

論 説

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—

税務大学校研究部教授

佐藤 明弘

◆SUMMARY◆

消費税は導入後 20 年が経過し、我が国の税制度の下で基幹税目として成長し、今後の少子高齢化社会に向けてその役割に期待が寄せられている。

消費税導入当初においては、主に中小事業者の事務負担等に配慮した種々の特例制度が設けられたが、その後の制度改正により、①限界控除制度の廃止、②簡易課税制度の見直し（みなし仕入率の細分化、運用上限金額の引き下げ）、③中間申告・納付制度の見直し、④免税点の引き下げを行ったため、これまで批判のあった益税問題や運用益問題はほぼ解消されてきている。

ただ、税負担の公平を確保する必要性等の観点から残された課題も種々見受けられており、今後仮に消費税率の引き上げが実現した場合に、制度の見直しが必要と考えられる問題が存在していることも事実である。

本稿は、これまであまり注目されていなかった課題の中から①いわゆる 95%ルールを巡る仕入税額の控除制限の問題、②交際費等支出に係る課税の問題について取り上げ、今後の制度の見直しの方向性等について考察を加えており、示唆に富んだ有益な論文と言える。

(税大ジャーナル編集部)

目 次

第1	はじめに	156
第2	95%ルール等を巡る仕入税額控除の問題	157
1	95%ルールを悪用した消費税還付請求事例	157
2	現行制度上の問題点	159
3	95%ルールを巡るこれまでの議論	159
4	諸外国における状況	161
	(1) 欧州における制度の概要	161
	(2) イギリスにおける制度改正	161
	(3) イギリスにおける制度改正後の固定資産の仕入税額控除を巡る租税回避事案	163
5	制度改正の方向性	163
	(1) 95%ルールの見直し案	163
	(2) 調整対象固定資産に係る仕入控除税額の調整規定等の見直し案	165
第3	交際費等支出に係る課税の問題	167
1	交際費等に係る現行法上の問題点	167
2	我が国におけるこれまでの議論	169
3	諸外国における仕入税額控除制限制度の概要	170
4	交際費等の支出に対する課税の在り方(制度改正の方向性)	171
	(1) 課税の方式	171
	(2) 制度見直しに当たっての検討課題	172
第4	おわりに	174

第1 はじめに

本年6月に閣議決定されたいわゆる「骨太方針」においては、昨年6月及び一昨年7月の「骨太方針」<sup>1</sup>における歳出・歳入一体改革の方針を踏まえ、消費税を含む税体系の抜本的改革について早期に実現を図る方針が謳われている<sup>2</sup>。また、経団連は昨年9月に消費税率を引き上げ、今後の我が国における基幹税目としての役割を拡大していく必要がある旨の提言をするに至っている<sup>3</sup>。

このように歳出・歳入一体改革の実現のためには、消費税率の引上げが避けては通れない課題となっていることは間違いない<sup>4</sup>。

消費税は平成元年4月に導入されたが、直前に廃案となった売上税法案への反省などから、数々の特例制度が消費税法に設けられ

た。これらの特例制度は、主に中小事業者の事務負担等に配慮した諸措置であった。

ところが、制度導入後はいわゆる益税批判や運用益批判にあい、①限界控除制度の廃止、②簡易課税制度の見直し(みなし仕入率の細分化、適用上限金額の引き下げ)③中間申告・納付制度の見直しなど、これまでも幾度かこれら特例制度等の修正が行われてきたが、平成15年度税制改正に至って、「消費税に対する国民の信頼性、制度の透明性を向上させるための措置を講じる必要がある、中小事業者に対する特例措置等について・・・抜本的な改革を行う」<sup>5</sup>として、制度導入後初めてとなる免税点の引き下げや、簡易課税適用上限金額のさらなる引き下げなどを実現して今日に至っている。

これらの一連の制度改革は税制改革法17条3項の「消費税の中小事業者の事務負担、消費税の円滑かつ適正な転嫁の実現の状況、納税者の税負担の公平を確保する必要性等を踏まえ、消費税の定着状況を勘案しつつ、その見直しを行うものとする。」との規定の趣旨に沿ったものといえ<sup>6</sup>、これまで批判のあったいわゆる益税問題や運用益問題といったものはほぼ解消されてきているといつてよいであろう<sup>7</sup>。

しかしながら、今後仮に消費税率の引き上げが実現した場合には、税負担の公平の確保の観点からその問題が浮上してくることが必至と思われる課題が未だ存在している。

その一番の課題はいわゆる95%ルール<sup>8</sup>を巡る仕入税額の控除制限の問題である。そして、この問題とともに同時に解決しておきたい課題は、交際費等に係る仕入税額の控除制限の問題であろう。

現行制度のまま将来的に消費税率の引き上げがなされた場合には、これらの点について納税者の税負担の公平の確保の要請が強まることになるほか、租税回避行為への対応がうまく機能せず、制度に対する信頼性、制度の透明性がまたしても薄らいでいなくなるを得なくなっていくものと考えられる。

本稿においては、消費税の仕入税額控除に関する問題の中でも、これまであまり注目されてこなかった問題点についてスポットをあてて、今後の制度の見直しの方向性等について若干の示唆を試みるものである。

## 第2 95%ルール等を巡る仕入税額控除の問題

消費税は、税の累積を排除する方式を採用<sup>9</sup>しており、事業者は、売上げに係る税額から仕入に係る税額を控除(仕入税額控除)し、その差引税額を納付する(控除額が売上げに係る税額を上回る場合には控除不足額の還付が行われる)。

この場合、同じ仕入れでも非課税仕入れ及び免税仕入れについては、もともと消費税が課されていないから、これについて税の控除が生じないのはいままでのない。

また、仕入れが課税仕入れの場合は税の累積排除の対象となるが、非課税売上げに対応する課税仕入れについては、本来的には控除の対象となり得ないということになる<sup>10</sup>。

そこで、消費税では事業者の選択により個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかの方法によって控除する課税仕入れ等の税額を計算することとなる(消法30②)が、事務処理の簡便化の見地<sup>11</sup>から、非課税売上げの割合が少ない場合(課税売上割合が95%以上の事業者)には、課税仕入れ等の税額を全額控除できる95%ルールが採用されており(消法30①②)、これが近年租税回避に悪用されてきている。

### 1 95%ルールを悪用した消費税還付請求事例

ここで、「95%ルール」の典型的な悪用事例を紹介し、現行法上の問題点を洗い出すこととしたい。

本件事例は、「95%ルール」を悪用して、非課税売上げに対応する高額な課税仕入れ等に係る税額の還付を受けようとするものである<sup>12</sup>。

そのスキームの概要は、個人がアパート経営を始める場合(課税期間は暦年)を例に挙げると、次のとおりである。

#### イ 平成X-1年

平成X年分から消費税の課税事業者となるために、「消費税課税事業者選択届出書」を、納税地を所轄する税務署長に提出する<sup>13</sup>。

#### ロ 平成X年

アパートを建設し、平成X年末までにその引渡しを受ける。そして、当該アパートを事業の用に供するのは、翌年以降とする

(課税仕入れとなるアパート建築費の総額は、2億1,000万円(税込)であると仮定する。)

また、同年中に当該アパートの前に清涼飲料水等の自動販売機を設置し、少額の課税売上げを発生させる(売上金額は6万3,000円(税込)、売上原価は4万2,000円(税込)であると仮定する。)。同年中の資産の譲渡等は、当該自動販売機による売上げのみとなるので、課税売上割合は100%となる。

ハ 平成X+1年

平成X年分の消費税還付申告書を、納税地を所轄する税務署長に提出する。

アパートの建築費は非課税売上げ(住宅の貸付け)<sup>14</sup>に対応する課税仕入れであるにもかかわらず、当該課税期間(平成X年)の課税売上割合が100%であることから、95%ルールの適用により全額の仕入税額

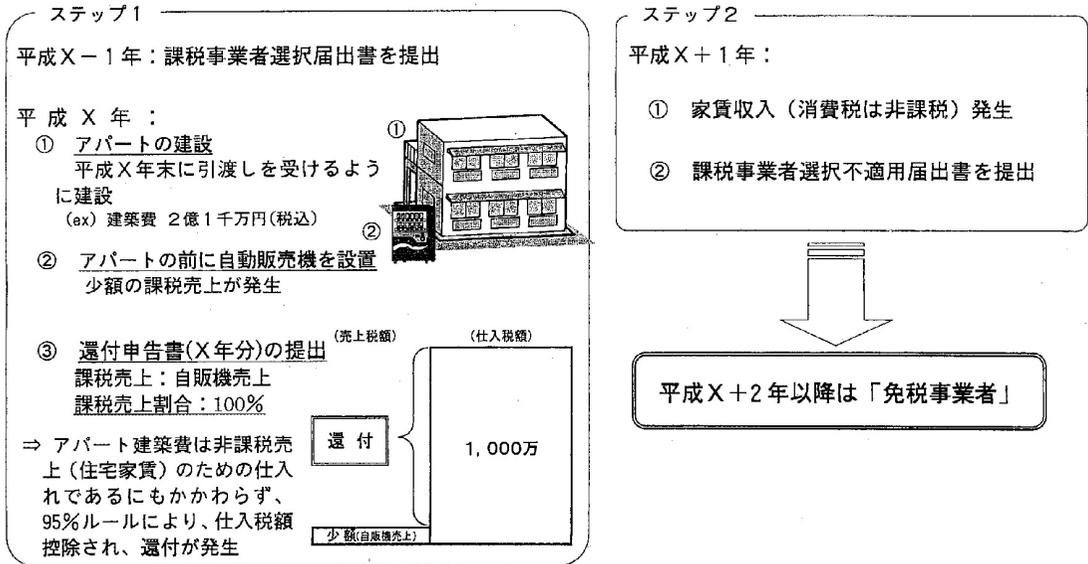
控除が認められ、多額の還付金が発生することとなる。本件事例では、課税売上げが6万3,000円(税込)、課税仕入れの総額が2億1,004万2,000円(税込)であるから、還付される消費税及び地方消費税の総額は999万9,000円となる。

また、当該アパートを事業の用に供することにより、平成X+1年分の課税期間に係る消費税については、非課税売上げである家賃収入が発生して課税売上割合が95%未満となり、仕入税額控除が制限されることになるが、当該課税期間において家賃収入に対応する課税仕入れが発生しなければ、特に問題とはならない<sup>15</sup>。

