

疑問 相談

消費税

課税売上げ・不課税売上げに共通して要する課税仕入れ

Q

内国法人A社は、国内に製薬事業を行う100%子法人5社を有しており、製薬事業グループの研究機関の役割を担っています。A社は、前期末にこれらの子法人5社との間で、製薬に係る研究開発委託契約を委託手数料150億円で締結し、この研究開発を遂行していたところ、当期末までに、当該研究開発に係る研究開発部門費（本件課税仕入れ）として原料費20億円、労務費5億円及び経費10億円が発生し、原料費及び経費に係る消費税等（消費税及び地方消費税）の合計額が3億円となりました。加えて、当該研究開発に当たり、国から補助金を1億円受け取ることとなったため、本件課税仕入れに対応する収益は、委託手数料150億円（課税売上げ）及び補助金1億円（不課税売上げ）となります。また、当該研究開発に係る使用人の従事日数は、研究委託手数料収入に対応する分が14,900日、補助金収入に対応する分が100日です。なお、A社は消費税法上、個別対応方式を採用しており、課税売上額1000億円、課税売上割合90%となっています。

この場合、本件課税仕入れに係る消費税等の額3億円について、控除対象消費税額の計算方法をご教示ください。

A

本件課税仕入れに係る消費税等の額3億円については、課税売上げ（研究委託手数料）及び不課税売上げ（補助金）に対応する使用人の従事日数（14,900日及び100日）に基づき、それぞれ、課のみ対応と共通対応に合理的に区分することとなり、その控除対象仕入税額は、課のみ対応額2億9800万円及び共通対応額200万円に課税売上割合90%を乗じて計算した金額180万円の合計額2億9980万円になると考えられます。

【解 説】

1 関係法令等

当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ等につき、①課税資産の譲渡等のみ要するもの（課のみ対応）、②その他の資産の譲渡等のみ要するもの（非のみ対応）及び③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（共通対応）にその区分が明らかにされている場合には、控除対象仕入税額の合計額は、課のみ対応額及び共通対応額に課税売上割合を乗じて計算した金額の合計額となることろ（消法30②一）、課税仕入れの区分の判

断については、消費税法30条2項1号の規定に則して、当該課税仕入れが行われた日の状況に基づいて、その取引が事業者において行う将来の多様な取引のうちどのような取引に要するものであるのかを客観的に判断すべきものと解されています（東京地判・平成24年7月9日）。

2 消費税法上の取扱い

(1) 不課税取引に係る課税仕入れ

不課税取引に要する課税仕入れ等は、共通対応に該当するものとして取り扱われます（消基通11-2-16）。

(2) 個別対応方式の適用方法

消費税法における個別対応方式の適用上、課税仕入れ等に係る消費税額については、必ず、①課のみ対応、②非のみ対応、③共通対応に区分しなければならないとされているところ（消基通11-2-18）、同通達は、個別対応方式を採用して控除対象消費税を計算する場合に、課税仕入れ等を上記①、②及び③に合理的に区分することを前提として、その計算を行うことを明らかにしたものであると解されています（濱田正義編『平成30年版 消費税法基本通達逐条解説』675ページ・大蔵財務協会）。

(3) 共通対応の課税仕入れ等

共通対応に該当する課税仕入れ等であっても、例えば、原材料、包装材料、倉庫料、電力料等のように生産実績その他の合理的な基準により課のみ対応と非のみ対応に区分することが可能なものについて当該合理的な基準により区分している場合には、その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

支えないとされているところ（消基通11-2-19）、これは、課税売上割合で区分するよりも、課税仕入れ等の発生の実態に応じて区分する方法のほうが、より実態に即した合理的な方法であることをその趣旨としています。

(4) 課税売上割合に準ずる割合

課税売上割合に準ずる割合は、使用人の数又は従事日数の割合、消費又は使用する資産の価額、使用数量、使用面積の割合といったものなど、課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等の性質に応じた合理的なものでなければなりません（国税庁HP・タックスアンサーNo.6417）。

3 検討

当該課税期間中に国内において行った課税仕入れ等につき、個別対応方式により控除対象仕入税額を計算する場合には、上記1のとおり、その用途区分の判断について、当該課税仕入れが行われた日の現況により客観的に判断すべきであると解されています。

この点、本件課税仕入れに係る消費税額は、当該課税仕入れが行われた日の現況において、将来の課税売上げ（研究委託手数料収入）と不課税売上げ（補助金）に要するものに該当し、上記2(1)によれば、不課税売上げ（補助金）は共通対応として取り扱うこととされているため、上記2(2)により、必ず、課のみ対応と共通対応に区分しなければならないところ、上記2(3)及び(4)の合理的な区分方法の例示を踏まえると、本件課税仕入れに係る消費税額につき、課のみ対応と共通対応に区分する方法として

は、課税売上げ（研究委託手数料）と不課税売上げ（補助金）に対応する使用人の従事日数で区分するのが合理性のある方法の1つであると考えられます。

したがって、本件課税仕入れについては、課税売上げ（研究委託手数料）と不課税売上げ（補助金）に対応する使用人の従事日数に基づき、それぞれ、課のみ対応と共通対応に合理的に区分し、その控除対象仕入税額の合計額は、課のみ対応額及び共通対応額に課税売上割合を乗じて計算した金額の合計額となります。

4 控除対象消費税額

本事例の事実関係及び上記3の内容を踏まえて、本件課税仕入れに係る控除対象消費税額を計算すると、本件課税仕入れに係る消費税等の額3億円に対して使用人の従事日数のうち研究委託手数料収入に対応する分14,900日と補助金収入に対応する分100日の合計額15,000日のうちに14,900日の占める割合を乗じて計算した金額2億9800万円及び当該消費税等の額の残額200万円に課税売上割合90%を乗じた金額180万円の合計額2億9980万円となります。

したがって、本件課税仕入れにつき、2億9980万円が控除対象消費税額として控除できると考えられます。

※ 本文中、意見にわたる部分は筆者の私見であり、デロイト トーマツ税理士法人の公式見解ではありません。また、上記記載は掲載日現在有効な法令に基づくことに留意を要します

《デロイト トーマツ税理士法人 タックス コントラバーシーチーム

ディレクター 野田 秀樹》

大蔵財務協会 刊行書籍のご案内

本紙
ご購入者
特典

定価1,000円以上の書籍をご注文の方は
定価の2割引・送料当会負担

消費税の 実務と申告

和氣 光 編著
北林隆明・齋藤文雄・高田具視・佐藤明弘・宮川博行 著

※本書独自の売上内訳表により、販売税率の割合算出に対応



令和2年版 消費税の実務と申告

和氣 光 編著 / 北林 隆明・齋藤 文雄・高田 具視・佐藤 明弘・宮川 博行 著
B5判・1000頁・定価(本体価格3,800円+税)

法人・個人事業者が複数税率開始後初めての決算・申告に対応できるよう、税率ごとの区分を明確に行うことができる本書独自の売上内訳表・仕入内訳表を用いて解説。各種記載例、チェックポイント等も収録。

お申し込みは 大蔵財務協会 電話 03 (3829) 4141 FAX 03 (3829) 4001