

## 消費税の課税対象についての一考察

—付加価値税の歴史、原理からの検討を中心として—

松井吉三 (まついよしみつ)

はじめに

付加価値税が商品価格への税の転嫁を前提にして成り立っている税であるため、付加価値税の課税対象または課税取引は、納税サイドに立てば、商売を行うものが利益を目論んで商品を販売するものだといえる。これに、国境税調整の理念が加わることにより、輸入が課税され、輸出が非課税とされている。

ECの共通付加価値税制度の第6次指令（1973年6月29日委員会発表、1977年発効）では、課税物件として、「a）納税義務者が領域内で対価を得て行う財貨の供給又はサービスの提供、b）財貨の輸入<sup>1)</sup>」、とされている。

日本の消費税では、「事業者が国内で行う有償による資産の譲渡又は資産の貸付及び役務の提供」と、「保税地域からの貨物の引取り」とされている。資産の貸付けがECでは役務の提供に含まれることを除けば、ECと日本とで、課税物品について、根本的な差はないものといえる。

付加価値税の下でも、課税物品についての本則規定の原則課税ルールにもかかわらず、一方で、多くの非課税規定が設定され、実際には、課税ベースはかなり狭隘化されている。この問題点は日本の消費税でも同様である。

第一に、輸出の実質的非課税により、輸出大企業にとっては大きな輸出補助金を受けるものになっていることである。第二に、日本独自の問題点として、控除法といわれる大雑把な仕入税額控除により、非課税取引が取引の中間段階にあっても、前段階税額控除の段階では、非課税が反映されず、仕入税額控除が可能となっていることである。この大雑把な仕入税額控除は、95%ルールと相俟って、大企業にとってより有利である。

課税ベース算定の方式としての控除法、税額計算方法としての控除法（帳簿方式）の採用についても、免税点や納税義務などの規定をとおして、課税対象を狭めているというのが実態である。

一方、中小零細企業にとっては、逆に、実際に、課税ベースは、拡大している。中小零細企業には、転嫁が確実に保障されない「損税」もあり、仕組みと転嫁の両面で負担が重くのしかかっている。免税点が1,000万円に下がった現在、課税対象の狭隘化による税の減収額は、大企業で、より大きいものといえよう。

そこで、以下、日本の消費税の課税対象について、制度の特徴と問題点をその出自である取引高税まで遡って検討して、改革の方向を考えることにしよう。

<sup>1)</sup> 吉牟田勲「ECにおける共通付加価値税の内容とその発展」社団法人日本租税研究協会編『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、205ページ。

## I 取引高税の課税対象

### 1、取引高税の基礎概念

我が国の消費税は、EU 諸国などで実施されている付加価値税を真似て、1989年に導入された。付加価値税の元祖は取引高税である。取引高税は、第一次大戦末期にはじまったもので、戦後のインフレーションと戦う国々が大衆課税により巨額の収入をあげようとして創設されたものである。

取引高税の課税対象は非常に広範にわたる。「取引高税は、その基本的な形態においては、財貨・サービスの生産及び流通の過程におけるすべての有償取引を対象とする<sup>2</sup>。」ものとされている。

課税ベースは、売上げそのものであり、前段階の購入金額に含まれている取引高税を控除できず、取引段階ごとに価格に税が上乘せられた。税の執行上、サービスは課税されていない場合が殆どであったようであるが、付加価値税の非課税取引とされるものも、原則的に課税対象とされたのである。

ただし、シャープ博士によれば、帰属家賃に課税しないで家賃にのみ課税するのは不公平だから、これらは、取引高税の課税対象から除外されている。シャープ博士によれば、大家族では家賃の負担が相対的に軽くなるので、取引高税が家族規模や支出の大小に適応できないという卓見を披露しておられる<sup>3</sup>。

シャープ博士によれば、取引高税導入の前提は、第一に、脱税などのリスクを負うのを避けるために税率は低めに抑えられていたということと、第二に、従価税で、免除や税率階層区分を伴わないものだけが、インフレーション期においても、租税構造に大きな打撃を被ることなく、実質収入を維持できるであろうということであったのではないかと論じておられる。さらに、その後の税率のアップにより、第一の前提は崩れた国もあったが、一律の税率による課税方式を実施したことにより、個別消費税のように、実質収入の減少を避けることができたという評価をされておられる。第二の有償取引の前提については、企業の内部取引に課税しないことで、生産過程そのものに課税することを避けることができる。外部者との取引であれば、必ず証憑書類が残っており、取引段階ごとに、租税の商品価格への転嫁が確実となり、納税者にとっては不満の種はないはずだといいたげであると論じておられる。しかし、シャープ博士によれば、この第二の前提も、後の非課税措置（農業者非課税措置）の実施により、取引高税の基礎概念を逸脱することとなった<sup>4</sup>。

このように、取引高税導入に際しては、収入確保のためならなりふり構っておられないという政府課税当局の高飛車なスタンスが目立ったものである。しかし、取引高税の基礎理念から言えば、取引高税の課税取引は、国内消費に限らず、輸出、輸入のすべての取引

<sup>2</sup> Carl S. Shoup, *Public Finance*, Aldine Publishing Company, 1969, p.208. C.S.シャープ著塩崎潤監訳『財政学(1)』有斐閣、1973年、296頁。

<sup>3</sup> Carl S. Shoup, op.cit., p.225 参照。C.S.シャープ著塩崎潤前掲監訳書、325頁参照。

<sup>4</sup> C.S.シャープ著塩崎潤前掲監訳書、296頁参照。

に対して課税可能だということである。

付加価値税は、取引高税の二重課税を排除することにより、資本非課税（「中立性」）を確立した。取引高税の性格がそのまま付加価値税の仕組み、したがって我が国の消費税に影響を及ぼすことは必然であった。

ちなみに、1967年5月29日に公布され、1968年1月1日から実施されている西ドイツ付加価値税法においても、取引高税の面影を強く残している。

第1条において、次の売上に対して売上税を課するとして、課税取引を列挙している。それによれば、課税取引は、次の3つである<sup>5</sup>。

- ① 企業家はその企業の範囲内で、内国で対価を得て行なう供給とその他のサービス。
- ② 自家消費、
- ③ 関税領域への物件の輸入。

## 2、取引高税における外国貿易

非課税取引とともに、取引高税の基礎概念を逸脱させる要因が外国貿易である。シャウプ博士によれば、いかなる売上税も、七つの処理方式のうちの一つを採用している。財貨。サービスは、①国内で生産され国内で消費されるもの、②国内で生産され国外で消費されるもの、③国外で生産され国内で消費されるものの以上三つのグループに分けられ、さらにこの三グループのなかで課税、非課税（免税）の別があるから、全部免税の場合を含めて次の八形態の取引高税があるとのことである。

シャウプ博士による国際貿易上の観点からみた売上税の型

型	Hh (※1)	Ha 輸 出品	Ah 輸 入品	名称
1	T	T	T	全世界型売上税
2	T	T	E	原産地主義型売上税
3	T	E	T	仕向地主義型売上税
4	T	E	E	国内限定型売上税（国際貿易優遇型）
5	E	T	T	輸出入型売上税（国際貿易抑止型）
6	E	T	E	輸出税
7	E	E	T	輸入税
8	E	E	E	無税

