

# システム改修、還付、簡易課税の見直し等 飲食料品の消費税減税で 経理実務への影響はどうか

この記事のエッセンス

- 政府は、物価高対策として飲食料品の消費税を2年間に限り、課税取引のまま税率0%とする時限措置を検討している。仕入税額控除を維持し、当該措置終了後は軽減税率8%に戻ることが想定されている。制度骨子は今夏までに国民会議で中間取りまとめを行い、必要な法案の早期提出を目指すとしている。
- 消費税率ゼロへの変更対応として、システム・インボイス・経理・申告・価格表示の改修等が必要となる。飲食料品の比率が高い業態では売上税額の縮小により還付が増える可能性があるほか、簡易課税制度が不利となる可能性があるため、本則課税への切替え等の選択見直しが実務上の焦点となり得る。

デロイト トーマツ税理士法人  
税理士  
**額 美**  
デロイト トーマツ税理士法人  
**野村 和子**

## はじめに

物価上昇が長期化するなか、家計負担の軽減を目的とした消費税制度の見直しに向けた議論が政府内で本格化している。特に、生活必需品である飲食料品に係る消費税負担の軽減については、政策課題として急速に注目を集めており、政府・与党は一定期間に限り税率をゼロに引き下げる措置を検討している。

こうしたなか、高市早苗内閣総理大臣は、2月25日の第221回国会審議において、飲食料品の消費税の取扱いについて具体的な考え方を示した。国会答弁では、飲食料品に係る消費税負担を2年間ゼロとする措置(以下、「税率ゼロ措置」という)について、税法上の位置づけを含めて検討していることを明らかにしている。その際、制度の構造については、飲食料品の取引自体を消費税の「非課税取引」とするのではなく、従来どおり課税取引として位置づけたまま税率をゼロとする方式を想定している旨が示された。これは、消費税制度の基本的なしくみである仕入税額控除を維持し、事業者の取引段階で税が累積することを防ぐ観点か

らであるとされている。また、対象となる品目については、新たな対象を設けるのではなく、現在軽減税率8%の対象となっている飲食料品を基本とする方向で検討されていることも示された。

こうした政策の方向性が示される一方で、政府は、消費税を含む税制と社会保障制度のあり方を幅広く議論するための場として、「社会保障国民会議(以下、「国民会議」という)」を設置し、2月下旬に初会合を開催した。同会議では、中低所得者対策としての給付付き税額控除の導入可否とともに、飲食料品に係る消費税負担の軽減措置についても検討事項として位置づけられている<sup>(1)</sup>。今後、同会議の下で制度の方向性が整理され、その結果を踏まえて具体的な税制措置の検討が進められることになると見込まれる。

また、国会審議の過程では、税率ゼロ措置が農業者を含む事業者の税務処理に与える影響についても議論が行われている。特に、農業者などについては、簡易課税制度を適用している事業者が多く存在するため、売上げに係る消費税額が減少することにより、制度のしくみが十分に機能しなくなる可能性が指摘されてい

る。簡易課税制度では、売上げに係る消費税額を基準として仕入税額控除相当額を算定するしくみとなっているため、売上げに係る消費税額がゼロとなる場合には、みなし仕入率による仕入税額控除額の計算が機能しない可能性がある。このため、制度の変更が農業者や小規模事業者の税務処理にどのような影響を与えるのかについても、今後の検討課題とされている。

政府は、これらの議論を通じて制度の骨格を取りまとめたうえで、必要な法改正を行う方針を示している。まず国民会議において議論の中間的な整理を行い、その後制度の方向性を確定させた段階で、消費税法を含む関連法案を作成し、国会に提出する流れが想定されている。提出時期については議論の進捗状況によるものの、今夏までに中間とりまとめを行い臨時国会などへの法案提出を目指す考え方が示されている。

