

# はじめに

消費税率10%への引上げは、2回にわたって延期されてきましたが、ついに令和1年10月1日に引上げが実行されました。税率の引上げのみであれば、過去に2回、平成9年と平成26年に実施されていますので、国民も動搖しないのですが、今回は税率引上げと同時に、飲食料品と新聞の譲渡に軽減税率が導入されたため、その影響の方が大きいといえましょう。

軽減税率が導入された影響として真っ先に挙げられるのは、適用税率の判断が難しいという問題です。軽減税率の適用対象か、それとも標準税率が適用されるのかの判断においては、微妙な品目の存在がどうしても避けられないわけですが、よく似ているのに税率が異なる品目が存在するというのは、税の公平の観点から好ましくありませんし、判断する事業者の負担も大きくなります。世界的に軽減税率に反対意見が多いのは、この適用税率の判断が難しいという理由によります。

今回我が国で導入された軽減税率についても、例えばイナゴやバッタなどの虫は食品に該当するか、イートインのあるコンビニでの弁当の販売が外食に該当するかなど、適用税率の判断に迷うものは多く、そのあいまいさ、税率判断の煩雑さに、日本中が悲鳴を上げています。

軽減税率の導入による影響は、適用税率の判断の問題だけではありません。税率が複数になったことにより、事務が煩雑になるという問題があります。仮に、軽減税率が適用されるかされないかの区分が明確でわかりやすいものであったとしても、すべての取引について適用される税率を確認し、請求書、領収書の作成、帳簿への記帳も、常に軽減税率と標準税率の2段書きで行う必要があるという面倒くささは、導入前の想像をはるかに超えていると思われます。

このような理由から日本税理士会連合会（日税連）は、軽減税率に徹底的に反対し、今も廃止を訴えていますが、それでも、昨年10月1日から税率が引き上げられ、軽減税率も導入されてしまいました。したがって、今後の決算、申告は、複数税率のもとで行う必要があり、国税庁から新しい申告書の書式や様式が公表され

ています。好き、嫌いにかかわらず、我々は複数税率に対応した申告書の作成を勉強しなくてはならないわけです。

そこで本書では、税率の引上げや経過措置、あるいは軽減税率の対象となるものならぬものについて、また、4年後に導入されるインボイス方式と、インボイス方式の導入までの4年間に適用される特例について、第1部の基礎知識編で説明した上で、第2部の事例検討編で9つの事例によって、新しい申告書の作り方を解説いたしました。

本書の特徴として、次の点が挙げられます。

第一には、消費税申告書の作成手順についてのワークフローを示した上で、作業段階（フェーズ）に分けて解説し、各フェーズが全体の流れの中でどのような役割を持つか、作成する書式のどこに記載、転記されるかを説明した点です。

第二には、税率ごとに区分して経理することが困難な事業者に対する特例について、基礎知識編で解説した上で、事例検討編では申告書に添付する必要がある様式について、実例に即した作成法を解説した点です。

第三には、特定課税仕入れについて解説した点が挙げられます。特定課税仕入れとは、平成27年度の税制改正で導入された制度で、リバースチャージとも呼ばれていますが、取扱いが難しいため、まだ税理士にも馴染みの薄い分野です。本書では特定課税仕入れがあった場合の申告書の作り方についても、できるだけわかりやすく解説したつもりです。

本書が、税率引上げ及び軽減税率の導入に悩む読者の、申告書作成のための一助になれば、筆者としては幸いです。

令和2年2月

芹澤 光春  
中尾 隼大  
加藤 久也

# 第1部 基礎知識編

## 第1章

### 消費税率引上げと軽減税率制度導入の概要

|                                  |    |
|----------------------------------|----|
| I 消費税率引上げと軽減税率制度の概要              | 2  |
| II 経過措置の概要                       | 3  |
| ① 請負に関する経過措置／3                   |    |
| ② 資産の貸付けに関する経過措置／5               |    |
| ③ その他の経過措置／8                     |    |
| III 軽減税率対象取引                     | 9  |
| ① 対象品目／9                         |    |
| ② 一体資産と一括譲渡／13                   |    |
| ③ 外食サービスとテイクアウト／16               |    |
| ④ 出前とケータリング／22                   |    |
| IV よくある質問                        | 24 |
| ① 結婚式と追加料金／24                    |    |
| ② 「消費税率の改正があったときは改正後の税率による」定め／24 |    |
| ③ 新聞の定期購読と追加購入／25                |    |
| ④ 一体資産の1万円以下の判定単位／26             |    |
| ⑤ 合理的な割合が不明な場合／26                |    |
| ⑥ 使用後に回収される空き瓶／27                |    |
| ⑦ 自動販売機による販売／27                  |    |

