

消費税法に関する一考察

—租税公平主義の視点から基準期間を検討する—

鎌倉友一

目次

はじめに

1. 問題の背景
2. 問題の所在と検討課題

一 基準期間について

1. 基準期間の意義
2. 納税義務との関係性

二 基準期間の問題

1. 問題の整理
2. 新規開業後における納税義務
3. 担税力のある新規開業
4. 担税力のない新規開業
5. 基準期間と免税との関係性
6. 法人の免税基準の整合性
7. 基準期間が課税期間に先行する必要性

おわりに

はじめに

1. 問題の背景

平成元年にわが国に導入された消費税は、地価税（平成3年に導入され平成10年に当分の間として凍結されている）を除けば、現在機能する国税のうちで最も新しい租税でありながら、最も大きく税収を確保する間接税として確たる地位を占めるに至っている¹。

わが国は、高齢化社会を経てかつてない超高齢社会に突入しており²、社会保障給付費は加速度的な増加を示し、将来に向けてもさらなる増加が確実視されている³。

¹ 財務省 HP 参照 <http://www.bb.mof.go.jp/server/2007/html/200772001Main.html>。

² 内閣府編『平成20年版高齢社会白書』（佐伯印刷、2008年）第1章参照。

³ 国立社会保障・人口問題研究所『平成18年社会保障給付費』参照。

そうした状況のもとで、財政破綻状態にあるわが国は、公債などの借入収入を除いた税収による歳入と借入に対する元利払いを除いた歳出の収支である基礎的財政収支を一刻も早期に均衡させ、健全な財政運営を図らねばならないことは、もはや議論の余地のないところであろう。

そこで、社会保障給付費増加に対応した税収の増加は、わが国政府の緊喫な課題であり、その最有力候補として消費税に的が絞られ、景気回復という担保を付けながら増税の時期を政策の日程に掲げようとしている。

消費税論議は、税収確保という政策的要請のもとでは、税率引上げがもっとも効果的であり、技術的側面からは税率の変更のみで対応できるという簡易さからであろうか、もっぱら税率の引上げの時期および引上げ幅の程度についての議論が行われている。

消費税は従前より逆進性の高い租税との指摘がなされているところであるが⁴、本稿では、その指摘を含めた租税法体系全体に占める位置付け問題や法制度の存在意義についての問題、あるいは政治的要請を受けての引上げ時期や引上げ幅といった政策的課題を扱うものではない。

すなわち、法的な視角からの考察として、法構造における具体的な仕組みないし規定についての考察を行うものである。そして、本稿ではより限定的に基準期間についての検討を試みるものである。

2. 問題の所在と検討課題

消費税法には、基準期間というきわめて重要な固有概念が定義されている。基準期間は、納税義務が存在するか否かを規定するものであり、基準期間の売上高が納税義務を確定するのである。この基準期間の定義にしたがって実務的には事業者の消費税申告業務を行うことになるが、この基準期間の規定のあり方について、実務を行うにあたり公平な課税の観点から大きな問題を感じつつも、規定通りに粛々と税務処理にあたるのである。

本稿は、その問題点を法的視角から検討することで納税者にとっての公平な消費税制のあり方を検討することを課題とする。

租税は、担税力のないところに負担を求めないということが原則とされている。合理的な差別が存在しない以上は、平等な状態にある者には等しく負担を求めなければならないのである。いいかえれば、担税力が認められるところには、相対的に平等である限りにおいて等しく租税負担を求めなければならないのである⁵。

これは憲法の要請する平等概念の租税における顕れであり、合理的理由がない場合には差別して課税することを禁止するという相対的な平等概念である。すなわち租税公平主義⁶のことである。

租税公平主義は、「税負担は国民の間に担税力に即して公平に配分されなければならないと、各種の租税法律関係において国民は平等に取り扱われなければならないという原則」⁷であること

⁴ 金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂、2008年）530頁。

⁵ 増田英敏『リーガルマインド租税法』（成分堂、2008年）19頁。

⁶ 清永敬次教授は、その著作の中で租税公平主義とせず租税平等主義としている。清永敬次『税法（第6版）』（ミルネヴァ書房、2003年）33頁。

⁷ 金子宏・前掲注4書75頁。

を再度ここで確認しておかなければならない。

この基本原則は、等しい担税力を有する者は等しく租税を負担し、異なる担税力を有する者は異なる租税負担を負うことを求めるものでなければならない、ということを示している。ところが、基準期間の規定のあり方はこの租税公平主義に反する場合を容認する。すなわち、消費税額を算出する対象期間である課税期間における売上高が同額であって、そのことにより経済的に同等の担税力が存在すると認められると思われる事業者がそれぞれに存在する状況の中で、基準期間の有無あるいは基準期間の課税売上高次第により、一方では消費税の納税義務者となり他方ではそうではないとして、消費税の負担のあり方に違いが生じる状況を法制度的に容認しているのである。

