

【完全版】
消費税軽減税率・
インボイス制度の実務

藤曲 武美【監修】
秋山 高善【著】

法令出版

監修のことば

令和元年10月1日より消費税率が引き上げられ、同時に軽減税率制度が導入される。この施行直前の段階では、軽減税率の対象となる商品を扱う中小事業者の準備が、完全にできるかが危惧されているところである。

軽減税率制度は、わが国の消費税制度としては全く新しい制度であって、軽減税率の対象となるものとそうでないものの区分が、実際上は相当に困難かつ煩雑なケースが存在することが問題となっている。コンビニにおける「イトイン」か「テイクアウト」かで適用税率が異なり、実際上、その区分をどのように行うのかが問題とされているのは、その典型例である。

また、今改正では軽減税率制度の導入と共に、インボイス方式の導入も行われる。インボイス方式の導入は、従来の帳簿及び請求書保存方式による仕入税額控除を、一定の記載事項が記載された適格請求書等保存方式（日本型インボイス方式）に改正するものである。

ただし、直ちに適格請求書等保存方式に移行するのではなく、区分記載請求書等保存方式を経て、2段階で移行するものとされている。

こちらも、各段階におけるレシートや請求書等の具体的な記載事項をどのようにしたらよいのか、法定の記載事項に対応したレジの準備などが間に合うのかが問題となっている。

これらの10月1日以後の実施にあたっての問題点をクリアしていくには、改正による新制度を十分に理解しておく必要があり、その前提としては、実際の処理をする事業者の担当者や税理士等の専門家の迅速、的確な対応がなくては、困難であるといわざるを得ない。

本書の特徴は、上記のように、そもそもわかり難く、煩雑な改正制度

の内容を丁寧、かつわかり易く解説し、個別テーマごとの詳細な解説について図解等を駆使して行っていることにある。

本書は、単に新制度の解説にとどまらず、新制度の適用開始後の実務で迷った時に参照してもらおうための実務上の留意点についても記載している。

新制度が導入されるにあたって、本書が制度を理解する上で、また実務を行っていく上で多くの方々のお役に立つことを、切に期待して、監修のことばとします。

令和元年9月

藤曲 武美

はしがき

消費税は、昭和から平成に元号が変わった年に導入され、すでに30年が経過し、われわれの生活に非常に身近なものとなっています。

そして、今年、平成から令和に元号が変わった年に消費税率が10%に引き上げられるのと同時に、消費税の軽減税率制度がスタートします。

これにより、一定の飲食料品及び一部の新聞に対して軽減税率が適用され、物の販売やサービスの提供に際に適用される税率が8%と10%の2つの税率が適用されることとなります。すでに報道されているように、8%と10%のどちらの税率を適用するのか判断に迷うケースが散見されることが予想されています。また、飲食店やイートインスペースがあるコンビニ等においては、おにぎりやお茶を買う際に、持ち帰りか店内飲食なのかの意思確認をしなければならなくなります。例えば、通勤前にコンビニに寄って朝食のパンとお昼の弁当を買う、といった場合に、「パンは店内飲食で、弁当は持ち帰ります」という具合に商品ごとの意志確認が必要になるとすると、非常に面倒だと思うのではないのでしょうか。

また、令和5年からは適格請求書、いわゆるインボイス（税額票）が取引に際して必要になります。これにより、適格請求書発行事業者には登録番号が付与され、一定の記載事項がその事業者には求められるなど実務に大きな影響を及ぼすことになると思われます。

このように実務に大きな影響するにもかかわらず、法令（だけでなく附則）や通達、そしてQ&Aなどさまざまところに情報が散らばっているため、非常にわかりにくくなっていると思います。

本書では、それらをなるべく分かりやすく体系的に解説することを心掛け、法令等の元情報にもあたれるように条文等を付しています。本書が手に取って頂いた読者の皆様の一助になれば幸いです。

最後に、監修者としてアドバイスをいただいた藤曲武美先生、本書の刊行にご協力いただいた法令出版株式会社の鎌田順雄社長に感謝します。

令和元年9月

秋山 高善

目次

第1部 導入趣旨	1
第2部 軽減税率制度	7
1 導入経緯	8
2 軽減税率制度の概要	8
3 税率	9
4 「飲食料品」の意義	12
5 「一体資産」の取扱い	18
6 飲食料品を譲渡する際の包装材料等の取扱い	28
7 「飲食店業等を営む者が行う食事の提供」（いわゆる「外食」）の取扱い	30
8 「相手方が指定した場所において行う役務を伴う飲食料品の提供」（「ケータリング」）の取扱い	34
9 テイクアウト（持ち帰り販売）の取扱い	39
10 適用税率の判定時期	42
11 「新聞の譲渡」の意義	44
12 税率の引上げに伴う経過措置	45
13 レジ等のシステムを改修した場合の法人税の取扱い	52
第3部 税率の適用区分表	55
飲食料品関係	56

