

対価概念・仕入税額控除と 消費税法の基本構造

三 木 義 一*

目 次

はじめに

I 消費税納税義務の成立・確定

II 売り手の納税義務と「対価」

III 買い手の仕入税額控除権の成立時期

(1) 比例配分方式の場合

(2) 個別対応方式の場合

おわりに

は じ め に

消費税法が施行されてから久しいが、この法律は、当初予定されていた売上税法が政治的に断念されたのち、すぐに日本の特色を加味して消費税法に衣替えしたものであった¹⁾。すなわち、消費税法は、売上税の基本構造の上いくつかの変形要因が付加されたものである。ところが、売上税法の基本構造と全く整合しない消費税法の解釈や、あるいは消費税法の基本構造を全く誤解した解釈適用が増え始め、裁判所までもがそのような解

* みき・よしかず 青山学院大学法学部教授

1) 売上税法案が上程されたのは、1987年2月であり、簡素な税額票交付を基礎とするインボイス方式であったといつてよいが、この方式に対する反対が強く、同年5月に廃案となった。その後、急いで日本型の修正を取り込んで、翌年7月に消費税法案が提出され、1988年12月に消費税法が成立した。消費税導入までの経緯については、森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）が詳しいが、日本の修正が及ぼす各種制度の変化を十分に検討しているとは思われない。

積適用を受け入れはじめています。

そこで、本稿では、消費税法の基本構造に一度立ち戻り、売上税法案の基本構造との同質性・異質性を視野に入れ、できるだけ体系的に理論的に解説してみたい。

まず、最も基本的な納税義務の成立・確定の法理から整理しよう。

I 消費税納税義務の成立・確定

まず消費税法の税法としての基本的仕組みを確認しておこう。消費税は、所得税や法人税とは全く異なるものとして構成されている。そのことを端的に示しているのが、国税通則法15条の次の規定である。

第十五条2項

納税義務は、次の各号に掲げる国税（第一号から第十二号までにおいて、附帯税を除く。）については、当該各号に定める時（当該国税のうち政令で定めるものについては、政令で定める時）に成立する。

一 所得税（次号に掲げるものを除く。） 暦年の終了の時
（略）

三 法人税 事業年度（連結所得に対する法人税については、連結事業年度）の終了の時
（略）

七 消費税等 課税資産の譲渡等（消費税法第二条第一項第九号（定義）に規定する課税資産の譲渡等をいう。）をした時又は課税物件の製造場（石油ガス税については石油ガスの充てん場とし、石油石炭税については原油、ガス状炭化水素又は石炭の採取場とする。）からの移出若しくは保税地域からの引取りの時

この規定から明らかなように、消費税法は消費に着目する税、つまり行為税として構成され、個々の取引時に「納税義務が成立」という基本的性格を有している税である。従って、所得税や法人税のように一定期間

の終了を待つて納税義務が成立する期間税ではない。このことをまず確認しておく必要がある。個々の取引で見ると、売り手と買い手が取引を行うが、少なくとも売り手側は取引時点で納税義務が成立するので、その抽象的な額が観念できる仕組みでなければならないのである²⁾。

売上税法案と、現行消費税法の関係条文を点検しながら、このことを確認してみよう。

まず、納税義務者の規定はどちらもほぼ同様である。

売上税法

(納税義務者)

第五条 事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、売上税を納める義務がある。

2 貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、売上税を納める義務がある。

消費税法

(納税義務者)

第五条 事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

2 外国貨物を保税地域から引き取る者は、課税貨物につき、この法律により、消費税を納める義務がある。

事業者が納税義務者とされている。では、すべての事業者が必ず取引ごとに納税の義務を負うのかということと必ずしもそうではない。免税事業者という小規模事業者がいるからであり、取引時に売り手は自己が納税義務を負うのか否かが判断できないと困ることになる。

売上税法及び消費税法はこの問題を次のように規定して解決している。

2) 消費税については、多くの解説書があるが、この観点から説明しているものは、筆者が見る限り、見いだせなかった。例えば、大島稔彦『消費税法用語の読み方・考え方』（ぎょうせい、1989年）は「基準期間」をキーワードとして取り上げておきながら、この仕組みが消費税法の行為税としての性質に起因していることには触れていない（同133頁）。

