

消費税法における問題と改善策の一考察

中島茂幸

(北海商科大学名誉教授・税理士)

目 次

- | | |
|------------------------|----------------------------|
| I はじめに | 1 税務訴訟事件 |
| 1 新税創設 | 2 免税事業者の課税売上高に消費税は含まれるのか |
| 2 消費税の導入から改正の経緯 | 3 「消費税課税事業者選択届出書」の適用開始課税期間 |
| 3 理論と実務のギャップ | 4 事業開始日の意義 |
| 4 小規模事業者特例の改革 | 5 「消費税課税事業者届出書」の意義 |
| II 免税事業者制度の沿革 | IV 税理士損害賠償事件 |
| 1 創設時の免税事業者制度 | V 免税事業者等の課税問題解決に関する考察 |
| 2 資本金1,000万円以上の新設法人の特例 | 1 すべての事業者は課税事業者 |
| 3 限界控除制度の廃止 | 2 零細事業者に限界控除制度 |
| 4 免税事業者適用基準の引下げ | 3 事業者と事業開始の日 |
| 5 免税制度及び簡易課税制度の見直し | 4 簡易課税制度適用の選択制 |
| 6 免税事業者の更なる見直し—その1 | 5 まとめ—消費税制度の簡素化 |
| 7 免税事業者の更なる見直し—その2 | |
| III 消費税法の理念と実務における訴訟事件 | |

I はじめに

本論では現行消費税制度の問題点とその改善策について論じる。簡素といわれて出発した消費税法は複雑怪奇な現行制度となり、TAINSの租税訴訟事件において事件数第1位、日税連保険の税理士損害賠償事件において事件数第1位となっている。その主な原因は、免税事業者制度の存在と課税事業者選択届出・課税事業者選択不適用届出など各種届出制度・届出書類の提出期限とその適用開始時期に起因している。このことを課税事件の要

因から明らかにするとともに、現行の制度設計の考え方を再考し、すべての事業者を事業開始から課税事業者とすると共に零細事業者の消費税額を免除する制度にドラスティックに変更することで、簡素で明解な制度になるのではないかと考える。

1 新税創設

消費税関連法案は、竹下登内閣において1988（昭63）年12月24日に国会（参議院）で可決成立し、消費税法（法律108号）として1989（平1）年4月1日から施行された¹⁾。消

費税の導入に当たって、従来、個別品目別に課税対象を定め、それぞれの特性に応じて税率が決定されていた物品税を廃止した⁽²⁾。我が国の消費税法は「資産の譲渡等」、つまり「資産の譲渡、資産の貸付け及び役務の提供」に及ぶ広範囲な経済活動を課税対象とし、しかもヨーロッパで実施されているインボイス方式によらず帳簿方式で納税額を計算するという日本型付加価値税ともいわれる方式で誕生したのである（消費税法（以下「消法」）4条、30条7項）。

新税創設の苦しみは大きい⁽³⁾⁽⁴⁾。赤字国債の発行を懸念し財政の健全化を目的に1978（昭和53）年大平正芳首相は一般消費税構想を打ち出したが頓挫した⁽⁵⁾。その後の政局は、中曽根

康弘首相による1986（昭和61）年7月の第38回衆議院選挙と第14回参議院選挙の同時選挙において自民党が衆議院304議席、参議院74議席（非改選69議席）と両院過半数という圧倒的な勢力を確保した。これを背景として1987（昭和62）年中曽根康弘内閣において売上税法を固めるまで進んだのであったが、小売業界の猛反対、社会党をはじめとする野党の反対のうちに廃案となった⁽⁶⁾⁽⁷⁾。しかし、中曽根康弘内閣から引き継いだ竹下登内閣では、インボイス方式の導入を見送り帳簿方式で計算できるように工夫し、課税売上高5億円まで適用できる簡易課税制度を導入し、税率を5%から3%に引き下げ、非課税品目を限定的にするなどして、懸案事項であった財政の健全化の

- (1) 森信茂樹『日本の消費税 導入・改正の経緯と重要資料』納税協力連合会（2000）。大蔵省主税局総務課長として消費税議論の渦中にいた著者が、消費税導入前における議論から消費税法成立までの経緯、及びその後の改正と今後の展望まで、重要な資料を踏まえて述べられている。
- (2) 金子宏『租税法』弘文堂（2017）730頁。個別消費税と一般消費税の論点を対比したのち、「所得税の減税と一般消費税の導入とは、昭和60年代の抜本的税制改革において、パッケージの意味もっていた」と述べている。なお、当時の物品税は、課税物品（毛皮製品、ゴルフ用具、サーフボードなど）に対して、当時課税されていなかった類似物品（絹織物、テニス用具、スキーなど）があり、アンバランスが指摘されていた。
- (3) 水野勝『税制改正50年－回顧と展望－』大蔵財務協会（2006）195頁。昭和53年の一般消費税大綱の検討では、中小零細事業者の免除は年間売上高2,000万円、税率は5%、年間売上高4,000万円以下の事業者には簡易課税方式としていた。
- (4) 竹下登＝平野貞夫監修『消費税制度成立の沿革』ぎょうせい（1993）13頁。昭和53年12月「昭和54年度の税制改正に関する答申」における「一般消費税大綱」では、年間売上高2,000万円を免税点、非課税は輸出取引、資本移転、食料品、社会保険

医療など、年間売上高4,000万円以下の事業者に簡易課税方式を適用、及び限界控除の適用、税率5%などとなっている。

- (5) 竹下＝平野・同上・30頁。大平正芳首相は、財政再建に増税が必要であり一般消費税の必要性を打ち出したが、総選挙前のことでもあり、自民党内からも反発が強くなって、昭和55年度からの導入を断念した。
- (6) 竹下＝平野・同上・97頁。昭和62年1月の中曽根康弘首相の施政方針演説における税制改正に対して、野党は、売上税の「う」の字もでなかったなど反対意見が出された。さらに野党4派による「売上税等紛争協議会」と全日本小売商団体連合会など中小企業91団体で組織する「大型間接税反対中小企業連絡会」が合同で懇談会を開き、一致団結して闘いを進めていくことを決めた。
- (7) 石光弘『現代税制改革史 終戦からバブル崩壊まで』東洋経済新報社（2008）411頁。石は、中曽根首相による減税のみ成立し売上税は失敗したことについて、次のように評している。「シャープ税制以来の抜本改革、いわば第1次抜本改革は部分的に実現されるだけで幕が引かれてしまった。本命の売上税が廃案になったことをふまれば、挫折を余儀なくされたというべきであろう。」

第一歩として消費税法の成立を図ったのである⁽⁸⁾。

1989（平1）年4月1日、竹下登首相は消費税施行日に三越デパートでネクタイを買い求め、テレビ報道のインタビューで「消費税を払われていかがですか」と問われ、「やがて消費税を導入して良かったと感じていただける日が来ることを信じております」と話さ

れていたことがニュースで報ぜられていた。その記憶が忘れられない⁽⁹⁾。

以来、2021（令3）年の今日まで33年間存続され、1989（平1）年、1990（平2）年、2018（平30）年及び2019（令1）年の主要三税の税収は、国税庁の統計資料⁽¹⁰⁾によれば、[表1]のようになっている。

[表1] 主要三税の税収額 (単位：億円) (構成比：%)

税目\年度	1989（平1）	1990（平2）	2018（平30）	2019（令1）
所得税	60,728 (11.1)	72,168 (12.0)	33,356 (5.5)	32,332 (5.5)
源泉所得税	153,087 (27.9)	187,787 (31.2)	165,650 (27.4)	159,375 (27.3)
法人税	189,933 (34.6)	183,836 (30.6)	123,180 (20.4)	107,971 (18.5)
消費税	32,699 (6.0)	46,226 (7.6)	176,809 (29.3)	183,527 (31.4)
租税収入合計	549,218 (100)	601,059 (100)	603,564 (100)	584,415 (100)

(各年度の『国税庁統計年報書』国税庁編から著者作成)

2019（令1）年の消費税収は18兆3,527億円、所得税収（含む源泉税）19兆1,707億円には及ばないものの、法人税収10兆7,971億円をしのぐ大きな税目となっている。もちろん、消費税導入に先行して所得税の大幅減税が行われ、その後の税制改正によって法人税率が引き下げられ、一方で消費税率が引き上げられているので、単純な比較はできないが、1989（平1）年度の消費税収3兆2,699億円と比較すればわかるように消費税法は「小さく産ん

