

平成23年度消費税改正の問題点を検証する

An Inspection of Problems on the Consumption Tax Revision of the Fiscal Heisei 23

熊 王 征 秀

I 納税義務判定（平成23年度）の改正

1. 改正のねらい

消費税法は税の転嫁を予定している税法であることから、納税義務の有無については当該課税期間が開始する前に把握しておく必要がある。こういった理由から、個人事業者についてはその年の前々年、1年決算法人についてはその事業年度の前々事業年度における課税売上高により納税義務を判定することとされている（消法2⑭十四、5①、9①）。

したがって、資本金1,000万円未満で設立した法人は、設立事業年度とその翌事業年度は基準期間そのものが存在しないことから、どんなに多額の売上げがあったとしても免税事業者になることができる。また、諸外国のようにインボイス制度を採用せず、帳簿方式で仕入控除税額を計算する日本の消費税システムでは、課税仕入れの相手方が課税事業者か免税事業者かを判断することができないという課税技術上の問題点がある。この問題点を解消すべく、消費税法では、免税事業者や消費者からの仕入れも課税仕入れに取り込むことを認めているのである（消基通11-1-3）。

実務の世界では、計画的に資本金1,000万円未満で法人を設立し、この免税事業者である新設法人に支払った外注費や人材派遣料を仕入控除税額の計算に取り込んで節税を図ろうとする動きがある。今回の改正は、新設法人を使った上記のような節税スキームを是正するために考案されたものである。

2. 改正の概要

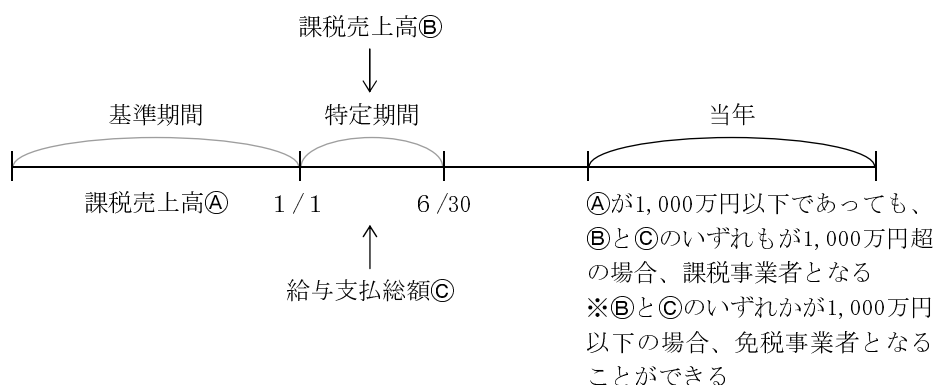
平成23年度改正により、基準期間における課税売上高が1,000万円以下の事業者であっても、特定期間における課税売上高が1,000万円を超える場合には、その年またはその事業年度における納税義務は免除しないこととされた（消法9の2①）。

ただし、課税売上高に代えて特定期間中の給与等の支払額により判定することもできる（消法9の2③）。

特定期間中の給与等の金額には、給与、賞与等の他、当然に役員報酬も含まれるが、所得税が非課税となる通勤手当や旅費等は含まれない。また、未払給与も含める必要はない（消基通 1－5－23）。

特定期間とは、個人事業者は前年 1 月 1 日～6 月 30 日、法人は原則として直前期の上半期である。例えば、個人事業者の納税義務判定は＜図解 1＞のようになる。

＜図解 1＞

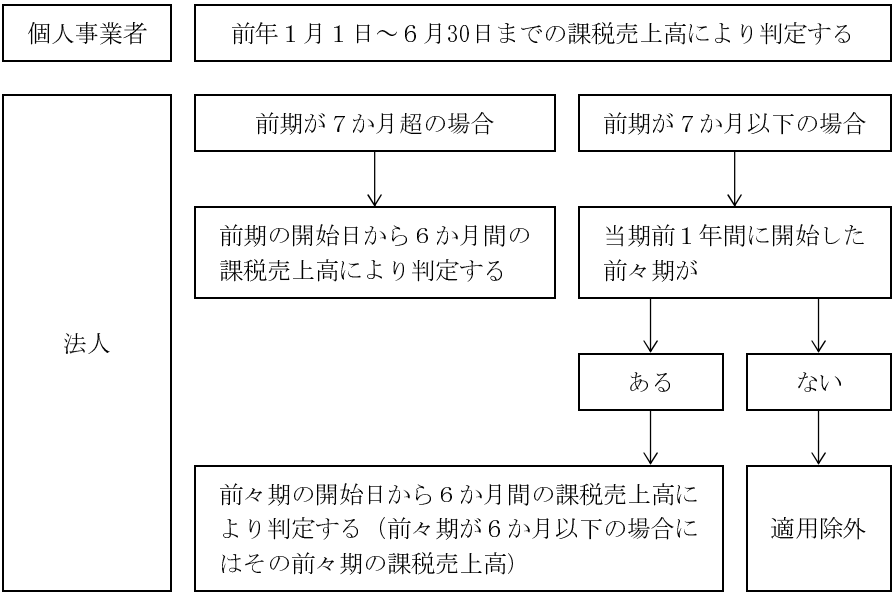


3. 改正法の適用時期

本改正は、納税義務を判定するその年又はその事業年度が平成25年1月1日以後に開始するものについて適用される。したがって、個人事業者であれば平成25年分からの適用となるので、平成23年分であれば平成21年中の課税売上高で、また、平成24年分であれば平成22年中の課税売上高で、旧法により納税義務を判定することになる（消法附則（平23年）22①）。

平成25年分については、平成23年中の課税売上高が1,000万円以下であっても、平成24年1月1日～6月30日期間中の課税売上高と同期間中の給与等の支払額のいずれもが1,000万円を超える場合、改正法の適用により課税事業者に取り込まれることになる。

4. 特定期間と納税義務の判定

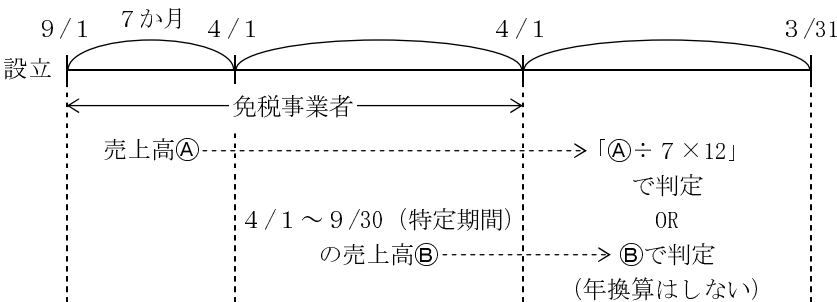


（注）課税売上高に代えて、給与等の支払額により判定することもできる。

(1) 新設法人の取扱い

直前期の月数が7か月以下の事業者は、原則として改正法の適用除外とされている。したがって、資本金1,000万円未満の新設法人については、設立事業年度の月数を7か月以下にしておけば、改正法の適用除外となり、結果、従来どおり設立事業年度とその翌事業年度の納税義務は免除されることになる。

