

I 「飲食料品の譲渡」の範囲等

(「飲食料品」の範囲)

問1 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。

【答】

軽減税率の対象品目である「飲食料品」とは、食品表示法に規定する食品（酒税法に規定する酒類を除きます。以下「食品」といいます。）をいいます（改正法附則34①一）。

食品表示法に規定する「食品」とは、全ての飲食物をいい、「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。

なお、ここでいう「飲食物」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいます。

また、「飲食料品」には、食品と食品以外の資産があらかじめ一の資産を形成し、又は構成しているもの（その一の資産に係る価格のみが提示されているものに限り、以下「一体資産」といいます。）のうち、一定の要件を満たすものも含まれます（「一体資産」の詳細については、IV「一体資産」の適用税率の判定をご参照ください）。

したがって、「飲食料品」とは、人の飲用又は食用に供される、

- ① 米穀や野菜、果実などの農産物、食肉や生乳、食用鳥卵などの畜産物、魚類や貝類、海藻類などの水産物
- ② めん類・パン類、菓子類、調味料、飲料等、その他製造又は加工された食品
- ③ 添加物（食品衛生法に規定するもの）
- ④ 一体資産のうち、一定の要件を満たすもの

をいい、

- ・ 医薬品、医薬部外品、再生医療等製品、酒税法に規定する酒類

を除きます。

※ 軽減税率が適用される取引か否かの判定は、事業者が課税資産の譲渡等を行う時、すなわち、飲食料品を提供する時点（取引を行う時点）で行うこととなります。

したがって、飲食料品の譲渡の判定に当たっては、販売する事業者が、人の飲用又は食用に供されるものとして譲渡した場合には、顧客がそれ以外の目的で購入し、又はそれ以外の目的で使用したとしても、当該取引は「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります（軽減通達2）（【制度概要編】問11《適用税率の判定時期》参照）。

(生きた畜産物の販売)

問2 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。【平成29年1月改訂】

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますが、肉用牛、食用豚、食鳥等の生きた家畜は、その販売の時点において、人の飲用又は食用に供されるものではないため、「食品」に該当せず、その販売は軽減税率の適用対象となりません（改正法附則34①一、軽減通達2）。

なお、これらの家畜の枝肉は、人の飲用又は食用に供されるものであり、その販売は軽減税率の適用対象となります。

(水産物の販売)

問3 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。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供される活魚は「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります（改正法附則34①一、軽減通達2）。

なお、生きた魚であっても人の飲用又は食用に供されるものではない熱帯魚などの観賞用の魚は、「食品」に該当せず、その販売は軽減税率の適用対象となりません。

(家畜の飼料、ペットフードの販売)

問4 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。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるものではない牛や豚等の家畜の飼料やペットフードは、「食品」に該当せず、その販売は軽減税率の適用対象となりません（改正法附則34①一、軽減通達2）。

(コーヒーの生豆の販売)

問5 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。
【平成30年1月追加】

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるコーヒーの生豆は「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります（改正法附則34①一、軽減通達2）。

(もみの販売)

問6 もみの販売は、軽減税率の適用対象となりますか。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるもみは、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります（改正法附則34①一、軽減通達2）。

なお、人の飲用又は食用に供されるものではない「種もみ」として販売されるもみは、「食品」に該当せず、その販売は軽減税率の適用対象となりません。

(苗木、種子の販売)

問7 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。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、果物の苗木など栽培用として販売される植物及びその種子は、「食品」に該当せず、その販売は軽減税率の適用対象となりません（改正法附則34①一、軽減通達2）。

なお、種子であっても、おやつや製菓の材料用など、人の飲用又は食用に供されるものとして販売されるかぼちゃの種などは、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります。

(水の販売)

問8 水の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるものであるいわゆるミネラルウォーターなどの飲料水は、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります。

他方、水道水は、炊事や飲用のための「食品」としての水と、風呂、洗濯といった飲食用以外の生活用水として供給されるものが混然一体となって提供されており、例えば、水道水をペットボトルに入れて、人の飲用に供される「食品」として販売する場合を除き、軽減税率の適用対象となりません（改正法附則34①一、軽減通達2）。

(氷の販売)

