

第 3 章

課税期間開始までの実務

1

翌課税期間のステイタスは？

……3つの事業者区分のどれに該当するかを確認

納税義務の有無とインボイス発行の可否により3つに区分

インボイス制度が導入されたことで、事業者は納税義務の有無とインボイス発行の可否によって3つに区分されます（図表1）。

実務では、事業者自らが翌課税期間はどのステイタスに該当するかを前もって把握することが重要です。そして、例えば翌課税期間に消費税の還付を受ける予定があるのなら、翌課税期間では課税事業者でなければならないので、自社のステイタスを確認し、場合によっては当課税期間中に届出書の提出などのアクションをとることが必要となります。

図表1 3つの事業者区分

3階 インボイス発行事業者 (登録事業者)	<ul style="list-style-type: none"> 自ら申請して登録を受けた事業者 インボイスの発行が可能 消費税の申告・納税が必要
2階 課税事業者	<ul style="list-style-type: none"> 基準期間又は特定期間の課税売上高が1,000万円超の事業者 インボイスの発行はできない 消費税の申告・納税が必要
1階 免税事業者	<ul style="list-style-type: none"> 基準期間及び特定期間の課税売上高が1,000万円以下の事業者 インボイスの発行はできない 消費税の申告・納税が不要

① インボイス発行事業者（3階）

自ら登録申請を行なって、インボイス発行事業者として登録を受けた事業者（55㉞参照）です。課税売上高の規模に関係なく消費税の申告・納税義務があり、相手先事業者の求めに応じてインボイスを交付する義務があります。また、交付したインボイスの写しを7年間保存しなければなりません。

② 課税事業者（2階）

基準期間の課税売上高又は特定期間の課税売上高が1,000万円超の事業者や、相続や新設法人などの納税義務免除の特例の適用を受ける事業者です。なお、後述する消費税課税事業者選択届出書を提出し、自ら課税事業者となった事業者（43㉞参照）も含まれます。消費税の申告・納税義務がありますが、インボイスを交付することはできません。

③ 免税事業者（1階）

基準期間の課税売上高が1,000万円以下、かつ特定期間の課税売上高も1,000万円以下である事業者です。消費税の申告・納税義務はなく、インボイスも交付できません。

事業者区分による違いをまとめると図表2のようになります。

図表2 事業者区分による違い

事業者区分	申告・納税義務	インボイスの交付
インボイス発行事業者（3階）	あり	できる
課税事業者（2階）	あり	できない
免税事業者（1階）	なし	できない

区分方法と必要な手続き

事業者区分の1階と2階を分けるのは課税売上高の規模です。これは自ら課税事業者を選択する場合を除いて、事業者の意思とは関係なく形式的な基準によって区分されます。

次に、2階と3階を分けるのは事業者の申請による登録の有無です。1階の免税事業者が3階のインボイス発行事業者になるためには、まず2階

の課税事業者になってから3階のインボイス発行事業者の登録申請を行わなければなりません。

ただし、経過措置によって令和5年10月1日から令和11年9月30日までの日の属する課税期間では、免税事業者であっても消費税課税事業者選択届出書を提出することなく、登録申請書の提出を行えば課税期間の途中でであっても直接3階のインボイス発行事業者になることができます。

インボイス制度の導入により、事業開始と同時にインボイス発行事業者として登録を希望する事業者は、事業を開始した課税期間の末日までに登録申請を行なって登録すれば、事業を開始した課税期間の初日からインボイス発行事業者となることができます。

また、逆に3階のインボイス発行事業者から1

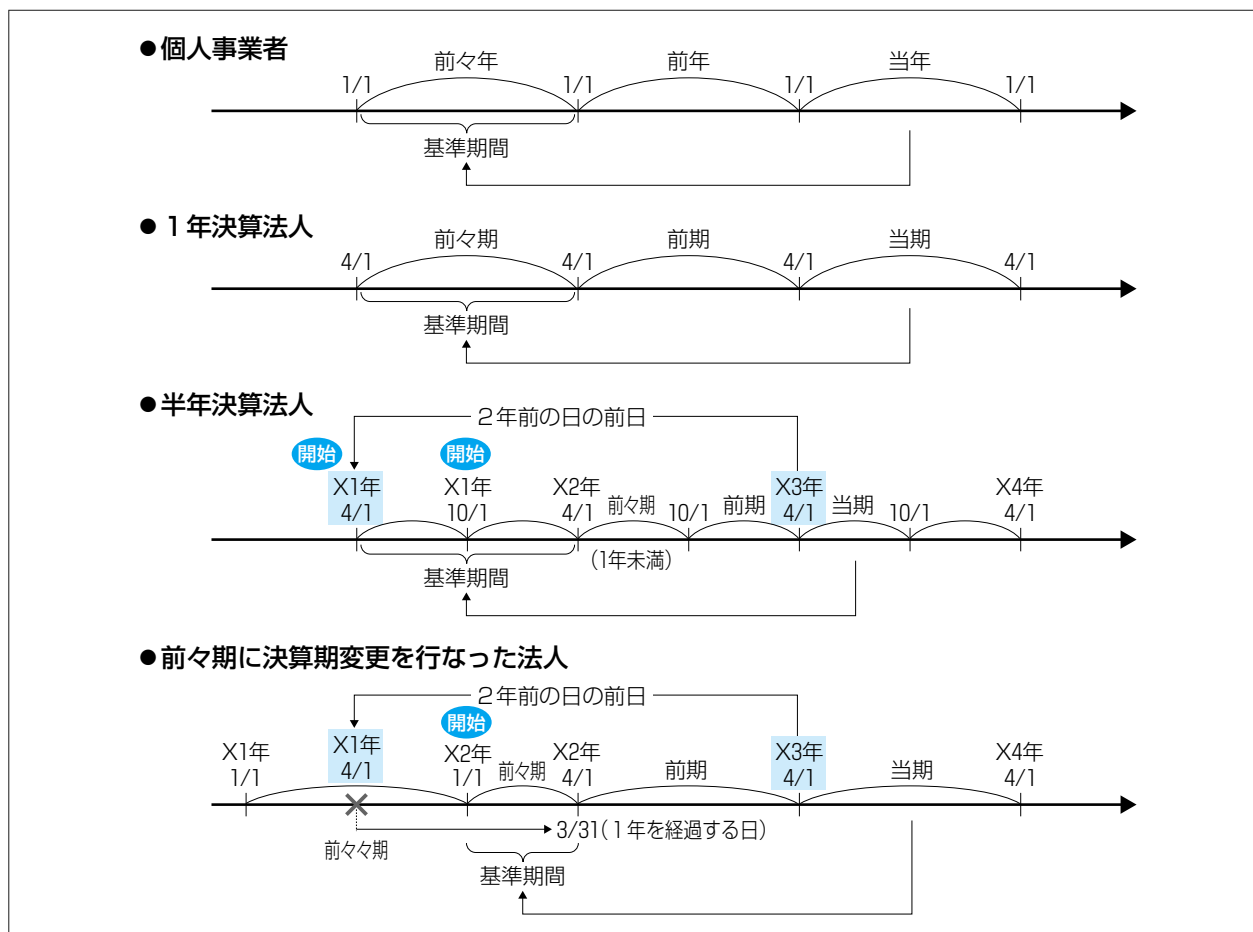
階の免税事業者になるためには、まずインボイス発行事業者の登録を取りやめる手続きが必要ですが、登録日から2年を経過する日の属する課税期間までの間は、課税事業者として申告を行なうことが求められます（ただし、令和5年10月1日の属する課税期間に登録した場合を除きます）。その後、課税売上高の要件等を満たせば1階の免税事業者になることができます。

納税義務の判定

① 基準期間による判定

納税義務の有無を判定する基準期間は、**個人事業者の場合は前々年**、**法人の場合は原則として前々事業年度**です。前々事業年度が1年未満の法

図表3 基準期間の判定例



人については「その事業年度開始の日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間」が基準期間となります（前図図表3）。

したがって、通常は開業1期目と2期目については基準期間の売上高がない、又は基準期間そのものが存在しないため、原則として免税事業者になります。ただし、資本金が1,000万円以上で設立された法人や、相続や合併により事業を承継した事業者などは、納税義務の免除の特例により課税事業者として申告・納税が必要です。

ところで、当課税期間の納税義務の判定については、当課税期間の課税売上高は全く関係がありません。当課税期間の納税義務の有無は、当課税期間が開始する前に決まっています。納税義務の有無の判定は、原則として「基準期間及び特定期間における課税売上高」によって行なわれるため、例えば、基準期間における課税売上高及び特定期間における課税売上高が1,000万円以下であれば、当課税期間の課税売上高が100億円であっても免税事業者となり、申告・納税は必要ありません。逆に、基準期間における課税売上高又は特定期間における課税売上高が1,000万円を超える課税期間においては、当課税期間の課税売上高が1万円であっても課税事業者となり、申告・納税を行わなければなりません。

なお、基準期間における課税売上高が1,000万円を超えたことにより課税事業者となった場合には「消費税課税事業者届出書・基準期間用（第3

－(1)号様式)」を速やかに提出しなければなりません。

② 基準期間における課税売上高

基準期間における課税売上高は、以下の算式により計算します。

(1) 個人事業者及び基準期間が1年である法人

基準期間における課税売上高（税抜）

(2) 基準期間が1年でない法人

基準期間における課税売上高（税抜）
÷ 基準期間の月数（注）× 12

（注） 月数は暦に従って計算し、1か月未満の端数があるときはこれを1か月として計算します。

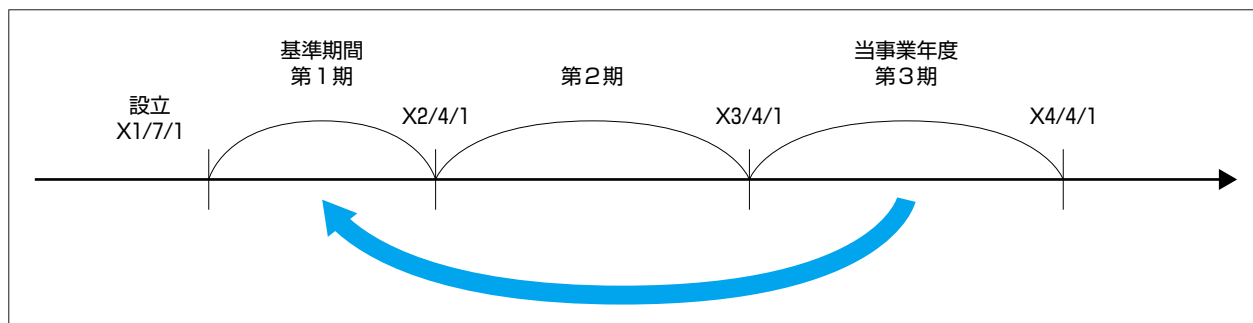
基準期間が1年でない法人とは、例えば、設立3期目の1年決算法人などが考えられます（図表4）。法人の設立事業年度は1年未満となることがほとんどであり、年換算が必要です。

例えば図表4で設立事業年度（免税事業者）の課税売上高が900万円だった場合、基準期間における課税売上高は

$900\text{万円} \div 9\text{か月} \times 12 = 1,200\text{万円} > 1,000\text{万円}$
となり、当事業年度（第3期）は課税事業者となります。

上記(1)(2)の算式にあるとおり、「基準期間における課税売上高」は消費税抜きの金額です。基準期間において免税事業者であった場合には、その期間中に国内において行なった課税売上げについては消費税等が課されていません。したがって、基準期間において免税事業者であった場合、基準期間における課税売上高を税抜処理する必要はな

図表4 基準期間が1年でない法人の例



く、そのままの金額で計算します。例えば、基準期間において免税事業者であり、その基準期間における課税売上高が1,100万円であった場合には1,100万円を基に計算し判定することになります。

