

消費税法上の「事業開始の日」をめぐる一考察 — 個人事業者の場合 —

A Study on the Concept of “start-up business” in Japanese Consumption Tax Law

櫻井 博行*

要約

納税者の権利および所得計算ならびに納税義務の成立に関して「事業開始の日」は、深く関係しているにもかかわらず、従来これらは、ほとんど研究されておらず、実務的にも混乱を生じている。本稿では、「事業開始の日」について、消費税法を対象に、EU付加価値税および所得税法と比較しながら、検討を加える。

通説等は、開業準備の行為を行った日を「事業開始の日」とする。この説に従えば、個人が開業準備行為をしたにもかかわらず、開業に至らなかった場合でも、仕入税額控除を利用し消費税の還付を受けることが可能であり、疑問である。

消費税法30条は、帳簿方式に基づく仕入税額控除を要求している。その結果、わが国の消費税は、所得税および法人税との近密性が際立って高く、両税法間との間で多くの規定を共有し、さらに会計と一体性を持つことになる。開業準備費が仕入税額控除可能となる時点は、所得税法上の必要経費計上できる日との関連性が極めて強いと考えるべきであり、開業準備費が、課税仕入れに該当するかの判断を、所得税法上の業務上の支出に該当するかどうかの判断に準じて行う必要がある。そうすると、開業準備費の仕入税額控除が可能となる時点は、所得税法上の開業準備費の認識時点に追従し、確実に収入を計上できる常況になった時点を行い、所得税法と消費税法の「事業開始の日」は一致しそうである。

しかしながら、消費税と所得税とで決定的な違いがある。事業概念の相違と非課税取引の存在である。消費税の事業概念は所得税の事業概念よりも広く、消費税法上の非課税取引は、消費税の計算システムから除外される取引である。

この二点の相違点は、消費税法における「事業開始の日」に大きな影響を与え、仮説を修正し、最終結論を導き出す。

【目次】

第1章 序説

第2章 「事業開始の日」概念

第1節 問題の所在

第2節 仕入税額控除（開業準備費）と事業開始の日

第3節 学説および通説

* ビジネス法務博士後期課程院生。

第3章 開業準備費の仕入税額控除

- 第1節 仕入税額控除の問題点
- 第2節 課税仕入の時期
- 第3節 仕入税額控除の法的性質
- 第4節 インボイス方式の意義
- 第5節 帳簿方式の意義
- 第6節 小括

第4章 所得税法における開業準備費

- 第1節 問題の所在
- 第2節 費用収益対応の原則
- 第3節 開業準備費計上の時期
- 第4節 必要経費計上の時期
- 第5節 小括

第5章 消費税法上の「事業開始の日」

- 第1節 同一日の検討
- 第2節 消費税法上の事業概念
- 第3節 消費税法上の非課税取引
- 第4節 小括

第6章 結論

第1章 序説

平成16年4月1日以後開始する課税期間から、基準期間における課税売上高が1,000万円以下に引き下げられ、多くの個人事業者は、所得税のほかに消費税についても納税義務を負うことになった。そのため、個人事業者は、所得税だけに関心を持つのではなく、消費税についても無関心ではいられなくなってきた。一方、給与所得者も消費税の負担者の立場のみならず、消費税法上の納税義務者となる可能性が出てきた。消費税法上の免税点の引下げによって、所得税法上雑所得とされる活動が消費税の課税対象になる可能性が高くなったからである。

所得税、消費税を問わず「事業」を行う場合、税計算の出発点となる「事業を開始する日」が重要となる。その理由は次のとおりである。

第一に、消費税法および所得税法において、「事業を開始する日」を基準日として、事業者が各種処理の方法を選択する権利を与えられ、この基準日を徒過してしまうと、各種権利を行使できなくなるからである。たとえば、消費税法においては課税事業者の選択や簡易課税の選択等があり、所得税法では、青色申告の届出、棚卸資産の評価方法の選定などある。

第二に、所得税法は、事業の開始を届出ることが義務付けられている（所得税法229条）

のに対して、消費税には事業開始届出の類は存在せず、事業の出発点である「事業を開始する日」がいつなのかを自ら判断する必要性がある。

所得税法の場合には、開業届出が納税・税務当局双方にとって、形式的には事業開始を認識する手段であるのに対して、消費税はすべての事業者が国内取引に係る消費税の納税義務者となる（消費税法5条1項）と規定しながらも、小規模事業者に係る納税義務の免除の規定（消費税法9条1項）の適用によって納税義務者にならない事業者もいる。そして、免税事業者であっても自ら届け出ることによって課税事業者の選択も認められている（消費税法9条4項）。このように、消費税法上の納税義務者になるかどうかは、事業者が自ら選択するか、または、一定の基準に達して納税義務者になるかである。したがって、消費税の事業者は、同法9条1項を常に意識しなければならず、その判断は、「事業を開始する日」を起点としなければならない。

第三に、納税義務の成立時期と関係しているからである。納税義務は、法律の定める課税要件の充足によって成立する¹⁾のであるが、この成立の時期は、「租税の時効及び除斥期間、詐害行為の取消権、繰上請求、脱税犯の成立等に関連して問題とされる²⁾。」だけでなく、納税の猶予制度（国税通則法46条）、更正決定の所轄庁の特例措置（同法30条）等においても重要である。

消費税の場合、事業として対価を得て行われることを前提（消費税法2条1項8号）に、納税義務成立時期は課税資産の譲渡等（消費税法2条1項9号）をしたときに成立する（国税通則法15条2項7号）。したがって、事業者が最初に納税義務を負う時期は、「事業を開始する日」からである。このように納税者の権利、税計算時期、納税義務の成立時期に関して「事業開始の日」は重要な意義がある。

また、消費税法上の「事業開始の日」を曖昧に放置しておく、と、実務的に次のような問題点が発生する。消費税法上の「事業開始の日」の解釈の違いによって、課税当局に対して提出する消費税法上の各種届出書・申請書の提出時期の判断を誤らせ、個人事業者が税務上不利な扱いを受けることがあり、これらはいずれも納税者の税額に直接影響を及ぼすだけでなく、この申告を代理した、または、税務相談した税理士が「事業を開始する日」を誤って判断し、多額の損害賠償の責を負うことも多い³⁾。このように「事業開始の日」を考察することは、講学上のみならず実務上も重要な意味を持つ。

そこで、本論文では、「事業開始の日」について、消費税法を対象に、EU付加価値税（以下「VAT」という。）および所得税法と比較しながら、検討を加えるものとする。

1) 金子宏『租税法』（弘文堂、第16版、2011）656頁。

2) 志場喜徳郎ほか『国税通則法精解〔11版〕』（大蔵財務協会、2004）232頁。

3) 特に消費税をめぐる賠償事件は多い。「税理士賠償事例をみると、そのほとんどが消費税の各種届出をめぐるものであることも、手続的観点から注目せざるを得ない。この現象は、税理士の不注意ということでは総括できない、そもそも消費税法の仕組みに問題があることを予感させるものである。」（首藤重幸「消費税法解釈論上の諸問題—手続法を中心として—」租税法研究 34号（有斐閣、2006）19頁）。

第2章 「事業開始の日」概念

第1節 問題の所在

わが国の消費税法が採用する前段階税額控除方式では、課税仕入れは、資本財の購入が直ちに課税仕入れとして控除され、原材料等の購入も同様とされる。このことは、消費税には費用収益対応の原則が適用されないことを意味し、その結果、所得課税における減価償却や棚卸資産の評価の問題等が発生することもない。

そうすると、消費税法上の「事業開始の日」とは、課税売上げが発生した日である必要はなく、課税仕入れが発生する日としても何ら矛盾することはない。課税売上と課税仕入れとは直接の関連性は無いからである。

実際、新規開業について消費税法は、「事業者が国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」（同法施行令20条1号）（下線は筆者挿入）と明確に規定し、「事業を開始する日」は、課税資産の譲渡等を開始した日ではないことを明らかにしている⁴⁾。

ところが問題は、この「事業を開始する日」について、消費税法が、初めて課税仕入れを計上した日ともいっていないところにある。つまり、具体的には何も規定していない⁵⁾のである。

第2節 仕入税額控除（開業準備費）と事業開始の日

個人事業者が初めて売上げを計上するためには、その事業の準備段階が必要である。具体的には、その事業を行うために必要な事務所、店舗等の賃貸借契約の締結、資材等の課税仕入れ等を必要とし、売上げを計上する時期よりも早い段階で支出される。そうすると、売上を計上する時点では、すでに仕入れ等が存在することが通常の事業であることから、初めて課税仕入れを計上する時点を事業の出発点であると考えべきである。

ただし、個人事業者は事業者と消費者との両面の性質を有するので、別途支出について事業性の有無を判断しなければならない。つまり、開業準備期間で生じる支出が消費者としての支出ならば、購入等をした支出にかかる消費税を取引の購入価格を通じて全額負担することになるであろうし、事業者として事業の準備段階での支出であるならば、仕入税額控除（消費税法30条）の対象として、消費税額を転嫁できる。

このように事業者の支出を消費者としての立場と事業者としての立場に分けて考えるならば、消費税法上の事業開始の日とは、その者が事業として支出した開業準備費にかかる

4) 免税事業者が課税事業者となるためには、課税事業者を選択しようとする課税期間の前日までに、「課税事業者選択届出書」を所轄税務署長宛に提出することを要するのである（消費税法9条4項）が、この施行令は、例外として、同届出書を提出した日の属する課税期間から課税事業者となることを認めている。これは、当該届出書を開業前に提出することが不可能であることに対する実務的措置である。