問9 氷の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるものであるかき氷に用いられる氷や飲料に入れて使用される氷などの食用氷は、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります（改正法附則34①一、軽減通達

2)。

なお、例えば、ドライアイスや保冷用の氷は、人の飲用又は食用に供されるものではなく、「食品」に該当しないことから、その販売は軽減税率の適用対象となりません。

(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)

問10 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。【平成 30 年 11 月追加】

【答】

軽減税率が適用されるのは、「飲食料品の譲渡」であるため、「資産の貸付け」であるウォーターサーバーのレンタルについては、軽減税率の適用対象となりません（改正法附則 34 ①一）。

また、「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるウォーターサーバーで使用する水は、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります（軽減通達 2）。

(賞味期限切れの食品の廃棄)

問11 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。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、賞味期限切れの「食品」を廃棄するために譲渡する場合は、人の飲用又は食用に供されるものとして譲渡されるものではないことから、軽減税率の適用対象となりません（改正法附則 34 ①一、軽減通達 2）。

(お酒の販売)

問12 お酒の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。

【答】

酒税法に規定する酒類は、軽減税率の適用対象である「飲食料品」から除かれていますので、酒類の販売は軽減税率の適用対象となりません（改正法附則 34 ①一、酒税法 2 ①）。

【参考】

○ 酒税法第 2 条第 1 項（酒類の定義及び種類）

この法律において「酒類」とは、アルコール分一度以上の飲料（薄めてアルコール分一度以上の飲料とすることができるもの（アルコール分が九十度以上のアルコールのうち、第七条第一項の規定による酒類の製造免許を受けた者が酒類の原料として当該製造免許を受けた製造場において製造するもの以外のものを除く。）又は溶解してアルコール分一度以上の飲料とすることができる粉末状のものを含む。）をいう。

(「食品」の原材料となる酒類の販売)

問13 「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。

【答】

「食品」の原材料となるワインなどであっても、酒税法に規定する酒類は、軽減税率の適用対象である「飲食料品」に該当せず、その販売は軽減税率の適用対象となりません(改正法附則 34①一、酒税法 2①)。

(みりん、料理酒、調味料の販売)

問14 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。【令和元年7月改訂】

【答】

酒税法に規定する酒類は、軽減税率の適用対象である「飲食料品」に該当しません。

したがって、酒税法に規定する「みりん」の販売は、軽減税率の適用対象となりません(改正法附則 34①一、酒税法 2①)。

また、料理酒などの発酵調味料(アルコール分が一度以上であるものの塩などを加えることにより飲用できないようにしたもの)やみりん風調味料(アルコール分が一度未満のもの)については、酒税法に規定する酒類に該当せず、「飲食料品」に該当しますので、その販売は軽減税率の適用対象となります。

(ノンアルコールビール、甘酒の販売)

問15 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。

【答】

ノンアルコールビールや甘酒など酒税法に規定する酒類に該当しない飲料については、軽減税率の適用対象である「飲食料品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となりません(改正法附則 34①一、酒税法 2①)。

(酒類を原料とした菓子の販売)

問16 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。

【答】

酒類を原料とした菓子であっても、その菓子が酒税法に規定する酒類に該当しないものについては、軽減税率の適用対象である「飲食料品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一、酒税法 2①)。

(酒類の原料となる食品の販売)

問17 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。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいい、酒税法に規定する酒類は、ここでいう「食品」から除かれています。

他方、日本酒を製造するための原材料の米は、酒類ではないので、「食品」から除かれず、人の飲用又は食用に供されるものであることから、その販売は軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一、軽減通達 2)。

(「添加物」の販売)

問18 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。

【答】

食品の製造・加工等の過程において添加される食品衛生法に規定する「添加物」は、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一、食品衛生法 4②、軽減通達 2)。

【参考】

○ 食品衛生法第4条第2項

この法律で添加物とは、食品の製造の過程において又は食品の加工若しくは保存の目的で、食品に添加、混和、浸潤その他の方法によつて使用する物をいう。

(「金箔」の販売)

問19 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。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、食品衛生法に規定する「添加物」として販売される金箔は、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一、軽減通達 2)。

(食用、清掃用の重曹の販売)

問20 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。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるものである食品添加物として販売される重曹は、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一、軽減通達 2)。

(化粧品メーカーへの「添加物」の販売)

