詳解

消費税

軽減税率とインボイス方式の理論と実務

なぜ消費税はわかりにくくなったのか

多田 雄司

日本実業出版社

目 次

はじめに

第１章　消費税の仕組みがわかりにくくなった理由

1　付加価値（消費）税制の基本原理から見た日本の消費税の座標軸 …… 17
（1）価値ある資産の譲渡・貸付け、役務の提供への課税 …… 17
（2）有償取引に対する課税 …… 18
（3）消費地課税主義 …… 19
（4）売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除 …… 20
（5）課税仕入れの証拠を前提とする仕入税額控除 …… 22
（6）まとめ …… 23
2　消費税の計算構造の象徴的な違い、仕入税額控除を認める証拠の確認 …… 25
3　課税標準額に対する消費税額の計算 …… 26
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 26
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 27
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 28
4　仕入税額控除 …… 30
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 30
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 30
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 31
5　帳簿への記載事項 …… 34
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 34
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 34
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 35
6　請求書等の記載事項 …… 36
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 36
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 37
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 38
7　フランスのインボイス …… 44
（1）フランスの付加価値税の税率 …… 44
（2）フランスのインボイスの記載事項 …… 45
（3）インボイスに該当するもの …… 45
（4）インボイスに該当しないもの① …… 48
（5）インボイスに該当しないもの② …… 49
（6）インボイスに該当しないもの③ …… 52
（7）テーブル、カウンター、持ち帰りの領収書による差異 …… 54

第２章　軽減税率の対象となる資産、サービス

1　軽減税率の導入 …… 60
（1）軽減税率の導入理由 …… 60
（2）軽減税率導入によるデメリット …… 60
2　軽減税率の適用 …… 62
（1）適用要件 …… 62
（2）取扱い …… 62
（3）解説 …… 62
3　飲食料品 …… 64
（1）飲食料品 …… 64
（2）食品 …… 64
（3）食品の類型 …… 67
（4）食品の範囲 …… 70
（5）食品についてのQ&A …… 71
（6）酒類 …… 74
（7）酒類についてのQ&A …… 75
（8）一体資産、一体貨物 …… 75
（9）一体資産の適用税率についてのQ&A …… 80
（10）一体資産に含まれる食品に係る部分の割合として合理的な方法により計算した場合（Ｑ＆Ａ） …… 82
4　飲食料品の譲渡 …… 84
（1）軽減税率の適用 …… 84
（2）飲食料品の譲渡からの除外 …… 84
（3）飲食料品の譲渡、輸入取引についてのQ&A …… 84
（4）カタログギフトの販売（Q&A） …… 89
5　飲食店営業等による食事の提供（外食） …… 90
（1）標準税率（10%）の適用 …… 90
（2）食事の提供 …… 90
（3）飲食料品の譲渡に含まれない食事の提供を行う事業 …… 91
（4）飲食料品の販売に係る包装材料等の取扱い …… 91
（5）自動販売機による譲渡 …… 92
（6）飲食店業等の事業を営む者が行う食事の提供の意義 …… 92
（7）飲食に用いられる設備 …… 93
（8）飲食設備等の設置者が異なる場合 …… 94
（9）食事の提供の範囲 …… 95
（10）持ち帰りのための飲食料品の譲渡か否かの判定 …… 97
（11）外食についてのQ&A …… 98

6　ケータリングサービス …… 107
（1）標準税率（10%）の適用 …… 107
（2）軽減税率（８%）の適用 …… 107
（3）給仕等の役務を伴う飲食料品の提供 …… 110
（4）有料老人ホーム等の飲食料品の提供に係る委託 …… 111
（5）ケータリングサービスのQ&A …… 112
（6）有料老人ホームの飲食料品の提供（Q&A） …… 113
7　定期購読契約に基づく新聞の譲渡 …… 116
（1）規定 …… 116
（2）１週に２回以上発行する新聞の意義 …… 116
（3）新聞の譲渡についてのQ&A …… 117
8　その他の取扱い …… 118
（1）軽減対象資産の譲渡等とそれ以外の資産の譲渡等を一括して対象とする値引販売 …… 118
（2）軽減対象資産の譲渡等に係る委託販売手数料 …… 119
（3）軽減対象資産の譲渡等に係る返品、値引等の処理 …… 122

第３章　消費税等の計算手順、納税義務の免除

1　消費税、地方消費税の計算手順 …… 126
（1）消費税の計算 …… 126
（2）地方消費税 …… 129
（3）設例１ …… 131
【記載例】
第二表　課税標準額等の内訳書　136
第一表　課税期間分の消費税及び地方消費税の確定申告書　137
2　納税義務の免除 …… 139
（1）小規模事業者に係る納税義務の免除 …… 139
（2）免税事業者になるか否かの基準期間の課税売上高の算定 …… 140
（3）前年又は前事業年度等における課税売上高による納税義務の免除の特例 …… 142
（4）特定新規設立法人の納税義務の免除の特例 …… 143
（5）高額特定資産を取得した場合の納税義務の免除の特例 …… 145

第４章　課税標準とその特例、税率

1　課税標準 …… 148
（1）課税資産の譲渡等に係る消費税の課税標準 …… 148

（2）特定課税仕入れに係る消費税の課税標準 …… 150
（3）保税地域から引き取られる課税貨物に係る消費税の課税標準 …… 150
2　一括譲渡があった場合の消費税の課税標準の額の区分 …… 151
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 151
（2）2019（平成31）年10 月１日から2023（平成35）年９月30 日まで …… 152
（3）2023（平成35）年10 月１日以後 …… 153
（4）一括譲渡と一体資産の譲渡との差異 …… 153
3　中小事業者の10営業日の実績割合による31年軽減対象資産と標準税率対象資産の売上げ区分の特例 …… 155
（1）適用要件 …… 155
（2）取扱い …… 156
（3）対象事業と対象事業以外の事業の課税資産の譲渡等をした場合 …… 157
（4）困難な事情があるときの意義 …… 158
（5）通常の事業を行う連続する10 営業日の意義 …… 159
（6）解説 …… 160
（7）設例２ …… 160
【記載例】
課税資産の譲渡等の対価の額の計算表〔軽減売上割合（10営業日）を使用する課税期間用〕 164
4　卸売業及び小売業を営む中小事業者の仕入れ割合による31年軽減対象資産と標準税率対象資産の売上げ区分の特例 …… 165
（1）適用要件 …… 165
（2）取扱い …… 167
（3）対象事業と対象事業以外の事業の課税資産の譲渡等をした場合 …… 168
（4）卸売業、小売業の定義 …… 169
（5）困難な事情があるときの意義 …… 170
（6）設例３ …… 170
【記載例】
課税資産の譲渡等の対価の額の計算表〔小売等軽減仕入割合を使用する課税期間用〕 173
5　簡便割合（50％）による特例 …… 174
（1）適用要件 …… 174
（2）取扱い …… 174
（3）主として31 年軽減対象資産の譲渡等を行う事業者 …… 175
6　税率 …… 176
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30 日まで …… 176
（2）2019（平成31）年10 月１日から2023（平成35）年９月30 日まで …… 176
（3）2023（平成35）年10 月１日以後 …… 176

7　課税標準額に対する消費税額 …… 178
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで … 178
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで ‥ 182
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 184
（4）2023（平成35）年９月30日まで適用される小売業者等に対する積上げ計算等 …… 186
（5）2023（平成35）年10月１日以後の課税標準額に対する消費税額の計算　186
（6）設例４ …… 188
【記載例】
付表1-2　税率別消費税額計算表 兼 地方消費税の課税標準となる消費税額計算表〔経過措置対象課税資産の譲渡等を含む課税期間用〕　192
付表1-1　税率別消費税額計算表 兼 地方消費税の課税標準となる消費税額計算表　192

第５章　仕入税額控除

1　仕入税額控除額 …… 194
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 194
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 195
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 196
（4）適格請求書等に基づく課税仕入れに係る消費税額の計算 …… 199
（5）課税期間における課税売上高の定義 …… 204
（6）適格請求書等保存方式による仕入税額の控除の留意点 …… 205
（7）設例５ …… 210
【記載例】
付表2-2　課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表〔経過措置対象課税資産の譲渡等を含む課税期間用〕　222
付表2-1　課税売上割合・控除対象仕入税額等の計算表　223
付表1-2　税率別消費税額計算表 兼 地方消費税の課税標準となる消費税額計算表〔経過措置対象課税資産の譲渡等を含む課税期間用〕　224
付表1-1　税率別消費税額計算表 兼 地方消費税の課税標準となる消費税額計算表　225
2　課税仕入れ等を適用税率別に区分することが困難な卸売業及び小売業を営む中小事業者に対する経過措置 …… 226
（1）適用要件 …… 226
（2）取扱い …… 227