更に、翌年から消費税の免税事業者となるために、「消費税課税事業者選択不適用届出書」を、同年中に納税地を所轄する税務署長に提出する<sup>16</sup>。

仕入控除税額の計算方法を悪用した租税回避スキーム

○ 個人がアパート経営を始める場合(課税期間は暦年)



(出典) 税制調査会資料(平19.11.2 企画21-3)

## ニ 平成X+2年

平成X+2年以降は、消費税の免税事業者となる。

本件スキームを利用してアパート建築費に係る消費税相当額を全額仕入控除した場合においても、平成X+2年(第3年度)の課税期間まで引き続き課税事業者となっているのであれば、消費税法33条1項《課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整》<sup>17)</sup>の規定により、還付された消費税相当額の一部が調整により減額されることとなるが、平成X+2年の課税期間は免税事業者であることから、当該規定の適用を受けることはない<sup>18)</sup>。

## 2 現行制度上の問題点

上記の事例から、現行消費税法上の仕入税額控除制度の問題点が見えてくる。

すなわち、いわゆる95%ルールが制度の本来の趣旨に反して、税法を熟知した一部の者に悪用されていること、そして、悪用によるうまみとして調整対象固定資産に係る多額の仕入税額を合法的に控除して、多額の還付を受けられることである。

本件事例は、本来であれば非課税売上げに対応するため仕入税額控除ができないアパート建築費に係る消費税相当額を、①当該アパートを事業の用に供する時期を、翌年以降に先送りすることにより、当該課税期間中に非課税売上げ(家賃収入)を発生させずに、②一方で、自動販売機を設置して少額の課税売上げを発生させて意図的に当該課税期間の課税売上割合を95%以上に調整し、95%ルールの適用を受けることにより、仕入税額控除として適法にその全額の回収を図ろうとするものである。また、課税事業者選択制度を巧みに利用することにより、調整対象固定資産に係る仕入税額控除の調整についても適法に回避するものである。

これは、95%ルールを逆手に取って、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税相当額の還付を受けようとするものであり、現行法上違法とはならないものの、本来控除が予定されていない仕入税額を控除するものであり、制度の趣旨等に照らせば到底認め難いものである。

しかし、現に自動販売機を設置して課税売上げが発生しており、それにより課税売上割合が95%以上という要件を満たしているのであれば、消費税法30条の適用においては、本来非課税売上げに対応する課税仕入れであっても、全額の仕入税額控除を認めざるを得ない。自動販売機の設定自体が虚偽であれば話は別であるが、私法上の事実行為が適法に存在する以上、当該還付請求は、あくまでも消費税法の規定に基づいて適法に行われているものであり、たとえそれが意図的に仕組まれその動機が著しく不当であるとしても、還付請求を拒否する法的根拠は、現状では存在しないのである。

したがって、このような仕入税額控除の特例を悪用した消費税の還付請求を防止するためには、制度の趣旨を逸脱する仕入税額控除を制限する規定を設ける等、消費税法において何らかの立法措置を早急に講じ、課税の公平性の確保を図っていく必要がある。

## 3 95%ルールを巡るこれまでの議論

95%ルールの問題点については、これまであまり表立った議論がなかったが、一部の学者からいわゆる「益税」の観点からの批判があった。

例えば、山本教授は、『我が国では消費税の課税設計をする際に、非課税売上げに対応する仕入れに係る消費税を控除しないという原則を守ろうとすれば、すべての事業者に対して全体の課税仕入れに係る消費税額のうち、課税売上げに対応する部分を抽出するというプロラタ計算(課税売上割合を乗ずる

計算)をしなければならず、事務処理が煩雑になってしまうという理由で、課税売上割合95%以上の場合の全額控除を認めてしまったのである。事務処理の煩雑さを理由とするのであれば、せめて事務処理能力に問題を抱える中小企業に対する特例として置くのであれば、ある程度理解ができるが、コンピュータ処理により消費税の計算をしている大企業を含めてこの特例を認めたことによって、我が国消費税法は、致命的な欠陥を抱え、巨額の「益税」が生ずることになってしまったのである。』と指摘されている<sup>19</sup>。

95%ルールにより、果たしてどれだけの益税が生じているかは検証困難ではあるが、大規模事業者にも認められている非課税売上げ対応の課税仕入れ(例えば株式売買時の手数料<sup>20</sup>など)に係る税額の全額控除による益税は相当の規模で存在しているのではないかと考えられる。

森信教授は95%ルールに関して、『消費税の基本的な仕組みは、売上げに係る税から仕入れに係る税を控除する制度である。他方、非課税売上げの場合には、それに対応する税額控除はない。しかし現実には、どんな事業者にも、少額の預貯金の利子のような非課税売上げがあるので、その場合にはどう扱うのかという問題が生じる。

本来なら、これに伴う仕入れコストを計算して、そこに消費税率を掛けたものは控除できないことになる。しかし、貸付金に要したコストを適切に計算することは簡単ではない。また、通常その金額はわずかで、そのための事務コストがかさむことは避けなければならないともいえる。つまり、このような場合にも、事業者個別に仕入額を対応させ計算を求めることは、事業者の事務負担を増大させる一方、得られる税収は少ないことから、何らかの特別措置が必要となる。

我が国では、もっぱら課税取引を行っている事業者、具体的には、課税売上割合が95%

以上である場合には、仕入税額の全額の控除を認めている。金融取引以外には、不動産取引がこれに当たる。このような制度は、いわばラフ・ジャスティス(大雑把な正義)と呼ばれる考え方に基づいている。

しかし、本来なら控除できないものを控除させていることから、一方で事業者の手元に益税のようなものが生じていることも事実である。問題は、ほとんどの企業にとって、非課税売上げの割合は取るに足らないもので、それに対応する課税取引、例えば金融取引に使った文房具代金、電話代金等を対応させるという事務の手間をどう考えるかということである。結局そのような手間と得られる税収との比較考量で考えていくことになるが、現在の95%という数値にとりわけ大きな意味があるわけではない。』と述べられている<sup>21</sup>。

95%ルールの措置は、やはり事業者の事務負担に最大限考慮したものであり、ある程度の益税が生じていることは間違いないが、それをどこまで許容するかの問題としてとらえられているものと思われる。

しかし、現在の税率水準であれば、事業者の事務負担等を考慮してある程度益税を許容することもあり得るとしても、税率が二桁台となったような場合には、大企業が支出する金融取引に係る文房具代・電話代金はもとより、株式売買時の手数料などの場合であっても、課税仕入れに係る消費税額が大きくなり、もはや許容範囲を超えてしまうことになるものと考えられる。

また、一部の税理士などが既に紹介した制度の悪用事例をホームページ等で節税策として紹介しているような状況にもあり、課税の公平性の確保に向けての検討は急務であろう。

## 4 諸外国における状況

### (1) 欧州における制度の概要

95%ルールは、何も日本独自に生み出したルールではない。

欧州でも「課非混合事業の配分方式」として第6次指令<sup>22</sup>第17条第5項において、次のとおり規定され認められている<sup>23</sup>。

『付加価値税を控除することのできる第2項又は第3項に定める取引及び付加価値税を控除できない取引の双方に納税義務者により用いられる財貨及びサービスに関しては、付加価値税を控除できる取引に帰せられる部分の比率に相当する付加価値税額のみを控除できる。この比率は、第19条に従い、納税義務者が行うすべての取引に対して決定される。ただし、加盟国は次のことを行うことができる。』

- (a) 事業部門ごとに独立の計算を行っている場合には、納税義務者に事業部門ごとの比率を決定することを認めること。
- (b) 納税義務者に事業部門ごとの比率を定め、事業部門ごとに独立の計算を行うよう義務づけること。
- (c) 納税義務者に財貨及びサービスの全部又は一部の実際の使用状況に基づいて控除することを認め又は義務づけること。
- (d) 納税義務者に対し、本項第1段に定める全ての取引に用いられた財貨及びサービスについて、本項第1段に定める原則に従って控除することを認め又は義務づけること。
- (e) 納税義務者によって控除しえない付加価値税額が少額である場合には、それをゼロとして取扱うよう規定すること。』

この規定のうち、上記の(a)は我が国における課税売上割合に準ずる割合に見合う規定、(c)は個別対応方式、(d)が一括比例配分方式に見合うものであり、そして(e)が控除しえない付加価値税額すなわち非課税売上額に対応する付加価値税が少額のと

きの全仕入税額控除容認の規定であって、我が国の95%ルールによる全額控除容認の規定に対応するものである<sup>24</sup>。

しかしながら、欧州諸国で当該第6次指令を受けて全仕入税額控除容認の規定を採用した国はごく限られており、イギリスで現在も採用されているだけのようである<sup>25</sup>。

そして、次に紹介するように、イギリスでは制度の悪用事例に対応し、その適用範囲の大幅な縮小を図ってきており、現在ではごく例外的な小規模な取引のみが対象となっている。

これに関して山本教授は、『実は、このような特例は付加価値税を導入した当初のイギリスでも設けられていた。同国では、非課税売上割合が5%以下の場合にはプロラタ計算を要求せず、仕入税額的全額控除を認めていたのである。しかし、イギリス国民はこの特例は不公平税制となり、特定の事業者に「益税」が生ずると批判をした。このため同国では5%の特例を1%に引き下げたが「益税」に対する批判はやまず、遂に1987年4月にこの特例を廃止し、仕入税額が少額の場合の中小事業者の特例としたということである。』と紹介されている<sup>26</sup>。

また、森信教授は『諸外国に同様の制度の例がないわけではないが、この比率を厳しく見直すということが今後の課題となる。また、このルールの適用を中小事業者に限定するという事も考えられる。』<sup>27</sup>と指摘されている。

我が国においても、もはや95%ルールを現状のまま残しておく必要はないであろう。今よりも縮小化して中小企業の特例とするか、それとも制度の廃止を考えるかしたほうがよいのではないだろうか。

### (2) イギリスにおける制度改正

#### イ 制度改正前の問題点

イギリスでは1987年4月に、部分控除制度（日本における「95%ルール」に相当する

制度) について改正が行われた。

部分控除制度の重要部分をなす最小限度額制度が設けられていて、非課税の引渡しが高売上高に対して極めて小さく、定められた最小限度額を下回る場合、当該課税期間の売上高すべてが課税対象の引渡しとみなされ、仕入税額の全額控除が認められるというもので、改正前は次のいずれかの条件を満たせばこの措置の適用が認められていた<sup>28</sup>。

