の 9② II ロ、消規 26 の 5②）。</p> | <p>B のキュウリが 1 箱 1,000 円で、C の同じ品質のキュウリが翌日出荷したら 800 円だったとする。</p> <p>この場合、二日間の価格を平均して、B も C も 900 円を受け取ることになる（（1,000 円＋800 円）÷2＝900 円）。</p> |
|--------|---|--|

出典：「消費税トラブルの傾向と対策〔インボイス完全対応版〕19 頁」<sup>94</sup>

## 第 2 節 農協特例の意義

農業者が生産した農産物の販売先は、農業協同組合が大宗を占めており（p.4 記載の表-1）、「無条件委託方式」と「共同計算方式」の 2 要件を条件に農業者はインボイスの交付義務が免除され、仕入れ業者は農業協同組合が発行するインボイスの保存により仕入税額控除が可能となっている。

インボイス制度における仕入税額控除の特例措置については、売手のインボイス交付義務を免除する特例措置（公共交通機関特例、自動販売機特例、郵便切手特例など）と買手のインボイス保存義務を免除する特例措置（回収特例、古物商等特例、出張旅費等特例など）があり、農協特例は前者にあたる。

インボイス制度の問題点として、矢野は、「インボイスを発行できない未登録事業者（免税業者）を選択した零細事業者はインボイスを発行できないために、取引から排除される可能性がある。生産・流通の段階の川上にいる業者（製造業、卸売業）は事実上登録業者にならざるを得ない。零細小売事業者の場合には、登録事業者にならなければ付加価値税の免税業者になるという道しか残されていない。」<sup>95</sup>と述べている。佐藤良は、「インボイス方式は（略）免税事業者からの仕入れについて仕入税額控除を行うことを認めていない。このため（略）免税事業者からの実質的な仕入価格が高くなる。その結果、（略）免税事業者は、取引段階の中間に位置する場合に、取引から排除されるおそれが生じると指摘されている。」<sup>96</sup>と述べている。

<sup>94</sup> 熊王征秀「消費税トラブルの傾向と対策〔インボイス完全対応版〕」（ぎょうせい・令和 6 年）19 頁。説明文章に「参考文献：JA グループ神奈川ホームページ」と記載がある。

<sup>95</sup> 矢野秀利「課税ベースの計算：インボイス方式と帳簿方式」（税経通信 2011 年 11 月号）119 頁。

<sup>96</sup> 佐藤良 前掲（注 58）8 頁-9 頁。

その反面、インボイス方式を導入することにより適正な転嫁、正確な税務控除が実現され、益税が排除されると考えられている<sup>97</sup>。

さらに農協特例は、売手と買手が結びつかない性質<sup>98</sup>など一定の特殊性があるものとして売手が免税事業者であっても仕入税額控除が可能とされているが、「農協関係だけが妙に優遇されてるように感じてしまう」<sup>99</sup>という農協特例に関する批判がある。

農協特例の意義について「農業者」「農業協同組合」「小売業者等実需者」「課税当局」に分けて整理すると以下ようになる。

#### (1) 農業者

農業者が直接インボイスを発行する手間やコストを削減することができることで、農業者は農業に専念でき、事務的な負担が軽減される。また、農業者が農業協同組合を通じて取引を行うことで、安定した収入を得やすくなるとともに、農業協同組合が取引先へインボイスを一括して発行することで、課税事業者である農業者は消費税の仕入税額控除を確実に受けることができ、免税事業者もインボイス導入前と同様の取引ができる。したがって、「免税事業者が取引から排除される可能性」の問題については、農協特例を適用する農業者は軽減されることになる。

#### (2) 農業協同組合

農業協同組合が一括してインボイスを発行することで、取引への事務効率が向上する。農業協同組合は農業者からのインボイス発行を待たずに、インボイスを発行することで、取引管理が容易になる。また、農業協同組合がインボイスを発行することで、取引先に対して信頼性の高い取引が保証される。

#### (3) 小売業者等実需者

農業協同組合が発行するインボイスにより、仕入税額控除ができることで、これにより、小売業者等実需者は安心して農産物を購入できる。また、農業協同組合から一括してインボイスを受け取ることで、消費税の仕入税額控除を適切に行うことができ、農業者個人ごとに管理するよりも税務処理が簡素化される。

#### (4) 税務当局

インボイス制度の導入により、取引の透明性が向上し、消費税の適正な徴

---

<sup>97</sup> 酒井克彦「税理士業務に活かす！通達のチェックポイント」（第一法規出版・2023年1月15日）266頁。

<sup>98</sup> 佐野恵一朗 前掲（注5）435頁。

<sup>99</sup> 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・2022.9.15）124頁。「農協というフィルターを通して買うと、免税事業者から買ったものも仕入税額控除ができてしまう。」とも述べられている。

収と管理が可能になるが、日々の取引が多い農産物についてすべての取引について通常の制度を組み込むと徴税コストについても懸念生じる。したがって、農協特例により、徴税コストの削減も可能になり、農業者の取引も農業協同組合に確認することで適切に把握できるようになる。

### 第3節 通達を経由した農協特例（免税事業者への農協特例の適用）

インボイス導入にあたり、消費税法 57 条の 4 において「適格請求書発行事業者の義務」が規定された。その但し書きでは、「当該適格請求書発行事業者が行う事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な課税資産の譲渡等として政令で定めるものを行う場合は、この限りでない。」と規定され、消費税法施行令第 70 条の 9 第 2 項第 2 号において「卸売市場その他これらに準ずるもの」として農協特例が置かれた。農業協同組合を通じた流通形態は、「どの生産者の農林水産物かを把握せずに流通させる仕組みとなっているものがあり、こうした形態のものについては、課税事業者から出荷された農林水産物と免税事業者から出荷された農林水産物の区分は困難となっている。」<sup>100</sup>とされる。このため、農業協同組合から交付を受けたインボイスにより、小売業者等実需者の仕入税額控除を可能としているが、消費税法 57 条の 4 だけでは免税事業者も含まれるのかは確認できない。以下、関連法令の整理を行う。

#### ●消費税法第 2 条（定義） 第 1 項 7 号の 2

適格請求書発行事業者 第 57 条の 2 第 1 項の規定による登録を受けた事業者をいう。



#### ●消費税法第 57 条の 2（適格請求書発行事業者の登録等） 第 1 項

国内において課税資産の譲渡等を行い、又は行おうとする事業者であつて、第 57 条の 4 第 1 項に規定する適格請求書の交付をしようとする事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）は、税務署長の登録を受けることができる。

適格請求書発行事業者については、「国内において課税資産の譲渡等を行う課税事業者であつて、適格請求書の交付をしようとする者が、適格請求書発行事業者の登録を受けることができる」<sup>101</sup>とされている。

<sup>100</sup> 武田昌輔監修「DHC コンメンタール消費税法 2」（第一法規・令和 6 年 4 月 15 日追録）5049 の 31 頁。

<sup>101</sup> 武田昌輔監修 前掲（注 100）5041 の 4 頁。

また、「なぜ適格請求書等の作成・交付ができる者を課税事業者に限定する必要があるかについては、

- ・消費税法 9 条 1 項本文規定により納税義務が免除される事業者（以下、「免税事業者」という。）は、その売上げに消費税に相当する額は含まれないことから、他の事業者に対して伝達すべき消費税等は観念し得ず、免税事業者が発行する請求書等に消費税等を記載して、別途消費税相当額を受け取るといったことは消費税の仕組み上予定されていないこと
- ・適格請求書等の交付に当たっては、消費税法の規定に基づき適用税率を判断し、当該適用税率や消費税額等を正確に記載することが義務づけられる以上、その義務づけの対象となる事業者に、事務負担等の観点から消費税を納める義務だけでなく帳簿の記帳義務が免除される免税事業者を含めることは適当でないことが理由として挙げられる。」<sup>102</sup>とされている。

次に、第 57 条の 4 第 1 項を確認する。



●消費税法第 57 条の 4（適格請求書発行事業者の義務） 第 1 項

適格請求書発行事業者は、国内において課税資産の譲渡等を行つた場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者（第九条第一項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）から次に掲げる事項を記載した請求書、納品書その他これらに類する適格請求書の交付を求められたときは、当該課税資産の譲渡等に係る適格請求書を当該他の事業者に交付しなければならない。ただし、当該適格請求書発行事業者が行う事業の性質上、適格請求書を交付することが困難な課税資産の譲渡等として政令で定めるものを行う場合は、この限りでない。

（以下、略）

「複数税率の下で、課税仕入れを行った事業者が正確に税額計算を行うためには、適用税率・消費税額等が別記された適格請求書（インボイス）が必要不可欠となる。そのため、適格請求書を交付しようとする課税事業者にはあらかじめ税務署長の登録を受けることを求め、登録を受けた適格請求書発行事業者に対して、国内において課税資産の譲渡等（輸出取引等の消費税が免除されるものを除く。）を行った場合において、当該課税資産の譲渡等を受ける他の事業者（免税事業者を除く。）から求められた場合には、原則として、一定の事項を記載した

<sup>102</sup> 武田昌輔監修 前掲（注 41）1098 頁-1099 頁。

請求書、納品書その他これらに類する書類（適格請求書）を交付する義務を課している。」<sup>103</sup>とされている。

次に、「政令で定めるものを行う場合は、この限りでない。」とされていることから、政令（消費税法施行令）を確認する。



（政令で定めるもの）

- 消費税法施行令第70条の9（適格請求書の交付を免除する課税資産の譲渡等の範囲等） 第2項
- 法第57条の4第1項ただし書に規定する政令で定める課税資産の譲渡等は、次に掲げる課税資産の譲渡等（略）とする。 （中略）
- ニ 卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われる課税資産の譲渡等その他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税資産の譲渡等のうち次に掲げるもの （中略）
- ロ 農業協同組合法第四条、水産業協同組合法第二条又は森林組合法第四条第一項に規定する組合が、当該組合の組合員その他の構成員から販売の委託（販売条件を付さず、かつ、財務省令で定める方法により販売代金の精算が行われるものに限る。）を受けて行う農林水産物の譲渡（当該農林水産物の譲渡を行う者を特定せずに行われるものに限る。） （以下、略）

消費税法施行令第70条の9第2項第2号からは、客観的に免税事業者も農協特例の対象になるとは理解しづらいため、「財務省令で定める方法」（消費税法施行規則）について確認する。



（財務省令で定めるもの）

- 消費税法施行規則第26条の5（適格請求書等の交付義務の特例に係る組合に準ずるものの範囲等） 第2項
- 令第70条の9第2項第2号ロに規定する財務省令で定める方法は、同号ロに規定する組合による同号ロに規定する農林水産物の譲渡の対価の額に係る当該組合の組合員その他の構成員に対する精算につき、一定の期間における当該農林水産物の譲渡に係る対価の額を当該農林水産物の種類、品質、等級その他の区分ごとに平均した価格をもつて算出した金額を基礎として行う方法とする。

<sup>103</sup> 武田昌輔監修 前掲（注100）5049の8頁。

ここまでの整理では免税事業者が農協特例の対象となるのかは明確に規定されていない。したがって、通達を確認する。

●消費税法第2条第1項第12号（課税仕入れ）

課税仕入れ事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供（略）を受けること（略）をいう。



●消費税法基本通達 11-1-3（課税仕入れの相手方の範囲）

法第2条第1項第12号《課税仕入れの意義》に規定する「他の者」には、課税事業者及び免税事業者のほか消費者が含まれる。

（注）

- 1 令第57条第6項《事業の種類》に規定する「他の者」についても同様である。
- 2 適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れは、原則として、消費税法第30条第1項《仕入れに係る消費税額の控除》の規定は適用されないことに留意する。

（第3節中、上記法令・通達の引用下線は筆者が付した。）

消費税法基本通達 11-1-3 は、「事業者が、消費者から事業として資産の譲受け等を受けた場合であっても、当該消費者が事業として当該資産を譲渡し、若しくは貸付け、又は当該役務の提供をしたとした場合に課税資産の譲渡等に該当することとなるものであれば課税仕入れに該当するものである。本通達は、このことを念のために明らかにしたものである。」<sup>104</sup>とされている。

また、「適格請求書発行事業者以外の者（例えば消費者）からの課税仕入れについては、適格請求書の交付を受けることが想定されず、このような場合には、当該課税仕入れについて、原則として消費税法第30条1項《仕入れに係る消費税額の控除》の規定の適用を受けることができない。このことを本通達の2において留意的に示している。」<sup>105</sup>とされている。しかし、「卸売市場、協同組合等を通じた流通形態の中には、どの生産者の農林水産物かを把握せずに流通させる仕組みとなっているものがあり、こうした形態のものについては、課税事業者から出荷された農林水産物と免税事業者から出荷された農林水産物の区分は困難となっている。こうした実態を踏まえ、卸売市場、協同組合等が販売の委託を受けて行う一定の農林水産物の譲渡等については、生産者の適格請求書の交付義務を

<sup>104</sup> 末安直貴編「令和6年版消費税法基本通達逐条解説」（大蔵財務協会・令和6年9月24日）597頁。

<sup>105</sup> 末安直貴編 前掲（注104）597頁。

免除し、取引の相手方は、当該卸売市場、協同組合が交付した書類（及び一定の帳簿）の保存で仕入税額控除が認められる（法 30 条 9 項 4 号、令 49 条 5 項～7 項）。」<sup>106</sup>とされている。したがって、消費税法基本通達 11-1-3 の注 2 は、「原則として」なので農協特例の場合は例外として適用されるのであろう。

「政令で定めるものを行う場合は、この限りでない。」という消費税法第 57 条の 4 第 1 項の条文からは客観的に免税事業者も農協特例の対象になるとは理解しづらいが、法第 2 条第 1 項第 12 号に規定する「他の者」には、免税事業者も含まれることになる。課税事業者である「適格請求書発行事業者の義務」の規定ではあるが、消費税法第 2 条第 1 項第 12 号の解釈通達とされる消費税法基本通達 11-1-3 で明らかにされた解釈により、売手が免税事業者であったとしても農協特例が適用され、買手は農業協同組合が発行するインボイスにより仕入税額控除が可能となることになる。

#### 第 4 節 卸売市場特例との差異

第 208 回国会財務金融委員会において、当時の武部農林水産副大臣は、「インボイス制度の導入によって、免税事業者である農業者はインボイスを発行できなくなります。今財務省からも答弁があったとおり、消費者に直接販売する場合、あるいは、農協、卸売市場、委託して販売する場合は、条件が変わることはございません。」<sup>107</sup>と述べられているが、農業協同組合への出荷については卸売市場特例とは異なり、対象者を組合員に限定した上で「無条件委託方式」「共同計算方式」という条件が付されているところである。

一方、農業者から委託を受けた卸売市場は、出荷者が免税事業者であっても小売業者等実需者に対するインボイスの交付義務は免除され、卸売市場が発行するインボイスの保存で仕入税額控除が可能になる（図-4）。

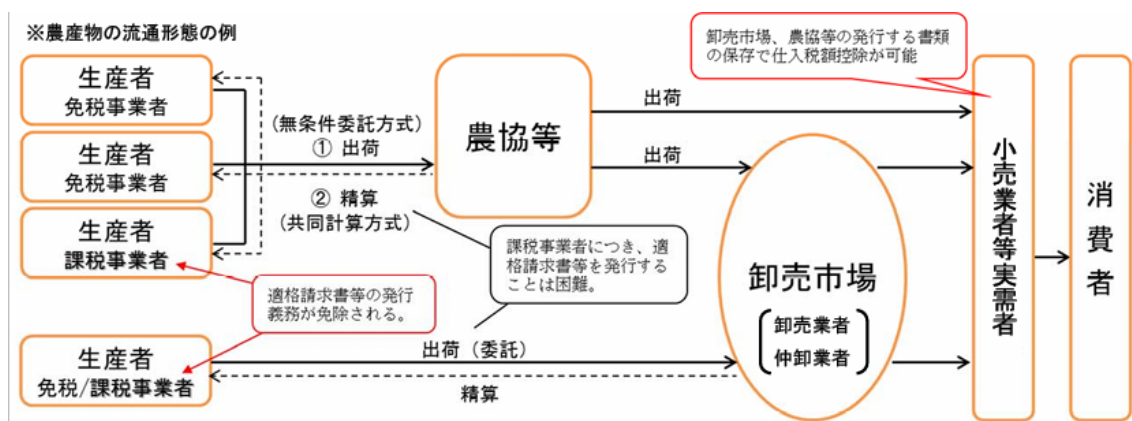
---

<sup>106</sup> 武田昌輔監修 前掲（注 100）5049 の 31 頁。なお、法 30 条 9 項 4 号、令 49 条 5 項～7 項は帳簿に関するものである。

<sup>107</sup> 第 208 回国会財務金融委員会会議録第 3 号（令和 4 年 2 月 9 日）  
（[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009520820220209003.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009520820220209003.htm)）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。



(図-4) 卸売市場等を通じて取引される農産物の留意点



出典：農林水産省「卸売市場等を通じて取引される農産物の留意点」<sup>108</sup>

卸売市場法に規定する卸売市場において、同法に規定する卸売業者が卸売の業務として出荷者から委託を受けて行う同法に規定する生鮮食料品等の販売は、適格請求書を交付することが困難な取引として、消費税法施行令において出荷者等から生鮮食料品等を購入した事業者に対する適格請求書の交付義務が免除され、当該卸売市場が発行する書類の保存で仕入税額控除を可能とする<sup>109</sup>ことが規定されている。

