

<論文（経営学）>

消費税における課税売上割合について Taxable sales ratio in consumption tax

沼田博幸

要旨

課税売上割合に関連した消費税法の改正が令和2年度および令和3年度と続いている。課税売上割合は、事業者が非課税に該当する資産の譲渡等の対価としての収入がある場合において、非課税となる収入に対応する物品やサービスの購入の対価に含まれる消費税の控除を制限するための方法として重要な役割が与えられている。しかしながら、課税売上割合にこうした役割を期待するのは、消費税を所得税や法人税と同様の期間税とみて、ある課税期間の中での仕入と売上が対応しているとの理解に基づいたものと考えられるが、これは誤解ないしは幻想であって、実際にはこうした対応関係は存在しない。そのために、不合理で不都合な結果が生じ、あるいは、租税回避が可能となっている。近年の税制改正はこうした問題点を反映したものと見える。そこで、本稿では、消費税が本来は取引税であるにもかかわらず、これを期間税のような税として扱っていることが引き起こす問題点を明らかにし、その抜本的な改革の必要性について考察した。改革の方向として、課税期間全体に課税売上割合を適用する一括比例配分方式は廃止し（すなわち、個別対応方式に一本化し）、かつ、個別対応方式のなかでの課税売上と非課税売上に共通して使用される資産については、購入時の使用目的や購入後の使用実績など実態に即した割合を用いるべきことを提案した。

キーワード

消費税 仕入税額控除 非課税 課税売上割合 取引税と期間税

1 はじめに

消費税の分野では、飲食料品等への軽減税率の導入や帳簿方式からインボイス方式への移行といった大きな制度改革の影に隠れた形となっているが、課税売上割合に関連して、注目すべき税制改正が令和2年度および令和3年度と続けて実施されている。

消費税法は、消費税が多段階課税方式の売上税であることから必然的に発生する重複課税を防止するために、事業者が物品やサービスを購入する際に負担した消費税を控除するために、仕入税額控除の仕組みを設けている。ただし、事業者の売上げに非課税に該当するものが含まれている場合には、非課税に対応する購入については、仕入税額控除は認められない。そして、わが国の消費税法では、売上に非課税となるものが含まれている場合における仕入税額控除の制限において、課税売上割合が大きな役割を果たしている。

しかしながら、課税売上割合は売上の内容が仕入の内容を反映しているとの前提を下に用いられているため、現実とは必ずしも合致しない。そのため、これまでも様々な問題を発生させてきている¹。

こうしたなかで、今回の二つの改正はいずれも、課税売上割合が抱える潜在的な問題に取り組み、部分的ではあるが、改革の方向を示したものである。令和2年度の改正は、事業者が居住用賃貸建物を購入した場合には課税売上割合を適用せずに、購入後の実績に基づいて税額控除を認めようとするものであり、令和3年度の改正は、課税売上割合の代替措置である「課税売上割合に準ずる割合」の適用可能性を拡大しようとするものである。

そこで、本稿では、今回の税制改正を契機として、課税売上割合が抱える問題点を検討し、改善のための方策を考えたい²。

¹ 「アパート節税」が有名である。これは、アパートの建築で負担した消費税は、家賃収入が非課税であることから、本来は仕入税額控除の対象とならないのであるが、自動販売機の設置により僅かな課税売上を計上することで、仕入税額控除を可能とするものであった。

2 令和2年度および3年度の税制改正の概要

2-1 令和2年度の税制改正

令和2年度の税制改正において、事業者が居住用賃貸建物³を購入した場合には、購入時において通常の仕入税額控除を認めないこととされた。そして、購入後の建物の使用実績に基づいて税額控除を認めることとされている。

すなわち、居住用賃貸建物を取得から第3年度の末日まで譲渡した場合には、譲渡した居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税譲渡等割合⁴を乗じて得られた金額の税額控除が調整として認められる（法35条の2の2項）。

なお、居住用賃貸建物を取得から第3年度の末日までに課税賃貸用に供した場合には、課税仕入れの税額に課税賃貸割合⁵を乗じた金額の税額控除が調整として認めることとされている（法35条の2の1項）。

