

IV 「一体資産」の適用税率の判定

(食玩)

問84 菓子と玩具により構成されている、いわゆる食玩は、軽減税率の適用対象となりますか。

【答】

食品と食品以外の資産が一体として販売されるもの（あらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているものであって、その一の資産に係る価格のみが提示されているもの）は、次のいずれの要件も満たす場合、その全体が軽減税率の適用対象となります（改正法附則 34①一、改正令附則 2）。

- ① 一体資産の譲渡の対価の額（税抜価額）が1万円以下であること
- ② 一体資産の価額のうちに当該一体資産に含まれる食品に係る部分の価額の占める割合として合理的な方法により計算した割合が3分の2以上であること

したがって、ご質問の商品が①及び②に該当する場合には、「飲食料品」に含まれることから、その販売は「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります。

(高価な容器に盛り付けられた洋菓子)

問85 ケーキ等の洋菓子をカップ等の専用容器に盛り付けて販売していますが、この専用容器は特注品で、食器として再利用できるものとなっており、菓子よりも高価です。この商品の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。

【答】

飲食料品の販売に際し、使用される容器が、その販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものであるときは、その容器も含め、飲食料品の譲渡に該当します。

食品と食品以外の資産が一体として販売されるもの（あらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているものであって、その一の資産に係る価格のみが提示されているもの）は、次のいずれの要件も満たす場合、その全体が軽減税率の適用対象となります（改正法附則 34①一、改正令附則 2）。

- ① 一体資産の譲渡の対価の額（税抜価額）が1万円以下であること
- ② 一体資産の価額のうちに当該一体資産に含まれる食品に係る部分の価額の占める割合として合理的な方法により計算した割合が3分の2以上であること

ご質問の商品は、洋菓子より専用容器の方が高価であることから、②に該当しないため、「飲食料品」に含まれません。

したがって、ご質問の洋菓子と専用容器の販売は、商品全体が軽減税率の適用対象となりません。

(食品と食品以外の資産で構成された福袋)

問86 食品と食品以外の商品で構成された福袋の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。

【答】

食品と食品以外の資産が一体として販売されるもの(あらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているものであって、その一の資産に係る価格のみが提示されているもの)は、次のいずれの要件も満たす場合、その全体が軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一、改正令附則 2)。

- ① 一体資産の譲渡の対価の額(税抜価額)が1万円以下であること
- ② 一体資産の価額のうちに当該一体資産に含まれる食品に係る部分の価額の占める割合として合理的な方法により計算した割合が3分の2以上であること

したがって、ご質問の福袋が①及び②に該当する場合には、「飲食料品」に含まれることから、その販売は「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります。

(食品と食品以外の資産が選択可能である場合の一体資産該当性)

問87 当社は、店内飲食と持ち帰りのどちらもすることができる飲食店を経営し、お菓子とドリンクとおもちゃをセット商品として販売しています。このセット商品のお菓子・ドリンクは、顧客がメニューの中から選択することができるようにして販売していますが、顧客がこのセット商品を持ち帰る場合、一体資産に該当しますか。【平成 30 年 11 月追加】

【答】

「一体資産」とは、食品と食品以外の資産があらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているもの(一の資産に係る価格のみが提示されているものに限り、)をいいます(改正法附則 34①)。

ご質問のように、そのセット商品を構成する食品又は食品以外の資産について、顧客が選択可能であれば、あらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているものではないため、一体資産に該当せず、一括譲渡(課税関係の異なる2以上の資産(軽減税率の適用対象とならない資産、軽減税率の適用対象資産又は非課税対象資産のうち異なる2以上の資産)を同一の者に同時に譲渡すること)に該当することから、個々の資産の譲渡等の対価の額が合理的に区分されていない場合には、それぞれの資産の価額に基づき合理的にあん分する必要があります。

なお、ご質問のお菓子とドリンクの販売は、「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となりますが、おもちゃの販売は、軽減税率の適用対象となりません。その場合、売価や仕入原価などからそれぞれの対価の額等によりあん分するなどして、軽減税率適用対象の対価の額、軽減税率適用対象外の対価の額を算出することとなります。

(参考) セット商品を構成する食品又は食品以外の資産について、選択可能な組合せのパターンを提示し、それぞれ組合せに係る価格のみを提示している場合には、一体資産に該当しますのでご注意ください。

(食品と非売品のおもちゃの一括譲渡)

