

## 第 2 章

# 課税の対象

# 1

## 課税区分の判定

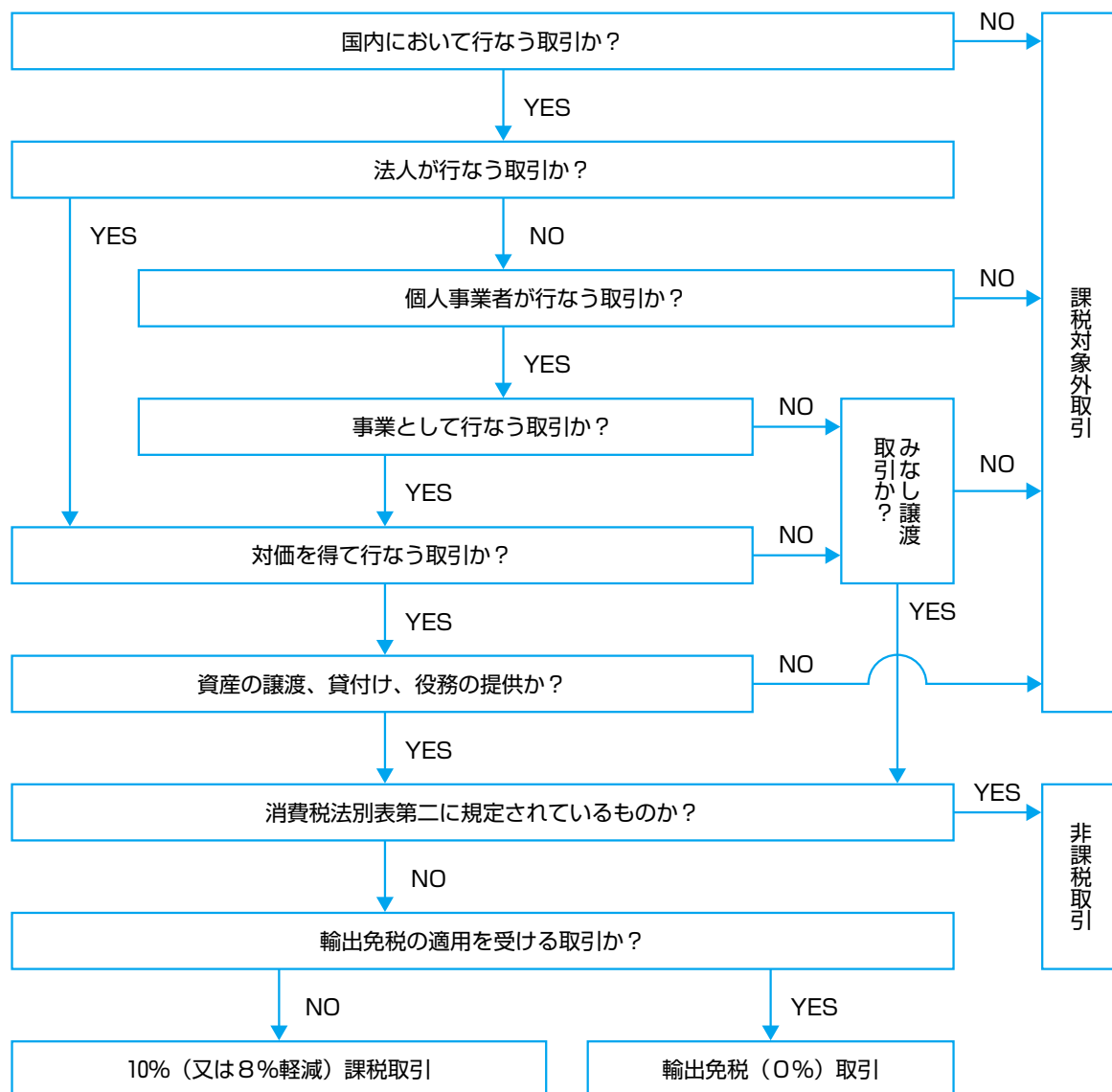
……正確な計算を行なうための重要な作業

### 4つの課税区分

消費税の納税額を正しく計算するためには、全ての取引を4つに区分することからスタートしま

す。その取引が4つの課税区分（**課税取引**、**輸出免税取引**、**非課税取引**、**課税対象外取引**）のうちのどれに該当するかを、一つひとつ正確に判定し区分することが大切です。これは概ね次のような手順で行ないます（**図表1**）。

**図表1** 課税区分判定フローチャート



### ① 国内取引に該当するか？

その取引が国内において行なわれたものか否かを判定します。その結果、国外で行なわれた取引は課税対象外取引となります。

### ② 資産の譲渡等に該当する取引か？

その取引が「資産の譲渡等」に該当するか否かを判定します。資産の譲渡等に該当しない取引は消費税の課税対象外取引となります。

### ③ 非課税取引に該当するか？

国内取引に区分された「資産の譲渡等」のうち、消費税法別表第二（国内取引）に限定列挙されている取引に該当するものは非課税取引（非課税資産の譲渡等）となります。

### ④ 輸出免税取引に該当するか？

国内取引に区分された取引から非課税取引（非課税資産の譲渡等）を除いたものが課税取引（課税資産の譲渡等）となります。このうち、輸取引及び輸出関連取引に該当するものは輸出免税取引として0%課税とされ、輸出免税取引以外の取

