

消費税法の控除対象外と控除対象

河野 惟 隆

1. はじめに

本稿では、国に納付する消費税と、地方に納付する地方消費税とを一括して、消費税等、あるいは消費税額等、さらにケースによっては単に消費税ということにする。消費税等の納税義務者は、事業者である。事業者の納付する消費税額等は、資産の譲渡によって受入れた消費税額等から、仕入れ等によって支払った消費税額等を控除して得られる残額である。ただ、その際に、支払った消費税額等が控除対象と控除対象外との両者に分割される場合があり、又、ある事業年度の控除対象となるものに、過年度の控除対象外が係わる場合があり、さらに、ある事業年度の控除対象となるものに、過年度の消費税額等が係わる場合がある。これら三つの場合は何れも、具体的には、機械装置・建物等の固定資産の仕入れ等に係わる事柄である。本稿では、これら三つのうち、最初の二つについては2と3で検討し、最後の一つについては4において検討する。5で簡単に本稿の結論を述べることにする。

控除対象外の消費税額等については、消費税との関連で、法人税法施行令と所得税法施行令とにそれぞれ触れざるをえない。本稿では便宜上、前者の法人税法施行令を取り上げることにする。

本稿では最初に税法の条文を引用し、その後で、その条文について検討する。

その際に、一々、引用する、ということは断わることなく、引用することにする。尚、引用に際しては断わることなく途中を省くことがあることを予めお断りしておく。

本稿では記号の説明を予め事前に行う、ということはない。用語の直ぐ後に記号を掲げることとし、それによって、記号の説明をしたことに代替する。煩瑣になることを省く趣旨である。

2. 課税仕入れ等の税額

消費税法個別通達

消費税法等の施行に伴う法人税の取扱いについて

(用語の定義)

- 1 (7) 税抜経理方式 消費税等の額と当該消費税等に係る取引の対価の額とを区別して経理する方式をいう。
- (8) 税込経理方式 消費税等の額と当該消費税等に係る取引の対価の額とを区別しないで経理する方式をいう。

本稿では、主として税抜経理方式について考慮することにする。

消費税法

(仕入れに係る消費税額の控除)

第30条 事業者（第9条第1項本文の規定により消費税を納める義務が免除される事業者を除く。）が、国内において行う課税仕入れ又は保税地域から引き取る課税貨物については、次の各号に掲げる場合の区分（省略する——引用者注）に応じ当該各号に定める日の属する課税期間の第45条第1項第二号に掲げる課税標準額に対する消費税額から、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れに係る消費税額（当該課税仕入れに係る支払対価の額に105

分の4を乗じて算出した金額をいう。)及び当該課税期間における保稅地域からの引取りに係る課税貨物(他の法律又は条約の規定により消費税が免除されるものを除く。)につき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。

2 前項の場合において、同項に規定する課税期間における課税売上割合が100分の95に満たないときは、同項の規定により控除する課税仕入れに係る消費税額及び同項に規定する保稅地域からの引取りに係る課税貨物につき課された又は課されるべき消費税額(「課税仕入れ等の税額」という。)の合計額は、同項の規定にかかわらず、次の各号に掲げる場合の区分に応じ当該各号に定める方法により計算した金額とする。

一 当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ及び当該課税期間における前項に規定する保稅地域からの引取りに係る課税貨物につき、課税資産の譲渡等にも要するもの、課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等(「その他の資産の譲渡等」という。)にも要するもの及び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ものにその区分が明らかにされている場合

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も要する課税仕入れ及び課税貨物に係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及び課税貨物に係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した金額

二 前号に掲げる場合以外の場合 当該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

4 第2項第一号に掲げる場合に該当する事業者は、同項の規定にかかわらず、当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ及び当該課税期間における第1項に規定する保稅地域からの引取りに係る課税貨物につき、同号に定め

る方法に代え、第2項第二号に定める方法により第1項の規定により控除される課税仕入れ等の税額の合計額を計算することができる。

第1項。

消費税額から、消費税額及び消費税額の合計額を控除する、という規定から、この第30条は税抜経理方式を規定していることが明白である。

第2項。

第一号は個別対応方式と称され、第二号は一括比例方式と称されている。

第4項。

このように第4項で規定されているので、本稿では、簡単化の観点から、第一号の個別対応方式ではなく、第二号の一括比例配分方式で考えることにする。

3. 控除対象外消費税額等および繰延消費税額

法人税法施行令

(資産に係る控除対象外消費税額等の損金算入)