売上税法	消費税法
<p>(納税義務の免除)</p> <p>第九条 事業者のうち、その年の前年における課税売上高（国内における課税資産の譲渡等の対価の額（第二十六条第一項に規定する対価の額をいう。）の合計額として政令で定めるところにより計算した金額をいう。以下同じ。）が一億円以下であるものについては、この法律に別段の定めがある場合を除き、第五条第一項の規定にかかわらず、その年四月一日からその年の翌年三月三十一日までの間において行った課税資産の譲渡等につき、売上税を納める義務を免除する。</p>	<p>(小規模事業者に係る納税義務の免除)</p> <p>第九条 事業者のうち、その課税期間に係る基準期間における課税売上高が千万円以下である者については、第五条第一項の規定にかかわらず、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につき、消費税を納める義務を免除する。ただし、この法律に別段の定めがある場合は、この限りでない。</p>

つまり、売上税法では取引行為時の前年の課税売上高から、消費税法では基準期間³⁾の課税売上高から取引時に事業者は自己がそれに該当するかが判断できることになっているのである。

ここまでは同じ基本構造を維持しているが、この後が微妙に異なっている。というのは売上税法では、いわゆる税額票（＝インボイス）交付方式を採用していたからである。売上税法の規定を見てみよう。

<p>(税額票の交付等)</p> <p>第二十八条 税額票発行事業者は、他の税額票発行事業者に対し国内において課税資産の譲渡等（第七条第一項又は第八条第一項の規定の適用を受けるものを除く。以下この章において同じ。）を行った場合には、当該課税資産の譲渡等の行為に基づき、次に掲げる事項を記載した書類を作成することができる。</p>
--

3) 個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（当該前々事業年度が一年未満である法人については、その事業年度開始の日の二年前の日の前日から同日以後一年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間）をいう（消費税法2条14号）。

- 一 税額票という文言
 - 二 作成者の氏名又は名称及び税額票番号（第五十五条第一項又は第二項の税額票番号をいう。以下同じ。）
 - 三 課税資産の譲渡等を行った年月日
 - 四 課税資産の譲渡等の対象とされた資産又は役務の内容並びに当該課税資産の譲渡等の対価の額及び当該課税資産の譲渡等に係る売上税額
 - 五 当該書類の交付を受ける他の税額票発行事業者の氏名又は名称
- 2 他の税額票発行事業者に対し課税資産の譲渡等を行った税額票発行事業者は、当該課税資産の譲渡等に関し、当該他の税額票発行事業者から前項に規定する書類の交付を要求されたときは、同項の規定に基づいて作成した当該書類（以下「税額票」という。）を当該他の税額票発行事業者に交付しなければならない。ただし、航空法（昭和二十七年法律第二百三十一号）第二条第十六項（定義）に規定する航空運送事業その他の政令で定める事業を行う者が旅客の運送その他の政令で定める役務の提供を行う場合には、この限りでない。
- 3 税額票発行事業者は、前項の規定にかかわらず、課税期間の範囲内で一定の期間内に行った課税資産の譲渡等の対価の額及び当該課税資産の譲渡等に係る売上税額をまとめて記載した税額票を交付することができる。この場合において、税額票発行事業者は、第一項第三号に掲げる課税資産の譲渡等を行った年月日に代えて課税資産の譲渡等を行った当該一定の期間を当該額票に記載しなければならない。
- 4 税額票発行事業者は、前二項の規定により税額票の交付をしたときは、政令で定めるところにより、その写しを保存しなければならない。

この制度の下では、個々の取引ごとに成立する納税義務が、税額表の交付および記載で確認されねばならないことになる。そのことを可能にするためには、個々の取引において客観的にありうる「時価」を納税義務成立の要件に組み込むことはできず、取引によって具体的に支払われる「対価」⁴⁾を基礎とせざるを得ないことになる。もちろん、取引によって具体

4) 「対価」概念はこのように取引時に納税義務が成立することに対応して用いられている。

的に生み出されたものであれば現金以外の経済的利益も含むが、基本的には取引時に売り手が具体的に把握できるものが原則であり、その合計が課税標準ということになる。

一方消費税法は、この税額票交付方式を断念し、いわゆる帳簿方式を採用した。そのため、売り手は個々の取引ごとに具体的に生じる対価や税額を記載した票を交付する必要がなくなり、対価の具体性が相対的に薄れているように見える。しかし、消費税の場合もまた、売り手について取引時に納税の義務が成立するという基本構造を維持している。前述のように、納税義務の有無を基準年度の課税売上高で確認することになっており、取引時に判断可能であるし、課税標準も次のように「対価」を元に判断することにされているからである。