酒類等関係	59	譲渡等である旨」等の記載がなかった場合の追記	99
医薬品等関係	59	8 仕入側が作成した仕入明細書等で代用する場合	101
外食関係	59	9 旧税率と新税率が混在する場合の記載方法	102
包装材料及び容器関係	66	10 免税事業者に関する取扱い	104
対価の返還等関係	67	11 業種別の区分記載請求書等保存方式への対応に おける注意点	106
輸入関係	68	12 帳簿への記載事項	113
一体資産の判定	69	13 税額計算等	116
新聞の譲渡関係	70	14 売上税額の計算の特例	121
第4部 軽減税率制度の実施に伴う価格表示	73	15 仕入税額の計算の特例	134
1 公表理由	74	16 売上げ及び仕入に係る対価の返還等が あった場合の取扱い	142
2 価格表示の概要	75	17 税額計算の特例の適用関係	146
3 価格の表示方法	76	18 簡易課税制度との関係	148
第5部 区分記載請求書等保存方式	87	19 決算及び申告書の作成	155
1 概要	88	第6部 適格請求書等保存方式	167
2 区分記載請求書等保存方式における帳簿及び 請求書等に記載されるべき事項	88	1 概要	168
3 「軽減対象資産の譲渡等である旨」の記載	91	2 適格請求書発行事業者登録制度	168
4 売上げ及び仕入に係る対価の返還等がある場合の 請求書等記載事項	97	3 適格請求書発行事業者の義務	187
5 商品の全部が軽減税率の対象である場合の 請求書等の記載事項	97	4 適格請求書の交付義務が免除される場合	188
6 商品の全部が標準税率の対象である場合の 請求書等の記載事項	98	5 適格請求書の交付	190
7 仕入先から受け取った請求書等に「軽減対象資産の		6 適格簡易請求書の交付	215
		7 適格返還請求書の交付	221
		8 修正適格請求書の交付	228
		9 交付した適格請求書の写しの保存	228
		10 適格請求書発行事業者でなくなった場合の取扱い	232

凡 例

11	適格請求書類等類似書類等の交付の禁止……………	233
12	適格請求書等保存方式における税額計算……………	234
13	仕入税額控除の要件……………	240
14	免税事業者からの仕入れに係る取扱い……………	252
15	任意組合等に係る取扱い……………	255

第7部 キャッシュレス決済制度・ポイント還元制度への対応 … 257

1	キャッシュレス決済制度……………	258
2	キャッシュレス決済に対するポイント還元制度……………	259
3	決済手数料補助制度……………	264

第8部 業種別対応…………… 257

1	小売業の場合……………	258
2	外食事業者の場合……………	259
3	卸売業の場合……………	260
4	飲食料品の加工を伴う製造業の場合……………	261
5	飲食料品の加工を伴わない製造業の場合……………	262
6	ホテル・旅館等の場合……………	263
7	不動産賃貸業の場合……………	264
8	免税事業者の場合……………	265

参考資料……………		267
-----------	--	-----

平成28年改正法	所得税法等の一部を改正する法律（平成28年法律第15号）
平成28年改正令	消費税法施行令等の一部を改正する省令（平成28年政令第148号）
平成28年改正省令	消費税法施行規則等の一部を改正する省令（平成28年財務省令第20号）
消法	平成28年改正法による改正前の消費税法（昭和63年法律第108号）
新消法	平成28年改正法等による改正後の消費税法
消令	平成28年改正令による改正前の消費税法施行令（昭和63年政令第360号）
新消令	平成28年改正令等による改正後の消費税法施行令
消規	平成28年改正省令による改正前の消費税法施行規則（昭和63年12月30日大蔵省令第53号）
新消規	平成28年改正省令等による改正後の消費税法施行規則
消基通	消費税法基本通達
軽減通達	消費税の軽減税率制度に関する取扱通達
インボイス通達	消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱通達
経過措置通達	平成31年10月1日以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取扱いについて（法令解釈通達）
制度Q & A	消費税の軽減税率制度に関するQ & A（制度概要編）（平成30年1月改訂）
個別Q & A	消費税の軽減税率制度に関するQ & A（個別事例編）（令和元年7月改訂）
適格Q & A	消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するQ & A（令和元年7月改訂）
経過措置(基本)Q & A	平成31年(2019年)10月1日以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取扱いQ & A【基本的な考え方編】
経過措置(事例)Q & A	平成31年(2019年)10月1日以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取扱いQ & A【具体的事例編】

