

わが国消費税法における課税事業者となる時期の問題

—平成 23 年度税制改正の検証—

The issues of timing Taxable persons for Japanese Consumption Tax
: Verification of 2011 tax reform

秋 山 高 善
Takayoshi AKIYAMA

概要

平成 23 年度税制改正で、事業者免税点制度が改正された。従来の基準期間で判定するだけでなく、新たに特定期間でも判定するというものである。この改正後の新しい事業者免税点制度の問題点を趣旨、制度の概要を明らかにすることを通じて指摘し、その問題の克服策の一つとして考えられる諸外国における事業者免税点制度の概要について紹介する。

キーワード：基準期間，事業者免税点制度，特定期間

Abstract

In 2011, Japanese Consumption tax law was reformed to allow tax exemption for small-sized businesses. In addition to the base period, a new 'specific period' was created. This paper discusses these reforms and provides an overview of the new system. It also considers similar exemption systems in other countries.

Keyword: base period, tax exemption for small-sized business, specific period

目次

1. 問題意識
2. 改正前の課税事業者の規定・趣旨
3. 改正の背景
4. 改正の内容
5. 新たな課税事業者の判定基準の問題点
6. 諸外国の事業者免税点制度の概要
7. むすびにかえて

1. 問題意識

わが国における消費税の納税義務者となるのは、原則として、税務当局への届出の有無に関係なく（選択している場合は除く。）、基準期間における課税売上高が 1 千万円超となったら、自動的にその 2 年後（または 2 事業年度後）には納税義務者になるという仕組みとなっている（消法 9 ①）⁽¹⁾。他方、諸外国では附加価値税（消費税）の納税義務が生じた場合には税務当局への「登録（Registration）」を行うことを必要としている。このように、わが国と諸外国との消費税（附加価値税）の納税義務が生じるときの判断基準（判断をするタイミング）が異なっている。

なぜ、このような違いが生じているのであろうか。理由の一つとして、わが国消費税法において仕入税額控除の方式は帳簿方式を採用したが、諸外国ではインボイス方式を採用していることが考えられる。

ここ数年、消費税率の引き上げが話題に上り、特に、平成 22 年の参議院議員選挙で消費税の議論が争点になり、さらに、野田佳彦総理大臣が平成 23 年 11 月 3 日（日本時間）にフランスで開かれていた G20 で 2010 年代半ばまでに段階的に消費税率を 10% まで引き上げる旨の発言をし、11 年度中に関連法案を国会に提出する考えも示したと報道で報じられた⁽²⁾。わが国税収についてしてみると、平成 23 年度の予算額では、所得税は約 13.5 兆円、法人税は約 7.8 兆円、消費税は約 10.2 兆円となっており⁽³⁾、消費税率が 2 倍に引き上げられたとしたら、単純に計算して国税分だけで約 20 兆円近くの税収となる。これは国税収入で所得税や法人税を上回る大規模な税になるとともに、国民に対してもそれだけ大きな影響を与える税目となる。これらのことを併せて考慮するならば、消費税率の引き上げの議論だけではなく、それを含めた消費税についての抜本的な議論が国会において早晚開始されることが予想される。

近い将来、消費税率だけでなく、消費税法及び関連法令等を含めた抜本的な見直しが行われる際に、インボイス方式を導入するか否かが議論されるであろうと思われる。インボ

イス方式そのものについては先行研究が数多く存在するが、インボイス方式を導入するための前提条件になると考えられる登録制度についての研究はまだほとんど進んでいないのが現状ではないかと思われる。

そこで、本稿では、平成 23 年度税制改正で課税事業者となる判断基準がどのように変更されたのかについて変更内容とその問題点を考察する。また、登録（Registration）制度を議論する上で、その前段階として諸外国の事業者免税点制度を簡単に紹介し、考察する。

2. 改正前の課税事業者の規定・趣旨

わが国消費税法において、事業者免税点制度、言い換えれば、いつから課税事業者（事業者のうち消費税を納める納税義務者となった者）となるのかというタイミングの取扱いについて、平成 23 年度税制改正において変更された。そこで、まず、改正前の規定、趣旨について考察する。なお、相続や合併などの場合は本稿では検討しない。

