

## 消費税

### 1. 基本的な仕組み

消費税は、国内における商品の販売、サービスの提供、資産の貸付等の一定の課税対象品に課せられる税金であり、最終の消費者が負担するものです。

課税対象品が消費者に届くまでに製造、流通、小売等という各取引の段階で、その都度、消費税が転嫁されることから二重、三重に税額が販売価格に含まれていきます。そのために消費税の納付金額は、各事業者が下記の算式で計算し、負担する消費者に代わり納付する税金、すなわち消費税は「間接税」になります。

$$\begin{array}{|c|} \hline \text{課税売上に} \\ \text{係る仮受け(預り)} \\ \text{消費税額} \\ \hline \end{array} - \begin{array}{|c|} \hline \text{課税仕入に} \\ \text{係る仮払い} \\ \text{消費税額} \\ \hline \end{array} = \begin{array}{|c|} \hline \text{納付消費税額} \\ \text{(注)} \\ \hline \end{array}$$

(注：マイナスとなる場合には、還付を受ける)

2019年10月1日からの消費税率は、

$$\text{消費税率 } 7.8\% + \text{ 地方消費税率 } 2.2\% (\text{消費税額の } 78 \text{ 分の } 22) = 10\%$$

となっています。消費税の申告書上、消費税（国税）と地方消費税（地方税）に区分して税額計算を行う様式になっています。当分の間、国が地方消費税（地方税）を併せて徴収することとされています。

正確には、国税の7.8%分が消費税であり、地方税の2.2%分が地方消費税となっており、併せた10%を「消費税等」と表現する場合があります。

適用時期	消費税	地方消費税	合計
1989(平成元年)4月1日より	3%	—	3%
1997(平成9年)4月1日より	4%	1%(消費税の25%)	5%
2014(平成26年)4月1日より	6.3%	1.7%(消費税の63分の17)	8%
2019(令和元)年10月1日より (軽減税率)	6.24%	1.76% (消費税の624分の176)	8%
2019(令和元)年10月1日より	7.8%	2.2%(消費税の78分の22)	10%

上記消費税改正における導入時の経過措置（新税率適用後でも旧税率が使用されるべきケース）がありますが、この最後に概要を掲載しておきます。また、酒・外食を除く飲食類等には軽

減税率（旧税率）の適用がありますが、後述します。

## 2. 納税義務者（課税事業者）と納税免除者（免税事業者）

国内取引の納税義務者は「事業者」に限定され、同種の営業行為を反復、継続、独立して行う個人事業者や法人（公共・公益法人、人格のない社団等を含む）であり、国内において行った課税資産の譲渡等に伴う取引（国内取引）があった場合です。しかしながら、全ての事業者が必ず消費税の納税者（課税事業者）となるのではなく、中小企業者等の事務負担の軽減や税務執行面に配慮して一定の条件下では、事業者は免税事業者（納税免除者）になることがあります（事業者免税点制度と呼ばれています）。尚、輸入取引については、事業者だけではなく、個人が輸入する場合にも納税義務者（保税地域から課税貨物を引取る者に課税）となります。

### (1) 課税事業者

通常、課税事業者の判定は「基準期間」の消費税における課税売上高で行なわれます。基準期間(個人事業者は前々年、法人は前々事業年度)の課税売上高が1,000万円を超えることになった場合には、翌々年から課税事業者になります。この事由が生じたら「消費税課税事業者届出書」を速やかに所轄税務署に提出する必要があります。その後、基準期間の課税売上高が1,000万円以下となった場合には、翌々年は免税事業者になります。この事由が生じたら「消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書」を速やかに所轄税務署に提出する必要があります。

### (2) 免税事業者（一定の小規模事業者）

#### (イ) 基準期間で判定

基準期間（個人事業者は2年前の年度）の課税売上高が1,000万円以下ならば免税事業者となります。

事業者	基準期間	課税売上高基準	資本金基準	課税事業者となる選択有無
個人事業者	前々年	1,000万円以下①	—	可能（下記(3)参照）
法人	前々事業年度③	1,000万円以下②	基準期間がなく 1,000万円未満④	可能（下記(3)参照）

① 個人事業者の場合には、基準期間が1年未満の場合でも絶対金額で判定(年換算しない)

② 法人の場合には、基準期間が1年未満(以上も含む)の場合には課税売上高は年換算して判定

③ 前々事業年度が1年未満の法人について、その事業年度開始日の2年前の日の前日から同日以後1年を経過する日までの間に開始した各事業年度を合わせた期間が基準期間

④ 法人の場合には、設立事業年度開始日にて判定（新設法人のケースで、その資本又は出資の金額が1,000万円以上の場合には、基準期間が無いということでの設立当初2年間の事業者免税点制度の適用はありませんので、課税事業者となります）

(ロ) 特定期間で判定（前期の上半期の支払給与額）

なお、前事業年度の上半期の6ヶ月間（特定期間）に課税売上高が1,000万円を超えると翌期から課税事業者となりますが、判定を課税売上高に代えて支払給与額で行うこともできます（有利な方を選択できます）。

従って免税事業者の判定は、まずは前々期の課税売上高が1,000万円以下であるか、かつ、次に前期の上半期でも課税売上高（又は支払給与額のいずれか）が1,000万円以下であるかでおこなうことになります。

6ヶ月間の特定期間とは、

a. 個人事業者は、その年の前年1月1日から6月30日までの期間

b. 法人は、その事業年度の前事業年度開始の日以後6ヶ月の期間（但し、前事業年度が7ヶ月以下の短期事業年度のケースは除く）。なお、前事業年度が7ヶ月以下の短期事業年度のケースでは、その事業年度の前々事業年度開始の日以後6ヶ月の期間

特定期間中の支払給与額とは、

給与等、退職手当等又は公的年金等の支払明細書に記載すべき給与等の支払金額となります。以下のものは、給与等の支払金額に含まれません。

① 未払給与

特定期間中に支払ったものが対象となりますので、未払給与は含まれません。

② 出向元会社に支払った給与負担金

その事業者が支払った給与等の金額ということから、給与負担金は給与相当額の授受であり給与等の支払に該当しないことになります。

③ 非居住者に支払った給与等

居住者への支払が限定になっていますので、給与等の支払に該当しないことになります。

(ハ) 特定新規設立法人

平成26年(2014年)4月1日以後に設立された新設法人から、これまで資本金1千万円未満の新設法人は事業者免税点制度の適用がありましたが、その法人が50%超を直接・間接に所有され、かつ、その親会社の中で基準期間の課税売上高が5億円超になっている場合には、事業者免税点制度の適用がなくなりました（特定新規設立法人に非該当）。この50%超の保有判定は各事業年度開始の日時点で行なわれますので、第2期目の開始日で株式の保有割合が50%以下に変わっていた場合には、第2期目は事業者免税点制度の適用がある（特定新規設立法人に該当）ということになります。なお、出資法人の解散等のケースでの適用制限を受けることもあります。

(3) 免税事業者の課税事業者になることを選択

免税事業者となる場合であっても、事業者が選択して課税事業者とすることができます。この選択は、消費税の還付を受ける可能性がある場合、例えば高額な固定資産等の購入が予定され

るときには、検討されることが望まれます。

手続： 「消費税課税事業者選択届出書」を所轄税務署に提出

効力日： 提出があった日の属する課税期間の翌課税期間以後（設立初年度は除く）の各課税期間に有効

ポイント： この選択届出書を提出した場合、その後、課税事業者を辞めようとするときは、「消費税課税事業者選択不適用届出書」を所轄税務署に提出しなければなりません。

但し、この選択不適用届出は、**課税期間の初日から2年を経過する日の属する課税期間の初日以降**に提出可能となります。提出があった日の属する課税期間の翌課税期間から有効になりますので、少なくとも**2課税期間は課税事業者として継続**することになります（法人の場合、2年間経過後ということから、初年度が1年未満事業年度の場合には、3課税期間は課税事業者になります）。この不適用届出書を提出していない限り、再度、基準期間における課税売上高が1,000万円以下になる課税期間においても課税事業者として取り扱われます。又、新設法人で資本金が1,000万円以上の場合には、2課税期間は強制適用期間として課税事業者になりますが、3年目において設立初年度(1年目)での課税売上高が1,000万円以下(年換算後)であった場合には、自動的に免税事業者となってしまいます。3年目以降も課税事業者として継続されたい場合には、2年目末までに「消費税課税事業者選択届出書」を所轄税務署に提出することが必要になります。

#### (4) 納税業務免除の特例

##### ① 相続によって事業を承継した場合

###### a. 相続があった年（被相続人の基準期間における課税売上高のみで判定）

基準期間における課税売上高が1,000万円を超える被相続人の事業を相続人が承継したときは、その相続人は相続のあった日の翌日からその年の12月31日までは課税事業者となります（なお、その場合には、相続人の事業では免税事業者であってもその翌日から12月31日までは課税事業者となります）。但し、相続財産が未分割の場合には、財産分割が実行されるまでの間は各相続人が共同して被相続人の事業を承継したものとして取扱われます。従って、被相続人の基準期間における課税売上高は、各相続人の法定相続分に応じた割合を乗じた金額により判定します(1,000万円以下ならば免税事業者となり、1,000万円超ならば課税事業者となります)。なお、この様な共同相続があった場合の納税義務の取扱いでは、被相続人の課税売上高を法定相続分で按分して判定した場合には、遺産分割協議後に再度、納税義務を再判定する必要はありません(遡及して再判定の必要は無い)。

相続のあった年の途中で相続財産の未分割が確定した場合（相続年と分割確定時期が同じ年）には、消費税は税の転嫁を予定して立法されているものであることから、相続開始時の現況（法定相続分に応じた割合）で納税義務の判定を行うことが妥当としています。

###### b. 相続の翌年および翌々年（基準期間における課税売上高が相続人と被相続人との合計額で判定）

基準期間における課税売上高が相続人と被相続人との合計額で 1,000 万円を超える場合には、課税事業者となります。

なお、翌年の途中で遺産分割が確定した場合には、消費税は税の転嫁を予定して立法されているものであることから、課税期間開始前の現況で納税義務の判定を行うのが合理的です。従って、統一してその課税期間開始前（前年の 12 月 31 日）の現況で納税義務の判定を行うのが妥当として、現在は国税庁も認めており一般的となっています。

② 合併（吸収合併と新設合併）並びに分割等（吸収分割と新設分割等）

相続と同様に納税義務判定の規定があります。

なお、相続人、合併法人、分割承継法人等には、先の「消費税課税事業者選択届出」の効力は及ばないので、その適用を受けるためには新たに届出書（「消費税課税事業者選択届出」と「相続・合併・分割等があったことにより課税事業者となる場合の付表」を課税期間中、及び簡易課税制度の適用を受けるには、年度末までに「簡易課税制度選択届出書」）を提出する必要があります。

事業者でない相続人が相続により事業承継し新規開業に該当する場合に、「消費税課税事業者選択届出」を提出した日に属する課税期間から課税事業者とすることができます。この新規開業とは、事業者が国内において課税資産の譲渡等に係る事業を開始した日の属する課税期間と定義されることから、開業準備行為を行った日も含まれ課税売上が発生した日を意味するものではないことに留意する必要があります。

相続があった年における相続人の簡易課税制度の適用関係：

被相続人 相続人	「簡易課税制度選択届出書」 の提出無し	「簡易課税制度選択届出書」 の提出有り
年初から課税事業者の場合	たとえ届出書を提出しても、相続のあつた年から適用を受けることはできない。	
免税事業者であった相続人が、納税義務免除の特例規定により、年の中途から課税事業者となる場合	たとえ届出書を提出しても、相続のあつた年から適用を受けることはできない。	相続のあつた年中に届出書を提出することにより、その年から適用を受けることができる。
事業者でない相続人が、納税義務免除の特例規定により、年の中途から課税事業者となる場合	相続のあつた年中に届出書を提出することにより、その年から適用を受けることができる。	

納税義務判定と簡易課税制度の適用判定との関係：

判定時期	納税義務判定	簡易課税制度の適用判定
相続のあつた年	被相続人の基準期間における	相続人の基準期間における課

	課税売上高のみで判定（合算しない）	税売上高のみで判定
相続のあった年の翌年	被相続人と相続人の基準期間における課税売上高の合計で判定（合算する）	
相続のあった年の翌々年		

### 3. 課税範囲（課税取引、非課税取引、不課税取引）

消費税が課せられる対象取引は2種類です。

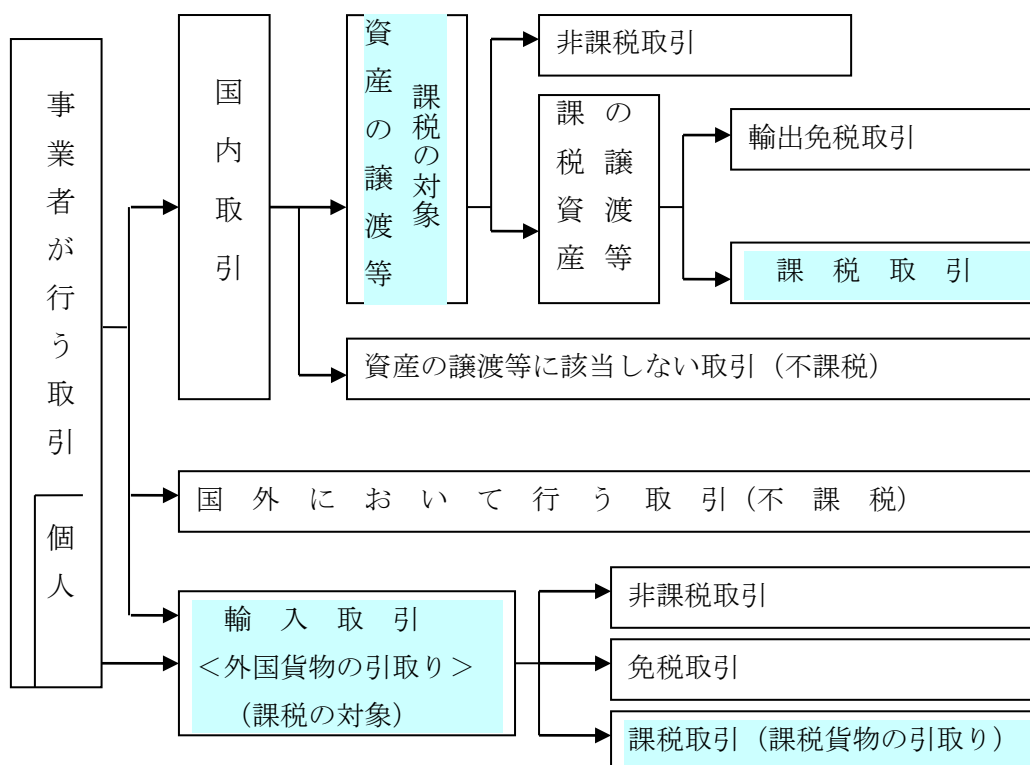
(1) 国内課税取引

国内において事業者が行う資産の譲渡等取引

(2) 保税地域から引き取られる外国貨物取引（輸入取引）

引き取り時に申告書を提出し、消費税を納付

従って、国外取引は課税対象ではありません。課税対象の取引概要は、以下のようになります。



#### 外国人旅行者向け消費税免税制度(輸出品販売所制度の見直し):

輸出品販売場での免税対象は家電や衣料等に限定されていましたが、食料品、飲料類、薬品類、



化粧品類その他の消耗品も対象に加えられ大幅に拡充されました。外国人旅行者等の非居住者に対して、同一の店舗における一人1日1店舗当たり5千円超50万円以下の消耗品購入が、所定の販売方法を満たしている場合には免税対象になります。

輸出物品販売場における免税販売対象となる最低購入金額が、全品物に対して5,000円以上と平成28年5月1日以後から引き下げられました。

又、2019年7月から次の臨時販売制度が導入されました。

(1) 外国人旅行者向け消費税免税制度の見直し(臨時販売制度の創設)

地域のイベント等における特産品等の外国人旅行者への販売機会を増やし、外国人旅行消費額をより一層の拡大等を図るため、既に輸出物品販売場の許可を受けた事業者が、

- ① 予め、臨時販売場の設置(7ヵ月以内の期間を定めて設置)について所轄税務署長の承認を受け、
- ② 出店の前日までに、臨時販売場を設置する具体的な場所、期間等を税務署長に届出ることにより、その臨時販売場を免税店と見做し免税販売ができることとなります(臨時販売場制度)。

### 3-1. 国内課税取引

国内において事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡、資産の貸付又は役務の提供に対して課税されることとなります。次の課税要件を全て満たすものが課税の対象となります。逆に、4要件のうちで一つでも満たしていない取引は、消費税の課税対象外となり「不課税取引」となります。

#### ① 日本国内に行われた取引であること

- a. 資産の譲渡又は貸付  
その資産が所在していた場所で判定
- b. 役務の提供  
その役務提供が行われた場所で判定
- c. 金融取引  
その取引に係る事務所等の所在地で判定

国外で行われた取引は、消費税の対象になりません。

国内取引の判定基準：

取引内容	判定基準
資産の譲渡、貸付	譲渡、貸付の時にその資産が国内に所在すれば国内取引
役務の提供(下記の電気通信利用役務の提供を除く)	その役務提供が行われた場所が国内であれば国内取引
電気通信利用役務の提供	その提供を受ける者の住所若しくは居所又は本店若しくは主たる事務所の所在地が国内であれば国内取引

判定困難における国内取引の判定基準：

区分	判定基準

船 舶	一般の船舶	登録機関の所在地
	小型船舶等	譲渡又は貸付者の事務所等の所在地
航空機		登録機関の所在地
鉱業権、祖鉱権、採石権等		各所在地
特許権、実用新案権、意匠権、商標権、回路配置利用権、育成者権		登録機関の所在地
著作権、出版権、著作隣接権、ノーハウ		譲渡又は貸付者の住所地
営業権、漁業権、入漁権		事業を行う者の住所地
有 価 証 券 等	一般の有価証券、抵当証券	有価証券等の所在場所
	登録国債	登録機関の所在地
	合名、合資、合同の各会社の社員持分、共同組合等の組合員持分	持分に係る法人の本店等の所在地
	金銭債権	債権者の事業所等の所在地
	ゴルフ場利用株式等又は金銭債権	ゴルフ場その他の施設の所在地
上記以外で区分困難なもの		譲渡又は貸付者の事務所等の所在地

役務提供における国内取引の判定基準：

役務提供の内容	判定基準
① 国際運輸	出発地、発送地又は到着地のいずれか
② 国際通信	発信地又は受信地のいずれか
③ 国際郵便	差出地又は配達地のいずれか
④ 保険事業	契約締結地の事務所等の所在地
⑤ 調査、企画、立案、助言、監督、検査等で一定の生産設備等の建設、製造に関するもの	必要資材の大部分が調達される場所
⑥ 上記以外で判定が困難なもの	役務提供者の役務提供に係る事務所等の所在地

上記の①から③については、国内を出発地若しくは発送地、発信地又は差出地とするもの、及び国内を到着地、受信地又は配達地とするものの全てが国内取引となりますが、同時に輸出免税の対象になります。

\* 券面のない有価証券等の譲渡に係る内外判定

(1) 振替機関又はこれに類する外国の機関が取り扱う券面のない有価証券等については、その機関の所在地で判定する。

(2) 上記(1)以外の券面のない有価証券等については、当該有価証券等に係る法人の本店、主たる事務所その他これに準ずるものの所在地で判定する。

## ② 事業者が事業として行った取引であること



事業者とは、個人事業者又は法人をいいます。事業とは、その規模に関係なく同種の行為を反復、継続、独立しておこなうことを意味します。個人事業者の場合には、事業活動に付随して行なわれる取引も事業になります。

### ③ 対価を得て行った取引であること

対価を得てとは、その取引に反対給付を受けることを意味します。無償取引は原則として課税の対象にはなりません。

### ④ 資産の譲渡、貸付又は役務の提供（資産の譲渡等）に該当すること

判断に迷いやすい事項:

#### (1) 会費・組合費等

役務提供の対価であるか否かで判定する事になりますが、判定が困難なものについて継続して、双方で非課税扱いとしている場合には、その処理は認められます（一般的には非課税）。

#### (2) 非居住者に対する役務提供

外国事業者に対する役務提供は、原則、輸出免税の取引となりますが、恒久的施設(国内に支店等)を有する場合には国内課税取引となります。

#### (3) 情報通信料

電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行なわれる役務の提供を「電気通信利用役務の提供」と位置付け、内外判定基準を「役務に提供に係る事務所等の所在地」から、「役務の提供を受ける者の所在地等」に平成27年10月1日以後に行なわれる取引から変更になっています。

詳細は、下記の「国境を超える役務の提供に対する消費税課税の見直し」を参照

#### (4) ゴルフ場利用税、宿泊(ホテル)税、軽油取引税等

細かい話ですが、一定の利用金額の中に消費税以外の税金が含まれているものがあります。

この税金部分を無視して、単純に消費税計算を行なうと誤りとなりますので注意が必要です（その税金部分を分離して消費税計算をおこなう）。

ゴルフ場利用税: 利用者 1 人につき 1 日、最高で 1,200 円(ゴルフ場の規模や施設状況により 1,200 円から 400 円)。

宿泊(ホテル)税: 東京都内では、ホテルや旅館等に泊まる場合には、一泊の宿泊料金が 1 万円以上が対象(1 万円以上~1.5 万円未満では 100 円、1.5 万円以上では 200 円)。

軽油取引税: 自動車等のエンジン燃料に使用する軽油の購入時に 10 当たり 32.1 円。

#### (5) 国内及び国外にわたる場合の内外判定

それぞれの対価が合理的に区分されていない場合には、それに係る事務所等の所在地で判定します。

#### (6) 個人事業で家事共有減価償却資産の取得における課税仕入れ

個人事業で家事共有資産を取得した場合、その家事使用部分は課税仕入れに該当しません。

換言すれば、その取得価額の全額に対して課税仕入れ対価に係る支払対価の額とすることは

出来ず、事業割合部分の取得価額に係る消費税額のみが控除対象仕入税額となります。事業割合と家事割合は、その資産の使用率、使用面積比等の合理的な基準により求める必要があります。又、家事共有資産を譲渡・売却した場合も同様な取扱いとなります。

## 国境を超える役務の提供に対する消費税課税の見直し

### 1. 内外判定基準の見直し

#### (1) 対象取引

電子書籍・音楽・広告の配信等の電気通信回線を介して行なわれる役務の提供を「電気通信利用役務の提供」と位置付け、内外判定基準を「役務に提供に係る事務所等の所在地」から、「役務の提供を受ける者の所在地等」に変更になりました。この適用は、平成27年10月1日以後に行なわれる取引からとなっています。

	平成27年9月30日以前	平成27年10月1日以後
電気通信利用役務の提供の内外判定基準	役務に提供に係る事務所等の所在地	役務の提供を受ける者の所在地等
国内事業者から国外事業者等への電子書籍や広告の配信等の取引	国内取引として輸出免税	国外取引として不課税

注：この電気通信利用役務の提供には、電気通信利用役務の提供以外の資産の譲渡等に付随して行なわれる役務の提供(市場調査等を電子メールで送信等のケース)や、単に通信回線を利用させる役務の提供(電話・無線等のケース)は、含まれません。しかしながら、著作権の利用の許諾に該当する取引は含まれます。

以下に電気通信利用役務の提供に該当するものと、該当しないものの具体例があります。

該当するもの	該当しないもの
電子書籍、電子新聞、音楽、映像、ソフトウェア等の配信（消費者向け取引）	電話、ファックス、データ伝送、インターネット回線の利用等、他者間の情報伝達を単に媒介するもの
クラウド上のソフトウェアやデータベース等を利用させるサービス（消費者向け取引・事業者向け取引）	ソフトウェアの制作（国外事業者に依頼しインターネットを介して成果物を受領）
インターネット上を通じた広告の配信・掲載（事業者向け取引）	国外に所在する資産の管理・運用等（インターネット等を介して指示、状況、結果報告等が行われる）
インターネット上のショッピングサイト・オークションサイトを利用させるサービス（事業者	国外事業者に依頼する情報の収集や分析等（インターネット等を介して結果報告等が行われ