(注) (1) ※1：非交易財、輸入競争財および国内で消費された輸出可能財

(2) 記号： T=課税 h=国内生産 E=非課税 A=国外生産 H=国内生産  
a=国外消費

(出所) Carl S. Shoup, *Public Finance*, Aldine Publishing Company, 1969, p.209. C.S. シャウプ著塩崎潤監訳『財政学(1)』有斐閣、1973年、298頁。

<sup>5</sup> 佐藤進『付加価値税論』税務経理協会、1973年、267頁参照。

但し、全世界型売上税、国内限定型、輸出入型の三つはめったにお目にかかれないものだと言われる。しかし、皆無ではなく、「フランスでは、取引高税の下において、1926年から1927年の短期間ではあるが、輸出品に対して課税を行なった<sup>6</sup>。」経緯がある。

シャウプ博士によれば、上記のうち、原産地主義の売上税は、主として管轄区域外からの移入品に対し課税権限を全く有しない地方公共団体によって採用される。区域外への生産要素の流出があり得る。但し、EUのような経済的結合体を構成しようとするメンバー諸国の間では、原産地主義によらざるを得ない。もちろん、原産地主義課税の下では、国境管理をしないですませるからである。

上記の型のうち、輸出税及び輸入税はともに保護関税である。したがって、実務的に適合する売上税の型としては、原産地主義売上税と仕向地主義売上税が残らざるを得ないものとされる。

ここで、二方式の比較であるが、シャウプ博士によれば、仕向地主義を原産地主義に置き換えた国の為替相場が下落するという。最終的には、為替相場の伸縮性が確保されていれば、対外均衡は回復するが、「しかし、現実の世界においてはこの二つの方式の経済効果が等しくなるための条件は満たされていないので、為替相場不変の前提の下で、この二方式が二国間の輸出入に最初に及ぼす効果を比較してみることが望ましいと考えられる<sup>7</sup>。」と論じておられる。

しかし、原産地主義が有利に見える場合もある。シャウプ博士は次のようにいわれる。

「原産地主義が用いられている場合には、原産地国 A は仕向地国 B に輸出されかつ B 国で消費された商品につき A 国が徴収した税額を、B 国に対し相互主義の条件のもとに、支払うことに同意することが考えられる。租税収入の配分は両国の税率が同じであるかぎり、仕向地主義の場合と同じになる。たとえば表面上の税率が違っていても、・・・、付加価値税について述べる一定の技術的条件（税額控除法）が整っていれば税収の配分は同じになるであろう。同時に行政上のメリットも得られる。というのは、輸出について課税し輸入について課税しない方が輸出を非課税（免税のこと一筆者）とし輸入について課税するより簡単だからである<sup>8</sup>。」

仕向地主義課税原則の下では、消費国 B 国で A 国からの輸入品についても B 国の税率で課税される。一方、原産地主義課税原則の下では、税収が消費国と生産国の間で配分される。原産地主義では、B 国における税額計算にあたっては、消費国 B 国の税率で計算する。A 国の税率が B 国よりも低い場合、相互主義の下では、B 国では、両国の税率が同等の場合に比較して、税収不足が生じる。したがって、A 国が B 国に対して、支払同意をせざる

<sup>6</sup> Carl S. Shoup, *Public Finance*, p.209. C.S.シャウプ著塩崎潤監訳『財政学 (1)』297 ページ。

<sup>7</sup> Carl S. Shoup, *Public Finance*, p.210. C.S.シャウプ著塩崎潤監訳『財政学 (1)』299 ページ。

<sup>8</sup> Carl S. Shoup, *Public Finance*, p.211. C.S.シャウプ著塩崎潤監訳『財政学 (1)』、300 ページ。

を得ない場合も考えられるということである。

ただし、原産地主義、仕向地主義の区別は、課税権がどの国に帰属するかという違いにすぎない。取引高税を含め、すべての売上税が基礎理念として仕向地課税をとっていることには変わりがない。シャウプ博士が指摘しているとおり、輸入国の取引の最初の段階で輸出国の商品価値が含まれており、輸入国ではその後の取引段階の方が多くなり、取引高税の税収は消費国で圧倒的に多くなるからである。

シャウプ博士は、課税地ルールの変更について、次のように言っている。

「實際上、主義の変更は今日では、貿易収支の赤字のためではなく、その黒字に対処するためにのみ利用するにすぎない。……。対外均衡を維持するために、仕向地主義から原産地主義への変更が部分的に行なわれるかもしれない。したがって、10%の仕向地主義の税を、輸出品については非課税としながら輸入品についてのみ9%に変更することもできるし、逆に輸入品への課税を10%とし、輸出品については1%の課税とすることも可能である。…略…。実際、仕向地主義の税と原産地主義の税をともに実施にうつすことも可能であろう。もし、この例で、両者ともそれぞれ5%の同じ税率だとすれば、この制度は同じ税率の全世界型売上税と国内限定型売上税からなることとなる。…略…。現実には、仕向地主義と原産地主義とを組み合わせた政策については、今まで何ら考慮が払われてこなかったようである<sup>9</sup>。」

このように、実務上の利便性を捨てても、仕向地主義売上税を選択するのは、第一に、自国企業が、外国貿易上不利にならないようにする配慮であり、第二に、消費課税そのものの性格から由来する税収確保の要請があったものだと考えられる。

付加価値税における外国貿易でも、取引高税の場合と同様のことが言える。原産地主義では、生産国が同じであれば、どこの国で製品を輸入しても、消費者価格が各国で等しくなる。したがって、消費配分が効率的になる。これに対して、仕向地主義では、輸入国は輸入品と国内品に対して同じ税額を納めるために、同質の製品について、生産者価格が同じになる。これは、各国で限界コストが同じになるため、効率的な生産配分が実現するものといわれる。原産地主義の下では、原産地の税率の差が企業の購入行動に影響してしまうことになる。

仕向地主義の原産地主義に対する優位性の主張については、次の引用で十分である。

「しかし、原産地主義のVATにおける企業の購買行動への影響、生産の非効率性、移転価格への影響等を総合的に考えると、原産地主義のVATへの移行が仕向地主義のVATのコストやリスクを相殺するだけの十分な利益をもたらさないとの見方が一般的である<sup>10</sup>。」

<sup>9</sup> Carl S. Shoup, *Public Finance*, p.229. C.S.シャウプ著塩崎潤前掲監訳書、329頁。

<sup>10</sup> 鈴木将覚「ボーダーコントロールのないVAT～仕向地主義をいかに実現するか～」『みずほレポート』みずほ総合研究所、2010年2月23日発行、3ページ。

## II 付加価値税の課税対象

### 1 フランスの付加価値税

#### (1) 課税取引の区別

我が国の消費税の課税対象についても、付加価値税をモデルとしている。最初に、付加価値税が誕生したフランスの付加価値税の課税対象について検討することにしよう。フランスの付加価値税は、その欠点が修正され、ECの第6次指令として整備され、第6次指令にしたがって各国の付加価値税が確立した経緯がある。

フランスでは付加価値税の適用範囲は、課税取引、納税義務者、付加価値税の施行地の3つの条件により判定される。この内、課税取引については、次の4つの取引を区別しているものといわれる。①性質上〔当然に〕課税される取引、②法律の定めにより課税される取引、③法律により非課税となる取引、④選択により課税される取引の4つである<sup>11</sup>。ジョルジュ・エグレは、上記の各取引について、それぞれ、第6次指令の前と後のフランスの課税物品・取引の範囲の違いについて整理している。