卸売市場特例の要件については、消費税法施行令第70条の9第2項第2号において、卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われる課税資産の譲渡等その他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税資産の譲渡等と規定されている。

卸売市場特例の対象となる卸売市場は、以下の3つの要件が規定されている。

- ①卸売市場法に基づき農林水産大臣の認定を受けた中央卸売市場
  - …認定を受けると公表される
- ②卸売市場法に基づき都道府県知事の認定を受けた地方卸売市場
- ③①及び②に準ずる卸売市場として農林水産大臣が財務大臣と協議して定める基準を満たす卸売市場のうち農林水産大臣の確認を受けた卸売市場
  - …認定を受けると公表される

なお、卸売市場法に関する農林水産大臣の確認には、届出が必要になる。

<sup>108</sup> 農林水産省「卸売市場等を通じて取引される農産物の留意点」  
(<https://www.maff.go.jp/j/shokusan/attach/pdf/keigen20191001-90.pdf>) (令和6年11月9日最終閲覧)。

<sup>109</sup> 農林水産省「適格請求書等保存方式(インボイス制度)における卸売市場特例の対象となる卸売市場について」  
(<https://www.maff.go.jp/j/shokusan/sijyo/info/221001.html>) (令和6年11月9日最終閲覧)。



また、消費税法施行令第70条の9第2項第2号の規定に基づく「農林水産大臣が財務大臣と協議して定める基準」について、農林水産省告示第683号において次のように定めがある。

＜農林水産省告示第683号＞

消費税法施行令第七十条の九第二項第二号の農林水産大臣が定める基準は、次の各号のいずれにも該当することとする。

- 1 生鮮食料品等（卸売市場法（昭和四十六年法律第三十五号）第二条第一項に規定する生鮮食料品等をいう。次号において同じ。）の卸売のために開設されていること。
- 2 卸売場、自動車駐車場その他の生鮮食料品等の取引及び荷さばきに必要な施設が設けられていること。
- 3 継続して開場されていること。
- 4 売買取引の方法その他の市場の業務に関する事項及び当該事項を遵守させるための措置に関する事項を内容とする規程が定められていること。
- 5 卸売市場法第二条第四項に規定する卸売をする業務のうち販売の委託を受けて行われるものと買い受けて行われるものが区別して管理されていること。

農協特例は、組合員に限定した上で、「無条件委託方式」、「共同計算方式」という条件が付されているが、卸売市場特例には「委託及びせり売又は入札」という販売方式の条件が規定されているのみで、農協特例のようなその他の条件は無い。

## 第5節 考察

行政規則の一つである通達の性質について、議論が交わされている中、石村は、「消費税法2条1項12号は、課税仕入れの範囲に含めることができる物品やサービスについては、事業として『他の者』から仕入れたものと規定する。一方で、消費税法基本通達11-1-3（解釈通達）では、『他の者』とは、免税事業者に加え消費者も含まれると規定している。すなわち、事業としてやっていなくとも、仮に事業者だったら課税取引になるのであれば、課税仕入れになるとする公定解釈を示す。こうした旨を、法源性を有しないとされる公定解釈を税務通達で確認することには、納税者の便宜に資するとみることでもある。しかし、その一方で、果たしてこうした拡張解釈ができるのかも問われる。こうした拡張解釈を法源性のない基本通達で公定解釈として示すことで、税務行政庁の『解釈を囲い込む』権限の怪しさを浮き彫りにする。名ばかり三権分立で、行政追従の消極司法（裁判所）の判断のなかには、税務行政庁が発出した基本通達

（解釈通達）を鵜呑みにしたものも少なくないことも、この問題をより深刻にしている。」<sup>110</sup>と述べている。

憲法 29 条 1 項の「財産権は、これを侵害してはならない。」という私的財産権の保障が原則である。さらに、憲法 84 条は租税法律主義を定めている。法律で定めなければ租税を課されず、私的財産権を侵害されることはない。これに対し、通達や Q & A には、法源性はないとされる<sup>111</sup>。

また、消費税法第 57 条の 4 は、「適格請求書発行事業者の義務」を規定したものであり、消費税法施行令 70 条の 9 第 2 項第 2 号は、卸売市場特例と農協特例等を規定している。農協特例は「その他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税資産の譲渡等のうち次に掲げるもの」として規定された特例であるが、同じ号にあるものの卸売市場特例には無い条件が付されており、立法趣旨から考えて農協特例と卸売市場特例に一貫性がない。農協特例と卸売市場特例の差異は以下のようなになる（表-5）。

（表-5）農協特例と卸売市場特例の差異

|        | 対象者  | 販売方式            | 計算方式 |
|--------|------|-----------------|------|
| 農協特例   | 組合員  | 無条件委託           | 共同計算 |
| 卸売市場特例 | 規定なし | 委託及び<br>せり売又は入札 | 規定なし |

筆者作成

農協特例については、卸売市場特例と比較して公平ではない。なぜなら、p. 4 記載の表-1 のとおり、農産物は、農業協同組合への出荷が 51.01%に対して卸売市場への出荷は 8.10%と相当少ない。また、農業協同組合には米穀も出荷されるが、卸売市場には無い。したがって、卸売市場特例の対象取引数や取引種類は、農協特例対象取引と比較して相当数少ないと考えられる。つまり、対象取引数や取引種類が多い上、農協特例にだけ、「売手と買手が結びつかない性質」<sup>112</sup>という本来の趣旨に付け加えて「組合員」や「共同計算方式」という条件が付されている。

<sup>110</sup> 石村耕治「農業関連特例・激変緩和措置と零細農家のインボイス登録の要否」（TC フォーラム・2023 年 3 号【2023 年 5 月 18 日】）13 頁  
（<http://tc-forum.net/wordpress/wp-content/uploads/2023/05/d915a05918bf569bf2f58ac418a12419.pdf>）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>111</sup> 酒井克彦 前掲（注 97）62 頁。酒井教授は、「最高裁の補足意見により国税庁が信義則違反を恐れ、通達の発遣に及び腰になるならば問題となろう。」（同 63 頁注釈）とも述べている。

<sup>112</sup> 佐野恵一朗 前掲（注 5）435 頁。

農協特例にだけ設けられている詳細な条件は、意図的に制度設計されたのかを調査するため、国会衆議院財務金融委員会会議録で確認した。

第 198 回国会衆議院財務金融委員会では、軽減税率の財源として、インボイス制度の導入により税収増を見込んでいるという旨が述べられており、農協等への出荷等を除いて試算されていることについて、星野政府参考人（財務省主税局長）は以下のように答弁されている。

インボイス制度の導入による増収を見込むに当たりまして、免税事業者の数、約四百八十八万者、これは平成二十七年の国勢調査をもとに出している数字でございますけれども、ここから、農協等に出荷する農林水産業、非課税売上げが主たる事業の事業者を除いた免税事業者三百七十二万者程度に対しまして、B ツー B 取引の割合でございます四割程度を乗じた百六十一万者程度が課税事業者に転換する計算となっているところでございます。

出典：第 198 回国会衆議院財務金融委員会会議録<sup>113</sup>

また、軽減税率の財源として、インボイス制度の導入による具体的な税収増の見込金額とその負担者について、麻生国務大臣が以下のように答弁されている。

これは、今言われております増収見込み額の総額、二千四百八十億円程度というものを、先ほど星野主税局長がお答えをさせていただいた、課税事業者に転換する事業者数の見込み数で割ります。すなわち、二千四百八十万割る百六十一万ということになりますと、十五万四千円程度ということになるかと思われましても。

この価格への転嫁を通じて最終的に消費者に負担をいただくということになりますので、消費税というものは。これは、事業者が十五万円ふえるというように勘違いされている方が多いですけれども、払うのは消費者が払うわけですから、その点につきましては、価格に転嫁できるというのが極めてこの際重要なところだと思っております。

出典：第 198 回国会衆議院財務金融委員会会議録<sup>114</sup>

上記の答弁における農協等には、卸売市場特例に該当するものも含まれると考えられる。いずれにしても、四割程度を乗じた百六十一万者程度の試算には、農協特例にだけ設けられている様々な制限を考慮した内容は組み込まれていないの

<sup>113</sup> 第 198 回国会財務金融委員会会議録第 3 号（平成 31 年 2 月 26 日）  
（[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009519820190226003.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009519820190226003.htm)）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>114</sup> 第 198 回国会財務金融委員会会議録第 3 号 前掲（注 113）。

ではないだろうか。「売手と買手が結びつかない性質」<sup>115</sup>など一定の特殊性からすれば、農協特例に制限を設けたというよりは、農業協同組合への出荷については複雑な私法による規定が存在し、販売形態としては理解しにくい構造となっていることから、農業協同組合における販売方法が全て同じと考えられて採用された可能性もあるのではないかと考える。

## 第6節 小括

本章では、消費税法、同法施行令・施行規則において農協特例という言葉は使用されていないことから、本稿での「農協特例」について定義した。その上で、農協特例は、売手が免税事業者であったとしても通達に基づき農協特例が適用されることから、関係法令に基づき整理した。

また、消費税法施行令第70条の9第2項第2号は、卸売市場特例と農協特例等を規定している。農協特例は「その他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税資産の譲渡等のうち次に掲げるもの」として規定された特例であるが、同じ号にあるものの卸売市場特例には無い条件が付されており、立法趣旨から考えて農協特例と卸売市場特例に一貫性がない。農協特例と卸売市場特例には、識者意見で考えても差異がある。

次章では、第2章で明らかになった問題について考察する。

## 第3章 農協特例の整備の必要性

本章では、第2章で明らかにした租税公平主義等の租税原則や卸売市場特例と一貫性がない等の問題について、整備の必要性を考察する。

### 第1節 租税通達の性質と外部効果の考察

高橋は、「何よりも消費税は、国民の申告に当たっての行為規範である。

(略) 消費税法基本通達及び裁判例では、形式主義と実質主義が入り乱れ、課税範囲は一義的に画されていない。課税要件規定は、私有財産権の保障と租税負担公平の原則をその目的としなければならない。『広く薄く』という規範要件から課税範囲が決定されるような立論には慎重であるべきである。かような状態は、租税法律主義の機能の一つである課税要件明確主義に欠け、納税者にとって法的安定性、予測可能性が担保されない。」<sup>116</sup>と述べている。そのような観点から、農協特例における免税事業者からの仕入税額控除が消費税法に明確に規定されていないことについて問題となる可能性もある。

---

<sup>115</sup> 佐野恵一朗 前掲(注5)435頁。

<sup>116</sup> 増田英敏編「租税正義の実践的展開 第3章消費税における課税資産の譲渡等の対価の額の意義(高橋勇)」(中央経済社・令和6年3月30日)377頁。

租税通達の性質をめぐっては、近年の裁判においても租税法律主義と通達の解釈が争われている。最高裁令和4年4月19日判決<sup>117</sup>は、評価通達について争われた裁判例であるが、「評価通達は、上記の意味における時価の評価方法を定めたものであるが、上級行政機関が下級行政機関の職務権限の行使を指揮するために発した通達にすぎず、これが国民に対し直接の法的効力を有するというべき根拠は見当たらない。」と判示されている。

一方、最高裁判決における補足意見として、政令や租税通達の性質が述べられた裁判例もある。

最高裁平成24年1月13日判決須藤正彦裁判官補足意見<sup>118</sup>においては、「もとより、法規より下位規範たる政令が法規の解釈を決定付けるものではないし、いわんや一般に通達は法規の解釈を法的に拘束するものではないが、同通達は上記のような趣旨に理解されるものであって、要するに、同施行令同号も、同通達も、いずれも所得税法34条2項と整合的に解されるべきであるし、またそのように解し得るものである。」と述べられている。

次に、最高裁令和2年3月24日判決宇賀克也裁判官補足意見<sup>119</sup>においては、「通達は、法規命令ではなく、講学上の行政規則であり、下級行政庁は原則としてこれに拘束されるものの、国民を拘束するものでも裁判所を拘束するものでもない。確かに原審の指摘するとおり、通達は一般にも公開されて納税者が具体的な取引等について検討する際の指針となっていることからすれば、課税に関する納税者の信頼及び予測可能性を確保することは重要であり、通達の公表は、最高裁昭和60年（行ツ）第125号同62年10月30日第三小法廷判決・裁判集民事152号93頁にいう『公的見解』の表示に当たり、それに反する課税処分は、場合によっては、信義則違反の問題を生ぜしめるといえよう。しかし、そのことは、裁判所が通達に拘束されることを意味するわけではない。」と述べられている。

同じく、最高裁令和2年3月24日判決宮崎裕子裁判官補足意見<sup>120</sup>では、「通達は、どのような手法で作られているかにかかわらず、課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではないという点である。そうであるからこそ、ある通達に従ったとされる取扱いが関連法令に適合するものであるか否か、すなわち適法であるか否かの判断においては、そのような取扱いをすべきことが関連法令の解釈によって導かれるか否かが判断されなければならない。税務訴訟においても、通達の文言がどのような意味内容を有するかが問題とされることはあるが、これ

---

<sup>117</sup> 最高裁判決 令和4年4月19日 TKC LEX/DB 文献番号 25572099。

<sup>118</sup> 最高裁判決 平成24年1月13日 TKC LEX/DB 文献番号 25444100。

<sup>119</sup> 最高裁判決 令和2年3月24日 TKC LEX/DB 文献番号 25570798。

<sup>120</sup> 最高裁判決 前掲（注119）。

は、通達が租税法の法規命令と同様の拘束力を有するからではなく、その通達が関連法令の趣旨目的及びその解釈によって導かれる当該法令の内容に合致しているか否かを判断するために問題とされているからにすぎない。そのような問題が生じた場合に、最も重要なことは、当該通達が法令の内容に合致しているか否かを明らかにすることである。通達の文言をいかに文理解釈したとしても、その通達が法令の内容に合致しないとなれば、通達の文理解釈に従った取扱いであることを理由としてその取扱いを適法と認めることはできない。このことから分かるように、租税法の法令解釈において文理解釈が重要な解釈原則であるのと同じ意味で、文理解釈が通達の重要な解釈原則であるとはいえないのである。」と述べられている。

租税通達の性質と外部効果について、加藤は、「課税実務において通達の通用力が大きくなる理由には、行政規則である通達の根拠として、上記国家行政組織法 14 条 2 項および、公務員の法令順守義務と職務命令服従義務を定める国家公務員法 98 条 1 項の影響もある。これらの根拠規定の存在によって、税務職員に対しては上級行政機関が発する租税通達の遵守義務を課されることから、納税者は同通達に即した課税が行われるということを前提とする。これに加えて、租税法の解釈が納税者と課税当局で異なった場合には、納税者に対して加算税が賦課されるリスクが生じることも、課税実務における租税通達の影響力に基因しているといえるだろう。租税法解釈の複雑さと加算税のリスクによって、納税者が通達を前提に行動することが常態化し、結果として解釈基準である租税通達は内部効果を超え、通達を基礎とした秩序を形成することになっているのである。」<sup>121</sup>と述べている。

通達は、「課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではない」<sup>122</sup>とされており、農協特例が免税事業者を含むことについては法規命令と認められるような秩序形成に改めるべきではないだろうか。

消費税法施行令第 70 条の 9（適格請求書の交付を免除する課税資産の譲渡等の範囲等）第 2 項 2 号ロの根拠が消費税法第 57 条の 4（適格請求書発行事業者の義務）になっており、消費税法基本通達 11-1-3 において免税事業者を含むことについて、納税者の法的安定性・予測可能性を保障する租税法律主義の原則の観点から問題となる可能性もある。したがって、農協特例における免税事業者からの仕入税額控除については、消費税法に明確に規定する方が望ましいと考える。

---

<sup>121</sup> 加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性－評価通達と認定基準－」（税大ジャーナル 34・2022.5）30 頁。

<sup>122</sup> 最高裁判決 前掲（注 119）宮崎裕子裁判官補足意見。

## 第2節 組合員に限定されている問題<sup>123</sup>

### 第1項 農業協同組合法における組合員の意義

農業協同組合の組合員が、理事に対して組合員代表訴訟を行ったが、理事らに善管注意義務違反は認められないと判示した福岡高裁平成29年11月17日判決<sup>124</sup>において、農業協同組合法上の組合員について以下のように述べられている。

農協法は、農業者の協同組織の発達を促進することにより、農業生産力の増進及び農業者の経済的社会的地位の向上を図り、もって国民経済の発展に寄与することを目的とするところ（同法1条）、同法に基づき組織される農協は、その行う事業によってその組合員のために最大の奉仕をすることを目的とし（同法7条1項、平成27年法律第63号による改正前の農協法8条）、これを達成するために、組合員のためにする農業の経営及び技術の向上に関する指導、組合員の事業又は生活に必要な資金の貸付け、組合員の貯金又は定期積金の受入れ、組合員の事業又は生活に必要な物資の供給、組合員の生産する物資の運搬、加工、保管又は販売、共済に関する施設等の事業を行うものとされている（農協法10条1項）。