判定に用いる課税売上高は、みなし譲渡（19条参照）の規定により資産の譲渡とみなされる場合や、輸出免税等の規定により消費税が免除される場合の課税資産の譲渡等に係る税抜対価の額を含み、売上返品、売上値引き、売上割戻し、売上割引などの売上げに係る対価の返還等の税抜金額を控除した「純売上高」になります。ただし、貸倒れが生じたために領収することができなくなった課税資産の譲渡等の対価の額は、この課税売上高から控除せずに判定します。

なお、「特定課税仕入れに係る対価の額」は、基準期間における課税売上高及び特定期間における課税売上高には含めません（図表5）。

図表5 基準期間における課税売上高の計算上のポイント

課税売上高に含めるもの	<ul style="list-style-type: none"> ● 8%又は10%課税売上高 ● みなし譲渡による課税売上高 ● 輸出免税等の免税売上高
課税売上高から控除するもの	<ul style="list-style-type: none"> ● 売上返品 ● 売上値引き ● 売上割戻し ● 販売奨励金 ● 売上割引
課税売上高から控除しないもの	<ul style="list-style-type: none"> ● 貸倒れになった課税資産の譲渡等の対価の額
その他の留意点	<ul style="list-style-type: none"> ● 複数の事業や支店があっても事業者単位で計算する ● 個人事業者は所得区分に関係なく事業者単位で計算する

- 個人事業者は基準期間の途中で開業していても年換算はしない
- 免税事業者時代の課税売上高に係る返還を、課税事業者となった基準期間中に受けても税抜処理はしない
- 貸倒回収の金額は加算しない
- 個人事業者が法人成りで設立した法人の基準期間における課税売上高と、個人事業者時代の課税売上高は関係しない
- 輸取出引等に該当する非課税資産の売上げは加算しない
- 月数は暦に従って計算し、1か月未満は1か月として計算する

③ 特定期間による判定

納税義務の有無を判定する特定期間は、個人事業者と法人に分かれ、それぞれ次のようになっています。

(1) 個人事業者

その年の前年1月1日から6月30日までの期間です。

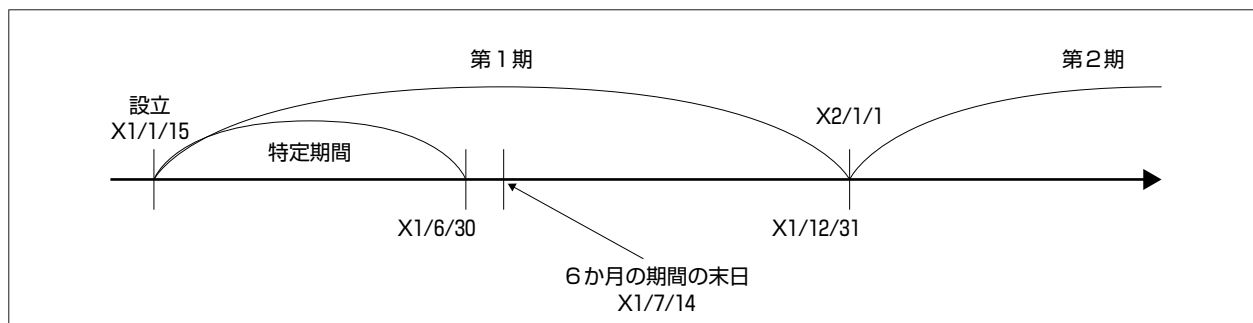
(2) その事業年度の前事業年度（(3)の短期事業年度を除く）がある法人

原則として、その事業年度の前事業年度開始の日以後6か月の期間ですが、6か月の期間の末日がその前事業年度の終了応当日（注）でない場合には次のような特例があります。

（注）前事業年度終了の日に該当するその前事業年度に属する各月の日を行います。

- ① 前事業年度終了の日が月の末日である場合
前事業年度終了の日が月の末日である場合で、6か月の期間の末日が月の末日でないときは、6か月の期間の末日の属する月の前月末日を6か月の期間の末日とみなします。例えば、1月15日に12月31日を決算日とする法

図表6 前事業年度終了の日が月の末日で6か月の期間の末日がその月の末日でない場合



人を設立した場合の設立2期目については、1月15日から6か月の期間の末日は7月14日となりますので、1月15日から前月末日の6月30日が特定期間となります。これは、月の途中で締切作業を行ない課税売上高の集計をするという煩雑な作業を回避するためのものと考えられます（前掲図表6）。

- ㊦ 前事業年度終了の日が月の末日でない場合
前事業年度終了の日が月の末日でない場合で、6か月の期間の末日が前事業年度の終了当日でないときは、その6か月の期間の末日の直前の終了当日を6か月の期間の末日とみなします。

(3) その事業年度の前事業年度が短期事業年度である法人

通常、1年決算法人の前事業年度が短期事業年度である場合には特定期間は存在しないこととなります。この「短期事業年度」とは図表7の事業年度をいいます。

図表7 短期事業年度

- 7か月以下である事業年度
- 7か月超である事業年度で、6か月の期間の末日（特例によるものを含む）の翌日からその前事業年度終了の日までの期間が2か月未満であるもの

ただし、前事業年度が短期事業年度である場合で、前々事業年度が基準期間でないとき（例えば6か月決算法人）は特定期間が存在し、原則としてその事業年度の前々事業年度開始の日以後6か月の期間が特定期間となります。なお、前々事業年度のうち図表8に掲げるものは特定期間から除かれます。

図表8 前々事業年度のうち特定期間から除かれるもの

- 基準期間に含まれる事業年度
- 6か月超の事業年度で、6か月の期間の末日（特例によるものを含む）の翌日からその前々事業年度の翌事業年度終了の日までの期間が2か月未満であるもの
- 6か月以下の事業年度で、その翌事業年度が2か月未満であるもの

6か月超の事業年度で6か月の期間の末日の翌日から前々事業年度の翌事業年度終了の日までの期間が2か月未満であるもの、及び6か月以下の事業年度でその翌事業年度が2か月未満であるものが除外されているのは、前々事業年度における申告期限は通常は期末より2か月以内であるところ、当事業年度が開始する日の前日、つまり諸々の届出の提出期限の方が先に到来することが考えられ、納税義務の有無を判定し、これらの届出の手続きを行なうために、場合によっては株主総会に先んじて届出等を行なわざるを得なくなり、さまざまな支障が生じるおそれがあるためだと考えられます。

また、(2)と同様に、月の途中で締切作業を行ない課税売上高の集計をするという煩雑な作業を回避するため、6か月の期間の特例が定められています。

- ㊩ 前々事業年度終了の日が月の末日である場合

前々事業年度終了の日（6か月の期間の末日後に事業年度終了の日の変更があった場合には、その変更前の終了の日。以下㊦において同じ）が月の末日である場合で、6か月の期間の末日がその月の末日でないときは、6か月の期間の末日の属する月の前月の末日を6か月の期間の末日とみなします。

- ㊪ 前々事業年度終了の日が月の末日でない場合

前々事業年度終了の日が月の末日でない場合で、6か月の期間の末日が前々事業年度の終了当日でないときは、その6か月の期間の末日の直前の終了当日を6か月の期間の末日とみなします。

④ 特定期間における課税売上高

(1) 基準期間における課税売上高と同様の計算

特定期間における課税売上高は、特定期間中に国内において行なった課税資産の譲渡等の税抜対価の額の合計額から、同期間中に行なった

売上げに係る対価の返還等の金額の合計額を控除して計算します。基準期間における課税売上高の計算と同じく、上記の課税売上高にはみなし譲渡の規定により資産の譲渡とみなされる場合や、輸出免税等の規定により消費税が免除される場合の課税資産の譲渡等に係る税抜対価の額を含みます。

また、特定期間中に免税事業者であった場合ですが、こちらも基準期間における課税売上高の計算と同様に税抜処理する必要はありません。

ところで、基準期間における課税売上高を計算する際には、基準期間が1年でない場合には課税売上高を1年相当額に換算しますが、特定期間における課税売上高の計算では、特定期間が6か月でない場合でも6か月相当額に換算する必要はありません。

(2) 給与等の金額による判定

特定期間における課税売上高により納税義務の有無の判定を行なう場合において、課税売上高に代えて、特定期間中に支払った給与等の金額の合計額で判定することもできます。

この給与等とは、所得税法第28条第1項に規定する給与等（俸給、給料、賃金、歳費及び賞与並びにこれらの性質を有する給与をいいます）で、その支払いを受ける者において給与所得に該当するものをいいます。

なお、この給与等の金額とは、所得税の課税対象とされる給与、賞与等が該当し、所得税が非課税とされる通勤手当、旅費等は該当

しません。また、特定期間中において支払った給与等の金額には、未払額は含まれません。

(3) 特定期間の課税売上高又は給与等の金額による判定のまとめ

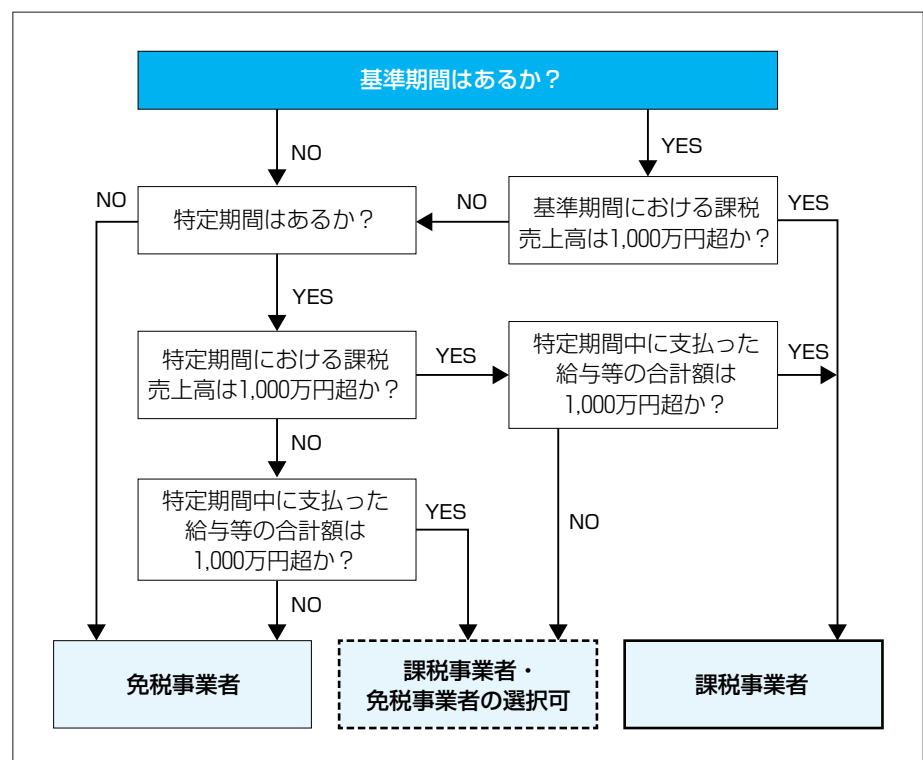
基準期間における課税売上高が1,000万円以下である事業者について、特定期間における課税売上高又は給与等の金額により納税義務の有無がどうなるのかを整理すると、**図表9**のようになります。

図表9 特定期間における納税義務の判定

	課税売上高 1,000万円超	課税売上高 1,000万円以下
給与等支払額 1,000万円超	課税事業者	課税・免税の 選択可
給与等支払額 1,000万円以下	課税・免税の 選択可	免税事業者

上記の表で「課税・免税の選択可」とあるのは、その事業者が「課税売上高」での判定を選択するのか、又は「給与等支払額」での判定を

図表10 基準期間・特定期間による納税義務の判定フローチャート



選択するのにかよって、課税事業者又は免税事業者のいずれか都合の良い方を自由に選択できるという意味です。

また、基準期間や特定期間の納税義務の有無の判定で免税事業者となった場合でも、特例により課税事業者となることがあります（次項参照）。さらに、免税事業者であっても、前述のとおりインボイス導入に伴う経過措置により登録申請を行ない、インボイス発行事業者となることができます。インボイス発行事業者として登録されれば、登録されている間は納税義務の有無を判定するまでもなく、課税事業者として消費税の申告・納税が強制されます。

