

## 消費税における仕入税額控除の調整についての批判的考察

— 価値論の観点からの非課税廃止論、課税売上割合廃止論の提言を含む —

（「非課税資産の輸出を行った場合の消費税額の調整」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（よしみつ）

## はじめに

EU諸国を始め多くの諸国で実施されている税額控除法の付加価値税では、付加価値税がかからない売上げに対応する購入について負担した付加価値税を控除することはできない。課税ベースを消費とする付加価値税では、付加価値税がかからない売上げについて税を消費者に請求できないので、対応する購入についても税額控除を認めないことによって、税収の脱落を防ぐ狙いがあるからである。実際、税額控除法を採用するEU諸国の付加価値税の下では、課税されない売上げに対応する前段階税額については、控除できない。くどいようであるが、念のために、税額控除法と控除法は、いずれも、付加価値税の税額計算の方法の一つであり、資本非課税の売上税（＝労働所得税）だという付加価値税の本質を変えるものではないことを断わっておくことにしよう。

ところで、控除法を採用する日本の消費税においても、税額控除法の付加価値税の実務と同様、課税売上げ以外の取引に係る仕入れ税額の控除を認めてはいない。控除法の特徴は税額控除の要件としてインボイスを使用せず、帳簿上の購入金額から税額控除を推定控除することにある。したがって、わが国の消費税の仕入税額控除の特徴は、仕入控除の要件として、その購入が課税売上げに対応するものでなければならないという条件だけである。税額控除に際して、インボイスの交付を受けることにより、購入金額に付加価値税が含まれていることを立証することを要する税額控除法と大いに異なる<sup>1</sup>。EU諸国における前段階税額控除の要件としての課税売上対応の要件は、どちらかというところ、課税売上をもちろすというニュアンスで使われており、この限りでは、EUの付加価値税は付加価値に課税するという要請が温存されているものと考えられる。

ただし、使用が長期に渡る固定資産については、当初の使用目的に反して、課税取引から非課税取引など課税取引以外の取引への転用がなされる場合がある。そこで、付加価値税を実施する国では、いずれも、「仕入税額の調整」と称して、一定の固定資産について、用途変更の場合に、仕入税額の減額（場合によっては増額）を求めている。わが国の消費税の仕入税額の調整の特徴は、諸外国に比較して調整期間が短いことである。ところで、仕入税額の調整は、課税取引以外の取引への転用をも意味するのであるから、事業の廃止の場合にも、売上税額への加算（マイナスのマイナスはプラスだから）という形で、適用される。

<sup>1</sup> 例えば、建物の譲渡の際に発生する納付期日未経過の固定資産税相当額であっても、建物の譲渡に係るものは課税取引だとされている。

一方で、輸出に係る消費税額については、付加価値税の歴史や原理からすれば、非課税取引なので、輸出に対応する仕入税額の減額を求めるべきものだが、仕入税額の減額調整を要しないものとされている。非課税資産の輸出に対応する課税仕入れに係る消費税についても、輸出についての完全免税を実現するために、輸出時にあらためて仕入税額となる。輸出については、それが輸入された原材料を使用する場合、非課税輸出を含めて、輸入品の販売時にも、輸出時にも控除され、その場合、いわゆる「ダブル控除」を受けていることを問題にしないわけにはゆかないであろう。それに、課税売上が95%以上である場合の仕入税額の全額控除についても、一方的に大企業に利得があるものと言わざるを得ない。

わが国の消費税の仕入税額控除の調整についていえば、控除法でアバウトとなっている仕入控除が仕入税額控除の調整によって、アバウト度が屋上屋を重ねるものになっているということである。しかも、この調整は本来調整を要するものを調整せずに、中小企業のタックス・イノベーション対策として、固定資産について、仕入税額を調整（とりわけ減額調整）するものだといえよう。

仕入税額の調整ということで、一般に、守備範囲とされているのは、固定資産に係る調整である。しかし、いったん算出された仕入税額を再度調整することの問題については、固定資産に係る仕入れ税額の調整ばかりでなく、輸出に係る税の控除（又は還付）や、貸倒れに係る仕入税額の加減算など、仕入税額の加減算をもたらす一切の措置を含めなければならぬことはいうまでもない。ただし、輸出戻し税については、他の章でも取り扱われている。そこで、本章では、固定資産に係る仕入税額の調整を中心として、わが国の仕入税額の調整措置の特徴について、EU諸国の制度と比較することを交えて、批判的に考察することにしよう。

## I ヨーロッパの付加価値税における仕入税額控除の調整

### 1 欧州の付加価値税における仕入にかかる税額の調整の概要

欧州の共通付加価値税第6次指令（1977年）第17条第5項のファースト・パラグラフによれば、税額控除ができる取引とできない取引の両者を共に併せて行っている場合には、付加価値税の前段階税額控除は税額の控除（deduction）ができる取引に帰属する部分の比率に相当する税額に限定される。以下、第6次指令第17条第5項にしたがって、控除できる前段階税額控除の抽出方法を紹介しよう。加盟国に次の取り扱いを認めているということである。なお、第6次指令第17条第5項は、ほぼそのまま、2006/112/ECの指令第173条第2項に継承されていることを付け加えておくことにしよう。

(a) 部門計算が独立的にきちとなされている場合、各部門ごとの比率を決定すること。

(b) 課税事業者に事業部門ごとの比率を決定、各部門の独立的計算を強制する（compel）こと。

(c) 課税事業者に資産とサービスのすべて又は一部の実際の使用に基づいて（the basis of use）、控除することを認め又は強制すること。

(d) 課税事業者に対して、すべての取引に用いられた資産等及びサービスについて、本項ファースト・パラグラフで規定した比率の原則にしたがって控除することを認め又は強制すること。

(e) 課税事業者によって、控除できない付加価値税が少額の (insignificant) 場合には、それをゼロ (nil) とすること。

佐藤明弘教授の解説によれば、上記 (a) はわが国では、課税売上割合に準ずる割合、(c) は個別対応方式、(d) は一括比例配分方式、(e) は課税売上が 95%以上である場合の全額控除のルールによる全額控除容認の規定に対応するものだと紹介されている。なお、(b) の事業部門ごとの独立計算はわが国では認められていないということである<sup>2</sup>。

ところで、95%ルールはイギリスで導入されたが、後に、非課税売上高 1%未満ルールとなる。しかし、現在では、非課税取引の売上高に対して極めて小さく、且つ、最小限度額を下回る場合の仕入税額的全額控除制度の特例に変容している<sup>3</sup>。わが国では、依然、95%ルールが用いられているが、税の合法的脱漏の温床となっていることがよく知られている。しかし、95%ルールは、自販機設置によりアパート建築の消費税を回収するという一部の不埒者の合法的脱税制度というよりも、大企業の受益の方がより重要である。売上高の 5% は中小企業では大した金額ではないが、大企業では結構な金額となり、それにかかる消費税額の控除額も巨額にのぼるからである<sup>4</sup>。

続いて、第 6 次指令第 17 条第 6 項では、厳密な意味で事業的支出ではない、ぜいたく品や娯楽に対する支出に対する控除を認めないこととしている。2006/112/EC の指令では、第 176 条として独立化されている。

さらに、第 17 条第 7 項では、経済的寿命のサイクルが長い資本的資産や他の財の全部又は一部について、税額控除のシステムから除外しても良いことを加盟国に認めている。競争条件を同一に保つために、税額控除を制限する代わりに、課税事業者がその国で、自ら製造した資産や、課税事業者がその国で購入又は輸入した資産に対して課税することを認めている。2006/112/EC の指令では、第 177 条として独立条文化されている。

このように、前段階税額の控除制限の基本は、前段階税額控除が認められない取引に係る付加価値税の控除を認めないものとすることである。これに、耐久財についての税額控除の制限が付け加えられたものである。

通常の仕入れや一般の経費については、1 回の売上ですべての資本や資金が回収されてしまうので、わが国の場合と同様、諸外国でも仕入税額の調整を要しないものとされている。以下では、資本設備に対応する付加価値税の控除について、各国の制度のあらましをみて

<sup>2</sup> 佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について—95%ルールの見直しと交際費等支出課税—」『税大ジャーナル』第 8 号、2008 年 6 月号、161 ページより抜粋。なお、上記 (a) から (e) までの邦訳について同ページを参考にしている。

<sup>3</sup> 同上論文、162 ページ参照。

<sup>4</sup> 佐藤明弘教授は 95%ルールの廃止を提言している。山本守之氏は、イギリスの例を見習うべしとの意見である。佐藤明弘同上論文、161 ページ及び 164 ページ参照。

