

第 5 章

決算及び申告時の実務

1

課税期間の総仕上げ

……売上税額と仕入税額の計算方法

課税期間終了後2か月以内に申告する

課税期間が終了すると、課税事業者は原則として課税期間の末日の翌日から2か月以内に、一定の事項を記載した確定申告書を所轄の税務署へ提出して、確定消費税額を納付しなければなりません。

納付税額の計算式

納付税額は、原則として以下の計算式で求められます。

納付税額 = **課税標準額に対する消費税額**

- 控除対象仕入税額
- 返還等対価に係る税額
- 貸倒れに係る税額

手順としては、まず課税標準額を求めて消費税額を計算し、次に控除対象仕入税額、返還等対価に係る税額、貸倒れに係る税額を控除して納税額を算出する、という流れになります。

事前の準備が大切

申告期限までの限られた時間内で作業を正確に行なうためには、日々の取引を適時に正確に記録しておくこと、つまり、事前の準備が非常に大切です。

前述のとおり、消費税の申告にあたっては、課税売上げ、非課税売上げ、課税仕入れなどの課税区分が正確に行なわれていることに加え、簡易課税を適用する場合には課税売上げについて事業区

分も必要です。課税期間中の全ての取引について課税区分や事業区分ごとの集計を行ない、それに基づいて申告作業を進めていきます。

その中には、決算時においてはじめて必要となる作業もありますので、迅速かつ正確な作業を心掛けましょう。

売上税額の計算

課税標準額に対する消費税額は割戻し計算により算出します。特例として積上げ計算により算出することもできます。

なお、売上税額の計算では、割戻し計算と積上げ計算を併用することも可能です。

① 原則：割戻し計算

その課税期間の税込課税売上高を税率ごとに合計して税率ごとの課税標準額を算出し、これに税率（標準税率100分の7.8、軽減税率100分の6.24）を乗じて消費税額を計算します。課税標準額を算出する過程で、課税売上高の税込合計額を割り戻して税抜合計額にすることから**割戻し計算**と呼ばれています。

なお、特定課税仕入れについて申告を行なう場合は、支払対価には消費税等の額が含まれていませんので、その支払対価の額を課税標準額として計算を行ないます。

② 特例：積上げ計算

相手方に交付したインボイス又は簡易インボイスの写しを保存している場合（インボイス等に係る電磁的記録を保存している場合を含みます）には、これらの書類に記載した消費税額等の合計額に100分の78を乗じて算出した金額を売上税額と

することができます。

一般的には、少額の課税売上げを大量に行なうスーパーマーケットなどの小売業のような業種のニーズが高い計算方法です。なお、売上税額を積上げ計算とした場合には、仕入税額も積上げ計算としなければなりません。

積上げ計算を行なうためには、インボイス等の写しに消費税額等の記載があることが条件となっています。通常のインボイスには記載が義務付けられていますが、簡易インボイスについては、消費税額等又は適用税率のいずれかを記載することとされていますので、適用税率のみを記載して交付する場合には、税率ごとの消費税額等の記載がないため、積上げ計算を採用することはできません。

仕入税額の計算

本則課税で控除する仕入税額の計算を行なう場合、国内取引における課税仕入れに係る消費税の計算は、積上げ計算が原則で、割戻し計算が特例です。

なお、「請求書等積上げ計算」と「帳簿積上げ計算」を併用することは認められますが、これらの方法と割戻し計算を併用することは認められません。また、輸入消費税の仕入税額計算は積上げ計算のみとなっています。

① 原則：積上げ計算

保存するインボイスに記載された消費税額等を積み上げる「請求書等積上げ計算」と、課税仕入れの都度、帳簿に計上した仮払消費税等の金額を積み上げる「帳簿積上げ計算」の2種類があります。

(1) 請求書等積上げ計算

事業者が交付を受けたインボイスに記載された消費税額を積み上げる、又は事業者が作成し相手方に交付した仕入明細書（72頁参照）に記載した消費税額を積み上げる計算方法です。主

に仕入明細書記載の消費税額の積上げ計算をする場合に有用です。

(2) 帳簿積上げ計算

課税仕入れの都度計上した仮払消費税等を積み上げる計算方法です。主に財務会計ソフトを利用する場合に有用です。

課税仕入れの都度とは、例えば、課税仕入れに係るインボイスの交付を受けた際に、インボイスを単位として帳簿に仮払消費税額等として計上する場合のほか、課税期間の範囲内で一定の期間内に行なった課税仕入れにつき、まとめて交付を受けたインボイスを単位として帳簿に仮払消費税額等として計上する場合も含まれます。

なお、税込経理方式であっても、課税仕入れに係る支払対価の額に110分の10（軽減対象の場合は108分の8）を乗じて計算した金額を帳簿に記載すれば適用が可能です。

② 特例：割戻し計算

課税期間中の税込課税仕入れの合計額から消費税額を割り戻して算出します。

ただし、仕入税額を割戻し計算で行なうことができるのは、売上税額を割戻し計算で行なう場合に限られ、割り戻し計算と積上げ計算を併用する場合は適用できません。

売上税額と仕入税額の計算方法の関係

売上げと仕入れの税額計算方法の関係をまとめると図表1のようになります。

図表1 インボイス制度下における税額計算の適用の可否

		売上税額		
		割戻し計算	積上げ計算	割戻し積上げ併用
仕入税額	請求書等積上げ計算	○	○	○
	帳簿積上げ計算	○	○	○
	割戻し計算	○	×	×

2

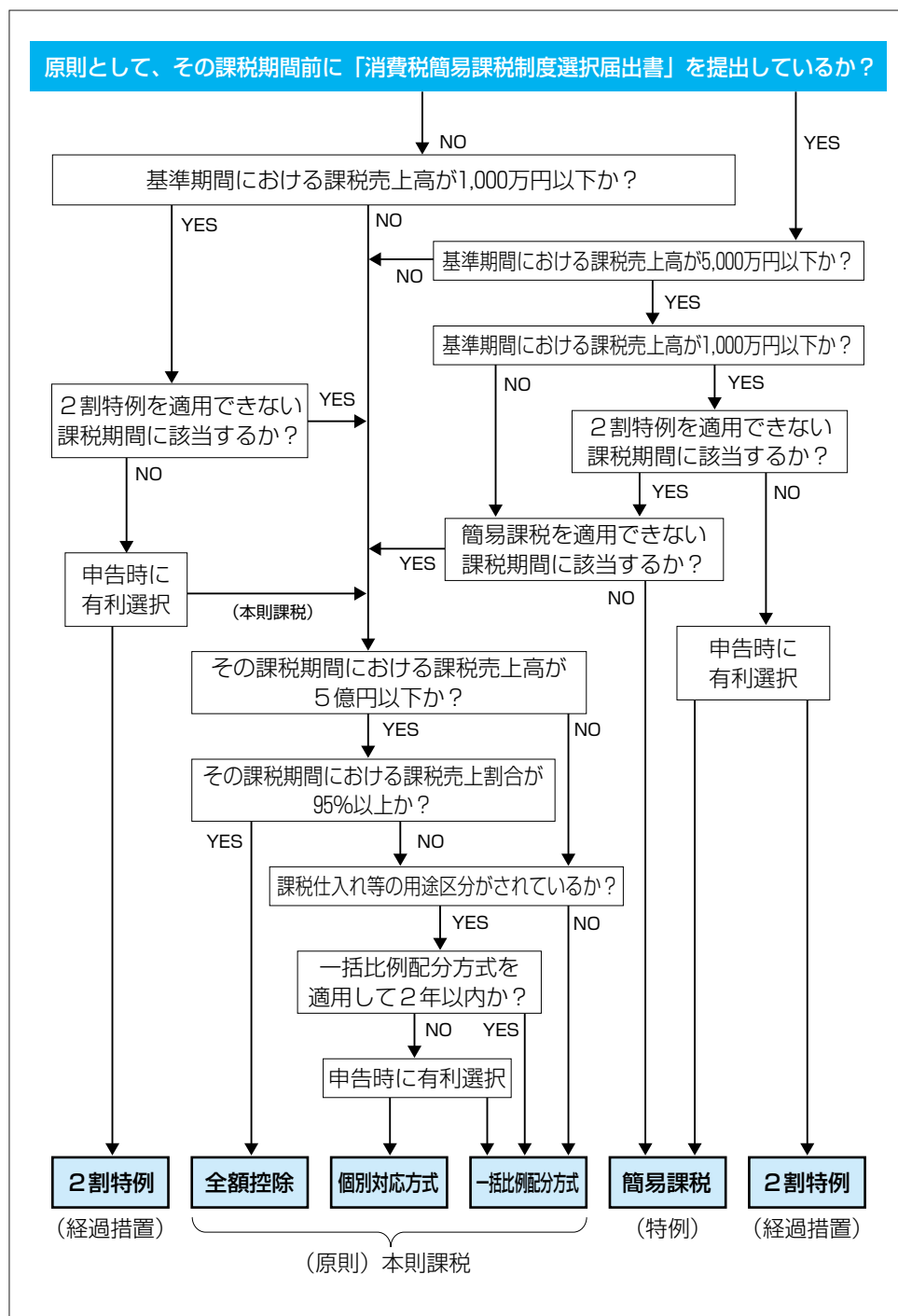
仕入控除税額の計算

……どの方法で計算するか

納税額の多寡を決定する最も重要な作業が、**控除対象仕入税額の計算**です。課税事業者として消費税の申告を行なっている事業者はもちろん、令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する各課税期間において、免税事業者からインボイス発行事業者となったため消費税の申告が必要になった事業者も、**図表2**のフローチャートを参考にしながら、控除対象仕入税額の計算方法を確認してみましょう。

なお、フローチャート内に「申告時に有利選択」とあるのは、申告書の作成時点でいずれか有利な計算方法を選択することが可能であるという意味です。

図表2 控除対象仕入税額の計算方法フローチャート



3

本則課税による 控除対象仕入税額の計算

……全ての事業者が採用可能だが計算が煩雑

課税期間における課税売上高

課税期間における課税売上高とは、その課税期間中に国内において行なった課税資産の譲渡等の対価の額（税抜）の合計額から、その課税期間における売上げに係る対価の返還等の金額（税抜）の合計額を控除した残額をいいます。なお、その課税期間が1年に満たない場合（その課税期間の月数は暦に従って計算し、1か月に満たない端数を生じたときはこれを1か月とします）には、12か月相当額に換算して判定の基礎とします。

課税期間における課税売上高に含まれる取引の範囲は、基準期間における課税売上高（32条参照）の範囲と同じです。

課税売上割合

課税売上割合とは、その課税期間中に国内において行なった資産の譲渡等の対価の額の合計額を分母とし、その課税期間中に国内において行なった課税資産の譲渡等の対価の額の合計額を分子として計算した割合をいいますが、具体的には次の算式によって計算します。

$$\text{課税売上割合} = \frac{\text{税抜課税売上高} + \text{輸出免税売上高}}{\text{税抜課税売上高} + \text{輸出免税売上高} + \text{非課税売上高}}$$

課税売上割合を計算するうえで留意すべき点は次のとおりです。

① 課税売上割合の分母・分子の金額

課税売上割合は税抜きの金額で計算します。課税売上高、輸出免税売上高及び非課税売上高は、

売上げに係る対価の返還等の金額を控除した税抜きの純売上高となりますが、同一の課税期間における売上げに係るものはもちろん、前課税期間以前の売上げに係るものであっても控除します。