本稿ではこれらの国会答弁に基づき、税率ゼロ措置が経理実務にどのような影響を及ぼすのか、また、実務上の留意点等について解説する。

なお、当該記事の意見にわたる部分は筆者の私見であり、所属する組織の公式見解ではない。

(1) 令和8年2月26日付け社会保障国民会議(第1回)「社会保障国民会議について」資料1

## 税率ゼロ措置の制度的位置づけ

政府は、消費税率を0%にする飲食料品について、課税取引であることを前提に制度設計を検討しているが、実務影響を的確に把握するためには、課税取引と非課税取引の法的性格の差異を整理しておくことが不可欠である。本稿では、基本構造、仕入税額控除のしくみ、課税売上割合の計算への影響を中心に、両者の違いを確認する。

### (1) 基本構造

消費税は、消費税法4条に規定する「国内において事業として対価を得て行う資産の譲渡等」を課税の対象としている。課税資産の譲渡等の対価の額に法定税率を乗じて算定した課税売上げに係る消費税額から、一定の要件の下で計算した控除対象仕入税額を控除して当期の納付税額または還付税額を求めるしくみである。この控除対象仕入税額の適用には、原則として帳簿および請求書等の保存といった要件がある。

### (2) 仕入税額控除のしくみ

この基本構造を前提に、飲食料品について、課税取引(ゼロ税率)と非課税取引の法的性格の違いを確認する。課税取引(ゼロ税率)は、飲食料品の譲渡は「課税資産の譲渡等」としての位置づけを維持したまま、適用税率を0%とする措置が講じられる。すなわち、消費税法7条の輸出免税と同様に、売上げに係る消費税額はゼロであっても、仕入れに係る消費税額は所定の要件の下で仕入税額控除の対象となる。一方、非課税取引とする場合は、消費税法6条に基づき、飲食料品の譲渡を法令で列挙された非課税取引として課税資産の譲渡等から除外し、非課税売上げに消費税は課されず、対応する仕入れについても原則として仕入税額控除は認められない。

すなわち、課税取引(ゼロ税率)とするか非課税取引とするかにより、いずれも売上げに係る消費税額はゼロであるが、前者は対応する仕入れについて仕入税額控除が可能である一方、後者は対応する仕入れについて仕入税額控除ができない点に、法的性格の決定的な差がある。こうした差異により、仕入税額控

除の計算は、消費税法30条の規定に基づき、一定の要件を満たした場合に、原則として個別対応方式または一括比例配分方式により行う。個別対応方式では、課税仕入れを、課税売上げのみに直接対応する課税仕入れ(課税対応仕入れ)、非課税売上げのみに直接対応する課税仕入れ(非課税対応仕入れ)と、課税仕入れ(非課税対応仕入れ)、課税売上げと非課税売上げに共通して要する課税仕入れ(共通対応仕入れ)に区分する。課税対応仕入れに係る消費税額は全額が控除の対象となり、非課税対応仕入れに係る消費税額は控除の対象とならない。共通対応仕入れに係る消費税額については、課税売上割合を乗じた金額を控除する。他方、一括比例配分方式では、原則として、当期の課税仕入れに係る消費税額の合計額に課税売上割合を乗じて、控除対象となる仕入税額を算定する。

### (3) 課税売上割合の計算への影響

ここで鍵となる課税売上割合は、原則として、その課税期間中の課税資産の譲渡等の対価の額を、課税資産の譲渡等の対価の額と非課税資産の譲渡等の対価の額との合計額で除して算定する。非課税売上げが増加

した場合には、分母のみが増加し分子には算入されないため、比率は低下する方向に作用する。課税取引とした場合は当該売上げが課税資産の譲渡等に該当するため、分子・分母の双方に算入され、課税売上割合を低下させない。一方、非課税とした場合は分母にのみ算入されるため、課税売上割合が低下することになる。

この点に関連して、いわゆる95%

ルールへの影響も大きい。95%ルールとは、その課税期間における課税売上高が5億円以下であり、かつ、課税売上割合が95%以上である場合には、前記の個別対応方式または一括比例配分方式の計算は行わず、その課税期間中の課税仕入れ等に係る消費税額の全額を控除するというルールである。これにより、共通対応仕入れに係る按分計算を要せず、実務負担の軽減と控除額の安定化に資する。なお、税率ゼロ措置の売上げは「課税資産の譲渡等」に該当するため、課税売上割合の算定上は分子・分母の双方に算入され、比率を直接低下させる要因とはならない。なお、税率ゼロ措置により飲食料品の売上高が増加することにより、課税期間における課税売上高が5億円を