5) 後述するように所得税法も具体的に何も記していない。

消費税額を仕入税額控除することが可能となる日と定義付けることができよう。

本論文は、この定義に基づいて後述する「開業準備行為説」を批判的に検討し、代わるべき新しい「事業開始の日」を提示するものである。

第3節 学説および通説

消費税法上「事業を開始する日」に関する有力な学説はないが、「開業準備行為説」が通説である。この説によると思われる実務書⁶⁾には次のような記述がある。「個人事業者の場合の「開業」とは、課税資産の譲渡等に係る事業を開始することであり、課税資産の譲渡等を開始するということではありません。つまり、課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日とは、事業者がその事業を行うために必要な事務所、店舗等の賃貸借契約の締結、資材等の課税仕入れなどの準備行為を行った日ということになります。」とされている⁷⁾。前段では、前述の消費税法施行令20条1号を述べ、後段では具体的な基準日を明らかにしている。通説である「開業準備行為説」は、開業準備行為を事業としての行為であることを理由に、支出した時点で自動的に仕入税額控除の対象となとしたのである。この説は、通達⁸⁾にも同趣の記述があることから課税当局の考え方でもあるといえるだろう。

また、イギリス付加価値税法⁹⁾も同様である。課税売上のある事業を開業するにあたり、事業者の登録をする前に、開業前の準備期間中に生じた仕入税額の還付を受けることができる¹⁰⁾。ただし、開業前支出に係る仕入税額控除に関して、確実に開業されること、および正しいインボイスなどの証拠提出が要求されており¹¹⁾、同制度の権利の濫用を防止している¹²⁾。

しかしながら、わが国の消費税は、イギリス付加価値税法のような防止策を規定していない。仮に、通説を採用するとしたならば、個人が開業準備行為をしたにもかかわらず開業に至らなかった場合でも、開業準備行為に係る消費税額が還付される結果となる。このことは、事業者でない者（消費者）が仕入税額控除を利用し消費税の還付を受けることと同義である。

したがって、「開業準備行為説」は、わが国の消費税の根本にかかわる問題を抱えていることから、この通説には疑問があるといわざるを得ない。

6) 木村剛志編『実務家のための消費税実例回答集』（税務研究会出版局、2007）25頁。

7) 同様な記述として、武田昌輔編『DHCコンメンタル消費税法』（第一法規出版、130号、2009）3199頁。

8) 消費税基本通達11-1-7、同通達11-3-4、これらの通達については三宮修編『消費税法基本通達逐条解説』（大蔵財務協会、2007）544～545頁。

9) The Value Added Tax Act 1994 (VATA1994)。

10) John Davison, ed., VAT Issues and Solutions, p.286 (Tottel Publishing Ltd., 2008)。

11) John Davison・前掲注（10）p.286。

12) Alan Schenk & Oliver Oldman, Value Added Tax: A Comparative Approach, p.160 (Cambridge University Press, 2007)。

第3章 開業準備費の仕入税額控除

第1節 仕入税額控除の問題点

消費税法上の「事業開始の日」は、開業準備費の仕入税額控除の時期がいつになるかということである。その点「開業準備行為説」は、通常の仕入税額控除と同様に、開業準備費に関して課税仕入れを行った日を「事業を開始する日」とした。この前提には、課税仕入れを行ったときに、その時点で仕入税額控除が常に行われるということが必要である。

しかしながら、消費税法が常に仕入税額控除を認めているかは疑問の余地がある。なぜならば、仕入税額控除は消費税あるいは付加価値税の「生命¹³⁾」とされるものの、その仕入税額控除の成立の時期はいつなのか、そして仕入税額控除を行使できる要件は何なのかについて、消費税法30条は明確にしていないからである。

さらに、VATは、開業準備費の仕入税額控除を、その支出した時点で認めている。そのことは「開業準備行為説」を支持する根拠の一つになっていると考えられるが、わが国の消費税法が、VATと同様に、常に開業準備費の支払い時に即刻、仕入税額控除を認めるかどうかは不明である。両税法の仕入税額控除制度には、帳簿方式とインボイス方式との決定的な相違が認められるからである。

第2節 課税仕入の時期

消費税法第30条1項は、課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税期間に課税標準（消費税法第28条）に対する消費税額から課税仕入に係る消費税額を控除すると規定し、前段階控除方式の基本的な取扱いを明らかにしている。

この場合、課税仕入れとは、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（給与等を対価するものを除く）を受ける取引で、相手方が課税資産の譲渡等に該当することとなるものであり、消費税を免除されるもの以外としている（消費税法2条1項12号）。つまり、事業者の課税売上は、相手方の課税仕入れとなると同様に、事業者の課税仕入れは、仕入先等の相手方の課税売上になる。このことは、消費税法が持つ税を転嫁する構造であれば当然のことである。

この制度の下では、国内において課税仕入れを行った時期は、原則として、購入先が課税売上を計上すべき日であり、相手方の資産の譲渡等の時期と同一日である¹⁴⁾ ことになる。たとえば、資産を購入した場合には、相手方が当該資産を引渡した日であり、資産を借受けた場合には、相手方が当該資産を貸し付けた日である。役務の提供を受けた場合には、役務の提供をした日ということになる。

13) 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方』（税務経理協会、第4版、2006）246頁。

14) 消費税法基本通達11-3-1。

また、同項は、課税仕入れを行った日の属する課税期間に仕入税額控除を行うことにしているが、仕入税額控除を個々の取引ごとに成立させるのではない。課税期間ごとに仕入税額の控除を認めており、仕入税額控除の時期は、課税仕入れの日とは異なる時間的区別を有している。課税期間が、納付する消費税額の計算の基礎となる期間であることから、仕入税額控除の時期は、個々の課税仕入れの期間帰属の問題に過ぎないと考えられる。

しかしながら、双方の課税仕入れと課税売上の時期が一致するためには、第三者である当事者間の取引を互いに確認する「手段」が必要である。それがなければ、当事者相互間で、取引金額はともかく、課税仕入れ・課税売上の時期を認識することは不可能である。このことは、わが国の消費税法における課税仕入れの時期は、相手方の課税売上の時期と必ずしも一致するわけではないことを意味する。

その結果、課税仕入れの日と仕入税額控除の時期との期間帰属もはっきりしない。通説である「開業準備行為説」によれば、課税仕入れを行った時点で、仕入税額控除が常に行われるという前提が必要であるが、課税仕入れの日は必ずしも保証されたものではない場合には、「開業準備行為説」の前提は揺らぐことになる。

第3節 仕入税額控除の法的性質

1. VATにおける仕入税額控除

VATにおける仕入税額控除は、どのような法的性質を有するのであろうか。この点について、「2006年11月26日付 付加価値税の共通制度についての指令」¹⁵⁾（以下「指令」という。）は、仕入税額控除を控除権 “a right to deduct” と明確に規定し、「控除権は控除できる租税が課されるときに発生する。」（指令167条）として、仕入れに係るVATを負担したときに、即座に仕入税額控除する権利を有するとしている。つまり、控除権を行使できる時点は、VATを負担したときである。続く168条では、納税義務者に仕入税額控除の権利が与えられ、180条では、この納税者の権利を保証しなければならないと規定している。

このように、指令は、仕入税額控除を控除権と規定し、納税義務の成立と同時に成立し、保証している。そして、仕入税額控除権は、資産の譲渡または役務の提供が行われ、かつ、インボイス等の書類を所持しているという2要件を充足した時点で、行使することができる。

2. 消費税法における仕入税額控除

仕入税額控除について、VATが2要件を条件とした事業者の権利であるとしても、わ

15) COUNCIL DIRECTIVE 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax. 2007年に、それまでの欧州付加価値税第6号指令（Sixth council directive of 17 May 1977 on the harmonization of the laws of the member states relating to turnover taxes-common system of value tax: uniform basis of assessment（77/388/EEC）（OJL145,13.6.1977,p.1）が大幅に改正された。

が国の仕入税額控除が、同様な法的性質を有しているかは、検討を要する。

消費税法30条は「課税仕入れに係る消費税額から控除する。」と規定しており、「控除することが出来る。」とはされていない。この条文に従えば、消費税法上の仕入税額控除は、すべての消費税の納税義務者に対して、消費税額算出の一過程に過ぎないように見える。

しかしながら、仕入税額控除には、対立する2つの学説が存在し、判例は仕入税額控除に条件を付けている。

(1) 学説

この仕入税額控除の法的性質を巡って、「税額控除請求権説」と「付加価値税本質説」との対立がある。

税額控除請求権説¹⁶⁾によれば、仕入税額控除は無条件で与えられた権利ではなく、「帳簿及び請求書の保存」を要件として前段階で消費税を支払った事実が証明されたものについてだけ認めるものである。そのために仕入税額控除は、あくまでも税額払戻し請求権にすぎないとする。一方、付加価値税本質説¹⁷⁾では、累積課税の排除は、消費税の生命というべきものであることから、仕入税額控除は特典ではなく、納税者の当然の権利であるとする。この対立は、消費税法第30条7項をどのように解釈するのかという点と密接に関連している。