<図解2>

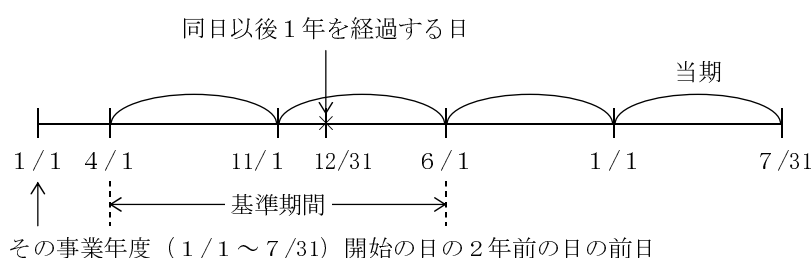


(2) 変則的な事業年度を定めている場合

法人の基準期間はその事業年度の前々事業年度であるが、前々事業年度が1年未満の法人の基準期間については、「その事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間」と定義されている（法2①十四）。

したがって、＜図解2＞における設立3期目の基準期間は結果として設立事業年度となるのに対し、7か月決算法人の基準期間は＜図解3＞のようになる。

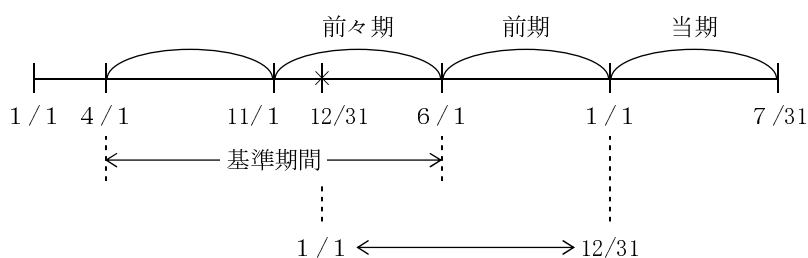
＜図解3＞



改正法では、前事業年度が7か月以下の場合でも、当事業年度前1年内に開始した前々事業年度がある場合には、その前々事業年度の課税売上高により納税義務を判定することとしている。

この取扱いを上記の7か月決算法人で考えてみると、＜図解4＞のように、前1年内に開始した前々事業年度が存在しないことになり、結果、旧法に規定する基準期間における課税売上高による判定だけをすればよいことになる。

＜図解4＞



(3) 前1年間に開始した前々期の課税売上高を用いるケースとは？

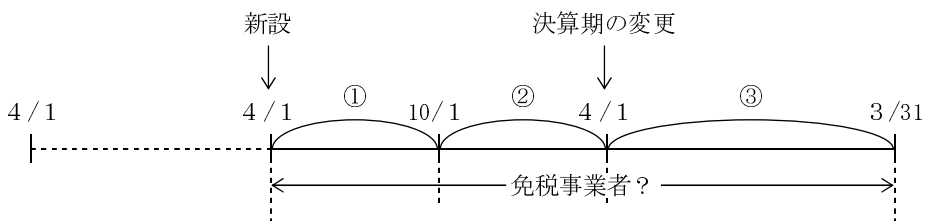
改正法では、前事業年度が7か月以下の場合でも、当事業年度前1年内に開始した前々事業年度がある場合には、その前々事業年度の課税売上高により納税義務を判定

することとしているが、この取扱いの趣旨について考えてみたい。

前事業年度が7か月以下の場合において、仮に上記のような前々事業年度の課税売上高で判定する旨の規定がない場合には、新設法人が決算期を変更することにより、作為的に納税義務を免れることが可能となってしまう。

例えば、9月決算法人を4月1日に設立し、＜図解5＞のように決算月を3月に変更した場合には、3期目までの丸々2年間を免税事業者とすることができてしまうのである。

＜図解5＞



- ①の期については基準期間がないので免税事業者となる。
- ②の期については、基準期間がなく、前期の①が7か月以下であるから免税事業者となる。
- ③の期については前々事業年度の①が1年未満であることから、③期開始日の2年前の日の前日から1年間に開始した事業年度が基準期間となるので、結果、基準期間が存在しないことになる。また、前期の②が7か月以下であるから免税事業者となる。

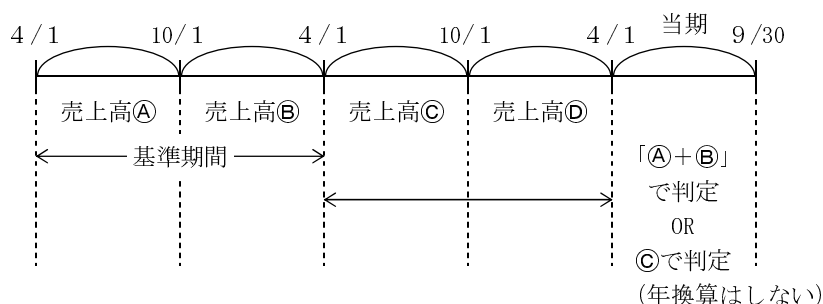
そこで、前事業年度が7か月以下の場合でも、当事業年度前1年以内に開始した前々事業年度がある場合には、その前々事業年度の課税売上高により納税義務を判定することとしたものと思われる。

＜図表5＞のケースについて、改正法が適用された場合の③期の正しい納税義務判定は、①期の課税売上高又は給与等の支払額によることとなり、課税売上高又は給与等の支払額のいずれもが1,000万円を超える場合、たとえ基準期間がなくとも課税事業者に取り込まれることになる。

この場合において、課税売上高又は給与等の支払額のいずれについても年換算する必要はない。

また、半年決算法人の納税義務判定は＜図解6＞のようになる。

<図解 6>



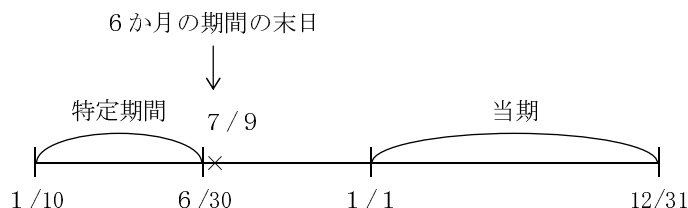
(4) 月の中で設立した法人の取扱い

月末決算法人において、前事業年度開始の日以後6か月の期間の末日が月末でない場合には、月の中で仮決算を組まなければならないこととなり、納税義務の判定が非常に煩雑となってしまふ。そこで、月末決算法人で、前事業年度開始の日以後6か月の期間の末日が月末でない場合には、その6か月の期間の末日の属する月の前月末日までの期間を「6か月の期間」とみなし、納税義務判定をすることとされている(改消令20の6①一)。

例えば、<図解 7>のように前事業年度が1月10日～12月31日のケースでは、6か月の期間の末日(7月9日)の属する月が7月となり、その前月末日である6月30日までの期間が「特定期間」とみなされる。結果、特定期間である1月10日～6月30日期間中の課税売上高が1,000万円を超える場合には、設立2期目であっても課税事業者となる。

なお、上記事例に類似する事業年度であっても、1月10日に設立した7月決算法人の設立2期目の納税義務については、設立事業年度の月数が7か月以下となり、かつ、1年以内に開始した前々事業年度もないので、免税事業者となることができる。