以上のように、マンションのような居住用の建物を取得した場合には、原則として、これを仕入税額控除の対象とせず、その後約3年間の利用や譲渡の実績に基づいて、課税売上げに対応する課税仕入れの税額の控除を認めることとされている。

令和2年度の改正が行われた背景であるが、立法担当者の説明によると⁶、

² 消費税の課税対象には、資産の譲渡等だけでなく、特定仕入れおよび保税地域からの外国貨物の引取りも含まれているのであるが、（消費税法（以下、「法」という。）4条1項および2項）、本稿では、これらに言及する特段の必要がないので、資産の譲渡等に限定して議論を進めることとする。

³ 居住用賃貸建物とは、住宅の貸付けの用に供さないことが明らかな建物以外の建物であって、付属設備を含めて1千万円以上の建物とされている。

⁴ 課税譲渡等割合とは、分母を譲渡した日までに行った当該居住用賃貸建物の貸付けの額と当該居住用賃貸建物の譲渡の額の合計額とし、分子を譲渡した日までに行った当該居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付け（住宅の貸付け以外の貸付け）の額と当該居住用賃貸建物の譲渡の額の合計額として計算した割合とされている。

⁵ 課税賃貸割合とは、調整期間（取得の日から第3年度の末日までの間）に行った当該居住用賃貸建物の貸付けの額の合計額に占める調整期間に行った当該居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの額の合計額として計算した割合とされている。

⁶ 『改正税法のすべて（令和2年版）』（大蔵財務協会 2020年）747頁

「・・・、近年、作為的な金の売買を継続して行う等の手法により意図的に多額の課税売上げを計上し課税売上割合を増加させることにより、賃貸マンション等の取得に係る消費税について、本来行われるべきでない仕入税額控除による還付を受けたうえで課税売上割合が著しく変動した場合の調整措置の適用を免れる事例が散見されており、・・・、建物の取得に係る仕入税額控除の計算を適正化し、建物の用途の実態に応じて計算するよう見直しを行うこと・・・」としたとされている。

なお、こうした問題が発生するのは、消費税法別表第1の十三号で、住宅の貸付が非課税とされていることによるものである。

2-2 令和3年度の税制改正

令和3年度の税制改正において、課税売上割合に準ずる割合の適用開始時期の見直しが行われている。

すなわち、課税売上割合に準ずる割合は、税務署長の承認を受けた日の属する課税期間から適用されることになっていたのであるが、課税期間の末日の翌日以後1月以内に税務署長の承認があった場合には、当該課税期間の末日に承認があったものとみなすこととされている（令47条6項）⁷。

こうした改正の背景であるが、立法担当者の説明によると⁸、「・・・例えば、土地の販売を事業としていない事業者が、その所有する事業用の土地を課税期間の末日間際に売却することになり、土地の譲渡に伴う売上げ（非課税売上げ）が生じたため、課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入税額控除を計算しようとする場合において、その時点で承認申請書を提出したとしても、適用を受

⁷ 消費税法施行令47条6項の改正が行われ、「・・・課税売上割合に準ずる割合を用いて共通仕入控除税額を計算しようとする課税期間の末日までに承認申請書の提出があった場合において、当該課税期間の末日の翌日から1月以内に税務署長の承認があったときは、当該課税期間の末日において承認があったものとみなすこととされ、当該課税期間から課税売上割合に準ずる割合を用いることができることとされている。

⁸ 『改正税法のすべて（令和3年版）』（大蔵財務協会 2021年）905頁

けようとする課税期間の末日までに税務署長の承認を受けることができない事態が生ずる・・・」ことが挙げられている。

この改正の意味するところは、課税売上割合が不都合な数値をとる場合には、課税期間の末日までその影響を回避することが可能になったということである。

2-3 小括

以上の通り、上記の税制改正は、マイナーな改正に見えるものの、非課税に伴う仕入税額控除の制限に課税売上割合を用いることの不都合さを認識し、その改善を図ったものといえる。

