

『消費税ケーススタディ』

- ① 被相続人の提出した「課税事業者選択届出書」の効力は相続人に承継されるものと思込み、「課税事業者届出書」の提出を失念したケース(年末の相続であり、特例承認申請書の提出が可能であったにもかかわらず承認申請を失念した場合)

⇒被相続人が提出していた「課税事業者選択届出書」の効力は相続人には引き継がれない。したがって、相続人が翌年から課税事業者になるためには、相続があった年の年中に「課税事業者選択届出書」を所轄税務署長に提出しなければならない。ただし、年末に相続があった場合には、年内の届出書の提出が困難なことも予想されるため、相続があった年の翌年の2月末日までに「課税事業者選択(不適用)届出に係る特例承認申請書」とともに「課税事業者届出書」を提出して承認を受けることにより、翌年から課税事業者となることが認められている。なお、被相続人が相続があった年から課税選択をしていた場合には、上記の承認申請により、相続人もその年から課税事業者となることができる。

- ② 2年以上休業状態にある場合には、「課税事業者選択届出書」を提出した課税期間から課税事業者となれることを知らず、届出書の提出を失念したケース

⇒長期間休業した後に改めて事業を再開した個人事業者や、法人などについては、基準期間の課税売上高はゼロであり、再開した課税期間中は免税事業者となる。このような場合には、再開した課税期間中に設備投資などがあっても、事前に「課税事業者選択届出書」を提出することができない。そこで、その課税期間の開始の日の前日まで2年以上にわたって営業実績がないような場合には、新規開業の場合と同様に扱うこととされている。

本事例のケースでは、再開業をした課税期間である当期中に「課税事業者選択届出書」を提出することにより、当期から課税事業者となって消費税の還付を受けることが可能であった。

※消費税法基本通達 1-4-8(過去2年以上課税資産の譲渡等がない場合の令第20条第1号の適用)に定める場合とは、「再開業した課税期間の開始の日の前日まで、2年以上にわたって国内での課税売上と課税仕入れ等がない場合」とされているので、事実上休業状態であったとしても、例えば電気代だけ引き落としになっているような場合には、この通達を適用することはできないものと思われる。

また、休眠会社を買収したような場合、かつ、「簡易課税制度選択届出書」が提出済みの

場合には、いったん「簡易課税制度選択不適用届出書」を提出し、簡易課税との腐れ縁を断ち切っておかないと還付を受けることはできないのである。

- ③ 新設法人が、設立事業年度の翌事業年度から課税事業者を選択することはできないものと誤認し、設立事業年度から課税事業者を選択して納税となったケース

⇒法人を設立したが、設立事業年度において多額の設備投資が予定されており、消費税の還付を受けたいと考えている。しかし、翌事業年度から課税事業者を選択する場合には、「課税事業者選択届出書」を設立事業年度中に提出しなければならず、「課税事業者選択届出書」を設立事業年度中に提出した場合には設立事業年度から届出の効力が生ずることになってしまう。結果として、設立事業年度においては納税になっているが、翌事業年度においては消費税が還付になる予定である。

※わざわざ設立事業年度から課税事業者を選択して余計な税金を払わずとも、翌課税期間から課税事業者を選択することができたのである。

なお、翌課税期間から課税事業者を選択する場合には、「課税事業者選択届出書」の適用開始課税期間の欄に、翌課税期間の初日の年月日を忘れずに記載する必要がある。

- ④ 設立事業年度から課税事業者を選択した法人が、3期目から免税事業者になれるものと誤認し、「課税事業者選択不適用届出書」を提出したケース(設立事業年度が1年未満の場合)

⇒「課税事業者選択不適用届出書」は、新たに課税事業者となった課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日以降でなければ提出することができない。

本事例のケースでは、課税事業者となった課税期間の初日(令和×1年7月10日)から2年を経過する日(令和×3年7月9日)の属する課税期間(令和×3年1月1日～令和×3年12月31日)、すなわち3期日以降でなければ、「課税事業者選択不適用届出書」を提出することはできず、結果、免税事業者に戻れるのは4期目である令和×4年1月1日から令和×4年12月31日課税期間からとなるのである。

- ⑤ 設立事業年度中に増資をし、資本金が1000万円以上となった新設法人が、設立事業年度から課税事業者になるものと誤認し、「課税事業者選択届出書」の提出を失念したケース

⇒本事例のケースでは、設立事業年度の翌事業年度は新設法人の特例規定が適用されて課税事業者になるものの、設立事業年度については期首の資本金が1000万円未満であることから免税事業者となる。

したがって、設立事業年度中に予定されている設備投資について消費税の還付を受けるためには、**設立事業年度中に「課税事業者選択届出書」を提出し、設立事業年度から課税事業者を選択しておく必要があったのである。**