問21 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が、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。【平成29年1月追加】

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるものである食品衛生法に規定する「添加物」として販売されるものは、「食品」に該当します。したがって、取引先が化粧品の原材料とする場合であっても、「添加物」を「食品」として販売する場合には、軽減税率の適用対象となります（改正法附則 34①一、軽減通達2）。

(炭酸ガスの販売)

問22 当社は、食品添加物の炭酸ガスを仕入れて飲食店等に販売しています。この炭酸ガスは、金属のボンベに充てんされた状態で販売しますが、使用後の空ボンベは、飲食店等から回収し、当社の仕入先に返却しています。この場合、当社の販売する炭酸ガスは、軽減税率の適用対象となりますか。【令和元年7月追加】

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、食品衛生法に規定する「添加物」として販売される炭酸ガスは、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります（改正法附則 34①一、軽減通達2）。

なお、ご質問の炭酸ガスが充てんされたボンベは、炭酸ガスの販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものと考えられますので、ボンベについて別途対価を徴している場合を除き、ボンベも含め「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります。

(注) 炭酸ガスを消費等した後において空のボンベが返却された際に返還することとされている保証金等の取扱いについては、問 30《飲用後に回収される空びん》をご参照ください。

(栄養ドリンクの販売)

問23 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。

【答】

「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」（以下「医薬品等」といいます。）は、「食品」に該当しません。したがって、医薬品等に該当する栄養ドリンクの販売は軽減税率の適用対象となりません（改正法附則 34①一）。

なお、医薬品等に該当しない栄養ドリンクは、「食品」に該当し、その販売は軽減税率の適用対象となります。

(健康食品、美容食品等の販売)

問24 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。

【答】

人の飲用又は食用に供される特定保健用食品、栄養機能食品は、医薬品等に該当しませんので、「食品」に該当し、また、人の飲用又は食用に供されるいわゆる健康食品、美容食品も、医薬品等に該当しないものであれば、「食品」に該当しますので、それらの販売は軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一)。

(飲食料品を販売する際に使用される容器)

問25 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。

【答】

飲食料品の販売に際し使用される包装材料及び容器(以下「包装材料等」という。)が、その販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものであるときは、当該包装材料等も含め軽減税率の適用対象となる「飲食料品の譲渡」に該当します。

ここでの通常必要なものとして使用される包装材料等とは、その飲食料品の販売に付帯するものであり、通常、飲食料品が費消され又はその飲食料品と分離された場合に不要となるようなものが該当します。

なお、贈答用の包装など、包装材料等につき別途対価を定めている場合のその包装材料等の譲渡は、「飲食料品の譲渡」には該当しません。

また、例えば、陶磁器やガラス食器等の容器のように飲食の用に供された後において食器や装飾品として利用できるものを包装材料等として使用しており、食品とその容器をあらかじめ組み合わせて一の商品として価格を提示し販売しているものについては、その商品は「一体資産」に該当します(改正法附則 34①一、軽減通達 3)(「一体資産」の詳細については、IV「一体資産」の適用税率の判定をご参照ください。)

(キャラクターを印刷したお菓子の缶箱等)

問26 当社は、小売業を営んでおり、キャラクターを印刷した缶箱にお菓子を詰めて販売していますが、この缶箱は、通常必要なものとして使用される容器に該当し、この缶箱入りのお菓子の販売は、軽減税率の適用対象となりますか。【令和元年7月追加】

【答】

飲食料品の販売に際し使用される包装材料等が、その販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものであるときは、その包装材料等も含め「飲食料品の譲渡」に該当します。

飲食料品の販売に際して付帯するビニール袋、プラスチック容器、紙箱、缶箱等は、購入者によっては再利用されることがありますが、通常、販売者は、これらの包装材料等を、自らが販売する飲食料品の包装材料等以外の用途(以下「他の用途」といいます。)に再利用

させることを前提として付帯しているものではないと考えられます。

このため、ご質問のような缶箱は、キャラクター等が印刷されたものであっても、基本的には、その販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものに該当し、その缶箱入りのお菓子の販売は、軽減税率の適用対象となります。