- ① 非課税の売上高が1ヶ月平均で200ポンド(改正当時の為替レート1ポンド=240円として(以下この項で同じ)で4.8万円)未滿
- ② 非課税の売上高が1ヶ月平均で8,000ポンド(192万円)未滿かつ全売上高の50%未滿
- ③ 非課税の売上高が1ヶ月平均で16,000ポンド(384万円)未滿かつ全売上高の25%未滿
- ④ 非課税の売上高が総売上高の1%未滿

これについて前田助教授は『以上が従来の部分控除制度の概要であるが、既にふれたように旧制度は本来は控除の対象とはならない仕入税額(input tax)まで税額控除する可能性を伴い、課税の公正や税収確保の観点から問題があった。』として制度の悪用手法を3例にまとめ、次のとおり紹介されている<sup>29</sup>。

『ア) プロラタ方式を用いた税額控除の算出に際し、金融機関がEEC以外の国の子会社に債務を割り当てたり、EEC以外の株式市場で取引を行うなどによって(いずれもゼロ税率適用)、課税対象の引き渡し部分を大きくし、控除されるインプットタックスの額を増やす。

イ) 企業グループが銀行や保険会社などの非課税事業を営しながらも、企業グループ全体の非課税売上げが全売上高の1%という最小限度未滿であることを根拠に、これらの事業について生じたインプットタックスを全額控除するこ

とが可能となる。

ウ) 部分控除の適用を受けている事業者(親会社)が子会社をつくり、親会社に対する資産のリースを担当させる。この時点で子会社はインプットタックスを全額控除できるが、後に親会社がこの企業をグループ化すれば、親会社にもインプットタックスの全額控除が適用されることになる。このほか、企業が付加価値税を目的とした企業グループの形成、あるいはグループからの離脱によって、税額控除されるインプットタックスの割合を常に高く保つことができる。』

#### ロ 改正後の制度の概要

このように、従来は非課税引渡しの額が最小限度額を下回ればすべての売上げを課税引渡しとみなしていたが、これが売上げベースからインプットタックスベースに改められ、納税義務者は非課税の財・サービスに係るインプットタックスの額が、

- ① 1ヶ月平均で100ポンド(2.4万円)未滿
- ② 1ヶ月平均で250ポンド(6万円)未滿かつ仕入税総額の50%未滿
- ③ 1ヶ月平均で500ポンド(12万円)未滿かつ仕入税総額の25%未滿

のいずれかであれば、インプットタックスの全額を課税取引に帰属させ、税額控除することができることに改正され、全引渡し額の1%未滿であれば、インプットタックスをすべて控除できるという、改正前の上記イ④の条件は廃止された。

その改正理由は、上記イで紹介したとおり部分控除制度が企業グループを中心とした租税回避手段に悪用されてきていたことから、税の抜け穴の是正を図るためであったとされている。

このように改正後においては、少額のインプットタックスベースでの特例制度となっており、仕入税額の少ない中小事業者に対する適用に制限されたものと認められる。

これに関して、山本教授は「我が国でもイギリスの教訓に学ぶべきであろう。」と述べられている<sup>30</sup>。

### (3) イギリスにおける制度改正後の固定資産の仕入税額控除を巡る租税回避事案

上記(1)のとおり、イギリスにおいては仕入税額の部分控除制度を悪用する租税回避スキーム等への対応として制度改正を図った。

ただ、上記(2)の改正があった後においても、部分控除制度の悪用事例ではないが、固定資産の購入を巡って仕入税額控除制度を悪用する租税回避スキームが散見されている。

英国での Halifax 事件<sup>31</sup>などは、その代表例であり、グループ企業内での固定資産の賃貸スキームにより仕入税額控除制度を悪用した事案である。

ここでは、事案の細部にまで立ち入らないが、その概要だけに触れると、Halifax は銀行業を営む法人であり、その供する金融サービスの大部分が、第6次指令13条B(d)<sup>32</sup>により付加価値税が非課税となる事業者である。そして自己の事業目的のため、英国内の4つのサイトにコールセンターを建設しようとしていたが、同指令17条(5)<sup>33</sup>の比例配分規則により、建設のために支払う付加価値税の約5%しか取り戻すことができないことから、税務顧問のアドバイスにより、Halifax 自らはビル建設をせず、L社(100%子会社)に融資して、L社が建設をしたビルを Halifax へ賃貸するといった、グループ法人を介した一連の取引により、建設に係る仕入税額(input VAT)の全額を有効に取り戻すことができるスキームを構築したものである。

これについては、結果的に、欧州司法裁判所において、本件事案が付加価値税を回避する目的のみで行われた取引であると認定、欧州における法の一般原則であるいわゆる「法

の濫用の法理」が適用され<sup>34</sup>、課税庁による租税回避行為等の否認が認められた<sup>35</sup>。

このように、イギリスにおいては、上述の部分控除制度改正後においても、非課税業務用に用いられる固定資産の購入に係る多額の税負担を回避する誘惑は、相変わらず後を絶たないことが認められ、我が国においてもこのような事例<sup>36</sup>を参考として、消費税制度の検証を行っていく必要がある。

少なくとも何のためらいもなく、合法的に租税回避が図られる事態を放置しておくことは許されないものと考ええる。

## 5 制度改正の方向性

上述のとおり、我が国消費税法においては95%ルールはもとより、調整対象固定資産に関する仕入税額控除調整規定においても、制度の本来の趣旨に反する事態が生じる不備があることから、これを見直すことで、仕入税額控除の計算方法を悪用した租税回避スキーム等に何らかの制限をかけていく必要がある。

ここでは、筆者の全くの私見ではあるが、これらの諸規定についての見直し案について検討を試みることにしたい。

### (1) 95%ルールの見直し案

#### イ 中小事業者特例として縮小化

見直し案の一つ目は、大規模事業者にも認めている95%ルールの適用対象者を、中小事業者に限定<sup>37</sup>し、制度の縮小化を図る案である。

例えば、消費税法30条1項に「ただし、その課税期間における課税売上高が一定金額以上であるときを除く」とする規定を加え、中小事業者特例として位置づけるものである。この場合の一定金額については、現行の簡易課税適用上限である5000万円に合せるのが現実的かもしれない。

ただ、この見直し案のように中小事業者特例として対象者を限定・縮小化したとしても、

上述した悪用事例にはやはり対抗できず同じことが合法的になされる結果となることは明らかである。

会社法の施行により、最低資本金制度が廃止され、1人会社の設立が簡単にできる<sup>38</sup>状況では、適用対象者を絞り込んでも、新設法人等が事業開始年度に課税を選択すれば同じ結果を得ることが可能となるからである。そして結局は大規模事業者を親会社とする企業グループ内で子会社を簡単に設立させて仕入税額の過大控除を図るといった租税回避スキームを誘発することになりかねない。

仮に中小事業者特例として存続させる場合に、先にみたイギリスの制度改正のように、非課税売上げに対応する仕入税額が少額な場合にのみ認める制度とすることも考えられる<sup>39</sup>が、その仕入税額が非課税売上げに対応するものか否かの判定を要することとなり、個別対応方式を採用するのと変わらない事務負担を求められることとなるので、存続させるメリットはあまりないものと認められる。

#### ロ 一定金額以上の資産の購入についての適用除外措置

見直し案の二つ目は仕入控除税額が多額となる一定金額以上の資産の購入について、95%ルールの適用から除外する措置を講ずるものである。

例えば、100万円以上の固定資産の購入については、全額控除を認めず、別途個別対応方式あるいは一括比例配分方式による控除税額計算を義務付けることとするものである。

これにより一定規模の資産に限り95%ルールの適用除外とすることとなるが、そもそも95%ルールの制度の趣旨にそぐわないものとなり制度そのものも複雑化するほか、一括比例配分方式による税額計算を選択した場合には、上述の悪用事例のように初年度に

わずかな課税売上げを策出することで95%ルールを適用したのと同じ効果が得られることとなりあまり抑止力が期待できない。また、個別対応方式による場合には、次の(2)のイで述べるのと同様に税額計算の厳格化を検討する必要があるなど問題は残る。

また、資産購入を一定金額以下に抑える誘引ともなり、金額詐称、分割購入の偽装といった新たな問題も懸念される。

#### ハ 95%ルールの廃止

見直し案の三つ目は95%ルールを廃止するものである。

上記イ、ロのような後顧の憂いをなくす意味においても、この際全廃することも検討すべきであろう。

95%ルールは我が国では消費税法において導入当初から採用されてきたルールであることは既に述べたが、消費税導入前に廃案となった売上税法案や一般消費税法案においては、95%ルール規定は盛り込まれていなかったのであるし、これらの法案が廃案となった反省から、消費税の導入に当たり種々の中小企業特例措置と併せて盛り込まれたものである。

消費税制度が定着し、事業者が納税事務に習熟してきたことや、コンピュータ会計処理の発展が目ざましい今日においては、事務処理能力のある中小事業者も多く存在しており、種々の特例制度の適用を選択するに当たって納税額の損得を計算した上で判断をしている実態<sup>40</sup>も見受けられ、このような状況に鑑みれば、事務負担への考慮は消費税導入時に比べると、ほとんどその必要性が薄らいできているものと考ええる。

したがって、上記イ、ロの懸念を払拭する意味でも95%ルールは廃止する方向が一番の選択肢となるのではないかと考える。

## (2) 調整対象固定資産に係る仕入控除税額の調整規定等の見直し案

95%ルールの見直し(廃止)を行っただけでは、上述の制度の悪用事例を防ぐには無力である。95%ルールの見直し(廃止)とともに、調整対象固定資産に係る仕入控除税額の調整規定(以下「調整計算規定」という。)やその他の関係規定を同時に見直しすることが必須となる。

そこで、以下制度の見直し案について模索する。

### イ 調整対象固定資産の仕入れ年度における個別対応方式での税額計算の義務付け

これは、消費税法30条の規定を改正し、同条第1項(課税売上割合95%以上)及び同条第2項第2号(一括比例配分方式)の適用が可能な場合であっても、調整対象固定資産の仕入れに係る控除税額の計算に当たっては、個別対応方式による計算を義務付け、課税売上対応か非課税売上対応かの判定を強制するものである。

これにより、非課税売上げに対応する固定資産の課税仕入れは、控除対象外となることになるので、相当の抑止力を発揮することが期待できる。

ただ、この見直し案の場合には、以下の点も同時に解決しなければならない。

例えば、賃貸マンションの1階部分の一部を店舗用に貸し出すことにして、課税・非課税売上共通用の課税仕入れとして区分すれば、前述の制度の悪用事例のように初年度は微々たる課税売上げのみを作出することにより、ほぼ全額に近い税額を控除することが可能となるので、相変わらず調整計算規定に期待するしかなくなるのである。

