

消費税の会計処理についての一考察

愛知大学大学院経済学研究科講師 税理士 松井吉三 (よしみつ)

はじめに (前回の補足とまとめを含む)

付加価値税の特徴を一言でいえば次のとおりである。

現在の付加価値税は、実際には、付加価値に対する課税ではなく、取引高税の後継であり、商品価値(価格)に対する課税である。累積課税を排除するという生産税の枠組み(初期は課税猶予、後期は分割納付で象徴される)のなかに、中立性を標榜した投資優遇の要素が導入されることによって、付加価値税が誕生したものと見える。前段階税額控除が輸出品に適用されることになり、輸出事業者は付加価値税への展開により、付加価値税の仕組みのなかで、特権的地位を占めることになる。

わが国の消費税では、付加価値税の累積課税が帳簿上の購入額に基づいて排除されるということにより、税ベースで納税額を計算する諸外国の付加価値税と一線を画すものである。課税ベースを売上げから前給付を差し引いて求めるので、付加価値税の計算方法として、控除法と呼ばれる。税から税を差し引いて税額を求める諸外国の税額控除法と大きく異なる。わが国以外で控除法が採用されている国はない。控除法なので、帳簿上の記録が確定することを税額計算の前提とするために、課税期間は長期に渡る(わが国の課税期間は原則として1年間)。控除法では、税額計算が会計処理に追随する。

控除法については、転嫁の確実性や、収税の困難性などにおいて、税額控除法に劣るものといわれる。しかし、インボイスを用いる税額控除法にあっても、税の転嫁が保障されるわけではない。税が転嫁できるか否かはあくまでその企業の市場における競争条件による。かえって、消費課税との両立を考慮した場合には、付加価値を純粋に差し引きで計算する方が、転嫁が困難な中小零細企業の担税力により配慮するものになるものと考えられる。

以下、付加価値税の特徴にコミットした上で、わが国の消費税の会計処理上の特徴と問題についての論点を整理してみよう。

I 付加価値税の特徴

1 付加価値税の本質から由来する商品価値(消費)課税であること

付加価値税は取引高税を継承しており、その累積課税を排除することで確立した租税である。累積課税の排除が固定資本に及ぶことで、すべての資本投資が非課税となるに至って、付加価値税が誕生した(1954年フランス)。したがって、付加価値税の本質は、資本非課税の売上税だということにほかならない。売上税だということ、消費者への最終的な税の転嫁を予定する。資本サイドにとっては、何らの税負担を求めず、事業者の取引の連鎖のなかで企業が立て替え払いしたinput taxを最終消費によって回収することを狙ってい

る。したがって、資本非課税の売上税は必然的に賃金税の様相を帯びることになる。

付加価値税の源流は、フランスで 1920 年に現れた取引高税（取引高税自体は 1916 年にドイツで制定された）に求めることができる。ところで、制定時の付加価値税には、今日各国で実施されている付加価値税に必須の次の三つの要件が備わっていることで共通している。

第 1 に、納税義務者が事業者であることである。創設時の取引高税の納税義務者は、産業上及び商業上の利得を得る行為を行う者であった。第 2 に、課税ベースが広いことである。フランスにおける取引高税における「役務提供」の概念は、ドイツより広く、加工、組立て、仲立、コミッション、貸付、利息、割引、両替手数料その他の収入を含んでいた。第 3 に、フランスで行われた取引のみが課税されたことである。輸出は非課税であり、輸入は課税された。一方、輸入は、通関価値で課税された。輸出に対する非課税は、取引高税以来の伝統であるが、付加価値に対する分割納付というシステムが生産税で確立してからも、輸出非課税は継続された。

以上の三つの要素は、一般消費税たる付加価値税の欠くべからざる伝統的要件を構成することになる。

2 資本優遇的要素

(1) 中立性・生産性

付加価値税の本質が資本非課税にあることから、付加価値税は成立当初から投資優遇的要素を備えている。取引の中立性を阻害する多段階課税は、歴史的に、単段階の売上税に移行し、最後に多段階課税の付加価値税に移行した。これは、資本投資を非課税にする要求を受けて、必然的に展開されたものだけということができる¹。

取引高税に対しては、課税ベースが広く、且つ税に税が重なる。フランスでは、商工業者から猛反発があり、卸売業者から手数料取得業者への転換や、企業の垂直的統合が進み、遂に、取引高税自体は廃止されないまま、石炭や肉に対するものなど多くの単段階税が成立するに至った。そのうち、脂肪性物質税（1932 年）は、「生産者」（日本の消費税の「事業者」と対比されたい。）の概念と「課税猶予制度」の萌芽を含んでいたものといわれる²。

脂肪性物質税では、「生産者」とは、課税商品を製造もしくは加工し、または製造もしくは加工させる者、または自己の名もしくは自己の商標で販売する者をいうこととされた。生産者の前の段階では、販売される商品と物理的に一体化する物のみが課税を猶予された。一部、投資財と一般経費については、カスケード課税が残るが、生産者の後の段階では、

¹ 神野直彦『財政学』有斐閣、2002 年、203-204 ページ参照。

² Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978), p.13 参照。ジョルジュ・エグレ著 荒木和夫訳『付加価値税』白水社、1985 年、17 ページ参照。

生産段階で課税された商品のそのままの状態での転売は非課税とされた³。

問題なのは、単段階の課税が小売業者の事務負担を増加させたことである。小売業者は、一律に取引高税を課せられる課税取引と、非課税取引（単段階税を課せられた商品にかかる取引）とに区分することに迫られ、遂に、中立性と国境税調整の両者を満足させ、且つ、卸売り・小売業者を満足させるように、最終生産者の単段階でのみ課税する「生産税」（1936年12月31日法律）が創設されるにいたった経緯がある⁴。

「生産税」においても、課税財貨と物理的に一体化した商品に対してのみ働く「課税猶予」の制度（分割納付制度の前身）を備えていた。当初、投資財、貸付、研究など中間的な財貨・サービスに対して累積課税が残っていることに気づかなかつたが、1物2価を招くことなど、生産性を制限すると見た業界の圧力により、徐々に、「課税猶予」の範囲が電気代や工具等に拡大されていった⁵。控除範囲が後の「付加価値税」において、投資財など全ての中間製品や用益に拡大されたが、この理由は、商品や付加価値に対する課税はいかなるべきなのかといった租税理論的観点からなされたものではないことに留意すべきである。