#### (2) 性質上〔当然に〕課税される取引

ジョルジュ・エグレによれば、第6次指令（1977年）前、適用範囲は商工業の概念と結びついており、農業、非商業的活動（自由職業）は除かれていた。商工業の概念が資産の譲渡のすべてに拡大されたことによって、資本非課税をより確実にするという意味で、第6次指令は意味がある。事業者を広く課税すればするほど、消費者への税の負担が確実になるからである。

ただし、適用範囲が商工業に制限されていたが、課税対象については幅広く規定されていたようである。ジョルジュ・エグレは次のように述べている。

「伝統的に、販売と、役務提供と呼ばれる《その他の取引》とは区別されていた。どちらの取引も、それが定例的であっても、また、利益を出していても、損失を蒙っていても、付加価値税が適用された。

(a) 課税販売は、そのままの状態による販売も加工した後での販売も含み、卸売も小売も含んでいた。交換は二つの販売とみなされた。

(b) 役務提供は、一層多様な活動を含んでいた。委託販売業者、貸付業者、加工業者、事業管理者、運送業者、広告業者、写真業者（絵ハガキ出版業者を除く）、義肢・義歯製作業者、修理業者等<sup>12</sup>。」

エグレによれば、非商工業的職業に就いている人々が行う役務提供が課税に服するか、それとも単なる民事行為で課税されないかの問題である。エグレは巧妙な解決例を紹介し

<sup>11</sup> Georges Egret, *LA TVA*, 2nd édition, Collection QUE SAIS-JE? No 1748, 1982 (Original Copyright by Presses Universitaires de France, 1978), p.43. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳『付加価値税』白水社、1985年、51-52ページ。

<sup>12</sup> Georges Egret, *LA TVA*, p.44. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳『付加価値税』、53-54ページ。

ている。すなわち、「顧客のために行為を行い、または当局に対して申告もしくは交渉を行う者は、付加価値税が課せられる《事業管理者》になるとされた。同様に、貸主の商業的貸付を増加させる傾向を持つ民事上の貸付も、商業的性格を帯び、課税された<sup>13</sup>。」といわれる。さらにまた、実費の償還や、株式会社が行う非商業的行為についても課税されるようになったといわれる。

このように、商工業の概念では、もはや、付加価値税がわりきれなくなったので、第6次指令では、商業行為の概念が付加価値税の適用条件ではなくなった。「商業でも、農業でも、自由職業でも、民事上のものでさえも、また、定例的なものでも、一時的なものでも、目的と結果（損失か否か）を問わず、あらゆる経済活動が付加価値税の適用を受ける。このように、たとえば、研究・鑑定活動、コンサルタントや建築家の活動、特許や権利の譲渡も、原則として課税される<sup>14</sup>。」こととなった。しかし、エグレによれば、「この拡大は、多くの非課税があるため、……見かけよりも狭い<sup>15</sup>。」と評された。

第6次指令は、販売と所有権の移転の概念の代わりに、引渡し、《すなわち、所有者として、有体財産を処分しうる権限の有償による移転》の概念を規定した。財貨の移転以外のすべての取引は役務の提供とみなされる<sup>16</sup>。」こととされた。

### (3)法律の定めにより課税される取引

第6次指令によっても修正されていない。主なものは、自己引渡しと輸入だとされる。ジョルジュ・エグレによれば、自己引渡しについては2種類を区別できるとする。一つ目は、「企業の構成員により、その企業の事業対象となっている財貨を私用目的に使用するために行う自己引渡し。」二つ目は、「企業内部で投入された役務または製作された財貨で、その企業の事業目的に使用されるものの自己引渡し。」である<sup>17</sup>。エグレは次のようにいう。

「実際には、この第二の形態の自己引渡しに対する課税は原材料および半製品に対しては行われず、課税しないおとにより競争の条件に大きな不公平を招く場合にのみ課税される。だからこそ、付加価値税の納税義務者である統合企業は、一固定資産を構成する財貨（たとえば企業の構成員による倉庫の建設）および長距離輸送について、ならびに、一財貨の生産（たとえば、贈答品として配られる製品）や控除の権利がない役務の収入について、自己引渡しを行うのである。統合企業でない納税義務者（《按分割合》が90%に満たないもの）は、そのうえに、付加価値税の適用を受けない取引を行うのに利用される役務および財貨を自己引渡しとしなければならない<sup>18</sup>。」

<sup>13</sup> Georges Egret, op. cit., pp.45-46. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、55 ページ。

<sup>14</sup> Georges Egret, op. cit., p.46. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、55 ページ。

<sup>15</sup> Georges Egret, op. cit., p.46. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、55 ページ。

<sup>16</sup> Georges Egret, op. cit., p.46. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、55 ページ。

<sup>17</sup> Georges Egret, op. cit., p.47. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、56 ページ。

<sup>18</sup> Georges Egret, op. cit., pp.47-48. ジョルジュ・エグレ著荒木和夫訳前掲訳書、57 ページ。  
按分割合とは課税売上割合のことを指している。

わが国では、課税売上割合により、非課税売上に係る仕入税額控除が否認される。これは、付加価値税の世界では、自家消費と同列に課税取引なのである。ただし、わが国の実際の税務の上でも、購入時に納めた付加価値税の控除を認めないことによっているのはもちろんである。

輸入については、フランスでは、国境における課税の中立性を確保するために、法律で特別に課税している。付加価値税の原則的な施行地は物品の引き渡し場所なのであるが、輸入については、それだと課税できない。そこで、輸入については別個の課税取引とするのである。

サービスの自家消費については各国で課税されない、したがって、サービスの事業目的以外への転用についても課税されることはない。

このように、資本非課税を徹底するという意味で、課税取引は包括的に規定され、完全資本非課税が実現され、税の転嫁が末端まで保障される。その上で、別途、輸出を非課税にすることで、輸出企業に対して、特別に税を減免するという構造になっている。輸出非課税は前段階税額控除が認められる非課税だから、最終販売者の段階で前段階税額はすべて控除されるからである。一方、取引の中間段階で非課税が介在すれば、税収が取り戻され、また、最終販売段階を非課税にすれば、前段階税額控除を認められないことによって、小売業を中心として中小零細企業自らが、税負担をすることになる。また、最終販売者が大企業の場合で、非課税商品を販売する場合には、利益率を確保するために、税が最終消費者に転嫁される可能性が大きい。前段階税額控除が認められない非課税は、それが取引の中間に適用される場合であれ、最終消費に適用される場合であれ、減税効果が前段階税額控除が認められる非課税に遠く及ばない。

## 2 EC 共通付加価値税

付加価値税は 1954-55 年の税制改革でフランスで誕生した。欧州付加価値税第 1 次指令及び第 2 次指令（1967 年）によって、各国で付加価値税が導入された。1973 年に発表された第 6 次指令が 1977 年に採択され、欧州連合で統一された共通の付加価値税制度が確立する。1993 年、欧州統一市場の実現のため、租税の国境が廃止された。欧州統一市場の共通ルールとして、あるべき姿として、原産地課税のルールが採択された。しかし、当面は、経過措置として、消費地での課税を認めるという複雑なものであった。天野史子氏によれば、2004 年から 2007 年にかけて、欧州連合の加盟国が倍増し（15 カ国から 27 カ国へ）、原産地課税の達成は困難になったとされる<sup>19</sup>。2007 年に、第 6 次指令が大幅に改正される（2006/112/EC）。2010 年には、「VAT パッケージ」が導入され、サービスについての課税地が提供者の所在地からサービスの受益地に変更され、サービスについて、「リバース・チャージ」が導入されることになった。原産地課税の達成はますます困難になっていること

