

# 消費税の私的消費に対する課税についての一考察

河野 益典

## 概 要

本稿では、消費税において現在課税が不十分と思われる私的消費について、その範囲及び課税方法について検討する。

初めに、私的消費の概念を EU の付加価値税を参考に定義づける。

個人事業者及び法人が支出する経費について、所得税法においては、家事費及び家事関連費が事業関連性のないまたは薄いものとして認識されているという点、法人税法においては、事業目的でない経費としての私的消費の概念がないという点を踏まえて、私的消費の範囲を検討する。

消費税の私的消費に対する課税は、平成 2 年度の改正法案に織り込まれたが審議未了廃案となった。この時期には具体的に議論されていたが、その後、わが国においては議論されていない。

この私的消費に対する課税は、EU を始め、付加価値税が採用されているほとんどの国において、わが国よりも幅広く課税が行われている。2010 年に発表された VAT に関するグリーンペーパーでは、継続して議論を行う必要がある旨が発表されているように、この私的消費に対する課税については、私的用途に供する時期とその評価が困難であるため、EU の付加価値税においてもまだ課題が残っている。

なお、イギリスと韓国そしてカナダの 3 カ国の私的消費に対する課税を個別に確認し、わが国における私的消費の範囲の参考とする。

私的消費の具体的な範囲については、先行研究でもすでに行われているFRINGE・ベネフィットと交際費のほか、独自に寄附金をその範囲に含めて検討する。

私的消費に対する課税の問題点は、次のような例示により提起される。

例えば、レストランで食事をする場合には、その食事をする人が最終の消費者になると考えられる。この食事という消費行為に対して支払われる対価には、一個人が自らの所得から支払う対価と、事業者が事業者の経費として支払う対価との二つがある。その対価に対してその消費を行う者（食事をする人）が得られる便益は同じである。しかし、事業者がその対価を支払う場合には、その事業者の仕入税額控除を通じて消費税の負担が消滅することになり、一個人が自らの所得から支払い負担する場合とでは、両者の消費税の負担が異なり、ここに税負担の不公平感が生じている。

この不公平感を解消するためには、事業者が行う一定の課税仕入れを私的消費と捉え、これに消費税の課税を行うことが必要である。

消費税の税率は、平成 26 年 4 月 1 日に 6.3%（地方消費税込 8%）、平成 27 年 10 月 1 日に 7.8%（地方消費税込 10%）となることが予定されている。

税率が増加した場合には、税負担の不公平感は、さらに拡大することになり、私的消費に対する消費税の課税は早急に議論されるべき課題である。

本稿は、私的消費の範囲を確認したうえで、私的消費に対する課税方法を具体的に検討する。私的消費に対する課税は、すでに一部の私的消費の範囲を消費税法4条4項のみなし譲渡による課税により行っているが、幅広い私的消費の範囲をカバーできていないため、一個人の消費者と事業者に従事する消費者との税負担の不公平感は残ったままとなっている。

消費税法は、所得税法や法人税法とは課税体系が異なり所得金額に課税しないため、FRINGE・ベネフィットの供与や交際費の支出について課税するには、消費税法の課税方法を改めて検討する必要がある。

定義した私的消費の範囲について課税するにあたっては、その内容に応じて、課税標準からのアプローチであるみなし譲渡による課税と、税額控除からのアプローチである仕入税額控除の制限による課税のどちらのアプローチにより課税すべきかを比較検討する。

消費税の私的消費に対する課税は、消費税の趣旨である、広く消費に課税するために必要なものであり、本稿はその課税範囲と方法について検討している。

目 次

はじめに	1
1  私的消費に対する課税の現状	3
(1) 私的消費とは	3
ア 私的消費の定義	3
イ 私的消費の概念、家事費との関係	5
(2) 消費税の課税要件の見地から	8
(3) 控除対象仕入税額について	10
(4) 平成2年度税制改正要綱	11
(5) その後の改正等	13
ア 仕入税額控除について	13
イ 税制調査会等	14
(6) 欧州付加価値税指令	15
ア 私的消費の範囲の考え方	15
イ EC付加価値税共通化第6次指令	15
ウ その後の付加価値税共通化制度について	15
エ グリーンペーパー	16
(7) 国単位でみた私的消費に対する課税の範囲	17
ア イギリスにおける取扱い	18
イ 韓国における取扱い	19
ウ カナダにおける取扱い	20
小括	20
2 フリンジ・ベネフィット、交際費及び寄附金について	23
(1) フリンジ・ベネフィット	23
ア 関連通達との検討	25
イ 食事代	29
ウ 福利厚生施設等の利用とされるものについて	31
小括	31
(2) 交際費	33
ア 概要	33
イ 交際費に対する法人税課税の諸外国との比較	34

ウ	交際費の事業性について	35
エ	租税特別措置法の位置付け	36
小括		37
(3)	寄附金	37
小括		39
3	私的消費に対する課税方法の検討	40
(1)	みなし譲渡の位置付け	40
ア	個人事業者におけるみなし譲渡	42
イ	役員におけるみなし譲渡	45
ウ	諸外国の制度との検討	46
(2)	私的消費に対する課税についてのアプローチ	48
ア	消費税の法的性格	49
イ	具体例による検討	51
ウ	対価による調整と税額による調整	51
エ	中小事業者等のケース	52
(3)	私的消費に対する課税のまとめ	54
おわりに		56

参考文献等リスト

## はじめに

消費税の負担者は誰か、という問題に対しては最終消費者であるとの1つの見解がある。しかし、最終的に消費される行為に対して支払う対価について、一個人の所得から負担するいわゆる消費者が負担する場合と、間接的に事業者が負担するような、いわば消費者が事業者の立場を借りて負担をするような場合とでは、その消費を行う者が得られる便益は同じであるにもかかわらず両者の税負担が異なっており、税負担の不公平が生じている。

本稿は、この不公平を解消するために、事業者が行う課税仕入れのうち、その事業者の従業員等が消費をしているとみられるものについて仕入税額控除の制限を加えようと試みるものである。

消費税法は、法人及び個人事業者を納税義務者とした上で、これらの事業者が行う資産の譲渡等に対して課税を行うこととされており、その事業者が行う課税仕入れについては仕入税額控除を認めている。

消費税は、概念的に最終消費者が負担するとされる性格を持つとされており、一般消費者が物品の購入やサービスを享受した場合には、その価額に含まれる消費税相当額をそのまま負担することになるが、事業者が課税仕入れとして行う場合には、その価額に含まれる消費税相当額は仕入税額控除を経由することにより、その事業者において負担されないこととなる。

消費税は、人が物品の購入やサービスの提供を受ける個人の消費に担税力を見いだして課税される租税であるとされていることから、一個人が消費する飲食や物品の購入について課税することを目的としている。

しかし、事業者が支出する交際費や役員及び従業員に対する現物給付等は、実際にはその職務に従事している一個人が消費行為を行っているにもかかわらず、その支払いを行う者が事業者であるために、仕入税額控除が行われ、事実上負担が消滅することになる。

問題とする課税仕入れについての仕入税額控除の制限については、少なくとも諸外国における VAT や GST 等においてはかなりの国で実施されている。もちろん、各国の諸事情による政策もあろうが、根本的には上記の不公平を解消する目的があると思われる。現在の日本の消費税法において導入されていない理由は残念ながら明確になっていない。

しかし、過去に検討された事実があることや、消費税の税率改定や軽減税率の導入が検討されている現在においては、この議論を無視することには疑問がある。

消費税率（地方消費税を含む）については、平成 26 年 4 月に 8%、平成 27 年 10 月に 10%と税率が上がることが予定されている。

事業者という媒体を通じて行われる、個人的な支出の要素の強い課税仕入れに対しても今までと同様に仕入税額控除が行われる場合には、事業者が積極的に交際費や現物給付等を利用し、その結果、事業者に従事する消費者と一般消費者との不公平感が更に増加する可能性がある。

なお、本稿の趣旨と同様の検討は、FRINGE・ベネフィット課税や交際費課税の側面からアプローチがなされている論文や事業者に焦点を当てて述べられた論文等の先行研究<sup>1</sup>により行われている。消費税法は事業者を納税義務者としていることを踏まえ、本稿の検討は、改めて各税法と消費税法との法体系を確認し、所得税法及び法人税法と考え方を同調できる部分とそうでない部分とを洗い出すことを通じて行う。

消費税法が消費税法 28 条の課税標準に対し同法 30 条の仕入れに係る消費税額を控除することにより納付税額を算出する方法を採用していることから、その法的性格を考慮する場合にどのように課税することが望ましいのかを併せて検討したい。

---

<sup>1</sup> 本稿における先行研究の主たるものとして、吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題―課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に―」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター（1995 年 3 月）、山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター（1995 年 3 月）、山田裕士「消費税の課税対象と「消費」に関する一考察―FRINGE・ベネフィット及び交際費と消費税」税大論叢 31 号（1998 年 6 月）、沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について―仕入税額控除を制限する必要性―」明治大学会計論叢 2 号（2007 年 3 月）、佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について―95%ルールの見直しと交際費等支出課税―」税大ジャーナル 8 号（2008 年 6 月）、沼田博幸「消費課税における事業目的についての一考察―事業者の消費に対する課税を中心として―」明治大学会計論叢 7 号（2012 年 2 月）がある。

## 1 私的消費に対する課税の現状<sup>2</sup> について

私的消費に対して消費税の課税を行う方法を検討することが本稿のテーマである。そこで、私的消費の概念を明らかにし、既に導入されている各国における私的消費に対する課税の方法がどのようになっているかを、歴史的背景から順を追って考察を行う。

### (1) 私的消費とは

#### ア 私的消費の定義

「私的消費」という言葉は現在の日本の税法には定義がなく、一般的に自家消費と同様の概念で用いられることがある。

本稿においては、「私的消費」は自家消費を含んだ広い概念としての「事業者自身の消費」として捉えている。

具体的な範囲は、EU の付加価値税で規定されている概念を考慮する。

EC 付加価値税共通化第 2 次指令 (67/228/EEC) 11 条 4 項において、「納税義務者またはその関係者の私的用途に供され得る消費<sup>3</sup>」という表現がある。そして、その後の EC 付加価値税共通化第 6 次指令 (77/388/EEC) 第 17 条 6 項において、付加価値税の控除を認めない経費として「厳密には事業上の経費ではない支出、奢侈的経費、娯楽遊行費又は接待費等の支出<sup>4</sup>」とされたものがあり、同指令の公式説明で「通常の事業過程で発生した経費であっても、私的消費としての性格を帯びるものがあり、このような経費を事業目的と私的目的に...<sup>5</sup>」とある。

つまり事業経費の中に「事業目的の経費」と、「事業目的でない経費」とに区分し、その事業目的でない経費を私的なものと表現している。そして、その事

---

<sup>2</sup> 消費税の課税に関しては、保税地域から引き取られる課税貨物がその対象となるが、本稿における考えが最終的に準用されるものであり、本稿においては触れないこととする。

<sup>3</sup> 吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題—課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に—」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・64 頁 (1995 年 3 月) この原文は「...used for the private needs of the taxable person or of his staff」である。

B.J.M, Terra & Avokat Julie Kajus, A guide to the sixth VAT directive, commentary to the value added tax of the European Community Volume B, 822(1991)

なお、private use を非事業目的の利用とし、事業者・従業員が家事消費として、あるいは法人が役員への贈与として物品を利用することなどをいうとしているものもある。橋下徹『欧米諸国の間接税』15 頁 (清文社・1988 年)

<sup>4</sup> 吉牟田・前掲注 3・63 頁～65 頁を参照。また、「厳密には事業上の経費ではない支出」とは、例として宿泊施設、レストラン、食料、飲料、娯楽及び旅客運送に対する支出であって、これらの活動を主たる又は従たる事業目的としない事業により生じざる支出であり、「奢侈的経費」とは金額や性質が通常の事業運営支出を構成しないもの及び建物内の調度品として通常備え付けられない物品への支出をいう。

<sup>5</sup> 吉牟田・前掲注 3・38 頁

業目的でない経費（＝私的な経費）について、奢侈品や娯楽に対する支出、交際費等が例示されている。

例示されるような交際費<sup>6</sup>についても、事業目的かどうかに限らず、接待かどうかという線引きで判断することから様々な争いがある。

当時のイギリスの裁判で、納税者が販売代理店に対して無償で提供した食事や宿泊設備が接待（business entertainment）に該当するかどうかについて争われた事例についての判決<sup>7</sup>においては、納税者であるシャクリー社（Shaklee International）は、従業員 12 人ほどで原則として自社で営業活動を行わず、代わりに販売代理店が営業活動を行うことで利益を上げる連鎖取引という特殊な事業形態を採用していた。具体的には、自社の下にピラミッド型に販売代理店を設置する商法であったため、複数の販売代理店に対して教育を行うことが必須であり、効率的にその教育を行うために食事や宿泊設備を提供していたことが事実として確認されている。食事や宿泊設備の提供が本当に必要なものであったかどうかについても、必要であったことが認められている。

取り扱う商品が食品やビタミン剤、化粧品などであり、特にビタミン剤のような特定の商品については、正確な知識を持って販売することが要求されるため、研修がその会社にとっての最重要事項であったとされる。

これらのことを踏まえると、その食事や宿泊設備の提供は、その研修を維持するために必要であったことが明らかであり、接待と判断されるものではなかった。

しかし、その販売代理店側の立場で考えた場合、その研修期間のすべての時間において研修が行われていた訳ではなく、その中途においては販売代理店に自由な時間があったと考えることができる。本判例は、この会社側からみた事業必要性の点と、販売代理店側からすればすべての時間が研修でない以上、少なからず接待を受けている意識があるはずであるという点が争点となっていた。

本判決では、納税者側に接待の意図があったかどうかについて、その意図はなかったものの、一部においては納税者側において接待の事実があったことを認めたこともあり、最終的には納税者敗訴となっている。

しかし、判決内では、納税者側からは明らかに食事や宿泊設備の提供は事業上の経費であり、提供を受けた側がどう感じるかまで争点にすることには疑問

---

<sup>6</sup> Business Entertainment＝交際費、接待とされるが、純粋な事業なのか、接待なのかが大きな問題となる。事業関連性の有無で判断するものではなく、事業関連性が高くとも接待かどうかの判断により仕入税額からの除外が決定される。

<sup>7</sup> *Customs and Excise Commissioners v Shaklee International and another*, court of appeal, civil division [1981], Simon's Tax Casas 776 LexisNexis

があるとする意見もでている。

判決では、本事例の食事や宿泊設備の提供について、納税者側が主張する事業関連性を否定はしていない。しかし、事業関連性があったとしても、利用者側の私的用途に供され得る点が問題視された。このように、納税者側の意図にかかわらず、利用者の私的用途に供される場合には接待費と判断されることになる。

また、交際費については、その意図や目的が何であるかという点以外にも、金額の大小が問題となる部分もある<sup>8</sup>。日本においても交際費の法人税課税については曖昧な部分が多く、同様に金額の大小が問題となる点は同様であるが、交際費に対して消費税を課税する場合には、私的用途の点について更なる議論が必要となる。

なお、これらの経費に関するものだけでなく、同第6指令17条7項において、付加価値税の控除を認められない資本財に対しても控除否認規定があり、レジャー用ボート、個人用航空機、乗用車、オートバイの購入費や維持費をその範囲としている。乗用車については、教習車やレンタカー、販売店の棚卸資産に該当するもの等は除かれている<sup>9</sup>。これらの資産については、私的消費に利用されるものとして定義づけられていたようであり、このような資本財についても私的消費の範囲に含まれている。

本稿における私的消費については、上記を踏まえ、既に先行研究が進められているフリンジ・ベネフィットと交際費のほか、個別項目として寄附金を加味したものを中心に行う。

### イ 私的消費の概念、家事費との関係

法人<sup>10</sup>は、その性質上、すべての取引に対して会計処理が行われ財務諸表が作成される。定款に記載される法人の目的だけでなく、営業外とされる取引もすべてその法人の行為となる。たとえば、交際費は、事業に関連ある者に対する支出であるし、寄附金については、諸説あるものの、完全に事業関連性が排除されているわけではない。事業という概念から考えると、私的消費の概念がないわが国の法人においては、その行為がすべて事業として行われるものとさ

---

<sup>8</sup> Queen Marry & Westfield College, *The Reasonable Business Expenses Rule*, THE CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION, *PhD Candidate Centre for Commercial Law Studies*, 63

<sup>9</sup> 吉牟田・前掲注3・39頁、67頁～69頁 後のEC付加価値税共通化第12次指令案により具体的に除くものが定められた。

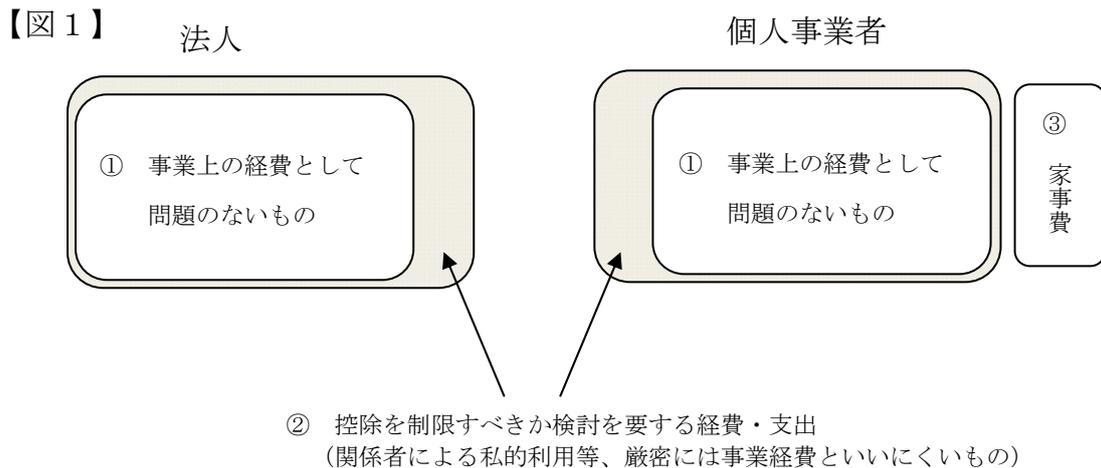
<sup>10</sup> 消費税の納税義務者には、会社法に規定される株式会社等の営利法人の他、人格のない社団等や国、地方公共団体等も法人とみなされ、その範囲となるが、本稿においては説明上、一般営利法人を対象として考えることとしている。

れている<sup>11</sup>。そこに事業目的外の経費という概念自体が存在しない。EU 諸国においては、法人の関係者の私的目的の利用や、厳密には事業上の経費といえないものという意味で、私的な消費の概念が定着しているが、日本において定義づけられたものではなく、その考え方にも乏しい。

現在の日本の法人税法にはこのような私的消費という概念はないことが問題である<sup>12</sup> という意見があり、また、この私的消費を単に事業目的外の消費<sup>13</sup> と表す文献もある。

個人事業者の場合には、事業者としての行為と消費者としての行為とが混合されることがあるが、所得税法上は、家事費及び家事関連費とに区別することで、事業体としての個人と、生活主体の個人とに分離することとしており、少なくとも消費者としての家事消費を課税仕入れから除外することは可能となっている。この家事費の部分は、事業の枠外にある概念である。

ここまでの整理をすると次のようになる。



上記図 1 において、まず、③の家事費部分については、そもそも「事業とし

<sup>11</sup> 消費税法基本通達 5-1-1 法人が行う資産の譲渡等がすべて事業として、に該当すると確認している。しかし、この私的消費を考えるに当たっては、例え売上高に貢献するような事業目的といえるものであったとしても、事業者自身が消費するようなものを中心に事業目的外（私的消費）として考えていく。

<sup>12</sup> 吉牟田教授の意見に法人税法でも法人の私的消費という概念はなく、事業経費としての否認（交際費等、寄附金、役員賞与等）があるとしている。吉牟田・前掲注 3・82 頁

<sup>13</sup> 山田裕士「消費税の課税対象と「消費」に関する一考察—フリンジ・ベネフィット及び交際費と消費税」税大論叢 31 号 98 頁（1998 年 6 月）においては、事業目的外の消費（私的消費）という表現がある。また、日本国内で消費税の私的消費についての議論が行われた際には、「事業用消費」という文言が用いられているが、これも私的消費の表現の一つであると考えられる。

