

令和3年4月21日

「T A I N S 研修会」
—消費税の誤りやすい事例—

講師：税理士 熊王 征秀
税理士 住吉 真

主催：名古屋税理士会
協賛：名古屋税理士協同組合

CONTENTS

軽減税率・区分記載請求書

区分記載請求書（追記による補正）	1
誤ったレシートを交付した場合	2
誤ったレシートを受領した場合	4
委託販売	5
製造委託契約	7
リベートなどの取扱い	9
フードコート	10
ファストフード	12
社員食堂	13
電子新聞	14
ウォーターサーバーのレンタル料	16
コーヒーショップ	17

平成27年～28年度改正

国際電子商取引（その1）	18
国際電子商取引（その2）	20
高額特定資産と簡易課税制度	24
高額特定資産と事業者免税点制度	25

海外での広告宣伝は内容により区分する！	27
保証金の償却部分も課税の対象になる！	30
駐車場の使用料や店舗兼用住宅の家賃はどうなる？	31
保険料でも課税される？	32
被相続人が提出した課税事業者選択届出書の効力は 相続人に引き継がれない！	33
固定資産税の精算金はどうなる？	35
軽油の小売店が別途受領する軽油引取税	36
法人税の仮決算とセットで消費税の計算をしてもよいか？	39

追記による区分記載請求書の補正

飲食店業を営むA氏は、食材として契約農家から農作物を定期的に仕入れている。農家から発行される領収証には、支払年月日と支払金額、生産者（販売者）の名称は記載されているものの、但書きには何も記載されていない。そこで、A氏は受領した領収証に仕入れた農作物の適用税率（8%）と作物の種類を記載した上で、これを保存することとしている。

□帳簿の記載事項

令和元年10月1日から令和5年9月30日までの間は、仕入税額控除の要件として、法定事項が記載された帳簿及び区分記載請求書等の保存が必要となります（平成28年改正法附則34②）。

帳簿には、①から④までの従来の記載事項に加え、新たに⑤の記載（下線の箇所）が義務付けられています。

- ① 仕入先の名称
- ② 取引年月日
- ③ 取引内容
- ④ 取引金額（対価の額）
- ⑤ 軽減税率対象品目である旨

なお、帳簿には、商品の一般的総称でまとめて記載したり、軽減税率の対象となる取引に、「※」や「☆」といった記号・番号等を表示し、これらの記号・番号などが軽減税率の対象であることを表示するような記帳方法も認められます（軽減税率Q&A(個別事例編)問120）。

したがって、元帳などに8%の軽減税率を表示しても構いませんので、帳簿の追記事項については通常の記帳業務で要件は充足されるものと思われます。

□区分記載請求書等の記載事項

区分記載請求書等には、①から⑤までの従来の記載事項に加え、新たに⑥と⑦の記載（下線の箇所）が義務付けられています（平成28年改正法附則34②）。

- ① 請求書等の発行者の名称
- ② 取引年月日
- ③ 取引内容
- ④ 取引金額（対価の額）
- ⑤ 請求書等の受領者の名称
- ⑥ 軽減税率対象品目である旨
- ⑦ 税率ごとの税込取引金額

なお、小売業や飲食店業、タクシー業のように不特定多数を相手にする業種については⑤の記載は省略することができます（消法30⑨一）。

□ 追記による補正

上記⑥または⑦の記載が漏れている領収証などを受領した場合には、再交付を受けずとも、取引の事実に基づいて追記をすることが認められています（平成28年改正法附則34③）。

ただし、領収証の但書きが空欄の場合や「品代」と記載されているような場合には、「取引内容」そのものが記載されていませんので、そもそもの記載要件を具備していないこととなり、結果、追記は認められないこととなるようです《事業者の皆様へ（～区分経理から消費税申告書の作成まで～）令和元年11月国税庁（令和2年1月更新）2頁》。

また、白紙の領収証は無論のこと、取引年月日や取引金額の記載が漏れている領収証などについても当然に追記をすることはできません。

誤ったレシートを交付した場合

当店では食品と日用雑貨を取り扱っているが、標準税率（10%）が適用される日用品（税抜価格 10,000円）について、誤って軽減税率（8%）を適用して10,800円（税込）で販売していたことが判明した。

お客様には、店内への貼り紙とチラシによりその旨お詫びをすることとしているが、お客様に対し、2%の消費税を追加で請求することは事実上不可能であることから、消費税の申告に際しては、軽減税率（8%）により売上税額を計算することとした。

□ 取引の実態に応じて適正な適用税率を判定する

国税庁の公表資料《事業者の皆様へ（～区分経理から消費税申告書の作成まで～）令和元年11月国税庁（令和2年1月更新）》の8頁では、適用税率を誤った場合の処理方法として、「小売店などにおいて、買い手（顧客）に対して誤った税率に基づいて税込対価を計算したレシートを交付していた場合でも、「取引の事実」に基づく適正な税率で計算して申告する必要があります。」としたうえで、適正な税率（10%）により計算した場合の消費税相当額は、下記のように計算することとしています。

$$10,800 \times 10 / 110 \div 981 \text{円}$$

つまり、標準税率（10%）が適用される商品を誤って税込価格10,800円で販売した場合であっても、「10,800円の税込価格を10%の税込価格として計算（申告）しなさい」ということです。結果、適用税率を誤ったことにより増加した消費税相当額181円（981円－800円）は、事業者が身銭を切って負担することとなるようです。

□ 軽減税率対象品を標準税率で販売した場合

前記の国税庁資料には書かれていないのですが、軽減税率が適用される商品を誤って標準税率で販売した場合にも、8%税率で割り戻し計算をすることになるのでしょうか？

例えば、軽減税率が適用される商品(食品：税抜価格10,000円)に、誤って標準税率(10%)を適用して11,000円(税込)で販売していた場合には、適正な税率(8%)により計算した場合の消費税相当額は、下記のように計算するものと思われます。

$$11,000 \times 8 / 108 \div 814 \text{円}$$

結果、適用税率を誤ったことにより減少した消費税相当額186円(1,000円－814円)は、事業者が不当利得として収受することになります。

適用税率を誤って不当に消費税相当額を収受した場合には、まずはおお客様に対して店内への貼り紙やホームページなどによりその旨お詫びをするとともに、レシートなどを持参したお客様に対しては、2%の消費税相当額を返金することが必要となります。それが、商取引のいわば常識です。

国税庁の資料には、正しい税率による精算という商取引の常識については何も書かれていませんので、事業者に対していらぬ誤解を与える要因になるのではないかと危惧しています。

誤ったレシートを受領した場合

軽減税率が適用される商品(食品：税抜価格10,000円)を購入したところ、誤って標準税率(10%)が適用されたことにより、11,000円(税込)で購入していたことが判明した。仕入控除税額の計算に当たっては、販売者の適用税率に合わせ、10%の標準税率を適用することとしている。

□正しいレシートの再交付が必要になる！

国税庁の公表資料《事業者の皆様へ(～区分経理から消費税申告書の作成まで～)令和元年11月国税庁(令和2年1月更新)》の10頁では、「誤った税率に基づいて税込対価を計算したレシートを受領した場合には、取引先に対して「取引の事実」に基づくレシートの再交付を依頼するといった対応が必要となります。」としたうえで、適用税率の誤りによる税込対価の額の誤りについては「追記」を認めないこととしています。

適用税率が誤っている場合には、そもそもが区分記載請求書等の記載要件を満たさないこととなるので、買い手側としてはレシートの再発行を受けない限り、仕入税額控除は認められないこととなるようです。

いずれにせよ、当初の支払金額と正しい金額との差額については、売り手と買い手の間で精算することになるものと思われませんが、国税庁の資料には、代金の精算についてはいっさい触れていません。

□適用税率の判定

飲食料品の譲渡の判定に当たっては、販売する事業者が、人の飲用又は食用に供されるものとして譲渡した場合には、顧客が飲食以外の目的で購入し、使用したとしても軽減税率の適用対象となります。よって、買い手の立場からしてみれば、その商品の税率が8%なのか10%なのかという判断は売り手の意思に委ねられているのであり、買い手の用途により勝手に決めることはできません。

国税庁の軽減税率Q&A(個別事例編)の問20では、食品添加物として、食品表示法に規定する表示がされている重曹を、食用及び清掃用を使用することができるものとして販売する場合には、たとえ「清掃用を使用することができる」との表示があったとしても軽減税率を適用することとしています。

では、食品添加物としての表示がない重曹が8%で販売されていた場合には、買い手は売り手から10%税率に基づいて計算したレシートの再交付を受け、差額の2%を追加払いしなければいけないのでしょうか…。

買い手は商品を購入するたびに、容器のラベルの表示をいちいち確認する義務があるのでしょうか…。

また、売り手が飲食料品と認識して販売した商品について、買い手が適用税率の変更を求めることなど現実問題としてできるのでしょうか…。

このようなことを実務の現場で実行することは、事実上不可能ではないかと思われま

委託販売

農業を営むA氏は、収穫した農作物を農業協同組合（JA）に出荷して販売を委託している。受託者であるJAからは、農作物の売却代金から手数料を差し引いた残金が振り込まれるので、A氏は手数料控除後の金額を基に消費税の確定申告をしている。

□委託販売の取扱い

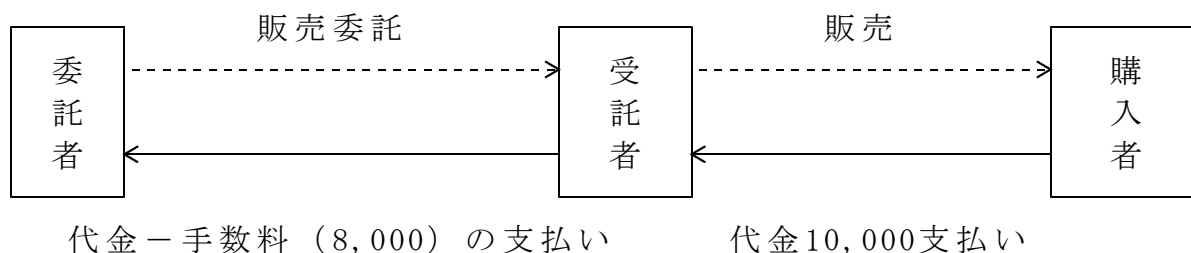
委託販売については、受託者の手数料を控除する前の総額を売上高に計上し、手数料を仕入高に計上する方法（総額処理）が原則とされています。

ただし、課税期間中の委託販売取引のすべてについて、手数料控除後の金額を売上高に計上することも認められています（純額処理）。

	委託者の取扱い	受託者の取扱い
原則	売上高と手数料を両建計上する（総額処理）	委託販売手数料を売上計上する
例外	手数料控除後の金額を売上計上する（純額処理） ※統一適用が条件	受託商品の販売金額を課税売上高とし、委託者への送金額を課税仕入高に計上する（総額処理） ※委託者から課税資産の譲渡等のみを行うことを委託されている場合に限られる。

【計算例1】

例えば、商品の売上高が10,000で、受託者の手数料が2,000の場合には、委託者は売上高10,000と仕入高（手数料）2,000を両建計上する方法と、手数料控除後の8,000だけを売上計上する方法とのいずれかを選択することができるということです。



	委託者の取扱い	受託者の取扱い
原則	課税売上高 10,000 課税仕入高 2,000	課税売上高 2,000
例外	課税売上高 8,000 (10,000 - 2,000 = 8,000)	課税売上高 10,000 課税仕入高 8,000

(消基通10-1-12)

□純額処理の禁止

取扱商品が飲食料品などの軽減税率対象品の場合には、商品の売上高に適用される税率は軽減税率（8%）になるのに対し、受託者の手数料には10%の標準税率が適用されます。よって、令和元年10月以降の取引については、手数料控除後の純額を売上高に計上することはできません（軽減通達16）。

また、軽減税率の適用対象商品と標準税率の適用対象商品がある場合には、軽減税率の適用対象商品は総額処理が必要となりますが、標準税率の適用対象商品は、統一して純額処理を採用することができます（軽減税率Q&A(個別事例編)問45(注)）。