超え、結果的に95%ルールの適用対象外となる可能性も生じる。このようなケースは、税率ゼロ措置により、課税売上高の増加を通じた間接的な影響であり、課税売上高が5億円以下、または、課税売上割合が95%以上のいずれか一方でも要件を満たさない場合には、当該課税期間について全額控除は適用できず、個別対応方式または一括比例配分方式による按分計算に移行することとなる。

#### ① 非課税取引の場合

仮に、飲食料品の国内取引を非課税取引とした場合、当該売上げは課税売上割合の分母にのみ算入されるため、飲食料品の売上構成比が高い事業者ほど課税売上割合が低下しやすい。これにより、従前95%ルールの適用により全額控除が可能であった共通対応仕入れについても、課税売上割合が95%未満になると95%ルールが適用できず按分計算が必要となり控除額が縮小する。具体的には、原材料・包材・外注加工・物流コスト・広告・店舗賃料といった飲食料品販売に直接対応する課税仕入れに加え、本社管理費や共通設備の維持費用などの共通対応仕入れに含まれる消費税相当額について、低下した課税売上割合に応じて控除でき

ない部分が拡大する。控除できない消費税部分は原価に内在化し、取引段階ごとに取引価格に上乘せされることで税負担が累積し、名目上は税率ゼロであっても最終消費者価格の低減効果が目減りするリスクが高まる。また、控除できない消費税相当額を取引価格に転嫁できない場合には、事業者のコストとなり収益の悪化をもたらすことが想定される。

#### ② 課税取引の場合

これに対し、飲食料品を課税取引のまま税率0%とする設計であれば、当該売上げは課税売上割合として分子・分母の双方に算入されるため、課税売上割合を低下させない。結果として、共通対応仕入れの仕入税額控除の枠組みが維持される。また、課税売上割合が95%以上を維持できる事業者にあつては、95%ルールの適用により全額控除を継続できる可能性が高いと考えられる。売上げに係る消費税額は税率0%で発生しないが、帳簿および適格請求書等の保存要件を満たす限り、仕入れに係る消費税額は従前どおり控除の対象となり、サプライチェーンの各段階で税負担が累積することを回避できる。

#### ③ まとめ

総じて、仮に非課税取引と整理される場合には、課税売上割合の低下を通じて95%ルールの適用可能性を狭め、仕入税額控除ができない税額の発生とコスト上昇を招きやすい。他方、課税取引のまま税率を0%とする場合であれば、課税売上割合を低下させず、仕入税額控除を維持しつつ、最終消費段階での負担軽減という政策目的を実効的に達成し得る。制度設計の選択は、見かけの税率だけでなく、仕入税額控除と課税売上割合、そして95%ルールの作用を踏まえた総合的な評価に基づくことが求められると考えられる。

## 税率変更の場合の コスト

### (1) 税率ゼロ措置の対象

税率ゼロ措置の対象品目は、現行の軽減税率制度の対象となつてい、酒類および外食を除く飲食料品を基本とする方向性が示されている。消費税法等に規定された範囲(飲食料品の意義、一体資産の判定、ケータリングと外食の区別、テイクアウト・イートインの取扱い等)が原則、

税率ゼロ措置の読み替えの基礎となると考えられる。

対象範囲の設計は、税率ゼロ措置に伴う事業者コストのうち、会計・POS(レジ)・販売管理システム等の改修規模を左右する中核である。基本方針は、既存の軽減税率制度に関するQ&A<sup>(2)</sup>に基づき確立した実務を0%に読替えることであり、例外を最小化しつつ速やかに移行できる準備を進めることが近道である。

とはいえ、日本の事業者はすでに累次の消費税率改正および制度変更を経験している。2014年には消費税率が5%から8%へ引き上げられ、2019年の標準税率8%から10%への引き上げ、および軽減税率制度導入の際には、税率変更および複数税率化対応のためPOSレジや販売管理システム等の大規模な改修が行われ、特に軽減税率では税率区分管理という新たな実務が導入されたため、事業者負担は大きかった。また、2023年にはインボイス制度が導入され、適格請求書の発行にあたっては消費税率ごとに税率および税額を明示する対応も行われている。この蓄積は、税率ゼロ措置の導入においても、これらの移行設計・検証の枠組みとして活用し得ると考