なお、資産の譲渡等の対価の額について、貸倒れが起こった場合や過去に貸倒れとして処理した金額の一部を回収した場合であっても、これらの金額は課税売上割合の計算上はなかったものとして取り扱います。つまり、計算には関係させません（図表3）。

図表3 課税売上割合の分母・分子の金額

含めるもの	<ul style="list-style-type: none"> ●輸出免税売上げの対価の額 ●低額譲渡・みなし譲渡の場合の対価の額とみなされた金額
含めないもの	<ul style="list-style-type: none"> ●課税資産の譲渡等に係る消費税額等 ●国外取引の金額 ●貸倒れ処理した金額の回収額
控除するもの	<ul style="list-style-type: none"> ●売上げに係る対価の返還等の金額
控除しないもの	<ul style="list-style-type: none"> ●貸倒れになった金額

② 非課税資産の輸出・国外移送

身体障害者用物品の輸出や、非居住者からの貸付金利息の受取りのように、国内において非課税とされる資産の譲渡等で輸出取引に該当するものを行なった場合には、これを課税資産の譲渡等とみなして、課税仕入れ等の用途区分及び課税売上割合の計算を行ないます。これは、国外において消費される物やサービスに日本の消費税を負担させないように、本来は控除の対象とならない非課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ（83条の個別対応方式を参照）であっても、それが輸出取引に係るものであれば控除の対象にするということです。

また、国外の支店に向けて貨物を移送する行為は資産の譲渡等には該当しませんが、国外におい

て販売され消費されることを前提として、国外における資産の譲渡等又は自己の使用のために資産を輸出した場合にも、同様に課税資産の譲渡等とみなして、課税仕入れ等の用途区分・課税売上割合の計算を行ないます。これは、国内から直接海外に輸出した場合には課税仕入れ等の用途区分が課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ（83の個別対応方式を参照）に該当することから、国外の支店を経由して海外で販売する取引形態についても、同様に扱うためのものであると考えられます。

以上のように、どちらの規定も仕入税額控除に関する特例という位置づけですので、基準期間における課税売上高や特定期間における課税売上高を計算するうえでは全く考慮しないことになっています。

③ 有価証券等の譲渡

有価証券等の譲渡については、取引金額が非常に大きいので、取引金額をそのまま分母の非課税売上高の金額に含めると、課税売上割合が非常に小さくなってしまいます。そこで、預金利息等とのバランスをとるため、**譲渡対価の額の5%相当額**を課税売上割合の計算上分母の非課税売上高の金額に算入します。また、その他の金融取引については**図表4**のような取扱いとなっています。

④ 免税事業者であった課税期間の売上げに係る対価の返還等

免税事業者であった課税期間において行なった課税資産の譲渡等について、課税事業者となった課税期間において行なった売上げに係る対価の返還等は、その対価には消費税額等が含まれていないため、その対価の返還等の金額の全額を分母及び分子から控除します。

⑤ 分母が0になる場合

売上げに係る対価の返還等の金額を控除した後の売上高は0円が最小値となります。また、分母

図表4 主な金融取引の課税売上割合計算上の取扱い

非課税売上高に算入する金額による区分	該当する金融取引
譲渡対価の額の5%相当額を含めるもの	<ul style="list-style-type: none"> 金融商品取引法第2条第1項に規定する有価証券（ゴルフ場利用株式等を除く）の譲渡 登録国債等（国債等の現先取引を除く）の譲渡 貸付金、預金、売掛金その他の金銭債権（資産の譲渡等の対価として取得した債権及びゴルフ会員権等を除く）の譲渡（注）
全額を含めるもの	<ul style="list-style-type: none"> 合資会社、合名会社、合同会社、協同組合等の持分の譲渡 貸付金、預貯金、公社債等の利子 手形の受取割引料
含めないもの	<ul style="list-style-type: none"> 資産の譲渡等の対価として取得した売掛金等の金銭債権の譲渡 支払手段の譲渡 暗号資産の譲渡 電子決済手段の譲渡 利益の配当・剰余金の分配
差益の額を算入し、差損の額を控除するもの	<ul style="list-style-type: none"> 譲り受けた貸付金、預金、売掛金等の金銭債権の回収 国債や社債の償還差損益

（注）平成26年3月31日以前に行なわれたものについては、譲渡対価の額の全額を分母の非課税売上高の金額に算入します。

の金額が0円である場合には、学問上は計算不能となりますが、課税売上割合の計算上では課税売上割合は0%になるとされています。

⑥ 課税売上割合の計算単位

課税売上割合は、一の法人又は一人の個人事業における資産の譲渡等の対価の額の合計額及び課税資産の譲渡等の対価の額の合計額を基に算定しますので、事業所単位、事業部単位、支店単位や所得区分単位等で別々に計算することはできません。

⑦ 課税売上割合の端数計算

課税売上割合については、四捨五入及び切上げによる端数処理はできませんが、切捨てによる端数処理はできるとされています。

⑧ 自己株式の取扱い

法人が自己株式を取得する場合における株主から法人への株式の引渡し及び法人が自己株式を処分する場合における他の者への株式の引渡しは、いずれも資本等取引に該当し、資産の譲渡等に該当しません。したがって、消費税の課税対象ではなく、課税売上割合の計算上も関係させません。ただし、法人が証券市場から自己株式を取得する場合には、通常の株式の譲渡として株主側では非課税売上げを計上することになります。

本則課税による控除対象仕入税額の計算方法

本則課税による控除対象仕入税額の計算方法は、「全額控除」、「個別対応方式」、「一括比例配分方式」の3つがあります。

80ページのフローチャートで確認したとおり、その課税期間における課税売上高と課税売上割合によって採用する計算方法が決まりますが、「全額控除」の場合は控除できる仕入税額が最も多く、かつ、計算も簡単です。

① 全額控除

その課税期間における課税売上高が5億円以下であり、かつ、その課税期間における課税売上割合が95%以上である場合には、国内において行なった課税仕入れに係る消費税額及び保税地域からの課税貨物の引取りに係る消費税額（課税仕入れ等の税額）の全額を控除することができます。

その課税期間において税率の異なる課税仕入れが行なわれている場合には、税率の異なるごとに課税仕入れ等の税額を計算します。

なお、課税仕入れ等の税額は、図表5の算式によって計算されます（割戻し計算による場合）。

② 個別対応方式

その課税期間における課税売上高が5億円を超える場合又はその課税期間における課税売上割合が95%未満の場合には、課税仕入れ等の税額の全額を控除することはできません。このとき、控除対象仕入税額を計算する方法の一つとして個別対応方式が規定されています。

(1) 個別対応方式の適用要件

個別対応方式により計算するためには、その課税期間において行なった個々の課税仕入れ等の全部について、必ず、①課税資産の譲渡等にのみ要するもの（課税売上対応分）、②その他の資産の譲渡等にのみ要するもの（非課税売上対応分）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（共通対応分）とに区分しておかなければなりません。したがって、例えば、課税仕入れ等の中から課税売上対応分のみを抽出し、それ以外のものを全て共通対応分として区分することは認められません。

課税仕入れ等の用途区分は、課税仕入れ等を行なった日の状況により行なうこととなります。つまり、日々の取引の記帳と同時に用途区分も行なっておけば、期末になって全額控除が適用されないことが判明しても申告作業中に慌てることはありません。なお、課税仕入れ等を行なった日において用途区分が明らかにされていない場合で、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ときは、その明らかにされた区分によって計算することができます。

さらに、上記の要件を充足していても、新たに86ページの③の一括比例配分方式により控除対象仕入税額の計算を行なった課税期間の初日から2年を経過した後の課税期間でなければ個別対応方式により計算することはできません。

図表5 全額控除における課税仕入れ等の税額の計算式

課税仕入れ等の税額	=	その課税期間中に国内において行なった課税仕入れに係る支払対価の額の合計額	×	7.8/110 (注)	+	その課税期間中における保税地域からの引取りに係る課税貨物につき課された消費税額
-----------	---	--------------------------------------	---	----------------	---	---

(注) 軽減税率適用の場合は6.24/108

(2) 課税仕入れ等の用途区分

① 課税資産の譲渡等によりのみ要するもの

例えば、図表6に掲げる課税仕入れ等は、課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等（課税売上対応分）に区分されます。

図表6 課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等の例

- そのまま他に譲渡される課税資産
- 課税資産の製造のための原材料、容器、包装紙、機械装置、器具備品等
- 課税資産の倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工費等
- 輸出、国外において販売される課税資産
- 課税資産の試供品、試作品

一般的には、商品の仕入代金や、工場で使用する原材料、消耗品、水道光熱費、商品の倉庫料や広告宣伝費などがここに区分されることになります。

なお、課税資産の譲渡等によりのみ「要した」ものではありませんから、その課税仕入れ等を行な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があったかどうかは問いません。

② 非課税資産の譲渡等によりのみ要するもの

例えば、図表7に掲げるような課税仕入れ等は、非課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等（非課税売上対応分）に区分されます。

図表7 非課税資産の譲渡等によりのみ要する課税仕入れ等の例

- 更地のまま販売する販売用の土地の造成費用
- 賃貸住宅の建築費用
- 賃貸住宅の入居者募集の広告料、仲介手数料
- 更地のまま販売する土地の売買に要する仲介手数料
- 証券会社等に支払う有価証券の売買手数料

一方、販売用の土地の購入費用や、有価証券の購入費用などは「非課税仕入れ」に分類されるため、仕入税額控除の対象とはなりません。

③ 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

例えば、図表8のような課税仕入れ等は、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等（共通対応分）に区分されます。

図表8 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等の例

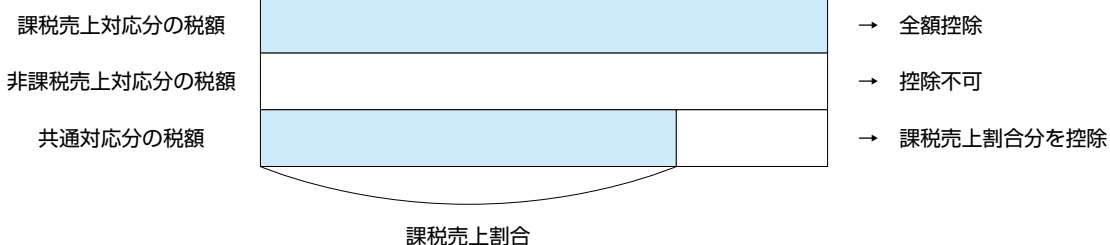
- 課税商品と非課税商品に共通して使用する原材料、消耗品等
- 本社管理部門等の事務所家賃、通信費、水道光熱費など
- 土地・建物を一括譲渡した場合の仲介手数料
- 株券、社債券の印刷費や証券会社へ支払う引受手数料等
- 贈与、寄付した課税資産の購入費用

