

個別対応方式の具体的計算方法等の  
在り方について

山 中 英 司

〔 税 務 大 学 校 〕  
〔 研究科 48 期研究員 〕

## 要 約

### 1 研究の目的

現在、我が国の消費税は、生産、流通の各段階で消費税額が課税される多段階課税方式であることから、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（仕入税額控除）することにより、税を累積させない仕組みが採られている（以下「仕入税額控除制度」という。）。

仕入税額控除制度におけるいわゆる「95%ルール」については、課税の適正化の観点から平成23年6月の税制改正により一部見直しが図られ、その課税期間の課税売上高が5億円を超える事業者は個別対応方式又は一括比例配分方式により仕入控除税額を計算することとされた。当該改正により、個別対応方式を適用して仕入控除税額の計算を行う事業者数が増加するものと見込まれ、より制度の趣旨に則した適切な税額計算がなされることが重要であることから、本研究では、個別対応方式が争点となった国税不服審判所裁決事例や諸外国の付加価値税における類似制度等を検討し、制度の趣旨やその他の諸問題等も踏まえ、個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について考察を行うことを目的とするものである。

### 2 研究の概要

#### (1) 個別対応方式の基本的な仕組み

仕入税額控除制度における仕入控除税額の計算方法は、一般課税と簡易課税に大別され、一般課税は課税仕入れ等に係る消費税額を全額控除する方法と、その一部を控除しない個別対応方式又は一括比例配分方式に区分される。課税仕入れ等のうち非課税売上げに対応するものは、原則として仕入税額控除を認めないこととされていることから、当該計算方法のうち、個別対応方式が消費税の制度の理念に最も合致しており、仕入控除税額の計算方法として基本的な方法であるといえる。

なお、事業者が個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合は、個々

の課税仕入れ等を、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの（以下「課税売上用」という。）、②その他の資産の譲渡等にのみ要するもの（以下「非課税売上用」という。）、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（以下「共通用」という。）に区分（以下「用途区分」という。）する必要があり、課税売上用に係る税額全額と共通用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控除税額となる。したがって、個別対応方式では、課税仕入れ等の用途区分と課税売上割合が重要な要素であるといえる。

## （２）個別対応方式が争点となった国税不服審判所裁決事例の検討

事業者が個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、用途区分を適切に行う必要があるが、どの程度まで、どのような方法で、それぞれの区分を明確にしておけばよいのかその具体的な方法については、現行法上明記されている規定はなく、国税不服審判所裁決事例では、用途区分の判定の時期や目的、その合理性などが争点となっている。

なお、裁決事例では、調剤薬局及びそれ以外に課税取引となる事業を営んでいる審査請求人において、調剤薬品の課税仕入れに係る税額が制度の趣旨以上に控除対象となっていると認められる事例があり、このような状況を是正する何らかの仕組みが必要であると考えられる。

## （３）EUの付加価値税における仕入税額控除制度の検討

我が国の仕入税額控除制度（個別対応方式）では、原則として課税売上割合により共通用に用途区分された仕入控除税額を按分することとされているが、付加価値税指令では、EU加盟国は課税売上割合以外の基準（事業部門ごとの比率や使用状況等の実績による控除方法）を事業者に認めることの他に、それらを事業者に義務付けることができることとされている。さらに、同指令では、課税売上割合の計算に付随的な不動産取引や付随的な金融取引を含めないこととされており、この点も我が国の制度とは異なる。

その他、ドイツでは、事業者が課税売上割合により建物の建設費に係る

仕入控除税額を計算したが、税務当局は使用面積割合によるべきであるとして訴訟となった事例もある。いずれの基準が適切な税額計算を行えるのかは別として、我が国では事業者が課税売上割合により課税仕入れ等に係る消費税額の按分計算を行った場合には、それを税務当局が是正する仕組みはないため、このような訴訟は起こり得ない。

#### (4) 個別対応方式による仕入控除税額の計算の課題等

課税売上割合により課税仕入れ等に係る消費税額の按分計算を行うことには一定の合理性が認められるが、当該計算は原則として事業者単位で行い、事業部門ごとや事業の種類ごとの単位に細分化して行う仕組みではないため、事業者の業種・業態如何によっては、当該計算では事業者の事業の実態を反映した税額計算が行われない場合も生じる。

また、課税仕入れ等に係る消費税額は、多段階課税に伴う税の累積を排除する趣旨から、原則として課税仕入れ等を行った課税期間で一括控除され、法人税法のような費用収益対応の原則は採られていないことから、当該計算では、その課税期間において生み出される付加価値を反映したものとはならない場合もあるものとする。これらに対処するために課税売上割合に準ずる割合が設けられているが、当該制度は、あくまでも事業者からの申請に基づく承認制度であるため、課税売上割合による按分計算により、非課税売上げに要する課税仕入れ等に係る消費税額が制度の趣旨以上に控除対象となる場合でも、そのような状況を是正する仕組みは調整対象固定資産に係る調整規定等以外に規定されていない。

#### (5) 上記を踏まえた提言等

イ 非課税取引を主たる事業とする事業者の個別対応方式の在り方について

我が国の非課税措置は、諸外国と比較すると広範なものではないが、非課税取引には、ほとんどの事業者に生じる預金利息等もあれば、金融業や不動産業、医療業のように非課税取引を主たる事業としている事業者にのみ生じるものもあるため、それぞれの適切な税額計算方法につい

て検討する必要があると考える。

上記(3)のとおり、付加価値税指令では、課税売上割合による按分計算が事業の実態を反映していない場合の課税の不公平の回避を目的として、事業部門ごとの比率による按分計算等を事業者に義務付けることができる選択肢を加盟国に与えている。我が国においても、事業者が課税取引及び非課税取引を主たる事業とする場合には、事業部門ごとの比率による按分計算等を事業者に義務付ける仕組みを導入する必要があると考える。これは、事業者に新たな事務負担を生じさせることともなるが、非課税売上げに要する課税仕入れに係る消費税額が制度の趣旨以上に控除対象となる状況は公平性を欠き問題であることから、当該仕組みの導入は課税の適正化に資するものとする。また、事業者の税額計算の簡便性や予測可能性に配慮しつつ、課税売上割合による税額計算が事業者の事業の実態を反映していないと認められる場合に、税務当局が事後的に是正できる仕組みを導入することの是非についても検討の余地があるのではないかと考える。

ロ 課税取引を主たる事業とする事業者の個別対応方式の在り方について

課税取引を主たる事業とする事業者に生じる非課税売上げは、預金利子、単発的な土地の譲渡対価、有価証券等の譲渡対価等である。預金利子はほとんどの事業者に生じるが、一般的に、預金利子に要する課税仕入れは僅かであることから、付加価値税指令と同様に、預金利子を課税売上割合の計算に含めないこととするのが適当であるとする。これにより、非課税売上げが預金利子のみである事業者は、結果的に個別対応方式における用途区分を行うことなく仕入控除税額を計算できることとなり、事業者の事務負担の軽減が図られる仕組みになると考える。

また、単発的な土地の譲渡対価等は全ての事業者に生じるものではないが、それらの譲渡に要する仲介手数料等は、一般的にその譲渡対価に比べ少額である。しかしながら、譲渡対価が多額の場合には、共通用に用途区分された課税仕入れに係る消費税額や一括比例配分方式による

場合の仕入控除税額が制度の趣旨以上に制限される場合もあると考えられる。単発的な土地の譲渡を行った際には、一定の要件に該当すれば課税売上割合に準ずる割合の承認を受けることができるが、課税売上割合に準ずる割合により税額計算を行う課税期間は、個別対応方式による必要があり、事業者の事務負担を増加させることとなる。

どのような場合の土地の譲渡が単発的であるか、主たる事業との関連性の有無の判定基準はどのように行うかについては検討を要するが、事業者の事務負担に配慮する観点から、付随的な不動産取引についても課税売上割合の計算に含めないこととするのが適当であると考えられる。ただし、土地の譲渡に直接要する課税仕入れ、すなわち用途区分では非課税売上用に区分される課税仕入れに係る消費税額については、別途、控除対象から除く仕組みとする必要があると考える。また、有価証券等の譲渡対価についても同様に検討の余地があると考えられる。

### 3 結論（まとめ）

平成 23 年 6 月の税制改正により課税の適正化が図られたが、その課税期間の課税売上割合が 95%以上であって課税売上高が 5 億円以下の事業者は、引き続き 95%ルールの適用対象者となることから、将来的には 95%ルールを廃止又は適用対象者の範囲を縮小することが望ましいと考える。しかしながら、現在の仕入税額控除制度の下で 95%ルールを廃止又は縮小した場合には、特に中小規模事業者にとって新たな事務負担等になるものと考えられることから、上記 2 (5) ロのとおり、事業者の事務負担等に配慮する必要があると考える。

一方、裁決事例において指摘したように、現在の仕入控除税額の計算方法の仕組みでは、制度の趣旨以上に課税仕入れの税額が控除される場合があることから、課税の適正化の観点から、上記 2 (5) イのとおり、適正な税額計算が行われるための何らかの措置を講ずる必要があるのではないかと考える。これらの仕組みが導入されることにより、個別対応方式による仕入控除

税額の計算がより適切に行われるものとする。

## 目 次

はじめに	382
第1章 仕入税額控除制度の意義及び諸問題等	384
第1節 仕入税額控除制度の概要	384
第2節 課税売上割合が95%未満の場合の仕入控除税額の計算方法	386
1 仕入税額控除制度（課税売上割合95%未満の場合）の概要	386
2 個別対応方式	387
3 一括比例配分方式	388
4 課税売上割合の計算等	389
5 課税売上割合に準ずる割合	390
第3節 仕入税額控除制度におけるいわゆる「95%ルール」	391
第4節 平成23年6月税制改正（「95%ルール」の見直し）	392
第2章 個別対応方式における用途区分等が争点となった裁決事例	395
第1節 用途区分の判定時期及び判定方法に関する裁決事例	395
1 住宅として賃貸中の建物を譲渡目的で取得した場合には、共通用に用途区分されるとした事例（国税不服審判所平成17年11月10日裁決）	395
2 一括仕入れの調剤薬品等の仕入れを共通用であるとした用途区分に区分誤りはなかったとした事例（国税不服審判所平成18年2月28日裁決）	399
第2節 用途区分の判定を行う際の課税仕入れ等の単位に関する裁決事例	403
1 用途区分は個々の課税仕入れごとについて行う必要があるとした事例（国税不服審判所平成19年2月14日裁決）	403
第3節 用途区分の合理性に関する裁決事例	407
1 請求人が採用した用途区分の方法は合理的基準の一つであるとした事例（国税不服審判所平成13年12月21日裁決）	407



2	確定申告において採用した用途区分の方法に合理性がある場合には、国税通則法第23条第1項第1号の適用はないとした事例 (国税不服審判所平成23年3月1日裁決)……………	410
第4節	小括……………	415
第3章	諸外国の付加価値税における仕入税額控除制度……………	420
第1節	EUの付加価値税制度の変遷……………	420
第2節	EUの付加価値税における仕入税額控除制度……………	421
1	EUの仕入税額控除制度の概要……………	421
2	付加価値税指令における仕入税額控除制度……………	422
3	フランスの仕入税額控除制度……………	431
4	ドイツの仕入税額控除制度……………	434
5	イギリスの仕入税額控除制度……………	439
第3節	小括……………	442
第4章	個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について……………	445
第1節	個別対応方式の意義等……………	445
第2節	課税売上割合及び課税売上割合に準ずる割合の課題等……………	446
第3節	非課税取引を事業とする事業者の個別対応方式の在り方について……………	448
第4節	課税取引を事業とする事業者の個別対応方式の在り方について……………	452
1	預金利子に要する課税仕入れの税額控除について……………	453
2	単発的な土地の譲渡等に要する課税仕入れの税額控除について……………	454
3	その他の非課税売上げに要する課税仕入れの税額控除について……………	456
	おわりに……………	458

## はじめに

我が国の消費税は、国内において財貨、サービスを提供する事業者及び外国貨物を引き取る者を納税義務者とし、生産、流通の各段階で消費税額が課税される多段階課税方式を採用している。多段階課税方式においては、前段階の税額について何ら調整も行われないと二重、三重に税が課されることになるため、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（仕入税額控除）することにより、税が累積しない仕組み、いわゆる前段階税額控除方式が採られている（以下「仕入税額控除制度」という。）。

我が国の仕入税額控除制度における仕入控除税額の計算方法は、一般課税と簡易課税<sup>(1)</sup>に大別され、一般課税は課税仕入れ等に係る消費税額を全額控除する方法<sup>(2)</sup>と、課税仕入れ等のうち非課税売上げに対応する部分を控除しない個別対応方式<sup>(3)</sup>又は一括比例配分方式<sup>(4)</sup>に区分される。仕入控除税額の計算に当たっては、課税仕入れ等のうち非課税売上げに対応するものは、原則として仕入税額控除を認めないこととされていることから、当該計算方法のうち、個別対応方式が消費税の制度の理念に最も合致しており、仕入控除税額の計算方法として基本的な方法であるといえる。

事業者が個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合は、個々の課税仕入れごとに、①課税資産の譲渡等にもよるもの（以下「課税売上用」という。）、②その他の資産の譲渡等にもよるもの（以下「非課税売上用」という。）、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（以下「共通用」という。）に区分（以下「用途区分」という。）する必要がある、課税売上用に係る税額全額と共通用に係る税額に課税売上割合<sup>(5)</sup>を乗じた金額

- 
- (1) 消費税法（昭和 63 年 12 月 30 日法律第 108 号）第 37 条に規定する計算方法をいう。
  - (2) 消費税法第 30 条第 1 項に規定する計算方法をいう。
  - (3) 消費税法第 30 条第 2 項第 1 号に規定する計算方法をいう。
  - (4) 消費税法第 30 条第 2 項第 2 号に規定する計算方法をいう。
  - (5) 消費税法第 30 条第 6 項に規定する割合をいう。

との合計額が仕入控除税額となる。なお、課税売上割合により計算した仕入控除税額がその事業者の事業の実態を反映していない場合等には、課税売上割合に準ずる割合<sup>(6)</sup>を適用して仕入控除税額を計算することができることとされている。したがって、個別対応方式においては、課税仕入れ等の用途区分と課税売上割合が重要な要素であるといえる。

我が国の消費税はその導入から 20 年以上が経過し、その間、税率の引上げが行われるとともに、中小事業者に対する特例措置の見直しが段階的に図られるなど、数次の改正を経て今日に至っている。仕入税額控除制度におけるいわゆる「95%ルール」についても、課税の適正化の観点からその見直しについて検討され、平成 23 年 6 月の税制改正によりその適用要件について一部見直しが行われた。当該改正により、個別対応方式を適用して仕入控除税額を計算する事業者数が増加するものと見込まれる。

さらに、社会保障・税一体改革に伴い消費税率の引上げも予定されていることから、より厳密な税額計算が行われる必要があると考える。

このように、個別対応方式による仕入控除税額の計算を行う場合には、より制度の趣旨に則した適切な税額計算がなされることが重要であることから、本研究では、個別対応方式が争点となった国税不服審判所裁決事例や諸外国の付加価値税における類似制度等を分析・検討し、制度の趣旨やその他の諸問題等も踏まえ、個別対応方式の具体的計算方法等の在り方について考察を行うことを目的とする。

---

(6) 消費税法第 30 条第 3 項に規定する割合をいう。

## 第1章 仕入税額控除制度の意義及び諸問題等

### 第1節 仕入税額控除制度の概要

消費税の仕入税額控除制度について、水野教授は、「多段階の一般消費税である我が国の「消費税」は、原則として、広くあらゆる物品・サービスを対象としており、また、仕入に係る消費税額を控除すること（前段階税額控除）によって課税の累積を排除するものであり、最終小売価格に係る税負担の割合が、いずれの物品・サービスについても等しいものとする理念に基づく。このような我が国の「消費税」の特色は、まず、資産の譲渡の対価や役務の提供の対価を課税の対象としつつ、仕入税額を控除することによって付加価値を計算するものであり、前段階税額控除型付加価値税と呼ばれる<sup>(7)</sup>。」と述べられている。

仕入控除税額の計算に当たっては、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されるのであるが、ここでいう課税仕入れとは<sup>(8)</sup>、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とされており、取引の相手方が課税事業者であるか否かは問わない。したがって、免税事業者及び消費者からの仕入れも課税仕入れの対象となる<sup>(9)</sup>。ただし、輸出取引等の免税取引、非課税取引及び非課税取引はいずれも消費税が課されない取

(7) 水野忠恒『租税法〔第5版〕』729頁（有斐閣、2011年）。

(8) 消費税法第2条第12号に規定する課税仕入れをいう。

(9) 免税事業者からの課税仕入れが仕入税額控除の対象となることについて、水野教授は、「免税事業者から仕入れを行う事業者については、本来、仕入税額はかからないはずであるが、我が国の帳簿制度のもとでは、前段階の事業者とは牽連関係にならないため、免税事業者からの仕入れについても、仕入税額の控除がなされているという問題も生じているといわれる。免税事業者が最終小売段階の事業者であるとは限らず、従来の高い免税点制度のもとでは、事業者間取引が多く行われているという指摘がなされており、免税事業者が最終小売段階で消費者を相手に売上げを行っている場合よりも問題が大きい。免税事業者が、小売業者ではなく、事業者間取引に介在することは、最終小売段階における消費税の負担割合が一定せず、中立性を損ねていると考えられるからである。免税事業者は、最終の小売業者であることが望ましい。」と指摘している。水野・前掲注(7)743頁。

引であることから、課税仕入れに該当しない。また、個人事業者が消費者の立場で行う家事消費又は家事使用をするために資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることは、事業として行われるものではないから、課税仕入れに該当しない。

具体的には、商品の仕入れや、機械等の事業用資産の購入・賃借、賃加工や運送等のサービスの提供を受けること、免税事業者や消費者からの商品や中古品等の仕入れなどは課税仕入れに該当し、土地の購入や賃借、株式や債権の購入、利子や保険料の支払などの非課税取引や給与、税金の支払などは課税仕入れに該当しないこととなる。

また、輸入取引において、仕入税額控除の対象となるのは、保税地域からの課税貨物の引取りに限られており、保税地域から引き取られる貨物のうち、非課税、免税とされる貨物は仕入税額控除の対象にはならない。

なお、消費税には所得税や法人税における費用収益対応の考え方はないため、ある課税期間の課税仕入れに係る消費税額は、その課税仕入れがその課税期間の課税売上げ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おいて控除される<sup>(10)</sup>。この即時控除方式は、EU諸国の付加価値税と同様であり、所得税、法人税の減価償却資産のように、何年かにわたって費用化し、控除していくという考え方は採っていない<sup>(11)</sup>。

---

(10) 金子宏『租税法〔第17版〕』634頁（弘文堂、2012年）。

(11) 大蔵省主税局税制二課編『消費税法のすべて』62頁（大蔵省印刷局、1989年）。しかしながら、固定資産のように長期間にわたって使用されるものについて、仕入時の状況のみで税額控除を完結させることは、課税売上割合が著しく変動した場合や使用形態が課税売上用から非課税売上用に変更された場合を考慮すれば、必ずしも適切な方法であるとはいえない。そこで、消費税においては、固定資産のうち一定金額（100万円、税抜き）以上の調整対象固定資産については、一定の方法により仕入れに係る税額を調整することとしている（消法33～35）。当該調整規定の趣旨として、「調整を行う固定資産を一定金額以上のものに限定するのは、制度の簡素化と納税者及び税務当局の事務負担をできる限り軽減するためであり、また、対象期間については耐用年数に応じたものとするとも考えられなくはないが、その場合には制度をいたずらに複雑にし、しかも納税者及び税務当局の事務負担が増大すると考えられるので、一律3年を基準とする」とされている。なお、このような調整は、その方法は異なるが、諸外国の付加価値税においても行われているものである。同書、71頁。