第28条（課税標準）

課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下この項及び次項において同じ。）とする。

従って、実務の取り扱いにおいても、この点については消費税法の基本構造に適合するものとなっている。

10-1-1（譲渡等の対価の額）

法第28条第1項本文《課税標準》に規定する「課税資産の譲渡等の対価の額」とは、課税資産の譲渡等に係る対価につき、対価として収受し、又は収受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他の経済的利益の額をいい、消費税額等を含まないものであるが、この場合の「収受すべき」とは、別に

↘ の概念であることに留意しなければならない。期間税であれば、期間終了時に当該取引の時価に引き直して納税義務を成立させることも可能であるが、取引時に同時に成立するためには具体的に取引で実現した「対価」に依拠しなければならない。

定めるものを除き、その課税資産の譲渡等を行った場合の当該課税資産等の価額をいうのではなく、その譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額をいうのであるから留意する。(平9課消2-5により改正)

取引時に成立するものである以上、取引時に具体的に受け取った額を基準にし、無償取引などを安易に時価換算して加算することがない取り扱いである。

これが消費税法の基本的な仕組みであるはずなのに、取引時に税額票を交付せずに、帳簿で判断し、課税期間終了後に申告を通じて確定していくうちに、実務は「対価」概念を期間税的に変容しはじめ、裁判例がそのような取り扱いを安易に肯定し、行為税の性格とまったく相容れない解釈を展開し始めている。

次にその点を具体的に点検してみよう。

II 売り手の納税義務と「対価」

個々の取引時に納税義務が成立する、という基本構造からみて、看過しえないのが、いわゆる受任負担金問題である。

この受任負担金というのは、次のようなものである。京都弁護士会は、法律相談センター、刑事弁護・少年（等）付添センター、消費者・サラ金被害救済センター、高齢者・障害者支援センターの各センターを設置している。これらのセンターに市民が相談にやってくるが、京都弁護士会所属の弁護士がこの相談に応じている。さらに、市民の相談に応じた結果、事件を受任し、着手金や成功報酬などを受けた場合には弁護士会に負担金を払うこととなっている。京都弁護士会法律相談センター規約によれば、紹介された弁護士が事件等を受任し、あるいは顧問契約を締結した場合には、着手金、報酬金、手数料及び顧問料の額のうち10万円を超える部分について10パーセントの負担金を払うこととされている。他方で、法律相談

センターが提供する役務は、各種法律相談の担当日時・場所等の指定や、法律相談を行う自治体との連絡等の業務など、法律相談の内容ではなくそのセッティング業務であった。

この役務提供により、後日京都弁護士会が受ける負担金が「対価」といえるかが争点となった事件である。

原告側はこの負担金の対価性を争い、次のような主張を行った。

(ア) 対価とは、役務の提供があり、これに対応して金銭等の反対給付がされるという相関関係の中で形成されるものであり、その典型は、役務を提供する者に対して、その役務の買い手が代金を支払う関係である。そして、対価支払というのは、当事者間における自由な合意を基礎として、提供された役務に対する相手方の自発的な代価の支払を基本的な要素とする。

このように考えると、対価を得て行う役務の提供に該当するとする際には、その基本的特性として、[1] 役務の提供があらかじめ義務付けられたものではなく、役務の提供者と代金の支払者との間での合意形成を基本とすること（任意性）、[2] 役務の提供とそれに対応した代金支払があること（関連性ないし結合性）、[3] 当該役務と当該代金が同等の経済的価値をもつこと（同等性）が求められる。

ただし、これらは、対価性を認めるための必要条件ではなく、対価性の基本的特性、基本的要素であり、対価性を認めるための評価根拠事実ないし間接事実となるものである。

(イ) 各種の付合契約（契約当事者の一方によってあらかじめ約款が定められ、他方はそれ以外に契約内容を選択する自由をもたない契約）の下で収受した金員については、付合契約下の締結強制が、取引当事者間の合意の擬制で説明できる限りは、消費税の課税対象となると考えられる。

(ウ) 個別具体的な対価性の判断の際に決定的に重要なのは、役務提供と対価支払との間に、個別的、具体的関連性があるかどうかである。すなわち、一定の収入が、役務提供者からみて、当該提供した役務に対する直接的な反対給付といい得るかどうかである。

(エ) 弁護士会においては、弁護士会自身が、その固有の利潤獲得手段として、会員弁護士に対し、何らかの役務提供をすることなどは、およそあり得ず、弁護士会が会員に提供する役務は、基本的には、個々の弁護士に対するサ

ポートの手段であり、弁護士会による当該役務の提供を支えるのが、会員の拠出する会費である。このように、弁護士会の内部で個々の弁護士に提供される役務は、一般に、具体的な反対給付性をもたないということになり、弁護士会が受領した会費は対価性がなく、消費税の課税対象とはならない。