て」に該当せず課税仕入れに該当しないとされている<sup>14</sup>。

個人事業者の家事費に関しては、所得税法 45 条家事関連費等の必要経費不算入等の規定により、事業所得等の必要経費には算入されないことになっており、消費税法においてもこの所得税法の考え方により事業関連性を捉えることができる<sup>15</sup>。しかし、このうち家事関連費<sup>16</sup>については、その区分が争われることが多く、消費税法もその影響をそのまま受けることとなっている。最近の判例では、弁護士会役員の交際費等の必要経費該当性<sup>17</sup> について争われた事例がある。所得税法における家事費の区分は争いも多く困難であるが、その所得税法における区分により、消費税法においても事業の枠外とすることができる。

次に、③以外を①と②とし、共に事業に関連性をもつ経費として区分する。このうち②が、検討を要する私的消費にあたる部分であり、FRINGE・ベネフィット、交際費、寄附金等といった、事業関連性を持つとされながらも、その私的な要素が多いのではないかと考えられる部分である。

法人であっても個人であっても、事業関連性の高いもの低いものという考え方は存在しており、そこに統一見解として一線を引いていないだけであるともいえる。消費税法上、その事業関連性を独自に線引きすれば、私的消費部分を切り離すことは可能となるが、法人税法、所得税法及び租税特別措置法とは関連性が高いため、それぞれの税法の取扱いとの関連性を検討することが必要である。

---

<sup>14</sup> 消費税法 2 条 1 項 12 号に規定する課税仕入れの定義を受け、同基本通達 5-1-1 によりこの考え方が定着している。

<sup>15</sup> 消費税法においては、「事業として」という概念自体が基本通達 5-1-1 や 11-1-1 等に拠っており法令上明確ではなく、所得税法との関連性を表すものもない。この「事業として」については、所得税法における「業務」と「事業」の用語とは別物として取り扱われるが、課税仕入れの定義に含まれる「事業として」を「事業として以外」とに区分する必要がある部分を、所得税法の事業所得、山林所得、雑所得における必要経費の範囲を準用することが妥当であると考えられる。

<sup>16</sup> 所得税法施行令 96 条においては、業務の遂行上必要であり、かつ、その必要部分である部分を明らかに区分することが出来る場合のその必要部分に限り必要経費の算入を認めている。客観的な基準を設けることが困難であると思われ、所得税法基本通達 45-2 においては、業務の遂行上必要な部分が 50%以上かどうかという定率による区分がなされている。しかしこのような割合がどこまで実態と照らし合わせて判断する際に有効かどうかには疑問が残るところである。

<sup>17</sup> 東京地裁平成 23 年 8 月 9 日 TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 25472529 本判例は平成 24 年 9 月 19 日において東京高裁により弁護士の必要経費について地裁の法令解釈を誤りとし、一部逆転しているが、未だ継続する見込みとなっている。この判例のように家事費及び家事関連費と必要経費の区分については多くの議論がある。

## （２）消費税の課税要件の見地から

消費税の課税要件<sup>18</sup>は、①納税義務者「事業者」であり、②課税物件「国内において事業として行う資産の譲渡等」、③課税物件の帰属「国内において資産の譲渡等を行う事業者」、④課税標準「課税資産の譲渡等の対価の額」、⑤税率平成24年4月現在「4%」である。

租税法律主義における課税要件明確主義からすれば、事業者のみが法の適用を受ける。そのため、事業者以外の一般消費者に法の適用は及ばない。

法の適用が及ぶのは納税義務者であり、その納税義務者は消費者から価格の一部として消費税を受け取り、その受け取った分を国庫に納付する役割を果たしている<sup>19</sup>。

納税義務者と担税者とが一致していることを立法者が予定している租税が直接税と呼ばれ、一致しないものが間接税と呼ばれる一般的な解釈がある。その意味で、消費税は一般的には間接税と呼ばれ、消費税の立法趣旨が、担税者を納税義務者ではないものを想定して作られていることを表している。その一致は予定している程度であって法的根拠によるものではない<sup>20</sup>。

このように担税者を考察すれば、担税者は一般的には消費者を指すように思えるが、事業者が担税者であったとしても、租税法律主義の見地からは問題を生じるものではない。税を誰が負担するかについては、あくまで考え方であって、消費税の場合には、転嫁を予定していると表現されるように、税の負担の一部または全部を、取引価額を調整することで、その相手方に移すことを想定されている<sup>21</sup>。しかし、転嫁は経済条件によって正常に機能するかしないかは不明確であり、そもそもこの話は経済学的な要素であり、事業者が担税者で会ったとしても問題はない。

本来消費とは、物の使用やサービスを利用すること等であり、経済学的には生産に対する意味として捉えられる。

法人は自然人ではないが、その法人の役員や従業員等がその物の使用等を行う場合には、その法人が私的消費を行っているとする見方ができる。

---

<sup>18</sup> 課税要件とは、納税義務の成立要件のことであり、①納税義務者②課税物件③課税物件の帰属④課税標準⑤税率の5つの要件から構成されており、これらが充足されることにより納税義務が成立する。水野忠恒『租税法（第5版）』8頁（有斐閣・2011年）

<sup>19</sup> 沼田博幸「消費課税における事業目的についての一考察—事業者の消費に対する課税を中心として—」明治大学会計論叢第7号36頁（2012年2月）

<sup>20</sup> 金子宏『租税法（第17版）』12～13頁（弘文堂・2012年）最近では、担税力を、所得や保有する財産という風に直接的に捉えるものを対象として課される租税を直接税、消費や取引という風に間接的に捉えるものを間接税と呼ぶことが多いとされる。

<sup>21</sup> 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』7頁（大蔵財務協会・2007年）

消費税の負担者については、「最終消費を行う者（事業者及び消費者）に税負担を求める」とする考え方と、「最終消費者（事業者以外の消費者を指す）が負担する」とする考え方<sup>22</sup> とがある。本稿においては、後者のような消費者のみに限定せず、前者のような消費税の負担者を特定しない「最終消費を行う者（事業者及び消費者）」と幅広いベースで捉え、事業者（個人事業者及び法人）を消費税の負担者の範囲に含める。

課税対象を所得、消費、財産という分類でその担税力を見た場合、一般に消費税は逆進的であるとされる。これは現在の消費税における単一税率による広い課税ベースに対し行われる議論である。言い換えれば、贅沢品であるか生活必需品であるかにかかわらず同様に課税されるところに問題を置いている。この議論は、消費の対象となる物やサービスの種類に対して行われる<sup>23</sup>。

もともと消費税は、物品・サービスの消費に対して広く、薄く、公平に課税するという趣旨を持ち、さらに広く薄く負担を求めるという間接税の役割を担っているのであるから、あらゆる対象者に対して水平的公平という側面を持っている<sup>24</sup>。

しかし、消費者と事業者を並列にみた場合、例えば同じ食事という行為があった場合にこの水平的公平は本当に消費税において保ち得ているのかという疑問がある。消費に対して担税力があるという前提に立てば、同じ消費に対しては同じ課税を行うことが正当化される<sup>25</sup>。

同じ消費行為を行う者は、対価を支払う一般的な最終消費者に限られる必要はない。従業員等への給付を目的として対価を支払う事業者に対して消費税の負担を求めることではじめて平等であると考えられる。

---

<sup>22</sup> 山本守之「消費税の納付及び税務行政」宮島洋編著『21世紀を支える税制の論理 第6巻 消費課税の理論と課題』184頁（税務経理協会・2003年）

<sup>23</sup> この逆進性の問題を軽減税率の導入により解決とする様々な意見があり、国会でも議論がされているようであるが、消費税の価格転嫁が不透明な日本においてはその効果に疑問がある。なお、生活必需品に対する軽減税率の適用が、消費者に対する心理的効果はあっても、逆進性緩和の根本的解決になっていないとする意見がありこれを支持している。西山由美「良い租税」としての消費税の条件」租税研究733号168頁（2010年11月）

<sup>24</sup> 公平には2つの原則的な考え方があるとされ、1つが水平的公平、もう1つが垂直的公平である。水平的公平は、同様な状況にある者は、同様に課税されなければならないという原則であるとされる。なお、垂直的公平は、異なった状況にある者は、異なって課税をされなければならないという原則であり、累進課税を意味するとされる。水野・前掲注18・12頁。なお、本稿との関連性はないが、筆者は、複数税率（軽減税率）の採用による垂直的公平については、消費税が消費に係る対価に対して課税するものである以上、高額な場合にはその高額な対価に対して課税されるのであるから、この垂直的公平を取り入れる必要はないと考えている。

<sup>25</sup> 増田英敏・林仲宣編『はじめての租税法』23頁（成文堂・2011年）

この公平の在り方こそが、本稿において事業者にも消費税を負担させるという根底となる考え方となっている。

### (3) 控除対象仕入税額について

課税仕入れは、消費税法 2 条 12 号において、「事業者が、事業として他の者から資産を譲り受け、若しくは借り受け、又は役務の提供を受けることをいう」とされており、役務の提供からは、所得税法 28 条 1 項の給与所得に規定する給与等を対価とする役務の提供が除かれることとされている。

この課税仕入れに係る消費税額<sup>26</sup>については、原則として、非課税売上げ<sup>27</sup>に対応するものを除き、一定の帳簿及び請求書等の保存の要件を満たす上でその仕入税額を控除するとされている。

非課税売上げに対応する仕入税額は、その計算上除外される。

しかし、課税売上げの貢献度合が低い、またはない、と考えられる私的消費については、何らかの売上げとの対応関係により仕入税額の計算に含まれる。売上げとの関連性が低い場合には、他の課税仕入れと同様に仕入税額の計算に含める必要はない。

消費税の課税要件は資産の譲渡等であり、そのうち非課税とされるものを除いて、税額が算出される。また、消費税法上、税額控除規定が 3 つ用意<sup>28</sup>されており、消費税法 30 条「仕入れに係る消費税額の控除<sup>29</sup>」、同 38 条「売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除」、同 39 条「貸倒れに係る消費税額の控除等」が用意されている。税額控除規定は、課税要件の枠外に置かれていることから、控除するかどうかは強制されていない。しかし、これらの税額控除の規定を適用しない場合には、その事業者において不利益が生ずることになる。特に 30 条の規定については権利規定なのかどうかの議論があるが、消費税が前段階税額控除を前提にしていることから、強制はされていないとしても控除が予定されていると考えることが妥当である。38 条 39 条の規定は、法令の中でおよそ明確な規定<sup>30</sup> となっているが、法 30 条の範囲を定める課税

---

<sup>26</sup> 消費税法において、仕入税額控除の対象となるものは、消費税法 2 条 1 項 15 号の課税貨物の引取りに係る消費税額も対象として含むものであるが、本稿においては触れないこととする。

<sup>27</sup> 消費税法 6 条非課税の規定の適用を受ける資産の譲渡等

<sup>28</sup> 平成 9 年に「第 40 条小規模事業者に係る限界控除」が廃止されているため、平成 24 年現在は 3 つである。

<sup>29</sup> 同 31 条から 37 条は、この 30 条の特例規定である。

<sup>30</sup> 39 条本文の貸倒れの範囲は、消費税法施行令 59 条貸倒れの範囲等及び消費税法施行規則 18 条に規定されている。なお、法人税法では貸倒引当金に関しては同施行令 96 条に規定されるが、貸倒損失に関しては法人税基本通達 9-6-1 等にあるのみである。

仕入れの定義がやや不明確であり、通達に依っているところが多分にあり、その解釈が困難となっている。

この課税仕入れについては、施行令等に規定はなく、すべて基本通達にその取扱いを定めているに過ぎない。たとえば、基本通達 11-1-1 において個人事業者においては、家事消費又は家事使用をする目的のものは事業として行われるものではないから、課税仕入れに該当しないとしており、基本通達 11-1-2 において、雇用契約等に基づく従業員の労務に対して行う給料の支払いも課税仕入れに該当しないとしている。また、事業として行われるもので、フリンジ・ベネフィットの性格が強いような経費についても通達において規定されている。

なお、消費税法 60 条 4 項においては、国、地方公共団体等に限って、補助金や寄附金などの特定収入による課税仕入れについての仕入税額控除の制限規定が置かれている。これは、事業者が消費行為をするわけではないが、課税売上げが生じない部分について仕入税額控除の制限を行うものである<sup>31</sup>。あくまでも特殊な事業者に限定している規定であり、本稿の対象とはならない。

#### (4) 平成 2 年度税制改正要綱

政府税制調査会の「平成 2 年度税制改正答申（平元.12.19）」においては「交際費等に係る仕入税額控除の制限等を講ずるといった考え方については、制度の公平性を高めると共に、税負担のバランスを確保する等の視点から、積極的に評価しうると考えられる」と説明されている<sup>32</sup>。

また、自由民主党平成元年 12 月 19 日の「平成 2 年度税制改正大綱」の第二具体的施策において「消費税に対する国民の理解を深め、一層の定着を図る見地から、以下の各般の措置を講ずることとする」という見直しが行われており、消費者の立場から指摘された制度上の問題点の是正として、事業者免税点制度や簡易課税制度等の見直しが挙げられている<sup>33</sup>。

---

<sup>31</sup> この規定は、補助金のように課税されない収入が多分にある国等の立場の特殊性から、このような規定が置かれているように思われる。大島隆夫・木村剛志『消費税法の考え方・読み方（五訂版）』390 頁（税務経理協会・2010 年）によれば、ある市が補助金や寄付金を集めた 10 億円で美術館を建設した場合のその建設費に係る仕入税額控除は、そのまま控除してしまうと税負担なしに還付が発生してしまうことから、その美術館を消費者と同じ立場に置き換えて仕入税額控除をできないようにするという趣旨であるという。ここでいう消費者と同じ立場というのは、その市（事業者）が負担すべきという意味であると思われる。このように、事業者が負担すべき仕入税額について規定がないわけではない。

<sup>32</sup> 吉牟田・前掲注 3・77 頁

<sup>33</sup> なお、この時点で同様の消費者の立場から指摘されたものについては、事業者免税点制度、簡易課税制度等の見直し、中間申告・納付回数の増加があるが、その後、年度を重ねるごとに改正が行われている。しかし、逆進性の緩和として食料品への非課税及び特別低税率の設定が

以下、事業者が行う個人消費と同様の性質を有する事業用消費についての仕入税額控除の制限について記載された、消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案要綱は次のとおりである。

租税特別措置法 86 条の 4 において、「事業者が支払った交際費等に係る課税仕入れに係る消費税額又は課税貨物の引取りに係る消費税額については、仕入れに係る消費税額の計算の基礎となる課税仕入れ等の税額に含まれないものとする」、同 86 条の 5 において、「事業者が支払った乗用自動車の購入費、賃借料等（その乗用自動車を販売等の用途に供する目的で購入する場合等を除く。）に係る課税仕入れに係る消費税額又は課税貨物の引取りに係る消費税額の 2 分の 1 相当額については、仕入れに係る消費税額の計算の基礎となる課税仕入れ等の税額に含まれないものとする<sup>34</sup>」とし、この改正は、平成 2 年 10 月 1 日以降に行われる課税仕入れ等について適用する旨が、具体的に大綱に続く平成 2 年 1 月 12 日における要綱において閣議決定されている。これについては、平成 2 年 1 月 22 日の日本租税研究会での尾崎護主税局長の説明が現段階での最後の詳細なものとなっている<sup>35 36</sup>。

その説明によると、旅費や福利厚生費についてもその対象とすることは考えられながらも、一旦は改正要綱の 2 項目に絞ったものとされている。

また、平成 2 年 3 月に上記の一部改正法案が提出されたが、平成 2 年 6 月 26 日に国会が閉会<sup>37</sup> し、審議未了廃案となった経緯がある。

---

提言されているがこれも未だ改正には至っていない。ここで問題になるのが、本稿において取り上げているものについては、その後一切の議論が政府税調内等で行われた形跡がないことである。

<sup>34</sup> 尾崎護編著『消費税法詳解』371 頁（税務経理協会・1990 年）筆者要約 交際費等については、租税特別措置法に規定する交際費等の損金不算入と同様の定義が置かれていた

<sup>35</sup> 尾崎・前掲注 34 においても、巻末資料として消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案要綱の中に記載があるだけで、書籍の中に解説は一切触れられていない。

「仕入税額控除、事業者の場合にはすべての仕入れというのが控除の対象になる…。所得税を払った後の自分の所得で家族を連れて食べに行くとそれは消費税が負担させられる。企業がレストランで食べた費用というのは、事業にとっては負担にならないというはおかしいじゃないか…。企業の行う消費であっても、企業のコストでなく消費だというように考えてしまっている…。それから…重役がお乗りになるようなもの、そういうようなものも一種の社用の消費というんでしょうか、そのように考えて仕入控除を認めないというやり方をとっております。一般の消費と社用費用とのアンバランス、不公平感というものに対処しようということでございます。」（筆者一部抜粋）と日本租税研究会で説明されている。

<sup>36</sup> 吉牟田・前掲注 3・77 頁のほか、佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について—95%ルールの見直しと交際費等支出課税—」税大ジャーナル 8 号（2008.6）169 頁

<sup>37</sup> 平成 2 年 6 月 22 日に衆議院において、消費税法及び租税特別措置法の一部を改正する法律案において、「事業者の事務負担に配慮しつつ、制度の公平性をより～省略～交際費等の支出及び乗用自動車の購入費等に係る課税仕入れ等については、仕入税額控除を制限する措置等を講じております。」との山崎拓議員の説明がある。この議事においては、消費税法に対する反対意

この経緯には、非課税範囲の拡大、飲食料品の軽減税率の適用の問題と見合う形で双方が行われなかったとする吉牟田教授の見解がある<sup>38</sup> <sup>39</sup>。当時の資料によれば、初年度においては、非課税範囲の拡大で 520 億円の減収、飲食料品の小売段階非課税及び軽減税率の創設で 3,260 億円の減収が予想され、この仕入税額控除の制限により 2,910 億円の増収が見込まれていた<sup>40</sup> とされる。

なお、租税特別措置法による改正は、法人の支出する交際費が租税特別措置法によって定められているところに合わせた格好となっている。しかし、損金不算入規定としての交際費の取扱いが租税特別措置法から消滅することがあったとしても、消費税法においては恒久的に制度化されるべきものであり、消費税の改正要綱において考えられるべき本規定は租税特別措置法にそぐわないと考える。

## (5) その後の改正等

その後の消費税の主な改正等については、次のとおりである。

### ア 仕入税額控除について

消費税の納付税額は、課税資産の譲渡等の対価の額の合計額を課税標準とした税額から、課税仕入れに係る消費税額を控除して算出する。その課税仕入れに係る消費税額の把握の方法については、仕入れの事実を記載した帳簿又は仕入先から交付を受けた請求書等の保存を税額控除の要件とする帳簿方式（＝アカウント方式）を採用していた。

しかし、平成 6 年 9 月 22 日の税制改革大綱（施行は平成 9 年 4 月 1 日）にお

---

見が多数でいたが、この件についての反対意見は見受けられなかった。平成 2 年 6 月 22 日衆議院議事録 国会会議録検索システム

なお、平成 3 年 5 月 1 日に提出された「消費税法の一部を改正する法律案」が平成 3 年 10 月 1 日に施行されたが、ここでの見直しについては「飲食料品については、意見の一致が見られず、（平成 3 年）十月まで協議する」と、平成 2 年 6 月まで国税庁長官であった水野勝氏の著書においても、飲食料品の取扱いが最後まで焦点とはなっていたが、10 月 23 日に与野党の両院合同協議会が解散したことで、意見の一致を見ないまま終結したことが述べられている。水野勝『税制改正五十年―回顧と展望―』608～609 頁（大蔵財務協会・2006 年）

<sup>38</sup> 吉牟田・前掲注 3・78～80 頁

<sup>39</sup> ほかに、税額控除の制限の候補として交際費等と乗用自動車だけが取り上げられたのかは必ずしも明確ではないが、欧州等における状況を参考としたものと考えられる。沼田・前掲注 19・33 頁

<sup>40</sup> なお、通常の想定される年度においては、非課税範囲の拡大で 1,480 億円、飲食料品関連の創設で 9,870 億円の減収、仕入税額控除の制限では 2,830 億円の増収が見込まれている。平成 2 年 5 月 14 日の予算案の議事において、8,520 億円の減収の説明として明らかにされている。「平成 2 年度の税制改正に関する答申」内の資料「平成 2 年度の税制改正（内国税関係）による増収見込額」租税研究 484 号 138 頁（1990 年 2 月）、平成 2 年 5 月 14 日衆議院議事録 国会会議録検索システム

いて、制度の信頼性の観点から、自己記帳により作成された帳簿に加え、請求書、領収書、納品書その他取引の事実を証する書類のいずれかの保存を求める請求書等保存方式を採用することとし、現在に至っており、仕入税額控除の適用要件はより厳格なものとなっている。他にも、簡易課税制度のみなし仕入率と適用上限についての見直しが行われているが、交際費等の仕入税額控除については議論が行われていない。