<sup>19</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース天野史子『欧州付加価値税ハンドブック』中央経済社、2009 年、26 ページ参照。

になる。

EU の共通付加価値税についての最新指令、「2006 年の 11 月 28 日委員会指令<sup>20</sup>」の第 2 条第 1 項では、付加価値税の課税取引を次のように定めている<sup>21</sup>。

1、次の取引は付加価値税が課される。

(a) 課税事業者 (a taxable person) による加盟国の領域内で行われる有償の資産の譲渡(the supply of goods)。

(b) 加盟国の領域内で行われる有償の域内取得で、次のもの。

i 資産のサプライヤーが非課税の小規模事業者該当せず、また、課税事業者として資産の譲渡を行う場合に、事業として有償で国内において課税事業者が行う EU 域内取得、または有償で国内において課税対象外法人 (a non-taxable legal person) により行われる資産の EU 域内取得。

ii EU 域内非課税納品の規定によって、付加価値税に服さない課税事業者、課税対象外法人、または、その他の課税対象外事業者により、国内において有償で行われる新しい輸送手段の EU 域内取得。

iii 92/12/EEC 指令により、資産が取得された加盟国で個別消費税が発生する場合、EU 域内非課税納品の規定によって、その域内取得が付加価値税に服さない課税事業者または課税対象外法人による EU 域内取得であっても、加盟国内で個別消費税が課税される資産の EU 域内取得。

(c) 課税事業者による加盟国の領域内で行われる役務の供給。

(d) 資産等の輸入。

以上の内、日本にないのは域内取得に対する課税で、旧輸入付加価値税に代替するものです。EU 域内取得課税は、事業者間取引においてのみ行われることに留意しなければならない。

### 3、EU 共通付加価値税における資産の譲渡の定義

資産の譲渡は課税対象の要件である。EU 型付加価値税では、かならずしも資産の所有権の移転をとまなう必要はなく、資産を処分する権利の移転で成立する。送付や輸送をとまなう資産の譲渡は、原則として出荷地で判断される。移動をとまわらない資産の譲渡については、資産の譲渡が行われた時点で資産が所在した場所が課税地とされる。課税事業者

<sup>20</sup> 以下の説明は、Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common system of Value Added Tax Article 2 によっている。EU 法の法体系は、EU 規則

(regulation) と指令 (directive) によって構成されている。天野史子氏によれば、EU 規則は、1957 年の欧州経済共同体設立協定によって、加盟国は無条件に従う義務がある。これに対して、EU 指令は、指令により定められた「結果」が指令を受ける各国で実現されることについて拘束力を有すると述べている (税理士法人プライスウォーターハウスクーパース天野史子、前掲書、28-29 ページから概略を引用)。

<sup>21</sup> 訳については、税理士法人プライスウォーターハウスクーパース天野史子、前掲書、55 ページを参考にしている。

が加盟国間で事業用資産を移動させると、資産の譲渡とみなして課税される。天野史子氏はこれを「みなし譲渡」と呼んでおられる<sup>22</sup>。

同一物品の一連の取引に複数の事業者がかかわり、物品の所有権が最初の事業者から最後の事業者へと直接譲渡される取引を連鎖取引という。連鎖取引については、連鎖にかかわるすべての事業者が課税取引をしたものとされる。連鎖取引が EU 加盟国内で行われる場合、供給者または取得者が資産の輸送を手配した取引だけが「資産の移動をともなう取引」に該当し、EU 域内非課税納品となる。それ以前の取引はすべて出荷地を課税地とし、それより後の取引については、すべて仕向地を課税地とする。天野史子氏によれば、非課税納品とは非課税取得と対になる EU 共通付加価値税固有の用語で、出荷側を非課税とし、着荷側で課税するのが現在の制度だとされる。EU 域内非課税納品が非課税になるためには、資産の譲渡の相手方が、他の加盟国の課税事業者または課税対象外法人であることが必要で、この証明は、相手方の VATID 番号によって行われるとのことである<sup>23</sup>。

所有権を留保したまま客先に預けてある在庫のことを預託在庫というが、処分権の移転が、販売代理店が第三者に対して商品を販売したときに生ずる。自社製品の預託在庫のための国境を越えた移動は EU 非課税納品になる。預託在庫が販売されたときに国内課税売上になる<sup>24</sup>。

消費者通信販売については、原則として、仕向地国で課税される。しかし、インターネットによる販売のように、複数の異なる加盟国に居住する消費者に対して手広く商品を販売する会社にとってはコンプライアンス・コストが発生する。そこで、例外的に、出荷地課税とすることができるものとされる。これは、各国で消費者通信販売額の上限額が定められており<sup>25</sup>、1 暦年（当年及び前年）あたりの販売額が上限額を超えないことと、商品が新車等でなく、サプライヤー自身またはその手配によって設置または組立てられる物ではないことが条件とされている<sup>26</sup>。

新車等については、税率が低い国で購入して、自国に持ち帰ることが考えられる。そこで、購入国では非課税にして、持ち運ばれた国で付加価値税の課税対象となる。天野史子氏によれば、この仕組みは、課税事業者ばかりでなく、課税対象外法人や消費者にも適用される<sup>27</sup>。

EU 域内諸国内では、原産地課税により貿易障壁をとりのぞいて、域外諸国に輸出する場合に仕向地課税（消費国課税）をとることが EU 発足時の EU 指令において合意されたが、1993 年に EU 域内関税が廃止され、EU 単一市場が発足した現在でも、輸出国課税原則は

<sup>22</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース天野史子、前掲書、117 ページ参照。

<sup>23</sup> 同上書、117 ページ参照。

<sup>24</sup> 同上書、76 ページ参照。

<sup>25</sup> 共通税制では上限は、100,000 ユーロ相当とされている。同上書、79 ページ参照。

<sup>26</sup> 同上書、79 ページ参照。

<sup>27</sup> 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース天野史子、前掲書、109 ページ参照。

不評<sup>28</sup>であり、「域内供給非課税」、「域内取得課税」という「移行措置」がとられている。域内取得では購入者が TVA を納税する<sup>29</sup>。そこで、域内取得の場合で、輸出国が課税した場合には、輸出国は輸入国に対して、輸出課税額の補てん義務を負い、その税額を輸入国に返還しなければならない<sup>30</sup>。域内供給については、仕向地課税により、課税を免除しようとする移行措置が続いている。

フランスでは、第一次戦中の 1920 年に戦費調達を目的として、取引高税が創設された。1 国の内国消費税としてスタートしているのが、国境税調整は付随的に配慮されなければならないものであるが、施行地が国内だということは、国外売上を非課税にすることまでは含んでいない。1926-1927 年のしばらくの間には、フランスでは輸出に対しても取引高税が課税されていたことを思い起こしてもらいたい。内国消費税という口実で、当初から、取引高税、付加価値税を含めて売上税一般については、輸出企業を優遇する性格を担っていたものだといえよう。