いくことにしよう。

## 2 諸外国の付加価値税における仕入税額の調整

消費型付加価値税の下では、資本財にかかる税額は購入時に全額控除されるのが原則である。しかし、購入後一定期間内に、用途の変更があった場合（課税から課税以外へ、又はその逆）には、多くの国（オーストリア、ベルギー、デンマーク、フランス、ドイツ、ギリシャ、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ポルトガル、スペイン、トルコ、イギリス）で、仕入れにかかる税額を調整するものとされている。この期間は資本財については、多くの国で5年（トルコは3年）、土地・建物などの不動産については10年（トルコは3年、ギリシャとイタリアは5年）となっている<sup>5</sup>。

用途の変更がなぜ問題になるかといえば、付加価値税の本質は賃金課税にあり、資本収益については、課税を免除するものだからである。シャウプ博士は次のように述べている。

「固定資産をある程度使用した後に転売する場合、消費型付加価値税の場合には、控除法は一層簡単なものである。というのは、売上高は使用された資本財の売上高を含めて定義されており、また、使用された資本財の購入額は控除されているからである。フランスの製造者付加価値税は次のような興味ある規定を置いていた。すなわち、減価償却可能な資産が購入後5年以内に転売される場合には、認められていた購入金額の控除は遡って無効となり、そして当初の購入者が当該資産を保有していた年数に比例する分についてのみ控除を再度認めるというものである<sup>6</sup>。この規定は、使用された資本財の最初の売却に対して、その財の使用年数に対応して減少する税率で、取引高税を課すのと同じことであった<sup>7</sup>。」

付加価値税の理論では、投資が資本収益として用をなさなくなった場合には、その用をなさなくなった期間については、投資非課税を認めてはならないということである。

## 3 課税売上割合が変動した場合の仕入税額の調整

### (1) フランスの付加価値税における仕入税額の調整

わが国の消費税の実務では、転用の場合の調整によって補足できない投資の非課税について、課税売上割合の変動があった場合の調整により補うという構図である。転用の事実が認められなくても、課税売上割合が変動すれば、それに応じた課税へ収斂するということになっている。結局、投資の税額控除については、非課税売上げに対応する部分が認められないということになっている。このような控除制限はフランスに端を発している。

フランスの場合、調整を要するのは、課税売上割合が10ポイントを超えて変動した場合で、その変動があった課税期間で追加控除又は取り戻しの調整が行われるが、調整期間は、賃貸している建物については、完成時若しくは取得時から14年間。その他の建物について

<sup>5</sup> 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995年、138ページ参照。

<sup>6</sup> Norr and Kerlan, *Taxation in France*, World Tax Series, Law School of Harvard University (Chicago: Commerce Clearing House, 1966), p.1019 参照。

<sup>7</sup> Carl S. Shoup, "Public Finance (Second Edition)", Aldine Publishing Company, 1970, p.258. C.S.シャウプ著塩崎順監訳『財政学(1)』有斐閣、1973年、372頁。

は、完成時若しくは取得時から 9 年間。建物以外の固定資産については、取得、輸入若しくは使用開始から 4 年間とされている。ただし、1 日でも使用されれば 1 年とされるので、それぞれ 15 年、10 年、5 年となっており<sup>8</sup>、多くのヨーロッパ諸国と同じ調整期間とされている。

### 3 用途変更の場合の仕入税額の調整

#### (1) ヨーロッパの付加価値税

消費型付加価値税の下では、資本財にかかる税額は購入時に全額控除されるのが原則である。しかし、購入後一定期間内に、用途の変更があった場合（課税から非課税へ、又はその逆）には、多くの国（オーストリア、ベルギー、デンマーク、フランス、ドイツ、ギリシャ、イタリア、ルクセンブルク、オランダ、ポルトガル、スペイン、トルコ、イギリス）で、仕入れにかかる税額を調整するものとされている。この期間は資本財については、多くの国で 5 年（トルコは 3 年）、土地・建物などの不動産については 10 年（トルコは 3 年、ギリシャとイタリアは 5 年）となっている<sup>9</sup>。

#### (2) ドイツの付加価値税における仕入税額控除の調整

ドイツ（旧西ドイツ）の純売上税法における仕入税額控除の調整の規定を紹介しよう。ドイツでは、多くのヨーロッパ諸国と同じく、資本財について 5 年間の調整期間を求めている。

※参考

#### 第 15 条 前段階税額控除

(1) (2) (3) (4) (5) (6) 省略。

(7) 企業家とその企業において設備資産として使用または利用する経済財について、前段階税額控除の基準となる諸般の関係に、製造ないし製作の行なわれた年につづく 4 年間に変更があった場合、変更のあった各年に対し前段階税額控除の修正による調整が行なわなければならない。修正にあたっては、変更のあった各年に経済財にかかる前段階税額の 1/5 の修正がなされるものとする。第 1 段および第 2 段は営業資産に含まれない当該経済財にも適用される<sup>10</sup>。

#### (3) カナダの仕入税額控除の調整

カナダでは、資本財への支出に関する仕入税額控除の調整については、特別なルールが存在するといわれる<sup>11</sup>。

動産については、50%以上営利活動に使用される場合には、全額控除が認められる。こ

<sup>8</sup> 山本守之『実務消費税法（新版三訂版）』税務経理協会、1997年、406頁参照。

<sup>9</sup> 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995年、138ページ参照。

<sup>10</sup> 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1973年、279-280ページ参照。

<sup>11</sup> カナダの仕入れ税額の調整の説明については、知念裕前掲書、172-173ページによっている。

れに対して、50%未満の場合には、仕入税額控除がまったく認められない。50%以上の営  
利使用割合の動産が後に50%未満となった場合には、その時点の公正な市場価額で売却さ  
れたものとして付加価値税（GST）が課税される。逆に、取得時には50%以上営利活動に  
使用されていなかった資産が50%以上となった場合には、当該資産の取得時に支払った付  
加価値税額と、使用割合の変化時にその公正な市場価額に課される付加価値税額のうちど  
ちらか小さい方に基づいて全額の控除を受けることができるものとされる。

不動産については、90%以上営利活動に使用される場合には、仕入税額の全額控除が可  
能である。これに対して、不動産の営利活動における使用割合が10%未満の場合には一切  
仕入税額控除が認められない。

不動産の使用の用途の変更については、事業者による不動産の使用が10%以上変化する  
場合には、仕入れにかかる税額の調整が必要となるといわれる。例えば営利活動に使用さ  
れる不動産について、営利使用割合が10%以上増加する場合の仕入れにかかる控除税額は、  
増加率にその時点で当該不動産の公正な市場価額に課される付加価値税額と当該不動産の  
取得時に支払われた付加価値税額のうち、どちらか少ない方を乗じた額に等しくなるもの  
とされる。

例えば、取得時100,000ドル、現在の市場価額90,000ドルの建物の場合、付加価値税額  
はそれぞれ7,000ドルと6,300ドルである。少ない方は6,300ドルである。営利使用割合  
が20%アップした場合の仕入税額控除額は、 $20\% \times 6,300 \text{ドル} = 1,260 \text{ドル}$ となる。

これとは逆に、営利使用割合が減少する場合には、事業者は当該不動産を一部売却した  
ものとみなされる。減少率に、その時点の公正な市場価額でみたGSTか、あるいは取得時  
に課されたGSTのうち、どちらか少ない方を乗じた額に相当する税額の納付が必要だとさ  
れる。

例えば、上述の場合で、営利使用割合が20%減少する場合は、その時点の公正な市場価  
額でみた付加価値税6,300ドル、取得時に課された付加価値税7,000ドル。少ない方は、  
6,300ドル。したがって、営利使用割合が20%減少する場合には、1,260ドル（ $20\% \times 6,300$   
ドル）を納付しなければならない。

金融機関については、営利活動に使用される資本財以外の仕入税額は他の事業者と同様  
90%以上である場合、全額控除される。しかし、動産にかかる税額については、他の事業  
者が50%以上である場合、全額控除されるのに対して、実際の営利使用割合に応じての税  
額控除となる。

金融機関が、動産の使用を営利活動から非営利活動（又は逆）へ変更する場合、当該動  
産の購入価額が50,000ドル（約375万円）を超えなければ、仕入税額の調整の必要はない。  
当該動産の購入価額が50,000ドルを超えた場合でも、使用の累積変化が10%を超えなけれ  
ば、仕入税額の調整はやはり不要とされる。

#### 4 不課税の取引に使用された資産の譲渡と役務の提供に課税された付加価値税の控除

欧州共通付加価値税の下では、国内で行われたならば前段階の税額控除がみとめられたであろうと考えられる取引に使用された資産の譲渡と役務の提供に課せられた付加価値税（みなし付加価値税）が控除可能である<sup>12</sup>。この規定は EU 固有の規定である。

