

2019年3月22日



T A I N S 研修会レジュメ

「改正消費税法のファイナルチェック」

講 師 税理士 熊王征秀（東京税理士会武蔵野支部所属）
コーディネーター 税理士 住吉 真（東京税理士会浅草支部所属）

一般社団法人日税連税法データベース主催
日本税理士会連合会後援

2019年10月1日スタート

改正消費税法のファイナルチェック

CONTENTS

軽減税率とインボイス制度の導入スケジュール	1
I 軽減税率制度	
1 軽減税率対象取引の範囲と適用税率	2
2 外食産業の取扱い	3
3 簡易課税制度のみなし仕入率の見直し（平成30年度改正）	5
4 軽減税率対象資産と委託販売の関係	6
5 一体資産と一括譲渡	7
II 中小企業の特例	
1 売上げの区分が困難な事業者に対する簡便計算	11
2 仕入れの区分が困難な事業者に対する簡便計算	14
3 仕入れの区分が困難な事業者が 簡易課税制度の適用を受けようとする場合	18
4 調整対象固定資産（高額特定資産）を取得した場合の取扱い	20
III インボイス制度	
1 3つの請求書の記載事項の違い	22
2 区分記載請求書等保存方式	23
消費税の軽減税率制度に関するQ & A（個別事例編）	27
IV 新たに追加搭載された「経過措置の取扱いQ & A」	
1 基本的な考え方編	37
2 具体的事例編	43

税理士 熊王 征秀（くまおう まさひで）

軽減税率とインボイス制度の導入スケジュール

	2019年 (平成31年) 10月	2023年 (平成35年) 10月	2026年 (平成38年) 10月	2029年 (平成41年) 10月									
税率	8%	標準税率 10% (軽減税率 8%)											
控除要件	請求書等保存方式	区分記載請求書等保存方式	適格請求書等保存方式 (インボイス制度)										
税額	割戻計算 (注) 売上税額の計算については旧規則22条 1項の特例(経過措置)によることもできる		<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="width: 30%;"></th> <th style="width: 35%; text-align: center;">原則</th> <th style="width: 35%; text-align: center;">特例</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">売上税額</td> <td style="text-align: center;">割戻計算</td> <td style="text-align: center;">積上計算</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">仕入税額</td> <td style="text-align: center;">積上計算</td> <td style="text-align: center;">割戻計算</td> </tr> </tbody> </table>			原則	特例	売上税額	割戻計算	積上計算	仕入税額	積上計算	割戻計算
	原則	特例											
売上税額	割戻計算	積上計算											
仕入税額	積上計算	割戻計算											
売上税額の計算	みなし計算 (最長4年間)												
仕入税額の計算	みなし計算 (1~2年間)												
簡易課税	届出書の提出時期の特例 (1~2年間)												
免税事業者等からの仕入れ	全額控除	80%控除	50%控除	控除×									

I 軽減税率制度

1 軽減税率対象取引の範囲と適用税率

(1) 軽減税率対象取引

(消法2①九の二・別表第一・平成28年改正法附則34①・食品表示法2①)

取引	留意点
<p><u>飲食料品の譲渡</u></p> <p>食品表示法に規定する食品（食品添加物を含むすべての食品）</p>	<p>○標準税率が適用されるもの</p> <ul style="list-style-type: none"> ・酒税法に規定する「酒類」 ・医薬品、医薬部外品、再生医療等製品 ・人の飲食用でない工業用原材料や観賞用・栽培用として取引される植物など（注） ・外食 ・ケータリング
<p>定期購読契約がされた<u>新聞</u>の譲渡</p> <p>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</p>	<p>○軽減税率が適用されるもの</p> <ul style="list-style-type: none"> ・スポーツ新聞や業界紙など（Q&A（個別事例編）問81） ・発行予定日が週2回以上とされていれば、休刊日があることにより、週に1回しか発行されない週があっても軽減税率を適用することができます（軽減通達14、Q&A（個別事例編）問83） <p>○標準税率が適用されるもの</p> <ul style="list-style-type: none"> ・コンビニや駅の売店などで販売する新聞（Q&A（個別事例編）問82） ・電子新聞（Q&A（個別事例編）問84） ・週に1回しか発行されない新聞

(注) 人の飲食用として譲渡した食品が購入者により他の用途に供されても軽減税率が適用されます。また、工業用原材料として取引される塩や観賞用・栽培用として取引される植物などのように、人の飲食を目的としない物品が飲食のために購入された場合でも軽減税率は適用されません。

つまり、取引（販売）時点における販売者の表示方法により適用税率が決まるということです（軽減通達2、Q&A（制度概要編）問11）

(2) 税率 (消法29・平成28年改正法附則34①)

区分 \ 時期	平成26年4月1日～ 平成31年9月30日		平成31年10月1日～	
	標準税率	軽減税率	標準税率	軽減税率
消費税	6.3%	—	7.8%	6.24%
地方消費税	1.7%	—	2.2%	1.76%
合計税率	8%	—	10%	8%

軽減税率は消費税と地方消費税を合わせて一律に8%です。内訳は、消費税(国税)が6.24%、地方消費税が1.76%となっており、軽減税率対象取引による違いはありません。

なお、平成31年10月1日より、標準税率は消費税と地方消費税を合わせて10%になる予定です。内訳は、消費税(国税)が7.8%、地方消費税が2.2%となっていますので、消費税(国税)と地方消費税の割合で、8%の軽減税率を振り分けたということです。

$$8\% \text{ (軽減税率の合計税率)} \times \frac{7.8\%}{10\%} = 6.24\% \dots \text{消費税の軽減税率}$$

また、地方消費税の「譲渡割額」は、次の算式により計算します。

$$\text{地方消費税の課税標準となる消費税額} \times \frac{22}{78} = \text{譲渡割額}$$

2 外食産業の取扱い

(消法別表第一・平成28年改正法附則34①、平成28年改正令附則3)

食品衛生法上の飲食店・喫茶店・その他の食事の提供を行う事業者が、飲食設備のある場所等において行う食事の提供は軽減税率の対象とはなりません。

「飲食設備のある場所等において行う食事の提供」とは、テーブル、椅子、カウンターその他の飲食に用いられる設備のある場所で食事を提供することをいいます。飲食料品を持ち帰りのために容器に入れたり包装して販売する場合には、飲食料品の譲渡として軽減税率が適用されることとなります。

(注) 顧客の意志を確認して店内における「食事の提供」か「持ち帰り」かの判断をします(軽減通達11、Q&A(個別事例編)問50)

「ケータリング」と呼ばれる出張による料理の提供やホテルにおけるルームサービスのよう、顧客の指定した場所において行う料理の提供は標準税率となります。ただし、有料老人ホームの食事や学校給食のように、生活を営む場所において提供される食事は軽減税率の対象とすることができます。

したがって、ファミリーレストランや食堂における店内飲食は標準税率が適用されることになる一方で、出前や宅配は「飲食設備等のない場所において行う食事の提供」であり、軽減税率が適用できることとなります。

「フードコート」と呼ばれるショッピングモールや空港などでみかける共用の飲食スペースでの食事は標準税率になる一方で、コンビニの「イートインコーナー」で持ち帰りのできる弁当などを食べたとしても、軽減税率が適用されることもありそうです。

屋台の「たこ焼き」や「焼きそば」が軽減税率で、椅子のある屋台の「おでん」が標準税率になるとのことですが、その判断基準は、今ひとつはっきりしておりません。

法令や軽減通達、Q & Aなどを参考に、外食産業の取扱い（例示）を簡単に整理すると下表のようになります。

標準税率となるもの	軽減税率となるもの
<ul style="list-style-type: none"> ・ テーブル、椅子、カウンターなどの設備のある場所（レストランや食堂など）で行う食事の提供（軽減通達7～9） 	<ul style="list-style-type: none"> ・ テーブル、椅子、カウンターなどが設置されていない場所（屋台など）で行う食事の提供（Q & A（個別事例編）問44）
<ul style="list-style-type: none"> ・ コンビニのイートインコーナーで、返却が必要な食器に入った飲食物を提供する場合 	<ul style="list-style-type: none"> ・ コンビニにおける飲食料品の販売（Q & A（個別事例編）問45） ・ イートインコーナーでの飲食は…？
<ul style="list-style-type: none"> ・ 旅客列車内の食堂での飲食 	<ul style="list-style-type: none"> ・ ワゴンサービスでの飲食料品の販売（Q & A（個別事例編）問58）
<ul style="list-style-type: none"> ・ ケータリング・出張料理（Q & A（個別事例編）問64） ・ ホテルにおけるルームサービス（問61） ・ カラオケボックスでの飲食料品の提供（問59） 	<ul style="list-style-type: none"> ・ テイクアウト・宅配・出前（Q & A（個別事例編）問50・66） ・ 部屋に備え付けてある冷蔵庫内の飲物の売上高（問62） ・ 野球場や映画館の売店における飲食料品の販売（問60）
<ul style="list-style-type: none"> ・ 学生食堂、社員食堂（Q & A（個別事例編）問70・42） <div data-bbox="248 1704 687 1910" style="border: 1px solid black; padding: 5px; margin-top: 10px;"> <p>有料老人ホームにおける高額な食事には標準税率が適用されます（Q & A（個別事例編）問69）</p> </div>	<ul style="list-style-type: none"> ・ 有料老人ホームやサービス付高齢者向け住宅において、一定条件の基で入居者に行う飲食料品の提供 ・ 小中学校において、児童や生徒に行う給食の提供 ・ 学校教育法に規定する幼稚園、特別支援学校、高等学校における夜間学校で行う給食の提供

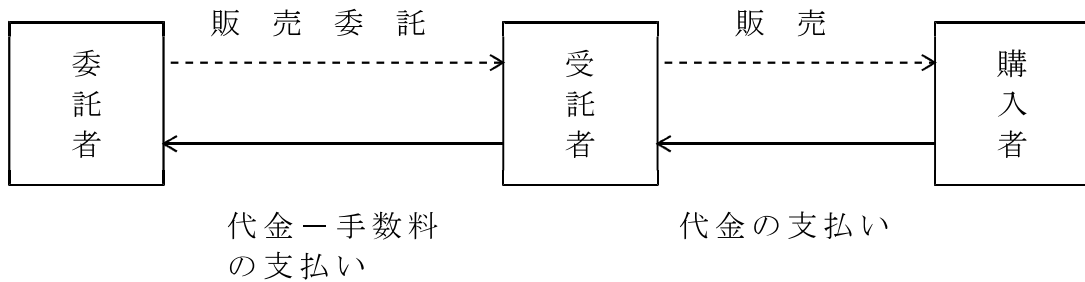
4 軽減税率対象資産と委託販売の関係

委託販売その他業務代行等に係る資産の譲渡等を行った場合の取扱いは次のように定められています（消基通10-1-12）。

	委託者の取扱い	受託者の取扱い
原則	受託者が委託商品を譲渡等したことに伴い収受したまたは収受すべき金額を委託者における売上高とする。	委託者から受ける委託販売手数料が売上高となる。
例外	その資産の販売金額から受託者に支払う委託販売手数料を控除した残額を委託者における売上高とする。 ただし、その課税期間中に行った委託販売等のすべてについてこの方法によらなければならない。	委託された商品の販売金額を課税売上高とし、委託者に支払う金額を課税仕入高とする。 ただし、委託者から課税資産の譲渡等のみを行うことを委託されている場合に限られる。

【計算例1】

受託者の販売代金が100円で、委託販売手数料が10円の場合の委託者および受託者の売上げ（対価の額）は次のようになります。



	委託者の取扱い	受託者の取扱い
原則	課税売上高 100円 課税仕入高 10円	課税売上高 10円
例外	課税売上高 90円 (100円 - 10円 = 90円)	課税売上高 100円 課税仕入高 90円

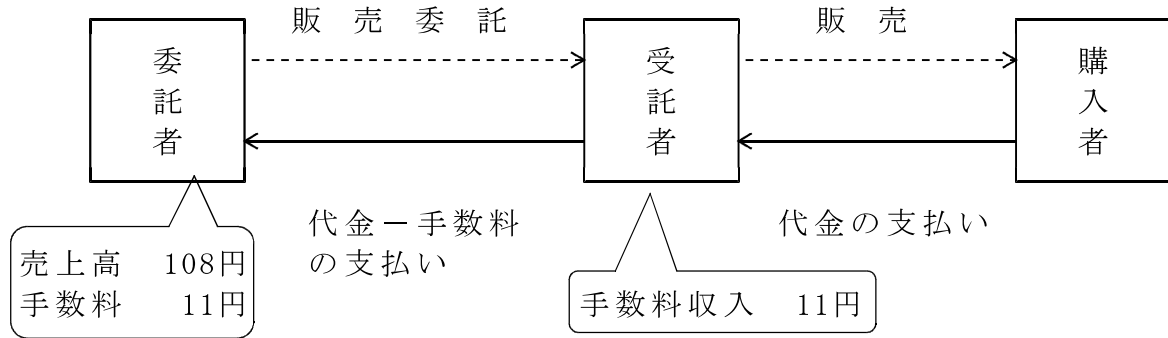
この場合において、取扱商品が軽減税率対象資産である場合には、「例外」として認められている委託者の「純額処理」と受託者の「両建処理」は認めら

れないこととなりますのでご注意ください（軽減通達16）。

【計算例2】取扱商品が軽減税率対象資産の場合

（Q & A（個別事例編）問38）

受託者の販売代金が108円（税込）で、委託販売手数料が11円（税込）の場合の委託者および受託者の売上高（対価の額）は次のようになります。



- 委託者…純額である97円（108円－11円）を売上計上すると、軽減税率8%が適用される商品売上高（108円）と、標準税率10%が適用される委託販売手数料（11円）が相殺されてしまうので、この方法によることはできません。
- 受託者…軽減税率8%が適用される商品売上高（108円）を計上し、純額である97円（108円－11円）を商品仕入高に計上すると、標準税率を適用すべき受託販売手数料収入（11円）に軽減税率が適用されてしまうので、この方法によることはできません。