で大きく育てる」子育ての法にかなっている。

2 消費税の導入から改正の経緯

消費税法は、当初、簡素で低い税率の3%で、しかも、中小事業者の大多数が適用可能となるような簡易課税制度を設け、計算は帳簿方式で、さらに申告書は1枚で簡単というスタイルでスタートした⁽¹¹⁾。

消費税法は強行採決であったため反対の余波は残っていた⁽¹²⁾。そのため1989（平1）年7

(8) 竹下登首相は、昭和62年11月に政府税制調査会に諮問。政府税調は、消費税を含む税制改革案を織り込んで、昭和63年6月「税制改革についての答申」を公表した。同年7月政府は「税制改革法案」及び「所得税等の一部を改正する法律案」として閣議決定、同年11月16日衆議院可決、同年12月24日参議院可決成立となった。

(9) 竹下=平野・同上・小倉武一「推薦のことば」2頁。本書は消費税の成立過程を政治的議論の側

面から集大成しており、新税創設が政治的にいかに困難な状況であったか明解に説明されている。

(10) 国税庁HP (<https://www.nta.go.jp/publication/statistics/kokuzeicho/r01/R01.pdf> [最終確認日：2021年8月7日])、平成元年度版第115回『国税庁統計年報書』国税庁編、大蔵財務協会（1991）4頁（第2表）税目別租税及び印紙収入決算額、平成2年度版第116回『同書』、4頁（第2表）、平成30年度版第144回『同書』6頁（第2表）。

月第15回参議院選挙では社会党の躍進により自民党は31議席（非改選73議席）となり野党が過半数を有する状況になっていた¹³。しかし、消費税法が施行されてみると、事業者にはとてもおいしい制度設計となっていたため事業者による反対気勢は消失し、消費税施行後の翌年、1990（平2）年2月の衆議院選挙

では再び自民党が275議席と過半数を維持した¹⁴。その結果、消費税法の廃止の目はなくなったのである¹⁵。政局が落ち着き財源として一定の大きさを持って財政歳入の安定財源となってくると、制度上の問題が取り上げられるようになってきた。主な改正事項を通覧する（〔表2〕参照）。

〔表2〕消費税法の主な改正の変遷

改正年度	首相	改正の要点
1991（平3）	海部俊樹 （自民党）	・簡易課税制度を2区分から4区分 ・簡易課税制度の適用範囲を課税売上高5億円から4億円に引下げ ・限界控除制度の適用範囲を6,000万円から5,000万円に引下げ
1995（平7）	村山富市 （社会党）	・平成9年（1997）4月1日から消費税率を3%から1%引上げ4%に、併せて地方消費税1%を創設 ・資本金1,000万円以上の新設法人の特例創設 ・簡易課税制度の適用範囲を課税売上高4億円から2億円に引下げ ・限界控除制度の廃止
1996（平8）	橋本龍太郎 （自民党）	・簡易課税制度を4区分から5区分
2003（平15）	小泉純一郎 （自民党）	・免税事業者の判定基準を3,000万円から1,000万円に引下げ ・簡易課税制度の適用範囲を2億円から5,000万円に引下げ
2010（平22）	鳩山由紀夫 （民主党）	・課税選択の免税事業者及び簡易課税制度選択事業者における調整対象固定資産取得による3年縛りを導入
2011（平23）	野田佳彦 （民主党）	・事業者免税制度に「特定期間」を創設 ・特定新規設立法人の納税義務の特例創設
2012（平24）	野田佳彦 （民主党）	・民主党、自民党と公明党との三党合意により、平成24年（2012）8月「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の一部を改正する等の法律」（平成24年法律第68号）が成立 ・平成26年（2014）4月1日から消費税率を6.3%、地方消費税率を1.7%、合計8%に引上げ。同法によって平成27年（2015）10月1日から消費税率を8%、地方消費税率を2%、合計10%に引上げることを決定
2014（平26）	安倍晋三 （自民党）	・簡易課税制度を5区分から6区分
2015（平27）	安倍晋三 （自民党）	・消費税率（国・地方）10%への引上げを平成29年10月に延期 ・国境を越えた役務の提供にリバースチャージ導入 ¹⁶

（著者作成）

その後、2016（平28）年改正では、2017（平29）年4月に予定されていた消費税率の引上げについては2年半延期し、2019（令1）年10月1日から実施するとともに、以前から公明党の頑強な要望を受けていた軽減税率制度を導入することとした¹⁷⁾。当面は、飲食料品等に対する軽減税率適用に戸惑いを感じていたもののインボイス制度といわれる適格請求書の実施は見送られた。しかし、2023（令5）年10月1日からは適格請求書等保存方式が導入されることとなっており、2021（令3）年10月1日から適格請求書発行事業者となるための登録受付が開始されることとなっている。

従来、帳簿方式で消費税額の計算を行っていたところ、複数税率となること、インボイス方式として「適格請求書等保存方式」の導入が図られたので、事業者においては実務的な対応のために商品管理体制やレジスタ準

備など、金銭的・事務的負担は多くなると思われる。

3 理論と実務のギャップ

ところで消費税法は、本来、理論的に考えれば、消費者が負担した消費税相当額がそのまま税金となるはずであるが、仕入税額控除の計算方式に課税売上割合を用いること、簡易課税制度が存在すること、免税事業者が存在することなど、多様な制度要因によって理論的な税金とはなっていない。

導入当初は、なじみのない事業者の事務簡素化のために設けた簡易課税制度は、適用範囲を課税売上高5億円以下、みなし仕入率の業種区分を卸売業（みなし仕入率90%）とその他（みなし仕入率80%）の2区分とし、事業者に大甘に甘い制度であった¹⁸⁾。この簡易課税制度は、1991（平3）年に適用範囲を課税

(11) 平成元年導入当時、芝税務署の法人税統括官であった論者は、ランダムに抽出した法人税申告書の決算書に消費税法を当てはめて具体的な計算事例を作成した。申告書は1枚でもその背後には、各勘定科目の支出項目をつぶさに見なければ消費税の計算ができないことを確信した。

(12) 読売新聞朝刊14版昭和63年12月24日1頁。「戦後のシャブ税制以来の抜本的改革である税制改革関連6法案は、23日夕開いた参院本会議で、社会、共産両党が裁決を遅らせる徹底した牛歩戦術をとったため異例の徹夜国会となり、大幅に成立が遅れたが、24日には、全野党が反対の中、自民党だけの賛成多数で可決、成立の運びとなった。」

(13) 読売新聞朝刊20版平成元年7月24日2頁。消費税法の廃案を目指していた日本社会党委員長土井たか子は「山が動いてきた…」と勝利宣言をしていた。

(14) 読売新聞朝刊20版平成2年2月19日1頁。衆議院即日開票の記事では、「過半数維持をかけた自民党は、前回（昭和61年）には及ばないものの、即日開票分44都道府県で240議席を確保、翌日開票分（略）も合わせれば、公認だけで271議席の安定多

数に迫る勢いで、追加公認、事後入党が見込まれる保守系無所属を加えると安定多数突破は確実だ。」と報じられた。この選挙では、野党が消費税法の廃案を目指し、自民党は高齢化社会を支えるのに必要な財源として戦ったのであるが、国民は自民党を選択したことになる。

(15) 消費税法の創設は、国税庁（梅澤節夫長官）の組織運営上にも大きな影響をもたらすものである。施行後、最初の参議院選挙で自民党が敗北し過半数割れの状況となったことから、平成2年の衆議院選挙結果次第では消費税法廃案も想定されていたので組織改革は様子見。しかし、選挙結果は自民党が過半数を維持した。この結果を受けて、国税庁は大幅な組織改革を行い、従来、物品税をはじめとする間接税を担当する部門を解体し、消費税と所得税と並行して管理運営する個人課税部門と、消費税と法人税と並行して管理運営する法人課税部門とした。

(16) 『平成27年版 改正税法のすべて』大蔵財務協会（2015）825頁。

(17) 『平成28年版 改正税法のすべて』大蔵財務協会（2016）758頁。

売上高5億円以下の事業者から4億円以下の事業者に引き下げるとともに、業種区分を2区分から4区分に細分し、みなし仕入率を卸売業90%、小売業80%、製造・建設業など70%、その他の事業60%へと引き下げた。

更に1995(平7)年改正では、1997(平9)年4月から税率を引き上げるに際して、簡易課税制度の適用範囲についても課税売上高2億円以下に引き下げ、1996(平8)年改正では簡易課税制度の業種区分を5区分とし、第5種事業として不動産業、運輸通信業、サービス業に対してみなし仕入率50%を設けたのであった。