なお、特定期間中の課税売上高と給与等の支払額により判定した結果課税事業者となる場合には、「消費税課税事業者届出書・特定期間用（第3-(2)号様式）」を速やかに提出しなければなりません（前頁図表10）。

⑤ 基準期間及び特定期間の課税売上高が判明したら行なうべきこと

基準期間における課税売上高や特定期間における課税売上高は、翌課税期間が開始する日の前日には集計が完了しています。つまり当課税期間中に翌課税期間のステイタスが判明しているので、**翌課税期間以後の課税期間における課税売上げや課税仕入れなどの状況を予測して、ステイタスの変更を行なう必要があるか否かを判断し、変更す**

る必要があるとその課税期間が開始する日の前日までに何らかのアクションをしなければならないのです。しかも、基準期間における課税売上高や翌課税期間以後の予測値は常に変動するので、この作業は原則として毎期行なわなければならない（図表11）。

この実務的な流れをしっかりと理解できていないことが、第1章の11頁でも触れた「届出書提出失念」というトラブルが多発している最大の理由です。

納税義務の免除の特例

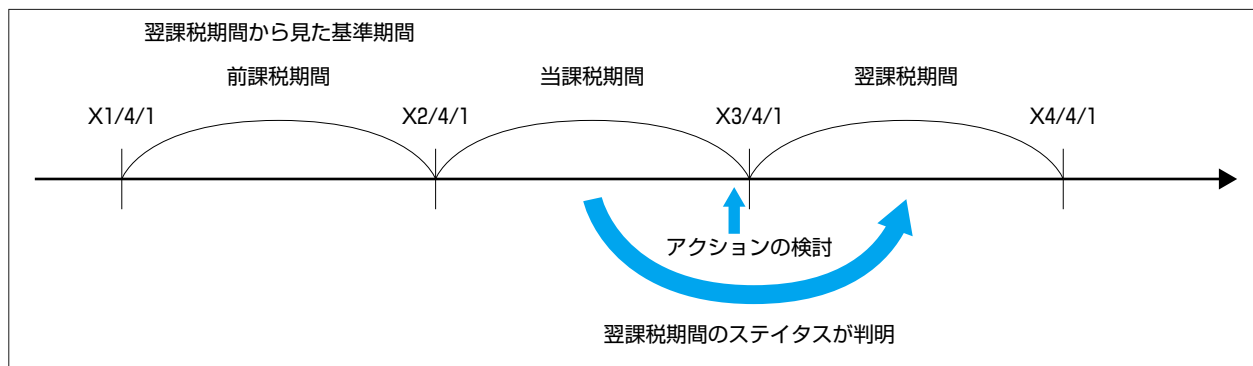
① 新設法人の納税義務の免除の特例

(1) 制度の概要

新たに設立された法人の設立事業年度は、基準期間・特例期間ともに存在せず、第2期は基準期間が存在しません。したがって、新たに設立された法人の設立事業年度は原則として納税義務が免除され、第2期は特定期間による課税売上高により判定することとなります。そして、設立事業年度が7か月以下の場合には特定期間が存在せず、結果的に納税義務が免除されることになります。

しかし、新たに設立された法人であっても、売上規模や資本規模の大きな法人についてまで、小規模事業者の納税義務の免除規定を適用することは実態にそぐわないため、一定の要件を満

図表11 当課税期間中に翌課税期間のステイタス変更を行なうか否かを決定する



たす法人については納税義務を免除しないこととしています。

(2) 新設法人とは

その事業年度の基準期間のない法人（社会福祉法人等を除く）のうち、その事業年度開始の日における資本金の額又は出資の金額が1,000万円以上である法人を「**新設法人**」といいます。この新設法人の基準期間がない事業年度に含まれる各課税期間における納税義務は免除されません。したがって、新設法人の設立事業年度とその翌事業年度においては、この特例により課税事業者となります。そして、設立3期目については第1期が基準期間となりますので、その基準期間の課税売上高等で納税義務の有無を判定することになります。

また、法人設立時には資本金が1,000万円未満であっても、設立事業年度中に増資を行ない、翌事業年度の開始の日において資本金が1,000万円以上となった場合には、この特例により設立2期目は課税事業者となります。

なお、この特例の適用対象となる法人は、速やかに「消費税の新設法人に該当する旨の届出書（第10-(2)号様式）」を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

(3) 調整対象固定資産を取得した場合

資本金の額が1,000万円以上で基準期間がない新設法人が、その基準期間がない事業年度に含まれる各課税期間中に、調整対象固定資産（90㉞参照）の仕入れ等を行なった場合には、その調整対象固定資産の仕入れ等の日の属する課税期間から、その課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間において、納税義務は免除されず、同期間中は簡易課税制度（48㉞参照）を適用することもできません。

ただし、その仕入れ等の日の属する課税期間において簡易課税制度を適用している場合には、この限りではありません。

② 特定新規設立法人の納税義務の免除の特例

(1) 制度の概要

資本金1,000万円未満の法人を設立した場合、この法人は原則として設立後2年間は納税義務が免除されることになります。ただし、資本金1,000万円未満で設立された新規設立法人（社会福祉法人等を除く）で、基準期間がない事業年度開始の日（新設開始日）において特定要件に該当し、かつ、新規設立法人が特定要件に該当する旨の判定の基礎となった他の者及び当該他の者と特殊関係にある法人のうちいずれかの者の基準期間に相当する期間における課税売上高が5億円を超えるもの（**特定新規設立法人**）については、基準期間がない事業年度の納税義務は免除されません。

(2) 特定要件

特定要件に該当するのは、他の者により新規設立法人が支配される場合です（**図表12**）。

図表12 特定要件

- 他の者により新規設立法人の50%超の株式等が直接若しくは間接に保有されること
- 他の者及び当該他の者と特殊関係にある法人等（当該他の者の親族及び特殊関係人等や当該他の者及び親族等が他の法人を直接又は間接に完全支配している場合の当該他の法人等）の持株数等を合計すると新規設立法人の50%超の株式等が直接若しくは間接に保有されること

なお、この支配関係には通常の議決権のほか、種類株式発行会社での**図表13**に掲げる重要な決議に係る議決権が含まれます。

図表13 重要な議決に係る議決権

- 事業の全部若しくは重要な部分の譲渡、解散、継続、合併、分割、株式交換、株式移転又は現物出資に関する決議に係る議決権
- 役員の選任及び解任に関する決議に係る議決権
- 役員の報酬、賞与その他の職務執行の対価に関する事項についての決議に係る議決権
- 剰余金の配当又は利益の配当に関する決議に係る議決権

(3) 特殊関係にある法人の範囲

新規設立法人が特定要件に該当する旨の判定の基礎となった他の者と特殊関係にある法人は、次に掲げる法人のうち、非支配特殊関係法人以外の法人です。

- ④ 当該他の者（個人の場合には親族等を含む）が他の法人を完全に支配している場合における当該他の法人
- ⑤ 当該他の者及びこれと上記④に規定する関係のある法人が他の法人を完全に支配している場合における当該他の法人
- ⑥ 当該他の者及びこれと上記④又は⑤に規定する関係のある法人が他の法人を完全に支配している場合における当該他の法人

なお、非支配特殊関係法人とは、当該他の者と生計を一にしない親族等が他の法人を完全に支配している場合における当該他の法人等をいいます。

(4) 特殊関係法人が解散した場合

新設開始日に特定要件に該当する新規設立法人の設立の日前1年以内又は新設開始日前1年以内に解散した特殊関係法人（解散法人）がある場合には、その解散法人を特殊な関係にある法人とみなして、上記の規定を適用します。これは、この規定の適用を逃れるために判定対象者である特殊関係法人を解散した場合の課税逃れを防ぐためであると考えられます。

(5) 調整対象固定資産を取得した場合

特定新規設立法人が、その基準期間がない事業年度に含まれる各課税期間中に調整対象固定資産（90㉞参照）の仕入れ等を行なった場合には、新設法人の場合と同様に、その調整対象固定資産の仕入れ等の日の属する課税期間から、その課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間において、納税義務は免除されないとともに、同期間中は簡易課税制度（48㉞参照）を適用することもできません。

ただし、その仕入れ等の日の属する課税期間

において簡易課税制度を適用している場合には、この限りではありません。

(6) 情報提供義務

新規設立法人を支配する者は、基準期間に相当する期間における課税売上高が5億円を超えるかどうかの判定に関し必要な事項について、特定要件に該当する新規設立法人から情報の提供を求められた場合には、これに応じなければなりません。

(7) 届出

この特例の適用を受けることとなる法人は、速やかに「消費税の特定新規設立法人に該当する旨の届出書（第10-（3）号様式）」を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

③ 相続・合併・分割があった場合の納税義務の免除の特例

実態として課税事業者の要件を備えているにもかかわらず、単純にその事業者の基準期間の課税売上高のみで納税義務を免除すると、消費税の課税回避につながり、課税の公平性が保てなくなることがあります。

そのため、次の場合において一定の要件を満たすときは、納税義務は免除されず、課税事業者として申告・納税が必要となります。

- (1) 相続により事業を承継した場合
- (2) 吸収合併により事業を承継した場合
- (3) 新設合併により事業を承継した場合
- (4) 新設分割等により事業を承継した場合
- (5) 吸収分割により事業を承継した場合

なお、これらに該当する事業者は、「相続・合併・分割等があったことにより課税事業者となる場合の付表（第4号様式）」を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

高額特定資産を取得した場合の特例

① 高額特定資産を取得した場合

高額特定資産とは、一の取引単位につき、支払

対価の額が税抜1,000万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産（90㉮参照）をいいます。

課税事業者が本則課税により申告する課税期間中において、平成28年4月1日以後に高額特定資産の課税仕入れ等を行なった場合には、その高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の翌課税期間から、その高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、納税義務は免除されません（図表14）。

なお、高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間については、令和6年4月1日以後に国内において取得した金又は白金の地金等の合計額が200万円以上である課税期間が含まれることになりました。

また、その高額特定資産の仕入れ等の日の属する課税期間の初日から同日以後3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期間は、消費税簡易課税制度選択届出書（48㉮参照）を提出することもできません。

② 自己建設した場合

他の者との契約に基づき、又はその事業者の棚卸資産若しくは調整対象固定資産として自らが建設、製作又は製造をした高額特定資産（自己建設高額特定資産）については、本則課税により申告を行なう課税期間の自己建設高額特定資産の建設

等に要した費用の額が税抜1,000万円以上となった場合には、その1,000万円以上となった日の属する課税期間の翌課税期間から、その自己建設高額特定資産の建設等が完了した日の属する課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、納税義務が免除されないとともに、簡易課税制度の適用也没有せん。

③ 棚卸資産に係る税額調整の適用を受けた場合

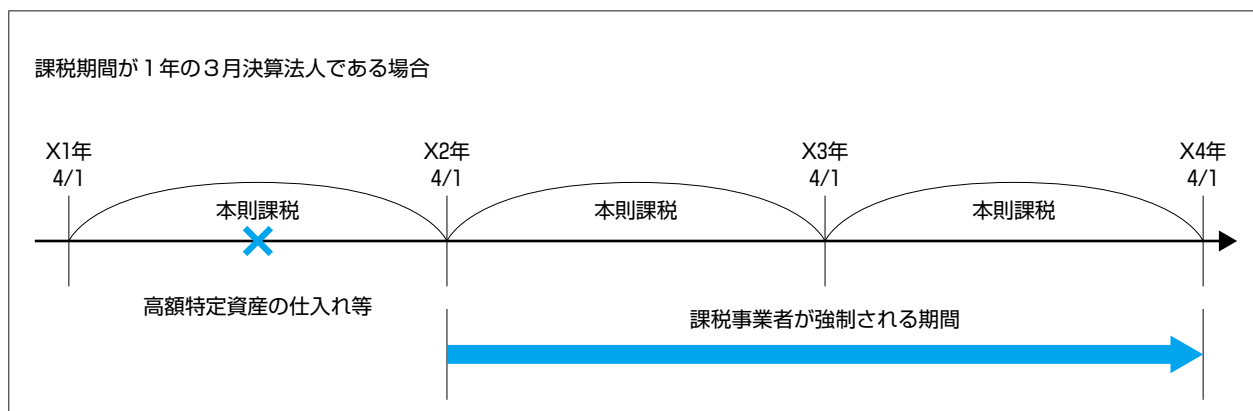
高額特定資産である棚卸資産について、令和2年4月1日以後に免税事業者が課税事業者になった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整（94㉮参照）の適用を受けたときは、その適用を受けた課税期間の翌課税期間から、その適用を受けた課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、納税義務は免除されません。