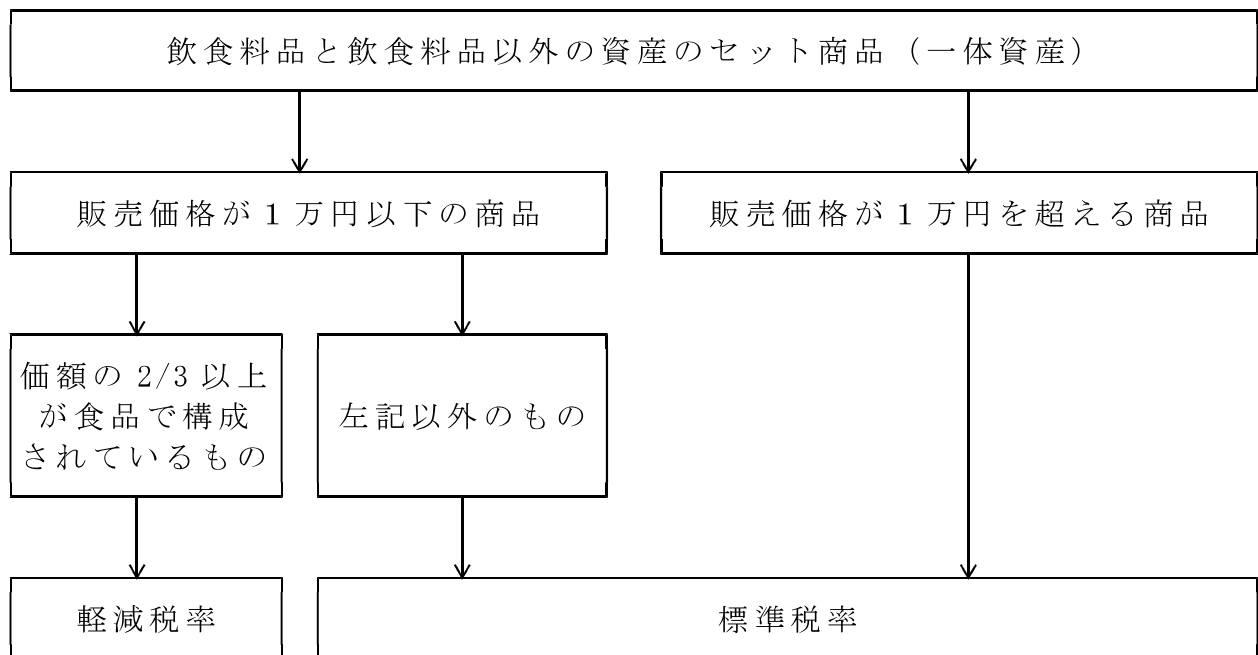
5 一体資産と一括譲渡

（1）一体資産とは？

飲食料品と飲食料品以外の資産が一体となっている商品については、飲食料品に該当しないこととしていますので、原則として飲食料品も含めた販売価格全額について標準税率が適用されることとなります。

ただし、飲食料品と飲食料品以外の資産をセット商品にして販売する場合には、次の①～③の要件を満たすことを条件に、軽減税率を適用することができます（平成28年改正法附則34①一、消令2の3、軽減通達4）。

- ① あらかじめ一の資産を形成し、または構成しているものであって、その一体資産の価格のみが提示されていること（一体資産であること）
- ② セット商品の税抜販売価額が1万円以下であること
- ③ 合理的に計算した食品の価額の割合が2/3以上であること



< 計算例 >

紅茶とティーカップを仕入れてパッケージングし、セット商品として税抜価格1,000円で販売する場合の適用税率は次のようになります。

なお、紅茶の仕入価格は450円（税込）、ティーカップの仕入価格は200円（税込）です。

販売価格
1,000円 ≤ 10,000円

$$\frac{\text{紅茶（食品）の原価}}{\text{450円 + 200円}} = \frac{\text{450円}}{\text{650円}} \approx 69.2\% \geq \frac{2}{3} \quad \left(66.666\cdots\%\right)$$

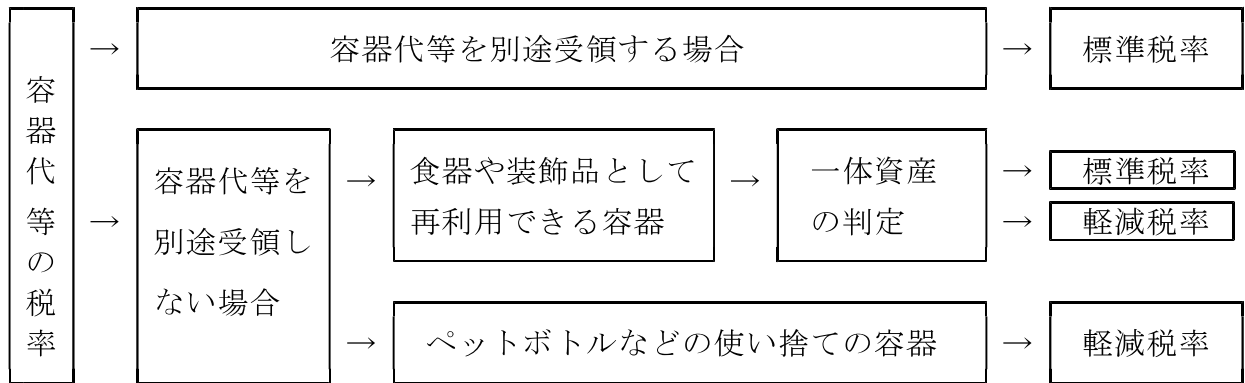
一体資産の譲渡の原価のうち、食品の占める割合
一体資産の譲渡の原価

∴ 軽減税率適用商品になります

（Q & A（個別事例編）問78）

（2）容器や包装材料の取扱い

飲料のペットボトルや飲食料品の容器などについては、容器代などを別途受領しない限りは軽減税率を適用することができますが、陶磁器やガラス食器のように食器や装飾品として再利用できるものを使用した場合には、その商品は一体資産に該当することになります（Q & A（制度概要編）問5・（個別事例編）問24）。



(3) 判定ができない小売業者などの取扱い

「おもちゃがセットになったお菓子」などは、メーカーが出荷時点で希望小売価格を印字して販売するため、卸売業者や小売業者は、その商品の原価構成などがわかりません。そこで、仕入商品につき、軽減税率が適用されているのであれば、税抜販売価格が1万円以下であることを条件に、売上商品についても軽減税率を適用することが認められています（Q&A（個別事例編）問80）。

なお、飲食料品と飲食料品以外の資産の価格がそれぞれ区分して表示されている場合にはこのような取り扱いはありません。価格が区分されている場合には、飲食料品についてだけ、軽減税率が適用されることになります。

(4) 一括譲渡（消令45③）

個々の価格が提示されている商品をセットにして販売する場合には、そのセット商品は「一体資産」には該当せず、セット商品の「一括譲渡」に該当します。したがって、セット商品に軽減税率対象資産が含まれている場合において、その譲渡対価が合理的に区分されていない場合には、次の算式により課税標準となる売上高を計算します。

$$\text{譲渡対価} \times \frac{\text{①}}{\text{①} + \text{②} + \text{③}} = \text{標準税率対象資産の譲渡対価の額}$$

$$\text{譲渡対価} \times \frac{\text{②}}{\text{①} + \text{②} + \text{③}} = \text{軽減税率対象資産の譲渡対価の額}$$

- ① 標準税率対象資産の譲渡時の時価
- ② 軽減税率対象資産の譲渡時の時価
- ③ 非課税資産の譲渡時の時価

(5) 一括値引

軽減税率対象資産を一括譲渡した場合において、割引券等を利用したことにより、税率別の対価が明らかでない場合には、値引前の売値などの合理的な基準により、値引後の対価の額を算出することになります。

なお、領収書等により値引額の帰属が確認できるときは、その領収書等に記載された金額により処理することになります。

< 計算例 >

ビールを2,200円(税込)、食品を1,080円(税込)で販売する際に、割引券500円を利用する場合の各商品の売上高は次のようになります。

(ケース1) 税込の売値で配分する方法

$$500円 \times \frac{2,200円}{3,280円} \doteq 335円 \dots \text{ビールの値引額}$$

$$500円 - 335円 = 165円 \dots \text{食品の値引額}$$

(ケース2) 税抜の売値で配分する方法

$$500円 \times \frac{2,000円}{3,000円} \doteq 333円 \dots \text{ビールの値引額}$$

$$500円 - 333円 = 167円 \dots \text{食品の値引額}$$

(ケース3) 顧客の希望により割引券をすべてビール代に充当した場合

$$500円 \dots \text{ビールの値引額}$$

Ⅱ 中小企業の特例

1 売上げの区分が困難な事業者に対する簡便計算

(平成28年改正法附則38・41、平成28年改正令附則14①②、軽減通達23)

□ 計算方法

中小事業者は、仕入商品の明細は仕入先から送付される請求書や納品書により確認できるものの、販売商品については、税率ごとに売上高を区分することができないようなケースが想定されます。そこで、売上高を税率の異なるごとに区分することにつき困難な事情がある事業者については、当期中の10日間の実績だけを抽出して、下記の「10営業日割合」を計算し、この割合により軽減対象税込売上高を算出することができます。

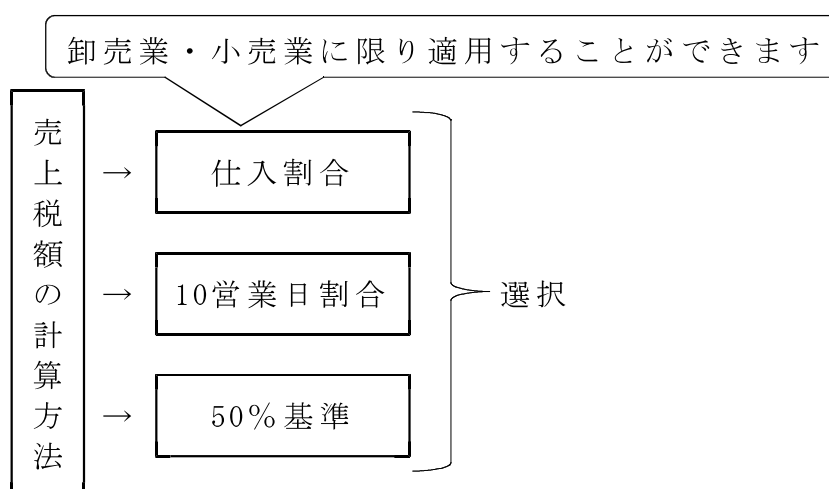
また、仕入れた商品をそのまま販売する卸売業や小売業は、売上高に占める軽減税率対象品目の割合と仕入高に占める軽減税率対象品目の割合がおおむね一致することから、下記の「仕入割合」により、軽減対象税込売上高を算出することも認められています。

この場合において、「10営業日割合」または「仕入割合」は、税込の売上(仕入)額を用いて計算することになります。

(注) 売上高のうち、おおむね50%以上を軽減対象品目が占める場合には、「10営業日割合」と「仕入割合」に代えて、売上高の50%を軽減対象税込売上高とすることもできます(50%基準)。

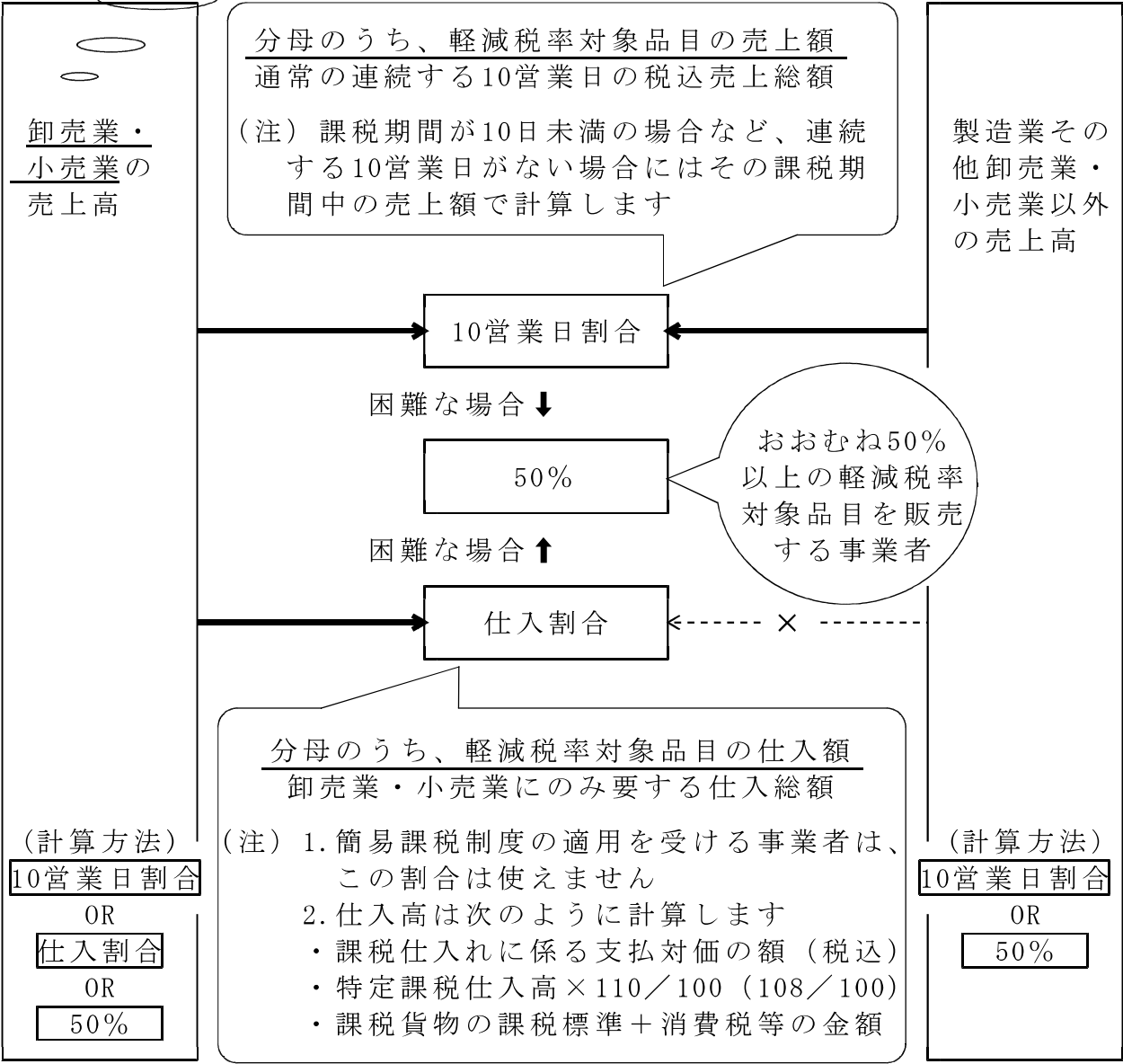
上記の「10営業日割合」や「仕入割合」、「50%基準」による計算は、税率の異なるごとに売上高の管理が行えない場合に認められている簡便計算ですが、その適用に当たっては、困難の度合いを問わないこととされています(軽減通達21)。したがって、実務では事実上の有利選択が可能となります。

適用対象事業者…基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者



※法律では、「仕入割合」のことを「小売等軽減仕入割合」、「10営業日割合」のことを「軽減売上割合」と規定しています。

他の者から購入した商品
その性質および形状を変更
しないで販売する事業



税込課税売上高の合計額

× 上記の方法により計算した割合 = 軽減税率対象課税売上高 (税込) × $\frac{100}{108}$ = 軽減税率対象課税売上高

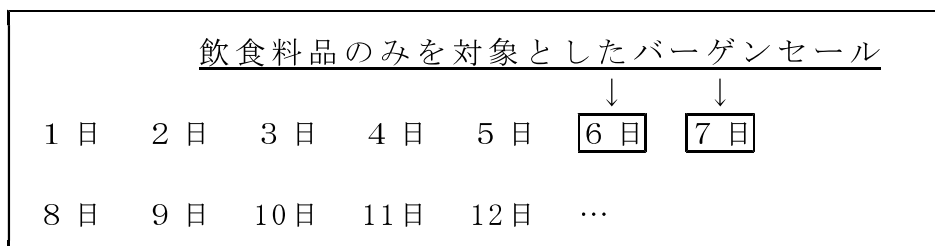
↓

− 軽減税率対象課税売上高 (税込) = 標準税率対象課税売上高 (税込) × $\frac{100}{110}$ = 標準税率対象課税売上高

○通常の連続する10営業日とは？（軽減通達22）

「10営業日割合」の計算期間は、適用対象期間中であればいつでもよいことになっています。したがって、実務上は最も有利になる期間を切り取って採用することができます。

ただし、飲食料品のみを対象としたバーゲンセールなど、特別な営業日の売上高は、「10営業日割合」の計算に含めることはできません。このような営業日がある場合には、その日を除いたところで「10営業日割合」を計算することができますので、下記のケースでは、1日～5日と8日～12日の売上高で「10営業日割合」を計算することができます。



