

## 消費税における課税期間についての一考察

—章末に、納税地についての制度の説明を含む—

愛知大学大学院経済学研究科講師 税理士 松井吉三

## はじめに

税額控除法の付加価値税では、付加価値税の速やかな転嫁を確保するためには、すべての事業者が登録事業者として、納税義務を負わなければならない。さらに、付加価値税の家計への転用などの租税の転用を防ぐために、生産物価額に対する税額は早期納税することが求められる。

付加価値税の納付税額については、生産物価額に対するアウトプット税額からインプット税額を差し引いた額を基礎に求められる。早期納税ということが、付加価値税を小売売上税から峻別する最大の特徴である。そのため、税額控除法の付加価値税では、課税対象期間は一律に短い。

これに対して、わが国の消費税は、付加価値税の計算方法として控除法を採用しており、税額の算定に帳簿の記載額を基礎にしており、決算が確定しないことには、課税ベースが算定できない。そのため、わが国の消費税の課税期間は、事業者の利便性に配慮して、その事業者の決算期間に合わせて、通常は 1 年間とされている。

そもそも、控除法の付加価値税のあり方として、付加価値に対する課税と消費に対する税は両立するかという問題がある。わが国では、民主的な学者、実務家でも、アバウトな仕入税額控除の弊害を認め、税額控除法（インボイス方式）への転換を主張する声が強い。筆者は、経済的実質に鑑み、控除法、単一税率を条件として、納税面での企業課税としての付加価値税が消費課税と両立しやすいものとする。

本章では、日本の課税又は申告（課税）期間についての制度を、ヨーロッパを中心とする諸外国の付加価値税における制度と比較することにより、日本の消費税における課税期間の特徴と問題点を検討することにした。

## I 諸外国の課税期間

## 1 フランスの課税期間

EU 諸国など諸外国における付加価値に対する納付税額は、単純に、アウトプット税額からインプット税額を差し引いた額を基礎に求められる。租税の転嫁をスムーズに実現することと、税收の早期確保といった要請から、課税期間は、原則 1 ヶ月となっている。

1977 年の EC 指令でも、1 ヶ月、2 ヶ月、四半期又は加盟国が任意に定める 1 年を超えない期間とされている。

フランスでは、付加価値税の課税期間は 1 ヶ月である。ただし、課税売上高が一定の金額以下である場合は、1 ヶ月以外の課税期間を選択することができる。付加価値税（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翌月に行う。仕入税額が売上税額を超えた場合、当該超過額は繰り越され、一定期間経過後税務当局に申請することによって定期的（四半期ごとまたは年1回）に還付される。<sup>1</sup>

## 2 イギリスの課税期間

付加価値税の課税期間は、原則として3ヶ月間である。課税期間はグループ分けされる。グループ1は、3月、6月、9月、12月の各末日に終了する課税期間。グループ2は、4月、7月、10月、1月の各末日に終了する課税期間、グループ3は、5月、8月、11月、2月の各末日に終了する課税期間である。課税期間の翌月末までに申告書を提出し、且つ、納付する必要がある。課税期間を会計年度と合わせる等の理由で、特定のグループを選択することもできる。その場合は登録申請時に税務当局にその旨を申請する。輸出戻し税を受けられる場合には、課税期間を1ヶ月にすることができる。小規模零細企業には、課税期間を1年間とする例外措置も規定されている<sup>2</sup>。

## 3 ドイツの課税期間

課税期間は暦年である。前年の付加価値税納税額が一定額（現在6,136ユーロ）を超える場合には、月次の中間申告を行うものとされる。前年の付加価値税額が512ユーロ超6,136ユーロ超の場合、四半期ごとの中間申告を行わなければならない。前年の付加価値税額が512ユーロ未満である場合には、中間申告義務は課せられない。中間申告の申告期限は各期間の翌月10日、納付期限は申告期限から3日だとされている。年度申告書の提出期限は翌年5月末日だとされる。税理士等による場合は、申告期限は翌年12月末日まで延長される<sup>3</sup>。

## 4 ニュージーランドにおける課税期間

事業者の年間売上高に応じて、課税事業者の課税期間が異なる。年間売上高が2,400万ドル（約14億6,400万円）を超える事業者は1ヶ月、同25万ドル（約1,525万円）を超え2,400万ドル以下の事業者は2ヶ月、同25万ドル以下の事業者は6ヶ月となっている模様である。課税事業者は翌月の最終平日までに、申告及び納付しなければならないといわれる<sup>4</sup>。