その後も簡易課税制度の見直しは続けられ、2003(平15)年改正において2004(平16)年4月からは簡易課税制度が適用できる課税売上高を5,000万円以下と大幅に引き下げ、更に2014(平26)年改正では、業種区分を細分し、金融業及び保険業を第5種(改正前第4種)とし、そのみなし仕入率を50%と、不動産業を第6種としてみなし仕入率40%(改正前第5種50%)とした(消令57条)¹⁸⁾。

4 小規模事業者特例の改革

一方、当初は小規模事業者に対する配慮か

ら、制定当初は基準期間の課税売上高3,000万円以下の事業者については免税事業者として消費税の納税義務を免除した。当時の税制調査会長の山中貞則氏が、免税事業者の玉の落しどころとした金額であった、とも聞いたことがある。また、課税事業者に該当しても、課税売上高3,000万円超から5,000万円以下(当初は6,000万円)までの間に限界控除制度を設けて、3,000万円から直ちに規定通りの消費税額を納税しないで、段階的に本来の消費税納付額に増額するようスライド制を設けていた。また、消費税額の計算は帳簿方式であることから、事業者が課税事業者なのか免税事業者なのか、消費者等からは判明しない。免税事業者は、販売において消費者から消費税を受け取っても国に納付する義務はないので、免税事業者にとって「益税」となっていると言われている¹⁹⁾。

簡易課税制度についても、当初はみなし仕入率の大雑把な2区分と高いみなし仕入率によって、実際の仕入に係る消費税額との差異が大きく、その差額が「益税」という言葉で新聞報道等にリークされた²⁰⁾。その結果、社会一般において事業者に甘い制度となっていることを認識させ、「益税」タタキのムードが醸

18) 著者の推測でいうならば、この簡易課税制度の存在は、それまで猛烈に反対していた小売業界が反対しなくなった要因ではないかと考える。すなわち、実際の課税仕入高が課税売上高の30%、40%、50%程度の事業者であっても、卸売業以外はその他に分類され、課税売上高の80%をみなし仕入率とした控除額を差し引いて消費税の納税額を計算するのであるから、消費税による益税が潤沢に懐とされたのである。これで反対する訳はないであろう。

19) 拙・櫻田譲監修『New ベーシック税務会計<企業課税編>』五弦舎(2020)233頁。簡易課税の変

遷については図表5-5を参照。簡易課税制度の事業区分、みなし仕入率、業種内容については、同書236頁を参照。

20) 紙博文「消費税法に関する研究-益税を中心として-」『経営情報研究』Vol.11・No.2(2004)61頁。免税事業者であっても課税仕入れにおける仕入先からの消費税は負担しているものであって、これを含めて価格に転嫁できない場合には損税になる。また、簡易課税においても、実際の課税仕入率が高くなった場合には損税が生じると指摘している。

し出されてきた。そうした世論を背景に、2003（平15）年改正において、免税事業者の基準を基準期間の課税売上高3,000万円から1,000万円まで引き下げた。

適用は2004（平16）年4月1日からであり、原則として法人の申告ベースで見ると平成17年3月確定申告分から、個人事業者の申告ベースで見ると2005（平17）年分確定申告からということになる。この改正においては、従前のような「限界控除制度」がないために、消費税の納税義務者になったとき突如として数十万円の消費税の納税額が生じ、消費税の納税義務者となった零細事業者が混乱を来したこともあった。このような零細事業者は、所得税の確定申告において納税額が発生しないか、生じても少額な者が多く、消費税ショックを感じた納税者もいた²²⁾。

II 免税事業者制度の沿革

1 創設時の免税事業者制度

消費税法は事業者間取引において消費税が取引を通じて順次転嫁され、最終的には消費者に転嫁されることを前提として制度設計されている。そのため、事業者が納税義務者に該当するの否かによって事業者における準備対応が異なってくるのが想定されるため、消費税の納税額を計算する「課税期間」のみならず、その納税義務の判定のため「基準期間」なるものを設定している²³⁾。これによって、当該事業者の基準期間の課税売上高が3,000万円超であれば課税期間において納税義務者に該当することとし、3,000万円以下であれば、原則として課税期間の納税義務はないものとした。これが免税事業者で創設時に設けられた（消法9条）²⁴⁾。

基準期間とは、個人事業者にあつては「課税期間」の「2年前の課税期間」を意味し、

21) 筆者の推測である。国は制度の導入ありきで、簡素に低率で導入を図ったのであろう。したがって、消費税としての制度欠陥は当然に理解していたはずである。そこで、制度の定着状況を見ながら、廃案の心配がなくなってきたことから、消費者に対して事業者における益税を新聞等にリークし、事業者からの反対を言い出せないように封じ込めながら改正していったものと思われる。

22) 所得税の事業所得は、事業収入から必要経費を控除して計算するのであるが、事業所得がある程度計算されても、さらに、それらの所得金額から社会保険料控除、扶養控除などの所得控除があるために、課税所得が生じない、あるいは生じても少額な事業者が多い。一方、消費税はほとんどの事業収入が課税対象として消費税が課税され、所得税でいう必要経費のうち給与を除き、対外支出のうち課税仕入れに該当するものの消費税額を控除して納付すべき消費税額を計算するのであるか

ら、かなりの納税額は生じる。例えば、TKC経営指標（令和3年版：令和2年1月～12月期）の美容業や理容業の1企業当たり平均額の損益計算書から、概算ではあるが消費税法目線で課税仕入率を推計すると、美容業で47.6%、理容業で40.5%である。ということは、1,000万円の課税売上高の場合、簡易課税のみなし仕入率は第五種で50%なので、消費税率10%で概算すると50万円の消費税額となる。

23) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方』（三訂版）税務経理協会（2002）99頁。木村は基準期間について次のように述べている。「消費税が財貨やサービスの価格に含まれて転嫁していくことから考えると、ある課税期間に販売する財貨やサービスについて消費税がかかるかどうか、自分が課税事業者になるのかどうかを、その財貨やサービスを売るときまでに判断しておかなければなりません。」

法人（1年決算の例）にあつては原則として「課税期間」の「2事業年度前の事業年度」とされている。

基準期間の課税売上高については、税抜き

金額による課税売上高によって判定するものとされている²⁴⁾。基準期間と課税期間による事業者の判定を〔図1〕に示す。

〔図1〕事業者の判定

【基準期間と課税期間による事業者の判定】（平成元年）			
＜個人事業者の場合＞			
基準期間		課税期間	
自昭和62年1月	至昭和62年12月	自平成元年4月	至平成元年12月
・課税売上高 3,000万円超	←	・課税売上高 金額にかかわらず課税	
・課税売上高 3,000万円以下	←	・課税売上高 金額にかかわらず免税	
＜法人（3月決算）の場合＞			
基準期間		課税期間	
自昭和62年4月	至昭和63年3月	自平成元年4月	至平成2年3月
・課税売上高 3,000万円超	←	・課税売上高 金額にかかわらず課税	
・課税売上高 3,000万円以下	←	・課税売上高 金額にかかわらず免税	

（著者作成）

このように、消費税の納税義務の有無は、基準期間における課税売上高の金額により判定するので、新たに開業した個人事業者の開業した年及びその翌年、新たに設立された法人の設立事業年度及びその翌事業年度は、相続、合併等の場合の特例に該当する場合を除き、納税義務はないことになる²⁵⁾。つまり新規事業開始の場合、開業2年間は課税売上高が幾ら生じていても消費税は免除されることとなっていた。そのため、事業主体を細分化してそれぞれ法人設立を行えば、それぞれが2年間は免税事業者となり、事業を分社化する

など新設法人によって、2年間の消費税を節税することが可能となった。

2 資本金1,000万円以上の新設法人の特例

1995（平7）年改正において消費税率は、それまで国税として消費税3%のみであったところ、国税としての消費税を4%に引き上げ、消費税を課税標準としその25%を地方消費税として創設し、1997（平9）年4月1日から適用された。

同改正に合わせて、新設法人のうち「資本又は出資の金額が1,000万円以上である法人²⁶⁾

24) 大島=木村・同上・98頁。木村は小規模事業者の免税について次のように述べている。「消費一般に幅広く負担を求めるといふ消費税の趣旨、あるいは産業経済に対する中立性の確保という点からは、免税事業者の制度を極力設けないということが望ましいでしょう。けれども、小規模零細事業者の納税の事務の負担や、納税者が非常に多くなるといふ税務執行に対する配慮から一税務執行に

対する配慮ということは徴税コストを低くして、ひいては納税者の利益になることなのですが一基準期間における課税売上高が3,000万円以下の事業者について、納税義務を免除することになっているわけです。」

