

消費税法の仕入税額控除における 個別対応方式の用途区分の判定基準

What Is the Basis of Segregating the Taxable Purchases into Three Groups :
Use for Taxable Sales, Exempt Sales, or Both of Them at the Itemized Method

平川 八重子*

要約

消費税法が定める仕入税額控除の計算方式の一つに個別対応方式がある（消費税法 30 条 2 項 1 号）。課税仕入れにつき、用途区分することを要件に選択できる方式であるが、その判定方法に明文規定がない。実務上、いつ、何を根拠に区分すればよいのか基準が必要であるところ、通達による「課税仕入れ時に、課税仕入れ時の状況」を原則とする解釈が適用され、裁判所もこれを支持している。

しかし、この基準では仕入時の状況と実際の売上が異なる場合に、その対応関係が崩れてしまうため個別対応方式の趣旨目的と合わず、問題事例も生じている。

そこで本稿では、現行解釈とは逆に、「課税期間末に、売上を根拠の原則として用途区分判定を行う」ほうが基準として合理的であることの論証を試みた。具体的には、消費税法が定める計算構造の特徴を EU 付加価値税との比較を通して明らかにし、用途区分の判定基準のあり方について検討した。以下に、その主な内容と結論を述べる。

消費税法は導入経緯により、税額計算方法として帳簿方式を採用した。税額は、インボイス方式では取引単位で算定される一方、帳簿方式では課税期間ごとに算定される。このため方式の違いは、計算構造上に根本的な違いをもたらす。そして、この根本的な違いは、以下のように、具体的な制度上の相違点とつながっていた。

第一に、インボイスには税額の記載義務がある（EU 指令 226 条）のに対して、帳簿等にその義務はない（消費税法 30 条 8 項及び 9 項）。第二に、インボイスは納税義務と仕入税額控除権を成立させる要件である（同指令 178 条）のに対して、帳簿等にそのような法的性質はない。第三に、EU 指令は、納税義務と仕入税額控除権がインボイス発行時に成立すると定めている（同指令 167 条及び 168 条）のに対して、消費税の納税義務は課税売上ごとに成立する（国税通則法 15 条 2 項 7 号）一方、仕入税額控除については課税期間末に実体法的な権利性が認められると解される（消費税法 30 条）にとどまる。

このような法制度の違いを無視し、法的性質の異なる記帳行為とインボイス発行行為を混同し「用途区分の判定は課税仕入れ時に行い、その後の売上による修正はしないでよい」などと解釈適用することは許容されることではない。用途区分の判定は、法が定める課税期間単位での税額計算に合わせ、課税期間末に、売上事実を根拠に行うことが原則であると解するほうが合理的である。

【目次】

はじめに

第一章 個別対応方式における用途区分の判定基準の現状

* 2016 年青山学院大学修士（ビジネスロー）。

** 本稿は、筆者が本学修士課程を修了するにあたり作成した修士論文を大幅に加筆修正したものである。

1. 消費税の納付額の計算と仕入税額控除の概要
2. 個別対応方式の概要及び用途区分の判定基準についての現状と問題

第二章 用途区分の判定が争われた事例研究

1. 事案の概要と判決
2. 本判決の解釈と問題点
 - (1) 用途区分の判定時期について
 - (2) 通達 11-2-20 の適用について
3. 検討
 - (1) 問題の所在
 - (2) 本判決及び用途区分判定についての先行研究
 - (3) 小括

第三章 帳簿方式の特徴と用途区分の判定基準—インボイス方式との比較による検討—

1. 消費税と EU 付加価値税の類型整理
2. 沿革の比較による帳簿方式の特徴
3. 記載事項の比較による帳簿方式の特徴
 - (1) 帳簿の記載事項
 - (2) インボイスの記載事項
 - (3) 比較検討
4. 小括

第四章 仕入税額控除の本質と用途区分の判定基準—EU 指令との比較による検討—

1. 消費税の納税義務
2. 消費税の仕入税額控除の法的性質
3. EU 指令が定める納税義務の成立と仕入税額控除の法的性質
4. 比較検討

第五章 比較検討に基づく問題事例の検証

第六章 結論

おわりに

はじめに

消費税は、原則として全ての財貨・サービスの国内における販売、提供などを課税対象とするため、そのままでは生産、流通、販売などの各段階において税が累積してしまう。そこで、売上税額から仕入税額を控除して消費税の納付額を計算する。このように、仕入税額を控除することによって各取引段階における課税の累積を排除する仕組みを、前段階税額控除法という。

仮に非課税という取引が消費税法に存在していなかったとすれば、仕入税額の合計額は全額控除されるはずであるが、実際には非課税項目を設けているため、仕入税額のうち、控除の対象となるのは課税売上のための課税仕入れに係る部分のみであることが望ましい。前述のように、前段階税額控除法の目的は税負担の累積を排除することにあるため、課税されない売上すなわち非課税売上に係る仕入税額を控除する必要はないからである。

仕入税額控除の計算にはいくつかの方式がある。このうち個別対応方式は、控除できる仕入税額が、課税売上対応分全額と、(課税と非課税の)共通売上対応分に課税売上割合を乗じた部分となり、非課税売上対応分は控除の対象から外れ、他の方式よりも前段階税額控除法の趣旨目的にかなう計算方式である。そして、課税期間中に行った課税仕入れを、こうした売上対応別に用途区分することが、この計算の基礎となる。

ところが、この肝心の用途区分の判定基準について明文規定がない。実務上、①いつ、②何を根拠に区分すればよいのか基準が必要であるところ、通達による①課税仕入れ時に、②課税仕入れ時の「状況」を原則とし、後に生じた売上については根拠に含める必要はないとする解釈が適用され、裁判所もこれを支持している。

しかし、この基準では仕入時の「状況」と実際の売上が異なる場合にその対応関係が崩れてしまうため個別対応方式の趣旨目的と合わず、不合理であり、問題事例も生じている。

そこで本稿は、用途区分は①課税期間末に、②売上を判定根拠の原則としたほうが、現行の通達規定等に従うよりも合理的であることを、消費税法が定める計算構造及び仕入税額控除の本質の観点から論証することを試みた。

第一章 個別対応方式における用途区分の判定基準の現状

ここでは、議論の前提としてまず仕入税額控除計算の仕組みについて概観した後、明文規定のない個別対応方式における用途区分判定基準の解釈にまつわる現状について整理する。

1. 消費税の納付額の計算と仕入税額控除の概要

消費税の納付額は、大きく分けると、二つの要素から算出される。それは、売上に係る消費税額と仕入れに係る消費税額の二つである。まず売上に係る消費税額(正確には、課税標準額に対する消費税額のこと。以下、単に「売上税額」という。)を計算した後に、仕入れに係る消費税額(正確には、課税仕入れに係る消費税額のこと。以下、単に「仕入税額」という。)を控除して納付税額を計算する¹⁾。この、後から行う仕入税額の控除(以下、「仕入税額控除」で統一する。)が、本稿が主に論じる範囲となる。

先にまず、売上税額について簡単に確認しておきたい。消費税の課税標準は「課税資産の譲渡等の対価の額」である。対価の額とは、基本的には時価評価などは行わずに「対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額(消費税法 28 条 1 項²⁾)」で、消費税の含まれない、すなわち税抜きの額をいう。なお、「課税資産の譲渡等」とは、資産の譲渡等のうち、非課税とされるもの以外のもの

1) 控除項目は他に貸倒れに係る消費税額の控除等もあるが、本稿では省略する。また、本稿では売上・仕入ともに国内取引に限定し、輸入取引については省略する。以下同じ。

2) 消費税法の引用については、以下「法」と省略する。

をいう（法2条9項）³⁾。つまり、納付税額計算において、売上高は課税売上高と非課税売上高に区分され、このうち課税売上高の税抜き価額に税率を乗じた額が、売上税額となる。なお、課税売上割合とは、資産の譲渡等（非課税売上高が含まれる）の合計額のうちに課税資産の譲渡等（非課税売上高を除く）の合計額の占める割合をいい（消費税法施行令48条）、次に行う仕入税額控除計算において重要な計算要素となる。

次に、仕入税額控除について説明する⁴⁾。冒頭に説明した売上税額から仕入税額を控除して消費税の納付額を計算する方法を、前段階税額控除法という⁵⁾。前段階税額控除法は、仕入税額を控除することによって各取引段階における課税の累積を排除する仕組みとして1954年にフランスで初めて導入されたものであり、従来の間接税とは大きく異なる、消費税の最大の特徴である⁶⁾。したがって、仕入税額控除は、消費税の計算構造において最も重要な要素であると言って良いだろう。前段階税額控除法について簡単に説明ができたところで、以下に具体的な説明を加えていく。

仕入税額とは、税抜きの課税仕入れに係る支払い対価の額（対価概念は上述したのと同様である）に、税率を乗じて算出した金額のことである（法30条1項）。仮に非課税という取引が消費税法に存在していなかったとすれば、この仕入税額の合計額は全額控除されるはずであるが、実際には非課税項目を設けているため、仕入税額のうち、控除の対象となるのは課税資産の譲渡等のための課税仕入れに係る部分のみとなる。なぜならば、前述のように、前段階税額控除法の目的は税負担の累積を排除することにあるため、課税されない売上すなわち非課税売上に係る仕入税額を控除する必要はないからである。

そのため、税率を乗じる前の課税仕入れにつき、その課税仕入れが課税資産の譲渡等（非課税売上が含まれない）にのみ要するもの（以下、「課税対応」という。）なのか、その他の資産の譲渡等（非課税売上のこと）にのみ要するもの（以下、「非課税対応」という。）なのか、あるいは共通して要するもの（以下、「共通対応」という。）なのかを区分するのである（法30条2項1号）⁷⁾。

では、行なった課税仕入れのうち、控除対象となる仕入税額をどのように計算するのか。この計算の第一段階として存在するのが、いわゆる95%ルールである。95%ルールとは、課税売上割合が95%未満である事業者又は課税売上割合が95%以上であってもその課税期間における課税売上高が5億円を超える事業者は、個別対応方式か一括比例配分方式のいずれかの方法で仕入税額控除計算を行い、課税売上割合が95%以上でその課税期間における課税売上高が5億円以下の事業者については仕入税額的全額控除を認める規定のことである（法30条2項）。

3) なお、輸出免税については、「課税資産の譲渡等」に含まれる。

4) 本稿では原則的な仕入税額控除のみを扱い、特例措置である簡易課税制度については省略する。以下、同じ。

5) 仕入税額控除法ともいう。本稿では、前段階税額控除法で統一する。

6) 消費税の類型については、第三章で詳述する。

7) この区分のことを一般に「用途区分」という。本稿でも「用途区分」で統一する。

したがって、全額控除の適用要件が満たされた場合は、仕入税額控除はここで終了することになる。そうでなかった場合に第二段階として、個別対応方式か一括比例配分方式のいずれかの方法で仕入税額控除計算を行うことになる。そして、ここで個別対応方式により計算を行うために、上述した用途区分が必要になるのである。

