

個別対応方式の用途区分に係る判断基準の再検討

—仕入税額控除における書類保存方式の転換を素材として—

松本 照生

【研究の目的】

わが国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税であり、各取引段階で発生する課税の累積を排除することで、最終的には消費者による負担が予定されている。この仕組みを仕入税額控除と呼び、消費税の最も重要な要素の1つとされる。仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式は、課税仕入れ毎に行われる後述の用途区分に応じて、その控除税額が異なる計算構造であるため、かかる用途区分の判断基準が重要となる。

この個別対応方式の適用に際し、近年、居住用賃貸建物の取得に係る計算において用途区分に係る解釈の相違から、課税庁にその大部分が否認され更正処分等の取消しが争われた事案が散見されるが、こうした解釈上の争いは令和2年度改正により当該建物の取得後における譲渡等に応じた金額を基に控除額を計算する仕組みとなり、一定の解決がなされた。

しかしながら、用途区分の判断基準に係る消費税法30条2項1号は具体的な判断基準が示されておらず、仕入税額控除が求める適正な課税の累積排除を可能とするのか疑問である。さらに、納税者の意図的な用途区分によって不適切な税額控除がなされる等の恣意の介入や、また、判断基準が不明確であることから納税者の予測可能性が担保されない等の問題が想定される。そのため、上記裁判例等で示された判断基準が、改正に伴って解消された居住用賃貸建物に係る取引以外の多様な経済取引に対して、上述した問題点に対応可能であるのか検討を行うことは重要であろう。以上の背景から、本稿では、消費税法30条2項1号のいわゆる「個別対応方式」の用途区分に係る判断基準を研究目的とする。

なお、現行の仕入税額控除は請求書等保存方式であるが、令和5年10月には適格請求書等保存方式が施行される。仕入税額控除は、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）では、帳簿上の集計に基づく割戻し計算が行われるのに対し、インボイス方式では一般に請求書に記載された税額の積上げ計算が行われる。つまり、仕入税額控除の集計方法や認識すべき時期が決定的に変化すると推察される。かかる仕入税額控除の性質の変化が、本稿の研究対象とする個別対応方式の判断基準に如何なる影響を与えるのか検証する必要があると考える。

そこで、本稿では個別対応方式の用途区分に係る判断基準を考察するに際し、現行の請求書等保存方式から適格請求書等保存方式への書類保存方式の転換を素材として、両方式に係る仕入税額控除の性質を検討した上で両方式の個別対応方式に係る判断基準を考察する。

【論文構成】

第1章では、個別対応方式に係る規定等の確認を行う。消費税法30条2項1号の適用においては、各課税仕入れを①「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」、②「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」、③「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもの」の何れかに区分する必要がある。控除額は①に係る税額は全額、③に係る税額は一定割合を乗じた部分となり、②に係る税額は一切控除されない計算構造であることから、文理上①又は②に係る「のみ要するもの」に該当するか否かの判断が重要となる。一方、同30条2項1号には具体的な区分方法の明記がなく、通達等においても「仕入時の合理的な状

況」との説明に留まり、かかる「のみ」か否かの判断が困難である。また、通達等の判断基準では意図的な用途区分により課税売上にものみ要する課税仕入れとして税額控除がなされる等、恣意の介入に係る公平性の問題が想定される。さらに、意図せず用途変更があった際には、通達等に従って仕入時点で用途区分を行う場合がある一方で、仕入時の用途区分に係る根拠の立証の困難性から仕入後の実際の用途に基づき区分を行わざるを得ない可能性もある。つまり、同一用途に要する課税仕入れであっても、納税者によっては用途区分の判断時期や根拠が相違する可能性があり、納税者の予測可能性の観点においても問題がある。

第2章では、裁判例等や学説を比較検討する。恣意介入の防止等の点からは、判断根拠として「客観性」の確保が必要である。用途区分の解釈は、①仕入時に用途を確定させる方法と②仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえ判断する方法に大別されるが、仕入時点に限定し個々の取引に「客観性」を付与すること、また、個別対応方式に規定する「のみ」か否かの判断を行うことは困難である。一方、課税期間末までの期間を通じた判断であれば、現実の使用等の対応関係を重視するため「客観性」は明らかであり、また、「のみ」か否かの判断も、課税期間末までの現実の使用等を基に行うため容易であると考えられる。

第3章では、前章において、帳簿方式における仕入税額控除が、個別対応方式の用途区分に係る判断基準に影響を与えているとの見解を踏まえ、帳簿方式の性質を考察する。本来、付加価値税は各段階の課税の累積を適正に排除することで、最終的に消費者による負担が予定される性質から、売手と買手の税の連続性が必要とされる。一方、帳簿方式においては、消費税導入時の事務負担軽減等の要請から、売手と買手の税の連続性を担保した計算よりも、従来からの法人税等に係る帳簿を主体とした計算を優先する。本章では、現行方式の仕入税額控除が、帳簿を主体に課税期間末を前提とした、期間税に類似する性質を有することに照らし、個別対応方式の適用に際しても、その用途区分を仕入時に確定する必要はなく、課税期間末までの期間中の状況を踏まえ判断する方法が合理的である旨を提言する。

第4章では、適格請求書等保存方式の制度を概説し、登録制度創設、原則積上げ計算、請求書への税額別記の義務化等の改正により、現行制度における期間税に類似する性質から、取引税の性質に接近する点を確認する。一方、新制度施行後においても適格請求書等と所得計算に係る帳簿の双方の保存規定を残す根拠に関して、インボイスのみの保存で運用する欧州付加価値税制度との比較から検討する。この比較において、欧州制度の仕入税額控除が積上げ方式であるのに対し、わが国は新制度施行後においても課税期間末を前提とする割戻し計算を認めている点等、事務負担軽減の配慮から、帳簿への接続を基にした計算構造を残すと推察される。一方で、積上げ方式は、検証のため再集計を要するなどの事務負担増大の懸念や、また、徴税上において、その検証の困難性から脱税に繋がる懸念もある。かかる懸念に対し、税額計算を帳簿における複式簿記の性質を利用し、仮払消費税や相手勘定科目等の増減をもって間接的な検証が可能とする見解もある。すなわち、インボイス方式の脆弱性を補強する観点から、敢えて帳簿への接続を前提とした計算構造を残すとも考えられる。いずれの根拠としても適格請求書保存方式は、帳簿への接続を前提とした計算構造を有す

ると考えられ、かかる性質に照らすと、帳簿方式と同様に用途区分を仕入時に確定させる必要はなく、課税期間末までの期間中の状況を踏まえて判断を行うことが合理的である。

【結論】

以下の3点の理由から、個別対応方式の用途区分は、仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえ判断を行うべきである。

第1に、「客観性」の確保による公平性、予測可能性の向上を図る目的である。仕入時から課税期間末までの現実の売上や使用等の対応関係を重視するため、「客観性」は明らかであり、かかる「客観性」により恣意の介入を防止することで事業者間の公平性が保たれ、さらに用途区分の判断が明確になることから納税者の予測可能性の向上に資すると考える。

第2に、消費税法30条2項1号では「…にのみ要するもの」とされ「のみ」に係る税額は全額控除される（又はされない）。文理上、僅かでも他の区分の目的等が併存すれば、「のみ」に該当せず、「のみ」に区分されるか他の用途に区分されるかで納付税額が著しく異なる可能性もあるため、かかる判断は重要である。仕入時から課税期間末までの期間中における、現実の使用等を通じた用途区分の判断は、適正な課税の累積排除という観点からも、さらに、文理上、同30条2項1号が求める「のみ」か否かの判断にも合致した解釈である。

第3に、現行の請求書等保存方式における仕入税額控除は、帳簿を主体とした課税期間末を前提とする計算構造を有し、また、適格請求書等保存方式においても事務負担の軽減、あるいは、インボイス方式の脆弱性を補強する観点から、帳簿への接続を前提とした計算構造を有すると推察される。かかる期間税に類似する性質に照らせば、個別対応方式の用途区分は、両方式とも仕入時に確定する必要はなく、課税期間末までの状況を踏まえ判断することが合理的である。また、いわゆる「95%ルール」の適否が課税期間末を待って確定するという消費税法における計算構造上の期間税に類似する性質からの指摘も行う。

次に、個別対応方式の用途区分の解釈に係る、消費税法30条1項（令和5年9月30日以前）、同30条1項（令和5年10月1日以後）、同30条2項1号の条文を基に、用途区分の判断を仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈の可能性を検討する。

現行法である法30条1項は、課税期間中の「課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8を乗じて」算出した合計額を控除することとし、帳簿を基に課税期間末で割戻す計算がなされる。かかる課税期間末を前提とする計算構造に照らすと、用途区分を課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈は可能であると考えられる。また、同30条2項1号における「要する」の文言は、直接的に仕入時に用途を確定すべき根拠とはならないと考えられ、そうであれば、同30条2項1号が求める「のみ」か否かの判断を、仕入時から課税期間末までの状況を踏まえて、可能な限りの確に行うとする解釈は妥当であろう。

次に、改正法における同30条1項は、条文上、原則「適格請求書…の記載事項を基礎」とし、適格請求書等の「取引日」を基に、別記された「税額」を積上計算する旨を明確に規定する。かかる規定に照らすと税額控除を認識すべき時期を課税期間末と捉えることは出

来ず、課税期間末までの状況で用途の判断を行うとする解釈は困難である。

現行法では、個別対応方式の用途区分に係る判断を、課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈は可能と推察するが、裁判例等では仕入時を判断時期と解釈している。また改正法の同 30 条 1 項は、条文上、期間を通じて判断を行うとする解釈は困難である。しかし、両方式は帳簿への接続を基に期末を前提とした計算構造を有すると考えられるため、かかる期間を通じ用途を判断することが合理的である。また「客観性」確保による公平性や予測可能性の向上、同 30 条 2 項 1 号における「のみ」の的確な判断を行うためには、同様に期間を通じての用途区分の判断を行うべきであるため、立法論による解決策を提案する。

立法論では、用途区分の判断を「仕入時から課税期間末までの期間を通じて行う」とする目的の明確化のため、同 30 条 2 項 1 号に直接的に明示する必要がある。この文言を単に「課税期間末で行う」とした場合は、期末時点を利用した恣意の介入や、実務上、仕入時に「客観的」に用途が明白な仕入までも、期末時点での用途区分を強制する可能性もある。そこで立法案は、用途の判断を期末時点に限定せず、課税期間末までの期間を通じて行う旨を明記する。また「状況」という文言を追加し、仕入時から期末までの期間に対する「時間の経過」の意味合いを、また「客観性」の意味合いを付与した。さらに、これらの文言に対し「基礎として」判断する旨を追加し、納税者の予測可能性等を阻害しない範囲で、解釈に「幅」を付与し、同 30 条 2 項 1 号が求める適正な課税の累積排除を可能とする解釈余地を残した。

【本論文の貢献】

本稿では、まず、個別対応方式の判断基準を①適正な課税の累積排除の観点、②恣意の介入に係る公平性の観点、③納税者の予測可能性の観点の 3 点から考察し、裁判例等で示された仕入時に用途区分を確定させる解釈に対し、課税期間末までの期間を通じて判断を行うことのほうが、上記 3 点を合理的に解決できる旨を指摘した。その上で、現行の請求書等保存方式、及び、導入予定の適格請求書等保存方式に関しては欧州付加価値税との比較を通じて、両方式の仕入税額控除の性質を考察し、それらが共に帳簿への接続を基とした課税期間末を前提とする計算構造を有する点を確認した。かかる性質に照らし個別対応方式の適用に際しては、両方式共に、その用途区分を個々の取引時に確定する必要はなく、課税期間末までの期間を通じ判断を行うことが合理的である旨を提言した点に特徴がある。

個別対応方式に係る用途区分は、条文上、如何なる基準で判断すべきか明記されていないため、課税庁、納税者各々において、かかる判断に苦慮する場面も想定されるなか、解釈論及び立法論において明確な判断基準を提案することで、その判断に資すればと考える。また、未施行である適格請求書等保存方式の仕入税額控除に係る性質を欧州付加価値税制度と比較し、わが国の消費税が新制度移行後においても、なお事務負担軽減への配慮を強く行っていることを明らかにした研究は、現時点では少ないと思われる。今後、わが国の消費税制度が、欧州型のインボイス制度を目指すのか、帳簿への接続を前提とした日本独自のインボイス制度を目指すのかは必ずしも明らかではないが、今後の研究の一助になれば幸いである。

目次

はじめに	1
第1章 個別対応方式の用途区分に係る判断基準の問題点	3
第1節 消費税の計算過程の概要.....	3
第2節 居住用賃貸建物取得等に係る仕入税額控除制度の見直し（令和2年度改正）...4	
第1項 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限	5
(1) 居住用賃貸建物の意義.....	5
(2) 居住用賃貸建物の判定時期	6
第2項 居住用賃貸建物に係る仕入税額の調整	6
(1) 課税賃貸用に転用した場合の調整	6
(2) 譲渡した場合の調整	7
第3項 住宅の貸付けの範囲の見直し	8
第3節 消費税法30条2項1号の検討と「のみ」の的確な判断の必要性	9
第1項 消費税法30条2項.....	9
第2項 「のみ」の意義.....	10
第3項 「要する」の意義.....	11
第4項 「区分が明らかにされている場合」の意義.....	11
第5項 消費税法基本通達11-2-20、11-2-12.....	12
第6項 実際の売上や使用等と仕入の対応関係	13
第4節 課税の累積が適正に排除されないこととなる2つの要因.....	14
第1項 個別対応方式における控除計算で重要となる要素.....	14
第2項 用途区分の類型整理	15
第3項 具体的事例の想定	17
第4項 恣意の介入可能性と意図しない用途変更	19
第5節 小括	19
第2章 裁判例等の検討と現行の判断基準の整理.....	21
第1節 裁判例等の検討	21
第1項 東京地裁平成24年9月7日判決（税資262号順号12032）	21
(1) 事件の概要.....	21
(2) 判旨.....	22
第2項 さいたま地裁平成25年6月26日判決（税資263号順号12241）	23
(1) 事件の概要.....	23
(2) 判旨.....	23
第3項 東京地裁令和2年9月3日判決.....	24
(1) 事件の概要.....	24
(2) 判旨.....	25

第2節 各事例における判断基準.....	26
第1項 判断時期.....	26
第2項 判断根拠とする「客観性」の相違	26
第3項 判断根拠とする立法趣旨の相違	28
第4項 各事例等に係る学説	29
第3節 判断基準の整理	32
第1項 判断時期を仕入時とする解釈.....	32
(1) 判断根拠を「合理性」に求める方法.....	32
(2) 判断根拠を仕入時と仕入後の「客観性」を考慮して行う方法.....	33
(3) 判断根拠を納税者の個別事情を踏まえた「客観性」に求める方法	34
第2項 判断を仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈	35
第4節 小括	35
第3章 仕入税額控除における帳簿方式の性質	37
第1節 仕入税額控除の意義.....	37
第1項 消費税の種類	37
第2項 仕入税額控除の機能	39
第3項 わが国「消費税」の仕入税額控除の意義	42
第2節 消費税法導入の沿革と帳簿方式採用の理由	44
第1項 消費税法導入の沿革	44
(1) 付加価値税導入議論の背景	44
(2) 一般消費税（仮称）の失敗	45
(3) 売上税の失敗	46
(4) 消費税法の導入.....	48
第2項 税額計算として帳簿方式が採用された理由.....	49
第3節 帳簿方式の性質	51
第1項 仕入税額控除における帳簿方式の性質	51
第2項 帳簿方式が期間税に類似する性質をもち得る根拠.....	54
第4章 仕入税額控除における適格請求書等保存方式の性質.....	57
第1節 区分記載請求書等保存方式の概要	57
第2節 適格請求書等保存方式	58
第1項 適格請求書発行事業者登録制度等	58
(1) 適格請求書発行事業者の登録と公表.....	58
(2) 適格請求書発行事業者の義務.....	59
第2項 記載事項.....	59
第3項 仕入税額控除の要件の見直し.....	60
(1) 保存すべき適格請求書等	60
(2) 帳簿の記載事項.....	60

(3) 帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる場合	61
第4項 税額の計算方法	62
(1) 売上税額の計算	62
(2) 仕入税額の計算	62
第3節 新制度施行後における仕入税額控除の性質変化と帳簿保存の維持	62
第1項 登録制度と適格請求書等の発行義務等による課税関係の明確化	62
第2項 仕入税額控除に係る原則計算の改正	64
第3項 請求書等への記載事項の相違点	65
第4項 インボイス方式における仕入税額控除	66
第5項 仕入税額控除の要件における帳簿保存の維持	69
第4節 欧州付加価値税制度との比較	70
第1項 欧州付加価値税の導入経緯	70
第2項 仕入税額控除における欧州付加価値税制度との相違点	72
(1) 請求書等の保存要件	72
(2) 仕入税額控除の集計方法	73
(3) 仕入税額控除の発生時期とインボイスを保持 (hold) する時期の関係	73
(4) 課税の対象	75
(5) インボイスへの記載事項	76
(6) 課税期間	77
第3項 適格請求書等保存方式が期間税に類似する性質を残す根拠	77
(1) 所得計算に係る帳簿への接続による事務負担軽減の観点	77
(2) インボイス方式における脆弱性を補強する観点	80
第5章 課税期間末までの期間を通じて判断すべき根拠と立法論による解決案	84
第1節 課税期間末までの期間を通じて判断すべき根拠	84
第1項 「客観性」の確保による公平性、予測可能性の向上	84
第2項 消費税法30条2項1号における「のみ」の的確な判断の必要性	84
第3項 仕入税額控除の期間税に類似する性質	86
第2節 用途区分の判断を課税期間末までの期間を通じ行うとする解釈の検討	87
第1項 請求書等保存方式	87
(1) 消費税法30条1項(令和5年9月30日以前)	87
(2) 消費税法30条2項1号	89
第2項 適格請求書等保存方式 消費税法30条1項(令和5年10月1日以後) ..	90
第3節 立法論による解決案	92
おわりに	98
参考文献	99

はじめに

わが国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税¹であることから、売上に係る消費税額から、仕入れに係る消費税額を控除することにより課税の累積を排除する必要がある。すなわち、付加価値税は、直接消費税のように納税義務者と担税者が同一ではなく、納税義務者と担税者が異なることが前提であり、各取引段階で発生する課税の累積を適正に排除することにより、消費税は、最終的に消費者により負担されることが予定されている。このような、各取引段階における課税の累積を排除する仕組みを、仕入税額控除と呼び、消費税の最も重要な要素の1つ²とされる。

この仕入税額控除の具体的な計算方法は、まず本則課税と簡易課税³に大別される。本則課税は、さらに課税仕入れ等に係る消費税額を全額控除する方法と、課税の累積がない非課税売上に対応する部分を控除しない方法である個別対応方式又は一括比例配分方式に区分される。全額控除する方法は一般に95%ルール⁴と呼ばれるが、平成23年6月の税制改正によりその適用要件の見直しが行われ、当該改正により仕入税額控除の計算において個別対応方式を適用する事業者数が増加していることが推測されるため、改正後においては、各事業者にとって、より公平かつ予測可能性に資する判断基準が求められる。

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合は、まず個々の課税仕入れごとに、それが如何なる用途に使用等されるのかに応じて区分を行う必要がある。控除税額は、その区分に従って、課税売上にのみ要する場合はその仕入税額の全額を、課税売上と非課税売上に共通して要する場合には、仕入税額に一定の割合（課税売上割合）を乗じた部分となり、非課税売上にのみ要する仕入税額は控除の対象とならない。したがって、仕入税額控除の計算において個別対応方式を適用する際には、課税仕入れ等に係る用途区分の判断が重要となる。

この個別対応方式の適用に際し、近年、販売目的で取得した居住用賃貸建物の取得時の仕入税額控除の計算において、その用途区分に係る解釈の相違から課税庁によりその大部分が否認され更正処分等の取消しが争われた事案⁵が散見される。主たる争点は、当該建物の

¹ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）790頁。

² 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）813頁。

³ 基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者に限り、仕入税額控除を売上税額から見積計算する制度をいう。なお、以下において本稿では簡易課税制度についての説明は省略する。

⁴ 金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研167号（2013）32頁。

⁵ 最近のものとして上場企業のムゲンエステート社が東京地裁令和1年10月11日判決で敗訴し、一方、同じく上場企業であるエー・ディー・ワークス社は東京地裁令和2年9月3日判決で勝訴している（いずれも控訴審で係争中）。居住用賃貸建物の取得に係る用途区分の判断という概ね同様の事案に対して、裁判所の判断が分かれた結果となっている。

取得目的が、課税売上対応となる販売のみを目的とするのか、販売目的に加え非課税売上となる賃貸収入を得ることも目的とするのかである。事案の詳細は後述するが、解釈上、課税仕入れ等が如何なる用途に区分されるのか、すなわち、課税売上にのみ対応する課税仕入れは全額、共通して要する場合には一定の割合（課税売上割合）が控除され、一方で、非課税売上にのみ対応する税額は控除対象外とする計算構造から、用途区分の如何によって納税額が著しく相違する可能性があり、こうした理由から上述した係争事件に繋がっている。もっとも、かかる解釈上の争いは、令和2年度改正により居住用賃貸建物の取得に関しては個別対応方式の適用がなくなり、取得後における当該建物の譲渡等に応じた金額を基に控除額を計算する仕組みに改正され、一定の解決がなされたと思われる。

しかしながら、用途区分の判断基準に係る消費税法30条2項1号は、具体的な判断基準が示されておらず、仕入税額控除が求める適正な課税の累積排除を可能とするのか疑問である。さらに、納税者の意図的な用途区分によって不適切な税額控除がなされる等の恣意の介入や、また、判断基準が不明確であることから納税者の予測可能性が担保されない等の問題が想定される。そのため、上記裁判例等で示された判断基準が、改正に伴って解消された居住用賃貸建物に係る取引以外の多様な経済取引に対して、上述した問題点に対応可能であるのか検討を行うことは重要であろう。以上の背景から、本稿では、消費税法30条2項1号のいわゆる「個別対応方式」の用途区分に係る判断基準を研究目的とする。

なお、現行わが国の消費税における仕入税額控除は、請求書等保存方式であるが令和5年10月には適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）に変更することが予定されている。わが国の消費税へのインボイス方式導入に関して、増井教授は「消費税法創設以来のモデル・チェンジであり、その運用を構造的に変化させる⁶」との見解を述べられる一方で、田中教授は「『大山鳴動して鼠一匹』という結果になるのかもしれない。⁷」との見解を述べられる。仕入税額控除の計算は、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）では、帳簿上の集計に基づく割戻し計算が行われるのに対し、インボイス方式では、一般にインボイス上に記載された税額の積上げ計算が行われる⁸。つまり、仕入税額控除の集計方法や認識すべきタイミングが決定的に変化すると推察される。こうした仕入税額控除の集計方法や認識すべきタイミングの変化等が、本稿の研究対象とする個別対応方式の判断基準に如何なる影響を与えるのか検証する必要があると考える。

そこで本稿では、現行の請求書等保存方式から適格請求書等保存方式への書類保存方式の転換を素材として、両方式に係る仕入税額控除の性質を検討し、それらの性質を踏まえた上で、両方式における個別対応方式の用途区分に係る判断基準を考察する。

⁶ 増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリスト No.1539（2019）59頁。

⁷ 田中治「特集 消費税の仕入税額控除方式のあり方について」税研197号（2018）52頁。

⁸ 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949号（2017）12頁。

第1章 個別対応方式の用途区分に係る判断基準の問題点

第1節 消費税の計算過程の概要

仕入税額控除の1つである個別対応方式の判断基準に係る具体的な検討に入る前提として、わが国の消費税の計算過程の概説を行う。

消費税の納付税額は、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ等に係る消費税額を控除することで計算される。そこで、まず売上側の説明を行う。消費税の課税の対象⁹は、「国内において事業者が行う資産の譲渡等」（消費税法4条1項）をいい、「資産の譲渡等」とは、事業として対価を得て行う資産の譲渡等をいう（消費税法2条1項8号）。この「資産の譲渡等」から非課税¹⁰とされるものを除いたものを「課税資産の譲渡等」という（消費税法2条1項9号）。課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、「課税資産の譲渡等の対価の額（消費税等を除く）」（消費税法28条1項）をいい、税抜き価額で算定される。この課税標準に税率を乗じたものが売上に係る消費税額である。また、消費税法には、納付税額の算定上「課税売上割合」という概念がある。これは、事業者が課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額のうちに、当該事業者が当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合（消費税法施行令48条）をいい、後述する仕入税額控除の具体的計算において重要な役割をもつ。

次に課税仕入れ等に係る消費税額の説明を行う。「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（給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けることをいう（消費税法2条12号）。取引の相手先を「他の者」としていることから、課税仕入れ等の相手方は、課税事業者、免税業者及び一般消費者とされる¹¹。後述するが、わが国の消費税は、その導入時における事務負担等の配慮から仕入税額控除の方法として帳簿方式が採用されたため、免税事業者等からの仕入に対しても仕入税額控除が認められることとなっている。そして、消費税法30条1項において、事業者が国内において行う課税仕入れ等は、当該課税仕入れ等を行った日の属する課税期間の課税

⁹ 輸入取引に関しては本稿では省略する。

¹⁰ 「消費税の性格上課税対象としないもの」として、①土地の譲渡、貸付、②有価証券、支払手段の譲渡、③利子を対価とする資産の貸付け等、④郵便切手類、印紙、証紙、物品切手の譲渡、⑤行政手数料等、⑥国際郵便為替、外国為替業務等、「特別の社会政策的配慮によるもの」として、①公的医療保障制度による医療等、②一定の社会福祉事業等、③助産費用、④埋葬料、火葬料、⑤身体障害者用物品等、⑥学校の授業料等、⑦教科用図書の譲渡、⑧住宅の貸付け、がある（消費税法6条、別表第一）。岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』財経詳報社（2006）126頁。

¹¹ 岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』財経詳報社（2006）273頁。

標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ等に係る消費税額につき課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除することとしている。

なお、消費税法には、上述のとおり土地の譲渡等や公的医療保障制度による医療等の非課税が設けられており、非課税売上に対しては課税がなされないため、かかる課税の累積は存在しない。仕入税額控除の目的は、課税の累積を排除¹²することにある。そのため課税の累積が存しない非課税売上に対応する仕入税額は控除の対象とならない。つまり、課税資産の譲渡等に対応する仕入税額が、仕入税額控除の対象となるわけである¹³。そこで、消費税法 30 条 2 項は、課税の累積が認められる課税売上に対応する仕入税額は控除をし、反対に、課税の累積が認められない非課税売上に対応する仕入税額は控除がなされないとする具体的な仕入税額控除の方法として「個別対応方式」と「一括比例配分方式」を定めている。

消費税法 30 条 1 項において、課税仕入れ等に係る消費税を控除するとしつつ、課税の累積がない非課税売上が存する場合には、同 30 条 1 項をそのまま適用せず、消費税法 30 条 2 項により「個別対応方式」又は「一括比例配分方式」をもって控除額に一定の調整を加えるわけである。ただし、令和 2 年度税制改正により令和 2 年 10 月 1 日以後に取得する「居住用賃貸建物」に係る課税仕入れ等の税額に対しては、同 30 条 2 項の規定は適用されないこととなった。本稿では、消費税法 30 条 2 項に規定する「個別対応方式」を研究対象としているため、かかる消費税法 30 条 2 項の規定から除外される新制度は如何なるものであるのかを次節で確認する。

第 2 節 居住用賃貸建物取得等に係る仕入税額控除制度の見直し（令和 2 年度改正）¹⁴

令和 2 年度税制改正により、居住用賃貸建物の取得等に係る消費税額の仕入税額控除を

¹² 課税の累積排除に係る仕入税額控除の機能は、第 3 章において詳説する。

¹³ この点に関して、神戸地裁は次の通り判示している。「仕入税額控除制度の趣旨に照らすと、非課税取引に対応する仕入税額については税負担の累積を考慮する必要がなく、仕入税額控除を行う根拠を欠く」神戸地判平成 24 年 11 月 27 日税資 262 号 12097。本稿では、非課税取引に対する課税の累積問題に関しての検討は行わないが、多くの先行研究がある。品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研 188 号（2016）、村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か」税研 173 号（2014）、西山由美「金融セクターに対する消費課税」金子宏＝中里実＝J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014）、安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除医療非課税を中心に』（白桃書房、2015）等。

¹⁴ 本節は主に、金井恵美子「税務の知識シリーズ（第 11 回）令和 2 年度税制改正：居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度の見直し」税研 212 号（2020）67～78 頁、朝長英樹「居住用賃貸建物の仕入税額控除の制限」税経通信 75 巻 5 号（2020）10～19 頁を参考に執筆した。

制限する制度が創設された。当該改正の背景としては2つの理由が想定される。1つは、従来、非課税売上である住宅の貸付けを目的として居住用賃貸建物の取得等を行った事業者が、金地金の売買を繰り返して意図的に課税売上割合を引き上げた上で仕入税額控除を行うという、いわゆる金地金スキームの問題¹⁵である。もう1つは、居住用賃貸建物の取得等に係る個別対応方式の解釈に係る問題である。具体的な事案や争点等は第2章で述べるが、近年、販売目的で取得したとされる居住用賃貸建物の仕入税額控除の計算において、当該建物の用途区分における解釈の相違から課税庁によってその大部分が否認され、更正処分等の取消しが争われた事案が散見されていた。当該改正によって、かかる2つの問題は同時に一定の解決がなされたといえる。以下、改正により創設された制度の内容を確認する。

第1項 居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限

令和2年10月1日以後に行う居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額には、仕入税額控除の規定は適用しないこととなった（新消法30⑩、別表-13）¹⁶。

（1）居住用賃貸建物の意義

居住用賃貸建物とは、非課税となる住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物（その付属設備を含む）以外の建物で、高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産に該当するもの（新消法30⑩）をいい、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」とは、建物の構造及び設備の状況その他の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかなものをいう（新消基通11-7-1）。

なお、居住用賃貸建物を、事業用賃貸部分と居住用賃貸部分とに合理的に区分しているときは、居住用賃貸部分についてのみ、仕入税額控除が制限される（改消令50の2①）。具体的には、使用面積割合や使用面積に対する建設原価の割合など、その建物の実態に応じた合理的な基準により区分をする（消基通11-7-3）。

ア．高額特定資産

高額特定資産とは、棚卸資産及び調整対象固定資産のうち、その資産の一の取引の単位

¹⁵ 金地金スキームに関しては、以下に詳細な解説がなされている。橋本浩史「最新判例・係争中事例の要点解説(第116回)消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」の意義が問題となった事例[東京地裁平成31.3.14判決、東京高裁令和元.12.4判決]」税経通信75巻5号(2020)171~175頁、金井恵美子「税務の知識シリーズ(第7回)固定資産である建物等の課税仕入れを行った日」税研207号(2019)75~79頁等。

¹⁶ 令和2年3月31日までに締結した契約に基づく居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等には、当該改正は適用されない（令和2改法附則44）。また、居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に対しては、「棚卸資産に係る仕入税額の調整」（消法36①③）の規定は適用されない。

に係る課税仕入れに係る支払対価の額の 100/110 に相当する金額、特定課税仕入れに係る支払対価の額又は保税地域から引き取られるその資産の課税標準である金額が 1,000 万円以上であるもの（自己建設の場合には、その建設等に係るこれらの金額の合計額が 1,000 万円に達したものをいう（消法 12 の 4①、消令 25 の 5①②）。

イ. 調整対象自己建設高額資産

調整対象自己建設高額資産とは、他の者との契約に基づき、若しくは当該事業者の棚卸資産として自ら建設等をした棚卸資産で、その建設等に要した課税仕入れに係る支払対価の額の 100/110 に相当する金額、特定課税仕入れに係る支払対価の額及び保税地域から引き取られるその資産の課税標準である金額の累計額が 1,000 万円以上となったものをいう（新消法 12 の 4②、新消令 25 の 5③）。

（２）居住用賃貸建物の判定時期

居住用賃貸建物に該当するかどうかは、課税仕入れを行った日の状況により判定を行うこととするが、その課税期間の末日において、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかにされたときは、居住用賃貸建物に該当しないものとしてすることができる（新消基通 11-7-2）。

自己建設資産である場合は、その建設等に要した費用の累計額が 1000 万円以上となり、自己建設高額特定資産の仕入れを行った場合に該当することとなった日において、居住用賃貸建物に該当するかどうかを判定する（消法 12 の 4、新消基通 11-7-2）。

第 2 項 居住用賃貸建物に係る仕入税額の調整

居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限の適用を受けた居住用賃貸建物を課税賃貸用に転用した場合又は譲渡した場合には、仕入税額の調整を行う（新消法 35 の 2①②）。

（１）課税賃貸用に転用した場合の調整

当該仕入税額の制限の適用を受けた場合において、第三年度の課税期間の末日において居住用賃貸建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に課税賃貸用に供したときは、その有している居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に「課税賃貸割合」を乗じて計算した金額に相当する消費税額をその第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算する（新消法 35 の 2①）。なお、第三年度の課税期間の末日においてその居住用賃貸建物を有していることが要件となっているため、その居住用賃貸建物を除却又は譲渡した場合には、この規定の適用はない。ただし、譲渡した場合には下記の「譲渡した場合の調整」の適用がある（新消基通 12-6-2）。

ア. 第三年度の課税期間

第三年度の課税期間とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日の属する課税期間の開始の日から 3 年を経過する日の属する課税期間をいい、居住用賃貸建物の仕入れ等の日とは、その居住用賃貸建物の課税仕入れの日をいう（新消法 35 の 2③）。自己建設高額特定資産

については、その自己建設高額特定資産の建設等が完了した日を居住用賃貸建物の仕入れ等の日として、第三年度の課税期間を判定する（新消法 35 の 2③）。

イ. 調整期間

調整期間とは、その居住用賃貸建物の仕入れ等の日から第三年度の課税期間の末日までの間をいう（新消法 35 の 2①）。

ウ. 課税賃貸割合

課税賃貸割合とは、調整期間に行ったその居住用賃貸建物の貸付けの対価の額の合計額のうちに、調整期間に行ったその居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額の占める割合であり、これらの対価の返還等があった場合には、その返還等の金額をそれぞれの対価の額の合計額から控除した残額による（新消法 35 の 2③、新消令 53 の 2①）。

【課税賃貸割合】

調整期間中における課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額（対価の返還等控除後）

調整期間中における貸付けの対価の額の合計額（対価の返還等控除後）

(2) 譲渡した場合の調整

居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限の適用を受けた場合において、その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に他の者に譲渡¹⁷したときは、その譲渡をした居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税譲渡等割合を乗じて計算した金額に相当する消費税額をその譲渡をした課税期間の仕入れに係る消費税額に加算する（新消法 35 の 2②）。

ア. 課税譲渡等割合

課税譲渡等割合とは、課税譲渡等調整期間¹⁸に行ったその居住用賃貸建物の貸付けの対価の額の合計額及びその居住用賃貸建物の譲渡の対価の額の合計額のうちに、課税譲渡等調整期間に行ったその居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額及び

¹⁷ 譲渡には次のものが含まれる（新消法 35 の 2②、新消令 53 の 4③）。①個人事業者が事業用資産を家事消費した場合のみなし譲渡、②法人が資産をその役員に対して贈与した場合のみなし譲渡、③代物弁済による資産の譲渡、④負担付き贈与による資産の譲渡、⑤金銭以外の資産の出資、⑥法人課税信託の委託者がする信託財産となる資産の移転、⑦法人課税信託への出資があったとみなされるもの、⑧所有権その他の権利を収用され、その権利を取得する者からその権利の消滅に係る補償金を取得した場合。

¹⁸ 居住用賃貸建物の仕入れ等の日からその居住用賃貸建物を譲渡した日までの間をいう（消法 35 の 2③）。

その居住用賃貸建物の譲渡の対価の額の合計額の占める割合であり、これらの対価の返還等があった場合には、その返還等の金額をそれぞれの対価の額の合計額から控除した残額による（新消法 35 の 2③、新消令 53 の 2②）。

【課税譲渡等割合】

課税譲渡等調整期間中における課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額 + 譲渡の対価の額（対価の返還等控除後）
課税譲渡等調整期間中における貸付けの対価の額の合計額 + 譲渡の対価の額（対価の返還等控除後）

