

## 改正消費税法の実施に備えて 現行消費税制の再考と今改正のポイント

高橋 宏和 (たかはし ひろかず)

高橋宏和会計事務所  
公認会計士・税理士



平成元年4月1日に初めて導入された消費税は、今では一般の消費者に最も身近な税金となりました。その後、数回の改正を経て平成24年8月に成立・公布された「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」において段階的に10%への税率改正が決定され、平成27年度税制改正及び平成28年度税制改正によってその実施時期が平成31年10月1日に延期されております。

本稿ではこの消費税導入の趣旨と過去の改正の経緯を踏まえながら、現行の消費税の仕組みを顧みて、改正後の消費税がどのように改変してゆくのかについて考えてみたいと思います。

### 〔質問1〕

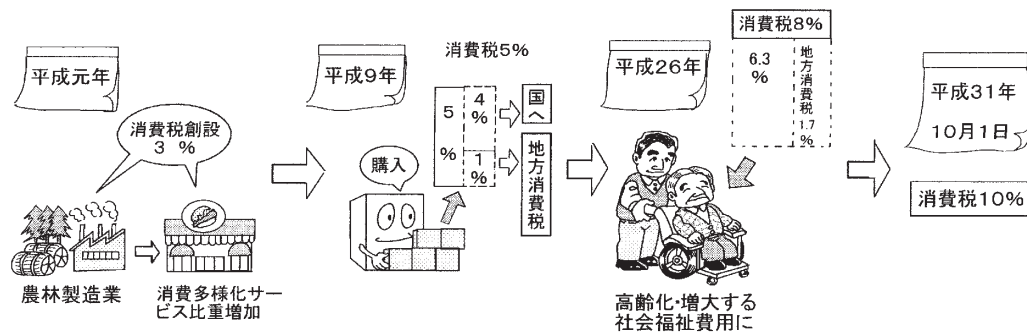
消費税導入の趣旨と改正の経緯について教えて下さい。

### 〔回答〕

消費税は税体系全体を通じた税負担の公平化を図るとともに、国民福祉の充実に必要な歳入構造の安定化に資するため、消費に広く薄く負担を求めることを目的として昭和63年12月24日に可決成立し、同月30日に公布、平成元年4月1日から

実施されています。

消費税導入前の我が国では、課税物品表に掲げられた物品に課税する「物品税」という間接税（納税者と負担者が異なる税金）が課税されていましたが、消費税創設が決定された昭和63年頃になると、我が国の経済情勢は農林業及び製造業主体からサービス業への産業構造及び就業構造の変化、高度経済成長期における所得の水準の上昇及び平準化、国民生活における消費の多様化及び消費におけるサービスの比重の増加、経済取引の国



際化等の変化が著しく、物品税の課税対象を選択して適切な税率を設定することが難しくなっていました。そこで、これまでの課税の仕組みを抜本的に見直し、所得、消費、資産等に対する課税を適切に組み合わせることにより均衡が取れた税体系を構築することで、国民生活及び国民経済の安定及び向上を図るものとして行われた税制改革関連法案の目玉として創設されたのが消費税でした。

その後、消費税は平成9年にその税率が当初の3%から4%に改正され、同時に地方消費税1%が創設され5%となり、その後平成11年度予算において消費税は基礎年金、老人医療、介護の3分野に充てることとする「福祉目的化」の議論が行われ、急速に高齢化が進展し増大する社会福祉費用に対応するべく、「社会保障・税一体改革関連法案」が平成24年に提出され、平成26年に消費税及び地方消費税の税率は8%（消費税6.3%、地方消費税1.7%）になり、その後平成27年に10%（消費税7.8%、地方消費税2.2%）に引き上げられる予定となりましたが、2度の実施延期を経て平成31年10月1日から実施される予定となっております。