## 5 カナダにおける課税期間

カナダにおいても、課税期間は、事業者の取引規模に応じて異なる。ゼロ税率を含めた年間課税売上高が600万ドル（約4億5,000万円）を超える事業者については、1ヶ月、

<sup>1</sup> 税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法《第2版》』中央経済社、2008年、227ページ、第3章原雅之担当部分参照。

<sup>2</sup> 税理士法人トーマツ編前掲書、154ページ、結城一政担当部分参照。

<sup>3</sup> 税理士法人トーマツ編前掲書、180ページ、東川裕樹担当部分参照。

<sup>4</sup> 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、154ページ参照。

50 万ドルを超え 600 万ドル以下の事業者については 3 ヶ月、同 50 万ドル (約 3,750 万円) 以下の事業者については、1 年とされているとみられる。ただし、年 4 回及び年 1 回の申告を行う事業者でも、年 12 回の申告を選択することができるといわれる。

年 1 回の申告事業者は課税期間の末日から 3 ヶ月以内に、年 4 回及び年 12 回の申告事業者は課税期間の末日から 1 ヶ月以内に、申告書を提出しなければならない。

納税にあたっては、年 1 回の申告を行う事業者であっても、年 4 回、年税額を等分して納付しなければならない。この場合の年税額は、当年の見積額と前年の納付税額のうち、どちらか少ない方だとされている。ただし、年税額が 1,000 ドル (約 75,000 円) 以下の事業者にあつては、年 1 回の納付でよいこととされている<sup>5</sup>。

カナダでは、税額控除法 (インボイス方式) の付加価値税が採用されているが、小規模事業者に対しては、下記の簡易課税制度の選択などの措置とあわせて、かなり鷹揚な処置になっている。

ところで、カナダの小規模事業者に対する特例として、他国に類を見ない制度が次の二つである。

第一に、カナダでは、小売・卸売業者に対しては、課税仕入高にかかる税額の計算をアカウント方式に準じた方法が認められている。「簡易法」といわれる。前年の年間収入が 50 万ドル (約 5,300 万円) 以下であり、且つ、年間課税仕入高 (税込み) が 200 万ドル以下 (約 2 億 1,200 万円) の登録事業者が利用できる。

第二に、「迅速法」(quick method) とよばれる日本の簡易課税制度に準じた制度が、小規模な小売・卸売業者、その他の事業者に認められている (ただし、会計・税務サービス、金融・保険サービス、法律サービスなどを提供している者には、利用できない)。年間課税売上げ (税込み) が 20 万ドル (約 2,120 万円) 以下の小規模登録事業者が利用できるものとされている。サービス業の場合 (HST 非導入州の場合)、迅速法を選択すれば、3.6% の税率が課税売上高に対して課される (HST 非導入州へ販売する場合)<sup>6</sup>。

課税期間についても、それらの小規模特例措置に付随した処置だといえる。課税仕入れにかかる税額の算定について、例外として、控除法 (アカウント方式) を認めれば、課税期間についても、延長せざるを得ないからである<sup>7</sup>。

## 6 2006/112/EC

1977 年の EC 指令とおなじく、欧州理事会指令 2006/112/EC では、付加価値税の課税期間 (tax period) は、1 月、2 月又は 3 月の間に設定されなければならないものとされる。ただし、加盟国は 1 年を超えない範囲で異なった課税期間を設定することができるものとされている<sup>8</sup>。

<sup>5</sup> 知念裕前掲書、175-176 ページ参照。

<sup>6</sup> 鎌倉治子『諸外国の付加価値税』国立国会図書館調査及び立法考査局、2008 年 10 月、35 ページ参照。

<sup>7</sup> 知念裕前掲書、175-176 ページ参照。

<sup>8</sup> Council Directive 2006/112/EC of the common system of value added tax, Article 252

## 7 小規模事業者に対する特例としての諸外国の付加価値税の課税期間の延長

免税措置、簡易納税制度、納税協力費分の税額軽減措置、均等税額納付制度、現金主義による計算の容認など、小規模事業者に対する特例制度の一環として、課税期間の延長を認めている国も多い。年間売上高が一定金額以下の事業者に対して、原則 1 ヶ月の課税期間を 3 ヶ月に延長する国が多い模様である<sup>9</sup>。

