

## 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)

平成 26 年 4 月 1 日からの消費税率は、

$$\text{消費税率 } 6.3\% + \text{地方消費税率 } 1.7\% (\text{消費税額の } 63 \text{ 分の } 17) = 8\%$$

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 6.3%分が消費税であり、地方税の 1.7%分が地方消費税となっており、併せた 8%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
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(平成 31)年 10 月 1 日より(注 1)	7.8%	2.2%(消費税の 78 分の 22)	10%

注 1: 2017(平成 29)年 4 月 1 日の適用時期から導入の延期予定

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。

### 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、独立しておこ

な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（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) 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

うこととなります。

#### 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となります。

##### 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となります。

(ハ) 又、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。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ということとなります。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の選択

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、例えば高額の固定資産等の購入が予定される際には、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。

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 万円未満(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。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、このよう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)。

###### 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。

##### 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を提出する必要があります。

### 3. 課税範囲（課税取引、非課税取引、不課税取引）

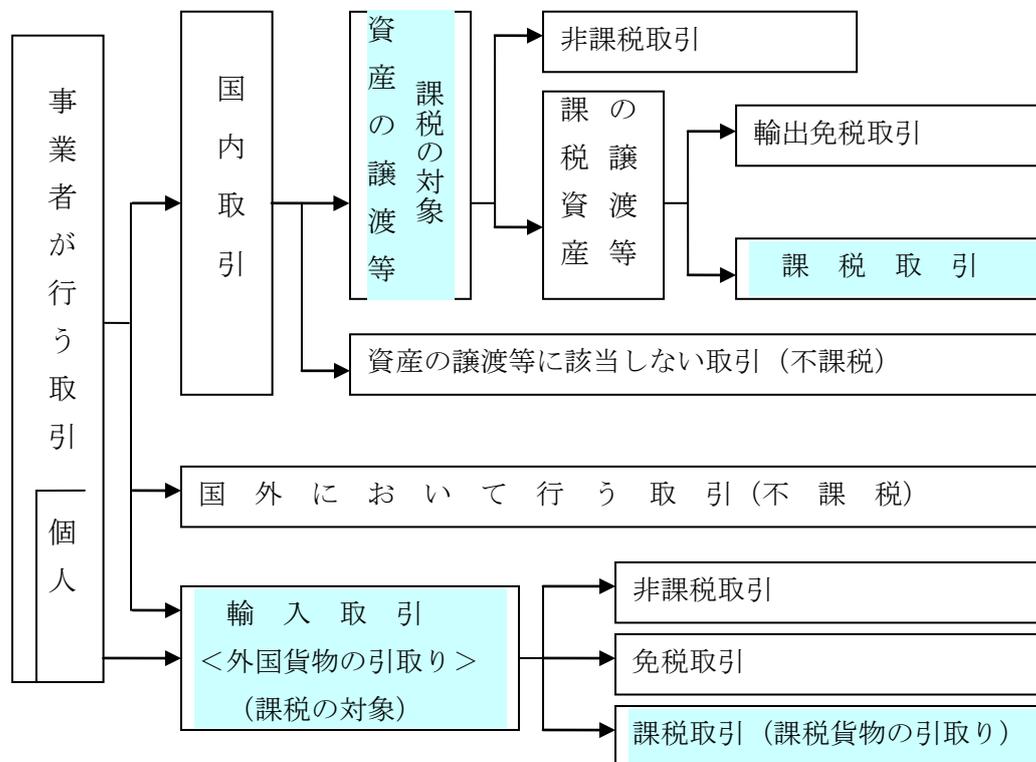
消費税が課せられる対象取引は 2 種類です。

#### (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(輸出物品販売所制度の見直し):**

輸出物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、平成28年5月1日以後から引き下げられました。

	一般物品	消耗品
改正前	10,000円超	5,000円超
改正後	5,000円以上	

**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になります。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。
- 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。

