

「要約」

消費税法における「益税」の発生要因の解明 —公益法人の取扱いについて—

上羽 孝昌

本論文では、消費税法における公益法人の取扱いを、特に「益税」の発生要因の解明という観点から、考察する。一般の営利企業に対する消費税と比べて、公益法人等に対する消費税の計算は難解複雑である。本論文では公益法人の消費税に関連する「益税」問題に焦点を絞って、どのような課題があるのかを明らかにした上で、仕入税額控除の制度につき営利法人との取扱いの相違によりどのような不都合・歪みが生じているのかを明らかにして、解消の政策提言を行うことを目的とする。

まず第1章において、公益法人とは何かを明確にするとともに公益法人が消費税の課税対象者に該当することを確認する。そして、一般に議論されてきた「益税」の問題点、主に中小事業者に対する特例措置である免税事業者制度と簡易課税制度の2点について概観し、消費税制度の変遷の中で「益税」対策がどのように行われてきたかを明確にする。

次に第2章では、営利法人と公益法人に共通する課税売上割合を巡る問題を検討する。1つは、非課税売上の算定式に関わる問題、もう1つは、「課税売上割合95%以上」が適用される事業者に「益税」が発生する問題である。課税売上割合は、控除対象仕入税額を算出する上で、重要な役割を占めるものである。

「課税売上割合が95%以上」の場合は課税仕入れ等税額が全額控除でき、「課税売上割合が95%未満」の場合は課税仕入れ等税額は全額控除できないことになっている。この意味で、現在の消費税制では、「課税売上割合が95%以上」か「未満」かが重要になるわけである。

続いて第3章では、公益法人特有の「特定収入」に関連する問題を2点に絞り考察する。第1は、特定収入割合の算定式に関わる問題、第2は、「特定収入割合が5%以下」が適用される公益法人に「益税」が発生する問題である。後者の問題は先行的研究がみられないものであり、今後の検討課題であることを指摘したい。この「特定収入割合が5%超」の場合には調整計算があり、「特定収入割合が5%以下」なら調整計算の必要がない。このため、「特定収入割合が5%超」か「5%以下」かが非常に重要なポイントになる。

さらに第4章では、課税売上割合と特定収入に関連する事項で補助金が交付される場合の一般的な問題と特定収入に関する問題について検討する。一般的な問題としては、補助金が消費税込みでの交付される場合と、消費税抜きで交付される場合では、「益税」が発生したり、「損税」が発生したり、対照的である点が興味深い。特定収入（補助金）の用途特定の問題としては、課税仕入に充てられる特定収入から特定収入以外の収入としようとする恣意性が介入する余地があること。また、公益法人等に限定した補助金の用途の特定に関する明文規定がないことが明らかとなった。

以上より、筆者の結論を導いた。

消費税法における「益税」の発生要因の解明
—公益法人の取扱いについて—

兵庫県立大学大学院
経済学研究科 修士課程
上 羽 孝 昌

目 次

序章	1
第1章 公益法人の課税事情と「益税」	4
第1節 はじめに	4
第2節 公益法人の分類と課税事情	5
第3節 一般の「益税」に対する諸問題	11
第4節 「益税」解消への変遷	17
第5節 おわりに	21
第2章 課税売上割合を巡る2つの問題	22
第1節 はじめに	22
第2節 仕入税額控除の計算方法	22
第3節 課税売上割合の計算方法	24
第4節 非課税売上の算定式に関わる問題	29
第5節 「課税売上割合 95%以上」が適用される企業に「益税」が発生する問題	30
第6節 おわりに	39
第3章 特定収入に関する2つの問題	40
第1節 はじめに	40
第2節 仕入税額控除の特例	40
1. 仕入税額控除の計算	40
2. 対象事業者	41
3. 特定収入の定義	41
第3節 特定収入割合の算定式に関わる問題	44
第4節 「特定収入割合が5%以下」が適用される公益法人に「益税」が発生する問題	47
第5節 おわりに	48
第4章 補助金が交付される場合の一般的な問題と特定収入に関する問題	49
第1節 はじめに	49
第2節 補助金の取扱い	49
1. 補助金の定義	49
2. 補助金の交付に係る消費税の取扱い	50
第3節 補助金が交付される場合の一般的な問題（営利法人と公益法人共通の課題）	53

1.補助金が消費税込みで交付される場合	53
2.補助金が消費税抜きで交付される場合	54
第4節 特定収入（補助金）の使途特定問題	55
第5節 おわりに	58
結論	60

序 章

平成元年に導入された消費税では、一般の営利法人はもちろんのこと、国、地方公共団体、公共法人、公益法人も事業者として納税義務者になりうる¹。消費税との関係についていえば、国、地方公共団体には一般会計と特別会計があり、一般会計については、売上げに対する消費税額と仕入れに係る消費税額を同額であるとみなされる。特別会計については以下で説明するように、補助金等の特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額を控除する必要がある。また、公益法人本来の事業活動に消費税は課税されないが、収益事業に対しては当然課税される。

元々消費税の納付税額は、その課税期間中の課税売上げに係る消費税額から課税仕入れ（輸入品に課される税額を含む）等に係る消費税額（仕入税額控除）を控除して算出する。

$$\text{納付税額} = \text{税抜売上高} \times 5\% - \text{税抜仕入高} \times 5\%$$

しかし、国及び地方公共団体の特別会計、公共・公益法人などの消費税の仕入控除税額の計算においては、2つの調整が求められている。つまり、個別対応方式²や一括比例配分方式³により課税標準に対する消費税額から控除する仕入税額控除の計算と特定収入に対応する課税仕入れ等に係る消費税額を仕入税額控除から除外する特例計算を行うことである。公益法人の多くは、一般の事業者とは異なり、補助金、会費、寄附金等の対価性のない課税売上げでも非課税売上げでもない「特定収入」によって成り立っている。この「特定収入」の特徴は、対価性がなく消費税の課税対象外取引であり、公益法人が消費税の納税義務者であるとともに、最終消費者として消費税の負担者となる。したがって、納税義務者としての公益法人の消費税額の計算では、仕入税額控除額の計算で特定収入より賄われる課税仕入れ等の消費税額（特定収入に係わる課税仕入れ等の消費税額）を仕入税額から控除するという調整がなされる。なお、営

¹ 「公益」の概念および基準については明確に規定していない。通説では、公益を「社会全体の利益すなわち不特定多数の利益」と解釈している。橋本（1986）、p.23。また、森泉（1988）は、「個人的利益という意味での私益に対立する観念である。」としている。森泉（1996）、p.7。林（1981）も『『公益』は『私益』に対する概念であって、私益が社会生活に於ける個人Aの利益のみを指し、A以外のBCの利益を直接含まないのに反して、公益はABC又は若しXYで構成された結合体に固有の利益があればそれら何れの利益にも合し又は合すべきものとされるものを指す。』としている。

² 個別対応方式の計算方法（消法30②一） 次の（イ）に掲げる金額に（ロ）に掲げる金額を加算する方法。（イ）課税資産の譲渡等により要する課税仕入れ等の税額の合計額（ロ）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課税仕入れ等の税額の合計額に課税割合等乗じて計算した金額

³ 一括比例配分方式の計算方法（消法30②二） その課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算する方法

利法人については、たとえ補助金等の特定収入を収受していても公益法人に求められるような特例計算は行わない。一般の営利企業に対する消費税と比べて、公益法人等に対する消費税の計算は難解複雑である。

そこで、本論文では公益法人の消費税に関連する「益税」問題に焦点を絞り、仕入税額控除の制度において公益法人と営利法人との取扱いの相違によりどのような不都合・歪みが生じているのかを明らかにして、問題解決のための政策提言を行う。

この問題を扱う意義は以下の点にある。第 1 に、理論的な側面からいわゆる消費税についての「益税」問題が指摘されているが、本論文では、一般的に議論されている「益税」問題とは異なり⁴、①課税売上割合が 95%以上で非課税売上に対する課税仕入れ等の税額であっても全額対象となり、消費税相当額の金銭が事業者の手元に残るために発生する「益税」問題、及び、②特定収入割合が 5%以下であれば仕入税額控除の調整をすることがないために発生する「益税」を明確にする。上の①の問題はあまり議論されておらず、②についてはまったく議論されていない状況である。第 2 に、実際の問題として、国から公益法人への補助金が交付される場合、交付要綱等で用途が特定されているものもあれば⁵、用途が特定されていないものもあり、両者の取扱いの相違で発生する問題を本論文では明確にする。それとともに第 3 に、国のみならず府県・市も企業や公益法人へ補助金を交付しており、消費税を含めた補助金を受け取り、かつ、課税売上割合が 95%未満で共通売上対応したものを購入したときに「益税」問題が発生する。逆に消費税を含まない補助金を受取った場合には、「損税」問題が発生する。これらはかなり広範囲にわたる問題であると思われ、それらの課題と対策を考えることに意義があると考えられる。

論文の構成は以下の通りである。まず第 1 章では、公益法人とは何かを明確にするとともに公益法人が消費税の課税対象者に該当することを確認し、一般に議論されてきた「益税」について概観する。第 2 章では、営利法人と公益法人に共通する課税売上割合を巡る問題、非課税売上の算定式に関わる問題、「課税売上割合 95%以上」が適用される事業者に「益税」が発生する問題を論じる。第 3 章では、公益法人特有の「特定収入」に関連する問題、特定収入割合の算定式に関わる問題と「特定収入割合

⁴ 一般的に議論されている「益税」とは、事業者免税点制度、簡易課税制度から生じる益税をいう。

⁵ 交付要綱とは、国、地方公共団体等から資産の譲渡等の対価以外の収入(補助金など)を受ける際に、これらの者が作成したその収入の用途を定めた文書をいう。

が 5%以下」が適用される公益法人に「益税」が発生する問題に絞り考察する。後者の問題は先行的研究がみられないものである。さらに第 4 章では、課税売上割合と特定収入に関連する事項で補助金が交付される場合の一般的な問題と特定収入に関する問題について 2 つの角度から検討する。一般的な問題としては、補助金が消費税込みでの交付される場合と、消費税抜きで交付される場合では、「益税」が発生したり、「損税」が発生したり、対照的である点が興味深い。最後に内包する問題点を総括し、結論を述べ、筆者の政策提案を行う。

第1章 公益法人の課税事情と「益税」

第1節 はじめに

現在、わが国には2万6千余の公益法人（学校法人、社会福祉法人、宗教法人その他を除く。）が存在し、学術文化の振興など「不特定多数の人々の利益」すなわち「公益」増進のための活動に取り組んでいる⁶。公益法人の大半は教育、文化、福祉、社会、経済など広範な領域において、行政が弾力的・効率的に対応しえない国民の多様なニーズに対して民間資金を財源にきめ細やかなサービスの供給を行い、国民の福祉の増大に大いに貢献している。しかしこの中には、実質的には純粋な意味での公益でなく、「特定・多数の人々の利益」を目的とした法人も存在する。

明治時代に制定された民法⁷に基づく公益法人制度は、これまで100年以上にわたり抜本的な改革が行われなかった。この間に社会経済情勢や個人の価値観は大きく変化し、新しい社会のあり方が問われている。そこで、歴史的にも大きな役割を果たしてきた公益法人についても改革が求められることとなった。

昨今の公益法人改革の流れは、「行政改革大綱」（平成12年12月1日閣議決定）に始まり、平成14年3月「公益法人制度の抜本的改革に向けた取組みについて」が閣議決定され、制度改革は本格化した。その後、平成15年6月に「公益法人制度の抜本的改革に関する基本方針」、平成16年12月には「今後の行政改革の方針」が閣議決定された。最近では、平成17年4月に、税制調査会による「新非営利法人制度の税制審議」の開催へと改革が進められ、平成18年5月26日には、公益法人制度改革関連3法案が成立した⁸。

また平成16年11月19日に公表した公益法人制度改革に関する有識者による「報告書」によれば、公益法人が税制上の優遇措置や行政の委託、補助金を受け、天下りの受け皿となっているなど批判や指摘を受けている。

そこで本章では、まず公益法人とは何かを確認し、消費税の課税対象となる事業者

⁶ 学術文化の振興には、例えば、社会福祉援助、国際交流の促進、研究資金や奨学金の助成などがある。

⁷ 民法は明治31年7月16日施行されている。

⁸ 公益法人制度改革の課題は大きく分けると、「法人法制」と「税制」との2つの面がある。今回成立したのは、「法人法制」の面についてだけである。今回の改革対象は狭義の公益法人（社団法人と財団法人）と中間法人である。既存の公益法人は、「一般社団法人・一般財団法人」あるいは役所の審査を受けて「公益社団法人・公益財団法人」に転換することになる。法律の施行は平成20年4月、移行期間は施行から5年間である。石村（2006）、pp.114-117。

に該当するかどうかを明らかにしたうえで、公益法人の課税事情を概観する。次に一般に議論されている「益税」の問題点を列挙する。そして消費税制度の変遷の中で「益税」対策がどのように行われてきたかを明確にする。制度の沿革を辿ることにより、これまで「益税」について、何が問題点として取り上げられ、あるいは、どのような政策が要請されてきたかを明らかにし、本論文で筆者が問題提起する「益税」との違いを明確にする。

第2節 公益法人の分類と課税事情

公益法人には、社団法人と財団法人に限定される狭義の公益法人を指す場合、あるいは広義の意味での公益法人をいう場合とがある。そこで、まず、公益法人の定義を明確にしておく必要があるため順に確認する。

前者の狭義の公益法人とは、一般に民法（明治29年法律第89号）第34条⁹に基づいて設立される社団法人及び財団法人を指すものであり、

- (1) 公益に関する事業を行うこと。
- (2) 営利を目的としないこと。
- (3) 主務官庁の許可を得ること。

という要件を満たして設立されることとなる。

(1)の「公益に関する事業を行うこと」とは、積極的に不特定多数の者の利益¹⁰を実現することを目的とする事業を行うことと考えられている。したがって、次のような事項を目的とするものは、公益法人として適当でないものとされている「公益法人の設立許可及び指導監督基準（平成8年9月20日閣議決定。以下「指導監督基準」という。）」。

- ① 同窓会、同好会等構成員相互の親睦、連絡、意見交換等
- ② 特定団体の構成員又は特定職域の者のみを対象とする福利厚生、相互救済等
- ③ 後援会等特定個人の精神的、経済的支援

(2)の「営利を目的としないこと」とは、法人の会員等の構成員に利益を分配する

⁹ 民法第34条「祭祀、宗教、慈善、学術、技芸其他公益に関する社団又は財団にして営利を目的とせざるものは主務官庁の許可を得て之を法人と為すことを得。」

¹⁰ 昭和47年3月、政府(公益法人監督事務連絡協議会)は、「公益法人設立許可審査基準等に関する申し合せ」を作り、そこで「不特定多数の利益」は、受益が社会全体に及び特定個人に限定されないことと解釈されている。橋本(1986)、p.24。

ことを目的としないという意味である¹¹。

(3) の「主務官庁の許可を得ること」とは、設立するに当って、設立しようとする公益法人の目的に関連する事務を所掌している官庁（主務官庁）の許可をえることが必要ということである¹²。

上記に掲げたように民法第 34 条公益法人は、組織上、社団法人と財団法人の二つの類型に分かれる。社団法人は、一定の目的の下に結合した人の集合体であって、団体として組織、意思等を持ち、社員とは別個の社会的存在として団体の名において行動するものに対し、民法の規定によって法人格が与えられたものである。財団法人は、一定の目的の下に拠出され、結合されている財産の集まりであって、公益を目的として管理運営されるものに対し、民法の規定によって法人格が与えられたものである。

このような社団法人と財団法人との根本的な差異は、構成要素としての社員の有無である。社団法人においては、社員が存在し、その会費をもって、総会の決定に基づいて自律的に運営されるため、その活動は融通性に富んだものとなる。一方、財団法人においては、社員は存在せず、基本財産の運用益をもって、設立者が定めた寄附行為に基づいて他律的に運営されるため、その活動は恒常的・固定的なものとなる。

このように、法律の規定上は、社団法人と財団法人は明確に区分されているが、実際の運営においては、その差異は相対的・流動的なものである。

つまり、社団法人において会費のみで、また、財団法人において基本財産の運用益のみで事業を行うことは困難となってきたため、基金を有している社団法人や、会員制度を有している財団法人が存在している。

他方、後者の広義の公益法人等とは、以下のとおりである。

（広義の公益法人）

一般的には、公益法人とは、民法第 34 条に基づいて設立される社団法人及び財団法人を指す。しかしながら、公益を目的とする法人の 1 つの類型として、その他の特別法に基づいて設立される法人も含めて、公益法人ということがある（このように用いられる場合を、便宜上「広義の公益法人」とする。）。

¹¹ 営利、すなわち利益を構成員に分配することを目的としなければ、公益法人は一定の範囲内で収益事業を営むことができると解されている。橋本(1986)、p.24。

¹² 主務官庁とは、内閣の行政事務を分担管理する大臣を長とする内閣府及び 10 省を指し、当該公益法人の目的・事業に関連する事務を所掌している中央官庁が、当該公益法人の指導監督等を行うことになる。総務省（2004）、p.6。

広義の公益法人に含まれるものの例としては、①から⑥のようなものがある(括弧内は根拠法)。

- ①学校法人(私立学校法〔昭和24年法律第270号〕)
- ②社会福祉法人(社会福祉法〔昭和26年法律第45号〕)
- ③宗教法人(宗教法人法〔昭和26年法律第126号〕)
- ④医療法人(医療法〔昭和23年法律第205号〕)
- ⑤更生保護法人(更生保護事業法〔平成7年法律第86号〕)
- ⑥特定非営利活動法人(特定非営利活動促進法〔平成10年法律第7号〕)

