

－平成 23 年 6 月の消費税法の一部改正関係－
「95%ルール」の適用要件の見直しを踏まえた
仕入控除税額の計算方法等に関する Q & A〔Ⅱ〕
【具体的事例編】

平成 24 年 3 月
国税庁消費税室

このQ & A [Ⅱ] は、平成 23 年 6 月の消費税法の一部改正において、仕入税額控除制度いわゆる「95%ルール」の見直し（平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間から適用）が行われたことを踏まえて、個別対応方式における課税仕入れ等の用途区分、課税売上割合に準ずる割合及び課税売上割合に関する従来からの一般的な取扱い事例について、具体的事例編として作成したものである。

なお、従来からの仕入控除税額の計算方法等に関する基本的な考え方や留意点等について体系的に整理したQ & A [Ⅰ] も参照されたい。

凡例

文中、文末引用の条文等の略称は、次のとおりである。

○ 法令

法 平成 23 年 6 月改正後の消費税法

令 平成 23 年 6 月改正後の消費税法施行令

規則 平成 23 年 6 月改正後の消費税法施行規則

改正法附則 現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等の一部を改正する法律（平成 23 年法律第 82 号）附則

○ 通達

基通 平成 23 年 9 月改正後の消費税法基本通達

○ 用語

課税資産の譲渡等 . . . 消費税法第 2 条第 1 項第 9 号《定義》に規定する課税資産の譲渡等をいう。

非課税資産の譲渡等 . . 消費税法第 6 条第 1 項《非課税》の規定により非課税となる資産の譲渡等をいう。

課税売上対応分 . . . 課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ等であり、消費税法第 30 条第 2 項《仕入控除税額の計算》に規定する課税資産の譲渡等にのみ要するものをいう。

非課税売上対応分 . . . 非課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ等であり、消費税法第 30 条第 2 項に規定する課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等にのみ要するものをいう。

共通対応分 課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等であり、消費税法第 30 条第 2 項に規定する課税資産の譲渡等とその他の資産の譲渡等に共通して要するものをいう。

《 目 次 》

【仕入税額控除（課税仕入れ等の用途区分）】

| | | |
|--------|---------------------------------|---|
| 問 1-1 | 商品券の印刷費に係る仕入税額控除 | 1 |
| 問 1-2 | 建設現場で支出する交際費 | 1 |
| 問 1-3 | 貸ビルを建設する土地の造成費 | 1 |
| 問 1-4 | 貸ビル建設予定地上の建物の撤去費用等 | 2 |
| 問 1-5 | 販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費 | 2 |
| 問 1-6 | 社宅に係る仕入税額控除 | 3 |
| 問 1-7 | 会社が負担する社員の食事代金 | 4 |
| 問 1-8 | 副次的に発生する非課税売上げがある場合の課税仕入れの区分 | 4 |
| 問 1-9 | 不課税売上げにのみ要する課税仕入れの税額控除 | 4 |
| 問 1-10 | 新株発行費用等についての仕入税額控除 | 5 |
| 問 1-11 | 株主総会の会場費等の仕入税額控除 | 5 |
| 問 1-12 | 試作用、サンプル用資材の税額控除 | 5 |
| 問 1-13 | 自社製品等の被災者に対する提供 | 5 |

【仕入税額控除（国外取引のために要する課税仕入れ等）】

| | | |
|-------|-------------------------|---|
| 問 2-1 | 国外で行う土地の譲渡のために国内で要した費用 | 7 |
| 問 2-2 | 国外工事に要する課税仕入れ | 7 |
| 問 2-3 | 加工せずに再輸出した場合の輸入機械に係る消費税 | 7 |

【仕入税額控除（非課税資産の輸出取引を行った場合の取扱い）】

| | | |
|-------|------------------------------|---|
| 問 3-1 | 外債運用をしている投資信託の信託報酬、投資顧問料の取扱い | 8 |
|-------|------------------------------|---|

【仕入税額控除（基通 11-2-19 合理的な基準による区分）】

| | | |
|-------|------------------------|---|
| 問 4-1 | カタログの印刷や企業イメージ広告の課税仕入れ | 9 |
| 問 4-2 | 土地付建物の仲介手数料の仕入税額控除 | 9 |

【課税売上割合に準ずる割合】

| | | |
|-------|----------------------------|----|
| 問 5-1 | 課税売上割合に準ずる割合の適用の方法 | 11 |
| 問 5-2 | 課税売上割合に準ずる割合が 95%以上の場合の取扱い | 11 |

【課税売上割合の計算】

| | | |
|-------|------------------------------------|----|
| 問 6-1 | 中期国債ファンドの課税関係（課税売上割合） | 13 |
| 問 6-2 | 金融業者が受け取った手形の譲渡と課税売上割合の計算 | 13 |
| 問 6-3 | 還付加算金がある場合の課税売上割合の計算 | 14 |
| 問 6-4 | 外債の受取利子で輸出取引とみなされるもの | 14 |
| 問 6-5 | 外国の銀行への預金から生じる利子 | 15 |
| 問 6-6 | リース機材を国外の支店等で使用する場合のみなし輸出取引の適用について | 16 |
| 問 6-7 | 利子等を明示した場合のリース資産の仕入税額控除について | 17 |

| | | |
|-------|-------------|----|
| 問 6-8 | 共有地の分割等 | 18 |
| 問 6-9 | 課税売上割合の端数処理 | 18 |