(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りました。

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

スカイプは、国外取引となりますが国際通信であることから不課税に該当します。

グーグルへの有料広告については、国内で役務を提供されますので国内取引としてリバースチャージ方式で課税となります。

ヤフーへの有料広告については、国内で役務提供をうけますので国内取引として課税となります。

#### (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。

この税金部分を見捨て、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ります。

	改正前	改正後
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。

(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。	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。 登録申請は、平成 27 年 7 月 1 日以後からとなる。

#### (4) 経過措置

①事業者免税点制度に係る特例	事業者の課税期間の基準期間の初日が平成 27 年 7 月 1 日以前である場合には、事業者免税点制度の規定を適用する。 但し、当該基準期間の初日からこの制度見直しが行なわれたものとして課税売上高を計算することが困難な場合には、平成 27 年 4 月 1 日から平成 27 年 6 月 30 日までの間に、この制度見直しが行なわれたものとして計算した課税売上高に 4 を乗じた金額によることが認められる。
②特定課税仕入れに関する経過措置	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。

#### 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に転嫁されます(リバースチャージ方式の導入)。この適用は、平成 28 年 4 月 1 日以後に行われる役務提供からとなります。

#### 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

クレジット会社に支払手数料は、実際には売掛債権譲渡に伴うもので非課税となります。

3. 貸付金利子、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。

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です。

5. 国、地方公共団体、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

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。

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）

貸付契約において居住用に供することが明らかにされていることが必要です。当初契約で住宅用として賃貸していたものを事業用に用途変更された場合でも、契約変更を行わない限り課税仕入とすることはできません。

### 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。

## 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）



$\boxed{\text{課税売上高 (税込)} \times 100/108} \times 6.3\% = \text{消費税額}$   
 (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、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。

- ① 分母・分子に共通する事項
- A. 割合計算に含めない
- 消費税等の額
  - 貸倒処理後の売掛金等の回収金額
  - 国外取引の額
  - 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
  - 先物取引の転売又は買戻しに伴う差金決済(現物の引渡しが伴うものは除く)の額
  - 国債等の償還金額のうち取得価額の相当額
  - 支払手段(通貨、小切手等)の譲渡対価の額、等
- B. 割合計算に含める
- 輸出取引等の対価の額
  - 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)
  - 資産の海外支店等への転送による輸出額
  - 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
- C. 割合計算で控除する

- 売上高の返還等(返品、値引、割戻)の額

② 分母のみに影響する項目

A. 分母に含める

- 公社債、貸付金、預貯金、抵当証券等の受取利子・利息の額
- 国債等の償還差益の額
- 手形の受取割引料の額
- 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
- 買現先に係る国債等又は海外 CD, CP 等の益部分の額、等

B. 分母に 5%相当額を含める

- 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
- 金銭債権の譲渡対価の額の 5%相当額

C. 分母から控除する

- 国債等の償還差損の額
- 買現先に係る国債等又は海外 CD, CP 等の損部分の額、等

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端数を切捨てて処理されているときは認められます。

(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 6.3/108

(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)で行うこととなります。

#### 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。

### 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になります。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。

#### (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、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。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：  
 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。

事業区分	みなし仕入率	
	平成 27 年 3 月 31 日以前	平成 27 年 4 月 1 日以後
第 1 種 (卸売業)	90%	90%
第 2 種 (小売業)	80%	80%
第 3 種 (製造業、建設業、農林水産業等)	70%	70%
第 4 種 (飲食店業)	60%	60%
(金融・保険業)	60%	—
第 5 種 (運輸・通信、サービス)	50%	50%
(金融・保険業)	—	50%
(不動産業)	50%	—
第 6 種 (不動産業)	—	40%

みなし仕入率の変更は、平成 27 年 4 月 1 日以後に開始する課税期間から適用となります (個人事業は、平成 28 年 1 月 1 日からの事業年度より適用)。

### 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、不動産業、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、複合サービス事業及びサービス業となります。