<図解 7>



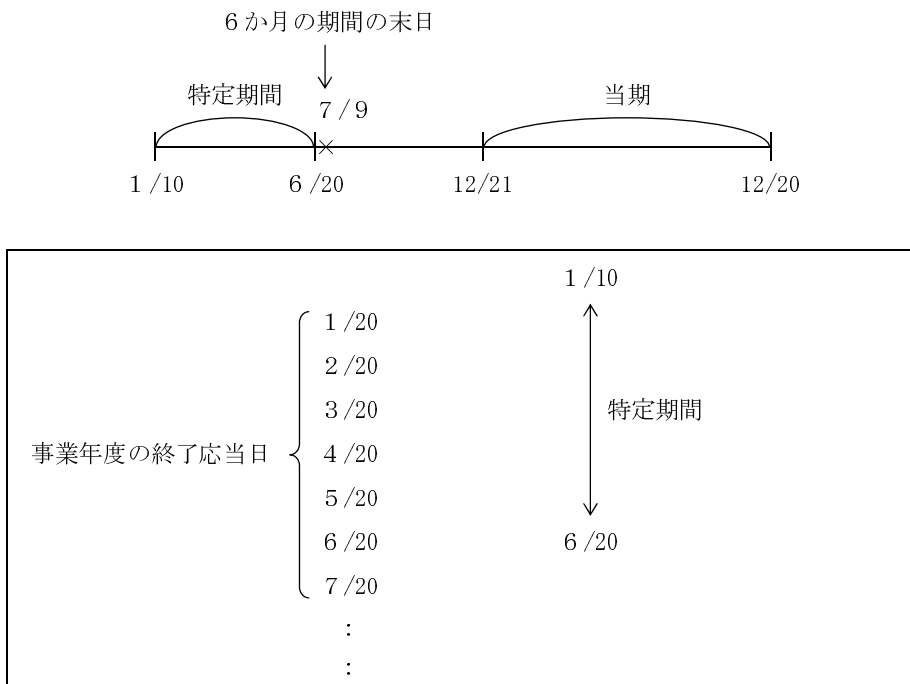
(5) 月の中途が決算日の法人の取扱い

請求書の締め日などの関係で、月の中途に決算日を設定しているケースがある。このような法人において、前事業年度開始の日以後6か月の期間の末日が事業年度の終了応当日でない場合には、納税義務を判定するために、締め日以降の売掛金を集計しなければならない。

そこで、月の中途に決算日を設定している法人で、前事業年度開始の日以後6か月の期間の末日が事業年度の終了応当日でない場合には、その6か月の期間の末日の直前の終了応当日までの期間を「6か月の期間」とみなし、納税義務判定をすることとされている（改消令20の6①二）。

例えば、＜図解8＞のように1月10日に12月20日決算法人を設立した場合には、6か月の期間の末日（7月9日）の直前の終了応当日である6月20日までの期間が「特定期間」とみなされる。結果、特定期間である1月10日～6月20日期間中の課税売上高が1,000万円を超える場合には、設立2期目であっても課税事業者となる。

＜図解8＞



(6) 決算期を変更した場合

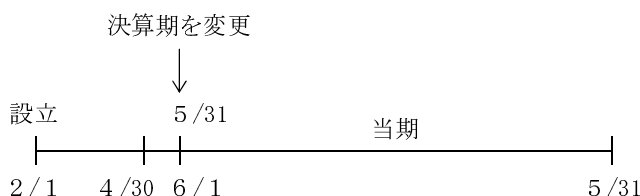
改正法により納税義務を判定する場合において、直前期が7か月以下の場合には、原則として1年以内に開始した前々期の開始日から6か月の期間が「特定期間」となる。この場合において、前々期が6か月以下の場合であっても、その前々期が「特定期間」となるので、その6か月以下の特定期間中の課税売上高により納税義務を判定することになる。

ただし、＜図解9＞のように2月1日に4月決算法人を設立し、その翌事業年度に決算期を5月に変更したようなケースでは、設立事業年度の終了日から3期目の開始日までの期間が1か月しかない。

そうすると、各種届出書の提出など、課税事業者となる前にすべき諸手続などに支障がでることが危惧される。

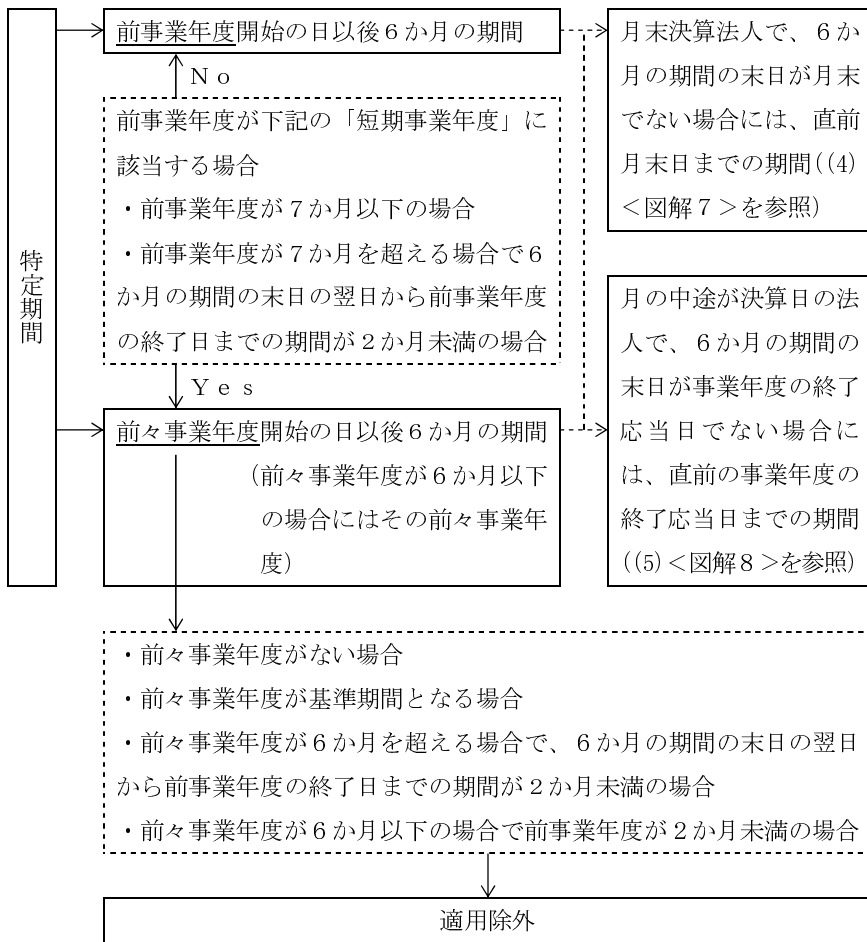
そこで、納税義務判定をする当期からみた前々期が6か月以下の場合において、前期が2か月未満の場合には、その前々期は「特定期間」には該当しないものとして取り扱われる。したがって、＜図解9＞のケースにおける前々期は「特定期間」には該当せず、当期の納税義務は免除されることになるのである。