※ 本書は、令和元年9月1日時点の法令等に拠っています。

第1部●

導入趣旨

平成27年12月16日に、与党の「平成28年度税制改正大綱」が公表されました。この税制改正大綱では、消費税の軽減税率制度の導入について、次のようにその導入に係る趣旨を説明しています。

- 軽減税率制度には、他の施策と異なり、日々の生活において幅広い消費者が消費・利活用しているものに係る消費税負担を軽減するとともに、買い物の都度、痛税感の緩和を実感できるとの利点がある。
- 対象品目については、飲食料品等の消費実態や、低所得者対策としての有効性、事業者の事務負担等を総合的に勘案し、「酒類及び外食を除く飲食料品」及び定期購読契約が締結された週2回以上発行される「新聞」を対象とする。
- 複数税率制度の下において適正な課税を確保する観点から、事業者には十分な説明を行いつつ、インボイス制度を導入する。当面は、執行可能性に配慮し、簡素な方法によることとする。
- インボイス制度として「適格請求書等保存方式」を導入する。それまでの間は、簡素な方法として「区分記載請求書等保存方式」とするとともに、複数税率に対応した区分経理が困難な中小事業者や、システム整備が間に合わない事業者等がいることも想定し、税額計算の特例を創設する。

また、平成28年度税制改正大綱を読むと、次のようなことが分かります。すなわち、社会保障と税の一体改革を行うためには財政健全化が必要であり、そのためには消費税率の引上げを行わなければなりません。他方、消費税率を引き上げると低所得者にとって負担が重くなるという問題が生じます。

そこで、軽減税率制度を導入し、飲食料品のように日常生活に欠かせないものは消費税率を8%とすることで、低所得者にとって負担が重くなりすぎないようにしようというものです。

他方、これまでは1つの消費税率だけであったため、比較的計算が行いやすかったのですが、軽減税率制度を導入すると、軽減税率8%、標準税率10%ですから、どの取引が軽減税率に該当するのか（または標準税率に該当するのか）を区分しなければなりません。

そこで、その区分ができるよう、将来的には「適格請求書等保存方式（インボイス制度）」を導入し、正確な計算を行うことを目指すのですが、いきなりそれを導入しようとするのは難しいことから、その簡便版ともいえる「区分記載請求書等保存方式」を、軽減税率制度導入と同時に適用しようというものです。

参考までに、平成28年度税制改正大綱を掲載しておきます。

〔参考〕「平成28年度税制改正大綱」（平成27年12月16日・自由民主党・公明党）

4 消費税の軽減税率制度

(1) これまでの議論の経緯と消費税の軽減税率制度の導入の考え方

「社会保障と税の一体改革」を実現するため、消費税率10%への引上げを平成29年4月に確実に実施する。これにより、社会保障を次世代に引き渡す責任を果たすと同時に、財政健全化を進めて市場や国際社会からの国の信認を確保する。

他方、「社会保障と税の一体改革」の枠組みの下、税制抜本改革法第7条においては、低所得者に配慮する観点から、総合合算制度、給付付き税額控除制度及び複数税率について検討することとされている。このため、与党において議論を積み重ねてきた。その結果、これらのうち、軽減税率制度には、他の施策と異なり、日々の生活において幅広い消費者が消費・利活用しているものに係る消費税負担を軽減するとともに、買い物の都度、痛税感の緩和を実感できるとの利点があることから、消費税率が10%に引き上げられる平成29年4月に軽減税率制度を導入することとした。

軽減税率制度の導入に当たっては、「社会保障と税の一体改革」の原点に立ち、平成28年度末までに歳入及び歳出における取組みにより、与党の責任において、確実に安定的な恒久財源を確保することとする。

対象品目については、飲食料品等の消費実態や、低所得者対策としての有効性、事業者の事務負担等を総合的に勘案し、「酒類及び外食を除く飲食料品」及び定期購読契約が締結された週2回以上発行される「新聞」を対象とする。なお、「書籍・雑誌」については、その日常生活における意義、有害図書排除の仕組みの構築状況等を総合的に勘案しつつ、引き続き検討する。