(2) 輸出優遇的性格

ところで、付加価値税誕生にあわせて、資本投資非課税が輸出に及び、輸出商品に還付制度が確立したことで、付加価値税の資本優遇的性格がより明確になった。

これは、税額控除の連鎖により、付加価値に対する課税と消費課税を両立することへの大きな挑戦であった。ところで、輸出還付金の伝統があったことにより、輸出は非課税でありながら、前段階税額控除が例外的に認められることとなった。これもなにより、輸出競争力が付加価値税により低下しないための配慮にほかならない。

ところで、付加価値税において基本税率が高くなると、国境税調整という名目的理由が輸出に対して有利に働くこととなる。実際、フランスでは、1954年の付加価値税誕生後、1959年までの間に、輸出が飛躍的に増加したことが明確になっている。とくに、隣国ドイツに対して、輸出競争力が飛躍的に上昇した。当時、フランスの付加価値税率は25%、ドイツの取引高税の税率は6%（税率は1962年現在）であったから、水際でドイツの製品が入ってくるのを押さえ、一方で、付加価値税の輸出事業者への還付により、輸出価格を引き下げるのに成功したからである⁶。

³ Georges Egret, op.cit., p.13 参照。ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳、前掲邦訳書、18 ページ参照。

⁴ Ibid., p.14 参照。同上邦訳書、18 ページ参照。

⁵ Ibid., pp.14-15 参照。同上邦訳書、18-19 ページ参照。

⁶ Martin Norr and Pierre Kerlan, *Taxation in France*: Harvard Law School International Tax Program, Chicago: Commerce Clearing House, 1966, pp.1033-1034 参照。フランスとドイツの産地間での輸出入があった場合の供給価格の変化が試算されている。ロレーヌ地方のティヨンビルの鉄鋼棒の税込価格は563F、フランス国境での税額控除又は払い戻しが113Fで、この差額450Fにドイツ国境で27Fが加算され、オーバーハウゼンでの供給価格は477Fとなる。一方、ドイツのオーバーハウゼンでの鋼鉄棒の税込み価格は531F、ドイツ国境で32Fが戻されるが、この差額499Fに25%のフランスの付加価値

3 収税の早期化（税額控除法の採用）

資本投資非課税をより素早く実現するためのツールとして、付加価値税において、インボイスを用いた税額計算方法としての税額控除法が確立したことも付加価値税固有の特徴である。ただし、インボイスそのものについては、付加価値税の本質を形成しない。付加価値税の計算はインボイスを使用しなくても可能だからである。

付加価値税における input tax の控除は生産税における分割納付制度を継承したものである。分割納付制度については、第二次世界大戦後、「生産税」の枠組みのなかで、課税猶予制度から移行したものと知られる（1948年9月24日法律）。「生産税」においては、納税義務者の登録者リストを絶えず改定することが困難であったこと。課税猶予を認める非課税証明書の制度は脱税を招くこと、などの手続き上の問題の山積とあわせて、これが最大の理由と言われるが、収税を早めたいがために、課税猶予制度から分割納付制度に変更されたことである⁷。

しかし、前回説明したように、課税期間が1か月の場合、売上にかかる税の納付と仕入税額控除が同月になった場合、その月には国庫には税収が一文も入らない。これに気づいた後の付加価値税の考案者ローレは、仕入税額控除を1か月遅らせる究極の奥の手である「タイム・ラグ制度」を導入した⁸。

分割納付制度は、同時に、不可避的に、「バッファー理論」(théorie du butoir) を生み出した。控除税額が納付すべき税額より多いことがあるが、その場合本来、解決すべき方法は納めすぎた税額を還付することである。しかし、バッファーは、収税確保の観点から、輸出の場合を除いて還付できない制度として、生産税の仕組みのなかに導入された⁹。

ちなみに、現在では、TVA の申告は月ごとに行われ、原則として課税取引のあった月の申告を行うものとされる。ある月の仕入税額が売上税額を上回る場合、当該超過額は、すぐには返さず、繰り越される。一定期間経過後、税務当局に申請することにより、定期的（四半期ごと、あるいは年1回）に還付される¹⁰。

EU 指令（1979年の「第8号指令」）では、還付申請書は、原則として、VATを支払った課税期間終了の日から6ヶ月以内に提出されなければならないものとされる¹¹。

税が課されるので、ティヨンビルでの供給価格は624Fになる。したがって、フランスの輸出価格がドイツに比較して約30%低くなるものと説明されている。

⁶ フランス財務省の試算による。また、同試算によれば、7つの主要製造業における輸出割合（生産高に対する割合）は1954年には9.1%であったのが、1959年には12.3%に増加した。John Sheahan, *Promotion and Control of Industry to Postwar France*, Harvard University Press, 1963, p.159, Table 9. Source は、Ministère des Affaires Economiques, *Les Comptes de Nation*, Paris, 1960, Vol.1, pp.310-317.

⁷ Ibid., pp.15-16 参照。同上邦訳書、20ページ参照。

⁸ Ibid., p.15 参照。同上邦訳書、20ページ参照。

⁹ Ibid., p.18 参照。ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲書、23ページ参照。

¹⁰ 石嶋弘「フランスの税法」税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法《第二版》』中央経済社、2008年227ページ参照。

¹¹ Eric Tomsett「EUにおける税制の統合」前掲編著、77ページ参照。

以上、付加価値税の特徴が実務上に反映されたものが、今日 EU 諸国を中心として諸外国で実施されている付加価値税である。仕入控除税額を算定するにあたって、インボイスという請求書を使用するのが、実務上の特徴である。