## イ 税制調査会等

前述の平成6年9月22日付の税制改革大綱の「引き続き進めるべき改革の課題」の消費税に関するものに次の二点が挙げられている。一点目は、消費税及び地方消費税の逆進性緩和のための飲食料品に対する軽減税率の採用問題についてであり、これまでの議論の経緯を踏まえつつ、引き続き検討するとしている。二点目は、事業者の仕入れのうち、事業用消費<sup>41</sup>に対応する部分の仕入税額控除についてであり、そのあり方について引き続き検討を進めるというものである。

しかし、平成7年12月15日付の平成8年度税制改正大綱においては引き続き検討した案は出ておらず、平成8年6月21日付消費税率に関する意見(税制調査会)においても触れられていない。

平成12年の中間答申においては、仕入税額控除の「今後のあり方」について、「今後、消費税制度全体の見直しを行う際には、仕入税額控除方式のあり方について・・・制度の信頼性・透明性の観点から、検討を行うことが重要です。その際、ヨーロッパ諸国のようなインボイス方式については、制度の信頼性・・・についてどう考えるかという問題があります」というヨーロッパ諸国との比較検討がされており、平成17年度の税制改正に関する答申(平成16年11月25日)においても、インボイス方式の採用についての検討が行われるにとどまっている<sup>42</sup>。

個人消費と同様の性質を有する事業用消費についての仕入税額控除に関して

---

<sup>41</sup> 平成2年度税制改革大綱時より、個人消費と同様の性質を有する事業用消費という使い方がなされている。この事業用消費という表現は、本稿における私的消費と同じ意味である。

<sup>42</sup> 平成18年度の税制調査会の答申では、消費税の問題そのものが取り上げられていない。沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について－仕入税額控除を制限する必要性－」明治大学会計論叢第2号16頁(2007年3月)

また、近年にもこの議論は見られず、平成22年12月2日に税制調査会専門家委員会によって開催された平成22年度の「税目ごとの論点の深掘り」に関する議論の中間報告では「課税の適正化」について議論されており、事業者免税点、簡易課税制度、95%ルールのほか、インボイス方式の導入や軽減税率、法人設立後の2年間の免税事業者となる現行制度についての見直しが必要であるとされている。しかし、本稿における論点は触れられていない。

は、消費税の改正項目として取り上げるべきとする位置付けは変わらないはずで、議論が進まない理由が特に見当たらない。政策的に見送られているのかどうかも不明である。

## (6) 欧州付加価値税指令

付加価値税については、欧州付加価値税がベースとなって発展を遂げていると思われることから、私的消費に対する欧州付加価値税の考え方や沿革を整理することとする。

### ア 私的消費の範囲の考え方

最終行為を行う事業者に対して負担させるような、例えば、従業員に対して支給する食事代に係る支出、従業員や取引先に対して行う接待費関連の支出などを、事業関連外支出という考え方で捉えることが EU 諸国においては既に実行されている<sup>43</sup>。

そこで、EC 時代から現在の EU における取扱いの変化を確認する。

### イ EC 付加価値税共通化第 6 次指令

1967 年 4 月 11 日付で付加価値税の原則について EC 第 1 次指令が採択された。その後 1977 年に採択された EC 付加価値税共通化第 6 次指令（1979 年発効）は、欧州連合で統一された共通の付加価値税制度としての根幹を担うものとなった<sup>44</sup>。

同指令 17 条 6 項において「この指令の発効の日から 4 年以内に、理事会は、委員会の提案に基づいて、会合一致をもって、付加価値税の控除の認められない経費を決定する<sup>45</sup>」とされており、1983 年 3 月に提案された第 12 次付加価値税共通指令案において、詳細な控除否認規定が設けられている。

第 12 次指令案においては、レジャー用ボート、乗用車、業務用旅行費用、宿泊・食事・飲料の支出、交際費及び交際施設の支出、娯楽・奢侈支出が仕入税額控除否認の支出項目としてあげられている<sup>46</sup>。

### ウ その後の付加価値税共通化制度について

2006 年 11 月 26 日付の付加価値税の共通制度についての指令<sup>47</sup> (2006/112/EC) が、前述の第 6 次指令が改正されたものとして発効されている。

---

<sup>43</sup> 納税者が個人的必要のために購入した場合等には租税回避の防止と国庫収入維持の観点から、必要な制限がおかれるべきとの考え方から始まっている。山田・前掲注 13・99 頁

<sup>44</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 27 カ国の VAT 税制と実務問題』25 頁（中央経済社・2009 年）

<sup>45</sup> 吉牟田・前掲注 3・63 頁

<sup>46</sup> 吉牟田・前掲注 3・63 頁以下において詳細に述べられている。

同第3章に公平な控除のための規制<sup>47</sup>が設けられており、176条において、控除ができない付加価値税の統一見解が示されている。具体的には、「EU諸国は、VAT委員会の提案に従って、満場一致で付加価値税が控除できない支出を決定する。付加価値税（VAT）は、事業上の経費ではない、例えば奢侈的経費、娯楽遊興費または接待費のような支出を控除することはできない<sup>49</sup>」としている。

また、同指令に従い、「その決定された支出について、承認日以降、各加盟国は1979年1月1日の国内法において除外規定を設けるべきである<sup>50</sup>」と各国において仕入税額控除の制限規定を設けることを要求している。しかし、共通制度の指令が各国で統一的に浸透しているわけではなく、あくまでも各国ごとにその取り決めが行われている。

なお、消費税法4条4項のみなし譲渡と同様の規定がEU第6次指令26条に規定されており、事業者が、事業用として既に仕入税額控除を行った資産の購入やサービスの供給を受けたものを、その事業者（役員や従業員を含む）の個人的な使用目的で行った場合には、その資産の譲渡やサービスの供給があったものとみなして課税することとしている<sup>51</sup>。

## エ グリーンペーパー

2010年12月に、より簡素で、より強力かつ効率的なVAT制度に向けた、VATの将来に関する、いわゆるグリーンペーパー<sup>52</sup>が公表されている。

同ペーパーによると、税額控除については「インプットVATを税額控除する権利は、税が事業者にとって中立的であることを保障する上で基本的なものである。VATの税額控除が認められる範囲が重要であるが、VATがいつどのように税額控除されるかも重要である<sup>53</sup>」とした上で、税額控除の範囲と時期について問題がある点を、次の2点としている。

---

<sup>47</sup> Council Directive 2006/112/ EC of 28 November 2006 現在の税額控除についての考え方の基礎となるものと位置づけられている。

<sup>48</sup> Council, id., CHAPTER 3 Restrictions on the right of deduction

<sup>49</sup> Id., art 176

<sup>50</sup> Ibid.

<sup>51</sup> Id., art 26

<sup>52</sup> グリーンペーパー（GREEN PAPER Brussels, 1.12.2010 COM (2010) 695 final, On the future of VAT Towards a simpler, more robust and efficient VAT system）沼田博幸「EUにおけるVATの最近の動向について－グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意－」租税研究749号208～309頁（2012年3月）の仮訳を参照している。

このグリーンペーパーは、現在の問題点を、非常に複雑な制度の見直しの必要性や、現状に合わせた変化、クロスボーダー取引におけるVATの取扱い等であるとし、その他にも、中立性の確保の問題として、非課税の範囲や税額控除についての点を指摘している。同300頁

<sup>53</sup> 沼田・前掲注52・308頁 インプットVATは仕入税額を表す。

① 事業目的で購入し、税額控除された資産を、その資産の経済的耐用年数内に非事業目的（私用目的）に転用した際の取扱い

② 事業目的と非事業目的で使用される場合の使用割合の決定について、定率（flat rate）での制限により解決をしているが、経済的な真実に合致したものであることが必要であること

②については、定率<sup>54</sup>での計算が提言されているが、承認申請による計算等も考えられる。しかし、人数や金額等の基準があるものは別として、EU 諸国における非事業用のものとされる事業に関連が乏しいものについては、何らかの基準が必要であり、その場合には定率による方法しかないようにも思われる。

なお、このグリーンペーパーの作成に携わった欧州委員会のスタッフが作成した解説用のスタッフペーパーによれば、事業目的で購入した資産について、事後的に非事業目的への転用があった場合には、取得時の税額控除の調整が問題となるが、EU 各国での取扱いが異なっている現状を改善するために合理的な調整規定を導入しようとしているとされている<sup>55</sup>。

日本の消費税法では、非事業目的の資産という概念は未だなく、仕入税額控除の調整はされていない。そのため、現段階ではこのグリーンペーパーの意見を取り入れる段階にないが、非事業目的の資産について仕入税額控除の制限を行うことを考える際にはこのグリーンペーパーの提言が参考となる。

## （7）国単位でみた私的消費に対する課税の範囲

諸外国においては、私的消費に対する課税は既に定着しており、大半の国において仕入税額控除の制限がなされている。また、交際費についても、事業性や営利性の観点から制限がされている国が多い。動産や不動産といった固定資産の取扱いについても定めている国がある。以下、付加価値税の第1世代としてEU<sup>56</sup>からはイギリス、第2世代として韓国、そして第3世代とされるGST

---

<sup>54</sup> 定率について、筆者は何%を事業割合とするかについての意見は模索中であるが、線引きを行う手段としては簡素であり、最終的な手段として用いることに異論はない。

<sup>55</sup> 沼田・前掲注 19・21～22 頁

<sup>56</sup> 例えばフランスにおいては、車等の移送手段の購入（旅客サービス業者を除く）及びその燃料代や、旅行費用、役員及び従業員用の住居やホテル代のほか、アルコール飲料の広告等が仕入税額控除の制限を受ける。省エネ促進のためや個人的使用の色彩が強いもの、アルコール消費の誘因が好ましくないという趣旨により規定されており、税収確保が目的ではないかとしている。鈴木正司「フランスの仕入税額控除と計算例」税務弘報 60 巻 29 頁（中央経済社・2012年8月）この点について、フランス大蔵省の担当官によれば、私的費用であるかどうかの判定が困難であり、税務調査上の観点からという問題と税収面で大幅な減収となるため仕入税額控除を認めないとされている。山本守之「消費税の担税者と仕入税額控除」日本租税理論学会編『租税理論研究叢書 10 消費税法施行一〇年』64 頁（法律文化社・2000年）なお、ドイツは

圏からはカナダをピックアップしてその取扱いを確認する。

#### ア イギリスにおける取扱い<sup>57</sup>

イギリスにおいては、仕入税額控除から除外されるものとして、①レンタカー、②購入車両、③建物の装飾品、④接待費、⑤芸術品、骨董品、コレクター収集品及び古物の5つの項目が掲げられている。

上記①及び②により、車両についての取扱いが規定されており、レンタカー代については仕入税額の50%が制限され、購入の場合には原則として仕入税額控除ができない。ただし、メーカーや販売業者の棚卸資産及びレンタカー業者の購入の場合、障害者用の車等の一定のものについて仕入税額控除はできる。車両の使用には一部私的消費があるとして課税が行われている。

③の建物の装飾品について、事業目的で建設または改装した建物に装飾品を設置する場合には、その物が建物と一体とされるものでない限り、仕入税額控除はされない。

事業目的の建物自体はその事業に必要なことは明らかであるが、装飾品等については、必ずしもその事業性は明確ではない。

④の接待費について、その本質は接待を受ける人が無料でそれを楽しむものであるとし、その事業上の娯楽を接待と定義づけている。

しかし、その接待である娯楽やもてなしといったものが、現金と引き換えであったり、あるいは当事者間を拘束するようなものであったり、お互いに商品やサービスの提供等と引き換えに提供されるようなものであるならばこの対象とはならない（仕入税額控除の制限を受けない）とし、接待費の範囲を明確にしている。

原則として、事業者が得意先に対して商品の販売またはサービスの提供等のために、事業に関連して娯楽を行う場合には、その販売または提供等に関して生じる仕入税額は、控除の対象とならないものと規定している。

最後に、⑤の芸術品、骨董品、コレクター収集品や古物は、いわゆる嗜好品であり、その事業者の趣味の領域のものである。たとえ、その品々が取引先等に対して好印象を与える等の事業の結びつきがあったとしても、割り切った形で課税をすることとしている。

---

仕入税額控除の制限範囲が狭く、交際費支出についても仕入税額控除を認めている。吉牟田・前掲注3・75頁

<sup>57</sup> Keith M Gordon & Ximena Montes Manzano, Tiley & Collison's UK Tax Guide 2011-12, pp2486 (2011) Input tax excluded from credit.

## イ 韓国における取扱い

韓国の付加価値税においては、韓国の付加価値税法 17 条 2 項<sup>58</sup> において仕入税額控除されない項目が列挙<sup>59</sup> されており、①事業と直接関連がない支出に係る仕入税額、②非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する仕入税額、③接待費及びこれと類似した費用として大統領令が定める費用の支出に関連した仕入税額が挙げられている。

付加価値税の課税体系及び仕入税額の性質からすると、これら①から③のような事業関連性に乏しいものは、仕入税額控除を認める必要がないとされているが、画一的に②の非営業用小型乗用自動車<sup>60</sup> の購入（維持）と③の接待費等のすべてを否定することには問題があるとする意見がある<sup>61</sup>。この部分では定率による解決が図られても良いと思われるが、政策的に 100%の私的利用とされている。

なお、②と③については、1977 年の導入当初においては控除可能であったが、1981 年から控除が出来ないこととなっており、その時の政策によって変わることを表している。

①の事業に直接関連のない支出に対する仕入税額については、福利厚生費に関するもの、ゴルフ会員権等の取得に関連するもののほか、弁償及び被害復旧に関連するもの、不動産の新築、購入、賃借関連のもの、受託支払等に関連するもの、事業場の新設・移転に関するもの、寄贈用財貨の取得に関連するものがある<sup>62</sup> とされる。どこまで事業との関連性があるといえるのか、という点に

---

<sup>58</sup> <http://www.geocities.co.jp/WallStreet/9133/target.html>（平成 25 年 1 月 10 日現在）「韓国 WEB 六法」第 17 条 2 項次の各号の仕入税額は、売上税額から控除しない。2. 事業と直接関連がない支出に対する買入税額 3. 非営業用小型乗用自動車の購入と維持に関する買入税額 3 の 2. 接待費及びこれと類似した費用として大統領令が定める費用の支出に関連する買入税額

<sup>59</sup> 仕入税額の制限をするこの規定は制限的列挙規定なのか例示規定なのかについては、判例上、制限的列挙規定とされている。金完石（高正臣訳）「韓国の附加価値税における仕入税額控除—仕入税額不控除を中心として—」立命館法学 311 号 80～83 頁（2007 年）また、奢侈品に対する課税としては別途特別消費税法が導入されている。高正臣「韓国付加価値税法の研究」大阪府立大学博士学位論文 26 頁（2002 年 3 月）例として、特別消費税の例としては、宝石や高級品で 200 万ウォンを超える部分に対して 20%が課税される。鎌倉治子『諸外国の付加価値税（2008 年版）』43 頁（国立国会図書館調査及び立法考査局・2008 年 10 月）

<sup>60</sup> タクシー会社以外の VAT 事業者が所有する定員 9 人以下の乗用自動車をいう。韓国・ソウル韓国・ソウル KPMG 三最会計法人「韓国での事業活動における FAQ」International Taxation 24 巻 4 号 33 頁（税務研究会・2004 年 4 月）

<sup>61</sup> 金・前掲注 59・79 頁

<sup>62</sup> 韓国・前掲注 60・33 頁 VAT 基本通則によるもの。なお、受託支払等に関連するものとは、受託者が、委託者の負担すべき経費等を支払った場合にはその仕入税額は控除できないとするものである。VAT 基本通則 17-0-10「旅行業の仕入税額控除の範囲」旅行斡旋役務の提供に直接関連のない運送・宿泊・食事等に伴う仕入 VAT は売上 VAT から控除されないと規定している。

については、福利厚生費やゴルフ会員権の取得に関するもののほか、不動産に関連するものまで含まれるという点で、かなり広範囲に渡って仕入税額の否認がなされている。

### ウ カナダにおける取扱い

カナダにおいても、仕入税額控除については幅広く制限されており、その考え方は、営利活動のための仕入れかどうかを主な基準として判断されている。

まず、飲食費及び交際費については、それが事業に関連したものであっても50%相当については、仕入税額控除が制限されており、食事やスポーツ、娯楽施設を主目的としたクラブの会費などの、個人事業者や法人の役員、株主等が私的利用しているとみられる課税仕入れについては、その全額が制限されている<sup>63</sup>。飲食費や交際費については、定率の50%により営利活動に必要なかどうかの線引きをしている。

更に動産については、営利、非営利の用途変更の場合について規定されており、EU のグリーンペーパーに提言されている共用資産の問題点を次のように解決している。

動産の例として車両を考えてみると、取得時において50%以上が営利活動に使用される場合には、その車両に係る仕入税額は全額が控除され、50%以上が非営利活動に使用される場合には、その全額が控除されないこととされている。そして、この営利活動と非営利活動の使用割合が逆転する場合には、その逆転した時点で税額調整が行われる。

50%以上が営利活動に使用されていたものが、50%以上を非営利活動に使用した場合には、その時点の売却時価によりみなし譲渡課税が行われ、逆に、50%以上が非営利活動に使用されていたものが、50%以上を営利活動に使用した場合には、取得価額と売却時価のうち少額な方の仕入税額控除ができる<sup>64</sup>。50%という定率によって、どちらを主としているかを捉えており、営利、非営利共用資産の使用期間中の利用状況に応じて税額調整が行われている。

### 小括

私的消費に対する消費課税についての現状を歴史的背景と諸外国における取扱いを含めて考察してきた。諸外国の付加価値税においては私的消費に対す

---

<sup>63</sup> 知念裕『付加価値税の理論と実際』172頁（税務経理協会・1995年）

<sup>64</sup> 知念裕・前掲注63・172頁 なお不動産に関しては172～173頁 不動産の場合には90%以上を営利活動に使用される場合には全額控除され、10%未満の場合にはまったく控除されない。そして10%以上90%未満の場合には、使用割合を用いて仕入税額を計算することとされている。また、不動産に関しては、営利活動の割合が10%以上増加または減少する場合には調整規定が働くことにより、常に実態に合わせた控除額を保つことになっている。

る課税がなんらかの形でなされているが、わが国の消費税法においては後述するみなし譲渡の規定を除いてなされていない<sup>65</sup>。

これら私的消費に対する課税の議論は消費税法の施行当初に検討されて以降、その存在はあまり表に出てきていないが、理由は定かではない。当初の検討時においては、食料品の軽減税率と見合って、その財源としての意味もあって実施されなかったのであろうとする意見<sup>66</sup>がある。

私的消費に対する課税は水平的公平の観点から、別枠と捉えて実施すべきものである。しかし、軽減税率の検討は垂直的公平の問題を考えるものであり、また、当時の検討では税込減についての話が主として展開されている。

私的消費に係る支出が課税仕入れとして当該法人及び個人事業者において仕入税額控除された場合には、実質的な消費税の負担者が消滅してしまう現状を現行制度の不足と捉え、軽減税率の検討とは別枠で早期に実施すべきと考える。

私的消費に係る仕入税額が、事業者の負担すべきものかどうかを、その事業者の売上げに対して転嫁されるべき税額であるかどうかというアプローチから検討した<sup>67</sup>。消費税法において価格の転嫁は想定された考え方に過ぎず、立法上のものではないが、この想定を元に前段階税額控除が行われている。事業者の行う私的消費が課税売上げとの対応関係がある場合に限り仕入税額を控除するのであって、その対応関係が弱い場合には控除をする理由がなくなる。既に導入されている各国も政策的な理由を除き、どこまで事業関連性があるのかの判断が多分に含まれている。

しかし、事業関連性だけでなく、フランスやドイツのように旅行費用やホテルの宿泊費<sup>68</sup>など、いわゆる出張経費として認識されるようなものについて課税されるような、事業関連性だけで判断されないものもある。ホテルの宿泊費を例にした場合、豪華なスイートルームに宿泊する場合と、格安のビジネスホ

---

<sup>65</sup> 本文のほか、中国においては、使用期限が1年超の機械設備等で2,000元以上のものや、使用期限が2年超で生産が経営の主要な部分に属さない物品等の固定資産の購入は仕入税額控除がされない。中国税制研究グループ『中国の税制』63頁（大蔵財務協会・2004年）