第139条の4 内国法人の当該事業年度(消費税法第30条第2項(仕入れに係る消費税額の控除)に規定する課税売上割合に準ずる割合として財務省令で定めるところにより計算した割合が100分の80以上である事業年度に限る。)において資産に係る控除対象外消費税額等が生じた場合において、その生じた資産に係る控除対象外消費税額等の合計額につき、その内国法人が当該事業年度において損金経理をしたときは、当該損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

2 内国法人の当該事業年度(前項に規定する事業年度を除く。)において生じた資産に係る控除対象外消費税額等が次に掲げる場合に該当する場合におい

て、その該当する資産に係る控除対象外消費税額等の合計額につき、その内国法人が当該事業年度において損金経理をしたときは、当該損金経理をした金額は、当該事業年度の所得の金額の計算上、損金の額に算入する。

一 棚卸資産に係るものである場合

二 20万円未満である場合（前号に掲げる場合を除く。）

3 内国法人の当該事業年度において生じた資産に係る控除対象外消費税額の合計額（前2項の規定により損金の額に算入される金額を除く。「繰延消費税額等」という。）につき当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該繰延消費税額につき当該事業年度において損金経理をした金額のうち、当該繰延消費税額を60で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の二分の一に相当する金額に達するまでの金額とする。

4 内国法人の当該事業年度前の各事業年度において生じた繰延消費税額等につき当該事業年度の所得の金額の計算上損金の額に算入する金額は、その内国法人が当該繰延消費税額等につき当該事業年度において損金経理をした金額のうち、当該繰延消費税額等を60で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額に達するまでの金額とする。

5 第1項から第3項までに規定する資産に係る控除対象外消費税額等とは、内国法人が消費税法第19条第1項（課税期間）に規定する課税期間につき同法第30条第1項の規定の適用を受ける場合で、当該課税期間中に行った同法第2条第1項第九号（定義）に規定する課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税の額及び当該消費税の額を課税標準として課されるべき地方消費税の額に相当する金額並びに同法第30条第2項に規定する課税仕入れ等の税額及び当該課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金額をこれらに係る取引の対価と区分する経理をしたときにおける当該課税仕入れ等の税額及び当該課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金額の合計

額のうち、同法第1項の規定による控除をすることができない金額及び当該控除をすることができない金額に係る地方消費税の額に相当する金額の合計額でそれぞれの資産に係るものをいう。

第1項。

課税売上割合が80%以上の事業年度には、資産に係る控除対象外消費税額等は、その全額が損金算入可能である。

第2・3・4項。

課税売上割合が80%未満の事業年度には、資産に係る控除対象外消費税額等は、その全額が、損金算入可能とはならない。

まず、資産に係る控除対象外消費税額等のうち、一 棚卸資産に係るもの、と、二 20万円未満である、ものとは、損金算入が可能となる。

次に、資産に係る控除対象外消費税額等のうち、これら両者を除くものは、繰延消費税額等というが、この繰延消費税額等のうち、当該繰延消費税額を60で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額の二分の一に相当する金額、は損金算入可能となる。

しかし、繰延消費税額等のうち、この損金算入が可能となる部分を除く残額は、損金算入は不可能である。この残額の繰延消費税額等については、翌事業年度以降の各事業年度において、当該繰延消費税額等を60で除しこれに当該事業年度の月数を乗じて計算した金額、の損金算入が可能である。

第5項。

条文の全体を、以下で述べる過程で明らかにするように、前段、中段そして後段の三つに分けると、まず骨太には、前段は、中段を抜かして、後段に続いている。すなわち、前段の、第1項から第3項までに規定する資産に係る控除

