

# 平成 23 年度消費税改正のポイント

及川会計事務所  
税理士 及川小四郎

## まえがき

東日本大震災から 100 日あまりたった平成 23 年 6 月 22 日、平成 23 年度の税制改正は、当初法案から分割・修正された改正法案が参議院本会議で成立いたしました。(現下の厳しい経済状況及び雇用情勢に対応して税制の整備を図るための所得税法等(地方税法等)の一部を改正する法律)。

当初の法案では重要項目だった法人税率の引き下げや相続税の見直しなどは今回成立した法案からは分割され別審議となり、今回は期限切れとなる租税特別措置法の延長等や年金所得者の申告不要制度の創設などの項目についてのみの改正法案の成立となりました。

しかしそういった応急処置的な項目が並んでいる中でも、消費税に関しては非常に重要な改正が行われております。特に消費税における課税売上高が 5 億円を超える事業者にとっては実質増税となる改正が含まれ、消費税の税率アップが議論されている折もあり、税負担への対策は急務となります。

ただし、経理処理にひと手間かければ、消費税の負担増をある程度抑えることが可能なのです。

今回はこの消費税の改正点に焦点を絞り、納税者の皆様のために、消費税の負担の軽減につながる経理処理のポイントをご説明いたします。

平成 23 年 6 月 23 日

## I. 課税売上高が5億円超の事業者の仕入税額控除

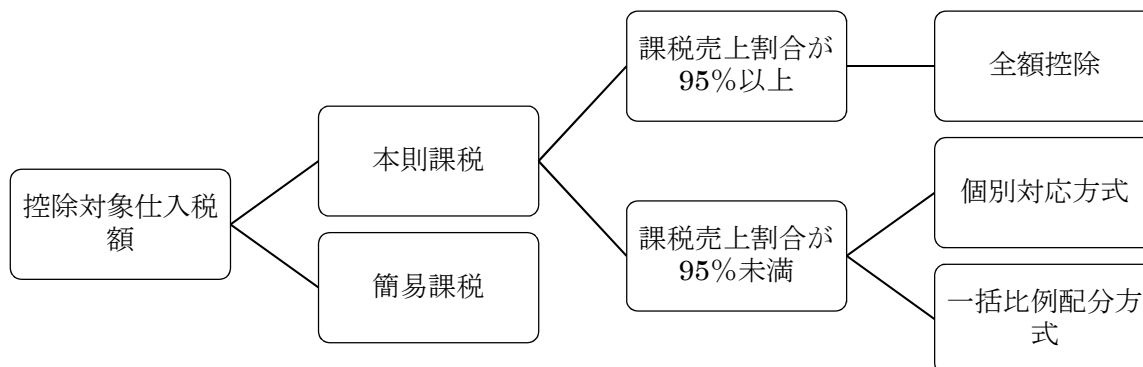
改正前：課税売上割合が95%以上の場合、課税仕入等に係る消費税額の全額が控除対象仕入税額となっていました。

改正後：その課税期間の課税売上高が**5億円**（その課税期間が1年に満たない場合は年換算）**を超える**事業者には上記制度を適用しないこととなりました。（平成24年4月1日以後に開始する課税期間から改正が適用となります。）