3 非課税と仕入税額控除との関係

3-1 付加価値税タイプの税における非課税

消費税は一般間接税のなかの付加価値税タイプの税の一種であるが、ここで、付加価値税タイプの税における非課税が持つ問題点を確認しておくこととしたい。

近代的な一般間接税は、1917年ころにドイツで導入されたのであるが、これは、一般に「取引高税」と称されている。多段階課税であり、重複課税（カスケード）が発生する難点があった。フランスにおいて改良が試みられ、取引高税、製造段階売上税、小売売上税および事業者間免税売上税の仕組みの欠点を克服した新たな仕組みが1950年ころに開発され、実施されている。これが「付加価値税（VAT：Value Added Tax）」と称されているものであり、多段階課税を採用しつつ、前段階税額控除のメカニズムにより、重複課税を防止するという画期的なものであった⁹。

わが国においても、1989年（平成元年）に、付加価値税タイプの税として消

⁹ Benn Terra “Sales Taxation” Kluwer Academic Publications 1988 ほか多数

費税が導入されている。

この付加価値税タイプの税は、取引を対象とする税であり、全ての取引が課税対象の場合には円滑に実施できるのであるが、連鎖する取引のうちの一部が非課税対象の場合には困難な問題が発生することが付加価値税導入時から指摘されてきている¹⁰。

なお、「非課税」は英語のexemptionの訳語であるが、このexemptionには、対応する課税仕入れ（インプット）に含まれる付加価値税（VAT）を控除する権利を有するものと、こうした権利を有さないものがある。各国の取扱いをみると、売上げ（アウトプット）が輸出である場合において控除の権利が付与されるのが通例である。これは、WTO（世界貿易機関）のルール（輸出時において、間接税に限り価格から控除することを認める）に合致すると考えられている。輸出以外のexemptionに税額控除を認める事例は少ない。¹¹

わが国も、税額控除の権利のあるexemptionを「免税」と称して、輸出に限定して認めている¹²。他方で、税額控除の権利のないexemptionは「非課税」と称して、別表で非課税となるものを明記している。

付加価値税と非課税との関係であるが、非課税を設ける理由には、大きく、技術的なものと政策的なものがあると言われている。

前者では、金融取引が代表例である。本来は非課税にする必要はないのであるが、法技術的な理由から非課税とし、対応する課税仕入れに含まれる税の控除を否認する形式で実質的に課税するものと言われている。

後者は、医療、福祉、教育などの政策的な目的から、消費者の負担を軽減しようとするものである。ただし、多段階の税であることから、事業者には税負担

¹⁰ Rita de la Feria “VAT Exemptions Consequences and Design Alternatives” Wolters Kluwer 2013 ほか多数

¹¹ 英国やアイルランドにおいて、飲食料品に適用されている。ただし、EU（欧州連合）は、輸出以外での免税を原則として認めていない。

¹² 国によっては、この方式をゼロ税率あるいはタックスフリーと称している。

が残ることになる¹³。

現時点で非課税とされているものについて、対応する課税仕入れの税の控除を認めるべきか否かについては様々な議論がある。政策面を含めた税収への配慮¹⁴、納税者の事務負担、当局の執行面の負担などの問題があり、解決の困難な問題として認識されている。なお、この問題については、本稿の範囲を超えるので、扱わないこととする。

3-2 非課税に対応する税額控除の制限方法

非課税と税額控除の制限に関する付加価値税（VAT）の基本的なルールは下記の通りである。

付加価値税は、個々の取引に対する税である¹⁵。事業者が物品またはサービスを供給した場合には、顧客から対価とともにVATを受け取り、このVATを国庫に納付する。事業者が物品またはサービスを購入した場合には、対価とともにVATを支払い、このVATは国庫から税額控除の形式で返してもらう。消費者が購入者となった場合には、VATの税額控除は認められない。この時点で、初めて、国庫に税収が発生する。

ところで、ある取引が非課税売上に該当すると、その取引に対応する物品およびサービスの供給にはVATの課税はなく、かつ、非課税売上に対応する物品およびサービスの購入で負担したVATの税額控除は認められない。