つまり、基準期間で納税義務を判定する仕組みであるために、事業者の消費税の担税力は、まさに課税期間の課税売上高を根拠にすべきであるにもかかわらず、そのようになっていないのである。

言い換えれば、十分な担税力があるにもかかわらず消費税の納税義務が法的に生じない場合が一定の期間であっても確実に存在することになり、その反対に、担税力が認められないにもかかわらず消費税の納税義務が生じることになる場合が、やはり一定の期間であっても間違いなく存在することを、法規定が容認しているのである。

従来から租税法体系において、担税力の基準として所得・資産・消費の3局面があげられているが、その中で消費は「担税力の尺度としては最も劣って」⁸いるとされてきた。

そうした位置にある租税であるにもかかわらず、そのうえにさらに、その仕組みの中で担税力の測定を放棄するような規定ぶりが存在することは、公平なる課税を阻害するものとして問題と考えざるをえないのである。

以上のような問題意識にしたがって、本稿の課題としては、基準期間の規定が租税公平主義に適用のものになっていないことを明らかにしたうえで、どのようにすれば公平性が確保できるのかを検討していくことにある⁹。

一 基準期間について

1. 基準期間の意義

はじめに、基準期間の意義を明確にしたうえで基準期間と納税義務の関係性について確認しておく。

基準期間とは、「個人事業者についてはその年の前々年をいい、法人についてはその事業年度の前々事業年度（当該事業年度が1年未満である法人については、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）

⁸ 金子宏、前掲注4書75頁。

⁹ 大島訴訟（いわゆるサラリーマン税金訴訟、最判昭和60年3月27日判決）では、憲法14条1項の規定の趣旨について「合理的理由なくして差別することを禁止する趣旨」であり、「国民各自の事実上の差異に相応して法的取り扱いを区別することは、その区別が合理性を有する限り、何ら右規定に違反するものではないのである」として、差異に合理性があるのであれば憲法14条に規定する「法の下での平等」に違反しないとして、合理的な差別は憲法上も認められるとしている。

をいう¹⁰とされている。ここでいう「その年」あるいは「その事業年度」の「その」とは、課税期間のこととであると推定される。

納税義務については、消費税法5条1項において、事業者(個人事業者および法人)であって、国内において課税資産の譲渡等を行った者は消費税を納める義務がある、としており、ここまでのところでは基準期間と納税義務の関係性についてはあきらかでない。

2. 納税義務との関係性

消費税法9条1項において、条文見出しで(小規模事業者に係る納税義務の免除)と定義し、事業者のうちその課税期間に係る基準期間における課税売上高が1,000万円以下である者については、同法5条1項の規定にかかわらず、消費税納税を免除することを規定している^{11,12}。

ここでは基準期間の課税売上高が1,000万円以下であれば小規模零細事業者として、個人事業者であると法人であることを問わず消費税の納税を免除することを規定する¹³。

また、ここでは、現行消費税法においては課税売上高が1,000万円以下に納まる経営規模の個人事業者あるいは法人は、経営規模として小規模に部類すると考えている、ということをあわせて確認しておく¹⁴。

また、消費税法12条の2において、条文見出しで(基準期間がない場合の法人の納税義務の免除の特例)と定義して、基準期間がない法人のうち、事業年度開始日において資本金(出資金を含む)1,000万円以上の法人は、基準期間がない事業年度において同法9条1項の規定は適用しないとして消費税を免除しないとしている。

ここでは、法人の場合であっても新設法人特有の問題として、原則的に設立以後2事業年度までは基準期間が不存在となるので、資本金(出資金を含む)に1,000万円の基準を設け、1,000万円以上であれば新設法人であっても設立以後2事業年度についても消費税の納税義務を定めることを定めている。

二 基準期間の問題

1. 問題の整理

基準期間とは、消費税の納税義務があるか否かを判定する期間のことであって、現行消費税法では、基準期間の課税売上高が1,000万円以下であれば免税事業者となり、1,000万円超であれば課税事業者となる制度設計であることを確認してきた。

¹⁰ 消費税法2条14項。

¹¹ 基準期間における免税点売上高は消費税法施行時において3,000万円であったが、平成15年改正により平成16年4月1日以後に開始した課税期間より1,000万円に引き下げられている。

¹² 免税とは、一旦成立した納税義務の全部または一部を解除することをいい、非課税は納税義務がはじめから成立しない場合をいうとする従来からの区分からすれば、消費税法の免税は非課税とすべきとの指摘がある。清永敬次『税法(第6版)』(ミルネヴァ書房、2003年)1660頁註(1)。