□受託者の取扱い

委託販売の受託者は、委託者から收受する受託販売手数料を売上高に計上することが原則とされています（純額処理）。ただし、取扱商品が課税商品の場合には、買受者から收受する商品の売上高と委託者に送金する手数料控除後の金額を両建計上することも認められています（総額処理）。

ただし、取扱商品が飲食料品などの軽減税率対象品の場合には、令和元年10月以降の取引については総額処理が認められないこととなります。

□基準期間における課税売上高の計算

納税義務の判定や簡易課税の適用判定に用いる基準期間における課税売上高の計算についても、令和元年10月以降の軽減税率対象品の委託販売による売上高は総額処理によることとなりますのでご注意ください。よって、個人事業者であれば令和3年の納税義務判定に用いる基準期間が令和元年となりますので、10月～12月期間中の売上高を総額処理に変更しておく必要があります。

純額の年間売上高が1,000万円以下となる個人事業者でも、受託者の手数料をプラスした総額の売上高が1,000万円を超える場合には、令和3年から課税事業者となることもあるので注意が必要です。

令和3年から課税事業者となる個人事業者が簡易課税制度の適用を受けようとする場合には、「簡易課税制度選択届出書」を令和2年中に提出しておく必要があります。

製造委託契約

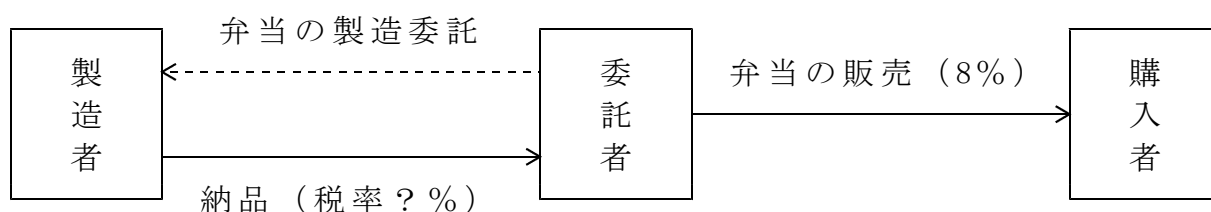
当社は食品卸売業者（M社）から委託を受け、弁当を製造して納品している。納品先であるM社から収受する金銭は、弁当の製造に関するものであるから軽減税率（8%）が適用されるものと考えている。

□契約形態を確認する

製造委託契約により食品を製造する場合には、契約形態が「製造販売」か「賃加工」かにより適用税率が変わることになります。

「製造販売」の場合には、御社は製造した食料品（弁当）をM社に譲渡するものなので8%の軽減税率が適用されます。

「賃加工」の場合には、御社がM社から収受する金銭は加工賃であり、たとえば食料品の製造に関するものであったとしても、役務提供の対価として10%の標準税率が適用されることになります。



□判断基準

契約形態が「製造販売」か「賃加工」かの判断は、その契約内容等により個別に判断することになりますが、次のような判断基準が参考になるものと思われます。

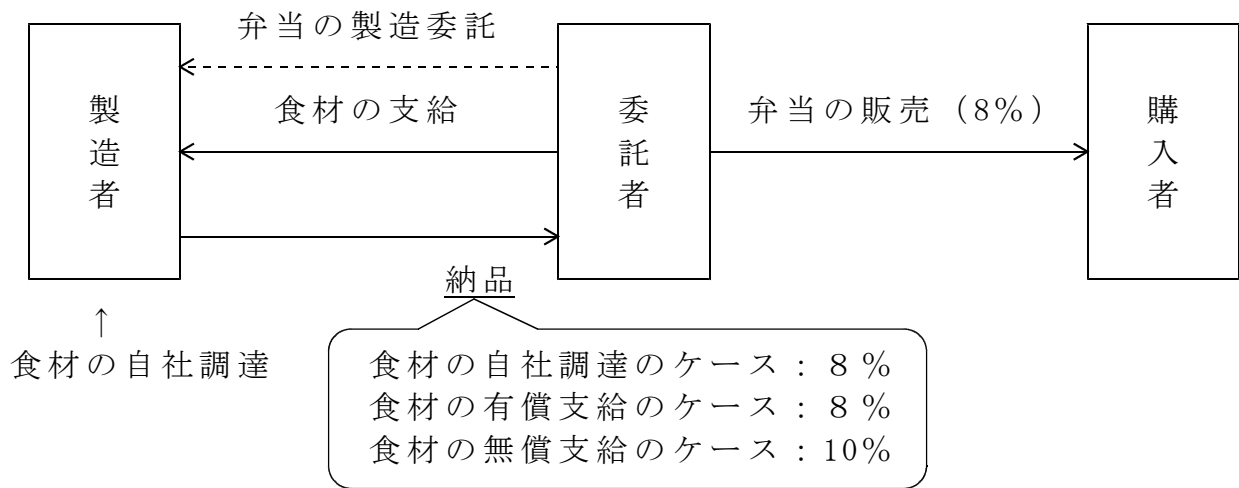
① 完成品の所有権がどちらにあるか？

完成品の所有権が「製造者」つまり御社にあるような場合には、完成品の引渡しにより所有権が製造元（M社）に移転することとなりますので、御社がM社から収受する金銭とM社が購入者から収受する金銭はいずれも食料品である弁当の売上高に該当し、8%の軽減税率が適用されます。

② 受託者の使用する原材料や包装資材はどのように調達されるのか？

原材料や包装資材が製造元であるM社から無償で支給されている場合には、御社の業務は賃加工に当たりますので、M社から収受する金銭には10%の標準税率が適用されることになります。

これに対し、原材料や包装資材を製造者である御社が自ら調達している場合や製造元であるM社から有償で支給されている場合には、御社がM社から収受する金銭は完成品である弁当の売上高であり、8%の軽減税率が適用されることとなります（軽減税率Q&A(個別事例編)問41）。



□簡易課税の事業区分に注意する！

御社が簡易課税制度の適用を受ける場合には、M社から原材料や包装資材の無償支給を受ける場合に収受する加工賃収入は第4種事業に区分することになります。御社がM社から原材料や包装資材の有償支給を受ける場合には、原材料などをM社から調達しているということになりますので、その売上高は第3種事業に区分することができます。

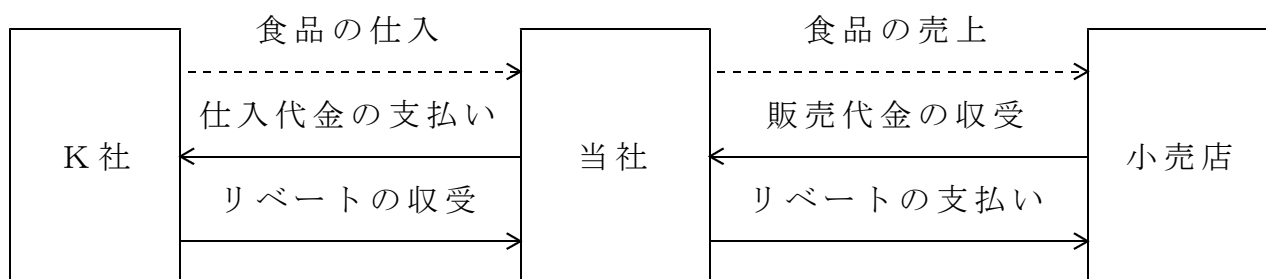
この場合において、売上高に計上する金額はM社から振り込まれる金額ではなく、相殺された原材料などの代金をマイナスする前の金額となることに注意してください。

例えば、請求金額が100万円で、原材料の代金30万円を相殺した70万円が振り込まれたようなケースでは、売上高に計上するのは70万円ではなく、100万円になるということです。

リベートなどの取扱い

食品の卸売業を営む当社は、食品製造業者K社からの仕入高に応じて販売奨励金（リベート）を受け取っている。また、販売先である小売店に対し、売上高に応じて販売奨励金（リベート）を支払っている。

経理処理としては、仕入先から收受した販売奨励金は雑収入に計上し、課税売上高に区分した。また、小売店に支払った販売奨励金は販売促進費に計上し、課税仕入高に区分した。



□販売奨励金の取扱い

商品の仕入数量や仕入高に応じて仕入先から金銭により收受する販売奨励金は、仕入高のマイナス項目となります。したがって、食品製造業者K社から收受する販売奨励金は課税売上高ではなく、軽減税率（8%）が適用される課税仕入高のマイナス項目として処理する必要があります。

また、商品の販売数量や売上高に応じて販売先に金銭で支払う販売奨励金は、売上高のマイナス項目となります。したがって、小売店に支払った販売奨励金は課税仕入高ではなく、軽減税率（8%）が適用される課税売上高のマイナス項目として処理する必要があります（軽減税率Q&A(個別事例編)問42）。

この場合の販売奨励金は、課税売上割合の計算上、売上高からマイナスするとともに、「支払金額×6.24/108」を売上税額から控除することができます。

□販路拡大のための奨励金

取引先を増やすことを目的として支払われる奨励金は、商品の売買に伴い支払われる販売奨励金とは本質的に異なるものです。

したがって、たとえ飲食料品のような軽減税率対象品の販路を拡大するために支払われるものであったとしても軽減税率（8%）の対象とはならず、役務提供の対価として10%の標準税率が適用されることとなります（軽減税率Q&A(個別事例編)問42）。

□自動販売機の手数料

清涼飲料の自動販売機を設置し、飲料メーカーから販売手数料を收受する場合には、その販売手数料は自動販売機を設置などに対する対価として收受するものです。

したがって、その手数料が販売数量などに応じて計算されるものであったとしても、清涼飲料の売買に伴い収受する販売奨励金とは異なるものであり、軽減税率（8%）は適用されません（軽減税率Q&A(個別事例編)問43）。

□物流センターの使用料

スーパーマーケットの物流センターに食品を納品している食品販売業者が、食品の販売数量や販売高に応じて物流センターの使用料を支払うことがあります。これはあくまでも物流センターの使用料であり、10%の標準税率が適用されることとなります（軽減税率Q&A(個別事例編)問44）。

したがって、その使用料の算定方法が食品の販売数量や販売高に応じて計算されるものであったとしても、食品の売買に伴い支払う販売奨励金とは異なるものであり、軽減税率（8%）は適用されませんのでご注意ください。

□売上割引・仕入割引の取扱い

売掛金を期日前に回収した場合に取引先に支払う売上割引は、会計上は支払利息に準ずるものとして営業外費用に計上することとされています。

しかし、消費税では、売上割引は支払利息ではなく、売上高のマイナス項目として扱うこととされていますので注意が必要です（消基通14-1-4）。

また、買掛金を期日前に支払った場合に取引先から収受する仕入割引は、会計上は受取利息に準ずるものとして営業外収益に計上することとされています。

しかし、消費税では仕入割引は受取利息ではなく、仕入高のマイナス項目として扱うこととされています（消基通12-1-4）。

仕入割引は受取利息ではありませんので非課税売上高とはなりません。したがって、課税売上割合の分母に加算する必要もないわけです。

フードコート

当店はデパートの屋上でたこ焼き屋を出店している。デパートの屋上には、当店の他にラーメン屋やカレー屋などが出店しているが、各店舗で料理を購入した顧客は、デパートがあらかじめ準備したフードコートで飲食するシステムとなっている。当店で販売したたこ焼きは、顧客がそのまま持ち帰ることもできるし、フードコートで食事をすることもできる。

フードコートはデパートが準備したものであり、当店が設置したのではないことから、当店における「たこ焼き」の売上高はすべて軽減税率（8%）が適用されるものと考えている。

□フードコートでの飲食

ショッピングセンターや空港のターミナルなどに設置されているフードコートのテーブルや椅子は、設備の設置者と飲食店が合意の基に顧客に利用させているものと認められます。したがって、飲食設備を設置して顧客に飲食させる