＜図解9＞

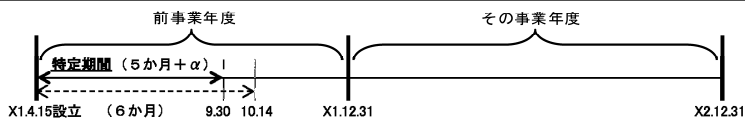


(7) 法令に基づく特定期間の定義と国税庁リーフレットの事例の検討（消法9の2④、消令20の5・20の6）

法令に基づく法人の特定期間の定義を整理するとともに、平成23年9月に公表された国税庁リーフレット「消費税法第9条の2 事業者免税点の判定について～新たに設立した法人等の特定期間～」に掲載されている事例を抜粋し、これに筆者コメントを加筆したので参照されたい。



【事例1】前事業年度終了の日は月末であるが、月の途中で設立したため前事業年度開始の日以後6か月の期間の末日が月末でない場合



特定期間は、原則として、前事業年度開始の日以後6か月の期間となりますが、6か月の期間の末日が月末でない場合で前事業年度終了の日が月末である場合は、その期間の末日の前月の末日までの期間を特定期間とする特例があります(令20の6①ー)。

事例では、設立日から6か月の期間の末日は月末ではありません(X1年10月14日)。また、前事業年度終了の日は月末となっています(X1年12月31日)。この場合、6か月の期間の末日(X1年10月14日)の前月の末日であるX1年9月30日が特定期間の末日となります。したがって、前事業年度の法人の設立日であるX1年4月15日から9月30日までが特定期間となり、その事業年度における納税義務の判定は、その特定期間の課税売上高(又は給与等支払額)により行うこととなります。

〔筆者コメント〕

本事例は、6か月の期間の末日の翌日(X1.10.15)から前事業年度終了日(X1.12.31)までの期間が2か月未満ではない。また、6か月の期間の末日が月末でないことから、

前事業年度開始の日から直前月末日までの期間（X1. 4. 15～X1. 9. 30）を6か月の期間とみなすこととなる。結果、その翌日から前事業年度終了日までの期間は3か月となり、前事業年度開始の日から直前月末日までの期間（X1. 4. 15～X1. 9. 30）は短期事業年度には該当せず、特定期間に該当することになる。

【事例2】新たに設立した法人で事後に決算期変更を行ったため前事業年度が短期事業年度（※）に該当する場合

前事業年度【短期事業年度】 (6か月) X1.5.1設立 X1.10.31 変更 X1.12.20 X1.12.31 X2.12.20
2か月未満 ▲変更: X1. 10. 31 後に決算期を X1. 12. 31 から X1. 12. 20 に変更

決算期変更を行った場合には、決算期変更の時期がいつであるかにより特定期間が異なる場合があります。事例では、6か月の期間の末日（X1 年 10 月 31 日）後に決算期変更（12 月 31 日→12 月 20 日）を行っていますので（令 20 の 6①-かっこ書）、X1 年 5 月 1 日から 10 月 31 日までが 6 か月の期間となります。この場合、6か月の期間の末日の翌日（11 月 1 日）から前事業年度終了の日（12 月 20 日）までの期間が2か月未満となるため、前事業年度は短期事業年度（※）となります（令 20 の 5①二）。

(注) 1 6か月の期間内に決算期変更を行った場合には、X1 年 5 月 1 日から 6 か月の期間の末日（10 月 31 日）の直前の終了応当日（注 2）である 10 月 20 日までが 6 か月の期間とみなされ（令 20 の 6①二）、その翌日（10 月 21 日）から前事業年度終了の日（12 月 20 日）までの期間が2か月となるため、5 月 1 日から 10 月 20 日までの期間が特定期間（5 か月+20 日）となります（短期事業年度には該当しません）。

2 終了応当日とは、前事業年度（又は前々事業年度）終了の日に応当する前事業年度（又は前々事業年度）の各月の日をいいます（事例では、前事業年度の各月の 20 日をいいます）。

※ 短期事業年度とは、次のいずれかに該当する前事業年度をいいます（令 20 の 5①）。なお、短期事業年度となる前事業年度は特定期間とはなりません（前々事業年度がある場合には、その前々事業年度が特定期間となるかどうかを判定することとなります。）。

(1) 前事業年度が7か月以下である場合
(2) 前事業年度が7か月を超え8か月未満の場合であって、前事業年度開始の日以後6か月の期間の末日の翌日から前事業年度終了の日までの期間が2か月未満の場合

〔筆者コメント〕

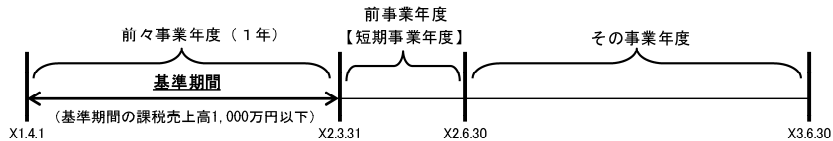
本事例は、決算期変更を行ったことにより、6か月の期間の末日の翌日（X1. 11. 1）から前事業年度終了日（X1. 12. 20）までの期間が2か月未満となったものである。結果、前事業年度開始の日以後6か月の期間（X1. 5. 1～X1. 10. 31）は短期事業年度となり、特定期間には該当しないため、当事業年度は免税事業者となる。

< 6か月の期間内に決算期変更があった場合の取扱い >

6か月の期間の末日後に決算期変更があった場合には、変更前の事業年度終了日より短期事業年度に該当するか否かを判断することとされている（消令20の6①-かっこ書）。したがって、本事例は上記コメントのとおり、前事業年度は短期事業年度に該当することになる。

本事例において、6か月の期間内に決算期変更を行った場合には、変更後の事業年度終了日より短期事業年度に該当するか否かを判断することになるため、結果として前事業年度は短期事業年度には該当しないことになる（【事例2】（注）1 参照）。つまり、決算期変更の意思表示の時期により、短期事業年度に該当するか否かの判断が微妙に異なってくるということである。

【事例3】決算期変更を行ったため前事業年度が短期事業年度となる場合で、前々事業年度が基準期間となる場合

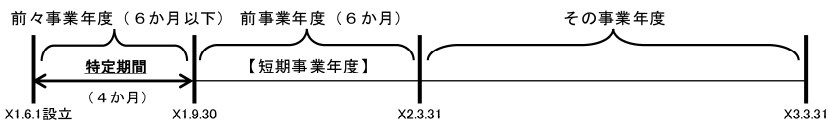


前事業年度が短期事業年度となる法人で前々事業年度がある場合は、原則として、特定期間は前々事業年度開始の日以後6か月の期間となります。ただし、前々事業年度が、その事業年度の基準期間となる場合は特定期間とはなりません(令20の5②ー)。なお、事例では、基準期間の課税売上高が1,000万円以下であることから、その事業年度は免税事業者となります(法9①)。

[筆者コメント]

前事業年度が短期事業年度に該当する場合であっても、前々事業年度が基準期間に該当する場合には、すでに基準期間における課税売上高により納税義務を判定しているものであるから、あえて改正法による特例判定は要しないこととされている。したがって、前々事業年度が特定期間に該当する場合とは、半年決算法人のように、当期前1年間に開始した前々事業年度があるようなケースに限られるのである。つまり、当期前1年間より前に前々事業年度が開始している場合には、その前々事業年度は基準期間に該当することとなるため、改正法による特例判定は必要ないということである。