2. 個別対応方式の概要及び用途区分の判定基準についての現状と問題

個別対応方式とは、前述したように、その課税期間における個々の課税仕入れにつき、課税対応、非課税対応、共通対応の3区分が明らかにされている場合に適用される仕入税額控除の計算方法である（法30条2項1号）。

個別対応方式において、この3区分のうち税額控除の対象となるのは、課税売上対応分と、共通対応分に課税売上割合⁸⁾を乗じた分であり、非課税対応分については全く控除できない。これに対して、95%ルールに適用されれば全額控除され、一括比例配分方式は、個別対応方式のような区分をすることなく、課税売上対応分と非課税対応分全ての課税仕入れ等の税額に一括して課税売上割合を乗じた金額が控除される。したがって、厳密に仕入税額控除と課税売上との対応（逆に言えば、非課税売上対応分の除外）をさせようとしている個別対応方式は、税の累積を排除するために前段階で課された消費税額を控除する前段階税額控除法の趣旨に最も合う計算方式であると言える。しかし、この個別対応方式には問題がある。

個別対応方式について、適用要件は上述の通り定めているが、その要件である用途区分の判定基準について明文規定がないのである。法30条2項1号は、3区分が明らかにされている場合には、個別対応方式により計算する、と定めているだけである。本稿で言う判定基準とは具体的に次の①②のことである。

①時期……いつ区分を判定するのか。

②根拠……「区分が明らかにされている」の意味。すなわち、何を根拠に区分し、その正確性はどの程度要求されているのか。特に、最も確実な根拠である売上をどのように扱うのか。

以下に、この判定基準についての解釈の現状について整理する。

まず、①判定時期については、消費税基本通達11-2-20⁹⁾（課税仕入れ等の用途区分の判定時期）が次のように規定している。

「…区分は、課税仕入れを行った日の状況により行うこととなるのであるが、課税仕入れを行った日において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって法第30条第2項第1号《個別対応方式による仕入税額控除》の規定を適用

8) 事業等の異なるごとに、課税売上割合に代えて、課税売上割合に準ずる割合を用いることもできる（法30条3項）。

9) 消費税法基本通達を以下「通達」と省略する。

することとして差し支えない。」

つまり、原則は課税仕入時とし、例外として課税期間末までの課税仕入後の判定も認める、としている。

次に、②根拠（判定根拠の正確性）についてだが、これは①と比べると少し込み入っている。まず、上記 11-2-20 によれば、判定根拠の原則は、課税仕入れを行った日の「状況」であり、課税仕入時に不明の場合は、当該区分が明らかにされた時点での「状況」である。「状況」が何を示しているのか不明だが、課税仕入時には売上が後の時点で発生することを当然想定していると思われるため、とりあえず、同 11-2-20 から読めるのは、区分の根拠とすべきは、具体的な売上事実ではなさそうであるということである。そうすると、「状況」の正確性が問題となる。売上によらないとすれば、判定の客観性をどのように担保するのか。

売上事実を判定要素にしなくてもよいのかという問題について通達 11 - 2 - 12（課税資産の譲渡等）にのみ要するものの意義）では、

「…当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問わないことに留意する。」と規定している。

また、国税庁消費税室 Q & A でも、「個別対応方式における課税売上対応分」「非課税対応分」についてのなお書きとして、

「…なお、課税資産の譲渡等にのみ要したものではありませんから、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問いません。」¹⁰⁾

「…なお、非課税資産の譲渡等にのみ要したものではありませんから、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該課税仕入れ等に対応する非課税資産の譲渡等があったかどうかは問いません。」¹¹⁾ としている。

また、同 Q & A において、「用途区分」についての問「…用途区分を明らかにする方法について教えてください。」に対し、

「事業者の行う課税仕入れ等について、課税売上対応分、非課税対応分又は共通対応分であることが明らかとなるように、例えば、課税仕入れ等にかかる帳簿にその用途区分を記載する、又は、会計ソフトにその用途区分を入力するなど、申告後においても客観的に判断できるように用途区分されていればよく、その区分方法は問いません。」¹²⁾

と答えている。

つまり、課税庁に従うと、個別対応方式の用途区分は①原則として課税仕入時に行い、

10) 国税庁消費税室「～平成 23 年度 6 月の消費税法の一部改正関係～『95%ルール』の適用要件の見直しを踏まえた仕入税額控除の計算方法等に関する Q & A 【基本的な考え方編】」（2011 年）7～8 頁。

11) 国税庁消費税室・前掲注 10) 7～8 頁。

12) 国税庁消費税室・前掲注 10) 9 頁。

②その根拠は課税仕入時における「状況」とし、判定根拠の正確性は、帳簿等により「明らかにされて」いれば良くその状況の顛末までは問わないことが分かる。しかし、ここで明確に分かるのは「対応する売上がなかった場合」だけである。課税仕入後に「(非) 課税資産の譲渡等があった場合」はどうするのか、すなわち仕入後に売上事実があった場合で、その事実が当初の目的と異なった場合（対応しない場合）に修正するのか否かについては何ら言及がない。

この点について、コンメンタール消費税法では通達 11-2-20 について、「…課税仕入れ等が課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要であるかどうかの判定は、その課税仕入れを行った時に行った判定結果に従うことになる。従って、結果的に課税資産の譲渡等にのみ要するものでなくなったとしても、当初の判定に合理性が存すれば、逆上がつての修正計算は必要ではない。また、課税仕入れ等を行った日において、その区分が明らかにされていない場合であっても、その課税期間の末日までに、その区分が明らかにされていれば、その区分に従うことになる。ただし、調整対象固定資産に係る課税仕入れ等については、調整が必要となる場合がある（34 条、35 条）。」¹³⁾と、説明している（下線強調は筆者による）。また、実際の裁決事例においてもこのような解釈が採用されている¹⁴⁾。

まとめると、通達、国税庁 Q & A、国税不服審判所の裁決事例などによれば、用途区分の判定基準は以下のようになる。

- ①用途区分は、課税仕入時に判定するのが原則である。課税仕入時に不明の場合は例外として課税期間終了日までに明らかになった時点でもよい。なお、終了日においても不明の場合は共通対応にする¹⁵⁾。
- ②課税仕入時の判定が合理的であることが帳簿等で明らかにされていればよく、その後の取引事実については判定要素に加える必要はない。たとえ仕入時の判定と異なる売上があったとしても修正する必要もない。

しかし、仕入後の取引事実を判定要素に加えなくてよい、などというやり方で本当によいのだろうか。その根拠に合理性があればと条件をつけているとはいえ、仕入時の判定と売上の対応関係が崩れたような場合に、仕入時の「状況」の客観性及び正確性は、売上という取引事実と比べれば当然に著しく劣る。

また、文言解釈（「要した」ではなく「要する」であるから、売上は関係ないとする解

13) 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』第一法規（1989 年、加除式）3231 頁。

14) 例えば、国税不服審判所平成 23 年 3 月 23 日裁決。同裁決において審判所は、「…課税仕入れについての用途区分の判定は、原則として、その課税仕入れを行った日の状況によって行うものと解するのが相当であり、その判定に合理性が存すれば、結果的に用途区分が異なったとしても、遡って修正計算をする必要はないと解するのが相当である。」と示した（下線強調は筆者による。）。

15) 国税庁消費税室・前掲注 10) 11 頁。同 Q & A で、「課税期間の末日までに用途が定まらない課税仕入れ等の用途区分はどのようになるのですか。」という問いに対して、「課税仕入れ等を行った課税期間の末日までに、用途が決まらない課税仕入れ等については、課税売上対応分または非課税売上対応分のいずれにも区分されませんので、共通対応として区分することとなります。」と答えている。

積)についても疑問である。30条2項1号の時点設定が課税期間終了以後であることは明らかである。税額控除計算は決算及び申告時に行うものであり、条文の前提を示す文言も「当該課税期間中に国内において行った課税仕入れにつき(下線強調は筆者による。)」となっている。

ただし、仕入を行った課税期間中に売上があるとは限らないため、未販売のまま翌課税期間へ繰越すことを当然想定しなければならない。そのため、課税期間終了以後においてもまだ「要した」とは言えないだけのことではないか。

加えて、仕入税額控除は請求書等の保存がなければ適用されないこととなっているが(法30条7項)、売上を無関係と解することはこの適用要件とも整合しないのではないか。

第二章 用途区分の判定について争われた事例研究

(さいたま地裁平成25年6月26日判決税資263号順号12241)

前章では、明文規定のない個別対応方式における用途区分の判定基準についての、通達等による解釈適用の現状を整理した。通達等によるその基準によれば、用途区分は「課税仕入れを行なった日の状況」により判定され、仕入後の売上は判定の要素とはならない。

ここでは、その解釈適用により生じている用途区分の判定が争点となった問題事例を検討し、現行解釈が不合理であることを明らかにしていく。

1. 事案の概要と判決

A社は、転売を目的としてマンション建築を発注していたが、完成引渡し前に転売先が破産手続開始をした。新たな転売先が見つからないまま課税仕入日を迎えてしまったため、同日に居住用賃貸の管理委託会社と契約を結び、実際に居住用賃貸をして賃貸料も受け取ったが、最終的には課税期間終了日の前日に当初の目的通りに転売ができた。

そこで、その課税期間終了後から確定申告期限までの間にA社を吸収合併したB社は、本取引は通達11-2-20(課税仕入れ等の用途区分の判定時期)が規定する「課税仕入れを行った日において、当該区分が明らかにされていない場合で、その日の属する課税期間の末日までに、当該区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって法第30条第2項第1号《個別対応方式による仕入税額控除》の規定を適用することとして差し支えない。」の適用事例であると考え、仕入れ後に実現した転売を判定の根拠とし、課税対応に用途区分をした。

そして、同区分に基づいて税額控除を行い納付税額を計算し確定申告をしたところ、共通対応に区分して計算した税額の更正処分等を受けたため、一部取消しを求めた。

しかし第1審判決は、本件では通達11-2-20が定める判定時期の例外適用は認められず、仕入時の状況に基づいて共通対応に区分されるのが相当であるとし、B社の請求を棄却し

た。

判決の主な論点は以下の二つである。

(1) 用途区分の判定時期について

「仕入税額控除は、流通過程における税負担の累積を防止するため、一定の要件の下に、資産等の譲渡に係る税額から仕入税額を控除する制度であるが、法 30 条の規定に照らすと、仕入れた資産が、仕入日の属する課税期間中に譲渡されるとは限らないため、控除額の算定においては、仕入れと売上げの対応関係を切断し、当該資産の譲渡が実際に課税資産譲渡に該当したか否かを考慮することなく、仕入れた時点において、課税仕入れに当たるか否かを判断するものとしたと解される。

このような制度趣旨にかんがみると、上記用途区分は、課税仕入れを行った日の状況等に基づき、当該課税仕入れをした事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し、事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。」