¹³ 基準期間の課税売上高については、消費税抜きの上高とすべきか消費税込みの上高とすべきかで争われた判例(最判平成17年1月25日)では、基準期間の課税売上高は消費税込みの上高で判定するとしている。これについては、学説上問題を指摘する見解もあるがここでは立ち入らない。ちなみに、三木義一・田中治・占部裕典編『租税判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』(税務経理協会、2006年)257頁以下参照。

¹⁴ 平成16年3月31日までに開始する課税期間については、免税点売上高は3,000万円であった。

そして、課税期間は個人事業者であれば基準期間の暦年で2年後の年をいい、法人であれば基準期間の2事業年度後の事業年度をいうのである。

このように、基準期間と課税期間とでは2年あるいは2事業年度の時間的乖離（タイムラグ）を生じることが確認できる。

このことは、基準期間の課税売上高が判れば、納税義務者の推定あるいは判定が可能となるということなのであって、消費税額の計算対象期間である課税期間の課税売上高は問われることはないのである。

すなわち、課税期間の課税売上高の額がたとえ1,000万円以下であっても、それとは無関係に基準期間の課税売上高こそが納税義務を確定するのであり、一旦確定した納税義務は、課税売上高とは無関係に消費税額を算出することを余儀なくするのである。そして消費税額は、基準期間の課税売上高とは無関係に課税期間の課税売上高を用いて導かれるのである。

実はここに問題が内在しているのである。以下において、その点について検討を試みる。

2. 新規開業後における納税義務

ここでは、はじめに個人事業者の新規開業あるいは法人の新規設立の場合を検討してみる。

ここまでで確認してきたことから当然のこととして、個人事業者であれば新規開業以後の暦年に基づく2年の間、法人であれば新規設立以後の2事業年度の間は、基準期間が存在することはないので、基本的には消費税の納税義務者になることはない。

繰り返しになるが、この2年あるいは2事業年度の間課税売上高は、たとえ1,000万円を超えていたとしても消費税の納税義務はないということである。

ただし、例外として、資本金（出資金を含む）1,000万円以上の新設法人については、新規設立年度から納税義務者に該当するものとされている¹⁵、それ以外の個人事業者および法人であっても、課税事業者の届出をすることによって新規開業2年の間においても納税義務者となることは可能である¹⁶。納税者の自由意志によって納税義務者になることを妨げるものではないということである。

あえて自ら進み出て納税義務者になることはありえる。たとえば、課税売上高より課税仕入高のほうが多くなるような場合に、消費税の還付を受けることができるからである。

開業後のしばらくは、売上高よりも設備投資や費用が大きくなることもないわけではないため、自ら消費税の納税義務者を選択することでその還付を受ける機会を法は確保していることになる。

新規開業あるいは新規設立という場合、いわゆる脱サラ等による開業が想像に難くないが、このような場合では遅々とした着実なる実績の積み重ねによる業績の向上が一般的に想定される。その意味では、年間（課税）売上高が開業後2年程度の時期においては1,000万円を超えない可能性を十分に予見できるものの、そのことをもって法規定の不備を主張する根拠にはなら

¹⁵ 消費税は原則的には転嫁を予定する租税であるために、原則的にはすべての事業者が納税義務者になるのであるが、そのことの特例的措置として小規模事業者を納税義務者から除外しておいて、さらにその特例措置に特例扱いをして資本金1,000万以上の法人を原則的な納税者に転じさせる、という非常に面倒な規定をしている。

¹⁶ 消費税法9条4項。

ない。

課税庁の考え方によれば、消費税は法制度上転嫁を予定している¹⁷。

したがって理論的には、消費税は事業者が販売する物品あるいはサービスの価格に上乗せされたかたちでまずは消費者から預かるのである¹⁸。その場合、消費者から預かる消費税は課税事業者であれば預かり消費税であるが、免税事業者であれば預かり消費税ではなく売上高（の一部）としてすなわち収益として収入するものとされるのである。

その反面、課税事業者において、仕入および資産の購入等の際に物品あるいはサービスの価格に上乗せして支払う消費税は、消費税の預け分として相手方に預けるものとされるが、免税事業者においては実質的には消費税を預けたにもかかわらず消費税法上はそのように扱われるのではなく、まさに消費税相当分を含めた価格を購入価格として対価を構成するかたちで支払うことになるのである。

これらのことにより、免税事業者においては所得税法および法人税法上では、所得の計算上、受け取った消費税は収入金額（法人であれば益金）に算入し、支払った消費税は必要経費（法人であれば損金）あるいは固定資産の取得価額に算入しなければならないことになるのである。