第3項 住宅の貸付けの範囲の見直し

改正前では、住宅の貸付けの判定を、その貸付けに係る「契約」において人の居住の用に供することが明らかにされているものに限るとされていた。当該改正により、貸付け等の状況からみて人の居住の用に供されていることが明らかでない場合は、これを住宅の貸付けに含むものとされた（別表一 13）。

賃貸収入が、住宅の貸付けとされる非課税売上となるのか、あるいは課税売上となるのかは、上述した仕入税額の調整計算で使用される「課税賃貸割合」や「課税譲渡等割合」に影響を及ぼす。これまでの契約のみを根拠とした判定では、居住用に限定されない契約での賃貸は課税売上となり、「課税賃貸割合」や「課税譲渡等割合」の計算上は、分子に加算され、実質的に居住用として賃貸を行っていたとしても仕入税額控除が可能となる。当該改正は、これまでの「契約」のみを根拠とした判定に、貸付実態による判定を加え、その適用範囲の見直しを通じて、居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除の制限の規定をサポートする役割を持つと考えられる。

上述のとおり令和2年度改正によって、居住用賃貸建物の取得に関しては個別対応方式の適用がなくなり、居住用賃貸建物の取得後における当該建物に係る実際の課税賃貸収入や譲渡に応じた金額を基に控除額を計算する仕組みに改正され、従来の金地金スキームの問題と消費税法 30 条 2 項 1 号に係る用途区分の解釈上の問題は、一定の解決を得たと評価できる。しかしながら次節で詳説するが、用途区分の判断基準に係る法 30 条 2 項 1 号は、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」と規定しているに過ぎず、具体的な判断基準が示されていない。そのため居住用賃貸建物の取得等に係る解釈問題が令和2年度改正によって法 30 条 2 項 1 号から除外されたとしても、かかる取引以外の多様な経済取引に対して個別対応方式が求める、課税の累積が認められる課税売上に対応する仕入税額は控除をし、課税の累積が認められない非課税売上に対応する仕入税額は控除がなされないとする計算、すなわち、適正な課税の累積排除を可能とするのかを検討することは重要であろう。

そこで、次節では、「個別対応方式」に係る用途区分の判断基準を規定する消費税法 30 条 2 項 1 号の内容を確認する。

第3節 消費税法30条2項1号の検討と「のみ」の的確な判断の必要性

第1項 消費税法30条2項

「個別対応方式」と「一括比例配分方式」における税額控除の方法は、消費税法30条2項において以下の通り規定されている（下線は筆者による。）。

2 前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上高が五億円を超えるとき、又は当該課税期間における課税売上割合が百分の九十五に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額及び同項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額（以下この章において「課税仕入れ等の税額」という。）の合計額は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。

一 当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ及び特定課税仕入れ並びに当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。）にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合 イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法

イ 課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額

ロ 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

二 前号に掲げる場合以外の場合 当該課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法

個別対応方式とは、当該課税期間中に事業者が行なった課税仕入れ等を、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②課税資産の譲渡等以外の資産（その他の資産）の譲渡等にのみ要するもの、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するもののいずれかに区分し、①課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ等に係る税額の全額、及び、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等の税額に当該課税期間中の課税売上割合を乗じた金額の合計額を、仕入税額控除の対象として認めるものである。すなわち、上記②に係る仕入税額の全額と、③に係る仕入税額のうち、課税売上割合により非課税売上に対応する部分の仕入税額は控除がなされない。一方、一括比例配分方式とは、当該課税期間中に事業者が行った課税仕入れ等に係る税額の合計額に、当該課税期間中の課税売上割合を乗じた金額を、仕入税額控除の対象として認める制度である。

なお、非課税売上に対応する課税仕入れ等は、仕入税額控除を行わないのが原則であることは上述の通りであるが、仮に非課税売上とされる利子収入が少しでもあれば直ちに、それに対応する仕入税額を算定して、その分の控除を認めないことにすると実務上大きな負担をかけることとなる。そのため大部分が課税売上ならば、区分計算を省略して仕入税額的全

額控除を認める¹⁹こととしており、一般にこれを95%ルールと呼んでいる²⁰。

95%ルールは事務負担の軽減を趣旨としているのであるが、その適用対象に事務負担を考慮する必要のない大企業まで含まれていること²¹、また、大企業であるが故、たとえ非課税部分の割合が5%未満としても、課税の累積の無い部分、つまり益税とされる金額が巨額²²であることなどから批判が根強くあり²³、平成23年6月の税制改正により、適用範囲の見直しが行われた。平成23年6月の改正により、課税売上高が5億円を超える課税期間は95%ルールの適用がない。すなわち、95%ルールが適用される事業者は、当該課税期間における課税売上割合が95%以上、かつ、当該課税期間における課税売上高が5億円以下の事業者に限定される。当該改正後においては、課税売上高が5億を超えるすべての事業者は、原則すべての課税仕入れ等につき個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかを選択することとなるが、一般的には個別対応方式が有利²⁴とされ、該当する多くの事業者は個別対応方式を選択することが想定される。かかる個別対応方式の適用事業者数の増加を踏まえると、改正後は、より公平かつ予測可能性に資する判断基準が求められる。

そこで次項以降で、個別対応方式に係る消費税法30条2項1号の内容を検討する。

第2項 「のみ」の意義

消費税法30条2項1号では「課税資産の譲渡等（若しくは、その他の資産の譲渡等）にのみ要するもの」（下線は筆者による。）としている。ここで「専ら」や「おおむね」ではなく「のみ」という文言が用いられるのは、この「のみ」に係る課税売上に要する仕入税額が全額控除される（非課税売上に要する税額は全額控除されない）ことにより、課税の累積を適正に排除するためである。文理上、例え僅かでも、ある目的等と別の目的等が併存すれば、「のみ」に該当しない。課税売上（又は非課税売上）に係る「のみ」に区分されるのか、他の用途に区分されるのかで、個別対応方式の計算構造上、納付税額が著しく相違する可能性もあるため、かかる用途区分の判断は的確に行う必要がある。

¹⁹ 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』（税務経理協会、2015）260頁。

²⁰ 金井恵美子『「95%ルール」の実務上の課題』税研167号（2013）32頁。

²¹ 山本守之『租税法の基礎理論（新版）』（税務経理協会、2008）429頁。

²² 井藤丈嗣「課税売上割合が95%以上の場合に生ずる益税問題」『第32回日税研究賞』税研149号（2009）124頁。

²³ 金井恵美子『「95%ルール」の実務上の課題』税研167号（2013）32頁。

²⁴ 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控除否認を中心に—」『消費税 日税研論集30号』（日本税務研究センター、1995）57頁。本稿では、個別対応方式と一括比例配分方式の有利判定に関しての検証は行わないが、上記論文において詳細な検証が行われている。

第3項 「要する」の意義

消費税法 30 条 2 項 1 号では「課税資産の譲渡等（若しくは、その他の資産の譲渡等）にのみ要するもの」（下線は筆者による。）としている。かかる「要する」に関して、消費税導入時に発行された「消費税法のすべて」には「課税資産の譲渡等にのみ要するものについては、『要したもの』ではないので、その課税期間に課税資産の譲渡等にのみ要するものであれば、未販売で在庫になっているものも控除が認められることとなる²⁵⁾」との説明がある。つまり、法 30 条 2 項 1 号において「要した」ではなく「要する」としたのは、消費税においては、所得税や法人税におけるような費用・収益対応の考え方はなく、ある課税期間の仕入等に含まれる税額は、その課税期間の売上に対応するかどうかと関係なく、原則としてその課税期間に控除される²⁶⁾とした、付加価値税としての性質²⁷⁾を考慮してのものと思われる。

第4項 「区分が明らかにされている場合」の意義

消費税法 30 条 2 項 1 号では、上述の「…のみ要するもの…」に関して「その区分が明らかにされている場合」に個別対応方式の適用を認めている。国税庁ホームページ Q&A では「事業者の行う課税仕入れ等について、課税売上対応分、非課税売上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、課税仕入れ等に係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。²⁸⁾」との説明がなされている。ここで説明されている「明らかにされている場合」とは、用途区分を帳簿等に対して客観的に記載等しておくことが述べられている。

以上、消費税法 30 条 2 項 1 号で示された内容の確認を行ったが、かかる用途区分の方法に関し、具体的に「いつの時点」により「どのような基準」をもって、その区分を明らかにするのが規定されていない。岡村教授も同様の疑問を持たれており、「売上げと仕入れとの対応は、消費税法のアキレス腱である。個別対応方式における『対応』を、いつ、何に基づいて判断するのかについて、法には規定がない²⁹⁾」と述べられる。売上と仕入の対応を

²⁵⁾ 『消費税法のすべて 暮らしを未来を築きます。消費税。』大蔵省主税局税制第 2 課編（大蔵省印刷局、1989）65～66 頁。

²⁶⁾ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）813 頁。

²⁷⁾ 付加価値税（仕入税額控除）の性質や機能は、第 3 章第 1 節において詳説する。

²⁸⁾ 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）問 12

<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf>（閲覧日 2020.6.15）。

²⁹⁾ 岡村忠生「消費税法に＜不課税＞の概念は必要か？」立命館法學 352 号（2007）70

「アキレス腱」と評されるのは、個別対応方式の目的が、税の累積がある課税売上に対応する仕入税額は控除し、一方で税の累積がない非課税売上に対応する仕入税額は控除されないという、付加価値税として重要な要素である課税の累積を適正に排除³⁰するという点にあるからであろう。次に個別対応方式における用途区分の判断に関しての実務的な運用方法が述べられている基本通達の内容を確認する。

第5項 消費税法基本通達 11-2-20、11-2-12

個別対応方式における用途区分の判断に関しての実務的な運用方法は、消費税法基本通達 11-2-20 及び 11-2-12 において、次の通り説明されている（下線は筆者による。）。

（課税仕入れ等の用途区分の判定時期）

11-2-20

個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、課税仕入れ及び保税地域から引き取った課税貨物を課税資産の譲渡等にのみ要するもの、その他の資産の譲渡等にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分する場合の当該区分は、課税仕入れを行った日又は課税貨物を引き取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又は課税貨物を引き取った日において、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。

（課税資産の譲渡等にのみ要するものの意義）

11-2-12

法 30 条第 2 項第 1 号《個別対応方式による仕入税額控除》に規定する課税資産の譲渡等にのみ要するもの（以下「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」という。）とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいい、例えば、次に掲げるものの課税仕入れ等がこれに該当する。なお、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。

- (1) そのまま他に譲渡される課税資産
- (2) 課税資産の製造用にのみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等
- (3) 課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等

上記、基通 11-2-20 では、「課税仕入れ等を行った日の状況」により判断を行うこととしている。ただし、仕入時の判断において共通対応となるものは、課税期間の末日まで、その

頁。

³⁰ 課税の累積排除に係る仕入税額控除の機能は、第 3 章において詳説する。

判断の基準日を伸ばして適用することを認めている。この点は、実際の売上等と仕入の対応関係を重視した考えが取られていると思われる。しかしながら、なぜ当初の判断時期を「課税仕入れ等を行った日」に行うのかに関しての説明はなされていない。

また基通 11-2-20 では、課税仕入れ等を行った日の「状況」により判断を行うこととしている。「状況」の意味合いは「時とともに変化する物事の、その時、その時のありさま、ようす³¹⁾」とある。つまり、ここで示されている判断基準は「課税仕入れ等を行った日における、その時のありさま、や、様子により判断を行う」ということとなる。では、仕入日以後における現実の売上や使用等との対応関係は如何に考えるのか、次項において確認する。

第6項 実際の売上や使用等と仕入の対応関係

前項の基通 11-2-12 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」としている。こうした売上や使用等と仕入の対応関係に関して、コンメンタール消費税法では基通 11-2-20 に関して以下の説明がなされている。「課税仕入れ等が課税資産の譲渡を行うためにのみ必要なもの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に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、遡っての修正計算は必要ではない。³²⁾」また実務書においても以下の説明がなされている。「課税仕入れ等の用途区分は、仕入の日の状況によるのであり、その判断は、その後に状況の変化や用途の変更があっても影響を受けません³³⁾」。

上記の説明からは、用途区分の判断は、原則として課税仕入れ時の状況により行うこととし、その判定に「合理性」があれば、その後の実際の取引事実は判定要素としない、ということとなる。これは、上記で消費税法 30 条 2 項 1 号が、課税資産の譲渡等に対して「要した」ではなく「要する」の文言を用いたことと関係する。つまり「要する」の文言を用いた根拠は、消費税においては、費用収益対応の考え方はなく、ある課税期間の仕入税額は、その課税期間の売上等と無関係に、原則その課税期間に控除されるとした性質を考慮してのものである。こうした観点から、基本通達やコンメンタール等においても、用途区分の判断に際しては、現実の売上や使用等との対応関係は考慮する必要はなく、仕入時の「合理的」な状況により判断する旨が説明されていると推察される。

上述の通り、個別対応方式の適用に際しては、課税の累積を適正に排除するという観点から、個々の課税仕入れ等が、課税資産の譲渡等、あるいは、その他の資産の譲渡等に「のみ」要するか否かの判断を的確に行う必要がある。その一方で、通達やコンメンタール等で述べられる用途区分の判断基準は、現実に販売や使用等がなされていない仕入時点に限定した

³¹⁾ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

³²⁾ 武田昌輔監修『DHC コンメンタール消費税法』（第一法規、加除式、1989）3231 頁。

³³⁾ 金井恵美子『プロフェッショナル消費税の実務』（清文社、2017）307 頁。

上で、その仕入時の「合理的」な状況等により行う旨の説明しかなされておらず、さらに「要する」の文言から、実際の売上や使用等と仕入との対応関係は考慮する必要はないとされる。かかる判断基準において、消費税法 30 条 2 項 1 号が要求する「のみ」の判断を的確に行うことが可能であるのか疑問である。

そこで次節では、上記で示された判断方法を基準とした場合に、如何なる点が問題となり得るか具体的な事例を基に検討を行う。

第 4 節 課税の累積が適正に排除されないこととなる 2 つの要因

第 1 項 個別対応方式における控除計算で重要となる要素

問題となり得る具体的事例を検討する前提として、改めて個別対応方式の適用上の問題点の整理を行う。個別対応方式により仕入税額を計算する場合は、課税仕入れ等について、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②その他の資産の譲渡等にのみ要するもの、③課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分し、①に係る税額全額と③に係る税額に課税売上割合を乗じた金額との合計額が原則として仕入税額控除額となる。つまり、計算構造上、「用途区分」を如何に行うかという点と「課税売上割合」で適用される数値の 2 点が重要な要素となる。

後述する裁判例に関しても、争点としては用途区分であったが、そもそもの発端は、課税仕入れ等を行った課税期間における課税売上割合が経済実態に比して極端に低く計算された中で、当該課税仕入れ等が共通対応と区分されたため、その仕入税額のほとんどが控除できないことにあった³⁴。課税売上割合が経済実態に即さない場合には、「課税売上割合に準ずる割合（消費税法 30 条 3 項）」の適用も事業者の選択肢として与えられているが、合理的とされる基準に基づき事前に税務署長への承認申請が必要であるなど、そのハードルは決して低くなく、現実に後述する裁判例でも適用されていない³⁵。

³⁴ 一方で、調剤薬品等の用途区分に係る国税不服審判所平成 18 年 2 月 28 日裁決（裁決事例集 71 集 719 頁）では、調剤薬品等のほとんどが非課税売上に使用されるものであるのに、一部が課税売上に使用されることから、調剤薬品等の一括仕入が共通対応とされ、課税売上割合に従って、5 割強が仕入税額控除の対象となった事例もある。

³⁵ 東京地裁令和元年 10 月 11 日判決では、「(課税売上割合に準ずる割合の適用を) 課税売上割合によって計算するよりも合理的といえる」としつつも、納税者の計算した「準ずる割合」については、「合理性は明らかにされているとはいえない」としている。なお、本稿では「課税売上割合に準ずる割合」の適否に係る検討は行わないが、以下において詳説がなされている。熊王征秀「税務研究『課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書』の活用方法」税理 62 卷 10 号 (2019) 194~199 頁、金井恵美子「一括比例配分方式と個別対応方式の選択」税理 60 卷 11 号 (2017) 44~50 頁、窪澤朋子「『用途区分』の工夫や『準ずる割合』の活用を 消費税の仕入税額控除をめぐる実務論点」旬刊経理情報 1529 号

要するに、課税仕入れ等が共通対応に区分された場合には、実際の経済実態とは無関係に、その課税期間における課税売上割合をもって控除計算をせざるを得ず³⁶、こうした不合理性を是正するためには、立法政策³⁷に委ねるしかないとも考えられる。しかしながら、立法政策により合理的な課税売上割合を規定するとしても、事業者の営む事業内容等は千差万別であり、一律に規定できるものではなく³⁸、仮に実際の経済実態に即した課税売上割合を規定した場合は制度を複雑なものとし、納税者や税務当局の事務負担が増大すると推察される。また、令和2年度税制改正により、金地金の売買により課税売上割合を不当に引き上げ仕入税額控除するという金地金スキームの問題と、第2章で詳説するが、居住用賃貸建物の取得に係る消費税額が、課税売上割合の適用により経済実態に比して極端に低く計算されるといった「課税売上割合」に係る2つの問題は解消された。

課税売上割合を経済実態に即したものとする視点は重要であるが、事業者の事業実態に応じた課税売上割合を定めることは、複雑な事務負担を強いることとなり得、それは消費税制度の求める簡索性³⁹を著しく損なうことにも繋がるため、現行の「課税売上割合」の規定を変更する必要はないと考える。

したがって、本稿においては、個別対応方式の計算構造上で重要な要素となる「用途区分」と「課税売上割合」のうち、「用途区分」に範囲を絞って検討を行うこととする。

第2項 用途区分の類型整理

前節では、個別対応方式に係る用途区分において、課税の累積を適正に排除する必要性から課税売上（若しくは非課税売上）に「のみ」要するか否かの判断を的確に行うべき旨を述

(2018) 35～39 頁等。

³⁶ 沼田教授は課税売上割合の数値に関して「実態を反映したものとなるという根拠は存在しない。」と述べており、金井氏も同様に「消費税は売上げと仕入れとの期間的な対応という概念を持たないから、課税売上割合は、課税仕入れの発生の実態を反映するものではない。」と述べている。沼田博幸「一般間接税としての消費税について 税額控除に関する議論を中心として（山浦久司教授 退職記念論文集）」会計論叢 14号（2019）81頁、金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研 167号（2013）33頁。

³⁷ 「課税売上割合」の不合理性や「課税売上割合に準ずる割合」の適用上の問題に着目し、立法論の側面から研究されたものとして、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」税務大学校論叢 77号（2013）374～459頁。

³⁸ 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」税務大学校論叢 77号（2013）447頁。

³⁹ 消費税導入時における昭和63年4月「税制改革についての中間答申」のなかで「望ましい間接税制度」の基準として、簡素で分かり易く取引慣行に配慮したもの、及び、納税者・税務関係者の事務負担に配慮したものが挙げられている。

べた。かかる課税の累積排除という観点に照らして不合理となる場合とは、仕入時の状況等で用途区分の判断を行った結果に対し、仕入後における実際の用途等との対応関係にズレが生じた場合が想定される。

以下にその類型を整理する（【図表1】）。

【図表1】用途区分において課税の累積が適正に排除されない場合の分類⁴⁰

類型	仕入時の状況等	仕入後の状況等	仕入時の判断に基づく控除計算	転用による調整
①	課税売上対応	非課税売上対応	全額控除	○
②	課税売上対応	共通対応	全額控除	×
③	非課税売上対応	課税売上対応	控除不可	○
④	非課税売上対応	共通対応	控除不可	×
⑤	共通対応	課税売上対応	課税売上割合分の控除	×（注）
⑥	共通対応	非課税売上対応	課税売上割合分の控除	×（注）

（注）課税売上割合が著しく変動したときは一定の調整計算（消費税法第33条）が設けられている。

類型①、②、⑥は、仕入時の状況による控除計算が、仕入後における実際の用途による控除計算に対して過大となり、③、④、⑤については反対に過少となる。なお、類型①と③は、調整対象固定資産に該当する場合には、転用による調整計算により一定の対応関係が担保されている（消費税法34条、35条）。しかし、あくまで一の取引単位が100万円以上の固定資産（土地等は除く）に限定されており、さらに役務の提供等サービスに係るような仕入に関しては適用されない。したがって、類型①と③においては、転用等による調整の対象とならない取引が問題となり得る。

次に、類型②、④、⑤、⑥は、転用による調整計算の対象外となるわけであるが、そもそも本来の業務（課税売上若しくは非課税売上）に関連するような課税仕入れ等に対しての用途区分が課税売上対応（若しくは非課税売上対応）になるのか、共通対応になるのかの判断が分かれたところで、課税売上割合が、恒常的に高い場合、若しくは、低い場合であれば、若干の控除額に過不足が生じて、大きな問題とはならない。したがって、類型②、④、⑤、⑥は、課税売上と非課税売上の両方を主たる事業としている者が行う取引、又は、課税売上（あるいは非課税売上）を主たる事業としていた者が、非課税売上（あるいは課税売上）に係る取引を行った場合に問題となり得る。

⁴⁰ 筆者作成。

以上を総括すると、課税の累積を適正に排除することが困難となる用途変更は、以下の通りに分類できる。

- ア. 類型①又は③に該当する課税仕入れ等のうち、転用等による調整の対象とならない役務の提供等サービスに係るもので用途に変更があった場合。
- イ. 課税売上と非課税売上の両方を主たる事業としている者が行う類型②、④、⑤、⑥に係る課税仕入れ等のうち用途に変更があった場合。
- ウ. 課税売上を主たる事業としている者が行う類型④、⑥に係る課税仕入れ等のうち用途に変更があった場合。
- エ. 非課税売上を主たる事業としている者が行う類型②、⑤に係る課税仕入れ等のうち用途に変更があった場合。

なお、ウ. ⑥、エ. ⑤は、転用による調整計算の対象外であるが、仕入時の課税売上割合に対して、その後3年間の通算課税売上割合が著しく変動しているときは、その第3年度の課税期間において、仕入れに係る消費税額に調整を行うこととされている（消費税法33条）。しかしながら、転用の調整計算と同様に、一の取引単位が100万円以上の固定資産（土地等は除く）に限定されており、役務の提供等サービスに係るような仕入に関しては適用されず、また、仕入時の課税売上割合に比して、3年間の通算課税売上割合が50%以上変動している必要がある等、一定の対応関係が担保されてはいるものの、その効果は限定的であろう。

第3項 具体的事例の想定

上記ア. に該当する取引として、例えば人材紹介サービスに係る紹介料⁴¹を検討する。事業者が課税売上対応の部署として採用した人材の紹介料であれば、その紹介料は課税仕入れ時に課税売上対応として全額控除の対象と考えられるが、採用後に、新規プロジェクトの立上げ等、あるいは、資質・適性等によって非課税売上対応の部署への異動があった場合などが該当する。また、総務部など共通対応とされる部署への異動の場合は上記イ. 等に該当することとなる。

上記エ. は、前提として「非課税売上を主たる事業としている者」となるため、恒常的に課税売上割合が低い業種として、金融業、不動産業、医療業、社会福祉事業等が想定される。例えば、こうした事業者が福利厚生施設等を取得等した場合の当該課税仕入れ等はどのように区分されるか。一般的に、従業員から利用料を徴収する場合は、その利用料が課税売上であることから当該課税仕入れ等は課税売上対応となり仕入税額は全額控除され、一方、無

⁴¹ 例えば年収500万円の場合35%の175万円が紹介料とされる。doda（デューダ）中途採用法人向けサイト <https://www.saiyo-doda.jp/service/recruitment/column/cost-recruitment>(閲覧日2020.6.15)。

料で利用させている場合には、共通対応に区分され⁴²、課税売上割合分しか控除されない(非課税売上を主たる事業としているため課税売上割合は恒常的に低い割合となっている)。取得時点では従業員から利用料を徴収する予定として、仕入税額を全額控除し、その後利用者数の減少等の理由により、無料に変更して利用させることもあり得るであろうし、反対に、利用者数の抑制等、何らかの事情により無料から有料への変更も想定される。

上記ア.～エ.のすべてに該当する事例として、土地等の取得に係る仲介手数料や造成費用等がある⁴³。例えば、課税仕入れ時における、その土地の用途目的がテナントビル等を建築して賃貸収入を得ることであれば、課税仕入れ時に課税売上対応として、その税額は全額控除の対象となり、その後、計画変更等により土地のまま転売や賃貸することとなった場合などは、上記ア.に該当する。また、仮に利用用途が決まっていなければ仕入れ時は、共通対応として課税売上割合分の控除がなされるが、その後に、課税売上対応に用途変更した場合には、上記イ.若しくはエ.に該当し、非課税売上対応に用途変更した場合には上記イ.若しくはウ.に該当することとなる。また、同様の事例としてシンジケートローンに係るアレンジメントフィー(融資団組成手数料)がある。当該手数料は、支払時に一時の損金算入が認められる⁴⁴が、その用途区分は、その手数料に係る借入金の使途目的により判断される。

上述では、個別対応方式に係る仕入時点での用途区分の判断において適正な課税の累積排除という観点から、令和2年度税制改正後においても、なお問題となり得る取引の想定を行った。消費税はすべての物品・サービスを対象としている以上、上記で示した取引事例はほんの一例に過ぎないであろうし、また、社会・経済状況の変化により、これまで課税売上(あるいは非課税売上)を主たる事業としていた者が、非課税売上(あるいは課税売上)に係るような異業種への参入等が、より活発化することも想定される。そうした際の課税仕入れ等につき、特にその後において用途変更がなされる場合(上述したウ.又はエ.)には、経済実態と乖離した仕入税額控除がなされることが想定される。

次項では、上述した適正な課税の累積排除が困難となる経済取引が、如何なる要因によって齎されるのか確認し、問題点の抽出を行う。

⁴² 熊王征秀『消費税法講義録』(中央経済社、2020)407頁。

⁴³ 熊王氏は著書の中で次の疑問を呈されている。「土地を購入して仲介手数料を支払った場合には、その土地を転売してひと儲けしようなどと企んでいると非課税売上対応分として控除できなくなるのに対し、何も考えずに(?)ボーっとしていると用途未確定で共通対応分に区分することとなり、課税売上割合分だけは控除できるということになるのでしょうか…何も考えていなかったことをどうやって証明したらいいのでしょうか…」熊王征秀『消費税法講義録』(中央経済社、2020)410頁。

⁴⁴ 国税速報「シンジケートローンに係る手数料の損金算入時期について」第6127号 https://www.eytax.jp/pdf/article/2010/kokuzei_sokuhou_2010_07_26.pdf (閲覧日2020.6.15)。

第4項 恣意の介入可能性と意図しない用途変更

個別対応方式に係る用途区分に際して、仕入時による用途の判断と仕入後の現実の用途等にズレが生じる要因として、第1に想定される状況は、仕入時における事業者の恣意的な用途区分である。かかる恣意的な用途区分を行うことにより、現実の使用等が課税の累積が存しない非課税売上にのみ要する課税仕入れ等であるにもかかわらず、課税売上にのみ要する課税仕入れとして不適切な税額控除がなされるという問題が想定される。付加価値税は、各取引段階で発生する課税の累積を排除することで、最終的に消費者により負担されることが予定されている。つまり、可能な限りにおいて、事業者のコストにも利得にもならない⁴⁵ことが望ましいわけである。しかしながら、用途区分の判断を仕入時点に限定した上で、その時の「合理的」な状況等により行うという解釈では、事業者の恣意的な用途区分を許すことに繋がりがねず、かかる行為を安易に許すことは、事業者間における公平性の観点から妥当ではないと思案する。

第2に想定される状況は、仕入後における意図しない用途変更が行われた場合である。かかる際に問題となるのは、納税者において如何にして仕入時点の用途区分の根拠を立証⁴⁶するのかである。用途区分の判断を、通達等に従い仕入時点において真に課税売上対応と判断し、その仕入税額を全額控除した場合に、仕入後の状況変化等により用途変更がなされれば、対応する課税の累積が無い中で税額控除がなされる。こうした仕入時と仕入後の実際の利用状況が食い違う局面では、当然に税務調査等において立証等、説得力のある説明が要求されるであろうし、あるいは、納税者によっては仕入時の用途区分に係る根拠の立証の困難性から税務否認を恐れ、当初において真に判断した用途区分を仕入後の実際の用途に合わせて変更することもあり得る。判断基準や立証方法に定義がなければ、例えば同一内容の課税仕入れ等であったとしても、その時々状況により用途区分の判断時期や根拠が相違する可能性があり、納税者の予測可能性の観点から妥当ではなく、執行可能な範囲において明確な判断基準が必要であろう。

第5節 小括

個別対応方式により仕入税額を計算する場合は、課税仕入れ等に対して、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの、②その他の資産の譲渡等にのみ要するもの、③課税資産の譲渡等と

⁴⁵ 西山由美「消費課税の基本原則―「中立原則」の意義―」税理 57 卷 3 号 (2014) 112 頁。

⁴⁶ 西山教授は「仕入税額控除は課税要件にかかるものでないことを考えれば(中略)法 30 条 1 項により仕入税額控除を行う事業者は、同項に定める事項(法 9 条 1 項が適用される事業者でないこと、および法 2 条 1 項 12 号の課税仕入れを行っていること)について立証責任を負う。」と述べている。西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集 70 号』(日本税務研究センター、2017) 474 頁。

その他の資産の譲渡等に共通して要するものに用途を区分し、①に係る税額全額と③に係る税額に課税売上割合を乗じた金額との合計額が原則として仕入税額控除額となる。

上記の用途区分に関して、消費税法 30 条 2 項 1 号が、「専ら」や「おおむね」ではなく「のみ」という文言を用いる理由は、かかる「のみ」に要する課税売上に係る仕入税額が全額控除される（非課税売上に係る仕入税額は全額控除されない）ことにより、課税の累積を適正に排除するためである。また計算構造上、用途区分の判断如何で納付税額が著しく異なる可能性もあるため、かかる判断は的確に行う必要がある。

しかし、消費税法 30 条 2 項 1 号では、「課税資産の譲渡等（若しくは、その他の資産の譲渡等）にのみ要するもの」と規定されているに過ぎず、具体的に「いつの時点」により「どのような基準」をもって、その判断を行うのか明記されていない。通達やコンメンタール等では、現実に販売や使用等がなされていない仕入時点に限定した上で、その仕入時の「合理的」な状況等により判断を行う旨の説明しかなされておらず、さらに法 30 条 2 項 1 号の「要する」の文言から、売上や使用等と仕入との対応関係は考慮する必要はないとされる。かかる判断基準において、法 30 条 2 項 1 号が要求する「のみ」に要するの可否かを的確に判断することが可能であるのか疑問である。

また、適正な課税の累積排除という観点に照らして不合理となる場合とは、仕入時の状況等で用途区分の判断を行った結果に対し、仕入日以後における実際の用途等との対応関係にズレが生じた場合が想定される。

仕入時の状況等による判断と仕入後の状況にズレが生じる要因として、第 1 に想定される状況は、仕入時の恣意的な用途区分である。恣意的な用途区分により課税の累積が存しない非課税売上にのみ要する課税仕入れ等であるのにもかかわらず、課税売上にのみ要する課税仕入れ等として仕入税額控除がなされる等の問題が想定される。用途区分の判断を仕入時点に限定した上で、その時の「合理的」な状況等により行うという解釈では、恣意的な用途区分を安易に許すことに繋がり、事業者間における公平性の観点から妥当ではない。第 2 に想定される状況は、仕入後における意図しない用途変更である。かかる際は、納税者において仕入時点の用途区分の根拠を如何に立証するのかという問題が想定される。仕入時と仕入後の実際の利用状況が食い違う局面では、当然に仕入時に如何なる根拠をもって用途区分を判断したのか立証する必要がある。こうした状況下では、通達等の基準に従い仕入時に用途区分を確定させる場合がある一方で、仕入時の用途区分に係る根拠の立証の困難性から、仕入後の実際の用途に基づいて用途区分がなされる可能性もある。つまり、その時々状況により用途区分の判断時期や根拠が相違する可能性があり、納税者の予測可能性の観点から妥当ではなく、執行可能な範囲において具体的な基準が必要である。

そこで、次章では、仕入税額控除における個別対応方式の適用に際して、裁判例等で示された判旨等や学説を基に、その判断時期や判断根拠の検討を行う。

第2章 裁判例等の検討と現行の判断基準の整理

本章では、個別対応方式における用途区分が争われた裁判例等や用途区分の判断基準に係る学説を中心にその内容の検討を行う。裁判例には、第1章で述べた令和2年度改正に係る「居住用賃貸建物」の取得に係る事例も含まれる。この居住用賃貸建物の取得に係る用途区分の問題は、当該課税仕入れ等を行った課税期間の課税売上割合が経済実態に比して極端に低く計算された中で共通対応と区分されたため、その仕入税額のほとんどが控除できないという点にあった。ただし、令和2年度改正により居住用賃貸建物の取得に関しては消費税法30条2項に係る個別対応方式の適用がなくなり、新たに消費税法35条の2において当該建物の取得後における実際の譲渡や課税賃貸用への転用等に応じた金額を基に控除額を計算する仕組みに改正され、かかる事例に関しては一定の解決を得たと考えられる。

しかしながら、第1章で述べたとおり、用途区分の判断基準に係る消費税法30条2項1号は、「課税資産（又はその他の資産）の譲渡等にのみ要するもの」と規定しているに過ぎず、具体的な判断基準が示されていない。かかる規定において、適正な課税の累積排除が可能であるのか疑問である。さらに、事業者の意図的な用途区分によって不適切な税額控除がなされる等の恣意の介入や、また、判断基準が不明確であることから納税者の予測可能性が担保されない等の問題が想定される。そこで、裁判例や学説等において具体的に示された判断基準が、令和2年度改正で解決された居住用賃貸建物に係る取引以外の多様な経済取引に対して、こうした問題点に対応可能であるのか検討を行うことは重要であろう。

第1節 裁判例等の検討

第1項 東京地裁平成24年9月7日判決（税資262号順号12032）

（1）事件の概要

原告Xは、Aセンターの整備、運営等の事業に関する業務を行うことを目的として徳島県との間で次の契約を締結した。その概要は次の通りである。

①契約金額は、17億8050万円（消費税等を含む）とし、その内、施設整備に関する対価は、10億5098万6000円とする。②徳島県は、施設等整備の割賦代金及びこれに係る支払利息相当額について平成22年4月を初回とし、毎年度四半期ごとの32回の元利均等払いにて支払う。なお、割賦元本としての支払金額を9億4950万円とし、割賦金利としての支払金額を1億148万6000円とする旨の記載がある。③本件施設の整備に関する対価の具体的内容は、本件施設の整備に係る設計・整備費用、什器、備品整備費、情報システム整備費、本件工事に係る工事監理料、事業者の開業に伴う費用、建中金利、融資組成手数料その他整備に関する初期費用と認められる費用等及びこれらの合計額に対する割賦支払に係る利息とする。

原告Xは、平成20年1月28日から同年3月31日までの課税期間において、株式払込金の取扱手数料等に係る設立費用等、融資契約の締結に際して発生した融資スキームの構

築に関する手数料等の本件事業に係る費用等の支払を行っている。また、原告 X の当課税期間における売上はその他の資産の譲渡等とされる預金利息のみである。

原告 X は、設立後の最初の事業年度に係る本件課税期間の消費税等について、消費税法 30 条 2 項 1 号イに規定する「課税資産の譲渡等のみ要する課税仕入れ」に区分されることとした確定申告書を提出したところ、徳島税務署長 Y から、本件課税仕入れは同号ロに規定する「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ」に区分される等として、本件更正処分等を受けたため、それらの取消しを求めた。

(2) 判旨

仕入税額控除の意義について「生産や流通等の各段階における取引で二重三重に税が課されて税に相当する負担が累積することがないように…課税仕入れに係る消費税額(控除対象仕入税額)を控除するものとしている」とし、法 30 条 2 項の趣旨を「課税売上割合が 95 パーセントに満たない場合は…その他の資産の譲渡等に要する課税仕入れに係る消費税額は控除の対象とはならないとの前提に立って控除対象仕入税額を計算すべきであるとしたものであると解される。」との判示を行った上で、用途区分の判断基準について「同号の文言等に即して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいてその取引が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のかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。」(下線は筆者による。以下本章において同じ。)とし、用途区分の判断時期を課税仕入れの日であると判示した。