(2) 通達 11-2-20 の適用について

この論点に対する判旨の部分を要約すると以下の通りである。

通達 11-2-20 は、課税仕入時に区分が定まっていなかった場合に例外的に事後の判定を認めているのであり、課税仕入時の状況により区分するのがあくまでも原則である。たしかに、当初の目的は転売のみであったことは契約内容などの証拠類からも認められる。しかし、転売先が破産した事情があるとはいえ、課税仕入日当日に居住用賃貸契約をし実際に賃料収入を得たということは、課税仕入時において転売に賃貸の目的が加わっていたことは明らかであるから、用途区分は共通対応で定まっていたといえる。よって、同通達による事後判定は認められない。

2. 本判決の解釈と問題点

(1) 用途区分の判定時期について

本判決は法 30 条を「仕入れた資産が、仕入日の属する課税期間中に譲渡されるとは限らないため」「控除額の算定においては仕入れと売上げの対応関係が切断」されていると解して、用途区分の判定時期を課税仕入時と解すべきとしている。

しかし、「仕入れた資産が、仕入日の属する課税期間中に譲渡されるとは限らない」ことが、「控除額の算定においては仕入れと売上の対応関係が切断」されていることの根拠足り得とは思えない。むしろ個別対応方式は、課税売上に対応する課税仕入分のみを控除対象とするために区分経理を要件とした計算方法である。現に、本判決も結局は課税仕入後の取引を判決要素に加えている。

また、消費税法は、調整対象固定資産や棚卸資産等につき、課税売上割合が著しく変動した場合等を対象として調整規定を設けており、このことから対応関係を切断などしていないことは明らかである。よって、本判決の個別対応方式の用途区分に関する解釈は、

その前提が不合理であり、賛成しかねる。

(2) 通達 11-2-20 の適用について

前章において述べたように、本通達は判定の根拠を「状況」としか規定していないので、本件で起きたような転売先の破産手続開始という事情をどのように「状況」に反映させて判定すればよいのかが不明確である。

たしかに課税仕入日に賃貸契約を結んだという事実があるため、それも販売活動の一環であったなどのA社の主張を考慮しても、課税仕入時に賃貸目的も含まれていたことは明らかであるとした裁判所の判断が不合理だとは言にくい。

しかし、本件のような不可抗力的な事情により用途が一時的に変わらざるをえなかったような場合に、そうした事情が全く反映されないでよいのだろうか。同通達の趣旨は、文言や文理を素直に解釈すれば、仮に用途区分を仕入時に行うことが原則であるとした場合に、仕入時点では区分が困難である事例に備えての例外規定であり、本来は納税者の税務事情に配慮するために設けられたものだと考えるのが自然である。本件のような事例が救済されないのであれば、時期について（すなわち根拠についても）かえって解釈をめぐって問題が生じてしまうばかりで、基準として妥当であるとはいえないのではないか。

3. 検討

(1) 問題の所在

問題は、個別対応方式の共通売上対応分の税額控除計算において、本件取引単位における課税売上割合と課税期間全体の課税売上割合の差が著しかったことで生じた。

課税対応に区分された場合は本件課税仕入れに係る消費税額は100%控除できたところ、共通対応に区分されたことで課税売上割合0.00472（約0.5%）を乗じた金額しか控除できなかった。この計算は、転売代金が2億7千万円、収受した賃貸料が807万7,880円であった本件取引の実態とはかけ離れており（この取引だけで単純に課税売上割合を計算すると、0.97095…で、約97%である。）、本取引に係る控除対象仕入税額は必要以上に小さくなってしまったのである。

一方で、本件とは逆に、一取引単位における課税売上割合が、課税期間全体の課税売上割合よりも著しく小さかったために、必要以上に仕入税額控除がされてしまった事例もある¹⁶⁾。この事例では、課税売上割合の差が、納税者側に有利に働いたため、課税庁側は、納税者が行った調剤薬品等の課税仕入れは、専ら健康保険等が適用される診療に係る調剤売上（非課税売上）のためのものであり、自由診療に係る売上（課税対応の売上）は本来

16) 国税不服審判所平成18年2月28日裁決・裁決事例集第71集719頁。薬局を営む納税者が、調剤薬品等の課税仕入れを行った日においては自由診療に係る売上が生ずるのか不明であったため、質疑応答事例にしたがい非課税対応ではなく共通対応に区分したことが、認められるか否か（課税対応の売上が課税仕入れ時の状況に含まれていたか否か）が争われた。当該課税仕入れに係る売上のほとんどが非課税売上だったのに対して課税売上割合は56.67%であったため、取引の実態よりも大きく仕入税額控除がされた。

の目的とは別途に事後的に発生したのであるから、「課税仕入れを行った日の状況」には入っていない、よって共通対応ではなく非課税対応とすべきであると主張を展開した。

しかし、審判所は、法 30 条 2 項 1 号「その区分が明らかにされている」について明文規定がない以上、事業者の区分に合理的な根拠があるのならその区分は認められなければならないとした¹⁷⁾。そして、納税者の仕入れ元帳の記載状況を検証し、仕入れた時点では課税・非課税のどちらかのみとは認められないので共通対応に区分するのが相当とし、「調剤薬品等のほとんどが非課税売上用として使用されるとしても、…法令の趣旨に沿わない不合理な区分とまではいうことができない」として、課税庁の主張を退けた。

さいたま地裁では、どちらかという本稿の論点のうち①時期についての議論が主であったのに対して、同審判では②根拠のほうについて議論されている。課税庁は、仕入時の判定を原則とする建前上、事後に生じた事実（自由診療に係る売上）を捉えて判定すべきとは言えないため、根拠のほうに焦点を置いたのではないかと。審判所は課税庁側の主張を認めなかったが、結局、時点は仕入時としながらも、その時点で事後事実をどこまで予測できたか、予定に含まれていたかという議論が根拠に含まれ、場合によっては仕入時でなくとも良い、などと規定しているかぎり、いかようにもあてはめが可能になってしまうのではないかと。

(2) 本判決及び用途区分判定についての先行研究

さいたま地裁判決について、安井栄二准教授は、課税仕入時に用途区分を判断すべきとなると、本件のようなケースでは、経理方法によって用途区分が異なることになり極めて不合理であると述べている¹⁸⁾。たしかに、課税仕入日のタイミングや証拠書類によっては、さいたま地裁においても納税者側の主張が認められた可能性もあり、経済的実態は変わらないのに不公平である。

安井准教授はまた、判決が諸事情を勘案して用途区分を客観的に判断すべきとしたのは妥当だとしながらも、課税仕入れ後の事情を考慮し得るかどうかについて必ずしも明確になっていない点を問題にしている。そして、課税仕入時の状況により判断すべきなのであれば、本件のようにその後の事情を踏まえて判断してはならないはずであると指摘しており¹⁹⁾、筆者も同意見である。

また、三木義一教授は用途区分判定時期について、消費税法の基本構造の観点から、詳細な検討をしているため、その概要を以下に整理する²⁰⁾。

17) どの程度まで、どのような方法で、それぞれの区分を明確にしておけばよいのかは、現行法規上明記されている規定はなく「当該区分を明らかにする方法については…具体的な方法が消費税法条に規定されていないことから、何らかの方法で事業者がその区分を明らかにしていれば、法定要件を満たしていると言わざるを得ない。」と述べた。

18) 安井栄二「販売目的で取得した賃貸用マンションの課税仕入れにおける用途区分が争われた事例」新・判例解説 Watch15 号（2014 年）216 頁参照。

19) 安井・前掲注 18) 215 頁参照。

20) 以下、三木義一「対価概念・仕入税額控除と消費税法の基本構造」立命館法学 352 号（2014 年）412 頁～432 頁参照。

消費税の基本構造は、売上側と仕入側で税としての基本的性格が異なっている点に特徴がある。売上側については、国税通則法 15 条が消費税法の納税義務の成立を「課税資産の譲渡等をした時」すなわち個々の取引時に成立するように規定していることから、消費税は消費に着目する行為税としての性格を有している。これに対して仕入側については、仕入税額控除は課税期間終了時を前提に控除額や計算方法が規定されている（課税売上割合の計算も 95% ルールの適用有無も期末に行われる）ことから、期間税の性格を有する。

このことは、消費税の前身であった売上税法案との比較の観点からも明らかである。売上税法案における仕入税額控除規定では税額票方式を採用し、課税売上割合は前年の売上高で計算されることとなっていたため、当期の売上高により同割合を計算する消費税と比べて、取引ごとの仕入税額算定が容易であった。しかし、それでも取引ごとではなく売上税額の合計後に計算するよう規定されていた。課税売上割合が期末まで計算できず、95% ルール適用か否かの判断も期末までできないこととなった消費税法は、仕入税額控除は期間対応で行うべきでることがより鮮明になった。

以上のように、仕入側については期間税の性格をもつという消費税の基本構造を理解すれば、用途区分の判定時期を課税仕入時とすることは、その基本構造と整合せず、法は当然、その時期について期末を要求していると分かる。また、仮に課税仕入れ時に区分するにしても、取引時に売上区分が未定の場合の判断基準は何も規定されていない。したがって、「…買い手は、取引時に仕入れ税額控除権の成立を観念する必要はなく、課税期間の終了時点の状況を踏まえて判断し、申告で確定すれば足りることになるのである。」²¹⁾ それにもかかわらず、実務では、これを取引時にずらしてしまっている。本件及び本件の争点である通達 11-2-20 は、その実情を端的に示すものである。同通達では「課税期間末も予備的な判断時期に加えられ、結果的に二重の基準が併用されることになって」²²⁾ しまっている。

(3) 小括

個別対応方式の用途区分判定時期について、これまで審判所や地裁で争われてきたのは、判定時期についての規定である通達 11-2-20 にある「課税仕入れ時の状況」の「状況」とは何か、具体的には課税仕入れ後に起きた売上事実を課税仕入れ時において判断できる状況であったか否か、であった。その可否によって用途区分が異なり、結果的に税額控除額が異なるので、納税者と課税庁で主張が分かれていたと言ってよい。

問題事例の検討により浮彫になったのは、通達 11-2-20 の不合理さである。「課税仕入れを行った日の状況」という文言はあまりにも多義的であるうえに、判定時期を課税仕入れ時にしたことで、用途区分を判定するのにこれ以上明確な根拠はないはずの「売上」という事実を無視して税額控除計算を行うことになってしまったのである。仕入れ時とするか

21) 三木・前掲注 20) 432 頁。

22) 三木・前掲注 20) 431 頁。

ら、実際の売上と用途区分がずれた場合に問題が生じるのである。このことは、前段階税額控除方式の計算原理の手段である個別対応方式の趣旨目的からも外れており、大変不合理ではないだろうか。

