

簡易課税制度における仕入控除税額の計算に当たって課税標準額に対する消費税額の計算に関する経過措置（旧規22条1項）の適用売上げがある場合の課税売上高の計算はどのように行うことになるか

Q

当社は飲食料品の卸売業を営んでいます。

当社の取引先はすべて事業者で商品の販売は外税方式を採用しており、税抜価格を基に代金領収を行う場合の経過措置（旧規22条1項、規平15財務令92改正附則2条2項）の適用を受けられるものですが、事務所前のスペースを利用した自動販売機による缶飲料の販売は税込売上げとなっています。

ところで、当社では消費税の税額計算について簡易課税制度を適用していますが、経過措置（旧規22条1項）の適用を受ける売上げとそれ以外の売上げとがある場合、次の各種事業の課税売上高等の取扱いはどうなるのでしょうか。

- (1) 全体の課税売上高のうち特定の二または一の事業に係る課税売上高の占める割合が100分の75以上を占める場合には、令57条3項《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》による特例計算を行うことができますが、この場合の「100分の75以上」の判定において使用する各種事業の課税売上高は、どのように計算することとなるのでしょうか。
- (2) 課税標準額の計算に当たって、(1)で計算した各事業の課税売上高を合計し、この合計額について1,000円未満の端数を切捨てた金額を課税標準額とする処理は認められるのでしょうか。

(3) 令57条2項における各種事業に係る消費税額は、どのように計算することとなるのでしょうか。

**A** (1) 令57条3項による特例計算を行う場合の「100分の75以上」の判定において使用する各種事業の課税売上高は、次の算式により計算することとなります。

$$\text{第○種事業の課税売上高(税抜)} = \frac{\text{第○種事業の経過措置適用課税売上高(本体価格)の合計額} + \text{第○種事業の経過措置不適用課税売上高(税込)の合計額}}{105} \times \frac{100}{105}$$

(注) 卸売りについて売上対価の返還等の金額がある場合には、これを税抜きにしてその事業の課税売上げ(税抜)から控除します。なお、控除して控除しきれない場合は、その事業の課税売上げはゼロとして計算します。

(2) 法45条1項1号に規定する「課税標準額」は、売上げに係る対価の返還等の金額を控除した金額ではありませんので、課税標準額の計算に当たって、(1)の算式により計算した各事業の課税売上高を合計し、この合計額について1,000円未満の端数を切捨てた金額を課税標準額とする処理は認められません。

したがって、次の算式により計算することとなり、売上げに係る対価の返還等の金額は控除しません。

$$\text{課税標準額(1,000円未満切捨て)} = \frac{\text{経過措置適用課税売上高(本体価格)の合計額} + \text{経過措置不適用課税売上高(税込)の合計額}}{105} \times \frac{100}{105}$$

(3) 令57条2項における各種事業に係る消費税額は、次の算式により計算することとなります。

$$\text{第○種事業に係る消費税額} = \frac{\text{第○種事業の経過措置適用消費税額の合計額} + \text{第○種事業の経過措置不適用課税売上高(税込)の合計額}}{105} \times \frac{4}{105}$$

## 検 討

### 1 消費税の課税標準

国内取引に係る消費税の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額です。

課税資産の譲渡等の対価の額は、課税資産の譲渡等の対価として收受し、または收受すべき一切の金銭の額または金銭以外の物もしくは権利その他経済的な利益の額とされ、課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税および地方消費税に相当する額を含まないこととされています（法28条1項）。

この場合の「收受すべき」とは、原則として、その課税資産の譲渡等を行った場合のその課税資産の価額（時価）をいうのではなく、その譲渡等に係る当事者間で授受することとした対価の額をいいます。

## 2 経過措置（旧規22条1項）を適用する場合の課税標準額

法45条1項1号において、「課税標準額」とは、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等（法7条1項〈輸出免税等〉、法8条1項〈輸出品販売場における輸出物品の譲渡に係る免税〉その他の法律または条約の規定により消費税が免除されるものを除きます。）に係る課税標準である金額の合計額とされています。

ただし、総額表示が義務付けられていない事業者間取引等においては、課税資産の譲渡等に係る取引につき領収すべき金額について、課税資産の譲渡等の対価の額（以下「本体価格」といいます。）とその課税資産の譲渡等につき課されるべき消費税額および地方消費税額の合計額に相当する額（以下「消費税額等」といいます。）とに区分して領収する場合において、その消費税額等の1円未満の端数を処理しているときは、その端数を処理した後の消費税額等のその課税期間中の合計額の100分の80に相当する金額をもってその課税期間中の課税標準額に対する消費税額とすることができることとされています。この場合の課税標準額は、本体価格を合計した金額となります（規平15財務令92改正附則2条2項・4項（旧規22条1項））。