（3）対象事業と対象事業以外の事業の課税資産の譲渡等をした場合 …… 229
（4）調整対象固定資産の課税仕入れ等についての本規定の不適用 …… 230
（5）中小事業者の10営業日経過措置との適用関係 …… 230
（6）仕入れに係る対価の返還等を受けた場合 …… 231
（7）読替え等の不適用 …… 232
（8）設例６ …… 233
【記載例】
課税仕入れ等の税額の計算表〔小売等軽減売上割合を使用する課税期間用〕 237
3　仕入税額控除を認める証拠書類の保存 …… 238
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 238
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 241
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 244
（4）帳簿の保存だけで認められる規定についての2023（平成35）年９月30日まで（改正前）と2023（平成35）年10月１日以後（改正後）の差異 …… 252
（5）国税庁長官が指定する者からの課税仕入れについての特例 …… 255
（6）卸売市場のせり売等の媒介業者等を通しての課税仕入れの相手先 …… 256
4　帳簿の記載事項 …… 259
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 259
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 260
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 260
（4）解説 …… 261
5　請求書等の記載事項 …… 262
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 262
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 265
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 266
（4）解説 …… 272
（5）区分記載請求書等保存方式に関するＱ＆Ａ …… 275
（6）適格請求書等保存方式に関するＱ＆Ａ …… 296
6　課税仕入れ等の税額の控除に係る帳簿等の保存期間等 …… 313
（1）2014（平成26）年４月１日以後の共通規定 …… 313
（2）2023（平成35）年10月１日以後 …… 314
7　2023（平成35）年10月１日から2026（平成38）年９月30日の間の適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに係る税額控除の特例 …… 315
（1）適用要件 …… 315
（2）取扱い …… 315
（3）解説 …… 316
（4）帳簿についての読替え …… 317

（5）請求書等についての読替え …… 318
（6）請求書等に係る追記 …… 319
（7）新消費税法32条、36条の読替え …… 319
8　2026（平成38）年10月１日から2029（平成41）年９月30日の間の適格請求書発行事業者以外の者からの課税仕入れに係る税額控除の特例 322
（1）適用要件 …… 322
（2）取扱い …… 322

第６章　その他の税額控除

1　仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の仕入れに係る消費税額の控除の特例 …… 324
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 324
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 326
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 327
（4）標準税率の課税資産の譲渡等と31年軽減対象資産の譲渡等又は軽減対象課税資産の譲渡等に係る仕入れに係る対価の返還等が合理的に区分できない場合 …… 328
（5）適格返還請求書等の提供を受けた場合の仕入れに係る対価の返還等を受けた金額に係る消費税額の計算の特例 …… 330
（6）仕入れに係る対価の返還等の処理 …… 331
2　納税義務の免除を受けないこととなった場合等の棚卸資産に係る消費税額の調整 …… 332
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 332
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 333
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 333
3　簡易課税 …… 334
（1）基本規定 …… 334
（2）事業区分 …… 337
（3）課税仕入れ等を適用税率別に区分することが困難な中小事業者に対する簡易課税選択の特例（経過措置）…… 339
（4）設例７ …… 343
1　課税標準額等（第一表、第二表、付表4-1、4-2、5-1、5-2）…… 344
2　事業区分別の課税売上高（税抜き）の明細（付表5-1、5-2）…… 345
3　事業区分別の課税売上高に係る消費税額の明細（付表5-1、5-2）…… 348
4　原則計算による控除対象仕入税額の計算（付表5-1、5-2）…… 350
5　１種類の事業で75％以上の特例による控除対象仕入税額の計算（付表5-1、5-2）…… 351
6　２種類の事業で75％以上の特例による控除対象仕入税額の計算

（付表5-1、5-2）…… 352
7　控除対象仕入税額（第一表、付表4-1、4-2、5-1、5-2）…… 355
8　地方消費税の計算（第一表、第二表、付表4-1、4-2）…… 357
9　その他 …… 358
10　解説 …… 359
【記載例】
第二表　課税標準額等の内訳書　362
第一表　課税期間分の消費税及び地方消費税の確定申告書　363
付表4-2　税率別消費税額計算表 兼 地方消費税の課税標準となる消費税額計算表〔経過措置対象課税資産の譲渡等を含む課税期間用〕　364
付表4-1　税率別消費税額計算表 兼 地方消費税の課税標準となる消費税額計算表　365
付表5-2　控除対象仕入税額等の計算表〔経過措置対象課税資産の譲渡等を含む課税期間用〕　366
付表5-1　控除対象仕入税額等の計算表　368
4　売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除 …… 370
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 370
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 371
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 372
（4）中小事業者の10営業日の実績割合、卸売業及び小売業を営む中小事業者の仕入れ割合の特例を受けた事業者が売上げに係る対価の返還等をした場合の消費税額の控除 …… 372
（5）標準税率の課税資産の譲渡等と31年軽減対象資産の譲渡等又は軽減対象課税資産の譲渡等に係る売上げに係る対価の返還等が合理的に区分できない場合 …… 375
（6）適格返還請求書等を交付した場合の売上げに係る対価の返還等をした金額に係る消費税額の計算の特例 …… 377
（7）売上げに係る対価の返還等に係る帳簿の記載事項 …… 378
（8）区分記載請求書等保存方式に関するＱ＆Ａ …… 379
（9）適格請求書等保存方式に関するＱ＆Ａ …… 384
5　特定課税仕入れに係る対価の返還等を受けた場合の消費税額の控除　386
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 386
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 387
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 387
6　貸倒れに係る消費税額の控除等 …… 388
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …… 388
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで …… 389

（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 390
（4）中小事業者の10営業日の実績割合、卸売業及び小売業を営む中小事業者の仕入れ割合の特例を受けた事業者が貸倒損失を計上した場合の消費税額の控除 …… 390
（5）標準税率の課税資産の譲渡等と31年軽減対象資産の譲渡等又は軽減対象課税資産の譲渡等に係る貸倒損失の計上が合理的に区分できない場合　392
（6）標準税率の課税資産の譲渡等と31年軽減対象資産の譲渡等又は軽減対象課税資産の譲渡等に係る償却債権取立益が合理的に区分できない場合　394

第７章　申告手続き

1　仮決算をした場合の中間申告書の記載事項 …… 398
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …398
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで ‥399
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 400
2　確定申告書の記載事項 …… 402
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …402
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで ‥403
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 404
3　引取りに係る課税貨物についての課税標準額及び税額の申告等 …… 406
（1）2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで …406
（2）2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで ‥406
（3）2023（平成35）年10月１日以後 …… 407
4　電子情報処理組織による申告の特例 …… 408
（1）適用要件 …… 408
（2）取扱い …… 408
（3）特定法人 …… 411
（4）電子申告の特例の規定の位置付け …… 411
（5）電子情報処理組織による申告をした場合の申告時期 …… 412
（6）書類提出者の氏名、住所及び番号の記載等についての取扱い …… 412
（7）電子情報処理組織による申請等の規定の不適用 …… 412
（8）経過措置 …… 413
5　電子情報処理組織による申告が困難である場合の特例 …… 414
（1）適用要件 …… 414
（2）取扱い …… 414
（3）申請書の提出 …… 414
（4）申請の却下 …… 415
（5）書面による通知 …… 416
（6）みなし承認 …… 416

(7) 承認の取消しと処分の効果 …… 416
(8) (7)の場合の書面による通知 …… 417
(9) 電子申告が困難な場合の特例の適用の取り止め、承認の処分の効力 … 417

第８章　適格請求書事業者、適格請求書等保存方式等

1　適格請求書発行事業者の登録等 …… 420
(1) 登録 …… 420
(2) 登録のための申請書の提出等 …… 421
(3) 税務署長の登録 …… 430
(4) 適格請求書発行事業者登録簿への記載事項、公表 …… 432
(5) 登録の拒否 …… 433
(6) 登録の取消し …… 435
(7) 書面による処分の通知 …… 437
(8) 適格請求書発行事業者登録簿の登載事項に変更があった場合の届出書の提出 …… 437
(9) (8)の登載事項の変更の届出に対する税務署長の変更の登録、公表 …… 438
(10) 登録の失効 …… 438
(11) 登録の抹消、公表 …… 441
(12) フランスの場合（鈴木正司フランス公認会計士の回答）…… 442
2　適格請求書発行事業者の登録等に関する経過措置 …… 443
(1) 2023（平成35）年10月１日前の適格請求書発行事業者の登録の申請書の提出 …… 443
(2) 2023（平成35）年10月１日に適格請求書発行事業者の登録を受けようとする事業者の場合 …… 444
(3) 適格請求書発行事業者の登録の申請書の記載事項に変更があった場合　446
(4) 税務署長の処分 …… 447
(5) 免税事業者が適格請求書発行事業者の登録をした場合の課税関係 …… 448
(6) 経過措置 …… 451
3　2023（平成35）年９月30日以前に登録国外事業者であった者に関する経過措置 …… 452
(1) 登録国外事業者のみなし登録 …… 452
(2) 書面による通知 …… 453
(3) 新登録番号を記載することにつき困難な事情がある場合 …… 453
(4) 適格請求書発行事業者の登録の取消しを求める旨の届出書に代わる登録国外事業者の登録の取消しを求める旨の届出書の提出 …… 454
(5) 経過措置 …… 455
4　適格請求書発行事業者が死亡した場合における手続き等 …… 456
(1) 個人事業者である適格請求書発行事業者が死亡した場合の届出 …… 456

