

Winter Festa 2012

2012トピックセミナー

<税法系セミナー>

消費税法改正にみる税制改正の動向

～過去・現在・未来～

TAC税理士講座 12/24(月)より本格開講！

※ 先行クラス 12/17(月)～

各コース初回講義を、無料で体験受講できます。

開講日に、各校受付へ直接お越しください（予約不要）。

※ コース開講日程につきましては、「通学パンフレット」をご覧ください。

TAC 税理士講座

目 次

	ページ
テーマ0 はじめに	1
テーマ1 税制について考える	2～4
テーマ2 税制改正について考える	5～11
テーマ3 消費税法の改正動向	12～26

テーマ 0 はじめに

近年、経済社会の劇的な変化に伴い、税制も目まぐるしく改正されている。

平成24年8月に「社会保障と税の一体改革」に1つの施策として、改正消費税法が可決されたのは、皆さんの記憶に新しいところであろう。今後も、消費税法以外の税法についても改正が検討されている。

税理士は、こうした税制改正に関して常に敏感でなければならない。もし、すべての税法に関する改正を知らなければ、顧客からの信頼を失うことにもなりかねない。

一方、税理士受験生の皆さんは「そもそものような趣旨で税制改正が行われるのか？」については、あまり理解されていないのではなかろうか？特に受験科目以外の法改正については、無頓着なのでは？

税制改正の全体感を「知り」、「理解する」ことは、実は、受験科目に関する法改正をマスターする上で大変役立つことになる。また、将来、税理士業務を行う際の感覚を徐々に養うことにもなる。

そこで、当セミナーでは、まず、「なぜ、税制改正が行われるのか？」、「現状の税制にはどのような問題点があるのか？」等の大枠について一緒に考えていく。

そして、その具体例として消費税法をピックアップし、「過去・現在・未来においてどのように改正されてきたのか、また改正される予定なのか？」について紹介する。

テーマ 1 税制について考える

1 税金は「社会の会費」

年金、医療等の社会保障・福祉、水道・道路の整備、教育、警察、消防等といった公共サービスは、我々の暮らしに欠くことの出来ないものであるが、その提供には当然費用がかかる。税金は、これら公共サービスの費用を賄うためのものである。いわば「社会の会費」ともいうべきもので、「社会の構成員」として我々全員が負担すべきものである。

2 租税法律主義

日本国憲法では、第30条で「納税の義務」を次のように規定している。

国民は、法律の定めるところにより、納税の義務を負う。

一方、第84条では「課税の要件」を次のように規定している。

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。

そもそも税金の賦課は、国による様々な公共サービス提供のための資金調達として行われるが、これには、国が国民の財産の一部を義務的・強制的に提供させるという側面もある。

よって、国による恣意的な課税を排除するため、その賦課や徴収の方法を「法律」という一定のルールの下に置こうとするものであり、この考え方を「租税法律主義」という。

つまり、同条では、国民への課税は、国会で議決された「法律」（選挙された国民の代表者会議での合意）に基づいて行わなければならないことを定めている。

③ 租税公平主義

日本国憲法第14条第1項は、次のように規定している。

すべて国民は、法の下に平等であつて、人種、信条、性別、社会的身分又は門地により、政治的、経済的又は社会的関係において、差別されない。

この規定は租税についても当然適用される。つまり、税負担は国民の担税力に応じて公平に配分され、また、各種の租税法律関係では各納税者は平等に扱われなければならないことになる。この考え方を「租税公平主義」といい、一般に次の3つの原則から成るものとされる。

(1) 「公平」の原則

「公平」の原則とは、様々な状況にある個人や企業が、それぞれの負担能力（担税力）に応じて税負担を分かち合おうとする考え方である。

例えば、「貧しい人から多くの税を徴収し、裕福な人からは全く税を徴収しない」というのは、ほとんどの人が「不公平だ！」と思うはずである。逆に「裕福な人から税金としてその財産を全て徴収し、貧しい人からは税金を徴収しない」というのも、ほとんどの人が「不公平だ！」と思うであろう。

つまり、税金は国民全員が負担するものである以上、税制（税金を課す仕組み）を考える上では、「税負担が社会的に（誰がみても）公平である」という視点が必要である。

(2) 「中立」の原則

「中立」の原則とは、課税にあたり個人や企業の経済活動に対して中立の立場に立つとともに、その経済活動に対して障害になる行為を阻止しようとする考え方である。

たとえば、「ある特定の産業だけに高額税をかける」「ある特定の職業だけに税金を軽減する」というように、課税が一部の特定の層に偏るのは、「課税の公平」の見地から好ましくない。そのようなことがないように、すべての個人や企業の経済活動に対して中立の立場で課税し、かつ、その課税が個人や企業の経済活動に対して影響を与える事がないように種々の措置をとる必要がある。

(3) 「簡素」の原則

「簡素」の原則とは課税の仕組みをできるだけ簡素なものとし、納税者が理解しやすいものとするという考え方である。

税金の計算方法や納税の手続等が複雑だったり、そのために多くの費用が掛かったりすれば、それだけで納税することが嫌になってしまう。そればかりか、脱税や租税回避行為の温床となる可能性すらある。そこで、納税の手続等は誰にでも分かりやすく、費用も掛からないような方法にする必要がある。



参 考 課税の公平について

ここにいう「公平」には、「水平的公平」と「垂直的公平」の2つがある。

「水平的公平」とは、「同一の経済力（担税力）を持つ者には、同じ額の税金を負担するのが公平である」という考え方である。

「同じ所得なのに、うちはたくさん税金を払ってお隣さんは無税だ！」というような場合、「社会的に公平」とはいえないであろう。

一方、「垂直的公平」とは、「経済力（担税力）に応じて税金を負担するのが公平である」という考え方である。「お隣さんはうちの10倍稼いでいる（うちよりはるかにお金持ちである）のに、払う税額が同じだ！」というような場合、「社会的に公平」とはいえないであろう。

このように、税制を考える上では「水平的公平」と「垂直的公平」という二つを同時に満たす必要がある。

例えば、所得に課す税金について考えてみる。

まず、「同じ所得」に対しては、「同じ税額を負担させる」という税制にすれば「水平的公平」は必ず満たされる。

一方、「異なる所得」に対する税制はどうあるべきであろうか？

まず、「同じ税額を負担させる」というのは、「垂直的公平」は満たさない。

次に「所得に対して一定の税率（例えば10%）を乗じた額を税金として負担させる」というのも考えられる。この方法は、名目的には垂直的公平は満たしているが、実質的には全員一律所得の10%という負担であり、税引後の可処分所得の額を考えると「経済力（担税力）に応じた負担」になっているとは言い難い。