## 第2節 課税売上割合が95%未満の場合の仕入控除税額の 計算方法

### 1 仕入税額控除制度（課税売上割合 95%未満の場合）の概要

仕入税額控除制度は、課税の累積を排除する観点から設けられた制度であるため、課税仕入れ等に係る消費税額については、あくまで課税売上げに対応するもののみが仕入税額控除の対象となるというのが原則である。このため、非課税売上げ<sup>(12)</sup>に対応する課税仕入れ等に係る消費税額は仕入税額控除の対象とはならない<sup>(13)</sup><sup>(14)</sup>。

したがって、課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡を行っている事業者で、その課税期間における課税売上割合が95%未満の事業者は、その課税期間中の仕入控除税額を、個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかの方式により計算することとなる。

---

(12) 消費税法第6条及び別表第一に非課税取引が規定されている。「消費税の性格から非課税としているもの」として、①土地の譲渡及び貸付け、②有価証券、支払手段の譲渡、③貸付金等の利子、保険料等、④郵便切手類、印紙、物品切手類の譲渡、⑤行政手数料等、外国為替取引が、また、「社会政策的な配慮から非課税としているもの」として、⑥医療保険各法等の医療、⑦介護保険法の規定に基づく居宅サービス、施設サービス等、社会福祉法に規定する社会福祉事業及び社会福祉事業に類する事業等、⑧助産、⑨埋葬料、火葬料、⑩身体障害者用物品の譲渡、貸付け等、⑪一定の学校の授業料、入学金、施設設備費、学籍証明等手数料、⑫教科用図書の譲渡、⑬住宅の貸付け、非課税取引とされている。

(13) 財務省「平成23年度税制改正の解説」648頁。

(14) 仕入税額控除制度の趣旨「仕入税額控除の制度は、消費税が、事業者が国内において行った課税資産の譲渡等を課税の対象とする多段階課税であるため、税の累積を避けるために仕入れに含まれている消費税額を控除するという制度であるから、事業者が事業として他の者から資産を譲り受け、もしくは借り受け、または役務の提供を受けたとしても、その仕入れに対応する売上げが非課税売上げである以上、税の累積排除を考慮する必要がなく、仕入税額控除の根拠を欠くから、非課税売上げに対応する課税仕入れにかかる消費税額は、本来的に仕入税額控除の対象となり得ないものであるというべきである。」神戸地判平成14年7月1日税資252号9154頁参照。

## 2 個別対応方式

個別対応方式とは、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額を、個々の課税仕入れごとに、①課税売上用、②非課税売上用、③共通用に区分し、課税売上用に係る税額全額と共通用に係る税額に課税売上割合を乗じた金額との合計額を仕入控除税額とする方式である（消法30②一）。

消費税法第30条第2項第1号は、課税売上割合が95%に満たない事業者に対して、個別対応方式による課税仕入れに係る消費税額の控除が認められるための要件として、課税仕入れの各用途区分が明らかにされていることを規定しているものの、どの程度まで、どのような方法で、それぞれの区分を明らかにしておくのかについて、同号に限らず現行法上明記されている規定はないため、個別対応方式が適用される際の実務的な対応については、次の消費税法基本通達11-2-18、同11-2-19及び同11-2-20により行うこととされる<sup>(15)</sup>。

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、その課税期間中において行った個々の課税仕入れ等について、必ず用途区分を行う必要がある。したがって、例えば、課税仕入れ等の中から課税資産の譲渡等のみ要するものを抽出し、それ以外のものを全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ものに該当するものとして区分することは認められない（消基通11-2-18）。

なお、共通用に用途区分されたものであって、例えば、原材料、包装材料、倉庫料、電力料等のように生産実績その他の合理的な基準により共通用の課税仕入れを区分できるものについては、当該区分したところにより個別対応方式を適用することも認められている（消基通11-2-19）。

また、課税仕入れ等が課税資産の譲渡等を行うため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日の判定結果に従うことになる。したがって、結果的に課税資産の譲渡等のみ要するものでなくなった

---

(15) 国税不服審判所裁決平成23年3月1日裁決事例集No.82。

としても、当初の判定に合理性が存すれば、遡って修正計算する必要はない<sup>(16)</sup>。また、課税仕入れ等を行った日において、用途区分が明らかにされていない場合であっても、その課税期間の末日までにその区分が明らかにされたときは、その明らかにされた区分によって個別対応方式を適用することとして差し支えないこととされている（消基通 11-2-20）。当該「課税資産の譲渡等にのみ要するもの」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、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とされている（消基通 11-2-12）。

ところで、共通用とは、原則として課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等をいうのであるが、例えば、株券の発行に当たって印刷業者へ支払う印刷費、証券会社へ支払う引受手数料等のように資産の譲渡等に該当しない取引（不課税取引）に要する課税仕入れ等は、共通用に該当するものとして取り扱うこととされ（消基通 11-2-16）、また、事業者がした金銭による寄附は課税仕入れに該当しないが、金銭以外の資産を贈与した場合の当該資産の取得が課税仕入れ等に該当するときにおける個別対応方式の適用に当たっては、当該課税仕入れ等は、原則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ものに該当するものとして取り扱うこととされている（消基通 11-2-17）。

### 3 一括比例配分方式

一括比例配分方式とは、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額が個々の仕入れごとに区分されていない場合、又は区分されていても当該方式を選択する場合において、課税仕入れ等に係る消費税額の合計額に課税売上割合を乗じた金額を仕入控除税額とする方式である（消法 30②二）。

一括比例配分方式では、その課税期間における課税仕入れ等について用途

---

(16) 武田昌輔監修『DHC コメンタール消費税法』3231 頁（第一法規、1989 年）。



区分を行う必要がないため、事業者の事務処理コストは軽減できる。しかし、本来その全額が控除対象となる課税売上用に係る消費税額は、課税売上割合に対応する比率部分しか控除できない一方、非課税売上用に係る消費税額について、課税売上割合に対応する比率部分が控除されることとなる。

なお、一括比例配分方式を採用した事業者は、この方式により計算することとした課税期間の初日から同日以後2年を経過する日までの間に開始する課税期間後の課税期間でなければ、個別対応方式を採用することはできない（消法30⑤）。

#### 4 課税売上割合の計算等

仕入控除税額の計算において用いられる「課税売上割合」とは、その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その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をいう（消法30⑥）。資産の譲渡等の対価の額及び課税資産の譲渡等の対価の額の合計額は、いずれも消費税額及び地方消費税額に相当する額を含まず、また、売上げに係る対価の返還等の金額を控除した後の金額によることとされている（消令48）。

また、課税売上割合を計算する場合において次のような規定がある。まず、課税売上割合の計算において分母の額には含まれないものとして、①通貨、小切手等の支払手段又は特別引出権の譲渡対価の額、②資産の譲渡等の対価として取得した金銭債権の譲渡対価の額、③現先取引債券等をあらかじめ約定した期日にあらかじめ約定した価格又はあらかじめ約定した方法により算出される価格で買い戻すことを約して譲渡し、かつ、その約定に基づきその現先取引債券等を買戻す場合におけるその現先取引債券等の譲渡対価の額が規定されている（消令48②）。

さらに、その譲渡対価の額を調整して課税売上割合の計算において分母に含めるものとして、①現先取引債券等をあらかじめ約定した期日にあらかじめ約定した価格又はあらかじめ約定した方法により算出される価格で売り戻

すことを約して購入し、かつ、その約定に基づきその現先取引債券等を売り戻した場合には、その売戻しに係る対価の額から購入に係る対価の額を控除した金額（消令 48③）、②貸付金その他の金銭債権の譲受け等をした場合の対価の額は利子とする（消令 48④）、③有価証券等を譲渡した場合（現先取引に該当するものを除く。）には、その有価証券等の譲渡の対価の額の5%相当額（消令 48⑤）、が規定されている。これは、資金運用として行われる有価証券の売買取引は、運用益に比し相対的に売買価額がかなりの額となるため、非課税売上げに対応する仕入れ税額を控除しないとする趣旨以上に仕入控除税額が制限されることのないようにするための措置である。

その他の調整規定として、国債等について償還差損が生ずる場合には、課税売上割合の計算上、その償還差損は資産の譲渡等の対価の額から控除することとされている（消令 48⑥）。

なお、課税売上割合の計算は、事業者の事業全体で行い、事業所単位又は事業部単位等で行うことはできない（消基通 11-5-1）。

## 5 課税売上割合に準ずる割合

事業者が個別対応方式により仕入控除税額の計算を行う場合は、共通用に用途区分された課税仕入れ等に係る消費税額については、課税売上割合を乗じて計算することとなる。しかしながら、課税売上割合により計算した仕入控除税額がその事業者の事業の実態を反映していない場合等において、課税売上割合よりも合理的な基準があるときには、事業者の実情に配慮し、課税売上割合に代えて、事業者自身が合理的に算定し税務署長の事前承認を受けた割合（課税売上割合に準ずる割合）を用いて、共通用に係る仕入控除税額を計算することが認められている（消法 30③）。

この場合の課税売上割合に準ずる割合は、使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合その他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性質に応ずる合理的な基準により算出した割合をいうとされている（消基通 11-5-7）。すな

わち、これらの基準はその事業者における事業の種類等により異なるものとされる。なお、これらの基準につき、定型的な計算方法を確定させることは困難な問題であるが、事業者の事業の実態を適正に反映させるものであることが最低必要要件とされるのは明らかであり、その採用しようとする要素による割合が合理的なものであることが必要である<sup>(17)</sup>。

また、課税売上割合に準ずる割合の適用に当たっては、その事業者が行う事業の全部について同一の割合を適用する必要はなく、例えば、事業の種類異なるごとく又は販売費、一般管理費その他の費用の種類異なるごとく、事業場の単位ごとに当該割合を適用することができることとされている（消法 30③、消基通 11-5-8）。

### 第 3 節 仕入税額控除制度におけるいわゆる「95%ルール」

上記第 1 節のとおり、非課税売上げに対応する課税仕入れ等については、仕入税額控除を行わないことが原則である。しかしながら、例えば、預金利子などの非課税売上げは、その営む事業の内容如何にかかわらず、ほとんどの事業者が生じると考えられるが、他方でこれに伴う課税仕入れ等がほとんど発生しないのが通常である<sup>(18)</sup>。こうしたことから、売上げのほとんど（95%以上）が課税売上げの場合は、事業者の事務負担に配慮する観点から、課税仕入れ等に係る消費税額の全額について仕入税額控除を認めている（以下「95%ルール」という。）<sup>(19)</sup>。

---

(17) 武田昌輔監修・前掲注(16)3261頁。

(18) 財務省・前掲注(13)648頁。

(19) 95%ルールの趣旨について、「法は、課税仕入れにかかる消費税額の全額を控除することは認めず、課税売上げに対応する仕入れ等の税額についてのみ控除の対象とすることとし、仕入控除税額の計算方法につき、個別対応方式（消費税法 30 条 2 項 1 号）を原則としつつ、簡便な計算方法として一括比例配分方式（消費税法 30 条 2 項 2 号）を設けて納税義務者の選択に委ねているものであり、ただ、例外的に、課税事業者のうち、課税期間における課税売上割合が 95 パーセント以上と非課税売上げの割合が少ない事業者については、事務処理の簡便化の見地から課税仕入れにかかる消費税額の全額を控除できるとしているものと解される。」神戸地判平成 14 年

95%ルールは、課税売上割合が95%以上の場合には課税仕入れ等に係る消費税額的全額を控除することができるものであるため、その残る5%未満の非課税売上げに対応する課税仕入れ等に係る消費税額部分について、事業者に益税が生じており課税の適正化の観点から問題であるとの指摘もされているところである<sup>(20)</sup>。

なお、イギリスにおいても我が国の95%ルールと同様の措置が設けられていた。イギリスでは、付加価値税導入当初は、非課税売上割合が5%以下の場合には全額控除が認められていた。しかし、特定の事業者に益税が生ずるとの批判から、5%の特例が1%に引き下げられ、1987年4月に当該特例制度は廃止され、仕入税額が少額の場合の中小事業者の特例とされている<sup>(21)</sup>。なお、95%ルール類似制度を導入している国はカナダなど一部である<sup>(22)</sup>。

#### 第4節 平成23年6月税制改正（「95%ルール」の見直し）

95%ルールは、その課税期間の課税売上割合が95%以上である全ての事業者に一律に認められていたが、事業者の事務負担に配慮する観点等から導入された制度としての本来の趣旨を踏まえ、この制度の対象者を、引き続き事務負担に配慮する必要があると考えられる一定規模以下の事業者に限定して適用する<sup>(23)</sup>こととする消費税法第30条第2項の規定の改正が行われた<sup>(24)</sup>。

当該改正により、個別対応方式又は一括比例配分方式により仕入控除税額を計算することとなる事業者の要件として、課税期間における課税売上割合が

---

7月1日税資252号9154頁参照。

(20) 益税問題については、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』（財）日本税務研究センター、2009年）参照。

(21) 山本守之『租税法の基礎理論』347頁（税務経理協会、2004年）。

(22) 平成22年度第10回税制調査会（11月16日）「補足資料（要望にない項目等）」。  
知念裕『付加価値税の理論と実際』171頁（税務経理協会、1995年）。

(23) 財務省・前掲注(13)649頁。

(24) 「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成23年6月22日成立、同年6月30日公布・施行）。

95%に満たない場合に加え、課税期間における課税売上高が5億円を超える場合も含まれることとされた<sup>(25)</sup>。すなわち、95%ルールが適用される事業者は、課税期間における課税売上割合が95%以上、かつ、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られることとなる。

なお、平成21年度の課税事業者約349万者（個人事業者約143万者、法人約206万社）のうち、課税標準額が5億円超の事業者は約21万者（個人事業者約1,400者、法人約20万社）である<sup>(26)</sup>。当該5億円超の事業者には不動産業等の非課税取引を主たる事業とする事業者も含まれるものと想定され、また課税標準額には輸出売上げ等が含まれないため課税売上高とは一致しないが、製造業や小売業、建設業等の大規模法人のほとんどが当該改正により95%ルールの適用除外となる。

また、当該改正による税収増額を正確に算定するのは困難であるが、資本金1億円以上の大企業全体で約2,700億円の税収増となる試算や<sup>(27)</sup>、95%ルールにより大手14社で約119億円の益税が生じているとの試算もある<sup>(28)</sup>。

一般的に、課税売上割合が95%未満である事業者は、非課税取引が多い業種（不動産業、金融業及び病院等）と考えられるが、当該改正により、課税期間における課税売上高が5億円を超える事業者であれば、その業種如何に関わらず、個別対応方式又は一括比例配分方式により仕入控除税額を計算することとなる。これらの事業者においては、これまで、仮に個々の仕入れについて用途区分を行っていなかったとしても、課税売上割合が95%以上であるため、仕入控除税額に影響は生じなかった。しかしながら、今後は、これらの事業者が個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、用途区分を適切に行う必

---

(25) 平成24年4月1日以後開始する課税期間について適用。

(26) 税制調査会懇談会資料（平成23年12月14日）「課税の適正化について」33頁。

(27) 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年）4頁

（<http://www.dir.co.jp/souken/research/report/law-research/tax/10120901tax.pdf>）。

(28) 井藤・前掲注(20)207頁。なお、財務省の「平成23年度の税制改正（内国税関係）による増減収見込額」では、増収見込額は29億円とされている。

要が生じる。

このような新たに個別対応方式を適用する事業者の増加に伴い、課税売上割合に準ずる割合の承認申請件数の増加及び基本通達 11-2-19 の合理的な基準を採用する事業者の増加が見込まれ、これらの適正な審査等がこれまで以上に重要となるものと考えられる。

## 第2章 個別対応方式における用途区分等が争点となった裁決事例

本章では、請求人と原処分庁との間で個別対応方式における用途区分等が争点となった国税不服審判所裁決事例を検証することにより、これまでにどのような問題が争点とされ、その問題が特定の業種固有のものであるか又は仕入税額控除制度自体のものであるかなどについて検討を行う。

### 第1節 用途区分の判定時期及び判定方法に関する裁決事例

#### 1 住宅として賃貸中の建物を譲渡目的で取得した場合には、共通用に用途区分されるとした事例（国税不服審判所平成17年11月10日裁決）<sup>(29)</sup>

##### (1) 事案の概要

本件は、不動産管理業を営む請求人が、既に居住用及び事業用として賃貸の用に供されている（非課税売上げとなる賃貸収入が生じている）マンションの建物及び土地を信託財産とする本件各信託受益権の用途区分を争点とする事案である。請求人は、用途区分の判定に当たり、本件各信託受益権の取得を本件各信託不動産の取得と認識した上で、このうち建物部分の取得に係る課税仕入れを課税売上用に区分し、同土地部分の取得に係る課税仕入れ（土地部分の仲介手数料及び登記手数料等に係るもの）を非課税売上用に区分して仕入控除税額を計算した。これに対し、原処分庁は、本件各信託不動産の取得に係る課税仕入れは、共通用に区分されるものであるとして、本件更正処分をした事案である。

##### (2) 請求人及び原処分庁の主張

###### イ 請求人の主張

請求人は、本件各信託受益権について、「日本における不動産投資法人

---

(29) 国税不服審判所裁決平成17年11月10日裁決事例集 No. 70 - 369 頁。

に譲渡する目的で取得したものであり、本件各信託不動産に係る賃貸収入を得る目的で取得したものではない」ことから、本件各信託受益権の建物部分の取得は課税売上用に区分されると主張する。

また、本件各信託不動産に係る賃貸収入について、「本件各信託受益権を取得する以前から存在する本件各信託不動産に係る賃貸借契約を引き継いだことにより生じているものであるから、本件各信託受益権の取得・保有に伴い、単に付随的に生じたものにすぎない。」とし、さらに、「本件各信託不動産は、賃貸借契約が存していることにより、かえって商品価値が高まり、さらなる譲渡益を期待できるのであるから、当該各不動産から賃貸収入が生じていることは、本件各信託受益権の取得が譲渡を目的とするものであることを妨げるものではない。」と主張する。

ロ 原処分庁の主張

これに対し、原処分庁は、「請求人は、本件各信託受益権について、譲渡する目的と併せて、本件各信託不動産に係る賃貸収入を得ることを目的として取得したことが認められる。」ため、共通用に区分されると主張する。

(3) 国税不服審判所の判断

棄却。

国税不服審判所は、用途区分の判定時期について、「消費税法第30条第2項第1号は、・・・個別対応方式による課税仕入れ等の税額の計算の方法について規定しているが、その用途区分の判定時期等については具体的に規定されていない。」とし、

「消基通11-2-20は、・・・個別対応方式により課税仕入れ等の消費税額を計算する場合において、・・・[1]（＝課税売上用－執筆者注）ないし[3]（＝共通用－執筆者注）の用途区分の判定は、課税仕入れを行った日の状況により行うものと定めているところ、当該取扱いは、当審判所においても相当と認められる。」とする。

そして、この場合の課税仕入れを行った日の状況について、「当該課税仕



入れの目的及び当該課税仕入れに対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容を勘案して判断すべきものと解するのが相当である。」と解釈している。