○仕入税額控除（課税仕入れ等の用途区分）

【商品券の印刷費に係る仕入税額控除】

（問 1-1）

自己の店舗等において引換給付を行うことができる商品（課税資産）に係る商品券の印刷費は、仕入控除税額の計算に当たって個別対応方式を適用する場合、課税売上対応分、非課税売上対応分、共通対応分のいずれの区分に要する課税仕入れとなるのでしょうか。

（答）

質問の商品券は、その商品券により引換給付を請求する者に対する課税売上げを予定して発行するものですから、当該商品券の印刷費は課税売上対応分として区分することとなります（法 30②、基通 11-2-12）。

【建設現場で支出する交際費】

（問 1-2）

個別対応方式を適用している事業者にとって、交際費は通常の場合、共通対応分に該当すると思われませんが、工事の建設現場で支出する交際費については、課税売上対応分と考えてよいでしょうか。

（答）

質問のとおり、個別対応方式を適用する場合において、交際費として支出する課税仕入れは、原則として共通対応分として区分することとなります。

なお、交際費に該当する課税仕入れが、①課税売上対応分、②非課税売上対応分、③共通対応分のいずれに当たるかをさらに詳細に区分する場合には、その交際費の支出の目的や相手方との取引の内容（課税取引であるか否か）に応じて判断します。

したがって、その交際費が課税の対象となる役務の提供の現場において行われる課税仕入れであることが特定できる場合は、課税売上対応分として区分することとなります（法 30②、基通 11-2-12）。

【貸ビルを建設する土地の造成費】

（問 1-3）

当社は自動車の卸売業を営む会社ですが、S支店が手狭になったので近隣に土地を取得して移転することとしました。新しい支店ビルは、1～3階を当社が店舗として使用し、4階以上を他社へテナントとして貸し付けることとしています。この新支店ビルの建設に当たって次の費用を支出しますが、これらの課税仕入れは、個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合、課税売上対応分、非課税売上対応分、共通対応分のいずれに該当することになるのでしょうか。

なお、S支店は、課税資産の譲渡等のみを行っている支店です。

○支出する費用

| | |
|-------------|--------------|
| 土地購入あっせん手数料 | 525,000 円 |
| 土地造成費用 | 10,500,000 円 |

(答)

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、課税仕入れ等について、①課税売上対応分、②非課税売上対応分、③共通対応分に区分することとされていますが、この場合の「課税売上対応分」とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいうこととされています。

また、その課税仕入れ等が課税売上対応分に該当するか否かの判定は、課税仕入れ等を行った日の状況により判定することになります（基通 11-2-20）。

質問の新支店の建物は、S支店としての営業活動（課税売上げのみを行うもの）及びテナントとしての賃貸（課税売上げ）のために要するものですから、この支店の建築のための一連の費用のうち、課税仕入れに当たるものは課税売上対応分に該当します。したがって、土地購入あっせん手数料及び土地造成費用は、いずれも課税売上対応分に該当します。

【貸ビル建設予定地上の建物の撤去費用等】

(問 1-4)

当社は貸ビル業を営んでいますが、このたび貸ビルを建設するための土地を取得することとしました。

しかし、その取得することとなる土地には借地権者の店舗が建っているため、当社が自己所有している土地に仮店舗を建設の上、移転先が決まるまでの間、無償で貸し付けることとして、取得予定地上の店舗を撤去することとしました。

この場合、仮店舗の建設費及び既存の店舗の撤去工事費は仕入税額控除の対象となりますか。また、その場合、個別対応方式の適用上、いずれの区分の課税仕入れに該当するのですか。

(答)

貸ビル建設予定地にある店舗を撤去するための費用は、建物の撤去という役務の提供の対価として支出されるものですから、課税仕入れになります。また、その土地にビルを建設してこれを貸し付けるために必要なものですから、個別対応方式により仕入控除税額を計算することとしている場合には、課税売上対応分として仕入税額控除を行うことができます。

また、借地権者の店舗移転先が決まるまでの間、自社の土地に仮店舗を建設して無償で貸し付ける場合の仮店舗の建設費も、旧店舗の撤去工事費と同様に課税仕入れに該当し、個別対応方式による場合は、課税売上対応分に該当します。

【販売目的で取得した土地を資材置場として利用している場合の造成費】

(問 1-5)

当社は土木工事、建設工事及び宅地開発事業を行っている建設業者ですが、宅地開発のため用地を取得し、一部造成工事を行いました。しかし、宅地の販売開始が翌々事業年度となることから、一時的に当社の資材置場として使用しています。この場合、当期に行った造成工事の費用は、個別対応方式により仕入控除税額を計算するに当たって、課税売上対応分、非課税売上対応分、共通対応分のいずれに該当することになるのでしょうか。

(答)

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、課税仕入れ等について、①課税売上対

応分、②非課税売上対応分、③共通対応分に区分することとされていますが、この場合の「非課税売上対応分」とは、非課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいうこととされており、販売用の土地の造成費用はこれに該当するものとされています（基通 11-2-15）。

また、この課税仕入れ等が非課税売上対応分に該当するかの区分は、課税仕入れを行った日の状況により行うこととされています（基通 11-2-20）。

したがって、質問の造成工事の費用については、販売の目的で取得した土地についての造成費用ですから、一時的に自社の資材置場として使用しているとしても、非課税売上対応分となります。

【社宅に係る仕入税額控除】

(問 1-6)

社宅や従業員寮の使用料は住宅家賃として非課税になるとのことですが、個別対応方式による仕入控除税額の計算を行う場合、社宅や従業員寮の取得費、借上料や維持等に要する費用の取扱いはどうになりますか。