課税売上げと非課税売上げが同時に発生する場合に要した課税仕入れ等や、課税対象外取引に要する課税仕入れ等がここに区分され

図表9 個別対応方式による控除対象仕入税額

個別対応方式による控除対象仕入税額

$$= (\text{課税売上対応分の税額}) + (\text{共通対応分の税額} \times \text{課税売上割合})$$



ます。さらに、課税仕入れ等のうち課税売上対応分と非課税売上対応分以外のもの、つまり売上げと明確な対応関係がない課税仕入れ等も共通対応分に区分されます。

(3) 個別対応方式の計算方法

個別対応方式では、課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ等の税額の全額と、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等の税額に課税売上割合を乗じて計算した金額との合計額を控除対象仕入税額とします。したがって、非課税資産の譲渡等にのみ要する課税仕入れ等の税額は控除対象とはなりません（前掲図表9）。

(4) 共通対応分の課税仕入れ等の分解

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等であっても、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非課税資産の譲渡等にのみ要するものとに区分している場合には、これを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ます。

一義的には共通対応分として区分された課税仕入れ等でも、例えば原材料、包装材料、倉庫料、電力料など製品の製造に直接用いられる課税仕入れ等のように、課税資産の譲渡等又は非課税資産の譲渡等と明確かつ直接的な対応関係があることによって、生産実績のように既に実現している事象の数値のみ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ものに限り、その合理的な基準によって区分することができます（国税庁「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（平成24年3月）より）。

(5) 課税売上割合に準ずる割合

個別対応方式による計算では、前述のように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等の税額は、課税売上割合分だけ控除することができました。

しかし、課税売上割合によって計算した控除

対象仕入税額が、その事業者の事業内容の実態とかけ離れてしまうような結果になる場合には、課税売上割合よりも合理的な割合を適用することにより、事業者の事業内容の実態を反映した計算結果になるのであれば、それを認めることが妥当であると考えられます。

このような場合には、課税売上割合に代えて、その合理的な割合（「**課税売上割合に準ずる割合**」といいます）を用いて計算することが認められています。

① 適用要件

「課税売上割合に準ずる割合」により計算を行なうには、「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）」を所轄税務署長に提出し承認を受ける必要があります。その承認を受けた日の属する課税期間から適用できることに加え、令和3年4月1日以後に終了する課税期間からは、適用しようとする課税期間の末日までに申請書の提出があり、その翌日から1か月を経過する日までの間に承認があった場合は、申請書を提出した課税期間から適用することとされました。

また、承認を受けた場合には、仮に課税売上割合を用いて計算するほうが有利になる場合であっても、必ず「課税売上割合に準ずる割合」を用いて計算しなければなりません。

② 不適用届出書

「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には、「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）」を提出します。これにより、提出した日の属する課税期間からその適用がなくなります。

③ 合理的基準と適用範囲

「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、使用面積の割合などの合理的な基準により算出します。

また、必ずしもその事業者が行なう事業の全部について同一の割合を適用する必要はなく、事業の種類や販売費・一般管理費その他の費用の種類、事業場の単位などの異なるごとに税務署長の承認を受ければ、それぞれ異なる「課税売上割合に準ずる割合」を適用することもできます。

③ その他の留意事項

「課税売上割合に準ずる割合」につき税務署長の承認を受けているとしても、全額控除の適用要件である「その課税期間における課税売上割合が95%以上」であるか否かの判定は、課税売上割合によって行ないます。

また、「課税売上割合に準ずる割合」を用いて計算することができるのは、個別対応方式の共通対応分の税額についてのみであり、一括比例配分方式の計算には用いることができません。

③ 一括比例配分方式

その課税期間における課税売上高が5億円を超える場合、又はその課税期間における課税売上割合が95%未満の場合の控除対象仕入税額のうち一つの計算方法が一括比例配分方式です。

(1) 一括比例配分方式の計算方法

個別対応方式のような課税仕入れ等の用途区分は必要なく、その課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額に課税売上割合を乗じて計

算します（図表10）。

(2) 個別対応方式の選択と変更制限

一括比例配分方式は、課税仕入れ等の用途区分を行っていない課税期間において適用できる計算方法ですが、用途区分を行なっている課税期間においても個別対応方式との選択適用ができます。

また、一括比例配分方式により控除対象仕入税額を計算することとした場合には、2年間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り計算することはできません。なお、一括比例配分方式により計算を行なった課税期間の翌課税期間以後に、課税売上高が5億円以下かつ課税売上割合が95%以上となったために全額控除を適用した場合や、免税事業者となったために申告しなかった場合には、一括比例配分方式を継続適用したことになります。

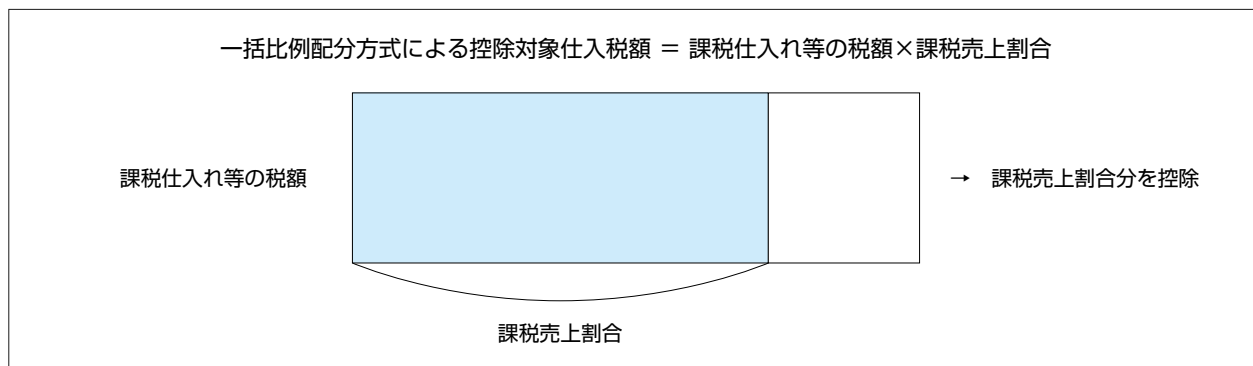
居住用賃貸建物に係る仕入税額控除

令和2年10月1日以後に行なう居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額には、仕入税額控除の規定は適用されません（令和2年3月31日までに締結した契約に基づくものを除きます）。

① 居住用賃貸建物の範囲

居住用賃貸建物とは、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物（その附属設備を含みま

図表10 一括比例配分方式による控除対象仕入税額



す) 以外の建物で高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産(注)に該当するものをいいます。また、「住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物」とは、建物の構造及び設備の状況その他の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが客観的に明らかなものをいい、例えば、**図表11**に掲げるようなものがこれに該当します。

(注) 調整対象自己建設高額資産とは、他の者との契約に基づき、又は事業者の棚卸資産として自ら建設等をした棚卸資産で、その建設等に要した課税仕入れに係る税抜対価の額等の累計額(免税事業者であった期間や簡易課税が適用された期間に行なったものを含みます)が1,000万円以上となったものをいいます。

図表11 住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物

- 建物の全てが店舗等の事業用施設である建物など、建物の設備等の状況により住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物
- 旅館又はホテルなど、旅館業法第2条第1項《定義》に規定する旅館業に係る施設の貸付けに供することが明らかな建物
- 棚卸資産として取得した建物であって、所有している間、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかなもの

② 事業用部分と居住用部分が混在している場合

住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな部分がある居住用賃貸建物(例えば建物の一部が店舗用の構造等となっている居住用賃貸建物など)について、その居住用賃貸建物を構造及び設備の状況その他の状況により居住用賃貸部分とそれ以外の部分とに合理的に区分しているときは、その居住用賃貸部分に係る課税仕入れ等の税額についてのみ、仕入税額控除が制限されます。この「合理的に区分している」とは、使用面積割合や使用面積に対する建設原価の割合など、その建物の実態に応じた合理的な基準により区分していることをいいます。

③ 居住用賃貸建物の判定時期

居住用賃貸建物に該当するかどうかは、購入資産については課税仕入れを行なった日(原則として引渡日)、自己建設資産については建設に要した費用の額(原材料費や経費の課税仕入れ高の税抜累計額)が1,000万円以上となった日の状況によ

って判定します。同日において住宅の貸付けの用に供しないことが明らかな建物については居住用賃貸建物に該当することになりますが、その課税仕入れを行なった日の属する課税期間の末日において、住宅の貸付けの用に供しないことが明らかにされたときは、居住用賃貸建物に該当しないものとすることができます。

④ 高額特定資産等が居住用賃貸建物である場合の3年縛りの適用関係

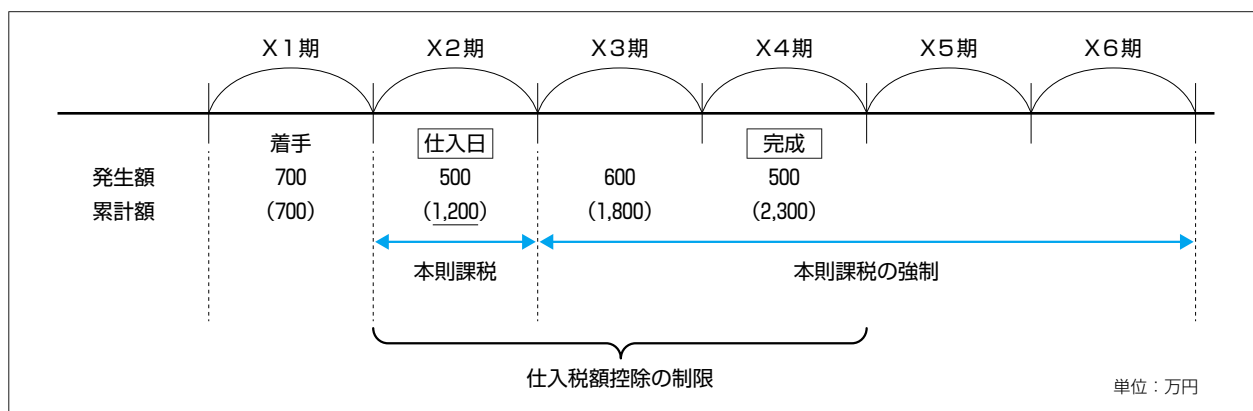
高額特定資産又は調整対象自己建設高額資産について居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限の規定が適用された場合であっても、高額特定資産を取得した場合等の納税義務の免除の特例(38頁参照)及び簡易課税を適用しない取扱いが適用されます。

⑤ 居住用賃貸建物が自己建設高額特定資産の場合

居住用賃貸建物が自己建設高額特定資産である場合には、その仕入れ等の日の属する課税期間(原材料費や経費の課税仕入れ高の税抜累計額が1,000万円以上となった課税期間)以後の課税期間中に発生した課税仕入れ等の税額についてのみ仕入税額控除を制限することとしています。したがって、課税仕入れ高の税抜累計額が1,000万円以上となる課税期間より前の課税期間に発生した課税仕入れ等の税額については、仕入税額控除の規定の適用があります。

例えば次頁**図表12**の例では、X1期に居住用賃貸建物の建設を開始し、X2期に課税仕入れ高の税抜累計額が1,000万円以上となっていますので、X3期から居住用賃貸建物が完成したX4期の翌々期であるX6期まで本則課税が強制されます。仕入れ等の日の属するX2期以後の課税期間中に発生した1,600万円(500+600+500)については仕入税額控除が制限されますが、X1期に発生した700万円については仕入税額控除の対象となります。