問88 当社は、飲食店を経営しています。当社では、ハンバーガーとドリンクとおもちゃで構成されるセット商品（500円：税抜き）を持ち帰り用に販売しています。このセット商品の販売は、顧客がメニューからハンバーガーとドリンクを選択することができるため、一体資産ではなく、一括譲渡に該当しますが、おもちゃは非売品なので対価を設定していません。この場合、おもちゃの対価はどのように計算すればよいですか。なお、セット商品のハンバーガーとドリンクは、単品で販売する場合、ハンバーガーは販売価格300円（税抜き）、ドリンクは250円（税抜き）です。【令和元年7月追加】

【答】

一括譲渡においては、税率の異なるごとに資産の譲渡等の対価の額を合理的に区分する必要があります（改正令附則6）。

ご質問のセット商品は、おもちゃが非売品であるため、例えば、セット商品の売価から実際に販売されている商品の単品の価格（ご質問の場合はハンバーガーの売価300円とドリンクの売価250円の合計額550円）を控除した後の残額を非売品の売価とし、おもちゃの売価を0円とすることも合理的に区分されたものと考えられます。

また、実態として、おもちゃが付かない場合でもセット商品の価格が変わらない場合には、おもちゃの対価を求めていないと認められますので、非売品の売価を0円とすることも合理的に区分されたものと考えられます。

(販促品付きペットボトル飲料)

問89 当社は、小売店を経営しています。当社では、販売促進の一環として、キャンペーン期間中は特定のペットボトル飲料に非売品のおもちゃを付けた状態で販売することがありますが、このような商品は、「一体資産」に該当しますか。なお、おもちゃが付かない場合であってもこのペットボトル飲料の価格は変わりません。【令和元年7月追加】

【答】

「一体資産」とは、食品と食品以外の資産があらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているもの（一の資産に係る価格のみが提示されているものに限り、）をいいます（改正法附則34①、改正令附則2一）。

ご質問の商品は、特定の食品にあらかじめ販促品を付けて販売されているところ、「食品と食品以外の資産があらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているもの」であり、また、一の資産に係る価格のみが提示されているものであるため、「一体資産」に該当します。

なお、ご質問の場合、おもちゃは非売品であり、また、おもちゃが付かない場合でも価格が変わらないことから、おもちゃの価格は0円であると認められるため、一体資産の価額のうち食品に係る部分の価額の占める割合は3分の2以上となり、一体資産の譲渡の対価の額（税抜価額）が1万円以下である場合、その販売は「飲食料品の譲渡」に該当し、全体が軽減税率の適用対象となります。

(特定の飲食料品を購入した際にレジで配付される販促品)

問90 当社は、小売店を経営しています。当社では、販売促進の一環として、キャンペーン期間中、陳列棚に「この陳列棚にあるおにぎりのうちどれか1種類を購入したお客様にはレジでステッカーをお渡しします」といった掲示等を行い、対象のおにぎりを購入する顧客に対し、レジで販促品のステッカーを配付することがありますが、このような商品は、「一体資産」に該当しますか。なお、ステッカーは非売品であり、3種類の中からどれか一つを無作為に店員が選んで配付することとしています。また、キャンペーン期間外であってもおにぎりの価格は変わりません。【令和元年7月追加】

【答】

「一体資産」とは、食品と食品以外の資産があらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているもの（一の資産に係る価格のみが提示されているものに限り。）をいいます（改正法附則34①、改正令附則2一）。

ここでいう「あらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているもの」とは、物理的に一体である必要はなく、例えば、「特定の食品の販売に際し、特定の販促品を配付する」旨を陳列棚に表示した上で、レジでその販促品を引き渡すようなものも含まれます。このため、このような方法で販売する商品について、一の資産に係る価格のみが提示されているものは「一体資産」に該当することとなります。

この点、ご質問の場合は、複数の食品や販促品の中から、顧客や事業者が任意に又は無作為に選択するものであり、「あらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているもの」ではないため、「一体資産」に該当せず、一括譲渡に該当することから、個々の資産の譲渡等の対価の額が合理的に区分されていなければ、それぞれの資産の価額に基づき合理的にあん分する必要があります。

また、ご質問の場合、ステッカーが非売品であり、また、ステッカーなしでもおにぎりの価格が変わらないことから、ステッカーの対価を求めていないと認められますので、ステッカーの売価を0円として合理的に区分されたものと考えられるため、全体が軽減税率の適用対象となります。

(1万円以下の判定単位)

問91 当社では、紅茶とティーカップを仕入れてパッケージングし、セット商品として小売業者に卸売販売しています。販売に際しては、100個単位で販売しており、販売価格を100,000円(税抜き)としています。

この場合、軽減税率の適用対象となる一体資産かどうかの判定に当たり、一体資産の譲渡の対価の額(税抜き)が10,000円以下かどうかは、どのように判定することになりますか。【平成30年1月追加】