ものであれば、その設備の所有者に関係なく、「外食」として10%の標準税率が適用されることとなります（軽減税率Q&A(個別事例編)問65）。

□テイクアウトは軽減税率！

たとえフードコートが設置してあったとしても、たこ焼きをタッパーに入れ、包装して販売する場合（テイクアウト）には8%の軽減税率が適用されます。したがって、お店の従業員は適用税率を判断するために、フードコートを利用するのか持ち帰るのかを顧客に意思確認する必要があります（軽減税率Q&A(個別事例編)問58）。

□夜店で販売するたこ焼き

お祭りの夜店で販売する「たこ焼き」や「焼きそば」などは、テーブルや椅子などは設置せずに持ち帰りを前提として販売するものであり、8%の軽減税率を適用することができます（軽減税率Q&A(個別事例編)問51）。

顧客が公園のベンチや神社の縁石で飲食したとしても、そのことをもって「外食」と判断されることはありません（軽減税率Q&A(個別事例編)問66）。

□屋台のおでん屋と立ち食いそば

屋台のおでん屋やラーメン屋であっても、テーブルや椅子、カウンターなどの飲食設備を設置している限りは10%の標準税率が適用されます。

立ち食いそば屋のように、カウンターだけが設置してあるような飲食店でも、井を置くためのカウンターという設備を設置している限りは標準税率の適用となります。椅子が設置してないことを持って軽減税率を適用することはできません（軽減税率Q&A(個別事例編)問51）。

□コンビニのイトインコーナーでの飲食

コンビニで販売する飲食料品は、持ち帰ることを前提に8%の軽減税率を適用することができます。イトインコーナーで顧客に飲食させるサービスは「外食」に該当し、10%の標準税率が適用されますので、コンビニの営業者は、店内に「イトインコーナーを利用する場合はお申し出ください」などの提示をした上で顧客の意思を確認し、適用税率を判断する必要があります（軽減税率Q&A(個別事例編)問52）。

ファストフード

当店はハンバーガーやフライドチキンなどのファストフードを取り扱う飲食店である。価格設定に当たっては、顧客の利便性に配慮して、店内飲食の料金と持ち帰りの料金、宅配の料金をすべて値上げしないで均一価格に設定していることから、全商品について8%の軽減税率が適用されるものと考えている。

□イートイン・テイクアウト・デリバリーの税率

店内飲食（イートイン）は「外食」ですので10%の標準税率が適用されます。これに対し、持ち帰り（テイクアウト）や宅配（デリバリー）は飲食料品の譲渡であり、軽減税率（8%）を適用することができます。価格が均一かどうかということは、適用税率の判断には関係ありません。

例えば、ハンバーガーを540円（税込）で店内飲食させた場合には、10%の標準税率が適用されることにより、販売価格に対する消費税相当額はおよそ49円となります。

$$540円 \times 10 / 110 \approx 49円$$

テイクアウトの場合には8%の軽減税率が適用されますので、販売価格540円（税込）に対する消費税相当額は40円となります。

$$540円 \times 8 / 108 = 40円$$

均一価格だからといって、負担する消費税額が同じになるわけではありませんのでご注意ください。

□テイクアウトは第3種事業に区分する！

簡易課税制度の適用を受ける場合には、店内飲食による売上高は飲食店業として第4種事業に区分するのに対し、テイクアウトによる売上高は、製造小売業として第3種事業に区分することができます。

よって、店内での飲食か持ち帰りかの顧客の意思確認は、適用税率だけでなく、簡易課税の事業区分にも影響することとなるので注意が必要です。

□デリバリーは原則として第4種事業に区分する

簡易課税制度の適用を受ける場合には、デリバリーによる売上高は第4種事業に区分することになります。本来は来店して飲食すべきところ、店内飲食の延長サービスとして宅配するということです。

ただし、適用税率の判断は、テイクアウトの延長サービスと認識しますので、「外食」の税率ではなく、8%の軽減税率が適用されることとなります。

□移動販売車などの取扱い

ピザの移動販売車のように、飲食設備のないテイクアウトとデリバリー専門店の場合には、デリバリーによる売上高はテイクアウトの延長サービスと認識し、いずれの売上高についても第3種事業に区分することができます。

また、適用税率はいずれの売上高についても8%の軽減税率が適用されることとなります。

ファーストフード店は、販売形態により適用税率と簡易課税の事業区分が微妙に異なってきますので注意が必要です。レジのコード管理を再点検すると共に、社員教育などにも注意しながらミスの防止に努める必要があります。

社員食堂

当社はA社との契約により、A社の社内で社員食堂を運営している。

A社の社員は券売機で食券を購入し、カウンターで定食を受け取った後で食堂内に設置した空きテーブルで食事をし、返却口に食事後の食器を返却する。

食堂内には自動販売機が設置されているので、A社の社員は清涼飲料などの飲物を食堂内で自由に購入することができる。

当社では、定食の売上高と自動販売機の売上高はいずれも「外食」に該当するものとして標準税率（10%）を適用し、簡易課税の事業区分は第4種事業に区分して申告することとしている。

□社員食堂の売上高

たとえ会社内に設けられた社員食堂であっても、テーブルや椅子などの飲食設備を用いて食事を提供する限りは「外食」に該当し、10%の標準税率が適用されることとなります（軽減税率Q&A(個別事例編)問49）。

ただし、自動販売機による飲食物の販売は、飲食サービスという役務提供とは異なるものであり、8%の軽減税率を適用することができます（軽減税率Q&A(個別事例編)問33）。

もっとも、自動販売機で販売する飲料であっても、ビールなどの酒類の販売については軽減税率を適用することはできません。（ビールを販売している社員食堂があるかどうかはともかくとして）たとえ自動販売機で販売する場合であっても、酒類については10%の標準税率が適用されることとなります（軽減税率Q&A(個別事例編)問12）。

□簡易課税の事業区分

簡易課税を適用する場合の事業区分については、食事の提供は無論のこと、食堂内の自動販売機による飲料の売上高もすべて第4種事業に区分することとなります。カウンターで料理と共に飲物を提供しても、自動販売機を利用して飲物を販売しても、どちらも食堂内で飲食することに何ら変わりはありません。

よって、食堂内に設置された自動販売機の売上高は、第4種事業に区分することとなるのです。

□ロビーに設置してある自動販売機

会社のロビーに設置してある自動販売機の売上高には当然に8%の軽減税率が適用されます。簡易課税を適用する場合の事業区分は、仕入商品の消費者に対する販売として第2種事業に区分することになります。

□調味料

料理の際に「みりん」や「みりん風調味料」、「料理酒」などを使用することがありますが、「みりん」は酒類に該当しますので10%の標準税率が適用されます。「みりん風調味料」はアルコール度数が1度未満であることから酒類には該当せず、軽減税率(8%)の適用となります(軽減税率Q&A(個別事例編)問14)。

「酒類」とは、「アルコール度数1度の飲料」と定義されていますので、お酒に食塩や酢を添加して不可飲処置が施された「料理酒」はそもそもが飲料ではありません。よって、酒税法の適用除外として8%の軽減税率が適用されることとなります。

電子新聞

N新聞社では、宅配新聞と電子新聞をセットにした割引プランを実施しており、セット料金5,900円のうち、電子部分は1,000円と明記している。

この割引プランのケースでは、紙の新聞の価格(4,900円)がセット料金5,900円の3分の2以上を占めることから、セット料金全体に軽減税率が適用されるものと考えた。

$$4,900 \div 5,900 \text{円} \approx 83\% \geq 66.6\% \quad (2/3)$$

□宅配新聞の適用税率

週2回以上発行される定期購読契約がされた宅配新聞には軽減税率が適用されます。ただし、電子新聞の配信は役務の提供であり、軽減税率を適用することはできません(軽減税率Q&A(個別事例編)問101)。

□一体資産の判定

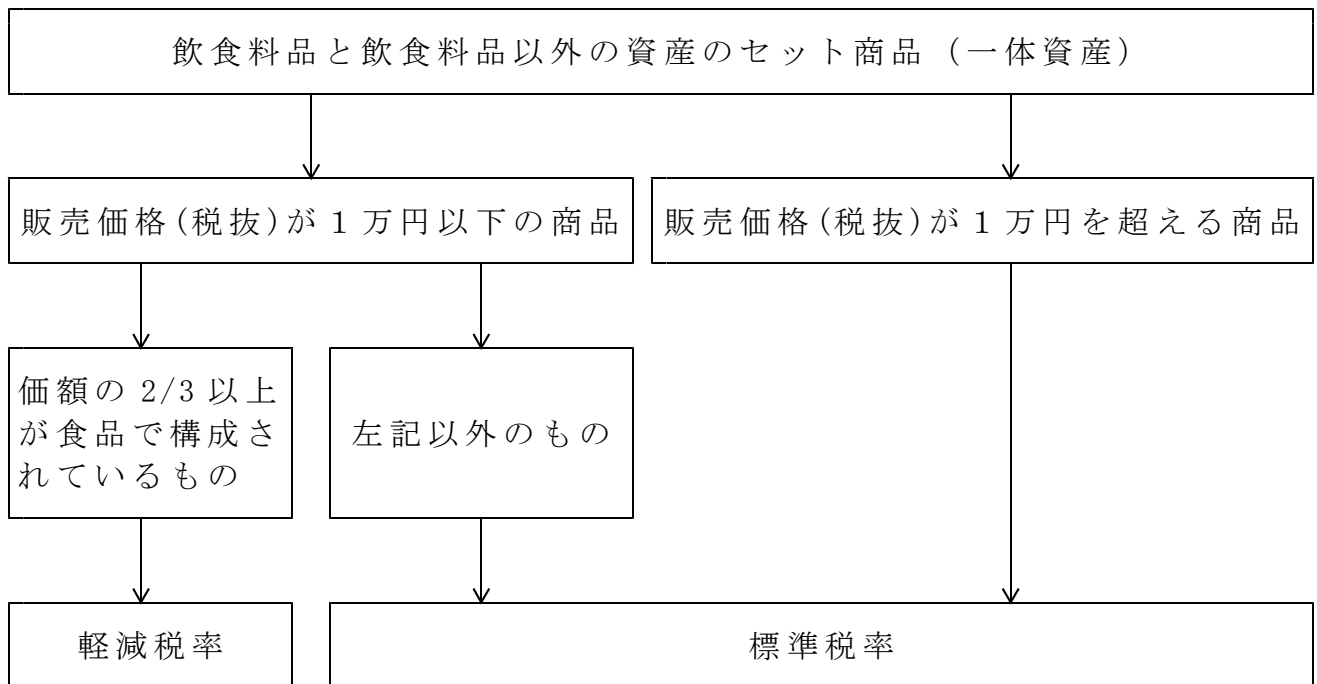
飲食料品と飲食料品以外の資産が一体となっている商品については、飲食料品に該当しないこととしていますので、原則として飲食料品も含めた販売価格全額について標準税率が適用されることとなります。

ただし、飲食料品と飲食料品以外の資産をセット商品にして販売する場合には、次の①～④の要件を満たすことを条件に、軽減税率を適用することができ

ます（平成28年改正法附則34①一、消令2の3、軽減通達4）。

- ① あらかじめ一の資産を形成し、または構成しているものであること（各商品が選択制でないこと）
- ② その一体資産の価格のみが提示されていること（内訳が提示されていないこと）
- ③ セット商品の税抜販売価額が1万円以下であること
- ④ 合理的に計算した食品の価額の割合が2/3以上であること

具体的には、オマケの付いたスナック菓子のような食玩について、一体資産として軽減税率が適用されることが多いようです。



□セット新聞の適用税率

新聞の譲渡には、飲食料品の譲渡について適用される「一体資産」のような規定はありません。したがって、一体資産のような1万円判定や2/3判定で適用税率を決定することはできませんので、宅配新聞の料金4,900円には軽減税率（8%）、電子新聞の料金1,000円には標準税率（10%）が適用されることになります（軽減税率Q&A(個別事例編)問102）。

□スポーツ新聞などの取扱い

スポーツ新聞や業界紙でも、週2回以上発行される定期購読契約がされた宅配新聞には8%の軽減税率が適用されます（軽減税率Q&A(個別事例編)問97）。これに対し、駅の売店やコンビニで販売する新聞は、たとえ日刊新聞であっても軽減税率の対象とはならず、10%の標準税率が適用されることになります（軽減税率Q&A(個別事例編)問98）。