改正前の消費税法では、当該課税期間の基準期間における課税売上高が 1,000 万円を超えた場合に、当該課税期間から課税事業者となるというものであった（消法 9 ①）。また、基準期間とは、原則として、個人事業者であれば 2 年前、法人はその事業年度の前々事業年度（事業年度が 1 年の法人であれば 2 年前の事業年度）である（消法 2 ①十四）。

すなわち、改正前の課税事業者となるか否かの判断は、基準期間である 2 年前の課税売上高が 1,000 万円を超えたか否かという基準のみであった。

この制度の趣旨は、「基準期間という過去の一定の期間における課税売上高によって納税義務の有無を判定することとしているのは、消費税が転嫁を予定している税であることから、事業者自身はその課税期間の開始前に判定できることが必要であり、当該課税期間開始前に確定している直近の実績である基準期間における課税売上高を基にその判定をすることとされている⁽⁴⁾」、と説明されている。

3. 改正の背景

このような制度を採用した結果、「例えば、1 期目の課税売上高が 3,000 万円、2 期目の課税売上高が 5,000 万円であったような場合、1 期目から相当の課税売上高があるにもかかわらず、実際に課税事業者となるのは 3 期目からとなってしまうことや、こうした制度を悪用した租税回避等も散見されて」いたことから、「こうしたことを背景として、平成 23 年度改正においては、課税の適正化の観点から事業者免税点制度における免税事業者の要件を見直すこととされ⁽⁵⁾」たと、改正した理由について説明している。

この説明について、「例えば、・・・3期目からとなってしまう」という説明箇所を読むと、後半の悪用のケースとは別に考えていると考えられる。したがって、今回の改正は、悪用を防止するという意味合いと、基準期間で課税事業者を判定する、すなわち、事業者の実態と課税とが合っていないことを起因とする消費税の納税の遅れという従来の制度の欠陥を修正し、事業者の実態に課税を合わせるというのが、今回の改正の趣旨であると読むことができる。

したがって、ここにいう「課税の適正化」とは、制度を悪用した租税回避等を防止するだけでなく、事業者の実態に合った課税を行うという意味をも包含されていると考えられる。そこで、次に改正の内容について考察する。

4. 改正の内容

平成23年度の税制改正では、特定期間の課税売上高等が1,000万円を超えた場合、当該課税期間より課税事業者となるものである。その内容は、「個人事業者のその年又は法人のその事業年度の『基準期間における課税売上高』が1,000万円以下である場合において、当該個人事業者又は法人（課税事業者を選択しているものを除きます。）のうち、個人事業者のその年又は法人のその事業年度に係る『特定期間における課税売上高等』が1,000万円を超えるときは、当該個人事業者のその年又は法人のその事業年度については、事業者免税点制度を適用しない⁽⁶⁾」というものである（消法9の2）。

そこで、「特定期間」及び「課税売上高等」の意義及び改正後の課税事業者となる判定基準について以下見ていく。

4.1 「特定期間」の意義

今回の改正では、改正前の「基準期間」で課税事業者を判定する制度に、新たに「特定期間」で判定する例外規定を設けた。すなわち、この「特定期間」という新たな期間概念を用いて課税事業者になるか否かを判定する場合を付け加えた。ここで、「特定期間」とは、事業者免税点制度の適用の有無を判断するために用いられる課税売上高等の集計期間であり、具体的には次に掲げる期間をいう。

① 個人事業者（消法9の2④一）

個人事業者にその年の前年の1月1日から6月30日までの6月間

② 法人（1年決算法人を前提とする。）

1年決算法人を前提とした場合は、その事業年度の前事業年度がある法人は、当該前事業年度開始の日以後6月の期間が特定期間となる（消法9の2④二）。

すなわち、一般的な継続企業を前提とするならば、当該課税期間の1年前（又は1事

業年度前)の開始の日から6月間が「特定期間」となる。この「特定期間」という概念を今回の改正で新たに設け、事業者がその特定期間において課税売上高等の要件を満たした場合に、当該課税期間において課税事業者となるということである。

そこで、次に「課税売上高等」の概念について考察する。

4.2 「課税売上高等」の意義

従来の基準期間で課税事業者を判定する「基準期間における課税売上高」(消法9②)とは別に今回の改正では、「特定期間における課税売上高等」という文言が用いられている。そこで、この「特定期間における課税売上高等」とは従来の「基準期間における課税売上高」とは何が異なるのかについて考察する。