なお、購入した物品またはサービスが、課税と非課税の双方の売上げに対応する場合には、課税に対応する部分に制限した部分的な税額控除（partial

¹³ 完全に税負担をなくするには、ゼロ税率（免税）を適用して税額控除を認めることが必要となる。

¹⁴ 非課税に仕入税額控除を認めると大幅な税収減が想定され、補填のための税率の引上げが必要となる。非課税の有利さが明らかになると、各種事業者団体からの非課税の要請が強くなり、政治問題化し、不公平が拡大する。

¹⁵ わが国でも、国税通則法15条1項7号が、消費税は取引ごとに税が確定する旨を規定している。

deduction) が認められる。

4 現行法上の課税売上割合の役割

本章では、わが国の消費税法における非課税と仕入税額控除との関係を確認したい。

4-1 制度の概要

消費税法は、事業者が資産の譲渡等を行った場合には、それが非課税に該当する場合を除き、課税資産の譲渡等の対価に一定割合を乗じた金額を納税することを事業者に対して求めている（法28条、29条）。それとともに、事業者が課税仕入れを行った場合には、仕入税額控除を認めることとしている（法30条1項）。すなわち、事業者は、ある課税期間における課税売上げにかかる税額から当該課税期間における課税仕入れに係る税額を控除して、その差額を納付するものとされている（法45条1項）。なお、当該課税期間における売上げのなかに非課税売上げが含まれている場合には、仕入税額控除の範囲を制限することとしている（法30条2項）。

消費税において非課税に該当するものは、法6条に基づき、法別表第一に掲げられている¹⁶。

別表第一で見ると、その範囲は限定的であるが、土地や有価証券の譲渡、貸付金の利子など一般的なものも非課税とされていることから、金融業者や不動産業者のみならず、広範な業種の事業者において、非課税による仕入税額控

¹⁶ 非課税となるものの概要は下記の通りである。

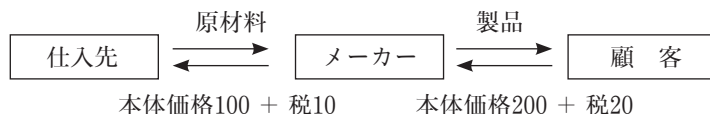
(1)土地の譲渡及び貸付け、(2)有価証券等、支払手段の譲渡、(3)貸付金等の利子、保険料等、(4)郵便切手類、印紙等の譲渡、(5)行政手数料等、外国為替取引、(6)医療保険各法等の医療、(7)介護保険法の居宅サービス等、社会福祉事業法に規定する社会福祉事業等として行われる資産の譲渡等、(8)助産に係る資産の譲渡等、(9)埋葬料又は火葬料を対価とする役務の提供、(10)身体障害者用物品の譲渡、貸付け等、(11)学校教育法第1条に規定する学校等の授業料、入学金、施設設備費、入学検定料、学籍証明等手数料、(12)教科用図書の譲渡、(13)住宅の貸付け

除制限の影響を受けることになる。

ここで、非課税が事業者に与える影響について、事例を用いてみておきたい。

売上が課税売上みの事業者

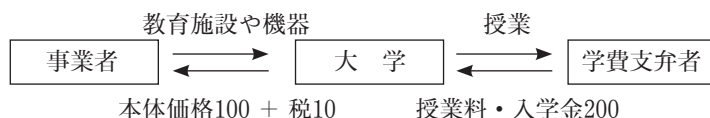
典型例として、課税対象となる製品のみを作っているメーカーを考える¹⁷。



このメーカーは、仕入において10の税を負担し、売上において20の税を受け取る。メーカーは、受取の税20から支払の税10を控除して差額の10を納税する。メーカーに税負担は生じない。経済や企業活動に対して中立的であり、付加価値税タイプの税のメリットとされている。

売上（収入）が非課税のケース

売上が非課税となる事例として、私立大学を取り上げる¹⁸。



大学は、学生から200の授業料や入学金などの収入を得るが、納税の義務はない。他方で、機器の購入などで税を負担するが税額控除は認められない。大学が負担した税10の影響を回避するには、授業料等を含めて転嫁すること（授業料等を210とすること）が必要となる。