このうち、⑥「特定非営利活動法人」(NPO法人)とは、ボランティア活動を始めとする市民が行う自由な社会貢献活動としての特定非営利活動を行うことを主たる目的とし、特定非営利活動促進法に基づき一定の要件の下に設立された法人をいう。「特定非営利活動」とは、同法の別表に掲げる活動(保健、医療、福祉など17の活動分野)に該当する活動であって、不特定かつ多数のものの利益の増進に寄与することを目的とするものをいう(同法については、平成14年12月、特定非営利活動の分野に「情報化社会の発展を図る活動」、「科学技術の振興を図る活動」など5分野を追加する等の改正が行われた。)

これらの広義の公益法人の設立に当たっては認可主義あるいは認証主義が採られており、民法に基づく公益法人の設立には許可主義が採られていることに比べて、主務官庁の裁量の幅が狭まっている¹³。また、民法第34条に基づき設立を許可される公益法人の場合は、内閣府及び各省が、それぞれの所掌事務に関連する目的を有するものの設立の許可を行うこととなるが、これ以外の広義の公益法人は、特定の目的等により認可等されるものであり、その担当府省は各根拠法が定める1府省に限られている。(中間的な団体)

公益も営利も目的としない中間的な団体の法人格の取得を可能とするための一般的な法制度としては、中間法人法(平成13年法律第49号)が平成13年6月に制定され、14年4月1日に施行された。また、特別法の規定に基づく中間的な団体としては、例えば、労働組合法(昭和24年法律第174号)に基づく労働組合、信用金庫法(昭和26年法律第238号)に基づく信用金庫、各種の協同組合法に基づく協同組合、各種の共済組

¹³ 認可主義は、法律の定める要件を具備し主務官庁の認可を受けることによって法人が設立されるという主義である。認証主義は、法人格取得に関し所轄庁の認証を要求するという主義である。許可主義は、設立を許可するかどうかを主務官庁の自由裁量にゆだねる主義である。遠藤ほか(2000)、p.77。

合法に基づく共済組合などがある。

(特殊法人等)

公益法人の在り方について、最近は行政改革の観点から、特殊法人等とともに議論されることがしばしば見られる。特殊法人、認可法人及び独立行政法人の概念を整理すると、次のとおりである。

特殊法人とは、法律により直接に設立される法人又は特別の法律により特別の設立行為(政府が命じる設立委員が行う設立に関する行為)をもって設立すべきものとされる法人のこと(商法法人又は公益法人として設立されることもある。)である。

認可法人とは、特別の法律に基づき、民間の発意により限定数設立される法人のことである。

独立行政法人とは、国民生活及び社会経済の安定等の公共上の見地から確実に実施されることが必要な事務及び事業であって、国が自ら主体となって直接に実施する必要のないもののうち、民間の主体にゆだねた場合には必ずしも実施されないおそれがあるもの又は一の主体に独占して行わせることが必要であるものを効率的かつ効果的に行わせることを目的として、独立行政法人通則法(平成 11 年法律第 103 号)及び個別法(各独立行政法人の名称、目的、業務の範囲等に関する事項を定める法律をいう。)の定めるところにより設立される法人のこと(独立行政法人通則法第 2 条第 1 項)である¹⁴。

以上のように、公益法人といっても、公益性の強いものから非公益性を有する中間法人に至るまで、その態様はさまざまである。法人を分類すると、表 1-1 のようになる。本論では、非営利・公益の公益法人、つまり社団法人、財団法人その他学校法人等を含めた法人が広義の公益法人を指すものとする。(以下、広義の公益法人を「公益法人等」という。)

¹⁴ 総務省(2004)、pp.1-3。

表 1 - 1 法人の分類

	非 営 利	営 利
	公 益 法 人	公 共 企 業
公 益	社団法人 (民法)	電気会社 (商法・個別事業法)
	財団法人 (民法)	ガス会社 (商法・個別事業法)
	学校法人 (私立学校法)	鉄道会社 (商法・個別事業法)
	社会福祉法人 (社会福祉法)	
	宗教法人 (宗教法人法)	
	医療法人 (医療法)	
	更生保護法人 (更生保護事業法)	
	特定非営利活動法人 (特定非営利活動促進法)	
非 公 益	中 間 的 な 団 体	営 利 企 業
	中間法人 (中間法人法)	株式会社 (商法)
	労働組合 (労働組合法)	合名会社 (商法)
	信用金庫 (信用金庫法)	合資会社 (商法)
	協同組合 (各種の協同組合法)	有限会社 (有限会社法)
	共済組合 (各種の共済組合法)	相互会社 (保険業法)

(出所：『平成 17 年度版 公益法人白書』、p3。¹⁵⁾

公益法人等が消費税の課税対象となる事業者に該当するかどうかであるが、法人税法¹⁶⁾では、公益法人等を収益事業を営む場合でかつ、別表 2 に掲げる法人を指している。別表 2 では、財団法人、社団法人、学校法人、社会福祉法人、宗教法人等公益を旨とし民法や特別法により設立された公益法人等が限定列举されている¹⁷⁾。消費税法第 60 条では、広く薄く課税する趣旨に基づき、国、地方公共団体、公共法人、公益法人等、人格のない社団と財団に対しても適用することとなっている。法人税法と比較すると、消費税の公益法人の課税範囲は広い。公益法人の会計等、納税義務者の便宜を考えると、収益事業に限定するのが便宜的であるが、消費税が最終消費に対する租税であるので、対価を得て行う資産の譲渡等はすべて含むと解すべきである。水野 (1989) は、「公益法人等は、教育や文化等について政府の行うサービスの提供に代わるものであり、課税上は政府と同じく扱われるべきであるという考え方があるのであり、わが国

¹⁵⁾ 新会社法で、株式会社・合同会社・合資会社・合名会社の 4 種類となった。

¹⁶⁾ 法人税法第 4 条第 1 項、第 2 項。

¹⁷⁾ 公益法人等を限定列举している理由は、「これらの法人に対しては収益事業を営んでいる場合に限り、その収益事業から生ずる所得に対してのみ課税することとされたことに基因するものと考えられるところである。なお、これらの法人に共通するのは、普通法人と異なり構成員への利益配当が禁じられていること、また、これらの法人の行う本来事業が『公益の追求を目的とするもの』であることである。これらのことから、法人の営利を目的としていない（すなわち非営利性の実質的な意味）という性格を捉えて公益と考えられたものである。」とされている。武田昌輔編『DHC コンメンタール法人税』第一法規出版、p586。

のように、政府活動も広く課税される構造を採用する制度のもとでは、公益法人等についても、その収益事業に課税対象を厳密に限定する必要性はないと思われる。」としている¹⁸。

次に公益法人等の課税事情を概観する。公益法人等の数は、表 1-2 に示すとおり圧倒的に宗教法人の数が多いことがわかる。平成 11～16 事務年度における公益法人等の法人税の処理件数と消費税の調査の状況については、表 1-3 のとおりである。

表 1-2 と表 1-3 とを比較すると、概算ではあるが、法人別の収益事業届出割合がわかる¹⁹。民法 34 条法人は約 38.5%、学校法人は約 20.5%、社会福祉法人は約 4.2%、宗教法人は約 6.6%である。宗教法人は、法人数の数に比べ収益事業を営んでいる事業数が非常に少ないことがわかる。このことから休眠会社が多いのか、あるいは、収益事業届出書が提出されていないのではないかと疑念を抱く。消費税の調査の状況からは、全公益法人数の約 0.4%の調査実施割合で、平均 63.7%の非違件数割合であることがわかり²⁰、調査実施割合を増やせば徴収税額が増加するのは明らかであろう。

表 1-2 公益法人等の数

区 分	法 人 数			構 成 比 (平成10年)
	昭和62年	平成7年	平成10年	
民 法 3 4 条 法 人	21,866	26,312	26,275	10.3%
学 校 法 人	7,010	7,566	7,626	3.0%
社 会 福 祉 法 人	12,217	14,832	16,005	6.3%
宗 教 法 人	183,480	183,996	183,886	71.8%
そ の 他	17,810	21,422	22,350	8.6%
計	242,383	254,128	256,142	100.0%

(注)1. 国税庁統計

2. このほか、NPO法人(平成10年12月施行、16,160法人、平成16年3月現在)

(出所: 齋藤力夫『非営利法人の消費税』中央経済社、p14。)

¹⁸ 水野忠恒 (1989)、pp.106-107。

¹⁹ 算式 (表 1-3.各法人税の処理件数 11～16 事務年度の合計件数/6) / 表 1-2 平成 10 年の各法人数

²⁰ 算式 (表 1-3 消費税の調査の状況、11～16 事務年度合計非違件数/11～16 事務年度合計実地調査件数) / 6

表 1-3 法人税の処理件数と消費税の調査の状況

法人税の処理件数

事務年度		11		12		13	
項	目	件数	前年対比	件数	前年対比	件数	前年対比
合 計		24,251	101.1%	26,295	102.0%	26,950	102.5%
1	宗 教 法 人	11,423	100.2%	12,078	100.6%	12,170	100.8%
2	財 団・社 団 法 人	9,055	101.8%	9,764	102.0%	10,017	102.6%
3	社 会 福 祉 法 人	416	108.6%	533	110.1%	614	115.2%
4	学 校 法 人	1,316	102.7%	1,451	102.1%	1,502	103.5%

事務年度		14		15		16	
項	目	件数	前年対比	件数	前年対比	件数	前年対比
合 計		28,153	104.5%	29,044	103.2%	30,271	104.2%
1	宗 教 法 人	12,349	101.5%	12,514	101.3%	12,605	100.7%
2	財 団・社 団 法 人	10,379	103.6%	10,631	102.4%	10,838	101.9%
3	社 会 福 祉 法 人	745	121.3%	806	108.2%	927	115.0%
4	学 校 法 人	1,598	106.4%	1,713	107.2%	1,821	106.3%

消費税の調査の状況

事務年度		11		12		13	
項	目	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比
1	実 地 調 査 件 数	1,097	94.7%	1,058	89.9%	1,151	108.8%
2	非 違 件 数	675	91.2%	683	94.3%	729	106.7%
3	追 徴 税 額	1,612百万円	148.8%	1,468百万円	86.5%	1,918百万円	130.6%
4	調査1件当たりの追徴税額	1,469千円	157.1%	1,388千円	96.3%	1,667千円	120.1%

事務年度		14		15		16	
項	目	件数等	前年対比	件数等	前年対比	件数等	前年対比
1	実 地 調 査 件 数	1,291	112.2%	1,112	86.1%	1,026	92.3%
2	非 違 件 数	856	117.4%	723	84.5%	634	87.7%
3	追 徴 税 額	3,754百万円	195.7%	1,651百万円	44.0%	1,419百万円	85.9%
4	調査1件当たりの追徴税額	2,908千円	174.4%	1,484千円	51.0%	1,383千円	93.2%

(注) 追徴税額には地方消費税(譲渡割額)額を含む。

(出所: 国税庁「平成12～16事務年度における公益法人等の課税事情について」より作成した。)

第3節 一般の「益税」に対する諸問題

わが国消費税の最大の欠点(歪み)は、「益税」が存在することである²¹。まず、従来から指摘されてきた「益税」に対する諸問題を詳述し、次章以下で筆者が問題提起する「益税」との違いを確認する。

まず定義であるが、財務省や税制調査会では、「益税」とは「消費者が負担した税が事業者に残保されて国庫に納付されないもの」という認識のようである。森信(2000)は、「免税事業者が消費課税に伴い消費税分として、仕入れ価格に伴う消費税負担額を

²¹ 山本(2004)、p.343。

上回る価格の引上げを行った場合に生じるその差額のことを指す。」と言い²²、菊谷（2006）は、「消費者が支払った消費税を事業者の手許に残す現象のこと」と述べ²³、また、山本（2004）は、『益税』の定義を財務省や税制調査会の考えるような『消費者が負担した税が事業者に留保されて国庫に支払われていないもの』ではなく、『益税とは法構成上の不備から事業者が本来納付すべき税が納付されていないもの』と広くとらえている²⁴。しかし、大間知（2005）は、「学問的な定義はない。」と主張している²⁵。

一般に議論されている「益税」は、中小事業者に対する特例措置である免税事業者制度と簡易課税制度の2点から発生するとされている。その他に、限界控除制度²⁶、自己申告制度²⁷、運用から生ずる益税²⁸も問題とされる。

第1に免税点の問題である。免税事業者がその販売価格に5%分の消費税を転嫁すると販売価格に消費税分が上乗せされるものの免税事業者であることから納税は免除される。このため、消費税の転嫁分は免税事業者側にそのまま留まってしまう「益税」が生じているとの指摘がある。

第2に簡易課税制度の問題がある。簡易課税業者は、課税売上高に対する仕入控除額を推定するため、法で定められた「みなし仕入率」が用いられる。そして、「みなし仕入率」を該当課税売上高に乗じることによって簡易的にその消費税額が計算される。したがって、この方法では、課税売上高がわかれば自動的に(課税売上高×みなし仕入率×5%)に消費税額が計算できる。この場合、仕入控除額算出に使用される「みなし仕入率」について、業種により高いみなし仕入率区分にその事業者が該当すれば、実際はそれより低い仕入れをなしていようと控除税額を大きくすることができ、消費税額は少なく算出される。したがって、ここでの差額がそのまま簡易課税業者のもとに留まる。つまり、「益税」が発生するとの指摘である²⁹。これに関して、三木（1994）は、「簡易課税制度というのは本来その名の通り、税額計算を簡便にするための制度であ

²² 森信（2000）、p.101。

²³ 菊谷（2006）、pp.205－206。

²⁴ 山本（2004）、p.346。

²⁵ 大間知（2005）、p.44。

²⁶ 限界控除制度は、平成9年改正で廃止されている。

²⁷ 自己申告制度とは、船山克人が主張する「納税義務者が申告を不正に行って脱税行為をしたとしても、税務当局の調査が行われない限り見過ごしてしまう。この脱税額。」をいう。船山（2002）、p.66。

²⁸ 運用から生ずる益税とは、納付するまでの預かった消費税等を預金などの運用をすることにより生じる益税をいう。大企業になればなる程増大すると考えられている。

²⁹ 紙（2004）、p.63。

って、けっして『減免』措置ではないということにも留意しなければならない。したがって、本来の税額計算と著しく異なる結果が出て、それが業者の利益となるような規定のしかたはそもそも誤っている。」と述べている³⁰。

上 2 点の問題について、金子（2006）も、「免税事業者の範囲が広いため、税負担の転嫁が不透明であり、過大転嫁と過少転嫁の可能性があった。さらに、簡易課税制度と限界控除制度は、適用事業者に『益税』を与えてきた。」と問題があったと考えている³¹。

これらの措置が憲法に違反しない旨を判示した例として、東京地裁平成 2 年 3 月 26 日判決（平成元年（ワ）第 5194 号損害賠償請求事件）があるのでみてみる³²。

原告 青木茂<ほか 19 名> **被告** 国及び竹下登

原告らの請求をいずれも棄却

【事案の概要】

本件は、内閣総理大臣であり、また自由民主党総裁である竹下登代議士と、国会議員とが、憲法違反の消費税法を成立させた不法行為により、商品等の購入に際し消費税分を支払わねばならなくなったとして、サラリーマン新党の青木茂最高顧問らが、国家賠償法 1 条 1 項及び民法 709 条に基づき、被告国及び同竹下に対して、右消費税相当分及び慰謝料各 10 万円を支払うよう求めたものである。

【争点】

消費税法の法的仕組みのなかで、本件においては、主として、仕入税額控除制度、簡易課税制度及び事業者免税点制度の不合理性が問題とされ、消費税法の立法行為が不法行為となるか否かという点である。

原告側の主張

1. 原告らは、消費税法の納税者は、消費者であり、事業者は徴税義務者と解すべきであるとの主張を前提にしたうえで、仕入税額控除制度等前記 3 制度は、事業者が消費者から消費税を徴収しながら、その一部を国庫に納付しないといういわゆるピンハネを認めている点で不合理なものであって、恣意的な徴税を禁止した憲法 84 条に違反するとともに、国民の財産権を侵害するものであるから同法 29 条にも違反すると主張した。また、右 3 制度は事業者間に不公平な差別扱いをもたらすものであって、憲法

³⁰ 三木（1994）、p.70。

³¹ 金子（2006）、p.552。

³² 『判例時報』（1990）、1344 号、pp.115－116。

14 条に違反すると主張した。

2. さらに、原告らは、消費税法は次の点で違憲であると主張した。

- ① 憲法 14 条は、実質的平等を保障したものであり、租税政策上累進的な課税が要求されるところ、消費税法は所得の多寡に関係なく一律に課税するから憲法 14 条に違反する。
- ② 消費税法が、課税対象の要件として定める「事業者」「対価」等の概念は曖昧であり、課税要件明確主義を定めた憲法 84 条に違反する。
- ③ 消費税の納税者は事業者ではなく消費者であると解すべきところ、消費税法は消費税の納税につき消費者に対して何等不服申立方法を認めておらず、憲法 32 条に違反する。
- ④ 消費税法は課税最低限以下の所得しかない者に対しても課税することになる点で憲法 25 条に違反する。

