

改訂増補にあたって

消費税の複数税率制度が導入されますと、いよいよ導入後初めての申告書等の作成実務が待っています。新様式の申告書等の種類は多く、その作成方法はかなり複雑です。いままで申告書は1枚でしたが、新たに申告書第二表【課税標準等の内訳書】が設けられ、その作成が必要となります。各種付表も新設されています。例えば、課税期間中に旧税率の課税売上げや課税仕入れがある場合の一般課税制度の申告をするときは、申告書第一表（一般用）、申告書第二表、付表1-1、1-2、2-1、2-2の6種類の申告書等の作成をしなければなりません。簡易課税制度を適用する場合も6種類となります。さらに、中小事業者が経過措置として認められている売上税額の計算特例、仕入税額の計算特例を適用する場合には、所定の計算表の作成を行い、これも併せて提出することになります。

そこで、改訂増補にあたって、初版では説明を割愛している「新様式の申告書等の作成方法」について新たな章を増やし、申告書、各種付表、各計算表の相互関連性、転記及び記入方法、記入上の留意点を説明させていただくことにしました。また、「総合演習」と題して、7つの演習事例を設け、具体的な申告書等の作成の仕方について記入プロセスを示して解説しています。

さらに、本書の初版発行後に、国税庁が公表している複数税率制度に関するQ&Aの一部が更新され、旧税率適用の経過措置に関するQ&Aが新たに公表されていますので、これらの情報を踏まえた改訂増補も行いました。

この改訂増補版が、消費税の複数税率制度下の実務を担当なさる方々のお役に少しでも立てれば、これに過ぎたる喜びはありません。

なお、最後になりましたが、初版と同じく、本書の改訂増補にあたってお世話になりました税務研究会出版局の堀直人氏に厚くお礼を申し上げます。

令和元年8月

小池 敏 範

はじめに

2019年10月1日から地方消費税を含めた消費税率が8%から10%に引き上げられるとともに、一定の飲食料品と新聞については軽減税率（8%）が適用されます。いわゆる「軽減税率制度」の実施です。ご承知のように、わが国は、消費税が導入された平成元年からいままでの長い間単一税率でしたが、初めて複数税率が適用されます。これによって、消費税の計算、申告はもちろんのこと、請求書等の記載、日常の仕訳処理において税率の異なるごとに区分して行うこととなり一連の消費税実務が複雑になることが予想されています。

今回の軽減税率制度では、まず、軽減税率対象品目の範囲を正確に知る必要がありますが、軽減税率の対象となる飲食料品の範囲、飲食料品に係るもので軽減税率対象から外れる酒類の範囲、外食と飲食料品の譲渡（テイクアウト）の区分判定、軽減税率の対象となる新聞の範囲など意外に細かい内容となっています。そこで、本書では、軽減税率対象品目の詳細な内容を事例や国税庁の資料を交えて解説しています。

次に、消費税の仕入税額控除の要件とされている請求書等保存方式についてです。今回導入される軽減税率制度では、この制度が実施される2019年10月1日から2023年9月30日までの4年間は、現行の「請求書等保存方式」における帳簿及び請求書等の記載事項に軽減対象資産の譲渡等に係る記載事項を追加した帳簿及び請求書等の保存を求める「区分記載請求書等保存方式」が講じられましたが、本書ではその細かい内容と留意点について記載例を挙げて解説してします。

さらに、軽減税率制度における複数税率の税額計算を解説しています。売上げに軽減対象分が含まれていれば、課税売上げに係る消費税額は、軽減税率（8%）対象分と標準税率（10%）対象分に区分した上で、別々に計算しなければなりません。売上の対価の返還等（売上値引き、返品、割戻し）に係る消費税の計算も同様です。仕入れや経費の支払いに軽減税率対象分が含まれていれば、仕入税額控除の計算も軽減税率分と標準税率分と区分して別々に計算します。やっかいなのは、2020年3月末日決算の事業者などの場合は、現行税率（8%）適用分の取引の税額計算も別に行う必要があります。この現行税率の8%の内訳は国税6.3%、地方消費税1.7%ですが、同じ8%である軽減税率の内訳は国税6.24%、地方消費税1.76%となっていますので、地方消費税の計算もかなり複雑になります。本書は、軽減税率制度の導入によって複雑となる税額計算を設例と計算例も交えて具体的に解説しています。

