

95%ルール廃止に伴う水道事業における消費税の実務についてQ&A

質問内容

消費税法の一部改正に伴い所謂 95%ルールが廃止されたことにより、非課税売上に対応する課税仕入れ税額が納税計算上控除できないことになったが、この場合の、会計処理について予算経理、仕訳、補てん財源の構成の有無を含めご教示いただきたい。

また、制度の内容、納税計算の方法等も併せてご教示いただきたい。

回答内容

1. 制度改正の概要

平成 23 年度における消費税法の一部改正により、課税売上割合が 95%以上の場合に課税仕入れ等の税額の全額を仕入税額控除する制度（所謂 95%ルール）については、その課税期間の課税売上高が 5 億円（その課税期間が 1 年に満たない場合には年換算）を超える事業者には適用しないこととなった。

今後、課税事業者においては、非課税売り上げに係る課税仕入れ税額の計算に当たり、個別対応方式又は一括比例配分方式のいずれかにより行うことになるが、事業者は次のいずれかのケースに分類され、それぞれ納税額を計算することになる。

課税売上高が 5 億円以下かつ課税売上割合が100分の95以上の場合（令75条 1号）

課税売上高が 5 億円超又は課税売上割合が100分の95未満の場合であって、個別対応方式で計算した場合（令75条 2号）

課税売上高が 5 億円超又は課税売上割合が100分の95未満の場合であって、一括比例配分方式で計算した場合（令75条 3号）

簡易課税方式を適用している場合

なお、適用の開始は、平成 24 年 4 月 1 日以降開始する課税期間からとなるため、水道事業においては、平成 24 年度決算に基づく納税計算から上記により対応する必要がある。

2. 消費税の概要

1) 課税対象

国内取引で消費税の課税対象となるのは、以下の4つの要件をいずれも満たした取引である。

国内において

「国内において」とは、国内で行われる取引についてのみ課税対象となる意であり、国外で行われる取引は、消費税の課税対象外として、不課税となる。

資産の譲渡等が国内で行われたかどうかの判定は、原則として、次のとおり行う。

- ア 資産の譲渡、貸付けについては、譲渡、貸付けが行われる時における当該資産の所在場所が国内であること
- イ 役務の提供については、当該役務の提供が行われた場所が国内であることをもって判断される（法4条）。

事業者が事業として

事業者が事業として行う取引が課税対象であり、事業者以外の者が行う取引や、事業者であっても非事業者として行う取引は課税対象外となる。

「事業」とは、同種の行為を反復、継続かつ独立して遂行することをいい、事業活動に付随して行われる取引（例、不用物品の売払）も事業に含まれる。

「事業者」とは、個人事業者及び法人をいい、法人が行う資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供は、その全てが、「事業として」に該当する。

対価を得て行う

「対価を得て」とは、反対給付を伴うことであり、無償で行う取引は、原則として課税対象とならない。また、金銭給付のみならず、代物弁済、負担付贈与、交換、現物出資なども対価を得て行う資産の譲渡等に含まれる。

〔資産譲渡等の対価の額〕

取引の種類	対 価 の 額
売買取引	売買代金
代物弁済	代物弁済により消滅する債務の額
負担付贈与	負担付き贈与に係る負担の価額に相当する金額
現物出資	出資により取得する株式（出資を含む。）の取得の時ににおける価額に相当する金額（時価）
交 換	交換により取得する資産の取得の時ににおける価額に相当する金額（時価）
収 用	収用法等により算定される対価補償金の額

資産の譲渡、資産の貸し付け及び役務の提供

資産とは、商品、事業等に用いる建物などの有形資産のほか、特許権、商標権などの権利やノウハウその他の無体財産権など、およそ取引の対象となるすべてのものをいい、資産の譲渡とは、売買、贈与、交換、出資その他これらに類する契約により資産の処分権（所有権）を他人に移転することをいう。

資産の貸付けとは、賃貸借、消費貸借、消費寄託その他これらに類する契約により、資産を他人に貸付け若しくは利用させ又は預け入れることをいう。

役務の提供とは、技術援助、情報の供給、催物の主催、医療、保険、代理保証、広告等他人のためにする行為で資産の譲渡又は貸付けに該当しないものをいう。

2) 非課税取引

消費税は消費に対して負担を求める税であるという性格上、本来課税対象とすることになじみにくいものがあり、これに該当する取引は非課税とされている。また、諸外国の類似税制において概ね共通して非課税とされている医療、福祉及び教育の三分野については、特別の社会政策的配慮の下に一定のものが非課税とされている（法6条、別表第一）。

非課税となる主な国内取引

➤ 税の性格から課税対象とすることになじまないもの

- ・ 土地の譲渡、貸付
貸付の契約期間が1ヶ月未満であるものを除く
駐車場等施設の利用に伴って土地が使用される場合の貸付を除く。
- ・ 社債・株式等の譲渡、支払手段（手形・小切手等）の譲渡
仲介手数料については、課税取引
- ・ 利子、保証料、保険料
割賦販売、リース取引により資産の譲渡等を行う場合の利子又は保証料相当額も含む（ただし、契約においてその額が明示されているものに限る。）
- ・ 郵便切手、印紙などの譲渡
- ・ 商品券、プリペイドカードなどの譲渡
使用時は課税取引
- ・ 住民票、戸籍抄本等の行政手数料
法令に基づいて行われる特定の手数料のみ（基通6-5-1）
- ・ 外国郵便為替、外国為替 等

➤ 社会政策的な配慮に基づくもの

- ・ 社会保険医療
- ・ 介護保険サービス
- ・ 社会福祉事業
- ・ お産費用
- ・ 埋葬料、火葬料
- ・ 身体障害者用物品の譲渡、貸付
- ・ 一定の学校の授業料、入学金、入学検定料、施設整備費
- ・ 教科用図書の譲渡
- ・ 住宅の貸付
オフィスの貸付については、課税取引

〔非課税取引となる土地の範囲〕

「土地」には、立木その他独立して取引の対象となる土地の定着物は含まれないのであるが、その土地が宅地である場合には、庭木、石垣、庭園(庭園に附属する亭、庭内神し(祠)その他これらに類する附属設備を含む。)その他これらに類するもののうち宅地と一体として譲渡するもの(建物及びその附属施設を除く。)は含まれる。(基通 6-1-1)

また、「土地」には、地上権、土地の賃借権、地役権、永小作権等の土地の使用収益に関する権利等の「土地の上に存する権利」が含まれる他、更新料、名義書換料等の権利の設定に係る対価も該当する。

ただし、例えば、鉱業権、土石採取権、温泉利用権及び土地を目的物とした抵当権は、これに含まれない。(基通 6-1-2,6-1-3)

〔非課税取引となる有価証券等の範囲〕(基通 6-2-1)

(1)	金融商品取引法第 2 条第 1 項《定義》に規定する有価証券	
	イ	国債証券
	ロ	地方債証券
	ハ	農林中央金庫の発行する農林債券その他の特別の法律により法人の発行する債券
	ニ	資産の流動化に関する法律(以下「資産流動化法」という。)に規定する特定社債券
	ホ	社債券(相互会社の社債券を含む。)
	ヘ	日本銀行その他の特別の法律により設立された法人の発行する出資証券
	ト	協同組織金融機関の優先出資に関する法律に規定する優先出資証券
	チ	資産流動化法に規定する優先出資証券又は新優先出資引受権を表示する証券
	リ	株券又は新株予約権証券
	ヌ	投資信託及び投資法人に関する法律(以下「投資信託法」という。)に規定する投資信託又は外国投資信託の受益証券
	ル	投資信託法に規定する投資証券若しくは投資法人債券又は外国投資証券
	ヲ	貸付信託の受益証券
	ワ	資産流動化法に規定する特定目的信託の受益証券
	カ	信託法に規定する受益証券発行信託の受益証券
ヨ	コマーシャルペーパー(金融商品取引法第 2 条に規定する定義に関する内閣府令第 1 条《定義》に規定するコマーシャルペーパー(以下「CP」という。))	
タ	抵当証券法に規定する抵当証券	

	レ	外国債、海外 CP など外国又は外国の者の発行する証券又は証書でイからリまで又はヲからタまでの性質を有するもの
	ソ	外国の者の発行する証券又は証書で銀行業を営む者その他の金銭の貸付けを業として行う者の貸付債権を信託する信託の受益権又はこれに類する権利を表示するもの
	ツ	オプションを表示する証券又は証書
	ネ	預託証券
	ナ	譲渡性預金（払戻しについて期限の定めがある預金で、指名債権でないもの）の預金証書のうち外国法人が発行するもの
(2)	(1)に類するもの	
	イ	(1)イからヨまで及びレ（タに掲げる有価証券の性質を有するものを除く。）に掲げる有価証券に表示されるべき権利で有価証券が発行されていないもの
	ロ	合名会社、合資会社又は合同会社の社員の持分、協同組合等の組合員又は会員の持分その他法人（人格のない社団等、匿名組合及び民法上の組合を含む。）の出資者の持分
	ハ	株主又は投資主（投資信託法第 2 条第 16 項に規定する投資主をいう。）となる権利、優先出資者（優先出資法第 13 条の優先出資者をいう。）となる権利、特定社員（資産流動化法第 2 条第 5 項に規定する特定社員をいう。）又は優先出資社員（同法第 26 条に規定する優先出資社員をいう。）となる権利その他法人の出資者となる権利
	ニ	貸付金、預金、売掛金その他の金銭債権

居住者が発行する譲渡性預金証書は預金に該当する。

(2)イには、例えば、令第 1 条第 2 項第 3 号《登録国債》に規定する登録国債、社債、株式等の振替に関する法律の規定による振替口座簿の記載又は記録により定まるものとされるもの、株券の発行がない株式、新株予約権、優先出資法又は資産流動化法に規定する優先出資証券の発行がない優先出資及び投資信託法に規定する投資証券の発行がない投資口が該当する。

〔非課税取引となる金融取引の範囲〕(基通6-3-1)

(1)	国債、地方債、社債、新株予約権付社債、投資法人債券、貸付金、預金、貯金又は令第9条第4項《支払手段に類するもの》に規定する特別引出権の利子
(2)	信用の保証料
(3)	所得税法第2条第1項第11号《定義》に規定する合同運用信託、同項第15号に規定する公社債投資信託又は同項第15号の2に規定する公社債等運用投資信託の信託報酬
(4)	保険料（厚生年金基金契約等に係る事務費用部分を除く。）
(5)	法第2条第29号《定義》に規定する集団投資信託、同条第29号の2に規定する法人課税信託又は同法第12条第4項第1号《信託財産に属する資産及び負債並びに信託財産に帰せられる収益及び費用の帰属》に規定する退職年金信託若しくは同項第2号に規定する特定公益信託等の収益の分配金
(6)	相互掛金又は定期積金の給付補填金及び無尽契約の掛金差益
(7)	抵当証券（これに類する外国の証券を含む。）の利息
(8)	割引債（利付債を含む。）の償還差益
(9)	手形の割引料
(10)	金銭債権の買取又は立替払に係る差益
(11)	割賦販売法第2条第1項《割賦販売の定義》に規定する割賦販売、同法第2条第2項《ロ-ン提携販売の定義》に規定するロ-ン提携販売、同条第3項《包括信用購入あっせんの定義》に規定する包括信用購入あっせん又は同条第4項《個別信用購入あっせん》に規定する個別信用購入あっせんの手数料（契約においてその額が明示されているものに限る。）
(12)	割賦販売等に準ずる方法により資産の譲渡等を行う場合の利子又は保証料相当額（その額が契約において明示されている部分に限る。）
(13)	有価証券（その権利の帰属が社債等振替法の規定による振替口座簿の記載又は記録により定まるものとされるもの及び令第1条第2項第3号《登録国債》に規定する登録国債を含み、ゴルフ場利用株式等を除く。）の賃貸料
(14)	物上保証料
(15)	共済掛金
(16)	動産又は不動産の貸付けを行う信託で、貸付期間の終了時に未償却残額で譲渡する旨の特約が付けられたものの利子又は保険料相当額（契約において明示されている部分に限る。）
(17)	所得税法第67条の2第3項《リ-ス取引の範囲》又は法第64条の2第3項《リ-ス取引の範囲》に規定するリース取引でその契約に係るリース料のうち、利子又は保険料相当額（契約において利子又は保険料の額として明示されている部分に限る。）