(注) 飲食料品の販売の際に付帯する包装材料等が、例えば、その形状や販売方法等から、装飾品、小物入れ、玩具など、顧客に他の用途として再利用させることを前提として付帯しているものは、通常必要なものとして使用されるものに該当せず、その商品は、「一体資産」に該当します。

(桐の箱の容器)

問27 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。【令和元年7月改訂】

【答】

飲食料品の販売に際し使用される包装材料等が、その販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものであるときは、その包装材料等も含め「飲食料品の譲渡」に該当します。

例えば、桐の箱等の容器に入れられて飲食料品が販売されることがありますが、このような場合にあっては、桐の箱にその商品の名称などを直接印刷等して、その飲食料品を販売するためにのみ使用していることが明らかなきは、その飲食料品の販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものに該当するものとして取り扱って差し支えありません（軽減通達3）。

(注) 容器等に商品の名称などを直接印刷等したとしても、その飲食料品を販売するためにのみ使用していることが明らかでないもの（例えば、その形状や販売方法等から、装飾品、小物入れ、玩具など、他の用途として再利用させることを前提として付帯しているもの）については、その飲食料品の販売に付帯して通常必要なものには該当しませんのでご注意ください。

(割り箸を付帯した弁当、ストローを付帯した飲料等)

問28 当社では、あらかじめ割り箸（よう枝付き）やスプーン、お手拭きを付帯した状態で包装された弁当や、あらかじめ容器に接着する形で付帯しているストロー付き紙パック飲料を販売しています。これらは、軽減税率の適用対象となりますか。【令和元年7月追加】

【答】

飲食料品にご質問のような食器具等（弁当に付帯する割り箸やよう枝、スプーン、お手拭き、飲料に付帯するストローなど）を付帯して販売する場合、これらの食器具等は、通常、その飲食料品を飲食する際にのみ用いられるものであるため、その販売は、これらの食器具等も含め「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります。

(注) 「その飲食料品を飲食する際にのみ用いられるもの」とは、通常、飲食料品が費消

された場合に不要となるものが該当し、飲食後に再利用させることを前提に付帯しているものは含みません。

(お菓子用の包装紙の仕入れ)

問29 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。【平成29年1月追加】

【答】

お菓子を包装するための包装紙は「飲食料品」に該当せず、その販売は軽減税率の適用対象となりません。

したがって、ご質問の包装紙の仕入れは、軽減税率の適用対象となりません（改正法附則34①一）。

(飲用後に回収される空びん)

問30 当社は、ガラスびん入りの清涼飲料を飲食店等に卸しており、販売に当たっては、顧客から「容器保証金（容器等の返却を担保するために預かる保証金）」を預かることなく、全体を軽減税率の適用対象として販売しています。

ところで、当社では、飲用後の空びんを飲食店等から回収し、「びん代」を飲食店等に支払っていますが、この「びん代」は、軽減税率の適用対象となりますか。

また、当社では、飲食店等から回収した空びんを、当社の仕入先である飲料メーカーに返却していますが、当社は、仕入れの際、飲料メーカーに「容器保証金」を支払っていますので、返却の際は、支払った「容器保証金」が返還されます。この「容器保証金」はどのような取扱いになりますか。【令和元年7月追加】

【答】

飲食料品の販売に際し使用される包装材料等が、その販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものであるときは、その包装材料等も含め「飲食料品の譲渡」に該当します。

ご質問の場合、飲食店等に対して清涼飲料を販売する際に使用するガラスびんは、その販売に付帯して通常必要なものとして使用されるものであるため、清涼飲料の販売は、ガラスびんも含めて「飲食料品の譲渡」として軽減税率の適用対象となります。

他方、飲用後の空びんを回収する際に飲食店等に支払う「びん代」は、飲食店等から受けた「飲食料品の譲渡」の対価ではなく、「空びんの譲渡」の対価であることから、軽減税率の適用対象となりません。

なお、この場合、「びん代」を売上げに係る対価の返還等として処理することも差し支えありません。

また、容器等込みで飲料を仕入れる際に支払い、飲料を消費等した後に空の容器等を返却

したときに返還を受けることとされているいわゆる「容器保証金」は、消費税の課税対象外であり、課税仕入れに該当しません（基通5-2-6）。

このため、ご質問の飲料メーカーに空びんを返却する際に返還される「容器保証金」も、資産の譲渡等の対価に該当せず、消費税の課税対象外となります。

（参考） 「容器保証金」について、容器等が返却されないことにより返還しないこととなった保証金等の取扱いは、次によることとされています（基通5-2-6）。

- ・ 当事者間においてその容器等の譲渡の対価として処理することとしている場合、資産の譲渡等の対価に該当します。
- ・ 当事者間において損害賠償金として処理することとしている場合、その損害賠償金は資産の譲渡等の対価に該当しません。