(2) 判例

消費税法30条7項は「帳簿及び請求書等の保存」を仕入税額控除の要件とするが、裁判では、(1) 帳簿及び請求書等の記載が不完全の場合、(2) 税務調査の際に税務職員の求める帳簿の提示を拒否した場合、仕入税額控除が認められるかどうかが問題にされた。

前者について、東京地判平成9年8月28日・行集48巻7・8号¹⁸⁾は、消費税法30条7項の趣旨を「真に課税仕入れが存在するかどうかを確認するため」とし、同法施行令50条1項の帳簿保存年限および保存場所の規定から、「消費税額の調査、確認を行うため」保存を義務付けているのであって、この手続要件を欠く場合には、仕入税額控除を行うことはできないとし、仕入税額控除の要件を、課税仕入れの存在および帳簿等の保存の2要件とした¹⁹⁾。

後者について、税務調査の際に帳簿の提示を拒否した場合、仕入税額控除が認められるか否かについて、三つの最高裁判決²⁰⁾が相次いで出された。最高裁平成16年12月16日判

16) 多田雄司「帳簿方式の限界とインボイス方式の移行」税経通信51巻10号77頁 では特例説とした。
この説によれば、仕入税額控除は特例に過ぎないとする。

17) 田中治「消費税改革の法的問題点」法律時報67巻3号18頁では、仕入税額控除を消費税の生命と位置付け、同制度を特典ではなく、当然の権利とした。

18) 仮名で記載された帳簿及び請求書等は、仕入税額控除の対象となるかで争われた。

19) 小高克己「仮名記載と仕入税額税額控除」租税判例百選（有斐閣、第4版、2005）167頁。

20) 最判平成16年12月16日民集58巻9号2458頁、最判平成16年12月20日判例時報1889号42頁および最判平成17年3月10日民集59巻2号379頁。

決は、「保存」を税務調査時に提示することと判示した。

(3) 仕入税額控除の法的性質の考察

学説および判例を踏まえてわが国の消費税法における仕入税額控除の法的性質を検討するならば、次のように結論付けることができるであろう。

消費税法30条7項は、課税仕入れの存在を前提に、「帳簿及び請求書の保存」を仕入税額控除の条件とし、災害その他やむを得ない事情があった場合を除き、「帳簿及び請求書の保存」を厳格に要求している²¹⁾。この場合の災害その他やむを得ない事情とは、「仕入れ税額控除制度の立法趣旨が没却され则认为られるほど過酷であるかどうかが基準となる²²⁾」程度をいう。

そうすると、災害等の例外に該当する場合を除き、仕入税額控除される唯一の条件は、「帳簿及び請求書の保存」ということになる。このことは、「帳簿及び請求書の保存」以外の方法で課税仕入れの存在を証明したとしても仕入税額控除はできない²³⁾ことを意味する。その結果、同条8項および9項に規定する「帳簿及び請求書」の記載事項も正確性と厳格性が要求されている。

したがって、仕入税額控除が前段階税額控除方式の基本原則であったとしても、同条7項の条件を欠く場合には、仕入税額控除はできないということになる。

(4) 仕入税額控除の厳格適用

しかしながら、消費税導入の際に、事務負担軽減を理由に「帳簿方式」を導入した経緯から、「帳簿及び請求書の保存」は厳格にする必要性も薄く、他の方法で課税仕入れを証明しても仕入税額控除を認めても良いのではないかという疑問が生じる。

消費税創設時の同条7項は、事業者の事務負担を考慮して「帳簿又は請求書等の保存」(下線は筆者挿入)を要求し、帳簿または請求書等のいずれかを「保存」していれば、その要件を充足できる「おおらかな制度²⁴⁾」であった。その後の平成6年の税制改革法案では、「帳簿方式の信頼性を高めるため」に「帳簿及び請求書等の保存」(下線は筆者挿入)という要件を課し、自己記帳による責任目的のほか、相手方との取引の信頼性を高め客観性を保証しようとした²⁵⁾。「及び」とした条件変更²⁶⁾は、仕入税額控除をより精度を上げることが目的に、前段階で生じた消費税額の累積を排除しようとする帳簿方式を一層強化したものであるといえる。

「帳簿及び請求書等の保存」の要件を欠く場合、当然に同法30条1項の仕入税額控除は

21) 同項括弧書き。

22) 西山由美「仕入税額控除一控除権行使をめぐる問題一」金子宏編『租税法の基本問題』(有斐閣、2007)726頁。課税実務は、消費税基本通達8-1-3。

23) 武田昌輔編『DHCコンメンタール消費税法』(第一法規出版、47号、1998)3310頁。

24) 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『納税者の権利論の展開』(勁草書房、2001)573頁。

25) 大島ほか・前掲注(13)272頁。

26) 平成9年4月1日から施行された。

できないと考えられ、VATにおいて課税事業者から受領したインボイスが適用要件を具備していない場合、仕入税額控除ができないことと同じである。

つまり、わが国消費税の仕入税額控除は、消費税創設当初からVATと同様な条件付の控除権であるものの、その運用は、平成9年4月1日を境に厳格適用になったといえる。

第4節 インボイス方式の意義

これまでの議論から、わが国の消費税法上の仕入税額控除の法的性格は、VATにおけるそれと同義である。しかしながら、両者の税額移転方法には、インボイス方式と帳簿方式という決定的な相違が存在し、仕入税額控除の時期について両者に大きな差異を生じさせる。この点を明らかにするために両者を比較検討する必要がある。

まず、VATの税額移転の「手段」であるインボイスについて論じよう。

指令220条は、「すべての課税事業者は、他の課税事業者に対する財またはサービスの供給その他の取引について、インボイスを発行しなければならない。」とし、加盟国はそれを義務化しなければならないとしている（指令221条）。そして、指令226条は、インボイスの共通記載事項として、発効日、課税事業者および顧客の課税事業者番号、適用税率など15項目を定めている。

ただし、加盟国は独自に記載の省略を認めることもでき（指令228条）、取引額が少額な場合や商慣習等からすべて記載することが困難な場合には、簡素化規定を設けて、次の情報に絞ることができる。（イ）発効日（ロ）課税事業者の身元確認事項²⁷⁾（ハ）財またはサービスの内容（ニ）税額または税額の計算に必要な情報（指令238条）。そうすると、この4項目は前段階控除方式を維持するための最低限の情報ということになる。

これらの形式からインボイスの意義を、次のようにまとめることができる。

第一に、付加価値税登録番号の記載されたインボイスの発行が課税事業者であることを証明している。登録番号付のインボイスを発行できる者は登録された事業者だけである。インボイス発行者は、前述した付加価値税登録番号を記載する必要があるところから、登録手続を経なければならない。そのことは、同時に付加価値税の納税義務者になることを意味する。

第二に、インボイスに付加価値税額が記載されていることから、インボイスを通じて取引当事者間における付加価値税の移転が明白になされる。換言すれば、インボイスは、仕入税額控除の権利行使を行うための条件であり²⁸⁾、課税事業者は、すべての財およびサービスの供給についてインボイスを発行することを義務付けられている。したがって、課税事業者として登録することが、インボイス発行の義務とインボイスに記載された付加価値税額を仕入税額控除できる権利を得、VATの申告は、インボイスを事業者の手に保

27) 付加価値税登録番号を含む。

28) 西山・前掲注（22）722頁。

管し、インボイスを集計して算出することになる。

第三に、その確認は、インボイスの原本チェックにより、税務当局によって検証可能となる。その結果、インボイスは仕入先事業者の实在と納税額を確認するための「手段」である²⁹⁾。

第四に、「取引において、売上事業者は仕入業者から税額を取り立てようとするであろうし、これに対して、仕入業者はインボイスを発行して相手方に税額を移転しようとするから、取引当事者は互いに税負担を相手に帰せしめようとする³⁰⁾」ため、インボイスは、当事者間で適正な納税申告を促す相互牽制作用を働かせる³¹⁾効果がある。

第5節 帳簿方式の意義

1. 帳簿方式とインボイス方式との相違点

わが国の消費税の導入にあたっては、「わが国における取引慣行及び納税者の事務負担に極力配慮したものとする。³²⁾」として欧州のインボイス方式とは異なる「帳簿方式」を採用したものの、依然として消費税は、前段階税額控除制度の維持を図っている。そのためには、前段階で累積された正確な税額と、仕入税額控除を適用できる要件を具備しているかどうかを判断するための書証が必要であり、その機能は「帳簿及び請求書等の保存」に求められるであろう。そうすると、帳簿方式は、インボイス方式とは全く異なる仕入税額控除制度ではなく、前段階税額控除制度を前提に若干の差異が見られる制度ということになる。

VATの方式は、「the credit-invoice method」として、付加価値税を採用するほとんどすべての地域で利用されている。このシステムは、インボイスの信頼と市場取引に対して課税された売上に対する税価格を報告することによって、³³⁾成り立つ。そして「付加価値税の登録者によって、事業仕入れに係る税の取り戻しが、business costとして付加価値税が転嫁するように設計されており、そのことによって課税される財やサービスの税抜き価格通じて付加価値税が転嫁される。³⁴⁾」一方、わが国の消費税は、インボイスを要求しないで税負担を計算する“atypical”な方法として理解されており³⁵⁾、消費税に係るデータは事業者の帳簿によって導きだす。

そこで、わが国の「帳簿及び請求書等」と「インボイス」を比較³⁶⁾すると次の形式的な相違が見られる。

29) 西山・前掲注(22) 722頁。

30) 水野忠恒『租税法』(有斐閣、第5版、2011) 774～775頁。

31) 水野忠恒『消費税の制度と理論〔租税法研究双書Ⅰ〕』(弘文堂、1989) 56頁。

32) 税制改革法10条2項後半。

33) Schenk & Oldman・前掲注(12) p.40.

