



「消費税の届出書制度に関する一考察」

税理士 ^{たか}高 ^だ田 ^{とも}具 ^み視



(はじめに)

平成元年4月、我が国に初めての課税ベースの広い間接税として創設された消費税制度に対しては、仕入税額控除方式を中心に種々の批判もあったが、令和元年10月に二桁税率(10%)への引上げとともに軽減税率(8%)が導入され、令和5年10月には経過的な区分請求書等保存方式を経て本格的なインボイス制度(適格請求書等保存方式)が導入されるなど、創設から30年余を経て世界に広く導入されている付加価値税(Value-Added Tax、VAT)と肩を並べる制度改革が実現した。

消費税には、少子・高齢化社会を支える税としての役割が期待されており、個々の制度の在り方については、社会経済情勢の変化や執行状況等に対応した不断の見直しが重要となるが、本稿は、税理士会の積年の改正要望であった中小特例措置に関連する届出書の在り方について考察を試みるものである。

I 中小特例措置に関連する届出書の仕組みと問題の所在

消費税においては、中小事業者の納税事務負担に配慮した特例措置が設けられているが、その適用関係は、原則として、その適用を受けようとする課税期間の直前の課税期間末までにその旨の届出書を提出することとされている。各制度の概要は以下のとおりである。

1 事業者免税点制度

消費税の納税義務者は事業者(個人事業者及び法人)であり、事業者は、国内において行った課税資産の譲渡等及び特定課税仕入れについて納税義務があるが(消法5①)、その課税期間の基準期間(前々年又は前々事業年度)における課税売上高が1,000万円以下である者(適格請求書発行事業者を除く。)については、その納税義務が免除される(消法9①)。

ただし、免税事業者に該当する者であっても、「課税事業者選択届出書」を所轄税務署長に提出した場合には、その提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間については課税事業者となることができる(消法9④)。

これは、課税売上高が免税点以下の輸出業者について輸出取引に係る還付申告が可能となることを主な目的として手当されたものであるが、免税事業者に該当する小規模事業者が設備投資等を行ったことにより、消費税の還付が見込まれる課税期間においては、課税事業者を選択することにより還付申告が可能となる。

なお、「課税事業者選択届出書」を提出した事業者は、その適用をやめようとするときは、「課税事業者選択不適用届出書」を提出しなければならず、その提出があったときは、その翌課税期間以降は免税事業者となる(消法9⑤、⑧)。

また、「課税事業者選択届出書」を提出した事業者は、2年間は継続適用する必要がある(消法9⑥)。

2 簡易課税制度

消費税の納付税額は、原則として、課税売上に係る消費税額から課税仕入れに係る消費税額を控除して計算するが(消法30)、課税事業者が、所轄税務署長にその課税期間の基準期間における課税売上高が5,000万円以下である課税期間について「簡易課税制度選択届出書」を提出した場合には、その提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間については、課税売上に係る消費税額にみなし仕入率(事業の種類ごとに定められた仕入率)を乗じて計算した金額を課税仕入れに係る消費税額として、課税売上高のみから簡易に納付税額を計算することができる(消法37)。

なお、「簡易課税制度選択届出書」を提出した事業者は、その適用をやめようとするときは、「簡易課税制度選択不適用届出書」を提出しなければ

ならず、その提出があったときは、その翌課税期間以降は原則課税が適用される(消法37⑤、⑦)。

また、「簡易課税制度選択届出書」を提出した事業者は、2年間は継続適用する必要がある(消法37⑥)。

3 問題の所在

前述のように、事業者免税点制度に係る課税事業者の選択届出書又は選択不適用届出書、また、簡易課税制度に係る選択届出書又は選択不適用届出書は、当該届出書を提出した場合には、その提出した日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間について適用することを定めており、原則として、その適用を受けようとする又はやめようとする課税期間前に提出しなければ適用は受けられない仕組みとなっている。

このように、中小特例措置に関連する届出書について、原則として事前提出を求めているのは、消費税は転嫁が予定された間接税であり、その納税義務を負う事業者が課税事業者に該当するか否か、あるいは簡易課税制度の適用を受けるかどうかは、その課税期間の開始前に確定させる必要があるという考え方に基づくものである。

この制度に関して、税理士会からは、消費税の創設後早い段階から、その届出書の提出時期について、その適用を受けようとする課税期間末までの提出を認めること、あるいは、直前の