※ 上記のいずれによるかは、当事者間で授受する請求書、領収書その他の書類で明らかにするものとされています。

（保冷剤を付けた洋菓子の販売）

問31 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。

【答】

「食品」とは、人の飲用又は食用に供されるものをいいますので、人の飲用又は食用に供されるケーキやプリンなどの洋菓子は、「食品」に該当し、サービスで保冷剤をつけて販売する場合であっても、軽減税率の適用対象となります。

なお、保冷剤について別途対価を徴している場合のその保冷剤は、「飲食料品」に該当しないことから、軽減税率の適用対象となりません（改正法附則34①一）。

（果物狩り、潮干狩り、釣り堀）

問32 いちご狩りや梨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。

【答】

果樹園での果物狩りの入園料は、顧客に果物を収穫させ、収穫した果物をその場で飲食させるといった役務の提供に該当しますので、「飲食料品の譲渡」に該当せず、軽減税率の適用対象となりません。

なお、収穫した果物について別途対価を徴している場合のその果物の販売は、「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります。

また、潮干狩りや釣り堀等についても、同様の取扱いになります。

(自動販売機)

問33 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。

【答】

自動販売機により行われるジュース、パン、お菓子等の販売は、飲食料品を飲食させる役務の提供を行っているものではなく、単にこれらの飲食料品を販売するものであることから軽減税率の適用対象となる「飲食料品の譲渡」に該当することとされています(改正法附則 34①一、軽減通達 6)。

(通信販売)

問34 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。【平成 28 年 11 月改訂】

【答】

インターネット等を利用した通信販売であっても、販売する商品が「飲食料品」に該当する場合には、「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34 ①一)。

【参考】

消費税及び地方消費税の税率の引き上げに伴い、平成 31 年 4 月 1 日前にその販売価格の条件を提示し、又は提示する準備を完了した場合において、令和元年 10 月 1 日前に申込みを受け、提示した条件に従って令和元年 10 月 1 日以後に行われる商品の販売については、通信販売に係る経過措置が設けられていますが、「飲食料品の譲渡」には、この経過措置は適用されず、軽減税率が適用されます。

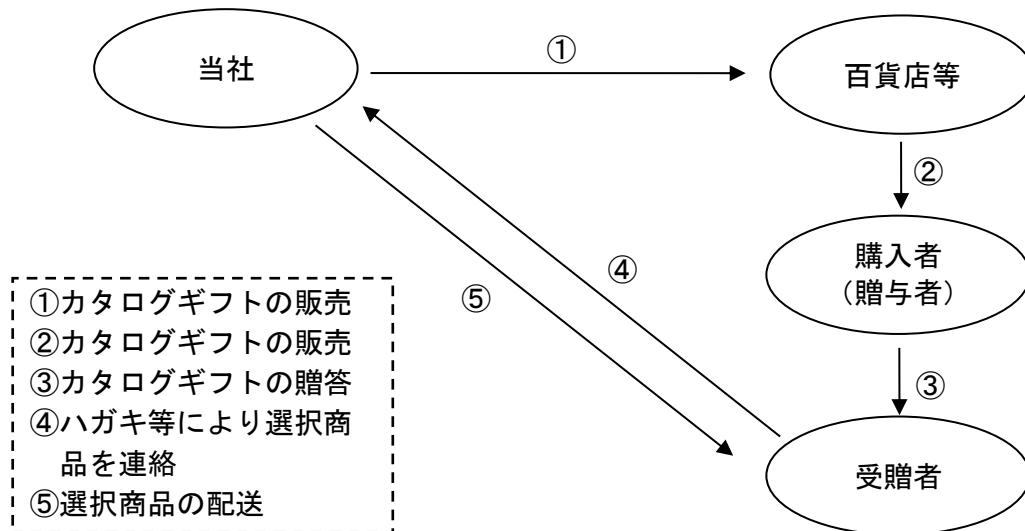
消費税と地方消費税を合わせた税率は 8% ですが、令和元年 9 月 30 日までの税率は、消費税率 6.3%、地方消費税率 1.7% で合計 8%、令和元年 10 月 1 日以後に適用される軽減税率は消費税率 6.24%、地方消費税率 1.76% で合計 8% です。