34) Schenk & Oldman・前掲注(12) p.41.

35) Schenk & Oldman・前掲注(12) p.67.

36) John Davison・前掲注(10) p.197を参照した。

第一に、VATは、付加価値税登録番号・インボイス発行番号をインボイスに記載する必要があるのに対して、わが国の消費税法は仕入税額控除の適用要件を満たす請求書等にこれらの記載を要求していない（同法30条9項）。

第二に、インボイスには、供給者および顧客の住所・氏名・財貨サービスの内容記載を記入することになっている。同様に、わが国の消費税法も、帳簿には、供給者および顧客の氏名ならびに財貨サービスの内容は記載する必要がある（同法30条8項）が、住所は帳簿に記載する必要がなく、判例でも住所の有無は重要ではない³⁷⁾としている。

結局、インボイス方式と帳簿方式との形式的な差は、付加価値税登録番号・インボイス発行番号・住所の有無ということになる。

このことから、わが国の帳簿方式とEUインボイス方式とでは、次の相違点を見出すことができる。

第一に、帳簿方式では、免税事業者からの仕入についても仕入税額控除が認められる点である³⁸⁾。インボイス方式は、課税事業者として登録して初めてインボイスを発行可能となる方式であることから、インボイスに記載された付加価値税登録番号・インボイス発行番号（連続番号）・課された付加価値税額の記載事項および相手方が課税事業者であることを確認し、仕入税額控除をすることができる。これに対して帳簿方式は、取引の相手方が課税事業者であるかどうか書証では確認できない。そのために、免税事業者からの仕入（消費税法2条1項9号）についても課税事業者からの仕入と区別することなく仕入税額控除の対象とせざるを得ない。

第二に、帳簿方式では、請求書等に消費税額の記載がなくても仕入税額控除できることである。インボイスに税額を正確に記載することは、取引当事者間で税額の認識が明確化すること、そして、税額転嫁が確実に促進されるのに対して、帳簿方式では、消費税額の記載のない請求書等でも税額控除でき、消費税額が必ずしも転嫁される保証はない。その結果、取引の相手方の要求で消費税額が価格交渉の材料にされる危険性が高くなる³⁹⁾。

第三に、両方式とも帳簿義務はあるものの、その重要性が異なっている。イギリス付加価値税は、帳簿等にすべての取引に関して記録し、かつ保存しておくことを求め、業務内容と会計に関して、記録し保存義務を課す。すなわち、「課税業者は、発行したVATインボイスの写し、受け取ったVATインボイス、輸出入に関する記録、欧州共同体内での物品の対価と発送に関する書類、入金済通知書、支払証書、その他受け取った、または支払った対価の額の変更を証明する記録、発行した証憑の写し、規定された情報の記載のあるVAT請求書を保存しなければならない。⁴⁰⁾」このことは、インボイス方式であっても記帳し、保管する義務があるということである。他のEU加盟国も同様である。

37) 高松地判平成10年9月28日税資238号352頁。

38) 消費税法2条1項12号、消費税法基本通達11-1-3。

39) 田中・前掲注(17)16頁。

40) The Value Added Tax Regulation 1994 (SI1995/2518) reg31,31 (2), Notice 700/21.

ただし、EUインボイス方式の帳簿記入する目的は、非課税売上げに対応する仕入税額控除することはできないことから、課税売上げと非課税売上げを区別して記録する必要があるからにすぎない⁴¹⁾。そうすると、わが国の消費税法に基づいて帳簿記載する目的が、帳簿と請求書等の保存とが一体となって税の累積排除と課税区分の判断を同時に実現しようとすることに比し、VATにおける帳簿の重要性は、相当程度軽減されているといえる。

第6節 小括

消費税法上の「事業開始の日」を、その者が事業として支出した開業準備費にかかる消費税を仕入税額控除可能となる日と定義付けた場合、資産の譲渡または役務の提供が行われ、かつ、「帳簿及び請求書等の保存」がなされたときには、開業準備費に係る消費税額は仕入税額控除することが可能となる条件を満たすことになる。つまり、この論理に従えば、開業準備行為説に落ち着くように見える。

また、EUインボイス方式を総括するならば、課税事業者として登録をした事業者は、仕入等のインボイスに記載された付加価値税額を自身の財またはサービスの販売等の価格に転嫁する権利を許可され、その納税額の計算は、インボイスに記載された税額を基にする課税システムといえる。そして、インボイスだけで課税関係を終了させてしまうために必要な情報をすべて税額票に記載する必要があった。換言すれば、インボイス方式は会計システムとは独立して、インボイスに記載された情報のみで行う税計算方式といえる。

一方、わが国の消費税は、帳簿方式を採用していることによる特殊性から、「帳簿及び請求書等の保存」の厳格性が要求される。それと同時に、所得課税との類似性が非常に強い。たとえば、資産の譲渡等の時期と所得課税における収益の計上時期、また課税仕入の時期と所得税または法人税における必要経費または損金の認識時期は、原則として⁴²⁾、一致することになる。これは、帳簿方式にインボイス方式並みの税額移転の保障を求めようとする必要性からである。

このような帳簿方式が有する特殊性を理解するならば、消費税法上の「事業を開始する日」は、所得税法上の「開業準備費」を無視して、論ずるわけにはいかない。その場合、消費税法上の事業開始の日は開業準備行為説とは異なる結論に向かうであろう。

第4章 所得税法における開業準備費

第1節 問題の所在

わが国の消費税法は前段階税額控除方式を採用しているが、その具体的累積排除の方法

41) 水野・前掲注(31) 221頁。

42) 例外もある。郵便切手類(消費税法別表第一第4号イ)または物品切手等(同号ハ)の取り扱い、実務上の煩雑さを回避するため消費税法基本通達11-3-5～8。

は帳簿方式とされている。前章において帳簿方式を欧州で採用されているインボイス方式と比較検討し、特に付加価値税の生命である仕入税額控除について所得課税および会計との一体性が際立っている点に顕著な特徴があった。そのために、消費税と所得税との共通性が予想されることから、所得税における開業準備費の取扱いを分析する必要性が生じた。また、開業準備費の支出は、初めて売上げを計上する前にはなされており、開業準備費の取り扱いについて考察することは、所得税法の事業開始の日を考察することに他ならない。

所得税法上、開業準備費について規定された条文は、唯一、繰延資産たる開業費の規定だけである。所得税法上の開業費の定義（所得税施行令第7条第1項1号）は、「不動産所得、事業所得又は山林所得を生ずべき事業を開始するまでの間に開業準備のために個人が特別に支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。）をいう」（下線は筆者挿入）としており、開業準備段階で発生した費用を、開業後の収益に負担させることによって、その繰延べを認めている。そして、開業費は開業準備費のこと⁴³⁾であり、本来は繰延費用⁴⁴⁾である。

所得税法と法人税法における開業費の定義は、文理上ほとんど同じであるものの、法人税法上の開業費は、その集計計算の出発点を会社設立した日からと明確にしている⁴⁵⁾のに対して、所得税法では、「事業開始するまでの期間」と終点は規定しているものの、始点は何も規定されていない。さらに、所得税法上の事業開始の日に関する有力な学説⁴⁶⁾が存在しないことから、開業準備費の額とその必要経費算入の時点は明らかにされていない。

そこで、本章では、所得税における「開業準備費の必要経費計上の時」を具体的に明ら

43) 守永誠治「会計上の繰延資産の性格」日税研論集12号（日本税務研究センター、1990）48頁。

44) 昭和38年税制調査会「所得税法及び法人税法の整備に関する答申」第2課税所得の範囲及び計算等に関する問題、7その他の資産及び損益I繰延費用を参照。

45) 「法人の設立後事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出する費用（資産の取得に要した金額とされるべき費用及び前払費用を除く。）をいう。」（下線は筆者挿入）法人税法施行令14条。

46) 所得税法上の事業開始の日に関する有力な学説は見当たらず、論文もほとんど見当たらない。その中で「開業準備着手時説」と「商人資格取得時説」2つの説を確認できた。「開業準備着手時説」とは事業所得等計算の始期を「開業準備に着手した時」にし、その時点から所得計算をすべきであるという説であり、具体的には、事業者がその事業を行なうために必要な事務所、店舗等の賃貸契約を締結して開業のための準備行為を開始した日とする。事業を開始する意思決定は、開業準備段階からなされており、その段階で支出される費用を、事業所得の必要経費に計上することができないならば、永久的に家事費とされてしまい、法人税の開業準備費の取扱いと比較した場合課税上の衡平を欠くことになる。この説は、前章で述べた消費税の事業開始の日に関する通説および課税庁の取り扱いと一致する。有田義博「個人病院の開業費と隣接経費用をめぐる問題」税法学542号15～17頁。