<sup>66</sup> 吉牟田・前掲注3・81頁 その他政策的措置の感は否めないとの意見もある。佐藤・前掲注36・170頁

<sup>67</sup> 価格転嫁については消費税法上の規定はないが、消費税法施行による影響の大きな問題であり、立法趣旨としては重要な要素と考える。

<sup>68</sup> フランスにおいては、スタッフのためのホテルの宿泊費、通勤費を除いた旅行費用が対象となり、ドイツにおいては、所得税において控除可能な場合を除く旅行費用やホテルの宿泊費が対象とされている。沼田・前掲注19・26頁～27頁 フランスでは宿泊費については事業遂行上必要なものであっても最終消費であると考えて仕入税額の対象とせず、接待費、レストラン等の支出については事業遂行上適切なものであれば中間消費であると考えて仕入税額の対象としている。山本守之『税金力』191～192頁（中央経済社・2009年）

テルに宿泊する場合とではその享受するサービスには差がある。しかし、その個人が宿泊という恩恵を直接享受するところに一線を引いて課税する考え方になじみの薄い私的用途の概念がある。

固定資産のような資本財に対する支出以外の私的消費は、その消費、使用は基本的に自然人である個人が行うこととなる。それは、個人事業者が一般消費者の立場で行う消費と法人の役員及び従業員が行う消費が該当すると考える。

その支出パターンは次の 5 区分となる。

①法人から役員への支出、②法人から従業員への支出、③個人事業主自身の支出、④個人事業主から従事者への支出、⑤法人の事業と関連性のない支出(①～④の支出に該当するものを除く)となる。

なお、補足であるがその支出が金銭で行われるものや、消費税法における非課税取引に該当するものなどの、課税仕入れとならないものについては、仕入税額控除が生じないため考慮する必要がない。

固定資産等の資本財に対する支出については、船や飛行機といった高額なものや、高級な装飾品などの一般的に贅沢品と思われるようなもののほか、例えば役員が通勤に使うような車などについても私的消費の概念がある。

日本の所得税法や法人税法においては、これら私的消費に関連する支出について、フリンジ・ベネフィットの問題や交際費課税、寄附金課税の規定が存在する。フリンジ・ベネフィットの問題は、役員や従業員の給与課税等の問題であり、交際費は租税特別措置法において、法人が支出するものに一定の制限を加えている。この 2 つは対象となる税制は異なるが、消費や使用を行う者が一個人に該当する部分については共通している。寄附金も一部に交際費と似た部分がある。

所得税法や法人税法、租税特別措置法において定められる、給与所得課税や交際費課税、寄附金課税に関連する規定が私的消費の範囲を定めるに当たっての参考になり得るかどうかを次章以降で検討したい。

## 2 フリンジ・ベネフィット、交際費及び寄附金について

フリンジ・ベネフィットと交際費及び寄附金について、個人事業者または法人の役員及び従業員が一個人として私的消費を行う場合の考察を行う。私的消費に関連する支出については、法人税法と所得税法において何らかの規定がある。それぞれの趣旨や現行法の取扱いを検討し、私的消費として消費税の課税を行うことについて、法人税法と所得税法との取扱いと連動させることができるのか、単独で消費税の課税を行うこととなるのか等について考察する。

### (1) フリンジ・ベネフィット

所得税法においては、所得を、消費型（支出型）所得概念<sup>69</sup> 及び取得型（発生日）所得概念<sup>70</sup> とする考え方があり、消費型所得概念には、消費を所得と捉えているあたりに消費税法の考え方との類似性がみられるが、消費型所得概念が採用されることはほとんどない<sup>71</sup>。

現在は取得型所得概念における包括的所得概念が一般的に支持を受けた考え方となっている。この取得型所得概念は、所得は現金による利得のみでなく経済的利益（現物給付や債務免除益等）による利得を含めて所得を構成する<sup>72</sup>。この取得型所得概念においては、現物給付はいずれも消費にあたる<sup>73</sup>。

フリンジ・ベネフィット<sup>74</sup> は、税法上明確な定義がないが、主として、金銭以外のすべての経済的価値を有する利益または利得である<sup>75</sup> といわれる。給与所得の範囲においては、金銭による給与以外により支給される給与や現物給与を指す。そもそも、給与所得については、所得税法 28 条 1 項において「俸給、

---

<sup>69</sup> 各人の収入のうち、効用ないし満足の源泉である財貨や人的役務手の購入に充てられる部分のみを所得と観念し、蓄積に向けられる部分を所得の範囲から除外する考え方をいう。金子・前掲注 20・174 頁

<sup>70</sup> 各人が収入等の形で新たに取得する経済的価値、すなわち経済的利得を所得とする考え方をいう。金子・前掲注 20・175 頁

<sup>71</sup> 金子・前掲注 20・175 頁

<sup>72</sup> 金子・前掲注 20・176 頁～177 頁

<sup>73</sup> 佐藤英明『スタンダード所得税法（補正版）』156 頁（弘文堂・2010 年）

<sup>74</sup> フリンジ・ベネフィットに関して主として参考としたのは、石島弘『課税権と課税物件の研究〔租税法研究第 1 巻〕』209～241 頁（信山社・2003 年）、碓井光明「フリンジ・ベネフィットの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』165～187 頁（有斐閣・1991 年）、植松守雄・注解 所得税法研究会編『五訂版 注解 所得税法』489～502 頁（大蔵財務協会・2011 年）、金子・前掲注 20・209～210 頁また、フリンジ・ベネフィットのメルクマールは①それが事業のために必要かどうかの判断（事業との直接の関連性や企業の便宜にかなっているかどうか）②給与の性格を有していないかどうかの判断（従業員の職務の対価にあたらぬかどうか）③個人の資質の向上に過ぎないものかどうかであるとする見解がある。水野・前掲注 18・154 頁

<sup>75</sup> 石島・前掲注 74・209 頁

給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与に係る所得をいう」とされ、金銭でなければならないとはならず、性質でもって判断する<sup>76</sup>。

所得税法で問題となるフリンジ・ベネフィットは、金銭以外のすべての経済的価値を意味し、所得を包括的に捉えようとする場合に考慮すべき概念<sup>77</sup>であり、その経済的価値の測定が困難である<sup>78</sup>。その理由としては、付随的な利益として所得課税になじまないものや、換金性に乏しいものである場合、その経済的利益を評価することが難しい<sup>79</sup>からである。

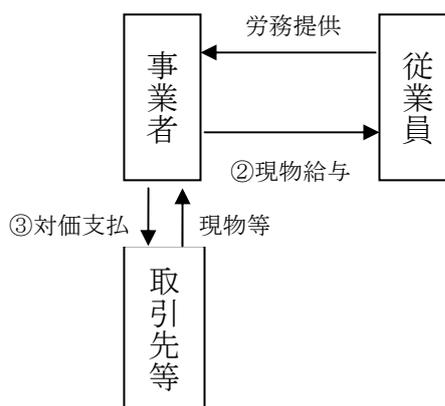
わが国では、原則として通達によってフリンジ・ベネフィット課税が行われている。現在だけでなく、将来にかけても給与所得者間において税負担の不公平感が広がることが懸念されるとの指摘もある<sup>80</sup>。

フリンジ・ベネフィットに対する課税の問題と、本稿における仕入税額控除の関連性がどこにあるのかを、少し図解を参照に整理をしておきたい。

【図 2】



【図 3】



<sup>76</sup> この給与所得の規定は、給与を例示的に列記し、給与所得の概念のメルクマールを挙げ、直接的に概括的に定義する方法を採っておらず、包括的に捉えることとしている。植松・前掲注 74・469 頁

<sup>77</sup> 石島・前掲注 74・209 頁

<sup>78</sup> 消費税においても同様の問題が生じるといわれている。水野・前掲注 18・737 頁

<sup>79</sup> 碓井・前掲注 74・166 頁 なお、フリンジ・ベネフィットベネフィットは、評価が困難なものや、換金性や選択性に乏しいもの、受給者と支給者にとっての経済的価値が異なるもの等の個別的に異なる特質を有しているため、その評価は困難であるとする意見がある。石島・前掲注 74・257 頁

<sup>80</sup> 石島・前掲注 74・240 頁 所得課税についての研究のものであるが、筆者は今後フリンジ・ベネフィットにおける不公平感が消費税法にも仕入税額が控除できるかどうかの差として表れると懸念する。

図2にあるのは、事業者と従業員との雇用関係を表したものであるが、消費税法においては、従業員が事業者に対して行う労務という役務の提供は課税の対象とならないことと同時に、事業者においてもその対価として支払う給与①については課税仕入れとはされない。

図3は、給与を金銭以外の物で給付するような場合を例示している。この場合、従業員に対する現物給与②については、図2①と同様の位置付けであるため、消費税の課税関係は生じない。なお、FRINGE・ベネフィット課税はこの②に対して行われるものである。本稿において検討を行うのは、仕入先等に対する対価支払③の部分である。従業員に対する支払ではなく、第三者たる取引先等に対する支払いをどのように捉えるのかという点が問題となる。

なお、図3における取引先等については、様々なものが考えられるが、食事の提供、福利厚生施設の運営を例に後で検討する。

従業員等に対してFRINGE・ベネフィットを供給する事業者は、その従業員等から対価を得ない場合には、その供給は原則として消費税の課税の対象とはならない。

しかし、給与という概念が、金銭で支出するものに限らず、勤務の対価としての性質を持っている限りは広く給与所得に含まれる<sup>81</sup>とされていることから考えると、事業者の支出は、金銭による給与に問題は生じないが、金銭以外での支払はその源泉に課税仕入れとなるものが存在するため、ここに問題が生じることとなる。

現在の消費税法では、FRINGE・ベネフィットを享受する従業員等を最終消費者と捉えていないため、その従業員等の消費行為に対して課税できていない。ここに課税できないと、消費税の公平性は欠けたままとなる<sup>82</sup>。

消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額とされており、対価の額には、金銭以外の物若しくは権利その他経済的な利益の額が含まれる。このように、消費税法上も経済的利益の概念をおく規定があるが、これは事業者側が対価として受けるべきものについての規定であり、給与所得側の所得概念である経済的利益とは別物である。

#### ア 関連通達の検討

消費税基本通達において、現物給付する行為そのものの取扱いとその給付する資産の取得について触れている部分がある。現物給付については、所得税法36条の収入金額に含まれるものとされており、具体的には所得税基本通達

---

<sup>81</sup> 金子・前掲注20・210頁

<sup>82</sup> 石島・前掲注74・254頁

36-15 において物品その他の資産を無償又は低い価額により譲渡したことによる経済的利益等を指すとしている。

これらの経済的利益が給与の一環として従業員に付与される場合には、給与所得としての課税が生ずることになる。この経済的利益の付与に関して、消費税法基本通達 5-1-4 においては、給与の支払いに代えて行われるものではなく、単に現物を給付することとする場合のその現物の給付は、代物弁済に該当しないとしている。

もともとの給与が金銭支給である旨が労使の間に結ばれていた場合に、その支給ができないことによる弁済であれば、代物弁済に該当し、その経済的利益が非課税となるものでない場合には、課税資産の譲渡等に該当する。逆に言えば、弁済的性格を有しない給付である場合には、消費税の課税の対象に含まれない。

代物弁済として課税の対象とされる例示として、本来 40 万円の給料を支払うことになっている場合に、金銭による支払が出来ないことにより 40 万円相当の現物で払うようなケースなどが挙げられる。このようなケースは戦後によくあったようである。しかし、一般に、現物給与はこの代物弁済に該当せず、課税の対象とはしないという考え方をしており、実際に代物弁済になるという決め手はなかなか難しいのではないかと、消費税の創設・導入事務にも携わった方の意見がある<sup>83</sup>。

給付する資産の取得について、基本通達 11-2-3 でその取得が事業としての資産の譲り受けであれば、課税仕入れに該当する旨を示しており、所得税法で給与として課税されるものか非課税とされるものかを考慮することなく、消費税法単独でその取引を考慮することとなっている。

なお、通達においては、資産の譲り受けについてのみが明示されているが、資産の借り受けや役務の提供を受ける場合においても同様の取扱いが想定されていると考えられる。

この基本通達 11-2-3 における「事業として」という概念に着目し、若干の検討を加えたい。

例えば、従業員全員を福利厚生として社員旅行へ連れて行った場合、金銭的に高額であるか等の要件を充たせば、従業員に対してFRINGE・ベネフィット課税は行われず、所得税法上は給与課税されない。また、消費税法上においては基本通達 11-2-3 により、その旅行代金の全額が課税仕入れとなる。

---

<sup>83</sup> 大島・前掲注 31・4 頁

このような社員旅行については、個人に対する利益の帰属や程度の不明確<sup>84</sup>とされるフリンジ・ベネフィットであるが、その企業にとっては事業としてのものである。

その旅行が社会通念上からみて高額な場合には給与課税がされることとなるが、このように給与課税がなされたとしても、それは事業としてという概念に反対するものではなく、その旅行代金についてはやはり全額が課税仕入れになると思われる。

消費税法において、「事業として」についての定義は法令上明確とはなっておらず、法2条1項8号の資産の譲渡等の定義に使用されており、その意義は通達にのみ明示されている<sup>85</sup>。基本通達5-1-1によれば、反復、継続、独立して行われることをいうとされており、その注書において、個人事業者の生活用資産の譲渡が「事業として」に該当しない旨及び法人が行う資産の譲渡および貸付け並びに役務の提供は、そのすべてが「事業として」に該当する旨の記載がある。

裁決例においても、例えば、「法人はそれ自体が事業を行う目的で設立されることからすれば、法人が行う資産の譲渡等は、そのすべてが事業として行われたものに該当することになると解される<sup>86</sup>」と宗教法人が行った絵画の譲渡についても課税対象である旨を表しており、一般に関連性がないとされるものでも課税対象に取り込んでいることからすれば、通達での表現であるとしてもこれが一般的解釈であるといえる。

課税仕入れの定義における、「事業として」も上記と同様の解釈をすれば、法人の行うものはすべて事業経費として取り込まれることになる。

しかし、役員のみで行うような旅行費用の場合には、必ずしも同様の取扱いが行われない。関連税法を確認すると、所得税法においては、基本通達36-30「役員だけを対象として当該行事の費用を負担する場合を除き…」と、所得税法においては全額が給与課税され、また、法人税法においても、役員が受けた経済的利益は損金不算入扱い（臨時的費用となるため）とされることになる。

---

<sup>84</sup> 植松・前掲注74・495頁

<sup>85</sup> 改正税法のすべてにおける、消費税の創設の解説においても、「課税の対象は、事業として行われるものに限られます。従って個人事業者が生活用資産を譲渡しても、課税対象とはなりません。」との記載にとどまっている。『昭和63年改正税法のすべて』251頁（大蔵財務協会・1988年）

<sup>86</sup> 平成19年11月26日裁決「宗教法人が行った絵画の譲渡について「事業として」行われる資産の譲渡等に該当すると認定した事例」TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号26012164

課税仕入れは、消費税法 2 条 12 号において、「事業者が、事業として他の者から・・・役務の提供を受けること」と規定されており、この役務の提供からは給与等を対価とするものを除く<sup>87</sup> のであるから、旅行会社に支払う旅行代金は課税仕入れではないかとの疑念が残る。少なくとも消費税法基本通達 11-2-3 では、使用人等に対するものとされており、役員が除外されているともいえなくはないが法的根拠に乏しい。実体が役員に対する給与（役員賞与の認定）とされるものをどのように捉えるのかという点に問題がある<sup>88</sup>。

認定される役員賞与、つまり実態が役員の個人的使用であると考えられる場合であっても、旅行会社は法人と契約しており、その旅行代金には消費税が含まれている。

現実問題、法人の役員が行った旅行が高額な旅行である場合や、私的要素の強い旅行である場合には、役員賞与として認定されることがある。

個人的費用が役員賞与となる場合としての事例として、法人が役員の長男の結婚披露宴パーティの披露宴費用を支出する場合には、例えその招待者に法人の取引先等が多数含まれていたとしても役員賞与とされるというものがある。役員賞与となる理由は、法人が負担する合理的な理由がないということとされる。しかし、このような認定賞与が行われた場合に関連する課税仕入れを否認することは法的根拠に乏しいと思われる。

なお、このような問題は、個人事業者の場合にはそもそも事業外とされる、いわゆる家事消費の概念があるため、「事業として」の概念が所得税法における判断基準をそのまま消費税法に活用できる部分がある。

個人事業者の旅行に関する平成 7 年の名古屋高裁<sup>89</sup> の判決を検討する。個人事業者である X とその事業専従者である Y が一緒に行く旅行は、事業に従事する者のみで構成された旅行に該当するが、その旅行代が必要経費となるかが争

<sup>87</sup> 消費税法基本通達 11-1-2 給与等を対価とする役務の提供「給与等を対価とする役務の提供とは、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づき給与等を対価として労務を提供することをいうのであるが、この場合の給与等には、俸給、給料、賃金、歳費、賞与及びこれらの性質を有する給与のほか、過去の労務の提供を給付原因とする退職金、年金等も該当することに留意する」法人が従業員に対して支払う給与が課税仕入れにならないことを表している通達であり、第三者に対する課税仕入れにまで影響を及ぼすのかは疑問が残る。

<sup>88</sup> 認定賞与は、本来、役員の労務の対価が認められてはじめて賞与として認定されるべきものであるが、いわば法人が役員等に経済的利益を与えたにすぎないということから、認定賞与となるのであって、明らかに労務の対価であることを認定した上で認定賞与とするものではない。法人が与えた経済的利益がたまたま役員等に対するものであった場合に認定賞与となり損金不算入となるとしている。武田昌輔「総説」財団法人日本税務研究センター『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討』2 頁（財経詳報社・2004 年）

<sup>89</sup> 名古屋高裁平成 5 年(行コ)第 31 号 平成 7 年 3 月 30 日判決 TKC 法律情報データベース LEX/DB 文献番号 28020284

点となったものである。

高裁は、その旅行を「社会通念上使用者が使用人の慰安旅行として一般的に行っていると認められる旅行ではなく、サラリーマンの家族が行ういわゆる家族旅行と異なるものではない」としており、「その費用をもって、業務の遂行上必要なものであったとはいえず、業務について生じた費用には該当しない」としている。この判決は妥当であり、事業上の必要経費を構成しない旅行費用は課税仕入れとされない。

このように、個人事業者においては、必要経費とならない経費は家事費とされ、消費税法上も「事業として」に該当せず、課税仕入れから除外される。

### イ 食事代について

会社が従業員のために提供する食事代は、代表的なフリンジ・ベネフィットの1つである。

通常、食事は会社の職務のためではなく、従業員個人の生活上の支出であり、極論を言えば生命の維持に必要なものであり、会社が提供しなければ、各従業員は家から弁当を持参するか、外食に行く、あるいは何かを買って社内で飲食をするものである<sup>90</sup>。

社員食堂などは、使用者の便宜（時間の短縮や従業員の手間省略など）を図るものとして利用されるとしても、従業員が負担すべき生活上の支出であることには違いがないため、職務の性格上欠くことのできないものとまではいえない<sup>91</sup>。

食事代として金銭を支給する場合には、事業者において課税仕入れが生じないため議論の必要はない。事業者が弁当を支給する場合や、社員食堂の提供等については、その支給や提供の相手先である事業者に対する課税仕入れが生じる。

使用者が役員、使用人に支給する食事については、所得税法 36 条の収入金額に関する所得税基本通達 36-38 において、使用者が役員又は使用人に対し支給する食事については、その提供に際して必要な金額の全額を給与所得として課税するとしている。

---

<sup>90</sup> 食事代は、レストランでの飲食と、弁当を購入し社内で飲食する場合、社員食堂が用意されている場合とでは、企業の提供するものや対価の支払時期が異なる。レストランでの飲食は、食事とその場所に対して対価が即時に支払われる。弁当を購入した場合には食事そのものに対しては対価を即時支払うが、場所については社内の場所を提供する点では対価が明確ではない。また、社員食堂を用意する場合には、材料のほか、食堂施設という場所や社員が委託先が行う食事の提供までもが範囲となるため、課税仕入れの対価の額やその評価が更に不明確となる。

<sup>91</sup> 水野・前掲注 18・152 頁

しかし、役員や使用人に支給する食事は、次の二つの要件をどちらも満たしていれば、給与として課税されないと所得税法基本通達 36-38 の 2 にある。

その要件とは、役員や使用人が食事の価額の半分以上を負担していることと、食事の価額から役員や使用人が負担している金額を控除した残額が 1 か月当たり 3,500 円（税抜き）以下であることとされている。これは、所得税法において会社負担分が一定限度までであれば、差額のフリンジ・ベネフィットたる経済的利益については少額不追求として課税しないとしているものである。

