



## まえがき



消費税は平成元年4月に導入された特定の非課税取引を除くほとんどすべての取引を課税の対象とする課税ベースの広い間接税です。

消費税は平成元年の導入から30年を経過しようとしています。いまや消費税の税収は国の租税収入全体の3割近くを占めるなど我が国の基幹税目として定着しています。

我が国の消費税の税率は現行において地方消費税を合わせた税率は8%の単一税率となっていますが、2019年（平成31年）10月1日に実施される改正消費税法により、標準税率を10%に引き上げるとともに、「飲食料品の譲渡」及び「定期購読契約が締結された新聞の譲渡」の税率を現行の8%に据え置き軽減税率が実施され、我が国において、初めて複数税率が導入されます。

軽減税率制度の下では、売上げや仕入れを税率ごとに区分して経理する必要が生じるとともに、複数税率に対応した請求書等の交付や保存が必要となります。

軽減税率の採用は、飲食料品など軽減税率の対象となる商品や製品を取り扱う事業者は当然ですが、軽減税率の対象となる商品の売上げがない事業者や消費税の納税義務のない免税事業者の方々にも、課税仕入れに影響するなど、ほとんどすべての事業者に関係する大きな改正となっています。また、複数税率となることから、税率ごとに区分した経理に基づく税額計算が必要となります。

消費税は消費支出に負担を求める税であり、「転嫁」によって最終的には消費者が負担する税ですが、事業者による商品の販売、役務の提供などの取引の各段階において課税される多段階課税となっており、消費税が経済取引を阻害することなく、経済に対する中立性を確保するため、税の累積を排除する前段階税額控除方式を採用しています。

この前段階税額控除方式についても、今回の複数税率の採用に伴い、見直しが行われました。現行の「請求書等保存方式」は2019年（平成31年）10月1日の軽減税率制度の採用以後は「区分記載請求書等保存方式」に改められ、さらに、2023年（平成35年）10月1日からはいわゆる「インボイス方式」である「適格請求書等保存方式」に改められる予定です。特に、「適格請求書等保存方式」への改正は、我が国の消費税制度の根幹である仕入税額控除の方式を大きく変えるものと言えます。

本書では、消費税法の改正事項について、軽減税率制度の立法趣旨等を踏まえて、できる限り分かりやすく、簡明に解説するとともに、消費税率引上げ前後の注意点にも言及して、それらの知識を応用して実務に生かせるよう配慮しています。

本書が、2019年（平成31年）10月1日に迫った軽減税率制度について、正しい理解に資するとともに、軽減税率制度導入の準備が円滑に進む一助になれば幸いです。

最後に、本書の企画、編集及び校正にご尽力いただきました株式会社税務研究会の奥田守氏、長倉潤氏にこの場を借りて厚く御礼申し上げます。

平成30年12月

税理士 椿 隆

# 目次

## 第1章 消費税の軽減税率制度の概要等

<b>1</b> 軽減税率制度のアウトライン	3
(1) 実施時期	3
(2) 税率引上げによる税率の異動	3
(3) 軽減税率の対象となる取引の範囲	4
(4) 請求書等の保存方式の改正	5
(5) 税額計算の特例	7
<b>2</b> 対応すべき事項	8
(1) 売上げに関する事項	8
(2) 仕入れ（経費を含む）に関する事項	9
(3) 経理システムの改修	10
(4) その他	10

## 第2章 軽減税率の対象となる取引とは

<b>1</b> 飲食料品の範囲等	13
(1) 飲食料品とは	13
(2) なぜ食品表示法に飲食料品の定義を求めたのか	14
(3) 判定の時期	15
(4) 「酒類」「医薬品・医薬部外品」とは	16
(5) 食品添加物	16
(6) 飲食料品を販売する際の包装材料の取扱い	17
(7) 飲食料品の輸入	19

<b>2</b> 一体資産	20
(1) 一体資産とは何か	20
(2) 軽減税率の対象となる一体資産の譲渡	20
(3) 軽減税率の対象とならない「一括譲渡」とは	20
(4) 一体資産の食品に係る部分の割合として合理的な方法により 計算した割合とは	22
(5) 小売事業者等で合理的な割合が不明である場合	24
(6) 一括譲渡をした場合の値引き等の取扱い	25
<b>3</b> 軽減税率の適用されない外食とは	26
(1) 外食とは	26
(2) 飲食に用いられる設備（飲食設備）とは	26
(3) イートインとテイクアウト	27
(4) 「ケータリング」や「飲食料品の出前等」	30
(5) 屋台や移動販売車での飲食料品の提供	32
(6) 軽減対象資産の譲渡等に係る委託販売手数料	33
(7) 有料老人ホーム、学校給食等の取扱い	35
<b>【参考】</b> 外食等の具体的判定例	40
<b>4</b> 軽減税率の対象となる新聞とは	41