なお、基準期間の課税売上高が5,000万円以下の中小事業者は、一定期間に限り、売上税額の計算の特例、仕入税額の計算の特例が講じられていますが、その内容についても計算例を挙げて解説しています。

2023年10月1日からは、いよいよ適格請求書等保存方式（いわゆる「インボイス制度」）が導入されますが、この取扱いに関する消費税関係法令、個別通達がすでに明らかにされていますので、国税庁の資料を交えてその全体の内容について解説しています。

今回の税率アップに伴い、2019年10月1日以降の課税資産の譲渡等（旅客運賃等、公共料金等、工事等の請負、資産の貸付けなど）について現行税率（8%）の適用を認める経過措置が講じられています。施行日（2019年10月1日）前後の取引の税率適用の実務対応も必要となってきます。最後に、これらの内容についても、国税庁の情報も紹介しながら、できるだけ具体例を挙げながら解説することにしました。

（注）消費税申告書の記載も付表が増え、かなり複雑です。申告書、各種付表の新様式はすでに明らかになっていますが、この記載内容の解説や記載例を示すと相当のボリュームとなりますので本書では割愛させていただきます。少し先になりますが、機会があれば、本書を改訂増補するか別な書で解説させていただく予定です。

本書が、軽減税率制度、インボイス制度、税率アップに伴う経過措置等の内容を確認されるお立場の税理士・公認会計士の先生方、会計事務所の職員の方々、会社の経理担当者などの実務担当者の方々のお役に少しでも立てれば、これに過ぎたる喜びはありません。

最後になりましたが、本書上梓にあたってお世話になりました株式会社税務研究会出版局の堀直人氏に厚くお礼を申し上げます。

平成30年10月

小池 敏 範

目 次

I 消費税の軽減税率制度

- 1 消費税の軽減税率の対象品目の範囲 2
 - (1) 消費税の税率アップに伴う軽減税率の適用 2
 - (2) 軽減税率対象品目の概要 2
 - (3) 飲食料品の範囲 3
 - (4) 飲食料品の譲渡に関する判定例と実務上の留意点 6
 - (5) 外食の範囲に関する判定例と実務上の留意点 10
 - (6) 一体資産の範囲と判定例 20
 - (7) 新聞の譲渡の範囲と判定例 22
 - (8) 軽減対象資産に係る返品、値引き、委託販売手数料 24
 - (9) 飲食料品の輸入取引 26
- 2 区分記載請求書等保存方式 27
 - (1) 区分記載請求書等保存方式の導入 27
 - (2) 区分記載請求書等保存方式の留意点 28
 - (3) 現行の請求書等保存方式の適用上の留意点と同じもの 31
 - (4) 区分記載請求書等保存方式に関する国税庁のQ&A② 33
- 3 軽減税率制度における税額計算の概要 41
 - (1) 納付税額の計算方法 41
 - (2) 課税標準額に対する消費税額 41
 - (3) 控除対象仕入税額 43
 - (4) 売上対価の返還等に係る税額控除 45
 - (5) 貸倒れに係る税額控除 45
- 4 中小事業者の税額計算の特例 51
 - (1) 売上税額の計算の特例 51
 - (2) 売上税額特例計算適用上の留意点 53
 - (3) 仕入税額の計算の特例 55
 - (4) 売上税額・仕入税額の計算特例の適用関係 60
- 5 売上税額・仕入税額の計算の特例の留意点と計算例 63
 - (1) 売上税額の計算の特例の留意点 63

