

消費税法における基準期間の今日的意義

秋 山 高 善

- 一 問題意識
- 二 基準期間とは
- 三 なぜ2年前または2事業年度前で判断するのか
- 四 限界控除制度廃止の影響
- 五 最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決の意味
- 六 小 括
- 七 むすびにかえて

一 問題意識

消費税法は、昭和63年12月30日法律第108号として成立し、平成元年4月から施行され、すでに消費税が導入されて約20年が経過した。ところが、実務における消費税の取扱いについては未だに迷走していると言わざるをえない状況にある。

例えば、平成19年度の法人税法の改正で、所有権移転外ファイナンス・リース（法令48の2⑤五）の取扱いについて、法人税法では売買処理を原則とし（法64の2）、例外的に賃貸借処理が認められる（法令131の2③）という改正が行われた。⁽¹⁾この法人税法の改正に連動した消費税の取扱いは、法人税で原則通り売買処理すれば消費税では通常の売買処理と同様に購入時に仕入税額控除できる。他方、法人税で例外的な取扱いである賃貸借処理をした場合に法人税法では減価償却に含まれるとした（法令131の2③）。したがって、この条文を読む限り、賃貸借処理をした場合にはその金額は償却費として損金経理をした金額に含まれ、消費税において仕入税額控除できないこと

になる。これでは、消費税での取扱いがネックとなるため、簡易課税制度（消法37）の適用がある事業者を除き、実質的に法人税で賃貸借処理を認めた趣旨を貫徹することができなくなっている。この法人税法の改正において、消費税の取扱いについてどこまで考慮されていたのか疑問である。⁽²⁾

これはほんの一つの例にすぎず、他にも棚卸資産に係る税額控除の問題等のように、消費税法上の取扱いについては、導入後約20年経過した今日でも様々な問題を抱えているのである。⁽³⁾

以上のようなことを踏まえ、本稿の主題は、消費税法において最も根本的かつ重要な事業者が、消費税の課税事業者となるか、または、免税事業者となるかを判断する消費税法9条4項の「基準期間の課税売上高」のうち「基準期間」に絞ってその問題点を明らかにすることである。

本稿での問題意識は、後述するように課税期間（消法19）と基準期間（消法2①十四）とが約2年の時間的な間隔があるために、消費税が課税期間における会社の実態に合った課税がなされないのではないか、ということである。その一例として、基準期間の売上高が1億円の会社が不況等を原因として課税期間において売上高が1千万円未満となっても消費税はあくまで基準期間の1億円を基準にするため課税事業者として消費税を納付する義務を負うことになる。また、基準期間の売上高が1千万円未満の会社が急成長して課税期間の売上高が1億円となった場合でも、基準期間の売上高で判断するので課税期間では免税事業者となり、消費税を納める義務は生じない（消法9）。

そもそも消費税は、「消費に広く薄く負担を求める」（税制改革法10①）のであるから、「消費」という行為自体に着目するならば、課税対象となる「消費」があったときに課税され、納税義務が生じるのがわが国消費税の本来の姿のはずである。

例えば、法人税法では、対象となる期間に利益があれば納税義務を負うことになるのであるから（法法5）、基準期間という考え方はそもそも存在せず、基準期間と課税期間が一致している状態であり、したがって、会社の実

態と課税するか否かの基準となる期間が一致している。

他方、消費税法では、後述のように基準期間と課税期間は一致していない。消費税法の創設・導入事務に携わった税理士の木村剛志氏が、「課税期間において課税事業者、すなわち納税義務者になるかどうかという判定については、その課税期間で判断するのが理屈としては合っている⁽⁴⁾」と指摘しているように、消費税は「消費」に着目して課税する租税であるから、理想としては、「消費」した期間と課税する期間とが一致し、当該「消費」に基づいて課税されるべきものであると思われる。

なぜなら、水野忠恒教授が、「消費税の一形態である付加価値税で用いられる付加価値とは、企業が他の企業より購入した財・サービスに付加するする価値であり、企業がその生産要素である、労働、土地、資本に対して支出する価額、つまり給与、支払利子、利益の総和である。逆にいうならば、付加価値とは企業の生産物の総収入から、原材料の仕入れに要した金額を控除した価額である⁽⁵⁾」と定義しているように、前段階控除方式を採用するわが国消費税法（税制改革法10②）は、当該課税期間の総収入と仕入れとの差額によって付加価値を表現していると言えるので、その差額がプラスとなったときに、その差額に対して消費税は課税されるべきものであると考えられるからである。