### Ⅲ 消費税の課税対象

#### 1、消費税法上の課税対象

消費税の法文上の課税対象は広く、「国内において事業者が行った資産の譲渡等には、この法律により、消費税を課する。」(法 4 ①)。「保税地域から引き取られる外国貨物には、この法律により、消費税を課する。」(法 4 ②)。ここで、「資産の譲渡」とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供(代物弁済による資産の譲渡その他対価を得て行われる資産の譲渡若しくは貸付け又は役務の提供に類する行為として政令で定めるものを含む。)をいう(法 2 ①八)。

ついでに「課税資産の譲渡等」とは、資産の譲渡等のうち、第 6 条第 1 項の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。(法 2 ①四)。さらに「事業者」とは、「個人事業者及び法人」(法 2 ①三)。「個人事業者」とは、「事業を行う個人」(法 2 ①

<sup>28</sup> 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、44 ページ参照。

<sup>29</sup> 域外からの取得では、輸入業者が TVA を納税する。

<sup>30</sup> 2010 年 1 月から、VAT パッケージが導入され、EU 内でのサービス課税の改革が行われた。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、前掲書、26 ページ参照。EU 域内の役務供給について、役務提供者の所在地による課税原則が役務提供地による課税原則へと変更された(例外もあり)。したがって、役務受益者は、供給者の域内加盟国に対する VAT の還付を求める必要がなくなった。輸出国課税原則の下では、域内供給について、輸入国の付加価値税を納めることとなるが、これに代えて、取得者の方で、VAT を申告納付するというように、納税義務が供給者から取得者に移転させるシステムを「リバース・チャージ」という。供給者側は非課税(ゼロ税率)で、域内(圏内)取得国側でアウトプット VAT を計上するとともに同額の VAT 控除が行われる。2010 年から、リバースチャージが役務の提供に限定して導入されたことになる。エリック トムセット「序章 EU における税制の統合」(税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法(第 2 版)』中央経済社、2008 年)、68-69 ページ参照。なお、納税額と同額のアウトプットを計上するのは欧州の付加価値税の課税期間が短いからである。

九)とされている。

このように、日本国内で事業者が行った、非課税とされるもの以外のすべての取引に消費税が課される。役務の提供には、金融取引に係るものも含まれる。

消費税法第4条第1項の規定に見られるとおり、消費税が課税されるには、国内取引であること、事業性があること、対価性があること、資産の譲渡や資産の貸付け及び役務の提供であること、という4つの条件が提示されているものと一般に理解されている。消費税がひとつの消費型付加価値税として、広く消費に負担を求めるといった性質のものであることから、この4つの条件の規定は必須であるように見える。

第一に、消費税が仕向地課税主義を採用することから、課税取引を国内取引に限定する。消費税は内国消費税の延長線上にあるものだからである。

第二に、消費税が租税の転嫁を目的とすることから、事業者を納税義務者として、当該納税額の転嫁を完全にしなければならない。最終的に消費者に税の負担を求めるものだからである。事業者が事業として行う場合の事業者や事業の範囲は、広いものとしなければ、転嫁は完全に行われ得ない。

第三に、対価性の要件は、消費者に現実に金銭と交換に商品を売却することによって初めて付加価値税転嫁は確実になることから来ているのであろう。

第四に、課税ベースを広く取らないと財源調達力はない。そこで、商品やサービスの売上げばかりではなく、商品以外の資産の譲渡をすべからず課税ベースに含めている。

ここで注意すべきことは、後述するが、輸出は、国内で事業者が資産の譲渡を行ったこととみなされることである。一見すると奇妙なことであるが、消費税法上は、輸出は国内取引なのである。この理由は、わが国の消費税が、消費税は消費者が負担すべきということから、消費物品が海外で課税されたか否かを問わず、消費をする国に課税権を割り振るといった考え方（仕向地課税主義）によっているからである。

付加価値税を採用している諸外国では、輸出は、非課税取引であるが、例外的に前段階税額控除を認める取引だとされている。オランダでは、国内取引の課税取引とした上で、ゼロ税率課税としている。

このように、国境税調整ということから、輸出が非課税とされるのであって、輸出が国内取引か否かということは後で付けた理屈にほかならない。国境税調整は、EU諸国のように域内取引の割合が高く、且つ輸出価格の設定が自国企業を不利に扱わないようにできた経緯がある。

## 2、課税対象と課税対象外取引

取引を日本の消費税の課税対象上の区分で分類すると、下記の通りである。

取引は、まず課税対象と課税対象外取引に分かれる。内、課税対象取引は、国内取引と輸入取引に分かれる。その内、国内取引は、課税取引と非課税取引に分かれる。その内、課税取引は、4%課税分とゼロ税率課税分（輸出免税）に分かれる。国内取引の内、非課税は、法別表第一で限定列挙されている。輸入取引は、課税分と非課税分に分かれる。

課税対象外取引は、国内取引の内、資産の譲渡等に該当しないものと、国外取引の2つに分かれる。

ここで明らかなことは、輸出免税の対象となる輸出は、国内取引のものに限られ、なお且つ、その取引が課税取引である場合に、輸出免税の取り扱いを受けることができるということである。輸出免税を受けるには、その前に、国内取引判定、課税取引判定を行わなければならないということである。

このように、日本の消費税の論理構造は少々分かりづらい。国内取引のうちの非課税物品は、課税対象に含められた上で、個別限定的に、課税対象から除かれているからである。利子などは、本来、貸付けの対価であり、消費税の課税対象とすべきものであるにもかかわらず、特例として、消費税は課さないという論理になっている。

利子を含めて、金融取引に係る対価が非課税とされているが、消費になじまない取引だから課税しないものと説明されているが、利子が消費に回る可能性もあるわけだから、消費になじまないということとはできない。それよりも、金融取引に係る対価が、付加価値を生産しないという面の考慮が大きいと考えられる。

さらに、不課税と非課税の区分が紛らわしいことは否めない。山本守之氏は、不課税という言葉は諸外国には見られないとして、課税対象外 (non-supply) とすべきだと言う。非課税とは、日本の消費税法上では、課税しないという意味である。各国の付加価値税の非課税は、exemption である。これはアメリカでは扶養控除等の人的控除 (免税) を意味する単語として使用されている。免除・控除・引き下げなどの意味合いがあり、我が国の消費税における非課税も、財の性質上、完全非課税という意味ではなく、本来課税すべきところを課税しないという意味合いで使用されていることに注意すべきである。

私見では、経済学的観点から、取引は究極的には、課税と課税外の区別しかありえないと考える。非課税は仕入税額控除を否認する考え方からきている。課税すべきものは課税すべきであり、利子など付加価値から支払われるものは、課税ベースに算入すべきでなく、非課税ではなく、最初から、課税対象外とすべきだと考える。

### III 消費税課税対象の四つの要件

#### 1、国内において行われること。

源泉地主義—政府サービスの対価は生産高で表される。利益説によれば、付加価値税も源泉地で課税すべきという考え方がある。日本を含めて殆どの国で、仕向地課税主義を採用しているから、国内取引と輸入を課税対象として、輸出については、非課税であるが、例外的に前段階税額控除を認めるというスタンスが主流である。例外は、オランダとイギリス、それに日本であり、課税取引とした上で、ゼロ税率課税としている。オランダでは、物品の引き渡しにおいて、輸送機関が使用される場合には、物品の引渡し場所は輸送機関の出発地と定められている<sup>31</sup>。