仮にこの所得税法の基本通達により給与課税がなされた場合、その食事代は消費税法上どのように取り扱われるかが問題となる。

食事の提供に関しては、どのような形態であるかにかかわらず、その提供を受けた従業員等から代金を徴収している場合には、その徴収額に低額譲渡の概念はないため、その事業者の課税の対象とされる。

法人が弁当業者と契約を結び、代表して弁当を購入した場合には、所得税法上の評価は、所得税法基本通達 36-38 により、購入価額に相当する金額とされる。この購入価額は、消費税法上も課税仕入れとして取り扱われる現実の対価となるため、所得税法の評価と一致することになる。従業員から一切の食事代を徴収しない場合、所得税法上はこの評価額を給与所得として課税するが、消費税法上は、課税仕入れとして取り扱われる<sup>92</sup>。この取扱いは、消費税法がフリンジ・ベネフィットに対して課税できていないことを表しており、給与の一部を食事代に振り替えることで、食事代の税負担が消滅してしまうことに問題が生じる。また、従業員のほか、役員に対するものについても同様に取り扱ってよいのかどうかという点については、役員に対する贈与はみなし譲渡として課税されるが、従業員に対する贈与には課税がされないという点で異なっている。

食事に係る課税仕入れについては、上記のような区別により判断すると、決して業務遂行上でのみ必要な費用ではなく、生活する上で必須の費用といえることから、生活費に準ずる費用との認識が出来る。そのため、所得税法におけるフリンジ・ベネフィット課税の問題に関わらず、この食事に係る課税仕入れについては、提供の相手が役員、従業員であるかを問わず仕入税額を制限すべき

---

<sup>92</sup> 国税庁「No.6471 従業員の食事代の負担など」によれば、事業者が負担することになる直営給食施設の維持費用、例えば原材料の購入代金や水道光熱費、委託給食施設の運営費は課税仕入れとなり、直営給食施設の費用のうち施設の従業員に支払う給与は課税仕入れに該当しませんというように、給食施設がある場合の取扱いを中心に説明がなされているが、いわゆる弁当代の支給等についてのものは掲載されていない。<http://www.nta.go.jp/taxanswer/shohi/6471.htm>（平成 25 年 1 月 10 日現在）

であり、その制限により一般消費者との公平感が保たれることになる。

#### ウ 福利厚生施設等の利用とされるものについて

従業員が利用する福利厚生に係る経費については、法人税法上も所得税法上も損金または必要経費として認識される。また、所得税法上、これら福利厚生として従業員が享受する経済的利益については、どこまでをその従業員個人の所得とすべきかの判断が困難であることや少額不追求の趣旨等によりその多くは課税除外とされている。

食事を提供する食堂もこの福利厚生施設等に含まれる。

この福利厚生施設等に係る課税仕入れは、当該従業員に食事や食事場所の提供というサービスの提供を行うためのものである。この課税仕入れには、運営中の諸経費に係る課税仕入れのほか、その施設の購入または建設費用も含まれる。これに対し、食事代に係る課税仕入れは、購入される食事という物、または製造された物の無償または有償による譲渡である。

福利厚生施設等については、資本財である施設自体が課税仕入れとなるため、その利用によって、従業員が享受する経済的利益を測定することが困難であり、全体の経済的利益を各従業員に割り当てることも困難である。

現在の所得税法のFRINGE・ベネフィットに対する課税の方法からすれば、従業員ごとの給与所得の計算をすることが必要となるが、現実には困難であることから、そのFRINGE・ベネフィットには課税が行われていない。

施設が利用されていることに違いはないのであるから、消費税法上、施設の利用額を「資産の譲渡等の対価」として捉え、事業者の課税売上高に含めて計算すればよいのであるから、課税技術上の問題点はないとする意見がある<sup>93</sup>が、その評価が困難である以上、実際に課税することが難しい。

#### 小括

通達における検討は他にもあるが、本稿においては現物給与に関する疑問点を中心に、2点だけの検討としている。

FRINGE・ベネフィット課税について、現在は所得税法からのアプローチすなわち、給与所得に該当するかどうかの判断を主として議論がされている。

実際に支出する事業者の取扱いは、法人の場合には法人税法 22 条各事業年度の所得の計算、個人事業者の場合には所得税法 37 条必要経費において定められている。FRINGE・ベネフィットは、給与課税されるかどうかに関わらず、支出する事業者の販売費及び一般管理費等に該当するため、損金または必要経費

---

<sup>93</sup> 山田二郎『租税法の解釈と展開（2）』152～153頁（信山社出版・2007年）

として取り扱われる。所得税法及び法人税法においては事業者に対するフリンジ・ベネフィットを課税する規定がない。しかしフリンジ・ベネフィットについて消費税を課税するには、事業者に対して課税することになる。

平成8年11月における法人課税小委員会報告において、法人経費の支出を放置することが租税負担の公平を損ねるのではないか、という議論のもと、福利厚生費支出の損金算入の制限が提案されている。また、平成9年1月の政府税制調査会答申においても、交際費の中に含まれるフリンジ・ベネフィットに関する問題等を含めて、法人課税における経費の見直しが必要であるとされている<sup>94</sup>。

先行研究においても、恣意的経理が可能な同族法人等においては、このフリンジ・ベネフィットを租税回避行為として利用される危険性があることを指摘する意見があり<sup>95</sup>、また、同族法人でなくとも、給与体系に課税仕入れとなるフリンジ・ベネフィットを組み込むことで、税負担が消滅してしまうことも考えられることから早急な対処が必要である。

また、個人的費用なのか労務の対価なのかといった判断基準と、業務遂行上でのみ必要とする費用と生活する上で必ず支出する費用の区別をすることにも意義があるとする意見もある<sup>96</sup>。

なお、フリンジ・ベネフィットに関する課税仕入れについて、今回検討した旅行費用や食事代は通達による解釈しかなく不十分である。他では、通勤手当の取扱いでは、所得税法に規定する給与所得とその非課税の考え方と、消費税法基本通達11-2-2通勤手当は一致していない。

先に述べたように、給与課税された旅行費用についての旅行代の仕入税額を否認するような扱いや、食事の提供においても所得税基本通達36-38以下を適用して、給与所得であるとして所得税が課税されたものに係る食事代等の仕入税額控除を否認しようとするようなこと<sup>97</sup>があってはならない。

上記のような旅行費用や食事代についての否認例は、現行の消費税法では正

---

<sup>94</sup> 酒井克彦『所得税法の論点研究』256頁（財経詳報社・2011年）

<sup>95</sup> 山田・前掲注13・97頁

<sup>96</sup> 村越未和「フリンジ・ベネフィット課税の強化に関する一考察」会計検査研究29号216頁（2004年3月）食事代については、船員法によって提供される、業務遂行上の必要性が高いもののほか、旅費に含まれるもの、宿直手当、日直手当、深夜勤務者に支給する金銭での夜食代、残業者に支給する食事等、所得税法においては通達によって非課税規定が置かれており、生活する上で必ず支出する費用にどこまで寄っているのかを区別することが困難なものがある。

<sup>97</sup> 税務第一線では、食事代について所得税基本通達を適用して仕入税額控除を否認しようとする向きがあると指摘している。山本守之『Q&A 消費税の可否判定と仕入税額控除〔新版〕』248頁（税務経理協会・2011年）

しい課税かどうかの疑問が残る。否認するためには私的消費に対する消費税の課税の範囲を明確にする必要がある。

## (2) 交際費

### ア 概要

交際費については、諸外国において仕入税額控除の制限の対象となっている場合が多い。そこで、まずは日本と諸外国における交際費との比較を行う。その結果、現在の交際費の範囲をもって仕入税額控除の制限とすることについての問題点等の洗い出しを行い、租税特別措置法に規定される現状についても考察する。

交際費等は、租税特別措置法 61 条の 4 において、交際費、接待費、機密費その他の費用で、法人が、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に対する接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為のために支出するもの<sup>98</sup>とされる。

そもそも交際費は、濫費を抑制し、経済の発展に資する狙いによる公共政策目的と、自己資本充実策の一環という産業政策目的とが併存して設けられた制度<sup>99</sup>である<sup>100</sup>。

濫費を抑制する必要があった背景は、「役員及び従業員に対する給与が、旅費、交際費等の形で支給される一方で、役員、従業員の私的關係者に会社の経費で接待をするとか、事業関係者に対しても、事業上の必要を超えた接待をする傾向が生じていた<sup>101</sup>」ためであるとされ、企業の使う膨大な交際費に対しては課税を強化する必要が繰り返し指摘されてきた<sup>102</sup>。

---

<sup>98</sup> 交際費の規定をどのように読み取るのかについて、①支出の相手方が、事業に関係ある者等であること、②支出の目的が接待等を意図するものであること、③接待、供給、慰安、贈答その他これらに類する行為であって、かつ、それらの行為のために支出するものであることを要件とするという 3 要件説がある。今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル 10 号 34～35 頁（2009 年 2 月）

<sup>99</sup> 末永英男編著『「租税特別措置」の総合分析－租税法、租税論、会計学の視点から－』151 頁（中央経済社・2012 年）

<sup>100</sup> 現在の交際費は、本来、冗費、濫費の防止と抑制を趣旨とし、社用族と呼ばれる人種を産み出す時代背景や企業の資本蓄積を促進することを目的としてきたものであるが、現在は資本蓄積という目的は既に失せており、政策税制の色彩が強い制度として存在しているとする意見がある。林仲宣・四方田彰・角田敬子『交際費税務に生かす判例・裁決例 53 選（第 2 版）』3 頁（税務経理協会・2011 年）、山本守之『交際費の理論と実務（四訂版）』17 頁（税務経理協会・2009 年）参照

<sup>101</sup> 末永・前掲注 99・150 頁 昭和 31 年の臨時税制調査会より

<sup>102</sup> 例えば、昭和 49 年の衆議院本会議では、1 日あたり 36 億円の交際費が社用族によって飲み食いされ、ゴルフの接待を受けているとの話が議論を呼んでいる。

交際費は、法人税法 22 条 3 項により損金算入が原則である。しかし、昭和 29 年の租税特別措置法において大企業を対象に、損金算入に限度額が設けられ、その後、昭和 57 年の改正により資本金 5,000 万円超の法人<sup>103</sup> が支出する交際費については損金不算入とされた<sup>104</sup>。また、平成 21 年度の税制改正でも定額控除限度額が 600 万円に引き上げられるなど、交際費の課税に関する議論は継続して行われている。

なお、平成 22 年度の交際費の支出額は 2 兆 9,359 億円であるとされている<sup>105</sup>。現行法の交際費には、課税仕入れに該当する接待費もあれば、香典代のようにそもそも課税仕入れに該当しない金銭による支出も含まれる。平成 2 年当時の交際費の額は約 6 兆円であり、現在はその約半分となっている。当時の仕入税額控除の制限による増収額が 2,830 億と試算されていたことからすると、当時の消費税率 3%と現在の税率 5%（地方消費税を含む）とは異なるが、少なくとも当時の増収額の半分以上の増収が見込めることになる。

#### イ 交際費に対する法人税課税の諸外国との比較

交際費に対する法人税の課税について、イギリスのように、交際費自体が主たる事業目的に直結したものではないとして原則として全額損金不算入とされている<sup>106</sup> ように、結果として日本と同じ課税を行う国もある。また、韓国においては、接待費等の名目にかかわらず、類似する性質の費用で、法人が業務と関連して支出した金額については、一定の限度額を超える部分について損金不算入としている<sup>107</sup>。

しかし、ドイツにおける交際費課税は、取引の通念に照らし相当と認められる交際費については 70%の損金算入を認め、残りの 30%は損金不算入とされている。この部分については私的な生活費がある、言い換えれば、その対象となる個人の家計の節約ができていると考えられている<sup>108</sup> が、ドイツは交際費につ

---

<sup>103</sup> 資本金 1,000 万円以下の法人は年 400 万円、資本金 1,000 万円超 5,000 万円以下の法人は年 300 万円の定額控除がある。

<sup>104</sup> 山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念（第 2 版）』206 頁（中央経済社・2004 年）

<sup>105</sup> 統計資料は、国税庁 <http://www.nta.go.jp/kohyo/tokei/kokuzeicho/kaishahyohon2010/pdf/06.pdf>（平成 25 年 1 月 10 日確認）より抜粋。なお、資本金 1 億円以上の法人の支出額は 6,428 億円であり、1 億円未満の法人の支出額は 2 兆円を超えており、黒字法人と欠損法人の割合は半々となっている。実際の課税対象となっている損金不算入額は 1 兆 1,703 億円である。

<sup>106</sup> 山本・前掲注 100・30 頁

<sup>107</sup> 税理士法人トーマツ『アジア諸国の税法（第 7 版）』25 頁（中央経済社・2011 年）基準の 1 つに、年間約 1,200 万ウォン（中小企業は 1,800 万ウォン）というような定額による限度額を設けている。

<sup>108</sup> なお、事業所所在地外の接待施設や宿泊施設に関する支出、狩猟や乗馬、ゴルフや釣りのための支出やヨットの保持使用のための支出はその全額が損金不算入として取り扱われる。山

いての仕入税額控除の制限を設けていない。その点、フランスにおける交際費は、事業目的上必要であることを証明することを前提に原則損金算入として取り扱われる<sup>109</sup>が、仕入税額控除は認められない。

このように、とりあげた4カ国においては、交際費と法人課税との関係は様々であるが、交際費の中身を重視したドイツやフランスにおいては、交際費の判断の際に私的消費(に類するもの)の線引きがなされているといえる。これは、日本の交際費の考え方にはないものとなっており、参考にしたい部分である。

### ウ 交際費の事業性について

平成12年7月税制調査会中期答申では、「法人が支出する経費の中には、事業遂行上通常必要としないものも含まれているおそれもある<sup>110</sup>」という意見があり、これは交際費に対する課税の問題で必ず議論となる部分である。

法人税法は、法人の支出する経費をまず損金とした上で別段の定め及び租税特別措置法により、損金算入限度額を定めている。

交際費の課税の理由を端的にあげれば、第1に企業の意味によって恣意的に支出できること、第2にその支出額をある程度自由に決定できること、第3に利益処分によらず、会社の役員等も参加して費用化できること、第4に高級料亭等における接待供応等については、社会的な批判があること等があるとする見解がある<sup>111</sup>。

交際費の恩恵を受ける対象者は、その得意先、仕入先その他事業に関係のある者等に、その法人の役員、従業員が含まれる<sup>112</sup>。一消費者の側面を持つすべての関連者が交際費の支出の対象となっているため、事業遂行上、通常必要としない私的消費の概念が入り込みやすい。

また、第4の部分については、事業関連者と、一般の消費者との差を、銀座等の高級店での飲食に充てられる「法人円」と、基礎的な食料品等の購入に充てられる「個人円」と置き換え<sup>113</sup>、特に事業関連者が大企業の関連者である場合に、大きな不公平感が生じるとされる。大企業に対しては、支出する交際費

---

本・前掲注100・28頁

<sup>109</sup> なお、過大な支出や事業目的外の狩猟及び釣りの支出やヨットや別荘の保持使用のための支出については、損金不算入とされている。山本・前掲注100・29頁

<sup>110</sup> 山本・前掲注104・207頁

<sup>111</sup> 武田・前掲注88・17頁

<sup>112</sup> 租税特別措置法関係通達61の4(1)-22「措置法第61条の4第3項に規定する「得意先、仕入先その他事業に関係のある者等」には、直接当該法人の営む事業に取引関係のある者だけでなく間接に当該法人の利害に関係ある者及び当該法人の役員、従業員、株主等も含むことに留意する」

<sup>113</sup> 山本・前掲注100・21頁

について一切の損金算入が認められない（飲食費等の例外<sup>114</sup>を除く）ことにより、法人課税上の不公平感は解消されている。しかし、この交際費支出に係る仕入税額は控除の対象となっており、消費税法上の問題が新たに生じている。

この租税特別措置法による交際費に該当する支出かどうかの判断、また、法人税法 34 条役員給与の損金不算入の規定により、役員に対する定期同額給与以外の給与に該当するかどうかの判断等、その支出した中身が何であるかに注目して処理を行うことが実務上において必要となる。法令に規定され、あるいは、判例や通達をもとに交際費の意義が構成されている。

## エ 租税特別措置法の位置付け

租税特別措置法は、担税力等で同様の状況にあったとしても、何らかの政策目的の実現のために、税負担を軽減または加重することを内容とする措置である<sup>115</sup>。交際費は、損金不算入規定を置く点で、加重することを目的とした租税重課措置に該当する。そのため、隠れた補助金というような批判を受ける対象となるものではない。一般的には、減税による租税誘因措置については一部の富裕層を優遇している等の議論が行われるが、交際費のような租税重課措置に対しては積極的な議論がされにくく、その制度は大きく変化しない。そのため、交際費を自己資本の充実のための産業政策目的からみた場合、戦後 60 年以上経過した今、既にその目的は達成しているとされる。

反面、公共政策目的である濫費の抑制は、交際費等の支出がわが国において根強い習慣となっているため、その目的は達成できていないとされる<sup>116</sup>。

政策目的から離れ、交際費の私的消費部分に対して課税するという趣旨であれば、法人税法 22 条の別段の定めとすることも考えられる<sup>117 118</sup>。しかし、現在は租税特別措置法による課税が行われており、その交際費等の定義をそのま

---

<sup>114</sup> 租税特別措置法 61 条の 4 交際費等の損金不算入のうち 3 項 2 号に規定する飲食その他これに類する行為のために要する費用であって、施行令 37 条の 5 に規定する 5,000 円以下のものをいう。

<sup>115</sup> 金子・前掲注 20・84 頁

<sup>116</sup> 末永・前掲注 101・158～159 頁

<sup>117</sup> 末永・前掲注 101・160 頁 法人税法 22 条 3 項及び公正処理基準（同条 4 項）基本原理と位置付けた上で損金算入を認め、濫費抑制といった公共政策目的の観点に制度上の担保を置くというのであれば、…本法においてこれらの観点を具有した留意的規定を「別段の定め」として置くというのも 1 つの考え方であろう」との考え方を参考にしている。また、同書においては、形式的な基準を廃して実質的な基準に移行するのも 1 つの考え方であるとしている。なお、昭和 28 年法案では法人税法 9 条 8 項に盛り込まれる案もあったが廃案となっている。山本・前掲注 100・1 頁

<sup>118</sup> これまで租税特別措置法として継続されているが、本法にこの措置を入れる場合には 5 割ぐらいが冗費で 5 割ぐらいを必要経費として認めるべきであろうが、税務官庁は税込減に敏感で消極的であろうとの見解がある。武田昌輔『法人税回顧六〇年』87 頁（TKC 出版・2009 年）

ま消費税法における規定の参考にはできない。

なお、平成2年に廃案となった消費税の交際費等に関する法案は租税特別措置法であった。しかし、消費税の交際費等に係る仕入税額控除の制限は、政策目的の実現を図るものではなく、一消費者との課税の公平の観点から、消費税法において恒久的な法律とすべきである。

### 小括

法人税法（租税特別措置法）では、交際費に対する課税は、法人税の課税強化という観点からすれば税収確保に貢献している。しかし、大企業に対しては全額損金不算入とし、中小企業においては、一定の金額を超えるもの<sup>119</sup>を不算入とする線引きがされている。

消費税法では、交際費を私的消費の部分があると捉えて法人に対して課税を行う場合、租税特別措置法による大企業と中小企業との取扱いを区分する必要はなく、企業規模の大小に関わらず同様の規定を置くべきと考える。消費税の負担をすべき使用・消費したところで税負担が生じるべきであるという視点からは、大企業と中小企業に何ら変わりはないはずであり、大企業と中小企業とを同一に取り扱うべきである<sup>120</sup>。

消費税法において、交際費の私的消費に対する課税は、企業規模の大小に関わらず行われるべきものであり、法人と個人事業者の区別も必要はない。

なお、少額不迫及の考え方を取り入れる場合には、現在の一人あたり5,000円以下の飲食費の取扱いが参考になる。また、交際費とされるもののうち、現金及び現金等価物等による支出や、渡し切り交際費のような、そもそも課税仕入れにならないものについてはこの議論の余地はない。

### （3）寄附金

寄附金と交際費は、隣接した経費といわれることがあるが、交際費について仕入税額控除の否認を設けるのであれば、寄附についても設けることが考えられるのではないかと、という視点から考察をする。

一般に「寄附<sup>121</sup>」といえ、公共性・公益性の高い事業や機関に対して行われるものを想像し、最近では東日本大震災に関連して数多くの寄附行為が出回