そして、農業者等の資格を有する者は、任意に農協に加入し、また、脱退することができ（同法12条、19条、20条1項）、組合員は、総会において、出資口数にかかわらず一人一票の議決権及び選挙権を有している（同法16条1項、30条6項）。また、理事は、定款の定めるところにより総会又は総代会における選挙等により選任されるところ（同法30条4項、10項、48条1項）、その定数の少なくとも3分の2は、組合員たる個人又は組合員たる法人の役員でなければならない（同法30条11項）。さらに、剰余金の配当については、定款で定めるところにより、組合員の出資組合の事業の利用分量の割合に応じ、又は年8分以内において政令で定める割合を超えない範囲内で払込済みの出資の額に応じてしなければならないとされている（同法52条2項）。

このような農協法の目的及び規定からすると、農協は、同じ立場にある者が任意に集まって組織された団体で、農協自体が利益を上げ、これを出資者に分配することを直接の目的とするものではなく（なお、平成27年法律第63号による改正前の農協法8条では、営利を目的としてその事業を行ってはならないと明記されていた。）、その行う多様な事業そのものにより、組合員に対して経済的な便益を与えようとするものであり、組合員自身が基本的にその運営を

<sup>123</sup> 組合員でなければ適用されないとする消費税法施行令と加入脱退を自由とし、組合員以外の者の利用も一定範囲認める農業協同組合法さらには独占禁止法の関係に性格上の不合理が生じている。

<sup>124</sup> 福岡高裁判決 平成29年11月17日 TKC LEX/DB 文献番号 25548213。

担い、出資口数にかかわらず平等に決定権を持つ組織であるということが出来る。

農業協同組合は、同じ立場にある者が任意に集まって組織された団体で、その行う多様な事業そのものにより、組合員に対して経済的な便益を与えようとするものであり、組合員はその構成員であり、農業者等の資格を有する者は、任意に農協に加入し、また、脱退することができるとされている。

組合員の権利は、その性質に従い、学問上、共益権と自益権の２種類に分けて説明されるのが通例<sup>125</sup>であり、以下のとおりである。

#### （１）共益権

共益権は、組合の管理・運営に参画することを目的とした権利の総称である。その権利の行使の効果が権利行使した組合員だけでなく組合全体に、または他の組合員にも間接的に及ぶという点で、自益権の場合と異なる<sup>126</sup>。

これらの共益権のうち、以下の①から⑤までに掲げる権利は、組合の管理・運営に組合員が直接参画する機能を有するので、組合に対する非農民的支配を排除するために正組合員にだけ与えられているが、⑥以下に掲げる諸権利は、間接的に組合の管理・運営に関与する権利で、その権利の行使が組合に対する非農民的支配の排除の原理に抵触する結果を生じさせることはあり得ないので、准組合員にも与えられている<sup>127</sup>。

- ①議決権
- ②選挙権
- ③総会招集請求権
- ④役員改選（解任）請求権
- ⑤参事または会計主任の解任請求権
- ⑥各種書類等の閲覧請求権
- ⑦代表訴訟を提起する権利
- ⑧理事の違法行為差止請求権
- ⑨決議取消の訴えを提起する権利
- ⑩総会決議の無効・不存在確認の訴えを提起する権利
- ⑪設立無効の訴えを提起する権利
- ⑫出資１口金額減少の無効の訴えを提起する権利
- ⑬合併および新設分割の差止請求権

---

<sup>125</sup> 明田作「農業協同組合法第三版」（経済法令研究会・2021.3.22）270頁。

<sup>126</sup> 明田作 前掲（注125）270頁。

<sup>127</sup> 明田作 前掲（注125）271頁。



⑭合併および新設分割無効の訴えを提起する権利

⑮組織変更無効の訴えを提起する権利

⑯行政庁に対する仮理事選任等請求権

## (2) 自益権

自益権は、組合員が直接、組合から経済的利益を受けることを内容とする権利<sup>128</sup>であり、以下の①から④までである。自益権に分類される各種の権利は、組合員各自の個人的な利益の確保のために、法律または法律に基づく当該組合の定款の規定により、すべての組合員に等しく与えられるものであるが、共益権とは違い、組合員がこの権利自体を行使することはない。行使するのは、その権利を基礎として一定の法律事実の発生によって成立する債権である。したがって、自益権とそれを基礎に一定の法律事実の存在を要件として成立する権利である債権とは、概念上は区分される必要がある<sup>129</sup>。

①組合事業利用権

②剰余金配当請求権

③持分払戻請求権

④残余財産分配請求権

## 第2項 農業協同組合法、独占禁止法における組合員

消費税法施行令第70条の9二ロでは、「当該組合の組合員その他の構成員から販売の委託（販売条件を付さず、かつ、財務省令で定める方法により販売代金の精算が行われるものに限る。）」と規定されている。

### ＜消費税法施行令第70条の9二ロ＞

ロ 農業協同組合法第四条（法人性）、水産業協同組合法（昭和二十三年法律第二百四十二号）第二条（組合の種類）又は森林組合法（昭和五十三年法律第三十六号）第四条第一項（事業の目的等）に規定する組合（これらの組合に準ずるものとして財務省令で定めるものを含む。）が、当該組合の組合員その他の構成員から販売の委託（販売条件を付さず、かつ、財務省令で定める方法により販売代金の精算が行われるものに限る。）を受けて行う農林水産物の譲渡（当該農林水産物の譲渡を行う者を特定せずに行われるものに限る。）

<sup>128</sup> 明田作 前掲（注125）283頁。

<sup>129</sup> 明田作 前掲（注125）283頁-284頁。

「組合員その他の構成員」<sup>130</sup>のうち、「その他の構成員」の意義については、消費税法または関係法令上に明確な規定は無い。しかし、平成8年4月18日国税不服審判所裁決<sup>131</sup>の原処分庁主張において「本件払戻額は、その原資が組合と組合員以外の者との取引により生じたものであり、組合員その他の構成員との取引に基づく剰余金ではないから、事業利用分量配当に該当しないこと。」とされており、「その他の構成員」には「組合員以外の者」は含まれないことは明らかである。また、森林組合法第4条には、「森林組合、生産森林組合及び森林組合連合会は、その行う事業によつてその組合員又は会員のために直接の奉仕をすることを目的とする。」とされている。したがって、「その他の構成員」の意義は農協特例の対象になる連合会の「会員」であると考えられる。なお、熊本国税局の資料<sup>132</sup>には「『組合員』より、『無条件委託・共同計算』にて受けた、『譲渡を行う者を特定せずに』行われるものに限る」と明確に記載されている。したがって、「組合員その他の構成員」の意義は事実上「組合員」と取り扱われている。つまり、農業協同組合における農協特例は、「組合員」に限定した特例になっているといえる。

「組合員」について農業協同組合法を確認すると、「その加入を拒み、又はその加入につき現在の組合員が加入の際に付されたよりも困難な条件を付してはならない」ことや「自由に脱退できる」という加入・脱退の自由に関する規定がある。

#### ＜農業協同組合法＞

第十九条 組合員たる資格を有する者が組合に加入しようとするときは、組合は、正当な理由がないのに、その加入を拒み、又はその加入につき現在の組合員が加入の際に付されたよりも困難な条件を付してはならない。

第二十条 出資組合の組合員は、いつでも、その持分の全部の譲渡によって脱退することができる。この場合において、その譲渡を受ける者がいないときは、組合員は、出資組合に対し、定款の定めるところによりその持分を譲り受けるべきことを、請求することができる。（以下、略）

また、組合員以外の者にその施設を利用させることができると規定されている。

<sup>130</sup> 第2節第1項(1)のとおり、農業協同組合には正組合員と准組合員の制度があり、自益権ではどちらも「組合員」と考えることが適切である。

<sup>131</sup> 平成8年4月18日裁決 国税不服審判所 裁決事例集 No.51。

<sup>132</sup> 熊本国税局消費税課 前掲（注88）12頁。

＜農業協同組合法＞

第十条⑰ 組合は、定款の定めるところにより、組合員以外の者にその施設（略）を利用させることができる。ただし、第六項第二号から第十七号まで、第七項、第八項及び第二十四項の規定による施設並びに第一項第三号の事業を行う農業協同組合連合会が第二十三項各号に掲げる事業を行う場合における当該各号の規定による施設に係る場合を除き、一事業年度における組合員以外の者の事業の利用分量の額（略）は、当該事業年度における組合員の事業の利用分量の額の五分之一（政令で定める事業については、政令で定める割合）を超えてはならない。

次に、「組合員」について、独占禁止法を確認する。独占禁止法における「農業協同組合の活動に関する独占禁止法上の指針」において、「組合員」に関しては加入・脱退の制約が禁止されている。

＜農業協同組合の活動に関する独占禁止法上の指針＞

第1部 指針の趣旨と構成

1 指針の趣旨

(1) 農業協同組合は、農業協同組合法に基づき自主的に設立された協同組合であり、小規模な事業者である農業者が相互扶助によって、経営効率の向上や生活の改善を図るとともに、その組合員のために最大の奉仕をすることを目的としている。農業者による農業協同組合への加入・脱退が自由であることはもちろん、組合員が、農薬、肥料、飼料、農業機械等の生産資材を購入したり、組合員が生産した農畜産物を出荷したりする際に農業協同組合の事業を利用するか否かは組合員の自由意思に委ねられている。このため、農業協同組合が組合員に対して農業協同組合の事業の利用を強制することは、そもそも農業協同組合制度の趣旨に反するものであるが、さらに、組合員の自由かつ自主的な判断による取引を妨げることや、農業協同組合と競争関係にある商系事業者等の取引の機会を奪うことなどを通じて、農業分野における競争に悪影響を及ぼすことにもなる。

次に、農業協同組合については、農林水産省「農協、農事組合法人についてよくある質問」において以下のように示されている。

Q1. 農協と株式会社は何が違うのですか。

農協と会社とは主に以下の違いがあります。

(1) 事業範囲に制限がある

農協が行うことができる事業の範囲はかなり広いものですが、一定の制約があり、農協法第 10 条その他法律に列挙された事業しかできません。

また、組合員以外の方の利用は「員外利用」として一定の範囲しか認められません。  
( (2) (3) 略)

Q2. 農協の事業を利用したいのですが、農協の組合員にならないと利用できませんか。

農協の事業は組合員が利用するのが原則です。

ただし、組合員以外の方も一定の範囲で事業を利用することができます。具体的には、組合員でない方の利用分量は組合員の事業の利用分量の 100 分の 20 (貯金の受入れ等は 100 分の 25、医療・老人福祉等は 100 分の 100) を超えてはならないとされています。

出典：農林水産省（農協、農事組合法人全般に関する質問）<sup>133</sup>

このように、農業協同組合法や独占禁止法では組合員加入脱退は自由とされているが、消費税法施行令 70 条の 9 二ロでは、「当該組合の組合員」と限定して規定されており、農協特例が組合員に限定されることによって、農業協同組合は組合員かどうか管理する必要もあり、また、やむを得ず農業協同組合が組合員加入を強制するケースも出てくる可能性も否めない。

組合員以外の者の事業利用について、明田は、「組合は、組合員に最大の奉仕をすることを目的として組合員にその事業を利用させることを本旨とする団体であって、その事業の利用は、本来は組合員に限られるべきである。しかし、戦後の農村の実態に照らし、農村における経済機関として、組合員以外の者であっても組合の事業を利用することが実態問題として必要であったこと、また、恒常的な事業分量を確保し経営を安定させることが組合員の経済を助成する目的を達成する上で有用であること、さらには、協同組合の社会的意義を大きくすることにつながる等の理由により、農業協同組合法は、本来の目的に反しない一定の範囲において、組合員でない者が組合の事業を利用しうる途を拓いている。」<sup>134</sup>と述べている。

つまり、組合員でなければ適用されないとする消費税法施行令と加入脱退を自由とし、組合員以外の者の利用も一定範囲認める農業協同組合法さらには独占禁止法の関係に性格上の不合理が生じていることになる。組合員という縛りは入れ

<sup>133</sup> 農林水産省「農協、農事組合法人についてよくある質問」  
([https://www.maff.go.jp/j/keiei/sosiki/kyosoka/k\\_qa/](https://www.maff.go.jp/j/keiei/sosiki/kyosoka/k_qa/)) (令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧)。

<sup>134</sup> 明田作 前掲 (注 125) 144 頁。

替わりが担保されなければならないのに対し、農協特例では組合員が前提に置かれている。

次項では、租税法と私法における同一用語の解釈の相違が要因で争われた裁判例について考察する。

### 第3項 東京地裁判決平成31年1月18日判決<sup>135</sup>（KDDI事件）

#### 1. 事案の概要

電気通信事業法に定める電気通信事業等を目的とする株式会社である原告は、電気通信事業（携帯電話通信サービスの提供）の用に供する鉄塔等の耐用年数を21年としてこれらに係る減価償却資産の償却費を計算し、これを損金の額に算入して、法人税及び復興特別法人税の確定申告等をしたところ、処分行政庁から、一部の鉄塔等の耐用年数の適用に誤りがあり償却限度超過額が生じているとして、更正処分等を受けたため、原告が、処分行政庁が更正処分にて適用した耐用年数には誤りがあるなどと主張して、本件処分について、取消しを求めた事案である。

#### 2. 争点

本件の争点は、「線路設備」が税法上の耐用年数省令に該当するか否かである。

#### 3. 当事者の主張

##### （1）被告

耐用年数省令上、「線路設備」の定義規定はなく、他の法令等からの借用概念であればそれに従い解釈すべきであるところ、耐用年数省令別表第1の種類「構築物」に、構造又は用途を「電気通信事業用のもの」とする区分が追加され、その細目として「通信ケーブル」、「地中電線路」及び「その他の線路設備」の3つの構築物が定められたのは、電気通信事業法及び電気通信事業会計規則、電気通信主任技術者規則等の関係法規の施行に伴う昭和60年の税制改正であるから、「その他の線路設備」は、電気通信事業法又はその法分野からの借用概念であると解するのが相当であり、電気通信事業法及びその関係法規に基づき解釈するのが相当である。電気通信関係法規における「線路設備」の意義からすれば、「その他の線路設備」とは、基地局と移動通信交換局との間等に設置された通信ケーブルを支持又は収容・保護する構築物であると解される。本件同軸ケーブルは、加入者宅や通信センタ間等を相互に結ぶ通信ケーブルには該当せず、線路を構成するものではない。本件各鉄塔等は、基地局にて

---

<sup>135</sup> 東京地裁判決 平成31年1月18日 TKC LEX/DB 文献番号 25559037。

アンテナを高所で支持するための構築物であって、上記定義に該当しないから、「その他の線路設備」には該当しない。

## (2) 原告

税法上、「線路設備」という用語の定義は存在しないところ、昭和 60 年の電気通信事業法の施行に伴い耐用年数省令別表第 1 に構造又は用途「電気通信事業用のもの」が新たに設けられたという制定経緯からすれば、税法上の「線路設備」の意義を、電気通信事業法及び同法の下位法令における「線路設備」の意義と別異に解する理由は存しない。本件同軸ケーブルは、本件各鉄塔等という工作物に支持されており、かつ、電気信号を送信するためのものであるから、電氣的導体に該当するため、当該「線路」に該当し、したがって、「線路」を支持する本件各鉄塔等は、電気通信事業会計規則上の「線路設備」に該当するものである。

## 4. 裁判所の判断

耐用年数省令や他の法令において「その他の線路設備」又は「線路設備」を明確に定義付けた規定は存在しない。もっとも、耐用年数省令別表第 1 の種類「構築物」に、構造又は用途「電気通信事業用のもの」の区分が追加され、その細目として「通信ケーブル」、「地中電線路」及び「その他の線路設備」の 3 つが定められたのは、日本電信電話公社の民営移行を背景とした、電気通信事業法の施行並びに電気通信事業会計規則及び電気通信主任技術者規則を含む同法の関係法令の制定施行に伴う昭和 60 年の改正であることが認められるところ、電気通信事業法 24 条に基づき定められた電気通信事業会計規則の別表第 1 及び電気通信事業法 46 条 2 項が委任する電気通信主任技術者規則 6 条に、いずれも「線路設備」の文言が存在することからすれば、耐用年数省令別表第 1 が定める「その他の線路設備」における「線路設備」は、電気通信事業法並びに同法の下位法令である電気通信事業会計規則及び電気通信主任技術者規則からのいわゆる借用概念であると解するのが相当である。

本件各鉄塔等は、原告の携帯電話通信の基地局において、携帯電話通信の電波を送受信するためのアンテナを高所で支持するために設置された鉄塔等であり、同アンテナと無線通信用の送受信機等とを結ぶ本件同軸ケーブル（給電線）を固定しているものと認められる。そうすると、本件同軸ケーブルは、基地局の内部においてアンテナと送受信機等を繋いでいるものにすぎず、当該基地局と移動通信制御局等との間を結ぶものではない点で、市内線路又は市外線路を構成するものではないことは明らかであるから、電気通信事業法等における「線路設備」には該当しないというべきである。

したがって、本件同軸ケーブルを固定するところの本件各鉄塔等も、電気通信事業法等における「線路設備」には該当せず、それゆえ、耐用年数省令別表第1が定める「その他の線路設備」にも該当しないというべきである。