25) 『昭和63年 改正税法のすべて』国税庁265頁。

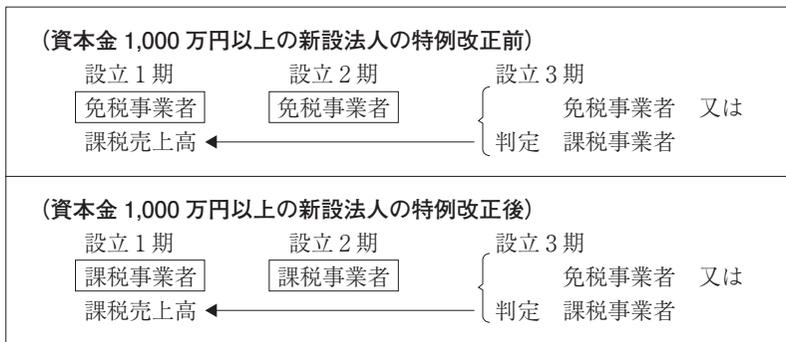
26) 『昭和63年 改正税法のすべて』国税庁265頁。

については、設立当初から課税事業者とすることに改正され、1997（平9）年4月1日以後設立する新設法人から適用された。この結果、資本金1,000万円以上の新設法人は開始から2事業年度は課税売上高の金額にかかわらず課税事業者となり、第3事業年度からは、基準期間の課税売上高が存在するので、その基準期間の課税売上高によって判定し、免税事業者か、課税事業者か、によってその後の消費税等に対する対応を決定しなければなら

ない。この新設法人の特例による変化を〔図2〕に示す。

同改正により、新設法人の免税事業者による節税対策の防止を図ったのである。会社法は最低資本金制度を廃止したところであるが、消費税法において新設法人に資本金基準を置いたのは、資本金額を問わずに直ちに納税義務を負わせることは小規模な起業意欲²⁸をそぐことにもなりかねず、政策的判断であったと思われる。

〔図2〕新設法人の特例による法人事業者の判定



（著者作成）

3 限界控除制度の廃止

創設当初は、免税事業者が課税事業者に転換してきたとき、直ちに原則的な計算の消費税額を納税するのではなく、3,000万円を超えた課税期間から6,000万円までならかに納税額が漸次増加するように限界控除制度を設け

ていた。1991（平3）年改正において、その適用範囲を6,000万円を5,000万円に引き下げた。1995（平7）年改正はこの制度の廃止を決定し、1997（平9）年4月1日以後適用するものとした。

限界控除制度による納税額変化を数式で示すと、次のようになる。

27) 社会福祉事業法第22条に規定する社会福祉法人等は資本金1,000万円以上であっても除かれる（消法12条の2）。

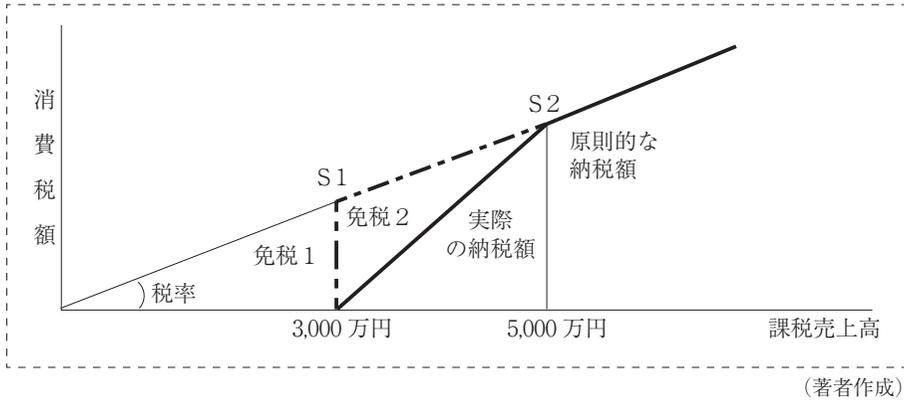
28) 拙著『新会社法における会計と計算書類』税務経理協会（2006）86頁。平成15年「中小企業の新

たな事業活動の促進に関する法律」によって株式会社、有限会社ともに資本金1円で設立することが可能となった。この法律が施行されて3年弱で31,358社（確認株式会社12,972社、確認有限会社18,386社）が起業された。

$$\frac{\text{実際に納付すべき消費税額}}{\text{本来納付すべき消費税額}} = \frac{\text{課税期間の課税売上高} - 3,000 \text{ 万円}}{2,000 \text{ 万円}}$$

この制度は、図形化すると分かりやすいので、[図3]に示す。

[図3] 限界控除制度による免除額



基準期間の課税売上高が3,000万円以下は消費税が免除されており（免除1）、それを超える（S1）と直ちに消費税の納税額が生じる（破線縦部分）ので、劇的に消費税額を負担することとなる。これを課税売上高3,000万円から5,000万円まで、漸次、本来納付すべき消費税額になるよう（免除2）制度化したものであった。確かに本来納付すべき消費税という観点からみれば、事業者に優しく免除した金額が「益税」といわれるものである²⁹。しかし、このような制度設計は、納税義務者のみならず課税庁における実務執行上の円滑さにも資するものであり、一概に否定すべきものではないと考える。

4 免税事業者適用基準の引下げ

創設時から免税事業者の判定基準は課税売上高3,000万円であったところ、2003（平15）年改正において1,000万円に引き下げ、これと並行して簡易課税制度の適用規模を課税売上

高2億円から5,000万円まで一気に引き下げた。

平成16年度版国税統計年報書によると、申告所得税の営業所得者及び農業所得者の合計人数は、245万人、翌2005（平17）年度は250万人と5万人ほど増加しているが大きな変化ではない。同書による法人税の普通法人から連結法人までの申告合計件数は、291.5万件、翌2005（平17）年度は293.9万件であり2.4万件ほど増加しているが大きな変化ではない。

ところが、同書による2004（平16）年度及び2005（平17）年度の消費税の納税者数は、消費税の免税基準を引き下げたことによって[表3]のように劇的に変化している。個人事業者数は約116万件の増加で、そのうち77万件は簡易課税制度の適用増加で、1件当たりの納税増加額は22万円余である。これに対して法人事業者数は約38万件の増加で、1件当た

²⁹ 紙・同上では、消費税の「益税」問題は、制度設計の問題であることを論証している。

りの納税増加額は66万円である。簡易課税制度の適用は範囲の引き下げによって5.3万件余の減少である。

政府としては、益税解消策として、簡易課

税制度の適用範囲及び免税事業者基準の引下げの改正によって、個人事業者において2,572億円余、法人において2,520億円余、合計5,092億円の増税を確保したことになる。

[表3] 個人事業者と法人の消費税申告状況

年度	申告区分	個人事業者			法人		
		一般課税	簡易課税	合計	一般課税	簡易課税	合計
2004 (平16)	件数	173,708	232,863	406,571	962,431	650,617	1,613,048
	金額百万円	98,993	141,234	240,228	8,693,146	583,803	9,276,949
2005 (平17)	件数	555,597	1,010,361	1,565,958	1,394,442	596,857	1,991,299
	金額百万円	243,608	253,899	497,507	9,290,385	238,632	9,529,017
2013 (平25)	件数	435,942	688,313	1,124,255	1,293,754	540,233	1,833,987
	金額百万円	188,279	184,505	372,784	8,801,986	207,800	9,009,787
2019 (令1)	件数	453,142	637,009	1,090,151	1,362,268	504,506	1,866,774
	金額百万円	323,102	291,229	614,331	16,023,074	332,088	16,355,162

(各年度版『国税庁統計年報書』国税庁編(大蔵財務協会)「7 消費税(4)都道府県別課税状況等(その1 個人事業者)、(その2 法人)」データより著者作成)

5 免税制度及び簡易課税制度の見直し

課税事業者は、課税売上高に係る消費税額よりも、課税仕入高に係る消費税額が多ければ仕入税額控除を行い差額が還付される。消費税法には法人税法等と異なり減価償却という考え方はなく、設備投資を行った場合、投資を行った課税期間において一括して仕入税額控除する制度となっている。したがって、課税売上高に係る消費税額よりも課税仕入高(商品等のほか設備投資も課税仕入れに含まれる。)に係る消費税額が多くなることは多々生じる。

しかしながら、実務上、この制度を消費税の節税策として活用する向きも少なくない。

例えば、住居用賃貸マンションを建設し居住用に賃貸すると消費税は非課税となる。この場合、当初予定のとおりすべて居住用に賃貸すると課税売上高がないので、消費税が課税されない。反面、建設に要した建築費には消費税が含まれているが控除できないので、還付は生じない。そこで、前課税期間において「消費税課税事業者選択届出書」を提出して課税事業者となっておく。マンション取得をした課税期間において、事務所用の賃貸や自動販売機の設置等による課税売上高を生じさせて、居住用マンションには入居させないと、当該課税期間は課税売上高100%となる。したがって、僅かな課税消費税額に対して巨額の仕入税額控除が発生することになり、巨額の