それでは、「所得に対して累進税率（課税対象金額が増加するにつれて次第に高くなるように定められている税率）を乗じた額を税金として負担させる」というのはどうであろうか？

この場合、所得（担税力）が高い人は高額税負担を負い、所得（担税力）が低い人は少額の税負担のみ負うことになり、これまでの方法の中で最も「垂直的公平」を満たす方法となっている。我が国の所得税は、このような累進課税を採用している。

しかし、累進課税に問題がないわけではない。

累進性が極端すぎると、頑張って働いて所得が増えたが、それに伴い税負担も増えるので、結局手取りはあまり働いていかなかった時とさほど変わらないということもあり得る。そうすると、各個人の労働に対するモチベーションを低下させ、労働供給を低下させることになり、さらには、わが国の経済の活力を阻害する要因にもなりうる。

また、垂直的公平を実現を追い求めるため、累進性をより複雑にすると、前述の「簡素」の原則が損なわれる可能性もある。

テーマ 2

税制改正について考える

1 税制改正の必要性

経済社会の劇的な変化や個人のライフスタイルの多様化に進む中、税制もそれに対応したものに变化させていく必要がある。

税制が経済社会の状況や個人のライフスタイルにマッチしていなければ、個人や企業の経済活動の選択に歪みをもたらし、さらには日本経済の活力を阻害することになる。また、税制が複雑で分りにくいものとなっていたならば、納税者の不満が生ずるだけでなく、租税回避行為等の温床にもなりかねない。

このように「課税の公平」が確保されつつ、日本経済が成長し続けていくためには、税制が常に時代の変化に対応することが必要であり、その意味で、税制改正は国会の重大な議論のひとつといえる。

2 税制の現状とその問題点

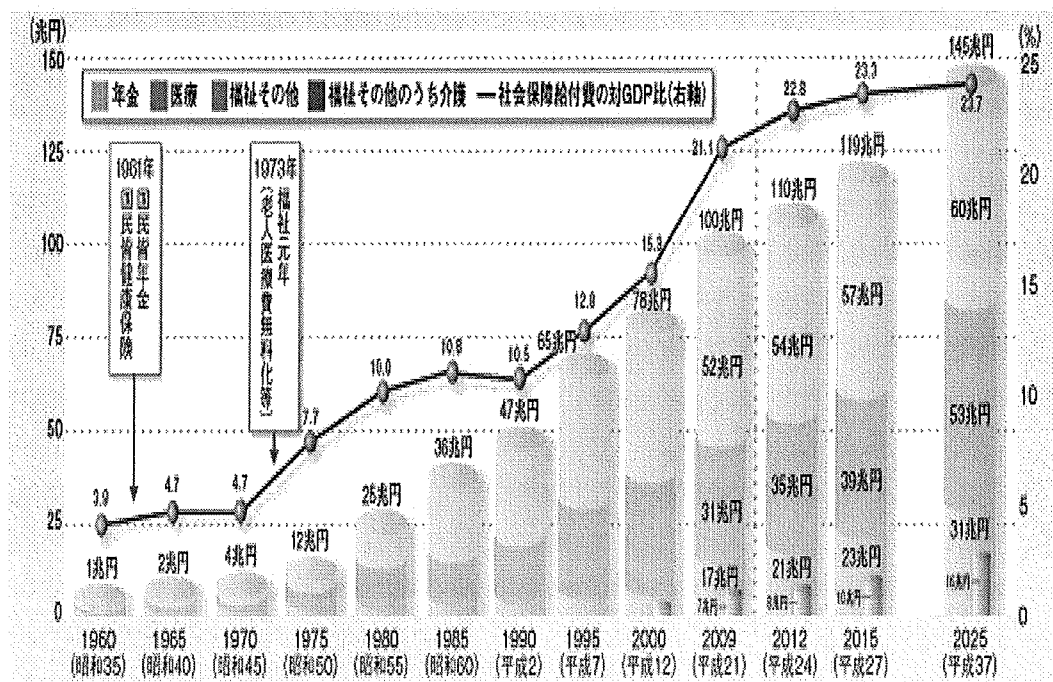
(1) 少子・高齢化に伴い膨らむ社会保障費

我が国では、少子・高齢化が進んでおり、年金、医療、介護等の公的な社会保障の給付は、毎年3兆円規模で増え続けており、今後もこの傾向は続くものと見込まれている（表1参照）。

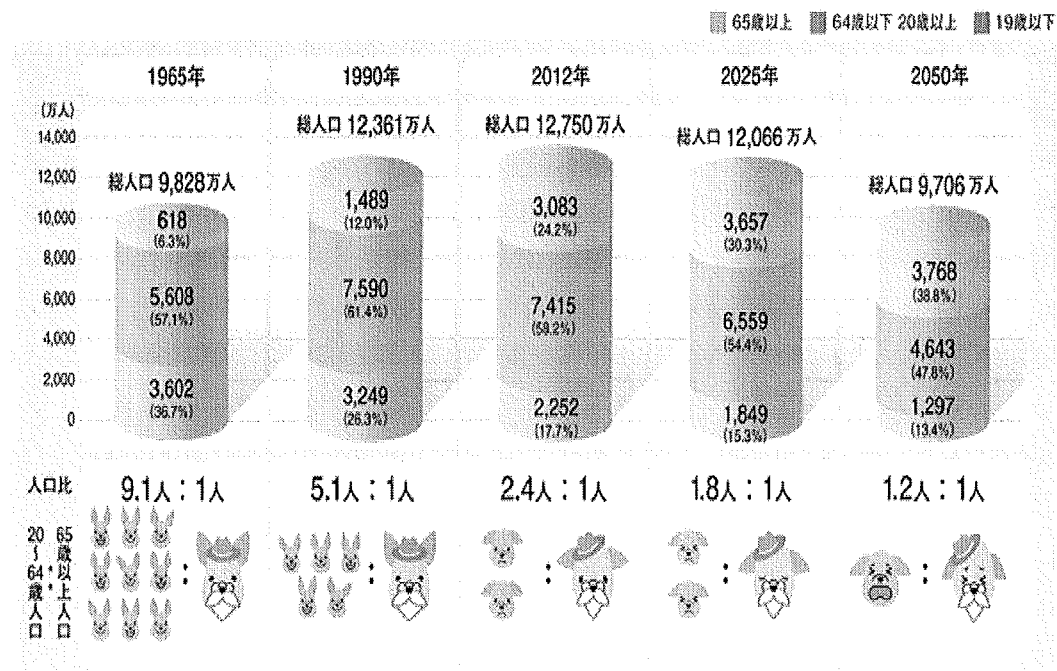
一方、勤労者世代の割合が減っていく中で、その所得税や保険料中心で社会保障の給付を賄うという構造も大変問題である。表2で明らかなように、勤労者世代（20歳以上64歳以下）に対する高齢者（65歳以上）の割合は1990年に5.1人：1人であったが、2012年では2.4人：1人となっており、更に、これが2025年になると1.8人：1人、2050年では1.2人：1人となると予想されている。

