

## 第3章 非課税と免税

### 第1節 非課税

学習のポイント

- 1 非課税の意義は何か
- 2 非課税取引にはどのようなものがあるか

#### 1 非課税の意義は何か

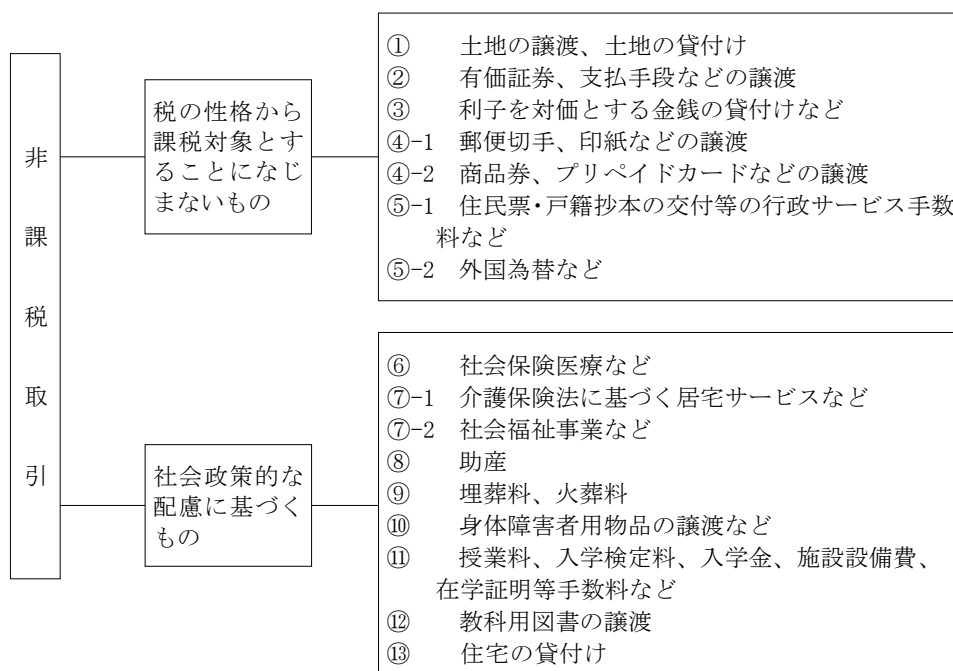
消費税は、国内において行われる資産の譲渡等及び特定仕入れ並びに保税地域から引き取られる外国貨物を課税の対象としているが、その取引の中には、消費に負担を求めるとしての性格から見て課税の対象とすることになじまないものや、社会政策的な配慮から課税することが適当でないものがある。このような取引については、**非課税取引**として消費税を課さないこととしている（消法6①、②）。

#### 2 非課税取引にはどのようなものがあるか

非課税取引は、消費全般に広く公平に負担を求めるという消費税の性格上、極めて限定されたものとなっている（消法6①、②、別表第一及び第二）。

##### (1) 国内取引における非課税

国内において行われる資産の譲渡等のうち、次に掲げるものが、非課税である（消法6①、別表第一）。



◎課税・非課税の具体例

1 土地（土地の上に存する権利を含む。）の譲渡及び貸付け（一時的に使用させる場合等を除く。）

- ① 「土地の上に存する権利」とは、地上権（空中地上権を含む。）、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、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ず課税対象とされる。
- ② 「一時的に使用させる場合等」とは、土地の貸付期間が1月に満たない場合及び建物、駐車場その他の施設の利用に伴って土地が使用される場合をいう（消令8）。したがって、テニスコートや野球場の貸付けは、課税対象とされる。
- ③ 土地（非課税）と建物（課税）を一括して譲渡した場合には、原則として、その全体の譲渡代金を土地と建物のそれぞれの対価の額に合理的に区分して、土地と建物の譲渡対価を算出することになる。