図表12 仕入税額控除の制限



⑥ 居住用賃貸建物に係る資本的支出

「居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額」には、その建物に係る資本的支出（事業の用に供されている資産の修理、改良等のために支出した金額のうち当該資産の価値を高め、又はその耐久性を増すこととなると認められる部分に対応する金額をいいます）に係る課税仕入れ等の税額が含まれます。

⑦ 居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合等の仕入税額控除の調整

居住用賃貸建物の取得に係る仕入税額控除の制限の規定の適用を受けた居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合又は譲渡した場合には、以下の税額調整を行ないます。

(1) 課税賃貸用に供した場合

居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限を受けた場合で、事業者が第三年度の課税期間（注1）の末日においてその居住用賃貸建物を有しており、かつ、その居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間（注2）に課税賃貸用（注3）に供したときは、その有している居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税賃貸割合を乗じて計算した金額に相当する消費税額をその事業者のその第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算します。

（注1）「第三年度の課税期間」とは、居住用賃貸建物

の仕入れ等の日の属する課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間をいいます。

（注2）「調整期間」とは、居住用賃貸建物の仕入れ等の日から第三年度の課税期間の末日までの間をいいます。また、「居住用賃貸建物の仕入れ等の日」とは、その居住用賃貸建物の課税仕入れの日（居住用賃貸建物が自己建設高価特定資産である場合には、自己建設高価特定資産の建設等が完了した日）をいいます。

（注3）「課税賃貸用」とは、非課税とされる住宅の貸付け以外の貸付けの用をいいます。

① 課税賃貸割合

課税賃貸割合とは、事業者が調整期間に行なったその居住用賃貸建物の貸付けの税抜対価の額の合計額のうちに、事業者が調整期間に行なったその居住用賃貸建物の貸付け（課税賃貸用に供したものに限り）の税抜対価の額の合計額の占める割合として図表13の算式で計算した割合をいいます。

なお、貸付けの対価の額について値引き等（対価の返還等）があった場合には、その金額を控除した残額で計算します。

図表13 課税賃貸割合の計算式

$$\text{課税賃貸割合} = \frac{\text{調整期間に行なったその居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額}}{\text{調整期間に行なったその居住用賃貸建物の貸付けの対価の額の合計額}}$$

② 計算例

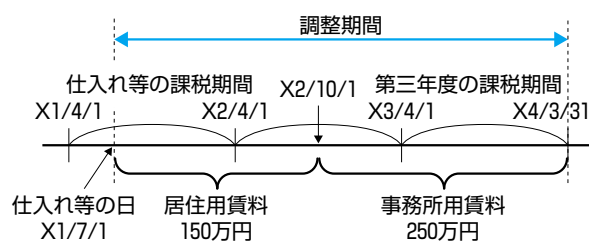
次図表14の設例により、居住用賃貸建物を課税賃貸用に供した場合の調整税額を計算

します。なお、課税期間は4月1日から翌年3月31日までの1年間、仕入税額控除の適用を受けなかった居住用賃貸建物を調整期間の末日において有しているものとします。

図表14 仕入税額控除の調整税額の計算例

〈設例〉

- ・居住用賃貸建物の課税仕入れの日：X1年7月1日
- ・課税賃貸用に供した日：X2年10月1日
- ・居住用賃貸建物の課税仕入れに係る消費税額：1,000万円
- ・居住用として賃貸した賃料の額：150万円
- ・調整期間内に事務所用として賃貸した賃料の額（税抜）：250万円



第三年度の課税期間の控除税額に加算する消費税額

$$1,000万円 \times \frac{250万円}{150万円 + 250万円} = 625万円$$

(2) 譲渡した場合

居住用賃貸建物に係る仕入税額控除の制限を受けた場合で、事業者がその居住用賃貸建物の全部又は一部を調整期間に他の者に譲渡したときは、その譲渡をした居住用賃貸建物に係る課税仕入れ等の税額に課税譲渡等割合を乗じて計算した金額に相当する消費税額をその譲渡をした課税期間の仕入れに係る消費税額に加算します。

① 課税譲渡等割合

課税譲渡等割合とは、事業者が課税譲渡等調整期間（注）に行なったその居住用賃貸建物の貸付けの税抜対価の額及びその居住用賃貸建物の税抜譲渡対価の額の合計額のうちに、事業者が課税譲渡等調整期間に行なったその居住用賃貸建物の貸付け（課税賃貸用に供したものに限り）の税抜対価の額の合計額及びその居住用賃貸建物の税抜譲渡対価の額

の合計額の占める割合として図表15の算式で計算した割合をいいます。

なお、貸付けの対価の額及び譲渡対価の額について値引き等（対価の返還等）があった場合には、その金額を控除した残額で計算します。

（注） 課税譲渡等調整期間とは、その居住用賃貸建物の仕入れ等の日からその居住用賃貸建物を他の者に譲渡した日までの間をいいます。

図表15 課税譲渡等割合の計算式

$$\text{課税譲渡等割合} = \frac{\text{課税譲渡等調整期間に行なったその居住用賃貸建物の課税賃貸用の貸付けの対価の額の合計額} + \text{譲渡の対価の額}}{\text{課税譲渡等調整期間に行なったその居住用賃貸建物の貸付けの対価の額の合計額} + \text{譲渡の対価の額}}$$

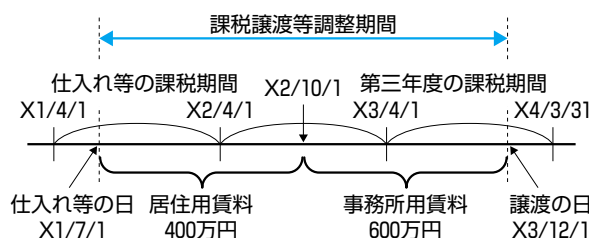
② 計算例

図表16の設例により、居住用賃貸建物を譲渡した場合の調整税額を計算します。なお、課税期間は4月1日から翌年3月31日までの1年間、仕入税額控除の適用を受けなかった居住用賃貸建物を課税賃貸用に転用した後、調整期間内に譲渡しています。

図表16 居住用賃貸建物を譲渡した場合の調整税額の計算例

〈設例〉

- ・居住用賃貸建物の課税仕入れの日：X1年7月1日
- ・課税賃貸用に供した日：X2年10月1日
- ・居住用賃貸建物の課税仕入れに係る消費税額：1,200万円
- ・居住用として賃貸した賃料の額：400万円
- ・事務所用として賃貸した賃料の額（税抜）：600万円
- ・居住用賃貸建物の譲渡の日：X3年12月1日
- ・譲渡の対価の額（税抜）：1億4,000万円



譲渡した課税期間の控除税額に加算する消費税額

$$1,200万円 \times \frac{600万円 + 1億4,000万円}{400万円 + 600万円 + 1億4,000万円} = 1,168万円$$

仕入に係る対価の返還等を受けた 場合の調整

国内において行なった課税仕入れにつき、返品をし、値引き若しくは割戻しを受けたことにより、課税仕入れに係る支払対価の額の返還又は買掛金その他の債務の額の減額（以下「**仕入に係る対価の返還等**」といいます）を受けることがあります。

この場合には、その課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額から、その課税期間において仕入に係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額の合計額を控除した残額を、その仕入に係る対価の返還等を受けた日の属する課税期間における課税仕入れ等の税額の合計額とみなして、仕入税額控除の規定を適用します。

ただし、継続処理することを条件として、課税仕入れの金額から返品額又は値引き額等を控除した後の金額を課税仕入れの金額とし、上記の税額による調整を行わないこととする処理も認められます。

なお、仕入に係る対価の返還等については、その対象となった課税仕入れの事実に基づいて適用される税率を判断します。

調整対象固定資産に係る調整

固定資産に係る課税仕入れ等については、その課税仕入れを行なった課税期間において仕入税額控除を行ないます。

しかし、固定資産は長期にわたり使用され、課税仕入れを行なった課税期間のみの状況や利用目的で仕入税額控除を行なうと、その後の課税期間においてこれらに大きな変化があれば、仕入税額控除の金額が実態とかけ離れてしまうことが考えられます。

そのため、一定の固定資産を取得した場合で、課税売上割合が著しく変動したときと業務転用を行なったときには、**固定資産に係る仕入税額控除**

の調整を行なうこととしています。当課税期間中に取得した一定の固定資産はもちろん、過去に取得した固定資産についても当課税期間において税額調整の対象となるか否かを確認する必要があります（**図表17**）。

図表17 仕入控除税額の計算方法と必要となる調整

調整対象固定資産の 仕入控除税額の計算方法	調整が必要となる 条件
<ul style="list-style-type: none">● 本則課税の全額控除● 本則課税の個別対応方式で共通対応● 本則課税の一括比例配分方式	課税売上割合が著しく変動
<ul style="list-style-type: none">● 本則課税の個別対応方式で課税売上対応● 本則課税の個別対応方式で非課税売上対応	3年以内に転用
<ul style="list-style-type: none">● 簡易課税適用● 2割特例適用（98頁参照）● 免税事業者	調整不要

① 調整対象固定資産の範囲

調整対象固定資産とは棚卸資産以外の資産で、次頁**図表18**に掲げるもののうち、その資産の課税仕入れ等に係る税抜対価の額が一の取引単位（通常一組又は一式をもって取引の単位とされるもの）にあっては、一組又は一式）につき100万円以上のものをいいます。

なお、金額の判定は、資産の購入のために要する引取運賃、荷役費等又はその資産を事業の用に供するために必要な課税仕入れに係る支払対価の額は除いたところで行ないます。

② 課税売上割合が著しく変動した場合の調整

仕入れ等の課税期間（調整対象固定資産の課税仕入れ等の日の属する課税期間）における課税売上割合に応じて仕入控除税額を計算し、その後の課税期間における課税売上割合が著しく増加又は減少し、次頁**図表19**に掲げる3つの要件を全て満たす場合は、第三年度の課税期間において控除対象仕入税額の調整を行ないます。

図表18 調整対象固定資産の範囲

区 分	調整対象固定資産の種類
有形固定資産	<ul style="list-style-type: none"> ●建物及びその附属設備 ●構築物（ドック、橋、岸壁、棧橋、軌道、貯水池、坑道、煙突その他土地に定着する土木設備又は工作物をいう） ●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（観賞用、興行用その他これらに準ずる用に供する生物を含む）
無形固定資産	<ul style="list-style-type: none"> ●特許権 ●実用新案権 ●意匠権 ●商標権 ●営業権 ●水道施設利用権 など
その他	<ul style="list-style-type: none"> ●その他上記に準ずるもの（預託金方式のゴルフ会員権、課税資産を賃借するために支出する権利金等、書画・骨とうなど） ●上記に係る資本的支出

（注）他の者と共同で購入した共有物が調整対象固定資産に該当するかどうかは、その者の共有物に係る持分割合に応じて判定します。

図表19 課税売上割合が著しく変動した場合の調整の要件

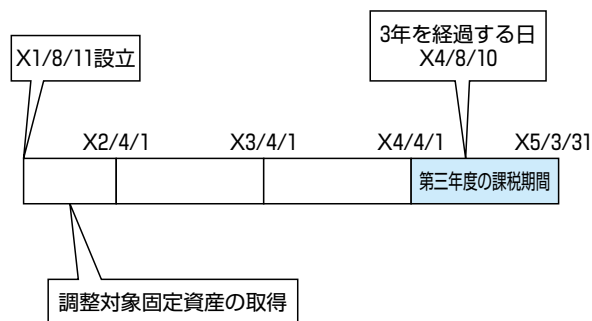
仕入控除税額の 計算方法の要件	仕入れ等の課税期間において、その調整対象固定資産の課税仕入れ等の税額につき比例配分法（注）により仕入れに係る消費税額の計算を行なっていること
固定資産の 保有要件	第三年度の課税期間の末日においてその調整対象固定資産を保有していること
課税売上割合の 変動要件	通算課税売上割合が著しく増加又は減少していること