<sup>31</sup> 橋本徹「序章 ヨーロッパの付加価値税」社団法人日本租税研究協会編『ヨーロッパの

国内取引の判定は次の通りである。

#### ① 資産の譲渡又は貸付

資産の譲渡・貸付けの場合の国内取引の判定については、譲渡時又は貸付けが行われる時に、資産が所在していた場所

事業者が国外で購入した資産を国内に持ち込まないで、他に譲渡した場合は、国外取引で、課税対象外である。

船荷証券の譲渡は表示されている貨物の譲渡である。貨物が現実に所在している場所により、国内取引の判定を行う。船荷証券が輸入貨物である場合、その譲受人は国内の荷揚地においてその貨物の引渡しを受けることになっている。そこで、荷揚港が国内にある場合は、写しの保存を要件として、国内取引と判定してよいものとされている。(消基通 5-7-11)。

資産の譲渡や貸付けが国内取引になるか否かの判定基準は、譲渡又は貸付け時に対象となる資産が国内に所在したか否かで判定される。所在場所が困難なものについては、それぞれ個別に判定基準が設けられている。一般の船舶の場合、登録又は船籍票交付機関の所在地、航空機の場合、登録機関の所在地、鉱業権の場合は、鉱区の所在場所、著作権、ノウハウなどは、譲渡又は貸付けを行う者の住所、一般の有価証券は、有価証券等の所在場所により、判定場所が決められている。日本船籍の譲渡又は貸付けはすべて国内取引と考えられる。

#### ② 役務の提供

その役務が行われた場所。外国人のミュージシャンが日本国内で演奏活動を行い、ギャラをもらえば国内取引となる。運輸、通信等の場合は政令による個別基準で判定する。役務の提供が国際運輸の場合は出発地又は到着地のいずれかが国内であれば、国内取引となる。国際通信については、発信地又は受信地のいずれかが国内であれば国内取引である。国際郵便では、差出地又は配達地のいずれか。保険事業は、契約締結地の事務所等の所在地。情報提供又は設計は、これらの者の事務所等の所在地。調査・企画・立案・助言・監督・指導等で一定の生産設備等の建設、製造に関するものについては、必要資材の大部分が調達される場所。判定困難な役務提供は、役務提供者の事務所等の所在地。

国内取引で租税論上最大の問題は、輸出の完全非課税（輸出免税）である。輸出については、国境税調整の目的を受け、原則的に、国内取引とされている。いったん国内取引と認定されれば、非課税でないかぎり、ゼロ税率適用となり、輸出大企業に大幅な税の還付をもたらすことになる。輸出免税の適用を受けるためには、課税事業者で、課税資産の譲渡等である必要がある（詳しくは消基通 7-1-1 参照）。

#### ③ 金銭の貸付け等

貸付け等を行う者のその貸付け等に係る事務所等の所在地

---

付加価値税』社団法人日本租税研究協会、1987年、7ページ参照。

各国とも、輸出取引については、ゼロ税率を採用することにより、完全免税を図っている。

## 2、事業性の判定

日本の消費税の事業の定義は、反復、継続、独立の三つの性質を兼ね備える点であって事業の規模を問わないものとなっている。登録事業者を多くすることにより、税の転嫁を確実にするためだと考えてよい。この内、「事業として」は、「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独立して行われることをいう。」(消基通5-1-1)。個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は、「事業として」に該当しないものとされている。(同上通達(注)1参照)。他方、法人は利益追求が使命として成り立っているから、全ての譲渡等が「事業として」に該当する。(同上通達(注)2参照)。

## 3、有償取引課税の原則

対価を得た取引だけが課税対象だとされる。逆に言えば、対価を得れば、譲渡の原因にかかわらず、消費税の課税対象となる。ちなみに「対価を得て行われる」というのは、通達によれば、資産の譲渡等に対して反対給付を受けることをいうから、無償による資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は「資産の譲渡等」に該当しないことになる(基通5-1-2)。消費税が一般消費税として最終消費者への税負担の押し付けを目論んでいる以上、無償による資産の譲渡に課税することは、仕組みの上からできないことだと考えられる。

保証債務の履行によるものであれ、物納によるものであれ、譲渡の原因にかかわらず、反対給付をとまなうものはすべて課税対象になるということである。

収用の場合も例外ではなく、対価保証金は課税対象である。法人税の取り扱いでは、収用の際、建物を取り壊して移転補償金を収受する場合、対価補償金として取り扱い、圧縮記帳の対象にすることもできる。しかし、消費税の取り扱いでは、移転補償金は移転の際の補償金にすぎない。買い取る場合の資産本体の代価とは異なる。したがって、対価性はないので、課税対象外である。

ちなみに、代物弁済の場合の対価は、消滅した債務の額が弁済による対価である。

有償取引課税の原則の例外は次の2つである。

- ① 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、家事のために消費又は使用した場合。いわゆる「家事消費」といわれるもの。
- ② 法人が資産を役員に対して贈与した場合。例えば、食事をただで提供した場合は、課税対象外だが、低廉な価格で提供した場合には、時価で提供したものとみなされる。

## 4、資産の譲渡等

国内で、対価を得て行う資産の譲渡又は貸付、役務の提供は課税対象である。さらに、「資

産の譲渡等には、その性質上事業に付随して対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供を含むものとする。」(消費税法施行令第2条第3項)と規定され、事業に関連して又は事業の一環として行われる資産の譲渡等についても課税対象とされている。

消基通5-1-7 令第2条第3項(付随行為)に規定する「その性質上事業に付随して行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」には、例えば、事業活動の一環として、又はこれに関連して行われる次に掲げるようなものが該当することに留意する。

- (1) 職業運動家、作家、映画・演劇等の出演者等で事業者該当するものが対価を得て行う他の事業者の広告宣伝のための役務の提供
- (2) 職業運動家、作家等で事業者該当するものが対価を得て行う催物への参加又はラジオ放送若しくはテレビ放送等に係る出演その他これらに類するものための役務の提供
- (3) 事業の用に供している建物、機械等の売却
- (4) 利子を対価とする事業資金の預け入れ
- (5) 事業の遂行のための取引先又は使用人に対する利子を対価とする金銭等の貸付け
- (6) 新聞販売店における折込広告
- (7) 浴場業、飲食業等における広告の掲示

このように、消費税が課税ベースの広い一般消費税だということから、商品等の棚卸資産の売却ばかりではなく、固定資産や無形固定資産、権利の譲渡、さらに付随して行われる資産の譲渡等も課税対象である。最終的には固定資産等の価値なども、消費者が購入する商品価格のなかに含まれる。したがって、これらの資産の譲渡又は貸付けも、商品価格に反映されてしかるべきものだという意味合いがあるものと考えられる。

このように、資産の譲渡等の範囲が広く定められている理由は、消費税が消費者への完全転嫁を目的としているので、事業者が行う資産の譲渡等は課税にしても、一方で、登録事業者間の取引は完全免税(仕入税額控除)にすれば、最終的に消費者に負担を求めることが実現できるからである。

このように、資産の譲渡等は、売り側が事業として行えば足り、売り側を限定するものではない。したがって、個人事業者が生計一の家族に対して資産の譲渡等を行った場合も課税対象である。

資産の譲渡等とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡なので、事業のために行う家事用資産の売却や、事業の債務を返済するために代物弁済として行われる家事用資産の売却も課税対象ではない。