（2）死亡した適格請求書発行事業者に係る登録の失効 …… 457
（3）適格請求書発行事業者の事業を承継した相続人のみなし登録期間等 … 457
（4）みなし登録期間経過後の失効 …… 463
（5）登録の抹消、公表 …… 463
5　適格請求書発行事業者の適格請求書の交付義務 …… 464
（1）適用要件 …… 464
（2）取扱い …… 465
（3）留意点（インボイスＱ＆Ａ問15） …… 465
（4）適格請求書 …… 465
（5）適格請求書発行事業者が適格請求書を交付する必要がない場合 …… 469
（6）適格請求書等についての留意点 …… 471
6　適格簡易請求書の交付 …… 478
（1）適用要件 …… 478
（2）取扱い …… 478
7　適格返還請求書の交付義務 …… 480
（1）適用要件 …… 480
（2）取扱い …… 480
（3）適格請求書発行事業者が適格返還請求書を交付する必要がない場合 … 481
8　適格請求書等についてのその他の取扱い …… 484
（1）適格請求書等の記載事項に誤りがあった場合 …… 484
（2）フランスの場合のインボイスに記載誤りがあったときの処理（鈴木正司フランス公認会計士の回答）…… 484
（3）フランスのクレジット・ノートについて（鈴木正司フランス公認会計士の回答）…… 485
（4）適格返還請求書の交付方法 …… 486
（5）販売奨励金に関するＱ＆Ａ …… 487
（6）適格請求書等の交付に代える電磁的記録の提供 …… 488
（7）適格請求書等の写し、電磁的記録の保存 …… 490
9　インボイス方式の導入に対する免税事業者の対処法 …… 493
（1）試算の前提 …… 493
（2）課税事業者が連続する場合（ケース１） …… 493
（3）取引に免税事業者が入り、免税事業者が消費税相当分の価格転嫁ができる場合（ケース２） …… 496
（4）免税事業者が消費税相当分の価格転嫁ができない場合（ケース３） …… 499
（5）インボイス方式を導入する前の免税事業者からの仕入れ（ケース４）・503
（6）免税事業者が取るべき対処の方法 …… 506
10　適格請求書類似書類等の交付の禁止 …… 513
（1）適格請求書発行事業者以外の者 …… 513

（2）適格請求書発行事業者 …… 513
（3）解説 …… 513
11　任意組合等の組合員による適格請求書等の交付の禁止 …… 515
（1）適格請求書等の交付の禁止 …… 515
（2）適格請求書等の交付をする旨の届出書の提出 …… 515
（3）適格請求書等の交付をする旨の届出書の提出の規定を適用しない場合　519
12　媒介者等による適格請求書等の交付の特例 …… 520
（1）適用要件 …… 520
（2）取扱い …… 520
（3）適格請求書等の写し又は電磁的記録の保存 …… 521
（4）準用 …… 522
（5）媒介者等による事業者への適格請求書の写し、電磁的記録の交付 …… 523
（6）事業者が適格請求書発行事業者でなくなった場合 …… 523
（7）媒介者交付特例（インボイスＱ＆Ａ問30）…… 524
（8）複数の委託者から委託を受けた場合の媒介者交付特例の適用（インボイスＱ＆Ａ問31）…… 526

凡　例

本書における条文等の略称は、次のとおりである。

消法…消費税法
消令…消費税法施行令
消規…消費税法施行規則
消基通…消費税法基本通達
平24改正法…2012（平成24）年８月22日法律第68号による改正法
平27改正法…2015（平成27）年３月31日法律第９号による改正法
平28改正法…2016（平成28）年３月31日法律第15号による改正法
所法…所得税法
法法…法人税法
国通法…国税通則法
地法…地方税法
平24改正地法…2012（平成24）年８月22日法律第69号による改正法
電帳法…電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律
電帳規…電子計算機を使用して作成する国税関係帳簿書類の保存方法等の特例に関する法律施行規則
情報通信の技術利用法…行政手続等における情報通信の技術の利用に関する法律
情報通信の技術利用省令…国税関係法令に係る行政手続等における情報通信の技術の利用に関する省令
消費税の転嫁阻害行為の是正等特別措置法
…消費税の円滑かつ適正な転嫁の確保のための消費税の転嫁を阻害する行為の是正等に関する特別措置法
医薬品等品質等確保法…医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律
医薬品等品質等確保法令…医薬品、医療機器等の品質、有効性及び安全性の確保等に関する法律施行令
平28-4-12軽減税率通達…消費税の軽減税率制度に関する取扱通達（2016（平成28）年４月12日、2016（平成28）年12月13日改正）
平30-6-6インボイス通達…消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関する取扱通達（2018（平成30）年６月６日）
Ｑ＆Ａ…消費税の軽減税率制度に関するＱ＆Ａ（個別事例編）（2016（平成28）年４月、2018（平成30）年11月改訂、国税庁消費税軽減税率制度対応室）
インボイスＱ＆Ａ…消費税の仕入税額控除制度における適格請求書等保存方式に関するＱ＆Ａ（2018（平成30）年６月、2018（平成30）年11月改訂、国税庁消費税軽減税率制度対応室）

※本書は、2019年２月１日現在の法令等によっています。
カバーデザイン：丸山尚子

第1章

消費税の仕組みが わかりにくくなった理由

◆ 2019 年から 2023 年にかけて大きく変わる消費税

2019（平成 31）年 10 月 1 日から消費税（地方消費税を含む。「消費税等」、「消費税額等」と表現することがある。以下同じ）の税率が 10%（標準税率）に引き上げられるとともに、飲食料品、定期購読契約の新聞については、税率８％（軽減税率）が適用される。

これに加えて、2023（平成 35）年 10 月 1 日からは、インボイス（適格請求書等保存）方式が導入される。

さらに、インボイス方式を導入するまでの 2019（平成 31）年 10 月 1 日から 2023（平成 35）年 9 月 30 日の間は、標準税率と軽減税率を区別するために、現行の請求書等保存方式に代えて、区分記載請求書等保存方式によることにしている。

このように、2019（平成 31）年 10 月 1 日からは、消費税はこれまで経験したことのない変身を遂げようとしている。

◆日本の消費税の特異性

その中で、「改正後の売上げに対する消費税の計算や仕入税額控除の計算の考え方や仕組み、インボイス方式の位置付けなどが今ひとつ理解できない」という声をよく耳にする。

これらの疑問は、日本の消費税だけを見てきた人にとっては、当然生じるものである。しかし、同じタイプの税であるＥＵ諸国の付加価値税のシステム（構造）と比較すると、日本の消費税の特異性（問題点）が、これらの改正を機に噴出したと考えることができる。

そこで、本章ではまず、日本の消費税の特異性を、付加価値（消費）税制の基本原理との関係で明らかにする。

これに加えて、改正後の主要な消費税の規定を取り上げて改正前のそれと比較することにより、改正後の消費税が象徴するものを確認する。

1 付加価値(消費)税制の基本原理から見た日本の消費税の座標軸

付加価値（消費）税制の主要な基本原理としては、次の①～⑤がある。

① 価値ある資産の譲渡・貸付け、役務の提供への課税

② 有償取引に対する課税

③ 消費地課税主義

④ 売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除する

⑤ 課税仕入れの証拠を前提とする仕入税額控除

(1) 価値ある資産の譲渡・貸付け、役務の提供への課税

付加価値（消費）税は、価値ある資産や役務の移転に対して課税する。この考え方は、各国ともほぼ共通している。

日本の消費税では、資産の譲渡等（消法２①八）が代表的な定義になる。この定義について、消費税法基本通達５－２－１では、資産の譲渡とは、「資産につきその同一性を保持しつつ、他人に移転させることをいう」と規定している。「同一性を保持」することは、資産としての価値を失わないことであると理解することができる。

資産の譲渡等は、付加価値(消費)税の対象にしない課税対象外取引（不課税取引）と区別する概念でもある。

例えば、被害者は加害者から損害賠償金を受け取る。受け取る理由は、心身や資産に加えられたことに対する償い（補償）として、である。

つまり、損害賠償金は被害者が価値ある資産や役務を加害者に移転したことによるものではない。価値ある資産や役務の移転を伴わない場合は、付加価値（消費）税とは別の世界の取引を意味する。

したがって、課税事業者間で価値ある資産や役務の移転が繰り返される限り、付加価値（消費）税の課税関係が継続し続ける。換言すれば、課税事業者が免税事業者と取引をすれば、課税関係が清算される。