【参考通達】消基通6-1-2、6-1-4、6-1-5、10-1-5

2 有価証券及び支払手段（収集品及び販売用のものを除く。）等の譲渡

- ① 有価証券とは、例えば次のものをいう。なお、船荷証券、倉荷証券又は株式、出資若しくは預託の形態によるゴルフ会員権等は、非課税とされる有価証券に含まれず課税対象とされる。
  - ・ 国債証券、地方債証券、社債券、新株予約権証券、株券
  - ・ 日本銀行等の発行する出資証券
  - ・ 投資信託、貸付信託の受益証券
  - ・ コマーシャルペーパー（CP）、外国法人が発行する譲渡性預金証書（海外CD）
- ② 有価証券に類するものとは、例えば次のものをいう。
  - ・ 登録された国債、地方債、社債、株券の発行がない株式等
  - ・ 合名会社等の社員の持分、協同組合等の組合員や会員の持分等
  - ・ 貸付金、預金、売掛金その他の金銭債権
- ③ 支払手段とは、例えば次のものをいうが、これらのうち収集品や販売用のものは課税対象とされる。
  - ・ 銀行券、政府紙幣、小額紙幣、硬貨
  - ・ 小切手（旅行小切手を含む。）、為替手形、約束手形、信用状
- ④ 支払手段に類するものとは、例えば次のものをいう。
  - ・ 仮想通貨

【参考通達】消基通6-2-1～6-2-3

3 利子を対価とする貸付金その他の特定の資産の貸付け及び保険料を対価とする役務の提供等

例えば、次のものが非課税とされる。

- ・ 国債、地方債、社債、新株予約権付社債、預金、貯金及び貸付金の利子
- ・ 集団投資信託、法人課税信託等の収益として分配される分配金
- ・ 信用の保証料、保険料、共済掛金、手形の割引料

- ・ 割賦販売、ローン提携販売及び割賦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。）

【参考通達】消基通6-3-1

#### 4-1 郵便切手類、印紙及び証紙の譲渡

次のものが非課税とされる。

- ・ 日本郵便株式会社が行う郵便切手類（郵便切手帳、現金封筒、小包郵便物包装物品等を除く。）又は印紙の譲渡
- ・ 簡易郵便局法第7条第1項に規定する委託業務を行う施設又は郵便切手類販売所、印紙売りさばき所が行う郵便切手類又は印紙の譲渡
- ・ 地方公共団体又は売りさばき人が行う証紙の譲渡  
（注）例えば、郵便切手類等がいわゆる「金券ショップ」で販売される場合には課税対象とされる。

【参考通達】消基通6-4-1、6-4-2

#### 4-2 物品切手等の譲渡

- ① 物品切手等とは、例えば、商品券、ギフト券のように物品の給付、貸付け又は役務の提供に係る請求権を表彰する証書をいう。
- ② 次の要件のいずれも満たす証書は、物品切手等として取り扱われる。
  - イ 証書と引換に一定の物品の給付や貸付け、特定の役務の提供を約するものであること
  - ロ 給付請求権利者が証書と引換えに一定の物品の給付や貸付け、特定の役務の提供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であること
- ③ 物品（乗車券を含む。）の譲渡又は役務の提供を受けるためのカード（プリペイドカード等）その他これに類するもの（数回にわたって任意の金額部分だけの給付を受けるものを含む。）は、物品切手等に該当する。

【参考通達】消基通6-4-3～6-4-5

#### 5-1 国、地方公共団体等が法令に基づき徴収する手数料等に係る役務の提供

例えば、次のものが非課税とされる。

- ① 次の全ての要件を満たす手数料等
  - イ 国、地方公共団体、公共法人、公益法人等が法令に基づいて行う事務で、登記、登録、許可、指定、検査、証明、公文書の交付等に係るものであること
  - ロ 手数料等の徴収が法令に基づくものであること
- ② ①イに類する一定の登録等（法令にその徴収の根拠が規定されていないもの）
- ③ 執行官、公証人の手数料

【参考通達】消基通6-5-1、6-5-2

#### 5-2 外国為替業務に係る役務の提供

次のものが非課税とされる。

- ・ 外国為替取引、対外支払手段（信用状、旅行小切手）の発行及び売買

【参考通達】消基通6-5-3

#### 6 公的な医療保障制度に係る療養、医療、施設療養又はこれらに類するものとしての資産の譲渡等

例えば、次の医療等が非課税とされる。

- ・ 健康保険法、国民健康保険法、船員保険法、国家公務員共済組合法等の規定に基づいて行われる社会保険医療等
- ・ 高齢者の医療の確保に関する法律の規定に基づく療養の給付、入院時食事療養費・特別療養費の支給に係る療養等
- ・ 生活保護法、精神保健及び精神障害者福祉に関する法律等の規定に基づく医療等
- ・ 公害健康被害の補償等に関する法律の規定に基づく療養の給付等