「2006/112/EC」第 168 条では、控除の要件として課税事業者の課税取引の目的のために資産等の譲渡及び役務の提供が使用されることを規定されている。第 1 項で、控除される付加価値税は、他の課税事業者により実行されたか若しくは実行されるべき資産等及び役務の供給に関して、加盟国に支払われた付加価値税だとされる（168 《a》）。この原則規定に引き続いて、同条第 2 項では、下記のように規定されている。

「ほかの課税事業者から資産の譲渡または役務の提供を受けていたならば、前段階税の控除の対象とならないであろう資産や役務を、課税事業者が自らが生産し提供を行っていた場合に、これをほかの課税事業者から有償で購入したものとみなして課税する権利が加盟国には認められています（第 18 a 条、第 27 条）。このような制度を導入した国で課されるみなし付加価値税<sup>13</sup>」。（168 《b》）。

天野史子氏によれば、この税額控除は、「自己創出資産および役務に対してみなし課税された付加価値税の控除」だといわれるものである<sup>14</sup>。また、みなし課税された付加価値税を前段階税として控除するための要件は各加盟国の裁量にゆだねられているとのことである<sup>15</sup>。

ちなみに、「2006/112/EC」では、前段階税額控除が認められる付加価値税として以上のほか、下記の付加価値税が控除可能である。

EU 域内取得に課税される付加価値税。（168 《c》）。

EU 域内みなし取得に課税される付加価値税。（168 《d》）。

納税義務が成立した又は支払われた輸入付加価値税。（168 《e》）。

#### 5 特定の非課税取引に使用された資産の譲渡と役務の提供に課税された付加価値税の控除（輸出免税）

「2006/112/EC」第 168 条では、以上のほかに、上記に関連する、下記の輸出取引などの非課税取引のために使用される資産又は役務に課税された付加価値税が控除可能である<sup>16</sup>。

<sup>12</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』中央経済社、2009年、173ページ参照。

<sup>13</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパーズ天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』中央経済社、2009年、175ページ。

<sup>14</sup> 2006/112/EC 第 18 条(a)は、課税事業者により製造、建設、抽出、加工、購入または輸入で、他の課税事業者から取得した場合には完全に控除できなかったであろう場合に、事業目的でそれを適用することについて、有償での資産等の譲渡として加盟国に課税を容認することを規定している。

<sup>15</sup> 同上書、178ページ。

<sup>16</sup> 同上書、176ページより抜粋。

EU 域内非課税納品 (第 138 条)。輸出及び輸出関連取引 (第 146 条、第 147 条)。非課税国際輸送 (第 148 条、第 149 条)。一時輸入等、非課税となる輸入 (第 161 条)。引き続き輸出または EU 域内非課税納品に用いられる資産の取得または関連する役務の提供 (第 164 条)、などである。

ところで、欧州各国の実際の付加価値税の下では、例外なく、税額を控除する権利はインボイスの保有が絶対条件である。税額控除法の付加価値税では、わが国の消費税に見られる控除要件に見られる「仕入れ又は課税仕入れに係る消費税」として当然に認められるものではない<sup>17</sup>。「2006/112/EC」では、input tax の控除は、正当だとされるインボイスを保有していることを条件に認められる権利だとされている。(第 178 条《a》)。EU 域内取得に課せられた前段階税額控除のためには、有効なインボイスの保持と申告書上への記載が不可欠だとされる<sup>18</sup>。

## 6 非課税の農業者からの購入に係る付加価値税額の input tax の推定控除

わが国の消費税でいう、「仕入税額の調整」には入らないかも知れないが、EU 固有の仕入税額があるので、紹介しておこう。

EU 諸国では、農業者は非課税扱いとされている国が多い。しかし、それでは、農業者が取引の中間段階に入ると、付加価値税が累積してしまう。そこで、欧州共通付加価値税第 6 次指令では、農業者を定義上、課税事業者として、選択肢として、固定相殺比率方式 (flat rate compensation scheme) の選択を認めている。固定相殺比率方式は、2006/112/EC にも、そのままの内容で継承されている。

固定相殺比率方式とは、最終生産物に対する投入付加価値税額を国民経済統計から割り出し、その比率を農業者の売上高に乗じることによって、非課税の農業者では控除できない前段階税額控除を価格面での引き上げを認めることによって補償する方式である。固定相殺比率方式を選択した農業者は、固定比率農業者 (flat rate farmer) と呼ばれ、インボイスを発行しなくても、課税事業者に対する販売であれば、固定比率による価格引き上げが認められる<sup>19</sup>。一方、固定比率農業者から購入した顧客 (課税事業者に限る) は、その価格引き上げに等しい額の前段階税額控除が認められる。ただし、実際の固定相殺比率方式の実務上、フランスに限っては、補償は次の取引先からではなく政府から還付金 (refund) として受け取ることになっている<sup>20</sup>。

<sup>17</sup> わが国の消費税が税額控除法の付加価値税だとする見解が見られるが、消費税法でいう売上に係る税額から仕入れに係る税額を控除して消費税を計算するという原則規定にとらわれた誤った見解である。仕入れに係る税額は、付加価値税にいう「input tax」ではない。わが国の消費税には、前段階税額とう文言の代わりに、必ず、「仕入れに係る税額」という文言が出てくる。

<sup>18</sup> 同上書、178 ページ参照。

<sup>19</sup> European Community, 77/388/EEC, Article 25, 3, 1977 参照。European Community, 2006/112/EC, Article 300, 2006 参照。

<sup>20</sup> Jean-Pierre Balladuer and Antoine Coutière, "France," in Henry J. Aaron, eds., *The*

事務的な面での救済措置もある。農業者からは、原則としてインボイスの交付が受けられないのであるが、その代わり購入者が発行した資料を保存、農業者のも写しを交付することで、前段階控除が認められる<sup>21</sup>。

さて、固定相殺比率方式は、現在、農業者に対する特別な救済措置として、EU 諸国の内、多くの国で採用されている。ただし、価格引き上げ率については、EU 加盟国によって異なる。農産物に対する税率（多くの場合、軽減税率）や、農産物の収穫までに要した投入財貨に対する税率と比較対照の上、選択されるものだからである。一般的に言えば、固定比率が、仕入れに係る平均税率を下回る場合には、農業者は固定比率農業者となることを選択せず、付加価値税の通常のルールに従い、前段階税額控除を受けることの方が有利である。固定比率が適用税率より高い場合にも一定の便益はあるであろう。

しかし、フランスの場合には、refund が 4%なのに比較して、仕入れに係る付加価値税は、付加価値税の標準税率は 19.6%であり、肥料、種等の原材料等に軽減税率が適用されているとはいっても、平均 10%近くにはなると思われる<sup>22</sup>。農産物に対する税率（軽減税率）は 5.5%である<sup>23</sup>。通常課税の下では、顧客に対して 5.5%請求できるのが、固定比率方式を選択した場合には、4%相当額の還付しか得られないのであるから、この面でも、不利なのは否めない。したがって、フランスにおいては、固定相殺比率方式の選択の便益はかなり少ないものといえる。固定相殺比率方式は、事務的に劣っている農業者のための制度として温存されているといってもよいであろう。ドイツでは、現在、農産物に対する軽減税率 7%、価格引き上げ率 9.0%で、農業者にとって、フランスに比較すれば、僅かであるが、便益が多いものといえる<sup>24</sup>。

ただし、各国の裁量の農業者に対する特別な取り扱いをしない国もある。デンマーク、イギリスでは、農業者であっても、売上が一定額を超える場合は登録課税事業者となることが強制される。農業者の内、比較的小さい割合の農業者のみが、付加価値税の初期において、固定相殺比率方式を選択することができる<sup>25</sup>。

---

*Value-Added Tax : Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981, p.23 参照。ヘンリー・J・アーロン編塩崎潤訳『付加価値税－ヨーロッパからの教訓－』、今日社、1987年、23 ページ参照。

<sup>21</sup> Alan A. Tait, *Value Added Tax International Practice and Problems*, International Monetary Fund, Washington, D.C., 1988, p.146 参照。

<sup>22</sup> M.Etienne Georg, op,cit., 4)Farmers Flat rate system (2010年11月6日閲覧)より抜粋。Georgによると、フランスの農業者の購入品の平均付加価値税率は10%だとのことである。

<sup>23</sup> M.Etienne Georg, "V. A.T A National legislation? Summary," <http://www.efac.net/Nyheder/VAT-A+national+legislation.htm>, 4)Farmers Flat rate system (2010年11月6日閲覧)。