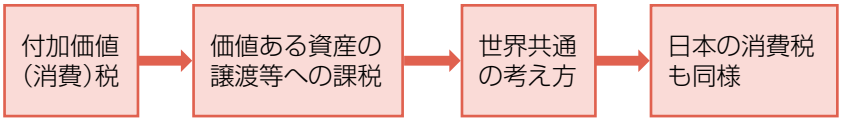
ただし、現行の日本の消費税は、免税事業者からの仕入れについても仕入

税額控除を認めているので、このような仕組みになっていない。

さらに、資産の譲渡等は、付加価値（消費）税の対象となる課税資産の譲渡等（消法２①九）と非課税取引（消法６）に区分される。

つまり、政策的に付加価値（消費）税を課税しないものを非課税取引としている。ただし、非課税取引の範囲は、各国により異なっている。

■図表１　付加価値（消費）税に対する考え方



（2）有償取引に対する課税

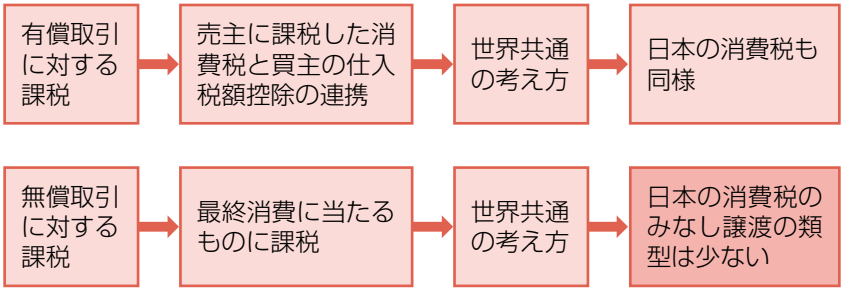
法人税における益金の額に算入すべき額は、有償取引だけではなく、無償取引にも課税する（法法 22 ②）。

しかし、付加価値（消費）税は、原則として有償取引に課税し、無償取引には課税しない。その理由は、無償取引について売主に認定課税をすると、買主に課税仕入れを認める必要があるからである。

ただし、無償取引であっても、最終消費に当たるものは課税の対象にする（みなし譲渡）。

日本の消費税においては、個人事業者の自家消費（消法４⑤一）、役員に対する資産の贈与（同項二）、資産の低額譲渡（消法 28 ①但書）をみなし譲渡（課税資産の譲渡等の対価の額への算入）として規定している。この取扱いは、各国により異なるが、日本のみなし譲渡の類型は少ない方に属する。

図表２　有償取引と無償取引に対する課税についての考え方



（3）消費地課税主義

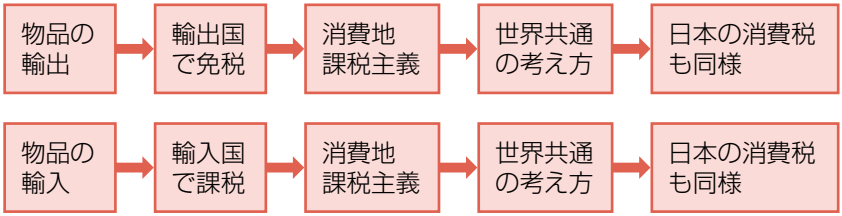
付加価値（消費）税は、各国の国内における資産の譲渡・貸付け、役務の提供（消費）に課税する。これを消費地課税主義という。

例えば、物品を輸出する場合は、輸出する国ではその物品を消費しないで外国に送り出す。この場合は、消費地課税主義に基づき付加価値（消費）税を課税しない。輸出免税の規定は、この基本原理に基づくものである。輸出事業者に対する優遇措置ではない。

同様に、外国から輸入する物品（外国貨物）は、非課税取引を除き、輸入する国において付加価値（消費）税を課税する。

消費地課税主義の原理を各国が国内法に取り入れることにより、付加価値（消費）税を巡る国際間の二重課税を回避することができる。

図表３　物品を輸出・輸入した場合における付加価値（消費）税の課税関係



(4) 売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除

付加価値（消費）税は、最終消費（者）に負担を求めることにしている。換言すれば、課税事業者には（実質的な）負担を求めない。

この考え方を実現する仕組みが仕入税額控除である。これは、「売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除する」ことを意味する。

次の例で考える。

【商品の売買例】

① **買主が最終消費者の場合**

売主：消費税の納付　10

買主：仕入税額控除　 0

国庫：10－0 ＝ 10

② **買主が課税事業者の場合**

売主：消費税の納付　10

買主：仕入税額控除△10

国庫：10－10 ＝ 0

仕入税額控除の仕組みが考えつかなかった累積型の売上税の場合は、商品の流通に際して、その流通回数の多寡により、最終消費者が負担する価格（税負担）が影響を受ける。つまり、最終消費者が同じ商品を購入しても、累積型の売上税の存在と流通経路の差異により、商品価格が異なるという現象（問題）が生じていた。

例えば、ある商品の流通が、次の③と④の場合では、③に比べて④の方が１回多く税が転嫁されているので、最終消費者への販売価格は高くなる。

③　Ａ事業者→（税転嫁）→Ｂ事業者→（税転嫁）→最終消費者

④　Ａ事業者→（税転嫁）→Ｂ事業者→（税転嫁）→Ｃ事業者→（税転嫁）→最終消費者

このような弊害を是正するために、仕入税額控除の仕組みが発明され、付加価値（消費）税が各国に普及したのである（流通回数に対する中立性の確保）。

このように、仕入税額控除は、税の累積を回避するために、課税事業者間の取引において認める制度であると位置付けることができる。

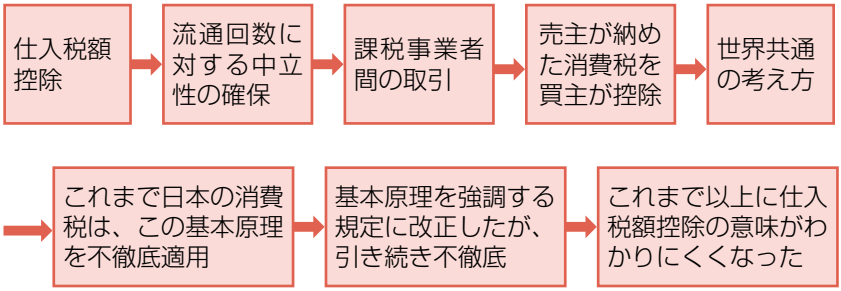
このことから、仕入税額控除は、売主が納めた消費税でなければならない。

しかし、日本の消費税は、その導入の過程において、政治的な理由（中曽根内閣による売上税導入の挫折）から、この基本原理に目をつぶった仕入税額控除の制度を導入した。具体的には、免税事業者や消費者からの仕入れについても、課税仕入れとして仕入税額控除の対象にした。この取扱いは今日まで続いている。

このように、日本の仕入税額控除の制度は、「売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除する」という付加価値（消費）税の基本原理を厳格に適用してこなかった。さらに、今回の改正においても一部については是正したが、徹底したものになっていない。

この不徹底さが、新しい仕入税額控除の規定の理解に困惑を与えている１つになっている。

■図表４　日本の仕入税額控除制度の考え方



(5) 課税仕入れの証拠を前提とする仕入税額控除

この基本原理は、上記(4)のそれを補完するものであり、(4)と密接に関連している。仕入税額控除は、同控除を受ける買主が、売主から付加価値（消費）税の控除の対象となる仕入れをした証拠を保存していることを前提として認められるものである。

その証拠が税制適格のインボイスである。インボイスを保存していなかったり、インボイスを保存していても、税法で規定している事項のうち、１つでも欠けているなどの場合は、仕入税額控除は認められない（インボイス方式）。

税制適格のインボイスを発行できるのは、課税事業者に限られている。

しかし、日本の消費税は、1989（平成元）年の導入以来、インボイス方式を採用して来なかった。当初は「帳簿又は請求書等」、その後は「帳簿及び請求書等」の保存を前提に仕入税額控除を認めてきた。ここでいう「請求書等」には、免税事業者や消費者が発行するものも含めてきた。

これについては、2023（平成 35）年 10 月 1 日以後は、日本もインボイス方式に移行する。その結果、免税事業者と消費者はインボイスを発行することはできない。さらに、課税事業者であっても、登録を要することとした。

一方、例えば再生資源卸売業を営む事業者が、他の者から買い受けたその再生資源等については、改正前と同様に帳簿への記載、保存だけで仕入税額控除を認めることにしている（平 35 施行消令 49 ①一ハ（4））。

新規に追加したものに、宅地建物取引業（宅地建物取引業法２二）を営む宅地建物取引業者（同条三）である事業者が、他の者から買い受けた建物（同条二）がある（同号ハ(3)）。