- ⑧ 映画館の売店での飲食料品の譲渡／28
- ⑨ 「イートイン脱税」という言葉／28

## 第2章

# 区分経理ができない 事業者のための特例 ..... 30

## I 特例の概要 ..... 30

## II 売上げの特例 ..... 30

- ① 3つの特例／30
- ② 適用対象期間／31
- ③ 小売等軽減仕入割合の特例／32
- ④ 軽減売上割合の特例／34
- ⑤ 50% の特例／36
- ⑥ 売上対価の返還等に係る税額控除・貸倒れに係る税額控除への特例適用／36

## III 仕入れの特例 ..... 37

- ① 2つの特例／37
- ② 小売等軽減売上割合の特例／37
- ③ 簡易課税制度を事後的に選択できる特例／40

## IV 各特例の組合せ ..... 42

- ① 売上げの特例と組合せ／42
- ② 売上げの特例と仕入れの特例の組合せ／44

**第3章****区分記載請求書と  
インボイス ..... 47****I 区分記載請求書等保存方式 ..... 47**

- ① 4年間は簡素な方法／47
- ② 区分記載請求書等の記載事項／48
- ③ 追記／49
- ④ 作成方法／49

**II インボイス方式 ..... 51**

- ① 適格請求書等保存方式の特徴／51
- ② 適格請求書の記載事項／51
- ③ 適格簡易請求書の記載事項／53
- ④ 適格請求書発行事業者の登録／54
- ⑤ 仕入税額控除の要件／55

**III 各請求書の比較 ..... 57**

- ① 従来の請求書等／57
- ② 区分記載請求書等／58
- ③ 適格請求書／59
- ④ 適格簡易請求書／59

**IV よくある質問 ..... 60**

- ① 仕入明細書も認められる／60
- ② 1枚にすべて記載しなくてもよい／61
- ③ 振込みの場合／62
- ④ 電子インボイスを印刷して保存する／63
- ⑤ ポイント還元の処理／63

## CONTENTS ◀◀◀

### 参考 1

## 特定課税仕入れについて ..... 65

- ① 特定課税仕入れとは／65
- ② 電気通信利用役務の提供／67
- ③ 国外事業者が行う芸能・スポーツ等／69
- ④ リバースチャージ／69

### 参考 2

## 法人に係る消費税の申告期限の特例 ..... 71

- ① 改正の必要性／71
- ② 改正の内容／72
- ③ 想定される実務上の運用／72

## 第2部 事例検討編

### 第1章 基本パターン

## 事例 1 本則課税（課税売上割合が 95%以上の場合） ..... 74

- フェーズ1 旧税率の課税売上高、消費税額の集計／77
- フェーズ2 旧税率の課税売上高の転記／78
- フェーズ3 課税売上割合の計算と税率別消費税額の集計／78

|                 |                                  |    |
|-----------------|----------------------------------|----|
| <b>フェーズ4</b>    | 旧税率の控除対象仕入税額・差引税額・地方消費税の計算／81    |    |
| <b>フェーズ5</b>    | 課税期間全体の控除対象仕入税額・差引税額・地方消費税の計算／84 |    |
| <b>フェーズ6</b>    | 第一表の完成／87                        |    |
| <b>事例2 簡易課税</b> | .....                            | 90 |
| <b>フェーズ1</b>    | 旧税率の事業者全体の課税売上げ・消費税の集計／93        |    |
| <b>フェーズ2</b>    | 課税期間分の事業者全体の課税売上げ・消費税の集計／94      |    |
| <b>フェーズ3</b>    | 旧税率の控除対象仕入税額の基礎となる消費税額の転記／95     |    |
| <b>フェーズ4</b>    | 新税率の控除対象仕入税額の基礎となる消費税額の転記／95     |    |
| <b>フェーズ5</b>    | 旧税率の事業区分別消費税額の集計／96              |    |
| <b>フェーズ6</b>    | 課税期間分の事業区分別消費税額の集計／99            |    |
| <b>フェーズ7</b>    | 旧税率の控除対象仕入税額の計算／102              |    |
| <b>フェーズ8</b>    | 課税期間分の控除対象仕入税額の計算／106            |    |
| <b>フェーズ9</b>    | 旧税率分の計算結果の転記と地方消費税の計算／110        |    |
| <b>フェーズ10</b>   | 課税期間全体の計算結果の転記と地方消費税の計算／112      |    |
| <b>フェーズ11</b>   | 第一表の完成／113                       |    |