この問題をクリアする方策としては、課税仕入れに係る①課税売上用、②非課税売上用、③課税・非課税売上共通用の区分基準の厳格化を図ることが重要となる。

消費税法30条2項第一号においては、

「・・・その区分が明らかにされている場合」に個別対応方式による課税仕入れ等の税額を計算できるとされているが、その区分がどの程度まで、どのような方法で区分され、明確化されるべきかは規定されていない。

個々の課税仕入れがどの区分に入るかは、個々の課税仕入れの態様に応じて判断せざるを得ないので、具体的な区分基準の法制化は困難と思われるが、①課税売上用、②非課税売上用、③課税・非課税売上共通用の区分判断が納税者(あるいは課税庁)の恣意的な判断とならないよう、基本通達<sup>41</sup>などで課税仕入れの各態様ごとの区分方法について、ある程度具体的に明確化しておく必要があると思われる。

例えば、マンション建築費を居住用部分と店舗部分の面積割合等で、合理的にあん分した額で、非課税売上用と課税売上用に区分することを原則とするなど、安易に全体を課税・非課税売上共通用に区分することを抑制していくことが必要であると考え<sup>42</sup>。

### ロ 調整対象固定資産に係る仕入控除税額の第3年度調整計算の必須要件化

現行の消費税法9条6項《課税事業者の選択の特例》は、その選択届出の効力が及ぶ課税期間を2年間としており、課税事業者を選択している免税事業者が還付を受けた後、再び免税事業者となることで、調整計算規定の適用を回避できる。

このため、課税事業者選択後の第3年度が免税事業者となる場合であっても、調整計算規定を有効に機能させて何らかの形で税額調整を行わせる措置が必要となる。

#### (イ) 調整計算必須化措置

調整計算規定を有効に機能させるための見直し案の一つ目は、課税事業者を選択した課税期間において調整対象固定資産に係る仕入控除税額計算を行った場合には、第3年度に再び免税事業者となる場合であっても、必ず調整計算規定による調整

計算を要するとするものである。

したがって、この場合には、免税事業者であっても、課税事業者当時の課税期間（調整対象固定資産の仕入れ年度となる課税期間）に係る仕入控除税額について、免税事業者となった第3年度の状況を加味して調整計算を行い、過去に申告した仕入控除税額を修正することとなる。

この見直し案の場合は、免税事業者に対しても一定の税額計算を強制することとなるものであり、免税事業者制度の趣旨<sup>43</sup>に沿わないものとなる。しかしながら、課税事業者当時に行ってきた税額計算処理の見直しを義務付けるもので、調整対象固定資産の購入に係る控除税額計算に限った特例として手当てするものであり、決して事業者に対して困難を強いるものにはならないと考える。

なお、既に触れたが、簡易課税制度を選択することで調整計算規定の適用が不要となるから、第3年度に簡易課税を選択した者に対しても同様の調整計算を求める必要がある。

#### (ロ) 課税事業者の選択期間中に調整対象固

定資産を取得した場合の課税事業者選択不適用届出の制限

調整計算規定を有効に機能させるための見直し案の2つ目は、課税事業者の選択届出をして課税事業者となった場合の、課税選択の効力が及ぶ期間（課税事業者強制期間）を、現行の2年間から3年間として、確実に調整計算規定の適用を受けるようにするものである。

この場合には、第3年度は強制的に課税事業者となるので、原則どおり調整計算を行うことになる。

なお、同時に簡易課税制度の選択届出についても制限をする必要が生ずる。

例えば、消費税法9条4項に基づき自ら選択して課税事業者となった者について

は、一定期間同法37条1項に規定する簡易課税制度の選択を認めないこととした上で、同法9条6項に規定する課税事業者選択の強制適用期間を延長することにより、調整計算規定を確実に適用すること等が考えられる。

#### (ハ) 調整計算期間の短縮化

調整計算規定を有効に機能させるための見直し案の3つ目としては、上記ロの課税選択の効力が及ぶ期間（課税事業者強制期間）を改正しない場合に、調整計算規定の調整計算期間を現行の3年間から2年間とし、課税事業者強制期間に合わせることにすることも考えられる。

ただ、この場合には、固定資産のように継続して長期間にわたって使用される資産を取得した場合、その課税仕入れ等を行った課税期間の課税売上割合や使用形態のみで判定してその仕入税額控除を完結させることは適切でなく、比較的長い期間での税額調整を行うとする制度の趣旨からすると、2年間だけで調整を図ることにはいかにも見極めが早すぎる<sup>44</sup>ので、あまり賛成できない。

#### ハ 調整対象固定資産に係る仕入控除税額調整計算の原則計算からの切り離し

これは、調整計算規定を現在の消費税法33条に置くのではなく、貸倒控除税額計算規定<sup>45</sup>などと同様に、同法38条以下の他の税額調整規定として、第3年度において調整税額を別途計算するような規定にするものである。

この場合には、簡易課税適用者であっても、仕入税額計算とは別個の計算となるので、第3年度での調整が可能となる。また、第3年度に免税事業者となる者には、上記ロのような課税事業者強制期間の延長をして、調整計算の必須化を図ることにより、調整規定が有効に働くように手当てする必要がある。

ただ、この見直し案の場合は、簡易課税適

用者にも調整対象固定資産に係る仕入控除税額の個別計算を常に強制することとなるので、簡易課税制度の趣旨に沿わないものとなるおそれがある。

## 二 小括

以上、調整対象固定資産に係る仕入控除税額調整に関連する諸規定の見直し案を模索してきたが、それぞれ一長一短があることは否めないものの、それぞれの長所を生かしながら、最善の制度改正を図っていくことが肝要であろう。

筆者の私見としては、次の2つを組み合わせた制度改正がベターではないかと考える。

- ① 上記イに記載のように、課税売上、非課税売上、課税・非課税売上共通用の区分基準の厳格化・明確化をした上で、調整対象固定資産の仕入れ年度について個別対応方式での税額計算を義務付ける。
- ② 課税事業者選択届出書を提出して課税事業者となった事業者に対しては、上記ロの(ロ)に記載のように、課税事業者の選択届出をして課税事業者となった場合の、課税選択の効力が及ぶ期間(課税事業者強制期間)を、現行の2年間から3年間として、確実に調整計算規定の適用を受けるようにする。

なお、課税選択の効力が及ぶ期間(課税事業者強制期間)においては簡易課税制度の選択届出についても選択の効力が及ばないようにする必要がある。

## 第3 交際費等支出に係る課税の問題

ここまで、いわゆる95%ルールと調整対象固定資産に係る仕入税額控除制限についての問題について検討してきたが、負担の公平という観点からの仕入税額控除制限に関して、いま一つ重要な問題点として「交際費等」の支出(いわゆるフリンジベネフィットの概念も含む支出)によるいわゆる私的消費

に対する課税の問題がある<sup>46</sup>。

法人税法においては、交際費<sup>47</sup>等の支出については、政策的に損金算入が制限されており、その背景には①法人経費として飲食等の遊興が行われることに対する不公平感、②費用性の希薄性③役員や株主等の消費支出性があるといったことがあるものと認められる<sup>48</sup>。

一方で、交際費等の支出に係る消費税法の取扱いをみると、現金での支出(例えば、謝礼金、慶弔金等)である場合には、その支出に対価性が認められないことから仕入税額控除が認められないが、事業者が交際費等として支出した飲食や物品等の購入費用については仕入税額控除が認められる。したがって、接待、供応、慰安、贈答等という同一の目的で事業者が支出したにもかかわらず、現金での支出の場合はその提供を受けた者がそれにより消費活動を行うと消費税の負担を求められ、事業者が飲食や物品・サービス等を直接購入した上でこれを提供した場合には、その提供を受けた者は消費税負担がないという現象が生ずるのである<sup>49</sup>。

これについては、やはり税負担の公平性の観点から問題があるので、以下、交際費等の支出に対する消費税の課税のあり方(仕入税額控除制限等のあり方)について、若干考察したい。

### 1 交際費等に係る現行法上の問題点

消費税法において課税仕入れとは、「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(所得税法第28条第1項に規定する給与等を対価とする役務の提供を除く。)を受けること・・・(中略)・・・をいう。」とされている(消法2①12)。したがって、原則「事業として」行われる資産の譲り受け等が課税仕入れに該当し、仕入税額控除の対象となるのである。

そのため、法人が支出する交際費等につい

ては、本来的に消費税の課税対象となるべき最終消費（私的消費）的な費用と認められる経費であっても、事業関連経費として仕入税額控除が認められている。

もつとも、給与等の支出は課税仕入れから除かれるので、法人が役員から資産を高額買い入れする場合、役員のためのゴルフクラブの入会金の負担など明らかに個人的費用の負担等を行う場合などで、役員賞与と認定されるケースの場合には、消費税においても仕入税額控除は認められない<sup>50</sup>。

また、法人が資産を役員に対して贈与した場合は、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなすとする規定が設けられており（消法4④、以下「みなし譲渡課税規定」という）、いわゆるフリンジ・ベネフィットのごく一部を対象とするものではあるが、課税の規定が設けられてもいる。

一方、個人事業者に目を向けると、所得税法上の家事関連費用の問題が消費税においても同様に問題となる<sup>51</sup>。所得税法上の「家事関連費」となる費用については、最終消費（私的消費）に係る支出となることから、消費税法上の「事業として」の課税仕入れに該当せず、仕入税額控除は認められていない。

また、個人事業者の事業用資産の「自家消費」に対しては「みなし譲渡課税規定」が適用されることとなっている。

このように、事業者が支出する交際費等のうち、その一部については現行法においても課税（仕入税額控除制限）の対象となっているが、交際費等の支出の多くは無償取引（対価性のない取引）として位置付けられ、従業員又は株主等の企業の関連者が同様の便益を享受しても課税されていない<sup>52</sup>。

したがって、個人事業者であれ、法人であれ「事業として」の関連性は認められるが、そこに最終的（私的）な消費行為が伴う交際費等の支出に対して消費税の課税はどうあるべきなのか、負担の公平の観点からみなし