これらの規定における「他の者」は、その範囲を限定していないので、免税事業者や消費者が含まれる。

つまり、これまでと同様に、消費税の納税義務がない免税事業者や消費者からの仕入れについても引き続き仕入税額控除を容認することを意味している。

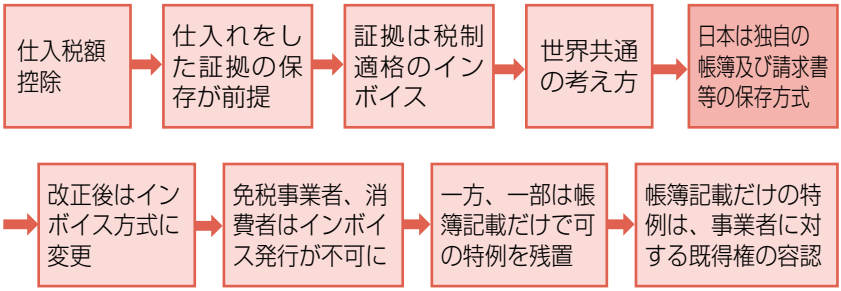
このように、改正後は、これまで仕入税額控除を認めてきた課税仕入れの

うち、インボイス方式の要件を満たさなくなったことにより仕入税額控除が認められなくなる仕入先（免税事業者、消費者）と、インボイスの保存がなくても引き続き仕入税額控除が認められる仕入先（新規に追加されたものもある）に分かれることになる。

なお、後者のインボイスなしで仕入税額控除を認める措置は、消費税の導入以来、今日まで事業者に与えてきた恩典（既得権）を廃止することができないことを意味する。

消費税の導入時に、その導入に反対する国民（この問題では事業者）に、導入を納得させる（諦めさせる）ための取引材料の１つとして可能な限り仕入税額控除を認めるという制度（帳簿又は請求書等保存方式、その後の帳簿及び請求書等保存方式）にしたこと、さらに「売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除する」という基本原理に回帰する改正ができないこと（既得権者からの反対が政治問題に発展することを回避するため）が、ＥＵ諸国に見られる本来の付加価値（消費）税の仕組みに戻せない理由である。

■図表５　仕入税額控除における証拠についての考え方



(6) まとめ

上記(1)から(5)の検討の結果、日本の消費税は、上記(1)から(3)の基本原理はＥＵ諸国を中心とする付加価値税と概ね同様の取扱いになっていると考えられる。

これに対し、上記(4)と(5)の仕入税額控除については、消費税の創設以

来、基本原理とは異なる仕組みで実施してきた。この点については、2023（平成35）年10月1日から、インボイス方式に移行し、「売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除する」という基本原理に少し近づく体制を整えた。

ただし、特定の事業という限定はあるが、事業者の既得権を廃止することができないところに他の国にはない日本独自の消費税の制度になっている。

これが、日本の消費税をわかりにくくしている理由の1つであると考える。

2　消費税の計算構造の象徴的な違い、仕入税額控除を認める証拠の確認

消費税は、課税標準額に対する消費税額から、仕入税額控除をして求める。これらの計算の方法や証拠の保存等について、(1) 2014（平成26）年４月１日から2019（平成31）年９月30日まで、(2) 2019（平成31）年10月１日から2023（平成35）年９月30日まで、(3) 2023（平成35）年10月１日以後により異なる。

これとは別に、仕入税額控除を認める要件としての帳簿の記載事項と、売主が発行する請求書等の記載事項が上記(1)から(3)の時期により異なっている。

この点についての詳細は、第４章以降で解説するが、ここでは、これらの制度が異なる象徴的な規定を検討することにより、複数税率における消費税の規定のわかりにくさを確認する。

3 課税標準額に対する消費税額の計算

ここでは、課税資産の譲渡等の場合に限定し、かつ、税抜経理した場合について比較する。

(1) 2014（平成 26）年 4 月 1 日から 2019（平成 31）年 9 月 30 日まで

① 規定（割戻し方式、消法 28 ①本文、29）

消費税率８％（単一税率）の場合の課税標準額に対する消費税額は、次の算式による。

$$\left(\text{税抜売上高}+\text{仮受消費税額}\right)\times\frac{100}{108}=\boxed{\text{課税標準額（1,000 円未満切捨て）}}$$

$$\boxed{\text{課税標準額}}\times\frac{6.3}{100}=\boxed{\text{課税標準額に対する消費税額}}$$

② 解説

1989（平成元）年に消費税を導入して以来の計算方法である。売上げ時に本体価格と消費税を区分して領収しても売上げ総額から割戻しの方法により課税標準額を算出する（割戻し方式）。

この課税標準額に消費税率 6.3％を掛けて課税標準額に対する消費税額を求める。

なお、小売業者等には積上げ方式が認められており（平 15 改正消規附則２）、下記(3)②の適格請求書等を保存している場合と類似している。この点については、小売業者等に対する積上げ方式は小売業者等に限定した取扱いであることに対し、下記(3)②の適格請求書等保存方式はすべての課税事業者に適用するものである違いがあることを指摘するにとどめる。

下記(2)の期間についても、下記(3)の適格請求書等保存方式に移行するま

での間は、(1)の期間と同様に小売業者等には積上げ方式が認められている。

(2) 2019（平成 31）年 10 月 1 日から 2023（平成 35）年 9 月 30 日まで

次の算式により計算する（割戻し方式）。

① **標準税率の課税資産の譲渡等**（消法 28 ①本文、平 31 施行消法 29）

$$\left(\text{税抜売上高}+\text{仮受消費税額}\right)\times\frac{100}{110}=\boxed{\text{課税標準額（1,000 円未満切捨て）}}$$

$$\boxed{\text{課税標準額}}\times\frac{7.8}{100}=\boxed{\text{課税標準額に対する消費税額}}$$

② **31 年軽減対象資産の譲渡等**（消法 28 ①本文、平 28 改正法附則 34 ①）

$$\left(\text{税抜売上高}+\text{仮受消費税額}\right)\times\frac{100}{108}=\boxed{\text{課税標準額（1,000 円未満切捨て）}}$$

$$\boxed{\text{課税標準額}}\times\frac{6.24}{100}=\boxed{\text{課税標準額に対する消費税額}}$$

③ **解説**

軽減税率が導入されることから、上記①と②に区分して課税標準額に対する消費税額を計算する。31 年軽減対象資産とは、2019（平成 31）年 10 月 1 日から 2023（平成 35）年 9 月 30 日までの期間に軽減税率が適用される資産のことで、2023（平成 35）年 10 月 1 日以後に適用される軽減対象課税資産と同じものである（平 28 改正法附則 34 ①）。

課税標準額の計算方法は、(1)の単一税率の場合と変わらない。

なお、国税の軽減税率は 6.24％で(1)の単一税率の場合の 6.3％と異なるので注意が必要である。この点については、6.3％は経過措置として当分の間適用されるので、6.24％と併存される状態が続くことになる。

(3) 2023（平成 35）年 10 月 1 日以後

次の算式により計算する。

① 原則（②以外、割戻し方式）

イ 標準税率の課税資産の譲渡等（消法 28 ①本文、平 35 施行消法 29 一）

$$\left(\text{税抜売上高}+\text{仮受消費税額}\right)\times\frac{100}{110}=\boxed{\text{課税標準額（1,000 円未満切捨て）}}$$

$$\boxed{\text{課税標準額}}\times\frac{7.8}{100}=\boxed{\text{課税標準額に対する消費税額}}$$

ロ 軽減対象課税資産の譲渡等（消法 28 ①本文、平 35 施行消法 29 二）

$$\left(\text{税抜売上高}+\text{仮受消費税額}\right)\times\frac{100}{108}=\boxed{\text{課税標準額（1,000 円未満切捨て）}}$$

$$\boxed{\text{課税標準額}}\times\frac{6.24}{100}=\boxed{\text{課税標準額に対する消費税額}}$$

② 適格請求書、適格簡易請求書の写し（電磁的記録を含む）を保存している場合（積上げ方式）

イ 標準税率の課税資産の譲渡等（平 35 施行消法 45 ①・⑤、57 の 4 ①五・②五・⑤、平 35 施行消令 62、70 の 10）

$$\left(\text{税抜売上高}+\text{仮受消費税額}\right)\times\frac{100}{110}=\boxed{\text{課税標準額（1,000 円未満切捨て）}}$$

$$\boxed{\text{適格請求書、適格簡易請求書、仕入明細書等、せり売等（電磁的記録を含む）に記載した標準税率の課税資産の譲渡等に係る消費税額等の合計額}}\times\frac{78}{100}=\boxed{\text{課税標準額に対する消費税額}}$$

ロ　軽減対象課税資産の譲渡等（平 35 施行消法 45 ①・⑤、57 の 4 ① 五・②五・⑤、平 35 施行消令 62、70 の 10）

$$\left(\text{税抜売上高}+\text{仮受消費税額}\right)\times\frac{100}{108}=\boxed{\text{課税標準額（1,000 円未満切捨て）}}$$

$$\boxed{\text{適格請求書、適格簡易請求書、仕入明細書等、せり売等（電磁的記録を含む）に記載した軽減対象課税資産の譲渡等に係る消費税額等の合計額}}\times\frac{78}{100}=\boxed{\text{課税標準額に対する消費税額}}$$