対象外消費税額等とは、内国法人が消費税法19条第1項（課税期間）に規定する課税期間につき同法第30条第1項の規定の適用を受ける場合で、という条文は、後段の、当該課税仕入れ等の税額及び当該課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金額の合計額のうち、同条第1項の規定による控除をすることができない金額及び当該控除をすることができない金額に係る地方消費税の額に相当する金額の合計額でそれぞれの資産に係るものをいう、という条文に続いている。要するに、控除対象外消費税額等とは、課税仕入れ額の消費税額と地方消費税との合計額のうち、控除をすることができない、消費税額と地方消費税額との合計額である、ということである。

この控除対象外消費税額等が規定されるのは、如何なる、とき、かということが中段で規定されている。控除対象外消費税額等が規定される、とき、に条件が付せられている。すなわち、上述の前段と後段とを除いた部分が中段であるが、その中段の、最後尾の、をこれらに係る取引の対価と区分する經理をしたときにおける、という条文は、税抜經理方式を意味する。控除対象外消費税額等というのは、税抜經理方式における規定である、ということなのである。

取引の対価と区分、される税額としては、中段の前半では、課税資産の譲渡等の税額が規定され、後半では、課税仕入れ額等の税額が規定されており、それぞれ消費税額と地方消費税との両者が規定されている。すなわち、取引の対価と区分、される税額として、中段の前半では、当該課税期間中に行った同法第2条第1項第9号（定義）に規定する課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税の額及び当該消費税の額を課税標準として課されるべき地方消費税の額に相当する金額、と規定され、この直後に、並びに、という接続語で並置して、後半では、同法第30条第2項に規定する課税仕入れ等の税額及び当該課税仕入れ等の税額に係る地方消費税の額に相当する金額、と規定されている。

課税売上割合が95%未満の場合には、事業者が納付すべき未払消費税額等は、

仮受消費税額等から仮払消費税額等を差し引いて得られる残額の差額ではない。その差額に一定金額を加えたのが、事業者が納付すべき未払消費税額等なのである。そうなるのは、仮受消費税額から差し引かれる仮払消費税額等が縮小されるからである。その縮小されたものを、控除対象消費税額等と称することにする。これは次のように定式化される。

$$\begin{aligned} \text{控除対象消費税額等 } {}_pT_s &= \text{仮払消費税額等 } {}_pT \cdot \text{課税売上割合} \\ &= {}_pT \cdot \frac{\text{課税売上げ } {}_iS}{\text{課税売上げ } {}_iS + \text{非課税売上げ } {}_nS} \\ &= {}_pT \cdot \frac{{}_iS}{{}_iS + {}_nS} \end{aligned}$$

つまり仮払消費税額等の全額が、仮受消費税額等から差し引かれるのではなく、その一部が差し引かれるのである。

この控除対象消費税額等を使えば、事業者が納付すべき未払消費税額等は次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{未払消費税額等} &= \text{仮受消費税額等 } {}_rT - \text{控除対象消費税額等 } {}_pT_s \\ &= {}_rT - {}_pT \cdot \frac{{}_iS}{{}_iS + {}_nS} \end{aligned}$$

法律の条文では、控除対象消費税額等という用語は使われておらず、従って明示的には規定されていない。ただ、実質的には規定されている、と言ってもよい。逆に、法律の条文では、控除対象外消費税額等という用語が使われ、明示的に規定されている。次のようになっている。

$$\text{控除対象外消費税額等 } {}_pT_{ns} = \text{仮払消費税額等 } {}_pT - \text{控除対象消費税額等 } {}_pT_s$$

$$\begin{aligned}
 &= {}_pT - {}_pT \cdot \frac{{}_tS}{{}_tS + {}_{nt}S} \\
 &= {}_pT (1 - \text{課税売上割合})
 \end{aligned}$$

翻って、先の未払消費税額等を変形し、上の控除対象外消費税額等を使って表せば、次のようになる。

$$\begin{aligned}
 \text{未払消費税額等} &= {}_rT - {}_pT \cdot \frac{{}_tS}{{}_tS + {}_{nt}S} \\
 &= {}_rT - {}_pT + {}_pT - {}_pT \cdot \frac{{}_tS}{{}_tS + {}_{nt}S} \\
 &= (\text{仮受消費税額等 } {}_rT - \text{仮払消費税額等 } {}_pT) \\
 &\quad + \text{控除対象外消費税額等 } {}_pT_{ns}
 \end{aligned}$$