社会保障制度自体の改革も必要であるが、その安定財源としての税収の確保が重要な課題となっている。

(表1) 公的な社会保障の給付の推移 (出典：財務省HP)



(表2) 人口構成の推移 (出典：財務省HP)



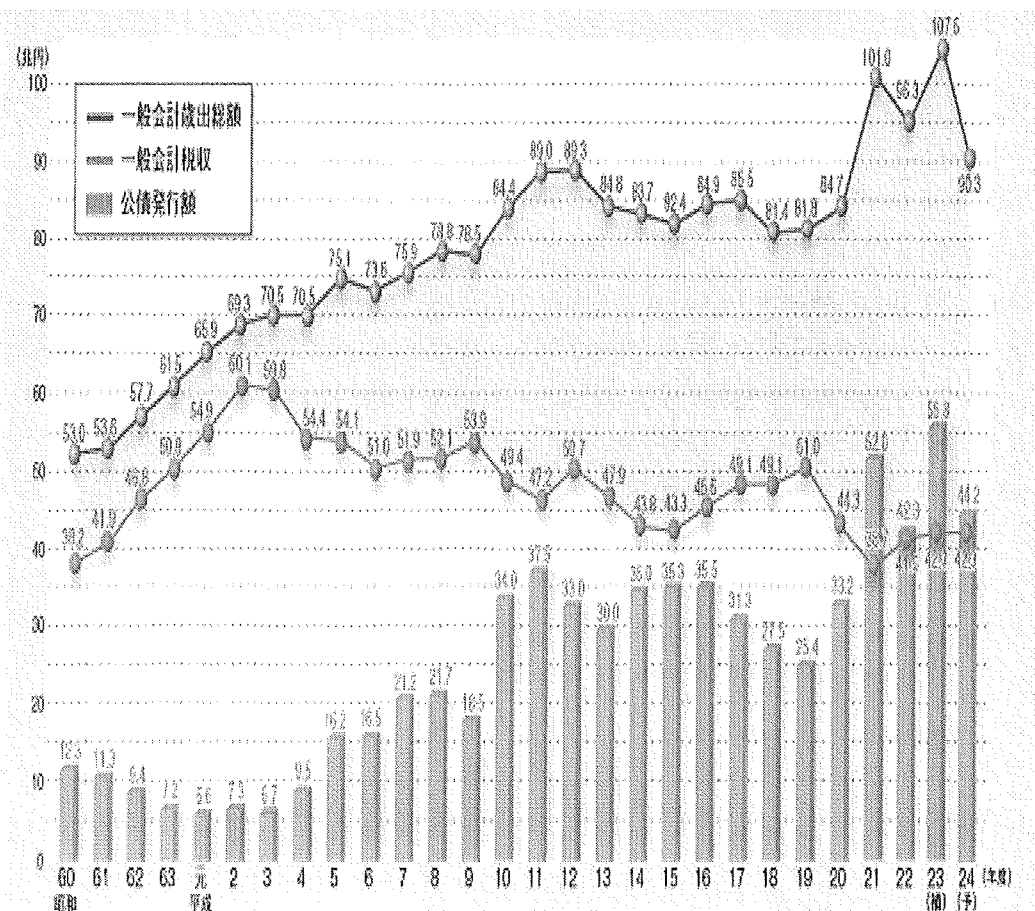
(2) 財政赤字の慢性化による財政リスクの懸念

平成24年度一般会計予算では、歳出総額(約90兆円)のうち、社会保障関係費(約26兆円)と国債費(約22兆円)で全体の5割以上を占めている。一方、歳入総額(約90兆円)のうち、税収は約42兆円で全体の5割に満たず、残りは公債発行による収入で賄っている状況である(表3参照)。

このように、我が国の財政は、歳出が税収を上回る状況が続いている。なお、平成24年度末の公債残高は約709兆円となる見込みであり、これは、平成24年度における税収の約17年分に相当する。

「現役世代だけでは賄えず、将来にツケを回して今の給付を支えている」といった社会保障制度の現状は問題である。それとともに、欧州債務問題にみられるような財政リスクの市場への懸念も高まりつつある。財政健全化を図る意味でも、税収の確保は重要な課題といえる。

(表3) 一般会計税収、歳出総額及び公債発行額の推移(出典:財務省HP)



③ 平成24年8月の消費税法改正

「社会保障と税の一体改革」の1つの施策として「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（以下、「改正消費税法」という。）」が平成24年8月に成立した。その第1条は次のように規定されている。

この法律は、世代間及び世代内の公平性が確保された社会保障制度を構築することが我が国が直面する重要な課題であることに鑑み、社会保障制度の改革とともに不断に行政改革を推進することに一段と注力しつつ経済状況を好転させることを条件として行う税制の抜本的な改革の一環として、社会保障の安定財源の確保及び財政の健全化を同時に達成することを目指す観点から消費税の用途の明確化及び税率の引上げを行うため、消費税法の一部を改正するとともに、その他の税制の抜本的な改革及び関連する諸施策に関する措置について定めるものとする。

要は、前述した現状の課題である「社会保障の安定財源の確保」と「財政健全化」を果たすため、消費税率を引上げて税収アップを図ることが、今回の税制改正の主な趣旨となる。