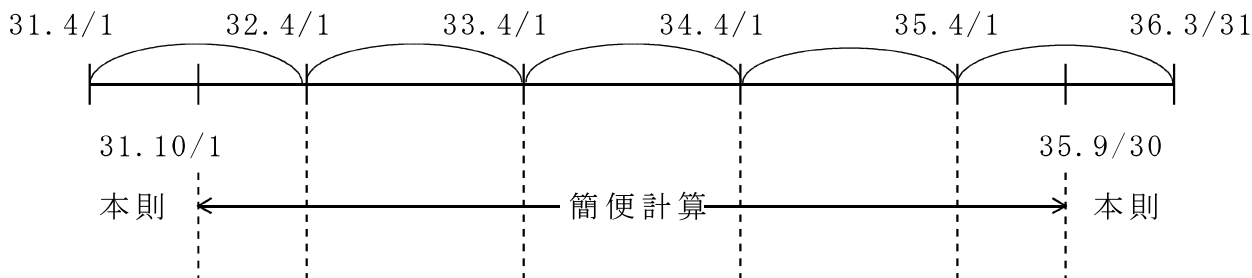
■ 計算例

課税売上高が、小売売上高（①）・加工品の売上高（②）・家賃収入（③）とあり、小売売上高と加工品の売上高に飲食料品の売上高が混在している場合には、次の方法により軽減税率対象課税売上高を計算することができます。

組合せ	計算方法
売上高の合計額に10営業日割合を乗ずる方法	$(① + ② + ③) \times \text{10営業日割合}$ = 軽減税率対象課税売上高（税込）
家賃収入は標準税率で計算し、小売売上高と加工品の売上高に10営業日割合を適用する方法	$(① + ②) \times \text{10営業日割合}$ = 軽減税率対象課税売上高（税込）
家賃収入は標準税率、加工品の売上高は税率ごとに区分して、小売売上高に10営業日割合を適用する方法	$① \times \text{10営業日割合}$ + 加工品の軽減税率対象課税売上高 = 軽減税率対象課税売上高（税込）
家賃収入は標準税率、小売売上高は税率ごとに区分して、加工品の売上高に10営業日割合を適用する方法	$② \times \text{10営業日割合}$ + 小売の軽減税率対象課税売上高 = 軽減税率対象課税売上高（税込）
家賃収入は標準税率、加工品の売上高は税率ごとに区分して、小売売上高に仕入割合を適用する方法	$① \times \text{仕入割合}$ + 加工品の軽減税率対象課税売上高 = 軽減税率対象課税売上高（税込）
おおむね50%以上が軽減税率対象品目の売上高の場合	$(① + ② + ③) \times \text{50\%}$ = 軽減税率対象課税売上高（税込）

□適用期間

売上税額の簡便計算は、決算期に関係なく、平成31年10月1日から平成35年9月30日までの期間に限り、適用が認められていますので、3月決算法人の適用期間であれば次のようになります。



2 仕入れの区分が困難な事業者に対する簡便計算

(平成28年改正法附則39・42、平成28年改正令附則14③④・15)

□計算方法

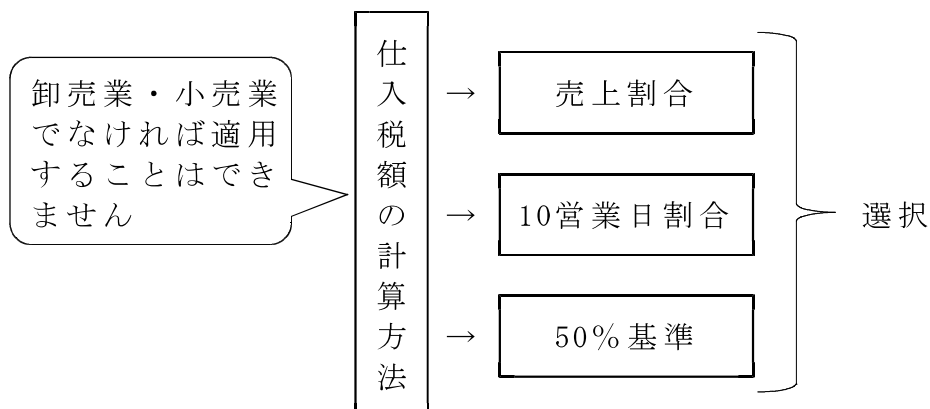
中小事業者は、販売商品の明細はレジスターにより管理できるものの、仕入商品については、現金仕入れと掛仕入れが混在するなどの理由により、税率ごとに仕入高を区分することができないようなケースが想定されます。

そこで、仕入れた商品をそのまま販売する卸売業や小売業は、売上高に占める軽減税率対象品目の割合と仕入高に占める軽減税率対象品目の割合がおおむね一致することから、次頁の「売上割合」により軽減対象税込仕入高を算出することが認められています。

また、卸売・小売売上高について「10営業日割合」を算出し、この割合により軽減対象税込仕入高を算出することや「50%基準」によることもできます。

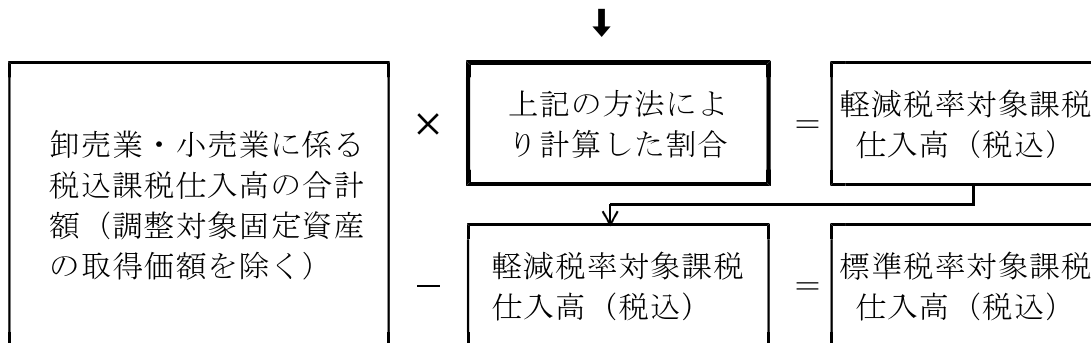
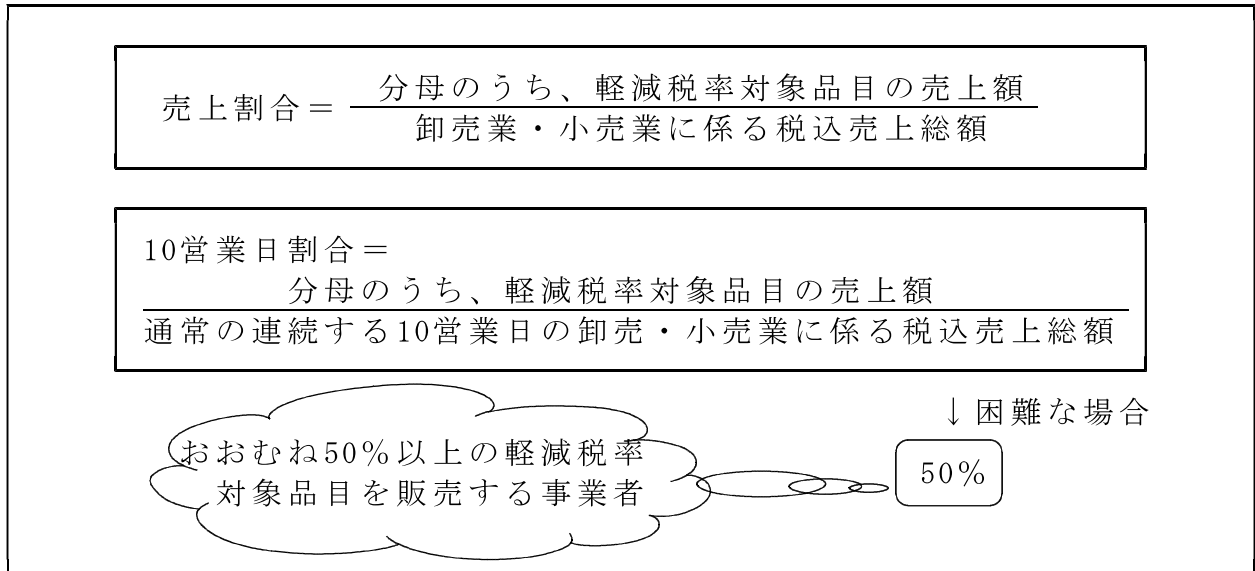
この場合において、「売上割合」または「10営業日割合」は、税込の売上額を用いて計算することになります。

適用対象事業者…基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者



「売上割合」や「10営業日割合」、「50%基準」による計算は、税率の異なるごとに仕入高の管理が行えない場合に認められている簡便計算ですが、その適用に当たっては、困難の度合いを問わないこととされています（軽減通達21）。したがって、実務では事実上の有利選択が可能となります。

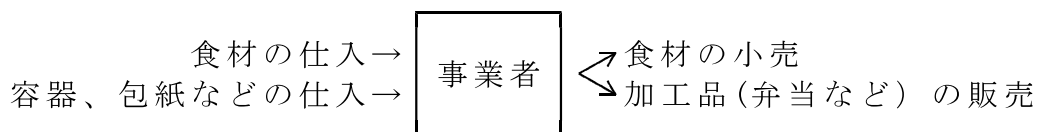
※法律では、「売上割合」のことを「小売等軽減売上割合」と規定しています。



□適用除外となるケース

上記のような簡便計算は、次の①～③に該当する場合には適用できません。

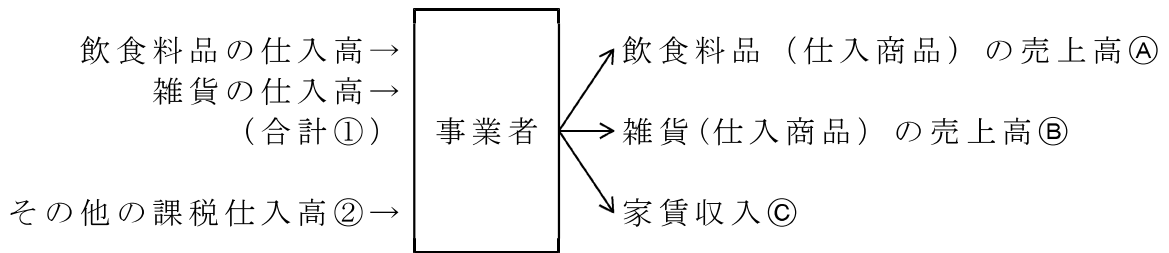
- ① 「仕入割合」により売上税額を計算した場合
- ② 仕入商品を加工して販売する事業者・仕入の区分経理ができない事業者



- ③ 簡易課税制度の適用を受ける場合

■ 計算例

飲食料品と雑貨の仕入販売をしている事業者につき、
課税仕入高が、
飲食料品と雑貨の仕入高 (①) ・ その他の課税仕入高 (②)
課税売上高が、
飲食料品の売上高 (A) ・ 雑貨の売上高 (B) ・ 家賃収入 (C)
となっている場合には、次の(1)または(2)のような計算方法によることができます。



(1) 飲食料品と雑貨の仕入高に10営業日割合を乗ずる方法

$$\text{①} \times \text{AとBにより計算した10営業日割合} = \text{軽減税率対象課税仕入高 (税込)}$$

(2) 飲食料品と雑貨の仕入高に売上割合を乗ずる方法

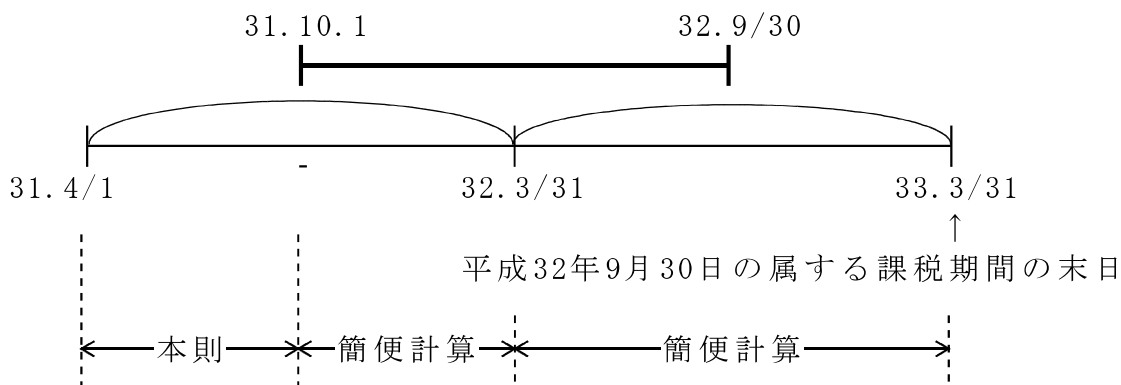
$$\text{①} \times \frac{\text{A}}{\text{A} + \text{B}} = \text{軽減税率対象課税仕入高 (税込)}$$

□適用期間

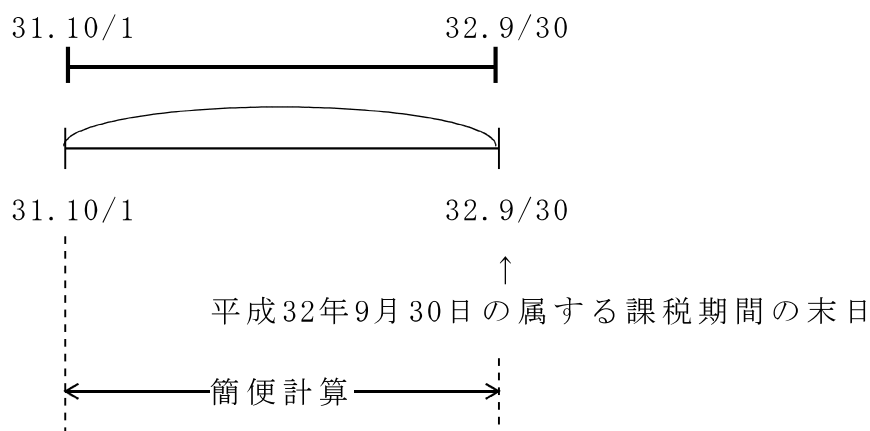
仕入税額の簡便計算は、平成31年10月1日から平成32年9月30日の属する課税期間の末日までの期間に限り、適用が認められています。

なお、『「平成31年10月1日」～「平成32年9月30日の属する課税期間の末日」までの期間』という改正法の表現により、決算期によって適用期間が異なることとなるので注意が必要です。