(カタログギフトの販売)

問35 当社は、下の取引図のとおり、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。

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。【平成30年1月追加】

【取引図】



【答】

ご質問のカタログギフトの販売（取引①）は、贈与者による商品の贈答を貴社が代行すること（具体的には、様々な商品を掲載したカタログを提示するとともに、受贈者の選択した商品を手配する一連のサービス）を内容とする「役務の提供」を行うものですので、「飲食料品の譲渡」に該当せず、軽減税率の適用対象となりません（改正法附則 34①一）。

なお、食品のみを掲載するカタログギフトの販売であっても、同様の理由から「役務の提供」を行うものであり、「飲食料品の譲渡」には該当しないため、軽減税率の適用対象となりません。

（参考）百貨店等から購入者（贈与者）に対するカタログギフトの販売（取引②）も、軽減税率の適用対象とはなりません。

(飲食料品のお土産付きのパック旅行)

問36 当社は、旅行代理店を営んでいます。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。【平成30年11月追加】

【答】

ご質問のように、飲食料品のお土産が付いているパック旅行は、様々な資産の譲渡等(交通、宿泊、飲食など)を複合して提供されるものであり、旅行という包括的な一の役務の提供を行っていることとなりますので、たとえ飲食料品のお土産が付く場合であっても、その対価の全体が軽減税率の適用対象となりません。

(参考) 旅行に係る対価の内訳として、飲食料品のお土産の対価の額を明らかにした場合であっても、パック旅行は、上記のとおり、一の役務の提供に該当しますので、そのお土産部分の対価についても、軽減税率の適用対象となりません。

(日当等の取扱い)

問37 当社は、従業員の出張の際に、旅費規程に基づき、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。【平成30年11月追加】

【答】

従業員等の出張等の際に、その出張等に必要な支出に充てるために事業者がその従業員等に対して支給する日当は、仮に従業員等が軽減税率の適用対象となる「飲食料品の譲渡」に充てたとしても、事業者は「飲食料品の譲渡」の対価として支出するものではないことから、軽減税率の適用対象となりません(改正法附則34①一)。

- (注) 1 従業員等に支給する日当のうち、その旅行について通常必要と認められる部分の金額が課税仕入れに係る支払対価に該当します(基通11-2-1)。
- 2 従業員等が支出した実費について、事業者が従業員等から受領した領収書等を基に精算するもの(実費精算分)については、その支払いの事実に基づき適用税率を判定することとなります。

(レストランへの食材の販売)

問38 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。

【答】

「飲食料品の譲渡」には、軽減税率が適用されます。

貴社から飲食料品を仕入れたレストランが、店内飲食用の料理にその食材を利用したとした場合、レストランが行う食事の提供は軽減税率の適用対象とならない、いわゆる「外食」となりますが、貴社からレストランへの食材の販売は、「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一、軽減通達 2)。

(飲食料品の譲渡に要する送料)

問39 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。

【答】

飲食料品の譲渡に要する送料は、飲食料品の譲渡の対価ではありませんので、軽減税率の適用対象となりません。

なお、例えば、「送料込み商品」の販売など、別途送料を求めない場合、その商品が「飲食料品」に該当するのであれば、軽減税率の適用対象となります(改正法附則 34①一)。

(食品の加工)

問40 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、軽減税率の適用対象となりますか。【平成 30 年 1 月追加】

【答】

「飲食料品の譲渡」には、軽減税率が適用されます。

他方、ご質問のコーヒーの生豆の加工は、役務の提供に該当しますので、軽減税率の適用対象となりません(改正法附則 34①一)。

(製作物供給契約による飲食料品の譲渡等の取扱い)

問41 当社は、飲食料品の製造販売を行っています。当社では、飲食料品メーカーとの間で、いわゆる製作物供給契約を締結し、当社が受託製造した飲食料品をメーカーに納品していますが、この取引は軽減税率の適用対象となりますか。