〔非課税取引となる行政手数料の範囲〕(基通 6-5-1)

(1)	法令(法律、政令、省令又は大臣告示のほか条例及び規則を含み、業務方法書又は定款等は含まない。)に基づいて行われる次に掲げる事務の手数料、特許料、申立料その他の料金で、その徴収について法令に根拠となる規定があるもの
イ	登記、登録、特許、免許、許可、認可、承認、認定、確認及び指定
ロ	検査、検定、試験、審査及び講習(令第12条第1項第1号イからニまで《非課税となる国、地方公共団体等の役務の提供》に掲げる事務のいずれにも該当しないものを除く。)
ハ	証明(令第12条第1項第2号《非課税となる国、地方公共団体等の役務の提供》に掲げるものを除く。)
ニ	公文書の交付(再交付及び書換交付を含む。)更新、訂正、閲覧及び謄写(令第12条第1項第2号に掲げるものを除く。)
ホ	裁判その他の紛争の処理
ヘ	旅券の発給(旅券法第20条第1項《手数料》に掲げる渡航先の追加、記載事項の訂正、再発給、旅券の合冊又は査証欄の増補及び渡航書の発給を含む。)
ト	裁定、裁決、判定及び決定
チ	公文書に類するもの(記章、標識その他これらに類するものを含む。以下同じ。)の交付(再交付及び書換交付を含む。)更新、訂正、閲覧及び謄写(令第12条第1項第1号に掲げる事務に係るものを除く。)
リ	異議申立て、審査請求その他これらに類するものの処理
(2)	法令に基づいて行われる登録、認定、確認、指定、検査、検定、試験、審査及び講習で法令に手数料等の徴収の根拠となる規定がないもののうち、次に掲げる登録等の手数料等
イ	<p>法令において、弁護士その他の法令に基づく資格を取得し、若しくは維持し、又は当該資格に係る業務若しくは行為を行うための要件とされている登録等</p> <p>(注)</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. 「資格」とは、法令において、その資格を有しない者はその資格に係る業務若しくは行為を行うこと若しくはその資格に係る名称を使用することができないこととされていること又は一定の場合にはその資格を有する者を使用すること若しくはその資格を有する者にその資格に係る行為を依頼することが義務付けられている場合のその資格をいう。 2. 「要件とされている」とは、登録等に係る役務の提供を受けない場合には、その資格が取得できない若しくは維持できない又はその資格に係る業務若しくは行為を行うことができない場合をいう。
ロ	法令において、輸出その他の行為を行う場合にはその対象となる資産又は使用する資産について登録等を受けることが要件とされている登録等

	ハ	法令において、登録等により一定の規格に該当するものとされた資産でなければ一定の規格についての表示を付し、又は一定の名称を使用することができないこととされている登録等
	ニ	法令において、登録等を受けることが義務付けられている登録等
	ホ	証明、公文書及び公文書に類するものの交付（再交付及び書換交付を含む。）更新、訂正、閲覧及び謄写（イからニまでに該当しない登録等に係るものを除く。）
(3)		国又は地方公共団体が、法令に基づき行う他の者の徴収すべき料金、賦課金その他これらに類するものの滞納処分について、法令に基づき他の者から徴収する手数料等
(4)		独立行政法人等の保有する情報の公開に関する法律第2条第1項《定義》に規定する独立行政法人等又は独立行政法人等の保有する個人情報の保護に関する法律第2条第1項《定義》に規定する独立行政法人等のうち法別表第三に掲げる法人以外の法人が独法等情報公開法第17条第1項《手数料》又は独法等個人情報保護法第26条第1項《手数料》に基づき徴収する手数料

法別表第三に掲げる法人が独法等情報公開法第17条第1項《手数料》又は独法等個人情報保護法第26条第1項《手数料》に基づき徴収する手数料は(1)ニ又はチに該当する。

〔課税資産と非課税資産を一括譲渡した場合〕

事業者が課税資産と非課税資産とを同一の者に対して同時に譲渡した場合において、これらの資産の譲渡の対価の額が課税資産と非課税資産の譲渡の対価の額とに合理的に区分されていないときは、当該課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準は、これらの資産の譲渡の対価の額に、これらの資産の譲渡の時における当該課税資産の価額と当該非課税資産の価額との合計額のうちに当該課税資産の価額の占める割合を乗じて計算した金額となる。

〔金銭債権に係る遅延損害金の取扱い〕

未収金、貸付金等の支払・返済遅延による遅延損害金のうち、遅延期間に応じて一定の利率により加算されるものは、利息に相当するため、非課税取引として取り扱う。

3) 不課税取引

(1) 不課税取引の種類

消費税は、国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡や貸付け、役務の提供が課税の対象となるため、次のような取引は、課税の対象とならない。

取引の例	理由
給与・賃金	雇用契約に基づく労働の対価であり、「事業」として行う資産の譲渡等の対価に当たらないため
寄附金、祝金、見舞金、補助金等	一般的に対価として支払われるものではないため
無償による試供品や見本品の提供	対価の支払いがないため
保険金や共済金	資産の譲渡等の対価といえないため
株式の配当金やその他の出資分配金	株主や出資者の地位に基づいて支払われるものであるため
資産について廃棄をしたり、盗難や滅失があった場合	資産の譲渡等に当たらないため
心身又は資産について加えられた損害の発生に伴い受ける損害賠償金	<p>対価として支払われるものではないため ただし、損害賠償金でも、例えば次のような場合は対価性があるので、課税の対象となる</p> <p>イ 損害を受けた棚卸資産である製品が加害者に引き渡される場合で、その資産がそのまま使用できる場合や、軽微な修理をすれば使用できる場合</p> <p>ロ 無体財産権の侵害を受けたために受け取る損害賠償金が権利の使用料に相当する場合</p> <p>ハ 事務所の明渡し期限より遅れたために受け取る損害賠償金が賃貸料に相当する場合</p>

4) 納税義務者

(1) 国内取引

国内において課税対象となる取引を行った事業者は消費税を納める義務を負う（法5条）。国・地方公共団体、公共法人、公益法人、人格のない社団等のほか、非居住者、外国法人であっても納税義務を負う。

(2) 小規模事業者に納税義務の免除

基準期間（個人事業者は前々年、法人は前々事業年度）の課税売上高が1,000万円以下の事業者及び新たに設立され基準期間のない事業者（免税事業者）は、その年又はその事業年度について、納税義務が免除される。ただし、当該基準期間における課税売上高が1,000万円以下であっても、特定期間（注）の課税売上高が1,000万を超えた場合には、当該課税期間においては課税事業者となる（法9条の2）。

また、資本金1,000万円以上の新設法人の設立当初の2年間については、納税義務は免除されない（法12条の2）。

なお、免税事業者であっても課税事業者となることを選択する旨の届出書を提出した場合には、課税事業者となることができる。この課税事業者の選択を適用した場合は、2年間はその適用をやめることができない（法9条）。

そのほか、相続、合併、分割等があった場合の納税義務の免除については、特別の規定が設けられている（法10～12条）。

（注）特定期間は、原則として、

個人事業者のその年の前年1月1日から6月30日までの期間

その事業年度の前事業年度（の「短期事業年度」であるものを除く。）がある法人の当該前事業年度開始の日以後6月の期間

その事業年度の前事業年度が短期事業年度（）である法人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（当該前々事業年度が6月以下の場合には、当該前々事業年度開始の日からその終了の日までの期間）

短期事業年度とは、次のいずれかに該当する前事業年度をいう（令20条の5）。

- ・前事業年度が7ヶ月以下である場合
- ・前事業年度が7ヶ月を超え8ヶ月未満の場合であって、前事業年度開始の日以後6ヶ月の期間末日の翌日から前事業年度終了の日までの期間が2ヶ月未満の場合

5) 課税標準及び税率

課税標準とは、税額計算の基礎となる金額をいい、この合計額（課税標準額）に税率を乗じて課税売上げに係る消費税額を計算する。国内取引の場合の課税標準は、課税資産の譲渡等の対価の額（消費税額及び地方消費税額に相当する額を含まない）である（法 28 条）。なお、課税資産の譲渡等の対価の額には、利用者等が納税義務者となっている軽油引取税、ゴルフ場利用税、入湯税は、その税額に相当する金額が明確に区分されている場合には、含まないものとされている。

輸入取引の場合の課税標準は、課税対象となる外国貨物の取引価額（関税及び他の個別消費税を含む）である（法 28 条）。

個人事業者が事業の用に供していた資産を家事のために消費、使用した場合及び法人が資産をその役員に対して贈与したり、著しく低い対価により譲渡した場合には、事業として対価を得て行われた資産の譲渡とみなされ、その資産の通常の価額に相当する金額をその対価の額とみなすとされている（法 28 条）。

6) 課税期間

個人事業者については、1月1日から12月31日までの期間、法人についてはその法人の事業年度を課税期間としている。国、地方公共団体等の事業年度は法令等で定める会計年度その他これに準ずる期間とされている。（法 2 条 13 号、19 条 1～2 号、令 3 条）

課税期間は、原則 1 年であるところを届出により 3 月又は 1 月に短縮する特例が認められている（法 19 条 3～4 の 2 号）。課税期間の特例を選択するためには「消費税課税期間特例選択届出書」をその適用を受けようとする短縮に係る各期間の開始の日の前日までに税務署長に提出しなければならない。また、特例の適用をやめようとする場合は、その旨を記載した届出書を提出しなければならないが、事業を廃止した場合を除き、2 年間は提出することができない（法 19 条 4）。

7) 納付税額の計算

(1) 課税売上高が5億円以下かつ課税売上割合が100分の95以上の場合（令75条 1号）

課税期間中の課税売上げに係る消費税額から、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額の全額を控除する。

(2) 課税売上高が5億円超又は課税売上割合100分の95未満の場合

課税期間の課税売上高が5億円を超える場合又は課税売上割合が95%未満の場合は、非課税売上げに対応する課税仕入れの税額は控除できないので、課税売上げに対応する課税仕入れの総額を個別対応方式か一括比例配分方式のいずれかの方法により算出し、課税売上げに対応する消費税額からこれを控除した額を納付税額とする（法30条 ）。