原告の主張は、対価概念に任意性、結合性、同等性の3要件を求め、本件負担金を会費の一種として対価性を欠いている、としたものである。これに対して、被告は、以下のような主張を展開した。

ア 法律相談センター受任事件負担金

(ア) 役務の提供

a 会員が着手金等の収入を得る上で、法律相談が非常に重要な契機となっていることは明らかであるから、法律相談は、市民に法的サービスの機会を提供することを目的としておりと同時に、会員に対し事件を受任する機会を提供することをも目的としているというべきであるし、法律相談に関する法律相談所の開設、各種法律相談の担当弁護士名簿の作成、備付け、法律相談の担当弁護士や相談担当日の指定、広報活動及び地方公共団体との協議、予算折衝等の一連の行為は、会員に対し、事件を受任し、あるいは、顧問契約を締結する機会を提供するという側面を有している。

したがって、原告は、上記の一連の行為により、会員に対し事件受任等の機会を提供するという役務の提供を行っているといえる。

b 弁護士紹介業務についても、原告は、毎年、会員の希望を照会した上で、法律事件等受任弁護士等名簿を作成して備え付け、相談者から紹介の申込みがある場合等には、当該名簿に従って、弁護士の紹介を行うなどしており、紹介された会員は、依頼者と直接委任契約あるいは顧問契約を締結することができる。

したがって、原告のこの一連の行為についても、事件を受任し、あるいは、顧問契約を締結する機会を提供するという、会員に対する役務の提供といえる。

(イ) 対価性

法律相談センター受任事件負担金は、原告から事件を受任しあるいは顧問契約を締結する機会の提供を受けた会員が、その事件を受任しあるいは顧問契約

を締結し、着手金等を得ることができたことを条件として、当該会員に支払われる反対給付としての性質を有していると解され、他の性質を有しているものとは認められない。

したがって、この負担金は、役務の提供に対する対価といえる。

(ウ) 原告の主張に対する反論等

原告は、法律相談及びその後の事件受任は、市民に対する法的サービスの提供が目的であり、原告が事件の受任から生じる負担金を目当てに、会員との間で当該業務（取引）を行うものではなく、法律相談に関する原告の業務は、事件を受任する機会の提供という目的もなければ側面もない旨主張する。

しかし、原告が会員に対して行う役務の提供が利潤獲得を目的とするものではないとしても、その取引を客観的にみて、それが対価を得て行われているのであれば、消費税法上は課税の対象となるから、会員が原告の経済活動において利益を獲得するための取引相手であるか否かは、問題とならない。

たしかに、センターを通じての相談がなければ、受任することもなく、負担金を払うこともなかったのは事実であろう。しかし、このようにある行為と関連のある金銭等の交付が「対価」となると、行為時にどう判断できるのだろうか。いつの間にか、行為税としての消費税の基本的性質が忘れ去られて、因果関係だけが強調され始めている。

京都地裁判決⁵⁾は、この点について以下のように述べている。

ア(ア) 上記(1)の各事実によれば、本件各センターにおける名簿の作成、紹介の仲介などの事務処理があることによって、各弁護士が相談者等と接触することになり、その後当該相談者等から事件を受任した場合には、その受任は、上記の事務処理があったことに起因しているといえるから、各弁護士は、本件各センターの運営とその事務処理によって、受任の機会を得ている面があると評価することができる。そして、本件各センターの運営は、原告

5) 京都地裁平成23年4月28日判決（訟務月報58巻12号4182頁，税務訴訟資料261号順号11679）。同判決に対する評釈としては、川田剛・月刊税務事例43巻9号1頁，朝倉洋子・税理54巻10号179頁，松井宏・税理54巻13号156頁，岩崎宇多子・税研 JTRI 27巻1号72頁，朝倉洋子・旬刊速報税理30巻36号35頁，等がある。

に置かれた各種委員会により行われている以上、本件各センターの事務処理は、原告による事務処理であるということが出来るから、原告の事務処理によって、各弁護士は、受任の機会を得ていると評価することができる。

- (イ) また、上記(1)の各規定等によれば、本件各受任事件負担金の支払をするのは、実際に事件を受任した会員弁護士であり、事件を受任しなかった会員弁護士は支払をすることにはなっていないが、これは、少なくとも、本件各受任事件負担金が、受任によって得た利益を一定程度拠出することを求める趣旨のものであるからということが出来る。

そして、そのように原告に対して利益を拠出する理由については、上記(ア)のような事情に照らせば、まさに原告の事務処理によって、受任の機会を得たことにより、それがその後の受任に基づく利益につながるからこそである、と解するのが合理的である。