【事例4】決算期変更を行ったため前事業年度が短期事業年度となる場合で、前々事業年度が6か月以下の場合



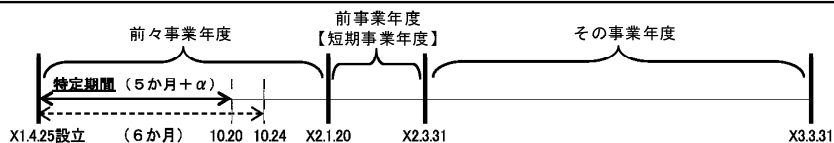
前事業年度が短期事業年度となる法人で前々事業年度がある場合は^(注)、原則として、特定期間は前々事業年度開始の日以後6か月の期間となります。ただし、前々事業年度が6か月以下の場合は、前々事業年度開始の日から終了の日までの期間が特定期間となります(法9の2④三かつこ書)。したがって、事例では、X1年6月1日から9月30日までが特定期間となり、その事業年度の納税義務の判定は、その特定期間の課税売上高(又は給与等支払額)により行うこととなります。この場合、6か月分の金額に換算する必要はありません。
(注)前々事業年度が6か月以下の場合で前事業年度が2か月未満である場合は、その前々事業年度は特定期間とはなりません(令20の5②三)。

[筆者コメント]

本事例は、前事業年度が短期事業年度に該当することから、前々事業年度が特定期間に該当するか否かを判定する。結果、前々事業年度が6か月以下であり、かつ、前事業年度が2か月以上あることから、前々事業年度が特定期間に該当することになる。当期における納税義務の判定においては、特定期間は4か月であるが、特定期間中の課税売上高又は給与等の支払額は6か月分に換算する必要はない。

また、本事例において、前事業年度が2か月未満の場合には、前々事業年度は特定期間には該当しないため、当事業年度は免税事業者となる(【事例4】(注)参照)

【事例5】決算期変更を行ったため前事業年度が短期事業年度となる場合で、前々事業年度開始の日以後6か月の期間の末日が月末でない場合



前事業年度が短期事業年度となる法人で前々事業年度がある場合は^(注2)、原則として、特定期間は前々事業年度開始の日以後6か月の期間となります。ただし、6か月の期間の末日が月末でない場合で前々事業年度終了の日が月末でなく、6か月の期間の末日がその前々事業年度の終了応当日^(注1)でない場合は、その期間の末日の直前の終了応当日を特定期間の末日とする特例があります（令20の6②二）。

事例では、設立日から6か月の期間の末日が月末ではありません（X1年10月24日）。また、前々事業年度終了の日は1月20日であるため、6か月後（X1年10月24日）の直前の終了応当日であるX1年10月20日が特定期間の末日となります。したがって、前々事業年度の法人の設立日であるX1年4月25日から10月20日までが特定期間となり、その事業年度の納税義務の判定は、その特定期間の課税売上高（又は給与等支払額）により行うこととなります。

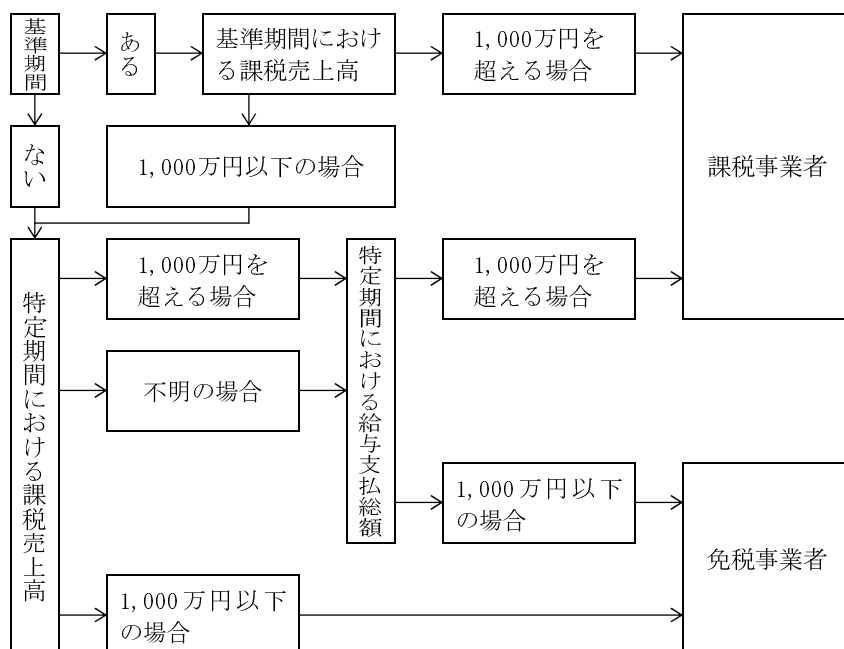
(注) 1 終了応当日とは、前々事業年度（又は前事業年度）終了の日に応当する前々事業年度（又は前事業年度）の各月の日をいいます（事例では、前々事業年度の各月の20日をいいます。）。

2 ①前々事業年度がその事業年度の基準期間に含まれる場合、②前々事業年度開始の日以後6か月の期間の末日の翌日から前事業年度終了の日までが2か月未満である場合、③前々事業年度が6か月以下の場合で前事業年度が2か月未満である場合は、その前々事業年度は特定期間とはなりません（令20の5②）。

〔筆者コメント〕

本事例は、前事業年度が短期事業年度に該当することから、前々事業年度が特定期間に該当するか否かを判定する。前々事業年度における6か月の期間の末日が前々事業年度の終了応当日でないことから、直前の事業年度の終了応当日までの期間（X1.4.25～X1.10.20）が特定期間となる。

納税義務判定のフローチャート



(注) 直前期が7か月以下の法人は、改正法による判定は不要となる。

なお、この場合であっても、当期開始の日前1年間に開始した前々期がある場合には、その前々期の開始日から6か月間の課税売上高により判定する（前々期が5か月以下の場合には、その前々期の課税売上高により判定する）。

課税事業者の選択と平成23年度改正の関係

パターン	特定期間			取扱い
	課税売上高	給与等の支払額		
①	1,000万円超	+ 1,000万円超	→	課税事業者
②	1,000万円超	+ 1,000万円以下	→	課税事業者と免税事業者 のいずれでも選択する ことができる
③	1,000万円以下	+ 1,000万円超	→	
④	1,000万円以下	+ 1,000万円以下	→	免税事業者

パターン①で課税事業者となる場合とパターン②～③のケースで課税事業者を選択する場合には、第3-(2)号様式（消費税課税事業者届出書 **特定期間用**）を速やかに納税地の所轄税務署長に提出する必要がある（消法57①一）。

ただし、「課税事業者選択届出書」のように提出期限が定められたものではない。

基準期間用

消費税課税事業者届出書

取受印

平成 年 月 日	届出者	(フリガナ)			
		納税地	(〒 -)		
			(電話番号 - -)		
		(フリガナ)			
		住所又は居所 (法人の場合) 本店又は 主たる事業所 の所在地	(〒 -)		
			(電話番号 - -)		
税務署長殿		(フリガナ)			
		名称(屋号)			
		(フリガナ) 氏名 (法人の場合) 代表者氏名	印		
		(フリガナ) (法人の場合) 代表者住所	(電話番号 - -)		
下記のとおり、基準期間における課税売上高が1,000万円を超えることとなったので、消費税法第57条第1項第1号の規定により届出します。					
適用開始課税期間		自 平成 年 月 日 至 平成 年 月 日			
上記期間の		自 平成 年 月 日	左記期間の 総売上高	円	
基準期間		至 平成 年 月 日	左記期間の 課税売上高	円	
事業内容等	生年月日(個人)又は設立 年月日(法人)	1明治・2大正・3昭和・4平成 年 月 日	法人 のみ 記載	事業年度 資本金	自 月 日 至 月 日 円
	事業内容				届出区分 相続・合併・分割等・その他
	参考事項			税理士 署名 押印	印 (電話番号 - -)