その結果として、免税事業者は消費税の納税は免れるものの、預り消費税と支払い消費税との差額は免税事業者の所得を構成することになるため、その所得に対して所得税（あるいは法人税）が課されることになる。

もちろん課税事業者は、その経理処理にあたり税抜経理方式及び税込経理方式のいずれかを選択することができるが、税込経理方式を選択する場合には所得の計算上消費税部分についても収入金額（法人であれば益金）、必要経費（法人であれば損金）あるいは固定資産の取得価額に算入することになる。さらに納付すべき消費税額は租税公課として必要経費（法人であれば損金）に算入するので、経理処理の違いによる税負担の差異は生じないことになっている。

3. 担税力のある新規開業

前項までのことを確認したうえで、はじめに、十分な担税力があるにもかかわらず消費税の負担を求められない場合について検討する。

実質としてはすでに十分な業績があり経営規模の大きい（小規模事業者に該当しないという意味で）法人が、ある一事業部門を関連別法人に移行させることを目的として新設法人を設立した場合について検討する。このような場合において課税の公平性という観点から、消費税法においてそれが確保されているのか否かを検討する。

法人のうち資本金（出資金を含む）が1,000万円以上の法人は、設立初年度から消費税の納税義務者になるのであるから、消費税の納税義務を適法に免れようとする場合資本金（出資金を含む）を1,000万円未満として設立すればよいことになる。

十分な実績のある経営規模の大きい法人が100%に近い額（後述するが100%出資では免税さ

¹⁷ 税制改革法11条。『消費税講本』（税務大学校、2008年）9頁。

¹⁸ この点については、消費税が付加価値税である以上、独立した消費税として預かったのではなく、まさに価格の一部として価格と一体をなすものとして消費税分は消費税相当額として受領したにすぎないとする見解があり、筆者も同様に考えるべきであると考えているが、ここではこれ以上立ち入らない。ちなみに、三木義一・田中治・占部裕典編『租税判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』（税務経理協会、2006年）257頁以下参照。

れない規定がある)を出資して新設法人を設立しても、基準期間である2事業年度前の該当売上高はなく、親会社の2事業年度前の売上高と連結して納税義務を判断することはしないので、新設法人は実績のある既設法人とは完全に別個の法人格として認識される。

この既設法人は、経営支配の状態からみていわゆる親会社に該当し新設法人はその子会社に該当し、親会社は当該子会社を実質的に支配し、しかも事業部門の移行前には親会社に帰属する売上高として親会社において課税売上高に含めて消費税を計算し納税していたはずである。

そうであるにもかかわらず、消費税法において納税義務を判定する場合に、このような子会社は完全に別個の一法人格として親会社とは切り離された関係として扱われる。

したがって、このような子会社であれば、まずは適法に当初2事業年度の間消費税の納税義務を免れそののちに資本充実を図る必要性がある場合は、基準期間が発生することになる設立3年目以降において速やかに増資を行えばよいことになる。政治的経済的にも、親会社の影響力あるいは実績のもとで、別法人移行前と同様の十分な商取引が予定されることであろう。

以上のように、こうした場合の新規設立法人は設立当初から1,000万円超の売上高の確保は十分可能な状態であると想定されるが、そうであるにもかかわらず消費税の納税義務は適法にないのである。

消費税法はこのような場合を一応想定して規定を用意している。

同法11条には、合併によって基準期間がなくなった場合等に備えて納税義務を免税しないという扱いが規定されている。

また同法12条には、法人の分割等によって基準期間が存在しないこととなるような場合に備えて納税義務を免税しないとする規定がある。

筆者が本稿で問題とする場合は、この分割等による場合に類するものに当てはまらう。

この規定では、現物出資および事後設立による会社分割の場合を想定した規定となっていないものの、いずれも既存法人が新設法人の発行済株式(出資金額)の100%全額を有する場合に限定している。

このことは、持分を100%未満(なおかつ経営支配権を失われない範囲)にすることで、当該規定の適用から除外されることになり、簡単に基準期間のない事業年度を有する新設法人を創設することができるのである。

したがって、現行の規定のままではその趣旨を十分に機能させることができていないのである。

4. 担税力のない課税事業者

次に、担税力がないにもかかわらず消費税の負担を強いられる場合について検討する。すなわち、課税期間における課税売上高が1,000万円以下の事業規模としては小規模事業者に該当する(あるいはそうした状態に陥ってしまっている)場合でも、基準期間の課税売上高が1,000万円超であることで納税義務を免れない場合を検討してみる。