また、3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期間は、消費税簡易課税制度選択届出書を提出することもできません。

④ 届出書の提出

上記①～③のいずれかに該当することとなった場合には、「高額特定資産の取得等に係る課税事業者である旨の届出書（第5-(2)号様式）」を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。

図表14 高額特定資産を取得した場合の特例



2

仕入控除税額の計算方法の確認

……本則課税か簡易課税か

控除する仕入税額の計算方法は3種類

売上げに係る消費税額から控除する仕入に係る消費税額（控除対象仕入税額）の計算方法は「**本則課税**」、「**簡易課税**」、「**2割特例**」の3種類があります（**図表15**）。

図表15 控除対象仕入税額の計算方法

原則：本則課税 （一般課税）	全額控除	課税仕入に係る消費税額及び保税地域からの課税貨物の引取りに係る消費税額（課税仕入れ等の税額）の全額を控除します。
	個別対応方式	課税売上対応分の課税仕入れ等の税額の全額と共通対応分の課税仕入れ等の税額に課税売上割合を乗じた金額を控除します。
	一括比例配分方式	課税仕入れ等の税額に課税売上割合を乗じた金額を控除します。
特例：簡易課税		売上げの消費税額にみなし仕入率を乗じた金額を控除します。
経過措置：2割特例		売上げの消費税額の80%を控除税額とします。

「簡易課税」や「2割特例」を選択した場合は、納税額が実際に支払った消費税額と比べて有利になることもあれば不利になることもあります。どの計算方法を選択するかによって、納税額が変わるので慎重に判断することが大切です。

各計算方法の概要

本則課税は、事業規模に関係なく、全ての事業者が採用できる計算方法です。その課税期間中に

実際に支払った仕入税額を合計して計算します。仕入に係るインボイスの適格性を確認し、ひとつの取引の課税区分を判定する作業が必要で、計算に関する規定も多く、3つの中では最も難易度が高い方法です。ただし、多額の設備投資を行ったために還付を受けたい場合には、本則課税での計算が必要になります。

簡易課税は、事前に届出書を提出し、基準期間における課税売上高が5,000万円以下の中小企業を対象です。消費税が課税される売上げを事業種類ごとに区分し、事業種類ごとに定められた割合（みなし仕入率）を売上げに係る消費税額に乘じて控除する仕入税額を計算します。実際に支払った消費税額とは関係なく、課税売上げのみで控除する税額を計算するので、仕入取引の課税区分を判定する必要がなく、仕入先のインボイスの適格性を気にする必要もありません。したがって、事務負担は本則課税に比べると軽減されているといえます。

加えて、事業者によっては、実際に支払った消費税額を超える控除税額が算出され、本則課税よりも有利になることがあります。

2割特例は、インボイス発行事業者の登録を機に申告・納税が必要になった事業者を対象とした3年間の経過措置で、簡易課税と同様に課税売上げのみで控除税額を計算する方法です。仕入取引の課税区分や仕入先のインボイスの適格性の判断は必要ありません。簡易課税のように売上げを事業種類ごとに区分する必要もありませんので、最も簡単な方法だといえます。

また、簡易課税と同様に、事業者によっては、実際に支払った消費税額を超える控除税額が算出され、本則課税よりも有利になることがあります（98頁参照）。

納税額の有利性を試算する

納税額を最小にするためには、その課税期間が開始するまでに、上記の3つの計算方法のうちどの方法が最も有利かを試算しておくことが大切です。

① 過去の課税売上げに関する資料

まず、過去の課税売上高がいくらであったかを確認しましょう。具体的には、2年前である基準期間における課税売上高（32㉞参照）の規模によって、選択できる計算方法が決まっています（図表16）。

図表16 基準期間における課税売上高と選択できる計算方法

		基準期間における課税売上高		
		5,000万円超	1,000万円超 5,000万円以下	1,000万円以下
仕入税額の計算方法	本則課税	○	○	○
	簡易課税	×	○（例外あり）	○（例外あり）
	2割特例	×	×	○（例外あり）

（○：選択可、×：選択不可）

② その課税期間の売上げに関する資料

次に、その課税期間の売上げについて予測を立てます。本則課税の試算に必要な課税売上高、輸出免税売上高、非課税売上高の金額を予測します。簡易課税を選択する可能性がある場合には、課税売上高について事業区分（50㉞参照）を行なって予測します。

③ その課税期間の仕入れに関する資料

その課税期間の仕入れ、つまり、実際に支払う消費税額の予測を立てることで、本則課税による納税額の試算が行なえます。仕入れに関する資料

は、消費税が課税される取引（課税仕入れ等）の予測資料が必要です。課税仕入れとなる設備投資計画も忘れずに含めておきましょう。

①から③までの資料が揃ったら、選択の可能性がある仕入税額の計算方法に従って、控除する仕入消費税額の試算を行ないます。なお、それぞれの計算方法については、第4章「日常取引の実務」で説明します。

事務負担の大きさを考慮する

納税額の有利性については上記の試算によって判断ができると思いますが、一方で選択する計算方法の事務負担の大きさについても考慮しておかなければなりません。

試算の結果、本則課税が最も有利となった場合には、売上げと仕入れの両方について取引の課税区分を一つひとつ行なうことと、課税仕入れに係るインボイスや電子インボイス等の保存が必要となります。また、簡易課税が有利となった場合には、インボイス等の保存は不要ですが、課税売上げについて事業区分を一つひとつ行なうことが必要です。また、これらの集計作業は手作業で行なうのか、それとも会計ソフトを導入するのか等も検討しましょう。

納税額の差がわずかである場合は、課税期間を通じて事務処理に必要な時間や費用等を見積もって、最適な計算方法を選択するという考え方もあります。

計算方法の決定と手続き

選択する計算方法が決まったら、必要な手続きを確認しましょう。選択する計算方法によっては、事前の手続きが必要なものがあります。特に、簡易課税の適用や不適用については課税期間開始前の届出が原則ですが、経過措置もあります。詳しくは48㉞以下を確認してください。

3

消費税届出書の基礎知識

……大きく分けて2種類ある

消費税の届出書には大きく分けて2種類の届出書があります。第1章でも触れましたが、提出の有無によって納税額に大きく影響する届出書がありますので、提出時期は常に意識しておかなければなりません。しかも、基準期間における課税売上高や翌課税期間以降の見込みを基に届出書提出による有利・不利の判断を行なわなければならないため、当課税期間の末日までに当課税期間の実績値や翌課税期間の予測値などを把握しておく必要があります（図表17）。

届出による効力発生時期が定められているもの

消費税額の計算方法や計算期間を決定する届出書で、**提出することで効力が発生したり消滅したりするもの**が該当します。例えば、「消費税課税事業者選択届出書（第1号様式）」、「消費税課税期間特例選択・変更届出書（第13号様式）」、「消費税簡易課税制度選択届出書（第9号様式）」などです。ここに区分される届出書は届出による効力の発生時期が定められています。提出の有無により納税額の有利・不利が決定されることが多く、**判断を間違えるとトラブルになりやすい届出書**で

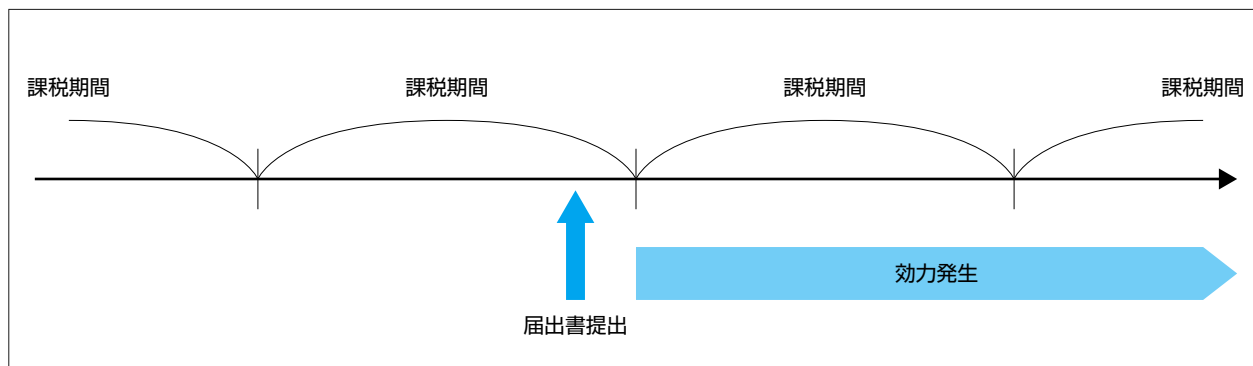
す。過去の課税売上高を把握するとともに将来の課税売上高等を予測し、効力の強制適用期間やその他の要因も考慮したうえで、届出書の提出が有利か不利かを判断しなければなりません。

一定の事由について届出を行なうとされているもの

納税者に**一定の事由が生じた場合に、その旨を税務署に通知する届出書**です。そのため、提出期限は厳格に定められておらず、速やかに提出することとされています。例えば、「消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書（第5号様式）」、「個人事業者の死亡届出書（第7号様式）」、「法人の消費税異動届出書（第11号様式）」などです。

上記のうち、届出による効力発生時期が定められている届出書については、原則としてこれらの適用を受けようとする課税期間の初日の前日、つまり、**その課税期間が開始する前に提出しなければなりません**。ただし、新規開業した事業者の場合は、その開業した課税期間の末日までに提出すれば、開業した日の属する課税期間から適用を受けることができます。

図表17 消費税届出書の提出時期



4

消費税課税事業者選択届出書・ 不適用届出書

……免税事業者が課税事業者になる届出

消費税課税事業者選択届出書

① 免税事業者は仕入税額控除が不適用

30㉔でも説明したように、事業者のうち、その課税期間の基準期間における課税売上高が1,000万円以下であり、かつ、特定期間における課税売上高が1,000万円以下である者については、その課税期間中に国内において行なった課税資産の譲渡等につき、消費税を納める義務が免除されます。

免税事業者は消費税を納める義務が免除されており、申告書を提出することはできませんので、いくら多額の課税仕入れ等が発生したとしても、仕入税額控除の適用を受けることはできません。そのため、翌課税期間に多額の課税仕入れ等が発生することが確実で、仕入れに係る消費税額の還付を受けようとするためには、当課税期間中に、免税事業者が納税義務の免除の規定の適用を受けない旨を記載した「消費税課税事業者選択届出書（第1号様式）」を提出し、翌課税期間において消費税の申告義務がある課税事業者になっておく必要があります。

② 提出期限と効果

消費税課税事業者選択届出書を提出した場合には、その提出日の属する課税期間の翌課税期間から課税事業者となります。したがって、原則として課税事業者になろうとする課税期間開始の日の前日までに提出しておく必要があります。

12㉔でも簡単に触れましたが、国税に係る申告書等の提出などでその期限が定められているものについて、その期限が土曜日、日曜日、国民の祝日など休日にあたるときは、その翌平日をその期限とみなすことになっています。一方、消費税課

