

「消費税法改正の概要」

はじめに

平成16年4月1日より、消費税の取り扱いが変わります。

とって、のんびりしているわけにはいきません。そのための準備や検討が必要です。そこで次にその概要をみてみましょう。

今回の改正は、平成14年11月19日の政府税制調査会「平成15年度における税制改革についての答申—あるべき税制の構築に向けて—」（以下「答申」という）に端を發します。

答申は、長引くデフレ傾向に加え、金融経済情勢の不安定下、構造改革にその対策を求めた政府方針の一環としての税制改革です。

答申は、これについて次のように記しています。

国民の間で経済社会の先行きに対する不透明感が深まる中、持続的な経済社会の活性化の実現には、構造改革の断行が急務である。「基本方針」では、税制についても、構造改革の一環として、少子・高齢化、グローバル化などの急速な経済社会の構造変化に的確に対応し、中長期的な姿としての「あるべき税制」を着実に実現させ、持続的な経済社会の活性化を図っていく必要があるとの考えを示した。

さらに、21世紀のわが国を支える「あるべき税制」に求められる視点として、以下の5点を指摘した。つまり、

- (1) 個人や企業の自由な選択を妨げず経済活動に中立で歪みのない税制を基本とすること、
- (2) 経済社会の構造変化に対応しきれず、税負担の歪みや不公平感を生じさせている税制上の諸措置の適正化を図ること、
- (3) 納税者にとり分かりやすい簡素な税制とすること、
- (4) 安定的な歳入構造の構築に資すること、
- (5) 地方分権の推進と地方税の充実確保を図ること。

また、「基本方針」では、極めて厳しい財政状況を踏まえ、将来的には租税負担水準の引上げが不可避であることとともに、現下の経済事情から引上げ自体が当面の課題になり得ない場合にも、改革がこの方向性に反しないことが最低限必要であることをあわせて指摘した。

平成15年度税制改正においては、個人所得課税、法人課税、消費税、相続税など広範にわたる各税目について、上記の視点に基づき、「基本方針」で示した「あるべき税制」の構築に向けて、第一歩としての改革を一体として進める必要がある。

そして具体的には、各税制について次の施策が必要であるとしています。

- (1) 個人所得課税については、人的控除の簡素化・集約化を進めていく第一歩として、経済社会の構造変化に対応させるため、配偶者特別控除や特定扶養控除

について、廃止を含め、制度をできる限り簡素化する。こうした取組みを通じ、個人所得課税の「空洞化」の状況を是正し、基幹税としての機能回復を図る

(2) 法人税については、わが国企業の競争力強化と構造改革を促進する観点から、21世紀をリードする戦略分野の成長を支援する研究開発税制、設備投資税制を集中・重点的に講じる

(3) 消費税については、将来その役割を高めていくための前提として、消費税に対する国民の信頼性、制度の透明性の向上を図る観点から、事業者免税点制度を大幅に縮小し、簡易課税制度については原則廃止とする方向で抜本的な改革を行う

(4) 相続税・贈与税については、高齢者の保有する資産の次世代への移転の円滑化に資する観点から、相続税・贈与税の一体化措置を導入する。これにあわせて、相続税について最高税率の引下げを含む税率構造の見直し及び課税ベースの拡大を図るとともに、贈与税について相続税に準じた見直しを図る

(5) 法人事業税については、税負担の公平性の確保、地方分権を支える基幹税の安定化等の観点から、外形標準課税の導入を図る

(6) 固定資産税については、連年の地価下落の状況にも留意して、その安定的確保と課税の公平の観点から、負担水準の均衡化・適正化を一層促進する

(7) 土地税制については、都市再生等、土地の有効利用の促進に資する観点から、登録免許税・不動産取得税の軽減を図る

(8) 金融・証券税制については、金融商品間の中立性を確保するとともに、簡素で分かりやすい税制を構築する

1 消費税法の改正

以上答申の基本的考え方をみましたが、このうち、消費税の改正内容(法令は「所得税法等の一部を改正する法律」第6条)は、次のように纏められ、平成15年3月28日の156国会で成立、同15年3月31日公布されました。ただし、いずれもその適用は、平成16年4月1日以後に開始する課税期間、又は、平成16年4月1日からの適用とされています。