東京地裁の判決要旨は以下のとおりである。

- 1. 税制改革法 11 条 1 項、消費税法附則 30 条及び消費税についての関連通達等の解釈からしても、消費者が消費税の納税義務者とはいえない。
- 2. 消費者が事業者に支払う消費税分は、商品や役務の対価の一部としての性格しか有しないので、事業者が消費者に対して右消費税分をそのまま国庫に納める法的義務を負うものではないが、消費税分として得た金員は、原則として国庫に納付されることが望ましい。
- 3. 仕入れ税額控除制度、簡易課税制度及び免税事業者制度は、実際の仕入れ税額の過剰控除を認める余地があるため、運用如何によっては消費者に消費税分の過剰転嫁（消費者から見ると実質的にピンハネ）の危険性があることは否定できないが、「適正に転嫁するものとする」と規定する税制改革法 11 条 1 項の趣旨に添うような価格設定等の運用により過剰転嫁を回避できること及び右 3 制度が納税事務の複雑化を避けその事務負担の軽減をするという政策目的によるものであることを考慮すると、不合理、不公平な制度であるとまではいえない。
- 4. 消費税法には、累進課税制度のような所得再分配機能がない。
- 5. 消費税法が課税要件を規定するに用いている用語に明確性に欠けるところはない。
- 6. 消費者は納税義務者でないから、消費税法が消費者に不服申立手続を認めていない

でも不合理ではない。

7.消費税法が課税最低限以下の所得者に消費税分を負担させることになっても、税制全体や社会保障制度を考慮に入れれば、不合理と即断できない。

そして、本判決は、立法行為の不法行為法上の違法性について、最一判昭 60・11・21 民集 39・7・1512、を引用し、立法行為が不法行為といえるためには、立法内容が憲法の一義的な文言に違反していることを要件とするところ、次のとおり消費税法の右の各問題点が不合理とはいえないから、原告らの主張する憲法の各条項の一義的な文言に違反しているといえないと判示した。

消費税の消費者への転嫁につき税制改革法は「適正な転嫁」を要求しているのであって、過剰転嫁が法的に保障されているとはいえないこと、価格設定等の運用によって過剰転嫁は回避できること、右の各制度は納税事務負担軽減の目的を有するものであること等からすれば、これを不合理とまではいえない。したがって、消費税法は憲法 29 条及び 84 条の一義的な文言に違反しない。

また、右各制度は課税売上高の違いあるいは仕入先の違いにより事業者に異なった取り扱いをするものではあるが、各制度の目的及び異なった取り扱いの程度からみて不合理な差別とはいえず、憲法 14 条に違反しない。

①については、消費税法が逆進性を持つ可能性はあるが、所得の再分配は消費税のみによって達成されるものではないから、憲法 14 条に違反しない。

②については、課税要件が不明確であるとはいえないから、憲法 84 条に違反しない。

③については、消費者は消費税の納税義務者ではなく、国から課税処分を受けないから、特別の不服申立制度を保障していなくとも、憲法 32 条違反とはならない。

④については、課税最低限度の所得しかない者に対してどのような課税をするかは税制全体や社会保障制度を総合的に検討して決定されるべき問題だから、そのような者に課税することが直ちに憲法 25 条違反とはならない。

また、本判決は、被告竹下個人の不法行為責任に関し、内閣総理大臣としての行為については、公務員の職務行為に属するとして、個人に対しては責任を追及できないとし、自由民主党総裁としての行為については、政党による政治活動の自由に鑑み不法行為になりえないと判示した。

この判例で注目すべき点は、「仕入れ税額控除制度、簡易課税制度及び免税事業者制度は、実際の仕入れ税額の過剰控除を認める余地があるため、運用如何によっては消費者に消費税分の過剰転嫁（消費者から見ると実質的にピンハネ）の危険性があることは否定できない。」と「益税」の存在を認めている点である。

しかしながら、こうした現象が「益税」と呼べるかについての反論であるが、第 1 の免税点の問題に対し紙（2004）は、「免税業者には納税義務がないため消費税額を販売価格に転嫁する必要はない。しかし、仕入れには消費税相当額が含まれており免税業者は免税業者であるが故に納税義務はなく、その仕入れに係る消費税額を控除することはできない。このため、免税業者としては、これまでの利益を確保する必要に迫られ、仕入れに係る消費税相当額を販売価格に上乗せすることになる。このように正当な利益を確保するためやむを得ず販売価格に消費税相当額を転嫁したことが、事業者の手元に留まるものとして、益税という名で指摘され得るであろうか。なぜなら、免税業者にとって、上乗せしなければその仕入れに係る消費税額を自らが負担せねばならないからである。免税業者にとって上乗せできなければ、仕入れに係る消費税相当額を自らが負担しなければならない。このことは『益税』というより、逆に、消費税による『損』の発生、すなわち『損税』の存在を意味するのではないか。」と指摘し、また、第 2 の簡易課税制度の問題についても「こうした現象を益税と呼ぶには、簡易課税業者の企業努力という点をあまり考慮していないように思われる。というのは、『みなし仕入率』より低い仕入れを為したということは、それが事業者の一方的な有利であると言えるわけではなく、その簡易課税業者が、企業努力の結果として、『みなし仕入率』以下にすることができたとも考えられるからである。また、法が認めた『みなし仕入率』区分に従って消費税額を計算し申告したにもかかわらず、法が設定した仕入率区分の不適當さにより、簡易課税業者に有利な差額を生じさせていると指摘され、それがすなわち、益税の発生である、といえるであろうか。単なる法の不整備によるものと言えないであろうか。」と述べている³³。免税事業者にとって上乗せできなければ、「損税」が発生することであるが、導入直後には確かにそういう事実があったかもしれないが、消費税が定着した現在では税込価格表示され、当然のごとく転嫁されているのでこの件は考えにくい。また、簡易課税制度の「みなし仕入率」の法の不整備については、納税事務負担軽減の目的を有する制度であることを考慮すれば、制度が存在する以上誤差が発生するのは仕方がないと考える。その誤差を「益税」とわざるを得ないと考

³³ 紙（2004）、pp.63－65。

える。この理由で、筆者も「益税」の存在を認識している。

以上のことから、わが国の消費税は判例でもその存在を認めている「益税」という欠陥を具備していることがわかる。井堀（2003）³⁴は、「消費者が負担したはずの消費税が国庫にはいらなくて、中小事業者の懐に溜まってしまふのであれば、納税意識も向上しないし、租税制度に対する不信感も増大する。」と述べ、「益税」問題は、消費税率が上昇すればより一層の不公平感を与え、大きな問題と発展するものと予想される。本論では上記とは別の観点からみた「益税」に対する諸問題を議論するが、次節では「益税」解消のためのどのような改正が行われてきたのか時系列に概観する。

第4節 「益税」解消への変遷

(1) 消費税導入までの経緯と創設時

消費税は、昭和63年12月、竹下内閣の下で行われたシャウプ税制以来の大改正として導入が決定され、平成元年4月1日より実施された税制である。消費税のような多段階累積排除型の付加価値税が検討されたのは、昭和40年代に遡る。大蔵省の若手官僚は、それ以前から欧州への留学を通じ付加価値税に深い興味を持っていたが、昭和45年7月の自由民主党水田三喜男政調会長を団長とする欧州税制調査団報告書の発行をはじめとして付加価値税議論が高まっていった³⁵。

初めて大型間接税が政治的な日程に上ったのは、大平内閣の一般消費税³⁶導入であった。大蔵省を中心とする政策決定者側は、一般消費税導入により、赤字財政脱却を目指し、将来の健全財政に向けての布石を打とうとした。しかし、大蔵省と自民党の間ですら調整がつかず、また、日商・流通業界等の保守的な利益団体、労働団体、消費者団体、婦人団体等の幅広い層による国民的反対運動の前に導入を断念せざるを得なくなった。さらに、当時の総選挙において自民党は敗北し、その後、衆参両院で「財政再建のためには一般消費税(仮称)導入せず」との国会決議まで行われる結果となった。

次に、大型間接税導入が政治的に上ったのが、中曽根内閣の売上税³⁷である。中曽根首相は「シャウプ勧告以来の戦後税制の抜本的見直し」として税制全体の構造的改革を行おうとした。ここでは、一般消費税の反省の上にたって、増税のみではなく、減

³⁴ 井堀（2003）、p.164。

³⁵ 森信（2000）、p.4。

³⁶ 別名「仕入高控除方式の付加価値税」と呼ばれた。高木（2004）、p.98。

³⁷ 別名「伝票方式の付加価値税」と呼ばれた。高木（2004）、p.98。

税先行、増減税ゼロを基本としたものであった。大蔵省は、資産・所得・消費のバランスよい課税を目指し、直接税に偏りすぎている現在の税制を、大型間接税を導入することにより、いわゆる直間比率の見直しを行おうとした。つまり、所得税、法人税を減税し、その減税分を大型間接税で補てんするというもので、これは垂直的公平を重視してきた税制から、水平的公平もある程度加味しようというものであった。中曽根首相は、一般消費税の挫折以降初めて大型間接税の導入を試みたが、大平首相の失敗から、大蔵省主導の手法はとらず、中曽根自前のプレーンを用いながら、リーダーシップを発揮し、政治家主導の手法をとった。しかし、自ら率いる自民党が圧勝した衆参同日選挙での「国民や自民党員が反対する大型間接税は導入しない」との公約もあり、新型間接税導入を含む抜本改革には不利な状況が生まれつつあった。総選挙後に打ち出した売上税に対しては、日商やチェーン協といった経済団体等の保守的利益団体の根強い反対が起こった。反対運動は、野党、労働団体、消費者団体、婦人団体にまで波及し、売上税法案は廃案となった。

中曽根の後を引き継いだ竹下首相はすぐに、引き続き大型間接税導入を目指した。竹下内閣は、大蔵省と一体の関係を保ちながら、消費税導入を推し進めた。また、消費税導入のために様々な働きかけを行い、売上税に反対した自民党議員や保守的利益団体、さらには労働組合の一部までが、消費税導入を容認するようになった。マス・メディアも、導入反対の論調が沈静化した。そして、消費税法が、昭和 63 年 12 月 24 日に成立した³⁸。大平内閣の「一般消費税」、中曽根内閣の「売上税」、竹下内閣の「消費税」の内容を比較したものが、表 2-1 である。

表 2-1 から比較して「一般消費税」の特徴は、事業者免税点を 2,000 万円、簡易課税制度の適用上限 4,000 万円とし「益税」の対策もかなり熟慮したものと考えられる。そして「売上税」の特徴は、簡易課税制度の適用上限を 1 億円に関しては、かなり抑えられたと言えるかもしれないが、事業者免税点の 1 億円は相当高く、多くの中小事業者が免税点に該当し、多額の「益税」が生じる可能性があった。最後に「消費税」の特徴であるが、創設時の消費税では、事業者免税点制度が 3,000 万円で、簡易課税制度の適用基準は 5 億円、みなし仕入率は卸売業 90%とその他の業種 80%との 2 種類であった。それに限界控除制度適用上限 6,000 万円の制度が存在していた。事業免

³⁸ 田口 (2004)、pp.241-242。

税点と簡易課税制度の適用基準の高さとみなし仕入率の非常に大雑把な区分が問題となり、このような消費税制制度のもとでは、多額の「益税」が発生すると大きな批判を受けていた。

表 2-1 「一般消費税」、「売上税」、「消費税」の比較表

区 分	大平内閣 一般消費税(仮称) (昭和53.12一般消費税大綱)	中曽根内閣 売上税 (昭和62.1売上税法案)	竹下内閣 消費税 (昭和63.12消費税法)
税 率	5%	5%	3%
累積課税排除 の方法	帳簿による 税額控除方式	税額表による 税額控除方式	帳簿又は納品書等による 税額控除方式
事業者免税点	2,000万円	1億円	3,000万円
簡易課税制度	適用上限4,000万円 みなし仕入率未定	適用上限1億円 みなし仕入率80% (卸売業90%)	適用上限5億円 みなし仕入率80% (卸売業90%)
限界控除制度	適用上限4,000万円	-	適用上限6,000万円

(出所: 船山克人「消費税の益税問題に関する一考察」、p.53より一部抜粋した。)

(2)平成3年改正

消費税創設当初、簡易課税制度やみなし仕入率の実態とかけ離れている点、限界控除の適用上限が高い点などから「益税」の問題を内包していた。見直し作業の末、平成3年4月に開かれた両院合同協議会で議員立法の手続きがとられ、その後「消費税法の一部を改正する法律案」が両院において可決成立し、同年10月1日から施行された。この改正において、簡易課税制度の適用上限が1億円引き下げられ、4億円となった。みなし仕入率については、卸売業：90%、小売業：80%、製造業：70%、その他の事業：60%である。この改正により当初の問題点は、ある程度解消されたが、基準額が依然として高く、みなし仕入率をより細分化すべきとの意見があり、「益税」問題の改善は不十分であった。

(3)平成9年改正

平成6年11月25日、「所得税法及び消費税法の一部を改正する法律」、「地方税法等の一部を改正する法律」等の税制改革法が成立し、12月2日に公布された。

この税制改革のうち消費税については、中小事業者に対する特例措置等を改革（簡易課税制度の適用上限を2億円に引き下げ、みなし仕入率については、不動産業、運輸・通信業、サービス業：50%の追加及び限界控除制度の廃止）し、税率を引き上げ

ること（3%→5%）により消費課税の充実を図るという措置を講ずるものである。また、地方分権の推進・地域福祉の充実等の観点から、地方税源の充実を図る必要があり、消費譲与税に代えて、地方消費税を創設することも盛り込まれた。

なお、当面の経済状況に配慮し、消費税の改正及び地方消費税の創設は、平成 9 年 4 月 1 日から適用することとされた。

「益税」解消の視点からは、限界控除制度の廃止など大きな前進をみせたといえるが、簡易課税制度を採用している諸外国の適用基準売上高（ドイツでは約 840 万円、イギリスでは約 3,015 万円である。）と比較すると³⁹、まだまだ不十分であることがわかる。

(4)平成 10 年改正

平成 10 年度の税制改正においては、「益税」問題解消に関する改正項目はなく、消費税の資産の譲渡等の時期の特例等（割賦販売等や長期工事の収益計上時期）について及び消費税の分割についての範囲の改正が行われたに過ぎなかった。

(5)平成 13 年改正

平成 12 年度の商法改正において、企業再編成法制が導入されたことに伴い企業組織再編成税制が整備された。消費税法においても、合併があった場合の納税義務の免除の特例、分割等があった場合の納税義務の免除の特例及び合併があった場合の中間納付税額の計算について改正が行われた。その他、関税法の改正に伴い、仕入税額控除の時期についての改正も行われた。しかし、「益税」対策はこの改正でもなかった。

(6)平成 15 年改正

「益税」問題の抜本的改革の一環として、平成 16 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間について納税義務の有無の判定に要する課税売上高の下限、簡易課税制度の適用上限及び中間申告制度の申告回数等について改正が行われた。その結果、約 137 万者が新たに課税事業者となり、約 56 万者が本則課税により申告納付することになった。その他、課税期間の短縮制度についても見直しが行われ、また事業者が消費者に対して商品の販売、役務の提供等の取引を行うに際し、価格の表示方法として総額表示が義務付けられることとなった⁴⁰。

「益税」に関して具体的には、次のような措置をとることにした。

①事業者免税点の適用上限を 1,000 万円(改正前 3,000 万円)に引き下げる。

³⁹ 宮内（2005）、p.305。

⁴⁰ 中島（2006）、p.48。

- ②簡易課税制度の適用上限を 5,000 万円(改正前 2 億円)に引き下げる。
- ③直前の課税期間の年税額が 4,800 万円(地方税込み 6,000 万円)を超える事業者は、申告納付を毎月(改正前 3 月ごと)行うものとし、原則として前年確定税額の 12 分の 1 ずつ申告納付する。
- ④事業者の選択により課税期間を 3 月とする特例制度について、新たに課税期間を 1 月とする特例を設ける。

この改正の趣旨について税制調査会では、「消費税に対する信頼性・制度の透明性の向上を図る観点から、平成 15 年度税制改正において中小事業者に対する特例措置の見直し等抜本的な改革を講じたところである」(「少子・高齢化社会における税制のあり方」平成 15 年 6 月……中期答申)としており、さらに、「この改正によって消費税に対する信頼性・透明性は相当程度向上した」と評価しているようである⁴¹。

①の事業者免税点の適用上限 1,000 万円については、国際比較(フランスでは前暦年の売上高 1,045 万円、イギリスでは当月の直前 1 年間の課税売上高 1,206 万円)⁴²してもほぼ同じ水準になり、かなり改善されたといえる。

以上、消費税制度の変遷をみてきたが、「益税」問題については、事業者免税点と簡易課税制度のことが中心に議論されてきたことがわかった。

第 5 節 おわりに

消費税の事業者に該当する公益法人とは何かを確認し、公益法人は事業者の中の法人に該当することが確認された。図に整理すると、図 1-1 のようになる。

図 1-1 事業者の範囲

者	事業者	個人事業者	事業を行う個人(外国人を含む)
		法人	普通法人 国、地方公共団体、公共法人、公益法人 外国法人、人格のない社団等を含む
	消費者		

(消費税法第 2 条第 1 項第三号、4 号、第 3 条より作成した。)

⁴¹ 山本 (2004)、pp.343-344。

⁴² 宮内 (2005)、p.305。

平成 15 年改正は「益税」の是正を、従来から議論されていた納税義務者の有無の判定に要する事業者免税点の見直しと簡易課税制度について図ったものである。石会長（当時）が税制調査会⁴³で「95%ルールというのが色々な形で差益を生んでいるのではないか。」と指摘したが、あまり議論されていない「課税売上割合が 95%以上」の規定による「益税」問題を第 2 章で論じる。第 3 章では、筆者の主張する全く論議されていない「特定収入割合が 5%以下」に関する「益税」問題について論及する。

