

消費税における申告、納付、還付についての一考察

愛知大学大学院経済学研究科非常勤講師 税理士 松井吉三（よしみつ）

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、速やかな納税を求められる。課税庁サイドでは、税収の早期回収をはかるために、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。

そのため、EU諸国の付加価値税では、課税期間が短く、多くの国で1か月とされている。課税期間に付随して、納付期限についても、課税期間終了日の翌月末など、1か月ごととされるなど、短縮されている。

けだし、税額控除法の付加価値税の下で、各取引段階での分割納付を徴収面で確保するためには、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について、速やかに納税することが不可欠だからである。

これに対して、わが国の消費税は、控除法の付加価値税を採用しており、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。それに合わせて、申告・納付期限についても、1年ごとの期間に区切られている。

ただし、税収の早期調達の立場から、中間申告と納付制度が確立されている。これは、直前課税期間の実績を年間の予想税額とみなし、1か月、3か月、6か月ごとに仮納付するもので、課税期間にかかる確定申告において精算される。

本章では、日本の申告・納付・還付についての制度を、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申告・納付制度の特徴と問題点を検討することにした。

I 諸外国の付加価値税における申告、納付について

1、諸外国の付加価値税の申告、納付

(1) 登録

EU諸国を始め諸外国では、付加価値税を実施するにあたって、付加価値税の納税義務者は前もって税務当局に登録しなければならない。納税義務者の登録により、税務当局は課税事業者の申告・納付をはじめ一切の納税事務の管理を実施することができる。租税の転嫁をスムーズに実現するためには、すべての事業者が納税義務者となることが望ましいが、税務当局及び多くの零細事業者の納税事務の負担の増大を招くことから、イタリア、オランダ、スペイン、トルコを除いて、付加価値税を採用している殆どの国で、一定の小規模

事業者について、登録義務を免除しているといわれる¹。

(2) インボイス

税額控除法の付加価値税のルールの下では、財の供給もしくはサービスの提供を行う課税事業者は、取引の相手方である課税事業者に対して、インボイスを発行しなければならない。

イギリスの場合には、インボイスに記載する事項は、①インボイス番号②資産の譲渡等を行った日③供給者の氏名、居所④相手方の氏名、居所⑤譲渡等の種類⑥譲渡資産の内容の明細⑦数量、価格及び税率⑧請求金額の合計額⑨値引率⑩適用税率と税額⑪付加価値税の合計額である²。(図1参照)

EUの域内引渡しに関しては、上記のほか、供給者及び受領者の付加価値税識別番号を記載することとされる。

図1 タックス・インボイスの雛形

UK Invoice

Company Name

Invoice No.	Invoice Date: 31.12.08
Customer: Name Street Address City, ST ZIP Code E-mail Phone No. VAT No.	Company: Name Street Address City, ST ZIP Code E-mail Phone No. VAT No.

Date	Description	Qty	VAT %	Price Euro	Total Euro	VAT	Net Euro
19.05.08	Shirt	5	10.0	£110.00			

Total	£110.00
VAT Amount	£11.00
Payment	£121.00
Balance Due	£110.00

VAT Analysis:

VAT %	NET Euro	VAT Euro

(3) 申告・納付

登録事業者は、定期的に申告書を提出する義務がある。申告期間又は課税期間は、国によって異なる。

¹ 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995年138-139ページ参照。
² International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.56, November 1987, pp. United Kingdom 82-83.. 増田輝夫訳「第4章 イギリスの付加価値税」『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年、143ページから抜粋。

前章の課税期間で述べたように、税収の早期確保といった要請から、EU 諸国の付加価値税におけり申告期間（課税期間）は、原則 1 か月となっている。例外的に、イギリス、オランダ、スペインが 3 ヶ月だといわれる。ドイツでは、課税期間は 1 年であるが、原則として 1 ヶ月ごとに予定申告が必要である。このような国は、ドイツのほかに、オーストリア、ギリシャ、イタリア、ルクセンブルグがあるといわれる。

1977 年の EC 指令でも、1 か月、2 か月、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³。

(4) フランス付加価値税の申告・納付

付加価値税の納税者は、その属する間接税務署などに対して自己の存在を示し身分を確認するための申告を行い、その後月次もしくは四半期申告書を提出しなければならないものとされる。申告された取引高に相当する税額は原則として申告書提出時に納付しなければならないものとされる⁴。

(5) ドイツ売上税の申告・納付

ドイツでは、予定申告が中心であり、各予定申告期間の終了後 10 日までに、予定申告書を提出し、そのなかで予定申告期間にかかる税額を算定、且つ納付しなければならない。USTG § 18(1) 参照。予定申告期間は四半期であるが、前暦年の売上税額が 6,136 ユーロ（2009 年 1 月 1 日現在 1 ユーロ = 128 円）よりも多い場合は、暦月。512 ユーロよりも少ない企業にあつては 1 年ごとに税額を決定。[§ 18 (2) 参照]。この場合、各期間の税額算定は 16 条 1 項 2 項（賦課期間と個別課税）及び 17 条（課税標準の変更）の方法によって算定するということであり、決して前年の納税実績に基づくものではないことに留意しなければならない。

賦課期間は 1 暦年であり、事業者は暦年の終了後 1 ヶ月以内に最終の確定申告を行う。
※ドイツの税制は賦課方式であり、申告納税方式ではない。ただし、売上税の予定申告納税などについては、申告がそのまま租税申告とみなされる。

(6) イギリスの付加価値税

イギリスの付加価値税の申告制度のなかで他の諸国と大きく異なる点は、登録が法定されていることである。納税義務者については、次のように定められている。

「納税義務者 (taxable person) とは課税対象となる資産の譲渡等 (taxable supply) を行う者又は行おうとする者で本法の定めるところにより登録される者又は登録を求められる者である⁵。」。

³ 知念裕、前掲書、139 ページ参照。

⁴ Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978), pp.91-92. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳『付加価値税』白水社、1985 年、108 ページ参照。

⁵ International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.52, October 1986, p. United Kingdom 13. 増田輝

法人の登録は、次のとおり、かなり弾力的である。

「例えば、関連会社グループは、付加価値税の課税上は 1 事業者として登録を申請できるし、また、一つの会社が各部門ごとに別々の登録を申請することができる⁶。」

付加価値税の課税取引について、国内で行われた資産の譲渡等で非課税供給以外のものだとされていることも、他に類を見ない。非課税が数多く特定されているためだと考えられる。

そのほか、イギリスの申告、納付制度について目立つことは、住宅を新築した者に対して、付加価値税が還付されることである（住宅の新築を業とする者を除く）。住宅新築についての還付制度については、次のとおりである。

「住宅を新築する者が当該住宅に係る物品の供給又は当該物品の輸入に対し課される付加価値税については、当該物品がその住宅又は敷地内で使用され、かつ、その者が当該住宅に係る主要な権利（major interest：21 年超の賃貸）を譲渡する目的で建築する場合に当該付加価値税をインプットタックスとして控除できるような性格の物品である場合⁷。」