なお、飲食料品メーカーとの契約の概要は、以下のとおりです。

- ・ 当社は、製造する飲食料品の原材料及び包装資材について、飲食料品メーカーから有償支給を受ける。
- ・ 当社は、原材料代と包装資材代に加工賃を加算した金額を、販売代金として飲食料品メーカーに請求する。
- ・ 完成品の引渡時に、その所有権が当社から飲食料品メーカーへ移転する。

【令和元年7月追加】

【答】

ご質問のようないわゆる製作物供給契約により飲食料品を製造する場合、その取引が、「製造販売」に当たるか「賃加工」に当たるかにより適用税率が異なることとなります。

この点、「製造販売」であれば、「飲食料品の譲渡」として軽減税率の適用対象となり、「賃加工」であれば、「役務の提供」として軽減税率の適用対象となりません。

なお、「製造販売」に当たるか「賃加工」に当たるかは、その契約内容等により個別に判断することとなりますが、例えば、

- ・ 受託者の使用する原材料や包装資材は、どのように調達されるか（委託者からの無償支給か、有償支給か、自社調達か）
- ・ 契約に係る対価の額はどのように設定されるか
- ・ 完成品の所有権がどちらにあるか

といった点等を踏まえて判断することとなります。

ご質問の場合、契約内容を踏まえると、一般に製造業者が原材料等を仕入れて製品を製造して販売する取引と何ら変わらず、飲食料品の「製造販売」に該当すると考えられます。

したがって、その取引は「飲食料品の譲渡」に該当し、軽減税率の適用対象となります。

【参考】

○ 文書回答事例（国税庁ホームページ）

国税庁ホームページ > 法令等 > 文書回答事例 > 消費税 > 「飲食料品の製造業者が発注元から有償又は無償で支給される原材料等を使用して飲食料品を製造し、発注元へ納品した場合の資産の譲渡等に係る適用税率について」

<https://www.nta.go.jp/about/organization/tokyo/bunshokaito/shohi/181207/index.htm>
をご参照ください。

(販売奨励金)

問42 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。【令和元年7月改訂】

【答】

事業者が販売促進の目的で課税資産の販売数量、販売高等に応じて取引先（課税仕入れの相手方のほか、その課税資産の製造者、卸売業者等の取引関係者を含む。）から金銭により支払を受ける販売奨励金等は、仕入れに係る対価の返還等に該当しません（基通12-1-2）。

同様に事業者が支払う販売奨励金等は、売上げに係る対価の返還等に該当しません（基通14-1-2）。

売上げに係る対価の返還等又は仕入れに係る対価の返還等については、それぞれその対象となった課税資産の譲渡又は課税仕入れの事実に基づいて、適用される税率を判断することとなります（改正法附則34②）。

したがって、その売上げに係る対価の返還等又は仕入れに係る対価の返還等の対象となった取引が「飲食料品の譲渡」であれば、軽減税率が適用されます。

(参考) 「販売奨励金」という名目でやり取りが行われるものであっても、例えば、「販路拡大」などの役務の提供の対価として支払う（受け取る）ものは、軽減税率の適用対象となりません。

したがって、「飲食料品の譲渡」に伴いやり取りされる「販売奨励金」やいわゆる「リベート」などは、その目的や性質等によって「売上げ（又は仕入れ）に係る対価の返還等」であるのか、あるいは「役務の提供の対価」として支払う（受け取る）ものであるのかを整理し、適用税率を判定する必要があります。この点、取引当事者間でこれらの認識を共有する必要がありますので、例えば、契約書等により、あらかじめ明らかにしておくといった対応が考えられます。

(自動販売機の手数料)

問43 当社は、清涼飲料の自動販売機を設置しており、飲料メーカーから、この自動販売機による清涼飲料の販売数量等に応じて計算された販売手数料を受領しています。この販売手数料は、軽減税率の適用対象となりますか。【令和元年7月追加】

【答】

ご質問のような販売手数料は、自動販売機の設置等に係る対価として支払いを受けるものであるため、その対価の額が販売数量等に応じて計算されるものであったとしても、飲食料品の売上げ（又は仕入れ）に係る対価の返還等には該当せず、「役務の提供」の対価に該当することから、軽減税率の適用対象となりません。