例えば、オーストリア、ベルギー、カナダ、ドイツ、ギリシャ、イタリア、ルクセンブルク、ポルトガルなどである。

年間売上高が一定金額以下の事業者に対して、課税期間を 6 ヶ月に延長する国としては、ニュージーランド、スウェーデンがあるといわれる。

年間売上高が一定金額以下の事業者に対して、1 年に延長する国としては、イギリスがあるといわれる。

課税期間の延長を一切認めない国も多い。デンマーク、フィンランド、アイルランド、オランダ、ノルウェイ、スペイン、トルコなどでは、課税期間の延長が認められていない。

このように、付加価値税の計算方法として、output tax から input tax を控除することにより計算されるという税額控除法を採用するものである場合には、納税事務上、課税期間は短くて当たり前である。

しかし、小売業者など、インボイスが實際上機能しない業種では、売上げの分類に時間を要する場合がある。それで、イギリスでは小規模事業者に課税期間が延長されている。それにもかかわらず、課税期間の延長はあくまでも小規模事業者に対する特例のひとつであることには変わりがない。

逆に、課税期間の短縮は、輸出企業に対して輸出戻し税の還付を速やかに実施するための優遇措置である。

## II わが国の消費税における課税期間

### 1 制度の趣旨と概要

日本の消費税法における「課税期間」は、個人事業者の場合暦年、法人の場合は、事業年度である。

山本守之氏によれば、課税期間が EU 諸国のそれと比較して長いことに触れ、「このような原則的な規定によって、課税期間を長く設定すると、恒常的に輸出還付を生ずる輸出業者にとっては不利であり、仕入れに係る消費税が還付されるまでの資金負担が大きくなるという問題が生ずる<sup>10</sup>。」ものとされる。このため、課税期間を短縮することについて納税

---

参照。

<sup>9</sup> 諸外国の課税期間については、知念裕、前掲書 31-32、139 ページを参照している。

<sup>10</sup> 山本守之『実務消費税法（新訂三訂版）』税務経理協会、1997 年、494 ページ参照。現在では、1 ヶ月ごとに区分した課税期間とすることができる。

地の所轄税務署長に消費税課税期間特例選択届出書を提出したときは、課税期間を3月又は1月に短縮することができるものとされている。個人事業者については、3月の課税期間については法19①三に、1月ごとの期間は法19①三の二に規定されている。同じく法人についても、法19①四と法19①四の二に規定されている。

実は、平成15年度の税制改正（適用日は平成16年4月1日以後）前は、選択肢が、個人については、1～3月、4～6月、7～9月、10～12月を課税期間であり、法人については（事業年度が3か月を超えるものに限る。）については、事業年度開始の日以降3か月ごとに区分した期間（最後に3ヶ月未満の端数を生じたときはその期間）（旧消法19①三、四）だったのであるから、改正によって、輸出大企業にとっては、より使いやすくなったものである。

しかし、日本の消費税は、控除法の付加価値税を採用しており、輸出企業が還付してもらった消費税額は、正確に前段階の企業が納税した消費税ではない。帳簿の仕入れ額からそれに含まれている税額を推定して控除したものにすぎない。さらに、売上げから仕入れを差し引いたものに課税するという控除法の付加価値税の建前は、輸出ゼロ税率の適用に至り、ここに崩壊している。付加価値の観念は輸出も含まれるからである。輸出免税（税額控除付きの非課税）は、本来の付加価値税の原理では、本来控除できない非課税輸出に係るinput taxを無理論的に控除するものである。

前に述べたが、控除法の付加価値税は、単一税率の下でのみ機能する。売上げに対してはゼロ税率、仕入れに対しては5%課税では、アカウント方式のメリットが活かされない。

ところで、輸出免税は、輸出大企業のみが利用できる制度だということも重要である。大企業には価格支配力があり、輸出に際して、国内向けよりも消費税相当額だけ安く、輸出価格を設定するわけではない。おそらく、輸出の場合には、消費税相当額以上に値引きした輸出価格としていることであろう。さらに、国境税調整の必要がない国に対しての輸出まで免税としていることもまた問題である。湖東京至氏によれば、「輸出戻し税による還付は一種の補助金といわれてもしかたありません<sup>11</sup>。」ということになる。このことは、還付金の受け取りについての遅れを避けるために、課税期間を短縮させることについても表れているのである。