しかし、現行の消費税の仕組みではそのようになっておらず、課税期間と基準期間とは時間的に離れているのである。その課税期間と基準期間との時間的なズレがあると何故に問題となるのかといえば、事業者を取り巻く環境が刻一刻と変化する現在の経済環境下では、その時間的なズレは事業者にとって経済環境の大きな変化というビジネスリクスを抱えることになるからである。すなわち、基準期間では事業者を取り巻く経済環境が良かったとしても、課税期間で劇的に悪化した場合に、果たして事業者の実態に合致した課税を行うことができるのであるのかという疑問なのである。例えば、アメリカのサブプライムローン問題に端を発した今般の未曾有の混乱した経済状況下で事業を行っている事業者にとって、一寸先は闇という経済環境であるに

もかわらず、その時間的なズレを是正する仕組みを消費税法には取り入れられていないのではないかということである。

そこで、本稿は、その基準期間に焦点を絞って検討し、その時間的なズレを解消することにより実態を反映した課税の可能性を立法論にまで踏み込んで模索することを企図している。⁽⁶⁾

消費税の納税義務者になるか否かの判断は、自然人および既存の法人であれば、基準期間の課税売上高によって判断することとされている（消法9）。納税義務の有無を判定するための最も重要な要素の一つである課税売上高の意義については、最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決の事案を中心に様々な議論がなされ、研究も進み、判決をもって一応の決着をみるに至っている。他方、もう一つの重要な要素である基準期間に関する研究についてはほとんど進んでいないと思われることから、以下、基準期間について検討する。

二 基準期間とは

消費税法2条1項14号は基準期間の定義として、「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（当該前々事業年度が一年未満である法人については、その事業年度開始の日の二年前の日の前日から同日以後一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）をいう。」と規定している。

この条文を少し整理するならば、新設法人等を除くと、基準期間とは、⁽⁷⁾「個人事業者については、その年の前々年」であり、他方、「法人についてはその事業年度の前々事業年度（当該前々事業年度が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（応答日）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）をいう」⁽⁸⁾と言える。すなわち、基本的に、基準期間とは、自然人であれば2年前、法人であれば2事業年度前を指すのである。

また、消費税法9条1項では、小規模事業者に係る納税義務の特例とし

て、「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千万円以下である者については、第5条第1項の規定にかかわらず、その課税期間中に国内において行つ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。」と規定している。

以上により、事業者が課税期間において課税事業者になるか、または、納税義務が免除される免税事業者になるかは、「基準期間における課税売上高」で判断することになる。本稿で問題にしている基準期間について焦点を当てて言い換えるならば、消費税の課税事業者になるか、または、免税事業者になるかを判断する期間である基準期間は、新設法人等を除けば基本的に2年前または2事業年度前ということになる。

ここでの整理によって、消費税の課税事業者になるか否かの判断基準の要素である基準期間は2年前または2事業年度前ということが、条文から理解できた。ところが、なぜ、消費税法では、2年前または2事業年度前を基準期間と規定し、前年もしくは前事業年度または課税期間を消費税を課税するか否かの判断をする期間にしなかったのか、という疑問に関しては未だ何も答えを見出すことはできていない。

そこで、次に、なぜ、2年前または2事業年度前を基準期間としたのか、について基準期間の趣旨等を紐解きながらさらなる検討を加える。

三 なぜ2年前または2事業年度前で判断するのか

（1）基準期間を2年前または2事業年度前にした趣旨

では、なぜ、基準期間を前年もしくは前事業年度または課税期間とはせず、2年前または2事業年度前としたのであろうか。この点について、税理士の岩下忠吾氏は、「この基準期間は、消費税が転嫁を予定した間接税であって納税義務者を事業者としていることから、事業者が新しくスタートする課税期間で免税事業者となるのか、又は課税事業者となるのかをその課税期間の開始の日にあらかじめ判明していることが必要であり、また、その判定基準となる課税売上高の集計に一定の期間が必要であるとの観点から個人事業

業者は前々年（2年前）、法人は前々事業年度（1年決算法人の場合には2期前）としたものである⁽⁹⁾と説明している。

このように、一般に、当該課税期間が、課税事業者に該当するのか、または、免税事業者に該当するのかの判断を、当該課税期間が開始する前までに判明しておかなければならないと理解されている。

