

消費税における課税標準、税率、対価の返還についての批判的考察

—付加価値税の原理の再検討による課税ベースのグロス・マージンへの転換を求めて—
(売上げに係る消費税についての制度の説明と個別事例の検討を含めて)

愛知大学大学院経済学研究科 税理士 松井吉三

はじめに

消費型付加価値税の課税ベースは、実質的には、企業の付加価値(グロス・マージン)や最終消費に等しくなるべきものである。しかし、OECD諸国をはじめ、殆どの国では、税法上の課税ベースは売上高である。フランスをはじめ、付加価値税を採用している国のすべてで、納税額を計算するのにあたって、付加価値を計算するに及ばず、原則として、税法上の課税ベースが売上高をはじめとする資産の譲渡等の対価とされている。

これは、付加価値税の税額計算方法として税額控除法を採用する場合、課税売上げに係る税から課税売上げに対応する購入について、正当なインボイスに基づいて、前段階税額の控除が認められるからである。

税額控除法の付加価値税では、税から税を差し引くことによって付加価値税を計算するので、税額の計算に付加価値の計算を要さない。したがって、税額控除法では、課税ベースとしては、付加価値は不適である。したがって、税額控除法では、付加価値の課税ベースは売上高である以外には考えられない。

実際、税額控除法の付加価値税では、最終段階の税率が問題なので、取引の中間段階の税率が種々異なっても、最終段階の税率により税収が調整され、取り戻されることもある(第4章参照)。取引のなかで非課税事業者が介在する場合には、税額相当分の価格への上乗せは認められないので、前段階税額を自ら負担する場合がまま多くなる。加えて、非課税売上が介在する場合には、上述のところから、非課税売上げに対応する課税仕入れ等の一部が認められないことによって、付加価値税の課税対象が膨らむことになる。以上は、付加価値税の計算方法として税額控除法を採用する場合に避けて通れない問題である。

一方、付加価値税の税額計算方法として控除法を採用する場合には、課税ベースは、売上げから購入を差し引いたところ(グロス・マージン)となる。

しかるに、日本の消費税では、導入当初から、消費税の課税ベースは売上高である。これは、日本の消費税がEU諸国の付加価値税を踏襲したところからきているが、援用してはいけないうところまで援用してしまったものだといえる。日本の場合には、付加価値税の税額計算方法として控除法を採用しているので、課税ベース(課税標準)については、付加価値(グロス・マージン)としなければならないものと考えられるがいかがであろうか。

適用税率について付言すれば、控除法の付加価値税では、課税ベースが付加価値なのだ

から、税率は単一税率でなければならない。控除法で税額控除法と同様の効果を期待するのは事務上困難である。控除法の下では、課税品目ごとに税率差を付ける場合には、課税ベースとしての税抜きベースの付加価値の算定自体が困難になる。したがって、税の商品価格への上乗せについても、結果として、アバウトなものにならざるを得ない。加算法を採用する場合には、なおさらのことである。

上記を論証するために、本章では、日本の消費税における課税標準、税率、対価の返還についての取扱いを、諸外国の制度との比較を交えて検討することにしよう。

I 課税標準の原則

1、付加価値税の課税ベース

シャープ博士によれば、付加価値税の課税標準の定義は次のとおりである。

「付加価値税は、企業が他の企業から購入する財貨・サービスにその企業が付加する価値に対し課税されるものである。その場合、企業は、自己の労働力、機械、建物または他の資本財を使って、これら購入した品目を加工したり処理したりすることにより価値を付加するのである。そして企業は、でき上がった製品を消費者や他の企業に販売する。売上高と他の企業から購入した原材料等の費用の差が、当該企業の付加価値であり、これが付加価値税の課税標準となるのである¹。」

長々と引用したのは、付加価値税の課税ベースがあくまで付加価値であるべきだと言いたかったからである。ところが、実際には、税額控除法の付加価値税では、付加価値税の税額計算にあたっては、売上についての税額から、売上に対応する購入についてのインボイス記載税額を控除することによってなされる。したがって、付加価値税率を乗じる基礎は、売上高ということになっている。

したがって、税額控除法の付加価値税では、非課税売上が介在する場合にも、原則として、非課税売上に対応する課税仕入れ等の一部が認められないという付加価値税の一種の費用収益対応原則によって、付加価値税の課税ベースが膨らむことになる。付加価値税がもともと課税されない非課税取引に係る支出のほか、課税仕入れであっても、非課税売上に対応するものとみなされる課税仕入れに係る税額については、控除が認められない。

付加価値税の課税ベースは、付加価値と非課税支出を加算したものであるが、控除できない課税仕入れがある場合には、それも加算したものになる。

¹ Carl S. Shoup, *Public Finance (Second Edition)*, Aldine Publishing Company, 1970, p.251. C.S.シャープ著塩崎順監訳『財政学(1)』有斐閣、1973年、361頁。

図1: 課税事業者が非課税仕入れをおこなった場合の税額計算例

売上500	仕入れ400	課税仕入れ300	税額＝課税売上500×5%－課税仕入れ300×5% ＝25－10 ＝10
		非課税仕入れ100	
	付加価値100		課税対象200

(資料) 静岡大学経済学・税法研究者の会『シミュレーション税制改革』青木書店、1988年、69ページ図4-2より税率を変更して転載。

(注) (1) 非課税取引に係る、課税されていない支出のほか、課税されている仕入れであっても、非課税売上に対応する仕入れについては税額の控除が認められない。

税額控除法の下では、課税ベースが付加価値ではないのであるから、実際上の付加価値税の課税ベースがグロス・マージンに合致するのはめったにないことである。税額控除法の付加価値税では、前段階の購入のすべてが付加価値税の前段階税額控除の対象になるわけではなく、課税ベースが売上高から前段階購入を控除したという意味でのグロス・マージンではなくなる。インボイスを用いる税額控除法の付加価値税が、一方で、資本非課税の給を提供する見返りに、他方で、税収面の脱落の防止の仕掛けを強要しているといえることができる。

一方、付加価値税の税額計算方法として控除法を採用する場合には、課税ベースは、売上げから購入を差し引いたところ(グロス・マージン)となるのが当然である。しかるに、日本の消費税では、導入当初から、消費税の課税ベースは売上高である。これは、日本の消費税がEU諸国の付加価値税を踏襲したところからきているが、援用してはいけないところまで援用してしまったものだといえる。日本の場合には、付加価値税の税額計算方法として控除法を採用しているので、課税ベース(課税標準)については、付加価値(グロス・マージン)としなければならないと思われるがいかがであろうか。

2 わが国の付加価値税の課税ベースと税収

(1) 付加価値税の課税ベース

わが国の消費税の実務上、売上高に税率を掛けた金額から、仕入れに税率を掛けた金額を差し引くことによって、消費税額は算出される。そこで、わが国における消費税率は単一であるから、これは、付加価値に税率を掛けるのと同じことである。わが国の消費税が控除法の付加価値税だとされる所以である。

付加価値から投資を控除することにより、付加価値税は消費に対する税と同じになる。さらに、輸出非課税、輸入課税を加味することによって、付加価値税は国内最終消費に税率を掛けたものと同じものになる。

ここで、付加価値から投資を控除した金額が最終消費課税と等しくなるのは、投資＝貯

蓄という資本主義の発展上の原則により、付加価値から投資を控除した金額が付加価値から貯蓄を差し引いた金額と等しくならなければいけないからである。

付加価値税の課税原理を現実の国民所得統計に則して具体化すれば下記のとおりである。

$$\begin{aligned} & (\text{付加価値} - \text{粗投資} - \text{輸出} + \text{輸入}) \times \text{税率} \\ & = (\text{民間最終消費} + \text{民間住宅投資} + \text{政府消費}) \times \text{税率} \end{aligned}$$