消費税還付が生じる。その後、「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出して課税事業者を取りやめて免税事業者となる。本来、非課税売上高であれば控除できない仕入税額控除をテクニカルに控除して合法的に還付させるのである³⁰。この居住用賃貸建物の取得に係る仕入税額控除に対しては、2020（令2）年改正において制限措置を講じた（消法30条10項）。

本来、消費税制度の基本的な考え方は、課税売上高に係る消費税額から課税仕入高に係る消費税額を控除して納税額を計算する、非課税売上高には消費税が課税されていないので課税仕入高に係る消費税額は控除しないこととしている。しかし、一般的な事業者であっても受取利息など若干の非課税売上高が生じるので、現行制度は、制度の明瞭性、簡便性から、仕入税額控除の計算に課税売上割合を用いて95%以上であれば、全額控除することとした。この制度を非課税売上高が多い事業者が節税策として活用したのである。

そこで、平成22年（2010）度は、調整対象固定資産³¹を取得した事業者に対して、仕入税額控除の計算を次のように改正した。

- ① 課税事業者を選択した免税事業者が、調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合には、当該仕入れ等の日の属する課税期間から、当該課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間については、免税事業者制度を

適用しないこととしたのである（消法9条7項）。いわば、還付金の食い逃げを許さない制度とした。

- ② 資本又は出資の金額が1,000万円以上の新設法人に対しても、同様に調整対象固定資産を取得した場合には、基準期間の課税売上高が1,000万円以下になっても免税事業者にはならず、課税事業者とすることとした（消法12条の2第2項）。
- ③ 調整対象固定資産を取得している事業者は、基準期間の課税売上高が5,000万円以下であっても、簡易課税制度を選択適用できないものとした（消法37条3項）。

6 免税事業者の更なる見直し—その1

2011（平23）年改正は、基準期間の課税売上高の判定において免税事業者と判定されていても、基準期間と課税期間の間に1つの課税期間が存在することから、その間の課税期間において一定規模以上の課税売上高又は給与等の支給額があれば、その翌課税期間において消費税対応の準備ができるものとして、基準期間による判定に次いで、翌課税期間の課税売上高等の状況によって、更に課税事業者か免税事業者かの判定を行わせる改正を行った（2013.1.1以後開始年又は事業年度から適用）。

このため、個人事業者及び事業年度が1年で12月決算法人の場合、2012（平24）年1月1日から6か月が「特定期間」となり、免税

30 『平成22年版 改正税法のすべて』大蔵財務協会（2010）589頁。調整対象固定資産の調整を免れる問題について、平成20年度会計検査院の報告において改善を求める意見表示がされていた。

31 調整対象固定資産とは、建物、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、

器具及び備品、鉱業権その他の資産で、その取得価額の課税標準である金額が、一つの取引の単位（通常一組又は一式をもって取引されるものにあつては、一組又は一式とする）につき百万円以上のものをいう（消法2条16号、消令5条）。

事業者の判定を見直す必要が生じたのである（消法9条の2）。

具体的には、2011（平23）年9月発行の国税庁作成「消費税法改正のお知らせ」を見ると【図4】が示されている。つまり、従来、①の基準期間の課税売上高によって③の課税期間の課税又は免税が判定される。個人事業者であれば翌年の3月15日以内に、法人であれば事業年度終了の日から2か月以内（申告期限延長法人は3か月以内）に算定され、確定申告書を提出しているから、その

段階で、翌期の課税期間③において課税事業者となるか免税事業者となるかは判明している。

①の課税期間の課税売上高900万円なので、③の課税期間は免税事業者と判定される。②の課税期間の課税売上高2,500万円なので、④の課税期間は課税事業者と判定される。ところが改正前の規定では、②の期間の急激な売上上げ上昇によって好況を呈し、③課税期間に1億円の課税売上高があっても免税事業者と判定されるのである。

【図4】事業者免税制度の適用要件の見直し

〔これまでの事業者免税点制度（消法9①）〕

① H23.1.1 ～H23.12.31	② H24.1.1 ～H24.12.31	③ H25.1.1 ～H25.12.31	④ H26.1.1 ～H26.12.31
課税売上高900万円			
	課税売上高2,500万円		
		免税事業者	
			課税事業者

〔これまでの要件に加え、次の要件が追加されました（消法9の2）〕

(ア) H23.1.1 ～H23.12.31	(イ) H24.1.1 ～H24.12.31	(ウ) H25.1.1 ～H25.12.31	(エ) H26.1.1 ～H26.12.31
課税売上高900万円			
	特定期間 1,300万円		
	1,200万円		
	課税売上高2,500万円		
		課税事業者	
			課税事業者

○ (イ)の課税期間6か月間（特定期間）の課税売上高が1,000万円を超えると、(ウ)の課税期間において課税事業者となります。なお、課税売上高に代えて、特定期間の給与等支払額の合計額を用いて判定することもできます。

（国税庁「消費税法改正のお知らせ」を著者一部修正）

そこで今回の改正では、課税期間の前年(イ)に「特定期間」なるものを設定し、そこで翌課税期間(ウ)において課税事業者となるか免税

事業者となるかを判定させるものである。これによって、急激に業績を伸ばしている事業者に対しては、免税事業者とされる期間を1

年間圧縮し早期に課税事業者(ウ)とするものである。

しかしながら、その特定期間における判定基準には、課税売上高だけではなく、給与等支払基準をも設定し、選択適用によって判定するものとしている。つまり、課税売上高は業種によって季節変動がある場合もあることから、給与等支払基準も併用したものと考えられる(消法9条の2第3項)。

7 免税事業者の更なる見直し—その2

以上のように免税事業者の判定基準については、漸次、見直されてきたところであるが、「近年、比較的規模のおおきな人材派遣会社などによる資本金1,000万円未満の子会社を利用した脱税事案など、現行の事業者免税点制度の不適切な利用による租税回避的な事例が散見されています³²⁾」。こうした背景を踏まえ、社会保障・税一体改革大綱(平成24年2月17日)において、「5億円超の課税売上高を有する事業者が直接又は間接に支配する法人(親族、関連会社等を含めた資本の持分比率が50%超の会社)」を対象に事業者免税点制度の特例を設ける改正が行われた³³⁾。

つまり、資本又は出資の金額が1,000万円未満の新設法人であっても、「特定要件」に該当する一定の大規模事業者等が設立した法人については、設立時から課税事業者としたのである(消法12条の3)。新設法人の株主又は出資者について、直接投資をする法人株主や個人株主のほか、間接的な支配関係を有する法

人や個人株主を漏らさず規定した。そのため本法のみならず、消費税法施行令第25条の2において「新規設立法人が支配される場合」とはどのようなことをいうのか、同第25条の3において「特殊関係法人の範囲」とはどのような株式関係における法人等をいうのか、及び同第25条の4において「特定新規設立法人の納税義務の免除の特例」が適用となるための基準期間の課税売上高には、どの者あるいはどの会社を対象として計算するのか、など膨大な租税回避防止規定を設けることとなった。そのため改正法は、多数の消費税法施行令を含む超難解な立法となっている³⁴⁾(2014.4.1以後に設立される新規設立法人から適用)。

III 消費税法の理念と実務における訴訟事件

1 税務訴訟事件

TAINSにおける税務訴訟事件の統計によれば、消費税は一つの項目として把握されており、他の税目は当該税目の中でも大まかな項目立てが細分されている。もちろん消費税は、所得税及び法人税の課税事件と並行して発生することが多い。項目立ての仕方にもよるが、2020(令2)年1月から2021(令3)年7月分までの項目立て分類で、消費税の事件数はすべて第一位となっており、毎月300件以上多い月で500件が掲載されている。月平均して393件である。

まず、このように消費税に関する訴訟事件

32) 『平成25年版 改正税法のすべて』大蔵財務協会(2013) 977頁。

33) 『平成25年版 改正税法のすべて』大蔵財務協会(2013) 977頁。

34) 『平成25年版 改正税法のすべて』大蔵財務協会

(2013) 979頁。「新規設立法人が支配される場合として政令で定める範囲等」(消令第25条の2関係)のモデル及び特殊関係法人の範囲が図示されている。

が多発するのは、税制に欠陥があるということを指摘したい。つまり、これまで述べてきたように、消費税導入時からの理念に縛られ、実務の簡素化を行うどころか、節税防止対策のために次から次へと理念にとらわれ継ぎはぎ策を行って複雑怪奇な制度となったことによるといえよう。国は、裁判上で勝てば良いのではなく、なぜ、そのような事件が多発するのか、単に、税理士や納税者の不勉強と片付ける問題ではない。制度設計が実務社会に無理を強いている、あるいは、要求する行為が世間の常識と差異があると思われる。