(答)

住宅家賃については非課税とされていますが、社宅や従業員寮も住宅に該当します。また、その建物が住宅用であれば、他の者に転貸するために借り受ける場合の家賃及びこれを他の者に転貸した場合の家賃ともに住宅家賃に該当します。

したがって、会社が住宅の所有者から従業員の社宅又は従業員寮用に借り上げる場合の借上料及び借り上げた住宅又は従業員寮を従業員に貸し付ける場合の使用料ともに非課税となる住宅家賃に該当します。

これらの社宅や従業員寮の取得費、借上料又は維持等に要する費用の個別対応方式による課税仕入れ等の区分は次のようになります。

1 自己において取得した社宅や従業員寮の取得費

有償で従業員に貸し付けている場合は、非課税売上対応分に該当します。

なお、従業員から使用料を徴収せず、無償で貸し付けている場合は、原則として共通対応分に該当します。

2 他の者から借り上げている社宅や従業員寮の借上料

従業員に転貸するために借り受ける場合の家賃も住宅家賃として非課税になりますから、課税仕入れには該当しません。したがって、仕入税額控除の対象となりません。

3 社宅や従業員寮の維持費

自己において取得したものか他の者から借りているものかを問わず、その修繕費用、備品購入費用等は課税仕入れとなります。

この場合、仕入控除税額は、上記 1 の自己において取得した社宅や従業員寮の取得費と同様に取り扱うこととなります。

なお、管理人の給与、固定資産税等不課税となるものや非課税取引に該当するものは課税仕入れには該当しませんから、仕入税額控除の対象となりません。

【会社が負担する社員の食事代金】

(問 1-7)

当社は他の事業者が経営する食堂を社員食堂として利用していますが、ここでの社員の昼食代金については、社員利用券と引換えに通常の代金より 100 円割り引くこととし、その割引による 100 円の部分については、社員利用券の利用枚数に基づいて計算した金額を福利厚生費として食堂に支払っています。このような場合、当社が福利厚生費として食堂に対して支払う社員の食事代金は仕入税額控除の対象となりますか。

また、その場合、個別対応方式の適用上、いずれの区分の課税仕入れに該当するのですか。

(答)

質問のような場合には、食堂が会社から受け取る 100 円の部分は食事の提供の対価の一部で、課税の対象となり、会社が社員の食事の 100 円分を他の事業者（食堂）から仕入れて社員に支給している形態であるということが出来ますから、その部分について会社は課税仕入れを行ったこととなります。

なお、個別対応方式により仕入控除税額を計算するときは、その課税仕入れは原則として共通対応分となります。

【副次的に発生する非課税売上げがある場合の課税仕入れの区分】

(問 1-8)

マンションの分譲を行っている事業者が、分譲用マンションを建設するための土地の所有権を取得する際に仲介業者に支払った仲介手数料に係る税額は、個別対応方式で仕入控除税額を計算する場合、課税売上対応分に該当することとなりますか。

なお、所有権を取得することとなる土地の一部には取得前から賃借人が存在していることから、当該賃借人から借地権を取得するまでの間は、所有権取得後引き続き当該土地の賃貸人となって賃貸料を徴することとなります。

(答)

一部に土地の賃貸収入があるということですが、質問の場合のように、その全体の土地の取得は、区分所有となる建物と土地を同時に販売することとなる分譲用のマンションの建設計画に基づいて土地の所有権を取得しているのですから、その取得に際して支払った仲介手数料は、共通対応分に該当します

【不課税売上げにのみ要する課税仕入れの税額控除】

(問 1-9)

個別対応方式を適用する場合、不課税とされる損害賠償金を得るために要した交通費、弁護士費用などは、共通対応分に該当するのですか。

(答)

課税の対象外となる損害賠償金を得るために要した課税仕入れは、個別対応方式を適用する場合においては、共通対応分となります（基通 11-2-16）。

【新株発行費用等についての仕入税額控除】

(問 1-10)

繰延資産とされる新株発行又は社債発行を行う場合の事務委託費等は、個別対応方式による仕入控除税額の計算を行う場合、いずれの区分の課税仕入れに該当しますか。

(答)

創立費、開業費又は開発費等の繰延資産に含まれる課税仕入れ等に係る対価の額は、その課税仕入れを行った日の属する課税期間において法第 30 条第 1 項又は第 2 項《仕入れに係る消費税額の控除》の規定を適用することとされています（基通 11-3-4）。

したがって、質問の新株発行又は社債発行を行う場合の事務委託費等も課税仕入れに該当することから、その課税仕入れを行った日の属する課税期間において仕入れに係る消費税額の控除をすることとなり、個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、共通対応分となります。

【株主総会の会場費等の仕入税額控除】

(問 1-11)

株主総会のための会場費等は、個別対応方式による仕入控除税額の計算を行う場合、いずれの区分の課税仕入れに該当するのですか。

(答)

株主総会のための課税仕入れは共通対応分に該当します。

【試作用、サンプル用資材の税額控除】

(問 1-12)

試作目的又はサンプルとして無償で提供する物品の製造に用いた原材料等については、個別対応方式の適用上、課税仕入れの区分はどのようになるのでしょうか。

(答)

他の者からの仕入れが課税仕入れに該当するものであれば、それが試作目的、サンプルとして無償で提供するための物品の製造に用いられるものであっても、仕入税額控除の対象となります。

