

Vol.119

今回は 消費税

相談事例
紹介

会員相談室

相談委員 原田 和彦 (京橋)



電話相談

受付 午前10時～11時50分
時間 午後 1時～2時40分

03-3354-8520



事前予約

面接相談・随時相談

03-5919-7157



調剤薬局を併設するドラッグストアの消費税個別対応方式適用区分について

事例1

A社はドラッグストアと、店内に併設する調剤薬局等を複数店経営している。課税売上高が5億円を超えるため、仕入税額控除の計算に当たり、個別対応方式により計算している。ドラッグストアの販売先は一般顧客である。調剤薬局の販売先は①他の保険薬局への小分販売、②医師の処方箋に基づく顧客への販売(別表第一第6号イ・消基通6-6-2)、③自由診療(患者負担10割)の顧客への販売に分かれている。

調剤薬局については、①、③は課税売上であり、②は非課税売上となるが、調剤薬品等の仕入れ時点では課税売上対応分か、非課税売上対応分かの用途区分が明確ではないので、全額共通売上対応分として課税仕入れ処理している。この区分処理によって、仕入税額控除した場合、一括比例配分方式より消費税の控除税額が多くなる。

調剤薬品等の仕入れ時において用途区分が課税売上対応分か非課税売上対応分か不明確な場合、共通売上対応分として個別対応方式を適用して問題はないか。

回答

商品の課税仕入れ時において、当該仕入れが①課税資産の譲渡等によりのみ要するもの、②その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの及び③これらに共通して要するものに区分が明らかにされている場合は、個別対応方式により仕入税額控除が可能である。A社は仕入れ時において、当該区分がなされているが、一部、調剤薬品等を仕入れた時点では、課税売上によりのみ要する課税仕入れか、非課税売上によりのみ要する課税仕入れかの区分の明確化が困難である。

この場合は、個別対応方式で全額共通売上対応分の課税仕入れに区分することになり、個別対応方式による仕入税額控除の適用が可能である。

たとえ税務調査により区分の誤りを指摘されたとしても、誤った部分について個別対応方式を適用して是正すればよく、一括比例配分方式を適用する必要はない。

検討

1 個別対応方式について(その課税期間における課税売上高が5億円超又は課税売上割合が95%未満の事業者)

個別対応方式は、課税仕入れ等について、①課税資産の譲渡等によりのみ要するもの、②その他の資産の譲渡等に要するもの及び③これらに共通して要するものに区分がされていることを条件として、その区分に応じた仕入税額控除額を計算する方法である(消法30②一)。

個別対応方式により仕入税額控除を計算する場合は、その課税期間中に行った個々の課税仕入れ等について、必ず、上記①②③(用途区分)に区分する必要がある。この三つの用途区分がされていないと個別対応方式による仕入税額控除の計算はできない。

2 用途区分について

(1)用途区分

個別対応方式により仕入税額控除を計算する場合には、1で述べたように課税期間中に行った課税仕入れ等について必ず、①課税資産の譲渡等によりのみ要するもの、②その他の資産の譲渡等によりのみ要するもの及び③課税資産の譲渡等とその他の資産等の譲渡等に共通して要するものの三つに区分する必要がある(消法30②一、消基通11-2-18・11-2-19)。

区分に関する規定は消費税法第30条第2項第1号の「・・・その区分が明らかにされている」の規定だけで、具体的な方法についてまで規定されていない。そこで、納税者側が何らかの方法で区分を明確

にしていれば、法定要件が満たされているとされる(国税不服審判所平成28年2月28日裁決)。

区分を明らかにする方法は、課税仕入れに係る帳簿に記載するか会計ソフトに入力するなど、申告後に客観的に判断されるように区分されていればよい。

また、たとえば、課税売上対応分と共通対応分は発生しているが、非課税売上対応分が全く発生していない場合であっても、個別対応方式の適用要件は満たされていることになる。三区別のいずれかに区分分けした結果、三つの区分が揃っていなくても、個別対応方式の適用は可能である。非課税売上によりのみ要する課税仕入れ等がないとしても、当該課税仕入れがないことをもって、区分していないと考えられないので個別対応方式の適用は可能である。

(2)用途区分の判定時期

用途区分の判定は、原則は課税仕入れ等を行った日、または課税資産を引き取った日の状況により行う。

その後、用途区分の判断を修正すべき状況が生じたとしても当初の判断が、その時の状況からみて正当であれば、用途区分の変更は必要ない。当該課税資産が、翌期において用途区分を変更する必要が生じたとしても、再判定の必要はなく、修正申告も必要ない。