本件各信託受益権の取得については、「本件各信託受益権を譲渡する目的で取得したこと、すなわち本件各信託不動産を譲渡する目的で取得したものであることが認められるところ、当該各不動産を譲渡した場合、このうちの建物部分の譲渡は課税資産の譲渡等に該当することとなる。」ものであり、「本件各信託不動産は、請求人がその取得をした日において既に賃貸の用に供されており、同日以後も同様に賃貸の用に供されていることから、請求人には、本件課税期間において本件各信託不動産に係る賃貸収入が生じている。」とする。

そして、本件賃貸収入については、「[1] 本件各信託契約書には、本件各信託不動産の賃貸から生じる賃貸料を信託収益とする旨が記載され、[2] 本件各匿名組合契約書には、請求人は本件各信託受益権の取得、保有、管理、運用及び処分により生ずる収益を優先匿名組合員に配賦する旨が記載され、[3] 本件書面には、本件各信託不動産は平成 16 年 3 月から平成 17 年 3 月までの間賃貸する予定であることが図示されていることからすれば、請求人が本件各信託不動産を取得した目的には、その取得から譲渡までの間に本件各信託不動産に係る賃貸収入を得ることが含まれていたと認めるのが相当である。」

「そして、当該賃貸収入の大部分は、住宅の貸付けによるものであるところ、当該住宅の貸付けは課税資産の譲渡等には該当しない。」ことから、本件各信託不動産に係る課税仕入れは、共通用に区分するのが相当であると判断している。

#### (4) 裁決事例の分析

本件は、請求人が譲渡を目的として取得したと主張する、既に非課税の賃貸収入が生じている本件各信託不動産の用途区分が争点となった事案である。本件では、いつの時点において、何を考慮して用途区分の判定を行

うのかについて判断が示されている。

国税不服審判所は、消費税法第30条第2項第1号について、「個別対応方式による課税仕入れ等の消費税額の計算の方法について規定しているが、その用途区分の判定時期等については具体的に規定されていない。」とし、用途区分の判定は、消費税法基本通達11-2-20において、「課税仕入れを行った日の状況により行う」ものとされており、当該取扱いは相当と認められるとしている。

用途区分の判定に当たっては、その課税仕入れが課税売上用、非課税売上用、共通用のいずれの用途に「要するもの」であるかを判定するのであり、「要したもの」を判定するものではない。そして、仕入控除税額の計算については、消費税法第30条第1項において、課税仕入れを行った日の属する課税期間の課税標準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とされていることから、その課税仕入れを行った日の状況において、いずれの用途に要するものかを判定することが原則となる。しかしながら、課税仕入れの日の状況において用途区分が明らかでない場合もあることから、その課税仕入れを行った日の属する課税期間の末日までにその区分が明らかにされた場合には、その区分により、仕入控除税額の計算を行っても差し支えないこととされている（消費税法基本通達11-2-20）。これは、仕入控除税額の計算は課税期間ごとに行うことから、課税仕入れを行った日の状況による用途区分の判定を原則としつつ、課税期間の末日までに用途区分が明らかになった場合には、その用途区分によりその課税期間の仕入控除税額を計算しても差し支えないこととされていると解される。

そして、この場合の課税仕入れを行った日の状況について、国税不服審判所は、「当該課税仕入れの目的及び当該課税仕入れに対応する資産の譲渡等がある場合にはその資産の譲渡等の内容を勘案して判断すべきものと解するのが相当である。」としており、課税仕入れを行った日の状況がどのようなものであったかが用途区分の判定の基準となる。

本件において、請求人は本件各信託不動産の課税仕入れを行った日の状況について、譲渡する目的で取得したものであり、本件各信託不動産に係る賃貸収入を得る目的で取得したものではないと主張するが、国税不服審判所は、請求人が本件各信託不動産を取得したとき、すなわちその課税仕入れを行った日の状況について、課税資産の譲渡を目的とすることと併せて、住宅の貸付けに係る収入を得ることを目的とするものと認められるため、共通用に区分するものであると判断している。

本件では、用途区分の判定に当たっては、事業者の主観的な課税仕入れの目的でなく、客観的な事実を勘案して判断する必要があることが示されている。

## 2 一括仕入れの調剤薬品等の仕入れを共通用であるとした用途区分に区分誤りはなかったとした事例（国税不服審判所平成18年2月28日裁決）<sup>(30)</sup>

### (1) 事案の概要

本件は、調剤薬局等を営む請求人が仕入控除税額の計算を行うに当たり、調剤薬品等の仕入れについて、個別対応方式により共通用に用途区分して申告しているところ、原処分庁が個別対応方式における課税仕入れの用途区分に区分誤りがあるとして行った更正処分に対し、区分誤りはないとして同処分の全部の取消しを求めた事案である。

なお、請求人の本件課税期間における課税売上割合は56.67%である。

### (2) 請求人及び原処分庁の主張

#### イ 請求人の主張

請求人は、調剤薬品等の仕入れについて、「問屋から仕入れた調剤薬品等は、保険医等からの処方せんに基づき販売され非課税売上げ用として使用されるもののほか、ほぼ毎日他の保険薬局へ販売され又は自費診療分として販売され課税売上げ用として使用されるものがあるので、その

---

(30) 国税不服審判所裁決平成18年2月28日裁決事例集 No. 71 - 719 頁。

仕入れた時点においては、課税売上げとなるのか又は非課税売上げとなるのかの区分ができないため、共通売上対応分と区分している。」

なお、「問屋から仕入れた調剤薬品等は、譲渡後でなければ譲渡先が明らかにならず、しかもその時に明らかになるのは品名及び数量のみであって、何時、いくらで仕入れたものなのかの追跡が不可能である。」

また、「個別対応方式における区分は、事業者の主観ではなく、消費税法、消費税法基本通達及び質疑応答事例により客観的に判断すべきであるから、請求人は、病院において健康保険法等が適用される診療とそれ以外の診療に使われる薬品等が、その仕入れた時点においてそれぞれに区分することは困難であり、その薬品、機材等の課税仕入れを共通売上対応分として取り扱う趣旨の質疑応答事例を根拠とし、問屋からの調剤薬品等の仕入れに係る消費税等を共通売上対応分と区分したものである。」と主張する。

#### ロ 原処分庁の主張

これに対し、原処分庁は、「保険薬局とは、健康保険法等の規定により保険医等から交付された処方せんに基づき療養の給付として薬品等の支給を行うものであるから、健康保険法等が適用となる薬品等は、健康保険法等の規定に基づく給付を目的として仕入れられたものである。請求人の調剤薬品等の仕入れは、専ら保険薬局として非課税となる健康保険法等が適用される診療に係る調剤売上げを行うための仕入れであり、当該調剤薬品等が健康保険法等の適用されない自費診療に係る販売や他の保険薬局に対する販売などの課税売上げとして使用されることがあるとしても、それは、本来の目的とは別途に事後的に発生するものであるから、調剤薬品等の仕入れは、課税仕入れを行った日の状況においては、非課税売上対応分と区分すべきである。」と主張する。

また、「請求人の調剤薬品等の仕入れは、そのまま他に譲渡される資産であるから、自ずと課税売上げ又は非課税売上げに区分され共通売上対応分とはなり得ず、病院における薬品等の区分と同様に取り扱うことは

できない。」と主張する。

### (3) 国税不服審判所の判断

全部取消。

国税不服審判所は、個別対応方式について、「個別対応方式により仕入れに係る消費税額の控除が認められるためには、課税仕入れについて、〔1〕課税売上対応分、〔2〕非課税売上対応分、及び〔3〕共通売上対応分とに区分が明らかにされていることが適用要件である」が、

「消費税法第30条第2項第1号にいう「・・・その区分が明らかにされている」という規定に関しては、どの程度まで、どのような方法で、それぞれの区分を明確にしておけばよいのかは、現行法上明記されている規定はない」とし、

用途区分を明らかにする方法については、「そうすると、事業者が、課税仕入れについて、合理的な根拠に基づいてこの3区分に区分をしている限りにおいては、当該区分が認められなければならない、また、当該区分を明らかにする方法については、消費税法第30条第7項の法定帳簿を区分経理しておくとか同条第9項の請求書等を区分編てつしておくとか、具体的な方法が消費税法上に規定されていないことから、何らかの方法で事業者がその区分を明らかにしていれば、法定要件を満たしていると言わざるを得ない。」とする。

そして、本件の調剤薬品等の課税仕入れの用途区分の判定について、国税不服審判所は、「問屋から仕入れた調剤薬品等は、そのほとんどが非課税売上げ用として使用されているものであるが、現実的に〔1〕保険薬局への小分販売、〔2〕医師の指示書による販売、〔3〕自費診療（患者負担10割）による販売として課税売上げが発生していることから、その仕入れた時点における区分は、課税売上げのみに要する課税仕入れ又は非課税売上げのみに要する課税仕入れとは認められないので、共通売上対応分の課税仕入れとするのが相当である。」とし、

請求人が行った用途区分は、「調剤薬品等のほとんどが非課税売上げ用と

して使用されるとしても、法令の趣旨に沿わない不合理な区分とまではい  
うことができない」と判断している。

なお、本件調剤薬品等の課税仕入れは非課税売上用に区分されるとする  
原処分庁の主張について、「現実的に課税売上げが日常的に発生し、その区  
分の判定時期である課税仕入れの時点においては、非課税売上げのみに要  
する課税仕入れとは認められない」から、原処分庁の主張には理由がない  
とする。

#### (4) 裁決事例の分析

本件は、調剤薬品等の課税仕入れの用途区分の判定について、結果的に  
そのほとんどが非課税売上げ用として使用されるとしても、課税仕入れを  
行った日の状況においては、課税売上げに要するものであるか非課税売上  
げに要するものであるか明らかでないため共通用に区分されると判断され、  
非課税売上用に区分されるとする原処分庁の処分の全部が取り消された事  
案である。

上記1の裁決事例のとおり、用途区分の判定は、原則として課税仕入れ  
を行った日の状況により行うこととなるが、本件調剤薬品等の課税仕入れ  
については、課税仕入れを行った日においてはその用途が明らかではない  
ことから、共通用に区分するものとされる。なお、課税期間の末日までに  
その区分が明らかにされた場合には、その区分によることとしても差し支  
えないが（消基通 11-2-20）、課税仕入れを行った日の状況により行っ  
た用途区分の判定（本件ではその用途が明らかでないことから共通用に区  
分したこと）を課税期間の末日の状況により遡及して修正することを強制  
するものではない。

国税不服審判所は、本件調剤薬品等の課税仕入れの用途区分について、  
「調剤薬品等のほとんどが非課税売上げ用として使用されるとしても、法  
令の趣旨に沿わない不合理な区分とまではいことができない」と判断し  
ている。

本件調剤薬品等の課税仕入れについて、共通用に用途区分すること自体

は、法令の適用上誤りはない。しかしながら、課税売上割合による仕入控除税額の按分計算が、その事業者の事業の実態を反映したものとなっているのかという問題は残る。本件調剤薬品等の課税仕入れはそのほとんどが非課税売上げに使用されるものであるから、仕入税額控除制度の趣旨からは、そのほとんどが仕入税額控除の対象とはならないものである。しかしながら、請求人の本件課税期間における課税売上割合は 56.67%であることから、仕入控除税額の計算においては、結果的に調剤薬品等の課税仕入れに係る消費税額の 5 割強が控除対象となるものである。

このような状況は、「税の累積を避けるために仕入れに含まれている消費税額を控除するという制度であるから、・・・その仕入れに対応する売上げが非課税売上げである以上、税の累積排除を考慮する必要がなく、仕入税額控除の根拠を欠く<sup>(31)</sup>」とする仕入税額控除制度の趣旨からは逸脱した状況であると認められる。したがって、適正な税額計算が行われるための何らかの措置を講ずる必要があるのではないかと考える。

## 第 2 節 用途区分の判定を行う際の課税仕入れ等の単位に関する裁決事例

### 1 用途区分は個々の課税仕入れごとについて行う必要があるとした事例（国税不服審判所平成 19 年 2 月 14 日裁決）<sup>(32)</sup>

#### (1) 事案の概要

本件は、請求人が、不動産を信託財産とする信託受益権を取得し、本件不動産の取得に係る付随費用（不動産鑑定料、所有権移転登記費用、仲介業務料等）の消費税額について、個別対応方式により仕入控除税額を計算するに当たり、本件付随費用の総額を、本件不動産を構成する個々の資産（各土地及び各建物）の取得価額の比で個々の資産に配賦し、個々の資産

(31) 神戸地判平成 14 年 7 月 1 日税資 252 号 9154 頁参照。

(32) 国税不服審判所裁決平成 19 年 2 月 14 日裁決事例集 No. 73 - 536 頁。

の取得目的に応じ、課税売上用（建物部分）及び共通用（土地部分）に区分したところ、原処分庁は、本件付随費用はいずれも共通用に区分すべきであるとして更正処分を行った事案である。

## （２）請求人及び原処分庁の主張

### イ 請求人の主張

請求人は、付随費用に係る課税仕入れの区分方法について、「本件付随費用の総額を本件個々の資産の売買価額の比で当該本件個々の資産の取得価額に配賦し、本件付随費用に係る課税仕入れについて、個別対応方式の適用上、当該本件個々の資産ごとに・・・区分し、それに基づき課税仕入れの税額の計算を行っており」、個別対応方式の適用において正当であると主張する。

また、「本件付随費用を本件個々の資産の取得価額に配賦することは、企業会計及び法人税法の観点からも原価配分の手続として要請されるものであって、事業者が法人である限り、課税仕入れの税額の計算においても、法人税法や企業会計における処理を可能な限り尊重することが計算経済性の観点から求められるものである。」とし、法人税法等の処理に合致するものであるから、消費税法においても認められるべきと主張する。

さらに、「個別対応方式における対応関係の判定について、消費税法第30条第2項第1号は、区分の判定単位に関する記述は一切なく、「課税仕入れごと」に行うという規定はしておらず、同法第2条第1項第12号においても「課税仕入れごと」という概念は存在しない。消費税法基本通達11-2-18及び同11-2-20も同様に、個別対応方式における区分についての判定単位に関する記述は一切ない。」とし、付随費用全体を区分の判定単位としたことの正当性を主張する。

### ロ 原処分庁の主張

原処分庁は、請求人の行った判定方法に関し、「個別対応方式における区分の判定について、個々の「課税仕入れごと」ではなく「本件付随費



用の総額」で行っており」、消費税法第30条第2項第1号、消費税法基本通達11-2-18及び同11-2-20に照らし違法であると主張する。

また、請求人が法人税法等の処理方法によるべきであるとする主張に対し、「仕入税額控除の制度は、消費税が、事業者が国内において行った課税資産の譲渡等を課税の対象とする多段階課税であるため、税の累積を避けるために仕入れに含まれている消費税額を控除するという制度であり、・・・付随費用を資産の取得価額に配賦する企業会計及び法人税法上の手続に影響されることなく計算されるものである」と主張する。

### (3) 国税不服審判所の判断

棄却。

国税不服審判所は、課税仕入れの判定単位に関する法令解釈について、「・・・同項(=消費税法第30条第2項-執筆者注)第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、課税対応、その他対応及び共通対応にその区分が明らかにされている場合の計算方法を規定している。」とし、「消費税法第2条第1項第12号は、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、又は役務の提供を受けることをいう旨定義していることからすれば、課税仕入れとはこれらの個々の取引を指すものと解され、課税仕入れに該当するか否かの判定が個々の取引ごとに行われることは明らかである。」とする。さらに、「個別対応方式における課税標準額に対する消費税額から控除する「課税仕入れの税額」は、個々の課税仕入れについて課税対応、その他対応又は共通対応に区分した上で、課税対応に係る消費税額と、共通対応に係る消費税額に課税売上割合を乗じて計算した金額を合計したものと認められる。」として、「個別対応方式を適用する際に課税仕入れを課税対応、その他対応、共通対応に区分する判定の単位は、個々の課税仕入れごとでなければならないと解するのが相当である。」と解釈している。

当該法令解釈の下、請求人の行った判定方法について、「付随費用の総額を一つの単位とし、各付随費用の合計額を本件個々の資産の取得価額の比

率により按分した結果をもって課税対応、その他対応及び共通対応それぞれの区分に係る課税仕入れの額として集計したにすぎず、国内において行った課税仕入れについて、同法第30条第2項第1号の規定のとおり課税仕入れにつきその区分の判定を行っていないことは明らかであると判断している。

#### (4) 裁決事例の分析

本件は、用途区分の判定に当たり、複数の課税仕入れを一つの判定単位とし、当該複数の課税仕入れを何らかの基準により区分することが、用途区分を行ったこととなるのかについて争われた事例である。

国税不服審判所は用途区分の判定単位について、課税仕入れとは他の者からの資産の譲り受け等の個々の取引を指すものと解され、個別対応方式は「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」用途区分を行い、仕入控除税額を計算するものであるから、その判定は「個々の課税仕入れごと」でなければならないと解釈している。この課税仕入れの判定単位は、請求人のような不動産信託にのみ当てはまるものではなく、その他の事業者にも当てはまる共通の判定基準である。

また、請求人は、不動産の取得に係る付随費用は、企業会計及び法人税法の規定により当該不動産への原価配賦を求められることから、個別対応方式における課税仕入れの消費税額の計算においても同様の計算方法がより合理的である旨主張する。

しかしながら、課税仕入れに係る消費税額は、原則として当該課税期間において控除されるものであり、法人税法等のような費用収益対応の考え方はない。したがって、国税不服審判所において判断されているように、仕入控除税額の計算は消費税法第30条に規定する方法により行うものであり、企業会計や法人税法の手續に影響されるものではない。企業会計等に基づく合理的な区分がされていることと、用途区分が行われているかどうかということは、消費税法の規定の適用においては、別の問題であると考えられる。

なお、本件土地付き建物に係る付随費用それぞれが、課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れであれば、共通用に用途区分した上で、消費税法基本通達 11-2-19 にいう合理的な基準により、個々の課税仕入れを課税売上用と非課税売上用に区分すること（若しくは課税売上割合に準ずる割合の承認を受けること）も認められる余地があると考えられるが、本件のように課税売上用と共通用とに区分する方法は、合理的な基準として認められないものとする。

### 第3節 用途区分の合理性に関する裁決事例

#### 1 請求人が採用した用途区分の方法は合理的基準の一つであるとした事例（国税不服審判所平成 13 年 12 月 21 日裁決）<sup>(33)</sup>

##### (1) 事案の概要

本件は、不動産賃貸業を営む請求人が、事務所用及び居住用として賃貸を目的とする建物（その用途は1階から5階までの各階及び8階の一部が店舗又は事務所用、6階及び7階の各階並びに8階の残りの部分がワンルームタイプの共同住宅用である。）の建設費に係る仕入控除税額の計算に当たり、その建設費を建物の総床面積のうち事務所等の床面積の占める割合により、課税売上用と非課税売上用とに区分し申告しているところ、原処分庁が個別対応方式における課税仕入れ等の用途区分が明らかにされていないため一括比例配分方式により計算するとした更正処分に対し、同処分の全部の取消しを求めた事案である。

##### (2) 請求人及び原処分庁の主張

###### イ 請求人の主張

請求人は、本件共用建物の建設費を床面積割合により按分しているが、この点に関して、「本件建築費については、共通の資産の譲渡等に要する

---

(33) 国税不服審判所裁決平成 13 年 12 月 21 日裁決事例集 No. 62 - 462 頁。

ものに該当する課税仕入れ等であるので、消費税法基本通達 11-2-19 に定める「合理的な基準」として本件使用面積割合により、課非区分した。したがって、請求人は本件区分を明らかにしており、個別対応方式により仕入控除税額を計算すべきである。」と主張する。