さらなる疑問を提起すれば、なぜ、当該課税期間が開始する前までに課税事業者か免税事業者か判明しておかなければならないのであろうか。

その答えとして、大蔵省主税局税制第2課『消費税法のすべて』によると、『基準期間における課税売上高』を事業者免税点の判定基準としているのは、消費税は転嫁を予定している税であるので、納税義務者となるかどうかについて、あらかじめ判定する必要があるからである⁽¹⁰⁾と説明している。

また、この点に関して、元国税庁長官で消費税導入当時には大蔵省主税局長であった尾崎護氏は、「『基準期間』といった過去の一定期間における課税売上高によって納税義務の有無を判定することとしているのは、…消費税は、転嫁を予定している税であるので、納税義務者となるかどうか、事業者が予知している必要があるからである⁽¹¹⁾」と解説している。

さらに、木村剛志氏は、『消費税法の考え方・読み方〔四訂版〕』において、「課税期間において課税事業者、すなわち納税義務者になるかどうかという判定については、その課税期間で判断するのが理屈としては合っている」と発言しながらも、「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らないために課税期間で判断することはできず、また、「基準期間が前年ということになると、例えば12月31日が終わると即日その年の課税売上高を計算して、1月1日から販売する物品について、自分が課税事業者にあたるかどうかを判断しなければならないこととなりますが、そういうことは実務上困難ですので、前々年、あるいは法人の場合ですと、前々事業年度というように、1年間の間隔

を置いて2年前としている」と基準期間を2年前または2事業年度前にしている趣旨について説明している。⁽¹²⁾

（２）趣旨の検討

なるほど、一見すると、前述の説明はもっともな理由として納得できるものではある。なぜなら、わが国消費税法の特徴は、「附加価値税の性質をもつ多段階一般消費税⁽¹³⁾」であり、各段階において消費税を価格に転嫁することを予定している税であることから、価格に消費税を上乗せするか否かを判断するタイミングとして、前年または前事業年度で判断するのでは課税期間の開始までに間に合わないからであるという理由には説得力がありそうである。

ただし、その理由には、事業者は、課税事業者である課税期間は消費税相当額を価格に上乗せし、他方、免税事業者になったらその課税期間は消費税相当額を価格に上乗せしないということが前提となっていると考えられる。

そのような前提は果たして妥当なのであろうか。すなわち、消費税相当額を価格に上乗せするか否かは、課税事業者になったから価格に上乗せする、または、免税事業者になったから価格に上乗せしないという判断によって必然的に行われるものなのであろうか。事業者の実態として課税事業者になったことと消費税相当額を価格に上乗せすること、及び免税事業者になったことと消費税相当額を価格に上乗せしないこととの間に因果関係がなければそもそもこの議論は成り立ち得なのではないかと考える。

この点について、確かに、課税事業者になったことと消費税相当額を価格に上乗せすることの間には、課税事業者は消費税の納税義務を負うことから消費税相当額を価格に上乗せしなければ納税義務を果たすことが困難になってしまうため、それらの間には因果関係があるだろうということは想像に難くない。

他方、免税事業者になったことと消費税相当額を価格に上乗せしないこととの間に、因果関係を見出すことは果たしてできるのであろうか。免税事業

者は消費税の納税義務を免除されている者であるから本来は価格に消費税相当額を上乗せすることには問題があろう。しかし、免税事業者であっても、仕入先との間では通常消費税相当額を上乗せした価格で取引しているはずであり、免税事業者だからといって消費税を全く負担していないわけではないのである。また、小売業者の場合、課税事業者・免税事業者の区別無く、商品に定価等が付されていることから、課税事業者になったから消費税相当額を上乗せし、免税事業者になったから消費税相当額を上乗せしないという具合に小売価格を販売店で自由に動かすことは難しいのではないと思われる。

したがって、必ずしも免税事業者になったことと価格に消費税相当額を上乗せすることとは結びつくものではないと推察され、納税義務者になれば消費税相当額を上乗せする、という場合に比べて、それと同等の因果関係を見出すことはできないのではないかと考える。