引が10%（又は8%軽減）課税とされます。

## 輸入取引

なお、上記とは別に輸入取引（保税地域からの外国貨物の引取り）については、輸入する外国貨物が課税対象となります。事業者が事業として行なうか否かに関係なく、非課税貨物（消費税法別表第二の二）以外の貨物で免税とされるものの以外のものについては、引取りに係る消費税が課税されます。

## 細かく区分して記録する

消費税を正確に計算するためには、一つひとつの取引や仕訳について、税率ごとに、これら4つの課税区分を基に、**図表2**のようにさらに細かく区分して記録しておく必要があります。

また、簡易課税制度（48参照）により仕入控除税額を計算する場合、課税売上げについては、営む事業の種類ごとに区分（事業区分）を行わなければならない。

**図表2 売上げ、仕入れの区分**

売上げ関係	仕入れ関係
課税売上げ	課税売上げにのみ要する課税仕入れ
課税売上げに係る対価の返還	免税事業者等からの課税仕入れ（課税売上げ対応）
課税売上げに係る貸倒れ	輸入課税仕入れ（課税売上げ対応）
輸出免税売上げ（課税品の輸出等）	非課税売上げにのみ要する課税仕入れ
非課税資産の輸出売上げ	免税事業者等からの課税仕入れ（非課税売上げ対応）
非課税売上げ	輸入課税仕入れ（非課税売上げ対応）
有価証券等の譲渡	課税・非課税売上げに共通する課税仕入れ
課税対象外取引	免税事業者等からの課税仕入れ（課税・非課税売上げ共通）
	輸入課税仕入れ（課税・非課税売上げ共通）
	非課税仕入れ
	課税対象外取引
	特定課税仕入れ（課税売上げ対応）
	特定課税仕入れ（非課税売上げ対応）
	特定課税仕入れ（課税・非課税売上げ共通）

# 2

## 課税対象となる国内取引

……課税対象となる要件

### 国内取引の課税の対象

国内取引における課税の対象は、「国内において事業者が行なった資産の譲渡等」であり、この「資産の譲渡等」とは「事業として対価を得て行なわれる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいう」と規定されています。

したがって、次の全ての要件を満たす取引が課税の対象となります（図表3）。

図表3 国内取引において課税対象となる要件

- ① 日本国内において行なう取引であること
- ② 事業者が事業として行なう取引であること
- ③ 対価を得て行なう取引であること
- ④ 資産の譲渡等（資産の譲渡、資産の貸付け、役務の提供）のいずれかであること

#### ① 日本国内において行なう取引であること

消費税は日本国内において消費・使用される物や提供されるサービスに対して課税されますから、国内取引でなければ課税の対象とはなりません。その取引が国内取引に該当するか国外取引に該当するかの判定は、それぞれ次のようになります。

##### (1) 資産の譲渡又は貸付けの内外判定

資産の譲渡又は貸付けが行なわれる時において、その**資産が所在していた場所**が日本国内なら国内取引となります。

例えば、日本の会社が海外の支店で自社製品を販売したような場合には、販売した資産は国外にあったわけですから、課税の対象とはなりません。

反対に、外国の会社が日本国内の支店で自社

製品を販売したような場合には、販売した資産は日本国内にあったわけですから、課税の対象となります。販売者等の本店の所在や支店の所在に関係なく、譲渡や貸付けに係る資産の所在で判定することになりますので注意してください。

ただし、その資産が船舶、航空機、特許権、商標権、著作権、有価証券など特殊なものである場合は、登録機関の所在地など政令で定める場所で判定します。

##### (2) 役務（サービス）の提供の内外判定

原則として、**サービスの提供が行なわれた場所**によって判定します。

例えば、日本の会社が海外の支店でサービスの提供を行なったような場合には、サービスを提供した場所が国外であることから課税の対象とはなりません。

一方、外国の会社が日本国内の支店でサービスの提供を行なったような場合には、サービスの提供地が国内であることから課税の対象となります。

なお、国際間にわたる輸送や通信など、サービスが国内及び国外の地域にわたって行なわれる場合については、政令で個別に定められています。ただし、電気通信利用役務の提供については、原則として提供を受ける者の住所等で判定します。

#### ② 事業者が事業として行なう取引であること

「事業者」とは、個人事業者及び法人（法人でない社団又は財団で、代表者又は管理人の定めがあるものは、法人とみなされます）をいい、「事業として」とは、対価を得て行なわれる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供が反復、継続、独

立して行なわれることをいいます。

法人が行な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」に該当します。

会社員が自己所有の自動車売却する行為は、事業者として行なうものではなく、事業として行なうものでもないため、課税の対象とはなりません。なお、会社員のように、雇用契約又はこれに準ずる契約に基づいて他の者に従属し、かつ、当該他の者の計算により行なわれる事業に役務を提供する場合は、事業には該当しません。

個人事業者が行なうものであっても、事業とは関係のない自己の居宅を譲渡する行為は、事業として行なわれるものではないため、課税の対象とはなりません。一方で、「事業として行なうもの」には、その性質上、事業に付随して対価を得て行なわれる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供（事業の用に供している建物、機械等の売却など）が含まれます。