【質問2】

現行の消費税実務における税金の負担者と納税義務者の関係について整理して教えてください。

【回答】

消費税は消費者が行う消費行為に担税力を求め

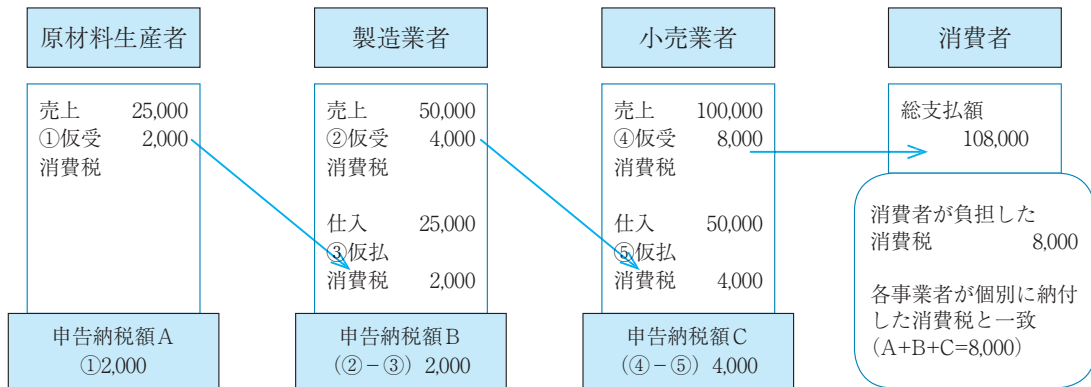
る税と言われていますが、消費税を申告納税する義務者は事業者であり、最終的な税の負担者と納税義務者が異なる間接税として理解がなされています。このため、各事業者が行う消費税の申告においては、自らが最終消費者とならない課税資産の譲渡等に係る消費税額を次の消費者に転嫁するための仕組みとして仕入税額控除という仕組みが採用されています。すなわち、事業者は納付すべき消費税額を計算する際に、売上に係る消費税額から仕入に係る消費税額を控除（これを仕入税額控除という）して計算することとされています。これにより、各事業者は自らの売上に係る消費税と仕入控除税額の差額である消費税額を納付することとなり、次の事業者及び消費者へと適切に消費税が転嫁されていくことで、売上の行為をしないすなわち仕入控除を行うことがない最終消費者にまで税の負担が転嫁される仕組みとなっています。消費税額転嫁のイメージを図示すると【図①】の通りです。

我が国の消費税におけるこの仕組みは、制度創設時から「帳簿方式」と呼ばれ、いわゆる「インボイス方式」とは異なった形で採用されてきました。この帳簿方式は、以下の4要件を記載した帳簿の保存を要件として仕入税額控除が認められています。

（帳簿方式における帳簿の記載要件）

- ① 仕入の相手先の名称又は氏名
- ② 仕入の年月日
- ③ 仕入に係る資産又は役務の提供の内容

【図① 消費税額転嫁のイメージ図】



④ 仕入に係る支払対価の額

しかしながら、次第に納税者自らが作成した「帳簿」のみに基づいて仕入税額控除を行う仕組みは制度の透明性の観点から問題視されるようになり、平成9年の消費税法改正の際に、帳簿の保存に加え、前段階の事業者が発行した請求書等の保存を求める「請求書等保存方式」に改められました。これにより、帳簿の記載に加えて、課税仕入に係る請求書等の保存が無い場合には仕入税額控除は認められないこととなりました。

【質問3】

平成31年10月1日以降の改正税率と消費税申告方式の改変内容について教えてください。

【回答】

平成31年10月1日以降、消費税の税率は10%（消費税7.8%、地方消費税2.2%）を基本とし、食料品と新聞については8%（消費税6.24%、地方消費税1.76%）の軽減税率が適用されることとなります。さらに、新税率の施行日の前後に区分することが難しい取引やその様態から調整を必要とする取引について、新税率の施行日以後もなお旧税率を適用する経過措置が設けられていることから、複数の税率の取引が混在することとなります。平成31年10月1日以降に併存する税率についてま