⁴³ 税制調査会総会（第 47 回）・基礎問題小委員会（第 56 回）後の記者会見の様様。（平成 18 年 6 月 18 日（金）16：06～16：25）

第2章 課税売上割合を巡る2つの問題

第1節 はじめに

本章では、課税売上割合を巡る2つの問題を検討する。第1は、非課税売上の算定式に関わる問題、第2は、「課税売上割合95%以上」が適用される事業者に「益税」が発生する問題である。課税売上割合は、控除対象仕入税額を算出する上で、重要な役割を占めるものである。「課税売上割合が95%以上」の場合は課税仕入れ等税額が全額控除でき、「課税売上割合が95%未満」の場合は課税仕入れ等税額は全額控除できないことになっている。この意味で、現在の消費税制では、「課税売上割合が95%以上」か「未満」かが重要になるわけである。以下では、まず本法・関連法令を元に仕入税額控除の計算方法と課税売上割合の定義を、次にその計算上の例外を消費税法施行令第48条に基づき個別的に列挙し、理由とともに確認する。最後に、課税売上割合の算定式自体に課題が含まれることを指摘したい。

第2節 仕入税額控除の計算方法

事業者（免税事業者を除く）が国内において課税仕入れを行った場合又は保税地域から課税貨物を引き取った場合には、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から、課税仕入れに係る消費税額及び課税貨物に係る消費税額（課税仕入れ等の税額）を控除することとしている（消法30①）。

（1）売上割合が95%以上の場合の税額計算

消費税は、前段階税額控除方式を採用しているため、本来課税仕入れ等の税額を売上げとの対応により区分し、仕入税額控除の計算をすべきであるが、簡便計算として課税仕入れ等の税額を売上げとの対応により区分することなく、その全額控除することが認められている。課税仕入れ等の税額は、下記の算式で計算する。

$$\text{課税仕入れ等の税額} = \boxed{\text{課税仕入れに係る消費税額}} + \boxed{\text{課税貨物に係る消費税額}}$$

課税仕入れに係る消費税額は、課税仕入れに係る支払対価の額 $\times 4/105$ により計算し、課税貨物に係る消費税額は、課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額をいう（消法30①）。

(2) 課税売上割合が95%未満の場合の税額計算

課税売上割合が95%以上の場合には、適正に消費税が転嫁されているものとみなし、簡便計算として課税仕入れ等の税額の全額を控除することが認められたが、課税売上割合が95%未満の場合には、本来の消費税法の考え方に戻り非課税売上げに対応する課税仕入れ等の税額の控除を制限し、課税売上げに対応する部分のみを仕入税額控除の対象としている。控除税額の計算方法としては個別対応方式と一括比例配分方式とがあり、有利選択である。両者の相違は、課税仕入れ等の税額について課税売上との対応関係のさせ方である。

①個別対応方式（消法30②一）

$$\boxed{\text{課税売上げにのみ要する課税仕入れ等の税額の合計額}} + \boxed{\text{課税、非課税に共通して要する課税仕入れ等の税額の合計}} \times \boxed{\text{課税売上割合}}$$

②一括比例配分方式（消法30②二）

$$\boxed{\text{課税仕入れ等の税額の合計額}} \times \boxed{\text{課税売上割合}}$$

第3節 課税売上割合の計算方法

課税売上割合は、控除対象仕入税額を算出する上で、重要な役割を占めており、課税売上割合によって、控除対象仕入税額の算出方法は図2-1のように区分される。

図2-1 控除対象仕入税額の算出方法

課税売上割合		控除対象仕入税額
95%以上	⇒	全額控除
95%未満	⇒	個別対応方式 一括比例配分方式 有利選択

「課税売上割合が95%以上」の場合に控除対象仕入税額が全額控除することができる理由として、金子（2006）は、「課税売上割合が95%以上の場合には、計算の簡便

化のため仕入税額の全額を控除することとされている。」と述べている⁴⁴。

まず、課税売上割合は、次の（１）に掲げる金額のうち（２）に掲げる金額の占める割合をいう（消法 30⑥、令 48①）。

- （１） その事業者がその課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額から、その課税期間中に国内において行った資産の譲渡等に係る税抜対価の返還等の金額の合計額を控除した残額
- （２） その事業者がその課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額から、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等に係る税抜対価の返還等の金額の合計額を控除した残額

上を算式にすると、図 2－2 のとおりである。

図 2－2 課税売上割合の算式

$$\text{課税売上割合} = \frac{\begin{array}{c} \text{(課税資産の譲渡等の対価の額の合計額)} \\ \downarrow \\ \text{課税売上高(税抜)} + \text{輸出免税売上高} \end{array}}{\begin{array}{c} \text{課税売上高(税抜)} + \text{輸出免税売上高} + \text{非課税売上高} \\ \uparrow \\ \text{(資産の譲渡等の対価の額の合計額)} \end{array}}$$

次に課税売上割合計算上の留意点は、その課税期間中に国内において非課税資産の譲渡等を行った場合には、原則としてその対価の額を課税売上割合の計算上、算式の分母の非課税売上高に計上することである。しかし、消費税法施行令 48 条 2 項から 6 項に規定する事項については、例外的な取扱いとなる。その例外的な取扱いとその理由について詳細にみていく。

◆ 資産の譲渡等に含まれないもの（令 48②）

（１）に規定する資産の譲渡等には、事業者が行う次に掲げる資産の譲渡は、含まないものとする。

① 支払手段などの譲渡

② 売掛金その他の金銭債権のうち資産の譲渡等を行った者がその資産の譲渡等の対

⁴⁴ 金子（2006）、p.570。

価として取得したものの譲渡

- ③ 現先取引債券等をあらかじめ約定した期日にあらかじめ約定した価格又はあらかじめ約定した計算方法により算出される価格で買い戻すことを約して譲渡し、かつ、その約定に基づきその現先取引債券等を買い戻す場合におけるその現先取引債券等の譲渡

この場合における現先取引債券等とは、国債等、譲渡性預金証書又はコマーシャルペーパーなどをいう。

資産の譲渡等に含まない理由について、木村（2004）は、「①の支払手段の譲渡は、消費税が課税の対象とすべき取引—使用価値のある財貨、サービスを提供する取引—とはいえない、法技術上非課税資産の譲渡となっている。②売掛金などは、対価として取得したもので、既に売上げに計上されている。この金銭債権を第三者に譲渡して現金化した場合、これも売上げに計上すると、二重計上となってしまうこととなる。③の売現先取引は、その経済的実態が手持証券を利用した資金調達である。」と述べている。⁴⁵

◆ 現先取引の計算方法（令 48③）

事業者が現先取引債券等をあらかじめ約定した期日にあらかじめ約定した価格又はあらかじめ約定した計算方法により算出される価格で売り戻すことを約して購入し、かつ、その約定に基づきその現先取引債券等を売り戻した場合には、その売戻しに係る（1）に規定する資産の譲渡等の税抜対価の額は、その現先取引債券等のその売戻しに係る対価の額からその現先取引債券等のその購入に係る対価の額を控除した残額とする。この場合において、その控除して控除しきれない金額があるときは、（1）の金額は、その金額からその控除しきれない金額を控除した残額とする。

その理由として、木村（2004）は、「買現先取引は、売買差益を得るという形をとりますが、売現先と逆に、実質は有価証券を担保にした資金の貸付けで、売買差益が利子に当たるわけです。そこで、利子に対価とする貸付けと同様に売買差益だけを課税売上割合の分母に入れることにして、課税売上割合の分母が不当に大きくならないようにしたものです。この規定がないと売戻額がそのまま分母に入ってしまう。」と説明している⁴⁶。

◆ 貸付金その他の金銭債権の譲受けその他の承継の計算方法（令 48④）

⁴⁵ 大島・木村（2004）、pp.260－262。

⁴⁶ 大島・木村（2004）、p.262。

(1) に規定する資産の譲渡等の税抜対価の額の計算上、貸付金その他の金銭債権の譲受けその他の承継が行われた場合における対価は、利子とする。

なお、この場合における利子には、償還差益、譲り受けた金銭債権の弁済を受けた金額とその取得価額との差額その他経済的な性質が利子に準ずるものを含むものとする。上の理由を木村（2004）は、「譲り受けたものが例えば貸付金であれば譲り受け後に受け取る利子であり、償還期限と償還金額が決まっている債券であれば償還差益である、この利子などが課税売上割合の計算上、その分母に入る。」としている⁴⁷。つまり、償還金額とその取得価額（購入金額）との差額を手形の割引きと同質であると考えている。

◆ 有価証券等の計算方法（令 48⑤）

事業者が有価証券等（ゴルフ場利用株式など施設の利用に関する権利に係るものを除く。）の譲渡をした場合（その譲渡が現先取引債券等の譲渡又は現先取引債券等の売戻しに該当する場合を除く。）には、その譲渡に係る（1）に規定する資産の譲渡等の税抜対価の額は、その有価証券等の譲渡の対価の額の 5/100 に相当する金額とする。

この理由を木村（2004）は、「有価証券の取引は、譲渡の方は、金額的に極めて大きいですが、これに対応する課税仕入れはごく僅かであることが特色です。そこで有価証券の譲渡の対価の額を全額分母に入れて課税売上割合を計算すると、本来の課税売上げに必要な課税仕入れの税額についても控除できない部分が出てきて不合理なことになってしまうので、必要な調整を図っているわけです。」と述べ、なぜ売却額の 5% であるのかについては、「分母に計上するのを売買差益の実額そのものとするべきではないかということになってきますが、事務負担などを考えると、むしろ機械的に売却額の一定割合を売買差益とする処理の方が現実的で合理的なんですね。それではその一定割合をどう決めるかということですが、そこは沿革的には、廃止前の租税特別措置法 37 条の 11（上場株式等に係る譲渡所得等の源泉分離選択課税）第 2 項、4 項の株式譲渡のみなし所得率である 5%（後に 5.25% になりましたが）を採用したということ。」と述べている⁴⁸。

◆ 国債等の償還差損の計算方法（令 48⑥）

国債等の償還金額がその取得価額に満たない場合には、(1) の金額は、その金額が

⁴⁷ 大島・木村（2004）、pp.263－264。

⁴⁸ 大島・木村（2004）、pp.266－267。

ら、その取得価額からその償還金額を控除した金額（その国債等が償還有価証券に該当する場合には、調整差損を含む。）を控除した残額とする。

この理由について、木村（2004）は、償還差損はマイナス利子であると説明している⁴⁹。

以上の有価証券等の取扱い事項をまとめると、表2-3になる。

表2-3 有価証券等の取扱い

法令		有価証券等の種類		分母に含める金額	
有 価 証 券 等	消費税法別表 第1第2号	有価証券取引税法2条に規定する有価証券(ゴルフ場利用株式を除く) ＜具体例＞ 国債・地方債証券・社債・株券 譲渡性預金証書 (外国法人が発行するもの) その他一定のもの 但し、国債等の現先取引を除く		5%	
		証券などの発行がない有価証券 (登録国債等その他一定のもの)			
	消費税法施行令 第9条第1項	合資・合名・有限会社等の持分 抵当証券		全額含める	
		金 銭 債 権	預 金		譲 渡 性 預 金 証 書 (居住者が発行するもの)
					そ の 他
					貸 付 金
	消費税法別表 第1第2号	他 から 購 入 し た 売 掛 金 等		含めない	
資産の譲渡対価として取得した 売 掛 金 等					
現先取引債券等 (国債等)		売 現 先 に 係 る 譲 渡		売戻し対価の額 － 購入対価の額	
		買 現 先 の 売 戻 し			

(出所:林訓(1996)「実務講座消費税Q&A」租税研究、p.144を参考に作成した。)

⁴⁹ 大島・木村(2004)、pp.267-268。

第4節 非課税売上の算定式に関わる問題

非課税売上の算定式に関わる問題として、「飯塚事件」で有名な飯塚毅公述人の発言が大いに参考になる。(113-衆-税制問題等に関する調査…1号 昭和63年11月8日)⁵⁰。

「(前略) 消費税は本来最終消費者が負担すべきものであるから、極力事業者が自己負担をしないで済む仕組みであるべきこと。特に消費税法第30条に定める課税売上割合の計算において、西ドイツのごとく、分母を構成する非課税売り上げから土地と有価証券の譲渡額を除く必要がある。その理由、第一、課税売り上げに係る預かり消費税から控除できる課税仕入れに係る支払い消費税額の計算は、課税仕入れに係る消費税額を、①課税売り上げに対応するもの、②非課税売り上げに対応するもの、③課税売り上げ、非課税売り上げの双方に共通に対応するものの三つに区分し、個別配分方式としては、①課税売り上げに対応するものと、③課税売り上げ、非課税売り上げの双方に共通に対応するものに課税売上割合を乗じた結果とを加えたもの、または比例配分方式としては、課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計算したもののいずれかの方式により計算することとされている。なお、課税売上割合とは、課税売上額と非課税売上額とを合算したものに對する課税売上額の比率である。

この場合、非課税売り上げである有価証券や土地の譲渡の額を分母に入れると、有価証券や土地の譲渡の額は一般に多額であるので課税売上割合が小さくなる。したがって、課税売り上げに係る消費税額から控除する課税仕入れに係る消費税額も少なくなって、その結果納付額が大きくなることになる。つまり、控除する消費税額が少なくなって、その分自己負担がふえて不当な企業負担となってしまう。(後略)」(傍線は筆者によるものである。以下同様。)

筆者も飯塚毅公述人と意見を同じくする。その理由は次のようである。理由の第1は、消費税の課税のあり方、課税原則に関わるものである。図2-2の式に示したように、現状では分母を構成する非課税売り上げ(非課税資産の譲渡等)に土地と有価証券等の譲渡が含まれている⁵¹。そもそも消費税は課税売上に対応する課税仕入れ等を控除する仕組みになっており、非課税売上に対応する有価証券売買手数料等は控除

⁵⁰ <http://kokkai.ndl.go.jp/> より国会での発言を検索。下線は筆者によるものである。以下同様。

⁵¹ 北野弘久(2000)、p.242。「土地の譲渡や株式の売買は、性格的には資産の譲渡であり、原理的には課税対象取引にあたる。しかし、これらの取引は単なる資本の振替であるという理由から課税しないことにしている。」

できないことを原則とするはずである。その原則から考えると、土地と有価証券等の譲渡は含めるべきでない。第 2 に、現状のように図 2-2 の式の分母に土地と有価証券等の譲渡を含めると、分母が大きくなり課税売上割合は小さくなるため、仕入税額控除は少なくなる。逆に土地と有価証券等の譲渡を含めないことにすれば、仕入税額控除は多くなり事業者により利になる。第 3 に、有価証券等の譲渡の取扱いが表 2-3 でみたとおり大変複雑である。有価証券等の譲渡を含めないことにすれば、有価証券等の譲渡の非課税売上高に計上する金額の計算が不要となり事務の簡素化につながる。

上の理由により非課税売上の算定式を変更すれば、「課税売上割合 95%以上」の適用事業者は増加する。仕入税額控除は多くなり、事業者により利になるのは事実である。ところが、中小企業だけでなく大企業も含めた全ての事業者の増加が予想され、「課税売上割合 95%以上」が適用される事業者に「益税」が発生する問題が大きくなる。この件については、次節で論じることとする。

第 5 節 「課税売上割合 95%以上」が適用される事業者に「益税」が発生する問題

「課税売上割合 95%以上」が適用される事業者に「益税」が発生する問題については、2 人の議員が 2 点を指摘している。第 1 に、「課税売上割合 95%以上」が適用される大企業に「益税」が発生しているという問題である。第 2 に、公平の観点からイギリスで廃止されている制度を日本ではまだ採用している問題である。

第 1 については、谷口隆義議員(当時)は、国会で次のように述べている。(衆議院税制問題等に関する特別委員会、平成 9 年 3 月 24 日)

「(前略) 課税売上割合が 95%以上の場合には仕入れ税額を全額控除してもいいという特例がございます。これは中小企業だけではなくてすべてのところが対象になる、(中略) 消費税の非課税取引というのは土地の譲渡また土地の賃貸、こういうのがあるわけですね。または金融機関の預金の利子なんかもこの非課税取引に入るわけでございますが、問題になるのは土地の譲渡また土地の賃貸の部分、不動産取引の非課税の問題について、これは極めて問題がある。今回の中小企業特例の中に免税業者の特例、また簡易課税という特例がございますが、考えますと、このあたりよりも金額が大きいのではないかとと思われる特例であります。(後略)」

「(前略) 大企業は十分それに対応するだけの事務処理能力を兼ね備えておるわけ

でございますので、事務処理の簡便化を図る必要がないのではないか、(中略)これは、私は極めておかしい制度であると思いますので、廃止の方向でぜひ考えていただきたい。(後略)」

つまり、谷口隆義氏は中小企業だけではなくて大企業においてもその特例が適用されていることは問題であり、その大企業は公認会計士や税理士のスペシャリストを擁し事務処理能力は優れているため、個々の課税売上と課税仕入との対応が正確に峻別できる事務処理を持っていると説明している。