- (ウ) 以上によれば、結局、各弁護士は、原告の事務処理という役務の提供によって受任の機会を得たため、その反対給付として本件各受任事件負担金を支払うこととされているものということができ、当該役務の提供と本件各受任事件負担金との間には明白な対価関係がある。

イ 原告の主張について

- (ア) 原告は、本件各受任事件負担金が原告の会費に該当するから、対価性が否定される旨の主張をしている。

しかし、消費税法基本通達5-5-3は、会費であることから直ちに対価性を否定しているわけではない。したがって、対価性の検討において、本件各受任事件負担金が会費に該当するか否かを判断する必要はないし、仮に本件各受任事件負担金が会費であるとしても、本件では、上記のとおり、消費税法基本通達5-5-3にいう明白な対価関係の存在が認められる。

- (イ) 原告は、E意見書の見解に基づく主張もしているが、E意見書は、原告がその主張において指摘するとおり、対価性の基本的要素を示すものにすぎないから、これは、対価性の判断基準となり得るものではないといわざるを得ない。したがって、E意見書の見解を基に対価性を判断する必然性はなく、その挙げる基本的要素の充足の有無を検討する必要性はない。原告は、これら基本的要素が、対価性が認められるための評価根拠事実あるいは間接事実であると主張しているが、そうであればなおさら、これらの点を必ず検討しなければならないことにはならない。

そして、本件では、上記アのようにして対価性の有無を判断できるものである。

- (ウ) 原告は、本件各センターは、セッティング業務や名簿登載者への連絡などを行うにすぎず、事件の受任の過程に本件各センターが直接関与することはないので、担当弁護士が行う事件受任などの業務とは全く質の異なる事務を行うにすぎない以上、本件各受任事件負担金は、本件各センターの行う事務に対する反対給付としての性質は有していないという趣旨の主張をしている。

確かに、担当弁護士の事件受任の過程に本件各センターは直接関与しない。しかし、上記アのとおり、原告の行う事務処理によって弁護士が受任の機会を得たといえる以上、反対給付であると認めるにはそれで十分であり、原告の主張する上記のような論理によって反対給付としての性質が否定されることはない。

- (エ) 原告は、機会の提供が役務の提供であるとする、事件を受任しなくても役務の提供がされていることになり、その場合にも反対給付がなければ論理的に整合しないとか、たまたま事件を受任した担当弁護士のみから受任事件負担金を徴収したとしても、それは機会の提供と直接的、具体的に関連する反対給付とはいえないなどと主張する。

しかし、事件を受任した担当弁護士のうちの一部からしか受任事件負担金を徴収していなくても、それは徴収の対象を一部に限っているだけのことであって、このように、機会の提供に対する反対給付（対価）を徴収する場合を、物事が一定程度の段階に達した際にのみ行うということも、それ自体不合理であるとか、論理的に成り立ち得ないということはないし、そのことによって、反対給付といえるかどうかということ自体が変わってくるということもない。

したがって、機会の提供を役務の提供と考えることは何ら論理的に問題がなく、また、受任事件負担金を徴収される担当弁護士が機会の提供を受けた者の一部に限られていても、そのことにより反対給付性が否定されることもない。原告の上記主張も失当である。

判決は、このように、受任の機会と負担金の対応関係を前提に、「対価」であること判示しているが、当事者の主張にはないため、行為税としての

消費税にどう整合するのか、という点にはまったく考慮していない。

さらに、控訴審判決⁶⁾になると、消費税の基本構造とはますますかけ離れた広大な対価概念が述べられている。

「本来、消費税は広く薄く課税対象を設定し、最終的に消費者への転化が予定されている税であるから、事業者が収受する経済的利益が、消費税の課税対象としての「資産等の譲渡（本件においては役務の提供）」における対価に該当するためには、事業者が行った当該個別具体的な役務提供との間に、少なくとも対応関係がある、すなわち、当該具体的な役務提供があることを条件として、当該経済的利益が収受されると言いうることを必要とするものの、それ以上の要件は法には要求されていないと考えられる。……

控訴人の行う事務処理の結果、弁護士が受任の機会を得たと言いうる以上、控訴人と当該役務提供との対応関係が認められるといえる。……事件を受任する機会を得た弁護士のうち、どのような条件を満たした者から、いくら徴収するかという点は、単に、徴収の条件を、機会提供を受けた弁護士の中で、現実の受任に至り、一定の報酬を得た者に限定しているという徴収方法（政策）の問題にすぎないというべきである。」