間接消費税としての付加価値税と、給付能力に対する負担のあり方を両方考慮する場合には、課税ベースとしての付加価値の意味が再生されるものと見てよい。

ところで、輸出を非課税にせよとの意見もあるが（湖東京至ら）、私見では、非課税は税額控除の連鎖や仕入控除の連鎖を断ち切ることにより、取引の中立性を阻害する。思わないうところで弱者が税負担をすることになる。換言すれば、付加価値に対する概念的な税額以上の税収を誰かが負担することになる。したがって、輸出取引を非課税とすることには、筆者は反対である。したがって、特殊な日本型消費税の負担構造の民主化に向けて考えられる方法は、輸出に対して、ゼロ税率を廃止して、一般税率と同等の税率で課税すること

<sup>11</sup> 湖東京至「消費税総点検」『日本税制の総点検』勁草書房、2008年、172ページ。

だと思われる。

## 2 課税期間短縮の効力開始日

課税期間選択届出書の効力は、届出書の提出があつた日の属する課税期間の翌期間（事業開始、相続、合併の場合はその期間）の初日以後に生ずる。

個人事業者が6月末日に3月間の課税期間への短縮の届出書を提出した場合は、運用開始が7月1日なので、1月1日から6月30日が1課税期間になる。次の課税期間は7月1日から9月30日、その次の課税期間は10月1日から12月31日となる。

法人については、提出日の属する事業年度開始の日から届出の効力の生じた前日までの期間をそれぞれ一つの課税期間とみなされる。

なお、原則的課税期間に戻るときは、「特例選択不適用届出書」を提出する。ただし、短縮の届出書を提出した事業者は、事業を廃止した場合をのぞいて、提出日以後2年間は原則的課税期間に戻ることができないものとされている。

例えば、3月の課税期間を選択している故人事業者が5月20日に適用を止めようという届出書を提出した場合には、課税期間は1月1日から3月31日、4月1日から5月31日、7月1日から12月31日までの3課税期間となる<sup>12</sup>。

課税期間を3月に短縮する旨の届出書を提出した事業者が1月の課税期間に変更する場合には、3月に変更する旨の届出の効力が生じた日から2年を経過する日の属する月の初日以後でなければ、課税期間の変更をしようとする旨の届出書を提出することはできないものとされている。

また、課税期間を1月に短縮する旨の届出書を提出した事業者が3月の課税期間に変更しようとする場合には、1月に短縮する旨の届出の効力が生じた日から2年を経過する日<sup>13</sup>の属する月の前々月の初日以後でなければ、課税期間を変更する旨の届出書を提出することはできないものとされている。例えば、平成22年5月20日に当該変更届出を提出する場合には、22年6月1日から2年を経過する日の属する月、即ち、平成24年の5月、この前々月平成24年の3月1日以後でなければ、当該変更届出書を提出できないこととなる。

## 3 個人事業者の課税期間の特例

新規開業の場合、事業廃止の場合の場合であっても、課税期間は1月1日から12月31日までの期間が課税期間となる。ただし、相続による承継の場合には、相続のあつた日の翌日からその年の12月31日までの期間となる。年の中で死亡した場合には、その年の初日から死亡の日までの期間が1の課税期間となる。

<sup>12</sup> 松本正春『消費税法 理論と計算〔三訂版〕』税務経理協会、2007年、61ページ設例による。

<sup>13</sup> 「経過する日」はまだ経過していないので基準日のその日、「経過した日」はその日を経過したので、その次の日になる。

#### 4、法人の課税期間の特例

法人の設立後の最初の課税期間の開始の日は、法人の設立の日である。組織変更があっても、課税期間は区分されず、継続する。課税期間の特例を受けている法人が解散したときは、解散の日で課税期間を区分し、翌課税期間は解散の日の翌日から事業年度の末日（この期間が3か月を超えれば、3か月ごとの区分した期間）となる（消基通3-2-3）。