なお、仕入控除税額の計算を個別対応方式によることとしている場合において、試作品、サンプルが課税資産の譲渡等に係る販売促進等のために配付されるものであるときは、当該原材料等の課税仕入れは、課税売上対応分に該当することになります（基通 11-2-14）。

【自社製品等の被災者に対する提供】

(問 1-13)

自社製品等を被災者等に無償で提供した場合、自社製品の材料費等については、個別対応方式による仕入控除税額の計算を行う場合、いずれの区分の課税仕入れに該当するのですか。

(答)

質問の自社製品等を被災者等に対して無償で提供する行為は、対価を得て行われる資産の譲渡等に該当しないため不課税取引となります。

なお、個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、自社製品等の提供のために要した課税仕入れ等の区分は、提供した自社製品等の態様に応じ、次のとおりとなります。

① 自社製造商品の提供

自社で製造している商品(課税資産)の材料費等の費用は、課税売上対応分に該当します。

② 購入した商品等の提供

イ 通常、自社で販売している商品(課税資産)の仕入れは、課税売上対応分に該当します。

ロ 被災者に必要とされる物品を提供するために購入したイ以外の物品(課税資産)の購入費用は、共通対応分に該当します(基通 11-2-17)。

(注) 自社製品等を被災者等に提供する際に支出した費用(被災地までの旅費、宿泊費等)に係る課税仕入れは、共通対応分に該当します。

○仕入税額控除（国外取引のために要する課税仕入れ等）

【国外で行う土地の譲渡のために国内で要した費用】

（問 2-1）

当社が国外に所有する土地の売却のために国内の弁護士に対してコンサルティング料を支払いました。

当社は、仕入控除税額の計算に当たっては、個別対応方式を適用していますが、国内における土地の譲渡は非課税売上げとなることから、国外における土地の譲渡に伴い弁護士に対して支払ったコンサルティング料は、非課税売上げ対応分に区分することとなるのでしょうか。

（答）

国外において行う資産の譲渡等は全て課税資産の譲渡等に該当します。

したがって、質問の国外に所在する土地の譲渡のように、国内において行えば非課税となる資産の譲渡等のために要する課税仕入れ等であっても、個別対応方式を適用する場合には課税売上げ対応分として仕入控除税額を計算することになります（基通 11-2-13）。

【国外工事に要する課税仕入れ】

（問 2-2）

国外での建設工事に要する資産の国内における課税仕入れは、個別対応方式の適用上、課税売上げ対応分となるのですか。あるいは、共通対応分となるのですか。

（答）

国外において行う資産の譲渡等のための課税仕入れ等があるときは、当該課税仕入れ等について法第 30 条《仕入れに係る消費税額の控除》の規定が適用されます。

また、個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、国外において行う建設工事に要する国内における課税仕入れ等については、課税売上げ対応分に該当します（基通 11-2-13）。

【加工せずに再輸出した場合の輸入機械に係る消費税】

（問 2-3）

当社が輸出する製品に係る付属品ユニットについては、外国の発注者から無償で輸入し、なんら手を加えずに、当社製品と抱き合わせで第三国の納入先へ輸出しています。この取引の場合、当社の輸出に係る売上げは自社製品部分のみですが、当該付属品ユニットの引取りに係る消費税額は個別対応方式の適用上、いずれの区分の課税仕入れ等に該当するのですか。

（答）

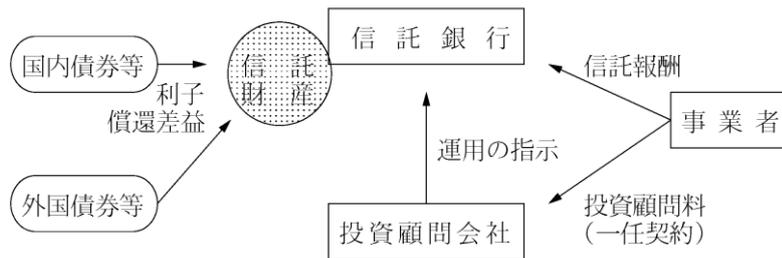
質問の付属品ユニットの輸入は、自社製品とセットにして輸出するためのものであり、その引取りに係る消費税額は、課税売上げ対応分として区分することとなります。

○仕入税額控除（非課税資産の輸出取引を行った場合の取扱い）

【外債運用をしている投資信託の信託報酬、投資顧問料の取扱い】

（問 3-1）

投資信託の運用財産中に国内債券等と外国債券等があり、当該外国債券等から生じる受取利子・償還差益等については法第 31 条《非課税資産の輸出等を行った場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例》の規定の適用がある場合には、当該受取利子等は課税資産の譲渡等に係る輸出取引等に該当するものとみなされるから、個別対応方式を適用している場合に当該信託財産に係る信託報酬、投資顧問料の課税仕入れは、共通対応分として仕入れに係る消費税額の計算をすることができますか。



（答）

信託財産に係る資産の譲渡等の対価の額に、国内債券等から生ずる利子等のほかに、課税資産の譲渡等に係る輸出取引等とみなされる利子等がある課税期間において生じた信託報酬や投資顧問料は、共通対応分として取り扱うこととなります。

○仕入税額控除（基通 11-2-19 合理的な基準による区分）

【カタログの印刷や企業イメージ広告の課税仕入れ】

（問 4-1）

課税製品用又は非課税製品用にも使われる包装紙やカタログの印刷費、企業イメージ広告の広告費は、個別対応方式によって仕入控除税額の計算を行う場合、いずれの区分の課税仕入れとなるのでしょうか。