「特定期間における課税売上高」とは、「特定期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額(税抜き)の合計額から、・・・返品等の金額を差し引いた後のネットの税抜きの課税売上高⁽⁷⁾」をいう。この規定は、「特定期間における課税売上高が実績として1,000万円超である場合に事業者免税点制度を不適用とするものであり、基準期間における課税売上高のように(消法9②二)、特定期間が6月間であるからといって1年分に換算する等の調整は行⁽⁸⁾」わない。すなわち、「課税売上高」という文言そのものは変わらないが、「基準期間における課税売上高」と「特定期間における課税売上高」とは、1年分に換算するか否かの違いはあるが、基本的に同じということになる。

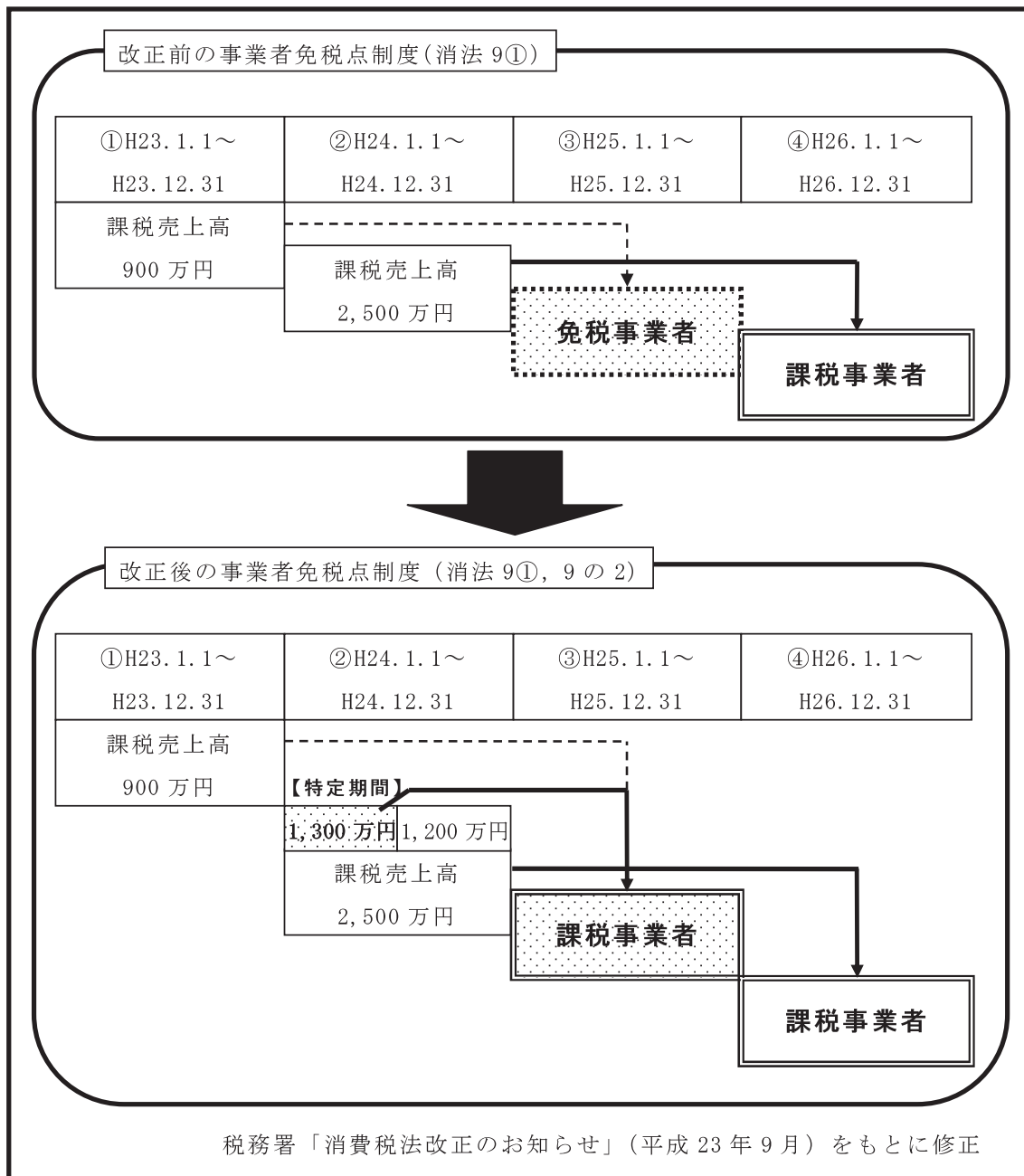
しかし、条文では、「特定期間における課税売上高等」となっており、「等」が付されており、この「等」の箇所の違いが生じている。この「等」に当たるのが、給与等の金額による判定である。