上記の結論から、課税事業者であっても免税事業者であっても基準期間を2年前または2事業年度前にすることの趣旨は、課税事業者と免税事業者とを判断する上ではほとんど根拠がないのではないかと指摘しておきたい。このことは、趣旨だけの考察からではなく、限界控除制度の廃止及び最高裁判平成17年2月1日第三小法廷判決とを総合的に考察することより、さらなる確信へと近づけることができると思われる。

そこで、次に、課税事業者と免税事業者との間の急激な変動を緩和するために、設けられていた限界控除制度を廃止したことと基準期間との関係について考察する。

四 限界控除制度廃止の影響

ここでは、現行の消費税法では廃止されているが、基準期間の問題を考えた上で考慮すべき小規模事業者等に係る限界控除制度（旧消法40条⁽¹⁵⁾）について概観した上で基準期間との関係について考察する。

消費税導入当時の規定振りを確認するために旧消費税法40条1項では、

「事業者…でその課税期間における課税売上高が6千万円に満たないものの当該課税期間（傍点筆者）…については、当該課税期間の課税標準額に対する消費税額から限界控除税額…に相当する消費税額を控除する。」と規定していた。

すなわち、大蔵省主税局税制第2課『消費税法のすべて』によれば、この限界控除制度とは、課税事業者の、「その課税期間の課税売上高が6,000万円未満の事業者（免税事業者を除く。）については、課税の影響を緩和するために納付税額の全部又は一部を軽減する⁽¹⁶⁾」、という制度である。

この制度によって、「基準期間における課税売上高が事業者免税点以下で納税義務を免除される者とそれをわずかに超え納税義務を有する者（売上高の全体に課税される）との間で生ずるギャップを調整することができる⁽¹⁷⁾」と、『消費税法のすべて』では制度趣旨について説明している。言い換えるならば、この限界控除制度は、課税事業者になった者が、いきなり完全な課税事業者として扱われるのではなく、そこにバッファを設けることで、免税事業者との間のギャップを調整しているのである。

税制調査会実施状況フォローアップ小委員会報告（平成2年10月30日総会提出）では、「当期の課税売上高が相対的に小さい中小零細事業者の事務負担に配慮しつつ、課税の影響を緩和する観点から設けられたものであるが、…実質的には、中小零細事業者の納税事務コストの補填という性格のものであると考えられる」と、その性格について示している。

確かにそのような性格が認められる一面はあるであろう。他方、課税事業者と免税事業者の判定という観点から考察すると、この制度の位置づけが異なることに気づく。なぜなら、課税事業者になるか、または、免税事業者になるかの判定の際に基準期間という判定期間を設定しておきながら、免税事業者が免税点を超える課税売上高に到達したときに、いきなり課税事業者になることに対して、当該課税期間の課税売上高でその調整を行っていることから、単なる激変緩和措置という役割だけではなく、基準期間における会社を取り巻く環境と課税期間における会社を取り巻く環境との間に変化があっ

た場合の調整という機能をも果たしていたと位置付けることができよう。

その意味で、この限界控除制度は、基準期間と課税期間との2年または2事業年度という時間的・経済的な乖離を一定程度埋める機能を担っていたものであり、基準期間が2年前または2事業年度前であることから生じる問題を緩和していた制度であったと捉えることができる。このように限界控除制度を位置付けている論者は見当たらないが、制度の概要や趣旨を追っていくとこのようなことが言えるのではないかと思料する。

ところが、この限界控除制度はいわゆる「益税」に対する根強い批判等から、平成6年度税制改正（平成6年法律第109号）により廃止され、（平成9年4月1日⁽¹⁹⁾から施行）現行制度では存在していない。そのため、本稿で取り上げている、基準期間と課税期間の時間的・経済的な乖離を埋めることができなくなっており、基準期間における経営状態だけで課税期間の課税事業者になるか免税事業者になるかを判断する結果、基準期間と課税期間とで経済情勢等の大幅な変動があった場合に、なんらその影響を緩和するバッファが存在していないことを意味するのである。

ここに、現在における基準期間を2年前または2事業年度前に設定することの問題点があると思料する。⁽²⁰⁾

このことは、最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決と合わせて考察することにより基準期間の問題点を明らかにできるので、次に最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決について検討を加えることにする。