（答）

課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等がある事業者においては、包装紙代やカタログの印刷費、企業イメージの広告費等は原則として共通対応分に該当します。

ただし、例えば、包装紙について、課税売上対応分と非課税売上対応分とに確定した数値である使用枚数等の合理的な基準により区分しているときは、その区分したところによって差し支えありません（基通 11-2-19）。また、カタログの印刷費については、当該カタログの掲載商品がいずれも課税対象である場合には、課税売上対応分に該当します（法 30②）。

【土地付建物の仲介手数料の仕入税額控除】

（問 4-2）

土地と建物を一括して 1 億円で譲渡しましたが、この土地の譲渡代金は 8 千万円、建物の譲渡代金は 2 千万円でした。

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、この譲渡に当たって不動産業者に支払った仲介手数料について、その仲介手数料の総額の 100 分の 80 は非課税売上対応分とし、その 100 分の 20 は課税売上対応分としてもよいのでしょうか。

（答）

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合には、課税仕入れ等について、①課税売上対応分、②非課税売上対応分、③共通対応分に区分することとされています（法 30②一）。

また、共通対応分について、合理的な基準により課税売上対応分と非課税売上対応分とに区分している場合は、当該区分したところにより個別対応方式を適用することとして差し支えないこととされています（基通 11-2-19）。

質問の不動産業者に支払った土地と建物の仲介手数料は、共通対応分に該当することとなります。

ところで、土地と建物を一括して譲渡した場合には、その譲渡代金を土地の部分と建物の部分とに合理的に区分することとされていますので、その譲渡代金の割合で不動産業者に支払った仲介手数料を課税売上対応分と非課税売上対応分に区分したところにより個別対応方式を適用することができることとなります。

質問の土地の部分 8 千万円と建物の部分 2 千万円が譲渡代金 1 億円を合理的に区分したものであれば、その仲介手数料の総額の 100 分の 20 は課税売上対応分とし、その 100 分の 80 は非課税売上対応分として、個別対応方式を適用することができます。

（注）譲渡代金を土地の部分と建物の部分とに合理的に区分する方法として、例えば、次のような方法があります。

- ① 譲渡時における時価の比率により按分する方法

- ② 相続税評価額や固定資産税評価額を基にして計算する方法
- ③ 土地及び建物の原価（取得費、造成費、一般管理費・販売費、支払利子等を含む。）を基にして計算する方法
- ④ 租税特別措置法に係る所得税の取扱いについて 28 の 4-31 から 28 の 4-33 まで、租税特別措置法関係通達（法人税編）62 の 3(2)-3 から 62 の 3(2)-5 まで又は 63(2)-3 から 63(2)-5 までにより示されている取扱いにより区分する方法
所得税又は法人税においてこの規定が適用される場合には、消費税においても所得税又は法人税における区分によることとなります（基通 10-1-5、11-4-2）。

（参考）

租税特別措置法第 28 条の 4、第 62 の 3 及び第 63 条の規定は平成 21 年 1 月 1 日から平成 25 年 12 月 31 日までに行う土地の譲渡等について適用しないこととされています。

○課税売上割合に準ずる割合

【課税売上割合に準ずる割合の適用の方法】

(問 5-1)

課税売上割合に準ずる割合の一般的な考え方として、例えば、事業部門ごとに次のような割合を適用することは認められますか。

A 事業部…法第 30 条第 6 項《課税売上割合の計算方法等》の課税売上割合を法第 30 条第 3 項《課税売上割合に準ずる割合》の割合として仕入控除税額を計算する。

B 事業部…B 事業部の資産の譲渡等の対価の額に占める課税資産の譲渡等の対価の額を法第 30 条第 3 項の割合として仕入控除税額を計算する。

C 事業部…課税業務と非課税業務の従業員割合を法第 30 条第 3 項の割合として仕入控除税額を計算する。

(答)

法第 30 条第 3 項に定める課税売上割合に準ずる割合は、「当該割合が当該事業者の営む事業の種類異なるごと又は当該事業に係る販売費、一般管理費その他の費用の種類異なるごとに区分して算出したものである場合には、当該区分して算出したそれぞれの割合」である場合に適用できることとされています。

したがって、照会のような割合の適用について、その事業者における事業内容等の実態が、その課税仕入れ等のあった課税期間の課税売上割合によっては必ずしも反映されていない場合であって、かつ、その計算された割合の全てが合理的である場合に限り、そのとおり取り扱って差し支えないこととなります。

なお、課税売上割合に準ずる割合の適用を受けようとする場合は、事前に納税地の所轄税務署長の承認を受ける必要があります。

(注) 課税売上割合に準ずる割合の承認手続きには審査が必要なため、承認を受けようとする課税期間中に余裕をもって「消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書」を提出してください。

【課税売上割合に準ずる割合が 95%以上の場合の取扱い】

(問 5-2)

事業部門ごとに課税売上割合に準ずる割合の承認を受けましたが、当課税期間の仕入控除税額の計算に当たり、課税売上割合に準ずる割合が 95%以上の事業部門に係る課税仕入れ等の税額については、全額を控除対象とすることができますか。

なお、当課税期間の課税売上高は 4 億円、課税売上割合は 80%です。

(答)

平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間について、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額の全額を控除対象とすることができるのは、その課税期間における課税売上割合が 95%以上であって、かつ、課税売上高が 5 億円以下の事業者に限られます（法 30②）。

この場合の課税売上割合が 95%以上であるかどうかの判定は、承認を受けた課税売上割合に準ずる割合で判定するのではなく、課税売上割合によって判定します（基通 11-5-9）。