課税期間については、特定の課税期間ごとに、コミッショナーが定める期限までに計算し、納付されなければならない。原則として、課税期間は 3 カ月間とされている。

インプットタックス控除の条件として、コミッショナーは仕入れの際納税義務者に交付されたインボイスの提出を義務付けることができるものとされている。また、インプットタックスがアウトプットタックスを超える場合の還付の条件として、適当と認める担保の提供を義務づけることができるものとされている⁸。

(7) カナダの GST の申告・納付・還付

① 申告・納付

申告期間については、大企業は 1 か月、中規模企業は 3 か月、小企業に 1 年となっている。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（月 1 回）の申告を選択することができる。

年 1 回の申告を行う事業者は申告期間の末日から 3 ヶ月以内に、年 4 回及び月 1 回の申告を行う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。

夫訳「第 4 章 イギリスの付加価値税」『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987 年、110 ページ。但し、訳は変更している。

⁶ 社団法人日本経済調査協議会訳『イギリスの付加価値税』社団法人日本経済調査協議会、1972 年、6 ページ。同書は、1972 年の「イギリス付加価値税白書」の邦訳である。

⁷ International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.60, November 1988, p. United Kingdom-71. 増田輝夫訳「第 4 章 イギリスの付加価値税」『ヨーロッパの付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987 年、142 ページ。但し、原文は邦訳出版後改訂されている模様である。

⁸ 社団法人日本経済調査協議会訳『イギリスの付加価値税』社団法人日本経済調査協議会、1972 年、38 ページ。付加価値税法案第 32 条（1）参照。

年1回の申告を行う事業者にあっても、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、どちらか少ない方とされている模様である。ただし、年税額が1,000カナダドル（約75,000円）以下の事業者については年1回の納付が認められている⁹。

②還付制度

イ、低所得者向けの還付制度

税負担の逆進性に配慮して、カナダでは、独自の還付制度がある。主要なものは低所得者に対する還付制度である。また、新築居住用住宅、公共サービス、法律扶助サービス、国外の旅行者向け（廃止された）のものがある。

GST/HSTの還付制度は、約3万ドル以下の世帯には担税力が無いものとして、基礎的消費財にかかる付加価値税を還付するものである。所得制限があるので（世帯規模で違うが約4万～5万ドル以下の所得）、申告を要するが、別途請求書に家族構成等の情報を記入すれば足りる。

2007年ベースでは、両親と子供2人の世帯で、所得が30,000ドルの場合、クレジットが四半期で184.5ドル。44,500ドルの場合、22.29ドル、47,000ドルの場合0である。（カナダ歳入庁の「子供と家族の便益のオンライン・カルキュレーター」で計算）。このように世帯所得が30,000ドル強を超えると還付金額が減少して、47,000ドル弱で還付はゼロとなる。1カナダドルは約100円（2008年前半期）であるから、世帯所得が30,000ドル以下の場合、年間73,800円の還付を受けることができる。還付は小切手でなされる。

ロ、新築住宅向けの還付制度

カナダは持ち家率が高くなく（約63.2%）、新築住宅及び大規模改修の場合、GST/HSTの割り戻しがある。

住宅価格が350,000カナダドルまでが、支払ったGSTの36%が還付される。350,000ドルで7,560カナダドル、率にして住宅価格の2.16%の軽減となる。350,000ドル以上の住宅は450,000ドルで還付額がゼロになるように調整される。申し込み期限は、住宅取得後2年以内で、住宅取得者が申告する。住宅価格には土地代を含むものとされている¹⁰。

カナダについては、このように、還付制度が手厚いが、これは、一つにGSTの納税義務者が消費者だと規定されていることに関連するものと思われる。付加価値税を消費者が負担するものとみなした結果である。わが国も、カナダの還付制度については、参考にすべきだと考えられる。

(8) 小括

EU諸国を始めとする諸外国の付加価値税の申告、納付の特徴は、税額控除法の付加価値税を採用しているために、課税期間が短いのに付随して、申告納付回数が多く求めている

⁹ 知念裕、前掲書175-176ページ参照。

¹⁰ 住団連「カナダの売上税（GST/HST）における新築住宅リベート（割戻し、還付）制度」(<http://sumai.judanren.or.jp/seisaku/page05-05/canada2.pdf>)4ページ参照。

ことである。原則として、申告回数は月1回で、付随して、申告期限、納付期限も月1回である。申告回数が多いので、予定申告の制度はない。例外的にドイツが月1回の予定申告を規定しているが、この予定申告は確定申告で精算されるとはいえ、実額計算によるものであり、確定申告の短縮版である。

カナダについては、申告が年1回でも税額の早期回収のために、年4回の納税を求めているが、これが唯一日本の予定納税に似ている制度である。

還付制度については、カナダが異彩を放っている。低所得者が負担する付加価値税相当額の一部を小切手にて還付するものである。応能負担原則の立場から、付加価値税の納税義務者を消費者とすることと併せて、大いに参考にすべきだと考えられる。

II 日本の消費税の申告・納付・還付について制度の趣旨と概要

日本の消費税は、控除法の付加価値税を採用しており、課税期間が原則として1年間の長きに渡っている。課税期間中に行った課税資産の譲渡等の実績に基づいて消費税を申告、納付する確定申告・納付のほか、課税期間の中途において、前課税期間の確定税額に応じて1か月、3か月又は6か月の期間ごとに申告・納付する、中間申告・納付の制度が設けられている。その要旨は、直前の課税期間における納付すべき消費税額に基づいて計算した金額を、各中間申告対象期間の末日の翌日から2か月以内に提出しなければならないというものである。

課税庁の説明によれば、中間申告制度は、①消費税が課税資産の譲渡等のつど相手方から消費税相当額を領収するシステムになっていること、②課税期間が個人は暦年、法人は事業年度の期間となっており、事業者相互間の納税額に対する金利負担面の調整に配慮する必要があること、③財政収入の平準化の要請があること、④所得税や法人税にも同種の制度があることを考慮して設けられたものだといわれる¹¹。

しかし、アカウント方式なので、わが国の消費税については、預かり金的性格は弱い。所得税等の中間申告に準じたということになれば、なおさら、税収の早期調達面に偏った措置だといえよう。

各事業者の中間申告義務は、直前の課税期間における納付すべき消費税額（1年間に換算した金額）に応じて、次のように定められている。

- (1) 直前の課税期間の納付すべき消費税額が4,800万円を超える場合→
課税期間の開始の日後1か月ごとに区分した各期間について中間申告
- (2) 同400万円を超え4,800万円以下の事業者→課税期間の開始の日3か月ごとに区分した各期間について中間申告。
- (3) 同48万円を超え400万円以下の事業者→課税期間の開始の日後6か月の期間について

¹¹ 松本正春『消費税法 理論と計算〔三訂版〕』税務経理協会、2007年、248ページ参照。

て中間申告。

なお、直前の課税期間の納付すべき消費税額が 48 万円以下である事業者の当該課税期間については、中間申告は不要である。

次の場合も同様に、中間申告が不要である。①個人事業者の事業を開始した日の属する課税期間。法人の 3 月を超えない課税期間、③新設法人のうち合併により設立されたもの以外のものの設立の日の属する課税期間。