ウォーターサーバーのレンタル料

当社はクリニックや調剤薬局にウォーターサーバーをレンタルし、レンタル料を収受するとともに、ウォーターサーバーで使用する水を販売して販売代金を受け取っている。

また、ペットボトル入りのミネラルウォーターや各種栄養ドリンク、「トクホ」と呼ばれる健康食品などを販売しているが、いずれも飲食用品であることから軽減税率（8%）を適用することとしている。

□ウォーターサーバーのレンタル料と水の販売

水の販売は、人の飲用に供されるかどうかということだけでなく、その用途にも着目して判断することとされています。

ミネラルウォーターなどの飲料は、人の飲用に供されるものであることから「食品」に該当し、8%の軽減税率が適用されるのに対し、水道水は飲用だけでなく、風呂や洗濯といったような生活用水としても利用されることから標準税率（10%）の適用になります（軽減税率Q&A(個別事例編)問8）。

ウォーターサーバーで使用する水は人の飲用に供されるものなので当然に軽減税率（8%）となりますが、サーバーのレンタル料は、飲食料品そのものではありませんので軽減税率の適用はなく、10%の標準税率が適用されます（軽減税率Q&A(個別事例編)問10）。

□栄養ドリンク・トクホ

医薬品や医薬部外品などは、食品表示法に規定する食品に該当しないため、10%の標準税率が適用されます。栄養ドリンクであれば、〇〇製薬が販売する製品は清涼飲料水として軽減税率（8%）が適用されるのに対し、〇〇製薬が販売する製品は医薬部外品として標準税率（10%）が適用されています（軽減税率Q&A(個別事例編)問23）。

また、薬局で販売されている特定保健用食品（トクホ）、栄養機能食品、健康食品、美容食品などの食品は、医薬品等に該当しない限り、8%の軽減税率を適用することができます（軽減税率Q&A(個別事例編)問24）。

□ボトル容器の販売と送料

お店の会員になることにより、美味しい水を無料でサービスしている食品スーパーがあります。顧客はスーパーの会員になった上で、専用のボトルを有料で購入します。その後、買い物をする度に、無料で水を持ち帰ることができるというシステムです。

この場合において、お店で販売する専用ボトルは当然のことながら飲食料品ではありません。したがって、飲料水を詰める目的であったとしても、ボトルの売買には10%の標準税率が適用されることとなります。

飲食料品の販売に当たり、送料をサービスする場合には、代金の全額について軽減税率（8%）を適用することができますが、送料や箱代などを別途受領

するような場合には、飲食料品の代金だけが軽減税率の対象となり、別途受領する送料や箱代には10%の標準税率が適用されることとなります。

コーヒーショップ

当店（コーヒーショップ）では、コーヒー豆を販売する際、顧客の注文により、生豆で販売する場合と焙煎して販売する場合がある。

また、持ち帰りと店内利用のいずれにも使用することができるコーヒーチケットを販売している。コーヒー豆とコーヒーチケットの販売は、いずれも飲食料品の販売に関するものであるから軽減税率（8%）を適用することとしている。

□コーヒー豆の販売と焙煎

コーヒー豆は飲用に供するために販売するものです。したがって、生豆で販売する場合、焙煎した状態で販売する場合、焙煎したコーヒー豆を挽き、粉末状にして販売する場合のいずれであっても8%の軽減税率を適用することができます（軽減税率Q&A(個別事例編)問5）。

ただし、コーヒー豆の支給を受けて行う焙煎などの加工行為は役務の提供であり、その加工賃には10%の標準税率が適用されることとなります（軽減税率Q&A(個別事例編)問40）。

□コーヒーチケット

コーヒーチケットの売上金は前受金であり、原則として課税の対象とはなりません。したがって、実際に顧客がチケットを利用した時に売上高を認識し、店内飲食であれば標準税率（10%）、持ち帰りであれば軽減税率（8%）として処理をすることとなります。

ところで、コーヒーチケットを販売したときに売上高を認識している場合には、チケット販売時には店内飲食か持ち帰りかの判断ができません。そこで、国税庁の軽減税率Q&Aでは、チケットを区分するなどの方法で対処するよう指導しています（軽減税率Q&A(個別事例編)問57）。

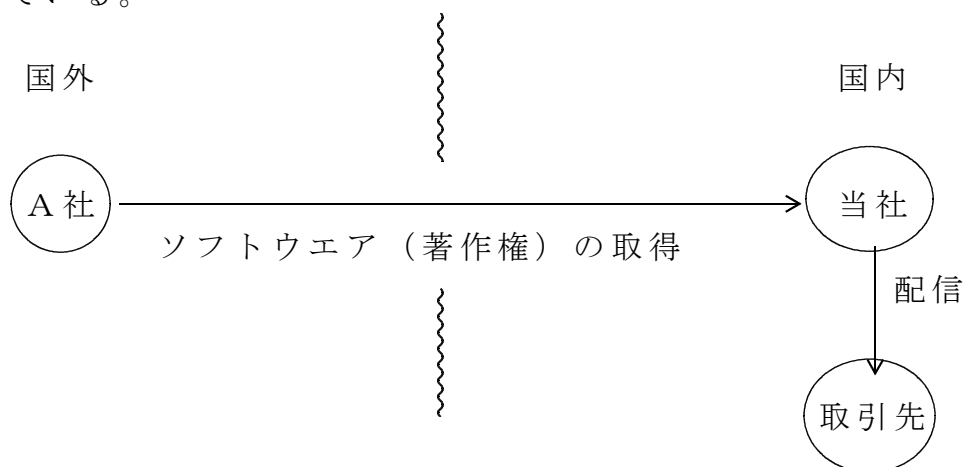
□コーヒーの出前と給仕

社内会議などに伴い、近隣の会社からコーヒーや紅茶などの注文を受け、社内の会議室まで配達することがありますが、ポットなどに飲料を詰め、顧客の指定した場所まで単に配達するサービスは「外食」には該当せず、8%の軽減税率を適用することができます。

ただし、飲料の配達後、会議室内で給仕等のサービスが行われる場合には、いわゆる「ケータリング、出張料理」に該当し、10%の標準税率が適用されることとなります（軽減税率Q&A(個別事例編)問78）。

国際電子商取引（その1）

当社（内国法人）では、外国法人A社が著作権を有するソフトウェアの販売権を取得し、インターネットを利用して国内のエンドユーザーに販売（配信）している。当社は、A社に支払うソフトウェアの使用料を課税仕入高に計上し、また、国内の取引先から収受する配信料を課税売上高に計上している。



□ 国際電子商取引の取扱い（平成27年度改正）

電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行われる国際電子商取引（電気通信利用役務の提供）については、平成27年度改正により、内外判定を役務提供者の役務の提供に係る事務所等の所在地から役務の提供を受ける者（受益者）の住所等に変更することとなりました。

これにより、国外事業者が国内に向けて行う「電気通信利用役務の提供」は国内取引に該当し、課税の対象となります。

また、国外事業者が国内に向けて行う「電気通信利用役務の提供」を事業者向け電気通信利用役務の提供（事業者間の相対取引）と消費者向け電気通信利用役務の提供（不特定多数との取引）に区分し、「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、国外事業者の納税義務を受益者に転換することとしました（リバースチャージ方式）。

「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、役務の提供を行う国外事業者が日本の消費税の申告と納税義務を負うこととなります（国外事業者申告納税方式）。

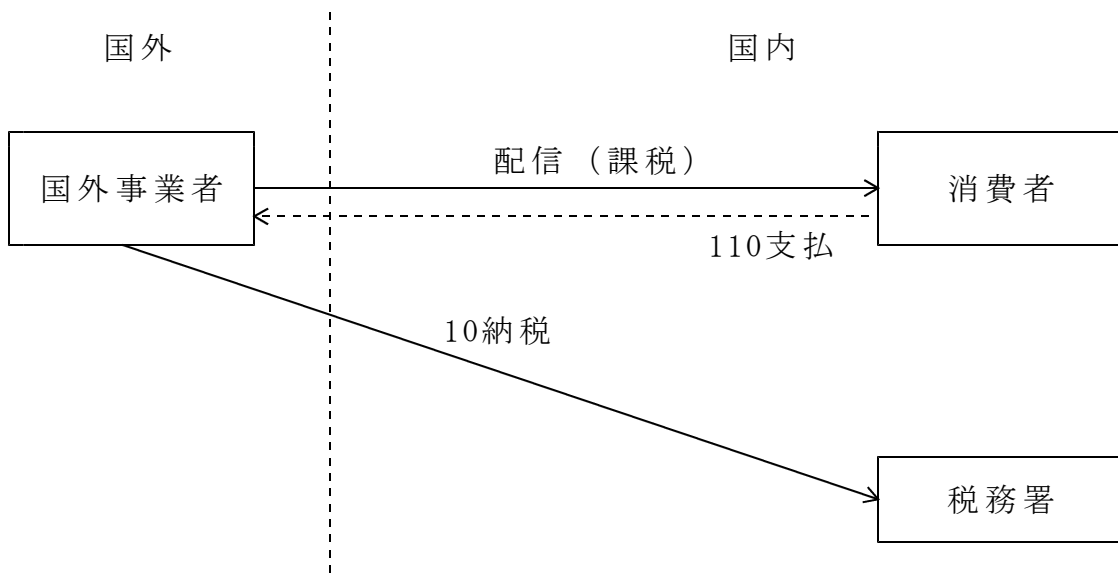
< 具体例 >

サービスの対価（税抜）が100、消費税が10%（10）の場合の課税関係は次のようになります。

○ 事業者向け電気通信利用役務の提供（リバースチャージ方式）



○ 消費者向け電気通信利用役務の提供（国外事業者申告納税方式）



□ 著作権の譲渡・貸付けの取扱い

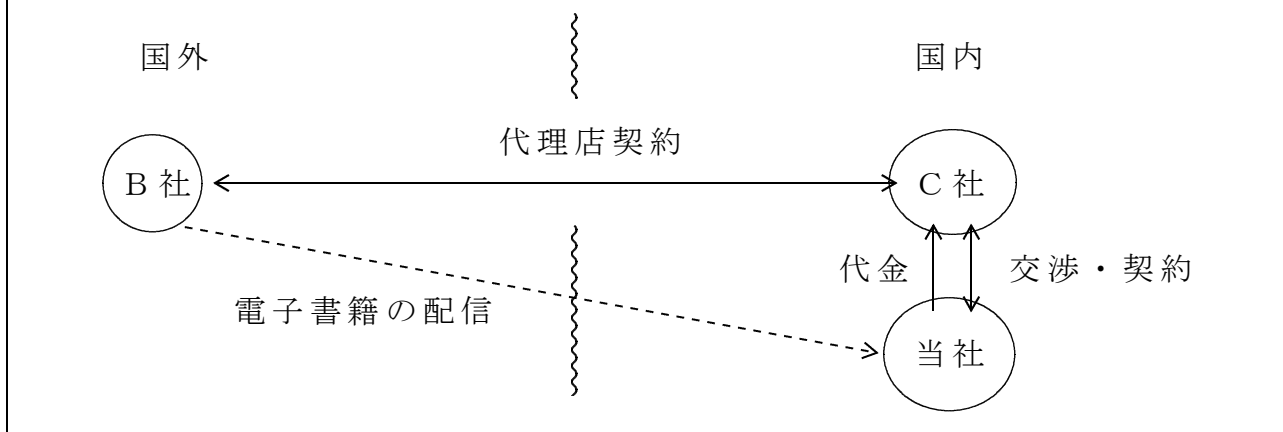
「電気通信利用役務の提供」とは、電気通信回線を介して行われる著作物の提供などをいい、その著作物の利用の許諾に係る取引もこれに該当します（消法2①八の三）。

ただし、本事例における当社と外国法人A社との取引は、著作権・著作隣接権という無形資産の譲渡又は貸付けであり、電気通信利用役務の提供に該当するものではありませんので、A社の本店所在地で内外判定を行うこととなります（消令6④七）。結果、当社からA社への支払は国外取引となり、仕入税額控除の対象とすることはできません。

