

シリーズ

税制改正

平成23年度消費税法改正のポイント



岩下忠吾
〔江東西〕

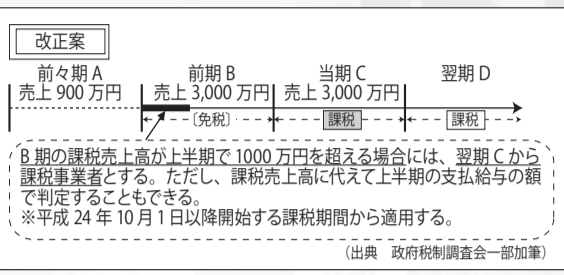
はじめに

消費税については、平成22年度に続いて、22年12月16日に閣議決定された「平成23年度税制改正大綱」により①事業者免税点の見直し、②課税売上割合95%以上の場合の仕入税額控除の適用対象者の限定、③仕入税額控除に関する明細書添付の義務化、④消費税の不正還付の未遂罪の創設、⑤更正又は決定に基づく仕入税額控除額及び中間納付額の還付に係る還付加算金の計算期間についての改正が行われる。

本稿は、これらの改正項目について、その概要、実務上の問題点及びその対応について解説する。

1 事業者免税点の見直し(消法9)

現行消費税では、消費税



の納税義務の判定は基準期間の課税売上高1000万円によることから、基準期間の課税売上高がない事業者については2年間免税事業者となる。つまり、個人事業者は事業開始年及びその翌年、新設法人以外の法人は設立事業年度及び翌事業年度はそれぞれ免税事業者となる。今回の事業者免税点の改正は、消費税の課税事業者の判定がこのような基準期間の課税売上高を基準としていることを悪用した脱法行為を防止するためのものである。(平成18年6月16日開催の政府税制調査会第56回基礎問題小委員会提出資料参照)。

こうした手口による消費税の不当な回避に対処するため、その年が免税事業者である個人についてはその前年の課税売上高、その事業年度が免税事業者である法人については、前事業年度の課税売上高のそれぞれ一定額を基準としてその課税期間から課税事業者とすることとなった。

(1) 個人事業者
個人事業者のその年(上図C)の前年(上図B)1月1日から6月30日までの間(「特定期間」という)の課税売上高(短期の課税期間を選択している場合には、特定期間に帰属する課税期間の課税売上高の合計額)が1000万円を超えることとなる場合においてはその年(上図C)から消費税の課税事業者となる。

なお、年の途中で売上高を把握することが困難な個人事業者に配慮し、課税売上高に代えて特定期間における所得税法に規定する給与等の支払明細書の支払合計額で判定することができ(2) 法人
法人については、事業年度が1年以外の場合もあることから次に判定する。

イ 事業年度が7月超の場合
法人のその事業年度(上図C)の前事業年度(上図B)開始の日から6月間(短期の課税期間)を選択している場合には、その特定期間に帰属する課税期間の課税売上高の合計額が1000万円を超えることとなる場合においては、その事業年度(上図C)から消費税の課税事業者となる。

ロ 事業年度が7月以下の場合
法人のその事業年度(上図C)の前事業年度(上図B)が7月以下の場合で、その事業年度(上図C)の前1年以内に開始した前々事業年度(上図A)があるときは、その前々事業年度(上図A)の開始の日から6月間の課税売上高(その前々事業年度が5月以下の場合には、その前々事業年度の課税売上高をいい、短期の課税期間を選択している場合には、その期間に帰属する課税期間の課税売上高の合計額)が1000万

円を超えることとなる場合においてはその事業年度(上図C)から消費税の課税事業者となる。

ハ 売上高の把握が困難な場合
イ又はロの場合において、中間決算を採用していない中小零細企業ではその特定期間中に売上高を把握することが困難である場合には、個人事業者と同様に課税売上高に代えて特定期間における所得税法に規定する給与等の支払明細書の支払合計額で判定することができる。

(3) 適用時期
上記の改正は、事業者の事務負担への配慮及び混乱を来さないよう配慮し、その年又はその事業年度が平成24年10月1日以後に開始するものについて適用する。

(4) 問題点
今回の改正は、消費税法において課税事業者の判定をその課税期間の前々課税期間としていることに起因しているのであって、前年又は前事業年度の課税売上高を基準とするパッチワーク的な改正では本質的な見直しにならない。

消費税は転嫁することを予定して設計されている間接税との位置づけであり、その負担は消費者、納税義務者を事業者としていることから、事業者が事業を行う場合には、すべての事業者を課税事業者とすべきである。さらに、現政権が将