ちなみに、現行の共通 VAT 課税制度における VAT インボイスの記載事項（1977 年の第 6 号指令及び 1991 年の 12 月 16 日第 6 号指令修正）は、「①発効日、②取引を識別するための連番、③課税事業者の VAT 登録番号、④顧客の VAT 登録番号、⑤課税事業者と顧客の名前・住所、⑥財貨・サービスの内容及び数量、⑦財貨・サービスの供給日、⑧課税対象価格、⑨適用税率、⑩VAT 債務、⑪VAT 債務が財貨・サービスの取得者に転嫁される場合は、そのような取扱いを規定する条文、⑫その他一定の取引について特別な規定が適用される場合は、各取引に応じた一定の記述¹²⁾」とされている。

これに対して、わが国の消費税は、前段階の税額を控除するのに際して、会計帳簿上の仕入等の記載金額から推定する。このことが、日本の消費税の会計処理の特殊性を規定している。

II 諸外国の付加価値税における消費税の会計処理

仕入控除税額を算定するにあたって、インボイスという請求書を使用することから、会計処理においても、インボイスの記載に従った会計処理が必然となる。

税額は仕入の都度又は販売の都度、請求書のなかで、本体価額とは、別途に、計上、記載されることが必要とされる。インボイスの記載事項にしたがって、商品の価額と消費税を区別する経理処理を税抜経理方式という。ただし、非課税事業者でもインボイスを発行できることに留意しなければならない。非課税事業者は、本体価格と付加価値税を区分しないインボイスを発行することになる¹³⁾。

これに対して、わが国で認められているように、対価に含まれる税額を区分しない経理処理の方法を税込経理方式という。

税額控除法の付加価値税においては、原則として、税抜経理方式が要求される。複数税率や、仕入税額控除にタイム・ラグがある場合など、税額を別記しなくては、事務的管理が不可能だからである。

参考までに、唯一の例外はロシアの付加価値税における輸入に対する取扱いを紹介しよう。ロシアでも仮払 VAT（統一社会税）の控除など、原則的に外税である。ただし、ロシアにおいて登録を行っていない外国企業による財貨またはサービスの提供が、取引地の指定に従ってロシア VAT の対象となる場合、ロシアで税務登録をしている買い手側の企業が売り手企業に代わって VAT を税務当局に納付する。これに良く似ているとされる EU の「リバース・チャージ」が外税扱いであるのに対して、ロシアでは内税扱

¹²⁾ Eric Tomsett 前掲論文、71 ページ。

¹³⁾ 西山由美「消費税の課題」『租税研究』第 719 号、2009 年 9 月、24 ページ参照。

いだとされる¹⁴。

ちなみに、「リバース・チャージ」とは、1993年にEUの統合が成り、税務障壁がなくなってきたが、なお、国境がなお存在していることから、域内の取引を輸入・輸出から除くとともに、仕向地課税主義を残すために、域内への供給をゼロ税率とし、買い手側では、インプットVATを自己評価し、同額のアウトプットVATを計上することにより、域内での取引については、少なくともVATを関係させないようにする、買い手側に強制される取扱いのことである。

そのほか、例外的に、スウェーデンの付加価値税は、内税から外税になったのは、先進諸国のなかで最も遅れた。税込み税率の規定は、表面税率の高いのを低く見せたいがための措置という以外の何物でもない。

税額控除法の付加価値税においては、顧客から受け取った税額は国家に対する債務であり、一方、仕入れ先に対して立て替え払いをした税額は国家に対する債権だと明確に認識されている。この場合、債権及び債務の相手先がともに国家であるから、両者は極力、短期間に精算され、差額を納付（又は還付）しなければならないことになる。

例えば、フランスでは、記帳は次のとおりになっている。

「課税取引（販売、役務提供）と非課税取引（非課税取引又は課税猶予取引）の詳細について証明できる記帳を行い、税率別に収入を区分しなければならない。同様に、仕入れは、対応する税額によって振り分けなければならない。原則として、投資財と商品は付加価値税抜きで記帳される。当局は、購入仕送り状に基づいて税率ごとに収入を区分けする経験的方法を認めている¹⁵」。

若干、フランスの会計制度を紹介しよう。フランスの会計制度は、国民経済計算の概念を借用した付加価値会計の伝統があるので有名である。付加価値の概念は次の会計上の計算に応用される。すなわち、①企業が生み出し価値（付加価値）の測定、②企業の重要性の指標、③付加価値税の課税基礎、④給与が生産の果実獲得のためにする貢献額の計算、⑤生産への種々の参加者の間への利益の分配の調査研究である。付加価値会計というのは、戦後の経済成長を目指した生産性向上運動（修正資本主義）の会計制度版であり、「プラン・コンタブル」という企業会計原則に公表会計制度のあり方が集約されている¹⁶。

公表貸借対照表では、付加価値税抜きで損益計算を表示しなければならないために、常に納付税額、還付税額が貸借対照表上に残る。さらに、制度上の問題などにより、税抜経理方式による納税額との差額が発生する場合があると思われる。フランスでの貸借対照表上では、内国消費税受益 a/c（貸方）と内国消費税損失 a/c（借方）が現れている。（図 1：フランスの貸借対照表参照）

¹⁴ 石嶋弘前掲論文、534 ページ参照）。

¹⁵ ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲書、107-108 ページ。

¹⁶ Pierre Lasségue “gestion de l'entreprise et comptabilité -Septième édition-” DALLOZ,1975,pp.428-429 参照。

いずれにせよ、税抜処理経理は手間がかかるものだという事である。

カナダの GST の場合においても、政治上の理由から、数多くの非課税措置やゼロ税率が適用されている。インボイスを基にした税抜経理方式により、事業者の事務負担や税務行政コストについては、GST 導入後、増大しているといわれる¹⁷。

カナダの場合、近年の財政収支好転により、7%の標準税率で導入された GST が 2008 年 1 月から 5%に下がっている。しかし、いくら事業者の納税事務負担コストや課税当局の行政費用がかかろうとも、預り金及び立替金並びにその精算という付加価値税のメカニズムのなかでは、正確な税抜経理方式が求められることは言うまでもないことである。

しかし、基本税率が下がって、なお且つ、各種の非課税が残される一方で、基礎的食料品などにゼロ税率が適用される場合において、事業者のコンプライアンス・コストや税務行政上のコストが嵩むことは、A.スミスの徴税費最小の租税原則に反する。