えられる。

以上を踏まえ、税率ゼロ措置による実務上の影響は、レシート・請求書・見積書等の帳票を出力するシステム、経理、申告、価格表示等、広範に及ぶと考えられ、次のとおり整理する。

<sup>(2)</sup> 消費税の軽減税率制度に関するQ&A(制度概要編、個別事例編) 平成28年4月(令和7年4月改訂)国税庁軽減税率・インボイス制度対応室)

## (2) 税率ゼロ措置による実務上の影響

まず、システム面では、POSや販売管理、会計システム等の税率区分に「0% (課税)」を設定し、商品マスターの「軽減8%」フラグを「0%」へ置換する。レシート等の帳票様式は0%の税率欄と税額0の表示に対応するよう改修する必要がある。内税、外税、端数処理や合計金額、小計金額の整合性の確認、値引き、返品、ポイント、送料、手数料、一体資産への区分の検証も必要である。また、2023年10月から導入されたインボイス制度との整合性も重要である。適格請求書には税率ごとの税額を区分して記載する必要があるため、税率別合計に0%欄を設けるといったレシート表示や請求書管理における実務上の対応が必要であ

ろう。

次に、経理面では、総勘定元帳の税区分コードを拡張し、消費税確定申告書の付表に国内0%区分が新設される可能性を見据えて、試算表から申告書までの一貫した追跡可能性を確保できるように、「国内0%」、「輸出0%」、「10%」、「8% (軽減)」、「非課税」、「不課税」に整理しておくことが重要である。

さらに、申告実務では、食品比率の高い小売・卸・メーカー等では、売上げに係る消費税額が縮小する一方、原材料・包材・物流・広告・賃料等の10%の課税仕入れに係る控除対象仕入税額は引き続き発生するため、差引で還付に転じるケースが増えることが想定される。還付申告が常態化する場合には、課税期間の短縮を選択することによりキャッシュ・フローの平準化を図ることも可能となろう。

むしろ、実務上の負担として大きいのは価格表示の変更である。総額表示義務との関係から、小売事業者は値札や棚表示などを変更する必要がある、特に食品小売業では商品点数が多く、表示変更作業は一定の労力を伴うものと考えられる。総じて、累次の改正対応で蓄積し

た税率切替えの手順・検証の枠組みを活用すれば、今回の税率ゼロ措置も比較的円滑に進められることも想定される。対象範囲の明確化、コード体系の統一、帳票・インボイスの整合、申告書の付表の設計、価格表示の一意切替えを一体の計画として前倒しで整備することにより、混乱を最小化することができるものと思われる。

## 税率引下げ(飲食料品対象)における経過措置と課税時期の実務

2019年10月の税率引上げ時に講じられた請負工事・資産の貸付け等に係る広範な経過措置<sup>(3)</sup>は、契約締結時と役務提供完了時(引渡時)で税率が異なることにより、事業者が予期せぬ税負担の増加を被る事態を回避するための、納税者の信頼保護・負担緩和を目的としたものであった。これに対し、今回は対象が飲食料品に限られる税率引下げであるため、同種の広範な経過措置が新たに設けられることは、原則として想定しにくいと思われる。

もつとも、適用税率の判定時期は従来どおり、「資産の譲渡等の時期」

に基づくのが基本であり、具体的に  
は原則として引渡日(役務提供の場  
合は役務提供完了日)で判断する。  
会計上、売手が出荷基準、買手が検  
収基準を採用するなど計上基準が異  
なる場合、当事者間で売上げと仕入  
れの計上時期がずれること自体はあ  
り得る。しかしながら、当該取引に  
適用すべき消費税率は、法的に一意  
に定まる「譲渡等の時期」に従うた  
め、結局は売手・買手とも同一の時  
点に基づく同一税率が適用されるこ  
とになると考えられる。2019年  
の標準税率8%から10%への税率引  
上げ時において国税庁消費税室が公  
表した「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」(以下、「経過措  
置Q&A」という)【基本的な考え方  
編】問3によると、事業者間で収益・  
費用の計上基準が異なる場合の取扱  
いとして、売手の課税資産の譲渡等  
の時期における消費税率が記載され  
た請求書に基づき、買手は当該税率  
で仕入税額控除を適用する旨が示さ  
れている。したがって、請求書発行  
日や入金日ではなく課税資産の譲渡  
等の時期となる引渡日に従って、同  
一の税率区分(国内0%、8%(軽