|                                  |       |     |
|----------------------------------|-------|-----|
| <b>事例3 本則課税（課税売上割合が95%未満の場合）</b> | ..... | 116 |
|----------------------------------|-------|-----|

|              |                              |  |
|--------------|------------------------------|--|
| <b>フェーズ1</b> | 旧税率の課税売上高、消費税額の集計／119        |  |
| <b>フェーズ2</b> | 旧税率の課税売上高の転記／120             |  |
| <b>フェーズ3</b> | 課税売上割合の計算と税率別消費税額の集計／120     |  |
| <b>フェーズ4</b> | 旧税率の控除対象仕入税額の計算／123          |  |
| <b>フェーズ5</b> | 課税期間全体の控除対象仕入税額の計算／124       |  |
| <b>フェーズ6</b> | 旧税率の控除税額・差引税額・地方消費税の計算／127   |  |
| <b>フェーズ7</b> | 課税期間分の控除税額・差引税額・地方消費税の計算／129 |  |
| <b>フェーズ8</b> | 第一表の完成／130                   |  |

## 第2章 中小事業者の特例 ..... 133

### 事例4 売上げの特例その1 小売等軽減仕入割合を使用する場合 ..... 133

- フェーズ1** 旧税率の課税売上高、消費税額の集計／136
- フェーズ2** 小売等軽減仕入割合の計算と課税売上高の按分／137
- フェーズ3** 税率別消費税額と課税売上割合の計算／140
- フェーズ4** 旧税率の控除対象仕入税額の計算／142
- フェーズ5** 全体の控除対象仕入税額の計算／145
- フェーズ6** 全体の差引税額の計算／146
- フェーズ7** 第一表の完成／148

### 事例5 売上げの特例その2 軽減売上割合（10営業日）を使用する場合 ..... 151

- フェーズ1** 旧税率の課税売上高、消費税額の集計／154
- フェーズ2** 軽減売上割合（10営業日）の計算と課税売上高の按分／154
- フェーズ3** 税率別消費税額と課税売上割合の計算／157
- フェーズ4** 旧税率の控除対象仕入税額の計算／158
- フェーズ5** 全体の控除対象仕入税額の計算／161
- フェーズ6** 全体の差引税額の計算／162
- フェーズ7** 第一表の完成／164