この式の最後の辺が示すように、事業者が納付する未払消費税額等は、第1項の差額に、第2項を加えたものになるのである。第1項だけが、納付額となるのではないのである。

第2項の控除対象外消費税額等 ${}_pT_{ns}$ は、次のように規定されている。

$$\begin{aligned}
 \text{控除対象外消費税額等 } {}_pT_{ns} &= \text{損金算入可能額 } {}_pT_{ns,d} + \text{非損金算入額 } {}_pT_{ns,nd} \\
 &= {}_pT_{ns,d} + \text{繰延消費税額等の未償却分 } {}_pT_{ns,nd}
 \end{aligned}$$

つまり、控除対象外消費税額等 ${}_pT_{ns}$ は、一部は損金算入とならないのである。当該事業年度に支払っているにも拘わらず、当該事業年度には損金算入が認容されていないのである。翌年度以降に損金算入となるのである。

上の式を変形すると次のようになる。

$$\begin{aligned}
 \text{損金算入可能額 } {}_pT_{ns,d} &= \text{控除対象外消費税額等 } {}_pT_{ns} \\
 &\quad - \text{繰延消費税額等の未償却分 } {}_pT_{ns,nd}
 \end{aligned}$$

結局、ある事業年度の損金算入額は、次のようになる。

$$\begin{aligned} & \text{損金算入可能額 } {}_pT_{ns, a} + \text{過年度の繰延消費税額等の未償却分のうち当年度損金} \\ & \text{算入可能額 } ({}_pT'_{ns, nd})_d \\ & = (\text{控除対象外消費税額等 } {}_pT_{ns} - \text{繰延消費税額等の未償却分 } {}_pT'_{ns, nd}) + \text{過年度の} \\ & \text{繰延消費税額等の未償却分のうち当年度損金算入可能額 } ({}_pT'_{ns, nd})_d \end{aligned}$$

4. 調整対象固定資産

消費税法

(定義)

第2条 十六 調整対象固定資産 建物、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産でその価額が少額でないものとして政令で定めるものをいう。

消費税法施行令

(調整対象固定資産の範囲)

第5条 法第2条第1項第十六号に規定する政令で定める資産は、棚卸資産以外の資産で次に掲げるもの（省略する——引用者注）のうち、当該資産に係る法第30条第1項に規定する課税仕入れに係る支払対価の額の105分の100に相当する金額又は保税地域から引き取られる当該資産の課税標準である金額が、一の取引の単位につき、100万円以上のものとする。

調整対象固定資産とは、消費税等との関連で言えば、ある事業年度から見て2年前のものである。つまり、当該事業年度において、調整の対象とするのは、3年目を迎えているものである。そして次のような条件を満たす、消費税抜きのものである。

調整対象固定資産 $A_{-2} \geq 100$ 万円

消費税法

(課税売上割合が著しく変動した場合の調整固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整)

第33条 事業者が国内において調整対象固定資産の課税仕入れを行い、又は調整対象固定資産に該当する課税貨物を保税地域から引き取り、かつ、当該課税仕入れ又は当該課税貨物に係る課税仕入れ等の税額につき比例配分により仕入れに係る消費税額を計算した場合において、当該事業者が第3年度の課税期間の末日において当該調整対象固定資産を有しており、かつ、第3年度の課税期間における通算課税割合が仕入れ等の課税期間における第30条第2項に規定する課税売上割合に対して著しく増加した場合として政令で定める場合に該当するときは第二号に掲げる合計額から第一号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額をその者の当該第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算し、当該通算課税売上割合が当該課税売上割合に対して著しく減少した場合として政令で定める場合に該当するときは、第一号に掲げる合計額から第二号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税をその者の当該第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除する。この場合において、当該加算をした後の金額又は当該控除をした後の金額を当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす。

- 一 第3年度の課税期間の末日において有する当該調整対象固定資産(「保有調整対象固定資産」という。)の課税仕入れに係る消費税額又は保有調整対象固定資産である課税貨物に係る消費税額(「調整対象基準税額」という。)に当該仕入れ等の課税期間における第30条第2項に規定する課税売上割合を乗じて計算した消費税額の合計額
- 二 調整対象基準税額に通算課税売上割合を乗じて計算した消費税額の合計額