したがって、質問の場合は課税売上割合が 95%未満ですから、仕入控除税額の計算に当たって

は、個別対応方式か一括比例配分方式のいずれかの方法で計算する必要があります。この場合において、個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合は、共通対応分について承認を受けた課税売上割合に準ずる割合を適用して計算することとなります。

○課税売上割合の計算

【中期国債ファンドの課税関係（課税売上割合）】

(問 6-1)

中期国債ファンドを保有している場合の消費税の取扱いはどうなるのでしょうか。

中期国債ファンドは公社債投資信託で、設定後 30 日経過後であれば、手数料なしで解約ができます。

収益の分配は、日々計上され、毎月末に一括して再投資（元本組入れ）されます。

なお、設定後 30 日以内に換金する場合は、公社債投資信託の受益証券を証券会社にその時の時価で買い取ってもらうことになります。

(答)

1 中期国債ファンドを設定後 30 日以内に換金した場合は、その時の時価で有価証券を譲渡したことになります。

この場合、課税売上割合の分母には譲渡対価の 5%を算入します（令 48⑤）。

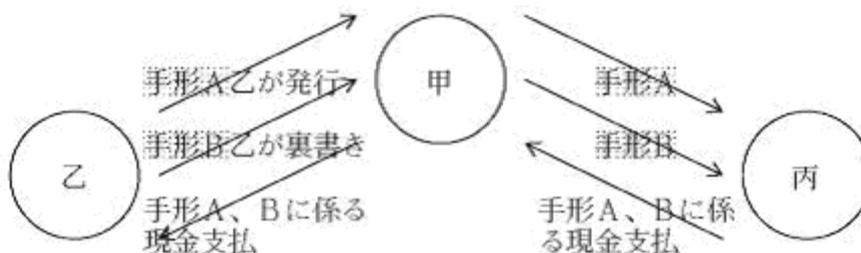
2 設定後 30 日経過後からは、分配金とされる金額は利子となり、この分配金を課税売上割合の分母に算入します。

3 設定後 30 日経過して解約（換金）した場合は、解約における収益分配金は利子となり、元本の返還部分については課税関係は生じません。この場合は、収益分配金を課税売上割合の分母に算入します。

【金融業者が受け取った手形の譲渡と課税売上割合の計算】

(問 6-2)

金融業者甲は、下図の形態により手形を持ち込んだ者乙に対し、一定の割引料等を手形額面から控除して現金を支払っています。この乙から持ち込まれた手形を丙で割り引き、現金を受け取った場合、甲が丙に対して行う取引についての消費税の取扱いはどのようになるのでしょうか（甲は手形の裏書きは行っていません）。



(答)

甲が丙に対して行う手形の譲渡は非課税取引に該当します。また、甲の課税売上割合の計算に当たっては分母に算入しません。

(理由)

甲が丙に引き渡した手形は、乙から法別表第一第 2 号に該当する「支払手段の譲渡」として持ち込まれた手形であることから、甲が丙に対して行う手形の譲渡についてもその取引は「支払手段の譲渡」となり非課税となります。また、当該取引に係る手形は、令第 48 条第 2 項第 1 号に

規定する「支払手段」に該当するため、課税売上割合の計算に当たって分母には算入しません（法30⑥、法別表第一第2号、令10③七、48②一）。

【還付加算金がある場合の課税売上割合の計算】

(問 6-3)

給与の支払に係る源泉所得税の過誤納還付金など、国税、地方税（以下「国税等」という。）の還付金、過納金等とともに受けた還付加算金は、消費税の「課税売上割合」の計算に当たり、非課税売上げとして分母に算入する必要があるのでしょうか。

(答)

国税等の還付加算金は、課税売上割合の計算上、分母の金額に算入しません。

(理由)

国税等の還付加算金は、税務署長等が還付金等を還付し、又は充当する場合に、所定の期間の日数に応じ、その金額に所定の割合を乗じて計算した金額を還付金等に加算するものであり（国税通則法58①）、利息計算と同様の方法により計算することとは異なりますが、同様の方法により計算する延滞税及び利子税がその額の計算の基礎となる税額の属する税目の国税となり（同法60④、64③）、消費税の課税対象外（不課税）となることから、還付加算金についても資産の譲渡等の対価には該当しないものとなります。

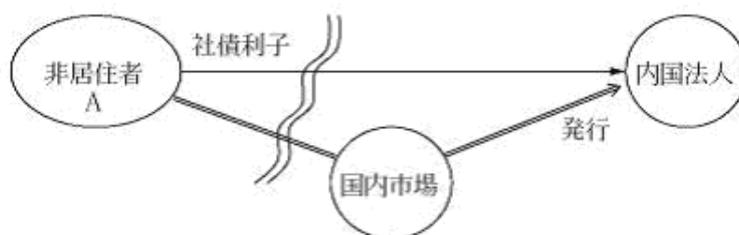
したがって、還付加算金の支払を受けた事業者は、課税売上割合の計算上、当該還付加算金の額を分母の金額に算入する必要はありません。