なお、事業用資金を調達するために家事用資産を譲渡する行為については、たとえ事業のために行なうものであっても「家事用資産の譲渡」であることには変わりがないため、課税の対象とはなりません。

### ③ 対価を得て行なう取引であること

「対価を得て」とは、資産の譲渡等について反対給付を受けることを意味しますから、例えば、保険金、共済金、配当金、寄附金、祝金、見舞金、補助金、奨励金、助成金などを受領しても、これらは対価性がないので課税の対象とはなりません。また、対価は金銭等に限定されているものではありませんから、例えば資産を交換する取引は、金銭の授受がなくても相手方の資産という反対給付を受ける取引ですので「対価を得て」行なうものに該当します。

なお、無償取引であっても、次に掲げる行為は「**みなし譲渡**」として課税の対象になります（**図表4**）。

**図表4** みなし譲渡として課税の対象となる行為

- 個人事業者が棚卸資産又は事業用資産を家事のために消費し、又は使用した場合
- 法人が役員に対して資産を贈与した場合

### ④ 資産の譲渡等（資産の譲渡、資産の貸付け、役務の提供）のいずれかであること

「資産」とは、取引の対象となる一切の資産をいい、棚卸資産又は固定資産のような有形資産のほか、権利その他の無形資産も含まれます。「役務の提供」とは、例えば、土木工事、修繕、運送、保管、印刷、広告、仲介、興行、宿泊、飲食、技術援助、情報の提供、便益、出演、著述その他のサービスを提供することをいい、弁護士、公認会計士、税理士、作家、スポーツ選手、映画監督、棋士等によるその専門的知識、技能等に基づく役務の提供もこれに含まれます。

また、資産の譲渡、資産の貸付け、役務の提供に類する行為として、代物弁済による資産の譲渡や負担付き贈与による資産の譲渡、金銭以外の資産の出資などが含まれます。

### 国境を越えた役務の提供に係る課税関係

電子書籍・音楽・広告の配信などの電気通信回線（インターネット等）を介して行なわれる役務の提供（電気通信利用役務の提供）について、その役務の提供が国内の事業者・消費者に対して行なわれるものは、国内、国外いずれから行なわれるものも国内取引として消費税が課税されることがされています。

#### ① 電気通信利用役務の提供の内外判定

「電気通信利用役務の提供」の内外判定は、原則として「電気通信利用役務の提供」を受ける者の住所、居所、本店又は主たる事務所の所在地で判定します。これらの場所が日本国内である場合には国内取引となります。

ただし、国内事業者が国外事業所等において受



ける「事業者向け電気通信利用役務の提供」のうち、国外において行なう資産の譲渡等にのみ要するものである場合は国外取引となります。

また、国外事業者が恒久的施設において受ける「事業者向け電気通信利用役務の提供」のうち、国内において行なう資産の譲渡等に要するものである場合には国内取引となります。

## ② 電気通信利用役務の提供の範囲

「電気通信利用役務の提供」とは、資産の譲渡等のうち、電気通信回線を介して行なわれる著作物の提供（その著作物の利用の許諾に係る取引を含む）その他の電気通信回線を介して行なわれる役務の提供（電話、電信その他の通信設備を用いて他人の通信を媒介する役務の提供を除く）であって、他の資産の譲渡等の結果の通知その他の資産の譲渡等に付随して行なわれる役務の提供以外のものをいいます（図表5、図表6）。

図表5 電気通信利用役務の提供に該当する取引の例

- インターネットを介した電子書籍の配信
- インターネットを介して音楽・映像を視聴させる役務の提供
- インターネットを介してソフトウェアを利用させる役務の提供
- インターネットのウェブサイト上に他の事業者等の商品販売の場所を提供する役務の提供
- インターネットのウェブサイト上に広告を掲載する役務の提供
- 電話、電子メールによる継続的なコンサルティング

図表6 電気通信利用役務の提供に該当しない取引の例

- 電話、FAX、電報、データ伝送、インターネット回線の利用など、他者間の情報伝達を単に媒介するもの（いわゆる通信）
- 国外に所在する資産の管理・運用等について依頼を受けた事業者が、その管理等の状況をインターネットや電子メールを利用して依頼者に報告するもの
- ソフトウェア開発の依頼を受けた事業者が、国外においてソフトウェアの開発を行ない、完成したソフトウェアについてインターネット等を利用して依頼者に送信するもの

## ③ 課税方式

国外事業者が行なう「電気通信利用役務の提供」については、「事業者向け電気通信利用役務の提供」とそれ以外のもの（「消費者向け電気通信利用役務の提供」）とに区分され、このうち「事業者向け電気通信利用役務の提供」については、国外事業者からその役務の提供を受けた事業者が申告・納税を行ないます（リバースチャージ方式）。一方、「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、その役務の提供を行なった国外事業者が消費税の申告・納税を行ないます（国外事業者申告納税方式）。

## ④ リバースチャージ方式

### (1) 概要

国外事業者から事業者向け電気通信利用役務の提供を受けた事業者は、「特定課税仕入れ」につき消費税の納税義務を負います。一方で「特定課税仕入れ」につき課されるべき消費税額は帳簿を保存することで仕入税額控除の対象となります。