税額控除法への転換の議論も、負担構造上の問題と併せて、事業者の事務負担の増加に配慮するものでなければならないと思われる。ただし、事務負担がいくらかかるからといって、租税の公平にもとる税制改革をするのでは元も子もないことは肝に銘じなければならない。あくまでも、税制改革の基本は応能負担による課税の公平をはかることだからである。

¹⁷ 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995 年、181 ページ参照。

図1 フランスの貸借対照表

BILAN
(P.C.G. 1957, p. 141)

| ACTIF | | PASSIF | |
|---|--|--|--|
| <p>FRAIS D'ÉTABLISSEMENT</p> <p>moins : Amortissements</p> <p>IMMOBILISATIONS</p> <p>Terrains</p> <p>moins : Amortissements</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Constructions</p> <p>moins : Amortissements</p> <p>Matériel et outillage</p> <p>moins : Amortissements</p> <p>Matériel de transport</p> <p>moins : Amortissements</p> <p>Mobilier, agencement, installations</p> <p>moins : Amortissements</p> <p>Immobilisations incorporelles</p> <p>moins : Amortissements</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Immobilisations en cours</p> <p>Immobilisations détruites par faits de guerre</p> <p>moins : Amortissements</p> <p>AUTRES VALEURS IMMOBILISÉES</p> <p>Prêts à plus d'un an</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Titres de participation (prix d'achat ou partie libérée)</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Titres de participation (partie non libérée)</p> <p>Dépôts et cautionnements</p> <p>VALEURS D'EXPLOITATION</p> <p>Marchandises</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Matières ou fournitures</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Produits semi-ouvrés</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Produits finis</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Produits ou travaux en cours</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Emballages commerciaux</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>VALEURS RÉALISABLES A COURT TERME OU DISPONIBLES</p> <p>Fournisseurs. — Avances et acomptes versés sur commandes d'exploitation</p> <p>Clients</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation des comptes clients</p> <p>Autres débiteurs¹</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation sur autres débiteurs</p> <p>Comptes de régularisation. — Actif</p> <p>Prêts à moins d'un an</p> <p>Effets à recevoir</p> <p>Warrants et autres objets gagés à recevoir</p> <p>Chèques et coupons à encaisser</p> <p>Titres de placement (prix d'achat ou partie libérée). — Bons du trésor</p> <p>moins : Provisions pour dépréciation</p> <p>Titres de placement (partie non libérée)</p> <p>Banques et chèques postaux</p> <p>Calise</p> <p>Comptes de régies d'avances ou d'accréditifs</p> <p>RÉSULTATS</p> <p>Pertes de l'exercice</p> | | <p>CAPITAL PROPRE ET RÉSERVES</p> <p>Capital social ou personnel</p> <p>Capital appelé</p> <p>Capital non appelé</p> <p>Primes d'émissions d'actions</p> <p>Réserve légale</p> <p>Réserves statutaires et contractuelles</p> <p>Réserves provenant de subventions d'équipement</p> <p>Réserves facultatives</p> <p>Réserves de renouvellement des immobilisations</p> <p>Réserves de renouvellement des stocks</p> <p>Réserve spéciale de réévaluation</p> <p>Réserve correspondant à la participation de l'État aux dommages de guerre</p> <p>REPORT A NOUVEAU</p> <p>SITUATION NETTE (avant résultats de l'exercice)</p> <p>SUBVENTIONS D'ÉQUIPEMENT REÇUES</p> <p>moins : Subventions inscrites à Pertes et Profits</p> <p>PROVISIONS POUR PERTES ET CHARGES</p> <p>Provisions pour risques</p> <p>Provisions pour renouvellement des immobilisations²</p> <p>Provisions pour charges à répartir sur plusieurs exercices</p> <p>Provisions pour retraites obligatoires du personnel</p> <p>DETTES A LONG ET MOYEN TERME</p> <p>Obligations et bons à plus d'un an</p> <p>Autres dettes à plus d'un an</p> <p>DETTES A COURT TERME</p> <p>Fournisseurs</p> <p>Clients. — Avances et acomptes reçus sur commandes en cours</p> <p>Autres créanciers³</p> <p>Comptes de régularisation. — Passif</p> <p>Obligations et bons à moins d'un an</p> <p>Autres emprunts à moins d'un an</p> <p>Effets à payer</p> <p>Warrants et autres effets gagés à payer</p> <p>RÉSULTATS</p> <p>Bénéfice de l'exercice</p> | |
| <p>Montant des engagements reçus</p> | | <p>Montant des engagements donnés</p> | |
| <p>1. Y compris « Actionnaires. — Capital non appelé ».</p> <p>2. Le solde débiteur du compte « Report à nouveau » est déduit du total des autres comptes de situation nette.</p> | | <p>3. Comptes réservés aux entreprises concessionnaires.</p> <p>4. Y compris « Versements restant à effectuer sur titres non entièrement libérés ».</p> | |

(出所) Pierre Lasségue "gestion de l'entreprise et comptabilité -Septième édition-

" DALLOZ, 1975, p. 656.

Ⅲ 日本の消費税の会計処理

1 税抜経理方式と税込経理

わが国の消費税は、納税者や行政上の事務処理の負担増大を避けるために、控除法（account method）の付加価値税を採用しており、課税期間も事業年度に合わせて、原則として1年間の長きに及んでいる。

中間申告も、直前期の確定消費税額に基づいて計算されるので、確定申告がより重要であり、経理処理もまた、法人税、個人所得税の経理処理と密接に関連することとなる。

さて、わが国の場合、税抜経理方式又は税込経理方式のいずれによるかは、事業者の任意にまかされている。地方消費税は（1%部分）は、必ず消費税（4%部分）とあわせて処理することとされる。

ただし、取扱通達によって選択の基準が定められている（直所 3-8 通 2、直法 2-1 通達 3 三参照）。また、期中に税込経理をして、期末又は月末に税抜経理に終生する方法も、税抜経理を適用したものとして扱われる。