---

<sup>119</sup> 資本金1億円以下の法人は、定額控除限度額（600万）に達するまでの金額に対しては10%の損金不算入とされる。

<sup>120</sup> 交際費支出の中身を区分して課税すべきか、定率による基準で課税すべきか、といった点も改めて考慮する必要がある。

<sup>121</sup> 寄附は正しくは「寄付」であり、税法用語として「寄附金」という言葉が使われているようである。本稿においては、統一の観点から「寄附」としている。

った。世界的にも寄附は、福祉施設・団体に大きく貢献していると思われる。このような、①金銭による寄附、②物による寄附（贈与）に該当するような寄附のほか、法人税法 37 条に規定する寄附金の損金不算入の取扱いにおいては、③経済的利益の無償の供与を含めることで、法人税法上の寄附金は、一般的な寄附以外だけでなく独自の範囲を取り込んでいる。

交際費も寄附金も共に贈答、贈与という表現により類似した支出形態の似かよった部分がある。寄附金については、事業性があるかどうか、損金性をもつものかどうかについての区分は困難である<sup>122</sup>。

そもそも寄附金の事業関連性については、非事業関連説（事業関連性や費用性のない支出であるとする見解）と事業関連説（事業関連性や費用性のある場合もあり得るとする見解）という事業関連性の側面からのアプローチを行うもの<sup>123</sup>があるとされるが、筆者としては、匿名性のある寄附であるならばともかく、法人が支出する寄附については、事業関連性が薄いか濃いかは別として、なんらかの事業関連性をもった支出であると考えられる。

なお、所得税法においては 78 条において寄附金控除<sup>124</sup> の取扱いがあるが、法人税法と異なり、どの所得の必要経費ともならない。所得税法においては、事業関連性のない個人的な支出として位置づけられている。そのため、個人事業者の行う寄附は検討の対象とはならない。

寄附を消費税法上から見た場合、金銭あるいは物による寄附については、その寄附に対する対価を収受しないため、その寄附行為は資産の譲渡等には該当しない<sup>125</sup>。また、その寄附の相手先から何かを享受した対価として支出するものでもないため、課税仕入れにも該当しない。

検討の余地を残すのは、金銭で行う寄附以外で、物品を購入し寄附をするような場合のその物品の購入の課税仕入れについてである。寄附の相手先にかかわらず、その購入自体が課税仕入れとなる。

法人が贈与を行い、その贈与の相手方が役員である場合には消費税法上みなし譲渡として課税とされるため手当がされているが、従業員の場合には給与課

---

<sup>122</sup> 水野・前掲注 18・410 頁

<sup>123</sup> 今村・前掲注 98・35～36 頁 違うアプローチとしての非対価説（寄附金は利益処分であり対価性がない支出であるとする見解）が通説なのではないかとする意見もある。

<sup>124</sup> 措置法 41 条の 18 政治活動による寄附をした場合をした場合の寄附金控除の特例又は所得税額の特別控除などの取扱いも含む。なお、寄附金控除は対象が公益的な寄附金に狭く限定されており、納税者が自らの判断で何らかの公益的な寄附を行うような「望ましい」とされるような行為を税制面から後押しし、その支出にインセンティブを与えているのが趣旨であるとされる。佐藤・前掲注 73・306 頁～307 頁

<sup>125</sup> 消費税法基本通達 5-2-14 対価性のある場合には資産の譲渡等に該当することがある。

税によりその従業員に対して所得税が課税され、関係取引先等であれば交際費の損金不算入によりその法人に対して課税されるが、その物品の購入に係る仕入税額はいずれも控除されるため消費税の負担が減少する。

しかし、寄附に該当するような一個人の消費者に対する贈与である場合<sup>126</sup>には、その消費者において最終消費があるにもかかわらず、そこに税負担がないこととなる。一個人への寄附が慈善事業に類するようなものであれば、そこに課税しないというような政策的配慮も考えられるが、寄附金と交際費の線引きは贈与の相手先との関係で判断される。

消費税法の観点からは、最終消費の移転という点では同一であるため、交際費についての課税と同様に、寄附についても検討の余地がある。

#### 小括

寄附金について、事業関連性からアプローチを試みた。金銭による支出はそもそも課税仕入れとならないため議論の対象とならず、物による寄附が検証の対象となる。寄附行為が行われた場合には、その支出先である寄附を受けた者が使用・消費をすることになるが、寄附により物を譲り受けることになるので対価を支払う機会がなく、また、寄附を行う側のその物の課税仕入れについては仕入税額の対象となるため、最終的にどこにも税負担はないこととなる。この場合に、寄附をする事業者において負担すべきかどうかという議論となるが、慈善的な寄附行為と、いわゆる寄附金課税の対象となるような関連会社間で行われる寄附行為とは区別して考慮する必要がある。

---

<sup>126</sup> 法人や個人事業者を相手に寄附を行う場合には、その相手先において最終消費となるかどうかはわからない。

### 3 私的消費に対する課税方法の検討

個人事業者の自家消費については消費税法の枠外とするために、消費税法 4 条 4 項においてみなし譲渡の規定を置いている。なお、FRINGE・ベネフィットに対する課税の一部ともいえる法人の役員に対する資産の贈与についても同様となっている。

最終的にFRINGE・ベネフィットや交際費、寄附金等に対して課税を行うとする場合には、新たな仕入税額の制限規定を設けるほか、消費税法 4 条 4 項のみなし譲渡の範囲を拡大する方法がある。

消費については、即時消費・利用されるものと、資本財として消費・利用されるものと大きく区分し、課税標準として課税する方法と、課税仕入れについて控除された税額を調整する方法の 2 つのアプローチのどちらが好ましいかを、重要となる対価の概念と併せて検討する。

なお、免税事業者や簡易課税制度を利用する事業者がいることを踏まえ、できる限り公平な課税を模索する。

#### (1) みなし譲渡の位置付け

消費税法 4 条 4 項では、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなすという表現で、みなし譲渡を消費税の課税の対象に取り込んでいる。

個人事業者の場合には、家事のために消費し、又は使用した場合にはその消費または使用を譲渡とみなし、法人の場合には、資産をその役員に対して贈与した場合にはその贈与という対価のない取引を対価のある譲渡とみなしている。

みなし譲渡の規定は、消費税の課税の対象要件を満たすものではないが、限定列举項目として例外的な位置付けで課税することとされている<sup>127</sup>。

この規定がどのような経緯で創設されたかの詳細な議論は、筆者の調べる限りにおいては存在せず、単に消費に負担を求める税としての性格上課税するものである<sup>128</sup>。

この消費に負担を求める税としての性格上課税するという表現は、言い換えれば一消費者としての個人や役員が負担すべき消費税を、その手前の個人事業者と法人に負担を求めている。消費者に負担を求めることの例外としての位置

---

<sup>127</sup> 課税仕入れに該当しない物（例：身体障害者用物品等）をみなし譲渡した場合には、資産の譲渡等とみなされ、非課税に該当する場合には課税されることはない。しかし、非課税売上高として課税売上割合の計算上考慮される。

<sup>128</sup> 大蔵省主税局税制第 2 課編『消費税法のすべて』14 頁（大蔵省印刷局・1988 年）、ほかに「昭和 63 年改正税法のすべて」においては、対価を得て行われるかどうか、というタイトル内で「課税の対象は原則として対価を得て行われる取引に限られるが、次の行為は、事業として対価を得て行われる資産の譲渡とみなされます」とされるのみである。

付けとして事業者に消費税を負担させている<sup>129</sup>。

その事業者の本来課税の対象とならないものを課税範囲に取り込むことで、入り口でその事業者が対象となる資産について仕入税額控除を行っていたとしても、出口で課税することにより、結果として仕入税額控除を制限していることとなっている。

私的消費に対する課税は、現行のみなし譲渡規定の範囲を広げるか、別段の方法として、仕入税額控除を制限する、または課税仕入れの範囲を制限するといった方法を考えていく必要がある。範囲を広げるという意味では、こののみなし譲渡の規定が適用されるのは物の譲渡や自家消費に限定されており、無償による資産の利用や役務の提供についてはこの対象とはなっていない<sup>130</sup>。

現段階では、こののみなし譲渡については消費税の課税ベースを広く構成するという観点からは適切なことである<sup>131</sup> とする意見があるように、とりあえずの範囲の私的消費部分の課税を取り込んでであると解釈することができる。

しかし、立法上は対価に対して課税すると表現されており、消費に対して課税する仕組みとしては明確とはなっていない。そのため、対価を伴わない取引に対してはのみなし譲渡を除き課税されない点が課税ベースを制限している<sup>132</sup> とすれば、消費という事実に着目して課税すべきである。

なお、消費税法におけるのみなし譲渡は、法人税法は 22 条、所得税法は 40 条により、取引相手を限定せずに、無償低額による資産の譲渡から所得が発生することを前提に時価課税することとしていることと比較すると、合理性に乏しい<sup>133</sup> 部分があり、所得税法や法人税法のみなし譲渡とは性格を異にしているところがある。

---

<sup>129</sup> 消費税の担税力について①消費そのもの、②消費支出(消費者の購買能力)、③事業者の販売能力、④事業者が付加した付加価値の4つを考えることができるが、考え方からは④の付加した付加価値である。田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏『租税法の発展』274～277頁(有斐閣・2010年)

<sup>130</sup> のみなし譲渡規定は、個人事業者又は同族会社の役員等のその立場を利用した恣意的経理に対する租税回避の防止を意図した規定であるとも解されるが、FRINGE・ベネフィットに対する課税であるとも考えられるとする。しかし、その範囲が一部のため議論の余地があるとしている。山田・前掲注13・96頁

<sup>131</sup> 金子宏「総論—消費税制度の基本的問題点—」『消費税』日税研論集30号・日本税務研究センター・11頁(1995年3月)

<sup>132</sup> 岡村忠生「消費課税とヒューマン・キャピタル」税務弘報60巻2頁(中央経済社・2012年12月)現在の課税ベースの現状は制限的所得概念が支配した所得税の時代と似ており、包括的課税として明確化することが適切であるとする。この考え方を一部借用し、筆者としても、本稿の課税ベースの拡大について、包括的に個人消費を課税ベースとするという考え方に同意する。

<sup>133</sup> 石島弘「消費税“のみなし規定”の問題点」税務弘報37巻16頁(中央経済社・1989年5月)

## ア 個人事業者におけるみなし譲渡

個人事業者の場合、その取引や所有資産をすべて家事用と事業用とに区別することとしており、課税の対象の入り口である「事業として」に該当しないものは、資産の譲渡等にも課税仕入れにも該当しない。しかし、個人事業者が課税されるべき資産の譲渡等を自らに対して行う場合には、対価がなくとも課税する必要がある<sup>134</sup>。

そのため、個人事業者における家事費（消費者の立場としてのもの）は、事業という概念の枠外にあるものであり、当然に仕入税額控除からは除外されるべきものである。課税仕入れの定義が、このような私的消費を一步手前の段階で消費税法の枠から排除している。

消費税法においては「事業として」とはどこまでの範囲を表すのかが通達による、継続、反復、独立したものととの解釈しかなく、不明確な部分がある<sup>135</sup>。

個人事業者の場合、購入時において事業のためのものか家事のためのものかを判断する必要がある点で法人と異なる。そのため、購入時点では事業用のものであったとしても、最終的に家事目的で消費する場合には、最終消費者となる。このような場合に、その資産の税額控除を認めてしまうと、純粹に家事用として購入する一般の消費者との課税の公平を図ることができない。

また、棚卸資産については所得税法 39 条<sup>136</sup> において自家消費の場合の総収入金額算入が規定されており、この考え方をそのまま消費税法に用いたと思われる。

次に用途を変更する場合について検討する。

個人事業者の所有する資産の用途変更（転用）については、課税仕入れを経由して所有する資産（以下「事業用資産」）及び課税仕入れを経由せずに所有する家事用資産（以下「家事用資産」）との間の転用並びに事業用資産について、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れを経由して所有する資産（以下「課税業務用資産」）及びその他の資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れを経由して所有する資産（以下「非課税業務用資産」）との間の転用とがある。

後者の課税業務用資産と非課税業務用資産との間の転用については、どちらからの転用であるかによって、消費税法 34 条及び 35 条によりその仕入税額控

---

<sup>134</sup> 水野忠恒『消費税の制度と理論（租税法研究双書 1）』111 頁（弘文堂・1989 年） 例えば、使用人である家族構成員に対して給与に代えて商品の自家消費を行う場合に仕入税額控除がされてしまうようなことが考えられるとしている。

<sup>135</sup> 本稿においては、この「事業として」の通達解釈は深く触れないものとする。

<sup>136</sup> 所得税法 39 条 たな卸資産等の自家消費の場合の総収入金額算入

除は調整される<sup>137</sup>。

前者の事業用資産と家事用資産との間の転用については、それぞれ取扱いが次のようになる。

事業用資産から家事用資産への転用は、この法4条によりみなし譲渡とされる。しかし、逆に家事用資産から事業用資産への転用については何ら定めがない。個人事業者においては、事業者の立場と消費者の立場というように二面性を持つが、同一の個人であるため取引は生じない。

所得税法上は、このような家事用資産から事業用資産へ転用を行った場合には、たとえ取引がなかったとしても、家事の用に供していた期間の減価の額を取得価額から控除することで簿価を算出し、償却を通じ必要経費に算入することが可能となっている。しかし、仕入れや購入が事業者が生じないため、消費税法の取扱いがないこととなる。この点については整合性を欠いている。

例えば、個人事業者が事務所内に接客用の応接セットを購入した場合、その応接セットの購入は課税仕入れとなるが、その応接セットを自宅に持ち帰った場合には家事用への転用となるため、みなし譲渡として時価課税が行われる。通常、購入時の価額に対しては使用後の時価の方が低価な評価となるが、少なくともその時価部分の消費税を課税することで、購入時の仕入税額の一部に対して課税することができる。

問題となるのは、その後、再度事業用として必要となったためその資産を事務所内に持ち込んだ場合には、課税仕入れとはならないため仕入税額控除は出来ない<sup>138</sup>。しかし、その後再度自宅に持ち帰った場合には事業用資産の転用としてみなし譲渡規定が適用されることになり二度三度課税されることとなってしまう。このような場合、一度みなし譲渡の対象となった資産については、みなし譲渡規定から除外するような立法が必要である<sup>139</sup>。

なお、事業用と家事用との両方に使う自動車のような、いわゆる家事共用資産の取得については、合理的な基準により購入時点で課税仕入れに係る支払対価の額を計算するものとされている<sup>140</sup>が、その使用割合が購入時から大きく変

---

<sup>137</sup> 原則として3年の間の転用が調整の対象となっている。その対象となる期間は、消費税法における帳簿等の保存期間の7年間に延ばすことが考えられる。

<sup>138</sup> 所得税法上は、評価した額を減価償却資産の簿価として計上することにより必要経費に算入することができる。

<sup>139</sup> この疑問と同種の見解がある。熊王征秀「消費税におけるみなし譲渡」税理 52 巻 2009 年 11 月号 84 頁（ぎょうせい・2009 年）

<sup>140</sup> また、課税仕入れに係る資産を一時的に家事使用しても、当該家事使用についてはこのみなし譲渡の規定の適用はないとされ（消費税法基本通達 11-1-4）、事業の用に供しているものを、家事のためにも利用する場合の、その使用部分を明確に区分できない資産に係る利用は使用に

わる場合にはどのようにするのかも明確となっていない。

仮に課税仕入れとその家事用への用途変更が同一年内(同一課税期間)であれば、消費税の申告計算上、仕入税額の対象から除くことができるが、年度をまたぐような場合に発生する問題である。

次に個人事業者が自家消費を行う場合の評価について検討する。

自家消費は対価がない取引である。対価という課税標準がないために、例外的にみなし規定を設けている。この自家消費をした場合、時価で計上することを基本としているが、通達において、仕入価額以上で、かつ、時価の50%以上の金額でもって認めるとしている<sup>141</sup>。

この取扱いは、所得税法の取扱いを用いていると思われ、通常の販売価額での課税をすべきである<sup>142</sup> とする考え方があるが、消費税法も同様の趣旨からの課税を行うべきかどうか問題となる。

所得税法も消費税法も、時価相当額をそれぞれ課税標準に含めるとしているが、棚卸資産の場合にはそれぞれ通達上で特例が定められている。おおまかにまとめると、いずれも仕入金額<sup>143</sup> 以上であることを前提に、時価の70%以上とする所得税法と50%以上とする消費税法となっている。

なお、所得税法の場合には、個人の自己消費について所得税法39条の規定により総収入金額にその時価を算入することとし、通達において、棚卸資産の場合には、通常の販売価額の70%以上の価額を算入すればよいとされている。一般の棚卸資産については、差益率がおおむね30%以下であると考えられたところから付けられたものであり、通常は小売価額でなければ入手できないところを、卸価額で入手するのであれば、原価と時価の70%との価額との差額があるのであれば、これを経済的利益として課税しているのではないか<sup>144</sup> というような意見がある。

何故消費税法が50%以上としているかの根拠は不明確であるが、所得税法が原価と時価の差額に対して課税することに対し、消費税法は仕入価額以上であることを第一の目的として、原価と時価との差額に対しての課税を重要視していないことを表しているともいえる。

消費税法28条1項2号では、個人が消費又は使用の時ににおける当該消費し、

---

は該当しないとされている。(消費税法基本通達5-3-2)

<sup>141</sup> 例えば、仕入価額80 時価110の場合、仕入価額80以上で、かつ、時価50%の55以上であることを要件としているため、80をみなし計上することを要求している。

<sup>142</sup> 酒井・前掲注94・271頁

<sup>143</sup> 所得税法上は取得価額である。

<sup>144</sup> 大島隆夫・西野襄一『所得税法の考え方・読み方』307～310頁(税務経理協会・1987年)

又は使用した資産の価額に相当する金額を課税資産の譲渡等の対価の額とみなして、消費税の課税標準に加えることとしている。ここでは、消費又は使用の時における価額とされているため、いわゆる時価がいくらかということになるが、棚卸資産の場合には通常の販売価額、そうでない場合には時価の算定が必要となっている。

#### イ 法人におけるみなし譲渡

次に、法人におけるみなし譲渡について検討する。

消費税法4条4項2号においては、法人が資産をその役員に対して贈与した場合における当該贈与を、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなすとされている。

この2号の規定も、同1号の規定と同じく消費に負担を求めるものであり、その消費とは法人が行った課税仕入れの部分である。そもそも、1号の個人事業者のケースと異なり、法人が行う仕入れ（取得）については家事用資産の概念はないため、いずれも課税仕入れとなることが入り口となる。

ここで問題となっているのは、現在の法4条4項2号では、資産の貸付け及び役務の提供に関する事項が触れられていないことである。

役員に対する無償による資産の貸付けや役務の提供をしてもこの2号に当てはまらない<sup>145</sup>とすることは少し甘いのではないか、という意見に対して拡張解釈を避けたという意味である<sup>146</sup>と回答している。これ以上深く触れられていないが、譲渡以外に範囲を広げる場合には、対価とみなすものを何にするのか、そしていくらにするのかの評価が困難だったからと思われる。

法人の役員に対する贈与に関しては、法人税法と所得税法で次のように取り扱われる。

法人税法においては、贈与であっても低額譲渡であっても時価による譲渡とされており、時価と対価（贈与の場合は0）との差額について、相手が役員に対する場合には役員賞与として損金不算入、従業員に対する場合には給与となり損金算入とされる。また、雇用関係がない場合には寄附金課税が行われる。

所得税法においては、個人の所得に対して課税が行われる。ここでいう所得とは、一般に各人が収入等の形で新たに取得する経済的(価値)利得<sup>147</sup>を指す。そのため、役員が法人から贈与を受けた場合には、新た経済的利得を獲得して

---

<sup>145</sup> 消費税法基本通達5-3-5

<sup>146</sup> 木村剛志元国税庁消費税課係長の意見 大島・前掲注31・33頁

<sup>147</sup> 金子・前掲注20・175頁 取得型(発生型)所得概念(accrual type concept of income)を引用している。

いるのであるから、これに給与所得として課税する<sup>148</sup>。また課税するに当たってはその価値を測定することが必要であるが、所得税法においては、その物を取得する時における価額としている。

なお、法人が資産を役員に譲渡した場合において、その対価の額が当該譲渡の時における当該資産の価額に比し著しく低いときの低額譲渡については、その価額に相当する金額をその対価の額とみなしている。