ここで、消費税の課税対象となる金額は、(付加価値－粗投資－輸出＋輸入)であり、(民間最終消費＋民間住宅投資＋政府消費)となるのは明らかである。

(2) わが国の消費税の課税対象額と税収の試算

ここで、2008年度(平成20年度)におけるわが国の消費税の課税対象額を試算してみよう。なお、試算は、消費税導入の際に行われた静岡大学経済学・税法研究者の会による税制改革シミュレーションによっている。

まず、消費税の課税対象額を国民経済計算から試算してもよい。結果は次の表のとおりである。

表1: 消費税の課税対象額の国民経済計算からの説明

(2008年度<平成20年度>、単位:10億円)

需要項目	金額	控除項目	控除額	課税対象額
民間最終消費支出	281,694.6	持ち家の帰属家賃	46,691.2 =	235,003.4 a
民間住宅投資	16,404.4	貸家分控除(前段階 税額控除の対象)推 定	4,000.0 =	12,404.4 b
政府支出	93,555.4	人件費を控除	52,467.4 =	41,088.0 c
民間企業投資	76,710.1	前段階税額控除の 対象	76,710.1 =	0.0 d
在庫品増加	1,467.5	前段階税額控除の 対象	1,467.5 =	0.0 e
純輸出	-1,915.7		-1,915.7 =	0.0 f
計	467,916.3	0	179,421	288,495.8 g(a+b+c+d+e+f)
非課税支出				
保険・医療	10,384			
教育	6,004			
計	16,388			-16,388 h
消費税の課税対象額				272,107.8 i
消費税推定額				12,957.5 j(j×5/105)

(資料) 内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部企画調査課ホームページ

「平成21年度国民経済確報」

<http://www.esri.cao.jp/jp/sna/h20-kaku/20ffm1n.jp.xls>

(注)(1) 名目値、年度。

(注)(2) 民間住宅投資の貸家の控除額は推定

次に、消費税の課税対象額を企業サイドの付加価値から試算してみよう、結果は次の表のとおりである。

表2: 消費税の課税対象額の企業の付加価値額からの説明
(2008年度<平成20年度>、単位:10億円)

付加価値の諸項目	金額	備考
民間法人企業の国内付加価値額	264,332.8	a
純輸出	-1,915.7	b
純投資	-14,370.1	c
小計	280,618.6	d(a-b-c)
個人企業の付加価値	14,167.7	e
非課税付加価値推定額	16,388.0	f
消費税の課税対象額	278,398.3	g(d-e-f)
消費税推定額	13,257.1	h(g×5/105)

(資料) 財務省財務総合政策研究所編『財政金融統計月報 法人企業統計年報特集(平成20年度2009年9月号、64-66ページ)。

内閣府経済社会総合研究所国民経済計算部企画調査課のホームページ「平成21年度国民経済確報」

http://www.esri.cao.jp/jp/sna/h20-kaku/20ffm1n_jp.xls

http://www.esri.cao.jp/jp/sna/h20-kaku/20ffm2_jp.xls

(注) (1) 民間住宅投資の貸家の控除額は推定。

(注) (2) 個人企業の付加価値は国民経済計算の分配の個人企業営業余剰。

(注) (3) 非課税付加価値とは、教育、医療支出に見合った非課税収入額を計上。

上記の表2の純投資の算出は、法人企業統計の数値によって、筆者が独自に割り出している。なお、個人事業者の粗投資については、統計上の制約のほか、影響の小さいことが想定され、考慮していない。

表3: 純投資額の推計

(2008年度<平成20年度>、単位:億円)

項目	建設仮勘定	その他の有形固定資産	無形固定資産	計
全産業平成20年度末固定資産	191,814	2,610,483	187,334	2,989,631 億円a
全産業平成19年度末固定資産	182,179	2,767,004	184,149	3,133,332 億円b
差引				-143,701 億円c(a-b)
全産業平成20年度減価償却費				433,363 億円d
20年度粗投資				289,662 億円e(c+d)
20年度純投資				-143,701 億円f(e-d)

(資料) 財務省財務総合政策研究所編『財政金融統計月報 法人企業統計年報特集(平成20年度)』、2009年9月号、20-21、64-66ページ。

上記の企業サイドの付加価値からのアプローチについては、個人事業の投資を考慮していないことと、付加価値の中で課税されないものがあると思われるので、実際の税収よりかなり過大な試算であるのは否めない。ちなみに、20年度の実際の消費税収は地方消費税と合わせて、約12.4兆円である(還付申告と税関分消費税を含む)消費税収は、このところ、ほぼ同額で推移している。実際には、消費ベースからのアプローチの方が比較的、実際の税収に近いという結果が出ている。

参考までに、近年の消費税の税収の推移については下記の表のとおりである。

表4 消費税収の推移

(単位:億円、10億円、%)

年度	消費税	地方消費税	計	国民所得	民間最終消費支出+住宅投資	国民所得に占める負担率	消費税収の伸び率
	(億円)	(億円)	(億円)	(億円)	(10億円)	%	%
1989(平成1年度)	40,874	0	40,874	3,202,186	241,195	1.3%	—
1989(平成2年度)	57,783	0	57,783	3,468,929	259,597	1.7%	41%
1989(平成3年度)	62,204	0	62,204	3,598,071	270,453	1.7%	8%
1989(平成4年度)	65,511	0	65,511	3,610,000	280,612	1.8%	5%
1993(平成5年度)	69,831	0	69,831	3,588,945	288,148	1.9%	7%
1994(平成6年度)	70,482	0	70,482	3,737,720	292,930	1.9%	1%
1995(平成7年度)	72,376	0	72,376	3,788,057	295,581	1.9%	3%
1996(平成8年度)	74,719	0	74,719	3,918,762	305,456	1.9%	3%
1997(平成9年度)	93,047	8070	101,117	3,918,579	306,205	2.6%	35%
1998(平成10年度)	100,744	25504	126,248	3,807,142	301,326	3.3%	25%
1999(平成11年度)	104,471	24793	129,264	3,817,070	303,195	3.4%	2%
2000(平成12年度)	98,221	25282	123,503	3,718,039	302,906	3.3%	-4%
2001(平成13年度)	97,671	24745	122,416	3,675,604	301,820	3.3%	-1%
2002(平成14年度)	97,342	24245	121,587	3,613,927	300,275	3.4%	-1%
2003(平成15年度)	97,128	23,936	121,064	3,678,298	299,181	3.3%	0%
2004(平成16年度)	99,743	26,139	125,882	3,730,000	303,192	3.4%	4%
2005(平成17年度)	105,834	25,512	131,346	3,774,000		3.5%	4%
2006(平成18年度)	104,633	26,289	130,922	3,752,258		3.5%	0%
2007(平成19年度)	102,719	25,692	128,411	3,784,636		3.4%	-2%
2008(平成20年度)	99,689	24,741	124,430	3,515,221		3.5%	-3%

(資料)財務省財務総合政策研究所編『財政金融統計月報 租税特集』各年度分。

橋本恭之「税収の将来推計」『RIETI』、Discussion Paper Series、08-J-033、

(注) (1)1994年度、1996年度、2002年度の国税消費税は、納税申告、還付申告、税関分の合計によっている。

他は、財政金融統計月報の決算値。

(2)民間最終消費支出+住宅投資は、橋本前掲論文より抜粋。

このように、付加価値税の実際の税収は、わが国の場合でも、実際の付加価値額に税率を乗じた金額にはなっていない。試算の困難は、企業サイドから消費税の課税対象額を説明する際に、より目立つものである。減収要因としては、非課税売上げの設定があり、また増収要因として非課税仕入れへの組み込みが考えられるということである。