この場合与件のとおり基準期間の課税売上高が1,000万円超であるので、当然に消費税の納税義務者になる。

従前より売上規模の程度が1,000万円を決して超えることがない小規模事業者は、まさに現在に至るまで納税義務は発生しない。このような免税事業者は、消費税を売上に足して収受していたとしても預り消費税にはならず収益として認識することになる。

このような恒常的に免税状態にある事業者と、課税期間より2年(2事業年度)も時間的に先

行する基準期間においては1,000万円を超える課税売上高があったものの、課税期間においてははもはや1,000万円以下の売上高しかない課税事業者とを比較してみる。

前者は、従前より消費税の免税事業者であるので預り消費税は収益に計上されることはすでに述べたとおりである。

これに対して後者は課税事業者として納税義務があるので、預り消費税と支払い消費税の差額を納付すべき消費税として納付する。

したがって、免税事業者において納税義務はないものの課税事業者の課税期間と同一年（事業年度）である期間において、かたや課税事業者における課税期間において、消費税を除いたところで同額の売上高があるとした場合に、後者は消費税の納付分だけ支出が増加することになる。

このように、資金繰りないし支払能力からみた場合、同一期間におけるキャッシュ・インは同額であるにもかかわらず、消費税の納税義務者には納付すべき消費税分だけキャッシュ・アウトを余儀なくされており、インとアウトの差額に違いが生じることになる。

このような仕組みは公平な制度設計ということではできないであろう。

実務的にみていると、毎年あるいは毎年度連続して免税事業者である者も存在する一方で、相当な期間において課税事業者であった者でも課税期間の売上高が1,000万円以下になってしまうような場合も実際に存在する。

まして現下のような景気後退局面において、売上高減少を余儀なくされる事業者は増加の一途をたどり、売上高が1,000万円すら割り込んでしまうような事態に陥る事業者がかなりの数に上ってくるであろうとの想像は、決して非現実的ではなからう。

5. 基準期間と免税との関係性

そもそも免税点売上高を設けたこと理由に、一定規模以下の小規模零細事業者の納税事務負担等への配慮があったとされている¹⁹。

もともと経営基盤の脆弱な小規模事業は、下請企業として元受企業に従属的な立場にあり、取引先としての元受企業数も限定的であり、人的資源においても限られた小人数の同族関係者による同族経営であるところが圧倒的に多い。

このような小規模事業者は、偶発的・突発的な災害や経営者の事故・病気等によって事業遂行が大きく妨げられることも考えられ、その場合の経営に及ぼされる影響は大企業に比べてきわめて大きいものと考えられる。

さらに財務的にも自己金融による資本充実は大企業に比べて難しく、その多くは借入金による資金調達に頼らざるをえない状況であり、資金力を永続的に十分な状態に維持することはきわめて難しいといえる。

このように、小規模事業経営は、人・物・金の経営資源のいずれにおいても量的かつ質的に変動幅が大きくきわめて不安定な状態にあるといえる。

免税点制度は、このような小規模零細事業者に対する事務負担軽減措置として、その存在意義を与えられているのである。

¹⁹ 森信茂樹『日本の消費税導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）48頁。木村剛志、大島隆夫『消費税法の考え方・読み方』税務経理協会、1991年）82頁。

その意味では免税点制度の存在意義は認められる。

しかしながら、事務負担配慮という点について検討する場合、なぜ1,000万円なのか、1,000万円ではいいのかという疑問が残る。つまり、1,000万円以下であれば消費税の集計から納税に至るまでの事務負担を考慮する必要性があり、1,000万円超であればその必要性はないといえるのか、という点について問題がないわけではなかろう。

しかし、本稿では1,000万円の基準の是非は検討の対象にせず、事務負担考慮の必要性の判断を、課税期間より2年（2事業年度）も先行した基準期間で行うことの合理性について検討する。

1,000万円に合理性があるとして、先にも触れた事例をもとに説明する。

課税期間より2年（2事業年度）も先行した基準期間には1,000万円を超える課税売上高があったとする。そして、2年（事業年度）あとの課税期間においては、もはやその課税売上高が1,000万円以下しかないような状態になったとする。

この場合、課税期間の課税売上高は1,000万円以下であってその限りにおいては事務負担を考慮されてもよい売上規模であるにもかかわらず、基準期間の課税売上高が1,000万円超ということで、小規模零細事業者に考慮されるべき事務負担考慮の必要性はないとされるのである。

一方、恒常的に免税事業者の状態にある事業者の同一期間における売上高は、当然1,000万円以下であって、こちらは事務負担が考慮される必要性があるとされるのである。

この両者を比べてみた場合、同一課税期間において売上高は同じであるにもかかわらず、2年前の売上高が1,000万円超かそうでないかによって、事務負担考慮の必要性が異り、その結果として消費税の納税義務に違いが生じるというのは問題であろう。