この点に関して筆者は次のように考える。つまり、ファーストベスト(最善策)は、課税売上割合が「95%以上」の規定を全廃すべきである。なぜなら、先にも指摘したように、非課税売上げに対応する課税仕入れ等の税額は控除できないことを原則にすべきであるからである。しかしながら、現在の制度を急変させることが望ましくない場合には、次善の策として、「課税売上割合が 95%以上の場合には仕入れ税額を全額控除してもいいという特例」を適用することをまずは大企業から廃止することは先のファーストベストに近づくであろう。

さらに吉岡吉典議員(当時)も、NTT の場合の例をとり中小企業だけではなくて大企業においても特例があるすべてのところが問題であることを指摘している。(参議院大蔵委員会、平成 9 年 2 月 20 日)

「(前略) この制度は、本来事務負担への配慮を理由にして取り入れられたものであり、事務処理能力の弱い小企業に適用されるなら私はそれなりに理由がある制度だと思います。ところが、それを事務処理能力は十分ある大企業にも適用すると、その結果、今も認められた矛盾が出てくるわけです。これは、巨額の売上高がある大企業にとっては大変な益税になるわけです。

例えば、NTT の場合に例をとれば、年商売上高 6 兆円、これは課税仕入れ率が幾らになっているか、私はその数字はわかりませんが、6 兆円といえは仮に 3% がそうだったとしても 18 億、5% なら 30 億という計算上の数字は出てくることになるわけですね。こういう制度というのは、やはり矛盾がある制度でまずいということで、これはヨーロッパにそういう例があるというお話でしたが、同時にこれはやはりまずい制度だ、弊害があるということで、例えばイギリスなんかは 1987 年に廃止していると、こういう制度になっているわけです。

日本でもこの制度を直ちに全廃せよということは言いませんけれども、しかし検討

して少なくとも事務処理能力の弱い中小事業者に限定するとかという措置をとる、そういう研究の余地がある。(後略)」

上の吉岡発言では、次のことが指摘されていると筆者は考える。つまり、大企業の課税売上高に対応する消費税額が巨額である場合、それに対応する課税仕入れ等の税額も巨額になり、本来仕入税額控除ができないものまで控除されていることが問題である。そこで、吉岡氏は「中小企業だけに限定したほうがよい」と結論づけているわけである。ここで、NTT の課税売上割合が、実際に「課税売上割合が 95%以上」なのかを筆者は NTT グループ社史からのデータを参考に検証して表 2-4 にまとめてみた。本来ならば総勘定元帳が入手できない限り、正確な課税売上割合は算出できない。したがって本論文では、不十分ながらも財務諸表データから算出したものであることを了解して頂きたい。算出手順は、次のとおりである。まず、個別財務諸表の損益計算書から課税対象取引と課税対象外取引とに分類し、次にその課税対象取引を課税取引と非課税取引に分類する。さらに、課税取引を 5%課税取引と 0%課税取引とに分類するのである。この分類したものを図 2-2 の算式にあてはめたものである。同様に連結財務諸表の損益計算書から算出したものが表 2-5 である。なお、有価証券等の譲渡の取扱いは表 2-3 でみたとおり大変複雑であり、総勘定元帳でないと譲渡対価額がわからなく計算不可能だが、前述した理由を根拠に、売却益を譲渡対価の 5%であると仮定し計算した。

その結果、表 2-4 のとおり第 11 期～第 15 期までについて(第 14 期を除いて)は、「課税売上割合が 95%以上」になっていることがわかる。第 15 期の 7 月に会社の再編成により純粋持株会社となり、純粋に他の NTT 西日本等の株式を保有し支配することだけを本業とすることとなった。そのため「課税売上割合が 95%未満」となっているだけである。第 15 期以降は、表 2-5 の連結ベースのデータをみる必要がある。第 18 期以降のデータはないが、その各期も「課税売上割合が 95%以上」であると予想できる。表 2-4 と表 2-5 から巨大企業である NTT も「課税売上割合が 95%以上」の恩恵をうけていることが実証された。

表2-4 課税売上割合

(単位: 百万円)

	11期 (1995.4.1~ 1996.3.31)	12期 (1996.4.1~ 1997.3.31)	13期 (1997.4.1~ 1998.3.31)	14期 (1998.4.1~ 1999.3.31)	15期 (注3) (1999.4.1~ 2000.3.31)
【課税売上(5%)】					
電気通信事業	5,897,419	6,009,751	5,962,085	5,748,404	1,696,799
附帯事業	337,332	361,535	360,258	388,599	-
物件貸付料 (注1)	-	-	-	-	38,447
雑収入	70,530	75,746	87,831	103,744	18,104
特別利益	-	-	-	-	69,253
小計 a	6,305,281	6,447,032	6,410,174	6,240,747	1,822,603
【輸出免税売上(0%)】					
-	-	-	-	-	-
小計 b	0	0	0	0	0
【非課税資産の輸出等】					
-	-	-	-	-	-
小計 c	0	0	0	0	0
【非課税売上】					
受取利息及び割引料	1,413	1,444	1,281	3,144	68,883
有価証券利息	15	21	-	-	-
有価証券売却収入×5% (注2)	47,465	-	-	823,929	-
小計 d	48,893	1,465	1,281	827,073	68,883
【課税売上割合】					
$\frac{a+b+c}{a+b+c+d} \equiv$	99.23%	99.98%	99.98%	88.30%	96.36%

	16期 (2000.4.1~ 2001.3.31)	17期 (2001.4.1~ 2002.3.31)	18期 (2002.4.1~ 2003.3.31)	19期 (2003.4.1~ 2004.3.31)	20期 (2004.4.1~ 2005.3.31)
【課税売上(5%)】					
電気通信事業	322,865	314,240	222,065	258,104	323,261
附帯事業	-	-	-	-	-
物件貸付料 (注1)	23,317	22,705	19,731	13,974	13,636
雑収入	18,751	9,577	7,887	3,517	4,472
特別利益	34,234	-	-	-	-
小計 a	399,167	346,522	249,683	275,595	341,369
【輸出免税売上(0%)】					
-	-	-	-	-	-
小計 b	0	0	0	0	0
【非課税資産の輸出等】					
-	-	-	-	-	-
小計 c	0	0	0	0	0
【非課税売上】					
受取利息及び割引料	75,798	67,674	63,908	56,767	51,374
有価証券利息	-	-	-	-	-
有価証券売却収入×5% (注2)	114,480	11,231	147,989	189,572	350,659
小計 d	190,278	78,905	211,897	246,339	402,033
【課税売上割合】					
$\frac{a+b+c}{a+b+c+d} \equiv$	67.72%	81.45%	54.09%	52.80%	45.92%

(出所: (注1) 物件貸付料は事業者への貸付と仮定し、(注2) 有価証券売却収入×5%の譲渡対価不明のため、売却益金額を計上した。そして(注3) 営業譲渡資産損4,293百万円の譲渡対価不明のため、計上していない。日本電信電話(株)(2006)『NTTグループ社史[1995~2005]資料編』66-67頁の個別財務諸表を基に筆者が作成した。)

表2-5 課税売上割合

(単位:百万円)

	15期 (1999.4.1～ 2000.3.31)	16期 (2000.4.1～ 2001.3.31)	17期 (2001.4.1～ 2002.3.31)
【課税売上(4%)】			
電気通信事業	8,673,066	9,141,722	9,335,162
その他事業	1,748,046	2,272,459	2,346,412
物件貸付料 (注1)	27,721	30,678	32,075
雑収入	39,016	68,434	34,539
特別利益	69,253	34,234	-
小計 a	10,557,102	11,547,527	11,748,188
【輸出免税売上(0%)】			
-	-	-	-
小計 b	0	0	0
【非課税資産の輸出等】			
-	-	-	-
小計 c	0	0	0
【非課税売上】			
受取利息	3,432	3,392	1,281
固定資産売却収入 (注2)	16,832	-	20,051
有価証券売却収入×5% (注3)	-	114,480	12,833
小計 d	20,264	117,872	34,165
【課税売上割合】			
$\frac{a+b+c}{a+b+c+d} \equiv$	99.81%	98.99%	99.71%

(出所: (注1) 物件貸付料は事業者への貸付と仮定し、(注2) 固定資産売却収入の譲渡対価不明のため、売却益金額を計上した。さらに(注3) 有価証券売却収入×5%の譲渡対価が不明なため売却益金額を計上した。日本電信電話(株) (2006)『NTTグループ社史[1995～2005]資料編』60-61頁の連結財務諸表を基に筆者が作成した。)

ここで「課税売上割合 95%以上」が適用される事業者に「益税」が発生する問題を事例を挙げて考えてみよう⁵²。

個人がアパート経営を始める場合(課税期間は暦年)を仮定し、まず、平成17年に課税事業者選択届出書を提出する。次に、平成18年にアパートに建設に建築費2億1千万(税込)を支払い、平成18年末に引渡しを受ける。そのアパートの前に自動販売機を設置すると少額の課税売上が発生する。18年分の還付申告書を提出する。(課税売上: 自動販売機売上のみで課税売上割合は100%となる。) これによりアパート建築

⁵² 税制調査会、平成18年6月16日総会 47-2 基礎小委員会 56-2 の資料、(消費課税(消費税))、p.42 を参考に筆者が作成した。

費は非課税売上（住宅家賃）のための仕入れであるにもかかわらず、「課税売上割合 95%以上」の規定により、仕入税額控除され、1 千万と少額の自動販売機売上との差額が還付される。最後に、平成 19 年に課税事業者選択不適用届出書を提出する。家賃収入が発生するが住宅の貸付は非課税である。平成 20 年以降は免税事業者となる。

この事例は、仕入税額控除の計算方法を悪用した租税回避スキームに関するものである。この具体例は、個人事業者だけでなく、会社法の改正による株式会社（資本金が 1 円で設立される株式会社）にも適用可能となり、租税回避として今後大きな問題に発展すると考えられる。

次に第 2 について、谷口隆義議員(当時)は、イギリスで廃止された経緯を持つ「課税売上割合 95%以上」の規定が、わが国で依然として存在していることに疑問を投げかけている。(衆議院税制問題等に関する特別委員会、平成 9 年 3 月 24 日)

「(前略)この課税売上割合 95%以上の場合の仕入税額の全額控除というのは、これはイギリスでも行われております。付加価値税を導入した当初のイギリスにおいてもこれが行われた。イギリスでは、非課税売上割合が 5%以下の場合にプロラタ計算を行わないで仕入税額の全額控除を認めておった。(中略)しかし、事業者がその材料の有償支給を無償支給に切りかえるというようなことで、この課税売上割合を恣意的に変える、こういうようなことが行われた結果、1987 年 4 月、ですからもう 10 年前ですかの改正で廃止をしたもの。(中略) このようなイギリスにおいてももう廃止をされたものが、どうして今我が国において行われておるのか。(後略)」

さらに谷口隆義議員(当時)は、国会で次のように述べている。(衆議院税制改革に関する特別委員会、平成 6 年 10 月 31 日)

「(前略)この制度は、イギリスにおきまして付加価値税導入の際に非常に反対が多かったわけございまして、例外規定として設けられたもので、イギリスでは不公平であるということでこれは縮小されて、1987 年 4 月には廃止されたものでございます。このようなものが何の議論も行われなくて今現在やられておる。(後略)」

そして、山本(2004)も「イギリスでは、5%の特例を 1%に引き下げたが、『益税』に対する批判はやまず、遂に 1987 年 4 月にこの特例を廃止し、仕入税額が少額の場合の中小企業者の特例としたということである。また、オーストラリアでは、非課税売上げに対応する仕入税額の額が邦貨換算で年間約 400 万円未満で、総仕入税額の 10%未満の場合には、その仕入税額を全額控除できる。なお、イギリス、オーストラ

リア以外に『課税売上割合 95%以上の場合の仕入税額の全額控除』のような特例をもっている国を知らない。」と指摘している⁵³。

筆者も、英国での経緯、経験がわが国の制度に反映されていないことに疑問を持たざるを得ない。

上では、議員の意見を紹介しつつ筆者の考察を加えたが、以下で政府側の見解、またその根拠について検討する。政府側に見解は2点にまとめることができる。第1点は、「課税売上割合 95%以上」の規定、制度があることにより企業側の事務負担が軽減されており、企業にとっては不利な規定ではないことである。第2点は、税収への影響がほとんどないことである。

これらについては、当時の大蔵省主税局長と大蔵大臣の国会答弁が参考になる。

① 薄井信明大蔵省主税局長(当時) (衆議院税制問題等に関する特別委員会、平成9年3月24日)

「(前略) 通常の大きな企業あるいは一般の企業も含めて、非課税売り上げというのは一定率あるのが通常でございますし、それについての仕入れの内容が小さいとすれば、この点については他国でも用いているような 95%ルールを使った方が簡素化になるということではないかと思っております。」

「付加価値税制度は、(中略) 仕入れと売り上げ、それから課税売り上げと非課税売り上げ、これとの対応で精緻に理論的には構成されているわけですが、それを実際の取引の中でどこまで細かく厳格に取り込んでいくことが適当かどうか、また、そのことがどれだけの現実的な意味があるかどうかということから、95%ルールを用いることが 事務負担の軽減 という意味にもつながり、一方で、税収等の関係でほとんど影響がないのではないかと思われるものですから、この仕組みをとってきているわけでございます。(中略) 制度の改善、合理化というのは今後とも課題としてまいりたい。(後略)」

② 薄井信明大蔵省主税局長(当時) (参議院大蔵委員会、平成9年2月20日)

「(前略) この制度の導入の趣旨は、その 95%を超えているような課税売上割合のものまで詳細に1対1対応をさせることが事務を取り扱っている事業者の事務負担の問題で適当かどうかという判断から導入しているものでございまして、この種の制度をとっているヨーロッパにおいても見受けられるものでありまして、現状

⁵³ 山本 (2004)、pp.347-348。

におきましてはこの 95%ルールを維持することが全体のこの税金の運営上適切であると考えております。」

「(前略) イギリスのケースでございますが、イギリスはイギリスで例えばゼロ税率だとか、私どもには考えられないような大胆な甘い制度をとっていたり、この辺については各国がそれぞれ沿革なり歴史を持って制度をつくっている。(後略)」

③ 小川是大蔵省主税局長(当時) (衆議院税制改革に関する特別委員会、平成 6 年 10 月 31 日)

「現在の消費税の仕入れ税額控除は、(中略) 課税の累積を排除する観点からとられた措置でございます。(中略) いろいろな非課税取引を検討をいたしてみたわけでございますけれども、現在の、例えば金融取引であるとか、あるいは不動産取引といったような非課税取引につきましては、税収面では影響がほとんどない、極めてわずかとしか想定されないわけであります。それに、すべての事業者について個別の対応で仕入れ税額の計算を求めるということは、いかにも無理があるというふう考えられる。(中略) こうした点を考慮して、現行制度におきましては、専ら課税取引を行っている場合として、課税売上割合が 95%以上である場合には仕入れ税額の全額控除を認めるという簡便法をとっている。(中略) 一般的な事業者につきましては、本措置がない場合でも基本的には課税仕入れ等の税額のほとんどが仕入れ税額控除の対象となるものと考えられますので、税収面あるいは制度の理論的な側面から問題があるとは考えていないわけでございます。むしろこの制度が、制度の運用、執行面で簡素化、公平性を実現しているのではないかと考えている。(後略)」

「(前略) 税収面での影響は、試算は実際問題として困難でございますけれども、ほとんどないものと考えている。(後略)」

「(前略) こうした個別対応関係を極めて精緻にすべての事業者に対して求めるということよりは、やはりある程度のところで、専らこの課税売り上げがある方については簡便な仕入れ税額の方式を定めておくということが、この消費税制度として適切な措置ではないか。(後略)」

「(前略) 問題にされておられるいわゆる益税、消費者が負担をしながら国庫に入らない類と、それからもう一つは、減収額として、制度が消費者に負担を求めている部分、それによって生ずる減収額の問題があろうかと存じます。(中略) 概算率による 95%以上課税売り上げがあれば全額仕入れ控除を認めるという点は、簡

素性と公平性ということを考えまして、ごくわずかでございますが、恐らく税収を失っている部分であるというふうに存じます。その意味において、いわゆる益税の問題と減収額とを区別して御答弁をさせていただきたいと存じます。(中略) 概算率による制度の簡素化と公平性の問題は、そのほかの、例えば簡易課税制度につきましても、将来とも実態の仕入れ率を見ながら検討を要する点でございますし、今回御指摘のあったような問題につきましても、常に簡素性でつくられている概算制度につきましても、制度ある限り適時適切に私どもは実態を調べ、将来の検討課題にしていかなければならないというふうに考えている。(後略)」

④ 武村正義大蔵大臣(当時) (衆議院税制改革に関する特別委員会、平成 6 年 10 月 31 日)

「(前略) 課税技術上もこうした知恵が出されていて、そのことが全体として見たときに、それほど税の公平といいますか、厳正公平という原則を大きく損なうものでないというものとしてこういう措置がとられている。(後略)」

薄井氏や小川氏が述べているように税収への影響がほとんどないかを検証してみる。筆者は NTT グループ社史の第 15 期損益計算書を基に表 2-4 で算出した第 15 期の課税売上割合 (96.36%) を使用し仕入税額控除額の比較計算をして益税額を算出した。第 15 期の課税売上割合 96.36% ≥ 95% であるため仕入税額控除は全額控除できるのであるが、営業費用の管理費 116,495 百万円を課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等の共通対応と仮定し試算してみた。その結果は次のとおりである。

① (全額控除額) $116,495 \text{ 百万円} \times 5 / 105 = \text{約 } 5,547 \text{ 百万円}$

② (96.36%控除額) $116,495 \text{ 百万円} \times 5 / 105 \times 96.36\% = \text{約 } 5,345 \text{ 百万円}$