#### 5、みなし課税期間

小規模事業者の納税義務の免除を受けていた個人事業者が、相続による事業承継により納税義務の免除が受けられなくなった場合には、その免除が受けられなくなった日から同日の属する課税期間の末日までを一課税期間とみなして仕入税額控除、仕入れにかかる対価の返還による控除税額の特例の計算を行うものとされる（消基通3-2-1）。

### III 控除法の付加価値税と課税期間

控除法（アカウント方式）の付加価値税を採用する場合、仕入税額控除を帳簿上の仕入れ額から算定するので、課税期間の短縮は困難だといってよい。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。これは又、付加価値に対する概念的な税額を求めるといふ、実務上の整合性からくる要請にも合致する。

ただし、よくいわれるように課税期間が長くなると、租税の確実な転嫁が保障されなくなるというデメリットがあることは否めない。消費税が、シャープ勧告で勧告されたが実施に至らなかった事業税に転嫁する。これは取引上の力関係でビジネス・タックスを価格にオンできない事業者が現れることを意味する。付加価値税の立案者ローレによれば、付加価値税は、利益や付加価値などについての事業者に対する租税ではなく、財やサービスそのもの（売上げ）に対して課税する租税であった<sup>14</sup>。

税額控除法の付加価値税では、商品の販売価格に上乗せした付加価値税額をそのまま税務署に納めるといふイメージにより、インボイスの記載税額を単純に集計することを基にしているため、課税期間は短期間にならざるを得ない。実際、諸外国の多くで、課税期間は1ヶ月である。EU諸国のインボイス方式の付加価値税では、一般税率のほかに、割増税率、軽減税率が規定されている場合が多く、税率別に売上げ、仕入れを集計することにより納税額を算定する。付加価値に対する分割納付のサイクルを短くして、税の早期徴収を確保したいがために、課税期間は1ヶ月が原則である。申告・納付の期限も、課税期間の翌月末となる場合が多い。

ただし、課税期間が短いといっても、税率別に売上げ、仕入れを集計することは事務的

<sup>14</sup> Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978), pp.20-21 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、26ページ参照。

に容易ではないことは、申告書の計算方法や申告書の書式を一瞥しても明らかである。(表 1: 付加価値税の記帳と納付税額の計算、表 2: 付加価値税申告書案参照)。

#### IV 終わりに—わが国の消費税の課税期間の特徴と問題点—

租税の正しく、スムーズな転嫁の観点からすれば、課税期間は短くなければならないであろう。わが国では、控除法の付加価値税を採用しており、帳簿記載額を基にして、売上げにかかる税額から仕入れにかかる税額を差し引いて、納税額を算定するために、事業年度の決算に合わせた課税期間となっており、原則的に、個人、法人とも、課税期間は原則として、諸外国に例を見ない 1 年間の長きにわたっている。

ただし、課税期間が長くなると、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、付加価値税の正統なルールの下では、課税期間の延長は、諸外国との比較で見れば、小規模事業に対する特例の一端をなすものだということがハッキリしたわけである。

しかし、特例であれば、いつか原則に戻すべきかという難問が生ずる。税額控除法の付加価値税への転換を求める議論も左右両波から根強いものがある。この議論は、課税ベースがグロス・マージン(売上げ－仕入れ)である付加価値税がはたして消費税として有効なのかという疑問に端を発していることだと思われる。

この点については、3つの論点があると思われる。第 1 に、理論的詮索よりも付加価値税の歴史を省みることが参考となるであろう。そもそも、付加価値税そのものが、まず取引高税として、第一次大戦後に税収確保のために、各国で現れ、後に累積課税の困難を解決する形でそれまでのアバウトな輸出減税(国境税調整)とあわせて、生産性向上の観点から投資即時全額控除が組み入れられたことを確認しておきたい。税額控除法の付加価値税そのものが売上税として、税収確保と資本非課税の観点からなされたことである。実際、フランスでは、税収の安定的確保と合わせて、企業者の生産性向上のために、付加価値税が導入されたのである。実際には、物税であるべき付加価値税にも、人税の要素が入らざるを得ない。課税期間の延長についても、そのような配慮からなされたものにほかならない。

第 2 に、資本非課税が付加価値税なので、税額控除法の付加価値税にあっても、実際の間接消費税に見られる転嫁を保障しないことである。控除法の場合は、性格上、アバウトな納税であり、転嫁が不明確なことは否めない。転嫁は経済現象であり、市場における価格支配力に依拠する。請零細企業が消費税を身銭を切って負担するのはありふれた話である。

