

論壇

消費税法第36条の潜在的な問題と基準期間制度



秋山高善 【本所】

I はじめに

国税庁の公表したデータによれば、消費税に関する平成19年度実績は、約10兆円もの納税申告があり、還付申告も約3兆円弱あった。差し引きすると消費税による租税収入は約7兆円である。これは、約60兆円の租税収入のおよそ1割強にも達し、消費税の国税に占める役割は非常に大きい。

近年、医療費をはじめとする社会保障関連の財源として、消費税率の引き上げに関する話題が活発になってきている。その一方で、消費税の制度に内在する

潜在的な問題点に関する抜本的な解決についての議論は遅々として進んでいないのが現状ではないかと思われる。

II 法第36条の問題

法第36条では、免税事業者が課税事業者になった場合の期首棚卸資産に係る税額調整（法36①）及び課税事業者が免税事業者になる場合の期末棚卸資産に係る税額調整（法36⑤）について規定している。

第1項では、免税事業者が課税事業者になった場合に、免税事業者であった期間に仕入れた棚卸資産で課税事業者になったときに販売されずに残っている棚卸

る各制度の問題点に係る抜本的な解決についての議論は遅々として進んでいないのが現状ではないかと思われる。

消費税法の問題が内在したまま消費税率を引き上げたならば、単純に引き上げた分だけ現状の問題がより大きくなって顕在化することは明らかである。

そこで、本稿では、消費税法に内在する問題のうち、消費税法（以下「法」という）第36条の問題および基準期間の問題に焦点を絞って検討を加えることにする。

資産に係る消費税相当額を仕入税額控除に含める。他方、第5項では、課税事業者が免税事業者になる場合に、課税事業者である期間に仕入れた棚卸資産で期末に売れ残っている棚卸資産に係る消費税相当額について仕入税額控除を認めないとする。

金子宏名誉教授が『租税法（第十三版）』で、「消費税法においては、所得税や法人税におけるような費用・

収益対応の考え方はなく、ある課税期間に仕入れた物品やサービスに含まれている税額は、その物品やサービスがその課税期間の売上げに対応するかどうかとは関係なく、原則としてその課税期間において控除される」と説明されていることから考えれば、課税事業者が課税期間に課税仕入れた棚卸資産について、課税売上げとは無関係に、仕入税額控除できるはずである。

ところが法第36条では、その消費税法の原則的な取扱いではなく、それは異なる取扱いを規定しているのである。このような処理を行うのはいったいどのような理由からであろうか。

免税事業者が課税事業者になった場合（法36①）に、本規定がないとするならば、課税売上げに係る消費税額に対応した課税仕入れに係る消費税額がないことから不合理が生じ、それを解消するためにあえて例外として仕入税額控除に含める。

他方、課税事業者が免税事業者になる場合（法36⑤）に、本規定がないとするならば、課税事業者が課税仕入れた消費税額が期末在庫となつているときに仕入税額控除を認めると、課税事業者の間に仕入税額控除ができた上に免税事業者となつたときに販売される必要がなくなるといふ不合理が生じることから、それを解消するために例外として仕入税額控除を認めない。

したがって、第1項と第5項の規定は、結果としてそのどちらも棚卸資産に関して例外的に売上げと仕入れの個別対応を行うことで、それぞれの問題を解消するためであると考えられることができる。

では、課税事業者の期間に仕入れた棚卸資産が、その後免税事業者となり再度課税事業者となつたときまで在庫として残っているケースについてはどのような調整が行われるのであろうか。

仕入税額控除を認めると、課税事業者の間に仕入税額控除ができた上に免税事業者となつたときに販売される必要がなくなるといふ不合理が生じることから、それを解消するために例外として仕入税額控除を認めない。

したがって、第1項と第5項の規定は、結果としてそのどちらも棚卸資産に関して例外的に売上げと仕入れの個別対応を行うことで、それぞれの問題を解消するためであると考えられることができる。

確かに法第36条の問題を是正すれば、とりあえず法の不備に関する問題は解決できる。しかし、その解決方法は消費税法に内在する問題を本当の意味で解決したことにほならない。

なぜなら、課税事業者と免税事業者とを分ける規定（法9）にもその原因が存在するからである。課税事業者になるか免税事業者となるかは各課税期間の課税売上高によって決まるのではなく、基準期間における課税売上高によって決まること

から、課税事業者の期間に棚卸資産を販売するか免税事業者の期間に棚卸資産を販売するかという点と

課税事業者となるか免税事業者となるかの判定基準の要素である基準期間の考え方は所与のものとして今後も受け入れざるをえないのか。

III もう一つの隠れた問題

課税事業者と免税事業者とを分ける規定（法9）にもその原因が存在するからである。課税事業者になるか免税事業者となるかは各課税期間の課税売上高によって決まるのではなく、基準期間における課税売上高によって決まること

から、課税事業者の期間に棚卸資産を販売するか免税事業者の期間に棚卸資産を販売するかという点と

課税事業者となるか免税事業者となるかの判定基準の要素である基準期間の考え方は所与のものとして今後も受け入れざるをえないのか。

現在の政治・経済状況の下ではすぐに消費税率の引き上げとはならないかもしれないが、少なくとも遠くない将来の課題であることは間違いなく、何もしないまま後悔をしないため

にも、本稿で取り上げた問題だけでなく、納税義務者の考え方や課税のあり方も含め、消費税法に関する抜本的な見直しをすべく、今こそ活発な議論が必要なのではないだろうか。

IV 基準期間制度の問題点

基準期間は基本的に2年前又は2事業年度前である

すなわち、2年前又は2事業年度前の課税売上高の実績によって課税事業者になるか免税事業者になるかが決まる。すなわち、納税義務の判定が、「消費」した期間ではなく、各課税期間の「消費」とは無関係な2年前又は2事業年度前なのである。

消費税導入当時の立法当局は、課税事業者であれば価格に上乗せする必要があり、免税事業者であれば価格に上乗せする必要がないと判断する必要があり、前年又は前事業年度では間に合わないことから、さらに前の2年前又は2事業年度前とした、と説明している。

確かに消費税導入当時の状況では、このような説明も妥当性を持っていたと思われる。しかし、消費税を導入して約20年経過した今日の状況においてもその説明は説得力のあるものであり続けているだろうか。

消費税は「消費」に着目して課税するタイプの税である。したがって、本来的には「消費」されたときにその「消費」という行為に着目して課税されなければならぬはずである。わが国の消費税法では、消費税額を算定する際には「消

費」が行われた期間の金額をベースとしているため、「消費」と課税期間が一致しているが、納税義務の判定の際には「消費」と課税期間が一致していない。その理由は前述のとおりであるものの、「消費」と「期間」の両者が一致しなければ、そもそも実態に合った課税はできないはずである。

例えば、2年前の課税売上高が一億円あつても、当期に一千万円未満であったときに、2年前の課税売上高によって判断するというのは、現行の基準期間制度を維持するための説得力を失うであろうか。

V むすびにかえて

紙幅の関係上、詳細については別稿に委ねることとするが、筆者は限界控除制度の廃止及び最高裁平成十七年二月一日第三小法廷判決（民集59巻2号245頁）によって、2年前又は2事業年度前を基準期間とする理由はなくなつたと考える。さらには、総額表示により消費税相当額が価格に含まれてしまうこともあいまつて、実態に合った課税を行うという観点から基準期間制度に関して見直す必要があるのではないかと考える。