※ 税務署 処理 欄	整理番号		部門番号			
	届出年月日	年 月 日	入力処理	年 月 日	台帳整理	年 月 日

注意 1. 裏面の記載要領等に留意の上、記載してください。
2. ※印欄は、記載しないでください。

第3-(2)号様式

特定期間用

消費 税 課 税 事 業 者 届 出 書

取受印

平成 年 月 日	届出者	(フリガナ)			
		納 税 地	(〒 -)		
			(電話番号 - -)		
		(フリガナ)			
		住所又は居所 (法人の場合) 本店又は 主たる事務所の所在地	(〒 -)		
			(電話番号 - -)		
税務署長殿		(フリガナ)			
		名称 (屋号)			
		(フリガナ) 氏 名 (法人の場合) 代表者氏名	印		
		(フリガナ) (法人の場合) 代表者住所	(電話番号 - -)		
下記のとおり、特定期間における課税売上高が1,000万円を超えることとなったので、消費税法第57条第1項第1号の規定により届出します。					
適用開始課税期間		自 平成 年 月 日 至 平成 年 月 日			
上 記 期 間 の 特 定 期 間	自 平成 年 月 日 至 平成 年 月 日	左記期間の 総 売 上 高	円		
		左記期間の 課 税 売 上 高	円		
		左記期間の 給与等支払額	円		
事業内容等	生年月日 (個人) 又は設立年月日 (法人)	1 明治・2 大正・3 昭和・4 平成 年 月 日	法人のみ 記載	事業年度 資 本 金	自 月 日 至 月 日 円
	事業内容				
参考事項			税理士 署 名 押 印	印 (電話番号 - -)	
※ 税務署 処理欄	整理番号		部門番号		
	届出年月日	年 月 日	入力処理	年 月 日	台帳整理 年 月 日

注意 1. 裏面の記載要領等に留意の上、記載してください。
2. ※印欄は、記載しないでください。

5. 消費税法第9条の2第5項の解釈について

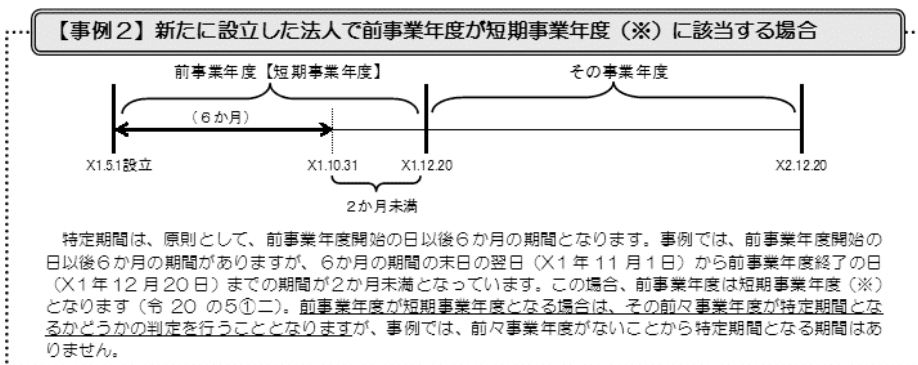
平成23年度改正消費税法は、平成23年6月22日に国会で可決成立後、同月30日付で施行令及び施行規則が公布された。その後、同年11月1日に改正基本通達と申告書等の改正様式、更には「消費税法第9条の2 事業者免税点の判定について～新たに設立した法人等の特定期間～」と題したリーフレットが公表され、所轄税務署で配布されている。

国税庁のホームページでは、上記4（7）のとおり、【事例1】から【事例5】までの複雑な事例を紹介していたが、このうち、【事例2】についてはその内容に誤りがあったことから平成23年12月10日に訂正されている。国税庁のホームページでは、「…説明不足となっていましたので…」と釈明しているが、この訂正は説明不足ではなく、明らかに解釈の誤りによる訂正である。

その理由は、リーフレットの【事例5】の解説文について、下記の文章が不要であることから明らかである。

- ・ 2行目～3行目の文章のうち、「…6か月の期間の末日が月末でない場合で前々事業年度終了の日が月末でなく、…」の部分
- ・ 5行目～の文章のうち、「…設立日から6か月の期間の末日が月末ではありません（X1年10月24日）。また、…」の部分

上記4（7）に載せた【事例2】は訂正後のリーフレットである。訂正前の【事例2】は下記のように解説されていた。



筆者は、このリーフレットの【事例2】を見て自らの法解釈に疑問を持ち、改めて改正消費税法第9条の2を精読してみたところ、同法第5項の解釈に誤りがあったことに気がついた。しかし、それと同時にどこか納得できない蟠りを感じたのもまた事実である。

第9条の2 前年又は前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例

：

(省略)

：

4 前3項に規定する特定期間とは、次の各号に掲げる事業者の区分に応じ当該各号に定める期間をいう。

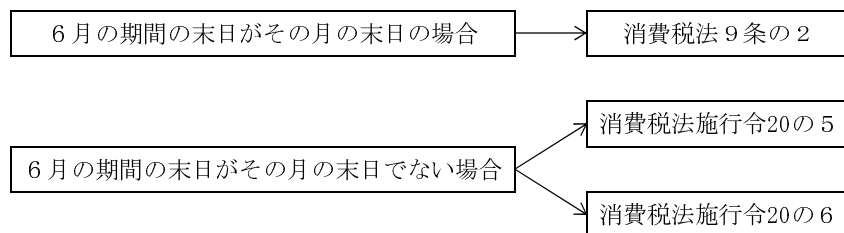
一 個人事業者 その年の前年1月1日から6月30日までの期間

二 その事業年度の前事業年度（7月以下であるものその他の政令で定めるもの（次号において「短期事業年度」という。）を除く。）がある法人 当該前事業年度開始の日以後6月の期間

三 その事業年度の前事業年度が短期事業年度である法人 その事業年度の前々事業年度（その事業年度の基準期間に含まれるものその他の政令で定めるものを除く。）開始の日以後6月の期間（当該前々事業年度が6月以下の場合には、当該前々事業年度開始の日からその終了の日までの期間）

5 前項第2号又は第3号に規定する6月の期間の末日がその月の末日でない場合における当該期間の特例その他前各項の規定の適用に関し必要な事項は、政令で定める。

上記のとおり、消費税法第9条の2第5項では、「6月の期間の末日がその月の末日でない場合における当該期間の特例…は、政令で定める。」と規定している。この規定をそのまま素直に読んでいくと、訂正前の【事例2】のように6月の期間の末日が月末の場合には施行令の規定が適用されないことになってしまう。