また、当該按分の合理性について、「本件使用面積割合を用いた場合、本件建物の全ての部屋の床面積の合計に占める事務所等に係る部屋の床面積の合計の割合は 73.2% となり、これは本件建物が全て賃貸された場合の見込み月額賃料の総額のうち事務所等の貸付けに係る見込み月額賃料が占める割合 (72.3%) とほぼ同水準であることから、本件使用面積割合による区分は合理的といえる。」と主張する。

ロ 原処分庁の主張

これに対し、原処分庁は、本件建物の設計概要書等によれば、事務所と共同住宅の構造及び設備には明らかな差異が認められ、また、見積書からは、事務所と共同住宅の内部造作、電気設備等の課税仕入れについて用途区分を明らかにすることができないことから、「請求人の用途区分が明らかにされているとは認められないので、課税仕入れ等に係る消費税額の計算について個別対応方式により仕入控除税額の計算を行うことはできず、一括比例配分方式によって計算することになる。」と主張する。

(3) 国税不服審判所の判断

全部取消。

本件について、国税不服審判所は、「請求人が本件建築費の課非区分に当たって採用した本件使用面積割合は、以下の理由により、消費税法基本通達 11-2-19 に定める合理的な基準であると認められる。

A 事務所等用及び共同住宅用の用途 (以下「各用途」という。) に共通して利用される建物については、各用途の使用面積に応じて利用されるので、その建物の利用の実態に応じた、各用途ごとの使用面積割合により、当該建物の建築費を課非区分することは、各用途ごとの建築単価がほぼ同一であれば合理的と認められる。

B 建物の建築費のうち大部分を占める基礎工事、駆体工事、外装工事等の費用については、各用途に共通してかかる費用であり、その1平方メートル当たりの建築単価は同一と認められるので、これらの費用については、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る。

C ……本件建築費の見積額を基に、当審判所において試算したところ、……[1] 課税資産(事務所等)の譲渡等にのみ要する金額(31,774,984円)とその他の資産(共同住宅)の譲渡等にのみ要する金額(20,579,609円)との割合(およそ6:4)は、各用途ごとの使用面積(事務所等681.99平方メートル、共同住宅248.75平方メートル)の割合(およそ7:3)と比較して、さほど明確な差異はなく、かつ、[2] 共通の資産の譲渡等に要する金額(263,745,407円)が、本件建築費の見積額(316,100,000円)のうちの大部分を占めることから、本件建物の建築費全体に対して、本件使用面積割合に基づいてした本件の課非区分は合理的と認められる。」という事実関係から、

「請求人は、本件建築費を共通の資産の譲渡等に要するものに該当する課税仕入れとした上で、本件使用面積割合により課非区分をしており、本件使用面積割合は……消費税法基本通達11-2-19に定める合理的な基準と認められることから、本件建築費について、本件区分は明らかにされているものと認められる。」と判断している。

#### (4) 裁決事例の分析

本件では、本件建築費の用途区分について、請求人備付けの消費税の計算書類において使用面積割合により明らかにしており(消費税の確定申告書にも添付して提出している。)、また、本件建設費以外の課税仕入れである修繕費、管理費及び雑費についても、用途区分が行われており、用途区分が行われていないとする原処分庁の処分は誤りがあるとされた事案である。そして、用途区分は適切に行われているとの事実関係の上、共通用に区分された本件建設費について、床面積割合により按分することの合理性について判断されたものである。

課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れとして共通用に用途区分された課税仕入れについては、原則として課税売上割合により按分計算を行うこととなるが、課税・非課税に共通する課税仕入れであっても、生産実績その他の合理的な基準により課税売上用と非課税売上用とに区分できるものについては、当該区分したところにより個別対応方式を適用することとして差し支えないこととされているが（消基通 11-2-19）、本件は、当該通達にいう合理的な基準の具体例とされる事案である。

本件では、事務所用部分と住宅用部分の建築単価が同一であると認められ、また、本件建設費の見積額と使用面積の割合とを比較すると、さほど明確な差異はないことから、床面積割合による按分を合理的な基準であると判断されている。

事務所用部分と住宅用部分の建築単価が同一であると認められる場合には、共用建物の建設費を使用面積割合により、課税売上げ部分と非課税売上げ部分に区分する際に使用する方法は一定の合理性が認められる。ただし、建築単価が異なる場合には、他の要素を加味することが必要と考えられる。

## 2 確定申告において採用した用途区分の方法に合理性がある場合には、国税通則法第 23 条第 1 項第 1 号の適用はないとした事例(国税不服審判所平成 23 年 3 月 1 日裁決)<sup>(34)</sup>

### (1) 事案の概要

本件は、調剤薬局等の事業を営む請求人が、医薬品の課税仕入れに係る消費税額について、個別対応方式により共通用に区分して課税売上割合を乗じて算定すべきところ、課税仕入れの都度、非課税売上用に区分した上で、決算修正により、課税期間の末日における医薬品のみに係る課税売上げを基に、課税売上用と非課税売上用に区分して、納付すべき消費税及び

---

(34) 国税不服審判所裁決平成 23 年 3 月 1 日裁決事例集 No. 82。

地方消費税の額を過大に算定する誤りがあったとして更正の請求をしたところ、原処分庁が更正をすべき理由がない旨の通知処分を行ったのに対し、その取消しを求めた事案である。

請求人は、一般消費者向けの医薬品及び日用雑貨等を販売する本店のほか、調剤薬局を2店舗及び一般書籍のほか教科書の販売を行う書店に係る事業を営んでいる（本件課税期間における課税売上割合は、19.76%（端数切捨て））。

なお、本件各調剤薬局における医薬品の売上げは、ほとんど健康保険法等が適用される医師の診察に基づく処方せんに係る売上げ（非課税売上げ）であるが、ごく一部健康保険法等が適用されない自費診療に係る販売や近隣薬局に対する販売等に係る売上げ（課税売上げ）がある。

## （2）請求人及び原処分庁の主張

### イ 請求人の主張

請求人は、医薬品の課税仕入れについて、「消費税法第30条第2項第1号に規定する共通売上対応分として区分し、その消費税額に課税売上割合を乗じて控除対象仕入税額を算出すべきであったところ、仕入れた医薬品の売上げは課税売上げ又は非課税売上げとなるが、仕入れを行った日においてはどちらとなるか分からないことから、共通売上対応分として区分することができずと錯誤し、本件各用途区分に区分し、そのうち課税売上対応分に係る消費税額を算出し、当該税額を控除対象仕入税額の対象とした。」とし、消費税法第30条第2項第1号の規定に従っていなかったこと又は当該計算に誤りがあったことにより、納付すべき税額が過大となる場合に更正の請求を認めるとする国税通則法第23条第1項第1号の規定の適用があると主張する。

### ロ 原処分庁の主張

原処分庁は、本件医薬品課税仕入れに係る用途区分は、合理的な基準に基づいており、消費税法第30条第2項第1号の規定に従っていなかったとは認められないので、国税通則法第23条第1項第1号の規定は適用

されないと主張する。

### (3) 国税不服審判所の判断

棄却。

国税不服審判所は、「請求人は、本件医薬品課税仕入れの課税売上対応分の金額について、・・・本件課税期間の末日に、G店においては個別仕入単価集計方式<sup>(35)</sup>により、H店においては原価率方式<sup>(36)</sup>により、それぞれ算出したところ、・・・これらの方法は、いずれも本件医薬品課税仕入れについて、その課税売上対応分を個別に把握可能な課税売上げに係る医薬品名及び数量又は金額を基準として、売上実績に基づいて区分する方法であり、いずれも合理性があるものと認められる。」

「なお、本件各調剤薬局ごとに個別仕入単価集計方式又は原価率方式という異なる計算方式を採用していたとしても、それぞれの計算方式に合理性がある以上、異なる計算方式を併用することをもって、本件各用途区分の合理性を否定する根拠とはならない。」

「請求人は、本件医薬品課税仕入れの非課税売上対応分の金額について、・・・本件医薬品課税仕入れの総額から課税売上対応分の金額を控除して算出したところ、この方法は、非課税売上げに係る売上実績を基準として区分する方法ではないものの、・・・本件各調剤薬局の医薬品のように課税売上対応分と非課税売上対応分のみに区分される場合には、上記イ（＝個別仕入単価方式及び原価率方式－執筆者注）のとおり合理的に算出した課税売上対応分の金額を基に、確定した金額である本件医薬品課税仕入れの総額を課税売上対応分と非課税売上対応分とに区分したものであり、合理性があるものと認められる。」と判断し、国税通則法第23条第1項第1

(35) 保管された処方せん及び近隣薬局に対する販売に係る領収書控えにより課税売上用に係る医薬品名及び数量を抽出し、当該医薬品の各仕入単価を当該医薬品ごとの各売上数量に乗じた各金額を集計する方法。

(36) 保管されたレシート控え及び近隣薬局に対する販売に係る領収書控えにより課税売上用に係る売上金額を算定し、これに店舗における全ての医薬品の仕入原価（各課税期間中の仕入金額の合計額に期首棚卸高を加え期末棚卸高を差し引いた金額）を売上金額で除した原価率を乗じる方法。



号の規定の適用はないとしている。

#### (4) 裁決事例の分析

本件は、共通用として区分される医薬品課税仕入れについて、課税仕入れの都度、暫定的に非課税仕入れに区分した上で、課税期間の末日の売上実績の状況により、課税売上用と非課税売上用に区分した請求人の区分方法が、更正の請求の事由に該当するかどうかについて争われた事案である。

上記(3)では触れていないが、国税不服審判所は、消費税法第30条第2項第1号について、「・・・個別対応方式による課税仕入れに係る消費税額の控除が認められるための要件として、課税仕入れの各用途区分が明らかにされていることを規定しているものの、どの程度まで、どのような方法で、それぞれの区分を明らかにしておくのかについて、同号に限らず現行法上明記されている規定はない。」、そして、「同号の適用についての消費税法基本通達11-2-18、同11-2-19及び同11-2-20の定めは、いずれも個別対応方式が適用される際の実務的な対応について、合理的な取扱いを定めたものである」としている。

また、課税仕入れの日の状況により、課税売上用と非課税売上用に用途区分できない課税仕入れについては、「・・・課税期間の末日までに、当該課税仕入れと対応する売上実績等の合理的な基準により課税売上対応分と非課税売上対応分とに区分され、当該区分が明らかにされれば、その明らかにされた区分によることができると解するのが相当である。」としている。

本件では、請求人は医薬品課税仕入れについて、課税仕入れの日の状況においては、暫定的に非課税売上用に区分し、課税期間の末日における売上実績により課税売上用と非課税売上用に用途区分を行ったものである。本件調剤薬局における医薬品の売上げは、ほとんど健康保険法等が適用される非課税売上げであるが、一部に自費診療に係る課税売上げがあるものであり、本件医薬品課税仕入れは、課税仕入れを行った日においては、いずれの売上げに要するものが明らかでないため、本来は、課税売上げと非課税売上げに共通する課税仕入れとして共通用に用途区分されるもので

ある。

課税仕入れの用途区分は、課税仕入れを行った日の状況により行うこととなるのであるが、消費税法基本通達 11-2-20 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個別対応方式を適用することとして差し支えないとしている。請求人は、課税入れの日の状況では用途区分が明らかでない医薬品課税仕入れについて、課税期間の末日において明らかになった売上実績に基づき用途区分を行ったものであり、それ自体は上記通達からみても誤りではない。

次に、課税売上げと非課税売上げに共通する医薬品課税仕入れについて、本件売上実績による按分が消費税法基本通達 11-2-19 にいう合理的な基準であるかどうかが問題となるが、本件では、合理性があると認められ、更正の請求の事由に当たらないとされている。

本件は、消費税法基本通達 11-2-19 にいう合理的な基準についての一例となる事例である一方、同様に医薬品課税仕入れの用途区分について争われた第 1 節 2 の裁決事例とは異なる用途区分となっている。これは、課税仕入れの日の状況において用途区分が明らかでない課税仕入れを共通用に区分し、課税期間の末日にその区分が明らかとなったとしても、課税売上割合による仕入控除税額の按分計算を行うことは誤りではないことによるものである。本件医薬品課税仕入れはそのほとんどが非課税売上げに要するものとして仕入税額控除の対象となるべきものではないが、仮に共通用に区分した上で、課税売上割合による按分計算を行っていた場合には、本件課税売上割合はおよそ 20% であることから、医薬品課税仕入れの 20% 程度が控除対象となる。このような状況については、適正な税額計算が行われるための何らかの措置を講ずる必要があるのではないかと考える。

## 第4節 小括

用途区分等が争点となった国税不服審判所裁決事例における請求人の営む事業は、そのほとんどが不動産賃貸業や調剤薬局など特定の業種である。しかしながら、裁決事例の内容を分析すると、これらの特定の業種のみならずその他の業種においても適用される判断基準もある。これは、裁決事例が特定の業種における問題であったというよりも、平成23年6月の税制改正以前は、個別対応方式により仕入控除税額の計算を行う事業者は、不動産業、金融業及び医療業など非課税売上げの割合が高い特定の事業者が主であり、その他の事業者においては、そもそも用途区分が争点とならなかったことがその主な要因であると考えられる。

事業者が個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、課税仕入れを課税売上用、非課税売上用及び共通用に用途区分することとされているが、消費税法第30条第2項第1号にいう「・・・その区分が明らかにされている」という規定に関しては、どの程度まで、どのような方法で、それぞれの区分を明確にしておけばよいのかは、現行法上明記されている規定はないことから<sup>(37)</sup>、裁決事例では、その用途区分の判定の時期や目的、その合理性などが争点となっている。

裁決事例において示された具体的な判断基準は次のとおりである。なお、裁決事例は用途区分に関する事例のみであり、課税売上割合に準ずる割合の基準の合理性等について争われた事例はない。

- ① 用途区分の判定は、原則として、その課税仕入れを行った日の状況により判定することとなる。この場合、事業者の主観的な課税仕入れの目的だけでなく、客観的な事実を勘案して判定する必要がある。
- ② 用途区分の判定の単位は課税仕入れごとに行う必要がある。したがって、複数の課税仕入れを一つの判定単位とし、当該複数の課税仕入れを何らか

---

(37) 国税不服審判所裁決平成18年2月28日裁決事例集No.71 - 719頁及び国税不服審判所裁決平成23年3月1日裁決事例集No.82を参照。

の基準により区分したとしても、用途区分を行ったことにはならない。

- ③ 共通用に用途区分した課税仕入れについて、合理的な基準により課税売上用と非課税売上用に区分が可能なものについては、当該基準により区分しても差し支えないが（消基通 11-2-19）、裁決事例では、建設費を区分する場合の使用面積割合の合理性について、建築単価が同一であるとの前提のもと「建物の利用の実態に応じたものであり合理的と認められる」との判断を示している。

これらは、非課税売上げを主たる事業とする特定の業種にのみ適用される判断基準ではなく、他の業種において用途区分の判定を行う際に共通する判断基準であると認められる。

なお、裁決事例を検討すると、消費税法の仕入控除制度の仕組み上、仕入控除税額の計算が事業者の事業の実態を反映したものとなっていないと認められる状況も生じている。その事例として、国税不服審判所平成 18 年 2 月 28 日裁決（裁決事例集 No. 71 - 719 頁）が挙げられる。

消費税法における個別対応方式による仕入控除税額の計算の仕組みは、個々の課税仕入れごとに課税売上用、非課税売上用、共通用の 3 つの区分に用途区分を行い、課税売上用に区分された課税仕入れに係る消費税額は税の累積を排除する目的から全額控除対象とし、非課税売上用に区分された課税仕入れに係る消費税額は税の累積排除を考慮するものではないことから控除対象とはされない。そして、共通用に区分された課税仕入れに係る消費税額は、原則として課税売上割合により按分し、当該課税売上割合ではその事業者の事業の実態を反映していない按分計算となる場合に対処するために、事業者からの申請に基づく課税売上割合に準ずる割合の制度が設けられている。したがって、共通用に用途区分が適切にされた課税仕入れに係る消費税額を課税売上割合により按分する計算方法は、消費税法の規定に則したものであり何ら誤った処理ではない。

しかしながら、当該裁決事例では、この仕入控除税額の計算の仕組みが上手く機能していないと認められる。調剤薬局における調剤薬品の課税仕入れは、

課税仕入れの日の状況では課税売上用と非課税売上用のいずれに使用するかわからかではないことから共通用に区分されるという業種特有の状況がある。当該裁決事例は、共通用に区分された調剤薬品の課税仕入れに係る消費税額を課税売上割合により按分計算しているものである。当該按分計算は、上記のとおり消費税法上、何ら誤った仕入控除税額の計算方法ではない。ただし、当該裁決事例において請求人は他の課税取引となる事業を営んでいたことから、課税売上割合に占める調剤薬品の非課税売上げの割合が必然的に低くなり、その結果、共通用に区分された調剤薬品の課税仕入れに係る消費税額が、制度の趣旨以上に控除対象となっていると認められる。

なお、共通用に区分された調剤薬品の仕入れについて、課税期間の末日までに売上げ実績等により課税売上用と非課税売上用の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仕入税額控除をすることとして差し支えないが、国税不服審判所裁決平成23年3月1日（裁決事例集No.82）における事業者の行った仕入控除税額の計算では、請求人がその課税期間の売上実績により調剤薬品の課税仕入れを区分したことは合理的であると認められ、更正の請求の事由には当たらないと判断されている。

一般的に、事業者が調剤薬局を主たる事業とする場合には、共通用に区分された調剤薬品の課税仕入れに係る消費税額は、その課税期間の課税売上割合による按分計算により、概ね適切な税額計算が行われるものと考えられる。しかしながら、事業者が調剤薬局以外に課税売上げが生じる事業を営んでいる場合には、事業者の事業全体の課税売上割合は調剤薬局のみを営んでいる場合に比べ高くなり、その結果、非課税売上げに要するものとして本来控除されるべきではない調剤薬品の課税仕入れに係る消費税額が控除されることとなる。

このような事例は、裁決事例のような業種特有の問題であるかもしれないが、消費税法の仕入税額控除制度にもその原因があると考えられる。消費税の確定申告に当たっては、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から課税仕入れの税額の合計額を控除して納付税額を算出するが、この際の税額の計算は事業者単位で行い、事業者の事業部門ごとや事業の種類ごとの単位に細分

化して確定申告を行うものとされていない。したがって、その事業者が複数の事業を営む場合であっても、原則として、その事業者全体の課税売上割合を基準として、共通用に区分された課税仕入れに係る消費税額の合計額を按分計算することとなる。

その事業者が複数の事業を営んでいる場合であっても、その各事業が課税取引に該当する事業であれば、共通用に区分された課税仕入れに係る消費税額について課税売上割合による按分計算を行ったとしても、課税売上げに要する課税仕入れ部分の消費税額は概ね合理的に控除されるものと考えられる。