来インボイス方式を導入することを提案していることとの兼ね合いから免税事業者の存在は、原則としてあってはならないと考える。かつての売上税法案において、免税事業者が経済取引から排除されてしまうという大きな失敗を反面教師として納税義務を根本的に見直すべきであると考え、いかがであろうか。

2 課税売上割合95%による仕入税額控除の適用対象者の限定(消法30②)
95%基準による仕入税額控除は、事業者のうち原則課税方式を採用しているものすべてについて、その課税期間の課税売上割合が95%以上である場合には、その課税仕入れの目的にかかわらずその課税期間の課税仕入れに係る消費税額の全額を控除するというものである。

今回の改正は、課税仕入れの目的に合わせた税額控除の整備と95%をクリアすることによる納付しない仕入税額が益税となつていくという批判に対処することを含めた改正といえる。

(1) 改正の内容
イ 適用対象者(消法30①)
その課税期間における課税売上割合が95%以上の場合において、課税仕入れ等の税額の全額を仕入税額控除できる消費税の制度の適用対象者をその課税期間の課税売上高が5億円以下の事業者に限定する。

したがって、その課税期間の課税売上高5億円を超える事業者については、その課税期間について簡易課税制度の適用を受ける事業者を除いて、仕入税額控除については「個別対応方式」又は「一括比例配分方式」のいずれかの方式により計算し、5億円超の事業者は課税売上割合により計算することとなる。つまり、課税売上高5億円超の事業者及び5億円以下の事業者で課税売上割合が95%未満の者は、原則課税方式により仕入税額控除額を計算することとなる。

ロ 判定基準となる課税売上高(消法9②)
イの適用対象者の判定の基礎となるその課税期間の課税売上高は、売上げに係る対価の返還等に係る金額を控除した金額(税抜金額)をいい、課税期間が1年未満の事業者、たとえば新規設立の新設法人でその事業年度の月数が1年未満であるもの、短期の課税期間を選択している事業者については、その課税期間における課税売上高を年換算した金額をいう。

ハ 適用時期
イの改正は、事業者の事務負担に配慮し、必要な準備期間を十分に取るということから平成24年4月1日以後に開始する課税期間から適用する。

(2) 実務への対応等

いわゆる95%基準の適用除外となる課税売上高5億円超の事業者については、平成24年4月1日以後開始する課税期間から適用するが、いわゆる損益科目のうち管理費が課税仕入れの目的にかかわらずすべて共通仕入れになるという固定概念を払拭し、すべての課税仕入れを「課税売上上げのみ要するもの」、「非課税売上上げのみ要するもの」及び「課税・非課税に共通して要するもの」に区分する必要がある。この区分を含めての事務負担は、相当過重なものとなることが予想されることから新たな会計ソフトの選定、予算措置、課税仕入れの区分基準及びその判定部署・担当者の確定等について今から対応することが必要である。

3 仕入税額控除に関する明細書添付の義務化
消費税においては、課税仕入れに係る消費税額が課税売上高に超える消費税額を超過することとなる場合には、この超える部分の税額を還付することとなる。これには消費税の還付申告書(消法52)を提出することが必要となる。

改正前の手続として、所轄事務署からの「仕入税額控除に関する明細書」の任意提出依頼を受けて事業者がこれを提出していた。その明細書には控除対象取引金額(還付税額)の費目、金額、消費税額、還付事由の発生理由及び主な課税仕入れ等を記載していた。

今回の改正において、この消費税額の還付については、「仕入税額控除に関する明細書」の添付を法定要件とし、記載内容も見直しすることとなった。

4 還付加算金の計算期間
確定申告により確定した消費税について更正があった場合において、その更正に基づき中間納付額が還付される場合における還付加算金の計算期間について、会計検査院からの意見表明を受けて申告納税額の過誤納金に係る還付加算金の計算期間との均衡を考慮して、確定申告書の提出期限の翌日から更正の日の翌日以後1月を経過する日(当該更正が更正の請求に基づくものである場合には、その更正の請求の日の翌日以後3月を経過した日と当該更正の日の翌日以後1月を経過した日とのいずれか早い日)までの日数は、その計算期間に算入しない改正が行われる。

5 消費税の不正還付の未遂罪の創設
3に示したとおり、消費税では仕入税額が過大となった場合には、その超える金額を還付することとされており、この制度を悪用した還付事件が相当数発生している。

3による「仕入税額控除に関する明細書」の提出により消費税の不正還付を防止するほか、消費税の不正還付の未遂について改正前は、処罰規定がなかったが、今回の改正で消費税の不正還付の未遂を処罰する規定を創設し、10年以下の懲役若しくは1000万円(情状により脱税額)以下の罰金又はこれらの併科とすることとなった。

この改正事項は、準備期間も必要ことから平成24年4月1日以後に提出する還付申告書について適用する。