第 3 に、転嫁が不明確であればあるほど、課税ベースは売上げではなく、付加価値でなければならないということである。規範論としての議論であるが、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があることである。免税事業者も取引から排除されることはない。繰り返すが、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反対である。

したがって、消費税についての税制改革の課題は、控除法の付加価値税として純化することではないであろうか。手間のかかる税額控除法への転換よりも、課税ベースを付加価値（「売上げ－仕入れ」又はグロス・マージン）とすること、又、輸出免税については、非課税とすることではなく、課税対象の範囲内のものとして、輸出に対して、ゼロ税率を廃止して、一般税率により課税することであろう。

最後に、応能課税を税制全体で確保するために、消費税は、資産税とともに、所得課税の補完税としてのみ存在できることを再確認しておきたい。

## （付録） 納税地についての制度の説明

### 1、納税地を規定する意義

山本守之氏によれば、「納税地をどこに定めるかの実益は、申告書、届出書、申請書等を提出し、納税等をする所轄税務機関を定めるとともに、納税義務者に対して、更正、決定等を行うことができる税務機関を決定する基準ともなる。」として、「納税地を規定することが、納税手続きを有効に成立させ、且つ、納税の義務の遂行が円滑に履行されることになるのである<sup>15</sup>。」としている。これについては、全くそのとおりだと思われる。

### 2、個人の納税地

- ①国内に住所を有するとき→その住所地
- ②国内に住所を有せず居所を有するとき→その居所地
- ③国内に住所、居所を有せず、事業にかかる事務所、事業所その他これらに準ずるもの（事務所等という）を有するとき→その事務所等の所在地
- ④その他

イ、前に①、②であった者が国内に住所、居所がなくなり、有しなくなったときに事務所等も有せず、且つ、納税地とされていた場所に、親族等特殊関係者が引き続き、居住しているとき→その納税地とされていた場所（令 42①）。

ロ、国内源泉所得の対価を受けるとき→その対価にかかる資産の所在地

ハ、住所地、居所地、事務所等所在地、及び上記イ、ロにより、納税地を定められていた個人事業者がこれらのいずれにも該当しなくなった場合→直前の納税地

ニ、イ～ハを除き申告、届出等をするとき→選択した場所

ホ、イ～ニ以外→麹町税務署の管轄区域内の場所

ここで、住所とは、「各人の生活の本拠をいい、生活の本拠であるかどうかは客観的事実

<sup>15</sup> 山本守之、前掲、499 ページ。

によって判定する。」(消基通 2-1-1)。

「その他これらに準ずるもの」とは、事務所、事業所に準ずるものをいい、工場、農園、植林地、展示即売地、貸ビル、貸倉庫又は事業活動の拠点となっているホテルの一室等名称の如何を問わず、資産の譲渡等にかかる事業を行う一定の場所をいう。」(消基通 2-1-2)。

### 3 個人の納税地の特例

国内に住所のほか居所を有する個人事業者で所得税法第 16 条 1 項の規定の適用を受けようとする者(納税地の指定を受けている者を除く)が、住所地に代え居所地を所得税の納税地とする旨の書類を提出したときは、提出日以後、消費税においても居所地が納税地となる。(消法 21①)。

同様に住所、居所のほか事務所等を有する個人事業者が事務所等を所得税の納税地とすることができるが、この場合も同様に、消費税においても、事務所等が納税地となる。(消法 21②)。

個人事業者が死亡した場合のその死亡した者の資産の譲渡等にかかる消費税の納税地は、死亡当時における死亡した者の資産の譲渡等にかかる消費税の納税地とする。(消法 21④)。