【外債の受取利子で輸出取引とみなされるもの】

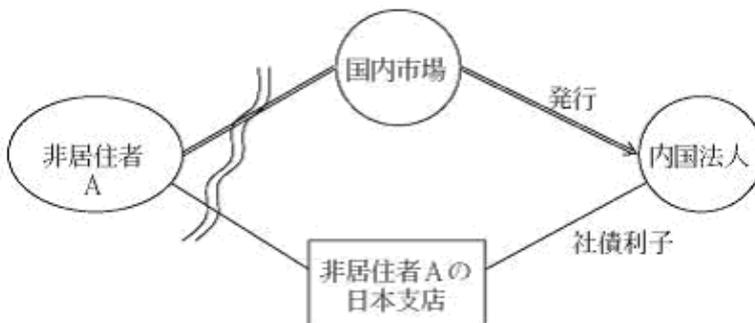
(問 6-4)

次の取引により非居住者から受け取る利子は、非課税資産の輸出等を行った場合に該当するのでしょうか。

- ① 非居住者が国内市場において発行した社債の利子



- ② 国内に支店を有する非居住者が、国内で発行した社債の利子を、日本支店を通じて支払う場合



(答)

非課税資産の譲渡等のうち、輸出取引とみなされるものは、金銭の貸付けや国債等の取得で債務者が非居住者であるものとされています（法 31①、令 17③）。

そのため①、②とも社債の債務者は非居住者 A となり、輸出取引とみなされますから、課税売上割合の計算上、受け取る利子の額を分母、分子に算入します（令 51）。

(参考)

非課税資産の輸出等とみなされる取引（令 17③）

| 非課税資産の輸出等とみなされる取引の内容 | 課税売上割合の分母分子に含める金額 |
|--|-------------------|
| ① 利子に対価とする金銭の貸付け | 利子 |
| ② 利子に対価とする国債等の取得 | 利子 |
| ③ 国際通貨基金協定 15 条の特別引出権の保有 | 利子 |
| ④ 預金又は貯金の預入 | 利子 |
| ⑤ 合同運用信託、投資信託、法人課税信託 | 分配金(利子) |
| ⑥ 利子に対価とする抵当証券の取得 | 利子 |
| ⑦ 償還差益に対価とする国債等の取得(注) | 償還差益(利子) |
| ⑧ 手形(CP を除く)の割引 | 割引料(利子) |
| ⑨ 金銭債権(CP を含む)の譲受け等 | // (利子) |
| ⑩ 金融商品取引法に規定する有価証券、登録国債の貸付け(ゴルフ場株式を除く) | 貸付料(利子) |

なお、これらの取引と個別対応する課税仕入れ等の税額は、個別対応方式を適用している場合は、課税売上対応分に該当します。

(注) 国債等の取得により償還差損が発生した場合は、令第 48 条第 6 項により分母、分子より控除します。

【外国の銀行への預金から生じる利子】

(問 6-5)

当社はアメリカからの輸入商品の販売を事業内容とする法人（アメリカに事業所を有していない。）であり、輸入商品の代金決済のためにアメリカ国内の銀行（日本国内に支店等を有していない。）に預金口座を開設し、ドル預金を行っています。

この外国預金口座から生ずる預金利息に対する消費税の取扱いはどのようになるのでしょうか。

(答)

預金の預入れについては非課税とされていますが(法別表第一 3、令 10③一)、事業者が国内において非課税資産の譲渡等を行った場合において、その非課税資産の譲渡等が第 7 条第 1 項《輸出免税等の範囲》各号に掲げる資産の譲渡等(以下「輸出取引等」といいます。)に該当するものである場合には、その非課税取引について輸出取引等であることにつき証明がされたときには、その非課税取引は課税資産の譲渡等に係る輸出取引等に該当するものとみなして、法第 30 条《仕入れに係る消費税額の控除》の規定を適用することとされています(法 31①)。

預金の預入れが国内で行われたかどうかの判定は、預金の預入れを行う者の当該預金の預入れに係る事務所の所在地が国内にあるかどうかにより行うものとされています(令 6③)。質問の場合には、貴社が外国預金口座に預金を預け入れているものであり、貴社の事務所の所在地は国内であることから、当該預入れは国内取引に該当し、当該外国預金口座に係る利息については非課税資産の譲渡等に係る対価の額に該当することになります。

また、預金の預入れのうち、その債務者が非居住者であるものについては、法第 31 条《非課税資産の輸出等を行った場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例》の適用に当たっては、ここでいう輸出取引等に該当することとされていますから(令 17③)、外国口座に預金を預け入れる行為は輸出取引等にも該当します。

この輸出取引等に該当するものの対価の額は、課税売上割合の計算に当たっては課税資産の譲渡等の対価の額に含まれることとされていますので(令 51②)、質問の外国預金口座から生ずる利息の金額については、課税資産の譲渡等の対価の額とみなして、課税売上割合を計算することになります。

【リース機材を国外の支店等で使用するのみなし輸出取引の適用について】

(問 6-6)

取材用のビデオカメラを所有権移転外ファイナンス・リース又はオペレーティング・リースのいずれのリース契約に基づき使用する場合であっても、当該ビデオカメラを海外での取材用として国外の支社に輸出する場合は、法第 31 条第 2 項《海外支店等で自己使用する資産の輸出等を行った場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例》のみなし輸出取引の適用はあるのでしょうか。

(答)

消費税法においては、平成 20 年 4 月 1 日以後契約する所有権移転外ファイナンス・リース契約によるリース取引の目的となる資産(以下「リース資産」といいます。)の引渡しの時に当該リース資産の売買があったものとされ、そのリース料総額は資産の譲渡の対価とされています。

一方、いわゆるオペレーティング・リース契約及び平成 20 年 3 月 31 日以前に契約した所有権移転外ファイナンス・リース契約は賃貸借契約として、そのリース料は資産の貸付けによる対価とされています。