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種事業及び第5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、金融業、保険代理業となります。  
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。

#### 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。

#### **(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

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。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

交際費等に対する消費税額 × (1－課税売上割合) = 加算すべき消費税額

② 個別対応方式の場合

非課税売上にのみ要する交際費等に対する消費税額 + 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 × (1－課税売上割合) = 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((イ) 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、(ロ) 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	注 1	

			ら、調整 計算の適 用対象外		
資本金 1 千万法人： 新設立 調整対象資産の購入	強制課税 設立	強制課税 購入	原則課税 、たとえ 簡易課税 を選択さ れても無 効となり ます	原則課税	注 1
簡易課税制度の適用(選 択) 調整対象資産の購入	適用(注 2) 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)。

### (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)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)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。

(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、課税仕入れ等を行った後に、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		

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		仕入れ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、
------------------------------	--	---------------------------------

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	調整対象固定資産の仕入等を行ない一般課税を行った	① 課税事業者の継続（免税事業者となることはできない）
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		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。

## 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。

## 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—決算日後 2 ヶ月以内

個人事業者—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をの取りやめ届出書」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になります。

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
現行(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

### 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	* みなし譲渡の課税対象	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。

	<ul style="list-style-type: none"> <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>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> <li>* 社員慰安海外旅行</li> <li>* 借上げ社宅費</li> <li>* 共済会、互助会等に対する各種補助金</li> </ul>	<p>非課税。</p> <p>課税対象外。</p> <p>輸出免税。</p> <p>非課税。</p> <p>課税対象外。</p>
保険料	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 生命保険料・損害保険料等</li> </ul>	<p>非課税。</p>
外注費	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 国外取引の委託加工費</li> </ul>	<p>課税対象外。</p>
販売奨励金	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 販売促進の目的で金銭により支払う販売奨励金</li> </ul>	<p>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。</p>
研修費	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 非課税に該当する授業料等</li> <li>* 海外留学に伴う授業料、滞在費等</li> </ul>	<p>非課税。</p> <p>課税対象外。</p>
荷造運送費	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 国際運賃、国際輸送等</li> </ul>	<p>輸出免税、又は国外取引で課税対象外。</p>

旅費交通費	* 海外出張の旅費、交通費、宿泊費、日当	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。
通信費	* 仮払い旅費交通費	課税対象外。
	* 郵便切手、テレホンカード	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。
	* 国際電話料等	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	非課税。
	* 祝金、餞別、災害見舞金等	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・準備金繰入額	* 各種引当金・準備金	課税対象外。
貸倒損失	* 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	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。
租税公課	* 事業税、固定資産税、罰金、過料、課徴金等	課税対象外。
会費	* 同業者団体等の通常会費	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。
雑費		内容、性質等で判定
営業外損益	営業外収益: * 受取利息 * 受取配当金  * 有価証券売却益	預金利息、貸付金利息、公社債利子等は非課税。 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。 株式、公社債等の譲渡価額そのものが非課税。

	<ul style="list-style-type: none"> <li>* ゴルフ会員権売却益</li> <li>* 受取賃貸料</li>   <li>* 為替換算差益</li> </ul> <p>営業外費用: 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>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>
貸借対照表の主な科目: 固定資産  繰延資産  棚卸資産 金銭債権等	<ul style="list-style-type: none"> <li>* 受取手形、売掛金、貸付金、有価証券、現金預金等</li> </ul>	<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> <p>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。</p> <p>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。</p> <p>取得時に仕入税額控除の対象。</p> <p>非課税又は課税対象外</p>

### 9. 改正消費税法(消費税率10%施行時)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(平成31)年10月1日より	7.8%	2.2%(消費税)	10%

		の 78 分の 22)	
--	--	-------------	--

注：消費税率 10%への引上時期は、2014(平成 26)年 4 月 1 日になる予定です。

上記のように消費税率は、5%から 8%、そして 10%へ 2 段階で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(なお、以下は 8%引上時の説明を引用して消費税率 10%に上げられるときの経過措置としています)。