向け取引)	る)
インターネット上でゲームソフト等を販売する場所(We bサイト)を利用させるサービス(事業者向け取引)	国外の法律専門家等が行う国外での訴訟遂行等(インターネット等を介して報告等が行われる)
インターネット上を介して行う英会話教室(消費者向け取引)、宿泊予約、飲食店予約サイト	
収集・分析した情報をインターネットを通じて閲覧させたり利用させるサービス(事業者向け取引)	

(2) 課税方式の見直し

分類	定義	納税義務者
①事業者向け電気通信利用 役務の提供 課税方式: リバースチャージ 方式	国外事業者(非居住者である 個人事業者及び外国法人)が 行う電気通信利用役務の提 供を受ける者が事業者であ ることが明らかなもの。 判断は、国外事業者には、あ らかじめ課税仕入を行う国 内事業者に「国内事業者が消 費税の納税義務者よなる旨」 を表示する義務が課せられ ているので、それにより「事 業者向け取引」として判断す る。	その取引に係る消費税の納 税義務者は、役務提供を受 ける事業者に転嫁されます (リバースチャージ方式の導 入) なお、役務提供を受ける事 業者が免税事業者には、納 税義務はありません。
②消費者向け電気通信利用 役務の提供 課税方式: 国外事業者申告納 税方式	納税義務者が行う電気通信 利用役務の提供のうち、事 業者向け電気通信利用役務 の提供以外のもの。	国外事業者が納税義務者と なる。

① 事業者向け電気通信利用役務の提供に対するリバースチャージ方式

課税対象	事業として他の者から受けた事業者向け電気通信利用役務の提供(特定仕入れ)
納税義務の対象	国内において行った課税仕入れのうち特定仕入れに該当するもの(特定課税仕入れ)
国外事業者の義務	予め、役務提供に係る特定仕入れを行う事業者が消費税の納税義務者となる旨を表示しなければならない。

特定課税仕入の課税標準額	特定課税仕入れでは、取引間で消費税等相当額の授受は行なわないため、国外事業者に支払った金額が課税標準額となります。
--------------	---

課税標準額は以下のようになります。

課税標準	国内取引	課税資産の譲渡等の支払対価金額： 課税売上高(税込) X 100/108 特定課税仕入れに係る支払対価金額： 取引の相手方に対価として支払金額、又は支払うべき金額
	輸入取引	関税課税価格 + 個別消費税額 + 関税額

### (3) 適正課税確保のための経過的な措置

①国外事業者から受けた電気通信利用役務の提供に係る仕入税額控除の制限	当分の間、消費者向け電気通信利用役務の提供に対する課税仕入れ消費税については、仕入税額控除制度の適用は無い。 但し、登録国外事業者として登録されており、その登録番号等が記載された請求書等の保存等を要件として、仕入税額控除制度の適用は認められます。
②登録国外事業者制度の創設	一定の要件を満たす国外事業者(事業者免税点制度の適用を受けない者)として、所轄税務署長経由で国税庁長官の登録を受けた事業者が登録国外事業者となる。 国税庁長官は、当該登録者をインターネットを通じて公表します。

### (4) 経過措置

特定課税仕入れに関する経過措置として：

特定課税仕入れがある課税期間の課税売上割合が 95%以上の場合には、当分の間、その期間においては当該特定課税仕入れが無いものとします。

### (5) 課税方式のまとめ

国内事業者が提供を受ける電気通信利用役務の提供			
事業者向け取引		消費者向け取引	
①課税売上割合が 95%以上か、又は ②簡易課税制度を適用か		サービスの提供者は登録国外事業者か	
YES	NO	YES	NO
不課税取引として処理	リバースチャージ方式適用	仕入税額控除の対象	不課税取引として処理

国外事業者による芸能・スポーツ等の役務提供に係る消費税課税方式の見直し

国外事業者が国内において行う芸能・スポーツ等の役務提供に係る消費税の納税義務者は、当該役務提供を受ける事業者へ転嫁されます(リバースチャージ方式の導入)。

### 3-2. 非課税取引

上記の4つの課税要件を満たす中には、性格上、課税の対象としてなじみにくいもの(下記の1～6)と、社会政策的観点から課税することが適当でないもの(下記の7～14)を限定的に非課税にしているものがあります。以下のものは、非課税となっています。

#### 1. 土地の譲渡及び貸付

借地権等を含みますが、一時的に使用させる場合は除かれます(1ヶ月未満の貸付契約に基づく土地利用は課税)。

土地と建物を売却した場合の未経過固定資産税は、不動産の売買代金として建物部分は課税売上、そして土地に相当する部分は非課税売上となります。

駐車場その他の施設の利用(地面の整備又はフェンス、区画等)に伴って土地が使用される場合には非課税にはなりません。

#### 2. 有価証券及び支払手段の譲渡等

社債や株式等の有価証券の譲渡は消費ではなく、資本の移転にすぎないことから非課税。クレジット会社への支払手数料(加盟店手数料)は、実際には売掛債権譲渡に伴うもので非課税となります。

ゴルフ会員権の譲渡は課税。

#### 3. 貸付金利子、保証料、保険料等

#### 4. 郵便切手、印紙、商品券、入場券、プリペイドカード等の譲渡

郵便切手や印紙は郵便局等の一定の販売所からの譲渡につき非課税となるものであり、チケットショップからの購入は課税となります。

郵便切手類は購入時には非課税ですが、自ら引換給付を受けるものにつき、継続して対価の支払時に課税仕入れとしている時には、その処理は認められています(一般的処理)。

商品券については購入時には非課税ですが、商品との引換時に課税扱いとなります。お中元用に商品券を購入された場合には、対価性の有無から非課税となりますが、何かの情報提供のお礼として商品券を支給された場合には課税となります。

野球等のシーズンチケット(予約席料)は一種の整理券として課税扱いとして、課税時期は開幕日としてよいとのこと。

商品券、ギフト券をデパート、スーパー等の発行業者から收受する金品は、資産の譲渡等の対価になりませんので不課税となりますが、それらの金品を発行業者ではないチケット店等の販売業者から購入した場合には非課税となります。

#### 5. 国、地方公共団体(住民票、戸籍謄本等の発行)、公益法人等の法令に基づく行政手数料、

6. 外国為替業務料、両替業務料
7. 医療費（社会保険医療費）  
健康保険法等の規定に該当しない医薬品の販売又は医療用具の販売等は非課税にはなりません。健康診断料も課税となります。
8. 介護保険サービス、社会福祉事業等でのサービス料や資産の譲渡等
9. 助産に係る資産の譲渡等
10. 埋葬料、火葬料
11. 身体障害者用物品の譲渡、貸付等
12. 学校の授業料、入学金、施設設備費、教科書図書等（学校教育法の規定によるもの）
13. 教科用図書の譲渡
14. 住宅の貸付（貸付期間が1ヶ月未満や旅館業に係る貸付を除く）  
貸付が明らかに居住用に供しているということが必要です。

### 3-3. 輸出免税取引

消費税は、日本国内での消費に対して課税が求められるものであるため、輸出や輸出に類似した取引は免税(課税取引ですが消費税率はゼロ)とされています。以下のものは、輸出免税の対象(輸出免税売上)となっています。

1. 日本からの資産の譲渡又は貸付(貸付利息等も含む)の輸出
2. 外国貨物の譲渡又は貸付
3. 国際運輸、国際通信、国際郵便等
4. 外航船舶等の譲渡、貸付等
5. 外航船舶等の水先、誘導等
6. 外国貨物の荷役、運送、保管等
7. 非居住者に対する鉱業権、工業所有権、著作権等の譲渡又は貸付
8. 非居住者に対して行われる一定のサービス

### 3-4. 不課税取引

対価性がなく、資産の譲渡等に該当しない取引です。例として、配当金、寄付金、保険金、利子補助金、等があります。

### 3-5. 輸入取引

保税地域から引き取られる外国貨物は、課税の対象となります。課税貨物を保税地域から引き取る際に関税の輸入申告と共に消費税申告と納付が必要とされます。この輸入取引の納税事業者は、事業者のみではなく、個人が輸入する場合でも対象となります。



### 3-6. 非課税輸入取引

外国貨物のうち、次のものは非課税とされています。

1. 有価証券等
2. 郵便切手、印紙、証紙、商品券等
3. 身体障害者用物品
4. 教科用図書

### 4. 消費税の経理処理方式（税抜と税込）

消費税の対象となる取引の経理処理方式には、消費税額を区分記帳するか否かによって、次の方式があります。

#### (1) 税抜経理方式

消費税額を区分して、仮受消費税（課税売上取引）と仮払消費税（課税仕入取引）の科目を使用して記帳していきます。原則として、取引の都度、区分記帳を行いますが、年中は取引を税込み処理で行っておき、その年度末等に一括して税抜き処理する年末一括税抜経理方式もあります。

#### (2) 税込経理方式

消費税額を区分しないで記帳していく。

いずれの方式にするかは事業主が選択できますが、原則として全ての取引に適用しなければなりません。尚、税抜経理方式を適用している場合には、固定資産等および経費等の取引ごとに、その経理方式を選択適用可能となっています。また、2つ以上の業務から所得を得る場合には、それぞれの業務に係る取引ごとにいずれかを選択することができます。

適用科目	税込経理方式	税抜経理方式
売上等の収益	税込を選択した場合	税抜を選択した場合
諸経費	全て税込	全てに対して、税込も選択可
固定資産		全てに対して、税込も選択可
繰延資産		全てに対して、継続適用を条件に税込も選択可
棚卸資産		
その他	税抜	

また、免税事業者は税込経理方式の適用となります。税抜経理方式を適用し、かつ簡易課税制度の適用を受けている場合、年度末での仮受及び仮払消費税科目の清算から差額が生じたときは、原則、その課税期間に収入又は経費に算入することになります。

なお、免税事業者・消費者から資産譲渡等を受けた場合でも、課税取引に該当する場合には課

税仕入れとして処理することに問題はありませぬ（消費税法第2条12号）。

## 5. 課税売上高の計算

消費税の納付税額は、課税期間中の課税売上高と課税仕入高等を計算して算出されます。

納付税額 = 課税標準額に対する消費税額 - 課税仕入等に係る消費税額（控除税額）



$\text{課税売上高（税込）} \times 100/110 \times 7.8\% = \text{消費税額}$

（課税標準額） < 計算上の1,000円未満の端数は切捨て）

課税売上高は、国内において、事業者が事業として対価を得て行う資産の譲渡、資産の貸付および役務の提供における消費税の課税対象となる売上高の集計金額です。課税資産の譲渡等ということになりますので、通常の国内販売高のほかに輸出売上高を含むことに注意が必要です。輸出取引は、免税となっていますが、消費税率がゼロ課税という取引として扱われます。

## 6. 控除税額の内訳

課税標準額に対する消費税額から控除される3つの税額項目があります。

控 除 税 額	(1) 控除対象仕入税額
	(2) 返還等対価に係る税額
	(3) 貸倒に係る税額

### 6-1. 控除対象仕入税額の計算方法

消費税課税の累積を排除するために仕入税額控除制度があります。課税期間中における国内課税仕入取引と保税地域から引き取る課税貨物に係る消費税（課税仕入等税額）の全部または一部を控除することができます。この控除額が全部または一部かは、通常、課税売上割合で決められますので、まずは当売上割合を計算します。

#### (1) 課税売上割合の計算

$$\begin{aligned} \text{課税売上割合} &= \frac{\text{課税期間中に国内で行った課税資産の譲渡等の金額合計}}{\text{課税期間中に国内で行った資産の譲渡等の金額合計}} \\ &= \frac{\text{課税売上高} + \text{輸出免税売上高}}{\text{課税売上高} + \text{輸出免税売上高} + \text{非課税売上高}} \end{aligned}$$

上記の算式から、売上・収入取引に関しては、課税売上、輸出免税売上、非課税売上、不課税売上を厳密に区分認識しなければなりません。

更に、課税売上割合の計算上の特例及び注意点の主なものは以下のとおりです。

- |   |
|---|
| <p>① 分母・分子に共通する事項</p> <p>A. 割合計算に含めない</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 消費税等の額</li><li>● 貸倒処理後の売掛金等の回収金額</li><li>● 国外取引の額</li><li>● 不課税取引(受取配当金、受取保険金、債務免除益、見舞金、祝金、寄附金、補助金等)の額</li><li>● 先物取引の転売又は買戻しに伴う差金決済(現物の引渡しに伴うものは除く)の額</li><li>● 国債等の償還金額のうち取得価額の相当額</li><li>● 支払手段(通貨、小切手等)の譲渡対価の額、等</li></ul> <p>B. 割合計算に含める</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 輸出取引等の対価の額</li><li>● 非課税資産の輸出額(有価証券、支払手段、金銭債権の輸出額を除く)</li><li>● 資産の海外支店等への転送による輸出額</li><li>● 非居住者への金銭の貸付は輸出取引等に該当することから、その貸付金の利子、等</li></ul> <p>C. 割合計算で控除する</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 売上高の返還等(返品、値引、割戻)の額</li></ul> |
| <p>② 分母のみに影響する項目</p> <p>A. 分母に含める</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 公社債、貸付金、預貯金、抵当証券等の受取利子・利息の額</li><li>● 国債等の償還差益の額</li><li>● 手形の受取割引料の額</li><li>● 合同運用信託、投資信託、特定目的信託又は特定公益信託等の収益分配金の額</li><li>● 買現先に係る国債等又は海外 CD, CP 等の益部分の額、等</li></ul> <p>B. 分母に 5%相当額を含める</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 有価証券等(現先取引を除く海外 CD, CP の譲渡対価の額や信用取引による有価証券の譲渡も含む)の譲渡対価の額の 5%相当額</li><li>● 金銭債権の譲渡対価の額の 5%相当額</li></ul> <p>C. 分母から控除する</p> <ul style="list-style-type: none"><li>● 国債等の償還差損の額</li><li>● 買現先に係る国債等又は海外 CD, CP 等の損部分の額、等</li></ul>  |

課税売上割合は、事業者単位での計算となりますので、事業所単位又は事業部単位等で行うことはできません。又、売上割合の端数処理は、原則、行ないませんが任意の位以下の

端数を切捨てて処理されているときは認められます（四捨五入は不可）。

## (2) 課税仕入高の集計

### (3) 課税仕入高に係る消費税額の計算

課税仕入高（税込） X 7.8/110（税率10%の場合）

### (4) 保税地域からの引取りに係わる消費税額

## (5) 控除対象仕入税額の集計

(3)と(4)の合計が課税仕入等に係わる消費税額

## (6) 控除対象仕入税額の限度計算

### ① 課税売上割合が95%以上、かつ、課税売上金額が5億円以下

仕入控除税額 = (5)の課税仕入等に係わる消費税額の全額

但し、課税期間の課税売上高が5億円を超える場合には、課税売上に対応する課税仕入の税額のみが控除の対象となります（下記の②と同様）。従いまして、その場合には、仕入控除税額を個別対応方式、又は一括比例配分方式により算出しなければなりません。

### ② 課税売上割合が95%未満、或いは、課税売上金額が5億円超

課税期間の課税売上割合が95%未満の場合、或いは課税売上金額が5億円超の場合には、仕入税額の全額を控除できず、課税売上に対する部分のみを仕入控除税額とする調整計算が必要となります。その調整計算は、次のいずれかの方式（個別対応方式又は一括比例配分方式）で行うことになります。

#### a. 個別対応方式

課税仕入等の税額を以下のように用途区分している事業者は、この方式を採用できます。用途区分は、事業者の業種、収入項目、経営方針等を基準に決定されるものであり、単に勘定科目により区分できるものではありません。課税仕入項目から、課税売上のみに対応するもの、或いは非課税売上のみに対応するものを区分出来れば、その他は共通対応のものとなります。しかしながら、この区分判断は実務上容易ではないところがあります。

- イ) 課税資産の譲渡等(課税売上)にのみ要するもの
- ロ) 課税資産・非課税資産の譲渡等に共通して要するもの
- ハ) 非課税資産の譲渡等(非課税売上)にのみ要するもの

仕入控除税額 = イに係る消費税額 + (ロに係る消費税額 × 課税売上割合)

(イ) 課税売上対応分とは、課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいい、次の様なものがこれに該当します。

- そのまま他に譲渡される課税資産
- 課税資産の製造用のみに消費し、又は使用される原材料、容器、包紙、機械及び装置、工具、器具、備品等
- 課税資産に係る倉庫料、運送費、広告宣伝費、支払手数料又は支払加工賃等
- 販売促進等のために得意先等に配布される試供品、試作品等

(ロ) 共通対応分とは、原則として課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等に共通して要する課税仕入れ等をいい、次の様なものがこれに該当します。

- 課税資産の譲渡等と非課税資産の譲渡等がある場合に、それらに共通して使用される資産の取得費用や、消耗品費、電話料金、電気料金、ガス料金、水道料金等
- 株券の発行に当たって印刷業者へ支払う印刷費、証券会社へ支払う引受手数料等のように資産の譲渡等に該当しない取引に要する課税仕入れ等は、共通対応分として区分することになります。
- 交際費に該当する課税仕入れ等

原則として共通対応分として区分することになりますが、交際費としての支出の目的や相手方に応じて用途区分することも可能ですので、課税資産の譲渡等のみを行なっている相手方に対する交際費支出については、課税売上対応分として区分することになります。

- 寄附目的の課税仕入れ等

寄附する目的で購入した物品に係る課税仕入れ等は、寄附として行う物品の贈与が、対価を得て行なわれる資産の譲渡等には該当しないことから、原則として共通対応分として区分することになります。

(ハ) 非課税売上対応分とは、非課税資産の譲渡等を行うためにのみ必要な課税仕入れ等をいい、次の様なものがこれに該当します。

- 販売用の土地の造成費用
- 販売用の土地の取得に係る仲介手数料
- 土地だけの譲渡に係る仲介手数料
- 賃貸用住宅の建築費用
- 住宅の賃貸に係る仲介手数料
- 有価証券の売却時・購入時の売買手数料、等

以上の用途区分は、帳簿等で客観的に判断できる状態にされていればよく、その区分方法は問わないことになっています。

\* 業種による区分例（広告宣伝費）

広告宣伝費の内容	課税仕入れの用途区分
課税商品の販売目的で支出したもの	課税売上対応分
企業名の宣伝目的で支出したもの	共通対応分

広告宣伝費の内容		課税仕入れの用途区分
販売促進を目的として支出したもの	土地の売却のため	非課税売上対応
	分譲住宅の売却のため	共通対応分
賃貸を目的として支出したもの	土地の賃貸・居住用家屋の募集	非課税売上対応
	店舗、事務所等のテナントの募集	課税売上対応分

他者物件の販売又は賃貸を目的として支出したもの（当社が仲介を依頼された場合）	課税売上対応分
--	---------

\* 収入項目による区分例（福利厚生施設の借上料）

保養所の賃借料・建設費	課税仕入れの用途区分
従業員から利用料を収受する場合	課税売上対応分
従業員に無料で開放する場合	共通対応分

\* 経営方針による区分例（土地に係る仲介手数料、土地造成費）

利用目的	課税仕入れの用途区分
販売用の土地	土地の売上高に直接対応することから非課税売上対応分に区分
購入した土地の上に建物を建て、分譲住宅として販売	土地の売上と建物の売上に対応することから共通対応分に区分 注：建物の建設費は建物の売上に直結することから課税売上対応分に区分できます
購入した土地の上に建物を建て、賃貸住宅として貸付	住宅家賃収入に直接対応することから非課税売上対応分に区分
購入した土地の上に建物を建て、店舗として貸付	住宅以外の家賃収入に直接対応することから課税売上対応分に区分 注：建物の建設費も課税売上対応分に区分
用途未確定	売上と明確な対応関係のないものとして共通対応分に区分

用途区分の判定時期：

原則：課税仕入れを行った日の状況による。その時点で用途未確定の場合には、その課税期間の末日までに用途を明らかにすることも認められます。末日現在でも用途未確定は共通対応分となる。なお、その後に当初の用途変更があっても遡及修正の必要はありません。

共通売上対応分の用課税仕入れの分解：

共通対応分の税額について、課税売上対応分と非課税売上対応とに合理的に区分できるのであれば、これを区分したところの個別対応方式を適用することが認められています。その適用要件は次のとおりです。

- ① 課税（非課税）売上高との対応関係が明確かつ直接的であること
- ② 生産実績のように既の実現している事象の数値のみによって算定される割合であること
- ③ その合理性が検証可能な基準により機械的に区分することが可能であること



課税売上割合に準ずる割合：

個別対応方式で仕入れに係る消費税額を計算する際に、共通対応分の税額を計算する場合には、税務署長の承認を受けることにより、課税売上割合以外の合理的な割合（課税売上割合に準ずる割合）を採用することが認められています。

この課税売上割合に準ずる割合は、事業の種類異なるごと、費用の種類異なるごと、事業場の単位ごとにバラバラに適用することができます。

課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書の提出時期は、その承認を受けようとする課税期間中に提出して承認を受ける必要があります。

課税売上割合に準ずる割合の不適用届出書の提出時期は、提出日に属する課税期間から効力が失効し、本来の課税売上割合による計算となります。

#### b.一括比例配分方式

課税仕入等の税額を所定の区分対応していない場合や、この方式を選択した事業者が採用します。尚、この方式を選択した場合には、2年間は継続して適用しなければなりません。2年間とは、一括比例配分方式を適用した課税期間の初日から同日以後2年を経過する日までの間に開始する各課税期間のことであり、継続適用することが要件となっています。

$$\text{仕入控除税額} = \text{課税仕入等に係る消費税額} \times \text{課税売上割合}$$

方式	メリット	デメリット
個別対応方式	一般的に一括比例配分方式に比して控除税額が多くなる。	課税仕入などを3区分にする事務負担がかかる。
一括比例配分方式	課税仕入などを3区分する必要がなく控除税額の計算が容易である。	一般的に個別対応方式に比して控除税額が少なくなる。 2年間の継続適用が必要となる。 課税売上割合に準ずる割合の適用が出来ない。

#### ②-1 たまたま土地の譲渡があった場合の課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請

課税売上割合が通常95%以上の事業者が、たまたま非課税となる土地を売却したことにより課税売上割合が95%未満となったような場合には、共通対応の課税仕入等の税額について著しく仕入税額控除が制限されてしまうこととなります。そこで、このような場合の救済として、課税売上割合に準ずる割合の承認申請をすることで、より合理的な割合により共通対応の仕入税額を計算することが認められています。

##### a. 適用要件

(イ) 土地の譲渡が単発のものであること

- (ロ) その土地の譲渡が無かったとした場合に、事業者の営業の実態に変動が無いと認められること
- (ハ) 譲渡年の前3年間で最も高い課税売上割合と最も低い課税売上割合との差が5%以内であること

b. 適用承認の課税売上割合に準ずる割合

課税売上割合は、次の(イ)と(ロ)いずれか低い方の割合となります。

- (イ) 土地の譲渡年の前3年間における平均課税売上割合
- (ロ) 土地の譲渡年の前年度における課税売上割合

c. 手続き

適用を受ける場合には、次の申請書及び届出書を税務署に提出する必要があります。

(イ) 課税売上割合に準ずる割合の適用承認申請書

土地の譲渡があった課税期間中に提出して承認を受ける。

課税売上割合に準ずる割合承認申請期限の見直し

消費税の仕入控除税額の計算について、課税売上割合に準ずる割合を選択したい場合には、その課税期間末日までに承認申請書を提出し、末日から1ヵ月以内に税務署長の承認を受けた場合には、当該承認申請書の提出日に属する課税期間から当該準ずる割合を用いることができることとなります。改正は、2021年(令和3年)4月1日以後に終了する課税期間から適用。

