

は し が き

消費税は、原則として、すべての財貨・サービスを課税対象とする課税ベースの広い間接税として平成元年に導入されました。昨年、平成31年4月をもって導入から30年が経過し、今日では我が国の基幹となる重要な税として国民生活に定着しています。

この間、様々な改正が行われるとともに、税率は3%から5%へ、5%から8%への引上げが行われてきましたが、令和元年10月から標準税率が10%に引き上げられたことに加え、飲食料品の譲渡及び定期購読契約に基づく新聞の譲渡には8%の軽減税率が導入されるに至りました。さらに、令和5年10月には、適格請求書等保存方式、いわゆるインボイス制度が導入されることも予定されています。

このように、単一税率から複数税率となった消費税は、税収に占めるウエイトが増加して重要度が増すとともに、事務処理の複雑化や不慣れによる誤りの増加なども想定されるところであり、ますます注目が集まっていくことと思われます。

一方、このように重要度が増すとともに、複数税率に対応する区分経理など、事務処理が複雑化した消費税については、これまでにない指摘事項が増加するなど税務調査におけるウエイトも更に高まることが容易に想像できるところです。

そこで、本書においては、これまでの30年を超える消費税の歴史を踏まえ、様々な観点から読者のニーズにできるだけこたえることができるよう、次のとおり大きく①消費税法の基本的な知識、②消費税調査の概要とその対応チェックポイント、③消費税調査における指摘事例とその対応を体系的に整理して、編さんしています。

第1章「消費税法の基本的な知識」は、消費税に携わる方に、また、本書を参考書として活用していただく方に知っておいていただきたい消

費税の基本的な事項をコンパクトに解説したものとなっています。

第2章「消費税調査の概要とその対応チェックポイント」は、国税庁における消費税調査の位置付けや税務調査の進め方に応じた留意事項、消費税において誤りやすいポイントとチェック事項を分かりやすく紹介して解説するとともに、本書の特長となっている「誤りやすい消費税固有の非違チェックリスト」を集録しており、事業者や税理士の方にとって参考になるものと考えています。

第3章「消費税調査における指摘事例とその対応」は、本書の中心となるパートであり、生じやすい具体的な消費税固有の非違事例を紹介しています。指摘事項の内容を具体的に紹介するとともに、的確なアドバイスに加えて詳細に掘り下げた解説を行っています。税理士の方にとっても力になるものと考えています。

本書が、消費税の実務に携わる方々に広くご活用いただき、皆様の一助となれば幸いです。

令和元年 12 月

小 林 幸 夫

目 次

第1章 消費税法の基本的な知識 1

I 課税の対象 2

- 1 消費税の課税対象取引 …… 2
- 2 国内取引の課税要件 …… 4
 - (1) 国内において行う取引（国内取引）であること 4
 - (2) 事業者が事業として行うものであること 7

Interval 所得税の「事業」、消費税の「事業として」 8

- (3) 対価を得て行うものであること 8
- (4) 資産の譲渡、貸付け及び役務の提供であること 9
- (5) 特定資産の譲渡等に該当しないこと 11

- 3 特定仕入れの課税要件 …… 11
 - (1) 特定仕入れの意義 11
 - (2) 特定仕入れに係る国内取引の判定 13

- 4 輸入取引 …… 14
 - (1) 外国貨物の輸入 14
 - (2) みなし引取り 15

Interval 消費税は事業者が負担するものではなく、転嫁を通じて最終消費者が負担するもの 15

II 非課税 16

- 1 非課税となる国内取引 …… 16
- 2 非課税取引の概要 …… 17

| | |
|----------------------------|-----------|
| (1) 土地の譲渡、土地の貸付け | 17 |
| (2) 有価証券、支払手段の譲渡など | 18 |
| (3) 利子を対価とする貸付金など | 21 |
| (4)－1 郵便切手、印紙などの譲渡 | 23 |
| (4)－2 商品券、プリペイドカードなどの譲渡 | 23 |
| (5)－1 国、地方公共団体等の行政手数料など | 24 |
| (5)－2 外国為替業務に係る役務の提供 | 24 |
| (6) 社会保険医療など | 25 |
| (7) 介護保険サービス、社会福祉事業など | 25 |
| (8) 助産 | 26 |
| (9) 埋葬料、火葬料等 | 27 |
| (10) 一定の身体障害者用物品の譲渡など | 27 |
| (11) 一定の学校の授業料、入学金、施設設備費など | 27 |
| (12) 教科用図書の譲渡 | 28 |
| (13) 住宅の貸付け | 28 |
| 3 非課税となる輸入取引 | 28 |