### 【消費税の税額計算の方法】

納付税額＝課税売上げに係る消費税額－控除対象仕入税額  
（中間納付税額がある場合には差し引いて納付します。）

### 【改正前の控除対象仕入税額の計算方法】



課税売上割合とは・・・  $\frac{\text{課税期間の課税売上高（税抜き）}}{\text{課税期間の総売上高（税抜き）}}$

分子の「課税期間の課税売上高」＝「課税売上」＋「免税売上」

分母の「課税期間の総売上高」

＝「課税売上」＋「免税売上」＋「非課税売上」

個別対応方式とは・・・課税仕入れ等に係る消費税額を

イ 課税売上げにのみ要するもの

ロ イとハの両方に共通して要するもの

ハ 非課税売上げのみに要するもの

の3つに区分し

控除対象仕入税額＝イ＋ロ×課税売上割合

で求める方法です。

一括比例配分方式とは・・・

控除対象仕入税額＝課税仕入れ等に係る消費税額×課税売上割合

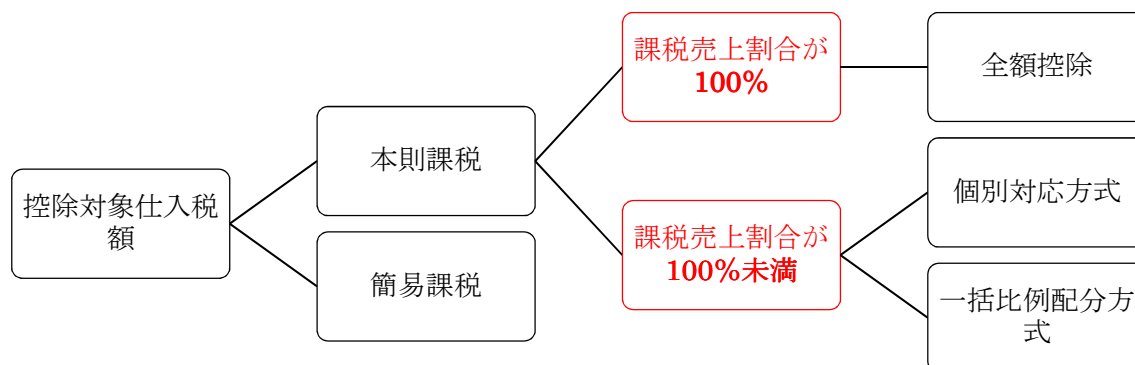
で求める方法です。

控除対象仕入税額を個別対応方式で計算できる事業者は、選択により一括比例配分方式での計算もできますが、一括比例配分方式を選択した場合は、2年間以上継続して適用した後の課税期間でなければ、個別対応方式による計算に変更することはできません。（個別対応方式から一括比例配分方式への変更には、特に制限はありません。）

#### 【改正後の控除対象仕入税額の計算方法】

- ① その課税期間の課税売上高が5億円（年換算額）以下の事業者・・・  
改正前のまま

② その課税期間の課税売上高が5億円（年換算額）超の事業者・・・



と改正されました。

Q1 実際にどのような影響がありますか？

具体的に数字をあてはめて考えて見ましょう。

課税売上高	10 億円
課税売上げに係る消費税額（4%分）	4 千万円
課税仕入れ等に係る消費税額（4%分）	3 千万円
（内訳）イ 課税売上げにのみ要するもの	2 千万円
ロ イとハの両方に共通して要するもの	1 千万円
ハ 非課税売上げにのみ要するもの	0 千万円
課税売上割合	98%

という事業者があったとします。

【改正前】

課税売上割合が 95%以上なので、課税仕入れ等に係る消費税額は全額が控除対象仕入税額となります。

$$\text{納付税額} = 4 \text{ 千万円} - 3 \text{ 千万円} = 1 \text{ 千万円}$$

（地方消費税分は無視します）

【改正後】

課税売上高が 5 億円を超えている。

課税売上高が 100%未満である。

したがって課税仕入れ等に係る消費税額は全額は控除対象仕入税額とはなりません。

【個別対応方式】

$$\begin{aligned} \text{控除対象仕入税額} &= 2 \text{ 千万円} + 1 \text{ 千万円} \times 98\% \\ &= 2.98 \text{ 千万円} \end{aligned}$$

$$\text{納付税額} = 4 \text{ 千万円} - 2.98 \text{ 千万円} = 1.02 \text{ 千万円} \text{ (0.02 千万円増加)}$$

[一括比例配分方式]

控除対象仕入税額=3 千万円×98%

=2.94 千万円

納付税額=4 千万円-2.94 千万円=1.06 千万円(0.06 千万円増加)

となり、個別対応方式であろうと一括比例配分方式であろうと、課税仕入れ等に係る消費税額の全額は控除できなくなるので必ず納付消費税額は**増加**するわけです。

実際におのおのの消費税がいくらぐらい増えるかは、直近の消費税の申告書を見ていただくと「申告書」とは別に「付表 2」というものが添付されているはずです。

その「付表 2」の⑦欄の下に「課税売上割合 (④/⑦)」があります。これをロとします。

次に同じく「付表 2」の⑬欄にある「課税売上割合が 95%以上の場合 (⑫の金額)」をイとします。

イ×(100%-ロ)×1.25 (地方消費税分加算)

で求めた金額が消費税の増加額となります。

Q2 課税売上高 5 億円超の事業者はすべて同じように消費税が増える  
のですか？

まず、課税売上割合が 100%の事業者以外はすべて対象になる、ということの意義ですが、預貯金の利息収入は非課税売上高となりますので、1 円でも利息収入があれば課税売上割合は 100%をきってしまいます。ですから**課税売上**