消費税法上のみなし譲渡規定は、原則として時価課税をすることとされており、法人の役員に対する贈与と同じ課税を行う意味で必要な規定となっている。

法人が行う贈与及び低額譲渡については、その対象となる資産をその役員が使用するという行為に繋がるものであり、最終的に一般消費者と同様に消費することになる。

そこで、役員自身に課税することに代えて法人がその対価相当額を時価として課税することとしている。この贈与及び低額譲渡は実質的に役員に対する給与の性質をもっているといえるため、そもそも付加価値を構成する支出であるから、その無償取引に対しては適正価額で課税すべきであると言える<sup>149</sup>。

無償である贈与の場合にはみなし譲渡規定により、低額譲渡である場合には課税標準について定める消費税法 28 条の但し書きにより時価相当額を課税標準に含める、とすることで補完している。

しかし、役員以外の者に対して行う低額譲渡や役員及び役員以外の者に対して行う役務の提供については、この規定に含まれないことから、課税漏れが生じている<sup>150</sup>。

## ウ 諸外国の制度との検討

このみなし譲渡規定については、各国において導入されている。

なお、EU における付加価値税共通制度第 16 条においては、「一部又は全部が前段階税額控除の対象とされた事業用の資産を、その課税事業者またはその従業員が個人的に利用した場合や、より一般的にその事業目的以外のためにそれらの事業資産を使用した場合には、無償で譲渡した場合であっても有償による譲渡があったものとみなされる。しかし、事業用のサンプルまたは少額の贈

---

<sup>148</sup> 雇用関係がない場合には、一時所得として課税がされる。

<sup>149</sup> 水野・前掲注 134・115 頁

<sup>150</sup> 法人税法は、法人税法 22 条 2 項により、無償による資産の譲り受けに係る収益の額を課税標準の所得金額に含めている。消費税は無償取引を原則として課税対象から除外しているために、みなし規定をおいているが、消費税法の課税標準を明確に補足することを放棄した結果として、強引にみなし規定をおいているに過ぎないのではないか、とする意見がある。石島・前掲注 133・17 頁

答品としての利用する場合には、これらの対象となる資産の譲渡とみなされない」とされており、事業から外れる課税仕入れについての対処を求める旨が記載されている<sup>151</sup>。そして、各国においてそれぞれの規定がおかれている。

これを受けて、イギリスの場合には、無償による資産の譲渡については、事業遂行上の資産の譲渡である場合に限り、市場価格による譲渡があったものとみなすとしている。ただし、試供品としての贈与や 50 ポンド以下の商品や生産物の贈与については課税しない<sup>152</sup>。

消費税法上のみなし譲渡を確認したが、計算方法としては、資産の譲渡等とみなすことで課税標準額に含めることとして計算がなされている。市場価格を評価額とし、そこに新たな課税を行うという考え方<sup>153</sup>が反映されている。

イギリスの場合には、日本のみなし譲渡と異なり、みなし販売等として、対象者にその私的利用を行う従業員を含め、事業用資産の個人使用や、サービスの個人利用にも課税している<sup>154</sup>。これは、EU 第 6 次指令においては、資産の譲渡及び役務の提供について、16 条及び 26 条<sup>155</sup>に規定がされており、仕入税額控除の対象となった資産を事業者自身または従業員に対して無償で譲渡する場合等の事業目的外の用途に使う場合、そして、無償による役務の提供を事業者自身または従業員に対して行う場合には、有償による譲渡または役務の提供とみなすとしているものを受けた規定と考えられる。

なお、EU 以外の例えば韓国においては、自家供給、個人的供給、事業上の贈与や廃業時の残存資産がみなし譲渡とされており<sup>156</sup>、仕入税額に対する課税と別枠でこのみなし譲渡規定が存在している。自家供給とは、自己の事業に関連して取得した資産を、自己の事業のために直接消費する場合等をいい、個人的供給とは、事業と関係なく個人目的で消費する場合や顧客や不特定多数の人

---

<sup>151</sup> Council, *id.*, art16 この 16 条は資産の譲渡の範囲に含めるものとして規定されているが、17 条が加盟国間で資産を移転する場合についてもみなし譲渡として規定されている。天野・前掲注 44・74 頁より引用

<sup>152</sup> Gordon & Manzano, *supra* note57, at 2352, 2439.

<sup>153</sup> 日本のみなし譲渡がこの考え方を採用しているのか、または、所得税法及び法人税法の規定を準用した結果、現在の方法になったかは定かではない。

<sup>154</sup> Gordon & Manzano, *supra* note57, at 2439-2443. なお、みなし販売等の表現は税理士法人トーマツ『欧州主要国の税法（第 2 版）』152 頁（中央経済社・2008 年）のものを用いている。

<sup>155</sup> 16 条はみなし譲渡の規定であり、課税対象取引を規定する中で、資産の譲渡とみなす取引について記載されている。なお、26 条は 3 章として役務の提供に関する取扱いを規定する中で、役務の提供とみなす範囲を定めている。Council, *id.*, art 16, art26

<sup>156</sup> 三逸会計法人「韓国の附加価値税」月刊国際税務 31 巻 60 頁（中央経済社・2011 年 7 月）また、韓国以外の例えば中国の増値税においては、自家製品等を集団福利のためや個人のために自家使用する場合、自家製品や購入物品等を現物出資、現物配当、無償贈与する場合等に適用される。中国税制研究グループ『中国の税制』55 頁（大蔵財務協会・2004 年）

に贈与または低額で譲渡する場合等をいう<sup>157</sup>とされている。自家供給だけでなく、事業上の第三者への贈与について課税範囲に含めることは、実際に消費を行う者に対して課税できないケースまでも想定しており参考にすべきである。

財貨に対する付加価値税の課税標準について、金銭により対価を受ける場合にはその対価とするが、不当に低い対価の場合や、対価を受けない場合においては、その財貨の時価を課税標準とする<sup>158</sup>ことは、ほぼどの国の消費税（付加価値税）でも共通となっている。

## （２）私的消費に対する課税についてのアプローチ

私的消費に対する課税については、二つのアプローチが考えられる<sup>159</sup>。

一つは、私的消費とされる課税仕入れに係る消費税額を、その事業者の仕入税額控除に含めないとする方法により、その事業者に結果として負担させる方法である。この場合には、課税仕入れの範囲に含めない方法と、あるいは法32条<sup>160</sup>のような税額としての調整（控除）が考えられる。

日本の仕入税額は、インボイス方式ではなく、帳簿に基づくいわゆるアカウント方式により計算されるため、課税仕入れに含めない方法を採用することができる。しかし、課税仕入れ定義を変更するよりは、その仕入税額を否認するための立法の方がその後の範囲の拡大等を考慮しても、法的安定性の点で優位である。

もう一つは、新たに私的消費に対する課税が発生したと考えると課税標準額に含める方法である。消費税法は、消費を認識する手段として、前段階での対価に対して課税する方法を採用しているため、消費に対して課税するには資産の譲渡等の対価の額が必要となるが、その対価の額がないため現行のみなし譲渡と同様の課税を行うこととなる。みなし譲渡の規定が、私的消費に対する課税をカバーしていることから考えるとスムーズに入ることもできる。このみなし譲渡の規定は、その消費に相当する時価を課税標準額に加算する方法を採るが、

---

<sup>157</sup> 三逸会計法人・前掲注167・61頁

<sup>158</sup> 税理士法人トーマツ・前掲注107・66頁

<sup>159</sup> フリンジ・ベネフィットに対する付加価値税の取扱いとして課税方法が2つある。1つは事業者が購入したフリンジ・ベネフィットの価格を売上高に含めて課税し、フリンジ・ベネフィットの仕入税額控除を行う方法と、もう1つは、仕入税額控除を認めない方法である。そして事業者が付加価値税額を負担する立場に立つため、経済上の観点からは仕入税額控除を認めない方法が望ましいとする意見がある。知念・前掲注63・44～45頁

<sup>160</sup> 仕入れに係る対価の返還等の特例と同じく、課税仕入れ等の税額から控除し、その後に課税売上割合を乗じて、控除対象仕入税額を計算する方法。なお、平成2年に廃案となった際の課税方法も、課税仕入れ等の税額に含めないとするものであった。

消費税法 39 条 3 項<sup>161</sup> のように、課税標準額に対する消費税額とみなして別途加算する方法も考えられる。

消費税法が想定する消費や使用という課税の対象となるべきものの性質については、その場で消費されるサービスや、消費される消費財のような即時性の強い性格のものと、消費するというよりは長期的に利用できる資産などの資本財のような即時性の弱い性格のものがある。前者はその消費の測定はその場で計算しやすいが、後者はその測定が困難である。付加価値税が規定しているみなし譲渡に類する規定もこの両者を使い分けている。

そこで、消費税の法的性格からの妥当性を検証する。

#### ア 消費税の法的性格

消費税法においては、消費という行為があることを前提に、課税資産の譲渡等の対価の額を課税標準とし課税する。時間的な制約のある役務の提供、例えばレストランでの食事、交通費、光熱費などその役務の提供を受けている時間やその時間に行われる各種サービスなどはその時点で、実際に消費が行われ課税関係が終了する。しかし、資産の譲渡について課税することについては、その譲渡時点では消費の有無は認識できないが、他に課税方法がないこともあり、その資産がその後において消費するであろうという前提で容認される。

事業者が消費をするという私的消費に対して課税する場合、この課税時期のタイミングは、上記例示のようなレストランでの食事の場合、消費を行う個人事業者や役員等が即時消費を行うため、その役務の提供を受けた時が課税時期である。これが、役員が私用で使う物を法人が贈与するというみなし譲渡については、法人が購入した時点で課税仕入れが生じているが、実際にその物が更に役員へ移転するというもう一つの課税時期が生じる。

このように、私的消費に対して課税を行う場合、その私的消費はどちらの時点で発生するのかにより区分することが必要となる。

現行のみなし譲渡規定が、個人事業者の自家消費も法人の役員への贈与のいずれも物の移転がある場合に限り捕捉し課税していることは、その移転時において新たに消費が発生していると考えていることの表れである。

これに対し、レストランでの食事などの即時最終消費が行われる役務提供のようなものは、その時点で課税関係が終了しているため、事後的に仕入税額の調整をすることが本来の消費税の課税趣旨に沿った課税となる。

---

<sup>161</sup> 消費税法 39 条「貸倒れに係る消費税額の控除等」3 項の貸倒回収に係る消費税額（申告書においては控除過大調整税額と表現される）については、課税標準額に対する消費税額に別途加算する方法をとっている。

消費税法は法人税法や所得税法のような所得課税の税法と異なり、あくまで課税標準は課税資産の譲渡等に限定され、仕入税額控除は税額控除規定の一つとして位置づけられている。また、消費税法では仕入れの概念を法人税と所得税のように主として費用収益の対応によって算出せずに、資本財の購入は直ちに仕入れとして控除され、償却の概念もないという点で大きく異なる<sup>162</sup>。

この仕入税額控除は、消費税法 30 条において「…課された又は課されるべき消費税額の合計額を控除する」と規定されているが、法的位置付けが曖昧となっており、税額控除としての特例にすぎないとする意見と仕入税額控除として当然の権利であるとする意見が学者間でも分かれている<sup>163</sup>。

前段階税額控除方式という立法上の前提を否定する可能性があり、単に特例として言い切ることに疑問が残り、消費税法 30 条 7 項にいう帳簿及び請求書等の保存の不備により実際に控除が否認されることがあるため、権利とも言い切れない。確かに控除ができない場合には、消費者と当該事業者とで二重に課税されることになるともいえるため権利であるともいえるが、法体系上からは権利規定とは言い切れず、他の税法と同様の税額控除の枠を超えるものではない。あえて表現するなら、課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿及び請求書等の保存を求めた上で、さらに宥恕規定<sup>164</sup> を設けてまでその保存を求めていることから、事業者に対して仕入税額控除の立証責任を押しつけ、その責任を全うすることを期待しているような規定であると考えられる。

なお、免税事業者や簡易課税制度を利用する課税事業者にとっては、本来の仕入金額そのものから仕入税額を算出する機会が失われており<sup>165</sup>、この意味でも仕入税額控除は、課税標準とまったく別物の位置付けとなっている<sup>166</sup>。

---

<sup>162</sup> 水野・前掲注 134・102 頁

<sup>163</sup> 一例を紹介すると、仕入税額控除は事業者に無条件で与えられた権利ではなく、前段階で消費税を支払った事実が証明されたものについてだけ認めるものであるため、特例にすぎないとする意見（多田雄司）と、累積課税の排除は消費税の生命ともいうべきものであり、正しい税額を追及する上では過大な仕入税額控除も過少な仕入税額控除も許されない（田中治）とする意見である。山本・前掲注 56・71 頁

なお、田中教授においては、仕入税額控除の存在理由について、計算の便宜等の技術的理由によるものと考えれば、事業者にとっての特典ではなく権利と言うべきであるとしている。田中・前掲注 129・277～278 頁

<sup>164</sup> 消費税法 30 条 7 項において、「ただし、災害その他やむを得ない事情により、当該保存をすることができなかったことを当該事業者において証明した場合は…」として宥恕規定がおかれている。

<sup>165</sup> 消費税法 9 条 4 項及び同法施行規則 11 条 1 項に規定する「消費税課税事業者選択届出書」を提出する場合を除く。

<sup>166</sup> 所得税法でいう収入と経費、法人税法でいう益金と損金のような関連性がないところに問題点が残るが本稿においてはまずは仕入税額控除がされることを前提としておく。

## イ 具体例による検討

即時性の強い性格の消費として、例えば飲食を伴う交際費について課税を行うとする。このような課税については、その消費段階の支払われる対価について課税すべきであり、サービスの提供側であるレストランに対価を支払い、食事をする接待客やその事業者の従業員等がその消費行為を行う。このような行為は対価の支払いと消費する時点が同一であり、その飲食行為以外に新たな消費が生じることはない。このことから、新たに課税する概念はそぐわず仕入税額の範囲内で調整することが妥当と考えられる。

また、法人が購入した資産を、その法人が利用する場合やその法人の従業員が消費使用する場合などを考えてみる。このような資産の移転については、即時に消費されることが保証されず、時期のずれることが想定される。

法人の購入した資産が棚卸資産である場合には課税仕入れに含め仕入税額控除の計算が行われる。そしてその後、用途を私的消費に切り替えた場合に調整することになる。

用途変更が同一課税期間である場合の経理処理は、通常仕入れから除外し、その他の諸経費への勘定科目への振替を行うことが一般的であると思われる。そのため、私的消費に係る課税仕入れをその範囲から除くことで、その私的消費に対する課税を行うことができることになる。経理処理のアプローチからはこの方法が望ましいように思う。しかし、その贈与により新たな消費が発生すると考える場合には、現行のみなし譲渡の方法により課税する方が妥当である。

なお、用途変更が同一課税期間でない場合については後述する。

## ウ 対価による調整と税額による調整

私的消費に対する課税について、一つ目に、新たに消費が発生すると考えるものについては、その時価を課税資産の譲渡等の対価の額に含める方法と、課税標準額に対する消費税額に直接加算する方法<sup>167</sup>とが考えられ、二つ目に、即時消費される交際費のような私的消費に課税する場合には、課税仕入れに係る支払対価の額から除く方法と、控除対象仕入税額から除く方法とが考えられる。そこで、それぞれを対価で調整するか税額で調整するかを検討したい。

一つ目の新たに消費が発生すると考える場合には、先ほど述べたように、現行のみなし譲渡の方法による課税が妥当である。

現行のみなし譲渡は、その時価相当額を課税資産の譲渡等の対価の額とみなして課税標準額に含める方法を採用している。このような計算の場合、その額

---

<sup>167</sup> 消費税法 39 条貸倒れに係る消費税額の控除 3 項に規定する控除過大調整税額の取扱いと同様に考える。

が課税売上割合に含まれ、その課税期間中の他の仕入税額控除の計算に影響を与えることになる。新たな課税が生じている場合には課税売上割合に含むことが可能なこの方法が好ましい。

なお、他の仕入税額に影響を与えない課税方法として税額を別途加算する方法がある。課税標準額に対する消費税額は、所得税法や法人税法のように課税所得によって適用される税率が異なるものではなく、仮に複数税率が導入されたとしてもそれぞれに税率を乗じて計算することが想定されるから、税額に別途加算することも可能である。しかし、新たに消費が生じたと考える場合には、その課税期間中の課税売上割合に含まれない点で合理性がない。あくまで、消費税法 39 条貸倒れに係る消費税額の控除の適用があった後の控除過大調整税額のような調整に用いられるように、過去の修正に類似する場合について課税方法として用いられることが妥当である。

二つ目の即時消費される交際費のような私的消費に課税する場合には、改めて課税を行う必要がないため、課税仕入れ側からのアプローチを検討する。

課税仕入れから除く場合とその税額を除く場合とでは、計算過程こそ異なるものの、課税売上割合により計算された結果の税額を用いる限り結果は同じとなる。日本以外の国においてはインボイス方式が採用されており、仕入税額控除の計算は税額が基準となっており、仕入税額を調整することで問題はない。立法上も課税仕入れのような定義された範囲に除外規定を設けるのではなく、現行法の課税仕入れの解釈のままに、新たに税額による調整を立法する方が簡素である。

現在の日本の仕入税額控除は帳簿方式によって行われており、交際費にしても厚生費にしても、原則として帳簿を備え付けることとされている現状においてはその対価は把握できる。即時に消費されるものに対する課税は、課税仕入れに係る支払対価の額から除外することも課税仕入れ等の税額を除外することも可能であるが、課税仕入れそのものの定義に除外規定を設けるよりも課税すべきものを新たに加える形で課税仕入れ等の税額に加減算する方が良い。

## エ 中小事業者等のケース

一部の中小事業者には消費税法 9 条「小規模事業者に係る納税義務の免除」または同 37 条「中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例」が適用される場合がある。以下、法人が役員に物を贈与する例により検討する。

中小事業者においては、継続する各課税期間の消費税の計算が、消費税法 9 条小規模事業者に係る納税義務の免除と消費税法 37 条中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例の規定により異なっている。

例えば、棚卸資産の購入時においては、事業用と認識していたものを、課税

期間をまたいで、その事業者が役員に贈与する場合にはどうなるかを、仕入れ時と贈与時のそれぞれの課税期間で、①課税事業者と免税事業者であった場合、②簡易課税と本則課税であった場合に分けて考える。

①のケースでは、棚卸資産の場合、事業者が課税仕入れ時に免税事業者であった場合には仕入税額控除を行わないが、課税事業者となった課税期間において消費税法 36 条納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整により、課税仕入れ等の税額とみなされた額が新たに控除されることとなる。この課税事業者となった期間においてその贈与を行う場合には、私的消費に対する課税が必要となる。

また、事業者が課税仕入れ時に課税事業者であった場合には仕入税額控除が行われるが、翌課税期間が免税事業者である場合にも同法 36 条により仕入税額控除から控除する調整が行われる。そのため、免税事業者となった後にその贈与を行う場合には、計算の機会がないことになるが、課税事業者であった課税期間中の課税仕入れであったとしても、既に仕入税額控除の計算の対象から外れているため、結果として新たに課税をする必要はないことになる。

しかし、棚卸資産でない資産を私的消費した場合には話が変わってくる。

免税事業者であった課税期間に購入した資産を課税事業者である課税期間に贈与を行う場合、そもそも仕入税額控除の対象となっていないのであるから、否認をする必要性がないので問題はないが、課税事業者であった課税期間に仕入税額控除を行った資産につき免税事業者である課税期間に贈与を行う場合には調整する余地がないこととなり、不公平が生じることとなる。

このケースに対して課税を行うには、課税仕入れのあった時期しかないが、その課税仕入れのあった課税期間に贈与がない以上課税する機会は失われることになり、結果として免税事業者と課税事業者との不公平感を増加させる結果になる。

②のケースでは、簡易課税制度により仕入税額控除を計算した場合、課税仕入れが考慮されないので、簡易課税である課税期間に購入し、本則課税である課税期間に贈与をした場合、課税仕入れに係る消費税額を実額により計算する機会を失っており、申告上控除の対象となったみなし仕入れ率により計算された税額は課税仕入れを反映させたものではないため、課税すべき税額はいくらかになるのかというところも問題となる。

個人事業者及び法人である事業者について、消費税法上は簡易課税制度を利用する事業者について帳簿の記録に関する保存を要求していないが、所得税法

と法人税法において帳簿等の保存を要求されており<sup>168</sup>、その課税仕入れの支払対価の額の把握はできるため、仕入税額の否認による方法も可能となる。