なお、当社のエンドユーザーに対する販売（配信）は、受益者の住所等が国内であるから国内取引に該当し、消費税が課税されます。

国際電子商取引（その2）

当社は外国法人B社との契約により、電子書籍の配信を受けている。電子書籍は直接B社から配信されているが、契約の交渉・契約書の作成・代金決済等の事務はB社の代理店であるC社（内国法人）が代行していることから、当社はC社に支払った電子書籍の代金を課税仕入高に計上している（当社の当課税期間における課税売上割合は98%である）。



□リバースチャージ取引

当社とB社との取引は、代理店であるC社との間で個別に交渉等を行っているものの、当社とB社との間で直接締結した事業者間契約と認められますのでリバースチャージ方式が適用されます。よって、受益者である当社が電子書籍の取引額（特定課税仕入高）について納税義務を負うとともに、課されるべき消費税額について、仕入税額控除の規定を適用することができます（消法28②、30①）。

□課税売上割合が95%未満の場合

当期における課税売上割合が95%未満の場合には、C社に対する支払額（特定課税仕入高）を課税標準額に計上するとともに、「特定課税仕入高×7.8%」を課税仕入れ等の税額に加算することになります。

□課税売上割合が95%以上の場合や簡易課税制度の適用を受ける場合

当期における課税売上割合が95%以上の場合や簡易課税制度の適用を受ける場合には、当分の間、リバースチャージ取引はなかったものとされます（消法附則（平27年）42、44②）。

よって、C社に支払う電子書籍の代金は仕入税額控除の対象とはなりません。

□C社が収受する手数料の取扱い

日本の代理店であるC社が契約の代行等を行ってB社から手数料等を受領する取引は、非居住者に対して行う役務の提供に該当します。よって、外国法人B社が国内で直接便益を享受する取引ではないことから、契約書等の書類の保存を条件に、輸出免税取引として処理することができます（消法7②、消令17②七）。

□表示義務

リバースチャージ取引については、役務提供者が「リバースチャージ方式の対象取引である」旨を納税義務者となる受益者に表示する義務がありますので、代理店であるC社は、当社に対してリバースチャージ取引である旨を注意喚起する必要があります（消法62、消基通5-8-2）。

□ 課税標準額と仕入控除税額の計算

○ 課税標準額の計算（消法28②）

「特定課税仕入れに係る支払対価の額」は課税標準に計上することとされていますが、その支払対価の額にはそもそも消費税が含まれていないため、これを税抜きにする必要はありません。

$$\boxed{\text{国内課税売上高}} \times \frac{100}{110} \left(\frac{100}{108} \right) + \boxed{\text{特定課税仕入れに係る支払対価の額}} = \text{課税標準額} \\ \text{(千円未満切捨)}$$

○ 課税仕入れ等の税額の計算（消法30①）

「特定課税仕入れに係る消費税額」は、課税仕入れ等の税額に加算することができますが、その支払対価の額にはそもそも消費税が含まれていないため、「7.8/110」ではなく、7.8%を乗じて「特定課税仕入れに係る消費税額」を計算することになります。

なお、軽減税率が適用される特定課税仕入れはありません。

$$\boxed{\text{国内課税仕入高}} \times \frac{7.8}{110} \left(\frac{6.24}{108} \right) + \boxed{\text{特定課税仕入れに係る支払対価の額}} \times 7.8\% \\ + \boxed{\text{課税貨物に係る消費税額}} = \text{課税仕入れ等の税額}$$

○ 特定課税仕入れに係る返品値引きがある場合（消法38の2）

特定課税仕入れにつき、返品や値引きが発生した場合には、課税標準に計上された「特定課税仕入れに係る支払対価の額」に課された消費税を減額するために、その返品値引高に7.8%を乗じた金額を税額控除の対象とすることになっています。ただし、同額を仕入控除税額の計算の基となる課税仕入れ等の税額からマイナスする必要があります。

※ 課税仕入れ等の税額は、特定課税仕入れに係る返品値引高に係る税額をマイナスして計算します（消法32）。

$$\boxed{\text{特定課税仕入れに係る返品値引高}} \times 7.8\% = \text{返還等対価に係る税額（控除税額）}$$

○ 課税売上割合の計算… 特定資産の譲渡対価（特定課税仕入れに係る支払対価の額）は含めません（消法36⑥）。

○計算例 1

国内課税売上高（税込）	11,000	（税率：10%・単位：省略）
（うち、音楽の配信等による売上高	2,200）	
海外向けの音楽の配信等による売上高	700	
土地の売却収入	6,000	
国内課税仕入高（税込：10%）	6,600	
特定課税仕入高	3,000	（うち、値引高 1,000）
仕入控除税額の計算方法：本則課税（一括比例配分方式）		

(1) 課税標準額

$$11,000 \times \frac{100}{110} = 10,000 \quad 10,000 + 3,000 = 13,000$$

(2) 課税標準額に対する消費税額

$$(1) \times 7.8\% = 1,014$$

(3) 控除税額

① 課税売上割合

$$\frac{10,000}{10,000 + 6,000} = 62.5\%$$

② 控除対象仕入税額

$$6,600 \times \frac{7.8}{110} + (3,000 - 1,000) \times 7.8\% = 624$$

$$624 \times 62.5\% = 390$$

③ 返還等対価に係る税額

$$1,000 \times 7.8\% = 78$$

$$\textcircled{4} \quad \textcircled{2} + \textcircled{3} = 468$$

(4) 差引税額

$$(2) - (3) = 546$$

○計算例 2

国内課税売上高（税込）	11,000	（税率：10%・単位：省略）
海外向けの音楽の配信等による売上高	700	
特定課税仕入高	3,000	（うち、値引高 1,000）
仕入控除税額の計算方法：簡易課税（売上高はすべて第5種事業です）		

(1) 課税標準額

$$11,000 \times \frac{100}{110} = 10,000$$

(2) 課税標準額に対する消費税額

$$(1) \times 7.8\% = 780$$

(3) 控除税額(控除対象仕入税額)

$$(2) \times 50\% = 390$$

(4) 差引税額

$$(2) - (3) = 390$$

高額特定資産と簡易課税制度

甲は不動産賃貸業を営む消費税の課税事業者であり、簡易課税制度の適用を受けて仕入控除税額の計算をしている。甲は、X1年中の課税売上高が5,000万円を超えたことにより、X3年分の申告は本則課税によることとなるが、X2年中に「簡易課税制度選択不適用届出書」を提出する必要があるか。また、甲がX3年中に高額特定資産を取得した場合には、X3年からX5年までの3年間は本則課税が強制適用となるか？

□「簡易課税制度選択不適用届出書」の提出は必要か？

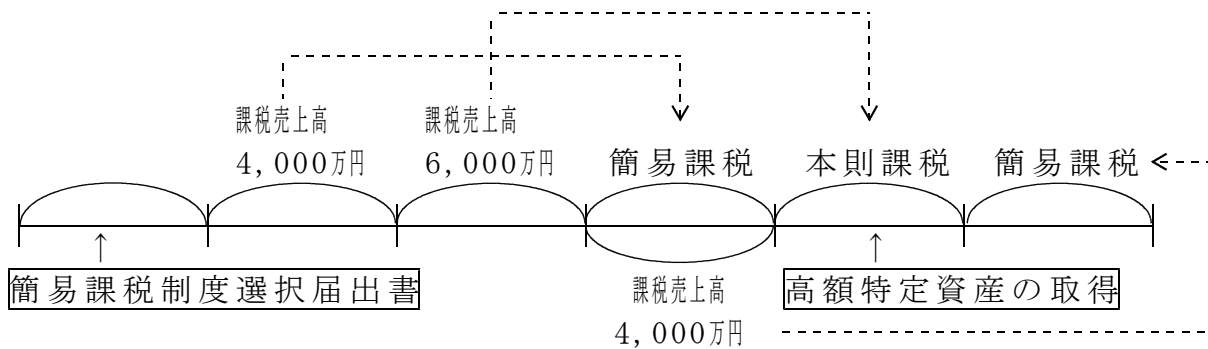
「簡易課税制度選択届出書」を提出した場合であっても、基準期間における課税売上高が5,000万円を超える場合には簡易課税により計算することはできません。「簡易課税制度選択不適用届出書」は、簡易課税を適用している事業者が、自らの意思でこれを取り止める場合に提出するものであり、基準期間の課税売上高が5,000万円を超えたことにより、いわば強制的に本則課税によるような場合についてまで提出するものではありません。

したがって、甲が今後も簡易課税制度の適用を受けたいのであれば、たとえ本則課税により計算する場合であっても、「簡易課税制度選択不適用届出書」を提出する必要はありません。以後、基準期間の課税売上高が5,000万円以下の課税期間についてだけ簡易課税を適用すればよいということです（消基通13-1-3）。

□高額特定資産を取得した場合の「3年縛り」はあるか？

本則課税の適用期間中に高額特定資産を取得した場合には、高額特定資産を取得した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の初日の前日までの間は「簡易課税制度選択届出書」を提出することができません（消法37③）。つまり、「簡易課税制度選択届出書」の提出時期に制限を設けることによって、本則課税による「3年縛り」をしているということです。

また、上記のとおり、「簡易課税制度選択届出書」を提出した場合であっても、基準期間における課税売上高が5,000万円を超える場合には、簡易課税により計算することはできません。したがって、事前に「簡易課税制度選択届出書」を提出している事業者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本則課税が適用され、たまたまこの課税期間中に高額特定資産を取得したようなケースでは、簡易課税制度の適用制限はされないこととなります。



高額特定資産と事業者免税点制度

不動産賃貸業を営む乙は、年間の家賃収入は3,000万円程度であるが、居住用の賃貸物件が大半を占めることから消費税の納税義務はない。

乙はX1年中に中古の居住用賃貸物件を売却したが、売却収入のうち、建物部分についてはX3年分の納税義務を判定する場合の基準期間における課税売上高に算入する必要があるか？

また、X1年中の課税売上高が1,000万円を超えたことによりX3年が課税事業者となり、同年中に高額特定資産を取得した場合には、たとえX2年とX3年中の課税売上高が1,000万円以下となる場合であっても、X3年からX5年までの間は本則課税が強制適用となるか？

□ 事業用資産の売却収入の取扱い

消費税法では、「国内において事業者が事業として対価を得て行った資産の譲渡等」につき、消費税を課することとしています（消法4①、2①八）。ここにいう「資産の譲渡等」には、事業用の建物の売却など、その性質上事業に付随して行われるものも含むこととされています（消令2③、消基通5-1-7(3)）。

乙は、事業の用に供していた建物を売却したわけですから、その売却は課税の対象となります。結果、建物部分の売却収入は、納税義務の判定をする際の基準期間における課税売上高に算入されることになるのです。

個人が土地や建物を売却した場合には、所得税の世界では分離課税の譲渡所得に分類されるので、不動産所得や事業所得のような総合課税の所得とは切り離して考えがちです。

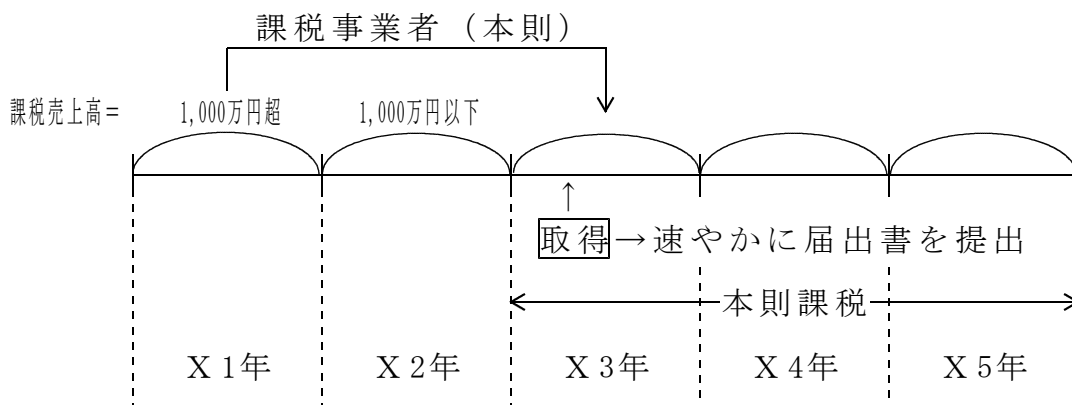
しかし、消費税の課税の対象になるかどうかの判断は、所得税の所得区分は一切関係ないわけですから、たとえ分離課税の譲渡所得に区分されるものであっても、事業用の土地や建物の売却は消費税の課税の対象に組み込まれることとなります。