(3) 課税売上高5億円の判定期間

「その課税期間における課税売上高が5億円を超えるか否か」は1年間の課税売上高（ただし、課税売上に係る対価の返還額がある場合は、当該返還額を控除した後の額）によって判定することになる。

したがって、例えば、事業年度が6ヶ月である場合や課税期間の特例（法19条 3～4の2号）の適用を受けている場合など、その課税期間が1年に満たない場合には、その1年に満たない課税期間における課税売上高を1年間の課税売上高に年換算した金額（当該課税期間の月数で除し、これに12を乗じて計算した金額）となる。

(4)簡易課税制度

中小事業者の事務負担の軽減を図るために設けられた制度である。課税事業者が、基準期間の課税売上高が5,000万円以下である課税期間について簡易課税制度を選択する旨の届出書を提出した場合には、次の基準に従い、課税期間の課税売上げに対する消費税額の一定の割合（みなし仕入率）に相当する金額を、当該課税期間における仕入れに係る消費税額とみなす（法37条、令57条）。

なお、簡易課税から原則課税に戻る場合は、「簡易課税制度選択不適用届」を提出することにより原則課税に戻ることができるが、選択してから2年間は提出できない（法37条）。

簡易課税制度におけるみなし仕入率に関する取扱いは次のとおりである。

事業種別	内容	みなし仕入率
第一種事業	第一種事業とは、卸売業（他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで他の事業者に対して販売する事業）をいう。	90%
第二種事業	第二種事業とは、小売業（他の者から購入した商品とその性質及び形状を変更しないで販売する事業で第一種事業以外のもの）をいう。	80%
第三種事業	第三種事業とは、農業、林業、漁業、鉱業、建設業、製造業（製造小売業を含む。）電気業、ガス業、熱供給業及び水道業をいい、第一種事業又は第二種事業に該当するもの及び加工賃その他これに類する料金を対価とする役務の提供を行う事業を除く。なお、水道事業（水道用水供給事業を含む）は第三種事業に該当する。	70%
第四種事業	第四種事業とは、第一種事業、第二種事業、第三種事業及び第五種事業以外の事業で、具体的には、飲食店業、金融・保険業などをいう。なお、第三種事業から除かれる加工賃その他これに類する料金を対価とする役務の提供を行う事業も第四種事業となる。	60%
第五種事業	第五種事業とは、不動産業、運輸通信業、サービス業（飲食店業に該当する事業を除く。）をいい、第一種事業から第三種事業までの事業に該当する事業を除く。	50%

3. 個別対応方式

1) 個別対応方式とは

課税期間の「課税売上高が5億円超」又は「課税売上割合が95%未満」である場合は、課税仕入税額のうち、非課税売上に対応する額は、納税計算上、仕入れ控除できないが、当該控除対象外仕入税額の計算に当たっては、「個別対応方式」又は「一括比例配分方式」のいずれかを採用することになる。

「個別対応方式」は、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額のすべてを、

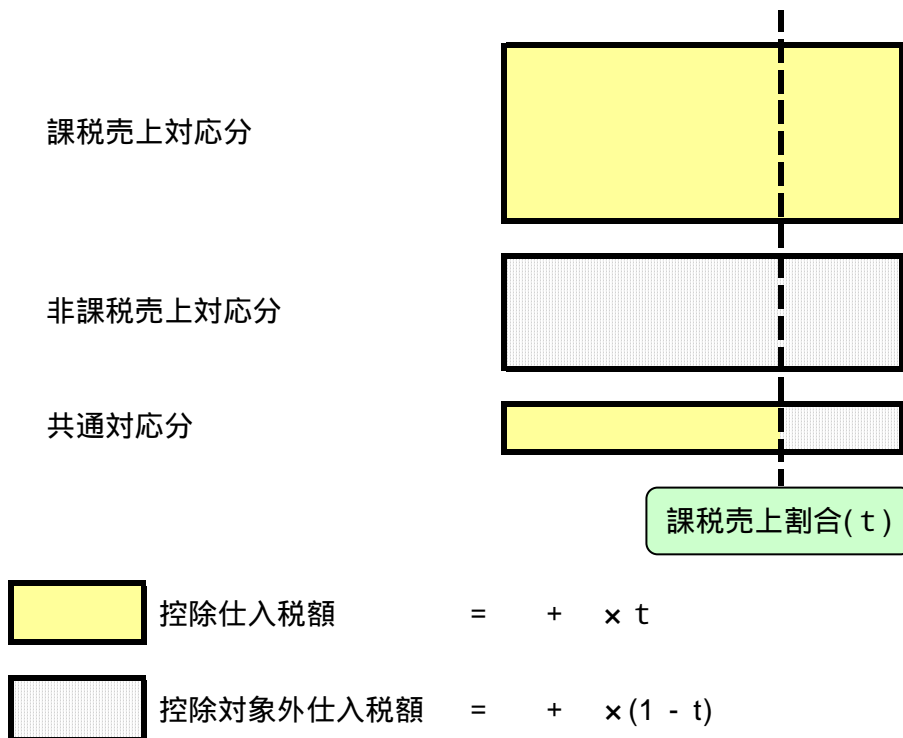
- イ 課税売上げにのみ要する課税仕入れ等に係るもの
- ロ 非課税売上げにのみ要する課税仕入れ等に係るもの
- ハ 課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ等に係るもの

に区分し、次の算式により計算した仕入控除税額をその課税期間中の課税売上げに係る消費税額から控除し、次のとおり、仕入控除税額の計算を行う。

$$\text{控除対象仕入税額} = \text{課税売上げ対応の課税仕入税額} + \text{共通対応の課税仕入税額} \times \text{課税売上割合}$$

したがって、『控除対象外仕入税額』は、非課税売上げ対応の課税仕入税額に、共通対応の課税仕入税額のうち(1 - 課税売上割合)を乗じた金額を加算したものとなる

〔個別対応方式による仕入控除税額の計算 イメージ〕



2) 個別対応方式適用の要件

課税売上割合が95%未満
又は
課税売上高が5億円超

かつ

課税仕入れ等を区分経理している
かつ
一括比例配分方式の継続適用期間ではない

一括比例配分方式については、2年間の継続適用の義務がある（消法 30 ）

3) 区分の基準

課税仕入れは、取引の内容に応じて以下の3つに区分する。

区分	取引の内容
課税資産の譲渡等のみ要するもの (課税売上対応の課税仕入れ等)	<ul style="list-style-type: none"> 課税売上げのためにのみ要する課税仕入れ 輸出免税売上げのためにのみ要する課税仕入れ 国外における売上げのためにのみ要する課税仕入れ等
その他の資産の譲渡等のみ要するもの (非課税売上対応の課税仕入れ)	<ul style="list-style-type: none"> 非課税売上げのためにのみ要する課税仕入れ
課税資産の譲渡とその他の資産の譲渡 に共通して要するもの (共通対応の課税仕入れ)	<ul style="list-style-type: none"> 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課税仕入れ 課税売上対応の課税仕入れにも非課税売上対応の課税仕入れにも該当しない課税仕入れ

4) 区分の方法・手続き

具体的な方法についての法令の定めはない。

したがって、事業者の行う課税仕入れ等について、課税売上対応分、非課税売上対応分又は共通対応分であることが明らかとなるように、例えば、課税仕入れ等に係る帳簿にその用途区分を記載する、又は、会計ソフトにその用途区分を入力するなど、申告後においても客観的に判断できるように用途区分されていてよく、その区分方法は問われない。

なお、この用途区分は、個々の課税仕入れ等ごと（取引ごと）に行う必要があり、課税仕入れ等の中から課税売上対応分のみを抽出して残りを全て共通対応分として区分することは認められない（法 30 一、基通 11 - 2 - 18）。

〔勘定科目による用途区分の可否〕

個別対応方式により仕入控除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、課税売上対応分、非課税売上対応分及び共通対応分に区分しなければならない

が、この用途区分は、原則として個々の課税仕入れ等ごと（取引ごと）に行う必要がある。

ただし、勘定科目ごとに業務内容が明確に区分されており、当該勘定科目が課税資産の譲渡等のみを行う科目である場合には、その勘定科目で行う課税仕入れ等について、個々の課税仕入れ等ごとに用途区分した結果と、勘定科目ごとに用途区分した結果は同じになると考えられるので、このような場合には、勘定科目ごとでの用途区分が認められる。

例えば、営業費用のうち「原水費 薬品費」や「浄水費 動力費」等、専ら給水収益の製造原価を構成することが明らかなものについては、勘定科目による用途の区分を行い、「課税売上げ対応の課税仕入れ等」として取り扱っても差し支えないものと考えられる。

なお、この場合であっても、その勘定科目で行う業務内容が事業年度の途中で変更されるなど、勘定科目ごとでの用途区分の判定が、個々の課税仕入れ等について用途区分を行った結果と異なることとなる場合には、その用途区分は誤っているということになるので、注意が必要である。

（参考 「95%ルール」の適用要件の見直しを踏まえた仕入控除税額の計算方法等に関するQ & A〔 〕

【基本的な考え方編】（平成 24 年 3 月 国税庁消費税室）

5) 区分の時期

個別対応方式により仕入控除税額を計算する場合、用途区分は、原則として課税仕入れ等を行った日の状況により、個々の課税仕入れ等ごとに行う必要がある。

しかしながら、課税仕入れ等を行った日において、その用途が明らかでない場合もあり得ることから、その日の属する課税期間の末日までに用途区分が明らかにされた場合には、その用途区分されたところによって個別対応方式による仕入控除税額の計算を行っても差し支えない(法30 一、基通11-2-20)。

項目	課税仕入れを行った日
資産の購入	資産の引き渡しを受けた日
資産の借受け	資産を借り受けた日
役務の提供	役務の提供を受けた日
(個別項目)	
建設仮勘定	(原則) 課税仕入れを行った日 (容認) 目的物が完成した日
郵便切手類	(原則) 使用した日 (容認) 購入した日
短期前払費用	(原則) 役務提供のあった日 (容認) 支出を行った日

6) 区分の具体例

課税売上対応の課税仕入れの具体例

- ・そのまま他に譲渡される課税資産
- ・課税資産の製造用にのみ消費又は使用される原材料、光熱水費、建物・構築物等の事業用資産、備品の購入等に係る課税仕入れ
- ・課税資産の譲渡に係る販売促進等を目的とした広告宣伝費に係る課税仕入れ
- ・課税資産の譲渡を行う事業用資産に係る維持管理費用に係る課税仕入れ 等

非課税売上対応の課税仕入れの具体例

- ・販売用又は賃貸用不動産の造成、建設、維持管理に係る課税仕入れ
- ・有価証券等の売却に要する手数料 等

共通対応の課税仕入れの具体例

- ・共用資産（庁舎等）の取得、借受け、維持管理に係る課税仕入れ
- ・総務、経理部門等事業全体の運営に関する部門・部署における課税仕入れ（光熱水費、消耗品、交際費、広告宣伝費等）
- ・その他資産の譲渡等に該当しない取引（ 、 以外の不明分）に要する課税仕入れ（消基通11-2-16）

〔「その他資産の譲渡に該当しない取引に要する課税仕入れ」について〕

個別対応方式の適用に当たっては、全ての課税仕入れについて、上記の3つの区分に区分する必要があるが（法30条）実務上、厳密に全ての取引を区分できない場合があるため、上記、「課税売上対応の課税仕入れ」と「非課税売上対応の課税仕入れ」のいずれにも該当しないものの受け皿としても解されるものであり、このことは基本通達においても裏付けられている。