## Q&A

- ・「一の資産の価格のみが提示されているもの」とは 42
- ・生きた畜産物の販売は軽減税率の対象となるか 43
- ・水道水に適用される税率は 43
- ・氷の販売の適用税率は 44
- ・ラッピング手数料等の取扱い 44
- ・配送手数料等の取扱い 45
- ・果樹園で行ういちご狩り等の取扱い 45
- ・通信販売とカタログギフトの取扱い 46

- ・出張手当等の取扱い 47
- ・コーヒーチケットの取扱い 48
- ・旅客列車の食堂車での食事、移動ワゴンでの飲食料品の販売 48
- ・カラオケボックスでの飲食料品の提供 49
- ・映画館の売店での飲食料品の販売 50
- ・食品と食品以外の資産が選択可能である場合の一体資産の判定 50
- ・賞味期限切れ等の商品の処分 52
- ・食品加工の請負 52
- ・セルフサービスの立ち食いそば店等 52
- ・有料老人ホームにおける調理業務等の受託 53
- ・コンビニエンスストアにおける軽減税率制度導入の留意点 53
- ・ハンバーガーショップ等のファーストフード店における軽減税率制度の留意点 56
- ・旅館、ホテル等の宿泊施設における軽減税率制度の留意点 58

### 第3章 消費税額の計算等

<b>1</b>	2019年(平成31年)10月1日以降の税率	63
<b>2</b>	納付税額の計算	64
<b>3</b>	原則課税による消費税額の計算	65
<b>4</b>	簡易課税制度による消費税額の計算	67
<b>5</b>	売上対価の返還等に係る税額控除	69
<b>6</b>	貸倒れに係る税額控除	71
<b>7</b>	課税標準額に対する消費税額の計算に関する経過措置 (いわゆる「積上げ計算」による課税標準額の計算)	74
<b>【参考】</b>	代金決済に係る積上げ計算の経過措置	76

## 第4章 中小事業者に対する税額計算の特例制度

<b>1</b> 概要	81
<b>2</b> 売上税額の計算の特例	82
(1) 売上税額に係る計算の特例制度	82
(2) 小売等軽減仕入割合の特例	83
(3) 軽減売上割合の特例	85
(4) 「小売等軽減仕入割合」、「軽減売上割合」の計算が困難な場合の特例	89
(5) 複数の事業を営む場合の売上税額の計算の特例の適用について	90
(6) 売上税額の計算の特例の適用期間について	92
(7) 売上値引き等を税率ごとに区分することが困難な場合の取扱い	92
<b>3</b> 仕入税額の計算の特例	94
(1) 仕入税額に係る計算の特例制度の概要	94
(2) 小売等軽減売上割合の特例制度	94
(3) 簡易課税制度の届出の特例制度	96
<b>4</b> 売上げと仕入れのいずれも区分経理することが困難な事業者はどうすればよいか	101
(1) 全ての中小事業者が適用できる特例	101
(2) 卸売業又は小売業を営む中小事業者が適用できる特例	101

## 第5章 区分記載請求書等保存方式

<b>1</b> 区分記載請求書等保存方式とは	107
(1) 区分経理	107
(2) 改正後の要件となる帳簿及び請求書等の保存	107

<b>2</b> 帳簿及び区分記載請求書等の記載について	111
(1) 帳簿の記載事項のポイント	111
(2) 区分記載請求書等の記載事項の留意事項	112
(3) その他	117

**Q&A**

- ・ 区分記載請求書等保存方式における帳簿の記載の方法は 121
- ・ 区分記載請求書等における課税資産の譲渡等の記載の程度は 122
- ・ 免税事業者であっても区分記載請求書等の発行は必要か 123
- ・ 税抜対価の額と消費税額を記載する場合 124
- ・ 軽減税率の適用対象となる商品がない場合 125
- ・ 小売店を営む免税事業者の区分記載請求書等の記載の程度 126

