

消費税の課税期間に係る基準期間がない法人の納税義務の免除について

1 検査の背景

(1) 消費税の仕組み

消費税は、製造、卸売、小売等の各段階の売上げに課税され、その税相当額が順次価格に転嫁され、最終的には消費者が負担することとなっている。そして、消費税法は、前段階で課税されている消費税が各段階で二重、三重に累積的に課税されないように、課税売上げに係る消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除する仕組みを採っている。消費税の納税義務者は、国内において課税資産の譲渡等を行う事業者となっている。

(2) 事業者免税点制度

消費一般に幅広く負担を求めるといふ消費税の課税の趣旨等の観点からは、消費税の納税義務を免除される事業者（以下「免税事業者」という。）は極力設けないことが望ましいとされている。一方、小規模事業者の事務処理能力等を勘案し、課税期間に係る基準期間（個人事業者では課税期間の前々年、法人では課税期間の前々事業年度）における課税売上高が1000万円以下の事業者は、原則として消費税の納税義務が免除されることとなっている（以下、この消費税の納税義務が免除される仕組みを「事業者免税点制度」という。）。その結果、事業者として新たに事業を開始した場合、個人事業者の新規開業年及びその翌年並びに法人の設立事業年度及びその翌事業年度については、それぞれ課税期間に係る基準期間が存在しないことから、原則として免税事業者となり、納税義務が免除されることとなっている。

(3) 個人事業者の法人成り

個人事業者は、事業の拡大等を理由として、当該事業を新たに設立した法人（以下「新設法人」という。）に引き継ぐ場合がある（以下、このように個人事業者が行っていた事業を新設法人へ引き継ぐことを「法人成り」という。）。

そして、個人事業者として課税事業者であった場合でも、個人事業者が新設法人に事業を引き継いだときには、法人としての課税期間に係る基準期間が存在しないことから、設立事業年度とその翌事業年度は、原則として免税事業者となる。

(4) 新設法人における納税義務の免除の特例

新設法人の中には設立事業年度から相当の売上高を有する法人もあることなどから、平成6年の税制改正において、新設法人のうち、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（以下「資本金」という。）が1000万円以上の法人は、課税期間に係る基準期間が存在しない設立2年以内の納税義務が免除されないこととされた。

(5) 会社法施行に伴う最低資本金制度の撤廃

会社法（平成17年法律第86号）が制定されて18年5月から施行されたことにより、従来設けられていた株式会社の設立には1000万円以上の資本金が必要とする最低資本金制度が撤廃された。

そして、上記の最低資本金制度が撤廃された以降においても、新設法人の設立2年以内の納税義務について資本金を基準として判定することは、特段見直されていない。

2 検査の着眼点

本院は、消費税に関する国民の関心が高まっている中で、従前から資本金1000万円未満の新設法人においても、設立当初の第1期事業年度から相当の売上高を有する法人や設立2年以内の事業者免税点制度

を利用した租税回避等を行っている法人が見受けられ、さらに、会社法により、最低資本金制度が撤廃され、少額の資本金でも容易に会社を設立することが可能になっているという状況を踏まえて、新設法人の設立2年以内における納税義務の判定基準として資本金を採用している事業者免税点制度が、有効かつ公平に機能しているかに着眼して検査した。

3 検査の状況

(1) 資本金1000万円未満の新設法人における売上高等の状況

18年中に設立された資本金1000万円未満の新設法人で検査の対象とした1,283法人のうち、第1期事業年度の売上高が1000万円を超え、設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けて、第3期課税期間において納付消費税額を申告している343法人を抽出して、これらの法人の売上高及び消費税の課税の状況についてみると、第1期事業年度及び第2期事業年度の1社平均売上高が、それぞれ64百万円及び1億04百万円となっているのに、設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けて、第1期課税期間及び第2期課税期間は免税事業者となっていた。

そして、前記のとおり、最低資本金制度が撤廃されたことから、少額の資本金で法人を設立しているものも見受けられ、上記343法人のうち257法人（74.9%）が資本金300万円以下となっていて、これら257法人の第1期事業年度及び第2期事業年度の1社平均売上高は、それぞれ63百万円及び1億04百万円となっていた。