〔基通11-2-16〕

資産の譲渡等に該当しない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に該当するものとして取り扱う。

〔預金利子がある場合の用途区分〕

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については、共通対応分として区分することになる。

したがって、預金利子を得るために必要となる課税仕入れ等が一義的には発生していないとしても、消費税が非課税となる預金利子が事業者の事業活動に伴い発生し、事業者に帰属するものであることからしても、例えば、総務、経理部門における事務費など、課税売上対応分として特定されない課税仕入れ等については、共通対応分として区分することになる。

これは、仮に、事業者が非課税売上は預金利息等の金融取引しかなく、当該取引に要する直接の課税仕入れがないとしても、個別に課税売上に要するものとして抽出することができない、総務、経理部門において生じた課税仕入については、共通対応の課税仕入として区分しなければならないことを意味する。

ただし、例えば、有価証券の売買手数料や行政手数料に係る事務経費など、非課税売上対応の課税仕入れが生じた場合には、これを区分する。

7) 課税売上割合の計算

$$\begin{aligned} \text{課税売上割合} &= \frac{\text{課税期間中の課税売上高（税抜き）}}{\text{課税期間中の総売上高（税抜き）}} \\ &= \frac{\text{税抜課税売上高 + 免税売上高}}{\text{税抜課税売上高 + 免税売上高 + 非課税売上高}} \end{aligned}$$

課税売上、免税売上、非課税売上について、対価の返還（返品、値引、割戻）があった場合は、その額をそれぞれから控除する

端数調整については、切捨てのみ（切上げ、四捨五入は不可）

非課税売上高に加える特定の有価証券等の対価の額は、その譲渡対価の額の5%に相当する金額（令48）

有価証券の償還差益は償還を受けた日に差益の全額を非課税売上として計上するのが原則であるが、償却原価法を採用している場合は、償還差益を期間の経過に応じて非課税売上とすることも認められている（基通6-3-2の2）

原則として、課税売上割合の計算単位は、課税事業者が課税期間中に国内において行った資産の譲渡等の対価の額の合計額に占める課税資産の譲渡等の対価の額の合計額の割合をいうので、課税売上割合の計算を、予算条文中に設けられた、3条、4条、たな卸資産の条文単位等で行うものではない

〔共通対応分の合理的な基準による区分〕

基通11-2-19《共通の課税仕入れ等を合理的な基準により区分した場合》では、個別対応方式により仕入れ控除税額を計算する場合において、その課税仕入れ等が一義的には共通対応分に区分される場合であっても、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、その課税仕入れ等を課税売上対応分と非課税売上対応分と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、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ができるが明らかにされている。

この場合の区分することが可能なものとは、当該課税仕入れが課税売上又は非課税売上と明確かつ直接的な対応関係があることにより、生産実績のように既に実現している事象の数値によって算定される割合でその合理性が検証可能な基準により機械的に区分することが可能な課税仕入れ等をいう。

ただし、当該区分方法の適用を行う場合には、事前に「課税売上割合に準ずる割合」についての、税務署長の承認を得る必要がある。

〔課税売上割合に準ずる割合〕

事業者が課税売上げに係る消費税の額から控除する仕入控除税額を個別対応方式によって計算する場合には、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に係る消費税については、原則として、課税売上割合により計算するものである。

しかし、課税売上割合により計算した仕入控除税額がその事業者の事業の実態を反映していないなど（例；一部の事業の課税売上割合が著しく低いことから、他の事業の消費税額計算が実態を反映せず、不合理となっている場合等）課税売上割合により仕入控除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、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仕入控除税額を計算することもできる。

なお、課税売上に準ずる割合を適用する場合には、その事業者が行う事業の全部について同一の割合を適用する必要はないため、例えば、次のような区分によりそれぞれ別の課税売上割合に準ずる割合を適用することができる。

ただし、これらの単位で適用を受ける場合には、一部の事業場について本来の課税売上割合を適用し、他の事業場については合理的な基準による課税売上割合に準ずる割合を適用することもできるが、適用すべき課税売上割合に準ずる割合のすべてについて税務署長の承認を受ける必要がある。

〔課税売上割合に準ずる割合の適用範囲と算定方法〕

《課税売上割合に準ずる割合の適用範囲》

- (1)事業の種類異なるごと
- (2)事業に係る販売費、一般管理費
その他の費用の種類異なるごと
- (3)事業に係る事業場の単位ごと



《算定方法》

- ・使用人の数の割合
- ・従事日数の割合
- ・消費又は使用する資産の価額による割合
- ・使用数量の割合
- ・使用面積の割合
- ・その他合理的な割合

〔課税売上げ割合に準ずる割合の各算定方法の内容〕

各算定方法	適用範囲	具体的計算方法
従業員割合	共通対応分のうち、従業員に比例して支出されると認められる課税仕入。 例) 福利厚生費、旅費交通費、図書購入費等	課税資産の譲渡等によりのみ従事する従業員数 + 非課税資産の譲渡等によりのみ従事する従業員数
事業部門ごとの割合	独立採算制の対象となっている部門や独立した会計単位となっている事業部門についてのみ適用が認められるもの。 なお、総務、経理部門等の事業を行う部門以外の部門については、この割合の適用は認められない。 また、総務、経理部門等の共通対応分の消費税額全てを各事業部門の従業員数比率等により事業部門に振り分けた上で、事業部門毎の課税売上割合に準ずる割合により按分する方法も認められるが、これらの方法を採用した結果、本来の課税売上割合よりも低いこととなるような場合であっても、その承認を受けた事業部門毎の課税売上割合を使用することになる。	事業部門毎の課税売上高 + 事業部門ごとの課税売上高 + 事業部門ごとの非課税売上高
床面積割合	共通対応分のうち、専用床面積に比例して支出されると認められるものについて適用できる。 例) 不動産賃料、光熱水費、修繕費、建物保守料等	課税資産の譲渡等に係る業務で使用する専用床面積 + 課税資産の譲渡等に係る業務で使用する専用床面積 + 非課税資産の譲渡等に係る業務で使用する専用床面積
取引件数割合	共通対応分の内取引件数に比例して支出されると認められるものについて適用できる。 例) コピー機等のリース料、車両費、会議費、通信費等	課税資産の譲渡等に係る取引件数 + 課税資産の譲渡等に係る取引件数 + 非課税資産の譲渡等に係る取引件数

〔課税売上割合に準ずる割合を適用するための手続〕

課税売上割合に準ずる割合を用いて仕入控除税額を計算する場合には、課税売上割合に準ずる割合の算出方法の内容、その算出方法が合理的であるとする理由等を記載した「消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書(22号様式)」を納税地の所轄税務署長に提出して承認を受けなければならない。

なお、提出を受けた税務署長は、審査を行い、その申請に係る課税売上割合に準ずる割合が合理的に算出されたものと認める場合には承認し、一方、合理的に算出されたものと認めない場合には却下することになる(法30、令47、則15)。

〔課税売上割合に準ずる割合を適用する期間〕

承認を受けた日の属する課税期間から適用となる。

したがって、承認を受けた日の属する課税期間から課税売上割合に代えてその承認を受けた課税売上割合に準ずる割合により仕入控除税額の計算ができる。

なお、課税売上割合に準ずる割合を用いて計算することをやめようとする場合は、やめようとする課税期間の末日までに当該割合を用いて計算することをやめようとする旨を記載した「消費税課税売上割合に準ずる割合の不適用届出書(第23号様式)」を納税地の所轄税務署長に提出する必要がある(法30、規15)。

〔通常の課税売上割合と課税売上割合に準ずる割合を選択することの可否〕

できない。

すなわち、一旦、課税売上割合に準ずる割合の承認を受けた場合には、本来の課税売上割合に代えて課税売上割合に準ずる割合を適用するのだから、通常の課税売上割合と課税売上割合に準ずる割合によりそれぞれ控除税額を計算、比較して、いずれか有利な割合を適用することはできない(法30)。

〔一括比例配分方式における「課税売上割合に準ずる割合」の適用の可否〕

適用できない。

課税売上割合に準ずる割合は、個別対応方式により仕入控除税額の計算を行う事業者に限り適用することができるため。(法30)

〔たまたま土地の譲渡があった場合〕

たまたま土地の譲渡対価の額があったことにより課税売上割合が減少する場合で、課税売上割合を適用して仕入れに係る消費税額を計算すると当該事業者の事業の実態を反映しないと認められるときは、課税売上割合に準ずる割合の承認を受けることができる。

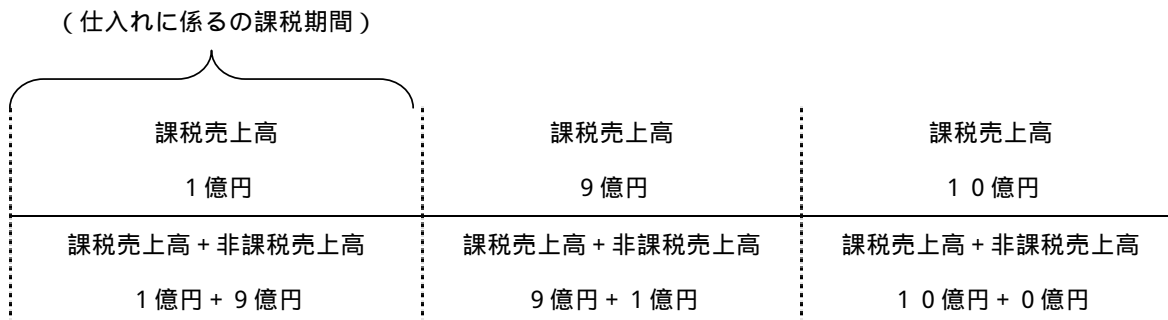
なお、この場合も、「消費税課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書(第22号様式)」を提出するとともに、当該課税期間において適用したときは、翌課税期間において適用廃止届出書を提出しなければならない。(提出がない場合には、その承認の取消しを行う)

要件	次のいずれにも該当すること ・土地の譲渡が単発のものであること ・当該土地の譲渡がなかった場合に、事業者の営業の実態に変動がないこと ・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%以内であること
課税売上 に 準ずる割合	又は の割合のいずれか低い割合 当該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 (令53条 《通算課税売上割合の計算方法》に規定する計算方法により計算した割合をいう。) 当該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

《参考》通算課税売上割合の計算方法

通算課税売上割合とは、仕入れ時の課税期間から第三年度の課税期間までの各課税期間に適用されるべき課税売上割合を通算した割合をいう(法33条、令53)。

【通算課税売上割合の計算方法イメージ】



$$\text{通算課税売上割合} = \frac{1 \text{ 億円} + 9 \text{ 億円} + 10 \text{ 億円}}{1 \text{ 億円} + 9 \text{ 億円} + 9 \text{ 億円} + 1 \text{ 億円} + 10 \text{ 億円} + 0 \text{ 億円}} = 60.67\%$$