譲渡課税の規定と相まって、改めて検討する必要がある。

山田氏は、『交際費の支出であっても、それが役員、従業員等に対するフリンジ・ベネフィットの給付であると判断される範囲において、それは「労務の対価」としての付加価値の構成要素である「給与」に該当し、また、株主に対する利益の処分である場合にも、付加価値を構成する支出であることから、消費税の課税対象になると理解される。特に、我が国の交際費の支出については、従来から「法人の利益処分性」や「給与代替性」が指摘されている。この指摘は、本来、付加価値の構成要素としての「利益」や「給与」として支給され、消費税の課税対象となるべきものが、交際費という経費で支出されることによりその課税を免れていることを示すものであり、一種の租税回避行為ではないかという考え方もできるのである。』とし、『交際費の支出について現行消費税では、それにより財・サービスの給付が行われたとしても、対価を得て行われるものではないとして課税対象とならないだけでなく、それらの支出が事業者の課税仕入れに該当する限り、そのすべてが仕入税額控除の対象とされることから、膨大な金額にのぼる「消費」がまったく課税を受けない結果となっている。しかし、接待、供応、慰安、贈答等に伴う財・サービスの「消費」は、それが役員や従業員等にとって業務に関連して行われるものであり、付随的、反射的な利益であったとしても、原則として消費者の「消費の目的」や「個人的事情を考慮しない」という消費税の観点からは、フリンジ・ベネフィットとしての交際費の「私的消費に係る利益」及び「家事費の節約利益」に対して、税負担を求めべきである。』と指摘されている<sup>53</sup>。

この点、筆者も同感であり、最終消費（私的消費）が伴う交際費等の支出については、何らかの税負担を求めていく必要があるも

のと考える。

## 2 我が国におけるこれまでの議論

交際費等に対する消費税の課税の問題は、我が国においてはこれまで一度だけ表立った議論が行われたことがある。わが国で最初に採り上げられたのは、自民党の平成元年12月1日の「消費税の見直しに関する基本方針」である。この基本方針において、課税仕入れに係る消費税額の控除否認の問題が取り上げられ、次のような記述がなされている。

「(3) 個人消費と同様の性質を有する事業用消費についての仕入税額控除の制限

次に掲げる支出に係る事業者の仕入税額控除を認めないこととする。

- 1 交際費等の支出
- 2 一定の乗用自動車の購入費、賃借料等（一時的に借り受ける場合等の料金を除く。）」

これに関しては、平成元年12月19日の政府税制調査会の「平成2年度税制改正答申」で、「交際費等に係る仕入税額控除の制限等を講ずるといつた考え方については、制度の公平性を高めるとともに、税負担のバランスを確保する等の視点から、積極的に評価しうると考えられる。」とされていたし、平成2年1月12日閣議決定の「平成2年度税制改正の要綱」においても、上記の自民党の消費税見直し基本方針の(3)と全く同文の交際費等と乗用自動車の仕入税額控除の制限が盛り込まれたのである。

この閣議決定について、当時の尾崎護主税局長が、平成2年1月22日に開催された日本租税研究会での説明の中で、この交際費等の控除制限の趣旨について、次のようになり詳しく説明されている<sup>54</sup>ので、ここで引用したい。

『仕入税額控除、事業者の場合にはすべての仕入というのが控除の対象になる。企業に

とっては、すべての仕入がみんなコストだという考え方でございますが、しかし、レストランに行って食事をする。そこで同じお酒を飲み、同じ料理を食べて、片方はその事業の交際費であると負担がない、みんな仕入控除出来る。所得税を払った後の自分の所得で家族を連れて食べに行くとそれは消費税が負担させられる。企業がレストランで食べた費用というのは、事業にとっては負担にならないというのはおかしいじゃないかということがございまして、各国の例などを調べてみますと、確かにフランスとかイギリスとかでは仕入控除を認めてないんです。それは言わば企業の行う消費であっても、企業のコストでなく消費だというように考えてしまっている訳です。

交際費のほかにフランスなどはかなり広うございまして、旅費とか福利厚生費なども仕入控除を認めていない訳ですが、フランス、イギリスに共通なのは交際費でありますのと、それから一定の乗用自動車、セールスマンが乗るような軽自動車とかトラックとかいうものは別といたしまして、重役がお乗りになるようなもの、そういうようなのも一種の社用の消費というんでしょうか、そのように考えて仕入控除を認めないというやり方をとっております。その制度を我が国にも導入することといたしました。ドイツは現行の我が国の消費税のように、すべて控除を認めるというやり方でございますが、英、仏型の制度に改めて、一般の消費と社用費用とのアンバランス、不公平感というものに対処しようということでございます。』

その後、平成2年3月6日「消費税及び租税特別措置法の一部を改正する法律案要綱」の閣議決定があり、消費税の見直し法案<sup>55</sup>が野党の消費税法廃止法案等とともに国会に提出され、5月17日から衆議院の「税制問題に関する調査特別委員会」で一括審議されたが、6月21日に消費税見直し法案は可決、

消費税廃止法案等が否決された。そして参議院に送付されたが、審議が行われないうちに、同国会は6月26日に閉会し、結果的に消費税の見直し法案は審議未了廃案となった経緯がある<sup>56</sup>。

消費税の見直し法案（以下「平成2年見直し法案」と記述する。）が結果的に廃案となった経緯に関して吉牟田教授は、「我が国で取り上げられた理由も事業者と個人の消費に対する消費税の不公平感を除去するための措置であると理解すれば、本来行われてよいものと考えられる。平成2年～3年の見直しの際には、食料品課税軽減と見合っ、その財源としての意味もあって双方が行われなかったものであろう。」と指摘されている<sup>57</sup>。

確かに、同見直し法案においては、①非課税範囲の見直し、②飲食料品等に対する小売段階非課税及び特別税率制度の創設といったものとセットで、③交際費等の支出に係る控除制限が提案されており、非課税枠の拡大等による税収減に見合う形で提案された政策的措置の感は否めないと思われるが、最終消費（私的消費）に対する負担の公平といった観点からは、意義のある提案であったものとする。

### 3 諸外国における仕入税額控除制限制度の概要

EU諸国などの多くの国では、私的な消費支出（宿泊費、旅費、飲食費、乗用車購入費など）に対してなんらかの仕入税額控除制限規定が設けられている<sup>58</sup>とされており、その基本的な考え方はEC付加価値税共通化第12次指令案<sup>59</sup>において示されている<sup>60</sup>（以下この課税方式を「仕入控除否認方式」という。）。

そこでは、まず、乗用車等、業務用旅行費用、宿泊、食事、飲料に対する支出について仕入税額控除を否認するよう提案されている（同指令案第1条～3条）。なお、これら

に対する支出であっても、当該支出が専ら事業目的の支出であることを納税者が立証できる場合には、前段階税額の控除権、還付権を認めることとしている（同指令案第3a条）。

次に、交際費又は交際用施設に係る費用（娯楽奢侈に対する支出を含む）についても同様に仕入税額控除を否認することが提案されている（同指令案第4条、5条）が、これについては前段階税額の控除権、還付権を認める規定となっていない。つまり、交際費又は交際用施設に係る費用等については、たとえ、納税者が専ら事業目的の支出であることを立証したとしても、その仕入税額控除は認められないとされている。

この提案は通常の事業過程で発生した経費であっても、それが主として事業目的であるのか又は私的消費の性質を有しているのかという区分が、事実認定において非常に困難を伴う場合が多いことから、そのすべてを制限するという執行上又は政策的な措置であると説明されている<sup>61</sup>。

なお、EU諸国の付加価値税制度には、例えばドイツのように事業用経費は原則として仕入税額控除を認め、自己のため、その生計のため、あるいは事業外の目的のため財・サービス等を給付する場合の「自家消費」に対しては、我が国消費税法にも設けられている「みなし譲渡課税規定」と同様の規定を設けて課税している<sup>62</sup>国もある（このドイツにおけるような課税方式を以下「みなし譲渡課税方式」という。）。

このように、EU加盟国のほとんどで、上記の「仕入控除否認方式」又はドイツのような「みなし譲渡課税方式」が採用され、あるいは、これら2つの方式を組合わせた制度が採用されており<sup>63</sup>、課税範囲の統一化がまだ図られてはいないものの、交際費等の支出に対しては何らかの課税措置が講じられている。

#### 4 交際費等の支出に対する課税の在り方 (制度改正の方向性)

交際費等の支出形態によっては、それを受け取った者の消費税負担が異なることがあることは前述したとおりであり、このことは、交際費等の提供を受ける者にとっては、金銭で提供を受けるよりも消費税負担のない財・サービスで提供を受けることを希望することになるとともに、事業者にとっても飲食や物品・サービス等をより多く直接購入してこれを提供したほうが仕入控除税額が増加することとなる。

仮に消費税率が上昇した場合、これまで以上にこういった誘因が働くことにもなりかねないことから、交際費の支出が取引先等の事業関連者に対して行われた場合には、それらの者があたかも現金による提供を受け、それで消費を行ったものと「みなし(擬制し)」て課税関係を調整する必要があると考えられる<sup>64</sup>。

そこで、我が国においても、EU諸国の付加価値税制度を参考として、交際費等に係る仕入税額控除の制限について、一度は提案された経緯があることは既に述べたとおりであり、その必要性は既に認識されているのであって、制限がないことによる弊害を考えた場合には、改めて制度的な手当てを検討すべき段階にあるものと考えられる。

山田氏は、『消費税制度にも、交際費の濫用を抑制し、一般消費者との間の税負担の公平性の確保及び租税回避行為を防止するために、「みなし譲渡」ないし「仕入税額控除の否認」という規定を設け、交際費の支出の相手方を問わず、その支出に伴う「消費」に対して税負担を求めることが政策的措置として行われてもよいであろう。』と指摘されており<sup>65</sup>、また、吉牟田教授も「事業者と個人消費者との消費税(付加価値税)の公平の観点からは、消費税法でこのような概念を作り、事業用の立証等がされたもの以外は、仕

入税額控除を認めないこととするのは、妥当であり、行うべきであろう。』として肯定的な意見を述べられている<sup>66</sup>。

そこで、具体的な制度改正の方向性について示唆を試みることにする。

##### (1) 課税の方式

企業を経由した交際費等の支出として給付される財・サービスに対する課税の方法としては、一般的には大きく次の二つの方法が考えられる<sup>67</sup>。

第一は、ドイツ売上税法等で採用されている「みなし譲渡課税方式」である。これは事業者における財・サービスの給付を事業者の売上高に含めて課税対象とする一方、その財・サービスの取得に要した費用の仕入税額控除を認めるものである。