表 1 税抜経理方式と税込経理方式の違い

| 区分 | 税抜経理方式 | 税込経理方式 |
|------------------------|-----------------------|--------------|
| 売上げにかかる消費税等 | 借受消費税 | 売上げ金額に含める。 |
| 減価償却資産、繰延資産の取得にかかる消費税等 | 仮払消費税 | 資産の取得金額に含める。 |
| 棚卸資産の取得にかかる消費税等 | 仮払消費税 | 仕入金額に含める。 |
| 経費等にかかる消費税等 | 仮払消費税 | 経費の額に含める |
| 納付税額 | 「借受消費税」－「仮払消費税」の差額の出金 | 租税公課 |
| 還付税額 | 未収消費税（仮払消費税－借受消費税）の精算 | 雑収入 |

2 法人における選択基準

税抜経理方式によるか、税込経理方式によるかは法人の任意である。ただし、注意すべきことは、税抜経理方式を行うためには、収益にかかる取引について、税抜経理をしなければならないこと（「借受消費税計上の原則」）。第二に、そのうえで、固定資産及び繰延資産の取得にかかる取引、棚卸資産の取得にかかる取引、経費等にかかる取引のいずれかについて、税抜経理をしていなければならない（「仮払消費税等計上の原則」）ものとされていることである。

この理由は、山本守之氏によれば、「①収益等について税抜処理をしない限り、税抜経理を認めないという借受消費税計上の原則は、消費税等の計算をするうえで控除対象となる

仮払消費税だけが計上されていて、被控除分たる借受消費税等が計上されていないのはバランスがとれないこと。②仮払消費税等計上の原則は、当初は取引の頻度が比較的少なく、本体価格と消費税等の区分が容易で、所得計算に対する影響の大きい固定資産についてだけ税抜経理をすることを認めよという事業者団体の要望があったが、これを、固定資産及び繰延資産だけでなく、棚卸資産、経費等についてのみ税抜経理することを認めるという緩和がなされたこと¹⁸」である。

本来、税抜経理する場合は、すべての課税取引について税抜経理が要求されてしかるべきだが、産業界の要望によって、緩和された取扱いになっているということである。

したがって、経理処理の選択肢は下記の8通りとなる。

- ①すべて税抜
- ②売上げの他、固定資産・繰延資産の取得、棚卸資産の取得が税抜。経費が税込。
- ③売上げの他、固定資産・繰延資産の取得が税抜。棚卸資産の取得、経費が税込。
- ④売上げの他、経費が税抜。固定資産・繰延資産の取得、棚卸資産の取得が税込み。
- ⑤売上げの他、棚卸資産の取得、経費が税抜。固定資産・繰延資産の取得が税込み。
- ⑥売上げの他、棚卸資産の取得が税抜。固定資産・繰延資産の取得、経費が税込み。
- ⑦売上げの他、固定資産・繰延資産の取得、経費が税抜。棚卸資産の取得が税込。
- ⑧すべて税込み。

個々の固定資産の、個々の棚卸資産ごとに異なる経理方式をとることはできない。

3 個人における選択基準

個人事業者の場合、不動産所得、事業所得、山林所得又は雑所得のうち、2以上の所得を生ずべき業務を行うときは、その所得ごとに、税抜経理、税込経理を選択できるものとされる。

ただ、譲渡所得の基になる資産の譲渡で、消費税等が課されるものにかかる消費税等の経理処理については、当該資産をその用に供していた所得に適用した経理方式と同じ経理方式によることとされる。

なお、個人においても、法人と同様、借受消費税等計上の原則及び仮払消費税等計上の原則が適用される。

- ① 売上げ等の収入にかかる取引
- ② 固定資産、繰延資産の取得にかかる取引
- ③ 棚卸資産の取得にかかる取引
- ④ 山林の取得にかかる取引
- ⑤ 経費等（山林の伐採費及び譲渡に要した費用を含む）にかかる取引

上記のうち、①の売上げ等の収入にかかる取引に税抜経理をした上で、②～⑤のいずれか1つ以上について税抜経理をしていなければ、税抜経理を認めない。

¹⁸ 山本守之『実務消費税法（新訂三訂版）』1997年、519-520ページ。

法人の場合と同様、個々の固定資産の、個々の棚卸資産ごとに異なる経理方式をとることとはできない。

4 免税事業者

納税義務が免除されている事業者や消費税を課されていない資産の譲渡等のみを行う事業者については、税込処理が強制される。

棚卸資産の期末評価、固定資産の取得、交際費等なども税込み金額で計算される。

ただし、免税事業者でも、課税事業者を選択することができるが、その場合は、税抜経理方式を選択することができる。

5 借受消費税と仮払消費税の精算差額

税抜経理をしている事業者が、簡易課税を適用している場合などのように、納付税額又は還付税額と、借受消費税額から仮払消費税額を差し引いた残額が一致しない場合がある。

これらの会計上の差額については、その課税期間を含む事業年度又は年分において、益金（又は総収入金額）又は損金の額（又は必要経費）に算入する必要があるものとされる。これらの会計処理上の差額については、申告書提出日の属する事業年度（又は年）ではなく、その課税期間を含む事業年度（又は年）とされている。

山本守之氏によれば、「税込経理方式では、消費税等が損益に影響し、売上げにかかる消費税等と仕入れにかかる消費税等との差額は、そのまま、その期間の所得金額に含まれてしまうので、税込経理方式においても、これらとの整合性を保つためにこのような取扱いになったのであろう¹⁹。」としている。

たとえば、税抜経理した場合の借受消費税と仮払消費税の差額が50万円、実際の納付税額が30万円の場合、20万円を当期の益金に算入する。税込経理の場合は、その益税部分の20万円については、何ら処理を要さずとも、売上げにかかる消費税として益金又は総収入金額に含まれているからである。

これらの会計処理の差額は、税抜経理しか認めない諸外国でも簡便的な納税方式を採用する場合には、発生するであろう。ただし、当該差額を、課税期間を含む事業年度（年）で処理することは、小規模事業者に対して、特例措置を採用する場合の差額であるので、資金ベースを基本とする付加価値税の会計処理上、当然のことだと解釈すべきであろう。