「広く薄く課税する」という枕詞を前提に、「対価」という用語だけを観念的に議論しているせいか、消費税の基本構造にはまったく気づかない判断内容となっている。消費税法が、対価概念を用いたのは、取引時に納税義務の成立を確認できるようにするためであった。売り手は、少なくとも取引時に納税義務の成立およびその額も確認できねばならないはずである。売り手である弁護士会は、セッティングし、利用させた時点で、自己の納税義務が成立し、その額を確認できなければならないが、この負担金はこの時点では全く不明確である。大半の場合は、負担金など受け取ることはない。例外的に、受任し、勝訴した場合に負担金が入ってくることがあ

6) 大阪高裁平成24年3月16日判決（訟務月報58巻12号4163頁）。この判決に対して、筆者はジュリスト1448号123頁で批判的に検討したが、当時は、筆者も当事者の主張に従って、対価概念の一般的検討に終始していた。

るだけである。利用したすべての者が一定額を負担したり、取引時に具体的に判断できる負担額が定められているなら売り手は成立する額を確認することはできるかもしれないが、取引時には負担金が受け取れるかも不明で、しかも受け取れる額が自己の取引と全く無関係な第三者の支払額に依存する負担金額をどのように確認できるというのだろう。受任できたのも、勝訴したのも当該弁護士個人の力量が大きく影響しており、弁護士会のセッティングという役務提供が果たした役割が決定的なわけではない。

上記判決は「徴収」の問題だと片づけているが、納税義務が成立していないものを確定することもできないし、ましてや徴収することもできない。あるいは、売り手の行為時ではなく、条件成就による支払い時に納税の義務が成立するというなら、成立時期についての特別規定がなければならぬ。

このような無限定な対価概念の拡大は、帳簿方式への切り替えにより、行為税である消費税の基本構造を失念し、いたづらに広く薄く課税するという建前にこだわった結果であろう。消費税法は、物品税法の掲名主義⁷⁾に対比すると、課税対象を広げたが、対価性のない取引は行為時に納税義務の成立を強制するのが困難なため、そのような取引は金銭等の交付があったとしても課税対象から広くはずしていることにも留意すべきであろう。

このように、まず、売り手の段階で大きな齟齬が生じている。さらに買手の仕入れ税額の問題も大きな混乱が見られる。この点を次に述べてみよう。

7) 物品税法は同法の別表に掲載したもののみ課税する、という法構造であった。これに対して、消費税法は、別表に記載したもののみを非課税にするという法構造を採用し、発想を逆転させたのである。

Ⅲ 買い手の仕入れ税額控除権の成立時期

個々の取引ごとに納税義務が成立するこの税制の仕組みからすると、買い手もまた、個々の取引をした時点で、自己の仕入れ税額の控除をする権利の成立が確認できるかのように思えてくる。

売上税法案の仕入れ税額控除の規定をみてみよう。

第四章 税額控除等

(仕入れに係る売上税額の控除等)

第三十四条 税額票発行事業者が、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、当該課税仕入れの相手方又は当該保税地域の所在地を所轄する税関長から税額票若しくは簡易税額票又は引取りに係る税額票の交付を受けたときは、当該課税仕入れを行った日又は当該課税貨物を引き取った日の属する課税期間における課税資産の譲渡等に係る売上税額の合計額から、当該課税期間において行った課税仕入れに係る税額票に記載された売上税額及び簡易税額票に記載された税込価額を基礎として算出した売上税額並びに当該課税期間において引き取った課税貨物に係る引取りに係る税額票に記載された売上税額（以下「課税仕入れ等の税額」という。）のうち、課税資産の譲渡等を行うために要する課税仕入れ及び課税貨物に係る部分の売上税額として次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額（以下「仕入れに係る売上税額」という。）を控除する。

この規定からすると、買い手は取引時に売り手から税額表の交付を受けるので、そこに記載された税額が基本的に仕入れ税額控除の対象となることになる。

(1) 比例配分方式の場合

このうち、どれだけの額が控除できるのかが問題となるが、例えば比例配分方式の課税売上割合を次のように規定していた。

売上税法34条1項2号

当該課税期間の課税仕入れ等の税額の合計額に、課税売上割合（当該課税期間の属する年の前年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課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合をいう。以下同じ。）を乗じて計算する方法