Interval

| | |
|------------------------|----|
| 消費税制度の特徴（所得税、法人税との相違点） | 30 |
|------------------------|----|

Ⅲ 免税

31

| | |
|---------------------|-----------|
| 1 輸出取引等に係る免税 | 31 |
|---------------------|-----------|

Interval

| | |
|------------------|----|
| 消費課税における国際的な課税方式 | 31 |
|------------------|----|

| | |
|--------------------------------|-----------|
| (1) 輸出免税の適用範囲 | 32 |
| (2) 輸出取引等の範囲（輸出に類似した取引を含みます。） | 32 |
| (3) 輸出証明書等の保存 | 33 |
| 2 輸出品販売場における輸出品の譲渡に係る免税 | 34 |
| (1) 制度の概要 | 34 |

- (2) 輸出物品販売場の区分 35
- (3) 非居住者 36
- (4) 免税対象物品 36
- 3 その他の免税（消費税法以外の法律に基づくもの） …… 37

Interval

免税と非課税の違いは？ 37

IV 納税義務者

38

- 1 国内取引の納税義務者 …… 38
- 2 特定課税仕入れを行った事業者の納税義務（リバースチャージ方式） …… 38
- 3 輸入取引の納税義務者 …… 39
- 4 小規模事業者等の納税義務の免除 …… 39
 - (1) 小規模事業者の納税義務の免除 39
 - (2) 特定期間における課税売上高による納税義務の免除の特例 40
- 5 課税事業者の選択 …… 42
 - (1) 課税事業者の選択 42
 - (2) 課税事業者の選択をやめようとするとき 42
 - (3) 課税事業者選択届出書の効力 43
 - (4) 調整対象固定資産の課税仕入れ等を行った場合の消費税課税事業者選択不適用届出書の提出制限 43
- 6 納税義務が免除されない場合 …… 44
 - (1) 基準期間のない法人の納税義務の免除の特例 44
 - (2) 高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例 45
 - (3) 相続があった場合の納税義務の免除の特例 45
 - (4) 合併等があった場合の納税義務の免除の特例 46

V 課税期間 51

- 1 課税期間 …… 51
 - (1) 個人事業者の課税期間 51
 - (2) 法人の課税期間 51
- 2 課税期間の特例 …… 51
 - (1) 課税期間の特例の概要 51
 - (2) 課税期間の特例の選択 52
 - (3) 特例の選択をやめようとするとき 53

VI 納税義務の成立 54

- 1 国内取引の納税義務の成立時期 …… 54
- 2 輸入取引の納税義務の成立時期 …… 55
- 3 資産の譲渡等の時期等の特例 …… 55
 - (1) リース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例 55
 - (2) 工事の請負に係る資産の譲渡等の時期の特例 56
 - (3) 小規模事業者に係る資産の譲渡等の時期等の特例 56

Interval

消費税計算の思考過程（納付すべき税額の算出に至る手順） 58

VII 課税標準と税率 60

- 1 課税標準 …… 60
- 2 国内取引の課税標準 …… 60
 - (1) 課税資産の譲渡等に係る課税標準 60
 - (2) 特定課税仕入れに係る課税標準 61
 - (3) 特殊な取引の場合の課税標準 61
 - (4) その他課税標準の取扱い（対価の額の計算） 62
- 3 輸入取引の課税標準 …… 64