消費税法施行令第 53 条第 3 項

法第三十三条第二項 に規定する政令で定めるところにより通算した課税売上割合は、第一号に掲げる金額のうち第二号に掲げる金額の占める割合とする。

- 一 当該事業者が仕入れ等の課税期間から第三年度の課税期間（法第三十三条第一項 に規定する第三年度の課税期間をいう。第六項において同じ。）までの各課税期間（以下この条において「通算課税期間」という。）中に国内において行つた資産の譲渡等の対価の額（法第二十八条第一項 に規定する対価の額をいう。以下この章において同じ。）の合計額から、通算課税期間中に国内において行つた第四十八条第一項第一号に規定する資産の譲渡等に係る対価の返還等の金額の合計額を控除した残額
- 二 当該事業者が通算課税期間中に国内において行つた課税資産の譲渡等の対価の額の合計額から、イに掲げる金額からロに掲げる金額を控除した金額の合計額を控除した残額
 - イ 通算課税期間中に国内において行つた法第三十八条第一項 に規定する売上げに係る対価の返還等の金額（当該通算課税期間中に行つた第十九条に規定する輸出取引等に係る対価の返還等の金額を含む。）
 - ロ 通算課税期間中に国内において行つた法第三十八条第一項 に規定する売上げに係る対価の返還等の金額に係る消費税額に百分の百二十五を乗じて算出した金額

4. 一括比例配分方式

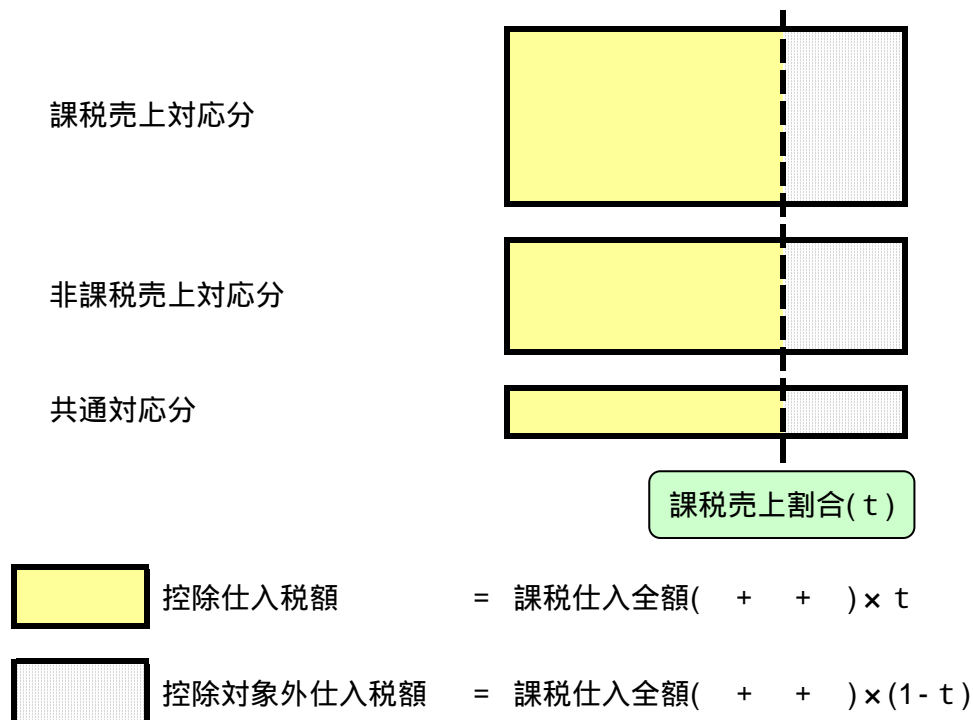
1) 一括比例配分方式とは

その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額が個別対応方式のように、「課税売上対応分」、「非課税売上対応分」、「共通対応分」に区分されていない場合、又は区分されていてもこの方式を選択する場合に適用する。

その課税期間中の課税売上げに係る消費税額から控除する仕入控除税額は、次の算式によって計算した金額になる。

$$\text{控除対象仕入税額} = \text{課税期間中の課税仕入税額の合計額} \times \text{課税売上割合}$$

〔一括比例配分方式による仕入控除税額の計算 イメージ〕



2) 個別対応方式と一括比例配分方式の適用関係 (一括比例配分方式の継続適用)

一括比例配分方式を適用した事業者は、この計算方法を適用した課税期間の初日から同日以後2年を経過する日までの間に開始する各課税期間において、継続してこの一括比例配分方式を適用しなければならない(法30、基通11-2-21)。

一括比例配分方式を2年間以上継続して適用(各課税期間が1年で前々課税期間にも一括比例配分方式を適用)している場合は、当課税期間の確定申告を個別対応方式により行うことは可能である。

〔計算方法の事後的な変更〕

一括比例配分方式により仕入控除税額を計算し確定申告した後において、個別対応方式による方が納付すべき税額が少なくなるとしても、仕入控除税額の計算方法を一括比例配分方式から個別対応方式へ変更することを理由に更正の請求を行うことは認められない。

5. 調整対象固定資産に関する仕入れに係る消費税額の調整

1) 通算課税売上割合が著しく変動した場合の取扱い

課税事業者が調整対象固定資産（注1）の課税仕入れ等に係る消費税額について比例配分法（注2）により計算した場合で、その計算に用いた課税売上割合が、その取得した日の属する課税期間（以下「仕入課税期間」という。）以後3年間の通算課税売上割合（注3）と比較して著しく増加したとき又は著しく減少したときは、第3年度の課税期間（注4）において仕入控除税額の調整を行うことになる。

なお、この調整は、調整対象固定資産を第3年度の課税期間の末日に保有している場合に限って行うこととされているので、同日までにその調整対象固定資産を除却、廃棄、滅失又は譲渡等したことにより保有していない場合には行う必要はない。

（注1）「調整対象固定資産」とは、棚卸資産以外の資産で、建物及びその附属設備、構築物、機械及び装置、船舶、航空機、車両及び運搬具、工具、器具及び備品、鉱業権その他の資産で、一の取引単位の価額（消費税及び地方消費税に相当する額を除いた価額）が100万円以上のものを言う

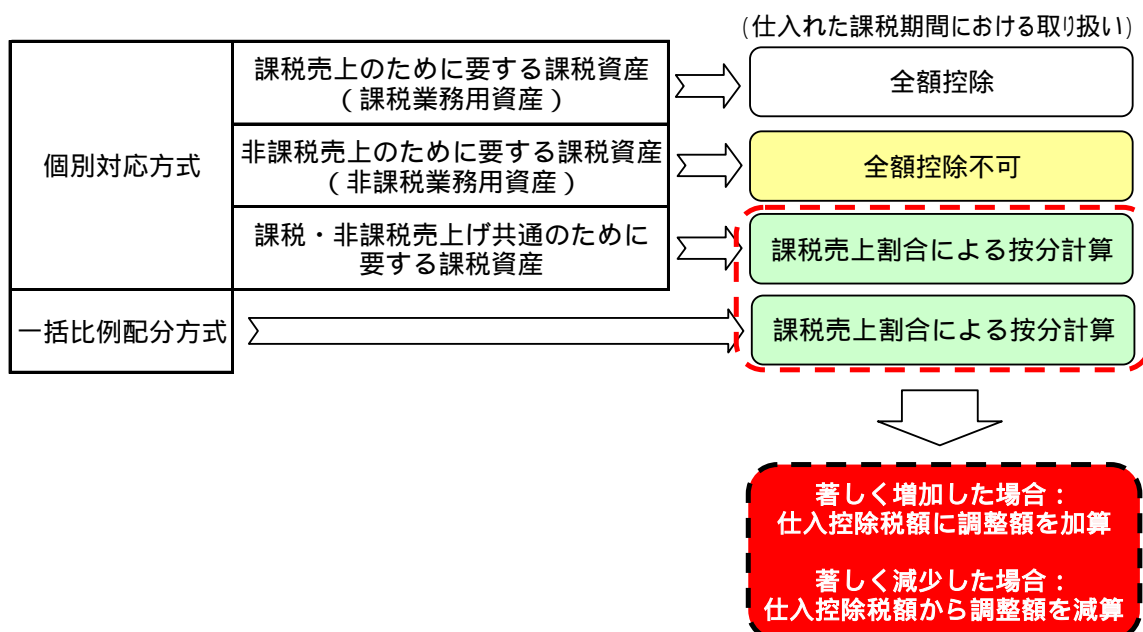
（注2）「比例配分法」とは、個別対応方式において課税資産の譲渡等とその他の資産に共通して要するものについて、課税売上割合を乗じて仕入控除税額を計算する方法又は一括比例配分方式により仕入控除税額を計算する方法を言う。

なお、課税売上高5億円以下かつ課税売上割合が95%以上であるためその課税期間の課税仕入れ等の税額の全額が控除される場合を含む。

（注3）「通算課税売上割合」とは、仕入課税期間から第3年度の課税期間までの各課税期間中の総売上高に占める課税売上高の割合を言う。

（注4）「第3年度の課税期間」とは、仕入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を言う。

〔通算課税売上割合が著しく変動した場合の取扱い イメージ〕



(1)通算課税売上割合が著しく増加した場合

通算課税売上割合が仕入課税期間の課税売上割合に対して著しく増加した場合には、次の金額(加算金額)を第3年度の課税期間の仕入控除税額に加算する。

要件(次のいずれにも該当)

$$\frac{\text{通算課税売上割合} - \text{仕入課税期間の課税売上割合}}{\text{仕入課税期間の課税売上割合}} \geq \frac{50}{100}$$

$$\frac{\text{通算課税売上割合} - \text{仕入課税期間の課税売上割合}}{\text{仕入課税期間の課税売上割合}} \geq \frac{5}{100}$$

仕入控除税額への加算金額

$$\text{加算金額} = \left(\text{調整対象基準税額} \times \text{通算課税売上割合} \right) - \left(\text{調整対象基準税額} \times \text{仕入課税期間の課税売上割合} \right)$$

(注)「調整対象基準税額」とは、第3年度の課税期間の末日に保有している調整対象固定資産の課税仕入に係る消費税額。

(2)通算課税売上割合が著しく減少した場合

通算課税売上割合が仕入課税期間の課税売上割合に対して著しく減少した場合には、次の金額(減算金額)を第3年度の課税期間の仕入控除税額から控除する。

要件(次のいずれにも該当)

$$\frac{\text{仕入課税期間の課税売上割合} - \text{通算課税売上割合}}{\text{仕入課税期間の課税売上割合}} \geq \frac{50}{100}$$

$$\frac{\text{仕入課税期間の課税売上割合} - \text{通算課税売上割合}}{\text{仕入課税期間の課税売上割合}} \geq \frac{5}{100}$$

仕入控除税額からの減算金額

$$\text{控除金額} = \left(\text{調整対象基準税額} \times \text{仕入課税期間の課税売上割合} \right) - \left(\text{調整対象基準税額} \times \text{通算課税売上割合} \right)$$

(注)控除しきれない金額があるときには、その金額を第3年度の課税期間の課税売上高に係る消費税額の合計額に加算。

2) 調整対象固定資産を転用した場合

課税業務用の調整対象固定資産を取得した場合は、原則として、その全額が控除できるのに対して、非課税業務用のものを取得した場合は全額控除できないこととなっている。

課税・非課税資産に係る仕入控除税額

仕入控除税額	個別対応方式	課税売上のために要する課税資産 (課税業務用資産)	⇒	全額控除
		非課税売上のために要する課税資産 (非課税業務用資産)	⇒	全額控除不可
		課税・非課税売上げ共通のために要する課税資産	⇒	課税売上割合による按分計算(注)
	一括比例配分方式	⇒		課税売上割合による按分計算