減)、10%)で売上げ・仕入れを処理  
し、適格請求書も当該税率で記載す  
る前提で、システムを整える必要が  
ある。また、前記のとおり、原則と  
して売手の課税資産の譲渡等の時期  
における消費税率が適用されるた  
め、買手における課税仕入れの時期  
の消費税率と異なる税率が適用され  
る可能性があることから、請求書に  
合わせて帳簿上の税率を調整できる  
ようにする必要がある。

さらに、税率ゼロ措置の導入日や  
終了日をまたぐ前受金、商品券・ギ  
フトカードの利用、返品・値引き・  
割戻し等の返還等取引といった端境  
期の論点については、経過措置Q&  
Aに示された判定の考え方や消費税  
法基本通達等を参考に、たとえば、  
次のとおり、整理することができ  
ると考えられる。

(3) 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】(具体  
的事例編)平成30年10月国税庁消費税室)

### (1) 前受金(消費通9-1-27、 経過措置Q&A【具体的事例 編】問2)

資産の譲渡等の時期は、原則とし  
て現実に資産の引き渡しや役務の提  
供があった時である。したがって、  
前受金を受け取った時点では税率は

確定せず、実際の引渡時点の税率が  
適用される。たとえば、税率ゼロ措  
置の開始前に代金を受領していて  
も、開始後に引渡した飲食料品には  
0%が適用される。

### (2) 商品券・ギフトカード(消 基通9-1-22)

物品切手等の譲渡は非課税とさ  
れ、実際に商品と引き換えられた時  
に課税資産の譲渡があったものと取  
り扱う。したがって、商品券・ギフ  
トカードを用いて飲食料品が引き換  
えられた日の税率が適用される。税  
率ゼロ措置の期間中に飲食料品に引  
換えが行われた場合は0%が適用さ  
れ、期間外であれば8%(軽減)が  
適用される。

### (3) 返品・値引き・割戻し(経 過措置Q&A【基本的な考え 方】問4)

売上げに係る対価の返還等は、そ  
のもととなった取引に適用された税  
率で処理する。たとえば、軽減税率  
8%で販売した飲食料品が、税率ゼ  
ロ措置の対象期間中に返品された場  
合でも、その返品に係る税率は元の  
取引の税率である8%とする。数量  
割引や年次の割戻しなど、後日生じ

る対価の調整についても、原則とし  
て元の課税取引に対応する税率で処  
理する。

## 簡易課税制度を適用し ている場合の影響

税率ゼロ措置の導入は、課税仕入  
れの実額に基づき仕入税額控除を算  
定する本則課税のみならず、簡易課  
税制度の有利不利にも直接的な影響  
を及ぼす。とりわけ、飲食料品売上  
げが大半を占める事業者や、食料品  
を一次生産する農業者においては、  
売上げに係る消費税額が構造的に縮  
小、あるいは飲食料品部分について  
はゼロとなるため、みなし仕入率に  
依拠して控除相当額を算出する簡易  
課税の特性上、控除対象仕入税額が  
連動して目減りし、納付税額および  
キャッシュ・フローに与える影響が  
大きくなる。

以下、制度の趣旨等に即して整理  
したうえで、税率ゼロ措置下での影  
響評価と簡易課税制度の選択見直し  
等の実務上の論点を確認する。

### (1) 簡易課税制度の有利不利

簡易課税制度の有利不利は、今回  
の税率ゼロ措置では、特に重要な論

点だと思われる。簡易課税制度は、課税売上高が一定規模以下の事業者が、課税期間における課税売上げに係る消費税額に、業種ごとに定められた「みなし仕入率」を乗じて、控除対象仕入税額を機械的に算出するしくみである。これにより、仕入側のインボイス収集・按分計算の負担を軽減する一方、控除対象仕入税額は売上税額に比例する構造となり、この計算構造により、控除対象仕入税額は課税売上げに係る消費税額を上回ることがなく消費税の還付が生じることはない。これに対し、本則課税は、控除対象仕入税額を実額で把握し、用途区分(課税対応・非課税対応・共通対応)に応じて個別対応方式または一括比例配分方式で控除額を確定する計算方法で、控除対象仕入税額が課税売上げに係る消費税額を上回り、消費税の還付となることも生じる。