そこで本稿では、現行解釈とは逆に、個別対応方式における用途区分の判定は、①課税期間末において②売上を根拠の原則として行うべきであることの論証を試みる。

次章からは、上述した三木教授の先行研究である「消費税の性格は、売上と仕入で異なっており、仕入については計算構造の観点から期間税としての性格を有している」という発想に基づき、売上税法案のモデルであった EU 付加価値税²³⁾との比較検討により、消費税法の計算構造を法的に明らかにし、合理的な用途区分の判定基準を検討していく。

第三章 帳簿方式の特徴と用途区分—インボイス方式との比較による検討—

ここではまず、消費税の計算方式である帳簿方式について、EU 付加価値税におけるインボイス方式との比較検討を通してその特徴を明らかにする。そして、帳簿方式の特徴という観点から、合理的な用途区分のあり方について検討する。

1. 消費税と EU 付加価値税の類型整理

消費税にはいくつかの種類があり、その税額の算出方法にも種類があるため、計算構造を論じる前提として、消費税と EU 付加価値税の類型²⁴⁾について整理しておく。

まず、第一段階として、直接消費税と間接消費税がある。消費税はこのうち間接税に該当する。間接税の特徴として、「最終的な消費行為よりも前の段階で物品やサービスに対する課税が行われ、税負担が物品やコストに含められて最終的に消費者に転嫁されることが予定されている」²⁵⁾点を挙げておきたい。このため、納税義務者と税の負担者が異なることになる。これに対して直接消費税には例えばゴルフ場利用税があり、利用の都度徴税されるため、納税義務者と税の負担者は同じである。

次に、間接消費税は一般消費税と個別消費税に分かれる。一般消費税は、「原則としてすべての物品およびサービスの消費に対して課される租税であり、……法令の定めによって課税対象から外されない限り（つまり、ネガ・リストに入らない限り）、課税の対象とされる。」²⁶⁾のに対し、個別消費税は、ポジ・リストに入らなければ課税されない。現行の消費税が「広くうすく課税される」と言われるのは、このためである。また、間接消費税

23) インボイス方式による付加価値税のことを一般に EU 型付加価値税などという。本稿で論じる範囲は、EU 域内における付加価値税制度を前提としている。そのため、以後、「EU 付加価値税」で統一する。

24) 消費税の分類については諸説あるが、本稿は、金子宏『租税法〔第 21 版〕』弘文堂（2016 年）686～692 頁に基づいて整理している。

25) 金子・前掲注 24) 687 頁。

26) 金子・前掲注 24) 687 頁。

は、生産・流通過程における複数段階で課税される多段階消費税と、一つの取引段階でのみ課税される単段階消費税に分かれるが、消費税はこのうち多段階消費税にあたる。つまり、消費税は多段階一般消費税ということになる。

さらに、多段階一般消費税は、「各段階の売上金額を課税標準として課税するか、それとも各段階の付加価値を課税標準として課税するかにより、取引高税＝売上税と付加価値税とに分かれる。」²⁷⁾ このうち、消費税は付加価値税に該当する。取引高税と付加価値税の違いは端的に言えば、取引高税は最終消費者に物品やサービスが提供されるまでに税負担が蓄積されていくのに対し、付加価値税は蓄積されない点である²⁸⁾。

付加価値税の算定方法には、控除法、加算法、前段階税額控除法があるが、消費税は前述したように、前段階税額控除法を採用している²⁹⁾。控除法や加算法が直接付加価値を算出する方法であるのに対して、前段階税額控除法は「課税期間内の総売上金額に税率を適用して得られた金額から、同一課税期間内の仕入に含まれていた前段階の税額を控除することによって、税額を算出する方法である……いうまでもなく、この方法によって算出される税額は、控除法または加算法によって算出される税額に等し」³⁰⁾ になる方法である。

最後に、前段階税額控除法にはその方式として、インボイス方式（税額票方式）と帳簿方式（アカウント方式）がある。このうち、消費税は帳簿方式³¹⁾である。消費税とEU付加価値税は、前段階税額控除法までは分類上同じなのだが、最後にここで分かれることになる（EU付加価値税はインボイス方式）。消費税の前身であった売上税法案は、もともとEU付加価値税をモデルとして作られ、インボイス方式と同様の帳票方式を採用したものであったが、消費税においては、最終段階すなわち前段階税額控除法の方式で異なるものとなったのである。

2. 沿革の比較による帳簿方式の特徴

ここでは、消費税とEU付加価値税が導入されるまでの沿革を簡略的に比較し、消費税において帳簿方式が採用された趣旨目的の観点から、その特徴を明らかにしたい。

まず、現行の消費税は昭和63年（1988年）に採用された（1989年4月1日実施）。創設の背景にあったのは、端的に言う、財政再建と所得減税との兼ね合い及び高齢化社会

27) 金子・前掲注24) 690頁。

28) この違いについて、特に取引高税の欠点等については後述する。

29) 控除法とする説等もある。例えば、水野忠恒「消費税の構造—インボイス型・仕入型・帳簿型付加価値税の比較—」日税研論集30号（1995年）85～113頁など。

30) 金子・前掲注24) 691頁。

31) 平成6年税制改革（平成9年施行）により、正確には「請求書等保存方式」になったが、改正の趣旨は仕入税額控除制度の信頼性を担保するための保存要件の厳格化にあり、税額計算については実質的に帳簿をもとに行っている。そのため、計算方式について論じる場合には一般的に「帳簿方式」と呼ぶようであり、本稿では特にインボイス方式との区別も分かりやすいことから、「帳簿方式」という。

のための財源確保であったと思われる³²⁾。

導入までの詳細についての説明は省くが、帳簿方式を採用した趣旨目的を検討するために、消費税の前身であった売上税法案が廃止に至った経緯を、以下に概観しておく。

昭和 62 年、抜本的税制改革の一環として国会に提出された売上税法案は、反対が強く、審議されないままに廃案となった。この売上税法案は、帳票方式による前段階税額控除方式を採用し、基本的に EU 付加価値税をモデルとするものであった³³⁾。売上税法の廃案は、世論はもちろんだが、帳票方式に対する事業者からの反感の強さが原因となった面があった。帳票方式は、消費税という新しい税金のために事業者に大きな事務負担が生じることになり、また、欧州のインボイスのように帳票に税額を記入することになれば³⁴⁾、日本の経済構造上、問題があったためである（例えば、当時の繊維業界は小売りされるまでに 10 段階の生産、販売構造ができており、そこに帳票をかませることは、その都度取引先に対して上乗せした利益を明らかにすることになってしまう³⁵⁾）。

政府与党は消費税の検討が開始されて以来、ここまでおよそ 10 年の間に 2 度、その導入に失敗していた。消費税は、納税義務者である事業者の理解を得なければ成り立たない。そこで、売上税の反省を踏まえ、事業者の取引慣行や事務負担に配慮した内容に変更すなわち帳票方式は断念し、事業者の理解を得やすい帳簿方式に変更して³⁶⁾、現行の消費税が導入されるに至った。帳簿方式を採用しているのは日本のみであり、我が国の消費税の大きな特徴になっている³⁷⁾。

一方で、EU 付加価値税は、消費税導入よりもかなり前の 1954 年に、フランスで初め

32) 実際に、平成 11 年度予算以降、国分の消費税収を高齢者 3 経費（基礎年金、老人医療、介護）に充てることを毎年度の予算総則に明記するいわゆる福祉目的税化が行われ、平成 24 年 2 月 17 日に閣議決定された「社会保障と税の一体改革大綱」において消費税収の社会保障財源化が明記された。これにともない、消費税法 1 条に 2 項「消費税の収入については、地方交付税法（昭和 25 年法律第 211 号）に定めるところによるほか、毎年度、制度として確立された年金、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ものとする。」が追加された（武田・前掲注 13）1051 ～ 1054 頁参照）。

33) 金子・前掲注 24）696 頁参照。

34) 売上税法案の 28 条（税額票の交付等）には、その記載事項の一つとして 4 項に「課税資産の譲渡等の対象とされた資産又は役務の内容並びに当該課税資産の譲渡等の対価の額及び当該課税資産の譲渡等に係る売上税額」が明記され、逐条解説は「売り手が買い手に発行するものであり、買い手は自己の売上税を納付するときに、……税額票に記載されている仕入れに係る売上税額を控除するというものであるから、税額票がないと仕入れ控除ができないことになる。」と解説している（財団法人大蔵財務協会『逐条解説—売上税法案とその解説』（1987 年）63 頁）。

35) 竹下登・平野貞夫監修『消費時制度設立の沿革』ぎょうせい（1993 年）586 ～ 587、591 頁参照。

36) その他にも変更点は、非課税項目の大幅な削減や課税期間の延長などがあるが、これらはほとんどが帳票方式から帳簿方式へ変更したことに伴うものである。

37) 当初は帳簿又は請求書等の保存が義務づけられていたが、平成 6 年秋の税制改革時に制度の信頼性を高める観点から、帳簿及び請求書等の保存を要件とする、いわゆる「請求書等保存方式」に改められた（森信茂樹『日本の消費税』清文社（2000 年）46 頁）。

で導入された³⁸⁾。

付加価値税が導入される前に欧州各国で採用されていたのは、取引高税であった。先にも述べた通り、取引高税とは、すべての取引段階の売上に対して課される、すなわち多段階累積課税方式による一般消費税である。

この方式では税が累積するため、転嫁の可否によって税負担に違いが生じる。その結果として取引段階を不自然に減らそうとする誘因が働き、経済的な歪みをもたらしていた³⁹⁾。

また、ある財貨が輸出されるまでに何回課税されたのかも不明確であるため、輸出還付率も概算になる。このことが、輸出補助金あるいは逆に輸出抑制に作用することになり（輸入については反対のことが起こる）、国境税調整に関しても、問題を抱えていた⁴⁰⁾。要するに、公平の観点からも競争中立性の観点からも欠陥の多い租税であった。そこで種々の検討がなされた末に、その解決策として前段階税額控除法が考案されたのである⁴¹⁾。

ジルジュ・エグレは付加価値税が導入されるまでの歴史を俯瞰し、その定義を「付加価値税とは、財貨及び役務に対する一般的な租税であって、最終消費者の段階で国内産品と輸入品との間の課税の公平、ならびに、生産過程の長さまたは使用された手段の性質の如何にかかわらず、課税の公平を確保するものである。そのしくみは、国境調整と分割納付制度⁴²⁾に基礎を置く。」とした⁴³⁾。そして、付加価値税は、「同一価格で小売りされた二つの商品が同一税額を負担するようにすること。換言すれば、同一価格では同一税額。」という考えに本質的な根拠をおいているために、EUの租税となったのだと説明している⁴⁴⁾。そして、この「同一価格には同一税額」という本質は、欧州司法裁判所における多くの判例を通して確立され、堅持されている⁴⁵⁾。取引単位でその都度税額控除が担保されるインボイス方式は、EU付加価値税に不可欠だと言えよう。