**高5億円超の事業者はほぼすべて対象となる**、とあってよいでしょう。

次に、消費税額は必ず増えますが、どの程度増えるかはそれぞれ異なります。  
異なる要素としては、

① 課税仕入れ等に係る消費税額において課税売上げにのみ要するもの、共通して要するもの、非課税売上げにのみ要するもの、のそれぞれが占める割合

② 課税売上割合＝非課税売上が多い事業者  
があり、例えば課税売上げにのみ要するものの割合、課税売上割合がともに限りなく100%に近ければ、課税仕入れ等に係る消費税額のほぼ全額が控除対象となるため、消費税額の増加の影響はありませんが、課税売上割合が95%に近いほど影響は大きくなる、ということです。

では非課税売上になる取引とはどんなものでしょうか。主なものは次のとおりです。

(1) **土地等の譲渡及び貸付け**

ただし、1か月未満の土地の貸付け及び駐車場などの施設の利用に伴って土地が使用される場合は、非課税取引には当たりません。

(2) **有価証券等の譲渡**

(3) **支払手段（銀行券、政府紙幣、小額紙幣、硬貨、小切手、約束手形など）の譲渡**

(4) **預貯金や貸付金の利子、信用保証料、合同運用信託や公社債投資信託の信託報酬、保険料、保険料に類する共済掛金など**

(5) **郵便事業株式会社、郵便局株式会社などが行う郵便切手類の譲渡、印紙の売渡し場所における印紙の譲渡及び地方公共団体などが行う証紙の譲渡**

(6) **商品券、プリペイドカードなどの物品切手等の譲渡**

(7) **国等が行う一定の事務に係る役務の提供**

(8) **外国為替業務に係る役務の提供**

(9) **社会保険医療の給付等**

(10) **介護保険サービスの提供**



- (11) 社会福祉事業等によるサービスの提供
- (12) 助産
- (13) 火葬料や埋葬料を対価とする役務の提供
- (14) 一定の身体障害者用物品の譲渡や貸付け
- (16) 教科用図書譲渡
- (17) 住宅の貸付け

契約において人の居住の用に供することが明らかなものに限られます。

ただし、1か月未満の貸付けなどは非課税取引には当たりません。

したがって①土地の譲渡②土地または社宅を含む住宅の貸付③役員・従業員または取引先に対する貸付利息が多額になる場合は消費税の負担が増えるということです。

また課税仕入れ等に係る消費税額がそもそも多額であればあるほど影響は大きくなります。

Q3 個別対応方式と一括比例配分方式のどちらを選択すべきなのか？

このご質問もQ2と同じく課税仕入れ等に係る消費税額の区分と課税売上割合の問題となります。

**一括比例配分方式**のほうが、課税仕入れ等に係る消費税額を区分しなくて済みますので**手間はかかりません**。しかしQ1の設例にもあるように、多くの事業者は税仕入れ等に係る消費税額の区分と課税売上割合を考えると、**個別対応方式の方が**一括比例配分方式よりも消費税の納付額を圧縮することができると思われま

ただし、賃貸住宅用の建物を建設した等、非課税売上げのみに要する課税仕

入れ等に係る消費税額が多いと一括比例配分方式の方が有利となる場合もありますので、**実際に試算してみる**べきです。

もう1つ忘れてならないのは、3ページでも触れましたが、一括比例配分方式は一度選択すると**2年間強制適用**である、ということです。当課税期間のみの特殊事情で一括比例配分方式の方が有利である場合、過去の実績等を参考に**翌課税期間以降の税額**を考慮に入れて判断すべきでしょう。

**Q4** 決算で時間がなかったため一括比例配分方式で消費税の申告をしましたが、後から計算しなおしてみると個別対応方式の方が税額が少なくてすむことか判明しました。更正の請求をして納めすぎた消費税を還付してもらうことはできますか？

残念ながら還付されません。個別対応方式と一括比例配分方式は「選択」の問題であって、「計算間違い」ではないので、**更正の請求の対象となりません**。

判断の「時間がなかった」は自己責任となりますので、期中からきちんと個別対応方式でも計算できるよう課税仕入れ等に係る消費税額の区分をしておけば決算ではどちらが有利かすぐ判断できます。事前にひと手間かけておきましょう。

**Q5** 会計ソフトを買い換える必要はありますか？

買い換える必要はありません。現在お使いの会計ソフトで対応できるはずで

す。個別対応方式で控除対象仕入税額を計算するためには課税仕入れ等に係る消費税額の区分をしなければいけませんが、課税仕入れ等に係る消費税額の区分

自体は新しい制度ではないため、市販の会計ソフトであれば区分のためコードが設けられているはずです。いままで課税仕入れ等に係る消費税額の区分とは無縁であったので使われてこなかったコードですが、改正が適用になる課税期間からは必ず使用するようになしてください。