### 事例6 売上げの特例その3 50%の割合を使用する場合 ..... 167

- フェーズ1** 旧税率の課税売上高、消費税額の集計／170
- フェーズ2** 旧税率の控除対象仕入税額と地方消費税の計算／171

**フェーズ3** 50%の割合を用いた計算と課税売上高の按分／173

**フェーズ4** 新税率の課税標準と消費税額の集計／176

**フェーズ5** 新税率の控除対象仕入税額の基礎となる消費税額の  
計算／177

**フェーズ6** 全体の差引税額・地方消費税の計算／178

**フェーズ7** 第一表の完成／180

### 事例7 仕入れの特例

小売等軽減売上割合を使用する場合 ..... 183

**フェーズ1** 旧税率の課税売上高、消費税額の集計／186

**フェーズ2** 税率別消費税額の計算と課税売上割合の計算／187

**フェーズ3** 旧税率の控除対象仕入税額の計算／189

**フェーズ4** 小売等軽減売上割合の計算／193

**フェーズ5** 全体の控除対象仕入税額の計算／196

**フェーズ6** 全体の差引税額の計算／197

**フェーズ7** 第一表の完成／199

## 第3章

### 応用編

..... 202

### 事例8 食用の農産物を生産する事業と簡易課税

..... 202

**フェーズ1** 旧税率の課税売上高、消費税額の集計／205

**フェーズ2** 旧税率の事業区分ごとの課税売上高の集計と  
控除対象仕入税額の計算／206

**フェーズ3** 新税率の課税売上げと消費税額の集計／209

**フェーズ4** 新税率の事業区分ごとの課税売上高の集計と  
控除対象仕入税額の計算／210

**フェーズ5** 旧税率の差引税額と地方消費税の計算／214

# CONTENTS ◀◀◀

フェーズ6 全体の差引税額の計算／216

フェーズ7 第一表の完成／218

## 事例9 特定課税仕入れがあり、課税売上割合が 95%未満の場合 ..... 221

フェーズ1 旧税率の課税売上高、消費税額の集計／224

フェーズ2 旧税率の課税売上高の転記／224

フェーズ3 課税売上割合の計算と税率別消費税額の集計／225

フェーズ4 旧税率の控除対象仕入税額の計算／227

フェーズ5 課税期間全体の控除対象仕入税額の計算／228

フェーズ6 旧税率の控除税額・差引税額・地方消費税の計算／231

フェーズ7 課税期間分の控除税額・差引税額・地方消費税の計算／231

フェーズ8 第一表の完成／231

## 凡 例

本書では、法令・通達等の表記につき、以下のように省略している。

- 消費税法 ..... 消法
- 消費税法基本通達 ..... 消基通
- 平成31年10月1日以後に行われる資産の譲渡等に適用される消費税率等に  
関する経過措置の取扱いについて（法令解釈通達）（課消1-35ほか） ..... 経過措置通達
- 消費税の軽減税率制度に関する取扱通達の制定について（法令解釈通達）  
(課軽2-1ほか) ..... 軽減通達
- 平成31年（2019年）10月1日以後に行われる資産の譲渡等に適用される  
消費税率等に関する経過措置の取扱い Q&A【基本的な考え方編】  
..... 経過措置 Q&A（基本編）
- 平成31年（2019年）10月1日以後に行われる資産の譲渡等に適用される  
消費税率等に関する経過措置の取扱い Q&A【具体的事例編】..... 経過措置 Q&A（事例編）
- 消費税の軽減税率制度に関する Q&A（制度概要編） ..... 軽減 Q&A（概要編）
- 消費税の軽減税率制度に関する Q&A（個別事例編） ..... 軽減 Q&A（個別編）
- 消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する Q&A  
..... インボイス Q&A

## 第 1 部

# 基礎知識編

# 第1章

## 消費税率引上げと 軽減税率制度導入の概要

### I 消費税率引上げと軽減税率制度の概要

令和1年10月1日より、3度目となる消費税率の引上げが実施され、消費税率が10%に改められました。前回までの消費税率引上げの状況と異なるのは、飲食料品及び新聞の譲渡にのみ8%が適用されるという**軽減税率制度**が同時に導入されている点です。

また、前回の引上げ時とほぼ同様の経過措置も導入されており、一定の要件を満たす取引等は消費税率引上げ前の旧税率8%が適用されます。旧税率と軽減税率は同じ8%ですがその内訳が異なり、具体的には国税・地方税の内訳が異なっています。

したがって、現行は3種類の消費税率が存在することとなり、それらをまとめたものが図表-1です。

■図表-1 消費税率・地方消費税率

| 区分     | 適用時期 | 旧税率                  | 令和1年10月1日（軽減税率制度実施）   |                      |
|--------|------|----------------------|-----------------------|----------------------|
|        |      |                      | 軽減税率                  | 標準税率                 |
| 消費税率   |      | 6.3%                 | 6.24%                 | 7.8%                 |
| 地方消費税率 |      | 1.7%<br>(消費税額の17/63) | 1.76%<br>(消費税額の22/78) | 2.2%<br>(消費税額の22/78) |
| 合計     |      | 8.0%                 | 8.0%                  | 10.0%                |

このように、事実上3種の税率が存在するため、申告書や付表の記載箇所も当然ながら異なります。

申告書等に正しく記載するためには、消費税の計算の基礎となる経理処理を、税率ごとに区分して行うことが必要になります。しかし、これは日々の経理処理の工数が増加することを意味するため、事務作業の増大に対応できない納税者も出現することが予測されます。そこで、区分経理ができない中小事業者を対象とした特例が時限措置として設けられました。この特例を「中小事業者の特例」といい、第2章で説明します。

また、消費税率引上げと軽減税率制度導入を受け、仕入税額控除の方式として令和1月10日1日以降4年間は区分記載請求書等保存方式が、その後の令和5年10月1日以降は適格請求書等保存方式（いわゆるインボイス制度）が導入されています。これらについては第3章で触れています。

本章では、消費税率引上げと軽減税率制度導入の基礎知識編として、消費税率引上げに伴う経過措置、軽減税率制度の対象品目の概要を解説します。

## II 経過措置の概要

消費税率が引き上げられた後も、一定の要件を満たす取引については旧税率が適用されるという、経過措置が設けられています。今回の消費税率引上げについても過去の消費税率引上げ時とほぼ同様の経過措置が設けられています。