五 最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決の意味

最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決（民集59巻2号245頁）は、消費税の免税事業者の「基準期間の課税売上高」の解釈について争われた有名な事件である。この事案は、「基準期間の課税売上高」を免税事業者であれば税抜きで算定するか否かにおいて実務に重大な影響を及ぼすとともに、今もってこの裁判所の判断に疑問を投げかける論者も少なくないと思われる。⁽²¹⁾ただし、本稿では、「基準期間の課税売上高」を税抜きで算定すべきなのか、

税込みで算定すべきなのかについて議論の対象とするものではないことからその点について論じることはしない。

本稿で取り上げるのは、この最高裁判決によって、基準期間のあり方を今まで通りにする根拠が失われてしまったのではないかという問題を提起するためである。

そこで、その問題を提起するために、まずは、その最高裁判決の事案の概要と裁判所の判断について検討する必要がある。⁽²²⁾

（１）事案の概要

本件事案は、売上総額3,000万円超の事業者（基準期間において免税事業者であった）がその売上総額から消費税相当額を控除すれば、旧消費税法 9 条 1 項（当時は3,000万円であったが現在は1,000万円に改正されている）の基準期間における課税売上高が3,000万円以下である者に該当し、免税事業者であったとして消費税の申告及び納付をしなかったものである。

そこで、旧消費税法 9 条 1 項における「基準期間における課税売上高」を算定するに際して、売上総額から消費税額相当額を控除することができるのか否かが争われたのである。

（２）裁判所の判断

本件事案に関して、旧消費税法 9 条 1 項の「基準期間の課税売上高」について裁判所がどのような判断を下したのかについて検討を加える。

この点に関して最高裁は、「基準期間の課税売上高」の意味について、「事業者が小規模事業者として消費税の納税義務を免除されるべきものに当たるかどうかを決定する基準であり、事業者の取引の規模を測定し、把握するためのものにほかならない」と解釈した。

その上で最高裁は、「消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない免税事業者については、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予

定しないところというべきである」と述べた上で、「『基準期間における課税売上高』を算定するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額に含まないものとされる『課されるべき消費税に相当する額』とは、基準期間に当たる課税期間について事業者が現実に課されることとなる消費税の額をいい、事業者が同条1項に該当するとして納税義務を免除される消費税の額を含まないと解するのが相当である」と判断を下した。

すなわち、免税事業者である期間が基準期間となった場合、実態として消費税相当額を価格に上乗せしているか否かに関わりなく、「基準期間における課税売上高」の算定上、売上総額の中に消費税相当額は存在しないと判示したのである。

（３）判決の検討

本判決では、免税事業者であった期間の課税売上高に関して、「消費税の納税義務を負わず、課税資産の譲渡等の相手方に対して自らに課される消費税に相当する額を転嫁すべき立場にない免税事業者については、消費税相当額を上記のとおり控除することは、法の予定しないところというべきである」と判断し、「法９条２項に規定する『基準期間における課税売上高』を算定するに当たり、課税資産の譲渡等の対価の額に含まないものとされる『課されるべき消費税に相当する額』とは、基準期間に当たる課税期間について事業者が現実に課されることとなる消費税の額をいい、事業者が同条１項に該当するとして納税義務を免除される消費税の額を含まないと解するのが相当である」と判示している。

すなわち、本事案の第１審である東京地裁平成11年１月29日判決（民集59巻２号296頁）で、「転嫁とは自分の責任や負担を他の者の責任や負担とすることであるから、消費税の転嫁と自己に課されるべき消費税額に相当する額を課税資産の譲渡等の相手方に負担させることにほかならず、税制改革法11条も課されない消費税の転嫁を予定するものではなく、法６条の規定により非課税とされる資産の譲渡等あるいは免税事業者の行う課税資産の譲渡等に

含まれる価格の増加分については、これに課される消費税、ひいては転嫁されるべき消費税は存在しないというべきである」と述べ、「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ことになる」と判断した。すなわち、免税事業者である期間については、事業者の実態とは無関係に消費税相当額の上乗せ分は存在しないと判示したのである。

これら最高裁及び東京地裁の判決を合わせて考察すると、免税事業者が実態として消費税相当額を価格に上乗せしていたとしても、消費税法の適用に当たっては、その実態は考慮されず法の解釈により消費税相当額は存在しないとされてしまうのである。

