

## 仕入税額控除制度の見直し

平成23年度税制改正により消費税の仕入税額控除制度の見直しが行われ、いわゆる「95%ルール」の対象となる課税事業者の課税仕入れに係る消費税額の控除が制限されることとなりました。

具体的には、課税売上割合が95%以上であれば課税仕入れ等の消費税額を全額控除できる制度（いわゆる「95%ルール」）の適用対象となる課税事業者が、1年間の課税売上高が5億円以下である課税事業者に限定されます。

### 1. 改正の背景

課税売上げに係る消費税額から控除できる消費税額は、課税仕入れに係る消費税額に限られるべきで、非課税売上げに対応する仕入については仕入税額控除を認めないのが原則です。しかし現行制度では、売上げのほとんど（95%以上）が課税売上げの場合には、いわゆる「95%ルール」により、全ての仕入について仕入税額控除を認めています。これにより、「益税」が発生しています。

益税がどの程度発生しているのか具体的な数値は国税当局から公表されていません。しかし、下記の論文では、主要上場企業14社の平成20年度の有価証券報告書から、益税は約120億円（年額）と推計されています。

「第32回 日税研究賞 入選論文集 課税売上割合が95%以上の場合に生ずる益税問題」  
井藤丈嗣稿 208頁 (財)日本税務研究センター

図 2 企業に発生している益税

	企業名	個別売上高	課税売上割合	仕入税額控除	益税額
1	A 社	12兆円	0.9911	9,514,732百万円	4,234百万円
2	B 社	4兆円	0.9964	2,584,478百万円	461百万円
3	C 社	2.8兆円	0.9941	2,114,125百万円	619百万円
4	D 社	3.9兆円	0.9963	3,368,546百万円	615百万円
5	E 社	4.8兆円	0.9887	566,958百万円	320百万円
6	F 社	4.5兆円	0.9938	293,035百万円	90百万円
7	G 社	3.6兆円	0.9950	493,610百万円	123百万円
8	H 社	6.7兆円	0.9955	2,874,785百万円	643百万円
9	I 社	4.8兆円	0.9989	4,794,281百万円	254百万円
10	J 社	10.8兆円	0.9962	10,799,598百万円	2,043百万円
11	K 社	3.4兆円	0.9961	3,503,103百万円	669百万円
12	L 社	12.2兆円	0.9979	12,240,274百万円	1,257百万円
13	M 社	2.9兆円	0.9965	618,183百万円	108百万円
14	N 社	2.7兆円	0.9826	622,329百万円	540百万円

1 益税額の計算（A社のケース）

課税売上割合 12,213,027百万円 ÷ 12,322,518百万円 0.9911

（仕入税額控除） （非課税売上割合） （消費税率） （益税額）  
9,514,732百万円 × (1 - 0.9911) × 5% = 4,234百万円

2 14社の合計益税額（年額）

11,976百万円

また、日本税理士会連合会からも、仕入税額控除方式の見直しに関する要望が出ていました。

16 消費税の仕入税額控除の方式を見直すこと。

課税売上割合が95%以上の事業者は、非課税売上に対応する課税仕入額に係る消費税についてその全額を仕入税額控除の対象とすることができる。また、課税売上割合が95%未満の事業者には、課税仕入れに係る消費税額のうち、課税売上割合に相当する金額を仕入控除税額とする一括比例配分方式が認められている。

いずれも、事務負担を軽減する見地から設けられたものであるが、消費税は通常の会計処理の中で自動的に処理されるのが通例であり、適正な課税の見地から、これらの制度は廃止又は段階的に縮小すべきである。なお、事務負担の面において、一定の中小企業には特例として存置することの検討も必要である。

【平成23年度・税制改正に関する建議書（平成22年6月24日）】

2. 現行制度の概要

現行制度では、その課税期間における課税売上割合が95%以上である課税事業者は、課税仕入れ等に係る消費税額の全額を課税売上げに係る消費税額から控除することが認められています。そして、その課税期間における課税売上割合が95%未満である課税事業者については、原則として個別対応方式により控除すべき課税仕入れの税額を計算しますが、一括比例配分方式を選択適用して控除すべき課税仕入れの税額を計算することもできます。

個別対応方式

課税期間における課税仕入れに係る消費税額について、以下のように3区分して、 の消費税額と の消費税額に課税売上割合を乗じた額の合計額を控除すべき課税仕入れの税額とする方式です（消法30 ー）。

- ：課税売上げのみに対応する課税仕入れに係る消費税額
- ：課税売上げと非課税売上げに共通する課税仕入れに係る消費税額
- ：非課税売上げのみに対応する課税仕入れに係る消費税額

$$\text{控除対象消費税額} = \text{の消費税額} + \text{の消費税額} \times \text{課税売上割合}$$

#### 一括比例配分方式

課税期間における課税仕入れに係る消費税額について、課税期間における課税仕入れに係る消費税額に課税売上割合を乗じた額を控除すべき課税仕入れの税額とする方式です（消法30 二）。

$$\text{控除対象消費税額} = \text{課税期間における課税仕入れに係る消費税額} \times \text{課税売上割合}^*$$

$$\text{*課税売上割合} = \frac{\text{課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額(税抜)}}{\text{課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額(税抜)}}$$

一括比例配分方式を適用した課税事業者は、一括比例配分方式を2年間以上継続適用した後でなければ、個別対応方式に変更することができません（消法30 ）。

### 3．改正の内容

#### (1)仕入税額控除制度の見直し

課税売上割合が95%以上の場合に課税仕入れに係る税額の全額を仕入税額控除できる消費税の制度について、その課税期間の課税売上高が5億円（その課税期間が1年に満たない場合には年換算）以下の事業者に限り適用できることになりました。

#### (2)適用時期

平成24年4月1日以後に開始する課税期間から適用されます。

### 4．実務のポイント

課税売上高が5億円を超える課税事業者については、平成24年4月1日以後に開始する課税期間から、課税売上割合が95%以上であっても個別対応方式と一括比例配分方式とのいずれかにより控除すべき課税仕入れの税額を計算することになります。したがって、これまでより、益税相当額（課税仕入れの税額×100% - 課税仕入れの税額×課税売上割合）について納付すべき消費税額が増加することになります。

一般的に、個別対応方式を適用すると一括比例配分方式に比べ事務負担が増加しますが控除税額は多く計算されます。一方、一括比例配分方式を適用すると個別対応方式に比べ事務負担が減少しますが控除税額は少なく計算される傾向があります（2年間の継続適用要件あり）。

課税売上高が5億円を超えると見込まれる課税事業者は、どちらの方式を適用した方が有利か、事前に比較検討しておく必要があります。