¹⁷ 受取利子など少額の非課税売上は、ここでは無視することとする。

¹⁸ 駐車料などの少額の課税売上げは、ここでは無視することとする。

4-2 課税売上と非課税売上の双方がある場合

事業者には課税売上と非課税売上がある場合における現行法の取扱いは、次の通りである。

ある課税期間における課税売上高が5億円を超えるか、または、当該課税期間における課税売上割合が95%に満たない場合に限り、制限措置を適用するものとされる(法30条2項)。そして、この制限には二つの方法が用意されている。ひとつは個別対応方式であり、課税仕入れを三つに区分し、課税売上げに対応するものについては全額、課税売上げと非課税売上げに共通して対応するものについては課税売上割合を乗じた金額の合計額について、仕入税額控除を認めるものである。もうひとつは一括比例配分方式であり、課税仕入れの全体に課税売上割合を乗ずることで制限を行うものである。前者が原則とされているが、法30条4項は、事業者が前者を適用できる場合であっても、後者を選択することを認めている¹⁹。ただし、一括比例方式を選択した場合には、2年間は継続適用することが義務付けられている(法30条5項)²⁰。

一括比例配分方式を採用した場合には、仕入税額控除の計算において、全体として、課税売上割合が適用される。他方で、個別対応方式を採用した場合であっても、課税売上げと非課税売上げの双方に使用される課税仕入れについては、課税売上割合が適用されることになっている(法30条2項)。ここで、課税売上割合とは、ある課税期間における資産の譲渡等の対価の額に占める課税資産の譲渡等の占める割合と定義されている(法30条6項)。すなわち、課税売上げの対価と非課税売上げの対価の合計額に占める課税売上げの対価の占める割合である²¹。

¹⁹ したがって、事業者は、個別対応方式が適用できる場合であっても、一括比例配分方式を選択することが可能である。

²⁰ 以下、この制限を「2年縛り」と称する。

²¹ 具体的には、消費税法施行令48条(課税売上割合の計算方法)が、課税売上割合の分母と分子の計算方法を定めている。ここでは、対価の額をそのまま用いるのではなく、異常値とならないように、多くの調整事項が設けられている。例えば、非課税である

なお、税務署長の承認を得ることで、課税売上割合に代えて、「課税売上割合に準ずる割合」²²を使用することが認められている。

また、高額資産を購入した後に課税売上割合が著しく変動した場合には、3年間の通算課税売上割合を用いて控除税額の調整を行うものとされている²³。

4-3 小括

以上の通り、課税売上割合とは、ある課税期間における資産の譲渡等のうちに占める課税資産の譲渡等の割合であるが、臨時的あるいは一時的な要因による変動が与える影響を緩和するために、2年縛りあるいは3年縛りの制約が設けられている²⁴。

5 問題点の考察と解決策

本章では、課税売上割合に関連した問題点について考察する。

第一の問題は、課税年度の全体について一括比例配分方式の適用を容認していることである。

第二の問題は、個別対応方式のなかでの共通対応資産の課税仕入れについて課税売上割合を適用していることである。

有価証券の譲渡については、譲渡対価の全額ではなく、その5%相当額を分母に加算することとされている。ただし、同じく、非課税である土地の譲渡については、譲渡の対価を分母に加算することとされている。したがって、高額な土地の譲渡があった課税年度において課税売上割合が大きく低下する可能性がある。

²² この課税売上割合に準ずる割合としては、消費税法基本通達11-5-7（課税売上割合に準ずる割合）において、使用人の数、従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合などが挙げられ、課税売上げと非課税売上げに共通して要するものの性質に應ずる合理的な基準により算出した割合とされている。

²³ 以下、この制限を「3年縛り」と称する。

²⁴ なお、課税売上割合は事業者単位で計算するものとされ、例えば、部門別に課税売上割合を計算することは認められていない。したがって、課税売上割合を適用することが合理的な結果を得られない状況にある場合には、課税売上割合に準ずる割合を用いることがひとつの解決策となっている。