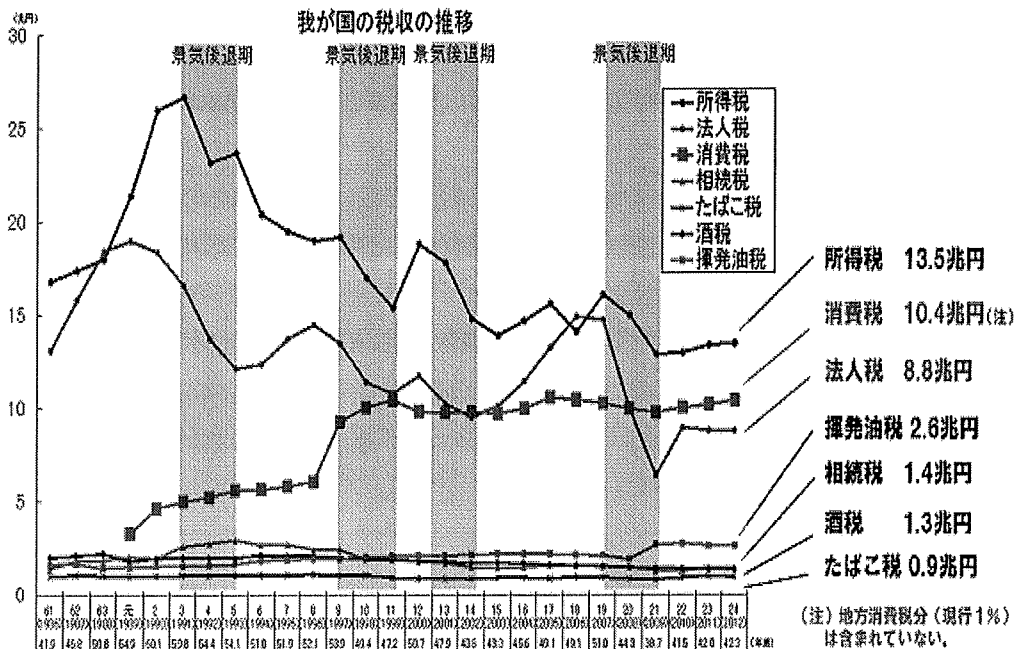
では、なぜ消費税なのか？

それは、消費税には次のような特徴があり、「安定財源の確保」という点で他の税目より優れているためである。

- ① 税収が景気や人口構成の変化に左右されにくく安定している（表4参照）
- ② 働く世代など特定の者に負担が集中することなく、経済活動に与える歪みが小さい
- ③ 高い財源調達力がある（表4参照）

また、我が国の消費税率は、諸外国と比べ低い水準にあること（EU加盟国では、15%以上とすることが義務づけられている。）もその理由の1つに挙げられるであろう。

(表4) わが国の税収の推移(出典:財務省HP)



研究 消費税増税による「逆進性」とその対策

消費税は、個人等が行った「消費」という活動に対して一定の税率を付すものである。

生活を行う上で物やサービスは必ず消費する。消費税の税率引上げは、すべての国民に対して同様の税負担を追加的に負わせることになるため、一見すると「公平な税負担の増加」のように見える。が、果たしてそうであろうか？

「家計調査」では、所得(年収)の低い世帯ほど、収入のうち消費に回す割合が多く、結果として、所得(年収)に占める消費税負担額が高くなる傾向がみられる。

このように、低所得者ほど所得に占める税負担が高くなることを「逆進性」といい、消費税は一般に「逆進性」を持つ税金だと言われている。

したがって、単に消費税率を上げるだけの改正では、「租税公平主義」の考え方(それぞれの担税力に応じて税負担を分かち合う)とは、反するものになってしまう。

消費税率を引き上げる際には、低所得者の負担が重くなりすぎないように配慮が必要であり、今回の改正では、「消費税の逆進性対策・低所得者対策」として「給付つき税額控除」と「軽減税率を含めた複数税率の採用」等が対応策として検討されている。それぞれの内容やメリット・デメリットは次表を参考されたい。

	給 付 つ き 税 額 控 除	軽減税率を含めた複数税率の採用
内 容	低所得者の最低限の生活に必要な支出に係る消費税相当額を控除または還付をする制度	基準となる消費税率を定め、食料品や水道光熱費等の生活必需品に対しては軽減税率を適用する制度
メ リ ッ ト	① 給付を主に低所得者に絞るため、税収減は比較的小さくなり、効率的な逆進性対策が行える ② 軽減税率を採用する場合のような業種間での不公平は生じない ③ この制度の導入しても、消費税納税者(事業者)の事務負担は変わらない	① 生活必需品の消費が年収に占める割合は低所得者ほど高いので、これに軽減税率を適用することで逆進性対策が行える ② 給付つき税額控除の場合のような各個人の正確な所得の把握等は必要ない ③ すべての国民がある程度の「軽減税率」の恩恵を受けるので、理解が得られやすい
デメリット (問題点)	① この制度を採用するためには、各個人の正確な所得の把握と低所得者の範囲の設定が必要となり、所得の正確な把握ができないと不正受給が行われる可能性がある (所得の正確な把握のため、納税者番号制度の導入等が合わせて検討されている) ② 一部の者(低所得者のみ)しかこの制度の恩恵を受けられないため、理解は得られにくい	① どの品目が生活必需品なのかの線引きが難しく、また、ある商品がどの品目に分類されるかの判定も難しい ② 軽減税率の対象品目の設定により業種間に不公平が生ずる可能性がある ③ 複数の税率が適用されるので、消費税納税者(事業者)の事務負担が増えるとともに、インボイス(消費税の適用税率及び税額が記載された証明書)がないと消費税の不正納付・還付が行われる可能性がある (インボイス制度の導入等が合わせて検討されている)

参 考 通常の税制改正の流れ

税制改正のスタートは、内閣総理大臣が次年度の税制改正に対する基本的な考え方を政府税調の委員に示すことから始まる。

政府税調は、秋までの間、当面の検討課題や中・長期的な検討課題を税制調査会等と打ち合わせを行い、12月中旬までに基本方針を決め、与党が承認すると、政府案として国会に提出される。

その後、通常であれば国会で1月から3月まで審議され、可決成立すれば新税法が適用される事になる。

4月 政府税調総会の開催

(総理大臣の次年度税制改正についての基本的考え方に基づいて審議がスタート)



秋まで審議(当面の課題、中・長期の課題)



9～11月 政府税調における具体的な検討(与党税調からの検討案提示)



12月中旬 政府税調の答申発表(審議内容のとりまとめ)

与党税調の税制改正大綱の発表

(政府税調の答申内容に基づき具体的な数字・形式にまとめる)



12月下旬 税制改正大綱と予算原案の発表



12月末 政府が予算案を国会へ提出



翌年1～3月 税制改正案・予算案の審議修正後、可決成立

テーマ 3

消費税法の改正動向

1. 近年の改正動向

近年の消費税法の主な改正動向は、下記に示す通りである。これらの改正は、すべて課税の適正化の一環で行われたものあり、税収確保に繋がるものでもある。

<適用開始年月日>

(過去)			(現在)			(将来)
H9 4/1	H16 4/1	H22 4/1	H24 4/1	H25 1/1	H26 4/1	H27 10/1
(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)	(g)

(a)・・・税率の見直し（3%から4%へ変更）

基準期間がない法人の納税義務の免除の特例の創設（法12の2）

(b)・・・事業者免税点制度の見直し（3,000万円から1,000万円に引き下げ）

(c)・・・調整対象固定資産を購入し一定の場合における事業者免税点制度の見直し

（法9⑦、法12の2②）

(d)・・・95%ルールの見直し（課税売上高が5億円を超える場合は、全額控除不可）

(e)・・・前年等の課税売上高による納税義務の免除の特例の創設（法9の2）

(f)・・・特定新規設立法人の納税義務の免除の特例の創設（法12の3）

税率（6.3%へ変更予定）、中間申告制度の見直し

(g)・・・税率の見直し（7.8%へ変更予定）

なお、ここからは、消費税法の数ある改正項目のうち、重要性の高い「納税義務」というテーマを中心に「税制改正」という局面を感じていただきたい。

なお、消費税の「納税義務」の内容は難解であるため、それに関する基本的な内容をはじめに紹介する。その上で、現在の改正項目「前年等の課税売上高による納税義務の免除の特例（法9の2）」を中心に説明する。