③　解説

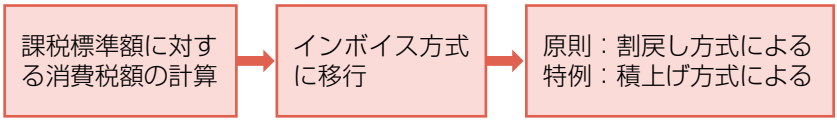
課税標準額に対する消費税額の計算は、インボイス方式に移行した場合においても、改正前と同様に割戻し方式が原則的な計算方法になっている。

その理由は、売主は全ての顧客に対してインボイスを発行しない可能性があるからである。

したがって、インボイスを発行している事業者は、インボイスを発行した売上げについて、小売業者等の積上げ方式（平 15 改正消規附則 2）に類似した上記②の計算方法を選択することができるという位置付けになる。

なお、②の算式の 78 ／ 100 は、消費税等の合計額のうち、国税の取り分を意味している（平 35 施行消令 62 ①）。

■図表６　課税標準額に対する消費税額の計算



4　仕入税額控除

ここでは、仕入税額控除を課税売上割合によるあん分計算によらない（全額控除する）場合で、課税仕入れについてだけ適用し、かつ、税抜経理した場合について比較する。

(1) 2014（平成 26）年 4 月 1 日から 2019（平成 31）年 9 月 30 日まで

① **規定**（割戻し方式、消法 30 ①）

消費税率８％（単一税率）の場合の仕入税額控除は、次の算式による。

$$\left(\text{税抜仕入高}+\text{仮払消費税額}\right)\times\frac{6.3}{108}=\boxed{\text{仕入税額控除額}}$$

② **解説**

課税標準額に対する消費税額の場合と同様に、割戻し方式により仕入税額控除額を計算する。この場合、課税仕入れは免税事業者や消費者からの仕入れを含んだものである。

■図表７　2019（平成 31）年９月 30 日までの課税仕入れ

課　税仕入れ → 免税事業者、消費者からの仕入れを含む → 税率は１つ → 割戻し方式 → 仕入税額控除

(2) 2019（平成 31）年 10 月 1 日から 2023（平成 35）年 9 月 30 日まで

次の算式により計算する（割戻し方式）。

① **標準税率の課税資産に係る課税仕入れ**（消法 30 ①）

$$\left(\text{税抜仕入高}+\text{仮払消費税額}\right)\times\frac{7.8}{110}=\boxed{\text{仕入税額控除額}}$$

②　31 年軽減対象資産に係る課税仕入れ（平 28 改正法附則 34 ②）

$$\left(\text{税抜仕入高}+\text{仮払消費税額}\right)\times\frac{6.24}{108}=\boxed{\text{仕入税額控除額}}$$

③　解説

軽減税率が導入されることから、上記①と②に区分して仕入税額控除額を計算する。この場合、課税仕入れは免税事業者や消費者からの仕入れを含んだものである。

仕入税額控除額の計算方法は、(1) の単一税率の場合と変わらない。

なお、税額への割戻し率（国税）は、軽減税率は 108 分の 6.24 で、(1) の単一税率の場合の 108 分の 6.3 と異なる。

■図表８　2019（平成31）年10月１日～2023（平成35）年９月30日の課税仕入れ

(3) 2023（平成 35）年 10 月 1 日以後

次の算式により計算する。

①　適格請求書等からの直接積上げ方式（②、③以外）

イ　標準税率の課税資産に係る課税仕入れ（平 35 施行消法 30 ①、57 の 4 ①五・②五・⑤、平 35 施行消令 46 ①、70 の 10）

$$\boxed{\text{適格請求書、適格簡易請求書、仕入明細書等、せり売等（電磁的記録を含む）に記載した又は帳簿等の記載のみで控除可の標準税率の課税資産に係る課税仕入れの消費税額等の合計額}}\times\frac{78}{100}=\boxed{\text{仕入税額控除額}}$$

ロ　軽減対象課税資産に係る課税仕入れ（平35施行消法30①、57の4①五・②五・⑤、平35施行消令46①、70の10）

適格請求書、適格簡易請求書、仕入明細書等、せり売等（電磁的記録を含む）に記載した又は帳簿等の記載のみで控除可の軽減対象課税資産に係る課税仕入れの消費税額等の合計額	×	$\frac{78}{100}$	=	仕入税額控除額

②　適格請求書等から帳簿記載を通しての直接積上げ方式

イ　標準税率の課税資産に係る課税仕入れ（平35施行消法30①、57の4①五・②五・⑤、平35施行消令46②、70の10）

適格請求書、適格簡易請求書、仕入明細書等、せり売等（電磁的記録を含む）から帳簿に記載した又は帳簿等の記載のみで控除可の標準税率の課税資産に係る課税仕入れの消費税額等の合計額	×	$\frac{78}{100}$	=	仕入税額控除額

ロ　軽減対象課税資産に係る課税仕入れ（平35施行消法30①、57の4①五・②五・⑤、平35施行消令46②、70の10）

適格請求書、適格簡易請求書、仕入明細書等、せり売等（電磁的記録を含む）から帳簿に記載した又は帳簿等の記載のみで控除可の軽減対象課税資産に係る課税仕入れの消費税額等の合計額	×	$\frac{78}{100}$	=	仕入税額控除額

③　割戻し方式

その課税期間に係る税率の異なるごとに区分した課税標準額に対する消費税額の計算につき、適格請求書、適格簡易請求書の写し（電磁的記録を含む）を保存している場合の取扱い（28頁）によらない事業者は、次のイ、ロの合計額によることができる。

イ　標準税率の課税資産に係る課税仕入れ（平35施行消法30①、平35施行消令46③）

$$\left(\text{税抜仕入高}+\text{仮払消費税額}\right)\times\frac{7.8}{110}=\boxed{\text{仕入税額控除額}}$$

ロ　軽減対象課税資産に係る課税仕入れ（平 35 施行消法 30 ①、平 35 施行消令 46 ③）

$$\left(\text{税抜仕入高}+\text{仮払消費税額}\right)\times\frac{6.24}{108}=\boxed{\text{仕入税額控除額}}$$

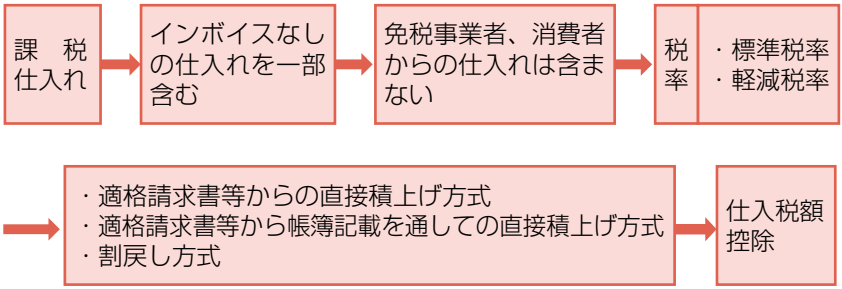
④　解説

インボイス方式に移行したことにより、インボイス（適格請求書、適格簡易請求書〈電磁的記録を含む〉）を発行することができない免税事業者や消費者からの仕入れは、仕入税額控除することができなくなる。

ただし、インボイスがなくても仕入税額控除が認められる課税仕入れを認めているので、ＥＵ諸国のインボイス方式とは異質の制度であると位置付けられる。

仕入税額控除の具体的な控除方式は、上記①～③の３つの計算方式を規定している。

■図表９　2023（平成 35）年 10 月 1 日以後の課税仕入れ



5 帳簿への記載事項

ここでは、特定課税仕入れと課税貨物を除いた課税仕入れについての帳簿への記載事項を比較する。

(1) 2014（平成26）年4月1日から2019（平成31）年9月30日まで

① **規定**（消法30⑧一）

帳簿には、次のイ～ニの事項を記載しなければならない。

イ　課税仕入れの相手方の氏名又は名称

ロ　課税仕入れを行った年月日

ハ　課税仕入れに係る資産又は役務の内容

ニ　課税仕入れに係る支払対価の額

② **解説**

上記①イ～ニの4項目は、消費税の創設時から変わっていない。実務的には、①イとハのいずれかの記載漏れのないように注意しなければならない。

(2) 2019（平成31）年10月1日から2023（平成35）年9月30日まで

① **規定**（消法30⑧一、平28改正法附則34②）

帳簿には、次のイ～ニの事項を記載しなければならない。

イ　課税仕入れの相手方の氏名又は名称

ロ　課税仕入れを行った年月日

ハ　課税仕入れに係る資産又は役務の内容（その課税仕入れが他の者から受けた31年軽減対象資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び31年軽減対象資産の譲渡等に係るものである旨）

ニ　課税仕入れに係る支払対価の額

②　解説

記載事項は、(1) ①イ～ニの４項目と基本的には変わらない。ただし、2019（平成 31）年 10 月 1 日から軽減税率が適用されるので、31 年軽減対象資産に係る課税仕入れをした場合には、帳簿にその旨を記載しなければならなくなる。