第二は、EU諸国の多くの国で制度化され、我が国でも「平成2年見直し法案」においてその採用が検討された「仕入控除否認方式」であり、財・サービスの取得に要した一定の費用について仕入税額控除を否認する方法である。

なお、第一の「みなし譲渡課税方式」は、財・サービスの供給に係る課税標準の評価の困難性などが伴うとされており<sup>68</sup>、第二の「仕入控除否認方式」は、事業目的支出か否かの認定の困難性が伴う<sup>69</sup>といった問題があり、それぞれ一長一短があるとされる。

EU諸国の付加価値税においては、「みなし譲渡課税方式」と「仕入控除否認方式」のいずれか、あるいは2つの手法を組み合わせることで課税が行われており、その場合の課税標準の評価はおおむね財・サービスの購入費用と市場価格の間の額によっていとされている<sup>70</sup>。

「みなし譲渡課税方式」によった場合でも、原則は時価(市場価格)評価するが、財・サービスの購入費用以上で時価(市場価格)の範囲での評価が認められているようであり、

これは、我が国のみなし譲渡規定における課税標準の評価にも同様の取扱いがあることと軸を一にしているともいえよう<sup>71</sup>。

一方で、「仕入控除否認方式」によった場合には、事業者の財・サービス購入に関する仕入税額の控除を認めないとするものであるから、基本的には財・サービスの購入価額又は費用等が事実上課税標準とされることとなるものであり、なお、事業目的支出か否かの認定の困難性が伴うことは避けられないものの、課税標準の評価の観点からは簡易な制度となることが期待できる。

EC 第6次指令11条<sup>72</sup>(1項(b)(c))では、「自家消費」も課税の対象とするよう指令しているが、この場合の課税標準は、財貨の供給については「かかる財貨の又は同様の財貨の購入価格。購入価格が存しない場合には、供給の時点における費用価格」であり、また、サービスの提供については「納税義務者が要したサービス提供の全費用」とされており、EU諸国の大半はこれに従っているとされている<sup>73,74</sup>。

上記のとおり EU諸国の付加価値税において、「みなし譲渡課税方式」(わが国のみなし譲渡課税規定に相当)により課税される場合でも、課税標準の評価が財・サービスの購入価額又は費用等以上とする取扱いがあることや、大半の国において「仕入控除否認方式」により、財貨の購入価格、費用価格を課税標準としていることから、時価(市場価格)評価による「みなし譲渡課税方式」による課税にこだわらなくとも、「仕入控除否認方式」により課税仕入れを否認することとすれば、ほぼ同じ効果が期待できるものと考えられ、評価の困難性、制度の簡素性を考慮した場合には、「仕入控除否認方式」を採用することが適切ではないかと考える。

## (2) 制度見直しに当たっての検討課題

我が国においては既に「平成2年見直し法

案」が議論された経緯があることは前述したとおりであり、今後制度の見直しを行っていくに当たっては、上述のようなEU諸国における基本的な考え方を参考としつつ、「平成2年見直し法案」をたたき台として(すなわち上記の「仕入控除否認方式」を前提にして)、具体的な制度改正の方向性を探っていくことが現実的であると考ええる。

なお、具体的な制度改正を行うに当たっては次のような点が検討課題となろう。

### イ みなし譲渡課税規定との間の調整

我が国の消費税法上の「みなし譲渡課税規定」では、個人事業者の自家用消費等と法人の役員に対する資産の贈与が課税対象とされており、課税標準は時価とされているが、交際費等の課税方法として「仕入控除否認方式」による課税規定を設けることとした場合には、この「みなし譲渡課税規定」との調整が必要となると解される。

例えば、「みなし譲渡課税規定」については廃止して「仕入控除否認方式」による課税規定に一本化することもあり得よう。

あるいは、「みなし譲渡課税規定」については、個人事業者の自家用消費等のように、事業者が自ら生産若しくは他から購入した事業用資産を役員や従業員等に無償ないしは割引価格で譲渡する場合に限っての規定とし、役員や従業員等が直接購入すれば課税される財・サービスを事業者が役員や従業員等に成り代って他から購入した上で役員や従業員等に給付するものについては、「仕入控除否認方式」による課税規定の適用対象とすることも考えられる<sup>75</sup>。

いずれにせよ、「みなし譲渡課税規定」との整合性を図るとともに、できるだけ簡明な制度となるよう調整を図る必要があると考ええる。

### ロ 控除制限対象となる「交際費等」の範囲

「平成2年見直し法案」においては、「交

際費等」<sup>76</sup>と「乗用自動車」に係る課税仕入れについて仕入税額控除制限が提案されていたのであるが、控除制限の対象・範囲については改めて見直しを図る必要がある。

「交際費等」についていえば、法人税法における交際費等の損金不算入制度に係る平成18年度税制改正において、「飲食その他これに類する行為のために要する費用」については、一人当たり5000円以下の場合には交際費等から除かれることとなったが、消費税においては「飲食」はまさに最終消費（私的消費）に該当することから、基本的にこれを交際費等の控除制限対象から除くべき理由がないと考える。

また、いわゆるプリンジベネフィットについてみると、「平成2年見直し法案」では、「乗用自動車」に係る課税仕入れのみ制限対象として提案されており、その他のものは制限対象からはずされていたのであるが、基本的には他のものも含めて原則そのすべてを対象・範囲に追加するよう再検討が必要であろう。

従業員等が最終消費者として、稼得した所得からその財・サービスを購入していれば、その事業者は仕入税額控除を受けられないのであり、プリンジベネフィットの給付は、事業者が現金給与の支払に代えて、その現金給与と同額の財・サービスを購入し、従業員等に支給したと理解すれば、経済的にはなんら異なるところはない（単に、従業員等に代わって事業者名で購入したにすぎない）からである<sup>77</sup>。

もっとも、いわゆるプリンジベネフィットで仕入税額控除を制限すべきものはそれほど多くはないものと考えられる。

例えば、福利厚生費の内訳をみると①社宅に関する費用、②医療保険に関する費用、③食事に関する費用、④文化・体育・娯楽に関する費用、⑤私的保険制度への拠出金

等、⑥労災附加給付の費用、⑦慶弔見舞等の費用などであるが、このうち、①社宅の購入費用と③及び④に係る費用がおおむね課税仕入れに該当するが、そのほかの費用はおおむね不課税又は非課税仕入れに該当する（なお、社宅の購入費用は通常非課税売上（住宅貸付）用の課税仕入れとなるし、借上社宅ならそもそも非課税仕入れとなる。）ものと考えられるからである。

いずれにしても、これら制限対象・範囲のすべてを法令上で事細かに明示することは困難であろうから、個々の取扱いについては、基本通達等で明確化を図っていくこととなろう。

#### ハ 事業目的経費の認定要件の明確化

上述のとおり、EC共通付加価値税第12次指令案においては、私的な消費支出の控除制限の範囲に乗用車等、業務用旅行費用、宿泊、食事、飲料に対する支出をも一旦含め、これらの支出については、専ら事業目的の支出であることの納税者の立証をもって控除制限の対象から除外するという提案がなされている（なお、交際費又は交際用施設に係る費用等については、たとえ納税者が専ら事業目的支出であることを立証したとしても、すべて政策的に控除制限の対象とされている）。

交際費等の支出については、それが事業遂行上の必要から行ったものは最終消費ではなく中間消費であるという議論があることもあり、主として事業目的であるのか又は私的消費の性質を有しているのかといった区分が、事実認定において非常に困難を伴う場合が多く、納税者、執行当局双方にとって事務負担の増加や、その認定を巡る争いが頻発することも考えられる。

このため、仮に納税者の立証をもって事業目的経費として控除制限対象から除外する措置を設けることとする場合には、最終消費と中間消費の区分の明確化も必要

不可欠な検討課題となろう<sup>78</sup>。

例えば、現状において出張旅費(宿泊費、日当を含む)や通勤手当については、事業遂行上必要な実費弁償費用として通常必要と認められる部分の金額であれば、課税仕入れとして認められている<sup>79</sup>が、これらの費用は事業目的による支出であることは明確であり、仕入税額控除を制限する必要性は少ないと考えられる。

一方、例えば会議に伴って支出される飲食費などについては、飲食行為は最終消費(私的消費)に該当するものであるが、会議の開催は事業目的によるものであり「中間消費」に該当するとも考えられ、その区分判定に苦慮することが予想される。

このように、事業目的区分の線引きは非常に困難なものと想定されることから、明らかに事業目的に支出するもの以外の支出(「中間消費」)については、「平成2年見直し法案」の中で乗用自動車等の課税仕入れに係る消費税額の2分の1の額を課税仕入れ等の税額から除外する提案があった<sup>80</sup>ように、その支出額の2分の1の額を「事業目的に支出するもの以外の支出」とみなして、2分の1の税額控除を制限する制度とすることも検討に値するものと考えられる。

この場合には、納税者による立証、課税庁による審査といった納税者、執行当局双方の事務負担も相当程度軽減できることとなろうし、取扱いの統一化、透明性の確保にもつながるものと考えられる。

#### 第4 おわりに

消費税は導入後20年が経過した。人間でいえば成人を迎えたこととなるが、この間、種々の改正を経ながら、我が国の税制度の下で基幹税目として成長し<sup>81</sup>、今後の少子高齢化社会に向けて益々その役割に期待が寄せられている<sup>82</sup>。

その期待に応えていくためには、制度の信頼性や負担の公平性の確保が十分に行われていく必要があり、制度導入後20年間での段階的な種々の制度改正による信頼性の確保に向けた努力に続き、本稿において指摘した問題点等についても、負担の公平性の確保の観点(あるいは租税回避防止の観点)から、その見直しの努力が求められているものと考えられる。

なお、本稿では、消費税の仕入税額控除の制限に関する問題点等に係る制度改正の方向性について若干の示唆を試みたが、細部を掘り下げた検討までには至らなかったため、今後の制度見直しの議論の中で、より詳細な検討が行われていくことを期待したい。

1 平成19年6月19日閣議決定「経済財政改革の基本方針2007」及び平成18年7月7日閣議決定「経済財政運営と構造改革に関する基本方針2006」。

2 平成20年6月27日閣議決定「経済財政改革の基本方針2008」23頁。

3 (社)日本経済団体連合会平成19年9月「今後のわが国税制のあり方と平成20年度税制改正に関する提言」II 2(1)、<http://www.keidanren.or.jp/Japanese/policy/2007/072/index.html>

4 「歳出改革によっても対応しきれない社会保障や少子化などに伴う負担増に対しては、安定財源を確保し、将来世代への負担の先送りを行わないようにする。」。閣議決定・前掲注(1)27頁。