6 税抜経理方式

税抜経理方式とは、法人税法令上、「当該課税期間にかかる課税標準額に対する消費税額等及び課税仕入れ等の税額をこれらにかかる取引の対価と区分する経理」（法法令139の10⑤）とされている。

税抜経理方式では、消費税等は借受消費税又は仮払消費税として処理される。簡易課税

¹⁹ 山本守之前掲書、524ページ。

を適用しない限り、損益に影響することはない。

7 税込経理方式

消費税の導入時に納税者に事務負担の軽減に配慮して、事業者の選択により、税込経理方式を認容した経緯がある。

税込経理方式では、収益、費用、資産に課された消費税等がそれぞれ収益、費用、資産に含まれてしまう。経理方式は、消費税導入前と変わらず、余分な経理処理上の負担をかけないという意味で、メリットがある。

ただし、所得計算上のデメリットが指摘されている。

8 税抜経理方式と税込経理方式の仕訳の違い

(1) 税抜経理方式

| | 借方 | | 貸方 | |
|-------------|--------|---------|--------|---------|
| 仕入れ | 仕入 | 100,000 | 買掛金 | 105,000 |
| | 仮払消費税等 | 5,000 | | |
| 売上げ時 | 売掛金 | 210,000 | 売上高 | 200,000 |
| | | | 借受消費税等 | 10,000 |
| 交際費 | 交際費 | 40,000 | 現金 | 42,000 |
| | 仮払消費税等 | 2,000 | | |
| 決算時 | 借受消費税 | 10,000 | 仮払消費税等 | 7,000 |
| | | | 未払消費税等 | 3,000 |
| 納付時 | 未払消費税等 | 3,000 | 現金 | 3,000 |
| ※1：決算時までの損益 | | 60,000 | | |
| ※2：翌期の損益 | | 0 | | |

(2) 税込経理方式

| | 借方 | | 貸方 | |
|-------------|------|---------|-----|---------|
| 仕入れ | 仕入 | 105,000 | 買掛金 | 105,000 |
| 売上げ時 | 売掛金 | 210,000 | 売上高 | 210,000 |
| 交際費 | 交際費 | 42,000 | 現金 | 42,000 |
| 決算時 | | 処理不要 | | |
| 納付時 | 租税公課 | 3,000 | 現金 | 3,000 |
| ※1：決算時までの損益 | | 63,000 | | |
| ※2：翌期の損益 | | △3,000 | | |

このように、税抜経理方式では、消費税額は、損益に影響しないことがわかる。

9 消費税額の損金算入時期

税込経理方式によっている場合、納付すべき消費税は損金又は必要経費に算入される。この場合の損金又は必要経費の帰属時期は下記のとおりである。

(1) 原則

納税申告書記載分→納税申告書提出日の属する事業年度（又は暦年分）の損金（又は必要経費。更正・決定分→更正決定があった日の属する事業年度（又は暦年分）の損金（又は必要経費）

(2) 例外

納付すべき消費税を損金経理（又は必要経費処理）により、未払金経理したとき。
→損金経理（又は必要経費処理）した事業年度（又は暦年分）の損金（又は必要経費）。
山本守之氏も指摘しているが、税込経理方式によれば、当期の売上げ等に消費税が含まれている。したがって、課税当局は、費用収益対応の原則を援用して、未払金として損金経理（又は必要経費処理）をした消費税額等については、例外として、当期の損金に算入できるものとしたのであろう。

しかし、消費税等の損金算入時期の判定において、費用収益対応の原則を持つてくること自体、問題だといわなければならない。なぜなら、税額控除法の付加価値税はおろか、日本の消費税の仕組みのなかで、費用収益対応の原則などないからである。したがって、税込経理方式の消費税の未払金経理の取扱いも、小規模事業者に対する特例の一つなのである。しかも、この特例は本当の小規模事業者には適用できない特例だということに留意すべきである。

なお、税込経理方式を選択している法人又は個人が還付を受けるべき消費税等については益金又は総収入金額に算入される。この場合の益金又は総収入金額の算入時期は次のとおりである。

(1) 原則

納税申告書記載分→納税申告書提出日の属する事業年度（又は暦年分）の益金（又は総収入金額）。更正・決定分→更正・決定があった日の属する事業年度（又は暦年分）の益金等。

(2) 例外

還付すべき消費税を未収入金として収益（又は総収入金額）に計上したとき。
→収益（又は総収入金額）に計上した日の属する事業年度（又は暦年分）の益金（又は総収入金額必要経費）。

このように、税込経理方式を採用する場合の還付消費税等の経理処理については、納付すべき消費税等の経理処理と対をなしている。

10 税込経理方式を採用する場合のデメリット

税込経理方式を選択するメリットは経理が簡単なことである。反面、消費税込みの金額

により、売上額や仕入額や固定資産や繰延資産の取得価額とするので、税抜経理方式を選択する場合と比較して、税務計算上では不利になる場合が多い。

(1) 交際費等 税抜経理方式→税抜価額。まれに、控除対象外消費税額がある場合には、本体価格+控除対象外消費税額。税込経理方式→税込み金額。

(2) 減価償却資産等で、一時に損金に算入できるものの限度額

(3) 特別償却等の金額基準

(4) 棚卸資産の期末評価 税込経理方式による場合、消費税等相当額だけ多く利益が算定される。

(5) 寄付金における時価 経済的利益の供与時の時価など、法人が選択している収益にかかる取引について適用している経理方式による価額。

11 期末一括税抜修正について

前記デメリットを回避するため、また、経営審査を受けるためなど、税抜経理が強制される場合に、取引の段階では税込経理をしておき、期末又は年末に税抜経理方式に修正する方法が、取扱通達で認められている。当然、月次修正も可能。

10 控除対象外消費税

(1) 控除対象外消費税額等とは何か

税抜経理方式を選択して、課税仕入れにかかる消費税額等を仮払消費税として経理した場合、課税売上割合が 95% 以上の場合は、その仮払消費税が全額仕入控除税額として控除されてしまうことは前に述べた。この取り扱いにおいて、有利になるのは、大企業である。同様な措置がイギリスの創設時の付加価値税においても存在したが、益税の大きさに考慮して、イギリスでは、この 95% 基準が取り払われた経緯がある。