5-1 第一の問題（一括比例配分方式の問題）

課税期間の全体に対して課税売上割合の適用を認めていることの問題点について検討する。

私見によると、一括比例配分方式は、消費税が期間税であるとし、かつ、売上と仕入の間に強い関連性があること前提とした考え方ではないか、と思料される。これは、消費税の導入時において、納税者が不慣れであることを理由に、所得税や法人税の課税期間を消費税に採用したことと関連がある。消費税導入当時の立法担当者のコメントにもある通り²⁵、事業者が新税に不慣れである点に配慮し、所得税や法人税と同様に、個人については暦年、法人については事業年度を課税期間とした、とされている²⁶。

しかしながら、本質的な問題は、課税期間の長さではなく、消費税に、期間税であることを前提とした思考方法を持ち込んだことにある。

この思考方法の影響の最も大きなものは、消費税を「収支差額に対する税」とみるものであり、具体的には、帳簿方式により仕入税額控除を認めたことである。これは、事業者において課税仕入として購入したものは、仕入先が実際に課税取引として認識し納税したか否かにかかわらず、納税しているものと見なして、購入者において税額控除を認めるというものである²⁷。

その次に重要なものは、一括比例配分方式の採用である。これは、消費税の課税期間を所得税の暦年や法人税の事業年度に類似したものとし、課税期

²⁵『昭和63年度 改正税法のすべて』（大蔵財務協会250頁）では、消費税の仕組みに直接的な要素を含めた理由について、「・・・このような仕組み（筆者注：前段階税額控除のこと）は、わが国の事業者にとってなじみの薄いものであることから、納税者の事務負担に極力配慮し、国内取引に係る納税額を計算する期間（課税期間）は、個人事業者については所得税に合わせて暦年、法人については法人税に合わせて事業年度とした・・・」としている。

ここでは、明記はされていないが、収支差額的な仕組みと費用収益対応の原則の持ち込みが意図されていたのではないかと推測される。

²⁶ 間接税の課税期間は、通常、課税期間は1か月あるいは3か月である。

²⁷ 法2条1項8号の課税仕入れの定義において、このことが明記されている。

間内において「費用収益対応の原則」が働いていることを暗黙裡に前提としたものである。この原則は、期間利益を算出するための会計上のルールであり、所得税や法人税でも、所得の計算において、このルールが採用されている。

しかしながら、消費税は、課税期間における収支差額や所得を求める税ではない。あくまでも、個々の取引に対する売上税である。課税期間は、単なる取引を集計するための期間にすぎない。

長期的にみれば、売上げにおける課税売上げの占める構成比と課税仕入れに占める課税売上げに対応するものの占める構成比が近似したものとなる可能性はあるが、それは、単なる可能性に過ぎない。両者が合致または近似するという合理的な根拠はない。

結果として、直接関係のない売上げの構成比によって、仕入における税額控除の金額が左右されることとなる。

令和3年度改正は、年度末に非課税の高額な土地の売却があった場合において、課税売上割合が小さくなり、仕入税額控除の金額が予想外に減少することを問題にしているが、仕入と売上に対応関係がないことからすると、当然に発生する問題といえる。

執行面での重要な問題は、売上を操作することによる租税回避を誘発することである。消費税の税率が上がるにつれて、こうした傾向は強まっている。ちなみに、令和2年度の改正は、金の取引により課税売上割合を作為的に引き上げるという租税回避行為が契機となったものである。

5-2 第二の問題（共通対応資産の問題）

次は、個別対応方式を採用したうでの、課税売上げと非課税売上げの双方に共通して用いられる資産（以下、「共通対応資産」と称する。）の仕入税額控除の問題である。

この場合にも、わが国の消費税法は課税売上割合を適用することとしているが、不合理な結果をもたらす可能性があることは明らかである。ある資産を購

入したとして、その資産が購入後にどのように使用されるかは、当該資産を購入した課税期間の課税売上割合とは直接的な関係はない。たしかに、ある課税期間において多数の資産の購入があることを前提とすると何らかの関係が出てくる可能性はあるにしても、それは単なる可能性に過ぎない。そこには、消費税を期間税とみる誤解が働いている。

仕入税額控除は、個々の資産の利用状況に応じて、最も合理的な割合により税額控除の認められるべきである。ただし、すべての資産について、正確にこのことを求めることは事務負担の面で問題がある。したがって、合理的な範囲で簡便法が認められるべきである。そうしたなかで、場合によっては、課税売上割合を用いるのが合理的なケースも出てくるであろう。例えば、ある機械を購入し、課税対象となる製品と非課税となる製品を双方の生産に使用している場合である。しかし、この場合でも、購入時の課税期間の課税売上割合を適用することの合理性を見いだすことは困難である。

