

# インボイス制度の導入に伴う森林組合系統への影響

全国森林組合連合会 参事 佐々木太郎

## 1 仕入税額控除の適用要件

令和5年10月1日から開始される消費税のインボイス制度を巡っては、各業界でその影響が危惧されているが、森林組合系統も決してその例外ではない。最大の課題は、免税事業者がインボイス(適格請求書)を発行できないことにより課税事業者が仕入税額控除できないことである。決定的なのは、木材を出荷する組合員の殆どが免税事業者であることだ。

仕入税額控除とは、課税事業者が納税すべき消費税を計算する際に、売上にかかる消費税から仕入れにかかった消費税を差し引いて計算することで、生産・流通の各取引段階で消費税の二重課税を解消する制度である。現行の区分記載請求書等保存方式では、仕入れの事実が記載された請求書と帳簿を保存すれば、仕入税額控除の適用を受けることができる。しかし、インボイス制度開始後は、適格請求書等保存方式により、事業者は原則、仕入先からインボイスを交付してもらい、それを保存しておく必要がある。インボイスは税務署長の登録を受けた課税事業者(適格請求書発行事業者)のみが交付することができ、免税事業者は発行できない。つまり、免税事業者と取引をすると、買い手は仕入税額控除の適用に何らかの課題を抱えることになる。

以下、森林組合系統におけるインボイス制度の主な課題を分析し、制度導入後の変化を注視していく際の視角を整理することとしたい。

## 2 免税事業者との取引における価格設定

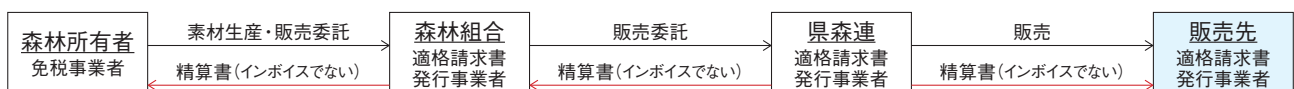
組合員が組合等に林産・販売事業を委託する流れは、組合員から販売先にインボイスを発行する流れと異なるケースが多い。第1図は林産・販売事業の取引の流れの一例で、森林所有者が組合に素材生産から販売まで委託し、組合が販売を連合会に再委託するケースである(上段に取引、下段に書類のフロー)。

連合会が運営する共販所の場合、商流として組合員と連合会の間には組合が介在することが一般的であり、連合会は組合員と組合の契約関係(買取・委託の別)、組合員の事業者種(免税・課税の別)、協同組合特例の適用有無等について留意する必要がある。

制度導入後は、消費税の取扱いは買い手(販売先)への精算にも影響することから、買い手の理解も必要になる。市売りの場合は、売り手と買い手が直接価格交渉を行わないので、売り手が免税事業者である場合の消費税の取扱いについて事前に規約等を定め、売り手と買い手がこれを理解した上で市に参加することが必要となる。

また、インボイス発行事業者と免税事業者の材が混ざった桧(丸太を積み上げた山)であっても、その桧に含まれる出荷者ごとの数量が明らかとなっており、両者を分けて精算し、インボイス発行事業者分のインボイスを交付することが可能であれば、物理的に桧を分ける必要はない。こういった混み桧の場合、買い手が値引きや入札を敬遠するリスクがあり、共販所は量をまとめて有利価格で販売すると

第1図 インボイス制度における森林組合系統の林産・販売事業の取引の流れの一例



資料 筆者作成

いう組合員サービスが十分に機能しなくなる可能性がある。

これを避けるために、組合員から販売委託を受けた一部の組合等では、免税事業者である組合員からいったん木材を買い取り、所有権をインボイス発行事業者である組合等に移してから販売(買取販売)し、買い手にインボイスを確実に発行することが検討されている。

その場合、組合等はインボイスが発行できない免税事業者から木材を買い取ることで、仕入税額控除に係る課題を一手に引き受け、免税事業者との取引に係る取引・精算方法について個別に協議を行う必要がでてくる。主に2つの対処方針がある。

一つは、免税事業者に消費税を支払い、6年間の経過措置で仕入税額控除できない部分を組合等が負担するというもので、控除できない部分は組合等の費用となる。二つ目は、仕入税額控除できない部分について本体価格を減額するというものである。一方的な価格の引き下げは独占禁止法上の優越的地位の濫用にあたる恐れがあるため仕入先や外注先に対して丁寧な説明と理解を得る必要がある。

### 3 協同組合特例の適用は困難

組合の組合員が組合に委託販売する場合はインボイスの交付義務が免除され、買い手は組合が発行する書類に基づいて仕入税額控除をすることができる。この場合、組合員が販売を委託する際に、無条件委託方式かつ共同計算方式により生産者を特定せずに行うものに限られる。無条件委託方式は、出荷した林産物について、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。また、共同計算方式は、一定の期間における林産物の譲渡に係る対価の額をその種類、品質、等級、その他の区分ごとに平均した価額をもって算出した金額を基礎として計算する。

共販所では合法性証明やトレーサビリティが確保されているため、極を構成する出荷者の材の数量や形状(曲がり・直)、長さ、末口直径等が把握でき、出荷者の材の数量と極の単価で精算される。このような精算方法は共

同計算方式には当たらない。

協同組合特例は、あくまでも生産者が特定されない取引ゆえに、売り手が買い手にインボイスを交付することが難しいという事業の性質から措置されている特例であることに留意したい。

森林組合系統で同特例を適用できる場面は、乾椎茸の共販で出荷物が等級ごとに組合員間で混ざり合って販売される場合や、複数の森林所有者で構成される集約化施業団地から出荷された材が、山土場等において組合員間で混ざり合って販売される場合などである。

### 4 森林所有者は事業者なのか

消費税の課税対象は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供である。消費税法基本通達5-1-1では、消費税法第2条第1項第8号の「事業」とは、資産の譲渡等が「反復、継続、独立して行われることをいう」旨を定めている。生産者を主な組合員とする農協や漁協と違い、組合は森林所有者を組合員とする協同組合である。森林の育成は長期に亘り、木材生産は数十年に一度である。果たして、組合員は消費税法における事業者足り得るのか、一過的な木材の販売は事業とみなされるのか。

これについて、国税不服審判所での公表裁決事例(平成15.12.17裁決 J66-5-21)では、山林の伐採又は譲渡が「事業として」に該当するかどうかは、反復性、継続性のみにより判断するのではなく、準備行為ともいえる山林の育成、管理の度合いも加味して総合的に判断すべきものと解されるとし、たとえ山林の伐採又は譲渡が数十年に1回しか行われなくても、「事業として」に該当すると解するのが相当であると判断している。

あくまでも納税者の方々が行う具体的な取引によって課税関係は異なるが、下刈・間伐といった育成過程を経て森林経営計画等の認定を受けた場合には、「事業として」消費税の課税を受ける可能性が高いと言える。

(ささき たろう)