（注）比例配分法とは、個別対応方式で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課税仕入れ等の税額として課税売上割合を乗じて計算する方法又は一括比例配分方式により計算する方法（課税売上割合が著しく減少した場合には全額控除により計算する方法を含みます）をいいます。

(1) 第三年度の課税期間

第三年度の課税期間とは、仕入れ等の課税期間の開始の日から3年を経過する日の属する課税期間をいいます。各課税期間が1年の場合には、仕入れ等の課税期間の翌々課税期間が第三年度の課税期間となりますが、仕入れ等の課税期間が1年未満の場合などは翌々課税期間が第三年度の課税期間に該当しないため注意が必要です（図表20）。

図表20 第三年度の課税期間



(2) 通算課税売上割合

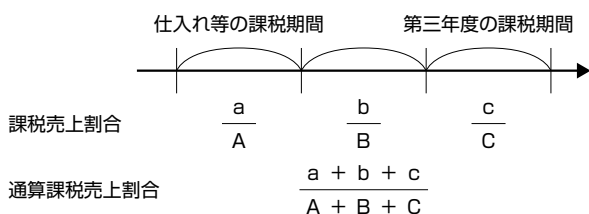
通算課税売上割合とは、仕入れ等の課税期間から第三年度の課税期間までの各課税期間（通算課税期間）に適用されるべき課税売上割合を通算した割合で、次図表21の算式によって算出されます。

なお、分母及び分子の金額の計算にあたっては、課税売上割合の計算と同様に、有価証券又は金銭債権の譲渡の対価の額等の調整が必要となります。

図表21 通算課税売上割合の算式

分子：その事業者が通算課税期間中に国内において行なった課税資産の譲渡等（特定資産の譲渡等を除く）の対価の額の合計額から課税資産の譲渡等に係る対価の返還等の税抜金額の合計額を控除した金額

分母：その事業者が通算課税期間中に国内において行なった資産の譲渡等（特定資産の譲渡等を除く）の対価の額の合計額から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金額



なお、「課税売上割合に準ずる割合」の適用がある場合には次のように算出します。

① 仕入れ等の課税期間において課税売上割合に準ずる割合の適用を受けた場合は、各課税期間の課税売上割合に準ずる割合の算出方式を基に通算課税売上割合を算出します。

② 仕入れ等の課税期間の翌課税期間から第三年度の課税期間までの各課税期間のうちいずれかの課税期間において、課税売上割合に準ずる割合の適用を受けることとなった場合又は受けないこととなった場合には、各課税期間において適用した課税売上割合又は課税売上割合に準ずる割合を合計した割合を通算課税期間に含まれる課税期間の数で除して計算します。

(3) 通算課税売上割合の著しい変動

通算課税売上割合の著しい変動とは、[図表22](#)

に該当することをいいます。なおXは仕入れ等の課税期間における課税売上割合を、Yは通算課税売上割合を表わします。

(4) 調整する税額

著しい変動の要件を満たす場合、第三年度の課税期間における調整は次の[図表23](#)に従って行ないます。なお、表中の「調整対象基準税額」とは、第三年度の課税期間の末日において有する調整対象固定資産の課税仕入れ、特定課税仕入れに係る消費税額又は調整対象固定資産である課税貨物に係る消費税額をいいます。

また、通算課税売上割合が著しく減少した場合において、調整する税額を第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除して控除しきれない金額があるときは、その控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして、第三年度の課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算します。

(5) 免税事業者であった課税期間等が含まれている場合

仕入れ等の課税期間又は第三年度の課税期間において、免税事業者であった場合や簡易課税・2割特例の適用がある場合には調整計算は行ないません。ただし、仕入れ等の課税期間と第三年度の課税期間との間に、免税事業者となった課税期間及び簡易課税・2割特例の適用を受けた課税期間が含まれている場合には調整計算を行ないます。この場合、途中の免税事業者であった課税期間及び簡易課税・2割特例の適用を受けた課税期間における資産の譲渡等の対価の

図表22 通算課税売上割合の著しい変動

著しく増加した場合	次の2つの要件を同時に満たす場合をいいます。 変動率： $(Y - X) \div X \geq 50\%$ 変動差： $Y - X \geq 5\%$ (注) 仕入れ等の課税期間において課税資産の譲渡等の対価の額がない場合には、通算課税売上割合が5%以上であれば著しく増加した場合に該当します。
著しく減少した場合	次の2つの要件を同時に満たす場合をいいます。 変動率： $(X - Y) \div X \geq 50\%$ 変動差： $X - Y \geq 5\%$

図表23 調整する税額

著しく増加した場合	次の算式により計算した金額を、第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額に加算します。 加算する金額 ＝（調整対象基準税額×通算課税売上割合）－（調整対象基準税額×仕入れ等の課税期間における課税売上割合）
著しく減少した場合	次の算式により計算した金額を、第三年度の課税期間の仕入れに係る消費税額から控除します。ただし、仕入れ等の課税期間において全額控除を行なっている場合には仕入れ等の課税期間における課税売上割合の値は1となります。 控除する金額 ＝（調整対象基準税額×仕入れ等の課税期間における課税売上割合）－（調整対象基準税額×通算課税売上割合）

図表24 通算課税期間中の仕入税額の計算方法による調整計算の判定

仕入れ等の課税期間	途中の課税期間	第三年度の課税期間	調整計算の判定
免税事業者	本則課税	本則課税	必要なし
簡易課税	本則課税	本則課税	必要なし
本則課税 （比例配分法）	本則課税	免税事業者	必要なし
本則課税 （比例配分法）	本則課税	簡易課税	必要なし
本則課税 （比例配分法）	免税事業者	本則課税	必要あり
本則課税 （比例配分法）	簡易課税	本則課税	必要あり

額及び課税資産の譲渡等の対価の額は、通算課税売上割合の計算の基礎となる金額に含まれます。なお、免税事業者であった課税期間においては、税抜処理は行ないません（図表24）。

③ 固定資産の用途を変更した場合の調整

(1) 課税業務用から非課税業務用に転用した場合の調整

課税業務用から非課税業務用に転用した場合として図表25に掲げる要件の全てを満たすときは、転用した時期に応じた調整税額を、転用した課税期間における仕入れに係る消費税額から控除します。

なお、調整税額を転用した課税期間における仕入れに係る消費税額から控除して控除しきれない金額がある場合には、その控除しきれない金額を課税資産の譲渡等に係る消費税額とみなして転用した課税期間の課税標準額に対する消費税額に加算します。

図表25 課税業務用から非課税業務用への転用

仕入控除税額の計算方法の要件	仕入れ等を行なった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%未満であったため、個別対応方式により控除対象仕入税額の計算を行なったこと
用途区分要件	調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額（調整対象税額）について、課税資産の譲渡等によりのみ要するものとしてその全額を控除したこと
転用要件	その課税仕入れ等の日から3年以内に非課税資産の譲渡等に係る業務の用に転用したこと

(2) 非課税業務用から課税業務用に転用した場合の調整

非課税業務用から課税業務用に転用した場合として次図表26に掲げる要件の全てを満たすときは、転用した時期に応じた調整税額を、転用した課税期間における仕入れに係る消費税額に加算します。

図表26 非課税業務用から課税業務用への転用

仕入控除税額の計算方法の要件	仕入れ等を行なった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%未満であったため、個別対応方式により控除対象仕入税額の計算を行なったこと
用途区分要件	調整対象固定資産に係る課税仕入れ等の税額（調整対象税額）について、非課税資産の譲渡等にのみ要するものとしてその全額を控除していないこと
転用要件	その課税仕入れ等の日から3年以内に課税資産の譲渡等に係る業務の用に転用したこと

(3) 調整する税額

転用した課税期間における仕入れに係る消費税額から控除又は加算する税額は、転用した時期に応じて図表27のようになります。

図表27 転用により調整する税額

転用した時期	控除又は加算する税額
課税仕入れ等の日から1年以内	調整対象税額の全額
課税仕入れ等の日から1年超2年以内	調整対象税額の3分の2
課税仕入れ等の日から2年超3年以内	調整対象税額の3分の1

(4) 免税事業者であった課税期間等が含まれている場合

課税仕入れ等を行なった日の属する課税期間又は転用した日の属する課税期間において免税事業者であった場合や簡易課税・2割特例の適用がある場合には調整計算は行ないません。ただし、課税仕入れ等を行なった日の属する課税期間と転用した日の属する課税期間との間に免税事業者となった課税期間及び簡易課税・2割特例の適用を受けた課税期間が含まれている場合には調整計算を行ないます。

(5) いったん課税・非課税共通用に転用した場合

課税業務用調整対象固定資産をいったん課税・非課税共通用に供し、その後非課税業務用に供した場合又は非課税業務用調整対象固定資産をいったん課税・非課税共通用に供し、その後課税業務用に供した場合には調整計算を行ないます。

棚卸資産に係る調整

免税事業者であった事業者が、免税事業者であった課税期間中に仕入れた棚卸資産を課税事業者となってから販売した場合には、その棚卸資産に係る課税仕入れ等の税額は控除の対象となっていないにもかかわらず、その課税売上高は課税標準に含まれてしまいます。

一方、課税事業者であった事業者が、翌課税期間から免税事業者となる場合には、課税事業者であった課税期間中に仕入れた棚卸資産を免税事業者となってから販売した場合には、その棚卸資産に係る課税仕入れ等の税額は控除の対象となっているにもかかわらず、その売上高には課税されないこととなります。

このような売上げと仕入れの間における不整合性を解消するために、棚卸資産に係る税額調整を行なうこととしています。

① 免税事業者が課税事業者となる場合の調整

免税事業者が課税事業者となる場合で、課税事業者となる課税期間の初日の前日に、免税事業者であった課税期間中に仕入れた課税仕入れ等に係る棚卸資産を有しているときは、その棚卸資産に係る消費税額（その棚卸資産の取得価額に110分の7.8又は108分の6.24を乗じて算出した金額）は、その課税事業者となった課税期間の仕入税額控除の対象となります（次頁図表28）。ただし、新たに課税事業者となる課税期間において簡易課税制度の適用がある場合には、棚卸資産に対する調整は不要です。

なお、この規定は、その棚卸資産の品名、数量、取得に要した費用の額の明細を記録した書類の保存がない場合には適用がありません。

また、免税事業者であった課税期間において行なった課税仕入れについて、課税事業者となった課税期間において仕入れに係る対価の返還等を受けても、仕入れに係る対価の返還等を受けた場合

の消費税額の調整は行ないません。ただし、免税事業者が課税事業者になった場合の棚卸資産に係る消費税額の調整の対象となったものについては、仕入れに係る対価の返還等を受けた場合において、その仕入れに係る対価の返還等に係る消費税額について調整計算を行なうことになります。