(ロ) 課税売上割合に準ずる割合の不適用届出書

土地の譲渡があった課税期間の翌課税期間中に適用廃止届出書を提出する。適用廃止の提出が無い場合には、その当初の適用申請自体が取消しになってしまいます。

### ③ 簡易課税制度

課税標準額に対する消費税額にみなし仕入率を用いて控除対象仕入税額を計算する制度です。事務負担を軽減できますが、還付を受けることはできません。

適用要件：基準期間の課税売上高が5,000万円以下の課税事業者であり、「消費税簡易課税制度選択届出書」を事前に所轄税務署に提出している必要があります。

効力日： 提出があった日の属する課税期間の翌課税期間から有効であり、選択は2年間継続適用を必要としています。又、この効力は、取止めの「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」の提出されない限り存続します。この不適用届出書を失念して想定外の税負担が発生する恐れがありますので、注意が必要です。

計算式：

$$\text{仕入控除税額} = \left[ \begin{array}{l} \text{課税標準額に} \\ \text{対する消費税額} \end{array} - \begin{array}{l} \text{売上の返還等に} \\ \text{係る消費税額} \end{array} \right] \times \text{事業別みなし仕入率}$$

ポイント：この選択届出書を提出した限り、その後、簡易課税をとりやめようとするときは、「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」を所轄税務署に提

出しなければなりません。提出があった日の属する課税期間の翌課税期間から有効となります。

### みなし仕入率について

事業区分ごとに課税売上高を区分し、下記のみなし仕入率を使用します。

<u>事業区分</u>	<u>みなし仕入率</u>
第1種（卸売業）	90%
第2種（小売業）	80%
第3種（製造業、建設業、農林水産業等）	70%
第4種（飲食店業）	60%
第5種（運輸・通信、サービス、金融・保険業）	50%
第6種（不動産業）	40%

#### \* 農林水産業の事業区分の見直し

平成31年10月1日を含む課税期間から、簡易課税制度における事業区分に変更があります。

事業内容	簡易課税制度の軽減税率	
	令和元年9月30日以前	令和元年10月1日以後
食用の農林水産物を生産する事業	第2種事業として70%	第3種事業として80%

### 2種類以上の事業を営んでいる場合(有利な高い平均仕入率を選択可)

#### ① 原則

各事業ごとの課税売上高に応じてみなし仕入率を加重平均した仕入率を使用する。

#### ② 特例（75%ルール）

##### a. 2種類以上の事業

一つの事業の課税売上高が75%以上であれば、全体としてその事業の仕入率を使用（判定に当たっては、四捨五入等の端数処理は行ないません）

##### b. 3種類以上の事業

二つの事業の課税売上高で75%以上であれば、その内の高い方のみなし仕入率を使用してその事業に係る課税売上高に、低い方のみなし仕入率は他の事業の課税売上高に適用

#### ③ 課税売上高を事業ごとに区分されていない場合の特例

営んでいる事業のうち、最も低い事業の仕入率を使用

### 事業区分について

この事業区分は、課税事業者の単純なる業種区分を意味しているのではなく、その事業者が行

う課税資産の譲渡等ごとに区分する必要があります。従いまして、問屋という卸売を事業者の売上高が全て第1種事業(卸売業)となるとは限りませんし、同様に小売店の売上高が全て第2種事業(小売業)となるとも限りません。以下が第1種事業から第5種事業の概要です。なお、事業区分は、以下の①~⑤の順序により判定することに留意してください。

#### ① 第1種事業(卸売業)

他の者から購入した商品を、その性質及び形状を変更しないで他の事業者に対して販売する事業となります。

仕入商品を加工して販売するものは、その売上は製造となり第3種事業に区分されます。

#### ② 第2種事業(小売業)

他の者から購入した商品を、その性質及び形状を変更しないで他の事業者以外(卸売業以外)に対して販売する事業となります。

問屋での販売で購入者が一般の消費者であるならば、その売上は第2種事業に該当することになります。

精肉(鮮魚)の小売業を営む事業者は、通常、第2種事業ですが、商品に「焼く、煮る、揚げる」等の加熱を伴う加工をして販売する場合には、その売上は第3種事業に区分されます(軽微な加工での販売は、通常通りの区分となります)。

#### ③ 第3種事業(製造業等)

第1種事業及び第2種事業以外の事業のうち、製造業、建設業、農業、林業、鉱業、電気業、ガス業、熱供給業及び水道業となります(これらの範囲は、概ね日本標準産業分類(総務省)の大分類に掲げる分類を基礎として判定することとされています)。

製造小売業や製造問屋は、その実態から製造業等として第3種事業に区分されます。

第3種事業に該当する建設業、製造業等に係る事業に伴い生じた加工屑、副産物等の譲渡を行なう事業も第3種事業に該当します。

#### ④ 第5種事業(サービス業等)

第1種事業~第3種事業以外の事業のうち、情報通信業、運輸業、郵便業、物品賃貸業、学術研究、専門・技術サービス業、宿泊業、生活関連サービス業、娯楽業、教育、学習支援業、医療、福祉、複合サービス事業、サービス業及び、金融業、保険代理業となります。

委託販売業は、他の者から購入した商品を販売する事業等ではないことから第4種事業に該当することになります。

#### ⑤ 第4種事業(その他)。

第1種事業~第3種事業、第5種事業及び第6種事業以外の事業であり、具体的には、加工賃を対価とする製造業、建設業等(第3種事業から除かれる事業)、飲食店業となります。

事業用固定資産の売却の事業区分は第4種事業です。

飲食店業は、通常、第4種事業(料理代金とは別建てで請求できるサービス料、奉仕料、部屋代、テーブルチャージ等も含む)ですが、土産用等として製造した商品を販売した場合は第3種事業、購入した商品を土産用等として販売した場合には、第1種事業(販売先が他の事業者)又は第2種

事業(販売先が一般の消費者)に該当することになります。

#### ⑥第6種事業(不動産業)

第6種事業は、不動産業となります。

#### 災害等の課税期間における簡易課税届出特例

災害等により店舗等が損壊した場合、事業再開にあたり多額の課税仕入が生じることもあるかと思えます。簡易課税から原則課税に変更する場合には、原則課税を適用する課税期間の前日までに消費税簡易課税制度選択不適用届出書を提出する必要がありますが、災害等により損害を受けた課税期間において、特例として簡易課税制度の適用の取止め、又は適用を受けることができます。この特例を受けるには、原則、災害等の止んだ日から2ヶ月以内に「災害等による消費税簡易課税制度選択(不適用)届出に係る特例承認申請書」と併せて「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」も提出する必要があります。なお、簡易課税に戻る場合には、再度、「簡易課税制度選択届出書」の提出が必要となります。

#### 簡易課税制度選択の効力と申告方法との関係(資本金1千万円未満又は個人事業者)

簡易課税制度を選択した場合には2年間継続適用が強制され、又、とりやめの「消費税簡易課税制度選択不適用届出書」の提出されない限り存続します。例えば、平成29年に事業を開始し、平成30年度に簡易課税制度選択届をおこなった場合、その後の課税売上と申告方法との一般的な関係は以下の様になります。

事業年度	課税売上	申告方法	申告理由
平成29年度	1,500万円	免税	基準期間なし
平成30年度	950万円	免税	基準期間なし
平成31年度 (令和元年度)	3,500万円	簡易課税	平成29年度の課税売上5千万円以下
令和2年度	6,000万円	免税	平成30年度の課税売上1千万円以下
令和3年度	3,000万円	簡易課税	令和元年度の課税売上5千万円以下
令和4年度	4,000万円	原則課税	令和2年度の課税売上5千万円超
令和5年度	7,000万円	簡易課税	令和3年度の課税売上5千万円以下

## (7) 控除対象外消費税等の処理

税抜経理により仕入税額控除できない仮払消費税額がある場合(控除対象外消費税等)には、通常、その課税期間に損金として処理します。

但し、資産に係わるもの（その資産の取得価額に算入することを選択したもの、或いは棚卸資産や1個の資産に対する消費税額が20万円未満のものは除く）、かつ、課税売上割合が80%未満となっている場合、その残消費税額は繰延消費税等として、5年間で損金算入することになります（申告調整）。即ち、

- ① 課税売上割合が80%以上----- 必要経費処理
- ② 課税売上割合が80%未満
  - (イ) 1個の資産に対する消費税額が20万円未満-----必要経費処理
  - (ロ) 棚卸資産-----必要経費処理
  - (ハ) 特定課税仕入-----必要経費処理
  - (ニ) その他の資産-----5年間(60ヶ月)償却(個人事業者も60ヶ月で償却): 但し、初年度は、繰延消費税等 X その事業(業務)年度の月数÷60 X 1/2

区分		損金算入	
資産に係る控除対象外消費税額	課税売上割合 ≥ 80%で発生年度に損金算入	発生事業年度に損金算入	
	課税売上割合 < 80%で発生年度に損金算入		棚卸資産に係るもの 一の資産に係るものの金額が20万円未満 特定課税仕入れに係るもの
	繰延消費税額等（上記以外で償却費を損金経理）		5年間にわたり均等額（発生事業年度は1/2）を損金算入
経費に係る控除対象外消費税額		損金算入（交際費等に係るものは交際費等の額に含める）	

交際費等に係る控除対象外消費税等の加算すべき損益不算入額:

なお、税抜経理方式を採用している場合に交際費等に係る控除対象外消費税等については、その金額を交際費等の額に加算し損益不算入額を計算しなければなりません。今後、この処理が適正に行なわれているか税務調査時には確認されることでしょうか。交際費等の額に加算すべき消費税額は、以下の様に計算されます。

- ① 一括比例配分方式の場合
 
$$\text{交際費等に対する消費税額} \times (1 - \text{課税売上割合}) = \text{加算すべき消費税額}$$
- ② 個別対応方式の場合
 
$$\text{非課税売上のみ要する交際費等に対する消費税額} + \text{課税・非課税売上に共通して要する交際費等に対する消費税額} \times (1 - \text{課税売上割合}) = \text{加算すべき消費税額}$$



## (8) 調整対象固定資産に係わる控除対象仕入税額の調整

控除対象仕入税額の控除期間の適正化のために、課税事業者として強制される期間内{(i) 新設法人で資本金 1 千万円以上の設立当初の基準期間が無い事業年度、(ii) 事業者免税点制度を受けないで課税事業者を選択した強制適用期間}に 1 個又は 1 組で 100 万円以上の固定資産「調整対象固定資産」を購入し、第 3 年目末現在も当該調整対象固定資産を保有されている場合、一定の控除税額の調整が必要となるケースがあります。

### ① 課税売上割合が著しく変動した場合

3 年間の通算課税売上割合に対して、資産仕入時課税期間の売上割合との変動率が 50%以上で、かつ両者の差額（変動差）が 5%以上のケース。

### ② 転用があった場合

その資産用途が、課税と非課税業務用間での転用のケース

(注) 課税事業者を選択した者、又は資本金 1,000 万円以上の設立後 2 年以内の新設法人で調整対象固定資産を取得した場合には、取得時に簡易課税制度の適用を除き、その取得期間から原則として 3 年間は事業者免税点制度の適用はなく、又、簡易課税制度へ変更することもできません。これらを纏めると次のようになります。

	第 1 期	第 2 期	第 3 期	第 4 期	第 5 期
資本金 1 千万未満等： 課税事業者の選択 調整対象資産の購入	強制課税 選択 購入	強制課税	原則課税	注 1	
資本金 1 千万未満等： 課税事業者の選択 調整対象資産の購入	強制課税 選択 購入	強制課税 購入	原則課税	原則課税	注 1
資本金 1 千万未満等： 課税事業者の選択 調整対象資産の購入	強制課税 選択 購入	強制課税	原則課税 購入	注 1	
資本金 1 千万未満等： 課税事業者の選択 調整対象資産の購入	強制課税 選択	強制課税	原則課税 購入(選択 後 3 年以 後である ことか ら、調 整 計 算 の 適 用 対 象 外	注 1	
資本金 1 千万法人： 新設立	強制課税 設立	強制課税	原則課税 、たとえ	原則課税	注 1

調整対象資産の購入		購入	簡易課税 を選択さ れても無 効となり ます		
簡易課税制度の適用(選 択)	適用(注2)				
調整対象資産の購入	購入				

注1: 前期末までに届出をすれば、免税事業者又は簡易課税となることが可能になります。

注2: 調整対象資産の購入時に簡易課税制度の適用している場合には、この調整措置の対象になりません。

控除仕入税額の調整額計算(課税売上割合が著しく変動した場合):

(イ) 控除仕入税額の加算とする金額

調整対象基準税額(注3) X 3年間の通算課税売上割合 - 調整対象基準税額 X その仕入時の課税期間における課税売上割合

(ロ) 控除仕入税額から控除する金額

調整対象基準税額 X その仕入時の課税期間における課税売上割合 - 調整対象基準税額 X 3年間の通算課税売上割合

注3: 第3年目末現在の当該調整対象固定資産に課税仕入税額

控除仕入税額の調整額計算(転用があった場合):

転用の年度毎に調整額が異なる(1年目で全額、2年目で2/3、3年目で1/3)。

仕入時の経理処理		調整が必要となるケース	調整時期(原則課税の課税期間に限る)
全額控除	比例配分法	課税売上割合が著しく変動した場合	第三期
一括比例配分方式			
個別対応方式	共通	仕入れ等から3年以内に転用した場合	転用した課税期間
	課税売上対応		
	非課税売上対応		
簡易課税制度、免税事業者		調整不要	

### (9) 棚卸資産に係る控除対象仕入税額の調整

免税事業者が課税事業者になる場合、又は課税事業者が免税事業者になる場合には、棚卸資産

に係る消費税額の調整が必要となります。

① 免税事業者が課税事業者になる場合

課税事業者になる前期末現在に有する棚卸資産に係る消費税額は、当年度の課税期間の控除対象仕入税額とみなされ加算されることとなります。

② 課税事業者が免税事業者になる場合

免税事業者になる前期末現在に有する棚卸資産に係る消費税額は、前年度の課税期間の控除対象仕入税額から減算(控除)されることとなります(なお、簡易課税制度の適用を受けていた場合には、この調整は必要ありません)。

### (10) 高額特定資産を取得した場合における消費税の中小事業者に対する特例措置

(1) 事業者(免税事業者を除く課税事業者)が、簡易課税制度の適用を受けない課税期間中に国内における高額資産の課税仕入れ又は高額資産の保税地域からの引取り(「高額資産の仕入れ等」)を行った場合には、当該高額資産の仕入れ等の日に属する課税期間から3年間の間の各課税期間においては、事業者免税点制度及び簡易課税制度は適用できません。

注：「高額資産」とは、一取引単位につき、支払対価の額が税抜1,000万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産(棚卸資産以外で建物、車両、備品等の税抜100万円以上の固定資産のことですが、この特例措置での対象金額は1,000万円以上のもの)をいいます。

税抜1,000万円以上の判定には、資産購入のための付随費用は含まれません。又、共有物である場合には、自己の持分割合に応じて判定します。

高額特定資産の範囲拡大(令和6年度税制改正)：

高額特定資産を取得し、仕入税額控除の適用を受けた場合には、その後2年間、消費税の原則課税が強制されます(免税・簡易課税適用不可)。この高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の制限措置の対象に、その課税期間において取得した金又は白金の地金等の合計額が200万円以上である場合が加えられました。

(2) 自ら建設等をした資産については、建設等に要した費用の額が税抜1,000万円以上となった日に属する課税期間から当該建設等が完了した日に属する課税期間の初日以後3年間の間の各課税期間においては、事業者免税点制度及び簡易課税制度は適用できません。

上記の適用は、平成28年4月1日以後の高額資産の仕入れ等を行った場合からとなりますが、平成27年12月31日までに締結した契約に基づくものは適用外となります。なお、課税仕入等を行った後に、その高額資産を廃棄、売却等により処分されても適用はあります。又、高額特例資産購入の課税期間に、簡易課税制度選択届出書を提出されてもその届出はなかったものとみなされます。

	1年	2年	3年
	高額特例資産購入	高額特例資産売却	

改正前	本則課税	免税事業者又は簡易課税制度
改正後	本則課税	

高額特定資産の取得等をした場合の特例措置の見直し

高額特定資産の取得をした場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を制限する措置の対象に、高額特定資産である棚卸資産が納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整措置の適用を受けた場合を加える（いわゆる「3年縛り」有り）。

改正は、2020年（令和2年）4月1日以後に棚卸資産の調整措置の適用を受けた場合に適用となります。

参考：調整対象固定資産に係わる控除対象仕入税額の調整

この調整は、例えば、免税事業者が住宅の賃貸事業を行うにあたり、課税事業者を選択肢して不動産の取得に係る仕入税額の還付を受け、その後に免税事業者となり、或いは簡易課税制度を選択することで調整対象固定資産に係わる控除対象仕入税額の調整の適用を回避する、いわゆる「還付逃げ」のスキームを回避するために以下の取扱いが行なわれています。

免税事業者が課税事業者を選択して2年間の継続適用期間中に	調整対象固定資産の仕入等を行ない一般課税を行った	仕入等を行なった課税期間の初日以後3年間の課税期間の間では、 ① 課税事業者の継続（免税事業者となることはできない） ② 簡易課税制度を選択することはできない  又、その固定資産を第3年目末現在も保有していた場合に、かつ、課税売上割合が著しく変動等の場合には、所定の控除対象仕入税額の調整が必要となります。
資本金1千万円以上の新設法人が、基準期間のない課税期間に		
課税売上高が5億円超の親会社の子会社である特定新規設立法人が、基準期間のない課税期間に		

#### (11) 居住用賃貸建物の取得に係る消費税の仕入税額控除制度の見直し

① 住宅の貸付用に供しないことが明らかな建物以外の建物（即ち、居住用賃貸建物）で、かつ、高額特定資産（1千万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産）又は調整対象自己建設高額資産に該当する場合の課税仕入については、仕入税額控除制度の適用が認められなくなります。

但し、居住用賃貸建物のうち、契約内容に関係なく住宅貸付用に供しないことが明らかな部分については、引続き仕入税額控除制度の対象です。

なお、上記①の仕入税額控除制度の適用が認められないこととされた居住用賃貸建物について、その仕入日が属する課税期間の初日から 3 年間内の間に住宅の貸付用以外に供した場合又は譲渡した場合には、それまでの居住用賃貸建物の貸付及び譲渡対価の額を基礎として計算した額を当該課税期間又は譲渡した課税期間の仕入控除税額に加算して調整する。

改正は、2020 年（令和 2 年）10 月 1 日以後に居住用建物の仕入から適用となりますが、同年 3 月 31 日までに締結している契約には適用しません。

② 住宅の貸付契約において貸付に係る用途が明らかにされていない場合であっても、当該貸付用に供する建物の状況等から人の居住用に供することが客観的に明らかな貸付については、消費税は非課税となります。判定時期は、課税仕入を行った日の課税期間の末日で行うことができます。

なお、居住用賃貸部分とそれ以外部分（例えば、建物の一部が店舗）に合理的に区分しているときには、居住用賃貸部分のみが仕入税額控除の適用がありません。

改正は、2020 年（令和 2 年）4 月 1 日以後に行われる貸付から適用となります。

上述しました様に、居住用賃貸建物に係る課税仕入の消費税額については、仕入税額控除の対象になりません。但し、居住用賃貸建物においても、次の要件を満たす場合には、仕入税額控除ができる調整規定があります。

#### 居住用賃貸建物の取得等に係る消費税額の調整についてのまとめ：

① 居住用賃貸部分とそれ以外部分（例えば、建物の一部が店舗）に合理的に区分しているときには、居住用賃貸部分のみが仕入税額控除の適用がありませんが、それ以外の部分に係る課税仕入の消費税額については、仕入税額控除の対象の対象となります。

② 当初、居住用賃貸建物として仕入税額控除の不適用対象の賃貸建物を継続保有し、その仕入日が属する課税期間の初日から 3 年間内の間（調整期間）に住宅の貸付用以外の課税賃貸用に供した場合には、課税賃貸割合分の金額を第 3 年度の課税期間の仕入税額控除額に加算することができます。

$$\begin{aligned} \text{当初購入時の課税仕入税額} \times \text{課税賃貸割合} &= \text{認容仕入税額控除額として加算} \\ \text{課税賃貸割合} &= (\text{A}) \text{ の貸付対価の総金額のうち課税賃貸用に係る貸付対価の金額} \div \\ &\quad (\text{A}) : 3 \text{ 年間内の間（調整期間）内の居住用賃貸建物の貸付対価の総金額} \end{aligned}$$

③ 居住用賃貸建物を全部又は一部を 3 年間内の間（調整期間）に第三者に譲渡した場合には、課税譲渡等割合部分の金額を譲渡した課税期間の仕入税額控除額に加算することができます。

$$\begin{aligned} \text{当初購入時の課税仕入税額} \times \text{課税譲渡等割合} &= \text{認容仕入税額控除額として加算} \\ \text{課税譲渡等割合} &= \{ (\text{B}) \text{ のうち課税賃貸用に係る貸付対価の金額} + (\text{C}) \text{ の金額} \} \\ &\div \{ (\text{B}) 3 \text{ 年間内の間（調整期間）内の居住用賃貸建物の貸付対価の合計額} + \\ &\quad (\text{C}) \text{ 居住用賃貸建物の譲渡の対価金額} \} \end{aligned}$$



住宅の貸付の非課税範囲：

住宅の貸付とは、人の居住用の家屋又は家屋のうち人の居住用とする部分の貸付をいいます（但し、貸付期間が1月未満及び旅館業の施設貸付は除かれます）。

非課税判定は、契約により居住用とすることが明らかな場合や、契約上用途が明らかでない場合でも、貸付等の状況から人の居住用とされていることが明らかな場合には非課税となります。

居住用賃貸建物の範囲：

住宅の貸付用に供しないことが明らかな建物（注1）以外の建物（即ち、居住用賃貸建物）で、かつ、高額特定資産（1千万円以上の棚卸資産又は調整対象固定資産）又は調整対象自己建設高額資産に該当する場合ものをいいます。

注1：住宅の貸付用に供しないことが明らかな建物とは、建物の構造及び設備の状況その他の状況により住宅の貸付用にしないことが客観的に明らかなものであり、その例として、棚卸資産として取得した建物であって、所有している間、住宅の貸付用としないことが明らかなものとなりますので、転売目的で購入したマンション（アパートも含む）は、現に賃借人が存在し家賃収入が生じていることから、居住用賃貸建물에 該当します。

社宅の使用料は非課税売上となりますが、その使用料を徴収する場合には居住用賃貸建물에 該当しますが、徴収しない場合には賃貸していませんので該当しません。無償で貸付ることが客観的に明らかである場合には、その取得に係る課税仕入税額は、仕入税額控除の対象となります。

調整対象自己建設高額資産：

建設等のために要した原材料費及び経費に係る課税仕入等の税抜価額の累計額が1,000万円以上のものをいいます（事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受ける課税期間に行った課税仕入等を含む）。なお、事業者免税点制度及び簡易課税制度の適用を受ける課税期間に行った課税仕入等を含まないものが、自己建設高額特定資産といえます。

自己建設資産については、その建設等に要した課税仕入等の税抜価額の累計額が1,000万円以上となった日において、居住用賃貸建물에 該当するかどうかを判定します。その該当の課税期間以後も、その建物に係る課税仕入等の税額については、仕入税額控除の対象になりません。他方、その該当の課税期間以前のその建物に係る課税仕入等の税額については、仕入税額控除の対象となります。

居住用賃貸建물에 係る控除対象外消費税額等の処理（税抜経理処理の場合）：

（イ）全額損金算入することができる場合

下記のいずれかに該当する場合には、全額損金算入となります。

- ①その事業年度の課税売上高割合が80%以上であること
- ②棚卸資産に係る控除対象外消費税額等であること
- ③特定課税仕入に係る控除対象外消費税額等であること
- ④一の資産に係る控除対象外消費税額等が20万円未満であること