そして、本件課税仕入れのうち設立費用等にかかるものは「設立された原告 X が事業として行う各種の資産の譲渡等を含むその事業活動を成す取引全体のために要するもの」として『課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ』に区分されるべきものとし、また本件事業に直接要する費用等に関しても「原告 X が本件契約に基づいて行う事業活動により得ることとなる本件施設の整備に関する対価に課税資産の譲渡等の対価である本件割賦元本とその他の資産の譲渡等の対価である本件割賦金利とがある」として当該費用等の用途に対しても「課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ』に区分されるべきものということができる。」と判示を行った。

また、原告 X の「法人の設立直後の課税売上割合の程度は偶然の事情によって左右されるものであるところ、課税売上割合の程度によっては、本来還付されるべき仕入れに係る消費税額が還付されなくなり…こうした事態は、消費税の本質に反しており、実質的な二重課税に当たるといふべきである」との主張に対しては、「控除対象仕入税額が課税期間ごとに課税売上割合に従って定まることは…法のもとより予定するところといふべきものであるから、課税売上割合の程度によって控除対象仕入税額が異なることをもって、消費税の本質に反する等といふことは困難といふほかない。この点に関する原告 X の主張は、結局のところ、現行法の解釈を離れた制度論ないしは立法論をいうものといふべきである。」と判示した。

第2項 さいたま地裁平成25年6月26日判決（税資263号順号12241）⁴⁷

（1）事件の概要

原告X（不動産販売及び賃貸等業）は、平成19年11月29日にAとの間で居住用ワンルームマンションの建物等（以下、「本件マンション」という）の請負工事契約（以下、「本件請負契約」という）を締結し、平成19年12月19日に本件マンションの信託受益権をBに対して売却する契約（以下、「本件受益権売買契約」という）を締結した。ところが、平成20年9月24日にBが破産手続開始の決定を受けたため、本件マンションを他の事業者に売却する方針を固め、平成20年9月30日に本件マンションの引き渡しを受けた後、平成20年10月20日に本件マンションの居室についてCを代理人として賃貸契約を締結した上で、平成21年6月23日に本件マンションを戊に売却した。

X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）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、「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」として用途区分をした。そして、同区分に基づいて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、Xは、これを不服として、適法な不服申し立てを経て、訴訟を提起した。

（2）判旨

①課税仕入れの用途区分（法30条2項1号）の判断基準

さいたま地裁は、「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のかを客観的に判断すべきものと解するのが相当である。」とし、用途区分の判断時期を課税仕入れの日であると判示した。

⁴⁷ 類似事例として「東京地裁令和元年10月11日判決」TAINSコードZ888-2276（情報公開法第9条第1項による開示情報）があり、概ね同様の判旨が述べられている。当該判例を中心に個別対応方式の判断基準を分析しているものとして、安田雄飛「仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準：ムゲンエステート事件第一審判決を題材として 東京地裁令元.10.11」税理63巻6号（2020）173～185頁。

②本件課税仕入れの目的について

上記の判示内容を基準とすると、用途区分は課税仕入れの日に基づいて客観的に判断すべきこととなるが、「B が破産状態に陥ったために同契約が履行されないと考えていたかどうかはともかく、客観的に見て、本件マンションを販売する又はその信託受益権を譲渡する目的で取得したということは否定できない。」と判示し販売目的があったことを認定しつつ、「X は本件課税仕入れの日と同日に C との間で本件管理委託契約を締結し、その後間もなく、C を通じ丙及び丁との本件各賃貸借契約を締結している。そして、本件管理委託契約及び本件各賃貸借契約とも、本件マンションの使用目的を住宅に限定している。さらに X は、本件課税期間において、本件マンションの貸付け等に係る収入として 807 万 7880 円の賃料収入を得ている。これらの経緯からすると、X において、本件課税仕入れである本件マンションの取得時に、客観的にみて、本件マンションを住宅として貸し付ける目的でも取得したと認めるのが相当である。」として、共通対応分であると判示した。

また、入居者の募集が本件マンションの値崩れ防止を目的としてされたとしても、「そのことから直ちに『入居者の募集活動は正に販売活動そのものである』とはいえない」とし、また、法人税確定申告書において、会計処理上、固定資産から早期売却を前提とする棚卸資産に修正していることに対しては、「かえって、本件課税仕入れ時には本件マンションを固定資産として長期保有しようとして認識していたことを裏付けるというべき」とした。さらに、本件マンション等の賃料収入の売却代金に対する割合が 0.00017 に過ぎないこと等に対しても、「そのことをもって、本件課税仕入れ時に本件マンションの取得について販売する目的とともに住宅として貸し付ける目的があったとする認定を覆すには足りない。」と判示した。

第3項 東京地裁令和2年9月3日判決⁴⁸

(1) 事件の概要

不動産の売買業務等を行う株式会社である原告 X は、平成 27 年 3 月期から 29 年 3 月期までの各課税期間に、将来の転売を目的として、住宅として貸し付けられているマンションを 84 棟購入（本件各課税仕入れ）した。原告 X は、本件各課税仕入れにつき、消費税の仕入税額控除の個別対応方式で、課税資産の譲渡等にものみ要するものに区分し、その消費税額の全額を控除して申告した。税務当局 Y は、本件各課税仕入れは、建物の販売（課税資産の

⁴⁸ 本項は、主に次のものを参考に執筆した。裁判所ホームページ 令和 2 年 9 月 3 日判決（平成 30 年（行ウ）第 559 号）

https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/740/089740_hanrei.pdf（閲覧日 2020.10.5）、「東京地裁 転売用不動産の仕入れは”課税売上対応”と判断」週刊税務通信 No.3621（2020.9.14）8～9 頁、「マンション販売業者の仕入税額控除否認問題で ADW 社勝訴」週刊 T&A master No.849（2020.9.14）4～7 頁。

譲渡等)のみならず、住宅の貸付け(その他の資産の譲渡等)も目的としたものであり、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものに区分されると指摘し、消費税額の一部しか控除できないとして、更正処分等を行ったため、原告 X はその取消しを求め提訴した。

(2) 判旨

①仕入税額控除及び用途区分の趣旨等

用途区分の判断については、「税負担の累積の排除という消費税法の目的に照らし…累積を招くものとそうでないものとに適正に配分するという観点から…経済実態に即して適切に行うべきものである。」とし、課税の累積の排除を消費税法の目的と定め、適切に用途区分を行う観点から経済実態に即して行うべき旨を述べている。そこで、法 30 条 2 項 1 号に関しては、「文言及び趣旨に鑑みると…当該課税仕入れ等を行った日(仕入日)を基準に、事業者が将来におけるどのような取引のために当該課税仕入れ等を行ったのかを認定して行うべきである。」とし、その認定方法は、「①当該事業者の事業内容・業務実態、②当該事業者における過去の同種の課税仕入れ等及びこれに対応して行われた取引の内容・状況、③当該課税仕入れ等と過去の同種の課税仕入れ等との異同など、仕入日に存在した客観的な諸事情に基づき認定するのが相当である。」と判示した。

②本件ビジネスモデル下における用途区分の判定について

原告 X の行う事業のビジネスモデルにおいて、経済活動が本来得ることを目的としている「課税資産の譲渡等」のほかに、その過程で生じる「その他の資産の譲渡等」が見込まれることにより、当該課税仕入れ等が「共通対応」に区分されるか否かは、「一義的に解するのではなく、①他の収入が当該事業者の経済活動におけるどのような過程で得られ、その活動全体の中で、どのように位置づけられているのか、②他の収入が見込まれることが、課税仕入れ等やこれに対応する取引にどのような影響を及ぼしているのか、③全体の収入の見込額のうち他の収入の見込額が占める割合など、当該事業者が行う経済活動に関する個別の事情を踏まえ」た上で、「税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分するという観点に照らし…課税仕入れ等につき『その他の資産の譲渡等』にも要するものと評価することが相当といえるか否かを考慮」して判断すべき旨を述べている。

③事実関係の当てはめ

収益不動産を賃貸する行為は、「販売のための手段として位置付けられるもの」とし、賃料収入は、「不可避的に発生するものであり、収益不動産の販売による利益を得るという本件事業の目的との関係において副産物というべきもの」との認定を行った。その他、会計処理において棚卸資産と計上している等、賃料収入の費用として計上されていない点、収益不動産の取引において、賃料収入の有無を考慮していない点、転売までの保有期間の短さや、

その結果として販売収入と賃料収入の総和に占める賃料収入の割合が平均で 5%未満にとどまる点、等の認定を行った。

上記の事実関係に照らした上で、「本件各課税仕入れにつき『その他の資産の譲渡等』にも要するものとして共通対応課税仕入れに区分することは、本件事業に係る経済実態から著しくかい離するばかりでなく、課税仕入れに係る消費税額について税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分するという観点に照らしても、相当性を欠くものといわざるを得ない。」と判示した。

以上、個別対応方式における用途区分が争われた事例と判旨の確認を行った。次節では各事例の判旨を基に如何なる時期に、如何なる根拠をもって判断を行う旨が述べられているのか比較検討を行い、さらに各事例や用途区分の判断基準に係る学説の確認を行う。

第2節 各事例における判断基準

第1項 判断時期

東京地裁平成 24 年 9 月 7 日判決では、「同号（法 30 条 2 項 1 号）の文言等に即して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいて…」として、課税仕入れを行った日の状況に基づいて判断を行うべきとし、他の裁判事例等においても、ほぼ同様の見解を示している。

用途区分を、課税仕入れ時点における状況で判断するという解釈は、上述した基本通達 11-2-20、11-2-12 の基準を採用していると思われる。ただし、さいたま地裁では、「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」として仕入と売上等の対応関係を考慮しない旨を判示しつつ、仕入時における用途区分の判断に際しては、「本件マンションの貸付け等に係る収入として 8 0 7 万 7 8 8 0 円の賃料収入を得ている。」とし、仕入後における売上事実も判断要素⁴⁹として採用していると思われる。

第2項 判断根拠とする「客観性」の相違

用途区分の判断根拠を、さいたま地裁は「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のかを客観的に判断すべき」とし、「客観性」を根拠として判断すべき旨を述べ、東京地裁平成 24 年 9 月 7 日判決もほぼ同様の判示を行っている。

⁴⁹ 参考事例として、調剤薬品等の用途区分が争われた国税不服審判所令和元年 7 月 17 日裁決（裁決事例集 116 集）では「仕入れ後の事情により、課税資産の譲渡等に要することも予定されていたと認められる」と述べられ、同様に国税不服審判所平成 18 年 2 月 28 日裁決（裁決事例集 71 集 719 頁）においても、課税庁による「課税売上げは本来の目的とは別途に事後的に発生するもの」という主張に対し、審判所は「現実的に課税売上が日常的に発生し」として、ここでも事後的状況を判断要素としている。

ここで示されている「客観性」に関して、さいたま地裁は、「本件マンションはもともとB社への信託受益権の売却を目的として建設・購入されたもの」と述べた上で、「客観的には、本件課税仕入れ時には、同契約は存続していたといわざるを得ない。」として仕入時点における事業者の販売の意図及び契約の存在に「客観性」を認定し、「客観的に見て、本件マンションを販売する又はその信託受益権を譲渡する目的で取得したということは否定できない。」として、仕入時における事業者の目的を、契約の存在等の「客観性」を基に判断している。さらに「…（マンション取得後において）賃料収入を得ている。これらの経緯からすると、…取得時に客観的にみて、本件マンションを住宅として貸し付ける目的でも取得したと認めるのが相当」との判示も行っており、仕入時点での「客観的」な事業者の目的と、同時に「客観的」な事後の実際の売上等を判断の根拠においているとも捉えられる⁵⁰。ただし、かかる事案は、取得時点において本件マンションの管理委託契約が締結され、その時点での貸付けの目的も否定できないことから、居住用賃貸建物の取得時点の目的の裏付けとして、事後の実際の売上等を判断の根拠としたとも捉えられる。

一方で、東京地裁令和2年9月3日判決では、消費税法30条2項1号に関して「（仕入日）を基準に、事業者が将来におけるどのような取引のために当該課税仕入れ等を行ったのかを認定して行うべき」と説明し、その認定方法を、事業者の事業内容等、過去の同種の課税仕入れ等の内容やその異同等、「仕入日に存在した客観的な諸事情に基づき認定するのが相当」としている。

両判決では、共に「客観的」という文言が用いられているが、「客観性」を根拠とする対象についての相違があると考えられる。さいたま地裁では、用途区分における「客観性」の対象を仕入時点の事業者の目的等と、仕入後の実際の売上等に置いているが、東京地裁令和2年9月3日判決では、事業者の事業内容や業務実態等を踏まえて、仕入時点の事業者の目的等と過去の同種の課税仕入れ等の内容やその異同等に求めている。つまり、さいたま地裁では、仕入時の目的等に加え、「客観性」として精度の高い仕入日以後の現実の売上事実を対象としているのに対し、東京地裁令和2年9月3日判決では、あくまで仕入時に限定した上で、その時点の事業者の目的等の裏付けとして、事業者の事業内容等や同種の仕入に係る過去の取引事実をその対象としている。

⁵⁰ 国税不服審判所令和元年7月17日裁決では、「…事業者が有する目的、意図等諸般の事情を勘案し」としながらも「…仕入れを行った日における請求人の主観的な意図等はともかくとして…仕入れを行った日の状況等を客観的にみれば…課税資産の譲渡等に使用されることも予定されていたというべき」との判断を行っており、ここでは、目的、意図等を判断要素から外し、現実の売上を基にした客観性のみを判断根拠としていると考えられる。

第3項 判断根拠とする立法趣旨の相違

さいたま地裁は、仕入税額控除の趣旨として、「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、…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、…客観的に判断すべきものと解するのが相当である。」とする。つまり、費用収益対応の概念がないという消費税の性質から、仕入と売上の関係が切断され、切断されるが故に用途区分の判断は仕入日に行う旨を述べている。

一方で、東京地裁令和2年9月3日判決では、課税の累積排除が消費税法の目的であるという点や、個別対応方式においては、税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分すべきという点が繰り返し述べられている。そこで、仮に事業者の個別の事情を一切考慮せずに、居住用の賃料収入が見込まれるというだけで、共通対応に区分されることは、そうした目的が達成できないとし、共通対応に区分されるか否かは、一義的に解するのではなく、事業者が行う経済活動に関する個別の事情を踏まえ評価することが相当としている。

かかる点に対して、東京地裁平成24年9月7日判決では、「(共通対応に区分され不合理な仕入税額控除となる場合に対して) 法のもとより予定するところというべきものであるから、課税売上割合の程度によって控除対象仕入税額が異なることをもって、消費税の本質に反する等ということは困難」とし、さらに「結局のところ、現行法の解釈を離れた制度論ないしは立法論⁵¹をいうもの」と述べており、また、さいたま地裁では「(賃料収入の売却代金に対する割合が0.00017と僅少であることに対して) そのことをもって、本件課税仕入れ時に本件マンションの取得について販売する目的とともに住宅として貸し付ける目的があったとする認定を覆すには足りない。」と判示する。つまり、東京地裁令和2年9月3日判決で示された課税の累積を適正に排除するという観点から、用途区分を一義的ではなく事業者の個別事情等を考慮して判断するという解釈は採用せず、あくまで、仕入時(あるいは仕入以後)の実際の割賦利息、賃料の有無等を「客観的」な事業者の目的として用途区分の判断を行っており、共通対応に区分されることで生じる課税の累積に係る問題は、立法政策に委ねられている旨が述べられている。

以上、各事例における判断基準の判旨をまとめ、それぞれの相違点等を検討した。次に、上述した各事例や用途区分の判断基準に係る学説を確認し、さらに検討を進める。

⁵¹ 「東京地裁令和元年10月11日判決」においても、「(形式的に共通対応とされ累積の排除がなされない点について) 課税の累積の排除をいかに実現するかについては立法政策に委ねられている」と述べた上で、「売上げ全体に占める非課税売上げの割合が非常に小さい場合が生じるとしても、そのことが課税の累積の排除の観点から直ちに許容されないとまではいえず…」としている。

第4項 各事例等に係る学説

渡辺教授は、「法 30 条 1 項 1 号は、国内において課税仕入れを行った場合、当該課税仕入れを行った日が基準日となる旨規定している⁵²」として用途区分の判断時期を課税仕入れ日と述べている⁵³。その上で、仕入時点では将来の実際の取引に対する客観性を担保するのは困難との理由から「結局のところ…事業者の当該資産の取得目的、事業者の事業への使用の意図といった主観的判断が、第一義的に重要な要素となる⁵⁴」と述べる。さらに当該事案（さいたま地裁平成 25 年 6 月 26 日判決）の解決策として、その建物の属性に着目し「固定資産」であるのか「棚卸資産」であるのかを会計処理等から事業者の目的・意図等を判断する方法を提唱されている。つまり、実際の取引等の対応は不可能であるが故、仕入時点の主観的判断を会計処理等の「客観性」をもって判断すべき旨を述べている。なお、渡辺教授は、上述の通り用途区分の判断時期を、消費税法 30 条の規定を根拠に課税仕入れ日と判断しているわけであるが、「個々の取引時点を重視するならば、本来、インボイス方式が前提となるわけであるが、わが国では…帳簿方式によることを認め、そこに期間対応的な発想が同時に入れ込まれてしまった点は否めない⁵⁵」と述べ、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）が有するとされる「期間対応的な発想」が用途区分の判断時期に混乱を生じさせている原因と捉えられている。

また、高橋氏も同様に消費税法 30 条の規定上、実際の売上事実よって判断することは消費税法の仕組みに反するとし、「それが如何なる用途に用いられるかの判別がつかない以上、取得時における取得者の主観によって判断するしかない⁵⁶」と述べる。そこで販売用賃貸マンションに係る仕入税額控除の用途区分の解決策として、「販売不動産業者の行動パターン等を前提とした経験則を前提として判断されなければならない⁵⁷」とし、事実認定の観点から

⁵² 渡辺充「消費税法 30 条 2 項 1 号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理 9 月 1 日号（2018）32 頁。

⁵³ 同旨の見解として、金井恵美子「賃貸用マンションの取得に係る課税仕入れの用途区分 [さいたま地裁平成 25.6.26 判決]」税研 178 号（2014）231～234 頁、熊王征秀「現住建造物を取得した場合の課税仕入れの用途区分について：さいたま地裁の判決を受けて [平成 25.6.26]」税理 61 卷 15 号（2018）102～111 頁等。

⁵⁴ 渡辺充「消費税法 30 条 2 項 1 号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理 9 月 1 日号（2018）32 頁。

⁵⁵ 渡辺充「消費税法 30 条 2 項 1 号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理 9 月 1 日号（2018）32 頁。

⁵⁶ 高橋貴美子「税務論文 販売用賃貸マンションの取得に係る仕入税額控除の用途区分について」月刊税務事例 50 卷 7 号（2018）11 頁。

⁵⁷ 高橋貴美子「税務論文 販売用賃貸マンションの取得に係る仕入税額控除の用途区分について」月刊税務事例 50 卷 7 号（2018）17 頁。

賃貸予定期間、販売活動の開始時期及び対象不動産の資金調達方法等を総合的に判断して、事業者の目的を推認すべき旨を述べており、判断基準としては上述した「東京地裁令和2年9月3日判決」の判旨に類似すると思われる。

朝長氏は、立法の背景として消費税法創設時の国税当局が消費税法30条の仕入税額控除に関して「消費税においては、法人税や所得税とは違って、仕入れた時点で控除ができる⁵⁸」という説明が繰り返さされていた点を挙げ、判断時期を課税仕入れ日と述べている。その上で、売上と仕入の関係に見られる「切り離し」と「対応」という相反する側面に関しては「必然的に『割り切り』によって行うということにせざるを得なくなります⁵⁹」と述べる。そこで、売上との切り離しを行う限り、その資産がいつ譲渡されるのか不明である中で目的を確定せざるを得ない仕組みである以上、「中途」の目的の有無等に関わらず、課税仕入れ等を行った日における事業者の「最終的」な目的により判断せざるを得ないと述べる。

一方で、判断を仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うべきとする見解もある。三木教授は、用途区分の判断時期に関して「買手は、取引時に仕入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⁶⁰」と述べ、その理由として、消費税法における売手側と買手側の性質の違いを述べている。つまり、売手側は、国税通則法15条2項7号⁶¹により「個々の取引時に『納税義務が成立』する」という基本的性格を有している⁶²と述べ取引税の性質を有するとし、一方で買手側は、課税売上割合の数値や95%ルールの適用有無が課税期間終了時点でしか確定しない⁶³点等

⁵⁸ 朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈 (1) T & A master No.739 (2018) 10頁。

⁵⁹ 朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈 (1) T & A master No.739 (2018) 13頁。

⁶⁰ 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)432頁。同旨の見解として、平川八重子「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」青山ビジネスロー・レビュー6巻2号(2017)59~89頁。平川氏は、主としてEUインボイス方式とわが国の帳簿方式の仕入時点における仕入税額控除権の法的性質の相違に着目し、課税期間末の判断が合理的である旨の指摘をしている。

⁶¹ 消費税等の納税義務の成立時期 課税資産の譲渡等若しくは特定課税仕入れをした時又は課税物件の製造場(石油ガス税については石油ガスの充填場とし、石油石炭税については原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取場とする。)からの移出若しくは保税地域からの引取りの時。

⁶² 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)413頁。

⁶³ 廣木教授も同旨。「消費税法は、各課税期間が終了して初めて消費税額の計算ができる仕組みとなっており、消費税額の計算に関わる課税関係の条件については、可能な限り課

を捉えて、個々の取引時に用途区分を確定する必要はなく、課税期間末までの状況で判断すべき旨を述べられている。また、消費税法の前身である税額票を用いた売上税法に対比させ「消費税法は、この税額票交付という仕組みを断念し、帳簿方式に切り替えた。そのため、買手の購入時の仕入れ税額控除の可否はより不明確になり⁶⁴」と述べ、消費税法が帳簿方式（現行の請求書等保存方式）を採用している点もその理由の1つに挙げている。

安井准教授は、「法 30 条 1 項が、仕入税額控除は課税仕入れを行った日の属する課税期間において行う旨を規定していることからすれば、課税仕入れを行った日にその用途区分を判断すべきという解釈は妥当なもののようにみえる⁶⁵」としながらも、用途区分の判断を課税仕入れの日に限定することで、その後の用途変更に対応できない不合理性から、その判断については「課税期間終了日ないしは申告期限日までのその後の事情も考慮して総合的に行うこととするのが妥当な解釈⁶⁶」と述べ、売上との対応関係を重視する観点から、課税期間末までの事情を考慮した判断を妥当としている。

濱田准教授も、消費税が行為税である点を考慮しつつも、「現実の課税売上との関連を求めず、あくまで予定段階での課税仕入れのタイミングでいかなる使用用途であるか否かに依拠する判断は、恣意の介入する余地を残す⁶⁷」とし、さらに「仕入税額控除の実効性を確保するためにも、実際の課税資産の譲渡等との関連をもって客観的に判断される状況にあるべき⁶⁸」と述べ、売上との対応関係を重視するべき旨を述べている。また「私見としては5億円以下の課税売上であることがそもそも制度適用の前提であるので、その売上が確定する事業年度終了時点での判断が合理的」と述べられ、三木教授と同様に課税期間末までの状況による判断が妥当としている。

税期間の終了を待って判断するほうが望ましいと考えられる。」と述べている。廣木準一「租税判例研究(503)消費税法上の課税仕入れとその用途区分について[東京地裁平成 24.9.7 判決]」ジュリスト No.1474 (2014) 142 頁。

⁶⁴ 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) 428 頁。

⁶⁵ 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) 216 頁。

⁶⁶ 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) 216 頁。

⁶⁷ 濱田洋「判例裁決紹介【名古屋地判平成 26 年 10 月 23 日、消費税における区分判定】」租税判決・裁決備忘録 <http://hyogotaxlaw.blogspot.com/2016/11/261023.html> (閲覧日 2020.6.10)。

⁶⁸ 濱田洋「判例裁決紹介【名古屋地判平成 26 年 10 月 23 日、消費税における区分判定】」租税判決・裁決備忘録 <http://hyogotaxlaw.blogspot.com/2016/11/261023.html> (閲覧日 2020.6.10)。

ここまで、各裁判事例の判旨を基に如何なる時期に、如何なる根拠をもって判断を行う旨が述べられているのか比較検討を行い、さらに各事例や用途区分の判断基準に係る学説の確認を行った。次節では、第1章で述べた通達やコンメンタール等で示されている判断基準も含め、これまでの各判断基準の整理を行い、さらに検討を加える。

第3節 判断基準の整理

第1項 判断時期を仕入時とする解釈

課税仕入れ等を行った日を判断時期と解釈する根拠は、消費税法30条の存在にあると推察される。法30条1項では、仕入税額控除は、課税仕入れ等を行った日の属する課税期間において行う旨が規定されている。つまり、消費税には費用・収益対応の概念がなく、仕入税額は原則として課税仕入れ等を行った課税期間に控除されるという性質を捉えて、実際の売上等を考慮する必要がないことから仕入時に用途を確定せざるを得ないという解釈である。すなわち、取引税としての性質を重視していると考えられる。判断時期を仕入時とするため、仕入日以後に用途の変更等があったとしても、原則として遡っての修正計算は必要としない。したがって、仕入時点における用途区分の判断を如何に的確に行うかが重要となる。以下、判断時期を仕入時とする解釈に関して、さらに判断根拠別に分類し検討する。

(1) 判断根拠を「合理性」に求める方法

通達等においては、仕入時の「合理的」な状況により判断を行う旨が述べられている。そこで「合理性」の意味合いであるが、「①論理にかなっているさま。因習や迷信にとらわれないさま。②目的に合っていて無駄のないさま。⁶⁹⁾」とされる。事業者がある仕入を行い、それが将来どのような用途に使用等されるか、いわば、事業者の経済活動に関しての「合理性」を求めるならば、意味合いとしては②に近いと考えられる。通常、事業者は利益という目的に対して無駄なく行動するわけであり、つまり経済合理性に則って活動するはずであるから、そうした合理性を根拠として、仕入取引の用途区分を捉えることが基本と考える。もちろん、事業活動のすべてが経済合理性に直接的に結びついていない場合も想定されるので、そのような場合は、より説得力のある説明が必要となる。

ただし、事業者のそうした合理性といっても、その具体的事柄に対しては、自ずと事業者自身の主観に基づいて判断される。そうすると、仕入時の判断に事業者の主観的合理性さえ見出すことができれば、その後の取引事実を判定要素としないという判断基準で、適正な仕入税額控除がなされるかも検討すべきである。岡村教授は、個別対応方式の上述する判断基準に関して「このような判断方法が納税者による濫用に対して脆弱であることは、いうまでもない⁷⁰⁾」と述べる。つまり、当初の判断に至ったことを説明できる資料等を準備し、そこ

⁶⁹⁾ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

⁷⁰⁾ 岡村忠生「消費税法に〈不課税〉の概念は必要か？」立命館法學 352号(2007) 71

に合理性を形づくることで、容易に本来の目的とは別の目的に係る用途区分を行うことが可能となる。

また、一方では、事業者が想定する合理性を如何に証明するかである。仕入時において、本来の目的の通りに用途区分を判断したとしても、その後、用途変更等があった際に、主観的な説明となれば否認される可能性もあり、さらに納税者によっては、そうした税務否認を恐れ、敢えて仕入時に判断した用途区分を覆し、場合によっては不利な申告を選択することもあり得ると推察される。かかる主観性のみを用途区分の判断根拠とすれば、上述のとおり恣意的な用途変更等や、あるいは、事業者にとっての立証上の問題も想定される。したがって、用途区分の判断根拠を事業者の「合理性」に求めるのは困難であり、用途区分の判断基準としては採用し得ないであろう。

次に、裁判例等で示された用途区分の判断根拠を「客観性」に求める解釈を検討する。

(2) 判断根拠を仕入時と仕入後の「客観性」を考慮して行う方法

事業者が、課税仕入れを行った日の状況に基づき、その目的等の事情を勘案し将来どのような取引に要するのかを、仕入後の売上事実等を踏まえて「客観的」に判断する方法である。

居住用賃貸建物の取得を例に示すと、事業者の取得時の目的（建物の販売）を認めつつ、同時に、取得日以後の実際の売上（賃貸収入）を加味して判断するわけである。つまり、「客観性」の対象とする事象を、課税仕入れの時点と、さらに事後的な現実の売上等に求める方法である。

判断根拠として「客観性」を用いる点は、恣意の介入を防止する観点から妥当であると同時に、図らずも仕入日以後に非課税売上に係る目的等への用途変更があった場合において、仕入時点の用途区分に基づき仕入税額控除がなされた納税者にとっても、その立証上の観点から適当な判断であろう。

ここで問題となるのは、用途区分の判断時期を「仕入時」とする理由を、付加価値税の性質である「仕入と売上の対応関係の切断」に求めながら、その判断根拠とする「客観性」を求める先に、事後的な実際の売上等を加えている点である⁷¹。つまり、「仕入と売上の対応関係の切断」を前提としながら、「客観性」を担保するため、結局対応させているわけである。判断根拠に「客観性」を取り入れたのは、例えば上述した主観的な「合理性」のみを判断根拠とした場合に想定しうる恣意の介入等のデメリットを考慮したものであり、妥当と考えられる。しかしながら、その「客観性」を担保するために事後的な実際の売上や使用等との

頁。

⁷¹ 同旨の見解として、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) 215～216頁。安田雄飛「仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準：ムゲンエステート事件第一審判決を題材として[東京地裁令和元.10.11]」税理 63巻6号(2020) 178頁等。

対応関係を根拠として採用した場合、仕入時における用途変更前で判断するのか、仕入日以後における「客観的」な用途変更後で判断するのが状況によっては判然とせず、結局、堂々巡りのような議論となってしまう。また、状況によっては納税者や課税庁の双方にとって、自らに都合よく当てはめることが可能となることも想定され、納税者の予測可能性の観点からも妥当ではなく、用途区分の判断基準としては採用し得ないと考える。

(3) 判断根拠を納税者の個別事情を踏まえた「客観性」に求める方法

事業者が、将来におけるどのような取引のために課税仕入れ等を行ったのかを、当該事業者の事業内容・業務実態、過去の同種の課税仕入れ等の内容や異同等を踏まえて、仕入日に存在した「客観的」な諸事情に基づき認定する方法である。上記と同様に「客観性」を判断根拠として用いる点は、恣意の介入を防止する観点や、納税者の立証責任の観点から妥当な判断である。

かかる認定において考慮すべきが、消費税法の趣旨に鑑み、個別対応方式においては税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分すべきという観点である。すなわち、ある課税仕入れ等を、個別の事情を一切考慮せずに、ある用途に区分したとした場合に、経済実態と著しくかい離し、税負担の適正な排除の観点から相当でない場合には、一義的に解するのではなく、納税者の個別事情を踏まえた上で、課税仕入れ等に係る目的を「客観的」に判断するわけである。

居住用賃貸建物の取得を例にすると、賃料収入について、①経済活動全体の中で、どのように位置づけられているのか、②課税仕入れ等にどのような影響を及ぼしているのか、③全体収入の見込額のうち占める割合、などから納税者の課税仕入れを行った目的は如何なるものであるのかを、単に賃料収入が現実に存在するという理由だけではなく、事業者の個別の事情を踏まえて認定する方法である。

ここで重要となるのが、如何にして事業者の目的に対する「客観性」を、仕入時点に限定して担保するかである。東京地裁令和2年9月3日判決では、居住用建物を賃貸する行為は「目的」ではなく販売活動における「手段」と認定しているが、仕入時という時点に限定した上、消費税法30条2項1号の「課税資産の譲渡等」のみ要するもの」の文言に照らして、真に賃貸収入の「目的」が一切なく、販売目的「のみ」に該当するの否かを認定するのは、極めて困難であると考えられる。また、その認定を行うに際し、転売までの保有期間や過年度を含めた賃料収入の割合を算出するなど、著しく煩雑かつ個別性が高い認定手法は一般性を持ち得ないと思われる。居住用賃貸建物の取得に係る用途区分の解釈上の争いは、令和2年度税制改正により一定の解決がなされているため、改正後においては、判決で示された認定方法と同様の方法は採用されないと推察される。しかしながら、日々繰り返される大量の経済取引に対して、仕入時点に限定した上で、さらに納税者の個別事情を考慮した「客観性」を認定する作業は実務上困難であり判断基準としては採用し得ないであろう。

第2項 判断を仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈

用途区分の判断を、仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うべきと解釈する根拠の1つは、仕入税額控除の性質に着目したものである。つまり個々の取引時点では具体的な控除税額が観念できる仕組みではないこと等から、個々の取引時に用途を確定させる必要はなく、課税期間末までの期間を通じた判断が妥当とする解釈であろう。もう1つが、取引時点に用途区分を確定させることによる恣意の介入等の不合理性の観点から、課税期間末までの実際の売上や使用等という「客観的」な対応関係を重視し、同時に、実際の売上や使用等との対応関係から、適正な課税の累積排除を求める解釈である。そこで、判断のタイミングを仕入時という時点に限定して捉えるのではなく、仕入後の事情も考慮して課税期間末までの期間中の状況を踏まえて判断を行うわけである。

仕入日以後の事情も考慮する点は、上述の「2. 判断根拠を事後的な『客観性』を考慮して行う方法」に類似するが、「2.」の方法は、あくまで判断時期は仕入時であって、客観性の担保として仕入後の売上等を判断根拠に加えている点で異なる。特に、各々の判断に相違が出るのは、課税期間末までに仕入時には予測出来なかった事情や、あるいは、恣意による用途変更等があった場合と推察される。つまり、判断を課税期間末までの期間を通じて行う場合は、仕入時の用途区分を最優先としていないため、仕入後に用途変更があった場合でも、変更に対応すれば良いわけである。一方、「2.」については、仕入時における用途変更前で判断するのか、「客観的」な用途変更後で判断するのかが、状況によっては判然としないことも想定され、かかる状況においては納税者の予測可能性が阻害され、あるいは、恣意の介入もあり得る点で異なる。

仕入時から課税期間末までの期間を通じて用途区分の判断を行う解釈は、かかる期間中の現実の売上や使用等の対応関係を重視するため、「客観性」の観点からも、さらに、適正な課税の累積排除という観点からも妥当な判断基準であると考えられる。

第4節 小括

本章では、仕入税額控除における個別対応方式の適用に際して、各判例等で示された判旨等や学説を基にその判断時期と判断根拠の検討を行った。そこで妥当と考えられる用途区分の判断基準として、仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断を行う方法を挙げた。判断時期を仕入時という時点に限定して行うのではなく、その後の課税期間末までの状況を踏まえて判断を行う方法である。

当該方法のメリットは、課税の累積を適正に排除するという観点において、仕入時から課税期間末までの期間を通じ実際の使用等に対応させて用途区分の判断を行うため、消費税法30条2項1号が求める「のみ」か否かの判断を的確に行うことができる点にある。また、「客観性」を根拠に用途区分を行うべき観点からは、仕入時以後における実際の使用等に基づいて判断を行うため、客観性は明らかであり、かかる客観性により、恣意の介入を防止し、また、納税者の立証を容易化する効果がある。

もっとも、課税の累積を適正に排除し、さらに恣意の介入等を確実に防止するという観点からは、売上との対応関係をより厳密に捉え、現行法における調整対象固定資産等以外であっても課税期間を超えて対応関係を調整するという考え方もあり得る⁷²。つまり、消費税が付加価値税である点を考慮すれば、費用収益対応を考慮せず、原則として仕入税額はその課税期間で控除するわけであるが、個別対応方式を適用する際には、仕入と売上等との対応関係を徹底的に重視するという方法である。しかしながら、日々繰り返される取引の中で、そのような課税期間を超えての対応関係を認識し続けることは実務執行上、困難を極めるであろうし、消費税制度の求める簡素性も著しく損なうと考えられ採用し得ないであろう。

したがって、本稿では個別対応方式における用途区分の判断は、仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえて行うことが合理的であると考えらる。