- ① 事業者免税点制度の適用上限を、1千万円(現行3千万円)に引き下げる。……消費税法9条
- ② 簡易課税制度の適用上限を、5千万円(現行2億円)に引き下げる。……消費税法37条
- ③ 現行の中間申告納付に、直前の課税期間の消費税が6千万円超の事業者に対する毎月
の中間申告納付を追加する。……消費税法42条
- ④ 事業者の選択により課税期間を3月とする特例制度について、新たに課税期間を1月とする制度を設ける。……消費税法19条
- ⑤ 取引価格を表示する際には、総額(消費税額・地方消費税額を含めた価格)を表示することを義務づける。……消費税法63条の2

①②③④は、平成16年4月1日以後に開始する課税期間について適用されます。

⑤は、平成16年4月1日から適用されます。

2 事業者免税点制度

① 現行取り扱い

事業者免税点制度とは、基準期間における課税売上高が3千万円以下である場合には、消費税を納める義務を免除することをいいます。

したがって、今までは、基準期間における課税売上高が3千万円以下の場合には、消費税を納める義務が免除されていたので、消費税の申告等を一切する必要がありませんでしたし、また、消費税の納税もありませんでした。

② 改正取り扱い

この取り扱いにおける「基準期間における課税売上高が3千万円以下」という条件が「基準期間における課税売上高が1千万円以下」と変更されるのが今回の改正です。

そして、この変更は幼稚園法人にとっては、その経営に実に大きな影響を与えます。

③ 改正取り扱いの幼稚園における影響

では、どのような影響か？

影響をお話しする前に、先ず課税売上高について触れなければなりません。

消費税は、資産の譲渡等に対して課税額を計算します。

そして、資産の譲渡等とは、(イ)資産の譲渡、(ロ)資産の貸付け、(ハ)役務の提供として、課税の対象が物の売買のみでなく、貸付けもサービスの提供もともに課税の対象になる旨を定めています。

さらに、資産の譲渡等には、消費税を課税とするもの、消費税を非課税とするものがあり、結論として、消費税法は、消費税を非課税とする資産の譲渡等を除いた資産の譲渡等を課税対象にするといっています。

先程みた課税売上高とはこの課税対象とされる資産の譲渡等をいい、今回の改正は、この金額が基準期間において1千万円以下の場合には消費税を免除する、逆から言いますと、”課税売上高が基準期間において1千万円超の場合には消費税を課税する”ことが内容です。

学校の場合、大きな収入が非課税であったり、不課税(先の資産の譲渡等の説明にはありませんでしたが、消費税法は、資産の譲渡等以外にも事業者には他の収入があり、それを不課税としています)であったりして、課税の対象の収入(課税売上高)は少ないのですが、改正取り扱いの課税か否か(免税か否か)を判定する1千万円という金額は幼稚園にとっては微妙な金額です。全日幼の経営分析資料「消費収支計算書」の数字(全国平均値)でみてみましょう。

先ず学費、園児納付金は非課税—消費税がかかりません。次、手数料も通常は非課税。次、寄附金、これは不課税。さらに次、補助金も不課税—税金がかかりません(ですが、幼稚園の全体計算で消費税がかかる場合には、このような不課税収入……正確には特定収入は消費税の計算過程で特別扱いされ、チョット複雑な計算をしなければなりません)。問題は次のその他です。多分、「その他」は学校法人会計基準での「事業収入—補助活動収入」だと推定されますので、これは課税—消費税がかかります。※

13年度の経営分析資料では、この〔その他〕の金額は、1245万円ですので、この全額が補助活動収入であれば、今回の改正により、従来消費税が非課税(正確には3千万円以下であったので免税)―消費税がかからなかったものが、今回からは消費税が課税されることになってしまいます。