### 4 法人の納税地

内国法人→本店又は主たる事務所の所在地

外国法人

① 国内に事務所を有するとき→事務所の所在地

② ①以外の外国法人

イ、国内源泉所得の対価を受けるとき→対価にかかる資産の所在地

ロ、前に①又は②のイであった法人→直前納税地

ハ、上記イ、ロ以外で申告、届出をするとき→選択した場所

ニ、麴町税務署の管轄区域内の場所

人格のない社団等の本店又は主たる事務所の所在地については、消基通 2-2-1 に次の定めがある。

(1) 定款等に本店又は主たる事務所の所在地の定めがある場合→その定款等に定められている所在地

(2) (1) 以外の場合→その事業の本拠として代表者又は管理人が駐在し、当該人格のない社団等の行う業務が企画されている場所

### 5 納税地の指定

法 20 条から 22 条の規定による納税地が資産の譲渡等の状況からみて不相当であると認められる場合には、その納税地を所轄する国税局長は、これらの規定にかかわらず、消費税の納税地を指定することができる(消法 23①)。

### 6 納税地の異動の届出

「遅滞なく」異動前及び移動後の納税地を所轄する税務署長に届出。(消法 25)。

### 7 外国貨物にかかる納税地

保税地域から引き取られる外国貨物にかかる消費税の納税地は、当該保税地域の所在地とする。(消法 26)。

#### 8 輸出物品販売場において購入した物品を譲渡した場合等の納税地

外国人旅行者等の非居住者が、輸出物品販売場で免税購入した物品を輸出しなかった場合や、国内において譲渡した場合には、免除された消費税額を直ちに徴収することとされている。

この場合の納税地は次の通り(消法 27①、消法 27②、並びに山本守之前掲書 504 ページ参照)。

(1) 輸出物品販売場で免税購入した物品を輸出しなかった場合→非居住者の場合には、出港地の所在地。居住者となる場合には住所若しくは居所の所在地。

(2) 国内において譲渡したことにより消費税を徴収される場合の納税地→譲渡又は譲受けがあった時における当該譲渡若しくは譲受け又は承認にかかる物品の所在場所。

表1 付加価値税の記帳と納付税額計算  
仕入税額集計表

インボイス				税抜商品価額			ゼロ税率 の商品	投入サー ビス(税率 17.5%)	非課税や 返品計	※仕入税額
日付	番号	購入先	税抜価額及び 付加価値税	同左小計	標準税率 17.5%の場 合	軽減税率5% の場合				
2008/4/1税抜価格		1 A社	195.0		50	40	100	5		
同上の付加価値税			41.95	236.95	8.75	3.2	30	0		
会計期間の税抜価格合計			29052.00		13450.00	4017.50	5268.00	3407.50	2724.00	185
同上の付加価値税			4732.25	33784.25	2353.75	321.40	1580.40	0	476.70	
会計期間の返品等税抜価格合			-390.70		-108.00	-44.70	-221.00	-17.00	0	0
同上の付加価値税			-88.78	-479.48	-18.9	-3.576	-66.3	0	0	-479.48
会計期間の税抜価格総合計			28,661.30		13,342.0	3,972.80	5,047.00	3,390.50	2,724.00	185.00
会計期間の付加価値税総合計			4643.47	33304.77	2334.85	317.82	1514.10	0.00	476.70	

売上税額集計表

インボイス				税抜売上価額			ゼロ税率	非課税	輸出	※売上税額
日付	番号	販売先	税抜価額及び 付加価値税	同左小計	上記の場合 の付加価値 税	上記の場合 の付加価値 税				
2008/4/1税抜価格		1 B社	195.00		50.00	40.00	100.00	5.00		
同上の付加価値税			41.95	236.95	8.75	3.2	30	0		41.95
会計期間の税抜価格合計			50931.11		26146.00	8211.41	9765.00	4012.90	2795.80	
同上の付加価値税			8161.96	59093.07	4575.55	656.91	2929.5	0	0	8161.96
会計期間の返品等税抜価格合			-648.60		-325.00	-48.00	-160.00	-11.40	-104.20	
同上の付加価値税			-108.72	-757.32	-56.88	-3.84	-48.00	0	0	-108.72
会計期間の税抜価格総合計			50,282.51		25,821.00	8,163.41	9,605.00	4,001.50	2,691.60	
会計期間の付加価値税総合計			8,053.25	58335.76	4,518.68	653.07	2,881.50	0	0	8,053.25

納税額

3,409.77 ①②

(出所) 粕谷幸男「消費税に複数税率の導入を」『税制研究 第53号』2008年1月、37ページ。

(注1) 返品等の数値にマイナスの数値を付けている。

(注2) 売上税額の集計は、標準税率、軽減税率、ゼロ税率、非課税、輸出及びEU域内への売上を区分して、税抜売上高を集計する。それぞれの売上高に税率を掛けたものが売上にかかる付加価値税。仕入も同様の計算を行う。