「法9の2」は適用時期（平成25年1月1日）を考えると、消費税法の受験生にとっては、重要性が非常に高い論点であり、また、実務の上でも欠かせない論点である。

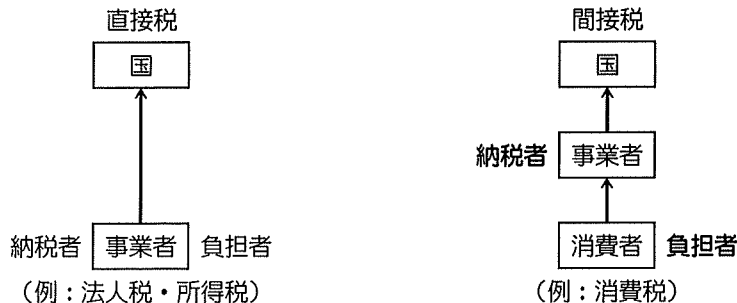
2.消費税の基本事項

1 消費税は間接税

納税者が誰であるかという観点で税金を区分した場合、税の負担者と納税者が同一である税金を「直接税」、税の負担者と納税者が異なる税金を「間接税」という。

消費税は、法律上の納税者と実際の税の負担者が一致せず、税負担の転嫁が行われることから、間接税であるといえる。

【図 解】



2 消費税の仕組み

消費税の仕組みを一事業者の立場で考えると、資産の購入時に消費税を支払い、販売時に消費税を預かることとなり、次の算式により納付税額を計算し、納めることとなる。

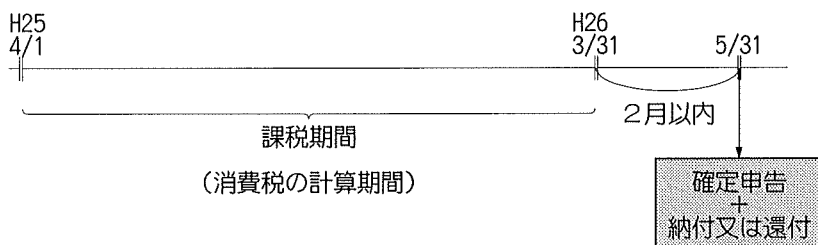
$$\text{「預かった消費税額」} - \text{「支払った消費税額」} = \text{「納付税額」}$$

※ 仮に「支払った消費税額」が「預かった消費税額」よりも大きい場合（「預かった消費税額」＜「支払った消費税額」の場合）は、納付ではなく還付（国から税金が戻ってくる）こととなる。

3 確定申告制度（法45）

課税事業者（≡納税義務を有する事業者）は、課税期間ごとに、課税期間の末日の翌日から2月以内に、税務署長に申告書を提出しなければならない。

（例：3月決算法人の場合）



4 事業者（法2①三、四）

事業者とは「個人事業者」と「法人」をいい、個人事業者とは事業を行う個人をいう。

5 消費税の納税義務者

(1) 納税義務者の原則（法5①）

事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務がある。

※1 「課税資産の譲渡等」とは？（法2①九）

資産の譲渡等のうち、国内取引の非課税の規定により消費税を課さないこととされるもの以外のものをいう。いわゆる「消費税が課税される取引」のことである。

※2 「資産の譲渡等」とは？（法2①八）

事業として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をいう。

※3 「非課税」とは？（法6①）

国内において行われる資産の譲渡等のうち、一定のものには、消費税を課さない。

例：土地の譲渡及び貸付け、健康保険法等に基づく医療等、非課税物品（車椅子）の販売、住宅の貸付け

(2) 小規模事業者に係る納税義務の免除（法9①）

事業者のうち、その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、原則（上記(1)）にかかわらず、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務を免除する。

※1 上記の規定により、納税義務の免除を受ける者を「免税事業者」と呼ぶ。免税事業者は、課税売上げとなる取引を行っても消費税は預からないこととなる。これがいわゆる事業者免税点制度である。

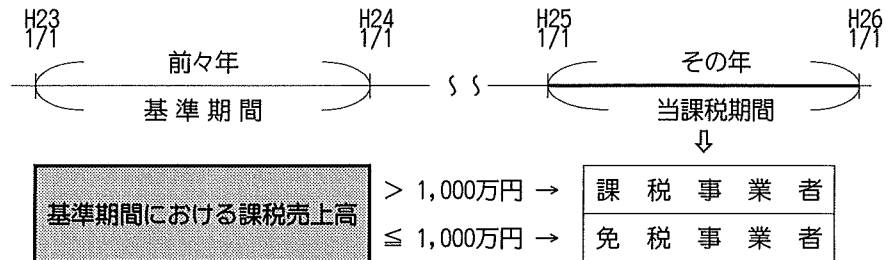
また、免税事業者は、確定申告を行うことができず、「支払った消費税額」について控除をすることができない。

※2 「基準期間」とは？（法2①十四）

個人事業者	その年の前々年
法人	その事業年度の前々事業年度

※3 つまり、納税義務の有無の判定（課税事業者か？免税事業者か？）は下記のとおり行うこととなる。

【図 解】例：個人事業者



※4 なぜ2年前を判定の基礎とするの？

納税義務の判定は、当期の課税売上げの多寡にはよらない。これは、消費税は転嫁を予定している税であることから、当期の開始時点で消費税を預かるべき課税事業者であるのかないのかを予め把握しておく必要があるからである。したがって、2年前（基準期間）を判定の基礎としている。なお、基準期間における課税売上高が1,000万円以下であれば、当期における課税売上高がいくら多額であっても納税義務は免除されることとなる。

※5 「事業者免税点制度」はなぜあるの？

消費一般に幅広く負担を行うこととしている消費税の課税の趣旨という観点からは、もともと免税事業者は極力設けないべきであると考えられている。しかし、小規模零細事業者の納税事務の負担と税務官庁側の税務執行面に配慮する必要があるため、一定の事業規模（消費税導入時3,000万円、現行制度では1,000万円）以下の事業者については納税義務を免除することとしたのである。

この制度については消費税導入以降、そもそもこの制度が必要なのか？諸外国との比較をしても免税点の水準は高いのではないかなどを様々な視点から検討事項とされている。また、国民の立場からは、我々が支払った消費税が国庫に納税されていないのでは？という疑念がぬぐえないという意見もある。