改正法附則に別段の定めがあるものを除き、施行日(平成 31 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の適用となります。従って、施行日の前日(平成 31 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(平成 31 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)

#### **(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平成31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、平成31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、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、平成31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っては(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、前回検針日から平成31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8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	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

類する契約	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	<p>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。</p> <p>次の(i)、(ii)のような場合には、目的物の引渡し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。</p> <p>(i) 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</p> <p>(ii) 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</p>
⑤相手方の注文が付されている契約とは	<p>(i) 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</p> <p>(ii) 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</p> <p>(iii) 修理又は加工等を目的とする請負等の契約</p> <p>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に、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もの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もの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 8 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、平成 31 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、平成 31 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となります(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はいますが、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ので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(不動産賃貸の貸借料)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、平成31年10月分を9月末までに受領した場合には、平成31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、平成31年9月分を10月1日以降に受領した場合には、平成31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

貸借期間: 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3%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

貸借期間: 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 8 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、平成 31 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、平成 31 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となります。

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

平成 25 年の政令では、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(平成31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。

### **(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、施行日前に申込みを受け、提示した条件に従って施行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。

### **(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であるもの(特定新聞)を施行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たので、雑誌は販売日に関係なく平成31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。

#### **(I) 有料老人ホームの一時金に関する経過措置**

事業者が、指定日の前日まで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**

事業者が、施行日前に実施されていた長期割賦販売等に係る賦払金の額で施行日以後にその支払の期日が到来するものがあるときは、その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。

#### **(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、平成31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平成31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) 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、平成 31 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(平成 26 年 4 月 1 日からの税率 8%になる段階での経過措置での附則の規定がスライド適用となることを前提としています)。

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」	平成 31 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、来る平成 31 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. 平成 28 年度消費税改正**

平成 28 年度の税制改正の目玉は、消費税 10%引上時に軽減税率制度の導入にありました。しかしながら、安倍首相より消費税 10%引上の再延期の意向が以下の様に公表されましたので、法制化されました軽減税率制度の内容がそのまま導入されるかは不透明ですが、改正内容の主なものを記載します。

「安倍晋三首相は 1 日、首相官邸で記者会見し、消費税の税率 10%への引き上げを 2019 年 10 月まで 2 年半先延ばしする方針を正式表明した。新興国経済の落ち込みなど世界経済の下振れリスクを挙げ「リスクには備えねばならない」と指摘。世界経済が新たな危機に陥ることを回避するため、政策総動員が必要だと強調した。増税再延期について 7 月の参院選で「国民の信を問いたい」と述べた」(2016 年 6 月 2 日 日本経済新聞より)。

**A. 軽減税率制度の導入**

消費税率10%への引き上げを平成29年（2017年）4月に実施されることに伴い、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、同日に軽減税率制度が導入されます。

軽減税率制度の概要は、以下のとおり。

対象品目	<ul style="list-style-type: none"> <li>*酒類・外食を除く生鮮食品と加工食品</li> <li>*定期購読契約が締結された週2回以上発行される新聞</li> </ul>
税率	<ul style="list-style-type: none"> <li>*軽減税率：8%（国分6.24%、地方分1.76%&lt;176/624&gt;）</li> <li>*経過措置税率：8%（国分6.3%、地方分1.7%&lt;17/63&gt;）</li> <li>*標準税率：10%（国分7.8%、地方分2.2%）</li> </ul> <p>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。</p>
請求書	<ul style="list-style-type: none"> <li>*平成33年（2021年）4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。</li> <li>*それまでは経過措置として簡易な経理方式を認める。</li> </ul>
簡便計算特例、経過措置	<ul style="list-style-type: none"> <li>*軽減税率の導入から1年間（中小企業者は4年間）は、売上税額計算に簡便特例の設定</li> <li>*軽減税率の導入から1年間は、仕入税額計算に簡便特例の設定</li> <li>*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</li> </ul>