(2) 仕入税額の計算の特例の留意点と計算例 65

6 その他軽減税率制度の重要項目 68

(1) 消費税法第37条第3項の適用と軽減税率の関係 68

(2) 課税資産と非課税資産を一括譲渡した場合 69

(3) 仕入れの対価の返還等の特例措置 70

(4) 売上げの対価の返還等の特例措置 71

(5) 貸倒れに係る特例措置 71

7 適格請求書等保存方式（インボイス制度） 72

(1) 適格請求書発行事業者登録制度 72

(2) 適格請求書の記載事項 75

(3) 適格簡易請求書の記載事項 76

(4) 適格請求書発行事業者の義務等 84

(5) 仕入税額控除の要件の見直し 90

(6) 仕入税額控除等に関するインボイス Q&A 92

(7) 売上税額の計算方法 93

(8) 仕入税額の計算方法 94

(9) 免税事業者等からの課税仕入れに係る経過措置 95

II 税率アップに伴う経過措置と実務対応

1 経過措置における用語の意義 98

(1) 旧施行日 98

(2) 旧指定日 98

(3) 施行日 98

(4) 指定日 98

(5) 適用税率に関する Q&A その1・その2 98

2 税率が10%にアップされることに伴う経過措置 100

(1) 旅客運賃等 100

(2) 公共料金等 102

(3) 工事等の請負 105

(4) 資産の貸付け 112

(5) 前払式特定取引に該当する役務提供 118

(6) 長期割賦販売等 119

(7) 工事進行基準を適用する工事の請負	119
(8) 小規模事業者に対する経過措置	120
(9) その他政令に規定する経過措置	120
3 軽減対象資産の譲渡等の経過措置	125
4 施行日前後の取引の実務対応と留意点	126
(1) 資産の譲渡等の時期の原則と特例	126
(2) 控除時期の原則と特例	127
(3) 請求書の締日が月の途中の場合	129
(4) 売上側と仕入側とで引渡日の認識が異なる場合	130
(5) 施行日をまたぐ期間の資産の賃貸借契約に基づく賃料の場合	131
(6) 対価の額が未確定の場合	132
(7) 経過措置の対象とならないメンテナンス等の役務提供	133
(8) 施行日後に税率アップの2%消費税分の追加請求した場合	135
(9) リース取引に係る税額控除	135
(10) 出来高検収書に基づき支払った工事代金の仕入税額控除	137
(11) 経過措置の適用を受けない雑誌の年間購読料	138
(12) 消費税を転嫁した1年分の税込賃貸料を収受する場合	139
(13) 短期前払費用	140
(14) 2019年10月1日以降の売上げに係る対価の返還等	144
(15) 2019年10月1日以降の仕入れに係る対価の返還等	144
(16) 施行日を含むゴルフ場の年会費	145
Ⅲ 新様式の申告書・付表等の作成方法	
1 新様式の申告書・付表等の種類	148
(1) 新様式の申告書	148
(2) 新様式の付表	148
(3) 中小事業者が税額計算の特例を適用する場合の計算表	149
2 事例・条件別にみた使用すべき申告書等	150
3 新様式の申告書等の特色と相互関連性	151
(1) 申告書第二表の新設とその記入内容	151
(2) 付表1-2と付表1-1との関係（一般課税制度）	152
(3) 付表2-2と付表2-1との関係と記入上の留意点（一般課税制度）	153

- (4) 付表4-2と付表4-1との関係(簡易課税制度) 153
- (5) 付表5-1と付表5-2との関係と記入上の留意点(簡易課税制度) 154
- (6) 付表1-1、付表4-1の⑪欄から⑮欄の記入上の留意点 155
- (7) 申告書第二表・付表から申告書第一表への転記等 155