【答】

軽減税率の適用対象となる一体資産かどうかの判定に当たり、一体資産の譲渡の対価の額(税抜き)が10,000円以下かどうかは、セット商品1個当たりの販売価格で判定することとなります。

したがって、ご質問のセット商品1個当たりの税抜き販売価格は、1,000円(100,000円÷100個)となりますので、一体資産の譲渡の対価の額(税抜価額)は、10,000円以下となります。

(一体資産に含まれる食品に係る部分の割合として合理的な方法により計算した割合)

問92 当社では、紅茶とティーカップを仕入れてパッケージングしてセット商品として税抜価格1,000円で販売しようと考えています。これら商品のそれぞれの仕入価格は、以下のとおりです。このセット商品は、軽減税率の適用対象となる「一体資産」に該当しますか。
仕入価格(税込み): 紅茶450円、ティーカップ200円

【答】

食品と食品以外の資産が一体として販売されるもの(あらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているものであって、その一の資産に係る価格のみが提示されているもの)は、次のいずれの要件も満たす場合、その全体が軽減税率の適用対象となります(改正法附則34①一、改正令附則2)。

- ① 一体資産の譲渡の対価の額(税抜価額)が1万円以下であること
- ② 一体資産の価額のうちに当該一体資産に含まれる食品に係る部分の価額の占める割合として合理的な方法により計算した割合が3分の2以上であること

②の割合は、事業者の販売する商品や販売実態等に応じ、例えば、次の割合など、事業者が合理的に計算した割合であればこれによって差し支えないとされています(軽減通達5)。

イ その一体資産の譲渡に係る売価のうち、合理的に計算した食品の売価の占める割合

ロ その一体資産の譲渡に係る原価のうち、合理的に計算した食品の原価の占める割合

ご質問の商品は、次のとおりロに示した計算方法によって計算し、その結果、食品に係る部分の割合が3分の2以上であるものに該当します。

紅茶（食品）の原価 一体資産の譲渡の原価 一体資産の譲渡の原価のうち、食品の占める割合
450 円 / 650 円 ≒ 69.2% ≥ 3分の2（66.666…%）

したがって、ご質問の商品は、食品と食品以外の資産をセット商品として1,000円という価格のみを提示して販売していることから、一体資産に該当し、その対価の額が1万円以下であり、かつ、食品に係る部分の価額の占める割合が3分の2以上のものとなりますので、その販売は、全体が軽減税率の適用対象となります。

（食品と酒類のセット販売時の一括値引）

問93 ビールと惣菜を単品で販売するほか、セットで購入した方に一括で値引きして販売していますが、「一体資産」に該当しますか。

また、値引額は、どのような取扱いになりますか。【平成30年11月改訂】

【答】

「一体資産」とは、食品と食品以外の資産があらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているもの（一の資産に係る価格のみが提示されているものに限り、）をいいます。

ご質問のように、ビールと惣菜をそれぞれ別々の商品として販売している場合に、これらの商品を組み合わせて、一括で値引きを行って販売するときは、あらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているものではないことから、「一体資産」に該当しません（改正法附則34①、改正令附則2一、軽減通達4）。

なお、一括して値引きを行った場合のそれぞれの値引き後の対価の額は、それぞれの資産の値引き前の対価の額等によりあん分するなど合理的に算出することとなります（軽減通達15）。

また、惣菜（食品）の販売は「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となりますが、酒税法に規定する酒類であるビールの販売は、軽減税率の適用対象となりません（問12《お酒の販売》参照）。

（参考） 例えば、顧客が割引券等を利用したことにより、これら同時に行った資産の譲渡等を対象として一括して対価の額の値引きが行われており、その資産の譲渡等に係る適用税率ごとの値引額又は値引額控除後の対価の額が明らかでないときは、割引券等による値引額をその資産の譲渡等に係る価額の比率によりあん分し、適用税率ごとの値引額及び値引額控除後の対価の額を区分することとされています。

当該資産の譲渡等に際して顧客へ交付する領収書等の書類により適用税率ごとの値引額又は値引額控除後の対価の額が確認できるときは、当該資産の譲渡等に係る値引額又は値引額控除後の対価の額が、適用税率ごとに合理的に区分されているものに該当することとされています（軽減通達15）。

したがって、例えば、軽減税率の適用対象とならない課税資産の譲渡等の対価の額からのみ値引きしたとしても、値引額又は値引き後の対価の額が領収書等の書類により確認できるときは、適用税率ごとに合理的に区分されているものに該当します。

(食品と食品以外の資産の仕入に共通して要した付随費用)