以上のように、消費税とEU付加価値税では、その沿革は全く異なっている。

「ヨーロッパ諸国においては、付加価値税は、取引高税の発展形態であり、その採用は、

38) 1954年当時、まだ欧州経済共同体（ECC→EC→EU）は発足前であるが、ここでも、前掲注23)と同じく、「EU付加価値税」で統一する。

39) 水野勝「わが国における一般的な消費課税の展開」『公法学の法と政策〔上巻〕』有斐閣（2000年）196～197頁参照。

40) 水野・前掲注39) 197頁参照。

41) 金子・前掲注24) 692頁参照。

42) 「国境調整」とは、具体的には輸入付加価値税を課すことにより国内生産品と外国輸入品が同じように課税されることになることで課税の公平を図るしくみであり、「分割納付制度」とは、前段階税額控除方式により、生産過程や流通過程の長さに関係なく、最終消費者が負担する税は一定になることで同一価格には同一税額を実現させるしくみである（天野史子『欧州付加価値税ハンドブック 27か国のVAT税制と実務問題』中央経済社（2009年）28頁参照）。

43) ジョルジュ・エグレ／荒木和夫訳『付加価値税』白水社（1985年）42頁。

44) エグレ・前掲注43) 42～45頁参照。

45) 西山由美「『良い租税』としての消費税の条件—EU付加価値税30年の検証を踏まえて—」租税研究733号（2010年）155頁参照。

一種の改革立法であった。」⁴⁶⁾とすることができる。

これに対して、日本では、財政再建及び社会福祉財源の確保のため、所得税中心の税制から「広く薄く」課税できる消費税へ移行させる改革が行われたのであった。既存の税の改革ではなく新たな税を導入するには大きな政治的混乱が続き、最終的には導入し易くするために事業者に配慮した内容にせざるを得なかった。帳簿方式の採用と中小事業者特例などである。日本の消費税における前段階税額控除法には、EU 付加価値税にある「同一価格には同一税額」というような理念はなく、とにかく税源を確保することが先決だったわけである。それであれば、事業者からの反感が強いインボイス方式ではなく、帳簿方式のほうが既存の所得税や法人税の計算と連携でき、なじみやすい。実際に、帳簿方式では消費税と決算は連動している。たとえば、消費税の申告書作成過程では、帳簿をもとに、仮払消費税として計上されている額と費用勘定から計算する仕入税額との調整を行うが、EU 付加価値税は複数税率であること等により、消費税のように帳簿の費用勘定から控除対象となる仕入税額を計算することはできない⁴⁷⁾。

つまり、帳簿方式は、事業者の経理事務負担に対する配慮がなされた、法人税及び所得税との連携が想定された方式である。これが帳簿方式の特徴であり、採用にあたっての趣旨目的であると解してよいだろう。

では、その帳簿方式とインボイス方式では、具体的にどのような制度上の違いがあるのか。結果として仕入税額控除の計算及び用途区分の判定方法にどのような影響をおよぼすことになるのか。以降は、その点についての検討を進める。

3. 記載事項の比較による帳簿方式の特徴

消費税が採用した帳簿方式とは、インボイス等への税額の記載を必要とせず、帳簿等に基づいて計算した課税期間内の仕入税額の控除を認める方式のことである。

これに対してインボイス方式とは、インボイス（仕送状）や請求書に税額を記載することを条件として、その記載された税額をもとに仕入税額控除を認める方式である。

したがって、消費税は課税期間単位で、EU 付加価値税は取引単位で税額計算を行うことになる。ここでは、この相違点を明確にするために、それぞれの特徴が端的に示されている記載事項を素材として、具体的にどのような制度上の違いがあるのかについて、比較検討を行う⁴⁸⁾。

46) 金子・前掲注 24) 692 頁。

47) 天野・前掲注 42) 242 頁。

48) インボイスはそもそも売り手が発行するものであり、また、制度の違いからも、消費税でいうところの用途区分と税区分は異なるかもしれないが、それぞれの趣旨目的ごとに設定された税率をかける（もしくは非課税分は除外する）ための区分という意味では類似しているため、比較対象とした。

(1) 帳簿の記載事項（法 30 条 8 項 1 号⁴⁹⁾）

- ①課税仕入れの相手方の氏名又は名称
- ②課税仕入れを行なった年月日
- ③課税仕入れに係る資産又は役務の内容
- ④第一項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額（筆者注：課税仕入れの対価の額。対価として支払い、又は支払うべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額で、当該課税仕入れに係る消費税及び地方消費税相当額を除いた額のこと。）

また、請求書等の記載事項も示しておく（法 30 条 9 項 1 号）。

- ①書類の作成者の氏名又は名称
- ②課税資産の譲渡等を行なった年月日
- ③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容
- ④課税資産の譲渡等の対価の額（消費税及び地方消費税相当額を含む）
- ⑤書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称（小売業等は 4. まで）

(2) インボイスの記載事項（EU 指令 226 条⁵⁰⁾）

- ①発行日
- ②インボイスを固有に識別できる、一又は複数の系統に基づく連番
- ③納税義務者が物又はサービスの供給を行う際に、指令 214 条（注：指令 214 条は加盟国に対して、納税義務者及び課税を選択する納税義務のない法人の識別番号の付番を義務付けている。）により求められる付加価値番号
- ④顧客が物又はサービス（当該顧客において納税義務が生じるもの）を受領する際に、又は指令 138 条（注：指令 138 条は、EU 域内での物の供給（いわゆる「域内供給」）を定めている。）に定める物を受領する際に、指令 214 条により求められる、当該顧客の付加価値識別番号
- ⑤納税義務者及び顧客の氏名及び住所
- ⑥供給される物の数量及び名称、ならびに供給されるサービスの範囲と性質

49) 帳簿、請求書等ともに、括弧書きはここでの論点を理解する上で影響がないものは省略または筆者が要約した。また、特定課税仕入れと輸入取引については号を変えて別途規定されているが、省略した。

50) EU 指令の引用は以下「指令」と省略する。

また、西山由美「仕入税額控除（Ⅱ）－タックス・インボイスの機能と内容」税理 56 巻 14 号（2013 年）114 ～ 116 頁において、2013 年 1 月 1 日以降の適用項目が全文紹介されているので、参照及び引用し、ここでの検討上はあまり必要と思われない詳細な部分（主に、括弧書き等）については省略している。また、以下に続くインボイスと請求書等の比較検討について、同 113 ～ 119 頁、西山由美「消費税の課題－複数税率とインボイスの問題を中心として－」租税研究 719 号（2009 年）16 ～ 27 頁もあわせて参考にした。

※⑦ 7a. は、日本でいう前受金（消費税では課税標準に含めないが、EU 付加価値税ではこれも含める）についての項目である。やや細かい論点になるので省略する。

⑧ 税率又は非課税ごとの課税標準、税抜き単価、及び値引き又は払戻しの金額が単価に含まれていない場合には当該単価

⑨ 適用税率

⑩ 納付税額、ただし本指令によって別段の規定がある場合にはこれによる。

以下、10a. ～⑪⑫⑬⑭⑮まで続くが、日本には制度自体がないなどの記載事項となるため（例えば、旅行代理に係るマージン方式の記載など）省略する。

(3) 比較検討

以上のように、帳簿及び請求書等（以下、「帳簿等」という。）とインボイスの記載事項の相違点については、事業者の識別番号や税率表示、税額表示の有無が挙げられる。これらのうち、識別番号は番号登録制度の有無から、税率表示は複数税率か否かの違いから生じるものである。

ここで注目したいのは、帳簿等では全く必要のない、インボイスの記載事項⑧と⑩である。⑧で税区分がなされ、⑩に税額が記載される。インボイスに税区分と税額記載義務があるのは、インボイス方式が取引単位で税額計算を行うという計算構造上の根本的な特徴を持っているためである。また、発行者はこの税額で申告納税をしなければならない一方、受領者側は、この税額について仕入税額控除が認められることになる⁵¹⁾。このため、日本では記載内容に変更が生じたなどの理由で簡単に請求書の再発行が行われるが、インボイスの再発行は非常に困難である。具体的には、EU では「請求書の再発行は行わず、最初に発行したインボイスの原本を返してもらって受領者ではなく発行者が修正したことがわかるような形で修正を行うか、請求書を修正する文書等によって最初に発行したインボイスが無効となることを明らかにした上で、請求書番号と発行日付の異なる新しい請求書を発行するかのいずれかの方法」⁵²⁾をとらなければならない。このような方法によらずに修正したインボイスを発行すると、そこに記載した税額を必ず納付しなければならないことになる。理由もなく税額を記載したり、法律で定められた額以上の税額を記載した者は、記載した額の納税義務を負うことになるのである（指令 203 条）⁵³⁾。

つまり、インボイスは、具体的な権利義務関係を生じさせる要件になっている。これに対して、帳簿等にはそもそも税額を記載する必要もなく、簡単に再発行もでき、その記載内容にはインボイスの記載事項のような法律効果はない。

51) このような発行者と受領者の関係について、転嫁が確実に行われる、不正防止の相互牽制作用が働く、としてインボイス方式の利点とされることが多い。しかし、そのような利点ばかりではないことは、後述の注に記した通りである。

52) 天野・前掲注 42) 245 頁。

53) 天野・前掲注 42) 245 頁参照。

なお、法30条7項は、帳簿及び請求書等の「保存がない場合」には法30条1項（仕入税額控除）は適用しないと規定しており⁵⁴⁾、この「保存」の解釈をめぐっては多くの議論がある⁵⁵⁾。しかし、ここでのインボイスとの比較検討によれば、30条7項は、あくまでも保存の義務を規定しているものであり、帳簿等を保存することをインボイスのような権利義務の要件と解釈することは妥当でなく、また、記載事項についてもインボイスと同様の厳格性が求められているわけではないことは明らかであろう。

したがって、30条7項の議論は、ここでの検討で得られた、帳簿等とインボイスではその記載事項の持つ法律効果が異なっているという結論に影響を及ぼすものではないと考える⁵⁶⁾。

4. 小括

第三章では、帳簿方式の特徴を理解するために、インボイス方式と具体的にどのような制度上の違いがあるのかについて、比較検討を行ってきた。インボイス方式では発行者の納税額と受領者の仕入税額控除額を同時にインボイスにより確定させる仕組みを法が定めており、税額の記載が義務付けられていた。これに対して事業者の事務負担軽減に配慮がなされた帳簿方式では、税額は決算と連動して計算されるものであり、帳簿等には税額の記載義務はなくインボイスのような法的効果もなかった。

以上のような帳簿方式の特徴の観点から、用途区分の判定基準について検討してみると、税額の記載義務も法的効果も生じない課税仕入れ時に、用途区分の判定をさせる必要性は全く見当たらない。また、所得税や法人税との連携を想定した立法経緯からは、課税期間末に用途区分を行い、計算の基礎とすることのほうが自然ではないだろうか。次章から、この点について、さらに検討を進めていく。