<sup>24</sup> M.Etienne Georg, op,cit., 4)Farmers Flat rate system (2010年11月6日閲覧)より抜粋。

<sup>25</sup> Alan A. Tait, op,cit., p.147 参照。

## II 日本の消費税の仕入税額控除の調整

### 1 課税売上割合が著しく変動した場合

#### (1) 仕入税額控除の調整の概要

実務家の解説によれば、棚卸資産はともかく、「固定資産のように長期間にわたって使用されるものについて、仕入時の状況だけで税額控除を完結させることは、課税売上割合が著しく変動した場合を考慮すれば、かならずしも適切な方法であるとはいえない。そこで、消費税については、固定資産のうち、一定金額以上の調整対象固定資産については、一定の方法により、仕入れにかかる税額を調整することとしている<sup>26</sup>。」と解説されているところである。以下、法令を引用する。

「事業者（免税事業者を除く）が国内において調整対象固定資産の課税仕入れを行い、又は調整対象固定資産に該当する課税貨物を保税地域から引き取り、且つ、比例配分法により仕入れにかかる消費税額の計算をした場合（課税売上割合が95%以上でその調整対象固定資産にかかる課税仕入等の税額的全額が控除された場合を含む。）に、その者（相続によりその者の調整対象固定資産にかかる事業を承継した相続人及び合併により当該事業を承継した合併法人を含むものとし、これらの者のうち免税事業者を除く。）が、仕入れ等の課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間（第3年度の課税期間）の末日において保有しており、かつ、第3年度の課税期間における通算課税売上割合が仕入れ等の課税期間における課税期間における課税売上割合に対して著しく変動したときは、第3年度の課税期間において仕入れにかかる消費税額を加減算する方法により調整するものとする。」（消法33）。

※1：「比例配分法」による場合とは、個別対応方式における課税・非課税共通仕入れの税額を課税売上割合で按分する場合及び一括比例配分方式によっている場合のこと。

※2：「課税売上割合」について。我が国の消費税の納付税額の算定にあたっては、課税仕入高にかかる税額は全額控除されるのが原則である。ただし、課税と非課税の双方の売上高を有する事業者について、課税売上割合（課税期間の総売上高に占める課税売上高の割合）が95%未満の場合には、個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかの方式で計算した税額が控除される。「個別対応方式」は、課税期間の課税仕入にかかる税額を①課税売上高にのみ対応するもの、②非課税売上高にのみ対応するもの、③課税売上高と非課税売上高に共通するものに区別する。そこで、③の課税売上割合を乗じた額に①を加算した額が控除税額である。これに対して、「一括比例配分方式」は、課税期間の課税仕入にかかる税額に課税売上割合を乗じた額を控除する方法である。何度も繰り返すが、ここで、問題なのは、課税売上割合が95%以上であれば、仕入れにかかる税額が全額控除されてしまうことである。

<sup>26</sup> 山本守之『実務消費税法（新版三訂版）』税務経理協会、1997年、405ページ。

## (2) 対象となる資産

有形固定資産、無形固定資産、生物、その他（ゴルフ場利用株式等）で、一の取引単位で課税仕入れにかかる支払対価の額（税抜き）が100万円以上のものである（法2⑩）。調整対象固定資産の範囲には、回路施設利用権、預託金方式のゴルフ会員権、課税資産を賃借するための権利金等、著作権等、他から購入したソフトウェアの購入費用他の者に依頼した場合のソフトウェア開発費用、書画・骨董が含まれる（消基通12-2-1）。

ただし、法人税の取扱いと異なり、課税仕入れにかかる支払対価の額は、資産の対価をいい、引取運賃、荷役費等又は資産を事業の用に供するために必要な課税仕入れにかかる対価の額を含まないものとされている。（消基通12-2-2）。

調整を行う固定資産を一定金額以上のものに限定するのは、制度の簡素化と納税者及び税務当局の事務負担をできる限り軽減するためであるものとされる<sup>27</sup>。

## (3) 著しい変動と通算課税売上割合

調整を行うのは、「著しい変動」の場合であるが、それは、変動率が50%以上で、且つ、変動差が5%以上の場合である。

①仕入れにかかる消費税額に加算する場合 下記2つの条件をいずれも満足する場合  
イ、（通算課税売上割合－仕入れ等の課税期間の課税売上割合）／仕入れ等の課税期間の課税売上割合＝50%以上

ロ、通算課税売上割合－仕入れ等の課税期間の課税売上割合＝5%以上

②仕入れにかかる消費税額から控除する場合 下記2つの条件をいずれも満足する場合  
イ、（仕入れ等の課税期間の課税売上割合－通算課税売上割合）／仕入れ等の課税期間の課税売上割合＝50%以上

ロ、仕入れ等の課税期間の課税売上割合－通算課税売上割合＝5%以上

※1：通算課税売上割合とは、仕入れ等の課税期間から第3年度の課税期間までの各課税期間において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額から売上げにかかる対価の返還等の金金額の合計額を控除した残額のうちに、課税資産の譲渡等の対価の額の合計額から課税売上げにかかる対価の返還等の金金額の合計額を控除した残額の占める割合をいう。（法33②、令53③）。

※2：仕入れ等の課税期間から第3年度の課税期間まで継続して、課税売上割合を準ずる割合を適用している場合の通算課税売上割合－各課税期間の課税売上割合に準ずる割合を通算した割合

※3：仕入れ等の課税期間から第3年度の課税期間のうちいずれかの課税期間において、課税売上割合に準ずる割合を適用した場合又は適用しなかった場合の課税売上割合－それぞれの課税期間において適用した課税売上割合又は課税売上割合に準ずる割合を合計した割合を仕入れ等の課税期間から第3年度の課税期間までの課税期間の数で除した割合。

<sup>27</sup> 山本守之、前掲書408ページ参照。

#### ※4：課税売上割合を算定する上での留意事項

輸出免税は課税資産の譲渡等に含まれること。事業者単位で計算すること。売上高、対価の返還などいずれも税抜き金額で計算すること。免税事業者であった課税期間において行った課税資産の譲渡につき課税事業者となった課税期間において売上げにかかる対価の返還があった場合であっても、課税売上割合の計算上、分母及び分子から控除すること。その場合は消費税がないところから全額を控除すること（消基通 11-5-2）。貸し倒れを控除しないこと。支払手段（手形等）の譲渡、売り現先の債権譲渡、金銭債権の譲渡は非課税とされているが、課税売上割合の計算上は、非課税売上を含めないこと。株式の譲渡は、譲渡対価の5%のみが非課税売上高に含まれること。公社債利子、預金利子は非課税売上げであること。受取配当金、受取保険金は課税対象外なので、課税売上割合の計算に反映させないこと。国内取引の金額を基礎としているから、輸出は含まれるが、国外取引は含まれないこと。

#### ※6：「課税売上割合に準ずる割合」（消費税法基本通達 11-5-7）

「・・・、課税売上割合に準ずる割合とは、使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合その他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性質に応ずる合理的な基準により算出した割合をいう。」

※7：第3年度の課税期間で、免税事業者である場合は、この調整を行う必要はないものとされる。

#### (4) 調整の内容

##### ①第3年度の仕入税額に加算する調整金額

変動率が50%以上で、当初課税売上割合に比べて通算課税売上割合が5%以上高くなったとき。

$(\text{調整対象基準税額} - \text{通算課税売上割合}) - (\text{調整対象基準税額} \times \text{その仕入れ等の課税期間の課税売上割合})$

##### ②第3年度の仕入税額から控除する調整金額

変動率が50%以上で、当初課税売上割合に比べて通算課税売上割合が5%以上低くなったとき。

$(\text{調整対象基準税額} \times \text{その仕入れ等の課税期間の課税売上割合}) - (\text{調整対象基準税額} - \text{通算課税売上割合})$

## 2 調整対象固定資産を転用した場合の調整

### (1) 課税業務用から非課税業務用への転用

事業者（免税事業者を除く）が、国内において調整対象固定資産の課税仕入れを行い又は調整対象固定資産に該当する課税貨物の引き取りを行い、かつ、当該課税仕入れ又は当

該課税貨物にかかる課税仕入等の税額（「調整対象税額」という。）につき課税資産の譲渡等にもみ要するものとして個別対応方式により仕入れにかかる消費税を計算した場合において、当該事業者（相続によりその者の調整対象固定資産にかかる事業を承継した相続人及び合併により当該事業を承継した合併法人を含むものとし、これらの者のうち免税事業者を除く。）が、当該調整固定資産を仕入れ等の日から3年以内に課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にかかる業務の用に転用したときは、転用した日が次のいずれに属するかにより次に定める消費税額を転用した日の属する課税期間の仕入れにかかる消費税から控除する。（消法34①）。