課税期間の確定申告期限までの提出を認めること、といった税制改正要望が長年に亘って継続されてきていた。

その背景としては、実務の現場において、その届出書の提出失念や遅延により多額の消費税還付が不可となった、あるいは、税額面で明らかに有利となる課税方式の選択が叶わなかった、といった事例が散見され、制度改正を求める声が強く出ていたことは想像に難くない。

なお、税理士会の令和7年度税制改正要望では、関連する要望として、「納税義務免除制度及び簡易課税制度について、基準期間制度を廃止し、当該課税期間による判定とすること。」「簡易課税制度のみなし仕入率を引き下げ、設備投資に対する別枠での控除を認めること。」が挙げられているが、こうした現行制度に起因した還付不可や過大納付の問題への対応がその背景にあるものと考えられる。

下表は税理士職業賠償責任保険の税目別事故件数である。

税理士の過失等による損害に対する関与先からの賠償請求を補填するための損害賠償保険である税理士職業賠償責任保険(税賠保険)は、近年、保険事故の大型化、件数の増加が進んでおり、特に消費税に関する保険事故が目立っている。

税理士職業賠償責任保険の税目別事故件数

税 目	令和元年度	令和2年度	令和3年度	令和4年度	令和5年度
消 費 税	252 件	261 件	282 件	241 件	308 件 (48.7%)
簡易課税制度選択届出書	44 件	43 件	52 件	37 件	44 件 (7.0%)
簡易課税制度選択不適用届出書	81 件	89 件	88 件	75 件	113 件 (21.0%)
課税事業者選択届出書	40 件	38 件	38 件	35 件	38 件 (6.0%)
課税事業者選択不適用届出書	8 件	5 件	15 件	12 件	13 件 (2.1%)
原則課税・簡易課税の誤選択	15 件	12 件	17 件	18 件	17 件 (2.7%)
課税事業者・免税事業者の誤選択	6 件	9 件	6 件	4 件	5 件 (0.8%)
そ の 他	58 件	65 件	66 件	60 件	78 件 (12.3%)
所 得 税	72 件	83 件	115 件	84 件	88 件 (13.9%)
法 人 税	131 件	110 件	130 件	114 件	159 件 (25.1%)
相 続 税	31 件	24 件	40 件	31 件	33 件 (5.2%)
贈 与 税	17 件	16 件	5 件	11 件	28 件 (4.4%)
そ の 他	8 件	9 件	9 件	14 件	17 件 (2.7%)
合 計	511 件	503 件	581 件	495 件	633 件 (100%)

- (備考) 1. 税理士職業賠償責任保険事故事例(株)日税連保険サービスによるものであり、国税及び地方税の事故件数である。
 2. 各年度の期間は当年7月～翌年6月、令和5年度の()書きは構成比であり、消費税欄のその他以外は届出書の提出に関連する事故である。

直近の資料によると、令和5年度の保険金支払件数は633件で、税目別では消費税が308件(48.7%)と最も多く、消費税の事故原因の内訳は、全体(308件)のうち届出書関係だけで230件(消費税事故の75%)に上り、中でも「簡易課税制度選択不適用届出書の提出失念」が113件(消費税事故の37%)と突出している。

税賠保険は関与先からの賠償請求を前提としているので、賠償請求には至らない隠れた事故事案の存在や、そもそも税賠保険の主契約に係る加入割合(令和5年度)が個人税理士で55.77%、税理士法人で88.20%であることからみて、全体として類似の事案は相当程度存在するものと考えられ、事前提出を原則としている現行制度と無関係ではないように思われる。

Ⅱ 中小特例措置に関連する届出書制度の在り方

前述の税賠保険の事故件数にも見られるように、中小特例措置に関連する届出書に起因する消費税の還付不可や過大納付の問題は、消費税の創設から30年余を経ても増加傾向にあり、関係する中小事業者やそれをサポートする税理士の大きな負担要因にもなっている。

特例制度が存在する以上、それを有効活用して最適課税を指導するのが関与先の信頼を得る上でも重要であることから、その選択等に関する事務手続きにおいて無用な事故による還付不可や過大納付を避けるためには、関与先との情報交換、意思疎通を密にし、その課税関係や事業計画等の実情を的確に把握しておくことが不可欠となるが、その接触状況は区々であることもあって、的確な対応は容易でない面も多いのが実情のようである。