給与等の金額による判定では、上記の特定期間における課税売上高に代替して、事業者がその特定期間中に支払った給与等の金額の合計額をもって『特定期間における課税売上高』が1,000万円超か否かを判定することができるというものである(消法9の2③)。

この規定は、「給与等の金額であれば、売上高との相関性が高く、また、事業者は、所得税法により給与支払明細書の交付義務があり(所法231①)、かつ、源泉徴収義務者は源泉所得税を毎月あるいは6月ごとに納付していること等から、その支払額を把握することが一般的に容易と考えられること等を踏まえ、事業者の事務負担に配慮する観点から設けられたもの⁽⁹⁾」であると趣旨について説明されている。

すなわち、「当該給与等の金額により判定する場合において当該金額が1,000万円以下の場合には、①の(特定期間における：筆者挿入)課税売上高を把握していない場合でも事業者免税点制度が適用される(基準期間における課税売上高が1,000万円以下の場合に限る。)ので、「本特例の判定も一般的に容易であると考えられ⁽¹⁰⁾」るというのである。

以上の改正前と改正後の課税事業者になるのはいつからか(事業者免税点制度)につい



〔図1〕 事業者免税点制度の適用要件に見直し

てまとめると、〔図1〕 のようになる。

4.3 改正後の課税事業者となる判定基準

これまでみてきたように、改正前は「基準期間」のみで課税事業者を判定していたが、改正後は従来の基準期間における課税売上高が1,000万円超か否かによって課税事業者となるか否かを判定するとともに、基準期間における課税売上高が1,000万円以下であっても、改正で新たに導入された特定期間における課税売上高が1,000万円超か否かによっ

て課税事業者となるか否かでも判定するという、いわば二重の判定基準となっている。

さきほど示した〔図1〕にあるように、改正前の事業者免税点制度では、基準期間（① H23.1.1～H23.12.31）における課税売上高（900万円）が1,000万円以下であれば、当該課税期間（③ H25.1.1～H25.12.31）は免税事業者となっていた。しかし、改正後の事業者免税点制度では、基準期間（① H23.1.1～H23.12.31）における課税売上高（900万円）が1,000万円以下であっても、特定期間（②の期間のうち、H24.1.1～H24.6.30）における課税売上高（1,300万円）が1,000万円を超えた場合（又は給与等支払金額の合計額が1,000万円を超えた場合）には、当該課税期間（③）は課税事業者となるのである。

5. 新たな課税事業者の判定基準の問題点

5.1 事業者の実態との乖離問題

基準期間で課税事業者となるか否かを判定する従来の制度の廃止について、日本税理士会連合会の建議書において何度も取り上げられている⁽¹¹⁾。

筆者は、以前、基準期間で課税事業者になるか否かの判定を行うことは、事業者の実態と課税が乖離してしまっているので問題であると指摘した⁽¹²⁾。今回の改正についてこの事業者の実態と課税との乖離という観点から鑑みると、半年分当該課税期間に近づいたのであるから当該課税期間の実態にその分だけ近づくことができたという点においては評価できる。

しかし、問題であった基準期間もそのまま残るという二重の判定基準となっただけで、事業者の実態に合わせた課税を行うのではなく、単に課税事業者になるのが早まっただけの改正であるとも言える。なぜなら、課税事業者から免税事業者になる場合には従来通りの基準期間のみで判定することになり、免税事業者から課税事業者になるときは最短半年前の実績で判定する一方で、課税事業者から免税事業者になるときは、従来通り2年前（又は2事業年度前）で判定することに変更はなかったからである。

前述したように、今回の改正の趣旨の一つに「課税の適正化の観点から⁽¹³⁾」という理由が挙げられているが、本当に今回の改正の趣旨を「課税の適正化」をするためと言うのであれば、免税事業者から課税事業者となる場合だけ改正し、課税事業者から免税事業者となる場合については改正しないのは説明が矛盾しているのではないかと思料する。なぜ、課税事業者から免税事業者となる場合を規定しなかったのか、すなわち、なぜ、事業者の実態に合わせるような形での改正がなされなかったのか趣旨の説明に疑問が残る。