5 税制調査会答申平成14年11月「平成15年度における税制改革についての答申-あるべき税制の構築に向けて-」の「第二個別税目の改革 三 消費税」の項参照。

6 松崎也寸志「将来の消費税制度と効率的な税務執行」税大ジャーナル2号51頁(2005)。

7 「・事業者免税点制度の適用上限を現行の3000万円から1000万円に引き下げる(これにより免税事業者数が370万者から230万者に減少す

る)。・簡易課税制度の適用上限を現行の2億円から5000万円に引き下げる（これにより簡易課税適用者数が106万者から50万者に減少する）。・・・以上の状況から見て、中小事業者に対する特例措置という観点からの「益税」問題への基本的な対応はなされたと言えるであろう。」森信茂樹「消費税を考える（下）」財経詳報2325号27頁（2003）。

8 現行の消費税法では、課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額のみを控除するという基本的な考え方にに基づき、課税売上割合が95%未満の場合には、原則、事業者の選択により「個別対応方式」「一括比例配分方式」のいずれかの方法により控除すべき消費税額を計算することとされている。なお、課税売上割合が95%以上の場合には課税仕入れに係る消費税額的全額が控除できるとされている（消法30①、②、以下本稿において「95%ルール」と表記することとする。）。

9 この点税制改革法（昭和63年法律第107号）10条2項からも明らかである。

10 水野忠恒『租税法（第3版）』693頁（有斐閣、2007）。大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔四訂版〕』254頁（税務経理協会、2004）。

11 「例えば非課税であ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れにかかった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になる」大島ほか・前掲注（10）254頁。

12 この事例は、税制調査会資料（平19.11.2企画21-3、あるいは平18.6.16総47-2、基礎小56-2）の中で「仕入税額控除の計算方法を悪用した租税回避スキーム」として紹介されたものであり、税制調査会答申において、このような仕入れ税額控除の計算方法を濫用したケースへの対処も必要であると謳われている（平19.11税制調査会答申「抜本的な税制改革に向けた基本的考え方」24頁）。

13 消費税課税事業者選択届出書を提出した日の属する課税期間の翌課税期間（当該提出をした日

の属する課税期間が事業を開始した日の属する課税期間その他政令で定める課税期間である場合には、当該課税期間）以後の課税期間から課税事業者となる（消法9④）。

14 「住宅の貸付け」とは、当該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ものとし、住宅の貸付けに係る期間が一月に満たない場合及び当該貸付けが旅館業法2条1項に規定する旅館業に係る施設の貸付けに該当する場合を除くものとされている（消法別表第一（第6条関係）十三、消令16の2）。

15 平成X+1年に個別対応方式を選択すれば、自動販売機の売上げに対応する課税仕入れは、全額控除が可能となる。また、同年に簡易課税制度を選択することも可能である。

16 消費税課税事業者選択届出書を提出した事業者は、事業を廃止した場合を除き、課税事業者となる課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日（上記悪用事例の場合平成X+1年の1月1日）以後でなければ、消費税課税事業者選択不適用届出書を提出することができない（消法9⑥）。

17 固定資産のように継続して長期間にわたって使用される資産を取得した場合、その課税仕入れ等を行った課税期間の課税売上割合のみでその仕入税額控除を完結させることは、その後の課税期間において課税売上割合が著しく変動した場合を考慮すると必ずしも適切な方法とは言えない。

そこで、課税事業者が、その購入価格が100万円（税抜き）以上である一定の固定資産（調整対象固定資産）に係る課税仕入れ等の税額につき比例配分法による計算を行った場合（消費税法30条1項の規定の適用がある場合を含む。）で、その取得した日の属する課税期間（仕入れ等の課税期間）の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間（第3年度の課税期間）の末日において当該調整対象固定資産を所有しており、かつ、そ

の計算に用いた課税売上割合が仕入れ等の課税期間以後3年間の通算課税売上割合と比較して著しく異なることとなったときには、第3年度の課税期間において仕入れに係る消費税額の調整を行うこととされている。

具体的には、通算課税売上割合により再計算した金額と仕入れ等の課税期間において控除した金額との差額を第3年度の課税期間の課税仕入れ等の税額に加算し、又は課税仕入れ等の税額から控除することとなる。

18 同様に、簡易課税制度を選択している者についても、消費税法33条1項の規定の適用はない。

19 山本守之『租税法の基礎理論(増補版)』381頁(税務経理協会、2005)。

20 株式等の有価証券の譲渡対価については、その5%を非課税売上高として資産の譲渡等の対価に含めて課税売上割合を算定することができる(消令48⑤)ため、課税売上割合を95%以上に保てれば、全額控除が可能となる。

21 森信茂樹「消費税の課題を考える」国際税制研究17号(2006)46頁。

22 ECの共通付加価値税第6次指令(SIXTH COUNCIL DIRECTIVE; 77/388/EEC)。なお、この第6次指令の内容は、これまでの改正項目を整理した形で2006年11月28日の新たな共通付加価値税に関する理事会指令(COUNCIL DIRECTIVE; 2006/112/EC)に吸収されており、2007年1月から新指令が施行されている(<http://europa.eu/scadplus/leg/en/lvb/l31057.htm#AMENDINGACT>)。

23 吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題」日税研論集第30号37頁(1995)。ECの付加価値税6次指令における仕入税額控除規定について、本稿ではこの論説を参考としている。なお、前掲注(22)の新指令の173条2項が、6次指令第17条第5項見合の規定となっている。

24 (b)のような事業部門ごとの独立計算は、わが国では認められていない。

25 なお、欧州諸国以外の国では、オーストラリ

アでも一定の限度額の範囲内で同様の制度が、また、韓国の付加価値税制度にも同様のルールが存在するようである。粕谷幸男「消費税について」税務理論研究叢書14号(2004)76頁、朴薫(高正臣訳)「韓国付加価値税の課税・免税区分にともなう法的・実務的問題点」立命館法学第1号(2007)134頁。

26 山本・前掲注(19)381頁。

27 森信・前掲注(21)46頁。

28 前田高志「イギリスの付加価値税・部分控除制度の改正」租税研究452号54頁(1987)。イギリスにおける制度改正の経緯については、この論説を参考としている。

29 前田・前掲注(28)54頁。

30 山本・前掲注(19)382頁。

31 C-255/02 Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investment Ltd v. Commissioners of Customs & Excise [2006] ECR I-0000.

32 第6次指令13条B(d)(前掲注(22)の新指令第135条1項に吸収)では、金融サービス分野における①信用の供与及び譲渡等、②信用保証又は金銭担保の譲渡等、③預金業務等、④通貨等に関する譲渡を含む取引、⑤株式、社債等の証券取引(譲渡を含み、管理・保管を除く。)、⑥特別投資基金の管理等について、付加価値税を原則非課税としている。

33 課税対象者が、第6次指令17条(2)及び(3)によって控除の対象とされており、かつ、付加価値税が控除可能である取引及び付加価値税が控除可能でない取引の両方に使用することになる財及びサービスに関しては、当該付加価値税のうち前者の取引に起因する割合のみが控除可能であるものとされている。この割合は、当該課税対象者によって行われるあらゆる取引に関して、同指令19条の規定により決定される。(前掲注(22)の新指令第173条に吸収)

34 「付加価値税の領域においても「法の濫用」原則が適用できるかどうかという点が欧州司法

裁判所に照会されていたが、同裁判所はこの点について肯定的な考え方を示した。」藤本哲也「付加価値税（VAT）に関する国際的租税回避一つのケース・スタディー」フィナンシャルレビュー84号173頁（2006）。

35 本判決によって、権利の濫用の原則は、欧州の市民法の国における法の濫用の法理の欧州版としての位置づけを確立することとなったといわれる。松田直樹「実質主義と法の濫用の法理」税務大学校論叢55号110頁（2007）。

36 現に我が国においても、課税事業者選択届出をした初年度の新築アパート（住宅貸付用）の取得について、期末に一時的に課税貸付したように架空の賃貸借契約書を作成するなどして少額の課税売上げを作出し、課税資産の譲渡等のみに要する課税仕入れに該当するとして還付申告に及ぶなど、固定資産の購入に係る多額の税負担を回避する事案が認められる（平18.12.7判決）。

37 中小事業者特例とすべきとするものとして、森信・前掲注（21）46頁のほか、山本・前掲注（19）381頁、岩下忠吾「消費税が抱える問題点と実務への波紋」税理50巻14号13頁（2007）などがある。

38 「会社法第25条1項1号の発起設立による場合の発起人は1人でもよいこととなったため（平成17年改正前商法165）、その後は、発起設立を利用すれば最初から株主が一人の株式会社の設立が可能である（株主が一人の会社を俗に「一人会社」と呼んでいる。」神田秀樹『会社法（第9版）2007』39頁。

39 前述のようにイギリスにおいては、課税売上割合基準は撤廃されたが、税額基準は制度として残っており、現在は1ヶ月平均625ポンド（為替レート1ポンド=200円として12万5千円）未満、かつ、仕入税総額の50%未満である場合に全額控除対象とされている。イギリス歳入関税庁ホームページ <http://www.hmrc.gov.uk/home.htm>、Notice 700 The VAT guide April 2002 [13. Input tax:partial exemption]。Notice 706 Partial

exemption December 2006; [9. The de minimis limit].