なお、簡易課税における事業区分は、第一種から第五種まで分かれており、棚卸資産の贈与である場合には第二種、製造物であれば第三種、自己所有の固定資産の贈与であれば第四種というようにそれぞれのみなし仕入れ率を乗じて仕入税額控除の計算を行う仕組みとなっている。簡易課税制度が適用される課税期間のみなし譲渡については、更に仕入税額が再計算されることから、仕入れ時の支払対価の調整という意味合いは失われる。現在のみなし譲渡に関する法の適用に問題がないとするならば、新たに贈与時に消費が生じているとする解釈の中で課税していることを意味している。

### (3) 私的消費に対する課税のまとめ

本稿において、私的消費は、そもそも仕入税額を控除すべきでないとするレストランでの飲食代などの即時消費されるものと新たに消費が発生するためこれに課税するという現行のみなし譲渡に代表されるものとに区分している。

新たに消費が発生していると認識する場合には、消費税を課税すべきであるが、対価が存在しない場合には課税することができないため、みなし譲渡規定により課税されている。

資本財として利用される車両や建物の場合、その事業者内での私的利用<sup>169</sup>について、新たに消費があると認めた場合にはこのみなし譲渡規定により課税することが妥当であると考え。車両については、既に紹介したとおり、過去に日本でも課税が検討されていたが、当時は課税仕入れ等の税額に2分の1を含めないとする定率による課税であった。仕入れ時の用途及びその後の用途がどうなるかを厳密に判断せず一律に課税するというものであったが、法人税法の損金性についてはその全額が認められていることを考慮すれば、あくまで政策的な課税であったと思われる。現在の日本の税法、特に法人税法上にこのような私的利用の考え方が浸透していない段階では消費税法が介入するには時期尚早であると判断する。

---

<sup>168</sup> 法人税法 150 条の 2、所得税法 231 条の 2 に規定する帳簿の備付け義務がある。なお、所得税法 231 条の 2 は平成 26 年以降において不動産所得、事業所得、山林所得を生ずべき業務に係る帳簿の保存が求められるため、個人事業者全体をカバーすることになる。

<sup>169</sup> 事業者内での私的利用について、ここでは消費税の納税義務者である事業者として用途変更を行う場合と考え、個人事業者の自家消費のように、個人事業者から一消費者たる個人への用途変更は含まない。ただし、日本において明確な私的利用の範囲は存在していないことに留意する。

即時に消費され、または使用されるようなものと位置づけたレストランでの飲食代や旅行代などは、所得税法、法人税法ともに事業上の経費とされる<sup>170</sup>。これらの経費については、その個人が事業上の時間的、場所的拘束を受けるとしても、その従事する個人が消費したものと位置づけ、その消費に対して課税することは、他の個人との課税の公平を保つ点で必要である。

このレストランでの飲食代や旅行代について、以下において交際費とフリンジ・ベネフィットの供与とに区分して検討してきた事項をまとめる。

交際費は、個人事業者が支出する場合と法人が支出する場合とでは取り扱いが異なる。法人が支出する交際費は、租税特別措置法 61 条の 4 により損金不算入とされるが、個人事業者が支出する交際費については同様の規定はない<sup>171</sup>。

しかし、現行の租税特別措置法 61 条の 4 に規定する交際費の取扱いを参考に、個人事業者及び法人の両方を対象とした交際費に関する取扱いを消費税法上に恒久的な規定をおくことを提言する。

個人事業者と法人が支出する従業員等に対するフリンジ・ベネフィットの供与については、その供与を受ける従業員や役員において新たな消費が生じるという観点でみた場合にはその評価が困難である。仮に評価ができる、または政策的に定率による評価方法等を定める場合には、みなし譲渡に含める課税が妥当である。しかし、その評価は容易ではなく、現に所得税法においてフリンジ・ベネフィット課税が法令によって確立していない状況を考えると、評価を必要としない即時に消費されると考えられる直接的なものに限って課税することが妥当と思われる。

そのため、所得課税とは別に消費税法上でフリンジ・ベネフィットの範囲を定め課税し、その範囲は、その供与を受ける個人と他の一般消費者とを比較し、消費や利用という行為が同じであるものを限定的に列挙する方法が考えられる。

個人事業者に対しては所得税法、法人に対しては法人税法がそれぞれ適用されており、消費税法に引用できる部分がないかを検討したが、私的消費に対する消費税の課税は、消費税法独自の私的消費の概念による立法が好ましい。

その私的消費の概念により、個人事業者と法人がその事業主自身や従事する従業員等に対して支出する私的消費については、他の一般の消費者との課税の公平の観点から消費税を課税するべきである。

---

<sup>170</sup> レストランでの食事代や旅行代が、役員や従業員等の給与として課税されたとしても、その事業者にとっては経費となる。また、金銭以外の給付についても源泉徴収の対象となる。消費税の課税は、所得税や法人税が課されるかどうかによって左右されるものではない。

<sup>171</sup> 本稿は個人事業者の支出する交際費について所得税を課税すべきとの議論をするものではないが、筆者は何らかの定率による課税があっても良いと考える。

## おわりに

私的消費に対する消費税の課税については、わが国以外のほとんどの国で行われており、その私的消費の範囲は各国で異なっている。欧州においては、グリーンペーパーに提言されるように事業目的と非事業目的との用途変更があった場合の税額控除等の問題が未だ残っている。

本稿では、私的消費の範囲を明確にするために、私的消費の諸外国における認識を確認した。さらに、FRINGE・ベネフィットと交際費、寄附金について関連するものを検討した。消費税法では、これらの項目を消費税法基本通達で課税仕入れに該当するかどうかを示しているが、筆者としてはその範囲について疑問がある。

また、この私的消費に対する消費税の課税は、消費税法の導入時に消費税法4条4項のみなし譲渡規定により行われているが、その後の議論は進んでいない。

平成26年4月に予定される消費税の増税は、事業者に消費税負担の軽減を今まで以上に意識させる。今の消費税法では、「事業として」の範囲が広く、事業者が行うFRINGE・ベネフィットの供与や交際費の支出となる課税仕入れが仕入税額控除されることにより消費税負担の軽減が生じてしまう。

例としてあげられることが多い個人事業者及び法人が支出する飲食代は、一般消費者が支出する飲食代とに消費税負担の差が明らかに生じる。消費税負担の軽減を目的として支出されることがないように、このような私的消費に対してはしっかりと課税すべきである。

また、私的消費に対する消費税の課税方法については、現在のみなし譲渡による課税が行われている。課税標準に対して、むやみにのみなし規定を混入することは好ましくない。しかし、消費税法が取引の対価に課税するという方法を採用している以上、新たな消費を認識する形で課税するのであれば、のみなし譲渡の範囲を拡大するしかない。

しかし、即時消費され、または使用されるものに対しては、その支出額である課税仕入れに係る支払対価の額をもとに仕入税額控除を制限できるため、のみなし譲渡の範囲を拡大するよりも導入しやすいと考える。

この私的消費に対する消費税の課税の議論が、本格的に行われる場合には、車両と交際費に関するものが議論された平成2年の経緯を踏まえて行われることが予想される。

車両やその他の資本財は、利用期間に応じた利用に課税されるものであるため、課税仕入れを行った時に私的消費となるものかどうかの判断が難しく、その評価も困難である。まずは、日常的に一般消費者が消費する飲食代等を中心

とした交際費やフリンジ・ベネフィットの供与の中から私的消費の範囲を定義付けた上で、事業者に対してこの私的消費に対して課税することを優先すべきと考える。

筆者としては、事業者と一般消費者との不公平感の改善がまず必要と考える。

今後ますます存在感が増大する消費税において、本来の消費税の趣旨とされる広く消費に対して課税されることを期待し、本稿における検討が私的消費に対する課税の議論の一助になれば幸いである。

(参考文献)

- 秋山高善「消費税法第36条の趣旨の探求を通じた消費税法の再検証の必要性」  
税研146号138頁～142頁(2009年7月)第31回日税研究賞入選論文集
- 石弘光『消費税の政治経済学』(日本経済新聞出版社・2010年)
- 石島弘『課税権と課税物件の研究(租税法研究第1巻)』209～288頁(信山社・2003年)
- 石島弘「フリンジ・ベネフィット課税の問題」金子宏編著『所得税の理論と課題』(税務経理協会・1996年)
- 石島弘「フリンジ・ベネフィットー現物給与の検討を中心としてー」租税法研究17号(1989年)
- 石島弘「消費税“みなし規定”の問題点」税務弘報37巻13～20頁(中央経済社・1989年5月)
- 今村隆「再論・課税訴訟における要件事実論の意義」税大ジャーナル10(2009年2月)
- 岩下忠吾・熊王征秀・上西左大臣「消費税の課題と展望」税研155号1頁～14頁(2011年1月)
- 碓井光明「フリンジ・ベネフィットの課税問題」金子宏編『所得課税の研究』165～203頁(有斐閣・1991年)
- 浦東久男「消費税法の課税対象と非課税取引・輸出免税措置について」財団法人納税協会連合会『総合税制研究4』1～21頁(清文社・1996年3月)
- 占部裕典『地方公共団体と自主課税権』265～271頁(慈学社出版・2011年)
- 大島隆夫、木村剛志『消費税法の考え方・読み方(5訂版)』1～116頁、237～295頁、390頁(税務経理協会・2010年)
- 大島隆夫・西野襄一『所得税法の考え方・読み方』税務経理協会(1987年)
- 大蔵省主税局税制第2課『消費税法のすべて』(大蔵省印刷局・1989年)
- 大淵博義『交際費課税の拡大化と寄附金との判別の基準』MJS判例研究会講演レジュメ(出典<http://www.mjs.co.jp/seminar/kenkyukai/>)(2007年9月)
- 尾崎護編『消費税法詳解』61～71頁、369～371頁(税務経理協会・1990年)
- 尾崎護『平成2年度税制改正要綱について』租税研究485号(1990年)
- 金子宏『租税法(第17版)』(弘文堂・2012年)
- 金子宏『租税法理論の形成と解明 上巻』3～88頁、264～299頁(有斐閣・2010年)
- 金子宏「総論」『消費税』日税研論集30号・日本税務研究センター・(1995年3月)
- 鎌倉治子『諸外国の付加価値税(2008年版)』(国立国会図書館調査及び立法考

査局・2008年10月)  
韓国・ソウル KPMG 三晟会計法人「韓国での事業活動における FAQ」International Taxation 24 卷 4 号 32～36 頁 (税務研究会・2004年4月)  
北野弘久『税法問題事例研究』109～112 頁 (勁草書房・2005年)  
木村剛志『実務家のための消費税実例回答集 (7訂版)』114～115 頁、496～501 頁、513 頁、561～565 頁、597 頁、604～606 頁、638～641 頁、966～969 頁 (税務研究会出版局・2008年)  
木村剛志・前田忠章・大森正嘉編『消費税法基本通達の徹底解明』83～91 頁、286～291 頁 (ぎょうせい・1997年)  
熊王征秀「消費税におけるみなし譲渡」税理 52 卷 2009年11月号 82～89 頁 (ぎょうせい・2009年)  
K・ティプケ著 木村弘之亮・吉村典久・西山由美 監訳『所得税・法人税・消費税—西ドイツ租税法—』289～351 頁 (木鐸社・1988年)  
高正臣訳 金完石「韓国の附加価値税における仕入税額控除—仕入税額不控除を中心にして—」立命館法学 第 311 号 79～118 頁 (2007年第1号)  
高正臣「イギリス付加価値税法の仕組みと仕入税額控除」税経通信 56 卷 (通巻 797号) 166 頁～178 頁 (2001年12月)  
高正臣「韓国附加価値税法における課税の対象外となる事業の譲渡について」経済研究 47 卷 2号通巻 196号 85～114 頁 (2002年)  
高正臣「韓国付加価値税法の研究」大阪府立大学博士学位論文 26 頁 (2002年3月)  
湖東京至「フランス付加価値税法」関東学院法学 11 卷 173～265 頁 (2002年3月)  
財団法人大蔵財務協会『昭和 63 年改正税法のすべて』(大蔵財務協会・1988年)  
財団法人大蔵財務協会『平成 3 年改正税法のすべて』(大蔵財務協会・1991年)  
財団法人大蔵財務協会『裁決事例集 (第 78 集)』237～251 頁 (大蔵財務協会・2010年)  
酒井克彦『所得税法の論点研究』133～144 頁、230～257 頁 (財經詳報社・2011年)  
佐藤明弘「消費税の仕入税額控除の制限について—95%ルールの見直しと交際費等支出課税—」税大ジャーナル 8 号 (2008年6月)  
佐藤孝一監修『最近の税務訴訟』345～351 頁 (大蔵財務協会・1997年)  
佐藤英明『スタンダード所得税法 [補正版]』(弘文堂・2010年)  
品川芳宣『増補改訂版 重要租税判決の実務研究』490～496 頁 (大蔵財務協会・2005年)

末永英男編著『「租税特別措置」の総合分析－租税法,租税論,会計学の視点から－』1～17頁、147～162頁（中央経済社・2012年）

須田忠行「みなし役員給与（認定賞与）」税理52巻43～50頁（2009年11月号）

税制調査会「平成2年度の税制改正に関する答申・平成2年度の税制改正の大綱・平成2年度税制改正の要綱」租税研究123～138頁（1990年2月）

税制調査会「平成12年7月わが国税制の現状と課題－21世紀に向けた国民の参加と選択－」230～247頁

税理士法人トーマツ編『アジア諸国の税法〔第7版〕』（中央経済社・2011年）

税理士法人トーマツ編『欧州主要国の税法〔第2版〕』（中央経済社・2008年）

税理士法人プライスウォーターハウスクーパース編『中国税法全書2008－2009年版』455～467頁、666～671頁（東洋経済新報社・2008年）

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）

大作七郎編『平成元年版 消費税の取扱いと申告の手引』（清文社・1989年）

武田昌輔「総説」財団法人日本税務研究センター編『認定賞与・寄附金・交際費等の総合的検討 理論と実践』（財經詳報社・2004年）

武田昌輔『法人税回顧六〇年～企業会計との関係を検証する～』（TKC出版・2009年）

武田昌輔監修『DHC コメントール消費税法』3101～3220頁（第一法規・1989年）

田中治「消費税における仕入税額控除の存在理由と判例動向」金子宏編『租税法の発展』273～294頁（有斐閣・2010年）

谷口勢津夫『税法基本講義（第2版）』169～173頁、244頁（弘文堂・2011年）

知念裕『付加価値税の理論と実際』161～185頁（税務経理協会・1995年）

注解所得税法研究会編 植松守雄『注解所得税法（5訂版）』（大蔵財務協会・2011年）

中国税制研究グループ『中国の税制』50～67頁（大蔵財務協会・2004年）

椿隆編『回答実例 消費税質疑応答集』20～21頁、547～613頁（大蔵財務協会・2004年）

TKC 税務研究所編『詳解・消費税 消費税の全貌と会計実務（二次改訂）』（TKC 税務研究所・1989年）

中里実・弘中聡浩・瀧圭吾・伊藤剛志・吉村政穂『租税法概説』（有斐閣・2011年）

成道秀雄『新版 税務会計論（第3版）』（中央経済社・2011年）

西山由美「消費税の中長期的論点－EU付加価値税からの示唆－」東海法学第

39 号 107～118 頁 (2007 年 12 月)

西山由美「消費税の引上げ～望ましい制度設計のあり方」税理 55 卷 18 頁～24 頁 (2012 年 1 月)

西山由美「消費税の課題－複数税率とインボイスの問題を中心として－」租税研究 719 号 16 頁～27 頁 (2009 年 9 月)

西山由美「「良い租税」としての消費税の条件－EU 付加価値税 30 年の検証を踏まえて－」租税研究 733 号 155～168 頁 (2010 年 11 月)

西山由美「消費税の引き上げを前提とした場合の諸問題」租税研究 745 号 59～69 頁 (2011 年 11 月)

西山由美 鈴木雅博「EU 等における付加価値税から学ぶこと」税研 161 号 1 頁～8 頁 (2012 年 1 月)

西山由美「EU 付加価値税の現状と課題－マーズ・レビューを踏まえて－」財務省財務総合政策研究所『フィナンシャル・レビュー』平成 23 年第 1 号 (通巻 102 号) (2011 年 1 月)

沼田博幸「交際費に対する消費税の課税について－仕入税額控除を制限する必要性－」明治大学会計論叢第 2 号 (2007 年 3 月)

沼田博幸「消費課税における事業目的についての一考察－事業者の消費に対する課税を中心として－」明治大学会計論叢第 7 号 (2012 年 2 月)

沼田博幸「EU における VAT の最近の動向について－グリーンペーパーが提起する課題とわが国への含意－」租税研究 749 号 278 頁～320 頁 (2012 年 3 月)

橋本徹『欧米諸国の間接税－EC 型付加価値税と売上税－』(納税協会連合会・1988 年)

林仲宣『所得税法・消費税法の論点 判例・裁決例からみた法解釈の実際』46～73 頁、140～206 頁 (中央経済社・2005 年)

林仲宣・四方田彰・角田敬子『交際費税務に生かす判例・裁決例 53 選 (第 2 版)』(税務経理協会・2011 年)

増井良啓「租税法の形成における実験 国税庁通達の機能をめぐる一考察」東京大学 21 世紀 COE プログラム第 6 回シンポジウムより加筆 (2006 年 3 月)

増田英敏 林仲宣編『はじめての租税法』22～25 頁、88～90 頁、143～152 頁 (成文堂・2011 年)

松沢智『新版租税実体法 [補正第 2 版]』283～308 頁 (中央経済社・2003 年)

水野忠恒『消費税の制度と理論 (租税法研究双書 1)』101～121 頁 (弘文堂・1989 年)

水野忠恒『租税法 [第 5 版]』(有斐閣・2011 年)

水野忠恒「消費税の構造－インボイス型・仕入れ控除型・帳簿型付加価値税の

比較一」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・(1995 年 3 月)  
水野勝『税制改正五十年一回顧と展望一』605～609 頁 (大蔵財務協会・2006 年)

三逸会計法人「韓国の附加価値税」月刊国際税務 31 巻 58～65 頁 (中央経済社・2011 年 7 月)

宮島洋編著 木下和夫・金子宏監修『21 世紀を支える税制の論理 第 6 巻 消費課税の理論と課題 [二訂版]』(税務経理協会・2003 年)

村井正『租税法と取引法』330～339 頁 (清文社・2003 年)

村越未和「フリンジ・ベネフィット課税の強化に関する一考察」会計検査研究 29 号 203～217 頁 (2004 年 3 月)

森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』(清文社・2000 年)

森信茂樹『抜本的税制改革と消費税—経済成長を支える税制へ—』(大蔵財務協会・2007 年)

八ツ尾順一「実質課税原則におけるみなし規定の法理と類型」税理 52 巻 30～35 頁 (2009 年 11 月号)

山田二郎『租税法の解釈と展開 (2)』211～257 頁 (信山社出版・2007 年)

山田裕士『消費税の課税対象と「消費」に関する一考察—フリンジ・ベネフィット及び交際費と消費税』税大論叢 31 号 (1998 年 6 月)

山本守之『税金力 時代とともに「税」を読む』(中央経済社・2009 年)

山本守之『Q&A 消費税の課否判定と仕入税額控除 [新版]』(税務経理協会・2011 年)

山本守之『交際費の理論と実務 (四訂版)』(税務経理協会・2009 年)

山本守之・守之会『検証・税法上の不確定概念 (第 2 版)』(中央経済社・2004 年)

山本守之「課税対象取引と課税対象外取引」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・(1995 年 3 月)

吉牟田勲「仕入税額控除の諸問題—課非混合企業の配分方式及び交際費等の仕入控除否認を中心に—」『消費税』日税研論集 30 号・日本税務研究センター・(1995 年 3 月)

渡辺智之「欧州委員会グリーンペーパーの含意」税務弘報 60 巻 123～131 頁 (中央経済社・2012 年 7 月)

Alan Dolton & Robert Wareham, Tolley's VAT Cases, 201-207,534-535 (2008)

B.J.M,Terra & Avokat Julie Kajus, A guide to the sixth VAT directive, commentary to the value added tax of the European Community Volume B,819-823,842-844,923-932 (1991)

Keith M Gordon & Ximena Montes Manzano, Tiley & Collison's UK Tax Guide  
2011-12, (2011)

Queen Mary & Westfield College, The Reasonable Business Expenses Rule, THE  
CHARTERED INSTITUTE OF TAXATION, *PhD Candidate Centre for Commercial  
Law Studies*

Council Directive 2006/112/EC of 28 November 2006 on the common  
System of value added tax, Official Journal of the European Union