① 3月決算法人の適用期間



② 9月決算法人の適用期間



3 仕入れの区分が困難な事業者が簡易課税制度の適用を受けようとする場合 (平成28年改正法附則40)

「簡易課税制度選択届出書」は原則として事前提出が義務付けられています。ただし、仕入れを税率ごとに区分しようと試みた結果、区分ができなかったような事業者を配慮して、「簡易課税制度選択届出書」の提出期限に関する経過措置が設けられています。

基準期間における課税売上高が5,000万円以下の事業者で、仕入れを税率ごとに区分することにつき困難な事情がある場合



「平成31年10月1日から平成32年9月30日まで」の日の属する課税期間の末日までに、「簡易課税制度選択届出書」を納税地を所轄する税務署長に提出した場合

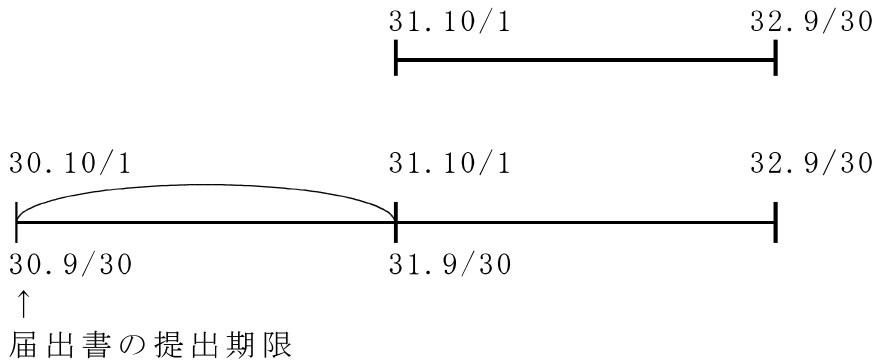


提出日の属する課税期間から簡易課税制度の適用を受けることができる

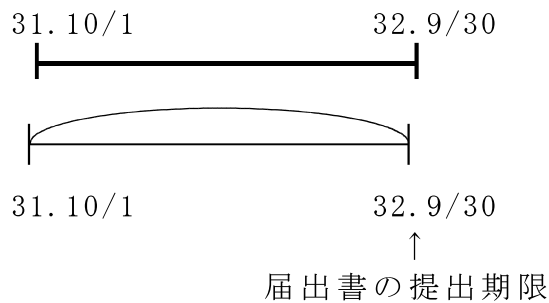
この場合における「簡易課税制度選択届出書」の提出時期について、改正法には平成31年7月1日以後に届出書の提出を認める旨が新たに明記されています。おそらくは、早期の届出書の提出による事務処理の混乱を防ぐための措置であるものと思われます（平成28年改正法附則17の2）。

また、『「平成31年10月1日～平成32年9月30日まで」の日の属する課税期間の末日まで』という改正法の表現は、「平成31年10月1日～平成32年9月30日」に重なる課税期間であれば、期末までの届出書の提出を認めるという意味です。次頁の①～④の図解を参考に、経過措置による届出書の提出期限を確認してください。

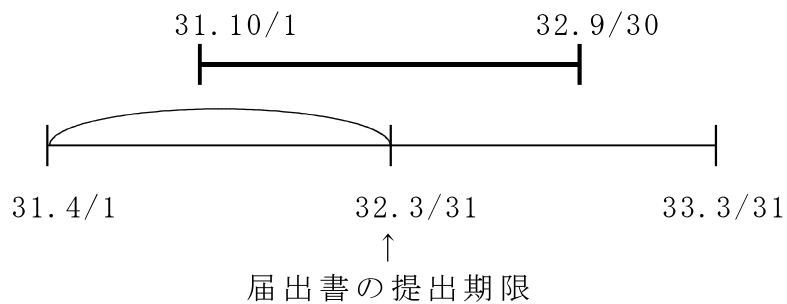
① 平成30年10月1日～平成31年9月30日課税期間から適用を受けようとする場合
 (経過措置の適用無)



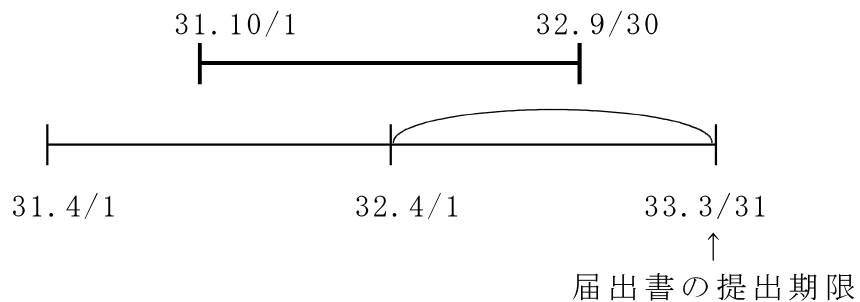
② 平成31年10月1日～平成32年9月30日課税期間から適用を受けようとする場合



③ 平成31年4月1日～平成32年3月31日課税期間から適用を受けようとする場合



④ 平成32年4月1日～平成33年3月31日課税期間から適用を受けようとする場合



4 調整対象固定資産（高額特定資産）を取得した場合の取扱い

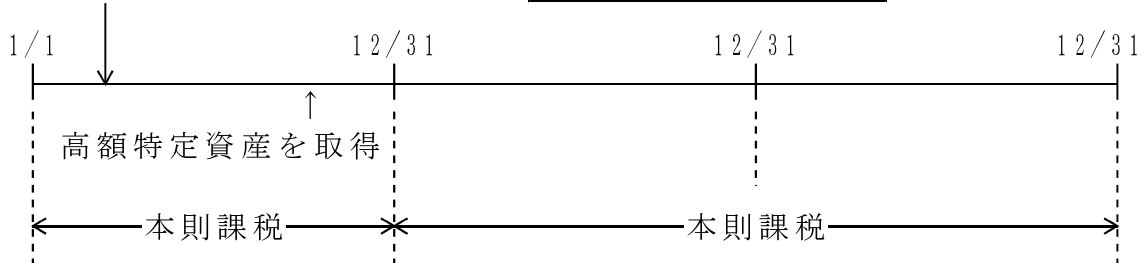
下記①～③の期間中に調整対象固定資産を取得した場合には、取得日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間までの間は本則課税が強制適用となりますので、調整対象固定資産を取得した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの間は「簡易課税制度選択届出書」を提出することができません（消法37③一～二）。

- ① 「課税事業者選択届出書」を提出して課税事業者となる場合の強制適用期間中
- ② 資本金1,000万円以上の新設法人の基準期間がない事業年度中
- ③ 特定新規設立法人の基準期間がない事業年度中

また、本則課税の適用期間中に高額特定資産を取得した場合にも、取得日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間までの間は本則課税が強制適用されることとなりましたので、高額特定資産を取得した日の属する課税期間の初日から3年を経過する日の属する課税期間の初日の前日までの間は「簡易課税制度選択届出書」を提出することができません（消法37③三）。

「簡易課税制度選択届出書」の提出後に調整対象固定資産（高額特定資産）を取得した場合には、「簡易課税制度選択届出書」の提出はなかったものとみなされます（消法37④）。

「簡易課税制度選択届出書」の提出 ← なかったものとみなす



ただし、調整対象固定資産（高額特定資産）を取得した事業者が、その後の課税期間において、仕入れを税率ごとに区分することにつき著しく困難な事情があるときは、上記のような「簡易課税制度選択届出書」の提出制限は適用除外とされています（平成28年改正法附則40②）。

結果、調整対象固定資産（高額特定資産）を取得した翌期であっても簡易課税制度により仕入控除税額を計算することができます。

○ 著しく困難な事情があるときの意義（軽減通達24）

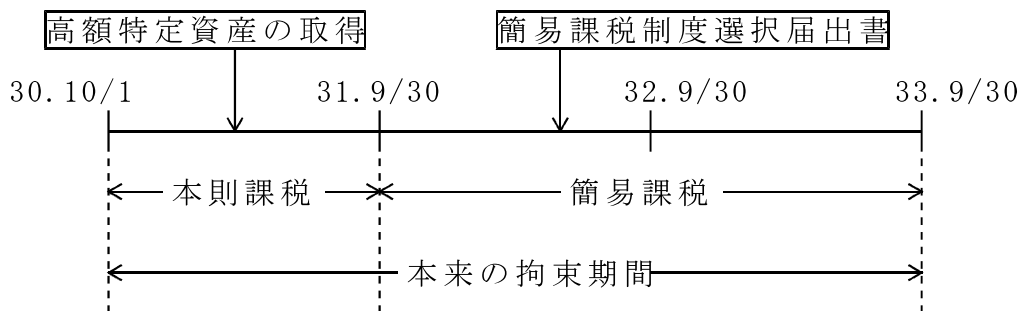
次のようなケースについては著しく困難な事情があるとは認められません。

- ・ 建設業や不動産業などのように、主たる仕入れが軽減税率対象資産ではない事業者が、事務所や営業所に自動販売機を設置して清涼飲料水を仕入れるようなケース
- ・ 福利厚生や贈答用として菓子等を仕入れるようなケース

< 具体例 >

平成31年9月決算法人が、平成31年9月期において高額特定資産を取得し、本則課税で申告しました。

その翌課税期間である平成32年9月期において、仕入れを税率ごとに区分することにつき、著しく困難な事情があると認められる場合には、平成32年9月30日までに「簡易課税制度選択届出書」を提出することにより、平成32年9月期から簡易課税により仕入控除税額を計算することができます。

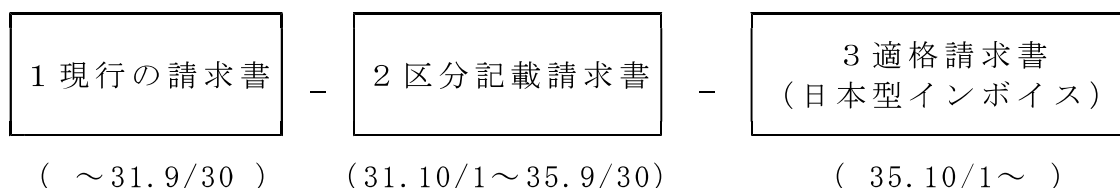


Ⅲ インボイス制度

1 3つの請求書の記載事項の違い

平成31年10月1日から平成35年9月30日までの期間中に保存が義務付けられる「区分記載請求書」には、現行の請求書の記載事項に加え、「①軽減税率対象品目である旨 ②税率区分ごとの合計請求額」の追加記載が義務付けられています。

これに加え、平成35年10月1日以後に保存と発行が義務付けられる「適格請求書」には、さらに「③登録番号 ④税率区分ごとの消費税額等」を記載する必要があります。



請求書の様式			記載事項
3 適格請求書 (日本型インボイス)	2 区分記載請求書	1 現行の請求書	発行者の氏名または名称
			取引年月日
			取引内容
			取引金額
			書類の交付を受ける者の氏名または名称
			①軽減税率対象品目である旨
			②税率区分ごとの合計請求額
			③登録番号
			④税率区分ごとの消費税額等

※日本商工会議所発行の「中小企業のための消費税軽減税率対策（改訂版）」8頁を参照に作成

2 区分記載請求書等保存方式（平成28年改正法附則34②③）

インボイス制度（適格請求書等保存方式）は平成35年10月1日から導入する予定です。そこで、インボイス制度を導入するための経過措置として、平成31年10月1日から平成35年9月30日までの期間に限り、現行の請求書等保存方式に下表の太字の事項を追加した「区分記載請求書等保存方式」による仕入税額控除を認めることとしています。

（1）記載事項

帳簿の記載事項	区分記載請求書等の記載事項
①仕入先の氏名または名称 ②取引年月日 ③取引内容 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin: 5px 0;"> 軽減税率対象品目である旨 </div> ④取引金額（対価の額）	①請求書等の発行者の氏名または名称 ②取引年月日 ③取引内容 <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin: 5px 0;"> 軽減税率対象品目である旨 </div> ④取引金額（対価の額） <div style="border: 1px solid black; padding: 2px; margin: 5px 0;"> 税率区分ごとの合計請求額 </div> ⑤請求書等受領者の氏名または名称

（2）追記による補正

上記図表の右段（請求書等の記載事項）の太字の記載事項については、請求書等の交付を受けた事業者が事実に基づき追記することが認められています。

したがって、記載事項に瑕疵がある請求書等を受け取ったとしても、仕入先に再発行をお願いする必要はありません。購入者サイドでは、記載漏れとなっている事項を追記した請求書等を保存することにより、仕入税額控除の適用を受けることができます。

（注）記載事項に誤りのある適格請求書の交付を受けた事業者は、自らが追記や修正を行うことはできませんので、修正した適格請求書の交付を求める必要があります（Q&A（インボイス）問21）

(3) 記載例 (軽減通達18、Q & A (制度概要編) 問13)

区分記載請求書等には、軽減税率対象品目である旨が客観的にわかる程度の記載がされていればよいこととされていますので、個々の取引ごとに適用税率を記載する場合のほか、次のような記載方法によることも認められます。

○記号・番号等を使用した場合の記載例

請求書		
(株)〇〇御中 平成〇年11月30日		
11月分 131,200円(税込)		
日付	品名	金額
11/1	小麦粉 ※ ①	5,400円
11/1	キッチンペーパー	2,200円
11/2	牛肉 ※ ①	10,800円
:	:	:
合計		131,200円
②	10%対象	88,000円
	8%対象	43,200円
※は軽減税率対象品目 ③		
△△商事㈱		

① 軽減税率対象品目には「※」などを記載

② 税率ごとに合計した税込売上高を記載

③ 「※」が軽減税率対象品目であることを示すことを記載

○同一請求書内で、税率ごとに商品を区分する場合の記載例

請求書		
(株)〇〇御中 平成〇年11月30日		
11月分 131,200円(税込)		
日付	品名	金額
11/1	小麦粉	5,400円
11/2	牛肉	10,800円
:	:	:
8%対象		43,200円
11/1	キッチンペーパー	2,200円
:	:	:
10%対象		88,000円
合計		131,200円
△△商事㈱		

○ 税率ごとに区分記載請求書を発行する場合の記載例

請求書 (軽減税率対象)		
(株)〇〇御中		平成〇年11月30日
11月分 43,200円(税込)		
日付	品名	金額
11/1	小麦粉	5,400円
11/2	牛肉	10,800円
:	:	:
合計		43,200円
△△商事(株)		

請求書		
(株)〇〇御中		平成〇年11月30日
11月分 88,000円(税込)		
日付	品名	金額
11/1	キッチンペーパー	2,200円
11/2	洗剤	1,100円
:	:	:
合計		88,000円
△△商事(株)		

項目	留意点
商品コード等による表示 (事業者間取引)	基本的には個別の商品名等の記載がされている必要がありますが、取引当事者間で確認済の商品コード等による表示も認められます(Q & A (個別事例編) 問85)
総称での記載	八百屋であれば「野菜」、精肉店であれば「肉」、あるいは「食品」、「飲食料品」といった記載方法によることもできます。ただし、「部門01」といったような記載は取引内容が明らかでないことから認められません(問86)。
まとめ記載	「4/1~4/30 野菜※」といったように、同一商品を一定期間分まとめて記載することができます(問87)。
免税事業者の義務	たとえ免税事業者でも、取引先が仕入控除税額を計算する必要から区分記載請求書等を発行する必要があります(問93)