一方で、月の中に決算日を設定している法人を設立した場合で、前事業年度開始の日以後6か月の期間の末日が事業年度の終了応当日でない場合には、施行令第20条の6第1項第2号の規定により、その6か月の期間の末日の直前の終了応当日までの期間を「6か月の期間」とみなし、納税義務判定をすることとされている（4（5）

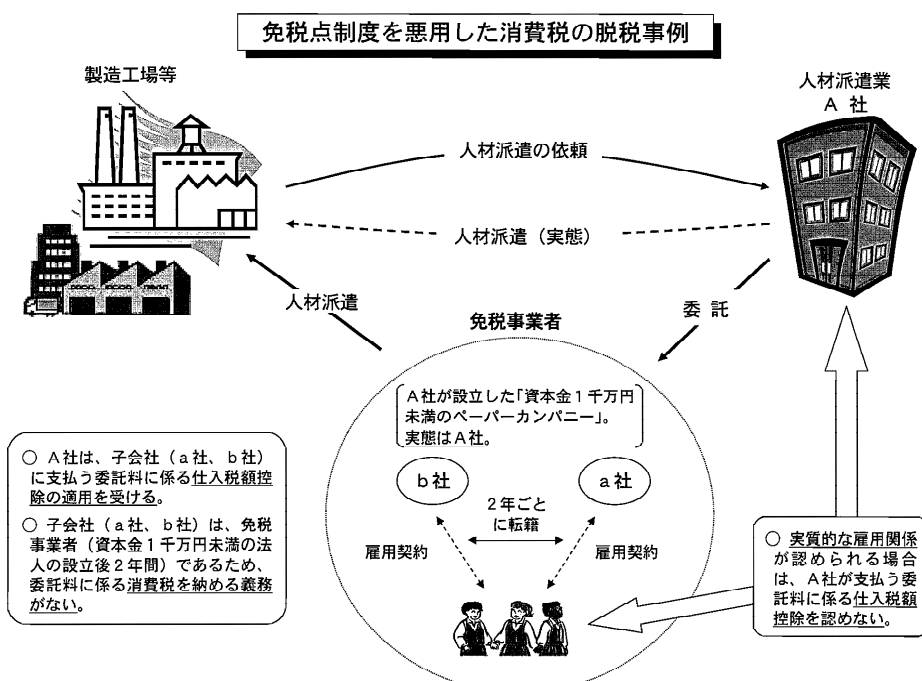
の＜図解8＞および（7）の【事例2】を参照）。

法令の読み方はさておき、短期事業年度のとらえ方として、訂正前の【事例2】のような解釈は絶対にあり得ない。当然に訂正後の【事例2】のように解釈すべきである。

消費税法第9条の2第5項が不備なのであるか…それとも同法の規定を飛び越えて規定された同法施行令20条の6が不備なのであるか…？

6. 平成23年度改正の問題点

平成22年11月16日付で税制調査会より公表された資料（資料2補足資料－要望にない項目等／27頁）では、「免税点制度を悪用した消費税の脱税事例」として、ペーパーカンパニーを利用した脱税の手口を紹介している。



平成23年度の事業者免税点制度に関する改正は、このような脱税行為を封じ込めることを狙いとしているとのことであるが、本改正をもってしても、設立事業年度の納税義務は免除されたままであり、何ら有効な手当がされていないのが実情である。

折しも平成23年10月17日、会計検査院から財務省に対し、消費税の事業者免税点制度のあり方について再検討を求める旨の報告が行われた（会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書～平成23年10月／会計検査院）。

同院は、平成18年中に設立された資本金1,000万円未満の新設法人などを対象に抽

出検査を実施した結果、次のような問題点を指摘している。

- ①新設法人であっても設立事業年度からかなりの売上高を有する法人が相当数ある。
- ②個人事業者が法人成りをし、かなりの売上高を有しているのに、設立第1期と第2期が免税事業者となるケースが相当数ある。
- ③資本金1,000万円未満で法人を設立し、設立第2期になってから増資をする法人がある。
- ④免税期間を経過した設立第3期以降に解散してしまう法人がある。

上記のうち、①及び②のケースは新設法人の基準期間がないことを利用した典型的な節税スキームであり、平成23年度の改正は、これを多少なりとも是正することを目的としたものである。

ところで、株式会社については平成18年の会社法施行までは最低資本金制度があり、株式会社は資本金が1,000万円以上でなければ設立することができなかった。これに連動するような形で消費税についても平成6年に改正があり、資本金1,000万円以上の新設法人は、基準期間がない設立事業年度とその翌事業年度の納税義務を免除しないこととされたという経緯がある（新設法人の特例）。

しかし、会社法の施行によりこの最低資本金制度が撤廃されたため、現在は、資本金1円でも株式会社が設立できるという何とも妙な時代になっている。

なお、会社法の施行により最低資本金制度はなくなったものの、消費税の新設法人の特例は今までと何ら変わっておらず、資本金1,000万円以上で法人を設立した場合には、売上規模がどんなに小さくても、設立事業年度とその翌事業年度の納税義務は免除されないこととなっている。

資本金の額で会社の規模を判定しようとしたことに、そもそも無理があったのであろう。かといって、税の転嫁を前提としている消費税について、設立事業年度から無条件に法人を納税義務者に取り込むことにも問題がある。

いずれにせよ、平成23年度改正のような中途半端な手当では、この問題を本質的に解決することはできないのである。

Ⅱ 特定新規設立法人の納税義務の免除の特例

1. 改正のねらい

平成24年8月10日に成立した「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律」では、新設法人の納税義務判定に関する条文が新設されている。

この改正は、会計検査院の指摘を受け、平成23年度改正の不備を補うために新設さ

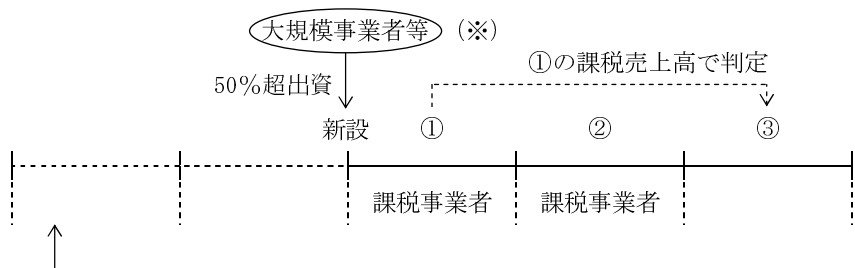
れたものと推察される（Ⅰの6を参照）。

2. 改正の内容と適用時期

大規模事業者等（課税売上高が5億円を超える規模の法人が属するグループ）が、一定要件の基、50%超の持分を有する法人を設立した場合には、その新規設立法人の資本金が1,000万円未満であっても、基準期間がない事業年度については納税義務は免除されない。また、これらの事業年度開始日前1年以内に大規模事業者等に属する法人が解散した場合であっても、新規設立法人は免税事業者となることはできない（改消法12の3）。