特定課税仕入れについては、当該特定課税仕入れを行なった事業者が納税義務が課されていますので、支払った対価の額には消費税等に相当する金額は含まれていません。そのため特定課税仕入れに係る「支払対価の額」がそのまま特定課税仕入れに係る消費税の課税標準となり、この対価の額に7.8%を乗じた金額が特定課税仕入れに係る消費税額となります。

なお、「特定課税仕入れ」とは課税仕入れのうち特定仕入れに該当するものをいい、「特定仕入れ」とは、事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等をいいます。

### (2) 事業者向け電気通信利用役務の提供

リバースチャージ方式の対象となる「事業者向け電気通信利用役務の提供」とは、国外事業者が行なう電気通信利用役務の提供のうち、その電気通信利用役務の提供に係る役務の性質又はその役務の提供に係る取引条件等からその役

務の提供を受ける者が通常事業者に限られるものをいい、例えば、**図表7**に掲げるようなものが該当します。

**図表7 事業者向け電気通信利用役務の提供の例**

- インターネットのウェブサイト上への広告の掲載のようにその役務の性質から通常事業者向けであることが客観的に明らかなもの
- 役務の提供を受ける事業者に応じて、各事業者との間で個別に取引内容を取り決めて締結した契約に基づき行なわれる電気通信利用役務の提供で、契約において役務の提供を受ける事業者が事業として利用することが明らかなもの

ただし、消費者に対しても広く提供されるような、インターネットを介して行なう電子書籍・音楽の配信又は各種ソフトウェアやゲームを利用させるなどの役務の提供は、インターネットのウェブサイト上に掲載した規約等で事業者のみを対象とするものであることを明示していたとしても、消費者からの申込みが行なわれ、その申込みを事実上制限できないものについては、その取引条件等からは事業者向け電気通信利用役務の提供に該当しません。

### (3) 適用除外

リバースチャージ方式による申告・納税が必要な事業者は、本則課税（一般課税）により申告を行なう事業者のうち、その課税期間の課税売上割合（81㉞参照）が95%未満であるものに限られます。その課税期間の課税売上割合が95%以上である事業者や、簡易課税制度の適用を受ける事業者は、その課税期間において行なった「特定課税仕入れ」はなかったものとされますので申告の必要はなく、また仕入税額控除の対象にもなりません。なお、免税事業者は「特定課税仕入れ」についての納税義務はありません。

## ⑤ 国外事業者申告納税方式

国外事業者が行なう「消費者向け電気通信利用役務の提供」については、その提供を行なう国外

事業者が納税義務者となります。

### (1) 消費者向け電気通信利用役務の提供

「消費者向け電気通信利用役務の提供」とは、「電気通信利用役務の提供」のうち「事業者向け電気通信利用役務の提供」に該当しないものをいい、具体的には、対価を得て行なわれるもので、消費者も含め広く提供される**図表8**のような取引が該当します。これらは事業者が提供を受けても「消費者向け電気通信利用役務の提供」に該当します。

**図表8 消費者向け電気通信利用役務の提供の具体例**

- インターネット等を通じて行なわれる電子書籍・電子新聞・音楽・映像・ソフトウェア（ゲームなどのさまざまなアプリケーションを含む）の配信
- 顧客に、クラウド上のソフトウェアやデータベースを利用させるサービス
- 顧客に、クラウド上で顧客の電子データの保存を行なう場所の提供を行なうサービス
- インターネット上のショッピングサイト・オークションサイトを利用させるサービス（商品の掲載料金等）

### (2) 国内事業者の仕入税額控除

国内事業者が、国外事業者から「消費者向け電気通信利用役務の提供」を受けた場合、国外事業者がインボイス発行事業者である場合は、インボイスを保存することにより仕入税額控除が適用できます。

一方で、国外事業者がインボイス発行事業者でない場合は、仕入税額控除の対象になりません。さらに、免税事業者からの課税仕入れに係る経過措置（8割控除・5割控除。75㉞参照）の適用もありません。

## ⑥ 国外事業者が行なう芸能・スポーツ等の役務の提供

国外事業者が国内で行なう芸能・スポーツ等の役務の提供のうち、その国外事業者が他の事業者に対して行なうもの（特定役務の提供）については、リバースチャージ方式（20㉞参照）が適用されます。

# 3

## 非課税取引

……消費税における非課税取引の特徴

### 非課税取引とは

国内取引のうち課税対象となる取引は、10%（又は8%軽減）課税取引、輸出免税取引及び非課税取引です。土地の譲渡や社会保険診療、住宅の家賃など、非課税取引は課税対象となる取引のうち、消費税を課税することが適当でないものだけを限定的に非課税としていますので、非課税取引は課税対象取引の例外的な取扱いであると考えことができます。

ところで、消費税法別表第二（国内取引）と別表第二の二（輸入取引）には非課税となる取引が限定列挙されていますが、課税取引については具体的に列挙されているわけではありません。課税取引は課税対象取引のうち非課税取引以外のものと定義されているため、課税取引はいわば「引き算」でその範囲が特定されていることになります。消費税法の正しい理解のためには、この非課税取引を正確に把握することが必要です。