Ⅲ 日本の消費税における中間申告

1 前年実績による中間申告

(1) 毎月中間申告 大企業の場合の中間申告

消費税法 42①では、毎月中間申告について、下記のように規定している。

「事業者（免税事業者及び消費税課税期間特例選択適用届出書を提出した事業者を除く。）は、その課税期間（個人事業者にあつては事業を開始した日の属する課税期間、法人にあつては 3 月を超えない課税期間及び新たに設立された法人のうち合併により設立されたもの以外のものの設立の日の属する課税期間を除く。）開始の日以後 1 月ごとに区分した各期間（最後に 1 月未満の期間を生じたときはその一月未満の期間とし、当該 1 月ごとに区分された各期間のうち最後の期間を除く。以下この項及び次項において「1 月中間申告対象期間」という。）につき、当該 1 月中間申告対象期間の末日の翌日（当該 1 月中間申告対象期間が当該課税期間開始の日以後 1 月の期間である場合には、当該課税期間開始の日から 2 月を経過した日）から 2 月以内に、それぞれ次に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出しなければならない。ただし、次の一の消費税額（直前の課税期間における 1 か月あたりの消費税額）が 400 万円以下である場合における当該 1 月中間申告対象期間については、この限りでない（※年間税額では 4,800 万円以下）。

一 当該課税期間の直前の課税期間の確定申告書に記載すべき同項第四号に掲げる消費税額で次に掲げる 1 月中間申告対象期間の区分に応じそれぞれ次に定める日（次項第一号において「確定日」という。）までに確定したものを当該直前の課税期間の月数で除して計算した金額

イ 当該課税期間開始の日から同日以後 2 月を経過した日の前日までの間に終了した 1 月中間申告対象期間→当該課税期間開始の日から 2 月を経過した日の前日

ロ イ以外の 1 月中間申告対象期間→当該 1 月中間申告対象期間の末日」

※ 1 : 1~12 月を課税期間とする確定申告書の提出期限は 2 月末日。翌年の 1 回目及び 2 回目の 1 か月中間申告対象期間については、まだ直前の課税期間の納付すべき消費税額が確定しないので、1 回目の申告書の提出期限は条文どおり 4 月末日。2 回目の中間申告書の提出期限は上記ロにより、同じく 4 月末日（2 月+2 月）となる。

(2) 吸収合併の場合の中間申告税額の特例

吸収合併があった場合において、その合併がその課税期間の直前の課税期間であるとき

には、中間申告の基礎となる前年の確定消費税額に被合併法人の課税売上高にかかる消費税額が反映されていない。これを反映させるために、被合併法人の前課税期間における確定消費税額の1か月あたりの税額に、合併法人の直前の課税期間の月数のうち合併までの月数を乗じて計算した税額を、合併法人の「1月中間申告税額」に加算して、中間申告税額を計算する。ここで加算金額は次のとおりである。以下消費税法42②参照。

一 当該課税期間の直前の課税期間内に合併した場合→

被合併法人のその合併の日の前日の属する課税期間（「被合併法人特定課税期間」という。）の確定申告書に記載すべき第45条第1項第4号に掲げる金額（差引税額一筆者補筆）でその合併法人の当該1月中間申告対象期間に係る確定日までに確定したもの（被合併法人特定課税期間の月数が3月に満たない場合又は当該確定したものがない場合には被合併法人特定課税期間の直前の課税期間（その月数が3月に満たないものを除く。）の確定申告書に記載すべき同号に掲げる金額でその合併法人の当該1月中間申告対象期間に係る確定日までに確定したもの。以下この項及び次項において「被合併法人の確定消費税額」という。）をその計算の基礎となったその被合併法人の課税期間の月数で除し、これにその合併法人の直前の課税期間の月数のうちに当該直前の課税期間開始の日からその合併の日の前日までの期間の月数の占める割合を乗じて計算した金額。

二 当該課税期間開始の日から当該1月中間申告対象期間の末日までの期間に合併した場合。
→

被合併法人の確定消費税額をその計算の基礎となったその被合併法人の課税期間の月数で除して計算した金額。

（3） 新設合併の場合の中間申告税額の特例

中間申告をすべき事業者が合併（合併により法人を設立する場合に限る。）に係る合併法人であるときは、その法人が提出すべきその設立後最初の課税期間の同項の規定による申告書については、中間申告すべき金額は、各被合併法人の確定消費税額をその計算の基礎となったその被合併法人の課税期間の月数で除して計算した金額の合計額とする（消法42③参照）。このように、新設合併の場合には、各被合併法人の1か月当りの税額の合計額を「1月中間申告税額」とすることとされている。

（4） 中企業の年3回の中間申告 直前の課税期間が年税額が400万円を超え4,800万円以下の事業者の3月中間申告対象期間にかかる中間申告義務

中規模の企業については、前年の確定消費税額の3か月分相当額を記載した申告書を、課税期間開始の日以後3か月ごとに区分した各期間を経過した日から2か月以内に、所轄税務署長に提出しなければならないものとされている。

詳細は下記のように規定されている。（消費税法42④）。

「事業者は、その課税期間開始の日以後3月ごとに区分した各期間（最後に3月未満の期間を生じたときはその3月未満の期間とし、当該3月ごとに区分された各期間のうち最後

の期間を除く。以下「3月中間申告対象期間」につき、当該3月中間申告対象期間の末日の翌日から2月以内に、それぞれ次に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出しなければならない。ただし、次の一の金額が100万円以下である場合又は当該3月中間申告対象期間が第1項の規定による申告書を提出すべき同項に規定する1月中間申告対象期間を含む期間である場合における当該3月中間申告対象期間については、この限りでない。

一、 当該課税期間の直前の課税期間の確定申告書に記載すべき第45条第1項第4号に掲げる消費税額で当該3か月中間申告対象期間の末日までに確定したものを当該直前の課税期間の月数で除し、これに3を乗じて計算した金額

二 前号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項」。

(5) 合併の場合の年3回の中間申告

年3回の中間申告を行っている場合において、吸収合併があった場合については、合併法人の中間申告にあたって、被合併法人の課税売上高にかかる確定消費税額を反映させるために、被合併法人の前課税期間の確定消費税額の1か月あたりの税額、合併法人の直前の課税期間の月数のうち合併までの月数を乗じて計算した税額の3倍相当額を、合併法人のか月中間申告税額に加算して、中間申告税額を計算するものとされる。

同様に新設合併があった場合には、各被合併法人の1か月当りの税額の3倍相当額の合計額を「3月中間申告税額」とするものとされている。

条文は、ややこしいが次のようになっている。(消法42⑤)。

「第2項及び第3項の規定は、前項の規定の適用がある場合について準用する。この場合において、第2項中「同項の事業者」とあるのは「第4項の事業者」と、「前項の規定」とあるのは「第4項の規定」と、同項第1号中「1月中間申告対象期間に係る確定日」とあるのは「3月中間申告対象期間の末日」と、「割合」とあるのは「割合に3を乗じた数」と、同項第2号中「1月中間申告対象期間」とあるのは「3月中間申告対象期間」と、「除して」とあるのは「除し、これにその合併の日から当該3月中間申告対象期間の末日までの期間の月数(当該月数が3を超えるときは、3)を乗じて」と、第3項中「同項の事業者」とあるのは「第4項の事業者」と、「除して」とあるのは「除し、これに3を乗じて」と読み替えるものとする。」。