ただし、課税取引と非課税取引を主たる事業とする事業者においては、その事業者の事業の種類等によっては、課税売上割合による按分が事業者の事業の実態を反映しない税額計算となる場合も生じる。このような状況に対処するため、課税売上割合に準ずる割合の制度が設けられているが、課税売上割合に準ずる割合はあくまでも事業者からの申請に基づく承認制度であるため、事業者からの申請がなければ、事業の実態を反映していない場合であっても課税売上割合により按分計算されることとなる。したがって、このような事業者においては、共通用に区分された課税仕入れに係る消費税額を課税売上割合又は課税売上割合に準ずる割合のいずれにより按分計算するのか、また、課税仕入れを行った日の状況ではその用途が明らかでなく共通用に区分した課税仕入れについて、消費税法基本通達 11-2-19 にいう合理的な基準により課税売上げ部分と非課税売上げ部分に区分するのか又はそのまま共通用として課税売上割合等により按分計算するのかといった、仕入控除税額の計算方法を選択できることとなる。なお、課税売上割合に準ずる割合による場合には、税務署長の承認を受ける必要があり、承認を受けた場合には、承認を受けた課税期間以後の課税期間については、課税売上割合に準ずる割合により仕入控除税額を計算することとなる。しかしながら、あくまでも事業者からの申請に基づく承認制度であるため、事業者の仕入控除税額が制度の趣旨以上に控除される場合であっても、

事業者からの申請がなければ、現行法の規定では何ら是正されない<sup>(38)</sup>。

この結果、非課税売上げに要する課税仕入れに係る消費税額が、課税売上割合による按分計算により制度の趣旨以上に控除対象となり、適正な税額計算が行われないこととなる。したがって、このような状況を是正する何らかの仕組みが必要であると考え、この点については、第3章における諸外国の仕入税額控除制度の仕組み等を踏まえ、第4章において検討することとする。

---

(38) 消費税法第33条から第36条に規定する調整対象固定資産に係る控除税額の調整規定等に該当する場合を除く。

### 第3章 諸外国の付加価値税における 仕入税額控除制度

#### 第1節 EUの付加価値税制度の変遷

付加価値税は、フランスにおいて、1954年に初めて導入された。付加価値税は、税制の長い歴史から見ると新しい税目であるが、1960年代後半に現代的な付加価値税に衣替えてから急速な広まりをみせ、今や政府の税収を支える基幹的な税目として、130を超える国で導入されている（OECDに加盟する30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。）<sup>(39)</sup>。

EU（EC）では、1962年に欧州委員会から第1次指令案が公表され、原案の修正や第2次指令案の公表を経て、1967年4月に第1次指令と第2次指令が加盟各国に対して公布された。これによって、既存の累積的な取引高税の廃止と共通の付加価値税の導入を、遅くとも1970年1月1日までに実施することが定められた（ただし、導入期限についてはその後延期された。）。

1970年代に入ると、付加価値税は固有財源としての役目を担うことになり、付加価値税を各国間でより調和させることの必要性が認識された。1977年5月に公布された付加価値税第6次指令（以下「第6次指令」という。）は、付加価値税の課税標準の統一を目的として公布されたものであり、同指令によって現在の付加価値税の枠組みが規定された。その後、同指令は数次の改正を受け、2006年11月28日の2006/112/EC指令（2007年1月1日施行。以下「付加価値税指令」という。）ではその条文構成が大きく改正され、より分かりやすい体系に整理された<sup>(40)</sup>。

なお、指令は、欧州委員会（コミッション）が原案を作成し、理事会に承認

---

(39) 鎌倉治子『諸外国の付加価値税』1頁（国立国会図書館及び立法考査局、2008年）。

(40) 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』25頁（中央経済社、2009年）。鎌倉・前掲注(39)11頁。



され公布されるものであり、また、「達成されるべき結果について、名宛人である構成国を拘束するが、方式及び手段の選択は構成国の機関に委ねられる」（EU運営条約 288 条 3 段）ものであるため、指令については国内実施措置が想定されている<sup>(41)</sup>。

次節では、EUの付加価値税の共通ルールである付加価値税指令における仕入税額控除制度を概観する。

## 第 2 節 EUの付加価値税における仕入税額控除制度

### 1 EUの仕入税額控除制度の概要

EU加盟国では、付加価値税額の計算方法として、前段階税額控除（仕入税額控除）を採用している。この方法は、課税期間内の総売上金額に税率を乗じて求めた金額から、当該課税期間内の総仕入れ金額に含まれている付加価値税額を控除することによって税額を求める方法である。ほとんどの付加価値税導入諸国がこの仕入税額控除制度を採用している<sup>(42)</sup>。

仕入税額控除の要件として、EU加盟国等の付加価値税では「インボイス方式<sup>(43)</sup>」が採用され、我が国の消費税法では「請求書等保存方式」が採用されている点が大きく異なるが、本研究では我が国にインボイス方式を導入する場合の課題等についての検討は行わない。

なお、インボイス方式であっても、インボイスに記載された税額の全てが控除対象となるわけではない。諸外国の付加価値税における仕入控除税額の

---

(41) 中西優美子『EU法』115 頁（新世社、2012 年）、庄司克宏『EU法 基礎篇』135 頁（岩波書店、2003 年）。

(42) 増田英敏「イギリスの付加価値税 (value added tax) の法構造」石島弘ほか編『納税者保護と法の支配』520 頁（信山社、2007 年）。

(43) インボイス方式とは、課税事業者が発行するインボイスに記載された税額のみを控除する方式である。我が国の消費税法においては、免税事業者及び消費者からの仕入れについても控除対象なるが、インボイス方式では免税事業者はインボイスを発行できないため、免税事業者からの仕入れについては仕入税額控除ができない。なお、インボイス方式では、インボイスに適用税率及び税額の記載が義務付けられている。

計算方法も、原則として課税取引に対応する仕入れに係る税額のみ控除を認め、課税取引と非課税取引に共通する仕入れに係る税額については、按分計算することとされており、非課税売上げに対応する課税仕入れに係る消費税額は控除対象としないとする我が国の消費税法と基本的な仕組みは同様である。

したがって、EU付加価値税の共通ルールである付加価値税指令及びEU加盟国の付加価値税と我が国の消費税法の仕入税額控除制度に関する規定等と比較し、消費税法との共通部分及び相違点を明らかにするため、以下、検討することとする。

## 2 付加価値税指令における仕入税額控除制度

### (1) 付加価値税指令における仕入税額控除の時期等

我が国の仕入税額控除制度では、課税仕入れに係る消費税額は、その課税仕入れを行った日の属する課税期間において一括控除することになるが、付加価値税指令では、次のように規定されている。

付加価値税指令第 167 条<sup>(44)</sup>

「控除の権利は、控除対象税額が課税されるべき時点で発生する。」

取引相手である仕入先事業者について、当該仕入税額（仕入先事業者にとっては売上税額）が「課税されるべき時点」とは、資産又はサービスが提供された時点であるので（同指令 63 条）、当該取引に係る資産又はサービスの提供が行われれば、その時点で仕入先事業者には納税義務が生じ、当該納税義務者には仕入税額控除請求権が発生するとされている<sup>(45)</sup>。

付加価値税指令では、第 167 条から第 192 条に仕入税額控除に関する規定があり、同指令 168 条では<sup>(46)</sup>、

---

(44) Article 167 「A right of deduction shall arise at the time the deductible tax becomes chargeable.」

(45) 西山由美「EU付加価値税の現状と課題」フィナンシャル・レビュー第 102 号 157 頁（2011 年）。

(46) Article 168 「In so far as the goods and services are used for the purposes

「資産及びサービスが、納税義務者の課税取引に用いられる限りにおいて、当該納税義務者は、当該課税取引を行った加盟国において、納付すべき税額から次の税額を控除する権限を有する。

- ① 他の事業者により、課税事業者に対して行われた又は行われる予定の、資産の譲渡又は役務の提供に関して、当該加盟国で納税義務が成立又は支払われた付加価値税
- ② 他の課税事業者から資産の譲渡又は役務の提供を受けていたならば、前段階税の控除対象とならないであろう資産や役務を、課税事業者が自らが生産したり提供を行っていた場合に、これを他の課税事業者から有償で購入したものとみなして課税する権利が認められている（第 18 a 条、第 27 条）。このような制度を導入した加盟国で課されるみなし付加価値税
- ③ EU 域内取得に課される付加価値税
- ④ みなし EU 域内取得に課される付加価値税
- ⑤ 加盟国への輸出に関して納税義務が成立した又は支払われた付加価値税」

と規定され、仕入税額控除が当該加盟国政府に対する請求権であるという法的性質が明示されている<sup>(47)</sup>。

---

of the taxed transactions of a taxable person, the taxable person shall be entitled, in the Member State in which he carries out these transactions, to deduct the following from the VAT which he is liable to pay:

- (a) the VAT due or paid in that Member State in respect of supplies to him of goods or services, carried out or to be carried out by another taxable person;
- (b) the VAT due in respect of transactions treated as supplies of goods or services pursuant to Article 18(a) and Article 27;
- (c) the VAT due in respect of intra-Community acquisitions of goods pursuant to Article 2(1)(b)(i);
- (d) the VAT due on transactions treated as intra-Community acquisitions in accordance with Articles 21 and 22;
- (e) the VAT due or paid in respect of the importation of goods into that Member State.

(47) 西山・前掲注(45)157頁。天野・前掲注(40)175～176頁。

## (2) 付加価値税指令における課税・非課税取引に共通する仕入控除税額の按分計算

付加価値税指令では、第 173 条から第 175 条において仕入税額控除の配分方式等に関して規定されている<sup>(48)</sup>。

課税取引と非課税取引<sup>(49)</sup>に用いられる仕入れの仕入控除税額の配分方法

(48) 付加価値税指令については、鈴木正司「フランスの仕入税額控除と計算例」税務弘報第 60 号 26～34 頁、(2012 年)を参照。

(49) 付加価値税指令では、非課税取引として、「一定の公益活動を理由とする非課税」(同指令 132 条)及び「その他の非課税」(同指令 135 条)が定められている。

### (1) 公益活動

(a)公共郵便事業(旅客輸送・電信電話業務を除く)、(b)公法規制団体又は一定の病院・医療センター等が行う医療行為及び密接に関連する活動、(c)加盟各国が定める医師及び医療補助者が行う医療行為の提供、(d)人体の組織、血液、母乳の供給、(e)歯科技工士のサービスの供給、義歯の供給、(f)競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、VAT 非課税の活動等を行う独立団体が、共同費用の実費に対応する会費を会員に対して請求している場合に、当該活動の実行に直接必要なサービスを会員に対して行うためのサービスの供給、(g)福祉・社会保障に密接に関連する財・サービスの供給(老人ホーム、公法規制団体又は加盟各国が認める社会福祉団体によるものを含む)、(h)児童・青少年の保護に密接に関連する財・サービスの供給で、公法規制団体又は加盟各国が認める社会福祉団体によるもの、(i)児童又は青少年の教育、学校又は大学の教育、職業(再)訓練(それに密接に関連した財・サービスの供給を含む)の提供で、教育を目的とする公法規制団体又は加盟各国が認める同様の団体によるもの、(j)教師による私的指導で学校・大学教育の範囲のもの、(k)宗教団体又は哲学団体による人材の供給で、医療・福祉・青少年保護・教育のためのもの、(l)競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、政治、労働組合、宗教、愛国、哲学、博愛又は市民的な目的をもった非営利団体が、会員に対して、共益のために、会費の対価として行うサービスの供給、(m)スポーツ又は体育に密接に関連する一定のサービスの供給で、非営利団体がスポーツ又は体育に参加する個人に対して行うもの、(n)一定の文化的サービスの供給、及びそれに密接に関連する財の供給で、公法規制団体又は加盟各国が認めるその他の文化的組織によるもの、(o)競争上のゆがみを引き起こさない限りにおいて、上の(b)(g)(h)(i)(l)(m)(n)(医療・福祉・青少年保護・教育・非営利団体活動・スポーツ・文化活動)に準じてその活動が免税とされている組織による財・サービスの供給で、当該団体のみ益となる募金活動に関連するもの、(p)救急車等による傷病者の輸送サービスの供給で、認可団体によるもの、(q)公共ラジオ・テレビ局が行う非商業活動

なお、(o)については、特に行事の回数や非課税限度額について、加盟国は必要な制限を加えることができる。

### (2) その他

(a)保険及び再保険取引(保険ブローカー及び保険エージェントが行う関連サービスを含む)、(b)信用の供与、(c)信用保証、(d)預金及び当座預金・支払・振替・借入・小切手等の取引、(e)法定通貨の取引、(f)株式、会社又は組合の持分、社債及びその

については、同指令第 173 条において<sup>(50)</sup>、

「付加価値税を控除することのできる第 168 条、第 169 条及び第 170 条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 174 条、第 175 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<sup>(51)</sup>。」

とされ、課税取引に係る部分のみが控除対象となり、また、その配分方法は後述する第 174 条、第 175 条によることと規定されている。

ただし、同指令第 173 条第 2 項において<sup>(52)</sup>、

他の証券、(g)加盟国が定義する特別投資ファンドの運用、(h)郵便切手・印紙等、(i)各国の規制内での賭け事、富くじその他のギャンブル、(j)建物及びその敷地の供給、(k)未建築地の供給、(l)不動産のリース又は賃貸（加盟各国が定義するホテルやキャンプ場等の宿泊施設、駐車場、恒久的に設置された機械装置、貸金庫の賃貸等を除く）

なお、(b)から(g)の金融取引、建築物及びその敷地の供給、未建築地の供給、不動産のリース又は賃貸については、課税選択権を与えることができる。（鎌倉・前掲注(39)14頁）

- (50) Article 173 「1. In the case of goods or services used by a taxable person both for transactions in respect of which VAT is deductible pursuant to Articles 168, 169 and 170, and for transactions in respect of which VAT is not deductible, only such proportion of the VAT as is attributable to the former transactions shall be deductible. The deductible proportion shall be determined, in accordance with Articles 174 and 175, for all the transactions carried out by the taxable person.」
- (51) 吉傘田勲「仕入税額控除の諸問題」日税研論集第 30 号 35 頁（1995 年）。付加価値税指令の仕入税額控除に関する規定については、第 6 次指令から大きな改正はないため、本稿ではこの論説の邦訳を参考とした。
- (52) Article 173 「2. Member States may take the following measures:
- (a) authorise the taxable person to determine a proportion for each sector of his business, provided that separate accounts are kept for each sector;
  - (b) require the taxable person to determine a proportion for each sector of his business and to keep separate accounts for each sector;
  - (c) authorise or require the taxable person to make the deduction on the basis of the use made of all or part of the goods and services;
  - (d) authorise or require the taxable person to make the deduction in accordance with the rule laid down in the first subparagraph of paragraph 1, in respect of all goods and services used for all transactions referred to therein;

「加盟国は次の措置をとることができる」とされている。

- (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付けること。
- (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及び生産実績に基づいて控除することを認め又は義務付けること。
- (d) 納税義務者に対し、第1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、第1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付けること。
- (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。」

同指令第173条の規定をみると、次の点について消費税法との類似点又は相違点が認められる<sup>(53)</sup>。まず、(a)の事業部門ごとの課税売上割合により計算する規定は消費税法にはなく<sup>(54)</sup>、消費税法では、事業者の事業全体の課税売上割合によることとされている。(a)の規定がないため、事業者に事業部門ごとの計算を義務づける(b)の規定も消費税法にはない。(c)も消費税法に規定はないが、共通用に用途区分された課税売上げ及び非課税売上げに共通する課税仕入れについて、生産実績その他の合理的な基準により課税売上用と非課税売上用とに区分することができることとされている(消基通 11-2-19)。なお、使用状況等を課税売上割合に準ずる割合と

---

(e) provide that, where the VAT which is not deductible by the taxable person is insignificant, it is to be treated as nil.」

(53) 付加価値税指令第173条と我が国の規定との比較については、第6次指令と消費税法の規定を比較した、佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について」『税大ジャーナル8』161頁(税務大学校、2008年)を参考とした。

(54) 課税売上割合は、事業者が当該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に占める課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の割合をいうのであるから、課税売上割合の計算を事業所単位又は事業部単位等で行うことはできない(消基通 11-5-1)。ただし、「課税売上割合に準ずる割合」として承認を受けた場合には、事業部門ごとの割合で計算することもできる。

して承認を受けた場合は、その割合によることができる。ただし、(c)のような、使用状況等により計算することを事業者に義務付ける規定は消費税法にはない。(d)は、消費税法の一括比例配分方式に相当するものであり、そして、(e)は控除しえない付加価値税額すなわち非課税売上げに対応する付加価値税額が少額るときには全額控除を認めるという規定であり、消費税法の95%ルールに相当するものである。

なお、同指令第173条の規定について、付加価値税指令の前身である第6次指令の当初指令案の公式説明では、「・・・後段(＝上記(a)から(e)までの規定－執筆者注)は課税の不公平の回避を目指した新规定である。このような比率(＝課税売上割合－執筆者注)を定めると実際の使用状況を基準とした場合と食い違ってくるので、このような不公平は納税義務者の利害を左右することとなる。したがって、加盟国は、納税義務者が独立計算を行っている場合は、納税義務者に特別の比率を定め、財貨及びサービスの全部又は一部を当該事業に実際に使用した額を基準にして控除することを認め又は義務付けることとしたものである。」と説明されている<sup>(55)</sup>。この公式説明からすると、課税売上割合では事業者の実態を反映した税額計算が行われない場合があるとの認識の下、公平性の観点から、適切な仕入控除税額の計算がなされるよう、事業者の実情に応じた合理的な基準を認める(又は義務付ける)こととする規定であると考えられる。

### (3) 付加価値税指令における課税売上割合の計算等

付加価値税指令では、課税取引と非課税取引に共通する仕入れに係る税額については、「…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。」こととされていることは上記のとおりであるが、当該比率の具体的方法については、同指令第174条及び第175条に規定されている。

同指令第174条第1項では、控除比率について次のように規定してい

---

(55) 吉牟田・前掲注(51)36頁。

る<sup>(56)</sup>。

「控除比率は次により計算される。

(a) 第 168 条及び第 169 項に基づき付加価値税を控除できる取引の属する年の取引高の総額（付加価値税額を除く。）を分子とする。

(b) 分子に含められる取引及び付加価値税を控除できない取引の属する年の取引高の総額（付加価値税額を除く。）を分母とする。加盟国は、第 73 条に定める以外の補助金の額を分母に含めることができる。」

同条第 2 項では、控除比率に含めないものについて次のように規定している<sup>(57)</sup>。

「第 1 項の規定にかかわらず、控除比率の計算から次の取引に係る額を除外するものとする。

(a) 納税義務者が自己の事業の用に供した資本財の供給に係る取引高

(b) 付随的不動産取引又は付随的金融取引に係る取引高

(c) 第 135 条第 1 項 (b) から (g) に定める取引が付随的取引である場合の

(56) Article 174 「1. The deductible proportion shall be made up of a fraction comprising the following amounts:

(a) as numerator, the total amount, exclusive of VAT, of turnover per year attributable to transactions in respect of which VAT is deductible pursuant to Articles 168 and 169;

(b) as denominator, the total amount, exclusive of VAT, of turnover per year attributable to transactions included in the numerator and to transactions in respect of which VAT is not deductible.

Member States may include in the denominator the amount of subsidies, other than those directly linked to the price of supplies of goods or services referred to in Article 73.]

(57) Article 174 「2. By way of derogation from paragraph 1, the following amounts shall be excluded from the calculation of the deductible proportion:

(a) the amount of turnover attributable to supplies of capital goods used by the taxable person for the purposes of his business;

(b) the amount of turnover attributable to incidental real estate and financial transactions;

(c) the amount of turnover attributable to the transactions specified in points (b) to (g) of Article 135(1) in so far as those transactions are incidental.]