IV 総合演習

【演習1】課税売上高が5億円以下で課税売上割合が95%以上、軽減対象課税資産の譲渡等がある事業者の場合(一般課税) 176

【演習2】課税売上高が5億円超で軽減対象課税資産は課税仕入れのみ、かつ、課税売上割合が95%未満で特定課税仕入れがある場合(一般課税) 192

【演習3】課税売上高が5億円以下で課税売上割合が95%以上、軽減対象課税資産の譲渡等がある事業者で還付申告となる場合(一般課税) 212

【演習4】食料品の売上げがある小売店で、種類の事業で全体の75%以上となる簡易課税適用事業者である場合(簡易課税) 228

【演習5】食料品、日用雑貨の小売業を営む中小事業者で、課税売上げの計算について小売等軽減仕入割合を適用して申告をする場合(一般課税) 247

【演習6】出前、弁当の販売も行う飲食店(中小事業者)で、課税売上げの計算について軽減売上割合(10営業日)を適用して申告をする場合(一般課税) 263

【演習7】持ち帰り販売も行う飲食店で(中小事業者)で、課税売上げの計算について50%割合の特例を適用して申告をする場合(簡易課税) 280

参考資料 295

I 消費税の軽減税率制度

I 消費税の軽減税率制度

1 消費税の軽減税率の対象品目の範囲

(1) 消費税の税率アップに伴う軽減税率の適用

2019年10月1日以後の取引から消費税の税率が8%から10%にアップされることに合わせて、同日以後に国内において事業者が行う軽減税率対象課税資産の譲渡等及び軽減税率対象課税仕入れ並びに保税地域から引き取られる軽減税率対象課税貨物から8%の軽減税率が適用されることとなった（28年改正法附則34①、新消法29）。

（注）新標準税率10%の内訳は、国税が7.8%、地方消費税が2.2%となる。

旧税率8%の内訳は、国税が6.3%、地方消費税が1.7%となる。

軽減税率8%の内訳は、国税が6.24%、地方消費税が1.76%となる。

(2) 軽減税率対象品目の概要

軽減税率の対象となる課税資産の譲渡等（以下「軽減対象資産の譲渡等」という。）は次の二つである（28年改正法附則34①、新消法2①九の二、同別表第一）。

① 酒類及び外食を除く飲食料品の譲渡

② 定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞の譲渡

（注）保税地域から引き取られる上記①に該当する課税貨物（軽減対象課税貨物）も軽減税率の対象となる（28年改正法附則34①、新消法2①十一の二、同別表第一の二）が、本書では後の(9)の「飲食料品の輸入取引」で若干説明することにする。

これらの具体的な内容と留意点は次のとおりである。

(3) 飲食料品の範囲

軽減税率の適用対象となる「飲食料品」とは、食品表示法第2条第1項に規定する食品（酒税法第2条第1項に規定する酒類を除く。）をいい、食品と食品以外の資産が一の資産を形成し、又は構成している一定の「一体資産」も含む。

(注) いわゆる外食は軽減税率の対象から除かれる。

<参考－食品表示法等>

○食品表示法（平成25年法律第70号）

(定義)

第2条 この法律において「食品」とは、全ての飲食物（医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律（昭和35年法律第145号）第2条第1項に規定する医薬品、同条第2項に規定する医薬部外品及び同条第9項に規定する再生医療等製品を除き、食品衛生法第4条第2項に規定する添加物（第4条第1項第1号及び第11条において単に「添加物」という。）を含む。）をいう。

(食品表示基準の策定等)

第4条 内閣総理大臣は、内閣府令で、食品及び食品関連事業者等の区分ごとに、次に掲げる事項のうち当該区分に属する食品を消費者が安全に採取し、及び自主的かつ合理的に選択するために必要と認められる事項を内容とする販売の用に供する食品に関する表示の基準を定めなければならない。（－以下省略－）

○食品衛生法第4条第2項（添加物の定義）

この法律で添加物とは、食品の製造の過程において又は食品の加工若しくは保存の目的で、食品に添加、混和、浸潤その他の方法によって使用する物をいう。

○食品表示基準（平成27年内閣府令第10号）

(適用範囲)