(注)「個別対応方式」を採用している場合の、共通のために要する課税資産に係る課税売上割合による按分計算については、「課税売上割合に準ずる割合」により計算することができる。

用途転用時における控除税額の加減算額

調整対象固定資産を取得してから3年以内に転用した場合には、次の調整をして、転用日の属する課税期間の仕入税額に加減算する。

	課税仕入れに係る 消費税額から控除する金額 (課税業務用 非課税業務用)	課税仕入に係る 消費税額に加算する金額 (非課税業務用 課税業務用)
1年以内の転用	控除済税額の全額	消費税額の全額
2年以内の転用	控除済税額の3分の2相当額	消費税額の3分の2相当額
3年以内の転用	控除済税額の3分の1相当額	消費税額の3分の1相当額

(注)ただし、次の場合は適用がないため、留意する必要がある。

- ・一括比例配分方式を適用している場合
- ・個別対応方式を採用している場合であっても、共通用に区分したものを転用した場合又は共通用に転用した場合

6. 個別対応方式と一括比例配分方式の選択

それぞれの方式に関する一般的なメリット、デメリットについては、以下のとおり。

	個別対応方式	一括比例配分方式
メリット	<ul style="list-style-type: none"> ・継続適用の要件がない ・一括比例配分方式に比べて控除税額が多くなる場合が多い ・課税売上割合に準ずる割合を採用することができるため、実態に即した税額控除が可能 ・非課税業務用調整対象固定資産を課税業務用に転用した場合の調整の適用がある 	<ul style="list-style-type: none"> ・区分経理を行う必要がないため、事務負担が少ない ・非課税売上対応の課税仕入れ等の税額についても、課税売上割合を乗じた金額を控除できる ・非課税業務用調整対象固定資産についても課税売上割合が著しく増加した場合の調整の適用がある ・課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合の調整の適用がない
デメリット	<ul style="list-style-type: none"> ・区分経理を行うための事務負担が大きい ・区分経理を行うためのシステム等の整備を行う必要がある ・非課税売上対応の課税仕入れ税額は一切控除できない ・課税業務用調整対象固定資産を非課税業務用に転用した場合の調整の適用がある 	<ul style="list-style-type: none"> ・2年間の継続適用義務がある ・課税売上割合に準ずる割合の適用がない ・課税業務用調整対象固定資産についても課税売上割合が著しく減少した場合の調整の適用がある ・非課税業務用調整対象固定資産を課税業務用に転用した場合の調整の適用がない

水道事業においては、

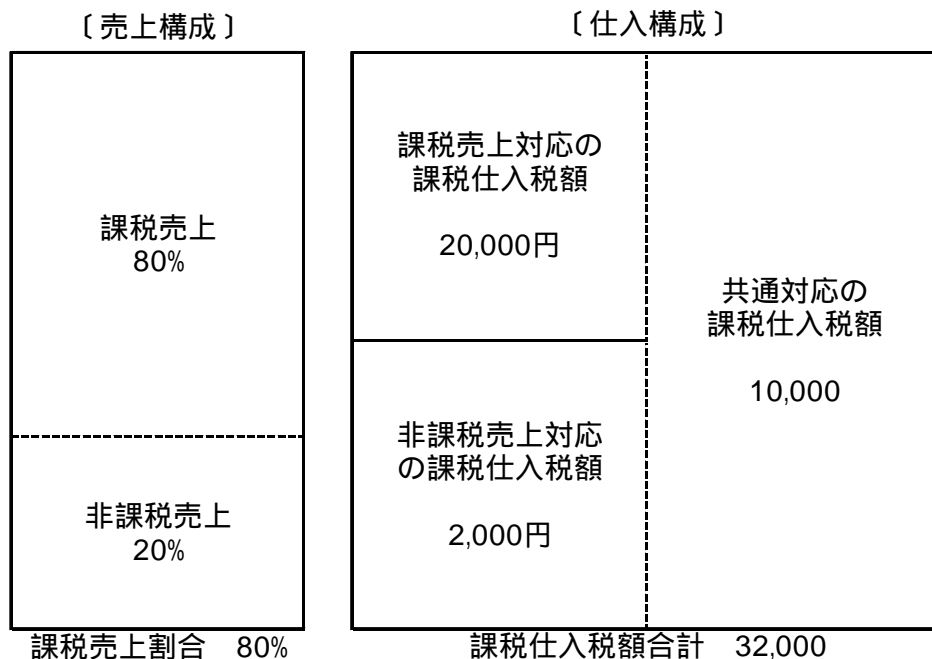
その主たる活動が水道事業を目的として行われるものであり、課税仕入れに係る取引の殆どが水道事業収益の大部分を占める水道料金収入（課税売上げ）に対応して把握されるものであること
 一括比例配分方式をとった場合に、非課税売上対応の課税仕入れが殆ど無いため、「非課税売上対応の課税仕入れ等の税額についても、課税売上割合を乗じた金額を控除できる」というメリットが殆ど享受されないことが考えられること

などから、通常、納税額としては、個別対応方式を採用した方が有利であると考えられる。特に、一括比例配分方式を採用した場合は、水道料金収入を獲得するためにのみ行っている、原水・浄水・配水・給水活動に係る課税仕入れ税額についても、課税売上割合の計算によって、一部が控除対象外となることから、納税計算上は、不利となるケースが多い。

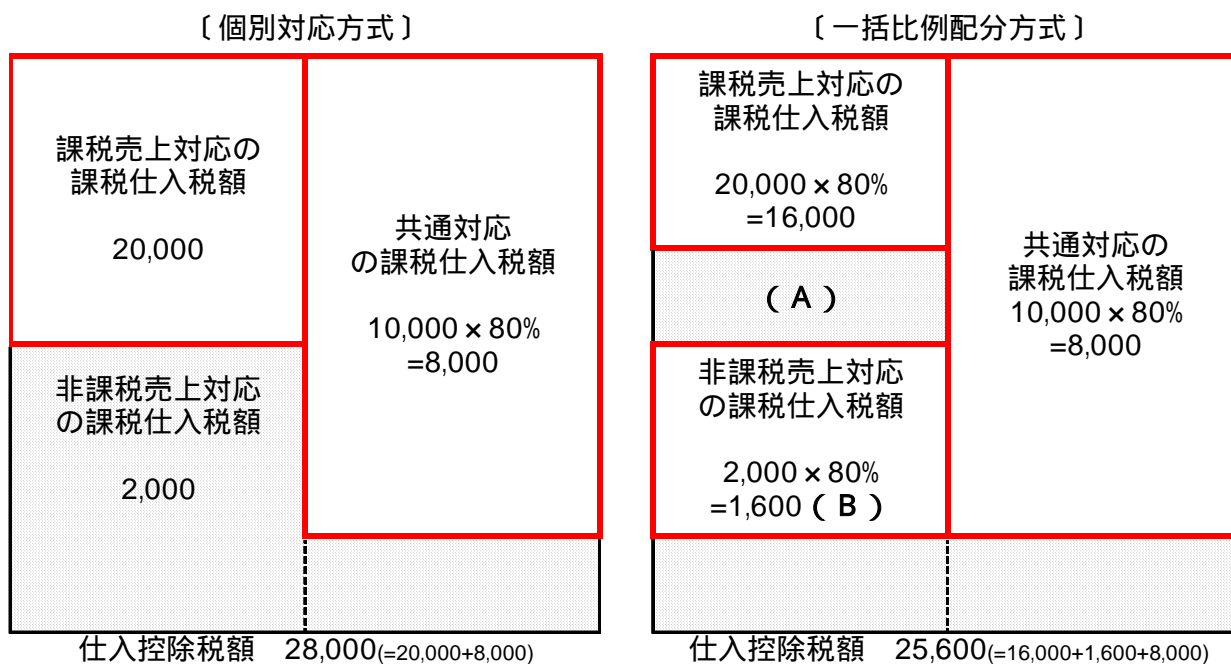
ただし、個別対応方式を選択する場合、区分経理に係る事務負担、システムの整備に係る経費、専門的職員の配置とそれに係る人件費、納税計算の過程が複雑になることによる計算の正確性の担保等、事業者の状況によりこれらを総合的に勘案し、選択の可否に係る判断を行う必要があることに留意する。

なお、一括比例配分方式には、2年間の継続適用の規定があることから、一括比例配分方式の選択に当たっては、翌期の事業計画もあわせて検討することが望ましい。

➤ 売上構成と仕入構成



➤ 仕入控除税額の計算



この場合、課税期間における仕入控除税額を個別対応方式と一括比例配分方式によりそれぞれ計算、比較したところ、納税計算上は、個別対応方式を採用した方が2,400(=28,000-25,600)有利となる。

➤ 納税計算上の有利不利

単純に、納税計算上の有利・不利を比較するのであれば、次のとおりとなる。

(B) - (A)	0	『個別対応方式』が有利
(B) - (A)	0	『一括比例配分方式』が有利

(A) = 課税売上対応の課税仕入税額 × (1 - 課税売上割合)

(B) = 非課税売上対応の課税仕入税額 × 課税売上割合

7. 特定収入に係る課税仕入税額の計算

特定収入に係る課税仕入税額の計算については、直接95%ルールの廃止には関係しないが、念のため記載するものである。

1) 特定収入に係る消費税額仕入控除税額の計算の特例

国や地方公共団体等は、税金や補助金、寄附金などの対価性のない収入（特定収入）によって、恒常的に課税仕入れの一部が賄われており、このような特定収入によって賄われる課税仕入れは最終消費的な性格をもつことから、仕入控除税額の計算に当たっては調整を行うこととされている（法60条）。

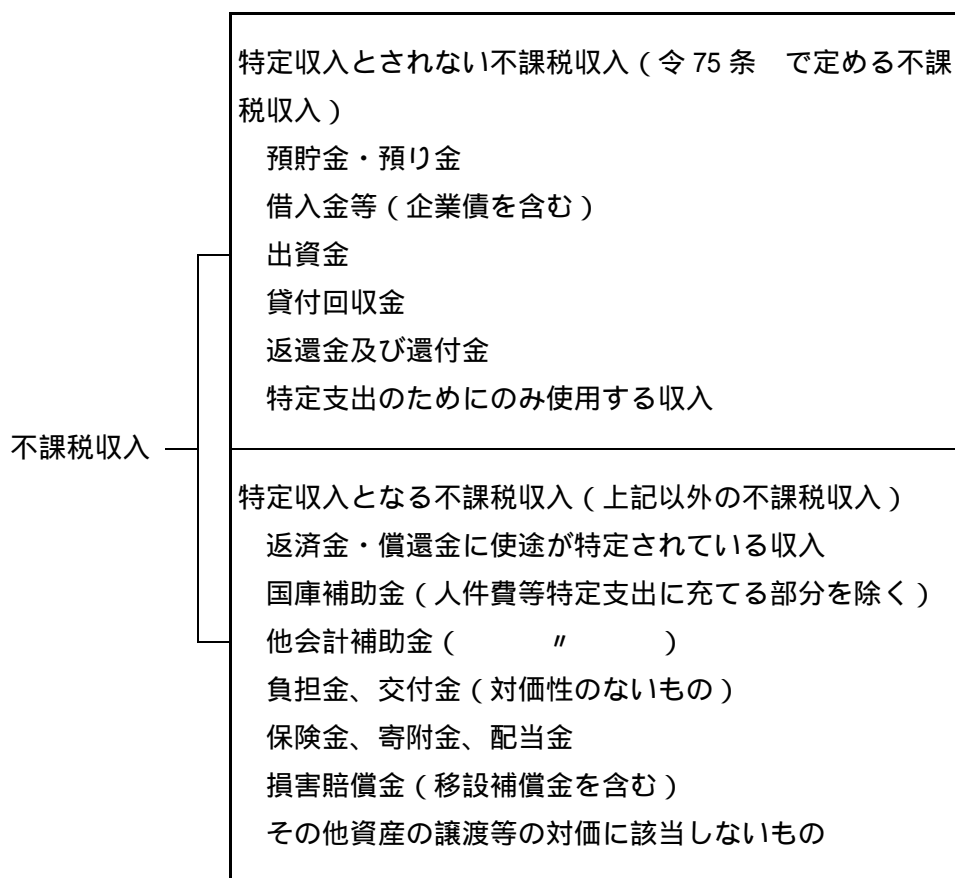
具体的には、地方公共団体等の特例措置として、特定収入割合が5%を超える場合は（令75条）、当該特定収入で賄った課税仕入れについては税額控除ができない。ただし、法37条に基づく簡易課税を選択した事業者は、この調整を行う必要がない。