※ 今、ここでは消費税がかかるか否かを検討しています。法人税がかかるか否かの検討ではありません。法人税と消費税では、この判定の考え方が異なりますので、この点をしっかりと理解して、ここでの説明を読んでください。

また、この「その他」の金額は、園によっては純額で表示しているところもあると思われませんが、この場合は、純額が総額に直されますので課税される金額がもっと大きくなります。

では、課税されるということは、どういう影響を幼稚園に及ぼすのか？

一つは、税金を納入する。すなわち、金銭的負担が生じるということです。

二つは、申告義務が生じるので、これに伴う事務的負担が増すということです。

一つ目は、結果として受け入れざるを得ませんが、二つ目は、きっと幼稚園にとって重荷になるでしょう。したがって、よく理解してこの重荷を少しでも軽減させなければなりません。

重荷の軽減といいますと、簡易課税制度です。これについても今回改正がありますので、次に解説します。

3 簡易課税制度

① 現行取り扱い

簡易課税制度とは、基準期間における課税売上高が2億円以下である場合には、事業者の選択により、本来は、

「売上げにかかる消費税 － 仕入れにかかる消費税」で、消費税の納税額を計算するのを、

「売上げにかかる消費税 × みなし仕入率」により仕入れにかかる消費税を計算し、これを売上げにかかる消費税から控除することで納付消費税額を算出することが出来るというものです。

したがって、基準期間における課税売上高が2億円以下の場合には、課税売上高さえキチンと捉えておけば、納付消費税を計算できることになります。本来は、仕入高についてもキチンと捉えなければならないものを売上高についてのみキチンと捉えれば、消費税の計算をできるという意味で計算が簡便になるのです。

② 改正取り扱い

この取り扱いにおける「課税売上高が2億円以下」という条件が「課税売上高が5千万円以下」と変更されるのが今回の改正です。

③ 改正取り扱いの幼稚園における影響

この新しい取り扱いにより、従来簡易課税制度を利用していた幼稚園で基準期間の課税売上高が5千万円超のところは、簡易課税制度が利用できなくなりますので、原則による消費税の計算を採用せざるを得なくなり、事務的負担が増します。

④ 免税事業者から外れた幼稚園が簡易課税を採用する場合の留意点

一方、基準期間における課税売上高が1千万円超の幼稚園は、残念ながら今回の改正により免税事業者でなくなりますので消費税の計算を行わざるを得ませんが、これらの幼稚園の簡易課税制度の採用は、簡易課税を適用しようとする課税期間の開始前に「消費税簡易課税制度選択届出書」を税務署に提出しなければなりませんので、事業者免税点制度の改正される年度の前年、すなわち、平成16年4月からの年度で簡易課税制度を利用しようとする場合には、平成16年3月末までに届出書の提出が必要となります。この提出を失念しますと、簡易課税制度を利用できませんので留意しなければなりません。

4 免税事業者でなくなった幼稚園は、簡易課税制度の利用で解決か？

今回の改正で免税事業者でなくなった幼稚園は、上記3-④の「消費税簡易課税制度選択届出書」を所轄の税務署に提出することによって、簡易課税での消費税の計算が可能になり、事務軽減は図れることにはなりますが、従来の納税額「0」(免税ですので納税額は「0」)から改正後の納税額「×××」となってしまいます。

課税売上高が1100万円で、かつ、その事業がサービス業だとしますと、 $1100万 \times 5\%$ (消費税率) $\times 50\%$ (みなし仕入率) で、売上高にかかる消費税から控除できる消費税は275千円で、

納付税額は「売上げに係る消費税($1100万 \times 5\% = 550,000$) - 仕入れに係る消費税($275,000$)」で275千円となります。

しかしながら、仮にこの事業に係る仕入高の売上高に対する割合がみなし仕入率の50%より高いと、消費税の計算は簡易課税制度を利用するより原則的な計算方式を採った方が幼稚園にとって有利になります。