- 4 税率 …… 65
- 5 軽減税率制度の概要 …… 65
- (1) 軽減税率制度の適用対象 65
 - (2) 飲食料品の範囲等 66
 - (3) 一体資産の範囲等 66
 - (4) 外食の範囲等 66
- Interval** 軽減税率対象品は税率据え置きか? 68
- 6 課税標準額及び税額の計算方法（原則的な計算） …… 68
- (1) 税込経理方式の場合 68
 - (2) 税抜経理方式の場合 69
- 7 消費税額等相当額を区分領収している場合の課税標準額の計算の特例 …… 69
- (1) 事業者間取引の場合 69
 - (2) 税込価格を基礎とした代金決済を行う取引の特例 70
 - (3) 対消費者取引で総額表示は行っているもののやむを得ない事情がある場合 70
- 8 売上げを税率の異なるごとに区分することが困難な事業者に対する売上税額の計算の特例 …… 71
- (1) 小売等軽減仕入割合の特例 71
 - (2) 軽減売上割合の特例 72
 - (3) 上記(1)、(2)の割合の計算が困難な場合 72

VIII 仕入税額控除（一般課税）

73

-
- 1 仕入税額控除 …… 73
- 2 課税仕入れ等 …… 73
- 3 国外事業者から受けた消費者向け電気通信利用役務の提供に係る仕入税額控除の制限等 …… 74

- (1) 消費者向け電気通信利用役務の提供に係る仕入税額控除の制限 74
- (2) 登録国外事業者制度 75
- 4 課税仕入れ等の時期 …… 75
- 5 課税仕入れ等に係る消費税額 …… 77
 - (1) 課税仕入れに係る消費税額の計算 77
 - (2) 課税仕入れに係る消費税額の計算の特例 77
 - (3) 課税仕入れ等を税率の異なるごとに区分することが困難な事業者に対する仕入税額の計算の特例（経過措置） 79
 - (4) 特定課税仕入れに係る消費税額の計算 80
- 6 仕入控除税額の計算 …… 80
 - (1) 課税売上割合 81
 - (2) 課税仕入れ等の税額の全額を控除できる場合 84
 - (3) 個別対応方式、一括比例配分方式による場合 84
- 7 仕入税額控除の要件 …… 86
 - (1) 仕入税額控除の要件（帳簿及び請求書等保存方式（令和元年9月30日まで）） 86
 - (2) 区分記載請求書等保存方式（令和元年10月1日から令和5年9月30日まで） 89
 - (3) 適格請求書等保存方式（令和5年10月1日以降） 90

Ⅸ 仕入控除税額の調整

93

- 1 仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の調整 …… 93
- 2 調整対象固定資産に係る仕入控除税額の調整 …… 93
 - (1) 調整対象固定資産の範囲 94
 - (2) 課税売上割合が著しく変動した場合の調整 94
 - (3) 課税業務用から非課税業務用に転用した場合等の調整 96
- 3 免税事業者が課税事業者となる場合等の棚卸資産に係る仕入控除

税額の調整等 …… 97

- (1) 免税事業者が課税事業者となった場合の調整 97
- (2) 課税事業者が免税事業者となる場合の調整 97

X 簡易課税制度

98

- 1 簡易課税制度 …… 98
- 2 簡易課税制度の適用要件 …… 98
 - (1) 簡易課税制度の選択届出 98
 - (2) 簡易課税制度の選択をやめようとするとき 99
 - (3) 調整対象固定資産の仕入れ等を行った場合の簡易課税制度選択届出書の提出制限 99
 - (4) 高額特定資産の仕入れ等を行った場合の簡易課税選択届出書の提出制限 99
- 3 簡易課税制度による仕入控除税額の計算 …… 100
- 4 みなし仕入率 …… 101
- 5 2以上の事業を行っている場合のみなし仕入率 …… 102
 - (1) 原則計算 102
 - (2) 特例計算 102
 - (3) 事業者が営む事業ごとに課税売上高を区分していない場合 104