表2 付加価値税税額計算勘定

仕入税額控除	売上税額 通常計算
仕入税額集計表①から移記	4,643.47
過誤納又は追加支払	0
EU域内購入の仕入控除税額	0
EU域内購入に伴うVAT納付税額	0
税額控除計	4,643.47
納税額	3,409.77
還付額	0
総計	8,053.25

(出所) 粕谷幸男「消費税に複数税率の導入を」『税制研究 第53号』2008年1月、38ページ。

表3 イギリスにおける課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税の算出方法

非課税売上直接対応の「input tax」	7,500 ￡
非課税売上共通対応分の「input tax」	4,800 ￡
計	12,300 ￡
総「input tax」	35,550 ￡
$12,300 \div 12ヶ月 =$	1,025 ￡ > 月平均625 ￡
$12,300 \div 総input tax =$	34.60 % < 50%
∴ 2条件を満たさないの、控除不可。	

(出所) 山本守之「消費税の可否判定と仕入税額控除 増補版」『税務経理協会、2005年193ページ。』

(注1) 原資料は、粕谷幸男氏の日本租税理論学会報告。

(注2) 1ポンドは約172円。2008年10月12日現在。

625ポンドは、107,500 円。

表2 付加価値税申告書案

Form <b>6400</b> (July 1984) Department of the Treasury Internal Revenue Service	<b>Federal Value Added Tax (VAT) Return</b> Calendar quarter ending <input type="checkbox"/> March, <input type="checkbox"/> June, <input type="checkbox"/> September, <input type="checkbox"/> December, 19	OMB No. 1545-XXXX
Taxpayer's name		Taxpayer's identifying number
Address		Business code number
City, state and ZIP code		

If you are an exempt entity, use this Form 6400 to report only transactions connected with an unrelated trade or business. For all other transactions, file Form 6400-R instead.

**Part I Tax Computation**

1 Total sales on invoices issued during the quarter (and issued during prior quarters but not previously reported on a Form 6400). Enter total sales net of VAT and state sales tax	1		
2 Zero rated sales shown on invoices included on line 1	2		
3 Returns, allowances, discounts not previously claimed on a Form 6400	3		
4 Allowance for uncollectibles allocated to quarter	4		
5 Total deductions (add lines 2, 3 and 4)	5		
6 Taxable sales (subtract line 5 from line 1)	6		
7 Tentative VAT (multiply line 6 by .xx)	7		
8 Total VAT paid on invoices received during the quarter	8		
9 Total VAT paid on invoices received during prior quarters but not previously reported on a Form 6400	9		
10 VAT credit carried over (from line 16 of last filed Form 6400)	10		
11 VAT deposits (from Part II)	11		
12 Total VAT credits (add lines 8, 9, 10 and 11)	12		
13 If line 7 is greater than or equal to line 12, subtract line 12 from line 7 and enter net undeposited VAT due	13		
14 If line 12 is greater than line 7, subtract line 7 from line 12 and enter net VAT overpayment	14		
15 Amount on line 14 to be refunded to you	15		
16 Amount on line 12 to be applied as a VAT credit carryover (subtract line 15 from line 14)	16		

Under penalties of perjury, I declare that I have examined this return, including accompanying schedules and statements, and to the best of my knowledge and belief, it is true, correct, and complete.

Date ▶ Signature ▶ Title (Owner, etc.) ▶

Appendix 9-A, continued

Form 6400 (7-8X)

Page 2

**Part II Deposit Schedule and Record of Tax Liability (See Instructions)**

Month	Period		Amount of Liability
	1st through 15th day	16th through last day	
First month	1st through 15th day		
	16th through last day		
	Total for month		
Second month	1st through 15th day		
	16th through last day		
	Total for month		
Third month	1st through 15th day		
	16th through last day		
	Total for month		
1 Total liability for the quarter			
2 Total deposits for the quarter. Enter here and on line 11 of the Tax Computation			
3 If you make semimonthly deposits and claim one of the deposit exceptions, please indicate the exception: a <input type="checkbox"/> b <input type="checkbox"/> c <input type="checkbox"/> d <input type="checkbox"/>			