税事業者選択届出書や消費税課税事業者選択不適用届出書は、提出期限ではなく効力発生の時期が定められているため、例えば課税期間の末日が休日にあたる場合であっても、提出期限が翌平日に延長されることはありません。つまり、**課税期間の末日が休日である場合には、その前の平日までに提出する必要があります。**

③ 新規開業等の場合

新規開業の場合などは、開業の日の属する課税期間において多額の設備投資を行なっていることがあります。これらの仕入税額の還付を受けるためには課税事業者であることが必要ですが、その課税期間の開始日の前日までに届出書を提出するのが難しい以下のような場合には、それぞれの課税期間中に提出すれば、その課税期間から課税事業者となることができます。

- (1) 事業者が国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日の属する課税期間
- (2) 個人事業者が相続により課税事業者を選択していた被相続人の事業を承継した場合における相続があった日の属する課税期間
- (3) 法人が合併により課税事業者を選択していた被合併法人の事業を承継した場合における合併があった日の属する課税期間
- (4) 法人が吸収分割により課税事業者を選択していた分割法人の事業を承継した場合における吸収分割があった日の属する課税期間

④ 設立2期目から課税事業者を選択する場合

消費税課税事業者選択届出書の効力は、事業者が届出書を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、課税事業者を選択できるものですから、届出書を提出した日の属す

る課税期間が上記③の事業を開始した日の属する課税期間等に該当する場合でも、その課税期間の翌課税期間から課税事業者を選択することができます。この場合、事業者は届出書に適用開始課税期間の初日の年月日を記載する必要があります。

消費税課税事業者選択不適用届出書

① 提出期限と効果

消費税課税事業者選択届出書を提出した事業者は、課税事業者を選択することをやめようとするとき又は事業を廃止したときは、「消費税課税事業者選択不適用届出書（第2号様式）」を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。この届出書の提出があったときには、提出日の属する課税期間の翌課税期間からは消費税課税事業者選択届出書の効力はなくなります。もちろん、消費税課税事業者選択不適用届出書を提出すれば無条件に免税事業者になるのではなく、基準期間における課税売上高が1,000万円以下である等の要件を満たしている必要があります。

なお、事業を廃止した場合には、「事業廃止届出書（第6号様式）」を提出すれば消費税課税事業者選択不適用届出書の提出があったものとして取り扱われます。

② 提出の制限

消費税課税事業者選択届出書を提出した事業者は、事業を廃止した場合を除き、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後でなければ、消費税課税事業者選択不適用届出書を提出することができません。したがって、少なくとも2年間は課税事業者であることが強制されることになります。

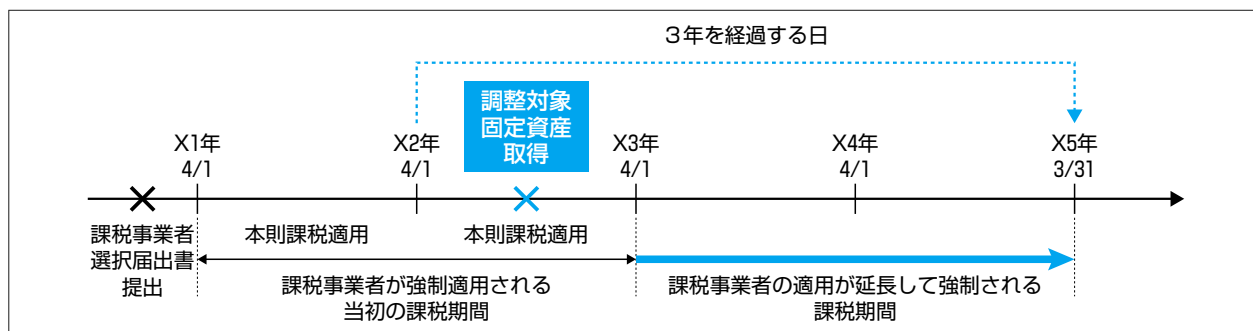
例えば、法人を設立する場合、設立事業年度は1年未満がほとんどですが、設立の日の属する課税期間から課税事業者を選択した法人が消費税課税事業者選択不適用届出書を提出できるのは、次項で述べる課税期間の特例の適用を受けていなければ3期目の初日以後になります。このため、3期目までは課税事業者であることが強制され、その期間は2年と数か月になります。

これに対し、年の中途で開業した個人事業者が開業1年目から課税事業者を選択した場合、課税期間の特例を受けていなければ、開業年の1月1日が新たに課税事業者となった課税期間の初日となるので、課税事業者であることが強制される期間は開業年の翌年末までの2年間になります。

③ 調整対象固定資産を取得した場合

消費税課税事業者選択届出書を提出した事業者が、その効力が発生した課税期間の初日から2年を経過する日までの間に開始した各課税期間中に調整対象固定資産（90参照）の仕入れ等をし、仕入税額計算を本則課税で行なった場合は、その固定資産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までは、課税事業者であることが強制されます（図表18）。

図表18 課税事業者の強制適用期間中に調整対象固定資産を取得した場合



5

消費税課税期間特例選択(変更) 届出書・不適用届出書

……還付のために課税期間を短縮する

課税期間

消費税の課税期間は、原則として、所得税又は法人税の課税所得の計算期間と同じ期間になっています。これは、所得税又は法人税とは別に消費税で独自の計算期間を定めると、消費税申告のためだけに必要な事務作業量が増加してしまうからです。

① 個人事業者の場合

個人事業者の課税期間は暦年（1月1日から12月31日までの期間）です。

個人が新たに事業を開始した場合や事業を廃止した場合の課税期間は、原則としてそれぞれの日の属する年の1月1日から12月31日までの期間になります。

② 法人の場合

法人の課税期間は事業年度です。

新たに設立された法人の最初の課税期間の開始の日は、法人の設立の日となりますが、この場合の設立の日とは、設立の登記により成立する法人にあっては設立の登記をした日を、行政官庁の認可又は許可によって成立する法人にあってはその認可又は許可の日をいいます。

③ 法人の解散等があった場合

法人の解散等があった場合や、清算中の法人の課税期間については、図表19に示すようになります。

なお、解散は株式会社の場合と持分会社及び協同組合等の場合とで事業年度の区切り方が異なるため、注意が必要です。

図表19 法人の解散等があった場合の課税期間

区分		課税期間
解散した場合 (合併以外)		事業年度開始の日から解散の日まで
		解散の日の翌日から事業年度終了の日まで
合併による解散		事業年度開始の日から合併の日の前日まで
清算中の法人	残余財産が確定した場合	事業年度開始の日から残余財産の確定の日まで
	継続した場合	事業年度開始の日から継続の日の前日まで
		継続の日から事業年度終了の日まで
	上記以外	事業年度

消費税課税期間特例選択(変更)届出書 (課税期間の短縮)

例えば、輸出事業者は国内で商品を調達して輸出を行ないませんが、売上げは輸出免税の適用を受ける一方で、仕入れに係る消費税の支払いが先行するため、早く申告できるよう課税期間は短いほうが有利です。また、消費税課税事業者選択届出書や消費税簡易課税制度選択届出書などの提出を失念したような場合に、課税期間を短縮することで迅速に対応することができます。

課税期間を短縮するためには、納税地の所轄税務署長に「消費税課税期間特例選択(変更)届出書(第13号様式)」を提出する必要があります。この届出書を提出した場合、個人事業者又は法人の区分に応じて、それぞれに定める期間の翌期間の初日以後に課税期間の短縮の効力が生じます。ただし、提出日の属する期間が次に掲げる期間である場合には、その期間から短縮の効力が生じます。

- 事業者が事業を開始した日の属する期間
- 個人事業者が相続により課税期間の特例の適用を受けていた被相続人の事業を承継した場合における相続があった日の属する期間
- 法人が吸収合併により課税期間の特例の適用を受けていた被合併法人の事業を承継した場合における合併があった日の属する期間
- 法人が吸収分割により課税期間の特例の適用を受けていた分割法人の事業を承継した場合における吸収分割があった日の属する期間

① 個人事業者の場合

課税期間の区分	特例による課税期間
3か月ごと	1月1日から3月31日まで
	4月1日から6月30日まで
	7月1日から9月30日まで
	10月1日から12月31日まで
1か月ごと	1月1日以後1か月ごとに区分した各期間

なお、課税期間の特例の適用を受ける場合には、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める期間を一の課税期間とみなします。

特例適用区分	みなし課税期間
課税期間の特例の適用を受けていない個人事業者が特例の適用を受ける場合	提出日の属する年の1月1日から届出の効力の生じた日の前日までの期間
3か月ごとの課税期間の特例の適用を受けている個人事業者が1か月ごとの課税期間の特例の適用を受ける場合	提出日の属する3か月ごとの期間開始の日から届出の効力の生じた日の前日までの期間

② 法人の場合

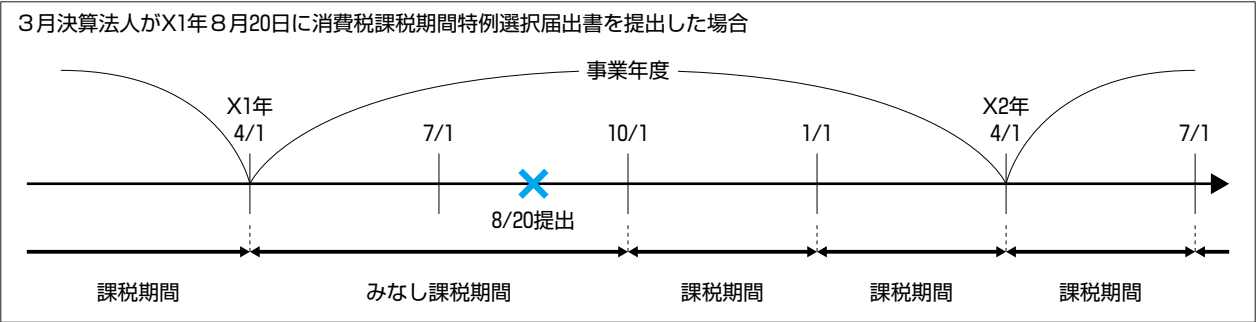
課税期間の区分	特例による課税期間
事業年度が3か月を超える法人の3か月ごとの期間	その事業年度をその開始の日以後3か月ごとに区分した各期間（最後に3か月未満の期間を生じたときは、その3か月未満の期間）
事業年度が1か月を超える法人の1か月ごとの期間	その事業年度をその開始の日以後1か月ごとに区分した各期間（最後に1か月未満の期間を生じたときは、その1か月未満の期間）

なお、課税期間の特例の適用を受ける場合には、次に掲げる場合の区分に応じ、それぞれに定める期間を一の課税期間とみなします（図表20）。

特例適用区分	みなし課税期間
課税期間の特例の適用を受けていない法人が特例の適用を受ける場合	提出日の属する事業年度開始の日から届出の効力の生じた日の前日までの期間
3か月ごとの課税期間の特例の適用を受けている法人が1か月ごとの課税期間の特例の適用を受ける場合	提出日の属する3か月ごとの期間開始の日から届出の効力の生じた日の前日までの期間

月の途中で設立登記をした法人が、設立第1期から課税期間を3か月に短縮する場合には、設立の日から3か月ごとに区分した期間が課税期間となり、最後に3か月未満の期間が生じたときは、その3か月未満の期間も一の課税期間となります。例えば12月決算法人を7月15日に設立し、第1期から課税期間を3か月に短縮する場合には、設立事業年度の各課税期間は、7月15日から10月14日まで及び10月15日から12月31日までとなり、月の

図表20 課税期間短縮の具体例（3か月ごとの課税期間）



途中で売上げ・仕入れを集計しなければならないため、申告作業が非常に煩雑になります。

③ 短縮した課税期間の変更

課税期間の特例を選択している事業者は、その短縮の期間を1か月ごとから3か月ごとに、又は3か月ごとから1か月ごとに変更することができます。この変更の手続き及び効果は上記の課税期間の特例選択の場合と同様です。届出は、課税期間の特例選択の際に提出した「消費税課税期間特例選択（変更）届出書（第13号様式）」を使用して行ないます。ただし、この変更の届出は、1か月ごと又は3か月ごとに短縮された課税期間を2年間継続適用した後でなければ提出することができません。