【参考通達】消基通6-6-1～6-6-3

#### 7-1 介護保険に係る資産の譲渡等（利用者の選定による一部サービスを除く。）

例えば、介護保険法の規定に基づいて行われる次のものが非課税とされる。

- ・ 居宅要介護者の居宅において行われる訪問介護、訪問入浴介護、訪問リハビリテーション等
- ・ 居宅要介護者について、特別養護老人ホーム等の施設に通わせて行う通所介護、通所リハビリテーション等
- ・ 居宅要介護者について、介護老人保健施設等に短期間入所させて行う短期入所生活介護、短期入所療養介護等
- ・ 特別養護老人ホームに入所する要介護者について行われる介護福祉施設サービス
- ・ 介護老人保健施設に入所する要介護者について行われる介護保健施設サービス

【参考通達】消基通6-7-1～6-7-4

#### 7-2 社会福祉法に規定する社会福祉事業等

例えば、次の事業に係るものが非課税とされる。

- ・ 生活保護法に規定する救護施設、更生施設等を経営する事業
- ・ 児童福祉法に規定する乳児院、母子生活支援施設、児童養護施設、助産施設、保育所等を経営する事業
- ・ 老人福祉法に規定する養護老人ホーム等を経営する事業
- ・ 児童福祉法、老人福祉法、身体障害者福祉法等に規定する児童自立生活援助事業、老人デイサービス事業、介助犬訓練事業などの事業
- ・ 更生保護事業法に規定する更生保護事業

なお、授産施設等における生産活動としての作業に基づく資産の譲渡等は課税対象とされる。

【参考通達】消基通6-7-5～6-7-9

**8 医師、助産師その他医療に関する施設の開設者による助産に係る資産の譲渡等**

例えば、次のものが非課税とされる。

- ・ 妊娠しているか否かの検査
- ・ 妊娠していることが判明した時以降の検診、入院
- ・ 分娩の介助
- ・ 出産の日以後2月以内に行われる母体の回復検診
- ・ 新生児に係る検診及び入院

なお、保険診療に係る部分は6の公的医療として非課税とされる。

【参考通達】消基通6-8-1～6-8-3

**9 埋葬に係る埋葬料、火葬に係る火葬料等**

墓地、埋葬等に関する法律に規定された次のものは非課税とされる。

- ・ 死体を土中に葬るための埋葬料
- ・ 死体を葬るために焼く場合の火葬料

なお、葬儀業者等に支払う葬儀料は課税対象とされる。

【参考通達】消基通6-9-1、6-9-2

**10 身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有する物品の譲渡、貸付け等**

- ① 対象とされる身体障害者用物品とは、義肢、盲人安全つえ、義眼、点字器、車椅子等で身体障害者の使用に供するための特殊な性状、構造又は機能を有するものとして厚生労働大臣が財務大臣と協議して指定したものである（消令14の4①）。
- ② 非課税とされる資産の譲渡等は、身体障害者用物品の譲渡、貸付け及び製作の請負並びに身体障害者用物品のうち一定のもの（の修理とされる（消令14の4②、平成3年6月7日厚生省告示第130号））。

【参考通達】消基通6-10-1～6-10-4

**11 学校、専修学校、各種学校等の授業料、入学金、施設設備費等**

例えば、次のもの（学校教育法に規定する学校、専修学校、各種学校及び職業能力開発校等において行われるものに限る。）が非課税とされる（消令14の5）。

- ・ 授業料
- ・ 入学金及び入園料
- ・ 施設設備費
- ・ 入学・入園のための試験に係る検定料
- ・ 在学証明、成績証明等に係る手数料

【参考通達】消基通6-11-1～6-11-6

## 12 教科用図書の譲渡

次のものが非課税とされる。

- ・ 文部科学大臣の検定を受けた教科用図書の譲渡
- ・ 文部科学省が著作の名義を有する教科用図書の譲渡

【参考通達】消基通6-12-1～6-12-3

## 13 住宅の貸付け

- ① 住宅とは、人の居住の用に供する家屋又は家屋のうち人の居住の用に供する部分をいい、一戸建ての住宅の他マンション、アパート、社宅、寮等が含まれる。
- ② 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ものに限られ、その貸付けに係る期間が1月に満たない場合又はその貸付けが旅館業法に規定する旅館業に係る施設の貸付けに該当する場合（旅館、ホテル等）は除かれる（消令16の2）。