(3) 課税事業者の選択（法9④）

① 課税事業者選択届出書

課税事業者選択届出書を、その納税地の所轄税務署長に提出した場合には、その「提出日の属する課税期間」の「翌課税期間以後の課税期間」から、納税義務は免除されない。

※ なぜ課税事業者を選択するの？

一定の事業規模（消費税導入時3,000万円、現行制度では1,000万円）以下の事業者については、国内取引の納税義務を免除しているが、この免税事業者は、仕入税額控除を受けることができない。つまり、「支払った消費税額」を引くことができないということである。一方、課税事業者は仕入税額控除の適用がある。

	課税事業者	免税事業者
仕入税額控除の適用	あ り	な し

そこで、免税事業者は「支払った消費税額」が多額になる場合（「預かった消費税額」<「支払った消費税額」の場合）には、自ら課税事業者を選択することにより消費税を預かる事業者となり、同時に仕入税額控除の適用を受け（そして還付を受け）られるようにしている。これが課税事業者を選択する理由である。

② 課税事業者選択不適用届出書

イ 課税事業者の選択の規定の適用を受けることをやめようとするときは、課税事業者選択不適用届出書を、その納税地の所轄税務署長に提出しなければならない。

ロ 「課税事業者選択届出書」の効力が生ずる課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日以後でなければ提出することはできない。

ハ 「課税事業者選択不適用届出書」の提出日の属する課税期間の末日の翌日以後は、課税事業者の選択の届出は、その効力を失う。

※ 提出制限（2年継続適用）

課税事業者選択不適用届出書の提出については制限が設けられており、「課税事業者の選択」については、最低でも2年間の適用を受けることとなる。

3.平成6年改正

1 事業者免税点制度の見直し

新設された法人のうち資本金1,000万円以上の法人に限り基準期間がない課税期間（設立当初の2年間）については、課税事業者になることとなった。

	改正前	改正後	適用開始時期
免税点	—	資本金で判定	平成9年4月1日

◆ 基準期間がない法人の納税義務の免除の特例（法12の2①）

新設法人のその基準期間がない事業年度に含まれる各課税期間については、課税事業者となる。

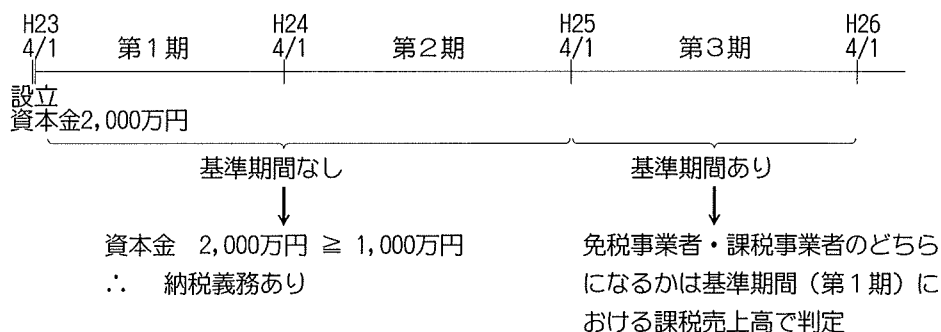
※1 新設法人とは？（法12の2①、基通1-5-15）

その事業年度の基準期間がなく、かつ、その事業年度開始の日における資本金の額又は出資の金額が1,000万円以上の法人をいう。

※2 納税義務の有無の判定

基準期間がない課税期間については、原則的には、納税義務は免除されるが、この場合には資本金等の額で判定する。資本金等の額が1,000万円以上となるときは、課税事業者となる。次の図解を参照してほしい。

【図 解】 新たに法人を設立した場合



※3 この規定の趣旨は？

前述のとおり、基準期間がない場合には、原則的には納税義務は免除される。しかしながら、設立当初の事業年度から相当の売上高を有している法人もあると考えられる。

もともと事業者免税点制度は、小規模な零細事業者の納税事務負担等に配慮したものであるため、基準期間がないという理由をもって、新設された法人を原則的に免税事業者とすることはこの免税点制度の趣旨にそぐわないこととなる。

そこで、平成6年税制改正改革以降、資本金等1,000万円以上の法人は基準期間がない設立後の最初の2年間は、課税事業者とすることとされた。

2 税 率

消費税の税率が3%から4%に引き上げられた。また、地方消費税（1%）が創設された。

つまり、一般的な消費課税としての負担率は、5%（内訳：国税4%、地方税1%）となった。

	改正前	改正後	適用開始時期
税 率	3%	4% (地方消費税1%)	平成9年4月1日

4 . 平成15年改正

■ 事業者免税点制度の見直し

事業者免税点について、その適用上限が3,000万円から1,000万円に引き下げられた。

	改正前	改正後	適用開始時期
免税点	3,000万円	1,000万円	平成16年4月1日

5. 平成22年改正

■ 事業者免税点制度の見直し

調整対象固定資産を購入し一定の場合には、課税事業者となる期間が3年間又は4年間へ拡大された。

	改正前	改正後	適用開始時期
課税事業者 の強制適用 期間	2年間	3～4年間	平成22年4月1日

1 課税事業者の選択不適用に係る調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合（法9⑦）

課税事業者の選択を受けていた事業者がその提出制限の期間（強制適用期間）中に調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合には、その仕入れ等を行った日の属する課税期間を含めた3年間又は4年間は、課税事業者選択の不適用が制限される。

※ この規定は、平成22年4月1日以後に課税事業者選択届出書を提出した事業者で、かつ、同日以後に開始する課税期間から適用される。

2 新設法人の特例に係る調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合（法12の2②）

新設法人がその基準期間がない課税期間中に調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合には、その仕入れ等を行った日の属する課税期間を含めた3年間又は4年間は、課税事業者となる。

※ この規定は、平成22年4月1日以後に設立された法人に適用される。

<平成22年度改正前>

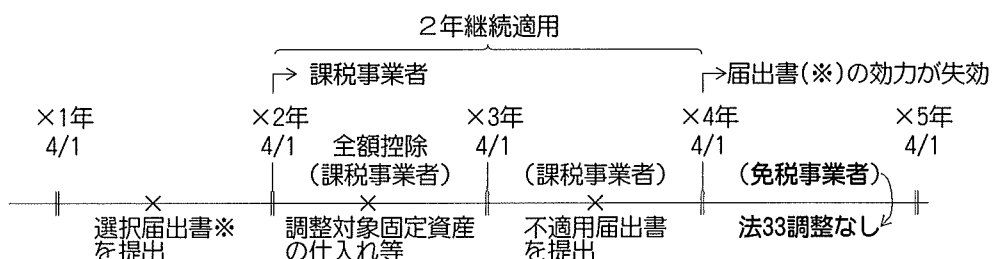
一定の固定資産（調整対象固定資産）を取得した場合には、その3年後にその支払った消費税につき、一定の要件を満たした場合には、著しい変動（法33）という規定により調整することとなっている。なお、法33は課税事業者の場合にのみ適用がある。

