

税理士と関与先のための総合誌

税理

日本税理士会連合会 監修

JULY 2011
Vol.54 No.9

7

ぎょうせい

.....特集

宥恕規定の 活用と 立証ポイント

《フロントページ》 中央大学法科大学院教授 **森信 茂樹**

法人税実務 **機械装置に係る「移設費」の取扱い**

経営と税務 **工場の閉鎖・休業等に伴う労務問題と税務の対応**

消費税実務 **消費税の届出書に関するトラブルとその防止策**



別冊付録Ⅰ

税務情報:

東日本大震災の被災者等に係る国税関係法律
の臨時特例に関する法律施行令・ほか

別冊付録Ⅱ

租税判例の回顧 平成22年上半期

キャンセル料の授受に伴う 法人税・消費税の取扱い

税理士法人 HOP

税理士

星川 望

◆ はじめに

本年3月11日に発生した東日本大震災の影響で航空会社、旅行会社、旅館、飲食店等において、その予約のキャンセルが続出していると聞く。そこで、本稿では、利用者がその予約をキャンセルした場合に発生するキャンセル料の法人税法上及び消費税法上の取扱いについて述べる。

I ◆ キャンセルの法的性質

本稿において、「キャンセル料」とは、旅行等をキャンセル又は当初の予定を変更した場合に、当該利用者が旅行会社等から請求され、支払うべき費用をいう。

例えば、ある者（以下「A」という）が、旅行代理店に旅行の申込みをしていたところ、これをキャンセルしたとする。この場合、法的には、Aが旅行契約を「解除」したと考える。民法上、解除は当該契約を初めから無かったものとする単独行為である。この旅行契約が一方的に解除されることにより、この契約は初めから無かったものとされる。そう

すると、旅行代理店は、既に手配した航空券や旅館等の予約に係る費用が無駄になる、また得られたであろう利益を失うといった損害を被ってしまうことがある。

この場合、旅行代理店はAに対し、その損害を賠償する請求を行うことができるだろう。また、旅行代理店は、取引先に対するキャンセルの連絡その他の事務手数を要することもある。この場合、旅行代理店はAに対しその事務手数料を請求することもあろう。Aが支払うべきキャンセル料は、上記のような①損害賠償、②取消事務手数料等、及び③その両方の性質を有するものをその内容とすると考えられる。

なお、契約の解除により生じる損害の範囲については、原状の回復、すなわち実際に減少した財産の補填と当該契約が履行されることにより得ることができたであろう利益の補償が考えられる。本稿におけるキャンセル料の税務上の取扱いを述べるに当たり、これらの補償の内容を峻別して論じる必要性は乏しいと考える。よって、本稿の損害賠償の法的性質は、原状の回復及び得られたであろう利益の賠償の両方を想定し、逸失利益等の賠償という概念で捉えたい*1。

*1 消費税法基本通達5-2-5は、広く損害賠償金の消費税法上の取扱いを示す。損害賠償金一般の課税上の取扱いを検討する際は、その賠償内容の性質を検討する必要がある。

II ◆ 法人税における取扱い

1 ● 益金、損金計上のタイミング

法人が、キャンセル料を受け取った場合、法人はこれを益金に算入する。キャンセル料に上記のような①ないし③の性質の違いはあるにせよ、法人税法上の益金たる性質に相違はない。ただし、収入計上時期については、検討を要する。

キャンセル料のうち、②取消事務手数料等と認められる部分については、法人税の所得認識時期の原則*2どおり権利確定基準、すなわち、その取消し事務等の役務提供の完了によって債権が確定した時を益金計上時期とすべきであろう。

*2 金子宏「租税法」[第16版]（弘文堂、平成23年）286頁

次に、①損害賠償と認められるキャンセル料については、法人税基本通達2-1-43が、損害賠償金等の収入計上時期についての解釈を示しており、原則として、「支払を受けるべきことが確定した日の属する事業年度の益金とする」と定める。また、同通達は、法人が損害賠償金を実際に支払を受けた日の属する事業年度の益金に算入している場合には、これを認めるとも定めている。この解釈については、損害賠償請求額が相手方の支払能力等により、実際に支払われるかが確定的でないことに鑑みて弾力化を図るためと説明されている*3。③両方の性質を有するキャンセル料については、明確な解釈等は存在しないが、それぞれの性質を区分できない以上、

割合が大きいと考えられる「損害賠償」としての性質を重視し、法人税基本通達2-1-43に沿った解釈が許容されるものと考えられる。

*3 森文人編著「法人税基本通達逐条解説」[六訂版]（税務研究会出版局、平成23年）185頁

なお、同通達の注書において、損害賠償の基因となった損害に係る損失の金額は、その損失が発生した日の属する事業年度の損金に算入することができる旨を定めている。よって、税務上は、損失と損害賠償収入の対応関係を切断して処理してよいことが許容されている*4。