「商人資格取得時説」は、商法の証人資格の取得時期が必ずしも営業そのものを開始したときではなく、その準備行為が客観的に認識可能なときであるという商法上の通説を根拠に、税法上の開業をこの証人資格の取得時期と一致させるべきであると主張する。この説によれば、開業準備段階で予定していた営業の主要部分の開始があればそれをもって開業とし、所得計算の出発点とするほか、この段階で消費税における課税事業者の選択を認めるべきであると主張する。有田・前掲論文17頁。そのほか、民商法と税法研究会編『民法・商法と税務の接点』（税務研究会出版局、2005）516頁。

かにする目的で、次の観点から検討を加えるものとする。

第一に、基本原則である費用収益対応の原則と開業準備費との関連性を探る。

第二に、所得税法上の開業費と法人税法上の開業費と比較し、その範囲の違いから開業費を認識する時期を考察する。

第三に、必要経費計上の基準が作用し始める時点を探し出し、事業開始の時点を検討する。

第2節 費用収益対応の原則

1. 費用収益対応の原則の機能

所得税は、原則として収入から費用を差引いた純所得（net income）を対象として課される。正しく純所得を算定するためには、その年分の収入金額と必要経費とを連結させる必要がある。これを実現するための一般原則が費用収益対応の原則であり、費用を計上する時期を決定する会計学と同様な機能を果たす。

費用収益対応の原則は、収益とそれを生み出す費用は、同一の会計年度に計上することによって、適正な期間損益計算を実現するという考え方⁴⁷⁾であり、収入と費用とを一体と見ることによって、税法上の所得の正確性を確保することにある。企業会計が適正な期間損益計算の実現のため、発生主義的な見地に基づき、収益を、それを生み出すのに要した費用と対応させて計上することと基本的には同じである。また、収入すべき金額が確定した後に、必要経費計上の時期が決定されるという費用計上のタイミングの基準であることも同様である⁴⁸⁾。

さらに、この原則は、費用計上の時期を決定する基準とは別に、税法上独自に、必要経費の範囲を決める基準として機能⁴⁹⁾している。つまり、収入が確定した後にそれに対応する必要経費を計上するという時間的拘束とは無関係に、各種所得の金額の計算上、収入と経費が対応していれば課税の公平は十分に確保されているとする。この場合には、収入を計上する時期と必要経費計上の時期との時間的差異は無関係となる。

2. 費用収益対応の原則と開業準備費

費用収益対応の原則によって、所得税法上その収入に直接対応するものは売上原価等として個別対応し、期間に対応する支出はその年分の経費として必要経費に計上される（所得税法37条1項および3項）。この原則による擬制資産である開業準備費は、事業開始後

47) 金子・前掲注（1）293頁。

48) 最判平成3年7月19日税務訴訟資料185条851頁。有価証券の取引中信用取引の未決済取引にかかる委託手数料債務の計上時期に関し、費用の計上時期は収入の計上時期に追従するとした。

49) 東京地判平成3年7月10日行集42巻6＝7号1099頁、国税不服審判所平成5年10月21日裁決（裁決事例集46巻31頁）、東京高判平成5年12月13日行集44巻11＝12号1026号などがある。所得税法基本通達36・37共-4の2、所得税法基本通達36・37共-6（造成団地の分譲による所得の計算）、同通達47-17の2（砂利採取地に係る埋戻し費用）も同様な趣旨である。

その効用が持続する期間である5年間にわたって償却することになる（所得税法施行令137条）。これらの規定から、事業開始前には費用収益対応の原則は働いていないが、事業開始時点を境にしてこの原則が適用されると考えられる。そうすると、費用収益対応の原則が作動して「開業費」が認識される時点は、同時に開業費以外の「必要経費」が初めて認識される時点にほかならない。この開業費と必要経費の二側面から、次節以降、所得税法上の「事業開始の日」を検討する。

第3節 開業準備費計上の時期

1. 開業費の範囲

法人税法上の開業費（法人税法施行令14条1項2号）は、開業準備のために「特別に」支出したとして、開業費計上に一定の制限を設けている。これは、開業費計上の時点のみならず、その後の開業費償却費を通じた利益調整を排除しようとする目的のためである。ただし、会社設立後、開業までの間に支出した費用のうち開業費に計上しない金額は、当該事業年度の損金の額として取り扱われるのであるから、どのみち支出した事業年度の損金の額になるか、開業費として翌事業年度以降の損金の額に算入されるかの問題であって、課税上大きな問題ではない⁵⁰⁾。

一方、所得税が、法人税法と同様に、開業費に計上する額を制限する場合には、営業開始までに支出した通常の費用は、開業費から除かれることになる。それらの費用は、これに対応する収入が未だ発生していない状態であることから、家事費として取り扱われ、所得計算から除外せざるをえない。法人税の開業準備費が必ず損金の額に算入されてしまうのに対して、所得税では開業準備費の一部が永久に必要経費に計上されない不合理をもたらす。この差異を放置しておく合理的な理由は存在しない。

実際、旧所得税通達は「…開業費とは、あらたな事業を開始するまでの間に開業準備のために特別に支出した広告宣伝費、接待費、旅費、調査費用のほか、開業準備のために特になされた借入金の利子、雇人の給料、賃借の土地、建物などの賃借料、開業準備のために消費された電気、ガス、水道の料金などで事業開始の時までの間にかかわるものを含むものとし、その償却の基礎となる期間は、おおむね5年とすること。（昭和35年直所1—11（102）（旧通達）」と開業費の範囲について具体的に記述していた。この通達は廃止されているが、現在も開業費の考え方はそのまま適用されると考えられる。すなわち、法人税法上の開業費は、使用人給与、電気ガス水道料、建物賃借料、借入金利子等の経常的な性格を有する費用を含まないものとしているが、所得税法上の開業費には、経常的な性格を有する費用であっても、開業準備のために特別に支出したものが含まれる。この場合、所得税法上の開業費に規定する「特別に」の意味するところは、事業開始以前に支出した金額のうち、事業開始以後における売上等の総収入金額に対応する当該業務の遂行上必要

50) 武田昌輔編『DHCコンメンタール法人税法』（第一法規出版、1199号、2011）834頁。

な経費と、そうでない支出（家事費）とを区別することを意識的に強調したと考えられる。

したがって、所得税上の開業費は、法人税法上の開業費とは逆に、事業開始前の支出のうち将来の収益に対応する費用をできるだけ開業費の中に取り込む必要がある。

2. 開業準備費の認識時期

この両税法上における開業費の範囲の相違は、所得税と法人税における開業費認識の時点が異なることを意味する。法人税法上の開業準備費は、支出した時点で既に法人の費用であって、開業費として資産計上するか、一時の損金に計上するかは法人の任意であり、最終的にはその支出した事業年度末までに決定すれば済むことである。

これに対して、個人が資産を取得した場合には、固定資産になるか棚卸資産となるかは判断できない⁵¹⁾と同様に、個人の事業開始までに支出した金額が、支出した時点で開業準備費または家事費になるかを判断することは、不可能である。事業開始前の段階では、課税上何の問題も発生せずに、自由に用途変更をすることができるからである。たとえば、パン屋を開業しようとする者が購入した調理器具は、事業の用に供することもできるし、個人の用に供することも容易にできる。

そうすると、個人が開業費を認識する時点は、費用を支出した時ではなく、それよりも後になる。支出した店舗家賃や人件費などの開業準備費は、店舗を開店させ売上げを確実に計上できそうになって初めて事業性を認識し、開業費を計上するのである。つまり、開業費計上の時点は、事業を具体的に開始しようとした時である。

第4節 必要経費計上の時期

1. 必要経費計上要件

費用収益対応の原則が作用するもう一つは、所得税法上、「必要経費」が認識される時点と関係していることである。所得税法51条は、所得税法37条の別段の定めとして、費用のみならず「資産損失」の必要経費性を認めており、さらに、家事関連費は、業務の遂行上必要であり、かつ、その必要である部分を明らかに区分することができる場合には、必要経費に算入できると規定している（所得税施行令96条）。このことから、必要性は直接因果関係のある支出に限定されることなく、間接的に必要な諸費用に広く及ぶと解釈すべきである⁵²⁾。

しかしながら、判例は、必要性が直接因果関係のある支出に限定されるとして、より厳しい二要件を要求している。

51) その所有者が何に利用するか意思の問題である。金子宏『課税単位及び譲渡所得の研究』（有斐閣、1996）250頁。

52) 所得税法基本通達45-2。酒井克彦「所得税の事例研究—28回—必要経費と家事関連費（中）」税務事例40巻4号（2008）56～58頁。

次の最高裁の判例は、第一要件を提示している。

「所得税法三七条一項は、その年分の事業所得の計算上必要経費に算入すべき金額は、右所得の総収入金額に係る売上原価その他当該総収入金額を得るため直接要した費用の額及びその年における販売費、一般管理費その他これらの所得を生ずべき業務について生じた費用の額とする旨規定している。右規定に照らせば、業務を営む者が支出した費用のうち、必要経費に算入されるのは、それが事業活動と直接の関連を有し、当該業務の遂行上必要なものに限られるべきであり、それ以外の費用は、家事費に該当し、必要経費には算入されないというべきである。」（最判平成9年10月28日・税務訴訟資料229号340頁）とし、必要経費計上は、事業活動と直接関連した、業務の遂行に必要なものに限られるとした。