なお、事業者免税点による減収については、さほど重要性がないことだけは確かである。

II 諸外国の付加価値税の課税ベース

1 フランス

税額控除法を採用する付加価値税では、付加価値税の課税標準は、原則として、売上高だとされている。

ヨーロッパ諸国では、付加価値税の課税標準は、通例、財又はサービスの売上高に付加価値税以外の租税、関税、手数料、梱包料、運送料、保険料などを加えた金額である²。

² 知念裕『付加価値税の理論と実際』税務経理協会、1995年、125ページ参照。

ジョルジュ・エグレによれば、フランスでは、「引渡し及び役務提供については、課税標準は、付加価値税抜きの支払価値」で、入金または受領するすべてを含むものとされる。1970年までは、課税標準(*la base imposable*)は税込み価格であったが、エグレによれば、みかけの税率を低くできるという、御上にとってメリットがある歴史上の遺物であった³。

おなじく、交換における課税標準は、引き換えに受領する財貨または役務の価値と交換差金を含むものとされる⁴。

さらに、エグレによれば、売主が納付すべき特定の税や間接税、事業助成金を含むものとされる。また、別途請求される場合(積み地条件による販売(*vente a «depart»*))にあっても、得意先が負担する運賃、保険料などが含まれる。仲立業者は、コミッションのみに対する課税だとされる⁵。

例外的に、付加価値が課税標準になっている場合もあるものとされる。不動産の転売、中古品、美術品などがそれである⁶。

無償引渡しと家事消費については、類似財貨の通常販売価格または原価だとされる。

「無償での引渡しもしくは自己引渡しで、課税される場合には、課税標準は、原則として、課税対象事実が発生する時と場所における類似の財貨もしくは役務の通常販売価格である。そのような価格がわからないときには原価である⁷。」

また、エグレによれば、輸入についての課税標準は、税関は申告価格に拘束されないとして、次のように取り扱われている。

「課税標準は、《通観価値》すなわち申告時における商品の通常現金価格であり、国境までの関税・倉敷料、保険料、コミッション及び仲買手数料、関税等販売に関連するすべての費用を含む。第六次指令により、課税価格は、《国内の最初の仕向地までの付随費用》を含む⁸。」

2 旧西ドイツ

1968年1月から実施された西ドイツ付加価値税法第10条では、供給、その他サービス及び自家消費に関する課税標準(*Bemessungsgrundlage*)を規定する。第一項で、「供給およびその他サービスにあつては、売上げは対価にもとづいて算定される対価とは、供給ないしその他サービスを得るために、契約にもとづいて支払わねばならないすべてのものから付加価値税を控除したものをいう。・・・⁹」とある。

³ Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978).p.58 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、70ページ参照。

⁴ Ibid., p.59 参照。ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、70ページ参照。

⁵ Ibid., p.59 参照。ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、70-71ページ参照。

⁶ Ibid., p.59 参照。ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、71ページ参照。

⁷ Ibid., p.59. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、71ページ。

⁸ Georges Egret, op.cit.,p.60. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、71-72ページ。

⁹ 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1973年、275ページ参照。

3 カナダ

カナダでは、GST の課税標準は、財・サービスの売上高に「財・サービス税」以外の連邦税、関税、手数料、梱包料、運送料、保険料などを加えた金額である。州の小売売上税は課税標準から除外されている¹⁰。

4 ニュージーランド

ニュージーランドでは、財・サービスの売上高に「財・サービス税」を加算した金額である¹¹。

5 値引き

値引きについては、ヨーロッパ諸国では、デンマークを除いて課税標準から控除される。貸倒れが生じた場合には、オーストラリア、ベルギー、デンマーク、フィンランド、フランス、ドイツ、ギリシャ、アイルランド、ルクセンブルク、オランダ、ノルウェー、ポルトガル、スウェーデンなどにおいては、貸倒れ分に係る税額の控除又は還付を受けることができる。しかし、イタリア、スペイン、トルコでは還付不可である。延納にかかる利子もスペインを除いて、課税標準から除かれている¹²。

III わが国の消費税法上の課税標準

1 原則

日本の消費税でも、消費税の計算にあたっては、売上に係る税額から仕入に係る税額を控除することによってなされる。いわば、税額計算にあたっては、税額控除法の計算方式に準じている。その意味で、日本においても、課税標準が売上高とされている。

しかし、日本の消費税における仕入税額控除は、帳簿による推計額である。計算上は、税額控除法に似ていても、前段階税額控除は課税売上高に係るものであれば、無条件に控除できるものとされる。その意味で、日本の消費税の税額計算方法は、実際には、控除法なのである。

それならば、日本の消費税の課税標準は付加価値で良いものと思われるが、そうしないのは、証拠書類の保存がない場合には、控除を認めず、税収の脱落を防ぐ意図があるからである。

わが国の消費税の実際の計算においては、消費税は、第一に、課税資産等の税抜き対価の額（課税売上高）に4%の税率を乗じて計算される。次に、控除対象仕入税額の控除とあわせて、対価の返還、貸倒れ、貸倒れ回収、控除過大調整税額などの税額の調整が行われて、差引年間税額を求めることとされている。

調整に際しての加算額は、貸倒れ回収額にかかる消費税額と仕入れにかかる消費税から

¹⁰ 知念裕、前掲書、167 ページ参照。

¹¹ 同上書、150 ページ参照。

¹² 同上書、125 ページ参照。

控除しきれなかった消費税額（控除過大調整税額）である。控除額は対価の返還にかかる消費税額（返還した対価の額×4/105）と貸倒れ債権にかかる消費税額（貸倒債権額×4/105）である。これらの控除額については、控除対象仕入税額と並んで控除税額の一部だとされている。（図2参照）

図2 仕入れにかかる消費税額の調整
（控除過大調整税額を含む控除税額の算定）

基礎金額	①課税仕入れにかかる支払対価の額×4/105
加算	○非課税資産の輸出等を行った場合の仕入れにかかる消費税額
	○免税事業者が課税事業者となった場合の手持ち在庫にかかる消費税額
	○仕入れ控除時に比べ、課税売上割合が著しく増加した場合の控除不足消費税額
	○非課税業務用資産を課税業務用に転用した場合の控除不足消費税額（調整対象額×1/3～3/3）
	②小計
減算	○返品をし、値引き、割戻しを受けた場合の返還対価にかかる消費税額（返還を受けた対価の額×4/105）
	○仕入れ控除時に比べ、課税売上割合が著しく変動した場合の控除過大調整税額
	○課税業務用資産を非課税業務用に転用した場合の控除過大調整税額（調整対象税額×1/3～3/3）
	○課税事業者が免税事業者となった場合の当期仕入れ分の期末在庫に係る消費税額（期末在庫の額×4/105）
	③小計
差引計	④ (①+②-③)

(付表 2)

控除税額の調整	○課税売上割合変動時の調整対象固定資産に係る消費税額の調整（加算又は減算）額 19	
	○調整対象固定資産を課税業務用（非課税業務用）に転用した場合の調整（加算又は減算）額 20	
差引	○控除対象税額 {(14、17 又は 18 の金額) ±19±20} がプラスの時。21	→申告書の④欄
	○控除過大調整税額 {(14、17 又は 18 の金額) ± 19 ± 20 } がマイナスの時。22	→申告書の③欄
貸倒回収に係る消費税額	23	→申告書の③欄

※金額の計算においては1円未満の端数を切り捨てる。

(申告書)

課税標準額	①	000 円
消費税額	②	円
控除過大調整税額	③	円
控除税額	控除対象仕入税額 ④	円
	返還等対価に係る税額⑤	円
	貸倒れに係る税額 ⑥	円
	控除税額小計 ⑦	円
控除不足還付税額	⑧ (⑦-②-③)	円
差引税額	⑨ (②+③-⑦)	00 円

(出所) 山本守之『実務消費税法 新訂三訂版』税務経理協会、1997年、420ページ。

日本の消費税の課税ベース（以下課税標準という）は次の通りである。

消費税法では、課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（対価として收受し、又は收受すべき一切の金銭又は金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額とし、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額及び当該消費税額を課税標準として課されるべき地方消費税額に相当する額を含まないものとする。以下

この項及び次項において同じ。)とされる。ただし、法人が資産を第四条第四項第二号に規定する役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該資産の譲渡の時ににおける当該資産の価額に比し著しく低いときは、その価額に相当する金額をその対価の額とみなすものとされる(法28①)。このように、日本の消費税では、国内取引については、税抜対価の額が課税標準だとされる。