特定収入とは、資産の譲渡等の対価以外の収入（不課税収入）のうち政令（令75条）で定めるものを除く収入である。

$$\text{特定収入割合} = \frac{\text{特定収入}}{\text{資産の譲渡等の対価の額} + \text{特定収入}} \times 100$$

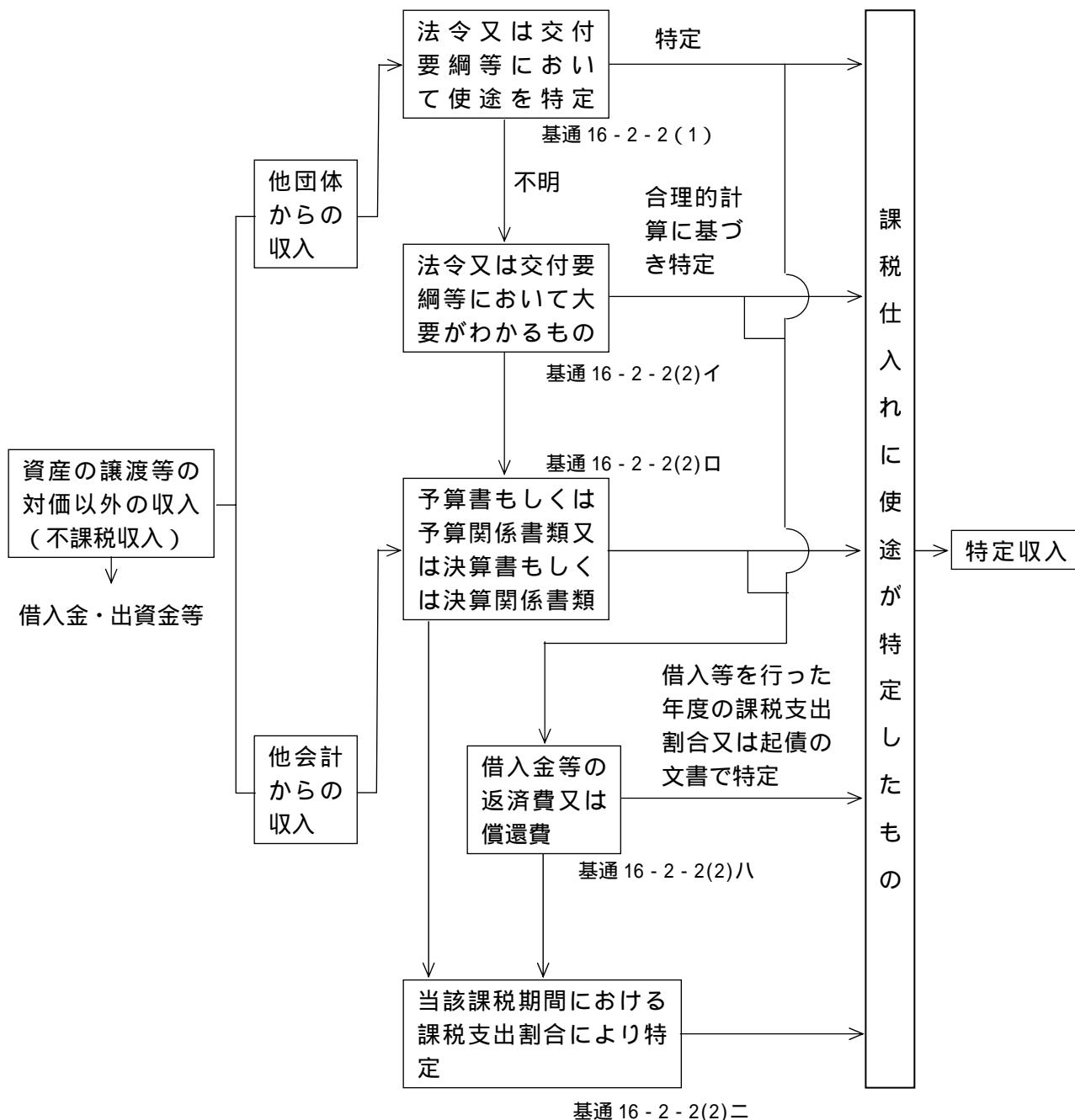
（注）資産の譲渡等の対価の額は、税抜額で免税売上及び非課税売上を含む。

〔不課税収入と特定収入の関係〕



（注）特定支出とは、国庫補助金や他会計補助金等で、交付要綱、合理的な方法等により課税仕入、課税貨物、償還金にかかる支出以外の支出に用途が特定された部分。

〔不課税収入の用途の特定方法（特定収入の決定）〕



（注）企業債の元金償還に係る一般会計からの繰入措置がある場合（繰出基準に基づく水源開発等に係る元金償還金に対する繰入金が出資金であり、特定収入とはならない。）当該企業債の起債申請書及び関係書類を償還が終了するまでの期間保存しておく必要がある。

これは一般会計からの繰入金が元金償還金のために使用されたとして用途を特定するのではなく、当該企業債を借入れた年度の課税支出割合や起債申請書等で用途を特定することになるため。

（注）決算書もしくは決算関係書類により用途の特定を行う場合、事業報告書においてその用途を明らかにすることが適当である。

〔減価償却費を対象としている繰出金の使途の特定〕

公営企業の財政制度が、増高資本費（支払利息、減価償却費）に着目して制度化されたものが多いことから、減価償却費に対する公営企業における繰出制度は、その中心をなす財政制度となっており、具体的には、上水道の高料金対策や下水道（法適用事業）の高資本費対策等がこの繰出制度をとっている。

これに係る特定収入制度の適用については、

- ・その主旨が国庫補助金の益税化を防止することであり、一方、地方公営企業法適用事業においては減価償却費の算出基礎となる固定資産の取得価格を税抜きに処理することとしているため、実体として減価償却費に対する他会計補助金は、仕入れに係る消費税額に補助するものとなっていない・
- ・また文理上も、上記主旨を踏まえて、減価償却費は令 75 条 6 号イの(1)、(2)、(3)のいずれにも該当しない特定支出であり、この減価償却費を対象とする繰出金は、特定収入にはあたらないと解釈することが、適当とされているところである。(基通 16 - 2 - 4)

(地方公営企業の減価償却費に充てるための補助金の使途の特定)

基通 16-2-4 地方公営企業法第 20 条（計理の方法）の規定の適用を受ける地方公共団体の経営する企業が一般会計等から減価償却費を対象とする補助金を収受する場合の当該補助金は、令第 75 条（国、地方公共団体等の仕入れに係る消費税額の特例）に規定する特定支出のためにのみ使用することとされている収入に該当するものとして取り扱う。

〔長期前受金の取扱い〕

長期前受金は、消費税計算上、補助金等の受入時において特定収入として収入されるため、減価償却等に伴い収益化する際の「長期前受金戻入益」は、課税対象外の取引として取り扱うこととなる。（消費税法上の取引として扱わない。）

したがって、課税売上割合の計算、特定収入割合の計算及び調整割合の計算において、分母・分子いずれにも算入されない。

2) 特定収入に係る課税仕入れ等の消費税額の計算

簡易課税制度を適用せず、本則課税により仕入控除税額の計算を行う場合で、特定収入割合が5%を超える時は、特定収入に係る課税仕入れ等の税額は仕入税額控除の対象とはならない。この場合は、全額控除方式、個別対応方式又は一括比例配分方式により計算した調整前の仕入控除税額から、特定収入に係る課税仕入れ等の税額（調整額）を控除した後の金額を仕入控除税額とする。

なお、特定収入が5%以下の場合、当該調整を行う必要がない。

$$\text{納付税額} = \text{課税標準額に対する消費税額} - \left(\text{調整前の仕入控除税額} - \text{特定収入に係る課税仕入れ税額} \right)$$

3) 特定収入割合が5%超で個別対応方式を採用する場合

「特定収入に係る課税仕入れ税額」は次の～の合計額とする。

特定収入のうち法令等において「課税売上対応の課税仕入れ等」のためにのみ使用することとされている部分の合計額 × 4/100
 特定収入のうち法令等において「共通対応の課税仕入れ等」のためにのみ使用することとされている部分の合計額 × 4/100 × 課税売上割合
 (調整前の仕入控除税額 - (+)) × 調整割合

課税売上げに準ずる割合を含む。

法令等による用途の特定方法については、P32 参照

〔調整割合の算定〕

次式により算定する。

$$\text{調整割合} = \frac{\text{用途不特定の特定収入}}{(\text{税抜})\text{課税売上高} + \text{非課税売上高} + \text{免税売上高} + \text{用途不特定の特定収入}}$$

4) 特定収入割合が5%超で一括比例配分方式を採用する場合

「特定収入に係る課税仕入れ税額」は次の ~ の合計額とする。

$$\begin{aligned} & \text{課税仕入れ等に係る特定収入} \times \frac{4}{100} \times \text{課税売上割合} \\ & (\text{調整前の仕入控除税額} -) \times \text{調整割合} \end{aligned}$$

8. 非課税売上げに係る課税仕入れ税額の会計処理

1) 非課税売上げに係る課税仕入れ税額の会計処理

	会計処理	予算経理の有無	補てん財源 (損益勘定留保資金) の構成の有無
3条対応分	「営業外費用雑支出」により費用処理	無 し	無 し
4条対応分	次のいずれかの方法により処理		
	当該事業年度に取得した固定資産に振り戻す方法	無 し ただし、固定資産減価償却については、予算経理有り	有 り 固定資産減価償却額について
	繰延勘定(「控除対象外消費税及び地方消費税額」として計上し、20事業年度以内において毎事業年度均等額以上を償却する方法	無 し ただし、繰延勘定償却については、予算経理有り	有 り 繰延勘定償却額について
	「営業外費用雑支出」により費用処理する方法 非課税売上げに係る控除対象外消費税額が営業費総額に対して著しく少ない場合	有 り	有 り
たな卸資産対応分	「営業外費用雑支出」により費用処理	有 り	無 し