2 免税事業者の課税売上高に消費税は含まれるのか

消費税創設当初の頃、通称「張江訴訟」と呼ばれ免税事業者の判定を巡る重要事件がある。

事件1 【張江訴訟事件／免税事業者の基準期間における課税売上高の判定】

東京地裁平成11年1月29日判決（棄却）税資第240号556頁

（TAINS：Z240-8332）

東京高裁平成12年1月13日判決（棄却）税資第246号1頁

（TAINS：Z246-8557）

最高裁平成17年1月25日判決（棄却）税資第255号29頁

（TAINS：Z255-09910）

最高裁（3小）平成17年2月1日判決（棄

却）民集第59巻2号245頁

（TAINS：Z255-09919）

（事件の概要）

納税者の基準期間となる平成4年9月課税期間の課税売上高は3,052万円で、課税売上高から消費税相当額を控除すると2,964万円と3,000万円未満になる。そのため免税事業者になるものと判定し、自平成5年10月1日至平成6年9月30日の課税期間について消費税の申告を行わなかった。これに対して税務署長は、免税事業者の課税売上高には消費税相当額は含まれていないので、基準期間の課税売上高の金額は3,052万円で判定すると3,000万円を超えており納税事業者になる、として平成7年11月28日に消費税更正処分をした。納税者はこの課税処分を求めて訴訟を提起し最高裁まで争った。

（判旨）

最高裁まで争われたがすべて棄却され、その判旨は「免税事業者の行った課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税が存在しない以上、基準期間において免税事業者であった者の売上総額から除外すべき消費税額に相当する額も存在しない」というものであった³⁵⁾。

（解釈）

消費税施行当初、課税庁は弾力的運用として納税者に対する消費税の刺激を与えないように実施していた³⁶⁾。そのため、消費税に関する判断が曖昧なところもあり、免税事業者における課税売上高の判定において、①免税事業者の課税売上高には消費税を含むと解する

³⁵⁾ 三浦道隆『消費税法の解釈と実務』大蔵財務協会（2000）105頁。国税職員から東京地方裁判所調査官に向向していた三浦も判決のように、消費税の課税制度の趣旨及び担税力の観点からみても原告の主張は採用できないものとしている。

³⁶⁾ 竹下=平野・同上・391頁。税府・自民党は、消費税執行における各種届け出等の期限延長、加算税不徴収、帳簿記載事項の簡略化など「半年間弾力的に運営する。」として国会に回答している。

者、②免税事業者の課税売上高には消費税を含まないと解する者があり、導入当初の実務上も混沌としていた。しかし、この解釈の相違は小規模の事業者において免税事業者に該当するか否か、大変な相違をもたらすことになる。

湖東京至教授は、消費税法の詳細な文理解釈を展開し、免税事業者であってもその課税売上高に消費税額が含まれるものと解釈すべきであると主張していた³⁷⁾。

この事件は、消費税法施行当初、混迷していた解釈に大きなインパクトを与えた。国税庁は1997(平9)年になって通達(現行消基通1-4-5)を発遣し、免税事業者であった事業者の基準期間の課税売上高には消費税等が課されていないので、「資産の譲渡等に伴って収受し、又は収受すべき金額等の全額が当該事業者のその基準期間における課税売上高となることに留意する」との解釈を明示した。

3 「消費税課税事業者選択届出書」の適用開始課税期間

免税事業者制度には、免税事業者から課税事業者となることができる制度がある。

輸出事業者の課税売上高のうち輸出売上高は免税(ゼロ税率)とされているため、課税消費税額の納税額は生じない。しかし、その輸出のために行った課税仕入高には取引先に対して消費税額を負担している。消費税は、本来、消費地課税主義を採用しているので、

輸出に当たっては、国境税調整のため当該輸出国における消費税(又は付加価値税)を除くものとしている。それは輸出事業者に還付することで国際課税制度のバランスが保たれているのである。

また、事業開始には設備投資が先行するが、その期間に課税売上高がない、あるいはあっても少なく免税事業者となる事業者が存在する。そこで、消費税法は、形式的には免税事業者に該当する事業者に対して「課税事業者」となるための道を開いている。これが「消費税課税事業者選択届出書」制度である。

原則として基準期間の課税売上高によって免税事業者となるのに対して、「消費税課税事業者選択届出書」は事業者の選択によって、あえて「課税事業者」になることを希望するものである。

つまり、上述の輸出事業者のような場合「消費税課税事業者選択届出書」を提出して課税事業者になることによって、輸出のための課税仕入れに係る消費税の還付を受けられるのである。また、多額の設備投資等が必要であるが、開業まで課税売上高がなく免税事業者となるような事業者にあってもこの届出書を提出して課税事業者となることができ、この手続きによって設備投資等に課せられている消費税の還付を受けられるのである。

消費税の基本計算構造を算式で示せば、次のようになる。国内課税売上高が課税仕入高よりも少ないと納付すべき消費税額がマイナスになって、還付が生じる。課税売上高に係

37) 湖東京至『消費税法の研究』信山社(1999)107-123頁、文理解釈に合理性があることを詳しく論証している。

38) 山本守之「第9章 消費税の納付及び税務行政」宮島洋編著『消費課税の理論と課題』(1995)198

頁。山本は張江訴訟について、「判決を検討してみると、原告、被告の主張はいずれも一理あり、消費税法の法規定の不備が生んだ争いのように思われる。」と静観していた。

る消費税額等よりも設備投資等に係る消費税

額が多い場合には、還付が生じる。

$$\text{課税売上高に係る消費税額} - \text{課税仕入高に係る消費税額} = \text{納付すべき消費税額} \left(\begin{array}{l} \text{マイナスの場合は} \\ \text{消費税還付} \end{array} \right)$$

この消費税課税事業者選択届出書は、免税事業者に該当する事業者自らが、課税事業者となることを希望するものであり、課税期間の消費税態勢を事前に確定させるため、税務署長への届出を前提とする制度で「当該提出をした日の属する課税期間の翌課税期間」以後の課税期間から適用するものとしている（消法9条4項）。

そのため、免税事業者に該当する事業者が、課税事業者を希望する場合には適用開始する課税期間の前日までに届出書を提出しなければならない。また、届出によって課税事業者となった事業者が課税事業者を止めたいときも「消費税課税事業者選択不適用届出書」を税務署長へ提出しなければならない（消法9条5項6項）。

4 事業開始日の意義

このような事前届出制度のため、届出書の提出時期と適用開始を巡る事件が生じている。事件2【事業を開始した日の属する課税期間の意義】

国税不服審判所平成24年6月21日裁決（棄却）裁決事例集第87集（注）国税不服審判所HP（kfs.go.jp/service/JP/87/22/index.html）[最終確認日2021年10月10日]

（TAINS：J87-6-21）

（事件の概要）

本件は、勤務医であった納税者が、個人事業者として歯科医院開業のため、父が所有する農地について平成20年10月6日に県知事へ

土地の使用目的変更の許可申請書を提出し、同年11月24日に建物の建築設計等の契約を締結し、平成21年7月に医院建物の引渡しを受けた。また、これらと平行して医院における診療に使用するための材料及び器具の購入を平成20年8月6日から行っていた。平成21年8月31日、歯科医院の開業日を同月〇日とする個人事業の開廃業等届出書を税務署長に提出し、診療を行っている。

納税者は、平成21年12月28日、消費税法第9条第4項の規定に基づき、平成21年度の課税期間を適用課税期間とする旨の課税事業者選択届出書を、税務署長に提出した。その上で、平成22年3月12日、本件課税期間の消費税等について、還付とする確定申告書を提出した。

これに対して税務署長は、「消費税法施行令第20条第1項に規定する「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」には、課税資産の譲渡等を行うために必要な準備行為を行った日も含まれる」として、納税者は、平成20年11月24日に建築設計等の契約を締結しているため、この行為は、課税資産の譲渡等を行うために必要な準備行為に該当するから、本件届出書により課税事業者となるのは平成22年の課税期間であるとして平成21年の還付金申告を取り消す更正決定を行った。

（裁決）

裁決では、一連の行為が全体として事業に係る準備行為であると認められる場合には、その最初の行為が行われた日、つまり「本件

医院における歯科診療業務に使用するための材料及び器具の購入の開始日である平成20年8月6日とするのが相当である」として8月6日を「課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日」として棄却した。