### 1. 軽減税率8%の対象品目

<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>①飲食料品の譲渡とは、食品表示法に規定する食品の譲渡をいい、酒税法に規定する酒類及び外食サービスを除く。</p> <p>②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（一体商品）の取扱い</p> <p>一体商品については、飲食料品には該当しません。</p> <p>但し、1万円以下の少額資産であって、かつ、その資産の主たる部分（3分の2以上）が飲食料品から構成されているものは、その全体を飲食料品として軽減税率の対象となります。なお、ロット単位の仕入であっても1個が1万円以下であれば対象となります。</p> <p>③飲食料品から除かれる外食</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>* 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を営む事業者が、テーブル、椅子、カウ</li> </ul>
--------------------------------------	--

	<p>ンター、その他のその場で飲食させるための一定の飲食設備のある場所等において行う食事の提供は、外食に当たります（但し、当該飲食料品を持帰りのための容器に入れ、又は包装を施して行う譲渡は、外食に当たりません）。</p> <p>＊ 事業者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伴う飲食料品の提供も、外食に当たります。但し、外食に当たらないものとして、</p> <p>＊ 有料老人ホーム等の人が生活を営む場所において行う一定の飲食料品の提供は、外食に当たりません</p> <p>＊ 義務教育諸学校の設置者が、その児童等の全てに対して学校給食として行う飲食料品の提供</p> <p>＊ 幼稚園の設置者が、その施設で教育を受ける園児の全てに対して学校給食に準じて行う飲食料品の提供等があります。</p> <p>(イ) 8%軽減税率対象（外食に当たらない事例）</p> <p>基本は、テイクアウト・持ち帰り・宅配の場合であり、</p> <p>牛丼屋・ハンバーガー店等のテイクアウト</p> <p>そば屋等の出前、ピザ等の宅配</p> <p>屋台での軽食（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</p> <p>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、持ち帰りが可能な状態で販売される場合</p> <p>外食か否かの判断は、代金精算時の状況により判断すればよいこととなります。</p> <p>(ロ) 10%標準税率対象（外食に当たる事例）</p> <p>牛丼屋・ハンバーガー店等での店内飲食</p> <p>そば屋等での店内飲食、ピザ等での店内飲食</p> <p>フードコートでの飲食、寿司屋での店内飲食</p> <p>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）、</p> <p>ケータリング</p> <p>出張料理</p> <p>外食か否かの判定において適用される税率は、代金支払時の状況により判定すればよいこととなります。</p>
(2) 定期購読契約が締結さ	一定の題号を用い、政治、経済、社会、文化等に関する一

れた週 2 回以上発行される新聞の譲渡	般社会的事実を掲載する週 2 回以上発行される定期購読契約に基づく新聞に限られます。
(3) 保税地域から引き取られる課税貨物のうち、上記(1)の飲食料品	
適用時期	平成 29 年 4 月 1 日以後に国内において事業者が行う資産の譲渡及び課税仕入れ、並びに保税地域から引き取られる課税貨物に適用

## 2. 請求書及び帳簿等の記載事項

消費税率が 10%に引き上げられる平成 29 年 4 月 1 日より、平成 33 年 4 月 1 日以降に予定されている「適格請求書等保存方式」（いわゆるインボイス方式）導入までの経過措置として、簡素な方法として「区分記載請求書等保存方式」が導入される。

軽減税率適用にあたり請求書の作成・記載事項等は、次の様になります。

請求書等保存方式 (現行制度)	区分記載請求書等保存方式 (平成 29 年 4 月 1 日以後)	適格請求書等保存方式 (インボイス制度) (平成 33 年 4 月 1 日以後)
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）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。	*売手に区分記載請求書の交付・保存義務は課されません。	*「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」