(ロ) 繰延消費税額等の償却

上記(イ)以外の場合には、繰延消費税額等の償却を行うことになります。

①初年度

繰延消費税額等×その事業年度の月数÷60×1/2 = 損金算入限度額

②次年度以降

繰延消費税額等×その事業年度の月数÷60 = 損金算入限度

## 6-2. 返還等対価に係る控除税額

課税売上につき返品、値引、割戻がある場合、直接、課税売上高から減額しないで経費に含めているときに、この返還等にかかわる消費税を控除する。

## 6-3. 貸倒に係る控除税額

課税売上に係る部分の貸倒がある場合、この貸倒に係る消費税を控除する。

## A. 軽減税率制度の導入 (2019年10月1日 消費税率10%への引上時)

消費税率10%への引き上げを令和元年(2019年)10月1日に実施されることに伴い(既に10%への引き上げは2回延期)、日々の生活で幅広い消費者が消費・利活用している物の消費税負担を軽くし、買い物の都度、痛税感の緩和を実感できる利点があるため、同日に新たな軽減税率制度が導入されています。

軽減税率制度の概要は、以下のとおり。

対象品目	*酒類・外食を除く飲食料品(生鮮食品と加工食品) *定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞
税率	*軽減税率: 8%(国分6.24%、地方分1.76%<176/624>) *経過措置税率: 8%(国分6.3%、地方分1.7%<17/63>) *標準税率: 10%(国分7.8%、地方分2.2%) 注: 飲食料品等を対象とする軽減税率8%と経過措置による税率8%と両者とも8%であっても、国税と地方税との割合が異なるために別個に管理する必要があります。
請求書	*2023年10月から商品ごとの税額を示す適格請求書等保存方式、いわゆる「インボイス制度」(税額票)を導入。適格請求書発行事業者には登録制度の適用。 *それまでは経過措置として4年間は簡易な経理方式(区分記載請求書等保存方式)を認める。

簡便計算 特例、経過 措置	<p>* 軽減税率の導入から中小企業者は4年間は、売上税額計算に簡便特例の設定</p> <p>* 軽減税率の導入から中小企業者は1年間は、仕入税額計算に簡便特例の設定</p> <p>* 適格請求書等保存方式の導入から6年間は、免税事業者からの仕入の一部について仕入税額控除を認める経過措置の設定</p>
---------------------	---

## 軽減税率制度の概要について

### 1. 軽減税率の対象品目

- (1) 飲食料品（酒類・外食を除く生鮮食品と加工食品）
- (2) 新聞（定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞）
- (3) 保税地域から引き取られる課税貨物（上記(1)の飲食料品）

軽減税率の対象品目は何かをより具体的に理解することが必要になりますので、ポイントを含めて以下に記載します。

<p>(1) 酒類・外食を除く飲食料品（生鮮食品と加工食品）の譲渡</p>	<p>「飲食料品」とは、 食品表示法に規定する食品（添加物を含む）をいいますが、軽減税率の適用対象から、例外として酒税法に規定する酒類及びサービス提供となる外食サービスが除かれます。又、医薬品・医薬部外品等も食品では無いので除かれます。</p> <p>ポイント：</p> <p>① <u>人間の飲用又は食用になっている食品であること</u> 従って、同じ食品でも工業用や動物等の人間以外の飲用・食用の用途になっているものは対象外となります。</p> <p>② 対象外に、酒税法に規定する酒類（アルコール度1%以上の酒類）、並びに医薬品類（医薬品・医薬部外品・再生医療等製品）になっています。</p> <p>③ 一体資産（飲食料品と飲食料品以外の資産が一体となっている資産）の取扱い 「一体資産」については、飲食料品には該当しませんが、次の2つの要件を満たせば、その全体が軽減税率の対象となります。 イ 一体資産の価額（税抜き）が1万円以下であること ロ 一体資産の3分の2以上の部分が飲食料品から構成されていること 従って、一体資産として一つの価格表示（合理的に割合計算可能なものを含む）が必要であり、複数の個別価格表示の物は対象外</p>
---------------------------------------	--

です。

(イ) 飲食料品に当たる事例（８％軽減税率対象）

- \* みりん風調味料（アルコール１度未満）
- \* 食用のかぼちやの種
- \* 栄養ドリンク（医薬品等に該当しない）
- \* 食用、清掃用の重曹（食品添加物に該当するもの）
- \* ノンアルコールビール
- \* ミネラルウォーター等の飲料水
- \* 特定保健用食品、栄養機能食品、健康食品、美容食品（医薬品等に該当しない）

(ロ) 飲食料品に当たらない事例（１０％標準税率対象）

- \* 観賞用等の動物
- \* ペットフード
- \* 苗木、植物の種
- \* みりん、料理酒（アルコール度１％以上の為）
- \* 水道水、ドライアイス

④対象外に外食やケータリング・出張料理等は役務の提供（食事の提供（サービス））に該当します。

「外食」とは、食品衛生法上の飲食店営業、喫茶店営業その他の食事の提供を行う事業者が、テーブル・椅子等の飲食に用いられる設備がある場所（場所要件）において、飲食料品を飲食させる役務の提供（サービス要件）。

「ケータリング・出張料理等」とは、相手方が指定した場所において行う加熱、調理又は給仕等の役務を行う飲食料品の提供。従って、単なる出前・宅配は飲食料品の譲渡に該当し軽減税率の対象となります。

なお、有料老人ホーム、学校等での提供される食事は、求めに応じてその施設の設置者等が提供するもので、一定の基準を満たすものは軽減税率の対象となります。

(イ) 外食に当たる事例（１０％標準税率対象）

- \* 牛丼屋・ハンバーガー店等での店内飲食
- \* そば屋等での店内飲食、ピザ等での店内飲食

	<ul style="list-style-type: none"> <li>*フードコートでの店内飲食、寿司屋での店内飲食</li> <li>*コンビニのイートン・コーナーでの飲食を前提に提供される飲食料品（トレイに載せられて座席まで運ばれる、返却の必要がある食器に盛られた食品）</li> <li>*テーブル椅子等の飲食設備がある場所で屋台での飲食</li> <li>*ケータリング・出張料理</li> <li>*列車内の食堂設備での飲食</li> <li>*学生食堂</li> <li>*カラオケボックスの客室での飲食</li> </ul> <p>（ロ） 外食に当たらない事例（８％軽減税率対象）</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>*基本は、テイクアウト・持ち帰り・宅配の場合であり、牛丼屋・ハンバーガー店等のテイクアウト</li> <li>*そば屋等の出前、ピザ等の宅配</li> <li>*屋台での飲食（テーブル椅子等の飲食設備がない場合）、寿司屋等のお土産</li> <li>*コンビニ等での弁当・惣菜（イートン・コーナーのある場合であっても、持ち帰りとして販売される場合）</li> <li>*自販機の販売</li> <li>*移動ワゴン販売（旅客列車等）での飲食料品の販売</li> <li>*売店（映画館等）での飲食料品の販売（飲食設備がない場合又は持ち帰りの場合）</li> <li>*学校給食</li> </ul>
<p>（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</p>	<p>定期購読契約に基づき一定の題号を用い、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週２回以上発行される新聞に限られます。</p> <p>従って、コンビニエンスストア等での新聞は、定期購読契約に基づきませんので軽減税率の対象外となります。又、電子版の新聞は「電気通信利用役務の提供」に該当しますので、対象外となります。</p>
<p>（３） 保税地域から引き取られる課税貨物（上記(1)の飲食料品)</p>	

軽減税率適用の判定時期	販売業者の販売時点で判定することになります。 従って、代金支払時にテイクアウトと言われて軽減税率を適用して販売後に、店内飲食に変更されても標準税率に修正変更の必要はありません。その逆のケースも同様です。
-------------	--

## 2. 請求書及び帳簿等の記載事項

軽減税率適用に併せて請求書及び帳簿の作成・記載事項等は、以下の様になりますが、全ての事業者の請求書作成にも影響しますので理解しておく必要があります。2023年4月に、インボイス制度として「適格請求書等保存方式」を導入されますが、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」としています。

いずれにしましても、請求書の様式の見直しが必要となります。

請求書等保存方式 (現行制度)	区分記載請求書等保存方式 (2019年10月1日～)	適格請求書等保存方式 (インボイス制度) (2023年10月1日～)
①請求書発行者の氏名又は名称 ②取引年月日 ③取引の内容 ④対価の額 ⑤請求書受領者の氏名又は名称	①～⑤同左の記載	①～⑤同左の記載
	⑥軽減税率対象課税品目である旨(帳簿にも要記載) ⑦税率の異なるごとに合計した対価の額 (注)記載が不備の場合に、請求書の交付を受けた事業者による追記も可	同左の記載 ⑦税率の異なるごとに合計した対価の額及び適用税率
		⑧登録番号 ⑨消費税額等
	* 売手に区分記載請求書の交付・保存義務は課されません。 * 買手に区分記載請求書の保存	* 「適格請求書発行事業者」から交付を受けた「適格請求書」又は「適格簡易請求書」の保存

	<p>を仕入税額控除の要件になりますが、追加記載事項（⑥と⑦）は買手が事実に基づき追記することが認められます。</p> <p>偽りの請求書の交付行為に対する罰則はありません。</p>	<p>が仕入税額控除の要件となります、「適格請求書等保存方式」（インボイス制度）が導入されます。</p> <p>* 適格請求書発行事業者には、「適格請求書」又は「適格簡易請求書」の交付・保存を義務付け、偽りの請求書の交付行為に対して罰則があります。</p> <p>* 「適格請求書発行事業者」とは、免税事業者以外の事業者であり、所轄税務署長に申請書を提出し、交付事業者として登録を受けた事業者です（登録番号を受領）。登録申請は、2021年10月1日から登録制度が開始されます。登録後、その氏名又は名称及び登録番号等はインターネット上で公開となります。なお、2023年10月1日から登録を受ける為には、原則、2023年3月31日までに登録申請書を提出する必要があります。</p> <p>* 「適格請求書」とは、上記事項を記載した請求書、納品書、その他これらに類する書類をいいます。</p> <p>* 一つの適格請求書に記載されている個々の商品ごとに消費税額を計算することはできません。複数商品の税率区分ごとの合計金額に対して消費税額を計算し表記します。税額の円未満の端数処理は、任意となります。</p>
--	---	--



「区分記載請求書等保存方式」は、現行の請求書等保存方式をベースとするものです。区分経理に対応するための措置として講じられるものであり、請求書等の記載事項として、⑥軽減税率の対象品目である旨と⑦税率ごとに合計した対価の額を追加するものです。現行どおり、売手に区分記載請求書の交付義務・保存義務を課さないものとしますが、買手が仕入税額控除を行うためには、この区分記載請求書の保存が要件になります。上記の⑥と⑦について、買手は事実に基づき追記することが認められますので、売手から交付を受けた請求書に⑥、⑦の記載がないときは、買手は追記をしたうえで、仕入税額控除を行うこととなります。

**\* 自社ポイントの利用：**

自社ポイントの利用は、売上に係る対価の返還等に該当することになりますので、消費税法上の値引きとして処理する必要があります（販売促進費による課税仕入処理はできません）。その為、値引きされる額を税率ごとに合理的に区分して処理することになります。

**\* 見積りインボイスによる仕入税額控除：**

原則：見積額を記載したインボイス（見積りインボイス）の交付を求め、これを保存することで見積額での仕入税額控除が可能。その後、確定額と見積額とが異なる場合には、確定後の修正インボイスを受領し保存します。

例外：見積りインボイスの交付を受けられない場合であっても、水道光熱費などの様に継続して行われる取引については、その後の確定後に交付されるインボイスを保存することを条件として、見積額での仕入税額控除が可能。

差異の調整：見積額で仕入税額控除を行った金額と確定金額との差異がある場合には、その差額を確定した日の事業年度に調整する必要があります。

**\* 返還インボイスの交付：**

売上に係る対価の返還等（返品、値引き等）を行う場合、売手は返還インボイスを交付する必要があります。なお、買手が、返還インボイスの記載事項を記載した仕入明細書を作成し、売手の確認を受けることも可能となります。

**\* リベートの目的・性質等の整理：**

リベートが「仕入値引き」であれば、商品取引に適用される税率による仕入れの減で、「役務提供の対価」であれば、標準税率の売上として処理することになります。

インボイス制度の概要は後述しています。

## 軽減税率適用後の経理記帳処理について

### (1) 適用税率

適用期間 区分	1997年4月 以降	2014年4月 以降	2019年10月以降	
			軽減税率	標準税率
消費税率(国税)	4.0%	6.3%	6.24%	7.8%
地方消費税率 (地方税)	1.0%	1.7%	1.76%	2.2%
計	5.0%	8.0%	8.0%	10.0%

上述の様に、現行の標準税率と軽減税率における適用税率は、同じ計8%ですが国税と地方税の税率が異なることに留意する必要があります。

### (2) 記帳上の画区分・税率区分

#### (1) 区分記載請求書等保存方式(2023年9月まで)

消費税計算の為に、上述の軽減税率対象を含めた税率区分及び画区分(課税、非課税、不課税等)を識別できるように記帳処理する必要があります。

#### (2) 適格請求書等保存方式(インボイス制度)(2023年10月以降)

上述しました免税事業者、適格請求書発行事業者登録されていない課税事業者等からの仕入に対して、経過措置の適用を受けるには更に識別できるように記帳処理する必要があります。

### (3) 価格表示

事業者が不特定多数の消費者に対して課税商品の販売を行う場合の商品の価格表示は、税込価格で表示することが総額表示義務規定(2021年4月1日より)により義務付けられています。総額表示義務の対象は、不特定多数の消費者に対して商品の販売や役務の提供等の小売段階において、あらかじめ価格を表示する場合です。従いまして、個別の顧客に提示する見積書、契約書等には総額表示義務はありません。同様に、事業者に対する価格表示は総額表示の対象ではありません。

表示された価格が税込価格であれば、「税込価格である」旨の表示は取って必要がありません。

## 7. 申告と納付

一般課税の消費税申告書： 添付書類(付表2)

簡易課税の消費税申告書： 簡易用と添付書類(付表5)

確定申告書の提出・納付期限： 法人一決算日後2ヶ月以内

個人事業者一翌年の3月31日まで

但し、特例として「消費税課税期間特例選択・変更届出書」を提出した事業者は、課税期間を1ヶ月又は3ヶ月ごとに区分して課税期間に短縮することができます。例えば、輸出を

おこなう事業者の場合には、早く還付を受ける為にこの短縮制度を活用することがあります。

相続があった場合には、その相続人は相続の開始があったことを知った日の翌日から 4 ヶ月以内。

なお、還付申告となる場合には、還付申告書提出時に「消費税の還付申告に関する明細書」の添付が義務づけられています。この還付金の請求は、課税期間末日の翌日から 5 年間行えることになっています。

### 中間申告について

前年度に消費税の年税額(地方消費税額を除く)が 48 万円を超える事業者は中間申告が必要となります。

なお、48 万円以下で中間申告義務者でない事業者が、中間申告書を提出する旨の届出書を提出した場合には中間申告書を提出できます。平成 26 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間から適用可となりましたが、その課税期間の開始日から 6 ヶ月以内に、「任意の中間申告書を提出する旨の届出書」を税務署に提出しておく必要があります。なお、提出期限内に中間申告書を提出しなかった場合には、「任意の中間申告書を提出することの取りやめ届出書」を提出したものとみなされます。その場合に、納付のみを行った場合には、過誤納付扱いとなり返金されることとなります。

2つの方法のうち、いずれかを選択して中間申告を行います。申告期間・申告期限ごとに選択できますが、期限後の申告期間を遡って仮決算期間に含めて中間申告とすることはできません。

#### ① 直前の課税期間の実績に基づく

前年度の年消費税額	中間申告回数	中間申告納付額
48 万円以下	不要	不要
48 万円超 400 万円以下	年 1 回	年税額の 2 分の 1 ずつ
400 万円超 4,800 万円以下	年 3 回	年税額の 4 分の 1 ずつ
4,800 万円超	年 11 回	年税額の 12 分の 1 ずつ

前年度の年消費税等の額(地方消費税含む)			中間申告回数
(税率 5%)	税率 8%	税率 10%	
60 万円以下	60.94 万円以下	61.52 万円以下	不要 / 任意
60 万円超	60.94 万円超	61.52 万円超	年 1 回
500 万円超	507.92 万円超	512.8 万円超	年 3 回

6,000 万円超	6,095.16 万円超	6,153.84 万円超	年 11 回
-----------	--------------	--------------	--------

② 仮決算に基づく（前年度実績税額に基づく予定納税額よりも減少する場合）

#### 法人に係る消費税の申告期限の特例の創設

法人税の確定申告書の提出期限の延長特例適用を受けている法人が、消費税の確定申告書の提出期限延長の届出書を提出した場合には、提出期限を 1 月延長する。

改正は、2021 年（令和 3 年）3 月 31 日以後に終了する事業年度末日の属する課税期間から適用となります。なお、当該延長された期間分の利子税が課されます。

#### 8. 勘定科目と消費税課税上の留意事項

勘定科目	項目	留意事項等
売上高	<ul style="list-style-type: none"> <li>* みなし譲渡の課税対象</li> <li>* 国外取引</li> <li>* 非課税取引</li> <li>* 輸出取引</li> <li>* 売上値引、返品、割戻等</li> </ul>	<p>法人役員に対する資産譲渡、及び個人事業者の家事消費は課税対象。</p> <p>課税対象外(不課税)。</p> <p>土地、有価証券、物品切手等の売却、居住用家賃等)。</p> <p>免税。</p> <p>売上値引等は売上に係る対価の返還等に該当するが、継続適用を条件として課税売上からの直接控除も可。</p>
売上原価	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 免税事業者から課税事業者になった場合</li> <li>* 非課税取引、国外取引</li> <li>* 仕入値引、返品、割戻等</li> <li>* 翌期から免税事業者になる場合</li> <li>* 棚卸減耗損</li> </ul>	<p>期首棚卸資産に係る消費税は仕入税額控除の対象(期首の調整計算)。</p> <p>付随費用の支払利子や運送保険料は非課税。</p> <p>仕入値引等は課税仕入れ等の税額から控除するが、継続適用を条件として課税仕入からの直接控除も可。</p> <p>期末棚卸資産に係る消費税は仕入税額控除の対象外(期末の調整計算)。</p> <p>課税対象外</p>
販売費及び一般管理費： 給与等	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 給与、賞与、退職金等</li> </ul>	<p>給与関連の人件費は全て課税対象外(通勤手当のうち通常分は課税対象)。</p>
法定福利費 福利厚生費	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 会社負担の社会保険料</li> <li>* 金銭で支出する慶弔費</li> </ul>	<p>非課税。</p> <p>課税対象外。</p>

	* 社員慰安海外旅行 * 借上げ社宅費 * 共済会、互助会等に対する各種補助金	輸出免税。 非課税。 課税対象外。
保険料	* 生命保険料・損害保険料等	非課税。
外注費	* 国外取引の委託加工費	課税対象外。
販売奨励金	* 販売促進の目的で金銭により支払う販売奨励金	売上に係る対価の返還等に該当し、売上値引等と同様に課税標準額に対する消費税額から控除。
研修費	* 非課税に該当する授業料等 * 海外留学に伴う授業料、滞在費等	非課税。 課税対象外。
荷造運送費	* 国際運賃、国際輸送等	輸出免税、又は国外取引で課税対象外。
旅費交通費	* 海外出張の旅費、交通費、宿泊費、日当 * 仮払い旅費交通費	輸出免税、又は国外取引で課税対象外。但し、国内出張の場合には、通常の部分は課税対象。 課税対象外。
通信費	* 郵便切手、テレホンカード * 国際電話料等	自社使用の場合で継続適用を条件として、購入時に仕入税額控除対象にすることは可。 輸出免税
広告宣伝費	* テレホンカードの購入費用	テレホンカードへの印刷費用を区分請求されている金額は仕入税額控除の対象。カード代は非課税。
接待交際費	* 商品券等物品切手の購入費 * 祝金、餞別、災害見舞金等	非課税。 課税対象外。
地代	* 1ヶ月以上の地代	原則として地代は非課税。但し、賃貸期間が1ヶ月未満の貸付の地代、施設の利用に伴う土地の利用(駐車場、テニスコート等)は課税対象。
家賃	* 住宅用	住居用(賃貸期間が1ヶ月未満を除く)以外の家賃は課税対象。
賃借料	* ファイナンスリース料のうち利子又は保険料として明示されている部分	非課税。
減価償却費	* 減価償却費	固定資産の購入時に仕入税額控除の対象。
引当金・準備金	* 各種引当金・準備金	課税対象外。

<p>備金繰入額</p> <p>貸倒損失</p> <p>租税公課</p> <p>会費</p> <p>雑費</p>	<p>* 課税資産の譲渡等の対価以外の売掛金、貸付金、立替金等の貸倒</p> <p>* 事業税、固定資産税、罰金、過料、課徴金等</p> <p>* 同業者団体等の通常会費</p>	<p>貸倒が生じた課税期間の消費税から控除。但し、免税事業者のときの売掛金等の貸倒は控除できない。</p> <p>課税対象外。</p> <p>同業者団体等の特別会費等で明白な対価性が認められるもの以外は課税対象外。</p> <p>内容、性質等で判定</p>
<p>営業外損益</p>	<p>営業外収益:</p> <p>* 受取利息</p> <p>* 受取配当金</p> <p>* 有価証券売却益</p> <p>* ゴルフ会員権売却益</p> <p>* 受取賃貸料</p> <p>* 為替換算差益</p> <p>営業外費用:</p> <p>上記の営業外収益の科目と同様な取扱いとなっています。</p>	<p>預金利息、貸付金利息、公社債利子等は非課税。</p> <p>株式配当金、出資配当金は課税対象外。合同運用信託等の分配金は非課税。</p> <p>株式、公社債等の譲渡価額そのものが非課税。</p> <p>有価証券を譲渡した場合の課税売上割合の計算は、譲渡価額の5%を分母に算入する。</p> <p>ゴルフ会員権の譲渡価額は課税対象。</p> <p>原則として地代は非課税。但し、賃貸期間が1ヶ月未満の貸付の地代、施設の利用に伴う土地の利用(駐車場、テニスコート等)は課税対象。</p> <p>従業員社宅等の家賃は居住用として非課税。但し、賃貸期間が1ヶ月未満の場合には課税対象。</p> <p>工業所有権は、登録をした機関の所在地で内外判定。著作権、ノウハウ等は、その譲渡又は貸付を行う者の住所地で内外判定。</p> <p>課税対象外</p>
<p>貸借対照表の主な科目:</p> <p>固定資産</p>		<p>取得時の支出額が仕入税額控除の対象。</p> <p>土地の譲渡は非課税(土地の使用収益に関する地上権等も非課税)。鉱業権、土石採取権、温泉利用権は課税対象。</p>



繰延資産		出資金の出資行為は課税対象外であるが、他者の持分の取得及び自己の持分の譲渡は非課税。
棚卸資産		原則として、社債発行差金や建設利息の課税対象外のもの以外は、支出額が仕入税額控除の対象。
金銭債権等	* 受取手形、売掛金、貸付金、有価証券、現金預金等	取得時に仕入税額控除の対象。 非課税又は課税対象外

### 9. 消費税率 10%施行時（2019年10月1日）における経過措置

新消費税法は、社会保障支出の財源確保を目的として消費税率のアップとなっています。

引上時期(施行日)	消費税	地方消費税	合計
2014(平成 26)年 4 月 1 日より	6.3%	1.7%(消費税の 63 分の 17)	8%
2019(令和元)年 10 月 1 日より	7.8%	2.2%(消費税の 78 分の 22)	10%

注: 消費税率 10%への引上時期は、2019(令和元)年 10 月 1 日になっています。

上記のように消費税率は、2019(令和元)年 10 月 1 日より 8%から 10%へ引き上げられることになっていますが、その施行日（適用日）後でも一定の課税対象に対して、経過措置(施行日後でも旧消費税率の適用等)が規定させています。 政令や Q&A 等が公表されていますので、それらの概要を含めて以下で紹介します。