- ① 仕入れ等の日から1年を経過する日までの期間－調整対象税額に相当する消費税額
- ② ①の期間の末日の翌日から同日以後1年を経過する日までの期間－調整対象税額の3分の2相当額
- ③ ②の期間の末日の翌日から同日以後1年を経過する日までの期間－調整対象税額の3分の1相当額

※1：上記の転用は全部課税業務用に使っていた資産を全部非課税業務用に転用した場合に適用されることに留意すべきである。したがって、課税業務用を課税・非課税共通用に供した場合や、課税・非課税共通用の固定資産を非課税業務の用に供した場合には適用されない。（消基通12-4-1）。

※2：調整の結果、仕入れにかかる消費税額から控除しきれない金額があるときは、当該金額は転用日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額（売上げにかかる消費税額）に加算される。

## （2）非課税業務用から課税業務用への転用

事業者（免税事業者を除く）が、国内において調整対象固定資産の課税仕入れを行い又は調整対象固定資産に該当する課税貨物の引き取りを行い、かつ、当該課税仕入れ又は当該課税貨物にかかる課税仕入等の税額につき非課税業務用にもみ要するものとして個別対応方式により仕入れにかかる消費税がないこととした場合において、当該事業者（相続によりその者の調整対象固定資産にかかる事業を承継した相続人及び合併により当該事業を承継した合併法人を含むものとし、これらの者のうち免税事業者を除く。）が、当該調整固定資産を仕入れ等の日から3年以内に課税業務用に転用したときは、転用した日が次の期間のいずれに属するかにより次に定める消費税額を転用した日の属する課税期間の仕入れにかかる消費税に加算する。（消法35①）。

調整金額は次のとおり。

- ① 仕入れ等の日から1年を経過する日までの期間－調整対象税額に相当する消費税額
- ② ①の期間の末日の翌日から同日以後1年を経過する日までの期間－調整対象税額の3分の2相当額
- ③ ②の期間の末日の翌日から同日以後1年を経過する日までの期間－調整対象税額の3分の1相当額

※1：上記の転用は全部非課税業務用に使っていた資産を全部課税業務用に転用した場合に適用されることに留意すべきである。したがって、非課税業務用を課税・非課税共通用に供した場合や、課税・非課税共通用の固定資産を課税業務の用に供した場合には適用されない。(消基通 12-5-1)。

3 納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産にかかる消費税額の調整  
付加価値税の理屈というよりも、事業者が不利とならないようにとの観点から、免税事業者が課税事業者になった場合や、逆に、課税事業者が免税事業者になった場合には、在庫にかかる消費税額を仕入れにかかる消費税額に加減算するものとされている。

(1) 免税事業者が課税事業者になった場合

仕入れにかかる消費税額に加算する金額

期末在庫 2,100 万円  $\times 4/105 = 80$  万円

(2) 課税事業者が免税事業者になった場合

事業者が納税義務の免除を受けることとなった日の前日の日において有する棚卸資産のうち、その前日の属する課税期間中に国内における課税仕入れ又は課税貨物の引き取りを行ったものについては、その資産にかかる課税仕入れ等の税額は、当該課税期間（直前課税期間）の仕入れにかかる消費税額の計算の基礎となる課税仕入れ等の税額に含めない。(消法 36②)。

### Ⅲ 非課税資産の輸出を行った場合の消費税額の調整

#### 1 非課税資産の輸出を行った場合

(1) 制度の趣旨

輸出取引のうち国内で非課税とされる資産の譲渡等、例えば身体障害者用物品などの製作のための課税仕入れに対して課税された消費税を控除しないまま輸出すると、国内で行った課税仕入れにかかる消費税額分だけ輸出価格の上昇をもたらすことになる。内国消費税を外国の消費者に負担することは適当でないとする。そこで、「・・・、当該非課税資産の譲渡等が輸出取引等に該当するものであることにつき、財務省令で定めるところにより証明がされたときは、当該非課税資産の譲渡等のうち当該証明がされたもの」は、課税資産の譲渡等にかかる輸出取引とみなすことにより、輸出取引等に要する課税仕入れ等にかかる税額を控除するものとしている。(消法 31①参照)。

(2) 非課税資産の譲渡等のうち、「輸出取引等」に含まれないもの。(令 51①)。

金融商品取引法第二条第一項に規定する有価証券その他これに類するものとして政令で定めるもの（ゴルフ場利用権を除く）及び外国為替及び外国貿易法第六条第一項第七号に規定する支払手段（収集品その他を除く）その他これに類するものとして政令で定めるもの（「有価証券等」という）の譲渡並びに貸付金、預金、売掛金その他の金銭債権の輸出は、輸出取引等に含まれない。(令 51①、法別表第一第二号、令 9①四)。

(3) 非課税資産の譲渡等のうち、「輸出取引等」に含まれるものの例示。

一、利子を対価とする貸付金等。(令 10①)。

二、預貯金の預け入れ、収益の分配を対価とする信託、償還差益を対価とする国債等又は約束手形の取得、手形の割引、金銭債権の譲受けその他の承継(包括承継を除く)で、当該貸付又は行為にかかる金銭債権の債務者が非居住者であるもの。(令 10③一、二、五、六、七、八)

三、有価証券、登録国債の貸付けで非居住者に対して行われるもの。(令 10③十一)。

#### (4) 輸出証明の方法

書類及び帳簿を整理し、当該非課税資産の譲渡等を行った日の属する課税期間の末日の翌日から2ヶ月を経過した日から7年間、納税地等に保存する方法による。(消規 16①)。貨物の輸出の場合には輸出許可書又は税関長の証明書の保存が必要。郵便物としての輸出で、20万円以下である場合、事実と必要事項を記載した書類又は帳簿で可である。(消規 16②)。

#### (5) 課税売上割合における取扱い

課税資産の譲渡等にかかる輸出取引等に該当するものの対価の額は、課税売上割合の分母、分子の両方に含まれる。

対価の返還があった場合には、資産の譲渡等にかかる対価の返還等の金額に含める。

納税義務免除の判定にあたっては、基準期間における課税売上には算入しないものとされている。(基通 1-4-2)。

## 2、海外支店への移送

### (1) 制度の趣旨及び取扱い

海外支店等への貨物の輸出は、会社の内部取引であり、資産の譲渡等に該当しないのであるが、海外支店への移送については、国内で消費税が課税されており、税額を控除しなければ、他の輸出免税取引とのバランスが取れないという理由で、海外支店への移送を輸出取引とみなして課税仕入れにかかる税額を控除することとしている。(消費法 31②)

「事業者が国内以外の地域における資産等の譲渡等又は自己の使用のため、資産を輸出した場合において、当該資産が輸出されたことにつき財務省令で定めるところにより証明がされたものは、課税資産の譲渡等にかかる輸出取引等に該当するものとみなして前条の規定を適用する。」

ここで海外支店への移送の例として、通達では、「事業者が国外の支店で使用するための事務機器等を当該支店あてに輸出する場合」がこれにあたるとしている。(消基通 11-7-1)。

### (2) 課税売上割合

海外支店への移送については、資産としては譲渡されていないから、その資産の本船甲板渡し価格(FOB 価格: free on board)を、分母、分子に含める。ちなみに、FOB 価格とは、船に乗せた段階で荷主の責任がなくなる価格である。具体的には、貨物の代金に、港までの運賃、船に乗せるまでの保険料が入った金額となる。高額な機械類の輸出の場合に FOB 価格が利用されることが多い。

納税義務免除の判定にあたっては、これも又、基準期間における課税売上には算入しないものとされている。(基通 1-4-2)。

### 3 非課税資産の輸出を行った場合の消費税額の調整の意義と問題点

付加価値税の趣旨からいって付加価値を構成せず、したがって非課税としてはならない資産の譲渡等を非課税とし、課税売上割合を適用するところから、事業者には不利にならないような措置が別途必要になる。とくに、輸出取引については、この傾向が強く反映されているものといえよう。

そもそも、輸出価格が消費税分だけ高くなる保証はどこにもない。非課税資産の輸出を行った場合の消費税額の調整については、国内取引に比較して、輸出を優遇するものだといつてよい。

朝日新聞の報道によれば、三菱ケミカルホールディングスの小林喜光社長は、新興国の台頭で、「3位までに入らないと、価格(決定)の支配力は得られない<sup>28)</sup>」として、拡大戦略を続ける考えを表明している。グローバルに展開する大企業間の競争では、税金はそもそも価格決定の原因にはならない。ただし、コストは低い方が国際的な競争上有利なので、国策として、消費税に、輸出奨励的な意味合いを持たせているものである。