なお、本章で検討を行った個別対応方式の判断基準に係る裁判事例等や学説は、仕入税額控除の方式として帳簿方式（現行の請求書等保存方式）を前提とした解釈である。個別対応方式の判断基準に係る考察に際し、三木教授は「税額票⁷³」から「帳簿方式」に切り替えたことにより買手の購入時の仕入税額控除の可否が、より不明確になった旨⁷⁴を述べられる。また、渡辺教授は、仕入税額控除において、個々の取引時点を重視するならば、期間対応的な発想を持つ「帳簿方式」ではなく、本来は「インボイス方式」が前提である旨⁷⁵を述べられている。こうした指摘から「帳簿方式」における仕入税額控除の性質が、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の用途区分に係る解釈に、何らかの影響を与えているものと推察する。

そこで、次章では、仕入税額控除において、わが国の消費税における「帳簿方式」が如何なる性質を持ち得るのか検討し、かかる検討で得た仕入税額控除の性質を踏まえて、個別対応方式の判断基準を考察する。

⁷² 例えば岡村教授は、「ヒューマン・キャピタルを形成するための支出については、仕入税額控除の時期を繰り延べる、課税売上に応じて遅らせるという制度を検討すべき」との発言をされている。岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」日本租税研究協会第65回研究大会記録 日本租税研究協会（2013）95頁。

⁷³ 売上税法案で用いられていたインボイスの名称をいう。

⁷⁴ 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) 428頁。

⁷⁵ 渡辺充「消費税法 30条2項1号にいう『課税資産の譲渡等によりのみ要するもの』の意義」速報税理 9月1日号（2018）32頁。

第3章 仕入税額控除における帳簿方式の性質

本章では、わが国の消費税が採用した「帳簿方式」における仕入税額控除の性質を検討する。個別対応方式の判断基準に係る解釈に際し、三木教授は、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）のもとでの仕入時点における仕入税額控除の不明確性を述べ、また、渡辺教授は帳簿方式における仕入税額控除が、期間対応的発想を有する旨を述べている。こうした仕入税額控除の「仕入時の不明確性」や「期間対応的発想」が仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用に際して、その用途区分に係る判断基準の解釈に影響を与えているものと推察する。したがって、本章では、帳簿方式における仕入税額控除が、如何なる性質を持ち得るのか検討し、かかる検討で得た性質を踏まえて、個別対応方式の判断基準を考察する。

なお、上述の仕入税額控除の「仕入時の不明確性」や「期間対応的発想」という見解は、本来あるべき仕入税額控除に対し、帳簿方式における仕入税額控除の如何なる性質を持って述べられるのか比較検証する必要がある。そこで、本章第1節では、わが国の消費税の類型を確認した上で、仕入税額控除が如何なるものであるのか、その機能や意義を検討する。

第1節 仕入税額控除の意義

第1項 消費税の類型⁷⁶

消費税（一般概念としての）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⁷⁷。消費税の類型としては、まず「直接消費税」と「間接消費税」に大別される。直接消費税は、ゴルフ場利用税、入湯税のように、最終的な“消費行為そのもの”を対象に課税される租税のことであり、直接消費する者を納税者とする。一方の間接消費税は、本稿での研究対象となる付加価値税や酒税のように、最終的な“消費行為よりも前段階”で物品やサービスの取引行為に対して課税され、税負担が物品やサービスのコストに含められて最終消費者に転嫁することが予定されている租税である⁷⁸。つまり、製造業者・卸売業者・小売業者が納税義務者として税額を納付しつつ、価格に上乗せすることにより、事実上、消費者が税額を負担することを予定している。

間接消費税は、「一般消費税」と「個別消費税」に区分される。個別消費税は、法令によって課税の対象とされた物品・サービスに対してのみ課される租税であり、代表的なものとして、酒税・たばこ税・揮発油税・関税などがある。一般消費税とは、原則として、すべての物品・サービスの消費に対して課される租税である。すなわち、いかなる物品・サービスも、法令の定めによって課税対象から除外されない限り（つまりネガ・リストに入らない限

⁷⁶ 本項は主に、金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）778～779頁を参考に執筆した。

⁷⁷ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）778頁。

⁷⁸ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）778頁。

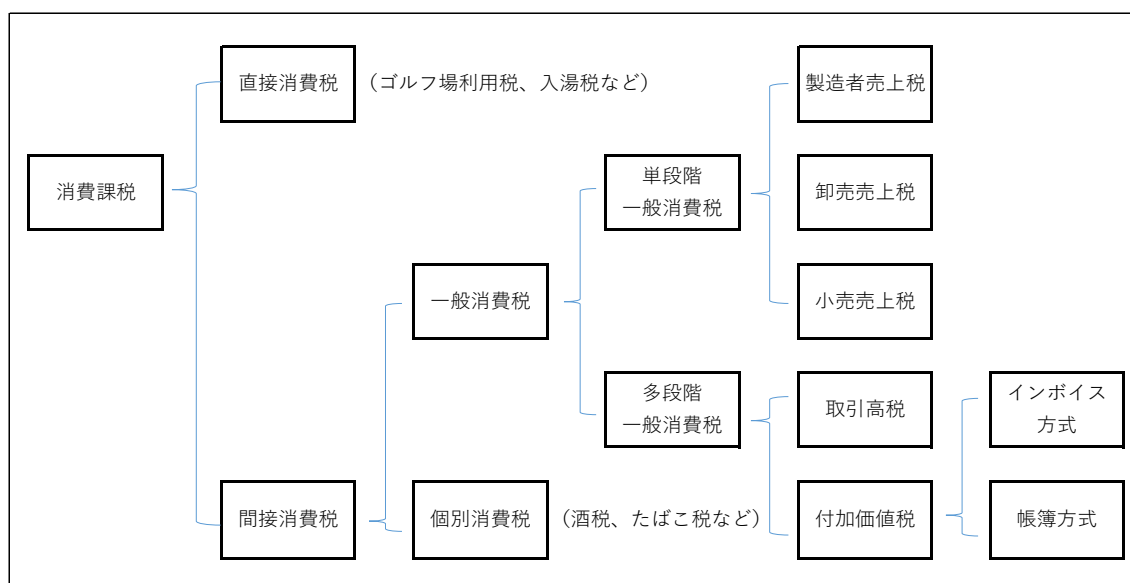
り⁷⁹⁾、課税の対象とされる。

一般消費税は、1つの段階でのみ課税する「単段階一般消費税」と、複数の段階で課税する「多段階一般消費税」に区分される。単段階一般消費税は、1つの段階で課税されるわけであるが、どの段階で課税されるかにより、製造者売上税、卸売売上税、小売売上税の別がある。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「取引高税（売上税）」と、各段階の付加価値を課税標準とする「付加価値税」に区分される⁸⁰⁾。

さらに、付加価値税は、各段階の課税の累積を排除するため仕入税額控除を行う必要があり、この方法として、インボイス方式と帳簿方式に区分される。ここで、わが国の消費税は帳簿方式⁸¹⁾を採用している。

以上の消費課税における分類を整理すると【図表2】となる。

【図表2】消費課税の類型⁸²⁾



⁷⁹⁾ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）778頁。

⁸⁰⁾ 「さらに、付加価値税には、控除される仕入金額の種類により、①総生産型、②所得型、③消費型の区分があるが、わが国の消費税をはじめ、ヨーロッパ諸国の付加価値税では、いずれも消費型を採用している。」水野忠恒『大系租税法（第2版）』（中央経済社、2018）915頁。

⁸¹⁾ 帳簿方式を採用している国はOECD加盟国（35か国）の中でも日本のみとされ、日本以外のOECD加盟国はインボイス方式を採用している。西山由美「特集 消費税の仕入税額控除方式のあり方について」税研197号（2018）54頁。

⁸²⁾ 筆者作成。

第2項 仕入税額控除の機能

わが国の消費税は、付加価値税の性質を持つ多段階一般消費税とされる。そこで付加価値税の特徴を捉えるにあたっては、まず具体的数値を用いて、一般消費税のうち多段階のものとして取引高税（売上税）と、単段階のものとして小売売上税との比較を試みる。取引高税（売上税）は、すべての取引段階の売上に対して、売上金額を課税標準として課される。第一次世界大戦後のヨーロッパ各国で採用され、付加価値税に移行するまで実施されていた⁸³経緯がある。小売売上税は、小売業者の行う物品の小売に対して、その売上金額を課税標準として課され、アメリカの各州で採用されている⁸⁴。

前提条件として、ある商品を、製造業者 A が製造し、それを購入した卸売業者 B がさらに小売業者 C に販売し、C は最終消費者に販売する。A・B・C のそれぞれの販売価格は税負担がない状態で 100・200・300 とし、各者の付加価値はすべて 100、税率は 10% と仮定する。

①取引高税（売上税）の課税状況

取引高税（売上税）における課税の流れを示したのが【図表 3】である。

【図表 3】取引高税（売上税）の課税状況⁸⁵

		製造業者A	卸売業者B	小売業者C	
売 上	販売価格 a	100	210	331	消 費 者 へ 転 嫁
	消費税	10	21	33	
	税込価格	110	231	364	
仕 入	仕入価格	0	100	210	
	消費税	0	10	21	
	税込価格 b	0	110	231	
付加価値(a-b)		100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	10	21	33	
	仕入に係る消費税	0	0	0	
	差引納税	10	21	33	

製造業者 A には 100 の販売価格に対して 10 の税負担が課される。次に卸売業者 B は 110 で仕入れた商品に 100 の付加価値を確保した上で小売業者 C に販売するためには、税抜販売価格 210 で販売する必要がある。つまり製造業者 A に課された 10 が製造業者 B にとって仕入コストとなるためである。さらに製造業者 B の販売価格 210 に対して 21 の税負担

⁸³ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）782 頁。

⁸⁴ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）781 頁。なお、アラスカ州、デラウェア州、モンタナ州、ニューハンプシャー州、オレゴン州においては、税率は 0% である。

Sales tax institute <https://www.salestaxinstitute.com/resources/rates>（閲覧日 2021.1.21）。

⁸⁵ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

が課され、小売業者 C の仕入コストは 231 となる。小売業者 C は付加価値 100 を確保するために税抜販売価格 331 で販売することとなるが、さらに 33 の税が課され、最終消費者には 364 で販売することとなる。

税負担の無い状態であれば、小売業者 C は 300 で販売し 100 の付加価値を得ることが出来るわけであるが、取引高税では、取引の都度、課税がなされ、その税負担が仕入コストとなる。そのため、取引高税の税率は 10% であるが、事例においては最終消費者への販売段階で、実に 21% ($64 \div 300 \times 100$) もの税負担となる。

要するに、製造から小売に至るまでの取引回数が増加するに伴い税負担が増加するのである。このため、取引数削減の圧力が高まり、経済的に合理性のない企業統合を誘発⁸⁶させる。統合した企業では、税負担が少ない分、統合しない、若しくは、できない企業に比して同一価値の商品を安価で提供できる可能性もあれば、一方で便乗値上げをすることにより、より多くの付加価値を得ることも可能である。金子教授は、「売上税（取引高税）は、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」⁸⁷と述べられ、水野教授は「コンツェルンに有利な税制⁸⁸」と説明されている。つまりは、取引高税は、恣意的な企業統合等によって税負担をコントロールし得るという点で、公平性・中立性を求める租税原則からは程遠い存在と考えられる。

②小売売上税の課税状況

次に小売売上税の課税状況を確認する。課税の流れを示したのが【図表 4】である。

【図表 4】小売売上税の課税状況⁸⁹

		製造業者A	卸売業者B	小売業者C	
売 上	販売価格 a	100	200	300	
	消費税	0	0	30	
	税込価格	100	200	330	
仕 入	仕入価格	0	100	200	
	消費税	0	0	0	
	税込価格 b	0	100	200	
	付加価値(a-b)	100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	0	0	30	消 費 者 へ 転 嫁
	仕入に係る消費税	0	0	0	
	差引納税	0	0	30	

小売売上税は、小売業者の売上のみを課税の対象とする。つまり単段階課税である。製造

⁸⁶ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）35 頁。

⁸⁷ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）782 頁。

⁸⁸ 水野忠恒『大系租税法（第 2 版）』（中央経済社、2018）913 頁。

⁸⁹ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

業者 A、卸売業者 B の販売価格には税負担はない。小売業者 C は 200 で仕入れた商品に付加価値 100 を加算した 300 で最終消費者に販売し、そこで初めて 30 の税負担が課される。取引高税のように、取引回数に応じて仕入コストが増加することなく、重複課税を防止するうえでは効果的に見える。しかしながら、実際には多くの困難に直面する。まず、課税を行うために小売業者を特定することが必要であるほか、小売業者から購入するのは実際には事業者も含まれていることから、事業者が購入した場合は、その税負担は最終的に販売価格に上乗せされ、税の累積が起きる⁹⁰。水野教授は「消費者に対するサービスの提供の多くは事業者に対してもその提供を行う企業によりなされる」⁹¹と述べ、特にサービスにおいて、事業用と個人消費用の区別の困難性を指摘している。また、金子教授は、小売事業者は零細なものが多いため、実際の売上の把握が困難である⁹²と指摘される。理論上においては、後述する付加価値税と同じ税収を得ることが可能となるが、実際の運用には多くの困難があり、取引高税同様、欠陥の多い租税といわざるを得ない。

③付加価値税の課税状況

最後に付加価値税の課税状況を確認する。課税の流れを示したのが【図表 5】である。

【図表 5】付加価値税の課税状況⁹³

		製造業者A	卸売業者B	小売業者C	
売 上	販売価格 a	100	200	300	
	消費税	10	20	30	
	税込価格	110	220	330	
仕 入	仕入価格 b	0	100	200	
	消費税	0	10	20	
	税込価格	0	110	220	
	付加価値(a-b)	100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	10	20	30	消 費 者 へ 転 嫁
	仕入に係る消費税	0	10	20	
	差引納税	10	10	10	
					30

製造業者 A には 100 の販売価格に対して 10 の税負担が課される。次に卸売業者 B は 110 で商品を仕入れたわけであるが、このうち 10 は仕入税額控除として納める消費税から控除されるため、100 の付加価値を確保した上で小売業者 C に販売するためには、税抜販売価格 200 で販売すればよい。卸売業者 B が納める消費税は、販売価格 200 に対する 20 から、仕入価格 100 に対する 10 を控除した 10 となり、付加価値 100 に対して 10% をかけた額と等

⁹⁰ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）35 頁。

⁹¹ 水野忠恒『大系租税法（第 2 版）』（中央経済社、2018）912 頁。

⁹² 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）782 頁。

⁹³ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

しくなる。次に小売業者 C は、220 で商品を仕入れるが、ここでも仕入税額控除として 20 が納める消費税から控除されるため、100 の付加価値を得るためには税抜販売価格 300 で販売することとなる。小売業者 C が納める消費税は、販売価格 300 に対する 30 から、仕入価格 200 に対する 20 を控除した 10 となり、付加価値 100 に対して 10% をかけた額と等しくなる。最終消費者が負担する消費税は 30 となり、この額は各段階における事業者の納付した消費税に等しくなる。最終消費者が負担する税額と、各取引段階の納税額が等しくなることは、各取引段階の売上側の納税額と仕入側の控除税額が一致し、各取引段階で、かかる仕入税額が控除され、最終消費者に転嫁されたためである。

取引高税との特徴的な違いは、仕入税額控除の存在である。仕入税額控除を行うことによって各段階の事業者は仕入に係る税負担をコストに含める必要がなく、販売価格を算定することとなる。つまり重複課税の排除が可能となる。また取引回数に関係なく各事業者の付加価値に対して課税がなされるため、競争中立性を担保できる。小売売上税との相違は、理論上、最終消費者に対する税負担に関しては同様の結果が得られるが、付加価値税は、すべての事業者を対象に多段階で課税するため小売業者を特定する必要がなく、また、仕入税額控除により小売業者からの購入においても、課税の累積が排除できる点にある。

付加価値税は、上述した他の一般消費税の各種モデルの課題を解消するため仕入税額控除を取り入れたわけである。付加価値税は、一般的かつ多段階の消費税として、1953 年にフランスではじめて採用されて以来、EEC 加盟国をはじめ、さらにはその他のヨーロッパ諸国の間で採用⁹⁴され、わが国の消費税も付加価値税の性質をもつ多段階一般消費税である。このように数多くの国々でも採用されるようになったのは、仕入税額控除を有する付加価値税に以上のようなメリットが存在するためである。

かかる機能や役割を持つ仕入税額控除は、付加価値税の仕組みにおいて如何なる意義を有するのか、次項で考察する。

第 3 項 わが国「消費税」の仕入税額控除の意義

消費税の納付額は、課税資産の譲渡等を課税標準として消費税額を計算した後、課税仕入れ等に係る消費税額を控除して算出される。仕入に係る税額を控除することで課税の累積が排除される仕組みは上述の通りである。

金子教授は、この仕入税額控除を消費税の最も重要な要素の 1 つ⁹⁵と説明され、木村剛志氏は、「消費税の生命⁹⁶」と位置付けている。また田中教授は、「制度の存続を左右する根幹

⁹⁴ 水野忠恒『大系租税法（第 2 版）』（中央経済社、2018）914 頁。

⁹⁵ 金子宏『租税法（第 23 版）』（弘文堂、2019）813 頁。

⁹⁶ 大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』（税務経理協会、2015）252 頁。

的なもの⁹⁷」という言葉で表現される。多くの研究者が消費課税における仕入税額控除を、このように位置づけるのは、上述した取引高税や小売売上税にみられる公平性・中立性の阻害要因が、仕入税額控除の適正な執行により、解消されることへの期待からであろう。

上記で確認したように、付加価値税と小売売上税との最終的な納付税額は一致し、さらに小売売上税は課税が一度で済むのに対し、付加価値税は各取引段階で転嫁と仕入税額控除を繰り返すことになる。執行面においては、小売売上税に軍配が上がりそうであるが、それでもなお付加価値税が数多くの国で採用されているのは、上述した小売売上税や取引高税のデメリットを付加価値税が解消した点にある。一方で、付加価値税は転嫁と仕入税額控除を繰り返すという一見すると無駄⁹⁸ともとれる行為を繰り返すことが必要とされ、そうすると必然的に各取引段階での仕入税額控除の適正性が重要となる。

西山教授は「消費課税の至上命題は、最終消費者に至るまでの一連の取引で生じる税が、この一連の取引に関わる事業者にとってのコストにも利得にもなることなく、すなわち事業者が負担した仕入税相当額が増額したり減額したりすることなく、最終消費者に転嫁されることである⁹⁹」と述べる。つまり、付加価値税は、直接消費税のように納税義務者と担税者が同一ではなく納税義務者と担税者が異なることを前提とした構造となっているため、各取引段階で発生する税を、転嫁と仕入税額控除を繰り返すことによって最終消費者にその負担を求める構造となっている。かかる付加価値税の性質を考慮すれば、可能な限りにおいて仕入税額控除を適正に計算し、課税の累積を排除することが重要であろう。

【図表 2】のとおり、消費課税における分類は多岐にわたるが、中でも付加価値税は、いまや政府の税収を支える基幹的な税目として、160 を超える国で導入されており、OECD に加盟する 35 か国の中では、付加価値税を導入していないのはアメリカのみである¹⁰⁰。わが国の消費税の種類も、EU 付加価値税の場合と同様に税額算定の仕組みとして仕入税額控除法が採用されている¹⁰¹わけであるが、上述の通り仕入税額控除の方式としてインボイス方式を採用する EU 付加価値税とは異なり、帳簿方式を採用している。

帳簿方式は OECD 加盟国 (35 か国) の中でも日本のみ¹⁰²とされている。わが国の消費税

⁹⁷ 田中治「消費税における仕入税額控除する存在理由と判例動向」『租税法の発展』(有斐閣、2010) 277 頁。

⁹⁸ 沼田博幸「一般間接税としての消費税について 税額控除に関する議論を中心として (山浦久司教授 退職記念論文集)」会計論叢 14 号 (2019) 38 頁。

⁹⁹ 西山由美「消費課税の基本原則—「中立原則」の意義—」税理 57 卷 3 号 (2014) 112 頁。

¹⁰⁰ 鎌倉治子「諸外国の付加価値税 (2018 年版)」国立国会図書館 (2018) 6 頁。

¹⁰¹ 金子宏『租税法 (第 23 版)』(弘文堂、2019) 790 頁。

¹⁰² 西山由美「特集 消費税の仕入税額控除方式のあり方について」税研 197 号 (2018) 54

は、インボイス方式を採用する EU 付加価値税をモデルとして制度設計されたのは明らか¹⁰³とされるが、なぜ、消費税の最も重要な要素¹⁰⁴とされる仕入税額控除の方式は、世界各国で採用されているインボイス方式ではなく、帳簿方式なのであろうか。

そこで次節では、わが国の消費税導入の沿革から帳簿方式が採用された経緯の確認を行い、その採用理由を考察する。

第2節 消費税導入の沿革と帳簿方式採用の理由

第1項 消費税導入の沿革¹⁰⁵

(1) 付加価値税導入議論の背景

わが国で、一般消費税を採用すべきかどうかの問題とされ始めたのは、昭和40年代の後半から¹⁰⁶とされ、当時の背景として昭和46年8月政府税制調査会の「長期税制のあり方についての答申」では、次の点を挙げている。

- ①当時、欧米先進諸国に比べ立ち遅れていた社会保障の拡大等高福祉社会の実現が急速に高まりつつあり、その財源として、当時における国民の消費の高級化、平準化等の状況を考慮して、国民の消費にも応分の負担を求める一般消費税を検討すべき状況にある。
- ②当時の我が国の税制が、直接税、特に所得税に大きなウェイトを置いており、これが行き過ぎると種々の問題が生ずるため、一般消費税を導入する等により間接税のシェアを拡充し、租税負担の実質的公平を図る必要がある。
- ③従来の個別消費税が抱える種々の問題点¹⁰⁷を解決するためには、一般消費税に移行することが必要である。

頁。日本以外の OECD 加盟国はインボイス方式を採用している。

¹⁰³ 西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集70号』（日本税務研究センター、2017）467頁。

¹⁰⁴ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）813頁。

¹⁰⁵ 本項は主に、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）4～15頁を参考に執筆した。

¹⁰⁶ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）784頁。

¹⁰⁷ 個別間接税の問題点として以下のものがある。①価値観や消費態様が多様化しているなか、特定のものだけに課税する制度は時代にそぐわなくなっていた。②経済のソフト化、サービス化等が進展しているにもかかわらず、サービス課税がほとんど行われていなかった。③課税対象が特定の物品等に限定され、課税ベースの広がり易に図れないこと等から、税収全体に占める間接税の比重が低下してきていた。④世界の主要国をみても、個別間接税制度をとっているのはわが国だけであり、国際摩擦の一因にもなっていた。『消費税のすべて 暮らしを未来を築きます。消費税。』大蔵省主税局税制第2課編（大蔵省印刷局、1989）1頁。

④付加価値税は EC 諸国をはじめ欧州のすべての主要国で実施されており、また、取引の国際化等に伴って各国の税制が相互に接近しつつある状況から考えれば、わが国も付加価値税の導入に真剣に取り組むべきである。

当時のこうした背景の中、昭和 48 年のオイルショック、それに伴う景気低迷と税収の落ち込み、他方で景気対策に伴う歳出需要の増加という状況において、昭和 50 年度の歳入は、当初予算に対して 3 兆円近い税収不足が生じることとなり、政府はいわゆる赤字国債の発行に踏み切らざるを得なかった。

危機的財政状況ということが叫ばれはじめる中で、昭和 52 年 10 月、政府税調は「今後の税制のあり方についての答申」を取りまとめ、「今後一般的な税負担の増加を求める方策としては、最終的には、広く一般的に消費支出に負担を求める新税を導入することを考えざるを得ない」とし、さらに「上記提言にかかる方策について、国民の十分な理解を求めつつ、できる限り早期に実施に踏み切っていく決意を持つことが必要である」とあり、政府税制調査会の報告としてはむしろ珍しいくらい熱のこもった結語で結ばれていた¹⁰⁸とされる。こうした高齢化社会到来と経済の一層の国際化に対処して、国民経済に配慮しつつも、高福祉社会を維持していくためには、当時として一般消費税導入は避けて通れない喫緊の課題であった状況が窺える。この状況を受けて、昭和 53 年 12 月に「一般消費税大綱」が政府税調により取りまとめられ、年明けには、「一般消費税（仮称）」を昭和 55 年度中に実現するという方針を盛り込んだ「昭和 54 年度税制改正の要綱」が大平内閣において閣議決定された。

（2）一般消費税（仮称）の失敗

「一般消費税（仮称）」は、政府部内で法案化に向けた作業が進められたが、昭和 54 年 10 月の衆議院の解散総選挙において、大平総理が財政再建の必要性を説く中で「一般消費税（仮称）」について触れたことを巡り多くの懸念が寄せられ、結局、大平総理は昭和 55 年度からの一般消費税導入断念を表明することとなった。同年 12 月には、国会で「財政再建に関する決議」が行われ、「昭和 55 年度に、導入するための具体的方策として、これまで検討してきたいわゆる一般消費税（仮称）は、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった。従って、財政再建は、一般消費税（仮称）によらず、まず行政改革による経費の節減、歳出の節減合理化、税負担公平の確保、既存税制の見直し等を抜本的に推進することにより財源の確保を図るべきである」とされ、いわゆる一般消費税（仮称）構想については、政治的に断念せざるを得なくなり、消費税導入よりも歳出削減により財政再建を図ることとなる。

¹⁰⁸ 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993）10 頁。

水野勝氏は、「主税局としては、あらゆる機会を利用して、財政再建の緊要性を訴え¹⁰⁹⁾」たが、社会一般の理解は十分ではなく、中でも「最大の反対は、中小企業者からのものであった¹¹⁰⁾」とし、その主な反対理由として、中小企業者が消費税を転嫁できず自らの負担となる可能性や新たな事務負担に対応できない等を挙げている。また、石弘光氏は、一般消費税導入の議論が「『増税賛成』か『反対』かの選択のみに色分け¹¹¹⁾」されてしまい、「政治的に一般消費税導入が如何に難しいか、かつ危険かを教訓として残すことになった¹¹²⁾」と述べ、当時として新税の導入が如何に困難であったかを述べている。

(3) 売上税の失敗

昭和 55 年度以降は、財政再建決議の線に沿い既存税制の枠内で財源の確保・充実を図っていくという形で努力がなされていった。歳入面の充実策として、法人税率の引上げ(56、59 年度)、物品税の税率の引上げと課税対象物品の拡大(56、59 年度)等、相当規模の増収措置が図られ、また行政改革として、電電公社、専売公社の民営化、国鉄改革等が行われた。さらに、歳出面では、ゼロ・シーリング、マイナス・シーリング等の財政再建努力が行われていった。こうした努力が実り租税負担率(租税収入の国民所得に対する比率)は 56 年の 22.8%から 58 年の 23.4%、60 年の 24.0%という水準まで上昇した。

他方、昭和 52 年度改正以来、所得税減税がなかったことから、サラリーマンを中心とした減税要望が年々強いものとなり、昭和 59 年度改正においては、相当規模の所得税の減税が避けて通れない課題となっていた。しかし、こうした減税を行おうとすれば、既存税制の枠内でのかなりの規模の増収措置が必要とされたことから、前述の法人税率の引上げ等の改正が行われ、物品税については、昭和 56 年に自動車を中心とした税率引上げと併せ、ビデオテープレコーダー、ビデオカメラをはじめとして 22 種類の新規物品等が新たに課税対象とされた。ただし、ワープロ、パソコン等の OA 機器には課税が見送られ、こうした片務的な課税が、その後における間接税の改革論のきっかけの一つ¹¹³⁾となる。昭和 60 年度税制改正においては、この物品税における OA 機器の扱いが大きな問題として取り上げられ、様々な論議の結果、「いまや物品税あるいは現行個別間接税という枠内で問題を考えることには限界があり、間接税を含め抜本的な税制改革を進めることが必要ではないか」という方向に議論が発展していった。

そのような中、昭和 60 年 9 月に中曽根康弘首相は、直接税を税制の中心とする「シャウプ勧告」以来の抜本的税制改革について政府税調に諮問した。これを受け、昭和 61 年 10 月

¹⁰⁹⁾ 水野勝『税制改正五十年 ー回顧と展望ー』(大蔵財務協会、2006) 242 頁。

¹¹⁰⁾ 水野勝『税制改正五十年 ー回顧と展望ー』(大蔵財務協会、2006) 242 頁。

¹¹¹⁾ 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 109 頁。

¹¹²⁾ 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 109 頁。

¹¹³⁾ 菊谷正人『税制革命』(税務経理協会、2008) 86 頁。

に「税制の抜本の見直しについての答申」がまとめられ、「所得・消費・資産等の課税ベースを適切に組み合わせつつ、全体として、バランスのとれた税体系を構築することが肝要である」と考える。「今後、間接税が税体系においてより適切な地位を維持するよう検討を加えるべきである」と考える。」という基本的考え方の下、消費一般を原則的に課税対象とする方式へと転換を図り、幅広く薄く負担を求める消費税の導入が検討された。

新しいタイプの間接税については、A案（製造業者売上税）、B案（事業者間免税の売上税）、C案（日本型付加価値税）の仕組みが示され¹¹⁴、この答申を基調にして自民党税制調査会も検討に入り、租税中立性、インボイスによる租税転嫁の明確化、納税者間の相互牽制等を理由にして付加価値税の採用に動き、それを「売上税」と改称し¹¹⁵、昭和62年度税制改正の要綱を経て、昭和62年2月4日、売上税法案が国会に提出された。売上税の概要は、税率5%、税額票による前段階税額控除方式を採用、課税売上高1億円以下の事業者を非課税（課税選択をした場合には簡易課税制度の対象）とするものであった。また、非課税品目は51項目にのぼった。

しかし、売上税法案を含む税制改革三法案は、本会議での趣旨説明も行われず、全く審議が行われないうちに、すべて廃案となる¹¹⁶。石弘光氏は「中曽根首相のいわゆるウソツキ発言¹¹⁷」に端を発し、「公約違反としてマスコミそして一般国民から厳しく追求され…法案が国会に提出されるや世論は売上税反対の一色に染まることになった¹¹⁸」と当時の政治状況を説明している。また、売上税、そしてその後の消費税の創設にも大蔵省主税局担当審議官として直接携わった尾崎護氏は、「売上税独り語り¹¹⁹」に個人的な見解として主に次の問題点を指摘している。①政府税調への諮問から法案提出まで1年4か月余りの期間を要したが、世間一般の国民が新しい間接税の導入を現実問題として認識することとなった自民党税調の「基本方針」の発表から法案の提出までが2ヶ月しかなかったことが、「急ぎ過ぎ」との印象を与えてしまったこと、②売上税は、税相当額を販売価格に上乗せすること、すなわち転嫁を予定した税であったが、中小事業者を中心に、税額の転嫁に対する懸念が強く表

¹¹⁴ 山田晃央「消費税の事業者免税点の在り方についての一考察」税務大学校論叢88号（2017）36～37頁。

¹¹⁵ 菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008）87頁。

¹¹⁶ 水野勝『税制改正五十年－回顧と展望－』（大蔵財務協会、2006）427頁。

¹¹⁷ 中曽根総理は、昭和61年7月の衆参両院同日選挙に向けてのキャンペーンで同年6月14日に「大型間接税と称するものは、やる考えはない」と発言しながらも、選挙で自由民主党大勝後に一転して、日本型付加価値税たる売上税の導入を図ったとされる。石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008）110～111頁。

¹¹⁸ 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008）111頁。

¹¹⁹ 尾崎護「売上税独り語り」（ファイナンス、1987.9～11月号）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）12～14頁。

明されたこと、③「税額票」を用いることが、事業者の事務を煩雑にし納税コストを高めると批判されたことや、税務署から税額票番号の付与を受けることが企業背番号制につながり、所得税や法人税の課税強化につながると危惧されたこと等である。

売上税の失敗は、「8年前の一般消費税から引き続く挫折であり…当時の空気としては、今後少くとも10年間、消費税導入の議論は出来ないと考えられた¹²⁰⁾とされ、当時の状況として、一般消費税の採用は避けて通れない喫緊の課題であったにもかかわらず、その導入は極めて厳しい状況であったことが窺える。

(4) 消費税法の導入

売上税法案は廃案となったものの、税制改革の重要性はその後も与野党の税制改革協議会で議論され、昭和62年9月には所得税の減税と利子課税(マル優の廃止)を内容とする法案が、抜本的税制改革に先行する形で成立した。税制改革論議は、その後も竹下新内閣の下、昭和62年11月、政府税制調査会への諮問を皮切りに精力的な審議が重ねられた結果、昭和63年4月28日、「税制改革についての中間答申」が取りまとめられた。中間答申の柱である「望ましい間接税制度」の内容については、その基準として、以下の点を挙げている。

- ①消費に広く公平に負担を求めるもの
- ②簡素で分かり易く、取引慣行に配慮したもの
- ③納税者・税務関係者の事務負担に配慮したもの
- ④産業経済に対して中立的であり国際的な摩擦を招かないもの

上記の基準を満たす間接税の類型については、基本的には累積排除方式の多段階課税が望ましいとし、累積排除の方法として「税額別記の書類による方法」と「自己記録による方法」のいずれかを慎重に決定すべきであるとした¹²¹⁾。つまり、インボイス方式か帳簿方式かを慎重に決定すべきである旨を述べているわけであるが、これは上述の「売上税独り語り」でも指摘された、売上税法案において「税額票」を採用したことによる中小事業者からの批判もその理由の1つであろう。

昭和63年6月14日には自民党税調において「税制の抜本改革大綱」が決定され、政府税調も翌15日「税制改革についての答申」をとりまとめた。これをうけて竹下内閣は、「税制改革法案」「所得税法の一部を改正する法律案」「地方税法の一部を改正する法律」「地方譲与税法案」「地方交付税法の一部を改正する法律案」及び「消費税法案」の税制改革関係六法案を昭和63年7月に閣議決定し、国会に提出した。法案は国会へ提出されたもののルート事件など早期に究明すべき案件も多数あり、審議になかなか入れない状況¹²²⁾が続き、

¹²⁰⁾ 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 112頁。

¹²¹⁾ 竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』(ぎょうせい、1993) 261~262頁。

¹²²⁾ 石弘光『税制改革の渦中であって』(岩波書店、2008) 113頁。

また、野党の審議拒否にあいながらも、自民・公明・民社の三党協調により昭和 63 年 12 月に強行採決され¹²³、平成元年 4 月 1 日から施行されることとなった。わが国の消費税は、大平内閣の一般消費税の挫折から 10 年¹²⁴の歳月を要し、4 度目¹²⁵の挑戦の末、ようやく導入されるに至ったのである。

ただし、大平内閣の「一般消費税（仮称）」の法案化断念、中曽根内閣の「売上税法案」の廃案という失敗を活かし、竹下内閣では、事業者（納税義務者）の反対を緩和する形で政治的妥協的な特例措置を容認¹²⁶することとなる。

主なものとして、小規模事業者の納税事務負担の軽減等の観点から「免税点制度」が採用され、実額による仕入税額控除の計算等が過重負担になるため、実額計算に代えて「みなし仕入率」を用いた「簡易課税制度」が導入された。また、仕入税額控除の方法として、中曽根内閣の売上税法案では、取引ごとに税額別記を要する税額票を用いた「インボイス方式」の導入が提案されていたが、消費税法では、事業者への事務負担軽減への配慮から、帳簿上の売上高・仕入高から消費税額を計算する「帳簿方式」が採用された。

第 2 項 税額計算として帳簿方式が採用された理由

仕入税額控除の方式として、売上税法案導入時における昭和 61 年 10 月「税制の抜本の見直しについての答申」では「一般消費税（仮称）は、インボイスによらない仕入控除方式を採っており、その仕組み、構造等につき十分国民の理解を得られなかった¹²⁷」とし、この時点では帳簿方式を検討の対象から外している。この点、水野勝氏は売上税法案がインボイス方式を採用しようとした理由として「実際の納付税額に限り控除を認めることとし、制度の信頼性、透明性を高める¹²⁸」ためであったと述べ、尾崎護氏は「一般消費税（仮称）と異なり売上税が税額票制度を採用したことも、的確な転嫁を行う上で有効に働くものと考えられていました。¹²⁹」と述べている。つまり、帳簿方式に比しインボイス方式のほうが仕入税額控除の計算において信頼性・透明性が高く、さらに税額の転嫁を行う上でも有効である旨を述べている。

かかる指摘は、消費税が一般間接税であり、適正な仕入税額控除をもって課税の累積を排

¹²³ 菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008）88 頁。

¹²⁴ 石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008）113 頁。

¹²⁵ 1 度目の挑戦は「シャープ勧告」による「付加価値税」であり、昭和 25 年度税制改正で導入が図られた。石弘光『税制改革の渦中であって』（岩波書店、2008）106 頁。