(物流センターの使用料(センターフィー))

問44 当社は、食品卸売業を営んでおり、近隣地域にチェーン展開しているスーパーマーケットの物流センターに食品を納品しています。その際、食品の販売数量や販売高に応じて、物流センターの使用料等(いわゆるセンターフィー)を支払っていますが、このセンターフィーは、軽減税率の適用対象となりますか。

なお、センターフィーの金額は、食品の販売数量等に応じて計算されています。【令和元年7月追加】

【答】

ご質問のようないわゆるセンターフィーは、物流センターの使用等に係る対価として支払うものであるため、その対価の額が販売数量等に応じて計算されるものであったとしても、飲食料品の売上げ(又は仕入れ)に係る対価の返還等には該当せず、「役務の提供」の対価に該当することから、軽減税率の適用対象となりません。

(委託販売手数料の取扱い)

問45 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令和元年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。【平成30年11月追加】

【答】

委託販売その他業務代行等(以下「委託販売等」といいます。)を通じて商品を販売する委託者について、原則として受託者が委託商品を譲渡等したことに伴い收受した又は收受すべき金額が委託者における資産の譲渡等の金額となり、受託者に支払う委託販売手数料が課税仕入れに係る支払対価の額となります(以下「総額処理」といいます。)が、現行の単一税率の下では、その課税期間中に行った委託販売等の全てについて、その資産の譲渡等の金額からその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資産の譲渡等の金額とすることが認められています(以下「純額処理」といいます。)(基通10-1-12(1))。

令和元年10月1日以降においては、委託販売等を通じて受託者が行う飲食料品の譲渡は軽減税率の適用対象となる一方、受託者が行う委託販売等に係る役務の提供は、その取扱商品が飲食料品であったとしても、軽減税率の適用対象となりません。

したがって、その取扱商品が飲食料品である場合には、受託者が行う販売と委託販売に係る役務の提供の適用税率が異なるため、純額処理をすることはできないこととなります(軽減通達16)。

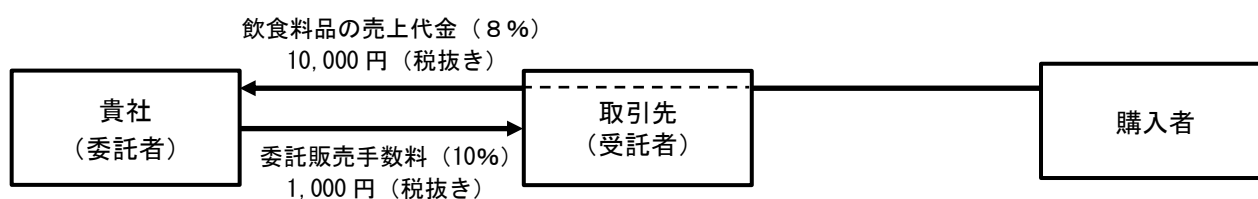
(注) 1 委託販売等に係る取扱商品が軽減税率の適用対象でない場合は、令和元年10月1日以降も引き続き純額処理によることができます。

なお、その場合には、軽減税率の適用対象ではない取扱商品に係る委託販売等の

全てについて、純額処理による必要があります。

- 2 軽減税率の適用対象となる商品と適用対象とならない商品の両方の委託販売等を行う委託者は、令和元年10月1日を含む課税期間において、その課税期間の初日から令和元年9月30日までの期間について純額処理していた場合、令和元年10月1日以降について、軽減税率の適用対象となる取引について総額処理に変更することとなりますが、軽減税率の適用対象とならない取引も含めてその委託販売等の全てを総額処理に変更することも差し支えありません。

【令和元年10月1日以降の委託販売における処理（飲食料品の委託販売）】



- 令和元年10月1日以降（総額処理）
課税売上げ 10,000円（8%） 課税仕入れ（委託販売手数料） 1,000円（10%）

（参考）基通10-1-12(1)による計算（純額処理）

課税標準額 10,000円 - 1,000円 = 9,000円

※ 令和元年10月1日以降、委託販売の対象となる課税資産の譲渡等が軽減税率の適用対象（8%）である場合、委託販売手数料（10%）と税率が異なるため、委託販売手数料を控除して課税標準額を計算することはできません。