なお、個人事業者がマイホームを売却した場合にも、その譲渡は分離課税の対象となるのですが、マイホームはあくまでも「家事用資産」であり、その売却は事業として行った行為には該当しないため、課税の対象とはなりません。

□高額特定資産を取得した場合の「3年縛り」はあるか？

本則課税の適用期間中に高額特定資産を取得した場合には、たとえ平成22年度改正法の適用を受けない場合であっても、いわゆる「3年縛り」の規定が強制適用されることとなりました（消法12の4・37③、消令25の5）。したがって、本事例のケースでは、基準期間であるX2年とX3年の課税売上高に関係なく、X5年までは本則課税が強制適用となります。

また、高額特定資産を取得したことにより本則課税が強制適用となる課税期間中において、基準期間における課税売上高が1,000万円以下となった場合には、「高額特定資産の取得に係る課税事業者である旨の届出書」の提出が義務付けられています。ただし、「課税事業者選択届出書」を提出している事業者は、たとえ基準期間における課税売上高が1,000万円以下となった場合であっても、この届出書を提出する必要はありません（消法57①二の二）。



海外での広告宣伝は内容により区分する！

広告代理店である当社は、国内企業から中国での商品の広告宣伝を依頼され、広告の企画から立案、中国の雑誌社との交渉などの宣伝業務一切を請け負った。

当社は、国外に事務所等は有しておらず、この広告宣伝の請負については、役務提供地が国外（中国）であることから国外取引と判断し、その収入については消費税の申告はしていない。

□ 役務の提供の内外判定は難しい

役務の提供が国内取引に該当するかどうかの判定は、役務提供時における役務提供場所が国内かどうかで判定することとされています（消法4③二）。

ただし、消費税法施行令6条2項の1号から6号までに該当しないもの、つまり、役務提供地が明らかでないものや、役務の提供が国内と国外の間において連続して行われるものについては、役務提供を行う者の役務の提供に係る事務所等の所在地により内外判定をすることとされています（消令6②七、消基通5-7-15）。

本事例にある広告の請負ですが、広告の立案や企画は国内事務所で行うものであり、また、雑誌社との交渉や広告は国外で行うものであるから、その役務の提供は国内と国外にわたって行われていることとなります。

したがって、この場合の内外判定は、役務の提供に係る事務所等の所在地で行うことになり、結果、国内取引に該当することになります。

本事例の場合には、最終的な役務提供地が国外であることから単純に国外取引に該当するものと判断したことによりトラブルが発生したものです。

なお、国内取引に該当した場合において、広告の依頼主が非居住者である場合には、非居住者に対する役務の提供として輸出免税の規定が適用されるのですが、本事例の依頼主は国内企業であるから輸出免税の対象とはなりませんので、結果、10%課税取引に該当することになります（消令17②七）。

□ 取引の内容を精査する！

国際間にわたる役務の提供についての内外判定は非常に難しいと感じています。消費税法施行令6条2項の規定に照らしあわせ、内外判定の基準をしっかりと確認する必要があります。

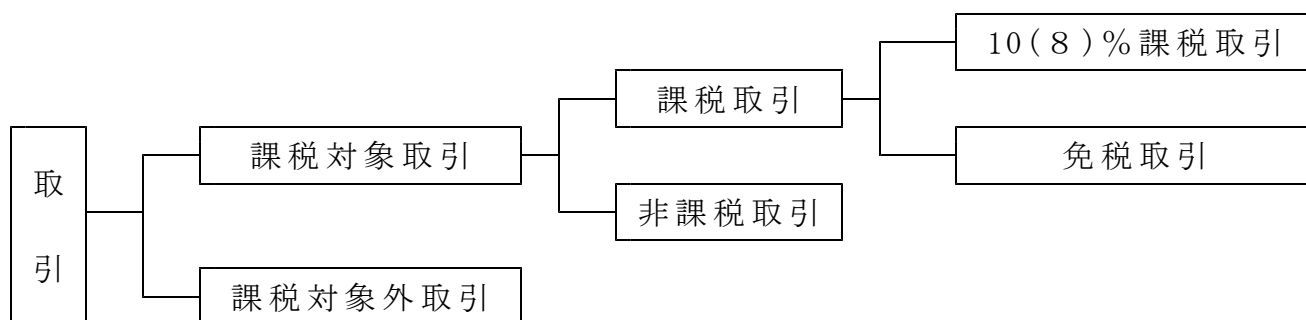
また、上記のように国内取引に該当した場合であっても、最終的に輸出免税の規定が適用されるようなケースもあるので注意が必要です。

国際間にわたる役務の提供の場合には、その内容をしっかりと確認しなければ内外判定をすることはできません。

なお、同じ海外での広告の請負であっても、契約の内容が単に海外の雑誌に広告記事を掲載するだけのものであれば、役務提供地は国外であるから国内取引にはならず、結果、消費税は課税されないこととなります。

いずれにしても、契約内容をしっかりと確認し、まず、国内取引に該当するかどうかの判断をすることが先決です。

その上で、国内取引に該当し、課税対象取引となるならば、次に非課税になるのかどうか、非課税にならないならば、さらに免税になるのかどうかということを、順序立てて判断する必要があるのです。



保証金の償却部分も課税の対象になる！

不動産賃貸業を営む個人事業者が、建物の賃貸借契約に基づき、賃借人から下記の金銭を收受した。

○月分賃料	××円
○月分共益費	××円
礼金	×××円
保証金	×××円

このうち、保証金については契約により3年ごとに5%を償却する定めになっているのであるが、保証金の償却部分は減価償却費と同じように考え、消費税の計算に含めなかった。

なお、この個人事業者は簡易課税制度の適用を受けている消費税の課税事業者である。

□保証金償却と減価償却は同じようなもの？

建物などの賃貸借契約にあたり收受する保証金や権利金などのうち、賃借人に返還しない金額については、家賃の先取りと考え、課税の対象とされるのですが、契約期間終了後に返還する部分の金額は賃借人からの預り金であり、課税の対象とはなりません（消基通5-4-3）。

なお、建物を賃借人が破損した場合や、契約により保証金を償却するような

場合については、その返還しないこととなった時点で課税の対象に組み込むこととされています（消基通9-1-23）。

本事例の場合には、保証金の「償却」と固定資産の「減価償却」を文字面だけを見て同じように考えてしまったことが、そもそものトラブルの原因です。

□課税の対象となる保証金とは？

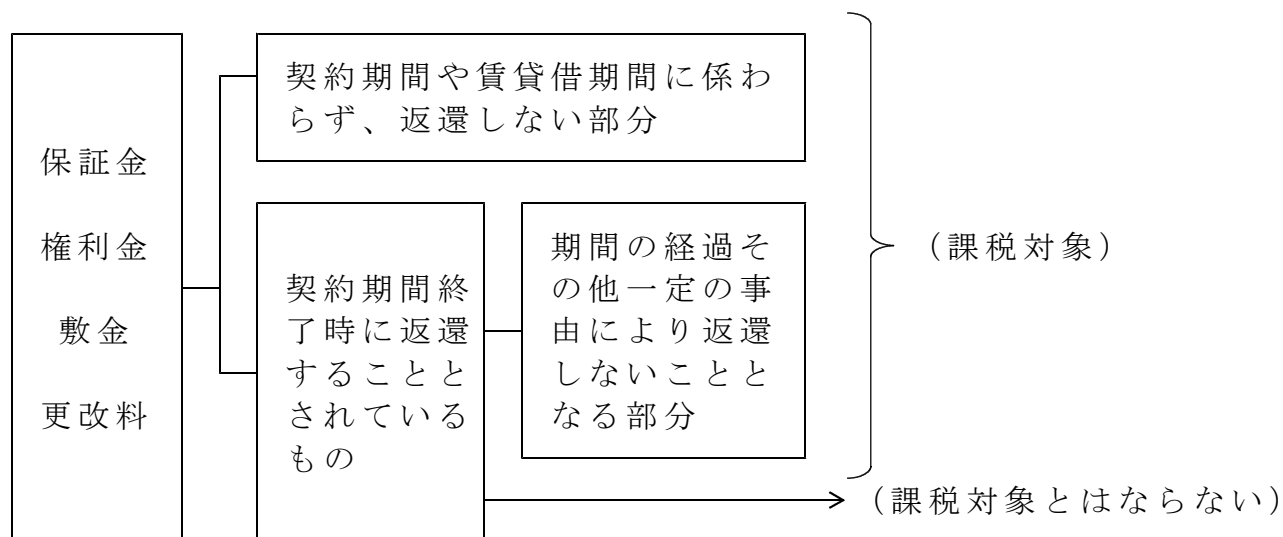
固定資産を取得した場合には、その固定資産を取得した課税期間において取得価額の全額が仕入税額控除の対象とされるわけですから、その後に計上される減価償却費は当然に消費税計算には関係しないこととなります。

これに対し、保証金の場合には、借借人が当初保証金を支払った時点では仕入税額控除の対象とはされていないわけですから、後々償却するものであっても、減価償却資産と保証金では根本的にその性質が異なるものです。

不動産の賃貸借の場合には、契約内容をしっかりと確認し、スタート時点で課税の対象に組み込まれる家賃や共益費、礼金などをまずしっかりと拾い出す必要があります。その上で、保証金の償却部分について、どの時点で売上げに計上しなければならないか、所得税や法人税の計算にも関係してくることなので、計上漏れのないように注意しなければなりません。

また、3年ごとに償却する5%の保証金について、返還しないことが確定するのは3年間のうちの3年目ではなく、1年目となることにも注意が必要です。

なお、簡易課税を適用する場合には、家賃や共益費、礼金とともに保証金の償却部分は第6種事業に区分され、みなし仕入率は40%になります。

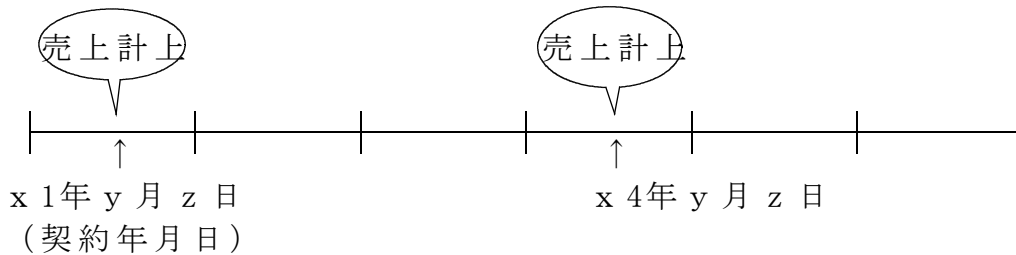


< 具体例 >

不動産の賃貸借契約に伴い、補償金〇〇円を收受したケース。なお、この保証金は3年ごとに5%償却する契約となっている（契約年月日：x1年y月z日）。

3年間のサイクルで保証金を償却する場合において、保証金の5%相当額を返還しないことが確定するのは3年目ではなく、1年目です。

よって、12月決算法人の場合には、下記の課税期間において契約内容に応じた保証金を償却（売上計上）することになります。



	契約内容	取扱い
①	保証金1,000万円を收受すると共に、3年ごとに50万円（1,000万円×5%）を償却する契約の場合	50万円を税込金額と認識し、令和元年9月30日までの償却であれば8%、10月1日以後の償却であれば10%税率で課税される。
②	保証金1,000万円を收受すると共に、3年ごとに50万円（1,000万円×5%）を償却し、別途消費税を精算する契約の場合	令和元年9月30日までの償却であれば、54万円（50万円×108%）を売上計上して8%税率で課税、10月1日以後の償却であれば55万円（50万円×110%）を売上計上して10%税率で課税される。
③	保証金1,080万円を收受すると共に、3年ごとに保証金の5%相当額を償却する契約の場合（保証金の精算はしない）	54万円（1,080万円×5%）を税込金額と認識し、令和元年9月30日までの償却であれば8%、10月1日以後の償却であれば10%税率で課税される。