この裁判所の判断に対して、筆者は本稿で異論を唱えることを目的としておらず、この判断を前提に基準期間を考察するものである。

そこで、本判決を基準期間を2年前または2事業年度前に設定することとの関係で検討すると、事業者の実態として消費税相当額の上乗せをしていたとしても、課税実務ではその実態とは無関係に判断されるというのであるから、先に検討したように免税事業者であるから消費税相当額を価格に上乗せしないという理屈は、この判決により成り立ち得なくなってしまったのである。すなわち、消費税相当額を上乗せするか否かの実態の問題と、消費税の課税事業者と免税事業者とを判断するための基準とは、『消費税法のすべて』等で解説しているように連動しているものではなく、完全に切り離されてしまったのである。ここに、基準期間に焦点を当てた場合の本判決の意義があるのである。

六 小 括

これまでの検討により、基準期間を2年前または2事業年度前にしているのは、消費税の転嫁をスムーズに行うため、課税事業者になるのか免税事業者になるのかを予め知っておく必要があるからだと結論付けることができ

た。

他方、限界控除制度は免税事業者がいきなり課税事業者になることに対するバッファの役割を担っていたが、現在は制度の廃止によってそのバッファ機能が失われてしまっている状態である。また、最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決によって、実態として免税事業者が価格に消費税相当額を上乗せしていたとしても、それは存在しないという解釈が判示されたことによって、実態と法の解釈とが遮断されてしまったのである。

これらの検討を総合的に再度検証するならば、基準期間を2年前または2事業年度前とすることの必要性は失われてしまったのではないと思われる。なぜなら、基準期間を2年前または2事業年度前にしていたのは、前述の通り、課税事業者になるか免税事業者になるかを予め分かっておく必要があったのであるが、上記最高裁の判断により免税事業者の実態とは無関係に消費税相当額は存在しないと判断してしまったために、免税事業者であるから実態として価格に消費税相当額を上乗せするか否かとは無関係になってしまった。

したがって、免税事業者になれば自動的に消費税相当額の上乗せは存在しないと判断されてしまうことになるので、免税事業者になるからといって価格から消費税相当額を引き下げる調整の必要に迫られなくなったのである。

また、その機能として、2年間または2事業年度間の経済的なズレを調整していた限界控除制度が廃止されたことにより、そのズレを調整することができなくなっている。すでに、前述の問題意識の箇所で引用したが、木村剛志氏が、「課税期間において課税事業者、すなわち納税義務者になるかどうかという判定については、その課税期間で判断するのが理屈としては合っている」⁽²³⁾と指摘しているように、本来は課税期間と基準期間が一致することがその事業者の経営状態とも合致し、基準期間における経営状態と課税期間における経営状態とが大幅に乖離することによる会社の実態と課税とのギャップの発生を防ぐことができるはずである。

これまで検討してきたように、本稿での結論としては、基準期間を2年前

または2事業年度前にする意味はもはや失われており、例えば、「前年度または前事業年度」とするような新たな基準期間を設定することが必要なのではないかと提案する。⁽²⁴⁾ただし、この提案の詳細な検証については、稿を譲ることにする。

七 むすびにかえて

以上のように本稿では、消費税の課税事業者になるのか、または、免税事業者になるのかを判断する期間である基準期間について検討を加えてきた。そこでは、なぜ、基準期間を2年前または2事業年度前にしたのかという基準期間制度の趣旨を切り口にし、限界控除制度の廃止によって基準期間制度を変えることの必要性和最高裁平成17年2月1日第三小法廷判決の意義によって基準期間制度を変えることの許容性について考察した。そして、それらを結びつけることによって、現行の基準期間制度のあり方の問題点について言及し、その改正を迫ることを試みた。

筆者が以前、論文で取り上げた消費税法36条の問題を取り上げたときにも感じたことであるが、基準期間が2年前または2事業年度前に設定されていることを一因として、事業者の実態と課税とが乖離してしまっていることは問題なのではないかと思料する。⁽²⁵⁾

一高龍司准教授が、消費「税の比重が高まれば、立法に内在する問題は増幅し、その改善の重要性も増す」⁽²⁶⁾と示唆しているように、本稿で取り上げた問題だけでなく、現行の消費税法に内在する問題を解決しなければ、迫り来る消費税率のアップが行われたときに問題は必然的に大きくなることは自明の理であろう。だからそこ、来るべき消費税率のアップの前に、消費税法に内在する様々な問題の解決を図る必要がある。⁽²⁷⁾