¹²⁶ 菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008）88 頁。

¹²⁷ 税制調査会 昭和 61 年 10 月「税制の抜本の見直しについての答申」80 頁。

¹²⁸ 水野勝『税制改正五十年 一回顧と展望』（大蔵財務協会、2006）381 頁。

¹²⁹ 尾崎護「売上税独り語り」（ファイナンス、1987.9～11 月号）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）175～176 頁。

除し、税負担が物品やサービスのコストに含まれて最終消費者に転嫁することを予定しているからである。そうであれば、仕入税額控除は、より信頼性が高いインボイス方式を採用すべきであったが、上述のとおり導入された消費税法では帳簿方式を採用するに至った。

湖東教授は、「売上税の反省にたつて、事業者が法人税・所得税の申告のため従来から作成している帳簿等によって仕入税額控除を行えるようにし、消費税（仕入税額控除）のために特別に新たな事務負担を一切求めない仕組み¹³⁰」として帳簿方式が採用された旨を述べている。つまり、わが国の事業取引においては、インボイスを発行する習慣が一般的ではなく、また、その発行を新たに義務づけることは事業者にとって大きな負担となること等¹³¹の理由から、従来から記帳している帳簿等の記録を用いて仕入税額控除を行うことで、事業者に対して新たな事務負担を発生させないことが帳簿方式採用の理由としている。

一方で、帳簿方式の下では、免税事業者からの仕入に対しても仕入税額控除が可能であり、課税事業者から取引を忌避される恐れがない¹³²という観点から、帳簿方式の採用理由は納税事務コストを節減する税制簡素化措置ではなく、中小事業者を保護する産業政策とみるべき¹³³との見解もあり、昭和 63 年 4 月「税制改革についての中間答申」でも同様の意見が述べられている¹³⁴。確かに、インボイス方式の下では、免税事業者が仕入時に負担した税額を、仮に販売価格に織り込まなかったとしても、仕入税額控除の対象とならないことを理由に、取引から排除される可能性はあり得、結局、零細な事業者であっても課税事業者を選択せざるを得なくなる事態が想定される。しかしながら、インボイス方式を採用しようとした売上税法案では、こうした事態を想定して、簡易課税制度の適用上限を、一般消費税（仮称）の 4,000 万円から 1 億円へと大幅に引き上げ、一定の配慮を行っている。つまり、課税売上高が 1 億円以下である事業者は簡易課税制度を選択することで、実額による仕入税額控除の計算等が不要となり事務負担は軽減され、さらに多くの場合において当該事業者に対し益税を齎す可能性が高く¹³⁵、結果として、インボイス方式の下でも中小事業者は保護される仕組みを採っていたのである。

インボイス方式においても中小企業者は、簡易課税制度の適用拡大等により経済的に保護されていたとすれば、帳簿方式採用の最大の理由は、中小事業者に対する産業政策ではな

¹³⁰ 湖東京至『消費税法の研究』（信山社、1999）88 頁。

¹³¹ 金子宏「消費税法の基本的問題点」『消費税法 日税研論集 30 号』（日本税務研究センター、1995）16 頁。

¹³² 宮島洋編『消費課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2003）9 頁。

¹³³ 宮島洋編『消費課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2003）10 頁。

¹³⁴ 税制調査会 昭和 63 年 4 月「税制改革についての中間答申」43 頁。

¹³⁵ 本稿では、簡易課税制度における益税問題に関する検討は行わないが、藤巻一男「消費税法における簡易仕入税額控除制度の問題と限界：人件費アプローチに基づく特例措置の提言」新潟大学経済論集 104 号（2018）において詳細な検討がなされている。

く、既存の所得税・法人税の延長処理で対応ができ、消費税のために特別な記帳等をしなくても済むようにした制度と捉えることが妥当であろう。

消費税導入当時の村山大蔵大臣の答弁でも「売上税のときの…最大の難点は事業者の事務負担、これが一番大きな問題であったわけでございます。それで、一般的にこれをまず除こうということで第一にやりましたのは、税額票発行方式でなくて帳簿方式にしたということ…帳簿は所得税、法人税の帳簿をつけておいていただければ、あとほんのちょっと直していただければ大体納付税額は計算できるようにしたという点。¹³⁶」と述べており、事業者の事務負担に配慮したことを第一の理由として帳簿方式を採用した旨を説明している。

要するに消費税は、売上税法案失敗の反省のもと、インボイス方式による信頼性・透明性の高い仕入税額控除や、的確な税額転嫁を犠牲にし、従来から作成している法人税・所得税申告のための帳簿等を利用することで、新たな事務負担を一切求めない仕組み、つまり事務負担の軽減措置を最優先として帳簿方式を導入したわけである。

かかる背景により採用された帳簿方式であるが、前章では、帳簿方式における仕入税額控除の「仕入時の不明確性」や「期間対応的発想」とされる性質が、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分に係る判断基準の解釈に影響を与えているものと推察した。そこで、次節では、本節で確認した帳簿方式の採用経緯を踏まえた上で、帳簿方式における仕入税額控除が如何なる性質のものであるのかを確認し、かかる性質を基に、個別対応方式の用途区分に係る判断基準を如何に解釈すべきか検討する。

第3節 帳簿方式の性質

第1項 仕入税額控除における帳簿方式の性質

消費税導入の経緯を概観すると、消費税がわが国にとって初めての経験であるため、特に中小事業者にとっては事務負担等が懸念材料となり、その結果、付加価値税として信頼性の高いインボイス制度ではなく帳簿方式を採用せざるを得なかった、つまり付加価値税の理念よりも、政治的な配慮¹³⁷を優先させて帳簿方式が採用されたと推察される。こうした背景により採用された帳簿方式は、具体的にどのように仕入税額控除がなされるのか検討する。

消費税の納付税額の計算に当たっては、課税期間の課税売上げに係る消費税額から、課税

¹³⁶ 国会会議録 第114回 衆議院 予算委員会 第006号 平成01(1989)年02月27日(月曜日) <https://seijidb.com/kokkai/meetings/35105> (閲覧日2020.8.14)。

¹³⁷ 税制調査会の答申でも「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』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にしていくことが望ましい。」と述べており、「帳簿方式」の採用を「容認」という文言で表現し、将来的には制度の信頼性が高いとされる「インボイス方式」が望ましい旨を述べている。税制調査会 昭和63年6月「税制改革についての答申」2頁。

仕入れ等に係る消費税額を控除することで算出される。ここで「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（給与等を対価とする役務の提供を除く。）を受けることをいう（消費税法2条12号）。

条文上、取引の相手先を「他の者」としていることから、課税仕入れ等の相手方は、事業者、免税業者及び一般消費者とされ、要するに相手先を問わない¹³⁸こととなる。また、帳簿方式では、ある取引が課税仕入れに該当するかどうかは、物品またはサービスの取引にかかる購入者が、供給者の取扱いとは無関係に、自己の帳簿を基礎として判断し税額控除の計算をすることになっている¹³⁹。「課税仕入れ」の定義として、仕入を行った者の立場からみて、それが「課税仕入れ」に該当するか否かが判断基準であり、その取引が売手側において、課税売上となっているのか否かは、問われていない。要するに、仕入税額控除の要件は、仕入を行う者の立場からみて、その取引が「課税仕入れ」に該当し、かつ、帳簿または請求書等により、取引があったことを証明することで充足される（消費税法30条7項）。

つまり、帳簿制度のもとでは、前段階の事業者とは牽連関係にない¹⁴⁰のである。これを図解で示すと以下のようなになる（下記【図表6】）。

前提条件として、ある商品を、製造業者A（課税事業者）が製造し、それを購入したB（課税事業者か免税事業者等か不明）がさらに小売業者C（課税事業者）に販売し、Cは最終消費者に販売する。A・B・Cのそれぞれの販売価格は、各者がすべて課税事業者であり税負担がないと仮定した状態で100・200・300とし、その仮定のもとでは各者の付加価値はすべて100とする。また、税率は10%とする。

【図表6】帳簿方式における課税状況¹⁴¹

		製造業者A	B 課税事業者？ 免税事業者？	小売業者C	
売 上	販売価格 a	100	?	300	消費者 へ 転 嫁
	消費税	10		30	
	税込価格	110		330	
仕 入	仕入価格 b	0	100	200	
	消費税	0	10	20	
	税込価格	0	110	220	
付加価値(a-b)		100	?	100	
納 税	売上に係る消費税	10	?	30	
	仕入に係る消費税	0	?	20	
	差引納税	10	?	10	30

¹³⁸ 岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』財経詳報社（2006）273頁。

¹³⁹ 沼田博幸「消費税の今後のあり方について（沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集）」会計論叢15号（2020）47頁。

¹⁴⁰ 水野忠恒『租税法（第5版）』有斐閣（2011）743頁。

¹⁴¹ 筆者作成。

小売業者 C は、B から 220 で商品を仕入れ、当該取引を「課税仕入れ」と判断し、自己の帳簿をもとに 20 の仕入税額控除を行う。100 の付加価値を得るため税抜販売価格 300 で販売し、売上に係る消費税 30 から仕入税額控除 20 を差引き 10 の納税をする。一方の、B は、小売業者 C に対して商品を 220 で販売したが、そのうち 20 が売上に係る消費税として納税されるのか否かが不明となる。仮に 20 部分が売上に係る消費税として認識され納税されるならば、B の納税額は仕入税額控除 10 を差引き 10 となり、最終消費者が負担する消費税額 30 と各段階における事業者の納付した消費税は等しくなる。しかし、B が免税事業者であれば、納税額は 0 となり（付加価値は $220 - 110 = 110$ ）、また、B が課税事業者であったとしても、B にとって 220 の取引が課税対象外等と判断されれば、納税額は -10 （付加価値は $220 - 100 = 120$ ）となり、いずれにおいても最終消費者が負担する消費税額 30 と各段階における事業者の納付した消費税は一致しない。

本章第 1 節の【図表 5】付加価値税の課税状況で確認したとおり、本来、付加価値税は、納税義務者と担税者が異なることが前提であり、各取引段階で発生する課税の累積を適正に排除することにより、最終的には消費者により負担されることが予定されているため、売手側と買手側においては税の連続性を待たなければならない。しかしながら、帳簿方式においては、前段階税額控除の仕組みにおいて必要とされる税の連鎖は存在¹⁴²せず、消費税の転嫁と負担を不透明なものとし、またいわゆる益税の原因となっている¹⁴³。要するに、売手と買手の個々の取引にかかる税の連続性を担保した適正な税額計算を行うことよりも、従来から作成している法人税・所得税のための帳簿等を主体とした税額計算を優先している。

また、仕入税額控除の計算方法を定める消費税法 30 条 1 項は「…当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8 を乗じて算出した金額をいう。）の合計額を控除する。」（下線は筆者による。）と規定している。要するに、仕入税額控除額は、従来から作成している法人税等に係る帳簿に集計された、課税仕入れに該当する費用項目等の合計額を割戻すことにより計算される。つまり、帳簿方式における、仕入税額控除は、個々の取引時点は観念されず、法人税等の帳簿を基に課税期間末において、その計算がなされる。

なお、平成 5 年 11 月税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」では「控除税額の計算が自己記帳に基づく帳簿により行われることについて、制度の信頼性の観点から疑問が提起されている¹⁴⁴」と指摘し、平成 6 年の税制改革において、仕入税額控除方式の改正が行われ平成 9 年 4 月 1 日以降に行われる課税仕入れ等から、帳簿と請求書等のいずれも

¹⁴² 沼田博幸「消費税の今後のあり方について（沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集）」会計論叢 15 号（2020）48 頁。

¹⁴³ 金子宏「消費税制度の基本的問題点」『消費税 日税研論集 30 号』（日本税務研究センター、1995）3 頁。

¹⁴⁴ 税制調査会 平成 5 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」34 頁。

が必要とされる「請求書等保存方式」となった。

金子宏教授は、「帳簿および請求書等の保存が義務づけられたのは、消費税制度を EU 型のインボイス方式に切り換えるための準備の意味をもっていただけと考えられる。¹⁴⁵⁾と指摘する。つまり、これまでの「帳簿方式」は、自己が作成した帳簿のみで判断を行うことが可能であったが、「請求書等保存方式」は取引相手から受け取った請求書等も必要とされる。すなわち、仕入税額控除に、取引相手の存在をより確実にしようとする要件を織り込んだわけである。そういう意味では「請求書等保存方式」は、取引が確実に存在することを要件とした帳簿方式¹⁴⁶⁾と言える¹⁴⁷⁾。

しかしながら、あくまで消費税法 30 条 7 項の規定を「帳簿又は請求書等の保存」から「帳簿及び請求書等の保存」(下線は筆者による。)としたのみであって、請求書等保存方式に改正後も、売手の納税義務と買主の税額控除の権利の間に税の連続性はなく、また、法人税等に係る帳簿を基に、課税期間末を前提として仕入税額控除の計算がなされる¹⁴⁸⁾点は、従前の帳簿方式と同様である。

第 2 項 帳簿方式が期間税に類似する性質をもち得る根拠

わが国の消費税は、売上税法案失敗の反省のもと、従来から作成している法人税・所得税申告のための帳簿等を利用することで、新たな事務負担を一切求めない仕組みをもって導入された。当該帳簿方式による仕入税額控除は、買手側において、売手側の課税関係を考慮

¹⁴⁵⁾ 金子宏『租税法 (第 23 版)』(弘文堂、2019) 815 頁。

¹⁴⁶⁾ 本稿では、第 4 章以降において「インボイス方式」と区別するため、特に記載のない限り「請求書等保存方式」を含めて「帳簿方式」と記述する。なお、以下の学術論文においても、「インボイス方式」との対立概念として請求書等保存方式へ改正後も「帳簿方式」としている。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 949 号 (2017)、矢野秀利「消費税の政治経済学 (第 2 回) 課税ベースの計算 インボイス方式と帳簿方式」税経通信 66 巻 13 号 (2011)、沼田博幸「消費税の今後のあり方について：帳簿方式からインボイス方式への移行を中心として (沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集)」会計論叢 15 号 (2020) 等。

¹⁴⁷⁾ 沼田博幸「消費税の今後のあり方について：帳簿方式からインボイス方式への移行を中心として (沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集)」会計論叢 15 号 (2020) 48 頁。

¹⁴⁸⁾ 平成 5 年 11 月税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」では「(請求書等の保存要件を必要としながらも) 仕入税額控除の方法については、これまでの制度の導入期において、現行の税率構造や非課税取引範囲の下で帳簿方式を採用してきたことは適切な選択であり、今後とも基本的にはこれによることか望ましい」としている。税制調査会平成 5 年 11 月「今後の税制のあり方についての答申」35 頁。

せず、自己の帳簿を基礎として判断し、さらに課税期間末に当該帳簿に集計された費用項目等を割戻すことにより、その計算を行う。本来、付加価値税は、納税義務者と担税者が異なることが前提であり最終的に消費者により負担されることが予定されているわけであるから、各取引段階で発生する課税は、売手側と買手側において連続性を待たなければならない。しかしながら、帳簿方式のもとでは、この連続性が存しない。つまり、付加価値税として重要な要素である個々の取引に係る課税の連続性よりも、法人税等のために作成された帳簿を基に、課税期間末を前提として控除額を計算するという仕組みが重視された。

沼田教授は「本来は、付加価値税なのですが、導入の経緯から、直接税のような仕組みが取り入れられており、いわば、間接税と直接税の二重構造になっていると言える¹⁴⁹」と述べられる。さらに、水野教授もわが国の消費税における帳簿方式を「実態としては仕入れ控除方式¹⁵⁰(the subtraction method)に類似する¹⁵¹」とした上で「インボイス型付加価値税では少なくとも形式的には税額が移転されるのに対し、仕入れ控除型の付加価値税は売上高や仕入れ高につき企業自身によって計算がなされるため、前段階の税額が移転されるとは限らない¹⁵²。年度末まで最終税額も定まらない。そのため、この税は、法人税に接近する¹⁵³」と述べている。こうした「直接税のような仕組み」や「法人税に接近する」という指摘は、帳簿方式における仕入税額控除が、売手側の課税関係を考慮せず、自己の帳簿を基礎として税額控除の計算を行い、さらに所得税、法人税で作成される帳簿を基として、課税期間末を前提に、かかる計算がなされるという点を踏まえてのことであろう。こうした、法人税等のために作成された帳簿を主体とし、課税期間末を前提として控除額を計算するという性質を勘案すると、帳簿方式における仕入税額控除は、個々の取引時点を観念する取引税と捉えることは困難であり、むしろ、所得税、法人税に類似し、すなわち期間税¹⁵⁴に類似する性質を有すると考えられる。

¹⁴⁹ 沼田博幸「消費税をより簡素で公正なものに：構造上の問題を中心として」租税研究 838号(2019)84頁。

¹⁵⁰ 「売上高から仕入れ高を控除することによって付加価値を計算する仕組み」をいう。水野忠恒「消費税の構造」『消費税 日税研論集 30号』(日本税務研究センター、1995)92頁。

¹⁵¹ 水野忠恒「消費税の構造」『消費税 日税研論集 30号』(日本税務研究センター、1995)85頁。

¹⁵² 同旨の見解として、餅川正雄「日本における一般消費税に関する研究」広島経済大学研究論集第39巻第3・4号(2016)50頁。

¹⁵³ 水野忠恒「消費税の構造」『消費税 日税研論集 30号』(日本税務研究センター、1995)97頁。

¹⁵⁴ 所得税、法人税は、一定期間の利益や所得を計算する「期間税」に分類される。金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019)864頁。

かかる課税期間末を前提とした期間税に類似する性質に照らせば、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分を個々の取引時点で確定させる必要性はないと考える。上述のとおり、帳簿方式における仕入税額控除は、課税仕入れ等があった日の属する課税期間末において、帳簿上に集計された費用勘定等に係る課税仕入れ等の合計額を割戻すことにより計算される。この帳簿上の費用勘定等の金額は、日々の取引に係る会計処理により積み重ねられ、その事業年度末等における決算作業時に、それらの取引に係る処理内容の再確認や見直し等を経て、最終的に確定する。こうした日々の会計処理に始まり期末の決算作業等を経て、その最終的な金額が確定する過程に合わせて、ある課税仕入れ等が「課税売上（又は非課税売上）にのみ」要するのか、あるいは「共通対応」に該当するのかを、仕入時から課税期間末までの期間中の現実の使用状況等を踏まえて判断を行うことが合理的であろう。

第4章 仕入税額控除における適格請求書等保存方式の性質

前章では、帳簿方式における仕入税額控除が、帳簿を主体に課税期間末を前提として、その計算がなされるという観点から、期間税に類似する性質を有することを確認し、かかる性質に照らせば、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用において、その用途区分は、個々の取引時に確定させる必要はなく、帳簿を基に仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的であると指摘した。

令和5年10月には、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）から適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス方式）に変更することが予定されている。この書類保存方式の転換に関して、増井教授は「消費税法創設以来のモデル・チェンジであり、その運用を構造的に変化させる¹⁵⁵」と述べられる一方で、田中教授は「『大山鳴動して鼠一匹』という結果になるのかもしれない。¹⁵⁶」との見解を述べられる。仕入税額控除の計算は、帳簿方式においては、第3章で述べたとおり、課税期間末を前提として帳簿上の集計に基づく割戻し計算が行われるのに対し、インボイス方式では一般にインボイス上に記載された税額の積上げ計算が行われる¹⁵⁷。つまり、仕入税額控除の集計方法や認識すべきタイミングが決定的に変化すると推察され、こうした変化等が、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の判断基準に如何なる影響を与えるのか検証する必要がある。

そこで本稿では、仕入税額控除の計算において、令和5年10月1日から施行が予定されている適格請求書等保存方式が、帳簿方式に対して如何なる変化を齎すのかを検討し、かかる検討で得た変化や、適格請求書等保存方式の有する仕入税額控除の性質を踏まえて、個別対応方式の判断基準を考察する。

なお、適格請求書等保存方式を施行するための経過措置として、令和元年10月1日から令和5年9月30日までの期間に限り、複数税率に対応するための「簡素な方法」として「区分記載請求書等保存方式」が施行されている¹⁵⁸ため、適格請求書等保存方式の制度内容を確認する前提として、本章第1節では、「区分記載請求書等保存方式」の内容を確認する。

第1節 区分記載請求書等保存方式の概要

区分記載請求書等保存方式と従来の請求書等保存方式との顕著な相違点は、従来の請求書等への記載事項に「軽減対象課税資産の譲渡等がある場合にはその旨」及び「税率の異なる

¹⁵⁵ 増井良啓「今後の消費税法上の解釈問題」ジュリスト No.1539（2019）59頁。

¹⁵⁶ 田中治「特集 消費税の仕入税額控除方式のあり方について」税研197号（2018）52頁。

¹⁵⁷ 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949号（2017）12頁。

¹⁵⁸ 芹澤光春「消費税 税率アップ・転嫁対策・軽減税率・インボイス 完全対応ハンドブック」税理（臨増）62巻4号（2019）104頁。

るごとに合計した対価の額」を追加する必要がある点、及び、従来の帳簿への記載事項に「軽減対象資産の譲渡等に係るものである旨」を追加する必要がある点である（平成 28 年改正法附則 34②）。ただし、区分記載請求書等保存方式に移行後、取引相手から記載事項を満たさない請求書等を受領する可能性が想定される。このような場合には受領した側で事実に基づいて追記することが認められる（平成 28 年改正法附則 34③）。

また、従来の請求書等保存方式では、「3 万円未満の取引」及び「請求書等の交付につきやむを得ない理由があるとき」については、請求書等の保存がなくとも、法令に規定する事項が記載された帳簿の保存のみで仕入税額控除が認められていた。この取り扱いは、区分記載請求書等保存方式への移行後も同様となっている（消費税の軽減税率制度に関する Q & A（制度概要編）問 14）。

なお、後述するが、令和 5 年 10 月 1 日から施行予定の適格請求書等保存方式では、免税事業者は適格請求書等を発行できないため、免税事業者からの課税仕入れ等は、原則として仕入税額控除の対象とならないのであるが、区分記載請求書等保存方式では、従来制度と同様に免税事業者からの課税仕入れ等であっても、仕入税額控除の対象となる（消費税の軽減税率制度に関する Q & A（制度概要編）問 15）。

軽減税率に関する一定の事項が記載された請求書等や帳簿の保存を仕入税額控除の要件とはするものの、記載事項を満たさない請求書等には受領した側で事実を追記することが認められている点、帳簿のみで仕入税額控除が可能とされる要件が同様である点、免税事業者からの課税仕入れ等に対しても従来と同様に仕入税額控除の対象となる点等を踏まえると、区分記載請求書等保存方式は、従来の請求書等保存方式の考え方を維持¹⁵⁹したものであり、基本的には現行の仕組みと変わらない¹⁶⁰とされる。このように見ると区分記載請求書等保存方式の位置付けは、適格請求書等保存方式への円滑な移行に向けての暫定的な制度といえる。

次節において、適格請求書等保存方式の制度の確認を行う。

第 2 節 適格請求書等保存方式

第 1 項 適格請求書発行事業者登録制度等

（1）適格請求書発行事業者の登録と公表

適格請求書発行事業者の登録を受けることができるのは、課税事業者に限られ（新消法 57 条の 2 ①）、登録を受けようとする事業者は、納税地の所轄税務署長に登録申請を提出する

¹⁵⁹ 政府広報オンライン 消費税の軽減税率制度 https://www.gov-online.go.jp/tokusyuu/keigen_zeiritsu/jigyosya/kubunkisai.html（閲覧日 2020.5.4）。

¹⁶⁰ 沼田博幸「一般間接税としての消費税について 税額控除に関する議論を中心として（山浦久司教授 退職記念論文集）」会計論叢 14 号（2019）69 頁。

必要がある（新消法 57 条の 2 ②）¹⁶¹。また、適格請求書発行事業者登録簿の内容（氏名又は名称、登録番号その他一定の事項）は、国税庁のホームページにおいて公表されることとなっており（新消法 57 条の 2 ④）、登録が取り消された場合又は効力を失った場合等には、その年月日が国税庁のホームページにおいて公表される¹⁶²。

（2）適格請求書発行事業者の義務

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った場合に、相手方（課税事業者に限る）からの求めに応じて適格請求書を交付する義務が課される（新消法 57 条の 4 ①）。ただし、不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合には、適格請求書に代えて、適格簡易請求書を交付することができる（新消法 57 条の 4 ②）。

また、交付した適格請求書等の記載事項に誤りがあったときは、書類を交付した相手方（課税事業者に限る）に対して、修正した適格請求書、適格簡易請求書又は適格返還請求書を交付しなければならない（新消法 57 条の 4 ④）。さらに、交付した適格請求書等の写し（又は電磁的記録）を保存する義務も課される（新消法 57 条の 4 ⑥）。

なお、適格請求書発行事業者以外の者が作成した書類で適格請求書等に誤認されるおそれのある表示をした書類の交付や、適格請求書発行事業者が作成した偽りの記載をした適格請求書等の交付は禁止されており（新消法 57 条の 5）、こうした禁止規定の違反に対しては、罰則規定が設けられている（新消法 65 条の 4）。

第 2 項 記載事項

適格請求書、適格簡易請求書には、次の事項の記載が必要となる（新消法 57 条の 4 ①②）。

【図表 7】 適格請求書と適格簡易請求書の記載事項¹⁶³（下線は筆者による。）

適格請求書	適格簡易請求書
①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号	①同左

¹⁶¹ 登録申請書は、令和 3 年 10 月 1 日から提出することができる。国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する Q & A 問 2

<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>（閲覧日 2020.12.21）。

¹⁶² 国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する Q & A 問 13 <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>（閲覧日 2020.12.21）。

¹⁶³ 国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における 適格請求書等保存方式に関する Q&A <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>（閲覧日 2020.12.21） 問 38 を元に作成。

②課税資産の譲渡等を行った年月日	②同左
③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（課税資産の譲渡等が軽減対象資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象資産の譲渡等である旨）	③同左
④課税資産の譲渡等の税抜価額又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率	④課税資産の譲渡等の税抜価額又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額
⑤税率ごとに区分した消費税額等	⑤税率ごとに区分した消費税額等又は適用税率
⑥書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称	規定なし

適格請求書と適格簡易請求書の記載事項と比べると、書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称の記載が不要である点、消費税額等と適用税率のいずれか一方の記載で足りる点が異なる。つまり、適格簡易請求書に適用税率のみを記載して交付することが認められており、この場合は消費税額等が別記されない。

第3項 仕入税額控除の要件の見直し

仕入税額控除の適用に関しては、課税仕入れ等に係る一定の帳簿及び請求書等の保存を要件とする点に変更はないが、要件を満たす請求書等の範囲の見直しが行われる（新消法30条⑦～⑨）。

（1）保存すべき適格請求書等

適格請求書等保存方式の施行により、要件を満たす請求書等の範囲として次の改正がなされた（新消法30条⑨）。

- ① 適格請求書又は適格簡易請求書
- ② 適格請求書又は適格簡易請求書の記載事項に係る電磁的記録
- ③ 適格請求書の記載事項が記載された仕入明細書、仕入計算書その他これに類する書類（適格請求書発行事業者の確認を受けたものに限る。）
- ④ 卸売市場におけるせり売りなど、媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われる政令で定める課税仕入れであって、当該媒介等を行う者から交付を受けた政令で定める事項が記載されている書類

（2）帳簿の記載事項

適格請求書等保存方式では、仕入税額控除の要件として帳簿及び適格請求書等の保存が求められており、この保存すべき帳簿への記載事項に関しては、次のとおりである（新消法

30条⑧)。

- ① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
- ② 課税仕入れを行った年月日
- ③ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容（当該課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨）
- ④ 課税仕入れに係る支払対価の額

現行制度における帳簿の記載事項との相違点としては、複数税率に対応するために、軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨を追加記載する点が挙げられる。

（3）帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる場合

現行制度上、少額取引（課税仕入れ等に係る支払対価の額の合計額が3万円未満）である場合には、帳簿のみの保存で仕入税額控除が可能とされていたが、改正法においては、「請求書等の交付を受けることが困難である場合、特定課税仕入れに係るものである場合その他の政令で定める場合における当該課税仕入れ等の税額については、帳簿」とされた（新消法30条⑦）。これまでの単に支払対価が少額である場合は、その対象から外れ、次に掲げる取引以外のものは、適格請求書等の保存が必要となる。

- ① 適格請求書の交付義務が免除される3万円未満の公共交通機関による旅客の運送
- ② 適格簡易請求書の記載事項（取引年月日を除く。）が記載されている入場券等が使用の際に回収される取引（①に該当するものを除く。）
- ③ 古物営業を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの古物（古物営業を営む者の棚卸資産に該当するものに限る。）の購入
- ④ 質屋を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの質物（質屋を営む者の棚卸資産に該当するものに限る。）の取得
- ⑤ 宅地建物取引業を営む者の適格請求書発行事業者でない者からの建物（宅地建物取引業を営む者の棚卸資産に該当するものに限る。）の購入
- ⑥ 適格請求書発行事業者でない者からの再生資源及び再生部品購入者の棚卸資産に該当するものに限る。）の購入
- ⑦ 適格請求書の交付義務が免除される3万円未満の自動販売機及び自動サービス機からの商品の購入等
- ⑧ 適格請求書の交付義務が免除される郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス（郵便ポストに差し出されたものに限る。）
- ⑨ 従業員等に支給する通常必要と認められる出張旅費等（出張旅費、宿泊費、日当及び通勤

第4項 税額の計算方法¹⁶⁴

(1) 売上税額の計算

①原則（割り戻し計算）

税率ごとに区分した課税期間中の課税資産の譲渡等の税込価額の合計額に、108分の100又は110分100を掛けて税率ごとの課税標準額を算出し、それぞれの税率（6.24%又は7.8%）を掛けて売上税額を算出する（新消法45条）。

②特例（積上げ計算）

相手方に交付した適格請求書又は適格簡易請求書の写しを保存している場合（適格請求書等に係る電磁的記録を保存している場合を含む。）には、これらの書類に記載した消費税額等の合計額に100分の78を掛けて算出した金額を売上税額とすることができる（新消法45⑤、新消令62①）。なお、売上税額を積上げ計算した場合、仕入税額も積上げ計算する必要がある。

(2) 仕入税額の計算

①原則（積上げ計算）

相手方から交付を受けた適格請求書などの請求書等（提供を受けた電磁的記録を含む。）に記載されている消費税額等のうち課税仕入れに係る部分の金額の合計額に100分の78を掛けて仕入税額を算出する（新消法30①、新消令46①②）。

②特例（割り戻し計算）

税率ごとに区分した課税期間中の課税仕入れに係る支払対価の額の合計額に108分の6.24又は110分の7.8を掛けて算出した金額を仕入税額とすることができる（新消法30①、新消令46③）。なお、割り戻し計算により仕入税額を計算できるのは、売上税額を割り戻し計算している場合に限られる。

以上、第2節では、令和5年10月1日より施行される適格請求書等保存方式の制度の確認を行った。次節では、当該確認を行った適格請求書等保存方式の制度内容を踏まえ、かかる新制度が、帳簿方式における仕入税額控除に対し如何なる変化を齎すのか検討する。

第3節 新制度施行後における仕入税額控除の性質変化と帳簿保存の維持

第1項 登録制度と適格請求書等の発行義務等による課税関係の明確化

令和5年10月1日以降、仕入税額控除の要件となる適格請求書等を発行できる事業者は、適格請求書発行事業者として税務署長に登録した課税事業者に限定されることとなる。

¹⁶⁴ 国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における 適格請求書等保存方式に関する Q&A <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf>（閲覧日 2020.12.21）問 76。

したがって、課税事業者たる適格請求書発行事業者が発行した適格請求書等のみが仕入税額控除を可能とし、現行法で認められている免税事業者からの仕入税額控除は、施行後は原則不可能となる（ただし経過措置として一定期間は一定の仕入税額控除が可能¹⁶⁵）。

適格請求書発行事業者の名称、登録番号等は、国税庁のホームページにおいて公表され、公表事項を確認することにより、交付を受けた請求書等の作成者が適格請求書発行事業者に該当するの可否かを容易に確認することができる¹⁶⁶。改正法における消費税法 30 条 1 項では「…課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る適格請求書…記載事項を基礎として計算した金額…）の合計額を控除する。」（下線は筆者による。）とされる。要するに、税務署長によって登録された適格請求書発行事業者が発行する適格請求書等をもって、買手側は仕入税額控除が可能となり、適格請求書発行事業者以外の者が発行した請求書は仕入税額控除の要件を満たさない。そのため買手側が自ら、請求書の発行元が適格請求書発行事業者に該当するの可否を確認できる仕組みとなっている。

適格請求書発行事業者の登録制度によって、適格請求書等を発行できる事業者は課税事業者に限られ、さらに、その情報が公表されることで、仕入税額控除の要件である適格請求書等が適格請求書発行事業者の発行したものであるのかを買手において確認ができる。すなわち、適格請求書発行事業者の登録制度とその公表は、買手側の仕入税額控除が、課税事業者たる適格請求書発行事業者によって確実に納税される仕組みであり、売手側の納税義務と買手側の仕入税額控除の間の税の連続性が担保されることとなる。

また、適格請求書発行事業者は、相手方から請求があった場合には、適格請求書等の交付義務が課される。現行法では、課税資産の譲渡等を行う事業者には請求書等の発行の義務がないのに、他方で、仕入れをした事業者には、その交付を受けて保存することを要求するという制度的な矛盾¹⁶⁷が指摘されていたが、上述のとおり、改正法の消費税法 30 条 1 項では適格請求書等の記載事項が仕入税額控除の要件となるため、交付義務を課すことで制度の整合性を図っている。さらに、適格請求書発行事業者は、交付を行った適格請求書等の写しを保存する義務がある。すなわち、個々の取引に対して、適格請求書等の交付とその写しの保存を義務付けることで、交付を受けた買手側の税額控除とその写しを保存する売手側の納税義務との関係性がより明確になる。

適格請求書発行事業者以外の者が作成した書類で適格請求書等に誤認されるおそれのあ

¹⁶⁵ 経過措置として、令和 5 年 10 月 1 日以後における免税事業者からの課税仕入れに対しては、同日以後 3 年間は計算上の課税仕入れに係る消費税額の 80%相当、更にその後の 3 年間に対しては 50%相当の金額について仕入税額控除の対象とする規定が設けられている（平 28 改正法附則 52、53）。

¹⁶⁶ 井村明博「消費税 税率アップ・転嫁対策・軽減税率・インボイス 完全対応ハンドブック」税理（臨増）62 巻 4 号（2019）127 頁。

¹⁶⁷ 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）43 頁。

る表示をした書類の交付や、適格請求書発行事業者が作成した偽りの記載をした適格請求書等の交付は禁止されており、規定違反に対しては罰則が設けられている。この規定が設けられた理由として、和氣氏は「いわゆるインボイスの売買がされることも起こり得る。金券と同じというわけです¹⁶⁸。」と説明されている。改正法の消費税法 30 条 1 項は、「…課税仕入れに係る消費税額…」(下線は筆者による。)が仕入税額控除の対象とされ、単にインボイス自体を売買により取得したとしても仕入税額控除の要件を満たさないため、金券と全く同じとは言えないと思われる。しかしながら、改正法における仕入税額控除は、原則、積上げ計算となっており、かかる計算では本来控除が認められない税額が、所謂「足し算」によって集計され控除されてしまう懸念もある。そのため罰則規定を設けて売手側と買手側の課税関係の適正化が図られていると思料する。

新制度の施行後においては、適格請求書等の交付とその写しの保存等が義務化され、さらに要件を満たさない適格請求書等の発行を禁止し、規定違反には罰則が設けられる。つまり、適格請求書等の導入により個々の取引が牽連性を持ち得ることとなり、消費税に係る売手側の納税額と買手側の仕入税額控除の課税関係が、より明確になると考えられる。