**第6章 適格請求書等保存方式**

<b>1</b> 仕入税額控除の要件とされる保存すべき請求書等	132
(1) 適格請求書等	132
(2) 適格簡易請求書	134
(3) 仕入明細書等	135
(4) 媒介又は取次ぎに係る業務を行う者が作成する一定の書類	138
(5) 適格請求書等の電磁的記録による交付	139
<b>2</b> 適格請求書等発行事業者の登録制度	140
(1) 登録申請手続等	140
(2) 登録のとりやめ等	144
(3) 適格請求書発行事業者登録簿への登載事項	145
(4) 適格請求書発行事業者における適格請求書の交付義務等	146
(5) 適格請求書類等類似書類等の交付禁止等	149

<b>3</b>	仕入税額控除の要件	151
<b>4</b>	免税事業者からの仕入れに係る仕入税額控除の経過措置	154
(1)	免税事業者等からの仕入税額控除	154
(2)	経過措置の適用期間等	154
<b>5</b>	適格請求書保存方式に基づく税額計算	156
(1)	売上税額の計算	156
(2)	仕入税額の計算	158

### Q&A

- ・リサイクルショップの仕入税額控除の可否 162
- ・卸売市場を通じた委託販売 163
- ・農協等を通じた委託販売 164
- ・自動販売機や自動サービス機からの商品の購入 165
- ・媒介者交付特例 165
- ・屋号による記載 171
- ・立替金の取扱い 171
- ・口座振替・口座振込による家賃の支払 172

## 第7章 免税事業者の留意点

<b>1</b>	2019年（平成31年）10月1日以降（区分記載請求書等保存方式への対応等）	177
<b>2</b>	2023年（平成35年）10月1日以降（適格請求書等保存方式への対応等）	179
(1)	免税事業者等からの仕入税額控除の除外	179
(2)	適格請求書等発行事業者としての登録	179
(3)	帳簿の保存のみで仕入税額控除が認められる内容の改正	180



第8章 経過措置等

<b>I</b>	<b>資産の譲渡等の時期の原則</b>	186
<b>1</b>	<b>新旧税率の適用関係</b>	186
(1)	原則	186
(2)	売上（仕入）対価の返還等及び貸倒控除の注意点	186
(3)	売手と買手の売上げ・仕入れの計上基準が異なる時の留意点	187
(4)	建設仮勘定及び未成工事支出金	187
<b>II</b>	<b>税率等に関する経過措置等</b>	189
<b>1</b>	<b>税率等に関する経過措置の概要</b>	189
<b>2</b>	<b>指定日</b>	190
<b>3</b>	<b>税率等に関する経過措置の取扱い</b>	190
(1)	旅客運賃等に関する経過措置	190
(2)	電気料金等の税率に関する経過措置	192
(3)	工事の請負等の税率に関する経過措置	193
(4)	資産の貸付けの税率等に関する経過措置	202
(5)	役務の提供に関する経過措置	207
(6)	長期割賦販売等に係る資産の譲渡等の時期の特例の適用を受ける場合等における税率等に関する経過措置	209
(7)	工事進行基準を適用する場合における税率等に関する経過措置	212
(8)	小規模事業者に係る資産の譲渡等の時期の特例の適用を受ける場合の税率等に関する経過措置	212
(9)	その他の税率等に関する経過措置	213

第 1 章

消費税の軽減税率制度の概要等



本章では、2019年（平成31年）10月1日から実施される消費税率の引上げとともに実施される軽減税率制度について、その制度の概要等について、説明します。

軽減税率制度の下では、事業者の方々は売上げや仕入れを税率ごとに区分して経理する必要が生じるとともに、複数税率に対応した請求書等の交付や保存が必要となります。

これらの事務は飲食料品など軽減税率の対象となる商品や製品を取り扱う事業者は当然ですが、軽減税率の対象となる品物の売上げがない事業者や消費税の納税義務のない免税事業者の方々まで、ほとんど全ての事業者に影響を及ぼす改正となっています。

## ポイント

- ★1 軽減税率の対象は、飲食料品の譲渡と宅配契約の新聞の譲渡とされています。
- ★2 仕入税額控除の要件とされる区分記載請求書等への対応が必要となります。
- ★3 複数税率の導入に当たって対応すべき事項を早期に整理して、的確な対応をとって下さい。