仕入税額控除は、課税売上割合に依存せず、何らかの根拠のある割合で控除を認め、事後的に実績に合わせて控除の税額を調整するのが合理的である。令和2年度の改正は、不動産業界に限定したものであるが、こうした方向を目指したものと見える。

5-3 事例を用いた検討

以下、事例を用いて、具体的に問題点を検討してみたい。まず、一括比例方式の問題を事例で検討すると、次の通りである。

(事例1)

事業者Aは、ある事業年度において、本体価格100、消費税10で商品を購入し、これを本体価格120、消費税12で販売したとする。



消費税における課税売上割合について 沼田

課税売上に係る消費税は12、そして、課税仕入れにかかる消費税は10であり、課税売上割合は100%であることから、仕入税額控除の金額は10となり、納付すべき税額は2（12-10）となる。

ここで、同一事業年度において、追加的に、価格100の非課税である土地を購入し²⁸、120で譲渡する取引が行われたとする。



この場合には、課税売上に係る消費税は12であり、課税仕入れにかかる消費税は10であるが、課税売上割合は50%（120/（120+120））となり、仕入税額控除の金額は5（10×50%）となる。したがって、納付すべき税額は7（12-5）に増大する。結果として、合理的な理由なしに税負担が増大する。

（事例2）

事業者Bは、本体価格100、消費税10の課税仕入れを行い、120の非課税売上げを計上しているとする。



事例2では、課税売上割合は0%となり、税10の仕入税額控除は認められず、税の10は事業者Bの負担となる。

ここで、関連会社を利用して、高額資産（例えば「金」）120の譲渡をしたとする。



²⁸ この事業年度に土地の購入がなくとも結果は同一となる。

この取引を上記の非取引売上と同一課税期間で行うと、課税売上割合は50% ($120 / (120 + 120)$) となる。その結果、非課税売上対応の課税仕入に係る仕入税額控除の金額は5に増大する。したがって、非課税に伴う負担は5に減少する。なお、金の売却にかかる消費税については、課税期間をずらした金の購入に係る仕入税額控除により相殺することが可能である。また、租税回避目的による金の取引金額は際限なく大きくすることが可能である。

以上の通り、課税売上割合の適用を認めることは、消費税の課税を実態から乖離させる可能性がある。近時の税制改正は、こうした状況を改善しようとした試みと言える。すなわち、令和2年度の税制改正は、租税回避行為の防止とともに、現行制度で不可避免的に発生する不合理な税負担発生を救済する面もあり、令和3年度の税制改は、偶発的に発生する可能性がある不利な状況を救済する措置と考えることができる。

5-4 課税売上割合の改善の限界

課税売上割合の使用方法や計算方法については、既に多くの改善策が実施されてきている。

そのひとつは、課税期間の実質的な延長としての2年縛りおよび3年縛りの仕組みである。ただし、この仕組みは、課税売上割合が異常値を取ることへの対処ではあるが、計算期間を延長しても売上げの内容と仕入れ内容が合致しまたは近似するとの合理的な根拠はなく、抜本的な改善にはつながらないと思われる。

ただし、課税売上割合に異常値をもたらす要因をできるだけ除去することは有用であろう。金融取引については、細かな工夫がなされている²⁹。

課税売上割合そのものの改善のポイントとしては、臨時偶発的な高額取引、

²⁹ 令48条が金融取引について詳細な計算ルールを定めている。

例えば、固定資産としての不動産の譲渡などは計算から除外すべきであろう。金融取引については、譲渡対価の5%相当額とするなどの措置が取られているが、土地や建物の譲渡についても、課税売上割合への影響を小さくすることが考えられる³⁰。

5-5 根本的な改善案

根本的な改善策は、課税売上割合の利用を廃止することである。すなわち、非課税に関連した税額控除の制限の方式としては合理的な根拠がなく、その使用は原則として廃止すべきである。