第 2 項 仕入税額控除に係る原則計算の改正

適格請求書等保存方式の施行後における課税仕入れ等に係る消費税額の計算は、帳簿方式における税込み支払対価の合計額を割戻して計算する方法から、原則として、売手側から交付を受けた適格請求書等に別記された消費税額等を積上げて計算する方法となる。増井教授は、インボイス方式の考え方として「買手たる課税事業者が仕入税額控除を正確に行うために、売手が売上税額を領収書に記載して発行し、その領収書を受領した買手が記載された金額を積み上げ計算する¹⁶⁹。」と説明される。すなわち、付加価値税は、各取引段階で発生する課税の転嫁と仕入税額控除を繰り返すことによって、最終的に消費者により負担されることが予定されているため、買手の仕入税額控除と売手の売上税額は一致することが望ましい。そのため、売手が発行した領収書に記載された金額を、買手において積み上げ計算することが、正しい仕入税額控除に繋がる旨を説明されている。

帳簿方式における仕入税額控除は、事務負担の軽減という観点から、売手の納税義務に関係なく買手が自らの帳簿を基礎として課税仕入か否かを判断する。さらに、後述の通り、帳簿方式において交付される請求書等には税額の別記が義務化されていないため、個々の取引に係る税額が不透明となっている。そのため、現行方式においては、個々の取引に係る税額を積み上げて計算することは不可能であり、法人税等の帳簿を基に課税期間末の課税仕

¹⁶⁸ 和氣光「インボイス方式(適格請求書等保存方式)の導入に係る実務上の疑問点及び留意事項等」租税研究 846 号 (2020) 236 頁。

¹⁶⁹ 増井良啓「日本の消費税はどこへいくか」『消費税の研究 日税研論集 70 号』(日本税務研究センター、2017) 545 頁。

入れ等の総額を割戻すことによりその計算がなされる。

仕入税額控除の計算において、現行法における割戻し計算から、原則、積上げ計算に改正されることにより、個々の取引に係る税額がより正確性を持ち、帳簿方式にみられた課税期間末を前提とした期間税に類似する性質から、個々の取引毎に仕入税額控除を觀念する取引税¹⁷⁰という本来の付加価値税の性質により近づくと考えられる。

なお、改正法においても、売上税額を割戻し計算する場合に限定し、特例として現行法の原則計算と同様の割戻し計算が認められている。適正な仕入税額控除を行う上では、積上げ計算が望ましい理由は上述のとおりである。特例として、割戻し計算の規定を残した理由に関しては、本章第4節で検討を行う。

第3項 請求書等への記載事項の相違点

帳簿方式、暫定措置である区分記載請求書等保存方式、適格請求書等保存方式における請求書等への記載事項は、以下の通りである(【図表8】)。

【図表8】帳簿方式、区分記載請求書等保存方式、適格請求書等保存方式の記載事項¹⁷¹(下線は筆者による。)

帳簿方式 (請求書等保存方式)	区分記載請求書等保存方式 R1.10.1~R5.9.30	適格請求書等保存方式 R5.10.1~
①書類の作成者の氏名又は名称	①同左	①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
②課税資産の譲渡等を行った年月日	②同左	②同左
③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容	③課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容(課税資産の譲渡等が軽減対象資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象資産の譲渡等である旨)	③同左

¹⁷⁰ 西山教授は消費税法の位置付けを「消費税法の規定上、売上げ等を行う事業者が納税義務者であり、取引が課税対象であり、対価が課税標準となる。このように法形式上は取引税として位置付けられる」としている。西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』—フェアネスの視点からの考察—」税法学 573号(2015) 210頁。

¹⁷¹ 国税庁 HP 消費税の仕入税額控除制度における 適格請求書等保存方式に関する Q&A <https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf> (閲覧日 2020.12.21) 問 38 を元に作成。

④課税資産の譲渡等の税込 価額	④税率ごとに合計した課税 資産の譲渡等の税込価額	④課税資産の譲渡等の <u>税抜 価額又は税込価額を税率ご とに区分して合計した金額 及び適用税率</u>
⑤規定なし	⑤規定なし	⑤ <u>税率ごとに区分した消費 税額等</u>
⑥書類の交付を受ける事業 者の氏名又は名称	⑥同左	⑥同左

従来の請求書等との比較では、①の登録番号、③の軽減対象資産の譲渡等である旨、④の税率ごとに区分した合計金額と適用税率、⑤の税率ごとに区分した消費税額等、が記載事項として追加されることとなる。

西山教授は、「タックス・インボイスの必須記載事項のうち、課税事業者番号と税額区分表示がとくに重要な項目となる。それは、この2つの項目によって課税事業者のみが税額を転嫁でき、課税事業者のみが仕入税額控除を請求できるという、適正な税額転嫁と仕入税額控除が担保されるからである¹⁷²。」と述べている。

要するに、①の登録番号の追加によって、買手側が自ら、適格請求書等の発行元が適格請求書発行事業者であるのかを国税庁のホームページで確認できる仕組みとなっている。適格請求書等に、公表された適格請求書発行事業者の登録番号の記載があるということは、課税事業者が発行した請求書の裏付けとなり、すなわち、売手側の納税義務と買手側の仕入税額控除の間の税の連続性が担保されることとなる。⑤の消費税額の別記は、第2項で述べた新制度の施行後における課税仕入れ等に係る消費税額の計算が、原則として積上げ方式に改正されることへの対応として追加されている。

現行の請求書等の記載事項に、登録番号や税額別記を追加する根拠は、第1項で述べた登録制度の創設や適格請求書発行の義務化等によって、売手側の納税義務と買手側の仕入税額控除の間の税の連続性を担保するためであり、また、第2項で述べた仕入税額控除に係る計算を原則積上げ方式とし個々の取引に係る牽連性を確保するためである。かかる記載事項の追加は、こうした仕入税額控除の適正化を実現するための必要条件といえる。

第4項 インボイス方式における仕入税額控除

適格請求書等保存方式においては、適格請求書等を発行できる事業者は課税事業者に限られ、買手側は当該適格請求書等に基づいて仕入税額控除を行うこととなる。すなわち、原則として免税事業者や消費者等からの仕入に対しては仕入税額控除が認められないことと

¹⁷² 西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集70号』（日本税務研究センター、2017）481頁。

なり、反対に買手側において仕入税額控除が認められる場合には、当該仕入税額は売手側において確実に納税がなされる。要するに売手側の納税義務と買手側の仕入税額控除の間の税の連続性が担保されることとなる。

以下、図解で確認する（【図表 9】）。各取引段階の事業者がすべて適格請求書発行事業者である場合は以下の通りである。

【図表 9】インボイス方式における課税状況（すべて適格請求書発行事業者である場合）¹⁷³

		製造業者A (適格請求書発行事業者)	卸売業者B (適格請求書発行事業者)	小売業者C (適格請求書発行事業者)	
売 上	販売価格 a	100	200	300	
	消費税(別記)	10	20	30	
	税込価格	110	220	330	
仕 入	仕入価格 b	0	100	200	
	消費税(別記)	0	10	20	
	税込価格	0	110	220	
付加価値(a-b)		100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	10	20	30	
	仕入に係る消費税	0	10	20	
	差引納税	10	10	10	30

消費者へ
転嫁

上図は、本稿の第 3 章第 1 節第 2 項で説明を行った「【図表 5】付加価値税の課税状況」の図とほぼ同様のものである。重要となる点は、卸売業者 B に係る 10 の仕入税額控除は、原則として、製造業者 A が発行した適格請求書等を基になされる点である。同様に小売業者 C の仕入税額控除 20 に対しても、原則、卸売業者 B が発行した適格請求書等を基になされる。適格請求書発行事業者は課税事業者に限られるため、仕入税額控除がなされる税額は売手側で納税されることとなる。つまり、売手の納税義務と買手の税額控除の間に税の連続性が認められる。さらに、各取引段階で発行される適格請求書等には税額が別記され、買手側はその税額を原則として積上げ計算により集計し仕入税額控除を行う。すなわち、個々の取引に対して売手の納税金額と買手の仕入税額控除の牽連性が認められるわけである。

上図では、各事業者のすべてが適格請求書発行事業者（課税事業者）であることを前提としているが、取引段階に免税事業者が介在した場合はどのようなになるであろうか。そこで、次に取引段階に免税事業者が介在した場合を確認する（下記【図表 10】）。

前提条件として、商品を、製造業者 A（適格請求書発行事業者）が製造し、それを購入した B（免税事業者）がさらに小売業者 C（適格請求書等発行事業者）に販売し、C は最終消費者に販売する。A・B・C のそれぞれの販売価格は、各者の付加価値がすべて 100 となるように価格設定を行ったものとし、税率は 10% とする。

¹⁷³ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

【図表 10】 インボイス方式における課税状況（免税事業者が介在する場合）¹⁷⁴

		製造業者A (適格請求書発行事業者)	卸売業者B (免税事業者)	小売業者C (適格請求書発行事業者)	
売 上	販売価格 a	100	210	310	
	消費税(別記)	10	0	31	
	税込価格c	110	210	341	
仕 入	仕入価格 b	0	100	210	
	消費税(別記)	0	10	0	
	税込価格d	0	110	210	
付加価値(a-b) 免税事業者は(c-d)		100	100	100	
納 税	売上に係る消費税	10	0	31	
	仕入に係る消費税	0	0	0	
	差引納税	10	0	31	41

消費者
へ
転
嫁

製造業者 A は 100 の販売価格に対して 10 の税負担が課される。次に卸売業者 B は税込 110 で商品を仕入れたわけであるが、免税事業者であるため仕入税額控除が出来ず 110 はすべて仕入コストとなる。100 の付加価値を確保した上で小売業者 C に販売するためには、210 で販売することとなる。次に小売業者 C は、210 で商品を仕入れるが、B が適格請求書発行事業者ではないため、仕入税額控除を行うことができない。要するに、売手の納税義務と買手の税額控除の間に税の連続性が存し、免税事業者が介在したとしても益税の発生はない。最終的に小売業者 C は 210 が仕入コストとなり 100 の付加価値を得るために税抜販売価格 310 で販売することとなり、小売業者 C が納める消費税は、販売価格 310 に対する 31 となる。

なお、「【図表 9】 インボイス方式における課税状況（すべて適格請求書発行事業者である場合）」と比較すると、小売業者 C の最終販売価格が、330 から 341 となり販売価格が 11 増加している。これは、免税事業者である卸売業者 B からの仕入に対し仕入税額控除が不可となり仕入コストが 200 から 210 へ増加したため、付加価値 100 を得るには販売価格を値上げせざるを得なかった結果による。すなわち、インボイス方式の下においては免税事業者が取引段階に介在する場合、免税事業者からの仕入に対しては仕入税額控除がなされず、そのことが買手側（小売業者 C）にとってコストアップに繋がるわけである。かかる仕組みから、インボイス方式の導入によって、免税事業者が取引から排除¹⁷⁵されるとの指摘がある。

¹⁷⁴ 沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研 197 号（2018）36 頁の図解を参考に筆者作成。

¹⁷⁵ 上述したが、経過措置として、令和 5 年 10 月 1 日以後における免税事業者からの課税仕入れに対しては、同日以後 3 年間は計算上の課税仕入れに係る消費税額の 80%相当、更にその後の 3 年間に対しては 50%相当の金額について仕入税額控除の対象とする規定が設けられている（平 28 改正法附則 52、53）。なお、本稿ではインボイス導入による免税事業者排除の問題についての検討は行わないが、以下において検討がなされている。玉岡雅

こうした懸念もあるが、前章で確認をした通り、帳簿方式における仕入税額控除は、その仕組みで必要とされる税の連鎖が存在せず、転嫁と負担を不透明なものとし、さらに益税の発生要因ともなっていた。帳簿方式との比較によると、インボイス方式は、売手の納税義務と買手の税額控除の間に税の連続性が認められ、税の転嫁と負担の関係がより明確となり、さらに益税の問題も排除される。また、原則、積上げ方式で計算されることで、個々の取引に係る税額がより正確性を持ち、帳簿方式にみられた帳簿を主体とする期間税に類似する性質から、個々の取引時点を観念する取引税の性質に、より近づくと考えられる。

第5項 仕入税額控除の要件における帳簿保存の維持

適格請求書等保存方式の施行後における新消費税法 30 条 7 項では、「(法 30 条) 1 項の規定は、…事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等(請求書等の交付を受けることが困難である場合…については、帳簿)を保存しない場合には、…適用しない。」(下線は筆者による。)としている。

現行制度では、少額取引(3万円未満)に該当する場合に、帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められていた。改正法においての帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる取引は、請求書等の交付を受けることが困難である取引に限定される。上述のとおり、適格請求書発行事業者は、適格請求書等を交付する義務が課されることとなっており、また、交付した適格請求書等の記載事項に誤りがあったときは、修正した適格請求書等を交付する義務が課される。そのため、改正法における帳簿のみの保存による仕入税額控除は、現実的に相手方から適格請求書等を入手できないものに限定されるべきであって、現行制度における少額取引の規定が廃止されるのは、当然であろう。

一方、帳簿保存に関しては新制度施行後においても、現行方式同様に仕入税額控除の適用要件として、その保存が求められている。繰り返すが、新制度の施行後においては、適格請求書発行事業者によって買手側に対し適格請求書等の発行義務等があり、買手側はその適格請求書等に記載された税額を原則として積上げ計算することとなる。つまり、積上げ計算において仕入税額控除を行う上では、基本的に帳簿は不要であると推察される。もっとも、請求書等の交付を受けることが困難な場合は、帳簿の保存が必要であろうが、かかる交付を受けることが困難な取引に限定して、その保存を義務化すれば足りると考えられる。

わが国の消費税への適格請求書等保存方式の導入に関して、西山教授は「欧州型消費税へ

之「消費税におけるインボイス制度の設計について」租税研究 809 号(2017) 134~135 頁。望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」税務大学校論叢 42 号(2003) 231~232 頁。湖東京至「消費税 10%、複数税率・インボイスが及ぼす諸問題 : 見直しに着手する各国動向も(特集中小商工業をめぐる税と社会保障)」中小商工業研究 137 号(2018) 12~14 頁等。

一段と近づいているといえる¹⁷⁶。」と述べられる。わが国の消費税は、その導入時においてEUの付加価値税をモデルとして制度設計され¹⁷⁷、仕入税額控除の仕組みもインボイス方式を採用しなかった（わが国は帳簿方式を採用）以外は、その基本構造を継承¹⁷⁸している。従来の帳簿方式から適格請求書等保存方式（インボイス方式）への転換により、わが国の消費税はインボイス方式を採用する欧州付加価値税に、より近づく旨を述べられる。後述するが、欧州付加価値税制度においては、仕入税額控除の適用要件としてインボイスの保存のみを適用要件とし、帳簿及び請求書等の両方の保存を求めるわが国の消費税とは異なる。

そこで次節では、わが国で施行予定である適格請求書等保存方式と、インボイス方式で先行する欧州付加価値税制度との比較を試みる。つまり、仕入税額控除の要件として、インボイスの保存のみを要件として運用されている欧州付加価値税制度との比較から、なぜ、わが国の適格請求書等保存方式が、帳簿と請求書等の双方の保存を必要とするのか検討を行い、さらに検討で得た根拠を踏まえて、適格請求書等保存方式における仕入税額控除の性質が如何なるものであるか考察する。

第4節 欧州付加価値税制度との比較

金子教授は、欧州付加価値税は「取引高税の発展形態であり、その採用は、一種の改革立法であった¹⁷⁹。」と述べられる。一方、わが国の消費税は、第3章で確認したとおり、財政再建等のための新税制の導入であり、欧州付加価値の導入経緯とは異なると想定される。かかる背景が、欧州付加価値税の具体的制度に影響を与えているものと推察されるため、適格請求書等保存方式と欧州付加価値税制度の比較を行う前提として、まず欧州付加価値税の導入経緯の確認を行う。

第1項 欧州付加価値税の導入経緯

第一次世界大戦の戦中、戦後に、ヨーロッパ各国では税収を確保するために、売上税（取引高税）を採用¹⁸⁰していた。第3章の「【図表3】取引高税（売上税）の課税状況」で確認を行ったが、売上税は、各取引段階の売上に課税が行われ、取引回数が増加するに伴い販売

¹⁷⁶ 西山由美「消費税の税率構造とインボイス 伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理 59 巻 5 号（2016）2 頁。

¹⁷⁷ 西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集 70 号』（日本税務研究センター、2017）467 頁。

¹⁷⁸ 西山由美「仕入税額控除」『消費税の研究 日税研論集 70 号』（日本税務研究センター、2017）467 頁。

¹⁷⁹ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）784 頁。

¹⁸⁰ 金子宏「租税法の諸課題 -わが国税制の現状と課題-」税大ジャーナル 1 号（2005）12 頁。

価格に係る税負担も増加する仕組みとなっているため、企業の垂直的結合を促すことになり、競争中立性の観点から問題視¹⁸¹されていた。つまり、グループ企業を統合すれば、課税の累積を削減することが可能であり、統合を行うことが困難な企業の競争条件が不利となる仕組みであることから、競争中立性の点で問題があった。

また、売上税は、特に日常的に国境を超える取引が生じるヨーロッパ各国において国境税調整¹⁸²の観点からも課題があった。つまり、輸出取引においては、輸出元である国内で発生した課税の負担を残したまま輸出すれば、輸出先での競争上不利となることから、輸出元の国内で課された税を全額還付しなければならないが、売上税においては前段階の取引回数が不明なため、還付すべき税額を正確に計算できないという問題が生じていた。

こうした問題の解決が喫緊の課題であった中、1954年にフランスで誕生¹⁸³したのが、売上げに係る税額から、それに対応する仕入税額を控除することにより課税の累積を排除することができる付加価値税であった。付加価値税の仕組みは、第3章の「【図表5】付加価値税の課税状況」で確認を行ったとおりであるが、この仕入税額控除を有する付加価値税の導入により、取引回数に関係なく、各事業者の付加価値に対して課税がなされることから競争中立性が担保され、また、国境税調整においても、課税の累積を正確に排除できることから、輸出先と同じ条件で競争することが可能となった。

上述で金子教授が述べられた「一種の改革立法¹⁸⁴」とは、つまり、既存の売上税における上述したデメリットを付加価値税に転換することで解消した点を説明されている。

一方、わが国では、第3章で確認したとおり、一般消費税の導入理由は財政再建等のための新たな税制の導入であり、かかる改革立法ではなかった。消費税という新税に対する国民の警戒等から、度重なる導入失敗を経験し、その反省からインボイス方式ではなく、従来から作成している法人税・所得税申告のための帳簿等を利用することで、新たな事務負担を一切求めない仕組み、つまり事務負担の軽減措置を最優先として帳簿方式を導入したわけである。付加価値税導入前にすでに売上税という課税ベースの広い間接税が実施されており、そのデメリットを発展解消する形で導入された欧州付加価値税の経緯とは全く異なる。

¹⁸¹ 吉村典久「VAT導入の経緯：ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報60巻7号(2012)108頁。

¹⁸² 国境税調整とは、付加価値税の課税が物品の消費がなされる国で行われるものとして、輸出の段階では課税を行わず、さらに、それまでの前段階の税額を還付する方法を仕向地原則とよび、輸出の時点で前段階の税額が還付されることをいう。水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社、2018)975頁。

¹⁸³ 吉村典久「VAT導入の経緯：ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報60巻7号(2012)110頁。

¹⁸⁴ 金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019)784頁。

第2項 仕入税額控除における欧州付加価値税制度との相違点

(1) 請求書等の保存要件

上述のとおり欧州付加価値税導入の背景は、各国の売上税による課税の累積が、事業者間の競争中立性を阻害していたこと、また、国境税調整を正確に行うために必要であったためである。かかる課題を解決に導いた具体的方法が、仕入税額控除法であった。

欧州の付加価値税制度は、EU 理事会指令（以下「指令」という）を基盤として施行されており¹⁸⁵、仕入税額控除に関しては、指令の第10章（167条～192条）¹⁸⁶で取り扱われている。まず、指令167条¹⁸⁷において、「仕入税額控除権は、控除対象税額が課税されるべき時点で成立する¹⁸⁸。」と規定され、この前段階税控除の権利を行使するためには、法定の形式を整えたインボイスを保持（hold）していなければならない（同指令178条a号¹⁸⁹）¹⁹⁰とし、権利行使のためにはインボイスを保持（hold）することを要件としている。

帳簿に関しては、すべての事業者は、付加価値税が正しく課税されているか税務署が調査を行い判断できるに足るだけの、十分な情報を含む会計帳簿を作成し保管しなければならない¹⁹¹（242条¹⁹²）とされ、一定の記帳と保管義務が定められているが、仕入税額控除の要件とはなっていない。つまり欧州付加価値税における仕入税額控除の要件は、インボイスのみの保持（hold）となる。

わが国では、適格請求書等保存方式の下においても仕入税額控除の要件として、帳簿及び請求書等の双方の保存が必要であり、インボイスのみの保存を要件とする欧州付加価値税とは異なる。上述のとおり、施行後においては、適格請求書発行事業者は、買手側に対し適

¹⁸⁵ 溝口史子『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020）1頁。

¹⁸⁶ 溝口史子『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020）176頁。

¹⁸⁷ Article 167 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日2020.11.15）。

¹⁸⁸ 西山由美「消費税の理論と課題（第5回－仕入税額控除（1）その法的性質と実体要件」税理56巻11号（2013）90頁。

¹⁸⁹ Article 178(a) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日2020.11.15）。

¹⁹⁰ 西山由美「EU付加価値税の現状と課題－マーリーズ・レビューを踏まえて－」フィナンシャル・レビュー通巻第102号（2011）157頁。

¹⁹¹ 溝口史子『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020）232頁。

¹⁹² Article 242 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日2020.11.15）。

格請求書等の発行義務等があり、買手側はその適格請求書等を基に仕入税額控除額を原則積上げ計算することとなる。かかる観点から、適格請求書等保存方式施行後は、仕入税額控除の計算において基本的に帳簿を必要としないと想定されるが、新制度の施行後においても、その保存が要件とされている（消費税法 30 条 7 項）。

（２）仕入税額控除の集計方法

仕入税額控除の集計方法は、欧州付加価値税ではインボイスに記載された税額の積上げ計算であるのに対して、わが国の消費税では、上述のとおり、適格請求書等保存方式の施行後においても、適格請求書等に記載された税額の積上げ計算のほか、特例として割戻し計算が認められている。適格請求書発行事業者は、買手側に対し税額が記載された適格請求書等の発行義務等があり、買手側はその別記された税額を積上げ計算することが可能であり、敢えて割戻し計算という特例を設けなくても運用は可能であると思われる。

（３）仕入税額控除の発生時期とインボイスを保持（hold）する時期の関係

上述のとおり、指令 167 条では「仕入税額控除権は、控除対象税額が課税されるべき時点で成立する。」と規定されている。当該課税されるべき時点とは、資産の譲渡や役務の提供がなされた時点(指令 63 条¹⁹³)とされる。つまり、仕入税額控除の権利は、売手側における納税義務の成立時点と同じタイミングで発生（即時控除）することが明確に述べられている。

この点につき西山教授は『『直ちに完全に』控除を行うことを原則とする欧州の仕入税額控除制度と、『課税標準額に対する税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額の合計額を控除する』（消費税法 30 条 1 項）という規定を持つ日本の仕入税額控除制度では、個々の取引について控除請求権の成立を認める欧州付加価値税と、課税期間ごとに仕入税額の総額を把握する日本という違いが認められる¹⁹⁴。』と述べられている。改正法における法 30 条 1 項においては、「…課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税（当該課税仕入れに係る適格請求書…の記載事項を基礎として計算した金額その他の政令で定めるところにより計算した金額）の合計額」（下線は筆者による。）とされており、集計方法が「適格請求書…の記載事項を基礎」として原則積上げ方式である旨が規定され、個々の取引時点を加味した規定に変更されているとも捉えられるが、具体的にいつのタイミングで仕入税額控除が成立するのかは、依然として不明確である。さらに、特例において割戻し計算が認められているため、課税期間末に帳簿に集計された費用項目

¹⁹³ Article 63 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日 2020.11.15）。

¹⁹⁴ 西山由美「仕入税額控除 - 控除権行使をめぐる問題 - 」金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2008）728 頁。

等を基に仕入税額の総額を把握する点においては、現行方式と同様である。

欧州付加価値税における仕入税額控除のタイミングに関して、欧州司法裁判所は、「資産の譲渡または役務の提供が行われたことと、事業者が正当な請求書を保有していることの両者が充足された課税期間での控除を認める¹⁹⁵」と判示している。仮にある課税期間に実際に資産の譲渡等を受けていたとしても、その課税期間において、仕入れに係るインボイスを保持 (hold) していない場合、つまり実際にインボイスを取得し、かつ、保存していない場合は、仕入税額控除を受けることができないとされる。積上げ方式を前提とする欧州付加価値税においては、当該インボイスの記載事項に基づいて積上げ計算がなされるため、当然にその保持 (hold) が必要であろう。例えば、インボイスの保持 (hold) が無い状態で、別の帳票等を用いて積上げ計算を行った場合には、後に実際にインボイスを収受したときに、当該インボイスを用いて重複計算がなされる可能性も否定できない。

すなわち、インボイス方式において積上げ計算を行う上では、計算のタイミングで確実にインボイスを保持 (hold) していることが必須であると考えられる。そこで、その事実を証明する手段が、発行元によるインボイスへの「発行日」の記載であると推察する。

一方のわが国においては、新消費税法 30 条 7 項で、「(法 30 条) 1 項の規定は、…事業者が当該課税期間の課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、…適用しない。」(下線は筆者による。)とされ、「課税期間」をベースとして、仕入税額に係る帳簿及び請求書等を保存しない場合には、仕入税額控除を適用しない旨が述べられている。改正法においても、いつ、どの時点で保持 (hold) をすべきであるのか、あるいは、しなければならないのか、が明記されていない。新制度施行後においては、適格請求書発行事業者は、適格請求書等の交付義務が課されるが、個々の取引の都度、自主的に発行する義務はなく¹⁹⁶、あくまで「相手方から求められたとき」(新消法 57 条の 4 ①) であり、さらに「発行日」ではなく「取引日」の記載を義務付けている。要するに、適格請求書等は、いつ発行されたものか、あるいは、仕入税額控除を行う側がいつ入手したものが不透明となる。上述のとおり、積上げ計算においては、当該計算が実際に交付を受けた請求書等記載の税額を基に集計された裏付けが必要であると想定され、そこで、欧州付加価値税が「発行日」の記載を求めていること対し、わが国では「取引日」を記載することとしており、実際に、いつ適格請求書等を保持 (hold) したのか、つまり、いつの時点で現実に適格請求書等を取得したのかが不透明な規定となっている。

¹⁹⁵ 溝口史子『EU 付加価値税の実務 (第 2 版)』(中央経済社、2020) 183 頁。

¹⁹⁶ 一方で、欧州付加価値税では、課税事象が発生してから起算した請求書の発行期限を設けることができる (指令 222 条) とされている。溝口史子『EU 付加価値税の実務 (第 2 版)』(中央経済社、2020) 219 頁、Article 222 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

(4) 課税の対象

指令 168 条 a¹⁹⁷においては、課税の対象となる取引等の説明がなされている。具体的には「他の事業者により、事業者に対して行われた、または行われる予定の資産の譲渡または役務の提供に関して、当該加盟国で納税義務が成立した、または支払われた付加価値税」(下線は筆者による。168 条 b.c.d.e.は省略する。)¹⁹⁸ に対して控除すべき権利が与えられる旨の説明がされている。

わが国の消費税と異なる点は、「行われる予定」に係る資産の譲渡等が課税の対象に含まれることである。つまり、欧州付加価値税では、前受金の受領時に納税義務が成立し¹⁹⁹ (指令 65 条²⁰⁰)、前受金の収受であっても請求書(インボイス)の発行が必要²⁰¹となる。そのため、買手側においても前払金に係る税額は、支払時に交付を受けたインボイスの保持(hold)をもって控除が認められる。

この点を勘案すると、欧州付加価値税においては、付加価値税が事業者の行う経済活動に影響を及ぼさないことが原則とされ、即時控除は前段階税をファイナンスするキャッシュフロー上の負担を最小限にするための要請²⁰²とされる。つまり、付加価値税は、最終的には消費者により負担されることが予定されており、納税義務者は担税者ではないことが前提である。前払金とはいえ、実際に付加価値税を支払ったにもかかわらず、その控除が認められなければ、控除されるまでの期間はその資金を回収することができず、キャッシュフロー上、一定期間は付加価値税を負担することとなる。かかる負担を解消するため、資産の譲渡等を受けていなくても、現実に付加価値税の支払を行った時点で仕入税額控除が認められていると考えられる。

わが国における課税対象取引は「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」(消費税法 2 条 1 項 8 号)に限られるため、原則として、前払金等は支払った時点では課税の対象とならず²⁰³、現実に資産の譲渡等を受けた時とされる。

¹⁹⁷ Article 168(a) Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

¹⁹⁸ 溝口史子『EU 付加価値税の実務(第 2 版)』(中央経済社、2020) 176 頁。

¹⁹⁹ 溝口史子『EU 付加価値税の実務(第 2 版)』(中央経済社、2020) 21 頁。

²⁰⁰ Article 65 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

²⁰¹ 溝口史子『EU 付加価値税の実務(第 2 版)』(中央経済社、2020) 218 頁。

²⁰² 溝口史子『EU 付加価値税の実務(第 2 版)』(中央経済社、2020) 176 頁。

²⁰³ ただし、法人税法基本通達 2-2-14 又は所得税法基本通達 37-30 の 2 (短期前払費用)の取扱いにより所得計算において一括費用として損金処理した場合には、その費用を支出

(5) インボイスへの記載事項

欧州付加価値税におけるインボイスへの必要的記載事項（指令 226 条²⁰⁴）²⁰⁵と、わが国の適格請求書等保存方式で必要とされる記載事項では、欧州付加価値税においては、請求書特定するための通し番号、所謂「連番」が必要であるのに対し、わが国では不要である点が異なる。

水野教授は、インボイスを用いた付加価値税制度に関して「取引にかかわる各企業の売上げおよび仕入れがくさび型に連続するため、取引当事者間における相互の牽制作用が生じることにより、より適正な情報の確保が期待される。²⁰⁶」と述べられる。上述のとおり、付加価値税は、買手の仕入税額控除と売手の売上税額は一致することが前提とされ、この税額の一致を実現させる役割が、「くさび」であり、かかる「くさび」に相当する機能が「連番」にあると想定される。例えば、積上げ計算において、インボイスの紛失や修正等により再発行等が行われた場合に、当該「連番」の記載がなければ、実は紛失していなかった場合や修正前等のインボイスによって重複計算がなされる可能性も想定される。したがって「連番」の記載は、適正な積上げ計算を行う上において必須であろう。

また、欧州付加価値税制度では、インボイスに当該インボイスの「発行日」の記載を義務付ける一方で、わが国では「発行日」記載の義務はなく「取引日」の記載を義務付ける点も相違するところである。上述のとおり、欧州付加価値税においては、インボイスを保持(hold)

した日の属する課税期間において、課税仕入れを行ったものとして取り扱う旨が規定されている（消費税法基本通達 11-3-8）。

²⁰⁴ Article 226 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>（閲覧日 2020.11.15）。

²⁰⁵ 指令で定められている必要的記載事項は以下の項目（226 条）である。

1. 請求書の発行日(1号)、2. 請求書を特定するための通し番号(2号)、3. 事業者が当該資産の譲渡または役務提供に使用する VATID 番号(3号)、4. リバースチャージにより顧客が付加価値税の納税義務を負う場合または顧客が EU 域内非課税納品を受ける場合、顧客の VATID 番号(4号)、5. 事業者および顧客の完全な氏名(社名)および住所(5号)、6. 供給される資産の数量と商慣習上の名称、または、役務提供の内容とその範囲(6号)、7. 期日が確定しており、請求書の発行日と同日でない場合に限り、資産の譲渡日または役務の提供日または完了日。前払い請求書の場合は、前受金の受領日(7号)、8. 現金主義(66b 条)を適用する場合、「Cash accounting」の表示(7a号)、9. 適用税率または非課税となる項目ごとの課税標準、税抜単価、単価に含まれていない割引、キックバック(8号)、10. 適用税率(9号)、以降 11. ~ 18. は省略する。溝口史子『EU 付加価値税の実務(第2版)』(中央経済社、2020) 215 頁。

²⁰⁶ 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1989) 8 頁。

した時点が課税仕入れ等の時期とされる。つまり、「発行日」の記載を義務付けることは、積上げ計算が、現実に当該インボイスを用いて計算されたことの裏付けとなり、すなわち、売手側と買手側の課税関係の牽連性を担保する要件となる。一方で、わが国では、上述のとおり、「発行日」ではなく「取引日」の記載を義務付けており、具体的に請求書等を保持(hold)した時期が明確とならない仕組みとなっている。

(6) 課税期間

欧州付加価値税制度においては、申告期間が短期に設定され、指令 252 条 2 項²⁰⁷において「加盟国は、課税期間を 1 か月、2 か月または 3 か月として定めなければならない。」と規定されている²⁰⁸。つまり欧州付加価値税制度は、間接税である付加価値税において、前段階税に係るキャッシュフロー上の負担を最小限にするという理念があるため、可能な限り課税期間を短期に設定されていると推察される。

一方のわが国の消費税における課税期間は、現行制度において、法人は事業年度、個人は暦年を原則としている(消費税法 19 条)。消費税の課税期間をこのように設定した理由は、帳簿方式によっているため、所得税、法人税の計算期間に合致させて納税事務を軽減させるという配慮が働いたものと考えられる²⁰⁹。要するに、従来から作成している法人税・所得税の所得計算のために作成した帳簿等を利用し、さらに消費税法上の課税期間を、所得計算に係る事業年度や暦年に合わせることで、新たな事務負担を一切求めない仕組みを重視したわけである。新制度施行後においても、課税期間に関しての変更の規定はなく、現行制度と同様となっている。

第 3 項 適格請求書等保存方式が期間税に類似する性質を残す根拠

(1) 所得計算に係る帳簿への接続による事務負担軽減の観点

前項では、欧州付加価値税制度と、わが国の適格請求書等保存方式の仕入税額控除等に係る制度の比較を試みた。比較を通じて明らかになったことは、わが国の適格請求書等保存方式が、仕入税額控除の計算に関して、依然として事務負担軽減への配慮を強く行い、所得計算に係る帳簿への接続を前提とした計算構造を残す点である。

仕入税額控除の要件として、インボイスのみの保存を要件とする欧州付加価値税に対して、わが国では、適格請求書等保存方式の下においても帳簿及び請求書等の双方の保存が必

²⁰⁷ Article 252 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

²⁰⁸ 西山由美「EU付加価値税の現状と課題 - マーリーズ・レビューを踏まえて -」フィナンシャル・レビュー通巻第 102 号 (2011) 157 頁。

²⁰⁹ 宮島洋編『消費課税の理論と課題 (二訂版)』(税務経理協会、2003) 205 頁。

要である点は上述の通りであるが、かかる帳簿の保存を要件として残す理由の1つが、適格請求書等保存方式の施行後も特例として、割戻し計算を残している点である。割戻し計算は、税込支払対価の額の合計額を割戻すことにより計算されるが、通常、帳簿に集計された課税対象となる費用項目等の合計額を使用する。すなわち、割戻し計算がなされる場合には、適格請求書等に記載された個々の取引に係る税額は、直接的に集計されず、帳簿方式同様に課税期間末の所得計算に係る帳簿を基とした処理がなされる。かかる意味では、依然として事務負担軽減の配慮から課税期間末を前提とする期間税に類似した性質が残ると想定される。

積上げ方式を前提とする欧州付加価値税が、個々の取引に係る仕入税額控除、及び、インボイス保持 (hold) の時期を厳格に規定していることに対して、わが国が新制度施行後においても、それらの時期を明確にしていない点についても、期間税に類似する性質が残る。上述したが、改正法の消費税法 30 条 1 項においても、仕入税額控除の時期は明確でなく、さらに適格請求書等の保持 (hold) すべき時期も定められていない。積上げ計算には、当然に現実に収受したインボイスをもって、そこに記載された税額を用いるべきであろう。それは、仮にインボイスの保持 (hold) が無い状態で、他の帳票等を用いて積上げ計算を行った場合において、後に実際にインボイスを収受したとき等に、重複計算がなされる可能性が否定できないためである。そこで、現実のインボイスを用いて積上げ計算がなされた裏付けとなるのが「発行日」の記載と推察されるが、適格請求書等は「発行日」の記載が義務付けられておらず、従前の「取引日」の記載を義務付けている。かかる「取引日」をベースとした積上げ計算は、その計算が実際に適格請求書等を取得し、その請求書に記載された税額を基になされたのか不明確であり、単に「取引日」が属する「課税期間」の税額を集計したに過ぎないとも考えられる。