第二要件として、「所得税法三七条の事業所得における必要経費とは、当該事業について生じた費用、すなわち業務との関連性が要求されるとともに、かつ、業務の遂行上必要であること、すなわち必要性が要件となるものと解する。しかして、事業遂行のために必要か否かの判断は、単に事業主の主観的判断のみではなく、通常かつ必要なものとして客観的に必要経費として認識できるものでなければならないものと解すべきである。」（東京地判昭和53年4月24日・税務訴訟資料107号532頁）とし、事業遂行であるかどうかの判定は、主観的判断だけではなく客観的な判断も重要である旨を判示している。

そうすると、事業所得等に係る必要経費の計上を次のように定義付けることができるだろう。「事業所得の必要経費の範囲は、主観的のみならず客観的にみても、事業活動と直接・間接に関連する費用であり、業務の遂行上必要なものに限られる。」

必要経費の要件をこのように定義した場合、事業開始前についてもそのまま当てはまるかが問題になる。

2. 必要経費性の認識時期

必要経費は、収入との直接・間接的に関連を持つものをいい、家事費は、個人が支出した費用からこの必要経費を除外した概念であるが、事業開始前の支出を、支出した時点で、必要経費とそれ以外とに区分することは次の理由から、困難である。

第一に、開業の意思ある個人は、目標どおり事業を立ち上げることも中止・延期することも基本的に自由であり、外的要因によって開業に至らない場合もある。つまり、事業開始前において支出した費用は、支出した段階では、事業と関連するかどうかまったく不確定である。

第二に、個人事業者は、事業主体と消費主体を同時に持つことから、明らかに家事費に該当する支出も存在し、この場合は自動的に「家事費」と分類されるが、前節で述べたパン屋の例のように、必ずしも家事費とは断定できない支出も存在する。したがって、事業開始前の段階において、事業活動との関連性や事業遂行の必要性は、事業継続中の必要経費に比べ、圧倒的に希薄なものにならざるを得なくなるので、個人が事業開始前の段階で

支出した金額は、「必要経費か家事費であるか判明しない費用」といえる。

この判明しない費用は、ある時点を境に必要経費または家事費が認識され则认为られる。その区分される時点がいつなのかは、必ずしも収益が実際に計上されていることは必要でなく、いつでも、収益を認識できる状態であれば十分である。必要経費計上の要件が主観的のみならず客観的にも収益に対応する支出であることが要求されるが、その支出は、事業活動と直接に関連する支出だけでなく、間接的に関連する支出も含まれるからである。具体的にはパン屋であれば、いつでもパンを製造販売することが可能となる日であり、アパート賃貸業であれば、いつでも入居可能となる日といえる。

また、「使用開始の日」概念が、その資産を業務の用に供した事実があった時点を指し、収益との直接対応を条件としていない。この「使用開始の日」は各税法の条文において使われているのではなく、判例の積み重ね⁵³⁾によって形成されてきた。その意味するところは、資産の使用（または利用）を開始する日のことであり、居住の用、貸付けの用、事業の用に供する日をいう。つまり、事業用資産における「使用開始の日」は、事業者の主観的な事情を考慮することなく、客観的にその資産を業務の用に供した事実があった日といえることができる。

以上の考察から、「必要経費か家事費であるか判明しない費用」は、収益が客観的にも確実に計上されることが明らかになった時期において、初めて必要経費と家事費に区分される。

第5節 小括

わが国の消費税が所得課税および会計システムと一体であることから、消費税法上の課税仕入れに該当するかの判断を、所得税法上の業務上の支出に該当するかどうかの判断に準じて⁵⁴⁾ 行う必要があった。

所得税法上、事業の開始前に個人が支出した費用は、「家事費」と「必要経費か家事費であるか判明しない費用」の区分に分けられ、事業を開始するまでの段階では、所得税法の「必要経費」は存在しない。

この「必要経費か家事費であるか判明しない費用」は、いつの時点で、「必要経費」または「家事費」として区分され認識されるかを検討したところ、次のようにまとめることができた。

第一に、開業費として最初に認識する日は、費用を支出した時点ではなく、事業を具体

53) 東京高判昭和54年6月26日行集30巻6号1167頁は、借入金の利子を取得費に算入することを初めて認めた。最高裁判所は、最判平成4年7月14日民集46巻5号492頁、最判平成4年9月10日訴月39巻5号957頁の2つの判決を下し、不動産の使用開始前に対応する借入金の利子の取得価額算入を決定付けている。これら一連の判例は、ある一定の日を境に、借入金の利子が取得費に含まれるか否かについて判断しており、この一定の日を「使用開始の日」と定義付けることができる。課税実務上は、所得税基本通達38-8ほか、法人税基本通達7-3-1ほかがある。

54) 消費税基本通達11-1-5。

的に開始する状況になった時点である。収益が主観的のみならず客観的にも確実に計上されることが明らかになった日を基準にして、収益に対応する開業準備費を拾い出すことになる。その点、法人税法上の開業費が計算期間の始点を会社設立後と明記していることと大きく異なっている。

第二に、「必要経費か家事費であるか判明しない費用」は、必要経費計上の基準が確実に認識できることとなった時点で、開始された事業の収益に対応する「必要経費」と「家事費」とに分別される。その判断基準は、必要経費計上の基準である「主観的のみならず客観的にみても、事業活動と関連する費用であり、業務の遂行上必要なものに限られる。」に照らし合わせることになる。

以上の検討のとおり、所得税法上、事業開始の日は、費用を支出した時点ではなく、必要経費計上の要件が最初に充足できる時点であり、同時に開業費の額を取り込めなくなる時点である。そして、主観的のみならず客観的にも確実に認識することが可能でなければならない。

かくして、消費税法の開業準備費の仕入税額控除可能となる時点は、所得税法上の事業開始の時点と一致する。

ここにおいて、開業準備費を支出した時点を消費税法の「事業を開始する日」とした「開業準備行為説」は、完全に崩壊するのである。

第5章 消費税法上の「事業開始の日」

第1節 同一日の検討

消費税法上の「事業開始の日」を、その者が事業として支出した開業準備費に係る消費税額を仕入税額控除可能となる日と定義付け、わが国の消費税の仕入税額控除方式である帳簿方式の特徴から、所得税法上の開業準備費を必要経費に計上する時点と一致することを示した。

消費税法が費用収益対応の原則を採用していないことから、固定資産および在庫の有無とは無関係に課税期間に発生した課税仕入れを税額控除の対象とすることができる相違があるものの、所得税上の業務に係る必要経費と課税仕入れは、同一の基準となっている。これは、インボイスという取引を確認する「手段」を持たないわが国の消費税法が、会計帳簿記入を通して仕入の概念を統一し、仕入の事実を客観的に保障しているからといえる。その結果、消費税法上の開業準備費の仕入税額控除は、所得税法上の開業準備費と必要経費計上について共通の取り扱いをすることになった。

したがって、開業準備費に関して、消費税法と所得税法とで同一の取扱いがなされ、「事業開始の日」は、両税法とも同一日となるはずである。

しかしながら、両税法には決定的な違いがある。事業概念の相違と消費税法上の非課税

取引である。これらは、消費税法上の「事業開始の日」を考察する上で非常に重要な意義を持ち、かつ、同一日であることを否定する。

第2節 消費税法上の事業概念

消費税法の上の事業概念が所得税法のそれと異なっていた場合、消費税法における「事業開始の日」は、所得税法では事業開始がなされないことがあるだろうし、また、逆の場合も考えられる。このような疑問から、「事業開始の日」における「事業」とはいかなる概念をいうのか検証する必要がある。

所得税法上の「事業」概念は、ほぼ定義づけられていると思われるから、消費税法上の「事業」概念を所得税法上のそれと同一か否かを検討することにする。もっとも、消費税法が施行される以前から消費税法上の事業と所得税法上の事業との概念が相違していることは認識されていた⁵⁵⁾。

しかしながら、両税法の事業概念が異なるとしても、なぜ消費税法の方が所得税法より広いのか、どのようなメルクマールで消費税法の事業の範囲画したらよいのかが解明されていない⁵⁶⁾。そこで、本節では、消費税のいう「事業」とは何であるのか、その範囲はどこまでなのかを検討する。

1. 所得税法上の事業概念

所得税法27条では、「事業所得とは、農業、漁業、製造業、卸売業、小売業、サービス業その他の事業で政令で定めるものから生ずる所得（山林所得又は譲渡所得に該当するものを除く。）をいう。」と規定している。そして「事業」については、何が具体的な事業となっているかを所得税法施行令63条1号～11号に列挙している。また同条12号に「対価を得て継続的に行う事業」と一般規定を置いて、ここで列挙されていない広範囲な経済活動を含めることとしている。現在では様々な考慮要素を明らかにして所得税法上の事業概念が定義付けられている。

判例においては、当該弁護士が雇われているか、独立しているかを判断する基準として、所得税法上規定される「事業」を「自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動のことである」とした⁵⁷⁾。また同様に、ソロでないヴァイオリニストは、交響楽団の指揮命令に服しているか否かによって事業所得または給与所得に

55) 次のような消費税施行日直前の平成元年3月28日における大蔵委員会の質疑が記録されている。

尾崎譲（政府委員）「消費税におきます事業の概念と、所得税におきます先生御指摘の事業の概念とは違うところがございます。消費税は消費に対して課税をする税でございますので、消費者に負担を求める、こういうことでございます。したがって、個人が消費者として行う行為を課税対象から除外していくということにしております。したがって、事業としての範囲は広いわけでございます、所得税の場合と概念を異にしているものでございます。」（第114回国会 参議院大蔵委員会）。