当該取引に係る取引高<sup>(58)</sup>」

同条第3項は、資本財の調整に関して規定している<sup>(59)</sup>。

「加盟国が第191条に定める選択権を行使して資本財に関する調整を要求しない場合には、加盟国は控除比率の計算に資本財の処分を含めることができる。」

このように、同指令第174条は、第1項で控除比率（課税売上割合）の分子及び分母に含める取引について、また、第2項で控除比率に含めない取引について、そして、第3項では資本財の調整に関して規定している。

同指令と消費税法を比較すると、消費税法においても、有価証券の譲渡対価の額は全額ではなくその5%相当額を分母に含めるとするなどの調整規定はあるが、同指令に規定するような、付随的な不動産取引や付随的な金融取引を課税売上割合に含めないとする規定はない。

この付随的な不動産取引等を控除比率に含めないことについて、第6次指令の当初指令案での公式説明では、「本項に定める取引は、納税義務者の事業活動を代表しえないものであるので、比率計算から除外しなければならない。これらは、副次的活動にすぎない資本財項目及び不動産の売却並びに副次的活動である金融取引である。すなわち、これらの売上げは、事業の総売上高には二次的な意味を持つにすぎない。これらは、納税義務者の通常の事業活動に該当しない場合に限り、除外される。」と説明されている<sup>(60)</sup>。

このように、付加価値税指令においては、事業者の主たる事業以外の副次的な活動から生じる取引額は、控除比率（課税売上割合）から除かなければならないとされているが、消費税法では、例えば、不動産業をその事

(58) 同指令第135条は、保険取引等に関する非課税措置について規定している。

(59) Article 174 「3. Where Member States exercise the option under Article 191 not to require adjustment in respect of capital goods, they may include disposals of capital goods in the calculation of the deductible proportion.」

(60) 吉牟田・前掲注(51)41頁。なお、最後の「・・・通常の事業活動に該当しない場合に限り除外する」旨の規定は、「付随的」で表現されているとして、指令本文では削られている。

業としない事業者が遊休土地を譲渡した場合の対価の額や預金利子等も課税売上割合の計算に含められることとなる。

さらに、同指令 175 条では、課税売上割合の端数処理、暫定的な課税売上割合、そして、実態に基づく年末調整について規定されている<sup>(61)</sup>。

以上のように、付加価値税指令では、仕入税額控除が認められる課税取引のみを控除対象とし、仕入税額控除が認められる課税取引とそれ以外の取引に共通して用いられる仕入れに係る税額については、課税売上割合により配分することを基本としている。ただし、課税売上割合では事業者の事業の実態を反映しない場合が生じるため、事業部門ごとの課税売上割合の計算、使用割合に基づく計算や一括比例配分方式を事業者に認めること又は義務化すること、そして、仕入税額控除が認められない税額が当該事業者にとって少額であれば、控除制限を適用しないことも認めるといった、課税売上割合以外の基準による仕入税額控除の方法を各加盟国の国内法において制定することを認めている。

EU加盟国は、付加価値税指令（若しくは第6次指令）の規定を基に各加盟国の国内法を制定しており、基本的には各加盟国において同様の仕組みが採られているものと考えられるが、以下、フランス、ドイツ、イギリスの仕入税額控除制度を概観する。

---

(61) Article 175 「1. The deductible proportion shall be determined on an annual basis, fixed as a percentage and rounded up to a figure not exceeding the next whole number.

2. The provisional proportion for a year shall be that calculated on the basis of the preceding year's transactions. In the absence of any such transactions to refer to, or where they were insignificant in amount, the deductible proportion shall be estimated provisionally, under the supervision of the tax authorities, by the taxable person on the basis of his own forecasts.

However, Member States may retain the rules in force at 1 January 1979 or, in the case of the Member States which acceded to the Community after that date, on the date of their accession.

3. Deductions made on the basis of such provisional proportions shall be adjusted when the final proportion is fixed during the following year.]

### 3 フランスの仕入税額控除制度

#### (1) フランスの付加価値税の概要

フランスの現代的な付加価値税は、1968年1月1日から導入された。フランスでは、1954年から既に、多段階累積課税排除型の旧付加価値税が導入されていたが、旧付加価値税は、サービスが課税対象外であり、小売段階は非課税であった。また、旧付加価値税の時代には、3つの一般消費税（旧付加価値税、サービス供与税、地方小売売上税）に加えて、特定品目に対する個別間接税（特定税）が課され、税制が非常に煩雑化していた。新付加価値税の導入に際しては、サービス供与税、地方小売売上税を含む14の税目が廃止されて新付加価値税に吸収され、6段階あった旧付加価値税の税率について、税率格差の是正・簡素化が行われた<sup>(62)</sup>。

フランスの付加価値税の特徴は、複数税率によって、逆進性に配慮していることである。軽減税率は、食料品や農産物用の肥料等に対する5.5%と新聞や医薬品等に対する超軽減税率の2.1%の、2種類が設けられている。ゼロ税率はなく、非課税適用品目はイギリスよりも少ない<sup>(63)</sup>。

#### (2) フランスの仕入税額控除制度における仕入控除税額の計算方法等

##### イ フランスにおける仕入控除税額の計算方法

フランスの付加価値税において、仕入税額控除の対象となるのは、原則として課税取引に要する仕入に係る税額であり、次のように規定されている。

フランス付加価値税法第271条<sup>(64)</sup>

(62) 鎌倉・前掲注(39)23頁。

(63) 鎌倉・前掲注(39)23頁。フランスでは、次の取引が非課税となる。①医療、②郵便・放送サービス、③教育、④慈善活動、⑤不動産取引、⑥事業の移転、⑦金融取引、⑧保険、⑨廃材及び再生利用材料、⑩中古の資本財、⑪賭け事・富くじ・カジノ、⑫事業者・公共団体による職員への廉価な食事の提供（大学・学校が学生・生徒に提供するものも含む）、⑬居住用家具付不動産のリース、⑭印紙、等（鎌倉・前掲注(39)25頁）。

(64) 1 Article 271 I. 「 1. La taxe sur la valeur ajoutée qui a grevé les éléments du prix d'une opération imposable est déductible de la taxe sur la valeur ajoutée applicable à cette opération.

「1. 課税取引金額を構成する付加価値税は、当該取引に適用される付加価値税から控除する。

2. 控除の権利は、事業者に租税債務が生じたときに発生する。ただし、一時的に付加価値税が課される取引を行う者については、当該譲渡の時点において控除の権利を行使しうる<sup>(65)</sup>。」

ただし、次の活動については税額控除が認められない。事業経費とならない物品・サービスの購入、役員・従業員のホテル代・遊興費・外食費等の本来個人的な性質を持つ支出（社員食堂は除く）、宿泊施設の経費（役員、秘書以外の従業員の個人住宅、ホテル等）、社用の自動車・飛行機・ヘリコプター等（公共交通、社員の輸送を行う会社は除く）、製品の贈与及び非現実的な低価格での販売とサービスの提供（少額の場合と公共目的の贈与は例外）、一部の燃料（暖房、エンジンオイル、ガス、自動車のディーゼルオイル及び潤滑油）、無償のサービス等。事業目的、非事業目的両方に利用される物品及びサービスについては、事業目的でのみ利用されるわけではない物品・サービスについての税額控除は認められず、部分的に税額控除が認められる<sup>(66)</sup>。

ロ フランスの課税・非課税取引に共通する仕入控除税額の按分計算等

課税取引と非課税取引に共通して用いられる仕入れに係る税額は、その一部分が控除対象となるが、取引のうち一部が非課税取引の場合は、総取引額に占める課税取引の比率に基づいて仕入税額控除が認められる。固定資産の全てと、一部の財・サービスに適用される税額控除は、

2. Le droit à déduction prend naissance lorsque la taxe déductible devient exigible chez le redevable.

Toutefois, les personnes qui effectuent des opérations occasionnelles soumises à la taxe sur la valeur ajoutée n'exercent le droit à déduction qu'au moment de la livraison.」

(65) 湖東京至「翻訳フランス付加価値税法」関東学院法学 11 卷（上巻）215 頁（2002 年）。フランス付加価値税法の邦訳について、本稿ではこの翻訳を参考としている。

(66) 林宏昭「フランスの付加価値税」橋本徹編『欧米諸国の間接税』31 頁（納税協会連合会、1988 年）。税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法〔第 2 版〕』226～227 頁（中央経済社、2008 年）。

付加価値税が課される受取額と、それに非課税取引及び対象外取引の受取額を加えた額との比率（課税売上割合）に応じて算定される<sup>(67)</sup>。

フランスでは、事業部門ごとに課税売上割合による控除税額の按分計算を行うことは認められているが、物理的配分基準（課税売上割合に準ずる割合）を使うことは認められていない<sup>(68)</sup>。さらに、事業者が複数の事業を営んでいる場合、これらの事業には付加価値税上同じ規定が適用されない<sup>(69)</sup>。

なお、フランスにおいても、我が国の消費税法と同様に一括比例配分方式が認められており、事業者がこの方式を適用するための事前承認は不要である<sup>(70)</sup>。

#### ハ フランスの課税売上割合の計算に関する留意事項等

フランスにおいても、付加価値税指令において規定されているように、副次的な金融取引は課税売上割合の計算において分母に含めないという規定がある。副次的とは、課税取引と関連はしているが直接延長線上にあつて継続的に必要とされるものではなく、付加価値税付きの仕入財の使用が「ごく限られている」という2つの条件を同時に満たすべきとされている<sup>(71)</sup>。

(67) 林・前掲注(66)31頁。

(68) 鈴木・前掲注(48)29頁。なお、課税売上割合以外の基準（物理的配分基準）による按分計算が認められるのは、課税取引と課税対象外取引に共通する仕入れの配分のみに適用される。課税取引と課税対象外取引に共通する仕入れとは、例えば、個人事業者の事業用と家事用に共通する仕入れ等が該当する。物理的基準として、税務通達では、床面積比、使用時間、給与、従業員数、食事回数、取引件数（上記以外の物理的基準も可能であり、税務当局の事前承認は不要である。）などが例示されている。（鈴木・前掲注(48)27～30頁）。

(69) 鈴木・前掲注(48)31頁。各事業の経済的性質、特に各事業に個別の固定資産や従業員が帰属し、さらに、別個の会計処理がなされていることが複数の事業部門があるという判定基準とされる。また、事業者が課税取引と非課税取引を行っている場合も付加価値税上同じ規定が適用されない。（鈴木・前掲注(48)31頁）。

(70) 鈴木・前掲注(48)29頁。

(71) 鈴木・前掲注(48)31頁。「ごく限られている」とは、金融取引使用分に対応する額が仕入額全体の10%を超えていないことで満たされると規定されている。なお、仕入財について、直接使用しているものだけに限り、一般管理費をこの比率計算に入れる

また、農地、農業建物、更地や特定設備のない建物の賃貸は非課税取引とされているが、金融取引と同様に、副次的であれば課税売上割合の計算において分母に含めず、不動産譲渡取引は個別規定により課税売上割合に含めないこととされている<sup>(72)</sup>。

#### 4 ドイツの仕入税額控除制度

##### (1) ドイツの付加価値税の概要

ドイツでは、旧西ドイツ時代の1968年1月1日に付加価値税が導入された。付加価値税の導入は、法律上は、従来の売上税法（多段階累積型の一般消費税）を改正することで行われた。付加価値税を導入するための売上税法の改正案は、1963年から連邦議会での審議が始められ、EEC指令の公布と歩調をあわせて1967年5月に成立した。付加価値税の導入の理由は、従来の売上税の欠点が強く認識されていたこと、売上税の税負担が流通段階の多少によって異なることに関して連邦憲法裁判所が議会に付加価値税導入を促したこと、付加価値税についてのEEC指令が公布されたことであった<sup>(73)</sup>。

##### (2) ドイツの仕入税額控除制度における仕入控除税額の計算方法等

###### イ ドイツにおける仕入控除税額の計算方法

ドイツの仕入税額控除については、ドイツ売上税法（付加価値税法）第15条以下に規定されている。

ドイツ売上税法第15条第1項<sup>(74)</sup>

---

べきではないとされる。また、金融収入が売上げの5%を超えていないことで、10%基準が満たされるとしてよいとしており、10%基準を満たさない場合は、金融取引業務を事業部門とすることもできるという通達が税務当局から出されている（鈴木・前掲注(48)31～32頁）。

(72) 鈴木・前掲注(48)32頁。

(73) 鎌倉・前掲注(39)18頁。

(74) Umsatzsteuergesetz15(1)「Der Unternehmer kann die folgenden Vorsteuerbeträge abziehen:

1. die gesetzlich geschuldete Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die von einem anderen Unternehmer für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

「事業者は、以下の前段階税額を控除することができる。

一号 事業として他の事業者から行われる供給又はその他の給付につき、第 14 条に規定する計算書に区分表示された税額。区分表示された税額が当該売上げの履行前の支払に係わる限りにおいて、計算書が存在し、かつ、支払が行われている場合、当該税額を控除することができる<sup>(75)</sup>。」

事業者が仕入税額控除を行うためには、仕入れに係るインボイスがその要件とされるとともに、当該仕入れが「事業として」「他の事業者から」行われるものでなければならない。したがって、事業者が個人（非事業者）から物を購入し、それを再び売却する場合、当該事業者は仕入れに係る税額を控除できない<sup>(76)</sup>。これは、ドイツ売上税法においてのみ控除を認めないというものではなく、インボイス方式による付加価値税を採用している諸外国においては、原則として控除することはできないこととされている。

そして、売上税法第 15 条第 2 項において、非課税売上げ<sup>(77)</sup>（国内で行われる場合、非課税となる国外への売上げ）に用いられた課税仕入れ、

Die Ausübung des Vorsteuerabzugs setzt voraus, dass der Unternehmer eine nach den §§ 14, 14a ausgestellte Rechnung besitzt. Soweit der gesondert ausgewiesene Steuerbetrag auf eine Zahlung vor Ausführung dieser Umsätze entfällt, ist er bereits abziehbar, wenn die Rechnung vorliegt und die Zahlung geleistet worden ist;」

(75) 西山由美「消費課税における仕入税額控除ードイツ売上税法における前段階税額控除を素材として」法学政治学論究第 29 号 109 頁（1996 年）。

(76) 西山・前掲注(75)120～121 頁。

(77) ドイツでは、次の取引が非課税となる。①金融取引、②不動産取引、③保険取引、④不動産のリース又は賃貸、⑤医療（医師、内科医、歯科医師の特定の活動による処理および病院や同様の医療機関での処理）、⑥郵便、⑦人間の血液、組織及び乳の供給並びに特殊車による傷病者の輸送、⑧福祉分野で公的に認められた協会の一定の活動、⑨盲人の活動、⑩公共の又は公的に認められた劇場、オーケストラ、博物館、動植物園、文書館等の活動、⑪公的に認められた学校、カレッジ、大学等による教育、⑫政府のカレッジ、大学による一定の研究活動、⑬公共団体又は類似の機関による講義、課程、その他の科学的又は教育的な興業、⑭一定の自家消費、（鎌倉・前掲注(39)20 頁）。

輸入等に係る仕入税額は控除対象外となることが定められている<sup>(78)</sup>。

ロ ドイツの課税・非課税取引に共通する仕入控除税額の按分計算等

事業者が事業のために仕入れた目的物又はサービスのうち、その一部を前段階税額控除の認められない売上げ（法 15 条 2 項各号）に利用する場合について、売上税法は次のような規定を置いている。

売上税法第 15 条第 4 項<sup>(79)</sup>

「事業者が、その事業として供給された目的物、輸入された目的物、若しくはEU域内で取得した目的物、又は当該事業者により請求されたその他の給付を、前段階税額控除の排除される売上げに一部用いる場合、前段階税額控除の排除されている売上げに経済的に帰属している前段階税額部分を控除することはできない。事業者は、控除できない税額部分を実態に基づく見積もりにより算定することができる<sup>(80)</sup>。」

課税取引と非課税取引に共通する仕入れがある場合、事業者は仕入控除税額を控除可能部分と控除不能部分に区分しなければならない。区分しなければならない例としては、課税取引と非課税取引に共通して使用

(78) 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」税務弘報第 61 巻第 2 号 117 頁（2013 年）。ドイツにおける課税取引と非課税取引に共通する仕入れに係る税額の按分計算について、本稿ではこの論説を参考としている。

(79) Umsatzsteuergesetz 15 (4) 「Verwendet der Unternehmer einen für sein Unternehmen gelieferten, eingeführten oder innergemeinschaftlich erworbenen Gegenstand oder eine von ihm in Anspruch genommene sonstige Leistung nur zum Teil zur Ausführung von Umsätzen, die den Vorsteuerabzug ausschließen, so ist der Teil der jeweiligen Vorsteuerbeträge nicht abziehbar, der den zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen wirtschaftlich zuzurechnen ist. Der Unternehmer kann die nicht abziehbaren Teilbeträge im Wege einer sachgerechten Schätzung ermitteln. Eine Ermittlung des nicht abziehbaren Teils der Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen, zu den Umsätzen, die zum Vorsteuerabzug berechtigen, ist nur zulässig, wenn keine andere wirtschaftliche Zurechnung möglich ist. In den Fällen des Absatzes 1b gelten die Sätze 1 bis 3 entsprechend.」

(80) 西山・前掲注(75)125～126 頁。



される社屋の建設、維持に係る費用等が挙げられる<sup>(81)</sup>。

ドイツ売上税法第 15 条第 4 項 2 文では、課税事業者は控除不能部分の仕入控除税額を合理的な推定により計算することができるとされ、同項 3 文では、課税売上割合による按分計算は、その他の手法による経済的な対応関係の推定が不可能な場合にのみ認められると規定されている<sup>(82)</sup>。ドイツ売上税法では、共通の仕入控除税額の計算において、合理的な基準による按分が原則とされ、課税売上割合による按分が例外とされる。なお、どのような基準が合理的であるかについては、ドイツ売上税施行通達に示されている<sup>(83)</sup>。

付加価値税指令では、課税取引と非課税取引に共通して用いる仕入れに係る税額の按分計算については、原則として課税売上割合によることとされ、それ以外の方法による按分について加盟国に選択を委ねている。フランスでは、国内法において課税売上割合によることを原則としているが、ドイツは、国内法において課税売上割合以外の基準を主たる按分計算の方法としている。

#### ハ 欧州司法裁判所 2012 年 11 月 8 日付判決<sup>(84)</sup>

共通の仕入控除税額の按分計算において、課税売上割合以外の基準を原則とするドイツ売上税法の規定が、課税売上割合による按分を原則

(81) 溝口・前掲注(78)117頁。当該区分は、個別の資産及び役務について、課税事業者がどのように使用したかを基準として行い、どのような理由で仕入れたかには依拠しないとされている(売上税施行通達15.16, 2文)。

(82) 溝口・前掲注(78)117～118頁。1979年までは、ドイツにおいても課税売上割合による按分計算を原則としていたが、課税売上割合の利用が不正確かつ多くの場合において不当な仕入税額控除を許容するという理由から、課税売上割合と他の方法との併用が原則となった。1990年以降、合理的な基準による按分計算が原則とされたことにより、この併用法は削除された。2004年には課税売上割合の利用をあくまでも例外とするドイツ売上税法第15条第4項3文が規定されている(溝口・前掲注(78)118頁)。

(83) ドイツ売上税施行通達では、個別資産の帰属又は費用の帰属により判断することとされる。当該通達及び共用建物の建設費等の区分については、溝口・前掲注(78)119頁以下に詳しい。