54) この、30条7項の「保存がない場合」の解釈をめぐっては、課税庁が「保存」を税務調査時に必要に応じて直ちに提示ができる状態にしておくことであると解し、不提示の場合には売上部分だけを推計課税し仕入税額控除は否認し、さらに事後の提示も認めないなどの適用をしていたため、多くの批判的な学説が蓄積されている。

55) 例えば、ここでの検討と関連して、帳簿の記載事項の正確性についても議論がある。課税庁側の主張をはじめ、厳格的な解釈もあるが、本稿では、先の具体例のように請求書等は簡単に再発行できる点からも、先に検討した消費税導入の経緯すなわち事業者への配慮による帳簿方式採用だった点からも、三木義一教授による以下の学説にしたがっている。消費税法の帳簿方式の趣旨を正当に理解していたならば、「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に判断し仕入の事実が確認できる場合には、当該部分については仕入税額控除は可能である」（三木義一「消費税仕入税額控除の要件についての再論」『納税者権利論の展開』北野弘久先生古稀記念論文集刊行会 勁草書（2001年）571～572頁）という解釈方法を採用するべきであるとし、その理由として「帳簿方式はインボイスによる厳格・形式的証明がわが国にはなじまないという理由で採用され、既存の所得税・法人税の枠内で事業者が対応でき、何も消費税のために特別な記帳等をしなくてもすむようにした制度」（三木・同573頁）であることを説明している。

56) 30条7項は実体法的要件か手続要件かという議論もあるため、次章において引き続き検討対象としたい。

第四章 消費税の仕入税額控除の本質と用途区分

—EU 指令との比較による検討—

インボイス方式と違い、帳簿等の書類に法的効果のない帳簿方式では、納税の義務及び権利について、どのように規定しているのだろうか。ここからは、帳簿方式における消費税の納税義務と仕入税額控除権について、他の税法（所得税や法人税）、EU 指令との比較により検討し、消費税法における仕入税額控除の本質を明らかにしたい。そして、その本質から、用途区分判定のあり方について考える。

1. 消費税の納税義務

消費税の納税義務については、「課税資産の譲渡等をした時」⁵⁷⁾に成立し（国税通則法 15 条 2 項 7 号）、納付税額は申告手続きにより確定する（同法 16 条）。所得税や法人税と比較すると、申告納税方式であることは同じだが、成立について所得税が暦年の終了の時（同 1 号）、法人税が事業年度終了の時（同 3 号）とされているのに対して、期間ごとではなく取引ごととされている点が大きく異なっている。

前章で述べたように、消費税が採用した帳簿方式では課税期間単位で税額計算をするのに、なぜ納税義務が取引単位で成立しているのか。ここでは、EU 指令との比較を行う前に、他の税法との相違点が生じる理由について検討しながら、納税義務が取引単位で成立する理由を明らかにしておきたい。

消費税と、所得税や法人税は、同じ申告納税方式でありながら、納税義務の成立時期が異なるのは、所得計算をするかしないかの違い、すなわち税率をかけるための課税標準の概念に根本的な違いがあるためではないかと思われる。

所得税や法人税の課税標準である所得を計算するには、包括的所得概念や費用収益の期間対応などの概念があり、これらの概念にしたがって期中に課税物件（課税標準とは、税率をかけるために、課税物件を数値化したものである）を捉えることはそもそも不可能である。たとえば費用収益対応の原則によれば、損益計算においては「1 期間の経常収益をとらえ、この収益をあげるに要した費用を抜き出す」⁵⁸⁾ことが必要である。所得計算においても同様に、期間を区切って、期末という一つの時点を作り、そこで上述のような計算をして初めて課税標準が認識される。

これに対して消費税は、所得に課されるものではなく、付加価値に対して課される税であるが、その付加価値に課される税額の計算方法として、前段階税額控除法を採用している。前述してきたように、前段階税額控除法は、課税期間内の売上金額に税率を乗じて計算した売上税額から、同一課税期間内に行った前段階の課税仕入れに係る消費税額を控除

57) 輸入取引等は省略している。

58) 中村忠『新稿現代会計学〔9 訂版〕』白桃書房（2005 年）141 頁。

することによって、納付税額を算出する方法である。したがって、付加価値が直接課税対象となるわけではなく、特に付加価値そのものを計算する必要はない。

前段階税額控除法では理論上、取引（売上）ごとに課税が行われ、その取引段階ごとに前段階の仕入税額控除が行われ、税の累積が排除される。その結果、最終消費者が負担するのは付加価値部分に対する税になっている。この仕組みが理論上だけでなく実務上も機能しているのがインボイス方式であると言えよう。帳簿方式では実際には取引ごとではなく、課税期間ごとにこの仕組みにしたがって納付計算を行うが、計算原理としてはあくまでも前段階税額控除法なのである。それゆえに、消費税の納税義務は取引の都度において成立しているのではないだろうか。消費税の課税標準が「課税資産の譲渡等に対して受け取った対価の額」であり、収入を時価で換算したり⁵⁹⁾、費用をマイナスするなどした後の所得とは根本的に異なるのも、そのためである⁶⁰⁾。

なお、消費税の納税義務の成立が売上時である点と税制改革法が転嫁を要求している点等を捉えて、消費税は取引ごとに納税義務が成立し、かつ税額も同時に確定しているとする解釈もある⁶¹⁾。しかし、転嫁は予定されたものに過ぎず、法的には権利も義務もない以上、消費者は単に消費税相当額の含まれた代価を支払っているにすぎないと解することもでき（つまり、消費税を預ける、預かる、という行為は法的には存在しない）⁶²⁾、税額がその都度確定すると解することは妥当ではない。

また、国税通則法 15 条 1 項は、納税義務の成立と同時に特別の手続きを要しないで納付すべき税額が確定するもの（源泉徴収による国税など）以外の国税については、各実体法に従って納付すべき税額を確定することを明記している。つまり、消費税は、源泉徴収税のように自動的に税額が確定する国税とは明確に区別され、所得税等と同様に申告手続きを経て税額が確定することを法が明らかにしているのである。したがって、取引ごとに納税義務が成立することは、取引ごとに税額が確定することとは違っており、帳簿方式では税額計算はあくまでも課税期間単位で行われることになる。

59) ただし、みなし譲渡が行われた場合には例外として時価を用いて計算する（法 28 条 3 項）などの細則はある。

60) 消費税の対価概念と納税義務の成立時期の関係について、三木義一教授による先行研究があり、以下のように分析している。

国税通則法 15 条が端的に示している理解として、「消費税法は消費に着目する税、つまり行為税として構成され、個々の取引時に「納税義務が成立」という基本的性格を有している税である。……少なくとも売り手は取引時点で納税義務が成立するので、その抽象的な額が観念できる仕組みでなければならないのである。」（三木・前掲注 20）413～414 頁）と確認した上で、「『対価』概念はこのように取引時に納税義務が成立することに対応して用いられている概念であることに留意しなければならない。期間税であれば、期間終了時に当該時価に引き直して納税義務を成立させることも可能であるが、取引時に同時に成立させるためには具体的に取引で実現した『対価』に依拠しなければならない」（三木・前掲注 20）416～417 頁）としている。

61) 山田二郎「消費税の納税義務の成立・確定と消費税の課税標準額」『租税行政と納税者の救済 松沢智先生古稀記念論文集』中央経済社（1997 年）157～176 頁参照。

62) 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』有斐閣（2008 年）694～708 頁参照。

2. 消費税の仕入税額控除の法的性質

売上税額については、手続法である国税通則法が納税義務の成立とその時期を明記する一方で、仕入税額については、実体法である消費税法が、課税標準額に対する消費税額から課税仕入れに係る消費税額の合計額を控除する旨を規定しているのみであり（法 30 条）、その法的性質は直接的に明らかにされていない。帳簿方式における納付税額の確定は申告納税方式によるので、課税標準額についても計算は結局課税期間末に行う。にもかかわらず、納税義務についてはわざわざ取引の都度、成立すると規定し、一方の仕入税額控除については特に規定がおかれていないことを、どのように解するべきか。仕入税額控除の法的性質として控除権が生じているのか否か、生じているのであれば時期はいつなのかが理解しがたい。この問題については学説があるため、以下参考にしながら検討を進める。

仕入税額控除の法的性質について田中治教授は、仮に仕入税額控除が認められないと課税が累積されることになるため、仕入税額控除は、消費税が付加価値税としての構造を維持するために必要不可欠であり、実体法的な権利性が承認されなければならない。事業者にとって特典ではなく権利というべきである、と述べている⁶³⁾。

また、三木義一教授は、仕入税額控除が課税標準とは無関係であり一定の要件による単なる税額戻し請求権であるかのような解釈⁶⁴⁾が存在することに対する反論として、消費税の仕入税額控除は課税標準と不可分の課税基礎を構成する旨のドイツにおける判事例の検討等を通し、「消費税が従来取引高税と決定的に違うのはそれが仕入税額控除を導入している点にあり、この仕入税額控除こそ消費税・付加価値税制の「核心」といわれてきた点を重視すれば、これを単なる税額戻し請求権と理解するのではなく、消費税の税額算定において売上げにかかる税額と不可分な要素と解されるべきであろう。……「仕入税額控除を前提とした消費税額」が地方消費税の課税標準とされていることは、仕入税額控除という制度が課税庁主張のように特例的制度ではなく、付加価値税としての消費税法の本質に根ざす制度であることの何よりの証明であろう。」⁶⁵⁾と述べている⁶⁶⁾。

これらの学説に対して、仕入税額控除を特典と解するものもあるが⁶⁷⁾、消費税は付加価値税であることを前提としている本稿においては、田中教授や三木教授の学説に同意する

63) 田中治「現行消費税の問題点と改正の方法性」税務弘報 49 巻 8 号（2001 年）16～24 頁参照。

64) 先にも触れたが、帳簿及び請求書等の保存について、法 30 条 7 項の解釈について納税者と課税庁の争いが頻発した経緯がある。その主な争点は「保存とは何か、すなわち、保存という文言に税務調査時の提示の義務が含まれているか」という点であり、課税庁は、このような解釈を根拠に、帳簿の提示に従わなかった事業者の仕入税額控除を否認するなど問題事例が頻発していた。

65) 三木義一「帳簿不提示と消費税の仕入税額控除否認の関係～ドイツ売上税法の判例を素材として～」税理 39 巻 13 号（1996 年）24～25 頁。

66) 三木・前掲注 65) 19～26 頁参照。

67) たとえば、石島弘「消費税における帳簿保存の不備等の場合の課税上の問題点」税理 38 巻 8 号（1995 年）12 頁など。

ところである⁶⁸⁾。第三章で述べたが、付加価値税の計算方法としては前段階税額控除法のほかに、控除法や加算法もあり、どの方法で計算しても理論上は同じ額が算出されることになる。納付税額が前段階税額控除法によった場合と他の方法によった場合とで異なることは、付加価値税としての体系を維持できていないことになってしまう。したがって、消費税の計算技術上は課税標準と仕入税額控除は別であるが、理論上は三木教授が述べているように「不可分」なのである。そうすると、法30条の仕入税額控除は、田中教授が述べられているように、「実体法的な権利性」を有していると考えるのが妥当であろう。