(3)用途区分の判定時において未確定な場合

課税仕入れが課税売上に対応するものと非課税売上に対応するものとが不明確な場合は、共通対応分として区分する。

課税仕入れの日の属する課税期間の末日までに区分が明らかになった場合は、その明らかにされた区分により個別対応方式による仕入税額控除の規定を適用することとして差し支えない(消基通11-2-20)。

そこで課税資産の譲渡等によりのみ要するものとは、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い、課税資産の譲渡等を行うために要したものではないので、その課税期間においてその課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等があったかどうかは問われない。

課税仕入れが課税期間中に非課税資産の譲渡によりのみ対応するものと判明したとしても区分変更は納税者の判断に任されることになる。

3 課税資産の譲渡等によりのみ要するものとは

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。

たとえば、①そのまま他に譲渡される課税資産、②課税資産の製造用によりのみ消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等、③課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払工賃等で、その課税仕入れ等を行った課税期間においてその課税仕入れ等に対応する課税資産の譲渡等の有無は問われない(消基通11-2-12)。

個別対応方式により仕入税額控除を計算する場合の課税資産の譲渡等によりのみ要するもの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であって、課税仕入れ等を行った課税期間中に課税資産の譲渡等が行われていないからと言って、そのことをもって仕入税額控除が認められないものではない(消基通11-2-12なお書)。

課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れかどうかは、課税仕入れ時点で判断するので、その時点での判断が課税資産の譲渡等によりのみ要するものとした判断が合理的であればよいのであって、その後、課税資産の譲渡等に要するものでなくなったとしても(調整対象固定資産に係る課税仕入れ等を除く(消法34,35))仕入税額控除を変更する必要はない。

「課税資産の譲渡等によりのみ要するもの」とした、

譲渡用住宅の一時賃貸用に供する場合の仕入税額控除の否認事例をめぐって、東京地裁で争われており、地裁の判決が注目されている。

4 課税資産の譲渡等以外の資産の譲渡等によりのみ要するものとは

非課税となる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。

たとえば、①販売用土地(更地)の造成費用、②賃貸用住宅の建築費、③販売用土地(更地)の取得に係る仲介手数料、④土地(更地)の譲渡に係る仲介手数料、⑤有価証券の販売手数料、⑥住宅の賃貸に係る仲介手数料等である(消基通11-2-15)。これらは非課税となる資産の譲渡等を行うために要したものではないので、課税仕入れを行った課税期間において、当該課税仕入れに対応する非課税となる資産の譲渡等があったかどうかは問われない。

なお非課税となる資産の譲渡等は、国内において行われる資産の譲渡等に限られ(消法6)別表第一に掲げられる資産の譲渡等が国外で行われる場合は、課税資産の譲渡等となり(消法2①九)、それに要する国内での課税仕入れ等も課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等になる(消基通11-2-13)。

5 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とは

本来、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ものが該当する。

課税仕入れ等を行った月の属する課税期間の末日までに課税資産の譲渡か非課税資産の譲渡か使用用途が定まっていない場合にも共通に要するものとして区分される。

共通対応分には、会計ソフト等により区分せざるを得ない課税売上又は非課税売上のいずれかの明確な対応関係がない課税仕入れ等(不課税取引等のために要する課税仕入れ等)や他人に金銭以外の資産を贈与する場合の、当該資産の取得費等が該当する(消基通11-2-16・11-2-17)。

また、非課税売上が預金利息しかない場合、課税売上対応分として特定されない事務費等の課税仕入れは、共通対応分として区分することになる(国税庁「95%ルール」の適用要件の見直しを踏まえた仕入税額控除の計算方法等に関するQ&A[1]問19)。

課税資産の譲渡等に該当しないいわゆる不課税取引のために要する課税仕入れ等は、資産の譲渡等に要する課税仕入れ等ではないが「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」に該当するものとして取扱われる(消基通11-2-16)。

具体的には、株券の発行に当たって印刷業者に支払う印刷費、証券会社へ支払う引受手数料等がこれに該当する。

個別対応方式では、不課税取引のために要する課税仕入れ等は、いずれの用途区分にも当てはまらなくなる。しかし、一括比例配分方式では、不課税取引も仕入税額控除の対象となることから、仕入税額控除の対象外とするのは適当ではない。

よって、不課税取引に要する課税仕入れ等は、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として通達化されている(消基通11-2-16)。

注)内容は、平成31年3月27日現在の法令等に基づいています。

本事例紹介は、会員の業務上の諸問題解決支援の一環として掲載しています。文中の税法の解釈等見解にわたる部分は、執筆者の私見(参考意見)ですので、実際の申告等税法の解釈適用に当たっては、会員ご本人の責任において行ってください。