ただし、平成 26 年度予算より新たな地方公営企業会計制度が適用となることから、「繰延勘定として計上する方法」はできなくなり、「長期前払消費税」として投資その他の資産(固定資産)に計上した上で、20年以内の期間で均等額以上を償却する。

《参考》特定収入に係る課税仕入れ税額の会計処理

	会計処理	予算経理の有無	補てん財源 (損益勘定留保資金) の構成の有無
3条対応分	「営業外費用雑支出」により費用処理	無 し	無 し
4条対応分	次のいずれかの方法により処理		
	当該事業年度に取得した固定資産に振り戻す方法	無 し ただし、固定資産減価償却については、予算経理有り	有 り 固定資産減価償却額について
	「特定収入消費税及び地方消費税」を対応する「資本剰余金」と相殺減額する方法	無 し	-
	「営業外費用雑支出」により費用処理する方法 特定収入仮払消費税及び地方消費税が営業費総額に対して著しく少ない場合	有 り	有 り

ただし、平成 26 年度予算より新たな地方公営企業会計制度が適用となることから、「資本剰余金と減額相殺する方法」は、「長期前受金と減額相殺する方法」となる。

「資本剰余金と減額相殺する方法」を採用した場合における資本剰余金の減額については、地方公営企業法 32 条 に規定する資本剰余金の処分には該当しない。(= 議会の議決を要しない。)

2)水道事業において想定される会計処理と論点

(1)想定される会計処理

水道事業の場合は課税売上割合が比較的高く、一括比例配分方式又は個別対応方式いずれを採用したとしても、通常、4条及びたな卸資産対応分の控除対象外消費税額が営業費総額に対して僅少と考えられるため、これらの4条及びたな卸資産に係る控除対象外消費税額を営業外費用に含めて会計処理することが想定される。

〔論点〕

➤ 同じ営業外費用として執行しておきながら、4条及びたな卸資産分のみ予算執行を要する理由

地方公営企業会計はその予算制度について、収益的収支及び資本的収支の二重予算制度をとっている。したがって、4条支出やたな卸資産購入限度額(13条予算)のように3条予算の枠外で支出されたもののうち、当該事業年度又は翌年度以降の3条における費用又は損失となるものについては、全て予算執行の形式を取らなければならない。

すなわち、例えば、4条予算において償却資産を購入し、購入価額について予算執行を行ったとしても、翌年度以降、減価償却を通じて費用化がなされるとともに、再度、予算経理を行うものである。

このように、4条仮払消費税について、一旦4条予算において予算執行がなされたものであっても、当該仮払消費税の一部が控除されず、企業の費用となるもの(4条控除対象外消費税に係る費用化額)については、3条予算において予算執行を行わなければならないのである。

なお、3条支出に係る控除対象外消費税分については、3条予算の枠内において「仮払消費税及び地方消費税」として一度予算執行を行っているため、改めて「営業外費用雑支出」として予算執行する必要はない。

《補足》

4条費用化額については、「納税額として『営業外費用 消費税及び地方消費税』に含めて予算執行しているのであるから、当該費用化額について予算執行をした場合、二重の予算執行になるのではないか?」という指摘がある。

これについては、予算及び決算報告が、損益(利益)の計算を目的とするものでなく、総計予算主義のもとにおいて消費税に係る支出を含めた支出予算の規制を行うものであることから、4条及びたな卸資産分の控除対象外消費税に係る費用化としての「営業外費用雑支出」と、総計予算主義のもとにおける納税額の執行としての「営業外費用消費税及び地方消費税」を、予算上分離・明確化し、それぞれについて予算執行するものであることに留意する。

➤ 4条対応分の控除対象外消費税額のみ補てん財源を構成する理由

- ・ 4条控除対象外消費税額によって、課税計算上、納税額が加算されるとしても、新たに納税が発生するというものではなく、一度、4条予算で支払った消費税額が控除されないことによる、会計上の損失(非現金支出費用)に過ぎないということ。(その意味では、減価償却費と同様。)
- ・ 4条控除対象外消費税に係る他の会計処理の場合(固定資産への振り戻し、繰延勘定での処理)との補てん財源の取扱いに関する整合性を図る必要があるということ。
- ・ たな卸資産対応分を補てん財源としないのは、たな卸資産に関する処理を原因として留保された資

金は、恒常的に必要となるたな卸資産の在庫の範囲であれば、後年度以降に発生するたな卸資産の購入に充てられるべき資金であり、4条の補てん財源に使用されるものではないこと。

〔一括費用化に係る地方公営企業法施行令第18条第5項但し書の適用の可否〕

4条及びたな卸資産に係る控除対象外消費税額の一括費用化による「営業外費用 雑支出」の計上については、予算経理を要するが、これはいずれも現金の支出を伴わない費用であるため、地方公営企業法令第18条第5項但し書（予算の超過執行）の適用が可能と考えられる。

なお、当該費用は現金の支出を伴わない費用であるため、流用及び予備費による措置は適切ではない。また、「業務量の増加に伴う支出の増」には該当しないことから、弾力条項の適用もないので、留意する必要がある。

3) 具体的な会計処理(単位;千円)【一括比例配分方式を採用した場合】

基本データ

課税売上高	575,940 > 5 億円	
課税標準税額	28,799 千円	
課税売上割合	$\frac{\text{課税売上高 } 575,940}{\text{課税売上高 } 575,940 + (3 \text{ 条非課税 } 2,380 + 4 \text{ 条非課税 } 230)}$	
	= 0.9954	
課税仕入れ額	(3 条 分) 366,665 (4 条 分) 44,194 (たな卸資産分) 62,558	
特定収入の内訳	(3 条特定収入) 26,250 【全額課税仕入れ用途が特定】 (4 条特定収入) 10,500 【全額課税仕入れ用途が特定】	
特定収入割合	$\frac{3 \text{ 条特定収入 } 26,250 + 4 \text{ 条特定収入 } 10,500}{\text{課税売上高 } 575,940 + (3 \text{ 条非課税 } 2,380 + 4 \text{ 条非課税 } 230) + (3 \text{ 条特定収入 } 26,250 + 4 \text{ 条特定収入 } 10,500)}$	
	= 0.060 > 0.05	

(1) 非課税売上に係る課税仕入れ税額

$$(366,665 + 44,194 + 62,558) \times 5 / 105 \times (1 - \text{課税売上割合 } 0.9954) = 104$$

3 条課税仕入れに係る非課税売上見合い消費税額

$$\frac{366,665}{366,665 + 44,194 + 62,558} \times 104 = 80.55... = 80$$

4 条課税仕入れに係る非課税売上見合い消費税額

$$\frac{44,194}{366,665 + 44,194 + 62,558} \times 104 = 9.71... = 10$$

たな卸資産に係る非課税売上見合い消費税額

$$\frac{62,558}{366,665 + 44,194 + 62,558} \times 104 = 13.74... = 14$$

なお、按分計算の結果生じた端数の調整については、
 、 の合計額が 104 となるよう、小数点以下の値が大きいものから繰り上げて処理している。

(2) 特定収入に係る課税仕入れ税額

$$(26,250 + 10,500) \times 5 / 105 \times \text{課税売上割合 } 0.9954 = 1,742$$

・ 3 条特定収入に係る課税仕入れ税額

$$\frac{26,250}{26,250 + 10,500} \times 1,742 = 1,244.29\dots = 1,244$$

・ 4 条特定収入に係る課税仕入れ税額

$$\frac{10,500}{26,250 + 10,500} \times 1,742 = 497.71\dots = 498$$

按分計算の結果生じた端数の調整については、
、 の合計額が 1,742 となるよう、小数点以下の値が大きいものから繰り上げて処理している。

(3) 仕訳及び予算経理

以下の方針により仕訳及び予算経理を行う。

	非課税売上に係る 課税仕入れ税額	特定収入に係る 課税仕入れ税額
3 条分	営業外費用	営業外費用
4 条分	3 条一括費用化	資本剰余金の減額相殺
たな卸資産分	3 条一括費用化	-

【会計処理（その1）】

仕 訳				
(借方)	仮受消費税 及び地方消費税	28,799	(貸方) 仮払消費税 及び地方消費税	22,549
	営業外費用・雑支出 (注1)	1,338	未払消費税 及び地方消費税	8,096
	控除対象外消費税額 (注2)	10		
	4条特定収入仮払消費税 及び地方消費税	498		
予算経理				
(款) 水道事業費用	(項) 営業外費用	(目) 消費税及び地方消費税		8,096
		(目) 雑支出		14 (注3)

(注1) 営業外雑支出 = 3条非課税見合い分 + たな卸資産非課税見合い分 + 3条特定収入分
= 80 + 14 + 1,244 = 1,338

(注2) 控除対象外消費税額 = 4条非課税見合い分 = 10

(注3) 費用処理を行った営業外費用雑支出 1,338のうち、たな卸資産非課税見合い分である 14については、補てん財源を構成しない。

(注4) この他、納税計算に係る端数調整が生じる場合は、端数調整に係る「雑収益」、「雑支出」の計上が必要となる（予算経理、補てん財源の構成いずれも無し）。

【会計処理（その2）】

仕 訳				
(借方)	営業外費用・雑支出	10	(貸方) 控除対象外消費税額	10
	資本剰余金	498	4条特定収入仮払消費税 及び地方消費税	498
予算経理				
(款) 水道事業費用	(項) 営業外費用	(目) 雑支出		10 (注1)

(注1) 雑支出 10(4条非課税見合い分)については、損益勘定留保資金として補てん財源を構成する。

9. 資本的収支不足額の補てん財源の計算

消費税及び地方消費税の導入に伴い、消費税及び地方消費税関係の内部留保資金が発生することとなり、これについては「消費税及び地方消費税資本的収支調整額」とし、補てん財源と認識することとなった。消費税及び地方消費税資本的収支調整額の計算式は、

$$\begin{aligned} & \text{「消費税及び地方消費税資本的収支調整額」} \\ & = (\text{税込み当期純利益} - \text{税抜き当期純利益} - \text{当該年度購入した貯蔵品に係る仮払消費税等額}) \\ & = (4 \text{条仮払消費税等額} - 4 \text{条仮受消費税等額}) \end{aligned}$$

であるが、

- ・ 資本的収入に特定収入が含まれている場合
- ・ 非課税売上見合いの課税仕入れ税額が含まれている場合

には、次のとおりとなる。

$$\begin{aligned} & \text{「消費税及び地方消費税資本的収支調整額」} \\ & = \{ \text{税込み当期純利益} - \text{税抜き当期純利益} - (\text{当該年度購入した貯蔵品に係る仮払消費税等額} - \text{当該年度購入した貯蔵品に係る非課税売上見合い消費税等額}) \} \\ & = \{ (4 \text{条仮払消費税等額} - 4 \text{条課税仕入れに係る非課税売上見合い消費税等額} - 4 \text{条特定収入に係る控除対象外消費税等額}) - 4 \text{条仮受消費税等額} \} \end{aligned}$$

本Q & Aは、社団法人日本水道協会の経営調査専門委員会が、実務を行うに当たっての参考資料として作成したものであり、納税計算等実際の取扱いに当たっては、消費税法をはじめ各種関係法令を参照の上、所管の税務署の指示にしたがっていただくようお願いいたします。