

平成23年度改正による消費税の納税義務の免除特例の見直し

1. 23年度改正前の納税義務の免除特例(消費税法9条)

課税期間(原則、個人事業者は1月1日から12月31日まで、法人は事業年度)の基準期間における税抜課税売上高が1,000万円以下の個人事業者又は法人は「免税事業者」とされ、消費税の納税が免除されます。免税事業者の判定期間となる基準期間は、原則、個人事業者は前々年、1年決算法人は前々事業年度となります。

個人事業者の開業年とその翌年、法人(資本金1,000万円以上の法人を除く)の設立事業年度(1期目)と2期目は、基準期間がないことから免税事業者となります。

2. 23年度改正による納税義務の免除特例の見直し

(1)改正の概要(消費税法9条の2)

平成23年度税制改正により、上記1.の規定により消費税の納税義務が免除される個人事業者又は法人であっても、「特定期間(原則、個人事業者はその年の前年1月1日から6月30日、法人はその事業年度の前事業年度の開始日以後6か月の期間)」の税抜課税売上高が1,000万円を超える場合、その課税期間は課税事業者となります。

なお、特定期間の税抜課税売上高に代えて、同期間の給与等支払額の合計額が1,000万円を超えたかどうかにより、納税義務の免除の可否を判定することもできます。

この改正は、個人事業者は平成25年以後の消費税、法人は平成25年1月1日以後に開始する事業年度に係る消費税について適用されます。特定期間による納税義務の免除の判定は、平成24年1月1日から始まっています。

(2)前年7月1日以降に開業した個人事業者の特定期間

前年7月1日以降に開業した個人事業者の場合、その年の消費税については、特定期間や基準期間に当たらないことになるため、免税事業者となります。

(3)法人の特定期間の特例

前事業年度が短期事業年度に該当する場合の特定期間

上記(1)のとおり、法人は、その事業年度の前事業年度の開始日から6か月間が原則的な特定期間となります。ただし新規設立や決算期変更等の事情により、その事業年度の前事業年度が7か月以下であるなど短期間である場合(「短期事業年度」といいます)には、

原則、その事業年度の前々事業年度(その事業年度の基準期間に含まれるものを除く)の開始日から6か月の期間が特定期間となります(消費税法9条の2第4項第2号、第3号)。

特定期間における「6か月の期間」の末日の特例

その事業年度の前事業年度又は前々事業年度の開始の日以後6か月の期間の末日が月末ではなく、かつこれら事業年度の終了の日が月末である法人については、これら事業年度の開始の日から6か月の期間の末日に属する月の前月の末日をもって、特定期間の末日とみなす特例があります(消費税法施行令20条の6第1項、第2項)。

(4)事例に基づく法人の特定期間の考え方

1期目が7か月以下の法人の2期目の特定期間

例えば、平成24年7月1日に設立され、同12月31日が1期目の終了の日である法人の場合、2期目の消費税について、前事業年度(1期目)は、その期間が7か月以下なので短期事業年度に該当します。この場合、前々事業年度が特定期間となりますが、設立2期目の法人には前々事業年度が存在せず、特定期間に当たるものがないことになるため、消費税は免税事業者となります。

月の途中で設立した法人の2期目の特定期間の末日
例えば、平成24年5月15日に設立され、12月31日が事業年度終了の日である法人の場合、2期目については、1期目の開始の日(設立日の5月15日)以後6か月の期間の末日は11月14日ですが、事業年度終了の日が月末(12月31日)なので、上記(3)の特例により11月14日の前月末の10月31日が特定期間の末日となります。

前期に決算期変更があった法人の特定期間

上記の場合において、法人が決算期変更により2期目を平成25年3月31日までの3か月間で終了し、同4月1日より3期目を開始したときは、3期目の消費税については、前期(2期目)が短期事業年度に該当します。しかし、前々事業年度(1期目)は、3期目の基準期間に含まれることから、上記(3)より特定期間には該当しません。この場合は、上記1.のとおり基準期間である1期目の税抜課税売上高を基に、3期目の消費税の納税義務の免除の可否を判定します。