「資産の貸付け」とは、一般に賃貸借、消費貸借などの契約により、資産を他人に貸付け若しくは利用させ又は預け入れることとされる。消費税法第2条第2項において、「この法律において、「資産の貸付け」には、資産に係る権利の設定その他他の者の資産を使用す

る一切の行為を含むものとする。」と規定されている。土地に係る地上権や地役権、工業所有権に係る実施権若しくは使用权、著作物に係る出版権の設定などが該当する。「資産を使用させる一切の行為」としては、工業所有権等の使用、著作物の複製などが考えられる。

事業者が宿舍等の福利厚生施設を貸付けた場合、対価を得ている場合には、資産の貸付けとして課税対象となる。(社宅・宿舍等の家賃は別途非課税規定の適用がある)。

「役務の提供」とは、土木工事、修繕、保管、印刷、広告、仲介、飲食、情報提供などのサービスを提供することである。

ここで、見逃せない問題は、輸出が国内取引だとされているために、課税取引となり、したがって、輸出に係る仕入について、前段階税額控除を可能にしていることである。一方で、輸出はゼロ税率(免税)とされ、輸出戻し税による消費税の脱漏金額は3兆円に達している。輸出は、実質的に、課税対象外となっているのである。輸出戻し税は、消費税の課税対象の範囲を大きく狭めているものといえよう。

#### IV 事例検討

サラリーマンが行うマンションの1室の賃貸： 課税対象となる取引は、事業の規模とは一切、関係がない。マンションの1室の賃貸は、課税対象である。ただし、課税取引ではあっても、住宅の貸付は非課税だとされている。

- 1、材料の有償支給： 課税対象
- 2、個人事業者が行う生活用動産の譲渡： 事業用を除いて課税対象外
- 3、個人事業者が行うゴルフ会員権： 課税庁が生活用資産と断定している→課税対象外
- 4、個人事業者が行う株式の譲渡： 片手間であれば課税対象外
- 5、税理士の原稿料： 事業として行う場合を除いて、課税対象外である。
- 6、保証債務の履行のために行った店舗用建物と敷地の譲渡： 「事業として対価を得て行われる資産の譲渡」に付随して対価を得て行われる資産の譲渡等が含まれる。代物返済のための事業用資産の譲渡もまた同じ(家事用資産の譲渡は課税対象外)。
- 7、事業用不動産の賃借保証金、権利金などでも、契約期間の経過等により返還を要しなくなるものは課税対象である。
- 8、立ち退き料という名目でも、実態が賃借権の譲渡である場合は、無形固定資産の譲渡である。
- 9、対価補償金と、収益補償金・経費補償金： 対価補償金は課税対象である。法人税で移転補償金が対価補償金とみなされる場合でも、消費税の計算では、課税対象外収入である。

#### IV 納税事務の簡素化と輸出免税による消費税の課税対象の狭隘化

消費型付加価値税では、すべての事業者が納税義務者であるべきである。しかし、欧州諸国とは異なり、日本では、一般消費税が新設というかたちで導入されたため、日本の消

費税では、実定法上、課税対象が広く定められているにもかかわらず、中小企業者の納税事務の軽減・簡素化に答え、免税点が高く規定され、納税義務者の絞込みが行われるなど、本来の課税対象取引に比較して、実際の納税対象取引の範囲は限定されている。

消費税導入の際、免税点が3,000万円と諸外国と比較してかなり高めであった。しかし、免税業者からの仕入れについて仕入税額控除ができないということになると、多くの免税事業者が取引から排除されてしまう。これを救済するために、免税業者からの仕入れについても、課税対象取引とみなして、仕入税額控除ができるようにした経緯がある。アカウント方式の付加価値税として、消費税が創設された所以である。

アカウント方式（帳簿方式）というのは、税の転嫁を確実にするという付加価値税メカニズムからすれば、大きな逸脱だといってよい。免税業者からの仕入れについても、仕入税額控除をできるようにしたのは、事務の簡素化という名目の下で、実は、中小事業者が取引から排除されないようにした、中小業者に対する産業政策というべきものではないかという指摘がある<sup>32</sup>。

しかし、控除法（アカウント方式）というのは、中小企業の事務負担軽減を目指したもののばかりではなく、大企業の税額を減少させるという意外な副産物をもたらしている。インボイスの交付を受けなくても、仕入税額控除ができるからである。消費税の導入を容易にするために、課税売上割合が一定割合以上の場合には、仕入税額控除が全額控除可能となっている（消費税法30条参照）が、大企業の前段階の業者からの仕入れの段階ではきれいに消え去っている。

実は、非課税商品の売上げに対応する仕入については、取引の流れからいって、価格転嫁ができないはずのものだから、その仕入れに含まれる税額についても、仕入税額控除ができないはずである。非課税商品やサービスの売上げに係る仕入れについては、インボイスから抽出して、控除対象から除外すべきであるにもかかわらず、課税売上割合（ゼロ税率売上を含む課税売上と非課税売上の合計に占める課税売上の割合）が95%以上の場合には、非課税売上に対して直接及び間接に係る一切の仕入について、その仕入れに含まれる税額を、売上げに含まれる税額から控除することができる。この恩恵にあずかっているのは、殆ど大企業である。パーセンテージではなく、控除できる税額の上限を絶対額で指定して、尚且つ、年間の非課税売上げに対応する仕入税額を個別に拾い出す手続き（これをプロラター計算という）を求めるべきである。

実際、イギリスでは、非課税売上げに係る仕入税額が少ない場合は、インボイスの税率別集計で事足りる（表1、表2のノーマル・メソッド参照）。しかし、インボイスにより、非課税売上げに係る仕入税額を別途集計して、これが月625ポンドを超え、尚且つ総仕入税額の50%を超える場合、非課税仕入れに対応する仕入税額の控除ができないこととされる。（表3参照）。

<sup>32</sup> 宮島洋「消費課税の理論と課題」宮島洋編著『消費課税の理論と課題』税務経理協会、1995年、9ページ参照。

輸出についても、それが非課税であれば、輸出にかかる仕入税額を控除することができない。しかし、付加価値税を実施する多くの国で、輸出はゼロ税率課税取引とされているので、輸出に係る仕入税額についても全額を控除することができる。これは、輸出が課税対象取引とされているからである。しかし、課税対象であれば、ゼロパーセントの課税でなくてもよいわけである。これは、外国貿易上、自国企業を優遇するものだといえよう。

さらに、日本では、消費税の導入の際に、事務負担の軽減という理由で、上述の免税点が高めに設定されたことと（3,000万円）のほか、簡易課税制度や限界控除制度（免税点を越えて一定の金額までは、税額が徐々に上昇するように、税額の軽減措置）についても、導入されたところである。簡易課税制度は、付加価値税メカニズムからの逸脱というほどのものではないが、それでも、みなし仕入率が実態とほぼ符合していなければならない。消費税創設当初はみなし仕入率が2区分であり、とても実態に沿うものではなかったといえよう（現在は5区分）。