つまり、この課税売上割合は取引時の前年に行われた前年の割合で計算することが規定されており、買い手は取引時にその割合が確認できることになる。いわゆる個別対応の場合（売上税法34条1項1号）の共通売り上げの計算も同様であった。このように売上税法では、取引時に売り手も買い手もそれぞれの権利義務が成立しうるかのように見えたが、申告に際して控除する買い手の仕入れ税額控除額を取引時に急いで成立させる必要はない。そこで、法律の規定をよく読むと、「当該課税仕入れを行った日又は当該課税貨物を引き取った日の属する課税期間における課税資産の譲渡等に係る売上税額の合計額」が仕入れ税額控除の出発点にされていることがわかる。つまり、当該「課税期間」を出発点にしているのであり、仕入れ税額控除は個別対応ではなく、期間対応でおこなうのであり、従って、当該期間の終了時点でなければその権利の成立は観念できないものであった。この点が当時よく誤解されていたことは、つぎの解説から理解されよう⁸⁾。

泉前にも言いましたように、売上税は取引の前段階で納めた税額を控除するのですが、それを的確に行うために、品物を売った事業主やサービスを提供した事業主に税額票の発行を義務づけているわけです。そして、税額票の交付を受けた入が、納税をするときに、前段階の税額控除を行って、残りの税額を納付するということになるわけです。

ただ、売上税の場合には、個別の対応ではなしに、課税期間、例えば一月から三月までを課税期間とすれば、その期間に受け取った税額票に書かれた前段

8) 泉美之松・吉牟田勲『問答式/売上税法案の逐条解説』（中央経済社、1987年）165頁以下。

階税額を控除すればいいので、その自分が売上げた売上税に係る商品に対応する仕入商品に係る税額を控除するといった個別対応というか、費用収益が対応するわけでは必ずしもないわけです。

ところが、どうもそここのところが余りよく理解されてないので、商品が陳腐化したらどうするかとか、控除額が少ないの多いのとか、いろいろ言われているわけです。だから、値引きをすれば、当然、売上収入も減ってくるし、あるいはまた、値引きをしてもらうと、今度は仕入額が小さくなるわけだが、そういったややこしい計算は、もう個々の商品売上げや仕入れごとではなしに、課税期間内において自分の方で値引きをすればそれだけ売上が減るし、自分の方が値引きを受ければそれだけ仕入額は減るという形で、その課税期間対応でやっていくという形になるわけです。

つまり、取引時に税額票交付を行う売上税法の下でも、仕入れ税額控除は期間対応で構成されていたのであり、売り手の納税義務の成立時期とは異なり、買い手は課税期間終了時に税額控除の権利が抽象的に成立、あるいは計算可能になる、という仕組みだったのである。

これに対して、消費税法は、この税額票交付という仕組みを断念し、帳簿方式に切り替えた。そのため、買い手の購入時の仕入れ税額控除の可否はより不明確になり、さらに、いわゆる95%ルールなどを導入したために、買い手が仕入れ税額控除の権利の有無及び範囲を取引時に判断することをますます困難にしてしまった。

まず、課税売上割合が95%を上回っていれば課税仕入れにかかわる税額は全額控除できるとし（消費税法30条1項1号）、その95%の判断期間を、次のように、「当該課税期間」の95%にしてしまった。

消費税法30条6項

第二項に規定する課税売上割合とは、当該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のうち当該事業者が当該課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の占める割合として政令で定めるところにより計算した割合をいう。

売上税法のように前年度で判断するなら取引時に95%基準に該当するか

否かを判断できるが、「当該課税年度」で判断する場合には、当該課税年度末の結果を見なければ判断できないことになる。消費税法は、その意味で、仕入れ税額は期間対応で判断すべきことをより鮮明にしたといえよう。

当該課税年度で割合を判断する以上、課税年度終了時点、つまり事業年度終了時点や暦年終了時点をもたないと判断できないことになり、取引時に判断することは不可能になる。

したがって、課税売上割合で仕入れ税額控除を行う場合には、当該課税期間末の時点で判断せざるをえなくなっているのである。

(2) 個別対応方式の場合

次に、消費税法30条2項に規定されている個別対応方式の場合はどう考えたらよいだろう。取引時に課税売上に対応すること、もしくは非課税売上げに対応するものであることが、客観的にも主観的にも明白な場合は、売り手の納税義務の成立に対応して仕入れ税額控除も成立させることもあるいは可能かもしれない。しかし、どのような客観的基準で区分するの法は明記していないし、個々の取引が将来どの売上げに対応するか必ずしも明確でないものも少なくない。例えば、居住用にも事業用にも利用できるマンションを取得した場合、建物の客観的属性で判断するのか、納税者の主観的使用目的（事業主に賃貸したいと考えている場合は、課税売上対応になるのか）、あるいは当該課税期間終了時点の売上内容で判断するのか、法は明記していない。