課税売上割合が 95% 未満である場合には、仕入税額控除の対象外の消費税額等（控除対象外消費税額等）が必ず出現する。

個別対応方式による場合には、控除対象外消費税額等の額は、非課税売上げに対応する課税仕入れにかかる消費税額と課税・非課税に共通する課税仕入れにかかる消費税額等の合計額に（1 - 課税売上割合）を乗じて計算した金額である。一括比例配分方式による場合には、控除対象外消費税額等の額は、課税仕入れにかかる消費税額等に（1 - 課税売上割合）を乗じて計算した金額となる。

(2) 控除対象外消費税額等の原則的経理処理

控除対象外消費税額等については、我が国の場合、その事業年度の課税売上割合が 80% 以上の場合には、損金経理を要件として損金の額に算入することが認められる。その事業年度の課税売上割合が 80% 未満である場合には、①棚卸資産以外の資産（固定資産等）にかかるもので一の資産にかかるものの金額が 20 万円以上のものについては、その合計額を繰延資産として繰延償却するものとされる ② 上記①以外のもの（経費、棚卸資産にか

かるもの及び固定資産等にかかるもので一の資産にかかるものの金額が 20 万円未満のもの)については、損金経理を要件として損金の額に算入することが認められる。(法法令 139 の 9①②)。

経費、棚卸資産にかかる消費税額等については無条件で損金経理ができる。固定資産等についても、課税売上割合が 80%以上である場合には、損金経理をすることができる。ただし、課税売上割合が 80%未満である場合には、5 年以上の期間で損金経理により損金算入することが求められるということである。控除対象外賞税額等の経理処理は、簡易課税制度を選択している事業者についても適用があることに留意しなければならない。

(3) 控除対象消費税額等の 5 年間の均等償却

このうち、控除対象外消費税額等を繰延資産として繰延べる場合の損金算入限度額は、繰延消費税額等が生じた事業年度後の事業年度においては、「繰延消費税額等」×その事業年度の月数/60 である。この範囲内で損金経理を要件として損金の額に算入することが認められる(法法令 139 の③)。

ここで、「繰延消費税等」とは、課税売上割合が 80%以上である事業年度において生じた資産にかかる控除対象外消費税額等について損金経理をしなかったもの、一の資産にかかる控除対象消費税額等が 20 万円未満のもの、及び、これら以外の資産にかかる控除対象外消費税額等のことである。

ただし初年度における償却限度額は、上記限度額の 1/2 とされる。繰延消費税額等が生じた事業年度の損金算入限度額は、「繰延消費税額等」×その事業年度の月数/60×1/2 である。上記算式中の月数は、暦に従って計算し、1 か月未満の端数を生じたときは、これを 1 か月とする。

控除対象外消費税額等の計算書は法人税申告書別表十六(七)「資産に係る控除対象税額の損金算入に関する明細書」に記載して行い、確定申告書に添付しなければならないものとされる(法法令 139 の⑩)。

なお、控除対象外消費税額等について、損金算入できるものについては、損金経理は任意である。ただし、いったん損金処理を選択した場合には、資産にかかる控除対象外消費税額等の全額について、損金処理しなければならない。資産にかかる控除対象外消費税等の一部について、損金処理しない場合には、繰延消費税額等として経理することになる。

資産にかかる控除対象外消費税額等の全額について損金処理又は繰延消費税額等の処理を行わない場合には、資産にかかる控除対象外消費税額等を個々の取引の取得価額等に配賦することとなる。²⁰

(4) 控除対象消費税額等の経理処理

①原則課税を選択している場合

個別対応方式又は一括比例配分方式により、控除対象外消費税額等とすべき、非課税売上対応分の消費税額等を求めることが要点である。図 2 で、個別対応方式により仕入控除

²⁰ 岩下忠吾『改訂版総説消費税法』財経詳報社、2006 年、500 ページ参照。

税額を計算する場合に、繰延消費税額等とすべき金額と仕訳例を紹介しよう。(図 2: 控除対象外消費税額等の経理処理参照)。

簡易課税を選択している事業者についても、税抜経理処理を選択している場合、多額の設備投資をしている事業年度においては、仮払消費税等勘定に借方残高として残る場合がある。その課税期間の課税売上割合が 80%未満の場合には、①その事業者が原則課税を適用しているとみなして、課税売上割合により、控除対象外消費税額を計算する方法(原則課税方式又は一括比例配分方式)、②仮払消費税等勘定の借方残高のうちに、資産にかかる仮払消費税等の割合に対応する税額を控除対象外消費税額等として処理する方法のいずれかを選択することが求められる²¹。

²¹ 岩下忠吾前掲書、503 ページ参照。

図2 控除対象消費税額等の経理処理

I. 原則課税を選択している場合の控除対象消費税額等の経理処理

1. 仮定

| | 消費税額等区分 細目 | 課税区分 | 金額 |
|-----------------|------------------------|------------|------------|
| (1) 仮払消費税等勘定の内訳 | 棚卸資産の仕入れにかかる消費税額等 | 課税売上分 | 24,596,320 |
| | 棚卸資産以外の資産の仕入れにかかる消費税額等 | A資産 共通分 | 3,000,000 |
| | 同上 | B資産 課税売上分 | 1,140,000 |
| | 同上 | C資産 非課税売上分 | 330,000 |
| | 交際費等の仕入れにかかる税額等 | 課税売上分 | 210,000 |
| | 同上 | 非課税売上分 | 150,000 |
| | 交際費等以外の経費の仕入れにかかる消費税額等 | 課税売上分 | 4,280,000 |
| | 同上 | 非課税売上分 | 1,850,000 |
| 計 | | | 35,556,320 |
| (2) 課税売上割合 | | | 75% |