④ 消費税課税期間特例選択不適用届出書

課税期間の特例選択をやめようとする場合又は事業を廃止した場合には、「消費税課税期間特例選択不適用届出書（第14号様式）」を納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。ただし、事業を廃止した場合は、「事業廃止届出書（第6号様式）」を提出すれば、消費税課税期間特例選択不適用届出書の提出があったものとして取り扱われます（図表21）。

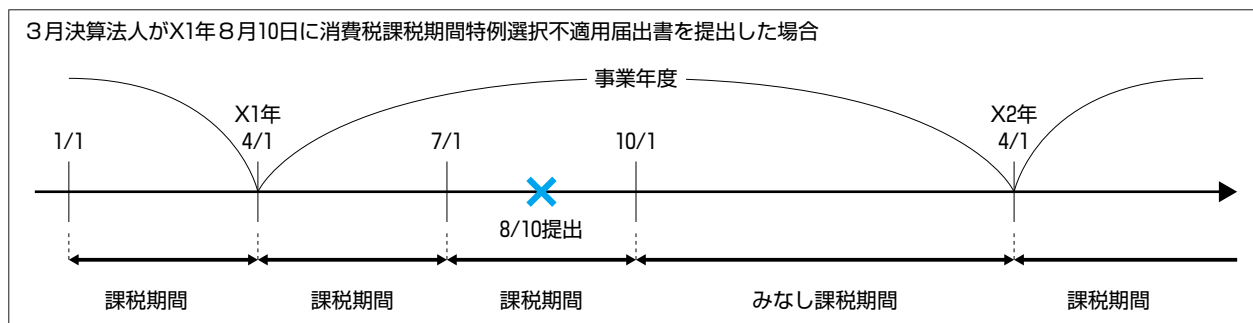
なお、消費税課税期間特例選択不適用届出書は、事業を廃止した場合を除き、消費税課税期間特例選択届出書の効力が生じた日の属する課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初

日以後でなければ提出することはできません。

消費税課税期間特例選択不適用届出書の提出があった場合には、提出のあった日の属する課税期間の末日の翌日以後は、消費税課税期間特例選択届出書はその効力を失い、原則どおりの課税期間（個人事業者は暦年、法人は事業年度）に戻ります。消費税課税期間特例選択不適用届出書の提出があった場合には、次に掲げる区分に応じ、それぞれに定める期間を一の課税期間とみなします。

不適用届出書の提出による区分	みなし課税期間
3か月ごとの課税期間の特例の適用を受けている個人事業者が、その年の1月1日から9月30日までの間に提出した場合	特例の適用終了の月の翌月初日から提出があった日の属する年の12月31日までの期間
1か月ごとの課税期間の特例の適用を受けている個人事業者が、その年の1月1日から11月30日までの間に提出した場合	
3か月ごとの課税期間の特例の適用を受けている法人が、その事業年度開始の日からその事業年度の3か月ごとに区分された期間のうち最後の期間の直前の期間の末日までの間に提出した場合	特例の適用終了の日の翌日から提出があった日の属する事業年度終了の日までの期間
1か月ごとの課税期間の特例の適用を受けている法人が、その事業年度開始の日からその事業年度の1か月ごとに区分された期間のうち最後の期間の直前の期間の末日までの間に提出した場合	

図表21 課税期間短縮の取りやめの具体例（3か月ごとの課税期間の取りやめ）



6

消費税簡易課税制度選択届出書・不適用届出書

……売上げの事業区分から納税額を算出

簡易課税制度とは

本則課税による仕入税額の計算は複雑で、中小事業者にとっては大きな事務負担となるため、消費税法は小規模事業者に対して、実際の課税仕入れ等の税額に基づく計算を行わず、課税売上高に係る消費税額にみなし仕入率を乗じて仕入税額を計算する**簡易課税制度**を認めています。

簡易課税制度は、原則として、事前に「消費税簡易課税制度選択届出書（第9号様式）」を提出し、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おいて適用することができます。

この簡易課税制度のメリットは、実際の課税仕入れ等の税額は全く考慮しないので、本則課税のように複雑な計算を必要としない点です。また、簡易課税制度では帳簿及びインボイスの保存は要件とされていないので、本則課税に比べ事務負担がかなり軽減される点も有利です。

一方、簡易課税制度のデメリットですが、実際の課税仕入れ等の税額は計算上、一切関係がないため、多額の設備投資等を行なった課税期間であっても還付を受けることができない点です。

なお、消費税簡易課税制度選択届出書を提出している事業者は、「消費税簡易課税制度選択不適用届出書（第25号様式）」の提出があった場合を除き、基準期間における課税売上高が5,000万円以下の課税期間においては、たとえ本則課税のほうが有利であっても、必ず簡易課税制度により計算しなければなりません。そのため、設備投資の予定がある場合には、事前に簡易課税制度の取りやめの手続きをとっておく必要があります。取りやめの手続きを失念していたために還付を受ける

ことができなかったという内容のトラブルは非常に多いため、十分に注意してください。

消費税簡易課税制度選択届出書

簡易課税制度の適用を受けようとする事業者は、納税地を所轄する税務署長に「消費税簡易課税制度選択届出書（第9号様式）」を提出しなければなりません。届出の効力は、原則として届出書の提出があった課税期間の翌課税期間から発生します。

なお、簡易課税制度の適用は事業者単位で行なうこととされており、例えば、事業所ごと、支店ごと、又は個人事業者の所得区分（不動産所得や事業所得など）ごとに適用することはできません。

① 消費税簡易課税制度選択届出書の効力が発生する時期

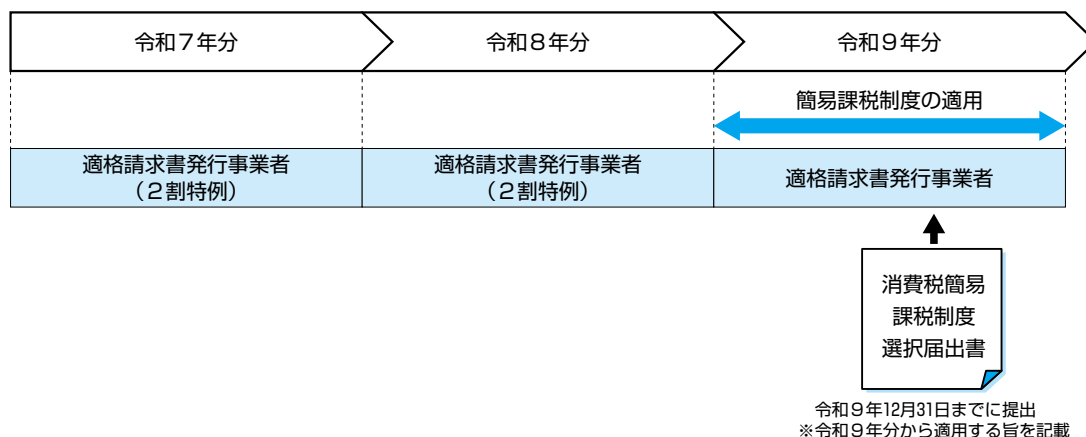
消費税簡易課税制度選択届出書の効力は、提出した課税期間の翌課税期間から生じます。ただし、届出書を提出した課税期間が、事業者が国内において課税売上げの生じる事業を開始した日の属する課税期間などである場合には、提出した課税期間から適用を受けることができます。

また、免税事業者が令和5年10月1日から令和11年9月30日までの日の属する課税期間にインボイス発行事業者として登録をする場合に、**登録日の属する課税期間中に消費税簡易課税制度選択届出書を提出したときは、その課税期間の初日の前日に提出したものとみなされ、登録日から簡易課税制度を適用することができます。**この場合、届出書にこの取扱いの適用を受ける旨を記載しなければなりません。

さらに、2割特例（98㉞参照）の適用を受けた

図表22 2割特例適用者の「消費税簡易課税制度選択届出書」の提出に係る特例

(例) 個人事業者が2割特例の適用を受けた課税期間の翌課税期間において簡易課税制度の適用を受けるとき



(出所：国税庁「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ&A」問117)

事業者について、2割特例を適用した課税期間の翌課税期間が2割特例の適用ができない課税期間（例えば基準期間の課税売上高が1,000万円を超える課税期間）であり、その課税期間において簡易課税制度の適用を受けようとする場合には、適用を受けようとする課税期間の末日までに消費税簡易課税制度選択届出書を提出すれば、簡易課税制度を適用できる特例があります（図表22）。

② 消費税簡易課税制度選択届出書の効力の存続性

消費税簡易課税制度選択届出書を提出した場合には、「消費税簡易課税制度選択不適用届出書（第25号様式）」を提出しない限り、その効力は存続します。

したがって、消費税簡易課税制度選択届出書を提出した事業者のその課税期間の基準期間における課税売上高が5,000万円を超えたことにより、その課税期間について簡易課税制度を適用できない場合や、基準期間における課税売上高が1,000万円以下となり免税事業者となった場合でも、その後の課税期間において課税事業者になり、基準期間の課税売上高が5,000万円以下となったときには、その課税期間は再び簡易課税制度が適用されることになります。

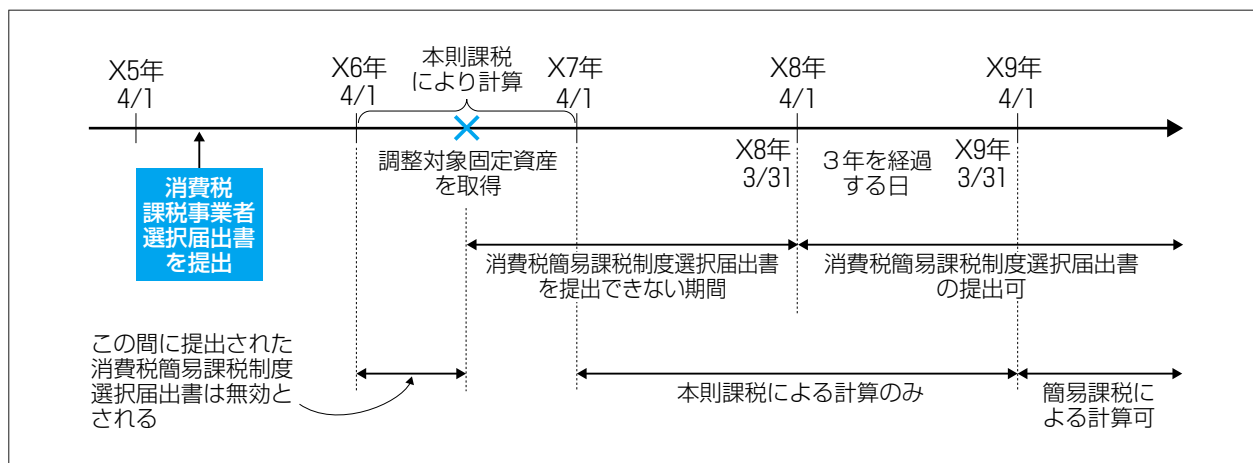
③ 消費税簡易課税制度選択届出書の提出制限

図表23に掲げたような場合には、調整対象固定資産又は高額特定資産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までは、課税事業者であることが強制されるとともに、その3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期間は、消費税簡易課税制度選択届出書を提出することができません。ただし、災害等があった場合の特例の適用があるときは除きます。

図表23 消費税簡易課税制度選択届出書の提出が制限される場合

- 消費税課税事業者選択届出書を提出した事業者が、その効力が発生した課税期間の初日から2年を経過する日までの間に開始した各課税期間中に調整対象固定資産の仕入れ等をし、仕入税額の計算を本則課税により行なった場合
- 資本金1,000万円以上の新設法人が、基準期間がない課税期間中に調整対象固定資産の仕入れ等をし、仕入税額の計算を本則課税により行なった場合
- 特定新規設立法人が、基準期間がない課税期間中に調整対象固定資産の仕入れ等をし、控除対象仕入税額の計算を本則課税により行なった場合
- 高額特定資産の仕入れ等をし、控除対象仕入税額の計算を本則課税により行なった場合
- 高額特定資産について免税事業者が課税事業者となった場合等の棚卸資産に係る調整の適用を受けた場合