(84) 当該判例については、溝口・前掲注(78)118～119頁を参考とした。

とする付加価値税指令第 174 条に反するかどうか争点となり、欧州司法裁判所において判断が下された判決がある。

(イ) 事案の概要

事業者 X が建設した建物の一部をオフィス（課税売上げ）として、一部を住宅（非課税売上げ）として賃貸した。事業者 X は仕入控除税額の計算において、全賃貸料における予定された課税売上割合である 54.07% を区分基準として用いた。これに対して税務当局 Y は、全床面積におけるオフィスとして賃貸される床面積の割合である 34.4% を仕入控除税額の計算に用いることを主張した。

連邦税務裁判所は、Y の主張が、課税売上割合を原則とする付加価値税指令の定め反しているか否かについて、欧州司法裁判所に判断を仰いだ。

(ロ) 欧州司法裁判所の判断

欧州司法裁判所は、「課税売上割合以外の基準を用いることが、より正確な仕入控除税額の計算につながることを前提として、課税売上割合以外の区分基準を用いることを付加価値税指令は加盟国に認めている」と判示した。

(ハ) 判決の分析

本判決では、課税売上割合以外の基準が課税売上割合よりも「より正確な仕入控除税額の計算につながる」ことを前提として、課税売上割合以外の基準を加盟国の国内法で制定することを認めているとし、ドイツ売上税法の規定は付加価値税指令に反していないと判断している。これは、より正確な税額計算がなされるのであれば、課税売上割合以外の基準による按分計算を課税売上割合に優先して適用してもよく、付加価値税指令にも反しないと判断しているものと解される。

課税売上割合と課税売上割合以外の基準のいずれが、より正確な仕入控除税額の計算となるのかについては、その事業者の事業の状況等により異なり、一概には言えない。共用建物の建築費の按分計算の合

理性については、例えば、国税不服審判所平成13年12月21日裁決のように、建築単価が同一であるという前提であれば、建設費を床面積割合により按分する方法は合理的であると認められるが、建築単価が異なる場合、床面積割合よりも課税売上割合による按分が合理的である場合も考えられる。

いずれにしても、我が国では、事業者が課税売上割合により共通用の仕入控除税額を計算している場合は、消費税法の規定に則した税額計算であるため、本件のように、その合理性について争いとなることはない。

## 二 ドイツの課税売上割合の計算に関する留意事項等

ドイツ売上税法においても、事業者の事務負担の軽減等を目的として、補助的売上げとみなされる場合の預金利子等については課税売上割合の計算に含めないことされている（ドイツ売上税法施行令第43条）。補助的売上げとは、会社の事業の一部を構成するが、会社の事業の目的ではない行為から生じる売上げをいう。例えば、課税売上げの対価として入手した外貨を交換すること、文房具店又は土産物店がポストカードの販売と一緒に切手を販売すること、金融を本業としない事業者が得る銀行預金などが該当するとされている<sup>(85)</sup>。

## 5 イギリスの仕入税額控除制度

### (1) イギリスの付加価値税の概要

イギリスは1973年1月1日にECに加盟し、同年4月1日に付加価値税を導入した。イギリスの付加価値税導入当初の制定法は、第6次指令に対応するため、1978年1月に実質的な修正が加えられ、その後1983年に大

---

(85) 溝口・前掲注(78)123頁。なお、預金利子等の非課税売上げにも帰属する仕入れについては、課税売上対応分となるため、共通対応分には分類されない（売上税法施行通達15.18(2)）。また、文房具などの共通費用に係る仕入税額は、個別対応が可能な場合であっても、一定の基準を用いて分割をすることが認められている（売上税法施行通達15.18(6)）。溝口・前掲注(78)124頁。

改正が行われ、さらに 1994 年に改正が行われ (VATA1994) 現在に至っている。また、制度上の詳細な規定は行政規則に委ねられている<sup>(86)</sup>。

イギリスの付加価値税の特徴は、ゼロ税率を採用し、非課税の適用範囲も広くすることで、付加価値税の逆進性に配慮していることである<sup>(87)</sup>。特に、ゼロ税率は、政策的配慮から、食料品、書籍・新聞・雑誌、子ども用衣料など、幅広い品目に適用されている。軽減税率は 1994 年に初めて導入され、対象範囲は狭い。これらの点は、ゼロ税率をもたず軽減税率を多用するフランスとは対照的である<sup>(88)</sup>。

## (2) イギリスの仕入税額控除制度における仕入控除税額の計算方法等

### イ イギリスにおける仕入控除税額の計算方法

イギリス付加価値税法では、仕入税額控除に関して、同法第 25 条第 2 項に次のとおり規定されている<sup>(89)</sup>。

「納税義務者は、各課税期間末日において当該納税義務者が支払うべき売上税額から、付加価値税法第 26 条で定める仕入税額を控除することができる<sup>(90)</sup>。」

付加価値税法第 26 条で定める仕入税額とは、納税義務者が事業として

(86) 増田・前掲注(42)519頁、安部和彦「医療提供に係るイギリス VAT の検討」税務弘報 60 巻 7 号 133 頁 (2012 年)。

(87) イギリスでは、次の取引が非課税となる。①土地・建物の譲渡・賃貸（非居住用新築物件の譲渡は除く）、②保険、③郵便サービス、④賭け事・博戯・富くじ、⑤金融、⑥教育、⑦医療及び福祉、⑧埋葬・火葬、⑨労働組合・専門職業協会等の非営利組織の会員向けサービス（会費以外の対価を徴収しないもの）、⑩スポーツ又は身体レクリエーションの競技会への参加料（非営利のもの）、⑪芸術作品、⑫慈善団体による募金活動（同一地域での開催が年 15 回以下のもの）に付随する財・サービスの提供、⑬公的団体等の美術館、動物園、文化的施設への入場料、⑭仕入税額が回復できない財、⑮投資目的の金、(鎌倉・前掲注(39)17頁)。

(88) 鎌倉・前掲注(39)16頁。

(89) Value Added Tax Act 1994 25(2)「Subject to the provisions of this section, he is entitled at the end of each prescribed accounting period to credit for so much of his input tax as is allowable under section 26, and then to deduct that amount from any output tax that is due from him.」

(90) 高正臣「実務家論攷 イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56 号 168 頁 (2001 年)。

行う課税供給に係る仕入税額等をいう（同法第26条2項a号<sup>(91)</sup>）。

イギリスにおいても、非課税売上げに対応する仕入れに係る税額については、控除対象とはならない。なお、事業目的以外の目的で使用した物品の購入や役務提供に対して課税された仕入控除税額は控除対象とはならない<sup>(92)</sup>。

ところで、イギリスでは、付加価値税を導入した当初95%ルールが設けられていた。我が国の消費税法と同様に、非課税売上割合が5%以下の場合には按分計算を行う必要はなく、仕入控除税額の全額控除を認めるものである。しかし、この特例は、特定の事業者に益税が生ずるとの批判があり、5%の特例を1%に引き下げ、1987年4月には廃止され、中小事業者の特例とされている<sup>(93)</sup>。

#### ロ イギリスの課税・非課税取引に共通する仕入控除税額の按分計算等

課税取引と非課税取引に共通して用いられる仕入れに係る税額は、課税売上割合により按分計算を行うこととされている<sup>(94)</sup>。

また、課税売上割合の計算においては、①事業目的に利用される資本財の引渡しに対して得た収入、②事業活動に付随する特定の非課税の土地取引や金融取引から得た収入、③建築業者による建築物又は用地に係る所有権の一部又は全部の譲渡（ゼロ税率適用）、④保護指定建築物を大幅に再建築する者による当該建築物又は用地に係る大部分の譲渡（ゼロ税率適用）などは含まれない。さらに、非課税取引である、①全ての預金、②一定の条件の下での家屋占有権のリースなど、③保険又は再保

(91) Value Added Tax Act 1994 26(2) 「The supplies within this subsection are the following supplies made or to be made by the taxable person in the course or furtherance of his business— . (a) taxable supplies:」

(92) 税理士法人トーマツ編・前掲注(66)152頁。

(93) 山本守之『租税法の基礎理論』（税務経理協会、2004年）347頁。なお、2010年7月現在は、非課税売上げに対応する仕入税額が少額（1ヵ月平均625ポンド（83,750円）以下で、かつ、仕入税額全体の50%以下）の場合に限り、全額仕入税額控除が認められる。（平成22年度第10回税制調査会（11月16日）「補足資料（要望にない項目等）」）。

(94) 税理士法人トーマツ編・前掲注(66)152頁。

険に係る契約の締結、④抵当、分割払い購入、クレジット販売、条件付販売契約などの締結サービス、⑤財の引渡しについて譲渡人によるべき債務の譲渡、に係る仕入れ控除税額は、課税売上げに要するものとして取り扱われる（銀行や保険会社など金融関連企業には適用されない。）<sup>(95)</sup>。

なお、イギリスにおいても事業者が課税売上割合以外の基準により共通に係る税額計算を行うことができるが、その場合には税務当局の承認が必要となる<sup>(96)</sup>。当該基準としては、取引件数割合、従業員数割合、面積割合によるものなどがあるとされている<sup>(97)</sup>。

### 第3節 小括

諸外国の付加価値税では「インボイス方式」を採用し、消費税法では「請求書等保存方式」を採用しているという相違点はあるが、諸外国の付加価値税においても、課税売上げに対応する仕入れに係る税額のみが仕入税額控除の対象となる。そして、課税売上げと非課税売上げに共通して用いられる仕入れに係る税額については、付加価値税指令第173条に「…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」と規定されているとおり、課税売上げに対応する部分を按分計算し控除することとされている。この比率は、我が国の消費税法と同様に課税売上割合による按分計算を基本としている。

ただし、EU加盟国は、付加価値税指令に規定された選択肢から、課税売上割合以外の基準を国内法に採用することもできる。フランスでは、課税売上割合を按分計算の原則とし、事業部門ごとの課税売上割合により按分計算を行うことを認めているが、課税売上割合以外の基準による按分計算は認めていない。一方、ドイツでは、課税売上割合以外の基準による按分計算を原則として

(95) 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年)。

(96) 鈴木・前掲注(48)33頁。

(97) 吉牟田・前掲注(51)62頁。鈴木・前掲注(48)33～34頁。

おり、課税売上割合による按分計算は、その他の手法による経済的な対応関係の推定が不可能な場合にのみ認められることとされている。

なお、付加価値税指令に規定される課税売上割合以外の基準である事業部門ごとの比率や実際の使用状況など実績による税額の按分は、我が国の課税売上割合に準ずる割合においても承認対象となるところであるが、同指令と我が国の仕入税額控除制度を比較すると、次の相違点が認められる。付加価値税指令では、加盟国は課税売上割合以外の基準として、事業部門ごとの比率や使用状況等の実績による控除方法を事業者に認めることに加え、それらを事業者に義務付けることができるとされている。我が国では、原則として課税売上割合により仕入控除税額を按分することとされており、同指令のような課税売上割合以外の方法による仕入控除税額の計算を事業者に義務付けてはいない。この点、付加価値税指令の前身である第6次指令の当初指令案の公式説明では、課税売上割合以外の基準を認める又は義務付ける趣旨として、課税売上割合による按分計算では事業者の事業の実態を反映しない場合に対処するための規定である旨の説明がなされている。

さらに、付加価値税指令では、課税売上割合の計算において付随的な不動産取引や付随的な金融取引を含めないこととされており、この点も我が国の制度とは異なる。付加価値税指令では、付随的な金融取引は副次的活動にすぎないとされている。また、付随的な不動産取引も含めないこととされているため、単発的な土地の譲渡があったとしても、事業者の課税売上割合が大きく変動することはないものと考えられる。

その他、諸外国の付加価値税では、事業者が採用した仕入控除税額の按分方法が合理的でないと認められる場合には、税務当局が事後的に是正する場合もある。例えば、上記第2節4のとおり、ドイツでは、事業者が居住用及び事務所用として賃貸する建物の建設費について、課税売上割合により仕入控除税額を計算していたが、税務当局は床面積割合によることを主張し訴訟となっている。いずれの基準が適切な税額計算となるのかは別として、我が国には事業者の採用した課税売上割合による仕入控除税額の按分計算そのものを税務当局が

是正する仕組みはないため<sup>(98)</sup>、このような訴訟は起こり得ない。

ところで、ドイツでは、課税売上割合以外の基準により仕入控除税額を計算する場合、税務当局への事前承認は不要とされている。我が国の課税売上割合に準ずる割合は事前承認制度であるため、事前承認不要の場合に比し事業者及び税務当局の双方に事前手続に係る事務コストが発生する。しかしながら、事前審査がない場合には、事業者がどのような基準により仕入控除税額を計算しているのかについて、税務当局は税務調査等の方法により事後的に確認することとなる。また、事業者側においても、事前に承認を受けた計算方法ではないため、税務当局から事後的に是正される可能性もある。したがって、事業者の予見可能性や税務当局の適正な執行の観点からすると、事前承認制度の方が望ましいものと考えられる。

---

(98) 事業者が承認を受けた課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入控除税額を計算することが不相当であると認められる場合には、税務署長は当該承認を取り消すことができるが（消令 47③）、その取消しのあった日の属する課税期間以後の課税期間から取消しの効力が生じ、それ以前の課税期間には遡及しない。



## 第4章 個別対応方式の具体的計算方法等の 在り方について

### 第1節 個別対応方式の意義等

仕入税額控除制度は、消費税が事業者が国内において行った課税資産の譲渡等を課税の対象とする多段階課税であるため、税の累積を避けるために仕入れに含まれている消費税額を控除するという制度であり、あくまでも課税売上げを前提とするものである<sup>(99)</sup>。したがって、制度の趣旨からすると、仕入控除税額の計算においては、個別対応方式により、個々の課税仕入れについて用途区分を適切に行い、課税売上げに要する課税仕入れに係る税額のみを控除対象とすることが重要となる。

この用途区分の具体的な方法については、消費税法に明確に規定にされていないが、用途区分の判定をいつ、どのように行うのかについては、国税不服審判所裁決における判断がその参考となる。用途区分の判定は、原則として課税仕入れを行った日の状況により行うこととなるが、その判定は、事業者の主観的な目的だけでなく客観的な事実も考慮して行う必要があることなどは、事業者の営む事業内容にかかわらず該当する判定基準である。

また、それらの判断基準に基づき用途区分を行った結果、共通用に区分された仕入れに係る税額については、課税売上割合により按分計算を行うことが原則とされている。この課税売上割合による按分計算は、課税売上げの割合を基に共通用の課税仕入れに係る税額を区分するものであり一定の合理性が認められ、また、付加価値税指令においても課税売上割合による按分計算が基本とされている。しかしながら、あくまでも売上高ベースで按分することとなるため、その事業内容によっては、必ずしも合理的な按分計算とはならない場合がある。このような状況に対処するため、消費税法では、課税売上割合に準ずる割

---

(99) 大阪高判平成14年12月20日税資252号9252頁。

合の制度が設けられている。

共通用に用途区分された課税仕入れに係る税額を按分する必要性は、そもそも非課税売上げにのみ要する課税仕入れに係る税額の控除を制限しなければならないことによる。非課税取引については、諸外国の研究においてもその問題点については指摘されている<sup>(100)</sup>。確かに、非課税取引の対象範囲を縮小すれば、より適切な税額計算が行われることとなる。しかしながら、それが消費税の仕組みとして望ましい方向性であるとしても、非課税取引の対象範囲を直ちに縮小することは困難であると考えられる。したがって、現行の消費税法の非課税取引を前提としつつ、個別対応方式による望ましい仕入控除税額の計算の在り方について、以下、検討する。

## 第2節 課税売上割合及び課税売上割合に準ずる割合の課題等

平成23年6月の税制改正により、その課税期間における課税売上高が5億円を超える事業者は、その課税期間の課税売上割合が95%以上であっても、個別対応方式又は一括比例配分方式により仕入控除税額の計算を行うこととされた。これらの事業者は課税売上割合が95%以上であることから、その主たる事業は課税対象となる事業であると考えられる。

したがって、これらの事業者においては、課税売上割合により共通用に係る仕入控除税額の按分計算を行ったとしても、その大半(95%以上)が控除されることから、課税売上割合による按分計算よって、概ね事業の実態を反映した税額計算がなされると考えられる。

ただし、大手企業においては課税売上割合の僅かな変動であっても、仕入控

---

(100) 「マーリーズ・レビュー」では、非課税は、仕入税額控除の連鎖を分断し、税の累積を招き、歪みを生じさせるほか、さらに仕入税額を課税売上げと非課税売上げに振り分けるという新たな事務コストを事業者に生じさせると指摘されている。なお、「マーリーズ・レビュー」とはノーベル経済学者ジェームズ・マーリーズ卿を座長とする研究グループによって行われた税制改革の提言レポートをいう。第9回社会保障改革に関する集中検討会議(第9回)平成23年5月30日「資料3-7」8～9頁。

除税額に大きな影響を与えることも想定され、課税売上割合以外の基準がより合理的な計算方法となる場合もあるものと考えられる。現在のところ、それらの事業者における課税売上割合以外の基準の合理性について検討された具体的な事例を把握していないが、どのような基準が事業者の事業の実態を反映した合理的な基準であるかということについては、今後、更なる検討が必要となるものと考えられる。

課税売上割合による仕入控除税額の按分計算には一定の合理性が認められるが、裁決事例及び諸外国の状況において検討したように、事業者の業種・業態如何によっては、課税売上割合による按分では、事業者の事業の実態を反映した税額計算が行われない場合もある。また、主たる事業が課税取引である事業者であっても、単発的に土地の譲渡を行ったことにより課税売上割合が大きく変動する場合などにおいては、事業の実態を反映した税額計算が行われない場合もある。このような状況に対処するために、消費税法では課税売上割合に準ずる割合の制度が設けられており、また、付加価値税指令においても課税売上割合以外の基準が規定され、加盟国に選択肢を与えている。しかしながら、課税売上割合以外の基準を規定すれば問題が生じないというわけではなく、例えば、ドイツにおいては、事業者が採用した按分計算の合理性について争われるなど、その按分計算の合理性が問題とされている事例もある。

課税売上割合以外の基準としてどのようなものが合理的であるかは、事業者の営む事業内容等により千差万別であり、一律に規定できるものではないと考えられる。一般的には、従業員割合、事業部門ごとの割合、床面積割合、取引件数割合等が課税売上割合以外の基準とされているが<sup>(101)</sup>、いずれにしても、その事業者にとって適切な仕入控除税額の計算が行える合理的な基準であることが重要である。

なお、消費税法における課税売上割合に準ずる割合は、事業者が申請を行い、税務署長の承認を受けることによって適用される制度である。したがって、た

---

(101) 武田昌輔監修・前掲注(16)3261頁。

とえ課税売上割合による仕入控除税額の按分計算が事業者の事業の実態を反映しないものであったとしても、事業者からの申請がなければ課税売上割合以外の基準は適用されない。例えば、国税不服審判所平成18年2月28日裁決事例のように、課税売上割合による按分計算では、事業者の実態を反映した適切な税額計算がなされていないと認められる事例もあるが、現行法においては、当該事業者は課税売上割合以外の基準による仕入控除税額の計算を敢えて行う必要はない。

事業者にとって、不合理な税額計算となる場合には、課税売上割合に準ずる割合による途があるが、その反対に上記裁決事例のような場合に対する措置は消費税法には規定されていない。付加価値税指令では、事業部門ごとの比率による計算や使用状況等の実績による計算を事業者に義務付けることができることとされているが、我が国にもこのような仕組みが導入できるかどうかについて検討する必要があるものと考えられる。この点については、次節において検討する。