本改正は、平成26年4月1日以後に設立される法人について適用される（改消法附則（平24年）4）。

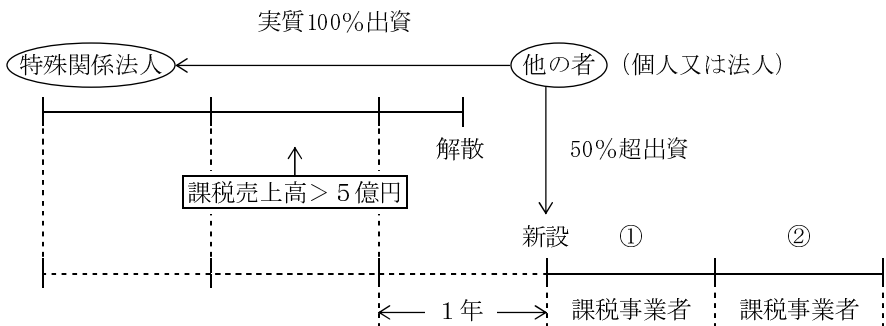
【具体例1】大規模事業者等により新設された法人の取扱い



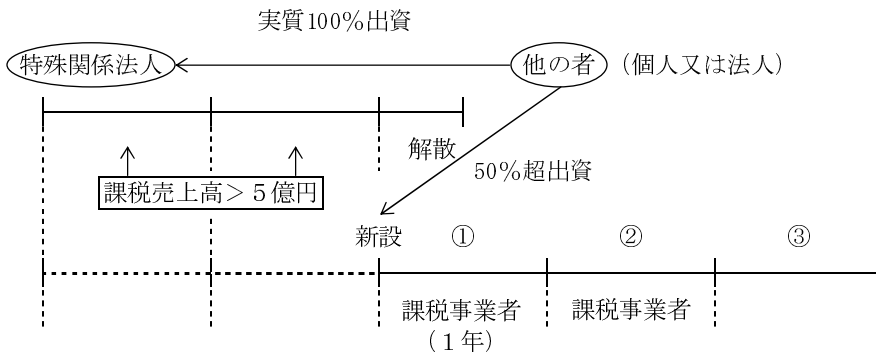
新規設立法人の基準期間に相当する期間における大規模事業者等の課税売上高が5億円を超えること

(※) 大規模事業者等には、50%超の出資を有する個人又は法人の実質100%出資法人が含まれる。

【具体例2】解散法人がある場合の設立事業年度の取扱い



【具体例3】解散法人がある場合の設立翌事業年度の取扱い



III 今後の課題（おわりにかえて）

1. 平成23年度改正法の廃止の提案

平成23年度改正により新設された「前年又は前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例」（特定期間中の課税売上高等による納税義務の判定）は、資本金1,000万円未満の新設法人の基準期間がない事業年度中は納税義務が免除されることを利用し、新設法人に支払った外注費などを課税仕入れに取り込むことを是正するために改正されたものである。しかし、本改正をもってしても、設立事業年度の納税義務は免除されたままであることに加え、設立事業年度を7か月以下に設定しておけば、設立第2期も納税義務が免除されてしまうという構造上の欠陥があった。

また、会計検査院の指摘事項にもあるように、免税期間を経過した設立第3期以降に解散してしまう法人があることについても何ら有効な手だてがされていないことから、制度としては非常に中途半端な改正であったと言わざるを得ない。

これに対し、平成24年8月10日に成立した「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法等の一部を改正する等の法律」で新設された「特定新規設立法人の納税義務の免除の特例」は、これらの制度上の欠陥が基本的に改善されており、評価に値する改正であるといえよう。

納税義務者に関する規定については、組織再編税制の創設に伴い合併や会社分割の特例が改正されたことに加え、ここ最近では課税選択や新設法人の取扱いなどが場当たり的に改正され、実務の現場は混乱の一途を辿っている。

前述のとおり、「特定新規設立法人の納税義務の免除の特例」が新設されたことにより、新設法人の免税期間を利用した租税回避スキームは基本的に防止されることとなったのであるから、そろそろこの辺りで交通整理も必要ではないだろうか。

私見としては、平成23年度改正により新設された「前年又は前事業年度等における

課税売上高による納税義務の免除の特例」は、小規模事業者等の実務を悪戯に混乱させるだけのものであり、消費税に対する国民の信頼を失う危険性の高い規定であるからこの機会に廃止することを提案したい。

2. 税理士会の提言と今後の改正の行方

日本税理士会連合会の平成25年度・税制改正に関する建議書では、消費税の納税義務の判定について、「基準期間制度を廃止し、すべての事業者を課税事業者として取り扱い、新たに小規模事業者に対する申告選択制度を創設すること」を要望している。

また、東京税理士会の平成25年度税制及び税務行政の改正に関する意見書においても、「基準期間又は特定期間の課税売上高により納税義務の有無を判定する納税義務免除の制度を廃止し、新たに小規模事業者に配慮した申告不要制度又は基礎税額控除制度を創設すること」を要望している。

参考までに、諸外国における納税義務の判定方法をみると、ドイツやフランスでは、前年の課税売上高により判定することを原則としつつ、当年の課税売上高見込額や実際の課税売上高なども考慮して判定をすることになっている。また、スウェーデンやデンマークなど北欧諸国のように、当年における課税売上高のみで判定することとしている国もある。

現実の価格設定における諸問題はあるものの、消費税は税制改革法11条（消費税の円滑かつ適正な転嫁）に明記されているように、あくまでも税の転嫁を予定して立法された法律である。したがって、当課税期間中の課税売上高だけで納税義務を判定することには、筆者としては違和感を感じている。

打開策として、売上規模に関わらず、すべての事業者を課税事業者とした上で、小規模事業者に対する事務負担の軽減策として基礎税額控除制度を創設するという東京税理士会の提言は検討の価値があるように思われる。

基礎税額控除制度とは、納付消費税額等から一定金額を基礎税額として控除し、納付税額が基礎税額以下の場合には申告納付を不要とするものである。

廃止された限界控除制度とは似て非なるものであることを付言しておきたい。

<参考文献>

- ・税制調査会資料（平成22年11月16日付資料2）補足資料（要望にない項目等／27頁）
- ・平成23年度税制改正大綱（平成22年12月16日閣議決定）
- ・消費税法改正のお知らせ（平成23年9月税務署配布パンフレット／消費税法第9条の2 事業者免税点の判定について～新たに設立した法人等の特定期間～）
- ・会計検査院法第30条の2の規定に基づく報告書（平成23年10月／会計検査院）

- ・DHC コンメンタール消費税法1651～1654（第一法規出版）
- ・週刊税のしるべ平成23年10月24日号（大蔵財務協会）
- ・すぐに役立つ消費税の実務Q & A 4 頁～25 頁（熊王征秀著／税務研究会出版局）
- ・消費税トラブルの傾向と対策408頁～413頁（熊王征秀著／ぎょうせい）
- ・消費税 平成22年度・23年度改正と実務対策 8 頁～17頁、93頁～104頁（金井恵美子著／税務研究会出版局）
- ・「基礎税額控除制度」は、東京税理士会雪谷支部の濱田桂氏が日本税務会計学会の月次研究発表（経営部門）において提唱したものである。

<凡例>

本文中に引用する法令等については、次の略称を使用している。

消法……消費税法
消令……消費税法施行令
消規……消費税法施行規則
消基通…消費税法基本通達

また、条文番号等については、次のように省略表示している。

（例） 消法 9 ②二 … 消費税法第 9 条第 2 項第二号

（くまおう まさひで・大原大学院大学 会計研究科准教授）