(6) 小企業における年1回の中間申告 直前の課税期間の年税額が48万円を超え、400万円以下の事業者の6月中間申告対象期間にかかる中間申告義務

直前の課税期間の確定消費税額が48万円を超え、400万円以下の事業者については、年1回の中間申告が規定されている。

消法42⑥では次のように規定されている。

「事業者は、その課税期間(個人事業者にあつては事業を開始した日の属する課税期間、法人にあつては6月を超えない課税期間及び新たに設立された法人のうち合併により設立されたもの以外のものの設立の日の属する課税期間を除く。)開始の日以後6月の期間(以下この項において「6月中間申告対象期間」という。)につき、当該6か月中間申告対象期

間の末日の翌日から 2 月以内に、次に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出しなければならない。ただし、第 1 号に掲げる金額が 24 万円以下である場合又は当該 6 か月中間申告対象期間が第 1 項若しくは第 4 項の規定による申告書を提出すべきこれらの規定に規定する 1 か月中間申告対象期間若しくは 3 月中間申告対象期間を含む期間である場合における当該 6 月中間申告対象期間については、この限りでない。

一、 当該課税期間の直前の課税期間の確定申告書に記載すべき第 45 条第 1 項第 4 号に掲げる消費税額で当該 6 月中間申告対象期間の末日までに確定したものを当該直前の課税期間の月数で除し、これに 6 を乗じて計算した金額

二 前号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項」。

(7) 合併の場合の年 1 回の中間申告

年 1 回の中間申告の場合で吸収合併があった場合、被合併法人の前課税期間における確定消費税額の 1 か月当りの税額に、合併法人の直前の課税期間の月数のうち合併までの月数を乗じて計算した税額の 6 倍相当額を合併法人の「6 月中間申告税額」に加算して、中間申告税額を計算する。

新設合併があった場合には、同様に、各被合併法人の 1 か月当りの税額の 6 倍相当額の合計額を「6 月中間申告税額」とするものとされる。(消法 42⑦)。

(8) 月数の端数計算

前各項の月数は、暦に従って計算し、1 月に満たない端数を生じたときは、これを 1 月とする。(消法 42⑧)。

2 仮決算をした場合の中間申告

(1) 制度の趣旨

中間申告は、原則として、前課税期間における確定消費税額の 1 か月分、3 か月分又は 6 か月分相当額を申告・納付し、確定申告により精算するものとされている。しかし、企業の業績悪化などにより、確定申告による税額が著しく減少することが見込まれる場合には、中間申告対象期間を 1 課税期間とみなして、納付税額を計算し、その金額により中間申告をすることができるものとされている。

消費税法第 43 条では、次のように規定されている。

第 43 条（仮決算をした場合の中間申告書の記載事項等）

「中間申告書（前条第 1 項、第 4 項又は第 6 項の規定による申告書をいう。以下この章において同じ。）を提出すべき事業者がこれらの規定に規定する 1 月中間申告対象期間、3 月中間申告対象期間又は 6 月中間申告対象期間（以下この項において「中間申告対象期間」という。）を 1 課税期間とみなして当該中間申告対象期間に係る課税標準である金額（当該中間申告対象期間中に国内において行った課税資産の譲渡等（第 7 条第 1 項、第 8 条第 1 項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。）に依る課税標準である金額をいう。以下この項において同じ。）の合計額及び第 45 条第 1 項第 2 号から第 4

号までに掲げる金額を計算した場合には、その事業者は、その提出する中間申告書に、42条第1項各号、第4項各号又は第6項各号に掲げる事項に代えて、次に掲げる事項を記載することができる。

1. 当該課税標準である金額の合計額（次号において「課税標準額」という）。
2. 課税標準額に対する消費税額
3. 当該中間申告対象期間を一課税期間とみなした場合に前章の規定により前号に掲げる消費税額から控除をされるべき第45条第1項第3号イからハまでに掲げる消費税額の合計額
4. 第2号に掲げる消費税額から前号に掲げる消費税額の合計額を控除した残額に相当する消費税額
5. 前各号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項。

(2) 仮決算による中間申告における留意点

① 仮決算による中間申告に当たっては、簡易課税制度を適用できること。

※（中間申告における簡易課税制度の適用）

消基通 15-1-3 簡易課税制度を適用すべき事業者が法第43条第1項《仮決算をした場合の中間申告書の記載事項等》の規定により、同項に規定する中間申告対象期間について仮決算をして中間申告書を提出する場合には、簡易課税制度を適用して納付すべき消費税額を計算するのであるから留意する。

② 控除不足額が生じた場合の中間納付額は、零円となること。

※（仮決算において控除不足額（還付額）が生じた場合）

消基通 15-1-5 事業者が法第43条第1項《仮決算をした場合の中間申告》の規定により仮決算をして中間申告書を提出する場合において、同項第2号《課税標準額に対する消費税額》に掲げる金額から同項第3号《控除されるべき消費税額》に掲げる金額を控除して控除不足額が生じるとしても、当該控除不足額につき還付を受けることはできないことに留意する。（注）

③ 仮決算による消費税額が100万円以下又は24万円以下となる場合であっても、中間申告書を提出しなければならない。（消基通 15-1-4）

④ 個別対応方式と一括比例配分方式の適用関係

仮決算をした場合の中間申告書の記載事項等の規定により中間申告を行う事業者が当該中間申告において仕入控除税額の計算を個別対応方式又は一括比例配分方式によった場合の法第30条第5項《一括比例配分方式から個別対応方式への変更の期間制限》の規定の適用関係は、次のとおりとなる。

以下消費税法基本通達 15-2-7 を引用する。

「(1)当該課税期間の前課税期間に個別対応方式を適用していた場合又は当該課税期間の前課税期間まで2年以上継続して一括比例配分方式を適用し、当該課税期間から個別対応方式を適用する場合において、当該課税期間に係る中間申告で一括比例配分方式を適用した

ときでも、当該課税期間分に係る確定申告については、個別対応方式を適用して差し支えない。(2)当該課税期間について法第30条第5項の規定の適用がある場合(一括比例配分方式の縛りがある場合―筆者補筆)にも、当該課税期間に係る中間申告において個別対応方式を適用して差し支えない。ただし、当該課税期間に係る確定申告については、一括比例配分方式を適用しなければならないのであるから留意する。

(注) 事業者が既に提出している確定申告書において、個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかの計算方式により仕入控除税額を計算した場合には、当該申告について通則法第19条第3項《修正申告》に規定する修正申告書を提出するときにおいても、当該確定申告書で選択した計算方式により仕入控除税額を計算することとなるのであるから留意する。】。

中間申告についてはどちらの方法でも良いが、確定申告については期間制限(個別対応優先。だが一括比例配分方式を選択した場合の2年縛り)を遵守せよということである。

3、中間申告書の提出がない場合の特例

中間申告書を提出すべき事業者がその中間申告書とその提出期限までに提出しなかつた場合には、その事業者については、その提出期限において、税務署長に第42条第1項(1月中間申告対象期間)各号、第4項(3月中間申告対象期間)各号又は第6項(6月中間申告対象期間)各号に掲げる事項を記載した中間申告書の提出があつたものとみなす。(消法44)。