国外の支店等において自ら使用するものを輸出する場合又は国外において譲渡するための資産を輸出する場合には、対価を得て行う輸出取引ではありませんが、法第 31 条第 2 項のみなし輸出取引に該当し、当該資産が輸出されたことにつき一定の方法により証明がされたものは、課税資産の譲渡等に係る輸出取引等に該当するものとみなされます(法 31②)。

したがって、仕入れに係る消費税額の計算に当たって、令第 51 条第 3 項及び第 4 項《非課税

資産の輸出等を行った場合の課税売上割合の計算の方法等》の規定により、課税売上割合の計算上、資産の譲渡等の対価の額(分母)及び課税資産の譲渡等の対価の額(分子)には、これらの資産のFOB 価格を算入することになります。

これらの規定は、当該資産に係る国内取引が譲渡によるものか貸付けによるものかに関係なく適用されるものですから、質問のいずれの場合においても、ビデオカメラのFOB 価格を課税売上割合の分母、分子に算入することとなります。

【利子等を明示した場合のリース資産の仕入税額控除について】

(問 6-7)

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース契約に利子等が明示されている場合、消費税法上、個別対応方式を適用する賃貸人(リース会社)は、仕入控除税額の計算に当たって、リース資産の取得費用における課税仕入れに係る消費税額をどのように計算することになりますか。

(答)

消費税法上、仕入控除税額の計算に当たって個別対応方式を適用する賃貸人は、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース契約に利子等が明示されている場合であっても、リース資産の取得における課税仕入れに係る消費税額を課税売上対応分として、仕入控除税額を計算することとなります。

(理由)

消費税法上、仕入控除税額の計算に当たっては、個別対応方式による場合、①課税売上対応分、②非課税売上対応分、③共通対応分に区分して課税仕入れ等に係る税額を計算することとされています(法 30②一)。

所有権移転外ファイナンス・リース取引に係るリース契約において利子相当額が明示されている場合には、この取引に係るリース料は、課税取引とされる資産の譲渡に対する対価の額と非課税取引とされる利子相当額を対価とする役務の提供に係る対価の額に区分にされることから、所有権移転外ファイナンス・リース取引に係る課税仕入れに係る消費税額を算出する場合には、上記の①から③までの課税仕入れに係る区分を行うこととなります。

この場合、リース会社における据付工事費及び運賃等も含めたリース資産の取得費用は、非課税取引となる利子相当額を対価とする役務の提供に要する費用ではなく、課税取引とされる資産の譲渡に要する費用の額であることから、仕入税額控除の適用に当たって①に該当するものとして仕入控除税額を計算することとなります(法第 16 条における割賦販売資産の課税仕入れと同様の考え方です)。

【共有地の分割等】

(問 6-8)

次の土地取引については、所得税又は法人税の取扱いでは、土地の譲渡はなかったものとして取り扱うこととされていますが、消費税の取扱いはどうなるのでしょうか。

| | 取引 | 根拠通達 |
|---|------------------------------|------------------------------------|
| 1 | 共有地の分割 | 所得税基本通達 33-1 の 6 法人税基本通達 2-1-19 |
| 2 | 法律の規定に基づかない区画形質の変更に伴う土地の交換分合 | 所得税基本通達 33-6 の 6 法人税基本通達 2-1-20 |
| 3 | 道路の付替え | 法人税基本通達 2-1-21 |

(答)

所得税又は法人税の取扱いにおいて、土地の譲渡はなかったものとして取り扱われる共有地の分割、法律の規定に基づかない区画形質の変更に伴う土地の交換分合及び道路の付替えは、いずれも資産の譲渡に該当しないものとして取扱い、課税売上割合の計算上も分母に算入しないこととなります。

(理由)

(1) 2 以上の者が一の土地を共有している場合において、その共有地をそれぞれの共有持分に応じて分割し、それぞれ単独所有の土地としたときは、その共有地の分割は、一般的に共有持分の交換による譲渡であるとされています(昭 42.8.25 最高裁第二小法廷判決)。

しかし、元来、資産の共有関係というのは、将来において行われる持分に応じた分割のための過渡的な姿に過ぎないと考えられていることから(この考え方から、法人税及び所得税では、その分割による資産の譲渡はなかったものとして取り扱っています。)、共有持分に応じた共有地の分割は資産の譲渡に該当しないものとして取り扱われます。

(2) 法律の規定に基づかない区画形質の変更に伴う土地の交換分合については、土地所有者相互間における相隣関係の問題として単に境界線を整理しただけのことであり、土地の所有権の実態に何らの変化はなかったと考えられることから、資産の譲渡に該当しないものとして取り扱います。

(3) 道路の付替えのための土地の交換についても、単に道路の位置を変更して土地の利用の円滑化を図ったにすぎないものと認められることから、資産の譲渡に該当しないものとして取り扱います。

【課税売上割合の端数処理】

(問 6-9)

当社のこの課税期間の課税売上割合は、94.856・・・%となり小数点以下を四捨五入すると 95% となることから、課税仕入れ等の税額の全額を控除することができるでしょうか。

(答)

個別対応方式又は一括比例配分方式の計算において用いる課税売上割合については、その端数

処理は行わないことになっていますが、任意の位以下の端数を切り捨てた数値によって計算しても差し支えないこととされています。

しかし、質問のように四捨五入することは認められません。したがって、質問の場合には、課税売上割合が 100 分の 95 に満たないこととなり、個別対応方式か一括比例配分方式のいずれかの方法によって仕入控除税額の計算を行うこととなります。