また、改正前は次の制度において、各ケースで3年目は免税事業者に該当する可能性もあった。

- (a) 課税事業者を選択し2年間は課税事業者とする制度（法9④）
- (b) 設立時に資本金が1,000万円以上である法人について最初の2年間は課税事業者とする制度（法12の2①）

つまり、調整対象固定資産を取得した後の3年目が免税事業者となった場合には、法33の調整規定の適用の対象外となってしまうことがあった。

【図 解】例：課税事業者選択の届出をした場合（改正前）

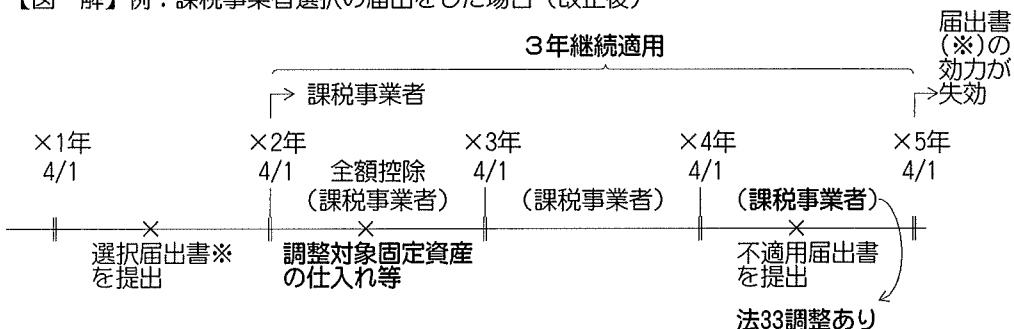


<平成22年度改正後>

調整対象固定資産を取得し、一定の場合には2年ではなく3年又は4年間は継続して課税事業者となることとなった（法9⑦、法12の2②）。事業者免税点制度の適用を受ける時期の見直しが行われたのである。

これにより、調整対象固定資産を取得した後の3年目も必ず課税事業者に該当することとなり、法33の調整規定の適用を適正に受けることとなった。つまり、仕入税額控除の面において適正化が図られたこととなる。

【図 解】例：課税事業者選択の届出をした場合（改正後）



6.平成23年改正

■ 事業者免税点制度の見直し

前年等の課税売上高が1,000万円を超える場合については、課税事業者になることとなった。

	改正前	改正後	適用開始時期
免税点	—	前年等の売上高で判定	平成25年1月1日

◆ 前年等の課税売上高による納税義務の免除の特例（法9の2①）

前年等の開始6月の期間（特定期間）における課税売上高が1,000万円を超えるときは、その年又は事業年度については、課税事業者となる。

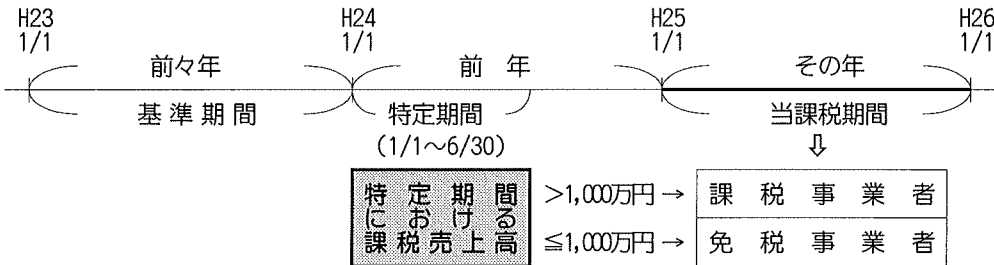
※1 この規定は、平成25年1月1日以後に開始する個人事業者のその年又は法人のその事業年度から適用される。

※2 納税義務の有無の判定

まずは、自己の基準期間における課税売上高が1,000万円を超えるかどうかで判定する。そして当該金額が1,000万円以下である場合には、前年等の開始6月の期間（特定期間）における課税売上高が1,000万円を超えるときは、その年又は事業年度については、課税事業者となる。次の図解を参照してほしい。

なお、その特定期間中に支払った給与等の支払額を判定に用いることもできる。

【図 解】例：個人事業者



※3 「特定期間」とは？（法9の2④）

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
法人	その前事業年度開始の日以後6月の期間

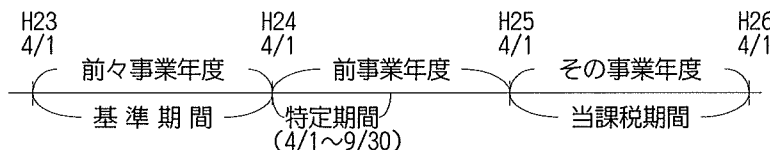
設 例

次の資料から、甲社（課税事業者の選択はしていない。）の当期（平成25年4月1日～平成26年3月31日）の納税義務の有無を判定しなさい。なお、甲社の事業年度は毎期4月1日から翌年3月31日までである。

1. 前々事業年度（平成23年4月1日～平成24年3月31日）における課税売上高
950万円（税抜）
2. 前事業年度上半期（平成24年4月1日～平成24年9月30日）における課税売上高
1,200万円（税抜）
3. 前事業年度上半期における支払明細書に記載すべき一定の給与等の合計額
1,100万円

解 説

- ① 基準期間における課税売上高 950万円 $\leq$ 1,000万円
- ② 特定期間における課税売上高 1,200万円 $>$ 1,000万円 $\therefore$ 納税義務あり
（給与等の支払金額 1,100万円 $>$ 1,000万円 $\therefore$ 納税義務あり）



留意点 支払った給与等の金額による判定

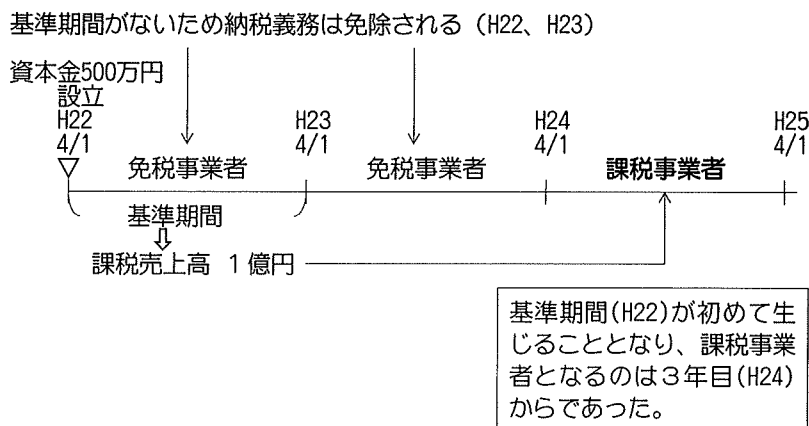
支払った給与等による判定は、事業者による「任意」の規定である。つまり、特定期間における課税売上高により納税義務の判定を行うか、また、特定期間中に支払った給与等の金額により納税義務の判定を行うかは事業者の任意となる。