40 簡易課税制度についての記述であるが、『消費税制度が定着し、事業者が納税事務に習熟してきたと考えられること、また、事務処理能力のある中小事業者が納税額の損得を計算した上で適用している実態が多数存在していると指摘されていることから、制度の廃止を含めた抜本的見直しを行うべきである。』と指摘している。税制調査会答申、前掲注（5）。なお、この答申を踏まえ、平成15年度税制改正において簡易課税制度の見直しがあり、廃止こそされなかったが、その適用上限金額が2億円から5千万円に引き下げられ、制度の縮小化が図られている。

41 消費税法基本通達11-2-19では、課税売上、非課税売上に共通して要するものに該当する課税仕入れ等であっても、合理的な基準により区分している場合には、その区分計算を認め、それに基づいて個別対応方式が適用できる旨定めている。

42 平13.12.21判決では、事務所用等と共同住宅用の双方に用いられる建物の建築費用について、各用途ごとの建物部分の建築単価が同一と認められる事例であったが、納税者が採用していた各用途ごとの使用面積割合による課非区分が合理的と認められ、一括比例配分方式による課税庁の処分が取り消された。

43 小規模企業者の事務負担に配慮し、事務の簡素化を図るために設けられた措置であるとされる。水野・前掲注（10）667頁。

44 EU諸国においては、資本的資産については5年、土地・建物などの不動産については10年といった期間での控除税額調整規定が主となっている。OECD（社団法人日本経済調査協議会訳）『消費税（原題；Taxing Consumption）』（日経調査資料98-4）（日本経済調査協議会、1998）233、236頁。

45 消費税法39条《貸倒れに係る消費税額の控除等》の規定は、仕入控除税額の原則計算規定である同法30条～36条、あるいは簡易課税による

計算規定である同法37条による税額計算の後に、これらの規定とは別個に税額を調整計算する規定となっている。

46 この問題に関しては、山田裕士「消費税の課税対象と「消費」に関する一考察—フリンジ・ベネフィット及び交際費と消費税—」税大論叢第31号71頁(1998)以下において詳細に論じられている。

47 法人税法上の交際費の意義についての裁判例では、「交際費は、企業会計上は費用であって、本来は課税の対象とならない支出に属するものである。それについて損金不算入の措置がとられているのは、交際費は、人間の種々の欲望を満たす支出であるため、それが非課税であれば、無駄に多額に支出され、企業の資本蓄積が阻害されるおそれがあること、また、営利の追求のあまり不当な支出によって、公正な取引が阻害され、ひいては価格形成に歪み等が生じること、さらに、交際費で受益する者のみが免税で利益を得ることに対する国民一般の不公平感を防止する必要があることなどによるものである。このような交際費課税制度の趣旨に加え、交際費等に該当するためには、行為の形態として「接待、供応、慰安、贈答その他これらに類する行為」であることが必要であるとされていることからすれば、接待等に該当する行為すなわち交際行為とは、一般的に見て、相手方の快樂追求欲、金銭や物品の所有欲などを満足させる行為をいうと解される。」としている。東京高裁平成15年9月9日判決H14(行コ)第242号。

48 岡村忠生「法人税法講義」150頁、(成文堂、2004)。

49 山田・前掲注(46)177頁。

50 水野・前掲(注)(10)679頁。

51 「仕入れにおいて家事に関連する支出は、最終消費であり、本来、税額の控除がなされるべきではないのであり、課税仕入れと区別されなければならないのである。」水野・前掲(注)(10)678頁。

52 一般に現物給与とされる現物による給付が給

与の支払いに代えて行われる代物弁済に該当するものでなければ課税されず、また、所得税法上給与課税となるものであっても、課税仕入れに該当するとされている(消費税法基本通達5-1-4、11-2-3)。

53 山田・前掲注(46)174頁。

54 尾崎譲「平成2年度税制改正要綱について」租税研究485号(1990)15頁。

55 法案(租税特別措置法)については吉牟田・前掲注(23)78~80頁参照。なお、その概要は以下のとおりであり、乗用自動車に係る課税仕入れについては消費税額の2分の1を控除制限とする法案に修正されている(以下は、法案のカッコ書き等について筆者が適宜省略して表記)。

「(交際費等の仕入れに係る消費税額の控除の特例)

第86条の4 事業者が、国内において課税仕入れを行った場合又は保税地域から課税貨物を引き取った場合において、当該課税仕入れが当該課税仕入れを行った日の属する課税期間における交際費等の支出に係るものに該当するとき又は当該課税貨物が当該課税貨物を保税地域から引き取った日の属する課税期間における交際費等の支出に係るものに該当するときは、当該交際費等に係る課税仕入れに係る消費税額又は保税地域から引き取った当該交際費等に係る課税貨物につき課された若しくは課されるべき消費税額は、消費税法第30条第1項の規定の適用については、同法第30条第1項の規定にかかわらず、当該交際費等に係る課税仕入れを行った日又は当該交際費等に係る課税貨物を保税地域から引き取った日の属する課税期間における仕入れに係る消費税額の計算の基礎となる課税仕入れ等の税額に含まれないものとする。

## 2～6項省略

(乗用自動車等の仕入れに係る消費税額の控除の特例)

第86条の5 事業者が、国内において課税仕入れを行った場合又は保税地域から課税貨物

を引き取った場合において、当該課税仕入れが乗用自動車に係る課税仕入れであるとき又は当該課税貨物の引取りが乗用自動車に係る引取りであるときは、当該乗用自動車に係る課税仕入れに係る消費税額の2分の1に相当する金額又は保税地域から引き取った当該乗用自動車につき課された若しくは課されるべき消費税額の2分の1に相当する金額は、消費税法第30条第1項の規定の適用については、同項の規定にかかわらず、当該乗用自動車に係る課税仕入れを行った日又は当該乗用自動車を保税地域から引き取った日の属する課税期間における仕入れに係る消費税額の計算の基礎となる課税仕入れ等の税額に含まれないものとする。

2～7項省略。」

56 この間の経緯については、吉牟田・前掲注(23)76頁以下に詳しい。

57 吉牟田・前掲注(23)81頁

58 EU諸国の付加価値税制度における仕入税額控除制限措置の概要等に関しては、吉牟田・前掲注(23)73頁以下、山本・前掲注(19)372頁以下、OECD・前掲注(44)239頁以下に詳しい。

なお、韓国の付加価値税制度における同様の制限措置について、金完石(高正臣訳)「韓国の付加価値税における仕入税額控除—仕入税額不控除を中心に—」立命館法学 311号(2007)89～90頁参照。

59 「付加価値税に関する第12次指令案—付加価値税の控除が認められない支出についての共通制度」が1983年に提案され、その後、1984年に一部修正が提案されている。フランス、イギリスなどにおいては同提案に沿った取扱いが行われているが、ドイツなどでは当該指令案の内容に沿ったものとなっていないなど、いまだ加盟国間の意見の一致が見られず、閣僚理事会での採択が得られていない状況にある。吉牟田・前掲注(23)67頁、金・前掲注(58)89頁。

60 吉牟田・前掲注(23)63頁～73頁。

61 山田・前掲注(46)176頁。山本・前掲注(19)

374頁。

62 ドイツ売上税制度における自家消費等課税の概要については、山田・前掲注(46)105頁以下参照。

63 OECD・前掲注(44)240頁。

64 山田・前掲注(46)177頁。

65 山田・前掲注(46)179頁。

66 吉牟田・前掲注(23)82頁。

67 OECD・前掲注(44)240頁、水野・前掲注(10)678頁。

68 水野・前掲注(10)678頁、山田・前掲注(46)156頁。

69 水野・前掲注(10)678頁、山田・前掲注(46)163頁。

70 OECD・前掲注(44)240頁～243頁。

71 消費税基本通達10-1-18では、みなし譲渡等があった場合には、棚卸資産についてはあるが、①課税仕入れ金額以上で、かつ、②通常価額の50%以上の金額を課税標準として評価してよいこととされている。

72 第6次指令11条は、前掲注(22)の新指令第72条に吸収されている。

73 K・ティプケ(木村弘之亮=吉村典久=西山由美訳)『所得税・法人税・消費税—西ドイツ租税法—』336頁(木鐸社1988)。

74 イギリスにおいては、EC第6次指令11条に忠実に沿った規定が置かれている。イギリス歳入関税庁ホームページ・前掲注(39)Notice 700 The VAT guide April 2002. [9.3 Private use of goods, including road fuel, and services].

75 知念教授はプリンジベネフィットに対する付加価値税の取扱いを財・サービスの購入・支給形態のいくつかのケースに区別して検討することができるとしている。知念裕『付加価値税の理論と実際』44頁(税務経理協会・1995)。

76 「平成2年見直し法案」における「交際費等」の定義が法人税法の別段の定めとなる租税特別措置法第62条第3項《交際費等の損金不算入》の規定(平成2年当時)における「交際費等」の

定義と全く同じものとされていた。吉牟田・前掲注(23) 79頁。

<sup>77</sup> 山田・前掲注(46) 158頁。

<sup>78</sup> 山本・前掲注(19) 377頁。

<sup>79</sup> 消費税法基本通達 11-2-1、11-2-2 参照。

<sup>80</sup> EC 共通付加価値税第 12 次指令案の 1 条において、乗用車、オートバイ等の購入については、仕入税額控除制限を 50%にすることが提案されており、我が国の「平成 2 年見直し法案」にも影響を与えたものと考えられる。吉牟田・前掲注(23) 68頁、82頁。

<sup>81</sup> 平成 18 年度決算の一般会計における消費税収入の租税及び印紙収入総額に占める割合は、21.3%となっている。<http://www.mof.go.jp/zeisvu/h18.htm>。

<sup>82</sup> 「信頼できるセーフティ・ネットの下で生活の安心が確保されることは、国民一人一人がその能力を発揮し豊かな人生を送るための基盤である。そのためにも子や孫が未来に夢と希望を持てるよう、持続可能な社会保障制度を支える財源を確保することが税制の喫緊の課題である。その際、財源となる税収については、一定規模の社会保障の財政需要を賄えるものであると同時に、経済の動向や人口構成の変化に左右されにくいことがまず求められる。併せて、現世代の国民が広く公平に負担を分かち合うことを通じて世代間の不公平の是正に資することも重要である。消費税は、これらの要請に応え得るほか、財貨・サービスの消費に幅広く等しく負担を求める性格から、勤労世代など特定の者への負担が集中せず、その簡素な仕組みともあいまって貯蓄や投資を含む経済活動に与える歪みが小さいという特徴を有する。また、国境調整を通じて税率の変更が国際競争力に与える影響を遮断できるという面も有する。少子高齢化に伴って経済社会の活力の減退が懸念される状況にあつては、これらの特徴も重要な要素であり、このような様々な特徴を併せ有する消費税は、税制における社会保障財源の中核を担うにふさわしいと考えられる。」前掲注(12)平 19.11

税制調査会答申 22 頁

「平成 21 年度における基礎年金国庫負担割合の 2 分の 1 の引き上げに要する財源を含め、持続可能な社会保障制度とするために安定した財源を確保する必要がある。このため、年金、医療、介護等の社会保障給付や少子化対策に要する費用の見通しを踏まえつつ、これらの費用をあらゆる世代が広く公平に分かち合う観点から、税体系の抜本的改革を行う。その際、新たな国民負担はすべて国民に還元するとの原則に立って、経済動向等に左右されにくい消費税をこれらの費用を賄う主要な財源として位置付けた上で、社会保障財源を充実することを検討する。」自由民主党平成 19 年 12 月 13 日「平成 20 年度税制改正大綱」3 頁。