特例として残すにしても、可能な限り課税売上割合の使用範囲を狭くし、簡便法として活用すべきである。簡便法として残す理由としては、その計算が比較的容易だからということが挙げられる。弊害がないなどの一定の条件が満たされる特例的なケースでは利用価値があるであろう。

課税売上割合については、本稿での考察の通り、ある課税期間の課税売上割合を用いて、その課税期間の課税仕入れに係る税額控除の範囲を定めることには合理性がない。長期間にわたる統計的な数値をとれば関連性が出てくる可能性はあるであろうが、特定の課税期間（それは1か月のこともある）について、正確な対応関係が見られることは、論理的にはありえない。その関係は、あくまでも間接的なものに留まる。

したがって、課税期間の全般を対象とした一括比例配分方式の使用については、特別なケース（購入した原材料や事務所ビルの課税売上目的での使用割合が、課税売上割合と安定的に合致しているようなケース）を除き、適用の合理的な理由を見いだすことができない。一括比例配分方式は廃止し、個別対応方式に一本化すべきである。

³⁰ EUのVAT指令では、不動産などの臨時偶発的な譲渡、固定資産の譲渡などを課税売上割合の計算から除外することが指示されている。

次に、個別対応方式のなかでの共通対応資産の取扱いであるが、この場合にも、課税売上割合を用いるのではなく、より合理的な実態に合致した方法が採用されるべきである。現行法にある「課税売上割合に準じた割合」の利用が選択肢として参考となる。ただし、適用要件をより柔軟なものとするべきである。

共通対応資産の税額控除において課税売上割合を使用することに合理性があるとすれば、購入した物品またはサービスが生産に投入される際の課税資産の生産と非課税資産の生産との比率が、同一課税期間において、課税売上割合と合致しているか又は近似している場合である。

なお、課税売上割合を用いない場合における共通対応資産の取扱いについては、幾つかの方式が考えられるが、資産ごとにその資産の使用目的に合致した固定的な割合を適用するか、または、個々の資産の使用実績を基礎とした方式を用いるのが望ましい。固定的な割合を用いた場合には、事後的な調整措置が必要となろう。

6 おわりに

わが国の消費税は様々な問題を抱えているが、これらは大きく二つに区分することができる。ひとつは付加価値税タイプに税に共通した問題であり、もうひとつはわが国の消費税に固有の問題である。固有の問題が発生する原因は、消費税が本来は消費を対象とした一般間接税であるにもかかわらず、所得税や法人税といった所得計算を目的とした直接税の影響を大きく受けていることである。所得税は暦年、法人税は事業年度を課税期間として、その期間内で、費用と収益を対応させることで所得を算出している。これに対して、付加価値税タイプの一般間接税は、個々の取引について、売主の納税と買主の税額控除の金額をインボイスにより一致させることで成立している。課税期間に特別の意味はない。国庫の税収は、消費者が取引の買主になった段階で、消費者に税額控除の権利がないことによって発生する。

私見であるが、わが国の消費税が所得税や法人税の影響を受けていることによる問題点としては、大きく次の三つあると考える。

第一は、付加価値税タイプの税におけるカスケード（重複課税）を防止することが目的の税額控除において、インボイス方式ではなく帳簿方式を用いていることである。

第二は、非課税売上がある場合の税額控除の制限において、実態と乖離した課税売上割合が重視されていることである。

第三は、事業者本人の消費に対する課税が軽視されていることである。

本稿は、上記三つのうちの第二の問題点に焦点をあてたものである。課税売上割合は、所得税や法人税の所得計算の基礎にある費用収益対応の原則の考え方を消費税の仕入額控除の仕組みに持ち込んだものと考えられる。

こうした方式の基礎にあるロジックが破綻していることは本文で論じた通りである。

課税売上割合を巡っては、これまで、多くの不正な利用が行われ、その都度、対症的な税制改正が行われているが、結果として、制度が複雑化するという弊害が生まれている。

課税売上割合を仕入税額控除に使用することは、仕入は売上に対応しているという思い込みに起因したある種の幻想（イリュージョン）の結果である。課税売上割合は、原則として、その使用を廃止すべきである。