(4) 適格請求書等との関係

平成35年10月より導入が予定されている適格請求書等には、税率区分ごとの合計請求額は、税込金額と税抜金額のいずれかを記載すればよいこととされています。

一方で、区分記載請求書等には、税率区分ごとの税込請求金額の記載が必要とされていますので、請求書等の雛形を、税抜金額を記載した適格請求書に変更した場合には、平成35年9月までの間は仕入税額控除の要件を満たさないことになってしまいます。

そこで、たとえ税込金額が記載されていない請求書であっても、記載要件を具備した適格請求書の保存があれば、仕入税額控除を認めることとしています（Q & A（個別事例編）問91）。

また、区分記載請求書に登録番号を記載することもできますので、平成35年9月30日以前に登録番号が通知されている場合には、登録番号を前もって請求書に記載しておくことで、スムーズに適格請求書への移行が可能となります（Q & A（インボイス）問49）。

請求書		
(株)〇〇御中 平成〇年11月30日		
11月分 131,200円(税込)		
日付	品名	金額
11/1	小麦粉 ※	5,000円
11/1	キッチンペーパー	2,000円
:	:	:
合計		120,000円
消費税		11,200円
(10%対象 80,000円) 消費税 8,000円 (8%対象 40,000円) 消費税 3,200円		
※は軽減税率対象品目		
△△商事㈱ 登録番号T-×××××		

税込取引金額の記載なし

(5) 帳簿の記載方法 (Q & A (個別事例編) 問101)

帳簿については、申告時に請求書等を個々に確認することなく、帳簿に基づいて税額計算ができる程度に記載してあれば問題ありません。

したがって、商品の一般的総称でまとめて記載したり、軽減税率の対象となる取引に、「※」や「☆」といった記号・番号等を表示し、これらの記号・番号などが軽減税率の対象であることを表示するような記帳方法も認められます。

消費税の軽減税率制度に関するQ & A（個別事例編）

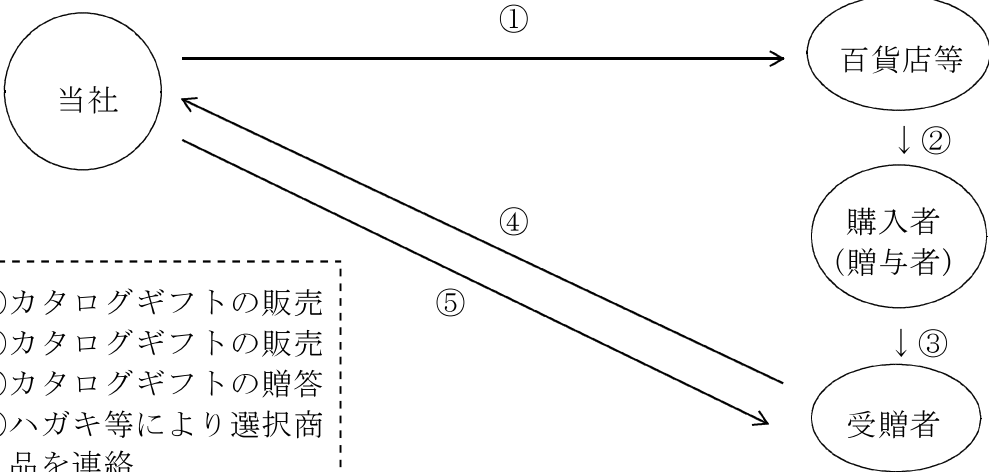
○の付された問が平成30年11月に追加搭載されたQ & Aです

「飲食料品の譲渡」の範囲等

問No.	質問内容	答
問1 「飲食料品」の範囲	軽減税率の対象品目である「飲食料品」について、具体的に教えてください。	
問2 生きた畜産物の販売	当社は、畜産業として肉用牛を販売していますが、生きている牛の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問3 水産物の販売	当社では、食用の生きた魚を販売していますが、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問4 家畜の飼料、ペットフードの販売	家畜の飼料やペットフードの販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問5 コーヒーの生豆の販売	当社は、コーヒーの生豆の販売を行っていますが、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問6 もみの販売	粃（もみ）の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問7 苗木、種子の販売	果物の苗木及びその種子の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10% (8)
問8 水の販売	水の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8% (10)
問9 氷の販売	氷の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8% (10)
問10 ウォーターサーバーのレンタル及びウォーターサーバー用の水の販売	当社は、事業所及び一般家庭に対し、ウォーターサーバーをレンタルしてレンタル料を受け取るとともに、ウォーターサーバーで使用する水を販売して販売代金を受け取っています。このウォーターサーバーのレンタル料及びウォーターサーバーで使用する水の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	レンタル 10% 水 8%
問11 賞味期限切れの食品の廃棄	賞味期限切れの食品を廃棄するために譲渡する場合は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%

問12 お酒の販売	お酒の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問13 「食品」の原材料となる酒類の販売	「食品」の原材料となるワインなど酒類の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問14 みりん、料理酒、調味料の販売	みりん、料理酒等の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10% (8)
問15 ノンアルコールビール、甘酒の販売	ノンアルコールビールや甘酒（アルコール分が一度未満のものに限ります。）の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問16 酒類を原料とした菓子の販売	酒類を原料とした菓子の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問17 酒類の原料となる食品の販売	日本酒を製造するための米の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問18 「添加物」の販売	食品の製造において使用する「添加物」の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問19 「金箔」の販売	当社では、食品添加物の金箔を販売していますが、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問20 食用、清掃用の重曹の販売	当社では重曹を食用及び清掃用に使用することができるものとして販売しています。販売に当たり、食品添加物として、食品表示法に規定する表示をしています。この重曹の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問21 化粧品メーカーへの「添加物」の販売	当社は、食品衛生法に規定する「添加物」の販売を行っています。取引先である化粧品メーカーが、当社が食用として販売している「添加物」を化粧品の原材料とする場合があります。この場合の「添加物」の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問22 栄養ドリンクの販売	栄養ドリンク（医薬部外品）の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問23 健康食品、美容食品等の販売	特定保健用食品、栄養機能食品、健康食品、美容食品などの販売は、それぞれ軽減税率の適用対象となりますか。	8%

問24 飲食料品を販売する際に使用される容器	飲食料品を販売する際に使用する容器は、どのような取扱いになりますか。	8% (10)
問25 桐の箱の容器	当社では、果実を専用の桐の箱に入れて販売していますが、このような桐の箱も通常必要な容器として取り扱ってよいでしょうか。	8%
問26 お菓子用の包装紙の仕入れ	当社は、お菓子の製造卸売業を営んでいます。当社では、製造したお菓子を個別包装し、12個ずつ箱詰めにして、販売していますが、お菓子の製造に必要な資材（原材料）である個別包装の包装紙の仕入れは、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問27 保冷剤を付けた洋菓子の販売	当社は、洋菓子店を営んでおります。希望するお客様にサービスで保冷剤を付けてケーキやプリンを販売することがありますが、これらの洋菓子の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問28 果物狩り、潮干狩り、釣り堀	いちご狩りやなし狩りなどのいわゆる味覚狩りの入園料は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問29 自動販売機	自動販売機のジュースやパン、お菓子等の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問30 通信販売	通信販売による飲食料品の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%

<p>問31 カタログギフトの 販売</p> <p>【取引図】</p>  <p>①カタログギフトの販売 ②カタログギフトの販売 ③カタログギフトの贈答 ④ハガキ等により選択商品 を連絡 ⑤選択商品の配送</p>	<p>当社は、下記の取引図のとおり、贈答を受けた者（受贈者）がカタログに掲載された商品の中から任意に選択した商品を受け取ることができる、いわゆるカタログギフトの販売を行っています。当該カタログギフトには、食品と食品以外の商品を掲載しており、受贈者の方は食品を選択して受け取ることができます。</p> <p>このカタログギフトの販売に適用される税率は、どのようになりますか。</p>	<p>10%</p>
<p>問32 飲食料品のお土産付きのパック旅行</p>	<p>当社は、旅行代理店を経営しています。当社が販売するパック旅行は、飲食料品のお土産が付くものもありますが、このパック旅行の販売について、適用税率を教えてください。</p>	<p>10%</p>
<p>問33 日当等の取扱い</p>	<p>当社は、従業員の出張の際に、旅費規定に基づき、日当を支給しています。この日当は、出張時の外食費や通信費などに充てるために支給するものですが、場合によっては飲食料品の購入など軽減税率の適用対象となる支払いに充てられることもあります。なお、その支出内容につき、従業員から領収書等の提出を求め実費で精算を行うものではありません。このような日当の適用税率を教えてください。</p>	<p>10%</p>
<p>問34 レストランへの食材の販売</p>	<p>当社は食品卸売業を営んでいます。当社の取引先であるレストランに対して、そのレストラン内で提供する食事の食材を販売していますが、この場合は軽減税率の適用対象となりますか。</p>	<p>8%</p>

問35 飲食料品の譲渡に要する送料	飲食料品の譲渡に要する送料については、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問36 食材の加工	当社は、取引先からコーヒーの生豆の支給を受け、焙煎等の加工を行っています。当社の行う加工は、軽減税率の対象となりますか。	10%
問37 販売奨励金	飲食料品に係る販売奨励金は、どのような取扱いになりますか。	8%
問38 委託販売手数料の取扱い	当社は、飲食料品や雑貨等について販売代行業者に販売を委託しています。軽減税率制度が実施される平成31年（2019年）10月1日以降、販売代行業者に支払う委託販売手数料の取扱いが変更されるとのことですが、その内容を具体的に教えてください。	

飲食料品の輸入取引

問39 輸入される飲食料品	輸入される飲食料品は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問40 輸入された飲食料品のその後の販売	当社は、食用のまぐろを輸入して食品加工業者に販売していますが、売れ残ったものは、飼料用として別業者に販売しています。 この場合の軽減税率の適用は、どのようになりますか。	10%
問41 レストランへ販売する食材の輸入	当社は、取引先のレストランが食事を提供するための食材を輸入していますが、この食材の輸入は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%

外食の範囲

問No.	質問内容	答
問42 社員食堂での飲食料品の提供	社員食堂で提供する食事は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問43 セルフサービスの飲食店	セルフサービスの飲食店での飲食は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問44 屋台での飲食料品の提供	屋台のおでん屋やラーメン屋での飲食料品の提供は、軽減税率の適用対象となりますか。 また、テーブル、椅子などを設置せずに行う縁日などにおける屋台のお好み焼きや焼きそばの販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10% 8%
問45 コンビニエンスストアのイートインスペースでの飲食	店内にイートインスペースを設置したコンビニエンスストアにおいて、ホットドッグ、から揚げ等のホットスナックや弁当の販売を行い、顧客に自由にイートインスペースを利用させていますが、この場合の弁当等の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10% ※

※ファストフード店の売上高は、「店内飲食」には標準税率、「持ち帰り」には軽減税率が適用されますので、顧客に意思確認をしたうえで適用税率を判断することになります。

コンビニエンスストアなどにおけるイートインコーナーの利用は「店内飲食」に該当しますので、標準税率が適用されます。顧客の意思確認の方法としては、「イートインコーナーを利用する場合にはお申し出ください」等の掲示により、適用税率を判断することができます。

<p>問46 スーパーマーケットの休憩スペース等での飲食</p>	<p>当社は、スーパーマーケットを運営し、弁当や総菜等の販売を行っています。店舗には、顧客が飲食にも利用することができる休憩スペースがあります。このようなスペースであっても、いわゆるイートインスペースに該当することから、軽減税率の適用対象となるかならないかを判定するために、顧客に対して店内飲食か持ち帰りか の意思確認が必要でしょうか。</p> <p>また、従業員専用のバックヤードや、顧客が利用するトイレ、サッカー台（購入した商品を袋に詰めるための台）についても同様でしょうか。</p>	
<p>問47 飲食可能な場所を明示した場合の意思確認の方法</p>	<p>当社は、スーパーマーケットを運営し、弁当や総菜等の販売を行っています。店舗には、顧客が飲食にも利用することができる休憩スペースのほか、階段脇や通路沿いにもベンチ等を設置しています。当社では衛生上の観点から、休憩スペースでのみ飲食を可能としており、「飲食される場合には休憩スペースをご利用ください」といった掲示を行っています。</p> <p>そういった掲示を行っている場合に、顧客に対して店内飲食か持ち帰りかの意思確認はどのように行うこととなりますか。</p>	
<p>問48 イートインスペースで飲食される物の限定</p>	<p>当社は、スーパーマーケットを運営し、弁当や総菜等の販売を行っています。店舗には、テーブルや椅子を設置したイートインスペースがありますが、「お飲み物とベーカリーコーナーのパンについてはお会計いただいた後イートインスペースでお召し上がりいただけます」と掲示しています。その場合、飲み物やパン以外の食料品（弁当や総菜等）を販売する際にも、顧客に対して店内飲食か持ち帰りかの意思確認が必要ですか</p>	
<p>問49 コーヒーチケットの取扱い</p>	<p>当店は、喫茶店営業を行っており、当店で使用することができる5枚つづりのコーヒーチケットを販売しています。なお、当社がこのコーヒーチケットと引き換えに提供するコーヒーは、店内で飲むことも、持ち帰ることも可能です。</p> <p>このコーヒーチケットの販売は、軽減税率の適用対象となりますか。</p>	<p>店内 飲食 10%</p> <p>持ち 帰り 8%</p> <p>※</p>

※コーヒーチケットを発行した時に売上計上する場合には、チケットを「店内飲食用」と「持ち帰り用」に区分して販売するなどの対策が必要となります。

問50 ファストフードの テイクアウト	ファストフード店において、「テイクアウト」かどうかは、どのように判断するのですか。	
問51 飲食店で残りを持ち帰る場合	当店では、顧客が注文した料理の残りを折り詰めにして持ち帰らせるサービスを行っています。 この場合の持ち帰り分については、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問52 回転寿司店でパック詰めした寿司を持ち帰る場合	当店は、回転寿司店ですが、提供した寿司を顧客がパック詰めにして持ち帰ることもできます。 顧客がパック詰めした寿司は、軽減税率の適用対象となりますか。	10% (8)
問53 飲食店のレジ前の菓子等の販売	飲食店のレジ前にある菓子の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問54 飲食店で提供する缶飲料、ペットボトル飲料	当社は、ラーメン屋を営んでおります。ラーメンの提供のほか、缶飲料、ペットボトル飲料をコップに入れず、缶又はペットボトルのまま提供していますが、これら飲料の提供は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問55 立食形式の飲食店	カウンターのみ設置した立食形式の飲食店が行う飲食料品の提供は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問56 フードコートでの飲食	当社は、ショッピングセンターのフードコートにテナントとしてラーメン店を出店していますが、フードコートのテーブル、椅子等はショッピングセンターの所有で、当社の設備ではありません。 このような場合であっても、当社が行うラーメン等の飲食料品の提供は、軽減税率の適用対象とならない「食事の提供」となりますか。	10%
問57 公園のベンチでの飲食	当社は、移動販売車で「食品」を販売しています。公園のベンチのそばで販売し、顧客が近隣の公園のベンチを利用して飲食している場合、この食品の販売は、軽減税率の適用対象とならない「食事の提供」となりますか。	8%
問58 旅客列車の食堂車での食事、移動ワゴン販売の飲食料品の販売	列車内食堂施設で行われる飲食料品の提供は、軽減税率の適用対象となりますか。 また、列車内の移動ワゴンによる弁当や飲料の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	10% 8%