5.2 帳簿の保存問題

帳簿の保存について規定している消費税法 58 条では、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。）と規定していることから、帳簿の保存を課税事業者に限定し、すべての事業者に義務化していない。にもかかわらず、特定期間で判定する今回の改正では、實際上帳簿を前提とする制度設計になっている。なぜなら、課税売上高で判定するのであれば、当然に帳簿への記帳が前提とされていると考えられるからである。これは、そもそも小規模事業者への負担軽減のためとしてきた従来制度と齟齬をきたしている。また、特定期間で判定するためには、半年でいったん区切り、その期間の課税売上高を集計することが必要となるからである。

改正後の規定は、確かに、当該給与等の金額により判定する場合も用意し、事業者の事務負担に配慮するとしているが、事業者の実態と課税とを合わせるという観点からすると、あくまで簡便法にすぎないこの判定基準を事業者の規模に関係なく、課税売上高で判定する方法との選択適用を認めたのはそもそも前述した改正の趣旨と合致していない。

また、改正の趣旨では、給与等の金額と売上高との相関性について根拠を示して説明しているわけでもないのに、これを改正理由に掲げることに疑問を持つ。

5.3 問題解決の方向性

これまでみてきたように、事業者の実態と課税とが乖離している問題については、今回の改正によっても解決したとは言い難い。この問題を解決するには、いかに事業者の実態と課税とを合わせるかということが課題であるから、可能な限り当該課税期間と課税事業者になるか否かの判定期間を近づけることが必要である。

そこで、最後に、今後わが国がインボイス方式を採用した場合に参考にできるであろう諸外国で採用されている事業者免税点制度について簡単に紹介する。

6. 諸外国の事業者免税点制度の概要

登録制度では、事業または経済活動に関連する一年間の課税売上げが法定の最低限の金額に達するか、または達すると期待される場合に登録することが要求される⁽¹⁴⁾。わが国では採用されていないが、諸外国で採用されている登録制度（Registration）についての詳しい検討は別稿に譲り、本稿では事業者免税点制度について概括するに留める。

以下、イギリス、ドイツ、フランス、スウェーデン、デンマーク、カナダ、オーストラリア、ニュージーランド、韓国について見ていく⁽¹⁵⁾。

①イギリス

当月の直前 12 ヶ月の売上高が 6 万 7,000 ポンド以下の事業者で、今後 30 日の売

上によっても 6 万 7,000 ポンドを超えない見込みの場合に事業者免税点制度が使える。

②ドイツ

前暦年の総売上高（非課税売上を含む。）が 1 万 7,500 ユーロ以下、かつ当暦年の総売上見込高が 5 万ユーロ以下の場合に事業者免税点制度が使える。

③フランス

基本的に前年の売上高が 2 万 7,000 ユーロ以下、かつ当年の売上高が 3 万 500 ユーロ以下の場合に事業者免税点制度が使える。

④スウェーデン

年間課税売上高が 3 万クローナ以下の事業者の場合に事業者免税点制度が使える。

⑤デンマーク

年間課税売上高が 5 万クローナ以下の事業者の場合に事業者免税点制度が使える。

⑥カナダ

年間の課供給が 3 万 CAD 以下の小規模事業者の場合に事業者免税点制度が使える。

⑦オーストラリア

当月以前 12 ヶ月の GST 売上高（税抜き。免税売上は除く。）及び当月以降 12 ヶ月の GST 売上見込高がいずれも 7 万 5,000AUD 以下の場合に事業者免税点制度が使える。

⑧ニュージーランド

直近 12 カ月の売上高が 4 万 NZD 以下、かつ今後 12 ヶ月の売上見込高が 4 万 NZD 以下の事業者の場合に事業者免税点制度が使える。

⑨韓国

当該課税期間に係る供給代価が 1,200 万ウォン未満の個人事業者の場合に事業者免税点制度が使える。

以上のように、諸外国でもさまざまな事業者免税点制度を導入していることがわかる。しかし、わが国のように 2 年も前の課税期間で判定する仕組みを採用している国は少なくともここで掲げた国ではなかったことがわかった。