くしくも平成20年10月30日に麻生総理が、記者会見で3年後に消費税の増税について言及した。今後、国会で消費税増税に関する議論が活発化することが予想されるが、その際には本稿等で取り上げたような消費税法の問題を抜本的に解決するような方向が示されることを切に希望する。

- (1) 平成20年4月1日以後に締結する所有権移転外ファイナンス・リース取引について適用される。
 - (2) 平成20年11月14日付けで日本税理士会連合会より、会員向けのお知らせで、国税庁より、「移転外リースにつき、事業者（賃借人）が賃貸借処理をしている場合で、そのリース料について支払うべき日の属する課税期間における課税仕入れ等として消費税の申告をしているときは、これによって差し支えない。」との見解が示されたとしている（日本税理士会連合会Webページ、会員向け最新情報一覧（<http://www.nichizeiren.or.jp/index.html>、[平成20年11月15日確認]））。
- また、同年11月21日に消費税の質疑応答事例において「所有権移転外ファイナンス・リース取引について賃借人が賃貸借処理した場合の取扱い」が公表され、正式に上記の処理が認められる国税庁の見解が示された。
- これらの詳細な内容については、熊王征秀「まとめてFAQ 消費税／リース取引－5」税務QA82号（平成21年1月）68～71頁参照。
- ただ、このように、改正後1年以上も経過してから、しかも、法令上の根拠があるわけではない質疑応答事例という形式で国税庁の見解が示されるというのは、租税法律主義の原則から問題があると言わざるを得ない。
- (3) その他の例として、拙稿「消費税法第36条の趣旨の探求を通じた消費税法の再検証の必要性」（平成20年、第31回日税研究賞入選論文集）では、課税事業者が免税事業者になり再度課税事業者になるときの問題を扱っている。
 - (4) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔四訂版〕』（税務経理協会、平成16年）99頁。
 - (5) 水野忠恒『消費税の制度と理論〔租税法研究双書1〕』（弘文堂、平成元年）4頁。
 - (6) 本稿では、消費税の課税事業者選択届出書（消法9④）の提出していない事業者の場合を想定している。
 - (7) ここでの議論を単純化するために、新設法人や組織再編等を議論の対象から除外し、個人および通常の一年決算法人を前提に議論を進めることにする。
 - (8) 武田昌輔 監修『DHC コメントール消費税法』（第一法規、加除式 平成20年10月20日追録）1156頁。
 - (9) 岩下忠吾『総説 消費税法』（財経詳報社、平成16年）73頁。
 - (10) 大蔵省主税局税制第2課『消費税法のすべて』（大蔵省印刷局、平成元年）18～19頁。
 - (11) 尾崎護『消費税法詳解』（税務経理協会、平成2年）136頁。
 - (12) 大島＝木村・前掲注（4）99頁。
 - (13) 金子宏『租税法（第十三版）』（弘文堂、平成20年）526頁。
 - (14) 平成15年度税制改正（平成15念法律第8号）により、平成16年4月1日から総

額表示、いわゆる消費税の内税方式が義務付けられた（消法63の2）。すなわち、課税事業者が商品やサービス等をあらかじめ表示する場合には、消費税額（地方消費税額を含む）を含めた支払総額の表示を行うこととされた。

この税制改正により、価格の一部に消費税額が含まれ、価格の表示方法によっては消費税がいくら価格に含まれているのか分からなくなってしまうので、免税事業者になったことと価格に消費税相当額を上乗せすることとの因果関係はより一層結びつき難くなるものと考えられる。

この税制改正については、上竹良彦「8 消費税法の改正について」税経通信58巻8号（平成15年6月臨増）403～406頁において制度の概要や趣旨が説明されている。また、上竹良彦「2004年4月1日『消費税内税化』問題 財務省の言い分を率直に聞く」商業界56巻15号（平成15年12月）162～167頁では、総額表示方式における価格表示方法について例示を挙げて説明されている。

- (15) 限界控除制度は、消費税法創設時から取り入れられていたが、「平成6年の税制改正により平成9年4月1日以後に開始する課税期間から廃止することとされたが、さらに平成8年度の税制改正において、平成8年4月1日以後の課税期間について控除限度額を10万円（年換算）とする特例が設けられている（旧租税特別措置法86条の5）」（武田・前掲注（8）3742頁）。
- (16) 大蔵省主税局税制第2課・前掲注（10）81頁。
- (17) 大蔵省主税局税制第2課・前掲注（10）81頁。
- (18) 大島隆夫＝木村剛志『消費税法の考え方・読み方〔初版〕』（税務経理協会、平成3年）293頁の木村氏（同書によれば消費税の創設・導入事務に携わっているとされている。同書発行当時は浅草税務署長）の発言でも同様の説明をしている。
- (19) 税制調査会「今後の税制のあり方についての答申」（平成5年11月19日）では、以下のような答申を行った。