改正法附則に別段の定めがあるものを除き、施行日(令和元年 10 月 1 日)以後に国内において事業者が行う資産の譲渡等及び課税仕入、並びに保税地域から引取られる課税貨物に係る消費税率は新税率 10%の適用となります。従って、施行日の前日(令和元年 9 月 30 日)までに締結した契約に基づき行なわれる資産の譲渡等及び課税仕入等であっても、施行日以後に行なわれるものは、経過措置が適用される場合を除き、消費税率は新税率 10%の適用となります。又、同様に、施行日の前日(令和元年 9 月 30 日)までに仕入れた商品(旧消費税率 8%の適用)を施行日以後に販売する場合にも、その販売に係る消費税率は新税率の適用となります。

なお、別段の定めとなる経過措置における消費税率は、事業者の選択(任意)ではなく、経過措置の適用要件を満たす場合には必ず旧税率を適用しなければなりません(強制適用)。又、取引双方の合意があっても任意に適用する消費税率を決められるものでもありません。

#### 資産譲渡等における消費税の課税時期は、

①物の引渡しを要するものにあつてはその目的物の全部を完成して引渡した日。

②物の引渡しを要しないものにあつてはその約した役務提供の全部を完了し引渡した日。

③資産の貸付けについては前受けに係るものを除き使用料等の支払を受けるべき日を原則としています。

#### (1) 施行日を跨ぐ資産の譲渡等

##### ① 事業者間で収益・費用の計上基準が異なる場合

例えば、商品の売上・仕入において事業者間で出荷基準・検収基準という異なる計上基準を採用していた場合でも、課税資産の譲渡等の認識時点は異なることはありませんので、施行日前の譲渡であれば双方とも譲渡日の旧消費税率の適用となります。

##### ② 月ごとに役務提供が完了する保守サービスの適用税率

月払いの保守サービスのような役務提供契約の場合には、その契約上の月ごとに役務提供が完了することになりますので、その完了時点の消費税率が適用となります。

##### ③ 保守料金を前受けする保守サービスの適用税率

1年分の事務機器等の保守サービス料金が月額で定められてものを受領した場合には、上記②と同様に課税資産の譲渡等の認識時点は、その契約上の月ごとに役務提供が完了することになりますので、その完了時点の消費税率が適用となります。

なお、保守サービス料金が月額で定められていなく1年分を受領した場合には、その1年後に役務提供契約が完了することになりますので、その完了時点の消費税率が適用となります。

#### **施行日前後の返品の取扱い:**

施行日前の商品販売のものが施行日後に返品されてきた場合には、原則として、その販売時に適用された旧税率により売上に係る対価の返還等の処理を行うこととなります。なお、合理的な方法により継続して返品等を処理している場合には、その方法も認められますが、取引の相手方に適用税率を明記してあげることが必要です。

同様に貸倒れ、減額等があった場合にも、同様な取扱い(当初の税率が適用)となります。

以下は、主な経過措置の対象項目(旧消費税率が適用となる項目)とその内容です。

- (A) 旅客運賃等に関する経過措置(施行日を跨ぐ取引等)
- (B) 水道光熱費等の特定継続供給等に関する経過措置(施行日を跨ぐ取引等)
- (C) 請負工事等に関する経過措置(指定日を基準)
- (D) 資産の貸付けに関する経過措置(指定日を基準)
- (E) 指定役務提供に関する経過措置(指定日を基準)
- (F) 予約販売に係る書籍等に関する経過措置(指定日を基準)
- (G) 通信販売等に関する経過措置(指定日を基準)
- (H) 特定新聞に関する経過措置(施行日を跨ぐ取引等)
- (I) 有料老人ホームの一時金に関する経過措置(指定日を基準)
- (J) 長期割賦販売等に関する資産譲渡等の時期の特例を受ける経過措置(施行日を跨ぐ取引等)

(K) 長期大規模工事等に関する資産譲渡等の時期の特例を受ける経過措置(施行日を跨ぐ取引等)

(L) リース取引等に関する資産譲渡等の時期の特例を受ける経過措置(施行日を跨ぐ取引等)

(M) 家電リサイクル料金に関する経過措置(施行日を跨ぐ取引等)

#### **(A) 旅客運賃等に関する経過措置**

事業者が、旅客運賃、映画等の入場料その他不特定多数の者に対する譲渡に係る対価で政令で定めるものを施行日前に領収している(一定の前売り券等)場合には、その課税資産の譲渡等が施行日以後の場合、改正前の旧消費税率が適用されます。

政令で定める取引とは:

自動車、電車、乗合自動車、船舶又は航空機に係る旅客運賃・料金
映画、演劇、演芸、音楽、スポーツ又は見せ物を不特定かつ多数の者の見せ、又は聴かせる場所への入場料金
競馬場、競輪場、小型自動車競走場又はモーターボート競走場への入場料金
美術館、遊園地、動物園、博覧会の会場その他不特定かつ多数の者が入場する施設又は場所でこれらに類するものへの入場料金

(1) チケットレスサービスにより乗車券等が発行されていない場合

乗車券等の発行の有無は問いませんので、あくまでも施行日前の領収であれば経過措置の適用となります。

(2) IC カードチャージによる乗車券

IC カードチャージ(入金)された時点では、乗車券等の販売にはなりませんので乗車券等を購入した時点が施行日後であれば経過措置の適用はありません。

なお、施行日前に販売した定期乗車券等は経過措置の適用となります。

(3) ディナーショーの料金

ディナーショーは、見せ物を不特定かつ多数の者に見せ、又は聴かせる場所への入場料金に該当しますので、経過措置の適用があります。なお、ディナークルーズと称して、飲食の提供を主目的とするものである場合には経過措置の適用はありません。

#### **(B) 水道光熱費等の特定継続供給等に関する経過措置**

事業者が、継続供給・提供の契約に基づく電気、ガス、水道水及び電気通信役務に関して、施行日前から継続供給・提供しているもの、その他政令で定める課税資産の譲渡等を施行日から令和元年10月31日までの間に料金の支払が確定するものは、改正前の旧消費税率が適用されます。なお、令和元年10月31日以後に権利が確定する一定のものについては、政令で定められました。計量器を定期的に検針することにより、一定期間の使用量を確認して料金が確定されるような電気供給、ガス供給、灯油の供給、水道水等供給・下水道使用、電気通信役務提供、熱供給及び温泉供給が対象ですので、電気通信役務でも提供に係る料金が月毎に定額で定めら

れているものは除かれます。

なお、令和元年10月31日以後に初めて料金の支払を受ける権利が確定するものであつては(検針期間の間隔が複数月となる場合(例えば、水道水の検針は通常2ヶ月に1回ということの場合等)には)、確定金額を当該期間月数で除し、前回検針日から令和元年10月31日までの期間月数を乗じて按分計算することになります(月数計算では1月未満は1月として計算)。

#### (1) 継続的に供給等することを約する契約の意義

継続供給・提供の契約とは、対象となる取引を不特定多数の者に対して継続して行うために定められた条件により、長期的かつ継続的に供給・提供することを約する契約のものをいいます。これには、プロパンガスの供給契約でボンベに取り付けられた内容量メーターにより使用量を把握し料金が確定されるものも含まれます。

#### (2) 料金支払を受ける権利の確定の意義

料金支払を受ける権利が確定するものとは、使用量を計量器等で定期的に検針その他これに類する行為で確認する方法により、一定期間における使用量を把握し料金が確定するものをいいます。

#### (3) 携帯電話の料金

基本料、付加機能使用料、及び通話料等を一括して利用者に請求する料金は、一定期間の通話量に応じて支払が確定しますので経過措置の適用対象です。

なお、インターネット通信料金等の月々定額料金となっているものは経過措置の適用はありません(料金が一定期間の使用量に応じて変動しないものは適用外となります)。但し、料金設定が多段階定額制となっている場合には経過措置の適用対象となります。

### **(C) 請負工事等に関する経過措置**

事業者が、平成25年10月1日(前回引上げ時の指定日)から平成31年4月1日(「指定日」といいます)の前日(平成31年3月31日)までの間に締結した工事・製造の請負に係る契約(これに類する政令で定める契約を含む)に基づき、施行日以後に課税資産の譲渡等を行う場合、改正前の旧消費税率が適用されます(但し、指定日以後に対価が増額された場合には、増額前の部分に限ります)。

なお、この経過措置を提供する場合には、書面(請求書等)での通知が必要となります。

#### (1) 工事請負等の係る契約の範囲

##### (イ) 工事の請負に係る契約

工事の完成を約し、かつ、それに対する対価を支払うことを約する契約。

##### (ロ) 製造の請負に係る契約

製造に係る目的物の完成を約し、かつ、それに対する対価を支払うことを約する契約。

なお、製造製品であっても、見込み生産によるものはこの契約には含まれません。

##### (ハ) これらに類する契約

「請負契約に類する政令で定める契約」については、「測量、地質調査、工事の施工に関する調

査、企画、立案及び監理並びに設計、映画の制作、ソフトウェアの開発その他の請負に係る契約(委任その他の請負に類する契約を含む)で、①仕事の完成に長期間を要し、かつ、②当該仕事の目的物の引渡しが一括して行なわれることとされているもののうち③当該契約に係る仕事の内容につき相手方の注文が付されているもの」とされています。

この「注文が付されているもの」には、「建物の譲渡に係る契約で、当該建物の内装若しくは外装又は設備の設置若しくは構造についての当該建物の譲渡を受ける者の注文に応じて建築される建物に係るものを含む」とされています。この注文の有りの内容は、契約書・申込書等で明らかにしておく必要があります。

政令では、「その他の請負に係る契約(委任その他の請負に類する契約を含む)」としてかなり広い範囲を対象にしており、通達等では以下のように説明されています。

①その他の請負に係る契約	例えば、修繕や運送、保管、印刷、広告、仲介、技術援助、情報の提供に係る契約、等
②委任その他の請負に類する契約	例えば、検査、検定等の事務処理の委託に関する契約、市場調査その他の調査に係る契約、等
③仕事の完成に長期間を要するもの	上記の①と②のような契約においては、仕事の完成に長期間を要することが通例であるがゆえの規定ですが、実際に長期間を要するかは問いません
④仕事の目的物の引渡しが一括して行なわれるもの	運送、設計、測量など、目的物の引渡しを要しない請負等の契約では、約した役務の全部の完了が一括して行なわれたとする要件を満たします。なお、月極めの警備保障又はメンテナンス契約のように期間極めの契約の場合には、約した役務の全部の完了が一括して行なわれたものにはなりませんので要件は満たしません。 次の(イ)、(ロ)のような場合には、目的物の引渡し部分が部分的でも一括して行なわれたとする要件を満たすこととなります。 (イ) 一の契約により同種の建設工事等を多量に請け負ったような場合で、その引渡数量に応じて工事代金等を収入する旨の特約又は慣習がある場合 (ロ) 一の建設工事等であっても、その建設工事等の一部が完成し、その完成した部分を引き渡した都度その割合に応じて工事代金等を収入する旨の特約又は慣習がある場合
⑤相手方の注文が付されている契約とは	(イ) 目的物の仕様や規格に相手方の指示が付されている契約 (ロ) 目的物の原材料を相手方が支給することとされている契約 (ハ) 修理又は加工等を目的とする請負等の契約 例えば、船舶、車両、機械、家具等の制作、洋服等の仕立て、広告宣伝用資産の制作、建物・機械の修繕など修理や加工等を目的とする



	<p>請負契約ですが、注文の内容、注文に係る規模の程度及び対価金額の多寡は問いません。</p> <p>注文が付されていることを明らかにする方法として、契約書、申込書等で明らかにします。</p> <p>建物の購入者の注文を全く付すことが出来ない青田売りマンションには、経過措置が適用されません。なお、注文を付すことができる青田売りマンションで、購入者が標準仕様(モデルルーム)を購入された場合、標準仕様という注文を付したのものとして経過措置が適用されます。青田売りマンションでも、壁の色やドアの形状等について特別の注文が付すことができるものは、指定日の前日までに譲渡契約を締結していれば経過措置の適用があります。</p>
--	---

(2) 契約書等のない工事

契約書その他の書類を作成しているかどうかは、この経過措置の適用要件ではありませんが、契約の締結時期や工事内容が経過措置の適用要件を満たしていることを明らかにするためには作成しておくことが必要となります。

(3) 工事請負の着手日

指定日の前日までに工事の請負契約が締結されていることが適用要件であり、工事着手日の規制はありません。

(4) 仮契約による契約日の判定

正式な仮契約は、一種の停止条件付請負契約と考えられこの種の契約も経過措置の対象となります。

(5) 工事の対価等に増額があった場合

工事請負契約に係る対価が指定日以後に増額された場合には、増額前の部分が経過措置の対象となりますが、その増額された対価の部分については、その増額が目的物の引渡し以前に確定した場合にはその引渡しを含む課税期間、引渡し後に確定した場合にはその確定した日を含む課税期間における消費税の課税基準額に算入することになります。なお、ソフトウェアの開発のように、その役務の提供の性質上、開発レベル若しくはステップ単位の対価(単価)は定めるが、その目的物全体の対価の額を定めなかったときに、その単価の額に増額があったときには、その増額された部分の金額にその目的物に係る役務の提供量を乗じて計算した金額について新税率の適用となります。

(6) 経過措置適用工事に係る請負金額に増減があった場合

(イ) 最終の請負金額が当初契約の請負金額より少ない場合: 最終の請負金額の全額が経過措置の対象となります。

(ロ) 最終の請負金額が当初契約の請負金額より多い場合: 当初契約の請負金額を超える部分については、経過措置が適用されません(超過部分には新税率が適用)。

(7) 経過措置の適用を受ける工事のための課税仕入



新消費税率は、経過措置が適用される場合を除き、施行日以後に行なわれる資産の譲渡等及び課税仕入等について適用となります。従って、経過措置の適用を受ける工事に要する課税仕入であっても、それ仕入が経過措置の適用を受けるものでない限り、新消費税率が適用となります。

#### (8) 取引の合意日と契約書交付日が異なる場合

契約書交付日(作成日)が平成 31 年 4 月 1 日以後であったが、当事者間での合意日が同年の 3 月 31 日以前の場合には、合意日の日付で判定して差支えないものと考えられています。これは、民法での契約の成立時点とは申込と承諾が合致した時(当事者間で合意のあった日)とされているからです。その場合には、合意内容及び合意日を客観的に説明できる書類・資料(覚書、確認書、稟議書、等)が必要となります。前述しましたように、契約書その他の書類を作成しているかどうかは、この経過措置の適用要件ではありませんがその適用要件を満たしていることを示す何らかの書類・資料は必要となることは言うまでもありません。

#### (9) 経過措置の適用となる工事の下請業者への発注

経過措置の適用対象となる建設工事を下請業者に発注した場合でも、下請業者との契約の締結時期や工事内容が要件を満たしているか否かで取引ごとに経過措置の適用有無が判断されることとなります。

#### (10) 中間金に係る適用消費税率

請負工事に係る中間金は、部分引渡等の所定の条件外のものでは前受金と同様に受領時点では法人税法上益金の額に算入しないととも、消費税法上も資産の譲渡等の対価として認識されません。そのため、中間金(前受金)を振替える日、即ち、資産の引渡日に収益認識及び資産の譲渡等の認識をされることから、同日時点での対応する消費税率が適用となります。経過措置の適用があるものは旧消費税率、経過措置の適用外の場合は新消費税率の適用となります。

#### (11) 請負工事の資産の引渡しが遅れた場合

建設工事の引渡予定日が施行日前のものが完成遅れでその引渡しが施行日後になった場合、引渡時点での消費税率が適用となります。従って、経過措置の適用対象工事であるものは旧消費税率、経過措置の適用外の場合は新消費税率の適用となります。

#### (12) 未成工事支出金(建設仮勘定も含む)の取扱い

原則は、課税仕入等をした日(材料費等については引渡しを受けた日、外注費については作業が完了した日、等)の属する課税期間において仕入税額控除をおこないます。但し、未成工事支出金として資産計上する経理処理した課税仕入等については、継続適用を条件として、その工事の目的物の引渡した日に属する課税期間の課税仕入等とすることが認められています。その場合であっても、課税仕入ごとに、それぞれ課税仕入をおこなった日において適用されるべき消費税率により控除対象仕入税額を計算しなければなりません。

### **(D) 資産の貸付けに関する経過措置**

事業者が、平成 25 年 10 月 1 日から指定日の前日(平成 31 年 3 月 31 日)までの間に締結した資

産の貸付けに係る契約に基づき、令和元年10月1日前から同日以後引続きその契約に係る資産の貸付けを行なっている場合で、契約の内容が次の①及び②又は①及び③の要件に該当するときには、令和元年10月1日以後の資産の貸付けに係る消費税率は、改正前の旧消費税率が適用されます。但し、指定日以後に対価の額に変更があった場合、変更後の資産の貸付けについては、改正後の新消費税率が適用されることとなります。

- ① 貸付期間とその間の対価の額が定められていること
- ② 事情の変更等で対価の額の変更を求めることができる旨の定めがないこと
- ③ 契約期間中にいつでも解約の申入れをすることができる旨の定めがないこと、並びに当該貸付けに係る資産の取得に要した費用の額及び付随費用の額(利子又は保険料の額を含む)の合計額のうちに、当該契約期間中に支払われる資産の貸付けの対価の額の合計額の占める割合が90%以上であるように契約で定められていることとされています。

①及び②に該当するのは通常の賃貸借契約、①及び③に該当するのが、いわゆる平成20年3月31日以前に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引のリース契約ということになります(平成20年4月1日以後に契約を締結した所有権移転外ファイナンス・リース取引は、売買(資産の譲渡)として「引渡基準」で取扱われるためにこの資産の貸付に係る経過措置が適用されません。又、売買とされる所有権移転外ファイナンス・リース取引で、リース料の増額又は減額された場合においてもその資産の引渡時の消費税率が適用となります(例え、通常の賃貸借取引に係る方法に準じた会計処理でも、当該リース資産の引渡時の消費税率が適用)。同様に、中途解約となり賃借人から支払われる残存リース料は、リース資産の引渡時における消費税率が適用となります。

「所有権移転外リース取引」とは、リース取引(①その賃貸借に係る契約が、その期間中に解除することができないものであること、②賃借人がリース資産からの経済的利益を実質的に授受することができ、かつ、関連費用も実質的に負担すべきこととされているものであること)のうち、次のいずれかに該当するもの及びこれに準ずるもの(準ずるものとして、リース終了後、無償と変わらない名目的な再リース料で再リースされることが契約で定められているケース)以外のものとされています。

- \* リース取引契約無償又は名目的な対価でリース資産が賃借人に譲渡されるものであること
- \* 賃借人に著しく有利な価額で買い取る権利が与えられているものであること
- \* その使用可能期間中、賃借人によってのみ使用されると見込まれるものであること、又はその目的資産の識別が困難であると認められるものであること
- \* リース期間がその目的資産の耐用年数に比して相当短いものであること

なお、この経過措置が適用される場合には、書面(請求書等にその旨を表示)での通知が必要となります。

#### (1) 自動継続契約条項のある賃貸借契約

自動継続契約条項があり経過措置が適用中にその解約申出期限を経過して自動更新された場合

には、自動更新から新規のものとして経過措置が適用されません。一方、施行日(平成 31 年 10 月 1 日)以前に解約申出期限を経過して自動更新された場合には、解約申出期限を経過した時に新たな契約の締結の合意とみなされ、施行日から経過措置の適用はなく新消費税率が適用されることとなります。

(2) 貸付期間中の解約条項がある場合

上記③の要件を満たしませんが、①と②を満たせば経過措置の適用となります。

(3) 対価の額が定められていることの意義

契約において、当該契約中の対価の総額が具体的な金額により定められている場合、又は総額が計算できる具体的な方法が定められている場合をいいます。しかし、次のものは該当しない例です。

① 定額料金 XX 円に売上金額の XX%相当額を加算した金額とする場合

② その年の固定資産税の XX 倍とする場合

なお、貸付期間中に賃借料の変更金額があらかじめ契約で定められている場合には、「対価の額が定められていること」に該当します。

(4) 一定期間賃貸料の変更が行えない定めがある場合

2 年間は賃貸料の変更はできないという定めがある場合には、その 2 年間は「対価の額の変更を求めることができる旨の定めがないこと」の要件を満たします。なお、消費税率の改正があったときには改正後の税率によるという定めは、「事情の変更等で対価の額の変更を求めることができる旨の定め」には該当しないことになっていますが、指定日以後に賃貸料を変更した場合には、変更後の資産の貸付けについては経過措置の対象となりません。

(5) 正当な理由による対価の増減

諸般の事情により当該対価の額が変更(増加又は減額)された場合には、新たな貸付契約が締結されたものとして変更後は対価の額の全額について経過措置の対象としません。なお、賃貸人が修繕義務を履行しない等の正当な理由がある場合には、この経過措置の不適用の対象とはなりません。

物価変動、租税公課等の増減を理由とする対価の額の変更は、正当な理由には該当しません。殆どの不動産に対する賃貸借契約には、この様な条項が入っていると思われるので、この経過措置の対象にはなりません。

(6) 転貸の取扱い

事業者が他の者から資産を借り受け、当該資産の貸付け(転貸)を行う場合には、当該転貸を行う者が貸付け資産を取得したものではないことから、①及び③の要件を満たしませんが経過措置の対象となりません。しかしながら、①及び②の要件を満たせば経過措置の対象となります。

(7) 施行日を跨ぐ賃貸借契約(不動産賃貸の賃借料)に係る適用税率

経過措置の対象とならない賃貸借契約で、令和元年 10 月分を 9 月末までに受領した場合には、令和元年 10 月分の賃料であり施行日後の資産貸付の対価として新消費税率の適用となります。

逆に、令和元年9月分を10月1日以降に受領した場合には、令和元年9月分の賃料であり施行日前の資産貸付の対価として旧消費税率の適用となります。

(8) 短期前払費用処理の取扱い(経過措置の適用とならない場合)

ご存知のように、毎払費用(一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支出した費用のうち事業年度終了時まで未だ提供を受けていない役務に対応する費用)の額で、支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものについて、継続して支出した事業年度に損金算入している場合には、その現金主義による処理が認められています。この短期前払費用処理に伴い、その役務提供期間が施行日を跨ぐ(旧消費税率と新消費税率の適用がある)ケースでの、仕入税額控除の処理には、①一括処理(仕入対価返還処理)と②前払部分に係る消費税額を翌期に繰延べる仮払金処理も認められます。短期前払費用処理で留意すべき点は、課税仕入れ時期は支払時点が認められますが、その適用の消費税率はあくまでも、その役務提供時の適用税率となります。例えば、9月分までの賃借料は8%の旧消費税率であり、10月分以後の賃借料は10%の新消費税率で処理しなければなりません。

事務所の賃借料(税抜で月額10,000円と定められている場合)を例示として、

事業年度: 9月30日

賃借期間: 2019年8月1日~2020年7月31日

賃借料: 2019年8月1日~2019年9月30日の期間: 20,000円(プラス消費税8% 1,600円)

2019年10月1日~2020年7月31日の期間: 100,000円(プラス消費税10% 10,000円)

契約日・支払日: 2019年7月31日 131,600円現金払い

短期前払費用経理処理	2019年9月末事業年度	2020年9月末事業年度
①一括処理(仕入対価返還処理)	借) 賃借料 121,852 仮払消費税 9,748 貸) 現金 131,600	借) 賃借料 100,000 仮払消費税 10,000 貸) 賃借料 101,852 仮払消費税 8,148
②繰延処理: 仮払金処理	借) 賃借料 120,000 仮払消費税 1,600 仮払金 10,000 貸) 現金 131,600	借) 仮払消費税 10,000 貸) 仮払金 10,000

なお、短期前払費用適用後に税率差2%相当額の追加請求・支払があった場合には、仕入対価の返還として処理することが認められます。

事務所の賃借料を例示として、

事業年度: 9月30日

賃借期間: 2019年8月1日~2020年7月31日

賃借料: 2019年8月1日~2020年7月31日の期間: 120,000円(プラス消費税8% 9,600円)