7. むすびにかえて

平成 23 年度税制改正で新たに導入された「特定期間」で課税事業者を判定する制度について、その導入背景や内容を探した。

先にも論述したが、今回の改正でも以前から筆者が指摘してきた事業者の実態と課税と

の乖離の問題は解決されなかったことがわかった。この問題を放置することはできない。

消費税率の引き上げが間近に迫った現在において、消費税の税額が多くなればなるほどその影響を見過ごすことはできない。本稿で考察した問題をはじめ、消費税法に内在する問題を解決することはわが国における喫緊の課題であると思料する。

そこで、消費税法に残っている問題を解決しつつ、インボイス方式導入の是非を含めた抜本的な消費税の見直しについて今後も探求していく必要がある。

参考文献

- 拙著, “消費税法における基準期間の今日的意義”, 『国土法研論集』, 10号, 2009, pp.81-99
- 天野 史子, 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース『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』(中央経済社, 平成21年)
- 金子宏, 『租税法』, 第16版, 東京, 弘文堂, 2011
- 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 (基本情報シリーズ①)
- 齋須朋之ほか, 『改正税法のすべて [平成23年度版]』, 東京, 大蔵財務協会, 2011, pp.646-647
- 中島孝一, “消費税の改正とその影響”, 『税経通信』, 66巻, 4号, 2011, pp.134-140
- Alan Schenk, Oliver Oldman “Value Added Tax: A Comparative Approach (Cambridge Tax Law Series)” Cambridge University Press, 2007
- Richard Bird, Pierre-Pascal Gendron “The VAT in Developing and Transitional Countries” Cambridge University Press, 207

-
- (1) 拙著, “消費税法における基準期間の今日的意義”, 『国土法研論集』, 10号, 2009, pp.81-99 で趣旨や制度について詳しく検討している。
 - (2) 「消費税10%を国際公約 G20 で首相、解散は法案成立後」, 『日本経済新聞』夕刊, 2011-11-4, 日経電子版
 - (3) 財務省, “平成23年度一般会計予算(2次補正後)の概要”, 入手先 < http://www.mof.go.jp/tax_policy/summary/condition/002.htm >, (参照 2011・11・30)
 - (4) 齋須朋之ほか, 『改正税法のすべて [平成23年度版]』, 東京, 大蔵財務協会, 2011, p.644
 - (5) 齋須朋之ほか, 前掲注(4), p.644
 - (6) 齋須朋之ほか, 前掲注(4), p.644
 - (7) 齋須朋之ほか, 前掲注(4), p.646
 - (8) 齋須朋之ほか, 前掲注(4), pp.646-647
 - (9) 齋須朋之ほか, 前掲注(4), p.647
 - (10) 齋須朋之ほか, 前掲注(4), p.647
 - (11) 日本税理士会連合会, 『平成23年度・税制改正に関する建議書』, 東京, 2010, p.6
この日本税理士会連合会の建議書では、次のように意見を述べている。
15. 消費税の基準期間制度を廃止すること。

前々年又は前々事業年度を基準期間として当該課税期間の納税義務を判定する現行の制度では、その課税期間の課税売上高が多額であっても免税事業者となったり、反対に、その課税期間の課税売上高が1,000万円以下であっても納税義務が生じることとなったりするような不合理な現象が生ずる。また、免税事業者が課税事業者を選択する場合の届出書

の効力発生時期は、提出日の属する課税期間の翌課税期間以降であり、常に1年ないし2年先の状況を予測しなければならない。この判断をすべての中小事業者に求めるには無理がある。したがって、基準期間制度による弊害を解決するために、当該課税期間における課税売上高が1,000万円を超えていれば原則として課税事業者となるようにし、1,000万円以下であれば申告を行うかどうかを選択できる制度とすべきである。

また、簡易課税制度についても、その課税期間の申告時に選択することができる制度とすべきである。なお、簡易課税の適用上限が課税売上高5,000万円となったことにより、いわゆる益税問題もほとんど解消していると考えられる。

(12) 拙著、前掲注(1), pp.81-99

(13) 齋須朋之ほか、前掲注(4), p.644

(14) Alan Schenk, Oliver Oldman “Value Added Tax: A Comparative Approach (Cambridge Tax Law Series)” Cambridge University Press, 2007, pp.73-74

(15) ここで取り上げる諸外国の事業者免税点制度については、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(基本情報シリーズ①) p.7を参照している。