問59 カラオケボックスでの飲食料品の提供	カラオケボックスの客室内で飲食メニューを設置し、顧客の注文に応じて飲食料品を提供していますが、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問60 映画館の売店での飲食料品の販売	映画館の売店での飲食料品の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。	8% (10)
問61 旅館、ホテル等宿泊施設における飲食料品の提供	旅館、ホテルの宴会場や、会議室・研修室等で行われる飲食料品の提供は、軽減税率の適用対象となりますか。また、ホテルのレストランで提供している飲食料品を客室まで届ける、いわゆるルームサービスは、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問62 ホテル等の客室に備え付けられた冷蔵庫内の飲料等	ホテル等の客室に備え付けられた冷蔵庫内の飲料を販売する場合は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問63 バーベキュー施設での飲食等	当社が運営するバーベキュー場は、施設利用料1人1,500円のほか、当社が準備したメニューから、それぞれお好みの肉の種類などを選んでいただき、別途食材代を支払っていただく、いわゆる手ぶらバーベキューサービスを行っています。 この場合、施設利用料と食材代を含めた全額が軽減税率の適用対象とならないのでしょうか。	10%
問64 「ケータリング」や「出張料理」	顧客の自宅で調理を行って飲食料品を提供する「出張料理」は、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問65 家事代行	当社は、お客様の自宅に伺って料理代行サービス（食材持込）を行っておりますが、このサービスは、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問66 出前の適用税率	そばの出前、宅配ピザの配達は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問67 社内会議室への飲食料品の配達	当社では、当社内の喫茶室を営業している事業者に依頼して、社内の会議室まで飲料を配達してもらうことがあります。このような場合の飲料の配達は、軽減税率の適用対象となりますか。	8% (10)

問68 配達先での飲食料品の取り分け	当社は、味噌汁付弁当の販売・配達を行っています。弁当と味噌汁を配達する際には、配達先で味噌汁を取り分け用の器に注いで一緒に提供していますが、この場合の味噌汁付弁当の販売は、ケータリングに該当しますか。	8%
問69 有料老人ホームの飲食料品の提供	当社は、有料老人ホームを運営しています。提供する食事は全て税抜価格で、朝食500円、昼食550円、夕食640円で、昼食と夕食の間の15時に500円の間食を提供しています。これらの食事は、軽減税率の適用対象となりますか。	8%
問70 学生食堂	当校は、学生食堂を設けています。利用は生徒の自由ですが、この学生食堂の飲食料品の提供は、学校給食法の規定に基づく「学校給食」として、軽減税率の適用対象となりますか。	10%
問71 病院食	病院食は、軽減税率の適用対象となりますか。	非 (10)
問72 飲食料品の提供に係る委託	当社は、給食事業を営んでいます。有料老人ホームとの給食調理委託契約に基づき、その有料老人ホームにおいて入居者に提供する食事の調理を行っています。当社の行う受託業務についても、軽減税率の適用対象となりますか。	10%

IV 新たに追加搭載された 「経過措置の取扱いQ & A」

1 基本的な考え方編

(31年施行日を含む1年間の役務提供を行う場合) ※一部修正

問6 平成31年9月1日に、同日から1年間の役務提供を行う契約を締結するとともに、1年分の対価を受領しています。この場合、消費税法の適用関係はどのようになりますか。

【答】

役務の提供に係る資産の譲渡等の時期は、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き渡した日、物の引渡しを要しないものにあつてはその約した役務の全部を完了した日とされています(基通9-1-5)。

照会の役務提供契約が、その契約期間を1年間として料金を年額で定めており、その役務提供が年ごとに完了するものである場合には、その資産の譲渡等の時期は役務の全部を完了する日である平成32年8月31日となり、31年施行日(平成31年10月1日)以後に行う課税資産の譲渡等となりますから、原則として新税率(10%)が適用されます。

ただし、1年分の対価を受領することとしており、中途解約時の未経過部分について返還の定めがない契約において、事業者が継続して1年分の対価を受領した時点の収益として計上している場合は、31年施行日の前日(平成31年9月30日)までに収益として計上したものについて旧税率(8%)を適用して差し支えありません。

(注) 役務提供を行う契約の内容等が、月ごとに完了するものであり、中途解約があった場合に未経過部分の代金を返還することとされるものであつて、31年施行日前に1年分の対価を前受けするものについては、「具体的事例編」問2を参照してください。

<解説>

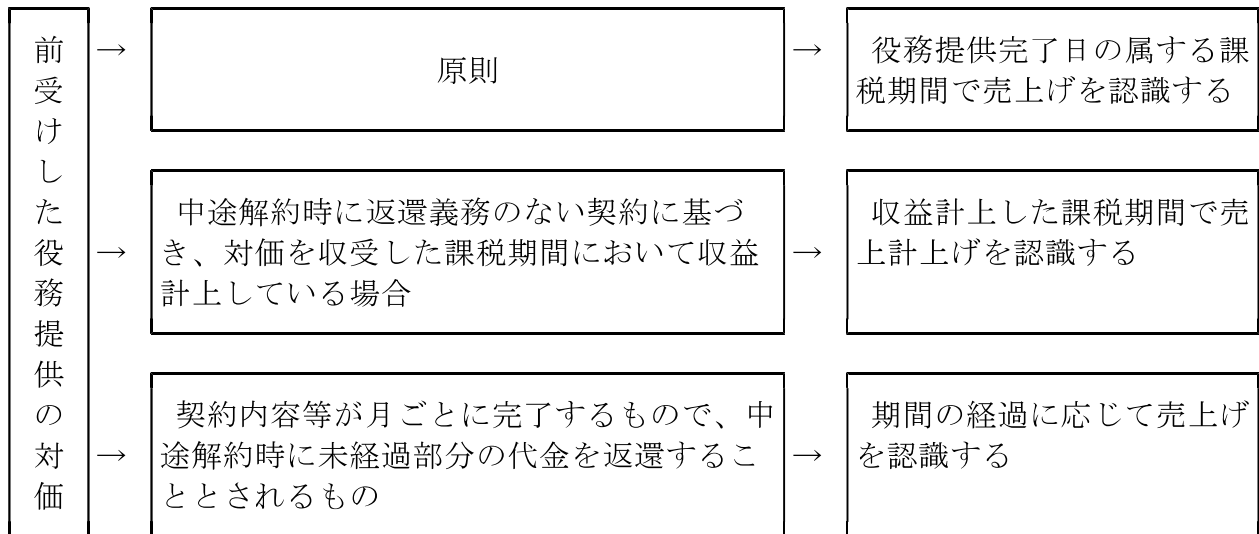
役務の提供に係る資産の譲渡等の時期は、原則としてその役務提供の完了日とされている(消基通9-1-11)。しかし、保守サービスのように、不規則に実施される役務提供については、本来は、契約により定めた期間に対応させて売上高を計上すべきものである。

よつて、役務提供を行う契約の内容等が月ごとに完了するものであり、中途解約があった場合に未経過部分の代金を返還することとされるものについては、たとえ1年分の対価を前受けしている場合であっても、毎月の役務提供の完了の都度、収益計上をする必要がある。結果、平成31年施行日以後に計上した売上高には10%の新税率が適用されることになるのである(経過措置Q & A【具体的事例編】問2を参照)。

ところで、法人税の世界では、所得金額の計算において、返還不要となる収入は確定収入として認識し、実際に収受した日の属する事業年度の収益として計上することとされている(役務提供取引に係る収益計上時期について・石田昌朗著/国税速報第6113号(9))。

そこで、中途解約時の未経過部分についての返還の定めがない契約において、事業者が31年施行日の前日(平成31年9月30日)までに受領した対価を受領した

時点で収益計上している場合には、法人税との整合性を図る観点からも、旧税率（8%）を適用して差し支えないこととするものである。



（経過措置の概要）

問7 31年施行日（平成31年10月1日）以後の取引に適用される経過措置の概要を教えてください。

【答】

31年施行日以後の取引については、原則として、31年新消費税法（新税率）が適用されることとなりますが、こうした原則を厳格に適用することが明らかに困難と認められる取引については、経過措置が設けられており、旧税率（8%）を適用することとされています（改正法附則16ほか）。

主な経過措置の概要については、次頁の表を参照してください。

旧税率（8%）が適用される経過措置（概要）

※内容をアレンジして掲載

平成31年10月1日 （31年施行日）			
（旅客運賃等） 31年施行日前に支払い、31年施行日以後に利用する料金	支払（受領）	□ —————→	利用 ■
（電気料金等） 31年施行日にまたがって供給する料金	継続供給	○ —————→	確定 ●
（特定新聞） 31年部施行日前に発行し、31年施行日以後に販売する新聞	発行	△ —————→	販売 ▼
（家電リサイクル法の定めによる料金） 31年施行日前に受領し、再商品化（廃棄）を31年施行日以後にする場合のその料金	支払（受領）	△ —————→	廃棄等 ▼
（工事の請負契約） 26年指定日～31年指定日前の契約で、31年施行日以後に引渡しが行われる工事等	契約	□ —————→	完成 ■
（資産の貸付け契約） 26年指定日～31年指定日前の契約で、31年施行日にまたがって行われる資産の貸付けで一定要件を満たすもの	契約	○ ● —————→ ●	継続して貸付け ●
（冠婚葬祭などに関する契約） 26年指定日～31年指定日前の契約で、31年施行日以後利用される一定のサービス	契約	□ —————→	利用 ■
（書籍などの予約販売） 26年指定日～31年指定日前に契約し、31年施行日前に料金を受領する書籍の提供など	契約	○ —————→ ◎ —————→	提供 ●
（通信販売） 26年指定日～31年指定日前に販売条件を提示し、31年施行日前に申し込みを受けた商品を31年施行日以後に販売	条件提示	△ —————→ ▽ —————→	販売 ▼
（有料老人ホーム） 26年指定日～31年指定日前の終身入居契約による介護サービス	契約	□ —————→	介護サービス
平成31年4月1日 （31年指定日）			
平成25年10月1日 （26年指定日）			

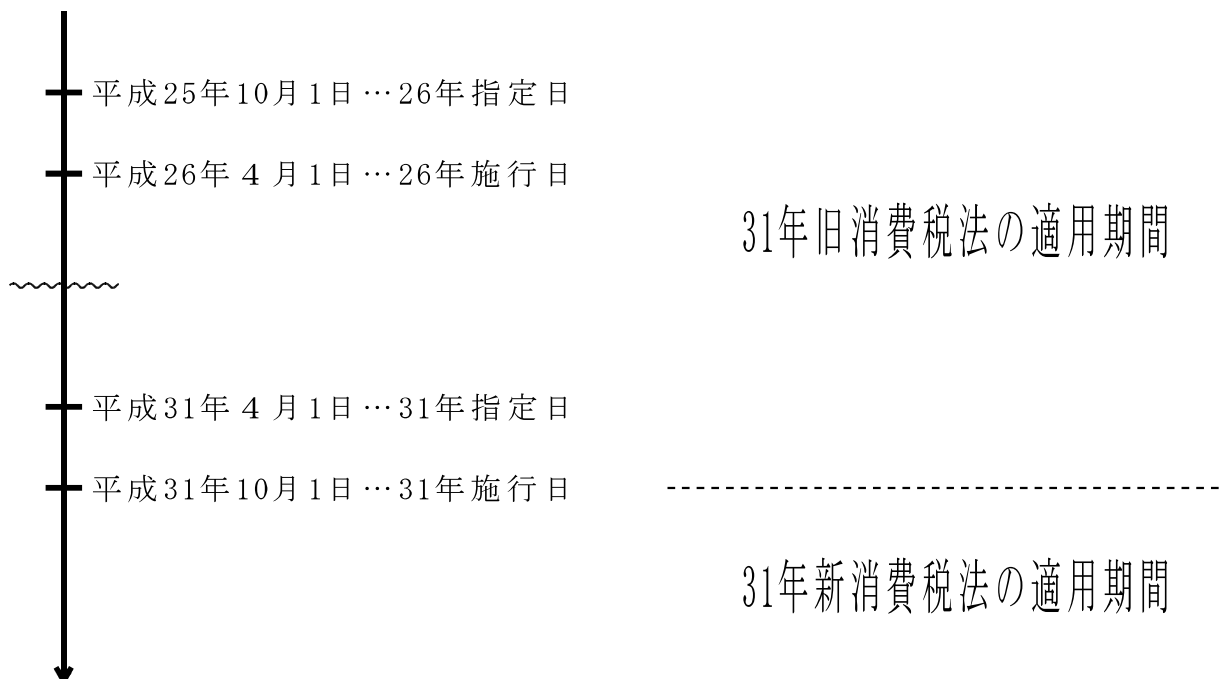
前頁のほか、施行日前に行った課税資産の譲渡等または課税仕入れ等につき、施行日以後に下記の計算を行う場合には、旧税率に基づき計算します。

- ・ 施行日前の売上げにつき、対価の返還等をした場合の課税売上高の計算
- ・ 長期割賦販売等の特例
- ・ 工事進行基準の特例
- ・ 現金主義会計の特例
- ・ 仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の仕入税額控除の特例
- ・ 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税額調整
- ・ 売上げに係る対価の返還等をした場合の税額控除
- ・ 貸倒れに係る税額控除等
- ・ 国、地方公共団体、公益法人等に対する特例
- ・ リース延払基準（リース譲渡）の特例
- ・ 個人事業者の延払条件付譲渡に係る延納の特例

10%税率への引き上げに伴う経過措置は、下記の法令に基づき、平成31年10月1日から施行されます。また、【用語】については、「平成31年（2019年）10月1日以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に関する経過措置の取扱いQ & A－平成30年10月国税庁消費税室」の「凡例」に掲載されている略称によることとします。

- ・ 社会保障の安定財源の確保等を図る税制の抜本的な改革を行うための消費税法の一部を改正する等の法律（平成24年法律第68号）附則
- ・ 消費税法施行令の一部を改正する政令（平成26年政令第317号）
- ・ 消費税法施行令等の一部を改正する政令（平成28年政令第148号）

【用語】



(経過措置の選択適用の可否)

問8 経過措置が適用される取引は、必ず経過措置を適用しなければなりませんか。例えば、電気料金等の税率等に関する経過措置の適用を受ける電気料金について、新税率(10%)により仕入税額控除の計算をすることはできますか。

【答】

経過措置の各規定により、31年旧消費税法を適用することとされている場合、当該経過措置が適用される取引について必ず経過措置を適用し、旧税率(8%)により消費税額を計算することとなります(選択適用はできません)。

したがって、例えば、電気料金等の税率等に関する経過措置の適用を受ける電気料金については、旧税率により仕入税額控除の計算をすることとなります。
※平成31年10月1日以後に行う資産の譲渡等が軽減対象資産の譲渡等である場合の適用税率に関しては、経過措置の各規定は適用されず、軽減税率が適用されます(28年改正令附則4)。