個人事業者が棚卸資産又は棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたものを家事のために消費し、又は使用した場合の当該家事消費、家事使用(第四条第四項第一号)については、消費時、使用時の資産の価額に相当する金額を対価の額とみなすものとされる(法28②一)。

法人が資産を役員に対して贈与した場合における当該贈与(第四条第四項第二号)については、贈与時において贈与した資産の価額に相当する金額を対価の額とみなすものとされる(法28②二)。

一方、輸入取引の課税標準は、関税課税価格(通常、CIF価格、関税以外の消費税等を含む)に、関税の額を加算した金額である。(法28③)。

2 留意点

イ、対価未確定の場合は、期末で見積もりを要するものとされる。

ロ、課税資産と非課税資産の一括譲渡

建物と土地を同一の者に対し同時に譲渡した場合など、課税資産と非課税資産の一括譲渡に際しては、対価の額を合理的に区分しなければならないのであるが、同一者に同時に譲渡した場合において、所得税又は法人税の特例の計算における取扱いにより区分しているときは、その区分したところによる。(基通10-1-5)。

※1：合理的な区分方法としては、①譲渡時における時価の比率により按分する方法②相続税評価や固定資産税評価額を基に評価する方法③土地及び建物の原価(取得費、造成費、一般管理・販売費、支払利息等)を基に計算する方法が考えられるとされている。

特例：土地譲渡益重課の適用対象となる土地等と建物とを一括譲渡した場合の措置法通達¹³が示されている。(142%基準¹³など)。

ハ、対価の返還

継続して、対価の返還等の額を控除した後の金額を課税資産の譲渡等の対価の額として経理処理をしているときは、控除後の金額を消費税の課税標準とすることができる。(基通10-1-15)。この通達は「課税標準及び税率」に関する通達である。同様の通達が「消基通

¹³ 土地重課に係る建物と土地等の区分については、譲渡利益が建物の譲渡による利益から成るものとして計算し、建物の譲渡対価の額を、その取得価額に142%を乗じた金額を上限とすること。新築建物を土地等と同時に譲渡した場合、同時取得した新築建物と土地等を同時に譲渡した場合の対価の計算についてその区分が認められる(法人税に係る措置法通達62の3(2)-5)、所得税に係る措置法通達28-4-32、28-4-33)。小島俊朗「一括譲渡された土地・建物の各譲渡価額の区分について」『税大ジャーナル』第11号、2009年6月、62ページ参照。

14-1-8」にあるが、それは、課税標準額に対する消費税額の調整項目としての「売上げにかかる対価の返還等の処理」を定めた通達である。

ニ、交換の場合

原則として、交換取得資産の時価である。

ホ、下取り

課税資産の譲渡等の際して下取りを行った場合、当該課税資産の譲渡等において、下取りに係る資産の価額を控除した後の金額とすることはできない。(基通 10-1-17)。

ヘ、委託販売手数料

委託者－受託者が販売した売上金額の全額が消費税の課税対象になる。(基通 10-1-12)。

ト、別途収受する配送料

他の者に委託する配送等に係る料金を課税資産の譲渡の対価の額と明確に区分して、預かり金等として処理する場合の当該料金は、当該事業者における課税資産の譲渡等の対価の額に含めないものとして差し支えない。(基通 10-1-16)。

チ、共益費

建物等の資産に付随して行われる資産の譲渡等にかかる対価等に該当する。(基通 10-1-14)。

リ、外貨取引の場合

所得税、法人税において円換算して計上すべき金額。

ヌ、未経過固定資産税等－固定資産税の精算金－

当該資産の譲渡の金額に含まれる。(基通 10-1-6)。

ル、物品切手等の対価

i 物品切手－券面額。 ii 定期金に関する権利又は信託の受益権－相続税法又は相続税評価通達に定めるところに準じて評価した金額。 iii 生命保険契約に関する権利－取得時において契約解除した場合の解約返戻金の額。

ヲ、個別消費税

たばこ税、酒税、ガソリン税などの個別消費税は単なる仕入れコスト。したがって、タックス・オン・タックスとなる。

IV 諸外国の税率

1 諸外国の税率

(1) フランス

付加価値税の家計負担の逆進的課税を緩和するために、食料品に対する軽減税率による課税がなされている場合が多い。但し、近年、付加価値税が新規に導入された国については、複数税率を採用せず、単一税率一本を採用するというのが傾向である。

フランスで、異なった税率が問題になったのは、付加価値税の対象領域が小売業者とサービス供給業者に拡大された 1968 年 1 月 1 日からである。それまでは、課税事業者

が多種多様な税率を受け入れていた。付加価値税を含めて3つの税があり、付加価値税だけでも、5つか6つの税率区分があった。1968年以前は、前段階税額控除が認められる非課税（ゼロ税率）のほかに、6.38%、11.11%、25.0%（標準税率）、29.87%、33.33%の税率区分があったといわれる¹⁴。しかし、課税領域の拡大にともなって、新規課税事業者約150万人に対しても、異なった税率が適用されることになった。協約課税の限界と損税の危機に瀕した小売業者の要請に応じて、主に食料品に対して税率の数を制限する努力が立法者によってなされたといわれる¹⁵。ちなみに、1968年11月から1977年1月1日までの標準税率は、22.0%から、23.44%であったといわれる¹⁶。

従来、食料品に対しては加工度合いによって異なる税率が適用された。ジョルジュ・エグレによれば、たとえば、鶏肉でも生のままのものと焼いたものとで税率が異なっていた。ジャムについては、「・・・普通のものか、医薬用か、食事療法用かで、同じようには課税されない¹⁷。」といった具合であった。エグレによれば、1970年から1973年のあいだにこれらの区別が廃止されたのであるが、1978年には、すべて秩序が元に戻ったようである。キャビアに対して割増税率が適用されるなどの配慮が加えられたからである。書籍と著作が区別され、主に教育的性格を持たないもの、たとえば年鑑や漫画本などが書籍と認められなくなったといわれる¹⁸。

1977年1月1日から1982年7月1日までは、17.6%の標準税率、7%の軽減税率、33と3分の1%の割増税率の3本の税率があった。1982年7月に標準税率が18.6%に引き上げられ、特定の食料品に対して、5.5%の超軽減税率が適用されることになったようである¹⁹。

2010年1月1日現在の標準税率は19.6%である。軽減税率5.5%と、超軽減税率2.1%が基礎的生活資料に対して適用されている。

ちなみに、軽減税率及び超軽減税率は次のような取引に対して適用される²⁰。

¹⁴ Henry J. Aaron, "Introduction and Summary," in Henry J. Aaron, eds., *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981, p.20. ヘンリー・J・アロン編塩崎潤訳『付加価値税—ヨーロッパからの教訓—』、今日社、1987年、29ページより抜粋。

¹⁵ Georges Egret, op.cit., p.61 参照。ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳、前掲訳書、73ページ参照。

¹⁶ Henry J. Aaron, "Introduction and Summary," op.cit., p.20. ヘンリー・J・アロン編塩崎潤訳、前掲訳書、29ページより抜粋。

¹⁷ Ibid., p.61. 同上訳書、74ページ。

¹⁸ Ibid., pp.63-64 参照。同上訳書、75-76ページ参照。

¹⁹ Ibid., p.64 参照。同上訳書、76ページ参照。International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.24, May 1979. 邦訳『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。

²⁰ 以下、軽減税率、超軽減税率の内容については、International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.35, August 1982. pp.53-54. 林宏昭訳「第1章 フランスの付加価値税」『ヨー

物品に対する軽減税率については、新聞、雑誌、書籍、薬品、屠殺場の二次製品（皮革、毛等）、家畜・養殖用の飼料、土地用の石灰、肥料、硫黄・硫酸銅等の農業用製品、農薬、医療品である。