## 5. 判決に対する考察

「租税法が用いている概念の中には、2種類のものがある。」<sup>136</sup>とされ、「1つは、他の法分野で用いられている概念である。他の法分野からから借用しているという意味で、これを借用概念と呼ぶ。」<sup>137</sup>とされる。「第2は、他の法分野では用いられておらず、租税法が独自に用いている概念である。これを固有概念と呼ぶ。」<sup>138</sup>とされる。

本判決は、「その他の線路設備」における「線路設備」は、電気通信事業法並びに同法の下位法令である電気通信事業会計規則及び電気通信主任技術者規則からのいわゆる借用概念であると解するのが相当であるとされたものである。

## 第4項 東京地裁平成19年4月17日判決<sup>139</sup>

### 1. 事案の概要

被告税務署長に、レポ取引<sup>140</sup>に係る源泉徴収による所得税の各納税告知処分及び各不納付加算税賦課決定処分を受けた原告が、各処分の違法を主張し、各処分の取消と、納付金の返還を求めた事案で、本件各レポ差額は所得税法161条6号「貸付金」の「利子」に該当するとはいえず、同号に基づく所得に当たらないのであるから、原告が、本件各レポ差額に係る所得について源泉所得税の徴収義務を負わず、徴収義務を負うとの判断を前提としてなされた各納税告知処分及び各不納付加算税賦課決定処分は、違法であって、取消を免れないとして、原告の請求を認容した事案である。

### 2. 争点

<sup>136</sup> 金子宏 前掲（注28）126頁。

<sup>137</sup> 金子宏 前掲（注28）126頁。

<sup>138</sup> 金子宏 前掲（注28）126頁-127頁。

<sup>139</sup> 東京地裁判決 平成19年4月17日 TKC LEX/DB 文献番号 28131985。

<sup>140</sup> 判決は、レポ取引（一般論）として意義を以下のように説明している。

レポ取引とは、有価証券取引の一類型であり、一般的には、当初売買する有価証券と同種・同量の有価証券を将来一定価格で再売買するとの条件の下で、当該有価証券を売買し、その後に当該有価証券と同種・同量の有価証券を当該一定価格で再売買する取引をいう（レポ取引は、より広範な意味に用いられることもあるが、本判決においては、上記の意味で用いることとする。）。

原告は、米国住友信託銀行との間で、平成11年12月3日付けで「Managed Agency Account Agreement」（代理人運用口座契約）と題する契約書をもって、米国住友信託銀行が原告の代理人として米国債又はドイツ国債の売買及び再売買取引（一般に「Repurchase Transaction」と呼ばれる取引（レポ取引）を行うことを内容とする契約を締結した。

本件の争点は、金融取引法と租税法規において用いられている「用語」の解釈について、他の特定の法律からの借用した概念であるともいえない場合であっても、通常の用法に従って解釈されるべきかどうかである。

### 3. 当事者の主張

#### (1) 被告

原告が、アメリカ合衆国所在の子会社を代理人として、外国法人である各取引先との間で平成11年12月から平成13年6月まで行った各取引において、同各取引先から受け入れた金額と交付した金額との差額につき、同各取引先に対して支払った同差額が所得税法161条6号の「国内において業務を行なう者に対する貸付金（これに準ずるものを含む。）」の「利子」に該当するので、同法6条、212条1項、2項に基づき、原告には当該差額に係る所得税を源泉徴収し、納付する義務がある。

#### (2) 原告

同各処分に基づく金員を納付したものの、上記各差額は同法161条6号に該当せず、同法6条、212条1項、2項の源泉徴収義務がなく、また、同各処分が憲法84条及び同法14条に反する違法・違憲な処分であるから、上記納付した金員は法律上の原因に基づかない納付である。

### 4. 裁判所の判断

#### (1) 租税法規において用いられている「用語」の解釈指針

税法の解釈において使用される用語の用法が通常の利用に反する場合、当該税法が客観性を失うことになるため、納税者の予測可能性を害し、また、法的安定性をも害することになることからすれば、税法中に用いられた用語が法文上明確に定義されておらず、他の特定の法律からの借用した概念であるともいえない場合であっても、その用語は、特段の事情がない限り、言葉の通常の利用に従って解釈されるべきである。

#### (2) 租税法規において用いられている「用語」の解釈手順。

法令において用いられた用語がいかなる意味を有するかを判断するに当たっては、まず、当該法文自体及び関係法令全体から用語の意味が明確に解釈できるかどうかを検討することが必要であり、その上で、なお用語の意味を明確に解釈できない場合には、立法の目的、経緯、法を適用した結果の公平性、相当性等の実質的な事情を検討の上、その用語の意味を解釈するのが相当である。

### 5. 判決に対する考察



控訴審の東京高裁平成 20 年 3 月 12 日判決<sup>141</sup>は、1 審の判断を是認して控訴を棄却し、最高裁<sup>142</sup>は、国の上告受理申立てに対し、平成 20 年 10 月 28 日に不受理決定をした。

判決は、「本件各基本契約の沿革及び内容からすれば、本件各基本契約は、倒産隔離を果たすため、契約条項において売買及び再売買により構成されることを明確に定めたものであって、他方、金融的取引の側面が存在し、それを示唆するかのような条項の存在によっても、その法的性質を変容させるまでのものとはいえない。本件各基本契約に基づく本件各レポ取引は、売買・再売買を一つの契約で実行する複合的な性格を有する契約であると解するのが相当である。」として、原告の請求を認容して、本件納税告知等の処分を取り消した。

金子は、「平成 26 年改正前の所得税法 161 条 6 号の「貸付金（これに準ずるものを含む）の利子」という概念も、金融取引法からの借用概念であると解すべきであるが、仮にそのように考えないとしても、法的安定性と予測可能性の確保の観点からは、その意義とその範囲について経済的実質に着目してみだりに拡大解釈を行うことは妥当ではない。」<sup>143</sup>と述べている。

なお、レポ取引の差額は、平成 21 年度改正で貸付金の利子として分類されるようになった。

## 第 5 項 国税不服審判所令和 4 年 11 月 9 日裁決<sup>144</sup>

本項では、組合員以外の者を含む共同計算方式において、「非組合員を含む共同計算方式はこの特例の対象外となるので、非組合員は組合加入や組合員名義での販売が必要である。」<sup>145</sup>という主張について、注意が必要であることから、以下、「名義」と帰属について問題となった裁決を検討・考察する。

### 1. 事案の概要

原処分庁が、野菜の生産及び販売を事業として営む個人事業者である農業者に対し、弟名義の農産物取引に係る収益は請求人に帰属するなどとして所得税・消費税・地方消費税の更正処分等をしたのに対し、請求人が当該収益は請求人に帰属しないなどとして、原処分の全部の取消しを求めた事案である。

### 2. 争点

この裁決における争点は、本件事業から生ずる収益及び資産の譲渡等の対価は、弟名義で出荷した販売代金が兄に帰属するか否かである。

<sup>141</sup> 東京高裁判決 平成 20 年 3 月 12 日 TKC LEX/DB 文献番号 28140869。

<sup>142</sup> 最高裁決定 平成 20 年 10 月 28 日 TKC LEX/DB 文献番号 25470959。

<sup>143</sup> 金子宏 前掲（注 28）128 頁。

<sup>144</sup> 令和 4 年 11 月 9 日裁決 国税不服審判所 裁決事例集 No.129。

<sup>145</sup> 三上広美「農業協同組合等を介する農業者」（税理・2024.1）47 頁。

### 3. 当事者の主張

#### (1) 原処分庁

本件事業は、農産物の生産、出荷、口座管理、必要経費の負担、経理及び申告、事業から生ずる収益の費消等、総合勘案すれば、本件弟が行っていたものとは認められず、請求人が行っていたものと認められることから、本件事業から生ずる収益及び資産の譲渡等の対価は、全て請求人に帰属する。

#### (2) 請求人

請求人と本件弟は、互いに農地を出資し共同事業によって効率化を図り、本件事業を含む農業経営を行ってきた。農業経営に当たっては、相互に意思の疎通を図り、意思決定には互いが関与し、営業活動、管理部門などそれぞれの役割を分担し、農地の持分割合を基本に収入の約2割を本件弟に分配することで合意している。本件農産物の販売代金は、当該合意に基づき本件弟の分としたものである。よって、本件事業から生ずる収益及び資産の譲渡等の対価は、本件弟に帰属する。また、原処分庁が総合勘案したとする事項は、事実認定又は判断に誤りがある。

### 4. 審判所の判断

#### (1) 法令解釈

消費税法第13条第1項は、法律上資産の譲渡等を行ったとみられる者が単なる名義人であって、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、同法を適用する旨規定しており、所得税法と同様の実質課税の原則を規定したものと解されるから、その事業に係る資産の譲渡等の対価を享受する者が誰であるかという点は、所得税法第12条と同様に判定すべきである。

#### (2) 認定事実

請求人提出資料、原処分関係資料並びに当審判所の調査及び審理の結果によれば、本件弟の個人事業の開業届出書及び青色申告承認申請書を収受した後、法人を設立したことにより廃業した旨の記載がある本件弟の個人事業の廃業届出書を収受していること、本件弟農協口座の出金等の状況等について本件弟農協口座から本件弟信金口座への振込みや、本件弟農協口座から毎月150万円を現金で引出したのは、いずれも本件配偶者であったこと、本件配偶者は、本件請求人農協口座及び本件弟農協口座から現金を引き出し、外国人技能実習生の賃金を現金で支払っていたこと、農業用設備について本件弟は、本件法人から賃借した農業用設備を使用していたこと、本件出荷先法人の担当者の各申述などから勘案すると、請求人は、請求人が営むとする農業のみならず、本件事業も含めて一体的に運営し、本件事業における経営方針

の決定等について支配的影響力を有する者であると認められるから、本件事業から生ずる収益及び資産の譲渡等の対価は、請求人に帰属すると認めるのが相当であるとされた。

#### 5. 裁決に対する考察

消費税法第13条第1項は、「法律上資産の譲渡等を行つたとみられる者が単なる名義人であつて、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、当該資産の譲渡等は、当該対価を享受する者が行ったものとして、この法律の規定を適用する。」と規定され、所得税法第12条においては、「資産又は事業から生ずる収益の法律上帰属するとみられる者が単なる名義人であつて、その収益を享受せず、その者以外の者がその収益を享受する場合には、その収益は、これを享受する者に帰属するものとして、この法律の規定を適用する。」と規定されている。

本裁決においては、所得税法第12条の趣旨解釈がなされており、「担税力に応じた公平な税負担を実現するため、収益の法律上の形式的帰属者（名義人）と法律上の実質的帰属者が相違する場合、後者を収益の帰属者とするというものと解され、事業から生ずる収益を享受する者が誰であるかは、その事業を営んでいると認められる者（事業主）が誰であるかにより判定すべきであり、その事業を営んでいると認められる者（事業主）が誰であるかという点は、実質所得者課税の原則を規定した所得税法第12条の趣旨に鑑み、農産物の生産及び出荷、口座の管理、必要経費の負担、事業の経理及び申告、関係者の認識等を総合勘案してその事業の経営方針の決定につき支配的影響力を有すると認められる者が当該事業の事業主に該当すると判定すべきである」とされている。

したがって、消費税法第13条第1項は、所得税法と同様の実質課税の原則を規定したものである。単なる名義人であつて、その資産の譲渡等に係る対価を享受せず、その者以外の者がその資産の譲渡等に係る対価を享受する場合には、実質課税の原則に基づき、その事業に係る資産の譲渡等の対価を享受する者が事業主となる。

#### 第6項 考察

第1項において、組合員の意義を整理した上で、第2項では、消費税法施行令第70条の9と農業協同組合法、独占禁止法との性格上の不合理について整理した（表-6）。

(表-6) 「組合員」に関する農協特例と他法令の比較

|         | 組合員に関する内容                           | 根拠法                               |
|---------|-------------------------------------|-----------------------------------|
| 消費税法施行令 | 当該組合の組合員その他の構成員から販売の委託に限られている。      | 消費税法施行令第 70 条の 9 二ロ               |
| 農業協同組合法 | 組合員以外も一定の範囲で事業を利用することができる。          | 農業協同組合法第 10 条第 17 項、21 項          |
|         | 組合員は、いつでも、その持分の全部の譲渡によって脱退することができる。 | 農業協同組合法第 20 条                     |
| 独占禁止法   | 農業者による農業協同組合への加入・脱退は自由である。          | 農業協同組合の活動に関する独占禁止法上の指針第 1 部 1 (1) |

筆者作成

農業協同組合法、農業協同組合の活動に関する独占禁止法上の指針においては、組合員の加入・脱退の自由が明記されており、農協特例は「組合員」を前提としている。組合員加入を農協特例の要件とするのであれば、「農業協同組合法第 20 条」、「農業協同組合の活動に関する独占禁止法上の指針第 1 部 1 (1)」の既存の規定に抵触することを示唆するようにも捉えることができる。この点について、第 3 項と第 4 項では、租税法と私法における同一用語の解釈が争われた裁判例を取り上げた。朝長は、「税法の規定の中に用いられている用語の概念が他の法の規定の中に用いられている同じ用語の概念と同じであったとしても、それが『統一説が正しい』ということにつながるわけではない」<sup>146</sup>と述べている。酒井は、「仮に、他の法律と同じ概念を用いていたとしても、法目的や条項の目的等が合致しない場合に、はじめて、固有の概念でもなければ借用概念でもない概念として、一般概念としての検討を加えることになる。」<sup>147</sup>と述べている。

「組合員」を前提にした農協特例については、私法である農業協同組合法の借用概念であることは明らかであり、今村は、「借用概念論は、有用であり、今後も用いていくべきであると考えるが、租税法規の解釈・適用に当たっての規範構造の中で借用概念論の役割をきちんと位置づける必要があると考える。」<sup>148</sup>と述べている。

<sup>146</sup> T&A master677 号「借用概念を巡る学説を検証する一第 2 回」(新日本法規出版・2017. 2. 13) 14 頁。朝長英樹税理士は、「税法に他法と異なる立法原理があるわけでもないにもかかわらず、固有概念と借用概念という他法にはない特異な区別を税法の解釈に持ち込んだことで、税法の解釈を誤った方向に導いてしまっている弊害の方がはるかに大きい」(18 頁)とも述べられている。

<sup>147</sup> 酒井克彦 前掲(注 97) 407 頁。

<sup>148</sup> 今村隆「借用概念論・再考」(税大ジャーナル 16・2011. 5) 52 頁。

金子は、「借用概念について問題となるのは、それを他の法分野で用いられているのと同じ意義に解すべきか、それとも徴収確保ないし公平負担の観点から異なる意義に解すべきかの問題である。この点につき、ドイツでは、租税通則法の制定までは同義に解すべきであるとの見解が強かったが、租税通則法の制定とともに別意に解することを妨げないとの見解が強くなり、その傾向はナチス時代になってますます強くなったが、第二次世界大戦後、再び振子がもとに戻って、現在では、原則として同義に解すべきであるとの見解が支配的である。わが国ではこの点について見解が対立している（統一説・独立説・目的適合説の3つの見解がある）が、借用概念は他の法分野におけるのと同じ意義に解するのが、租税法律主義＝法的安定性の要請に合致している。すなわち、私法との関連で見ると、納税義務者は、各種の経済活動ないし経済現象から生じてくるのであるが、それらの活動ないし現象は、第一次的には私法によって規律されているから、租税法がそれらを課税要件の規定の中にとりこむにあたって、私法上における同じ概念を用いている場合には、別意に解すべきことが租税法基の明文またはその趣旨から明らかな場合は別として、それを私法上におけるのと同じ意義に解するのが、法的安定性の見地からは好ましい。その意味で、借用概念は、原則として、本来の法分野におけるのと同じ意義に解釈すべきであろう」<sup>149</sup>と述べている。木山も、「私的自治の原則が妥当する私法領域を前提に税法は適用されるべきものである」<sup>150</sup>と述べている。

農協特例が組合員に限定されることによって、農業協同組合が組合員加入を強制し、農業協同組合法や独占禁止法に抵触することを示唆するようにも捉えることができる消費税法施行令第70条の9の規定は、私法領域を超えたものになっている可能性がある。したがって、農協特例に用いられている「組合員」という用語は、農業協同組合への組合員加入を示唆するような誤解のない規定にする必要があるのではないだろうか。「農業協同組合法第20条」、「農業協同組合の活動に関する独占禁止法上の指針第1部1(1)」との性格上の不合理については、私法との関係が問題になるだけではなく、税務当局による確認も煩雑になる上、調査により「組合員」ではないことが判明した場合の共同計算のやり直しとなれば、莫大な取引の修正が発生することになる。相続が長引くことにより、一定期間組合員ではない相続人が出荷しなければならないケースも想定される。加入脱退の自由が基盤としてあり、年間を通じてブレがあるものは修正した方が良いのではないか。具体的には、消費税法施行令第70条の9の「組合員」は「農業者」または「生産者」に変更すべきことを提言する。

<sup>149</sup> 金子宏 前掲（注28）127頁。

<sup>150</sup> 木山泰嗣「税法における実質主義と外観論の関係」現代税法と納税者の権利三木義一先生古希記念論文集（法律文化社・2020.5.3）10頁。