### 第3節 非課税取引を事業とする事業者の個別対応方式の 在り方について

我が国の消費税法における非課税取引は、諸外国と比較してもそれほど広範なものとされてない。しかしながら、非課税取引には、ほとんどの事業者に生じる預金利子等もあれば、金融業や不動産業、医療業のようにそもそも非課税取引を主たる事業している事業者のみ生じるものもある。したがって、非課税取引を主たる事業とする事業者とその他の事業者に区分し、それぞれについて、どのような税額計算方法が適切なものであるか検討する必要がある。

課税取引を主たる事業とする事業者において恒常的に生じる非課税売上げとしては、預金利子が考えられる。その他に生じる非課税売上げは、単発的な土地の譲渡対価、有価証券等の譲渡対価、社宅の賃貸収入などが考えられるが、

これら課税取引を主たる事業とする事業者における個別対応方式の課題等については次節で検討する。

金融業、不動産業、医療業等、非課税取引を主たる事業としている事業者は、一般的に非課税売上げの割合が高く、共通用に区分された課税仕入れに係る消費税額は、その割合に応じて控除が制限されるため、課税取引を主たる事業とする事業者に比し、課税売上割合による按分計算では事業者の事業の実態を反映していない状況が発生しやすいものと考えられる。

このような状況に対処するために課税売上割合に準ずる割合の制度が設けられているが、前節においても述べたように、課税売上割合による按分計算を行った結果、事業者の仕入控除税額が制度の趣旨以上に控除される場合であっても、その課税仕入れが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規定の適用を受ける場合等を除き、現行法上、そのような状況が是正される仕組みはない。

課税売上割合による按分計算が、上記のような事業者の事業の実態を反映しない場合となることの原因の一つとして、消費税法が法人税法のような費用収益対応の原則を採っていないことが考えられる<sup>(102)</sup>。消費税法では、その課税仕入れに係る消費税額は、原則として課税仕入れ等を行った課税期間において一括控除されることとなる。これは、仕入税額控除制度が多段階課税に伴う税の累積を排除する趣旨で設けられていることによるものであるが<sup>(103)</sup>、このような仕組みであるにもかかわらず、仕入控除税額の計算において、原則としてその課税期間の課税売上割合による按分計算を用いているため、その課税期間の課税売上割合では必ずしもその課税期間において生み出される付加価値を反映したものとはならない場合もあるものと考えられる。

---

(102) 費用については、いわば収益を得るための投下資本であることから、費用の支出は、その収益が生じた事業年度において計上するものとされている。これを費用収益対応の原則とよぶ。法人税法においては、「当該事業年度の収益に係る売上原価…」(法法 22 条 3 項 1 号)として、当該事業年度に帰属する収益に対応する売上原価等を損金に算入することとするものである。水野・前掲注(7)372 頁。

(103) 薄井信明監修・近藤恒夫著『逐条問答消費税法』118～119 頁(ぎょうせい、1989 年)。

この点、付加価値税指令では、課税売上割合による按分計算が事業の実態を反映していない場合の課税の不公平の回避を目的として、事業部門ごとの比率による按分計算や実際の使用状況等の実績による按分計算を事業者に義務付けることができる選択肢を加盟国に与えている。より適正な税額計算がなされるためにも、我が国に同様の仕組みを採用できるかどうかについて検討する必要があると考える。

具体的には、事業者が課税取引及び非課税取引を主たる事業とする場合において、事業部門ごとの比率や実際の使用状況等の実績による按分計算を事業者に義務付ける仕組みの導入について検討する必要があると考える。

課税取引及び非課税取引を主たる事業とする事業者に事業部門ごとの税額計算を義務付けることとすると、事業全体の課税売上割合により按分計算を行う場合に比し、より適切な税額計算が行われることになるであろう。しかしながら、事業者の事業全体の課税売上割合による按分計算を行った場合と比較して、さほど適切な税額計算が行われた結果とならなければ、事業者の事務負担だけが増加することも懸念される。

したがって、課税取引及び非課税取引を行っている事業者であって、例えば、消費税法別表第一に掲げる非課税取引のうち特定の資産の譲渡等を対象とすることや、非課税売上げの割合が高い場合などに、事業部門ごとや実績による仕入控除税額の計算を義務付けることとするなど、いたずらに対象事業者の範囲を拡大するのではなく、課税売上割合による按分計算では事業の実態を反映した税額計算とならないおそれのある事業者に対象を絞って適用する必要がある。

この場合の事業部門ごと（又は事業ごと）については、事業者が事業部門ごとに独立採算制を採っているのであれば、その事業部門ごとに適用することも妥当であり、事業ごとに適用する場合には、「日本標準産業分類〔平成 19 年 11 月改定〕<sup>(104)</sup>（以下「標準産業分類」という。）」による事業区分を基礎とする

---

(104) 日本標準産業分類は、統計法（平成 19 年法律第 53 号）28 条 1 項及び附則 3 条の規定に基づき、統計法 2 条 9 項に規定する統計基準として、平成 21 年 3 月 23 日付け総務省告示第 175 号をもって設定されたが、平成 19 年 11 月に改定された内容と

ことも妥当であると考えられる。なお、簡易課税制度における事業区分の判定は、概ね標準産業分類を基礎として判定を行うこととされている（消基通13-2-4）。標準産業分類の事業区分を基礎とすると、その細分類において「ドラッグストア」と「調剤薬局」は区分されるため<sup>(105)</sup>、それぞれの事業ごとに仕入控除税額の計算を行うこととすることも可能である<sup>(106)</sup>。

標準産業分類以外の事業区分としては、非課税取引に該当する事業を行う際に許可要件等となる法令の規定がある場合には、その規定に該当する事業については区分して税額計算を行うこととすることも考えられる。例えば、薬事法上の許可要件を満たし開設された薬局については、当該薬局部分とその他の部分の売上げ及び仕入れを区分して税額計算を行うというものである。

なお、事業者が複数の事業を行っている場合において、どの事業部門にも分類されない総務、経理部門等がある場合には、事業全体の課税売上割合により按分計算を行うか、課税売上割合に準ずる割合の例示と同様に、総務、経理部門等の共通用の税額全てを各事業部門の従業員数比率等適宜の比率により事業部門に振り分けた上で、事業部門ごとの課税売上割合により按分する方法も考えられる<sup>(107)</sup>。

また、生産実績等による按分計算が可能な課税仕入れについては、当該実績等による按分計算を義務付けることとした場合も、他の事業の売上げがその課

変更はない。

(105) 標準産業分類では、「大分類1-卸売業、小売業」-「中分類60-その他の小売業」-「小分類603 医薬品・化粧品小売業」-「細分類6031 ドラッグストア（主として医薬品、化粧品を中心とした健康及び美容に関する各種の商品を中心として、家庭用品、加工食品などの最寄り品をセルフサービス方式によって小売する事業所をいう。）」、「細分類6033 調剤薬局（主として医師の処方せんに基づき医療用医薬品を調剤し、販売又は授与する事業所をいう。）」と分類されている。

(106) 簡易課税制度の事業区分は標準産業分類の小分類までを基礎としており、「ドラッグストア」及び「調剤薬局」は同じ小分類の「医薬品・化粧品小売業」に分類されるが、必ずしも簡易課税制度と同一の基準による必要はないものとする。なお、事務所及び住宅の貸付けを行っている事業者は、標準産業分類では小分類の「貸事務所業」と「貸家業」に分類されることとなり、この場合は、簡易課税制度の事業区分の基準と同様となる。

(107) 武田昌輔監修・前掲注(16)3263頁。

税仕入れの税額の按分計算に与える影響が生じにくくなり、より適切な税額計算がなされるものと考えられる。

その他の方法として、事業者の税額計算の簡便性や予測可能性に配慮しつつ、課税売上割合による税額計算が事業者の事業の実態を反映していないと認められる場合には、税務当局が事後的に是正できる仕組みを導入することの是非についても検討の余地があるのではないかと考える。

この場合において、どのような税額計算が事業の実態を反映していないと認められるのかについては、事業者ごとに事業の実態が異なるため、具体的な基準を規定することは容易ではないと考えられる。しかしながら、現行の制度においては、税務当局側から是正する仕組みは、課税売上割合に準ずる割合の承認取消し以外になく（消令 47③）、当該承認取消しは、あくまでも事業者からの申請に基づく承認を取消すものであり、その効果は取消しのあった日の属する課税期間以後の課税期間に生じ、遡及して是正する仕組みではない。

このことから、適切な税額計算がなされる措置として、事後的な是正の仕組みを導入することの是非についても検討対象としてよいのではないかと考える。

これらの事業者への新たな税額計算方法の義務付け等により、事業者に新たな事務負担が生じることとなるが、国税不服審判所平成 18 年 2 月 28 日裁決事例のように、非課税売上げに要する課税仕入れに係る消費税額が結果的に控除対象となる状況は公平性を欠き問題であることから、これらの仕組みが導入されることにより、課税の適正化に資することとなるものと考えられる。

#### 第 4 節 課税取引を事業とする事業者の個別対応方式の 在り方について

非課税取引を主たる事業とする事業者において、より適切な税額計算が行われるためには、前節のような仕組みを導入することが必要であると考えられる。それ以外の課税取引を主たる事業とする事業者において生じる非課税売上げは、預金利子、単発的な土地の譲渡対価、有価証券の譲渡対価、社宅の賃料



収入等であるが、これらの事業者においてより適切な税額計算がなされる方法としては、どのような方法が望ましいか、以下、検討する。

## 1 預金利子に要する課税仕入れの税額控除について

非課税売上げである預金利子が生じる以上、原則としては、その預金利子に要する課税仕入れに係る消費税額が僅かであっても仕入控除税額を制限する必要がある。しかしながら、金利の変動により仕入控除税額が制度の趣旨以上に制限される場合が生じることも想定されるところである。

95%ルールのそもそもの趣旨が、事業者の事務負担の軽減等であることからすると、その課税期間中において預金利子以外に非課税売上げがない事業者については、事務負担の軽減の観点から、個別対応方式における精緻な用途区分を行わないこととしてもよいのではないかと考える。

消費税法では、預金利子は課税売上割合の計算において分母に含めることとされているため、ほとんどの事業者の課税売上割合は 100%とはならない。したがって、税制改正後は、その課税期間の課税売上が 5 億円を超える事業者であって、預金利子が生じている場合には、個別対応方式又は一括比例配分方式により仕入控除税額を計算する必要がある。この点、付加価値税指令においては、付随的な金融取引は課税売上割合の計算において分母に含めないと規定されている。

通常、預金利子に要する課税仕入れは僅かであることから、付加価値税指令と同様に、預金利子を課税売上割合の計算に含めないこととするのが事務負担の軽減等の観点からは適当であると考えられる。これにより、預金利子以外に非課税売上げがない事業者は、その課税期間の課税売上が 5 億円を超える事業者であっても、結果的に個別対応方式における用途区分を行うことなく仕入控除税額を計算できることとなる。この場合の預金利子の範囲について明確にする必要があるが、金融取引を主たる事業とする事業者をその対象から除くこととする等で明確となるものと考えられる。

なお、ドイツのように、預金利子に要する課税仕入れは課税売上用とする

という方法も考えられるが、その場合には、事業者は、個別対応方式により預金利子のために要する課税仕入れを課税売上用として区分し、併せて、その他の課税仕入れの用途区分も行う必要があり、事務負担は軽減されないものと考えられる。また、用途区分を行っていない場合は一括比例配分方式によることとなるが、預金利子を課税売上割合の計算に含めたままでは預金利子に要する課税仕入れを課税売上用とする効果はなくなる。

したがって、課税売上割合の計算における分母に預金利子を含めないことが適当な方法であると考えられる。これにより、事業者の事務負担の軽減が図られる仕組みとなると考える。なお、95%ルール of 適用水準である課税売上高5億円を将来的に引き下げることとなっても、預金利子が課税売上割合の計算から除かれていれば、引き続き個別対応方式による仕入控除税額の計算を行わなくてもよい中小事業者が多く存在するものと考えられる。

## 2 単発的な土地の譲渡等に要する課税仕入れの税額控除について

単発的な土地の譲渡対価や有価証券等の譲渡対価は全ての事業者に生じる非課税売上げではないが、課税取引を主たる事業とする事業者であって、その事業の売上規模が比較的小さい事業者においては、特に課税売上割合に大きな影響を与える非課税売上げであると考えられる。

単発的な土地の譲渡に要する仲介手数料等や有価証券の譲渡に要する取引手数料等は、一般的に、その譲渡対価に比べ少額である。しかしながら、土地の譲渡の対価の額はその譲渡を行った課税期間の課税売上割合の計算に全額含めることとされており、有価証券等の譲渡は対価の額の5%相当額とされているものの課税売上割合の計算に含めることとされている(消令48条5項)。これらの譲渡対価が多額の場合には、共通用に用途区分された課税仕入れに係る消費税額や一括比例配分方式よる場合の仕入控除税額が制度の趣旨以上に制限される場合もあると考えられる。

単発的な土地の譲渡を行った際には、一定の要件に該当すれば、課税売上

割合に準ずる割合の承認を受けることができるが<sup>(108)</sup>、課税売上割合に準ずる割合は個別対応方式の場合に適用されるものであり、承認を受けた事業者は個別対応方式により仕入控除税額を計算する必要がある。

すなわち、95%ルールは、引き続き事務負担に配慮する必要があると考えられる一定規模（課税売上高5億円）以下の事業者に限定して適用することとされているが<sup>(109)</sup>、当該事業者が単発的に土地を譲渡した場合であって、課税売上割合に準ずる割合の承認を受けた場合には、その譲渡があった課税期間は個別対応方式により税額を計算することとなり、事務負担に配慮する必要があると考えられる事業者の事務負担を増加させることとなる。

仕入税額控除制度の趣旨からすると、単発的であったとしても非課税売上げである土地の譲渡に要する課税仕入れについて、例えそれが少額であったとしても、その課税仕入れに係る消費税額の控除は制限しなければならず、土地の譲渡に直接要する仲介手数料等は控除対象とはならない。しかしなが

(108) 単発的な土地の譲渡を行った場合で「課税売上割合に準ずる割合」の承認を受けることができるのは、次の要件に該当する場合とされている（国税庁「一平成23年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控除税額の計算方法等に関するQ&A〔I〕【基本的な考え方編】平成24年3月」）。

「土地の譲渡が単発のものであり、かつ、当該土地の譲渡がなかったとした場合には、事業の実態に変動がないと認められる場合に限り、次の①又は②の割合のいずれか低い割合により課税売上割合に準ずる割合の承認を与えることとして差し支えないこととしています。

① 当該土地の譲渡があった課税期間の前3年に含まれる課税期間の通算課税売上割合（令第53条第3項《通算課税売上割合の計算方法》に規定する計算方法により計算した割合をいいます。）

② 当該土地の譲渡があった課税期間の前課税期間の課税売上割合

（注）1 土地の譲渡がなかったとした場合に、事業の実態に変動がないと認められる場合とは、事業者の営業の実態に変動がなく、かつ、過去3年間で最も高い課税売上割合と最も低い課税売上割合の差が5%以内である場合とします。

2 課税売上割合に準ずる割合は、承認を受けた日の属する課税期間から適用となります。（中略）

3 この課税売上割合に準ずる割合の承認は、たまたま土地の譲渡があった場合に行うものですから、当該課税期間において適用したときは、翌課税期間において適用廃止届出書を提出させるものとし、提出がない場合には、その承認の取消しを行うものとし、ます。」

(109) 財務省・前掲注(13)649頁。

ら、共通用に用途区分された課税仕入れに係る消費税額が、土地の譲渡対価の影響により制度の趣旨以上に制限される場合も考えられることから、預金利子に係る課税仕入れと同様に、事業者の事務負担に配慮する観点から検討してもよいと考える。

なお、どのような場合の土地の譲渡が単発的であるか、主たる事業との関連性の有無の判定基準はどのように行うかについては検討を要するが、付加価値税指令のように、付随的な不動産取引を課税売上割合の計算に含めないこととするのが適当であると考えられる。ただし、土地の譲渡に直接要する課税仕入れ、すなわち用途区分では非課税売上用に区分される課税仕入れに係る消費税額については、別途、控除対象から除く仕組みとする必要があると考える。

さらに、有価証券等の譲渡対価についても、課税売上割合に含めるのは5%のままでよいか、また、預金利子等と同様に課税売上割合の計算から除くこととしてよいかを含め、検討の余地があると考ええる。

### 3 その他の非課税売上げに要する課税仕入れの税額控除について

主たる事業が課税取引である事業者において、上記以外に生じる非課税売上げとしては、社宅の賃料収入や企業立病院の運営収入などが該当するものと考えられる<sup>(110)</sup>。上記のとおり、土地の譲渡や預金利子等は、その要する課税仕入れが少額であるにも関わらず、他の課税仕入れに係る消費税額が制度の趣旨以上に制限されることや個別対応方式により計算を行うことによる事業者の事務負担等が問題となる。

しかしながら、社宅の建設や維持管理等に伴う共通経費や企業立病院の運営に係る共通経費等については、上記の土地の譲渡や預金利子等に伴う課税仕入れに比し少額ではないと考えられる。したがって、これらの課税仕入れ

---

(110) 企業立病院については、企業の関係者のみを対象とするものや一般外来も受け付けるものもあり、副次的な売上げであるか否かについては区別して検討する必要がある。

に係る消費税額については、原則どおり個別対応方式又は一括比例配分方式により仕入控除税額の計算を行う必要があるものとする。

なお、その際、課税売上割合では事業の実態を反映していない按分計算となる場合には、その他の事業者と同様、課税売上割合に準ずる割合の制度を活用することで適切な税額計算が行われるものと考えられる。

## おわりに

平成 23 年 6 月の税制改正において、仕入税額控除制度におけるいわゆる「95%ルール」の見直しが図られた、当該改正は、仕入税額控除制度の趣旨からすると<sup>(111)</sup>、課税の適正化が図られる改正であり評価されよう。

ただし、その課税期間の課税売上割合が 95%以上であって課税売上高が 5 億円以下の事業者は、引き続き 95%ルールの適用対象者となることから、将来的には、95%ルールについては、廃止又は適用対象者の範囲を縮小することが望ましいと考える。

しかしながら、現在の仕入税額控除制度のまま 95%ルールを廃止又は縮小した場合には、特に中小事業者にとって新たな事務負担等となることが考えられることから、第 4 章において述べたように、諸外国の付加価値税を参考とし課税売上割合の計算に預金利子等を含めないこととするなど、事務負担等に配慮する必要があると考える。

一方、第 2 章において指摘したように、現在の仕入税額控除制度における仕入控除税額の計算方法の仕組みでは、課税取引と非課税取引を主たる事業とする事業者が個別対応方式により仕入控除税額を計算した場合において、当該制度の趣旨以上に課税仕入れに係る消費税額が控除される場合がある。このような状況には、第 4 章において述べたように、事業者に事業部門ごとの税額計算を義務付ける仕組みを導入するなど、適切な税額計算が行われるよう対処する必要があると考えます。

なお、課税売上割合に準ずる割合として、どのような基準が事業者の事業の実態を反映した合理的な基準と認められるかについての具体的な事例等を基にした検討や、それらの事項に関する一連の法令・通達の適用の在り方を含めた

---

(111) 「仕入税額控除の制度（消費税法 30 条）は、消費税が、事業者が国内において行った課税資産の譲渡等を課税の対象とする多段階課税であるため、税の累積を避けるために仕入れに含まれている消費税額を控除するという制度である」神戸地判平成 14 年 7 月 1 日税資 252 号 9154 頁。

研究については、今後の研究課題としたい。