## 1 軽減税率制度のアウトライン

### (1) 実施時期 → 税率の引上げは2019年(平成31年)10月1日から

消費税及び地方消費税(以下「消費税等」といいます。)の税率は、2019年(平成31年)10月1日に、現行の8%(うち地方消費税率は1.7%)から10%(うち地方消費税率は2.2%)に引き上げられます。

この引上げと同時に、税率の引上げに伴う低所得者への配慮等の観点から、「酒類を除く飲食料品の譲渡」及び「定期購読契約に基づく新聞の譲渡」を対象として、8%の軽減税率が適用されます。

### (2) 税率引上げによる税率の異動

軽減税率の実施によって、2019年(平成31年)10月1日以降の取引から消費税等の税率は、次の表のように、標準税率が10%、軽減税率が8%と複数税率となります。

区分	適用時期 ~2019年(平成31年) 9月30日	2019年(平成31年)10月1日~ (軽減税率実施後)	
		軽減税率	標準税率
消費税率	6.30%	6.24%	7.80%
地方消費税	消費税額の17/63 (消費税率換算1.7%)	消費税額の22/78	
		(消費税率換算1.76%)	(消費税率換算2.2%)
合計	8.00%	8.0% <sup>※</sup>	10.00%

※消費税等の税率は、現行と同様に8%ですが、消費税率が6.3%から6.24%になり、一方地方消費税率は1.7%から1.76%への引上げになり、消費税と地方消費税額の構成割合が変わります。

### (3) 軽減税率の対象となる取引の範囲

軽減税率が適用される取引は次の2つとなります。

- ① 飲食料品の譲渡及び保税地域からの引取り
- ② 定期購読契約に基づく新聞の譲渡

#### イ 飲食料品

消費税法において飲食料品とは、その範囲を明確にするため、軽減税率の対象となる飲食料品の範囲を食品表示法の定義に基づき、同法第2条第1項に規定される食品を飲食料品（ただし、酒税法に規定する酒類は除かれます。）としています。

食品表示法において食品とは、人の飲用又は食用に供されるものを行い、食品衛生法に規定する添加物も含まれます。

ただし、医薬品、医薬部外品及び再生医療等製品は、軽減税率の対象となる飲食料品には含まれません。

なお、外食やケータリング等は単なる飲食料品の譲渡ではなく、飲食サービスの提供に当たるので、軽減税率の対象となりません。

#### ロ 定期購読契約が締結された新聞

軽減税率の対象となる定期購読契約が締結された新聞とは、一定の題号を用い、政治、経済、社会、文化等に関する一般社会的事実を掲載するもので、次の要件を全て満たすものが該当します。

- ① 週2回以上発行される
- ② 宅配契約した
- ③ 日刊新聞等

したがって、スポーツ新聞や業界紙であっても、週2回以上発行される新聞で、定期購読契約に基づいて宅配されるものであれば、軽減税率の対象となります。

また、一方、宅配される新聞と全く同じのものであっても、コンビニやキオスクで購入する場合は、定期購読契約に基づかないため、軽減税率の対象に含まれず、標準税率が適用されます。

#### (4) 請求書等の保存方式の改正

軽減税率の実施に伴って、消費税等の税率は8%の軽減税率と10%の標準税率が併存する、複数税率となります。

このため、事業者は、消費税の申告や納税を行うために、課税売上げと課税仕入れについて、日々の取引を税率の異なるごとに区分して記帳等する必要があります。

仕入税額控除の要件とされる請求書等の保存方式の改正は、2019年（平成31年）10月1日以後、2段階に分けて行われ、2019年（平成31年）10月1日から2023年（平成35年）9月30日までは、「区分記載請求書等保存方式」、2023年（平成35年）10月1日以後は「適格請求書等保存方式」となります。

##### イ 区分記載請求書等保存方式とは

軽減税率が導入されて、複数税率となる2019年（平成31年）10月1日から適格請求書等保存方式（日本型インボイス制度）が導入される2023年（平成35年）9月30日までにおける仕入税額控除の要件は、複数税率に対応して区分経理がなされた帳簿及び区分記載請求書等の保存が要件となります（平28改正法附則34②）。

したがって、課税事業者で軽減税率の対象となる商品の売上げのある事業者は、交付する請求書等を、区分記載請求書等に対応した様式に変更するとともに、日々の取引を税率の異なるごとに区分経理する必要があります。

また、課税事業者で軽減税率の対象となる商品の売上げのない事業