第5項では、農協特例の対象とするため、名義を借用しての「組合員名義での販売」について裁決を取り上げた。「組合員名義での販売が必要である。」<sup>151</sup>という対応について不可能ではないが、裁判例から分かるように別の問題が生じることになる。当事者間の合意や、名義人がどのような会計処理をしていたかということから、直ちに「単なる名義人」であるとはいえず、独自の活動を行っている場合には消費税法13条は適用されないと示されている。したがって、この裁判例からも、農協特例を適用することを目的とした名義を借用しての「組合員名義での販売」は好ましくない。

### 第3節 共同計算方式における人数の問題

農業協同組合の組合員が、農業協同組合に販売を無条件委託し、共同計算方式により生産者を特定せずに行う農林水産物の販売は、農協特例により組合員から買手に対するインボイスの交付は免除される。

このうち、共同計算方式については、消費税法施行令70条の9第2項第2号ロにおいて「財務省令で定める方法により販売代金の精算が行われるものに限る。」とされ、財務省令で定める方法として、消費税法施行規則第26条の5第2項において、「農林水産物の譲渡の対価の額に係る当該組合の組合員その他の構成員に対する精算につき、一定の期間における当該農林水産物の譲渡に係る対価の額を当該農林水産物の種類、品質、等級その他の区分ごとに平均した価格をもつて算出した金額を基礎として行う方法とする。」と規定されている。

「『共同計算』とは、一定期間に協同組合等が出荷した同種、同規格、同品質ごとの農産物の平均価格によって精算する方式をいう（規則26条の5第2項）」<sup>152</sup>とされている。

しかし、仮に、相対取引<sup>153</sup>（図-5）により、1人の出荷者が1日分のみ農業協同組合へ出荷し農業協同組合が卸売会社へ販売した場合は、「平均した価格をもつて算出した金額」や「売手と買手が結びつかない性質」<sup>154</sup>など一定の特殊性にはならない。

---

<sup>151</sup> 三上広美 前掲（注145）47頁。

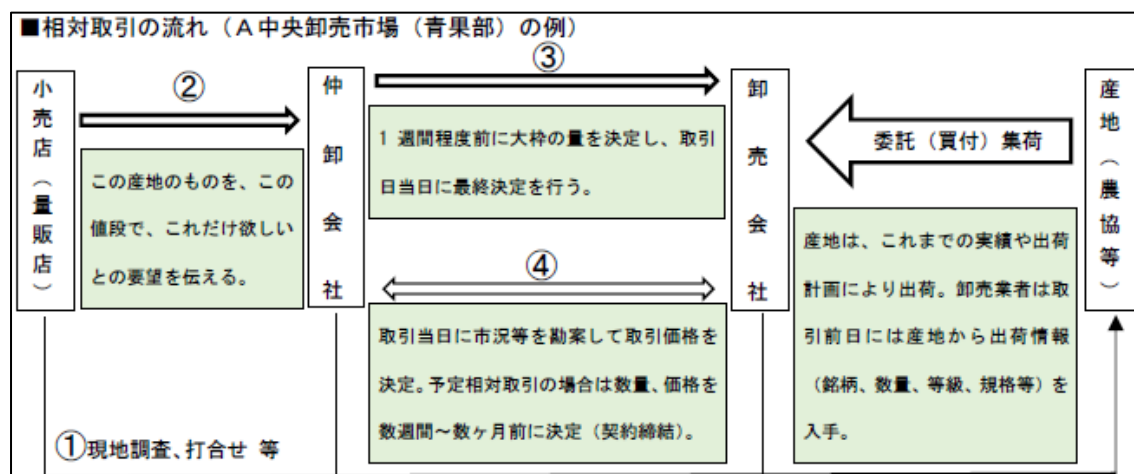
<sup>152</sup> 武田昌輔監修 前掲（注100）5049の34頁。

<sup>153</sup> 農林水産省「公正かつ効率的な売買取引の確保（平成26年12月）」3頁（[https://www.maff.go.jp/j/shokusan/sijyo/info/pdf/siryo4\\_05.pdf](https://www.maff.go.jp/j/shokusan/sijyo/info/pdf/siryo4_05.pdf)）（令和6年11月9日最終閲覧）。

相対取引は、卸売業者と買手が一対一で個別に行う取引。事前の交渉は行われるが、数量と価格は当日に決定することが多いとされている。

<sup>154</sup> 佐野恵一朗 前掲（注5）435頁。

図-5 相対取引の流れ



出典：農林水産省「公正かつ効率的な売買取引の確保」<sup>155</sup>

「共同」とは、「二人以上の者が力を合わせること。」<sup>156</sup>とされている。全農岐阜県本部資料によれば、「共同計算は、生産者の皆様から販売を委託されたお米について、種類や銘柄を単位に、販売代金や販売経費をプール計算し、同一単位の生産者手取り金額を等しくする仕組みです。」<sup>157</sup>とされており、生産者同士の手取り金額を等しくする目的が示されていることから、「共同」の意義のとおり解釈できるといえる。また、第1章第5節で示した第211回国会農林水産委員会会議録<sup>158</sup>においては、複数の生産者から出荷され共同販売されるシイタケについては、協同組合特例が適用になると説明されている。

したがって、消費税法施行規則第26条の5第2項に基づく「共同計算方式」は、「一定期間に協同組合等が出荷した二人以上<sup>159</sup>の同種、同規格、同品質ごとの農産物の平均価格によって精算する方式」であると考えられる。このため、筆者は、福岡県内20の農業協同組合（うち2つは非公開のため18農業協同組合）のディスクロージャー誌をもとに、青果物に関して1生産部会あたりの構成員数を調査した（表-7）。

<sup>155</sup> 農林水産省 前掲（注153）。

<sup>156</sup> 新村出編「広辞苑 第七版」（岩波書店・2020.2.25）768頁。なお、共同計算という用語は広辞苑には無い。

<sup>157</sup> 全農岐阜県本部 「岐阜県JAグループによる令和元年産米の県域共同計算概要」（<https://www.zennoh.or.jp/gf/gifu-kome/safety/infoPdf/190912.pdf>）（令和6年11月9日最終閲覧）。

<sup>158</sup> 第211回国会農林水産委員会会議録第7号 前掲（注85）。

<sup>159</sup> 前掲注154～156に基づき筆者が結論を出したことに下線を引いている。

(表-7) 福岡県農業協同組合における生産部会当たりの部会員人数

| 部会員人数 | 1 人   | 2 人   | 3～4 人 | 5 人以上  |
|-------|-------|-------|-------|--------|
| 生産部会数 | 11 部会 | 17 部会 | 33 部会 | 207 部会 |

筆者調べ<sup>160</sup>

農業協同組合においては、品目ごとに多岐にわたり部会組織が設置されている。その部会組織ごとに共同計算が行われているが、1 人の部会も存在していることが調査により判明した。また、部会員数が少ないと、1 人しか出荷しない日もある。出荷部会員数が 1 人の部会の多くは大規模農家であり、消費税の課税事業者であると思われる。出荷ロットが多いことから部会として出荷している現状がある。

課税事業者であれば、出荷者個人のインボイス発行も不可能ではない。また、部会で農業協同組合に出荷した農産物は、卸売市場を通じて小売業者等実需者に流通するケースが多くを占める。つまり、農協特例の要件である共同計算方式に当てはまらないとしても卸売市場特例が適用できる可能性もある<sup>161</sup>。しかし、真正なインボイスによる仕入税額控除を行うことについては疑義が生じる。出荷数や流通形態を検査して真正なインボイスを税務当局が確認するには相当の時間と労力を要することになる。

特に問題となるのは、インボイス導入以前は、免税事業者が発行した請求書等でも小売業者等実需者は仕入税額控除が可能であったが、インボイス導入以降は、課税事業者のうちインボイス発行事業者として登録を受けた者が発行するインボイスに記載された税額のみ仕入税額控除の対象となったことである。農協特例の要件である共同計算方式に当てはまらない場合で農業者が免税事業者の場合、農業協同組合が発行したインボイスにより仕入税額控除を行った小売業者等実需者に影響が生じる可能性もある。以下では、インボイス制度導入前の裁判例ではあるが、真実の取引先を記載していない領収書等に基づく仕入税額控除の適用が争われた地裁判決 2 例と帳簿や請求書等の記載事項の不備に関する事例ではないが、帳簿及び請求書等の保存の意義について判示された最高裁判決 1 例の合計 3 例を取り上げ、農協特例に該当しない農業協同組合が発行するインボイスにより仕入税額控除を行った場合どうなるのか考察する。

<sup>160</sup> 福岡県には 20JA あり、ホームページで公表されている令和 5 年度ディスクロージャー誌をもとに筆者が作成。

<sup>161</sup> ただし、委託及びせり売又は入札の場合に限る。



## 第1項 東京地裁平成9年8月28日判決<sup>162</sup>

### 1. 事案の概要

各年分の消費税について、各課税期間中に行った課税仕入れに係る消費税額を控除して確定申告をしたところ、課税仕入れの税額の控除に係る帳簿に記載された仕入相手の氏名又は名称のうち仮名であると認められる仕入取引に係る消費税額については控除を認めることができないとして、各年分の消費税についての更正及び過少申告加算税の賦課決定を受けたため、本件各処分の取消しを求めた事案である。

なお、正規の納品書等は、真実の仕入先が明らかとなり、今後取引ができなくなる旨を申し述べ、提出されなかった。

### 2. 争点

本件の争点は、真実と異なる氏名又は名称が記載された仕入帳が、法定帳簿に該当し仕入税額控除ができるか否かである。

### 3. 当事者の主張

#### (1) 被告

法30条7項の規定は、仕入税額控除が認められる要件として(1)課税仕入れ等に係る消費税額が真実存在することと共に、(2)法定の事項を記載した仕入税額控除に係る帳簿等が納税者により保存されていることを必要としていると解すべきである。そして、法が課税仕入れに係る帳簿等の保存を仕入税額控除の要件としたのは、課税仕入れ等に係る消費税額に関する申告の正確性を担保するためであるから、帳簿に記載すべき課税仕入れの相手方の氏名又は名称は真実の記載であることを要するというべきである。

なお、法30条8項1号イが「氏名又は名称」と規定し、「真実の氏名又は名称」と規定していないのは、同条項の解釈上、右規定が真実の氏名又は名称を意味することが明らかであるからに過ぎず、また、本人確認制度を導入しなかったからといって右規定が真実の氏名又は名称の記載を要求していないことにはならないから、このことをもって同条項が租税法律主義、課税要件明確主義に反することにはならない。

#### (2) 原告

法30条8項の規定は、仕入税額控除の適用要件ではなく、一般的な帳簿の備付義務に対応して一般的記帳義務における帳簿の記載事項を定めたものと解すべきである。したがって、帳簿に課税仕入れの相手方の真実の氏名又は名称が記載されていなくても、課税仕入れの事実を認めることができるものであれば、仕入税額控除が認められるべきである。

<sup>162</sup> 東京地裁判決 平成9年8月28日 TKC LEX/DB 文献番号 28021531。

#### 4. 裁判所の判断

再生資源卸売業は、その通常の形態として、課税仕入れに係る相手方が一般の不特定かつ多数の消費者であり個々の取引の金額も少額であることから、個々の課税仕入れの相手方の氏名又は名称を帳簿に記載することを要求することが酷であるという事情を考慮して、帳簿に相手方の氏名又は名称を記載するのを省略できるとしたものと解される。再生資源卸売業者等であっても特定仕入れ先からの課税仕入れがあることは想定されるが、大量、反復される租税行政において、一般的に想定される事業の性質、取引の態様によって事業者を区分し、その事業の性質、取引の態様に応じた課税措置を採ることをもって不当とすべきものではない。したがって、再生資源卸売業等に関する特例との対比から、法定帳簿における課税仕入れの相手方の氏名又は真実性が仕入税額控除の要件とならないとする主張は採ることができない。

#### 5. 判決に対する考察

控訴審の東京高裁平成10年9月30日判決<sup>163</sup>においては第一審の内容が維持され、最高裁<sup>164</sup>は、上告理由に該当しないとして平成11年2月5日に棄却している。

消費税法（令和5年10月1日までのもの）は、課税の累積排除（仕入税額控除）の方法として、我が国の取引慣行や納税者の事務負担に配慮するという観点から、インボイス方式を採らず、帳簿等の記録に基づいて控除する方式（帳簿方式）を採用している。本件は、この帳簿方式の下で、課税仕入れの相手先を仮名で記載した仕入帳が法廷帳簿に当たるか否かが争われたものである<sup>165</sup>。

本判決において、「法30条8項が『前項に規定する帳簿とは、次に掲げる帳簿をいう。』と規定していることからすれば、同条7項で保存を要求されている帳簿とは同条8項に列記された事項が記載されたものを意味することは明らかであり、また、同条7項の趣旨からすれば、真実の記載であることが当然に要求されているというべきである。なお、法30条8項の記帳事項が単に一般的記帳義務の内容を規定するものにすぎないとすれば、法30条中に規定する理由はないというべきであるし、あえて再生資源卸売業等に関する記帳事項の特例を設け、法30条8項1号イのみの記帳省略を規定していることに照らしても、同項に規定する事項が仕入税額控除の要件として保存すべき法定帳簿の記載事項を規定していることは明らかというべきである。すなわち、法は、

<sup>163</sup> 東京高裁判決 平成10年9月30日 TKC LEX/DB 文献番号 28033324。

<sup>164</sup> 最高裁決定 平成11年2月5日 TKC LEX/DB 文献番号 28061123。

<sup>165</sup> 池本征男「三訂版 裁判例からみる消費税法」（大蔵財務協会・令和5年10月6日）220頁-221頁。

仕入税額控除の要件として保存すべき法定帳簿には、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容及び支払対価の額とともに真実の仕入先の氏名又は名称を記載することを要求しているというべきである。」と判示されている。

消費税法 30 条 8 項について、品川は、「真実の記載が不可能又は著しく困難であった場合の運用上の措置又は特例の拡張的取扱いの必要をいうものであるとしても、右規定が租税法律主義、租税要件明確主義の要請に反しないことは明らかである。」<sup>166</sup>と述べている。

また、佐野は、「再生資源特例については、古物商等特例の中で唯一、業法による縛りが無いことから、帳簿の作成が税法以外のもので別途義務付けられることがない。そのため、他の特例のように業法上の帳簿を代用することはできず、原則として、消費税法上求められる帳簿に必要な記載事項を記載することとなる。」<sup>167</sup>と述べている。

## 第 2 項 広島地裁平成 11 年 2 月 18 日判決<sup>168</sup>

### 1. 事案の概要

被告が、原告に対する税務調査の際、領収証が真実の仕入れか否かを確認するべく調査したところ、住所地が不完全なため仕入先を特定できないか、又は住所地に住民登録がなかったため、そのいずれについても仕入れの事実を確認できなかったことから、原告に対し、仕入先の真実の住所や氏名を明らかにするように求めたが、同人は既に死亡しており、取引相手を特定できないとした事案である。

### 2. 争点

本件の争点は、真実の取引先を記載していない領収証等の原資料であっても、消費税法 30 条 7 項にいう帳簿の備付があったとして仕入税額控除ができるか否かである。

### 3. 当事者の主張

#### (1) 被告

売買が真実の取引であったことを窺わせる特段の事情がない限り、所有権は移転させないとの合意が成立していたと推認することができ、売買が真実の取引であったことを窺わせるような特段の事情は本件では認められない。よって、通謀による仮装取引であると認めるのが相当である。

<sup>166</sup> 品川芳宣「仕入税額控除の適用要件たる帳簿の記載」（TKC 税務研究所「TKC 税研情報 7 巻 2 号」・1998 年 4 月 1 日）26 頁。

<sup>167</sup> 佐野恵一朗 前掲（注 5）390 頁。

<sup>168</sup> 広島地裁判決 平成 11 年 2 月 18 日 TKC LEX/DB 文献番号 28061128。

## （２）原告

当初は真実の取引先の記載があると思っていたが、後の税務署の調査により真実の取引先の記載がないことが判明したものであり、原告としてはやむを得なかった。また、絵画取引において真実の氏名を把握することは困難であるから、仕入の実態が認められる以上、仕入税額控除を認めるべきである。

## ４．裁判所の判断

消費税法 30 条 1 項は、事業者の仕入れに係る消費税額の控除を規定するが、国内において事業者が行った資産の譲渡等に対して、広く消費税を課税する結果、取引の各段階で課税されて税負担が累積することを予防するため、前段階の取引に係る消費税額を控除することとしたものであると解される。仕入税額控除を行う際には、課税仕入れに係る適正かつ正確な消費税額を把握することが必要となるところ、法 30 条 7 項は、同条 1 項による仕入税額控除の適用要件として、当該課税期間の課税仕入れに係る帳簿等を保存することを要求して、その保存がない各課税仕入れに係る消費税額については仕入税額控除をしないこととし、かつ、法 30 条 8 項 1 号イは、右帳簿等には課税仕入れの相手方の氏名又は名称を記載するものとしている。

そうすると、右記載は真実の記載であることが当然に要求されているというべきであり、したがって、仕入税額控除の要件として保存すべき帳簿等には、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容及び支払い対価の額とともに、真実の仕入先の氏名又は名称を記載することを要求していると解される。