③ ①-② = 約 202 百万円 ← 「益税」

①と②の差額約 202 百万円の「益税」が発生することがわかる。また、同様な計算方法で物件貸付を社宅の貸付だと仮定すると非課税資産の譲渡等に該当し、物件貸付費用 22,703 百万円から 1,081 百万円の「益税」が発生することとなる。NTT1 社だけでこれだけの「益税」が発生するならば、291 万 5,259 社ある会社等⁵⁴のうちどれだけの大企業に「益税」が発生していることか。ゆえに、税収への影響がほとんどないとは考えにくい。上の見解及び具体例に対して筆者は「課税売上割合 95%以上」の規定に従うと、本来は仕入税額控除できないものまでそれを控除することになり、これを

⁵⁴ 国税庁の HP (<http://www.nta.go.jp/>) 統計情報、平成 16 年統計年報全データより検索。

行くと消費税課税制度の根幹を崩すものであると考える。

第6節 おわりに

以上本章では、控除対象仕入税額を算出する上で、重要な役割を占める課税売上割合の計算方法の定義と留意点を吟味し、その後、課税売上割合を巡る2つの問題を国会の答弁を中心に精査した結果、次のことが判明した。

第1に、課税売上割合の計算において、非課税売上げから土地と有価証券の譲渡額を除かなければ納付税額が大きくなり事業者負担となることである。しかし、この点を改善すれば、「課税売上割合95%以上」適用事業者が増加し、「益税」問題が大きくなることである。

第2に、イギリス、オーストラリア以外に採用されていない制度、つまり、「課税売上割合95%以上」の規定は、中小企業だけでなく大企業にも適用されているので、巨額の「益税」が発生しているということである。

上では、「課税売上割合95%以上」の規定に関する「益税」問題を扱ったが、第3章では、「特定収入割合5%以下」の規定についても同様に「益税」が発生する問題があるため、この点を追究していく。

第3章 特定収入に関する2つの問題

第1節 はじめに

本章では、第2章で検討した「課税売上割合」に関連する問題よりさらに特殊な公益法人特有の「特定収入」に関する2つの問題について考察する。1つは、「特定収入割合」の算定式に関わる問題、もう1つは、「特定収入割合が5%以下」が適用される公益法人等に「益税」が発生する問題である。後者の問題は先行的研究がみられないものであり、今後の検討課題であることを指摘したい。公益法人等については、その特殊性を考慮して資産の譲渡等の時期、仕入税額控除額の計算、申告期限等に関し特例が設けられているが、ここでは、「特定収入」に関連する仕入税額控除の特例を中心に概観してから後に、上の2つの問題点に接近することとする。

特定収入割合（令75③）を算式にすると、図3-1になる。

図3-1 特例収入割合

$$\text{特定収入割合} = \frac{\text{特定収入の合計額}}{\text{資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額} + \text{特定収入の合計額}}$$

この「特定収入割合が5%超」の場合なら調整計算があり、「特定収入割合が5%以下」なら調整計算の必要がない。このため、「特定収入割合が5%超」か「5%以下」かが非常に重要なポイントになる。この場合の調整計算とは、特定収入によって充当された課税仕入れに係る消費税を、仕入税額控除から除外する計算方法であり、課税売上げの対価としての課税仕入れに係る消費税を正確に算定するためのものである⁵⁵。

第2節 仕入税額控除の特例

1. 仕入税額控除額の計算

⁵⁵ 仕入れ税額控除の調整計算とは、特定収入による控除対象外消費税等の計算をいう。

〔課税売上割合が95%以上の計算方法〕特定収入に係る課税仕入れ等の税額＝（イ）使途特定の特定収入×4/105 合計額＋（課税仕入れ等の税額－（イ）の合計額）×調整割合

調整割合＝課税仕入れ等に係る特定収入以外の特定収入の合計額／資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額＋課税仕入れ等に係る特定収入以外の特定収入の合計額（消令75④）

消費税の納付税額は、その課税期間中の課税売上げに係る消費税額からその課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額（仕入控除税額）を控除して算出する。しかし公益法人等の消費税の仕入税額控除の計算においては、一般の事業者とは異なり補助金、会費、寄附金等の対価性のない収入を「特定収入」として、これにより賄われる課税仕入れ等の消費税額（特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額）を仕入税額控除から控除するという調整が必要となる⁵⁶。つまり、公益法人等は、通常、利益を度外視した事業を行っており、その財源のうち補助金、交付金、寄付金等の対価性のない収入（課税対象外収入）の割合が大きい反面、課税売上げの占める割合は小さいという構造になっている。公益法人等が行った課税仕入れ等のうちには、課税対象外収入（特定収入）が常に源泉の一部を構成することとなる。公益法人等が特定収入により行った課税仕入れ等の税額につき仕入税額控除を認めてしまうと、補助金などの特定収入の多い事業者は、補助金を収入できるばかりか、課税対象外収入で賄う課税仕入れに係る消費税額が還付されることとなってしまう、営利企業と比較してみても非常に不合理である。そこで、「特定収入割合が5%」を超える場合には、特定収入による課税仕入れ等の税額について仕入れ税額控除を制限することにより、営利企業との調整を図ることとしている。ただし、「特定収入割合が5%以下」であれば、仕入税額の調整が不要となり、営利法人と同様の仕入税額控除の計算方法でよいこととなる。

2. 対象事業者

仕入税額控除の特例が適用される事業者は、消費税法第 60 条、消費税法施行令 75 条第 3 項に以下のように規定している。

(1) 国若しくは地方公共団体の特別会計、別表第三に掲げる公共法人、公益法人等

⁵⁷又は人格のない社団等（免税事業者及び簡易課税制度の適用を受ける場合を除く）であること。

(2) その課税期間における特定収入割合が5%超であること。

なお、特定収入割合とは、図 3-1 により計算した割合である。

3. 特定収入の定義

特定収入とは資産の譲渡等の対価以外の収入のうち、次に掲げるものの以外の収入をいう（消費税法施行令第 75 条 1 項）。

⁵⁶ 税務署（2005）、p.2。

⁵⁷ 抜粋すると、①学校法人②社会福祉法人③財団法人（一定のものに限る）④社団法人（一定のものに限る）⑤宗教法人⑥商工会議所⑦税理士会⑧日本中央競馬会⑨日本放送協会等がある。

①一般の借入金等（借入金及び債券の発行に係る収入で、法令においてその返済又は償還のため補助金、負担金等の交付を受けることが規定されているものの以外のもの）⁵⁸

②出資金

③預金、貯金及び預り金

④貸付回収金

⑤返還金及び還付金

⑥次に掲げる収入

（イ） 法令又は交付要綱等⁵⁹において、特定支出のためにのみ使用される収入⁶⁰

（ロ） 国又は地方公共団体が資産の譲渡等の対価以外の収入の用途を明らかにした文書において、特定支出のためにのみ使用される収入

したがって、具体的には、消費税法基本通達 16-2-1 に列挙してある次に掲げる収入で、かつ、その収入により課税仕入れ等を行う可能性があるものが該当する。

1. 租税
2. 補助金
3. 交付金
4. 寄附金
5. 出資に係る配当金
6. 保険金
7. 損害賠償金
8. 資産の譲渡等の対価に該当しない負担金、他会計からの繰入金、会費等、喜捨金（お布施、戒名料、玉串料など）等

⁵⁸ 一般の借入金等などは資金調達の一環であり資本取引等として、特定収入には該当しない。また、借入金収入により課税仕入れ等を行い、その後その借入金の返済のための補助金等の交付を受けるような場合、その補助金収入からは借入金の返済支出のみで直接課税仕入れ等は発生しないため、補助金収入自体は特定収入には該当しない。この場合には当初の借入金収入が、実質的に課税仕入れ等を発生させているため、交付要綱等により返済のための補助金等の交付を受けることが定められている借入金収入（特定の借入金等）については、例外的に「用途特定の特定収入」として取扱う。

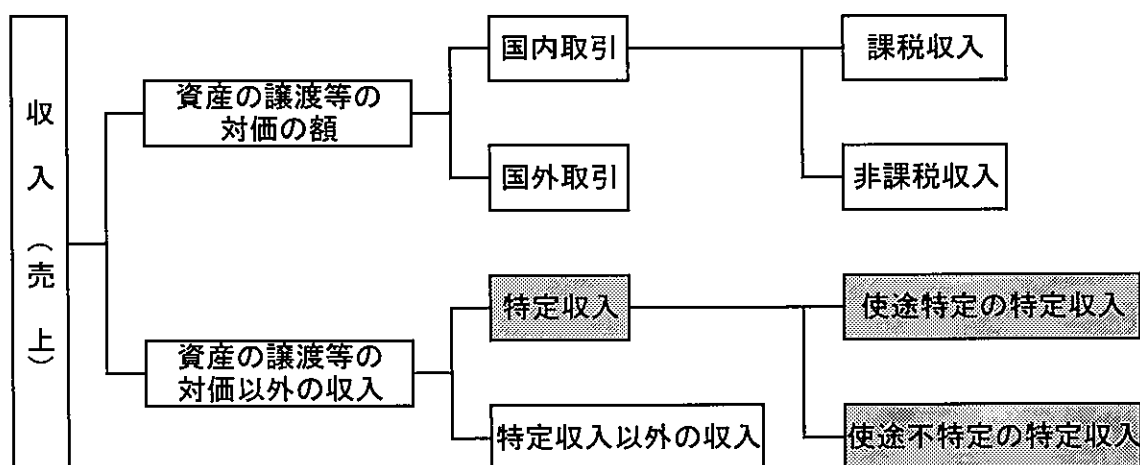
⁵⁹ 交付要綱等とは、国、地方公共団体又は特別の法律により設立された法人から資産の譲渡等の対価以外の収入を受ける際に、これらのものが作成したその収入の用途を定めた文書をいう。

⁶⁰ 特定支出とは次に掲げる支出以外の支出のためにのみ使用することとされている収入である。イ．課税仕入れに係る支払対価の額に係る支出、ロ．課税貨物の引取価格に係る支出、ハ．一般の借入金等の返済又は償還金に係る支出

上記のうち 1.租税は、国又は地方公共団体の独特の収入ではあるが、2.補助金以下の収入（他会計からの繰入金を除く）は、公益法人にも該当する収入であるから注意する必要がある。資産の譲渡等の対価以外の収入の分類方法は、上記 1.から 8.の収入のうち交付要綱等により課税仕入れ等にその用途が特定されている特定収入を「用途特定の収入」といい、その用途が明らかにされていない特定収入を「用途不特定の収入」という。

これらの規定に基づいて収入を区分すると、図 3-2 のようになり、特定収入の意義を整理すると、図 3-3 のようになる。また、課税対象外収入を区分する理由は以下のとおりである。課税対象外収入全てが必ずしも課税仕入れ等に充てられる訳ではなく、課税対象外収入であっても、課税仕入れ等に使われないものもある。そのような課税仕入れ等に使われない課税対象外収入を特定支出のためにのみ使用される収入「特定収入以外の収入」というが、特定支出に充てることがはっきりとしている課税対象外収入については、課税仕入れ等の税額控除の制限を行うべきではない。それゆえに、課税対象外収入を用途により区別し、課税仕入れ等に充てられるものを特定収入とし、特定収入に対応する課税仕入れ等の税額控除を制限するのである。

図 3-2 特定収入のある場合の収入区分



（出所：正木洋子（1998）「公益法人等の取引をめぐる消費税の取扱い」税理第41巻第3号220頁を参考に筆者が作成した。）

収 入	課 税 売 上		不 課 税 収 入 の 使 途 (支 出)	
	非 課 税 売 上			
	不 課 税 収 入 (消 法 6 0 ④)	特定収入に該当しない収入(令75①一～五) 1.借入金 2.出資金 3.預貯金 4.貸付回収金 5.返還金及び還付金		
		特定支出にのみ使用される収入(消令75①) 例(利子補給金、土地購入補助金、人件費補給金、特殊な借入金等の返済のための負担)		
	例示(消基通16-2-1) (1)租税 (2)補助金 (3)交付金 (4)寄附金 (5)出資配当金 (6)保険金 (7)損害賠償金 (8)他会計繰入金等	特定収入		
			特定支出 (非課税仕入れ) (不課税支出)	
			消令75①六イの支出 (1)課税仕入れ (2)課税貨物 (3)通常の借入金の返還金・償還金	

第3節 特定収入割合の算定式に関わる問題

$$\text{特定収入割合} = \frac{\text{特定収入の合計額}}{\text{資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額} + \text{特定収入の合計額}}$$

「公益法人では、収入のうち、補助金、交付金、寄付金等の特定収入の占める割合が大きい反面、課税売上げの占める割合は小さいという構造になっている。したがって、仕入税額控除の計算に際して何らかの調整をしない場合には、課税売上げに係る消費税と比較して、課税仕入れに係る消費税が常に過大となってしまう、消費税の還付が恒常的に行われる可能性が想定される。そもそも、通常、仕入税額控除が認められているのは、『仕入れたものを売上げる』という対価関係にあるためである。このた

⁶² 築地・平野・佐藤・市口（2004）、pp.67-68。但し、文章は若干語尾を変更している。以下同様。

め、課税仕入れに係る消費税が、売上げと対価性を持つことになり、仕入税額控除が認められることになる。

これに対して、補助金などの特定収入を、たとえ課税仕入れに充当したとしても、その課税仕入れと特定収入との間には、対価関係があるとはいえない。すなわち、仕入れに対する売上げがないという、いわば最終消費者の立場と同様になる。

したがって、公益法人では、特定収入によって充当された課税仕入れに係る消費税を、仕入税額控除から除外するわけである。この結果、仕入税額控除の対象となるのは、課税売上げの対価としての課税仕入れに係る消費税に限定されることになる。」

また、中田（2004）も、特定収入に係る仕入税額控除が必要な理由として以下 2 つの理由を挙げている⁶³。（①と②がそれら 2 つの理由に対応している。）

「①特定収入と課税仕入との間に対価性がない

公益法人等は市場原理で成り立たない公益性のある事業を行っている場合が多く、通常、補助金、会費、寄付金等の特定収入を恒常的な財源としており、これらの財源によって課税仕入の一部を賄っている。通常の仕入税額控除が認められているのは課税仕入に含まれる消費税額が売上のためのコストとしての性質(対価性)をもつが、特定収入で課税仕入を行った場合、特定収入はその課税仕入に対して対価性はない。したがって、特定収入によって賄われた課税仕入税額は通常の課税仕入税額のように課税売上に含まれる消費税額から控除することはできないことになる。

②公益法人等は特定収入による課税仕入の最終消費者である

特定収入によって課税仕入を賄ったとき、公益法人等は仕入はするがそれに対する売上はないという最終消費者の立場にたつことになる。最終消費者は仕入に関する消費税を最終的に自己負担するため、公益法人は特定収入によって賄われた課税仕入消費税を課税売上消費税から控除せず、自己負担することになる。」

一方、営利法人が補助金等を受取ったときに公益法人のように特定収入に係る仕入税額控除の減額調整を行わない理由として、齋藤（2006）は以下のように述べている⁶⁴。

「営利法人においては、通常は、収入全体が資産の譲渡等の対価であり、例外的に補助金等の収入があったとしても、一般的に、公益法人とは異なり全体の収入に占め

⁶³ 中田（2004）、pp.201－202。

⁶⁴ 齋藤（2006）、pp.84－85。

る割合は小さく、恒常的な収入でもないと考えられる。また、営利法人における価格決定は、自由な市場経済の下で特定収入の存在とは関係なく行われるものであり、補助金等の場合は、むしろ、その成立した価格では採算がとれない者に対して、事後的に補てんをするような性格をもっているのが実態となっている。このような点を考慮して、営利法人については、この特定収入に係る仕入控除税額の調整の対象とはされていない。」

また、中田（2004）は、営利法人が補助金等を受取ったときに公益法人のように特定収入に係る仕入税額控除の減額調整を行わない理由として、次のことを挙げている⁶⁵。

「①営利企業の場合は、補助金等が収入全体に占める割合が僅少であり、恒常的な収入と考えられないこと。②公益法人等は、市場経済の法則が成立しない事業を行っていることが多く、補助金等の対価性のない収入で課税仕入れの一部を賄うことが恒常化しているが、営利企業においては、補助金等の存在と関係なく課税仕入れは市場経済原理の下で合理的に行われているのが通常であり、課税仕入れが補助金で賄われるのが恒常化していないこと。」

確かに営利法人に対する補助金収入は経常化しているとはいえない。しかし、交付される場合は金額が多額になる。京都新聞 2006 年 5 月 9 日に「新エネルギー・産業技術総合開発機構（NEDO）より大日本スクリーンが受取る補助金は年 9 億円で期間は 2 年間である。」との旨の記事が掲載されていた。その補助金を設備投資のために使用したと仮定すれば、どれだけの仕入税額控除が可能かということになる。

以上のことから、特定収入に係る仕入税額控除の調整が必要となる理由は、第 1 に、特定収入と課税仕入れ等との間に対価性がないこと、第 2 に、公益法人が最終消費者としての立場に立つことが多く、その場合には自ら消費税等を負担する部分が発生するからであることがわかった。けれども、筆者は、95%ルールと同様事務処理の簡素化という理由で「特定収入割合 5%超」だけ対象とされていることに疑問を持たざるを得ない。つまり、現在は、図 3-1 の式に示されているように、

$$\text{特定収入割合} = \frac{\text{特定収入の合計額}}{\text{資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額} + \text{特定収入の合計額}}$$