この場合は、１項目の増加になるので、記載漏れのないように注意しなければならない。

■図表10　2019（平成31）年10月１日～2023年９月30日の帳簿への記載事項

帳簿への記載事項 → 2019（平成31）年10月１日から適用 → 31年軽減対象資産の譲渡等に係る課税仕入れが発生 → その旨を帳簿に記載 → 記載すべき項目数は５項目

(3) 2023（平成 35）年 10 月 1 日以後

①　規定（平 35 施行消法 30 ⑧一）

帳簿には、次のイ～ニの事項を記載しなければならない。

イ　課税仕入れの相手方の氏名又は名称

ロ　課税仕入れを行った年月日

ハ　課税仕入れに係る資産又は役務の内容（その課税仕入れが他の者から受けた軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等に係るものである旨）

ニ　課税仕入れに係る支払対価の額

②　解説

(2) とは、「31 年軽減対象資産の譲渡等」が「軽減対象課税資産の譲渡等」に変わっただけであり、帳簿への記載項目数は、2019（平成 31）年 10 月 1 日からは変わらない。

6 請求書等の記載事項

ここでは、仕入明細書と課税貨物を除いた課税仕入れについての仕入税額控除の前提となる請求書等を比較する。

(1) 2014（平成26）年4月1日から2019（平成31）年9月30日まで

① 請求書等保存方式（消法30⑨一）

売主（注1）が、買主に交付する請求書、納品書等について、次のイ～ホの事項（注2）を記載しなければならない。

イ　書類の作成者の氏名又は名称

ロ　課税資産の譲渡等を行った年月日（まとめ発行する場合は、その一定の期間）

ハ　課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容

ニ　課税資産の譲渡等の対価の額（消費税等を含む）

ホ　書類の交付を受けるその事業者の氏名又は名称

（注）1　売主

その課税資産の譲渡等が卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われるものその他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われるものである場合には、その媒介又は取次ぎに係る業務を行う者をいう。

2　事項

その課税資産の譲渡等が小売業、飲食業、写真業等に係るものである場合には、イからニまでの事項。つまり、買主の氏名又は名称の記載を省略することができる。

② 解説

上記①ニの課税資産の譲渡等の対価の額には、消費税等を含む。ここでいう消費税等は、正確には「消費税等という名称を付した価格（売上げ代金）」を意味する。

(2) 2019（平成31）年10月1日から2023（平成35）年9月30日まで

①　区分記載請求書等保存方式（消法30⑨一、平28改正法附則34②）

売主（注１）が、買主に交付する請求書、納品書等について、次のイ～ホの事項（注２）を記載しなければならない。

イ　書類の作成者の氏名又は名称

ロ　課税資産の譲渡等を行った年月日（まとめ発行する場合は、その一定の期間）

ハ　課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（その課税資産の譲渡等が31年軽減対象資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び31年軽減対象資産の譲渡等である旨）

ニ　税率の異なるごとに区分して合計した課税資産の譲渡等の対価の額（消費税等を含む）

ホ　書類の交付を受けるその事業者の氏名又は名称

（注）１　売主

その課税資産の譲渡等が卸売市場においてせり売又は入札の方法により行われるものその他の媒介又は取次ぎに係る業務を行う者を介して行われるものである場合には、その媒介又は取次ぎに係る業務を行う者をいう。

２　事項

その課税資産の譲渡等が小売業、飲食業、写真業等に係るものである場合には、イからニまでの事項。つまり、買主の氏名又は名称の記載を省略することができる。

②　解説

上記①ハの課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容について、標準税率の課税資産の譲渡等と31年軽減対象資産の譲渡等とがある場合は、これらを区別しなければならない。かつ、31年軽減対象資産の譲渡等である場合には、その旨の記載が必要になる。

さらに、上記①ニについては、標準税率の課税資産の譲渡等に係る消費税等と31年軽減対象資産の譲渡等に係る消費税等を含めた対価の額を、税率

の異なるごとに区分して記載しなければならない。

このような記載の仕方を「区分記載請求書等保存方式」という。この方式は、割戻し方式により仕入税額控除額を計算することから、「消費税等」の記載を必要としていない。

この区分記載請求書等保存方式は、インボイス方式を導入するまでの暫定措置として位置付けられている。

この点に関し、「区分記載請求書等保存方式をインボイス方式に代えて恒久的な保存方式にしてもよいのではないか」という意見がある。しかし、両者はその果たす機能が異なる。

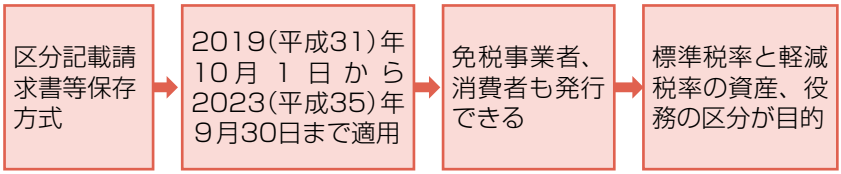
区分記載請求書等は、標準税率の課税資産の譲渡等と 31 年軽減対象資産の譲渡等を区別する機能を持っている。しかし、免税事業者や消費者も発行することを予定しているので、「売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除する」という要請に応えることはできない。

仮に、免税事業者や消費者に区分記載請求書等を発行させない場合は、区分記載請求書等は、インボイス（適格請求書等）に類似するもの（変形版）になる。

インボイス方式は、これまで述べた複数税率への対応と「売主が納めた消費税を買主が仕入税額控除」しなければならないという命題の両方に応えるものなので、区分記載請求書等保存方式をもって代替することはできない。

区分記載請求書等のイメージは前頁のとおりである。

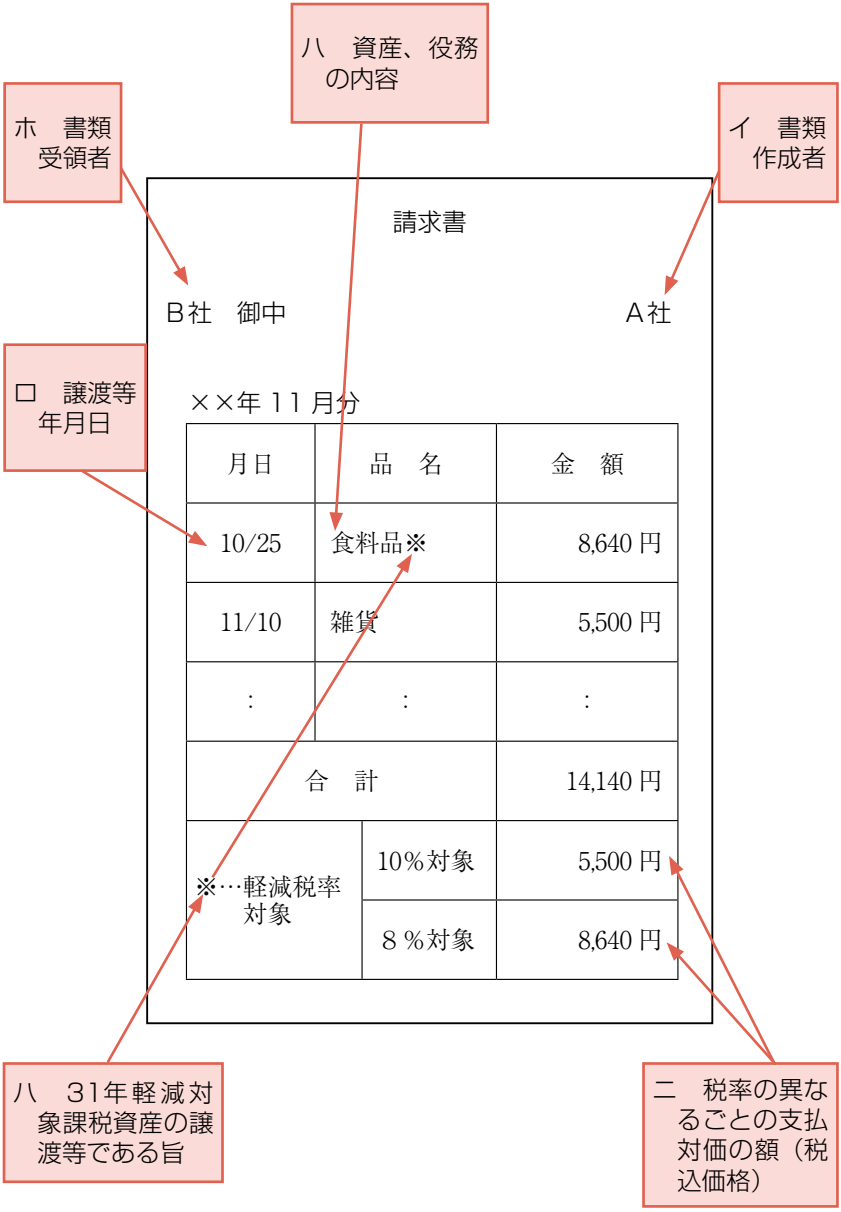
■図表 11　区分記載請求書等保存方式の概要



(3) 2023（平成 35）年 10 月 1 日以後

①　インボイス（適格請求書等保存）方式（平 35 施行消法 30 ⑨一）

■区分記載請求書等のイメージ



適格請求書発行事業者（売主）が、その課税資産の譲渡等につき、買主に交付する適格請求書又は適格簡易請求書を保存しなければならない。

② 適格請求書の記載事項（平35施行消法57の4①、平35施行消令70の10）

請求書、納品書等（適格請求書等）に次のイ～への事項を記載しなければならない。

イ　適格請求書発行事業者の氏名又は名称、登録番号

ロ　課税資産の譲渡等を行った年月日（まとめ発行する場合は、その一定の期間）

ハ　課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（その課税資産の譲渡等が軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等である旨）