ただし、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。けだし、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。

本件にあてはめると、「相当の理由があったことを認めるに足りる証拠はないのであるから、法三〇条七項にいう帳簿の備付はなかったといわざるを得ず、その結果、法三〇条の仕入税額控除を行うことはできない。」とされた。

## ５．判決に対する考察

本件については、法人税についても処分が取り消されたが、研究の対象外であるため消費税に係る部分のみ考察する。

保存していた適格請求書の誤りが、適格請求書の受領者の過失等によるものではない場合の仕入税額控除の適用について、本判決において、「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

入れに係る消費税控除は適用されるものと解される」と判示された。本件にあてはめると、「相当の理由があったことを認めるに足りる証拠はないのであるから、法三〇条七項にいう帳簿の備付はなかったといわざるを得ず、その結果、法三〇条の仕入税額控除を行うことはできない。」とされた。

田中は、「法三〇条七項が、帳簿等の保存がない課税仕入れについては仕入税額控除をしないと定めるのは、課税仕入れの事実は通例帳簿等に表示されており、当該課税仕入れの事実を証明できない場合には仕入税額の控除ができない、という当然のことを規定したにすぎない。たとえ、帳簿そのものがない、または不完全であっても（これらは決して好ましい状態とは言えないにせよ）、他の手段によって課税仕入れの事実が証明できる場合には、累積課税の排除という実体法上の要請により、仕入税額の控除がなされるべきである。」<sup>169</sup>と述べている。

占部は、帳簿等の保存について、「結局のところ、消費税法三〇条一項において、納税義務者は仕入税額控除の要件を付与されており、その行使は消費税法三〇条七項の帳簿等の保存によっているが、付加価値税体系を指向した消費税法のなかで納税義務の存在の構成要件である仕入税額控除の権利を、帳簿等が存在しないことのみをもって、全く否定することはできない。仕入税額控除の適用を受ける者と受けない者との事業者間の不平等は、納税義務者に起因する理由により帳簿等が不存在であっても許容されるものではない。課税仕入れの存在が肯定される以上は、同法三〇条七項をもって、推計による仕入税額控除を排除することは許されないであろう。」<sup>170</sup>と述べている。

本件、「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」という部分の判示は、田中、占部の主張と通じるものがある解釈とも言える。ただし、金子は、「消費税法 30 条 7 項から 9 項において仕入税額控除は、原則として、事業者が課税仕入れ等の相手方の氏名・名称、課税仕入れ等の年月日、課税仕入れ等にかかる資産または役務の内容、課税仕入れ等にかかる支払対価の額等を記載した帳簿、および前段階の事業者から交付される請求書等で、その作成者の氏名・名称、課税資産の譲渡等の対価の額、その交付を受ける事業者の氏名・名称等を記載している場合に限り認められる」<sup>171</sup>とし、認められないという内容を述べている。

<sup>169</sup> 田中治「仕入帳への仮名記載と仕入税額控除」（租税法学会「租税法研究第 27 号」・1999 年 10 月 10 日）181 頁。

<sup>170</sup> 占部裕典「租税法の解釈と立法政策Ⅱ」（信山社・2002 年 2 月 20 日）530 頁-531 頁。

<sup>171</sup> 金子宏 前掲（注 28）837 頁。

### 第3項 最高裁平成16年12月20日判決<sup>172</sup>（渡邊林産事件）

#### 1. 事案の概要

事業者が消費税法30条1項（仕入れに係る消費税額の控除）の適用を受けるには、消費税法30条7項に規定する帳簿又は請求書等を整理し、これらを所定の期間及び場所において、消費税法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するのであり、事業者がこれを行っていなかった場合には、同法30条7項により、事業者が災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は適用されないものというべきであるところ、上告人が、格別の理由がないにもかかわらず、被上告人の職員に対し帳簿等の提示を拒み続けた事案である。

#### 2. 争点

本件の争点は、税務調査に対して帳簿又は請求書等を提示しなかったことは消費税法30条7項にいう「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」に該当するか否かである。

#### 3. 最高裁判決

消費税法（平成9年3月31日以前の課税期間については平成6年法律第109号による改正前のもの、平成9年4月1日以降の課税期間については平成12年法律第26号による改正前のもの。以下「法」という。）が採る申告納税制度の趣旨及び仕組み並びに法30条7項の趣旨に照らせば、事業者は、同条1項の適用を受けるには、消費税法施行令（平成9年3月31日以前の課税期間については平成7年政令第341号による改正前のもの、平成9年4月1日以降の課税期間については平成12年政令第307号による改正前のもの）50条1項の定めるとおり、法30条7項に規定する帳簿又は請求書等（同日以降の課税期間については帳簿及び請求書等。以下「帳簿等」という。）を整理し、これらを所定の期間及び場所において、法62条に基づく税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するのであり、事業者がこれを行っていなかった場合には、法30条7項により、事業者が災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は適用されないものというべきである。

原審の適法に確定した事実関係によれば、上告人は、被上告人の職員が上告人に対する税務調査において適法に帳簿等の提示を求め、これに応じ難いとす

---

<sup>172</sup> 最高裁判決 平成16年12月20日 TKC LEX/DB 文献番号 28100110。

る理由も格別なかったにもかかわらず、上記職員に対して帳簿等の提示を拒み続けたというのである。そうすると、上告人が、上記調査が行われた時点で帳簿等を保管していたとしても、法 62 条に基づく税務職員による帳簿等の検査に当たって適時にこれを提示することが可能なように態勢を整えて帳簿等を保存していたということはできず、本件は法 30 条 7 項にいう帳簿等を保存しない場合に当たるから、被上告人が上告人に対して同条 1 項の適用がないとしてした別紙処分目録記載の各処分に違法はないというべきである。

#### 4. 判決に対する考察

本件と同趣旨の判断は、最高裁平成 16 年 12 月 16 日判決<sup>173</sup>でもなされていたが、これと異なり、本件は、平成 6 年の消費税法 30 条 7 項の改正後の適用関係についての判断を含んでいる。改正前は「帳簿又は請求書等」の保存が必要であるとされていたが、改正後は「帳簿及び請求書等」の保存が必要であるとされることになった。

最高裁判決には反対意見があり、問題の所在を理解する上で参考になるものである。滝井裁判官は、「我が国の消費税は、税制改革法の制定を受けて消費に広く薄く負担を課することを目的とし、事業者による商品の販売、役務の提供等の各段階において課税することとしたものであるが、同法は課税の累積を排除する方式によることを明らかにし（同法 4 条、10 条、11 条）、これを受けて、法 30 条 1 項は、事業者が国内において課税仕入れを行ったときは、当該課税期間中に国内で行った課税仕入れに係る消費税額を控除することを規定しているのである。この仕入税額控除は、消費税の制度の骨格をなすものであって、消費税額を算定する上での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ものである。ただ、法は、この仕入税額控除要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によることとし、その保存がないときは控除をしないものとしているのである（同条 7 項）。しかしながら、法が仕入税額の控除にこのような限定を設けたのは、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために（税制改革法 11 条 1 項）、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、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るという制度の理念に即して解釈されなければならないのである。」と述べている。

近年では、東京高裁令和 2 年 8 月 26 日判決<sup>174</sup>において、「法令により帳簿書類の備付け、記録及び保存義務が課されていること並びに納税義務者が果す

<sup>173</sup> 最高裁判決 平成 16 年 12 月 16 日 TKC LEX/DB 文献番号 28100112。

<sup>174</sup> 東京高裁判決 令和 2 年 8 月 26 日 TKC LEX/DB 文献番号 25590488。

べき役割及び税務署長が果すべき役割（申告の審査、税務調査の実施等）は、広く国民に知られ、法 30 条 7 項は、同項所定の場合には同条 1 項を適用しない旨、疑問の余地のない明確な文言で定めていることを踏まえれば、上記のような解釈は国民にとって不意打ちとなるような不当な拡張解釈とはいえず、租税法律主義に反するものともいえない」などとして控訴を棄却し、最高裁令和 3 年 2 月 12 日上告棄却・上告不受理<sup>175</sup>により確定している。

また、消費税法 30 条 8 項の「氏名」に「真実性」という明文にない要件を加重することが租税法律主義に反するとして争いになった東京地裁令和 4 年 1 月 21 日判決<sup>176</sup>においては、「消費税法 30 条 7 項は、税務職員が帳簿や請求書等の検査により課税仕入れの調査を行うことを可能とし、その適正な税収を確保するために、課税仕入れに係る帳簿及び請求書等の保存を義務付けているのであって、かかる趣旨に照らせば、同項において保存が要求される同条 8 項及び 9 項所定の帳簿あるいは請求書等については、それらの記載が真実であることを要するものと解される。すなわち、仕入税額控除の要件として保存が要求される上記帳簿あるいは請求書等においては、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の提供の内容及び支払対価の額、さらには仕入先の氏名又は名称の記載が真実であることを要し、それらの各記載が真実ではない場合には仕入税額控除が認められないことになる」と解される。」と判示されている。佐野は、「記載事項の誤りも含め、偽りの記載が行われていたとしても、必要な記載事項が記載された請求書等については、一義的にインボイスや簡易インボイスには該当した上で、仕入税額控除の要件として保存すべき書類としては、『真正な』記載がされたそれらの書類の保存が必要と解するのが妥当であろう。」<sup>177</sup>と述べている。

山口は、「帳簿が実体的に法定要件を充たすように保存されているか否かと別は別に、その不提示をもって、排他的に不保存と『みなす』に等しい解釈を行っている。そのような権限を憲法上も肯定できるような『特段の必要性』があるならば、適切な立法処理をするのが原則であろう。」<sup>178</sup>と述べている。

有賀は、「所得計算において、損金又は経費に計上した金額の実在性は、領収書や請求書で明らかにして、納税者側に立証する責任がある。実務上、仕入税額控除の適用を受けるためには、事業者は帳簿等を整理し、定められた期間

<sup>175</sup> 最高裁決定 令和 3 年 2 月 12 日 TKC LEX/DB 文献番号 25595375。

<sup>176</sup> 東京地裁判決 令和 4 年 1 月 21 日 TKC LEX/DB 文献番号 25603337。

<sup>177</sup> 佐野恵一朗 前掲（注 5）327 頁。

<sup>178</sup> 山口敬三郎「帳簿等の提示がない場合の仕入税額控除の可否に関する一考察」（財経詳報社「税務事例」・2022 年 12 月号）23 頁。



及び場所において保存し、税務調査時には適時提示することができるよう体制を整えておかなければならない。」<sup>179</sup>と述べている。

#### 第4項 考察

第3節では、消費税法施行規則第26条の5第2項における農協特例と実態との乖離について考察した。農協特例の要件の一つである共同計算方式について、人数が明確に規定されていないことから、筆者が在住する福岡県内20の農業協同組合（うち2つは非公開のため18農業協同組合）のディスクロージャー誌をもとに共同計算方式の基礎となる部会数を調査した。その結果、出荷者数が1人の部会が11部会存在することが明らかになった。このことが、農協特例の要件である共同計算方式に当てはまらなないとされ、かつ免税事業者であった場合、農業協同組合が発行したインボイスにより仕入税額控除を行った小売業者等実需者にどのような影響を及ぼすのか、3つの裁判例に基づき整理した。

第1項と第2項の裁判例では、真実の取引先を記載していない領収書等の原資料であっても、仕入税額控除が認められるのかを確認した。

東京地裁判決（平成9年8月28日）<sup>180</sup>では、「仕入税額控除の要件として保存すべき帳簿には、課税仕入れの年月日、課税仕入れに係る資産又は役務の内容及び支払対価の額とともに真実の仕入先の氏名又は名称を記載することを要求していることは明らかである。」と判示された。一方、広島地裁判決（平成11年2月18日）<sup>181</sup>では、「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控除は適用されるものと解される」と判示された。

消費税法30条8項の記載事項の規定については、仕入税額控除の適用要件ではなく、消費税法における一般的な帳簿記帳義務の内容を規定したもの<sup>182</sup>であり、仕入税額控除の適用には帳簿及び請求書等の保存が必要だが、三木は、「消費税法30条8項にいう帳簿の記載事項は、仕入取引が実際に行われたことを証明する程度に記載されていればよく、帳簿に記載されている各記載内容を総合的

<sup>179</sup> 有賀美保子「帳簿の不提示と仕入税額控除」（税法基本判例研究会ぎょうせい税74巻9号・2019.9）140頁。

<sup>180</sup> 東京地裁判決 前掲（注162）。

<sup>181</sup> 広島地裁判決 前掲（注168）。

<sup>182</sup> 大淵博義「消費税法の帳簿保存義務と仕入税額控除の問題点」（税理38巻12号・1995）41頁。「『売上げの対価の返還等に係る消費税額控除』における『その返還の相手方の氏名又は名称』の記載の法的意義と対比して考えると、これと同じ消費税額控除の規定である同法38条8項の記載事項の規定も、同様に、仕入税額控除の適用要件ではなく、消費税法における一般的な帳簿記載義務の内容を規定したものという見方もできるのではないと思われる。」と述べられている。

に判断し仕入の事実が確認できる場合は、当該部分については仕入税額控除は可能である。」<sup>183</sup>と述べている。占部も、帳簿等の記載不備について、「帳簿等に一定事項の記載と、その保存を求めている趣旨は、仕入税額を算定する前提としての課税仕入れを明確にするためであると解さざるを得ないことから、記載事項全体の趣旨からその仕入れの事実が確認できれば十分であると解される。」<sup>184</sup>と述べている。

インボイス制度導入後は「適格請求書発行事業者の登録申請書」を提出し、適格請求書発行事業者として登録された事業者の登録情報については、国税庁の「適格請求書発行事業者公表サイト」で登録番号により検索できる。当サイトで登録番号により検索した結果、真実であると信じて仕入税額控除を行った場合には「相当の理由があるとき」に該当すると思われる。したがって、出荷者数が1人の部会や、数名の部会であってもシーズンによっては1名の出荷者になり共同計算方式の要件に当てはまらず農協特例が認められない場合については、小売業者等実需者は「真実であると信じるについて相当の理由がある場合」に該当し、影響を及ぼさないものと考えられる。

第3項では、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ついて考察した。最高裁平成16年12月20日判決<sup>185</sup>では、「税務職員による検査に当たって適時に提示することが可能なように態勢を整えて保存することを要するのであり、事業者がこれを行っていなかった場合には、法30条7項により、事業者が災害その他やむを得ない事情によりこれを行うことができなかったことを証明しない限り（同項ただし書）、同条1項の規定は適用されない。」と判示した。最高裁判決でも述べられているとおり、帳簿に関しては消費税法30条8項で「前項に規定する帳簿とは、次に掲げる帳簿」と規定し、請求書等に関しては同条9項で「7項に規定する請求書等とは、次に掲げる書類」と規定し、適格請求書については、同条1項において「第57条の4第1項に規定する適格請求書をいう。第9項において同じ。」と規定されている。増井は、「局面によっては三〇条七項但書の『やむを得ない事情』を拡張解釈し、機械的でない判断を積極的に試みることこそが、情理兼ね備えた解釈論というべきであろう。」<sup>186</sup>と述べている。

筆者は、本件最高裁判決の反対意見に注目した。「法が仕入税額の控除に仕入税額控除要件の証明は一定の要件を備えた帳簿等によるという限定を設けたの

<sup>183</sup> 三木義一「消費税仕入税額控除の要件についての再論」（北野弘久先生古希記念論文集刊行会「納税者権利論の展開」）（勁草書房・2001年6月10日）571頁-572頁。

<sup>184</sup> 占部裕典 前掲（注170）532頁。

<sup>185</sup> 最高裁判決 前掲（注172）。

<sup>186</sup> 増井良啓「消費税法三〇条七項にいう『保存』の意義」（ジュリスト1161号・1999.8）206頁。

は、あくまで消費税を円滑かつ適正に転嫁するために、一定の要件を備えた帳簿等という確実な証拠を確保する必要があると判断したためであって、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るという制度の理念に即して解釈されなければならない。」と述べられている。

第 211 回国会衆議院財務金融委員会において、星屋政府参考人（国税庁次長）が、「国税庁といたしましては、インボイス制度について、制度の定着を図るため、調査の過程でインボイスの記載不備を把握したとしても、インボイスだけでなく他の書類等を確認するなど柔軟に対応していくということで考えてございます。」<sup>187</sup>と答弁されている。法令やこれまでの各種裁判等での判示を覆してまで対応するという意味ではなく、答弁にあるとおり、「制度の定着を図るため」に当面の間は柔軟な対応がなされていく措置であると考えられる。

共同計算方式を条件とする農協特例は、「売手と買手が結びつかない性質」<sup>188</sup>など一定の特殊性があることが特例措置を設置する理由とされている。しかし、卸売市場特例については、「共同計算」という計算方式の条件は無い（p.36 記載の表-5）。農協特例においてこのような条件を無くしたとしても、卸売市場特例の条件である「委託及びせり又は入札」と同義の「無条件委託方式」の取引形態であれば「売手と買手が結びつかない性質」<sup>189</sup>など一定の特殊性があることになるのではないだろうか。