- ⑥ 簡易課税から本則課税に変更した場合にも 2 年間の継続適用義務があるものと誤認し、「簡易課税制度選択届出書」の提出を失念したケース

⇒継続して簡易課税を適用してきた事業者が、多額の設備投資をした課税期間についてだけ本則課税により還付を受け、翌期からまた簡易課税を適用することは可能である。簡易課税制度の継続適用義務は、**簡易課税から本則課税に切り替えたときにまで強制されるものではない。**

- ⑦ 信販会社に支払うクレジット手数料を課税仕入高と誤認したケース

⇒クレジット手数料とは、いわば「債権売却損」であり、**たとえこれを支払手数料勘定で処理したとしても当然に課税仕入高にはならない。**

- ⑧ チケットショップで購入した印紙代を租税公課として処理し、課税仕入れから除外したケース

⇒金券ショップなどで郵便切手や印紙を安売りするような場合には、郵便局や印紙売りさばき所などの指定された場所で販売したものではないので**非課税とはならず、結果、消費税が課税されることになる。**

- ⑨ 前々年に開業した個人事業者が、基準期間(前々年)の課税売上高を年換算した金額で納税義務を判定したケース

⇒基準期間が 1 年未満となるのは法人だけであるから、基準期間の中途において開業した場合であっても、**個人事業者の納税義務判定では年換算は必要ない。**したがって、すでに申告納付された開業 3 年目の税額については更正の請求により是正することになる。

- ⑩ 所得税の非課税限度額を超えて支給する通勤手当は課税仕入れにならないものと誤認したケース

⇒所得税では、1 か月あたりの通勤手当の非課税限度額を 10 万円と定めているので、**月 10 万円を超える部分については給与所得として源泉所得税が課税される(所令 20 の 2)。**

これに対し、消費税では所得税の非課税限度枠に関係なく、通勤に通常必要であると認められる部分の金額は課税仕入高として取り扱うこととされているので注意が必要だ(消基通 11-2-2)。

したがって、通勤に通常必要な金額であれば、月 10 万円を超えて支給しても、あるいは役員がグリーン車を利用してもすべて課税仕入れとして処理することができる。

(注) 所得税では、新幹線料金は通勤手当の対象となる運賃等として扱われているが、グリーン料金はこれに該当しないこととされている(所基通 9-6 の 3)。

なお、課税仕入れとして処理することができるのは「通勤手当」だけであり、「〇〇手当」が課税仕入れになるというわけではない。住宅手当や単身赴任手当などは給与であり、当然に課税仕入れとはならない。

- ⑪ 人材派遣料として支払った支払手数料が税務調査で給与負担金と認定されたケース
※小売業を営む当社は、店舗経営のノウハウを取得すべく、親会社から営業社員の派遣を受け入れている。

⇒給与のように、労働の対価として支払われるものは課税の対象とはならないことから、**出向先事業者が支出する給与負担金についても課税仕入れには該当しないことになる。**

なお、本事例のように、給与負担金の性質を有するものを経営指導料等の名義で支払ったとしても、**この取扱いが変わるものではない(消基通 5-5-10)。**

人材派遣会社が社員を派遣し、技術指導や経営指導を行ったことにより収受する金額は、派遣料を収受する人材派遣会社では課税売上げとなり、派遣料を支払う側では課税仕入れとして仕入税額控除の対象とすることができるのである(消基通 5-5-11)。

税務調査に備えるために、事実内容を精査したうえで、雇用契約書あるいは労働者派遣契約書の作成をする。

- ⑫ 所有権移転外ファイナンスリースについて、リース期間の初年度に分割控除を選択し、2年目に残債を一括控除したケース

⇒所有権移転外ファイナンスリース取引については一括控除が原則とされているところ、賃借料処理をした場合に限り、分割控除を例外的に認めるというものである。

したがって、本事例のように初年度に分割控除を採用した場合には、リース期間終了時まで分割控除を継続適用しなければならず、**翌事業年度(課税期間)以降に一括控除に変更することは認められない。**

- ⑬ 取引先が倒産したため、売掛金と貸付金を貸倒損失として処理すると共に、消費税についても全額を税額控除の対象としたケース

⇒非課税売上や輸出免税売上げに対する売掛債権が貸倒れになったとしても税額控除はできないことになる。貸付金が貸倒れになった場合にも、貸付金は課税売上げに伴い発生した債権ではないので当然に税額控除は認められない。

免税事業者であったときに発生した売掛債権については、課税事業者になってから貸倒れが発生したとしても、その債権は申告納税をしたものではないので税額控除はできないことになる(消基通 14-2-4)。

⑭ 精肉店の売上高について、内訳を区分しないですべて第2種事業に区分して申告したケース

⇒売上高が区分できない場合、あるいは区分していないような場合にも、その区分できない事業のうち、最低の仕入率を適用することとされているので注意しなければならない(消令 57④)。