で算定されているが、課税仕入れと特定収入との割合を見ることが出来るであろう。また、営利企業についても補助金収入がある場合、補助金を得ていることに加えて、

⁶⁵ 中田(2004)、p.50。

仕入税額控除もなされていること（すなわち二重の恩恵を受けていること）には問題があり何らかの措置を講じる必要があると考える。

第4節 「特定収入割合が5%以下」が適用される公益法人に「益税」が発生する問題

齋藤（2004）は、「特定収入に係る問題点として不課税収入のうち、特定収入が多いほど、控除できる仕入税額が少なくなり納付税額が多額になる。したがって、補助金等の交付要綱、実績報告などの考え方としては、人件費等特定支出に限定する特定収入外不課税収入をできるだけ多額に設定できる措置が望まれる。」と指摘している⁶⁶。

ここで、「補助金等の使途特定」と「特定収入割合が5%以下」になった場合の問題点が浮上し、前者については第4章で詳しくみることにして、ここでは、後者の「特定収入割合が5%以下」となった場合のことについて検討することにする。第2章で、「課税売上割合95%以上」の規定は、事務処理の軽減という理由から適用されており、かなりの「益税」が発生していることが明らかとなったが、同様のことが「特定収入割合が5%以下」の規定でも言える。「特定収入割合が5%以下」であれば仕入税額控除の調整をすることもなく、全額控除対象となり、ここでも本来国庫に入るべき消費税額相当の金銭が公益法人等の手元に残ることとなる。税収面での試算は実際問題としては困難だが、多額の「益税」が発生しているのは明白である。これが筆者の主張する全く論議されていない「特定収入割合が5%以下」に関する「益税」問題である。

具体的数値を挙げ説明すると以下のとおりである。

現在は民営化されている「日本道路公団」の平成12事業年度損益計算書（自平成12年4月1日至平成13年3月31日）⁶⁷を用いて特定収入割合の計算を行ない「益税」を算出してみる。

〔自平成12年4月1日至平成13年3月31日〕（税込方式）

①業務収入（課税売上げ）	2,109,231,899,128 円・・・a
②受託業務収入（課税売上げ）	618,263,952 円・・・b
③政府補給金収入	87,715,635,923 円・・・c
④業務外収益	

⁶⁶ 齋藤（2004）、p.182。

⁶⁷ 総務省行政管理局編（2002）『特殊法人総覧（平成14年版）』（財）行政管理研究センター、p.42。

受取利息（非課税売上げ） 180,538,229 円・・・d

雑益（課税売上げ） 8,090,704,322 円・・・e

図 3-1 の式に代入すると

$$\text{特定収入割合} = \frac{\text{特定収入の合計額}}{\text{資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額} + \text{特定収入の合計額}}$$

資産の譲渡等の対価の額の計算

$$\rightarrow (a+b+e) \times 100/105 + d = 2,017,267,078,612 \text{ 円} \cdots f$$

特定収入

$$\rightarrow 87,715,635,923 \text{ 円} \cdots c$$

特定収入割合

$$\rightarrow c / (f+c) \div 4.2\% \leq 5\% \quad \therefore \text{調整なし}$$

したがって、 $c \times 5/105 = 4,176,935,043$ 円の「益税」が発生することとなる。この例からもわかるように、「特定収入割合が 5%以下」では調整計算は不要とされているため、約 41 億円の「益税」が見積もられる。

第 5 節 おわりに

以上、本章では、特定収入に関する 2 つの問題を検討した。特定収入に係る仕入れ税額控除の必要性は、特定収入と課税仕入との間に対価性がなく、公益法人等が最終消費者としての立場に立つことが多く、その場合には自ら消費税等を負担する部分が発生することであり、「特定収入割合が 5%超」なら調整計算が必要となる。一方、営利法人では補助金を収入として受取り、かつ、仕入税額控除も可能であること、つまり、調整計算の必要もなく二重の恩恵を受けている。そして、「課税売上割合 95%以上」の規定と同様に事務処理の簡素化により「特定収入割合が 5%以下」の規定が適用される公益法人には多額の「益税」が発生している。

「特定収入割合 5%以下」の規定について「益税」が発生する問題を扱ったが、第 4 章では、第 3 章で問題提起した補助金等の受取り方、つまり補助金等が交付された場合の問題を論及していく。

第4章 補助金が交付される場合の一般的な問題と特定収入に関する問題

第1節 はじめに

本章では、補助金が交付される場合の問題を2つの角度から検討する。第1では、一般的な問題としては、補助金が消費税込みでの交付される場合と、消費税抜きで交付される場合では、「益税」が発生したり、「損税」が発生したり、対照的である点である。第2では、特定収入に関する問題とは、特定収入（補助金）の用途特定の問題である。つまり、公益法人にとっては、補助金を受取る場合に、それを「特定収入以外の収入」としたほうが有利である。なぜなら、第3章で説明したように、「特定収入割合が5%以下」になれば、調整計算が不要になる（仕入税額控除からさらに控除される部分がなくなる）からである。まず、補助金の取扱いを確認しその後、上2つの問題を考察する。

第2節 補助金の取扱い

1. 補助金の定義

まず、国庫補助金とは何かという定義を確認する。

国庫補助金制度は、地方公共団体または民間法人、個人などに対する国の一方的貨幣給付である。一方的という意味は、返す必要がなく、つまり反対給付を必要としないということである。補助金は財政投融资のように、借り手である地方公共団体や法人・個人が元利を償還する義務を負っていない。日本の法律や予算制度では「補助金等」あるいは「補助費・委託費」と呼んでいる。補助金・委託金の範囲は、①補助金、②負担金、③交付金、④補給金、⑤委託費、⑥援助金⑦国際分担金、の7種類である⁶⁸。

前者の「補助金等」は①から⑤までを含んでいる。補助金は政府が民間経済を直接に支えるものであるが、この他にも政府は種々の手段で民間経済に介入している。この公共的介入は、経済学的に分類すると次のような方法をとる。

⁶⁸ 補助金は私立大学等経常費補助金、公営住宅建設費等補助など、負担金は義務教育費国庫負担金、生活保護費負担金など、交付金は原爆被爆者手当交付金、政党交付金など、補給金は住宅金融公庫補給金、中小企業金融公庫補給金など、委託金は統計調査地方公共団体委託費、外国人登録事務委託費など、である。

1.行政、司法による直接統制(情報の提供、許認可、行政基準による規制、裁判による賠償請求.差止めなど)

2.経済的介入

①国有化(資本・資産や土地の所有を公有化する)

②補助政策(特定の政策目的のために経済的援助する)

(A) 補助金(私企業、個人など民間部門に直接貨幣を給付する)

(B) 特別減税(特定のグループの課税を軽減する)

(C) 財政投融资(低利長期の財政資金の貸付け)

(D) 公共事業・公共サービスによる助成(その多くが補助金事業)

③課徴金(②は反対に、一定の規制に従わぬ企業や個人に租税又は類似の負担金を自動的に負課する)

経済学からみた補助金は広義には、②の補助政策全体をとるべきであろう。しかし、一般には国の一方的貨幣給付という定義にしたがって、2②(A)及び(D)の分野で、地方公共団体、特別会計および政府関係機関などが行う事業について、国庫から支給される金額を総称している⁶⁹。さらにその補助金を大別すると1.研究開発や新規創業・新分野進出などに係るもの2.商店街や地域などの活性化を支援するもの3.雇用に関するものの3分野に分類される⁷⁰。これから使用する補助金とは、2.経済的介入の②補助政策(A)の私企業、個人など民間部門に直接援助する補助金を指すものである。

2.補助金の交付に係る消費税の取扱い

次に消費税法上での国庫補助金の取扱いを考える必要がある。

消費税として課税ベースに含めるかどうかは、消費税法基本通達5-2-15に「事業者が国又は地方公共団体等から受ける奨励金若しくは助成金等又は補助金等に係る予算の執行の適正化に関する法律第2条第1項(定義)⁷¹に掲げる補助金等のように、特定の政策目的の実現を図るための給付金は、資産の譲渡等の対価に該当しない。」と明記してある。事業者の収入面からの取扱いとしては、法人税法の規定に基づいて圧縮記帳を行っているかどうかにかかわらず、国庫補助金収入は課税対象外取引となる。

他方、国庫補助金を利用する事業者の支出面に着目すると、仕入控除税額の計算に

⁶⁹ 宮本(1990)、pp.7-8。

⁷⁰ <http://www.pluscome.com/hojo.htm>

⁷¹ 「補助金等予算の執行の適正化に関する法律」第2条この法律において「補助金等」とは、国が国以外の人に対して交付する次に掲げるものをいう。1項補助金と規定している。

あたって、補助対象経費に係る消費税額を含めて仕入控除税額の計算を行っている場合で、課税売上割合が 95%以上のときは、補助対象経費に係る消費税相当額を全額控除できることになるから、その段階で当該事業者については消費税の負担がないことになる。言い換えれば、補助金の交付にあたっては補助対象経費に係る消費税相当額を含めて交付を受けている場合は、補助事業者側において、消費税相当額分が実質的に収益となってしまふことになる。ただし、免税事業者又は簡易課税選択事業者のいずれにおいても、仕入控除税額の計算を行いませんので、このような事例は発生しない。

以下では、経済産業省の外郭団体である財団法人エコ・ステーション推進協会（以下、「協会」という。）の仕入税額控除した場合の消費税の取扱いについて紹介する⁷²。

①クリーンエネルギー自動車等導入対策費補助金燃料等供給設備普及事業業務方法書の場合、②エコ・ステーション設置に係るクリーンエネルギー自動車等導入促進対策費補助金の場合及び③消費税額の返還が発生するかどうかの判定の 3 点について述べる。

①クリーンエネルギー自動車等導入対策費補助金燃料等供給設備普及事業業務方法書の場合

補助対象経費に係る消費税相当額を含めて交付を受けている場合のように、補助対象経費に係る消費税額が仕入税額控除されている場合に当該消費税額の取扱いが問題になる。協会では、補助金に係る消費税相当額の取扱いに関して、クリーンエネルギー自動車等導入対策費補助金燃料等供給設備普及事業業務方法書第 15 条に、『消費税等仕入控除税額の確定に伴う補助金の返還』を規定している。具体的措置としては、消費税額の確定に伴う報告義務と仕入税額控除した場合の消費税の返還である。消費税額の確定に伴う報告義務の措置は、補助事業者に対して、消費税の申告後、消費税額の確定に伴う報告義務を求めることとしている。補助事業者が免税事業者又は簡易課税選択事業者の場合であっても同様である。仕入税額控除した場合の消費税の返還の措置は、補助金に係る消費税相当額が仕入税額控除される場合には、当該消費税仕入控除税額の全部又は一部を返還させることとしている。

②エコ・ステーション設置に係るクリーンエネルギー自動車等導入促進対策費補助金の場合

⁷² エコ・ステーション推進協会（2003）、pp.13－15。

協会は、エコ・ステーション設置に係るクリーンエネルギー自動車等導入促進対策費補助金を交付するにあたっては、当該補助対象経費に係る消費税額の全部又は一部を含めないで交付することとしている。しかしながら、補助事業者が当該補助対象経費に係る消費税額を仕入税額控除しているかどうかは、消費税申告に係る仕入控除税額の計算の際に、当該補助対象経費に係る消費税額を仕入税額控除しているかどうかによるので、協会が交付する補助金に補助対象経費に係る消費税が含まれているかどうかは直接には関係ない。したがって、各補助事業者の消費税申告における仕入控除税額の計算内容が重要になる。

③消費税額の返還が発生するかどうかの判定

1.免税事業者の場合

…もともと消費税の納税義務がないので、返還はない。(補助対象経費に係る消費税を含めて補助金の交付を受けても差し支えない。)

2.簡易課税制度を適用している場合

…仕入れに係る消費税額の計算を行うことに代えて、みなし仕入れ率による計算を行っているので、返還はない。(補助対象経費に係る消費税を含めて補助金の交付を受けても差し支えない。)

3.一般課税の場合

(A) 課税売上割合が95%以上の場合

…課税仕入れに係る消費税額の全額を控除できることから、補助対象経費に係る消費税を含めて補助金の交付を受けた場合は返還の対象になる。

(B) 課税売上割合が95%未満の場合で、かつ個別対応方式の場合

…補助対象設備は、課税売上(石油製品の売上)に対応するものであるから、補助対象経費は課税売上に対応する課税仕入れとなる。

・個別対応方式の場合は、課税売上に対応する課税仕入れは全額控除できますから、補助対象経費に係る消費税を含めて補助金の交付を受けた場合は当該消費税分が返還の対象となる。

(C) 課税売上割合が95%未満の場合で、かつ一括比例配分方式の場合

・一括比例配分方式の場合は、課税売上に対応する課税仕入れ分の一部しか控除できないから、補助対象分の消費税仕入控除税額の一部が返還の対象となる。

4.この 3 の場合は、消費税の申告が終わるまで、補助対象経費に係る消費税仕入控除額がいくらなのかどうかは正確には判明できないため、補助金の交付にあたって補助対象経費に係る消費税を控除して交付していても、実際の消費税仕入控除額との差額が発生する可能性があるから、差額が発生した場合はその差額相当額を返還することになる。

以上のことから、消費税法では、国庫補助金は資産の譲渡等の対価に該当しない、つまり課税対象外取引であることが判明した。国庫補助金の交付に係る取扱いとしては、次の 2 点が判明した。第 1 に補助対象経費に係る消費税相当額を含めている場合は、『消費税等仕入控除税額の確定に伴う補助金の返還』を規定しなければならない。第 2 に国庫補助金を交付するにあたっては、当該補助対象経費に係る消費税額の全部又は一部を含めないで交付することとしていても消費税額の返還が発生するかどうかの判定が必要になる。

第 3 節 補助金が交付される場合の一般的な問題（営利法人と公益法人共通の課題）

経済産業省の外郭団体である財団法人エコ・ステーション推進協会（以下、「協会」という。）がエコ・ステーション⁷³の整備を推進するためエコ・ステーションを設置して運営する事業者に対して、国の補助金を交付⁷⁴する事業の経理に基づいてみていく。エコ・ステーション補助事業は、補助金が、国（経済産業省）から協会へ、協会から事業者へと流れていく⁷⁵。

1. 補助金が消費税込みで交付される場合

問題点は、補助対象経費に係る消費税額が仕入税額控除されている場合のその消費税額の取扱いで消費税を含めて補助金を受入れたときに「益税」が発生することである。具体的には以下のとおりである。

<前提> 補助対象経費購入 105 ← **当社** ← 補助金受入 105

⁷³ 低公害車に天然ガス、メタノール、電気などのクリーンエネルギーを供給する燃料施設。2006 年 3 月末現在で全国 355 カ所にできた。天然ガスを扱う施設がうち 265 カ所と最も多く、全体の 7 割を占める。天然ガス車は全国に 2 万 7,605 台あり、その大半は大手運送会社のトラックや国や自治体などの公用車。朝日新聞 2006 年 6 月 21 日、44784 号、p.1。

⁷⁴ 補助金の上限は 9 千万円（今年度より 8 千万円）で協会によると 2005 年度の補助実績は約 30 億 1,800 万円。2006 年度は 27 億 7 千万円が特別会計に計上されている。朝日新聞、前掲書、p.30。

⁷⁵ 朝日新聞、前掲書、p.30。この例は営利法人の場合についてであるが、公益法人にも共通する課題である。

- ・課税売上割合 95%以上の場合

(補助対象経費) 100 (現金預金) 105
(仮払消費税等) 5 ← 全額控除が可で事業者負担なし

- ・課税売上割合 95%未満の場合 (80%で個別対応方式⁷⁶・共通売上対応⁷⁷と仮定)

(補助対象経費) 100 (現金預金) 105
(仮払消費税等) 5 ← $5 \times 80\% = 4$ となり 1 が「益税」

クリーンエネルギー自動車等導入対策費補助金燃料等供給設備普及事業業務方法書の場合協会では、補助金に係る消費税相当額の取扱いに関して、クリーンエネルギー自動車等導入対策費補助金燃料等供給設備普及事業業務方法書第 15 条に、『消費税等仕入控除税額の確定に伴う補助金の返還』を規定している。具体的措置としては消費税額の確定に伴う報告義務つまり、補助事業者に対して、消費税の申告後、消費税額の確定に伴う報告義務を求めることとしていることと仕入税額控除した場合の消費税の返還、つまり、補助金に係る消費税相当額が仕入税額控除される場合には、当該消費税仕入控除税額の全部又は一部を返還させることである⁷⁸。

上のように『消費税等仕入控除税額の確定に伴う補助金の返還』のような規定が、すべての補助金の取扱いにあるかどうか大きな問題であると考える。

2. 補助金が消費税抜きで交付される場合

問題点は、補助対象経費に係る消費税額が仕入控除されている場合のその消費税額の取扱いで消費税を含めないで補助金を受入れたときに「損税」が発生することである。具体的には以下のとおりである。

<前提> 補助対象経費購入 105 ← 当社 ← 補助金受入 100

⁷⁶ 個別売上対応方式とは、仕入税額控除＝課税売上上のみ要するものの額＋課税売上と非課税売上上共通に要するものの額×課税売上割合等（等は課税売上割合に準ずる割合）である。