図表24 消費税簡易課税制度選択届出書を提出できない場合・無効となる場合



④ 消費税簡易課税制度選択届出書が無効となる場合

上記③に掲げる事業者が、課税事業者であることが強制される期間中に消費税簡易課税制度選択届出書を提出し、その後同一の課税期間中に調整対象固定資産又は高額特定資産の仕入れ等をした場合には、消費税簡易課税制度選択届出書の提出はなかったものとみなされます（図表24）。

消費税簡易課税制度選択不適用届出書

簡易課税制度の選択をやめようとする場合には、「消費税簡易課税制度選択不適用届出書（第25号様式）」を納税地の税務署長に提出しなければなりません。

消費税簡易課税制度選択不適用届出書の提出があった場合には、その提出があった日の属する課税期間の末日の翌日以後、つまり、提出した課税期間の翌課税期間から消費税簡易課税制度選択届出書の効力が失われます。

ただし、消費税簡易課税制度選択届出書を提出した事業者は、事業を廃止した場合を除き、新たに簡易課税制度を採用し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後でなければ、消費税簡易課税制度選択不適用届出書を提出することができません。

なお、この2年間の途中で、基準期間の課税売上高が5,000万円を超えたため本則課税により計算を行なったことや、基準期間の課税売上高が1,000万円以下となって免税事業者になったことで申告を行なわなかったことがあっても、2年を経過した場合には取りやめの手続きをすることが可能です。

事業区分

事業者が行なう事業が第一種事業から第六種事業のいずれに該当するかの判定は、原則としてその事業者が行なう課税売上げごとに判定します。事業者において反復して行なわれる取引ですから、この事業区分の判定は慎重に行なわないといけません。申告期限までの限られた時間内に、全ての課税売上げについて事業区分の判定を見直すことは非常に困難です。誤った判断を行なわないように、最初の判定を行なうときにはよく調べ、慎重に行なってください。

なお、資産の譲渡に伴って通常サービスの提供が併せて行なわれる取引の場合で、譲渡を行なう事業者がサービスの提供の対価を受領していないと認められるときには、その取引の全体が資産の譲渡に係る事業に該当するものとして事業区分の判定を行なうことができます。

① 第一種事業（卸売業）…みなし仕入率90%

第一種事業の卸売業とは、他の者から購入した商品をその性質・形状を変更しないで他の事業者に対して販売する事業をいいます（図表25）。

図表25 第一種事業に該当する事業

- 他の者から仕入れた商品を他の小売業者又は卸売業者に販売する事業
例えば、酒類の卸売業者が酒類の小売店に対して行なう酒類の販売など
- 購入者が業務用に使用する商品を販売する事業
例えば、プロパンガスの販売店が食堂や工場に対して行なうプロパンガスの販売、ガソリンスタンドが運送会社に対して行なうトラック用燃料の販売など
- 主として業務用に使用される物品（例えば、病院、美容院、レストランなどの設備、業務用の機械や産業用機械、建設用の資材など、本来の用途が業務用である物品）を他の事業者販売する事業
例えば、材木店が行なう建設業者に対する材木の販売や農機具店が行なう農家に対するトラクターの販売など

「性質・形状を変更しないで販売する」とは、他の者から購入した商品をそのまま販売することをいい、商品に対して図表26のような行為を行なっても「性質・形状を変更しないで販売する」場合に該当します。

図表26 性質・形状の変更に該当しない行為

- 他の者から購入した商品に、商標、ネーム等を貼り付け又は表示する行為
- 運送するために分解されている部品等を単に組み立てて販売する行為（例えば、組み立て式の家具を組み立てて販売する場合のように仕入商品を組み立てる行為）
- 2以上の仕入商品を箱詰めする等の方法により組み合わせ販売する場合の組合せ行為
- 液状などの商品を小売販売店用の容器に入れる行為
- ガラスその他の商品をほかの販売業者に販売するために裁断する行為
- まぐろを小売店へ販売するために皮をはいたり、四つ割にする行為

なお、卸売業に区分されるためには、事業者が販売したことが請求書、領収書等の帳簿書類で明らかにされている必要があります。

② 第二種事業（小売業及び農林漁業のうち飲食料品の譲渡）…みなし仕入率80%

小売業とは、他の者から購入した商品をその性質・形状を変更しないで販売する事業で第一種事業以外のものをいいます。したがって、販売先が消費者である場合や、販売先が不明の場合は小売業として扱われます。

また、他の者から購入した食料品を、その性質・形状を変更しないで消費者に販売する店舗において、一般的に行なわれると認められる簡単な加工を行なった後の商品を販売する事業は、小売業に該当するものとして取り扱います。なお、加熱する行為は性質・形状を変更したものとして製造業等（第三種事業）に該当することとなります。

食肉小売店、鮮魚小売店において、通常販売する商品に一般的に行なわれる軽微な加工（例えば、仕入商品を切る、刻む、つぶす、挽く、たれに漬け込む、混ぜ合わせる、こねる、乾かす等）を加えて同一の店舗でその加工品を販売する場合には第一種事業又は第二種事業に該当しますが、仕入商品に加熱行為等を伴う加工を行なって販売する場合は第三種事業に該当します（図表27）。

図表27 食肉小売店・鮮魚小売店の具体例

	商品等の種類	事業区分
食肉店の具体例	挽き肉、味付け肉	第一種事業又は第二種事業
	タタキ、チャーシュー、ローストビーフ	第三種事業
	ハム、ソーセージ（仕入れたハム、ソーセージをスライス、カットする行為）	第一種事業又は第二種事業
	トンカツ、ビーフカツ、チキンカツ、串カツ（生で販売）	第一種事業又は第二種事業
	トンカツ、ビーフカツ、チキンカツ、串カツ（加熱処理後の販売）	第三種事業
	自家製コロッケ（食肉を主体としたもの）	第三種事業
鮮魚店の具体例	丸売り、ひらき、2枚おろし、3枚おろし、むき身、切り身、刺身、すり身、しめる、漬ける、干す、和える	第一種事業又は第二種事業
	焼く、あぶる（カツオ）、ゆでる、蒸す、煮る、揚げる	第三種事業

（出所：国税庁「質疑応答事例」を基に筆者一部加筆）

③ 第三種事業（製造業等）…みなし仕入率70%

第三種事業は、第一種事業及び第二種事業以外の事業のうち図表28に掲げるものをいい、これらは概ね日本標準産業分類（総務省）の大分類に掲げる分類を基礎として判定することとされています。

ただし、日本標準産業分類の大分類の区分では製造業等に該当することとなる事業であっても、他の者から購入した商品をその性質・形状を変えないで販売する事業は、第一種事業又は第二種事業に該当します。

また、農業、林業、漁業のうち、飲食料品の譲渡を行なう事業は、第三種事業から除かれて第二種事業とされます。

なお、加工賃その他これに類する料金を対価とするサービスの提供を行なう事業は第三種事業から除外され、第四種事業となります。

図表28 第三種事業（製造業等）

- 農業、林業
- 漁業
- 鉱業、採石業、砂利採取業
- 建設業
- 製造業（製造した棚卸資産を小売する事業を含む）
- 電気業、ガス業、熱供給業及び水道業

また、例えば、図表29に掲げる事業は第三種事業に分類されます。

図表29 第三種事業に該当する事業の具体例

- 建売住宅を販売する建売業のうち、自ら建築した住宅を販売するもの
- 自己の計算において原材料等を購入し、これをあらかじめ指示した条件に従って下請加工させて完成品として販売する、いわゆる製造問屋としての事業
- 顧客から特注品の製造を受注し、下請先（又は外注先）等に製造させ顧客に引き渡す事業
- 自己が請け負った建設工事（第三種事業に該当するものに限る）の全部を下請に施工させる元請としての事業
- 天然水を採取し瓶詰等して人の飲用に販売する事業
- 新聞、書籍等の発行、出版を行なう事業
- 製造小売業
- 第三種事業に該当する建設業、製造業等に係る事業に伴い生じた加工くず、副産物等の譲渡を行なう事業

④ 第四種事業（その他の事業）…みなし仕入率60%

第四種事業は、第一種事業、第二種事業、第三種事業、第五種事業及び第六種事業のいずれにも該当しない事業で、例えば図表30に掲げる事業が該当します。

図表30 第四種事業（その他の事業）

- 飲食店業
- 第三種事業から除かれる加工賃その他これに類する料金を対価とするサービスの提供を行なう事業（日本標準産業分類の大分類で製造業等に該当するもの）
- 自己が使用していた固定資産等の譲渡
- 第一種事業又は第二種事業から生じた段ボール等の不用品の譲渡（不用品が生じた事業区分とすることも可）

なお、食堂、レストラン、喫茶店、そば店、バー、キャバレー、酒場等のように、飲食のための設備を設けて、主として客の注文に応じその場所で飲食させる事業は、日本標準産業分類の大分類の区分も飲食サービス業とされていますので、第四種事業に該当します。

食堂等が行なう飲食物（店舗において顧客に提供するものと同種の調理済みのものに限り）の出前は食堂等としての事業であり、第四種事業に該当しますが、食堂等が自己の製造した飲食物を持帰り用として販売する事業は、製造小売業として第三種事業に該当します。

また、飲食のための設備を設けずに、自己の製造した飲食物を専ら宅配の方法により販売する事業は、製造小売業として第三種事業に該当することとなります。

⑤ 第五種事業（サービス業等）…みなし仕入率50%

第五種事業は、第一種事業、第二種事業及び第三種事業以外の事業のうち、日本標準産業分類の大分類に掲げられている次の産業をいいます（次ページ 図表31）。

図表31 第五種事業（サービス業等）

- 情報通信業
- 運輸業、郵便業
- 金融業、保険業
- 学術研究、専門・技術サービス業
- 宿泊業、飲食サービス業（飲食店業に該当するものを除く）
- 生活関連サービス業、娯楽業
- 教育、学習支援業
- 医療、福祉
- 複合サービス事業
- サービス業（他に分類されないもの）

日本標準産業分類の大分類の区分ではサービス業等に該当することとなる事業であっても、他の者から購入した商品をその性質・形状を変更しないで販売する事業は、第一種事業又は第二種事業に該当します。

なお、上記のサービス業等に該当することとなる事業に係る加工賃その他これに類する料金を対価とするサービスの提供を行なう事業は、第五種事業に該当することになります。

また、サービス業から除くこととされている「飲食店業に該当するもの」とは、例えば、旅館、ホテル内にある宴会場、レストラン、バー等のように、宿泊者以外の者でも利用でき、その場で料金の精算をすることもできるようになっている施設での飲食物の提供や、宿泊者に対する飲食物の提供で、宿泊サービスとセットの夕食等の提供時に宿泊者の注文に応じて行なう特別料理、飲料等の提供や客室内に冷蔵庫を設置して行なう飲料等の提供のように、料金体系上も宿泊に係る料金と区分されており、料金の精算時に宿泊料と区分して領収されるものが該当します。

⑥ 第六種事業（不動産業）…みなし仕入率40%

第六種事業は、第一種事業、第二種事業、第三種事業及び第五種事業以外の事業で、日本標準産業分類の大分類の「不動産業、物品賃貸業」のうち不動産業に該当するものです。

ただし、他の者から購入した商品を性質・形状を変更せず他に販売する「建物売買業」は第一種事業又は第二種事業に該当し、「土地売買業」の

土地の譲渡は非課税売上げです（図表32）。

図表32 第六種事業（不動産業）

- 不動産代理業・仲介業
- 貸事務所業
- 土地賃貸業
- 貸家業、貸間業
- 駐車場業
- その他の不動産賃貸業
- 不動産管理業

事業区分の方法

複数の事業を営む事業者は図表33に掲げる方法により事業の区分を行なうことができますが、実務上は日々の業務の中で、仕訳を計上するたびに区分し記載しておくことをお勧めします。