<p>*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。</p>	<p>*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。</p> <p>偽りの請求書の交付行為に対しての罰則はありません。</p>	<p>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(売手と買手に税率を一致させる担保として導入)。</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登録制度： 「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、平成31年4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。</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>
---------------------------------------	--	--

「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。

#### 適格請求書の交付免除となる課税資産：

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交付義務が免除されています。

- (イ) 公共交通機関の船舶、バスまたは鉄道による旅客の運送（但し、3万円未満に限る）
- (ロ) 媒介または取次ぎに係る業務を行う者（卸売市場、農業協同組合または漁業協同組合等）が委託を受けて行う農水産品の譲渡等
- (ハ) 自動販売機により行なわれるもの（但し、3万円未満に限る）
- (ニ) 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

#### 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、小売業、飲食店業、写真業、旅行業、タクシー業又は駐車場業等の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、消費税額等が適用税率のどちらかの記載とするところです。

### 3. 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。

### 4. 税額計算の特例

複数税率に対応した区分経理が困難な中小事業者や、大会社でもシステム整備が間に合わない事業者等が存在することを想定して、軽減税率制度を導入して一定の間は、「税額計算の特例」を認めています。

#### (1) 売上税額の計算特例（経過措置）

売上を税率ごとに区分することが困難な事業者の為に、売上税額の簡便計算に係る経過措置（売上税額の計算特例）が設けられています。具体的には、以下の算式の様に、売上の一定割合

(軽減税率売上割合) を、軽減税率対象品目の売上として計算する特例です。

軽減税率対象品目の売上 = 売上 X 下記の計算に基づく軽減税率売上割合

	卸小売業者特例	10日間特例	50%特例
対象	① 仕入を管理できる卸売事業者及び小売事業者 (簡易課税制度の適用を受けない課税期間に限る)	② ①以外の事業者	③ ①や②の計算が困難な事業者(主として軽減税率対象品目を販売する事業者が対象)
理由	仕入れた商品をそのまま販売する卸売業や小売業では、売上に占める軽減税率対象品目の売上の割合と、仕入に占める軽減税率対象品目の仕入の割合は概ね一致する。	仕入れた商品を加工して販売する場合、①の方法は不適切となる。又、仕入の区分経理が行えない事業者は①を使用できない。	仕入の管理も、10日間の売上管理もできない場合、①や②の方法では売上税額を計算できない。
算式	軽減税率売上割合 = 軽減税率対象品目の仕入額 ÷ 仕入総額	軽減税率売上割合 = 通常の連続する10営業日軽減税率対象品目の売上額 ÷ 通常の連続する10営業日の売上総額	軽減税率売上割合 = 50%
利点	仕入の管理が可能であれば、売上税額を計算できる。	通常の事業を行う連続する10日間営業日の売上管理・把握できれば容易に売上税額を計算できる。	売上や仕入の管理ができなくとも売上税額を計算できる。

特例の適用対象事業者及び適用時期

特例の適用対象事業者	適用時期
基準期間の課税売上高が5千万以下の中小事業者	平成29年4月の軽減税率制度の導入から平成33年3月末までの4年間の課税期間に、特例を選択できる。
基準期間の課税売上高が5千万超の事業者	平成29年4月の軽減税率制度の導入から1年間の課税期間に、特例を選択できる。

## (2) 仕入税額の計算特例(経過措置)

仕入れを税率ごとに区分することが困難な事業者の為に、仕入税額の簡便計算に係る経過措置

(仕入税額の計算特例)が設けられています。具体的には、以下の算式のように、仕入の一定割合(軽減税率仕入割合)を、軽減税率対象品目の仕入として税額を計算する特例です。