ただし、申告書の作成まで会計ソフトを使用される場合は、古いソフトでは課税売上割合が95%以上の場合、課税仕入れ等に係る消費税額の全額を控除対象仕入税額として計算してしまうため、バージョンアップが必要となりますのでソフトメーカーさんにお問い合わせください。

Q6 課税仕入れ等に係る消費税額の区分はどの程度まですればよいのですか？

個別対応方式で控除対象仕入税額を計算するためには、課税仕入れ等に係る消費税額を課税売上げにのみ要するもの、共通して要するもの、非課税売上げにのみ要するものの3つに区分していなければいけません。では実際どの程度まで、どのような方法で区分すればよいのでしょうか。

「消費税法基本通達」の規定を見ていきますと

#### 11-2-12

「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、例えば、次に掲げるものの課税仕入れ等がこれに該当する。なお、当該課税仕入れ等を行った課税期間において当該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ないことに留意する。

- (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加工賃等

#### 11-2-15

「その他の資産の譲渡等にのみ要するもの」（非課税売上げにのみ要するもの）とは、非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、例えば、販売用の土地の造成に係る課税仕入れ、賃貸用住宅の建築に係る課税仕入れがこれに該当する。

#### 11-2-18

個別対応方式により仕入れに係る消費税額を計算する場合には、その課税期間中において行った個々の課税仕入れ等について、必ず、課税資産の譲渡等にのみ要するもの、その他の資産の譲渡等にのみ要するもの及び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の区分しなければならない。したがって、例えば、課税仕入れ等の中から課税資産の譲渡等にのみ要するものを抽出し、それ以外のものをすべて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区分することは認められないのであるから留意する。

#### 11-2-19

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税資産の譲渡等にのみ要するものとのその他の資産の譲渡等にのみ要するものとの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、当該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。

となっております。

また参考のために国税不服審判所での裁決事例をご紹介します。

〈事例 1〉

不動産賃貸業を営む納税者が、個別対応方式で計算するに当たり、賃貸収入に係る建物の建築費の区分方法（建物の使用面積割合で課税売上げにのみ要するものと、非課税売上げにのみ要するものに区分）を合理的な基準であると認めた事例。（平成 13 年 12 月 21 日裁決）

〈事例 2〉

住宅として賃貸中の建物を譲渡目的で取得した場合には、個別対応方式で計算するにあたり、その取得費は「共通して要するもの」に区分されると判断した事例。（平成 17 年 11 月 10 日裁決）

〈事例 3〉

調剤薬局を営む納税者が、個別対応方式で計算するに当たり、一括仕入れの調剤薬品等の仕入れを「共通して要するもの」に区分したことを認めた事例。（平成 18 年 2 月 28 日裁決）

〈事例 4〉

不動産の取得に係る付随費用について、その付随費用の総額を、個々の資産の取得価額の比で個々の資産に配賦し、個々の資産の取得目的に応じ「課税売上げにのみ要するもの」及び「共通して要するもの」に区分したが、本件付随費用はいずれも「共通して要するもの」に区分すべきであるとされた事例。（平成 19 年 2 月 14 日裁決）

Q7 課税仕入れ等に係る消費税額の区分以外で経理処理において注意することはありますか？

今回の改正でポイントになってくるのが課税仕入れ等に係る消費税額の区分と、もう1つが課税売上割合です。

課税売上割合を求めるために注意が必要なのが**非課税売上高の把握**です。

非課税売上高は、課税売上割合を求める算式の分母に加算されるため、非課税売上高の金額で控除対象仕入税額が変わってきてしまうからです。

まず、非課税売上高と不課税取引を厳密に区分する必要があります。

これまでは課税売上割合が**95%以上**であれば課税仕入れ等に係る消費税額は全額が控除対象仕入税額として取り扱われていたので「課税売上かそうでないか」がしっかりできていれば最終的な納付消費税額は正しく計算することができました。しかし、改正後は「非課税売上か不課税取引か」も税額計算に影響を与えるようになるのです。

次に気をつけていただきたいのが経費の控除項目として経理処理されている取引の消費税上の取り扱いです。

例えば借り上げ社宅の家賃の従業員負担分を支払家賃から控除する経理処理をしているケースがよく見受けられます。この場合の従業員負担分は消費税法上では「住宅に係る受取家賃」にあたり、「非課税売上」として把握しなければなりません。経費の控除項目として経理処理していると、どうしても消費税の処理も経費の処理と混同されてしまいがちですので注意してください。