- 3 第1項の規定により同項第一号に掲げる合計額から同項第二号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額を当該第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除して控除しきれない金額があるときは、当該控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして当該第3年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する。

改めて確認しておく、この第33条は税抜経理方式に関する規定である。すなわち、第一号も第二号も何れも、消費税額の合計額であり、又、第二号に掲げる合計額から第一号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額をその者の当該第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算し、あるいは、第一号に掲げる合計額から第二号に掲げる合計額を控除した金額に相当する消費税額をその者の当該第3年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除する、ということは、税抜経理方式それ自体を表している。

一号

$$\text{調整対象基準税額} \left(\frac{5}{100} \cdot {}_1A_{-2} \right) \times 2 \text{年前の課税売上割合 } r_{-2}$$

二号

$$\text{調整対象基準税額} \left(\frac{5}{100} \cdot {}_1A_{-2} \right) \times 3 \text{年間の通算課税売上割合 } \bar{r}$$

\bar{r} が r_{-2} に対して著しく増加した場合

$$\begin{aligned} \text{みなし控除対象消費税額} &= \text{控除対象消費税額 } {}_pT_s \\ &+ \left\{ \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) \bar{r} - \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) r_{-2} \right\} \\ &= {}_pT \cdot r + \left\{ \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) \bar{r} - \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) r_{-2} \right\} \end{aligned}$$

\bar{r} が r_{-2} に対して著しく減少した場合

$$\begin{aligned} \text{みなし控除対象消費税額} &= \text{控除対象消費税額 } {}_pT_s \\ &- \left\{ \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) r_{-2} - \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) \bar{r} \right\} \\ &= {}_pT \cdot r - \left\{ \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) r_{-2} - \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) \bar{r} \right\} \end{aligned}$$

第3項。

これは、 \bar{r} が r_{-2} に対して著しく減少した場合において、みなし控除対象消費税額が負となるときで、そのときは、その負となるものの絶対値を、当該事業年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算する、ということで、みなし控除ではなく、みなし加算となるということである。それは次のようになる。

$$\begin{aligned} \text{みなし加算対象消費税額} &= - \left[{}_pT \cdot r - \left\{ \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) r_{-2} - \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) \bar{r} \right\} \right] \\ &= \left\{ \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) r_{-2} - \left(\frac{5}{100} \cdot {}_tA_{-2} \right) \bar{r} \right\} - {}_pT \cdot r \end{aligned}$$

消費税法

(課税資産の譲渡等についての確定申告)

第45条 事業者は、課税期間ごとに、当該課税期間の末日の翌日から2月以内に、次に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出しなければならない。

二 課税標準額に対する消費税額

三 前章の規定(税額控除等——引用者注)によりその課税期間において前号に掲げる消費税額から控除されるべき次に掲げる消費税額の合計

イ 第32条第1項第一号に規定する消費税額の合計額(ロとハは省略する——引用者注)

五 第二号に掲げる消費税額から第三号に掲げる消費税額の合計額を控除してなお不足額があるときは、当該不足額

(還付を受けるための申告)

第46条 事業者は、その課税期間分の消費税につき前条第1項第五号に掲げる金額がある場合には、第52条第1項の規定による還付を受けるため、前条第1項各号に掲げる事項を記載した申告書を税務署長に提出することができる。

(仕入れに係る消費税額の控除不足額の還付)

第52条

第45条第1項又は第46条第1項の規定による申告書の提出があった場合において、これらの申告書に第45条第1項第五号に掲げる不足額の記載があるときは、税務署長は、これらの申告書を提出した者に対し、当該不足額に相当する消費税を還付する。

これは、 \bar{r} が r_2 に対して著しく増加した場合において、みなし控除対象消費税額が、当該事業年度における仮受消費税額を超過した時は、その超過額は還付される、ということである。その還付額は次のように表せる。

$$\begin{aligned} \text{還付金} &= \text{みなし控除対象消費税額} - \text{仮受消費税額等 } rT \\ &= \left[rT \cdot r + \left\{ \left(\frac{5}{100} \cdot rA_{-2} \right) \bar{r} \right\} - \left(\frac{5}{100} \cdot rA_{-2} \right) r_{-2} \right] - rT \end{aligned}$$