駐車場の使用料や店舗兼用住宅の家賃はどうなる？

居住用マンションとその敷地内にある駐車場の賃貸に際し、賃貸借契約書にはマンションの家賃と駐車場使用料を区分しないで料金を記載した。また、店舗兼用住宅の賃貸に際し、賃貸借契約書には店舗部分と居住用部分の家賃を区分しないで料金を記載した。

当社は、上記いずれの料金についても居住用家賃として非課税売上げに計上している。

□契約内容によって課税区分が変わる？

駐車場などの付属設備については、住宅に付随して、または住宅と一体となって貸付けられるものに限り非課税とされています（消基通6-13-3）。

したがって、単に居住用の家賃と駐車場の使用料を区分しないで契約したからといって、駐車場の使用料が即座に非課税になるというわけではありません。

また、店舗兼用住宅の家賃については、店舗部分は課税となり、居住用部分は非課税となります。その内訳を区分しなかったからといって、全体が非課税になるものではないのです（消基通6-13-5）。

本事例の場合には、契約書面を工夫することによって消費税の課税を免れようとしたことにより発生したトラブルです。

□駐車場の使用料は原則課税・店舗兼用住宅は区分計算が必要になる！

非課税となる駐車場付住宅の貸付けについては、一戸建住宅に係る駐車場のほか、集合住宅についても次の①～③の条件をすべて満たすような場合には非課税として扱ってよいこととされています（消基通6-13-3）。

- ①入居者について一戸当り一台分以上の駐車スペースが確保されていること
- ②自動車の保有の有無にかかわらず割り当てられていること等
- ③住宅家賃とは別に駐車場使用料等を収受していないこと

賃貸マンションとともに駐車場を貸付ける場合ですが、現実問題として考えた場合、上記①～③の条件を満たすような契約というのは殆どないのでは？と個人的には感じています。つまり、駐車場の貸付けの場合には、たとえ契約書で家賃と駐車場使用料の内訳を区分していないような場合であっても、原則として料金の内訳を合理的に区分した上で、駐車場部分は課税売上げに計上しなければならないということです。

一戸建住宅を貸付けるような場合には、家賃と駐車場の使用料は区分しないで賃料を決めるケースが多いでしょうから、住宅とともに駐車場を貸付ける場合で駐車場部分も非課税とされるのは、実際には一戸建住宅を賃貸するような場合に限られるのではないのでしょうか？

また、店舗兼用住宅の家賃を区分していない場合についても、あくまでも非課税となるのは住宅部分だけですから、これを合理的に区分しなければなりません。合理的に区分した上で、住宅の貸付け部分は非課税売上げに、店舗の貸付け部分は課税売上げに計上することになるのです（消基通6-13-5）。

保険料でも課税される？

当社（運送業者）は、美術品の配送にあたり、保険会社と損害保険契約を締結した。保険料は配送する美術品の価値に応じて設定されるため、非常に高額となっている。

当社は、荷送人に対し、配送料とは別に荷送人に請求した保険料（実費）については立替金として処理をしたため、課税売上高には計上していない。

□売上代金それとも立替金？

本事例の場合には、保険契約を締結したのは荷送人ではなく、当社です。

つまり、当社が荷送人に請求した保険料は、あくまでも「配送」という役務提供に関するコストの一部であり、これを「保険料」という名目で請求したに過ぎないものです。

したがって、当社が荷送人に対して請求した保険料は、配送料（売上高）の一部として扱われることになるため、当社は、保険料も含めた全額を課税売上高に計上しなければなりません（荷送人は保険料も含めた全額を仕入税額控除の対象とすることができます）。

本事例の場合には、保険会社に支払った実費を荷送人に請求していることからこれを立替金と認識し、売上高に計上しなかったことにより発生したトラブルです。

□契約の当事者を確認する

上記のように、保険契約を締結したのが運送会社である場合には、運送会社が負担する保険料は運送会社のコストであり、これを荷送人に請求するかどうかということは、あくまでも運送会社の判断により決定するものです。

この場合において、荷送人に保険料を実費で請求するかイロを付けるかということは運送会社が判断することであり、これにより税務上の取扱いが変わるわけではありません。「実費で請求したのだから立替金である」という理屈は通用しないので注意して下さい。

なお、保険会社との契約を荷送人本人が行うような場合には、荷送人が保険会社に支払う保険料は非課税となり、仕入税額控除の対象とはなりません。

この場合において、運送業者が荷送人から依頼を受けた上で保険会社に保険料を支払い、これを立替金として処理した上で荷送人に請求したような場合に

は、その保険料は運送業者にしてみればまさに立替金であり、このようなものについてまで売上高に計上する必要はありません。

いずれにしても、単純に「保険料である」とか「立替金である」という表面上の処理だけをみて課税区分を判断するのではなく、契約内容をしっかりと確認することが大切です。当然のことながら、請求書の内訳を区分したからといって、それにより課税上の取扱いが変わるわけではないのです。

□荷主に代わって運送業者が付保する場合

貨物運送の場合の運送保険は、荷送人から付保の委任を受けた運送業者名で保険契約を結ぶことが認められています。

この場合には、たとえ運送業者名で保険契約を結んでいたとしても、保険の効果は荷送人に帰属しますので、事故があった場合には、荷送人に保険金が支払われることとなります。

このような実態にある運送保険の保険料について、運送業者が立替金または仮払金として処理している場合には、荷送人から保険料相当額として收受する立替金または仮払金は売上高に含める必要はありません。

被相続人が提出した課税事業者選択届出書の効力は相続人に引き継がれない！

免税事業者である被相続人が貸倉庫を新築する予定があり、「課税事業者選択届出書」を提出したが、建物が完成する前に不慮の事故により死亡した。

事業を承継した相続人は、被相続人が提出した「課税事業者選択届出書」の効力は相続人に承継されるものと思込み、「課税事業者選択届出書」の提出はしていない。

□特例選択届出書の効力は相続人に引き継がれない！

「課税事業者選択届出書」に限らず、「簡易課税制度選択届出書」や「課税期間特例選択届出書」などの特例選択届出書の効力は相続人に引き継がれません。したがって、事業を承継した相続人は、改めてこれらの特例選択届出書を提出しなければならないのです。

本事例の場合には、事業を承継した相続人が「課税事業者選択届出書」の提出を失念したことにより、せっかく被相続人が還付を受けるべく準備を進めてきたものがまったく無駄になってしまったわけです。

□相続が発生したときには要注意！

相続が発生した場合には、とかく遺産分割などの相続税関係に関心が偏りがちですが、所得税や消費税の準確定申告、各種届出書の提出などについても注

意を払わなければなりません。特に、「課税事業者選択届出書」の提出を失念した場合には、予定されていた還付金収入がなくなってしまうわけですから事態は深刻です。くどいようですが、「課税事業者選択届出書」の提出については、くれぐれも忘れてたりすることのないよう注意して下さい。

なお、被相続人が課税事業者であった場合には、死亡日の翌日から4ヶ月以内に相続人は消費税の準確定申告書を提出しなければなりません（消法45②、③）。

この準確定申告書には、「死亡した事業者の消費税及び地方消費税の確定申告明細書」を添付することとされています。また、「個人事業者の死亡届出書」についても提出が必要となるので注意が必要です（消法57①四）。

□宥恕規定がある！

「課税事業者選択（不適用）届出書」あるいは「簡易課税制度選択（不適用）届出書」を提出期限までに提出できなかった場合であっても、次のような事情がある場合には、承認申請をすることにより、期限後の提出であってもこれを認めることとしています（消法9⑧・37⑤、消令20の2①・57の2①、消基通1-4-16～17・13-1-5の2）。

①天災などが発生した場合など

②その課税期間の末日前おおむね1ヶ月以内に相続があった場合で、相続人が新たに課税事業者を選択できる個人事業者になった場合

承認申請をする場合には、災害などの場合には災害等がやんだ後2ヶ月以内に、相続の場合には翌年2月末日までに「課税事業者選択（不適用）届出書」とともに「課税事業者選択（不適用）届出に係る特例承認申請書」を提出する、あるいは「簡易課税制度選択（不適用）届出書」とともに「簡易課税制度選択（不適用）届出に係る特例承認申請書」を提出する必要があります。

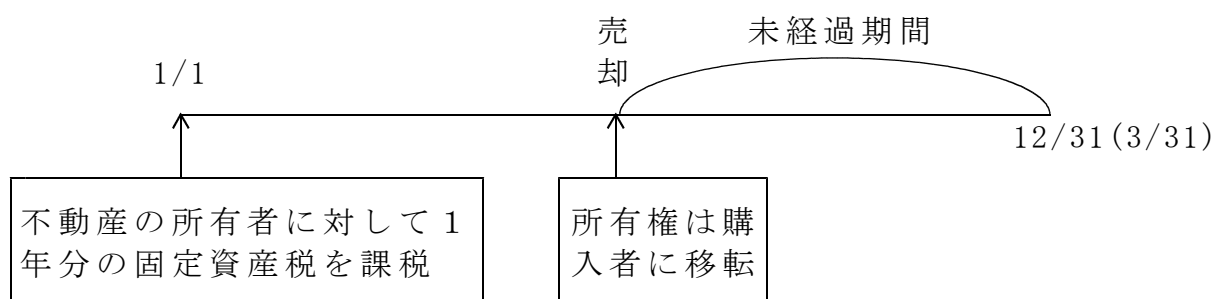
固定資産税の精算金はどうなる？

土地の売却にあたり、売却日から年末までの未経過期間分の固定資産税を売却代金とは別に精算し、次の仕訳により処理をした。

(借方) 現金××× (貸方) 租税公課×××

□未経過期間分の固定資産税は精算しなくてもよい？

固定資産税や都市計画税は、その年1月1日時点の所有者に対して1年分の税金が課税されます。そこで、年の中途に不動産を売却したような場合には、売却日から年末までの期間は購入者の所有期間となることから、この未経過期間分の固定資産税を購入者に請求することが慣習となっています。



注意したいのは、未経過固定資産税等は必ず精算しなければならないものではないということです。

購入者との間で精算された固定資産税等については、購入者がこれを納税するものではなく、固定資産税等を精算することは、あくまでも値段の決め方の一手法に過ぎないのであり、精算金は売買代金的一部分として認識しなければならないのです（消基通10-1-6）。

□自動車税の精算金はどうなる？

中古自動車を売買したときに精算される自動車税についても取扱いは同じです。

自動車税は、毎年4月1日時点の自動車の所有者に対してその年度分が課税されます。そこで、同一の都道府県内において中古自動車を売買したときには、未経過期間分の自動車税を精算することが慣習となっているのです。

購入者との間で精算された自動車税については、たとえ自動車税という名目で取引していたとしても中古自動車の売買代金的一部分として取り扱うこととなりますので、売り手サイドでは課税売上げ、買い手サイドでは課税仕入れに該当することになるわけです。

軽油の小売店が別途受領する軽油引取税

軽油の小売店である当社は、軽油を販売する際に購入者から軽油引取税を別途領収しているが、特約店から軽油を仕入れる際に支払った軽油引取税を立替金として処理し、購入者から軽油引取税を受領する都度、立替金を取り崩す処理をしている。

① 特約店から軽油を仕入れたときの処理	
(借方) 仕入 ×××	
立替金××	(貸方) 当座預金×××
② 軽油を販売したときの処理	
(借方) 現金×××	(貸方) 売上 ×××
	立替金××