<解説>

電気、ガス、水道水、電話などの料金については、月単位ではなく、それぞれの事業者が定めた計算期間にしたがって使用量などを検針し、利用者に請求が行われる。そこで、31年施行日にまたがって供給又は提供される次の(1)の料金については、31年施行日以後の部分も含めて旧税率を適用することとしている。

(1)対象となる料金

契約に基づき、31年施行日前から継続して供給し、または提供する料金で、検針などにより31年施行日からその月の月末(平成31年10月31日)までの間に料金が確定するものであること。

- ①電気の供給
- ②ガスの供給
- ③水道水、工業用水の供給、下水道を使用させる行為
- ④電気通信役務の提供
- ⑤熱供給、温泉の供給
- ⑥灯油の供給

(2)支払者の取扱い

電気、ガス、水道料など、上記(1)に掲げる料金については、31年施行日以後に支払が確定したものであっても旧税率が適用されることとなるので、支払ベースで適用税率の処理をすると過大控除となる危険性がある。税率の切替時には請求書や明細書の内容を確認の上、誤りのないように処理するよう注意しなければならない。

(リース延払基準の方法により経理した場合のリース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置の概要)

問42リース延払基準の方法により経理した場合のリース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置の概要を教えてください。

【答】 省略

(リース譲渡の特例計算の方法により経理した場合のリース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置の概要)

問43 リース譲渡の特例計算の方法により経理した場合のリース譲渡に係る資産の譲渡等の時期の特例を受ける場合における税率等に関する経過措置の概要を教えてください。

【答】 省略

(特定家庭用機器再商品化法(家電リサイクル法)に規定する特定家庭用機器廃棄物の再商品化等に関する経過措置の概要)

問47 特定家庭用機器再商品化法(家電リサイクル法)に規定する特定家庭用機器廃棄物の再商品化等に関する業務に係る対価を領収している場合の税率等に関する経過措置の概要を教えてください。

【答】

家電リサイクル法第4条に規定する製造業者等又は同法第32条第1項に規定する指定法人が、同法第18条第1項に規定する特定家庭用機器廃棄物の再商品化等又は同法第33条第2号に掲げる業務に係る対価を31年施行日(平成31年10月1日)前に領収している場合(同法第12条の規定に基づき同法第5条に規定する小売業者が31年施行日前に領収している場合を含みます。)において、当該対価の領収に係る課税資産の譲渡等(再商品化等)を31年施行日以後に行うときは、当該課税資産の譲渡等に係る消費税については、旧税率(8%)が適用されます(改正令附則5⑤)。

<解説>

10%税率への引き上げに伴い、新たに設けられた経過措置である。いわゆる家電リサイクル法の定めにより、31年施行日前に受領したリサイクル料金については、引き取った中古品を実際に再商品化あるいは廃棄するのが31年施行日以後になったとしても、8%税率が適用されることとなった。

したがって、リサイクル料金を支払う事業者サイドでは、支払ベースで適用税率の処理をすれば何ら問題はない。

2 具体的事例編

(31年施行日を含むゴルフ場の年会費)

問9 当社は、ゴルフ場を経営しており、優先・割引利用を受けることができる会員に対して、ゴルフ場の優先・割引利用といった役務提供を受ける資格を維持させることを目的とする年会費を、年に1回請求しています。この年会費は、年額として1月1日に在籍する会員から受領することとしており、受領した年会費に対して当社は返還義務を負わないこととしています。

今回、平成31年1月から12月までの年会費を平成30年12月に請求するのですが、年会費の全額に対して旧税率（8%）が適用されますか。

【答】

照会の年会費は、ゴルフ場の優先・割引利用といった役務提供を受ける資格を維持するために受領するものであり、月ごとに完了する役務提供の対価として受領するものではないものと考えられます。

また、このような年会費に係る税率については、会員から年会費の支払を受けるべきことが確定した時の税率が適用されます。

したがって、照会の年会費については、旧税率（8%）が適用されます。

<解説>

返還義務のないゴルフ場の年会費などは、法人税法上も権利が確定した時点で収益計上することとされている。よって、事業者が31年施行日の前日（平成31年9月30日）までに請求し、収益計上した対価については、たとえ31年施行日以後の期間に対応する部分が含まれていたとしても、旧税率（8%）を適用することとなる。

(31年施行日以後のプラン変更による追加料金に係る適用税率)

問12 31年施行日（平成31年10月1日）以後の航空料金につき26年施行日（平成26年4月1日）から31年施行日の前日（平成31年9月30日）までの間に領収している場合、旅客運賃等の税率等に関する経過措置が適用されますが、31年施行日以後にアップグレードの申出があり、追加で料金を請求する場合には、その追加料金にも旅客運賃等の税率等に関する経過措置が適用されますか。また、ダウングレードの申出により、料金の一部を返還する場合にはどうなりますか。

【答】

事業者が、旅客運賃、映画・演劇を催す場所等への入場料金を26年施行日から31年施行日の前日までの間に領収している場合において、当該対価の領収に係る課税資産の譲渡等が31年施行日以後に行われるときは、当該課税資産の譲渡等については旧税率（8%）が適用されます（改正法附則5①、16①）。

照会のアップグレードしたことにより追加で請求する料金については、「26年施行日から31年施行日の前日までの間に領収」しているものではありませんので、旅客運賃等の税率等に関する経過措置の適用はありません。

また、ダウングレードを行い、料金の一部を返金する場合には、当該航空料金は、その全額について領収していることから、その全額に旅客運賃等の税率等に関する経過措置が適用されます。

なお、アップグレード等が新たな旅客運送契約の締結となる場合には、31年

施行日の前日までの間に領収している金額も含めてその全額に対して、この経過措置は適用されず新税率（10%）が適用されることとなります。

<解説>

次に掲げる料金のうち、31年施行日前に領収したものについては、31年施行日以後に課税資産の譲渡等が行われる場合であっても旧税率が適用される。

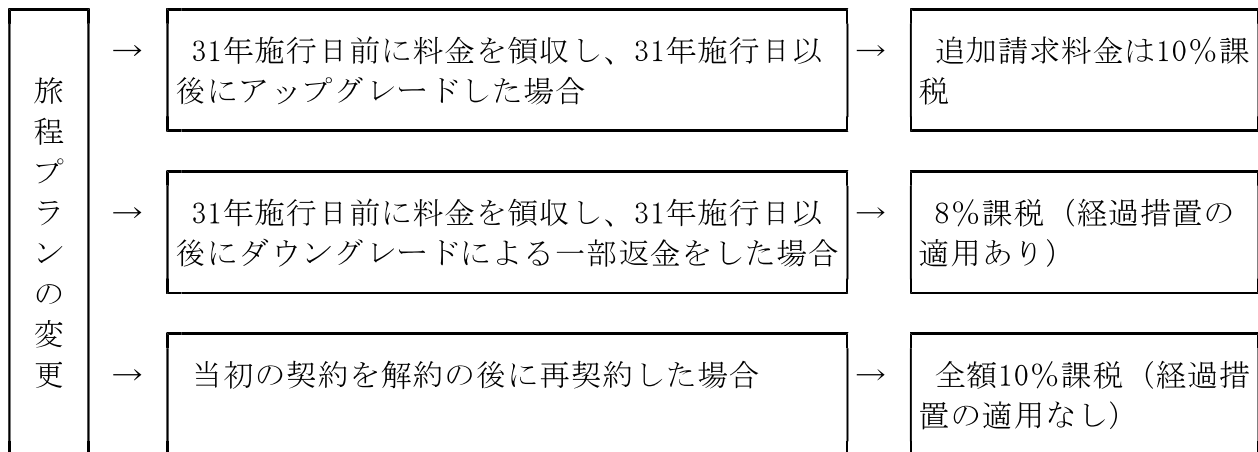
(1)対象となる料金

- ① 自動車、電車、タクシー、船舶、航空機に係る旅客運賃（料金）
- ② 映画、演劇、演芸、音楽、スポーツ、見せ物を不特定多数の者に見せ、または聴かせる場所への入場料金
- ③ 競馬場、競輪場、小型自動車競走場、モーターボート競走場への入場料金
- ④ 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または場所でこれらに類するものへの入場料金

(2)支払者の取扱い

交通費などの上記(1)に掲げる料金は、支払時に必要経費または損金に計上することとなるのであるから、これらの料金を支払う事業者は、支出ベースでの記帳をすることにより、仕入控除税額の計算における特段の注意は必要ない。ただし、決算日にまたがる航空運賃などについて、前払費用として処理をした場合には、適用税率の取扱いについて注意する必要がある。

[具体例]
 9月決算法人が、平成31年9月30日において10月2日分の国内航空料金を支払い、前払費用として処理した場合には、平成32年9月決算期において旅費交通費に振り替えたこの国内航空運賃の適用税率は8%になる（経過措置の対象とならない旅費交通費の適用税率は10%になる）。
 ※航空会社が9月決算のケースでは、受領した航空運賃は平成31年9月期において前受収益として負債に計上し、平成32年9月期において役務収益として売上高に振替処理をすることになる（適用税率8%）。



(貸ビルオーナーがテナントから受け取る電気料金の取扱い)

問16 当社は、平成30年4月から所有しているビルの一部をテナントに貸していますが、ビル全体の電気については当社が電力会社と契約していることから、毎月テナントからテナント使用分の電気料金を受け取り、受け取った電気料金を当社の収入として計上しています（電力会社への支払は当社の費用として計上しています。）。当該テナント使用分の電気料金について、31年施行日（平成31年10月1日）から平成31年10月31日までの間に確定するものは、電気料金等の税率等に関する経過措置の適用対象となりますか。

【答】

電気料金等の税率等に関する経過措置の適用要件とされる「継続的に供給し、又は提供することを約する契約」とは、電気等の供給を不特定多数の者に対して行う契約をいうこととされています（31年経過措置通達5）。

照会の貸ビルのオーナーが自己の所有するビルのテナントに限って、電気等の供給を行う事業者から購入した電気等を販売する取引は、不特定多数の者に対して行う電気等の供給契約ではないことから、電気料金等の税率等に関する経過措置は適用されません

<解説>

【答】にあるように、当社がテナントから収入する31年施行日以後の電気代は10%課税されるのに対し、当社が電力会社に支払う電気代については、計算期間が31年施行日にまたがっているものは経過措置により8%課税されることになる。売上げと仕入れの適用税率は必ずしも一致させる必要はないし、また、一致するものでもない。

(工事の請負等の税率等に関する経過措置が適用される建設工事の値増金の取扱い)

問22 工事の請負等の税率等に関する経過措置が適用される建設工事について、値増金（資材等の値上り等に応じて授受する一定の金銭）が発生した場合の取扱いはどうなりますか。

【答】

値増金は、建設工事の対価の一部を構成するものであり、工事代金が増額されたこととなるため、増額部分については、工事の請負等の税率等に関する経過措置の適用はありません。なお、この場合の増額部分については、建設工事の目的物の引渡しの時の税率が適用されることとなります。

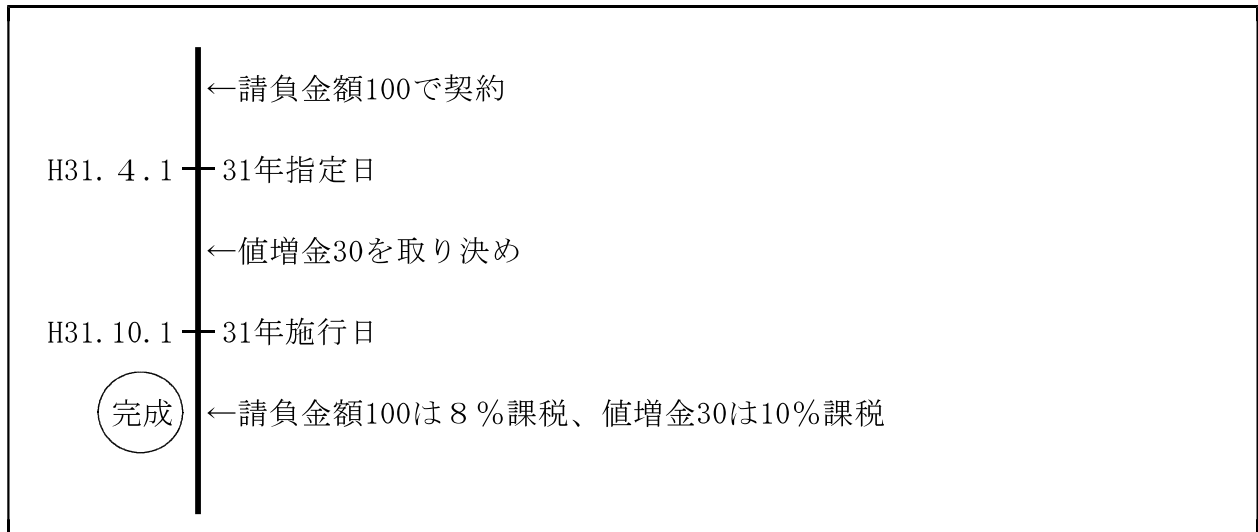
（注） 工事進行基準を採用している場合の増額部分に係る対価の適用税率は、資産の譲渡等を行ったものとした時（工事進行基準を適用する課税期間の末日）の税率となります。

<解説>

(1) 工事代金の増額（値増金）

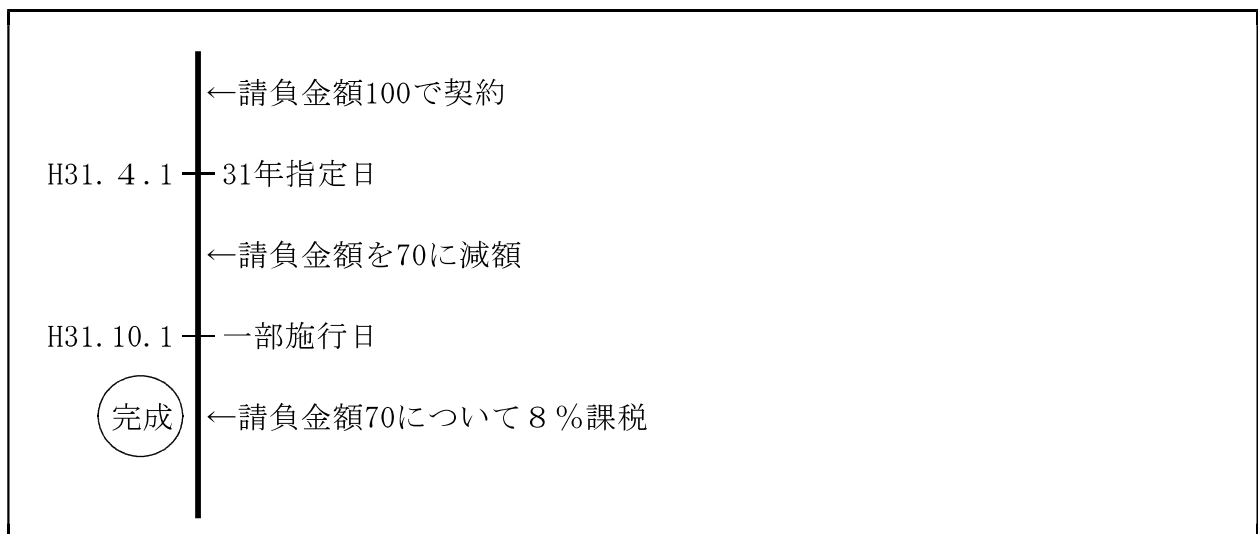
31年指定日前に工事の請負契約を締結した後で、追加工事の注文や資材の値上がりなどを理由として値増金を別途収受することがある。本体工事の請負契約を31年指定日前に締結した場合であっても、この値増金の取決めが31年指定日以後に行われた場合には、この部分については経過措置の適用はなく、新税率で課税されることになる。この場合の値増金の売上計上時期は、目的物の引