課税対象取引 - 非課税取引 = 課税取引

### 非課税取引の概要

国内取引と輸入取引に分けて非課税取引をまとめると以下ようになります。

#### ① 国内取引の非課税

税の性格上課税することになじまないもの（図表9）や社会政策的配慮から非課税とされているもの（図表10）があります。

図表9 税の性格上課税することになじまないもの

- 土地の譲渡及び貸付け
- 有価証券及び支払手段の譲渡
- 金融取引、保険料など
- 郵便切手類、印紙、証紙の譲渡
- 物品切手等の譲渡
- 行政手数料、外国為替

図表10 社会政策的配慮から非課税とされているもの

- 社会保険医療に係る診療報酬
- 介護保険法の規定による居宅サービスなど
- 社会福祉事業に係る資産の譲渡等
- 助産に係る資産の譲渡等
- 埋葬料、火葬料を対価とする役務の提供
- 身体障害者用物品の譲渡等
- 教育に係る役務の提供
- 教科用図書の譲渡
- 住宅の貸付け

#### ② 輸入取引の非課税

図表11に掲げた保税地域から引き取られる貨物は非課税となります。

図表11 輸入取引で非課税となるもの

- 有価証券
- 支払手段
- 郵便切手類、印紙、証紙、物品切手等
- 身体障害者用物品
- 教科用図書

### 国内取引の非課税取引

#### ① 土地の譲渡及び貸付け

土地には土地の上に存する権利が含まれます。この「土地の上に存する権利」とは地上権、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をいい、借地権の更新料や名義書換料は土地の上に存する権利の設定若しくは譲渡又は土地の貸付けの対価に該当し、非課税となります。

なお、土地の購入に際して不動産業者に支払う仲介手数料や、整地のために工事業者に支払う造成費は、いずれも土地の取得価額を構成しています。これらの支出は、土地そのものを取得する対価ではなく、会計上・法人税法上では土地本体に合算して管理するのが適当であるため「土地」として一括りにされていますが、消費税法上では課税取引として扱いますので、その点は注意が必要です。

また、土地の貸付けであっても、貸付けの期間が1か月未満である場合や、駐車場等の施設の利用に伴って土地が利用される場合には、非課税とはなりません。建物の貸付け等に伴って土地を使用させた場合に、賃料を建物部分と土地部分とに区分していても、その全体が建物の貸付け等の賃料として課税されることになります。

ただし、駐車場・駐輪場として土地を利用させた場合で、その土地について駐車場等としての用途に応じた地面の整備又はフェンス、区画、建物の設置等をしていないとき（駐車に係る車両の管理をしている場合を除きます）は、非課税となる土地の貸付けに含まれます。

## ② 有価証券及び支払手段の譲渡

その譲渡が非課税となる有価証券等は、概ね図表12に掲げるものです。

この有価証券等には、船荷証券、貨物引換証、倉庫証券又は株式、出資若しくは預託の形態によるゴルフ会員権等は含まれません。

なお、有価証券を購入した場合には、購入手数料も取得価額に含めることになりますが、この購入手数料は証券会社等の役務提供の対価ですので課税取引となります。

図表12 譲渡が非課税となる有価証券等

- 国債証券、地方債証券、社債券
- 株券（株券の発行がない株式を含む）、合名会社・合資会社等の持分
- 新株予約権証券
- 貸付信託・証券投資信託等の受益証券
- 譲渡性預金証書、コマーシャルペーパー
- 貸付金、売掛金その他の金銭債権

また、支払手段の譲渡とは、紙幣や硬貨を両替したり、小切手や手形などを換金したりすることですが、収集品や販売用のものを譲渡する場合は非課税とはなりません。

なお、暗号資産の譲渡は、平成29年7月1日以後に国内の暗号資産交換業者を通じて行なわれたものは支払手段の譲渡として非課税取引とされ、課税売上割合の計算にも含めないことになっています。

## ③ 金融取引及び保険料を対価とする役務の提供等

概ね図表13に掲げるものを対価とする資産の貸付け又は役務の提供が非課税となります。

図表13 対価が非課税となる資産の貸付け又は役務の提供

- 国債、地方債、社債、貸付金、預金等の利子
- 信用の保証料、物上保証料
- 合同運用信託、証券投資信託の収益分配金
- 割引債（利付債を含む）の償還差益
- 手形の割引料
- 生命保険料、損害保険料、共済掛金
- 健康保険料、厚生年金保険料、雇用保険料、労災保険料

なお、保険代理店が収受する代理店手数料又は保険会社等の委託を受けて行なう損害調査又は鑑定等の役務の提供に係る手数料は、課税取引となります。

また、売掛金等の支払期日前に売掛金等の支払いを受けた場合に相手先に支払う売上割引や、買掛金等の支払期日前に買掛金等を支払った場合に相手先から受ける仕入割引については、会計上は

利子的な性格を持つものとして取り扱われています。そのため、非課税取引のように見えますが、消費税法上では売上げに係る対価の返還等又は仕入れに係る対価の返還等に該当するものとして処理します。

売掛債権又は仕入債務の基になった売上げ又は仕入れが課税取引である場合には、税額計算上影響がありますので、課税売上げ・課税仕入れの金額調整が必要となります。非課税取引の場合には、売上げは税額計算上影響がありますが、仕入れは税額計算には影響がありません。