XI 売上げに係る対価の返還等をした場合等の税額控除等

105

- 1 売上げに係る対価の返還等をした場合の税額控除 …… 105
 - (1) 計算方法 105
 - (2) 控除の要件 105
- 2 特定課税仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の税額控除 …… 106

XII 貸倒れが生じた場合の税額控除等

107

XIII 申告納付、届出義務

109

- 1 申告・納付 …… 109
 - (1) 確定申告 109
 - (2) 中間申告 110
 - (3) 輸入取引に係る申告と納付 112
- 2 納税地 …… 113
 - (1) 国内取引の納税地 113
 - (2) 納税地の選択 113
 - (3) 納税地の指定 114
 - (4) 輸入取引の納税地 114
- 3 各種の届出義務等 …… 114
 - (1) 届出書を提出する場合 114
 - (2) 承認を受ける場合 116
- 4 記帳事項・帳簿の保存 …… 118
 - (1) 帳簿の記載事項と保存期間 118
 - (2) 帳簿の保存方法 119
 - (3) 記載事項の省略ができる場合 119
- 5 国、地方公共団体等に対する特例 …… 120
 - (1) 事業単位等の特例 120
 - (2) 仕入税額控除についての特例 121
- 6 総額表示 …… 121
 - (1) 総額表示の対象 121
 - (2) 表示方法 122
 - (3) 総額表示義務の特例 122

第2章 消費税調査の概要とその対応チェックポイント 123

- 1 消費税調査の概要（位置付け） …… 124
 - (1) 国税庁の使命と適正公平な課税と徴収 124
 - (2) 消費税調査における取組 125
- 2 消費税調査手続 …… 127
 - (1) 消費税調査の担当部署 127
 - (2) 調査の事前準備 128
 - (3) 税務調査手続等 129
 - (4) 税務調査（同時調査）のスケジュール 134
 - (5) 加算税 136
 - (6) 消費税調査のチェックポイント 138
 - (7) 誤りやすい消費税固有の非違とそのチェックポイント 142
誤りやすい消費税固有の非違チェックリスト 142

第3章 消費税調査における指摘事例とその対応 153

（課否判定・課税の範囲に関する誤り） 154

- | | | |
|-------------|-----------------------------|-----|
| 事例 1 | 役員に無償で社宅を譲渡した場合 | 154 |
| 事例 2 | 役員に無償で社宅を貸し付けた場合 | 157 |
| 事例 3 | 未経過固定資産税の取扱い | 159 |
| 事例 4 | 資産の交換の取扱い | 162 |
| 事例 5 | 金銭の貸付けにおいて利息とみなされる事務手数料の取扱い | 165 |
| 事例 6 | ゴルフ場の予約キャンセル料 | 167 |
| 事例 7 | 開業医である産業医の報酬の取扱い | 171 |
| 事例 8 | 三国際貿易に係る船荷証券の譲渡 | 173 |
| 事例 9 | 国内外の市場調査 | 176 |

事例 10 国内に支店のある外国法人に対する役務の提供（市場調査） 179

事例 11 インターネットで論文を取り寄せる場合の取扱い 182

（納税義務者の判定等に関する誤り） 187

事例 12 基準期間において免税事業者の場合の課税売上高の算定 187

事例 13 課税事業者を選択していた被相続人の事業を承継した相続人の納税義務 190

事例 14 工場移転に伴う土地・建物の譲渡（付随行為） 193

（課税標準額の算定等の誤り） 197

事例 15 フランチャイズ店の課税売上高（フランチャイズ手数料等の取扱い） 197

事例 16 対価未確定の場合の処理 200

事例 17 中古自動車の下取りの取扱い 203

（課税仕入れ等の範囲・仕入控除税額の算定等の誤り） 206

事例 18 軽油引取税の取扱い 206

事例 19 給与等の支払（マネキンへ支払う外注費） 210

事例 20 従業員に対する福利厚生（食事の提供等） 212

事例 21 人材派遣の対価の取扱い 215

事例 22 出向派遣社員に係る給与負担金等の取扱い 218

事例 23 クレジット取引の加盟店手数料 222

事例 24 役員に支給する渡し切り交際費 225

事例 25 建設仮勘定 227

事例 26 95%ルール適用要件（課税期間における課税売上高） 230

事例 27 建設業者等の支払う土地造成費等 232

事例 28 転売目的で購入する現住建物の取得費の個別対応方式における用途区分 237

事例 29 第三者が行った輸入申告に基づく仕入税額控除 241

(簡易課税制度関係の誤り)