消費税法施行令

(課税売上割合が著しく変動した場合等)

第53条 法第33条第1項に規定する著しく増加した場合として政令で定める場合は、仕入れ等の課税期間における課税売上割合のうちに通算課税売上割合から仕入れ等の課税期間における課税売上割合を控除した割合の占める割合が100分の50以上であり、かつ、当該通算課税売上割合から当該課税売上割合を控除した割合が100分の5以上である場合とする。

2 法第33条第1項に規定する著しく減少した場合として政令で定める場合は、仕入れ等の課税期間における課税売上割合のうち仕入れ等の課税期間における課税売上割合から通算課税売上を控除した割合の占める割合が100分の50以上であり、かつ、当該課税売上割合から当該通算課税売上割合を控除した割合が100分の5以上である場合とする。

通算課税売上割合 \bar{r} が課税売上割合 r_{-2} に対して著しく増加、あるいは、減少した場合については、それぞれ次のように規定されている。

第1項

通算課税売上割合 \bar{r} が課税売上割合 r_{-2} に対して著しく増加した場合

$$\frac{\text{通算課税売上割合 } \bar{r} - \text{課税売上割合 } r_{-2}}{\text{課税売上割合 } r_{-2}} \geq 0.50$$

$$\text{通算課税売上割合 } \bar{r} - \text{課税売上割合 } r_{-2} \geq 0.05$$

第2項

通算課税売上割合 \bar{r} が課税売上割合 r_{-2} に対して著しく増加した場合

$$\frac{\text{課税売上割合 } r_{-2} - \text{通算課税売上割合 } \bar{r}}{\text{課税売上割合 } r_{-2}} \geq 0.50$$

$$\text{課税売上割合 } r_{-2} - \text{通算課税売上割合 } \bar{r} \geq 0.05$$

5. おわりに

本稿で特に強調したいのは次の点である。

1. 課税売上割合が80%未満の場合で、仕入れに際し一単位につき一定額以上の消費税額等を支払った時は、それは控除対象外消費税額となる。しかも、それは、課税資産の譲渡により受入れた消費税額等から控除されないだけでなく、損金算入もその一部しか認容されない。翌年度以降への繰越消費税額となる。
2. 機械装置・建物等の固定資産については、仕入れの際に支払われた消費税額は、仕入れから2年経過後の事業年度において、その事業年度の控除対象消費税額等の計算の際に、加算あるいは減算されて、調整される。

以上が本稿で強調したい点である。既存文献ならびに他の論点の検討は別稿に譲ることにする。

参考文献

石 弘光 [1990] 『税制のリストラクチャリング』東洋経済新報者。

石 弘光 [2001] 『税制ウォッチング』中央公論新社。

知念 裕 [1995] 『付加価値税の理論と実際』税務経理協会。

中谷 巖・本間正明・八田達夫 [1988] 『税制改革で変わる日本経済』東洋経済新報社。

- 大島隆夫・木村剛志 [2002] 『消費税法の考え方・読み方 [三訂版]』税務経理協会。
- 尾崎 護編 [1991] 『消費税法詳解 [改訂版]』税務経理協会。
- 木村剛志・土屋俊康 [1997] 『消費税の計算と申告』税務経理協会。
- 日本租税理論学会編 [2000] 『消費税法施行10年』法律文化社。
- 八田達夫 [1988] 『直接税改革』日本経済新聞社。
- 八田達夫 [1994] 『消費税はやはりいらない』東洋経済新報社。
- 平野拓也 [2001] 『税金の学識・非常識』筑摩書房。
- 水野忠恒 [1989] 『消費税の制度と理論』弘文堂。
- 宮島 洋編著 [1995] 『消費課税の理論と課題』税務経理協会。
- 森信茂樹編 [1997] 『最新消費税法』税務経理協会。
- 森信茂樹編 [2001] 『日本の税制』PHP研究所。
- 山本守之 [1992] 『実務消費税法 [三訂版]』税務経理協会。
- 山本守之 [1996] 『消費税の実務』税務研究会。