消費税の計算にあたっては、軽油引取税は立替金として処理していることから一切関係させていない。また、当社は特約店との間で、軽油の販売に関して委託販売契約は結んでいない。

□ 小売店が受領する軽油引取税は課税される！

軽油引取税の納税義務者は、軽油の精製業者や輸入業者ではなく、特約業者から軽油を引き取る者すなわちガソリンスタンドなどの販売店と定められています（地方税法700の3①、700の2①三）。

ただし、納税義務者である販売店が軽油引取税の申告納税をするのではなく、軽油の卸売業者である特約店が特別徴収義務者として指定されています（地方税法700の11①）。

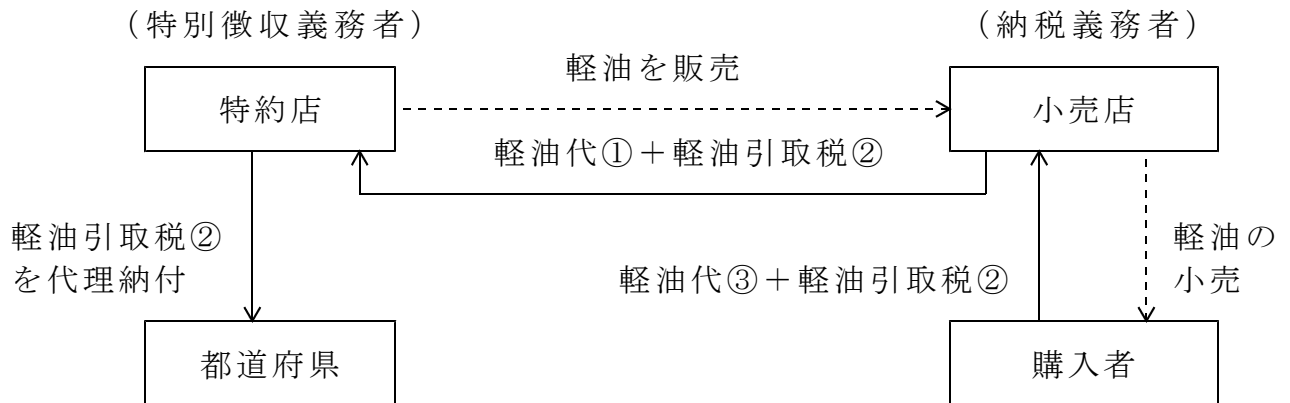
つまり、特約店は、納税義務者である販売店に軽油を販売する際に、軽油の代金とともに販売店が納めるべき軽油引取税を預かり、これを都道府県に代理納付するというシステムになっているのです（地方税法700の10、700の11②）。

（注）ゴルフ場利用税の場合には、特別徴収義務者であるゴルフ場の経営者が、納税義務者である利用者からゴルフ場利用税を預かり、これを都道府県に代理納付します。入湯税の場合には、特別徴収義務者である温泉旅館などの経営者が、入浴客から入湯税を預かり、これを市区町村に代理納付することとされています。

したがって、特別徴収義務者である特約店が軽油の販売代金とともに販売店から收受する軽油引取税は単なる預り金であり、特約店の課税売上高には含まれないこととなるのです。

課税標準を計算する際に軽油引取税を除外することができるのは、軽油引取税の特別徴収義務者である特約店だけです。

つまり、販売店が特約店から軽油を仕入れ、これを販売する場合には、たとえ軽油代と軽油引取税を区分して代金を収受していたとしても、その合計金額に消費税が課税されることとなるので注意が必要です。



上図の場合ですが、特約店の課税売上高は①の金額となるのに対し、販売店の場合には、特約店に支払った軽油引取税②を軽油の販売代金③と区分して領収したとしても、③と②の合計金額が課税売上高となります。

つまり、販売店は、特約店に支払った軽油引取税②の金額と同額を購入者から領収したとしても、その軽油引取税の部分については消費税が課税されてしまうということです。

また、本事例のように、軽油引取税を立替金として処理していたとしても、会計処理に関係なく、軽油引取税については消費税が課税されることになるので注意が必要です。

なお、「軽油引取税については消費税を転嫁していない」という理屈は通用しないので注意してください。

税の転嫁と税額計算はまったく別モノなのであり、その軽油引取税の全額が消費税を含んだ対価の額だと考えざるを得ないということです。

(注) 軽油の販売店が、軽油引取税の金額は対価の額に含めずに課税標準を計算すべきであるとして争った事例がありますが、上記のとおり、軽油引取税の金額は課税資産の譲渡等の対価の額に含まれる旨の判決が下されています(最高裁・平成11年9/30判決)。

□委託販売契約を結ぶ！

ガソリンスタンドなどの特約店でない販売業者の軽油の取扱いについて、業界内では委託販売方式による取引を指導しているようです。

全国石油商業組合連合会では、社団法人全国石油協会からの委託により「軽油の販売と消費税」と題した手引書を平成4年3月に発行し、さらに改訂版を平成11年9月に発行しています。改訂版の表紙には「顧問税理士用」という添え書きが新たに付けられており、私が思うには、軽油引取税の取扱いについて未だに不勉強な税理士が多く、業を煮やした業界側が再度その取扱いを周知さ

せるために発行されたのであろうと察せられるのです。

手引書によれば、軽油の販売について、販売店と特約店との間で委託販売契約を結ぶことにより、手数料（軽油の販売による粗利益）だけを課税売上げに計上することが認められるとのこと。

上記のケースが委託販売の場合であれば、販売店の課税売上高は軽油の売上高と軽油の仕入高の差額（③－①）だけ計上すればよいことになります。

会計処理については、委託販売であれば、本来は「委託販売勘定」で処理すべきなのですが、従来から業界では売上、仕入勘定で処理をしてきたという経緯があり、委託販売契約によることになっても従来どおりの勘定科目で処理をしてよいことになっているようです。

なお、この場合には、帳簿に委託販売である旨を明記する必要があるのでこの点は注意が必要です。

面倒だとか、うっかりしていたなどの理由で必要な事務処理をせず、税務調査の際に消費税を追徴されるようなことのないようにしなければなりません。

（注）軽油の取扱いに関する詳しい内容については、手引書「軽油の販売と消費税」を参照してください。

（発行元）

全国石油商業組合連合会

東京都千代田区永田町 2－17－14

石油会館

Tel 03－3593－5831

Fax 03－3597－1712

法人税の仮決算とセットで消費税の計算をしてもよいか？

当社は三月中間申告の対象となる法人であるが、法人税の中間申告に際し、仮決算による申告書を提出した。

これに伴い、消費税の中間申告（2回目）については、上半期の6ヶ月間の実績に基づいて計算した消費税額から、1回目の申告により納付した消費税額を差し引いた税額により申告及び納付を行った。

また、確定申告においては、法人税について申告期限の延長を受けていることから、消費税についても課税期間（事業年度）終了日の翌日から3ヶ月以内に提出すればよいものと考えている。

□仮決算による場合には中間申告対象期間で計算をする！

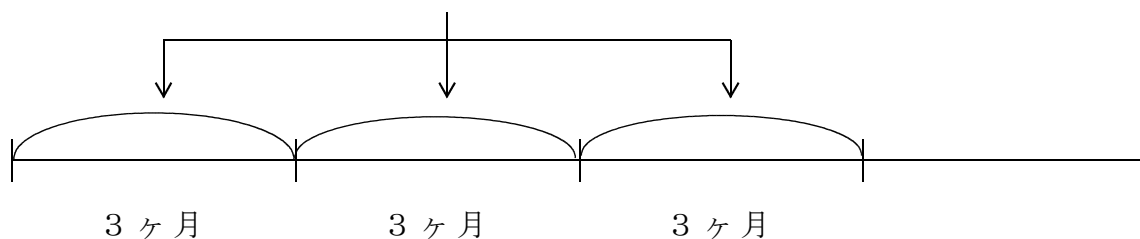
直前期の年税額（国税）が400万円を超え、4,800万円以下の事業者は、課税期間中に延3回の中間申告が義務付けられていますが、たとえば1回目の中間申告を前期実績により申告し、2回目の中間申告は仮決算の方法によることも認められます（消基通15-1-2）。

つまり、1回目から3回目まで、中間申告の方法を継続する必要はないということです。

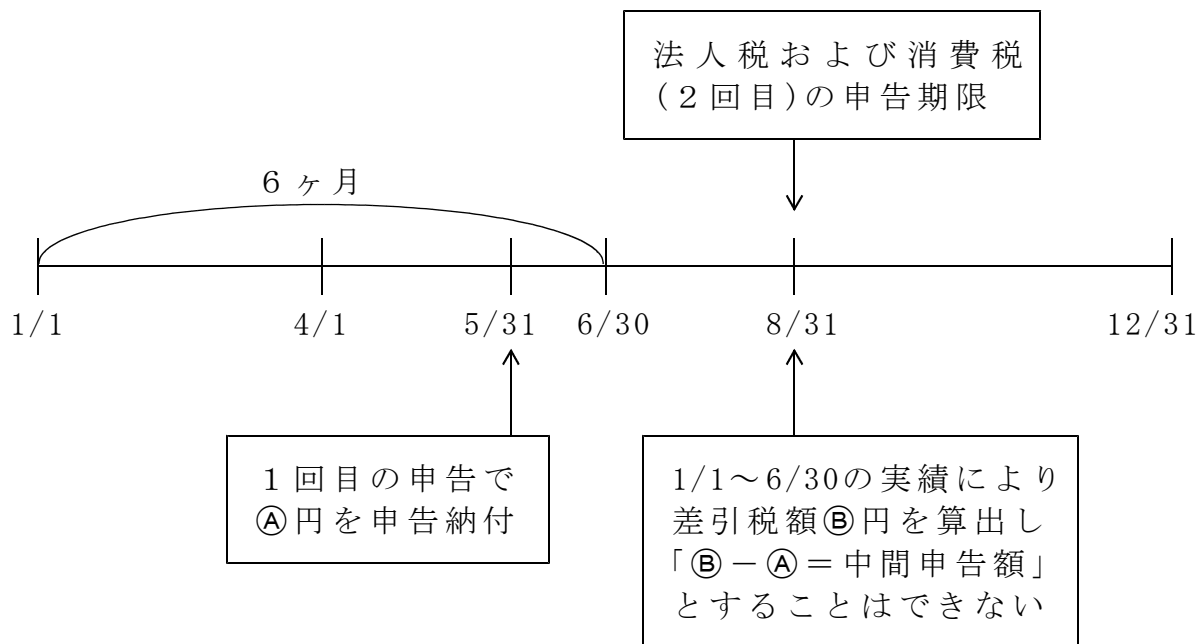
ちなみに、三月中間申告の場合には、2回目の中間申告期限は法人税の中間申告書の提出期限と同じになります。法人税の中間申告で仮決算をする場合には、上半期の6ヶ月を一事業年度とみなして決算をするわけであるが、この場合に、消費税の申告も上半期の6ヶ月間の実績に基づいて計算をし、算出した消費税額から第1四半期の中間納付額を差し引いて申告をするようなことは認められないので注意する必要があります。

消費税の中間申告は、あくまでも3ヶ月ごとに定められた中間申告対象期間により計算しなければいけないわけであり、法人税の仮決算とはまったく違うのです。

三月中間申告の場合の「中間申告対象期間」



【図解】 三月中間申告の適用対象法人



□法人税法 ≠ 消費税法

法人税の決算と消費税の計算は平行して進められることもあってか、実務上は本事例のような勘違いが生ずるケースが意外に多いようです。

法人税と消費税は、接点もあるものの、相違点も数多く存在します。

法人税法と消費税法は全く別の法律であるということを意識することが重要です。

□確定申告期限の延長制度の創設

令和2年度の消費税改正で、消費税の確定申告期限の延長制度が創設されました。消費税の確定申告期限の延長は、法人税の確定申告書の提出期限を延長している法人に限り認められます。

法人税の確定申告書の提出期限を延長している法人が、「消費税申告書の提出期限を延長する旨の届出書」を提出することにより、消費税についても申告書の提出期限を延長することとしているのです（改消法45の2①）。