サービスに対する軽減税率については、旅行客用や休日リゾート用のホテルでの宿泊（ぜいたくなホテル以外）、社員食堂での食事の提供、特別に、水の供給に関連して登録されたサービス、演劇、サーカス、コンサート・映画等の催し、飲物の出ないショー、公認の祭り、美術展・博覧会、動物園、公共交通（タクシーを含む）、雑誌・書籍の印刷である。

超軽減税率については、公共事業からの飲料水の購入、中間税率の適用されない食料品、牛乳及び乳製品、野菜、食用油、食用酢、ワイン、サイダー等、チョコレート、コーヒー、紅茶、ケーキ、子供用のオートミール、インスタントの朝食、デザート、砂糖、ジャム、ゼリー、未加工のシーフード、魚、農業・畜産物である。

割増税率については、宝石、自家用車、映画、たばこ、香水などに対して課せられていたが、現在は廃止されている。

(2) イギリス

イギリスについて特徴的なことは、食料品をはじめ多くの生活資料に対してゼロ税率が認められていることである。

「スケジュール 5」に規定する資産の譲渡等及び役務の提供に対してゼロ税率が適用される。納税義務者による資産の譲渡等及び役務の提供に対してもゼロ税率が適用される。同時に、ゼロ税率貨物の輸入に対しても、課税しないものとされる。

さて、「スケジュール 5」に規定するゼロ税率対象品目は、次のグループに属するもので、適用除外項目を除くものである²¹。

第 1 グループ 食料品。食料品についてのゼロ税率適用除外項目は、たとえば、アイスクリーム、棒付きアイスキャンデー、冷凍ヨーグルト、食用水。チョコレート、砂糖

『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、41-42ページから抜粋。ただし、訳は一部変更している。

²¹ イギリスのゼロ税率についての説明は、International Bureau of Fiscal Documentation, *Value Added Taxation in Europe*, Guides to European Taxation Supplement No.59, August 1988, pp. United Kingdom101-102, Supplement No.57, February 1988, pp. United Kingdom103-104, Supplement No.55, August 1987, pp. United Kingdom105-106, Supplement No.59, August 1988, pp. United Kingdom107-108, Supplement No.55, August 1987, pp. United Kingdom108a, Supplement No.57, February 1988, pp. United Kingdom109-110, Supplement No.54, May 1987, pp. United Kingdom111-112, Supplement No.62, May 1989, pp. United Kingdom113-114b, 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、117-129ページからの抜粋によっている。

菓子など。個別消費税が課されるアルコール酒類等。果物ジュース類。フライドポテト等。愛玩動物用飼料などである。

第2グループ 汚水処理及び水

第3グループ 書籍等

第4グループ 盲人及び身体障害者用の録音本並びに盲人用ワイヤーレスセット

第5グループ 新聞広告

第6グループ ニュース報道

第7グループ 燃料及び電力

第8グループ 建築物の請負建設等。建築業者による建築物の又は用地に係る所有権の一部又は全部の譲渡などが該当する。

第8Aグループ 保護指定建築物

第9グループ 国際的な役務の提供

第10グループ 運輸

第11グループ 移動家屋またはハウスポート

第12グループ 金

第13グループ 銀行小切手

第14グループ 薬品、医薬品、身体障害者用補助用具

第15グループ 輸出入等。輸出に対するゼロ税率のほかに、特定の輸入貨物の引き渡しなどに対して、ゼロ税率取引が規定されている。

第16グループ 慈善活動

第17グループ 衣料品及び履物。子供用の衣料品または履物としてデザインされたもので、年長者に適さないものに限られる。ほかにも、安全靴など。

ゼロ税率はその性質上、小売段階の取引に対して課せられる。したがって、たとえば、持ち帰り弁当でいえば、食材ばかりではなく、容器を含めてゼロ税率が課税されることになる。ゼロ税率というのは売上を非課税にするだけではなく、その売上に対応する仕入れについての税額控除を認めることにより、付加価値税が一切かからないようにする仕組みである。したがって、小売業者はゼロ税率適用品目を販売すれば、前段階税額のすべてを還付できる立場である。したがって、還付税額の売上価格に占める割合（実効税率）はマイナスである。ウェストミンスター寺院の広小路に隣接した場所にマクドナルドの支店を出店するのはなるほど理由がないわけではないということになる²²。テイク・アウトはゼロ税率適用項目だからである。だからといって、宅配ピザ屋のピザが温度基準により食料品ではなく飲食扱いされたように、その場の飲食でなければ、何でも

²² Richard Hemming and John A. Kay, "The United Kingdom," in Henry J. Aaron, eds., *The Value-Added Tax: Lessons from Europe*, The Brookings Institution, 1981, p. 81. ヘンリー・J・アロン編塩崎潤訳『付加価値税－ヨーロッパからの教訓－』、今日社、1987年、78ページより内容を抜粋。

ありというわけにはいかなかったようである²³。このように、複数税率はその適用区分についてやっかいな問題を備えているといえよう。

一方、その弁当の容器製造や取引段階では標準税率が課されている。ゼロ税率の効果はまったく及ばないのである。容器の流通段階では、手工業品の性質上、非課税事業者が介在する可能性もあり、税額が累積することによって、容器製造・販売業者は税額相当額以上の税負担を余儀なくされる場合も予想される。

ゼロ税率を含めて、複数税率の導入は、付加価値税の逆進的性格を緩和するために、または割増税率の導入によって、付加価値税に累進的性格を備えることを意図している。ここで、逆進的だというのは、所得が増えるのにもなって、貯蓄の割合が増えたり、所得税の割合が増えることによって、所得の内に消費されない割合が増加し、消費に対して比例的な付加価値税が所得に対して逆累進的になるということの意味している。

しかし、複数税率の導入によって、付加価値税のメリットであった中立性が阻害されることも事実である。さらに、課税売上ほかに非課税売上をあわせて行っている場合、税額控除に際しては、売上高に占める課税品目の売上高の割合に等しい税債務の割合だけを申告しなければならない。しかし、その支出が売上に対応するかしないかの判断は予想以上に困難だと思われる。税務上、複数税率の下でより正確な判断を期すべきこととなれば、付加価値税の運営や納税協力が複雑となることは避けられない事実である。

さらに、ゼロ税率による減収効果も甚大である。したがって、ゼロ税率の適用範囲を増やせば増やすほど標準税率を引き上げなければならなくなる。しかも、複数税率が実際に逆進性の緩和になるかという点、これも疑問である。なぜならば、食料品等については、お金持ちも消費するからである。適用範囲を増やせば増やすほど、逆進性の緩和効果が薄くなることは否めない事実だからである。逆進性の緩和については、付加価値税そのものでは一定の効果があることは否めないが、その効果は実に制限されたものだということができる。

(3) ドイツ

ドイツでは標準税率 19%、軽減税率 7%の 2 段階税率である。軽減税率は、食料品、農林業生産品、車椅子手当、印刷物・芸術作品等の 4 種類に適用される。他国と同様に、食料品店でテイク・アウトにすると食料品扱いになり、その場で食べると標準税率が適用される²⁴。森信茂樹氏は軽減税率を例に出して、標準税率 10%、食料品 5%の弁当を例に出して、弁当全体のコストは、食材と食材以外の部分を合わせたものなので、軽減税率を導入しても弁当の値段はあがらざるをえないと述べている²⁵。軽減税率については、農家が課税事業者への転換することにより、還付申告が多く出されることの可能性についても指摘さ

²³ 森信茂樹「消費税の逆進性対策を考える」『会計検査研究』第 40 号、2009 年 9 月、19 ページ参照。英国ドミノピザの事例である。

²⁴ 森信茂樹『日本の税制 何が問題か』岩波書店、2010 年、276 ページ参照。

²⁵ 同上書、278 ページ。

れるところである。

(4) EU 共通付加価値税指令

EU 諸国では、比較的古くから付加価値税が導入されており、且つ、取引高税からの移行という事情もあって、家計の基礎的支出に対する税の軽減のために、複数税率を採用している国が多い。標準税率の最低が 15%、最高が 25% (デンマーク、スウェーデン)。EU 諸国では、経済統合のために、付加価値税の税率格差を縮小することに努めている。1993 年以降の税率構造について、閣僚理事会では、1991 年 6 月 24 日、次のような決定を下した²⁶。

