

消費税の申告審理等において事業廃止届出書、所得税青色申告決算書等を有効に活用することなどにより、事業の廃止時において棚卸資産以外の資産を保有している個人事業者を的確に把握して当該資産のみなし譲渡について、適正な課税を行うよう改善させたもの

指摘の背景となった事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産の未償却残高の合計額が100万円以上となっていた個人事業者のうち、みなし譲渡として適正に課税されていない蓋然性が高い状況となっていた棚卸資産以外の資産を保有していた個人事業者に係る当該資産の未償却残高の合計額(収入) 11億8542万円

1 制度の概要

(1) みなし譲渡における課税の概要

消費税法によれば、課税の対象は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡等とされているが、個人事業者が棚卸資産及び棚卸資産以外の資産で事業の用に供していたもの(事業用資産)を家事のために消費し、又は使用した場合、当該消費又は使用については事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなす(みなし譲渡)こととされている。そして、個人事業者の事業の廃止時においても、事業の廃止に伴い事業の用に供する資産に該当しなくなった事業用資産は、原則として、事業の廃止時において、家事のために消費し、又は使用したものとし、みなし譲渡したものとして取り扱うこととされている。

また、みなし譲渡の場合における消費税の課税標準については、事業の廃止時におけるその資産の価額に相当する金額を対価の額とみなすこととされ、当該金額が消費税の課税標準額に計上されることとされている。なお、財務省によれば、棚卸資産以外の資産の消費税の課税標準額に計上する資産の価額に相当する金額は、原則として、当該資産の時価になるが、資産の状況等によっては未償却残高も一つの指標となり得るとされている。

(2) 個人事業者における所得税の申告

所得税は、所得税法に基づいて、課税所得の範囲、税額の計算の方法等が定められており、事業所得及び不動産所得の金額は、それぞれ総収入金額から必要経費を差し引いた金額とすることとなっている。この必要経費は、事業の用に供されている棚卸資産以外の資産に係る減価償却費等の金額とすることとなっている。そして、申告に当たっては、総収入金額及び必要経費の内容のほかに棚卸資産以外の資産の未償却残高等の金額を記載した所得税青色申告決算書又は収支内訳書(決算書等)を確定申告書に添付することとなっている。

(3) 個人事業者が事業を廃止した場合の手續及び税務署における事務処理

所得税法、消費税法等によれば、個人事業者が事業を廃止した場合は、事業を廃止した日等を記載した「個人事業の開業・廃業等届出書」及び「事業廃止届出書」(これらを「廃業届出書等」)を税務署に提出することとされている。なお、個人事業者が廃業届出書等を提出したとしても、棚卸資産が存在する期間は、一般的に事業を廃止したことにならないとしている。

また、国税庁が各局署の事務担当者に体系的な理解を与え、事務処理の適正、効率化を図ることを目的として事務処理手續を定めた個人課税事務提要によれば、廃業届出書等は、税務署の総務課又は管理運営部門において収受し、申告審理等を行う個人課税部門に引き継ぎ、同部門において各年分別等にとじて保管することとされている。そして、廃業届出書等は、所得税及び消費税に係る各種説明会の案内や申告書等の発送の要否の確認等のために活用することとしている。

(4) 事業者への消費税に関する周知状況

同庁は、事業者に対して、納付税額の計算方法、課税の対象、納税義務者の判定、課税標準額等の消費税の基本的な仕組みを理解してもらうために、法令改正等の内容を適宜織り込んだ冊子等を作成して、税務署の窓口における備付けや各種説明会における配布を行うなどしたり、質疑応答例を同庁のホームページに掲載したりしている。

2 検査の結果

(1) 事業の廃止時における個人事業者に係る棚卸資産以外の資産の保有状況及び消費税の課税状況
平成27年から29年までに事業を廃止した個人事業者851人の決算書等によると、事業の廃止時に事業の用に供する資産に該当しなくなった棚卸資産以外の資産を保有していた者は、703人(未償却残高計15億0201万円)となっていた。

そこで、決算書等により把握が可能な未償却残高を指標として、上記703人のうち、事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産の未償却残高の合計額が100万円以上となっていた者349人(未償却残高計13億7098万円)について、当該資産の未償却残高を消費税の課税標準額に計上しているかについて確認した。その結果、305人(未償却残高計11億8542万円)については、所得税の確定申告書等における事業所得等の総収入金額のうち課税売上げとなる金額が消費税の確定申告書等における課税標準額と同額となるなどして、棚卸資産以外の資産の未償却残高を消費税の課税標準額に計上していることが確認できなかった。したがって、上記の305人が事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産は、みなし譲渡したものとして適正に課税されていない蓋然性が高い状況となっていた。

(2) 国税局等への指導状況及び税務署における申告内容の確認状況

同庁は、前記のとおり、個人課税事務提要において局署の事務処理手続を定めているが、その中で個人事業者が事業を廃止した場合の棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認方法を定めていないことなどから、同庁は国税局等に対して通知等により指導を行っていなかった。そのため、税務署では個人事業者が事業を廃止した場合に提出する廃業届出書等、決算書等を有効に活用するなどして、棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認を十分に行っていなかった。

(3) 個人事業者への消費税に関する周知状況

同庁は、前記のとおり、消費税に関する周知について、冊子等を作成するなどしたり、質疑応答例を同庁のホームページに掲載したりしている。しかし、個人事業者が事業を廃止した場合における棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の取扱いについては記載等がなく、個人事業者に対して周知が図られていない状況となっていた。

このように、事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産は、みなし譲渡したものとして適正に課税されていない蓋然性が高い状況となっていたのに、個人事業者が事業を廃止した場合の棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認方法を定めていなかったため、廃業届出書等、決算書等を有効に活用するなどして棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認が十分に行われていなかった事態、事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産は、みなし譲渡したものとして消費税の課税の対象となることについて、事業を廃止した個人事業者に対して周知が図られていなかった事態は適切とは認められず、改善の必要があると認められた。

3 国税庁が講じた改善の処置

同庁は、次のような処置を講じた。

ア 事業廃止届出書、決算書等を消費税の申告審理等に活用することとする手続を定めるとともに、国税局等に対して、事業廃止届出書、決算書等を有効に活用するなどして棚卸資産以外の資産のみなし譲渡の確認を行うことができるよう、令和元年9月に事務連絡を発し、各種会議により周知した。

イ 個人事業者が事業を廃止した場合に、事業の廃止時に保有していた棚卸資産以外の資産は、みなし譲渡したものとして消費税の課税の対象となることについて、事業廃止届出書にその説明を記載したり、質疑応答例を同庁のホームページに掲載したりするなどして、同月に個人事業者へ周知した。