*4 前掲*3・185頁

ところで、法人がキャンセル料を支払う場合には、その支払額を損金に算入することになるが、損金の計上時期は、法人税法22条3項2号の原則どおり、債務確定基準で考えるべきであろう。

2 ● 交際費該当性

次に、想定される場面が限定的ではあるが、法人が支払うこととなるキャンセル料の交際費該当性について検討する。例えばある法人が、ゴルフコンペを企画し、取引先を招待したとする。通常この場合のゴルフ場の利用料は、交際費に該当するものと考えられる。ところで、何らかの事情で当該ゴルフ場の利用をキャンセルした場合に支払うべきキャンセル料は、法人税法上どのように扱うべきか。これについては、租税特別措置法61条の4第3項にいう、接待等の行為の実現はなく、単なるキャンセル料の支払であると考えられることから、交際費には該当しないものと解すべきであろう。

III ◆ 消費税の取扱い

1 ● 課税取引該当性

キャンセル料の消費税法上の課税区分を検討する。キャンセル料は、先に述べたように、①損害賠償、②取消事務手数料等、及び③その両方の性質を有するものをその内容とする。消費税法は、周知のとおり、「資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供」を課税取引と位置付けている。よって、キャンセル料のうち、②取消事務手数料等に該当するものは、明らかに役務の提供に対する支払であることから課税の対象となり、③両方の性質を有するものは、対価性のない損害賠償としての性質をも含むため、その判断に悩むところである。

この点、消費税法基本通達5-5-2は、キャンセル料のうちに「役務提供の対価である解約手数料等に相当する部分と逸失利益等に対する損害賠償金に相当する部分とが含まれている場合には、……これらの対価の額を区分することなく、一括して授受することとしているときは、その全体を資産の譲渡等の対価に該当しないものとして扱う」という解釈を示している。すなわち、課税庁は、③両方の性質を有するキャンセル料で、それぞれを区分をせず一括して授受しているものについては、そのキャンセル料の全額を課税の対象外として扱うものとしている。

③両方の性質を有するものは、それぞれを明確に区分することができない以上、明確な対価性を観念することができず、課税の対象とはできないという解釈をとるものと思われる*5。以下、キャンセル料に係る消費税法上の課税区分の判断について、若干の事例を概観したい。

*5 小池範範「知っておきたい消費税の常識」[第11版]
(税務経理協会、平成22年)22頁は、「便宜的な割り切り」と述べている。

2 ● 消費税法上の具体例の検討

(1) キャンセル料の課税区分

筆者の調べた限り、裁判例及び裁決例において、キャンセル料に係る消費税法上の課税区分が問題になったものは見当たらなかった。そこで、刊行されている実務回答集において示されている事例及びその解釈を紹介する。

① 航空運賃のキャンセル料

「航空運賃のキャンセル料は、払戻しの時期にかかわらず一定額を徴収する部分と、搭乗日の前一定日以後に払い戻す場合において徴収する割増の違約金部分とに分かれているかと思います。この一定額部分は、解約という役務の提供(事務手数料)に係る対価と認められますから課税の対象となりますが、割増しの違約金部分は、逸失利益の補償金と認められますから課税の対象となりません。*6」

*6 木村剛志編「実務家のための消費税実例回答集」[八訂版](税務研究会出版局、平成22年)169頁

この解釈の中で、キャンセルの時期にかかわらず徴収する一定額が、事務手数料の対価とされている部分は注目に値する(なお、先の消費税法基本通達5-5-2でも「約款、契約等において解約等の時期にかかわらず、一定額を手数料等として授受することとしている場合の手数料等は、役務提供の対価」に該当する旨示されている)。契約書や説明書でその旨が「事務手数料」等として明記されている場合はともかく、明記されていない場合でも、その実質が事務手数料の対価として認められるものは、課税の対象となる。なお、この事例における一定額の手数料とは、いわゆる払戻手数料を想定していると思われる。

② 結婚式場の予約金の没収

式場の予約に際し、式場が予約金を徴収し、キャンセルがあった場合にはキャンセル料と

してその予約金を没収するという場合、「キャンセル料は、解約により生じる逸失利益に対する損害賠償部分と事務手数料部分とが含まれるものと考えられますが、このような場合において、事業者がその全額について損害賠償金として課税の対象としないこととしているときは、その処理を認めることとされています。*7]

*7 前掲*6・171頁

この解釈は、先の消費税法基本通達5-5-2の解釈を根拠にしているものと考えられる。損害賠償部分と事務手数料部分を明確に区分しているかどうか、受領者のキャンセル料の取扱いの意思が判断のポイントになる。

キャンセル料の課税区分を判断する場合、まずは、キャンセル料、違約金、損害賠償金等その名目のいかんにかかわらず、支払内容の実質でその対価性を判断することが前提となる。そして、キャンセル料の支払が発生する具体的な事例を想定すると、そのキャンセル料の性質は、損害賠償及び事務手数料等の両方の性質を有するものとなることが多いと思われる。