とめると【表①】の通りです。

【表① 平成31年10月1日以降税率まとめ】

|                   | 合計税率 | 消費税率  | 地方消費税率 |
|-------------------|------|-------|--------|
| 飲食料品と新聞<br>(軽減税率) | 8%   | 6.24% | 1.76%  |
| 上記以外              | 10%  | 7.8%  | 2.2%   |
| 旧税率 (経過措置)        | 8%   | 6.3%  | 1.7%   |

また、仕入税額控除の仕組みについても、平成31年10月1日以降は、一定期間を経て現行の「請求書等保存方式」から「適格請求書等保存方式」（日本版インボイス制度）への変更が予定されています。これにより、「適格請求書」「適格簡易請求書」又は「これらの書類の記載事項に係る電磁的記録」のいずれかの保存及び帳簿の保存が仕入税額控除の要件となります。

ただし、平成28年税制改正大綱によれば「当面は執行可能性に配慮し、簡素な方法によることとする」とされ、平成35年9月までの4年間は「区分記載請求書等保存方式」によって仕入税額控除を行うことができることとされています。区分記載請求書等保存方式とは、現行の「請求書等保存方式」における帳簿及び請求書の記載事項に軽減税率の適用対象資産である旨と異なる税率毎に合計した対価の額を追記することで仕入税額控除を認める制度です。

〔質問4〕

軽減税率導入の趣旨とその仕組みについて教えてください。

〔回答〕

平成28年度税制大綱によれば、軽減税率導入の趣旨は「消費税の性質としての痛税感の緩和と逆進性の緩和及び生活必需品に係る消費税負担の軽減である」とされています。平成31年10月1日以降導入が予定されている軽減税率の対象を完結に整理すると【表②】の通りです。

【表② 軽減税率対象予定一覧】

| 軽減税率対象項目 | 概要   |
|----------|--|
| 飲食料品の譲渡  | 食品表示法に規定する食品のうち、酒税法に規定する酒類を除いたもの。ただし以下の①及び②を除く<br>①外食（飲食店業等を営む者が行う食事の提供（持ち帰りを除く））<br>②ケータリング（課税資産の譲渡等の相手方が指定した場所において行う加熱、調理又は給仕等の役務の提供を伴う飲食料品の提供（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を除く）） |
| 新聞の譲渡    | 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新聞（1週間に2回以上発行する新聞に限る）の定期購読契約に基づく譲渡  |
| 輸入する飲食料品 | 保税地域から引き取られる課税貨物のうち、上記の飲食料品に該当するもの   |

このうち、食品表示法に規定する食品とは「全ての飲食物（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に規定する医薬品、医薬部外品及び再生医療等製品を除き、食品衛生法に規定する添加物を含むもの）」とされています。

ただし、軽減税率が適用される取引か否かの判定について、事業者が課税資産の譲渡等を行う時点で判断することとなる点には注意が必要です。したがって人間が食べられる物が全て軽減税率の対象となるわけではなく、工業用原材料として取引される塩や観賞用・栽培用として販売される植物及びその種子等は飲食が可能だとしても、事業者が人間が飲食する目的物として販売していない以上、軽減税率の対象にはなりません。

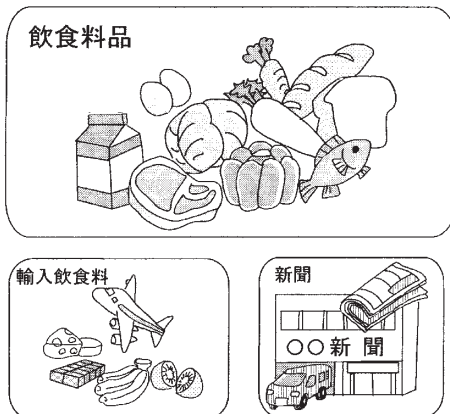
〔質問5〕

適格請求書等保存方式導入時の仕入税額控除のために必要な適格請求書とはどのようなものになるのか教えてください。

〔回答〕

「適格請求書」とは、売手が買手に対し、正確な適用税率や消費税額等を伝えるための手段であり、以下①から⑥の事項が記載された請求書や納品書その他これらに類する書類とされています。