(2) 法人成りした場合における売上高等の状況

課税事業者となっていた個人事業者206人が、18年中に資本金1000万円未満で法人成りして同一の事業内容等で事業を開始した後、設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けていた場合における個人事業者としての事業収入と法人成り後の法人としての売上高及び消費税の課税の状況についてみると、法人成りが18年中に行われていることから、個人事業者の17年分の事業収入と法人の第2期事業年度の売上高を比較すると、個人事業者の17年分の1人平均事業収入が63百万円であるのに対して、法人の第2期事業年度の1社平均売上高は79百万円と同等以上の売上高となっていた。このように事実上、同一の事業内容等を継続していて法人成り後も相当の売上高があるのに、個人事業者が法人成りして事業を開始した後、設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けて、第1期課税期間及び第2期課税期間は免税事業者となっていた。

そして、206法人のうち156法人（75.7%）は、資本金300万円以下であり、その第1期事業年度及び第2期事業年度の1社平均売上高は、それぞれ64百万円及び76百万円となっていた。

(3) 資本金が1000万円以上となる増資を行っていたなどの法人における売上高等の状況

資本金1000万円未満の新設法人のうち、第2期事業年度の開始の日の翌日以降に資本金が1000万円以上となる増資を行っていたなどの法人を検査したところ、第1期事業年度開始の日の翌日以降の同事業年度中に資本金を1000万円以上に増資して第1期課税期間は免税事業者となり、第2期課税期間から課税事業者となっていたなどの法人が10法人、第2期事業年度開始の日の翌日以降に資本金を1000万円以上に増資して第1期課税期間及び第2期課税期間は免税事業者となり、第3期課税期間以降から課税事業者となっていたなどの法人が19法人、計29法人見受けられた。

上記のほかに、資本金1000万円未満の新設法人が、その事業年度開始の日の翌日以降の第1期事業年度中に資本金が1000万円以上となる増資を行ったため、第2期課税期間から課税事業者となるどころ、第1期事業年度中に再度資本金が1000万円未満となる減資を行ったため第2期課税期間も免税事業者となっていたなどの法人が4法人見受けられた。

(4) 設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けた後に解散等した法人の状況

資本金1000万円未満の新設法人のうち、設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けて免税事業者となり、第3期事業年度以降に解散等している法人について検査したところ、設立2年以内において相当の売上高を有していることから第3期課税期間は消費税の申告及び納付が見込まれるのに、第3期事業年度以降に解散していたり、無申告となっていたりしているなどの法人や、設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けた後の第3期事業年度以降に他の新設同族法人へ売上げを移転するなどしていると思われる法人が計24法人見受けられた。

以上の(1)から(4)までの検査の対象とした計1,546法人のうち、納付消費税額の推計が可能な計587法人（(1)343法人、(2)206法人、(3)33法人のうちの29法人及び(4)24法人のうちの9法人）の第1期事業年度及び第2期事業年度の売上高計は、それぞれ408億33百万円及び597億49百万円、計1005億83百万円であり、これら587法人の第1期課税期間及び第2期課税期間の納付消費税額の推計額は、それぞれ7億0687万余円及び10億5026万余円、計17億5714万余円となる。

4 所見

本院は、消費税に関する国民の関心が高まっている中で、事業者免税点制度が有効かつ公平に機能しているかに着目して検査したところ、新設法人の納税義務の判定を基準期間の課税売上高に代えて資本金により行っていることにより、次のような状況になっていた。

- ① 資本金1000万円未満の新設法人において設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けている法人の中には、設立当初の第1期事業年度から相当の売上高を有する法人が相当数見受けられた。
- ② 法人成り後も相当の売上高を有しているのに、第1期課税期間及び第2期課税期間において免税事業者となっている法人が相当数見受けられた。
- ③ 1000万円未満の資本金で法人を設立し、第2期事業年度の開始の日の翌日以降に増資を行い資本金を1000万円以上にすることなどにより、第1期課税期間及び第2期課税期間において免税事業者となっている法人が見受けられた。
- ④ 設立2年以内の事業者免税点制度の適用を受けた後の第3期事業年度以降に解散等している法人が見受けられた。

政府は、事業者免税点制度における免税事業者の要件の見直しに向けた取組を行い、「現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律」（平成23年法律第82号）により、事業者免税点制度の適用に関する改正が行われたところであるが、この改正によっても、本院の検査によって明らかになった状況が十分に解消されるまでには至っていないと認められる。

については、今後、消費税に関わる幅広い議論が十分なされるよう、財務省において、消費税の課税の趣旨等の例外として設けられている事業者免税点制度の在り方について、引き続き、様々な視点から不断の検討を行っていくことが肝要である。

本院としては、今後とも事業者免税点制度を含む消費税全般について、引き続き注視していくこととする。