そこで、以下では、その対応策について検討する。

1 考慮すべき検討事項

(1) 各届出書の性質、機能

中小特例措置に関連する届出書が、その適用を受けようとする課税期間の開始前に提出することとされているのは、消費税は転嫁が予定された間接税であり、課税事業者となるか否か、あるいは簡易課税制度を選択するかどうかによって、転嫁のあり方や仕入税額控除の要件が異なること、また、事務負担に配

慮した特例措置であるにもかかわらず、一律に事後選択を認めることは、いわゆる益税の発生を制度的に容認することにもなり、論理的に受け入れ難いというのが税制当局の見解であろう。

この点に関して、対象となる各届出書の性質、機能に着目すると、「課税事業者選択不適用届出書」は一旦課税事業者を選択した者が免税事業者に戻ろうとする届出書であり、また、「簡易課税制度選択届出書」は原則課税を適用すべき者が簡易課税を選択しようとする届出書であることから、事後選択を認めることは転嫁が予定された間接税としての性格等からみて問題はあろう。

これに対して、「課税事業者選択届出書」は免税事業者に該当する者が課税事業者を選択しようとする届出書であり、また、「簡易課税制度選択不適用届出書」は簡易課税の選択適用者が原則課税を適用しようとする届出書であるから、いずれも望ましいあるべき課税方式への変更であって、転嫁の問題や仕入税額控除の要件が異なる問題を自ら甘受して選択しようとするものであることから、その事後選択を間接税としての性格等に反するものとして否定する必要性は乏しいものと考えられる。

(2) 事後選択の適用事例

中小特例措置に関連する届出書は、消費税は転嫁が予定された間接税であることを踏まえて事前提出を原則としているが、物理的に事前提出が困難な事業開始課税期間などについては事後選択が認められており(消法9④、37①、消令20、56)、また、例えば、軽減税率制度や適格請求書保存方式の導入に際しては、経過措置として事後選択による簡易課税制度の特例が認められるなど、実情に即した法的手当てがなされており、届出書の事前提出は絶対的に厳守すべき原則となっているものではない。

(3) 消費税における仕入税額控除の意義

中小特例措置に関連する届出書のうち、「課税事業者選択届出書」及び「簡易課税制度選択不適用届出書」の提出は、設備投資等に伴う多額の仕入税額控除と密接に関連するが、

消費税における仕入税額控除は、多段階課税・前段階税額控除方式という消費税制度の根幹をなすものであって、納税義務者の権利ともいえるものであり、また、仕入に係る消費税はその仕入れを行った日の属する課税期間においてしか控除できず、法人税における減価償却費のように取り戻しがきかないことにかんがみれば、届出書の提出時期の手続き的な問題で税額控除の機会を失うことは、事業者にとって酷と言わざるを得ない。

(4) 実務的な対応の限界等

中小特例措置に関連する届出書の提出に起因する消費税の還付不可や過大納付といった事故を防止するためには、消費税法等に対する税理士の専門的な知識とともに、関与先にも一定の知識と理解が求められ、双方の密接な情報交換、協力関係が必須となるが、個人事業者を中心に小規模事業者との接触機会は相対的に限られていること、また、そもそも税理士関与割合が所得税で20.4%、法人税で89.8%（令和5事務年度「国税庁実績評価実施計画」による。）という現状にあること、さらには、多額の課税仕入れ等の決定は課税期間開始後においても一般的に生じ得ること等を併せて考えれば、中小特例措置に関連する届出書の事前提出に的確に対応することには限界があるものと考えられる。

2 具体的な対応策（改正試案）

以上の検討事項を総合勘案すると、中小特例措置に関連する届出書のうち、「課税事業者選択届出書」及び「簡易課税制度選択不適用届出書」については、その課税期間中に提出すれば当該課税期間からの適用を容認することにも一定の合理性が認められ、現行制度の下で災害等の極めて限定的な場合に限り適用されている宥恕規定（消法9⑨、37⑧）を弾力的に運用して解決することも一方策と考えられるが、国税当局としては、他の宥恕規定への影響や基準設定の困難性、全国一律の運用を考慮すると受け入れ難いものであろう。

そこで、次のような制度的な手当てが考えられる。

中小特例措置に関連する4つの届出書のうち、「課税事業者選択届出書」及び「簡易課税

制度選択不適用届出書」を提出した場合の適用関係については、次の措置を併せて講じることで、当該届出書を提出した日の属する課税期間から適用することとする。

その事務処理能力に着目して、課税事業者を選択した場合の継続適用期間を5年程度（現行2年）にするとともに、「簡易課税制度選択不適用届出書」を提出した場合には、同様に5年間は原則課税を強制する仕組みを新たに講ずる。