このように考えてみると、免税点とはいったい何か、免税して誰を救済するのか、その存在意義との整合性を改めて問いなおさなければならないであろう。

事務負担とは、事務作業の負担と事務作業に係る費用の負担があると考えることができる。事務作業の負担は、消費税を集計して納付税額を計算する作業に関する手間のことである。この手間に割かれる人的役割が必要とされる。また、この人的役割にはそれに付随して給与の負担が発生する。つまり、事務作業には時間と費用がかかるのである。

しかし、小規模零細事業者は、前にも述べたように脆弱な財務体質であり事務負担費用の支出が困難な状態にあるところが多い。そのため、預かった消費税をそのまま預金等に残しておくことができずに運転資金に回しながら資金繰りしている。

その結果、納税に際しては、手元にある限りの資金をあちこちから集めて充てざるをえない。売上減少によって手元資金がない場合には、金融機関から借入をしてでも納税に充てている。さらに、それさえ困難な場合には滞納せざるをえないのである。

あるいは、下請企業としての従属的關係のもとで取引先から消費税相当分を支払われない事業者もある。この場合は自己の利益の中から納税資金を捻出する以外にない。こうした小規模零細事業者の存在が消費税滞納額増加の一因でもあるのではないだろうか²⁰。

²⁰ 現実に、筆者の顧問先である個人事業者は、元受企業から消費税を貰えていない。請求しても先方が払わないというのである。消費税を先方が支払わない理由に、顧問先の売上高が明らかに1,000万円未満であると概観できるからということのようである。このような免税事業者でも仕入に係る消費税を払っている。仕入に係る消費税は転嫁できない状況である。この点について、福家俊朗『現代租税法の原理』（日本評論社、1995年）170頁以下。

滞納額増加の原因は、必ずしも経営規模の零細性にのみ求めることはできないが、国が経営規模の零細性による事務負担考慮の必要性を免税点制度の根拠にしていることは、経営規模から判断して事務負担増を賄いきれない一定範囲の層があることを、いみじくも認めているということでもある。

このように考えてみると、課税期間に2年（2事業年度）も選考する基準期間で納税義務を判断するという制度のあり方は、免税点制度の趣旨を十分に機能させていないというべきであろう。

納税義務の判定対象時期と負担時期との時間的乖離は、国税徴収面においても消費税徴収を困難にする一因となっているともいえるのではないだろうか²¹。

6. 法人の免税基準の整合性

法人には、資本金基準が規定されている。これは新設法人であっても公営企業から民営化された株式会社や外国企業との合弁企業などでは、売上規模が設立当初から大きな規模であることが考えられ、基準期間がないことのみを理由に消費税の免税事業者とすることに課税の公平という観点から問題であるとして²²、平成6年税制改正において設けられたものである。

この資本金（出資金を含む）が1,000万円以上ということに明確な根拠はみあたらない。平成2年の商法・有限会社法改正により、株式会社の資本金は1,000万円以上（旧商法第168条の4）、有限会社の資本金は300万円以上（有限会社法第9条）でなければならないとされたが、その株式会社の最低資本金と金額的に一致している。したがってこの最低資本金に根拠をみいだすこともできようか。

その後、平成15年2月から平成20年3月末日までの期間限定で「中小企業等が行う新たな事業活動の促進のための中小企業等協同組合法等の一部を改正する法律」が施行された。これにより、最低資本金規制の適用を設立後5年間にわたり猶予するという特例制度が創設されることになった。

いわゆる「確認会社」とされる法人の設立であり、所定の「確認書」なるものを経済産業大臣に提出してその確認を受けた法人は、「確認書」を添付して法人設立を申請しさえすれば、法務省としても特例的に設立を認めるというものであった。

設立後5年以内に最低資本金まで増資する必要があったが、5年以内に増資すればよいと考えることで法人設立の資本金面での基準を事実上なくしてしまったのである。

この特例措置は、新事業創出の促進を図り経済活性化につなげようとする経済産業省の思惑によるものであった。

さらに、平成17年6月に成立した会社法では、事実上形骸化してしまった最低資本金規制を廃止し、「確認書」による特例制度によらずとも会社設立を可能にした。これにより最低資本金制度は完全に廃止されたのである。