例えば、先のケースで仕入高が900万円ですと、原則的な方法での納付消費税の計算は、「売上げに係る消費税($1100万 \times 5\%$) - 仕入れに係る消費税($900万 \times 5\%$)」で55万 - 45万 = 10万円となります。先の消費税額275千円とは実に175千円の差が出ることになります。

どちらの計算方法を採用しても、基準期間の課税売上高が1100万円の場合には、単に免税事業者の判定の上限額が3千万円から1千万円に改正されただけでこんなに幼稚園の負担額は増えることになります。

さらに、先の例にこれらの事業から儲けが出ていないケースを付け加え、原則的な計算法により計算しますと、売上げにかかる消費税より仕入れにかかる消費税が多いので、この場合には納付消費税額は「0」若しくは「マイナス」となり、かえって還付ということになります。

したがって、幼稚園が補助活動事業で行っている事業とその売上高対仕入高(仕入高は厳密には法人税法上の仕入高とは異なります。というのは、例えば人件費は消費税の計算上控除できる仕入れに該当しないので、仕入れは通常、法人税の計算より小さくなります)の比率によって、納付消費税の計算方式をどれにするかを幼稚園は決めていかなければなりません。

免税事業者から外れたからといって、即、簡易課税制度の採用というわけにもいかない

のです。

しかしながら、原則的な方式を採用すると、上記のように売上高と仕入高をともに把握しなければなりませんので、事務的な手間はかなり増えることになります。

5 原則的な計算方法

4では消費税の計算に当たって原則的な方法について触れました。

簡単に原則的な方法といたしましたが、それには三つの方法が用意されています。

このうちまず最初の方法は、仕入れにかかる消費税を全額、売上げにかかる消費税額から控除する正に原則的な方法ですが、これは、事業にかかる非課税売上げが、事業にかかる課税売上げと非課税売上げとの合計に対して「5%以下」でないと採用できませんので、幼稚園のように園児納付金等の非課税売上げが多い事業者は通常採用できません。

したがって、残る方法は二つで、

その一は、個別対応方式といわれる方法で、

今ひとつは、一括比例配分方式といわれる方法です。

幼稚園が原則的方法で消費税を計算するには、これら二つのうちいずれを採用するかを決めなければなりませんし、これらの方法はいずれの方法であっても、特定収入という収入が幼稚園にあれば、この特定収入に係わる消費税の調整計算をしなければなりません。

幼稚園が都道府県からうけている補助金はこの特定収入の代表的なものですから、特定収入がない幼稚園はないはずです。

したがって、原則的な方法を消費税の計算にあたって採用すれば必ずといってよい程、この特定収入に係わる調整計算がありますので、消費税額の計算は益々複雑になっていきます。

だからといって、幼稚園は原則的な計算方法が簡易課税制度による計算方法より納付税額が少なくなることが分かっているながら、簡易課税制度を利用しますか。

今回の改正は、幼稚園に難しい選択を突きつけます。

6 補助活動事業

幼稚園の補助活動収入がどのような事業での収入かは、先ほどの全日幼の資料からでは分かりませんが、多分その大方は、給食、バス、用品売却ではないでしょうか。

給食事業、バス事業は、法人税上の取扱いは非課税ですが、消費税法上では課税事業として取り扱われますので、4で述べたように補助活動事業の殆どが課税事業として扱われるはずです。この点について今回の改正にあたってはよく留意したいものです。

消費税法基本通達6-11-4

(学校等が行う役務の提供で課税されるもの)

学校等が行う役務の提供で非課税とされるのは、法別表第1第11号(教育に係る役務の提供の範囲)に規定する教育に関する役務の提供に限られるから、例えば、学校給食又は他のものからの委託による調査・研究等の役務の提供は、非課税とならないのであるから留意する。

7 中間申告納付

① 現行取扱い

直前の課税期間の消費税額が5百万円(地方消費税額込)超の事業者は、4半期(通常は3ヶ月)ごとに、また、直前の課税期間の消費税額が60万円から5百万円(ともに地方消費税額込)までの事業者は、2半期(通常は6ヶ月)ごとに中間申告納付をしなければなりません。