特例制度である簡易課税制度の継続適用期間は廃止する。

（理由）

現行制度の下では、「課税事業者選択届出書」及び「簡易課税制度選択届出書」を提出した場合には、2年間は継続適用することとされている（消法9⑥、37⑥）。これは、中小特例措置について、課税から免税へ、免税から課税へ、あるいは原則課税から簡易課税へ、簡易課税から原則課税へとといった変更を無制限に認めることには、課税上の弊害を生ずるおそれもあることから、2年間の継続適用を求めたものとされているが、この「2年間」というのは、1年ごとの変更は適当でないという以上の意味はないと思われる。

また、課税事業者を選択した者が、継続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、その仕入れ等の日の属する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の初日以後でなければ「課税事業者選択不適用届出書」及び「簡易課税制度選択届出書」を提出できないこととし（消法9⑦、37③一）、3年間は課税事業者として原則課税を強制する旨を定めている（いわゆる3年縛り）。これは、課税事業者を選択した者が第3年度において免税事業者となることにより、課税売上割合が著しく変動した場合の調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整（消法33条）の適用を免れることのないよう措置されたものである。

こうした現行制度を踏まえ、原則として、その適用課税期間の開始前に提出することとされている中小特例措置に関連する届出書について、間接税としての性格を踏まえつつ、現行の問題点への対応とより原則的な課税方式が選択される仕組み

とする観点から、以下の見直しを図ることが適当である。

1 事業者免税点制度

「課税事業者選択届出書」の提出により原則課税の適用を受ける事業者は、自ら事務処理能力を有することを示したものと認められ、できるだけ課税事業者としての対応を求める観点から、その継続適用期間を5年程度（現行2年）にする。

2 簡易課税制度

「簡易課税制度選択不適用届出書」の提出により原則課税の適用を受ける事業者は、自ら事務処理能力を有することを示したものと認められ、できるだけ原則課税適用者としての対応を求める観点から、新たに5年程度は原則課税の継続を強制する仕組みを講ずる。

なお、現行の簡易課税を選択した場合の継続適用期間（2年）は、特例計算を強制することに積極的な理由は認められず、これを廃止する。

なお、上記の継続適用期間を5年とすることができれば、なお精査が必要ではあるものの、現在、高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例（法消12の4、37③三）との適用関係が必ずしも明確でないように思われる調整対象固定資産に係るいわゆる3年縛りの規定（消法9⑦、37③一）は整理（廃止）できるものとする。

（終わりに）

中小特例措置に関連する届出書に起因する問題の中心は、事業者免税点制度や簡易課税制度を適用する一部の中小事業者の設備投資等による多額の課税仕入れ等に伴う消費税の還付不可や過大納付という極めて限定的な場面で生ずる問題であり、また、その対応策としての改正要望は、間接税としての消費税の性格から容認できないものとして長年に亘って議論されることなく見過ごされてきた問題でもあるため、広く関係者の理解、賛同が得られにくい面はあろう。

そうした意味で、今回のテーマ及びその内容はややチャレンジングなものと言えようが、今後の税体系を支える消費税の円滑な実施に当たって、納税義務者たる事業者及びそれを支える税理士の理解と協力が不可欠であり、小規模事業者や税理士に過度な負担となっているこの問題に対しても、消費税を巡る環境整備の一環として、消費税における仕入税額控除の意義、重要性や実務面での実情等を踏まえた前向きな検討が行われることを望みたい。



顧問・相談役会の開催

～令和7年4月23日～

令和7年4月23日（水）に、令和7年6月23日の定期総会の開催に向けて執行部と顧問・相談役会が、日本橋支部会議室で開催されました。出席者は合わせて27名。



冒頭、青木支部長からは、確定申告も無事スムーズに終わることが出来たこと、充実したデジタル化の対応、研修の充実、広報誌の充実などの挨拶がされました。

執行部からは、令和6年度定期総会議案書に基づき、第1号議案は、各部、各委員会からの活動報告、第2号議案においては、令和6年度決算報告承認の件、第3号議案では、令和7年度事業計画承認の件、第4号議案においては、令和7年度予算承認の件、第5号議案では、顧問並びに相談役委嘱の件について説明されました。