56) 「シンポジウム 消費税の諸問題」租税法研究34号（有斐閣、2006）107～108頁。

57) 最判昭和56年4月24日民集35巻3号672頁。

なるかの判断基準⁵⁸⁾とした。

しかしながら、これはいわば典型的な「事業」についての抽象的概念であり、個人の営む業務には種々の態様があるから、実際には事業と非事業との区別の基準は、必ずしも明確でなく⁵⁹⁾、ある経済活動が事業に該当するかどうかは、活動の規模と態様、相手方の範囲等、種々のファクターを参考として判断すべきであり、最終的には社会通念によって決定するほかはない⁶⁰⁾。

このように、自己の計算と危険において営利を目的とし対価を得て継続的に行う経済活動が事業所得に該当するといっているのであり、「事業」を事業所得と他の所得との区分する判断基準としている。

2. 事業概念をめぐる裁決例

消費税法上の事業の概念について具体的に言及した裁決（平成5年7月1日裁決・裁決事例集46号225頁）がある。

本件の争点は、わずか4台の駐車場の賃貸が消費税法上の事業に該当するかどうかであった。請求人の主張は、一時的に駐車を認めたものであって、事業としての収入を得たものではないと主張したのに対して、課税庁は4台であっても、課税資産の譲渡等に該当する事業を営んでいたとした。

この事案について、審判所は次のように判断し、納税者の請求を棄却した。

「消費税法上資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいい、課税資産の譲渡等とは、資産の譲渡等のうち、非課税取引以外のものをいうと定められているところ、この場合の「事業」とは、対価を得て行われる資産の譲渡等の行為を反復、継続、独立して遂行することと解するのが相当であり、消費に広く負担を求めるといふ消費税においては、このように同種の行為を反復、継続、独立して行うようなものであれば、所得税法における事業の概念とは異なって、事業の規模までは問わないというべきである。」

これを本件についてみると、被相続人は、本件土地を駐車場として賃貸しており、かつ、これらに係る賃貸料収入を平成元年9月から平成3年12月まで継続して得ていることから、対価を得て同種の行為を反復、継続、独立して行っているものと認められ、その結果、本件土地の貸付けは、消費税法上の「事業」に該当するものと認めるのが相当である。」

本裁決では、消費に広く負担を求めるといふ消費税の性格から、消費税法上の事業の定義を「対価を得て行われる資産の譲渡等の行為を反復、継続、独立して遂行することと解するのが相当であり」とし、所得税法上における規模等その他を考慮する必要がないものとし

58) 最判昭和53年8月29日訟月24巻11号2430頁。

59) 植松守雄編『四訂版 注解 所得税法』（大蔵財務協会、2005）403頁。

60) 金子・前掲注（1）204頁。

た。そして、本件駐車場の事実認定をおこなって、この駐車場の貸付が消費税法上の「事業」に該当するものと結論付けている。

3. 消費税法上の事業概念の考察

前述した裁決では、消費税の事業の概念を、同種の行為を反復、継続、独立して行うようなものであれば、事業の規模までは問わないとし、わずかな台数の駐車場の賃貸であっても消費税法上の事業に該当するとした⁶¹⁾。

上記裁決は、消費税法の事業概念について、消費税創設当初の立法趣旨・目的を挙げているが、その説明は必ずしも明白であるといえない。また、事業の範囲について、実体法的な説明が一切なされていない。そこで、これらについて、検討する。

(1) 税制改革法にみられる消費税の性格

消費税施行前段階として成立した税制改革法は税負担の公平を確保し、税制の経済の中立性を保持し、および税制の簡素化を図ることを基本原則として（税制改革法3条）、消費税の位置付けを消費に広く薄く負担を求めることによって、所得・消費・資産等に対する課税を適切に組み合わせた税体系を構築する（税制改革法4条）目的で創設された。

税制改革法第11条には次のように記載されている。「事業者は、消費に広く薄く負担を求めるという消費税の性格にかんがみ、消費税を円滑かつ適正に転嫁するものとする。その際事業者は、必要と認めるときは、取引の相手方である他の事業者又は消費者にその取引に課せられる消費税の額が明らかになる措置を講ずるものとする。」とし、同条2項において「国は消費税の円滑かつ適正な転嫁に寄与するため、前項の規定を踏まえ、消費税の仕組み等の周知徹底を図る等必要な施策を講ずるものとする。」とした。

このように税制改革法は、消費税が原則としてすべての物品とサービスの消費に広く薄く課税することを目的に、事業者を納税義務者として税額を納付しつつ、消費税額を取引価額に上乗せすることを消費税法創設当初から予定していた。

(2) 立法趣旨・目的からみた消費税法上の事業

税制改革法で示された消費税創設の目的を具現するために、消費税はその課税対象を次のように定めた。「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課す。（消費税法4条1項）。」「事業者」とあるという制限をつけながらも、資産の譲渡等を課税対象とすることを明らかにした。そして「資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう（消費税法2条1項8号）。」と消費税の課税範囲が「事業として」行うすべての取引に及ぶことにしている。

つまり、わが国の消費税が、生産から流通を経て消費に至る過程において、広くあらゆる資産の販売、貸付けまたはサービスのうち「事業」としておこなう部分を課税の対象としたのである。そして、消費税の課税標準はあくまで課税売上高であり、仕入税額は税額

61) 同様の判決として名古屋高裁金沢支判平成15年11月26日税資253号順号9473。

控除という位置付けに過ぎないのであり⁶²⁾、その構造は現在も変わっていない。

したがって、消費税の対象となる「事業」として行われる取引は、消費税の立法趣旨および消費税の制定目的から、反復、継続、独立した資産の譲渡等がなされていれば、その規模の大小を問わないことにしている⁶³⁾。

(3) 消費税法文中における事業概念

また、現行の消費税法の中にも、消費税の課税の範囲を最大限に広げている規定がある。前述した消費税法4条1項のほか消費税法施行令2条3項の存在である。

同政令は「資産の譲渡等には、その性質上事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を含むものとする。」と規定し、事業の主たるものと従たるものとの区別をなくして⁶⁴⁾ 課税することにした。具体的な例として、事業の用に供している建物、機械等の売却やプロスポーツ選手が出演するテレビ放送・コマーシャルの出演など⁶⁵⁾ が消費税法上の事業にあたるものとされる。

さらに、重要な機能として、消費税法2条1項8号に規定する「事業として」の趣旨⁶⁶⁾を補完する点である。消費税の課税対象は、国内において行った資産の譲渡等についてなされ、資産の譲渡等は、「事業として」対価を得る必要がある。しかしながら、消費税法上の事業が、同種の行為を反復、継続、独立して行うようなものであれば、事業の規模までは問わないとすると、単発的である工場の売却は、課税されない。同施行令によって、売却行為が反復・継続していなくても「その性質上事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡等」は、消費税法上資産の譲渡等に含まれ、課税対象となる。

このように、同施行令は、資産の譲渡等が事業に付随して対価を得て行われるものであれば、事業に含まれる点と、取引が単発であって反復・継続していなくとも、事業に関連する資産の譲渡等であれば、すべて課税の対象とすることを明らかにした点で、重要な意義を持つ規定である。

4. 小括

消費税は、消費税の立法趣旨・目的から、主に行政側の諸事情により事業者がおこなう事業としての取引に限定して課税対象とすることにした⁶⁷⁾としても、一貫して消費に広く薄く負担を求める性格を有したままであり、そのことは消費税法の条文にも伺われる。

62) 山本守之「消費税の担税者と仕入税額控除」日本租税理論学会編『消費税施行10年』（租税理論研究叢書10、法律文化社、2000）70頁。

63) 課税実務では、消費税法基本通達5-1-1。

64) 藤井茂男「給与所得者等の副業と消費税」税研113号（2004）50頁。

65) 課税実務において、消費税法基本通達5-1-7。同通達5-1-9。

66) 武田・前掲注（23）1245頁。

「『事業として……』と限定されるのは、個人事業者が消費者の立場で資産の譲渡等を行う場合（例えば、家庭で使用していたテレビ等の非事業用資産（生活用資産）を譲渡する場合）には、課税の対象としない趣旨である。」

67) 水野・前掲注（31）107頁。

消費税法4条1項および消費税法施行令2条3項の規定により、消費税の課税範囲が「事業として」行う反復、継続した資産の譲渡等がなされていれば、事業の主たるものと従たるものとの区別をなく、かつ、規模の大小を問わずに課税の対象としている。資産の譲渡等（消費税法2条1項8号）の範囲は広く、事業に付随して対価を得て行われるものをすべて含み、単独取引であってもすべて課税の対象とし、消費税の課税の範囲を最大限に広げている。その結果、対象となる取引の範囲をできるだけ広く取り入れることによって、消費税法上の事業概念を所得税の事業概念より広く設定し、本来の付加価値税の機能を十分に確保している。

そして、所得税法および消費税法の規定中に事業という同一文言があるからといって、直ちにこれを同一に解釈すべきだということにはならず⁶⁸⁾、消費税法上の事業概念は、所得税法上の事業概念と異なり、その規模の大小を問わず「反復・継続・独立して行われるもの」である。ただし、反復・継続していなくても事業に付随して行われる資産の譲渡等であれば事業の範囲に含まれる。したがって、消費税法上の事業者の範囲は、所得税法上のそれよりも広いことになり⁶⁹⁾、消費税法上の開業準備費の課税仕入れの時期は、所得税法上の開業準備費の必要経費計上の時点より早いか、同一の日となる。