2. 仕入控除税額

| | | | | |
|-------------|-------------|------|---|-------------------|
| (1) 課税売上対応分 | 24,596,320 | | | |
| | 1,140,000 | | | |
| | 210,000 | | | |
| | 4,280,000 | | | 30,226,320 |
| (2) 共通分 | 3,000,000 | | | |
| | 1,850,000 | | | |
| | 4,850,000 × | 0.75 | = | 3,637,500 |
| (3) 合計額 | | | | <u>33,863,820</u> |

3. 控除対象外消費税額等

| | | | | |
|---------------------------|-------------|-----|---|------------------|
| (1) 棚卸資産以外の資産にかかるもの(共通分) | 3,000,000 × | 25% | = | 750,000 |
| (2) 棚卸資産以外の資産にかかるもの(非課税分) | | | | 330,000 |
| (3) 計 | | | | <u>1,080,000</u> |

4. 繰延消費税額等

$$1,080,000 \div 60 \times 6 = 108,000$$

5. 仮払消費税額等

| 仮払消費税等 | | | |
|---------------------|------------|------------|-------------------------------|
| 相手科目 | 借方 | 貸方 | 備考 |
| 諸口 | 35,556,320 | | |
| 諸口 | | 33,863,820 | |
| 租税公課 | | 150,000 | ※経費にかかる控除対象外消費税等は損経理により全額損金算入 |
| 繰延消費税等a/c | | 1,080,000 | |
| 租税公課(その他の仕入れにかかるもの) | | 462,500 | ※ 1,850,000 × 25% |
| 計 | 35,556,320 | 35,556,320 | |

6. 繰延消費税等

| 繰延消費税等 | | | |
|----------|-----------|-----------|----|
| 相手科目 | 借方 | 貸方 | 備考 |
| 仮払消費税等 | 1,080,000 | | |
| 繰延消費税等償却 | | 108,000 | |
| 次期繰越 | | 972,000 | |
| 計 | 1,080,000 | 1,080,000 | |

(出所) 岩下忠吾『改訂版総説消費税法』財経詳報社、2006年、503ページの設例による。

V 控除法の付加価値税と会計処理

付加価値税の計算方法として控除法を採用する場合、仕入税額控除を帳簿上の仕入れ額から算定する。事業年度末を過ぎないと1年度の売上げ、仕入れにかかる税額が算定できないので、控除法の付加価値税の課税期間は、原則として1年間とさらざるをえない。そこで、わが国の消費税の会計処理についても、1年間のスパンで考えることになる。

前回、税額控除法の付加価値税では、税収を確保するのに、悪名高き仕入税額控除を1か月遅らせる「タイム・ラグ制度」や、返すべき消費税を返さないバッファ制度が、フランスに存在したことを紹介した。

さらに、税収の早期確保の観点からのみ言えば、前年実績の税額を、多数回に分割納付する日本の消費税の中間申告制度の方が、税額控除法における毎月納付の付加価値税と比較して、税収効果がより大きいということも紹介した。

もともと、控除法の付加価値税については、預り金的性格が乏しいものである。付加価値税の負担者は経済的な力関係できまる。付加価値税を転嫁できない者が付加価値税の最終負担者である。

仕入税額を帳簿上の仕入れ額から想定することから考えると、控除法の付加価値税では、税込経理方式がお似合いだということが分かる。

前回、中間申告制度が、簡易課税制度と併せて、価格転嫁のできない零細企業を脱落させていく装置にもなりかねないと論じた。今回は、これを納税事務負担の増大もまた、小企業を零落させる装置になる可能性がある」と主張したい。

日本の消費税において認められる税込経理方式は、付加価値税の本則から見れば、中間申告制度や簡易課税制度と同じく、諸外国に例を見ない特例だということができる。これは、控除法の付加価値税の有する性格に根ざすものである。

VI 終わりに

EU諸国をはじめ諸外国の付加価値税は、取引高税を先祖に持つ売上税であり、商品価値税である。国家に対する預かり税金をその都度、掃き出す宿命を有する。

これに対して、わが国の消費税は、納税事務負担の増大や税務行政の負担の増大に配慮して、控除法による課税ベースの広い単一税率の付加価値税として導入された経緯がある。仕入控除税額は帳簿上の仕入れ等の額から推定される。したがって、仕入れにかかる消費税を割り出すことは容易ではない。そのため、我が国の消費税における課税期間が1年間とされており、しかも、事業年度の確定決算に合わせるという配慮もなされている。

このように、わが国の消費税が控除法の付加価値税としてスタートしたことから、わが国の消費税の会計処理の特徴はといえば、税抜経理方式のほかに、税込経理方式を選択して適用できることである。

これに対して、税額控除法の付加価値税では税抜経理方式以外は考えられない。会計処理における税込経理方式の認容は、課税期間や申告・納付の日本の特徴とともに、日本固有の消費税の特徴をなすものである。

上述のように、租税の正しく、スムーズな転嫁の観点からすれば、課税期間及び納付サイクルを短くするとともに、付随して会計処理についても、税抜経理方式 1 本としなければならないであろう。課税期間や納付サイクルが長くなると、納税資金を確保しやすくなる一方で、納税準備資金を事業資金等として転用してしまう可能性もある。いずれにしても、課税期間が長いこととあわせて、会計処理における税込経理方式の認容は、付加価値税の正統なルールに反するものだといえる。

だからといって、税額控除法への転換の議論については、フランスにおける付加価値税創設の経緯を見ても、付加価値税そのものが税収確保と生産性向上の観点から、それまでの取引高税に取って代わったものであることを、あらためて指摘しておきたい。税の論理を突き詰める余り、税額控除法への転換を含めて、逆進的性格の強い消費税を強化することには、筆者は、反対の立場である。控除法の付加価値税には、付加価値（又はグロス・マージン）に対する概念的な税額に接近するというメリットもある。これは重要な論点であり、非課税事業者（日本では「免税事業者」）も取引から排除されることがないことを意味する。

消費税についての税制改革の課題は、社会保障制度に対する国家の負担が EU 諸国に比較して、極端に低いこと、高所得者に対する税負担を再生させることへの改革が重要である。その次に、消費者における逆進的税負担構造を問い直すこと、さらに、付加価値税の原理にねじ曲げて成立した輸出還付金の廃止など事業者における税負担構造を改革することが重要だと考えられる。