244

事例 30 製造問屋の事業区分 244

事例 31 加工賃を対価とする役務の提供を行う事業の事業区分 247

(軽減税率制度に関する誤り)

250

事例 32 ウォーターサーバーのレンタル及びウォーターサーバー用の水の販売 250

事例 33 フードコートでの飲食 253

事例 34 製作物供給契約による食品の譲渡等 255

事例 35 飲食料品の委託販売手数料に係る適用税率 259

事例 36 一体資産に係る適用税率(食品部分の割合の合理的な算定) 262

事例 37 仕入先から受け取った請求書等に軽減対象資産の区分記載がなかった場合の取扱い 265

第

1

章

消費税法の
基本的な知識

I

課税の対象

1 消費税の課税対象取引

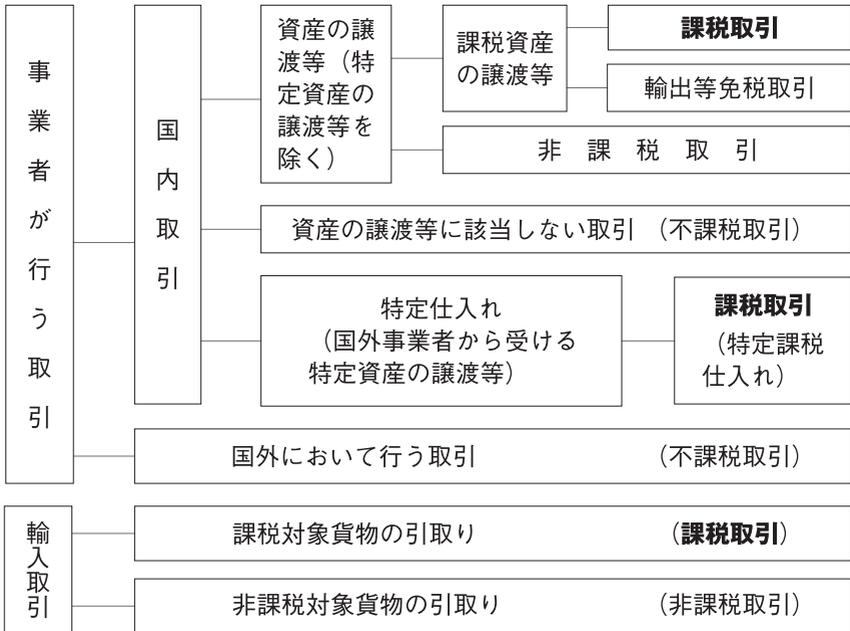
消費税の課税対象取引は、次の取引です（法4①②）。

- ① 国内取引 事業者が行った資産の譲渡等（特定資産の譲渡等は除かれます。）及び特定仕入れ（事業として他の者から受けた特定資産の譲渡等）
- ② 輸入取引 保税地域から引き取られる外国貨物（輸入取引となるもの）

したがって、国外で行われた取引や、国内における取引であっても、事業者以外の者が行った取引は課税の対象にはなりません。なお、輸入取引については、事業者以外の者（消費者など）が行ったものであっても課税の対象となります。