複数税率制度の下において適正な課税を確保する観点から、事業者に必要な説明を行いつつ、インボイス制度を導入する。当面は、執行可能性に配慮し、簡素な方法によることとする。

政府・与党は、平成29年4月に混乱なく軽減税率制度を導入できるよう、一体となって万全の準備を進める。

(2) 安定的な恒久財源の確保

軽減税率制度の導入に当たっては、財政健全化目標を堅持するとともに、「社会保障と税の一体改革」の原点に立って安定的な恒久財源を確保することとし、自民党・公明党両党で責任を持ってこれに対応する。このため、平成28年度税制改正法案において以下の旨を規定する。

- ① 平成28年度末までに歳入及び歳出における法制上の措置等を講ずることにより、安定的な恒久財源を確保する。
- ② 財政健全化目標との関係や平成30年度の「経済・財政再生計画」の中間評価を踏まえつつ、消費税制度を含む税制の構造改革や社会保障制度改革等の歳入及び歳出の在り方について検討を加え、必要な措置を講ずる。

(3) 対象品目及び適用税率

軽減税率の対象品目は、

- ① 酒類及び外食を除く飲食料品
- 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とし、適用税率は8%（国・地方合計）とする。

(4) 税額計算の方法等

平成33年4月に、インボイス制度として「適格請求書等保存方式」を導入する。それまでの間は、簡素な方法として「区分記載請求書等保存方式」とするとともに、複数税率に対応した区分経理が困難な中小事業者や、システム整備が間に合わない事業者等がいることも想定し、税額計算の特例を創設する。

(5) 軽減税率制度の円滑な導入・運用のための検証、取組み

軽減税率制度の導入は、多くの事業者の業務実務や経営に影響を与えるものであることを踏まえ、軽減税率制度の導入・運用に当たり混乱が生じないように、以下のとおり、政府・与党が一体となって万全の準備を進めることとし、平成28年度税制改正法案にその旨を明記する。

- ① 政府・与党に必要な体制を整備するとともに、事業者の準備状況等を検証しつつ、必要に応じて、軽減税率制度の円滑な導入・運用に資するための必要な措置を講ずる。
- ② 軽減税率制度の円滑な運用及び適正な課税の確保の観点から、中小・小規模事業者の経営の高度化を促進しつつ、軽減税率制度の導入後3年以内を目的に、適格請求書等保存方式（インボイス制度）導入に係る事業者の準備状況及び事業者取引への影響の可能性、軽減税率制度導入による簡易課税制度への影響、経過措置の適用状況などを検証し、必要と認められるときは、その結果に基づいて法制上の措置その他必要な措置を講ずる。

第2部●

軽減税率制度

1 導入経緯

平成28年3月29日に成立した「所得税法等の一部を改正する法律」（平成28年法律第15号）及び地方税については「地方税法等の一部を改正する等の法律」（平成28年法律第13号）によって、消費税の軽減税率制度が導入され、当初は平成29年4月からスタートするとされていました。

しかし、その後、平成28年秋の臨時国会で、11月28日に「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律等の一部を改正する法律」（平成28年法律第85号）の成立及び地方税については「社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための地方税法及び地方交付税法の一部を改正する法律等の一部を改正する法律」（平成28年法律第86号）の成立によって、消費税の軽減税率制度等の導入が延期され、結果として、令和元年10月1日からスタートすることになりました。

2 軽減税率制度の概要

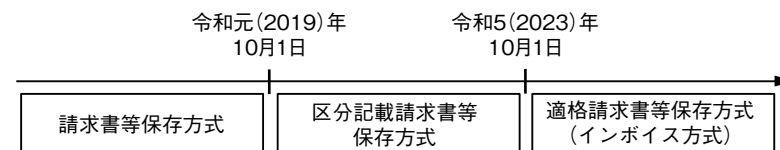
軽減税率制度は、消費税率を現行の8%から10%に引き上げると同時に、飲食料品や新聞などについては8%の軽減税率を適用するというものです。いわゆる「複数税率」とも呼ばれる制度です。

具体的には、軽減税率が適用されるのは、令和元(2019)年10月1日以降に行う、①飲食料品（酒類を除きます。）及び、②週2回以上発行される新聞（定期購読契約に基づくもの）の譲渡です。

なお、①の飲食料品の譲渡は、基本的には飲食料品そのものを譲渡する行為が該当し、飲食料品に手を加えて飲食設備のある場所で役務の提供を行うような、いわゆる「外食」や「ケータリング」は含まれません。