② 高額特定資産について調整を受けた場合

高額特定資産である棚卸資産について、令和2年4月1日以後に免税事業者が課税事業者になった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整の適用を受けたときは、その適用を受けた課税期間の初日以後3年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間においては、納税義務は免除されません。

また、3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの期間は、消費税簡易課税制度選択

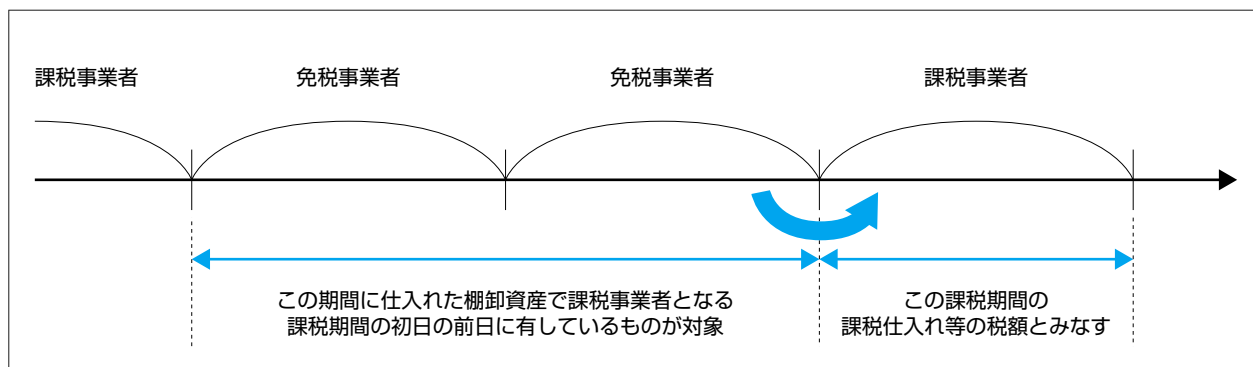
届出書を提出することもできません（39㉞参照）。

③ 課税事業者が免税事業者となる場合の調整

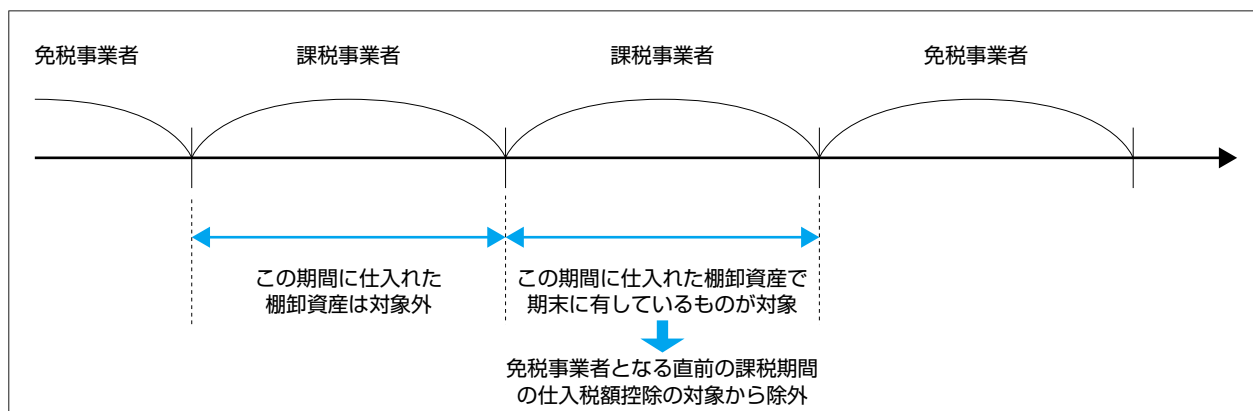
課税事業者が免税事業者となる場合で、免税事業者となる課税期間の初日の前日において、その前日の属する課税期間中に仕入れた課税仕入れ等に係る棚卸資産を有しているときは、その棚卸資産に係る消費税額は、その課税期間の仕入税額控除の対象から除外されます（図表29）。したがって、免税事業者となる直前の課税期間において仕入れた棚卸資産のみがこの調整の対象となり、それ以前に仕入れたものが期末棚卸資産に含まれていても調整の対象とはなりません。

なお、翌課税期間が免税事業者となる場合であっても、当課税期間において簡易課税や2割特例の適用があるときは、期末棚卸資産に対する調整は不要です。

図表28 免税事業者が課税事業者となる場合



図表29 課税事業者が免税事業者となる場合



4

簡易課税制度による 控除対象仕入税額の計算

……売上高から控除税額を算出する

仕入控除税額の計算以外は 本則課税と同じ

簡易課税制度は控除対象仕入税額の計算方法の特例なので、本則課税で必要とされる課税仕入れの集計や調整及びインボイスの保存などの事務作業は不要です。ただし、仕入控除税額の計算以外の事務手続きは本則課税と同じです。簡易課税制度を適用するための届出や事業区分の判定などは第3章の48㉔以下で解説したので、ここでは控除対象仕入税額の計算方法について説明します。

基本的な計算方法

事業者が1種類の事業だけを営む場合には、簡易課税制度による控除の対象となる仕入税額は、その課税期間の課税標準額に対する消費税額から売上対価の返還等に係る消費税額を控除し、貸倒回収に係る消費税額を加算した金額（本書では「基礎となる消費税額」と呼びます）に、[図表30](#)の事業区分に応じたみなし仕入率を乗じて計算します。

簡易課税による控除対象仕入税額

$$= \text{基礎となる消費税額} \times \text{みなし仕入率}$$

基礎となる消費税額

$$\begin{aligned} &= \text{課税標準額に対する消費税額} \\ &\quad - \text{売上対価の返還等に係る消費税額} \\ &\quad + \text{貸倒回収に係る消費税額} \end{aligned}$$

複数の事業を営む場合のみなし仕入率

簡易課税制度における事業区分は、その事業者

が営む主たる事業によって判定するのではなく、あくまでも個々の課税売上げごとに判定します。

複数の事業を営む場合のみなし仕入率は、その事業者が営む全ての事業に係るそれぞれのみなし仕入率を加重平均して求めた平均みなし仕入率を適用するのが原則です（次㉔ [図表31](#)）。

ただし、特定の1事業の課税売上高が全体の課税売上高の75%以上である場合には、全事業に対してその特定1事業のみなし仕入率を適用することができます（特例①）。さらに、特定の2事業の課税売上高の合計が全体の課税売上高の75%以上である場合には、その特定2事業のうちみなし仕入率の高い事業についてはその事業に係るみなし仕入率を適用し、その他の事業についてはその特定2事業のうちみなし仕入率の低い事業に係るみなし仕入率を適用して計算することができます（特例②）。

なお、これらのみなし仕入率は、事業者が最も有利なものを選択して適用することができます。

また、事業の区分をしていない課税売上高については、その事業者が営む事業のうち最も低いみなし仕入率に係る事業に該当するものとして取り扱います。

図表30 事業区分とみなし仕入率

事業区分	事業の種類	みなし仕入率
第一種事業	卸売業	90%
第二種事業	小売業及び農業・林業・漁業のうち飲食料品の譲渡	80%
第三種事業	農業、林業、漁業、製造業、建設業等	70%
第四種事業	飲食店業、その他の事業	60%
第五種事業	金融業及び保険業、運輸通信業、サービス業（飲食店業を除く）	50%
第六種事業	不動産業	40%

図表31 複数の事業を営む場合のみなし仕入率

●原則によるのみなし仕入率

$$\text{のみなし仕入率} = \frac{A \times 90\% + B \times 80\% + C \times 70\% + D \times 60\% + E \times 50\% + F \times 40\%}{A + B + C + D + E + F}$$

A : 第一種事業に係る消費税額	
B : 第二種	//
C : 第三種	//
D : 第四種	//
E : 第五種	//
F : 第六種	//

(注1) 売上対価の返還等がある場合には、各事業に係る消費税額からそれぞれの事業に係る返還等対価の税額を控除します。

(注2) 売上対価の返還等に係る税額を控除して控除しきれない場合は、その事業に係る消費税額は0として計算します。

●特例①（特定1事業の売上げが75%以上の場合）のみなし仕入率

のみなし仕入率 = その特定の1事業のみなし仕入率を全体に適用する

●特例②（特定2事業の売上合計が75%以上の場合）のみなし仕入率

$$\text{のみなし仕入率} = \frac{\left(\frac{\text{特定2事業のうちのみなし仕入率が高い事業の消費税額}}{\text{Y}} \times \text{その高い事業のみなし仕入率} \right) + \left((\text{X} - \text{Y}) \times \frac{\text{特定2事業のうちのみなし仕入率の低い事業のみなし仕入率}}{\text{X}} \right)}{\text{課税売上げに係る消費税額X}}$$

〈設例〉

以下の例により簡易課税制度による控除対象仕入税額を計算してみましょう。

なお、消費税等の税率は10%（消費税7.8%、地方消費税2.2%）とします。

事業区分	課税売上高（税抜）	消費税額	全体売上高に占める割合
第一種事業	2,000,000円	156,000円	5%
第三種事業	32,000,000円	2,496,000円	80%
第五種事業	6,000,000円	468,000円	15%
合 計	40,000,000円	3,120,000円	100%

基礎となる消費税額

$$40,000,000円 \times 7.8\% = 3,120,000円$$

のみなし仕入率の計算

(1) 原則

$$\frac{156,000円 \times 90\% + 2,496,000円 \times 70\% + 468,000円 \times 50\%}{3,120,000円} = 68\%$$

(2) 特例①

第三種事業の課税売上高が単独で全体売上高の75%以上のため第三種事業のみなし仕入率70%を全体に適用できる

(3) 特例②の1

第一種事業と第三種事業の課税売上高の合計額が全体売上高の75%以上であるため

$$\frac{156,000円 \times 90\% + (3,120,000円 - 156,000円) \times 70\%}{3,120,000円} = 71\%$$

(4) 特例②の2

第三種事業と第五種事業の課税売上高の合計額が全体売上高の75%以上であるため

$$\frac{2,496,000円 \times 70\% + (3,120,000円 - 2,496,000円) \times 50\%}{3,120,000円} = 66\%$$

最も有利なものは(3)の71%であるので、控除の対象となる仕入税額は

$$3,120,000円 \times 71\% = 2,215,200円$$

5

2割特例による 控除対象仕入税額の計算

……小規模事業者に対する3年間の経過措置

2割特例の内容

インボイス制度の導入により課税事業者となった免税事業者に対し、事務負担と納税額の急激な増加に配慮して、3年間の負担軽減措置が設けられました。

これは、令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する各課税期間において、免税事業者がインボイス発行事業者となる場合には、売上消費税から控除する仕入税額をその売上消費税額（簡易課税制度における基礎となる消費税額と同じ）に8割を乗じた額とすることで、納付税額を売上消費税額の2割とすることができるということです。これを**2割特例**といいます。

この適用を受けようとする場合には確定申告書にその旨を付記すれば足り、事前の届出は必要ありませんので、本則課税や簡易課税による計算方法との有利選択が可能です。また、継続適用の要件也没有ありません。

2割特例の適用対象期間

この制度は、令和5年10月1日から令和8年9

月30日までの日の属する各課税期間において適用することができます。

したがって、免税事業者である個人事業者が令和5年10月1日に登録した場合は、令和5年10月1日から令和8年12月31日までの対象期間となります（**図表32**）。