ケ  
ー  
ス  
消  
費  
税  
八

## 3 簡易課税制度における仕入控除税額の計算

### (1) 1種類の事業のみを営む場合

第一種事業から第五種事業のうち一の事業を営む事業者の仕入控除税額は原則として次の算式により計算した金額となります。

九  
四  
八

仕入控除税額＝

$$\text{課税標準額に対する消費税額} \times \text{該当する事業のみなし仕入率}$$

- ・ 第一種事業(90%)
- ・ 第二種事業(80%)
- ・ 第三種事業(70%)
- ・ 第四種事業(60%)
- ・ 第五種事業(50%)

(2) 2種類以上の事業を営む場合の原則

2種類以上の事業を営む事業者の仕入控除税額は、原則として次の算式により計算した金額となります。

仕入控除税額＝課税標準額に対する消費税額×

第一種事業に係る×90% 消費税額	+ 第二種事業に係る×80% 消費税額	+ 第三種事業に係る×70% 消費税額	+ 第四種事業に係る×60% 消費税額	+ 第五種事業に係る×50% 消費税額
第一種事業に係る消費税額 + 第二種事業に係る消費税額 + 第三種事業に係る消費税額 + 第四種事業に係る消費税額 + 第五種事業に係る消費税額				

(3) 一の事業に係る課税売上高が全体の課税売上高の100分の75以上を占める場合の計算の特例

第一種事業から第五種事業のうち2種類以上の事業を営む事業者のその課税期間の課税売上高の合計額のうち特定の1種類の事業に係る課税売上高の占める割合が全体の課税売上高の100分の75以上である場合には、その100分の75以上を占める事業のみなし仕入率を全体の課税売上高に対して適用することができます(令57条3項1号)。

この場合の課税売上高は、その課税期間中に国内において行った課税資産の譲渡等の対価の額の合計額からその課税期間中に行った売上げに係る税抜対価の返還等の金額の合計額を控除した残額をいいます(以下(4)において同じ)。

その場合の算式は次のとおりです。

$$\text{仕入控除税額} = \text{課税標準額に対する消費税額} \times \text{課税売上高の75\%以上を占める事業のみなし仕入率}$$

(4) 二の事業に係る課税売上高が全体の課税売上高の100分の75以上を占める場合の計算の特例

第一種事業から第五種事業のうち3種類以上の事業を営む事業者のその課税期間の課税売上高の合計額のうち特定の2種類の事業に係る課税売上高の合計額の占める割合が全体の課税売上高の100分の75以上である場合には、その特定の2種類の事業のうち低い方のみなし仕入率をその2種類以外の課税売上高に対しても適用することができます（令57条3項2号）。

例えば、第一種事業、第二種事業と第五種事業の3種類の事業を兼業している事業者の総課税売上高（税抜き）が4,000万円で、それぞれの事業に係る課税売上高の割合が、第一種事業の部分が2,000万円（100分の50）、第二種事業部分が1,200万円（100分の30）、第五種事業部分が800万円（100分の20）の場合には、第一種事業の部分には、90%のみなし仕入率を適用し、残りの第二種事業と第五種事業の部分には第二種事業のみなし仕入率を適用することができます。

この場合の算式は次のとおりです。

仕入控除税額＝課税標準額に対する消費税額×

$$\frac{\text{第一種事業に係る消費税額} \times 90\% + \left( \frac{\text{課税売上高に係る消費税額} - \text{第一種事業に係る消費税額}}{\text{課税売上高に係る消費税額}} \right) \times 80\%}{\text{課税売上高に係る消費税額}}$$

ケース消費税込八

## 4 結論

- (1) 令57条3項による特例計算を行う場合の「100分の75以上」の判定において使用する各種事業の課税売上高は、次の算式により計算することとなります。

$$\frac{\text{第○種事業の課税売上高（税抜）} \times \frac{\text{第○種事業の経過措置適用課税売上高（本体価格）の合計額}}{\text{第○種事業の経過措置適用課税売上高（税込）の合計額}} + \frac{\text{第○種事業の経過措置不適用課税売上高} \times \frac{100}{105}}{\text{第○種事業の経過措置適用課税売上高（税込）の合計額}}$$

(注) 卸売りについて売上対価の返還等の金額がある場合には、これを税抜きにしてその事業の課税売上げ（税抜）から控除します。なお、控除して控除しきれない場合は、その事業の課税売上げはゼロとして計算します。

- (2) 法45条1項1号に規定する「課税標準額」は、売上げに係る対価の返還等の金額を控除した金額ではありませんので、課税標準額の計算に当たって、(1)の算式により計算した各事業の課税売上高を合計し、この合計額について1,000円未満の端数を切り捨てた金額を課税標準額とする処理は認められません。

九五〇

したがって、次の算式により計算することとなり、売上げに係る対価の返還等の金額は控除しません。

$$\text{課税標準額 (1,000円未満切捨て)} = \frac{\text{経過措置適用課税売上高(本体価格)の合計額} + \text{経過措置不適用課税売上高(税込)の合計額}}{105} \times \frac{100}{105}$$