#### ④ 郵便切手類、印紙、証紙、物品切手等の譲渡

郵便切手類や印紙については、郵便局など指定された場所での譲渡の場合は非課税となりますが、いわゆる金券ショップなどで購入した郵便切手類・印紙などは非課税の対象とはならず、課税取引となります。

また、物品切手等とは、その証書等と引換えに一定の物品の給付若しくは貸付け又は特定の役務の提供を約するもので、給付等を受けようとする者がその証書等と引換えに給付等を受けたことによって、その対価の全部又は一部の支払債務を負担しないものをいい、例えば商品券やプリペイドカードなどが該当します。

なお、事業者が物品切手等を発行し、交付した場合に、その交付の相手先から収受する金品は、資産の譲渡等の対価に該当しない（課税対象外取引）こととなります。したがって、非課税となる物品切手等の譲渡は、事業者が他の事業者等から仕入れて販売するものに限定されます。

#### ⑤ 行政手数料等

国、地方公共団体、消費税法別表第三に掲げる法人等が法令に基づいて行なう図表14に掲げる役務の提供で、その手数料等の料金の徴収が法令に基づくものは非課税取引とされています。具体的には印鑑証明書や住民票の発行手数料などが該当します。

図表14 非課税となる行政手数料等

- 登記、登録、特許、免許、許可、認可、承認、認定、確認及び指定
- 検査、検定、試験、審査、証明及び講習
- 公文書の交付、更新、訂正、閲覧及び謄写
- 執行官、公証人の手数料

なお、法令に手数料等の料金の徴収の根拠となる規定がないものであっても、例えば弁護士や税理士などの資格要件とされている登録等、輸出等の要件とされている登録などに係る手数料は非課税となります。

#### ⑥ 国際郵便為替などの手数料

外国郵便為替等による送金手数料や外国為替取引に係る両替手数料などの外国為替業務に係る役務の提供は非課税取引とされています。

#### ⑦ 社会保険診療報酬

非課税となるのは、健康保険法等の法令に基づく診療報酬で、患者の自己負担分も併せて非課税とされています。ただし、差額ベッド代などの特定の医療や、健康保険法等の規定に基づく療養等に該当しない医薬品・医療器具の販売は非課税とはなりません。

また、美容整形や健康診断、予防接種、診断書の作成などの保険対象外のものも非課税とはなりません。

#### ⑧ 介護保険法の規定による居宅サービスや施設サービスなど

非課税となるサービスは、介護保険法に規定する訪問介護、訪問入浴介護、訪問看護、訪問リハビリテーション、居宅療養管理指導などの居宅サービスや通所介護、通所リハビリテーション、短期入所生活介護、短期入所療養介護、特定施設入居者生活介護などの施設サービスその他これらに類するものです。

ただし、特別室の提供や特別な食事の提供、送迎などは非課税となるサービスの範囲から除かれ

ています。

#### ⑨ 社会福祉事業に関する資産の譲渡等

社会福祉事業及び更生保護事業として行なわれる資産の譲渡等は非課税とされています。ただし、障害者支援施設、授産施設、地域活動支援センターを経営する事業又は障害福祉サービス事業において生産活動としての作業に基づいて行なわれるものは非課税とされる取引から除かれています。

#### ⑩ 身体障害者用物品の譲渡等

非課税とされるのは、身体障害者用物品（義肢、盲人安全つえ、義眼、点字器、人工喉頭、車椅子その他の物品）の譲渡、貸付け、製作の請負、修理などです。ただし、この身体障害者用物品は内閣総理大臣・厚生労働大臣が指定したものに限られますので、指定がないものは、たとえ身体障害者が購入する場合であっても非課税とはなりません。

#### ⑪ 住宅の貸付け

居住用としての住宅の貸付けは非課税とされます。ただし、一時的な使用や貸付期間が1か月未満のもの、旅館・ホテルなどの施設の貸付けは非課税とはなりません。

非課税とされる住宅の貸付けは人の居住の用に供することが契約書等で明らかにされているものに限られていましたが、令和2年4月1日以後に行なう貸付けについては、契約において貸付けの用途が明らかでない場合であっても、その貸付けの状況等からみて人の居住の用に供されていることが明らかであるときは、非課税となる住宅の貸付けに該当するものと判断することとなりました（図表15）。

なお、「契約において貸付けに係る用途が明らかにされていない場合」には、例えば、住宅の賃貸に係る契約において、住宅を居住用又は事業用どちらでも使用することができることとされている場合が含まれます。

**図表15 人の居住の用に供されていることが明らかな場合の例**

- 住宅の賃借人が個人であって、その住宅が人の居住の用に供されていないことを賃貸人が把握していない場合
- 住宅の賃借人がその住宅を第三者に転貸している場合であって、その賃借人と入居者である転借人との間の契約において人の居住の用に供することが明らかにされている場合
- 住宅の賃借人がその住宅を第三者に転貸している場合であって、その賃借人と入居者である転借人との間の契約において貸付けに係る用途が明らかにされていないが、その転借人が個人であって、その住宅が人の居住の用に供されていないことを賃貸人が把握していない場合