渡し以前に確定した場合には、その引渡しの日、引渡し後に確定した場合には、その確定した日を合む課税期間における消費税の課税標準となる（経過措置通達14）。



(2) 工事代金の減額

当初の契約に基づく工事の一部を削減したような場合であっても、契約自体が取り消しになったわけではない。よって、当初の契約が31年指定日前になされたものであれば、経過措置の適用は認められることになる（経過措置Q & A【基本的な考え方編】問25）。



(結婚式等の注文を受ける場合の経過措置の適用関係)

問23 結婚式・披露宴に係る契約を31年指定日の前日（平成31年3月31日）までに締結し、31年施行日（平成31年10月1日）以後に結婚式等を行う場合、当該結婚式等について、工事の請負等の税率等に関する経過措置の適用はありますか。

また、出席者の人数等が不確定のため、60名までのパック料金とし、1名追加ごとに料理代として2万円追加となる契約となっており、31年指定日（平成31年4月1日）以後に次のような事由が生じた場合についても、工事の請負等の税率等に関する経過措置の適用はありますか。

- ① 出席人数が10名増加し、費用が20万円増加した場合
- ② パック料金に含まれる衣装代について、ランクを上げて追加料金が発生した場合（ランクアップ料金が、契約書上明記されている）
- ③ パック料金に含まれている飲み物の料金を超えたため、追加料金が発生する場合（一定量を超えた場合は、1本当たりの追加料金が契約書上明記されている）

【答】

工事の請負等の税率等に関する経過措置の対象となる工事（製造）の請負に類する契約とは、「請負、委任その他の請負に類する契約」であり、かつ、「役務の全部の完了が一括して行われるもの」とされていることから、一般的に、結婚式・披露宴の注文を受けて行う役務の提供に係る契約は、当該経過措置が適用される「その他の請負に類する契約」に該当するものと考えられます。

したがって、26年指定日（平成25年10月1日）から31年指定日の前日までの間に契約が締結され、31年施行日以後に結婚式等を行う場合、工事の請負等の税率等に関する経過措置が適用されます。

なお、あらかじめ参加人数やプラン内容に応じたパック料金が定められている結婚式等について、パック料金を超過した部分がある場合は、当該超過した部分に対して経過措置の適用はありませんので、照会における①から③の事由が生じた場合には、いずれの場合においても、パック料金を超過した部分には、経過措置が適用されません。

参考

冠婚葬祭などのサービス提供のうち、指定日の前日までに締結した下記の要件を満たす契約で、施行日以後に冠婚葬祭のための施設の提供が行われるものについては旧税率で課税することとしている。ただし、指定日以後に対価の額の変更が行われた場合は経過措置の適用はない。

<要件>

① 指定日の前日までに締結した下記②～⑤の要件を満たす契約であること

※ 指定役務の提供契約については、実務上、消費税導入時又は税率を5%に引き上げた時の経過措置が適用されることも想定される。下表を参考に契約時期ごとの適用税率を確認されたい。

契約時期	適用税率	根拠法令
～昭和63年12月29日	—	昭和63年消法附則3③～⑤、消令附則3③
昭和63年12月30日～平成8年9月30日	3%	平成6年消法附則10⑤～⑦、平成7年消令附則4⑦
平成8年10月1日～平成25年9月30日	5%	平成24年消法附則5⑤～⑦、平成25年消令附則4⑦
平成25年10月1日～平成31年3月31日	8%	平成24年消法附則16、平成26年消令附則4⑦

② 契約に係る料金が定められていること。

③ 事情の変更その他の理由により料金の変更を求めることができる旨の定めがないこと。

④ 契約の性質上役務提供の時期をあらかじめ定めることができないものであること。

⑤ 割賦販売法第2条第5項（定義）に規定する前払式特定取引に係る契約のうち、指定役務の提供に係るものであること。

（注）「指定役務の提供」とは、冠婚葬祭のための施設の提供その他の便宜の提供等に係る役務の提供をいい、資産の購入を前提にその代金を積み立てることとしているものはこれに該当しない（経過措置通達20）。

(歯の矯正治療やインプラント治療)

問24 歯の矯正治療及びインプラント治療について、31年指定日の前日（平成31年3月31日）までに申込みを受けた場合には、工事の請負等の税率等に関する経過措置の適用はありますか。

なお、治療代については、31年施行日（平成31年10月1日）前までに代金を一括受領（患者が治療を止めた場合であっても返還しない）し、継続して受領した日の売上げとして計上しています。

【答】

一般的な歯の矯正治療やインプラント治療は、「役務の全部の完了が一括して行われるもの」に該当しないことから、工事の請負等の税率等に関する経過措置の適用はありません。なお、矯正治療代やインプラント治療代は、申込時に一括して受領する場合があります。契約において受領した治療代について返還しない旨を定めている場合があります。このような契約において、継続して受領した時の収益に計上している場合には、収益を計上した時の税率を適用して差し支えありません。

したがって、照会の場合、31年施行日前までに治療代を一括受領しており、受領した対価について返還することがなく収益として確定しているものとのことです。経理処理上も継続的に対価を受領したときに収益に計上している場合は、収益に計上した時の税率（8%）を適用して差し支えありません。

<解説>

役務の提供に係る資産の譲渡等の時期は、原則としてその役務提供の完了日とされている（消基通9-1-11）。

ただし、歯の矯正治療やインプラント治療は、矯正やインプラントの装着を最終目標とするものの、治療が継続して行われるものであることから所得税や法人税においても治療が終了した時に収入金額や収益の額を認識することはできないものと思われる。また、【答】にもあるように工事の請負等の税率等に関する経過措置の適用もない。

歯科医院においては、医療ミスでもない限り、通常は治療を途中で中断しても収入した治療費を患者に返金することはない。よって、事業者が31年施行日の前日（平成31年9月30日）までに受領した対価を受領した時点で収入金額（収益の額）に計上している場合には、所得税や法人税との整合性を図る観点からも、旧税率（8%）を適用して差し支えないこととするものである。

(メンテナンス料を含むコピー機のリース料)

問26 当社の行うコピー機のリース取引（オペレーティング・リース）については、リース料にメンテナンスに係る料金を含む月額料金で契約しています。

契約期間は5年間でその期間中、料金の改定ができないこととなっており、26年指定日（平成25年10月1日）から31年指定日の前日（平成31年3月31日）までに契約を締結し、31年施行日（平成31年10月1日）前から引き続き貸し付けることとなります。この場合に、資産の貸付けの税率等に関する経過措置が適用されますか。

【答】

メンテナンスを賃貸人の責任として行っており、リース料の算定にその費用を織り込んだ上でリース料を算出している場合は、月額料金の全額について資

産の貸付けの税率等に関する経過措置が適用されます。

なお、顧客の選択により、リース契約とは別の契約により付加されるメンテナンス料については、資産の貸付けの税率等に関する経過措置は適用されません。

（「協議により同意があった場合に対価を変更することができる」旨の定め）

問30 資産の貸付けの税率等に関する経過措置の要件に、「事業者が事情の変更その他の理由により当該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」とありますが、契約書等に「賃貸人は賃借人と協議の上、もしくは、賃借人の同意が得られた場合に変更できる」と定めている場合、この要件に該当しますか。

【答】

資産の貸付けの税率等に関する経過措置の適用要件の1つとして、「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」とされています（改正法附則5④二、16①）。

照会の場合には、賃借人の同意を得られることを条件としていても、事業者が対価の変更を求めることができる旨の定めがあることとなり、「事業者が事情の変更その他の理由により当該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」の要件に該当しないこととなります。

<解説>

オペレーティングリースや不動産の賃貸借契約については、次の①～④のいずれにも該当する契約であることが経過措置の要件とされている（経過措置Q & A【基本的な考え方編】問28）。

- ①指定日の前日までに締結した契約であること
- ②施行日前から施行日以後引き続き資産の貸付けを行っていること
- ③貸付期間と貸付期間中の対価の額が契約で定められていること
- ④事情の変更その他の理由により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

したがって、指定日以後に貸付けの対価の額の変更が行われた場合には経過措置は適用されないことになるので、変更後の資産の貸付対価のうち、施行日以後のリース料は新税率で課税されることになる。

通常のリースについて経過措置を適用するためには、「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」という要件があるが、ここにいる「対価の額」とは税抜きいわゆる本体価額を指すものである。したがって、リース契約で「消費税率の改正があったときは改正後の税率による」旨の規定があったとしても、契約に基づく新税率を適用しない限りは経過措置の対象とすることができる。

つまり、契約に基づき新税率を適用した場合には、これにより対価の額の変更が行われたことになり、当然に経過措置は適用されないことになるのである（経過措置通達17）。

また、建物の賃貸借については借地借家法が適用され、契約内容にかかわらず、事情変更があった場合には賃料の変更請求をすることができることとされているが、これはあくまでも借地借家法の規定である。したがって、建物の賃

料を増減することができる旨の定めが賃貸借契約書に明記されていない限りは、その契約は経過措置の適用要件に該当することになる（経過措置通達18）。

また、賃貸人が修繕義務を履行しない等、正当な理由により対価を変更した場合には、「対価の変更が行われた場合」としては扱わず、他の要件を満たす限り、経過措置の対象とすることができる（経過措置通達19）。

（インターネット通販に係る経過措置の適用関係）

問33 当社は、31年指定日（平成31年4月1日）より前からインターネット通販により、電化製品等を販売しています。当該電化製品等の販売価格等の販売条件については、31年指定日から31年施行日の前日（平成31年9月30日）まで変更しないこととしていましたが、平成31年8月に数日間セールを実施し、当該期間に販売する電化製品等を一律200円引きすることとしました。

この場合、31年施行日（平成31年10月1日）前までに申し込まれたものについて、通信販売等の税率等に関する経過措置の規定が適用されますか。

また、当社では、電化製品等を販売する際に、電化製品等の対価とは別に送料を受領しています。当該送料についても、通信販売等の税率等に関する経過措置が適用されますか。

【答】

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、予約販売に係る書籍等の税率等に関する経過措置に規定する契約に係る販売を除きます。）の方法により商品を販売する事業者が、31年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、31年施行日前に申込みを受け、提示した条件に従って31年施行日以後に商品を販売するときは、その商品の販売については旧税率（8%）が適用されます（改正令附則5③）。

照会の場合、31年指定日からセール開始日の前日までの間の申込みについては、当該申込時の販売条件に従って31年施行日以後に商品の販売をする場合、通信販売等の税率等に関する経過措置が適用されます。この場合、31年指定日前に販売条件を提示していること及び提示した販売条件に従って商品の販売が行われたことについて、書類等で明らかにしておく必要があります。

また、平成31年8月に数日間セールを行っておりますので、当該セール以後においては、新たに販売条件を提示したこととなり、セール終了日以後において、販売条件を当該セール前に戻したとしても、セール開始日以後の商品の販売については、通信販売等の税率等に関する経過措置は適用されません。

なお、商品の販売に係る対価とは別に受領する送料について、31年指定日前に当該送料に係る条件を提示し、商品の販売の申込時において当該条件に従って送料が確定する場合には、商品の販売と同様に通信販売等の税率等に関する経過措置が適用されます。

<解説>

下記の①及び②の要件を満たす方法により商品を販売する事業者が、指定日の前日までに販売条件を提示し、または提示する準備を完了し、施行日前に申込みを受けた場合には、その提示した条件に従って商品を販売する場合に限り、施行日以後の譲渡であっても旧税率で課税することとしている。

- ①指定日の前日までに販売条件を提示し、または提示する準備を完了した通信販売であること
②施行日前に申込みを受けること
※「通信販売」とは、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その提示した条件に従って行う商品の販売をいう。ただし、予約販売は通信販売の定義からは除かれている。

したがって、指定日以後に販売条件を提示（変更）する通信販売については経過措置の適用はないことに注意する必要がある。

（注）軽減税率が適用される取引についてはこの経過措置は適用できない（軽減通達23）。

（販売価格が変動しうることを示している場合）

問34 当社のインターネット通販では、予約商品について、申込みから発売の間で商品の価格が下落した場合には、申込時の価格ではなく、下落時の最低価格で販売することとしており、このように販売価格が変更されることがあることについては、当社の運営するインターネットサイトで示しております。

この場合、通信販売等の税率等に関する経過措置が適用されますか。

【答】

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、予約販売に係る書籍等の税率等に関する経過措置に規定する契約に係る販売を除きます。）の方法により商品を販売する事業者が、31年指定日（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、31年施行日（平成31年10月1日）前に申込みを受け、提示した条件に従って31年施行日以後に商品を販売するときは、その商品の販売について旧税率（8%）が適用されます（改正令附則5③）。

照会の場合、予約商品に係る販売価格は、申込時に示された価格から変更される場合があるものであり、参考価格が示されていたにすぎず、実際に販売する時の価格を示していないことから、通信販売等の税率等に関する経過措置の適用要件である「指定日前に販売価格その他の条件を提示し、施行日前に申込みを受けて当該提示した条件に従って施行日以後に商品を販売するとき」には該当せず、この経過措置の適用はありません。

なお、結果として31年指定日前にインターネットサイトで掲載していた販売価格と譲渡時の販売価格が一致したとしても、変更する可能性のある販売価格を示している以上、この経過措置の適用はありません。

講師略歴

税理士 熊王 征秀（くまおう まさひで）

昭和37年 山梨県出身
昭和59年 学校法人大原学園に税理士科物品税法の講師として入社し、
在職中に酒税法、消費税法の講座を創設
平成4年 同校を退職し、会計事務所勤務
平成6年 税理士登録
平成9年 独立開業

現在

東京税理士会会員相談室委員
東京税理士会調査研究部委員
東京地方税理士会税法研究所研究員
日本税務会計学会委員
大原大学院大学教授

○著書

消費税 軽減税率・インボイス 対応マニュアル（日本法令）
クマオーの基礎からわかる消費税（清文社）
10%対応 消費税の軽減税率と日本型インボイス制度（税務研究会）
消費税の還付請求手続完全ガイド（税務研究会）
すぐに役立つ 消費税の実務Q & A（税務研究会）
消費税の納税義務者と仕入税額控除（税務経理協会）
消費税トラブルの傾向と対策（ぎょうせい）
クマオーの消費税トラブルバスターⅠ・Ⅱ（ぎょうせい）
タダではすまない！消費税ミス事例集（大蔵財務協会）
再確認！自分でチェックしておきたい消費税の実務（大蔵財務協会）
消費税の申告実務（中央経済社）
実践消費税法（中央経済社）
消費税法ゼミナール（中央経済社）