また、免税事業者である3月決算法人が同様に令和5年10月1日に登録した場合は、令和5年10月1日から令和9年3月31日までの対象期間となります（**図表33**）。

2割特例の適用対象者

2割特例は、インボイス発行事業者に転換したため消費税の申告・納税をすることとなった事業者が対象です。

したがって、次**図表34**に掲げる場合のように、インボイス登録事業者として登録を受けなくても申告・納税が必要な課税期間や、課税期間を短縮している場合（**45**参照）は適用対象外となります。

課税期間を短縮した事業者が対象外となる理由は、1年に数回の納税事務手続きに対応できる能力があると考えられているからです。

図表32 個人事業者の適用対象期間

令和5年 1月1日	令和5年 10月1日	令和6年	令和7年	令和8年	令和8年 9月30日	令和8年 12月31日

図表33 課税期間が4月1日から翌年3月31日である法人の適用対象期間

令和5年 4月1日	令和5年 10月1日	令和6年 4月1日	令和7年 4月1日	令和8年 4月1日	令和8年 9月30日	令和9年 3月31日

図表34 2割特例が適用できない場合

- ① 基準期間における課税売上高が1,000万円超である課税期間
- ② 特定期間における課税売上高が1,000万円超である課税期間
- ③ 新設法人・特定新規設立法人の納税義務の免除の特例（36㉟、37㉟参照）により納税義務が免除されない課税期間
- ④ 相続・合併・分割があった場合の納税義務の免除の特例（38㉟参照）により納税義務が免除されない課税期間
- ⑤ 「消費税課税事業者選択届出書」（43㉟参照）を提出して課税事業者となった後2年以内に本則課税で調整対象固定資産の仕入れ等を行なった場合において、課税事業者が強制される課税期間など

なお、「消費税課税事業者選択届出書」の提出により、令和5年10月1日前から引き続き課税事業者となっている者は、令和5年10月1日の属する課税期間については2割特例を適用することができません。

一方、インボイス発行事業者の登録申請書を提出した事業者であって、「消費税課税事業者選択届出書」の提出により、令和5年10月1日を含む課税期間の初日に初めて課税事業者となる事業者については、その課税期間中に「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出することにより、「消費税課税事業者選択届出書」を失効させることが

できます。この場合、登録申請書の提出により、インボイス発行事業者となった場合においては、登録日から課税事業者となり、課税事業者となった課税期間から2割特例を適用できることとなります（図表35）。

簡易課税制度との比較

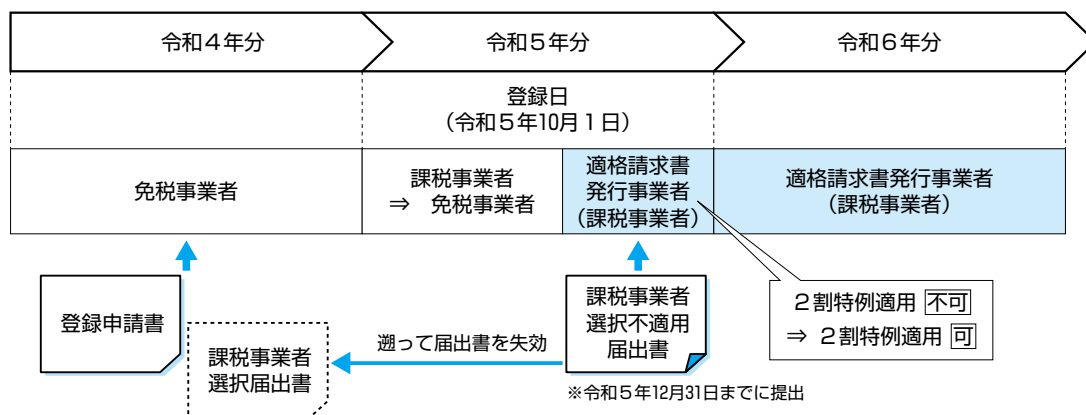
第一種事業に分類される卸売業の売上げについては、みなし仕入率が90%で、納税額は売上消費税額の10%となりますので、簡易課税のほうが2割特例を適用する場合に比べて有利です。第二種事業は同額、第三種事業から第六種事業ではみなし仕入率が80%以下となるため、2割特例を適用するほうが納税上は有利になります。

消費税簡易課税制度選択届出書の提出時期の特例

2割特例の適用を受けた事業者が、その翌課税期間中に消費税簡易課税制度選択届出書を提出した場合には、提出した課税期間から簡易課税により申告を行なうことができる特例があります（48㉟参照）。

図表35 消費税課税事業者選択不適用届出書の提出に係る特例

（例） 令和5年10月1日を含む課税期間を対象として課税選択届出書を提出した個人事業者が当該届出書を失効させる場合



（出所：国税庁「消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ&A」問116）

6

売上対価の返還等に係る税額控除

……返品や値引き分の税額を控除する

制度の内容

事業者が国内の課税売上げとして計上した金額について、その後返品や値引き等があった場合には、売上高に対して消費税額が過大に計上されていることになります。

そこで、返品、値引き、割戻し、売上割引などにより行なわれる対価の返還又は売掛金の減額（売上げに係る対価の返還等）に対応する消費税額を、これらを行なった日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除します。

調整を行なうことができない場合

ただし、対価の返還又は売掛金の減額であっても、免税事業者であった課税期間において行なった課税売上げについて、課税事業者となった課税期間において売上げに係る対価の返還等を行なった場合には調整を行なうことはできません。

調整の時期及び計算方法

売上げに係る対価の返還等があった場合の税額調整は、当初の課税資産の譲渡等を行なった課税期間ではなく、売上げに係る対価の返還等を行なった課税期間において行ないます。なお、控除する税額は図表36の算式により計算します。

図表36 売上対価の返還等を行なった場合の控除税額の計算

$$\text{控除税額} = \frac{\text{課税売上げに係る対価の返還等の金額（税込）}}{\text{110}} \times \frac{7.8}{110} \quad (\text{注})$$

(注) 軽減税率の対象取引の場合は6.24/108

また、課税売上げの金額からその売上げに係る対価の返還等（免税事業者であった課税期間において行なった課税売上げに係るものを除きます）の金額を直接控除する経理処理も、継続適用を条件に認められます。この場合には当然に税額控除の規定は適用されませんが、帳簿は保存しなければなりません。

売上割戻しを行なった日

課税資産の譲渡等に係る売上割戻しを行なった日は、算定基準が販売価額又は販売数量で、かつ算定基準が契約等により相手方に明示されている場合については、課税資産の譲渡等をした日となるのが原則です。ただし、継続適用を条件として売上割戻しの金額の通知日又は支払日に売上割戻しを行なったとすることも認められます。

それ以外の場合は、原則として売上割戻しの金額の通知日又は支払日となります。

帳簿の保存

売上げに係る対価の返還等があった場合の税額控除の適用を受けるためには、図表37に掲げる事項を記録した帳簿を7年間保存しなければなりません。

なお、小売業、飲食店業、駐車場業等の場合は①の記載は不要です。

図表37 帳簿の記載事項

- ① 相手方の氏名又は名称
- ② 売上対価の返還等を行なった年月日
- ③ 売上対価の返還等の内容
- ④ 売上対価の返還等をした金額

7

貸倒れに係る税額控除

……売上債権の貸倒れ分の税額を控除する

制度の内容

課税標準額に計上された課税売上げに係る売掛債権が回収不能となった場合には、その貸倒れが生じた日の属する課税期間の課税標準額に対する消費税額から、その課税期間において生じた貸倒れの金額に係る消費税額を控除します。

貸倒れの範囲

貸倒れに係る税額控除の対象となるのは、国内において行なった課税売上げ（輸出免税取引に該当するものを除きます）の相手方に対する売掛債権につき、会社更生法による更生計画の認可決定などにより債権の切捨てがあったため、回収をすることができなくなった金額です（図表38）。

調整を行なうことができない場合

上記に該当する貸倒れであっても、免税事業者

であった課税期間において行なった課税売上げに係る売掛金等について、課税事業者となった課税期間において貸倒れが生じた場合などは、貸倒れに係る税額控除の規定は適用されません。

調整の時期及び計算方法

貸倒れに係る税額控除は、当初の課税期間ではなく、貸倒れが生じた課税期間で行ないます。控除する税額は図表39の算式により計算します。

図表39 売掛金等の貸倒れに係る控除税額の計算

$$\text{控除税額} = \frac{\text{課税資産の譲渡等に係る売掛金等の貸倒れの金額（税込）}}{\text{7.8}} \times \frac{7.8}{110} \text{（注）}$$

（注）軽減税率の対象取引の場合は6.24/108

書類の保存

貸倒れに係る税額控除の規定は、その貸倒れの実事が生じたことを証する書類の保存がない場合には適用されません。

図表38 貸倒れの範囲と貸倒れの金額

貸倒れの範囲			貸倒れの金額
法律上の貸倒れ	法的手続き	<ul style="list-style-type: none"> 会社更生法の更生計画認可の決定による債権の切捨て 民事再生法の再生計画認可の決定による債権の切捨てなど 	切り捨てられた金額
	関係者の協議	<ul style="list-style-type: none"> 法令の規定による整理手続きによらない関係者の協議決定で次による債権の切捨て <ul style="list-style-type: none"> ①債権者集会の協議決定で合理的な基準により債務者の負債整理を定めているもの ②行政機関又は金融機関等のあっせんによる当事者間の協議により締結された契約でその内容が①に準ずるもの 	
	債務免除	<ul style="list-style-type: none"> 債務者の債務超過の状態が相当期間継続し、その債務を弁済できないと認められる場合において、その債務者に対し書面により債務の免除を行なった 	債務免除額
事実上の貸倒れ			債権額
形式基準による貸倒れ			備忘価額を残して貸倒れ処理した金額
<ul style="list-style-type: none"> 債務者について次に掲げる事実が生じた場合に、債権額から備忘価額（1円）を控除した残額を貸倒れとして処理 <ul style="list-style-type: none"> ①継続的な取引を行っていた債務者につきその資産の状況、支払能力等が悪化したことにより、その債務者との取引を停止した時以後1年以上経過した場合 ②同一地域の債務者について有する債権の総額が、その取立てのために要する旅費等に満たない場合に、債務者に対し支払いを督促したにもかかわらず弁済がない 			

8

国内取引の確定申告

……申告期限までに申告と納付が必要

法人の申告期限

課税事業者たる法人は、原則として課税期間（課税期間を短縮している場合（45頁参照）には、各課税期間）の末日の翌日から2か月以内に、一定の事項を記載した確定申告書を税務署長に提出し、確定消費税額を納付しなければならないとされています。