軽減税率対象品目の仕入 = 仕入 X 下記の計算に基づく軽減税率仕入割合

	卸小売業者特例	簡易課税制度等の事後選択特例
対象	① 売上を管理できる卸売事業者及び小売事業者 (売上税額の計算特例①の選択、及び簡易課税制度の適用を受けない課税期間に限る)	② ①の計算が困難な事業者
理由	仕入れた商品をそのまま販売する卸売業や小売業では、売上に占める軽減税率対象品目の売上の割合と、仕入に占める軽減税率対象品目の仕入の割合は概ね一致する。	①の方法では仕入税額を計算できない事業者の存在
算式	軽減税率仕入割合 = 軽減税率対象品目の売上額 ÷ 売上総額	事後選択により「簡易課税制度」(又は「簡易課税に準じた方法」)の適用を受けられる。
利点	売上の管理が可能であれば、仕入税額を計算できる。	売上や仕入の管理ができなくとも売上税額を計算できる。

#### 卸小売業者特例の適用対象事業者及び適用時期

卸小売業者特例の適用対象事業者	適用時期
基準期間の課税売上高が5千万以下の中小事業者及び5千万超の事業者	平成29年4月の軽減税率制度の導入から1年間の課税期間に、特例を選択できる。

#### 簡易課税制度等の事後選択特例の適用対象事業者及び適用時期

特例の適用対象事業者	適用時期
基準期間の課税売上高が5千万以下の中小事業者	* 平成29年4月1日から平成30年3月31日の属する課税期間の末日までの期間が対象期間となりますので、その間に「簡易課税制度選択届出書」を提出した時には、その課税期間から適用開始できます。従って、3月末決算法人以外の法人では、通常、2つの課税期間が含まれることから、当2期の課税期間について特例

	<p>が適用できます。</p> <p>* 事後選択により「簡易課税制度」を適用できる（対象となる課税期間の末日までに同制度の適用を受ける旨の届出書を提出すれば、その提出日の属する課税期間から適用が認められます。</p>
基準期間の課税売上高が5千万超の事業者	<p>* 平成29年4月1日から平成30年3月31日の属する課税期間の末日までの期間が対象期間となりますが、平成29年4月1日を跨ぐ課税期間では、同日より前の期間分（平成29年3月31日以前の期間分）の税額については特例が適用できず、通常通りの計算をしなければなりません。</p> <p>* 事後選択により「簡易課税に準じた方法」で仕入税額を計算できる（対象となる課税期間の末日までに同特例の適用を受ける旨の届出書を提出すれば、その提出日の属する課税期間から適用が認められます。</p>

#### 5. 免税事業者を含む適格請求書発行事業者以外の事業者からの仕入税額控除

適格請求書等保存方式の適用からは、免税事業者からの仕入は仕入税額控除の対象とならなくなりますので、免税事業者が取引から排除されることが危惧されます。そこで、適格請求書等保存方式の導入から6年間は、区分記載請求書等の保存を要件に、免税事業者からの仕入につき当初3年間は80%、次の3年間は50%という割合で仕入税額控除ができるものとされています。なお、仕入先が課税事業者であっても適格請求書等発行事業者として登録していなければ、免税事業者からの仕入と同様な取扱いとなります。いずれにしましても、適格請求書等発行事業者でない事業者は、課税事業者かつ適格請求書等発行事業者登録するかを選択しなければなりません。

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、仕入税額控除できる。	
適格請求書等保存方式 (インボイス制度)の導入後	原則、免税事業者からの仕入は、仕入税額控除ができないが、次の特例が認められています。	
	平成33年4月～平成36年3月までの3年間	仕入税額相当額の80%控除

	平成36年4月～平成39年3月までの3年間	仕入税額相当額の50%控除
	平成39年4月以降	0%控除

## B. 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）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）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。

(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、課税仕入れ等を行った後に、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		

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		仕入等を行なった課税期間の初日以後3年間の課税期
--------------------------	--	--------------------------

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	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		

#### C. 外国人旅行者向け消費税免税制度の拡充

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、平成28年5月1日以後から引き下げられました。

	一般物品	消耗品
改正前	10,000円超	5,000円超
改正後	5,000円以上	

#### D. 義務教育学校の教科書図書の非課税措置

義務教育学校の教科書図書は非課税となります。

以上。