「本制度については、本来の納税額が明らかとなっていながら、消費税相当額の一部を事業者の手許に残すような仕組みを制度上認めることは、公平性の観点から問題があり廃止すべきではないかという指摘がある。また、近年、本制度による一事業者当たりの税額控除額が増加している（平成3年改正後には約17万円と見込まれる。）が、導入時に中小事業者が負担したコストの大半が5万円から10万円といった範囲内のものであったことを考慮すれば、既に本制度はその役割を果たし終えたので廃止すべきではないかという指摘もある。

これに対し、消費税導入後も様々なコストが継続的に発生していること、零細な事業者は必ずしも十分な転嫁を行っていないこと等から、小規模事業者に一定の配慮を行う制度は維持すべきではないかという意見も一部にあった。

以上の指摘等を踏まえば、本制度は消費税導入に伴う納税事務負担の増加や課税の影響に対応するための経過的な措置として位置付けるべきであることから、

その廃止を含め適切な是正を行うことが適当であると考えられる。」

ここで、消費税導入当時の大蔵省主税局税制第2課『消費税法のすべて』で、この限界控除制度を導入した趣旨と見比べてみると、『消費税法のすべて』では、「基準期間における課税売上高が事業者免税点以下で納税義務を免除される者とそれをわずかに超え納税義務を有する者（売上高の全体に課税される）との間で生ずるギャップを調整することができる」と説明しているにもかかわらず、税制調査会では、「納税事務負担の増加や課税の影響に対応するため」というように、そのニュアンスが異なっている。

- (20) 本稿では基準期間に焦点を当てているので、いわゆる「益税」についての当否に関しては議論しない。
- (21) 田中治＝近藤雅人「消費税における基準期間の課税売上高の意義」、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、平成18年）257～272頁、高野幸大「消費税法解釈論上の諸問題―実体法上のそれを中心として―」租税法34号（有斐閣、平成18年）1～17頁など参照。
- (22) なお、基準期間制度に関して憲法違反か否かを争った事案である名古屋高裁金沢支部平成15年11月26日判決（税資253号順号9473）では、「現行の消費税法の定める基準期間制度（同法2条14号、9条1項）によれば、課税期間における事業年度又は年分の課税売上高が免税点を超える事業者であっても、基準期間（個人事業者についてはその年の前々年）における課税売上高の差異に応じて、課税事業者である場合と免税事業者である場合とがあることは、控訴人が指摘するとおりである。」としながらも、他方で、「しかしながら、事業としての資産の譲渡等に関して、どの範囲の者についてどの程度の課税を行うかは立法政策の問題であり、立法府の広範な裁量に委ねられているものと解するのが相当であり、租税法律主義を定める憲法84条もこのことを当然の前提としておりと解されるところ、控訴人指摘の点は、立法府が小規模零細事業者の事務負担の軽減等のために採用した基準期間制度により生じた差異であって、これをもって不合理な差別を禁止した憲法14条に違反するとは到底解されない。」と判示している。
- (23) 大島＝木村・前掲注（4）99頁。
- (24) 制度の違いがあるため一概には比較はできないものの、フランス、ドイツ、イギリスの免税点制度の判断基準としては、前暦年（フランス、ドイツ）または当月の直前の12月間の売上高および当暦年（フランス、ドイツ）または当月以後の12月間の売上高によって判断していることを考えると、わが国でも前年度または前事業年度の売上高を判断基準の一つとすることは不可能ではないはずである。フランス、ドイツ、イギリスの免税点制度については森信茂樹『日本の消費税』（清文社、平成12年）617頁参照。
- (25) 拙稿・前掲注（3）参照。

- (26) 一高龍司「消費課税の世界的潮流」租税法34号（有斐閣、平成18年）35頁。
- (27) 森信茂樹『抜本的税制改革と消費税』（大蔵財務協会、平成19年）では、様々な角度から検討が加えられている。