## IV 事例研究

### 1 期首又は期末棚卸資産の税額調整

免税事業者が課税事業者になった場合は、例外的に期首の在庫についての仕入税額控除を認めている。これに対して、課税事業者が免税事業者になった場合や、課税事業者を選択している事業者が「課税事業者選択不適用届出書」を提出した場合、期末棚卸資産に対する消費税額のうち、当期中に仕入れたものについては、課税仕入にかかる税額から控除する。(消法 36⑤)。

期首棚卸資産の税額調整については、事業者が不利にならないようにした措置で、期末棚卸資産の税額調整については、期首棚卸資産の税額調整との課税公平上のバランスを取ったものである。付加価値に対する課税の観点からすればこうした措置は当然の話である。しかし、インボイス型付加価値税では、当然ではない。けだし、消費型付加価値税に費用収益対応の原則はなく、課税期間の課税仕入れの積み上げ計算を基礎に納付税額が算定されるからである(ただし、課税期間が短く、免税点が低ければ問題にならないように思われるが)。

西ドイツ純売上税の導入時、在庫品に関する経過規定により、1967年末に存在する在庫について、調整が行われた。売上税収入の2割の減収になったといわれる<sup>29)</sup>。

<sup>28)</sup> 朝日新聞、2009年11月22日朝刊7面参照。

<sup>29)</sup> 佐藤進、前掲書、136ページ参照。

## 2 課税売上割合が著しく変動した場合の仕入税額の調整

前々期に本社ビルを 10,500 万円 で新築、前期及び当期に土地を売却。

例

年度	税抜売上高	税抜総売上高	課税売上割合
前々期	9,800 万円	10,000 万円	98%
前期	9,600 万円	12,000 万円	80%
当期	10,600 万円	53,000 万円	20%

### (1) 通算課税売上割合

$$(9,800 \text{ 万円} + 9,600 \text{ 万円} + 10,600 \text{ 万円}) / (10,000 \text{ 万円} + 12,000 \text{ 万円} + 53,000 \text{ 万円}) \\ = 40\%$$

### (2) 変動率

$$(0.98 - 0.40) / 0.98 = 0.5918 \quad 50\% \text{以上}$$

### (3) 変動差

$$0.98 - 0.40 = 0.58 \quad 5\% \text{以上}$$

### (4) 前前期に実際に控除した税額

$$10,500 \text{ 万円} \times 4/105 = 400 \text{ 万円}$$

### (5) 再計算した税額

$$400 \text{ 万円} \times 40\% = 160 \text{ 万円}$$

### (6) 当期において調整する（控除をカットされる）税額

$$400 \text{ 万円} - 160 \text{ 万円} = 240 \text{ 万円}$$

なお、調整前の仕入税額から調整税額が控除しきれないときは、前々期に控除しすぎたからであり、控除しきれなかった税額を「控除過大調整税額」として課税標準額に対する消費税額に加算することになる。

これに対して、課税売上割合が著しく増加した場合は、再計算した税額と実際に控除した税額との差額を第3期目の仕入税額に加算する。

留意すべきは、課税売上割合が変動した場合の仕入税額の調整は、調整対象固定資産にかかる仕入税額を一括比例配分方式で計算する場合や、個別対応方式で共通仕入れに区分して計算する場合に限り行われることである。原則として、95%以上による全額控除、個別対応方式で課税売上げにのみ対応する仕入れに区分して計算した場合には適用されない。課税売上割合が税額計算に関係していないのだから、課税売上割合が変動したときでも調整する必要がないとされる。ただし、上記の場合のように、課税売上割合が著しく変動した場合には、変動率、変動差の要件を満たせば、税額調整が必要になる<sup>30</sup>。

<sup>30</sup> 熊王征秀『税理士損害賠償トラブルを防止するための消費税トラブルの傾向と対策』ぎ

### 3、調整対象固定資産を転用した場合の仕入税額の調整

前期中に、居住用賃貸マンションを貸事務所として入居者の募集をして、個別対応方式により建設費の全額 3,150 万円（税込）を仕入税額控除の対象とした。当期において用途を居住用に変更した上であらためて入居者の募集を行った。

取得日から 3 年以内に転用した場合には 1 年以内の転用であれば、転用日の属する課税期間の調整前の仕入税額から減算する。

この場合、1 年以内の転用なので、仕入税額から控除する税額は、

$3,150 \text{ 万円} \times 4/105 = 120 \text{ 万円}$ となる。ちなみに、2 年超 3 年以内の転用であれば、 $120 \text{ 万円} \times 1/3 = 40 \text{ 万円}$ となる。

最初から、居住用の建物として用途区分していれば、建築費は一切控除ができないわけであるから、途中で転用する場合は、遡って控除を認めないこととされている。

調整対象固定資産を転用した場合の仕入税額の調整については、調整対象資産を取得時課税期間と転用時課税期間の両課税期間において、個別対応方式により仕入控除税額を計算した場合に限り適用される。95%以上の全額控除、一括比例配分方式、簡易課税を適用していた場合には調整する必要はない。転用時に簡易課税や免税事業者の対象になっている場合にも、税額控除は完結しているものとみなすことから、税額調整の必要はない<sup>31</sup>。

これらは、まったくおかしなことである。一括比例配分方式を適用した場合には控除は完結しているということであろうが、事業性がなくなった時点で、資本控除は撤回されるべき筋合いであろう。資本収益免税の観点からすれば、課税売上割合による控除否認ではなく、用途変更の場合の控除否認に差し替えられるべきものだと考える。

## V 課税・非課税・不課税についての批判

### 1 不課税とすべき「非課税」

ちょっと横道にはいるかも知れないが、仕入れ税額控除（及びその調整）のあり方とも大いに関係すると思われるので、ここで、付加価値税の付加価値と、消費税の課税・非課税・不課税についてその関係、意味合いを考察した研究を紹介しよう。

日下文男氏の大阪府立大学経済学博士論文「金融取引をめぐる課税の研究」（学位授与平成 18 年 3 月 31 日。主査田中治）がそれである。「論文要旨」によれば、消費税についてはグレーゾーンがあり、金融取引の殆どが非課税に分類されているが、そのような前提そのものが、適切かどうかはまずもって問題だという。

非課税取引とされるもののなかで、本来課税になる要素があり、また、非課税取引に含まれるが本来不課税になる要素がある。支払手段の譲渡については、法の構成上資産の譲渡等としていったん課税対象に取り込んだため、その結果、確認的な意味から、非課税と

---

ようせい、2004 年、151-153 ページ参照。

<sup>31</sup> 熊王征秀、前掲書、154-157 頁の設例を参照。

せざるをえなかったと指摘する。さらに、消費型付加価値税においては、すべての取引は課税取引か不課税取引かに分類され、非課税カテゴリーはない。非課税取引は後で人為的に定められた取引だと指摘する。今後の金融取引にかかる消費税の課税のあり方については、非課税取引のなかから「不課税になる要素」を抽出して区分することが重要だと指摘される<sup>32</sup>。

付加価値の算定方法として、加算法と控除法がある。加算法、控除法のどちらからみても、金融利得は計算にはいってこない。加算法で付加価値を見た場合には、金融業の付加価値は巨額になるが、金融業のもたらすサービスは、国民経済計算上も、国民所得に算入されるものではない。なぜかといえば、産業企業の支払利子が付加価値の構成要素になっており、その上に、金融業の受取収益について、付加価値に算入すると、国民経済上、付加価値のダブル・カウントになるからである。

もとより、前章以前で論述したとおり、課税ベースを消費とする付加価値税の核心は賃金課税であり、投資収益を免税することにある。投資収益免税の原理からいえば、金融所得を課税ベースに入れてはいけない。この点から、日本の消費税では利子などの金融収益について「課税しない」ものとして例示され、非課税とされている。日本の消費税における非課税は、課税すべきものを課税しないという意味なのであるから、非課税売上げは課税対象であり、課税対象外ではない。

## 2 剰余価値の観点からの課税、不課税の区分—金融利得、土地売却を中心として—

課税と不課税（課税しないもの）の区分にあたっては、価値の発生とその分配という経済学的の本質にあわせて区分すべきではないかと思われる。価値という視点で考えれば、本質的には、剰余価値の発生ということになる。しかし、一步譲って、付加価値ということで考えても、付加価値は賃金と利潤（剰余価値）を合わせたものであるから、付加価値税の世界では大きく異なることはない。付加価値税の世界に非課税は必要ない。非課税がなくなれば、課税売上割合もない。課税売上割合による仕入税額の控除及びその調整も要しない。日下氏の研究によれば、消費型付加価値税においては、すべての取引は課税取引か不課税取引かに分類されなければならないとしているが、論理的整合性がある。