上述のとおり、欧州付加価値税では、個々の取引に対し、資産の譲渡等とインボイスの保持 (hold) の両者を充足して、仕入税額控除が発生するが、わが国の適格請求書等保存方式は、個々の取引に係るインボイスの保持 (hold) すべきタイミングは考慮せず、インボイスに記載された「取引日」をベースに、その「取引日」が属する「課税期間」を基礎として集計がなされると想定される。インボイスへの記載事項において、適格請求書等は「発行日」ではなく、改正前の帳簿方式同様に「取引日」とすることによって、帳簿との接続を基にした計算構造が残り、個々の取引時点よりも、所得計算等との接続から課税期間末を前提とした計算を可能とする。すなわち、事務負担軽減への配慮が働いたと考えられる。

わが国の消費税の計算が、法人税・所得税の計算に接続させて行われているという観点は、前払金の取扱いの相違にも表れていると思われる。欧州付加価値税が、仕入税額控除をキャッシュフロー上の負担を考慮して、資産の譲渡等を受けていなくても現実に付加価値税の支払いを行った時点で、仕入税額控除を認めていることに対して、わが国では、こうした概念はなく、あくまでも原則として資産の譲渡等の時期としている。要するに、前払金等として帳簿に資産勘定として計上しておき、実際に資産の譲渡等を受けたタイミングで、所得計算上、費用勘定へ振り替え、その同じタイミングをもって消費税法上も課税仕入れ等と認識

すると考える。上述したが、法人税法基本通達 2-2-14 又は所得税法基本通達 37-30 の 2 (短期前払費用) の取扱いにより所得計算上一括損金として処理した場合には、消費税法においても、その費用を支出した日の属する課税期間において課税仕入れ等を行ったものとして取り扱う旨が規定されている (消費税法基本通達 11-3-8) が、かかる規定は、欧州付加価値税のようなキャッシュフロー上の負担を考慮してのものではなく、事務負担軽減等の観点から所得計算に係る帳簿との連携を考慮してのものと考えられる。また、買手側において、かかる前払費用等の一括損金の処理に基づき仕入税額控除を行ったとしても、売手側においては、売上を認識する必要はない²¹⁰。消費税が間接税である以上、欧州付加価値税のように前払金等であっても実際に付加価値税を支払っているのであれば、仕入税額控除を認める規定は合理性があると考えられるが、わが国では、かかる理念よりも事務負担の軽減等の観点から、所得計算への接続を重視していると考えられる。

課税期間は、欧州付加価値税が原則として、1～3 カ月と短く設定²¹¹されていることに対して、わが国では法人税・所得税に合わせており、新制度の施行後においても変更はない。沼田教授は「間接税としては、暦年や事業年度を用いる必要はありません²¹²。」と述べる。つまり、間接税は本来、個々の取引に対し納税義務が成立する随時税であるため、納税額を計算するために、便宜上、一定期間を設定したとしても、所得計算に合わせた暦年や事業年度を用いる必要はない。それでもなお、わが国の消費税が所得計算に合わせた課税期間を利用するのは、上述した事務負担軽減への配慮から、帳簿に集計された費用項目等を課税期間末において割戻し計算するためであり、また、前払金等に係る課税仕入れ等のタイミングを所得計算に係る帳簿での振替処理を通じて、認識するためであることが窺える。

西山教授は、わが国へのインボイス方式導入に関して「日本の消費税の計算は、今後とも帳簿記載の課税期間中の課税標準額 (課税期間中の課税資産の譲渡等の対価の額の合計額) と仕入れにかかる消費税の合計額によって行われることになると思われるので、インボイスが納税額や控除額算定の最重要手段にはならない²¹³」と述べられ、新制度の施行後においても、個々の取引時点を重視した積上げ計算ではなく、帳簿を主体とした仕入税額の総額を把握する方法が継続される旨を述べられる。こうした見解の理由は直接的に述べられてい

²¹⁰ 上述のとおり、わが国における課税対象取引は「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」(消費税法 2 条 1 項 8 号) に限定されている。

²¹¹ Article 252 Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112> (閲覧日 2020.11.15)。

²¹² 沼田博幸「消費税をより簡素で公正なものに：構造上の問題を中心として」租税研究 838 号 (2019) 84 頁。

²¹³ 西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題-EU 域内の共通ルールと欧州司法裁判所凡例を素材として-」法学新報 123 卷 11・12 号 (2017) 4 頁。

ないが、恐らくは、長らく所得計算に係る帳簿方式により消費税の運用がなされてきた経緯から、適格請求書等保存方式の施行後においても、かかる計算方式は変わらない旨を述べられていると思われる。

なお、欧州付加価値税の税務実務に従事する岡田氏によると、欧州では付加価値税の申告はインボイスデータを入手すれば、問題なく作成が可能であるため、法人税申告書を作成する税理士事務所と、付加価値税申告書を作成する税理士事務所が別々²¹⁴に存在する旨を述べられる。要するに、欧州付加価値税においては、法人税等に係る所得計算と間接税たる付加価値税の関係が完全に切断されているからこそ、かかる事務が可能となるのであろう。

一方で、わが国の適格請求書等保存方式は、上述のとおり、依然として事務負担軽減の配慮から、帳簿への接続を基とした期間税に類似する性質を残すと想定される。こうした、期間税に類似する性質に照らせば、現行方式同様に、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分を、個々の取引時点で確定させる必要性はなく、帳簿を基に仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的であると考えられる。

(2) インボイス方式における脆弱性を補強する観点

森信氏は、インボイス方式のメリットとして「インボイスに記された、売上と仕入れにかかわる税額を足し上げていけば、納税額が算出できる。²¹⁵」とし、その簡素性を挙げる。

その一方で、杉田氏は「インボイスであれば、仕入税額控除の金額は足し算によって簡単にできるといわれているが、その集計作業は、新たな事務負担の増大を意味する。それとともに、その集計作業の結果の適否がそれ自体では検証できないという問題を抱えている。²¹⁶」と述べられる。確かに、森信氏が述べるように、インボイス方式は「足し算」であるため、考え方としては簡素である。しかしながら、足し算の集計結果が正しいかどうかは、再度、同様の足し算をして検証するしか方法が無い。すなわち、簡素であることが、そのまま事務的に効率的であるかどうかは別であらう。

また、徴税上の問題として、村瀬教授は「現実問題として、税務当局がこの膨大な量のインボイスを突き合わせて調査を行うことは非常な困難が予想され限定的なものとしかなり

²¹⁴ 岡田力、熊王征秀、藤曲武美 座談会「どうみる？軽減税率導入の消費税改正（後）」税務弘報 64 巻 4 号 123 頁（2016）123 頁。

²¹⁵ 森信茂樹「消費税における公平性と透明性について」租税研究 787 号（2015）50 頁。

²¹⁶ 杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策—中小事業者の特例措置のあり方について考える」税研 93 号（2000）49 頁。同旨の見解として、栗原克文「消費税制度に関する一考察—複数税率、仕入税額控除方式を中心として」経営と経済/長崎大学経済学会[編] 261 号（2007）19～52 頁、玉岡雅之「付加価値税におけるインボイス」国民経済雑誌 211 巻 3 号（2015）35～47 頁等。

得ない²¹⁷」と述べ、さらに水野教授は「一番問題なのは、はたして税務当局が集められた膨大な量のインボイスをどうやってチェックするのかということなんです。実際、ヨーロッパではどうやってチェックしているかといえば、現実には積みっぱなしで、脱税しようと思えばできてしまうという状況²¹⁸」と述べられる。

本来、インボイス方式は、売手側の納税額と買手側の仕入税額控除額との間に連続性が認められることによって、事業者間での相互牽制作用が働く²¹⁹ことになり、脱税抑止の効果が期待できるとされる。しかし一方では、集計方法が「足し算」という簡素さ故に、集計結果に係る検証も同様に「足し算」で行うほかなく、課税庁側としても、現実的に1件1件を集計することは不可能であり、かかる検証の困難性から脱税の可能性に繋がっている状況とされる。

上述の通り、欧州付加価値税では、インボイスに「VATID 番号」以外に「連番」や「発行日」の記載を要求し、さらに仕入税額控除の要件として、資産の譲渡等の加え、現実インボイスの保持 (hold) を要求している。要するに、非常に厳格に運用されているわけであるが、それでもなお、脱税の可能性が指摘されている。わが国で施行予定である適格請求書等保存方式は、インボイスに必須と考えられる「連番」の記載は不要とされ、さらに、仕入税額控除やインボイスを保持 (hold) すべきタイミングも不透明である。このような中で、積上げ方式による仕入税額控除の計算を実施した場合は、欧州で指摘されている脱税の状況と同様の事態が、わが国で起こる可能性も否定できない。

しかし、上述した懸念は、消費税の計算を所得計算に係る帳簿に紐づけることで、一定程度解消できるという見解もある²²⁰。つまり、複式簿記をもとに帳簿に仮払消費税を集計した場合には、同時に相手勘定科目として現預金の減少又は負債科目の増加等となって計算される。また、仮払消費税の発生元となった費用科目等の金額も仮払消費税の金額に比例して増加することとなる。要するに、仕入税額の集計において、インボイス単独による足し算の検証は、直接的に同様の再集計を行う以外に方法はないが、帳簿を利用した場合は、複式簿記による相手勘定科目の増減や仕入税額の発生元となる費用科目等の増加をもって間接的

²¹⁷ 村瀬正則「インボイス導入の短所」税研 131号 (2007) 36頁。

²¹⁸ 水野忠恒「税務当局サイドのチェック体制なしにインボイス導入は不可」税理 55 卷 11 号 (2012) 4 頁。同旨の見解として、玉岡雅之「付加価値税におけるインボイス」国民経済雑誌 211 卷 3 号 (2015) 35~47 頁等。

²¹⁹ 水野忠恒『消費税の制度と理論』(弘文堂、1989) 8 頁。

²²⁰ 熊王氏は、新制度の施行後においても帳簿の保存を残す理由の1つとして「調査する側の都合」と述べられ、「常に決算書と消費税の申告書はリンクしているものだし、税務署もそれを見ながらチェックするはず」としている。岡田力、熊王征秀、藤曲武美 座談会「どうみる？軽減税率導入の消費税改正(後)」税務弘報 64 卷 4 号 123 頁 (2016) 122~123 頁。

に検証可能となる。

また、わが国では適格請求書等への「連番」の記載を不要としている点は上述の通りであるが、インボイスへの「連番」の記載がないことに対するデメリットを補強する観点から、帳簿の保存規定を残しているとも考えられる。繰り返すが、「連番」はインボイス方式（積上げ計算）を行う上では、取引を一对一で特定するための必須の要件であろう。当該「連番」がない状況下で、積上げ計算を行うには、別途、集計結果を検証可能とする仕組みが必要となる。かかる検証可能とする仕組みが帳簿であると想定される。上述の通り、帳簿は複式簿記により、仮払消費税に係る相手勘定科目や、その発生元となる費用科目等の金額の増減が発生し、仮に積上げ方式で重複計算がなされた場合は、複式簿記を基に適正に処理された帳簿上の仮払消費税の金額と相違することとなるため、かかる集計結果の相違を通じて間接的な検証が可能となる。

適格請求書等保存方式の施行後においても、帳簿の保存規定を残した理由の1つは、第3項（1）で述べた事務負担の軽減等への配慮であると考えられるが、一方では、上述したインボイス方式が有する脆弱性を補強する役割を果たすためとも考えられる。インボイス方式は、売手が発行した請求書等に記載された税額を、買手において積み上げ計算することで正確な仕入税額控除を可能とする方法であるため、適格請求書等を基に積上げ計算がなされれば、本来、帳簿の保存は不要となるはずである。しかしながら、インボイス方式には、厳格な規定を定めている欧州付加価値税制度においても上述した脆弱性が存する。こうした脆弱性を帳簿の保存を要件とすることで、補強する役割があると推察する²²¹。

かかる考察から、わが国の消費税は、期間税たる法人税・所得税との切断ではなく、むしろ所得計算に係る帳簿への接続を前提とした計算構造を残す方向性を目指しているとは考えられないだろうか。欧州付加価値税制度の導入経緯で確認したとおり、欧州諸国においては、日常的に国境を超える経済取引が生じるため、国境税調整等の観点から、付加価値税の計算は、自国の法人税等の計算とは切断し、各加盟国において厳格な仕入税額控除の計算が必須とされる。わが国の消費税においても、輸出取引がある以上、国境税調整の観点は重要であろうが、欧州の状況とは相当異なる²²²ため、欧州付加価値税でみられるような帳簿との完全な切断は必要ないとも考えられる。仮にそうだとすれば、現行方式と同様に、課税期間末を前提とした期間税に類似する性質が残ることが想定される。

わが国の消費税が適格請求書等保存方式施行後においても、なお帳簿の保存規定を残す根拠が、消費税導入時にみられた法人税等で作成される帳簿に紐づけて、所得計算の終了と同時にその計算がなされるといった、事務負担軽減等の観点からなのか、あるいは、インボイス方式（積上げ方式）の有する脆弱性を、帳簿方式に係る複式簿記を利用することで、補

²²¹ 濱田准教授の指摘による。

²²² 吉村典久「VAT 導入の経緯：ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報 60 巻 7 号（2012）112 頁。

強する観点からなのか、定かではない。しかし、いずれの根拠としても、適格請求書等保存方式は、所得計算に係る帳簿への接続を基とした課税期間末を前提とする計算構造が残ると考えられる。仕入税額控除が、課税期間末を前提とし所得計算との接続が認められる性質を有することを考慮すれば、仕入税額控除の方法の1つである個別対応方式の適用においても、かかる用途区分を、仕入時に確定させる必要性はなく、法人税等で作成された帳簿を基に、仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的であろう。

第5章 課税期間末までの期間を通じて判断すべき根拠と立法論による解決案

第1節 課税期間末までの期間を通じて判断すべき根拠

第1項 「客観性」の確保による公平性、予測可能性の向上

第2章においては、用途区分の判断根拠を「客観性」をもって判断すべき旨を述べた。それは、事業者の主観性のみを用途区分の判断根拠とすれば、恣意的な用途変更等による課税逃れを許すことに繋がり、あるいは、納税者にとっての立証上、主観を根拠とした用途区分の証明を如何に行うのか不明確であり、納税者の予測可能性の観点からも問題があるためである。「客観性」の意味を確認すると、「だれもがそうだと納得できる、そのものの性質⇔主観性²²³」とあり、主観性との対立概念として認識される。コンメンタール等では用途区分の判断に際して「合理性」が必要である旨が述べられているが、未使用・未利用のものに対して目的の「合理性」を求めるのであれば、自ずと事業者の主観的な経済合理性が判断根拠になると想定される。仕入後において用途変更がなされる可能性のある取引に対して、目的の合理性のみを判断根拠とすることは、恣意的な用途区分を排除できず、同時に、納税者における立証の困難性の観点からも妥当ではない。したがって、用途区分に関しては、納税者側、課税庁側双方にとって納得でき得る「客観性」の確保が重要である。

そこで、用途区分の判断根拠に如何にして「客観性」を付与するかが重要となる。東京地裁令和2年9月3日判決においては、この「客観性」の認定に、居住用賃貸建物の転売までの保有期間や過年度を含めた賃料収入の割合を算出するなど、事業者の個別事情を踏まえた極めて煩雑かつ個別性が高い手法を採用した。もっとも、かかる事例は、建物の取得と同時に居住用賃料が発生するという特殊な事例であり、また、令和2年度税制改正により一定の解決がなされているため、改正後においては全く同様の手法は採用されないと推察する。しかしながら、取得時という時点に限定し、個々の取引に対し事業者の個別事情を踏まえ、用途区分に係る根拠の「客観性」を付与することは現実問題として困難であろう。また、あくまで未販売・未利用という予定段階であるため、その用途区分の根拠に「客観性」を求めたとしても、恣意性の介入を完全に防ぐことは不可能であると考えられる。

仕入時から課税期間末までの期間中の状況を考慮して用途区分の判断を行う場合は、こうした期間中の現実の売上や使用等の対応関係を重視するため、少なくとも課税期間末までに現実に使用等したものに関しては「客観性」は明らかである。かかる「客観性」により、恣意の介入を防止することで事業者間の公平性が保たれ、用途区分の判断がより明確になることから納税者の予測可能性の向上に資すると考える。

第2項 消費税法30条2項1号における「のみ」の的確な判断の必要性

消費税法30条2項1号では「課税資産の譲渡等（若しくは、その他の資産の譲渡等）」に

²²³ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

のみ要するもの」(下線は筆者による。以下本章において同じ。)とされている。ここで「専ら」や「おおむね」ではなく「のみ」という文言が用いられるのは、かかる「のみ」に要する課税仕入れ等に係る税額は全額控除される(若しくは全額控除されない)ためである。文理上、例え僅かであっても、ある区分に係る目的等と別の区分に係る目的等が併存すれば、「のみ」に該当しない。「のみ」に該当するか否か、つまり課税売上(あるいは非課税売上)に係る「のみ」に区分されるのか、他の用途に区分されるのかで、納付税額が著しく異なる可能性もあるため、かかる判断は、個別対応方式の適用において非常に重要である。

さいたま地裁平成25年6月26日判決では、居住用賃貸建物の取得目的が販売目的「のみ」であるのか、賃貸目的も併存するのかの判断根拠を、事後的な実際の賃料の収受に対しても求める解釈を行った。「のみ」に該当するか否かを、現実の売上や使用等に求めて「のみ」に該当しない旨の判決を行った点は評価できるが、売上等との切断の観点から判断時期を仕入時としながら、一方で事後的な売上等の要素を織り込むことは妥当ではないと考える。もっとも、この事案は、取得時点において本件マンションの管理委託契約が締結され、取得時点の貸付けの目的も否定できないことから、その目的の裏付けとして、事後の実際の売上等を判断根拠としたとも捉えられる。しかしながら、用途区分の判断を仕入時の状況に限定するのか、事後を織り込むのか定かではなく、判断基準の多様化が齎される可能性も否定できないため、かかる基準は納税者の予測可能性の観点等からも妥当ではない。

東京地裁令和2年9月3日判決においては、課税の累積排除という消費税の趣旨を踏まえ、仕入時点における納税者の個別事情を勘案し、用途区分を判断するという手法を採用した。すなわち、ある課税仕入れ等を納税者の個別事情を一切考慮せずに、ある用途に区分したとした場合に、経済実態と著しくかい離し、税負担の適正な排除の観点から相当でない場合には、一義的に解するのではなく納税者の個別事情を踏まえ判断するという方法である。課税の累積を適正に排除するという観点を重視した点は、評価に値するが、仕入時という時点に限定した上での、かかる「のみ」か否かの判定は、上述のとおり、個別事情を踏まえた極めて煩雑な事務を要すると考えられ、判断手法として一般性を持ち得ないと考える。

もっとも、売上原価等のように主たる事業目的に係る売上との直接的な対応関係が「客観的」に明白な場合は、用途区分の確定を仕入時に限定したとしても「のみ」か否かの判定は可能とも捉えられる。しかしながら、一般管理費等に該当するような比較的、汎用性の高い物品やサービス等に関して、仕入時に限定し、ある用途に「のみ」要するのか否かの判断を行うことは容易ではないであろう。繰り返すが、法が「のみ」を要求する根拠は、課税仕入れ等に係る税額が全額控除される(若しくは全額控除されない)ためであり、その判断は可能な限りにおいて厳格に行うべきである。

仕入時から課税期間末までの期間を通じて用途区分の判断を行う場合は、仕入時という時点に限定せず、仕入時から課税期間末までの期間全体の事情を考慮して「のみ」か否かの判断を行う。汎用性の高い物品やサービス等が真に「のみ」に該当するか否かを、現実の使用状況等を踏まえて、課税期間末までという可能な範囲において認定する方法は、適正な

課税の累積排除という観点からも、さらに、文理上、消費税法 30 条 2 項 1 号が求める「のみ」か否かの判断にも合致した解釈である。

第 3 項 仕入税額控除の期間税に類似する性質

第 3 章で述べたとおり、帳簿方式における仕入税額控除は、事務負担軽減の配慮から法人税等のために作成された帳簿を主体とし、課税期間末を前提とした期間税に類似する性質を有する。かかる課税期間末を前提とした性質に照らせば、仕入税額控除の方法の 1 つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分を、個々の取引時点で確定させる必要性はなく、課税期間末までの期間中の状況を考慮して判断を行うことが合理的である。

また、適格請求書等保存方式においては、第 4 章で述べたとおり、現行方式と同様に仕入税額控除の適用要件として帳簿の保存が求められる。かかる保存を残す根拠が、依然として帳簿への接続による事務負担軽減等の観点からなのか、あるいは、インボイス方式（積上げ方式）の有する脆弱性を補強する観点からなのか定かではない。

しかしながら、いずれの根拠としても、なお帳簿の保存を残す理由は、帳簿への接続を前提とした計算構造にあると想定される。こうした検討から、適格請求書等保存方式の施行後においても、現行方式と同様に個別対応方式に係る用途区分を、仕入時に確定させる必要性はなく、課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的である。

なお、上述した期間税に類似する性質は、主に、消費税における仕入税額控除が法人税・所得税に係る帳簿をもって計算されるという観点からの指摘であるが、消費税の計算構造上からの意見もある。上述したが、濱田准教授は、「私見としては 5 億円以下の課税売上であることがそもそも制度適用の前提であるので、その売上が確定する事業年度終了時点での判断が合理的²²⁴」と述べられる。要するに、全額控除となる「95%ルール」が適用されるのか（当該課税期間における課税売上割合が 95%以上、かつ、当該課税期間における課税売上高が 5 億円以下の事業者）、それとも、個別対応方式、又は、一括比例配分方式を適用することとなるのか（課税売上高が 5 億円超）は、課税期間が終了しなければ確定しない。つまり、個々の仕入時点では、そもそも個別対応方式の適用の有無が確定しておらず、課税期間終了を待って、その適用の有無が確定する。かかる、消費税法における計算構造上の期間税に類似する性質を考慮し、その適否が確定する課税期間末までの状況を基として、用途区分の判断を行うという考え方も妥当な解釈であろう。

²²⁴ 濱田洋「判例裁決紹介【名古屋地判平成 26 年 10 月 23 日、消費税における区分判定】」租税判決・裁決備忘録 <http://hyogotaxlaw.blogspot.com/2016/11/261023.html>（閲覧日 2020.6.10）。同旨の見解として、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) 429 頁、平川八重子「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」青山ビジネスロー・レビュー 6 巻 2 号 (2017) 70 頁等。

次に、個別対応方式における用途区分の判断を、仕入時から課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈の可能性を、関係する条文を基に、帳簿方式（現行の請求書等保存方式）と施行予定である適格請求書等保存方式の両方式について検討する。

第2節 用途区分の判断を課税期間末までの期間を通じて行うとする解釈の検討

第1項 請求書等保存方式

（1）消費税法30条1項（令和5年9月30日以前）

現行の消費税法30条1項は「…国内において行う課税仕入…については、次の各号（1号 国内において課税仕入れを行った場合 当該課税仕入れを行った日）に掲げる場合の区分に応じ、当該各号に定める日の属する課税期間の課税標準額に対する税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に110分の7.8を乗じて算出した金額をいう。）の合計額を控除する。」と規定する。

消費税法30条1項1号においては、国内において課税仕入れ等を行った場合の基準日を「当該課税仕入れを行った日」としていることから、個別対応方式における用途区分の判断時期も、当該課税仕入れ日とすべき見解がある。ある課税仕入れ等が、如何なる課税期間に属するのかを把握するという観点からは、基準日が必要であり、この基準日をもって課税仕入れ等の事実を認識すべきであると考えられる。

個々の取引時点という観点からは、国税通則法15条2項7号において「課税資産の譲渡等…の時」を消費税の納税義務の成立時点とし、随時税²²⁵としている。同法15条2項7号がこのような規定する理由は、消費税が期間税である法人税や所得税とは異なり、その性質上、一定期間の費用収益を対応させる必要がないことを前提としているためであろう。要するに、売手側においては、随時税として個々の取引時点に課税資産の譲渡等を認識し、納税義務が成立することとなる。

売手側の納税義務が、個々の取引毎に成立することに対して、買手側における仕入税額控除はどのタイミングで控除が成立するのか。三木教授は、仕入税額控除に係る法30条1項が、「…当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額の合計額を控除する。」と規定しており、当該「課税期間」が仕入税額控除の出発点としている点に着目される。つまり、消費税法30条1項においての仕入税額控除は、「課税期間」をベースとして計算がなされるわけであるから、その権利の成立は期末にならざるを得ない旨を述べている

²²⁵ 金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）864頁。一方で、「輸入取引にかかる消費税は随時税であるが、国内取引にかかる消費税は期間税」とも述べており、かかる根拠として「各課税期間の間に行われた課税資産の譲渡等にかかる課税標準…の額の合計額に対して課される（消費税法45条1項）」点を述べている。金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）809頁。

226。要するに、仕入税額控除の計算は、「当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8 を乗じて算出した金額をいう。）」とされ、課税期間末における課税仕入れの総額を割戻すことにより、その計算がなされることから、仕入税額控除は課税期間末にならないと成立しないと考えられる。

また、第 3 章でも述べたが、上述の割戻し計算は、法人税等で作成された帳簿を基に計算がなされる。すなわち、帳簿方式における仕入税額控除は、買手側が売手側の課税関係を考慮せず、自己の帳簿を基に税額控除の計算を行い、さらに事務負担軽減の配慮から法人税等で作成される帳簿を主体として課税期間末に税額計算を行う。つまり、帳簿方式における仕入税額控除は、個々の取引時点を観念しないと捉えられる。

かかる検討から、売手側における「課税資産の譲渡等」は、国税通則法 15 条 2 項 7 号により納税義務が明確に規定されていることから、取引毎にその成立を観念することは可能²²⁷であると考えられるが、買手側における仕入税額控除は、具体的な仕入税額控除の発生時期は明記されておらず、その計算は課税期間をベースとし、その終了時に課税仕入れ等の総額をもって計算がなされることから、個々の取引時点をベースとしているとは捉えづらい。

また、個々の取引毎に売手側の納税義務が成立することに対して、消費税の現実の納付税額の確定は、課税期間終了後 2 か月以内に納税申告書を提出した時とされる（消費税法 45 条）。売手側の税額は、こうした申告手続きを待たずとも、個々の売上時点で課税資産の譲渡等の対価の額（課税標準）²²⁸をもとに算出が可能である。一方、買手側においては、上述の消費税法 30 条 1 項 1 号に従い、当該課税仕入れ等を行った日において課税仕入れ等の額を認識することは可能であるが、実際の仕入税額控除額は、前節の第 3 項で述べたように、

²²⁶ 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) 427 頁。

²²⁷ なお、品川教授は、消費税等の納税義務の成立は課税資産の譲渡の時として随時税である旨を述べつつも、「消費税は、課税期間を区切って課税標準が算定されるわけですので、考え方によっては、課税期間終了の時というように規定することも考えられないわけでもないと思います。」とも述べている。品川芳宣「国税通則法の実務解説：国税手続等の法理と実務上の問題点を解明(第 2 回)納税義務の成立・税額の確定手続」租税研究 768 号 (2013) 160 頁、また、安部准教授は、同法 15 条 2 項 7 号が消費税法における税額算定の基本構造に即していないとして、「期間税」へ規定し直すべき旨を述べている。安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除医療非課税を中心に』（白桃書房、2015）19 頁。

²²⁸ 課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收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とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。）とする（消費税法 28 条）。

課税期間末の具体的な申告書作成の過程において「95%ルール」、又は、個別対応方式（あるいは一括比例配分方式）の適否が判明し、それらの適用を経た上で最終的に確定する仕組みである。つまり、課税期間終了を待って具体的な控除税額が確定する。

以上の検討から、仕入税額控除はあくまで「課税期間」をベースに、課税期間末を前提としてその計算がなされるわけであり、かかる仕入税額控除の性質を考慮すれば、個別対応方式の用途を、消費税法 30 条 1 項 1 号に規定する「当該課税仕入れを行った日」に確定させる必要はなく、「課税期間」をベースに、その課税期間末を前提とする仕入税額控除の確定に合わせて、課税期間末までの期間を通じ判断を行うべきである。

（2）消費税法 30 条 2 項 1 号

消費税法 30 条 2 項 1 号は、「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、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかになっている場合」と規定しており、東京地裁平成 24 年 9 月 7 日判決では、かかる法 30 条 2 項 1 号に関して「同号（法 30 条 2 項 1 号）の文言等に即して」課税仕入れを行った日の状況に基づいて判断を行うべきとしている。この上記「文言等」は、「要する」を指していると考えられる。

上述したが、消費税導入時に発行された「消費税法のすべて」には「要するものについては、『要したもの』ではないので、その課税期間に課税資産の譲渡等にのみ要するものであれば、未販売で在庫になっているものも控除が認められる²²⁹」との説明がある。

つまり、「要する」とした根拠は、消費税においては、費用収益対応の概念はなく、ある課税期間の仕入等に含まれる税額は、その課税期間の売上に対応するかどうかと関係なく、原則としてその課税期間に控除されたとした、付加価値税としての性質を考慮してのものと考えられる。かかる「要する」という文言を、仕入と実際の売上等を切断すべき、として解釈するならば、自ずと判断時期は、実際の売上等が発生し得ない「仕入時」という解釈に繋がるように思える。

しかし、「消費税法のすべて」の説明で重要としているポイントは、「…課税期間に…未販売…も控除が認められる」という点ではないだろうか。すなわち、消費税法 30 条 2 項 1 号が「要する」という文言を用いたのは、販売済のものは当然として、仮に未販売等であったとしても、課税仕入れ等を行った「課税期間」において、その控除がなされることを明示しているに過ぎないとも捉えられる。

仮に消費税法が、付加価値税の性質として、仕入と売上等の切断を言わば「積極的」に求めているのであれば、例えば、課税売上割合が著しく変動した場合の調整規定（消費税法 33

²²⁹ 『消費税法のすべて くらしを未来を築きます。消費税。』大蔵省主税局税制第 2 課編（大蔵省印刷局、1989）65～66 頁。

条) や、転用に係る調整規定(消費税法 34 条、35 条)、あるいは、上述した令和 2 年度改正(居住用賃貸建物取得等に係る仕入税額控除制度の見直し)等の調整規定が存することとの整合性が取れない。つまり、「要する」という文言は、仕入と売上等の切断を「積極的」に求めるものではないと考えられ、すなわち、「要する」という文言が直接的に、売上等が存しない仕入時点に用途を確定させる根拠とはなり得ないのではないだろうか。

また、基本通達 11-2-20 では「…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。」とされ、仕入時から課税期間末までの期間中における実際の売上や使用等の対応関係を重視し、課税期間末までの状況による判断を一部容認している。

仕入時に「明らかにされていない」という文言からは、ある用途に「のみ」要する区分には該当しないため「共通対応」に区分されたものと解されるが、「差し支えない」の文言から、当該用途の変更は納税者の選択に委ねられている。つまり、この通達では、納税者にとって有利となる仕入時の「共通対応」から課税期間末までの「課税売上対応仕入」という変更のみが述べられていると推察される。現実の経済活動においては、仕入時において、ある用途に「のみ」要すると判断しながら、その後において「共通対応」となるものも存在するはずである。課税期間末までにおける判断を一部容認している根拠は、上述した、「のみ」か否かの判断を的確に行うためであろう。そうであれば、仕入時に「共通対応」となる取引に限定せず、すべての取引において課税期間末までの実際の売上や使用等の状況を踏まえ、用途区分の判断を行ったほうが合理的であろう。

かかる検討から、消費税法 30 条 2 項 1 号における、「要する」という文言は、付加価値税の性質を考慮して仮に未販売等であったとしても、課税仕入れ等を行った課税期間において、その控除がなされることを明示しているに過ぎないと考えられる。「要する」という文言が、直接的に仕入時に用途を確定すべき根拠とはなり得ないとすると、消費税法 30 条 2 項 1 号の適用においては、課税仕入れ等が「のみ」に該当するか否かの判断を的確に行う必要があるため、かかる的確な判断を、仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえ、課税期間という範囲において可能な限り行うとする解釈は妥当であろう。

第 2 項 適格請求書等保存方式 消費税法 30 条 1 項 (令和 5 年 10 月 1 日以後)

適格請求書等保存方式における消費税法 30 条 1 項は、「…課税期間の課税標準額に対する税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額(当該課税仕入れに係る適格請求書…の記載事項を基礎として計算した金額その他の政令で定めるところにより計算した金額)の合計額を控除する。」と規定し、下線部が改正された箇所である。

現行の消費税法 30 条 1 項の当該部分は「当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8 を乗じて算出した金額」とされており、帳簿等を基に、税込み支払対価の合計額を割戻

して計算する方法である。つまり、帳簿方式における仕入税額控除は、交付される請求書等に税額の別記が義務化されていないため、個々の取引に係る税額を積み上げて計算することは困難であり、また、事務負担軽減の配慮から法人税等に係る帳簿を利用し課税期間末の課税仕入れ等の総額を割戻すことにより計算がなされる。

新制度の施行後においては、原則、課税仕入れ等に係る消費税額の計算は、売手側から交付を受けた適格請求書等の記載事項を基礎として、当該適格請求書等に別記された消費税額等を積み上げて計算する方法となる。

適格請求書の記載事項（新消法 57 条の 4 ①②）は次の通りである。

- ①適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ②課税資産の譲渡等を行った年月日
- 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税抜価額等を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率
- ⑤税率ごとに区分した消費税額等
- ⑥書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

要するに、適格請求書等保存方式に係る改正法の消費税法 30 条 1 項は、原則として、「当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額」を、適格請求書に記載された、上記②の課税資産の譲渡等を行った年月日をベースに、⑤の消費税額等を、積み上げて計算した金額の「合計額を控除する」ことを規定している。

繰り返すが、現行の消費税法 30 条 1 項の当該部分は「当該課税仕入れに係る支払対価の額に 110 分の 7.8 を乗じて算出した金額」とされ、課税期間をベースに、課税期間末における課税仕入れ等の総額を割戻すことにより計算がなされることから、こうした性質に照らして、個別対応方式に係る用途区分も、課税期間末までの期間を通じて判断すべきとする解釈は可能であると考えられる。

一方で、適格請求書等保存方式における改正法の消費税法 30 条 1 項は、原則として、適格請求書等に記載された「取引日」を基に、別記された「税額」を積み上げて計算された合計額を控除すべき旨が明確に規定されている。かかる規定に照らすと、文理上、仕入税額控除を認識すべきタイミングを、帳簿方式同様に課税期間ベースと捉えることは困難であり、適格請求書等に記載された「取引日」において、認識せざるを得ない。

もともと、上述したように、適格請求書等保存方式に係る消費税法 30 条 1 項は、「…その他の政令で定めるところにより計算した金額」と規定し、特例として割戻し計算の規定を残している。割戻し計算がなされる場合には、適格請求書等に記載された個々の取引に係る税額は直接的に集計されず、帳簿方式同様に、課税期間をベースとして、その課税期間末を前提とした処理がなされる。こうした観点からは、現行制度と同様に、仕入税額控除を認識するタイミングを課税期間末と捉えることが可能とも考えられる。

しかしながら、この特例計算、すなわち割戻し計算は、あくまでも「特例」であり、「売上税額を割戻し計算している場合」という条件のもと、その適用が認められる。つまり、全くの無条件のもと、その適用が定められている「原則」計算とは、その意味合いが著しく異なると考えられ、かかる規定を解釈する際は、当然に「原則」を優先すべきであろう。

したがって、改正法の消費税法 30 条 1 項は、原則、適格請求書等記載の「取引日」を基に別記された「税額」を積上計算した合計額を控除すべき旨が明記されていることから、仕入税額控除は、かかる適格請求書等に記載された「取引日」において認識すべきと考える。

そうすると、消費税法 30 条 2 項 1 号は、改正法の消費税法 30 条 1 項を受けて、個別対応方式の用途区分の判断を行うため、自ずと適格請求書等に記載された取引日を基準に用途区分の判断を行うことになる。すなわち、仕入時から課税期間末までという期間を通じた用途区分の判断を行うという解釈は困難である。