(解釈)

一般的に医院の開業というのは、医院がオープンして診療を始めたことをいうのではないか。この裁決では、開業準備行為という概念によって開業の意義を捉えている。そのため、医者が医院のオープンを開業と理解して届出書を提出し、消費税の還付申告書を提出したが、認められなかったのである。開業準備のために一定の期間が必要であり、その期間の行為を捕まえて開業というのは一般社会の理解を超えているものとする。このほかゴルフ場の開業とは一般的にゴルフができるように開場したことを意味しているが、コース整備段階での開業準備行為を捉えられて還付が受けられなかった同類の事件で、2億1,434万円もの還付申告が認められなかったのである³⁹⁾。

5 「消費税課税事業者届出書」の意義

消費税法には、納税義務者（消法5条）であっても、消費税等の申告義務のない免税事業者（消法9条）及び消費税の申告義務のある課税事業者が存在するため、免税事業者が課税事業者該当することになった場合には「その旨を記載した届出書を速やかに当該事業者の納税地を所轄する税務署長に提出しなけ

ればならない」ものと定めている。このときの届出書が「消費税課税事業者届出書」である（消法57条1項1号、2項）。この届出書の提出がなくても一定の要件に該当すれば課税事業者となることには変わらない。あくまでも、事業者の変化を確認するための届出書である。

また、課税事業者であったものが免税事業者該当することとなった場合には「その旨を記載した届出書を速やかに当該事業者の納税地を所轄する税務署長に提出しなければならない」ものと定めている（消法57条1項2号）。このときの届出書が「消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書」である（消法57条1項2号）。この届出書の提出がなくても一定の要件に該当すれば免税事業者となることには変わらない⁴⁰⁾。これらはあくまでも確認のための届出書である。そのため提出期限は特に定めず「速やかに」提出しなければならないという表現になっている。

これに対して、事業者としての法的立場を変更するための届出書が「消費税課税事業者選択届出書」、「消費税課税事業者選択不適用届出書」である（消法9条）。前者は、特段の手続きをすることで免税事業者である事業者が「課税事業者」になるための届出書であり、後者は所定の手続きを経て課税事業者になった事業者が「免税事業者」に戻るための届出書である。これらの届出書は、届出によって所定の課税期間の課税計算に一定の法的効果を生じさせるものであり、適用しようとする

39) 長野地裁平成16年3月26日判決（棄却）、税資第254号105頁、東京高裁平成16年8月31日判決（棄却）、税資第254号224頁。

40) 課税事業者が簡易課税制度を選択適用している場合に、いったん免税事業者になったのち、再び、

課税事業者となったときには、簡易課税制度の不適用を提出していない限り、簡易課税制度が有効となっているので、設備投資などによる還付の申告を行うことはできない。

課税期間の前日までに届け出ていなければならぬと定められている。

税務署長へ提出した「届出書」が納税者の意図するものとは異なっていたために、消費税等の還付が受けられなかった事件がある。
事件3【消費税課税事業者届出書と消費税課税事業者選択届出書の相違】

東京地裁平成23年3月2日判決（棄却）税資第261号40頁
（TAINS：Z261-11630）

（事件の概要）

納税者は、消費税に関して以下のような届出書を提出している。

① 平成10年3月9日

平成10年7月1日から平成11年6月30日までの課税期間を適用開始課税期間とする「消費税課税事業者選択届出書」を提出した。

② 平成12年3月3日

平成12年7月1日から平成13年6月30日までの課税期間を適用開始課税期間とする「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出した。

③ 平成16年6月30日

平成16年4月に施行された改正法によって免税事業者の課税売上高が3,000万円から1,000万円に引き下げられたことを受けて、平成16年7月1日から平成17年6月30日までの課税期間を適用開始課税期間とする「消費税課税事業者届出書」を提出した。

④ 平成18年8月31日

平成17年7月1日から平成18年6月30日までの課税期間の消費税確定申告書を提出した。この課税期間の課税売上高は

982万円余である。

⑤ 平成20年9月1日（8月31日は日曜日）

平成19年7月1日から平成20年6月30日までの課税期間の消費税額等13万円余を還付とする消費税の申告を提出した。

これに対して税務署長は、③において提出された「消費税課税事業者届出書」は、消費税法9条4項の届出と異なり、57条の届出書を提出したからといって、免税事業者である納税者が本件課税期間において課税事業者となることはできない、として更正決定を行った。

納税者は、57条届出書の提出は、基準期間の課税売上高が1,000万円を超えた課税期間以降の課税期間について、課税事業者としての申告義務や納税義務等を負担する旨の届出事業者から税務署長へ向けた意思表示となる法的効果を有していると主張した。

（判旨）

判決は税務署長の主張を認めて棄却した。類似の事件では、判示において会社の担当者による勘違いによることを認定したが、「消費税課税事業者届出書」の法的効果は同様に判示され棄却されている⁴¹⁾。

IV 税理士損害賠償事件

訴訟事件が多いうように税賠事件でも消費税事件が一番多い。正式には「税理士職業賠償責任保険」における事件をいう。日税連保険サービスの事故事例の年次報告書では、保険請求事件件数を税目別にまとめている。自2018年7月1日至2019年6月30日（以下

⁴¹⁾ 京都地裁平成16年10月13日判決（棄却）、税資第254号268頁、大阪高裁平成17年5月20日判決（棄却）、税資第255号155頁、最高裁平成17年10月13日判決（棄却・不受理）、税資第255号278頁。

「2018年度」という。)及び自2019年7月1日至2020年6月30日(以下「2019年度」という。)によると、[表4]のようになっている。件数及び支払金額ともに消費税がトップである。これほどまで問題が生じていることは、免税事業者と課税事業者とが混在しないように事前手続き制度を採用するとともに、そこからの離脱のために再び手続きが必要とされることと、それらの届出書の提出期限と適用時期にあるのではないか。理念的な法律制度が実

務と乖離しているところに納税者や税理士の取扱いミスが多くなるのであり、改正すべきではないか。

特に消費税に関しては届出手続きに関する事故原因明細が示されているので、その項目と件数を見してみる。上記の事件で説明したように、現行消費税制度は、世間の常識から考えて不都合が多いのである。したがって、実務においても勘違いや間違いが多くなるのではないか。

[表4] 税理士損害賠償事件

年 度	2018年度		2019年度	
	件 数	支払金額(百万円)	件 数	支払金額(百万円)
消費税	258	848	252	967
所得税	91	259	72	255
法人税	128	475	131	685
相続税	25	98	31	187
贈与税	20	62	17	148
その他	10	34	8	17
合 計	532	1,776	511	2,259

消費税の事故原因の内訳	2018年度	2019年度
① 簡易課税選択届出書・提出失念	42	44
② 簡易課税不適用届出書・提出失念	93	81
③ 課税事業者選択届出書・提出失念	35	40
④ 課税事業者選択不適用届出書・提出失念	9	8
⑤ 簡易課税・原則課税 誤選択	13	15
⑥ 課税事業者 誤選択	2	6
⑦ 課税仕入れ税額 一括/個別 誤選択	26	23
⑧ その他	38	35
合 計	258	252

(「税理士職業賠償保険事故事例」日税連保険サービスから著者作成)

V 免税事業者等の課税問題解決に関する考察

1 すべての事業者は課税事業者

消費税法の基本計算は、課税売上高に係る消費税から課税仕入高に係る消費税額を控除する。その結果、プラスであれば納税額が生じ、マイナスであれば還付額が生じる。

一方で納税義務者については、政策的な配慮から零細事業者に対して免税措置を講じて免税事業者を規定している。そのため、納税者は、複雑な判断をして諸届出書による納税義務の確定作業が必要とされている。

消費税法が施行されてから33年が経過した。人間で33歳といえば、社会的に若手の中心的活躍者である。消費税も乳幼児から幼稚園児的な発想から、成人者として社会的にも簡素な制度とすることが望まれる。まして、2019(令1)年10月1日から消費税率が10%に引き上げられ、飲食料品等には8%の軽減税率を適用した複数税率とし、当面は、帳簿方式としてスタートしているが、2023(令5)年10月からは理念に沿ってインボイス方式として適格請求書の導入を図った。その前段として2021(令3)年10月1日から2023(令5)年3月31日までに課税事業者としての登録が要求されている。

そろそろ消費税の納税制度について発想法を変えてみてはいかがなものだろうか。

まず、基準期間と免税事業者を定めて事業者のスタンスを決定するという発想をなくし、事業者はすべて納税義務者とする。その上で、例えば1,000万円以下の零細事業者に対しては、消費税額を免除する。これは、免税事業者も課税仕入れに対して消費税を負担してい