- ①標準税率を最低 15%以上とする。
- ②一部食料品は 5%。
- ③5%未満の軽減税率や一部品目についてゼロ税率を適用している加盟国は、競争に歪みを生じなければ、当分の間、それらの税率を存続することができる。
- ④標準税率 2%以上の増加を余儀なくされる国は、軽減税率を適用している他の財・サービスに対して、一層低い税率を適用することができる。

2006 年 11 月の共通付加価値税指令 (2006/112/EC) でも、加盟国間の付加価値税率の統一ははかられていない。第 97 条により、2006 年 1 月 1 日から 2010 年 12 月 31 日までの間、各加盟国の税率は 15%を下回ってはならないと規定している。特定の資産の譲渡または役務の提供に対して 5%までの 2 段階の軽減税率の導入ができることとされる。また、1991 年 1 月 1 日現在、最低税率以下の軽減税率を認めていた場合には、経過措置として、引き続いて軽減税率を引き続いて適用することを認めている。前段階税額控除を認める非課税についても、1991 年 1 月 1 日現在適用を認めていた場合には、経過措置として、引き続いて認めることとされている²⁷。

(4) 諸外国の付加価値税率 (2010 年 1 月 1 日現在)

2010 年現在の各国の税率は次の表のとおりである。

表 4 諸外国の付加価値税率

国名	標準税率	軽減税率	超軽減税率	ゼロ税率
フランス	19.6	5.5	2.1	—
ドイツ	19.0	7.0	—	—
イギリス	17.5	5.0	—	有り
スウェーデン	25.0	6.0%、12.0%	—	—
フィンランド	19.6	8.0%、12.0%	—	—

²⁶ 以上の説明は、知念裕、前掲書、100-101 ページによっている。

²⁷ 天野史子氏によれば、ゼロ税率は、イギリスとアイルランドを除き、ほかにはベルギーの新聞と特定の廃材に限られているということである。EU 共通付加価値税 2006 年指令における税率の説明については、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、170 ページによっている。

オランダ	19.0	6.0	—	—
デンマーク	25.0	—	—	有り
イタリア	20.0	1.0	4.0	有り
カナダ	5.0	—	—	—
台湾	5.0	—	—	—

(出所) 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、171ページ、及び、財務省ホームページ

(<http://www.mof.go.jp/jyouhou/syuzei/siryou/102.htm>) 2010年10月17日閲覧。

(注) (1) カナダは、連邦の他、多くの州で小売売上税が課されている。

(2) アメリカは殆どの州で小売売上税が課されている。

2 原産地課税主義の下での付加価値税の税率

税額控除法の付加価値税では、最終消費の税率により、すべての前段階の税額が取り戻されるので、課税物品に対して、垂直的に異なる税率が適用されても、仕向地主義の付加価値税にうまく対応できる。

同様に、加算法、控除法、税額控除法のいずれも、輸出品に対する単一税率により、原産地主義の付加価値税にうまく対応する。

ところが、輸入品については、税額控除法が原産地主義に旨く対応できないとされる。この点は、見逃すことができない重要な指摘である。

シャープ博士は次のように述べている。

「国外で支払われた税額が国内で支払われる最初の仮払税額を超える場合には、税額控除の理論では超過額の払戻しが必要となる。もし、そのような超過額がないなら、輸入国の税率が自動的に全額に適用される。控除法とか、加算法では、輸入品に対して原産地主義の下で正しく適用するうえで何の調整も必要としない²⁸。」ものとされる。

輸出国で課税される場合には、輸入国では、税額控除法の下では、仮想税額を控除するかそれとも輸出国で実際に支払われた税額を控除するかの調整を要する²⁹。本来、輸出国が課税された場合、輸入国の課税のあり方については、輸入国にまかせるというのが原産地主義課税の本旨である。したがって、輸入国では、調整してもしなくても良い立場である。しかし、税額控除法を輸出、輸入両国が採用しており、高税率国から低税率国へ商品が移動した場合には、低税率国では控除しきれない税額が残ってしまう。そこで、相互主義の下では、高税率国から低税率国へその控除しきれなかった税額を還付することは大い

²⁸ Carl S. Shoup, *Public Finance (Second Edition)*, Aldine Publishing Company, 1970, p.263. C.S.シャープ著塩崎順監訳『財政学(1)』有斐閣、1973年、380頁。

²⁹ 玉岡雅之「原産地主義再考」神戸大学『国民経済雑誌』第183巻第3号、2003年9月、86ページ参照。

に考えられることである。輸出国の税率が輸入国の税率を上回る場合には、輸入国の企業が控除できない税相当額の商品価格を輸出国の企業に払っているということになり、相互主義の下では、何らかの回復措置が必要だということである。

1987年欧州委員会は、1996年12月までに、クリアリング・システム（清算システム）を導入することによって、域内における付加価値税について、原産地課税主義への変更を提案した。現行の付加価値税では、税金はすべて輸入国に帰属する。これに対して、提案では、輸出向け商品は輸出国で輸出国の税率で課税される。輸出向け商品に係る税金はもちろん輸出国に帰属する。輸入国では、輸入業者はその商品の販売に際して、国内の付加価値税の申告を要するが、輸出国で支払われた付加価値税部分について税額控除が認められる。

図2：原産地主義課税モデルの付加価値税（A国とC国からB国へ輸出される場合）

1、B国最終消費 350 ドル（税抜き）	
※（B国の付加価値税率 10%： $350 \times 0.1 = 35$ ）	
2、B国（b社）の付加価値税	
350 ドル - 100 ドル = 250 ドル（B国輸入国の付加価値）	
250 ドル \times 0.1 = 25 ドル（B国での付加価値税）	
※消費者の支払税額	
B国での最初の仮払（または仮想）税額（B国での輸入付加価値税）	10 ドル
<u>B国での付加価値税</u>	<u>25 ドル</u>
消費者の支払う付加価値税	35 ドル
3、輸出国A国とC国の輸出付加価値税	
A国（a社）→B国（b社）A国輸出課税率 5% 輸出価格（原価 100 ドル + 税額 5 ドル）	
C国（c社）→B国（b社）C国輸出課税率 20% 輸出価格（原価 100 ドル + 税額 20 ドル）	
4、回復処理	
C国から輸入する場合、B国では、税額超過分 10 ドルについて回復措置が必要である。	
（資料）福間憲三「EU付加価値税導入の経過と現在」『経済』2005年5月号、43ページの表。	
（注）数値と内容を一部変更している。	

しかし、仕向地主義から原産地主義への課税主義の変更は、税金の配分を大きく変更するために、現行の仕向地主義の付加価値税と税金が同じようになるように清算システムを提案したものといわれる。現実には、加盟国間で、調整システムが不要ではないのかという疑問や、清算システムの手法に利害が対立する。そこで、欧州委員会は、域内

での利害対立や国境調整を排除する要請を受けて、仕向地主義を基本としながらも、域内取得に係る輸入品については、輸出国から控除できるという方法を提案したものといわれる³⁰。EU 諸国をはじめ多くの国で実施されている付加価値税では、殆どの国で税額控除法が採用されており、輸入国での税の回復措置の問題を避けている。

V わが国の消費税の税率

(1) 消費税率

日本の消費税は、控除法を採用するところから、単一税率となっている。しかし、立法者の説明では、「制度の簡素化と中立性の観点から」ということである。税率は4%である。

税率構造が複雑になれば、税率の区分ごとに財・サービスを仕分け、記帳、税額計算する必要がある。帳簿方式では、税率の区分ごとに取引を仕分けるのは、複雑な事務手続きを要し、税率適用についても不明な場合、一種の割り切りが必要となる。