したがって、直前の課税期間の消費税額が60万円(地方消費税額込)以下の事業者は、中間申告納付は求められていません。

② 改正取扱い

①の取扱いに、直前の課税期間の消費税額が6千万円(地方消費税額込)超の事業者は、毎月中間申告納付をしなければならない取扱いを加えました。

したがって、幼稚園にはまあ縁のない改正です。

この改正に伴って、課税期間の特例制度に課税期間を一月とすることができる定めを改正法は追加しています。

8 総額表示方式の義務化

① 現行取扱い

消費税額の表示については消費税法上特に定めがありませんので、価格表示は(イ)本体価格のみを表示、(ロ)税込み価格のみを表示、(ハ)本体価格及び消費税額を表示のいずれでもよいとされています。

② 改正取扱い

これを、改正消費税法は、税込み表示に統一します。

ただし、学校については、消費税法の施行以来、総額表示が指導されていきましたので実質的に改正がなかったこととなります。

消費税法の改正 簡易課税制度利用の場合の特例

平成15年5月1日

公認会計士 山口善久

時報4月号における消費税法改正概要の解説を書き上げた後に、簡易課税制度を利用する場合の特例にかかる消費税法施行令(以下「政令」という)が明らかになりました。

幼稚園にとって重要な取り扱いですので、追加の解説をさせていただきます。

4月号の解説で、免税事業者から外れた幼稚園が簡易課税制度を利用する場合の留意点として、

「一方、基準期間における課税売上高が1千万円超の幼稚園は、残念ながら今回の改正により免税事業者でなくなりますので消費税の計算を行わざるを得ませんが、これらの幼稚園の簡易課税制度の採用は、簡易課税を適用しようとする課税期間の開始前に「消費税簡易課税制度選択届出書」を税務署に提出しなければなりませんので、事業者免税点制度の改正される年度の前年、すなわち、平成16年4月からの年度で簡易課税制度を利用しようとする場合には、平成16年3月末までに届出書の提出が必要となります。この提出を失念しますと、簡易課税制度を利用できませんので留意しなければなりません。」と記しました。

これが簡易課税制度を利用する場合の原則的な取り扱いですが、今回の改正にあたって政令は、「事業者(一略-)が、新法第37条第1項に規定する届出書を施行日以後最初に開始する課税期間(一略-)中にその納税地を所轄する税務署長に提出した場合において、当該届出書に当該届出書を提出した日の属する課税期間について同項の規定の適用を受ける旨を記載したときは、当該課税期間初日の前日に当該届出書を当該税務署長に提出したものとみなして、同項の規定を適用する。」と、その取り扱いの特例を附則で示しました。

注1：上記の事業者における(一略-)について

一略-の内容は、次の通りです。

「施行日以後最初に開始する課税期間において新法第9条第1項の規定の適用を受けない事業者で当該課税期間の直前の課税期間において改正法第6条の規定による改正前の消費税法第9条第1項本文の規定を受けた事業者に限る」

注2：改正消費税法第9条の適用日は平成16年4月1日ですが、施行日は平成15年10月1日です。

したがって、幼稚園の場合、平成16年4月1日を開始日とする会計期間から簡易課税制度を受けようとするときは、消費税法本法の原則では平成16年3月31日までに届出書の提出をしなければなりません。政令附則の特例では平成17年3月31日(附則における事業者のカッコ書きによる「施行日以後最初に開始する課税期間」は16年4月1日から17年3月31日の期間であるから)までにこの届出書を提出すればよいことになります。ただし、この届出書に「届出書を提出した課税期間から簡易課税制度の適用を受ける旨」の記載が必要です。

ただし、この特例は、①今回の改正に伴い、従来(幼稚園の場合15会計年度に)免税事業者であった者が施行日(15年10月1日)以後最初に開始する課税期間(幼稚園の場合16会計年度)において免税事業者でなくなった者についての適用であり、また、②改正法が最初に適用される課税期間(幼稚園の場合16会計年度)のみにかかる取り扱いであることに注意してください。