ただし、国内における輸出免税売上げ以外の課税売上げがなく、かつ、納付すべき消費税額がない課税期間については、確定申告書を提出する義務はありません（図表40）。

なお、課税事業者は、確定申告の義務がない場合であっても、還付税額がある場合には還付申告書を提出して還付を受けることができます。

また、法人税の「確定申告書の提出期限の延長

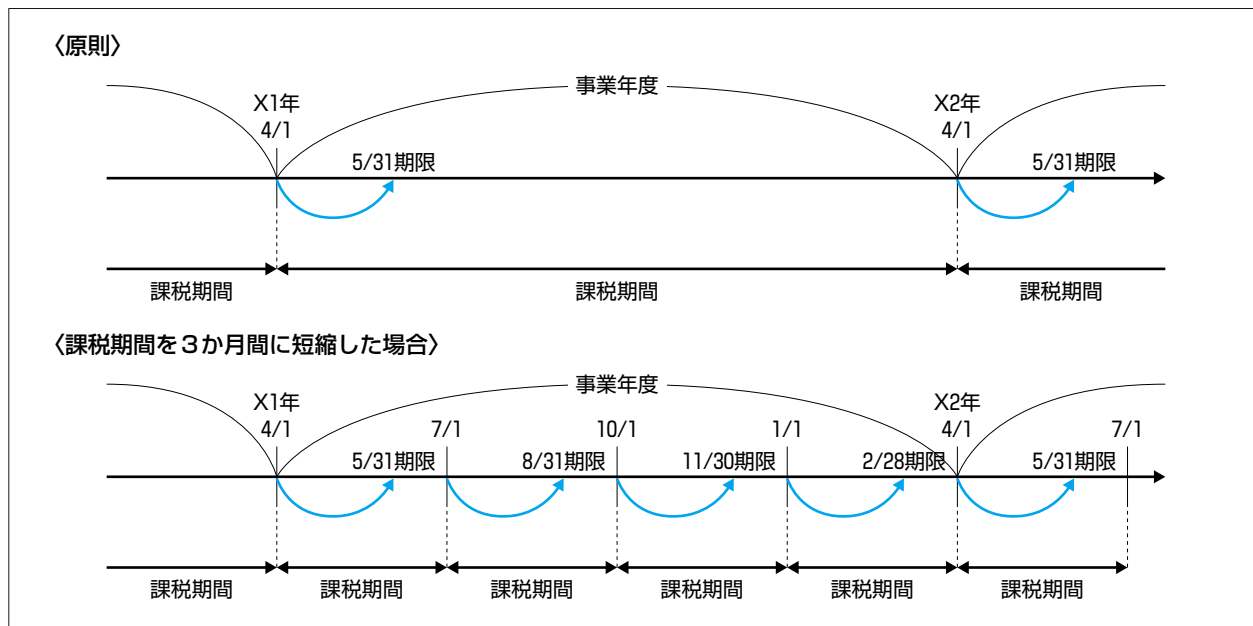
の特例」の適用を受ける法人は、「消費税申告期限延長届出書（第28-14号様式）」を提出することにより、提出日の属する事業年度以後の各事業年度の末日の属する課税期間に係る消費税・地方消費税の確定申告期限を1か月延長することができます。

清算中の法人の申告期限

清算中の法人であっても、通常の場合と同様に、課税期間の末日の翌日から2か月以内に確定申告書を提出し、納税を行わなければなりません。

また、清算中の法人の残余財産が確定した場合には、残余財産が確定した日の翌日から1か月以内に申告書を提出し、納税を行わなければなりません。

図表40 法人の確定申告期限



個人事業者の申告期限

個人事業者の場合には、特例により12月31日の属する課税期間に係る確定申告書の提出期限は、翌年3月31日となります。

ただし、課税期間を短縮している場合（45㉞参照）には、その課税期間の末日から2か月以内が申告期限となり、12月31日が属する課税期間については、上記のとおり翌年3月31日となります（図表41）。

亡くなった個人事業者の準確定申告

ある課税期間について確定申告書を提出すべき個人事業者が、その課税期間の末日の翌日から確定申告書の提出期限までの間に確定申告書を提出しないで死亡した場合には、その相続人は相続の開始があったことを知った日の翌日から4か月以内に、その死亡した者の確定申告書を提出しなければなりません。

また、課税期間の中途において個人事業者が死

亡した場合において、その者のその課税期間分の消費税について確定申告書を提出しなければならない場合も同様に、その相続人は相続の開始があったことを知った日の翌日から4か月以内に、対象となる課税期間について、その死亡した者の確定申告書を提出しなければなりません（これらの手続きを「準確定申告」といいます）。

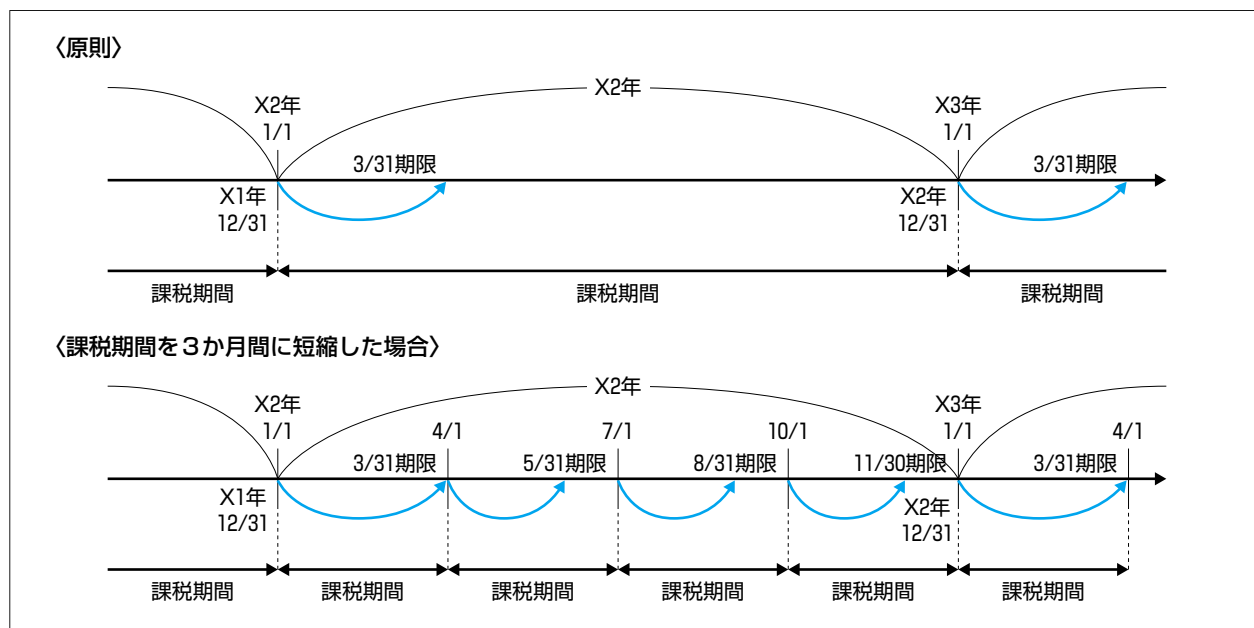
さらに、死亡した者の相続人は「個人事業者の死亡届出書（第7号様式）」を提出する義務を負います（42㉞参照）。

還付申告

その課税期間の売上げに係る消費税額から仕入に係る消費税額等を控除して控除しきれない金額（控除不足還付税額）は、確定申告をすることによって還付されます。

また、中間納付額についても、その課税期間の課税標準額に対する消費税額から控除して控除しきれない金額（中間納付還付税額）は、確定申告によって還付されます。

図表41 個人事業者の確定申告期限



9

国内取引の中間申告

……最大で年11回必要になる

年税額の前払い

事業者が確定申告により消費税を納付することとなる時期は、最長で期首から14か月目になります。預り金的な性格の強い消費税が、事業者の下で長期間滞留するのは決して好ましいことではありません。

そのため、年税額の前払いとしての中間申告制度が設けられています。

前課税期間の実績による中間申告

図表42に掲げたように、前課税期間の確定消費税額（その中間申告対象期間の末日までに確定した金額であり、地方消費税は含みません）に応じて中間申告の申告回数と納税額が定められています。

課税事業者は提出期限内に中間申告書を提出し、かつ納税を行わなければなりません。

図表42 中間申告の申告回数と納税額

直前の課税期間 の確定消費税額	中間申告 の回数	中間納付税額
年税額 4,800万円超	年11回	直前課税期間の年税額 ÷ 直前課税期間の月数
年税額 400万円超 4,800万円以下	年3回	(直前課税期間の年税額 ÷ 直前課税期間の月数) × 3
年税額 48万円超 400万円以下	年1回	(直前課税期間の年税額 ÷ 直前課税期間の月数) × 6
年税額 48万円以下	不要	不要

中間申告対象期間及び提出期限

① 年11回の中間申告

年11回の中間申告対象期間は、その課税期間開始の日以後1か月ごとの各期間です。提出期限はその事業年度開始の日以後1か月間はその事業年度開始の日から2か月を経過した日から2か月以内で、次の1か月ごとの期間以後（2か月目以後）についてはその中間申告対象期間の末日の翌日から2か月以内です。ただし、個人事業者の場合は、1月、2月、3月の各期間の申告期限は5月31日になります。

② 年3回の中間申告

年3回の中間申告対象期間は、その課税期間を3か月ごとに区分した各期間で、提出期限は各期間の末日の翌日から2か月以内です。

③ 年1回の中間申告

年1回の中間申告対象期間は、その課税期間開始の日以後6か月の期間で、提出期限はその期間の末日の翌日から2か月以内です（次図表43）。

中間申告が不要な場合

以下の場合には、中間申告は不要です。

- 課税期間を短縮している事業者
- 個人事業者の事業を開始した日の属する課税期間（相続による承継を含む）
- 事業年度が3か月以下の法人
- 法人の設立の日の属する課税期間（合併による設立を除く）
- 前課税期間の確定消費税額の年税額が48万円以下

下の事業者

仮決算による中間申告

前課税期間の実績による中間申告書を提出すべき事業者は、前課税期間実績による中間申告に代えて中間申告対象期間を一の課税期間とみなし、仮決算による中間申告を行なうことができます。

みなし中間申告

中間申告書を提出すべき事業者が、その中間申告書を提出期限までに提出しなかった場合には、その提出期限において、前課税期間の実績による中間申告書の提出があったものとみなされます。

任意の中間申告

中間申告義務のない事業者は、1年に1度、1年分の税額を納税することになりますが、計画的に納税資金を確保するのが難しい事業者の滞納を未然に防止するため、任意の中間申告制度が設けられています。

① 任意の中間申告を行なうための手続き

任意の中間申告を行なおうとする事業者は、六月中間申告書を提出する旨を記載した届出書（「任

意の中間申告書を提出する旨の届出書（第26-（2）号様式）」を、その納税地の所轄税務署長に提出すれば、その提出日以後にその末日が最初に到来する六月中間申告対象期間から、中間申告を行なうこととなります。

任意の中間申告による納税額は、原則として直前の課税期間の確定消費税額の6か月相当額ですが、仮決算によって計算した納付税額によることもできます。

② 任意の中間申告をやめるための手続き

任意の中間申告をやめようとするときは、その旨を記載した届出書（「任意の中間申告書を提出することの取りやめ届出書（第26-（3）号様式）」を、納税地の所轄税務署長に提出しなければなりません。任意の中間申告をやめる旨の届出書の提出があった場合には、その提出があった日以後にその末日が最初に到来する六月中間申告対象期間から適用がなくなります。

③ 任意の中間申告書の提出がなかった場合

上記①の届出書を提出した事業者が、六月中間申告書をその提出期限までに提出しなかった場合には、その事業者は上記②の届出書をその六月中間申告対象期間の末日に提出したものとみなされます。なお、任意の中間申告の場合には、みなし中間申告の規定の適用はありません。

図表43 中間申告の課税期間