ちなみに「中間納付額」とは、実際に納付した消費税額ではなく、予定申告により納付すべき消費税額又は仮決算による納付すべき消費税額だとされている。(消基通15-1-8)。

4、確定申告と納付

国内取引については、事業者は、課税期間ごとに課税期間の終了後2か月以内に、確定申告書を提出、同時に納付すべき税額を国に納付しなければならない。確定申告書の記載事項は消費税法45条に規定されている。以下、引用することにしよう。

※1：消費税法第45条(課税資産の譲渡等についての確定申告)

「事業者(第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。)は、課税期間ごとに、当該課税期間の末日の翌日から2月以内に、次に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出しなければならない。

ただし、国内における課税資産の譲渡等(第7条第1項、第8条第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。)がなく、かつ、第4号に掲げる消費税額がない課税期間については、この限りでない。

1. 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(第7条第1項、第8条第1項その他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。)に係る課税標準である金額の合計額(次号において「課税標準額」という。)
2. 課税標準額に対する消費税額

3. 前章の規定によりその課税期間において前号に掲げる消費税額から控除をされるべき次に掲げる消費税額の合計額
 - イ 第 32 条第 1 項第 1 号に規定する仕入れに係る消費税額
 - ロ 第 38 条第 1 項に規定する売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額
 - ハ 第 39 条第 1 項に規定する領収をすることができなくなった課税資産の譲渡等の税込価額に係る消費税額
4. 第 2 号に掲げる消費税額から前号に掲げる消費税額の合計額を控除した残額に相当する消費税額→ 差引税額
5. 第 2 号に掲げる消費税額から第 3 号に掲げる消費税額の合計額を控除してなお不足額があるときは、当該不足額 →控除不足還付税額
6. その事業者が当該課税期間につき中間申告書を提出した事業者である場合には、第 4 号に掲げる消費税額から当該申告書に係る中間納付額を控除した残額に相当する消費税額 →納付税額
7. 第 4 号に掲げる消費税額から中間納付額を控除してなお不足額があるときは、当該不足額 →中間納付還付税額
8. 前各号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項

※：その他の留意事項

1. 修正申告において適用できる仕入控除税額の計算方法は確定申告において適用した方法となる。

5 控除不足と還付

事業者が納付すべき消費税額は、課税期間中に行った国内における課税資産の譲渡等にかかる消費税額から仕入れにかかる消費税額と、売上げにかかる対価の返還等をした金額にかかる消費税額、貸倒れにかかる消費税額を控除した金額だとされる。控除してなお控除不足額が生じたときには、確定申告により還付される。

控除不足にかかる還付については、消費税法第 46 条に規定されている。以下、引用することにして。

※1：消費税法第 46 条（還付を受けるための申告）

「1 事業者（免除事業者を除く。）は、その課税期間分の消費税につき 45 条第 1 項第 5 号（控除不足還付税額）又は第 7 号（中間納付還付税額）に掲げる金額がある場合には、同項ただし書の規定により申告書を提出すべき義務がない場合においても、第 52 条第 1 項又は第 53 条第 1 項の規定による還付を受けるため、42 条第 1 項各号に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出することができる。

2 個人事業者が課税期間の中途において死亡した場合において、その者の当該課税期間分の消費税について前項の規定による申告書を提出することができる場合に該当するときは、その相続人は、政令で定めるところにより、税務署長に当該申告書を提出することが

できる。」。

6、引取り課税貨物についての課税標準額及び税額の申告

輸入取引にかかる消費税の納付方法は、関税法の規定と同様、関税と同じように申告納税方式と賦課課税方式があるといわれる。この場合、申告は、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律第6条第1項の規定に基づき、輸入申告と併せて行うものとされている。¹²

(1) 申告納税方式

関税法第6条の2第1項第1号(税額の確定の方式)に規定する申告納税方式が適用される課税貨物を保税地域から引き取ろうとする者は、次に掲げる事項を記載した申告書を税関長に提出しなければならない(消法47①参照)。

1. 当該引取りに係る課税貨物の品名並びに品名ごとの数量及び課税標準である金額(次号において「課税標準額」という。)
2. 課税標準額に対する消費税額及び当該消費税額の合計額
3. 前2号に掲げる金額の計算の基礎その他財務省令で定める事項

なお、申告期限は、保税地域から引取るときまでだとされる(消法50①参照)。しかし、上述の通り、輸入品に対する内国消費税の徴収等に関する法律第6条第1項の規定により、関税の輸入申告に併せて、消費税の申告書を提出するものとされているので、具体的には、輸入申告の時が納付期限だといわれる¹³。

(2) 賦課方式

関税法第6条の2第1項第2号に規定する賦課課税方式が適用される課税貨物を保税地域から引き取ろうとする者は、その引き取る課税貨物に係る前項第1号に掲げる事項その他財務省令で定める事項を記載した申告書を税関長に提出しなければならない。(消法47②)。

ここで、引取りにかかる課税貨物についての申告書の記載事項について、消費税法施行規則第24条第1項において、下記の事項が限定列挙されている。

「1.申告者の氏名又は名称及び住所等又は課税貨物の引取りにかかる事務所、事業所その他これらに準ずるもの(以下「引取りに係る事務所等」という。)の所在地。2.引取りにかかる保税地域の所在地。3.当該課税貨物の仕出国名。4.その他参考となるべき事項」。

なお、関税法上、賦課課税方式が適用される貨物は次の通りのものとされる。

「①入国者の携帯品又は別荘品、②郵便物、③不当廉売貨物、④一定の事実発生により直ちに関税を徴収される貨物(保税地域内での亡失貨物、減税用途外使用貨物等)、⑤駐留米軍関係譲受貨物、⑥その他特に政令で定められている貨物(託送品、荷粉、残存船(機)用品、外交官用貨物等)。¹⁴」。

¹² 山本守之『実務消費税法(新訂三訂版)』税務経理協会、1997年、514ページ参照。

¹³ 山本守之前掲書、514ページ参照。

¹⁴ 山本守之前掲書、514-515ページ。

(3) 特例申告の場合の申告書の提出期限

申告納税方式適用貨物を引き取ろうとする者が、その引取りに係る課税貨物につき関税法第7条の2第2項(特例申告)に規定する特例申告を行う場合には、当該課税貨物に係る第1項の申告書の提出期限は、当該課税貨物の引取りの日の属する月の翌月末日とする。

(4) 引取り課税貨物についての消費税の納付等

申告納税方式適用課税貨物についての申告書を提出した者は、当該申告に係る課税貨物を保税地域から引き取る時(同条第3項の特例申告の場合にあつては、当該申告書の提出期限)までに、当該申告書に記載した47条第1項第2号(課税標準額に対する消費税額に対する消費税額及び消費税額の合計額)に掲げる消費税額の合計額に相当する消費税を国に納付しなければならない。(消法50①)

保税地域から引き取られる賦課方式適用の課税貨物にかかる消費税は、その保税地域の所在地を所持する税関長が、当該引取りの際、徴収するものとされる。(消法50②)