非課税の中で最大のものは、土地の譲渡だと思われるが、もとより、土地の譲渡は付加価値を生むものではない。売上げに入るものがあるとするれば、その売却益の部分だけである。その売却益にしても、短期所有の場合の単なる利ざやかせぎのものか、はたまた長期所有の場合の貨幣価値変動によるものかのどちらかであろう。いずれにしても、金融所得に類似するものである。他の金融所得と同様に、消費型付加価値税の世界では、課税消費にあらず、課税すべきものではない。

土地売却益の内、通常の金融ゲインを超過する部分については、土地譲渡サービス

<sup>32</sup> 以上日下文男氏の大阪府立大学経済学博士論文「金融取引をめぐる課税の研究」(学位授与平成18年3月31日。主査田中治)、論文要旨より。

<http://www.osakafu-u.ac.jp/affiliate/active/pdf/h17/k999.pdf> 参照。

として、別途、課税すべき余地は残っている。課税する場合には、利子率による線引きなど、一定の割り切りが必要となってくるものと思われる。土地流通サービスの課税については、不動産仲介料が課税されることへのバランスをはかることも考慮されなければならないであろう。

要は、土地の譲渡は単なる資産価値の移転であり、価値を生むものではなく、所得があるかぎりにおいて、所得から支払われるものだということである。非課税とすることで、課税売上割合を押し下げることによって、むやみに、前段階購入税額の控除を否認されるべきものではない。

消費税の取り扱い上、土地の譲渡は、課税対象外の資産の移転とすべきである。一方、土地の仕入れも課税対象外として取り扱って何ら問題はないであろう。

受取利子などの金融ゲインについても、付加価値税の課税にはすぐわず、課税対象外とすべきものである。受取利子の非課税扱いについては、受取配当が課税対象外とされていることと整合性がとれていない。

金融ゲインを課税対象外とすることは、一見、金融業優遇とも思われるが、金融業にあつては、控除法により算定されるべき課税ベースとしての付加価値も少ないものと思われる。金融業の設備投資にかかる購入控除については、それにより購入される原資である金融業の収益そのものが付加価値ではない。したがって、税額計算方法としての控除法の付加価値税の下では、設備投資などの前段階税額控除についても、容認されることはありえない。

ただし、上述のとおり、金融収益の内、金融サービスについて、通常利率以上のものを金融サービスとする案などを含めて、どの程度課税扱いとするかということには議論が起ころうである。

付加価値税については、非課税が完全非課税を意味しないこと、輸出免税を容認することなどの仕組みそのものに難があるのであって、逆進性を排除するためには、日本の消費税は廃止されなければならないであろう。付加価値税を廃止しないことを前提にすれば、次に、逆進性を緩和するためには、控除は中小零細事業者到手厚いものとしなければならない。同様に、逆進性を緩和するために、輸出免税は、廃止すべきことになる。

逆進性を緩和するために、控除法の付加価値税は、税額控除法と比較して、価格に対する影響を与えにくいという点と合わせて、メリットを有する。

ところで、控除法の付加価値税で、消費型付加価値税を維持する場合には、設備投資について控除を行うことは当然である。なぜならば、課税の範囲に入るのであれば、控除は、いつ控除するのかという期間選択の問題にすぎない。そこで、消費に課税するという趣旨を貫徹するのであれば、課税ベースは設備投資を控除したグロス・マージンにならざるをえないであろう。

### 3 避けられない転用の場合の控除制限

課税売上割合が不要となった場合でも、転用の場合の仕入税額の調整は残るということに注意しなければならない。資本収益免税の根拠が失われた資本についてまで、控除を認めるわけにはいかないからである。

個人事業者の調整対象固定資産の事業用から家事用への転用の場合についても、同様である。この場合は、課税用から非課税用への転用ではなく、課税用から課税対象外への転用という位置づけでなされなければならないであろう。

### 4 控除法における非課税の取り扱いの容易性

もうひとつ、付加価値と仕入税額控除（及びその調整）の関係について、指摘されなければならない点がある。それは、控除法（アカウント方式）の付加価値税であれば、非課税の範囲が少なくできるというメリットがあることである。控除法の付加価値税では、非課税を排除することにより、その課税ベースは加算法の「付加価値」により近づくことができる。そもそも、控除方式の付加価値税には、付加価値に対する概念的な税額と実際の税収が等値されるというメリットがある。

その意味で、控除方式の付加価値税の課税ベースは、課税売上げではなくて付加価値でなければならない。日本の消費税は「付加価値税の理想に近い」と行って評価する国連幹部さえいるほどである。このことは、指摘する論者が少ないと思われるが、付加価値の経済学的意味合いに立ち返れば当然のことなので、今後の税制改革のあり方を考える上で、再確認しておきたい。

## VI わが国の消費税の仕入税額控除の調整の特徴と問題点

固定資産に係る仕入税額の調整についていえば、理論的には、なるほど、事業投資という用途からそれ以外への転用の場合に行われるべきものである。しかし、このような転用は大企業ではめったにないことである。

わが国の実務上では、一定の資産の転用についての個別的な調整措置によって補足できない場合については、課税売上割合の変動があった場合の調整により補完されている。結局、投資から3年間については、投資非課税（控除）を無制限には認めないということになっている。いわゆる逃げ道をいずれかの方法で塞いでいるわけである。この仕入れ税額の調整は主に、中小零細事業者に向けた控除税額の制限である。3年間と期間限定することについては、消費税の導入によって、中小零細事業者があまりにも不利にならないようにした付随的な措置にすぎない。

そもそも、非課税売上げが存在しなければ、仕入税額の調整の必要性がかなり減少する。不課税取引への転用が残るだけだからである。ただ、不課税への転用の場合の控除制限は残さざるを得ないと思われる

付加価値税と称しているのにもかかわらず、付加価値税としての付加価値とは何か、課

税取引・非課税取引・不課税取引について、経済学的本質からの議論や学問上の研究も殆どなされてこなかったのが、日本を含めて、付加価値税を実施している諸国の実情である。日本の消費税においても、単に、消費になじまないとか、また、社会政策的な配慮から、例えば土地売却や支払い手段の譲渡などの取引を非課税取引として規定してしまったことで、その非課税売上に対応する仕入れにかかる税額についても、税込脱落を避けるために、控除を認めないことにしたからであろう。

実務上では、転用の場合の調整によって補足できない投資の非課税について、課税売上割合の変動があった場合の調整により補っている。結局、投資から3年間については、投資控除を無制限には認めないということになっている。これは、主に、小規模事業者に向けた控除税額の制限である。大企業の場合には、転用の場合又は課税売上割合の変動の影響により、仕入税額が制限されることは通常では考えられないことだと思われる。

わが国の消費税の仕入税額控除の調整についての特徴はといえば、課税売上割合が変動した場合、転用した場合のいずれについても、調整期間が3年とヨーロッパ諸国と比較して著しく短いことである。4年目以後であれば、いずれの場合も、調整はされないということである。消費税の導入にあたって、仕入税額の控除制限は仕組み上なくてはならないものであったが、調整期間を短縮することによって、一般事業者の不利にならないように調整したものである。

比較的非課税取引を多く兼営する大企業にとっては、調整期間が短いことは、課税売上割合が95%以上の場合には課税仕入れにかかる税額が全額控除できることと連動して、より有利に作用するものといえよう。筆者の推計によれば、わが国の法人企業における課税売上割合は2%程度だと想定されるが(表1及び表2参照)、巨大企業にとっては無視できない益税の金額だといえよう。

ところで、調整期間の短縮という日本独特の制度的特徴もさることながら、課税売上割合が著しく変動した場合の仕入税額の調整そのものの存在意義について、一層、大きな問題があるものと思われる。経済学的に言えば、付加価値税の世界では、課税取引と課税対象以外取引の二つしかありえないであろう。これは、基本的には、価値を生むかそれから分配されるかの区別に基づくべきものである。

それにもかかわらず、非課税が人為的に、すなわち、課税すべきものを課税しないという措置で規定されてしまったので、課税売上割合ひいては通算課税売上割合においても、調整の意味で、事業者に不利にならない措置が必要不可欠となったものである。

本来、経済学的には、存在すべきでない「非課税売上げ」のために、仕入控除税額も制限されたのである。仕入税額の調整においても、通算課税売上割合という形で「亡霊」が再生されているのである。