(2) 地方消費税率

税率は消費税率の25%。

①国内取引については、課税資産の譲渡等に係る消費税から仕入れ等に係る消費税額等を控除した後の消費税額（譲渡割）

②輸入取引については、課税貨物に係る消費税額（貨物割）

③地方消費税は地方税であり、最終消費県が収受すべきであり、申告は、事務所等所在の都道府県に行うのが筋だが、当分の間、国が消費税と併せて行うことになっている。例えば、税務署から東京都に入った地方消費税収を、「各都道府県ごとの消費に相当する額」に応じて清算することとされている。

商業統計に基づく小売年間販売額とサービス業基本統計に基づく対個人事業収入額の合計額（8分の6）、国勢調査人口（8分の1）、事業所統計に基づく従業者数（8分の1）で按分する。さらに、都道府県の清算後の金額の2分の1を県内の市町村に「人口・従業者数」で按分した額を交付することとされている³¹。

④端数処理

課税標準の1,000円未満切捨て、納付すべき消費税額の100円未満切捨て、課税標準が1,000円未満である場合は全額切捨て、納付税額100円未満は全額切捨て。還付の場合は、1円未満切捨て、還付額が1円未満の場合は1円とされる。以上、国税通則法。

VI 売上げにかかる消費税の調整項目

1 売上げにかかる対価の返還

³⁰ 田中信世「ECの税制ハーモナイゼーション」『ITI季報』第42号、2000年8月、9ページによる。

³¹ 山本守之『実務消費税法 新訂三訂版』税務経理協会、1997年、216-217ページ参照。

①原則

値引き等売上げにかかる対価の返還があった場合には、当初の課税資産の譲渡にかかる消費税が過大に計算されていることになる。このため、対価の返還の日の属する課税期間において、過大納付税額を調整する。

「事業者が、国内に行った課税資産の譲渡等につき、返品を受け、又は値引き若しくは割戻しを受けたことにより、当該課税資産の譲渡等の対価の額と当該対価の額に百分の五を乗じて計算した金額との合計額（税込価額）の全部若しくは一部の返還又は課税資産の譲渡等の税込価額にかかる売掛金その他の債権の額の全部若しくは一部の減額（以下、「売上げに係る対価の返還等」という。）をした場合には、当該売上げにかかる対価の返還等をした日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間において行った売上げにかかる対価の返還に係る消費税額（当該返還をした税込価額又は当該減額をした債権の額に百五分の四を乗じて算出した金額をいう。）の合計額を控除する。（法 38①）。

②留意点と例外

○事業者が販売数量、販売高等に応じて支払う販売奨励金は、対価の返還等に該当する（基通 14-1-2 参照）。

○売上割引 支払期日より前に支払いを受けた等を起因として支払う売上げ割引は売上げにかかる対価の返還等に該当する。（基通 14-1-4 参照）。

○免税事業者であった期間において行った課税資産の譲渡等について対価の返還等をした場合は、対価返還をした場合の消費税額の控除の規定については、不適用である。（基通 14-1-7 参照）。

○売上げにかかる対価の返還等の処理 事業者が、売上げにかかる対価の返還等（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等に係るものを除く。）を行った場合において、当課税期間内に国内で行った課税資産の譲渡等の金額から当該売上げに係る対価の返還等の金額を控除する経理処理を継続して行っているときは、これを認める。（基通 14-1-8 参照）。

2、貸倒れにかかる税額控除

(1) 原則

貸倒れになった売上げについてまで、消費税の納税を強いるのは酷だということから、貸し倒れが確定した年度の売上げに係る消費税額から控除できるものとしている。

事業者（免税事業者を除く）が国内において課税資産の譲渡等を行った場合において、当該課税資産の譲渡等の相手方に対する売掛金その他の債権につき会社更生法の規定による更正計画認可の決定により債権の切捨てがあったことその他これに準ずるものとして政令で定める事実が生じたため、当該課税資産の譲渡等の税込価額の全部又は一部の領収をすることができなくなったときは、当該領収をすることができなくなった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、当該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（4/105）の合計額を控除する。（法 39①）。

（2）留意点

○国内取引について完全免税をはかるものであることから、非課税取引については調整の対象としない。貸付金等については、原則として調整対象とならない。

○免税事業者であった時期に譲渡等をした課税資産の譲渡等の対価の額が課税事業者になって貸倒れになった場合、課税事業者が事業を廃止し又は免税事業者になった後に貸し倒れになった場合には調整対象とならない。同様の場合で、貸し倒れ後に回収があった場合、加算の必要はない。

○貸倒れ規定を受けるためには、貸倒れの事実を証する書類を整理し、領収をすることができないことになった日の属する課税期間の末日から二月を経過した日から七年間、納税地などに保存しなければならない。（規 19）。

（3）貸倒れ後の回収

領収をした日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。（法 39③）。

3 仕入れに係る消費税額から控除できない金額

（1）仕入れに対する対価の返還があった場合、課税売上割合が著しく減少した場合、課税業務用の調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合は、仕入れにかかる消費税から控除する措置がとられている。ただし、これらが控除しきれなかった場合には、当該課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算することとされている。

仕入れにかかる消費税対価の返還等を受けた金額にかかる消費税額の合計額を当該仕入れにかかる対価の返還等を受けた日の属する課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額から控除して控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等にかかる消費税額とみなして政令で定めるところにより、当該課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。（法 32②）。

（2）課税売上割合が著しく変動した場合（仕入れ課税期間の課税売上割合と前々期から当期までの売上げのトータルで計算した通産課税売上割合との変動について、変動率 50%以上で且つ変動差 5%以上の場合）の調整税額は当期の仕入税額に加算、減算するのであるが、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、当該第三年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。（法 33③）。

（3）課税業務用の固定資産を「その他の業務の用」に転用した場合（個別対応方式を適用している場合で仕入れの日から三年以内に限る）、調整対象固定資産の課税仕入れ等の税額（「調整対象税額」）を各課税期間の仕入れにかかる消費税額から控除するのであるが、控除して控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等にかかる消費税額とみなして当該業務の用に供した日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。（法 34②）。

簡易課税を適用している場合は、これらの金額は生じないことに留意する。

Ⅶ 事例計算及び個別事例の検討

1、個人事業者が時価の50%相当額を棚卸資産の自家消費とした場合？

個人事業者が家事消費を行った場合あるいは法人が役員に対するみなし譲渡に規定する贈与を行った場合において、棚卸資産の課税仕入れ以上の金額で且つ、他に販売する価額のおおむね50%以上に相当する金額をみなし譲渡に係る対価の額としている場合は、これを認めるものとされている。(基通10-1-18参照)。

個人事業者が資産の家事消費をした場合、棚卸資産については、仕入金額と通常の売値(時価)の50%のいずれか多い金額を対価とみなした場合は、これが認められる。棚卸資産以外については、特別な規定がないので、本則により、時価を対価とすることになる。

所得税基本通達では、仕入金額以上で且つ売上金額の70%以上の金額を計上している場合にはこれを認めるものとされている(所基通39-2)。消費税は根本的にキャッシュ・フロー税であり、所得税や法人税とは趣旨が違うことに留意しなければならない。

2、廃業の場合のみなし譲渡 — 廃業は家事消費か？ —

個人事業者が、棚卸資産又は棚卸資産以外の事業用資産を家事のために消費し、又は使用した場合には、無償取引であっても資産の譲渡とみなすこととされている(法28②二)。では個人事業者が廃業した場合はどうか？

国税庁の消費税審議事例集(1-13)によると、「事業用資産はそれを直接家事のために使用している事実がない場合であっても、事業の廃止に伴い事業用資産に該当しなくなった時点で家事のために消費又は使用したものと取り扱う。」とされている。シャッター通りの商店街のなかで廃業を余儀なくされる場合は多いものと思われる。廃業時点の事業用固定資産の時価を課税標準に課税されたら、廃業後の生活もおぼつかないが。消費税審議事例集は、法令はおろか通達でもないことに留意しなければならない。