インボイスの交付特例について、佐野は、「売手のインボイス交付義務を免除する特例か、売手の交付義務に関わらず帳簿のみの保存で仕入税額控除を可能とする特例かの 2 つの区分があるが、前者である売手のインボイス交付義務を免除する特例については、結果として、免税事業者からの仕入れについても区分することなく仕入税額控除が可能となる。しかしながら、適格請求書等保存方式におけるインボイスは、売手における適用税率及び税額の認識を買手に伝達するツールであり、そこに内包する相互牽制作用により、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という効果がある。そうしたことを踏まえれば、免税事業者からの仕入れを含めてインボイスなき仕入税額控除を可能とする特例は、本来設けるべきではなく、諸外国においても類を見ないものであることから、仮に設けるとしても真に必要な措置に限定すべきであろう。」<sup>190</sup>と述べている。また、「対象を限定せず、一定の閾値以下の取引について一律に

<sup>187</sup> 第 211 回国会財務金融委員会会議録第 2 号（令和 5 年 2 月 10 日）  
（<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detailPDF?minId=121104376X00220230210&page=11&spkNum=63&current=1>, ）（令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧）。

<sup>188</sup> 佐野恵一郎 前掲（注 5）435 頁。

<sup>189</sup> 佐野恵一郎 前掲（注 5）435 頁。

<sup>190</sup> 佐野恵一郎 前掲（注 5）434 頁-435 頁。

インボイス交付義務を免除し、免税事業者からの仕入れも含め仕入税額控除を認める特例を設けることは、とりわけ免税事業者において取引価額を閾値未満に抑えるインセンティブを働かせ、取引を意図的に分割するなどの歪みを生じさせる点や、そもそも取引価格を閾値以下にスプリットできる事業とそうでない事業での不公平感も惹起するなど、税制の3原則である中立性、公平性の観点から問題があり、採用することは困難であろう。」<sup>191</sup>と述べている。

しかし、インボイスを発行できない免税事業者である農業者が、取引を打ち切られるなど不利益が多く生じることになる可能性もあり、そうなれば消費者にも影響を及ぼしかねない。三上は、「この2要件を満たす委託販売の場合、売手と買手が1対1で紐づかない取引になるので、売手が買手に適格請求書を発行することが困難である。そのため、売手（組合員）の適格請求書の発行義務を免除し、農林水産物を購入した事業者は、農協等が交付する一定の書類を保存することが仕入税額控除の要件となる。」<sup>192</sup>と述べている。

卸売市場特例については、「共同計算方式」という条件は無い<sup>193</sup>。国会財務金融委員会・農林水産委員会会議録等をみても「共同計算方式」という条件を規定する必要は無かったのではないだろうか。

農協特例は、「無条件委託方式」の取引形態であれば卸売市場特例の「委託及びせり売又は入札」と同等と捉えることができ、「売手と買手が結びつかない性質」<sup>194</sup>など一定の特殊性があることになるのではないか。

したがって、農協特例における無条件委託方式以外の条件は除外し、卸売市場特例と同様にすべきことを提言する。

#### 第4節 小括

本章では、①消費税法57条の4は、適格請求書発行事業者の義務について規定しているものの、同条第1項に規定する政令（消費税法施行令70条の9）は、免税事業者であっても適用されること、②農協特例の要件について、消費税法と他法令との性格上の不合理があること、③実態との乖離が認められることの3つの問題について、整備の必要性を考察した。

農協特例と卸売市場特例には一貫性がない<sup>195</sup>。農協特例が零細農家を対象にし

<sup>191</sup> 佐野恵一朗 前掲（注5）435頁。

<sup>192</sup> 三上広美 前掲（注145）46頁-47頁。

<sup>193</sup> p.36記載の表-5農協特例と卸売市場特例の差異を参照。

<sup>194</sup> 佐野恵一朗 前掲（注5）435頁。

<sup>195</sup> 第2章で問題提起したように、農協特例は「その他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税資産の譲渡等のうち次に掲げるもの」として消費税法施行令70条の9第2項第2号に規定された特例であるが、同じ号にあるものの卸売市場特例には無い条件が付されている。

ているのであれば、卸売市場特例と差異を設ける必要は無いのではないか。これらを解消することにより、租税法律主義や租税公平主義、課税要件明確主義等の租税原則において問題となる可能性のある部分は解消することになる。

## 第4章 総括

インボイス制度は導入されて間もないため、農協特例を争点とする裁判例は存在しない。したがって、裁判例は、インボイス導入以前の仕入税額控除等に関する事例に基づき、また、学説等は、消費税法 57 条の 4、消費税法施行令 70 条の 9 に基づくものを中心に筆者の私見を加える方法、筆者が在住する福岡県内の実態調査に基づき考察する方法等により研究を行った。

第1章では、消費税導入の沿革から仕入税額控除の変遷および複数税率導入の経緯とインボイス制度について概観した。消費税は、すべての取引段階において、あらゆる物品・サービスに課税するが、前段階の税額を仕入税額控除として認め、課税の累積が排除される仕組みになっている。仕入税額控除は、生産や流通の段階で支払が行われるたびに発生する消費税の累積（二重課税）を解消するための制度である<sup>196</sup>。仕入税額控除は、消費税の最も重要な要素の1つ<sup>197</sup>であり、それによって、税負担の累積が防止され、消費税は附加価値税の性質をもちうる<sup>198</sup>ものとなる。

財務省は、軽減税率導入に消極的であったが、買い物の都度、痛税感の緩和を実感できるとの利点もあり、結果的にインボイス導入が軽減税率導入と合わせて決定されたことで、軽減税率導入を受け入れた経緯がある<sup>199</sup>。また、暫定的な措置として、区分記載請求書等保存方式が実施されることとなっている期間の軽減税率制度が、消費税法本法ではなく、経過措置として規定されていた。これが、インボイスとセットで導入されたと言われている点である。

西山は、「税制改革法の基本理念は、『中立・簡素』とされ、創設される消費税は『広く薄く』負担を求めるとされていました。しかし、現在では税率が10%（地方消費税を含む）になり、複数税率も導入されました。また、令和5（2023）年10月からは適格請求書等保存方式（インボイス方式）が始まって、零細事業者が取引から排除されることになれば、経済に対する中立性が損なわれるかもしれません。」<sup>200</sup>と述べている。インボイス導入後、農業者にとっては、取引先からの排除を避けて課税事業者を選択するか、事務負担の増大を避けて課

<sup>196</sup> デトロイトトーマツ税理士法人 D T 弁護士法人編 前掲（注 30）2 頁。

<sup>197</sup> 金子宏 前掲（注 28）836 頁。

<sup>198</sup> 金子宏 前掲（注 28）836 頁。金子教授は「附加価値税」とされている。

<sup>199</sup> 岩崎健久 前掲（注 47）350 頁。

<sup>200</sup> 佐藤英明・西山由美 前掲（注 37）5 頁。

税事業者の選択をせず免税事業者のままでいるかという選択が求められる。免税事業者である農業者は、独占禁止法等により取引条件の制約は担保されているが、売上先の事業者と比して取引条件についての情報量や交渉力の面で格差があり、一方的に不利になりやすい。

そのような中、農業者が農業協同組合を通じて農産物を販売する場合には、一般的には、農業協同組合は、どの農家が生産したものを区別することなく、農産物をまとめて販売ということになっているため、農家がみずから生産した農産物について、買手を見つけてインボイスを発行することはできないことから、インボイスを発行することはできないという流通プロセスの課題を解決するため、農協特例が創設されたとされている。つまり、売手と買手が結びつかない性質<sup>201</sup>など一定の特殊性があるとして創設されている。一方、農業協同組合であっても直売所で農産物を販売する場合は、農家は買手を特定してインボイスの発行が可能のため、農協特例の対象外となっている。

第2章第1節では、消費税法、同法施行令・施行規則において農協特例という言葉は使用されていないことから、本稿での「農協特例」について定義し、第2節において、農協特例の意義を確認した。その上で、第3節において、農協特例は売手が免税事業者であったとしても通達に基づき農協特例が適用されることについて問題提起した。また、第4節において、農協特例と卸売市場特例の差異を明らかにした。消費税法施行令70条の9第2項第2号は、卸売市場特例と農協特例等を規定している。農協特例は「その他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる課税資産の譲渡等のうち次に掲げるもの」として規定された特例であるが、同じ号にあるものの卸売市場特例には無い条件が付されており、立法趣旨から考えて農協特例と卸売市場特例に一貫性がない。したがって、シンプルに卸売市場特例に農業協同組合への出荷も含むとすることについて立法論もやむを得ないと判断し、その問題提起を行った。

第3章では、①消費税法57条の4は、適格請求書発行事業者の義務について規定しているものの、同条第1項に規定する政令（消費税法施行令70条の9）は、免税事業者であっても適用されること、②農協特例の要件について、消費税法と他法令との性格上の不合理があること、③実態との乖離が認められることの3つの問題について、整備の必要性を考察した。

第1節においては、農協特例が免税事業者を含むことについては法規命令と認められるような秩序形成に改めるべきことについて提言した。消費税法施行令第70条の9（適格請求書の交付を免除する課税資産の譲渡等の範囲等）第2項2号ロの根拠が消費税法第57条の4（適格請求書発行事業者の義務）になってい

---

<sup>201</sup> 佐野恵一朗 前掲（注5）435頁。

る。これらは、適格請求書発行事業者は消費税課税事業者であるが、消費税法基本通達 11-1-3（課税仕入れの相手方の範囲）において免税事業者も含まれることを規定している。通達は、「課税庁の公的見解の表示ではあっても法規命令ではない」<sup>202</sup>とされている。

第 2 節、第 3 節では、農協特例が零細農家を対象にしているのであれば、組合員以外の者であっても対象にすべきであり、また、農協特例の条件は、卸売市場特例と差異を設ける必要性は無いことについて提言した。

農協特例は、農業協同組合ではなく農業を守るための特例であり、農産物の流通は、農業協同組合や卸売市場に任せるとシンプルだし、農業協同組合に委託しても卸売市場に委託しても同じである。そうすることで、農協特例と卸売市場特例に一貫性も出ると考える。農協特例に制限を設けたというよりは、農業協同組合への出荷については複雑な私法による規定が存在し、販売形態としては理解しにくい構造となっている。

したがって、農協特例にだけ設けられている様々な制限は撤廃し、卸売市場特例と同条件にして農産物を流通させることがわが国の農業にとっては望ましいと結論づけ、本稿の総括とする。

## 結びにかえて

国税局は、平成 10 年まで県段階で県下の基準町村の所得課税農家を対象として坪刈・粒数計算・在庫米調査を行い、それを基礎に局の基準反収必要経費を決め、これを管下税務署に提示しその税務署管内の町村について所得標準を算出していた。恒川は、「これによって、農家は個別に収支計算をしなくても、標準的な経営内容（資本装備や作目）であれば簡便に税務申告ができたのである。」<sup>203</sup>と述べている。この標準課税方式は、農業者の税務申告能力が低いということを前提としていたと考えられる。現在の農業者は、農業協同組合の青色申告会に所属し申告指導を受けるなど当時と比べ格段にレベルアップし農業者の税務申告能力は変容している。

筆者が在住する地域の農業協同組合の青色申告会に協力依頼し、令和 5 年 10 月 1 日からスタートしたインボイス制度における課税事業者への変更件数について調査を行った。

---

<sup>202</sup> 最高裁判決 前掲（注 119） 宮崎裕子裁判官補足意見。

<sup>203</sup> 恒川磯雄「農業所得税申告書の利用可能性に関する一考察—『クロヨン』に関するマクロレベルの検討」（農林水産政策研究第 7 号・2004）39 頁。

(表-8) みい農業協同組合青色申告会<sup>204</sup> 消費税課税事業者等内訳

令和 5 年 10 月末現在

| 内 訳  | 人数   | 比率      | 備 考  |
|--|------|---------|--|
| ① 総会員数                                     | 448  | 100%    | ①＝②＋③＋⑤  |
| ② 准会員                                      | 13   | 2.9%    | ※決算または申告がない方                                     |
| ③ 課税事業者                                    | 233  | 52.0%   |  |
| ④ ③の課税事業者のうち、インボイス制度により令和 5 年度から課税事業者になった方 | (26) | (10.8%) | 総会員 448－課税事業者 233＋新規 26＝241<br>26÷241×100＝10.78% |
| ⑤ 免税事業者                                    | 202  | 45.1%   |  |

筆者作成

課税事業者のうちインボイス制度導入により新たに課税事業者に変更した農業者は 10.8%であった。あらためて令和 6 年 3 月末の状況を調査したところ、人数に変更は無いという回答であった。したがって、免税事業者のままでいる農業者が多いことから、農協特例は農業者にとって重要な税務上の施策であるといえる。

農業者が生産した農産物が最終消費者まで届くには、多くの事業者を介することになるが、この調査結果からも農協特例が有効に機能していることは確実である。「農協特例」により、農業者は複雑な税務処理から解放され、農業活動に集中することが可能になる。

p.6 記載の図-2 のとおり、令和 2 年の農業経営体全体としては減少となっている。我が国の農業の持続的な発展のためには、若年層等の農業従事者の確保・定着と併せて、それらの農業従事者一人一人がこれまでに比べてより大きな役割を担っていくことが必要になっていると考えられる<sup>205</sup>。

<sup>204</sup> みい農業協同組合 (<https://www.ja-mii.com/>) (令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧)。福岡県の中央部、筑後北部農業地域の西部に位置し、筑後川流域の北部に展開する平坦地で、小郡市、大刀洗町、久留米市の一部(旧北野町)の 2 市 1 町からなり、経済地帯は平地農村に区分される。総面積は 88.82 k m<sup>2</sup>、人口 92 千人の田園都市である。管内の西部に西鉄大牟田線、南部に西鉄甘木線、北部に甘木鉄道とそれぞれ走っているほか、九州横断自動車道が展開し、インターチェンジも小郡市に設けられている。日本農業新聞(令和 5 年 11 月 28 日福岡県版): J A みい青色申告会は 20 日、久留米税務署から表彰を受けた。申告納税制度の普及発展に努め、納税思想の向上に寄与。電子申告の普及にも尽力し、税務行政の円滑な運営に貢献したとして感謝状が贈られた。同会は、管内の組合員ら 448 人が在籍。

<sup>205</sup> 農林水産省「基幹的農業従事者」([https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w\\_maff/r3/r3\\_h/trend/part1/chap1/c1\\_1\\_01.html](https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w_maff/r3/r3_h/trend/part1/chap1/c1_1_01.html)) (令和 6 年 11 月 9 日最終閲覧)。



令和 6 年 5 月に「食料安全保障の確保」を基本理念に掲げた改正食料・農業・農村基本法が成立した。今回の改正では、生産資材費や人件費が高騰する中で、生産コストの農産物価格への転嫁を目指す規定<sup>206</sup>が盛り込まれた。

安定的な食糧供給を確保するため、各国では食料安全保障施策を実施している。農業の状況、地理的条件、歴史的背景など、それぞれの国が置かれている環境を考慮し、食料供給において、起こりうるリスクを踏まえ、独自の施策が展開されている。国内農業生産を支えることで、食料供給の確保を重視している国や、輸出を重視している国、国内自給と同様に海外からの食料調達を重視している国など、食料安全保障施策にはさまざまな特徴がある<sup>207</sup>。

食料安全保障の観点から農業を見れば、農業への保護の重要性は浮き彫りになる。ロシアによるウクライナ侵攻が長期化し、世界経済が不安定になる中、農業生産コストが上昇している一方で、農産物価格はコスト上昇分を転嫁できない状況が続いている。農業生産コストが転嫁できないことにより、経営継続が厳しく廃業する農家がいることも事実である。農業に対する特例措置は、農業者だけに優遇されているものと思われがちだが、食料を必要とする消費者にも影響するものであることを忘れてはいけない。

農協特例は、農業者にとって重要な税務上の事務負担軽減策であり、農業者は消費税の納税義務や複雑な税務処理から解放され、農業活動に集中することが可能になる。人が生活するためにはモノを購入しなければならない。農協特例により農業者が農業活動に集中することで、消費者も安心して生活することが可能になる。