第3節 消費税法上の非課税取引

1. 非課税取引の存在

消費税は、原則として、事業者が事業として対価を得て行うすべての資産の譲渡および資産の貸付けならびに役務の提供について課されるべきである。

しかしながら、消費税法には数々の非課税取引が存在している。非課税取引は、課税要件を備えているが、消費税法で特に課税しない取引である⁷⁰⁾。そして、非課税取引の存在する理由は、特別の政策配慮に基づくものと、消費税になじまないものがあるからと説明されている⁷¹⁾。

この非課税取引は、広く薄く負担を求めるという消費税の性格から消費税法別表一に限定的に列挙し、「非課税取引は消費税を課さない」（消費税法6条1項）と定めている。また、課税資産の譲渡等には、この非課税取引を含まない（消費税法2条1項9号）と規定している。そして、この非課税売上に対応する課税仕入れ等の消費税額⁷²⁾は、控除対象仕入税額にならない（消費税法30条2項1号）。

68) 前掲名古屋高裁金沢支判平成15年11月26日税資253号順号9473。

69) 金子・前掲注(1) 605頁。

70) 大島ほか・前掲注(13) 2頁。

71) 大島ほか・前掲注(13) 35頁、武田・前掲注(23) 1341頁など多数ある。

72) たとえば、更地のまま販売する土地の造成費用などがある。消費税基本通達11-2-15。

2. 非課税取引の適用除外理由

問題は、この非課税売上に対応する課税仕入れが、どのような理由で仕入税額控除できないかである。

前述したとおり、消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の額であって、仕入税額控除は、消費税法30条7項に規定する適用条件付の仕入税額控除権である。仕入税額控除が前段階税額控除方式の基本原則であったとしても、要件を欠く場合には、当然仕入税額控除はできないことから、課税売上げと課税仕入れとは対応する必要はない。そうすると、非課税売上に対応する課税仕入れの仕入税額控除ができないのは、ある取引に対する非課税売上と仕入税額控除の排除が、基本的に一体であるという理由ではなく、次段階に消費税額を転嫁する必要があるからである⁷³⁾。その意味において、非課税取引は課税しない措置ではなく、消費税の負担を事業者の負担に付け替える⁷⁴⁾ものである。換言すれば、非課税取引は、消費税の課税メカニズムから全面的に排除する意味がある⁷⁵⁾。

この非課税売上に対応する仕入税額控除できないことは、消費税法上の「事業」を考える上で重要である。消費税法上の事業の定義は、規模の大小を問わず、反復、継続した資産の譲渡、資産の貸付けまたは役務の提供であることから、仮にすべての取引が消費税法6条に規定する非課税取引であった場合には、資産の譲渡等が反復、継続されていても、消費税法上の事業は行われず、消費税の納税義務も生じない。そうすると、非課税取引が消費税法の取引から除外する取引であることから、所得税法上の事業を開始したところ、その事業のすべてが消費税法上の非課税資産の譲渡等であった場合には、所得税法の事業は開始しているものの、消費税法の事業は開始していないことになる。たとえば、アパート貸付業として事業を初めて開始したときは、所得税法上の届出・申告義務等が生じるのであるが、消費税法上では、無関係である。したがって、開業準備費のうち消費税法上の非課税取引に該当する部分は、仕入税額控除の対象とならないのである。

消費税法上の非課税取引の意味が、消費税法の「事業」から排除される点にあるから、消費税法上の事業の開始日を考察するうえで、非課税取引は考慮する必要がなく、事業開始の日とは無関係ということになる。

第4節 小括

消費税の事業概念は、「消費に広く負担を求めるといふ消費税においては、このように同種の行為を反復、継続、独立して行うようなものであれば、所得税法における事業の概念とは異なって、事業の規模までは問わないというべきである」ということであり、「消費税法上の事業の範囲は、所得税法における事業の範囲よりも広い。」こととなる。この

73) 大阪高判平成14年12月20日・税資252号順号9252。

74) 金井恵美子『税務/明解 消費税』(清文社、2008)11頁。

75) 田中治「納税義務者・課税取引と非課税取引」金子宏編『租税法の基本問題』714頁(有斐閣、2008)。

ことは、消費税法の事業であっても、所得税法上の事業に該当しない経済行為が存在することを意味する。

また、消費税法上の非課税取引の意味は、消費税法の事業から取引が排除されることである。消費税法上の事業の開始日を考察するうえで、非課税取引は考慮する必要がなく、事業開始の日とは無関係ということになる。

したがって、消費税の事業概念は所得税の事業概念よりも広く、消費税法上の事業開始の日は、所得税法上の事業開始の日より早いか、または同一日であることになる。また、消費税法上の非課税取引は消費税の計算システムから除外される。

第6章 結論

消費税の持つ税を転嫁する構造から、消費税法上の事業開始の日とは、その者が事業として支出した開業準備費にかかる消費税額を仕入税額控除することが可能となる日という仮説を基に、通説である「開業準備行為説」を批判的に検討してきた。

消費税の「生命」と呼ばれている仕入税額控除は、前段階で累積された消費税を控除する手続きであるが、わが国の消費税法における仕入税額控除は、同じく前段階控除方式を採用するVATと同様の法的性質を有するものの、両者の仕入税額方法には、帳簿方式とインボイス方式という大きな相違がある。

帳簿方式における「帳簿及び請求書等の保存」は、VATにおけるインボイスと同様な機能を持つ手段と考えられる。しかしながら、わが国の仕入税額控除は、VATと比較すると、次の相違点がある。

第一に、VATの税計算方式が、会計システムとは独立して、インボイスに記載された情報のみで行うのに対して、消費税は、個々の取引を記載した帳簿から消費税額を算出することになる。このことから、わが国の消費税は、所得税および法人税との一体性が際立って高く、技術的規定のみならず多くの規定を共有する。

第二に、インボイス方式は、直接インボイスから納付すべき付加価値税を計算する制度であることから、インボイスが主で帳簿が従の関係になるのに対して、帳簿方式では、これとは反対に、帳簿が主で請求書等は従である関係になる。そのために、わが国の消費税は、帳簿の重要性が極めて大きく、特に平成9年4月1日以降の取引に関して、その保存に関する厳格性がさらに増すことになった。

第三に、帳簿方式では、インボイスのような当事者間の取引を互いに確認する「手段」を持たないことから、わが国の消費税法は、インボイス方式並みの税額移転の保障を、青色申告制度等を通じて納税者にすでに確立した複式簿記に基づく会計システムに求めている。

わが国消費税が持つこれら特殊性から、消費税法上の「事業を開始する日」は、所得税

法上の「開業準備費」に準ずるものとされる。この場合、所得税法上の開業準備費と必要経費を認識する過程について考察すると、所得税法の開業準備費が必要経費に計上できる時点とは、必要経費計上の要件が最初に充足できる時点であり、同時に開業費の額を取り込めなくなる時点である。つまり、所得税と帳簿方式を採用する消費税との一体性から、両税法に規定する開業準備費が必要経費計上、または仕入税額控除できる時点は同一時点となる可能性が高い。

しかしながら、消費税と所得税とで決定的に違うのは、事業概念と非課税取引の存在である。

消費税の事業概念は、「消費に広く負担を求めるという消費税においては、このように同種の行為を反復、継続、独立して行うようなものであれば、所得税法における事業の概念とは異なって、事業の規模までは問わないというべきである」⁷⁶⁾ということであり、「消費税法上の事業の範囲は、所得税法における事業の範囲よりも広い。」⁷⁷⁾と同時に、事業者の範囲も同様である。このことは、消費税法上の事業開始の日が、所得税法上の事業開始の日より早いか、または同一日であることを意味する。

また、消費税法上の非課税取引は、消費税法の事業からその取引が排除されて、その消費税額を消費者として負担することを意味する。そうすると、消費税法上の事業の開始日を考察するうえで、非課税取引は考慮する必要がなく、事業開始の日とは無関係ということになる。

したがって、消費税の事業概念が所得税の事業概念よりも広い点、および、消費税法上の非課税取引が消費税のシステムから除外される点は、消費税法における「事業開始の日」に大きな影響を与える。

結論として、消費税上の事業開始の日とは、その者が規模の大小にかかわらず事業として支出した開業準備費（非課税取引に該当するものを除く。）にかかる消費税を仕入税額控除することが可能となる日であり、同時にそれらが、所得税法上不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得の計算上必要経費と計上される時点であると定義付けられる。

具体的には、事業を開始するまでの間に開業準備のために支出した広告宣伝費、接待費、旅費、調査費用のほか、開業準備のために特になされた、賃借の建物などの賃借料、開業準備のために消費された電気、ガス、水道の料金などで事業開始の時までの支出が、消費税法上の仕入税額控除を行使することが可能な時点であり、同時に不動産所得、事業所得、山林所得、雑所得の金額のいずれかの計算上、必要経費に算入される時点まで待つ必要がある。なお、開業準備のための雇人の給料、借入金の利子、土地の賃借料等はその対象から除かれる。

76) 平成5年7月1日裁決・裁決事例集46号225頁。

77) 金子・前掲注(1) 605頁。