第1条 この府令は、食品関連事業者等が、加工食品、生鮮食品又は添加物を販売する場合について適用する。ただし、加工食品又は生鮮食品を設備を設けて飲食させる場合には、第40条の規定を除き、適用しない。

(定義)

第2条 この府令において、次の各号に掲げる用語の意義は、当該各号に定める

ところによる。

- 一 加工食品 製造又は加工された食品として別表第一に掲げるものをいう。
- 二 生鮮食品 加工食品及び添加物以外の食品として別表第二に掲げるものをいう。

(中略)

別表第一（第2条関係）＜加工食品＞ ※分類のみ記載

1 麦類	9 穀類加工品	18 加工魚介類
2 紛類	10 菓子類	19 加工海藻類
3 でん類	11 豆類の調製品	20 その他の水産加工食品
4 野菜加工品	12 砂糖類	21 調味料及びスープ
5 果実加工品	13 その他の農産加工品	22 食品油脂
6 茶、コーヒー及びココアの調製品	14 食肉製品	23 調理食品
7 香辛料	15 酪農製品	24 その他の加工食品
8 めん・パン類	16 加工卵製品	25 飲料等
	17 その他の畜産加工食品	

別表第二（第2条関係）＜生鮮食品＞ ※分類のみ記載

- 1 農産物（きのこ類、山菜類及びたけのこを含む。）
 - (1) 米穀（収穫後調整、選別、水洗い等を行ったもの、単に切断したものと及び精米又は雑穀を混合したものを含む。）
 - (2) 麦類（収穫後調整、選別、水洗い等を行ったもの、単に切断したものを含む。）
 - (3) 雑穀（収穫調整後、選別、水洗い等を行ったもの、単に切断したものを含む。）
 - (4) 豆類（収穫後調整、選別、水洗い等を行ったもの、単に切断したものを含み、未成熟のものを除く。）
 - (5) 野菜（収穫後調整、選別、水洗い等を行ったもの、単に切断したものと及び単に凍結させたものを含む。）
 - (6) 果実（収穫後調整、選別、水洗い等を行ったもの、単に切断したものと及び単に凍結させたものを含む。）
 - (7) その他の農産食品（収穫後調整、選別、水洗い等を行ったもの、単に切断したものと及び単に凍結させたものを含む。）

2 畜産物

- (1) 食肉（単に切断、薄切り等したもの並びに単に冷蔵及び凍結させたものを含む。）
- (2) 乳
- (3) 食用鳥卵（殻付きのものに限る。）
- (4) その他の畜産食品（単に切断、薄切り等したもの並びに単に冷蔵及び凍結させたものを含む。）

3 水産物（ラウンド、セミドレス、ドレス、フィレー、切り身、刺身（盛り合わせたものを除く。）、むき身、単に凍結させたもの及び解凍したものと並びに生きたものを含む。）

- (1)魚類 (2)貝類 (3)水産動物類 (4)海産ほ乳動物類 (5)海藻類

○酒税法における「酒類」の定義

(定義)

第2条 この法律において「酒類」とは、アルコール分一度以上の飲料（薄めてアルコール分一度以上の飲料とすることができるもの（アルコール分が九十度以上のアルコールのうち、第7条第1項の規定による酒類の製造免許を受けた者が酒類の原料として当該製造免許を受けた製造場において製造するもの以外のものを除く。）又は溶解してアルコール分一度以上の飲料とすることができる粉末状のものを含む。）をいう。

以上のことから、「飲食料品」は、人の飲用又は食用に供される以下のものをいい、医薬品、医薬部外品、再生医療等製品、酒税法に規定する酒類を除くものである。

- ① 米穀や野菜、果実などの農産物、食肉や生乳、食用鳥卵などの畜産物、魚類や貝類、海藻類などの水産物
- ② めん類・パン類、菓子類、調味料、飲料等、その他製造又は加工された食品
- ③ 添加物（食品衛生法に規定するもの）
- ④ 一体資産のうち、一定の要件を満たすもの