7 輸入貨物にかかる消費税の納期限の延長

輸入貨物にかかる消費税については、「都度方式」、「月ごと一括方式」、さらに特例申告書提出の場合について、それぞれ、納期限の延長が認められている。

(1) その都度、納期限を延長するケース

納期限延長申請書を提出して、なお且つ、担保を提供した場合には、課税貨物を保税地域から引き取る都度、納期限の延長が認められることとされる。

※1: 消費税法第51条第1項

「関税法第6条の2第1項第1号(税額の確定の方式)に規定する申告納税方式(次項において「申告納税方式」という。)が適用される課税貨物を保税地域から引き取ろうとする者(当該課税貨物につき特例申告書を提出する者(第58条において「特例輸入者」という。))を除く。次項において同じ。)が、第47条第1項の規定による申告書を提出した場合において、当該申告書に記載した同項第2号に掲げる消費税額の合計額の全部又は一部の納期限に関し、その延長を受けたい旨の申請書を同項の税関長に提出し、かつ、当該消費税額の合計額の全部又は一部に相当する額の担保を当該税関長に提供したときは、当該税関長は、当該課税貨物に係る消費税については、前条第1項の規定にかかわらず、当該消費税額が当該提供された担保の額を超えない範囲内において、その納期限を3月以内に限り延長することができる。」

(2) 月ごと一括して納期限を延長するケース

※2: 消費税法第51条第2項

「申告納税方式が適用される課税貨物を保税地域から引き取ろうとする者が、その月(以下この項において「特定月」という。)において課税貨物を保税地域から引き取る時に課されるべき消費税の納期限に関し、特定月の前月末日までにその延長を受けたい旨の申請

書を当該保税地域の所在地を所轄する税関長に提出し、かつ、特定月において引き取ろうとする課税貨物に係る消費税額の合計額に相当する額の担保を当該税関長に提供したときは、当該税関長は、特定月においてその者が引き取る課税貨物に係る消費税については、前条第1項の規定にかかわらず、特定月における消費税の額の累計額が当該提供された担保の額を超えない範囲内において、その納期限を特定月の末日の翌日から3月以内に限り延長することができる。」。

(3) 特例適用申告書を提出する場合の納期限の延長

「特例申告書をその提出期限までに提出した者が、当該特例申告書に記載した第47条第1項第2号に掲げる消費税額の合計額の全部又は一部の納期限に関し、当該特例申告書の提出期限までにその延長を受けたい旨の申請書を同項の税関長に提出し、かつ、当該消費税額の合計額の全部又は一部に相当する額の担保を当該税関長に提供したときは、当該税関長は、当該課税貨物に係る消費税については、前条第1項の規定にかかわらず、当該消費税額が当該提供された担保の額を超えない範囲内において、その納期限を2月以内に限り延長することができる。」。

8 仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付

課税資産の譲渡等についての確定申告又は還付を受けるための申告書の提出があつた場合において、課税標準額に対する消費税額から、仕入れにかかる消費税額、対価の返還等の金額にかかる消費税額、領収することができなくなった課税資産の譲渡等の税込価額にかかる消費税額の合計額を控除してなお不足額がある場合、これらの申告書に第45条第1項第5号（控除不足還付税額）に掲げる不足額の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した者に対し、当該不足額に相当する消費税を還付する（消法52①）。

還付金について還付加算金（国税通則法第58条第1項（還付加算金）に規定する還付加算金をいう。以下この章において同じ。）を計算する場合には、その計算の基礎となる同項の期間は、当該還付に係る申告書が次の各号に掲げる申告書のいずれに該当するかに応じ、当該各号に定める期限又は日の翌日からその還付のための支払決定をする日又はその還付金につき充当（同法第57条第1項（充当）の規定による充当をいう。以下この章において同じ。）をする日（同日前に充当をするのに適することとなった日がある場合には、その適することとなった日）までの期間とする。

1. 第45条第1項の規定による申告書（確定申告書：当該申告書の提出期限内に提出されたものに限る。）
→当該申告書の提出期限
2. 第45条第1項の規定による申告書（当該申告書の提出期限内に提出されたものを除く。）
→当該申告書の提出があつた日の属する月の末日

3. 第46条第1項の規定による申告書（還付申告書）

→当該申告書の提出があつた日の属する月の末日（当該申告書が当該申告書に係る課税期間の末日の翌日から2月を経過する日前に提出された場合には、当該2月を経過する日）。（以上消法52②）

なお、仕入れにかかる消費税額の控除不足額の還付の規定による還付金を、同項に規定する申告書に係る課税期間の消費税で未納のものに充当する場合には、その還付金のうちその充当する金額については、還付加算金を付さないものとし、その充当される部分の消費税については、延滞税を免除するものとする（消法52③）。

9 中間納付額の控除不足額の還付

中間申告書を提出した者からその中間申告書に係る課税期間の確定申告又は還付申告の規定による申告書の提出があつた場合において、これらの申告書に第45条第1項第7号に掲げる不足額（中間納付額を控除してなお不足があるときの不足額＝中間納付還付税額）の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した者に対し、当該不足額に相当する中間納付額を還付する。（消53①）。

税務署長は、前項の規定による還付金の還付をする場合において、同項の中間申告書に係る中間納付額について納付された延滞税があるときは、その額のうち、同項の規定により還付される中間納付額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を併せて還付する。（消53②）。

還付金について還付加算金を計算する場合には、その計算の基礎となる国税通則法第58条第1項（還付加算金）の期間は、消費税法第53条第1項の規定により還付すべき中間納付額の納付の日（その中間納付額がその納期限前に納付された場合には、その納期限）の翌日からその還付のための支払決定をする日又はその還付金につき充当をする日（同日前に充当するのに適することとなった日がある場合には、その適することとなった日）までの期間とする。

ただし、当該還付に係る申告書が次の各号に掲げる申告書である場合には、当該各号に定める日数は、当該期間に算入しない。

1. 第45条第1項の規定による申告書（当該申告書の提出期限内に提出されたものを除く。）→当該申告書の提出期限の翌日からその提出された日までの日数
2. 第46条第1項の規定による申告書で当該申告書に係る課税期間の末日の翌日から2月を経過する日の翌日以後に提出されたもの
→当該翌日からその提出された日までの日数（以上消法53③）。

還付金をその額の計算の基礎とされた中間納付額に係る課税期間の消費税で未納のものに充当する場合には、その還付金の額のうちその充当する金額については、還付加算金を付さないものとし、その充当される部分の消費税については、延滞税を免除するものとする。（消法53④）。

10 確定申告に係る更正による仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付

確定申告書等に係る消費税につき更正（国税通則法第24条（更正）又は第26条（再更正）の規定による更正をいう。）があつた場合において、その更正により課税標準に対する消費税から仕入れにかかる消費税額などを控除してなお不足がある場合の不足額が増加したときは、税務署長は、その確定申告書等を提出した者に対し、その増加した部分の金額に相当する消費税額を還付する。（消法54①）。