本節第 1 項で検討したとおり、現行法である消費税法 30 条 1 項（令和 5 年 9 月 30 日以前）、同 30 条 2 項 1 号の条文上においては、個別対応方式の用途区分を、仕入時から課税期間末までの期間を通じて判断するという解釈は可能であると考えられる。しかしながら、第 1 章、及び、第 2 章で検討したとおり通達等や裁判例等においては、用途区分の判断時期は仕入時と解釈されている。また、適格請求書等保存方式に係る同 30 条 1 項（令和 5 年 10 月 1 日以後）においては、本節第 2 項のとおり、条文上において、かかる課税期間末までの状況を踏まえて行うとする解釈は困難である。要するに、現状においては現行法、及び、改正法のいずれにおいても、個別対応方式の用途区分の判断を、仕入時から課税期間末までの期間をベースに行うことは困難であると考えられる。

しなしながら、これまで述べてきたとおり、現行の請求書等保存方式、及び、適格請求書等保存方式は、法人税等で作成される帳簿への接続を基に課税期間末を前提とした計算構造を有すると想定されることから、仕入税額控除の方法の 1 つである個別対応方式の適用に際し、その用途区分を個々の取引時に確定する必要はなく課税期間末までの期間を通じて判断することが合理的である。また、上述した「客観性」確保による公平性や予測可能性の向上、消費税法 30 条 2 項 1 号が求める「のみ」か否かの的確な判断を行うためには、同様に、課税期間末までの状況を踏まえ用途区分の判断を行うことが必要である。

そこで、次節において立法論により解決策を提案する。

第 3 節 立法論による解決案

上述のとおり、現行法である消費税法 30 条 1 項（令和 5 年 9 月 30 日以前）、同 30 条 2 項 1 号は、通達等や裁判例等において用途区分の判断時期は仕入時と解釈され、また、改正法の消費税法 30 条 1 項においては、条文上、「取引日」を基に積上計算すべき旨が明確に規定されていることから、かかる用途区分を、課税期間末までの期間中の状況を踏まえ判断するという解釈は困難である。

立法論において、個別対応方式における用途区分の判断を「仕入時から課税期間末までの

期間を通じて行う」とする目的を明確にするためには、個別対応方式の用途区分に係る同 30 条 2 項 1 号において、直接的に当該目的を明示する必要がある。

しかしながら、一方では、かかる立法論における執行可能性やデメリットも考慮すべきであろう。まず、消費税法 30 条 2 項 1 号に追加する文言等に関して、単に用途区分の判断は、「当該課税期間末に行う」とした場合、如何なる問題が想定されるであろうか。考えられることとして、第 1 に、何を根拠として、用途区分の判断を行うべきか不明確となる点である。第 2 に、課税期間末において、つまり課税期間の最終日等で、ある用途に要していれば、その用途区分が可能であると解釈される危険性が否定できない点である。すなわち恣意性の問題である。第 3 に、「当該課税期間末に行う」を反対に読めば、課税期間末に用途区分の判断を行わなかった場合には、適用要件を満たさないと解釈できる点である。

第 1 の点は、もともと、課税期間末までの期間を通じて用途の判断を行う目的は、ある課税仕入れ等に対し、その仕入時から課税期間末までの期間中の状況を踏まえ、実際の使用等に対応させることである。少なくとも、課税期間末までに現実に使用等したものに係る用途区分の根拠は、こうした現実の使用等となる。ただし、当然に未販売や未使用、あるいは、汎用性の高い物品やサービス等が課税期間末に存することも想定される。そこで、かかる物品やサービス等が課税期間末以降に如何なる用途に供されるのかは、一定程度の「客観性」を根拠として判断すべき文言を追加する必要があると考えられる。

第 2 の点に関しても、仕入時から課税期間末までの期間を通じ、実際の使用等に対応させて用途区分を判断するという点から、少なくとも、課税期間末までに現実に使用等したものに関しては、恣意性は排除できると考える。事業者は通常、経済合理的に活動するわけであるから、不適正な仕入税額控除によるメリットのみを求めて、現実に仕入れた物品やサービス等を長期に渡り本来の用途とは異なる用途に供することは考えにくい。仮に事業者が恣意的に仕入税額控除のメリットを求めて、現実に本来の目的と異なる用途に供するとすれば、それは課税期間末までの日数が短い期間に限定されると考えるのが自然であろう。汎用性の高い物品等が課税期間末付近において購入等がなされた場合は、上述のような行為も否定できないため、かかる恣意的な用途区分を排除するという観点からは、本来の目的に沿った用途に供されているかどうかを認定するため、「客観性」を根拠とする文言を追加する必要があるだろう。

また、課税期間末時点での用途に限定するのではなく、あくまでも、仕入時から課税期間末までの期間を通じ、実際の使用等の状況を踏まえて、ある用途に「のみ」要するの可否かを判断すべきであるため、判断すべき具体的な期間を明示すべきである。

第 3 の点は、用途区分に係る「客観性」や、消費税法 30 条 2 項 1 号における「のみ」か否かの判断に際し、例えば、主たる事業目的に係る課税売上に対応する課税仕入れ等のように、売上との直接的な対応関係が「客観的」に明白である場合は、仕入時点においても「のみ」の判定は可能とも捉えられ、用途区分の判断時期を課税期間末に限定する必要性はないと考えられる。したがって、仕入時において用途区分が「客観的」に明白なものは、仕入時

において用途区分を判断したとしても、適用上、問題のない文言等にする必要がある。

上記の問題点を考慮した上で、改正案とする消費税法 30 条 2 項 1 号は、以下の文言を追加することが適当であると考え。

一 当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ及び特定課税仕入れ並びに当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。）にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合 イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法 なお、要するものの判断は、前項に掲げる各号に定める日から当該課税期間末までの状況を基礎として行うものとする

イ 課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額

ロ 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

なお、上記の「前項（消費税法 30 条 1 項）に掲げる各号」は、次のとおりである。

- 一 国内において課税仕入れを行った場合 当該課税仕入れを行った日
- 二 国内において特定課税仕入れを行った場合 当該特定課税仕入れを行った日
- 三 保税地域から引き取る課税貨物につき第 47 条第 1 項の規定による申告書（同条第 3 項の場合を除く。）又は同条第 2 項の規定による申告書を提出した場合当該申告に係る課税貨物（第 6 項において「一般申告課税貨物」という。）を引き取った日
- 四 保税地域から引き取る課税貨物につき特例申告書を提出した場合（当該特例申告書に記載すべき第 47 条第 1 項第 1 号又は第 2 号に掲げる金額につき決定（国税通則法第 25 条（決定）の規定による決定をいう。以下この号において同じ。）があった場合を含む。以下同じ。） 当該特例申告書を提出した日又は当該申告に係る決定（以下「特例申告に関する決定」という。）の通知を受けた日

上述のとおり消費税法 30 条 2 項 1 号に追加する文言を、単に「課税期間末に行う」とした場合は、課税期間末時点での用途だけをもって、その用途区分による適用が可能であると解釈される危険性があり、また、課税期間末時点に限定して用途区分の判断を行わなければ適用要件を満たさないと解釈される可能性もある。そのため、具体的に「仕入時から課税期間末まで」という判断根拠とすべき期間を明示する。そこで、「前項（消費税法 30 条 1 項）に掲げる各号に定める日から当該課税期間末まで」という期間を明示し、かかる期間を通じて判断を行うべき旨を加える。

さらに、「…定める日から課税期間末までの状況…」として「状況」という文言を追加す

る。「状況」の意味合いは「時とともに変化する物事の、その時、その時のありさま、ようす。²³⁰」とされる。「時とともに変化する物事の」という点からは、一定程度、時間の経過を含んだものと解されるため、この文言により仕入時から課税期間末という期間を通じて判断すべき趣旨が追加されると考える。例えば、上述した第3の問題点のように、仕入時点において「客観性」が明白な課税仕入れ等に対して、課税期間末ではなく仕入時点で用途区分を判断したとしても、仕入時から課税期間末までの期間中の状況下において、こうした「客観性」が存すれば解釈上は、問題が無いであろう。

また、「状況」の意味するところの「ありさま」や「ようす」には「外から見てわかる物事のありさま²³¹」という意味合いが含まれており、一定の「客観性」が付与される。上述のとおり、個別対応方式の用途区分の判断を、課税期間末までの期間を通じて行うとする方法は、こうした期間中の現実の使用等に係る対応関係を重視する。一方で、実際の経済活動においては、当然に課税期間末に近い時点で仕入が行われ、現実の使用等を待たずに課税期間末を迎えることも想定される。消費税は、ある課税期間の仕入は現実の使用等とは関係なく、その課税期間で控除されなければならないとする性質から、現実の使用等を待たずに用途区分を確定させ、その用途区分にしたがって仕入税額控除がなされる。すなわち、課税期間末までの期間を通じた判断においても、すべての課税仕入れ等に対して、現実の使用等を基にした明確な対応関係をもって用途区分を確定することは不可能であり、未使用等の状況下においての、いわゆる「割切り²³²」の判断が必要とされる。こうした現実の使用等に係る対応関係が存しない「割切り」による用途区分においては、当然に、恣意の介入等の問題が残るため、「状況」という文言を追加し、一定程度の「客観性」を付与する必要がある。

最後に、「基礎²³³として」という文言を加えることを検討する。この文言を用いない場合は「…定める日から課税期間末までの状況で行う…」となり、判断根拠とすべき期間が「仕入日から課税期間末まで」と限定的に表現される。課税要件明確主義²³⁴の観点からは、かか

²³⁰ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

²³¹ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

²³² 朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等にものみ要するもの」の解釈 (1) T & A master No.739 (2018) 13 頁。

²³³ ある物事を成り立たせる、大もとの部分。もとい。用法として「基本」とも相通じて用いられ、「基本」は物事の根本、よりどころとなるものをいう。weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp>。

²³⁴ 課税要件明確主義に関して、金子教授は「法律またはその委任のもとに政令や省令において課税要件および租税の賦課・徴収の手続に関する定めをなす場合に、その定めにはなるべく一義的で明確でなければならない」とし、水野教授は「租税においては自由裁量が排除されるという原則」と述べている。金子宏『租税法(第23版)』(弘文堂、2019) 84 頁、水野忠恒『大系租税法(第2版)』(中央経済社、2018) 11 頁。

る期間を限定的に示すことで予測可能性を担保し得るという効果もあろう。

しかし一方では、判断根拠とすべき期間を限定的に示すことによって、的確な用途区分の判断が困難となる場合も想定される。上述のとおり、一般管理費等に該当する汎用性の高い物品等を課税期間末に近い時点で購入し、そのまま未使用の状態に課税期間末を迎えた場合等に関しては、現実の使用等による用途判断が不可能となるため、「状況」という文言を追加し、客観性をもって判断すべき旨を述べた。そこで、仕入時点から課税期間末までの限定された期間の状況において、汎用性のあるものが未使用状態であるという点を客観的事実と捉えて「共通対応」という用途区分の解釈が成り立つ余地もある。しかし、仮に、判断根拠とすべき期間を、かかる仕入時点から課税期間末に限定せず、その期間以外での状況をもって判断を行ったとすれば、「共通対応」ではなく、「課税売上（あるいは非課税売上）にのみ要する」ことが、客観的に明白な場合も想定される。すなわち、かかる限定的に示された期間以外の状況をもって判断を行えば、的確な用途区分により適正な課税の累積排除を実施できる可能性が向上するにもかかわらず、条文上、判断期間を限定的に示すことによって「共通対応」と解釈せざるを得ないという問題等が想定される。

また、判断根拠とすべき期間を限定的に示すことにより、恣意の介入余地も生まれる。例えば、本来の目的が非課税売上にのみ要するものとして仕入を行ったにもかかわらず、課税期間末までの日数が短い状況下においては、かかる期間中に敢えて未使用の状態にしておき、あるいは、「共通対応」に区分される用途に供することで、上記と同様に「共通対応」として解釈がなされる場合も想定される。こうした状況が想定されることを勘案すると、判断根拠とすべき期間を、完全に限定的に示すことは妥当ではないと思案する。

判断根拠とする期間自体に着目し、その期間的な長短を弾力的に表現するという観点からは、例えば「おおむね」という文言はどうか。「おおむね」の意味合いは「(おおむねが)数量や期間を表す名詞にかかる場合は、概してそのくらいの数量・期間であることを示す。²³⁵⁾とされる。仕入日から課税期間末までの期間は、当然ながら一定ではなく、数百日の場合もあれば、数日の場合もある。仕入日から課税期間末までの期間が比較的長期にわたれば、その間に現実に使用等がなされ、かかる現実の使用等を基に用途判断が可能となるはずであるから、そもそも弾力的な「おおむね」という文言を必要としない。むしろ、仕入日から課税期間末までの期間が短く、その間に物品等が未使用等である状況下において、如何に用途区分を的確に行うかが重要となる。そこで、こうした比較的短い期間を前提として「おおむね」という文言を用いたとしても、前提とする短期間に対して「概してそのくらい」とする弾力的解釈が加わるに留まり、そのことをもって的確な用途区分の可能性が向上するとは考えられない。かえって「おおむね」という文言を追加することで、判断根拠とする期間を不明確にし、数日から数百日という多様な期間に対して「概してそのくらい」という解釈となれば、納税者あるいは課税庁にとって判断すべき期間を主観的に拡張、あるいは、

²³⁵⁾ weblio 国語辞典 <https://www.weblio.jp/>

縮小されることにも繋がり、すなわち判断根拠とすべき期間が多義的となることで、恣意の介入余地が広がり、また、予測可能性も阻害されると推察する。

判断根拠とすべき期間を完全に限定して示すことによって、消費税法 30 条 2 項 1 号が求める「のみ」か否かの判断が困難となり、また、恣意の介入等の余地も生まれることが想定される一方で、上述のとおり、判断根拠とすべき期間を弾力的に表現することも妥当ではない。こうした検討結果を勘案すると、判断根拠とする期間に対して期間的な弾力性を付与するよりも、第一義的には「仕入時から課税期間末までの状況」をもって判断を行う旨を明示しつつ、一方で、かかる期間の状況に完全に限定して判断を行うわけではないとした意味合いを付与することが適当であると考え。つまり、条文上、「仕入時から課税期間末までの状況」に対する解釈に、若干の幅を与えることが適当であろう。

そこで、上述のとおり「基礎として」という文言を追加することが適当であると考え。かかる文言は「大もととして」あるいは「土台として」や「よりどころとして」という意味合いが含まれる。つまり、対象とする文言に対し「基礎として」判断するということは、第一義的には対象とする文言を「土台」とし、あるいは「よりどころ」として判断すべき旨が加えられる。しかし、あくまで、対象とする文言を「基礎として」解釈を行うわけであって、如何なる状況においても、対象とする文言が、そのまま適用されるわけではないと解される。

個別対応方式における用途区分の判断は、「税負担の累積の排除という消費税法の目的に照らし、課税仕入れに係る消費税額について税負担の累積を招くものとそうでないものとに適正に配分する²³⁶」ことが必要とされ、かかる適正な配分は、消費税法 30 条 2 項 1 号において、課税売上（又は非課税売上）にのみ要するの、共通対応に該当するの、的確に判断することで実現される。

こうした消費税法の目的を踏まえ、第一義的には「仕入時から課税期間末までの状況」を用途区分における判断の「土台」あるいは「よりどころ」と示すことで、恣意の介入を防止し、また、納税者の予測可能性を担保しつつ、消費税法 30 条 2 項 1 号が求める適正な課税の累積排除が、客観的かつ明白に阻害される状況下においては、「仕入時から課税期間末までの状況」を、あくまでも解釈を行う上での基礎と捉え、その枠組みを超えて、消費税法 30 条 2 項 1 号の求める適正な課税の累積排除を可能とする解釈余地を残すことが、妥当であると考え。

²³⁶ 裁判所ホームページ 令和 2 年 9 月 3 日判決（平成 30 年（行ウ）第 559 号）
https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/740/089740_hanrei.pdf（閲覧日 2020.10.5）
10 頁。

おわりに

本稿では、わが国の消費税における個別対応方式の用途区分に関して、「客観性」確保の観点、消費税法 30 条 2 項 1 号に係る「のみ」か否かの的確な判断の必要性の観点、そして、仕入税額控除が、事務負担軽減への配慮から帳簿への接続を前提とした、期間税に類似する性質を有するという観点から考察を行い、現行の請求書等保存方式、及び、施行予定である適格請求書等保存方式のいずれにおいても、個別対応方式の用途区分を、個々の取引時に確定させる必要はなく、課税期間末までの期間を通じて判断を行うことが合理的であるとして、解釈論と立法論の両面から、その判断基準を検討した。

令和 5 年 10 月には、適格請求書等保存方式が施行されるが、かかる新制度施行後において、わが国の消費税が帳簿との切断を前提とした欧州型のインボイス方式を目指すのか、それとも、本稿で指摘した帳簿と切断できない（あるいは「しない」）日本型のインボイス方式を目指すのか、一概に明らかではない。仮に、わが国の消費税が欧州型のインボイス方式を目指すのであれば、適格請求書等には「連番」や「発行日」等の記載を要し、また、仕入税額控除の集計方法も「積上げ方式」に統一され、さらに個々の取引に係る仕入税額控除の時期やインボイス発行者の義務等がより詳細に規定されることとなろう。かかる場合は、本稿で述べた仕入税額控除における「帳簿への接続を前提とした期間税に類似する性質」はなくなり、すなわち、用途区分の判断を、課税期間末までの期間を通じて行うという概念がなくなることで、仕入時に用途区分を確定することになると思われる。

欧州付加価値税では、仕入時に用途区分を確定させる一方で、課税の累積を適正に排除するという観点から、仕入税額に関して調整規定²³⁷が設けられており、こうした規定を、わが国の消費税にも導入すべきか検討が必要となろう。また、欧州付加価値税制度に関しては、上記の調整規定以外にも「付加価値税グループ制度」、「コストシェアリング制度」、「マージン課税制度」等、適格請求書等保存方式の施行後における、わが国の消費税に導入を検討すべき制度が多数存在する。

ただし、第 5 章で述べたとおり、欧州諸国が付加価値税を導入したのは、取引が日常的に国境を超える状況においての国境税調整等を正確に行うためであり、各 EU 加盟国においては、厳格な仕入税額控除の計算が必須とされる。一方、わが国においては、国境税調整の重要性は認識しつつも、こうした欧州諸国の状況とは相違している。わが国の消費税制度が求める「公平・中立・簡素」のバランスから、欧州付加価値税制度を参考としつつも、わが国の状況に適合した仕組みの考察が必要となろう。わが国の消費税制度への、上述した欧州付加価値税制度の導入に関する検討を、今後の研究課題として本稿を締めくくる。

²³⁷ 溝口史子『EU 付加価値税の実務（第 2 版）』（中央経済社、2020）180 頁。フランスにおける具体的な調整規定を検討しているものとして、鈴木正司「フランスの仕入税額控除と計算例」税務弘報 60 巻 8 号（2012）26～34 頁。

参考文献

【書籍】

- ・天野史子・税理士法人プライスウォーターハウスクーパース『欧州付加価値税ハンドブック－27カ国のVAT税制と実務問題』（中央経済社、2009）
- ・安部和彦『消費税の税率構造と仕入税額控除医療非課税を中心に』（白桃書房、2015）
- ・池本征男『裁判例からみる消費税法（二訂版）』（大蔵財務協会、2019）
- ・石弘光『税制改正の渦中であって』（岩波書店、2008）
- ・岩下忠吾『総説消費税法（改訂版）』（財経詳報社、2006）
- ・碓井光明ほか編『公法学の法と政策－金子宏先生古稀祝賀一上』（有斐閣、2000）
- ・大蔵省主税局税制第二課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局、1989）
- ・大島隆夫、木村剛志共著『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』（税務経理協会、2015）
- ・尾崎護『消費税法詳説』（税務経理協会、1990）
- ・金子宏『租税法（第23版）』（弘文堂、2019）
- ・金子宏『租税法理論の形成と解明下巻』（有斐閣、2010）
- ・金子宏編『租税法の基本問題』（有斐閣、2008）
- ・金子宏編『租税法の発展』（有斐閣、2010）
- ・金子宏ほか『消費税 日税研論集30号』（日本税務研究センター、1995）
- ・金子宏ほか『消費税の研究 日税研論集70号』（日本税務研究センター、2017）
- ・金子宏、中里実、J.マーク・ラムザイヤー編『租税法と市場』（有斐閣、2014）
- ・金井恵美子『プロフェッショナル消費税の実務』（清文社、2017）
- ・菊谷正人『税制革命』（税務経理協会、2008）
- ・熊王征秀『10%対応 消費税の軽減税率と日本型インボイス制度』（税研、2018）
- ・熊王征秀『消費税法講義録』（中央経済社、2020）
- ・湖東京至『消費税法の研究』（信山社、1999）
- ・品川芳宣『国税通則法の理論と実務』（ぎょうせい、2017）
- ・志場喜徳郎代表編著『国税通則法精解』（大蔵財務協会、2016）
- ・ジョルジュ・エグレ（荒木和夫訳）『付加価値税』（白水社、1985）
- ・竹下登・平野貞夫監修『消費税制成立の沿革』（ぎょうせい、1993）
- ・武田昌輔監修『DHCコンメンタール消費税法』（第一法規）
- ・林幸一『EU付加価値税の研究』（広島大学出版会、2020）
- ・水野忠恒『大系租税法（第二版）』（中央経済社、2018）
- ・水野忠恒『消費税の制度と理論』（弘文堂、1989）
- ・水野勝『税制改正五十年－回顧と展望－』（大蔵財務協会、2006）
- ・溝口史子『EU付加価値税の実務（第2版）』（中央経済社、2020）
- ・宮島洋編『消費課税の理論と課題（二訂版）』（税務経理協会、2003）

- ・森信茂樹『日本の消費税』（納税協会連合会、2000）
- ・山本守之『租税法の基礎理論（新版）』（税務経理協会、2008）

【論文等】

- ・井藤丈嗣「課税売上割合が95%以上の場合に生ずる益税問題」『第32回日税研究賞』税研149号（2010）
- ・伊東弘文「売上税(消費税)が基幹税となった理由-ドイツの例」税研105号（2002）
- ・岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋（特集ケース別消費税処理をめぐる有利選択とトラブル解消策）」税理50巻14号（2007）
- ・占部裕典「納税義務の成立と確定の再検討：租税実体法と租税手続法の解釈等に及ぼす影響」税研194号（2017）
- ・岡田力、熊王征秀、藤曲武美 座談会「どうみる？軽減税率導入の消費税改正（前）」税務弘報64巻3号（2016）
- ・岡田力、熊王征秀、藤曲武美 座談会「どうみる？軽減税率導入の消費税改正（後）」税務弘報64巻4号（2016）
- ・岡村忠生「消費税法に＜不課税＞の概念は必要か？」立命館法學 352号（2007）
- ・岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」日本租税研究協会第65回研究大会記録 日本租税研究協会（2013）
- ・加藤慶一「消費税の転嫁に関する議論 — 消費税をめぐる論点④ —」調査と情報759号（2012）
- ・金井恵美子、熊王征秀「インボイス制度は可能か」税務弘報62巻9号（2014）
- ・金井恵美子「税務の知識シリーズ(第7回)固定資産である建物等の課税仕入れを行った日」税研207号（2019）
- ・金井恵美子「税務の知識シリーズ（第11回）令和2年度税制改正：居住用賃貸建物の取得等に係る仕入税額控除制度の見直し」税研212号（2020）
- ・金井恵美子「『95%ルール』の実務上の課題」税研167号（2013）
- ・金井恵美子「賃貸用マンションの取得に係る課税仕入れの用途区分[さいたま地裁平成25.6.26判決]」税研178号（2014）
- ・金井恵美子「一括比例配分方式と個別対応方式の選択」税理60巻11号（2017）
- ・金子宏「租税法の諸課題 —わが国税制の現状と課題—」税大ジャーナル1号（2005）
- ・鎌倉治子「諸外国の付加価値税（2018版）」国立国会図書館（2018）
- ・窪澤朋子「『用途区分』の工夫や『準ずる割合』の活用を 消費税の仕入税額控除をめぐる実務論点」旬刊経理情報1529号（2018）
- ・熊王征秀「税務研究『課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書』の活用方法」税理62巻10号（2019）
- ・熊王征秀「現住建造物を取得した場合の課税仕入れの用途区分について：さいたま地裁の

判決を受けて[平成25.6.26]」税理61巻15号（2018）

- ・栗原克文「消費税制度に関する一考察 複数税率、仕入税額控除方式を中心として」経営と経済/長崎大学経済学会[編] 261号（2007）
- ・湖東京至「消費税における仕入税額控除否認の法理と日本型インボイス方式導入の問題点」静岡大学法政研究1巻1号（1996）
- ・湖東京至「消費税10%、複数税率・インボイスが及ぼす諸問題：見直しに着手する各国動向も（特集中小商工業をめぐる税と社会保障）」中小商工業研究137号（2018）
- ・佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について--95%ルールの見直しと交際費等支出課税」税大ジャーナル8号（2008）
- ・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949号（2017）
- ・品川芳宣「国税通則法の実務解説：国税手続等の法理と実務上の問題点を解明(第2回)納税義務の成立・税額の確定手続」租税研究768号（2013）
- ・品川芳宣「社会保険診療報酬に係る消費税非課税制度のあり方」税研188号（2016）
- ・杉田宗久「インボイス方式の導入と益税対策一中小事業者の特例措置のあり方について考える」税研93号（2000）
- ・鈴木正司「フランスの仕入税額控除と計算例」税務弘報60巻8号（2012）
- ・関口智「日本の消費税制度における軽減税率：平成28年度税制改正大綱の評価と課題」税研187号（2016）
- ・芹澤光春「消費税 税率アップ・転嫁対策・軽減税率・インボイス 完全対応ハンドブック」税理（臨増）62巻4号（2019）
- ・高橋貴美子「税務論文 販売用賃貸マンションの取得に係る仕入税額控除の用途区分について」月刊税務事例50巻7号（2018）
- ・高橋祐介、谷口勢津夫、青柳達郎他「第105回大会シンポジウム 消費税をめぐる法的諸問題」税法学574号（2015）
- ・田中治「消費税法と消費税転嫁対策法との関係－転嫁の権利と義務」同志社法学396号（2018）
- ・玉岡雅之「付加価値税におけるインボイス」国民経済雑誌211巻3号（2015）
- ・玉岡雅之「消費税におけるインボイス制度の設計について」租税研究809号（2017）
- ・椿隆「消費税の個別対応方式における『課税資産の譲渡等』のみ要するもの』とは」週刊税務通信 No.3624（2020）
- ・朝長英樹「税務論文 居住用建物の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い(上)『課税資産の譲渡等』のみ要するもの』の解釈」月刊税務事例50巻3号（2018）
- ・朝長英樹「税務論文 居住用建物の売買取引における消費税の課税仕入れの取扱い(下)『課税資産の譲渡等』のみ要するもの』の解釈」月刊税務事例50巻4号（2018）
- ・朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等』のみ要するもの』の解釈(1) T & A master No.739（2018）

- ・朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈(2)
T & A master No.740 (2018)
- ・朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈(3)
T & A master No.742 (2018)
- ・朝長英樹、大石篤史 緊急対談 消費税「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」の解釈(4)
T & A master No.743 (2018)
- ・朝長英樹「居住用賃貸建物の仕入税額控除の制限」税経通信75巻5号 (2020)
- ・西山由美「インボイス制度の概要」税研131号 (2007)
- ・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 - 」租税研究第719号 (2009)
- ・西山由美「消費税の理論と課題(第5回)仕入税額控除(1)その法的性質と実体要件」税理56巻11号 (2013)
- ・西山由美「消費税の理論と課題(第6回)仕入税額控除(2)タックス・インボイスの機能と内容」税理56巻14号 (2013)
- ・西山由美「消費税の理論と課題(第7回)消費課税システムにおける『税額転嫁』」税理57巻1号 (2014)
- ・西山由美「消費課税の基本原則―「中立原則」の意義―」税理57巻3号 (2014)
- ・西山由美「消費課税における『事業者』と『消費者』―フェアネスの視点からの考察―」税法学573号 (2015)
- ・西山由美「消費税の税率構造とインボイス 伝統的消費税と現代的消費税からの示唆」税理59巻5号 (2016)
- ・西山由美「消費課税におけるインボイスの機能と課題-EU域内の共通ルールと欧州司法裁判所凡例を素材として―」法学新報123巻11・12号 (2017)
- ・西山由美「EU付加価値税の現状と課題 - マーリーズ・レビューを踏まえて - 」フィナンシャル・レビュー通巻第102号 (2011)
- ・西山由美「VATの最新動向と課題―簡素で脱税なき制度の模索」税務弘報60巻7号(2012)
- ・西山由美「非課税範囲等の再検討」税研167号 (2013)
- ・沼田博幸「一般間接税としての消費税について 税額控除に関する議論を中心として(山浦久司教授 退職記念論文集)」会計論叢14号 (2019)
- ・沼田博幸「消費税の今後のあり方について:帳簿方式からインボイス方式への移行を中心として(沼田博幸教授 猪鼻孝夫教授 退職記念論文集)」会計論叢15号 (2020)
- ・沼田博幸「消費税をより簡素で公正なものに:構造上の問題を中心として」租税研究838号 (2019)
- ・沼田博幸「仕入税額控除方式の機能と役割」税研197号 (2018)
- ・沼田博幸「租税相談Q&A(331)仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いることの問題点」会計・監査ジャーナル773号 (2019)

- ・橋本浩史「最新判例・係争中事例の要点解説(第116回)消費税法30条1項1号の「課税仕入れを行った日」の意義が問題となった事例[東京地裁平成31.3.14判決、東京高裁令和元.12.4判決]」税経通信75巻5号(2020)
- ・平川八重子「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」青山ビジネスロー・レビュー6巻2号(2017)
- ・廣木準一「租税判例研究(503)消費税法上の課税仕入れとその用途区分について[東京地裁平成24.9.7判決]」ジュリストNo.1474(2014)
- ・藤巻一男「消費税法における簡易仕入税額控除制度の問題と限界：人件費アプローチに基づく特例措置の提言」新潟大学経済論集104号(2018)
- ・増井良啓ほか「特集 消費増税の理論的検討」ジュリストNo.1539(2019)
- ・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)
- ・三木義一「税務論文 消費税法の基本構造と対価 誤った趣旨解釈への反論」税理57巻3号(2014)
- ・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)
- ・三木笑「個別対応方式における課税仕入れの用途区分の判断基準について(浪花健三教授退職記念論文集)」立命館法學352号(2013)
- ・水野忠恒「税務当局サイドのチェック体制なしにインボイス導入は不可」税理55巻11号(2012)
- ・溝口史子「欧州VATのインボイス制度と中小企業者特例の動向」旬刊経理情報1552号(2019)
- ・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)
- ・村井正「消費税法上の非課税取引は全廃か、課税選択権か」税研173号(2014)
- ・村瀬正則「インボイス導入の短所」税研131号(2007)
- ・餅川正雄「日本における一般消費税に関する研究」広島経済大学研究論集第39巻第3・4号(2016)
- ・望月俊浩「消費税の複数税率化を巡る諸問題」税務大学校論叢42号(2003)
- ・森信茂樹「消費税における公平性と透明性について」租税研究787号(2015)
- ・森信茂樹「税制改革 消費税の課題を考える」国際税制研究No.17(2006)
- ・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)
- ・安田雄飛「仕入税額控除の個別対応方式における用途区分の判断基準：ムゲンエステート事件第一審判決を題材として[東京地裁令和元.10.11]」税理63巻6号(2020)
- ・矢野秀利「消費税の政治経済学(第2回) 課税ベースの計算 インボイス方式と帳簿方式」税経通信66巻13号(2011)
- ・矢野秀利「消費税の政治経済学(第13回)消費税修正の歩み：導入から現在まで」税経通信

67巻12号 (2012)

- ・山田晃央「消費税の事業者免税点の在り方についての一考察」税務大学校論叢88号 (2017)
- ・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」税務大学校論叢98号 (2019)
- ・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」税務大学校論叢77号 (2013)
- ・吉村典久「消費税の改正: 軽減税率制度とインボイス方式導入の衝撃」ジュリストNo.1493 (2016)
- ・吉村典久「VAT導入の経緯: ドイツ売上税、フランス取引高税の展開と市場統合」税務弘報60巻7号 (2012)
- ・和氣光「消費税の軽減税率制度及びインボイス制度(適格請求書等保存方式)の疑問点及び実務における対応等」租税研究835号 (2019)
- ・和氣光「インボイス方式(適格請求書等保存方式)の導入に係る実務上の疑問点及び留意事項等」租税研究846号 (2020)
- ・渡辺充「消費税法30条2項1号にいう『課税資産の譲渡等』のみ要するもの』の意義」速報税理9月1日号 (2018)
- ・「東京地裁 転売用不動産の仕入れは”課税売上対応”と判断」週刊税務通信 No.3621 (2020.9.14)
- ・「マンション販売業者の仕入税額控除否認問題でADW社勝訴」週刊T&A master No.849 (2020.9.14)

【税制調査会資料】

- ・税制調査会 昭和46年8月「長期税制のあり方についての答申」
- ・税制調査会 昭和52年10月「今後の税制のあり方についての答申」
- ・税制調査会 昭和58年11月「今後の税制のあり方についての答申」
- ・税制調査会 昭和61年10月「税制抜本の見直しについての答申」
- ・税制調査会 昭和63年4月「税制改革についての中間答申」
- ・税制調査会 昭和63年6月「税制改革についての答申」
- ・税制調査会 平成5年11月「今後の税制のあり方についての答申」
- ・税制調査会 平成6年6月「税制改革についての答申」

【ホームページ等】

- ・政府広報オンライン 消費税の軽減税率制度 https://www.gov-online.go.jp/tokusyuu/keigen_zeiritsu/jigyosya/kubunkisai.html (閲覧日2020.5.4)
- ・国税庁HP 令和2年4月消費税法改正のお知らせ <https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/r02kaisei.pdf> (閲覧日2020.5.4)

- ・ 国税庁HP 消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する Q & A
<https://www.nta.go.jp/taxes/shiraberu/zeimokubetsu/shohi/keigenzeiritsu/pdf/qa/01-01.pdf> (閲覧日2020.12.21)
- ・ 熊王征秀「日本型インボイス制度」<https://www.ohara.ac.jp/grad/pdf/annual/12/04.pdf>
(閲覧日2020.5.4)
- ・ 是枝俊悟「消費税95%ルール見直しで約2,700億円の増税」(大和総研 Legal and Tax Report、2010)
<https://www.dir.co.jp/report/research/law-research/tax/10120901tax.pdf> (閲覧日2020.6.15)
- ・ 濱田洋「判例裁決紹介【名古屋地判平成26年10月23日、消費税における区分判定】租税判決・裁決備忘録」
<http://hyogotaxlaw.blogspot.com/2016/11/261023.html> (閲覧日2020.6.10)
- ・ 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〔I〕【基本的な考え方編】」
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/kihon.pdf> (閲覧日2020.6.15)
- ・ 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〔II〕【具体的事例編】」
<https://www.nta.go.jp/publication/pamph/shohi/kaisei/pdf/gutailei.pdf> (閲覧日2020.6.15)
- ・ doda (デューダ) 中途採用法人向けサイト
<https://www.saiyododa.jp/service/recruitment/column/cost-recruitment>
(閲覧日2020.6.15)。
- ・ 国税速報「シンジケートローンに係る手数料の損金算入時期について」第6127号
https://www.eytax.jp/pdf/article/2010/kokuzei_sokuhou_2010_07_26.pdf
(閲覧日2020.6.15)
- ・ 西山由美「販売用に購入した住宅用賃貸建物と仕入税額控除～東京地裁令和元年10月11日判決～」《WLJ判例コラム》第204号
https://www.westlawjapan.com/pdf/column_law/20200601.pdf (閲覧日2020.6.21)
- ・ 国会会議録 第114回 衆議院 予算委員会 第006号 平成01(1989)年02月27日(月曜日)
<https://seijidb.com/kokkai/meetings/35105> (閲覧日2020.8.14)
- ・ 裁判所ホームページ 令和2年9月3日判決(平成30年(行ウ)第559号)
https://www.courts.go.jp/app/files/hanrei_jp/740/089740_hanrei.pdf (閲覧日2020.10.5)
- ・ Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of value added tax
<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/ALL/?uri=CELEX:32006L0112>
(閲覧日2020.11.15)