前回と状況が異なるのは、軽減税率制度の存在です。経過措置が適用される取引であっても、軽減税率の対象となる取引については、軽減税率8%が優先して適用されます。具体的には、後述する③の通信販売の経過措置について、飲食料品を購入した場合に該当する可能性があります。

以下、比較的重要な経過措置を中心に解説します。

### ① 請負に関する経過措置

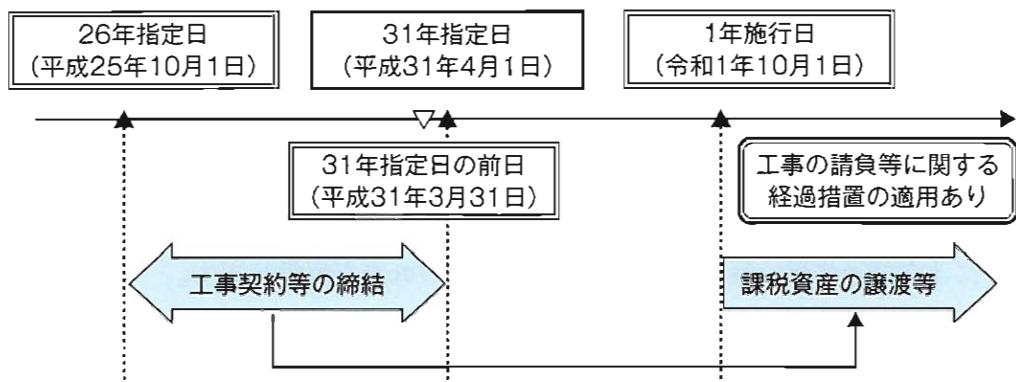
一定要件を満たす請負契約については、消費税率引上げ後も継続して旧税率が適用されるという経過措置が設けられています。代表的なところでは、建設業における工事の請負等に適用されますが、その適用範囲は広範です。

この経過措置は、平成25年10月1日から平成31年4月1日（指定日）の前日までの間に締結した工事の請負等の契約に基づき、令和1年10月1日（施行日）

以後にその契約に係る課税資産の譲渡等を行う場合には、旧税率が適用されるというものです。

なお、この経過措置の適用を受ける場合には、取引の相手方に対して、当該経過措置の適用を受けた旨を書面にて通知することとされています（改正法附則 5⑧、16②）。

■図表－2 請負に関する経過措置



（出典） 経過措置Q & A（基本編）問14

なお、請負業務の着手日については経過措置の要件とされておらず、あくまで判定に用いるのは「契約日」であることに留意が必要です（経過措置Q & A（基本編）問17）。

### （1）請負の範囲

この経過措置が適用される請負の範囲は広範なので注意が必要です。経過措置Q & Aにその範囲が示されているため、以下に示します（経過措置Q & A（基本編）問15）。

#### ① 工事の請負に係る契約

日本標準産業分類（総務省）の大分類の建設業に係る工事につき、その工事の完成を約し、かつ、それに対する対価を支払うことを約する契約をいいます。

#### ② 製造の請負に係る契約

日本標準産業分類（総務省）の大分類の製造業に係る製造につき、その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をいいます。なお、製造物品であっても、その製造がいわゆる「見込生産」によるものは

「製造の請負に係る契約」によって製造されたものにはならないことに留意が必要です。

### ③ これらに類する契約

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、以下の要件を満たすものをいいます。

- ・仕事の完成に長期間を要すること
- ・当該仕事の目的物の引渡しが一括して行われることとされているものであること
- ・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こと

また、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についても、この経過措置の適用対象となる契約に含まれます。

請負に関する経過措置は、建設業や製造業のみと考えがちですが、その適用範囲は意外に広範で、上記③にあるように、さまざまな業種が含まれます。

### (2) 指定日以後に追加工事が発生した場合等

建設業の工事においては、追加工事による工事量の増加や、逆に工事の割愛による工事量の減少が往々にして生じます。

請負に関する経過措置の適用を受ける契約において、指定日以後に工事の対価の額が増額された場合には、経過措置が適用されるのは当初の契約の対価の額に相当する部分に限ります。したがって、経過措置の適用を受ける契約で指定日以後に増額されたものについては、当初の契約金額については旧税率を適用し、増額部分の金額については引上げ後の10%を適用して消費税の納税額を計算することとなります。