インボイス制度の導入は、農業者にとって課題と機会の両方をもたらしている。効率的かつ適正な事業運営を続け、農業のさらなる発展に繋がることが期待される。

---

<sup>206</sup> 日本農業新聞 3 面 2024. 5. 30 (12 版)。

<sup>207</sup> 八木宏典監修「最新日本の農業図鑑」(ナツメ社・2021) 239 頁。

## 参考文献

### 1. 書籍

- ・明田作「農業協同組合法第三版」(経済法令研究会・2021.3.22)
- ・池本征男「三訂版 裁判例からみる消費税法」(大蔵財務協会・令和5年10月6日)
- ・岩崎健久「消費税『増税』の政治過程」(中央経済社・2019.8.10)
- ・占部裕典「租税法の解釈と立法政策Ⅱ」(信山社出版・2002年2月20日)
- ・金井恵美子「第2版理解が深まる消費税インボイス制度Q&A」(税務研究会出版局・令和4年11月20日)
- ・金子宏「租税法第24版」(弘文堂・2023.4.15)
- ・木山泰嗣「税法における実質主義と外観論の関係」現代税法と納税者の権利三木義一先生古希記念論文集(法律文化社・2020.5.3)
- ・熊王征秀「消費税トラブルの傾向と対策〔インボイス完全対応版〕」(ぎょうせい・令和6年)
- ・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・2022.9.15)
- ・経済産業省経済産業政策局企業行動課編「日本新生のための税制改革戦略-経済活性化のための税制基本問題検討会最終報告-」(経済産業調査会・平成13年8月10日)
- ・酒井克彦「税理士業務に活かす!通達のチェックポイント」(第一法規出版・2023年1月15日)
- ・佐藤英明・西山由美「スタンダード消費税法」(弘文堂・2022.9.30)
- ・末安直貴編「令和6年版消費税法基本通達逐条解説」(大蔵財務協会・令和6年9月24日)635頁
- ・武田昌輔監修「DHCコンメンタール消費税法1」(第一法規・令和6年4月15日追録)
- ・武田昌輔監修「DHCコンメンタール消費税法2」(第一法規・令和6年4月15日追録)
- ・武田昌輔監修「DHCコンメンタール消費税法3」(第一法規・令和6年4月15日追録)
- ・デトロイトトーマツ税理士法人 D T 弁護士法人編「否認事例・裁判例からみた消費税仕入税額控除の実務」(中央経済社・2021.11.20)
- ・中里実「租税史回廊」(税務経理協会・令和元年11月10日)
- ・新村出編「広辞苑 第七版」(岩波書店・2020.2.25)
- ・橋本恭之「消費税軽減税率の検証 消費税の低所得者対策について」(清文社・2014年7月11日)
- ・増田英敏編「租税正義の実践的展開 第3章消費税における課税資産の譲渡等の対価の額の意義(高橋勇)」(中央経済社・令和6年3月30日)
- ・三木義一「消費税仕入税額控除の要件についての再論」(北野弘久先生古希記念論文集刊行会「納税者権利論の展開」)(勁草書房・2001年6月10日)
- ・水野忠恒「大系租税法第4版」(中央経済社・2023.2.1)
- ・森信茂樹「日本の消費税導入・改正の経緯と重要資料」(納税協会連合会・2000.3.30)
- ・森信茂樹「日本の消費税 社会保障・税一体改革の経緯と重要資料」(中央経済社・2022.11.15)
- ・八木宏典監修「最新日本の農業図鑑」(ナツメ社・2021)

## 2. 論文・雑誌

- ・有賀美保子「帳簿の不提示と仕入税額控除」（税法基本判例研究会ぎょうせい税 74 巻 9 号・2019.9）134 頁-140 頁
- ・今村隆「借用概念論・再考」（税大ジャーナル 16・2011. 5）25 頁-53 頁
- ・大淵博義「消費税法の帳簿保存義務と仕入税額控除の問題点」（税理 38 巻 12 号・1995）36 頁-45 頁
- ・小澤英樹「消費税法の違憲性」（税法基本判例研究会ぎょうせい税 74 巻 12 号・2019.12）104 頁-110 頁
- ・加藤友佳「租税法における通達解釈と裁判規範性－評価通達と認定基準－」（税大ジャーナル 34・2022.5）27 頁-46 頁
- ・金井恵美子「消費税の複数税率制度－その効果と問題点についての一考察－」税法学 573 号（日本税法学会・2015）39 頁-64 頁
- ・金井恵美子「わが国の仕入税額控除方式の検証」（税研 197 号・2018）40 頁-46 頁
- ・金子宏「総論－消費税制度の基本的問題点－」（日本税務研究センター日税研論集第 30 号・平成 7 年 3 月 10 日）1 頁-28 頁
- ・鎌倉治子「諸外国の付加価値税」（国立国会図書館調査及び立法考査局・2018）
- ・酒井貴子「近時の消費税法の改正とその課題－軽減税率と適格請求書等保存方式を中心に－」（有斐閣「消費税の将来構想」租税法研究第 49 号・2021.6.30）21 頁-36 頁
- ・佐藤主光「財源としての福祉（wellbeing）」（国立社会保障・人口問題研究所「社会保障研究第 5 巻第 4 号」・令和 3 年 3 月 25 日）
- ・佐藤良「インボイス方式導入をめぐる経緯と課題」（「調査と情報」国立国会図書館調査及び立法考査局財政金融課・2017.3.23）
- ・佐野恵一郎「適格請求書保存方式の諸課題に対する一考察－円滑な導入に向けた特例等のあり方について－」（税務大学校論叢 109 号・令和 5 年 6 月 30 日）277 頁-464 頁
- ・品川芳宣「仕入税額控除の適用要件たる帳簿の記載」（TKC 税務研究所「TKC 税研情報 7 巻 2 号」・1998 年 4 月 1 日）22 頁-32 頁
- ・田中治「仕入帳への仮名記載と仕入税額控除」（租税法学会「租税法研究第 27 号」・1999 年 10 月 10 日）179 頁-182 頁
- ・恒川磯雄「農業所得税申告書の利用可能性に関する一考察『クロヨン』に関するマクロレベルの検討」（農林水産政策研究第 7 号・2004）
- ・T&A master677 号「借用概念を巡る学説を検証する－第 2 回」（新日本法規出版・2017.2.6）
- ・西山由美「インボイス制度の概要」（税研 131 号・2007）16 頁-19 頁
- ・日本農業新聞 3 面 2024.5.30（12 版）
- ・農林水産省「2020 年農林業センサス」 確報 第 3 巻 農林業経営体調査報告書－農林業経営体分類編－ I 農業経営体（総数）1 経営形態別統計（26）農産物出荷先別経営体数
- ・農林水産省「農林業センサス」 農業経営体（総数）農産物販売金額規模別経営体数
- ・増井良啓「消費税法三〇条七項にいう『保存』の意義」（ジュリスト 1161 号・1999.8）204 頁-206 頁
- ・増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」（ジュリスト 1539 号・2019.12）54 頁-60 頁
- ・三上広美「農業協同組合等を介する農業者」（税理・2024.1）45 頁-51 頁
- ・水野忠恒「消費税の複数税率化」（税研 93 号・2000）34 頁-40 頁

- ・森信茂樹「中期答申から読む消費税改革」(税研 93 号・2000) 27 頁-33 頁
- ・矢野秀利「課税ベースの計算：インボイス方式と帳簿方式」(税経通信 2011 年 11 月号) 115 頁-122 頁
- ・山口敬三郎「帳簿等の提示がない場合の仕入税額控除の可否に関する一考察」(財経詳報社「税務事例」・2022 年 12 月号) 18 頁-34 頁
- ・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-」(税務大学校論叢第 98 号・令和元年 6 月 28 日) 1 頁-107 頁

### 3. WEB サイト

- ・秋田県能代市ホームページリンク(秋田県、秋田南税務署)  
<https://www.city.noshiro.lg.jp/up/files/www/sangyo/norin/shido/r05/%E3%82%A4%E3%83%B3%E3%83%9C%E3%82%A4%E3%82%B9%E5%88%B6%E5%BA%A6%EF%BC%88%E6%8A%98%E3%82%8A%E8%BE%BC%E3%81%BF%EF%BC%89.pdf>
- ・石村耕治「農業関連特例・激変緩和措置と零細農家のインボイス登録の要否」(TC フォーラム 2023 年 3 号【2023 年 5 月 18 日】) <http://tc-forum.net/wordpress/wp-content/uploads/2023/05/d915a05918bf569bf2f58ac418a12419.pdf>
- ・熊本国税局 消費税課「インボイス説明資料 令和 5 年 3 月」  
<https://www.maff.go.jp/kyusyu/press/kikaku/attach/pdf/230222-3.pdf>
- ・国税庁「インボイス制度に関する Q & A」問 46  
[https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/qa\\_invoice\\_mokuji.htm](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/qa_invoice_mokuji.htm)
- ・国税庁「インボイス制度に関する Q & A」問 54  
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/54.pdf>
- ・国税庁「インボイス制度の概要」  
[https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/invoice\\_about.htm](https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/invoice_about.htm)
- ・国税庁「軽減税率の対象となる課税資産の譲渡等」  
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/02-05.pdf>
- ・財務省「Q&A ～身近な税について調べる～」  
[https://www.mof.go.jp/tax\\_information/qanda015.html](https://www.mof.go.jp/tax_information/qanda015.html)
- ・財務省「税の学習コーナー」  
<https://www.nta.go.jp/taxes/kids/hatten/page03.htm>
- ・財務省「平成 28 年度税制改正の解説『消費税法等の改正』」  
[https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax\\_policy/tax\\_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758\\_0843.pdf](https://warp.da.ndl.go.jp/info:ndl.jp/pid/11122457/www.mof.go.jp/tax_policy/tax_reform/outline/fy2016/explanation/pdf/p0758_0843.pdf)
- ・JA 稲敷ホームページ 発行元：全国農業協同組合中央会営農・担い手支援部 担い手支援課 <http://www.ib-ja.or.jp/ja/inashiki/invoice.pdf>
- ・JA 新潟中央会 担い手支援室(令和 4 年 12 月)  
<https://ja-kagayaki.or.jp/wp-content/uploads/20221227-inboisu.pdf>
- ・税制調査会平成 15 年 6 月「少子・高齢社会における税制のあり方」  
<https://www.cao.go.jp/zei-cho/history/1996-2009/etc/2003/150617.html>
- ・全農岐阜県本部「岐阜県 JA グループによる令和元年産米の県域共同計算概要」  
<https://www.zennoh.or.jp/gf/gifu-kome/safety/infoPdf/190912.pdf>

- ・ 第 190 回国会財務金融委員会会議録第 5 号（平成 28 年 2 月 23 日）  
[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigirokua.nsf/html/kaigirokua/009519020160223005.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigirokua.nsf/html/kaigirokua/009519020160223005.htm)
- ・ 第 198 回国会財務金融委員会会議録第 3 号（平成 31 年 2 月 26 日）  
[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009519820190226003.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009519820190226003.htm)
- ・ 第 208 回国会財務金融委員会会議録第 3 号（令和 4 年 2 月 9 日）  
[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009520820220209003.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/009520820220209003.htm)
- ・ 第 211 回国会財務金融委員会会議録第 2 号（令和 5 年 2 月 10 日）  
<https://kokkai.ndl.go.jp/#/detailPDF?minId=121104376X00220230210&page=11&spkNum=63&current=1>,
- ・ 第 211 回国会農林水産委員会会議録第 7 号（令和 5 年 4 月 27 日）  
[https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/00921120230427007.htm](https://www.shugiin.go.jp/internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku/00921120230427007.htm)
- ・ 第 213 回国会農林水産委員会会議録第 19 号（令和 6 年 6 月 5 日）  
[https://www.shugiin.go.jp/Internet/itdb\\_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku%20/000921320240605019.htm](https://www.shugiin.go.jp/Internet/itdb_kaigiroku.nsf/html/kaigiroku%20/000921320240605019.htm)
- ・ 東京都中央卸売市場ホームページ  
<https://www.shijou.metro.tokyo.lg.jp/faq/shikumi/1-4/>
- ・ 内閣府「第 7 回農林水産ワーキング・グループ議事概要」（令和 2 年 3 月 10 日）  
<https://www8.cao.go.jp/kisei-kaikaku/kisei/meeting/wg/nousui/20200310/gijiroku0310.pdf>
- ・ 農林水産省「卸売市場等を通じて取引される農産物の留意点」  
<https://www.maff.go.jp/j/shokusan/attach/pdf/keigen20191001-90.pdf>
- ・ 農林水産省「基幹的農業従事者」  
[https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w\\_maff/r3/r3\\_h/trend/part1/chap1/c1\\_1\\_01.html](https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w_maff/r3/r3_h/trend/part1/chap1/c1_1_01.html)
- ・ 農林水産省「公正かつ効率的な売買取引の確保」  
[https://www.maff.go.jp/j/shokusan/sijyo/info/pdf/siryo4\\_05.pdf](https://www.maff.go.jp/j/shokusan/sijyo/info/pdf/siryo4_05.pdf)
- ・ 農林水産省基本政策「食料・農業・農村基本法」  
<https://www.maff.go.jp/j/basiclaw/>
- ・ 農林水産省 大臣官房新事業・食品産業部食品流通課「卸売市場をめぐる情勢等について」（令和 5 年 3 月）  
[https://www.seika-oroshi.or.jp/\\_userdata/01\\_r04kenshu\\_sijyou.pdf](https://www.seika-oroshi.or.jp/_userdata/01_r04kenshu_sijyou.pdf)
- ・ 農林水産省「適格請求書等保存方式（インボイス制度）における卸売市場特例の対象となる卸売市場について」  
<https://www.maff.go.jp/j/shokusan/sijyo/info/221001.html>
- ・ 農林水産省「農協、農事組合法人についてよくある質問」  
[https://www.maff.go.jp/j/keiei/sosiki/kyosoka/k\\_qa/](https://www.maff.go.jp/j/keiei/sosiki/kyosoka/k_qa/)
- ・ 農林水産省「＜免税事業者（農業者）のインボイス制度への対応＞農協・卸売市場への出荷分について」  
<https://www.maff.go.jp/j/keiei/tyosei/attach/pdf/inboisu-11.pdf>
- ・ 農林水産省「令和 3 年度 食料・農業・農村白書」  
[https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w\\_maff/r3/r3\\_h/trend/part1/chap1/c1\\_1\\_05.html](https://www.maff.go.jp/j/wpaper/w_maff/r3/r3_h/trend/part1/chap1/c1_1_05.html)
- ・ みい農業協同組合 <https://www.ja-mii.com/>

#### 4. 裁判例

|        |                   |            |               |
|--------|-------------------|------------|---------------|
| 東京地裁判決 | 平成 9 年 8 月 28 日   | TKC LEX/DB | 文献番号 28021531 |
| 東京高裁判決 | 平成 10 年 9 月 30 日  | TKC LEX/DB | 文献番号 28033324 |
| 最高裁決定  | 平成 11 年 2 月 5 日   | TKC LEX/DB | 文献番号 28061123 |
| 広島地裁判決 | 平成 11 年 2 月 18 日  | TKC LEX/DB | 文献番号 28061128 |
| 最高裁判決  | 平成 16 年 12 月 16 日 | TKC LEX/DB | 文献番号 28100112 |
| 最高裁判決  | 平成 16 年 12 月 20 日 | TKC LEX/DB | 文献番号 28100110 |
| 東京地裁判決 | 平成 19 年 4 月 17 日  | TKC LEX/DB | 文献番号 28131985 |
| 東京高裁判決 | 平成 20 年 3 月 12 日  | TKC LEX/DB | 文献番号 28140869 |
| 最高裁決定  | 平成 20 年 10 月 28 日 | TKC LEX/DB | 文献番号 25470959 |
| 最高裁判決  | 平成 24 年 1 月 13 日  | TKC LEX/DB | 文献番号 25444100 |
| 福岡高裁判決 | 平成 29 年 11 月 17 日 | TKC LEX/DB | 文献番号 25548213 |
| 東京地裁判決 | 平成 31 年 1 月 18 日  | TKC LEX/DB | 文献番号 25559037 |
| 最高裁判決  | 令和 2 年 3 月 24 日   | TKC LEX/DB | 文献番号 25570798 |
| 東京高裁判決 | 令和 2 年 8 月 26 日   | TKC LEX/DB | 文献番号 25590488 |
| 最高裁決定  | 令和 3 年 2 月 12 日   | TKC LEX/DB | 文献番号 25595375 |
| 東京地裁判決 | 令和 4 年 1 月 21 日   | TKC LEX/DB | 文献番号 25603337 |
| 最高裁判決  | 令和 4 年 4 月 19 日   | TKC LEX/DB | 文献番号 25572099 |

#### 5. 裁決例

|           |                 |               |
|-----------|-----------------|---------------|
| 国税不服審判所裁決 | 平成 8 年 4 月 18 日 | 裁決事例集 No. 51  |
| 国税不服審判所裁決 | 令和 4 年 11 月 9 日 | 裁決事例集 No. 129 |

#### 6. 図表リスト

##### 【図】

|     |                             |    |
|-----|-----------------------------|----|
| 図-1 | 卸売市場取引の集荷方法・取引方法の推移（中央卸売市場） | 5  |
| 図-2 | 農産物販売金額規模別農業経営体数            | 6  |
| 図-3 | 軽減税率の対象となる飲食料品の譲渡の範囲（イメージ）  | 13 |
| 図-4 | 卸売市場等を通じて取引される農産物の留意点       | 34 |
| 図-5 | 相対取引の流れ                     | 57 |

##### 【表】

|     |  |    |
|-----|--|----|
| 表-1 | 農産物の出荷先の状況                                     | 4  |
| 表-2 | 農産物販売金額規模別農業経営体数                               | 6  |
| 表-3 | 請求書等保存方式、区分記載請求書等保存方式及び適格請求書等保存方式の請求書等の記載事項の比較 | 18 |
| 表-4 | 無条件委託方式・共同計算方式                                 | 26 |
| 表-5 | 農協特例と卸売市場特例の差異                                 | 36 |
| 表-6 | 「組合員」に関する農協特例と他法令の比較                           | 54 |
| 表-7 | 福岡県農業協同組合における生産部会当たりの部会員人数                     | 58 |
| 表-8 | みい農業協同組合青色申告会消費税課税事業者等内訳                       | 74 |