一方で、我が国の消費税が帳簿方式の付加価値税を採用としていることが、一方で、小規模事業者にとって、「損税」とでもいうような一つの消費税を転嫁できない状況を促進していることも知られている。中小零細事業者は、大企業の元請事業者に対して、消費税込みの価格で販売することを余儀なくされる場合も多いからである。消費税の転嫁状況については、中小企業庁の調査により、零細業者ほど転嫁が困難な状況となっている。同調査（2002年）によれば、売上階級1000万円以下の零細企業では、出荷販売段階で71.3%が者が一部転嫁に止まり、完全に転嫁はできていないという結果であった。

このように、輸出戻し税を含めて、仕入税額控除が大企業ほど多めに機能しているという意味で、日本の消費税の取り扱い、輸出免税とアカウント方式の採用によって、大企業にとって、より有利となっている。

## V 課税対象と課税ベース

税制改革法の趣旨に表現されているように、我が国の消費税は商品流通のなかでの商品の売上げに対して課税することにより、消費税の負担を消費者に求めるものとされている。この結果、我が国の消費税の課税ベース（課税標準）は付加価値ではなく、商品の売上高とされている。

そもそも、売上げを課税ベースとすることは、付加価値税が取引高税の悪弊に鑑みて仕入税額控除を導入して、企業の垂直的結合を排除した経緯が付加価値税の実務に反映されていないもので、取引高税時代の遺物なのである。一般的消費税が累積課税を排除することで定着したように、付加価値税の課税ベースも、付加価値（グロス・マージン）とすべきである。

課税ベースを売上高にすると、仕入税額控除が限定されるおそれがある。実際、我が国の仕入税額控除の実務についても、仕入税額控除の要件として、請求書と帳簿の両方を保存するものとされている。保存又は記帳が不備な場合には、仕入税額控除を否認すること

が可能である。

中小零細企業にとって、コンプライアンスという名目で、消費税の納税のほかに、余計な手間暇とお金をかけさせるものである。

## VI 終わりに—改革へ向けての課題—

付加価値税の歴史、原理からの展開によって、わが国の消費税の課税取引（対象）を位置付けた場合、「第6次指令」により、商工業の概念が資産の譲渡のすべてに拡大されたことが決定的だということが判明した。第6次指令によって、資本非課税をより確実にするという意味で、課税対象が包括的に規定されたことが付加価値税にとって、重要な意味があったのである。それは、1972年にイギリスで付加価値税が導入されたように、付加価値税が欧州の経済共同体への勢いが加速し始めたことを契機に、資本非課税をより確実なものとする時代的要請があったということもできよう。それもこれも、事業者に対して、より広く課税すればするほど、消費者への税の負担が確実となるからである。その事業者にしても、利益動機があるだけで十分であり、一定の事業的規模であることまで要求しないものとされている。

課税取引が包括的に規定された上で、別途、非課税取引が規定されたのであるが、非課税取引の規定は、前段階税額控除を認めるか否かによって、減税効果は大きく異なる。一方では、輸出の完全非課税（輸出免税）によって、輸出企業の後押しとなり、一方で、前段階税額控除が認められない非課税は、税額控除法の下では、中小零細企業は、税負担を押し付けられるか、それとも、取引から排除されるかのどちらかである。また、大企業では損税を回避するために、最終小売価格を引き上げる場合もある。このように、資本非課税の本質が付加価値税の仕組みのなか露骨にあらわれているということができよう。さらに、付加価値税の仕組みは、その本質、原理をほぼ同じくするわが国の消費税に継承されているということができる。

ただし、消費税の課税対象について、日本の独自なる点は、非課税取引が課税取引のなかの一区分とされていることである。わが国の消費税の課税取引は、課税すべきであるにもかかわらず、意図的に課税しないという法構成になっているということである。輸出は非課税ではなく、課税の国内取引で、且つゼロ税率課税の適用を受けるものである。この点、オランダやイギリスの付加価値税と類似するものである。輸出が課税取引だとされることで、付加価値税では本来輸出が非課税であることが覆い隠されているものといえよう。

日本の消費税においても、輸出非課税の作用によって、輸出企業を中心として大企業の課税対象が著しく狭いものになっている。他方、中小零細企業にとっては、免税点や簡易課税適用上限の引き下げ措置によって、課税対象は却って拡大している。

では、消費税に備わる不公平性を解消するためにはどうしたらよいのか？この点については、よくいわれるように、付加価値税メカニズムを活かすためには、免税点をさらに低

くして、インボイス方式の付加価値税へ移行せよという議論がある。これはこれで正論なのである。しかし、大衆課税の消費税を導入した時点で予想された方向であり、税率アップを避けられない事実だとして、その環境準備を徐々に進行させるものであり、我々は到底受け入れることはできない。

税率水準をドラスチックに引き上げることになれば、付加価値税のあるべきメカニズムに接近するために、生活必需品軽減課税の要求を受けて、税率も複数税率としなければならない。免税業者からの仕入れについても仕入税額控除ができ、「取り戻し効果」のない消費税について、かつて、山本守之氏は、「墮落型付加価値税」だと断定しておられたが、インボイス方式に変更したからといって、転嫁が保障されるわけではない。

転嫁はあくまで経済的な力関係によるものである。実際に、中小事業者は取引の力関係により、価格転嫁を完全に実施できない状況が生じている（損税といわれる）。シャウブ博士は、その著書『財政学』のなかで、消費者への完全転嫁を、ありえない仮定だと決めつけたところである。

悪いのは、付加価値税の資本非課税の原理を汲むわが国の消費税そのものの税の仕組みのあり方と、それに由来する逆進的負担構造にある。消費税の最大の墮落は、仕組み上の問題として、輸出戻し税により、輸出大企業に巨額の補助金を与えていることにより、税が本来備えるべき応能負担の原則を逸脱させていることである。一括比例配分方式に見られる大雑把な仕入税額控除（後章で詳述する）も問題であるが、事柄の大きさからいって、二次的な問題なのであろう。

付加価値税の歴史と原理からの検討によれば、輸出免税の廃止は可能である。前章で述べたように、輸出は非課税なのにもかかわらず例外的に前段階税額控除を認めているものである。これは、輸出奨励政策が付加価値税の原理に割り込んでいる。原理的に、輸出免税は廃止されてしかるべきものである。

しかし、政策のインプリケーションとしては、非課税輸出にかかる前段階税額を否認するのはフィージビリティ上、困難である。それよりも、セカンド・ベストではあるが、輸出に通常に課税する方を進言したい。わが国の消費税は単一税率を採用しており、非課税の範囲も比較的狭いので、実務上、十分に可能性があるものとおもわれるがいかふあであらうか。

表1

付加価値税の記帳と納付税額計算  
仕入税額集計表

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

## 売上税額集計表

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

納税額

3,409.77

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

(注1) 返品等の数値にマイナスの数値を付けている。

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

表2 付加価値税税額計算勘定

期間 月 日～月 日まで。			
仕入税額控除		売上税額 通常計算	
仕入税額集計表①から移記	4,643.47	売上税額集計表②から移記	8,053.25
過誤納又は追加支払	0	過少申告又は過少支払	0
EU域内購入の仕入控除税額	0	EU域内購入に伴うVAT納付税額	0
税額控除計	4,643.47		8,053.25
納税額	3,409.77	還付額	0
総計	8,053.25		8,053.25

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

表3 イギリスにおける課税売上に対応する課税仕入れに係る消費税の算出方法

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

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

(注1) 原資料は、粕谷幸男氏の日本租税理論学会報告。

(注2) 1ポンドは約172円。2008年10月12日現在。

625ポンドは、 107,500 円。