これに対して、当初の契約の対価の額が減額された場合には、対価の額の全額について経過措置が適用されます（経過措置Q & A（基本編）問25）。

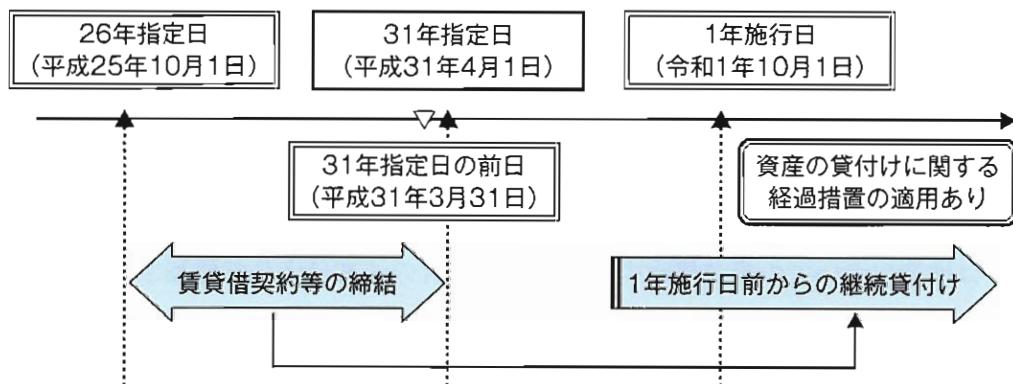
## ② 資産の貸付けに関する経過措置

不動産等の賃貸借については、ある程度の期間、継続的に行われることが想定されています。したがって、これらの資産の貸付けについても経過措置が設けられて

います。

具体的には、指定日の前日である平成31年3月31日までに一定要件を満たした賃貸借契約を締結し、令和1年10月1日の施行日前から引き続き資産の貸付けを行っていた場合には、施行日以降の資産の貸付けについても旧税率が適用されるという措置です。これらの概要を図示すると、図表－3のようになります。

■図表－3 資産の貸付けに関する経過措置



(出典) 経過措置Q & A（基本編）問28

ここで、当該経過措置を受けるためには、賃貸借契約の内容について、次の①及び②、又は①及び③の要件を満たすことが必要です。

- ① 貸付期間及び貸付期間中の**対価の額が定められていること**
- ② 事情の変更等の理由により**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**
- 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**及び貸付けの対価の額がその貸付けに係る資産の取得に要した費用の額等の90%以上に定められていること

なお、これらの要件を満たした課税資産の譲渡等を行った場合には、事業者が当該経過措置の適用を受けた旨を書面にて通知することとされています（改正法附則5⑧、16②）。

## 著者略歴

### ▼ 税理士 芹澤 光春 [せりざわ・みつはる]

- 1990年 一橋大学法学部卒。  
2000年 税理士登録。  
2001年 芹澤光春税理士事務所開業。  
2011年 第34回日税研究賞（税理士の部）入選。  
2014年 第10回「税に関する論文」納税協会特別賞受賞。  
2017年～ 東海税理士会税務研究所副所長。  
2017年～ 一般社団法人日税連税法データベース TAINS要点作成メンバー。

著書に『消費税 重要論点の実務解説』(大蔵財務協会)、共著に『消費増税・軽減税率対策 転嫁・インボイスはこう進める』(ぎょうせい)、『消費税率引上げ・軽減税率・インボイス(業種別)対応ハンドブック』(日本法令)、『個人版事業承継税制のポイントと有利判定シミュレーション』(日本法令)他がある。

### ▼ 税理士 中尾 隼大 [なかお・しゅんた]

- 2010年 税理士法人プライスウォーターハウスクーパース(現:PwC税理士法人)入所。  
2012年 税理士登録。  
2013年 税理士法人中尾総合事務所 設立。  
2016年～ 中国税理士会税務研究所 研究員。  
2017年 第40回日税研究賞（税理士の部）入選。  
2018年～ 一般社団法人日税連税法データベース TAINS要点作成メンバー。

共著に『消費増税・軽減税率対策 転嫁・インボイスはこう進める』(ぎょうせい)、『個人版事業承継税制のポイントと有利判定シミュレーション』(日本法令)がある。

### ▼ 税理士 加藤 久也 [かとう・ひさや]

- 1991年 富山大学理学部卒。  
1991年～1995年 株式会社日立製作所に勤務。  
2000年 税理士登録。  
2002年 愛知県春日井市に加藤久也税理士事務所開業。  
2015年～2019年 東海税理士会調査研究部副部長。  
2017年～ 東海税理士会税務研究所研究員。

税理士業の他、1998年～2019年名古屋大原学園、2016年～名城大学、2019年～愛知淑徳大学にて非常勤講師を務めている。