【参考通達】消基通6-13-1～6-13-9

### (2) 輸入取引における非課税

国内における非課税取引とのバランスを図るため、保税地域から引き取られる外国貨物のうち、次に掲げるものが非課税とされている（消法6②、別表第二）。

- ①有価証券等、
- ②郵便切手類、
- ③印紙、
- ④証紙、
- ⑤物品切手等、
- ⑥身体障害者用物品、
- ⑦教科用図書

## 第2節 免税

### 学習のポイント

- 1 免税の意義は何か
- 2 免税取引にはどのようなものがあるか
- 3 免税と非課税の違い

### 1 免税の意義は何か

**免税**とは、一定の要件を満たした場合に、資産の譲渡等について課税されるべき消費税を免除することをいう。

消費税は、国内において消費される財貨やサービスに対して税負担を求めることとしている（このことを「消費地課税主義」又は「仕向地課税主義」という。）ことから、輸出して外国で消費されるものや国際通信、国際輸送など輸出に類似する取引については、消費税を免除することとしている（消法7、8）。

なお、消費税が免除される取引を「**免税取引**」という。

## 2 免税取引にはどのようなものがあるか

免税取引は、大きく次の3つに分類することができる。

### (1) 輸出免税（輸出に類似した取引を含む。）（消法7①）

輸出免税の対象となる主な取引は、次のとおりである。

イ 国内からの輸出として行われる資産の譲渡又は貸付け（典型的な輸出）（消法7①一）

（注）最終的に輸出される資産の譲渡等であっても、例えば、次のような取引については、輸出免税の規定は、適用されない。

① 輸出する物品の製造のための下請加工

② 輸出取引を行う事業者に対する国内での資産の譲渡等

ロ 外国貨物の譲渡又は貸付け（消法7①二）

輸入した貨物を輸入手続をしないで、外国貨物のまま転売等する場合である。

ハ 国内と国外の間の旅客や貨物の輸送又は通信（国際輸送、国際通信）（消法7①三）

ニ 国内と国外の間の郵便又は信書便（国際郵便）（消令17②五）

【参考通達】消基通7-1-1、7-2-1～7-2-5、7-2-23

### (2) 輸出品販売場における輸出品の譲渡に係る免税（消法8①）

輸出品販売場（いわゆる免税店）を経営する事業者が、外国人旅行者などの非居住者に対して行う通常生活の用に供する物品を一定の方法で販売する場合には、消費税が免除される（消法8①、消令18①②⑦⑧）。

なお、7月以内の期間を定めて設置する臨時の販売場を設置する事業者（輸出品販売場を経営する事業者に限る。）が、あらかじめ納税地の所轄税務署長の承認を受けた場合には、当該臨時販売場を輸出品販売場とみなして免税販売を行うことができる（消法8⑧、⑨）。これを「臨時販売場制度」という。

（注）免税販売の対象となる物品は、一般物品（消耗品以外のもの）については、同一の非居住者に対する同一店舗における1日の販売額の合計が5千円以上のもの、消耗品（食品類、飲料類、薬品類、化粧品類その他の消耗品）については、同一の非居住者に対する同一店舗における1日の販売額の合計が5千円以上50万円以下の範囲内のもの。

なお、免税対象物品には、金又は白金の地金その他通常生活の用に供しないものは含まれない。

【参考通達】消基通8-1-1、8-1-4、8-2-1の4

### (3) その他の免税（消費税法以外の法律に基づくもの）

① 外航船舶等に積み込む物品の譲渡（措法85①）

② 外国公館等に対する課税資産の譲渡等（措法86①）

③ 海軍販売所等に対する物品の譲渡（措法86の2①）

④ 合衆国軍隊等に対する資産の譲渡等（所得臨特法7①等）

3 免税と非課税の違い

	区 分	免 税	非 課 税
非 課 税 と 免 税 の 違 い	条 文 の 規 定 の 仕 方	消費税を免除する	消費税を課さない
	そ の 仕 入 れ に 係 る 仕 入 税 額 控 除	できる	できない
	適 用 要 件	証明書保存等	ない
	基 準 期 間 の 課 税 売 上 高	含まれる	含まれない
	課 税 売 上 割 合	分子・分母ともに算入する	分母のみ算入する