本事例の場合であれば、売上高の内訳は、料理店に販売した精肉は第1種事業に、消費者に販売した精肉は第2種事業に該当し、揚げトンカツの売上げは相手先に関係なく、第3種事業に該当することになる。

では、もし、その内訳を区分していなかったら、料理店や消費者への精肉の売上げ、つまり、本来は第1種事業あるいは第2種事業に区分することができるものも含めて、すべての売上げが第3種事業に区分されることになってしまうのである！

第1種事業に区分されるべき売上高が第3種事業になってしまうということは、単純に考えて税負担は3倍に増えるということである。

また、3種類以上の売上高がある場合において、特定二事業の売上高の合計が全体の売上高の75%以上を占めるような場合には、売上高のうち、特定二事業以外の売上高については、その特定二事業のうち、低い方の仕入率を適用することができる。

例えば、第1種事業の売上割合が50%、第2種事業の売上割合が30%、第3種事業の売上割合が20%という売上構成になっている場合には、第1種事業と第2種事業の売上高の合計が全体の75%以上を占めているので、この場合には、第3種事業の売上高については、第2種事業の仕入率である80%を適用することができるということである。

⑮ 元請業者から振り込まれる材料代相殺後の金額を第3種事業に区分して申告したケース

※当社は、元請業者から材料の有償支給を受けており、收受する工事代金は建設業の売上げであるから第3種事業になるものと認識している。

⇒なお、「材料」とは工事に必要な主たる材料をいうのであり、下請業者が釘や接着剤など

の加工資材を自己で調達していたとしても、元請業者から主材料である材木や砂利などの有償支給を受けている場合には第4種事業に区分することになる。

本事例は、材料代が課税売上高から除外されたことにより、納付税額が過少となったものである。

材料の有償支給を受ける建設業や製造業は、売上高の実態は加工賃であり、第4種事業に区分する。

⑩ 出前(宅配)による飲食物の売上高をすべて第3種事業に区分して申告したケース(出前(宅配)専門店の場合に限り、第3種事業に区分することが認められている)

※この個人事業者は、以前は出前による売上げも第4種事業に区分して申告をしていたのであるが、昨年、弁当屋を経営する知人から弁当の持帰り販売が第3種事業になることを聞き、昨年分の申告から出前による売上げの事業区分を変更したものである。

⇒弁当の持帰り販売の場合には、飲食店業ではなく、「製造小売業」に該当することとなるので、その売上げは第3種事業に区分することができる。

ところで、本事例の場合の「出前」による売上げであるが、これはテイクアウトとは本質的に異なるものである。「出前」は店内における飲食の提供というサービスの延長線上にあるものと考えべきなのであろう。

したがって、食堂が行う「出前」による売上げは、店内における飲食と同じように第4種事業に区分しなければならない。

なお、宅配専門のピザ屋さんのように、飲食設備を有しない事業者については、「宅配」による売上げは製造小売業の売上げとして第3種事業に区分することが認められている(消基通13-2-8の2)。

宿泊業の場合、宿泊料金の中に朝食や夕食の料金が含まれているケースがある場合において、飲食代を宿泊代と区分して領収している場合には、その飲食代については第5種事業ではなく、飲食サービス業として第4種事業に区分することが認められている(消基通13-2-8の2)。

なお、飲食代を第4種事業に区分するためには、料金を明確に区分する必要があるので、例えば食事代込みで宿泊料金が定められている場合には、その料金の全額が第5種事業に該当することとなる。

⑪ 消費税事業者免税点制度のチェックポイント

◆新設法人の取扱い

- ・資本金1000万円未満の新設法人については、設立事業年度の月数を7か月以下にしておけば、結果、従来どおり設立事業年度とその翌事業年度の納税義務は免除されることになる。

◆月の途中で設立した法人の取扱い

- ・例えば、前事業年度が1月10日～12月31日のケースでは、6か月の期間の末日(7月9日)の属する月が7月となり、その前月末日である6月30日までの期間が「特定期間」とみなされる。結果、**特定期間である1月10日～6月30日期间中の課税売上高と給与等の支払額のいずれもが1000万円を超える場合には、設立2期目であっても課税事業者となる。**

なお、上記事例に類似する事業年度であっても、1月10日に設立した7月決算法人の設立2期目の納税義務については、設立事業年度の月数が7か月以下となり、かつ、1年以内に開始した前々事業年度もないことから免税事業者となることができる。

◆適用時期と届出書の提出義務

- ・令和1年分については、平成29年中の課税売上高が1000万円以下であっても、**平成30年1月1日～6月30日期间中の課税売上高と同期間中の給与等の支払額のいずれもが1000万円を超える場合、適用により課税事業者に取り込まれることになる。**