3、家事共用資産の譲渡

個人事業者の場合、事業としての部分と家事使用に係る金額とに合理的に区分する。この場合、事業部分が資産の譲渡等の対価の額となる。(基通10-1-19)。

4、営業の譲渡の際の売掛金

営業の譲渡の場合は、資産の譲渡については、課税資産と非課税資産を一括して譲渡するものとして取り扱われます。資産の内、売掛金については、非課税。しかも、自らが資産の譲渡等を行った対価として取得したものである限り、課税売上割合の分母に算入しなくてもよい(令48②二)。法別表第一号第二号に規定する支払手段又は令第9条第四項に規定する特別引出権についても同様(令48②一)。ただし、有形、無形固定資産は課税扱いである。

5、役員に対する譲渡価額は時価で。

消費税では、時価による認定を行わない。しかし、時価の 50%以上の譲渡であっても、時価との差額は法人税の取扱いにおいては、役員賞与として取り扱われることに注意しなければならない。したがって、役員に対する資産の低額譲渡は避けなければならないことになる。

6、簡易課税の場合の家事消費

簡易課税を適用する場合の事業区分についても、原則として、消費資産ごとに区分する必要がある。精肉小売業で肉なら小売業、コロッケなら製造業という具合である。

7、軽油の小売店が受領する軽油引取税

軽油引取税については、卸売業者が特別徴収義務者、販売店が納税義務者。課税標準から軽油引取税を除外できるのは、特約店である卸売業者だけである。

8、集合住宅の共益費は課税されるか？

消基通 6-13-1、6-13-2、6-13-3

住宅の貸付けの範囲は、庭、塀、その他これに類するもの及び家具、じゅうたん、照明設備、冷暖房設備その他これらに類するもので住宅の附属設備として、住宅と一体となって貸し付けられると認められるものは含まれる。(消基通 6-13-1)

プール、アスレチック、温泉等施設利用料については、利用料等を徴収している場合は、利用料金を合理的に区分して課税。(消基通 6-13-2)

住宅の貸付けの範囲は、駐車場付きの一戸建て住宅にかかる駐車場のほか、集合住宅の駐車場で入居者について 1 戸当り 1 台分以上の駐車スペースが確保されており、かつ、自動車の保有の有無にかかわらず割り当てられる等の場合で、住宅の貸付けの対価とは別に駐車場使用料等を収受していないものが該当する。(消基通 6-13-3)

共益費については、上記通達ではわかりづらいので、別途、質疑応答事例集において、「住宅を共同で利用する上で、居住者が共通に利用すると認められる部分の費用を居住者に応分に負担させる性格のものについては、共益費、管理費等の名称にかかわらず非課税となります。」とある。

同様に、同上質疑応答事例集において、集合住宅の CATV 利用料、共同アンテナ利用料、警備料、修繕積立金は非課税、ルームメンテナンス料、電気・ガス・水道料は課税だと例示されている。

VIII おわりに一課税ベースの「付加価値」への転換を求めて一

税額計算方法として、税額控除法を採用すると、売上げの税額からインボイス記載の前段階購入税額を控除するので、控除できない購入があると、「取り戻し効果」がはたらいて、

税収が付加価値の概念上の税収を超過する。

これに対して、控除法の付加価値税では、非課税（免税）事業者の介在は、それに見合う付加価値に対する税収を減じるのみである。逆を言えば、免税範囲が狭くなれば、付加価値に対する概念上の税額に接近できるというメリットがある。

控除法を採用する日本の消費税の課税ベースはもとより付加価値でなければならないのにもかかわらず、EU 諸国の付加価値税の税額計算方法を踏襲して、「課税資産の譲渡等の対価の額」だとされている。実際、日本では、税額控除法の付加価値税に準じて、売上に係る税額から仕入に係る税額を控除するという曖昧な税額計算方法により、納税額を算定する。

しかし、無条件で購入額についての税額控除を認めるのが、本来の控除法の付加価値税である。日本の消費税は、課税ベースについて、税額控除法の付加価値税の課税ベースを不用意に転用したものといえる。控除法は消費税の導入を容易にするための方便であったが、前段階税額控除を容易には容認しないという徴税当局の姿勢を垣間見ることができる。

近年の改正において、総額表示の義務とあわせて、仕入税額控除の要件として、帳簿保存と請求書保存の両方が必要になった。保存を要すべき帳簿については、購入場所や相手先や品名などが明記されていなければならない（これを請求書等保存方式という）。この改正理由は、将来の税額控除法（インボイス方式）への転換を見据えたものである。

ただし、ここで指摘しなければならないことは、税額控除法への転換は、標準税率のアップと軽減税率の設定といった複数税率の策定を含んでいるということである。控除法の付加価値税では、課税ベースが付加価値なので、垂直的な税率を加味することが困難である。日本の消費税において、消費税の税率が単一の比例税率となっているのは、控除法を採用しているからにはほかならない。安易に、インボイス方式への転換を求めるべきではないのである。

納税義務者の判定にあたって、非課税（免税）事業者のときの課税売上高について、消費税相当額を控除せず、売上高をそのまま課税売上高とみなすというのも、控除方式の下では合点がいかない問題である。

控除法の付加価値税の課税ベースは付加価値なので、納税義務者判定にあたって、税抜売上高により判定がなされなければならないであろう。納税を免除されているからといって、売上げに付加価値税が含まれていないというわけではない。免税事業者は、仕入については、かならずや、消費税を負担していることであろう。付加価値税が転嫁できるか否かは、請求形式ではなく、実際上の問題なのである。

一方、税額計算方法としての控除法の下で、日本の大企業は、インボイスによる税額の積み上げを行わずに、前段階購入についての税額が、推定により、控除（還付）されている。控除方式では、購入より前の段階の売上げも、そのなかに免税事業者が介在した場合であっても、無条件に控除が認められる。さらに、仕入価額を税込価額で発注するなど価格支配力が大きいのが大企業である。特に、輸出大企業は、下請けいじめをして買い叩く

ことのほか、輸出免税を最大限に利用して、消費税を還付してもらっている。そこには、正常な取引慣行のなかで、前段階購入に係る税額を回収するという発想はない。輸出免税という輸出補助金により、税収面でも巨額のロスが生じている。

もとより、課税ベースを消費とする付加価値税は、投資を控除しない他の酒類の付加価値税（GNP 型、NNP 型付加価値税）に比較して、課税ベースが狭く、投資を税金面で優遇する効果がある。さらに、EU 諸国をはじめ多くの国で実施されている付加価値税は、仕向地主義課税の原則の下に、輸出を課税ベースに含まない（非課税または免税）ので、輸出促進効果を有する。

一方で、日本の消費税は非課税取引が比較的少なく、それ故、課税範囲が広く、且つ、一律 5% の比例課税をしていることから、消費税の負担が所得に対して逆進的な負担構造となるのは必然である。憲法並びに租税原則の要求する応能負担原則に反していることはいうまでもない。一方で、税の使われかたについても、累進効果はない。阿部彩氏によれば、「社会保障制度の貧困削減効果は少なく、特に壮年者、子供に対しては、社会保障制度がマイナスの要因となる場合も多い³²。」という深刻な事態である。

せめて、税の仕組みだけでも、不公平、不公正な実態を改めていくべきではないか？

消費税の課税ベースに限定すれば、輸出免税などにより、日本の消費税の課税ベースが大企業に有利に作用していることは否定できない。一方で、中小零細企業には、課税ベースを売上高とすることで、容易に前段階税額控除を認めないというスタンスが目立っている。税額控除法（インボイス方式）への転換よりも前に、課税ベースの付加価値への転換など、消費税の不公平を緩和する施策がいくつもあるのである。

³² 阿部彩「貧困の現状とその要因」『日本の所得分配 格差拡大と政策の役割』東京大学出版会、134 ページ。