なお、法30条7項が帳簿の保存義務を定めていることから、これを手続要件と解するか実体法的要件として解するべきかで議論がある。これまで検討してきたように、インボイスはその記載事項に明確な法律効果があり、そのため多くの厳格な形式要件が備わっており（指令220～236条。なお、238～240条は小規模事業者の簡便法のようなもの。）、形式が調っていない場合には「取引の実態が存在し、それがほかの方法で証明可能であっても、前段階の控除は否認され」⁶⁹⁾る。このような厳格な規定による制度運用は、控除権が明記されているからこそではないだろうか。消費税の仕入税額控除権については、納税義務者と課税庁の法律関係がどこにも明記されていないため、消費税法における仕入税額控除は、実体法的な権利性を法構造や趣旨目的から認識せざるを得ないような制度である。その「権利性」を法律で制限する理由は、そもそもないのではないか。よって本稿では、EU付加価値税との比較の観点から、30条7項に実体法的要件としての効力があるように考えられないとしておきたい⁷⁰⁾。

以上の検討によれば、30条7項は、本稿におけるここまでの結論すなわち仕入税額控除の実体法的な権利性の存在を否定する要素とはならないと考える。

それでは、その実体法的な権利性は、いつ成立しているのか。コンメンタールでは国税通則法15条の趣旨を、「納税義務は、各税法に定める課税要件が充足することにより抽象的に成立し、原則として、特別の手続きを経てはじめて具体化されるものであって、当事者の契約により債権債務が成立すると同時に特別の手続きを経ることなく確定すなわち具体化する私法上の債権債務とは異なっている。…これらの点（筆者注：納税義務の成立と

68) なお、ここで参照した三木教授及び田中教授の見解は、30条7項の「保存がない場合」の解釈の中で論じられたものである。両見解には、30条7項は実体的要件か手続要件か、推計による控除は可能と解釈すべきかという点では相違がある。しかし、仕入税額控除について、付加価値税の核心あるいは生命である、とする点では共通している。また、前章でも述べた記載事項の正確性や、正当な理由のない調査拒否については刑罰で対処すべきであり30条7項を制裁的に解釈適用させることを厳しく批判している点などについても共通している。本稿は、多くある論点のうち、仕入税額控除の法的性質についての議論について参照しかつ同意するものであるため、両見解を併記した。

69) 天野・前掲注42) 6頁。

70) この点に関しても、多くの先行研究がある。議論の詳細については、黒川功「消費税仕入税額控除否認の法的限界」北野弘久先生古稀記念論文集刊行会『納税者権利論の展開』勁草書房（2001年）436～474頁、占部裕典「消費税法における仕入税額控除の適用要件」総合税制研究第5号（1997年）30～65頁を参照。

確定との関係及び成立の時期)を立法的に明らかにしたもの」⁷¹⁾であると解説されている。そうすると、税額控除については、確定時に行うものと解するしかない。

なぜ売上側(納税義務)と仕入側(仕入税額控除)でその法的性質や成立時期を分けているのだろうか。前章で述べたように、インボイス方式ではそれらを分けず、取引ごとに税額を記載していた。そこで次に、インボイス方式を定めたEU指令の規定との比較検討を加えて、消費税の仕入税額控除の本質を明らかにしていく。

3. EU指令が定める納税義務の成立と仕入税額控除の法的性質

EU付加価値税は、EU指令によって一般的な事項が定められている。

仕入税額控除に関しては、指令第10章(167条～192条)において規定されている。以下に、主な規定を挙げながら、その制度について概観する⁷²⁾。

まず、指令167条は「控除の権利は、控除対象税の納税義務が成立する時に発生する。」⁷³⁾と規定しており、納税義務が成立する時とは、「資産または役務が供給される時」⁷⁴⁾である(指令63条)。続いて168条は「その資産または役務が、課税事業者により課税取引に使用される限りにおいて、その課税取引が行われる加盟国において、次に掲げる税額⁷⁵⁾が納付税額から控除する権利が与えられる。」⁷⁶⁾と規定している。

なお、「この権利を行使するためには、課税事業者は法定の形式を整えたインボイスを保持していなければならない」⁷⁷⁾(指令178条)。

このように、EU指令においては、資産または役務の提供時に、インボイスを発行した事業者の納税義務が成立すると同時に、インボイスを受領した事業者には仕入税額控除権

71) 武田昌輔編『コンメンタール国税通則法』第一法規(1982年)1112頁。

72) 以下、指令167条、168条、63条178条の訳については、西山由美「EU付加価値税の現状と課題—マリーズ・レビューを踏まえて—」フィナンシャル・レビュー通巻102号(2011年)157頁、天野・前掲注42)83頁及び175～177頁を参考にした。

73) Article 167 A right of deduction shall arise at the time the deductible tax becomes chargeable.

※ chargeable は、他にも「課されるべき」など適語があるが、天野・前掲注42)83頁「chargeable とは、62条2項により、「納税猶予を留保して、租税行政庁が法の下に、特定の時点で納税義務者から税を徴収する権利を与えられること」とされるため、納税義務の成立と訳した。」にしたがって、国税通則法との対比もし易いと考え、「納税義務の成立」と訳した。

74) Article 63 The chargeable event shall occur and VAT shall become chargeable when the goods or the services are supplied.

75) 消費税という控除対象仕入税額とは、制度の違いから、少し内容が異なる。細かい論点になってしまうため、本稿では省略する。

76) Article 168 In so far as the goods and services are used for the purposes of the taxed transactions of a taxable person, the taxable person shall be entitled, in the Member State in which he carries out these transactions, to deduct the following from the VAT which he is liable to pay: (以下、a～eまで控除対象税額について規定されているが、前述した通り細かい論点になってしまうため、省略する。)

77) Article 178 In order to exercise the right of deduction, a taxable person must meet the following conditions(a)・he must hold an invoice drawn up in accordance with Article 220 to 236 and Article 238,239 and 240; (以下、b～fまで細則が続くが、省略する。)

が成立し、この権利は加盟国政府に対する請求権という法的性質が法に明記されている⁷⁸⁾。また、仕入税額控除権がインボイス受領時に成立し確定するということは、即時控除すなわち資産や役務が実際に課税事業に利用される前であってもすでに控除が認められていることを意味している。つまり、EU 付加価値税においては、「完全かつ即時の控除」(full and immediate deduction)⁷⁹⁾が大原則である。

4. 比較検討

日本の国税通則法及び所費税法と EU 指令を比べると、納税義務の成立については同じだが、仕入税額控除の法的性質と成立時期については決定的に異なっている。インボイス方式は、そのインボイスに税額を記載させ、権利義務を直接成立させる効果をもたせることによって、取引ごとにその税額を確定させ、前段階税額控除法の原理をそのまま計算構造に生かしているが、帳簿方式にそのような仕組みはない。

思うに、消費税は前段階税額控除法による付加価値税の、各取引段階における売上と仕入に係る税額を取引単位で確定させ、仕入税額の即時控除をすることによって、最終的に付加価値に課税されたことになるという原理のうち、売上については理論上そのまま持ち込み、売上ごとに納税義務が成立することを法に明記したのではないか。しかし、仕入税額の仕入ごとの即時控除については、インボイス方式の採用を断念した時点で、あえて理論上も持ち込まなかったのではないか。

日々の記帳において、売上税額については売上時に（当たり前だが）売上という事実に基づき、対価概念にしたがって課税標準を捉えればよく、課税非課税の区分もその都度「確実に」できる。これに対して、仕入税額については、課税仕入れの額は売上と同じ対価概念であるため捉えることは可能だが、その区分については仕入時にはまだ確実に行うことができない。これも当たり前ではあるが、仕入時にはまだ売上事実がないので（同時に行われる場合は別だが）、その仕入が課税売上に供給されるのか非課税売上に供給されるのかはまだ分からないからである。

したがって、課税仕入れの額を捉えることはできても、控除対象となる課税仕入れの額を取引の都度捉えることはできない。インボイス方式であれば、取引単位ごとの「完全なる即時の控除」が原則であるが、帳簿方式においては、そのような不確定なものにわざわざ取引の都度権利を付与し、確定させる必要はないと立法側が考えても不思議はない。

以上の考察によれば、法 30 条 2 項の規定は次のようなものだと考えられる。まず、課税仕入れ時の記帳では区分の仮判定をしておけばよい。そして、課税期間が終了した時点で、仮判定しておいた課税仕入れの区分を最終的に判定する。インボイス方式と違って、

78) 西山・前掲注 72) 157 頁。

79) 西山・前掲注 72) 157 頁。

帳簿から数字を拾い、決算とも連動しているのだから、そのほうが税務会計上も個別対応方式の目的上も望ましいことは明らかである。しかし、決算と連携はしていても、税額計算を課税期間単位で区切ったからには、必ずその課税期間で税額控除をしなければ前段階税額控除法による付加価値税としての体系を維持できない。ゆえに、実体法的な権利性が生じ、未販売の課税仕入れについては仮判定のまま税額控除がなされる。

そうすると、消費税の仕入税額控除の本質は、付加価値税としての性格を維持するための前段階税額控除法を、帳簿方式により課税期間単位で、機能させることにあるのではないか。いわば「課税期間単位の即時の控除」である。売上側（納税義務）と仕入側（仕入税額控除）でその法的性質や成立時期を分けていることが、その本質を端的に示しているといえるだろう。そして、その本質が課税期間単位であることに照らせば、やはり用途区分の判定を取引単位ですなわち課税仕入れ時に終了させるべき理由はないと考えざるを得ないのである。

第五章 比較検討による事例問題の検証

最後に、第二章で検討した問題事例についての検証を行う。課税売上割合と取引単位の課税売上割合の差が著しかったために、共通対応にされてしまうと、売上と仕入の対応が合わなくなってしまう事例であった。ここでも、EU 指令との比較を行い、消費税法における用途区分の判定基準について妥当な解釈を事例にあてはめ検証する。

指令 173 条では、消費税法における共通対応に区分されるような課税仕入れが行われた場合には、課税売上割合による控除を基本とし⁸⁰⁾、さらに同 2 項において、消費税法における準ずる割合や個別対応方式（全部又は一部の実際の使用状況に基づいて控除する）、一括比例配分方式、95% ルールなどに相当又は類似した計算方法を各国内法によって採

80) Article 173 1. In the case of goods or services used by a taxable person both for transactions in respect of which VAT is deductible pursuant to Articles 168, 169 and 170, and for transactions in respect of which VAT is not deductible, only such proportion of the VAT as is attributable to the former transactions shall be deductible.

The deductible proportion shall be determined, in accordance with Articles 174 and 175, for all the transactions carried out by the taxable person.