上記の場合の還付金について還付加算金を計算する場合には、その計算の基礎となる国税通則法第58条第1項（還付加算金）の期間は、前項の更正に係る確定申告書等が次の各号に掲げる申告書のいずれに該当するかに応じ当該各号に定める期限又は日の翌日からその還付のための支払決定をする日又はその還付金につき充当をする日（同日前に充当するのに適することとなった日がある場合には、その適することとなった日）までの期間とする。

1. 第45条第1項の規定による申告書（当該申告書の提出期限内に提出されたものに限る。）→当該申告書の提出期限
2. 第45条第1項の規定による申告書（当該申告書の提出期限内に提出されたものを除く。）
→当該申告書の提出があつた日の属する月の末日
3. 第46条第1項の規定による申告書（還付申告書）
→当該申告書の提出があつた日の属する月の末日（当該申告書が当該申告書に係る課税期間の末日の翌日から2月を経過する日前に提出された場合には、当該2月を経過する日）。（以上消法54②）。

「確定申告にかかる更正による仕入れにかかる消費税の控除不足額の還付」の規定による還付金を同項の確定申告書等に係る課税期間の消費税で未納のものに充当する場合には、その還付金の額のうちその充当する金額については、還付加算金を付さないものとし、その充当される部分の消費税については、延滞税を免除するものとする。（以上消法54③）。

11 確定申告書に係る更正又は決定による中間納付額の控除不足額の還付

中間申告書を提出した者のその中間申告書に係る課税期間の消費税につき決定（国税通則法第25条（決定）の規定による決定をいう。）があつた場合において、その決定に係る第45条第1項第7号に掲げる金額（中間納付還付税額）があるときは、税務署長は、その者に対し、当該金額に相当する中間納付額を還付する。（消法55①）。

中間申告書を提出した者のその中間申告書に係る課税期間の消費税につき更正があつた場合において、その更正により第45条第1項第7号に掲げる金額が増加したときは、税務署長は、その者に対し、その増加した部分の金額に相当する中間納付額を還付する。（消法55②）。

税務署長は、前2項の規定（消法55①、消法55②）による還付金の還付をする場合に

において、これらの規定に規定する中間申告書に係る中間納付額について納付された延滞税があるときは、その額のうち、これらの規定により還付される中間納付額に対応するものとして政令で定めるところにより計算した金額を併せて還付する。

第1項又は第2項の規定（消法55①、消法55②）による還付金について還付加算金を計算する場合には、その計算の基礎となる国税通則法第58条第1項（還付加算金）の期間は、第1項又は第2項の規定により還付すべき中間納付額の納付の日（その中間納付額がその納期限前に納付された場合には、その納期限）の翌日からその還付のための支払決定をする日又はその還付金につき充当をする日（同日前に充当をするのに適することとなった日がある場合には、その適することとなった日）までの期間とする。

ただし、次の各号に掲げる還付金については、当該各号に定める日数は、当該期間に算入しない。

1. 第1項の規定（決定）による還付金

→同項に規定する課税期間の第45条第1項の規定による申告書の提出期限の翌日から第1項の決定があつた日までの日数

2. 第2項の規定（更正）による還付金（その基因となった更正が次のいずれにも該当しないものを除く。）

→同項に規定する課税期間の第45条第1項の規定による申告書の提出期限（第46条第1項の規定による申告書にあつては、当該申告書に係る課税期間の末日の翌日から2月を経過する日）の翌日から、次のイ又はロに掲げる場合の区分に応じそれぞれイ又はロに定める日までの日数

イ 第2項の更正に係る申告書が第45条第1項の規定による申告書（当該申告書の提出期限内に提出されたものを除く。）又は第46条第1項の規定による申告書（当該申告書に係る課税期間の末日の翌日から2月以内に提出されたものを除く。）である場合

→その提出の日

ロ 第2項の更正が決定に係る更正である場合→その決定があつた日。（以上消法55④）。

第1項又は第2項の規定（消法55①、消法55②）による還付金をその額の計算の基礎とされた中間納付額に係る課税期間の消費税で未納のものに充当する場合には、その還付金の額のうちその充当する金額については、還付加算金を付さないものとし、その充当される部分の消費税については、延滞税を免除する。（消法55⑤）。

更正の場合の中間申告書にかかる延滞税の還付の規定による還付金については、還付加算金は、付さない。（消法55⑥）。

12、前課税期間の消費税額等の更正等に伴う更正の請求の特例

確定申告書等に記載すべき第45条第1項第1号から第7号までに掲げる金額につき、修正申告書（国税通則法第19条第3項（修正申告）に規定する修正申告書をいう。以下この

条において同じ。)を提出し、又は更正若しくは決定を受けた者は、その修正申告書の提出又は更正若しくは決定に伴い次の各号に掲げる場合に該当することとなるときは、その更正申告書を提出した日又はその更正若しくは決定の通知を受けた日の翌日から2月以内に限り、税務署長に対し、当該各号に規定する金額につき同法第23条第1項(更正の請求)の規定による更正の請求(以下この条において「更正の請求」という。)をすることができる。この場合においては、同法第23条第3項に規定する更正請求書には、同項に規定する事項のほか、その修正申告書を提出した日又はその更正若しくは決定の通知を受けた日を記載しなければならない。

1. その修正申告書若しくは更正若しくは決定に係る課税期間後の課税期間の確定申告書等に記載した、又は決定を受けた当該課税期間に係る第45条第1項第4号(課税標準額に対する消費税額から仕入れにかかる消費税額などを控除した残額に相当する消費税額)又は第6号(同前税額から中間納付額を控除した残額に相当する消費税額)に掲げる金額(当該金額につき修正申告書の提出又は更正があつた場合には、その申告又は更正後の金額。次項において同じ。)が過大となる場合

2. その修正申告書若しくは更正若しくは決定に係る課税期間後の課税期間の確定申告書等に記載した、又は決定を受けた当該課税期間に係る第45条第1項第5号(課税標準額に対する消費税額から仕入れにかかる消費税額などの合計額を控除してなお不足がある場合の当該不足額)又は第7号(同前税額から中間納付額を控除してなお不足があるときの当該不足額)に掲げる金額(当該金額につき修正申告書の提出又は更正があつた場合には、その申告又は更正後の金額。次項において同じ。)が過少となる場合。(消法56①)。

引取り課税貨物の場合は、次のように規定されている。

消費税法第47条第1項の規定(引取りにかかる課税貨物についての課税標準及び税額の申告等)による申告書に記載すべき同項第1号(申告納税方式適用貨物を引き取る場合の消費税額)又は第2号(賦課課税方式適用貨物を引き取る場合の消費税額)に掲げる金額につき、修正申告書を提出し、若しくは更正若しくは決定を受けた者又は同条第2項に規定する課税貨物に係る消費税につき国税通則法第32条第1項(賦課決定)に規定する決定(以下この項において「賦課決定」という。)若しくは同条第2項に規定する変更する決定(以下この項において「変更決定」という。)を受けた者は、その修正申告書の提出若しくは更正若しくは決定又は賦課決定若しくは変更決定に伴い次の各号に掲げる場合に該当することとなるときは、その修正申告書を提出した日又はその更正若しくは決定若しくは賦課決定若しくは変更決定(以下この項において「更正等」という。)の通知を受けた日の翌日から2月以内に限り、税務署長に対し、当該各号に規定する金額につき更正の請求をすることができる。この場合においては、同法第23条第3項に規定する更正請求書には、同項に規定する事項のほか、その修正申告書を提出した日又はその更正等の通知を受けた日を記載しなければならない。