2019年10月1日~2020年7月31日の期間対応の税率差2%分2,000円の追加支払

契約日・支払日: 2019年7月31日 129,600円現金払い  
2019年10月1日 2,000円現金払い

2019年7月31日仕訳:

借) 賃借料 120,000 貸) 現金 129,600  
仮払消費税 9,600

2019年10月1日仕訳:

借) 仮払金 2,000 貸) 現金 2,000

2020年9月30日決算時仕訳:

借) 賃借料 100,000 貸) 賃借料 100,000  
仮払消費税 10,000 仮払消費税 8,000 (消費税率8%)  
(消費税率10%) 仮払金 2,000

上記の例示の様に賃借料が月極めで1年間契約等が多いと思いますが、月極めではない場合の適用税率とその支払時の仕訳は以下ようになります。

賃借期間: 2019年8月1日~2020年7月31日

賃貸料: 年間129,600円(税込み) 2019年8月1日支払い

#### ① 原則処理

役務提供の完了時が2020年7月31日となりますので、この時点の適用税率である10%が消費税率となります。

借) 賃借料 117,819 貸) 現金 129,600  
仮払消費税 22,781

#### ② 短期前払費用処理

特例として、契約又は慣行により、1年分の対価を収受することとしており継続的に収受時に費用処理しているときは、その経理処理が認められています。この場合における役務提供の完了時が2019年8月1日となりますので、この時点の適用税率である8%が消費税率となります。

借) 賃借料 120,000 貸) 現金 129,600  
仮払消費税 9,600

### **(E) 指定役務提供に関する経過措置**

事業者が、平成25年10月1日から指定日の前日(平成31年3月31日)までの間に締結した役務の提供に係る契約で、当該契約の性質上役務の提供時期をあらかじめ定めることができないものであって、役務提供に先立って対価の全部又は一部が分割して支払われる契約として政令で定めるものに基づき、令和元年10月1日以後その契約に係る役務提供を行う場合において、更に契約の内容が次の①及び②の要件に該当するときには、令和元年10月1日以後の役務提供に係る消費税率は、改正前の旧消費税率が適用されます。但し、指定日以後に対価の額に変



更があった場合、改正後の新消費税率が適用されることになります。

- ① 役務提供の対価の額が定められていること
- ② 事情の変更等で対価の額の変更を求めることができる旨の定めがないこと

政令では、割賦販売法に規定する前払式特定取引に係る契約で指定役務の提供に係るものとされており、具体的には、冠婚葬祭のための施設の提供や葬式のための祭壇の貸与、その他便宜の提供等に係る役務の提供をいいます。

#### **(F) 予約販売に係る書籍等に関する経過措置**

事業者が、指定日前(平成 31 年 4 月 1 日前)に締結した不特定かつ多数の者に対する定期継続供給契約に基づき譲渡する書籍その他の物品に係る対価の全部又は一部を施行日前(令和元年 10 月 1 日前)に領収している場合において、その書籍等の譲渡を施行日(以令和元年 10 月 1 日)後に行うときは、その領収した対価に係る部分の書籍等の譲渡については旧税率が適用されます。

なお、「定期的に継続して供給する」とは、週、月、年その他の一定の周期を単位とし、概ね規則的に継続して供給することをいいます。

「定期継続供給契約」とは、一定の種類のもを一定の代金で引続いて供給する契約が該当し、書籍その他の物品には、雑誌等の定期刊行物や百科事典等の書籍の他に食料品、健康食品、化粧品、装花等も含まれます。なお、雑誌等のデジタル版は役務の提供に該当するものとして対象外となっています。

指定日前に締結した契約でも、毎月物品を発送し、発送の都度代金を決済する場合には、施行日(令和元年 10 月 1 日)以後に代金決済するものから経過措置の対象外となります。

\* 軽減税率が適用される取引については、本経過措置の適用はありません。

#### **(G) 通信販売等に関する経過措置**

通信販売(不特定かつ多数の者に商品の内容、販売価格その他の条件を提示し、郵便、電話その他の方法により売買契約の申込みを受けて当該提示した条件に従って行う商品の販売をいいますが、予約販売契約のものを除く)の方法により商品を販売する事業者が、指定日前(平成 31 年 4 月 1 日前)にその販売価格等の条件を提示し、又は提示する準備を完了した場合において、施行日前(令和元年 10 月 1 日前)に申込みを受け、提示した条件に従って施行日(令和元年 10 月 1 日)以後に商品を販売(通信教育等の役務の提供も含む)するときは、その商品の販売については旧税率が適用されます。

##### **(1) 不特定かつ多数の者に販売条件を提示することの範囲**

一般に、新聞、テレビ、チラシ、カタログ、インターネット等の媒体を通じて購読者又は視聴者等に対して販売条件を提示することをいいます。相当数で固定的でないことが対象であり、訪問面談により販売条件を提示することは含まれません。

##### **(2) 提示する準備を完了した場合の範囲**



販売条件等を提示方法に応じ、いつでも提示することができる状態にある場合をいいますが、販売条件等を掲載したカタログ等の印刷物の作成を完了した場合等が該当します。

**(3) 指定日前までに条件を提示したことの証明**

客観的に説明できる状態であることが重要です。例えば、インターネット上で販売条件を提示している場合、指定日前(平成31年3月31日)までに提示した内容を書類等で残す等の事後的に確認できるように証跡を残しておく必要があります。当然の事ながら、提示した販売条件が指定日以降に変更された場合には、経過措置の対象外となります。

**(4) 経過措置の対象となる商品について新税率を適用して請求した場合**

結果として、経過措置上の「提供した条件に従う」という要件を満たさないことになることから、経過措置の適用はなく新消費税率を適用して計算を行うこととなります。

\* 軽減税率が適用される取引については、本経過措置の適用はありません。

**(H) 特定新聞に関する経過措置(施行日後に販売される雑誌を除く)**

事業者が、不特定かつ多数の者に週、月、その他の一定の期間を周期として定期的に発行される新聞で、発行者が指定する発行日が施行日前(令和元年10月1日前)であるもの(特定新聞)を施行日(令和元年10月1日)以後に譲渡する場合、その譲渡については旧税率が適用されます。経過措置から雑誌が除かれましたので、雑誌は販売日に関係なく令和元年10月1日以後に販売されるものから新税率10%が適用されることとなります。

\* 軽減税率が適用される取引については、本経過措置の適用はありません。

**(I) 有料老人ホームの一時金に関する経過措置**

事業者が、平成25年10月1日から指定日の前日(平成31年3月31日)までの間に締結した有料老人ホームに係る一定の終身入居契約で、介護に係る役務提供の対価が一時金として支払われ、事業者の都合で一時金の額の変更ができる旨の定めがないものに基づき、施行日前(令和元年10月1日前)から施行日以後引続き介護に係る役務の提供を行なっている場合には、施行日(令和元年10月1日)以後に行なわれる当該入居一時金に対応する役務の提供については旧税率が適用されます。なお、指定日以後に当該一時金の額の変更が行なわれた場合には、変更後に伴う役務の提供については、この経過措置は適用されません。

**(J) 長期割賦販売等に関する資産譲渡等の時期の特例を受ける経過措置**

既に、税制改正により収益認識基準の見直しにより長期割賦販売等に該当する資産の譲渡等について延払基準により資産の譲渡等の対価の額を計算する制度が廃止となっています。ただ、平成30年4月1日前に長期割賦販売等に該当する資産の譲渡等を行った事業者について5年間、現行制度を適用できるとともに、平成30年4月1日以後に終了する課税期間において延払基準の適用をやめた場合は、賦払金の残高を10年均等で資産の譲渡等の対価の額とする等の経過措置が講じられています。

従って、延払基準を廃止した場合及び経過措置を適用した場合のいずれであっても、資産の引渡し令和元年9月30日までに行われているものについては、賦払金の支払日が令和元年10月1日以降でも旧税率8%が適用される予定です。

#### **(K) 長期大規模工事等に関する資産譲渡等の時期の特例を受ける経過措置**

事業者が、指定日から施行日の前日までの間に締結した消費税法第17条第1項に規定する長期大規模工事又は同条第2項に規定する一定の工事の請負契約に基づき、施行日以後に目的物の引渡しを行う場合において、当該工事の対価の額につき、工事の着手日から施行日の前日までの期間に対応する部分の対価の額、並びに下記に示す政令で定めるところにより計算した金額に係る部分の課税資産の譲渡等に係る消費税率は、改正前の旧消費税率が適用されます。

旧消費税率が適用される部分の算式は以下のようになります。

長期工事に係る対価の額に、令和元年9月30日の現況による当該長期工事の見積原価額のうち当該長期工事から令和元年9月30日までの間に支出した原材料費、労務費その他経費の額の合計額の占める割合を乗じて計算した金額(工事進行基準により計算された金額)。

事業者は、その相手方に当該目的物の引渡しがこの経過措置の適用を受けたものであること及び適用を受けた部分に係る対価の額を書面で通知する必要があります。

#### **(L) リース取引等に関する資産譲渡等の時期の特例を受ける経過措置**

(1) リース延払基準の方法により経理した場合の長期割賦販売等に係る資産譲渡等の時期の特例を受けないこととなった場合の経過措置

事業者が所定のリース譲渡(売買取引としての資産の譲渡)に該当しリース延払基準の方法により経理した場合の長期割賦販売等に係る資産譲渡等の時期の特例を受けた場合において、リース譲渡を行なった日を含む課税期間に資産譲渡等を行わなかったものとしてリース譲渡収益は繰延べられ、各事業年度にリース譲渡延払収益が計上されることになっています。この取扱いで、このリース譲渡が施行日前に行なわれたものでリース譲渡延払収益額が存在している場合には、その延払収益額に対しては経過措置の適用となり改正前の旧消費税率が適用されます。

(2) リース譲渡に係る資産譲渡等の時期の特例を受けないこととなった場合の経過措置

事業者が所定のリース譲渡(売買取引としての資産の譲渡)に該当し、リース譲渡に係る資産譲渡等の時期の特例を受けた場合において、リース譲渡を行なった日を含む課税期間に資産譲渡等を行わなかったものとしてその後のリース期間にリース譲渡収益は繰延べられことになっています。この取扱いで、このリース譲渡が施行日前に行なわれたものでリース譲渡収益額が存在している場合には、その繰延収益額に対しては経過措置の適用となり改正前の旧消費税率が適用されます。

#### **(M) 家電リサイクル料金に関する経過措置**

家電リサイクル法 4 条に規定する製造業者等が、特定家庭用機器廃棄物の再商品化等に係る対価を施行日（2019 年 10 月 1 日）前に領収している場合、その対価の領収に係る課税資産の譲渡等（再商品化等）を施行日（2019 年 10 月 1 日）以後に行うときは、その課税資産の譲渡等について、旧消費税率が適用されます。

#### (N) 施行日と一部施行日における経過措置の各指定日

消費税率アップの時期(施行日)別に経過措置の指定日が決められています。上記の経過措置に関する説明は、令和元年 10 月 1 日からの税率 10%になる段階でのものを指しています。

消費税率 8%へ変更	消費税率 10%へ変更
平成 26 年 4 月 1 日が「施行日」	令和元年 10 月 1 日が「一部施行日」
「施行日」の半年前の平成 25 年 10 月 1 日が経過措置における「指定日」	「一部施行日」の半年前の平成 31 年 4 月 1 日が経過措置における「指定日」

なお、来る令和元年 9 月 30 日に決算期を迎えられる法人においては、消費税率 10%となる取引対象のものがあったとしても 10%を適用することはできませんので、その場合には一旦 8%で処理を行い翌期に修正する処理となります。

## 10. 消費税の各種届出書

消費税に係わる届出書には、複数あり主なものは以下のものがあります。

届出書名	届出が必要となる場合	提出時期
消費税課税事業者届出書（基準期間用）：第 3 - （1）号様式	基準期間における課税売上高が 1 千万円超となった時	事由が生じた場合速やかに
消費税課税事業者届出書（特定期間用）：第 3 - （2）号様式	特定期間における課税売上高が 1 千万円超となった時	事由が生じた場合速やかに
消費税の納税義務者でなくなった旨の届出書：第 5 号様式	基準期間における課税売上高が 1 千万円以下となった時	事由が生じた場合速やかに
消費税簡易課税制度選択届出書：第 2 4 号様式	簡易課税制度を選択しようとする時	適用を受けようとする課税期間の初日の前日までに（前事業年度の末日までに）
消費税簡易課税制度選択不適用届出書：第 2 5 号様式	簡易課税制度の選択をやめようとする時	選択・適用をやめよとする課税期間の初日の前日までに
消費税課税事業者選択届出	免税事業者が課税事業者にな	選択しようとする課税期間の

書：第1号様式	ることを選択しようとする時	初日の前日までに
消費税課税事業者選択不適用届出書：第2号様式	課税事業者を選択していた事業者が免税事業者に戻ろうとする時	選択・適用をやめよとする課税期間の初日の前日までに
高額特定資産の取得に係る課税事業者である旨の届出書：第5-(2)号様式	高額特定資産の仕入等を行ったことにより、基準期間の課税売上が1千万円以下となった課税期間にも課税事業者となる時	事由が生じた場合速やかに
消費税の新設法人に該当する旨の届出書：第10-(2)号様式	消費税の新設法人に該当することとなった時	事由が生じた場合速やかに。但し、所要の事項を記載した法人設立届出書の提出があった場合は提出不要

上記以外の届出書には、消費税課税期間特例選択・変更届出書、その選択不適用届出書、任意の中間申告書を提出する旨の届出書、その提出することの取りやめ届出書があります。

## 11. 令和5年（2023年）10月からインボイス制度「適格請求書等保存方式」導入

### 1. インボイス制度の導入

令和5年（2023年）10月1日から、消費税に関して複数税率（10%、軽減税率の8%、等）に対応した仕入税額控除の方式として、「適格請求書等保存方式」（インボイス方式）が導入されます。同日から、仕入税額控除の適用要件として、原則、事前登録した「適格請求書発行事業者」から交付を受けた「適格請求書（インボイス）」の保存が必要となります。

これは、仕入税額控除制度という前段階までの税額を控除する仕組みを適正に機能させるためには、売手側の適用税率の認識と買手側の適用税率の認識を一致させる必要があります。この為、売手側に必要情報を記載したインボイスの発行を義務付け、買手側にはそのインボイスの保存が無ければ仕入税額控除が出来ないこととしています。

この仕組みを機能させる為に、インボイスを発行出来る事業者を登録制度とし、他の事業者からも登録を確認出来るように国税庁ではインボイス発行事業者公表サイトを公開しています。

特に、今後、適格請求書発行事業者でない免税事業者等との取引に対して留意すべき事項があります。又、適格請求書となる記載要件を満たさない場合にも仕入税額控除の適用はありませんので、その要件等を正しく理解しておく必要があります。

消費税額の計算方法：

$$\text{納付消費税額} = \text{課税売上に係る消費税額} - \text{課税仕入れ等に係る消費税額}$$

$$\text{(売上税額：仮受消費税額)} \quad \text{(仕入税額：仮払消費税額)}$$

仕入税額控除

国税庁等からインボイス制度についてのパンフレット等が発行されていますので、詳細につきましてはご確認ください。以下は、インボイス制度の概要を纏めたものです。

## 2. 請求書等及び帳簿の記載事項

令和元年に軽減税率適用が開始され請求書及び帳簿の作成・記載事項等は、以下の様になってきています。令和5年10月に、インボイス制度として「適格請求書等保存方式」を導入されることで再び請求書等の様式を見直すことが必要となります。

請求書等保存方式 (令和元年9月30日以前)	区分記載請求書等保存方式 (令和元年10月1日～)	適格請求書等保存方式 (インボイス制度) (令和5年10月1日～)
①請求書発行者の氏名又は名称 ②取引年月日 ③取引の内容 ④対価の額 ⑤請求書受領者の氏名又は名称	①～⑤同左の記載	①～⑤同左の記載
	⑥軽減税率対象課税品目である旨(帳簿にも要記載) ⑦税率の異なるごとに合計した対価の額 (注)記載が不備の場合に、請求書の交付を受けた事業者による追記も可	同左の記載 ⑦税率の異なるごとに合計した対価の額及び適用税率
		⑧登録番号 ⑨消費税額等
	* 売手に区分記載請求書の交付・保存義務は課されません。 * 買手に区分記載請求書の保存を仕入税額控除の要件になりますが、追加記載事項(⑥と⑦)は買手が事実に基づき追記することが認められます。	* 「適格請求書発行事業者」から交付を受けた「適格請求書」又は「適格簡易請求書」の保存が仕入税額控除の要件となります。「適格請求書等保存方式」(インボイス制度)が導入されます。

	<p>偽りの請求書の交付行為に対する罰則はありません。</p>	<p>* 適格請求書発行事業者には、「適格請求書」又は「適格簡易請求書」の交付・保存を義務付け、偽りの請求書の交付行為に対して罰則があります。</p> <p>* 「適格請求書発行事業者」とは、免税事業者以外の課税事業者であり、所轄税務署長に申請書を提出し、交付事業者として登録を受けた事業者です（登録番号を受領）。登録申請は、令和3年10月1日から登録制度が開始されます。登録後、その氏名又は名称及び登録番号等はインターネット上で公開となります。なお、令和5年10月1日から登録を受けるためには、原則、令和5年3月31日までに登録申請書を提出する必要がありましたが、導入日前までは申請は可能となっています。</p> <p>* 「適格請求書」とは、上記事項を記載した請求書、納品書、その他これらに類する書類をいいます。</p> <p>* 1つの適格請求書に記載されている個々の商品ごとに消費税額を計算することはできません。複数商品の税率区分ごとの合計金額に対して消費税額を計算し表記します。税額の円未満の端数処理は、任意となります。</p>
--	---------------------------------	---

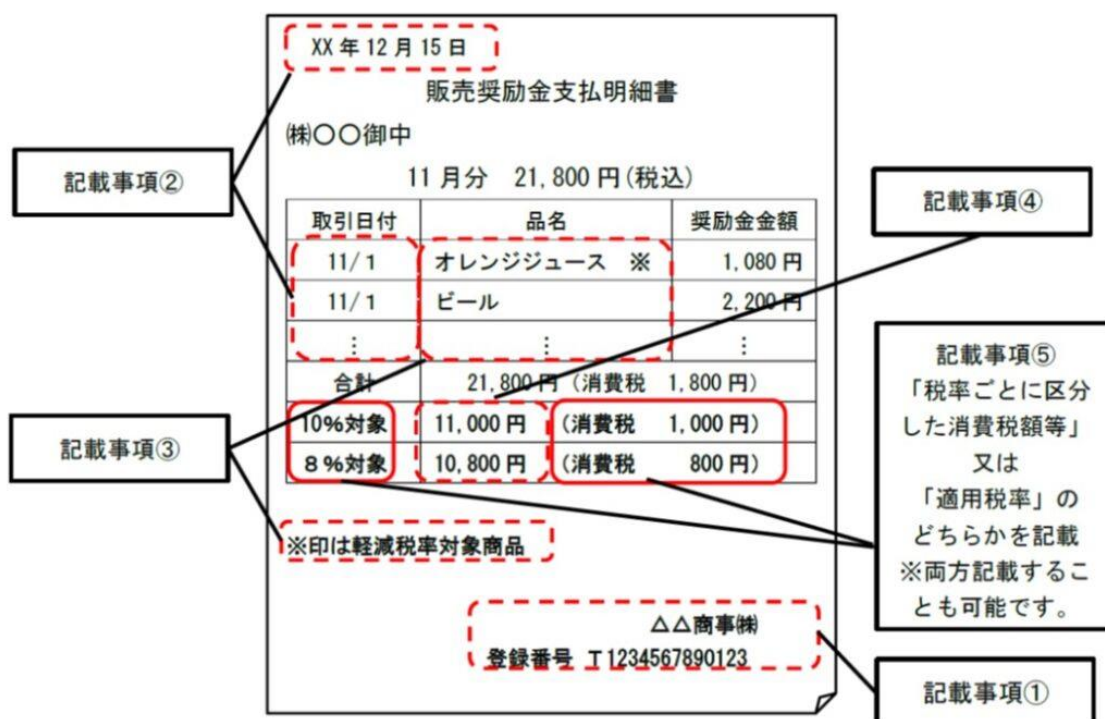
### 3. 適格請求書（インボイス）



### (1) 適格請求書の記載事項

「適格請求書」とは、次の全ての事項が記載された書類（請求書、納品書、領収書、レシート、契約書、等）をいいますが、記載事項は1つの書類に記載される必要はなく複数の書類でカバーさせていけばよいことになっています。

- ① 適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号  
登録番号と紐付けられて管理されている取引先コード等で相手方と共有されていれば、取引先コードの記載で要件が満たされます。
- ② 課税資産の譲渡等を行った年月日
- ③ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（課税資産の譲渡等が軽減対象資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象資産の譲渡等である旨）
- ④ 課税資産の譲渡等の税抜価額又は税込価額を税率ごとに区分して合計した金額及び適用税率
- ⑤ 税率ごとに区分した消費税額等（消費税額及び地方消費税額に相当する金額の合計額をいいます）
- ⑥ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称



上述の記載事項の適格請求書（インボイス）が交付できる様に請求書等の見直しをしておく必要があります。

なお、返品や値引き等の売上の返還等を行う場合には、「適格返還請求書」を交付し、又、交付した請求書に誤りがあった場合には、「修正した適格請求書」を交付します。又、適格請求書、適格簡易請求書等の書類での交付に代えて、これらに係る電磁的記録（電子データ）を提供することもできますが、その保存方法が決められています。

## （２）適格請求書の保存期間

課税期間の末日の翌日から2月を経過した日から7年間保存する必要があります。

## （３）適格請求書に記載する消費税額の端数処理

消費税額に1円未満の端数が生じる場合、1つの適格請求書につき、税率ごとに1回の端数処理を行う必要があります（切上げ、切捨て、四捨五入などの端数処理は任意）。従って、1つの適格請求書に記載されている個々の商品ごとに消費税額計算し、その合計額を記載等することは認められません。

## （４）適格請求書に税抜価額と税込価額が混在する場合

スーパー等の小売業等では1つの適格請求書において、税抜価額表記の商品と税込価額表記の商品が混在するような場合、いずれかに統一して「課税資産の譲渡等の税抜価額又は税込価額を税率ごとに区分して合計した額」を記載するとともに、これに基づいて「税率ごとに区分した消費税額」を算出して記載する必要があります。

## 4. 適格請求書交付義務の免除項目（免除課税資産）

適格請求書発行事業者は免税事業者を除く他の課税事業者から求められたときには適格請求書を交付しなければなりません。次の課税資産の譲渡等は、事業の性質上、適格請求書を交付することが困難なため、交付義務が免除されています（帳簿の保存のみで仕入税額控除が認められます）。

- ① 3万円未満の公共交通機関（船舶、バス又は鉄道）による旅客の運送：金額は1回の取引価額で判定。例えば、1人運賃13,000円で4人分の52,000円の運賃を支払う場合には、52,000円での判定となりますので免除対象となりません。
- ② 出荷者等が卸売市場において行う生鮮食料品等の販売（出荷者から委託を受けた受託者が卸売の業務として行うものに限りません。）
- ③ 生産者が農業協同組合、漁業協同組合又は森林組合等に委託して行う農林水産物の販売（無条件委託方式かつ共同計算方式により生産者を特定せずに行うものに限りません。）
- ④ 3万円未満の自動販売機及び自動サービス機により行われる商品の販売等（代金の受領と資産の譲渡等が自動で行われる機械装置があり、それにより完結するもの。例えば、コインロッカーやコインランドリー等は含まれますが、機械装置から資産譲渡等を伴わない支払精算のみのセルフレジ、ネットバンキング等は含まれません）

