

企業経営に影響の大きい消費税制の改正

税理士法人アフエックス
(商工研相談業務委嘱先)
公認会計士・税理士
金子尚貴



平成二十三年年度税制改正において消費税の取り扱いが大きく変わり、税金を多く支払わなければならないケースが出てくるほか、実務に対する影響も生じると聞きました。その内容について教えてください。



消費税について改正された点は、①免税事業者要件の見直し、②仕入税額控除制度における九五%ルールの見直し、の二点です。いずれも、課税の適正化という大義名分のもとにされた増税改正であり、実務的に関心度の高い改正点であるといえます。以下、それぞれについて内容を詳述します。

1. 免税事業者要件の見直し

(平成二十五年一月一日以後に開始する事業年度等より適

用)

従前は、その年の前々年またはその事業年度の前々事業年度の課税売上高が一千万円以下である場合には、消費税の免税事業者として消費税の申告は不要でした(事業者の選択により、課税事業者となることも可能)。

改正後は、これに、その年の前年または前事業年度開始の日以後六カ月の課税売上高もしくは給与等の総額が、判定基準として追加されます。

具体的には、その年の前々年またはその事業年度の前々事業年度の課税売上高が一千万円以下であっても、その年の前年または前事業年度開始の日以後六カ月の課税売上高が一千万円超かつ給与等の総額が一千万円超の場合には、課税事業者として消費税の申告が必要となります。その年の前年または前事業年度

表① 免税事業者要件 (法人の場合)

改正前	改正後
①前々事業年度の課税売上高 →1,000万円以下	①前々事業年度の課税売上高 →1,000万円以下 ②前事業年度6カ月の課税売上高、または前事業年度6カ月の給与等の総額 →1,000万円以下 ※①②ともに満たす必要あり

開始の日以後六カ月の課税売上高・給与等の総額のどちらかが一千万円以下である場合には、従来どおり免税事業者ということになります(表①)。

本改正の趣旨は、その年の前年または前事業年度の売上高および給与等の金額が基準金額を

超えることが事前に明らかである場合には、免税事業者ではなく課税事業者とし、不適切な免税事業者を削減することにあります。そして、課税事業者に該当した場合でも、六カ月の期間があれば、申告対応が十分可能であるという実務面での配慮も踏まえた期間設定と考えられます。

2. 九五%ルールの見直し

(平成二十四年四月一日以後に開始する事業年度等より適用)

従前は、課税売上割合が九五%以上であれば、課税仕入れにかかる消費税額の全額を仕入税額控除とすることができました(いわゆる「九五%ルール」)。

改正後は、課税期間の課税売上高が五億円を超える事業者については九五%ルールの適用対象外となり、個別対応方式または一括比例配分方式で仕入税額控除の計算をする必要があります。

本改正は、課税売上割合が一〇〇%でなくても課税仕入れにかかる消費税額の全額が仕入税額控除を受けられる、いわゆる

表② 改正による影響

【設例】

課税期間の課税売上高：8億円（税抜き）、課税売上にかかる消費税額：4,000万円
 課税売上割合：95%
 課税仕入れにかかる消費税額：3,000万円
 うち①課税売上に対応するもの：2,000万円、②非課税売上に対応するもの：100万円
 ③両者に共通するもの：900万円

従来	改正後
課税売上割合が95%以上のため、課税仕入れにかかる消費税額的全額について仕入税額控除することができる。 その結果、納税額は、 1,000万円 (=4,000万円-3,000万円) となる。	課税売上高が5億円超のため95%ルールの適用除外となり、(1)(2)の方式によって納税額を計算する。 (1)個別対応方式による場合： 控除対象消費税額は、「①+③×課税売上割合」で計算され、 2,855万円 (=2,000万円+900万円×95%) が控除対象消費税額となる。その結果、納税額は 1,145万円 (=4,000万円-2,855万円) となる。 (2)一括比例配分方式による場合： 控除対象消費税額は、「支払った消費税×課税売上割合」で計算され、 2,850万円 (=3,000万円×95%) が控除対象消費税額となる。その結果、納税額は 1,150万円 (=4,000万円-2,850万円) となる。 どちらか有利な方式を選択できるので最終的な納付額は(1)1,145万円となり、改正前と比べて145万円の増税となる。

「益税問題」を解消するための改正です。また、課税売上高で判定基準を設けたのは、会社の負担・経理能力を考慮したものと思われまます。

ここで、個別対応方式と一括比例配分方式の計算方法について、説明します。

(1) 個別対応方式

個別対応方式は支払った消費税を、

- ① 課税売上に対応するもの
- ② 非課税売上に対応するもの
- ③ 両者に共通するもの

の三つに区分します。

控除対象とする消費税額は、

「①+③×課税売上割合」で計算されます。

(2) 一括比例配分方式

一括比例配分方式は支払った消費税を(1)のように区分せず、控除対象とする消費税額は、

「支払った消費税×課税売上割合」で計算されます。改正による影響について、設例を用いて説明すると、表②のようになります。

3. 九五%ルールの見直し

が実務に与える影響

実務上の大きな影響が想定されるのが「支払消費税の区分作業」です。

すなわち、支払った消費税が課税売上に対応するものとして明確に把握できれば、その全額が仕入税額控除の対象となるため問題はありません。しかしその一方で、管理面での制約等により明確に把握できなかつた分は共通仕入れとして認識され、支払った消費税のうち課税売上割合を乗じた額しか控除できません。特に、利息の受け取り・住宅

の貸し付けなどの非課税売上が多額な会社については、課税売上割合が相対的に低く算出されるため、税制改正による増税インパクトは大きくなるので注意が必要です。

従って、支払消費税の区分けを通じたタックス・プランニングを事前しておくことが経営管理上求められてきます。

具体的には、部門管理の精緻化等により、①課税売上に対応する課税仕入れを明確に把握することと、②非課税売上に対応する課税仕入れ（経理財務部門の直接経費や社宅の清掃費・外注費など）を削減することの二点が節税のポイントです。課税売上に対応する課税仕入れをできるだけ多くし、非課税売上に対応する課税仕入れ・課税売上と非課税売上と共通して対応する課税仕入れをできるだけ低く抑えることです。

また、一括比例配分方式を選択した場合には、向こう二年間は個別対応方式に変更することができませんので、将来の事業予測も視野に入れた上での選択が肝要となります。