また、この住宅の貸付けには、通常、住宅に付随して貸し付けられる庭・塀などや、家具、じゅうたん、照明設備、冷暖房設備など住宅の附属設備として住宅と一体となって貸し付けられると認められるものが含まれ、住宅本体の貸付けとともに非課税とされます。ただし、別契約により使用料等を収受している場合には非課税とはなりません。

駐車場付き住宅として、その全体が住宅の貸付けとされる駐車場には、一戸建住宅に係る駐車場や、集合住宅に係る駐車場で入居者について1戸あたり1台分以上の駐車スペースが確保され、かつ、自動車の保有の有無にかかわらず割り当てられる等の場合で、住宅の家賃と駐車場の使用料とを一括して収受するものが該当します。したがって、別途駐車場の使用料を収受しているような場合には、その駐車場の使用料は非課税とはなりません。

店舗等併設住宅の貸付けや住宅の貸付けと役務の提供が混合した契約（例えば有料老人ホーム、ケア付住宅、食事付の貸間、食事付の寄宿舎など）で、住宅部分の貸付けに係る対価とそれ以外の部分の対価が契約において区分されていない場合には、これらの対価の額を合理的に区分する必要があります。そのため、住宅の貸付けに係る部分のみが非課税で、それ以外の部分は課税取引となります。

また、当初住宅として貸し付けられた建物について、契約当事者間で住宅以外の用途に変更することについて契約を変更した場合には、契約変更後の建物の貸付けは課税取引に該当することになります。しかし、契約上住宅として借り受けている建物賃借人が賃貸人との契約の変更を行わずに事業の用に供したとしても、課税取引とはなりません。

ところで、住宅の貸付けに係る家賃には、月決め等の家賃はもちろん、敷金、保証金、一時金等のうち返還しない部分が含まれます。

集合住宅の家賃については、住宅の貸付けとは別に貸付けの対象であると認められる施設・動産・サービス部分は、一括家賃として收受しても合理的に区分し課税対象となります。したがって、通常単独で賃貸借やサービスの目的物となる駐車場施設、プール・アスレチック施設等は、全住宅の貸付けについて付属する場合や住人のみの利用が前提となっている場合など、住宅に対する従属性がより強い場合にのみ非課税とされ、もともと居住用としての従属性が認められる倉庫や家具などの施設又は動産については、全体を家賃として收受している以上、非課税として取扱います。ただし、入居者の別注により賃貸借の対象となるものは課税となります。

共益費は、住宅を共同で利用するうえで居住者が共通に使用すると認められる部分の費用を居住者に応分に負担させる性格のものは、共益費、管理費等その名称にかかわらず非課税となります。

また、別建て請求する各種料金は、個別に内容を判定することとなりますが、共益費に該当するもの以外は、課税対象となります。

なお、非課税とされるのは「住宅の貸付け」に係る対価であり、「住宅の譲渡」に係る対価は非課税とはなりません。

## 非課税取引の税額計算上の取扱い

非課税取引には消費税が課税されていませんの

で、土地の購入対価や借入金の支払利息、住宅の支払家賃などの非課税仕入れは仕入税額控除の対象とはなりません。したがって、非課税仕入れは税額計算には全く関係がありません。

一方で、土地の売却対価や貸付金の受取利息、住宅の受取家賃などの非課税売上げは税額計算に大きく影響します。

消費税の世界では、事業者が消費税を転嫁し、仕入段階での税の累積を排除することを前提として納税額を計算するしくみになっていますので、課税売上げによって消費税を転嫁する事業者は、仕入れに係る消費税をそこで控除することができます。

しかし、税を転嫁できない最終消費者は、仕入れに係る消費税も控除することができないため、消費税を自己で負担することになります。

この点で、事業者が計上する非課税売上げには消費税が課税されていないため、消費税を転嫁することができないこととなります。消費税を転嫁できないと仕入れに係る消費税も控除することができなくなり、結果的に非課税売上げに対応する課税仕入れは控除することができません。

つまり、**非課税売上げが多くなると、事業者の控除できない仕入れに係る消費税が多くなり（＝事業者の自己負担額が多くなり）、納税額も多くなる**のです。

詳しくは81で説明しますが、控除対象仕入税額の計算をする際には、**図表16**の課税売上割合を用いて課税売上げに対応する仕入税額を計算します。控除することができる仕入税額は、原則として、課税仕入れ等の税額のうち課税売上げに対応するものとして、この課税売上割合を基に按分した金額になります。

**図表16** 課税売上割合の計算式

$$\text{課税売上割合} = \frac{\text{課税売上高（税抜）}}{\text{課税売上高（税抜）} + \text{非課税売上高}}$$



# 4

## 輸出免税取引

……免税の主旨と対象

### 輸出免税とは

事業者が国内において行なう資産の譲渡等のうち、非課税取引とされるもの以外のもの（**課税資産の譲渡等**）には、原則として消費税が課税されます。

日本の消費税は、国内において消費・使用される物や提供されるサービスについて課税することとしています。そのため、輸出によって国外で消費が行なわれるものについてまで課税することは適当ではありません。しかも、日本から輸出される物品等は、通常、それらが消費される国において、その国の内国消費税が課税されることになっていますので、ここで日本の消費税を課税してしまうと、国際間における二重課税の問題が発生します。