⑤ 郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス（郵便ポストに差し出されたものに限ります。）

⑥ その他請求書等の交付が困難な課税資産の譲渡等のうち一定のもの

なお、免税取引、非課税取引及び不課税取引のみを行った場合には、適格請求書の交付義務は課されません。

## 5. 適格簡易請求書の交付可能な事業者

適格請求書発行事業者が不特定かつ多数の者に課税資産の譲渡等を行う一定の事業を行う場合には、適格請求書に代えて「適格簡易請求書」を交付することができます。適格簡易請求書は、適格請求書と異なる点は、書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称が省略でき、又、税率ごとに区分した消費税額等か適用税率のどちらかを記載するところです。

適格簡易請求書の交付可能な事業者例として、

①小売業、②飲食店業、③写真業、④旅行業、⑤タクシー業、⑥駐車場業（不特定かつ多数の者に対するものに限ります）、⑦その他これらの事業に準ずる事業で不特定かつ多数の者に資産の譲渡等を行う事業となっています。

不特定かつ多数の者に対する事業とは、相手方の氏名等を認識せず取引条件等を予め提示して相手方を問わず広く行うことが常態である事業等をいいます。

なお、適格簡易請求書についても、交付に代えて電磁的記録（電子データ）を提供することができます。

## 6. 適格請求書発行事業者の登録制度

「適格請求書発行事業者」とは、免税事業者以外の課税事業者であり、所轄税務署長に申請書（適格請求書発行事業者の登録申請書）を提出し、交付事業者として登録を受けた事業者です（登録番号を受領）。登録申請は、令和3年10月1日から登録制度が開始されています。登録後、その氏名又は名称及び登録番号等は通知及びインターネット上で公開（国税庁 HP 上の適格請求書発行事業者公表サイト）となります。なお、インボイス制度の導入日の令和5年10月1日から登録を受ける為には、同日前の9月30日までに登録申請書を提出する必要があります。

登録申請は、e-Tax の利用（通常、申請後の登録通知は2週間程度後）、又は郵送等の場合（通常、申請後の登録通知は1ヵ月程度後）には各国税局のインボイス登録センターとなります。

登録の効力は、適格請求書発行事業者登録簿に登録された日（登録日）から生じます。登録日以降の取引については、買手方（課税事業者に限る）の求めに応じ、適格請求書を交付する義務があります。

なお、課税期間の中途での登録申請も可能です。

登録番号の構成：

- ① 法人の課税事業者は、T+法人番号
  - ② 法人以外の個人事業者等の課税事業者は、T+13桁の数字
- 免税事業者の登録に関しては下記7（2）を参照。

## 7. 免税事業者等からの仕入税額控除

### (1) 仕入税額控除の経過措置

インボイス制度が導入されます令和5年10月以降、仕入税額控除を受けるには、「帳簿」及び税務署に申請して登録を受けた課税事業者である「適格請求書発行事業者（登録事業者）」が交付した「適格請求書」の保存が必要となります。従いまして、免税事業者、適格請求書発行事業者登録されていない課税事業者、並びに事業者で無い消費者からの課税仕入れに対して、仕入税額控除の適用を受けることが出来なくなります。但し、下記のように特例で令和5年10月から令和11年9月までの6年間の仕入取引には、仕入税額相当の一定割合を税額控除できる経過措置が設けられています。

区分記載請求書等保存方式	免税事業者からの仕入についても、仕入税額控除できます。	
適格請求書等保存方式 (インボイス制度)	令和5年10月～ 令和8年9月までの3年間	仕入税額相当額の80%控除
	令和8年10月～ 令和11年9月までの3年間	仕入税額相当額の50%控除
	令和11年10月～	仕入税額控除の対象とすることができません。

この経過措置の適用を受ける為には、次の事項が記載された帳簿及び請求書等の保存が必要となります。

#### (A) 帳簿

「80%控除対象」など、経過措置の適用を受ける課税仕入れである旨の記載が追加が必要です。具体的な記載事項は次のとおりです。

- ① 課税仕入れの相手方の氏名又は名称
- ② 課税仕入れを行った年月日
- ③ 課税仕入れに係る資産又は役務の内容及ぶ経過措置の適用を受ける課税仕入れである旨
- ④ 課税仕入れに係る対価の額

## (B) 請求書等

- ① 書類の作成者の氏名又は名称
- ② 課税資産の譲渡等を行った年月日
- ③ 課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（軽減対象資産の場合には、その資産の内容及び軽減対象資産である旨）
- ④ 税率ごとに合計した課税資産の譲渡等の税込価額
- ⑤ 書類の交付を受ける当該事業者の氏名又は名称

## (2) 免税事業者の登録申請手続

免税事業者からの請求に対して、令和 11 年 10 月より相手課税事業者は完全に仕入税額控除の対象とすることが出来なくなります。免税事業者が適格請求書発行事業者として登録を受けるためには、原則、「消費税課税事業者選択届出書」を提出し、課税事業者となる必要がありますが、令和 11 年 9 月以前に、適格請求書を交付できる課税事業者となる登録手続には、以下の様な経過措置があります。

### ① 登録申請が令和 5 年 10 月 1 日から令和 11 年 9 月 30 日までの日を属する課税期間の経過措置及び留意点

免税事業者が、2023 年（令和 5 年）10 月 1 日から 2029 年（令和 11 年）9 月 30 日までの日の属する課税期間中に適格請求書発行事業者の登録を受ける場合には、2023 年（令和 5 年）10 月 1 日の属する課税期間を除き、課税期間の途中から登録を受けることはできませんでしたが、免税事業者であっても同期間の間において任意のタイミングで適格請求書発行事業者の登録を経過措置期間の延長として受けられるようになります（この期間では課税事業者選択届出書の提出不要）。なお、登録申請書に登録希望日の記載が可能となっています。

注：令和 5 年 9 月 30 日までの申請は登録開始日令和 5 年 10 月 1 日として登録可能

令和 5 年 10 月 1 日から適格請求書発行事業者の登録を受けようとする事業者が、その従来の申請期限後（令和 5 年 4 月 1 日後）に提出する登録申請書に記載する困難な事情については、運用上、記載がなくとも改めて求めないものとする（登録申請が令和 5 年 4 月 1 日以降になっても、困難な事情理由の記載は不要で「困難な事情」とだけ記載すれば登録申請可能）。なお、申請日の遅れから令和 5 年 10 月 1 日以後の登録通知を受ける場合、事前にインボイス交付が遅れる旨を取引先に伝え、通知後にインボイスを交付するか、又は通知を受けるまでは暫定的な請求書を交付し、通知後に改めてインボイスを交付しなোসという対応が考えられます。

注：免税事業者が課税期間の途中から登録を受ける場合の登録希望日の記載

適格請求書発行事業者の登録等に関する経過措置の適用により、令和 5 年 10 月 1 日後に適格請求書発行事業者の登録を受けようとする免税事業者は、その登録申請書に、提出する日から 15



日を経過する日以後の日を登録希望日として記載するものとする。この場合において、当該登録希望日後に登録がされたときでも、当該登録希望日に登録を受けたものとみなす。

留意点として、その登録日が令和5年10月1日に課税事業者となる場合には、基準期間の課税売上高にかかわらず、登録日から期末日までの期間に対する消費税の申告が必要となります。なお、経過措置の適用を受けない課税期間に登録を受ける場合には、原則どおり、課税選択届出書を提出し課税事業者となる必要があります。

事業者免税点制度の不適用：

令和5年10月1日の属する課税期間以外に登録を受ける場合には、経過措置の適用を受けて免税事業者が適格請求書発行事業者になった事業者は、その登録日の属する課税期間の翌課税期間から、その登録日以後2年を経過する日の属する課税期間までの各課税期間については、事業者免税点制度を適用できなくなります（2年間は課税事業者が強制される措置）。

なお、免税事業者になれない期間中に調整対象固定資産（税抜100万円以上の棚卸資産以外の資産）を取得等した場合には、その取得日の課税期間から3年間は免税事業者になれないという3年縛りについては、登録日が令和11年9月30日の属する課税期間までの間であっても対象外となります。

免税事業者である個人事業者の場合にも、令和5年10月1日から適格請求書発行事業者の登録を受けるためには、経過措置により登録申請書を令和5年9月30日までに提出する必要があります（課税選択届出書の提出は不要）。同年10月1日から12月31日の期間は課税事業者として令和5年分の消費税の申告が必要となります。なお、登録日の前日である9月30日に免税事業者であった期間中に課税仕入れの棚卸資産を有しているときは、その仕入税額控除の適用を受けることができます。なお、経過措置の適用を受け、同時に簡易課税制度の選択適用を受ける場合には、同年10月1日に属する課税期間中に消費税簡易課税制度選択届出書を同年12月31日までに提出（令和5年分から適用する旨を記載）すればよいこととなります（法人も同様な扱いになります）。

なお、適格請求書発行事業者の登録後に、基準期間の課税売上高が1千万円以下になっても、適格請求書発行事業者の登録の効力が失われない限り課税事業者として継続することに留意する必要があります。

## ② 登録申請が令和11年9月30日を属する課税期間の翌課税期間以降の場合

免税事業者が、「消費税課税事業者選択届出書」を提出し、課税事業者を選択し課税期間の初日から登録を受けようとする場合は、その課税期間の初日の前日から起算して15日前までに登録申請書の提出が必要となります。この場合において、当該課税期間の初日後に登録がされたと



きは、同日に登録を受けたものとみなします。

### (3) 免税事業者の今後の検討課題

上述しましたが、免税事業者からの課税仕入れに対して、適格請求書の交付を受けることが出来ませんので仕入税額控除の適用を受けることが出来なくなります。その為に、売上先が課税事業者（適格請求書発行事業者）の場合には、免税事業者との取引を減らしていくことが予想されます。特に、小規模な免税事業者が課税事業者になれば、収める消費税の分だけ支出が増え事業経営に影響を受けるというデメリットがありますので、次の経営環境状況を検討し課税事業を選択するかを判断されても良いかと思えます。

(1) 課税事業者を選択することが望まれる経営環境（売上高に重大な影響を受ける可能性がある）	(2) 免税事業者を継続する経営環境（課税事業者と取引できなくともあまり問題が無い）
* 課税事業者との取引が多い	* 免税事業者同士との取引が主である
* 新規顧客（課税事業者）を開拓していく経営方針がある	* 不特定多数を顧客とする業種（小売業、飲食業等の消費者を顧客）である
* 競合状況にあり他の課税事業者と比べて価格面で明らかに不利と予想される	* 商品・サービスに独自性があり競合が少ない

## 8. 新設法人等の登録時期の特例

免税事業者である新設法人（個人事業者、新設合併、新設分割の新規開業等も含む）の場合には、事業開始（設立）時から適格請求書発行事業者の登録を受ける為には、設立後、その課税期間の末日までに課税選択届出書と登録申請書（初日から登録を受けようとする旨の記載）を併せて提出する必要があります。

なお、課税事業者である新設法人の場合には、事業開始の課税期間の末日までに登録申請書（初日から登録を受けようとする旨の記載）を提出する必要があります。

## 9. 適格請求書発行事業者の登録取消

登録取消を受ける場合には、課税期間の末日から 15 日前に「適格請求書発行事業者の登録の取り消しを求める旨の届出書」を提出することで、翌課税期間の初日から登録の効力が失われます。従って、末日から 14 日前の届出の場合には、翌々課税期間に登録取消となります。なお、免税となる要件を満たす事業者は、「消費税課税事業者選択不適用届出書」を提出しない限り、課税の免除とはなりません。

消費税法上、事業を廃止した場合に「事業廃止届出書」を提出により適格請求書発行事業者の登録の効力が失われます。

## 10. 適格請求書発行事業者からの事業承継（相続）

### ① 令和5年10月1日以前に死亡した場合

被相続人の登録効力が生じていませんので、相続により事業承継した相続人が、令和5年10月1日から適格請求書発行事業者の登録を受けようとする場合には、原則として、令和5年3月31日までに登録申請書を提出する必要があります。この場合、同日までに提出できなかった困難な事情がある場合に、その旨を記載して令和5年9月30日までに提出することが認められます。

個人事業者が死亡した場合には、「個人事業者の死亡届出書」の提出も行う。

### ② 令和5年10月1日以後に死亡した場合

相続人は、「適格請求書発行事業者の死亡届出書」を提出する必要があります。その登録の失効は、提出日の翌日又は死亡日の翌日から4カ月後のいずれか早い日となります。

相続により事業承継した相続人が適格請求書発行事業者の登録を受けようとする場合には、登録申請書を提出する必要があります。この場合、相続の翌日から、相続人の登録日の前日又は被相続人の死亡日から4カ月後のいずれか早い日までの期間については、相続人の適格請求書発行事業者と見做す措置が設けられています（被相続人の登録番号を相続人の登録番号と見做す）。

## 11. 修正する適格請求書の交付

売手である適格請求書発行事業者は、交付した適格請求書、適格簡易請求書又は適格返還請求書の記録事項に誤りがあったときには、相手である課税事業者に対して、修正した適格請求書、適格簡易請求書又は適格返還請求書を交付しなければなりません。これらの交付方法例として、

① 誤りがあった事項を修正し、改めて記載事項の全てを記載したものを交付（差替え）

② 当初交付したものと関連性を明らかにし、修正した事項を明示したものを交付

原則、誤りを買手が自ら追記や修正を行ったものでは仕入税額控除の適用要件を満たしません。買手の課税事業者が作成した一定事項の記載のある仕入明細書等の書類で、売手の確認を受けたものについては、仕入税額控除の適用の為に必要な請求書等に該当となります。

## 12. 仕入税額控除の適用における留意事項

### （1）口座振替・口座振込による家賃等の支払の留意事項

通常、契約書に基づき代金決済が行われ、取引の都度、請求書や領収書が交付されない取引であっても、仕入税額控除の適用を受ける為には、原則として、適格請求書の保存が必要となります。

適格請求書は、一定期間の取引をまとめて交付することも可能（一定期間の賃借料についての適格請求書の交付を受けて保存する）となります。

適格請求書として必要な記載事項は、1つの書類だけで全てが記載されている必要はなく、複数

の書類で記載事項を満たせば OK。例えば、契約書に適格請求書として必要な記載事項の一部が記載されており、他に実際に行った取引の客観的な書類で全ての記載事項を満たし保存することで、仕入税額控除の適用要件を満たします。

① 口座振替の場合、適格請求書の記載事項の一部（例えば、課税資産の譲渡等の年月日以外の事項）が記載された契約書とともに、通帳（課税資産の譲渡等の年月日の事実を示すもの）を併せて保存することで、仕入税額控除の適用要件を満たします。

② 口座振込による家賃の支払う場合、適格請求書の記載事項の一部が記載された契約書とともに、銀行が発行した振込金受取書を保存することにより、請求書等の保存があるものとして、仕入税額控除の適用要件を満たします（複数の書類を合わせて 1 つの適格請求書とすることが可能）。

注：令和 5 年 9 月 30 日以前からの契約について、契約書に登録番号等の適格請求書として必要な事項の一部の記載が不足している場合には、別途、登録番号等の記載が不足していた事項の通知を受け、契約書とともに保存することで仕入税額控除の適用要件を満たします。

なお、クレジットカード決済の場合にも、仕入税額控除の為には、記載要件を満たす適格請求書が必要となります。

## （2）立替金精算等の留意事項

立替支払された経費の宛名が取引先の場合には、原則、取引先からそのインボイスと「立替金精算書等」の交付を受け保存することも必要となります。同様に、従業員が従業員宛ての請求書等を受領した場合にも、従業員からそのインボイスと立替金精算書等を作成してもらう必要があります。

3 万円未満の公共交通機関（船舶、バス又は鉄道）による旅客の運送の場合には、インボイスの交付義務が免除され帳簿のみの記載保存で仕入税額控除が認められていますが、帳簿に「公共交通機関特例」などと記載することが必要です。

## （3）支払調書による仕入税額控除も可能

原稿料・講演料等の報酬等を支払う事業者（買手）は、支払先の執筆者・講師等（売手）から請求書等の交付を受けることなく、買手が仕入・支払明細書等を作成交付することがありますが、記載要件を満たせば「支払調書」でも仕入税額控除の適用を受けることが可能となります。

## （4）振込手数料等の取扱い

① 窓口やインターネットバンキングの振込手数料等にはインボイスの交付義務が生じます（インボイス保存が必要）。

② 一方、ATM の振込手数料等の 3 万円未満の場合には、インボイス交付は免除され「帳簿のみの記載保存の特例」の適用となります。その場合の記載は、その旨（振込手数料）及び相手

方の住所（XXX 銀行 ATM：XX 市 XX 町）で支店名までの記載は不要です。

③ 売手が負担する振込手数料相当額の取扱い

売手負担の振込手数料の対応は、取引当事者間の契約関係等により、次の 3 パターン（売手が仕入税額控除を行う）の何れかになります。

<p>イ 売手が売上値引きとする場合</p>	<p>ロ 売手が買手から「代金決済上の役務提供（支払方法の指定に係る便宜）」を受けた対価とする場合</p>	<p>ハ 買手が売手のために金融機関に対して振込手数料を立替払したものである場合</p>
<p>原則として、買手に対して適格返還請求書を交付する必要がありますが、一般的には、こうした振込手数料相当額は 1 万円未満となると考えられますので、その場合は適格返還請求書の交付義務が免除されることとなります（下記 5 参照）。</p>	<p>売手の買手に対する課税資産の譲渡等と、買手の売手に対する代金決済上の役務の提供は、それぞれ異なる課税資産の譲渡等となります。したがって、売手は、請求金額から差し引かれた振込手数料相当額について、仕入税額控除の適用を受けるためには、買手から交付を受けた適格請求書の保存が必要となります。なお、売手は、請求金額から差し引かれた振込手数料相当額について、仕入明細書等を作成し、買手の確認を受けて仕入税額控除を行うこともできます</p>	<p>買手が売手に代わって振込手数料を立替払したものである場合、売手は、買手が金融機関から受け取った振込手数料に係る適格請求書及び買手が作成した立替金精算書等の交付を受け、振込手数料に係る仕入税額控除を行うこととなります（この場合、買手が請求金額から差し引く金額が金融機関の振込手数料と同額である必要があります。）。</p>

なお、売手が負担する振込手数料を、会計上は支払手数料として処理した場合であっても、消費税法上は売上に係る対価の返還等と取り扱って差し支えないことになっています（帳簿に売上対価の返還等と記載し保存）。

**（5）税込 10,000 円未満の売上返還等（値引・返品）における適格返還請求書の交付不要**

売手側の事務負担を軽減させる観点から、売上げに係る対価の返還等に係る税込価額が 1 万円未満である場合には、その適格返還請求書の交付義務が免除（インボイス不要）されます。

つまり、税込 10,000 円未満の売上返還（値引・返品）に対して、適格返還請求書の発行不要となりますので、振込手数料相当額を控除して入金された場合にも売上返還として処理した場合には適格返還請求書の発行不要となります。銀行の振込手数料は、課税仕入れとして処理するか売上返還等として処理するか選択適用が認められています。支払手数料として課税仕入れとして処理している場合には、原則、金融機関や取引先からの支払手数料に係るインボイスが必要となります。

**(6) 一定規模以下の事業者は1万円未満の課税仕入れにつき帳簿の保存のみで仕入税額控除可能(課税仕入れ額10,000円未満の適格請求書(インボイス)の不要特例)**

基準期間における課税売上高が1億円以下又は特定期間における課税売上高が5,000万円以下である事業者(一定の小規模事業者)が、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの6年間に国内において行う課税仕入れについて、当該課税仕入れに係る支払対価の額が1万円未満(税込)である場合には、一定の事項が記載された帳簿のみの保存(インボイスの保存不要)による仕入税額控除を認める経過措置となります。

つまり、基準期間(2期間前)の課税売上高1億円以下又は特定期間(前期の前半6ヶ月)の課税売上高5,000万円以下の小規模事業者ならば、令和5年10月1日から令和11年9月30日までの課税仕入れにおいて、支払対価(税込み)10,000円未満ならば帳簿記載のみで仕入税額控除が可能となります(インボイス不要)。

**(7) 帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められる場合**

適格請求書等保存方式の下では、帳簿及び請求書等の保存が仕入税額控除の要件とされますが、ただし、請求書等の交付を受けることが困難であるなどの理由により、次の取引については、一定の事項を記載した帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められます。

- ① 適格請求書の交付義務が免除される3万円未満の公共交通機関による旅客の運送
- ② 適格簡易請求書の記載事項(取引年月日を除きます。)が記載されている入場券等が使用の際に回収される取引(①に該当するものを除きます。)
- ⑦ 適格請求書の交付義務が免除される3万円未満の自動販売機及び自動サービス機からの商品の購入等
- ⑧ 適格請求書の交付義務が免除される郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス(郵便ポストに差し出されたものに限り。)
- ⑨ 従業員等に支給する通常必要と認められる出張旅費等(出張旅費、宿泊費、日当及び通勤手当)  
(出張旅費、宿泊費、日当等)

帳簿のみの保存で仕入税額控除が認められるいずれかの仕入れに該当する旨の記載例：

- ① に該当する場合、「3万円未満の鉄道料金」
- ② に該当する場合、「入場券等」及び⑦に該当する場合、「自販機」の各特例については、帳簿へ住所等の記載が必要でありましたが、不要となります。(令和5年10月まで遡って不要とします)

**(8) 短期前払費用の処理**

法人税の計算において、前払費用(一定の契約に基づき継続的に役務の提供を受けるために支



出した費用のうち支出した事業年度終了の時ににおいてまだ提供を受けていない役務に対応するものをいいます。以下同じです。)の額でその支払った日から1年以内に提供を受ける役務に係るものを支払った場合、その支払った額に相当する金額を継続してその支払った日の属する事業年度の損金の額に算入しているときは、当該前払費用を損金の額に算入することが認められています。

## (9) 委託販売

### 1. 本来

委託販売においては、課税資産の譲渡を行う委託者が購入者にインボイスを交付する必要があります。

### 2. 代理交付

受託者が委託者を代理して、「委託者の名称と登録番号」を記載した委託者のインボイスを受託者が購入者に交付する「代理交付」も認められます。

### 3. 媒介者交付特例

下記の要件を満たす場合には、委託者に代わって、取引の媒介又は取次を行う受託者が「自己の名称と登録番号」を記載したインボイスを交付できる「媒介者交付特例」があります。

- ① 委託者及び受託者の双方がインボイス発行事業者であること、及び
- ② 委託者が受託者に、自己がインボイス発行事業者の登録を受けている旨を取引前までに通知していること

その媒介者交付特例の適用におけるインボイス対応について：

受託者の対応	委託者の対応
<p>* 交付したインボイスの写しを保存する。                      * 交付したインボイスの写しを速やかに委託者に交付する（写しの交付が困難な場合は、そのインボイスの写しと相互の関連が明確な精算書等の交付及びその精算書等の写しの保存でも可能）。</p>	<p>* 委託者の課税資産の譲渡等について、受託者が委託者に代わってインボイスを交付していることから、委託者においても、受託者から交付されたインボイスの写しを保存する。                      * 自己がインボイス発行事業者でなくなった場合、その旨を速やかに受託者に通知する。</p>

この媒介者交付特例は、物の販売等を委託し、受託者が買手に商品を販売するような取引だけでなく、請求書の発行事務や集金事務といった商品の販売等に付随する行為のみを委託するような場合も対象となります（いわゆる、不動産の管理会社による請求・集金代行業務、等）。

## (10) 税抜経理処理を採用する簡易課税制度又は2割特例を適用する事業者に対する経理処理の弾力運用

税務上、インボイス発行事業者以外からの課税仕入には、税抜経理処理をされている場合でも



仮払消費税額と処理された金額は無かったものとして当該仕入取引対価の額に含めなければなりません。しかし、簡易課税制度又は 2 割特例を適用する事業者については、インボイスの保存が仕入税額控除の要件とされていないことから、継続適用を条件として仕入先がインボイス発行事業者であるか否かにかかわらず、令和 5 年 10 月 1 日以降の取引に対して、インボイス制度開始前と同様に仮払消費税額をそのまま計上処理することが認められることとなります。