よって、消費税法基本通達5-5-2を参考にし、キャンセル料の支払者は、契約書、説明書等により事務手数料等の部分が明記されているか否かに注意して課税区分を判断すべきである(図表-1)。また、キャンセル料の受領者は、キャンセル料の内容及びその

取扱いの意思を明確にし、その意思に合致するよう契約書等を確認、整備しておくべきであろう。

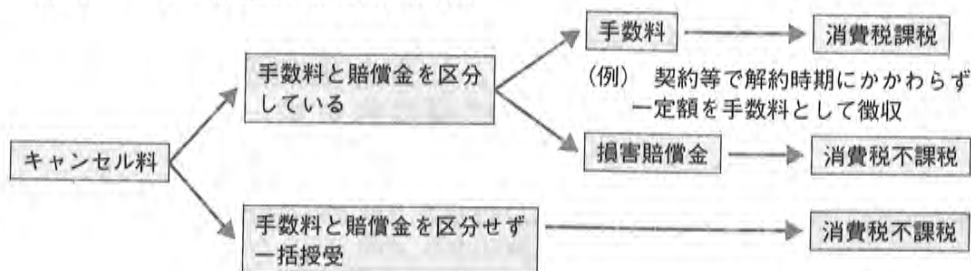
(2) キャンセル料の基因となる損害の取扱い

例えば、ある結婚式場で、披露宴の予約を受け付けたところ、直前になって当該披露宴がキャンセルされたという場合を想定する。この場合に発生するキャンセル料は、前述したとおりの課税区分の判断を行うこととなり、仮に、結婚式場が受け取ったキャンセル料のすべてを課税の対象外として処理をしたとする。

それでは、その披露宴のために用意した食材、消耗品等の仕入れに要した費用は消費税法上どのように扱うべきか。売上げたるキャンセル料と仕入れとの関係がひも付くのであれば、これらの仕入れは、一見すると、課税対象外取引のための課税仕入れ(実務上、「不課税取引のために要する課税仕入れ*8」ということもある)に該当するよう見える。

*8 消費税法基本通達11-2-16は、「不課税取引のために要する課税仕入れ」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扱う旨を定めている。これに対し、同11-2-13は、国外で行う資産の譲渡等のための仕入れは、課税資産の譲渡等にも要する課税仕入れに該当することを示す。消費税法上、不課税取引には、①課税資産の譲渡等に該当する取引と、②それ以外の取引があると考えられる。消費税法2条1項9号は、「第6条第1項の規定により、消費税を課さないこととされるもの

図表-1 消費税法上の課税区分の判断



以外のもの」を「課税資産の譲渡等」と定義する。よって、消費税法上、「非課税となる資産の譲渡等」以外の「資産の譲渡等」は、すべて課税資産の譲渡等に該当することになる。よって、不課税取引のうち、①課税資産の譲渡等に該当するものに要する課税仕入れの取扱いを示すものが、消費税法基本通達11-2-13であり、②それ以外の取引に要する課税仕入れの取扱いを示すものが、同11-2-16であると整理できる。

しかし、消費税法基本通達11-2-20は、ある課税仕入れが、課税資産の譲渡等のみに要するもの、その他の資産の譲渡等のみに要するもの及びその両者に共通して要するもののいずれの区分に該当するかを判定する時期について、「当該区分は、課税仕入れを行った日……の状況により行うこととなる」との解釈を示している。また、同11-3-1は、課税仕入れを行った日とは、資産の譲受けをした日をいうものとしている。

この通達に従うと、本事例における食材等の仕入れについては、その食材等の譲受け時

の状況で判断することになる。よって、その食材等の譲受けがキャンセルの前に行われているのであれば「課税資産の譲渡等のみに要する課税仕入れ」と処理することが認められよう。

◆ おわりに

以上、キャンセル料の授受に伴う法人税及び消費税の課税上の取扱いについて述べた。特に、消費税における取扱いは、そのキャンセル料の支払内容の実質に鑑みて課税取引に該当するか否かを判断することとなる。多くのキャンセル料は、事務手数料等及び損害賠償の両方の性質を有するものであり、その課税区分の判断に迷うところであるが、消費税法基本通達5-5-2は、実務の遂行を助ける意味で重要な通達であると考えられる。

〔ほしかわ・のぞむ〕



新農地法で変わる！ 農地の納税猶予制度と これからの農地承継

税理士 今仲 清／著

B5判 定価2,800円(本体2,667円+税)

農地に関する法律、税制、諸制度（生産緑地・土地区画整理事業等）の基本を網羅し、相互の関連が理解できるようにまとめています。

現場の実態を踏まえた解説で、しかも根拠法令や判例を明示しているので専門家の実務に役立ちます。

お近くの書店または弊社
までご注文ください。



株式
会社 **ぎょうせい**

〒136-8575 東京都江東区新木場1丁目18-11



TEL：0120-953-431 [平日9～17時]

FAX：0120-953-495 [24時間受付]



Web <http://gyosei.jp> [HPからも販売中]