ニ　課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額及び適用税率（10%、８%）

ホ　消費税額等（税率の異なるごとに区分する）

ヘ　書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

③ 適格簡易請求書（平35施行消法57の4②、平35施行消令70の10）

適格請求書発行事業者が小売業等の事業の場合は、請求書、納品書等（適格簡易請求書）に次のイ～ホの事項を記載しなければならない。

イ　適格請求書発行事業者の氏名又は名称、登録番号

ロ　課税資産の譲渡等を行った年月日

ハ　課税資産の譲渡等に係る資産又は役務の内容（その課税資産の譲渡等が軽減対象課税資産の譲渡等である場合には、資産の内容及び軽減対象課税資産の譲渡等である旨）

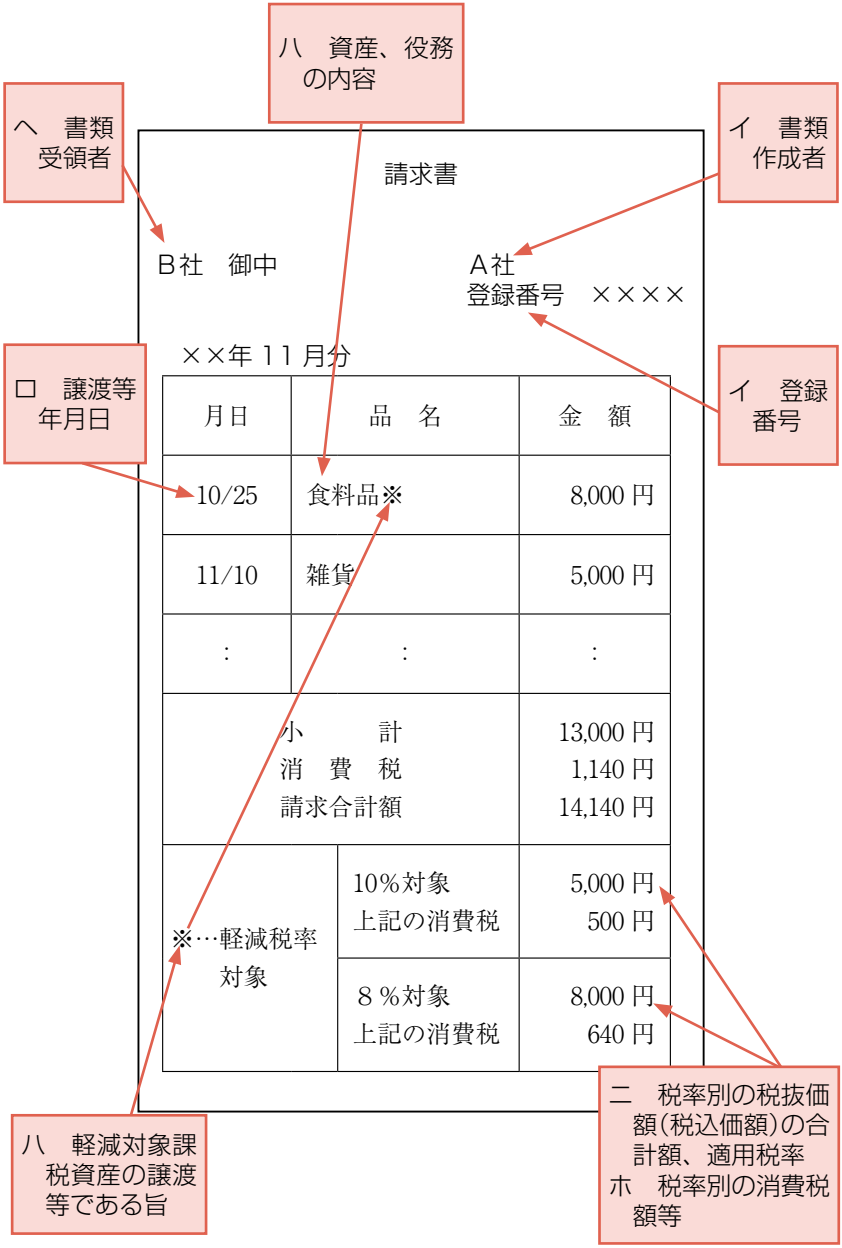
ニ　課税資産の譲渡等に係る税抜価額又は税込価額を税率の異なるごとに区分して合計した金額

ホ　消費税額等（税率の異なるごとに区分する）又は適用税率（10%、８%）

④ 解説

インボイス（適格請求書等保存）方式は、「売主が納めた消費税を買主が

■適格請求書のイメージ


ハ　資産、役務の内容
ヘ　書類受領者
イ　書類作成者
請求書
B社　御中
A社
登録番号　××××
××年 11 月分
ロ　譲渡等年月日
イ　登録番号
月日
品　名
金　額
10/25
食料品※
8,000 円
11/10
雑貨
5,000 円
小　計
消　費　税
請求合計額
13,000 円
1,140 円
14,140 円
※…軽減税率対象
10％対象
上記の消費税
5,000 円
500 円
８％対象
上記の消費税
8,000 円
640 円
ハ　軽減対象課税資産の譲渡等である旨
二　税率別の税抜価額（税込価額）の合計額、適用税率
ホ　税率別の消費税額等

仕入税額控除する」ために、標準税率の課税資産の譲渡等と軽減対象課税資産の譲渡等に係る消費税等をインボイスに記載させる。

この消費税等は、「消費税等という名称を付した価格（売上げ代金）」ではなく、「消費税等そのもの」を意味する。

この点が、消費税等の記載を求めない区分記載の請求書等と決定的に異なる点である。

これに関連して、上記②ニの本体価格（税抜価額又は税込価額）を、標準税率と軽減税率ごとに区分し、それぞれの合計金額とこれに対応する税率の記載を要求している。

もう１つ、区分記載の請求書等と対比すべきものとして、登録番号がある。登録番号は、適格請求書発行事業者に与えられるものである。区分記載の請求書等は、消費税の課税事業者だけでなく、消費者や免税事業者も発行することを予定しており、事業者として「登録」する概念は有していない。

適格請求書は、適格請求書発行事業者だけが発行することができるので、同請求書には登録番号を記載しなければならない（適格簡易請求書も同様）。この点が区分記載の請求書等の記載事項と異なる。

適格簡易請求書は、適格請求書の記載事項を簡素化したものである。その理由は、小売業等の場合の事務負担の軽減のためである。

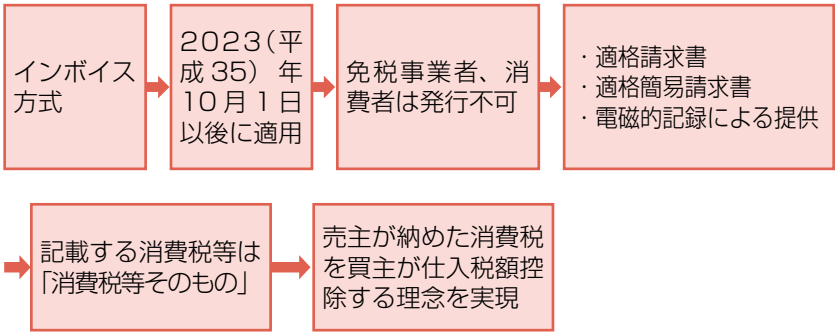
顧客が多数にわたる事業で、インボイスを短時間で作成しなければならない場合があることなどを考慮した。

ここでいう小売業等とは、不特定かつ多数の者に資産の譲渡等を行う小売業、飲食店業、写真業、旅行業、タクシー業、不特定多数の者に時間貸しする駐車場業などが該当する（平 35 施行消令 70 の 11）。

適格簡易請求書の特徴は、上記②への「買主の氏名又は名称を省略することができること」と、上記③ホの「消費税額等又は適用税率のいずれかの記載でよい」ことである。

この場合、適用税率の記載を選択した場合は、買主は本体価格（税抜価額又は税込価額）と適用税率から消費税等を計算しなければならない。

適格請求書や適格簡易請求書は、売主が買主に紙により交付するものであるが、電磁的記録による提供も認められている。

適格請求書のイメージは前頁のとおりである。

■図表 12　インボイス方式の概要