(3) 令57条2項における各種事業に係る消費税額は、次の算式により計算することとなります。

$$\text{第〇種事業に係る消費税額} = \frac{\text{第〇種事業の経過措置適用消費税額の合計額} + \text{第〇種事業の経過措置不適用課税売上高(税込)の合計額}}{105} \times \frac{4}{105}$$

(注) 規22条1項については、総額表示義務の創設にともない、平成16年3月31日をもって廃止されました。

なお、平成15年財務省令92号附則において、経過措置が設けられることとなりました。

経過措置の内容につきましては、1004頁を参照ください。

<参考となる法令等>

法28条1項、37条1項

令57条2項・3項

規平15財務令92改正附則2条

旧規22条1項

基通10-1-1

事業者が消費者に対して価格を表示する場合の取扱い及び課税標準額に対する消費税額の計算に関する経過措置の取扱いについて10、11、12、13

## 簡易課税制度を選択する場合の吸収分割に係る分割法人の基準期間における課税売上高

**Q** 吸収分割に係る分割法人の基準期間における課税売上高が5,000万円(注)以下かどうかの判定に当たっては、当該分割法人の基準期間における課税売上高のみによって判定することとなるのでしょうか。

**A** 簡易課税制度の適用の適否については、分割法人の課税売上高のみによって判定することとなります。

### 検 討

#### 1 簡易課税制度

法37条1項《中小事業者の仕入れに係る消費税額の控除の特例》に規定するいわゆる簡易課税制度とは、事業者(免税事業者を除きます。)が、所轄税務署長に対し、「消費税簡易課税制度選択届出書(第24号様式)」を提出した場合に、その提出の日の属する課税期間の翌課税期間以後の課税期間において、その基準期間が5,000万円(注)以下である場合に、第一種事業から第五種事業までの事業区分に応じて定められているみなし仕入率を課税標準に対する消費税額に乗じて仕入れに係る消費税額を算出するものです。

したがって、届出書を所轄税務署長に提出している事業者であっても、基準期間の課税売上高が5,000万円(注)を超える場合には、簡易課税制度は適用されないこととなります。

2 基準期間が5,000万円(注)以下かどうかの判定

分割等があった場合において、その分割等に係る新設分割親法人または新設分割子法人が簡易課税制度を適用できるかどうか、すなわち、新設分割親法人または新設分割子法人の基準期間における課税売上高が5,000万円(注)以下であるかどうかの判定については、令55条《仕入れに係る消費税額の控除の特例の適用がない分割等に係る課税期間》に特例が定められています。一方、吸収合併に係る合併法人または吸収分割に係る分割承継法人の基準期間における課税売上高が5,000万円(注)以下かどうかの判定については、合併法人またはその分割承継法人の基準期間の課税売上高のみによって判定する旨が明らかにされています(基通13-1-2)。

しかしながら、吸収分割に係る分割法人については、特段の規定は設けられていません。

また、分割等または吸収分割があった場合の簡易課税制度適用の可否の判定については、次表のとおりです。

ケース  
消費税七

区分	判定の対象	5,000万円(注)以下であることを判定する場合の基準期間における課税売上高		根拠法令
	新設分割子法人	分割等があった日の属する事業年度…①	新設分割親法人で判定	令55条1項1号
		①の翌事業年度	新設分割親法人で判定	令55条1項2号
		①の翌々事業年度以後	新設分割親法人と新設分割子法人の合計で判定	令55条1項3号
	新設分割親法人	分割等があった日の属する事業年度…②	新設分割親法人で判定	法37条1項

九五三



		②の翌事業年度	新設分割親法人で判定	法37条1項
		②の翌々事業年度以後	新設分割親法人と新設分割子法人の合計で判定	令55条1項4号
吸収分割	分割法人	分割法人で判定		法37条1項
	分割承継法人	分割承継法人で判定		法37条1項

(注) 新設分割子法人および新設分割親法人の分割等があった日の属する事業年度の翌々事業年度以後の納税義務を判定する場合において、その事業年度の基準期間の末日において、新設分割子法人が特定要件(新設分割子法人の発行済株式の総数または出資金額の100分の50を超える数の株式、または出資の金額が新設分割親法人および当該新設分割親法人と特殊な関係にある者の所有に属すること)に該当しない場合には、それぞれ新設分割子法人または新設分割親法人だけで判定します。

ケース消費税七

### 3 結論

簡易課税制度の適用に関して、基準期間における課税売上高が5,000万円(注)以下かどうかの判定については、分割等(新設分割、現物出資、事後設立)に係る新設分割親法人に関しては特例を定めているものの、吸収分割に係る分割法人については、特段の規定は設けられていません。

したがって、その分割法人の基準期間の課税売上高のみによって判定することとなります。

(注) 平成16年4月1日前に開始した課税期間については、2億円。

#### <参考となる法令等>

法37条1項、平15法8改正附則28条1項

令55条

基通13-1-2

九五四(一)七〇