また、課税対象取引となるものであっても、一定の取引については非課税取引や免税取引とされ、消費税が課税されない又は免除されるものもあります。

事業者等が行う「各種取引」と消費税の課税対象取引との関係を図示すると、次のとおりとなります。



Keyword

<特定資産の譲渡等> 国外事業者が行う「事業者向け電気通信利用役務の提供」、「特定役務（演劇等）の提供」をいいます。

<不課税取引> 国内取引のうち事業者以外の者が行った取引、事業者が行う取引で資産の譲渡等及び特定仕入れ以外の取引や国外取引などです。

（例）① 保険金、共済金（保険事故の発生に伴う収入は対価性がないため）

② 寄附金、祝金、見舞金（対価性がないため）

<特定仕入れ> 事業として他の者（国外事業者）から受けた特定資産の譲渡等（事業者向け電気通信利用役務の提供及び特定役務（演劇等）の提供）をいいます。

2 国内取引の課税要件

国内取引の消費税の課税対象は、国内において事業者が行った資産の譲渡等（特定資産の譲渡等に該当するものを除きます。）であり（法4①）、ここにいう「資産の譲渡等」とは、事業として対価を得て行われる資産の譲渡及び貸付け並びに役務の提供をいいます（法2①八）。

したがって、資産の譲渡等の課税対象取引は、次のすべての要件を満たす取引をいうこととなります。

- ① 国内において行う取引（国内取引）であること
- ② 事業者が事業として行うものであること
- ③ 対価を得て行うものであること
- ④ 資産の譲渡、貸付け及び役務の提供であること
- ⑤ 特定資産の譲渡等に該当しないこと

(1) 国内において行う取引（国内取引）であること

消費税は、国内において行う取引に対して課税されますから、その取引が国内で行われた取引か国外で行われた取引かの判定（内外判定）を行う必要があります。

資産の譲渡等の内外判定の基準は、次のとおりです（法4③、令6）。

イ 資産の譲渡又は資産の貸付けの場合

原則として、資産の譲渡又は資産の貸付けが行われる時において、その資産が所在していた場所が国内であれば、国内取引になります。

なお、次の資産については、それぞれ判定基準となる場所が国内であれば国内取引となります。

【その他参考通達】基通5-7-2～5-7-12、5-7-14

資産の譲渡又は貸付けについての内外判定基準（法4③一、令6①）

| 譲渡等の資産の内容 | 判定基準となる場所 |
|-----------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| 原則 | 資産の譲渡又は貸付けが行われる時において、その資産の所在していた場所 |
| 船舶、航空機 | <ul style="list-style-type: none"> 登録をした機関の所在地（ただし、居住者が行う日本船舶（国内において登録を受けた船舶）以外の船舶の貸付け及び非居住者が行う日本船舶の譲渡又は貸付けにあっては、その譲渡又は貸付けを行う者の住所地） 登録を受けていない場合には、譲渡又は貸付けを行う者の譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地 |
| 鉱業権等 | 鉱業権の鉱区等の所在地 |
| 特許権、実用新案権、意匠権、商標権等 | <ul style="list-style-type: none"> 権利の登録をした機関の所在地 同一の権利を二以上の国において登録している場合には、譲渡又は貸付けを行う者の住所地 |
| 公共施設等運営権 | 公共施設等運営権に係る民間資金等の活用による公共施設等の整備等の促進に関する法律に規定する公共施設等の所在地 |
| 著作権、ノウハウ等 | 譲渡又は貸付けを行う者の住所地 |
| 営業権、漁業権、入漁権 | 権利に係る事業を行う者の住所地 |
| 有価証券（券面のあるもの） | 有価証券が所在していた場所 |
| 有価証券（券面のないもの） | 振替機関等において取り扱われるものは、振替機関等の所在地（それ以外のものは、その有価証券等に係る法人の本店又は主たる事務所等の所在地） |
| 登録国債等 | 登録をした機関の所在地 |
| 合名会社等の出資者持分 | 持分に係る法人の本店又は主たる事務所の所在地 |
| 貸付金等の金銭債権 | 債権者の譲渡に係る事務所等の所在地 |
| ゴルフ場利用株式等 | ゴルフ場等施設の所在地 |
| 上記以外の資産で所在場所が明らかでないもの | 譲渡又は貸付けを行う者の譲渡又は貸付けに係る事務所等の所在地 |

(注) 1 住所地とは、住所又は本店若しくは主たる事務所の所在地をいいます。

2 事務所等とは、事務所、事業所その他これらに準ずるものをいいます。