1. その修正申告書又は更正等に係る課税期間の確定申告書等に記載した第45条第1項

第4号(差引税額)又は第6号に掲げる金額(納付税額)が過大となる場合。(その申告にかかる納付すべき消費税額が過大であるとき一筆者補筆)。

2. その修正申告書又は更正等に係る課税期間の確定申告書等に記載した第45条第1項第5号(控除不足還付税額)又は第7号(中間納付還付税額)に掲げる金額が過少となる場合。(その申告にかかる還付金の額が過少であるとき又は還付金の記載がなかったとき一筆者補筆)。(消法56②)。

IV アカウント方式の付加価値税と申告・納付

控除法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。しかし、この長い課税期間に付随して申告納付回数を決定することになれば、付加価値税の一つの特徴である分割納付の要請に答えることができなくなる。

そこで、わが国の消費税の申告納付制度については、課税期間については、そのまま1年間とする代わりに、前年度の課税実績に基づく中間申告制度を取り入れたことが特徴である。しかも、大企業にあっては、中間申告回数が3回から11回に増加する改正が行われたばかりである(2003年度税制改正)。

もともと、控除法の付加価値税については、預り金的性格が薄いために、中間申告制度の確立と強化は、税収の平準化と早期確保の要請に答えるものといえる。

これに対して、税額控除法の付加価値税は、必ずしも税の早期確保に役立つものではないということ、あまり知られていない。

ところで、付加価値税の主な特徴である分割納付制度は、フランスにおいて、従来の単段階税を最終生産者の段階でのみ行う「単段階生産税」へと変更するなかで、課税猶予制度に代わって、取り入れられたものである(1936年12月31日法律)。「課税猶予」は、それまでの累積型の取引高税への批判を受けて成立した多くの単段階税(1925年以降約30の単段階税が、取引高税を廃止することなく成立した。例えば石炭や肉に対するものなど)が出来る過程で、「生産者」の概念と併せてできた方法であった。

当初は、課税当局も、課税猶予制度を分割納付制度に改めればそれだけで税の取り立てを早めるものと考えていた。しかし、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とがわかるであろう(図2:課税猶予と分割納付参照)。

これに気づいた付加価値税の考案者ローレは、「税額控除における1か月のタイム・ラグ(*décalage d'un mois dans les déductions*¹⁵)」制度を提案した。この「タイム・ラグ制度」

¹⁵ 以上の説明は、Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978), p.17. ジョルジュ・エグレ著 荒木和夫訳『付加価値税』白水社、1985年、22ページ。

については、導入当初 EC 委員会から改善の余地があると非難されたが、制度として導入当初からかなり生き永らえた（1965 年まで）制度である。

分割納付制度は、このほか、悪名高いといわれた「バッファー理論」（*théorie du butoir*）を生み出したとされている。ある納税者につき、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「バッファーがある」という¹⁶。バッファー（*buffer*）とは仏語の *butoir* の英語訳であり、緩衝装置という意味である。この場合、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、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、分割納付制度と同時に制定された¹⁷（ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲書、23 ページ参照）。当時の課税当局にとってすれば、一端国庫に入った税額を再度国民に返すことなど思いもよらないことであつたものと思われる。

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、税額控除法の付加価値税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える。

ただし、中間申告制度は、一方で、企業業績の悪化が徐々に悪化していくなかで、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。簡易課税制度についても、零細企業は事務負担の軽減から、簡易課税を選択している場合が多いが、簡易課税精度における「みなし仕入率」がある程度細分化されたことにより、原則的方法に比較して、有利な方法とはいえなくなっている。

わが国の中間申告納付制度は、付加価値税の本則から見れば、簡易課税制度と同様、諸外国に例を見ない特例だといえることができる。これは、控除法の付加価値税の有する宿命だとも言えなくはないのである。

¹⁶ Georges Egret, *op.cit.*, p.18. 荒木和夫訳前掲邦訳書、23 ページ参照。

¹⁷ Georges Egret, *op.cit.*, p.18 参照。荒木和夫訳前掲邦訳書、23 ページ参照。

図2 課税猶予と分割納付

月	取引	課税額	
		課税額	納税額
1月	AはBに30を渡し、請求する。	300	
2月	Aは30を納付する。 Bは30を請求する。 BはCに30を渡し、請求する。	630	0 30-30=0
3月	Bは60を納付する。 Cは60を請求する。 CはAに60を渡し、請求する。	1,000	0 60-60=0
4月	Cは納付する。		200

V 終わりに

わが国の消費税の申告・納付の特徴はといえば、課税期間に付随して確定申告が定められ、さらに、税収の平準化と早期回収のために、前課税期間の確定消費税額を分割前払いする中間申告制度が確立していることである。

そもそも、課税期間が短ければ、中間申告制度は必要ではない。フランスでは、原則として、課税期間が1か月であるので、中間申告制度は設けられていない。ドイツでも、中間申告が1か月単位で設けられているが、前課税期間の実績ではなく、あくまで当期の実績による。

前課税期間の実績による申告納付制度は、売上げに対する租税のスムーズな転嫁を要求する付加価値税とは、どうみても合致しないものである。前回述べたように、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る¹⁸。

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うイメージにより、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、課税期間および申告納付は短期間ごとにならざるを得ない。

租税の正しく、スムーズな転嫁の観点からすれば、課税期間を短期間にとするとともに、

¹⁸ Georges Egret, op.cit., pp.20-21 参照。ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲邦訳書、26ページ参照。

付随して申告納付についてもそれに合わせなければならないであろう。

日本では、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。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、課税期間が長いことは、付加価値税の正統なルールに反するものだとはいえる。

ただし、たびたび繰り返すが、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もある。これは大切な論点であり、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。

税額控除法（インボイス方式）の付加価値税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、それまでの取引高等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。

還付についてであるが、わが国の還付制度は控除税額が売上税額よりも多い場合と中間申告納付額の還付の二つしかない。そこで、カナダの付加価値税の還付制度を参考にすべきだということを提言したい。他の殆どの先進主要諸国（殆どの国で納税義務者は事業者）と異なり、カナダの付加価値税の納税義務者は「消費者」である。企業は代理人として、付加価値税を国庫に納めるにすぎない。そこで、消費者が納めている税金だから負担能力の無い低所得者に対しては、最低生活消費財に対する消費税相当額の一部を現金還付する発想が出てくる。したがって、この還付制度は、付加価値税の枠内のもではなく、所得税の枠内のもでもない。単純に低所得者の負担した付加価値税相当額を還付するものである。

以上、申告納付の諸制度については、分割納付を特徴とする付加価値税のあり方の問題と併せて、財政資金の確保の要請から成り立っているということである。

最後に、たびたび繰り返すが、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、改めて反対の立場である。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、極端に低いことと併せて、税負担構造を問い直すことからスタートすべきだと考える。