また、簡易課税制度は、原則的には、適用を開始する課税期間の初日の前日までに「消費税簡易課税制度選択届出書」を所轄税務署長に提出する必要がある。いったん選択すると、原則2課税期間の継続適用が求められ、不適用とする場合には、「消費税簡易課税制度選択不適用届出

## (2) 簡易課税制度の選択見直しの検討

税率ゼロ措置により、簡易課税の計算基礎となる当課税期間における課税売上高が減少する場合には、税負担構造が変化する。

主要な売上げが飲食料品である事業者は、税率ゼロ措置により、簡易課税制度では、控除対象仕入税額は売上税額に比例するため、0%対象売上げに対応する控除対象仕入税額も自動的にゼロとなる結果、控除できない仕入れに係る消費税額が増加する可能性が高まる。そのため、飲食料品比率の高い小売、テイクアウト比率の高い飲食、仲卸などは、本則課税に切り替えることで還付を含めた有利化が見込まれるケースも生じると考えられる。

一方、10%売上げが一定規模ある企業では、簡易課税制度のほうが依然として有利な場合もあり得るため、直近実績等を用いた複数シナリオでの試算を行うのも1つの方法である。

税率ゼロ措置は時限措置として構想されているため、導入時点と終了時点の2つの節目を見据えた簡易課

税制度の選択戦略が必要であり、実務上は、早期に税負担の試算を行い検討を行う必要がある。簡易課税制度の選択・不適用に係る届出書の提出期限は、原則的には課税期間の初日の前日までであることや、原則2年間の継続適用などの縛りもあるため、制度施行のタイミングから逆算して早期に判断・手続を進める必要があると思われる。なお、税率ゼロ措置が時限措置であること、簡易課税の対象者が小規模事業者であることに鑑み、早期の試算や届出書の対応などが難しい可能性もあり、特例措置として届出書の提出期限を課税期間に係る確定申告期限まで延長する、2年間の継続適用の縛りを求めないなどの制度設計が望まれる。

## おわりに

飲食料品の税率ゼロ措置は、消費者負担の軽減を目的とする時限的政策であり、課税売上割合、簡易課税制度、インボイス制度との整合など、消費税制度の基本構造と事業者実務の双方に広範な影響を及ぼす。制度設計に係る法案化に向けた動向を注視するとともに、事業者側では、対象範囲の明確化、システム・帳票等

の改修、申告実務への影響、還付・資金繰りへの対応、簡易課税の選択見直しを計画的に進める必要がある。今後、国民会議等における議論を通じて具体像が固まる段階で、事業者は簡易課税制度の選択・不適用に係る届出期限や税率ゼロ措置の導入時期を織り込んだ実務計画を前広に整備し、混乱の最小化と円滑な移行を図ることが望ましい。

顧問 明美(こうけつ・あけみ)  
デロイト トーマツ税理士法人 間接税サービス  
パートナー 税理士  
日系企業および外資系企業の国内および海外取引に関する消費税の税務アドバイス業務および税務コンプライアンス業務等に従事している。  
主な著書に、『組織再編・グループ内取引における消費税の実務Q&A』(共著、中央経済社、2012年)、『サプライチェーンにおけるグローバル間接税プランニング』(共著、中央経済社、2018年)、『否認事例・裁判例からみた消費税仕入税額控除の実務』(共著、中央経済社、2021年)などがある。

野村 和子(のむら・かずこ)  
デロイト トーマツ税理士法人 間接税サービス マネージャー  
日系企業および外資系企業の国内および海外取引に関する消費税の税務アドバイス業務および税務コンプライアンス業務等に従事している。