問94 当社では、紅茶とティーカップを仕入れてパッケージングしてセット商品として税抜価格1,500円で販売しようと考えています。この商品には、それぞれの仕入価格のほか、紅茶とティーカップの仕入に共通して要した付随費用(配送料等)があります。

軽減税率の適用対象となる「一体資産」は、「一体資産の価額のうちに当該一体資産に含まれる食品に係る部分の価額の占める割合として合理的な方法により計算した割合が3分の2以上であること」が要件とされていますが、このセット商品の食品の割合はどのように計算するのですか。【令和元年7月追加】

【答】

一体資産の価額のうちに当該一体資産に含まれる食品に係る部分の価額の占める割合として合理的な方法により計算した割合は、事業者の販売する商品や販売実態等に応じ、例えば、次の割合など、事業者が合理的に計算した割合であればこれによって差し支えないとされています(軽減通達5)。

イ その一体資産の譲渡に係る売価のうち、合理的に計算した食品の売価の占める割合

ロ その一体資産の譲渡に係る原価のうち、合理的に計算した食品の原価の占める割合

したがって、ご質問のセット商品における食品に係る部分の価額の占める割合を、それぞれの原価(上記ロの方法)により計算する場合、例えば、

- ・ 商品の仕入価格のみで計算する方法
- ・ 商品の仕入価格とそれぞれの商品の仕入に要するものとしてあん分した付随費用との合計額で割合を計算する方法

のいずれかの方法で計算することができます。

なお、例えば、食品と食品以外の資産の仕入に共通して要した付随費用を食品の原価にのみ加算して計算することや、付随費用のみで計算することは、合理的であるとはいえませんのでご注意ください。

(注) 食品の仕入にのみ付随費用を要した場合には、食品の原価にのみ付随費用を加算して計算して差し支えありません。

(一体資産に含まれる食品に係る部分の割合の売価による判定)

問95 当社では、税抜価格 500 円で販売しているティーカップに、当社が栽培したハーブを原料とした自家製ハーブティーをパッケージングしてセット商品として税抜価格 1,500 円で販売しようと考えています。

当社は、ハーブティーを単品で販売していないため売価を設定していませんが、セット商品の価格からティーカップの売価を控除した後の金額をハーブティーの売価とすることで「一体資産の価額のうちに当該一体資産に含まれる食品に係る部分の価額の占める割合として合理的な方法により計算した割合が3分の2以上であること」の判定を行うことはできますか。【令和元年7月追加】

【答】

一体資産の価額のうちに当該一体資産に含まれる食品に係る部分の価額の占める割合として合理的な方法により計算した割合は、事業者の販売する商品や販売実態等に応じ、例えば、次の割合など、事業者が合理的に計算した割合であればこれによって差し支えないとされています(軽減通達5)。

イ その一体資産の譲渡に係る売価のうち、合理的に計算した食品の売価の占める割合

ロ その一体資産の譲渡に係る原価のうち、合理的に計算した食品の原価の占める割合

ご質問のセット商品は、ハーブティーが単品で販売されていないため、原則として、それぞれの商品の原価(上記ロの方法)により計算していただくことが合理的であるといえます。

ただし、ご質問のように、セット商品の売価から実際に販売されている商品の価格(ご質問の場合はティーカップ 500 円)を控除した後の残額をハーブティーの売価とすることにより合理的に計算できる場合には、それによっても差し支えありません。

したがって、ご質問のセット商品について、ご質問の方法により計算した場合、次のとおり食品に係る部分の割合が3分の2以上であるものに該当しますので、軽減税率の適用対象となります。

○ ハーブティーの売価とする金額

一体資産の譲渡の売価	ティーカップの売価	ハーブティーの売価とする金額
1,500 円	－ 500 円	= 1,000 円

○ 一体資産の譲渡の売価のうち、食品の占める割合

ハーブティーの売価とする金額	一体資産の譲渡の売価	一体資産の譲渡の売価のうち、食品の占める割合
1,000 円	／ 1,500 円	= 66.666…% ≥ 3分の2 (66.666…%)

(合理的な割合が不明な小売事業者等)

問96 当社は、小売業を営んでおり、食玩を販売しています。その食玩に含まれる食品に係る部分の価額に占める割合が不明ですが、仕入れの際に仕入先が適用した税率を適用して販売することも認められますか。

【答】

ご質問のように、小売業や卸売業等を営む事業者が、一体資産に該当する商品を仕入れて販売する場合において、販売する対価の額（税抜き）が1万円以下であれば、その課税仕入れのときに仕入先が適用した税率をそのまま適用して差し支えありません。