### 1 3. 適格請求書（及び適格簡易請求書）の電磁的記録（電子データ）の保存方法

適格請求書発行事業者は、適格請求書の交付に代えて電磁的記録を相手に提供できますが、その場合、提供した電磁的記録を電子帳簿保存法に準拠して、

- (1) 電磁的記録のまま、又は
- (2) 紙に印刷して（消費税法上では、紙での保存でも OK）、

提供した日の課税期間末の翌日から 2 月後から 7 年間保存しなければなりません。

上記の（1）の電磁的記録のまま保存する場合には、以下の措置を講ずる必要があります。

#### ① 次のイからニのいずれかの措置を行うこと

イ 適格請求書の電磁的記録を提供する前にタイムスタンプを付してから電磁的記録を提供すること

ロ 次のいずれかの方法により、提供後であるがタイムスタンプを付すとともに、電磁的記録の保存者又はその直接監督者の情報を確認できるようにしておくこと

- \* 適格請求書の電磁的記録を提供後に、速やかにタイムスタンプを付すこと
- \* 適格請求書の電磁的記録を提供からタイムスタンプを付すまでの各事務処理に関する規定を定め、その処理の通常の間経過後、速やかにタイムスタンプを付すこと

ハ 適格請求書の係る電磁的記録の記録事項について、次のいずれかの要件を満たす電子計算機システムを使用して適格請求書の電磁的記録の提供及びその電磁的記録を保存すること

- \* 訂正又は削除を行った場合、その事実及び内容を確認することができること
- \* 訂正又は削除することができないこと

ニ 適格請求書の係る電磁的記録の記録事項について正当な理由のない訂正又は削除の防止に関する事務処理規程を定めて運用を行い、当該電磁的記録の保存に併せて当該規程の備付けを行うこと

② 適格請求書の係る電磁的記録の保存等に併せて、システム概要書の備付けを行うこと

③ 適格請求書の係る電磁的記録の保存等をする場所に、その電磁的記録の電子計算機処理の用に供することができる電子計算機、プログラム、ディスプレイ及びプリンタ並びにこれらの操作説明書を備え付け、その電磁的記録をディスプレイの画面及び書面に、整然とした形式及び明瞭な状態で、速やかに出力できるようにしておくこと

④ 適格請求書の電磁的記録について、次の要件を満たす検索機能を確保しておくこと

注：国税に関する法律の規定による電磁的記録の提示又は提出に応じることができるようにしているときは、次の ii 及び iii の要件は不要となり、その判定期間の基準期間の売上高が 5 千万

円以下の事業者が、同様に国税の電磁的記録の提示又は提出に応じることができるようにしているときは検索機能の全てが不要となります。

- i 取引年月日その他の日付、取引金額及び取引先を検索条件として設定できること
- ii 日付又は金額の記録項目については、その範囲を指定して条件を設定できること

上記（２）の適格請求書の電磁的記録を紙で保存しようとするときには、整然とした形式及び明瞭な状態で出力した書面を保存する必要があります。

#### 14. 仕入税額控除の要件

インボイス制度の下では、一定事項が記載された帳簿及び請求書等の保存が仕入税額控除の適用要件となります。保存すべき請求書等には、次の様なものが含まれます。

- (1) 適格請求書
- (2) 適格簡易請求書
- (3) 適格請求書又は適格簡易請求書の記載事項に係る電磁的記録（電子データ）
- (4) 適格請求書の記載事項を買手が記載した仕入明細書、仕入計算書その他これに類する書類の場合、課税仕入れの相手方（売手）の確認を受けたものに限られます（電子データを含む）
- (5) 次の取引について、媒介又は取次に係る業務を行う者が作成する一定の書類（電子データを含む）

イ 出荷者等が卸売市場において行う生鮮食料品等の販売（出荷者から委託を受けた受託者が卸売の業務として行うものに限ります。）

ロ 生産者が農業協同組合、漁業協同組合又は森林組合等に委託して行う農林水産物の販売（無条件委託方式かつ共同計算方式により生産者を特定せずに行うものに限ります。）

(6) 次の取引について、請求書等の交付を受けることが困難であるなどの理由により、一定の事項を記載した帳簿のみの保存で認められます。

- ① 適格請求書の交付義務が免除される、3万円未満の公共交通機関（船舶、バス又は鉄道）による旅客の運送
- ② 適格簡易請求書の記載事項（取引年月日を除く）が記載されている入場券等が使用時に回収される取引（①に該当分を除く）
- ③ 適格請求書発行事業者でない者から古物営業者（古物商、中古車販売業等）の古物購入（棚卸資産に限定）
- ④ 適格請求書発行事業者でない者から質屋営業者の質物取得（棚卸資産に限定）
- ⑤ 適格請求書発行事業者でない者から宅地建物取引業者の建物購入（棚卸資産に限定）
- ⑥ 適格請求書発行事業者でない者から再生資源及び再生部品の購入（購入者の棚卸資産に限定）
- ⑦ 適格請求書の交付義務が免除される、3万円未満の自動販売機及び自動サービス機により行われる商品の購入等

- ⑧ 適格請求書の交付義務が免除される、郵便切手類のみを対価とする郵便・貨物サービス（郵便ポストに差し出されたものに限定）
- ⑨ 従業員等に支給する通常必要と認められる出張旅費等（出張旅費、宿泊費、日当及び通勤手当）

### 15. 納付税額の計算方法

区分記載請求書等保存方式	現行通り、適用税率ごとに取引総額に110分の10、或いは108分の8を乗じて計算する「割戻し計算」を維持する。
適格請求書等保存方式 (インボイス制度)	適用税率ごとに取引総額に110分の10、或いは108分の8を乗じて計算する「割戻し計算」と、「適格請求書」に記載のある消費税額の「積上げ計算」のいずれかを選択できます。但し、売上税額を「積上げ計算」する場合には、仕入税額も「積上げ計算」としなければなりません。

### 適格請求書発行事業者となる小規模事業者に係る税額控除に関する経過措置（2割特例）

（1）適格請求書発行事業者の令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する各課税期間において、免税事業者が適格請求書発行事業者となったこと、又は課税事業者選択届出書を提出したことにより事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる場合には、その課税期間における課税標準額に対する消費税額から控除する金額を、当該課税標準額に対する消費税額に8割を乗じた額とすることにより、納付税額を当該課税標準額に対する消費税額の2割とすることができることになりました。

つまり、令和5年10月1日から令和8年9月30日までの日の属する課税期間で免税事業者が適格請求書発行事業者になった場合には、その課税期間の消費税の納税額は課税売上の消費税額×20%になるという経過措置です。

但し、課税期間の特例の適用（課税期間の短縮）を受ける課税期間及び令和5年10月1日前から課税事業者選択届出書の提出により免税事業者ではない日の課税期間には適用がありません。

なお、課税事業者選択届出書の提出により令和5年10月1日の属する課税期間から免税事業者ではなくなる適格請求書発行事業者が、当該課税期間中に課税事業者選択不適用届出書を提出した時には、当該課税期間から課税事業者選択届出書の効力が失われることに留意する必要があります（この場合、2割特例の適用可能）。

又、課税事業者が適格請求書発行事業者となった場合であっても、当該適格請求書発行事業者

となった課税期間の翌課税期間以後の課税期間について、基準期間の課税売上高が 1 千万円以下である場合には、原則として、2 割特例の適用を受けることができます（この場合も 2 割特例の適用可能）。

（2） 適格請求書発行事業者が上記（1）の適用を受けようとする場合には、確定申告書にその旨を付記する（事前届出不要）。

（3） 上記（1）の適用を受けた適格請求書発行事業者が、当該適用を受けた課税期間の翌課税期間中に、簡易課税制度の適用を受ける旨の届出書を納税地を所轄する税務署長に提出したときは、その提出した日の属する課税期間から簡易課税制度の適用を認められます。

以上は、実質的に簡易課税制度を採用している場合の第二種事業（小売業等）に係る計算と同じです（みなし仕入れ率が 80%）。この経過措置は、業種に関係なくどの事業者でも納付税額を当該課税標準額に対する消費税額の 2 割とすることができます。事前に届出書の提出が必要なものではなく、申告書に付記することにより経過措置の適用を受けるか否か選択することができますので、従来通りの計算方法による納付税額と経過措置による納付税額のうち有利な方を選択することができることになります。

小規模事業者に対する負担軽減措置の特例適用対象期間：

① 個人事業者

令和 5 年 10 月～12 月の申告から、令和 6 年度、令和 7 年度及び令和 8 年度の 4 回分の申告まで適用可能

② 法人（3 月決算の場合）

3 月決算法人は、令和 5 年 10 月～令和 6 年 3 月の申告から、令和 9 年 3 月までの 4 回分の申告まで適用可能

継続適用とならない場合（特例対象外）の課税期間とは、

① 2 年前の課税売上高が 1 千万円を超える基準期間がある場合、その課税期間は特例対象外となります。

② 特定期間における課税売上が 1 千万円を超える場合

③ 課税期間の短縮特例を受ける課税期間

④ 課税事業者選択届出書の提出により令和 5 年 10 月 1 日前から引続き事業者免税点制度の適用を受けられないこととなる令和 5 年 10 月 1 日の属する課税期間。今回の改正で、令和 5 年 10 月 1 日の属する課税期間中に課税事業者選択不適用届出書を提出したときには、その課税期間からその課税事業者選択届出書は効力を失うことから、令和 5 年 10 月 1 日より特例適用可となります。

⑤ 課税事業者選択後の 2 年以内に調整対象固定資産を取得した場合、取得期を含めて 3 年間は特例適用不可（3 年縛り）

- ⑥ 本則課税で高額特定資産の仕入等を行った場合の3年間（3年縛り）
- ⑦ 高額特定資産について棚卸資産の調整適用を受けた場合の3年間（3年縛り）
- ⑧ 新設法人、又は特定新規設立法人の納税義務免除の特例適用(事業者免税点制度の適用制限)を受ける課税期間
- ⑨ インボイス発行事業者の登録前後に相続があった場合  
登録後に相続の場合には、特例適用可。  
登録前に相続の場合には、特例適用不可。

簡易課税選択届出書の有無における申告時における選択適用関係：

簡易課税選択届出書	無し	① 本則課税、又は ② 2割特例適用	申告時に選択可
	有り (注)	① 簡易課税、又は ② 2割特例適用	申告時に選択可

注：簡易課税選択届出書を提出している場合、申告時に本則課税又は2割特例適用を選択適用出来るようにするには、その提出可能な期限（期末まで）までに取下書を提出する。

インボイス発行事業者以外からの課税仕入に係る税額控除の経過措置の除外：

一のインボイス発行事業者以外からの課税仕入額の合計額が、その年又はその事業年度で10億円を超える場合には、その超える部分の課税仕入に対して経過措置（80%又は50%）の適用除外となります。

適用開始時期：令和6年10月1日以後に開始する課税期間から適用。

## 16. 事業者別対応・検討事項

以上から、事業者としてインボイス制度の導入に伴い、対応・検討すべき事項があります。

### （1）原則課税事業者

- ① 適格請求書発行事業者の登録申請
- ② 適格請求書等の様式変更
- ③ 仕入税額控除の適用要件の理解と税区・税率等の記帳確認
- ④ 免税事業者等の登録申請事業者以外の事業者との取引（業者選択の検討）

### （2）簡易課税制度の選択課税事業者

- ① 適格請求書発行事業者の登録申請
- ② 適格請求書等の様式変更
- ③ 基準期間の課税売上高が50百万円超になる可能性が低い場合には、仕入税額控除の原則処理を気にしなくても良いかと思われます。
- ④ 課税売上高から納付消費税額を計算することから、売手側からの適格請求書等の保存は仕



入税額控除においては必要となりません。

### (3) 免税事業者

- ① 競争の激しい環境下にある場合に、仕入税額控除の対象外として登録申請事業者から取引を削減・停止となるリスク存在の有無確認
- ② 上記①のリスクがあり営業に重大な影響が考えられる場合には、課税事業者を選択し、かつ登録申請することを検討する。
- ③ 上記②で登録申請することを選択した場合に、簡易課税制度の選択が有利か否かを同時に検討する。
- ④ 課税事業者として、同様に上記(1)又は(2)の対応

## 17. インボイス発行事業者でない事業者(免税事業者等)との取引上の留意点

インボイス発行事業者では無い仕入事業者である免税事業者の場合には、インボイスの交付を受けることができず、結果として、当該仕入先からの仕入れについて仕入税額控除を適用することが出来ませんので、その消費税分を負担納付することになります(当初の6年間は特例による経過措置有り)。

例示：仕入支払 6,600 円(税込)を 11,000 円(税込)で売上を行った場合の消費税の納税額：

#### ① 仕入先がインボイス発行事業者の場合

仮受消費税額 1,000 円 - 仮払消費税額 600 = 納税額 400 円

#### ② 仕入先が免税事業者の場合

仮受消費税額 1,000 円 - 仮払消費税額 0 = 納税額 1,000 円

そのため、企業においては、免税事業者からの仕入について消費税額の負担が増えないよう対応策(免税事業者との取引は避ける等)を検討することは必然的かと思われませんが、その対応の仕方によっては、私的独占の禁止及び公正取引の確保に関する法律(以下「独禁法」という)が禁止する優越的地位の濫用(その地位を利用して取引の相手方に不当な不利益を課す)に該当したり、下請代金支払遅延等防止法(以下「下請法」という)に違反(親事業者立場から不当な取り扱い)することが懸念されます。したがって、インボイス制度への対応のため、仕入先である免税事業者と交渉するに当たっては、優越的地位の濫用や下請法違反とならないように細心の注意を払う必要があります。

免税事業者との取引において、独占禁止法等問題となりうる行為について、以下のように列挙されています。

### (1) 取引対価の一方向的に引下げ

インボイス登録しない免税事業者に対し、免税事業者が経費分の消費税も払えないような不当



に低い価格を一方的に設定すると問題になるとされています。

#### (2) 成果物の受領拒否等

インボイス登録しない免税事業者に対し、契約後に、相手先がインボイス登録していないからという理由で成果物を受け取らず、代金も支払わないような場合には問題になるとされています。

#### (3) 協賛金等の負担要請等

インボイス登録しない免税事業者に対し、取引価格の据置きを受け入れる代わりに、協賛金や販売促進費といった名目で根拠不明瞭な金銭の負担を強要する行為は問題になるとされています。

#### (4) 購入・利用の強制

インボイス登録しない免税事業者に対し、取引価格の据置きを受け入れる代わりに、相手にとって必要のない自社商品の購入を強要する行為は問題になるとされています。

#### (5) 取引の停止

インボイス登録しない免税事業者に対し、免税事業者が経費分の消費税も払えないような不当に低い価格を一方的に突きつけ、応じない相手との取引は即座に停止するような行為は問題になるとされています。

#### (6) インボイス登録を強引に迫る

インボイス登録しない免税事業者に対し、インボイス登録しなければ、不当な価格引下げや取引打ち切りを行うことを一方的に通告するような行為は問題になるとされています。

以上

### 18. インボイス発行事業者登録申請書の記載内容

2023（令和5）年10月よりインボイス制度（適格請求書等保存方式）の導入後、適格請求書発行事業者のみが、インボイス（適格請求書）を発行できるようになります。このインボイスを発行できるか否かは、請求書を受取る買手側が、消費税の仕入税額控除の適用を受けることができるか否かに関係してきます。

インボイスを発行する売手側には、記載要件を満たすインボイスを交付する義務、そして交付したインボイスの写しを保存する義務が課されます。

インボイスを受取る買手側は、当該インボイスにより仕入税額控除の提供を受けることが可能となります。従って、適格請求書発行事業者ではない事業者等からの請求書に含まれる消費税は仕入税額控除の適用を受けることができないこととなります。

以上から、インボイス制度では適格請求書発行事業者であるか否かが重要ということです。以下にその適格請求書発行事業者の登録申請書の記載内容を確認してみたいと思います。

主な記載事項は次の通りですが、法人と個人事業者とで記載箇所が多少異なっています（申請様式は随時改訂されてきています）。

## 1. 法人用

### (1) 申請者

①住所又居所、②納税地、③氏名又は名称（会社名）、④代表者氏名、⑤法人番号  
登記情報に基づいて正しく記載する必要があります。

### (2) 事業者区分（該当する区分を選択する）

「課税事業者」は次葉 B へ、「免税事業者」は次葉 A へ、又は「新規開業等の事業者」の場合には、更に①初日から登録を受けようとする事業者：課税期間の初日を記載（次葉 B へ）、②課税事業者で初日から登録を受けない事業者（次葉 B へ）、又は③免税事業者で初日から登録を受けない事業者（次葉 A へ）かのいずれかを選択します。

区分は、この登録申請時点での判定となります。

### (3) 次葉 A：免税事業者の確認（免税事業者で初日から登録を受けない事業者のみ）

上記の事業者区分で「免税事業者」となる法人の場合において、次のいずれかを選択する必要があります。

#### ① 免税の課税期間中の最短日での登録を希望する場合

こちらを選択した場合には、以下の項目記載が必要となります。

(イ) 法人設立年月日、(ロ) 事業内容、(ハ) 事業年度及び資本金、(ニ) 登録希望日（申請日から 15 日以後の日）

#### ② 翌課税期間より課税事業者で、その初日から登録を希望する場合

こちらを選択した場合には、翌課税期間の初日を記載します。

③ 翌課税期間より課税事業者で、その申請日とその初日から起算して 15 日前を過ぎている場合（登録日が翌課税期間の 2 日目以後となる場合）

### (4) 次葉 B：登録要件の確認

#### ① 課税事業者です。

免税事業者もこの登録申請するので、「はい」の選択となります。

#### ② 納税管理人を定める必要のない事業者です。

通常、定める必要がないでしょうから「はい」の選択となります。「いいえ」の場合には、該当事項に記載する必要があります。

#### ③ 消費税法に違反して罰金以上の刑に処せられたことはありません。

該当しない場合に「はい」の選択となります。なお、加算金や延滞税では罰金になりません。

## 2. 個人事業者用

### (1) 申請者

#### ①住所又居所、②納税地、③氏名又は名称

氏名は、姓と名の間は 1 文字空けますが、屋号は記載しません。

### (2) 事業者区分（該当する区分を選択する）

「課税事業者」は次葉 B へ、「免税事業者」は次葉 A へ、又は「新規開業等の事業者」の場合に

は、更に①初日から登録を受けようとする事業者：課税期間の初日を記載（次葉 B へ）、②課税事業者で初日から登録を受けない事業者（次葉 B へ）、又は③免税事業者で初日から登録を受けない事業者（次葉 A へ）かのいずれかを選択します。

区分は、この登録申請時点での判定となります。

（3）次葉 A：免税事業者の確認（免税事業者で初日から登録を受けない事業者のみ）

上記の事業者区分で「免税事業者」となる個人の場合において、次のいずれかを選択する必要があります。

① 免税の課税期間中の最短日での登録を希望する場合

こちらを選択した場合には、以下の項目記載が必要となります。

（イ）個人番号（本人確認書類の写しを添付）、（ロ）個人生年月日、（ロ）事業内容、（二）登録希望日（申請日から 15 日以後の日）

② 翌課税期間より課税事業者で、その初日から登録を希望する場合

こちらを選択した場合には、翌課税期間の初日を記載します。

③ 翌課税期間より課税事業者で、その申請日とその初日から起算して 15 日前を過ぎている場合（登録日が翌課税期間の 2 日目以後となる場合）

（4）登録要件の確認

① 課税事業者です。

免税事業者もこの登録申請するので、「はい」の選択となります。

② 納税管理人を定める必要のない事業者です。

通常、定める必要がないでしょうから「はい」の選択となります。「いいえ」の場合には、該当事項に記載する必要があります。

③ 消費税法に違反して罰金以上の刑に処せられたことはありません。

該当しない場合に「はい」の選択となります。なお、加算金や延滞税では罰金になりません。

以上となりますが、「消費税簡易課税制度選択届出書」も新様式となっています。

## 1 2. 2024 年度消費税改正

### 1. 国外事業者に係る消費税の課税の適正化（プラットフォーム課税の導入）

デジタルサービス市場の拡大によりプラットフォームを介して多くの国外事業者が国内市場に参入している中で、国外事業者の納める消費税が課題がとなっています。国内外の事業者間の競争条件の公平性や適正な課税確保の為に、プラットフォーム課税（事業者に代わってプラットフォーム事業者に納税義務を課す制度）を導入することになります。

（1）国外事業者がデジタルプラットフォームを介して行う消費者向けの電気通信利用役務の提供のうち、特定プラットフォーム事業者を介したものについては、その特定プラットフォーム事業者が行ったものとみなされます。

(2) その課税期間における上記の取引金額が 50 億円を超える場合には、特定プラットフォーム事業者として指定されます。

(3) 適用開始時期：令和 7 年 4 月 1 日以後に行われる電気通信利用役務の提供からとなります。

## 2. 国外事業者に係る事業者免税点制度の特例の見直し

(1) 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について、給与支払額による判定の対象から国外事業者を除外します。

(2) 資本金 1,000 万円以上の新設法人に対する納税義務の免除の特例について、外国法人は基準期間を有する場合も、国内事業開始時点で本特例の適用の判定を行うこととなります。

適用開始時期：令和 6 年 10 月 1 日以後に開始する課税期間から適用。

## 3. 国外事業者に係る簡易課税制度等の見直し

その課税期間の初日において恒久的施設を有しない国外事業者については、簡易課税制度及び 2 割特例の適用を認めないこととなります。

適用開始時期：令和 6 年 10 月 1 日以後に開始する課税期間から適用。

## 4. 高額特定資産の範囲拡大

高額特定資産を取得し、仕入税額控除の適用を受けた場合には、その後 2 年間、消費税の原則課税が強制されます（免税・簡易課税適用不可）。この高額特定資産を取得した場合の事業者免税点制度及び簡易課税制度の制限措置の対象に、その課税期間において取得した金又は白金の地金等の合計額が 200 万円以上である場合が加えられます。

## 5. 免税購入された物品の課税仕入れについて仕入税額控除の制限

外国人旅行者向け消費税免税制度により、横流しされた免税購入物品と知りながら行った課税仕入れについては、仕入税額控除制度の適用を認めないこととなります。

適用開始時期：令和 6 年 4 月 1 日以後に国内において行う課税仕入から適用。

なお、不正排除から免税購入物品に関して、免税点が販売時に外国人旅行者から消費税相当額を預り、出国時に持ち出しが確認された場合に、旅行者にその消費税相当額を返金する仕組みとします（令和 7 年度税制改正見込み）。

## 6. インボイス制度の自販機特例・入場券特例についての帳簿記載要件を緩和

帳簿のみの保存により仕入税額控除が認められるインボイス制度の自販機特例・入場券特例については、帳簿へ住所等の記載が必要でありましたが、不要となります。（令和 5 年 10 月まで遡って不要とします）

7. インボイス発行事業者以外からの課税仕入に係る税額控除の経過措置の除外

一のインボイス発行事業者以外からの課税仕入額の合計額が、その年又はその事業年度で 10 億円を超える場合には、その超える部分の課税仕入に対して経過措置（80%又は 50%）の適用除外となります。

適用開始時期：令和 6 年 10 月 1 日以後に開始する課税期間から適用。

8. 税抜経理処理を採用する簡易課税制度又は 2 割特例を適用する事業者に対する経理処理の弾力運用

税務上、インボイス発行事業者以外からの課税仕入には、税抜経理処理をされている場合でも仮払消費税額と処理された金額は無かったものとして当該仕入取引対価の額に含めなければなりません。しかし、簡易課税制度又は 2 割特例を適用する事業者については、インボイスの保存が仕入税額控除の要件とされていないことから、継続適用を条件として仕入先がインボイス発行事業者であるか否かにかかわらず、令和 5 年 10 月 1 日以降の取引に対して、インボイス制度開始前と同様に仮払消費税額をそのまま計上処理することが認められることとなります。

以上