## Ⅶ 終わりに—改革に向けて—

仕入税額控除及びその調整の改革のあり方に関していえば、わが国の消費税が控除法の付加価値税であるが故に、中小零細事業者の仕入控除を容認することがあるべき方向である。最近の新聞報道では、書類が整っていないことで、2,000万円位の追徴で済ませることができたにもかかわらず、書類の保存がないために、2億円の追徴された輸入業者の事案が紹介されている。控除法の付加価値税では、課税ベースが付加価値になるので、このようなことは起こらないであろう。

非課税資産の輸出を行った場合の消費税額の調整についても、同様に、事業者が不利にならない措置となって再生している。付加価値税については、非課税が完全非課税を意味しないこと、輸出免税を容認することなどの仕組みそのものに難がある。ここでは、輸出免税の廃止のほかに、非課税売上げについても、本来は、廃止されるべきものだということ、少なくとも、少なければ少ない方が好ましいことを再確認しておきたい。

ただし、転用の場合については、仕入税額調整はなんらかの意味で残らざるをえないだろう。転用の場合の控除制限については、課税から不課税への転用という位置づけによって対応すべきである。

付加価値税については、逆進性を緩和するためには、日本の消費税は廃止されなければならないであろう。しかし、以上のように、現行の消費税の枠内で、制度の公平性を強化することは可能である。

なお、巻末に、わが国の仕入税額控除についての企業サイドからのアプローチを紹介することにしよう（表1及び表2参照）。あわせて、不動産業の消費税額についての税収試算を行っている（表3参照）。不動産業では、売上高の内、非課税である土地売上げが入っている。そこで、非課税による増収効果の推計を試みたものであるが、法人企業統計に詳細な損益項目が掲載されていない制約により、付加価値の内に他の売上と均等の割合で土地売上げの付加価値や利益が入っていることと仮定せざるを得なかった。推計の結果、非課税による増収効果をドラスティックに検出することはできなかった。しかし、非課税による課仕入控除の制限は、不動産業ばかりではなく建設業などにおいても、実務上頻繁に見られることである。今後は各企業の個別財務諸表での試算が求められるということであった。

ところで、本章では取り扱わなかったが、仕入税額の調整を広く眺めた場合の最大の問題は、輸出戻し税である。仕入税額の調整に関連するすべての取り扱い、大企業に対しては、輸出戻し税や多額の投資税額控除をもたらし、一方で、小規模事業者には控除税額の制約を押し付けているといえよう。とりわけ、輸入に係る仕入税額控除のほかに、輸出についても、さらに、上乗せ控除により、輸出控除を認めることは、輸出奨励的な意味しか持たない。租税理論の公平性の地平はここに完全に失われているといえよう。まさに、仕入税額の調整は、大企業に対しては、輸出戻し税や多額の投資税額控除をもたらし、一方で、小規模事業者には控除税額の制約を押し付けているものといえよう。

表1 わが国の仕入税額控除の推計(2008年度)

(単位:10億円、%)

項目	決算数値(全産業)	輸出の調整	差引金額
課税売上高	1,479,277	-71,145	1,408,132 a
非課税売上高	40,640		40,640 b
課税売上割合			2.67% c
消費税(国税)(c*0.04)			56,325 d
課税仕入額	1,195,182		1,195,182 e
20年度粗投資額	28,966		28,966 f
課税仕入小計	1,224,148		1,224,148 g
仕入税額控除(g*0.04)			48,966 h
差引消費税(国税)			7,359 i
地方消費税(i*0.25)			1,840 j
消費税及び地方消費税(i+j)			9,199 k
輸入消費税実収額(輸入額71兆8720億円に対する金額)			2,787 l
地方消費税貨物割実収額(推定額:l*0.25)			697 m
消費税及び地方消費税の税収計(k+l+m)			12,683 n

(資料)財務省財務総合政策研究所編『財政金統計月報 法人企業統計年報特集(平成20年度)』、2009年9月号、64-65、143、163、169、217ページ。

(注)1 非課税売上高は、下記計算による。(単位:10億円)

全産業の営業外収益	23,862
医療、教育業売上高	6,219
不動産業の土地売上高	10,559
計	40,640

(注)2 課税仕入高の計算は、下記のとおり。(単位:10億円)

課税売上高	1,479,277
付加価値	244,781
付加価値算定上	
控除した減価償	39,314
課税仕入高	1,195,182

(注)3 輸出額は71兆1450億円。輸入は71兆8720億円。通関名目値による。資料は、同上書、216ページ。

(注)4 個人事業者を含まない。

(注)5 2008年度の消費税及び地方消費税の実際の税収は、12兆2272億円である。

表2 わが国の法人企業の損益及び付加価値額(2008年度)

(1)全産業(銀行、保険業を含む)

(単位:10億円、%)

項目	総額①	医療、福祉業②	教育、学習支援業③	銀行業④	不動産業	修正後金額⑤ (①-②-③-④-⑤)
売上高	1,508,207	2,720	3,499	12,152	10,559	1,479,277
売上原価	1,183,911	1,028	1122		7436	1,174,325
販売費一般管理費	294,941	1,624	2335		3403	287,579
営業外収益	23,862	46	121		525	23,170
営業外費用	17,755	14	42		568	17,131
経常利益	35,462				953	34,509
特別利益	11,090	32	13			11,045
特別損失	24,426	48	36			24,342
税引前当期利益	22,126	48	96		394	21,588
※1付加価値	264,328	1,508	1,932	12,152	3,955	244,781
※2支払利息	10,391	39	19	-	1634	-
※3減価償却費	43,336	119	121	1656	2126	39,314
※4売上高+営業外収益	1,532,069					
※5営業外収益	23,862	(内還付消費税2,480)				

(2)金融業・保険業 (単位:百万円)

(3)医療福祉業 (単位:百万円)

(4)不動産業 (単位:百万円)

項目	金額	項目	金額	項目	金額	内推定土地売上高
役員給与	519,564	売上高	2,719,851	売上高	38,667,119	10,559,120
役員賞与	26,810	売上原価	1,027,778	売上原価	22,812,539	7,436,000
従業員給与	5,948,498	販売費一般管理費	1,623,713	販売費一般管理費	12,461,387	3,402,924
従業員賞与	1,596,838	営業外収益	46,454	営業外収益	1,611,181	525,182
福利厚生費	1,731,049	営業外費用	14,107	営業外費用	2,080,750	568,205
動産・不動産賃借料	1,261,765	経常利益	31,814	経常利益	2,923,624	952,987
租税公課	1,067,647	税引前当期利益	47,931	税引前当期利益	1,444,577	394,480
計	12,152,171	※付加価値	1,507,963	※付加価値	12,134,886	3,955,497

(資料)財務省財務総合政策研究所編『財政金統計月報 法人企業統計年報特集(平成20年度)』、2009年9月号、143、163、169ページ。

(注)1 2008年度の全国の宅地供給量5,200ヘクタールに平均宅地価格1㎡当り143,000円(国税庁発表全国平均宅地路線価)を乗じると、7兆4360億円が有られる。これを売上原価とみなして、さらに1.42倍を乗じた7兆4360億円が得られる。これを売上原価として、これにプラスアルファ(1.42倍)金額を土地売上高とした。経費の非課税は、課税売上割合で求めた。

表3 不動産業の消費税額の推計

(単位:百万円)

項目	金額	
1、本来の付加価値税	8,179,389 × 0.05 =	408,969
2、わが国の消費税における消費税		
(1)売上に係る税額	28,107,999 × 0.05 =	1,124,319
(2)仕入れに係る税額の推計		
課税売上	28,107,999	
付加価値	8,179,389	
課税仕入れ	19,928,610 × 0.04 =	797,144
差引消費税額		327,100
地方消費税(差引消費税額×0.25)		81775
消費税及び地方消費税納付税額		408,875

(資料)財務省財務総合政策研究所編『財政金統計月報 法人企業統計年報特集(平成2009年9月号、144ページ)。

(注)1 2008年度の全国の宅地供給量5,200ヘクタールに平均宅地価格1㎡当り143,000円(国税庁発表全国平均宅地路線価)を乗じると、7兆4360億円が有られる。これを売上原価とみなして、さらに1.42倍を乗じ金額を土地売上高とした。経費の非課税は、課税売上割合で求めた。

(注)2 上記数値は下記の数値と仮定によっている。

不動産業の付加価値

(単位:百万円)

項目	金額	内推定土地売上高	内課税分
売上高	38,667,119	10,559,120	28,107,999
売上原価	22,812,539	7,436,000	15,376,539
販売費一般管理費	12,461,387	3,402,924	9,058,463
営業外収益	1,611,181	525,182	1,085,999
営業外費用	2,080,750	568,205	1,512,545
経常利益	2,923,624	952,987	1,970,637
税引前当期利益	1,444,577	394,480	1,050,097
※付加価値	12,134,886	3,955,497	8,179,389