そこで、物品等の消費に対して課税される消費税は、その物品等が消費・使用される国において課税することとし、輸出する国においては消費税の負担がないように調整することが慣行となっています。

しかし、調整のために輸出取引を非課税の扱いにしてしまうと、仕入消費税を控除することができなくなり、輸出業者は利益の確保のために、負担した消費税分だけ輸出価格を引き上げざるを得なくなります。そうすると、実質的に税負担を国外に求めることと同じ結果となり、国際的な価格競争力の低下につながります。

このため、**日本から輸出される物品等については、仕入消費税を控除することができるように課税取引の扱いとし、消費税は免除（いわゆる0%課税）することになっている**のです。

### 輸出免税の範囲

輸出免税の適用を受けるのは、次に掲げる要件の全てを満たすものに限られています。

#### ① その資産の譲渡等は、課税事業者によって行なわれるものであること

免税事業者にはそもそも納税義務がありませんので、輸出免税という概念がありません。あくまでも課税事業者が行なうことが前提です。

#### ② その資産の譲渡等は、国内において行なわれるものであること

国外において行なわれる資産の譲渡等は課税対象外取引になりますので、日本の消費税は課税されません。国内取引でなければ、課税される消費税が免税となる輸出取引に該当しないことは明らかです。

#### ③ その資産の譲渡等は、課税資産の譲渡等に該当するものであること

上記②と同様に、課税資産の譲渡等でなければ消費税が免税となる輸出取引には該当しません。

#### ④ その資産の譲渡等は、下記の(1)から(11)に該当するものであり、かつ、その証明がされたものであること

##### (1) 本邦からの輸出として行なわれる資産の譲渡又は貸付け

輸出される物品の国内での売買取引の全てに輸出免税の適用があるのではなく、最終的に本国から海外に輸出するときに、輸出免税の規定により消費税が免除されます。例えば国内メー



カーが輸出業者に製品を販売し、輸出業者がその製品を輸出した場合、輸出免税の適用を受けるのは最終的に製品を輸出した輸出業者であり、国内メーカーが輸出業者に製品を販売する取引は免税とはなりません。

## (2) 外国貨物の譲渡又は貸付け

外国貨物とは、輸出の許可を受けた貨物及び外国から本邦に到着した貨物で輸入が許可される前のものをいいます。国内の事業者が輸入した外国貨物を、保税地域から引き取る前に保税地域内において国内の他の事業者に譲渡したような場合には輸出免税の適用があります。

## (3) 国際輸送

国内と国外にわたって行なわれる旅客又は貨物の輸送は、出発地若しくは発送地又は到着地が国内であれば輸出免税の適用がありますが、国際輸送として行なう旅客輸送の一部に国内輸送が含まれている場合でも、次の全ての要件を満たす場合の国内輸送は、国際輸送に該当するものとして取り扱います。

- 国際輸送に係る契約において、国際輸送の一環としてのものであることが明らかにされていること
- 国内間の移動のための輸送と国内と国外との間の移動のための国内乗継地又は寄港地における到着から出発までの時間が、定期路線時刻表上で24時間以内であること

## (4) 外航船舶等の譲渡又は貸付けで船舶運航事業者等に対するもの

## (5) 外航船舶等の修理で船舶運航事業者等の求めに応じて行なわれるもの

## (6) 専ら国際輸送又は国外輸送用に供されるコンテナの譲渡、貸付けで船舶運航事業者等に対するもの又はその修理で船舶運航事業者等の求めに応じて行なわれるもの

## (7) 外航船舶等の水先、誘導等の役務の提供等で船舶運航事業者等に対するもの

## (8) 外国貨物の荷役、運送、保管、検数又は鑑定等の役務の提供

## (9) 国際通信又は国際郵便

通信や郵便については、旅客や貨物の輸送の場合と同様に、発信地又は到着地のいずれか、もしくはいずれも国内である場合には国内取引となりますが、発信地又は到着地の一方が国外であれば、国際通信・国際郵便として輸出免税の適用があります。つまり、国内から国外への通信・郵便、又は国外から国内への通信・郵便が免税となります。

## (10) 非居住者に対する無形固定資産等の譲渡又は貸付け

## (11) 非居住者に対する役務の提供で次に掲げるものの以外のも

- 国内に所在する資産に係る運送又は保管
- 国内における飲食又は宿泊
- これらに準ずるもので国内において直接便益を享受するもの

## 書類の保存

輸出免税の適用を受けるためには、輸出許可証などの書類を申告期限から7年間保存しなければなりません。

## 輸出免税取引の税額計算上の取扱い

輸出免税の適用を受ける仕入れは消費税が免除されていますので、例えば国際旅客運賃や国際電話料金などは仕入税額控除の対象とはなりません。したがって、輸出免税の適用を受ける仕入れは税額計算には関係ありません。

一方、輸出免税の適用を受ける売上げは、0%で課税されていると考えますので課税標準額には含まれませんが、課税売上げとして課税売上高及び課税売上割合の計算上は分母・分子の両方に含まれることになります。つまり、輸出免税売上げに対応する課税仕入れ等の税額は、売上げに係る消費税額から控除することができます。この点が、非課税取引と輸出免税取引では大きく異なります。