⁷⁷ 共通売上対応とは、課税売上と非課税売上上共通に要するものに対応する課税仕入に係る消費税額をいう。

⁷⁸ エコ・ステーション推進協会（2003）、pp.13－14。

・課税売上割合 95%以上の場合

(補助対象経費)	100	(現金預金)	105
(仮払消費税等)	5	←	<u>「損税」発生</u>

・課税売上割合 95%未満の場合（80%で個別対応方式・共通売上対応と仮定）

(補助対象経費)	100	(現金預金)	105
(仮払消費税等)	5	←	<u>$5 \times 80\% = 4$ となり「損税」発生</u>

エコ・ステーション設置に係るクリーンエネルギー自動車等導入促進対策費補助金の場合協会は、エコ・ステーション設置に係るクリーンエネルギー自動車等導入促進対策費補助金を交付するにあたっては、当該補助対象経費に係る消費税額の全部又は一部を含めないで交付することとしている。しかしながら、補助事業者が当該補助対象経費に係る消費税額を仕入税額控除しているかどうかは、消費税申告に係る仕入控除税額の計算の際に、当該補助対象経費に係る消費税額を仕入控除しているかどうかによるので、協会が交付する補助金に補助対象経費に係る消費税が含まれているかどうかは直接には関係ない。したがって、各補助事業者の消費税申告における仕入控除税額の計算内容が重要になるとしている⁷⁹。

上での例では、「益税」問題は解決するが、事業者が最終消費者の立場に立ち自ら消費税等を負担する部分が「損税」発生することになる。

第4節 特定収入（補助金）の用途特定問題

特定収入の用途特定問題に関して、都井（2004）は次のように述べている⁸⁰。

「補助金収入等の特定収入は対価性のない収入であり、特定収入を原資に課税仕入が行われた場合には、その部分については仕入税額控除を調整し、公益法人自らが課税仕入にかかる消費税等を負担することとなっている。この取扱いを回避するためには、補助金収入等の用途を特定支出に限定することで、特定収入から特定収入以外の収入に区分変更し仕入税額控除の調整を不要にすることが考えられる。人件費や支払利息等の支出は特定支出と呼ばれ、こういった不課税・非課税の支出に当てるための補助

⁷⁹ エコ・ステーション推進協会（2003）、p.14。

⁸⁰ 都井（2004）、p.41。

金収入等は特定収入以外の収入として、仕入税額控除の計算上の調整計算が不要とされている（消費税法施行令第75条①）。この場合には収入・支出共に消費税等とは無関係となり、仕入税額控除とも関係なくなるためである。」

このことから、補助金収入の使途特定が問題となる。課税仕入に充てられる特定収入から特定収入以外の収入としようとする恣意性が介入する余地があるということである。具体的には、補助金の交付を受ける際、交付要綱等にその使途を人件費等（課税仕入れ等以外）に充てる旨を契約書に盛り込み仕入税額控除の計算上の調整計算を不要とすることである。使途の特定方法は、消費税基本通達 16-2-2（国又は地方公共団体の特別会計が受け入れる補助金等の使途の特定方法）に次のように規定されている⁸¹。

国、地方公共団体の特別会計において特定収入がある場合における収入の使途の特定の方法は、以下のとおりである。

- ① 法令又は交付要綱等に基づく補助金、負担金、他会計からの繰入金その他これらに類するもので法令又は交付要綱等において使途が明らかにされているものは、法令又は交付要綱等により明らかにされているところによる。
- ② 法令又は交付要綱等がある補助金等で法令又は交付要綱等においてその使途の細部が不明なものうち、その使途の大意が判明するものについては、国又は地方公共団体の長が文書においてその使途の大意の範囲内で合理的計算に基づき細部を特定し、税務署長に提出したところによる。
- ③ ①及び②により使途が特定できない場合において、補助金等の使途が予算書若しくは予算関係書類又は決算書若しくは決算関係書類で明らかなものについては、国又は地方公共団体の長がこれらの書類を税務署長に提出し、その文書においてその使途を明らかにしなければならない。

この規定は国・地方公共団体の特別会計における補助金の使途の特定に関するものであるが、公益法人においても準用することが可能となっているだけで、公益法人に限定したものは規定されていない。

ここで、使途の特定方法が問題となった裁決事例をみる⁸²。

【事例】平成14年6月27日裁決(裁事63-674：J63-5-39)裁決文を要約したもの

⁸¹ 山本・守之会（2006）、p.408。

⁸² 山本・守之会（2006）、pp.405-407。尚、原本は、国税不服審判所ホームページ（<http://www.kfs.go.jp/>）『裁決事例集No.63』より検索した。

地方公共団体 P 町の特別会計である X は、平成 16 年 4 月 1 日から平成 17 年 3 月 31 日までの課税期間において、補助金 3 億 5,000 万円の交付と他会計からの繰入金 6,500 万円があった。X は、前期課税期間の消費税等の確定申告書を提出するに当たり、補助金と他会計からの繰入金の合計額を課税仕入れのみに使途の特定されている特定収入として消費税額を計算し、消費税の申告書を法定申告期限までに提出した。これに対し、税務当局は、他会計からの繰入金額は、使途不特定の特定収入に当たると指摘した。

〔争点〕

X が受け入れた他会計からの繰入金が使途の特定されている特定収入に該当するか否かが争点である。具体的には、X の提示した資料が特定収入の使途を特定した文書に該当するか否かという点である。

税務当局の主張

(1) 繰入金の全額が課税仕入れ等に係る特定収入であるとしたことについて、使途不特定の特定収入はないとの前提から間接的に使途を特定したものであり、具体的な文書等により、その使途を特定したものではない。

(2) 消費税法施行令 75 条 1 項 6 号ロの規定によると、合理的な方法により特定収入の使途を明らかにした文書において、特定支出のためにのみ使用することとされている収入については特定収入から除かれることとなるが、請求人が更正の請求書に添付した書類及びその他関係書類を確認したところ、繰入金について、合理的な方法により特定支出のためにのみ使用することについて、文書において明らかにしている部分はない。

(3) X は、申告において、消費税法基本通達 16-2-2 を適用しておらず、また、同通達に定める使途を特定した文書を原処分庁に対して提出していない。

(4) 特定収入の使途の特定について合理的な方法により、特定収入の使途を明らかにした文書において特定支出のためにのみ使用されている場合には、特定収入に該当しないこととなり、消費税法基本通達 16-2-2 においては、国又は地方公共団体の補助金等の使途の特定方法を具体的に定めている。

これに対し、X の繰入金については、文書により使途が特定されておらず、その全額が使途不特定の特定収入に該当する。

(5) X が、繰入金についてその使途を特定した文書はないが、申告書において繰入金

を用途不特定の特定収入としていたことは、繰入金の用途の特定を誤ったものである。

納税者の主張

(1) (イ) 平成 16 年度 P 町公共下水道事業特別会計消費税計算書

(ロ) 平成 16 年度 P 町公共下水道事業特別会計歳出内訳表

(ハ) 平成 16 年度 P 町公共下水道事業特別会計歳入歳出決算書

(ニ) 平成 16 年度 P 町公共下水道事業特別会計歳入歳出決算事項別明細書

の各書類により繰入金の用途を特定し、これらの書類を申告書に添付して申告をした。税務当局は、繰入金は、これらの書類ではその用途が明らかにされていないとし、その全額を用途不特定の特定収入であるとしている。

(2) 繰入金については、特別会計の財源である国庫補助金収入及び町債収入の用途は定められているので、国庫補助金収入及び町債収入から支出された費用の不足分の支出に充てられることから、その用途を特定した文書がないとしても、消費税法及び基本通達等によりその用途を明らかにすることができる。したがって、繰入金的全額が課税仕入れ等に係る特定収入となる。

処理

繰入金について、消費税法施行令 75 条 1 項 6 号イ及びロに規定する収入の用途を明らかにした文書並びに消費税法基本通達 16-2-2 に定める収入の用途を明にした文書が存在しない。したがって、繰入金は、その全額が用途不特定の特定収入に該当することとするのが相当であり、X は、繰入金額の全額を用途不特定の特定収入として計算した消費税の修正申告が必要となる。

これは、地方公共団体の裁決事例であるが、用途特定収入か用途不特定の収入かが争点となり、その用途を特定した文書に該当するか否かという点であった。このような問題があるにもかかわらず、「消費税法基本通達の改正（平成 14 年 12 月発遣）により用途の特定に係る文書の提出を適用要件とする規定が削除された。」⁸³のは疑問が残る。

第 5 節 おわりに

本章では、補助金が交付される場合の一般的な問題と特定収入に関する問題について検討した結果、以下のことが判明した。

⁸³ 築地・平野・佐藤・市口（2004）、p.256。

第 1 に、補助金が交付される一般的な問題としては、補助金が消費税込みでの交付される場合は「益税」が発生し、消費税抜きで交付される場合では、「損税」が発生するということである。国からだけでなく地方公共団体からの補助金も同様であるため問題は大きい。

第 2 に特定収入（補助金）の用途特定の問題として、課税仕入に充てられる特定収入から特定収入以外の収入としようとする恣意性が介入する余地があること。また、公益法人等に限定した補助金の用途の特定に関する明文規定がないことである。

結論

消費税法における公益法人の取扱い、特に「益税」の発生要因の解明を中心に概括して得られた結論、及び筆者の政策提言は以下のとおりである。

筆者は、本論文で「益税」の種類として、「課税売上割合 95%以上」の制度が適用される場合、「特定収入割合が5%以下」の制度が適用される場合、補助金の受取り方の相違により発生する場合、の3点を挙げた。

第1章では、公益法人とは何かを明確にするとともに一般に議論されてきた「益税」と筆者の主張する「益税」との問題を区別してきた。消費税の変遷では、幾度の改正で「益税」問題の是正を図ってきたことがわかった。しかしそれは、従来から議論されていた納税義務者の有無の判定に要する事業者免税点の見直しと簡易課税制度についてであり、本論文で取上げた「益税」問題には着手されなかった。

第2章では、課税売上割合を2つの観点からの検討を試みた。第1は、非課税売上の算定式に関わる問題、第2は、「課税売上割合 95%以上」が適用される企業に「益税」が発生する問題である。第1では、課税売上割合の分母に土地と有価証券等の譲渡があれば事業者にとっては不利な状況になるため、納付税額が過小になる面と事務処理の簡素化の面から課税売上割合の分母に土地と有価証券等の譲渡は含めるべきでないと主張したい。第2では、中小企業だけでなく大企業までもが適用されているため、かなりの「益税」が発生していることが判明した。それゆえ、「課税売上割合が95%以上」の規定を全廃することが望ましいが、次善の策として、「課税売上割合が95%以上」の規定の適用をまずは大企業から廃止することを提案したい。

続いて第3章では、公益法人特有の「特定収入」に関する2つの問題を考察してきた。第1は、特定収入割合の算定式に関わる問題、第2は、「特定収入割合が5%以下」が適用される公益法人に「益税」が発生する問題である。そしてその結果第1では、特定収入に係る仕入れ税額控除の必要性は、特定収入と課税仕入との間に対価性がなく、公益法人が最終消費者としての立場に立つことが多く、その場合には自ら消費税等を負担する部分が発生することと、営利法人は補助金を収入として受取り、かつ、仕入れ税額控除も可能であること、つまり、二重の恩恵を受けていること。第2に、「課税売上割合 95%以上」の規定と同様に事務処理の簡素化により「特定収入割合が5%以下」の規定が適用される公益法人には多額の「益税」が発生することがわかった。その結果から「特定収入割合が5%以下」の規定を速やかに全廃すべきであると主張

したい。しかしながら、全廃できないのであれば、営利法人にも「仕入税額控除の特例規定」を導入すべきであると提案したい。

第4章では、補助金が交付される場合の一般的な問題と特定収入に関する問題2点を論及し次のことを明らかにした。一つに、補助金が交付される一般的な問題としては、補助金が消費税込みで交付される場合は「益税」が発生し、消費税抜きで交付される場合では、「損税」が発生するということ。このことは、国からだけでなく地方公共団体からの補助金も同様のことが言えるので大きい問題である。もう一つに、特定収入（補助金）の用途特定の問題として課税仕入に充てられる特定収入から特定収入以外の収入としようとする恣意性が介入する余地があること。また、公益法人に限定した補助金の用途の特定に関する規定がないこと。前者では、国等が補助金を交付するときは消費税込みを原則として『消費税等仕入控除税額の確定に伴う補助金の返還』の規定をすべてに適用すべきであろう。後者では、公益法人については税務署への文書提出を法律要件とし明確化したほうが良いと考える。

最後に、「課税売上割合 95%以上」の規定のような簡索性で適用されている概算制度については、制度がある限り「益税」の実態を調べ、「益税」の生じないような課税の仕組みに変革することが将来に残された課題ではないだろうか。

【参考文献】

- 〔1〕 石村耕治（2006）「公益法人制度改革法を検証する（上）」『税務弘報』第 54 巻第 9 号。
- 〔2〕 井堀利宏（2003）『要説：日本の財政・税制(改訂版)』税務経理協会。
- 〔3〕 遠藤浩他（2000）『民法(1)総則』有斐閣。
- 〔4〕 大島隆夫・木村剛志（2004）『消費税の考え方・読み方（四訂版）』税務経理協会。
- 〔5〕 大間知啓輔（2005）『消費税の経済学－誰が税を負担するのか－』法律文化社。
- 〔6〕 金子宏（2006）『租税法(第 11 版)』弘文堂。
- 〔7〕 紙博文（2004）「消費税法に関する研究－益税を中心として－」『経営情報研究』（摂南大学）、第 11 巻第 2 号。
- 〔8〕 菊谷正人（2006）「消費税の益税解消策および逆進性緩和」『税経通信』第 61 巻第 1 号。
- 〔9〕 北野弘久（2000）『現代税法講義（三訂版）』法律文化社。
- 〔10〕 齋藤文雄（2006）『公共・公益法人のための消費税の実務』大蔵財務協会。
- 〔11〕 齋藤力夫（2004）『非営利法人の消費税』中央経済社。
- 〔12〕 （財）エコ・ステーション推進協会（2003）「エコ・ステーション設置に係る国庫補助金の受け入れに関する経理処理等について」
- 〔13〕 税務署（2005）「国・地方公共団体や公共・公益法人等と消費税」。
- 〔14〕 総務省（2004）『平成 16 年版公益法人白書』岩見印刷。
- 〔15〕 総務省（2005）『平成 17 年版公益法人白書』岩見印刷。
- 〔16〕 高木勝一（2004）『租税論』八千代出版。
- 〔17〕 田口朗生（2004）「わが国の消費税制についての研究－事例研究をふまえて－」『帝京大学大学院経済学年誌』（帝京大学大学院）、第 12 号。
- 〔18〕 武田昌輔編『DHC コメントール法人税』第一法規出版。
- 〔19〕 築地宏明・平野敦士・佐藤善恵・市口恭司（2004）『詳説 非営利法人の消費税実務』清文社。
- 〔20〕 都井清史（2004）『公益法人の消費税』公益法人協会。
- 〔21〕 総務省行政管理局編（2002）『特殊法人総覧（平成 14 年版）』（財）行政管理研究センター。
- 〔22〕 中島孝一（2006）「平成 15 年度改正とその後の経緯・動向・状況」『税経通信』第 61 巻第 12 号。
- 〔23〕 中田ちず子（2004）『非営利法人の税務と会計』大蔵財務協会。
- 〔24〕 中田ちず子（2004）『公益法人等、国・地方公共団体の消費税』税務研究会

出版局。

- 〔25〕 日本電信電話(株) (2006) 『N T Tグループ社史〔1995～2005〕資料編』
- 〔26〕 橋本徹他 (1986) 『公益法人の活動と税制』 清文社。
- 〔27〕 「消費税法の立法行為と国家賠償責任等」『判例時報』 1344号。
- 〔28〕 宮内豊編 (2006) 『図説日本の税制(平成17年度版)』 財経詳報社。
- 〔29〕 林寿二 (1981) 『公益法人論』 湘南堂書房。
- 〔30〕 林訓 (1996) 「実務講座消費税Q & A」『租税研究』 563号。
- 〔31〕 船山克人 (2002) 「消費税の益税問題に関する一考察」『経済研究』(東京国際大学大学院経済学研究科)、第5号。
- 〔32〕 正木洋子 (1998) 「公益法人等の取引をめぐる消費税の取扱い」『税理』第41巻第3号。
- 〔33〕 三木義一 (1994) 「中小企業に対する特例措置と『益税』問題」『税経通信』第49巻第11号。
- 〔34〕 水野忠恒 (1989) 『消費税の制度と理論』 弘文堂。
- 〔35〕 宮島洋編 (2003) 『消費課税の理論と課題(二訂版)』 税務経理協会。
- 〔36〕 宮本憲一 (1990) 『補助金の政治経済学』 朝日新聞社。
- 〔37〕 森泉章 (1996) 『公益法人の研究』 勁草書房。
- 〔38〕 森信茂樹 (2000) 『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』 納税協会連合会。
- 〔39〕 山本守之・守之会 (2006) 『判例・裁決例からみた消費税における判断基準』 中央経済社。
- 〔40〕 山本守之 (2005) 『租税法の基礎理論』 税務経理協会。
- 〔41〕 大蔵財務協会編 (2005) 『裁決事例集(第63号)』 大蔵財務協会。

【参考資料】

朝日新聞 2006年6月21日(水) 44784号

京都新聞 2006年5月9日(火)

国会会議録検索システム (<http://kokkai.ndl.go.jp/>)

国税庁ホームページ (<http://www.nta.go.jp/>)

国税不服審判所ホームページ (<http://www.kfs.go.jp/>)

財務省ホームページ (<http://www.mof.go.jp/>)