るのであり、事業者に対する益税というよりは、納税者及び課税庁における執行上の簡素化として捉えるべきではないか。

所得税でいえば、一時所得や譲渡所得に50万円の特別控除がある。これは、少額不迫という側面と課税庁における簡素化による事務負担軽減の意味を有している。消費税についても免税事業者という定めではなく、少額不迫と課税庁における簡素化として考えるべきではないか。

[表3]で示したように、令和元年の個人事業者の消費税の申告件数は1,090千件、法人のそれは1,866千件である。これらは課税事業者の件数である。この件数には免税事業者数は含まれていない。したがって、すべての事業者を課税事業者とすることによって膨大な個人事業者の課税事業者数が生じることを懸念する向きもある⁴²⁾。しかし、すべての事業者を課税事業者としていても課税期間の課税売上高1,000万円以下の事業者については、その消費税額を免除し申告不要とすれば、それらの事業者は申告を要しない事業者となるので、すべてを課税事業者とすることによって納税義務者が急激に増大することにはならないであろう。現に所得税においても居住者全員申告ではなく、納税額がある者が申告することとなっているのである(所法120条)。

私見としては、飲食料品等の軽減税率を廃止して消費税は単一税率に戻し、現行の帳簿方式が実務的に簡素となる。小規模事業者を排除する事業者登録するインボイス制度は必要がないと考えている。

42) 山田晃央「消費税の事業者免税制度の在り方についての一考察」『税務大学校論叢第』88号(2017)7頁。この論文では免税事業者数513万者超、課税事業者数310万者としている。

また今後、インボイス方式を採用し実施する場合には、申告不要の事業者であっても取引から排除されないように希望するのであれば課税事業者として申請させてインボイス番号を交付することでいいのではないか。こうすることによって零細事業者も希望者は課税事業者となるのだから、免税事業者として経済取引から排除されることは生じないことになろう。

2 零細事業者に限界控除制度

すべてを課税事業者とし、一定規模以下の事業者の消費税を免除するのであるから、課税期間における課税売上高によって消費税額の計算を行い、基準期間の課税売上高による判定は不要となる。また、資本金基準や特定期間の課税売上高による判定も不要となる。単純に課税期間の課税売上高を計算すればよい。

零細事業者は正しく会計を行ってれば、決算において消費税の納税をしなければならないか否か、判明する。しかし、例えば、免除基準を課税期間の課税売上高1,000万円とした場合であっても、1,000万円を僅か1円でも超過した瞬間に数十万円の消費税納税額が生じるのでは零細事業者の税負担は急激に大きくなる。そこで課税売上高が1,000万円を超えて2,000万円までは限界控除制度を設けて、漸次、消費税の納税額が増加して2,000万円を超えたとき本来納付すべき消費税額となるようにすべきではないかと考える。

1997(平9)年から限界控除制度を廃止したため、本人は免税事業者だと思い消費税の申告を行っていなかったところ、調査において基準期間における売上げの繰り延べが指摘され、突如、課税期間の消費税の納税義務が

発生し数十万円の無申告の指摘を受ける。このようなことのないように、零細事業者には限界控除制度を設けるべきであろう。

例えば、美容業、理容業、個人タクシー業などは、通常の事業活動では、課税仕入れに該当するものが非常に少なく、主たる経費は人件費である。消費税は人件費の仕入税額控除を認めていない。簡易課税を選択していた場合でも第五種でみなし仕入率は50%である。課税売上高1,000万円として消費税額は50万円となる。所得控除と異なり、税額であるから免除額が大きいと考える向もあろう。であるならば、簡易課税制度の適用限度金額を引き下げるか、免税事業者の基準を引き下げることを検討すべきであろう。

3 事業者と事業開始の日

消費税法は、事業者を定め「個人事業者及び法人をいう。」ものとしている(消法2条4号)。この個人事業者とは「事業を行う個人をいう。」ものとしている。法人は法的手続きによって設立するので、法人は設立時に事業者に該当する。しかし、個人事業者は、事業を行う場合に事業者に該当することとなる。そのため、「事業」とは何かが問題となる。消費税法基本通達5-1-1(事業としての意義)は、「対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独立して行われることをいう」ものと解している。しかしながら、個人事業者は、一般消費者の私的生活を営む側面を有しているため「個人事業者が生活の用に供している資産を譲渡する場合の当該譲渡は、「事業として」には該当しない。」と注書きしている。

しかし、消費税法は、反復、継続、独立していると「事業」に該当するとの解釈をして

おり、所得税法の規模も勘案する「事業」とは異なる。そのため、僅か空き地を区割り線引きして2～3台の駐車場として貸し付ける程度の営みでも消費税法上は事業に当たり事業者に該当するものとされている⁴³。しかし、このような年間数十万円程度の賃貸料を受け取っても所得税法上は白色不動産所得として処理され、かつ、一般的にも事業を営んでいるとは見られない⁴⁴。

少額な賃借料であっても、事業を営んでいるということは、本人に自覚がなくても「免税事業者」に該当しているということになるので、この事業者が新たに事業展開し消費税の還付を受けようとするときには、その前年に「消費税課税事業者選択届出書」を提出していなければならない。また、歯科医院の事件のように、個人が、開業準備行為をしていたからといって、一般的には開院するまでは「事業を営んでいる」とは考えない。しかし、裁決では、歯科医院開業のための材料や器具の仕入れをした開業準備行為をもって、「資産の譲渡等の開始した日」とされ、一般的な理解による開業日を前提とした「消費税課税事業者選択届出書」の適用課税期間が認められず消費税等の還付の確定申告が否認されている。

この点、すべての事業者を課税事業者として基準期間概念を廃止し、課税期間における課税売上高が1,000万円以下の場合には、そこで生じた消費税を免除することとしておけば、事業開始の日が何時であるかといった問題は解消されるのではないかと考えられる。張江訴訟の場合も、すべて課税事業者とされていて課税期間の課税売上高によって納税額を計算するのであれば、無申告などということは生じないものと考えられる。

4 簡易課税制度適用の選択制

消費税法は、免税事業者制度を定めるとともに、小規模事業者のために簡易課税制度を設けている。その適用に当たっても事業者の意思を確認するため「消費税簡易課税制度選択届出書」及び「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」によっている。

そこで簡易課税についても基準期間と選択適用の届出書という考え方を廃止して、簡易課税制度の適用を、課税期間の課税売上高が、例えば、1,000万円以下の零細事業者に対して申告時に本則と簡易課税制度との選択的適用を認めても良いのではないかと考えられる。この場合、事業者は本則計算と簡易課税計算による消費税納税額の比較計算を行い、有利選択によって申告するであろう。これでは何のための簡易課税制度かということになるので、社会的にも理解は得られないであろう。そこで事業者の都合ばかりではなく、いったん簡易課税を選択適用したのであれば、3ないし5課税期間は簡易課税の適用を強制するものとしておくべきであろう。こうした歯止めによって、真に零細な事業者において簡易課税制度が適用されると考えられる。

5 まとめ—消費税制度の簡素化

確かに、消費税法の諸規定及び諸届出書は、消費税法の課税理念というか、理論的背景として、事業者がどのような立場にあるのかを明らかにする。それによって来る課税期間において、消費税に係る取引価額の設定や消費

⁴³ 国税不服審判所平成5年7月1日裁決（棄却）。

⁴⁴ 地面の整備又はフェンス、区画等をせず管理もしていない土地の使用は、非課税の土地の貸付けとなる（消基通6-1-5）。

税に係る経理処理の問題について、消費者や取引先とどのように準備すべきであるのかに配慮した制度のように考えられる。

しかしながら、上記の事件を見て分かるように、具体的には各種届出書が規定されているものの、届出書の種類が多く、届出書によって一定の法的効果を生ずるものと、単なる確認のものと、前者の場合には届出書の提出期限とその適用する課税期間との対応が厳格であるため、実務上の混乱をもたらしていると思われる。

今日の消費税法は、創設時にアバウトであった各種の特例的制度を逐次改め、基本的な

法的スタイルになるように改正を重ねているように思える。しかし、その理論的背景は、創設当初の理論的発想と課税範囲の拡大という思考の中にあるものと思われる。しかし、これまでの消費税法の改正姿勢は、創設時のものを精緻化していく過程であるため、つぎはぎ策の連続であったのではないか。そのため消費税法も複雑化し、租税原理の簡素化に反しており、そのことが実務における誤りを殊更発生させているものと思われる。上述してきたようにすべて事業者を課税事業者とし、零細事業者の消費税を免除することで簡素化が図られると考える。