売上税法のシステムの下では、取引時の客観的属性で判断し、前年度の課税売上割合でその額を成立させることは不可能ではなかったかもしれないが、消費税法のものとは課税売上割合は、課税期間終了を待たねばならなくなっており、個別対応方式も次のように、95%ルールの適用がないことを前提に判断することとされている。

消費税法30条 2 項

前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上高が5億円を超え、又は当該課税期間における課税売上割合が¹100分の95に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額及び同項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額（以下この章において「課税仕入れ等の税額」という。）の合計額は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。

1 当該課税期間中に国内において行つた課税仕入れ及び当該課税期間における前項に規定する保税地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等²にのみ要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等（以下この号において「その他の資産の譲渡等」という。）にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものにその区分が明らかにされている場合 イに掲げる金額にロに掲げる金額を加算する方法

イ 課税資産の譲渡等²にのみ要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額

ロ 課税資産の譲渡等²とその他の資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ及び課税貨物に係る課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算した金額

個別対応方式で計算する場合には、まず95%ルールに該当しない場合でなければならないから、その判断が可能なのは、当該課税年度終了時点であり、個々の取引時点ではない。そして、その課税年度終了時点で、用途区分を明らかにしていることを要求しているのである。

ところが、実務では、これを取引時時点にずらしている。次の通達がそのことを端的に示している。

消費税法基本通達（課税仕入れ等の用途区分の判定時期）

11-2-20 個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合において、課税仕入れ及び保税地域から引き取った課税貨物を課税資産の譲渡等²にのみ要するもの、その他の資産の譲渡等²にのみ要するもの及び課税資産の譲渡等²とその他の資産の譲渡等²に共通して要するものに区分する場合の当該区分

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

審判所の裁決は、この通達を前提に、取引時に判断すべきものとしているものが多い。例えば、平成17年11月10日裁決⁹⁾は次のように述べる。

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。消費税基本通達11-2-20は、個別対応方式における用途区分の判定について、① 課税資産の譲渡等にも必要するもの、② 課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にも必要するもの及び③ 課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものの区分は、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。そして、この場合の課税仕入れを行った日の状況とは、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。（平17.11.10東裁（諸）平17-68）

裁判例もこのような理解を安易に前提としはじめている。例えば、さいたま地裁平成25年6月26日判決がそうである¹⁰⁾。しかし、課税売上と非課税売上に共通して対応する仕入れの場合、課税売上割合を取引時点でどう計算できるというのだろうか。しかも、通達では課税期間末も予備的な判断時期に加えられ、結果的に二重の基準が併用されることになっている。さらにいえば、95%ルール適用の判断については、課税期間終了時を基準としながら、個別対応の場合には、このように取引時を基準としている。95%ルーツの対象になるかどうかかわからないのに、どうして取引時に

9) 裁決事例集70号369頁。他にも、平成23年7月21日裁決などがある。

10) 判例集未登載。タイムズ2888-1787参照。

判断できるというのだろう。

また、仮に取引時に判断する場合、使い方がその時点で決まっていない場合、その仕入れの客観的属性で判断するのか、買い手の主観的使用目的で判断するのか、それともそれ以外の事情も総合判断するのか、法は何も規定していない。

前述のように、売上税法、消費税法は、取引時に売り手の納税の義務を成立させるが、買い手の仕入れ税額は期間対応方式をとることにしている。したがって、個別対応の場合も、仕入れた物の期間終了時点での状況から、通常は売上から判断することを前提としているのである。買い手は、取引時に仕入れ税額控除権の成立を観念する必要はなく、課税期間の終了時点の状況を踏まえて判断し、申告で確定すれば足りることになるのである。

おわりに

このように、消費税法は、売上税法の基本構造を売り手についても買い手についても基本的に維持しているのである。しかし、この間の議論を見る限り、こうした基本構造についての理解を欠いたまま、売り手について取引時に成立不能なものを課税対象に取り込み、買い手については無理やり取引時に判断させるような取り扱いが行われ、裁判所も安易にそれを肯定してきているのである。

もちろん、本稿で指摘した基本構造の理解については、反論もありうるし、本稿の指摘にも誤解があるかもしれないが、消費税法が導入されて以来、法的体系的検討がほとんどなされていない現状に鑑み、このような問題提起をし、法的な議論が活性化することを願って本稿を閉じたい。

【付記】

本稿の前半部分は、進行中の訴訟との関係のため、税理2014年3月号にも掲載することになった。この点をご了解いただきたい。