また、飲食料品が輸入される場合もあります。保税地域から引き取られる課税貨物のうち、飲食料品についても軽減税率の対象となります（平成28年改正法附則34①一・二、制度Q&A問1）。

さらに、軽減税率制度の実施に伴い、現行の仕入税額控除の要件である請求書等保存方式に代わって、令和元(2019)年10月1日からは区分記載請求書等保存方式が導入され、令和5(2023)年10月1日からは適格請求書等保存方式（いわゆる「インボイス制度」）が導入されます。



3 税率

税率については、消費税及び地方消費税（以下「消費税等」といいます。）を合わせた税率が、軽減税率8%（消費税6.24%、地方消費税1.76%）と標準税率10%（消費税7.8%、地方消費税2.2%）の複数税率になります（消法29、平成28年改正法附則34①②、地方税法72の83、制度Q&A問1）。

このように、軽減税率8%は現行の8%と同じ税率ですが、国税・地方税の内訳が異なっていますので、税率の引上げ前後の取扱いについて注意が必要です。

【消費税率等の変更スケジュール】

	令和元(2019)年 9月30日まで	令和元(2019)年10月1日以降	
		標準税率	軽減税率
国税分	6.3%	7.8%	6.24%
地方税分	1.7%	2.2%	1.76%
消費税率等	8%	10%	8%

(制度Q & A問1)

今後のスケジュールの全体像は、次頁のようになっています。

【軽減税率制度・適格請求書等保存方式の施行スケジュール】

	請求書等保存方式 (現行)	区分記載請求書等保存方式 (令和元年10月～)	適格請求書等保存方式 (令和5年10月～)
税率	8.0% (消費税率6.3%、地方消費税率1.7%)	○ 軽減税率 8.0% (消費税率6.24%、地方消費税率1.76%) ○ 標準税率 10.0% (消費税率7.8%、地方消費税率2.2%)	
請求書等	請求書の記載事項		
	<ul style="list-style-type: none"> 発行者の氏名又は名称 取引年月日 取引の内容 対価の額(税込み) 受領者の氏名又は名称 	左記に加え ①軽減対象資産の譲渡等である旨 ②税率ごとに区分して合計した課税資産の譲渡等の対価の額(税込み) ※ 上記①②は交付を受けた事業者の追記可	左記に加え ①登録番号 ②税率ごとの消費税額及び適用税率 ※ 「税率ごとに区分して合計した課税資産の譲渡等の対価の額」は税抜価額又は税込価額
	交付義務なし・類似書類等交付の罰則なし ※ 免税事業者も発行可		交付義務あり・類似書類等交付の罰則あり ※ 免税事業者は発行不可
仕入税額控除の要件	帳簿及び請求書等の保存が要件 ※ 免税事業者からの仕入税額控除可	帳簿及び区分記載請求書等(交付を受けた事業者が追記した区分記載請求書を含む。)の保存が要件 ※ 免税事業者からの仕入税額控除可	帳簿及び適格請求書等の保存が要件 ※ 免税事業者からの仕入税額控除不可 ただし、以下の特例あり。 令和5年10月～令和8年9月 80%控除可 令和8年10月～令和11年9月 50%控除可
	せり売りなどの代替発行された請求書による仕入税額控除可		一定の要件の下、媒介者等により交付された適格請求書による仕入税額控除可
	中古品販売業者の消費者からの仕入れ等は、帳簿の記載のみで仕入税額控除可		請求書等の交付を受けることが困難な一定の取引は、帳簿の記載のみで仕入税額控除可
	3万円未満の取引は、帳簿の記載のみで仕入税額控除可		原則として、3万円未満の取引も適格請求書等の保存が必要
適格請求書発行事業者登録制度			令和3年10月から申請受付・登録開始 ※ 課税事業者のみ登録可
税額計算	取引総額からの「割戻し計算」	税率ごとの取引総額からの「割戻し計算」	・税率ごとの取引総額からの「割戻し計算」 ・適格請求書の税額の「横上げ計算」のいずれかの方法によることが可
売上税額の計算の特例(注)		軽減税率対象売上げのみなし計算(4年間)	
仕入税額の計算の特例(注)		軽減税率対象仕入れのみなし計算(1年間)	
		簡易課税制度の届出の特例(1年間)	

(注) 税額計算の特例は、中小事業者(基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者をいいます。)のみに適用が認められます。

(出典：国税庁「消費税軽減税率制度の手引き」p.6)