※4 なぜこの改正がされたの？

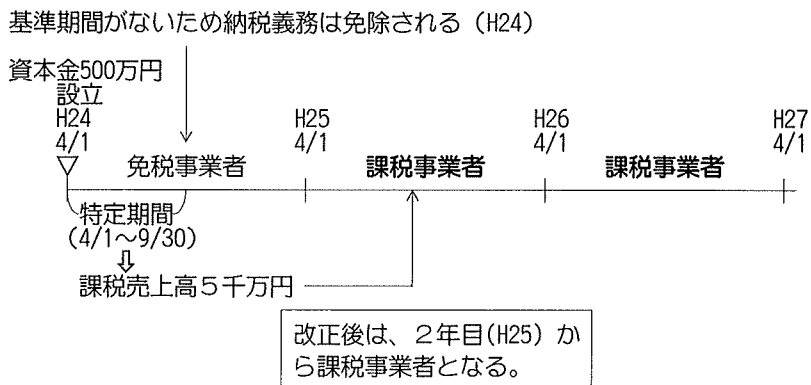
前述のとおり、納税義務の判定は、2年前（基準期間）を判定の基礎としているわけであるが、そうした結果、たとえば1期目から相当の課税売上高があるにもかかわらず、実際に課税事業者となるのは3期目からとなってしまうことや、こうした制度を悪用した租税回避等も行われていたため、課税の適正化の観点から免税事業者の要件を見直すこととなったものである。次の図解を参照してほしい。

【図 解】

<平成23年度改正前>



<平成23年度改正後>



※5 なぜ給与を判定基準にしているの？

支払明細書に記載すべき一定の給与等の合計額とは、所得税法施行規則第100条第1項第1号に規定する支払明細書に記載すべき給与等の金額を意味する。

給与等の金額による判定は、売上高との相関性が高く、また事業者は所得税法231条第1項により給与支払明細書の交付義務があり、かつ、源泉徴収義務者は源泉所得税を毎月あるいは6月毎に納付することとなっている等から、その支払額を把握することが一般的に容易であると考えられること等を踏まえ、事業者の事務負担に配慮する観点から設けられたものである。

7.平成24年改正

■ 予定されている改正項目等の一部

	現 行	改正内容	適用開始時期
免税点	—	設立法人のうち一定の要件を満たす場合には、設立当初2年間は課税事業者 ^(注)	平成26年4月1日
税 率	4 % (地方消費税 1 %)	6.3 % (地方消費税1.7 %)	平成26年4月1日
		7.8 % (地方消費税2.2 %)	平成27年10月1日
		① 平成25年10月1日前に締結した工事の請負契約等に基づき、平成26年4月1日以後にその契約に係る課税資産の譲渡等が行われる場合には、その消費税率は、現行税率（4 %）とする等の経過措置を講ずることとする。 ② 平成25年10月1日から平成27年4月1日の前日までの間に締結した工事の請負契約等に基づく場合には、6.3 %の税率とする経過措置を講ずることとする。	

etc...

(注) 特定新規設立法人の納税義務の免除の特例（法12の3）

基準期間がない資本金1,000万円未満の法人のうち、基準期間に相当する一定の期間の課税売上高が5億円を超える法人が50%超出資したことにより設立された法人については、設立当初の2年間については、課税事業者となる。

今後予定されているこれらの改正も、すべて税収確保に繋がるものである。

しかし、消費税率の引上げを踏まえて、何かしらの低所得者対策、逆進性対策を考慮すべきと考えられている。そこで検討されているのが、簡易な給付措置、給付付き税額控除及び軽減税率（複数税率等）である。

また、上記以外にも、簡易課税制度のみなし仕入率の見直し、医療に係る消費税の課税の在り方、住宅の取得に係る必要な措置など、引き続き検討すべき課題は多くある。



参 考 消費税率の引上げに当たっての措置（附則第18条）

- (1) 消費税率の引上げに当たっては、経済状況を好転させることを条件として実施するため、物価が持続的に下落する状況からの脱却及び経済の活性化に向けて、平成23年度から平成32年度までの平均において名目の経済成長率で3%程度かつ実質の経済成長率で2%程度を目指した望ましい経済成長の在り方に早期に近づけるための総合的な施策の実施その他の必要な措置を講ずる。
- (2) 税制の抜本的な改革の実施等により、財政による機動的対応が可能となる中で、わが国経済の需要と供給の状況、消費税率の引き上げによる経済への影響等を踏まえ、成長戦略や事前防災及び減災等に資する分野に資金を重点的に配分することなど、我が国経済の成長等に向けた施策を検討する。
- (3) この法律の公布後、消費税率の引上げに当たっての経済状況の判断を行うとともに、経済財政状況の激変にも柔軟に対応する観点から、消費税率の引上げに係る改正規定のそれぞれの施行前に、経済状況の好転について、名目及び実質の経済成長率、物価動向等、種々の経済指標を確認し、前項の措置を踏まえつつ、経済状況等を総合的に勘案した上で、その施行の停止を含め所要の措置を講ずる。

また、附則第18条について、次のような事項が確認されている。

- ① 上記(1)の数値は、政策努力の目標を示すものであること。
- ② 消費税率（国・地方）の引上げの実施は、その時の政権が判断すること。



税率改定などの改正は、第63回（平成25年度）税理士試験にどんな影響がありますか？



第63回（平成25年度）税理士試験では、事業者免税点制度の見直し（法9の2）については、適用開始年月日（平成25年1月1日以後に開始する個人事業者のその年又は法人のその事業年度）から考慮すると、第63回税理士試験の計算問題や個別理論問題において出題される可能性は高いと思われる。

法9の2以外の税率改定などの改正規定は、上述のとおり、今後の景気の状況など、種々の環境が整った場合には、時の政権が判断するとあるため、平成24年12月現在、未確定要素が多いのが実情である。したがって、直近の第63回税理士試験において直接的に問われることは考えがたい。



参 考 他税法の改正

消費税のほか、所得税については、最高税率の引き上げなど累進性の強化に係る具体的な措置の検討を、相続税については課税ベース、税率構造等、及び贈与税についての見直しについての検討を、それぞれ進めていくこととなっている。