なお、計算要素についての詳細は省略するが、配分方法（比率の計算方法）について、174 条では課税売上割合の分子と分母に含める取引高及び除外する取引高について、175 条では課税売上割合の計算期間は 1 年単位であり、当期の割合が確定するまでは前年度取引を基準に計算された仮の割合を用い、翌年度中に最終的な調整をすると規定している。

また、この章における訳は、吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題—課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入税額控除否認を中心に—」日税研論集 30 号（1995 年）35～42 頁を参照した。同論文が刊行された当時の該当条文番号は 17 条 5 項であったが、現行では 173 条である。吉牟田教授の訳と現行の原文を読む限り、内容は変わっていない。

用することを認めている⁸¹⁾。

EU 指令では取引ごとに税額が計算されるため、期中においては仮の割合を用いて計算することなどの違いはあるが、課税取引部分のみを控除するために配分方法を定めている点は同じである。

ではその配分がインボイス方式であれば正確にできるのかといえば、そうではないと推察される。実際にドイツのように課税売上割合ではなく経済的対応関係に基づく配分を原則にしている例もあるし⁸²⁾、EU 指令は、一定の場合に日本における課税売上割合に準ずる割合を用いることを各国の裁量で義務づけることができるようにも規定している⁸³⁾。しかし、EU 付加価値税には、沿革で検討した通り、「同一価格には同一税額」という理念がある。仕入税額が完全に控除されず、事業者が抱えてしまうと、それは販売価格に上乘せされることにつながってしまう。そのため、EU では「課税期間内における」対応関係については、ある程度割り切っているのではないか。実際に、課税非課税の対応について、消費税は「～のためにのみ要する」と表現しているが、控除権が与えられる要件を定めた指令 168 条は、「課税取引に使用される限り」と表すのに、「used for the purpose of the taxed transactions」と明確に「purpose (目的)」という語を使用している⁸⁴⁾。それよりも、EU 付加価値税にとっては本質である即時控除による税の累積排除を優先させ、インボイス方式を採用したという側面もあると考えられないだろうか⁸⁵⁾。ただし、区分対応も当然重要であるため、仕入内容によっては調整規定が設けられている⁸⁶⁾。また、課税期間が原則 1 か月・2 か月・3 か月である（指令 252 条 2 項⁸⁷⁾）ため早期に申告納税がなされ⁸⁸⁾、見

81) Article 173 2. Member States may take the following measures:

- (a) authorize the taxable person to determine a proportion for each sector of his business, provided that separate accounts are kept for each sector;
- (b) require the taxable person to determine a proportion for each sector of his business and to keep separate accounts for each sector;
- (c) authorise or require the taxable person to make the deduction on the basis of the use made of all or part of the goods and services;
- (d) authorise or require the taxable person to make the deduction in accordance with the rule laid down in the first subparagraph of paragraph 1, in respect of all goods and services used for all transactions referred to therein;
- (e) provide that, where the VAT which is not deductible by the taxable person is insignificant, it is to be treated as nil.

82) 溝口史子「ドイツの仕入税額控除「個別対応方式」の仕組みと事例」税務弘報 61 巻 2 号（2013 年）116～124 頁参照。

83) 指令 173 条 2 項 (b)・前掲注 81)。

84) 前掲注 76)。

85) 非課税項目の多さや、複数税率が主な理由であることは周知の通りである。

86) Article 184 The initial deduction shall be adjusted where it is higher than that which the taxable person was entitled.

87) Article 252 2. The tax period shall be set by each Member State at one month, two months or three months. Member States may, however, set different tax periods provided that those periods do not exceed one year.

88) 西山由美「改正指令による EU 付加価値税の制度—日本の消費税にかかわる問題を中心として—」税務事例 42 巻 3 号（2010 年）33 頁参照。

直しの頻度が高いことになる。これは、まず即時に控除を行い、なるべく早期にかつ最終的には区分対応が合うようにと考えられた仕組みと解してよいのではないだろうか。

これに対して消費税の課税期間は、所得税・法人税に合わせたため⁸⁹⁾、特に選択しなければ原則1年（法19条）と長く設定されている。そして、日本においてもまた、課税売上割合による按分計算が不合理となるケースを想定し、課税売上割合に代えて準ずる割合を選択することを認めている。この準ずる割合は事前の承認申請が必要であることから、期末における有利選択のようなことはできない。ただし、課税仕入れ時に用途区分が終了してしまうのではなく、判定は課税期間末に行うことが原則であるという前提があれば、検討の余地は十分に残る。例えば、課税期間が12か月の場合、11か月目の月次決算時には、（いつ課税仕入れを行ったのかにもよるが）少なくとも課税売上割合については11／12の試算はできるし、承認申請も間に合うと考えられるからである。

したがって、第二章で検討したさいたま地裁の事例については、用途区分の判定基準が明確であれば、あのような理不尽な税額控除計算にはならなかった可能性がある。対比事例として示した裁決事例については、いずれにしても納税者有利になり、この先は立法により解決するほかはないものと思われる⁹⁰⁾。

第六章 結論

本稿は、個別対応方式における用途区分の判定基準について現行の解釈とは逆に、①課税期間末に②売上事実を根拠の原則として判定することが合理的であるという解釈を試みてきた。論証にあたっては、主にEU付加価値税との比較により、消費税法が定める計算構造の特徴を法的に明らかにし、具体的な制度の観点からも検討を重ねてきた。以下にその結論を述べる。

消費税はその導入経緯から、事業者の事務負担への配慮により、前段階税額控除法の方式として帳簿方式を採用した。この選択は、インボイス方式によれば取引単位で税額が算定され、帳簿方式によれば課税期間ごと算定されるという、計算構造上に根本的な違いをもたらすものであった。そしてこの根本的な違いは、具体的に次のような制度上の違いにつながっていた。

第一に、両書類の記載事項に大きな違いがある。特に、インボイスには税額を記載する義務がある（指令226条）のに対して、帳簿等にはその義務はない（法30条8項及び9項）。

第二に、インボイスは納税義務と仕入税額控除権を成立させる要件である（指令178条）のに対して、帳簿等にはそのような法的性質はない。

89) 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」日税研論集30号（1995年）17頁照。

90) こうした事例に備えて、準ずる割合を強制適用するべきとの立法論もある。山中英司「個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について」税大論叢77号374頁～459頁。

第三に、EU 付加価値税では、インボイス発行時に納税義務と仕入税額控除権が成立する（指令 167 条及び 168 条）のに対して、消費税は売上税額については課税売上ごとに納税義務が成立する（国税通則法 15 条 2 項 7 号）一方、仕入税額については課税期間末に実体法的な権利性が認められると解される（法 30 条）にとどまる。

以上のような具体的な制度内容の違いにより、インボイス方式における仕入税額は課税仕入れの都度、即時に控除され、帳簿方式における仕入税額は、課税期間単位で即時に控除されることになり、これが消費税法における仕入税額控除の本質である。

したがって、仕入税額控除計算の要素となる個別対応方式の用途区分も、課税期間単位で、すなわち課税期間末に最終的に判定するように法が予定していることは明らかではないか。税額の記載義務も仕入税額控除権の成立もない時点すなわち課税仕入れ時に、用途区分だけは判定を終わらせておくべき理由はなく、むしろ全く不合理である。

たしかに立法側が本来は帳簿方式ではなくインボイス方式を採用したかったことは、度々の発言などによっても明らかである⁹¹⁾、帳簿方式には転嫁の過程が不透明になる等の欠点もあり、その対策はなされるべきである。しかし、インボイス方式への移行を踏まえているからといって、上述した法制度の違いを無視し、まったく法的性質の異なる記帳行為とインボイス発行行為を同化させるがごとく「用途区分の判定は課税仕入れ時にを行い、その後の修正はしないでよい」などと解釈適用することは許容されることではない。

以上の検討によれば、日本の帳簿方式による消費税の仕入税額控除において、期中取引の時点において用途区分の判定を終了させる理由は法的にも実務的にも全くなく、むしろ、課税期間末に売上事実を根拠の原則として、用途区分を行うほうが合理的である。

おわりに

本稿の基となった修士論文を執筆中に、与党の自由民主党・公明党両党による「平成 28 年度与党税制改正大綱」が正式発表され、その後消費税の税率引上げについては延期されたが、日本においても複数税率化とインボイス方式の導入が現実のものとなりつつある。

本稿には、帳簿方式かインボイス方式かの是非を問う目的はなかったのですが、その長所短所という観点から論じることはしなかったが、帳簿方式には、税務コスト面でメリットがある。

付加価値税を理解するのに参考にさせて頂いた『欧州付加価値税ハンドブック』の著書

91) 例えば、消費税が採用される半年前（昭和 63 年 6 月）に政府税制調査会がまとめた「税制改革についての答申」には、「消費税（仮称）の導入に当たっては、この種の税が我が国になじみのないものであることから、その内容、仕組み、実施面等につき十分国民に説明する必要がある。……今回、消費全般に対する税制の導入に当たって「自己記録による方法（筆者注：帳簿方式）」を選択することは容認できるが、今後の消費税の定着とともに、将来は税額別記の書類により控除する方法（筆者注：インボイス方式）にしていくことが望ましい。」とあり、これと同旨の発言等は度々見受けられる。

である天野史子ドイツ税理士は、現在の EU の制度では、インボイス上に税額を記載しただけで、その税額を納付する義務が発生するため、納税義務者にとって大変なコンプライアンスリスクが生じていることを述べている⁹²⁾。

さらに、天野税理士の所属するプライスウォーターハウスクーパースが、付加価値税コンプライアンスを、納税に関する情報の収集、帳票類の保管などの準備行為、申告書の作成提出、納税手続きと定義し、それぞれに必要な時間を各国で調査し分析を行っている。これによれば、付加価値税を有している 145 か国の付加価値税コンプライアンスに要する平均時間は 125 時間（ただし EU 平均は 73 時間）であり、法人税の 74 時間をはるかに上回る結果となったのに対して、日本の消費税では、35 時間と推計され、145 か国の平均を大きく下回っているということである。

つまり、インボイス方式は多大な事務負担が生じる点が事業者の反発をかったと、沿革の比較検討でも述べたが、実際にその負担は大きいのである。

複数税率化が実現すればインボイス方式導入も避けられないであろう。そうすると、本稿の検討によれば、大幅な法改正が必要となるはずである。現行の国税通則法は、売上税額に対する納税義務だけを定めているが、これは税務会計上の配慮がなされた帳簿方式による消費税だったから辛うじて成り立っていたのである。仮に、EU 付加価値税におけるインボイスのように、発行することでその記載税額を納付する義務を厳格に課するのであれば、仕入税額の控除権も同じように付されるような改正がなされるはずである。

インボイス方式による上述したようなデメリットについては承知しているのであるから、日本の消費税においては事業者負担への配慮と適正課税が両立された制度になることを願いつつ、今後の改正の行方を注視していきたい。

92) 以下、<http://www.pwc.com/jp/ja/tax-articles/assets/it-2012-04.pdf> 参照。
(閲覧日：2016 年 12 月 5 日 23：32)