かりに消費税の資本金基準が旧商法との整合性をみていたのであれば、会社法が施行された

²¹ 国税の滞納額の中で消費税の滞納額が一番多いのは、預かったとされる消費税相当分が事業活動の資金繰りにまわされているためであろう。

国税庁 HP 参照 http://www.nta.go.jp/kohyo/press/press/2008/sozei_taino/index.htm

²² 岩下忠吾『総説消費税法』（財経詳報社、2004年）114頁。

時点でもはやその規定は意味をなさないというべきである。

合法的に設立後の2年(2事業年度)間において消費税を免税されようとするれば、資本金を1,000万円未満にして設立すればよいだけのことである。

7. 基準期間が課税期間に先行する必要性

現行消費税法において、基準期間が課税期間に2年(2事業年度)先行して設けられている理由は、「納税者が、課税期間の開始前において、あらかじめ課税事業者として納税義務を負うかどうかを理解し、課税に備える必要がある」²³からであるとされている。

しかし、納税義務の存否の理解や課税への備えは課税期間前に必要とされるのであろうか。そのようには思えないのである。その点について、法人と個人に分けて検討する。

はじめに、法人は利益追求を目的として設立されるのが一般的である。法人税法も法人の事業活動は必ず経済的合理性を求めて行われるとして、債務超過に陥った子会社救済等を除いて基本的に無利息貸付を行うことはありえない等の法人税法独自の考え方に基づいて通達等を定めている。

法人は、初年度から青色申告の適用²⁴を受けることで、開業初年度から欠損金の繰越控除²⁵等の青色申告の特典が受けられるが、これらの特典と引換えにして複式簿記原理に従った会計帳簿の作成および保存を義務付けられることになる²⁶。

したがって、日常的な記帳の段階では、消費税の課税取引となるかそうでないかの確認および記載を要求される程度のことである。あるいは、日常的な記帳の段階でそのような手続きを行わないのであれば、決算時に課税取引となるかそうでないかの確認および記載を行えばよいのであり、事務負担として特別に難しく煩雑なことを求められるわけではないものと思われる。

また、いわゆる青色申告の適用を受けずに白色申告のままでも、法人税申告書は必ず提出しなければならないので、課税所得の計算のための集計作業は行わなければならないことになる。

法人税の申告の際には、益金および損金をそれぞれ集計してその差額概念である課税所得を計算する仕組みになっている。そのためには、益金および損金の前提になる企業会計上の収益および費用を、益金および損金の算出作業に先行して測定・集計して法人の当期利益を算出する。

消費税の申告業務は、消費税を集計するだけにとどまらずさらなる作業工程を必要とし、専門的な知識を求められる。その意味では、相当の事務負担が生じることになる。

しかし、法人であれば先にも述べたように法人税申告書は必ず作成しなければならない。したがって、法人税申告書を自分で作成できる程度の能力がある場合は、あわせて消費税申告書を作成することについて能力的に問題になるとは思われず、作業量としても消費税申告書の作成のほうがより少なくて済む。

また税理士等の専門家に委託している場合であれば、法人税申告書の作成にあわせて委託すればよいものと思われる。

²³ 三木義一・田中治・占部裕典編『租税判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』(税務経理協会、2006年)262頁。

²⁴ 法人税法121条。

²⁵ 同法57条。

²⁶ 同法126条。

以上確認してきたように、法人税の課税所得を導くためには一定の会計帳簿の作成あるいはそれに順ずるような集計作業および記録が行わなければならないのであって、消費税の納税義務の判定を2事業年度も先行させずに課税期間で行うことについて、どれほどの事務負担の問題が生じるというのであろうか。

次に、個人事業者の場合はどうであろうか。

個人事業者も法人と同様に青色申告²⁷の適用を受けていれば、記帳義務が求められる²⁸ので、開業初年度からでも、所得税法に基づいたところの一定の会計帳簿を記帳し保存しなければならないことになる。

また、青色申告の適用を受けないいわゆる白色申告者については、記帳義務は原則的には存在せず前々年分あるいは前年分の所得が300万円を超える者についてのみ記帳義務があるとされている²⁹。

つまり、白色申告者は、少なくとも開業初年度は前年が存在しないので、開業初年度の所得が300万円を超えても記帳義務はないし、2年目以降においても所得が300万円以下であれば記帳義務は存在しないということである。しかし、ここで注意しなければならないことは、所得は収入金額と必要経費の差額概念であるということである。

つまり、所得が300万円以下か300万円超かは、収入金額および必要経費をそれぞれ集計してそれらの差額を導くことではじめて求められる。その際には、収入金額および必要経費は必ず集計されていることが前提になるのである。

さらには、青色申告者であると白色申告者であるとを問わず、一定の要件に該当する者は、所得税の確定作業である確定申告を行わなければ年税額を確定しえない。

所得税の計算過程は、収入金額と必要経費の差額である所得を算出し、さらにそこから所得控除を控除して課税所得を算出することになっており、収入金額および必要経費は、この場面においても必ず集計しなければならない仕組みになっているのである。