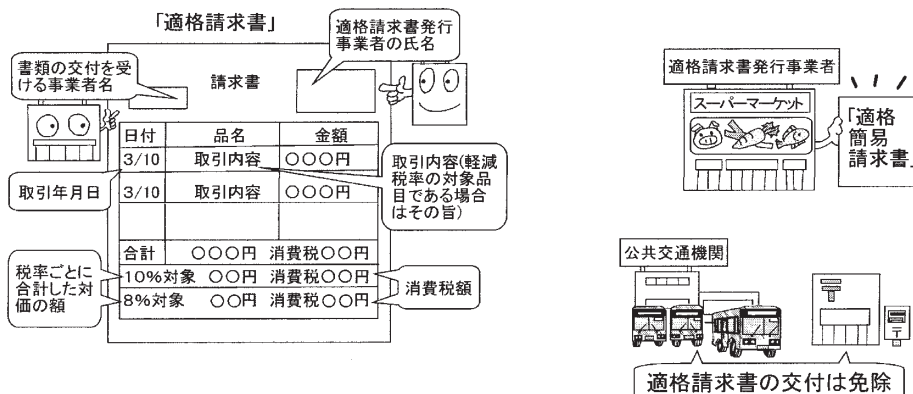
軽減税率対象項目



標準税率対象







(適格請求書の記載事項)

- ① 適格請求書発行事業者の氏名又は名称及び登録番号
- ② 取引年月日
- ③ 取引内容（軽減税率の対象品目である場合にはその旨）
- ④ 税率ごとに合計した対価の額（税抜き又は税込み）及び適用税率
- ⑤ 消費税額等（端数処理は1請求書当たり税率ごとに1回ずつ）
- ⑥ 書類の交付を受ける事業者の氏名又は名称

なお、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事業を行う場合には「適格請求書」に代えて上記①から③の事項及び適用税率ごと区分した合計金額と適用税率又は消費税額等を記載した「適格簡易請求書」の交付で足りることとされています。

また、適格請求書を交付することが困難な以下ⅠからⅤの取引については、適格請求書の交付が免除されます。

- Ⅰ. 公共交通機関である船舶、バス又は鉄道による旅客の運送（3万円未満のものに限る）
- Ⅱ. 出荷者が卸売市場において行う生鮮食料品等の譲渡（出荷者から委託を受けた受託者が卸売の業務として行うものに限る）
- Ⅲ. 生産者が農業協同組合、漁業協同組合又は森林組合等に委託して行う農林水産物の譲渡（無

条件委託方式かつ共同計算方式により生産者を特定せず行うものに限る）

Ⅳ. 自動販売機により行われる課税資産の譲渡等（3万円未満のものに限る）

Ⅴ. 郵便切手を対価とする郵便サービス（郵便ポストに差し出されたものに限る）

適格請求書の発行に必要な登録番号（記載事項の①に該当）を取得するためには、原則として平成33年10月1日から平成35年3月31日までの間に所轄税務署に対して登録申請書を提出し、登録通知書を受け取る必要があります。

この様に、平成31年10月以降の事業者においては、主に軽減税率の導入と「請求書等保存方式」から「適格請求書等保存方式」への仕入税額控除要件の変更の2つの対応が必要となります。軽減税率の導入にあたっては、特に飲食料品の製造又は販売を業とする事業者において、業務フローの見直しや複数税率対応のためのレジ等の設備の更新、従業員への教育訓練のための投資が必要となると思われます。また、全ての課税事業者においても、適格請求書等保存方式への対応について、これまでの消費税申告実務の見直しと適格請求書発行のためのシステムの改修や従業員への教育訓練のための投資が必要になることが想定されるため、税制改正の正しい知識の習得と、自社の業務フローに照らして想定される諸課題について早急に準備を進める必要があると思います。