**Q8** 今期において遊休資産となっていた土地を処分したため大幅に課税売上割合が低下してしまったのですが、消費税の負担は相当増えるのでしょうか？

土地の売却収入は非課税売上となりますので、課税売上割合に与える影響は大きく、このままでは消費税の負担がかなり増加すると思われます。

こういった場合には「**課税売上割合に準ずる割合の承認**」を所轄税務署長か

ら受けておきましょう。課税売上割合により計算した控除対象仕入税額がその事業者の事業の実態を反映していないなど、課税売上割合により控除対象仕入税額を計算するよりも、課税売上割合に準ずる割合によって計算する方が合理的である場合には、所轄税務署長の承認を受けて、課税売上割合に代えて「課税売上割合に準ずる割合」によって計算することができます。

ご質問のケースでは、土地の譲渡が単発のものであり、かつ、当該土地の譲渡がなかったとした場合には、事業の実態に変動がないと認められる場合に限り、次の①又は②の割合のいずれか低い割合を課税売上割合に準ずる割合とすることが認められています。

- ① その土地の譲渡があった課税期間の前 3 年に含まれる課税期間の通算課税売上割合
- ② その土地の譲渡があった課税期間の前課税期間の課税売上割合

(土地の譲渡がなかったとした場合には、事業の実態に変動がないと認められる場合)・・・事業者の営業の実態に変動がなく、かつ、過去 3 年間で最も高い課税売上割合と最も低い課税売上割合の差が 5%以内である場合をいいます。

この手続きは、たまたま土地の譲渡があった場合に行うものですから、翌課税期間において**適用廃止届出書**を提出しなければなりません。

もし提出しない場合には、その承認が取消されますので注意してください。

「課税売上割合に準ずる割合」を適用するためには、所轄税務署に「**消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書**」を提出して、**適用しようとする課税期間の末日まで**に税務署長の承認を受けておく必要があります。

Q9 いつから適用になるのですか？

**平成 24 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間**からです。

注意していただきたいのは「課税期間」という点です。何らかの事情により、課税期間の特例の適用を受け、消費税の計算だけ 3 ヶ月または 1 ヶ月毎に行っている事業者の場合、例えば 6 月決算であれば、通常は平成 24 年 7 月 1 日から開始する 1 年間の課税期間からの適用となりますが、3 ヶ月の課税期間の特例の適用を受けている場合には、平成 24 年 4 月 1 日から開始する 3 ヶ月の課税期間から適用となります。

Q10 その他に何か注意する点がありますか？

この制度の対象となるかどうか、すなわち課税売上高が 5 億円を超えるかどうかの判断の対象となる基準がいつか、ということに注意してください。

混同しやすいものに「基準期間の課税売上高」というものがあります。

これは免税事業者の判定（基準期間の課税売上高が 1 千万円以下）や簡易課税の適用の判定（基準期間の課税売上高が 5 千万円以下）に用いられます。

「基準期間」は原則として、個人事業者はその年の前々年、法人はその事業年度の前々事業年度をいいます。

これに対しこの制度は、「**その課税期間**の課税売上高（年換算）」が基準になっています。ですから課税売上高が 5 億円近辺の事業者は、決算してみないと適用になるかどうかわからない、ということになります。決算になってからあわてて対応しようとしても無理があるので、事前の準備が大切です。



## II. 事業者免税点制度における免税事業者の要件

改正前：基準期間における課税売上高が1千万円以下の事業者は消費税免税。

改正後：**特定期間**における課税売上高が**1千万円を超える**事業者には上記制度を適用しないこととなりました。（平成25年1月1日以後に開始する課税期間から改正が適用となります。）

特定期間とは・・・

- ① 個人事業者  
その年の前年1月1日から6月30日までの期間
- ② 法人で③に該当するもの以外  
その事業年度の前事業年度開始の日以後6月の期間
- ③ 法人でその事業年度の前事業年度の月数が7月以下であるものその他一定のもの  
その事業年度の前々事業年度（その事業年度の基準期間に含まれるものその他一定のものを除く。）開始の日以後6月の期間（その前々事業年度の月数が6月以下の場合にはその前々事業年度開始の日からその終了の日までの期間）

なお、特定期間中に支払った所得税法に規定する支払明細書に記載すべき給与等の金額に相当するものの合計額をもって特定期間における課税売上高のかわりにすることができます。

すなわち①基準期間の課税売上高が1千万円以下で、かつ、②特定期間の課税売上高か給与等の合計額のいずれかが1千万円以下であることが免税事業者の要件となったわけです。

# 及川会計事務所

## 及川小四郎会計事務所

宮城県仙台市青葉区上杉 3 丁目 3-21  
上杉 NS ビル 4A

TEL : 022-397-9841 FAX : 022-397-9842

URL : <http://oikawakaikei.web.fc2.com/>