以上のように、所得税の確定申告の作業に至るまでの流れの中に、消費税の計算するための基礎資料の存在は認められるし、それを基にした集計作業は所得税の申告作業と相当程度において重複していると考えられる。

このようにみえてくると、消費税の集計作業と申告業務について、2年も先行して備えておかなければならないほどの備えが必要であるとは考えられないのである。

かりに集計作業がどうにも問題であるということであれば、売上高さえ把握すれば消費税が求められる仕組みである簡易課税を、開業当初から選択してもらえばよいのである。

現在の簡易課税制度のあり方、特にみなし仕入率については問題がないわけではないが、この点については簡易課税制度自体の問題として、また別に検討することにすればよい。

おわりに

消費税の担税力の側面から検討を加え、さらに免税点との関係性についても触れながら、よ

²⁷ 所得税法143条。

²⁸ 同法148条。

²⁹ 同法231条の2。

り公平に適った基準期間のあり方について検討した。

より相応しい制度設計を考えてみると、まさに課税期間の課税売上高を納税義務判定の根拠にして、課税期間の課税売上高に基づく消費税計算を行うこととすれば、消費税は担税力が存在する課税売上高から計算して納税することになり、担税力の面からみた負担の財源は存在することになる。

しかし現実の規定はそのようにはなっておらず、課税期間に2年（2事業年度）も先行する基準期間で納税義務を判定させている。このことで、課税期間の売上高が免税点以下の売上高しかない場合でも納税義務が生じるのである。この場合には、担税力の面からみた負担の財源は経営規模を測定する売上高という指標を見る限りにおいて、存在しているとは思われない。このことを消費税法は十分に想定しているのであろうか。

このようにみえてくると、小規模事業者を免税とすることの根拠を、課税期間より2年（2事業年度）も先行する期間の課税売上高で判定することに求めることは、担税力の観点から問題であるといわざるをえない。

また、免税点制度との整合性の面からも課税期間での納税義務判定にすべきであることを確認できた。さらに、事務負担の面からも課税期間での納税義務判定に問題はないことを確認できた。

租税法の全体を支配する基本原則として、本稿で扱ってきた租税公平主義とならんで租税法主義があげられることに異論はない。

租税法主義とは、「法律の根拠に基づくことなしには、国家は租税を賦課・徴収することはできず、国民は租税の納付を要求されることはない」³⁰ということであった。

わが国の憲法30条は、「国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負ふ。」と定め、同84条には、「あらたに租税を課し、又は現行の租税を変更するには、法律又は法律の定める条件によることを必要とする。」と定めて、民主主義国家の憲法原理として租税法主義を明確に定めているところである。

本稿で取り上げた基準期間は、消費税法に明確に規定されており租税法主義になんら反するところではない。

本稿での問題指摘は、租税公平主義の観点からのものであり、基準期間と課税期間の期間的乖離が租税公平主義に反することを検討し確認したものである。

そこで、本稿で指摘した問題を解決し、租税公平主義に適う仕組みにするにはどうすればよいのか。

その答えには、基準期間を課税期間の2年廃（2事業年度）先行させるのではなく、課税期間に基準期間をおき、課税期間で納税義務を判定するようにすべきであるとの指摘をしておきたい。

課税庁側の立場からも、納税義務の判定は課税期間で行うほうが「理屈としては合っている」³¹との指摘もあったのである。この場合の「理屈」とは、課税の公平性の観点からの指摘であると考えられる。

租税公平主義に適う消費税法となることを願って本稿のまとめとする。

³⁰ 金子宏・前掲注4書66頁。

³¹ 木村剛志、大島隆夫・前掲注20書82頁。

参考文献

- ・内閣府編『平成20年版高齢社会白書』（佐伯印刷、2008年）
- ・国立社会保障・人口問題研究所『平成18年社会保障給付費』
- ・金子宏『租税法（第13版）』（弘文堂、2008年）
- ・清永啓次『税法（第6版）』（ミルネヴァ書房、2003年）
- ・福家俊朗『現代租税法の原理』（日本評論社、1995年）
- ・三木義一・田中治・占部裕典編『租税判例分析ファイルⅢ 相続税・消費税編』（税務経理協会、2006年）
- ・増田英敏『リーガルマインド租税法』（成分堂、2008年）
- ・岩下忠吾『総説消費税法』（財経詳報社、2004年）
- ・森信茂樹『日本の消費税導入・改正の経緯と重要資料』（納税協会連合会、2000年）。
- ・木村剛志・大島隆夫『消費税法の考え方・読み方』（税務経理協会、1991年）。
- ・三浦道隆『消費税法の解釈と実務（増補改訂版）』（大蔵財務協会、2003年）
- ・『消費税講本』（税務大学校、2008年）