図表33 事業区分の方法

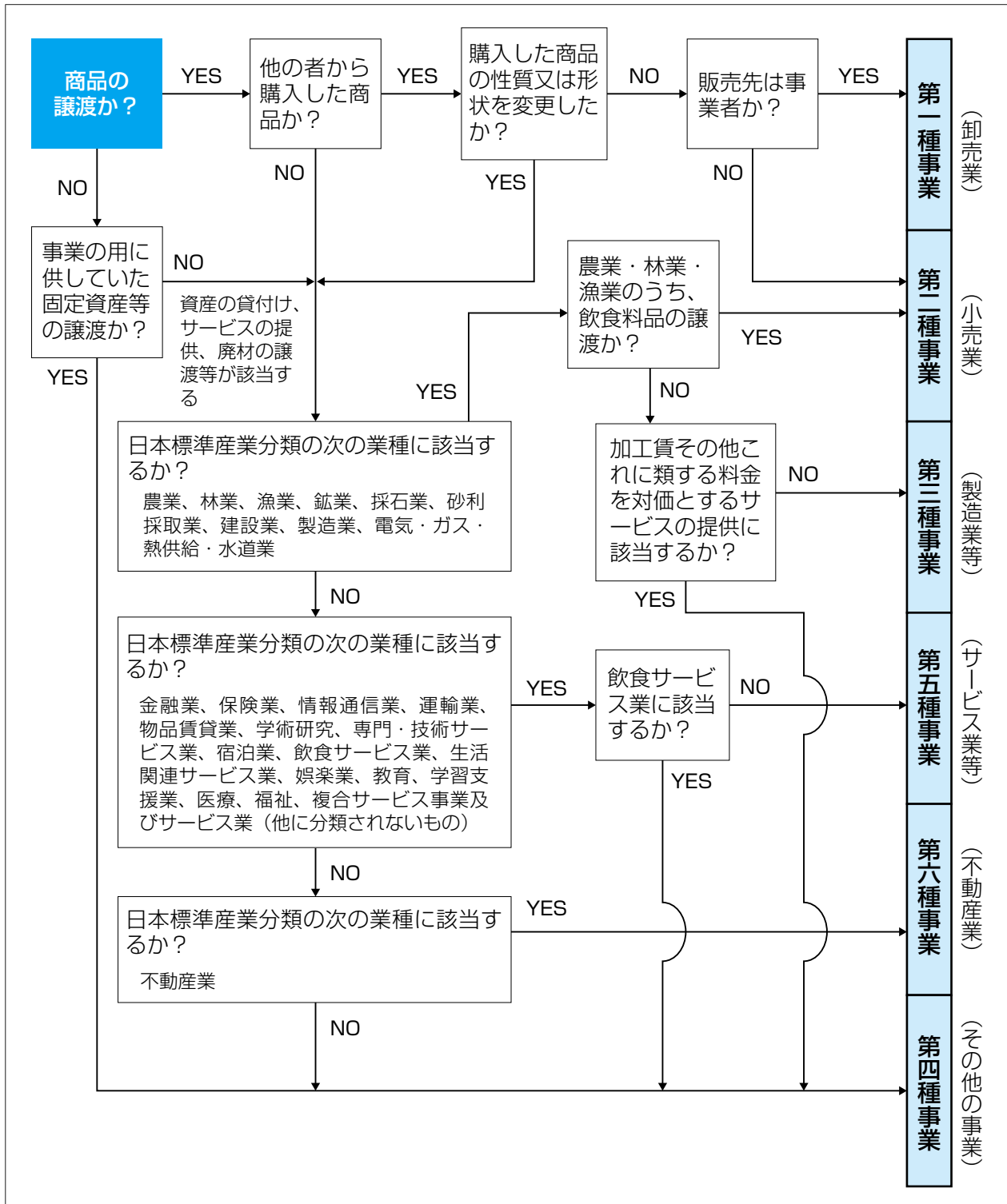
- 帳簿に事業の種類を記帳する方法
- 納品書、請求書、売上伝票又はレジペーパー等に事業の種類又は事業の種類が区分できる売上げの内容を記載する方法
- 事業場ごとに一の種類の事業のみを行なっている事業者は、その事業場ごとに区分する方法

なお、第一種事業から第六種事業までのうちのいずれの事業に係るものであるかの区分は、課税売上げごとに行ないませんが、第一種事業から第六種事業のうち二以上の種類の事業を行なっている事業者が、その二以上の種類の事業のうち一の種類の事業に係る課税売上げのみを区分していない場合には、その課税期間における課税売上高から事業の種類を区分している事業に係る課税売上高の合計額を控除した残額を、区分していない種類の事業に係る課税売上高として取り扱って差し支えありません。

簡易課税の事業区分

次図表34に「簡易課税の事業区分」の判定の目安を示しましたので参考にしてください。

図表34 簡易課税の事業区分のフローチャート



※1 飲食サービス業のうち、持ち帰り・配達飲食サービス業に該当するものについては、その業態等により第二種事業又は第三種事業に該当するものがあります。

※2 課税資産の譲渡等は、輸出免税等の適用により消費税が免除されるものを除きます。

※3 固定資産等とは、建物、建物附属設備、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、無形固定資産のほかゴルフ場利用株式等をいいます。

(出所：国税庁「質疑応答事例」を基に筆者一部加筆)



適格請求書発行事業者の 登録申請書

……インボイス発行には登録が必要

登録申請と公表

登録を受けようとする事業者は、登録申請書を提出しなければなりません。その方法は、書面による申請とe-Taxによる申請があります。

申請書の提出から登録通知までの期間は、申請状況によって異なりますが、書面による場合は1か月から3か月程度、e-Taxによる場合は2週間から2か月程度とされています。

なお、登録を受けた事業者は、国税庁のホームページで図表35に掲げる事項が公表されます。

図表35 国税庁インボイス公表サイトで公表される事項

法人	個人事業者
①登録事業者の名称	①登録事業者の氏名
②登録番号	②登録番号
③登録年月日	③登録年月日
④登録取消年月日、 登録失効年月日	④登録取消年月日、登録失効年月日
⑤本店又は主たる事 務所の所在地	個人事業者から申出があった場合には 次の事項を追加公表 ⑤主たる事務所の所在地 ⑥主たる屋号

登録事業者情報の検索は登録番号によって行ないます。法人の場合、登録番号は「T + 法人番号」ですので、法人番号公表サイトで法人名から法人番号を入手すれば検索できますが、個人事業者は登録番号を入手しなければ検索できません。

免税事業者の登録手続き

インボイス発行事業者になるための登録申請書は、原則として課税事業者しか提出できません。ただし、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの日の属する課税期間中に登録を行なう場合には免税事業者であっても提出が可能です。

この期間内に登録を受ける場合は、登録申請書に登録希望日（提出日から15日以後の登録を受ける日として事業者が希望する日）を記載することで、その登録希望日からインボイス発行事業者である課税事業者となる経過措置が設けられています。また、税務署長による登録が完了した日が登録希望日後となった場合であっても、登録希望日に登録を受けたものとみなされます。

なお、この経過措置によりインボイス発行事業者の登録を受けた場合、売上規模に関係なく、登録日から課税期間の末日までの期間について、消費税の申告が必要となります。集計作業の簡素化を考えれば、特別な事情がない限り、課税期間の初日に登録を行ないましょう。

新規開業した場合の登録

新たに設立した法人や、新規開業した個人事業者などは、事業を開始した課税期間の末日までに申請を行なって登録がされた場合には、その課税期間の初日に登録を受けたものとみなされます。

新規開業の場合は免税事業者であることが多いと思いますが、免税事業者であっても令和5年10月1日から令和11年9月30日までの日の属する課税期間に登録をする場合には、「消費税課税事業者選択届出書」（43㉞参照）を提出せずに登録申請ができるので、課税期間の初日からインボイス発行事業者となることができます。

登録した免税事業者の簡易課税制度の 届出時期の特例

簡易課税制度の適用は、適用前の届出が原則です（48㉞参照）。ただし、免税事業者が令和5年10月1日から令和11年9月30日までの日の属する

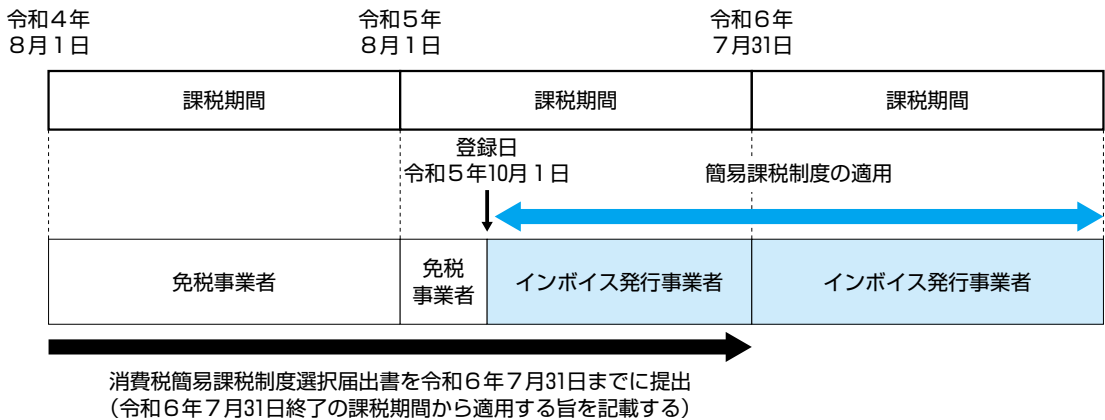
課税期間に登録をする場合に、登録日の属する課税期間中に消費税簡易課税制度選択届出書を提出したときは、登録日から簡易課税制度を適用することができます。

例えば、課税期間が令和5年8月1日から令和6年7月31日である免税事業者の法人が、令和5年10月1日にインボイス発行事業者として登録した場合に、上記課税期間の申告において簡易課税制度の適用を受けるためには、その課税期間の末日である令和6年7月31日までに消費税簡易課税制度選択届出書を提出しておかなければなりません。（図表36）。

本来は免税事業者であった事業者が、登録を受けたものの、登録を取りやめようとする理由で最も多いのは、おそらく免税事業者に戻って消費税の納税や事務の負担から解放されたいということだと思います。しかし、登録の効力失効と同時に免税事業者に戻れるのではなく、登録開始日から最低2年間は売上規模に関係なく課税事業者として申告納税しなければなりません（ただし、経過措置として令和5年10月1日の属する課税期間に登録する場合は、課税事業者を2年間継続する必要はありません）。その後、基準期間と特定期間の課税売上高が1,000万円以下であれば免税事業者に戻ることができます。

図表36 登録した免税事業者の消費税簡易課税制度選択届出書の提出の特例

（例） 免税事業者である法人が令和5年10月1日から登録を受けた場合で、登録を受けた日の属する課税期間の申告において簡易課税制度の適用を受けるとき



登録の取りやめ

インボイス発行事業者の登録を取りやめるには「適格請求書発行事業者の登録の取消しを求める旨の届出書（第3号様式）」（以下「登録取消届出書」といいます）を提出しなければなりません。登録の効力が失われる日は図表37のとおりです。

図表37 インボイス登録の効力が失われる日

登録取消届出書の提出日		登録の効力が失効する日
提出日の翌課税期間の初日から起算して	15日前の日までの間	届出の翌課税期間の初日
	15日前の日の翌日からその課税期間の末日までの間	届出の翌々課税期間の初日

例えば、課税期間が1年である個人事業者が、その年の翌年1月1日に登録をやめようとするときは、その年の12月17日までに登録取消届出書を提出する必要があります。

登録が失効する場合

インボイス発行事業者が事業を廃止した場合や、1年以上所在不明の場合などは、登録が取り消されて失効します。